



Auditors' Perspective on Disclosing Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report

Mohsen Khotanlou 

Assistant Prof., Department of Accounting, Faculty of Economics and Social Science, Bu-Ali Sina University, Hamedan, Iran. E-mail: mkhotanlou@basu.ac.ir

Mahdi Kazemiloum * 

*Corresponding Author, Assistant Prof., Department of Accounting, Faculty of Economics and Social Science, Bu-Ali Sina University, Hamedan, Iran. E-mail: m.kazemiloum@basu.ac.ir

Mohammad Naderi 

Ph.D. Candidate, Department of Accounting, Faculty of Economics and Social Science, Bu-Ali Sina University, Hamedan, Iran. E-mail: mn.naderi88@gmail.com

Abstract

Objective

Since 2022, the implementation of Audit Standard No. 701, titled "Communication of Key Audit Matters" in the Independent Auditor's Report, has been mandatory in Iran. According to this standard, the auditors must communicate their judgment regarding what constitutes a Key Audit Matter (KAM). Given the judgmental nature of the disclosure of the client's Key Audit Matters by the auditor, the importance of this issue lies in whether the matters outlined in Standards 701, 706, and 570 are sufficiently clear and appropriate for auditors to classify the identified issues correctly as KAMs, emphasis-of-matter paragraphs, or going concern uncertainties. This research examines the adequacy and accuracy of classifying the requirements of Audit Standard 701 (disclosure of Key Audit Matters) in comparison to Standard 706 (emphasis-of-matter and other explanatory paragraphs in the Independent Auditor's Report) and Standard 570 (going concern).

Citation: Khotanlou, Mohsen; Kazemiloum, Mahdi & Naderi, Mohammad (2025). Auditors' Perspective on Disclosing Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report. *Accounting and Auditing Review*, 32(2), 310- 342. (in Persian)



Methods

This applied research is based on a survey of members of the Iranian Association of Certified Public Accountants (IACPA). The study employs a cross-sectional method with a sample size of 128 auditors and utilizes a researcher-developed questionnaire. The collected data is analyzed using the Z-test to assess auditors' confusion in interpreting and accurately classifying the issues outlined in the aforementioned standards.

Results

The findings indicate that the current explanations within Standard 701 are not sufficiently clear, and they do not adequately assist some auditors in identifying all Key Audit Matters from the various issues they encounter during an audit. The results show that many auditors may be confused in identifying some of the items that should be included in the new section of the audit report, the key audit matters section, and this confirms the need for more guidance in the audit report standards. Notably, auditors face confusion in classifying issues under the emphasis-of-matter paragraph. However, they have correctly identified matters related to going concern uncertainties. The results of supplementary tests for the difference between auditor gender, job position (supervisor, manager, and partner), and auditor education indicate no significant difference in these classifications.

Conclusion

Given the recent development of new auditing standards and the changes in the audit report structure aimed at increasing awareness, the results of this study are significant for standard setters and regulatory bodies. These findings suggest revising the clarifications in Standards 701 and 706 and closely examining their interrelationships. Including practical guidance as an appendix to the relevant standards, particularly the new Key Audit Matters standard, can reduce differences in auditors' interpretations. This study, conducted in Iran, is one of the first to investigate the adequacy of the explanations in the Key Audit Matters (701), emphasis-of-matter (706), and going concern (570) standards and how auditors comprehend these explanations when forming their opinions on the financial statements of clients. The results of this research could aid standard setters in evaluating the effectiveness and clarity of the new auditing standards, particularly Standard 701. The findings of this research may help the auditors and auditing standard setters determine whether additional changes are needed in the current standard 701 to provide a complete and more precise picture of major auditing issues.

Keywords: Audit opinion, Emphasis-of-matter, Independent audit, Key audit matters, Going concern.



دیدگاه حساب‌رسان درباره نحوه افشای مسائل عمده حسابرسی در گزارش

حساب‌رس مستقل

محسن ختن‌لو

استادیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اقتصادی و اجتماعی، دانشگاه بوعلی‌سینا، همدان، ایران. رایانامه: mkhotanlou@basu.ac.ir

مهدی کاظمی علوم*

* نویسنده مسئول، استادیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اقتصادی و اجتماعی، دانشگاه بوعلی‌سینا، همدان، ایران. رایانامه: m.kazemiolum@basu.ac.ir

محمد نادری

دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده علوم اقتصادی و اجتماعی، دانشگاه بوعلی‌سینا، همدان، ایران. رایانامه: mn.naderi88@gmail.com

چکیده

هدف: از سال ۱۴۰۱ در ایران اجرای استاندارد حسابرسی ۷۰۱ با عنوان «اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی در گزارش حساب‌رس مستقل» الزامی شده است و در آن، قضاوت حساب‌رس درباره آنچه به عنوان مسائل عمده حسابرسی است، اطلاع‌رسانی می‌شود. اهمیت قضاوتی بودن افشای مسائل عمده حسابرسی صاحب‌کار توسط حساب‌رس و تأثیر آن بر تصمیم‌های ذی‌نفعان، از آن جهت است که آیا مسائل مطرح شده در استانداردهای ۷۰۱، ۷۰۶ و ۵۷۰ برای حساب‌رسان، به حدی واضح و مناسب هستند تا بتوانند مسائل شناسایی شده را مطابق استاندارد حسابرسی به عنوان مسائل عمده حسابرسی، تأکید بر مطلب خاص یا ابهام در تداوم فعالیت طبقه‌بندی کنند. این پژوهش به بررسی چگونگی و صحت طبقه‌بندی الزامات استاندارد حسابرسی ۷۰۱ (افشای مسائل عمده حسابرسی) در مقایسه با استاندارد ۷۰۶ (بندهای تأکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی در گزارش حساب‌رس مستقل) و استاندارد ۵۷۰ (تداوم فعالیت) می‌پردازد.

روش: پژوهش حاضر از لحاظ هدف کاربردی است و جامعه آماری آن را حساب‌رسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران تشکیل می‌دهد. این پژوهش از نظر شیوه جمع‌آوری داده‌ها پیمایشی و مقطعی و دوره زمانی آن سال ۱۴۰۳ بوده است. با کسب نظر ۱۲۸ نفر از اعضای جامعه با استفاده از پرسش‌نامه آنلاین و به روش نمونه‌گیری در دسترس، داده‌ها استخراج شده و با استفاده از آزمون Z، اختلاف برداشت حساب‌رسان در تشخیص، تفسیر و طبقه‌بندی صحیح مسائل گنجانده شده در استانداردهای یادشده، ارزیابی شده است.

یافته‌ها: یافته‌ها نشان می‌دهد که توضیحات فعلی استاندارد ۷۰۱ به اندازه کافی واضح نیست و به برخی از حساب‌رسان در شناسایی

استناد: ختن‌لو، محسن؛ کاظمی علوم، مهدی و نادری، محمد (۱۴۰۴). دیدگاه حساب‌رسان درباره نحوه افشای مسائل عمده حسابرسی در گزارش حساب‌رس مستقل. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۳۲(۲)، ۳۱۰-۳۴۲.

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۱۰/۱۰

تاریخ ویرایش: ۱۴۰۴/۰۱/۱۹

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۲/۱۵

تاریخ انتشار: ۱۴۰۴/۰۲/۲۸

doi: <https://doi.org/10.22059/ACCTGREV.2025.387737.1009059>

بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۴۰۴، دوره ۳۲، شماره ۲، صص. ۳۱۰-۳۴۲

ناشر: دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

نوع مقاله: علمی پژوهشی

© نویسندگان

صحیح تمامی مسائل عمده حسابرسی از میان مسائل مختلفی که در طول حسابرسی خود با آن‌ها روبه‌رو می‌شوند، کمک نمی‌کند. همچنین حساب‌رسان هنگام طبقه‌بندی مسائل بند تأکید بر مطلب خاص نیز، دچار اختلاف برداشت هستند؛ با این حال مسائل مربوط به ابهام در تداوم فعالیت را توانسته‌اند مطابق استاندارد حسابرسی شناسایی کنند. نتایج آزمون‌های تکمیلی برای تفاوت بین جنسیت حساب‌رسان، موقعیت شغلی (سرپرست، مدیر و شریک) و تحصیلات حساب‌رسان، نشان می‌دهد که به‌طور کلی تفاوت معناداری در این طبقه‌بندی‌ها وجود ندارد.

نتیجه‌گیری: با توجه به تدوین استانداردهای جدید حسابرسی و تغییرات صورت گرفته در ساختار گزارش حسابرسی به‌منظور افزایش آگاهی‌بخشی آن‌ها، نتایج این پژوهش می‌تواند برای تدوین‌کنندگان استاندارد و نهادهای ناظر حائز اهمیت باشد. در این رابطه، نتایج این پژوهش، نیاز به بازنگری توضیحات گنجانده شده در استانداردهای ۷۰۱ و ۷۰۶ و همچنین توجه به روابط میان آن‌ها را نشان می‌دهد. درج راهنمای کاربردی در پیوست استانداردهای مربوط و به‌ویژه استاندارد جدید مسائل عمده حسابرسی، می‌تواند برای کاهش اختلاف برداشت‌های حساب‌رسان مؤثر باشد. پژوهش حاضر در ایران، اولین مطالعه‌ای است که مناسب بودن توضیحات گنجانده شده در استانداردهای مسائل عمده حسابرسی (۷۰۱)، تأکید بر مطلب خاص (۷۰۶) و استاندارد ابهام در تداوم فعالیت (۵۷۰) را مطالعه و نحوه درک حساب‌رسان از این توضیحات را هنگام اظهارنظر خود درباره صورت‌های مالی صاحب‌کاران بررسی کرده است. یافته‌ها به تدوین‌کنندگان استاندارد و حساب‌رسان برای بررسی و اثربخشی و درک بهتر استانداردهای جدید حسابرسی به‌ویژه استاندارد ۷۰۱ کمک می‌کند.

کلیدواژه‌ها: ابهام در تداوم فعالیت، اظهارنظر حسابرسی، تأکید بر مطلب خاص، حسابرسی مستقل، مسائل عمده حسابرسی.

مقدمه

طی دو دهه اخیر، انتقادهای فراوانی درباره سودمندی گزارش حسابرسی و افزایش شکاف انتظاراتی گزارش حسابرسی مطرح شده است (چارچ، دیویس و مک کرکن^۱، ۲۰۰۸). ذی‌نفعان انتظار دارند، حسابرسی بینش عمیق‌تری در محیط در حال تغییر ایجاد کند (منصوری، کرمی و یزدانی، ۱۴۰۳). محتوای گزارش حسابرسی برای سهام‌داران منبع اطلاعاتی مهمی است که با استفاده از آن، می‌توانند مسائل عمده‌ای را که شرکت‌ها با آن مواجهند، درک کنند. بنابراین تنظیم‌کنندگان استانداردهای حسابرسی، اعمال اصلاحات در گزارش حسابرس و ارائه گزارش حاوی اطلاعات بیشتر را پیشنهاد کرده‌اند (قائمی، براز و شاهسون، ۱۴۰۳). به دلیل انتقادهای سال‌های اخیر از گزارش‌های حسابرسی، تلاش‌هایی از سوی مراجع ذی‌صلاح انجام و به الزامات گزارش‌دهی اضافی حسابرسی منجر شده است (بدار، کورام، اسپهبدی و ماک^۲، ۲۰۱۶). در این راستا، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی^۳، اجرای استاندارد جدید گزارش‌دهی حسابرسی ۷۰۱ را در سال ۲۰۱۶ الزامی کرد که هدف آن، افشای مسائل عمده حسابرسی است. در ایران نیز استاندارد حسابرسی ۷۰۱ با عنوان «اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس» در سال ۱۴۰۱ لازم‌الاجرا شد.

استاندارد ۷۰۱ دستورالعمل‌هایی برای شناسایی مسائل عمده حسابرسی در اختیار حسابرسان قرار می‌دهد. نکته بسیار مهم آن است که این دستورالعمل‌ها و مطالب توضیحی، ممکن است بیش از حد عمومی و کلی به نظر برسند و به اختلاف برداشت حسابرسان در انتخاب، شناسایی و طبقه‌بندی صحیح مسائل عمده حسابرسی منجر شوند. همچنین استاندارد ۷۰۱ محدودیت‌هایی برای حسابرسان وضع می‌کند، از جمله انتخاب مسائل مهمی که بر اساس قضاوت حرفه‌ای حسابرس در صورت‌های مالی دوره جاری انجام شده است. استاندارد جدید ۷۰۱ نیاز به تفسیر صحیح توسط حسابرسان دارد تا از اختلاف برداشت با سایر استانداردهای حسابرسی مانند استاندارد تأکید بر مطلب خاص (۷۰۶) و استاندارد ابهام در تداوم فعالیت (۵۷۰) جلوگیری شود. استاندارد ۷۰۶ تعیین می‌کند که حسابرس باید در نظر بگیرد که یک مطلب تأکید بر مطلب خاص به‌عنوان مسائل عمده حسابرسی تعیین نشده باشد و باید بیان کند که موارد تأکید بر مطلب خاص، از مسائل عمده حسابرسی مجزا هستند (استاندارد حسابرسی ۷۰۶). هنگامی که مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسی ذکر می‌شوند، هدف یک بند تأکید بر مطلب خاص، جلب توجه استفاده‌کنندگان به سایر مسائل صورت‌های مالی است که مسائل عمده حسابرسی نیستند. استاندارد تأکید بر مطلب خاص (۷۰۶) به وضوح بیان می‌کند زمانی که بخش مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس گنجانده شده باشد، انتظار می‌رود بندهای تأکید بر مطلب خاص نادر باشند، مگر اینکه به‌طور دیگری توسط سایر استانداردها یا قوانین و مقررات لازم باشند. این موضوع نشان می‌دهد که استاندارد ۷۰۱ و الزامات آن می‌توانند بر گنجاندن بندهای تأکید بر مطلب خاص توسط حسابرس در گزارش حسابرسی تأثیر بگذارند.

بر اساس استاندارد ۵۷۰، حسابرس مسئولیت دارد که درباره تداوم فعالیت صاحب‌کار اظهارنظر کنند. با وجودی که

1. Church, Davis & McCracken
2. Bedard, Coram, Esphodi & Mock
3. IAASB

استانداردهای حسابرسی تأکید می‌کنند که هرگونه ابهام دربارهٔ تداوم فعالیت مؤسسه، به نوعی مسائل عمدهٔ حسابرسی است؛ اما باید در بخش ابهام در تداوم فعالیت ارائه شود؛ مؤسسه‌های حسابرسی هنوز بر اختلاف برداشت در مورد چگونگی تعامل مسائل عمدهٔ حسابرسی با سایر بخش‌ها تأکید دارند. بر اساس اظهارات اعضای انجمن حسابداران رسمی آمریکا^۱ (۲۰۱۸) درک کافی از مفاهیم ابهام در تداوم فعالیت، تأکید بر مطلب خاص و مسائل عمدهٔ حسابرسی وجود ندارد. تجزیه و تحلیل محتوای نظرها در خصوص پیش‌نویس هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی (۲۰۱۳) نشان می‌دهد که برخی پاسخ‌دهندگان از وضوح استاندارد ۷۰۱ ناراضی هستند؛ زیرا نمی‌دانند یک مسئله را باید در کجای گزارش حسابرسی بیان کنند. بر این اساس، انتظار می‌رود که طبقه‌بندی مسائل عمدهٔ صاحب‌کار، به‌عنوان مسائل عمدهٔ حسابرسی، تأکید بر مطلب خاص یا ابهام در تداوم فعالیت، چالشی بزرگ برای حسابرسان باشد. حجازی و کمرالدوله^۲ (۲۰۲۰) دریافتند که استاندارد حسابرسی ۷۰۱ به اندازهٔ کافی به حسابرسان برای شناسایی مناسب کلیهٔ مسائل عمدهٔ حسابرسی، کمک نمی‌کند. بنابراین هدف این پژوهش، بررسی میزان طبقه‌بندی صحیح مسائل عمدهٔ صاحب‌کار در بندهای گزارش حسابرس مستقل است.

