



## Examining the Content and Factors Affecting the Disclosure of Key Audit Matters: The First Year of Implementation of the 701 Audit Standard in Iran

**Mohammad Hosein Ghaemi \*** 

\*Corresponding Author, Prof., Department of Accounting, Faculty of Social Sciences, Imam Khomeini International University, Qazvin, Iran. E-mail: ghaemi\_d@soc.ikiu.ac.ir

**Melika Baraz** 

Ph.D Candidate, Department of Accounting, Faculty of Social Sciences, Imam Khomeini International University, Qazvin, Iran. E-mail: baraz.melika@gmail.com

**Monire Shahsavand** 

Assistant Prof., Department of Accounting, Faculty of Social Sciences, Imam Khomeini International University, Qazvin, Iran. E-mail: monire.shahsavand@soc.ikiu.ac.ir

### Abstract

#### Objective

In recent years, the value of auditing, the role played by auditors, and the quality of communication between auditors and the users of their reports, have been criticized. For this reason, significant legislative reforms have been adopted to restore market confidence and strengthen credibility in audit services. Accordingly, to improve the informative value of the auditor reports, the 701 international auditing standard was implemented. Since December 2016, certain criteria have been established to communicate key audit matters to corporate governance stakeholders (management) and to disclose them in the auditor's report. In Iran, this standard was adopted in 2021, and the revisions became effective for auditing financial statements for periods ending on or after March 21, 2022. This paper aims to identify the key audit matters disclosed in the independent auditor's reports during the inaugural year of the implementation of the 701 audit standard. Furthermore, it seeks to analyze the factors influencing the quantity of key audit matters disclosed in the auditor's reports for the fiscal year concluding on March 20, 2023.

#### Methods

Data are collected from the independent auditor's report of 589 firms listed on the Tehran Stock Exchange and over the counter. The titles and count of key audit matters were categorized by industry, followed by an examination of the relationship between the number of key audit matters disclosed in audit reports and factors such as "size of audit institution," "type of auditor's opinion," and "complexity of the company under scrutiny" using Poisson regression. This investigation was conducted across two levels

i.e., all industries and groups of industries. Financial performance, financial leverage, size, and the growth of the company's operating income were included as control variables.

### Results

The results related to the first part of the study indicate that in the first year of implementation of this standard, 166 key audit matters were disclosed in the audit reports of 106 companies. Among them, "related party transactions" and "recognition of revenue" have the most frequency. Around 11 percent of the audit reports for companies featured at least one key audit matter, while approximately 80 percent of audit reports for insurance companies and banks included key audit matters. In the second part, the relationship between "the number of key audit matters" disclosed in the audit reports with "the size of the audit institution", "the type of auditor's opinion" and "complexity of the company under consideration" was investigated. The findings indicated that at both the overall industry level and within specific industry groups, there was no significant association between the number of key audit matters and any of the examined variables. However, in the insurance industry, banks, and intermediary financial institutions, a positive correlation was observed between the number of key audit matters disclosed in the audit report and the complexity of the company.

### Conclusion

"Transactions with related parties" and "recognition of revenue" are the most important matters reflected in the audit reports of the fiscal year ending March 2023. The size of the audit institution, the type of audit opinion, and the complexity of the company under consideration have no impact on the number of key audit matters included in the audit reports. However, in the insurance industry group, banks, and intermediary financial institutions, the number of key audit matters with the complexity of the company under consideration is directly related. The results of this study can be used by independent auditors to identify the reaction of colleagues to the disclosure of key audit matters. Also, Financial analysts can calibrate their level of reliance and confidence in audit reports by developing a basic comprehension of the implementation of standard 701.

**Keywords:** Agency relationship, Assurance, Auditing, International auditing standard No.701.

**Citation:** Ghaemi, Mohammad Hosein, Baraz, Melika & Shahsavand, Monire (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)





## بررسی محتوا و عوامل مؤثر بر افشای مسائل عمده حسابداری: نخستین سال اجرای

### استاندارد ۷۰۱ حسابداری در ایران

محمد حسین قائمی\*

\* نویسنده مسئول، استاد، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)، قزوین، ایران. رایانامه: ghaemi\_d@soc.ikiu.ac.ir

ملیکا براز

دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)، قزوین، ایران. رایانامه: baraz.melika@gmail.com

منیره شاهسوند

استادیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)، قزوین، ایران. رایانامه: monire.shahsavand@soc.ikiu.ac.ir

#### چکیده

**هدف:** در سال‌های اخیر، انتقادهایی به ارزش حسابداری، نقش حسابرسان و کیفیت ارتباط حسابرسان با استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابداری مطرح شده است. به همین دلیل، برای جلب اعتماد بازار و تقویت نقش اطمینان‌بخشی خدمات حسابداری، اصلاحات چشمگیری مدنظر قرار گرفته است. در این راستا، به‌منظور بهبود ارزش اطلاع‌رسانی گزارش حسابداری مستقل، استاندارد بین‌المللی شماره ۷۰۱ حسابداری تصویب شد که به موجب آن، از دسامبر ۲۰۱۶ برای اطلاع‌رسانی «مسائل عمده حسابداری» به ارکان راهبری شرکت و افشا در گزارش حسابداری، الزاماتی تعیین شده است. در ایران نیز این استاندارد در سال ۱۴۰۰ تصویب شد و رعایت آن برای حسابداری صورت‌های مالی شرکت‌هایی که دوره مالی آن‌ها از اول فروردین ماه سال ۱۴۰۱ و پس از آن شروع می‌شود، الزامی شده است. هدف این مقاله، شناسایی مسائل عمده حسابداری مندرج در گزارش‌های حسابداری مستقل، در نخستین سال اجرای استاندارد حسابداری ۷۰۱ و بررسی عوامل مؤثر بر تعداد مسائل عمده حسابداری افشا شده در گزارش‌های حسابداری، در دوره مالی منتهی به پایان اسفند ماه سال ۱۴۰۱ است.

**روش:** بدین منظور، گزارش حسابداری مستقل منتشر شده ۵۸۹ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران، بررسی شد. عناوین و تعداد مسائل عمده حسابداری به تفکیک صنایع استخراج شد؛ سپس با استفاده از رگرسیون پواسن ارتباط تعداد مسائل عمده حسابداری افشا شده در گزارش‌های حسابداری با «اندازه مؤسسه حسابداری»، «نوع اظهارنظر حسابرس» و «پیچیدگی واحد تجاری مورد رسیدگی» با کنترل متغیرهای عملکرد مالی، اهرم مالی، اندازه و رشد درآمد عملیاتی شرکت، در دو سطح کل صنایع و نیز گروه صنایع بررسی شد.

**یافته‌ها:** نتایج مربوط به هدف اول مقاله، بیانگر این است که در اولین سال اجرای این استاندارد، در گزارش حسابداری ۱۰۶ واحد تجاری، ۱۶۶ مورد مسئله عمده حسابداری افشا شده است و در این میان، موضوعات مرتبط با «معاملات با اشخاص وابسته» و «شناخت درآمد»، بیشترین فراوانی را دارد. در گزارش حسابداری، ۱۱ درصد از واحدهای مورد رسیدگی، حداقل یک مورد مسئله عمده حسابداری افشا شده است و حدود ۸۰ درصد شرکت‌های بیمه و بانک‌ها، در گزارش حسابداری خود، مسائل عمده حسابداری دارند. در

بخش دوم، ارتباط «تعداد مسائل عمده حسابرسی» افشا شده در گزارش‌های حسابرسی با «اندازه مؤسسه حسابرسی»، «نوع اظهارنظر حسابرس» و «پیچیدگی واحد تجاری مورد رسیدگی» بررسی شد که نتایج نشان داد در سطح کل صنایع و نیز گروه صنایع، تعداد مسائل عمده حسابرسی با هیچ یک از این متغیرها، رابطه معناداری ندارد و فقط در صنایع بیمه، بانک‌ها و نهادهای مالی واسط، تعداد مسائل عمده افشا شده در گزارش حسابرسی با پیچیدگی واحد تجاری، رابطه مثبت دارد.

**نتیجه‌گیری:** «معاملات با اشخاص وابسته» و «شناخت درآمد» مهم‌ترین مسائلی است که در گزارش‌های حسابرسی سال مالی منتهی به پایان اسفند ۱۴۰۱ انعکاس یافته است. تعداد مسائل عمده مندرج در گزارش‌های حسابرسی، تحت تأثیر اندازه مؤسسه حسابرسی، نوع اظهارنظر حسابرسی و پیچیدگی واحد تجاری مورد رسیدگی قرار نگرفته است؛ اما در گروه صنایع بیمه، بانک و نهادهای مالی واسط، تعداد مسائل عمده حسابرسی با پیچیدگی واحد تجاری مورد رسیدگی، ارتباط مستقیم دارد. نتایج این مقاله می‌تواند در شناسایی واکنش هم‌پیشگان به موضوعات مهم در حسابرسی، مورد استفاده حساب‌برسان مستقل قرار گیرد. همچنین تحلیلگران مالی می‌توانند با درک کلی از اجرای استاندارد ۷۰۱ توسط حساب‌برسان، سطح اتکا و اعتماد خود به گزارش‌های حسابرسی را تعدیل کنند.

**کلیدواژه‌ها:** استاندارد شماره ۷۰۱ حسابرسی، اطمینان‌بخشی، حسابرسی، رابطه نمایندگی.

**استناد:** قائمی، محمد حسین؛ براز، ملیکا و شاهسون، 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.

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۹/۲۸

تاریخ ویرایش: ۱۴۰۲/۱۰/۱۲

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۱۲/۲۷

تاریخ انتشار: ۱۴۰۳/۰۱/۲۹

doi: <https://doi.org/10.22059/ACCTGREV.2024.369541.1008892>

بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۴۰۳، دوره ۳۱، شماره ۱، صص. ۱۵۴-۱۸۱

ناشر: دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

نوع مقاله: علمی پژوهشی

© نویسندگان

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی

## مقدمه

حسابرس مستقل، به‌عنوان شخص ثالث حرفه‌ای، برای اطمینان‌بخشی به صورت‌های مالی و افزایش قابلیت اتکای اطلاعات، ایفای نقش می‌کند و نتیجه کار خود را جهت اطلاع‌رسانی به استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، در قالب گزارش حسابرسی ارائه می‌دهد (هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی<sup>۱</sup>، ۲۰۱۳). محتوای گزارش حسابرسی برای سهام‌داران منبع اطلاعاتی مهمی است که با استفاده از آن می‌توانند به ارزیابی عملکرد شرکت بپردازند و مسائل عمده‌ای را که شرکت‌ها با آن‌ها مواجهند، درک کنند. از این رو، ارتباط بین حسابرس مستقل و سهام‌داران به‌واسطه گزارش حسابرسی، باید بتواند عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیریت و سهام‌داران را کاهش دهد و سطح اطمینان استفاده‌کنندگان نسبت به گزارش‌های مالی را افزایش دهد (وی و لیان<sup>۱</sup>، ۲۰۱۹). در سال‌های اخیر، شکل، محتوا و ارزش اطلاعاتی برای استفاده‌کنندگان همواره مورد بحث بوده است. با وقوع رسوایی‌ها و بحران‌های مالی سال ۲۰۰۸، انتقادهای زیادی پیرامون ارزش حسابرسی، نقش حسابرسان و کیفیت ارتباط بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان از گزارش‌های حسابرسی مطرح شده است (آسار و آرنولد<sup>۱</sup>، ۲۰۱۲؛ کارسون، گایگر، لنوکس و فارگر<sup>۱</sup>، ۲۰۱۳). از نظر استفاده‌کنندگان، گزارش‌های مالی سالانه و گزارش‌های حسابرسی، طولانی و پیچیده هستند و ریسک بالای اضافه بار اطلاعات و کاهش سودمندی اطلاعات برای تصمیم‌گیری در بازار سرمایه را به همراه دارند (بدارد، کورام، اسپهیدی و ماک<sup>۱</sup>، ۲۰۱۶؛ گیمبار، بو و اوزلانسکی<sup>۱</sup>، ۲۰۱۶). از این رو کسب اطلاعات مربوط، جهت انجام تحلیل‌های مالی برای سرمایه‌گذاران بخش خصوصی و سرمایه‌گذاران غیر حرفه‌ای، امری دشوار است (بدارد و همکاران، ۲۰۱۶؛ گلد، الفرت و کریستین<sup>۱</sup>، ۲۰۱۲).

