

Process of Disclosing Key Audit Matters in Audit Report: Grounded Theory¹

Hoda Eskandar², Erfan Safdel³

Received: 2024/06/10

Accepted: 2024/07/22

Research Paper

Abstract

Since 2022, disclosing key audit matters (KAMs) has been required, aiming to enhance the information content of audit reports. KAMs are challenging issues that have played a vital role in the audit process. They are divided into 2 classes: account-level and entity-level KAMs. This research seeks to design a model for the process of disclosing KAMs in Iran. This study uses grounded theory for its purpose. Moreover, its research instrument is in-depth interviews with experts, to understand the current situation and discover the bottlenecks and challenges of this process. According to the obtained findings (74 concepts and 13 categories), The main reason for the need to disclose the KAMs was synchronizing with international authorities to increase the information content of audit reports and its requirement by Iranian policymakers. An appropriate strategy is to evaluate and identify risky and challenging points in the audit process and disclose these issues and how the auditor deals with them in the report while informing the company's management. Various factors affect the implementation of this strategy, including the characteristics of the client, the characteristics of the audit firm, and the characteristics of the audit work. The obtained results show that the process of disclosing KAMs in Iran is far from reaching the desired point and faces big challenges (the challenges alluding to users, standards, and the audit profession). If these challenges are not solved, the profession will not reach its ultimate goal, i.e., increasing the information content of the report and helping users make decisions and public trust. Due to the novelty of the requirement to disclose these issues in the auditor's report and the little research conducted, this research can provide guidelines and add to the relevant knowledge in understanding the mentioned process until reaching the desired point for policymakers and relevant stakeholders.

Keyword: Key Audit Matters (KAMs), Entity-level KAMs, Account-level KAMs, Grounded Theory.

JEL Classification: M4, M42.

1. doi: 10.22051/jera.2024.47437.3258

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Allameh Tabataba'i University, Iran. (heskandar@atu.ac.ir).

3. M.Sc. Student, Department of Accounting, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran. (Corresponding Author). (erfansafdel@gmail.com).

فرآیند افشای مسائل عمده حسابداری در گزارش حسابرس: نظریه داده‌بنیاد^۱

هدی اسکندر^۲، عرفان صافدل^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۳/۲۱

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۵/۰۱

مقاله پژوهشی

چکیده

در سال ۱۴۰۱ افشای مسائل عمده حسابداری با هدف ارتقای ارزش اطلاعاتی گزارش حسابرس ضرورت یافته است. مسائل عمده حسابداری، مسائل با اهمیتی هستند که نقش حیاتی در حسابداری داشته اند و شامل مسائل مرتبط با واحد تجاری و مسائل مرتبط با حساب‌ها می باشند. هدف پژوهش حاضر مدل‌سازی فرآیند افشای مسائل عمده در بازار حسابداری ایران است. روش انجام این پژوهش نظریه داده بنیاد بوده و ابزار پژوهش مصاحبه عمیق با خبرگان، جهت شناخت وضع موجود و کشف تنگناها و چالش‌های موجود بر سر راه فرآیند این افشایات است. بر اساس یافته‌های به دست آمده (۴۷ مفهوم و ۱۴ مقوله)، علت اصلی نیاز به افشای مسائل عمده حسابداری، همگامی با مراجع بین‌المللی در جهت افزایش محتوای اطلاعاتی گزارشات حسابداری و الزام آن از سوی سیاست‌گذاران حرفه بوده است. راهبرد افشای چنین مسائلی عبارتست از ارزیابی و شناسایی تنگناها و نقاط با اهمیت چالش برانگیز در فرآیند حسابداری و افشای این مسائل و نحوه برخورد حسابرس با آنها در گزارش، ضمن اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری شرکت می‌باشد. عوامل مختلفی در اجرای این راهبرد اثرگذارند که از آن جمله می‌توان به ویژگی‌های صاحب‌کار، ویژگی‌های مؤسسه حسابداری و ویژگی‌های کار حسابداری اشاره کرد. نتایج به دست آمده نشان می‌دهد فرآیند افشای مسائل عمده حسابداری در ایران تا رسیدن به نقطه مطلوب فاصله داشته و با چالش‌هایی اساسی (چالش‌های استفاده‌کنندگان، استانداردها و چالش‌های حرفه‌ای) روبرو است. چنانچه این چالش‌ها برطرف نگردد، حرفه به هدف غایی خود یعنی افزایش محتوای اطلاعاتی گزارش حسابداری و کمک به تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان و اعتماد عمومی نخواهد رسید. با توجه به جدید بودن الزام به افشای این مسائل در گزارش حسابرس و تحقیقات اندک صورت گرفته در این حوزه، این تحقیق می‌تواند در شناخت فرآیند مذکور تا رسیدن به نقطه مطلوب برای سیاست‌گذاران و ذینفعان مربوطه رهنمودهایی را ارائه و به دانش مربوطه بیفزاید.

واژه‌های کلیدی: مسائل عمده حسابداری، مسائل عمده مرتبط با واحد تجاری، مسائل عمده مرتبط با حساب، نظریه داده‌بنیاد.

طبقه‌بندی موضوعی: M4, M42.

doi: 10.22051/jera.2024.47437.3258

۱. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران. (heskandar@atu.ac.ir).

۲. دانشجوی کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران. (توسنده مسئول). (erfansafdel@gmail.com)
https://jera.alzahra.ac.ir

مقدمه

مطالعات در حوزه حسابرسی تاریخچه طولانی دارد و بسیاری از این مطالعات طی سال‌های اخیر نشان داده‌اند که گزارش حسابرس محتوای اطلاعاتی کافی برای استفاده‌کنندگان جهت تصمیم‌گیری مناسب فراهم نمی‌کند (سیرا - گارسیا^۱ و همکاران، ۲۰۱۹). پژوهش‌های قبلی نشان‌دهنده فاصله انتظاراتی زیادی بین انتظار استفاده‌کنندگان از گزارش حسابرس و محتوای چنین گزارشاتی می‌باشند. بعلاوه، بحران‌های مالی اخیر در دنیا سبب خدشه‌دار شدن اعتماد عمومی به حرفه حسابرسی شده است و بسیاری معتقدند که گزارش حسابرس اطلاعات کمی را به استفاده‌کنندگان منتقل می‌کند (آساره و رایت^۲، ۲۰۱۲). این امر منجر به شکل‌گیری بحث‌ها و تلاش‌های بین‌المللی جهت افزایش محتوای اطلاعاتی گزارش حسابرس جهت کمک به بهبود تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان گردید. در این راستا مراجع حرفه‌ای بین‌المللی بر ایده‌ای به نام "گزارش گسترده حسابرسی"^۳ به‌عنوان راهی برای افزایش محتوای اطلاعاتی گزارش حسابرس تمرکز نمودند (پینتو و مرایس^۴، ۲۰۱۸). یکی از اهداف گزارش جدید عبارتست از کاهش فاصله انتظاراتی و اطلاعاتی بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان از طریق افزایش نقش نظارتی حسابرسان و شمول اطلاعات جدیدی در گزارش تحت عنوان "مسائل عمده حسابرسی"^۵ (کامران و کامپا^۶، ۲۰۲۳). طبق تغییرات اخیر، حسابرسان در اکثر کشورهای دنیا ملزم به انجام قضاوت حرفه‌ای پیرامون مسائل عمده و بااهمیت در حسابرسی فعلی و افشای این مسائل و نحوه برخورد با آنها شده‌اند. بر اساس استاندارد بین‌المللی حسابرسی شماره ۷۰۱ که در سال ۲۰۱۶ توسط هیئت استانداردهای حسابرسی و اطمینان بخشی الزامی شد، مسائل عمده حسابرسی عبارتند از "مسائلی که بنابر قضاوت حسابرس در حسابرسی صورتهای مالی سال جاری دارای بیشترین اهمیت بوده‌اند"^۷ (IASB, 2016). افشای چنین مسائلی در گزارش حسابرس می‌تواند به کاهش عدم

1. Sierra-García
2. Asare, S. K; & Wright
3. Extended/expanded audit report
4. Pinto & Morais
5. Key Audit Matters (KAM) based on IASB and Critical Audit Matters (CAM) based on PCAOB
6. Cameran & Campa
۷. در تعریف هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام در آمریکا PCAOB (۲۰۱۹) آمده است: "مسائل عمده حسابرسی عبارتند از مسائلی که به یک حساب یا یک افشا مربوط می‌شوند که در صورتهای مالی اهمیت داشته و بنابر نظر حسابرس حاوی پیچیدگی، ماهیت ذهنی و قضاوت است".

تقارن اطلاعاتی و فاصله انتظاراتی از حسابرسی گردد (سیگال^۱، ۲۰۱۹). این امر به استفاده کنندگان در درک فرآیند حسابرسی و ارزیابی بهتر ریسک‌های پیش روی شرکتها حین اخذ تصمیمات اقتصادی کمک می‌کند (اکیم^۲ و همکاران، ۲۰۲۳). به بیان دیگر، افشای این مسائل منجر به انتقال اطلاعات پیرامون چالش‌برانگیزترین مسایل موجود در جریان حسابرسی و درک صحیح تر وضعیت واحد تجاری توسط استفاده کنندگان می‌شود و در نتیجه فرآیند حسابرسی شفاف تر شده و محتوای اطلاعاتی گزارش حسابرس و در نهایت اعتماد عمومی به حرفه حسابرسی افزایش می‌یابد (اکیم، ۲۰۲۳ و لی^۳، ۲۰۲۰).