نتایج این پژوهش می‌تواند به رفع اختلاف برداشت‌های موجود بین استانداردهای حسابرسی ۷۰۱، ۷۰۶ و ۵۷۰ کمک کند. این پژوهش به دنبال آن است که آیا استاندارد ۷۰۱، توضیحات کافی و مناسبی را برای کمک به حسابرسان در ارتباط مناسب مسائل مهم به استفاده‌کنندگان ارائه می‌دهد یا اینکه هنوز به اصلاحات بیشتری نیاز دارد تا از اختلاف برداشت با سایر استانداردهای حسابرسی مانند ۷۰۶ و ۵۷۰ جلوگیری شود. پژوهش حاضر از چند نظر اهمیت دارد. اول، پژوهش‌های قبلی دربارهٔ گزارش‌های حسابرسی جدید بر مبنای مسائل عمدهٔ حسابرسی، عمدتاً بر تأثیر این گزارش‌ها بر کیفیت حسابرسی و ارزش اطلاعاتی این گزارش‌ها تمرکز کرده‌اند (لنوکس، اشمیت و تامسون^۳، ۲۰۱۹؛ بدارد، بروژوا و وانسترال^۴، ۲۰۱۹؛ قائمی و همکاران، ۱۴۰۳) و به نحوهٔ شناسایی و طبقه‌بندی صحیح مسائل عمدهٔ حسابرسی صاحب‌کار پس از الزام استاندارد حسابرسی ۷۰۱ پرداخته‌اند. بر این اساس، این مطالعه به شناسایی زمینه‌های احتمالی اختلاف برداشت که می‌تواند زمانی که حسابرسان مسائل مختلف حسابرسی را به‌عنوان مسائل عمدهٔ حسابرسی، موضوع ابهام در تداوم فعالیت یا تأکید بر مطلب خاص طبقه‌بندی می‌کنند، کمک کند. دوم، پژوهش‌هایی که الزامات گزارش‌دهی استاندارد ۷۰۶ حسابرسی را پس از معرفی استاندارد ۷۰۱ در مورد مسائل عمدهٔ حسابرسی در نظر بگیرند، بسیار محدود هستند. یافته‌های این مطالعه با تأکید بر مصادیق اساسی استاندارد ۷۰۱ حسابرسی به دنبال کمک به تمیز این استاندارد از استاندارد حسابرسی ۷۰۶ است. سوم، یافته‌ها ممکن است به تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابرسی کمک کند که آیا تغییرات اضافی در استاندارد ۷۰۱ فعلی نیاز است تا تصویر واضح‌تری در مورد مسائل عمدهٔ حسابرسی ارائه شود. همچنین، نتایج پژوهش حاضر به حسابرسان کمک می‌کند که به‌طور جامع روابط بین استاندارد ۷۰۱، استاندارد ۷۰۶ و استاندارد ۵۷۰ را درک کنند.

1. The Association of Chartered Accountants
2. Hegazy & Kamareldawla
3. Lennox, Schmidt & Thompson
4. Bedard, Brousseau & Vanstraelen

پیشینه نظری و تجربی

به دلیل نگرانی‌های مطرح شده در مورد شکل، محتوا و ارزش اطلاعاتی گزارش حسابرسی، این موضوع همواره مورد بحث بین تدوین کنندگان استاندارد، ناظران و پژوهشگران دانشگاهی بوده است (چارچ و همکاران، ۲۰۰۸؛ ماک و همکاران^۱، ۲۰۱۳). در پاسخ به این مباحث، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی در سال ۲۰۱۳، پیش‌نویس گزارشی درباره صورت‌های مالی حسابرسی شده با عنوان پیشنهاد استانداردهای بین‌المللی حسابرسی جدید صادر کرد. سپس در سال ۲۰۱۵ هیئت مذکور، استاندارد ۷۰۱ را منتشر کرد. مهم‌ترین تغییر در این استانداردها اضافه شدن بخشی جدید با عنوان بند مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسی بود. همچنین الزامات مشابهی نیز توسط نهادهای نظارتی مختلف، در کشورهای دیگری مانند کمیسیون اروپا^۲ (۲۰۱۱) و هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام^۳ (۲۰۱۸) معرفی شد. هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (۲۰۱۸) در اطلاعیه شماره ۲۰۱۷-۰۰۱ خود، بر ارتباط مسائل عمده حسابرسی که برای صورت‌های مالی مهم هستند یا شامل قضاوت‌های پیچیده می‌شوند، تمرکز کرد. در بریتانیا، شورای گزارش دهی مالی^۴، الزامات گزارش دهی خود را برای افزایش ارزش گزارش حسابرس بازبینی کرد (شورای گزارش دهی مالی، ۲۰۱۶). بر اساس مقررات اتحادیه اروپایی^۵ (۲۰۱۶) گزارش حسابرس باید توضیحی درباره ریسک‌های تحریف با اهمیت ارزیابی شده، خلاصه‌ای از پاسخ حسابرس به این ریسک‌ها و در صورت لزوم، کلیدی‌ترین مشاهدات مرتبط با این ریسک‌ها ارائه دهد. همچنین، قانون امنیت مالی فرانسه^۶ که در سال ۲۰۰۳ به عنوان واکنشی به رسوایی شرکت‌های مختلف تصویب شد، از حسابرسان می‌خواهد ارزیابی‌های خود را توجیه کنند. توجیه ارزیابی^۷ مشابه مسائل عمده حسابرسی صادر شده توسط هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی است که هدف از آن، ارائه درک بهتری از اظهارنظر حسابرسی به استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی است (بدارد و همکاران، ۲۰۱۹).

با اینکه افشاهای جدید در گزارش حسابرسان، در مسئولیت حسابرسان در ارائه اطلاعات به ذی‌نفعان، تغییری مهم محسوب می‌شود و هدف از گزارش‌های گسترش یافته، افزایش محتوای اطلاعاتی و کاربردی پذیرای اظهارنظر حسابرسی، تقویت نظارت بر حسابرسان و مدیریت و ایجاد گفت‌وگویی بازتر بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی است (مینوتی مزّا^۸، ۲۰۲۱)؛ با این حال، شواهد به دست آمده از اجرای این گزارش‌ها، تردیدهایی را درباره تحقق این اهداف ایجاد کرده است. برخی از مطالعات نشان دادند که افزودن مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسی، روی تصمیم‌های سرمایه‌گذاری و کیفیت حسابرسی، تأثیر مثبتی دارد (کریستنسن، گلوور و ولف^۹، ۲۰۱۴). مطالعات دیگر این نظر را تأیید نکرده‌اند و دریافته‌اند که حتی این اصلاحات و اجرای استاندارد ۷۰۱ شکاف انتظارات را کاهش نمی‌دهد

1. Mock et al

2. European Commission (EC)

3. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)

4. Financial Reporting Council

5. EU-Regulation

6. The French Financial Security

7. Justification of Assessment

8. Minutti-Meza

9. Christensen, Glover & Wolfe

(کوهلر، کوپیک و ویلکنز^۱، ۲۰۱۶؛ گوتیرز، مزا، تاتوم و ولچوا^۲، ۲۰۱۸؛ هیلمن و پوت^۳، ۲۰۱۸). بدارد و همکاران (۲۰۱۶) بیان کردند که با توجه به اینکه حسابرسان، در رابطه با میزان و دامنه افشای مسائل عمده حسابرسی اختیاراتی دارند، هنوز مشخص نیست که افشاگری‌های مسائل عمده حسابرسی تا چه حد می‌تواند این شکاف اطلاعاتی را پُر کنند. علاوه بر موضوع مسائل عمده حسابرسی که به دنبال کاهش شکاف انتظاراتی موجود است، این فاصله در خصوص نوع اطلاعاتی که در گزارش حسابرسی جدید ارائه می‌شود نیز، دیده می‌شود؛ به طوری که برخی مطالعات، از تمرکز بیشتر بر اطلاعات غیرمالی مانند سیستم‌های کنترل داخلی، سیستم‌های مدیریت ریسک، اطلاعات پایداری و شرایط قراردادهای تسهیلات مالی حمایت می‌کنند (وانسترالن، شلمن، میوویسن و هافمن^۴، ۲۰۱۲؛ ترپسکا، آتاناسویکا و لازارسکا^۵، ۲۰۱۷). در ایران از سال ۱۴۰۱، افشای مسائل عمده حسابرسی با هدف ارتقای ارزش اطلاعاتی گزارش حسابرس (اسکندر و صافدل، ۱۴۰۳) و بر اساس قضاوت حرفه‌ای حسابرس، ضرورت یافته است. قضاوت حرفه‌ای حسابرسان یکی از فرایندهای بسیار مهم و پیچیده در زمینه مسائل اقتصادی و مالی است؛ زیرا آنچه باعث سنجش اعتبار صورت‌های مالی اساسی مدنظر قرار می‌گیرد، گزارش حسابرسی مرتبط با صورت‌های مالی است (نیکبخت، مسلمان عبدالآبادی، سلیمانی فارسانی و شاهین فرد، ۱۴۰۲).

قضاوت و تصمیم‌گیری، عملی اجتناب‌ناپذیر در هرگونه فعالیت حسابرسی است که برحسب محتوای قضاوت و موضوع تصمیم‌گیری پیچیده‌تر می‌شود (شیراژن و فخاری، ۱۴۰۳). بر اساس استاندارد حسابرسی ۷۰۱ سازمان حسابرسی ایران، مسائل عمده حسابرسی، مسائلی هستند که باید تصمیم‌های گزارش‌دهی حسابرسی را به‌طور شایان توجهی بهبود بخشند. مسائل عمده حسابرسی مسائلی هستند که به تشخیص حرفه‌ای حسابرس، در حسابرسی صورت‌های مالی دوره جاری بیشترین اهمیت را دارند. حسابرس باید از میان موضوعات اطلاع‌رسانی شده به ارکان راهبری، مسائلی را که مستلزم توجه خاص حسابرس در انجام کار حسابرسی بوده است، تعیین کند. حوزه‌هایی که بر مبنای ارزیابی حسابرس، خطر تحریف با اهمیت در آن‌ها بیشتر است یا شامل قضاوت‌های عمده حسابرس در ارتباط با بخش‌هایی از صورت‌های مالی که متضمن قضاوت‌های عمده مدیران اجرایی بوده است، از جمله برآوردهای حسابداری که میزان ابهام در برآورد آن‌ها بالا تشخیص داده شده است (استاندارد حسابرسی ۷۰۱، ۱۴۰۱).

جعفری‌نسب‌کرمانی، ملانظری، رحمانی، عزیزخانی و بزرگ اصل (۱۳۹۸) نشان دادند که ارزیابی حسابرسان از مفروضات اساسی مبنای شناخت و افشای اقلام صورت‌های مالی در گزارش حسابرس، نحوه مواجهه حسابرسان با ریسک‌های مختلف شرکت، حساب‌هایی که بالاترین ریسک تحریف با اهمیت را دارند، ریسک ناشی از تقلب در گزارش حسابرسان، ارزیابی حسابرسان از رویدادها و معاملات عمده و نیز، مواردی که بر اساس قضاوت حرفه‌ای حسابرس در حسابرسی صورت‌های مالی بیشترین اهمیت را دارند، باید به‌عنوان مسائل عمده حسابرسی شناسایی شوند. قائمی و

1. Köhler, Quick & Willekens

2. Gutierrez, Meza, Tatum & Vulcheva

3. Heilmann & Pott

4. Vanstraelen, Schelleman, Meuwissen & Hofmann

5. Trpeskaa, Atanasovskia & Lazarevskaa

همکاران (۱۴۰۳) نیز نشان دادند که موضوعات مرتبط با شناخت درآمد و معاملات با اشخاص وابسته، بیشترین نوع مسائل عمده در گزارش‌های حسابرسی از مسائل عمده حسابرسی در سال ۱۴۰۱ هستند.

بر اساس بند ۱۲ استاندارد حسابرسی ۷۰۱ سازمان حسابرسی ایران، هنگامی که حسابرس، به تبع شرایط موجود باید نظر خود را طبق استاندارد ۷۰۵ تعدیل کند، نباید وجود چنین شرایطی را در بخش مسائل عمده حسابرسی در گزارش خود اطلاع‌رسانی کند. همچنین طبق بند ۱۵ این استاندارد، مسئله‌ای که طبق استاندارد ۷۰۵، سبب تعدیل اظهارنظر می‌شود یا طبق استاندارد ۵۷۰، ابهامی با اهمیت در ارتباط با رویدادها یا شرایطی ایجاد می‌کند که می‌تواند باعث تردیدی عمده در خصوص توانایی واحد تجاری برای تداوم فعالیت شود، جزء مسائل عمده حسابرسی محسوب می‌شود. با این حال، در چنین شرایطی، این‌گونه مسائل نباید در بخش مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس درج شود. این موضوع از اهمیت شناسایی دقیق و طبقه‌بندی صحیح مسائل عمده حسابرسی در گزارش صاحب‌کار توسط حسابرسان مستقل حکایت دارد. همچنین، طبق بند ۴ استاندارد ۷۰۱، مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس، به‌منزله جایگزین الزامات افشا در صورت‌های مالی، جایگزین تعدیل اظهارنظر حسابرس، جایگزین گزارشگری طبق استاندارد ۵۷۰ در مواردی که ابهامی با اهمیت در ارتباط با رویدادها یا شرایطی وجود دارد که می‌تواند تردیدی عمده در خصوص توانایی واحد تجاری به ادامه فعالیت ایجاد کند یا جایگزین اظهارنظری جداگانه درباره یک موضوع خاص نیست. بنابراین حسابرسان باید طی فرایند حسابرسی و بر اساس قضاوت حرفه‌ای، مسائل عمده حسابرسی را شناسایی و در گزارش حسابرسی ارائه کنند.

به نقل از بدار و همکاران (۲۰۱۹) اگرچه الزامات جدید گزارش‌دهی حسابرسی در حوزه‌های مختلف و در بعضی جزئیات متفاوت هستند، همگی بر مسائل عمده حسابرسی تمرکز دارند. پژوهش‌های فراوانی به بررسی تأثیر افشای مسائل عمده حسابرسی از جنبه‌های مختلف پرداخته‌اند (سیمنت و هوگینس^۱، ۲۰۱۴؛ کوردوس و فلوپ^۲، ۲۰۱۵). وینسون، رابرتسون و کاکرل^۳ (۲۰۱۸) دریافتند که افشای مسائل عمده حسابرسی، بر ارزیابی هیئت منصفه^۴ از سهل‌انگاری حسابرس تأثیر چشمگیری دارد. کریستنسن و همکاران (۲۰۱۴) چنین نتیجه‌ای را تأیید می‌کنند، آن‌ها نشان دادند سرمایه‌گذاران غیرحرفه‌ای که بندهای مسائل عمده حسابرسی را دریافت کرده‌اند، نسبت به کسانی که گزارش‌های حسابرسی بدون مسائل عمده را دریافت کرده‌اند، بیشتر احتمال دارد تصمیمات سرمایه‌گذاری خود را تغییر دهند. از سوی دیگر، بولاکی و کوپیک^۵ (۲۰۱۶) دریافتند که افشای مسائل عمده حسابرسی، بر درک مدیران بانک‌ها یا تصمیمات آن‌ها تأثیری ندارد. همچنین شواهد تجربی براسل، داکسی، گرینیر و رفیت^۶ (۲۰۱۶) نشان داد که افشای مسائل عمده حسابرسی مرتبط با یک اشتباه مهم کشف‌نشده، باعث کاهش مسئولیت حسابرسان توسط هیئت منصفه نمی‌شود. آن‌ها همچنین دریافتند که چنانچه هیچ مسئله عمده حسابرسی در گزارش حسابرسی افشا نشود، می‌تواند مسئولیت حسابرس

1. Simnett & Huggins

2. Cordos & Fulop

3. Vinson, Robertson & Cockrell

4. Jurors

5. Boolaky & Quick

6. Brasel, Doxey, Grenier & Reffett

را افزایش دهد. تیرون تودور، کوردوس و فلوپ^۱ (۲۰۱۸) با استفاده از نظر سرمایه‌گذاران و ذی‌نفعان درباره استاندارد ۷۰۱ با استفاده از تحلیل محتوا دریافتند که الزامات این استاندارد، ارزش اطلاعاتی بیشتری برای ذی‌نفعان دارد. سیرویس، بدارد و برا^۲ (۲۰۱۸) نشان دادند که افشای مسائل عمده حسابرسی، توجه استفاده‌کنندگان را به افشاهای مرتبط با صورت‌های مالی جلب می‌کند و باعث می‌شود که توجه کمتری به سایر مؤلفه‌های صورت‌های مالی داشته باشند.

