

## طراحی مدل افشای موارد کلیدی در گزارش حسابرسی: نظریه داده‌بنیاد و تحلیل ماتریس تفسیری فازی (FISM)

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۶/۱۷

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۱۱/۲۰

■ امیر عباسپور ثانی<sup>۱</sup>

■ رضوان حجازی<sup>۲</sup>

■ زهره حاجیها<sup>۳</sup>

■ علی نجفی مقدم<sup>۴</sup>

### چکیده:

هدف از این پژوهش طراحی مدل افشای موارد کلیدی در گزارش حسابرسی با استفاده از نظریه داده بنیاد و تحلیل ماتریس تفسیری فازی (FISM) است. این پژوهش با رویکرد آینده پژوهی بر اساس نظریه داده بنیاد و تحلیل ماتریس تفسیری فازی با استفاده از پرسشنامه استاندارد و مصاحبه با خبرگان انجام شده است. روش پژوهش مورد استفاده از منظر روش شناختی، تحقیق پیمایشی، از منظر ماهیت توصیفی- کاربردی و از منظر نتیجه جزو پژوهش‌های توسعه‌ای و از منظر روش‌شناسی مبتنی بر روش آمیخته (ترکیبی از کیفی و کمی) است. دوره زمانی پژوهش یکسال و جامعه هدف در بخش کیفی ۱۳ نفر از متخصصان دانشگاهی و شرکای موسسات حسابرسی بودند که چه به لحاظ علمی و چه به لحاظ تجربی، خبره تلقی می‌شدند. فرآیند انتخاب افراد شیوه‌ی نمونه‌گیری نظری براساس دانش تجربی در حرفه حسابرسی بود. پاسخ‌های دریافت شده از پرسشنامه توزیع شده میان جامعه آماری نشان می‌دهد که نتایج پژوهش در بخش کیفی از وجود ۳ مقوله، ۶ مولفه و ۳۱ کد مفهومی حکایت دارد اما جامعه هدف در بخش کمی ۲۲ نفر از کارگزاران دارای تجربه بیش از ۵ سال بودند که مولفه‌های اصلی شناسایی شده را به صورت ماتریس فازی مورد ارزیابی قرار دادند. همچنین نتایج در بخش کمی نشان داد، افشای موارد کلیدی گزارش حسابرسی بر عدم موفقیت کسب و کار شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران تأثیر منفی و معناداری دارد. **کلید واژه:** افشای موارد کلیدی در گزارش حسابرس؛ تحلیل نظری داده بنیاد؛ تحلیل ماتریس تفسیری فازی

۱. گروه حسابداری، واحد بین‌الملل کیش، دانشگاه آزاد اسلامی، جزیره کیش، ایران  
 ۲. استاد گروه حسابداری، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران. نویسنده مسئول. ایمیل: hejazi33@aalzahra.ac.ir  
 ۳. دانشیار گروه حسابداری، واحد تهران شرق، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران  
 ۴. استادیار گروه مدیریت و حسابداری، واحد تهران جنوب، تهران، ایران

## مقدمه

حسابرسان به دلیل ماهیت و محتوای مسئولانه‌ای که بر عهده دارند، نقش مهمی در ارتقای سطح تصمیم‌گیری سهامداران و سرمایه‌گذاران ایفا می‌نمایند. به عبارت دیگر گزارش حسابرس به عنوان محصول نهایی فرآیند حسابرسی، بخش لاینفک فرآیند گزارشگری مالی محسوب می‌شود و در انعکاس اخبار مربوط به واقعیت‌های شرکت‌ها به استفاده‌کنندگان یاری می‌رساند؛ به همین دلیل لزوم نظارت و تجدیدنظر در ارزش اطلاعاتی و مربوط بودن گزارش حسابرس همواره مورد توجه استانداردگذاران بوده است (عباس‌زاده و همکاران، ۱۳۹۸). شاید بتوان شروع این تغییرات را به بعد از وقوع رسوایی‌های مالی دهه‌های ۷۰ و ۸۰ میلادی؛ بحران مالی جهانی در سال ۲۰۰۸؛ پیچیدگی محیط کسب و کار و افزایش پیچیدگی در استانداردهای گزارشگری مالی نسبت داد که باعث افزایش تقاضا اثربخشی کارکردهای گزارش حسابرسی از سوی استفاده‌کنندگان برای دریافت اطلاعات بیشتر جهت اتخاذ تصمیم‌های مطلوب‌تر، شد (جعفری‌نسب‌کرمانی و همکاران، ۱۳۹۸). وجود چنین تقاضاهایی و نیازهای اطلاعاتی گروه‌های مختلف استفاده‌کنندگان که متقاضی بهبود گزارش حسابرس با هدف شفافیت بیشتر بودند، سبب شد تا به صورت متداوم و تقریباً دوره‌ای همسو با تغییرات بازارها، استانداردهای حسابرسی مورد بازنگری قرار گیرد که از جمله‌ی آن می‌توان به تدوین استاندارد جدید بین‌المللی حسابرسی ۷۰۱ با عنوان «اطلاع‌رسانی موضوع‌های کلیدی حسابرسی<sup>۱</sup> در گزارش حسابرس مستقل» از سوی هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی<sup>۲</sup> نام برد (باقرآبادی و محبوب، ۱۳۹۶). از طرف دیگر هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام<sup>۳</sup> نیز استاندارد جدیدی با عنوان «گزارش حسابرس درباره حسابرسی صورت‌های مالی هنگامی که حسابرس اظهارنظر مقبول صادر می‌کند» را تدوین کرده است که طبق این استاندارد بخش جدیدی در گزارش حسابرس با عنوان موضوع‌های اساسی حسابرسی اضافه می‌شود که مشابه با موضوع‌های کلیدی حسابرسی<sup>۴</sup> طبق استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۱ است (هامپامکی و سیهونین، ۲۰۱۹). همچنین هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام نیز استاندارد جدیدی را تدوین نموده است که افشای موضوع‌های اساسی حسابرسی در گزارش حسابرس را به صورت مرحله‌ای، به این صورت که بند مربوط به موضوع‌های اساسی حسابرسی را برای شرکت‌های بزرگ که سال مالی آن‌ها منتهی به ۳۰ ژوئن ۲۰۱۹ و بعد از آن می‌باشد و برای سایر شرکت‌ها از ۱۵ دسامبر ۲۰۲۰، لازم الاجرا نموده است. اما دیدگاه مراجع حرفه‌ای و یافته‌های پژوهش‌های صورت گرفته در زمینه تغییر گزارش حسابرس، به خصوص درباره افشای موضوع‌های کلیدی حسابرس، متفاوت است. از طرفی، ممکن است فضای سیاسی، قانونی و اقتصادی کشورها، اثرگذاری تغییرات گزارش

1. Key Audit Matters
2. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)
3. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)
4. Critical Audit Matters
5. Haapamaki & Sihvonon

حسابرس و دستیابی به اهداف تعیین شده توسط هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اعتباربخشی را تحت الشعاع قرار دهد. به عنوان مثال انجمن حسابداران رسمی ایالت نیویورک<sup>۱</sup> (۲۰۱۳) با اضافه‌شدن بخش موضوع‌های کلیدی حسابرسی به گزارش حسابرس مخالفت نمودند و معتقد هستند که این امر باعث افزایش مفیدبودن و ارتقای گزارش حسابرس نمی‌گردد و برعکس باعث رقیق‌شدن اثر پیام رد/پذیرش گزارش حسابرس شده و ارزش گزارش حسابرس را کاهش می‌دهد. از طرف دیگر، انیستیتوی رسمی حسابداری و مالیه عمومی<sup>۲</sup> (۲۰۱۳) در رابطه با افشای موارد کلیدی بیان می‌دارد که اضافه‌شدن بخش موضوع‌های کلیدی به گزارش حسابرس ممکن است درک استفاده‌کنندگان را نسبت به فرآیند حسابرسی عمیق‌تر نموده و در عین حال حجم گزارش حسابرس نیز افزایش می‌یابد و منجر به افزایش تلاش خوانندگان برای درک بهتر گزارش حسابرس خواهد شد. انجمن حسابداران رسمی قسم خورده<sup>۳</sup> (۲۰۱۳) با توجه به اهمیت گزارش حسابرس و تحولات اخیر آن در جهان، لازم دیده شد که اضافه‌شدن بخش موضوع‌های کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرس را برای استفاده‌کنندگان مفید دانسته و از آن حمایت می‌نماید و آن را پاسخ به موقع و مناسب به نیازهای گروه‌های مختلف استفاده‌کننده به ویژه سرمایه‌گذاران و تحلیلگران مالی می‌داند. هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی معتقد است که این انعطاف‌پذیری برای کمک به حسابرسان در لحاظ‌کردن ویژگی‌های خاص واحد تجاری و عملیات حسابرسی هنگام توصیف موضوع‌های کلیدی حسابرسی ضروری است تا نگرانی‌های سرمایه‌گذاران و دیگران درباره «یکنواخت» شدن یا استانداردشدن نحوه اطلاع‌رسانی حسابرس را کاهش دهد (جعفری و ملانظری، ۱۳۹۷). اما باتمام سطح اهمیت افشای موارد کلیدی در گزارش حسابرسی و با توجه به اینکه تحولات در عرصه گزارش حسابرسی باهدف پاسخگویی به نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی صورت پذیرفته است، اما این موضوع در حیطه پژوهش‌های داخلی از منظر ایجاد انسجام و یکپارچگی مغفول مانده است. چراکه اولاً تعدد پژوهش‌های انجام شده در این حوزه تنها به چند مقاله پژوهش همچون پژوهش‌های جعفری نسب کرمانی و همکاران (۱۳۹۸)؛ جعفری و ملانظری (۱۳۹۷) و باقرآبادی و محجوب (۱۳۹۶) محدود می‌شود و ثانیاً محتوای پژوهشی در این حوزه بیشتر باهدف بسط و توجیه استاندارد مدون شده صورت گرفته که اتفاقاً به خوبی ابعاد استاندارد فوق را مورد کنکاش و واکاوی قرار داده‌اند. اما فقدان چارچوب منسجم در این باره به عنوان یک مبنای پیوندی بین تئوری‌ها با واقعیت‌های کاربردی، سبب گردید تا این پژوهش از طریق تحلیل نظریه داده بنیاد در گام اول اقدام به ارائه مدل افشای موارد کلیدی در گزارش حسابرسی جهت پاسخ به سوال اصلی پژوهش یعنی ابعاد افشای موارد کلیدی در گزارش حسابرسی بازار سرمایه ایران کدامند، نماید و در گام دوم براساس شیوه‌های تحلیل ماتریس تفسیری فازی جهت پاسخ به سوال بعدی پژوهش یعنی تعیین تأثیرگذارترین مولفه‌های افشای موارد کلیدی در گزارش حسابرسی، تلاش می‌نماید تا با مشارکت

1. The New York State Society of Certified Public Accountants (NYSSCPA)

2. The Chartered Institute of Public Finance & Accounting (CIPFA)

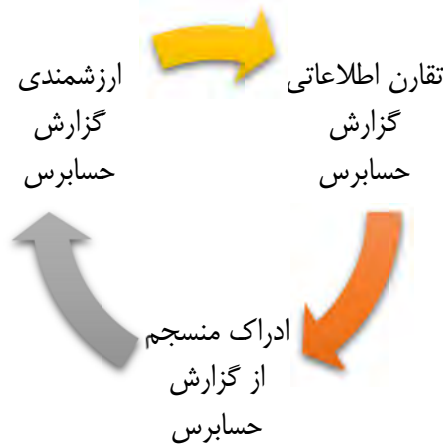
3. The Association of Chartered Certified Accountants (ACCA)

اعضای پانل، تأثیرگذارترین مولفه تعیین گردد. باتوجه به توضیح‌های داده شده، باید در مورد روند انجام پژوهش بیان نمود که در بخش دوم این مقاله، تلاش می‌شود در مبانی نظری و پیشنهادی تجربه‌ای پژوهش واکاوی شود تا زمینه تطبیق نتایج پژوهش‌های پیشین با نتایج این پژوهش فراهم شود و به اتکاپذیری پژوهش براساس مبانی نظری و تجربی کمک کند. در بخش سوم، روش اجرای پژوهش و جامعه هدف و نحوه نمونه‌گیری تشریح و در بخش چهارم، تحلیل نتایج در دو بخش کیفی و کمی ارائه می‌شود تا در نهایت، نتایج تحلیل‌های آماری به بحث و بررسی تئوریک گذاشته شده و پیشنهادهای کاربردی ارائه گردد.

### مبانی نظری

در حال حاضر روش اصلی برقراری ارتباط با ذینفعان یک واحد تجاری، گزارش حسابرس است که مهمترین بخش این گزارش، اظهارنظر حسابرس است که به شکل دو وجهی رد/پذیرش ارائه می‌گردد. بحث‌های مطرح شده در سال‌های اخیر و مطالعه‌های تحقیقاتی که در مورد گزارش حسابرسی صورت گرفته اند، اطلاعات زیادی درباره نگرش اسفاده‌کنندگان درباره مربوط بودن و مفید بودن گزارش حسابرس باتوجه به تغییرات استانداردهای حسابرسی همچون استاندارد ۷۰۰ در خصوص افشای موارد کلیدی در حسابرسی ارائه نموده‌اند (جعفری و ملانظری، ۱۳۹۷). به طور کلی این مطالعه‌ها نشان می‌دهد که:

شکل (۱) چارچوب پژوهشی در خصوص مربوط بودن و مفید بودن گزارش حسابرس (مأخذ: جعفری و ملانظری، ۱۳۹۷)



براساس این چارچوب، الف) حسابرسی صورت‌های مالی و اظهارنظر حسابرس مستقل درباره صورت‌های مالی واحد تجاری ارزشمند تلقی می‌شوند. با این حال محتوای گزارش حسابرس به

غیر از اطلاع‌رسانی درباره نتایج کلی حاصله، ارزش اطلاعاتی دیگری ندارد. ب) استفاده‌کنندگان از این امر آگاه هستند که اطلاعات غنی‌تری درباره واحد تجاری و عملیات حسابرسی وجود دارد که تا قبل تغییرات در استانداردهای حسابرسی همچون استاندارد ۷۰۰ وجود نداشته و این تغییرات سبب ایجاد تقارن اطلاعاتی بیشتر شده است. ج) بسیاری از استفاده‌کنندگان معتقدند که ارزش اطلاع‌رسانی گزارش حسابرس را می‌توان با ایجاد تغییر در ساختار در شیوه گزارش اظهارنظر به صورت منسجم‌تری دریافت نمود، چیزی که شاید با تغییر استانداردهای یاد شده سبب افزایش قابلیت‌های تفهیمی در صورت‌های مالی شده است (رحیمیان و همکاران، ۱۳۹۷).

تغییرات اساسی صورت گرفته در خصوص گزارش‌های حسابرسی

یکی از تغییرات اساسی صورت گرفته در خصوص گزارش حسابرسی، ایجاد بخش جدیدی با عنوان موضوعات کلیدی حسابرسی است. در این ارتباط استاندارد بین‌المللی شماره ۷۰۱ تحت عنوان «موضوعات کلیدی حسابرسی» تصویب شد که شامل مجموعه الزامات و رهنمودهای تعیین و اطلاع‌رسانی موضوعات کلیدی حسابرسی است (ولتی<sup>۱</sup>، ۲۰۱۹). موضوعات کلیدی حسابرسی عبارتند از موارد مهمی که براساس قضاوت حرفه‌ای حسابرس در فرآیند حسابرسی صورت‌های مالی دروه جاری از جایگاه ویژه و با اهمیتی برخوردار بوده و از بین موارد با اهمیتی که به اطلاع ارکان راهبری شرکت رسیده است، انتخاب می‌شود. این موضوعات مستلزم توجه بیش تر حسابرس در طی فرآیند حسابرسی است که می‌تواند شامل مواردی مانند حوزه‌هایی که خطر تحریف با اهمیت در سطح بالایی ارزیابی شده، قضاوت‌های عمده در تهیه صورت‌های مالی و یا آثار معاملات یا رویدادهای عمده طی دوره باشد (ولتی و عیسی<sup>۲</sup>، ۲۰۱۹). موارد و حوزه بالقوه‌ای که می‌تواند به عنوان موضوعات کلیدی حسابرسی مدنظر قرار گیرد، شامل موارد زیر است:

شکل (۲) سرفصل‌های مدنظر در افشای موارد کلیدی حسابرسی (مأخذ: ولتی و عیسی، ۲۰۱۹)



1. Velte  
2. Velte & Issa

لازم به ذکر می‌باشد که ارائه بخشی مجزا تحت عنوان «موضوعات کلیدی حسابرسی» نمی‌تواند جایگزینی برای مواردی باشد که منجر به تعدیل اظهار نظر می‌شود. همچنین ترتیب ارائه هر یک از موضوعات کلیدی حسابرسی مستلزم اعمال قضاوت حرفه‌ای است. برای مثال این ترتیب می‌تواند براساس اهمیت نسبی موضوع و یا به ترتیب افشاء در صورت‌های مالی ارائه شود (پروئسر و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۶). در گزارش حسابرسی بخش جداگانه‌ای تحت عنوان «موضوعات کلیدی حسابرسی» ارائه می‌شود. هر موضوع کلیدی حسابرسی با استفاده از عناوین فرعی و بعد از ارائه مقدمه‌ای در ارتباط با آن بیان می‌شود. توصیف هر یک از موضوعات کلیدی حسابرسی باید به این صورت باشد که الف) دلیل کلیدی بودن موضوع و ب) در حسابرسی به چه صورت به این موضوع رسیدگی شده است. در ابتدای این بخش (موضوعات کلیدی حسابرسی) به این موضوع اشاره می‌شود که: موضوعات کلیدی حسابرسی موضوعاتی هستند که به قضاوت حرفه‌ای این مؤسسه، در حسابرسی صورت‌های مالی دوره جاری دارای بیشترین اهمیت هستند. این موضوعات در حسابرسی صورت‌های مالی به عنوان یک مجموعه واحد و برای شکل دادن اظهار نظر نسبت به آن مورد توجه قرار گرفته است و این مؤسسه اظهار نظر جداگانه‌ای نسبت به این موضوعات ارائه نمی‌کند. اگر حسابرسی به این نتیجه برسد که جلب توجه استفاده‌کنندگان به موضوع ارائه یا افشا شده‌ای در صورت‌های مالی که برای درک صورت‌های مالی توسط آن‌ها اهمیت ویژه‌ای دارد، ضروری است، تا بند تاکید بر مطلب خاص را در گزارش درج نماید، به شرط اینکه:

- در نتیجه این موضوع، حسابرسی طبق استاندارد بین‌المللی حسابرسی شماره ۷۰۵ (تجدید نظر شده) نیازی به تعدیل اظهار نظر خود ندارد.
- طبق استاندارد بین‌المللی حسابرسی شماره ۷۰۱، موضوع در بخش «سایر موضوعات کلیدی» در گزارش حسابرسی ارائه نشده باشد (باقرآبادی و محجوب، ۱۳۹۶).

