



Assessing the Disclosure of Key Audit Matters on the Perceptions and Credibility of the Audit Report and the Understanding of Financial Statements

- Seyede Amene Mirbagheri Roodbari ^۱
- Masoomeh Sadat Maldar Sarpol ^۲

Abstract

The purpose of this study is to identify the key Audit Matters (KAMs) and assess the impact of their disclosure on the perception and validity of the audit reports, as well as on the understanding of the financial statements. KAMs represent critical points in the audit report that enhance the comprehension of the financial statements and the overall value of the audit report. This research is applied-developmental in nature and falls under the category of survey-exploratory research. Data collected through the design and distribution of a questionnaire among ۸۰ certified public accountants from the Iranian Association of Certified Public Accountants in ۲۰۲۳. The data were analyzed using SPSS ۲۰ software, employing mean and ANOVA method. Our results revealed the auditor's assessment of fundamental assumptions underlying recognition and disclosure of financial statements items in the audit report, the auditor's approach to firm's various risks, a summary of the key issues discussed in audit committees, accounts with the highest risk of material misstatement, such as the risk of fraud in the auditor's report, the auditor's evaluation of significant events during the audit period, and topics deemed most importance according to the professional judgment of the auditor were identified as KAMs. The use of a checklist for key matters and increase in the the auditor's tenure enhances both the accuracy and proficiency of identifying KAMs. Additionally, developing guidelines, offering specialized trainings, and displaying samples by the audit organization positively affect the understanding of KAMs. Placing KAMs disclosures close to the opinion clause and between the scope of investigation clause and the opinion clause enhances the usefulness of these disclosures for users of the audit report. Demographic factors also influence the disclosure of KAMs.

Key words: Validity of Audit Report, Comprehensibility of Financial Statements, Enhanced Audit Report, KeyAudit Matters (KAMs)

^۱ Assistant Professor of Accounting, Payame Noor University, Tehran, Iran., Corresponding Author, Email: mirbagheriamene @pnu.ac.ir

^۲ Instructor and Accounting, Payame Noor University, Tehran, Iran

بررسی افشای موضوعات کلیدی حسابرسی بر ادراک و اعتبار گزارش حسابرسی و فهم صورت‌های مالی

- سیده آمنه میرباقری رودباری^۱
- معصومه سادات مالدار سرپل^۲

چکیده

هدف این مطالعه شناسایی موضوعات کلیدی حسابرسی، و بررسی تأثیر افشای آن بر ادراک و اعتبار گزارشات حسابرسی و فهم صورت‌های مالی است. موضوعات کلیدی حسابرسی، نقطه عطفی در گزارش حسابرسی است که می‌تواند به درک صورت‌های مالی و ارزش گزارش حسابرسی کمک کند. پژوهش حاضر از نوع کاربردی-توسعه‌ای و در دسته پژوهش‌های پیمایشی-اکتشافی است. داده‌ها از طریق طراحی و توزیع پرسشنامه بین ۸۰ نفر از حسابداران عضو جامعه حسابداران رسمی ایران در سال ۱۴۰۲ جمع‌آوری و از نرم‌افزار SPSS 25 برای آزمون و تحلیل داده‌ها به روش میانگین و تحلیل واریانس استفاده شد. نتایج پژوهش نشان داد که ارزیابی حسابرسان از مفروضات اساسی مبنای شناخت و افشای اقلام صورت‌های مالی در گزارش حسابرسان، نحوه مواجهه حسابرسان با ریسک‌های مختلف شرکت، خلاصه‌ای از موضوع‌های مهم مطرح شده در کمیته‌های حسابرسان، حساب‌های بالاترین ریسک تحریف با اهمیت از جمله ریسک ناشی از تقلب در گزارش حسابرسان، ارزیابی حسابرسان از رویدادهای عمده طی دوره حسابرسان و موضوع‌های دارای بیشترین اهمیت طبق قضاوت حرفه‌ای حسابرسان به‌عنوان موضوعات کلیدی حسابرسان شناسایی شدند. همچنین، طبق یافته‌ها چک‌لیست موضوعات کلیدی و افزایش دوره تصدی حسابرسان، دقت و مهارت حسابرسان در شناسایی موضوعات کلیدی را افزایش می‌دهد. تدوین رهنمود، آموزش‌های خاص و ارائه نمونه توسط سازمان حسابرسان در درک موضوعات کلیدی اثر دارد. افشای موضوعات کلیدی حسابرسان در نزدیکترین محل به بند اظهارنظر در قالب موارد خاص و مابین بند حدود رسیدگی و بند اظهارنظر فایده‌مندی افشای موضوعات کلیدی برای استفاده‌کنندگان گزارش حسابرسان را افزایش می‌دهد. عوامل جمعیت‌شناختی نیز بر افشای موضوعات کلیدی حسابرسان اثر دارد.

واژگان کلیدی: اعتبار گزارش حسابرسان، قابلیت فهم صورت‌های مالی، گزارش حسابرسان ارتقایافته، موضوعات کلیدی حسابرسان

^۱ استادیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، اقتصاد و حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران نویسنده مسئول. رایانامه:

mirbagheriamene@pnu.ac.ir

^۲ عضو علمی گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، اقتصاد و حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران.

۱. مقدمه



مقررات مربوط به حسابرسی و گزارشگری حسابرس در دهه گذشته افزایش چشمگیری داشته است. مراجع حسابرسی، استانداردهای جدیدی در رابطه با گزارش حسابرس منتشر کرده‌اند. مهم‌ترین تغییر در رابطه با گزارش حسابرسی، الزام و مسئولیت حسابرسان به افشای موضوعات کلیدی حسابرسی^۱ است که هدف آن ارتقای ارزش اطلاعاتی و شفافیت گزارش حسابرسی انجام شده است. این ابزار جدید افشاء-گزارش حسابرسی ارتقایافته^۲ -پتانسیل زیادی در مخابره اطلاعات دارد که تا حد زیادی وابسته به میزان درک و فهم استفاده‌کنندگان از آن است. بدین معنی که استفاده‌کنندگان می‌توانند به کمک اطلاعات گزارش حسابرسی ارتقایافته، ارتباط و تحلیل درستی از عملکرد بازار به‌دست آورند (اونگ و همکاران^۳، ۲۰۲۲).

گزارش حسابرس ابزار اصلی ارتباط بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان صورتهای مالی است. با این حال، مدل گزارشگری سنتی بسیار استاندارد شده است و بنابراین از دیدگاه استفاده‌کنندگان به اندازه کافی مفید و شفاف نیست (IAASB, ۲۰۱۱). چارچوب مفهومی هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری^۴ (IASB) و هیئت استانداردهای حسابداری مالی^۵ (FASB) قابل فهم بودن را به عنوان یک ویژگی کیفی اساسی اطلاعات مالی شناسایی می‌کند. بسیاری از سهامداران، به ویژه سرمایه‌گذاران، بیان می‌کنند که صورتهای مالی به راحتی قابل درک نیستند (موسسه حاکمیت رسمی^۶، ۲۰۱۶؛ خان و همکاران^۷، ۲۰۱۸؛ مجله انجمن حسابداران خبره، ۲۰۱۸). ذینفعان اطلاعات بیشتری از حسابرس، گزارش حسابرسی و صورتهای مالی می‌خواهند و علاقه‌مند به افشای یافته‌های حسابرسی مانند موضوعات کلیدی هستند تا تصمیم‌گیری بهتری در محیط تجاری داشته باشند. تحقیقات نشان می‌دهد بین اطلاعات مورد نظر کاربران در مورد صورتهای مالی و حسابرسی و آنچه که از طریق صورتهای مالی حسابرسی شده و گزارش حسابرس در دسترس است، فاصله وجود دارد (ونسترالن و همکاران^۸، ۲۰۱۲؛ گولد و هیلمن^۹، ۲۰۱۹).

^۱ Key audit matters (KAMs)

^۲ The enhanced audit report

^۳ Ong .Et al.

^۴ The conceptual frameworks of the International Accounting Standards Board

^۵ Financial Accounting Standards Board

^۶ The Chartered Governance Institute

^۷ Khan et al.

^۸ Vanstraelen et al.

^۹ Gold & Heilmann

این بحث‌ها و یافته‌های تحقیقاتی منجر به ابتکارات متعدد در سراسر جهان برای افزایش ارزش اطلاعاتی گزارش حسابرس شده است. تدوین‌کنندگان استانداردهای بین‌المللی، گزارش حسابرسی ارتقایافته-حاوی موضوعات کلیدی حسابرسی-را پاسخی به نگرانی‌ها درباره تفاوت بین انتظارات کاربران از حسابرسی و آنچه حسابرسی واقعاً هست، معرفی کردند (IAASB, ۲۰۱۵a). موضوع‌های کلیدی حسابرسی، طبق استاندارد بین‌المللی حسابرسی (۷۰۱)، موضوع‌هایی هستند که بر مبنای قضاوت حرفه‌ای حسابرس دارای بیشترین اهمیت در حسابرسی صورت‌های مالی دوره جاری بوده‌اند. این موضوع‌ها از بین موضوع‌های اطلاع‌رسانی شده به ارکان راهبری واحد تجاری انتخاب می‌شوند (ISA, ۷۰۱). سرمایه‌گذاران تمایل زیادی به درک قضاوت‌های مهم حسابرس در هنگام اظهارنظر وی درباره این موضوعات دارند، که اغلب به حوزه‌های قضاوت مهم مدیریت در تهیه صورت‌های مالی مربوط می‌شود (IAASB, ۲۰۱۵b, ۲۰۱۵c).

هدف از افشای موضوعات کلیدی حسابرسی، افزایش قابلیت فهم صورت‌های مالی است. از این رو، موضوع‌های کلیدی حسابرسی باید به طور خاص مربوط به واحد تجاری مورد بررسی و عملیات حسابرسی آن باشد تا بتوانند اطلاعات مربوط و معنی‌داری را به استفاده‌کنندگان انتقال دهند. بررسی تحقیقات در این حوزه (کریستنسن و همکاران^۱، ۲۰۱۴؛ مورونی و همکاران^۲، ۲۰۲۱) نشان داده است که گزارش حسابرسی ارتقایافته، به‌ویژه موضوعات کلیدی حسابرسی، بر قضاوت حسابرس، مدیریت و سرمایه‌گذاران تأثیر مثبت دارند؛ با این وجود، این تحقیقات به طور مستقیم به این موضوع نمی‌پردازند که آیا افشای موضوعات کلیدی حسابرسی به هدف ارتقای فایده‌مندی گزارش حسابرس و افزایش اعتبار صورت‌های مالی کمک می‌کند. از طرف دیگر، منتقدان بیان می‌کنند که افشای موضوعات کلیدی حسابرسی می‌تواند منجر به طولانی شدن گزارش حسابرسی و در برخی موارد، استفاده از کلمات و اصطلاحات بسیار فنی شوند که بر توانایی سرمایه‌گذاران برای تعیین و استخراج اطلاعات دارای ارزش تأثیر می‌گذارد (ارنست و یونگ^۳، ۲۰۱۵).