در واکنش به این انتقادهای، برای جلب اعتماد بازار و تقویت نقش اطمینان‌بخشی خدمات حسابرسی، اصلاحات چشمگیری در دستور کار قرار گرفت (چون<sup>۱</sup>، ۲۰۰۵؛ کلارک و چانلات<sup>۱</sup>، ۲۰۰۹). بسیاری از تنظیم‌کنندگان استانداردهای حسابرسی، اعمال اصلاحات در گزارش حسابرس و ارائه گزارش حسابرسی حاوی اطلاعات بیشتر را پیشنهاد کرده‌اند که هدف اصلی، کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، افزایش کیفیت گزارشگری مالی و حسابرسی و افزایش سطح اطمینان نسبت به گزارش‌های مالی است (پاتریک و جاکوب<sup>۱</sup>، ۲۰۱۹).

تدوین‌کنندگان استاندارد در پاسخ به انتقادهای وارد شده به گزارش حسابرس مستقل و با هدف افزایش ارزش اطلاعاتی گزارش حسابرسی، شروع به اصلاح استانداردهای حسابرسی کردند. در نهایت هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی، پس از ارزیابی نیازهای استفاده‌کنندگان و دریافت بازخورد آن‌ها در مورد افشایات جدید و

1. International auditing and assurance standards board (IAASB)

1. Wei and lian

1. Asare and arnold

1. Carson, Geiger, Lennox & Fargher

1. Bedard, Coram, Espahbodi & Mock

1. Gimbar, bowe and ozlanski

1. Gold, ulfert and christiane

1. Chun

1. Clarke and chanlat

1. Patrick and jakob

تجدید نظرهای احتمالی در گزارش حسابرسی (هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی، ۲۰۱۱، ۲۰۱۲ و ۲۰۱۳)، استاندارد حسابرسی بین‌المللی شماره ۷۰۱ را تصویب و اجرای آن را از ۱۵ دسامبر ۲۰۱۶ الزامی کرد. مهم‌ترین تغییری که در راستای بهبود ارزش اطلاع‌رسانی<sup>۱</sup> گزارش حسابرسی در استاندارد حسابرسی بین‌المللی شماره ۷۰۱ مورد توجه قرار گرفته، افشای «موارد کلیدی حسابرسی»<sup>۲</sup> است. این استاندارد، الزاماتی را برای اطلاع‌رسانی موارد کلیدی حسابرسی به ارکان راهبری شرکت و افشا در گزارش حسابرسی تعیین می‌کند (هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی، ۲۰۱۳). همچنین، هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام<sup>۳</sup> (۲۰۱۷) نیز تغییراتی در استانداردهای حسابرسی ایجاد و حساب‌رسان را ملزم کرد تا «موضوعات اساسی حسابرسی»<sup>۴</sup> را که معادل افشای موارد کلیدی حسابرسی در هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی است، افشا کنند. اکنون گزارش حسابرسی متأثر از الزام به افشاییات جدید دگرگون شده است و حساب‌رسان، ملزم به افشای حوزه‌هایی از صورت‌های مالی هستند که در بردارنده قضاوت‌های چالش‌برانگیز حسابرسی است که در ایالات متحده به‌عنوان «موضوعات اساسی حسابرسی» (هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، ۲۰۱۷) و در سطح بین‌المللی به‌عنوان «موارد کلیدی حسابرسی» (هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی، ۲۰۱۵) شناخته می‌شود.

در ایران نیز استاندارد حسابرسی شماره ۷۰۱ با عنوان «اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس مستقل» در سال ۱۴۰۰ تصویب شد و رعایت این استاندارد برای حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌هایی که دوره مالی آن‌ها از اول فروردین ۱۴۰۱ و پس از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجرا است. با توجه به اینکه برای اولین بار این استاندارد در کشور اجرا می‌شود، نوع برخورد و افشای حساب‌رسان در ایران، محور اصلی این مقاله است.

استاندارد ۷۰۱ برای حسابرسی مجموعه کامل صورت‌های مالی با مقاصد عمومی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و شرایطی که حساب‌رس بنا به ملاحظات دیگری قصد دارد مسائل عمده حسابرسی را در گزارش خود اطلاع‌رسانی کند، کاربرد دارد. به‌علاوه، این استاندارد در شرایطی که حساب‌رس طبق قوانین یا مقررات، ملزم به اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی در گزارش حساب‌رس است نیز کاربرد دارد. در این استاندارد، مسئولیت حساب‌رس در خصوص اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی در گزارش حساب‌رس، قضاوت حساب‌رس درباره آن‌چه به‌عنوان مسائل عمده حسابرسی اطلاع‌رسانی می‌شود و همچنین شکل و محتوای اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی در گزارش حساب‌رس، مورد بحث قرار می‌گیرد.

مسائل عمده حسابرسی در این استاندارد عبارت است از: «مسائلی که به قضاوت حرفه‌ای حساب‌رس، در حسابرسی صورت‌های مالی دوره جاری، دارای بیشترین اهمیت بوده‌اند. مسائل عمده حسابرسی از میان موضوعات اطلاع‌رسانی شده به ارکان راهبری انتخاب می‌شوند». حساب‌رس باید از میان موضوعات اطلاع‌رسانی شده به ارکان راهبری، مسائلی را

1. Communicative value
2. Key Audit Matters (KAM)
3. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)
4. Critical Audit Matters (CAM)

که مستلزم توجه خاص حسابرِس در انجام کار حسابرسی بوده است، تعیین کند. به این منظور، حسابرِس باید موارد زیر را مورد توجه قرار دهد:

الف. حوزه‌هایی که بر مبنای ارزیابی حسابرِس، خطر تحریف بااهمیت در آن‌ها بالاتر است، یا خطرهای عمده‌ای که طبق استاندارد ۳۱۵ (تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت از طریق شناخت واحد تجاری و محیط آن: تجدیدنظرشده ۱۳۹۳) توسط حسابرِس مشخص شده است.

ب. قضاوت‌های عمده حسابرِس 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. پ. آثار رویدادها یا معاملات عمده واقع شده طی دوره، بر حسابرسی.

حسابرِس باید مشخص کند کدام یک از این مسائل، در حسابرسی صورت‌های مالی دوره جاری دارای بیشترین اهمیت بوده‌اند و از این رو مسائل عمده حسابرسی به‌شمار می‌روند. حسابرِس باید هر یک از مسائل عمده حسابرسی را با استفاده از یک عنوان فرعی مناسب، در بخش مجزایی از گزارش حسابرِس با عنوان «مسائل عمده حسابرسی» توصیف کند. اختصاص بخشی مجزا به مسائل عمده حسابرسی، نزدیک به بخش اظهارنظر می‌تواند این اطلاعات را برجسته سازد و بر ارزش اطلاعات صحنه گذارد.

در این مقاله با تجزیه و تحلیل گزارش‌های حسابرسی شرکت‌های بورسی در سال ۱۴۰۱، واکنش حسابرسان به اجرای استاندارد ۷۰۱ در قالب بندهای مسائل عمده حسابرسی مورد بررسی قرار می‌گیرد. در بخش اول پژوهش، «محتوای مسائل عمده حسابرسی» افشا شده توسط حسابرسان، مورد مطالعه قرار می‌گیرد، به این صورت که با بررسی گزارش‌های حسابرسی شرکت‌های حاضر در نمونه، عناوین مسائل عمده حسابرسی و فراوانی هر یک از آن‌ها استخراج می‌شود تا مهم‌ترین موضوعاتی که نظر حسابرسان را به خود جلب کرده است و آن را به‌عنوان مسائل عمده حسابرسی افشا کرده‌اند، مشخص شود. علاوه بر این، میزان افشای مسائل عمده حسابرسی در صنایع مختلف نیز تشریح می‌شود. بخش دوم به بررسی «عوامل مؤثر بر افشای مسائل عمده حسابرسی» می‌پردازد. در این بخش با طرح سه فرضیه، ارتباط «تعداد مسائل عمده حسابرسی» افشا شده در گزارش‌های حسابرسی واحدهای تجاری مورد رسیدگی، با «اندازه مؤسسه حسابرسی که واحد تجاری را حسابرسی کرده»، «نوع اظهارنظر حسابرِس نسبت به صورت‌های مالی» و «پیچیدگی واحد تجاری مورد رسیدگی» در سطح کل صنایع و نیز گروه صنایع بررسی و تحلیل می‌شود. این اهداف به‌طور خلاصه در جدول ۱ ارائه شده است.

#### جدول ۱. اهداف پژوهش

اهداف	شرح
هدف اول	بررسی محتوای مسائل عمده حسابرسی: الف. مطالعه گزارش‌های حسابرسی شرکت‌های حاضر در نمونه به‌منظور شناسایی عناوین مسائل عمده حسابرسی و فراوانی هر یک از عناوین، ب. بررسی میزان افشای مسائل عمده حسابرسی در صنایع مختلف
هدف دوم	بررسی عوامل مؤثر بر افشای مسائل عمده حسابرسی: طرح سه فرضیه برای بررسی ارتباط «تعداد مسائل عمده حسابرسی» افشا شده در گزارش‌های حسابرسی با متغیرهای «اندازه مؤسسه حسابرسی»، «نوع اظهارنظر حسابرِس» و «پیچیدگی واحد تجاری مورد رسیدگی» در سطح کل صنایع و گروه صنایع

## مبانی نظری و فرضیه‌ها

افشای مسائل عمده حسابرسی می‌تواند احتمال به‌کارگیری رویه‌های نادرست حسابداری را که ناشی از رفتار فرصت‌طلبانه مدیریت است، کاهش دهد و از طریق کاهش به‌کارگیری رویه‌های حسابداری نادرست، کیفیت گزارشگری مالی را بهبود بخشد (گلد، هایلمن، پوت و رماتزکی<sup>۱</sup>، ۲۰۲۰؛ رید، کارچلو، لی، نیل و فرانسیس<sup>۲</sup>، ۲۰۱۹). انتظار می‌رود با افشای مسائل عمده حسابرسی، کاهش شکاف اطلاعاتی بین استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی و حسابرسان فراهم شود (چرچ، داویس و مک‌کراکن<sup>۳</sup>، ۲۰۰۸).

ویژگی‌های حسابرس می‌تواند بر افشای مسائل عمده حسابرسی تأثیرگذار باشد. بر اساس نظریه نمایندگی، ذی‌نفعان خارجی شرکت‌ها، از مؤسسه‌های حسابرسی می‌خواهند که شرکت را به‌طور کامل حسابرسی کنند. استقلال مؤسسه حسابرسی از مدیریت شرکت، موجب می‌شود اظهار نظر حسابرس قابلیت اتکا و اعتبار بیشتری داشته باشد. به‌زعم احمد<sup>۴</sup> (۲۰۲۱) احتمال بیشتری وجود دارد که حسابرسان چهار مؤسسه بزرگ، در برابر فشارهای مدیریت شرکت تحت رسیدگی، مقاومت کنند و موارد عدم انطباق را که منصفانه بودن ارائه صورت‌های مالی را زیر سؤال می‌برد، گزارش کنند. این استدلال بر این موضوع دلالت دارد که چهار مؤسسه بزرگ، سرمایه انسانی و منابع مالی کافی دارند و دسترسی بیشتری به فناوری اطلاعات دارند (ولت<sup>۵</sup>، ۲۰۱۸). حسابرسان این مؤسسه‌ها تلاش می‌کنند تا خطر طرح دعاوی حقوقی علیه خود را به حداقل برسانند، بنابراین الزامات مربوط به افشای مسائل عمده حسابرسی را به‌طور منظم دنبال می‌کنند. بر این اساس انتظار می‌رود که تعیین حسابرس از بین چهار مؤسسه حسابرسی بزرگ، ارتباط مستقیم و مثبتی با تعداد مسائل عمده افشا شده در گزارش حسابرس داشته باشد. ولت (۲۰۱۸) و فریرا و موآریس<sup>۶</sup> (۲۰۲۰) اظهار داشتند شرکت‌هایی که توسط حسابرسان چهار مؤسسه بزرگ حسابرسی می‌شوند، تمایل به افشای مسائل عمده حسابرسی بیشتری دارند. بر این اساس، فرضیه اول به شرح زیر مطرح می‌شود:

**فرضیه اول:** هر چه اندازه مؤسسه حسابرسی بزرگ‌تر باشد؛ تعداد مسائل عمده حسابرسی که در گزارش حسابرسی افشا می‌شود، بیشتر است.