در ایران نیز سازمان حسابرسی در سال ۱۴۰۱ در اقدامی هماهنگ با مراجع بین‌المللی اقدام به تصویب استاندارد مشابه نموده و حساب‌رسان را ملزم به ارائه مسائل بااهمیت در گزارش خود کرده است، لیکن فرآیند رسیدن به این مهم طولانی بوده و نیازمند گذر زمان و آماده نمودن بسترهای لازم است. هدف این پژوهش مدلسازی این فرآیند نسبتاً جدید با استفاده از نظریه داده‌بنیاد است تا بتوان ضمن ایجاد یک دیدگاه جامع، از چالش‌ها و راهکارهای رسیدن به این مهم آگاهی حاصل کرد. به ویژه آنکه، افشای این مسائل متأثر از ویژگی‌های هر محیط و عوامل شناختی نظیر ویژگی‌های حسابرس و صاحب‌کار است (مهد سانوسی^۴ و همکاران، ۲۰۱۸). بنابراین، با توجه به جدید بودن این الزام در کشور ما که شرایط محیطی و شناختی متفاوتی از کشورهای دیگر دارد، شناخت فرآیند طی شده تا افشای این مسائل و عوامل اثرگذار بر این فرآیند در خور اهمیت خواهد بود.

مبانی نظری و توسعه فرضیات

در بریتانیا در سال ۲۰۱۳ و در آمریکا در سال ۲۰۱۶، مراجع تدوین استانداردهای حسابرسی، اقدام به تغییر شکل و محتوای گزارش حسابرس نموده و گزارشی تحت عنوان "گزارش مبسوط حسابرس" را الزام ساختند که در آن با الزام حساب‌رسان به افشای مسائل عمده حسابرسی و نحوه برخورد با این مسائل بااهمیت و چالش‌برانگیز، مسئولیت قانونی حساب‌رسان با امید به افزایش محتوای اطلاعاتی گزارششان، افزایش یافت (اسمیت^۵، ۲۰۲۳). مسائل عمده حسابرسی مسائل با

1. Segal
2. Ecim
3. Li
4. Mohd Sanusi
5. Smith

اهمیتی هستند که نقش کلیدی در فرآیند حسابرسی جاری و رسیدن به اظهارنظر داشته اند و حسابرس ملزم به افشای این موضوعات ریسکی و چالش برانگیز و نحوه برخورد با آنها در گزارش خود بوده و باید این مسائل را به ارکان راهبری صاحب کار نیز اطلاع دهد. کاماچو - مینانو و همکاران^۱ (۲۰۲۳) و بی پری^۲ و همکاران (۲۰۲۲) مسائل عمده حسابرسی را به دو سطح مسائل عمده در سطح واحد تجاری و در سطح حساب تقسیم بندی کرده اند. مسائل عمده در سطح واحد تجاری با کل واحد تجاری مرتبط بوده و به حساب خاصی مربوط نیستند، مانند کنترل های داخلی و یا تداوم فعالیت، اما مسائل عمده مرتبط با حساب ها به حساب ها مرتبط هستند، برای نمونه موجودی کالا یا سرقفلی. جدول ۱ طبقه بندی کلی مسائل عمده حسابرسی را نشان می دهد (کاماچو - مینانو و همکاران، ۲۰۲۳).

جدول ۱. مسائل عمده حسابرسی

مسائل در سطح حساب ها	مسائل در سطح واحد تجاری
حق الزحمه مدیریت	تداوم فعالیت
شناخت درآمد	کنترل داخلی و تقلب
شناسایی هزینه	عملیات متوقف شده و تجدید ساختار
اقلام تعهدی، انتقالی و برآورد مدیریت	حسابداری تحصیل و ادغام
موجودی کالا	موضوعات مرتبط با مالیات
نقد و مطالبات	اقلام استثنایی و ارائه و افشا
موضوعات مرتبط با سرمایه گذاری	دعای حقوقی، و موضوعات سیستمی
موضوعات مرتبط با دارایی های نامشهود	
موضوعات مرتبط با اموال، تجهیزات و ماشین آلات	
اجاره و بدهی بلندمدت	
حسابداری مزایای بازنشستگی	

از نظر هیات نظارت بر حسابداری شرکت های سهامی عام در آمریکا^۳ (۲۰۱۹) نیز مسائل عمده حسابرسی یا به یک حساب یا افشا در صورت های مالی مربوط می شوند (مانند سرقفلی) و یا به دلیل اینکه بر چندین حساب یا افشا اثر گذارند، ماهیت همه شمول و فراگیر دارند (مانند تداوم فعالیت).

1. Camacho-Miñano
 2. Bepari
 3. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)

پیامدهای مرتبط با محتوای اطلاعاتی

در حالی که برخی مطالعات تأثیر الزام به افشای مسائل عمده را مثبت و آن را دارای محتوای اطلاعاتی دانسته‌اند، برخی آن را بدون تأثیر یا حتی دارای اثر منفی بر کیفیت گزارش حسابرسی می‌دانند. برای نمونه گلد و هیلمن^۱ (۲۰۱۹)، رید^۲ و همکاران (۲۰۱۹)، ژنگ و شیلر^۳ (۲۰۲۲) استاندارد جدید و افشای مسائل عمده را سبب شفافیت فرآیند حسابرسی دانسته و معتقدند که سبب افزایش بار اطلاعاتی و در نتیجه کیفیت گزارش حسابرسی می‌گردد. سوتیون^۴ (۲۰۲۱) در پژوهشی در تایلند دریافت که گزارش مسائل عمده حسابرسی ارتباط مثبت با کیفیت گزارش حسابرسی دارد. سیبک و کایا^۵ (۲۰۲۳) و ژای^۶ و همکاران (۲۰۲۱) نیز به نتایج مشابهی دست یافتند. گلد^۷ و همکاران (۲۰۲۰) دریافتند که با اجرای استاندارد جدید و افشای مسائل عمده، مدیریت سود شرکت‌ها کاهش یافته و کیفیت گزارشات مالی رو به بهبود است. این در حالی است که لین^۸ (۲۰۲۳) ارتباط بسیاری ضعیفی بین افشای مسائل عمده و افزایش کیفیت حسابرسی یافته است. گوتیرز^۹ و همکاران (۲۰۱۸) نیز نشان دادند که از دید سرمایه‌گذاران، افشای این مسائل به بهبود تصمیم‌گیری آنها کمک شایانی نمی‌کند و در برخی از اوقات کج فهمی نیز به همراه دارد. کارور و ترینکل^{۱۰} (۲۰۱۷) نیز بدین نتیجه رسیدند که استاندارد جدید اثر منفی بر خوانایی گزارشات حسابرسی دارد و تأثیر چندانی بر تصمیمات سرمایه‌گذاری و ارزشیابی شرکت‌ها ندارد. لنوکس^{۱۱} و همکاران (۲۰۲۳) نیز دریافتند که افشای مسائل عمده، اطلاعات جدیدی را به بازار مخابره نمی‌کند. سیگال (۲۰۱۹) و راوتیاینن^{۱۲} و همکاران (۲۰۲۱) نیز نشان دادند که از دیدگاه حسابرسان درج مسائل عمده در گزارش حسابرسی بر کیفیت این

1. Gold & Heilmann
2. Reid
3. Zhang & Shailer
4. Suttipun
5. Seebeck, Kaya
6. Zhai
7. Gold
8. Lin
9. Gutierrez
10. Carver & Trinkle
11. Lennox
12. Rautiainen

گزارشات نمی‌افزاید. سیریس^۱ و همکاران (۲۰۱۸) نیز اثر منفی گزارش مسائل عمده را بر ارزش اطلاعاتی گزارش یافت کرده و معتقد بودند که این مسائل بیشتر سبب گمراهی، سردرگمی و ابهام استفاده‌کنندگان می‌شود. بکاف^۲ و همکاران (۲۰۲۲) معتقدند که افشای مسائل عمده تنها برای استفاده‌کنندگان حرفه‌ای دارای محتوای اطلاعاتی است و منجر به بهبود تصمیم‌گیریشان می‌شود و محتوای خاصی برای غیر حرفه‌ای‌ها ندارد. بعلاوه ایشان افشاهای منفی افشاشده (نظیر کاهش ارزش سرقفلی) را دارای محتوای اطلاعاتی بیشتری نسبت به افشاهای مسائل با اخبار مثبت می‌دانند.

پیامدهای مرتبط با مسئولیت حساب‌برسان

درحالی‌که برخی مطالعات معتقدند که استاندارد جدید سبب افزایش مسئولیت و میزان تلاش حساب‌برسان می‌گردد و از آنجایی که حساب‌برسان دیدی محافظه‌کارانه دارند برای درج چنین مواردی در گزارش تلاش بیشتری در جهت افزایش قابلیت اتکای موارد بیان شده می‌کنند، سایر پژوهش‌ها بیان می‌کنند که نه تنها تفاوتی بین تلاش حساب‌برسان قبل و بعد از این استاندارد وجود نداشته و مواردی که قبلاً نیز در فرآیند حسابرسی انجام می‌شده (ولی درج نمی‌شده) در صورت داشتن اهمیت به عنوان مسائل عمده باید در گزارش حساب‌برسان درج گردند (در نتیجه مسئولیت قانونی حساب‌برسان تغییری نکرده است) بلکه در اکثر موارد حساب‌برسان انگیزه بیشتری برای درج مسائل بیشتر داشته تا از این طریق از بار مسئولیت خود کم کنند. برای نمونه بریسل^۳ و همکاران (۲۰۱۶)، سیریس و همکاران (۲۰۱۸) و لی (۲۰۱۷) الزام استاندارد جدید به افشای مسائل عمده را سبب افزایش مسئولیت قانونی حساب‌برسان، پیچیدگی بیشتر کار حسابرسی و سرانجام کاهش اثربخشی آن می‌دانند و معتقدند که برخلاف هدف اولیه استاندارد در جهت افزایش شفافیت و کیفیت گزارشات، این استاندارد پیامدهای منفی برای حساب‌برسان به همراه دارد. از سوی دیگر، کچلمایر^۴ و همکاران (۲۰۲۰) بیان کردند که حساب‌برسان به دلیل کاهش مسئولیت‌های مورد انتظار آتی انگیزه دارند تعداد مسائل عمده‌ای که در گزارش حسابرسی گسترش یافته افشا

1. Sirois
2. Backof
3. Brasel
4. Kachelmeier

می‌کنند را افزایش دهند تا از این طریق برای تحریف‌های احتمالی شناسایی شده آتی با دادخواهی مواجه نشوند. به عبارت دیگر ایشان اثری به اسم "سلب مسئولیت" یا "پیش‌اطار" را در افشای مسائل عمده مستند کرده‌اند. ووتیچیندان و ایساراورنراوانیچ^۱ (۲۰۲۰) نیز اثر افشای مسائل عمده بر کاهش مسئولیت حسابرسان تایلندی مستند کردند. بریسل و همکاران (۲۰۱۶) بیان می‌کنند که استفاده‌کنندگان تنها زمانی به یک تحریف کشف نشده توسط حسابرس واکنش منفی کمتری نشان می‌دهند که آن مساله در مسائل عمده سال قبل افشا شده باشد. این در حالی است که گیمبر^۲ و همکاران (۲۰۱۶) بیان کردند که افشای مسائل عمده اثری بر مسئولیت حسابرسان نمی‌گذارد.

عوامل مؤثر بر افشای مسائل عمده

پژوهش‌های پیرامون شناسایی عوامل مؤثر بر افشای مسائل عمده حسابرسی، تأثیر عوامل مختلفی را بررسی کرده‌اند. برای نمونه کاماچو - مینانو و همکاران (۲۰۲۳) دریافته‌اند که هر چه شرکت در بحران مالی بیشتری به سر برد، مسائل عمده‌ای که حسابرس در گزارشش اشاره می‌کند بیشتر خواهد بود. کمران و کامپا (۲۰۲۳) نشان دادند که حق‌الزحمه حسابرسی و تاخیر در گزارش حسابرس با تعداد و نوع مسائل عمده افشا شده ارتباط مثبت دارند.

فریرا و موراریس^۳ (۲۰۱۹) نیز ویژگی‌های حسابرس، ویژگی‌های صاحب‌کار و کیفیت ارتباط آنها را بر افشای مسائل عمده اثرگذار دانسته‌اند. شاو^۴ (۲۰۲۰) نیز برخی ویژگی‌های حسابرس نظیر تخصص صنعت، تجربه، جنسیت، و اندازه مؤسسه حسابرسی را در افشای مسائل عمده مؤثر دانسته است. اُرکان^۵ (۲۰۲۱) نیز نشان داد که مؤسسات حسابرسی بزرگ مسائل عمده بیشتری را افشا می‌کنند و هر چه پیچیدگی شرکت صاحب‌کار بیشتر باشد نیز تأثیر مستقیم بر تعداد مسائل عمده

1. Wuttichindanon & Issarawornrawanich
2. Gimbar
3. Ferreira & Morais
4. Shao
5. Özcan

حسابرسی درج شده در گزارش حسابرسان دارد. مهد و ماردینی^۱ (۲۰۲۲) نیز برخی ویژگی‌های شرکت نظیر اهرم، سودآوری، اندازه و نقدینگی شرکت را در افشای مسائل عمده دارای اثر مثبت دانسته‌اند. الشافی^۲ (۲۰۲۳) نیز بیان کرد که وقتی کیفیت گزارشگری مالی شرکت صاحب کار پایین است، انگیزه حسابرسان برای افشای مسائل عمده بیشتر خواهد بود. همچنین ایشان نشان دادند که شرکت‌ها در حسابرسی نخستین تمایل بیشتری به افشای این مسائل دارند. اکسین^۳ و همکاران (۲۰۲۳) نشان دادند که شرکت‌های با تجدید ارائه دوره قبل، شرکت‌های زیانده و بیشتر اهرمی به دلیل ریسک بالاتر مسائل عمده بیشتری دریافت می‌کنند. لینچ^۴ و همکاران (۲۰۲۱) نیز بیان کردند که حسابرسان در برخورد با شرکت‌های دارای مشکل مالیاتی و اجتناب بالا از پرداخت مالیات، تمایل بیشتری به افشای مسائل عمده دارند.

وضعیت حسابرسی در ایران

در ایران به پیروی از نهادهای پیشرو در استانداردهای گذاری، استاندارد حسابرسی ۷۰۱ با عنوان "اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسان مستقل" تصویب و دستورالعمل "تهیه و ارائه گزارش حسابرسان مستقل و بازرسان قانونی نسبت به صورت‌های مالی" توسط سازمان حسابرسی ابلاغ و در مورد صورت‌های مالی که دوره مالی آن از اول فروردین ۱۴۰۱ یا بعد آن شروع می‌شود، لازم‌الاجرا است. مطابق با دستورالعمل مذکور، مسایل عمده حسابرسی مسائلی است که به قضاوت حرفه‌ای حسابرسان، در حسابرسی صورت‌های مالی دوره جاری دارای بیشترین اهمیت بوده‌اند. حسابرسان باید ذکر کنند که چرا مسئله مورد نظر به‌عنوان مسائل عمده حسابرسی تعیین شده و نحوه برخورد با آن چگونه بوده است. حسابرسان مکلف است این مسائل را در بندی جداگانه با استفاده از عنوان فرعی مناسب توصیف کنند. در بند دوم استاندارد ۷۰۱ نیز هدف این استاندارد تقویت پیام‌رسانی گزارش حسابرسان به‌واسطه افزایش در شفافیت آن بیان شده است.

1. Mah'd & Mardini
2. Elshafie
3. Xin
4. Lynch

جدول ۲ تغییرات رخ داده پیرامون گزارش حسابرس را نشان می‌دهد (جعفری نسب کرمانی و ملا نظری، ۱۳۹۷):

جدول ۲. مقایسه گزارش حسابرسی طبق استاندارد قبلی و جدید

گزارش جدید	گزارش قبلی
اظهار نظر	مقدمه
مبانی اظهار نظر	مسئولیت هیئت مدیره
ابهام با اهمیت درباره تداوم فعالیت	مسئولیت حسابرس
مسائل عمده حسابرسی	مبانی اظهار نظر
تأکید بر مطلب خاص	اظهار نظر
سایر بندهای توضیحی	تأکید بر مطلب خاص
سایر اطلاعات	سایر بندهای توضیحی
مسئولیت هیئت مدیره	گزارش درباره سایر الزامات قانونی و مقرراتی
مسئولیت حسابرس	
گزارش درباره سایر الزامات قانونی و مقرراتی	

باتوجه به جدید بودن استاندارد در ایران، پژوهش‌های محدودی پیرامون آن انجام شده که از آن جمله می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

جعفری نسب کرمانی و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی به شناسایی و افشای موضوعات عمده حسابرسی در گزارش حسابرس پرداختند. ایشان دریافته‌اند که از دید حسابرسان ایرانی افشای این موضوعات منجر به افزایش ارزش اطلاعاتی گزارش آنها و بهبود تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان می‌شود. لیکن می‌تواند این خطر را نیز به همراه داشته باشد که منجر به این برداشت نادرست در ذهن استفاده‌کنندگان شود که حسابرس درصدد اظهار نظر جداگانه‌ای نسبت به این موضوعات است. همچنین قضاوتی بودن این موضوعات و افزایش هزینه حسابرسی ممکن است تأثیر منفی بر رابطه حسابرس - صاحب کار داشته باشد. جعفری نسب کرمانی و رحمانی و ملا نظری (۱۳۹۸) در پژوهشی پیرامون کشف چالش‌ها و فرصت‌های گزارش حسابرس در ایران دریافته‌اند که سطح کنونی گزارش حسابرسی در ایران از آنچه استانداردهای حسابرسی الزام ساخته‌اند فاصله بسیار داشته و برای دستیابی به این مطلوب نیازمند افزایش نظارت در حرفه، و اتخاذ راهبردهایی برای افزایش کیفیت گزارشات حسابرسی هستیم.

عباسپور و همکاران (۱۴۰۱) افشای موارد کلیدی در گزارش حسابرسی را در قالب ۳ مقوله (گزارش مطالب خاص، بندهای توضیحی و گزارش تفسیری) و ۶ مؤلفه (گزارش عملکردهای حقوقی، ارجاعات حسابرس، تعدیل اظهارنظر حسابرس، پیشنهاد مربوط به کنترل داخلی، گزارش تفسیری به ارکان راهبری، و گزارش عملکردهای مالیاتی) تفکیک نمودند. مطابق با نتایج ایشان مهم‌ترین و تاثیرگذارترین افشای موارد کلیدی در گزارش حسابرس مربوط به مؤلفه ارائه گزارش عملکردهای مالیاتی در مقوله گزارش مطالب خاص به استفاده‌کنندگان است و کم‌اثرترین آنها مربوط به دو مؤلفه ارجاعات حسابرسی و تعدیل اظهارنظر حسابرس در گزارش بندهای توضیحی و پیشنهاد به ساختار مالی شرکت در مقوله گزارش تفسیری به ارکان راهبری شرکت می‌باشد. 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.

ملکان، کرملو و حاتمی (۱۴۰۱) در بررسی ارتباط چرخش حسابرس و افشای موضوعات کلیدی حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی، دریافتند که بین برخی متغیرهای مرتبط با افشای موضوعات کلیدی در گزارش حسابرس مانند افشای دارایی، افشای بدهی، افشای درآمد، افشای هزینه، تفسیر اطلاعات، تفسیر وضعیت آینده شرکت و تداوم فعالیت با کیفیت گزارشگری مالی ارتباط مثبت معنادار یافتند. کوشان فر و همکاران (۱۴۰۲) نیز نشان دادند مدیرانی که گزارش حسابرسی با موضوعات کلیدی حسابرسی دریافت کرده‌اند، نسبت به مدیرانی که گزارش حسابرسی بدون موضوعات کلیدی حسابرسی بوده است رفتار گزارشگری محافظه کارانه تری را نشان می‌دهند و هنگام پیش‌بینی وجود موضوعات کلیدی حسابرسی تمایل به اتخاذ تصمیمات گزارشگری مالی تهاجمی کاهش می‌یابد. طبق این استدلال پیش‌بینی می‌شود که تأثیر موضوعات کلیدی حسابرسی بر رفتار گزارشگری مالی، هنگام افشای دقیق‌تر موضوعات کلیدی حسابرسی، ضعیف‌تر است. نصیری و زینالی (۱۴۰۲) نیز بین افشای مسائل کلیدی حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی رابطه معکوس یافتند.

سوالات پژوهش

باتوجه به موارد ذکر شده، پژوهش حاضر فاقد فرضیه بوده و دربرگیرنده سؤالات زیر می‌باشد:

"مؤلفه‌های توضیح‌دهنده فرآیند افشای مسائل عمده حسابرسی کدام‌اند؟"

"روابط بین مولفه‌های توضیح‌دهنده چگونه است و منطق زیر بنایی آن‌ها چیست؟"
 "چه مدلی این روابط را تبیین می‌کند؟"

روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از نظر هدف کاربردی و از نظر ماهیت، اکتشافی و از نظر نوع داده‌ها کیفی محسوب می‌شود. روش‌شناسی کیفی مخصوص پژوهش‌هایی است که یافته‌های آنها حاصل داده‌ها و روش‌های آماری کمی نیست. در پژوهش‌های کیفی، داده‌ها به صورت واژگان و جملات هستند. نظریه داده بنیاد به مطالعه فرآیندها می‌پردازد و هدف آن توصیف فرآیند یک پدیده است. در واقع، این روش با جمع‌آوری داده‌ها به شکلی استقرایی به استخراج نظریه پیرامون یک فرآیند می‌پردازد و هدف آن کشف نظریه از داده به طور استقرایی است. به عبارت دیگر، نظریه داده بنیاد یک روش‌شناسی استقرایی کشف نظریه است که این امکان را برای پژوهشگر فراهم می‌آورد تا گزارشی نظری از ویژگی‌های عمومی یک پدیده پرورش دهد. از جهتی، این روش نشان‌دهنده همان عملی است که محققین در هنگام مرور گذشته انجام می‌دهند؛ آن‌ها برای سازگار شدن با داده‌ها، فرضیات جدیدی شکل می‌دهند. در نظریه داده بنیاد محقق وانمود نمی‌کند که فرضیات را پیشاپیش تدوین کرده است (دانایی فرد و امامی، ۱۳۸۶). نظریه داده بنیاد دارای سه جز مفاهیم اولیه، مقوله‌ها و گزاره‌هاست که طی سه مرحله کدگذاری باز، محوری و انتخابی به دست می‌آیند (استراوس و کوربین^۱، ۱۹۹۸). در این پژوهش از ابزار مصاحبه عمیق با خبرگان استفاده می‌شود. خبرگان در برگیرنده خبرگان دانشگاهی، مدیران و شرکای مؤسسات حسابرسی معتمد بورس می‌باشند. دوره زمانی پژوهش سال ۱۴۰۱ را در بر می‌گیرد. روش نمونه‌گیری، گلوله‌برفی است و نمونه‌گیری تا زمانی که به اشباع نظری رسد، ادامه می‌یابد (ایمان، ۱۳۹۱). این پژوهش با مصاحبه از ۲۷ نفر به شرح زیر به اشباع نظری رسیده است. میانگین مدت زمان مصاحبه‌ها ۴۵ دقیقه می‌باشد. با توجه به اینکه مصاحبه عمیق با مصاحبه‌شوندگان انجام شده است، محقق سعی کرده است تا با پرداختن به سؤالات کلی از جهت دادن به مصاحبه‌شوندگان پرهیزد. برخی از سوالات پرسیده شده از مصاحبه‌شوندگان به شرح زیر می‌باشد:

۱. فرآیند افشای مسائل عمده حسابرسی را چگونه ارزیابی می‌کنید؟

۲. چه چالش‌هایی پیش روی افشای این مسائل می‌بینید؟
۳. علل روی آوردن به افشای این مسائل در گزارش حسابرس چه بوده است؟
۴. عوامل موثر بر این فرآیند کدامند؟
۵. چه تفاوت‌هایی بین این افشائیات در ایران و در سطح بین‌الملل می‌بینید؟

جدول ۳. ترکیب مصاحبه‌شوندگان

موقعیت شغلی	تعداد	جنسیت		تحصیلات			سابقه کاری		
		زن	مرد	کارشناسی	کارشناسی ارشد	دکتری	کمتر از ۱۰ سال	۱۰-۲۰ سال	بیشتر از ۲۰ سال
شریک مؤسسه حسابرسی	۷	۱	۶	۲	۳	۲	۱	۴	۲
مدیر مؤسسه حسابرسی	۱۵	۳	۱۲	۵	۸	۲	۳	۸	۴
استاد دانشگاه	۵	۲	۳	۰	۰	۵	۱	۳	۱
جمع	۲۷	۶	۲۱	۷	۱۱	۹	۵	۱۵	۷

یافته‌های پژوهش

جهت مشخص کردن مولفه‌های توضیح‌دهنده اولیه و سپس مقوله‌های اصلی، از کدگذاری باز و در گام بعدی برای تعیین روابط بین مقوله‌ها از کدگذاری محوری و در نهایت از کدگذاری گزینشی برای تبیین مدلی جامع پیرامون فرآیند افشای موضوعات کلیدی حسابرسی استفاده می‌شود (دانایی فرد و امامی، ۱۳۸۶).

پس از پایان هر مصاحبه، متن مصاحبه بررسی شده و مفاهیم اولیه از درون آن استخراج شده‌اند. این رویه بعد از انجام هر مصاحبه تا رسیدن به اشباع نظری (بعد از پایان مصاحبه بیست و هفتم) ادامه داشت. اشباع نظری موقعیتی است که بنا بر قضاوت محقق، دیگر مؤلفه جدیدی در مصاحبه‌ها یافت نشده و ادامه‌دادن مصاحبه ضرورت نداشته و منجر به تولید دانش بیشتر در آن حوزه نمی‌شود (ایمان، ۱۳۹۱). در این پژوهش پس از ۲۷ مصاحبه اشباع نظری حاصل شده و پاسخ مصاحبه‌شوندگان مشابه گردیده و مقوله جدیدی تولید نشده است. در مجموع ۲۷ مصاحبه، ۷۴ مفهوم به شرح جدول ۱ استخراج گردیده است.

برای نمونه، نحوه کدگذاری باز یک مورد از نقل قول‌های مصاحبه‌شوندگان به شرح زیر است:

"یکی از چالش‌های پیش روی اجرای استاندارد جدید در ایران سطح دانش افراد درگیر در آن اعم از حساب‌برسان، صاحب‌کاران و حتی استفاده‌کنندگانی که دانش حساب‌برس، صاحب‌کار و استفاده‌کننده است که از گزارشات برای تصمیم‌گیری استفاده می‌کنند. بعلاوه، گزارش مسائل کلیدی حسابرسی ضمن افزایش مسئولیت قانونی حساب‌برسان، مسئولیت قانونی، سبب صرف زمان بیشتر طولانی‌تر شدن فرآیند حسابرسی و افزایش هزینه افزایش هزینه حسابرسی می‌گردد. این در حالی است که مؤسسات حسابرسی با مقاومت صاحب‌کاران، مقاومت صاحب‌کار، برای گزارش این مسائل و بالابردن حق‌الزحمه حسابرسی، افزایش حق‌الزحمه نیز روبرو هستند و در نتیجه برای تداوم روابط با صاحب‌کاران، روابط آتی حساب‌برس - صاحب‌کار، خودشان نیز در مقابل انجام این مهم مقاومت، مقاومت حساب‌برس، خواهند کرد."

پس از تشکیل مفاهیم اولیه، تلاش برای تشکیل مقوله‌ها صورت گرفت. در این مرحله، محقق با مراجعه به مفاهیم اولیه اقدام به دسته‌بندی آنها در قالب مقوله‌ها بر اساس شباهت آنها است. از این رو هر مقوله دربرگیرنده چندین مفهوم اولیه با ماهیت مشابه و نزدیک به هم است. به عبارت دیگر، هر مقوله در سطح بالاتری و انتزاعی‌تر از مفاهیم اولیه قرار دارد و از ترکیب یا کنار هم قراردادن مفاهیم به دست می‌آید. به عبارتی، از قرارگرفتن چند مفهوم نزدیک به هم یک طبقه یا مقوله به دست می‌آید. برای شکل‌گیری مقوله‌ها از فرآیند تحلیل مقایسه‌ای برای یافتن شباهت‌ها و تفاوت‌ها استفاده می‌شود.

جدول زیر مقوله‌های به دست آمده در نتیجه کدگذاری باز توسط محقق را نشان می‌دهد:

جدول ۴. مفاهیم اولیه و مقوله‌های به دست آمده در کدگذاری باز

تعداد دفعات تکرار	مفاهیم اولیه	مقوله
۲۰	الزام استاندارد جدید گزارش حساب‌برس	الزامات قانونی
۱۸	همگامی با تغییرات و استانداردهای جدید بین‌المللی	
۱۹	بهبود محتوای اطلاعاتی گزارش حساب‌برس	افزایش محتوای اطلاعاتی گزارش حساب‌برس
۲۱	اندازه مؤسسه حسابرسی	ویژگی‌های حساب‌برس

تعداد دفعات تکرار	مفاهیم اولیه	مقوله	
۱۵	شهرت مؤسسه حسابرسی		
۲۲	استقلال حسابرس		
۵	اخلاق مداری حسابرس		
۱۴	سطح دانش حسابرس		
۶	سطح مقاومت حسابرس		
۱۲	تخصص حسابرس در صنعت		
۱۸	سطح دانش		ویژگی های صاحب کار
۳	قدرت سیاسی		
۱۷	وضعیت مالی		
۱۷	ریسک		
۱۰	نوع صنعت		
۱۵	عملکرد		
۳	اندازه		
۳	ذی نفعان		
۱۱	سطح مقاومت		
۴	اخلاق مداری		
۷	حاکمیت شرکتی		
۲۰	کیفیت گزارش حسابرسی	پیامدهای گزارشگری	
۱۷	ریسک گزارشگری به دلیل قضاوتی شدن بیشتر		
۱۵	کاهش فاصله انتظاراتی	پیامدهای خارجی	
۱۶	کاهش فاصله اطلاعاتی		
۱۲	درک فرآیند حسابرسی		
۱۶	سوء برداشت از اظهار نظر نهایی		
۱۸	ارزیابی وضعیت شرکت		
۲۲	تصمیم گیری و پیش بینی		
۲۰	اعتماد به حرفه		
۲۱	روابط آتی حسابرس - صاحب کار	پیامدهای داخلی	
۱۳	روابط حسابرس - کمیته حسابرسی		
۲۳	مسئولیت حسابرس و کمیته حسابرسی		
۱۷	ریسک حسابرسی		
۱۸	طولانی تر شدن فرآیند حسابرسی و صدور گزارش نهایی		
۱۶	افزایش هزینه های حسابرسی		
۱۱	برآورد ریسک حسابرسی های آتی		

تعداد دفعات تکرار	مفاهیم اولیه	مقوله
۱۴	افزایش حق الزحمه قراردادهای حسابرسان - صاحب کار	ویژگی‌های کار
۸	کمک به حسابرسان جدید	
۱۱	فشار زمانی	
۱۰	دوره تصدی	
۱۱	حسابرسی نخستین یا بعدی	
۴	بدنه‌های نظارتی دیگر	
۹	پیچیدگی	
۲	وضعیت رتبه‌بندی	
۵	میزان قضاوت یا برآورد	
۴	نوع مسئله عمده	
۵	نوع حساب	
۸	نوع اظهار نظر نهایی	
۹	کیفیت گزارشگری	
۳	سطح محافظه کاری	
۷	گزارش حسابرسی سال قبل	
۶	احتمال کنترل کیفی پرونده کاری	
۲	کیفیت گزارشات سال قبل	
۱۵	بررسی مسائل عمده سال قبل	
۲۴	شناسایی تنگناها و نقاط چالش‌برانگیز در حسابرسی فعلی	راهبردهای اطلاعاتی
۲۰	درج مهم‌ترین موضوعات و نحوه برخورد حسابرسان با این چالش‌ها در گزارش حسابرسی	
۱۰	تبادل اطلاعات دانشی با ارکان راهبری صاحب کار	راهبردهای حرفه‌ای
۲۰	اطلاع‌رسانی به ارکان راهبری صاحب کار	
۱۸	قوانین مرتبط با تشکیل مؤسسات	
۱۹	کنترل کیفی مؤسسات	
۲۵	انتشار رهنمودها و دستورالعمل‌های لازم	
۱۶	استانداردسازی انواع و طبقات مسائل عمده و نحوه برخورد با آنها	
۲۷	برگزاری کارگاه‌های آموزشی	
۲۰	آگاهی بخشی اجتماعی	
۱۵	در اختیار گذاشتن نمونه تجربیات کشورهای پیشرو در این زمینه	وضعیت حرفه
۲۷	سطح آموزش	
۲۵	سطح نظارت	
۱۱	ضمانت اجرایی	

مقوله	مفاهیم اولیه	تعداد دفعات تکرار
	بازار حسابرسی	۱۲
وضعیت استانداردهای حسابداری	دقت استانداردهای حسابداری	۴
	پیچیدگی استاندارد	۳
	زمان تصویب یا تجدید استاندارد	۵
وضعیت استفاده کنندگان	سطح دانش	۲۷

در گام بعدی برای تعیین روابط بین مقوله‌های اصلی یافت شده، از کدگذاری محوری بهره گرفته می‌شود. این کدگذاری، مقوله‌ها را به شکل یک شبکه ارتباطی به یکدیگر مرتبط می‌سازد. در این گام، نوع مقوله‌ها اعم از مقوله محوری، شرایط علی، شرایط مداخله‌گر، شرایط بستر، راهبردها و پیامدها مشخص می‌شوند (دانایی فرد و امامی، ۱۳۸۶، استراوس و کوربین، ۱۹۹۸). از بین مقوله‌های مستخرج شده، "افشای موضوعات کلیدی" به‌عنوان مقوله محوری و قلب مدل پژوهش شناخته شده است؛ زیرا ردپای آن در اغلب داده‌ها یافت می‌شود و دیگر مقوله‌ها با آن مرتبط هستند. جدول زیر نشان‌دهنده نوع مقوله‌ها در نتیجه کدگذاری محوری است:

جدول ۵. نوع مقوله‌ها در نتیجه کدگذاری محوری

نوع/سطح مقوله	مقوله
شرایط علی	افزایش محتوای اطلاعاتی گزارش حسابرس الزامات قانونی
شرایط بستر	وضعیت حرفه وضعیت استانداردهای حسابداری وضعیت استفاده کنندگان
شرایط مداخله‌گر	ویژگی‌های حسابرس ویژگی‌های صاحب کار ویژگی‌های کار حسابرسی
پیامدها	پیامدهای داخلی پیامدهای خارجی پیامدهای گزارشگری
راهبردها	راهبردهای اطلاعاتی راهبردهای گزارشگری راهبردهای آموزشی

کدگذاری انتخابی مرحله اصلی نظریه داده‌بنیاد است. در این مرحله، محقق بر اساس نتایجی که در کدگذاری باز و محوری به دست آمده، اقدام به نظریه‌پردازی می‌کند. بنا به نظر استراوس و کوربین (۱۹۹۸) نظریه در این مرحله می‌تواند به سه شکل روایت، نمودار و مجموعه‌ای از گزاره‌ها (فرضیات) بیان شود. روایت فرایند افشای مسائل عمده حسابرسی به شرح زیر است:

عوامل اصلی روی آوردن به گزارش مسائل عمده حسابرسی در ایران عبارت‌اند از تمایل حرفه به همگام‌شدن با تحولات جهانی در حوزه گزارشگری این مسائل و تلاش برای افزایش محتوای اطلاعاتی گزارش حسابرسی در ایران. این امر منجر به انتشار دستورالعمل جدید تهیه گزارش حسابرسی از سوی سازمان حسابرسی و الزام آن از ابتدای ۱۴۰۱ گردید و مؤسسات نیز باید برای اجرای این وظیفه قانونی این مهم را در دستور کار خود قرار دهند. مقوله محوری در این داستان افشای مسائل عمده حسابرسی است که این مهم نیازمند ایجاد زیرساخت‌ها و بسترهای لازم از سوی حرفه حسابرسی است که می‌توان از آن جمله به وضعیت حرفه و استفاده‌کنندگان از گزارش حسابرسی اشاره نمود. متأسفانه، محیط و بستر لازم برای این مهم هنوز فراهم نشده است؛ زیرا مطابق با نظر مصاحبه‌شوندگان پژوهش، استفاده‌کنندگان از گزارش حسابرسی آگاهی و دانش لازم پیرامون این مسائل را ندارند. بسیاری از آنها برداشت درستی از افشای این مسائل و هدف آنها ندارند که ممکن است آنها را در تصمیم‌گیری دچار اشتباه کند. بعلاوه، بسترهای لازم دیگر نیز از سوی حرفه فراهم نشده است برای نمونه سطح آموزش در حرفه مناسب نبوده و نظارت و ضمانت اجرایی لازم برای اجرای صحیح استاندارد جدید هنوز فراهم نیست که این شرایط ممکن است بر اجرای راهبردها در این زمینه اثر منفی بگذارد. بازار حسابرسی ایران نیز مهبای این استاندارد و افزایش مسئولیت حسابرسان نیست. تعداد مؤسسات کوچک و ضعیف در این بازار زیاد بوده و تعداد مؤسسات بزرگ به تعداد انگشتان یک‌دست نمی‌رسد. این بازار غیرمتمرکز باید در جهت تقویت مؤسسات اصلاح گردد. علاوه بر این وضعیت استانداردهای حسابداری موجود نیز بستری است که بر این فرآیند اثرگذار است. هر چه دقت استانداردهای حسابداری کمتر باشد و استانداردها بیشتر اصول محور باشد و حالت کلی و ساده داشته باشند، دست مدیریت برای انجام برآورد و قضاوت بازتر است و کار حسابرسان سخت‌تر. در این حالت به دلیل نامشخص بودن پیامدهای آتی، معمولاً حسابرسان تمایل کمتری به افشا دارند. بعلاوه، معمولاً استانداردهایی که جدیداً تصویب یا به طور اساسی تجدیدنظر شده‌اند به دلیل جدید بودن، از پیچیدگی بیشتری برخوردارند و احتمال افشا به‌عنوان مسائل عمده را دارند.

راهبردهایی که مؤسسات حسابرسی باید در پیش بگیرند عبارت است از بررسی مسائل عمده سال قبل (باهدف تمرکز بهتر بر موارد چالش برانگیزتر و توجه به رفع یا عدم رفع موارد در سال جاری)، شناسایی تنگناها و عمده ترین مسائل در انجام هر حسابرسی جاری و درج مناسب آنها و نحوه برخوردشان در گزارش حسابرس و اطلاع رسانی به ارکان راهبری شرکت. ضمناً مؤسسات باید حین انجام حسابرسی با ارکان راهبری شرکت تبادل دانش داشته و ایشان را از محتوا و مفهوم این مسائل آگاه ساخته تا ایشان ضمن درک علت و هدف این افشائیات، توجه ویژه‌ای به آنها داشته باشند. همچنین حرفه حسابرسی نیز باید راهبردهایی پیرامون افشای این مسائل ارائه نماید. حرفه باید جهت آگاهی بخشی اجتماعی اعم از مؤسسات، صاحب کاران و عموم استفاده کنندگان، رهنمودها و دستورالعمل‌های لازم را منتشر نماید، کارگاه‌های آموزشی برگزار کند و نمونه تجربیات کشورهای پیشرو در این زمینه را جهت استفاده عمومی در اختیار گذارد. بعلاوه، مصاحبه شوندگان معتقد بودن که هر چه شیوه گزارش این مسائل استانداردتر شود جرات حسابرسان برای چنین افشایی افزایش می‌یابد. در ضمن، حرفه باید برای تقویت مؤسسات و دادن جرات و استقلال بیشتر به آنها در چانه زنی با مدیر جهت افشای مسائل عمده تدابیری بیندیشد. برای نمونه می‌توان به تجدیدنظر در قوانین موجود جهت تشکیل موسساتی قدرتمندتر و بزرگ‌تر یا ادغام مؤسسات کوچک‌تر یا ضعیف‌تر و تشدید کنترل کیفی و سازو کارهای مؤثر تر برای نظارت بر آنها.

برخی ویژگی‌ها در اجرای راهبردهای فوق دخالت دارند. از آن جمله می‌توان به ویژگی‌های حسابرس، صاحب کار و کار حسابرسی اشاره نمود. از ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی می‌توان به اندازه، استقلال، اخلاق‌مداری، سطح دانش، و تخصص اشاره کرد. مطابق با نظر مصاحبه شوندگان، معمولاً در مؤسسات بزرگ‌تر به دلیل تبادل بیشتر اطلاعات، تخصص بیشتر و دانش بهتری پیرامون مسائل جدید من جمله افشای مسائل عمده وجود دارد و سطح مقاومت در مقابل اجرای استانداردهای جدید کمتر است. همچنین این مؤسسات به دلیل داشتن شهرت و استقلال بیشتر، وابستگی کمتری به صاحب کار داشته و احتمالاً در افشای مسائل عمده دست بازتری دارند. در مؤسسات حسابرسی که ارزش‌های اخلاقی حکمفرماست معمولاً تلاش بیشتری برای اجرای درست مسئولیت‌های قانونی حسابرس دیده می‌شود. از ویژگی‌های صاحب کار که بر افشای مسائل عمده اثرگذار است می‌توان به قدرت سیاسی، وضعیت مالی، ریسک، نوع صنعت، عملکرد، اندازه، ذی‌نفعان، سطح دانش ارکان راهبری، سطح مقاومت،

اخلاق‌مداری و حاکمیت شرکتی آن اشاره نمود. صاحبکارانی که قدرت سیاسی دارند معمولاً در تقابل با مؤسسات جهت عدم افشای مسائل عمده موفق‌تر هستند. مؤسسات معمولاً در برخورد با شرکت‌هایی که وضع مالی خوب داشته و سودآور هستند و از ریسک پایین‌تری برخوردارند، تمایل کمتری به افشای این مسائل دارند. صاحبکارانی که در صنایع خاص و پیچیده فعالیت دارند احتمال بیشتری به دریافت این مسائل در گزارش حساب‌برشان دارند. اندازه و سن شرکت نیز بر گزارش مسائل عمده اثرگذار است به گونه‌ای که معمولاً مؤسسات در برخورد با شرکت‌های کوچک‌تر با ذی‌نفعان کمتر، انگیزه بیشتری برای چنین افشاهایی دارند. لیکن هر چه صاحب‌کار بزرگ‌تر باشد از قدرت چانه‌زنی و نفوذ و فشار بیشتری بر حساب‌برس برخوردار است. هر چه سطح دانش ارکان راهبری بیشتر باشد معمولاً به دلیل داشتن اطلاعات بروزتر، مقاومت کمتری در مقابل افشای این مسائل در گزارش حساب‌برسی دارند. اخلاق‌مداری و کیفیت حاکمیت شرکتی صاحب‌کار نیز اثر مشابهی بر این موضوع دارند. صاحب‌کاران اخلاق‌مدار و صاحبکارانی که از حاکمیت شرکتی مطلوب‌تری برخوردارند پذیرش سریع‌تری دارند. بعلاوه، ویژگی‌های هر کار حساب‌برسی نیز بر راهبردها اثر دارد. برای نمونه فشار زمانی بیشتر در کار حساب‌برسی معمولاً اثر منفی بر افشای مسائل عمده حساب‌برسی دارد؛ زیرا افشای این مسائل، مذاکرات بین حساب‌برس و صاحب‌کار را طولانی‌تر و فشار زمانی بیشتری بر حساب‌برسان اعمال می‌کند. دوره تصدی حساب‌برس نیز یک عامل مداخله‌گر بر این فرآیند است به طوری که هر چه شناخت کمتر از صاحب‌کار مسائل کمتری افشا می‌کند. از طرف دیگر، ایشان ممکن است به دلیل استقلال بیشتر مسائل بیشتری گزارش کنند. البته برخی از مصاحبه‌شوندگان نیز دوره تصدی بالا را نیز تهدیدی بر این افشا در برخی مؤسسات می‌دانند و معتقدند روابط طولانی‌تر سبب کاهش استقلال شده و بر افشای صادقانه مسائل عمده در گزارش اثر منفی دارد. این در حالی است که هر چه دوره تصدی بیشتر باشد شناخت از صاحب‌کار بیشتر شده و ممکن است مسائل بیشتری افشا شود. بعلاوه، اگر حساب‌برس در چهارمین سال حساب‌برسی شرکت بوده و می‌داند که در سال بعد صاحب‌کار باید مؤسسه دیگری را برای حساب‌برسی انتخاب کند معمولاً تمایل بیشتری به افشای این مسائل در گزارش خود دارد. نوع اظهارنظر حساب‌برس و کیفیت گزارشگری مالی نیز در این فرآیند مداخله‌کننده هستند بدین معنا که معمولاً اگر اظهارنظر نهایی حساب‌برس در سال جاری غیر مقبول باشد، وی تمایل بیشتری به افشای مسائل عمده دارد (در مقایسه با زمانی

که اظهار نظر نهایی مقبول است). بعلاوه، هر چه حسابرس کیفیت گزارشات صاحب کار و یا سطح محافظه کاری آن را بالاتر ارزیابی کند احتمال افشای مسائل عمده در گزارش مربوط به آن کمتر است؛ زیرا ریسک کمتری خواهد داشت. گزارش حسابرسی سال قبل نیز بر افشای مسائل عمده امسال اثرگذار است؛ زیرا معمولاً مسائل عمده اساسی ذکر شده در سال قبل در سال جاری نیز با احتمال زیاد وجود داشته و چون در سال قبل گزارش شده‌اند، حسابرس سال جاری نیز جرات بیشتری برای افشای مجدد آنها دارد. بنا به نظر مصاحبه‌شوندگان نیز، مؤسسات در مورد پرونده‌هایی که ارقام پایین دارند و احتمال بررسی آنها در کنترل کیفی وجود ندارد معمولاً جرات بیشتری به چنین افشاهایی دارند. بعلاوه، برخی از صنایع از پیچیدگی‌های بیشتری برخوردارند که احتمال افشای مسائل عمده بیشتر را افزایش می‌دهد برای نمونه صنایع مالی. از طرفی هم اگر صاحب کار در صنعتی فعالیت نماید که بدنه‌های نظارتی دیگری بر کارش نظارت دارند، حسابرس مسئولیت کمتری بر دوش خود احساس می‌کند و تمایل کمتری به افشای مسائل عمده خواهد داشت. همچنین در صنایعی که صاحب کاران در آن رتبه‌بندی می‌شوند وضعیت مشابهی پیش‌بینی می‌شود.

در نهایت برخی از مصاحبه‌شوندگان بیان داشتند که افشای برخی مسائل عمده راحت‌تر از برخی دیگر است. به نظر ایشان مسائل عمده‌ای که حالت کلی داشته و در سطح واحد تجاری است (برای نمونه کنترل داخلی) از آنجا که بر کل واحد تجاری اثرگذار است، مسئولیت بیشتری را متوجه حسابرس ساخته و چالش کمتری بر سر افشای مسائل عمده در سطح حساب وجود دارد. البته افشای مسائل عمده در سطح حساب نیز از حسابی به حساب دیگر متفاوت است و تمایل به چنین افشاهایی در حساب‌هایی که میزان قضاوت و برآورد بیشتری می‌طلبد بیشتر است (مانند بدهی‌های احتمالی یا آزمون کاهش ارزش سرقفلی).

در نهایت اجرای استاندارد جدید و افشای مسائل عمده حسابرسی پیامدهایی را به همراه دارد. پیامدهای داخلی که به مؤسسه حسابرسی و شرکت صاحب کار بر می‌گردد عبارتند از: اثر بر مسئولیت قانونی و ریسک پیش روی مؤسسات حسابرسی. در حالیکه اغلب مصاحبه‌شوندگان معتقد بودند که این استاندارد مسئولیت و ریسک پیش روی مؤسسات را افزایش می‌دهد، برخی معتقد بودند که مؤسسات می‌توانند از این ابزار استفاده و با افشای این مسائل از بار مسئولیت و ریسک آتی خود بکاهند. طولانی‌تر شدن و زمانبر شدن فرآیند حسابرسی برای شناسایی این مسائل و برخورد مناسب با آن و مذاکره طولانی‌تر با صاحب کار و تعاملات بیشتر با کمیته

حسابرسی و در نتیجه، افزایش هزینه‌های حسابرسی، افزایش حق‌الزحمه‌های حسابرسی به دلیل نیاز به تلاش بیشتر و افزایش هزینه‌های کار حسابرسی از دیگر پیامدهای داخلی این الزامات است. چالش بیشتر با صاحب‌کار برای افشای این مسائل و افزایش حق‌الزحمه حسابرسی و در نتیجه روابط سخت‌تر با صاحب‌کار نیز پیامد دیگر آن است. چنین افشاهایی به برآورد ریسک حسابرسی‌های بعدی به دلیل شناسایی نقاط عمده کمک کرده و در نهایت راهگشای حسابرسی‌های بعدی خواهند بود. این فرآیند بر خروجی کار یعنی گزارشات مالی حسابرسی شده نیز اثرگذار است به گونه‌ای که برخی از مصاحبه‌شوندگان معتقدند که در حالیکه قضاوتی‌تر شدن کار حسابرسی و شناسایی مسائل عمده سبب افزایش ریسک این گزارشات می‌شود، برخی دیگر معتقدند که تلاش بیشتر حسابرسان برای شناسایی آنها و برخورد مناسب و اطلاع‌رسانی آنها سبب افزایش کیفیت گزارشات می‌گردد. مصاحبه‌شوندگان افشای این مسائل را سبب کاهش فاصله انتظارتی و اطلاعاتی بین حسابرس و استفاده‌کنندگان به‌واسطه درک بهتر فرآیند حسابرسی دانسته‌اند. از سوی دیگر برخی دیگر از مصاحبه‌شوندگان نیز معتقدند که اگر بسترهای لازم (علی‌الخصوص آموزش استفاده‌کنندگان گزارش) فراهم نشود، نه تنها پیامد مطلوبی حاصل نمی‌شود؛ بلکه این اطلاعات اضافی سبب سردرگمی بیشتر و سوءبرداشت استفاده‌کنندگان از گزارش حسابرسی می‌شود و ممکن است توجه و تمرکز آنها بر بند اظهارنظر نهایی را تحت تأثیر قرار داده و هر مسئله عمده گزارش شده را دلیلی برای مشکل داشتن شرکت یا آنرا در حکم اظهار نظر غیر مقبول حسابرس تلقی کنند و بدین ترتیب در تصمیم‌گیری دچار اشتباه شوند و اعتماد خود را به حرفه از دست دهند. لیکن در صورت فراهم شدن بسترهای لازم، افشای این مسائل به بهبود ارزیابی وضعیت شرکت و به تبع آن بهبود تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان و اعتماد به حرفه می‌شود.

در نهایت برای اعتبار سنجی مدل استخراجی پژوهش، مطابق با مشایخی و همکاران (۱۳۹۲) از شاخص مقبولیت که کوربین و استراوس (۲۰۱۵) استفاده می‌شود. مقبولیت بیانگر این است که یافته‌های پژوهش چقدر در انعکاس تجارب مشارکت‌کنندگان، محقق و خواننده در رابطه با پدیده مورد مطالعه موثق است. برای ارزیابی کیفیت پژوهش‌های انجام شده با نظریه برخاسته از داده‌ها، ایشان شاخص‌های زیر را برای سنجش مقبولیت ارائه کرده‌اند:

اجماع داده‌ها یعنی استفاده از منابع چندگانه داده‌ها. در این پژوهش از دیدگاه‌های گروه‌های مختلفی از افراد نظیر مدیران و شرکای مؤسسات حسابرسی و خبرگان دانشگاهی که بیشتر درگیر

و آشنا با موضوع هستند، استفاده شد. کنترل اعضا تکنیکی است که بدان وسیله محقق مفروضات خود را با یک یا چند نفر از افراد مطلع تحت بررسی کنترل می‌کند. این تکنیک قلب شاخص مقبولیت محسوب می‌گردد و جهت تایید تفاسیر پژوهشگر انجام می‌شود. در این پژوهش، بدین منظور نظریه پدیدار شده به ۳ نفر از خبرگان و مشارکت کنندگان قبلی، مجدداً ارائه و نظریات تکمیلی آنها دریافت و در مدل اعمال گردید.

بحث و نتیجه گیری

بعد از وقوع رسوایی های مالی بین المللی، بحران مالی جهانی، پیچیدگی محیط های کسب و کار و ... استاندارد گذاران حرفه حسابرسی در پاسخ به تقاضای افزایش یافته برای بهبود گزارشات حسابرسان، افشای مسائل عمده حسابرسی را در این گزارش، با امید به افزایش کیفیت و محتوای اطلاعاتی آن، الزام نموده اند. مسائل عمده حسابرسی مسائل چالش بر انگیزی هستند که نقش حیاتی در فرآیند حسابرسی داشته اند. در ایران نیز مطابق با دستورالعمل "تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی نسبت به صورت های مالی"، افشای مسائل عمده در حسابرسی صورت های مالی که دوره مالی آن از اول فروردین ۱۴۰۱ یا بعد آن شروع می شود، الزام شده است، لیکن دستیابی به این مهم به صورت مطلوب نیازمند طی کردن فرآیندی زمانبر است. هدف این پژوهش استخراج نظریه توصیف کننده این فرآیند به روش نظریه داده بنیاد و با مصاحبه عمیق با خبرگان است. بدین منظور، ۲۷ مصاحبه با برخی از خبرگان (شامل شرکا و مدیران مؤسسات حسابرسی و اساتید دانشگاهی) صورت گرفت و طی کدگذاری باز ۷۴ مفهوم شناسایی که در قالب ۱۴ مقوله دسته بندی گردیدند. در کدگذاری محوری، افشای مسائل عمده حسابرسی به عنوان مقوله محوری تعیین شد. در نهایت با کدگذاری انتخابی، نظریه توصیف کننده این فرآیند روایت گردید.

مطابق با یافته ها، افشای مسائل عمده حسابرسی در هر سال نیازمند راهبردهایی نظیر مراجعه به مسائل افشا شده سال قبل، شناسایی مسائل سال جاری با بررسی تغییرات سال جاری، افشای مسائل و نحوه برخورد با آنها در گزارش حسابرسی و اطلاع رسانی به ارکان راهبری صاحب کار است. این راهبردها نیازمند فراهم نمودن بسترهای لازم از آن جمله بهبود وضعیت حرفه (بازار حسابرسی، سطح آموزش، نظارت و ضمانت اجرایی) و سطح دانش استفاده کنندگان گزارش حسابرسی و بهبود دقت استانداردهای حسابداری است. این یافته با یافته های جعفری نسب

کرمانی و همکاران (۱۳۹۸) و جعفری نسب کرمانی و رحمانی و ملانظری (۱۳۹۸) سازگار است. برخی عوامل نیز در نحوه اجرای راهبردهای مذکور دخالت دارند، برای نمونه ویژگی‌های شرکت صاحب کار، مؤسسه حسابرسی و ویژگی‌های مرتبط با کار حسابرسی. پیامدهای این افشا شامل اثر بر کیفیت گزارش حسابرس و محتوای اطلاعاتی و سطح قضاوتی آن، اثر بر مسئولیت حسابرسان، ریسک حسابرسی، برآورد ریسک‌های مرتبط با صاحب کار، اثر بر روابط آتی حسابرس با صاحب کار و کمیته حسابرسی، اثر بر هزینه‌های حسابرسی و به تبع آن حق‌الزحمه حسابرسی می‌باشد. این نتایج با پژوهش‌های کاماچو - مینانو و همکاران (۲۰۲۳)، کمران و کامپا (۲۰۲۳)، الشافی (۲۰۲۳)، اکسین و همکاران (۲۰۲۳)، سوتیون (۲۰۲۱)، سبیک و کایا (۲۰۲۳) و ژای و همکاران (۲۰۲۱)، سیگال (۲۰۱۹) و سیریس و همکاران (۲۰۱۸) مطابقت دارد. در نهایت، افشای مسائل عمده حسابرسی، پیامدهای اجتماعی نیز دارد و بر قدرت ارزیابی استفاده‌کنندگان و تصمیم‌گیری آنها تأثیر گذاشته و باتوجه به اثری که در این زمینه دارد در نهایت بر اعتماد عمومی به حرفه حسابرسی اثرگذار خواهد بود.

باتوجه به نتایج به‌دست‌آمده به سیاستگذاران حرفه حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی پیشنهاد می‌شود تا با ایجاد آگاهی اجتماعی از طریق برگزاری کلاسهای آموزشی، سمینارها و انتشار رهنمودها و دستورالعمل‌ها و نمونه مسائل عمده و با استانداردسازی و تدقیق آنها از یک سو و تجدیدنظر در برخی قوانین مرتبط با بازار کار حسابرسی (برای نمونه قوانین تشکیل مؤسسات حسابرسی در جهت بزرگ‌تر شدن و ادغام آنها باهدف تقویت قوای آنها در مقابل صاحب کاران) از سوی دیگر به مؤسسات حسابرسی در اجرای راهبردهای لازم جهت افشای مسائل عمده کمک نماید.

بعلاوه، پیشنهاد می‌شود تا در پژوهش کیفی دیگری، مفید بودن افشاهای جدید از منظر ذینفعان دیگر این فرآیند (برای نمونه، استفاده کنندگان، مدیران شرکتهای ...) بررسی شود تا نظریه جامعی که منجر به شناخت همه ابعاد پنهان این فرآیند می‌شود حاصل آید.

مشابه با کلیه پژوهش‌های کیفی، این پژوهش نیز با محدودیت مرتبط با تفسیر یافته‌ها مواجه است، بدان معنا که محقق نقشی اجتناب‌ناپذیر در استخراج مفاهیم و مقوله‌ها و تفسیر داده‌ها دارد و همواره امکان تأثیر گذاری پیش فرض‌ها و دانسته‌ها و ویژگی‌های محقق بر نتیجه پژوهش وجود دارد لیکن تعمیم یافته‌ها با محدودیت مواجه است.

ملاحظات اخلاقی

حامی مالی: مقاله حامی مالی ندارد.
مشارکت نویسندگان: تمام نویسندگان در آماده‌سازی مقاله مشارکت داشته‌اند.
تعارض منافع: بنا بر اظهار نویسندگان در این مقاله هیچ‌گونه تعارض منافی وجود ندارد.
تعهد کپی‌رایت: طبق تعهد نویسندگان حق کپی‌رایت رعایت شده‌است.



منابع

- ایمان، محمد تقی. (۱۳۹۱). روش شناسی تحقیقات کیفی، انتشارات سبحان، چاپ اول.
- دانایی فرد، حسن و امامی، مجتبی. (۱۳۸۶). استراتژی‌های پژوهش کیفی: تاملی بر نظریه پردازی داده بنیاد، اندیشه مدیریت راهبردی، ۱ (۲): ۶۹-۹۷.
- سازمان حسابرسی. (۱۴۰۱). استاندارد حسابرسی ۷۰۱.
- سازمان حسابرسی. (۱۴۰۱). دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی نسبت به صورت‌های مالی.
- جعفری نسب کرمانی، ندا و ملانظری، مهناز. (۱۳۹۸). گزارش کنونی و جدید حسابرس: دیدگاه حسابرسان ایرانی، پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۷ (۲۸): ۹۵-۱۱۶.
- جعفری نسب کرمانی، ندا؛ رحمانی، علی و ملانظری، مهناز. (۱۳۹۸). چالش‌ها و فرصت‌های تغییر گزارش حسابرس در ایران، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۶ (۳): ۳۴۸-۳۷۰.
- جعفری نسب کرمانی، ندا؛ رحمانی، علی و ملانظری، مهناز، عزیز خانی، مسعود و بزرگ اصل، موسی. (۱۳۹۸). شناسایی و افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرس: دیدگاه حسابرسان ایرانی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۸ (۲۹): ۲۲۹-۲۴۲.
- عباسپور ثانی، امیر؛ حاجی‌ها، زهره؛ حجازی، رضوان و نجفی مقدم، علی. (۱۴۰۱). واکاوی تأثیر افشای موارد کلیدی گزارش حسابرسی بر کاهش عدم موفقیت کسب و کار شرکت‌های بازار سرمایه، دانش حسابداری مالی، ۹ (۴): ۲۱۹-۲۵۰.
- کوشان فر، فروزنده؛ گل چین، زهرا و میرزایی، مریم. (۱۴۰۲). موضوعات کلیدی حسابرسی و رفتار گزارشگری مالی. حسابداری و فناوری‌های نوین، ۴ (۵): ۵۵-۷۷.
- مشایخی، بیتا، مهرانی؛ کاوه، رحمانی، علی و مداحی، آزاده. (۱۳۹۲). تدوین مدل کیفیت حسابرسی. فصلنامه بورس اوراق بهادار، ۲۳ (۶): ۱۰۳-۱۳۷.
- ملکان، محدثه؛ کرملو، میثم و حاتمی، علی. (۱۴۰۱). بررسی ارتباط چرخش حسابرس و افشای موضوعات کلیدی حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. نهمین کنفرانس بین‌المللی مدیریت، حسابداری و توسعه اقتصادی، تفلیس، گرجستان.
- نصیری، محمد و زینالی، معصومه. (۱۴۰۲). رابطه چرخش حسابرس و افشای موضوعات کلیدی حسابرسی با کیفیت گزارشگری مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. چشم انداز حسابداری و مدیریت، ۶ (۸۴): ۱۹۶-۲۱۳.

References

- Asare, S. K; & Wright, A. M. (2012). Investors', auditors', and lenders' understanding of the message conveyed by the standard audit report on the financial statements. *Accounting Horizons*, 26(2), 193–217.
- Backof, A. G; Bowlin, K; & Goodson, B. M. (2022). The importance of clarification of auditors' responsibilities under the new audit reporting standards. *Contemporary Accounting Research*, 39(4), 2284–2304.
- Bepari, M. K; Mollik, A. T; Nahar, S; & Islam, M. N. (2022). Determinants of accounts level and entity level key audit matters: further evidence. *Accounting in Europe*, 19(3), 397–422.
- Brasel, K; Doxey, M. M; Grenier, J. H; & Reffett, A. (2016). Risk disclosure preceding negative outcomes: The effects of reporting critical audit matters on judgments of auditor liability. *The Accounting Review*, 91(5), 1345–1362.
- Cameran, M; & Campa, D. (2023). *Key Audit Matters and Audit Outcomes: Evidence from the European Union*. SSRN.
- Carver, B. T; & Trinkle, B. S. (2017). Nonprofessional investors' reactions to the PCAOB's proposed changes to the standard audit report. Available at SSRN 2930375.
- Corbin, J; & Strauss, A. (2015). *Basics of qualitative research* (Vol. 14). sage.
- Danaeifard, H; & Emami, S. M. (2007). Qualitative Research Strategies: A Reflection on Grounded Theory. *Management Thought*, 1 (2), 69–97. (In Persian)
- Ecim, D; Maroun, W; & Duboise de Ricquebourg, A. (2023). An analysis of key audit matter disclosures in South African audit reports from 2017 to 2020. *South African Journal of Business Management*, 54(1), 3669.
- Elshafie, E. (2023). Critical audit matters: litigation, quality and conservatism. *Review of Accounting and Finance*, 22(3), 294–328.
- Ferreira, C; & Morais, A. I. (2019). Analysis of the relationship between company characteristics and key audit matters disclosed. *Revista Contabilidade & Finanças*, 31, 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.
- Gold, A; & Heilmann, M. (2019). The consequences of disclosing key audit matters (KAMs): A review of the academic literature. *Maandblad Voor Accountancy En Bedrijfseconomie*, 93(1/2), 5–14.

- 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.
- Gutierrez, E; Minutti-Meza, M; Tatum, K. W; & Vulcheva, M. (2018). Consequences of adopting an expanded auditor's report in the United Kingdom. *Review of Accounting Studies*, 23(4), 1543–1587.
- Iman, Mohammad Taghi. (2012). Qualitative research methodology. *Sobhan publication*, E/1. (In Persian)
- Iranian audit organization. (2021). Auditing Standard No. 701. (In Persian)
- Iranian audit organization. (2021). Manual for preparing and presenting the report of the independent auditor and the legal auditor regarding the financial statements. (In Persian)
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), (2016). Determining and Communicating Key Audit Matters (KAM), June 2016.
- Jafari Nasab Kermani N; & Molanazari, M; (2019). Present and new auditor report: Iranian Auditors perspectives, *Journal of Empirical Research in Accounting*, 7 (28), 95-116. (In Persian)
- Jafari Nasab Kermani, N; Molanazari, M; & Rahmani, A. (2019). Challenges and opportunities of changing the auditor report in Iran. *Journal of Accounting and Auditing Review*, 26(3), 348–370. (In Persian)
- Jafari Nasab Kermani, N; Molanazari, M; Rahmani, A; Azizkhani, M; & Bozorgasl, M. (2019). Identification and Disclosure of Key Audit Matters in the Audit Report: Outlook of Iranian. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 8(29), 229–242. (In Persian)
- Kachelmeier, S. J; Rimkus, D; Schmidt, J. J; & Valentine, K. (2020). The forewarning effect of critical audit matter disclosures involving measurement uncertainty. *Contemporary Accounting Research*, 37(4), 2186–2212.
- Kooshan Far, Forouzan; Golchin, Zahra; & Mirzaei, Maryam. (2023). Key audit matters and financial reporting behavior, *Accounting and Emerging Technology*, 4 (5): 55-77. (In Persian)
- Lennox, C. S; Schmidt, J. J; & Thompson, A. M. (2023). Why are expanded audit reports not informative to investors? Evidence from the United Kingdom. *Review of Accounting Studies*, 28(2), 497–532.
- Li, H. (2020). A study of key audit matters disclosure. *Modern Economy*, 11(2), 399–406.

- Liao, L; Sharma, D; Yang, Y. J; & Zhao, R. (2023). Adoption and content of key audit matters and stock price crash risk. *International Review of Financial Analysis*, 88, 102706.
- Lynch, D; Mandell, A; & Rousseau, L. M. (2021). *The Importance of Topical Content in Understanding Expanded Audit Reporting: Evidence from Tax-Related Key Audit Matters*.
- Mah'd, O. A; & Mardini, G. H. (2022). Matters may matter: The disclosure of key audit matters in the Middle East. *Cogent Economics & Finance*, 10(1), 2111787.
- Malekan, Mohadeseh; Karamloo, Meisam; & Hatami, Ali. (2022). Investigation the relationship between auditor tenure and disclosing key audit matters on financial reporting quality in companies listed in TSE, 9th international conference of management, *accounting and economic advancement*, Tiflis, Georgia. (In Persian)
- Mashayekhi, B; Mehrani, K; Rahmani, A; & Maddahi, A. (2013). Developing a Model of Audit Quality. *Journal of Securities Exchange*, 6(23), 103–137. (In Persian)
- Mohd Sanusi, Z; Iskandar, T. M; Monroe, G. S; & Saleh, N. M. (2018). Effects of goal orientation, self-efficacy and task complexity on the audit judgement performance of Malaysian auditors. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31(1), 75–95.
- Muñoz-Izquierdo, N; Pincus, M; & Wellmeyer, P. (2024). Are key audit matter disclosures useful in assessing the financial distress level of a client firm? *The British Accounting Review*, 56(2), 101200.
- Nasiri, M; & Zeinali, M. (2023). The relationship between auditor rotation and disclosure of key audit issues with the quality of financial reporting in companies admitted to the Tehran Stock Exchange. *Journal of Accounting and Management Vision*, 6(84), 196–213. (In Persian)
- Özcan, A. (2021). What factors affect the disclosure of key audit matters? Evidence from manufacturing firms. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 17(1), 149–161.
- PCAOB. (2019). Implementation of critical audit matters: a deeper drive on the determination of cAMs. March18, staff guidance.
- 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.

- Rautiainen, A; Saastamoinen, J; & Pajunen, K. (2021). Do key audit matters (KAMs) matter? Auditors' perceptions of KAMs and audit quality in Finland. *Managerial Auditing Journal*, 36(3), 386–404.
- 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.
- Seebeck, A; & Kaya, D. (2023). The power of words: an empirical analysis of the communicative value of extended auditor reports. *European Accounting Review*, 32(5), 1185–1215.
- Segal, M. (2019). Key audit matters: insight from audit experts. *Meditari Accountancy Research*, 27(3), 472–494.
- Shao, X. (2020). Research on disclosure status and influencing factors of key audit matters. *Modern Economy*, 11(03), 701.
- Sierra-García, L; Gambetta, N; García-Benau, M. A; & Orta-Pérez, 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.
- 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.
- Smith, K. W. (2023). Tell me more: A content analysis of expanded auditor reporting in the United Kingdom. *Accounting, Organizations and Society*, 108, 101456.
- Strauss, A; & Corbin, J. (1998). *Basics of qualitative research techniques*.
- Suttipun, M. (2021). Impact of key audit matters (KAMs) reporting on audit quality: evidence from Thailand. *Journal of Applied Accounting Research*, 22(5), 869–882.
- Wuttichindanon, S; & Issarawornrawanich, P. (2020). Determining factors of key audit matter disclosure in Thailand. *Pacific Accounting Review*, 32(4), 563–584.
- Xu, X; Ye, F; & Chen, Y. (2023). The joint effect of investors' trait scepticism and the familiarity and readability of key audit matters on the communicative value of audit reports. *China Journal of Accounting Studies*, 11(1), 1–28.

- Zhai, H; Lu, M; Shan, Y; Liu, Q; & Zhao, Y. (2021). Key audit matters and stock price synchronicity: Evidence from a quasi-natural experiment in China. *International Review of Financial Analysis*, 75, 101747.
- Zhang, P. F; & Shailer, G. (2022). The impact of audit committee expertise on external auditors' disclosures of key audit matters. *International Journal of Auditing*, 26(2), 151–170.

COPYRIGHTS



This is an open access article under the CC BY-NC-ND 4.0 license.