از این رو با توجه به هدف این مطالعه، بررسی اثر افشای موضوعات کلیدی حسابرسی بر ادراک و اعتبار گزارش حسابرسی و توانایی سرمایه‌گذار برای درک و فهم صورت‌های مالی، ضمن شناسایی موضوعات کلیدی حسابرسی، مزایا و معایب آن، رهنمودهایی برای فائده‌مندی افشای موضوعات کلیدی حسابرسی برای استفاده‌کنندگان ارائه می‌شود. همچنین در این مطالعه، بر قابل درک بودن صورت‌های مالی تمرکز شده است، و بررسی می‌کند آیا افشای موضوعات

^۱ Christensen Et al.

^۲ Moroney Et al.

^۳ Ernst & Young

کلیدی حسابرسی، پتانسیل برآورده کردن انتظارات تنظیم‌کنندگان و تدوین‌کنندگان استاندارد را برای ارائه یک مدل گزارش‌دهی ارزشمند از دیدگاه حسابرسان دارد. نتایج این مطالعه کمک شایانی به ادبیات پژوهشی و حرفه حسابرسی می‌کند. در این پژوهش با در نظر گرفتن چگونگی تعامل بین ویژگی‌های موضوعات کلیدی حسابرسی و ویژگی‌های حسابرِس، و تأثیر آن بر اطلاعات قابل‌فهم از سوی کاربران، ادبیات گزارش حسابرسی را توسعه می‌دهد. همچنین این مطالعه به حسابرسان، تدوین‌کنندگان استاندارد و سرمایه‌گذاران کمک می‌کند تا با درک این‌که چگونه روش‌های مختلف افشای موضوعات کلیدی حسابرسی بر درک صورت‌های مالی تأثیر می‌گذارند، ارزش شناسایی موضوعات کلیدی حسابرسی را در گزارش حسابرسی و میزان اطمینان‌بخشی این گزارش بسنجند.

۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

تبیین مفهوم افشای موضوعات کلیدی حسابرسی

در ماه می سال ۲۰۱۱، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی (IAASB) یک مقاله مشورتی^۱ با عنوان «افزایش ارزش گزارش حسابرِس: بررسی گزینه‌های تغییر»، منتشر کرد که در مورد روش‌های ممکن برای بهبود گزارش حسابرِس، به ویژه در مورد افزایش نیاز به اطلاعات توسط استفاده‌کنندگان، انتظارات و شکاف اطلاعاتی بحث می‌کرد. دعوت هیئت در سال ۲۰۱۲ برای اظهارنظر در خصوص اصلاحات پیشنهادی توسط حجم زیادی از ذینفعان مختلف حمایت شد (پراساد و چاند، ۲۰۱۷). در جولای ۲۰۱۳، این ابتکارات با ارائه پیش‌نویس «گزارش بر مبنای صورت‌های مالی حسابرسی شده: استانداردهای بین‌المللی حسابرسی جدید و تجدیدنظر شده» دنبال شدند (ISAs ۲۰۱۳). در ۱۵ ژانویه ۲۰۱۵، هیئت پروژه خود را با انتشار نسخه نهایی استاندارد بین‌المللی حسابرسی جدید و تجدیدنظر شده که شامل الزامات افشای موضوعات کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرسی نهادهای عمومی بود، به پایان رساند (IAASB, ۲۰۱۵; ISA, ۷۰۱). در ۱۵ دسامبر ۲۰۱۶، استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۱ به طور رسمی منتشر و لازم‌الاجرا شد.

طبق استاندارد بین‌المللی حسابرسی (۷۰۱)، موضوع‌های کلیدی حسابرسی، موضوع‌هایی هستند که بر مبنای قضاوت حرفه‌ای حسابرس دارای بیشترین اهمیت در حسابرسی صورت‌های مالی دوره جاری بوده‌اند. این موضوع‌ها از بین موضوع‌های اطلاع‌رسانی شده به ارکان راهبری واحد تجاری انتخاب می‌شوند (ISA ۷۰۱). موضوعات کلیدی حسابرسی معمولاً شامل مواردی

^۱ consultant paper

^۲ Prasad and Chand

است که نیاز به قضاوت‌های مهم یا ارزیابی‌های پیچیده دارند، موضوعاتی که خطر تحریف بالاهمیت بالاتری دارند و می‌توانند تأثیر قابل توجهی بر فایده‌مندی گزارش حسابرسی داشته باشند. این موضوعات به عنوان ابزاری برای افزایش شفافیت و ارتباط بین حساب‌رسان و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی در نظر گرفته می‌شود (IAASB, ۲۰۱۵).

تأثیر موضوعات کلیدی بر ادراک و اعتبار گزارش حسابرسی و فهم صورت‌های مالی

پس از بحران مالی سال ۲۰۰۸، ارزش اطلاعاتی گزارش حساب‌رس به طور جدی زیر سوال رفت. به طور مشابه، تحقیقات گسترده در این حوزه، بارها بر این نکته تأکید کرده است که ممکن است نیاز به تغییر وجود داشته باشد، که باعث ایجاد انگیزه در اصلاح گزارش حسابرسی شود. در سال ۲۰۱۲، رئیس هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی^۱ تأکید کرد که «بیش از هر زمان دیگری، استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی حسابرسی شده خواستار اطلاعات مربوطتر برای تصمیم‌گیری خود در محیط تجاری جهانی امروز با وجود الزامات گزارشگری مالی پیچیده‌تر هستند» (IAASB, ۲۰۱۲). از این رو، تدوین‌کنندگان استاندارد از جمله هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی (IAASB)، کمیسیون اروپا (EC)^۲، هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های دولتی ایالات متحده (PCAOB)، شورای گزارشگری مالی بریتانیا (FRC) و هیئت استانداردهای حسابرسی و اطمینان‌بخشی استرالیا (AUASB)، گزارش حسابرسی ارتقا یافته را پاسخی به این نگرانی‌ها، معرفی کردند. یکی از شاخصه‌های گزارش حسابرسی ارتقا یافته، موضوعات کلیدی حسابرسی است (گلد و هیلمن، ۲۰۱۹).

مطالعه ادبیات موجود نشان می‌دهد که افشای موضوعات کلیدی حسابرسی نقطه عطفی در فرایند حسابرسی است که می‌تواند تأثیر مثبتی بر ادراک استفاده‌کنندگان از گزارش حسابرسی داشته باشد. این تأثیر به دلیل افزایش شفافیت و ایجاد اعتماد بیشتر در ذی‌نفعان است. پژوهش‌ها بیانگر آن هستند که وقتی موضوعات کلیدی حسابرسی به طور مؤثر و شفاف ارائه شوند، استفاده‌کنندگان احساس می‌کنند که اطلاعات مالی دقیق‌تر و معتبرتر هستند. به علاوه، پژوهش‌ها نشان داده‌اند که استفاده‌کنندگان با دانش مالی بالا معمولاً نسبت به افشای موضوعات کلیدی حسابرسی واکنش مثبت‌تری دارند. این گروه از کاربران موضوعات کلیدی حسابرسی را ابزاری برای درک بهتر صورت‌های مالی می‌دانند (خان و همکاران، ۲۰۲۱). برخی از محققان بیان کردند که افشای موضوعات کلیدی حسابرسی در گزارش حساب‌رس نه تنها ممکن است بر ادراک و تصمیمات استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی تأثیر بگذارد، بلکه می‌تواند بر خود حساب‌رس نیز تأثیر بگذارد. از

^۱ International Auditing And Assurance Standards Board

^۲ the European Commission

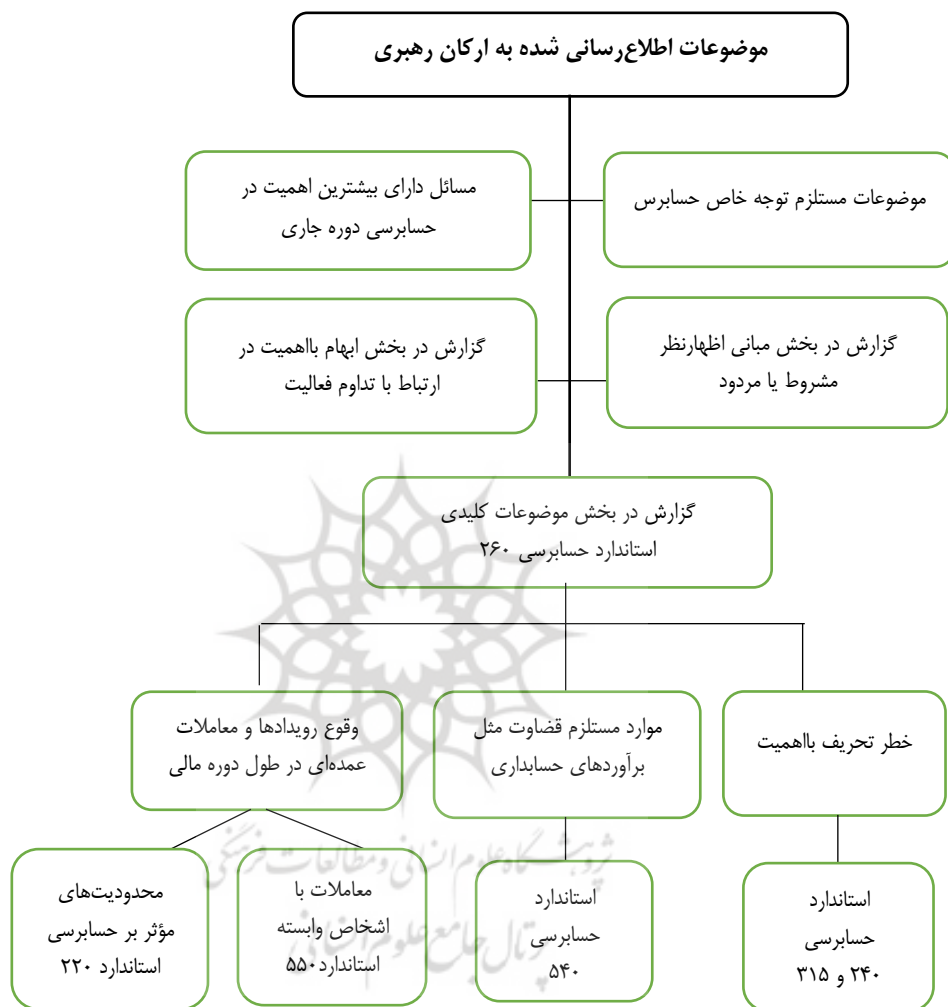
این جهت که، حسابرسان ممکن است در طول حسابرسی به دلیل افزایش مسئولیت‌پذیری ناشی از پیش‌بینی افشای موضوعات کلیدی حسابرسی، تلاش بیشتری انجام دهند (رید و همکاران^۱، ۲۰۱۸). به طور مشابه، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی به چنین افزایش‌های بالقوه تردید حرفه‌ای حسابرسان در حوزه‌هایی اشاره می‌کند که موضوعات کلیدی حسابرسی شناسایی می‌شوند و در نتیجه علاوه بر ادراک استفاده‌کنندگان بر کیفیت گزارش حسابرسی می‌افزاید (IAASB, ۲۰۱۵b).