### پیشینه پژوهش

ووتیچیندانون و ایساراورناروینچ<sup>۲</sup> (۲۰۲۰) پژوهشی تحت عنوان تعیین مولفه‌های افشای موارد کلیدی در گزارش حسابرسی انجام دادند. جامعه هدف پژوهش حسابرسان جنوب شرق آسیا بودند که از طریق پرسشنامه با محققان پژوهش مشارکت نمودند. در این پژوهش از تحلیل متن کاوی و تحلیل محتوا برای افشای تعدد موارد کلیدی در گزارش حسابرسی موضوع استانداردهای حسابرسی ۷۰۶؛ استاندارد حسابرسی ۷۰۱؛ استاندارد حسابرسی ۷۰۵ استفاده نمودند. همچنین به منظور تبیین موارد افشاء شده، سه متغیر ویژگی‌های حسابرسان مثل اندازه حسابرسان؛ تخصص حسابرسان؛ ویژگی‌های شرکت مثل سودآوری؛ اهرم مالی؛ اندازه شرکت و ویژگی‌های حاکمیتی شرکت مثل استقلال هیئت مدیره؛ اندازه هیئت مدیره؛ دوگانگی وظیفه تعیین شدند تا براساس رگرسیون چندگانه مورد بررسی قرار گیرند. نتایج نشان داد، تعداد افشای

1. Brouwer et al  
2. Wuttichindanon & Issarawornrawanich

موارد کلیدی بر هر متغیر وابسته پژوهش تأثیر معناداری دارد. به این معنا که افشای موارد کلیدی سبب می‌شود تا سطح تقارن اطلاعاتی به واسطه افزایش نظارت‌های راهبردی و بکارگیری تخصص حسابرسی در بازار سرمایه افزایش یابد. کیتونگ و اسپاراپیونج<sup>۱</sup> (۲۰۲۰) پژوهشی تحت عنوان بررسی تأثیر پیامدهای بکارگیری گزارش موضوع‌های کلیدی حسابرسی بر کیفیت حسابرسی انجام دادند. این پژوهش در قالب تحلیل سناریو با بررسی ۱۵۱۹ مشاهده سال شرکت در یک بازه زمانی دو سال قبل از تجدید نظر در استاندارد حسابرسی ۷۰۰ و دو سال پس از تجدیدنظر را مورد بررسی قرار دادند و تعداد ۳۱۲ شرکت را بررسی نمودند. در این پژوهش از باتوجه به نحوه‌ی سنجش متغیر وابسته پژوهش از رگرسیون لجستیک استفاده شد و نتایج پژوهش نشان داد، گزارش موضوع‌های کلیدی حسابرسی در کیفیت حسابرسی تأثیری ندارد. این محققان دلیل عدم تأثیرگذاری را محیط فرهنگی اجرای گزارش موارد کلیدی حسابرسی و عدم وجود ساختارهای منسجم در رابطه با کاربردی این شیوه از گزارش حسابرسی عنوان نمودند. سیگال<sup>۲</sup> (۲۰۱۹) پژوهشی تحت عنوان موضوع‌های کلیدی حسابرسی: بینشی مبتنی بر متخصصان حسابرسی انجام دادند. این پژوهش از منظر روش‌شناسی، یک روش تفسیری براساس مصاحبه‌های دقیق با برخی از متخصصان برجسته‌ی حرفه‌ی حسابرسی در آفریقای جنوبی بود تا براساس آن چشم‌انداز تخصصی آن‌ها را نسبت به تأثیرگذاری تغییرات استانداردهای حسابرسی ۷۰۰ در خصوص گزارش موضوع‌های کلیدی در حسابرسی را مورد بررسی قرار دهند. نتایج حاصل از تحلیل مصاحبه‌های پژوهش براساس فرآیند تحلیل گردند تئوری نشان داد، رویکردهای تخصصی حسابرسان نسبت به افشای گزارش موارد کلیدی متفاوت است که وجود چنین بینش‌هایی سبب می‌گردد تا کارکردهای تأثیرگذار این موارد از انسجام و یکپارچگی برخوردار نباشد و سبب تفاوت در ریسک ارزیابی حسابرسی گردد. جعفری‌نسب کرمانی و همکاران (۱۳۹۸) پژوهشی تحت عنوان چالش‌ها و فرصت‌های تغییر گزارش حسابرسی در ایران انجام دادند. در این پژوهش از روش تحلیل محتوای کیفی و ابزار مصاحبه عمیق استفاده شده و به همین منظور با ۱۸ حسابرس و ۱۵ سرمایه‌گذار با تجربه مصاحبه شده است. 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

1. Kitiwong & Sarapaivanich

2. Segal

گزارش حسابرِس از دیدگاه سرمایه‌گذاران استخراج شد. عباس‌زاده و همکاران (۱۳۹۸) پژوهشی تحت عنوان بررسی عوامل موثر بر خوانایی گزارش حسابرِس: یک رویکرد زبانی انجام دادند. بدین منظور خوانایی ۱۲۰۲ گزارش حسابرِس صادره طی سال‌های ۱۳۹۰ (پس از تجدیدنظر در استاندارد حسابرسی ۷۰۰) الی ۱۳۹۵ به کمک شاخص گانینگ فاگ اندازه‌گیری و تأثیر ویژگی‌های حسابرِس و ویژگی‌های شرکت مورد رسیدگی بر آن با روش داده‌کاوی درخت تصمیم فازی، تحلیل کوواریانس و رگرسیون گام به گام مورد مطالعه قرار گرفته است. نتایج نشان داد که اول، سطح خوانایی گزارش‌های حسابرِس صادره طی دوره پژوهش با یکدیگر تفاوت دارد. دوم، خوانایی گزارش‌های حسابرِس تحت تأثیر ویژگی‌های حسابرِس (موسسه و نویسنده گزارش) و ویژگی‌های شرکت مورد رسیدگی قرار می‌گیرد. سوم، مهمترین متغیرهای تعیین‌کننده میزان خوانایی گزارش حسابرِس به ترتیب اهمیت عبارتند از: اندازه موسسه حسابرسی (تأثیر منفی)، تلفیقی بودن نبودن صورت‌های مالی (تلفیقی خوانایی کمتر)، اندازه شرکت مورد رسیدگی (تأثیر منفی)، نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری شرکت مورد رسیدگی (تأثیر مثبت) و نوع گزارش حسابرِس (تعديل نشده خوانایی بیشتر). چهارم، تاخیر در ارائه گزارش حسابرِس منجر به کاهش خوانایی آن می‌گردد. جعفری و ملانظری (۱۳۹۷) پژوهشی تحت عنوان گزارش کنونی و جدید حسابرِس: دیدگاه حسابرسان ایرانی انجام دادند. این پژوهش از نوع پیمایشی است و از ابزار پرسشنامه استفاده شده است. جامعه آماری پژوهش شامل مدیران و سرپرستان ارشد حسابرسی، شرکای موسسات حسابرسی و حسابداران رسمی عضو سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ایران است. یافته‌های پژوهش نشان داد که حسابرسان نسبت به مزایا و معایب گزارش کنونی حسابرِس دیدگاه‌های متفاوتی دارند و تغییر گزارش کنونی حسابرِس را ضروری می‌دانند. همچنین حسابرسان با گزارش جدید حسابرِس، اجرای مرحله‌ای و همزمان آن برای کلیه واحدهای اقتصادی و شخصیت‌های حسابداری و افشای دوره تصدی حسابرِس در گزارش حسابرِس موافقت می‌کنند. یافته‌های پژوهش می‌تواند بینشی را برای مرجع استانداردگذار حسابرسی و نیز سازمان بورس و اوراق بهادار فراهم کند که به سوی پذیرش استانداردهای جدید حسابرسی حرکت کنند. همچنین این پژوهش شواهدی را برای حرفه و دانش حسابرسی در خصوص نگرش حسابرسان ایرانی نسبت به تحولات اخیر گزارش حسابرِس فراهم می‌کند.

### روش تحقیق

در انجام این پژوهش از منظر رویکرد انجام تحقیق، از دو منطق قیاسی و استقرایی استفاده شده است. این تحقیق از نوع تحقیقات کاربردی (تصمیم‌گرا) بوده و از طرفی از آنجایی که این پژوهش می‌تواند تحقیقات پیشین را توسعه و آن‌ها را تکمیل نماید به عنوان پژوهش توسعه‌ای قلمداد می‌شود. از آنجایی که در این تحقیق به دنبال اطلاعاتی هستیم که به ما کمک کند تا موضوع پژوهش را به خوبی شناسایی نمائیم، نیازمند یک سری مطالعات اکتشافی بوده ایم لذا این نوع پژوهش از انواع تحقیقات اکتشافی نیز می‌باشد. از طرفی با توجه به اینکه در این پژوهش



ابتدا از طریق تحلیل اکتشافی مبانی تئوریک آن مشخص و سپس از تعیین چارچوب تئوریک برای سنجش معیارهای مربوطه پرسشنامه تهیه و از طریق آن از دیدگاه خبرگان آگاه شده ایم (کیفی) و سپس از طریق روش‌ها و نرم‌افزارهای مربوطه، تجزیه و تحلیل‌های آماری خود را انجام داده ایم (کمی)، این نوع پژوهش از منظر فرآیند اجرا یک پژوهش آمیخته (کیفی و کمی) است. همچنین از منظر روش شناختی؛ تحقیق پیمایشی بوده و به دنبال آن بوده ایم که از طریق نظر خواهی از گروه نمونه انتخاب شده (خبرگان)، نظر یک جامعه آماری را درباره موضوع پژوهش بدانیم. با توجه به توضیحات ارائه شده، نوع تحقیق در پژوهش حاضر از نظر هدف و نتیجه اجرا، از روش‌های تحقیق توسعه‌ای - کاربردی و توصیفی - اکتشافی است. در بخش پژوهش توصیفی-پیمایشی، از طریق پرسشنامه‌ها و مصاحبه‌های انجام شده از طریق خبرگان موضوع مورد پژوهش را تعیین و نظرات آن‌ها تجزیه و تحلیل گردیده است. از طرفی با عنایت به اینکه از این نوع پژوهش تا کنون صورت نپذیرفته و اطلاعاتی در دست نیست، پژوهش اکتشافی حاضر بصورت کیفی انجام شده است. پژوهش حاضر، یک پژوهش عملی است زیرا هدف از این پژوهش، توصیف سیستماتیک مشکلات دنیای واقعی بوده و کمک شایانی در ارائه و طرح راه‌های مناسب برای حل مشکل می‌نماید. روش تحقیق در این پژوهش توصیفی، کیفی و پیمایشی است. این پژوهش توصیفی است، زیرا شامل جمع‌آوری اطلاعات برای پاسخ به سوالات مربوط به وضعیت فعلی موضوع مطالعه می‌باشد و از آن جهت پیمایشی است که هدف آن اکتشافی، توصیفی و تبیینی است و نتایج بدست آمده قابلیت تعمیم دارد. جهت جمع‌آوری اطلاعات اولیه پژوهش با استفاده از روش کتابخانه‌ای و میدانی و با مراجعه به اسناد و مدارک موجود و مشاهده عینی مشکلات موضوع پژوهش مبانی تحقیق را فراهم نموده و سپس با استفاده از تکنیک‌های آماری و همچنین اطلاعات گردآوری شده در مراحل بعدی از طریق روش‌های پانل خبرگان، پرسشنامه، مصاحبه عمیق و نیمه ساختار یافته، ماتریس تفسیری فازی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. روش‌شناسی این پژوهش از نظر نتیجه در دسته پژوهش‌های توسعه‌ای قرار می‌گیرد، چراکه عدم‌انجام تئوریک در باب مفاهیم و بکارگیری استاندارد حسابرسی تجدیدنظر شده ۷۰۰، باعث گردیده است تا این پژوهش به دنبال ایجاد یک رویکرد یکپارچه در مورد افشای موارد کلیدی در گزارش حسابرس باشد. از نظر هدف، این پژوهش با اتکا به یک مطالعه‌ی اکتشافی و ماتریس تفسیری فازی انجام شد. رویکرد پژوهشی مطالعه‌ی حاضر، به لحاظ منطبق گردآوری داده‌ها نیز، از نوع استقرائی-قیاسی است؛ زیرا به بررسی پدیده‌ای می‌پردازد که چارچوب جامع درباره آن در حیطه‌های کارکردی گزارش حسابرسی در سطح بازار سرمایه وجود ندارد و یا مورد اجماع نیست. به عبارت دیگر از طریق رویکرد استقرایی تلاش می‌شود، الگوی مناسبی طراحی گردد. بدین منظور با اتکاء به روش نظریه داده بنیاد و رویکرد نوحاسته یا ظاهرشونده گلیرز (۱۹۹۲) تلاش شد از طریق مصاحبه با متخصصان امر، مباحث مربوط به افشای موارد کلیدی در گزارش حسابرسی مشخص و دسته‌بندی شود. این رویکرد به محقق اجازه می‌دهد تا از طریق

مصاحبه با متخصصان، ابتدا براساس مرحله‌ی اول کدگذاری، یعنی کدگذاری باز، سوالات باز را از مصاحبه‌شوندگان بپرسد و سپس براساس کدگذاری محوری، مفاهیم زیاد ایجاد شده را مختصر و در مسیر پژوهش هدایت کند و در نهایت براساس کدگذاری انتخابی، مدل پژوهش را به منظور نظریه‌پردازی ارائه دهد. سپس براساس رویکرد قیاسی، تلاش می‌شود ابعاد مدل شناسایی شده در جامعه هدف (جامعه هدف بخش کمی) از طریق تحلیل ماتریس تفسیری فازی تبیین گردد تا ضمن ایجاد درک منسجم‌تر از ماهیت چارچوب نظری تدوین شده، تأثیرگذارترین مولفه‌ی افشای موارد کلیدی در گزارش حسابرسی از نظر حیطة‌های تحلیلی در بازار سرمایه جهت ارتقای قدرت تصمیم‌گیری ذینفعان مشخص شود.

### جامعه و نمونه آماری

در این پژوهش در بخش کیفی، براساس اعتقاد اشتراوس و کوربین<sup>۱</sup> (۱۹۹۰)، برای پابندی به اصول نظریه برخاسته از داده‌ها از نمونه‌گیری نظری با رویکرد هدفمند «برای حداکثر کردن فرصت‌های مقایسه رویدادها، وقایع، یا اتفاقات» استفاده شد تا از این طریق به تعیین نحوه تغییر یک مقوله براساس ویژگی‌ها و ابعاد آن دست یافته شود. بر این مبنا ابتدا محققان، براساس فهرست نمودن معیارهایی، سعی در انتخاب افراد آگاه نمودند تا از انحراف و تلف شدن زمان در جریان مصاحبه‌ها جلوگیری شود. این معیارهای عبارتند از:

۱. داشتن تجربه حرفه‌ای حسابرسی چه از منظر تحصیلات دانشگاهی و چه از منظر بررسی صورت‌های مالی
  ۲. احاطه به پژوهش‌های کیفی و آشنایی با روند مصاحبه‌گری آن
- براساس دو معیار فوق ابتدا لیستی از محققان حیطة‌های تخصصی در حرفه‌ی حسابرسی که در دسترس بودند، مشخص گردید که این کار از طریق جستجو در سایت‌های معتبر علمی و پژوهشی در داخل و خارج از کشور انجام شد. سپس از طریق ایمیل و توضیحات مرتبط با اهداف پژوهش، ایمیل‌هایی برای حداقل ۲۴ نفر ارسال گردید و از آن‌ها خواسته شد، تا در صورت تمایل، مقدمات انجام مصاحبه محیا گردد. از مجموع ایمیل‌های ارسال شده، ۱۹ ایمیل پاسخ داده شد، که از این میان ۱۳ نفر نهایتاً به عنوان مصاحبه‌شونده انتخاب شدند. در بخش کمی پس از طراحی مدل از طریق انتخاب جامعه هدف در بین کارگزاران بورس اوراق بهادار براساس تجربه‌های کاری و سطح دانش فنی و تخصصی، تعداد ۲۲ نفر به عنوان جامعه هدف در بخش کمی براساس نمونه‌گیری در دسترس و همگن انتخاب شدند. اندازه جامعه در تحلیل‌های ماتریس تفسیری فازی به دلیل ماهیت تحلیلی و جلوگیری از انحراف و تجمیع داده‌های پژوهش معمولاً در مطلوب‌ترین حالت بین ۱۰ تا ۲۵ نفر می‌باشد (اسماعیل‌پور و همکاران، ۱۳۹۶؛ آذر و همکاران، ۱۳۹۲) که با اتکا به این موضوع تعداد ۲۲ نفر در بخش تحلیل ماتریس تفسیری فازی مشارکت داشتند.

## گردآوری و تجزیه و تحلیل

براساس ماهیت روش‌شناسی پژوهش که از نوع ترکیبی بود، جهت گردآوری داده‌ها در بخش تحلیل کیفی ابتدا از مصاحبه‌های نیمه‌ساختارمند با زمان متوسط یک ساعت استفاده گردید. ذکر این نکته حائز اهمیت است که دلیل استفاده از مصاحبه‌های نیمه ساختارمند این بود که براساس ماهیت پژوهش استانداردهای مربوط به افشای موارد کلیدی در گزارش حساسی وجود داشت، اما به دلیل پراکندگی دامنه و اهداف استانداردها، تلاش شد تا از طریق مصاحبه‌های نیمه ساختاریافته نسبت به ایجاد انسجام در محتوا و ماهیت آن اقدام شود. سوالات مصاحبه‌ها شامل موقعیت‌های واقعی بودند که شرکت‌کنندگان برحسب تجربه و یا تحصیلات با آن مواجه شده بودند که برخی از این سوالات مصاحبه عبارت بودند از:

۱. ویژگی‌های افشای مطالب خاص به استفاده‌کنندگان در ارائه گزارش موارد کلیدی اظهارنظر حساسی کدامند؟
۲. ویژگی‌های افشای بندهای توضیحی در ارائه گزارش موارد کلیدی اظهارنظر حساسی کدامند؟
۳. ویژگی‌های افشای مطالب خاص/سایر مطالب به هیئت مدیره در ارائه گزارش موارد کلیدی اظهارنظر حساسی کدامند؟

یکی از مهمترین بخش‌های تحلیل داده بنیاد، اتمام مصاحبه‌ها می‌باشد، که رسیدن به نقطه اشباع به عنوان یک فرآیند و استراتژی در این تحلیل بسیار حائز اهمیت بود. محققان پس از هر مصاحبه، شروع به کدگذاری باز و تا حدی کدگذاری انتخابی می‌نمودند تا مفاهیم و اشتراکات‌شان مشخص گردد و بر این اساس در هر مرحله کدهای ایجادشده از مرحله‌ی کدگذاری انتخابی باهم مورد مقایسه قرار می‌گرفتند. روند انجام مصاحبه‌ها بر این مبنا بود که از مصاحبه اول تا مصاحبه ۶ تقریباً ابعاد چارچوب نظری به دلیل استناد به استانداردهای موجود در این رابطه شکل گرفته بود، چراکه بعد از هر مصاحبه محققان شروع به تحلیل مصاحبه‌ها بر مبنای کدگذاری باز و محوری می‌نمودند. از مصاحبه ۶ تا مصاحبه ۱۳ برای مطمئن شدن از رسیدن به نقطه اشباع مصاحبه‌ها ادامه یافت و اغلب کدها در مصاحبه‌ها تکرار می‌شدند و بر این مبنا در مصاحبه ۱۳، پایان انجام مصاحبه اعلام گردید. سپس در بخش کمی، باتوجه به ارائه چارچوب نظری پژوهش، ابعاد مدل افشای موارد کلیدی در گزارش حساسی ابتدا از طریق تحلیل دلفی تلاش گردید تا نسبت به ارزیابی سطح پایایی مولفه‌های پژوهش، اقدام‌های لازم براساس سه معیار میانگین؛ ضریب توافق و انحراف معیار صورت گیرد، که نتایج در این بخش از تایید هر ۶ مولفه‌ی اصلی پژوهش حکایت داشت. فرآیند طی شده در گردآوری داده‌های بخش کیفی به صورت زیر قابل مشاهده می‌باشد:

شکل (۳) مراحل تحلیل در گردش تئوری (مأخذ: واستیل، ۲۰۰۱)



سپس باهدف تعیین تأثیرگذارترین مولفه‌ی افشای موارد کلیدی در گزارش حسابرسی از طریق طراحی پرسشنامه ماتریسی تلاش شد تا فرآیند انجام تحلیل ماتریس تفسیری فازی با مشارکت ۲۲ نفر از کارگزاران باتجربه بورس اوراق بهادار تهران جهت ارزیابی تأثیرگذاری افشای چنین مواردی در تصمیم‌گیری‌های بازار سرمایه صورت پذیرد. در این راستا تلاش گردید تا پرسشنامه با هماهنگی‌های قبلی برای مشارکت‌کنندگان جامعه هدف در بخش کمی ارسال گردد.

### اعتبار تحقیق

مفهوم اعتبار در پژوهش‌هایی با ماهیت تحلیل نظریه داده بنیاد از منظرهای مختلفی معمولاً می‌تواند صورت پذیرد. اما سطح این مفاهیم جهت سنجش اعتبار پژوهش معمولاً واحد نیست، بلکه مفهومی پیچیده؛ فراگیر و همه جانبه می‌باشد، چراکه براساس مشارکت مصاحبه‌شوندگان در بخش کیفی از منظر رویکردهای تخصصی صورت می‌پذیرد. به عبارت دیگر، از آنجایی که در مصاحبه با رویکرد کیفی، ذهنیت نقش برجسته‌ای دارد، بنابراین، درباره اینکه آیا مصاحبه‌ها قابل تکرار و نتایج قابل تعمیم هستند، جای شک و تردید وجود دارد و پژوهشگران باید از فنونی که در تحقیق‌های کیفی برای نشان دادن قابلیت اعتماد و صحت یافته‌ها به کار گرفته می‌شود، استفاده کنند. در این پژوهش از روش سه سوسازی برای سنجش اعتبار تحقیق استفاده شده است. برای محقق شدن سه سوسازی در پژوهش حاضر رویکردهای مختلف مصاحبه‌شوندگان در ۴ بُعد زیر مورد بررسی قرار گرفت و علاوه بر تقویت نتایج، داده‌های معتبرتری فراهم شده است.

۱- اعتباریابی یا بازبینی توسط مصاحبه‌شوندگان: این روش عبارت است از بررسی

صحت یافته‌های پژوهش توسط مصاحبه‌شوندگان به منظور تعیین آنکه آیا این پژوهش به شکل صحیح دیدگاه‌های آنان را درباره موضوع پژوهش تحت پوشش قرار می‌دهد یا نه؟ برای تحقق این روش، ۸ نفر از بین ۱۲ مصاحبه‌شوند پس از اتمام مصاحبه و تجزیه و تحلیل داده‌ها، در مورد مطابقت مقوله‌ها و مولفه‌های شناسایی شده با مصاحبه‌شوندگان سوال و بحث انجام شد که خوشبختانه در همه موارد محقق درک صحیحی از اظهارات مصاحبه‌کنندگان داشته است، این امر می‌تواند ناشی از تعامل مطلوب و درک نظری مصاحبه‌شوندگان و مصاحبه‌کننده درباره‌ی موضوع تحقیق باشد.

**۲- مرور همتا:** با استفاده از این راهبرد، پژوهشگر طی انجام پژوهش، به منظور فراهم کردن نقدی درباره شیوه‌های به کار گرفته شده و بررسی نتایج و صحت آن‌ها، از سایر محققان کمک می‌گیرد؛ از آن‌ها می‌خواهد تا به بررسی یادداشت‌ها، مقوله‌بندی انجام شده با استفاده از فهرست مقوله‌ها و تحلیل‌های رایانه‌ای که در حین پژوهش انجام شده است، بپردازند. به دلیل محدودیت‌های موجود کمک گرفتن از سایر محققان در این تحقیق امکان‌پذیر نبود اما برای تحقق این روش، تجزیه و تحلیل داده‌های مصاحبه پس از دو هفته مجدداً انجام گرفت و در درک مفاهیم مربوط به مصاحبه در دو زمان، اختلاف قابل ملاحظه‌ای وجود نداشت.

**۳- توضیح شیوه یادداشت‌برداری و انجام پژوهش:** در این مرحله پروتکل و فرآیند انجام مصاحبه‌ها در اختیار ۸ نفر از مصاحبه‌شوندگان قرار گرفت تا تایید نمایند، آیا نحوه‌ی تحلیل درست طی شده است یا خیر، که مرور یادداشت‌ها نشان داد، روند پژوهش و تحلیل کدها در مسیر درستی پیشرفته است.

**۴- تهیه گزارش مفصل نتایج:** در تحلیل تفسیری، باتوجه به این اصل که «معناها برخاسته از موقعیت هستند»، هریک از نتایج باید همراه با موقعیت، به‌طور کامل در نظر گرفته شود و خواننده پژوهش توجهی خاص به موقعیت داشته باشد. بنابراین، لازم است جزئیات موقعیت پژوهش در گزارش توضیح داده شود. بر این مبنا یادداشت‌برداری و گزارش‌دهی مرتب نتایج، منجر به فراهم‌نمودن داده‌های معتبر گردید که این موضوع مورد تایید قرار گرفت.

اما در بخش کمی به منظور سنجش اعتبار از تحلیل دلفی باتوجه به دو معیار میانگین؛ ضریب توافق و انحراف معیار استفاده شده است. در واقع برای رسیدن به کفایت نظری در جامعه هدف در باب ابعاد و مولفه‌های شناسایی شده، تحلیل دلفی انجام می‌شود تا سطح بکارگیری مفاهیم در جامعه هدف مورد بررسی قرار گیرد. نتایج در این بخش در قالب جدول (۳) در بخش دوم تحلیل یافته‌های پژوهش ارائه شده است.

### یافته‌های پژوهش

در این بخش ابتدا یافته‌های تحلیل نظری داده بنیاد در بخش کیفی جهت طراحی مدل ارائه می‌شود و سپس تحلیل ماتریس تفسیری وزنی نیز جهت پیشبرد اهداف بخش کمی ارائه می‌گردد.

### یافته‌های تحلیل نظری داده بنیاد

هیچ لیست از قبل تعیین شده و قطعی درباره عدم موفقیت شرکت‌ها به دلیل افشای موارد کلیدی در گزارش حسابرسی، و هیچ احتمال قطعی برای شناسایی و محدود ساختن تمامی ویژگی‌های مرتبط با اظهارنظر حسابرسان در اینبار در یک مجموعه مشخص از ویژگی‌ها با مرزبندی‌های شفاف و متمایزکننده وجود ندارد. با وجود این، یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که مصاحبه‌شوندگان در این مطالعه توانسته‌اند موارد مهم و قابل توجه در گزارش حسابرسی را شناسایی نمایند و بین ویژگی‌ها و خصایص عدم موفقیت شرکت‌ها براساس ارائه‌ی چنین گزارش‌هایی تفاوت ایجاد نمایند. جدول (۱) فرآیند سه مرحله‌ای کدگذاری را نشان می‌دهد:

جدول (۱) کدهای مفهومی و طبقه‌بندی شده ناشی از مصاحبه‌ها

کدگذاری تئوری	کدگذاری‌های اصلی		
	کدگذاری انتخابی	کدگذاری محوری	کدگذاری باز
طبقه‌بندی اصلی	مقوله‌ها	مولفه‌های اصلی	کدهای مفهومی
افشای موارد کلیدی در گزارش حسابرسی	گزارش مطالب خاص به استفاده‌کنندگان	گزارش عملکردهای مالیاتی	عدم پرداخت به موقع مالیات توسط شرکت
			وجود دعوای مالیاتی بین شرکت با اداره مالیات
			افشای عدم تطابق بین مالیات ابرازی با مالیات قطعی
			افشای موضوع مقررات ماده ۲۷۲ مینی بر عدم ارائه به موقع گزارش حسابرسی به سازمان امور مالیاتی
			افشای عدم شناسایی هزینه‌های جذب نشده
			افشای عدم تطبیق مانده حساب‌های بانکی با تاییدیه در قالب بندهای شرطی
		گزارش عملکردهای حقوقی	افشای تأثیرگذاری ناکارآمدی سیستم بهای تمام شده شرکت در تعیین نرخ مالیات
			ابهام نسبت به نتایج آتی دعوای حقوقی غیرمعمول
			عدم وجود قوانین نظارتی خاص در جلوگیری از روزه‌های احتمالی تحریف در صورت‌های مالی
			بکارگیری یک استاندارد حسابداری جدید پیش از تاریخ اجرا
			افشای تغییر شروع و پایان سال مالی شرکت نسبت به سال‌های قبل
			افشای وقوع رویداد مهم تأثیرگذار بر وضعیت مالی نسبت به سال‌های قبل
	گزارش بندهای توضیحی محدودیت‌های قانونی	ارجاعات حسابرس	افشای ابهام با اهمیت نسبت به تداوم فعالیت شرکت در عرصه رقابتی
			تعدیل سنواتی صورت‌های مالی از جانب شرکت
			اشاره به تغییر حسابرس از دوره قبل در گزارش حسابرسی
			اشاره به حسابرسی نخستین و عدم وجود اطلاعات مقایسه‌ای
			اشاره به عدم ارائه گزارش فعالیت هیئت‌مدیره به حسابرس
			اشاره به عدم ارائه گزارش‌های تفسیری مدیرعامل به حسابرس
		تعدیل اظهارنظر حسابرس	ارزیابی مجدد صورت‌های مالی به دلیل افشای اقلامی پس از گزارش حسابرس
			تحریف گزارش ارائه شده حسابرس توسط شرکت برای دینفغان
			مسئولیت اخلاقی حسابرس در قبال اشتباه فنی پس از ارائه گزارش
			اشتباه در برآورد ارزش‌های احتمالی شرکت
			اشتباه در برآورد رویدادها و یا معامله‌هایی که طی دوره بررسی رخ داده
			استفاده از متخصصان باتجربه در کمیته حسابرسی شرکت
گزارش تفسیری به ارکان راهبری	پیشنهاد‌های مربوط به کنترل داخلی	تغییر ساختار کنترل داخلی به دلیل عدم تناسب حسابرسان داخلی با ماهیت تخصصی شرکت	
		ارائه‌ی ارزیابی دوره‌ای عملکردهای مالی در قالب گزارش‌های تفسیری به حسابرسان مستقل	
		پاس‌کردن دوره‌های آموزشی حسابرسان داخلی و ارائه مستندات برای بررسی‌های آتی حسابرسی	
		امعان نظارت و کنترل مستمر بر فرآیندهای رفتاری و عملکردی منصوبان هیئت‌مدیره	
	پیشنهاد‌های مربوط به ساختار مالی شرکت	تقویت مکانیزم‌های نظارتی جهت کاهش ریسک‌های بررسی آتی	
		رفع مغایرت‌های ذخیره‌گیری مالی	
		تکمیل اخبار و اطلاعات اختیاری باهدف ایجاد شفافیت بیشتر شرکت	

باتوجه به مشخص شدن فرآیندهای کدگذاری طبق رویکرد گلیرز در تحلیل داده بنیاد، ادامه نسبت به مفاهیم و طبقه‌بندی فرعی ایجاد شده طبق مصاحبه‌های صورت گرفته، هریک از مولفه‌های اصلی در قالب کدهای مفهومی مورد بحث و استدلال قرار می‌گیرند و سپس در سایه تحقیقات انجام شده نسبت به پیدایش و توسعه مولفه‌های تشکیل دهنده هر کدام از طبقه‌بندی‌های مفهومی توضیح‌های لازم داده می‌شود. همانطور که از جدول (۱) مشاهده شد: سه طبقه‌بندی فرعی وجود دارد که عبارتند از:

گزارش مطالب خاص به استفاده‌کنندگان؛ گزارش بندهای توضیحی فاقد محدودیت‌های قانونی؛ گزارش تفسیری به ارکان راهبری. لازم به ذکر است که اکتشاف در این دست از پژوهش‌ها که متکی بر فرآیندهای استاندارد در حسابرسی می‌باشند، براساس اصول و استانداردهای مدون همچون استاندارد حسابرسی ۷۰۶؛ استاندارد حسابرسی ۷۰۱؛ استاندارد حسابرسی ۷۰۵ و ... در گزارش حسابرسی و به واسطه‌ی تحلیل مصاحبه‌های صورت گرفته طبقه‌بندی می‌شوند که در قالب جدول (۲)، تعریف هر کدام از طبقه‌بندی‌های فرعی ارائه شده است. متغیرها در مولفه‌های تشکیل دهنده افشای موارد با اهمیت در گزارش حسابرسی با یکدیگر ارتباط درونی دارند.

جدول (۲) تعاریف طبقه‌بندی‌های فرعی

تعریف	طبقه‌بندی‌های فرعی
در این طبقه‌بندی فرعی، بند توضیحی پس از بند اظهار نظر باهدف جلب توجه استفاده‌کنندگان به یک موضوع که علیرغم ارائه یا افشای مناسب در صورت‌های مالی، به قضاوت حسابرسی برای درک صورت‌های مالی توسط استفاده‌کنندگان، اهمیت ویژه‌ای دارد. در واقع این سطح از بند توضیحی با هدف افزایش سطح اطلاعات تکمیلی استفاده‌کنندگان بیرونی از صورت‌ها و عملکردهای مالی مورد بررسی ارائه می‌شود.	گزارش مطالب خاص به استفاده‌کنندگان
در این طبقه‌بندی فرعی، بند توضیحی پس از بند اظهار نظر که به موضوعی به جز موضوع‌های ارائه یا افشا شده در صورت‌های مالی اشاره دارد و به قضاوت حسابرسی، برای درک استفاده‌کنندگان از حسابرسی؛ مسئولیت‌های حسابرسی یا گزارش حسابرسی سودمند است. به عبارت دیگر حسابرسی برحسب تعهد مسئولانه نسبت به ارائه بندهای توضیحی که محدودیت‌های قانونی برای آن وجود ندارد، متعهد می‌باشد و آن را در گزارش خود افشا می‌نماید.	گزارش بندهای توضیحی فاقد محدودیت‌های قانونی
در این طبقه‌بندی فرعی، حسابرسی مستقل در قالب گزارش‌های پیشنهادی باهدف افزایش سطح شفافیت‌های مالی به هیئت‌مدیره پیشنهادهایی را ارائه می‌نماید که با بکارگیری آن‌ها و تعامل با حسابرسان می‌توانند سطح قابل اتکاء تری از اطلاعات مالی خود را برای ذینفعان بیرونی عرضه نمایند.	گزارش تفسیری به ارکان راهبری

لازم به توضیح است باتوجه به محدودیت صفحات مقاله در این بخش صرفا به بیان خلاصه‌ای از نتایج بسنده می‌شود.