در جمع‌بندی پژوهش‌های پیشین که تغییرات در استانداردهای گزارش‌دهی حسابرسی را بررسی کرده‌اند، بدارد و همکاران (۲۰۱۶) پیشنهاد کردند که به دلیل وجود نتایج و یافته‌های متفاوت و متناقض، شرکت‌کنندگان ناآگاه در نظرسنجی‌ها و نیاز به در نظر گرفتن کشورهای مختلف، پژوهش‌های بیشتری مورد نیاز است. گروه‌های دیگری به طور انتقادی الزامات جدید گزارش‌دهی حسابرسی را پس از اجرای واقعی آن‌ها در کشورهای مختلف مانند آمریکا، فرانسه، انگلستان و نیوزیلند تجزیه و تحلیل کرده‌اند. در این پژوهش‌ها تمرکز بر هر دو قسمت فواید افشای مسائل عمده حسابرسی (افزایش کیفیت حسابرسی و اطلاعات مربوط برای تصمیمات سرمایه‌گذاران) و هزینه‌های مرتبط (افزایش حق‌الزحمه حسابرسی) بود (کریستنسن و همکاران، ۲۰۱۴؛ پینتو و مورایس^۳، ۲۰۱۹). رید، کارسلو، لی و نیل^۴ (۲۰۱۸) نشان دادند که الزامات جدید گزارش حسابرسی، در حق‌الزحمه حسابرسی یا تأخیر در گزارش‌دهی شرکت‌های بورس اوراق بهادار لندن تغییر چشمگیری را به دنبال نداشته است. هونگ، های و لو^۵ (۲۰۱۹) دریافتند که افشای مسائل عمده حسابرسی در نیوزیلند، به دنبال بهبود کیفیت حسابرسی است؛ اما حق‌الزحمه حسابرسی نیز افزایش یافته است. همچنین گوتیز و همکاران (۲۰۱۸) اثر شایان توجهی بر واکنش سرمایه‌گذاران، تغییرات حق‌الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی، پس از انتشار گزارش حسابرسی جدید در انگلستان نیافتند. مطابق با چنین نتایجی، لنوکس و همکاران (۲۰۱۹) دریافتند که بازار به افشای مسائل عمده در انگلستان هیچ واکنشی نشان نمی‌دهد و نشان دادند که گزارش‌های حسابرسی جدید، اطلاعات ارزشمندی برای سرمایه‌گذاران فراهم نکرده است. در فرانسه، مطالعه بدارد و همکاران (۲۰۱۹) ایده‌ای را تأیید کرد که افشای اطلاعات اضافی توسط حساب‌برسان، بیشتر ارزش نمادین دارد تا ارزش اطلاعاتی. در ایران نیز عباسپور ثانی، حاجیه‌ها، حجازی و نجفی مقدم (۱۴۰۱) به بررسی تأثیر افشای مسائل عمده حسابرسی بر کاهش عدم موفقیت کسب‌وکار شرکت‌ها پرداختند. یافته‌های آن‌ها نشان داد که افشای مسائل عمده در گزارش حسابرسی، بر عدم موفقیت کسب‌وکار شرکت‌های فعال در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر منفی دارد.

با وجود دامنه وسیعی از مطالعات درباره مسائل عمده حسابرسی، مطالعات بسیار معدودی به بررسی رابطه میان مسائل عمده حسابرسی، تأکید بر مطلب خاص و مسائل مربوط به ابهام در تداوم فعالیت و نیز قضایای بودن این موارد و نحوه طبقه‌بندی صحیح آن‌ها پرداخته‌اند. در این راستا گولد و هیلمن^۶ (۲۰۱۹) بیان کردند که حساب‌برسان باید با دقت تصمیم بگیرند که چه مسائلی را به عنوان مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسی افشا کنند. حجازی و کمرالدوله

1. Tiron-Tudor, Cordos & Fulöp

2. Sirois, Bédard & Bera

3. Pinto, & Morais

4. Reid, Carcello, Li & Neal

5. Hong, Hay & Lu

6. Gold & Heilmann

(۲۰۲۰) دریافتند که توضیحات استاندارد حسابرسی ۷۰۱ فعلی، ممکن است به برخی از حسابرسان برای شناسایی مناسب کلیه مسائل عمده حسابرسی از میان موضوعات مختلف که در طول حسابرسی خود به آن‌ها دست می‌یابند، به اندازه کافی کمک نکند. آن‌ها دریافتند که هنگام طبقه‌بندی موارد بند تأکید بر مطلب خاص و اظهارنظر ابهام در تداوم فعالیت، اکثر حسابرسان آن‌ها را در بند مسائل عمده حسابرسی طبقه‌بندی کرده‌اند. یافته‌های سیگال^۱ (۲۰۱۹) نشان داد که حسابرسان برداشت‌های گوناگونی از این موضوع دارند که چه چیزی یک مسئله عمده حسابرسی محسوب می‌شود. این برداشت‌ها از اهمیت تا ذهنی بودن و دشواری و همچنین در نظر گرفتن ملاحظه مبتنی بر زمان، متغیر است. مینوتی مزا (۲۰۲۱) معتقد است که افشای تعداد بیشتری از مسائل عمده حسابرسی، به معنای افزایش شفافیت گزارش حسابرسی نیست؛ بلکه ممکن است حسابرسان ریسک‌های با اهمیت صاحب‌کاران را تحت افشای ریسک‌های کم‌اهمیت صاحب‌کاران، پنهان کنند. همچنین حسابرسان و صاحب‌کاران مسائل عمده حسابرسی را با تأکید بر مطلب خاص، اظهارنظر تعدیل شده و تداوم فعالیت اشتباه می‌گیرند. برخی از حسابرسان موضوعاتی را که به اظهارنظر تعدیل شده و تداوم فعالیت نیاز دارند، به عنوان مسائل عمده حسابرسی گزارش می‌کنند. از این رو، گزارش‌های حسابرسی کمتر شفاف شده‌اند.

یکی از فرضیه‌های اساسی گزارش حسابرسی گسترش‌یافته این است که افشای بیشتر توسط حسابرسان، شفافیت بیشتری را به همراه داشته باشد. بپاری، نهار و ملیک^۲ (۲۰۲۴) معتقدند که افشای مسائل عمده حسابرسی ممکن است تحت افشای اطلاعات اضافی مبهم شوند. همچنین آن‌ها معتقدند که اگر حسابرسان نتوانند به طور مستقل مسائل عمده حسابرسی را گزارش کنند یا در گزارشگری مسائل عمده حسابرسی رویکرد جداسازی را در پیش بگیرند، ممکن است در موارد گزارشگری شاهد تناقض شفافیت باشیم. به عبارت دیگر اشتباهات اساسی صورت‌های مالی یا حوزه‌های ریسک حسابرسی تحت مسائل عمده حسابرسی افشا شده، پنهان می‌شوند و افشاگری‌های اضافی به شکل مسائل عمده حسابرسی ممکن است باعث شود گزارش‌ها، شفافیت کمتری داشته باشند. دوایر، برنان و کروان^۳ (۲۰۲۳) نشان دادند که افشای اطلاعات در گزارش‌های حسابرسی جدید و بسط یافته، به دلیل پیچیدگی اطلاعات مرتبط با مفهوم اهمیت و فقدان زمینه‌سازی توسط حسابرسان، شفافیت گزارش حسابرسی را کاهش می‌دهد. آن‌ها نگرانی‌هایی را مطرح می‌کنند که اطلاعات اضافی مربوط به افشای حسابرسی ممکن است به بار اضافی اطلاعات و اختلاف برداشت برای استفاده‌کنندگان منجر شود.

اهمیت تمایز بین این نوع مسائل در درک استفاده‌کنندگان از چنین مسائلی و تأثیر آن‌ها بر تصمیماتی که می‌گیرند نهفته است. بر اساس نظریه نمایندگی، حسابرسان نماینده سهامداران در شرکت هستند و انتظار می‌رود که بدون توجه به منافع شخصی در راستای منافع صاحبان و سایر استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی عمل کنند. گزارش مسائل عمده حسابرسی و تغییرات جدید در الزامات گزارش‌های حسابرسی ارائه شده به سهامداران و سایر ذی‌نفعان، می‌تواند به کاهش مشکل موجود نماینده - کارفرما و بهبود حاکمیت شرکتی کمک کند.

1. Segal

2. Bepari, Nahar & Mollik

3. Dwyer, Brennan & Kirwan

پراساد و چاند^۱ (۲۰۱۷) در پژوهشی پیمایشی نتیجه‌گیری کردند که بسیاری از پاسخ‌دهندگان از گزارش‌دهی حسابرسی اضافی دربارهٔ مسائل ابهام در تداوم فعالیت حمایت کردند. مطالعهٔ بنز، چانگ و هوانگ^۲ (۲۰۱۹) بیان می‌کند که گزارش‌های حسابرسی جدید در انگلستان، احتمال صدور اظهارنظر ابهام در تداوم فعالیت یا استفاده از پاراگراف‌های اضافی در گزارش حسابرسی برای جلب توجه استفاده‌کنندگان به مسائلی را که بر استفاده آن‌ها از گزارش‌های مالی تأثیر می‌گذارد، افزایش داده است. کرزنی، اشمیت و تامسون^۳ (۲۰۱۹) شواهدی ارائه کردند که گزارش‌های حسابرسی قبل از الزام استاندارد ۷۰۱ شامل مسائل تأکید بر مطلب خاص و ابهام در تداوم فعالیت، توانایی حسابرسان در انتقال مسائل دارای ریسک به سرمایه‌گذاران را به طور مؤثری محدود می‌کند و نشان دادند که گزارش‌های حسابرسی جدید با بخش‌های مختلف خود می‌تواند ارزش اطلاعاتی بیشتری برای سرمایه‌گذاران داشته باشد. بدارد و همکاران (۲۰۱۹) نیز دریافتند که پاراگراف ابهام در تداوم فعالیت و تأکید بر مطلب خاص، می‌تواند ارزش افزوده‌ای برای سرمایه‌گذاران داشته باشد.

مطالعات قبلی اهمیت ارتباط مسائل تأکید بر مطلب خاص و ابهام در تداوم فعالیت در گزارش حسابرسی جدید را با مسائل عمدهٔ حسابرسی برای افزایش ارزش اطلاعات به سرمایه‌گذاران تأیید می‌کنند. بنابراین، باید شناسایی و طبقه‌بندی مناسبی از این مسائل مختلف حسابرسی در گزارش حسابرسی صورت گیرد. برای مثال، طبقه‌بندی یکی از مسائل عمدهٔ حسابرسی، به‌عنوان یک مسئله ابهام در تداوم فعالیت، ممکن است باعث شود که سرمایه‌گذاران به دلیل ریسک مرتبط با تداوم اقتصادی آیندهٔ شرکت، در آن شرکت سرمایه‌گذاری نکنند. به همین ترتیب، هرگونه ابهام بین مسائل عمدهٔ حسابرسی و تأکید بر مطلب خاص، به ذی‌نفعان مختلف، از جمله تحلیلگران، دربارهٔ مسائلی که در گزارش حسابرس معرفی شده‌اند، سیگنال‌های نادرستی می‌دهد که به سهم خود کیفیت گزارش حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی را کاهش می‌دهد.

به‌طور خلاصه، نتایج متناقضی در پژوهش‌های پیشین در مورد سودمندی و تأثیر استانداردهای حسابرسی جدید و بازبینی‌شده یافت شده است. با این حال، مطالعات معدودی به این موضوع پرداخته‌اند که آیا توضیحات ارائه‌شده در استاندارد حسابرسی شماره ۷۰۱، به حسابرسان برای انتخاب و تمایز مسائل عمدهٔ حسابرسی از سایر الزامات گزارش‌دهی (مانند تأکید بر مطلب خاص و ابهام در تداوم فعالیت) کمک می‌کند یا خیر. این موضوع مسئله‌ای بسیار مهم است که برای استفاده‌کنندگان ارزش اطلاعاتی زیادی را خواهد داشت. همچنین تدوین‌کنندگان استاندارد و نهادهای نظارتی، ممکن است به بررسی و تحلیل اضافی در استاندارد ۷۰۱ نیاز داشته باشند تا بتوانند مسائل را طوری توضیح دهند که تمایز مسائل عمدهٔ حسابرسی از سایر موارد برای حسابرسان امری ساده باشد. با توجه به ارزش اطلاعاتی گزارش حسابرسی برای ذی‌نفعان، اطمینان از درک صحیح و توانایی حسابرسان برای تمایز مسائل عمدهٔ حسابرسی از بند تأکید بر مطلب خاص و نیز اظهارنظر ابهام در تداوم فعالیت حائز اهمیت است. بر این اساس سؤال‌های پژوهش به شرح زیر تدوین می‌شود:

1. Prasad & Chand

2. Bens, Chang & Huang

3. Crezeny, Schmidt & Thompson

سؤال اول: آیا حسابرسان مسائل عمده حسابرسی را از میان موضوعات مختلف شناسایی شده در حین حسابرسی، مطابق استاندارد حسابرسی به عنوان مسائل عمده حسابرسی طبقه‌بندی می‌کنند؟

سؤال دوم: آیا هنگام طبقه‌بندی صحیح یک موضوع به عنوان مسائل عمده حسابرسی یا تأکید بر مطلب خاص، احتمال وجود اختلاف برداشت در میان حسابرسان وجود دارد؟

سؤال سوم: آیا هنگام طبقه‌بندی صحیح یک موضوع به عنوان مسائل عمده حسابرسی یا ابهام در تداوم فعالیت، احتمال وجود اختلاف برداشت در میان حسابرسان وجود دارد؟

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف، کاربردی و از نظر شیوه جمع‌آوری داده‌ها از نوع پیمایشی و قلمرو زمانی آن سال ۱۴۰۳ است. برای انجام این پژوهش پرسش‌نامه‌ای محقق ساخته طراحی شده است تا توانایی حسابرسان در شناسایی صحیح و مناسب مسائل مختلف حسابرسی، از جمله مواردی که به بندهای مسائل عمده حسابرسی نیاز دارند، بررسی شود. به منظور سنجش روایی ساختاری و محتوایی پرسش‌نامه و اطمینان از اینکه توضیحات ارائه شده در پرسش‌نامه به درستی الزامات استانداردها، برای مسائل عمده حسابرسی، تأکید بر مطلب خاص و ابهام در تداوم فعالیت را منعکس می‌کند، پرسش‌نامه قبل از توزیع، در اختیار دو شریک حسابرسی با سابقه بیش از ۱۵ سال تجربه در مؤسسه‌های حسابرسی و عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و دو نفر از اساتید هیئت علمی رشته حسابداری قرار گرفت تا اطمینان حاصل شود که توضیحات ارائه شده از استانداردهای حسابرسی ۷۰۱ و ۷۰۶ و ۵۷۰ به وضوح بیان شده است. در ادامه، پیشنهادها و نظرهای اصلاحی آنان در پرسش‌نامه اعمال و پس از تأیید توسط ایشان، پرسش‌نامه نهایی برای مشارکت‌کنندگان به صورت آنلاین ارسال شد. توزیع پرسش‌نامه‌ها، به طور در دسترس، از طریق ارسال ایمیل به مشارکت‌کنندگان و نیز برگزاری پرسش‌نامه در شبکه‌های اجتماعی حسابرسان، مانند گروه مبین صورت گرفت. انتخاب حسابرسان ارشد، سرپرست‌ها و مدیران به دلیل مشارکت معمول آن‌ها در جلسه‌های هم‌فکری با شرکا برای تدوین گزارش حسابرسی و همچنین برای ارزیابی تأثیرات موقعیت‌های شغلی بر طبقه‌بندی مسائل عمده حسابرسی توسط حسابرسان بود. پایایی پرسش‌نامه نیز بر اساس معیار آلفای کرونباخ محاسبه شد و مقدار آن ۰/۷۲۷ به دست آمد.