با وجود مزایای متعدد افشای موضوعات کلیدی حسابرسی، چالش‌هایی نیز در زمینه افشای آن‌ها وجود دارد. یکی از این چالش‌ها، ضرورت مهارت‌های خاص در زمینه تحلیل اطلاعات پیچیده است. اگر استفاده‌کنندگان نتوانند اطلاعات ارائه شده را به‌درستی تحلیل کنند، این اطلاعات می‌تواند منجر به سوءتفاهم یا تصمیم‌گیری نادرست شود. علاوه بر این، در افشای موضوعات کلیدی حسابرسی، قضاوت حسابرسان نقش تعیین‌کننده دارد. بنابراین، اگر حسابرسان تمایل نداشته باشند که تمام جزئیات مربوط به موضوعات کلیدی حسابرسی را افشاء کنند و یا در جای مناسبی از گزارش حسابرسی افشاء نکنند، منجر به کاهش شفافیت و اعتبار گزارش حسابرسی می‌شود.

مدل مفهومی شناسایی موضوعات کلیدی حسابرسی در استانداردهای ایران

الزام‌های استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۱ به منظور توصیف موضوع‌های کلیدی حسابرسی با هدف ارائه توصیف‌هایی اجمالی و متعادل جهت کمک به ارتقای ارزش گزارش حسابرس و فهم استفاده‌کنندگان بالقوه در درک اهمیت موضوع‌های یادشده در فرایند حسابرسی و نحوه برخورد با آن‌ها تنظیم شده است. توصیف موضوع‌های کلیدی حسابرسی همواره به موارد افشای صورت‌های مالی مربوط می‌شود. با این حال، جزئیات لازم در توصیف هر موضوع از موضوع‌های کلیدی حسابرسی به قضاوت حرفه‌ای حسابرس و شرایط و حقایق موجود و خاص آن فرایند بستگی دارد. هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی معتقد است که این انعطاف‌پذیری برای کمک به حسابرسان در لحاظ کردن ویژگی‌های خاص واحد تجاری و عملیات حسابرسی هنگام توصیف موضوع‌های کلیدی حسابرسی ضروری است تا نگرانی‌های سرمایه‌گذاران و دیگران درباره «یکنواخت» شدن یا استاندارد شدن نحوه اطلاع‌رسانی حسابرس را کاهش دهد. استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۱ توضیح داده است که حسابرس می‌تواند با توصیف موارد زیر، نحوه برخورد با موضوع‌های کلیدی حسابرسی را در فرایند حسابرسی توضیح دهد (نمودار ۱).

^۱ Reid et al.



نمودار ۱. شناسایی موضوعات کلیدی حسابرسی در استانداردهای حسابرسی ایران

در ادامه خلاصه پژوهش‌های خارجی و داخلی انجام شده درباره موضوعات کلیدی حسابرسی با شرح نتایج استخراج شده از پژوهش ارائه شده است. هیو و همکاران^۱ (۲۰۲۳) تأثیر گزارش موضوعات کلیدی حسابرسی بر دقت پیش‌بینی تحلیلگران و پراکندگی پیش‌بینی را در دو گروه از شرکت‌های چینی پذیرفته شده در بورس که

^۱ Hu et al.

تحت استانداردهای حسابرسی متفاوت هستند، به شیوه آزمایش شبه طبیعی و رویکرد تفاوت و تحلیل متنی مطالعه کردند. طبق یافته‌ها، خطاهای پیش‌بینی و پراکندگی به طور معناداری برای شرکت‌های افشاکننده موضوعات کلیدی حسابرسی در مقایسه با شرکت‌های فاقد چنین افشاگری کاهش یافته است. افشای موضوعات کلیدی حسابرسی، منجر به افزایش همزمان افشای مدیریت و کیفیت حسابرسی شده است. ویژگی‌های حسابرس، مانند وابستگی حسابرس به حق‌الزحمه مشتری و تخصص آن در صنعت، بر محتوای اطلاعاتی افشای موضوعات کلیدی حسابرسی تأثیرگذار است.

چانگ و همکاران^۱ (۲۰۲۲) در پاسخ به این سوال که آیا اطلاعات خاص مشتری درباره موضوعات کلیدی حسابرسی، برای سرمایه‌گذاران مفید است؟، مطالعه‌ای بر روی شرکت‌های تایوانی در سال‌های مالی ۲۰۱۶ و ۲۰۱۷ و به شیوه متن‌کاوی انجام دادند. نتایج نشان داده است که کیفیت گزارش‌دهی شرکت‌هایی که تعداد بیشتری موضوعات کلیدی حسابرسی حاوی اطلاعات خاص مشتری دارند، پایین‌تر است. این ارتباط با توضیحات مرتبط با ریسک افشای موضوعات کلیدی حسابرسی، توجیه می‌شود. به طور کلی، نتایج آن‌ها شواهدی را ارائه می‌کند که از ارزش اطلاعاتی موضوعات کلیدی حسابرسی، در بازار حسابرسی تایوان حمایت می‌کند.

مورونی و همکاران (۲۰۲۱) با هدف بررسی این‌که چه زمانی سرمایه‌گذاران به موضوعات کلیدی حسابرسی اهمیت می‌دهند؟ پرسشنامه‌ای بین سرمایه‌گذاران غیر حرفه‌ای غیرتصادفی و بر پایه مشارکت داوطلبانه از دانشگاه‌های پیشرو استرالیا توزیع کردند. طبق نتیجه به دست آمده، گنجاندن موضوعات کلیدی حسابرسی، ارزش و اعتبار درک شده را فقط زمانی بهبود می‌بخشد که یک شرکت غیر از چهار شرکت بزرگ، حسابرسی را انجام دهد. زیرا در شرکت‌های بزرگ، گزارش حسابرسی چه شامل موضوعات کلیدی حسابرسی باشد یا نباشد، ارزش و اعتبار درک شده از گزارش حسابرسی زیاد است. گنجاندن موضوعات کلیدی حسابرسی توجه سرمایه‌گذاران را به پیام‌های جدید جلب می‌کند، و توجه آن‌ها را از پیام‌هایی که در گزارش حسابرسی اصلی در نظر گرفته می‌شوند، دور می‌نماید.

گلد و همکاران^۲ (۲۰۲۰) با هدف پاسخ به این سوال که آیا موضوعات کلیدی حسابرسی بر رفتار گزارشگری مالی تأثیر می‌گذارد؟ بین ۶۰۰۰ نفر از تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی با تجربه و با محوریت انتخاب شرکت‌کنندگان شاغل در شرکت‌های مشمول حسابرسی اجباری، پرسشنامه توزیع کردند و با آزمون‌های تفاوت میانگین دریافتند تمایل شرکت‌کنندگان به مدیریت سود با افزایش دقت اطلاعات کاهش می‌یابد. بنابراین، شرکت‌کنندگانی که یک گزارش حسابرسی حاوی موضوعات کلیدی، شامل محتوای خاص شرکت دریافت کرده‌اند، نسبت به

^۱ Chang et al.^۲ Gold et al.

شرکت‌کنندگانی که گزارش حسابرسی سنتی دریافت کرده‌اند، کمتر در فعالیت‌های مدیریت سود شرکت می‌کنند. بنابراین، موضوعات کلیدی حسابرسی به عنوان یک مکانیسم سودمند برای افزایش کیفیت گزارشگری مالی مدیریتی عمل می‌کند، اما تنها زمانی که دقت اطلاعات در بخش موضوعات کلیدی حسابرسی بالا باشد.

آلوس جونیور و گالدی^۱ (۲۰۱۹)، بررسی کردند که آیا موضوعات کلیدی حسابرسی موجود در صورت‌های مالی حسابرسی شده سالانه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس برزیل در تبادل اطلاعات به سرمایه‌گذاران نقش داشته است یا خیر؟ قلمرو زمانی مطالعه سال ۲۰۱۶ و از روش مطالعه رویدادپژوهی استفاده شده است. تجزیه و تحلیل بر روی داده‌های گردآوری شده از تغییرات مجموع بازده غیرعادی روزانه شرکت‌های بورس برزیل در بازه زمانی افشاء، استفاده شده است. نتایج نشان‌دهنده سازگاری محتوای اطلاعاتی صورت‌های مالی با موضوعات کلیدی حسابرس است. طبق نتایج به‌دست آمده تغییر در بازده غیرعادی تجمعی شرکت‌های مورد تجزیه و تحلیل به طور مثبت با بازده تجمعی در روزهای افشای اطلاعات برای صورت‌های مالی حسابرسی شده سالانه پس از پذیرش گزارش حسابرس مستقل جدید مرتبط است.

کلوبر و همکاران^۲ (۲۰۱۸) در مطالعه خود اثر افشای موضوعات کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرس را بر نحوه گزارشگری مدیران بررسی کردند. نتایج نشان می‌دهد که تمایل شرکت‌کنندگان به مدیریت سود با افزایش دقت اطلاعات کاهش می‌یابد. همچنین، افشای موضوعات کلیدی حسابرسی یک مکانیسم سودمند برای افزایش کیفیت گزارشگری مالی مدیران عمل می‌کند، مشروط به این که دقت افشای اطلاعات درباره موضوعات کلیدی زیاد باشد.

گوتیرز و همکاران^۳ (۲۰۱۸) در مطالعه‌ای مبنی بر اثر الزام به گزارش حسابرسی ارتقایافته و افزایش سودمندی تصمیم‌گیری و پیامدهای غیرمستقیم آن بر حق‌الزحمه و کیفیت حسابرسی، دریافتند که الزامات جدید تأثیر قابل توجهی بر واکنش سرمایه‌گذاران به انتشار گزارش‌های حسابرسان، حق‌الزحمه حسابرسی یا کیفیت حسابرسی نداشته است. اگرچه شرکت‌هایی که گزارش‌های طولانی دارند، هزینه‌های نسبتاً بالاتری را پرداخت می‌کنند، اما صرف افزایش افشا ناشی از موضوعات کلیدی حسابرسی بر هزینه‌های حسابرسی یا کیفیت آن تأثیری ندارد و اطلاعات گزارش حسابرسی ارتقایافته نسبت به نوع سنتی این گزارش، محتوای اطلاعاتی بیشتری برای سرمایه‌گذاران ندارد.

^۱ Alves Júnior & Galdi

^۲ Klueber Et al.

^۳ Gutierrez Et al.

یک مطالعه تجربی توسط کارور و ترینکل^۱ (۲۰۱۷) تأثیر افشای موضوعات کلیدی حسابرسی را بر درک سرمایه‌گذاران غیرحرفه‌ای از گزارش حسابرسی، قدرت ارزش‌گذاری ارزیابی‌های آن‌ها از اعتبار مدیریت بررسی می‌کند. یافته‌ها نشان می‌دهد که افشای موضوعات کلیدی حسابرسی منجر کاهش تمایل سرمایه‌گذاران به خواندن گزارش حسابرسی می‌شود و منجر به تغییرات فزاینده بر قضاوت ارزش‌گذاری سرمایه‌گذاران نمی‌شود. با این حال، آن‌ها متوجه تأثیر منفی افشای موضوعات کلیدی حسابرسی بر درک سرمایه‌گذاران از اعتبار مدیریت، در زمانی که درآمدها فقط پیش‌بینی‌های تحلیلگر را برآورده می‌کنند، شدند.

نصیری و زینالی (۱۴۰۲) در مطالعه‌ای توصیفی و پس‌رویدادی در بررسی رابطه چرخش حسابرس و افشای موضوعات کلیدی حسابرسی با کیفیت گزارشگری مالی بر روی نمونه‌ای از ۱۴۵ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره زمانی ۱۳۹۳ تا ۱۴۰۰، دریافتند که بین افشای موضوعات کلیدی حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی رابطه معکوس معناداری وجود دارد.