## گزارش مطالب خاص به استفاده‌کنندگان

در این سطح از گزارش حسابرسی، حسابرسان مستقل باهدف افزایش سطح آگاهی سهامداران و سرمایه‌گذاران در تلاش هستند تا واقعیت‌های عملکردی شرکت‌ها در قبال سهامداران و سرمایه‌گذاران و به طور کلی بازار سرمایه را در قالب گزارش مطالب خاص به استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی همسو با استاندارد ۷۰۵ حسابرسی و همچنین استاندارد ۷۰۱ حسابرسی، ارائه دهند. این مقوله در راستای تجدیدنظر هیات تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اعتباربخشی، در مورد استاندارد حسابرسی ۷۰۰ با عنوان «گزارشگری نسبت به صورت‌های مالی» ارائه شده است، که بر افزودن موضوع‌های کلیدی حسابرسی به گزارش حسابرسان مستقل تاکید نموده‌اند (کوهرلر و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۲۰). همچنین این مقوله در راستای استاندارد حسابرسی ۷۰۱ با عنوان «اطلاع‌رسانی موضوع‌های کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرسان مستقل» نیز می‌باشد. هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام آمریکا نیز استاندارد جدیدی را تحت عنوان «گزارش حسابرس درباره‌ی حسابرسی صورت‌های مالی در زمانی که حسابرس اظهارنظر مقبول ارائه می‌کند» صادر نموده است که طبق این استاندارد، بخش جدیدی تحت عنوان گزارش مطالب خاص حسابرسی به استفاده‌کنندگان به حسابرسان پیشنهاد شده است (هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام<sup>۲</sup>، ۲۰۱۷). لذا براساس این مقوله، دو مولفه اصلی گزارش عملکردهای مالیاتی و گزارش عملکردهای حقوقی در این رابطه ظهور یافته‌اند که در زیر نمونه‌ای از دیدگاه مصاحبه‌شوندگان در مورد دو مولفه‌ی اصلی شناسایی شده، ارائه می‌گردد.

## الف) گزارش عملکردهای مالیاتی

بر حسب وجود قوانین، بخشنامه‌ها و آیین‌نامه‌ها نیز در بسیاری موارد به لزوم نظارت و بررسی حسابرسان مستقل مبنی بر رعایت اصول و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری تاکید شده است. یکی از مهمترین موارد رعایت این اصول و استانداردها در ثبت اسناد حسابداری و تحریر دفاتر قانونی است که به تقویت بنیان نظام مالیاتی کشورها کمک می‌کند. موضوع کار حسابرس مستقل انطباق نحوه عمل شرکت با این اصول و استانداردها و گزارش عدم رعایت‌ها می‌باشد. کاوال و نوبز<sup>۳</sup> (۲۰۱۳) بیان نمودند، به تجربه ثابت شده که در برخی موارد مأمور مالیاتی با اعتماد به گزارش حسابرس، مبالغ ذکر شده در گزارش را مبنای رسیدگی و صدور برگ تشخیص قرار می‌دهد. بدیهی است تمام مواردی که حسابرس در گزارش خود ذکر می‌نماید بر نظر مأمور مالیاتی اثر نداشته و تنها برخی از آنها که عمدتاً هم ماهیت سود و زیانی دارند مدنظر مأمور مالیاتی است. در واقع گزارش‌های عملکردهای مالیاتی توسط حسابرسان مستقل باهدف افزایش سطح آگاهی استفاده‌کنندگان بیرونی از صورت‌های مالی افشای شده شرکت‌ها می‌باشد. در این بخش نظر یکی از مصاحبه‌شوندگان در رابطه با اهمیت گزارش عملکردهای مالیاتی در حمایت از

1. Kohler et al

2. Public Company Accounting Oversight Board

3. Kvaal & Nobes

گزارش مطالب خاص به استفاده‌کنندگان به ترتیب زیر ارائه شده است:

«اگر یک حسابرس قابلیت‌های مالیاتی را در قالب بینش تخصصی و سطح ادراک حرفه‌ای گزارش نماید، می‌تواند به افزایش کارکردهای تأثیرگذار بر تصمیم‌گیری‌های سهامداران و سرمایه‌گذاران کمک نماید. اما وجود این قابلیت به سطح توانمندی‌های فنی حسابرس و احاطه‌ی کامل نسبت به موارد حقوقی و قانونی مالیات‌ها بستگی دارد. زیرا افشای مواردی همچون عدم تطابق بین مالیات ابرازی با مالیات قطعی می‌تواند به شناخت بیشتر سطح مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها منجر شود.»

در این رابطه باید بیان نمود، مواد قانونی که در قانون مالیات‌های مستقیم همچون ماده ۱۵۷ وجود دارد، موضوع بند مالیات در گزارش حسابرسی را الزاما به صورت تاکید در قالب افشای مطالب خاص در بند گزارش‌های توضیحی با اهمیت تلقی می‌کند. از آنجاییکه این ماده قانونی محرز نبودن مودیان مالیات بردرآمدی را که در موعد مقرر از تسلیم اظهارنامه منبع درآمد خودداری کرده‌اند، مبنایی در جهت شفافیت تلقی می‌کند، افشای آن در گزارش حسابرسی در قالب بند با اهمیت یا موارد خاص می‌تواند مفید فایده باشد. از طرف دیگر مصاحبه شونده‌ای در رابطه با درج این بند در گزارش حسابرسی بیان نمود:

«از آنجا که بیشتر این گزارش‌ها برای استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی شرکت‌های حاضر در بورس تهیه می‌شود، تاکید بر موارد خاص مالیاتی می‌تواند در قالب شفافیت یک اصل به شمار برود و به همین دلیل حسابرسان مستقل ممکن است بخواهند برای آگاهی استفاده‌کنندگانی که علاقه‌مندند تنها از نکات با اهمیت و برجسته وضعیت مالی و نتایج عملیات آن واحد آگاه شوند، اظهارنظر خود را با توجه به افشای این موارد کلیدی به سرانجام برسانند»

وجود چنین رویکردهایی در افشای موارد خاص سبب همراستای سیاست‌ها و اثربخش نظام مالیاتی متعادل و دارای عدالت در بین مودیان مالیاتی می‌گردد و از تحریف در صورت‌های مالی و گمراه ساختن ذینفعان جلوگیری می‌نماید. نتیجه این بخش با پژوهش‌های مورونی و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۲۰) و کیتونگ و اسپاراپیوینج<sup>۲</sup> (۲۰۲۰) مطابقت دارد.

### ب) گزارش عملکردهای حقوقی

اگر حسابرس به این نتیجه برسد که جلب توجه استفاده‌کنندگان به موضوع ارائه یا افشا شده‌ای در صورتهای مالی که برای درک صورتهای مالی توسط آنها اهمیت ویژه‌ای دارد، ضروری است، وی بند تأکید بر مطلب خاص را باید به شرطی در گزارش خود درج کند که شواهد حسابرسی کافی و مناسب مبنی بر اینکه موضوع موردنظر به طور بااهمیتی در صورتهای مالی تحریف نشده است، کسب کرده باشد. چنین بندی تنها باید به اطلاعات ارائه یا افشا شده در

1. Moroney et al  
2. Kitiwong & Sarapaivanich

صورت‌های مالی اشاره داشته باشد (رک: بندهای ت-۱ و ت-۲). در واقع این گزارش‌ها سطح از تعهد حقوقی شرکت‌ها براساس الزامات قانونی را نشان می‌دهد که حساب‌رسان مستقل براساس فلسفه حرفه‌ای خود در تلاش هستند تا با افشای آن در قابل گزارش‌های بند مطالب خاص، سطح آگاهی و اطلاعات سهامداران و سرمایه‌گذاران را تقویت نمایند. یکی از مصاحبه‌شوندگان در این رابطه بیان نمود:

«بنظر من وجود تعدد بندهای تاکید بر مطلب خاص بدون تفکیک در قالب سرفصل‌هایی مشخص همچون دعوی حقوقی؛ مالیات؛ حقوق ذینفعان و ... باعث خواهد شد تا اثربخشی اطلاع‌رسانی این موضوعات کاهش یابد چراکه طبق بند ۶ از استاندارد حسابرسی گزارش موارد خاص، استفاده از بند تاکید بر یک موضوع کلیدی می‌بایست مواردی افشاء گردد که در صورت‌های مالی به آن اشاره نشده است [...] وجود چنین کارکردی از حساب‌رس می‌تواند به افزایش قدرت تصمیم‌گیری و شناخت بهتر سهامداران و سرمایه‌گذاران کمک نماید. به عنوان مثال اگر در افشای بند مطالب خاص به دعوی حقوقی غیرمعمول شرکت با یک نهاد خاص اشاره شود، می‌تواند به افزایش بینش تصمیم‌گیرندگان کمک نماید.»

معمولاً عدم وجود قوانین نظارتی خاص در مورد یک رویه احتمالی در تحریف کارکردی است که غالباً شرکت‌ها از آن جهت حفظ منافع خود استفاده می‌نمایند. گزارش این دست از رویه‌ها توسط حساب‌رسان مستقل در قالب اظهارنظر در مورد مطالب خاص می‌تواند به استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی در جهت تبعات احتمالی سرمایه‌گذاری خود در این شرکت‌ها تصمیم‌گیری کنند: در این باره یکی از مصاحبه‌شوندگان بیان نمود:

«تفاقم معتقد هستم این دست از شیوه‌های گزارشگری در سطح عملکردی شرکت‌ها هر چند که در کشور ما به دلایل مختلفی همچون نفوذ صاحبکاران بر حساب‌رسان مرسوم نیست، اما بشدت می‌تواند به افزایش رقابت در بازار سرمایه کمک کند. چراکه با افزایش شفافیت‌ها و واقعیت حقوقی در کنار واقعیت‌های عملکردی، شرکت‌هایی موفق به جلب اعتماد سهامداران و سرمایه‌گذاران می‌شوند که سطح شکایات یا دعوی حقوقی کمتری را داشته باشند.»

از طرف دیگر وجود این دست از گزارش‌ها می‌تواند ماهیت تداوم فعالیت شرکت‌ها را نشان دهد. موضوعی که هر چند در استانداردهای حساب‌رسی به خصوص در ایران معمولاً با تردید در گزارش آن همراه است، اما نقش تعیین‌کننده‌ای در پویایی بازار سرمایه دارند. به عنوان مثال مصاحبه‌شونده‌ای در این باره بیان نمود:

«مطابق بند ۲۰ استاندارد حسابداری شماره ۱، مدیریت در زمان تهیه صورت‌های مالی باید توان ادامه فعالیت واحد تجاری را ارزیابی کند و صورت‌های مالی باید بر مبنای تداوم فعالیت تهیه شود، مگر اینکه مدیریت قصد انحلال یا توقف عملیات واحد تجاری را داشته باشد، یا عملاً ناچار به انجام این امر شود [...] خوب اگر مدیریت این موضوع را پنهان

۱. در مواردی که مدیریت از رویدادها و شرایطی آگاهی یابد که ممکن است ابهام بااهمیت نسبت به توانایی تداوم فعالیت واحد تجاری ایجاد کند، این ابهام باید افشا شود. چنانچه صورت‌های مالی بر مبنای تداوم فعالیت تهیه نشود،

نمود، چه مکانیزمی برای آگاه نمودن، ذینفعان وجود دارد، مطمئناً حساب‌برسان مستقل می‌توانند باتوجه به وجود شواهد ابهام در مورد تداوم فعالیت آتی شرکت را در قالب گزارش طبقه‌بندی شده‌ی بیان مطالب خاص افشا نماید، زیرا این موضوع حق سهامداران و سرمایه‌گذاران می‌باشد».

طبق استاندارد بین‌المللی حسابرسی تجدید نظر شده شماره ۵۷۰ تحت عنوان تداوم فعالیت، در صورت وجود ابهام با اهمیت، این موضوع باید در بخش جداگانه تحت عنوان «عدم اطمینان با اهمیت مربوط به تداوم فعالیت» ارائه شود. لازم به توضیح است که پیش از این وجود ابهام با اهمیت در تداوم فعالیت، در بخش تاکید بر مطلب خاص گزارش می‌شد (باقرآبادی و محبوب، ۱۳۹۶). همانطور که مشاهده می‌شود، گزارش عملکردهای حقوقی در قالب بیان مطالب خاص، از نظر اهمیت بسیار مهم و قابل توجه است، زیرا به افزایش شناخت تصمیم‌گیرندگان کمک می‌کند و از فرصت‌سوزی و ریسک سرمایه‌گذاری سهامداران به دلیل تعدد احتمالات حقوقی برای شرکت در برابر ذینفعان جلوگیری نماید. نتیجه بدست‌آمده در این بخش با پژوهش‌های سیگال<sup>۱</sup> (۲۰۱۹)؛ چیانگ و نورث‌کات<sup>۲</sup> (۲۰۱۰) و رحیمیان و همکاران (۱۳۹۷) مطابقت دارد.

### گزارش بندهای توضیحی فاقد محدودیت‌های قانونی

طبق استاندارد بین‌المللی حسابرسی شماره ۷۰۶ (تجدید نظر شده)، در صورتی که حساب‌برس به این نتیجه برسد که اطلاع‌رسانی موضوعی، به جز آن چه که در صورت‌های مالی ارائه یا افشاء شده، برای درک استفاده‌کنندگان از حسابرسی، مسئولیت‌های حسابرسی یا گزارش حسابرسی سودمند است، باید با درج بندی در گزارش حساب‌برس با عنوان «سایر موضوعات» یا هر عبارت مناسب دیگری، این اطلاع‌رسانی را انجام دهد، به شرط اینکه اولاً، منع قانونی و یا مقرراتی وجود نداشته باشد و ثانیاً، طبق استاندارد بین‌المللی حسابرسی شماره ۷۰۱، موضوع در بخش «تاکید بر مطالب خالص یا موضوعات کلیدی/ یعنی مقوله اول این پژوهش» در گزارش حسابرسی ارائه نشده باشد (باقرآبادی و محبوب، ۱۳۹۶). در این بخش دو مولفه‌ی اصلی تحت عناوین ارجاعات حساب‌برس؛ تعدیل اظهار نظر حساب‌برس شناسایی شدند.

### الف) ارجاعات حساب‌برس

ارجاعات حساب‌برس مولفه اصلی است که به واسطه‌ی تحلیل کدهای مصاحبه و استانداردهای مرتبط شناسایی شده است و اشاره به رویکردهای ساختاری گزارش حساب‌برس در برابر تغییرات احتمالی صاحبکاران در قبال اظهار نظرهای ارائه شده می‌باشد. به عبارت دیگر، حساب‌برسان مستقل بر حسب عدم وجود محدودیت‌های قانونی می‌توانند باتوجه به آیین‌رفتار حرفه‌ای، متعهدانه این واقعیت باید همراه با مبنای تهیه صورتهای مالی و اینکه چرا واحد تجاری فاقد تداوم فعالیت تلقی شده است، افشا شود

1. Segal
2. Chiang & Northcott

گزارش حسابرسی خود در قالب بندهای توضیحی رصد نماید و نسبت به هرگونه تغییر احتمالی متعهدانه مجدداً اظهارنظر کند. به عبارت دیگر، اگر حسابرس به این نتیجه برسد که اطلاع‌رسانی موضوعی، به جز آنچه که در صورت‌های مالی ارائه یا افشا شده، برای درک استفاده‌کنندگان از حسابرسی، مسئولیت‌های حسابرس یا گزارش حسابرس سودمند است و منع قانونی یا مقرراتی هم وجود ندارد باید با درج بندی در گزارش حسابرس تحت سرفصل سایر بندهای توضیحی و یا درج زیر فصلی با عنوان ارجاعات حسابرسی که منعی از نظر گزارشگری وجود ندارد، می‌تواند آن را به اطلاع استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی برساند. یکی از مصاحبه‌شوندگان درباره‌ی این نوع مولفه بیان نمود:

«بنظر من حسابرس در قالب مسئولیت اخلاقی می‌بایست در قالب قوانین و حیطه‌های اختیاری خود متعهدانه نسبت به مواردی از قبیل حسابرسی نخستین یا تغییر حسابرسی دوره جاری نسبت به دور قبل و ... که الزامی در آن برای اظهارنظر حسابرس وجود ندارد، اقدام لازم را انجام دهد. این موضوع برای خود حسابرس به لحاظ ارتقای جایگاه رقابتی در بازار سرمایه می‌تواند در بین شرکت‌های پیشرو به منظور جلب اعتماد و اطمینان سهامداران و سرمایه‌گذاران جدید مفید فایده باشد.»

در واقع، حسابرس باید این بند را بلافاصله پس از بند اظهارنظر و بند تأکید بر مطلب خاص، یا در صورتی که محتوای این بند به بخش «سایر مسئولیت‌های گزارشگری» مربوط باشد، در محل مناسبی در گزارش حسابرس درج کند (رک: بندهای ت- ۵ تا ت- ۱۱).

«اگرچه به لحاظ عرفی کمتر پیش می‌آید که محدودیت‌های تحمیل شده توسط مدیریت در ارائه شواهد و مدارک کافی و مستند، باعث کناره‌گیری حسابرس از حسابرسی گردد، اما بیان چنین شرایطی در قالب کیس‌های استعاره‌ای در آموزش‌های حرفه‌ای به حسابرسان می‌تواند سطح بینش و جسارت تخصصی و جایگاه حرفه‌ای فرد را در حسابرسی تقویت نماید و اهمیت ضرورت چنین گزارش‌هایی را برای ذینفعان، به عنوان یک ارزش رفتاری در حسابرسان نهادینه نمایند. مسلماً افشای چنین گزارش‌هایی در قالب قوانین و مقررات به سایر دستگاه‌های نظارتی همچون بازرسان قانونی در ردیابی عملکردهای مالی کمک می‌نماید.»

در تصریح این کد باید بیان نمود، طبق قوانین، مقررات یا عرف رایج، ممکن است حسابرس ملزم یا مجاز باشد تا راجع به مسئولیت‌های حسابرس در حسابرسی صورت‌های مالی یا گزارش حسابرس توضیحات بیشتری ارائه کند که براین مبنا حسابرس باید دارای فلسفه‌ای از بینش حرفه‌ای باشد که در قالب ارزش‌های نهادینه‌شده، در تصمیم‌گیری‌ها و قضاوت‌های خود به آن پایبند باشد و مسئولانه در رابطه با آن تصمیم‌گیری نماید. در تحت این شرایط در صورت لزوم، می‌تواند از یک یا چند عنوان فرعی برای توصیف محتوای «سایر بندهای توضیحی» همچون ارجاعات حسابرسی استفاده کند. نتیجه‌ی بدست آمده در این بخش با پژوهش‌های زنگ و

همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۲۰) و بنتلی و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۲۰) که بر رویکردهای مسئولانه‌ی حسابرسان در اظهارنظرهای بندهای توضیحی تاکید داشتند، مطابقت وجود دارد.

### ب) تعدیل اظهار نظر حسابرسی

با وجود همه‌ی محدودیت‌های موجود، حسابرسان باید با بهره‌گیری از تجربیات گذشته در ارائه‌ی خدمات حرفه‌ای و قضاوت‌های عاری از هرگونه سوگیری نسبت به نتایج مالی شرکت‌ها اظهار نظر مستقل کنند، و در این راستا همه‌ی تغییرات و محدودیت‌های موجود را مدنظر قرار دهند. برای تحقق این هدف، علاوه بر توجه همیشگی حسابرسان به استانداردهای حسابرسی و فرآیندهای اجرایی عملیات حرفه‌ای، تمرکز بر برخی از نواحی پرریسک که ممکن است به دلیل شرایط متعددی، به افشای نامناسب اطلاعات مالی منجر شوند نیز از اقدامات بایسته و شایسته است که باعث می‌شود در قالب «گزارش بندهای توضیحی» اقدام به تعدیل اظهار نظر خود نماید. به عنوان مثال تحریف‌های اصلاح نشده‌ی بااهمیت منطبق با مفاد استاندارد بین‌المللی حسابرسی شماره‌ی ۴۵۰ که به صورت مستقل یا تجمیعی با سایر تحریف‌ها در صورت‌های مالی شناسایی شده است، می‌تواند مبنایی برای تعدیل اظهار نظر حسابرسان در قالب گزارش بندهای توضیحی باشد. یکی از مصاحبه‌شوندگان در این باره بیان نمود:

«بنظر من موضوع در رابطه با این مولفه کمی پیچیده است، زیرا ممکن است خیلی از شرایط باعث شود که احتمالاً توضیح‌های کافی در مورد ریسک‌ها؛ محاسبات یا حتی قضاوت‌ها در گزارش حسابرسان بنا به دلایلی قید نشده باشد که حسابرسان در قالب یک گزارش بندتوضیحی خواستار اصلاح یا تغییر اظهار نظر خود باشند. لذا وجود چنین مبنایی برای گزارش حسابرسانی بنظر خیلی مفید فایده خواهد بود، زیرا از تحریف صورت‌های مالی جلوگیری می‌کند و سبب می‌شود تا کیفیت افشای اطلاعات به عنوان مبنایی برای تصمیم‌گیری افزایش یابد».

در واقع در تشریح این مولفه باید بیان نمود، اگر حسابرسان به این نتیجه برسند که اطلاع‌رسانی موضوعی خاص، به جز آنچه که در صورت‌های مالی ارائه یا افشاشده، برای درک استفاده‌کنندگان از حسابرسانی، براساس مسئولیت‌های حسابرسان، سودمند است و منع قانونی یا مقرراتی هم وجود ندارد باید با درج بندی در گزارش حسابرسان با عنوان «سایر بندهای توضیحی» یا عنوان مناسب دیگری، این موضوع را به ذینفعان اطلاع دهد (علی‌پور فلاح‌پسند، ۱۳۹۹). همچنین طبق جزء (ب) بند ۵ استاندارد حسابرسانی شماره ۷۰۶، بند توضیحی پس از بند اظهار نظر که به موضوعی به جز موضوعات ارائه یا افشا شده در صورت‌های مالی اشاره دارد و به قضاوت حسابرسان، برای درک استفاده‌کنندگان از حسابرسانی، مسئولیت‌های حسابرسان یا گزارش حسابرسان کمک می‌کند، می‌بایست در قالب توضیحی مستدل در اینجا ارائه گردد که سبب تعدیل اظهار نظر

1. Zeng et al

2. Bentley et al

حسابرس می‌شود. به عبارت دیگر این موارد در صورت دارا بودن اثر با اهمیت یا اساسی بر مجموعه صورت‌های مالی می‌بایست به‌عنوان بند شرط آورده شوند که موجب تعدیل گزارش حسابرسی (مشروط، مردود یا عدم اظهار نظر) خواهند شد (جعفری‌نسب‌کرمانی، ۱۳۹۷).

«فکر می‌کنم استاندارد شماره ۴۵۰ حسابرسی است که به نقش ارزیابی تحریف‌های صورت‌های مالی توسط حسابرس مستقل می‌پردازد. خوب این استاندارد کاملاً مشخص می‌کند که براساس رویه‌های قانونی، حسابرس ملزم است در نتیجه‌گیری خود، اثر تحریف‌های اصلاح نشده، در صورت وجود، بر صورت‌های مالی را مورد ارزیابی قرار دهد. از طرف دیگر یک حسابرس متعهد در قبال اشتباه برآوری ارزیابی خود نیز می‌بایست متعهدانه رفتار نماید و در بند توضیحی دلیل تعدیل اظهار نظر خود را مطرح کند.»

نکته قابل توجه این است استاندارد ۳۲۰ حسابرسی که اشاره به این دارد، که حسابرس راجع به اینکه آیا صورت‌های مالی از تمام جنبه‌های با اهمیت به نحو مطلوب ارائه شده یا خیر، می‌بایست اظهار نظر کند، مکمل استاندارد حسابرسی شماره ۴۵۰ می‌باشد که هدف آن بررسی اثر تحریف‌های شناسایی شده بر حسابرسی و اثر تحریف‌های اصلاح نشده بر صورت‌های مالی است که هر دو این موارد سبب می‌گردد حسابرس با درج در بندهای توضیحی تلاش نماید تا اقدام به تعدیل اظهار نظر حسابرس نماید. همچنین باید توجه نمود، تحریفها شامل آن دسته از تعدیلات در مبالغ؛ نحوه طبقه‌بندی و ارائه یا موارد افشا است که بنا به قضاوت حسابرس، اعمال آن برای ارائه مطلوب صورت‌های مالی از تمام جنبه‌های با اهمیت، ضروری است. لذا نتیجه این بخش با پژوهش‌های گلد و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۲۰)؛ کیگر و کوماس<sup>۲</sup> (۲۰۱۸) که نتیجه این بخش را تایید می‌نمایند، مطابقت دارد.

### گزارش تفسیری به ارکان راهبری

این گزارش به عنوان یک بند تفسیری و مشاوره‌ای محسوب می‌شود که حسابرس در خطاب به هیئت‌مدیره و یا مدیریت شرکت‌های مورد بررسی قرار گرفته، انعکاس می‌دهد. به عبارت دیگر، در صورتی که اطلاعات دپگری همراه با صورت‌های مالی ارائه شود، مانند گزارش‌های مدیریت، تجزیه و تحلیل‌های مالی صورت گرفته توسط هیأت مدیره و ...، گزارشی تفسیری از جانب حسابرس به هیئت‌مدیره ارائه می‌شود که براساس آن نقاط ضعف در فرآیند افشای اطلاعات و ریسک ناشی از بررسی‌های حسابرسی در آینده را گوش زد می‌کند. طبق استانداردهای موجود محدودیتی برای افشای چنین گزارش‌های تفسیری ایجاد نشده است و شیوه‌ی بیان گزارش‌های می‌تواند در قالب زیر مجموعه‌های مختلفی بیان شود. در این مقوله دو مولفه اصلی پیشنهاد‌های مربوط به کنترل داخلی و پیشنهاد‌های مربوط به ساختار مالی شرکت براساس تحلیل کدهای ناشی از مصاحبه‌ها ایجاد گردید.

1. Gold et al

2. Geiger & Kumas

### الف) پیشنهادهای مربوط به کنترل داخلی

براساس استاندارد حسابرسی ۲۶۰، اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری به عنوان یک مسئولیت حرفه‌ای بر دوش حسابرسان است که ارکان راهبری شرکت‌ها را نسبت به احتمال تحریف در صورت‌های مالی براساس تقویت کارکردهای کنترل داخلی آگاه نمایند. اگر چه الزامات این استاندارد یعنی رویکرد اطلاع‌رسانی حسابرس به ارکان راهبری، برای کلیه واحدهای تجاری صرفنظر از ساختار راهبری یا اندازه‌ی آن‌ها کاربرد دارد، اما بسته به شرایط و ماهیت حرفه‌ای حسابرس می‌تواند همراه با ملاحظات خاصی باشد. این استاندارد الزاماتی را در مورد اطلاع‌رسانی حسابرس به مدیران اجرایی یا مالکان واحد تجاری تعیین نمی‌کند مگر اینکه آن‌ها در راهبری واحد تجاری نیز نقش داشته باشند. در این رابطه یکی از مصاحبه‌شوندگان بیان نمود:

«حسابرس بدلیل اینکه براساس شواهد و مدارک نسبت به عملکردهای مالی شرکت اظهارنظر می‌نماید، ممکن است درک منسجم تری از فرآیندهای گزارشگری مالی شرکت داشته باشد. لذا می‌تواند با اتکاء به دانش تخصصی خود در قالب اظهارنظرهای پیشنهادی (همچون ضعف کنترل‌های داخلی یا تقویت کمیته حسابرسی پویا و مستقل) به هیئت‌مدیره، نسبت به رفع نواقص و یا حوزه‌هایی که احتمالاً با ریسک شدیدتری مواجه می‌باشد اقدام نمایند».

در این رابطه نیز باید بیان نمود، استاندارد ۲۶۵ (اطلاع‌رسانی ضعف‌های کنترل‌های داخلی به ارکان راهبری و مدیران اجرایی) الزامات خاصی را در مورد اطلاع‌رسانی ضعف‌های با اهمیت کنترل‌های داخلی به ارکان راهبری تعیین کرده است. موضوعات دیگری که در این استاندارد یا سایر استانداردهای حسابرسی الزامی نشده است، ممکن است طبق قوانین و مقررات، توافق با واحد تجاری، یا دیگر الزامات حاکم بر حسابرسی الزامی شده باشد. این استاندارد مانع اطلاع‌رسانی حسابرس به ارکان راهبری در خصوص موضوعات مذکور نیست. (رک: بندهای ت-۲۴ تا ت-۲). یکی از مصاحبه‌شوندگان در این رابطه بیان نمود:

«یکی از اثربخش‌ترین ماموریت‌های حسابرسان کمک به ارکان راهبری برای شناخت موضوعات مربوط به حسابرسی و ایجاد یک رابطه کاری سازنده براساس تقویت بنیان‌های کنترل داخلی می‌باشد. به بیان بهتر، حسابرس باید توانمندی لازم در نفوذ در صاحبکاران را در خصوص تقویت مکانیزم‌های کنترل داخلی داشته باشد تا سطح شکاف بین صورت‌های مالی افشا شده با گزارش حسابرسی تفاوت ملموس و عمیقی نداشته باشد».

در تکمیل این بخش باید بیان نمود، ارتباط متقابل و متعامل حسابرس با شرکت با زمینه‌ساز همکاری شرکت‌ها با حسابرسان گردد. به عبارت دیگر وجود چنین گزارش‌های پیشنهادی یا تأکیدی در خصوص کنترل داخلی شرکت‌های به افزایش سطح اثربخشی ارتباطات حرفه‌ای بین حسابرسان با شرکت‌ها منجر خواهد شد و هیئت‌مدیره نیز در تکمیل اثربخشی تعامل با حسابرس می‌بایست به او کمک نمایند تا نسبت به شناخت واحد تجاری و محیط آن؛ تشخیص منابع مناسب برای کسب شواهد حسابرسی و ارائه اطلاعات درباره معاملات یا رویدادهای خاص،



پویایی حاصل شود. نکته تأثیرگذار گزارش‌های حسابرس به هیئت‌مدیره علاوه بر اینکه شکل تعامل پذیری شرکت‌ها با حسابرسان را تقویت می‌نماید در عین حال به ارکان راهبری برای انجام مسئولیت‌های خود در خصوص نظارت بر فرایند گزارش‌گری مالی، و در نتیجه کاهش خطرهای تحریف با اهمیت صورت‌های مالی کمک می‌نماید.

### ب) پیشنهادهای مربوط به ساختار مالی شرکت

اگرچه حسابرس مسئول اطلاع‌رسانی موضوعاتی است که در استاندارد حسابرسی ۲۶۰ الزامی شده است، اما مدیران اجرایی نیز مسئول اطلاع‌رسانی موضوعات مرتبط با راهبری واحد تجاری به ارکان راهبری هستند. به عبارت دیگر اطلاع‌رسانی حسابرس به هیئت‌مدیره سبب می‌شود تا عملکردهای مدیرعامل نیز همسو با موارد اطلاع داده شده به هیئت‌مدیره تغییر نماید. لذا مدیریت می‌بایست در راستای موارد بیان شده در گزارش‌های حسابرس به هیئت‌مدیره، ساختارهای مالی را به گونه اثربخش تر هدایت نماید تا سطح ریسک‌های حسابرسی و ریسک‌های مالی شرکت کاهش یابد. یکی از مصاحبه‌شوندگان در این رابطه بیان نمود:

«اگرچه استانداردهای حسابرسی الزامی به بیان شیوه‌های خاصی از اصلاح ساختارهای مالی به شرکت‌ها و مدیران نکرده است، اما ارائه گزارش‌های تفسیری می‌تواند به مدیریت کمک کند تا با اعمال نظارت‌های موثرتر بر فرآیندهای رفتاری و عملکردهای مالی، پابندی خود را نسبت به موارد مطرح شده نشان دهند تا براین اساس سطح اعتماد و اطمینان به شرکت افزایش یابد. به عنوان مثال افشای به موقع اطلاعات و تکمیل اخبار شرکت، هرچند که ممکن است حدود اطلاعات اختیاری باشد، اما می‌تواند به ارتقاء جایگاه شفافیت شرکت در آینده کمک نماید و این رویکردی است که مدیریت می‌بایست متعهدانه در جهت تحمل اثربخش با حسابرس پیگیری کند.»

اگر موضوعات الزامی شده در گزارش تفسیری به هیئت‌مدیره، به شخص یا اشخاص دارای مسئولیت‌های اجرایی همچون مدیرعامل اطلاع‌رسانی شود، دیگر نیازی به اطلاع‌رسانی مجدد این موضوعات به اشخاص دیگر در جایگاه راهبری، نیست. به این معنا که حسابرس در گزارش خود می‌تواند مدیر را که منصوب هیئت‌مدیره است، مستقیماً خطاب قرار دهد و بر اصلاح کارکردهای مالی اقدام لازم را مبزول نماید. این موضوعات در بند ۱۶-پ مطرح شده است. با این حال، حسابرس باید متقاعد شود که اطلاع‌رسانی به شخص دارای مسئولیت‌های اجرایی باعث اطلاع‌رسانی کافی به همه اشخاصی شده است که با توجه به جایگاه آنان در ساختار راهبری، مخاطب اطلاع‌رسانی قرار می‌گرفتند (رک: بند ت-۸). در رابطه با این مولفه استاندارد به بند ت-۸ استاندارد ۲۶۰ می‌تواند مفید فایده باشد. در این بند درج شده است که حسابرس مسئول اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی ای است که توسط مدیران اجرایی با نظارت ارکان راهبری تهیه شده است، لذا در ارائه گزارش خود به مدیران، بر تقویت رفع مغایرت‌های احتمالی در فرآیندهای ساختار مالی شرکت موارد لازم را پیشنهاد می‌نمایند.

### چارچوب تئوریک

با شناسایی مقوله‌ها و مولفه‌های پژوهش که براساس کدهای ایجاد شده ناشی از تحلیل مصاحبه‌ها تشریح شد، در این بخش باتوجه به ماهیت تحلیل گلیزر<sup>۱</sup> (۱۹۹۲) در نظریه داده بنیاد اقدام به ارائه چارچوب تئوریک پژوهش می‌باشد. همانطور که در روش‌شناسی به آن اشاره شد، رویکرد تحلیلی گلیزر (۱۹۹۲) در تفاوت با رویکرد تحلیلی اشتراوس و کوربین (۱۹۹۰) در چارچوب ساختارنیافته‌ای است که به واسطه مقوله‌ها و مولفه‌های پژوهش ارائه می‌شود. لذا با اتکاء به این مفهوم چارچوب تئوریک پژوهش ارائه می‌شود

شکل (۴) چارچوب نظری افشای موارد کلیدی در گزارش حساسبرسی (مأخذ: یافته‌های پژوهش)



در واقع این مدل افشای موارد کلیدی در گزارش حساسبرسی را در قالب ۳ مقوله و ۶ مولفه و ۳۱ کد مفهومی تفکیک نموده است. در ادامه باهدف برازش پایایی مدل جهت تبیین در جامعه هدف پژوهش از تحلیل دلفی استفاده می‌شود.