از مجموع ۱۹۹ پرسش‌نامه تکمیل شده به صورت آنلاین، در نهایت تعداد ۱۲۸ پرسش‌نامه دارای شرایط لازم بود؛ به طوری که به دلیل تأثیر تجربه، برخی پاسخ‌دهندگانی که کمتر از ۵ سال سابقه کار حسابرسی داشتند، حذف شدند. همچنین افرادی که دارای سمت حسابرس یا کمک حسابرس بودند نیز، به دلیل نقش نداشتن در تصمیم‌گیری گزارش مسائل عمده، حذف شدند. پرسش‌نامه شامل ۳۰ پرسش بود که عیناً از متن استانداردهای حسابرسی ایران استخراج شده بود. در مجموع ۱۵ سؤال از پاراگراف‌های توضیحی استاندارد ۷۰۱ مرتبط با مسائل عمده حسابرسی، ۸ سؤال از استاندارد ۷۰۶ مرتبط با مسائل تأکید بر مطلب خاص و همچنین ۷ سؤال از استاندارد ۵۷۰ مرتبط با ابهام در تداوم فعالیت استخراج شد. دلایل انتخاب این سؤال‌ها، تداخل بالقوه و شباهت بین آن‌هاست که از لحاظ داشتن ابهام به تأیید دو شریک حسابرسی و دو نفر از اساتید هیئت علمی رشته حسابداری رسید. از پاسخ‌دهندگان درخواست شد که طبقه‌بندی صحیح،

هر یک از این موارد را از میان چهار گزینه مختلف (مسائل عمده حسابرسی، تأکید بر مطلب خاص، ابهام در تداوم فعالیت و موارد نیازمند تعدیل در گزارش حسابرسی) شناسایی کنند. پرسش‌نامه شامل جملات مربوط به نظر تعدیل گزارش نبود. با این حال، گزینه تعدیل گزارش در پاسخ‌نامه گنجانده شد تا بررسی شود که آیا حساب‌رسان، مسائل عمده حسابرسی را به‌عنوان موارد نیازمند اظهارنظر تعدیل شده طبقه‌بندی می‌کنند یا خیر. جملات در توالی‌های مختلف ارائه شدند تا از تأثیر ترتیب بر پاسخ‌های مشارکت‌کنندگان جلوگیری شود و احتمال اینکه موارد اولیه زمینه‌ای برای موارد بعدی فراهم کنند، کاهش یابد.

پاسخ‌ها با استفاده از دو متغیر مجازی اندازه‌گیری شد که مقدار «۰» نشان‌دهنده طبقه‌بندی برخلاف استاندارد حسابرسی و مقدار «۱» نشان‌دهنده طبقه‌بندی مطابق استاندارد حسابرسی بود. طبقه‌بندی صحیح از طریق مقایسه پاسخ‌های مشارکت‌کنندگان با مسائل توضیحی موجود در استانداردهای حسابرسی ۷۰۱، ۷۰۶ و ۵۷۰ تعیین شد. برای تحلیل پاسخ‌ها از آزمون Z و نرم‌افزار اسپاس^۱ به‌منظور مقایسه دو نسبت مشاهده‌شده استفاده شد. هدف این آزمون، بررسی تفاوت‌های معنادار در پاسخ‌های بین دو نسبت است؛ یعنی وجود تفاوت معنادار بین نسبت مشارکت‌کنندگانی که مطابق استاندارد حسابرسی مسائل عمده حسابرسی را برای مجموعه‌ای از موضوعاتی که باید به‌عنوان مسائل عمده حسابرسی طبقه‌بندی شوند انتخاب کردند (نسبت‌های طبقه‌بندی مطابق استاندارد حسابرسی) و نسبت کسانی که طبقه‌بندی دیگری، یعنی تأکید بر مطلب خاص، ابهام در تداوم فعالیت و اظهارنظر تعدیلی برای همان مجموعه مسائل انتخاب کردند (نسبت‌های طبقه‌بندی برخلاف استاندارد حسابرسی). همچنین، آزمون Z برای پاسخ به سؤال‌های پژوهشی دوم و سوم نیز مورد استفاده قرار گرفت. در ادامه آزمون کروسکال - والیس برای تحلیل واریانس پاسخ‌ها در بین موقعیت‌های جنسی، شغلی و تحصیلات دانشگاهی مختلف انجام شد که یک آزمون ناپارامتریک مبتنی بر رتبه است و می‌توان از آن برای تعیین تفاوت‌های معنادار آماری بین دو یا چند گروه از یک متغیر مستقل استفاده کرد.

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

جدول ۱ اطلاعات مشارکت‌کنندگان را نشان می‌دهد.

جدول ۱. ویژگی‌های اعضای مشارکت‌کننده

پاسخ‌دهندگان	جنسیت		سمت در مؤسسه			میزان تحصیلات			سابقه کار	
	زن	مرد	مدیر	کارشناس	کارشناس ارشد	دکتری	کارشناسی	کارشناسی ارشد	زیر ۱۵ سال	بالای ۱۵ سال
تعداد	۹۲	۳۶	۴۱	۵۰	۳۷	۲۹	۷۸	۲۱	۴۸	۸۰
درصد	۷۱/۹	۲۸/۱	۳۲	۳۹/۱	۲۸/۹	۲۲/۷	۶۰/۹	۱۶/۴	۳۷/۵	۶۲/۵

قبل از ارائه آمار توصیفی مربوط به پاسخ‌های مشارکت‌کنندگان ابتدا گویه‌های استخراج شده از هریک از استانداردها، بر اساس شماره گویه در جدول ۲ ارائه شده است.

جدول ۲. گویه‌های مستخرج از استانداردهای ۷۰۱، ۷۰۶ و ۷۰

استاندارد حسابرسی مرتبط	شماره گویه	موضوع گویه	منبع استخراج گویه از متن استاندارد
استاندارد ۷۰۱	۱	حوزه‌هایی که به عنوان ریسک‌های مهم یا شامل قضاوت‌های مهم حسابرس در تهیه صورت‌های مالی شناسایی شده‌اند.	بند ۹ استاندارد ۷۰۱
	۲	رویه‌ها و سیاست‌های حسابداری جدید یا نوظهور.	ت ۴۵ استاندارد ۷۰۱
	۳	زیان‌های عملیاتی عمده یا تمدید احتمالی وام‌ها که به ابهام تداوم فعالیت شرکت منجر نشود.	ت ۴۱ استاندارد ۷۰۱
	۴	شرایط اقتصادی که بر توانایی حسابرس در کسب شواهد حسابرسی تأثیر داشته است، به‌طور مثال، بازارهای غیرنقد شونده برای برخی از ابزارهای مالی.	ت ۴۵ استاندارد ۷۰۱
	۵	تغییراتی در استراتژی یا مدل تجاری بنگاه که تأثیر مادی بر صورت‌های مالی داشته است.	ت ۴۵ استاندارد ۷۰۱
	۶	وجود قراردادهای بلندمدت در شرکت.	ت ۲۹ استاندارد ۷۰۱
	۷	عدم رعایت قراردادهای وام که به ابهام تداوم فعالیت شرکت منجر نشود.	ت ۴۱ استاندارد ۷۰۱
	۸	تغییرات عمده در اقتصاد، حسابداری، مقررات، صنعت یا بخش‌های دیگر که مفروضات یا قضاوت‌های مدیران اجرایی را تحت تأثیر قرار داده است.	ت ۲۶ استاندارد ۷۰۱
	۹	برآوردهای حسابداری با ابهام زیاد که برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی اهمیت دارد.	ت ۲۲ استاندارد ۷۰۱
	۱۰	معاملات با اشخاص وابسته.	ت ۱۵ استاندارد ۷۰۱
	۱۱	استقرار یک سیستم فناوری اطلاعات جدید (یا تغییرات عمده در سیستم فناوری اطلاعات موجود) به‌ویژه در مواردی که این تغییر به خطری عمده مربوط باشد (برای نمونه، اعمال تغییراتی در سیستم که برشناخت درآمد اثرگذار باشد).	ت ۱۸ استاندارد ۷۰۱
	۱۲	حوزه‌های پیچیده که مستلزم قضاوت عمده مدیران اجرایی در صورت‌های مالی بوده و از این‌رو اغلب مستلزم قضاوت‌های دشوار حسابرس است.	ت ۱۴ استاندارد ۷۰۱
	۱۳	محدودیت‌های مؤثر بر توانایی حسابرس برای کسب شواهد حسابرسی مبنی بر اینکه تمام جنبه‌های معامله با شخص وابسته (به جز مبلغ معامله) مشابه شرایط حاکم بر یک معامله حقیقی بوده است.	ت ۱۵ استاندارد ۷۰۱
	۱۴	پیچیدگی در گزارشگری مالی که به صنعت خاص یا سیاست‌های حسابداری خاص آن صنعت مربوط است.	ت ۴۴ استاندارد ۷۰۱
	۱۵	محدودیت‌های مؤثر بر حسابرس گروه، برای نمونه، مواردی که ممکن است دسترسی تیم حسابرسی گروه به اطلاعات محدود شده باشد.	ت ۱۵ استاندارد ۷۰۱

استاندارد حسابرسی مرتبط	شماره گویه	موضوع گویه	منبع استخراج گویه از متن استاندارد
استاندارد ۷۰۶	۱۶	ابهام دربارهٔ پیامدهای آتی دعاوی حقوقی غیرمعمول یا اقدامات خاص مراجع نظارتی.	ت ۵ استاندارد ۷۰۶
	۱۷	اگر حسابرس به این نتیجه برسد که چارچوب گزارشگری مالی تجویز شده در قوانین یا مقررات قابل قبول نیست، اما به دلیل اینکه به موجب قوانین یا مقررات تجویز شده است، باید از آن تبعیت شود.	ت ۴ استاندارد ۷۰۶
	۱۸	زمانی که مدیران شرکت، از انجام اقدامات اصلاحی که حسابرس آن را مناسب می‌داند، اجتناب می‌کنند (موارد عدم رعایت با اهمیت نباشد) و کناره‌گیری از کار امکان‌پذیر نباشد.	پیوست ۲ استاندارد ۷۰۶ ت ۱۸ استاندارد ۲۵۰
	۱۹	در مواردی که صورت‌های مالی دوره گذشته حسابرسی نشده است.	پیوست ۲ استاندارد ۷۰۶ بند ۱۶ استاندارد ۷۱۰
	۲۰	به‌کارگیری پیش از موعد یک استاندارد حسابداری جدید (در صورت مجاز بودن) که اثر با اهمیتی بر صورت‌های مالی دارد.	ت ۵ استاندارد ۷۰۶
	۲۱	ابهام با اهمیت در شرایطی که می‌تواند تردیدی عمده برای توانایی واحد تجاری به ادامهٔ فعالیت ایجاد کند، وجود دارد.	ت ۷ استاندارد ۷۰۶
	۲۲	در مواردی که از حسابرس درخواست می‌شود روش‌های خاص دیگری را اجرا و نتیجهٔ آن را گزارش یا دربارهٔ موضوعات خاصی اظهارنظر کند.	ت ۴ استاندارد ۷۰۶
	۲۳	وجود سوانحی که اثر با اهمیتی بر وضعیت مالی واحد تجاری داشته یا دارد.	ت ۵ استاندارد ۷۰۶
استاندارد ۵۷۰	۲۴	ناتوانی در رعایت شرایط مقرر در قراردادهای تسهیلات مالی.	ت ۳ استاندارد ۵۷۰
	۲۵	از دست دادن بازار عمدهٔ فروش محصولات، مشتریان اصلی، حق استفاده از مجوز یا امتیاز ساخت یا پروانه فعالیت، یا تأمین‌کننده اصلی کالا و خدمات.	ت ۳ استاندارد ۵۷۰
	۲۶	نزدیک شدن به سررسید تسهیلات مالی با شرایط تغییرناپذیر که دورنمای واقع‌بینانه‌ای برای پرداخت یا تمدید آن‌ها وجود ندارد یا اتکای بیش از حد بر تسهیلات مالی کوتاه مدت برای تأمین مالی دارایی‌های غیرجاری.	ت ۳ استاندارد ۵۷۰
	۲۷	ناتوانی در پرداخت بدهی‌ها در سررسید.	ت ۳ استاندارد ۵۷۰
	۲۸	زیان‌های عمده عملیاتی یا کاهش عمده در ارزش دارایی‌های مورد استفاده در ایجاد جریان‌های نقدی.	ت ۳ استاندارد ۵۷۰
	۲۹	وجود دعاوی حقوقی در جریان علیه واحد تجاری که در صورت صدور رأی علیه آن، تحمل نتایج آن احتمالاً خارج از توان واحد تجاری است.	ت ۳ استاندارد ۵۷۰
	۳۰	عدم رعایت الزامات مربوط به کفایت سرمایه یا سایر الزامات قانونی ناظر بر بانک‌ها و سایر مؤسسه‌های اعتباری.	ت ۳ استاندارد ۵۷۰

جدول ۳ فراوانی نسبی پاسخ‌های مشارکت‌کنندگان را نشان می‌دهد. برای نمونه، گزینهٔ اول پرسش‌نامه بر اساس متن استاندارد حسابرسی ۷۰۱ بدین گونه بوده است: حوزه‌هایی که به عنوان ریسک‌های مهم یا شامل قضاوت‌های مهم حسابرس در تهیهٔ صورت‌های مالی شناسایی شده‌اند. بر اساس جدول ۳، حدود ۷۶ درصد از مشارکت‌کنندگان پاسخ

مطابق استاندارد حسابرسی که همان بند مسائل عمده حسابرسی است، حدود ۱۸ درصد بند تأکید بر مطلب خاص، کمتر از ۵ درصد بند ابهام در تداوم فعالیت و کمتر از ۲ درصد نیز بند اظهارنظر تعدیل شده را انتخاب کرده‌اند.

جدول ۳. فراوانی نسبی پاسخ مشارکت‌کنندگان

شماره گویه	مسائل عمده حسابرسی	تأکید بر مطلب خاص	ابهام در تداوم فعالیت	اظهارنظر تعدیل‌شده
۱	۰/۷۵۸	۰/۱۷۹	۰/۰۴۷	۰/۰۱۶
۲	۰/۵۱۶	۰/۴۴۵	۰/۰۲۳	۰/۰۱۶
۳	۰/۳۰۵	۰/۵۸۶	۰/۰۰۸	۰/۱۰۱
۴	۰/۳۹۸	۰/۱۹۵	۰/۰۳۱	۰/۳۷۶
۵	۰/۵۳۹	۰/۳۸۳	۰/۰۳۱	۰/۰۴۷
۶	۰/۶۴۸	۰/۳۰۵	۰/۰۳۱	۰/۰۱۶
۷	۰/۲۴۲	۰/۶۷۲	۰	۰/۰۸۶
۸	۰/۵۰۸	۰/۴۶۱	۰	۰/۰۳۱
۹	۰/۳۲۸	۰/۱۸۷	۰/۰۳۱	۰/۴۵۴
۱۰	۰/۵۷۰	۰/۳۲۸	۰/۰۲۳	۰/۰۷۹
۱۱	۰/۷۰۴	۰/۲۲۷	۰/۰۲۳	۰/۰۴۶
۱۲	۰/۷۵۸	۰/۲۱۹	۰	۰/۰۲۳
۱۳	۰/۱۹۵	۰/۱۰۹	۰/۰۰۸	۰/۶۸۸
۱۴	۰/۷۱۱	۰/۲۱۸	۰	۰/۰۷۱
۱۵	۰/۱۷۲	۰/۱۵۶	۰/۰۲۳	۰/۶۴۹
۱۶	۰/۱۶۴	۰/۷۰۳	۰/۱۱۷	۰/۰۱۶
۱۷	۰/۳۹۸	۰/۵۱۵	۰/۰۴۸	۰/۰۳۹
۱۸	۰/۲۳۴	۰/۳۱۲	۰/۰۳۹	۰/۴۱۵
۱۹	۰/۲۶۶	۰/۵۶۲	۰/۰۳۱	۰/۱۴۱
۲۰	۰/۳۰۵	۰/۶۵۶	۰/۰۲۳	۰/۰۱۶
۲۱	۰/۰۸۶	۰/۱۱۷	۰/۷۴۲	۰/۰۵۵
۲۲	۰/۲۲۶	۰/۵۶۳	۰/۰۳۹	۰/۱۷۲
۲۳	۰/۱۶۴	۰/۱۴۱	۰	۰/۶۹۵
۲۴	۰/۴۲۹	۰/۰۶۳	۰/۴۶۹	۰/۰۳۹
۲۵	۰/۲۰۳	۰/۱۰۱	۰/۶۸۱	۰/۰۱۵
۲۶	۰/۲۴۲	۰/۰۷۱	۰/۶۷۲	۰/۰۱۵
۲۷	۰/۰۷۸	۰/۰۷۱	۰/۸۵۱	۰
۲۸	۰/۱۲۵	۰/۱۷۹	۰/۶۱۰	۰/۰۸۶
۲۹	۰/۰۴۸	۰/۰۳۹	۰/۸۹۰	۰/۰۲۳
۳۰	۰/۱۳۳	۰/۱۱۷	۰/۶۴۱	۰/۱۰۹

طبقه‌بندی مسائل عمده حسابرسی و تمایز از سایر موارد

برای بررسی معناداری تفاوت بین پاسخ مشارکت‌کنندگان و پاسخ گویه‌ها، به پاسخ مشارکت‌کنندگانی که طبقه‌بندی مطابق استاندارد حسابرسی انجام داده بودند به طور مجازی عدد ۱ و به سایر مشارکت‌کنندگان صفر اختصاص یافت. نتایج آزمون Z دو نسبت (مسائل عمده حسابرسی و سایر انتخاب‌ها) در جدول ۴ نشان داده شده است. نتایج بیان می‌کند مواردی که مطابق استاندارد حسابرسی توسط اکثر مشارکت‌کنندگان، به عنوان مسائل عمده حسابرسی طبقه‌بندی شده‌اند، مربوط به گویه‌های ۱ و ۶ و ۱۱ و ۱۲ و ۱۴ هستند. همان‌طور که از جدول ۴ مشخص است، برای این موارد مقادیر Z مثبت و مقدار p-value کمتر از ۵ درصد است. مقادیر p-value کمتر از ۵ درصد به این معناست که نسبت افرادی که مطابق استاندارد حسابرسی مسائل عمده حسابرسی را برای مجموعه موارد مسائل عمده حسابرسی انتخاب کرده‌اند، به طور آماری با نسبت افرادی که سایر طبقه‌بندی‌ها را انتخاب کرده‌اند، متفاوت است و مقادیر Z مثبت به این معناست که نسبت انتخاب مسائل عمده حسابرسی بیشتر از سایر انتخاب‌های نادرست است. یعنی در مجموع، از ۱۵ مورد مسائل عمده حسابرسی تعداد ۹ مورد آن مطابق استاندارد حسابرسی طبقه‌بندی نشده‌اند که گویای ابهام و اختلاف برداشت بین پاسخ‌دهندگان است.

از بین گویه‌هایی که مطابق استاندارد حسابرسی طبقه‌بندی شده‌اند، به ترتیب گویه‌های ۱ و ۱۲ و ۱۴ و ۱۱ و ۶ با انتخاب ۹۷، ۹۷، ۹۱، ۹۰ و ۸۳ بالاترین آمار را دارند. این گویه‌ها مربوط به مسائل حوزه‌های پیچیده که مستلزم قضاوت عمده مدیران، حوزه‌هایی دارای ریسک‌های مهم یا شامل قضاوت‌های مهم حسابرس، پیچیدگی در گزارشگری مالی خاص صنعت، وجود قراردادهای بلندمدت در شرکت و استقرار یک سیستم فناوری اطلاعات جدید است. با این حال، طبقه‌بندی بسیار ضعیفی از سایر موارد به عنوان مسائل عمده حسابرسی وجود دارد، مانند گویه‌های ۳ و ۴ و ۷ و ۹ و ۱۳ و ۱۵ با انتخاب ۳۹، ۵۱، ۳۱، ۴۲، ۲۵ و ۲۲ و با مقادیر Z منفی؛ زیرا نسبت انتخاب‌های مسائل عمده حسابرسی، کمتر از سایر انتخاب‌ها بود. برای مثال، در خصوص گویه ۷ (عدم رعایت قراردادهای وام که به ابهام تداوم فعالیت شرکت منجر نشود) که مقدار آماره Z آن برابر با $-۵/۸۳۴$ است، حدود ۷۶ درصد از شرکت‌کنندگان آن را مطابق استاندارد حسابرسی طبقه‌بندی نکرده‌اند. اکثر شرکت‌کنندگان (حدود ۶۸ درصد) آن را به عنوان یک بند تأکید بر مطلب خاص شناسایی کرده‌اند، در حالی که عده‌ای دیگر آن را به عنوان اظهارنظر تعدیلی برگزیده‌اند. چنین نتایجی نشان‌دهنده اختلاف برداشت حسابرسان و وجود ابهام در برخی از توضیحات ارائه شده در استاندارد ۷۰۱ برای مسائل عمده حسابرسی در مقایسه با تأکید بر مطلب خاص و اظهارنظر تعدیلی است.

نمونه دیگری از یک مورد که برخلاف استاندارد حسابرسی شناسایی شده، گویه ۹ (برآوردهای حسابداری با ابهام زیاد که برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی دارای اهمیت است) است با تنها ۴۲ انتخاب مسائل عمده حسابرسی و مقدار Z برابر با $-۳/۸۸۹$ بدان معناست که نسبت انتخاب مسائل عمده حسابرسی برای این گویه ۳۲ درصد و سایر موارد ۶۸ درصد است. در این گویه اکثر شرکت‌کنندگان آن را به عنوان یک مورد اظهارنظر تعدیلی گزارش کرده بودند. علاوه بر این، گویه‌های ۱۵ و ۱۳ و ۳ نیز به ترتیب با اکثریت انتخاب برخلاف استاندارد حسابرسی به عنوان اظهارنظر تعدیلی (۶۵ درصد)، اظهارنظر تعدیلی (۶۹ درصد) و تأکید بر مطلب خاص (۵۹ درصد) در نظر گرفته شده‌اند.

نمونه دیگر، گویه ۳ (مربوط به زیان‌های عملیاتی عمده، یا تمديد احتمالی وام‌ها که منجر به ابهام تداوم فعالیت شرکت نگردد) است که برخلاف استاندارد حسابرسی، به‌عنوان یک مورد تأکید بر مطلب خاص طبقه‌بندی شده و کمابیش ۶۹ درصد این عدم تطابق با استانداردهای حسابرسی را مرتکب شده‌اند. این نشان می‌دهد که در میان شرکت‌کنندگان هنگام طبقه‌بندی این مسئله، اختلاف برداشت واضحی حاکم بوده است؛ زیرا تفاوت چشمگیری بین نسبت‌های طبقه‌بندی مطابق استاندارد حسابرسی و برخلاف استاندارد حسابرسی وجود ندارد. نکته قابل توجه در مورد گویه‌های ۳ و ۷ و ۹ و ۱۳ و ۱۵ که در بالا توضیح داده شد، این است که از ۵ مورد مذکور ۳ گویه برخلاف استاندارد حسابرسی به‌عنوان اظهارنظر تعدیلی پاسخ داده شده است که نشان از ابهام شدید در درک حسابرسان از استاندارد ۷۰۱ حسابرسی است.

در ادامه، گویه‌های ۲ و ۵ و ۸ و ۱۰ نیز برخلاف استاندارد حسابرسی طبقه‌بندی شده‌اند؛ ولی در این گویه‌ها اجماع واحدی برای انتخاب بین طبقه‌های مختلف وجود نداشت که نشان از اختلاف برداشت زیادی بین پاسخ‌دهندگان است. نتایج تحلیل اولین سؤال پژوهش نشان می‌دهد که توضیحات استاندارد ۷۰۱ به برخی از حسابرسان کمک کرده است تا برخی از مسائل عمده حسابرسی را شناسایی کنند؛ اما این کمک به اندازه‌ای نبوده است تا همه مسائل عمده حسابرسی را از میان موارد مختلفی که در طول حسابرسی با آن‌ها مواجه می‌شوند، شناسایی کنند. نتایج نشان می‌دهد که بسیاری از حسابرسان ممکن است در شناسایی برخی از مواردی که باید در بخش جدید گزارش حسابرسی، بخش مسائل عمده حسابرسی گنجانده شوند، دچار اختلاف برداشت شوند و این نیاز به راهنمایی بیشتر در استانداردهای گزارش حسابرسی را تأیید می‌کند.

جدول ۴. آزمون z برای تمایز بین مسائل عمده حسابرسی و سایر موارد

شماره گویه	موفقیت	مجموع	درصد موفقیت	آماره Z	p-value
۱	۹۷	۱۲۸	۰/۷۵۸	۵/۸۳۴	۰/۰۰۰
۲	۶۶	۱۲۸	۰/۵۱۶	۰/۳۵۴	۰/۳۶۲
۳	۳۹	۱۲۸	۰/۳۰۵	-۴/۴۱۹	۰/۰۰۰
۴	۵۱	۱۲۸	۰/۳۹۸	-۲/۲۹۸	۰/۰۱۱
۵	۶۹	۱۲۸	۰/۵۳۹	۰/۸۸۴	۰/۱۸۸
۶	۸۳	۱۲۸	۰/۶۴۸	۳/۳۵۹	۰/۰۰۰
۷	۳۱	۱۲۸	۰/۲۴۲	-۵/۸۳۴	۰/۰۰۰
۸	۶۵	۱۲۸	۰/۵۰۸	۰/۱۷۷	۰/۴۳۱
۹	۴۲	۱۲۸	۰/۳۲۸	-۳/۸۸۹	۰/۰۰۰
۱۰	۷۳	۱۲۸	۰/۵۷	۱/۵۹۱	۰/۰۵۶
۱۱	۹۰	۱۲۸	۰/۷۰۳	۴/۵۹۶	۰/۰۰۰
۱۲	۹۷	۱۲۸	۰/۷۵۸	۵/۸۳۴	۰/۰۰۰
۱۳	۲۵	۱۲۸	۰/۱۹۵	-۶/۸۹۴	۰/۰۰۰
۱۴	۹۱	۱۲۸	۰/۷۱۱	۴/۷۷۳	۰/۰۰۰
۱۵	۲۲	۱۲۸	۰/۱۷۲	-۷/۴۲۵	۰/۰۰۰

طبقه‌بندی مسائل عمده حسابرسی در مقایسه با مسائل تأکید بر مطلب خاص

سؤال دوم پژوهش به این موضوع پرداخته است که آیا حسابرسان توانسته‌اند در انتخاب مسائل عمده حسابرسی آن را از مسائل تأکید بر مطلب خاص تفکیک کنند. برای آزمون این موضوع، به پاسخ مشارکت‌کنندگانی که طبقه‌بندی مطابق استاندارد حسابرسی انجام داده بودند، به‌طور مجازی عدد ۱ و به سایر مشارکت‌کنندگانی که تأکید بر مطلب خاص را انتخاب کرده بودند صفر اختصاص یافت.

جدول ۵. آزمون z تمایز بین مسائل عمده و تأکید بر مطلب خاص

شماره گویه	موفقیت	جمع کل	درصد	آماره Z	p-value
۱	۹۷	۱۲۰	۰/۸۰۸	۶/۷۵۵	۰/۰۰۰
۲	۶۶	۱۲۳	۰/۵۳۷	۰/۸۱۲	۰/۲۰۹
۳	۳۹	۱۱۴	۰/۳۴۲	-۳/۳۷۲	۰/۰۰۰
۴	۵۱	۷۶	۰/۶۷۱	۲/۹۸۲	۰/۰۰۱
۵	۶۹	۱۱۸	۰/۵۸۵	۱/۸۴۱	۰/۰۳۳
۶	۸۳	۱۲۲	۰/۶۸	۳/۹۸۴	۰/۰۰۰
۷	۳۱	۱۱۷	۰/۲۶۵	-۵/۰۸۵	۰/۰۰۰
۸	۶۵	۱۲۴	۰/۵۲۴	۰/۵۳۹	۰/۲۹۵
۹	۴۲	۶۶	۰/۶۳۶	۲/۲۱۶	۰/۰۱۳
۱۰	۷۳	۱۱۵	۰/۶۳۵	۲/۸۹۱	۰/۰۰۲
۱۱	۹۰	۱۱۹	۰/۷۵۶	۵/۵۹۲	۰/۰۰۰
۱۲	۹۷	۱۲۵	۰/۷۷۶	۶/۱۷۲	۰/۰۰۰
۱۳	۲۵	۳۹	۰/۶۴۱	۱/۷۶۱	۰/۰۳۹
۱۴	۹۱	۱۱۹	۰/۷۶۵	۵/۷۷۵	۰/۰۰۰
۱۵	۲۲	۴۲	۰/۵۲۴	۰/۳۰۹	۰/۳۷۹

در پاسخ به سؤال دوم، همان‌طور که جدول ۵ نشان می‌دهد، بین انتخاب مسائل عمده حسابرسی و انتخاب موضوعات تأکید بر مطلب خاص برای تمام گویه‌ها تفاوت‌های چشمگیری وجود دارد و به‌استثنای ۵ گویه (۲ و ۳ و ۷ و ۸ و ۱۵) در مابقی گویه‌ها مشارکت‌کنندگان توانسته‌اند گویه‌های مسائل عمده را به‌طور دقیق از تأکید بر مطلب خاص تمایز دهند. با این حال، اختلاف برداشت واضحی درباره گویه‌های ذکر شده یعنی رویه‌ها و سیاست‌های حسابداری جدید یا نوظهور (شماره ۲)، زیان‌های عملیاتی عمده یا تمدید احتمالی وام‌ها که به ابهام تداوم فعالیت شرکت منجر نشود (شماره ۳)، عدم رعایت قراردادهای وام که به ابهام تداوم فعالیت شرکت منجر نشود (شماره ۷)، تغییرات عمده در اقتصاد، حسابداری، مقررات، صنعت یا بخش‌های دیگر که مفروضات یا قضاوت‌های مدیران اجرایی را تحت تأثیر قرار داده است (شماره ۸) و محدودیت‌های مؤثر بر حسابرس گروه، برای نمونه، مواردی که ممکن است دسترسی تیم حسابرسی گروه به اطلاعات محدود شده باشد (شماره ۱۵) وجود داشت. نسبت کسانی که مطابق استاندارد حسابرسی مسائل عمده

حسابرسی را برای گویه‌های ۲ و ۳ و ۷ و ۸ و ۱۵ انتخاب کرده‌اند به ترتیب ۵۳/۷، ۳۴/۲، ۲۶/۵، ۵۲/۴ و ۵۲/۴ درصد است، در حالی که نسبت کسانی که این موارد را برخلاف استاندارد حسابرسی به عنوان تأکید بر مطلب خاص طبقه‌بندی کرده‌اند، به ترتیب ۴۶/۳، ۶۵/۸، ۷۳/۵، ۴۷/۶ و ۴۷/۶ درصد است. آزمون Z برای نسبت‌های دو گروه نشان می‌دهد که تفاوت معناداری در پاسخ‌ها برای انتخاب این مسائل به عنوان مسائل عمده حسابرسی از تأکید بر مطلب خاص وجود ندارد. این گویه‌ها توسط تعداد چشمگیری از شرکت‌کنندگان به عنوان تأکید بر مطلب خاص و برخلاف استاندارد حسابرسی شناسایی شده‌اند. این نتایج حاکی از آن است که یک ارتباط نزدیک بین مفاهیم ارائه شده در استاندارد ۷۰۱ و استاندارد ۷۰۶ وجود دارد که حسابرسان نتوانسته‌اند این مفاهیم را از یکدیگر تمیز دهند.

طبقه‌بندی مسائل عمده حسابرسی در مقایسه با ابهام در تداوم فعالیت

برای پاسخ به سؤال سوم پژوهش، جدول ۶ نشان می‌دهد که تفاوت‌های چشمگیری بین انتخاب مسائل عمده حسابرسی و انتخاب موضوعات ابهام در تداوم فعالیت برای تمام گویه‌ها وجود دارد. با این حال، برای شناسایی میزان اختلاف برداشت میان طبقه‌بندی‌های ابهام در تداوم فعالیت و مسائل عمده حسابرسی و برای پاسخ به سؤال سوم، نتایج آزمون Z نشان می‌دهد که تفاوت معناداری بین انتخاب‌های مسائل عمده حسابرسی و ابهام در تداوم فعالیت در پاسخ‌ها برای هر ۱۵ مورد توضیحی، با p-value کمتر از ۵ درصد و مقدار آماره Z مثبت وجود دارد. برای مثال، نسبت انتخاب مسائل عمده حسابرسی برای گویه‌های ۳ و ۷ و ۸ و ۱۲ و ۱۴ به ترتیب برای گویه ۳، برابر با ۹۷/۵ درصد و مابقی ۱۰۰ درصد است. این به قطعیت نشان می‌دهد در زمانی که فقط انتخاب مسائل عمده و ابهام در تداوم فعالیت وجود داشته باشد؛ هیچ ابهامی در انتخاب بین شرکت‌کنندگان در طبقه‌بندی مسائل عمده حسابرسی وجود نخواهد داشت.

جدول ۶. آزمون Z تمایز بین مسائل عمده و ابهام در تداوم فعالیت

شماره گویه	موفقیت	جمع کل	درصد	آماره Z	p-value
۱	۹۷	۱۰۳	۰/۹۴۲	۸/۹۶۶	۰/۰۰۰
۲	۶۶	۶۹	۰/۹۵۷	۷/۵۸۴	۰/۰۰۰
۳	۳۹	۴۰	۰/۹۷۵	۶/۰۰۸	۰/۰۰۰
۴	۵۱	۵۵	۰/۹۲۷	۶/۳۳۷	۰/۰۰۰
۵	۶۹	۷۳	۰/۹۴۵	۷/۶۰۸	۰/۰۰۰
۶	۸۳	۸۷	۰/۹۵۴	۸/۴۷۰	۰/۰۰۰
۷	۳۱	۳۱	۱	۵/۵۶۸	۰/۰۰۰
۸	۶۵	۶۵	۱	۸/۰۶۲	۰/۰۰۰
۹	۴۲	۴۶	۰/۹۱۳	۵/۶۰۳	۰/۰۰۰
۱۰	۷۳	۷۶	۰/۹۶۱	۸/۰۳۰	۰/۰۰۰
۱۱	۹۰	۹۳	۰/۹۶۸	۹/۰۲۱	۰/۰۰۰
۱۲	۹۷	۹۷	۱	۹/۸۴۹	۰/۰۰۰
۱۳	۲۵	۲۶	۰/۹۶۲	۴/۷۰۷	۰/۰۰۰
۱۴	۹۱	۹۱	۱	۹/۵۳۹	۰/۰۰۰
۱۵	۲۲	۲۵	۰/۸۸	۳/۸۰	۰/۰۰۰

تحلیل‌های تکمیلی

طبقه‌بندی مطابق استاندارد حسابرسی بند تأکید بر مطلب خاص

جدول ۷ مسائل عمده‌ای را نشان می‌دهد که باید به‌عنوان تأکید بر مطلب خاص طبقه‌بندی شوند. آزمون Z برای نسبت‌های دوگانه (تأکید بر مطلب خاص و سایر انتخاب‌ها) نشان می‌دهد که گویه‌های ۱۶ و ۱۹ و ۲۰ مطابق استاندارد حسابرسی به‌عنوان تأکید بر مطلب خاص طبقه‌بندی شده‌اند. نسبت انتخاب‌های تأکید بر مطلب خاص به‌ترتیب ۷۰/۳، ۵۶/۳ و ۶۵/۶ است. آن‌ها دارای مقادیر Z مثبت و مقادیر p-value کمتر از ۵ درصد هستند.

نکته دیگر اینکه برای گویه‌های ۲۱ و ۲۳ مقدار Z منفی و مقدار p-value کمتر از ۵ درصد است که نشان می‌دهد این دو گویه با توافق اکثر شرکت‌کنندگان، به‌عنوان یک مسئله غیر از تأکید بر مطلب خاص طبقه‌بندی شده‌اند. گویه ۲۱ (ابهام با اهمیت در شرايطی که می‌تواند تردیدی عمده نسبت به توانایی واحد تجاری به ادامه فعالیت ایجاد کند، وجود دارد) که حدود ۷۵ درصد از شرکت‌کنندگان در نظرسنجی آن را به‌عنوان یک موضوع ابهام در تداوم فعالیت طبقه‌بندی کردند و گویه ۲۳ (وجود سوانحی که اثر با اهمیتی بر وضعیت مالی واحد تجاری داشته یا دارد) حدود ۷۰ درصد از شرکت‌کنندگان این موضوع را یک بند اظهارنظر می‌دانستند.

جدول ۷. آزمون Z برای تأکید بر مطلب خاص

شماره گویه	موفقیت	جمع کل	درصد	آماره Z	p-value
۱۶	۹۰	۱۲۸	۰/۷۰۳	۴/۵۹۶	۰/۰۰۰
۱۷	۶۶	۱۲۸	۰/۵۱۶	۰/۳۵۴	۰/۳۶۲
۱۸	۴۰	۱۲۸	۰/۳۱۳	-۴/۲۴۳	۰/۰۰۰
۱۹	۷۲	۱۲۸	۰/۵۶۳	۱/۴۱۴	۰/۰۷۹
۲۰	۸۴	۱۲۸	۰/۶۵۶	۳/۵۳۶	۰/۰۰۰
۲۱	۱۵	۱۲۸	۰/۱۱۷	-۸/۶۶۲	۰/۰۰۰
۲۲	۷۲	۱۲۸	۰/۵۶۳	۱/۴۱۴	۰/۰۷۹
۲۳	۱۸	۱۲۸	۰/۱۴۱	-۸/۱۳۲	۰/۰۰۰

طبقه‌بندی مطابق استاندارد حسابرسی ابهام در تداوم فعالیت

همان‌طور که در جدول ۸ نشان داده شده است، از بین ۷ گویه مطرح شده برای موضوعات ابهام در تداوم فعالیت، به‌جز گویه ۲۴ مابقی گویه‌ها، مطابق استاندارد حسابرسی، به‌عنوان موضوع ابهام در تداوم فعالیت نشان داده شده‌اند.

جدول ۸. آزمون Z برای ابهام در تداوم فعالیت

شماره گویه	موفقیت	جمع کل	درصد	آماره Z	p-value
۲۴	۶۰	۱۲۸	۰/۴۶۹	-۰/۷۰۷	۰/۲۴
۲۵	۸۷	۱۲۸	۰/۶۸	۴/۰۶۶	۰/۰۰۰
۲۶	۸۶	۱۲۸	۰/۶۷۲	۳/۸۸۹	۰/۰۰۰
۲۷	۱۰۹	۱۲۸	۰/۸۵۲	۷/۹۵۵	۰/۰۰۰
۲۸	۷۸	۱۲۸	۰/۶۰۹	۲/۴۷۵	۰/۰۰۷
۲۹	۱۱۴	۱۲۸	۰/۸۹۱	۸/۸۳۹	۰/۰۰۰
۳۰	۸۲	۱۲۸	۰/۶۴۱	۳/۱۸۲	۰/۰۰۱

تحلیل نتایج بر اساس موقعیت‌های شغلی مشارکت‌کنندگان

نتایج آزمون کروسکال والیس

آزمون ناپارامتریک کروسکال - والیس برای تحلیل تفاوت پاسخ‌های مشارکت‌کنندگان بر اساس داده‌های نوع جنسیت، سمت در مؤسسه و میزان تحصیلات انجام شده است. نتایج آزمون جنسیت کروسکال - والیس برای تفاوت بین حسابرسان مرد و زن در جدول ۹ نشان‌دهنده آن است که به‌طور کلی، تفاوت معناداری بین دو گروه مرد و زن در این طبقه‌بندی‌ها وجود ندارد و اکثر مقادیر p -value بیشتر از ۵ درصد است. گویه ۲۳ دارای p -value کمتر از ۵ درصد است؛ یعنی بین انتخاب‌های حسابرسان مرد با حسابرسان زن در این مورد تفاوت معناداری وجود دارد.

در خصوص گویه ۲۳ (وجود سوانحی که اثر با اهمیتی بر وضعیت مالی واحد تجاری داشته یا دارد) که از مسائل عمده حسابرسی است، ۲۰/۶ درصد از حسابرسان مرد، این موضوع را به‌عنوان یک مسئله عمده حسابرسی و ۶۴/۱ درصد آن‌ها را تعدیل در اظهارنظر دانسته‌اند؛ ولی در بین حسابرسان زن با اجماع ۸۳ درصدی، این موضوع به‌عنوان یک موضوع تعدیل در اظهارنظر و ۵/۵ درصد حسابرسان زن، این موضوع را یک مسئله عمده حسابرسی می‌دانستند که نشان می‌دهد اولاً در بین حسابرسان مرد و زن، اجماع نظر برای طبقه‌بندی مطابق استاندارد حسابرسی این موضوع وجود ندارد و ثانیاً اکثر زن‌ها در این موضوع که تا حدی به کسب شواهد حسابرسی مربوط است، میل به تعدیل گزارش دارند که نشانه ریسک‌گریزی آن‌هاست.

نتایج آزمون کروسکال - والیس در جدول ۹ نشان می‌دهد که تفاوت معناداری بین سه گروه مختلف موقعیت شغلی (سرپرست، مدیر و شریک) در طبقه‌بندی ۳۰ گویه داده شده وجود ندارد و مقادیر p -value بیشتر از ۵ درصد است (به‌استثنای گویه ۱۴). این موضوع نشان می‌دهد که این گویه‌ها میان سطوح شغلی مختلف مطابق استاندارد حسابرسی طبقه‌بندی شده‌اند. با این حال در گویه گفته شده ۱۴ اختلاف برداشت وجود دارد و حتی این اختلاف برداشت در سطوح بالاتر (مانند مدیران و شرکا) نیز مشاهده شده و پاسخ‌های آن‌ها تفاوت معناداری با سطوح پایین‌تر مانند سرپرستان دارد. این ممکن است تردیدهایی درباره وضوح این چهار موضوع باشد. برای مثال، در گویه ۱۴ (پیچیدگی در گزارشگری مالی که به صنعت خاص یا سیاست‌های حسابداری خاص آن صنعت مربوط است) که یک مسئله عمده حسابرسی است؛ ۷۱ درصد شرکا این مسئله را مطابق استاندارد حسابرسی طبقه‌بندی کرده‌اند و در سطوح دیگر درصد پاسخ صحیح به این گویه نیز حدود ۷۱ درصد بوده است. نتایج آزمون کروسکال - والیس برای میزان تحصیلات در جدول ۹ بیانگر آن است که تفاوت معناداری بین سطوح مختلف تحصیلات وجود ندارد (به‌جز دو گویه ۶ و ۲۴) و نشان می‌دهد که میزان تحصیلات در انتخاب بین گزینه‌های مهم تأثیر معناداری ندارد. در گویه ۶ (وجود قراردادهای بلندمدت در شرکت) حدود ۵۰ درصد از دارندگان مدرک دکتری این مسئله را مطابق استاندارد حسابرسی طبقه‌بندی کرده‌اند و در سطوح دیگر مدرک تحصیلی این عدد ۶۸ درصد است.

جدول ۹. آزمون کروسکال والیس

شماره گویه	کروسکال - والیس جنسیت	P-value	کروسکال - والیس سمت	P-value	کروسکال - والیس مدرک	P-value
۱	۰/۹۱۶	۰/۳۳۹	۵/۰۵۶	۰/۰۸۰	۱/۷۰۴	۰/۴۲۷
۲	۰/۳۷۷	۰/۵۳۹	۰/۲۳۵	۰/۸۸۹	۰/۶۳۰	۰/۷۳۰
۳	۰/۱۳۱	۰/۷۱۷	۶/۰۴۲	۰/۰۴۹	۰/۵۹۵	۰/۷۴۳
۴	۳/۲۲۰	۰/۰۷۳	۲/۰۴۷	۰/۳۵۹	۴/۹۴۰	۰/۰۸۵
۵	۰/۰۲۹	۰/۸۶۵	۱/۳۶۲	۰/۵۰۶	۳/۲۳۰	۰/۱۹۹
۶	۱/۷۵۵	۰/۱۸۵	۱/۴۵۱	۰/۴۸۴	۶/۹۴۱	۰/۰۳۱
۷	۰/۰۴۰	۰/۸۴۲	۰/۶۸۰	۰/۷۱۲	۱/۲۶۸	۰/۵۳۰
۸	۰/۰۸۶	۰/۷۷۰	۱/۱۶۶	۰/۵۵۸	۰/۰۲۶	۰/۹۸۷
۹	۰/۰۶۳	۰/۸۰۲	۳/۵۸۸	۰/۱۶۶	۲/۲۵۳	۰/۳۲۴
۱۰	۱/۶۲۹	۰/۲۰۲	۰/۹۳۴	۰/۶۲۷	۲/۱۰۳	۰/۳۴۹
۱۱	۳/۴۷۴	۰/۰۶۲	۱/۱۶۱	۰/۵۶۰	۰/۱۸۸	۰/۹۱۰
۱۲	۰/۳۴۵	۰/۵۵۷	۰/۲۶۷	۰/۸۷۵	۰/۹۸۱	۰/۶۱۲
۱۳	۰/۱۷۰	۰/۶۸۰	۰/۰۷۲	۰/۹۶۴	۲/۳۴۰	۰/۳۱۰
۱۴	۰/۰۰۲	۰/۹۶۳	۷/۳۱۰	۰/۰۲۶	۱/۴۸۸	۰/۴۷۵
۱۵	۰/۰۰۷	۰/۹۳۵	۱/۷۲۳	۰/۴۲۲	۲/۳۶۵	۰/۳۰۶
۱۶	۱/۳۰۸	۰/۲۵۳	۰/۹۳۵	۰/۶۲۶	۱/۳۲۸	۰/۵۱۵
۱۷	۰/۳۲۰	۰/۵۷۱	۰/۷۰۸	۰/۷۰۲	۰/۶۶۷	۰/۷۱۶
۱۸	۱/۲۰۰	۰/۲۷۳	۳/۲۷۴	۰/۱۹۵	۰/۵۱۸	۰/۷۷۲
۱۹	۰/۲۲۵	۰/۶۳۶	۲/۳۳۰	۰/۳۱۲	۲/۲۲۲	۰/۳۲۹
۲۰	۰/۶۴۷	۰/۴۲۱	۱/۱۸۰	۰/۵۵۴	۲/۶۶۰	۰/۲۶۵
۲۱	۰/۳۶۹	۰/۵۴۳	۱/۵۳۸	۰/۴۶۳	۳/۸۵۰	۰/۱۴۶
۲۲	۰/۸۰۶	۰/۳۶۹	۳/۶۰۰	۰/۱۶۵	۲/۱۲۶	۰/۳۴۵
۲۳	۵/۰۰۳	۰/۰۲۵	۰/۸۱۴	۰/۶۶۶	۰/۸۴۱	۰/۶۵۷
۲۴	۰/۵۳۷	۰/۴۶۴	۲/۱۴۲	۰/۳۴۳	۶/۷۵۷	۰/۰۳۴
۲۵	۰/۰۰۱	۰/۹۷۷	۰/۲۹۵	۰/۸۶۳	۱/۵۱۳	۰/۴۶۹
۲۶	۰/۶۹۰	۰/۴۰۶	۰/۱۲۷	۰/۹۳۸	۱/۳۳۹	۰/۵۱۲
۲۷	۰/۷۲۹	۰/۳۹۳	۰/۱۴۴	۰/۹۳۱	۰/۶۲۲	۰/۷۳۳
۲۸	۱/۱۱۷	۰/۲۹۰	۰/۰۷۰	۰/۹۶۵	۲/۰۷۶	۰/۳۵۴
۲۹	۰/۱۹۸	۰/۶۵۶	۵/۴۵۷	۰/۰۶۵	۰/۳۵۵	۰/۸۳۷
۳۰	۰/۴۹۰	۰/۴۸۳	۱/۰۳۸	۰/۵۹۵	۲/۴۰۷	۰/۳۰۰

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

بعد از وقوع رسوایی‌های مالی اوایل هزاره سوم و برقراری الزامات حاکمیت شرکتی در کشورهای مختلف، تقاضا از سوی استفاده‌کنندگان برای دریافت اطلاعات بیشتر از حسابرسان مستقل، افزایش یافت و استفاده‌کنندگان، متقاضی بهبود گزارش حسابرس با هدف شفافیت بیشتر بودند. بنابراین استانداردگذاران ساختار گزارش حسابرسی را بررسی و تغییراتی در آن اعمال کردند. یکی از این تغییرات، افزودن بندی با عنوان مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسی مستقل بود که بر اساس استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۱ با عنوان «اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس مستقل» شکل گرفت و هدف اصلی آن، افزایش شفافیت و اطلاع‌رسانی به استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی است. در ایران نیز سازمان حسابرسی، استاندارد شماره ۷۰۱ را با عنوان «اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس مستقل» الزامی کرده و به تغییراتی در ساختار و محتوای گزارش حسابرس مستقل منجر شده است. افزودن بند مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسان، بر اساس دیدگاه و قضاوت حرفه‌ای آنان صورت می‌گیرد که این موضوع، ممکن است به طبقه‌بندی متفاوت مسائل عمده صاحب‌کار در بندهای مسائل عمده، تأکید بر مطلب خاص و اظهارنظر ابهام در تداوم فعالیت گزارش حسابرسی منجر شود. بر این اساس و با توجه به نقش با اهمیت حسابرسان در بهبود شفافیت، این پژوهش توضیحات موجود در استاندارد جدید ۷۰۱ را که مربوط به مسائل عمده حسابرسی است، با آنچه در استاندارد ۷۰۶ و ۵۷۰ در مورد مسائل تأکید بر مطلب خاص و ابهام در تداوم فعالیت ارائه شده‌اند، مقایسه کرد. هدف از این مطالعه، اطمینان از درک مناسب حسابرسان و توانایی آن‌ها در تمایز بین مسائل عمده حسابرسی، تأکید بر مطلب خاص و ابهام در تداوم فعالیت بر اساس محتوا و توضیحات ارائه شده توسط استانداردهای مربوطه است. به عبارت دیگر، آیا استاندارد ۷۰۱ برای کمک به حسابرسان در انتخاب درست مسائل عمده حسابرسی، توضیحات کافی و مناسبی دارد یا اینکه همچنان به اصلاحاتی نیازمند است؟

تجزیه و تحلیل سؤال اول پژوهش نشان داد که توضیحات استاندارد ۷۰۱، ممکن است به‌طور کامل به حسابرسان در شناسایی دقیق تمام مسائل عمده حسابرسی از میان مسائل مختلفی که در طول حسابرسی با آن‌ها مواجه می‌شوند، کمک نکند. این یافته هم‌سو با نتایج حجازی و کمرالدوله (۲۰۲۰) است. حسابرسان در انتخاب دقیق مسائل عمده حسابرسی، تأکید بر مطلب خاص و ابهام در تداوم فعالیت در میان ۳۰ گویه توضیحی انتخابی، دچار اختلاف برداشت شدند. تعداد کمی از گویه‌ها مطابق استاندارد حسابرسی به‌عنوان مسائل عمده حسابرسی شناسایی شدند، در حالی که گویه‌های دیگر برخلاف استاندارد حسابرسی شناسایی شدند.

علاوه بر این، نتایج مربوط به سؤال دوم پژوهش نشان داد که حسابرسان هنگام مواجهه با مسائل عمده حسابرسی، در مقایسه با تأکید بر مطلب خاص نیز دچار کمی ابهام شدند. حسابرسان به‌طور کلی توانستند مسائل عمده حسابرسی را از تأکید بر مطلب خاص به‌درستی تمایز دهند، البته مقداری اختلاف برداشت در خصوص برخی توضیحات مربوط به توسعه اقتصادی یا قانونی اخیر که بر فرضیه‌های مدیریت، سیاست‌های حسابداری جدید یا نوظهور و شرایط اقتصادی که بر توانایی حسابرس برای به‌دست‌آوردن شواهد حسابرسی تأثیر می‌گذارد، وجود داشت. نتایج همچنین نشان داد که هنگام طبقه‌بندی تأکید بر مطلب خاص، اکثر شرکت‌کنندگان قادر به تمایز آن‌ها از مسائل عمده حسابرسی بودند.

در مورد سؤال سوم پژوهش، تحلیل آماری نشان داد که در مورد طبقه‌بندی مسائل عمده حسابرسی به‌عنوان موضوعی که نیاز به اظهارنظر ابهام در تداوم فعالیت دارد، هیچ اختلاف برداشتی میان شرکت‌کنندگان وجود ندارد و اکثر شرکت‌کنندگان توانستند مطابق استاندارد حسابرسی این دو موضوع را از هم تفکیک کنند. همچنین، هنگامی که شرکت‌کنندگان مسائل ابهام در تداوم فعالیت را طبقه‌بندی کردند، مشخص شد که به‌جز یک گویه، بقیه مسائل ابهام در تداوم فعالیت را شناسایی کردند.

این مطالعه به بررسی مناسب بودن استانداردهای حسابرسی ایران برای مسائل عمده حسابرسی، تأکید بر مطلب خاص و ابهام در تداوم فعالیت و نحوه درک حسابرسان از این استانداردهای گزارشگری هنگام اظهارنظر درباره صورت‌های مالی صاحب‌کاران پرداخته است. نتایج این پژوهش به ارزیابی این موضوع کمک می‌کند که آیا الزامات جدید گزارشگری حسابرسی در استانداردهای ۷۰۱، ۷۰۶ و ۵۷۰ شامل توضیحات کافی و مناسبی برای کمک به حسابرسان در شناسایی مستقل مسائل عمده حسابرسی، تأکید بر مطلب خاص و ابهام در تداوم فعالیت هست یا خیر. اختلاف برداشت حسابرسان درباره این موارد گزارشگری، ممکن است بر کیفیت خدمات حسابرسی و میزان اتکای استفاده‌کنندگان بر گزارش‌های مالی، برای تصمیم‌گیری‌های مختلف تأثیر بگذارد. این مسئله می‌تواند روی کارایی بازارهای سرمایه و محیط کسب‌وکار پیامدهای منفی داشته باشد. یافته‌ها می‌تواند با ارائه توضیحات و مثال‌های عملی بیشتر به تصمیم‌گیری‌های حسابرسان درباره شناسایی و گزارش مسائل عمده حسابرسی در مقایسه با تأکید بر مطلب خاص و ابهام در تداوم فعالیت کمک کند. این مطالعه همچنین می‌تواند به تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابرسی کمک کند تا این موضوع را ارزیابی کنند که آیا تغییرات بیشتری در استاندارد ۷۰۱ فعلی لازم است یا خیر. نتایج این مطالعه حوزه‌ها و شرایطی را که باید با دقت مطالعه و ارزیابی شوند تا اختلاف برداشت بین حسابرسان هنگام گزارش مسائل عمده حسابرسی کاهش یابد، به تدوین‌کنندگان استانداردها نشان می‌دهد. این یافته‌ها می‌تواند به سهم خود، از اختلاف برداشت میان حسابرسان جلوگیری کند و به آن‌ها در انتخاب دقیق‌تر مسائل عمده حسابرسی یاری رساند. تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابرسی و نهادهای حرفه‌ای مانند جامعه حسابداران رسمی کشور، می‌توانند در راستای کاهش اختلاف برداشت درباره مسائل عمده حسابرسی، به برگزاری دوره‌های آموزشی و تبیین دقیق استاندارد جدید ۷۰۱ حسابرسی اقدام کنند. همچنین درج راهنمای کاربردی در پیوست استانداردهای مربوط و به‌ویژه استاندارد جدید مسائل عمده حسابرسی، می‌تواند برای کاهش اختلاف برداشت‌های حسابرسان مؤثر باشد. این پژوهش به ادبیات علمی موجود درباره مسائل عمده حسابرسی از دیدگاهی متفاوت کمک می‌کند.

پژوهش حاضر نیز مانند اکثر پژوهش‌های پیمایشی، محدودیت‌هایی دارد که می‌تواند مسیرهایی را برای پژوهش‌های آتی فراهم کند. این پژوهش متکی بر نمونه‌ای از حسابرسان جامعه حسابداران رسمی ایران برای بررسی میزان درک حسابرسان از توضیحات مسائل عمده حسابرسی، تأکید بر مطلب خاص و ابهام در تداوم فعالیت موجود در استانداردهای ۷۰۱، ۷۰۶ و ۵۷۰ است. علاوه بر این، نتایج به مسائل حسابرسی خاصی محدود می‌شوند که از استانداردهای مختلف گزارشگری حسابرسی انتخاب شده‌اند. اگرچه حسابرسان، در عمل، ممکن است با مشاهدات خاص تری مواجه شوند تا توصیفی عمومی از یک مشکل؛ اما این مسائل انتخاب‌شده برای نظرسنجی که به‌صورت کلی و از متن استاندارد

طرح شده‌اند، می‌تواند راهنمایی برای تصمیم‌گیری آن‌ها باشد. نتایج این مطالعه براساس برداشت‌ها و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان است؛ بنابراین پژوهش‌های آتی می‌توانند از گزارش‌های حسابرسی واقعی و منتشر شده شرکت‌ها استفاده کنند تا وجود خطاهای طبقه‌بندی را در چنین گزارش‌هایی بررسی کنند. همچنین می‌توان پژوهش‌هایی انجام داد تا دستورالعمل‌های عملی مشخص‌تری برای تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابرسی فراهم شود که حسابرسان می‌توانند هنگام اتخاذ تصمیم‌ها در خصوص الزامات مسائل عمده حسابرسی در شرایط مختلف حسابرسی دنبال کنند. مطالعات آینده نیز می‌تواند به بررسی تأثیر احتمالی اختلاف برداشت حسابرسان در گزارشگری حسابرسی بر تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان و کیفیت حسابرسی بپردازد.

پیوست

پرسش‌نامه پژوهش

با سلام و احترام

حسابرس گرامی همان‌طور که اطلاع دارید، استاندارد ۷۰۱ حسابرسی با عنوان «مسائل عمده حسابرسی» یکی از استانداردهای جدید در حرفه حسابرسی است که مبتنی بر قضاوت حرفه‌ای بوده و از سال ۱۴۰۱ در ایران لازم‌الاجرا شده است. با این حال، به نظر می‌رسد که برخی حسابرسان در به‌کارگیری این استاندارد با چالش‌هایی مواجهند؛ به‌ویژه در تفکیک الزامات آن از موضوعات مرتبط، مانند تأکید بر مطلب خاص و یادداشت‌های توضیحی، ابهام در تداوم فعالیت و اظهارنظرهای تعدیل شده. به همین دلیل، پژوهش حاضر به دنبال آن است تا میزان سردرگمی حسابرسان در اجرای استاندارد ۷۰۱ را بررسی کند و راه‌کارهایی را برای بهبود درک و کاربرد این استاندارد ارائه دهد. هدف نهایی این پژوهش، ارتقای کیفیت گزارش‌های حسابرسی و کاهش خطاهای ناشی از سوءتفاهم یا عدم شفافیت در اجرای استاندارد جدید است.

پرسش‌نامه ۳۰ پرسش دارد که عیناً از متن استانداردهای حسابرسی (۷۰۱ مرتبط با مسائل عمده حسابرسی، ۷۰۶ مرتبط با مسائل تأکید بر مطلب خاص و ۵۷۰ مرتبط با ابهام در تداوم فعالیت) ایران استخراج شده است. در مجموع پانزده سؤال از پاراگراف‌های توضیحی استاندارد ۷۰۱، هشت سؤال از استاندارد ۷۰۶ و همچنین هفت سؤال از استاندارد ۵۷۰ استخراج شد.

خواهشمند است که طبقه‌بندی صحیح هر یک از این موارد را از میان چهار گزینه مختلف (مسائل عمده حسابرسی، تأکید بر مطلب خاص، ابهام در تداوم فعالیت و موارد نیازمند تعدیل در گزارش حسابرسی) شناسایی نمایید.

کلیه حسابرسانی که در تهیه و اظهارنظر در گزارش حسابرسی صاحب نظر هستند (به ویژه شرکا، مدیران، سرپرستان، حسابرسان ارشد) می‌توانند در این پرسش‌نامه ما را یاری و مشارکت کنند. مشارکت شما به‌عنوان حسابرس متخصص و با تجربه، برای دستیابی به نتایج دقیق و کاربردی این پژوهش بسیار ارزشمند است.

لطفاً با اختصاص زمان ارزشمند خود، به سؤالات این پرسش‌نامه پاسخ دهید. پاسخ‌های شما کاملاً محرمانه خواهد ماند و صرفاً برای اهداف پژوهشی استفاده خواهد شد. از همکاری و مشارکت ارزشمند شما پیشاپیش سپاسگزاریم.

جنسیت:

سابقه کاری (سال):

رشته و آخرین مدرک تحصیلی:

عنوان یا سمت:

اطلاعات تماس (اختیاری):

شماره	سؤال	مسائل عمده	تأکید بر مطلب خاص	ابهام در تداوم فعالیت	اظهار نظر تعدیل شده
۱	حوزه‌های با ریسک بالا شامل قضاوت‌های مهم حسابرس در تهیه صورت‌های مالی				
۲	رویه‌های و سیاست‌های حسابداری جدید یا نوظهور				
۳	زیان‌های عملیاتی عمده، یا تمدید احتمالی وام‌ها که منجر به ابهام تداوم فعالیت شرکت نگردد.				
۴	شرایط اقتصادی که بر توانایی حسابرس در کسب شواهد حسابرسی تأثیر داشته است، به‌عنوان مثال، بازارهای غیرنقد شونده برای برخی ابزارهای مالی.				
۵	تغییراتی در استراتژی یا مدل تجاری بنگاه که تأثیر مادی بر صورت‌های مالی داشته است.				
۶	وجود قراردادهای بلندمدت در شرکت				
۷	عدم رعایت قراردادهای وام که منجر به ابهام تداوم فعالیت شرکت نگردد.				
۸	تغییرات در راهبردها یا مدل کسب‌وکار، اقتصاد، حسابداری، مقررات و صنعت که اثر با اهمیتی بر صورت‌های مالی آن داشته است.				
۹	برآوردهای حسابداری با ابهام زیاد که برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی دارای اهمیت است.				
۱۰	معاملات با اشخاص وابسته				
۱۱	استقرار یک سیستم فناوری اطلاعات جدید (یا تغییرات عمده در سیستم فناوری اطلاعات موجود) به‌ویژه در مواردی که این تغییر به خطری عمده مربوط باشد (برای نمونه، اعمال تغییراتی در سیستم که بر شناخت درآمد اثرگذار باشد).				
۱۲	حوزه‌های پیچیده که مستلزم قضاوت عمده مدیران اجرایی در صورت‌های مالی بوده و از این رو اغلب مستلزم قضاوت‌های دشوار حسابرس است.				
۱۳	محدودیت‌های مؤثر بر توانایی حسابرس برای کسب شواهد حسابرسی مبنی بر اینکه تمام جنبه‌های معامله با شخص وابسته (به‌جز مبلغ معامله) مشابه شرایط حاکم بر یک معامله حقیقی بوده است.				
۱۴	پیچیدگی در گزارشگری مالی که به صنعت خاص یا سیاست‌های حسابداری خاص آن صنعت مربوط است.				
۱۵	محدودیت‌هایی در حسابرسی گروه که نیاز به تلاش غیر منتظره و گسترده برای کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب مربوط باشد.				
۱۶	ابهام نسبت به پیامدهای آتی دعاوی حقوقی غیر معمول یا اقدامات خاص مراجع نظارتی.				
۱۷	اگر حسابرس به این نتیجه برسد که چارچوب گزارشگری مالی تجویز شده در قوانین یا مقررات قابل قبول نیست؛ اما به دلیل اینکه به موجب قوانین یا مقررات تجویز شده است				

شماره	سؤال	مسائل عمده	تأکید بر مطلب خاص	ابهام در تداوم فعالیت	اظهار نظر تعدیل شده
	باید از آن تبعیت شود.				
۱۸	زمانی که مدیران شرکت، از انجام اقدامات اصلاحی که حسابرس آن را مناسب می‌داند، اجتناب می‌کنند (موارد عدم رعایت با اهمیت نباشد) و کناره‌گیری از کار امکان‌پذیر نباشد.				
۱۹	در مواردی که صورت‌های مالی دوره گذشته حسابرسی نشده است.				
۲۰	به‌کارگیری پیش از موعد یک استاندارد حسابداری جدید (در صورت مجاز بودن) که اثر با اهمیتی بر صورت‌های مالی دارد.				
۲۱	ابهام با اهمیت در شرایطی که می‌تواند تردیدی عمده نسبت به توانایی واحد تجاری به ادامه فعالیت ایجاد کند، وجود دارد.				
۲۲	در مواردی که از حسابرس درخواست می‌شود روش‌های خاص دیگری را اجرا و نتیجه آن را گزارش کند یا نسبت به موضوعات خاصی اظهار نظر کند.				
۲۳	وجود سوانحی که اثر با اهمیتی بر وضعیت مالی واحد تجاری داشته یا دارد.				
۲۴	ناتوانی در رعایت شرایط مقرر در قراردادهای تسهیلات مالی.				
۲۵	از دست دادن بازار عمده فروش محصولات، مشتری (مشتریان) اصلی، حق استفاده از مجوز یا امتیاز ساخت یا پروانه فعالیت، یا تأمین‌کننده اصلی کالا و خدمات.				
۲۶	نزدیک شدن به سررسید تسهیلات مالی با شرایط غیر قابل تغییر که دورنمای واقع بینانه‌ای برای پرداخت یا تمدید آن‌ها وجود ندارد یا اتکای بیش از حد بر تسهیلات مالی کوتاه مدت برای تأمین مالی دارایی‌های غیر جاری.				
۲۷	ناتوانی در پرداخت بدهی‌ها در سررسید.				
۲۸	زیان‌های عمده عملیاتی یا کاهش عمده در ارزش دارایی‌های مورد استفاده در ایجاد جریان‌های نقدی.				
۲۹	وجود دعاوی حقوقی در جریان علیه واحد تجاری که در صورت صدور رأی علیه واحد تجاری، تحمل نتایج آن احتمالاً خارج از توان واحد تجاری است.				
۳۰	عدم رعایت الزامات مربوط به کفایت سرمایه یا سایر الزامات قانونی ناظر بر بانک‌ها و سایر مؤسسات اعتباری.				

منابع

- اسکندر، هدی و صافدل، عرفان (۱۴۰۳). فرایند افشای مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس: نظریه داده‌بنیاد. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۱۴ (۳)، ۴۵-۷۴.
- جعفری نسب کرمانی، ندا؛ ملانظری، مهناز؛ رحمانی، علی؛ عزیزخانی، مسعود و بزرگ اصل، موسی (۱۳۹۸). شناسایی و افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرس: دیدگاه حسابرسان ایرانی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۲۹ (۲)، ۲۲۹-۲۴۲.
- شیروازن، هانی و فخاری، حسین (۱۴۰۳). تقلیل مَنیت، تردید حرفه‌ای و کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابرسان قضایی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۳۱ (۲)، ۲۹۰-۳۱۴.
- عباسپور ثانی، امیر؛ حاجیه‌ها، زهره؛ حجازی، رضوان و نجفی مقدم، علی (۱۴۰۱). واکاوی تأثیر افشای موارد کلیدی گزارش حسابرسی بر کاهش عدم موفقیت کسب‌وکار شرکت‌های بازار سرمایه. دانش حسابداری مالی، ۹ (۴)، ۲۱۹-۲۵۰.
- قائم‌ی، محمدحسین؛ براز، ملیکا و شاهسونند، منیره (۱۴۰۳). بررسی محتوا و عوامل مؤثر بر افشای مسائل عمده حسابرسی: نخستین سال اجرای استاندارد ۷۰۱ حسابرسی در ایران. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۳۱ (۱)، ۱۵۴-۱۸۱.
- کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، استاندارد حسابرسی شماره ۵۷۰، تداوم فعالیت، سازمان حسابرسی.
- کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، استاندارد حسابرسی شماره ۷۰۱، اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس مستقل، سازمان حسابرسی.
- کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، استاندارد حسابرسی شماره ۷۰۶، بندهای تأکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی در گزارش حسابرس مستقل، سازمان حسابرسی.
- منصوری، محمد جواد؛ کرمی، غلامرضا و یزدانی، حمیدرضا (۱۴۰۳). شناسایی پیشران‌های مؤثر بر آینده حسابرسی: رویکرد فراترکیب. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۳۱ (۲)، ۳۹۰-۴۲۷.
- نیکبخت، محمدرضا؛ مسلمان‌عبدل‌آبادی، امیر؛ سلیمانی فارسانی، آرش و شاهین فرد، ندا (۱۴۰۲). بررسی تأثیر هوش اخلاقی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۳۰ (۴)، ۷۸۱-۷۹۷.

References

- Abbaspour Sani, A., Hajiha, Z., Hejazi, R. & Najafi Moghadam, A. (2022). Analyzing the Impact of Disclosure of Key Audit Report Items on Reducing the Business Success of Capital Market Companies. *Financial Accounting Knowledge*, 9(4), 219-250. (in Persian)
- Auditing Standards Setting Committee, Auditing Standard No. 570, Going Concern, Auditing Organization. (in Persian)
- Auditing Standards Setting Committee, Auditing Standard No. 570, Emphasis Clauses on Specific Content and other Explanatory Clauses in the Independent Auditor's Report, Auditing Organization. (in Persian)

- Auditing Standards Setting Committee, *Auditing Standard No. 701, Informing the Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report*, Auditing Organization. (in Persian)
- Bedard, J., Brousseau, C. and Vanstraelen, A. (2019). Investor reaction to auditors' going concern emphasis of matter: evidence from a natural experiment. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 38(2), 27-55.
- Bedard, J., Coram, P., Esphodi, R. and Mock, T.J. (2016). Does recent academic research support changes to audit reporting standards? *Accounting Horizons*, 30(2), 255-275.
- Bens, D., Chang, W.J. & Huang, S. (2019). The association between the expanded audit report and financial reporting quality. *Working paper*. Available at: www.semanticscholar.org
- Bepari, M.K., Nahar, S. & Mollik, A.T. (2024). Perceived effects of key audit matters reporting on audit efforts, audit fees, audit quality, and audit report transparency: stakeholders' perspectives. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 30(2), 192-218.
- Boolaky, P.K. & Quick, R. (2016). Bank directors' perceptions of expanded auditor's reports. *International Journal of Auditing*, 20(2), 158-174.
- Brasel, K., Doxey, M., Grenier, J. & Reffett, A. (2016). Risk disclosure preceding negative outcomes: the effects of reporting critical audit matters on judgments of auditor liability. *The Accounting Review*, 91(5), 1345-1362.
- Christensen, B.E., Glover, S.M. & Wolfe, C.J. (2014). Do critical audit matter paragraphs in the audit report change nonprofessional investors' decision to invest? *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 33(4), 71-93.
- Church, B., Davis, S. & McCracken, S. (2008). The auditor's reporting model: a literature overview and research synthesis. *Accounting Horizons*, 22(1), 69-90.
- Cordos, G.S. & Fulop, M.T. (2015). Understanding audit reporting changes: introduction of key audit matters. *Accounting and Management Information Systems*, 14(1), 128-152.
- Crezeny, K., Schmidt, J.J. & Thompson, A.M. (2019). Do investors respond to explanatory language included in unqualified audit reports? *Contemporary Accounting Research*, 36(1), 198-229.
- Dwyer, K.A.M., Brennan, N.M. & Kirwan, C.E. (2023). Auditormateriality in expanded audit reports: more (disclosure) is less. *Australian Accounting Review*, 33(1), 31-45.
- Eskandar, H. & Safdel, E. (2024). Process of Disclosing Key Audit Matters in Audit Report: Grounded Theory. *Empirical Research in Accounting*, 14(3), 45-74. (in Persian)
- European Commission (EC). (2011). *Proposal for a regulation of the European parliament and of the council on specific requirements regarding statutory audit of Public-Interest entities*. Brussels, Belgium: EC. Available at: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/6de7d1dc-7261-4eb8-ae57-5e9afbda7463/language-en>
- Financial Reporting Council (FRC) (2016). Extended auditor's reports. A further review of experience. Available at: www.frc.org.uk/getattachment/76641d68-c739-45ac-a251-cabbfd2397e0/Report-on-the-Second-Year-Experienceof-Extended-Auditors-Reports-Jan-2016.pdf

- Ghaemi, M. H., Baraz, M. & Shahsavand, M. (2024). Examining the Content and Factors Affecting the Disclosure of Key Audit Matters: The First Year of Implementation of the 701 Audit Standard in Iran. *Accounting and Auditing Review*, 31(1), 154-181. (in Persian)
- Gold, A. & Heilmann, M. (2019). The consequences of disclosing key audit matters (KAMs): a review of the academic literature. *Maandblad Voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 93(1), 5-14.
- Gutierrez, E., Meza, M., Tatum, K.W. & Vulcheva, M. (2018). Consequences of adopting an expanded auditor's report in the United Kingdom. *Review of Accounting Studies*, 23(4), 1543-1587.
- Hegazy, M.A.A. & Kamareldawla, N.M. (2021). Key audit matters: did IAASB unravel the knots of confusion in audit reports decisions? *Managerial Auditing Journal*, 36(8), 1025-1052.
- Heilmann, M. & Pott, C. (2018). Does the disclosure of key audit matters reduce the audit expectation gap? *European Accounting Association Conference*, Glasgow.
- Hong, L., Hay, D. & Lu, D. (2019). Assessing the impact of the new auditor's report. *Pacific Accounting Review*, 31(1), 110-132.
- IAASB (2013). Reporting on audited financial statements: proposed new and revised international standards on auditing (ISAs): exposure draft. available at: www.ifac.org/news-events/2013-07/iaasb-proposes-standards-fundamentally-transform-auditors-report-focuses-communi
- IAASB (2015). The New Auditor's Report: Greater Transparency into the Financial Statement Audit, IFAC, New York, NY.
- Jafari Nasab Kermani, N., Molanazari, M., Rahmani, A., Azizkhani, M. & Bozorgasl, M. (2019). Identification and Disclosure of Key Audit Matters in the Audit Report: *Outlook of Iranian. Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 8(29), 229-242. (in Persian)
- Kohler, A., Quick, R. & Willekens, M. (2016). The new European audit regulation arena: discussion of new rules and ideas for future research, *International Journal of Auditing*, 20(3), 211-214.
- Lennox, C.S., Schmidt, J.J. & Thompson, A.M. (2019). Are expanded audit reports informative to investors? Evidence from the U.K. *Working paper*. Available at: <https://ssrn.com/abstract=2619785>
- Mansouri, M. J., Karami, G. & Yazdani, H. R. (2024). Identifying Key Drivers Influencing the Future of Auditing: A Meta-Synthesis Approach. *Accounting and Auditing Review*, 31(2), 390-427. (in Persian)
- Minutti-Meza, M. (2021). The art of conversation: The expanded audit report. *Accounting and Business Research*, 51(5), 548-581.
- Mock, T.J., Bedard, J., Coram, J.P., Davis, S.M., Esphabodi, R. & Wrane, R.C. (2013). The audit reporting model: current research synthesis and implications. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 32(1), 323-351.

- Nikbakht, M., Mosalman Abdol Abadi, A., Soleimani Farsani, A. & Shahin Fard, N. (2023). Investigating the Impact of Moral Intelligence on Auditors' Professional Judgment. *Accounting and Auditing Review*, 30(4), 781-797. (in Persian)
- PCAOB. (2018). *PCAOB Auditing Standards*, Available at: www.goodwinlaw.com/publications/2018/01/01_23_18-new-pcaob-audit-standard
- Pinto, I. & Morais, A. I. (2019). What matters in disclosures of key audit matters: Evidence from Europe. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 30(2), 145-162.
- 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), 348-336.
- Reid, L.C., Carcello, J.V., Li, C. & Neal, T.L. (2018). Impact of auditor report changes on financial reporting quality and audit costs: evidence from the United Kingdom. *Contemporary Accounting Research*, 36(3), 1501-1539.
- Segal, M. (2019). Key audit matters: insight from audit experts. *Meditari Accountancy Research*, 27(3), 472-494.
- Shirowzhan, H. & Fakhari, H. (2024). Ego Depletion, Professional Skepticism, and Decision-making Quality in Forensic Auditors. *Accounting and Auditing Review*, 31(2), 290-314. (in Persian)
- Simnett, R. and Huggins, A. (2014). Enhancing the auditor's report: to what extent is there support for the IAASB's proposed changes? *Accounting Horizons*, 28(4), 719-747.
- Sirois, L., Bédard, J. and Bera, P. (2018). The informational value of key audit matters in the auditor's report: evidence from an eye-tracking study", *Accounting Horizons*, 32(2), 141-162.
- The Association of Chartered Accountants. (2018). *Key audit matters: unlocking the secrets of the audit*. Available at: <https://www.accaglobal.com/gb/en/professional-insights/global-profession/key-audit-matters.html>
- Tiron-Tudor, A., Cordos, G.S. & Fulöp, M.T. (2018). Stakeholders' perception about strengthening the audit report", *African J. Of Accounting, Auditing and Finance*, 6(1), 43-69.
- Trpeskaa, M., Atanasovskia, A. & Lazarevskaa, Z.B. (2017). The relevance of financial information and contents of the new audit report for lending decisions of commercial banks", *Journal of Accounting and Management Information Systems*, 16(4), 455-471.
- 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.
- Vinson, J.M., Robertson, J.C. & Cockrell, R.C. (2018). The effects of critical audit matter removal and duration on jurors' assessments of auditor negligence. *Working paper*.