حیرانی و همکاران (۱۴۰۰) در بررسی موضوعات کلیدی حسابرسی بر ادراک سرمایه‌گذاران از اعتبار گزارشگری در بین ۳۰۰ نفر از فارغ‌التحصیلان رشته‌های مالی و حسابداری با سابقه حداقل ۲ تا ۱۰ سال، پرسشنامه توزیع کردند. طبق نتایج مطالعه، ادراک سرمایه‌گذاران در مورد قابلیت اعتماد گزارش مدیریت تحت استانداردهای حسابداری دقیق نسبت به استانداردهای غیردقیق تفاوتی ندارد. شمول موضوعات کلیدی حسابرسی بر درک قابلیت اعتماد نسبت به گزارش مدیریت تحت استانداردهای حسابداری نادرست تأثیری نمی‌گذارد.

عباسپور ثانی و همکاران (۱۴۰۰) در واکاوی تأثیر افشای موارد کلیدی گزارش حسابرسی بر کاهش عدم موفقیت کسب‌وکار شرکت‌های بازار سرمایه، در بخش کیفی ۱۳ نفر از متخصصان دانشگاهی و شرکای حسابرسی و در بخش کمی، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به روش تحلیل داده بنیاد با رویکرد گیلرز برای سنجش افشای موارد کلیدی در گزارش حسابرسی مورد مطالعه قرار دادند. نتایج پژوهش در بخش کیفی از وجود ۳ مقوله، ۶ مولفه و ۳۱ کد مفهومی حکایت دارد. همچنین نتایج در بخش کمی نشان داد، افشای موارد کلیدی گزارش حسابرسی بر عدم موفقیت کسب‌وکار شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران تأثیر منفی و معناداری دارد.

نوروزی و رضایی (۱۳۹۹)، به بررسی تأثیر خوانایی گزارش حسابرسی بر کیفیت تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان پرداختند. در این پژوهش سه مورد از مهم‌ترین استفاده‌کنندگان شامل سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و مدیران مورد توجه قرار گرفته است. برای بررسی این

^۱ Carver and Trinkle

موضوع از اطلاعات ۶۱ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در طول سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۸ استفاده شده است. به‌طور کلی نتایج نشان می‌دهد که بین خوانایی گزارش حسابرسی و کیفیت تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران رابطه‌ی مثبت وجود دارد.

جعفری‌نسب کرمانی و همکاران (۱۳۹۸) با موضوع شناسایی و افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرسان از دیدگاه حسابرسان ایرانی، حسابداران رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، سرپرستان ارشد، شرکا و مدیران موسسات حسابرسی و سازمان حسابرسی به‌صورت غیرتصادفی مطالعه پیمایشی انجام دادند. طبق نتیجه ارزیابی حسابرسان از مفروضات اساسی مبنای شناخت و افشای اقلام صورت‌های مالی در گزارش حسابرسان، نحوه مواجهه حسابرسان با ریسک‌های مختلف شرکت، حساب‌هایی با بالاترین ریسک تحریف با اهمیت (ریسک ناشی از تقلب) در گزارش حسابرسان، ارزیابی حسابرسان از رویدادها و معاملات عمده و نیز مواردی که بر اساس قضاوت حرفه‌ای حسابرسان در حسابرسی صورت‌های مالی دارای بیشترین اهمیت هستند، باید به عنوان موضوع‌های کلیدی حسابرسی شناسایی شوند. از دید حسابرسان افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسی منجر به افزایش ارزش اطلاعاتی و کاهش یکنواختی گزارش حسابرسان، افزایش مسئولیت حرفه‌ای و قانونی حسابرسان، بهبود تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران، بهبود کیفیت حسابرسی و بهبود گزارشگری مالی خواهد شد. موضوع‌های کلیدی حسابرسی در صنایع مختلف متفاوت هستند. همچنین از نظر حسابرسان، افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسی می‌تواند منجر به برداشت استفاده‌کنندگان مبنی بر اظهارنظر جداگانه در خصوص موضوع‌های کلیدی حسابرسی و عدم پذیرش اظهارنظر مقبول حسابرسان، متفاوت بودن موضوع‌های کلیدی حسابرسی به دلیل اعمال قضاوت حرفه‌ای حسابرسان، افزایش هزینه‌های حسابرسی، تاثیر منفی بر رابطه صاحبکار و حسابرسان و افزایش فشار از سوی صاحبکار، تلقی استفاده‌کنندگان از حسابرسان به عنوان منبع اصلی اطلاعات گردد. حسابرسان به لزوم وجود راهنمود برای شناسایی و افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسی اشاره نموده‌اند و از دید آن‌ها این موضوع‌ها باید در نزدیکترین محل به ارائه بند اظهارنظر حسابرسان افشا و برای طبقه‌بندی هر موضوع از عنوان مناسبی استفاده شود.

۳. روش تحقیق

هدف این مطالعه، بررسی اثر افشای موضوعات کلیدی حسابرسی بر ادراک و اعتبار گزارش حسابرسی و توانایی سرمایه‌گذار برای درک و فهم صورت‌های مالی است. پژوهش حاضر دارای ماهیت کاربردی با جهت‌گیری توسعه‌ای است و براساس نحوه گردآوری داده، از نوع پژوهش‌های پیمایشی-اکتشافی است. به منظور جمع‌آوری داده‌ها از ابزار پرسشنامه استفاده شده است. با توجه به هدف پژوهش، پرسشنامه

طراحی و در سه بخش تنظیم شد. بخش اول، هدف و روش تکمیل پرسشنامه برای پاسخ‌دهنده توضیح داده شد. بخش دوم سوالات جمعیت‌شناختی و بخش سوم از سوالات تخصصی تشکیل شده است. سوال‌های تخصصی پرسشنامه توسط پژوهشگران بر مبنای بررسی پیشینه و پژوهش‌های مراجع حرفه‌ای تدوین شده است. پرسش‌های تخصصی در قالب پرسش‌های مربوط به موارد شمول موضوع‌های کلیدی حسابرسی (۶ سوال)، دقت و مهارت حسابرسان در شناسایی موضوع‌های کلیدی حسابرسی (۴ سوال)، مزایا و معایب افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسی (۱۸ سوال)، ارائه رهنمود و آموزش (۴ سوال) و محل افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسی (۳ سوال) طراحی شده است. مقیاس پاسخگویی طیف پنج درجه‌ای لیکرت (کاملاً مخالف = ۱ تا کاملاً موافق = ۵) است. قلمرو زمانی پژوهش سال ۱۴۰۲ است. جامعه آماری این مطالعه شامل حسابداران رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، سرپرستان، شرکا و مدیران موسسات حسابرسی و حسابرسان ارشد است. براساس فرمول کوکران با توجه به اینکه - حجم جامعه آماری نامحدود است در سطح خطای ۵ درصد، حجم نمونه ۳۸۴ پرسشنامه برآورد شد. پرسشنامه‌ها به شیوه الکترونیکی و فیزیکی توزیع شد و در مجموع ۸۰ پرسشنامه و با ضریب پاسخگویی ۲۰٪ جمع‌آوری گردید.

برای بررسی اصالت و روایی، پرسشنامه در اختیار اساتید و خبرگان حسابرسی قرار گرفت و براساس نظر آن‌ها پرسشنامه ویرایش شد. برای بررسی پایایی پرسشنامه نیز ضریب آلفای کرونباخ محاسبه و با ضریب ۰/۸۸۵ تایید شد. برای آزمون داده‌های حاصل از پرسشنامه از آزمون‌های مقایسه میانگین و تحلیل واریانس استفاده شده است.

۴. تحلیل یافته‌ها

اطلاعات جمعیت‌شناختی

داده‌های جمعیت‌شناختی نمونه پاسخ‌دهندگان پژوهش در جدول شماره ۲ ارائه شده است. ۴۲/۵ درصد شرکت‌کنندگان یعنی ۳۴ نفر آن‌ها زن هستند. ۵۶/۳ درصد پاسخ‌دهندگان، سابقه کاری بالای ۱۰ سال داشته‌اند. همچنین ۶۱/۳ درصد دارای تحصیلات عالی کارشناسی ارشد و دکتری در رشته حسابرسی یا مالی بودند. جزییات مربوط به اطلاعات جمعیت‌شناختی تحقیق در جدول شماره ۲ نمایه شده است.

جدول شماره ۲. اطلاعات جامعه شناختی

اطلاعات	طبقه	فراوانی	درصد فراوانی
جنسیت	مرد	۵۷/۵	۴۶
	زن	۴۲/۵	۳۴

۱۹	۲۳/۸	کمتر از ۵ سال	سابقه کاری
۱۶	۲۰/۰	۵ تا ۱۰ سال	
۲۶	۳۲/۵	۱۰ تا ۱۵ سال	
۱۰	۱۲/۵	۱۵ تا ۲۰ سال	
۹	۱۱/۳	بیش از ۲۰ سال	
۳۱	۳۸/۸	کارشناسی	تحصیلات
۳۰	۳۷/۵	کارشناسی ارشد	
۱۹	۲۳/۸	دکتری و بالاتر	

شناسایی موارد شمول موضوعات کلیدی حسابرسی

جدول شماره ۳ به بررسی گویه‌های مربوط به شناسایی موضوع‌های کلیدی حسابرسی پرداخته است. نتایج آزمون آن‌ها شامل میانگین، انحراف استاندارد، آماره t و سطح معناداری آزمون در زیر ارائه شده است. با توجه به مقادیر ارائه شده در جدول ۳ و با توجه به بیشتر بودن میانگین نسبت به حد وسط ۳ و سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ تمام موارد مطرح شده در شناسایی موضوعات کلیدی حسابرسی در سطح اطمینان ۹۵٪ تایید شده است.