اظهار نظر حسابرس، اطلاعات مهمی در رابطه با میزان قابلیت اطمینان و دقت گزارشگری مالی شرکت ارائه می‌دهد. در بازارهای مالی، اظهار نظر حسابرس یک عامل بالقوه بااهمیت است که بر تصمیمات سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و سایر استفاده‌کنندگان تأثیر می‌گذارد. انتظار می‌رود، زمانی که حسابرسان نتوانند شواهد کافی به‌دست آورند یا زمانی که اطلاعات صورت‌های مالی صاحبکار شامل تحریف است، اظهار نظر تعدیل شده ارائه کنند. در مورد شرکت‌هایی که بیشتر در معرض درماندگی مالی و عدم اطمینان در کسب‌وکار هستند، احتمال اینکه اظهار نظر حسابرسی از نوع تعدیل شده باشد، بیشتر خواهد بود (باسیودیس، پاپاکونستانینو و گیگر<sup>۷</sup>، ۲۰۰۸؛ حدیب و کوک<sup>۸</sup>، ۲۰۰۵). در این

1. Gold, Heilmann, Pott & Rematzki
2. Reid, Carcello, Li, Neal & Francis
3. Church, Davis and McCracken
4. Ahmet
5. Velte
6. Ferreira and Moaris
7. Basioudis, Papakonstantinou and Geiger
8. Hudaib and Cooke



موارد، زمانی که حسابرسان در رابطه با ریسک تداوم فعالیت اظهار نظر می‌کنند، باید پیامدهای آن را بر ذی‌نفعان خارجی ارزیابی کنند، از این رو نوع اظهار نظر حسابرس به‌طور مستقیم می‌تواند بر افشای مسائل عمده حسابرسی تأثیر بگذارد. در شرکت‌هایی که حسابرسان اظهار نظر تعدیل شده ارائه می‌کنند، احتمال افشای بیشتر مسائل عمده حسابرسی افزایش می‌یابد تا با این کار از اعتبار خود حفاظت کرده و خطر طرح دعاوی حقوقی علیه خود را به حداقل برسانند. ولت (۲۰۱۸) و پینتو و موریس<sup>۱</sup> (۲۰۱۹) معتقدند که ارائه اظهار نظر حسابرسی تعدیل شده به‌طور قابل توجهی احتمال افشای مسائل عمده حسابرسی را افزایش می‌دهد. این بحث به طرح فرضیه زیر منجر می‌شود:

**فرضیه دوم:** در گزارش‌های حسابرسی که اظهار نظر حسابرسی از نوع تعدیل شده است، مسائل عمده حسابرسی بیشتری افشا می‌شود.

در فضای اقتصادی کنونی، عملیات تجاری بیش از پیش پیچیده شده است. جهانی شدن، فناوری پیشرفته و رقابت، به افزایش پیچیدگی کمک می‌کند. برای کاهش پیچیدگی، شرکت‌ها باید خدمات، محصولات و طرح‌های سازمانی خود را بازنگری کنند. سطح پیچیدگی شرکت می‌تواند به تناسب منابع انسانی، ساختار اقتصادی و نوع صنعتی که شرکت در آن فعالیت می‌کند، متفاوت باشد. از حسابرسان انتظار می‌رود زمانی که پیچیدگی سازمانی صاحبکار به‌طور قابل توجهی بالا است، با دقت بیشتری حسابرسی را انجام دهند. پینتو و موریس (۲۰۱۹) معتقدند که سطح بالای پیچیدگی شرکت، به ریسک حسابرسی بالاتر منجر می‌شود. فریرا و موآریس (۲۰۲۰) و ساتیپون<sup>۲</sup> (۲۰۲۰) نیز از این ادعا حمایت می‌کنند که پیچیدگی شرکت بر افشای مسائل عمده حسابرسی تأثیر می‌گذارد. بنابراین، حسابرسان شرکت‌هایی که سطح پیچیدگی سازمانی بالایی دارند، به‌منظور اطمینان از استقلال آن‌ها و کاهش ریسک حسابرسی، فشار بیشتری را برای افشای مسائل عمده حسابرسی احساس می‌کنند. مارکاریان و پاربونتی<sup>۳</sup> (۲۰۰۷)، چن<sup>۴</sup> (۲۰۱۵) و لی و یو<sup>۵</sup> (۲۰۱۶) از تعداد بخش‌های تجاری شرکت به‌عنوان شاخص پیچیدگی شرکت استفاده می‌کنند. یک بخش تجاری را می‌توان به‌عنوان بخشی از یک شرکت تعریف کرد که می‌تواند محصول و خدمات خود را تولید کند و درآمد خود را کسب کند. بخش‌های تجاری، عملیات و هزینه‌های جداگانه‌ای دارند. برای تأثیر پیچیدگی فعالیت‌های شرکت بر میزان مسائل عمده حسابرسی افشا شده، فرضیه زیر مورد نظر است:

**فرضیه سوم:** هر چه فعالیت‌های واحد تجاری مورد رسیدگی پیچیده‌تر باشد؛ تعداد مسائل عمده حسابرسی که حسابرسان در گزارش خود افشا می‌کنند، بیشتر است.

### پیشینه تجربی پژوهش

از زمانی که انتشار استاندارد حسابرسی بین‌المللی شماره ۷۰۱ و استاندارد حسابرسی شماره ۳۱۰۱ در دستور کار هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی و هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام قرار گرفت؛

1. Pinto and moraise
2. Suttipun
3. Markarian and parbonetti
4. Chen
5. Lee and yeo

پژوهش‌های زیادی در ایالات متحده و در سطح بین‌المللی با هدف بررسی اثر این الزام و عوامل مؤثر بر نحوه اجرای آن انجام شده است.

کریستینسن، گلوور و ولف<sup>۱</sup> (۲۰۱۴) در پژوهشی تأثیر افشای مسائل عمده حسابرسی بر تصمیمات سرمایه‌گذاران غیرحرفه‌ای را بررسی کردند و دریافتند وقتی در گزارش حسابرس مسائل عمده حسابرسی افشا می‌شود، سرمایه‌گذاران غیرحرفه‌ای، خطر وجود تحریف با اهمیت را بالاتر در نظر می‌گیرند، نسبت به شرکت اعتماد کمتری دارند و احتمال بیشتری دارد که شرکت را از دایره انتخاب خود برای سرمایه‌گذاری خارج کنند.

لوئیس، جین و پالاش<sup>۲</sup> (۲۰۱۸) ارزش اطلاعاتی مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسی را مورد مطالعه قرار دادند و به این موضوع پرداختند که آیا اضافه کردن بند مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس، بر فرایند انتقال اطلاعات به استفاده‌کنندگان تأثیر می‌گذارد؟ نتایج نشان داد افشای مسائل عمده، باعث جلب توجه استفاده‌کنندگان می‌شود؛ به این صورت که وقتی گزارش حسابرس حاوی افشای مسائل عمده است، به علت برجسته شدن این مسائل، استفاده‌کنندگان به سرعت به آن‌ها دسترسی پیدا می‌کنند و توجه نسبتاً بیشتری به آن‌ها دارند. وقتی استفاده‌کنندگان در گزارش حسابرس با چندین مسئله اساسی مواجه شوند، کمتر به سایر قسمت‌های صورت‌های مالی توجه می‌کنند.

وی و لیان (۲۰۱۹) به دنبال پاسخ به این سؤال بودند که آیا افشای مسائل عمده حسابرسی توسط حسابرسان مستقل، موجب کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیران و سرمایه‌گذاران و در نتیجه افزایش ارزش اطلاع‌رسانی گزارش حسابرسی می‌شود؟ نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که صورت‌های مالی، حاوی اطلاعات مالی تاریخی شرکت است در حالی که مسائل عمده حسابرسی ممکن است خطرها و جریان‌های نقدی آتی شرکت را افشا کند؛ بنابراین افشای مسائل عمده حسابرسی، ارزش اطلاع‌رسانی گزارش حسابرس را افزایش می‌دهد.

سیرا گارسیا، گامبتا، گارسیا بنائو و اورتا پرز<sup>۳</sup> (۲۰۱۹) گزارش‌های حسابرسی ۱۰۰ شرکت در بریتانیا را طی سال‌های ۲۰۱۳ تا ۲۰۱۶ بررسی کردند و به این نتیجه رسیدند که ویژگی‌های حسابرس و صاحب کار، تعیین‌کننده تعداد و نوع مسائل عمده افشا شده در گزارش‌های حسابرسی است.

گلد و همکاران (۲۰۲۰) تأثیر افشای مسائل عمده حسابرسی بر نحوه گزارشگری مالی مدیران را مورد مطالعه قرار دادند. نتایج نشان داد شفافیت بیشتری که از طریق افشای مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس ایجاد می‌شود، منجر به فشار بیشتر بر مدیران برای پاسخ‌گویی می‌شود، چون مدیران انتظار دارند با افشای مسائل عمده حسابرسی، قضاوت‌های آن‌ها با دقت بیشتری بررسی شود و از این‌رو، کیفیت گزارشگری مالی بهبود پیدا می‌کند. علاوه بر این، یافته‌های این تحقیق نشان می‌دهد که با افشای مسائل عمده حسابرسی (در مقایسه با عدم افشای مسائل عمده)، تمایل مدیران به گزارشگری مالی چالشی، کاهش یافته و در نتیجه کیفیت گزارشگری مالی بهبود می‌یابد.

در پژوهشی دیگر که در کشور مالزی انجام شد، رابطه افشای مسائل عمده حسابرسی و واکنش سرمایه‌گذاران در ۹۳۱ شرکت سهامی عام در سال‌های ۲۰۱۶ تا ۲۰۱۹ مورد مطالعه قرار گرفت. در این مطالعه، تعداد مسائل عمده افشا

1. Christensen, glover and wolfe

2. Louis, jean and palash

3. Sierra – Garcia, Gambetta, García-Benau & Orta-Pérez

شده و موضوعات جدید یا تکراری افشا شده در بند مسائل عمده حسابرسی، متغیرهای مستقل بودند و قیمت سهم به‌عنوان متغیر وابسته برای نشان دادن واکنش سرمایه‌گذاران در نظر گرفته شد. نتایج رگرسیون حداقل مربعات و روش اثرات ثابت نشان داد که افشای مسائل عمده حسابرسی حتی زمانی که در خصوص تداوم فعالیت واحد تجاری باشد، بر قیمت سهام تأثیری ندارد. علاوه بر این، مشخص شد که واکنش‌های سرمایه‌گذاران اغلب ناشی از عملکرد مالی و ویژگی‌های حاکم بر شرکت است تا افشای مسائل عمده حسابرسی (آسیقین، رومله، محد و محمد، ۲۰۲۱).

احمد (۲۰۲۱) نیز عوامل مؤثر بر افشای مسائل عمده ۱۶۴ شرکت تولیدی فعال در بورس استانبول را با استفاده از تحلیل رگرسیون پواسن بررسی کرد. نتایج تحلیل رگرسیون نشان داد مؤسسه‌های حسابرسی کوچک، مسائل عمده حسابرسی بیشتری را افشا می‌کنند، پیچیدگی شرکت به‌طور قابل توجهی تعداد مسائل عمده حسابرسی را افزایش می‌دهد اما افشای مسائل عمده با نوع اظهارنظر حسابرسی رابطه ندارد.

لین و یین<sup>۲</sup> (۲۰۲۲) در پژوهشی با عنوان «چرخش حسابرس، افشای مسائل عمده حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی» به بررسی تأثیر چرخش حسابرس بر کیفیت گزارشگری مالی در شرکت‌های تایوانی پرداختند. یافته‌ها نشان می‌دهد، با تغییر ترکیب شرکای مؤسسه حسابرسی، مسائل عمده مختلف و بیشتری در گزارش حسابرسی افشا می‌شود و افشای مسائل عمده مختلف ناشی از تفاوت دیدگاه حسابرسان جدید است. همچنین، با مطالعه تغییرات ایجاد شده در افشای مسائل عمده حسابرسی، ارتباط بین کیفیت گزارشگری مالی و چرخش حسابرس بررسی شد. نتیجه نشان داد که اگر با وجود تغییر حسابرس، تغییری در مسائل عمده حسابرسی افشا شده وجود نداشته باشد، چرخش حسابرس به خودی خود با کیفیت ارقام تعهدی ارتباط قابل توجهی ندارد. چرخش حسابرس تنها زمانی بر کیفیت ارقام تعهدی تأثیر می‌گذارد که شرکای حسابرسی مؤسسه جدید، مسائل عمده جدیدی را در گزارش حسابرسی افشا کنند.

بپری، نهار و ملیک<sup>۳</sup> (۲۰۲۴) اثر افشای مسائل عمده حسابرسی بر تلاش‌های حسابرسی، حق‌الزحمه حسابرسی، کیفیت حسابرسی و شفافیت گزارش حسابرسی را از دیدگاه حسابرسان، مقررات‌گذاران و تهیه‌کنندگان گزارش‌های مالی مورد مطالعه قرار دادند. در این پژوهش با ۱۳ نفر شریک حسابرسی، ۵ نفر مدیر ارشد مالی و ۳ نفر مقررات‌گذار، مصاحبه نیمه ساختار یافته انجام شد. نتایج بیانگر این است که کنترل کیفی حسابرسی هم در مرحله برنامه‌ریزی و هم در مرحله اجرا بهبود یافته و این بهبود، ناشی از فشار نهادهای حرفه‌ای و مقررات‌گذاران است. با این وجود حق‌الزحمه حسابرسی تغییری نکرده است. از نظر آن‌ها حسابرسان، موارد عمومی صنعت را در قالب مسائل عمده حسابرسی افشا می‌کنند و گاهی مشکلات واقعی واحد تجاری را پنهان می‌کنند و این موضوع موجب می‌شود با وجود بهبود کیفیت عملکردی حسابرسی، شفافیت گزارش حسابرسی بهبود نیابد. در واقع مواردی که مربوط به تداوم فعالیت یا تعدیل گزارش‌های حسابرسی است، اکنون به‌عنوان مسائل عمده حسابرسی گزارش می‌شود و از این رو گزارش‌های حسابرسی شفافیت کمتری دارد.

1. Asyiqin, Romlah, Mohd & Mohamat

2. Lin and yen

3. Bepari, Nahar & Mollik

لی و فاراداله<sup>۱</sup> (۲۰۲۴) با در نظر گرفتن تفاوت‌های رفتاری بین حسابرسان زن و مرد، تأثیر تنوع جنسیتی در میان حسابرسان را بر افشای مسائل عمده حسابرسی بررسی کردند. این پژوهش در کشور تایوان انجام شده است که طبق قانون، گزارش‌های حسابرسی باید توسط دو شریک امضا شود. نتایج این بررسی نشان می‌دهد در محیط‌هایی که گزارش حسابرسی توسط دو نفر امضا می‌شود، تنوع جنسیتی با تعداد مسائل عمده حسابرسی و طول عبارت هر یک از بندهای مندرج در این بخش، در ارتباط است.

در ایران استاندارد ۷۰۱ حسابرسی، افشای مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس را برای شرکت‌هایی که سال مالی آن‌ها از ابتدای فروردین سال ۱۴۰۱ و پس از آن باشد الزامی کرده است، از این رو تا زمان نگارش این مقاله، پژوهشی در رابطه با اجرای این استاندارد گزارش نشده است.

در تحقیق جعفری‌نسب کرمانی و همکاران (۱۳۹۸) دیدگاه حسابرسان ایرانی در خصوص شناسایی و افشای مسائل عمده حسابرسی، مزایا و معایب آن‌ها و پیش‌نیازهای پیاده‌سازی استاندارد جدید مورد بررسی قرار گرفته است. جامعه آماری این پژوهش، اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران، سرپرستان ارشد، شرکا و مدیران مؤسسه‌های حسابرسی و سازمان حسابرسی بودند. از حدود ۴۰۰ پرسشنامه توزیع شده بین این افراد، ۷۲ پرسشنامه به‌طور کامل تکمیل و جمع‌آوری شد. نتایج نشان می‌دهد ارزیابی حسابرس از مفروضات اساسی مبنای شناخت و افشای اقلام صورت‌های مالی در گزارش حسابرس، نحوه مواجهه حسابرس با ریسک‌های مختلف شرکت، حساب‌هایی با بالاترین ریسک تحریف با اهمیت (ریسک ناشی از تقلب) در گزارش حسابرس، ارزیابی حسابرس از رویدادها و معاملات عمده و نیز مواردی که بر اساس قضاوت حرفه‌ای حسابرس در حسابرسی صورت‌های مالی دارای بیشترین اهمیت هستند، باید به‌عنوان مسائل عمده حسابرسی شناسایی شوند. از دید حسابرسان، افشای مسائل عمده حسابرسی، منجر به افزایش ارزش اطلاعاتی و کاهش یکنواختی گزارش حسابرس، افزایش مسئولیت حرفه‌ای و قانونی حسابرس، بهبود تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران، بهبود کیفیت حسابرسی و گزارشگری مالی خواهد شد. مسائل عمده در صنایع مختلف متفاوت هستند. همچنین از نظر حسابرسان، افشای مسائل عمده حسابرسی می‌تواند منجر به برداشت استفاده‌کنندگان مبنی بر اظهارنظر جداگانه در خصوص مسائل عمده حسابرسی و عدم پذیرش اظهارنظر مقبول حسابرس، متفاوت بودن مسائل عمده حسابرسی به‌دلیل اعمال قضاوت حرفه‌ای حسابرسان، افزایش هزینه‌های حسابرسی، تأثیر منفی بر رابطه صاحب‌کار و حسابرس و افزایش فشار از سوی صاحب‌کار و تلقی استفاده‌کنندگان از حسابرس به‌عنوان منبع اصلی اطلاعات شود. حسابرسان به لزوم وجود رهنمود برای شناسایی و افشای مسائل عمده حسابرسی اشاره کرده‌اند و از دید آن‌ها این موضوع‌ها باید در نزدیک‌ترین محل به ارائه بند اظهارنظر حسابرس افشا و برای طبقه‌بندی هر موضوع از عنوان مناسبی استفاده شود.

عباس‌پور ثانی، حجازی، حاجی‌ها و نجفی مقدم (۱۴۰۰ و ۱۴۰۱) به بررسی تأثیر افشای مسائل عمده حسابرسی بر کاهش عدم موفقیت کسب‌وکار شرکت‌ها پرداختند. در این پژوهش، ابتدا در بخش کیفی با اتکا به روش تئوری زمینه‌ای، با ۱۳ نفر از خبرگان شامل متخصصان دانشگاهی و شرکای حسابرسی درباره ابعاد مختلف افشای مسائل عمده حسابرسی، مصاحبه و در نهایت مدل افشای مسائل عمده در گزارش حسابرسی ارائه شد، سپس از طریق تحلیل کمی

حداقل مربعات جزئی و با استفاده از نظر ۳۷۸ نفر از مدیران شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران، تأثیرگذاری افشای مسائل عمده حسابرسی بر عدم موفقیت کسب‌وکار شرکت‌های بازار سرمایه مورد ارزیابی قرار گرفت. یافته‌ها بیانگر این است که افشای مسائل عمده در گزارش حسابرسی، بر عدم موفقیت کسب‌وکار شرکت‌های فعال در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر منفی دارد.

### روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از حیث هدف کاربردی است که بر اساس داده‌های مشاهده شده، اجرا شده است. هدف پژوهش، بررسی الف. «محتوای مسائل عمده حسابرسی» و ب. «عوامل مؤثر بر افشای مسائل عمده حسابرسی» در سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۴۰۱ شرکت‌های فعال در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران است. در بخش اول با مطالعه گزارش‌های حسابرسی شرکت‌های حاضر در نمونه، عناوین مسائل عمده حسابرسی افشا شده توسط حسابرسان و فراوانی هر یک از آن‌ها استخراج شده است. در واقع در این بخش، موضوعاتی که در اولین سال اجرای استاندارد، نظر حسابرسان را به خود جلب کرده و به‌عنوان مسائل عمده حسابرسی افشا شده است به‌ترتیب فراوانی معرفی می‌شود. علاوه‌براین، میزان افشای مسائل عمده حسابرسی در صنایع مختلف نیز ارائه می‌شود. در بخش دوم، به‌منظور بررسی عوامل تأثیرگذار بر تعداد مسائل عمده حسابرسی، سه فرضیه مطرح شده و داده‌های مورد نیاز برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از صورت‌های مالی و گزارش‌های منتشر شده شرکت‌ها در سامانه جامع اطلاع‌رسانی ناشران (کدال) جمع‌آوری شده است. با توجه به اینکه متغیر وابسته (تعداد مسائل عمده حسابرسی که در گزارش حسابرسی هر شرکت افشا شده است) از نوع شمارشی است، برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از رگرسیون پواسن استفاده شده است (کامرون و تریودی<sup>۱</sup>، ۲۰۱۳؛ اندرسن و اسکوارت<sup>۲</sup>، ۲۰۱۰).

### مدل و متغیرها

با در نظر گرفتن مطالعات قبلی که در این زمینه انجام شده (پیتو و موریس، ۲۰۱۹؛ ولت، ۲۰۱۸؛ فریرا و مواریس، ۲۰۲۰ و ساتیپن، ۲۰۲۰)؛ عملکرد مالی، اهرم مالی، اندازه و رشد درآمد عملیاتی به‌عنوان متغیرهای کنترلی در نظر گرفته شده است. سودآوری، بینش مهمی در مورد تداوم فعالیت شرکت‌ها در آینده ارائه می‌دهد. احتمال اینکه شرکت‌های سودآور نظر حسابرسی تعدیل نشده دریافت کنند بیشتر است؛ بنابراین در حسابرسی این شرکت‌ها نسبت به شرکت‌هایی که سودآور نیستند، خطر طرح دعوی قضایی علیه حسابرسان کمتر است (بیزلی، کارکلو و هرمانسون<sup>۳</sup>، ۱۹۹۹؛ لوبک، اینینگ و ویلینگهام<sup>۴</sup>، ۱۹۸۹). از سوی دیگر، شرکت‌هایی که سود کمتری دارند به‌دلیل عدم رعایت استانداردهای حسابداری، احتمال بیشتری برای دریافت نظر حسابرسی تعدیل شده دارند. از این رو، فرض می‌شود حسابرسانی که شرکت‌های با سود کمتر را حسابرسی می‌کنند؛ تمایل به افشای مسائل عمده بیشتری دارند تا خطر طرح دعوی قضایی علیه خود را

1. Cameron and trivedi
2. Andersen and skovgaard
3. Beasley, carcello and hermanson
4. Loebbecke, eining and willingham

کاهش دهند. شرکت‌هایی با اهرم بالا در معرض ریسک‌های مالی بالایی قرار دارند. ریسک مالی بالا، خطر طرح دعاوی قضایی را افزایش می‌دهد. با افزایش ریسک‌های مالی یک شرکت، حسابرسان احتمالاً روش‌های حسابرسی را با دقت بیشتری انجام می‌دهند (احمد، ۲۰۲۱). اندازه شرکت، تأثیر مهمی بر افشای مسائل عمده حسابرسی دارد. رینولدز و فرانسیس<sup>۱</sup> (۲۰۰۰) بر این باورند که مؤسسه‌های حسابرسی ممکن است در برابر فشار ناشی از عوامل اقتصادی از سوی مشتریان بزرگ مقاومت کنند. بر اساس توضیحات ذکر شده، مدل تجربی شماره ۱ برای تجزیه و تحلیل رابطه بین تعداد مسائل عمده حسابرسی و متغیرهای پیش‌بین، برآورد شده است.

$$KAM_i = \beta_0 + \beta_1 AUDITOR_i + \beta_2 AUDOPINION_i + \beta_3 COMPLEX_i + \beta_4 FINPERF_i + \beta_5 LEV_i + \beta_6 SIZE_i + \beta_7 SALGRO_i + \varepsilon \quad (رابطه ۱)$$

$KAM_i$ : تعداد مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسی شرکت  $i$  است.

$AUDITOR_i$ : نوع حسابرس شرکت  $i$  که در قالب یک متغیر دو ارزشی تعریف شده است. برای تعیین نوع مؤسسه حسابرسی که آیا جزء مؤسسه‌های بزرگ است؛ از گزارش جامعه حسابداران رسمی ایران که درآمد مؤسسه‌های حسابرسی را در سال ۱۴۰۰ اعلام کرده استفاده شده است، زمانی که مؤسسه حسابرسی جزء چارک چهارم این فهرست و در واقع جزء مؤسسه‌های حسابرسی با درآمد بالا باشد، آن مؤسسه حسابرسی، بزرگ تلقی شده و مقدار آن یک در نظر گرفته می‌شود و در غیر این صورت، مؤسسه حسابرسی کوچک به مار می‌آید و مقدار آن صفر است.

$AUDOPINION_i$ : نوع اظهارنظر حسابرس در مورد صورت‌های مالی شرکت  $i$  که در قالب یک متغیر دو ارزشی تعریف شده است. اگر اظهارنظر حسابرس تعدیل نشده باشد؛ مقدار آن یک و در غیر این صورت صفر است.

$COMPLEX_i$ : تعداد شرکت‌های فرعی شرکت  $i$  که به‌عنوان شاخص پیچیدگی در نظر گرفته شده که از یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی هر شرکت استخراج شده است.

$FINPERF_i$ : عملکرد مالی شرکت  $i$  که با تقسیم سود خالص بر مجموع حقوق مالکانه در پایان سال محاسبه شده است.

$LEV_i$ : نسبت اهرم مالی شرکت  $i$  که با تقسیم مجموع بدهی‌ها به مجموع دارایی‌ها در پایان سال، محاسبه شده است.

$SIZE_i$ : اندازه شرکت  $i$  که با لگاریتم طبیعی مجموع دارایی‌های شرکت در پایان سال محاسبه شده است.

$SALGRO_i$ : رشد درآمد عملیاتی شرکت  $i$  که معادل تغییرات در درآمد عملیاتی سال جاری نسبت به سال گذشته، تقسیم بر مجموع درآمد عملیاتی سال گذشته می‌باشد.

### جامعه آماری

با توجه به کاربرد استاندارد ۷۰۱ برای شرکت‌های بورسی، جامعه آماری پژوهش شامل کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران (به‌جز شرکت‌های فهرست شده در بازار پایه) است.

## نمونه آماری

استاندارد شماره ۷۰۱ حسابرسی، در سال ۱۴۰۰ تصویب و رعایت آن برای حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌هایی که دوره مالی آن‌ها از اول فروردین ۱۴۰۱ و پس از آن است، الزامی شده، بنابراین قلمرو زمانی پژوهش، محدود به بررسی گزارش‌های حسابرسی مربوط به سال مالی منتهی به پایان اسفند ماه ۱۴۰۱ شرکت‌ها است. بر این اساس همان طور که در جدول شماره دو اشاره شده است، گزارش حسابرسی ۵۸۹ شرکت مورد توجه قرار گرفته‌اند که از این تعداد ۱۰۶ شرکت، دارای مسائل عمده حسابرسی بودند و در گزارش حسابرسی ۴۸۳ شرکت، مسائل عمده حسابرسی افشا نشده است.

جدول ۲. نمونه آماری پژوهش

تعداد	شرح
۱۰۶	تعداد شرکت‌هایی که در گزارش حسابرسی آن‌ها مسائل عمده حسابرسی افشا شده است
۴۸۳	تعداد شرکت‌هایی که در گزارش حسابرسی آن‌ها مسائل عمده حسابرسی افشا نشده است
۵۸۹	تعداد کل شرکت‌های حاضر در نمونه

## یافته‌های پژوهش

### بخش اول: بررسی محتوای مسائل عمده حسابرسی

همان طور که در جدول ۳ مشاهده می‌شود، حسابرسان ۱۶۶ مسئله عمده حسابرسی را در گزارش‌های حسابرسی شرکت‌های نمونه، افشا کرده‌اند و مهم‌ترین موضوعی که مورد توجه آن‌ها قرار گرفته، «معاملات با اشخاص وابسته» است که ۲۴/۱۰ درصد از موارد افشا شده را به خود اختصاص داده است. بعد از آن، مسائل مربوط به «شناخت درآمد»، «ارزشیابی موجودی‌ها» و «شناخت و اندازه‌گیری ذخایر» در رتبه‌های بعدی قرار دارند و به ترتیب ۱۵/۶۶، ۱۲/۶۵ و ۱۰/۲۴ درصد مسائل عمده حسابرسی که در گزارش‌های حسابرسی سال مالی منتهی به پایان اسفند ۱۴۰۱ افشا شده، مرتبط با این عناوین است.

جدول ۳. عناوین مسائل عمده حسابرسی

ردیف	عناوین مسائل عمده حسابرسی	تعداد	درصد
۱	معاملات با اشخاص وابسته	۴۰	۲۴/۱۰
۲	شناخت درآمد	۲۶	۱۵/۶۶
۳	ارزشیابی موجودی مواد اولیه، موجودی کالای ساخته شده و در جریان ساخت	۲۱	۱۲/۶۵
۴	شناخت و اندازه‌گیری ذخایر مرتبط با عملیات شرکت	۱۷	۱۰/۲۴

ردیف	عناوین مسائل عمده حسابرسی	تعداد	درصد
۵	شناخت و اندازه‌گیری دارایی‌های زیستی مولد و غیرمولد	۸	۴/۸۳
۶	سپرده‌های مشتریان و هزینه سود سپرده‌ها	۷	۴/۲۳
۷	ارز حاصل از صادرات	۶	۳/۶۱
۸	عدم شناسایی کاهش ارزش حساب‌های دریافتی	۶	۳/۶۱
۹	تسهیلات و ذخائر مرتبط با آن	۴	۲/۴۱
۱۰	حسابرسی نخستین	۴	۲/۴۱
۱۱	بهای سرویس‌های جانبی دریافتی طی سال مورد گزارش	۴	۲/۴۱
۱۲	سپرده‌های قرض الحسنه جاری مشتریان	۴	۲/۴۱
۱۳	هزینه‌های جذب نشده در تولید	۴	۲/۴۱
۱۴	سرمایه‌گذاری	۳	۱/۸۱
۱۵	کاهش سود عملیاتی نسبت به سال مالی قبل	۳	۱/۸۱
۱۶	تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت	۲	۱/۲۰
۱۷	شناسایی بهای تمام شده کالای فروش رفته	۲	۱/۲۰
۱۸	دارایی‌های در جریان تکمیل	۱	۰/۶۰
۱۹	تغییر گروه کالایی مواد اولیه و محصولات دارویی از بابت تخصیص ارز	۱	۰/۶۰
۲۰	ذخیره برچیدن و اقدامات لازم جهت نصب استحکامات و خارج کردن تجهیزات	۱	۰/۶۰
۲۱	ذخیره تعهدات بازنشستگی کارکنان	۱	۰/۶۰
۲۲	سیستم‌ها و کنترل‌های فناوری اطلاعات	۱	۰/۶۰
کل		۱۶۶	۱۰۰

جدول ۴ نیز، تعداد مسائل عمده حسابرسی افشا شده بر حسب صنایع و تعداد شرکت‌های هر صنعت را که در گزارش حسابرسی آن‌ها مسئله عمده حسابرسی افشا شده است، نشان می‌دهد. دو صنعت «مواد و محصولات دارویی» و «بیمه» به ترتیب با ۲۵ و ۲۱ مسئله عمده حسابرسی، بیشترین فراوانی را دارند. در صنعت «بیمه»، ۷۸/۹۵ درصد شرکت‌ها دارای مسئله عمده حسابرسی هستند و در «بانک‌ها» این رقم معادل ۷۲/۷۳ درصد است، این امر بیانگر این است که در گزارش حسابرسی اکثر شرکت‌های حاضر در این دو صنعت، مسئله عمده حسابرسی افشا شده است.



جدول ۴. میزان مسائل عمده حسابرسی بر حسب صنایع

ردیف	صنعت	تعداد کل شرکت‌ها	تعداد شرکت‌های دارای مسائل عمده حسابرسی	درصد شرکت‌های دارای مسائل عمده حسابرسی	تعداد مسائل عمده حسابرسی	درصد مسائل عمده حسابرسی هر صنعت به کل صنایع
۱	مواد و محصولات دارویی	۳۹	۱۸	۴۶/۱۵	۲۵	۱۵/۰۶
۲	بیمه	۱۹	۱۵	۷۸/۹۵	۲۱	۱۲/۶۵
۳	زراعت و خدمات وابسته	۱۳	۸	۶۱/۵۴	۱۵	۹/۰۴
۴	بانک	۱۱	۸	۷۲/۷۳	۱۴	۸/۴۳
۵	سیمان، آهک و گچ	۲۳	۶	۲۶/۰۹	۱۴	۸/۴۳
۶	فلزات اساسی	۳۸	۷	۱۸/۴۲	۱۲	۷/۲۳
۷	محصولات شیمیایی	۳۲	۸	۲۵	۱۲	۷/۲۳
۸	خودرو و ساخت قطعات	۲۷	۹	۳۳/۳۳	۱۱	۶/۶۳
۹	فرآورده‌های نفتی، کک و سوخت هسته‌ای	۱۱	۵	۴۵/۴۵	۱۰	۶/۰۳
۱۰	ماشین‌آلات، تجهیزات و دستگاه‌های برقی	۱۳	۴	۳۰/۷۷	۷	۴/۲۲
۱۱	محصولات غذایی و آشامیدنی به جز قند و شکر	۲۹	۳	۱۰/۳۴	۴	۲/۴۲
۱۲	استخراج ذغال سنگ	۶	۲	۳۳/۳۳	۳	۱/۸۱
۱۳	حمل و نقل، انبارداری و ارتباطات	۱۳	۲	۱۵/۳۸	۳	۱/۸۱
۱۴	کاشی و سرامیک	۶	۲	۳۳/۳۳	۳	۱/۸۱
۱۵	رایانه و فعالیت‌های وابسته به آن	۹	۲	۲۲/۲۲	۲	۱/۲۰
۱۶	سایر صنایع	۳۰۰	۷	۲/۳۳	۱۰	۶
	کل	۵۸۹	۱۰۶	۱۸	۱۶۶	۱۰۰

### بخش دوم: بررسی عوامل مؤثر بر افشای مسائل عمده حسابرسی

#### آمار توصیفی

جدول ۵ آمار توصیفی متغیرها را نشان می‌دهد. در بخش اول، آمار توصیفی متغیرهای نسبی و در بخش دوم، درصد فراوانی متغیرهای دو ارزشی ارائه شده است. نتایج نشان می‌دهد میانگین تعداد مسائل عمده حسابرسی ۰/۲۸ است که حداقل صفر و حداکثر پنج می‌باشد. میانگین تعداد شرکت‌های فرعی ۵/۱۳ است که این نشان می‌دهد هر واحد تجاری به‌طور میانگین ۵ شرکت فرعی دارد که البته میزان انحراف معیار بالا است، برخی از واحدهای تجاری، شرکت‌های فرعی ندارند و در برخی واحدها نیز تعداد شرکت‌های فرعی زیاد است. میانگین بازده حقوق مالکانه ۰/۳۷ است. میانگین اهرم مالی ۰/۴۲ است و این نشان می‌دهد شرکت‌های نمونه، اهرم مالی نسبتاً بالایی دارند. میانگین اندازه شرکت‌های نمونه ۷/۰۷ و میانگین رشد درآمد عملیاتی ۱۴۸ درصد است. ۹۴ درصد شرکت‌های نمونه، توسط مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ

(مؤسسه‌هایی که درآمد بالایی داشته‌اند و در چارک چهارم فهرست گزارش درآمد مؤسسه‌های حسابرسی که توسط جامعه حسابداران رسمی ایران منتشر شده است، قرار گرفته‌اند) و ۶ درصد نیز توسط مؤسسات کوچک، حسابرسی شده‌اند. ۷۵ درصد شرکت‌های نمونه نیز نظر حسابرسی تعدیل نشده دریافت کرده‌اند.

#### جدول ۵. آمار توصیفی متغیرها

متغیرهای نسبی						
مشاهدات	انحراف معیار	میانگین	حداکثر	حداقل	نماد	متغیر
۵۸۹	۰/۶۶	۰/۲۸	۵	۰	KAM	تعداد مسائل عمده حسابرسی
۵۸۹	۱۶/۶۴	۵/۱۳	۹۵	۰	COMPLEX	تعداد شرکت‌های فرعی
۵۸۹	۰/۲۸	۰/۳۷	۳/۲۹	-۱/۷۲	FINPERF	عملکرد مالی (بازده حقوق مالکانه)
۵۸۹	۰/۲۸	۰/۴۲	۱/۵۰	۰	LEV	اهرم مالی
۵۸۹	۰/۹۰	۷/۰۷	۱۰/۵۴	۴/۶۶	SIZE	اندازه
۵۸۹	۷/۴۹	۱/۴۸	۹۷/۸۴	-۳۸/۳۵	SALGRO	رشد درآمد عملیاتی
آمار توصیفی متغیرهای دو ارزشی (۰ و ۱)						
مشاهدات	درصد فراوانی صفرها	درصد فراوانی یک‌ها	حداکثر	حداقل	نماد	متغیر
۵۸۹	۶ درصد (۳۴ مشاهده)	۹۴ درصد (۵۵۵ مشاهده)	۱	۰	AUDITOR	نوع حسابرس
۵۸۹	۲۵ درصد (۱۴۷ مشاهده)	۷۵ درصد (۴۴۲ مشاهده)	۱	۰	AUDOPINION	نوع اظهارنظر حسابرس

تعداد مسائل عمده حسابرسی: از گزارش حسابرسی مربوط به سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۴۰۱ که در سایت کدال منتشر شده، استخراج شده است.

تعداد شرکت‌های فرعی: از یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۴۰۱ که در سایت کدال منتشر شده، استخراج شده است.

عملکرد مالی (بازده حقوق مالکانه): برابر است با سود (زیان) خالص، تقسیم بر مجموع حقوق مالکانه در پایان سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۴۰۱.

اهرم مالی: برابر است با مجموع بدهی‌ها در پایان سال، تقسیم بر مجموع دارایی‌ها در پایان سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۴۰۱.

اندازه: برابر است با لگاریتم طبیعی مجموع دارایی‌ها در پایان سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۴۰۱.

رشد درآمد عملیاتی: برابر است با تغییرات در درآمد عملیاتی سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۴۰۱، نسبت به سال گذشته، تقسیم بر مجموع درآمد عملیاتی سال گذشته.

نوع حسابرس: در صورتی که مؤسسه حسابرسی که در سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۴۰۱ شرکت را حسابرسی کرده است طبق گزارش جامعه حسابداران رسمی در سال ۱۴۰۰، جزء چارک اول مؤسسات با درآمد بالا باشد این متغیر یک و در غیر این صورت صفر است.

نوع اظهار نظر حسابرس: اگر اظهارنظر حسابرس نسبت به صورت‌های مالی سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۴۰۱ تعدیل نشده باشد، مقدار این متغیر یک و در غیر این صورت صفر است.

جدول ۶ ماتریس همبستگی برای تجزیه و تحلیل ارتباط بین متغیر وابسته و متغیرهای مستقل را نشان می‌دهد. نتایج این تحلیل نشان می‌دهد که تعداد مسائل عمده حسابرسی با نوع حسابرسی ارتباط معناداری ندارد. تعداد مسائل عمده حسابرسی و نوع اظهارنظر حسابرسی رابطه منفی و معناداری با یکدیگر دارند؛ از آنجا که نوع اظهارنظر حسابرسی یک متغیر دو ارزشی است که به گزارش‌های حسابرسی تعدیل نشده عدد یک و به گزارش‌های حسابرسی تعدیل شده، عدد صفر اختصاص می‌دهد؛ وجود ارتباط منفی بین این دو متغیر، بدان معنا است که تعداد مسائل عمده حسابرسی در گزارش‌های حسابرسی تعدیل شده، بیشتر است. بین تعداد مسائل عمده حسابرسی و پیچیدگی واحدهای تجاری مورد رسیدگی، عملکرد مالی، اهرم مالی و اندازه واحد تجاری، ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد و تعداد مسائل عمده حسابرسی با رشد درآمد عملیاتی رابطه معناداری ندارد.

جدول ۶. ماتریس همبستگی بین متغیرها

متغیر	تعداد مسائل عمده حسابرسی	نوع حسابرسی	نوع اظهارنظر حسابرسی	تعداد شرکت‌های فرعی	عملکرد مالی (بازده حقوق مالکانه)	اهرم	اندازه	رشد درآمد عملیاتی
تعداد مسائل عمده حسابرسی	۱							
نوع حسابرسی	-۰/۰۲۷	۱						
نوع اظهارنظر حسابرسی	** -۰/۱۵۱	۰/۰۷۶	۱					
تعداد شرکت‌های فرعی	** ۰/۳۳۵	۰/۰۲۳	** -۰/۳۳۵	۱				
عملکرد مالی (بازده حقوق مالکانه)	** ۰/۱۷۷	-۰/۰۶۶	۰/۰۲۷	-۰/۰۰۷	۱			
اهرم مالی	** ۰/۲۲۸	-۰/۰۵۱	** -۰/۲۰۴	** ۰/۲۹۴	** ۰/۱۲۴	۱		
اندازه	** ۰/۳۳۴	۰/۰۳۶	** -۰/۲۵۷	** ۰/۳۷۵	* ۰/۱۵۵	** ۰/۲۳۳	۱	
رشد درآمد عملیاتی	-۰/۰۳۵	۰/۰۱۱	۰/۰۶۴	-۰/۰۴۱	-۰/۰۶۴	* -۰/۱۰۳	** -۰/۲۱۵	۱

علامت \* نشان دهنده معناداری در سطح اطمینان ۹۵ درصد و علامت \*\* نشان دهنده معناداری در سطح اطمینان ۹۹ درصد است.

جهت اطمینان از عدم وجود هم‌خطی، آزمون تورم واریانس (VIF) انجام شد که نتایج به شرح جدول ۷ گزارش شده است.

جدول ۷. ضریب تورم واریانس

متغیر	نماد	ضریب تورم واریانس
نوع حسابرسی	AUDITOR	۱/۰۲
نوع اظهارنظر حسابرسی	AUDOPINION	۱/۱۸
پیچیدگی (تعداد شرکت‌های فرعی)	COMPLEX	۱/۳۲
عملکرد مالی (بازده حقوق مالکانه)	FINPERF	۱/۰۵
اهرم مالی	LEV	۱/۱۵
اندازه	SIZE	۱/۳۰
رشد درآمد عملیاتی	SALGRO	۱/۰۶

### نتایج آزمون فرضیه‌ها در سطح کل صنایع

فرضیه‌های پژوهش یک بار به‌طور کلی برای شرکت‌های حاضر در همه صنایع و بار دیگر به تفکیک گروه صنایع بررسی شد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها در سطح کل صنایع، در جدول هشت ارائه شده است. با توجه به ضریب نیکویی برازش (۱/۳) و نسبت درست‌نمایی کای دو (آماره = ۱۳۲/۵۵ و سطح معناداری = ۰/۰۰) مدل آزمون فرضیه‌ها در حالت کلی معنادار است اما تعداد مسائل عمده حسابرسی ارتباط معناداری با نوع حسابرس (آماره = ۲/۴۱ و سطح معناداری = ۰/۱۲)، نوع اظهارنظر حسابرس (آماره = ۰/۱۳ و سطح معناداری = ۰/۷۲) و پیچیدگی واحدهای تجاری (آماره = ۲/۹۲ و سطح معناداری = ۰/۰۹) ندارد؛ بنابراین هر سه فرضیه مطرح شده، رد می‌شود. ضرایب متغیرهای کنترلی نشان می‌دهد بین تعداد مسائل عمده افشا شده در گزارش‌های حسابرسی با عملکرد مالی، اهرم مالی و اندازه واحد تجاری، ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد.

جدول ۸. نتایج رگرسیون پواسن و آزمون فرضیه‌ها در سطح کل صنایع

متغیر	نماد	ضریب	سطح معناداری
عرض از مبدأ		**۷۶/۳۶	۰/۰۰
نوع حسابرس	AUDITOR	۲/۴۱	۰/۱۲
نوع اظهارنظر حسابرس	AUDOPINION	۰/۱۳	۰/۷۲
پیچیدگی (تعداد شرکت‌های فرعی)	COMPLEX	۲/۹۲	۰/۰۹
عملکرد مالی (بازده حقوق مالکانه)	FINPERF	**۲۰/۵۹	۰/۰۰
اهرم مالی	LEV	**۶/۹۴	۰/۰۰
اندازه	SIZE	**۴۲/۴۱	۰/۰۰
رشد درآمد عملیاتی	SALGRO	۰/۰۶	۰/۸۰
کای دو پیرسون (نیکویی برازش)			۱/۳
نسبت درست‌نمایی کای دو			**۱۳۲/۵۵
سطح معناداری			۰/۰۰
تعداد شرکت‌ها			۵۸۹

علامت \* نشان دهنده معناداری در سطح اطمینان ۹۵ درصد و علامت \*\* نشان دهنده معناداری در سطح اطمینان ۹۹ درصد است.

### نتایج آزمون فرضیه‌ها بر حسب گروه صنایع

به‌منظور بررسی دقیق‌تر، شرکت‌های حاضر در نمونه، بر حسب صنعتی که در آن فعالیت دارند، در شش گروه طبقه‌بندی شدند و سپس تحلیل آماری به تفکیک گروه صنایع انجام شد. این گروه‌بندی در جدول ۹ نمایش داده شده است.

جدول ۹. گروه‌بندی صنایع

گروه	عنوان صنایع
گروه ۱	بیمه، بانک، مدیریت دارایی، فعالیت‌های کمکی به نهادهای مالی واسط، سایر واسطه‌گری‌های مالی
گروه ۲	مواد و محصولات دارویی؛ محصولات شیمیایی؛ فرآورده‌های نفتی، کک و سوخت هسته‌ای؛ استخراج ذغال سنگ؛ لاستیک و پلاستیک؛ استخراج نفت، گاز و خدمات جانبی به جز اکتشافات؛ عرضه برق، گاز، بخار و آب گرم
گروه ۳	فلزات اساسی؛ استخراج کانه‌های فلزی؛ ساخت محصولات فلزی؛ استخراج سایر معادن
گروه ۴	زراعت و خدمات وابسته؛ محصولات غذایی و آشامیدنی به جز قند و شکر؛ قند و شکر؛ محصولات غذایی؛ منسوجات؛ محصولات چوبی؛ دباغی، پرداخت چرم و ساخت انواع پاپوش
گروه ۵	سیمان، آهک و گچ؛ سایر محصولات کانی غیرفلزی؛ کاشی و سرامیک؛ انبوه‌سازی، املاک و مستغلات
گروه ۶	خودرو و ساخت قطعات؛ ماشین‌آلات، تجهیزات و دستگاه‌های برقی؛ پیمانکاری صنعتی؛ شرکت‌های چندرشته‌ای صنعتی، رایانه و فعالیت‌های وابسته به آن؛ مخابرات؛ خدمات فنی و مهندسی؛ اطلاعات و ارتباطات؛ ساخت دستگاه‌ها و وسایل ارتباطی؛ تولید محصولات کامپیوتری الکترونیکی و نوری؛ حمل و نقل، انبارداری و ارتباطات؛ هتل و رستوران؛ خرده‌فروشی به استثنای وسایل نقلیه موتوری؛ حمل و نقل آبی

همان‌طور که در جدول ۱۰ نمایش داده شده است در سطح گروه صنایع، تعداد مسائل عمده حسابرسی با هیچ یک از این متغیرها رابطه معناداری ندارد و فقط در صنایع بیمه، بانک و نهادهای مالی واسط، تعداد مسائل عمده افشا شده در گزارش حسابرسی با پیچیدگی واحد تجاری، رابطه مثبت دارد.

جدول ۱۰. نتایج رگرسیون پواسن و آزمون فرضیه‌ها در سطح گروه صنایع

صنایع	متغیرها						
	عرض از مبدأ	AUDITOR	AUDOPINION	COMPLEX	FINPERF	LEV	SIZE
گروه ۱	۱۴/۳۶**	۲/۸۶	۰/۰۷	۱۴/۰۹**	۰/۵۱	۳/۰۵	۱/۱۷
	نسبت درست نمایی کای دو		۱۲۶/۸۹**	سطح معناداری			۰/۰۰
گروه ۲	۱۵/۰۶**	۰/۰۸	۰/۰۴	۲/۲۷	۲/۳۳	۱/۹۸	۸/۶۴**
	نسبت درست نمایی کای دو		۲۵/۱۱**	سطح معناداری			۰/۰۰
گروه ۳	۴/۵۱	۲/۲۴	۰/۱۰	۰/۰۹	۰/۰۰	۰/۹۸	۴/۷۱
	نسبت درست نمایی کای دو		۸/۵۲	سطح معناداری			۰/۳۹
گروه ۴	۰/۰۱	۲/۸۶	۱/۸۱	۰/۱۰	۰/۲۱	۳/۴	۰/۰۲
	نسبت درست نمایی کای دو		۱۶/۰۳*	سطح معناداری			۰/۰۳
گروه ۵	۰/۴۷	۲/۸۶	۲/۵۱	۰/۸۸	۲/۲۴	۳/۶۵	۰/۵۳
	نسبت درست نمایی کای دو		۴۲/۲۵**	سطح معناداری			۰/۰۰
گروه ۶	۲/۴۸	۱/۳۱	۰/۰۷	۰/۱۳	۰/۲۶	۸/۹۸**	۰/۲۴
	نسبت درست نمایی کای دو		۲۳/۲۳**	سطح معناداری			۰/۰۰

علامت \* نشان دهنده معناداری در سطح اطمینان ۹۵ درصد و علامت \*\* نشان دهنده معناداری در سطح اطمینان ۹۹ درصد است.

نتایج آزمون فرضیه‌ها در سطح کل صنایع و گروه صنایع در جدول شماره ۱۱ خلاصه شده است.

جدول ۱۱. خلاصه نتایج آزمون فرضیه‌ها در سطح کل صنایع و گروه صنایع

ارتباط معنادار با متغیرهای کنترلی	فرضیه سوم (پیچیدگی)	فرضیه دوم (نوع اظهار نظر حسابرسی)	فرضیه اول (نوع حسابرس)	نتایج آزمون فرضیه‌ها
عملکرد مالی، اهرم مالی و اندازه شرکت	رد	رد	رد	در سطح کل صنایع
	قبول	رد	رد	در سطح صنایع گروه ۱
اندازه شرکت	رد	رد	رد	در سطح صنایع گروه ۲
	رد	رد	رد	در سطح صنایع گروه ۳
	رد	رد	رد	در سطح صنایع گروه ۴
رشد درآمد عملیاتی	رد	رد	رد	در سطح صنایع گروه ۵
اهرم مالی	رد	رد	رد	در سطح صنایع گروه ۶

صنایع گروه ۱: بیمه، بانک، مدیریت دارایی، فعالیت‌های کمکی به نهادهای مالی واسطه، سایر واسطه‌گری‌های مالی  
 صنایع گروه ۲: مواد و محصولات دارویی؛ محصولات شیمیایی؛ فرآورده‌های نفتی، کک و سوخت هسته‌ای؛ استخراج ذغال سنگ؛ لاستیک و پلاستیک؛ استخراج نفت، گاز و خدمات جانبی به جز اکتشافات؛ عرضه برق، گاز، بخار و آب گرم  
 صنایع گروه ۳: فلزات اساسی؛ استخراج کانه‌های فلزی؛ ساخت محصولات فلزی؛ استخراج سایر معادن  
 صنایع گروه ۴: زراعت و خدمات وابسته؛ محصولات غذایی و آشامیدنی به جز قند و شکر؛ قند و شکر؛ محصولات غذایی؛ منسوجات؛ محصولات چوبی؛ دباغی، پرداخت چرم و ساخت انواع پاپوش  
 صنایع گروه ۵: سیمان، آهک و گچ؛ سایر محصولات کانی غیرفلزی؛ کاشی و سرامیک؛ انبوه‌سازی، املاک و مستغلات  
 صنایع گروه ۶: خودرو و ساخت قطعات؛ ماشین‌آلات، تجهیزات و دستگاه‌های برقی؛ پیمانکاری صنعتی؛ شرکت‌های چندرشته‌ای صنعتی، رایانه و فعالیت‌های وابسته به آن؛ مخابرات؛ خدمات فنی و مهندسی؛ اطلاعات و ارتباطات؛ ساخت دستگاه‌ها و وسایل ارتباطی؛ تولید محصولات کامپیوتری الکترونیکی و نوری؛ حمل و نقل، انبارداری و ارتباطات؛ هتل و رستوران؛ خرده‌فروشی به استثنای وسایل نقلیه موتوری؛ حمل و نقل آبی

## نتیجه‌گیری و پیشنهادها

در سال ۲۰۰۸ پس از ورشکستگی شرکت‌های معتبر و سرشناسی مثل انرون، آدلفیا، زیراکس و ورلدکام در ایالات متحده آمریکا و آهولد و پارمالات در اروپا، حرفه حسابرسی، به دلیل عدم کشف یا عدم اطلاع‌رسانی تحریف‌های موجود در صورت‌های مالی این شرکت‌ها، مورد انتقاد قرار گرفت و نقدهای بسیاری در خصوص گزارش حسابرسی به‌عنوان یک گزارش ناکارآمد مطرح شد (چرچ، داویس و مک‌کراکن، ۲۰۰۸؛ موک و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۳). این واقعیت که برای تعدادی از شرکت‌های ورشکسته یا در حال ورشکستگی، گزارش‌های حسابرسی با اظهار نظر مقبول صادر شده بود و نیز فقدان شفافیت در شکل گزارشگری حسابرسی، به ایجاد تلنگر و تقاضا برای یک واریاسیون تازه در نحوه گزارشگری حسابرسی منجر شد. مدل گزارشگری سابق، مدت‌ها بود که فقط به صورت یک گزارش استاندارد و قالب‌بندی شده که فاقد ارزش اطلاعاتی است، صادر می‌شد و در واقع بینش حسابرسان را در مورد ریسک‌های تجاری و قضاوت‌های حرفه‌ای به کاررفته

در فرایند حسابرسی، به سرمایه‌گذاران منتقل نمی‌کرد (پوزنر<sup>۱</sup>، ۲۰۱۷). این عوامل محرکی برای نهادهای استانداردگذار برای اصلاح استانداردهای موجود بود. از این رو هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی، استاندارد حسابرسی بین‌المللی شماره ۷۰۱ را صادر و اجرای آن را الزامی کرد. در این استاندارد افشای موارد کلیدی حسابرسی به‌عنوان راه‌کاری برای بهبود ارزش اطلاع‌رسانی گزارش حسابرسی معرفی شد. موارد کلیدی حسابرسی در این استاندارد بدین شرح تعریف شد: «مسائلی که به قضاوت حرفه‌ای حسابرس، در حسابرسی صورتهای مالی دوره جاری، دارای بیشترین اهمیت بوده‌اند. موارد کلیدی حسابرسی از میان موضوعات اطلاع‌رسانی شده به ارکان راهبری انتخاب می‌شوند». در ادامه هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام نیز حسابرسان را ملزم کرد تا موضوعات اساسی حسابرسی را که معادل افشای موارد کلیدی حسابرسی در هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی است، افشا کنند.

در ایران هم در سال ۱۴۰۰ استاندارد شماره ۷۰۱ حسابرسی با عنوان «اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسی مستقل»، تصویب و رعایت آن را برای حسابرسی صورتهای مالی شرکت‌هایی که دوره مالی آن‌ها از اول فروردین ۱۴۰۱ و پس از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجرا شد. با توجه به اینکه از تصویب و الزام به رعایت این استاندارد، زمان زیادی نمی‌گذرد و مؤسسه‌های حسابرسی به‌عنوان اولین تجربه، در حسابرسی صورتهای مالی سال مالی منتهی به پایان اسفند ماه ۱۴۰۱، این استاندارد را اجرا کرده‌اند؛ این تحقیق با هدف شناسایی مسائل عمده حسابرسی و بررسی عوامل اثرگذار بر افشای مسائل عمده حسابرسی در دو سطح کل صنایع و گروه صنایع طراحی و اجرا شد.

در بخش اول پژوهش، علاوه بر اینکه مسائل عمده حسابرسی بر حسب موضوع بررسی شد، میزان افشای این مسائل در صنایع مختلف نیز مورد مطالعه قرار گرفت. یافته‌های این بخش از پژوهش نشان می‌دهد که بیشتر مسائل عمده حسابرسی که توسط حسابرسان افشا شده است مربوط به «معاملات با اشخاص وابسته» و موضوعات مرتبط با «شناخت درآمد» است که در مجموع، حدود ۴۰ درصد موارد افشا شده را به خود اختصاص می‌دهد. از نظر میزان افشا در صنایع مختلف نیز نتایج نشان می‌دهد، حسابرسان در گزارش حسابرسی ۱۸ درصد شرکت‌های نمونه، مسائل عمده حسابرسی را افشا کرده‌اند که در این میان، بعضی از صنایع مانند بیمه و بانک‌ها سهم بیشتری نسبت به صنایع دیگر داشتند؛ به‌طوری که در گزارش حسابرسی ۷۸/۹۵ درصد شرکت‌های بیمه و ۷۲/۷۳ درصد بانک‌ها مسائل عمده حسابرسی افشا شده و این امر بیانگر این است که اکثر شرکت‌های فعال در این صنایع، مسائلی دارند که از نظر حسابرسان، مستلزم توجه خاص است. کمترین میزان افشای مسائل عمده حسابرسی نیز در دو صنعت «محصولات غذایی و آشامیدنی به‌جز قند و شکر» و «حمل و نقل انبارداری و ارتباطات» است که به‌ترتیب در گزارش حسابرسی ۱۰/۳۴ و ۱۵/۳۸ درصد شرکت‌های فعال در این صنایع، مسائل عمده حسابرسی افشا شده است.

بخش دوم پژوهش به بررسی عوامل مؤثر بر افشای مسائل عمده حسابرسی در سطح کل صنایع و گروه صنایع اختصاص یافت. نتایج این بررسی نشان می‌دهد در سطح کل صنایع، تعداد مسائل عمده حسابرسی افشا شده در گزارش‌های حسابرسی، با اندازه مؤسسه‌های حسابرسی، نوع اظهارنظر حسابرس و میزان پیچیدگی واحد تجاری مورد

رسیدگی، ارتباط معناداری ندارد. نتایج بررسی در سطح گروه صنایع نیز بیانگر این است که در اکثر صنایع، تعداد مسائل عمده حسابرسی افشا شده، با هیچ یک از متغیرها ارتباط معناداری ندارد و فقط در صنایع بیمه، بانک و نهادهای مالی واسط، بین تعداد مسائل عمده افشا شده در گزارش حسابرسی با پیچیدگی واحد تجاری، رابطه مثبت و معناداری مشاهده می‌شود.

این پژوهش به‌عنوان نخستین پژوهش انجام شده در زمینه استاندارد ۷۰۱ و افشای مسائل عمده حسابرسی، سعی در توصیف شرایط موجود و تبیین رفتار حسابرسان، در سال اول اجرای این استاندارد دارد و نتایج آن می‌تواند به حسابرسان کمک کند تا واکنش هم‌پیشگان خود را نسبت به موضوعات مهم شناسایی کنند. به نظر می‌رسد انجام پژوهش‌هایی که به بررسی نحوه اجرای این استاندارد و عملکرد مؤسسه‌های حسابرسی در این زمینه می‌پردازند، می‌تواند به اجرای قوی‌تر این استاندارد کمک کنند و مطابق با فلسفه تدوین استاندارد، موجب بهبود ارزش اطلاع‌رسانی گزارش‌های حسابرسی شوند. یکی دیگر از موضوعاتی که پژوهش در آن زمینه آن می‌تواند اثربخش باشد، بررسی موضوعاتی است که توسط حسابرسان، به‌عنوان مسائل عمده حسابرسی تلقی می‌شود و پاسخ به این سؤال که آیا این موضوعات با تعریف ارائه شده در استاندارد از مسائل عمده حسابرسی مطابقت دارد؟ بررسی محتوای اطلاعاتی و واکنش استفاده‌کنندگان از گزارش‌های حسابرسی به افشای مسائل عمده حسابرسی نیز، می‌تواند موضوع تحقیقات آتی باشد. در واقع هدف از انجام این مطالعات، بررسی این موضوع است که آیا از نظر استفاده‌کنندگان از گزارش‌های حسابرسی، افشای مسائل عمده حسابرسی، نقش اعتباربخشی حسابرسی را افزایش می‌دهد یا خیر؟ در نهایت پیشنهاد می‌شود که پژوهشی در راستای بررسی دیدگاه استفاده‌کنندگان از مسئولیت حسابرسان در شرایط افشای مسائل عمده حسابرسی و مقایسه آن در حالت عدم افشا انجام شود.

### محدودیت‌های پژوهش

با توجه به اینکه رعایت استاندارد ۷۰۱ برای حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌هایی که دوره مالی آن‌ها از اول فروردین ماه سال ۱۴۰۱ و پس از آن شروع می‌شود، الزامی شده است، جامعه و نمونه آماری پژوهش به یک دوره مالی شرکت‌ها محدود شده است و این موضوع ممکن است که نتایج پژوهش را تحت تأثیر قرار دهد. بدیهی است با گذشت چند سال از اجرای استاندارد و افزایش نمونه آماری، نتایج حاصل از پژوهش مقبول‌تر خواهد بود؛ اما با توجه به اهمیت بررسی نحوه عمل حسابرسان در اولین سال اجرای این استاندارد، در این پژوهش سعی شد موضوعاتی که از نظر حسابرسان به‌عنوان مسائل عمده حسابرسی مطرح شده‌اند، میزان افشای آن‌ها در صنایع مختلف و عوامل مؤثر بر تعداد آن‌ها بررسی شود.

### منابع

جعفری نسب کرمانی، ندا؛ ملانظری، مهناز؛ رحمانی، علی؛ عزیزخانی، مسعود و بزرگ‌اصل، موسی (۱۳۹۸). شناسایی و افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرس: دیدگاه حسابرسان ایرانی، *دانش حسابرسی و حسابداری مدیریت*، ۸ (۲۹)، ۲۲۹-۲۴۲.



عباس پور ثانی، امیر؛ حجازی، رضوان؛ حاجی‌ها، زهره و نجفی‌مقدم، علی (۱۴۰۰). طراحی مدل افشای موارد کلیدی در گزارش حسابرسی: نظریه داده‌بنیاد و تحلیل ماتریس تفسیر فازی (FISM)، *دانش حسابرسی*، ۲۱ (۸۳)، ۳۴-۷۵.

عباس پور ثانی، امیر؛ حجازی، رضوان؛ حاجی‌ها، زهره و نجفی‌مقدم، علی (۱۴۰۱). واکاوی تأثیر افشای موارد کلیدی گزارش حسابرسی بر کاهش عدم موفقیت کسب‌وکار شرکت‌های بازار سرمایه، *دانش حسابداری مالی*، ۹ (۴)، ۲۱۹-۲۵۰.

کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، استاندارد حسابرسی شماره ۷۰۱، *اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسی مستقل*، سازمان حسابرسی.

## References

- Abbaspoursani, A., hejazi, R., Hajiha, Z. & Najaffi Moqaddam, A. (2023). 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)
- Abbaspoursani, A., Hejazi, R., Hajiha, Z. & Najaffi Moqaddam, A. (2021). Disclosure of Key Audit Matters based on Grounded Theory and Fuzzy Interpretive Matrix Analysis, *audit science*, 8 (29), 229-242. (in Persian)
- Ahmet, O. (2021). what factors affect the disclosure of key audit matters? Evidence from manufacturing firms, *international journal of management economics and business*, 17 (1), 149-161.
- Andersen, P. & Skovgaard, L. T. (2010). *Regression with linear predictors*, New York: Springer-Verlag.
- Asare, S.K. & Arnold, M. (2012). Investors', Auditors', and Lenders' Understanding of the Message Conveyed by the Standard Audit Report on the Financial Statements, *Accounting Horizons*, 26 (2), 193-217. doi:10.2308/acch-50138.
- Asyiqin, A., Romlah, J., Mohd, M. & Mohamat, S. (2021). Key Audit Matters and Investors' Reactions, *Management And Accounting Review*, 20 (3).doi:10.24191/MAR.V20i03-07.
- Basioudis, I. G., Papakonstantinou, E. & Geiger, M. A. (2008). Audit fees, non-audit fees and auditor going- concern reporting decisions in the United Kingdom, *Abacus*, 44 (3), 284-309.
- Beasley, M. S., Carcello, J. V. & Hermanson, D. R. (1999). Fraudulent financial reporting: 1987-1997, *An analysis of US public companies*. New York: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO).
- Bedard, J., Coram, P., Espahbodi, R. & Mock, T. J. (2016). Does Recent Academic Research Support Changes to Audit Reporting Standards? *Accounting Horizons*, 30 (2), 255-275. doi:10.2308/acch-51397.
- 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*, 21(2),

- 192-218. Cameron, A. C. & Trivedi, P. K. (2013). *Regression analysis of count data*, Vol. 53, (2<sup>th</sup> Ed.). New York: Cambridge University Press.
- Carson, E., Geiger, M.A., Lennox, C.S. & Fargher, N.L. (2012). Audit Reporting for Going-Concern Uncertainty: A Research Synthesis, *Auditing A Journal of Practice & Theory*, 32 (1). doi:10.2139/ssrn.2000496.
- Chen, T. (2015). Institutions, board structure, and corporate performance: Evidence from Chinese firms, *Journal of Corporate Finance*, 32, 217-237.
- Christensen, B. E., Glover, S.M. & Wolfe, C. J. (2014). Do Critical Audit Matter Paragraphs Change Nonprofessional Investor's Decisions to Invest?, *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 33 (4), 71–93. doi:10.2308/ajpt-50793.
- Chun, R. (2005). Corporate Reputation: Meaning and Measurement. *International Journal of Management Reviews*, 7 (2), 91-109. doi:10.1111/j.1468-2370.2005.00109.x.
- Church, B. K., Davis, S. M. & McCracken, S. A. (2008). The auditor's reporting model: A literature overview and research synthesis, *Accounting Horizons*, 22(1), 69-90.
- Clarke, T. & Chanlat, J.F. (2009). *European Corporate Governance Readings and Perspectives*. London: Routledge. doi:10.4324/9780203875896.
- Ferreira, C. & Morais, A.I. (2020). Analysis of the relationship between company characteristics and key audit matters disclosed, *Revista Contabilidade & Finanças*, 31(83), 262-274.
- Gimbar, C., Hansen, B., & Ozlanski, M. E. (2016). Early evidence on the effects of critical audit matters on auditor liability. *Current Issues in Auditing*, 10(1), A24-A33. doi:10.2308/ciia-51369.
- Gold, A., Gronewold, U., & Pott, C. (2012). The ISA 700 auditor's report and the audit expectation gap—Do explanations matter? *International Journal of Auditing*, 16(3), 286-307. doi:10.2139/ssrn.1492082
- Gold, A., Heilmann, M., Pott, C. & Rematzki, J. (2020). Do key audit matters impact financial reporting behavior? *International Journal of Auditing*, 24(2), 232–244.
- Hudaib, M. & Cooke, T. E. (2005). The impact of managing director changes and financial distress on audit qualification and auditor switching, *Journal of Business Finance & Accounting*, 32(9-10), 1703-1739.
- International Auditing and Assurance Standard Board. (2011). *Consultation paper, enhancing the value of auditor reporting: Exploring options for change*, New York: International Federation of Accountants.
- International Auditing and Assurance Standard Board. (2012). *Invitation to comment - Improving the auditor's report*, New York: International Federation of Accountants.
- International Auditing and Assurance Standard Board. (2013). *Exposure drafts, reporting on audited financial statements: proposed new and revised international standards on auditing (ISAs)*, New York: International Federation of Accountants.

- International Auditing and Assurance Standard Board. (2015). *International standard on auditing (ISA) 701: Communicating key audit matters in the independent Auditor's report*, New York: International Federation of Accountants.
- Jafarinasab Kermani, N., Molanazari, M., Rahmani, A, Azizkhani, A. & Bozorgasl, M. (2019). Identification and Disclosure of Key Audit Matters in the Audit Report: Outlook of Iranian, *Knowledge of Accounting and Management Accounting*, 8 (29), 229-242. (in Persian)
- Lee, K. W. & Yeo, G. H. H. (2016). The association between integrated reporting and firm valuation, *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 47(4), 1221-1250
- Li, J. & Faradillah, A. (2024). The effect of gender diversity on the disclosure of key audit matters: examination of dual – signature environment, *Managerial Auditing Journal*, <https://doi.org/10.1108/MAJ-09-2022-3695>.
- Lin, H. & Yen, A. (2022). Auditor rotation, key audit matter disclosures, and financial reporting quality, *Advances in accounting*, 57 (c). doi:10.1016/j.adiac.2022.100594.
- Loebbecke, J. K., Eining, M. M. & Willingham, J. J. (1989). Auditors experience with material irregularities- frequency, nature, and detectability, *Auditing-A Journal of Practice & Theory*, 9(1), 1-28.
- Markarian, G. & Parbonetti, A. (2007). Firm complexity and board of director composition, *Corporate governance: An International Review*, 15(6), 1224-1243.
- Mock, T. J., Bédard, J., Coram, P. J., Davis, S. M., Espahbodi, R., & Warne, R. C. (2013). The audit reporting model: Current research synthesis and implications. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(Supplement 1), 323-351.
- Patrick, V. & Jakob, I. (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. doi:10.21511/ppm.
- 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.
- Posner, C. (2017). *CAMs are here! SEC approves new PCAOB standard to enhance auditor's reports*. <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=bbef9ce8-810a-475e-860a-b71132ef2132>.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2017). *The auditor's report on an audit of financial statements when the auditor expresses an unqualified opinion and related amendments to PCAOB standards*. Washington, DC: PCAOB Release No. 2017-001. <https://pcaobus.org/Rulemaking/Docket034/2017-001-auditors-report-final-rule.pdf>.
- Reid, L. C., Carcello, J. V., Li, C., Neal, T. L. & Francis, J. R. (2019). Impact of auditor report changes on financial reporting quality and audit costs: Evidence from the United Kingdom, *Contemporary Accounting Research*, 36(3), 1501-1539.
- Reynolds, J. K. & Francis, J. R. (2000). Does size matter? The influence of large clients on office-level auditor reporting decisions. *Journal of Accounting and Economics*, 30(3), 375-400.

- Sierra-García, L, Gambetta, N, García-Benau, A.; Orta-Pérez, M. (2019). Understanding the determinants of the magnitude of entity-level risk and account-level, *The British Accounting Review*, 51 (3): 227-240. doi:10.1016/j.bar.2019.02.004.
- Sirois, L. P., Bédard, J., & 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.
- Suttipun, M. (2020). Factors influencing key audit matters reporting in Thailand, *Asian Journal of Accounting Perspectives*, 13(1), 26-39.
- Technical committee. (2022). *Communicating key audit matters in the independent Auditor's report*, audit organization, Tehran. (in Persian)
- Velte, P. (2018). Does gender diversity in the audit committee influence key audit matters' readability in the audit report? UK evidence, *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 25(5), 748-755.
- Wei, M.L, Lian, K.P. (2019). Disclosures of key audit matters to curb information asymmetry, *International Journal of Accounting, Finance and Business*, (24), 1-12.