1. Glaser

### یافته‌های تحلیل دلفی

تحلیل دلفی به عنوان حلقه پیوند بین تحلیل کیفی و کمی محسوب می‌شود، چراکه از طریق ارزیابی پایایی ابعاد مدل طراحی شده، اجازه تبیین مولفه‌های مدل را در قالب ابزارهای مورد نظر پژوهش در جامعه هدف در بخش کمی می‌دهد. در این پژوهش به منظور برازش پایایی مولفه‌های اصلی مدل ارائه شده از تحلیل دلفی استفاده شده است. این تحلیل مبتنی بر دو معیار ضریب توافق؛ میانگین و انحراف می‌باشد. به منظور انجام این سنجش ابتدا مولفه‌های پژوهش در قالب یک پرسشنامه هفت گزینه‌ای ترتیب داده شد تا بین اعضای پانل توزیع گردد و براساس چند دور رفت و برگشت پرسشنامه، سطح پایایی مولفه‌های پژوهش مورد سنجش قرار گیرد.

جدول (۳) تحلیل دلفی مولفه‌های اصلی پژوهش (مأخذ: یافته‌های پژوهش)

ردیف	دور دوم دلفی			دور اول دلفی			مولفه‌های اصلی پژوهش میانگین
	انحراف معیار	ضریب توافق	میانگین	انحراف معیار	ضریب توافق		
تایید	۰/۹۵	۰/۸۰	۶	۰/۷۰	۰/۷۵	۵/۵۰	مطالب خاص
تایید	۰/۷۲	۰/۶۰	۵/۲۰	۰/۶۳	۰/۵۵	۵/۱۰	عملکردهای مالیاتی
تایید	۰/۶۶	۰/۷۵	۵/۵۰	۰/۵۶	۰/۶۰	۵/۲۰	عملکردهای حقوقی
تایید	۰/۸۲	۰/۵۸	۵/۱۰	۰/۷۸	۰/۵۵	۵/۱۰	ارجاعات حسابداری
تایید	۱/۰۰۲	۰/۸۲	۶/۱۰	۰/۸۴	۰/۷۸	۵/۵۰	تعدیل اظهار نظر حسابرس
تایید	۰/۹۴	۰/۸۰	۵/۵۰	۰/۴۵	۰/۶۴	۵/۳۰	پیشنهاد کنترل داخلی
تایید							پیشنهاد ساختار مالی

نتایج ناشی از این تحلیل نشان می‌دهد، هر ۶ مولفه اصلی تعیین شده در مدل پژوهش براساس ضریب توافق؛ میانگین و انحراف معیار مورد تایید می‌باشد. به عبارت دیگر باتوجه به اینکه میانگین مولفه‌های اصلی ۵ و از ۵ بالاتر بود و از طرف دیگر چون ضریب توافق بدست آمده بیش از ۰/۵ است و انحراف معیار نیز زیر ۱ بود، باید بیان نمود، تمامی مولفه‌های اصلی پژوهش مورد تایید قرار گرفت. بامشخص شدن تایید مولفه‌های اصلی پژوهش، حال باهدف انتخاب تأثیرگذارترین مولفه افشای موارد کلیدی در گزارش حسابرسي شرکت‌های بازار سرمایه، اقدام به انجام تحلیل تفسیری ساختاری فازی (FISM) می‌شود.

### تحلیل تفسیری ساختاری فازی (FISM)

این تحلیل پس از شناسایی مولفه‌های اصلی پژوهش ابتدا از طریق تشکیل ماتریس مقایسه‌های زوجی به واسطه حضور مشارکت کنندگان در بخش کمی پژوهش از طریق کدهای «O»، «X»، «A»، «V» به دنبال تشکیل ماتریس خودتعاملی می‌باشد. این عبارات نشان‌دهنده

انواع ارتباطات ممکن بین مولفه‌های پژوهش است. همچنین میزان شدت تأثیرگذاری دو مولفه را به کمک عبارات کلامی در ۵ طیف: بدون تأثیر، تأثیر کم، تأثیر متوسط، تأثیر زیاد و تأثیر خیلی زیاد بیان می‌شود:

V: متغیر  $i$  بر متغیر  $j$  تأثیر می‌گذارد (کم، متوسط، زیاد، خیلی زیاد)

A: متغیر  $j$  بر متغیر  $i$  تأثیر می‌گذارد (کم، متوسط، زیاد، خیلی زیاد)

X: متغیر  $j$  و  $i$  بر هم تأثیر می‌گذارد (کم، متوسط، زیاد، خیلی زیاد)

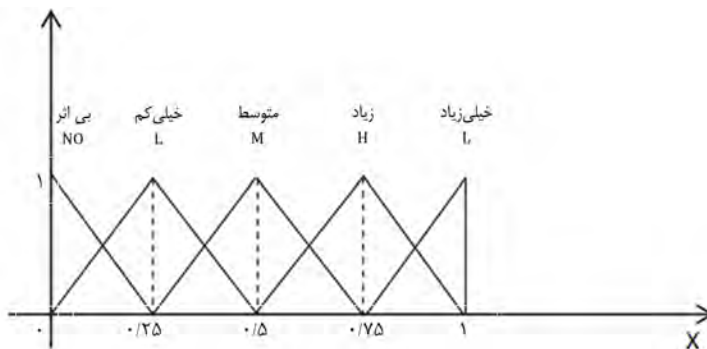
O: عامل  $i$  و عامل  $j$  بی‌ارتباط هستند.

لذا می‌بایست فرآیندی طراحی میشد تا در تعیین سطح تأثیرگذاری به صورت کم، متوسط، زیاد و خیلی زیاد، امتیازها قابل فهم باشند. لذا از عبارات کلامی زیر استفاده شد.

جدول (۴) عبارات کلامی، کدهای مربوط به آن‌ها، اعداد فازی و نحوه نمایش شدت تأثیرگذاری در مدل

عدد فازی مثلی	کد	عبارت کلامی	عدد طیف لیکرت
(۰،۰،۰/۲۵)	NO	بدون تأثیر	۰
(۰،۰/۲۵،۰/۵)	L	تأثیر کم	۱
(۰/۵،۰/۷۵) (۰/۲۵)	M	تأثیر متوسط	۲
(۰/۵،۰/۷۵،۱)	H	تأثیر زیاد	۳
(۰/۷۵،۱،۱)	VH	تأثیر خیلی زیاد	۴

شکل (۵) نمایش عبارات کلامی و کدهای مربوط به اعداد فازی



باتوجه به نمادهای مفهومی در روش معادلات ساختاری تفسیری نیمه دیگر ماتریس مقایسات زوجی خبرگان به شرح ذیل تکمیل می‌شود:

جدول (۵) نحوه تکمیل ماتریس به کمک نمادهای مفهومی و اعداد کمی فازی

نماد مفهومی	پاسخ خبرگان	نماد مفهومی (i, j)	نماد فازی (i, j)	نماد مفهومی (j, i)	نماد فازی (j, i)
V	V(VH): متغیر A بر Z تأثیر خیلی زیادی دارد.	VH	(۰/۷۵, ۱, ۱)	NO	(۰, ۰, ۰/۲۵)
	V(H): متغیر A بر Z تأثیر زیادی دارد.	H	(۰/۵, ۰/۷۵, ۱)	NO	(۰, ۰, ۰/۲۵)
	V(M): متغیر A بر Z تأثیر متوسطی دارد.	M	(۰/۲۵, ۰/۵, ۰/۷۵)	NO	(۰, ۰, ۰/۲۵)
	V(L): متغیر A بر Z تأثیر کمی دارد.	L	(۰, ۰/۲۵, ۰/۵)	NO	(۰, ۰, ۰/۲۵)
A	A(VH): متغیر Z بر A تأثیر خیلی زیادی دارد.	NO	(۰, ۰, ۰/۲۵)	VH	(۰/۷۵, ۱, ۱)
	A(H): متغیر Z بر A تأثیر زیادی دارد.	NO	(۰, ۰, ۰/۲۵)	H	(۰/۵, ۰/۷۵, ۱)
	A(M): متغیر Z بر A تأثیر متوسطی دارد.	NO	(۰, ۰, ۰/۲۵)	M	(۰/۲۵, ۰/۵, ۰/۷۵)
	A(L): متغیر Z بر A تأثیر کمی دارد.	NO	(۰, ۰, ۰/۲۵)	L	(۰, ۰/۲۵, ۰/۵)
X	X(VH)	VH	(۰/۷۵, ۱, ۱)	VH	(۰/۷۵, ۱, ۱)
	X(H)	H	(۰/۵, ۰/۷۵, ۱)	H	(۰/۵, ۰/۷۵, ۱)
	X(M)	M	(۰/۲۵, ۰/۵, ۰/۷۵)	M	(۰/۲۵, ۰/۵, ۰/۷۵)
	X(L)	L	(۰, ۰/۲۵, ۰/۵)	L	(۰, ۰/۲۵, ۰/۵)
O	X(VH, M) *	VH	(۰/۷۵, ۱, ۱)	M	(۰/۲۵, ۰/۵, ۰/۷۵)
	O(NO)	NO	(۰, ۰, ۰/۲۵)	NO	(۰, ۰, ۰/۲۵)

متغیرهایی که رابطه آن‌ها به شکل دوطرفه است، می‌تواند ۲ رابطه به شکل متفاوتی تأثیرگذار باشند. در این صورت نماد اول برای تأثیر عامل A بر Z و نماد دوم مربوط به تأثیر Z بر A است که میزان تأثیرگذاری باتوجه به نظر خبره عیناً در سطر و ستون متناظر نوشته می‌شود. بدین ترتیب ماتریس مقایسات زوجی به ماتریس  $n \times n$  به شکل زیر خواهد بود:

$$[D_{ij}]_{n \times n} = \begin{bmatrix} p_1 & p_2 & \dots & p_n \\ p_1 & - & \tilde{d}_{12} & \dots & \tilde{d}_{1n} \\ p_2 & \tilde{d}_{21} & - & \dots & \tilde{d}_{2n} \\ \vdots & \vdots & \vdots & - & \vdots \\ p_n & \tilde{d}_{n1} & \tilde{d}_{n2} & \dots & - \end{bmatrix}$$

باتوجه به اینکه این نوع پرسشنامه‌ها در تحقیقات کمتر مورد استفاده قرار می‌گیرد و به دلیل عدم آشنایی خبرگان با این مدل از پرسشنامه‌ها، این پرسشنامه به صورت حضوری در اختیاران خبرگان قرار گرفته شد و توضیحات لازم در اختیارشان قرار گرفته است. در ماتریس فوق  $p_i$  بیانگر معیار  $i$  ام،  $\tilde{d}_{ij} = (l_{ij}, m_{ij}, u_{ij})$  نشانگر میزان تأثیر معیار  $i$  ام بر معیار  $j$  ام و  $l_{ij}$  حد پایین،  $m_{ij}$  حد وسط،  $u_{ij}$  حد بالای عدد فازی مثلثی  $\tilde{d}_{ij}$  می‌باشد. در نهایت پاسخ‌دهندگان چرایی وجود این تأثیرگذاری را نیز بیان می‌کنند. لذا براساس این کدها، ماتریس خودتعاملی اولیه در قالب جدول (۶) ارائه شده است.

جدول (۶) ماتریس خودتعاملی ساختاری

L		پیشنهاد ساختار مالی	پیشنهاد کنترل داخلی	تعدیل اظهار نظر حسابرس	ارجاعات حسابداری	عملکردهای حقوقی	عملکردهای مالیاتی
		L1	L2	L3	L4	L5	L6
L1	عملکردهای مالیاتی						۱
L2	عملکردهای حقوقی					۱	
L3	ارجاعات حسابداری				۱		
L4	تعدیل اظهار نظر حسابرس			۱			
L5	پیشنهاد کنترل داخلی		۱				
L6	پیشنهاد ساختار مالی	۱					

پس از تعیین روابط مفهومی براساس گزاره مد، اقدام به تشکیل ماتریس دستیابی می‌شود. به عبارت دیگر، در این مرحله با تبدیل نمادهای روابط ماتریس ساختاری به اعداد صفر و یک بر اساس جدول زیر می‌توان ماتریس دستیابی را تشکیل داد.

جدول (۷) تشکیل ماتریس مقایسات زوجی

L		عملکردهای مالیاتی	عملکردهای حقوقی	ارجاعات حسابداری	تعدیل اظهار نظر حسابرس	پیشنهاد کنترل داخلی	پیشنهاد ساختار مالی
		L1	L2	L3	L4	L5	L6
L1	عملکردهای مالیاتی	(۰۰۰)	(۱, ۱, ۰, ۷۵)	(۱, ۰, ۷۵, ۰, ۵)	(۱, ۰, ۷۵, ۰, ۵)	(۱, ۰, ۷۵, ۰, ۵)	(۱, ۰, ۷۵, ۰, ۵)
L2	عملکردهای حقوقی	(۰, ۲۵, ۰, ۰)	(۰۰۰)	(۱, ۰, ۷۵, ۰, ۵)	(۰, ۲۵, ۰, ۰)	(۰, ۷۵, ۰, ۵, ۰, ۲۵)	(۰, ۷۵, ۰, ۵, ۰, ۲۵)
L3	ارجاعات حسابداری	(۰, ۲۵, ۰, ۰)	(۱, ۰, ۷۵, ۰, ۵)	(۰۰۰)	(۱, ۰, ۷۵)	(۰, ۵, ۰, ۲۵, ۰, ۰)	(۰, ۵, ۰, ۲۵, ۰, ۰)
L4	تعدیل اظهار نظر حسابرس	(۰, ۲۵, ۰, ۰)	(۰, ۲۵, ۰, ۰)	(۱, ۰, ۷۵)	(۰۰۰)	(۰, ۲۵, ۰, ۰)	(۰, ۲۵, ۰, ۰)
L5	پیشنهاد کنترل داخلی	(۰, ۲۵, ۰, ۰)	(۰, ۲۵, ۰, ۰)	(۰, ۲۵, ۰, ۰)	(۰, ۲۵, ۰, ۰)	(۰۰۰)	(۱, ۰, ۷۵)
L6	پیشنهاد ساختار مالی	(۰, ۲۵, ۰, ۰)	(۰, ۲۵, ۰, ۰)	(۰, ۲۵, ۰, ۰)	(۰, ۲۵, ۰, ۰)	(۱, ۰, ۷۵)	(۰۰۰)

سپس به منظور انجام عملیات در معادلات تفسیری ساختاری نیاز به ادغام نظرات خبرگان است. در این راستا به کمک میانگین هندسی نظرات خبرگان در عنصر  $\tilde{ij}$  مربوطه (زولکیفلی و عبدالله<sup>۱</sup>، ۲۰۱۵) که براساس رابطه زیر محاسبه می‌شود، ماتریس تجمیع نظرات محاسبه می‌شود. این ماتریس در در پیوست ضمیمه شده است):

$$\tilde{g}_{ij} = \sqrt[k]{\tilde{d}_{ij}^1, \tilde{d}_{ij}^2, \dots, \tilde{d}_{ij}^k}$$

در این رابطه،  $k$  تعداد خبرگان می‌باشد.

$$[G_{ij}]_{n \times n} = \begin{bmatrix} - & \tilde{g}_{12} & \dots & \tilde{g}_{1n} \\ \tilde{g}_{21} & - & \dots & \dots \\ \vdots & \vdots & - & \dots \\ \tilde{g}_{n1} & \dots & \dots & - \end{bmatrix}$$

پس از آن می‌بایست اقدام به ایجاد ماتریس نرمالایز شده ( $N$ ) نمود. برای محاسبه ماتریس نرمالایز شده از ماتریس قضاوت و مقدار گاما ( $\gamma$ ) که به کمک معادله زیر محاسبه می‌شود، استفاده می‌شود:

$$\gamma = \max_{1 \leq i \leq n} \sum_{j=1}^n u_{ij}$$

در این رابطه  $u_{ij}$  بیانگر حد بالای اعداد فازی در ماتریس قضاوت است. بدین ترتیب برای نرمالایز کردن کافی است تمام اعداد ماتریس قضاوت بر عدد  $\gamma$  تقسیم شوند. سپس می‌بایست اقدام به دیفازی کردن ماتریس نرمالایز شده ( $BNP$ ) نمود. برای تبدیل ماتریس فازی به ماتریس دیفازی با اعداد قطعی از رابطه زیر استفاده می‌شود (آکوز و کلیک<sup>۲</sup>، ۲۰۱۵):

$$BNP_{ij} = \frac{u_{ij} - l_{ij} + m_{ij} - l_{ij}}{3} + l_{ij}$$

بدین ترتیب ماتریس دیفازی شده در قالب جدول زیر ارائه می‌شود.

1. Zulkifli & Abdullah

2. Akyuz & Celik

جدول (۸) ماتریس دیفازی شده

L		عملکردهای مالیاتی	عملکردهای حقوقی	ارجاعات حسابداری	تعدیل اظهار نظر حسابرس	پیشنهاد کنترل داخلی	پیشنهاد ساختار مالی
		L1	L2	L3	L4	L5	L6
عملکردهای مالیاتی	L1	۰	۰,۰۲۶	۰,۰۱۴۳	۰,۰۱۶۶	۰,۰۰۵	۰,۰۴۴
عملکردهای حقوقی	L2	۰,۰۱۷	۰	۰,۰۱۵	۰,۰۱۶	۰,۰۲۸	۰,۰۱۹
ارجاعات حسابداری	L3	۰,۰۲۵	۰,۰۱۷	۰	۰,۰۳۳	۰,۰۳۹	۰,۰۱۴
تعدیل اظهار نظر حسابرس	L4	۰,۰۱۶	۰,۰۱۵	۰,۰۳۵	۰	۰,۰۱۶	۰,۰۲۵
پیشنهاد کنترل داخلی	L5	۰,۰۲۵	۰,۰۱۶	۰,۰۳۱	۰,۰۵۱	۰	۰,۰۴۲
پیشنهاد ساختار مالی	L6	۰,۰۰۳	۰,۰۲۱	۰,۰۳۷	۰,۰۳۶	۰,۰۱۴	۰

سپس باتوجه به رابطه باکیدیو<sup>۱</sup> (۲۰۱۶) مقدار حد آستانه را در قالب رابطه زیر محاسبه نمود:

$$C = \frac{\sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^n a_{ij}}{n^2} = 0.035$$

در رابطه فوق،  $a_{ij}$  مقادیر اعداد دیفازی شده در ماتریس می‌باشند و، تعداد عوامل را نشان می‌دهد. پس از تعیین مقدار حد آستانه که برابر است با ۰/۰۳۵ تمامی اعداد دیفازی شده ماتریس یک‌به‌یک با حد آستانه مقایسه شده است. عناصری که با حد آستانه برابر و یا از حد آستانه بزرگ‌تر هستند را برابر ۱ و مقادیری که از حد آستانه کوچک‌تر هستند را صفر قرار داده شده است. بدین ترتیب ماتریس دسترسی اولیه به شکل زیر خواهد بود:



جدول (۹) ماتریس اولیه

پیشنهاد ساختار مالی	پیشنهاد کنترل داخلی	تعدیل اظهار نظر حسابرس	ارجاعات حسابداری	عملکردهای حقوقی	عملکردهای مالیاتی	L	
						L6	L5
۱	۱	۱	۱	۱	۱	L1	عملکردهای مالیاتی
۱	۱	۰	۱	۱	۱	L2	عملکردهای حقوقی
۱	۱	۱	۱	۱	۰	L3	ارجاعات حسابداری
۰	۰	۱	۱	۰	۰	L4	تعدیل اظهار نظر حسابرس
۱	۱	۰	۰	۱	۰	L5	پیشنهاد کنترل داخلی
۱	۱	۰	۰	۱	۰	L6	پیشنهاد ساختار مالی

پس از آنکه ماتریس دسترسی اولیه به دست آمد، با وارد کردن انتقال‌پذیری در روابط متغیرها ماتریس دسترسی نهایی به دست می‌آید. این عملیات به کمک برنامه متلب نوشته شده و اجرا شده است.

جدول (۱۰) ماتریس دسترسی نهایی

پیشنهاد ساختار مالی	پیشنهاد کنترل داخلی	تعدیل اظهار نظر حسابرس	ارجاعات حسابداری	عملکردهای حقوقی	عملکردهای مالیاتی	L	
						L6	L5
۱	۱	۱	۱	۱	۱	L1	عملکردهای مالیاتی
۱	۱	*۱	۱	۱	۱	L2	عملکردهای حقوقی
۱	۱	۱	۱	۱	۰	L3	ارجاعات حسابداری
۰	۰	۱	۱	۰	۰	L4	تعدیل اظهار نظر حسابرس
۱	۱	*۱	*۱	۱	۰	L5	پیشنهاد کنترل داخلی
۱	۱	*۱	*۱	۱	۰	L6	پیشنهاد ساختار مالی

(\*) روابط انتقالی

در ماتریس دسترسی نهایی، روابط که در ماتریس دسترسی اولیه در نظرسنجی خبرگان لحاظ نشده بودند، ولی در ماتریس دسترسی نهایی رابطه‌شان تأیید شده و عدد برابر یک دارند روابط انتقالی هستند و به شکل ستاره‌دار مشخص شده‌اند. همانطور که در جدول فوق مشاهده می‌شود، نمادهای مفهومی اختصاص داده شده براساس گزاره مد، تبدیل به امتیاز ۰ و ۱ و \*۱ با توجه به تعریف روابط مفهومی به اعداد طبق جدول قبلی شده است. در جدول زیر قدرت نفوذ (امتیاز ۱ بدست آمده از سطر) و قدرت وابستگی (امتیاز ۱ بدست آمده از ستون) را مشخص نماییم:

جدول (۱۱) تفکیک نیروهای نفوذ و وابستگی

معیارها	L1	L2	L3	L4	L5	L6
قدرت نفوذ	۵	۵	۲	۵	۶	۶
قدرت وابستگی	۵	۵	۶	۶	۵	۲

در ادامه به منظور تعیین روابط بین گزاره‌ها ابتدا باید مجموعه خروجی، مجموعه ورودی و عناصر مشترک را شناسایی نمود. نمره تعیین سطح و اولویت متغیرها مجموعه دستیابی و مجموعه پیش‌نیاز برای هر متغیر تعیین می‌شود. مجموعه دستیابی هر متغیر شامل متغیرهایی می‌شود که از طریق این متغیر می‌توان به آنها رسید و مجموعه پیش‌نیاز شامل متغیرهایی می‌شود که بر طبق آن‌ها می‌توان به این متغیر رسید. سپس اشتراکات مجموعه دستیابی و پیش‌نیاز همه عوامل تعیین می‌شود و در صورت یکسان بودن مجموعه دستیابی با مجموعه اشتراک آن عامل (عوامل) به عنوان سطح اولویت در نظر گرفته می‌شود. سطح اشاره به لایه‌های طراحی شده‌ی مدل نهایی دارد. برای به دست آوردن سایر سطوح باید سطوح قبلی از ماتریس جدا گردند و فرآیند تکرار شود. پس از تعیین سطوح دوباره ماتریس دریافتی را به ترتیب سطوح مرتب کرده، ماتریس جدید، ماتریس مخروطی نامیده می‌شود. در این مرحله با استفاده از ماتریس دسترسی نهایی، مجموعه خروجی و ورودی برای هر متغیر به دست می‌آید. مجموعه خروجی و ورودی برای یک متغیر به صورت زیر تعریف می‌شود. مجموعه خروجی برای یک بعد/مؤلفه خاص عبارتست از خود آن متغیر بانضمام سایر متغیرهایی که از آن تأثیر می‌پذیرند، به عبارت دیگر متغیرهایی که از طریق این متغیر می‌توان به آن‌ها رسید. مجموعه‌ی ورودی نیز برای هر متغیر شامل خود آن متغیر بانضمام سایر متغیرهایی که بر آن تأثیر می‌گذارند می‌باشند و در نهایت عناصر مشترک اشاره به ابعاد اشتراکی مجموعه خروجی و ورودی‌های متغیرها در تحلیل مدل جامع تفسیرگرایانه و ساختارمندانه به عنوان متغیر سطح بالا دارد، به عبارت دیگر، این متغیرها در ایجاد هیچ متغیر دیگری مؤثر نمی‌باشند. پس از تعیین عناصر خروجی، عناصر ورودی و عناصر مشترک، گزاره‌ی که عناصر خروجی و عناصر مشترک یکسانی دارند، به عنوان اولین سطح و کم‌اثرترین مؤلفه‌ی افشای موارد کلیدی در حسابرسی تعیین می‌شوند. پس از تعیین این سطح یعنی کم‌اثرترین مؤلفه‌های افشای موارد کلیدی، آن مؤلفه را حذف می‌کنیم و اقدام به بررسی مؤلفه‌های یکسان

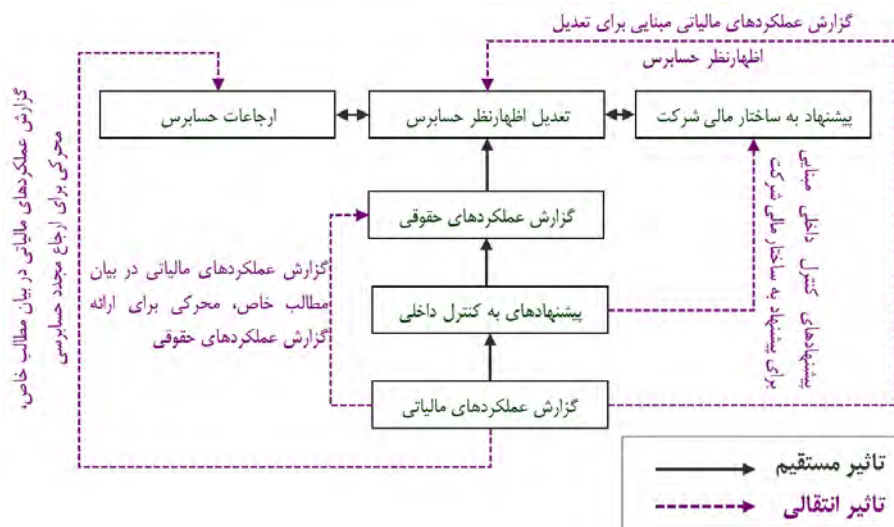
عناصر ورودی و مشترک می‌نماییم، و آن را به عنوان سطح بعدی انتخاب می‌کنیم. این عملیات تا آنجا تکرار می‌شود که اجزای تشکیل دهنده تمام سطوح سیستم مشخص شوند

جدول (۱۲) مجموعه گزاره خروجی، ورودی و عناصر مشترک مولفه‌های پژوهش

اختصار	گزاره خروجی	گزاره ورودی	عناصر مشترک	سطح
L1	۱,۲,۳,۴,۵,۶	۱,۲	۱	سطح چهارم
L2	۱,۲,۳,۴,۵,۶	۱,۲,۳,۵,۶	۱,۲,۳,۵,۶	سطح سوم
L3	۲,۳,۴,۵,۶	۱,۲,۳,۴,۵,۶	۲,۳,۴,۵,۶	سطح اول
L4	۳,۴	۱,۲,۳,۴,۵,۶	۳,۴	سطح اول
L5	۲,۳,۴,۵,۶	۱,۲,۳,۵,۶	۲,۳,۵,۶	سطح دوم
L6	۲,۳,۴,۵,۶	۲,۳,۴,۵,۶	۲,۳,۴,۵,۶	سطح اول

براساس مقایسه عناصر مشترک و گزاره‌های خروجی مشخص گردید، مولفه‌ی گزارش عملکردهای مالیاتی «L1» به عنوان معیار مقوله‌ی گزارش مطالب خاص به استفاده‌کنندگان تأثیرگذارترین مولفه‌ی گزارش افشای موارد کلیدی در حسابداری می‌باشد. براساس نتایج کسب شده، شکل زیر قابل ارائه می‌باشد.

شکل (۶) مدل تفسیری ساختاری فازی (مأخذ: یافته‌های پژوهش)



همانطور که مشاهده می‌شود، مولفه‌های مدل افشای موارد کلیدی در حساسبرسی در ۴ سطح از کم‌اثرترین (سطح اول) تا تأثیرگذارترین (سطح چهارم) اولویت‌بندی شدند. این نتیجه نشان می‌دهد، مهمترین و تأثیرگذارترین افشای موارد کلیدی در گزارش حساسبرسی مربوط به مولفه‌ی ارائه گزارش عملکردهای مالیاتی در مقوله‌ی گزارش مطالب خاص به استفاده‌کنندگان می‌باشد. همچنین مشخص شد، کم‌اثرترین مولفه‌های شناسایی شده در افشای موارد کلیدی حساسبرسی مربوط به دو مولفه‌ی ارجاعات حساسبرسی و تعدیل اظهارنظر حساسبرس در گزارش بندهای توضیحی و پیشنهاد به ساختار مالی شرکت در مقوله‌ی گزارش تفسیری به ارکان راهبری شرکت می‌باشد.

### بحث و نتیجه‌گیری

الگوی حاکم بر استانداردهای گزارش‌نگری حساسبرسی به سمت محتوای گزارش حساسبرسی شرکت‌های بورسی چرخش داشته است که این امر با تدوین استانداردهای جدید برای گزارش‌نگری حساسبرسی در خصوص «موضوعات کلیدی حساسبرسی» متبلور شده است. گزارش حساسبرسی به عنوان خروجی اصلی فرآیند حساسبرسی است. تا زمانیکه از نظر استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، اظهارنظر حساسبرس بر روی صورت‌های مالی دارای ارزش و بار اطلاعاتی است، تقاضا برای افزایش مربوطبودن و اطلاع‌رسانی بهتر گزارش‌های حساسبرسی وجود خواهد داشت (سیریاگارسیا و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۹). در واقع هدف این پژوهش طراحی مدل افشای موارد کلیدی در گزارش حساسبرسی براساس دو نظریه داده بنیاد و نظریه ماتریسی فازی می‌باشد. در این پژوهش باتوجه به اینکه مدل مشخص و منسجمی در رابطه با افشای موارد کلیدی در گزارش حساسبرسی وجود نداشت و استانداردها تدوین شده به دلیل کلی بودن دارای ابهام در کارکردهای گزارش نویسی حساسبرسی می‌شد، از تحلیل نظریه داده بنیاد براساس روش گلیزر (۱۹۹۲) استفاده شد. براساس فرآیند این تحلیل پس از انجام مصاحبه با متخصصان و شرکای حساسبرسی، طی سه مرحله کدگذاری، ۳ مقوله و ۶ مولفه و ۳۱ کد مفهومی در قالب چارچوب نظری (مدل) پژوهش ارائه شد. براساس این مدل مشخص گردید، افشای موارد کلیدی در گزارش حساسبرس شامل سه مقوله تحت عنوان گزارش مطالب خاص به استفاده‌کنندگان؛ گزارش بندهای توضیحی فاقد محدودیت‌های قانونی و گزارش تفسیری به ارکان راهبری بود. در تشریح مقوله گزارش مطالب خاص به استفاده‌کنندگان باید بیان نمود، براساس تجدیدنظر هیات تدوین استانداردهای بین‌المللی حساسبرسی و اعتباربخشی، در مورد استاندارد حساسبرسی ۷۰۰ با عنوان «گزارش‌نگری نسبت به صورت‌های مالی» و در راستای استاندارد حساسبرسی ۷۰۶ و به منظور جلب نظر استفاده‌کنندگان ایجاد شد. در واقع این مقوله باهدف ارتقای سطح آگاهی عموماً ذینفعان بیرونی همچون سهامداران و سرمایه‌گذاران، به دنبال ارائه گزارش‌هایی است که عموماً در متن گزارش اصلی و اظهارنظر در مورد اقلام صورت‌های مالی دسته بندی نمی‌شوند و مجموعه فرآیندهای محتوایی عملکردهای شرکت در برابر ذینفعان را

به تصویر می‌کشد. به عبارت بهتر در بند مطالب خاص حساسی نحوه عملکردهای مالیاتی و دعوی حقوقی شرکت را افشاء می‌نماید، چراکه وجود چنین گزارش‌هایی ضمن اینکه به پیروی از استانداردهای تجدیدنظر شده می‌باشد، در عین حال می‌تواند ضامن حفاظت از منافع سهامداران باشد. حساسان در بخش گزارش‌های عملکردهای مالیاتی تلاش می‌نمایند تا سطح پایبندی شرکت در برابر نظام مالیاتی را به واسطه مدارک و شواهد ارائه شده مورد ارزیابی قرار دهد و در قالب گزارشی در بند تاکید بر مطالب خاص، آن را به استحضار سهامداران و سرمایه‌گذاران برسانند. از طرف دیگر نیز در گزارش عملکردهای حقوقی خود نیز تلاش می‌نمایند تا سطح پایبندی شرکت نسبت به هنجارهای قانونی و فرآیندهایی که الزاما ممکن است قانونی برای آن وجود نداشته باشد و یا در صورت وجود قانونی، شرکت تلاش نموده است آن را دور بزند، توسط حساسی به اطلاع سهامداران و سرمایه‌گذاران برسد. وجود چنین گزارش‌هایی می‌تواند سطح اخلاق‌گرایی در پایبندی به اصول و رویه‌های قانونی و حتی رقابتی را در بین شرکت‌های بازار سرمایه تقویت نماید. از طرف دیگر براساس مقوله‌ی گزارش بندهای توضیحی که همسو با استانداردهای ۷۰۵ حساسی می‌باشد دو مولفه اصلی ارجاعات حساسی و تعدیل اظهارنظر حساسی مطرح شد. در واقع این مقوله در قالب بند گزارش‌های توضیحی به حساسی اجازه می‌دهد تا جایی که منع قانونی وجود نداشته باشد و یا محدودیت‌ها منجر به رد کردن حریم قانونی شرکت‌ها نشود، نسبت به گزارش و اظهارنظرهای خود مسئولانه‌تر اقدام به بیان توضیح‌هایی اضافه‌تر نماید. به عبارت دیگر این بند به تکمیل شدن گزارش حساسی کمک می‌کند، چراکه طبق بند ۱۳ استاندارد حساسی شماره ۷۲۰ با عنوان سایر اطلاعات مندرج در گزارش‌های حاوی صورت‌های مالی حساسی شده: «اگر اصلاح سایر اطلاعات، ضروری باشد و واحد مورد رسیدگی از انجام آن خودداری ورزد، حساسی باید ضرورت توصیف چنین مغایرت‌های با اهمیت را در یک بند توضیحی در گزارش خود ارزیابی کند». از طرف دیگر، طبق بند ۱۰- استاندارد حساسی شماره ۷۰۶ «سایر بندهای توضیحی» مربوط به افشای اطلاعاتی که حساسی طبق قوانین، مقررات یا الزامات دیگر می‌تواند نسبت به افشای آن اقدام نماید. در نهایت نکته دارای اهمیت این است که طبق بندهای ۱۳ تا ۱۶ استاندارد حساسی شماره ۵۶۰ با عنوان رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه، «در مواردی که حساسی پس از انتشار صورت‌های مالی و گزارش خود از رویدادهایی آگاه می‌شود که در تاریخ گزارش حساسی وجود داشته است و اطلاع وی از موضوع در آن تاریخ، می‌توانست به تغییر در گزارش حساسی بی‌انجامد، باید ضرورت تجدیدنظر در صورت‌های مالی را ارزیابی کند، موضوع را با مدیریت واحد مورد رسیدگی در میان‌گذارد و هر اقدام دیگری را که در شرایط موجود ضروری تشخیص می‌دهد، به عمل آورد. در نهایت مقوله سوم گزارش تفسیری به ارکان راهبری می‌باشد که همسو با استاندارد حساسی ۲۶۰ مسئولیت اخلاقی و فلسفه حرفه‌ای حساسان ایجاد می‌نماید که نسبت به ارکان راهبری شرکت‌ها در قالب گزارشی نکات لازم را پیشنهاد نماید. همچنین استاندارد ۲۶۵ الزامات خاصی را در مورد اطلاع‌رسانی ضعف‌های بااهمیت کنترل‌های داخلی به ارکان راهبری تعیین کرده است. موضوعات

دیگری که در این استاندارد یا سایر استانداردهای حسابرسی الزامی نشده است، ممکن است طبق قوانین و مقررات، توافق با واحد تجاری، یا دیگر الزامات حاکم بر حسابرسی الزامی شده باشد. این استاندارد مانع اطلاع رسانی حسابرِس به ارکان راهبری در خصوص موضوعات مذکور نیست. همچنین اطلاع‌رسانی شفاف به ارکان راهبری و مدیریت در خصوص مسئولیت‌های حسابرِس در رابطه با حسابرسی صورت‌های مالی ایجاب می‌نماید تا مواردی که باعث پویایی تعامل ارتباط بین شرکت با حسابرسان می‌شود را همچون رفع مغایرت‌های مالی و حد ذخیره‌های تعیین شده در اساسنامه و ... به اطلاع ساختار راهبری شرکت برساند. اما نتایج در بخش دوم پژوهش، یعنی بخش کمی و تحلیل تفسیری ساختاری فازی که باهدف تعیین تأثیرگذارترین مولفه گزارش‌های کلیدی حسابرسان صورت پذیرفت نشان داد، گزارش عملکردهای مالیاتی تأثیرگذارترین افشای موارد کلیدی است که نقش تعیین کننده‌ای در ارتقای سطح آگاهی سهامداران و سرمایه‌گذاران دارد. چراکه باتوجه به اینکه کارگزاران بورس به عنوان تحلیل گران گزارش‌های حسابرسی و عملکردهای مالی شرکت‌ها در این بخش مشارکت داشتند، نتایج گویای این واقعیت است که وجود اختلال‌های مالیاتی و دعوای مالیاتی بین شرکت با اداره مالیات می‌تواند فرآیند آتی شرکت نسبت به پاسخگویی به منافع سهامداران را تحت تأثیر قرار دهد. در واقع افشای چنین گزارش‌هایی سبب می‌گردد تا شناختی فراتر از عملکردهای تکنیکال برای آینده شرکت صورت پذیرد، شناختی که سطح پایبندی شرکت نسبت به قوانین مالیاتی و هنجارهای رفتار مالیاتی در بازار رقابتی را نشان می‌دهد و این موضوع می‌تواند به کاهش اعتماد و اطمینان سهامداران و سرمایه‌گذاران در آینده منتهی گردد. از طرف دیگر مشخص شد، پیشنهادها به کنترل‌های داخلی شرکت در قالب مقوله‌ی گزارش‌های تفسیری به مدیریت مبنایی مورد توجه و تأثیرگذار در تحلیل فرآیندهای کارگزاران بورس می‌باشد که نشان دهنده‌ی تفاوت شرکت‌هایی در تحلیل‌های آنان می‌تواند باشد که این پیشنهادها را به کار گرفته تا بتوانند با کاهش شکاف ارائه صورت‌های مالی خود با گزارش و اظهارنظرهای حسابرسان، اعتماد و اطمینان قابل توجه تری را از بازار سرمایه جلب نمایند. اما براساس نتیجه این بخش مشخص گردید، معمولاً به دلیل جو بازار و حساسیت‌های اجتماعی و حرفه‌ای سه مولفه‌ی ارجاعات حسابرسی و تعدیل اظهارنظر حسابرِس به عنوان مقوله‌ی گزارش بندهای توضیحی و پیشنهاد به ساختار مالی شرکت در مقوله‌ی گزارش تفسیری به ارکان راهبری شرکت، دارای تأثیرگذاری کمی می‌باشند. شاید بتوان دلیل آن را ساختار بازار و فقدان نظارت‌های نهادی در اجرای استانداردهای مهم در حسابرسی عنوان نمود که حسابرسان به دلیل نبود الزامات، چندان نسبت به بندهای توضیحی اعتقادی ندارند. از طرف دیگر شاید تداخل در بازار حسابرسی به دلیل فاصله زیاد بین موسسه‌های حسابرسی دارای سهم بیشتر بازار با سایر موسسه‌های حسابرسی دارنده‌ی سهم کمتر بازار، باعث می‌شود تا موسسه‌های کوچکتر تلاش نمایند تا از طریق هویت تساهل با صاحبکاران، سهم بیشتری از بازار را به خود اختصاص دهند و براین اساس چندان نسبت به تعدیل اظهارنظر حسابرِس و یا ارجاعات حسابرِس در مورد عملکرد گذشته شرکت واکنشی نشان ندهند تا صاحبکاران خود را در آینده از دست

ندهند. نتایج کسب شده اگرچه مشابهت پژوهشی مشخصی نداشت، اما از منظر مفاهیم شناسایی شده با پژوهش‌های بنتلی و همکاران (۲۰۲۰)؛ چیانگ و نورث‌کات (۲۰۱۰)؛ جعفری‌نسب کرمانی (۱۳۹۷) و کیگر و کوماس (۲۰۱۸) مطابقت دارد.

در بیان پیشنهادهای کاربردی توجه به این نکته مهم است، از آنجاییکه این استاندارد حسابرسی در طی چندسال گذشته باهدف افزایش سطح تأثیرگذاری گزارش‌های تخصصی حسابرسان تدوین و مورد توجه قرار گرفته است و باتوجه به اینکه هنوز در فرآیند اجرا عدم انسجام و یکپارچگی مشاهده می‌شود، لذا پیشنهاد می‌شود به منظور پذیرش و پیاده‌سازی افشای موارد کلیدی در گزارش حسابرسی، می‌بایست تعامل‌پذیری فرهنگی براساس تدوین سیاست‌های آموزشی و هنجاری برای حسابرسان؛ مدیران؛ اعضای هیئت مدیره؛ کارگزاران نسبت به تأثیر افشای اطلاعات بیشتر حسابرسان در کارکردهای بازار رقابتی صورت پذیرد و با اختصاص امتیازهای ارتقای جایگاه کیفیت افشاء در بین شرکت‌هایی که نسبت به توصیه‌ها و گزارش‌های حسابرسان اصلاحات لازم را انجام می‌دهند، انگیزه‌های رفتاری و عملکردی شرکت‌ها نسبت به پذیرش و همکاری جهت افزایش اثربخش افشای موارد کلیدی در گزارش‌های حسابرسان تقویت گردد. از طرف دیگر پیشنهاد می‌شود، به دلیل فقدان زیرساخت‌های پویا و بسترهای اثربخش در پیاده‌سازی صحیح استانداردهای مرتبط با افشای گزارش موارد کلیدی حسابرسان، تقویت سطح نظارت‌های اثربخش از جانب نهادهای مربوطه می‌تواند مانع از اجرای صرفاً ظاهری چنین گزارش‌هایی گردد. لذا پیشنهاد می‌شود از طریق مصداق‌سازی هریک از مولفه‌های اصلی این پژوهش که باهدف پوشش شکاف بین کاربرد استانداردهای مربوط به این حوزه با تئوری‌ها و واقعیت‌های اجرایی توسط حسابرسان صورت پذیرفت، به افزایش اثربخش ایجاد بسترهای کاربردی در ارائه‌ی چنین گزارش‌هایی کمک نمایند. به عنوان مثال اگر افشای عدم تطابق مالیات ابرازی شرکت با مالیات قطعی به یک رویه و فرآیند در افشای مطالب خاص به استفاده‌کنندگان توسط حسابرس منجر شود، می‌تواند به کاهش عدم تقارن اطلاعاتی در بازار سرمایه کمک قابل توجهی نماید. اما آموزش به منظور نگارش چنین گزارش‌هایی می‌تواند سطح سوگیری‌های غیرتخصصی بازار سرمایه را کاهش دهد و حریم اطلاعاتی شرکت‌ها حفظ گردد. در بیان محدودیت پژوهش نیز می‌توان به سطح تعمیم‌پذیری پژوهش‌های کیفی اشاره نمود. به عبارت دیگر، از آنجاکه پژوهش‌هایی با چنین فرآیند تحلیلی می‌تواند دارای گسستگی و پیچیدگی‌های رفتاری و یا اجرایی باشد، لذا می‌تواند بیان نمود، حوزه‌های دیگری از بکارگیری این استاندارد ممکن است وجود داشته باشد که مورد بررسی قرار نگرفته باشد، اما تلاش براین بوده باتوجه به اینکه یک استاندارد در حرفه حسابرسی بررسی می‌شود، سطح تحلیل‌ها از حدود قوانین و آیین نامه‌ها خارج نشود. همچنین به منظور انجام پژوهش‌های آتی پیشنهاد می‌شود، محققان برمبنای شیوه‌های تحلیلی کیفی/تعاملی تلاش نمایند تا سطح تأثیرگذاری افشای چنین گزارش‌هایی در بین سهامداران و سرمایه‌گذاران مورد بررسی قرار گیرد.

## فهرست منابع

### الف- منابع فارسی

۱. اسماعیل‌پور، رضا؛ آذر، عادل؛ شاه‌محمدی، محمد (۱۳۹۶). ارائه مدل ساختاری تفسیری از شاخص‌های انتخاب تأمین‌کننده مبتنی بر مسئولیت اجتماعی شرکت. *مطالعات مدیریت صنعتی*، ۴۵(۴۷)، ۷۰-۴۵.
۲. آذر، عادل؛ خسروانی، فرزانه؛ جلالی، رضا (۱۳۹۲). تحقیق در عملیات نرم رویکردهای ساختاردهی (چاپ اول). تهران: سازمان مدیریت صنعتی.
۳. باقرآبادی، سیدمحمد، محجوب، دانیال. (۱۳۹۶). تغییرات جدید در گزارش حساسبرسی، *مجله حسابداری*، شماره ۳۰۹، ۳۳-۳۸.
۴. جعفری، ندا، ملانظری، مهناز. (۱۳۹۷). گزارش کنونی و جدید حساسبرسی: دیدگاه حسابرسان ایرانی، *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۸(۲): ۹۵-۱۱۶.
۵. جعفری‌نسب‌کرمانی، ندا. (۱۳۹۷). موضوع‌های کلیدی حساسبرسی، *مجله حسابرسی*، شماره ۹۶، ۴۴-۵۳.
۶. جعفری‌نسب‌کرمانی، ندا، ملانظری، مهناز، رحمانی، علی. (۱۳۹۸). چالش‌ها و فرصت‌های تغییر گزارش حسابرسی در ایران، *بررسی‌های حسابداری و حساسبرسی*، ۲۶(۳): ۳۴۸-۳۷۰.
۷. رحیمیان، نظام‌الدین، تقوی‌فرد، محمدتقی، میرعباسی، سید جواد. (۱۳۹۷). افشای اهمیت و ریسک دعاوی حقوقی، *دانش حسابرسی*، ۱۸(۷۰): ۴۵-۷۳.
۸. عباس‌زاده، محمدرضا، صالحی، مهدی، نسیم‌طوسی، فرهاد. (۱۳۹۸). بررسی عوامل موثر بر خوانایی گزارش حسابرسی: یک رویکرد زبانی، *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۶(۶۴): ۳۱-۵۷.
۹. علی‌پور فلاح‌پسند، علی. (۱۳۹۹). دنیاگیری کووید-۱۹: نکات برجسته در حسابرسی صورت‌های مالی، *نشریه حسابداری*، *نشریه انجمن حسابداران خیره ایران*، شماره ۳۲۲، ۶-۱۲.

### ب- منابع خارجی

1. Akyuz, E., Celik, E., (2015). A Fuzzy DEMATEL method to evaluate critical operational hazards during gas freeing in crude oil tankers, *Journal of Loss Prevention in the Process Industries*, 38(2): 243- 253. <https://doi.org/10.1016/j.jlp.2015.10.006>
2. Bentley, J, W., Lambert, T, A., Wang, E, Y. (2020). The Effect of Increased Audit Disclosure on Managers' Real Operating Decisions: Evidence from Disclosing Critical Audit Matters, *The Accounting Review*, <https://doi.org/10.2308/tar-2017-0486>
3. Brouwer, A., Eimers, P., Langendijk, H. (2016). The relationship between key audit matters in the new auditor's report and the risks reported in the management report and the estimates and judgments in the notes to the financial statements. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie (MAB)*, 90(1): 580-613. <http://dx.doi.org/10.5117/mab.90.31228>
4. Chiang, C., Northcott, D. (2010). The audit consideration of environmental matters: Best practice or business as usual?, *Pacific Accounting Review*, 22(3): 199-223. <https://doi.org/10.1108/01140581011091675>
5. Geiger, M, A., Kumas, A. (2018). Anticipation and reaction to going concern modified audit opinions by sophisticated investors, *International Journal of Auditing*, 22(3): 522-535. <https://doi.org/10.1111/ijau.12135>
6. Glaser, B. G. (1992). *Basics of grounded theory analysis: Emergence vs. forcing*. Mill Valley, CA: Sociology Press
7. Gold, A., Heilmann, M., Pott, Ch., Rematzki, J. (2020). Do key audit matters impact financial reporting behavior?, *International Journal of Auditing*, 24(2): 232-244. <https://doi.org/10.1111/ijau.12190>
8. Haapamaki, E., Sihvonen, J. (2019). Research on International Standards on Auditing: Literature synthesis and opportunities for future research, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 35(2): 37-56. <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2019.05.007>
9. 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>.
10. Kitiwong, W. and Sarapaivanich, N. (2020). Consequences of the implementation of expanded audit reports with key audit matters (KAMs) on audit quality, *Managerial Auditing Journal*, 35(8): 1095-1119. <https://doi.org/10.1108/MAJ-09-2019-2410>
  11. Kohler, A., Ratzinger-Sakel, N., Theis, J. (2020). The Effects of Key Audit Matters on the Auditor's Report's Communicative Value: Experimental Evidence from Investment Professionals and Non-professional Investors, *Accounting in Europe*, 17(2): 105-128. <https://doi.org/10.1080/17449480.2020.1726420>
  12. Kvaal, E., Nobes, Ch. (2013). International Variations in Tax Disclosures, *Accounting in Europe*, 10(2): 241-273. <https://doi.org/10.1080/17449480.2013.834733>
  13. Michael, A., Dixon, R. (2019). Audit data analytics of unregulated voluntary disclosures and auditing expectations gap, *International Journal of Disclosure and Governance*, 16(2):188–205. <https://doi.org/10.1057/s41310-019-00065-x>
  14. Moroney, R., Phang, S, Y., Xiao, X. (2020). When Do Investors Value Key Audit Matters?, *European Accounting Review*, <https://doi.org/10.1080/09638180.2020.1733040>
  15. Public Company Accounting Oversight Board. (2017). The Auditor's Report on an Audit of Financial Statements when the Auditor Expresses an Unqualified Opinion and Related Amendments to PCAOB Standards. PCAOB Release No. 2017-001, June 1, 2017.
  16. Segal, M. (2019). Key audit matters: insight from audit experts, *Meditari Accountancy Research*, 27(3): 472-494. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-06-2018-0355>
  17. Sierra-Garcia, L., Gambetta, N., Garcia-Benau, M, A., Orta-Pereza, M. (2019). Understanding the determinants of the magnitude of entity-level risk and account-level risk key audit matters: The case of the United Kingdom, *The British Accounting Review*, 51(3): 227-240. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2019.02.004>
  18. Strauss, A, L., Corbin, J. (1990). *Basics of Qualitative Research: Grounded Theory Procedures and Techniques*, Sage.
  19. 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>.
  20. 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>.
  21. 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>.
  22. Velte, P. (2019). Associations between the financial and industry expertise of audit committee members and key audit matters within related audit reports, *Journal of Applied Accounting Research*, 21(1): 185-200. <https://doi.org/10.1108/JAAR-10-2018-0163>
  23. Velte, P., Issa, J. (2019). The impact of key audit matter (KAM) disclosure in audit reports on stakeholders' reactions: a literature review. *Problems and Perspectives in Management*, 17(3): 323-341. [https://doi.org/10.21511/ppm.17\(3\).2019.26](https://doi.org/10.21511/ppm.17(3).2019.26)
  24. Wastell, D. G. (2001). Barriers to effective knowledge management: Action research meets grounded theory. *Journal of Systems&Information Technology*, 5(2), 21–35
  25. Wuttichindanon, S. and Issarawornrawanich, P. (2020). Determining factors of key audit matter disclosure in Thailand, *Pacific Accounting Review*, <https://doi.org/10.1108/PAR-01-2020-0004>



26. Zeng, Y., Zhang, J. H., Zhangm J., Zhang, M. (2020). Key Audit Matters Reports in China: Their Descriptions and Implications of Audit Quality, *Accounting Horizons*, 3(3): 19-189. <https://doi.org/10.2308/HORIZONS-19-189>
27. Zulkifli, N., Abdullah, L., (2015). Integration of fuzzy AHP and interval type-2 fuzzy DEMATEL: An application to human resource management, *Expert Systems with Applications*, 42(9): 4397-4409. <https://doi.org/10.1016/j.eswa.2015.01.021>