جدول ۳. شناسایی موضوعات کلیدی حسابرسی

گویه‌ها	میانگین	انحراف استاندارد	آماره t	معناداری
۱- ارزیابی حسابرسان از مفروضات اساسی مبنای شناخت و افشای اقلام صورت‌های مالی در گزارش حسابرسان	۴/۲۷۵۰	۰/۸۱۰۹	۱۴/۰۶۳	۰/۰۰۰۰
۲- نحوه مواجهه حسابرسان با ریسک‌های مختلف شرکت	۴/۰۵۰۰	۰/۷۷۷۹	۱۲/۰۷۴	۰/۰۰۰۰
۳- خلاصه ای از موضوع‌های مهم که با کمیته‌های حسابرسی در میان گذاشته است	۴/۲۲۵۰	۰/۷۴۵۹	۱۴/۶۹۰	۰/۰۰۰۰
۴- حساب‌هایی با بالاترین ریسک تحریف با اهمیت از جمله ریسک ناشی از تقلب در گزارش حسابرسان	۴/۲۶۲۵	۰/۷۷۵۳	۱۴/۵۶۵	۰/۰۰۰۰
۵- ارزیابی حسابرسان از رویدادهای عمده که طی دوره مورد حسابرسی رخ داده اند	۴/۳۲۵۰	۰/۶۵۱۷	۱۸/۱۸۶	۰/۰۰۰۰
۶- موضوع‌هایی که طبق قضاوت حرفه ای حسابرسان در حسابرسی صورت‌های مالی دارای بیشترین اهمیت هستند.	۴/۳۶۲۵	۰/۶۷۹۶	۱۷/۹۳۲	۰/۰۰۰۰

سنجش دقت و مهارت حسابرسان در شناسایی موضوعات کلیدی حسابرسی

جدول شماره ۴ نتایج آزمون داده‌های سنجش دقت و مهارت حسابرسان در شناسایی موضوعات کلیدی حسابرسی را نشان می‌دهد. با توجه به مقادیر آماره t و سطح معناداری ۵٪، از بین چهار گویه مورد بررسی، سطح معناداری گویه‌های ۳ و ۴ شامل «هرچه حسابرسان تمایل بیشتری به استفاده از چک لیست موضوعات کلیدی داشته باشد، در ارزیابی نهایی، میزان اتکاء وی به نتایج بدست آمده از چک لیست بیشتر خواهد بود»

و «افزایش دوره تصدی حسابرسی موجب کاهش دقت (خطا) در رسیدگی به موضوعات کلیدی می‌شود» تأیید شد. مقایسه میانگین این دو گویه نشان می‌دهد میزان پذیرش و تأیید گویه ۳ نسبت به گویه ۴ در بین پاسخ‌دهندگان بیشتر است. همچنین، با توجه به پاسخ‌گویی شرکت‌کنندگان دو گویه ۱ و ۲ شامل «با افزایش اعتماد حسابرسان نسبت به قضاوت شخصی تمایل وی به استفاده از چک لیست موضوعات کلیدی کاهش می‌یابد» و «با افزایش تجربه حسابرسان، تمایل وی به استفاده از چک لیست موضوعات کلیدی کاهش می‌یابد»، نیز معناداری آن در سطح اطمینان ۹۵٪ تأیید نشد.

جدول ۴. سنجش دقت و مهارت حسابرسان در شناسایی موضوعات کلیدی حسابرسی

گویه‌ها	میانگین	انحراف استاندارد	آماره t	معناداری
۱- با افزایش اعتماد حسابرسان نسبت به قضاوت شخصی تمایل وی به استفاده از چک لیست موضوعات کلیدی کاهش می‌یابد.	۳/۲۵	۱/۲۶۷۹	۱/۷۶۴	۰/۰۸۲
۲- با افزایش تجربه حسابرسان، تمایل وی به استفاده از چک لیست موضوعات کلیدی کاهش می‌یابد.	۳/۰۵۰	۱/۲۷۱۹	۰/۳۵۲	۰/۷۲۶
۳- هرچه حسابرسان تمایل بیشتری به استفاده از چک لیست موضوعات کلیدی داشته باشد، در ارزیابی نهایی، میزان اتکاء وی به نتایج بدست آمده از چک لیست بیشتر خواهد بود.	۴/۴۲۵	۰/۶۵۱۷	۱۹/۵۵۸	۰/۰۰۰
۴- افزایش دوره تصدی حسابرسانی موجب کاهش دقت (خطا) در رسیدگی به موضوعات کلیدی می‌شود.	۳/۳۵۰	۱/۱۲۶۲	۲/۷۸۰	۰/۰۰۷

مزایای افشای موضوعات کلیدی حسابرسی

جدول ۵ به نتایج آزمون میانگین و آماره t گویه‌های مربوط به مزایای افشای موضوعات کلیدی حسابرسانی و نتایج آزمون آن‌ها پرداخته است. با توجه به مقادیر میانگین بیشتر از ۳ و سطح معناداری کمتر از ۵٪ برای تمام گویه‌ها می‌توان نتیجه گرفت که از دیدگاه پاسخ‌دهندگان تمام موارد مطرح شده در مورد مزایای افشای موضوعات کلیدی حسابرسانی در سطح اطمینان ۹۵٪ تأیید شده است. بنابراین پاسخ‌دهندگان با تمام مزیت‌های مطرح شده در مورد افشای موضوعات کلیدی حسابرسانی موافق هستند.

جدول ۵. مزایای افشای موضوعات کلیدی حسابرسانی

گویه‌ها	میانگین	انحراف استاندارد	آماره t	معناداری
۱- ارزش اطلاعاتی گزارش حسابرسان را افزایش می‌دهد	۴/۱۳۷۵	۰/۶۷۰۲	۱۵/۱۸	۰/۰۰۰
۲- یکنواختی گزارش حسابرسان را کاهش می‌دهد	۳/۷۳۷۵	۰/۸۸۲۲	۷/۴۷۷	۰/۰۰۰
۳- موضوعات کلیدی حسابرسانی در هر صنعت متفاوت است	۴/۲۰۰	۰/۷۱۸۶	۱۴/۹۳۵	۰/۰۰۰
۴- مسئولیت قانونی و حرفه‌ای حسابرسان را افزایش می‌دهد	۳/۹۸۷۵	۰/۹۲۰۸	۹/۵۹۲	۰/۰۰۰
۵- تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران را بهبود می‌بخشد	۴/۱۵۰	۰/۸۷۳۹	۱۱/۷۸۳	۰/۰۰۰

۰/۰۰۰۰	۱۸/۱۴	۰/۷۰۸۸	۴/۴۳۷۵	۶- کیفیت حسابرسی را بهبود می‌بخشد
۰/۰۰۰۰	۱۶/۳۴۱	۰/۷۲۵۲	۴/۳۲۵	۷- کیفیت گزارشگری مالی را بهبود می‌بخشد
۰/۰۰۰۰	۸/۵۹۱	۰/۸۳۲۹	۳/۸۰	۸- تلقی شدن حسابرس از سوی استفاده‌کنندگان به عنوان منبع اصلی اطلاعات

معایب افشای موضوعات کلیدی حسابرسی

جدول ۶ به بررسی گویه‌های مربوط به معایب افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسی و نتایج آزمون آن‌ها پرداخته است. از ۱۰ مورد معایب ذکر شده در پرسشنامه، همه موارد به جز گویه «نشانه ضعف حسابرس در خصوص موضوعات کلیدی حسابرسی افشا شده» همگی از دید پاسخ‌دهندگان و به لحاظ معناداری به عنوان معایب افشای موضوعات کلیدی حسابرسی تایید شده است.

جدول ۶. معایب افشای موضوعات کلیدی حسابرسی

گویه‌ها	میانگین	انحراف استاندارد	آماره t	معناداری
۱- برداشت استفاده‌کنندگان مبنی بر اظهارنظر جداگانه در خصوص موضوع‌های کلیدی حسابرسی	۳/۶۳۷۵	۰/۸۸۹۴	۶/۴۱۱	۰/۰۰۰
۲- عدم پذیرش اظهارنظر مقبول حسابرس از سوی استفاده‌کنندگان	۳/۲۵۰	۱/۰۳۷۳	۲/۱۵۶	۰/۰۳۴
۳- متفاوت بودن موضوع‌های کلیدی حسابرسی به دلیل اعمال قضاوت حرفه‌ای از سوی حسابرسان	۳/۸۸۷۵	۰/۷۱۱۵	۱۱/۱۵۷	۰/۰۰۰
۴- افزایش هزینه‌های حسابرسی	۳/۶۲۵	۱/۰۴۷۹	۵/۳۳۵	۰/۰۰۰
۵- تأثیر منفی بر رابطه صاحبکار و حسابرس	۳/۳۸۷۵	۰/۹۷۴۳	۳/۵۵۷	۰/۰۰۱
۶- افزایش فشار از سوی صاحبکار بر حسابرس به منظور جلوگیری از افشای موضوعات کلیدی حسابرس	۳/۶۸۷۵	۱/۰۳۸۴	۵/۹۲۲	۰/۰۰۰
۷- تأثیر منفی بر رابطه کمیته حسابرسی و حسابرس	۳/۴۱۲۵	۱/۰۱۵	۳/۶۳۵	۰/۰۰۰
۸- نشانه ضعف حسابرس در خصوص موضوعات کلیدی حسابرسی افشا شده	۳/۱۶۲۵	۱/۲۹۶۹	۱/۱۲۱	۰/۲۶۶
۹- افزایش مشکلات بنگاه‌های دولتی با سازمان بازرسی کل کشور و دیوان محاسبات	۳/۵۷۵	۰/۹۵۱۷	۵/۴۰۴	۰/۰۰۰
۱۰- کاهش قابلیت مقایسه گزارش‌های حسابرس با افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسی	۳/۴۳۷۵	۱/۱۰۰۶	۳/۵۵۶	۰/۰۰۱

چگونگی شناسایی موضوعات کلیدی حسابرسی توسط حسابرس

در خصوص چگونگی شناسایی موضوع‌های کلیدی حسابرسی توسط حسابرسان، چهار گویه در پرسشنامه تعریف شد. طبق نتایج ارائه شده در جدول شماره ۷، میانگین بیشتر از ۳ و سطح معناداری کمتر از ۵٪، بیانگر آن است که پاسخ‌دهندگان با تمام موارد مطرح شده از جمله آموزش‌های خاص به حسابرس و تدوین رهنمودهای حسابرسی جهت شناسایی و افشاء و ارائه نمونه‌هایی از موضوعات کلیدی حسابرسی موافق هستند.

جدول ۷. چگونگی شناسایی موضوع‌های کلیدی حسابرسی

گویه‌ها	میانگین	انحراف استاندارد	آماره t	معناداری
۱- تدوین رهنمود برای شناسایی موضوع‌های کلیدی حسابرسی	۴/۲۱۲۵	۰/۷۰۶۱	۱۵/۳۵۹	۰/۰۰۰
۲- نیاز به آموزش‌های خاص به حسابرس برای بکارگیری استانداردها	۴/۴۲۵۰	۰/۷۹۱۹	۱۶/۰۹۴	۰/۰۰۰
۳- تدوین رهنمودهای حسابرسی به منظور راهنمایی حسابرس در افشا موضوع‌های کلیدی حسابرسی	۴/۲۵۰	۰/۷۷۱۳	۱۴/۴۹۵	۰/۰۰۰
۴- ارائه نمونه‌هایی از موضوع‌های کلیدی حسابرسی توسط سازمان حسابرسی	۴/۳۱۲۵	۰/۸۳۵۸	۱۴/۰۴۶	۰/۰۰۰

محل افشای موضوعات کلیدی حسابرسی در گزارش حسابر

برای محل افشای موضوعات کلیدی حسابرسی، سه گویه در پرسشنامه تعریف شد که طبق نتایج ارائه شده در جدول ۸، به لحاظ آماری و سطح معناداری، دو گویه تایید شد و پاسخ‌دهندگان با افشای موضوعات کلیدی حسابرسی در «نزدیکترین محل به ارائه بند اظهارنظر در قالب موارد خاص» و «مابین بند حدود رسیدگی و بند اظهارنظر حسابر» موافقت کردند. به لحاظ میانگین، گویه ۱ نسبت به گویه ۲ از دیدگاه پاسخ‌دهندگان ارجحیت دارد. اما گویه سوم شامل «بدون اضافه کردن بند دیگری، در همان بند اظهارنظر» هم به از لحاظ سطح معناداری آماره t که بیشتر از ۵٪ است و هم به لحاظ میانگین که کمتر از ۳ است، مورد تایید قرار نگرفت.

جدول ۸. محل افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسی در گزارش حسابر

گویه‌ها	میانگین	انحراف استاندارد	آماره t	معناداری
۱- نزدیکترین محل به ارائه بند اظهارنظر حسابر در قالب موارد خاص	۴/۰۲۵	۰/۷۲۸۷	۱۲/۵۸۱	۰/۰۰۰
۲- مابین بند حدود رسیدگی و بند اظهارنظر حسابر	۳/۳۲۵	۱/۰۱۶	۲/۸۶۱	۰/۰۰۵
۳- بدون اضافه کردن بند دیگری، در همان بند اظهارنظر حسابر	۲/۹۷۵	۱/۱۷۹۳	-۰/۱۹	۰/۸۵۰

تحلیل حساسیت داده‌های جمعیت‌شناختی

با توجه به این‌که پرسشنامه بین گروه‌های مختلف به لحاظ جنسیت، تحصیلات، و سابقه کاری توزیع شد، این سوال مطرح می‌شود که آیا این عوامل می‌تواند بر پاسخ‌ها تاثیرگذار باشد؛ لذا تحلیل نتایج براساس این متغیرها نیز با آزمون تحلیل واریانس انجام شده است.

بررسی یافته‌های آزمون تحلیل واریانس در باب تأثیر جنسیت بیانگر آن است که در هفت گویه پاسخ شرکت‌کنندگان مرد با زن متفاوت بوده است. با بررسی میانگین پاسخ‌ها مشخص شده است که در تمام موارد به جز دو گویه شامل «هرچه حسابرس تمایل بیشتری به استفاده از چک لیست موضوعات کلیدی داشته باشد، در ارزیابی نهایی، میزان اتکاء وی به نتایج بدست آمده از چک لیست بیشتر خواهد بود» و «تدوین رهنمود برای شناسایی موضوع‌های کلیدی حسابرسی» میانگین پاسخ شرکت‌کنندگان مرد بیشتر از میانگین پاسخ شرکت‌کنندگان زن بوده است که در هر دو مورد نشان‌دهنده تأکید بیشتر حسابرسان زن به استفاده از چک‌لیست موضوع‌های کلیدی حسابرسی و وجود رهنمودهای حسابرسی برای افزایش دقت شناسایی موضوع‌های کلیدی حسابرسی است.

بررسی یافته‌های پژوهش با در نظر گرفتن سطح تحصیلات نشان می‌دهد که در چهار گویه شامل «تأثیر منفی بر رابطه کمیته حسابرسی و حسابرس» و «نشانه ضعف حسابرس در خصوص موضوعات کلیدی حسابرسی افشا شده» و «افزایش مشکلات بنگاه‌های دولتی با سازمان بازرسی کل کشور و دیوان محاسبات» و «کاهش قابلیت مقایسه گزارش‌های حسابرس با افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسی» بین دیدگاه حسابرسان با مدرک کارشناسی و دیدگاه حسابرسان با تحصیلات کارشناسی ارشد و دکتری، تفاوت وجود دارد. میانگین پاسخ حسابرسان با تحصیلات تکمیلی کمتر از حسابرسان با مدرک کارشناسی است و این بدین معنی است که حسابرسان با تحصیلات تکمیلی با اثر منفی این گویه‌ها در افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسی مخالف هستند.

بررسی یافته‌ها نشان می‌دهد که براساس سابقه کاری در دو مورد بین دیدگاه حسابرسان تفاوت وجود دارد. اولین تفاوت دیدگاه بین حسابرسان با سابقه کاری بین ۱۰ تا ۱۵ سال با سایر حسابرسان در خصوص «تأثیر منفی بر رابطه کمیته حسابرسی و حسابرس» است که حسابرسان با ۱۰ تا ۱۵ سال با این موضوع مخالف هستند. دومین تفاوت دیدگاه مربوط به محل افشای موضوعات کلیدی حسابرسی بدون اضافه کردن بند دیگری، در همان بند اظهارنظر حسابرس است که حسابرسان با سابقه کاری ۵ تا ۱۰ سال و ۱۰ تا ۱۵ سال، با آن مخالف هستند.

۵. بحث و نتیجه گیری

شناسایی و افشای موضوعات کلیدی حسابرسی به عنوان یکی از تحولات مهم در استانداردهای جهانی حسابرسی، تأثیرات قابل توجهی بر فرایندهای حسابرسی و درک ذینفعان از صورت‌های مالی داشته است. استاندارد بین‌المللی حسابرسی (ISA ۷۰۱) که در سال ۲۰۱۶ به تصویب رسید، مبنای قانونی برای شناسایی و افشای موضوعات کلیدی حسابرسی فراهم کرد. تغییرات پی‌درپی در وضعیت اقتصادی جهانی و ظهور فناوری‌های جدید و به دنبال آن بحران حفظ داده‌ها در برابر حملات سایبری و تقلب باعث شد، موضوعات

کلیدی حسابرسی به موضوعی حیاتی‌تر تبدیل شود. از این رو، این مطالعه با شناسایی موضوعات کلیدی حسابرسی به بررسی تأثیر افشای آن بر ادراک و اعتبار گزارش حسابرسی و فهم صورت‌های مالی پرداخت. پژوهش دارای ماهیت کاربردی با جهت‌گیری توسعه‌ای است و براساس نحوه گردآوری داده، از نوع پژوهش‌های پیمایشی-اکتشافی است. به منظور جمع‌آوری داده‌ها از ابزار پرسشنامه ساختاریافته محقق ساخته استفاده شده است. همچنین، از نرم افزار اکسل برای آماده‌سازی داده‌ها و نرم افزار SPSS ۲۵ برای آزمون داده‌ها به روش میانگین و تحلیل واریانس استفاده شده است.

طبق یافته‌ها ارزیابی حسابرِس از مفروضات اساسی مبنای شناخت و افشای اقلام صورت‌های مالی در گزارش حسابرِس، نحوه مواجهه حسابرِس با ریسک‌های مختلف شرکت، خلاصه‌ای از موضوع‌های مهم مطرح شده با کمیته‌های حسابرِس، حساب‌های با بالاترین ریسک تحریف با اهمیت از جمله ریسک ناشی از تقلب در گزارش حسابرِس، ارزیابی حسابرِس از رویدادهای عمده طی دوره مورد حسابرِس و موضوع‌های دارای بیشترین اهمیت طبق قضاوت حرفه‌ای حسابرِس در حسابرِس صورت‌های مالی به عنوان موضوعات کلیدی حسابرِس شناسایی شدند. بررسی تحقیقات گذشته مبین آن است که شناسایی موضوعات کلیدی حسابرِس در پژوهش جعفری‌نسب کرمانی و همکاران (۱۳۹۸) نیز انجام شده است و نتایج مطالعه حاضر با نتایج پژوهش جعفری‌نسب کرمانی و همکاران (۱۳۹۸) در همه موارد به‌استثنای یک موضوع کلیدی «خلاصه‌ای از موضوع‌های مهم مطرح شده با کمیته‌های حسابرِس» مطابقت و سازگاری دارد.

طبق یافته‌های این مطالعه هشت مزیت افشای موضوعات کلیدی حسابرِس شناسایی شد که، شامل افزایش ارزش اطلاعاتی گزارش حسابرِس، کاهش یکنواختی گزارش حسابرِس، افزایش مسئولیت قانونی و حرفه‌ای حسابرِس، بهبود تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران، بهبود کیفیت حسابرِس، بهبود کیفیت گزارشگری مالی، تفاوت موضوعات کلیدی حسابرِس در هر صنعت و تلقی شدن حسابرِس از سوی استفاده‌کنندگان به عنوان منبع اصلی اطلاعات است. نتایج بدست آمده درخصوص مزایای افشای موضوعات کلیدی حسابرِس در همه موارد با مطالعه جعفری‌نسب کرمانی و همکاران (۱۳۹۸) و در خصوص بهبود تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران با مطالعه نوروزی و رضایی (۱۳۹۹) و در خصوص افزایش کیفیت حسابرِس با یافته مطالعه هیو و همکاران (۲۰۲۳)، و درباره افزایش کیفیت گزارشگری مالی مدیران با مطالعه کلوبر و همکاران (۲۰۱۸) مطابقت و سازگاری دارد. با این وجود، نتایج به‌دست آمده در مطالعه حاضر با نتیجه مطالعه چانگ و همکاران (۲۰۲۲) که نشان داد کیفیت گزارش‌دهی شرکت‌هایی که تعداد بیشتری موضوعات کلیدی حسابرِس حاوی اطلاعات خاص مشتری دارند، کاهش یافته است و مطالعه نصیری و زینالی (۱۴۰۲) که نشان‌دهنده رابطه معکوس بین افشای موضوعات کلیدی حسابرِس و کیفیت گزارشگری مالی است و همچنین نتیجه مطالعه حیرانی و همکاران (۱۴۰۰) مبنی بر عدم تأثیر موضوعات کلیدی حسابرِس بر قابلیت اعتماد نسبت به گزارش مدیریت، متفاوت است.

همچنین، طبق یافته‌های این مطالعه برداشت استفاده‌کنندگان مبنی بر اظهارنظر جداگانه در خصوص موضوع‌های کلیدی حسابرِس، عدم پذیرش اظهارنظر مقبول حسابرِس از سوی استفاده‌کنندگان، متفاوت

بودن موضوع‌های کلیدی حسابرسی به دلیل اعمال قضاوت حرفه‌ای از سوی حساب‌رسان، افزایش هزینه‌های حسابرسی، تأثیر منفی بر رابطه صاحبکار و حساب‌رس، افزایش فشار از سوی صاحبکار بر حساب‌رس به منظور جلوگیری از افشای موضوعات کلیدی حسابرسی، تأثیر منفی بر رابطه کمیته حسابرسی و حساب‌رس، افزایش مشکلات بنگاه‌های دولتی با سازمان بازرسی کل کشور و دیوان محاسبات، کاهش قابلیت مقایسه گزارش‌های حساب‌رس با افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسی به عنوان معایب افشای موضوعات کلیدی حسابرسی شناسایی شدند. بررسی تحقیقات گذشته مبین نتایج متفاوتی در خصوص برخی از معایب افشای موضوعات کلیدی حسابرسی است. در خصوص افزایش هزینه‌های حسابرسی، نتایج مطالعه حاضر با نتایج پژوهش جعفری نسب کرمانی و همکاران (۱۳۹۸) مطابقت دارد، ولی در پژوهش گوتیرز و همکاران (۲۰۱۸) هیچ ارتباط معناداری بین گزارش حسابرسی ارتقایافته و حق الزحمه حسابرسی مشاهده نشده است. همچنین در خصوص معایبی از جمله تأثیر منفی بر رابطه کمیته حسابرسی و حساب‌رس، افزایش مشکلات بنگاه‌های دولتی با سازمان بازرسی کل کشور و دیوان محاسبات، کاهش قابلیت مقایسه گزارش‌های حساب‌رس، نتایج این مطالعه با نتایج مطالعه جعفری نسب و همکاران (۱۳۹۸) متفاوت است.

علاوه بر این، نتایج این مطالعه حاکی است که استفاده از چک‌لیست موضوعات کلیدی و افزایش دوره تصدی حساب‌رس منجر به افزایش دقت و مهارت حساب‌رس در شناسایی موضوعات کلیدی حسابرسی می‌شود. تحلیل این نتیجه، آن است که چک‌لیست موضوعات کلیدی حسابرسی، موجب افزایش تردید حرفه‌ای حساب‌رس نسبت به عملکرد مدیران در تهیه صورت‌های مالی می‌شود، از این رو، دقت رسیدگی را افزایش می‌دهد. یافته‌های این مطالعه با یافته‌های گلد و همکاران (۲۰۲۰) و جعفری نسب کرمانی و همکاران (۱۳۹۸) مبنی بر اثر مثبت استفاده از چک‌لیست و افزایش دوره تصدی حساب‌رس بر دقت حساب‌رس در شناسایی موضوعات کلیدی حسابرسی مطابقت دارد. با این وجود در پژوهش مورونی و همکاران (۲۰۲۱) و حیرانی و همکاران (۱۴۰۰) نتیجه متفاوتی مشاهده شده است؛ بدین صورت که افزایش دوره تصدی حساب‌رس، دقت حساب‌رسان را کاهش می‌دهد، زیرا حساب‌رسان بر شناخت و تجربه خود نسبت به صاحبکار، بیشتر از چک لیست تکیه می‌کنند.

همچنین، نتایج این پژوهش نشان داد از دیدگاه حسابداران رسمی برای شناسایی موضوعات کلیدی حسابرسی تدوین رهنمود در شناسایی و افشاء، آموزش‌های خاص برای بکارگیری استانداردها و ارائه نمونه‌هایی از موضوع‌های کلیدی حسابرسی توسط سازمان حسابرسی ضرورت دارد. همچنین از دیدگاه حساب‌رسان افشای موضوعات کلیدی حسابرسی در نزدیکترین محل به ارائه بند اظهارنظر حساب‌رس در قالب موارد خاص و مابین بند حدود رسیدگی و بند اظهارنظر حساب‌رس، فایده‌مندی افشای موضوعات کلیدی حسابرسی را برای استفاده‌کنندگان از گزارش حسابرسی افزایش می‌دهد. نتایج این بخش از مطالعه با یافته‌های پژوهش جعفری نسب کرمانی و همکاران (۱۳۹۸) مبنی بر تدوین رهنمود در شناسایی و افشاء موضوعات کلیدی حسابرسی مطابقت دارد، ولی درباره محل افشای موضوعات کلیدی حسابرسی، یافته‌های این مطالعه نشان داده است که افشای موضوعات کلیدی حسابرسی در نزدیک‌ترین محل به ارائه بند اظهارنظر

حسابرس در قالب موارد خاص و یا مابین بند حدود رسیدگی و بند اظهارنظر می‌تواند برای درک ارزش اطلاعاتی گزارش حسابرسی مؤثر باشد، در حالی که، مطالعه جعفری نسب کرمانی و همکاران (۱۳۹۸) نزدیکترین محل به ارائه بند اظهارنظر حسابرس و با استفاده از طبقه‌بندی موضوعی را برای افشای موضوعات کلیدی حسابرسی نشان داد.

همچنین، طبق یافته‌های این مطالعه اطلاعات جمعیت‌شناختی از جمله جنسیت، سطح تحصیلات و سابقه کاری بر موضوعات کلیدی حسابرسی، اثر دارد. این نتیجه با یافته‌های هیو و همکاران (۲۰۲۳) مبنی بر تأثیر ویژگی‌های حسابرس، مانند وابستگی حسابرس به حق‌الزحمه مشتری و تخصص آن در صنعت و یافته‌های جعفری نسب کرمانی و همکاران (۱۳۹۸) مبنی بر تأثیر جنسیت، تحصیلات، سمت سازمانی و سابقه کاری مطابقت و سازگاری دارد.

۶. محدودیت‌ها و پیشنهادات

این مطالعه دارای محدودیت‌های متعددی است. اول، موضوعات کلیدی حسابرسی فقط برای شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار اعمال می‌شود. دوم، داده‌های جمع‌آوری شده از طریق پرسشنامه، استدلال فردی نمونه‌ای از حسابداران رسمی جامعه حسابداران را نشان می‌دهد. قضاوت حسابرسی و سوگیری قضاوت در نمونه‌های دیگری از جامعه ممکن است، متفاوت باشد. با این وجود، نتایج این مطالعه همزمان برای حسابرسان، استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، تهیه‌کنندگان و نهادهای تدوین‌کننده استاندارد و نهادهای نظارتی قابل استفاده است. از این رو، با توجه به نتایج به دست آمده از آزمون فرضیات پژوهش، پیشنهاداتی برای هر گروه ارائه می‌شود:

حسابرسان باید آگاه باشند که افشای موضوعات کلیدی حسابرسی تأثیرات قابل توجهی بر استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی دارد. بنابراین باید با دقت تصمیم بگیرند که چه تعداد و به ویژه چه مواردی به عنوان موضوعات کلیدی در گزارش حسابرس افشا می‌شود. از سوی دیگر، برخی از پیامدهای نامطلوب افشای موضوعات کلیدی حسابرسی مانند گوناگونی موضوعات کلیدی حسابرسی یا عدم درک اثر اطلاعاتی آن از سوی کاربران به دلیل کاهش قابلیت مقایسه اطلاعات را می‌توان با ارائه ویژگی‌های اطلاعاتی بیشتر درباره موضوعات کلیدی حسابرسی و محل افشای آن‌ها کاهش داد. این موضوع زمانی اهمیت می‌یابد که، به دلیل استفاده از اصطلاحات فنی و یا عدم برجسته‌سازی اطلاعات حاصل از افشای موضوعات کلیدی حسابرسی، ارزش اطلاعاتی گزارش حسابرسی مورد توجه کاربران قرار نگیرد. زیرا، طبق نتایج این پژوهش، الزام به افشای موضوعات کلیدی حسابرسی، مسئولیت قانونی و حرفه‌ای حسابرسان را افزایش می‌دهد. از این رو، حسابرسان باید اطمینان حاصل کنند که تمامی موضوعات کلیدی شناسایی شده در طول حسابرسی به‌طور جامع و شفاف مستند شوند. این افزایش شفافیت می‌تواند به اعتماد عمومی نسبت به ارزش اطلاعاتی گزارش حسابرسی کمک کند.

تدوین‌کنندگان استاندارد باید به اثرات نامطلوبی که ممکن است افشای موضوعات کلیدی حسابرسی در سال‌های آینده داشته باشد، از جمله تأثیر منفی بر رابطه صاحبکار و حسابرس و کاهش تمایل صاحبکار به اشتراک گذاشتن اطلاعات با حسابرس خود، تأثیر منفی بر رابطه کمیته حسابرسی و حسابرس، افزایش مشکلات بنگاه‌های دولتی با سازمان بازرسی کل کشور و دیوان محاسبات، و کاهش قابلیت مقایسه گزارش‌های حسابرسی، توجه زیادی داشته باشند. زیرا، تجزیه و تحلیل الزامات افشا به‌تنهایی نمی‌تواند به دیدگاه اطلاعاتی استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی محدود شود، بلکه باید دیدگاه رفتاری در مورد صاحبکاران، کمیته‌های حسابرسی و قضاوت حسابرسان نیز مورد توجه قرار گیرد. استانداردهای حسابداری دقیق می‌تواند ریسک‌های گزارشگری مالی را با محدود کردن مدیریت سود مبتنی بر اقلام تعهدی کاهش دهد.

سازمان‌های نظارتی از جمله سازمان بورس اوراق بهادار می‌تواند با وضع الزامات سخت‌گیرانه‌تر در خصوص افشای موضوعات کلیدی حسابرسی، به تقویت شفافیت و پاسخگویی در میان شرکت‌ها کمک کند. برای این منظور، سازمان‌های نظارتی باید از آخرین تغییرات در استانداردهای حسابداری و حسابرسی آگاه باشند. اثرات موضوعات کلیدی حسابرسی زمانی قابل مشاهده است که افشای آن بر یک قلم از عناصر صورت‌های مالی مربوط بوده و توسط یک استاندارد حسابداری دقیق نیز قابل کنترل باشد.

به مدیران شرکت‌ها پیشنهاد می‌شود سیاست‌هایی را برای پاسخ به افشای موضوعات کلیدی حسابرسی وضع کنند تا به گونه‌ای مؤثر به نگرانی‌های مطرح شده پاسخ دهند. ایجاد پاسخگویی از طریق افشای عمومی امری ضروری است. زیرا مخاطبان موضوعات کلیدی حسابرسی در صورت‌های مالی حسابرسی شده و گزارشات حسابرسان بسیار گسترده و پراکنده هستند. کاهش رفتار گزارشگری مالی تهاجمی، عدم مدیریت سود و افزایش سطح اطمینان در برآوردهای مدیریتی، می‌تواند اثرات مخرب ناشی از افشای موضوعات کلیدی حسابرسی را بر تصمیمات سرمایه‌گذاران کاهش دهد.

به استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، پیشنهاد می‌شود که با توجه به این که موضوعات کلیدی حسابرسی در هر صنعت متفاوت است، و افشای موضوعات کلیدی حسابرسی منجر به کاهش یکنواختی و قابلیت مقایسه اطلاعات می‌شود، برای درک اثر محتوای اطلاعاتی موضوعات کلیدی حسابرسی از متخصصان و تحلیل‌گران صورت‌های مالی استفاده کنند و نباید بدون درک درست اهمیت و اثر آن موضوعات کلیدی، تصمیم‌گیری کنند. همچنین، سرمایه‌گذاران حرفه‌ای می‌توانند از طریق کارگاه‌ها و وبینارها در مورد نحوه تحلیل گزارش‌های حسابرسی و درک مفهوم افشای موضوعات کلیدی آگاه شوند.

اعتباردهندگان باید در روند ارزیابی اعتبار، به افشای موضوعات کلیدی حسابرسی توجه بیشتری داشته باشند و از این اطلاعات برای ارزیابی ریسک اعتباری شرکت استفاده کنند. تدوین معیارهای خاص برای سنجش میزان شفافیت و کیفیت افشای اطلاعات حسابرسی، به اعتباردهندگان کمک کند تا تصمیمات بهتری بگیرند.

نتایج و محدودیت‌های ما نشان‌دهنده فرصت‌های عالی برای تحقیقات آینده است. با توجه به فرآیند انتخاب موضوعات کلیدی حسابرسی، تحقیقات آتی می‌تواند شواهدی را ارائه دهد که آیا فرآیند انتخاب

موضوعات کلیدی حسابرسی با جهت‌گیری ریسک حسابرِس مرتبط است یا خیر، که به نوبه خود می‌تواند حسابرسی کارآمدتر و مؤثرتری را تقویت کند. از طرف تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی به خصوص مدیران، می‌توان فرض کرد که گزارش‌دهی در مورد موضوعات کلیدی حسابرسی بر میزان و کیفیت اطلاعات افشا شده در یادداشت‌های مربوط به موضوع حسابداری مربوطه نیز تأثیر می‌گذارد. تحقیقات آتی همچنین می‌تواند به نقش سایر نهادهای حاکمیت شرکتی، مانند کمیته‌های حسابرسی، و اینکه چگونه ترکیب و قدرت آن‌ها ممکن است بر فرآیند گزارش‌دهی موضوعات کلیدی حسابرسی تأثیر بگذارد، بپردازد. همچنین فقدان شواهد در مورد نقش موضوعات کلیدی حسابرسی در فرآیند مذاکره بین حسابرِس و کارفرما، بیانگر اهمیت ویژه موضوعات کلیدی حسابرسی به عنوان ابزاری برای مقابله با فشار کارفرما است. نتایج تحقیقات در خصوص اثر اطلاعات جمعیت‌شناختی بر شناسایی و افشای موضوعات کلیدی متناقض است؛ این نتایج، تحقیقات بیشتری را با توجه به تأثیر جنسیت و صلاحیت حسابرسان ایجاب می‌کند. حوزه دیگری از تحقیقات آینده مربوط به الزامات اخلاقی و اخلاق حرفه‌ای حسابرِس است که به نوبه خود توسط پس‌زمینه اجتماعی-فرهنگی فردی شکل می‌گیرد و بسیاری موضوعات دیگر که برخی از آن‌ها به طور خلاصه بیان شده است:

- ۱) تحلیل مقایسه‌ای تأثیر افشای موضوعات کلیدی حسابرسی در کشورهای مختلف؛
- ۲) بررسی تأثیر نوع صنعت بر افشای موضوعات کلیدی حسابرسی؛
- ۳) تحلیل تجربی دیدگاه ذی‌نفعان افشای موضوعات کلیدی حسابرسی؛
- ۴) تأثیر آموزش و آگاهی کاربران بر فهم موضوعات کلیدی حسابرسی؛
- ۵) توسعه مدل‌های ارزیابی برای کیفیت افشای موضوعات کلیدی حسابرسی؛
- ۶) تأثیر تغییرات قانونی بر افشای موضوعات کلیدی حسابرسی؛
- ۷) تأثیر افشای موضوعات کلیدی حسابرسی بر شرکای حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی؛
- ۸) اثرات افشای موضوعات کلیدی حسابرسی بر رفتار سرمایه‌گذاران و واکنش بازار.

منابع

پور طبرستانی، علی؛ داداشی، ایمان؛ زارع بهنمیری، محمد جواد. (۱۳۹۸). کمی سازی گزارش حسابرسان مستقل با رویکرد فازی و بررسی توان پیش بینی ور شکستگی گزارشات کمی شده در مقایسه با نوع گزارش حسابرسی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۸(۳۱)، ۱۸۴-۱۶۹.

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

حیرانی، فروغ؛ علی نژاد رحمت آباد، مهدی؛ همتیان، ام البنین. (۱۴۰۰). بررسی موضوعات کلیدی حسابرسی بر ادراک سرمایه گذاران از اعتبار گزار شگری مدیریت، چهارمین همایش ملی توسعه علوم فناوری های نوین در مدیریت، حسابداری و کامپیوتر.

عباسپور ثانی، امیر، حاجیها، زهره، حجازی، رضوان، و نجفی مقدم، علی. (۱۴۰۱). واکاوی تاثیر افشای موارد کلیدی گزارش حسابرسی بر کاهش عدم موفقیت کسب و کار شرکت های بازار سرمایه. دانش حسابداری مالی، ۲۱۹-۲۵۰. doi: ۱۰,۳۰۴۷۹/jfak.۲۰۲۱,۱۶۰۴۸,۲۹۰۶

نصیری، محمد و زینالی، معصومه. (۱۴۰۲). رابطه چرخش حسابرس و افشای موضوعات کلیدی حسابرسی با کیفیت گزار شگری مالی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، چشم انداز حسابداری و مدیریت ۶ (۸۴). ۱۹۶-۲۱۳.

نوروزی، نرگس؛ رضایی، فرزین. (۱۳۹۹). بررسی رابطه بین خوانایی گزارش حسابرسی و کیفیت تصمیم گیری استفاده کنندگان، پژوهش های حسابرسی حرفه ای، (۱)، ۱۵۶-۱۳۸.

Abbaspour sani, A., hajiha, Z., Hejazi, R., & Najafi Moghadam, A. (۲۰۲۲). Analyzing the Impact of Disclosure of Key Audit Report Items on Reducing the Business Success of Capital Market Companies. Financial Accounting Knowledge, ۹(۴), ۲۱۹-۲۵۰. doi: ۱۰,۳۰۴۷۹/۰۰۰۰۰.۲۰۲۱,۱۶۰۴۸,۲۹۰۶ [۰۰ ۰۰۰۰۰۰۰۰].

Alves Júnior, E. D., & Galdi, F. C. (۲۰۱۹). The informational relevance of key audit matters. Revista Contabilidade & Finanças, ۳۱, ۶۷-۸۳.

Carver BT, Trinkle BS (۲۰۱۷) Nonprofessional investors' reactions to the PCAOB's proposed changes to the standard audit report. Working paper. <https://papers.ssrn.com/sol۳/results.cfm?RequestTimeout=۰۰۰۰۰۰۰۰>.

Chang, Y. T., Chi, W., & Stone, D. N. (۲۰۲۲). Is client-specific information useful to investors? Evidence from key audit matter reports. Journal of Accounting, Auditing & Finance, ۰۱۴۸۵۵۸X۲۲۱۰۹۱۸۰۴.

Christensen, B. E., S. M. Glover, and C. J. Wolfe, (۲۰۱۴), Do critical audit matter paragraphs in the audit report change nonprofessional investors' decision to invest?, Auditing: A Journal of Practice and Theory ۳۳, ۷۱-۹۳.

Ernst & Young, (۲۰۱۵), Key Audit Matters: what they are and why they are important.

Available at: HYPERLINK "sps:urlprefix::https" https://www.ey.com/en_us/assurance/key-audit-matters-what-they-are-and-why-they-are-important

Khan, U., B. Li, S. Rajgopal, and M. Venkatachalam, (۲۰۱۸), Do the FASB's standards add shareholder value?, The Accounting Review ۹۳, ۲۰۹-۲۴۷.

Khan, M., Niazi, G., @ Ahmad, I. (۲۰۲۱). Understanding financial statements: the role of key audit matters in Enhansing User Comprehension., Journal of Applied Accountin Research, ۲۲(۱), ۳۴-۵۰.

Klueber, J.; Gold, A. and Pott, Ch. (۲۰۱۸). Do Key Audit Matters Impact Financial Reporting Behavior?. Available at <http://onlinelibrary.wiley.com>.

Gold, A., Heilmann, M. (۲۰۱۹). The consequences of disclosing key audit matters (KAMs): A review of the academic literature. Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie ۹۳(۱/۲) (۲۰۱۹): ۵-۱۴. DOI <http://۱۰,۵۱۱۷/mab.۹۳,۲۹۴۹۶>.

Gold, A., Heilmann, M., Pott, C., & Rematzki, J. (۲۰۲۰). Do key audit matters impact financial reporting behavior?. International Journal of Auditing, ۲۴(۲), ۲۳۲-۲۴۴.

Gutierrez, E., Minutti-Meza, M., Tatum, K. W., & Vulcheva, M. (۲۰۱۸). Consequences of adopting an expanded auditor's report in the United Kingdom. Review of Accounting Studies, ۲۲(۴), ۱۵۴۳-۱۵۸۷. <https://doi.org/۱۰,۱۰۰۷/s۱۱۱۴۲-۰۱۸-۹۴۶۴-۰>.



- Hirani, F., Alinejad Rahmatabad, M., & Hamtian, U. a.B. (۲۰۲۱). Investigating the key issues of auditing on investors' perception of the credibility of management reporting, Fourth National Conference on Development of New Technologies in Management, Accounting and Computer [In Persian].
- Hu, Z., Li, Y., Lin, B., & Kleinman, G. (۲۰۲۳). The impact of key audit matter reporting on analyst forecast accuracy and forecast dispersion: evidence from Chinese listed firms. *Managerial Auditing Journal*, ۳۸(۳), ۲۸۸-۳۱۳.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (۲۰۱۱) Enhancing the value of auditor reporting: Exploring options for change. <https://www.ifac.org>.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), (۲۰۱۵a), International Standard on Auditing (ISA) ۷۰۰ (Revised): Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements (International Federation of Accountants, New York, NY). Available at: <https://www.ifac.org/publications-resources/international-standard-auditing-isa-۷۰۰-revised-forming-opinion-and-reporting>.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), (۲۰۱۵b), International Standard on Auditing (ISA) ۷۰۱: Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report (International Federation of Accountants, New York, NY). Available at: <https://www.ifac.org/publications-resources/international-standard-auditing-isa-۷۰۱-new-communicating-key-audit-matters>.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), (۲۰۱۵c), Auditor Reporting – Key Audit Matters (International Auditing and Assurance Standard Board, New York, NY). Available at: <https://www.iaasb.org/publications-resources/auditor-reporting-key-audit-matters>.
- Jafari nasab kermani, N., Molanazari, M., Rahmani, A., azizkhani, M., & Bozorgasl, M. (۲۰۱۹). Identification and Disclosure of Key Audit Matters in the Audit Report: Outlook of Iranian. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, ۸(۲۹), ۲۲۹-۲۴۲. [In Persian].
- Moroney, R., Phang, S. Y., & Xiao, X. (۲۰۲۱). When do investors value key audit matters?. *European Accounting Review*, ۳۰(۱), ۶۳-۸۲.
- Nasiri, M. & Zeinali, M. (۲۰۲۳). 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*, ۶ (۸۴), ۱۹۶-۲۱۳. [In Persian].
- Norozi, N., & Rezaei, F. (۲۰۲۱). The relationship between auditing report readability and users' decision-making quality. *Professional Auditing Research*, ۱(۱), ۱۳۸-۱۵۶. Doi: ۱۰.۲۲۰۳۴/arj.۲۰۲۱.۲۴۳۳۳۰ [In Persian].
- Ong, S. Y., Moroney, R., & Xiao, X. (۲۰۲۲). How do key audit matter characteristics combine to impact financial statement understandability?. *Accounting & Finance*, ۶۲(۱), ۸۰۵-۸۳۵.
- Pour Tabarstani, A., Dadashi, E., & Zare Behnmiri, M. J. (۲۰۱۸). Quantifying the report of independent auditors with a fuzzy approach and investigating the ability to predict bankruptcy of quantified reports compared to the type of audit report, *Accounting Knowledge and Management Audit*, ۸(۳۱), ۱۶۹-۱۸۴. [In Persian].
- Prasad P, Chand P (۲۰۱۷). The changing face of the auditor's report: Implications for suppliers and users of financial statements. *Australian Accounting Review* ۸۳(۲۷): ۳۴۸-۳۶۷. <https://doi.org/10.1111/auar.1۲۱۳۷>.
- Reid LC, Carcello JV, Li C, Neal TL (۲۰۱۸). Impact of auditor report changes on financial reporting quality and audit costs: Evidence from the United Kingdom. Working paper.
- The Chartered Governance Institute, (۲۰۱۶). Mind the GAAP. Available at: <https://www.icsa.org.uk/knowledge/governance-and-compliance/features/july-۲۰۱۶-mind-the-gaap>.



The CPA Journal, (۲۰۱۸). Overcoming disclosure overload and achieving greater disclosure effectiveness. Available at: <https://www.cpajournal.com/2018/03/20/overcoming-disclosure-overload-achieving-greater-disclosure-effectiveness/>.

Vanstraelen A, Schelleman C, Meuwissen R, Hofmann I. (۲۰۱۲). The audit reporting debate: Seemingly intractable problems and feasible solutions. European Accounting Review ۲۱(۲): ۱۹۳-۲۱۵. <https://doi.org/10.1080/09638180.2012.687506>.



پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی