

## The effect of key audit matters and management disclosures on auditors' judgements and decisions

Morteza Adlzadeh\* 

Assistant Professor, Department of Accounting,  
Faculty of Management and Accounting, Shahid  
Beheshti University, Tehran, Iran.

### Abstract

Disclosing key audit matters since 2022 has become necessary to enhance the informational value of the auditor's report, but research evidence regarding its consequences is limited. Among the implications, its impact on the auditor's perception of accountability and decision-making regarding necessary adjustments to financial statements is notable. To this end, a two-way between-groups experiment with a (2×2) design was conducted. Participants in this study included 120 partners, managers, and senior auditors employed in accounting firms member of the Institute of Certified Public Accountants. A scenario of a fictional company was provided to participants, and the independent variables of the research were manipulated at four levels: 1) Disclosure (nondisclosure) of key audit matters and 2) Normal (extended) management explanatory note. The findings suggest that both the disclosure of key audit matters and the extended management note reduce the auditor's sense of accountability, and this decreasing effect is maximized at the interaction of key audit matters and extended note. This indicates the unintended consequences of key audit matters disclosure on the auditor's accountability perception. Furthermore, the results showed that the disclosure of key audit matters and extended note led to increased expected adjustments by auditors to identify impairment losses, suggesting a more conservative behavior from auditors. The research outcomes regarding the implications of expanded disclosure on the auditor's perception of accountability, decision-making, and judgment on financial statement adjustments can be valuable for regulatory and supervisory bodies as well as auditors.

**Keywords:** Key audit matters, Management disclosures, Fair value accounting estimate, Auditor's Accountability, Adjustment decisions

\* Corresponding Author: m\_adlzadeh@sbu.ac.ir

**How to Cite:** xxxxxxx

## 1. Introduction

Corporate reporting plays an essential role in the effective functioning of the global economy and has an important contribution in shaping our understanding of the current and future drivers of value creation in business and the financial sector. Corporate reporting is constantly evolving in order to meet the demands of a diverse and expanding range of users, and efforts have been made to adapt reporting procedures to continuous changes in the regulatory and business environment. Policymakers and various stakeholders in corporate reporting need to develop new approaches for forecasting and policymaking in corporate reporting with regard to future developments. In this situation, there is a growing demand to increase transparency and improve reporting mechanisms, and therefore, professional and academic authorities, standard-setting authorities, regulatory bodies and other interested groups in corporate reporting have started to conduct studies, provide solutions, requirements and similar cases in order to improve the corporate reporting system. In this regard, legislative institutions and standard-setting organizations have always tried to provide standards and recommendations in an evolutionary process to improve reporting and meet the information needs of investors in allocating their resources. Therefore, appropriate policy for changes in the corporate reporting system is very important. Corporate reporting requires the adoption of appropriate decisions by corporate reporting policy makers.

### Research Questions:

The main research questions is as follows:

۱. What are the main scenarios of the possible future of corporate reporting in Iran's economic environment?
۲. According to different scenarios, what should be the appropriate policy from the stakeholders of corporate reporting?

## 2. Methodology

This study is an applied research and mixed methodology has been used to achieve the objectives of the research. In order to identify the driving forces affecting the future of corporate reporting from a semi-structured interview according to Kvale and Brinkman (2009) and to analyze the data from the interview, thematic analysis method was used. In order to evaluate the qualitative part, appropriate methods for this type of research have been used according to the approach of Creswell (2008). In the second step, fuzzy Delphi analysis was used in order to create a consensus regarding the identified

drivers. Next, to measure the level of importance and uncertainty, a questionnaire including the list of consensus drivers affecting the future of corporate reporting was provided to the participating experts in the previous stages of the research. In order to evaluate the policy options, first of all, with the expert panel method, policy issues in corporate reporting were counted and action options were developed in each issue. Then, the evaluation of the policy options based on the opinion of the experts has been done with the questionnaire tool. The results of the questionnaire analysis were analyzed using MATLAB software and the development of a fuzzy inference system.

### 3. Results

In the exploratory interview phase with experts, a total of 37 effective drivers on corporate reporting were counted, and after two stages of fuzzy Delphi implementation, a total of 18 drivers were approved and agreed by the experts. The drivers agreed upon by the experts were considered as the basis for developing the scenario based on the Schwartz model (1991). The three drivers of "entering the global economic arena with the removal of sanctions", "privatization of ownership" and "changing the collateral-based financing system to credit-based" are the drivers that together have a high level of importance and uncertainty and are the main basis for developing distinct corporate reporting scenarios. Considering that three drivers are the basis for designing the scenarios and each one has two possible different states, a total of eight scenarios were designed. To evaluate policy options, five main corporate reporting challenges were identified and ten action options were developed. Finally, according to the analysis of the evaluation results of the policy options based on the robust planning criteria, the best policy option was determined.

### 4. Conclusion

The evaluation of different scenarios shows that scenario number 1, with the main indicators of increasing the link with the global economy, privatization of ownership and credit-oriented financing, is a favorable scenario for corporate reporting, where there is a more suitable platform, demand and environment for the development and progress of corporate reporting. However, it is important to note that in this scenario, the level of expectations from corporate reporting is also higher and if these needs are not adequately met, the stakeholders' reliance on other information mechanisms will increase.

According to the analysis of the results of the evaluation of policy options based on robust planning criteria, the policy option includes: increasing the target audience group, giving more priority to public interests, more recognition of intangible assets, moving towards the adoption of international standards, developing non-financial reporting types with new requirements, to The title of the best policy option was identified in corporate reporting, which has appropriate and acceptable performance in different scenarios.

پیش از انتشار

## بررسی تأثیر گزارش مسائل عمده حسابداری و افشای مدیریت بر تصمیم‌گیری و قضاوت حسابرس

استادیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید

مرتضی عدلزاده \* ID

بهشتی، تهران، ایران

### چکیده

افشای مسائل عمده حسابداری از سال ۱۴۰۱ با هدف ارتقای ارزش اطلاعاتی گزارش حسابرس ضرورت یافته است. لیکن شواهد پژوهشی در خصوص پیامدهای آن محدود است. از جمله پیامدهای این موضوع، اثرگذاری آن بر ادراک حسابرس از مسئولیت‌پذیری و نیز تصمیم‌گیری در خصوص تعدیلات مورد نیاز در صورت‌های مالی است. بدین منظور از یک آزمایش دوسویه بین‌گروهی با طرح (۲×۲) بهره گرفته شد. مشارکت‌کنندگان در این پژوهش شامل ۱۲۰ نفر از شرکا، مدیران و حساب‌رسان ارشد شاغل در مؤسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی بود. بدین منظور سناریویی از یک شرکت فرضی در اختیار مشارکت‌کنندگان قرار گرفت و متغیرهای مستقل پژوهش در چهار سطح دستکاری شد: (۱) افشا (عدم افشای) مسائل عمده حسابداری و (۲) یادداشت توضیحی عادی (بسط‌یافته) مدیریت. نتایج حاصل از این پژوهش نشان می‌دهد که هم افشای مسائل عمده حسابداری و هم یادداشت بسط‌یافته مدیریت سبب کاهش احساس مسئولیت‌پذیری حسابرس می‌شود و این اثر کاهنده در تعامل افشای مسائل عمده و یادداشت بسط‌یافته حداکثر می‌شود. این امر حاکی از پیامدهای ناخواسته افشای مسائل عمده بر احساس مسئولیت‌پذیری حسابرس است. از سوی دیگر نتایج نشان داد که افشای مسائل عمده و یادداشت بسط‌یافته، سبب افزایش تعدیلات مورد انتظار حساب‌رسان برای شناسایی زیان کاهش ارزش گردیده که حاکی از رفتار محافظه‌کارانه‌تر از سوی حساب‌رسان است. نتایج پژوهش در خصوص پیامدهای گسترش افشا بر ادراک حسابرس از مسئولیت‌پذیری و تصمیم‌گیری و قضاوت حسابرس از تصمیمات تعدیل صورت‌های مالی، می‌تواند از سوی مراجع استانداردارگذار و نظارتی و نیز از سوی حساب‌رسان مورد توجه قرار گیرد.

**کلیدواژه‌ها:** مسائل عمده حسابداری، افشای مدیریت، برآورد حسابداری ارزش منصفانه، مسئولیت‌پذیری حسابرس، تصمیمات تعدیلی حسابرس

## مقدمه

در پی انتقادهایی نسبت به ارزش اطلاعاتی محدود گزارش‌های حسابداری (Carcello, 2012؛ Turner et al., 2010)، استانداردهاگذاران و نهادهای ناظر حسابداری در سراسر جهان - از جمله هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام<sup>۱</sup> و هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری و اطمینان‌بخشی<sup>۲</sup> - الگوی گسترش‌یافته‌ای برای گزارش حسابداری توسعه داده‌اند. هدف از این اصلاحات، پاسخ‌گویی به نگرانی‌های مطرح‌شده درباره کمبود شفافیت در گزارش‌های حسابداری بوده است (IAASB, 2015؛ PCAOB, 2017).

طبق الزامات هیئت بین‌المللی استانداردهای حسابداری، مسائل عمده حسابداری<sup>۳</sup> به‌منظور بهبود شفافیت حسابداری در گزارش‌های حسابداری الزامی شده‌اند. در ایران نیز از سال ۱۴۰۱ افشای مسائل عمده حسابداری با هدف ارتقای ارزش اطلاعاتی گزارش حسابداری ضرورت یافته است. مسائل عمده حسابداری، مسائلی است که به قضاوت حرفه‌ای حسابداری، در حسابداری صورتهای مالی دوره جاری دارای بیشترین اهمیت بوده‌اند. حسابداری باید از بین موضوعات اطلاع‌رسانی شده به ارکان راهبری، مسائلی را که مستلزم توجه خاص در انجام کار حسابداری بوده است، تعیین کند. حسابداری باید در حسابداری مجموعه کامل صورتهای مالی با مقاصد عمومی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس، مسائل عمده حسابداری را در گزارش حسابداری اطلاع‌رسانی کند (کمیته فنی سازمان حسابداری، ۱۴۰۱).

افشای اطلاعات تکمیلی حسابداری، عموماً از سوی استفاده‌کنندگان صورتهای مالی مورد استقبال قرار گرفته است (PCAOB, 2017) و شواهد موجود نشان می‌دهد که مسائل عمده حسابداری بر تصمیمات استفاده‌کنندگان اثرگذار است (Christensen et al., 2018؛ Commerford et al., 2018؛ Kelton & Montague, 2018؛ Sirois et al., 2018).

برخی صاحب‌نظران انتظار داشتند که مسائل عمده حسابداری موجب افزایش مسئولیت قانونی حسابداری شود (Katz, 2014)، اما پژوهش‌ها نتایج متفاوتی را در این خصوص نشان داده‌اند. برخی مطالعات دریافته‌اند که افشای مسائل عمده حسابداری، ادراک مسئولیت حسابداری را افزایش می‌دهد (Gimbar et al., 2016؛ Backof et al., 2022)، در حالی

<sup>۱</sup>The Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)

<sup>۲</sup>IAASB

<sup>۳</sup>Key Audit Matters

که برخی دیگر به کاهش این ادراک اشاره کرده‌اند (Brasel et al., 2016)؛ (Kachelmeier et al., ۲۰۲۰).

پژوهش‌های جدید نشان می‌دهد افشای مسائل عمده حسابرسی می‌تواند بر کیفیت حسابرسی، قضاوت حرفه‌ای حسابرس و فرآیند حسابرسی تأثیرگذار باشد و به بهبود ارتباط بین حسابرس و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی کمک کند (Ma et al., 2024). با این حال، شواهد تجربی اخیر نشان می‌دهد که افشای مسائل عمده حسابرسی، ممکن است منجر به تغییر در رفتار حسابرسان، افزایش تلاش حسابرسی، تغییر در زمان‌بندی گزارش حسابرس و حتی افزایش مسئولیت‌پذیری حرفه‌ای شود (Rahaman & Bhuiyan, 2025). از سوی دیگر، برخی مطالعات جدید نشان داده‌اند که تأثیر واقعی مسائل عمده حسابرسی بر کیفیت حسابرسی و تصمیم‌گیری حسابرسان همچنان محل بحث است و نتایج پژوهش‌ها در این زمینه یکسان نیست (Ma et al., 2024). به عبارت دیگر، هنوز مشخص نیست که این افشاها صرفاً جنبه افشایی دارند یا اینکه به‌طور واقعی موجب تغییر در فرآیند قضاوت حرفه‌ای حسابرسان شده‌اند. برای مثال، پژوهش‌های اخیر نشان می‌دهد افشای مسائل عمده حسابرسی می‌تواند بر تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران و کیفیت اقلام حسابداری اثرگذار باشد، اما این اثر به ویژگی‌های حسابرس و شرایط محیطی نیز وابسته است؛ به طوری که در برخی موارد، افشای این اطلاعات حتی می‌تواند موجب تفسیر نادرست توسط سرمایه‌گذاران غیرحرفه‌ای شود (Ma et al., 2024). بنابراین، با توجه به اهمیت این موضوع و نبود شواهد کافی در محیط‌های مختلف، بررسی تأثیر مسائل عمده حسابرسی بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان، به‌ویژه در محیط‌های حرفه‌ای، ضروری به نظر می‌رسد.

افشای مسائل عمده حسابرسی از سوی حسابرسان معمولاً با افشاهای مرتبط مدیریت درباره همان موضوعات همراه است. با توجه به اینکه مسائل عمده حسابرسی جایگزین افشاهایی نیستند که مدیریت ملزم به ارائه آن‌هاست (استاندارد حسابرسی ۷۰۱، بند ۴)، در مواردی که یک مسأله عمده حسابرسی مطرح می‌شود، غالباً افشای متناظری نیز از سوی مدیریت در قالب یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی ارائه می‌گردد. این هم‌زمانی، وضعیتی نو ایجاد می‌کند که در آن یک موضوع واحد به‌طور هم‌زمان توسط حسابرس و مدیریت در گزارشگری مالی مورد توجه قرار می‌گیرد. اگرچه یادداشت‌های توضیحی مدیریت و مسائل عمده حسابرسی از حیث هدف و جایگاه گزارشگری با یکدیگر تفاوت

دارند، اما هر دو می‌توانند درباره حوزه‌ای مشترک از ریسک اطلاعاتی ارائه کنند؛ موضوعی که در استاندارد حسابرسی ۷۰۱ نیز مورد تأکید و تشویق قرار گرفته است (استاندارد حسابرسی ۷۰۱، بندت-۳۶). مطالعه اکتشافی حاضر، اثر هر دو نوع از این افشاهای مرتبط را بر قضاوت‌ها و تصمیم‌گیری‌های حسابرسان مورد بررسی قرار می‌دهد.

در محیط کنونی حسابرسی صورت‌های مالی، حسابرسان ملزم‌اند «قضاوت حرفه‌ای خود را برای ارزیابی معقول بودن بسیاری از برآوردهای پیچیده و آینده‌نگر حسابداری به کار گیرند» (Peecher et al., 2013). با توجه به اینکه تمرکز اصلی الزامات مربوط به مسائل عمده حسابرسی بر ارائه اطلاعاتی از سوی حسابرسان درباره موضوعات بااهمیت در حسابرسی است، انتظار می‌رود افزایش شفافیت نسبت به این موضوعات، بر احساس مسئولیت‌پذیری حسابرسان اثرگذار باشد. افزون بر این، اثر افشاهای تکمیلی مدیریت درباره موضوعات مطرح‌شده در مسائل عمده حسابرسی نیز در این پژوهش مورد بررسی قرار گرفته است؛ چرا که انتظار می‌رود این افشاهای نیز ادراک حسابرسان از مسئولیت‌پذیری حرفه‌ای را تحت تأثیر قرار دهند (Peecher et al., 2013).

همچنین این موضوع بررسی شده است که افشای گسترده‌تر مسائل عمده حسابرسی و افشاهای مرتبط مدیریت چگونه بر تصمیمات حسابرسان در خصوص تعدیلات حسابداری تأثیر می‌گذارد. با توجه به الزامات استاندارد اهمیت (ISA 320)، انتظار می‌رود افزایش افشا درباره یک موضوع حسابداری، برجستگی آن را برای حسابرس بیشتر کند؛ در نتیجه ارزیابی حسابرس از اهمیت آن موضوع تحت تأثیر قرار گرفته و به تعدیلات حسابداری محافظه‌کارانه‌تری بینجامد. این نتیجه با یافته‌های پژوهش‌های پیشین در تضاد است؛ مطالعات گذشته نشان داده‌اند که افزایش افشا می‌تواند نوعی «مجوز اخلاقی» ایجاد کند، به گونه‌ای که حسابرسان در برابر پذیرش تعدیلات پیشنهادی مدیریت انعطاف بیشتری از خود نشان می‌دهند (Griffin, 2014؛ Asbahr & Ruhnke, 2019).

این مطالعه از چندین جهت به ادبیات موجود کمک می‌کند. نخست، این پژوهش با اتکا به شواهد تجربی حاصل از مشارکت حسابرسان حرفه‌ای، نشان می‌دهد افشای مسائل عمده حسابرسی نه تنها یک تغییر شکلی در گزارش حسابرس نیست، بلکه پیامدهای رفتاری

مشخصی برای حسابرسان به همراه دارد. به طور مشخص، یافته‌ها نشان داد افشای مسائل عمده حسابرسی منجر به کاهش ادراک مسئولیت‌پذیری حسابرسان می‌شود و این اثر در صورت همراهی با یادداشت توضیحی بسط‌یافته مدیریت تشدید می‌گردد. این نتیجه، یکی از پیامدهای مهم اجرای الزامات جدید گزارشگری حسابرسی را روشن ساخته و به درک بهتر اثرات واقعی این افشاها بر فرآیند قضاوت حسابرس کمک می‌کند.

دوم، نتایج پژوهش نشان داد افشای مسائل عمده حسابرسی و یادداشت بسط‌یافته مدیریت، به افزایش میزان تعدیلات مورد انتظار توسط حسابرسان برای شناسایی زیان کاهش ارزش منجر می‌شود که بیانگر اتخاذ رویکردی محافظه‌کارانه‌تر از سوی حسابرسان است. این یافته شواهد جدیدی درباره نحوه اثرگذاری افشاهای گسترده بر تصمیمات حرفه‌ای حسابرسان فراهم می‌آورد و نشان می‌دهد این افشاها می‌تواند حساسیت حسابرسان نسبت به تحریف‌های بااهمیت را افزایش دهد.

سوم، این پژوهش با بررسی همزمان اثر افشای مسائل عمده حسابرسی و افشاهای مدیریت، به روشن شدن یکی از موضوعات بحث‌برانگیز حرفه حسابرسی کمک می‌کند. در حالی که نهادهای تدوین‌کننده استاندارد بر افزایش شفافیت از طریق این افشاها تأکید داشته‌اند، یافته‌های این مطالعه نشان می‌دهد این الزامات دارای پیامدهای رفتاری چندگانه بر حسابرسان است و می‌تواند همزمان موجب کاهش ادراک مسئولیت‌پذیری و افزایش محافظه‌کاری در تصمیمات تعدیلی شود. این شواهد می‌تواند برای تدوین‌کنندگان استاندارد، نهادهای ناظر و حرفه حسابرسی در ارزیابی و بهبود الزامات گزارشگری حسابرس مفید واقع شود.

علیرغم الزامی شدن افشای مسائل عمده حسابرسی از سال ۱۴۰۱ در ایران، پژوهش‌های داخلی اندکی به این موضوع پرداخته‌اند. در این راستا، قائمی و همکاران (۱۴۰۳) به بررسی محتوای افشا و عوامل مؤثر بر گزارش مسائل عمده حسابرسی در نخستین سال اجرای استاندارد ۷۰۱ در ایران پرداختند. اسکند و صافدل (۱۴۰۳) نیز با بهره‌گیری از روش نظریه داده‌بنیاد، فرآیند افشای مسائل عمده حسابرسی را تبیین کردند. همچنین، حیدری و مشایخ (۱۴۰۴) پیامدهای افشای مسائل عمده حسابرسی بر قضاوت و تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران را مورد بررسی قرار دادند. با این حال، مرور پژوهش‌های داخلی نشان می‌دهد که آثار و پیامدهای افشای مسائل عمده حسابرسی بر قضاوت حسابرسان تاکنون مورد توجه قرار نگرفته

است. بر این اساس هدف این پژوهش، بررسی تجربی اثر افشای مسائل عمده حسابداری و افشای مرتبط مدیریت بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس، به‌ویژه از دو جنبه ادراک مسئولیت‌پذیری و تصمیم‌گیری درباره تعدیلات پیشنهادی در صورت‌های مالی است. به‌طور مشخص، این پژوهش در پی آن است که مشخص نماید آیا افشای مسائل عمده حسابداری و نیز گسترش افشاهای مدیریت درباره همان موضوع، بر میزان احساس مسئولیت حسابرس و قضاوت وی در خصوص ضرورت و میزان تعدیلات حسابداری تأثیر می‌گذارد یا خیر. از این‌رو، تمرکز پژوهش حاضر بر واکنش رفتاری حسابرسان در یک موقعیت خاص افشای مرتبط با برآورد ارزش منصفانه است و تلاش می‌کند شواهد تجربی محدودی درباره پیامدهای رفتاری این نوع افشا در محیط حسابداری فراهم آورد.

در ادامه، مسئله پژوهش و پیشینه نظری مرتبط تشریح می‌شود. سپس روش‌شناسی پژوهش ارائه شده و پس از آن، یافته‌های حاصل از اجرای مطالعه گزارش می‌گردد. در پایان نیز، بحث و نتیجه‌گیری مبتنی بر یافته‌ها مطرح می‌شود.

### مبانی نظری و پیشینه پژوهش

#### مسائل عمده حسابداری و افشای مدیریت

در سال‌های اخیر، گزارش‌های حسابداری با تحول مهمی مواجه شده‌اند که حسابرسان را ملزم به افشای ریسک‌ها و موضوعات خاص مرتبط با هر واحد تجاری می‌کند. این افشاها در چارچوب استانداردهای بین‌المللی هیئت تدوین استانداردهای حسابداری و اطمینان‌بخشی (IAASB, 2015) تحت عنوان «مسائل کلیدی حسابداری» (Key Audit Matters) شناخته می‌شوند. پژوهش‌های اخیر آرشویی و آزمایشی نشان می‌دهند که افشای مسائل عمده حسابداری می‌تواند بر کیفیت حسابداری، حق‌الزحمه و تأخیر گزارش اثرگذار باشد (Rahaman & Bhuiyan, 2025; Cameran & Campa, 2025).

حسابرسان با شناسایی و افشای شفاف مسائل عمده حسابداری، درک جامع‌تری از چالش‌ها، برآوردها و عدم قطعیت‌های بااهمیتی که در جریان فرایند حسابداری با آن مواجه بوده‌اند، در اختیار ذی‌نفعان قرار می‌دهند. افشای این مسائل، به‌واسطه ارائه توضیحات تکمیلی، این امکان را برای سرمایه‌گذاران و تحلیل‌گران فراهم می‌سازد تا حوزه‌های

پریسک صورت‌های مالی را دقیق‌تر شناسایی و تفسیر کنند (Camacho-Miñano et al., 2024). افزون بر این، چنین اطلاعاتی به سرمایه‌گذاران در ارزیابی واقع‌بینانه‌تر عملکرد شرکت یاری می‌رساند (Köhler et al., 2020) و بر برداشت آن‌ها از ارزش افزوده حسابرسی و میزان اعتبار حسابرس اثرگذار است (Moroney et al., 2021). همچنین، افشای مسائل عمده حسابرسی موجب جلب توجه استفاده‌کنندگان به اقلام و اجزای کلیدی و مرتبط صورت‌های مالی می‌شود (Sirois et al., 2018).

پژوهش‌های قابل توجه و رو به رشدی درباره آثار افشای مسائل عمده حسابرسی انجام شده است (برای مرور این مطالعات به Gold & Heilmann, 2019 رجوع شود). بخش عمده این پژوهش‌ها بر رفتار سرمایه‌گذاران و واکنش بازار سرمایه نسبت به اطلاعات افشاشده در قالب مسائل عمده حسابرسی متمرکز بوده‌اند (Gold & Heilmann, 2019). با این حال، مطالعات اندکی به بررسی پیامدهای این الزامات جدید افشا بر خود حسابرسان و نحوه انجام حرفه‌ای حسابرسی پرداخته‌اند.

برخی مطالعات آرشیوی اخیر این فرضیه را مطرح کرده‌اند که افشای مسائل عمده حسابرسی می‌تواند به افزایش کیفیت حسابرسی و حق‌الزحمه‌های حسابرسی منجر شود. این استدلال بر این مبنا استوار است که الزامات مربوط به افشای مسائل عمده حسابرسی، سطح مسئولیت‌پذیری حسابرس را افزایش می‌دهد (برای نمونه، رجوع شود به Reid et al., 2019) و در نتیجه، حسابرسان را به انجام اقدامات حسابرسی گسترده‌تر و عمیق‌تر در حوزه‌های ریسک افشاشده در مسائل عمده حسابرسی سوق می‌دهد. با این حال، شواهد تجربی موجود در این زمینه نتایج یکسانی ارائه نکرده‌اند. به‌طور مشخص، دو مطالعه انجام‌شده در بریتانیا هیچ شواهد معناداری مبنی بر تأثیر افشای مسائل عمده حسابرسی بر کیفیت حسابرسی یا میزان حق‌الزحمه‌های حسابرسی نیافتند (Gutierrez et al., 2018; Reid et al., 2019).

در حوزه بررسی رفتار واقعی حسابرسان، (Asbahr & Ruhnke, 2019) در یک مطالعه آزمایشی نشان دادند که در شرایط الزام به افشای مسائل عمده حسابرسی و زمانی که برآورد حسابداری ارزش منصفانه به‌عنوان یک مسأله عمده حسابرسی شناسایی می‌شود، حسابرسان سطح پایین‌تری از تردید حرفه‌ای را از خود نشان می‌دهند؛ به‌گونه‌ای که احتمال توصیه آن‌ها به اعمال تعدیل در ارزش منصفانه کاهش می‌یابد. این نتیجه را می‌توان به این صورت تفسیر

کرد که افشای مسائل عمده حسابداری ممکن است به کاهش احساس مسئولیت‌پذیری حسابرس منجر شود. این یافته با انتظارات تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری در تضاد است و نتایج مطالعه آنان بیانگر وجود پیامدهای ناخواسته و بالقوه منفی الزام به افشای مسائل عمده حسابداری است.

افشای دیگری که با موضوعات شناسایی شده در قالب مسائل عمده حسابداری مرتبط است، افشاهایی است که توسط مدیریت واحد تجاری ارائه می‌شود. فغفور مغربی و همکاران (۱۳۹۹) با بکارگیری روش آزمایشگاهی نشان دادند که مدیران می‌توانند با دست‌کاری احساس زبانی و خوانایی افشائات حسابداری، بر قضاوت و تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران اثرگذار باشند. استاندارد حسابداری ۷۰۱ تصریح می‌کند که حسابرس باید از ارائه اطلاعات اولیه و اساسی درباره واحد تجاری در متن مسائل عمده حسابداری خودداری کند. با وجود اهمیت و ارزش اطلاعاتی مسائل عمده حسابداری، این مدیریت است که در وهله نخست مسئول فراهم‌سازی اطلاعات خاص واحد تجاری با هدف بهبود محیط اطلاعاتی استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی و کمک به تصمیم‌گیری آن‌هاست (Dennis et al., 2019). اگرچه حسابرسان معقول بودن افشاهای ارائه‌شده را ارزیابی می‌کنند، مسئولیت تهیه و ارائه صورت‌های مالی مطابق با استانداردهای حسابداری بر عهده مدیریت قرار دارد (IAASB, 2016). همان‌گونه که پیش‌تر اشاره شد، مسائل عمده حسابداری بیانگر موضوعاتی هستند که از دیدگاه حسابرس در فرآیند حسابداری از بیشترین اهمیت برخوردار بوده‌اند و اصولاً قرار نیست حاوی اطلاعاتی جدید و فراتر از افشاهایی باشند که پیش‌تر توسط مدیریت ارائه شده است (IAASB, 2016).

پژوهش‌های اخیر نشان می‌دهد که افشای مسائل عمده حسابداری می‌تواند بر رفتارهای افشای مدیریت اثرگذار باشد؛ به‌گونه‌ای که مسائل عمده حسابداری دارای محتوای آگاهی‌بخش‌تر، در برخی شرایط، مدیریت را به ارائه افشاهای گسترده‌تر و شفاف‌تر در حوزه‌های مرتبط با گزارشگری مسائل عمده حسابداری ترغیب می‌کنند (Fuller et al., 2021). پژوهش‌های اخیر نشان می‌دهد افشای مسائل عمده حسابداری می‌تواند بر رفتار گزارشگری مالی مدیریت تأثیرگذار باشد. برای مثال، نتایج مطالعه (Wang & Wang, 2026) در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس چین نشان داد پس از اجرای الزامات افشای

مسائل عمده حسابرسی، سطح محافظه کاری شرطی در گزارشگری مالی افزایش یافته است. این یافته بیانگر آن است که افزایش شفافیت ناشی از افشای مسائل عمده حسابرسی، مدیریت را به اتخاذ رویه‌های محتاطانه‌تر در گزارشگری مالی ترغیب می‌کند. همچنین، نتایج این پژوهش نشان داد زمانی که مسائل عمده حسابرسی حاوی اطلاعاتی درباره قضاوت‌ها و اختیار مدیریت باشد، محافظه کاری افزایش می‌یابد، در حالی که وجود نشانه‌هایی از حمایت ضمنی حسابرس از مدیریت می‌تواند منجر به کاهش محافظه کاری شود. این شواهد نشان می‌دهد محتوای اطلاعاتی مسائل عمده حسابرسی نقش مهمی در شکل‌دهی انگیزه‌های گزارشگری مدیریت ایفا می‌کند. همچنین نتایج مطالعه Andreicovici et al., 2025 نشان داد زمانی که حسابرسان کاهش ارزش سرقفلی را به‌عنوان مسئله عمده حسابرسی گزارش می‌کنند، سطح افشای مدیریت افزایش یافته و احتمال شناسایی کاهش ارزش در دوره‌های بعد بیشتر می‌شود. این شواهد بیانگر نقش مسائل عمده حسابرسی در بهبود شفافیت و تأثیرگذاری بر تصمیمات گزارشگری مالی شرکت‌ها است. نتایج پژوهش Küster et al., 2025 نشان می‌دهد افشای مسائل مربوط به سرقفلی قادر است کاهش ارزش‌های آتی را پیش‌بینی کند. این شواهد بیانگر آن است که مسائل عمده حسابرسی نقش مهمی در افزایش ارزش اطلاعاتی گزارش حسابرس و بهبود پیش‌بینی‌پذیری اطلاعات مالی دارند.

افزون بر این، شواهد پژوهشی دیگری حاکی از آن است که افشای مسائل عمده حسابرسی می‌تواند بر تصمیمات عملیاتی مدیریت نیز تأثیر بگذارد؛ به این معنا که این افشاهای تمایل مدیریت به اتخاذ رفتارهای کاهنده ریسک را کاهش می‌دهند، در حالی که بر رفتارهای افزایش‌دهنده ریسک اثر معناداری ندارند. این یافته بیانگر وجود یک پیامد ناخواسته بالقوه در جهت افزایش سطح ریسک‌پذیری شرکت در نتیجه افشای مسائل عمده حسابرسی است (Bentley et al., 2021).

با وجود آن که بررسی آثار بالقوه مسائل عمده حسابرسی بر افشاهای مدیریت از منظر مفهومی منطقی به نظر می‌رسد، در عمل ترتیب زمانی فرآیند گزارشگری به گونه‌ای است که نسخه نهایی مسائل عمده حسابرسی پس از نهایی شدن افشاهای مدیریت و در پی تعامل و گفت‌وگو با مسئولان راهبری واحد تجاری تهیه و ارائه می‌شود (IAASB, 2015)؛ و از این رو، مطالعه حاضر به بررسی این موضوع می‌پردازد که آیا و

چگونه قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان تحت تأثیر افشای مدیریت درباره همان موضوعی قرار می‌گیرد که در مسائل عمده حسابرسی گنجانده شده است. در بخش بعدی، به مرور ادبیات مرتبط با نحوه تأثیر این افشاها بر ادراک حسابرسان از مسئولیت‌پذیری پرداخته می‌شود و در بخش پس از آن، اثرات بالقوه این افشاها بر تصمیمات حسابرسی مرتبط با تعدیلات احتمالی مورد بررسی قرار می‌گیرد.

#### مسئولیت‌پذیری

پاسخگویی به عنوان «رابطه‌ای مبتنی بر عوامل اجتماعی، قراردادی، سلسله‌مراتبی یا سایر عوامل بین فردی، بین منبع (مثلاً اصیل یا موکل) و فرد مسئول (مثلاً عامل) تعریف می‌شود که در آن فرد مسئول انگیزه‌هایی برای رفتار مطابق خواست منبع دارد» تعریف شده است (Gibbins & Newton, 1994). در زمینه حسابرسی، استانداردهای حسابرسی تأکید می‌کنند که هدف اصلی حسابرسی، افزایش سطح اطمینان استفاده‌کنندگان مورد نظر گزارش مالی است (IAASB, 2007). علاوه بر این، گزارش حسابرس معمولاً خطاب به افرادی تهیه می‌شود که استفاده‌کننده اصلی گزارش هستند؛ یعنی اغلب سهامداران و در برخی موارد مسئولان راهبری واحد تجاری (IAASB, 2016).

در چارچوب حسابرسی صورت‌های مالی، حسابرسان در برابر ارزیابی معقول بودن اطلاعات مالی و نیز حصول اطمینان از کفایت افشاهای ارائه‌شده برای استفاده‌کنندگان مسئول هستند (Peecher et al., 2013). حساس‌یگانه و عموزاد (۱۳۹۹) با تأکید بر جایگاه قضاوت در حسابرسی، این حرفه را مشابه قضاوت در دادگاه قلمداد می‌کنند. افشای مسائل عمده حسابرسی به‌طور خاص موجب تقویت مسئولیت‌پذیری حسابرسان در برابر استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی می‌شوند؛ چرا که این افشاها از طریق ارائه اطلاعات خاص واحد تجاری توسط حسابرس، در پی افزایش شفافیت محیط اطلاعاتی برای استفاده‌کنندگان گزارشگری مالی هستند. همان‌گونه که رئیس هیئت بین‌المللی تدوین استانداردهای حسابرسی و اطمینان‌بخشی در جریان پیشنهاد گسترش گزارش حسابرس تصریح کرده است، «استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی حسابرسی‌شده خواهان اطلاعات مرتبط‌تر برای تصمیم‌گیری‌های خود هستند» (IAASB, 2012).

Peecher et al., 2013 چارچوبی مفهومی برای بازراندیشی در خصوص پاسخگویی حسابرسان صورت‌های مالی ارائه کرده‌اند که در آن میان پاسخگویی نسبت به فرآیند - به معنای الزام حسابرس به توجیه نحوه و منطق فرآیند قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسی - و پاسخگویی نسبت به نتیجه - به معنای الزام به توجیه تصمیم نهایی حسابرسی - تمایز قائل می‌شوند. به‌زعم آنان، حسابرسان به‌ویژه در شرایطی که پس از اتمام حسابرسی، پیامدهای مالی نامطلوبی آشکار می‌شود، در معرض پاسخگویی نسبت به نتیجه قرار می‌گیرند. این مفهوم شباهت زیادی به «پاسخگویی» دارد و مستلزم انجام ارزیابی‌های پسینی از فرآیندهای قضاوتی و تصمیم‌گیری حسابرس است (Peecher et al., 2013).

این نوع از پاسخگویی می‌تواند به بروز «سوگیری ناشی از نتیجه» منجر شود؛ به گونه‌ای که هیئت‌های منصفه یا سایر ارزیابان، حسابرسان را به واسطه نتایج نامطلوب (مانند شکست حسابرسی) با شدت بیشتری مورد قضاوت قرار دهند، حتی در شرایطی که حسابرسی با کیفیت بالا انجام شده باشد (Kadous, 2001). بحث‌های اولیه پیرامون افشای مسائل عمده حسابرسی به افزایش بالقوه ریسک دعاوی حقوقی مطرح‌شده از سوی ذی‌نفعان اشاره دارد (PCAOB, 2017). این امر حاکی از آن است که افشای مسائل عمده حسابرسی می‌تواند پاسخگویی نسبت به نتیجه را برانگیزد، زیرا از حسابرسان انتظار می‌رود قضاوت‌ها و تصمیمات نهایی خود را توجیه و تبیین کنند (Peecher et al., 2013).

با این حال، افشای مسائل عمده حسابرسی ممکن است به‌طور هم‌زمان خطر هدف قرار گرفتن حسابرسان برای اعمال مجازات‌هایی نظیر جریمه‌های مالی، خسارت‌های تنبیهی یا حتی لغو مجوز فعالیت حرفه‌ای را کاهش دهد؛ امری که آن نیز به مسئولیت‌پذیری نسبت به نتیجه مرتبط است (Peecher et al., 2013). شواهد تجربی حاصل از یک مطالعه مبتنی بر اعضای هیئت منصفه نیز این انتظار را تأیید می‌کند (Brasel et al., 2016).

اگرچه ادبیات موجود حاکی از آن است که افشای مسائل عمده حسابرسی می‌تواند به افزایش مسئولیت‌پذیری حسابرسان و بهبود کیفیت حسابرسی منجر شود، اما پژوهش‌هایی که ادراک استفاده‌کنندگان از مفهوم مرتبط «مسئولیت حسابرس» را مورد بررسی قرار داده‌اند، به نتایج یکنواخت و یکسانی دست نیافته‌اند (Backof et al., 2022; Brasel et al., 2016; Gimbar et al., 2016; Kachelmeier et al., 2020).

بر این اساس، پرسش اول این پژوهش به شرح زیر طرح شده است:

**پرسش پژوهشی اول:** تأثیر الزام به افشای مسائل عمده حسابرسی بر ادراک حسابرسان از مسئولیت پذیری چیست؟

اگرچه (Griffin 2014) اثر افشاهای مدیریت بر تصمیمات مربوط به تعدیلات حسابرسی را بررسی کرده است، اما پژوهشی که به بررسی تأثیر بالقوه افشاهای گسترده تر مدیریت بر ادراک حسابرسان از مسئولیت پذیری پرداخته باشد، در ادبیات موجود گزارش نشده است. نظریه «معجز اخلاقی» مطرح شده توسط (Griffin 2014) بیان می کند که افشاهای پیشرفته تر و گسترده تر از سوی مدیریت می تواند به کاهش مسئولیت پذیری ادراک شده حسابرسان منجر شود. در مقابل، این احتمال نیز وجود دارد که افشاهای گسترده تر مدیریت فشار بیشتری بر حسابرسان وارد کند تا قضاوت ها و تصمیمات نهایی خود را توجیه و تبیین کنند و در نتیجه، سطح مسئولیت پذیری آنان افزایش یابد (Peecher et al., 2013). بر این اساس، پرسش پژوهشی دوم این مطالعه به شرح زیر مطرح می شود:

**پرسش پژوهشی دوم:** تأثیر افشای گسترده تر یادداشت های توضیحی مدیریت بر ادراک حسابرسان از مسئولیت پذیری چیست؟

#### تصمیم های تعدیلی

جنبه دیگری از تأثیر الزام به افشای مسائل عمده حسابرسی و نیز میزان و گستره افشاهای توضیحی ارائه شده توسط مدیریت بر رفتار حسابرسان، به تصمیمات آنان در خصوص پیشنهاد تعدیلات حسابرسی مربوط می شود. حسابرسان مکلف اند معقول بودن برآوردهای مالی انجام شده توسط مدیریت را ارزیابی کنند و در صورتی که مبالغ گزارش شده را به طور بااهمیتی نادرست تشخیص دهند، پیش از تأیید نهایی صورت های مالی، پیشنهاد انجام تعدیلات لازم را مطرح کنند. محوری ترین مؤلفه در این تصمیم گیری، ارزیابی حسابرسان از سطح اهمیت است؛ به گونه ای که این ارزیابی بر اصل پیشنهاد تعدیل و نیز بر میزان آن، در صورت لزوم، اثرگذار است. استاندارد حسابرسی مربوط به اهمیت، رهنمودهایی در این زمینه ارائه کرده و تصریح می کند که تحریف بااهمیت، تحریفی است که «به طور معقولی انتظار می رود تصمیمات اقتصادی استفاده کنندگان مبتنی بر گزارش های مالی را تحت تأثیر قرار دهد» (ISA 320، بند ۲). این حوزه مستلزم اعمال قضاوت حرفه ای است و از این رو، بروز تفاوت در تصمیمات حسابرسان درباره ضرورت الزام واحد تجاری به ثبت تعدیلات

حسابرسی امری محتمل به نظر می‌رسد. با این حال، استانداردهای حسابرسی تصریح می‌کنند که حسابرس در تعیین سطح اهمیت باید افشاهای، از جمله افشاهای کیفی، را نیز مدنظر قرار دهد (ISA 320، بند A2).

این الزامات استاندارد حاکی از آن است که افزایش برجستگی و ریسک ادراک شده یک موضوع حسابداری - چه از طریق افشاهای گسترده‌تر یا دداشت‌های توضیحی مدیریت و چه از طریق شناسایی آن به‌عنوان یک مسئله کلیدی حسابرسی - می‌تواند بر قضاوت حسابرس در خصوص سطح اهمیت اثرگذار باشد و در نتیجه، احتمال پیشنهاد تعدیلات حسابرسی محافظه‌کارانه‌تر را افزایش دهد.

Griffin (2014) بیان می‌کند که ادبیات حسابرسی، پیش‌بینی روشنی درباره نحوه تأثیر افشاهای مکمل بر تصمیمات مربوط به تعدیلات حسابرسی ارائه نمی‌دهد. یافته‌های مطالعه وی نشان می‌دهد که همسو با نظریه «مجوز اخلاقی»، افشاهای مکمل ارائه‌شده توسط مدیریت موجب می‌شود حسابرسان میزان بیشتری از تحریف‌های بالقوه صورت‌های مالی را بپذیرند. (Asbahr & Ruhnke (2019) نیز اثر الزام به افشای مسائل عمده حسابرسی را بر تصمیمات تعدیلی حسابرسان بررسی کرده‌اند. نتایج پژوهش آن‌ها نیز با نظریه مجوز اخلاقی سازگار است؛ به‌گونه‌ای که الزام به افشای مسائل عمده حسابرسی، به کاهش سطح تعدیلات پیشنهادی حسابرسان منجر شده است. این در حالی است که این نتایج با انتظارات نهفته در استانداردهای حسابرسی در تعارض قرار دارند؛ به‌ویژه در شرایطی که افشاهای گسترده‌تری درباره یک موضوع با اهمیت حسابداری ارائه می‌شود. (Griffin (2014) نیز به این تعارض اشاره کرده و نتایج خود را به‌عنوان اثری «وارونه» از افشای بیشتر توصیف می‌کند و هشدار می‌دهد که فشار نهادهای ناظر برای گسترش افشاهای مکمل می‌تواند به بروز «پیامدهای ناخواسته» منجر شود. در مجموع، ادبیات موجود نشان می‌دهد که تنها تعداد محدودی از مطالعات به بررسی چنین تصمیماتی از سوی حسابرسان پرداخته‌اند.

بر اساس بحث‌های فوق، در این پژوهش دو پرسش پژوهشی برای بررسی تصمیمات حسابرسان در این حوزه مطرح شده است:

**پرسش پژوهشی سوم:** تأثیر الزام به افشای مسائل عمده حسابرسی بر تصمیمات تعدیلی حسابرس چیست؟

**پرسش پژوهشی چهارم:** تأثیر افشای گسترده‌تر یادداشت‌های توضیحی مدیریت بر تصمیمات تعدیلی حسابرس چیست؟

روش پژوهش

طراحی آزمایش

به منظور پاسخ‌گویی به پرسش‌های پژوهش، یک آزمایش دوسویه بین گروهی با طرح عاملی (۲×۲) طراحی و اجرا شد که در آن دو متغیر مستقل شامل «وجود در برابر عدم وجود مسائل عمده حسابرسی» و «یادداشت توضیحی استاندارد در برابر یادداشت توضیحی گسترش‌یافته» مورد بررسی قرار گرفت. طرح عاملی (۲×۲) پژوهش به شرح جدول شماره ۱ قابل ارائه است:

جدول شماره ۱. طرح عاملی (۲×۲) بین گروهی

| یادداشت بسط یافته | یادداشت عادی | مسائل عمده/یادداشت توضیحی |
|-------------------|--------------|---------------------------|
| گروه دوم          | گروه اول     | بدون مسائل عمده حسابرسی   |
| گروه چهارم        | گروه سوم     | با مسائل عمده حسابرسی     |

شرکت‌کنندگان این پژوهش شامل شرکا، مدیران و سایر حساب‌رسان ارشد شاغل در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشند. به شرکت‌کنندگان یک وظیفه فرضی ارائه شد که مستلزم ارزیابی ارزش بازیافتی یک دارایی بود که دچار کاهش ارزش شده بود.

موضوع ارزش منصفانه دارایی‌ها برای بررسی یک برآورد حسابداری مبتنی بر قضاوت حرفه‌ای، به عنوان بستر مناسب این مطالعه انتخاب شد؛ چرا که این حوزه به طور گسترده به عنوان یکی از زمینه‌های پرریسک در حسابرسی شناخته می‌شود. افزون بر این، پژوهش‌های اولیه در حوزه مسائل عمده حسابرسی نشان می‌دهد که برآوردهای ارزش منصفانه از جمله شایع‌ترین موضوعاتی هستند که حساب‌رسان در افشاهای مسائل عمده حسابرسی به آن‌ها می‌پردازند (KPMG, 2019). علاوه بر این، نهادهای ناظر و تدوین‌کنندگان استانداردها، تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی را به ارائه افشاهای تکمیلی در یادداشت‌های توضیحی پیرامون برآوردهای ارزش منصفانه تشویق می‌کنند تا مبانی منطقی و مفروضات زیربنایی این

برآوردها برای استفاده کنندگان صورت‌های مالی به‌طور شفاف تبیین شود (FASB, 2010)؛ (IASB, 2009).

در این چارچوب، حساب‌رسان نقش اساسی در ارزیابی افشاهای مرتبط با عدم قطعیت، از جمله افشاهایی که در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی ارائه می‌شود، ایفا می‌کنند؛ آنان موظف‌اند در طول فرایند حسابرسی، معقول بودن برآوردهای ارزش منصفانه ارائه‌شده توسط مدیریت را مورد ارزیابی قرار دهند (IAASB, 2008).

در سناریوی ارائه‌شده به شرکت کنندگان، مبلغ گزارش‌شده توسط واحد مورد رسیدگی با محاسبه انجام‌شده توسط کارشناسان مستقل تفاوت داشت. برای سنجش ادراک حساب‌رسان از مسئولیت‌پذیری، از ابزار اندازه‌گیری به‌کاررفته در مطالعه Kang et al. (2015) استفاده شد و شاخص‌های مربوط به تصمیم‌گیری در خصوص ارزش منصفانه نیز از مطالعه Griffin (2014) اقتباس گردید.

مشارکت کنندگان در این پژوهش، نقش حساب‌رس مسئول کار یک شرکت فرضی پذیرفته‌شده در بورس را ایفا می‌کردند. این شرکت با ۲۰ سال سابقه در صنعت فولاد فعالیت دارد و به اطلاع مشارکت کنندگان رسید که این شرکت در پنج سال گذشته سودآور بوده و رشد مالی پایداری داشته است. شاخص‌های مالی شرکت، مانند نقدینگی و اهرم مالی، در سطح میانگین صنعت قرار دارند. نتایج حسابرسی‌های پیشین نشان می‌دهد که هیچ ضعف بااهمیت و قابل شناسایی در کنترل‌های داخلی شرکت وجود ندارد. سطح اهمیت در این پروژه مبلغ ۸۰ میلیارد تومان تعیین شده بود. به اطلاع مشارکت کنندگان رسید که در حسابرسی جاری، تمامی آزمون‌های استاندارد توسط کارکنان تیم حسابرسی انجام شده است. به جز یک موضوع در خصوص کاهش ارزش یکی از دارایی‌های شرکت، هیچ تعدیل دیگری برای صورت‌های مالی مدنظر نیست. همچنین در طول حسابرسی امسال، هیچ عامل کیفی بااهمیت قابل توجهی در ارتباط با اهمیت شناسایی نشده است. مشتری بر این باور است که صورت‌های مالی به‌طور منصفانه ارائه شده‌اند و مصرانه خواستار دریافت هرچه سریع‌تر گزارش حسابرسی مقبول است. او به‌شدت با هرگونه تعدیل پیشنهادی حساب‌رس مخالفت می‌کند و فشار زیادی وارد می‌کند تا از تمام تعدیلات پیشنهادی صرف‌نظر شود.

محتوای کاربرگ تهیه‌شده توسط حساب‌رس ارشد میانی به اطلاع مشارکت‌کننده رسید که بر اساس آن به دلیل نوآوری و بازنگری در محصولات، مشتری یک دستگاه تولیدی را

شناسایی کرده که ممکن است در پایان دوره گزارشگری دچار کاهش ارزش شده باشد. بر اساس استاندارد حسابداری ۳۲ کاهش ارزش دارایی‌ها، مشتری مبلغ بازیافتی این دستگاه را اندازه‌گیری و تعیین کرده است که مبلغ دفتری آن بیش از مبلغ بازیافتی است. برای تعیین ارزش منصفانه دستگاه، مشتری از استاندارد ۴۲ اندازه‌گیری ارزش منصفانه پیروی کرده است. با توجه به نبود ورودی‌های قابل مشاهده مرتبط - مانند قیمت اعلام شده در بازار فعال برای این نوع تجهیزات یا تجهیزات مشابه - مشتری از ورودی‌های غیرقابل مشاهده برای تعیین ارزش منصفانه استفاده کرده است. این ورودی‌های غیرقابل مشاهده، در چارچوب سلسله‌مراتب ارزش منصفانه استاندارد ۴۲، در سطح ۳ طبقه‌بندی می‌شوند. مشتری این ورودی‌ها را تهیه و ارزش دستگاه را بر اساس جریان‌های نقدی آتی برآورد کرده است. ارزش ثبت شده این دستگاه ۲۸۰ میلیارد تومان است.

تیم حسابرسی برای ارزیابی برآورد مشتری از متخصصان ارزش گذاری استفاده کرده است. متخصصان چنین اظهار نظر کرده‌اند:

«ما این دارایی‌ها را بر اساس جریان‌های نقدی آتی تنزیل شده اندازه‌گیری می‌کنیم، زیرا بازار فعالی برای این دارایی‌ها وجود ندارد. دامنه برآورد ما برای این دارایی‌ها تقریباً بین ۱۸۰ میلیارد تومان تا ۲۶۰ میلیارد تومان است. این دامنه با استفاده از ورودی‌های سطح ۳ طبق استاندارد ۴۲ تهیه شده است. برآورد ما کمتر از برآورد مشتری است، زیرا دیدگاه متفاوتی نسبت به چشم‌انداز صنعت نسبت به مشتری داریم.»

#### متغیر مستقل

در این مطالعه اکتشافی، دو عامل به صورت آزمایشی دستکاری شد:

#### ۱. محیط حسابرسی (وجود مسائل عمده حسابرسی در مقابل عدم وجود

آن): در شرایط وجود مسائل عمده حسابرسی، به شرکت کنندگان اعلام شد که الگوی فعلی گزارشگری حسابرسی باید مطابق با الزامات استاندارد افشای مسائل عمده حسابرسی تهیه شود. در مقابل، در شرایط عدم وجود مسائل عمده حسابرسی، به حسابسان اطلاع داده شد که افشای مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس مطرح نیست؛ به بیان دیگر، محیط حسابرسی متناظر با دوره پیش از الزام به افشای مسائل عمده حسابرسی در نظر گرفته شد.

**۲. سطح افشا در یادداشت‌های توضیحی مدیریت (یادداشت استاندارد در مقابل یادداشت توضیحی گسترش یافته):** یادداشت استاندارد صرفاً بیان می‌کند که مدیریت در اندازه‌گیری ارزش منصفانه از استاندارد حسابداری مربوطه تبعیت کرده است. در مقابل، یادداشت گسترش یافته علاوه بر این توضیح، جزئیات بیشتری درباره نحوه اندازه‌گیری ارزش منصفانه ارائه می‌داد. به طور مشخص و همسو با دستکاری افشا در پژوهش Griffin (۲۰۱۴)، یک بند اضافی به یادداشت افزوده شد که دامنه برآورد ارزش منصفانه گزارش شده توسط واحد تجاری را ارائه می‌کرد. میانگین این دامنه برآوردی بالاتر از میانگین دامنه برآورد ارائه شده توسط کارشناس حسابرسی بود.

یادداشت استاندارد در هر چهار وضعیت آزمایشی شامل پاراگرافی درباره استاندارد حسابداری استاندارد ۴۲ اندازه‌گیری ارزش منصفانه بود. در شرایط یادداشت گسترش یافته، یک پاراگراف اضافی نیز درج شد که دامنه برآورد مدیریت و توضیح مختصری از مفروضات به کاررفته - از جمله استفاده از مدل جریان‌های نقدی تنزیل شده برای ورودی‌های سطح ۳ - را در محاسبه برآورد ارزش منصفانه تشریح می‌کرد. هر دو مؤلفه «مفروضات» و «دامنه برآورد» در یادداشت‌ها منعکس کننده وجود عدم اطمینان نسبت به برآورد ارزش منصفانه شناسایی شده بودند.

#### متغیرهای وابسته

در این پژوهش، دو متغیر وابسته مورد اندازه‌گیری قرار گرفت:

۱. احساس مسئولیت حسابرس در قبال استفاده کنندگان صورت‌های مالی: این متغیر میزان ادراک حسابرسان از مسئولیت خود در اطمینان بخشی نسبت به معقول بودن صورت‌های مالی را می‌سنجد. اندازه‌گیری آن بر اساس یک مقیاس لیکرت ۱۰ نقطه‌ای (از کم به زیاد) انجام شد؛ به گونه‌ای که عدد ۱ بیانگر «به طور قابل توجهی فاقد مسئولیت» و عدد ۱۰ نشان‌دهنده «به طور قابل توجهی مسئول» است. این شاخص با اقتباس از معیار «احساس مسئولیت» به کاررفته در پژوهش Kang et al. (2015) سنجیده شد.

۲. مقدار مورد انتظار تعدیل برآورد ارزش منصفانه: این متغیر از حاصلضرب «احتمال درخواست تعدیل برآورد ارزش منصفانه از مدیریت» در «مبلغ ریالی تعدیل مورد نیاز در برآورد ارزش منصفانه» بدست می‌آید که محاسبه هریک از این موارد به شرح زیر است:

- احتمال درخواست تعدیل برآورد ارزش منصفانه از مدیریت: این متغیر با استفاده از یک مقیاس لیکرت ۱۰ نقطه‌ای اندازه‌گیری شد که در آن عدد ۱ نشان‌دهنده کمترین احتمال و عدد ۱۰ بیانگر بیشترین احتمال درخواست تعدیل است.
- مبلغ ریالی تعدیل مورد نیاز در برآورد ارزش منصفانه: این متغیر نمایانگر برآورد عددی مبلغی است که حسابرس تشخیص می‌دهد برای تعدیل ارزش منصفانه ضروری است.

علاوه بر موارد فوق، از آزمون بررسی دستکاری<sup>۱</sup> برای کسب اطمینان از اینکه آزمودنی‌های هر گروه با توجه به متغیر مورد دستکاری به پرسش آزمایش پاسخ داده‌اند بهره گرفته شد. بدین منظور پرسشی در مورد آنکه چه موضوعی در افشای مسائل عمده حسابرسی مدنظر قرار گرفته بود پرسیده شد و مواردی که پاسخ صحیح داده نشود، باید از نمونه حذف شوند. افزون بر این، از آزمون بررسی‌های توجه‌آبرای کسب اطمینان از اینکه آزمودنی‌های هر گروه به دقت راهنمایی نظرسنجی را خوانده‌اند استفاده گردید (Rose, 2017). بدین منظور، آزمودنی‌ها بعد از پاسخ به پرسش‌های پژوهش، به دو پرسش در خصوص «نقش خود در سناریوی پژوهش» و «نوع صنعت مورد فعالیت شرکت مورد مطالعه» پاسخ دادند.

#### مشارکت‌کنندگان

آزمودنی‌های این پژوهش از میان شرکا، مدیران و سایر حساب‌برسان ارشد شاغل در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران انتخاب شدند. به منظور جذب مشارکت‌کنندگان، پس از هماهنگی اولیه با برخی مؤسسات حسابرسی، از طریق ارسال دعوت‌نامه رسمی و نیز ارتباط مستقیم با شرکا و مدیران مؤسسه‌های حسابرسی، هدف پژوهش و نحوه مشارکت برای آنان تشریح شد و تأکید گردید که مشارکت در پژوهش کاملاً داوطلبانه بوده، پاسخ‌ها محرمانه باقی می‌ماند و نتایج صرفاً برای اهداف پژوهشی استفاده خواهد شد. نحوه مشارکت آزمودنی‌های پژوهش بدین گونه بوده است که پس از اعلام آمادگی و تهیه فهرست اولیه حساب‌برسان در دسترس، آزمودنی‌ها به صورت تصادفی در گروه‌های چهارگانه مطابق با طرح عاملی طرح عاملی (۲×۲) پژوهش به شرح جدول

<sup>۱</sup>Manipulation checks

<sup>۲</sup>Attention checks

شماره ۱ قرار گرفتند. سپس سناریوی پژوهش به صورت یک بسته شامل شرح موقعیت، اطلاعات مالی مرتبط و پرسش‌های مربوطه در اختیار آزمودنی‌ها قرار گرفت. از مشارکت کنندگان خواسته شد با فرض قرار داشتن در موقعیت حسابرس مسئول، سناریو را مطالعه نموده و قضاوت حرفه‌ای خود را ارائه نمایند. به منظور افزایش دقت پاسخ‌ها، به آزمودنی‌ها اطمینان داده شد که پاسخ صحیح یا غلط وجود ندارد و هدف، صرفاً بررسی قضاوت حرفه‌ای آنان است. همچنین، هر آزمودنی تنها در یکی از شرایط آزمایشی قرار گرفت و از عدم اطلاع آنان نسبت به سایر شرایط اطمینان حاصل شد تا از سوگیری احتمالی جلوگیری گردد.

با توجه به اهداف پژوهش، ۴ پرسشنامه متفاوت (با توجه به دستکاری ۲ متغیر مستقل اصلی) در اختیار ۴ گروه جداگانه قرار گرفت. پرسشنامه به صورت الکترونیک و از طریق سامانه پرس‌لاین در اختیار مشارکت کنندگان قرار گرفت. در این خصوص باید اشاره داشت که استفاده از ابزارهای الکترونیک و اینترنتی برای انجام پژوهش‌های آزمایشی امری متداول است که از جمله می‌توان به مقاله Ma et al. (۲۰۲۴)، Gold et al. (۲۰۲۰) و نقدی و همکاران (۱۴۰۴) اشاره نمود. بدین منظور ۴ پرسشنامه در اختیار ۴ گروه ۵۰ نفره جداگانه (۲۰۰ پرسشنامه) قرار گرفت. در مجموع ۱۸۵ پرسشنامه پاسخ داده شد. علیرغم تلاش پژوهشگر برای ارسال پرسشنامه به حساب‌برسان رده ارشد و بالاتر، ۱۲ پرسشنامه توسط شاغلین بارده پایین‌تر تکمیل شده بود که با توجه به ضرورت درک مشارکت کنندگان از فرآیندهای قضاوت و صدور گزارش حسابرسی، این افراد از نمونه مورد بررسی حذف شدند. شایان ذکر است که تعداد ۱۳ نفر به دلیل پاسخ نادرست به پرسش‌های «بررسی دستکاری» یا «آزمون توجه» حذف شدند. همچنین با توجه به آنکه کمترین تعداد پس از غربالگری فوق برای گروه ۲ با ۳۵ نفر مشارکت‌کننده اختصاص داشت، تعداد ۲۰ نفر از دو گروه دیگر نیز به صورت تصادفی حذف شدند تا ۴ گروه همگن ۳۵ نفره (در مجموع ۱۴۰ مشارکت‌کننده) داشته باشیم. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از نرم‌افزار استتا استفاده گردید.

اطلاعات جمعیت‌شناختی مشارکت کنندگان به شرح جدول شماره ۲ است:

جدول شماره ۲. آمار توصیفی مشارکت‌کنندگان پژوهش

| شرح                  | ویژگی              | فراوانی (نفر) | فراوانی نسبی (درصد) |
|----------------------|--------------------|---------------|---------------------|
| جنسیت                | مرد                | ۱۱۲           | ۸۰                  |
|                      | زن                 | ۲۸            | ۲۰                  |
| مقطع تحصیلی          | دکتری              | ۱۴            | ۱۰                  |
|                      | کارشناسی ارشد      | ۹۵            | ۶۷/۸                |
|                      | کارشناسی           | ۳۱            | ۲۲/۱                |
| سابقه فعالیت         | بیشتر از ۱۵ سال    | ۲۳            | ۱۶/۴                |
|                      | بین ۱۰ تا ۱۵ سال   | ۳۵            | ۲۵                  |
|                      | بین ۵ تا ۱۰ سال    | ۶۴            | ۴۵/۷                |
|                      | بین ۳ تا ۵ سال     | ۱۸            | ۱۲/۹                |
| رتبه شغلی<br>حسابرسی | شریک/مدیر          | ۳۸            | ۲۷/۲                |
|                      | سرپرست/سرپرست ارشد | ۴۵            | ۳۲/۱                |
|                      | حسابرس ارشد        | ۵۷            | ۴۰/۷                |

### یافته‌های پژوهش

به منظور بررسی پیش فرض همگنی واریانس‌ها، آزمون لون انجام شد. نتایج مطابق با جدول شماره ۳ نشان داد که واریانس گروه‌ها برای متغیر ادراک پاسخگویی و متغیر تصمیم تعدیل تفاوت معناداری ندارد. بنابراین، فرض همگنی واریانس‌ها تأیید شده و استفاده از تحلیل واریانس برای آزمون فرضیه‌ها مناسب است.

جدول شماره ۳. نتایج آزمون لون (همگنی واریانس‌ها)

| متغیر                | آماره لون | درجه آزادی ۱ | درجه آزادی ۲ | سطح معنی داری | نتیجه                  |
|----------------------|-----------|--------------|--------------|---------------|------------------------|
| احساس مسئولیت حسابرس | ۰,۶۲۷     | ۳            | ۱۳۶          | ۰,۵۹۹         | تأیید همگنی واریانس‌ها |
| تصمیم تعدیل حسابرس   | ۰,۱۹۳     | ۳            | ۱۳۶          | ۰,۹۰۱         | تأیید همگنی واریانس‌ها |

همچنین با عنایت به آنکه هر هر در این پژوهش صرفاً در یکی از چهار گروه قرار داشته و دو متغیر محیط حسابرسی و سطح افشای مدیریت هر یک دارای دو سطح بوده و با یک متغیر وابسته به صورت جداگانه در تمام حالات اندازه گیری شده است، مفروضات استقلال گروه‌ها و وجود حداقل دو متغیر مستقل با حداقل دو سطح و یک متغیر وابسته، رعایت شده است.

به منظور بررسی آثار گزارش دهی مسائل عمده حسابرسی و افشاهای مربوطه بر ادراک مسئولیت پذیری حسابرسان و تصمیم‌های آنان در خصوص ارزش منصفانه، داده‌های پژوهش مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. در گام نخست، برای شاخص‌های مسئولیت‌پذیری ادراک شده، تحلیل واریانس دوطرفه بر روی مقادیر تبدیل شده به رتبه انجام شد که نتایج آن در جدول ۲ گزارش شده است. از آنجا که متغیر مسئولیت‌پذیری ماهیتی ترتیبی دارد، تبدیل رتبه‌ای داده‌ها به منظور دستیابی به توزیعی نسبتاً نرمال و امکان استفاده از تحلیل ANOVA صورت گرفت. نتایج بررسی پرسش‌های اول و دوم پژوهش به شرح جدول شماره ۳ ارائه شده است.

جدول ۳. تحلیل واریانس دو عاملی از اثر مسائل عمده حسابرسی و یادداشت‌های توضیحی بر ادراک مسئولیت‌پذیری

| پنل الف. آمارهای توصیفی - میانگین مقدار رتبه‌ای (میانگین واقعی) [انحراف معیار] ادراک مسئولیت‌پذیری |              |                |                |                   |                |
|--|--------------|----------------|----------------|-------------------|----------------|
| وضعیت یادداشت‌ها   |              |                |                |                   |                |
| وضعیت مسائل عمده حسابرسی   | تعداد        | یادداشت عادی   | تعداد          | یادداشت بسط‌یافته | کل             |
| بدون مسائل عمده حسابرسی  | ۳۵           | ۹۰/۳۴ (۷/۷۱)   | ۳۵             | ۱۰۲/۶۷ (۸/۲۰)     | ۹۶/۵۱ (۷/۹۶)   |
|  |              | [۲۸/۳۱] [۱/۰۲] |                | [۲۹/۹۰] [۱/۱۳]    | [۲۹/۵۶] [۱/۱۰] |
| با مسائل عمده حسابرسی  | ۳۵           | ۵۵/۷۶ (۶/۳۷)   | ۳۵             | ۳۳/۲۳ (۵/۳۱)      | ۴۴/۴۹ (۵/۸۴)   |
|  |              | [۳۰/۱۲] [۱/۲۶] |                | [۲۷/۹۹] [۱/۴۱]    | [۳۱/۰۱] [۱/۴۳] |
| کل   | ۷۰           | ۷۳/۰۵ (۷/۰۴)   | ۷۰             | ۶۷/۹۵ (۶/۷۶)      | ۷۰/۵۰ (۶/۹۰)   |
|  |              | [۳۳/۸۴] [۱/۳۲] |                | [۴۵/۲۷] [۱/۹۳]    | [۳۹/۹۱] [۱/۶۵] |
| پنل ب: مدل تحلیل واریانس دوطرفه (Two-way ANOVA) برای شاخص ادراک مسئولیت‌پذیری                      |              |                |                |                   |                |
| منبع تغییرات   | مجموع مربعات | درجه آزادی     | میانگین مربعات | آماره فیشر        | معناداری       |

<sup>۱</sup>Two-way ANOVA

|   |            |  |     |           |   |
|---|------------|--|-----|-----------|---|
| ۰/۰۰۰   | ۱۱۱/۸۶     | ۹۴۶۹۲/۰۱   | ۱   | ۹۴۶۹۲/۰۱  | اثر افشای مسائل عمده حسابرسی (پرسش ۱)           |
| ۰/۳۰۲   | ۱/۰۸       | ۹۱۰/۳۵   | ۱   | ۹۱۰/۳۵    | اثر یادداشت بسط یافته (پرسش ۲)                  |
| ۰/۰۰۱   | ۱۲/۵۶      | ۱۰۶۳۱/۴۳   | ۱   | ۱۰۶۳۱/۴۳  | اثر تعاملی افشای مسائل عمده و یادداشت بسط یافته |
|   |            | ۸۴۶/۴۹   | ۱۳۶ | ۱۱۵۱۲۲/۷۱ | خطا   |
| ضریب تعیین = ۴۷/۹۹ (ضریب تعیین تعدیل شده = ۴۶/۸۴)   |            |  |     |           |   |
| پنل پ: آزمون اثر ساده برای شاخص ادراک مسئولیت پذیری |            |  |     |           |   |
| معناداری  | آماره فیشر | منبع تغییرات   |     |           |   |
| ۰/۰۰۰   | ۲۴/۵۰      | مسائل عمده حسابرسی در صورت وجود یادداشت توضیحی عادی          |     |           |   |
| ۰/۰۰۰   | ۱۰۰/۶۲     | اثر مسائل عمده حسابرسی در صورت وجود یادداشت توضیحی بسط یافته |     |           |   |
| ۰/۰۸۱   | ۳/۱۴       | اثر یادداشت توضیحی بسط یافته در صورت نبود مسائل عمده حسابرسی |     |           |   |
| ۰/۰۰۲   | ۱۰/۵۱      | اثر یادداشت توضیحی بسط یافته در صورت وجود مسائل عمده حسابرسی |     |           |   |

پنل الف نشان می‌دهد که گزارش مسائل عمده حسابرسی باعث کاهش ادراک مسئولیت‌پذیری حساب‌برسان شده است. بدون مسائل عمده حسابرسی، میانگین ادراک مسئولیت‌پذیری برای یادداشت توضیحی عادی برابر با ۷/۷۱ و برای یادداشت توضیحی بسط یافته برابر با ۸/۲۰ است، در حالی که با مسائل عمده حسابرسی، میانگین برای یادداشت توضیحی عادی ۶/۳۷ و برای یادداشت توضیحی بسط یافته ۵/۳۱ است. نتایج نشان می‌دهد که افشای مسائل عمده حسابرسی به صورت کلی سبب کاهش ادراک حساب‌برسان از مسئولیت‌پذیری می‌گردد. همچنین نتایج نشان می‌دهد که اثر یادداشت توضیحی به شدت به حضور مسائل عمده حسابرسی وابسته است؛ وقتی مسائل عمده حسابرسی گزارش نشده، یادداشت بسط یافته باعث افزایش ادراک مسئولیت‌پذیری گردیده، ولی وقتی مسائل عمده حسابرسی گزارش شده، همان یادداشت باعث کاهش ادراک مسئولیت‌پذیری گردیده است. این اثرها در میانگین رتبه‌ای نیز مشابه هستند، که نشان می‌دهد تحلیل واریانس دوطرفه (ANOVA) برای پنل ب قابل دفاع است.

تحلیل واریانس دوطرفه (ANOVA) نشان می‌دهد که مسائل عمده حسابرسی اثر قوی و معنی‌داری بر ادراک پاسخگویی حسابرسان دارند. اثر اصلی مسائل عمده حسابرسی با آماره فیشر ۱۱۱/۸۶ و معناداری در سطح خطای ۱ درصد، سهم بزرگی از واریانس رتبه پاسخگویی را توضیح می‌دهد. معنادار نبودن آماره فیشر (۱/۰۸) بیانگر آن است که اثر اصلی یادداشت توضیحی بسط‌یافته معنادار نیست ولی اثر تعاملی بین مسائل عمده حسابرسی و یادداشت توضیحی بسط‌یافته با آماره فیشر ۱۲/۵۶ در سطح خطای ۱ درصد، معنادار است و این به آن معناست که اثر یادداشت توضیحی بسط‌یافته به شدت به حضور مسائل عمده حسابرسی وابسته است چرا که وقتی مسائل عمده حسابرسی گزارش نشده، یادداشت بسط‌یافته باعث افزایش ادراک پاسخگویی می‌شود و زمانی که مسائل عمده حسابرسی گزارش می‌گردد، همان یادداشت باعث کاهش ادراک پاسخگویی می‌شود. مدل کلی تقریباً ۴۸ درصد از واریانس رتبه پاسخگویی را توضیح می‌دهد که نشان‌دهنده قدرت پیش‌بینی بالا و اثر قابل توجه متغیر مسائل عمده حسابرسی و تعامل آن با یادداشت توضیحی بر ادراک مسئولیت‌پذیری حسابرس است.

نتایج پنل پ نشان می‌دهد که اثر مسائل عمده حسابرسی و یادداشت توضیحی بسط‌یافته به صورت متقابل عمل می‌کنند. اثر مسائل عمده حسابرسی در حضور یادداشت توضیحی عادی (با آماره فیشر ۲۴/۵۰ و سطح خطای ۱ درصد) معنادار است، ادراک مسئولیت‌پذیری را کاهش داده، و این اثر در حضور یادداشت بسط‌یافته (با آماره فیشر ۱۰۰/۶۲ و سطح خطای ۱ درصد) قوی‌تر و کاهش مسئولیت‌پذیری را تشدید کرده است. اثر یادداشت بسط‌یافته (با آماره فیشر ۳/۱۴) به تنهایی در صورت نبود مسائل عمده حسابرسی معنادار نیست، اما در حضور مسائل عمده حسابرسی (با آماره فیشر ۱۰/۵۱) معنی‌دار می‌شود و کاهش پاسخگویی را تقویت می‌کند. این نتایج نشان می‌دهند که تعامل بین مسائل عمده حسابرسی و یادداشت توضیحی، قوی و پایدار است و اثرهای ساده مستقل نیز تفسیرپذیر هستند.

در ادامه، دو پرسش پژوهشی دیگر به بررسی اثر این افشاها بر تصمیمات حسابرسان در خصوص ارزش منصفانه می‌پردازد. از شرکت کنندگان دو سؤال پرسیده شد: نخست، احتمال الزام به اعمال تعدیل در ارزش منصفانه و دوم، میزان این تعدیل. به‌منظور تحلیل این تصمیمات، شاخصی ترکیبی تحت عنوان «تصمیم مورد انتظار حسابرسان درباره مبلغ تعدیل»

تعریف شد که از حاصل ضرب احتمال نیاز به تعدیل در مبلغ پیشنهادی تعدیل به دست آمد.

نتایج بررسی پرسش‌های سوم و چهارم به شرح جدول شماره ۴ ارائه می‌گردد:

جدول ۴. تحلیل واریانس دو عاملی از اثر مسائل عمده حسابداری و یادداشت‌ها بر تصمیم درباره مقدار تعدیل مورد انتظار

| پنل الف. آمارهای توصیفی - میانگین واقعی [انحراف معیار]  |                        |                      |                        |                      |                      |
|---|------------------------|----------------------|------------------------|----------------------|----------------------|
| وضعیت مسائل عمده حسابداری   |                        |                      |                        |                      |                      |
| وضعیت مسائل عمده حسابداری   | تعداد                  | یادداشت عادی         | تعداد                  | یادداشت بسط یافته    | کل                   |
| بدون مسائل عمده حسابداری  | ۳۵                     | ۲۱۸۱۴۲۹<br>[۶۰۶۴۷۱]  | ۳۵                     | ۲۷۹۸۵۷۱<br>[۷۶۳۷۴۵]  | ۲۴۹۰۰۰۰<br>[۷۵۱۸۳۸]  |
| با مسائل عمده حسابداری  | ۳۵                     | ۳۸۶۲۸۵۷<br>[۷۱۰۳۵۹]  | ۳۵                     | ۵۹۱۰۰۰۰<br>[۱۰۳۸۸۶۳] | ۴۸۸۶۴۲۹<br>[۱۳۵۷۶۹۲] |
| کل  | ۷۰                     | ۳۰۲۲۱۴۲<br>[۱۰۷۰۹۴۸] | ۷۰                     | ۴۳۵۴۲۸۶<br>[۱۸۰۹۵۷۱] | ۳۶۸۸۲۱۴<br>[۱۶۲۵۳۲۴] |
| پنل ب: مدل تحلیل واریانس دوطرفه (Two-way ANOVA) برای تصمیمات مربوط به مقدار تعدیل مورد انتظار |                        |                      |                        |                      |                      |
| منبع تغییرات  | مجموع مربعات           | درجه آزادی           | میانگین مربعات         | آماره فیشر           | معناداری             |
| مسائل عمده حسابداری (پرسش ۳)  | ۲/۰۱۰×۱۰ <sup>۱۴</sup> | ۱                    | ۲/۰۱۰×۱۰ <sup>۱۴</sup> | ۳۱۷/۱۷               | ۰/۰۰۰                |
| یادداشت‌های توضیحی (پرسش ۴)   | ۶/۲۱۱×۱۰ <sup>۱۳</sup> | ۱                    | ۶/۲۱۱×۱۰ <sup>۱۳</sup> | ۹۸/۰۱                | ۰/۰۰۰                |
| اثر تعاملی افشای مسائل عمده و یادداشت بسط یافته   | ۱/۷۸۹×۱۰ <sup>۱۳</sup> | ۱                    | ۱/۷۸۹×۱۰ <sup>۱۳</sup> | ۲۸/۲۳                | ۰/۰۰۰                |
| خطا   | ۸/۶۱۹×۱۰ <sup>۱۳</sup> | ۱۳۶                  | ۶/۳۳۷×۱۰ <sup>۱۱</sup> |                      |                      |
| ضریب تعیین = ۷۶/۵۳ (ضریب تعیین تعدیل شده = ۷۶/۰۱)   |                        |                      |                        |                      |                      |
| پنل پ: آزمون اثر ساده مسائل عمده حسابداری برای تصمیمات مربوط به مقدار تعدیل مورد انتظار       |                        |                      |                        |                      |                      |
| منبع تغییرات  | آماره فیشر             | معناداری             |                        |                      |                      |
| اثر مسائل عمده حسابداری در صورت وجود یادداشت عادی   | ۱۱۳/۴۲                 | ۰/۰۰۰                |                        |                      |                      |
| اثر مسائل عمده حسابداری در صورت وجود یادداشت بسط یافته  | ۲۰۳/۸۱                 | ۰/۰۰۰                |                        |                      |                      |
| اثر یادداشت بسط یافته در صورت نبود مسائل عمده حسابداری  | ۱۴/۰۲                  | ۰/۰۰۰                |                        |                      |                      |
| اثر یادداشت بسط یافته در صورت وجود مسائل عمده حسابداری  | ۹۲/۶۱                  | ۰/۰۰۰                |                        |                      |                      |

پنل الف نشان می‌دهد که مسائل عمده حسابرسی و یادداشت توضیحی بسط‌یافته اثر مثبت و تعاملی بر تصمیمات مربوط به مقدار تعدیل مورد انتظار دارند. وقتی یادداشت توضیحی، عادی است، میانگین مقدار تعدیل بدون مسائل عمده حسابرسی برابر با ۲،۱۸۱ میلیارد ریال و با مسائل عمده حسابرسی برابر با ۳،۸۶۲ میلیارد ریال است، که نشان می‌دهد مسائل عمده حسابرسی به تنهایی باعث افزایش قابل توجه مقادیر تعدیل، شده است. وقتی یادداشت توضیحی بسط‌یافته ارائه شده، میانگین بدون مسائل عمده حسابرسی برابر با ۲،۷۹۸ میلیارد ریال و با مسائل عمده حسابرسی برابر با ۵،۹۱۰ میلیارد ریال بود، که نشان می‌دهد اثر مسائل عمده حسابرسی در حضور یادداشت توضیحی بسط‌یافته، تشدید شده است. همچنین، اثر یادداشت توضیحی نیز به حضور مسائل عمده حسابرسی وابسته است. بدون مسائل عمده حسابرسی، افزودن یادداشت توضیحی بسط‌یافته، میانگین مقادیر تعدیل را از ۲،۱۸۱ میلیارد ریال به ۲،۷۹۸ میلیارد ریال افزایش داده، در حالی که با حضور مسائل عمده حسابرسی، همین یادداشت توضیحی بسط‌یافته، میانگین را از ۳،۸۶۲ میلیارد ریال به ۵،۹۱۰ میلیارد ریال افزایش داده است. این الگو نشان می‌دهد که اثر یادداشت توضیحی بسط‌یافته با مسائل عمده حسابرسی تقویت می‌شود و بین آنها تعامل واضح و مثبت وجود دارد. در کل، نتایج پنل الف نشان می‌دهد که مسائل عمده حسابرسی و یادداشت توضیحی بسط‌یافته هر دو به افزایش تصمیمات مربوط به مقدار تعدیل مورد انتظار کمک می‌کنند و اثر آنها به صورت تعاملی و وابسته به یکدیگر عمل می‌کند، به طوری که بیشترین افزایش مشاهده شده در حضور همزمان مسائل عمده حسابرسی و یادداشت توضیحی بسط‌یافته رخ می‌دهد.

تحلیل واریانس دوطرفه (ANOVA) نشان می‌دهد که مسائل عمده حسابرسی و یادداشت توضیحی بسط‌یافته اثر قابل توجه و معنی‌داری بر تصمیمات مربوط به مقدار تعدیل مورد انتظار دارند. اثر اصلی مسائل عمده حسابرسی (با آماره فیشر ۳۱۷/۱۷ و معناداری در سطح خطای ۱ درصد)، سهم عمده‌ای از واریانس تصمیمات تعدیل را توضیح می‌دهد و نشان‌دهنده اثر بسیار قوی مسائل عمده حسابرسی است. اثر اصلی یادداشت توضیحی بسط‌یافته نیز با آماره فیشر ۹۸/۰۱ در سطح خطای ۱ درصد، معنادار است و نشان می‌دهد که یادداشت توضیحی به تنهایی نیز بر تصمیمات تعدیل تاثیر دارد. علاوه بر این، اثر تعاملی مسائل عمده حسابرسی و یادداشت توضیحی (با آماره فیشر ۲۸/۲۳ و معناداری در سطح ۱ درصد) نیز معنی‌دار است. این موضوع بیانگر آن است که اثر یادداشت توضیحی به شدت

به حضور مسائل عمده حسابرسی وابسته است؛ به طوری که وقتی مسائل عمده حسابرسی گزارش نشده، یادداشت توضیحی بسط یافته باعث افزایش تصمیمات تعدیل می شود و زمانی که مسائل عمده حسابرسی گزارش می گردد، همان یادداشت توضیحی اثر تقویتی قابل توجهی بر تصمیمات تعدیل می گذارد. مدل کلی تقریباً ۷۶/۵ درصد از واریانس تصمیمات مربوط به مقدار تعدیل مورد انتظار را توضیح می دهد، که نشان دهنده قدرت پیش بینی بسیار بالا و اثر قابل توجه مسائل عمده حسابرسی و تعامل آن با یادداشت توضیحی است.

نتایج پنل پ نشان می دهد که اثر مسائل عمده حسابرسی و یادداشت توضیحی بسط یافته به صورت متقابل عمل می کنند. اثر مسائل عمده حسابرسی در حضور یادداشت عادی (با آماره فیش ۱۱۳,۴۲ و معناداری در سطح خطای ۱ درصد) قوی است و باعث افزایش قابل توجه تصمیمات مربوط به مقدار تعدیل مورد انتظار شده است، و این اثر در حضور یادداشت بسط یافته (با آماره فیش ۲۰۳/۸۱ و سطح خطای ۱ درصد) حتی قوی تر بوده و افزایش تصمیمات تعدیل را تشدید کرده است. اثر یادداشت توضیحی بسط یافته به تنهایی در صورت نبود مسائل عمده حسابرسی (با آماره فیش ۱۴/۰۲) معنی دار بوده و باعث افزایش تصمیمات تعدیل شده است، و در حضور مسائل عمده حسابرسی (با آماره فیش ۹۲/۶۱) اثر قوی تری نشان داده است و افزایش تصمیمات تعدیل را بیشتر کرده است. این نتایج نشان می دهند که تعامل بین مسائل عمده حسابرسی و یادداشت توضیحی، قوی و پایدار است و اثرهای ساده مستقل نیز به وضوح قابل تفسیر هستند، به طوری که اثر مسائل عمده حسابرسی همواره افزایش دهنده تصمیمات تعدیل است و اثر یادداشت توضیحی بسط یافته شدت این افزایش را به حضور مسائل عمده حسابرسی وابسته می کند.

### بحث و نتیجه گیری

علیرغم الزام به افشای مسائل عمده حسابرسی در چند سال اخیر، هنوز شواهد پژوهشی اندکی در خصوص چگونگی تأثیرگذاری بر قضاوت و تصمیم گیری حسابرس وجود دارد. افزون بر این، معرفی مسائل عمده حسابرسی منجر به وضعیت غیرمأنوسی شده است که در آن ممکن است هم حسابرس (در گزارش حسابرسی) و هم مدیریت (در یادداشت های توضیحی) در مورد یک موضوع مشابه حسابداری افشا داشته باشند. این مطالعه اکتشافی، به

بررسی اثر افشای مسائل عمده حسابرسی (یا عدم افشای آن) و نیز اثر تعاملی آن با نحوه افشای مدیریت بر ادراک حسابرس از مسئولیت‌پذیری و نیز تصمیمات تعدیلی مورد انتظار آنان پرداخت. نتایج این پژوهش نشان داد که افشای مسائل عمده حسابرسی به صورت کلی منجر به کاهش ادراک مسئولیت‌پذیری حسابرس می‌شود. در صورت عدم افشای مسائل عمده حسابرسی، حسابرس ادراک بیشتری از مسئولیت‌پذیری خود نسبت به موضوع دارد. این امر در تعامل با افشای بسط‌یافته مدیریت تشدید می‌شود و اثر کاهنده به حداکثر خود می‌رسد. این شواهد بیانگر پیامدهای ناخواسته‌ای از افشای اضافی است که با انگیزه‌های اصلی هیأت استاندارد‌های حسابرسی و اطمینان‌بخشی در تضاد است؛ چرا که این هیأت انگیزه‌ای برای کاهش ادراک مسئولیت‌پذیری حسابرس از طریق افشای مسائل عمده حسابرسی نداشته است (IAASB, 2012).

افزون بر این، شواهد این پژوهش نشان می‌دهد که هم افشای مسائل عمده حسابرسی و هم یادداشت توضیحی بسط‌یافته سبب افزایش میزان تعدیل مورد انتظار حسابرس در خصوص شناسایی زیان کاهش ارزش دارایی می‌گردد. این اثر در شرایط همزمانی افشای مسائل عمده حسابرسی با یادداشت بسط‌یافته مدیریت، حداکثر می‌گردد و بیشترین میزان تعدیل مورد انتظار برای شناسایی زیان کاهش ارزش از سوی حسابرس ارائه می‌گردد که بیانگر رفتاری محافظه‌کارانه از سوی حسابرس است. این شواهد با نتایج پژوهش Griffin (2014) (بررسی تأثیر افشای مدیریت) و (Asbahr & Ruhnke, 2019) (بررسی اثر افشای مسائل عمده) در تضاد است. هر دو مطالعه نشان دادند که گسترش افشا (افشای مدیریتی یا افشای مسائل عمده حسابرسی) سبب کاهش تصمیم تعدیل مورد انتظار از سوی حسابرس می‌شود که با نظریه «مجوز اخلاقی» سازگار است. اما در این مطالعه، با بکارگیری یک سناریوی متفاوت، اثر همزمان افشای مسائل عمده حسابرسی (در مقابل عدم افشا) و یادداشت بسط‌یافته مدیریت (در مقابل یادداشت عادی) بر تصمیم‌گیری حسابرس مورد بررسی قرار گرفت و نتایج بدست آمده نشان داد که بر خلاف نتایج مطالعات Griffin (2014) و (Asbahr & Ruhnke, 2019)، گسترش افشا سبب افزایش حساسیت و رفتار محافظه‌کارانه از سوی حسابرس شده است. این شواهد نشان می‌دهد که حسابرسان افشای مسائل عمده و نیز افشای بسط‌یافته مدیریت را جایگزین شناخت زیان کاهش ارزش نمی‌دانند و این افشا مجوز اخلاقی برای عدم شناسایی زیان از سوی حسابرسان قلمداد نشده است.

یکی از دلایل احتمالی این تفاوت را می‌توان در تفاوت‌های نهادی، نظارتی و حرفه‌ای بین محیط حسابرسی ایران و سایر کشورها جستجو کرد. در محیط حسابرسی ایران، عوامل متعددی وجود دارد که می‌تواند منجر به افزایش رفتار محافظه‌کارانه حسابرسان در مواجهه با افشاهای گسترده شود. نخست، ساختار نظارتی حرفه حسابرسی در ایران، از جمله نظارت جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان بورس و اوراق بهادار، طی سال‌های اخیر تقویت شده است و حساسیت نسبت به کیفیت گزارشگری مالی افزایش یافته است. این امر باعث شده حسابرسان نسبت به پیامدهای حرفه‌ای، قانونی و اعتباری تصمیمات خود آگاه‌تر باشند و حتی در صورت وجود افشای گسترده توسط مدیریت، همچنان مسئولیت حرفه‌ای خود را در قبال شناسایی تحریف‌های بااهمیت حفظ نمایند. دوم، ویژگی‌های خاص محیط اقتصادی ایران، از جمله نوسانات اقتصادی، عدم قطعیت‌های اقتصادی و محدودیت‌های ناشی از شرایط نهادی، باعث افزایش ریسک تحریف در برآوردهای حسابداری، به‌ویژه برآوردهای مرتبط با ارزش منصفانه و کاهش ارزش دارایی‌ها شده است. در چنین شرایطی، حسابرسان به‌منظور کاهش ریسک حسابرسی و حفظ اعتبار حرفه‌ای خود، تمایل بیشتری به اتخاذ رویکرد محافظه‌کارانه دارند. بنابراین، افشای گسترده‌تر نه تنها باعث کاهش حساسیت حسابرس نمی‌شود، بلکه می‌تواند به‌عنوان نشانه‌ای از وجود ریسک بالاتر تلقی شده و موجب افزایش توجه و دقت حسابرس گردد. افزون بر این، پژوهش‌های محتوایی نخستین سال‌های اجرای استاندارد در ایران (قائمی و همکاران، ۱۴۰۳؛ اسکندر و صافدل، ۱۴۰۳) نشان می‌دهد که بسیاری از حسابرسان هنوز در شناسایی، طبقه‌بندی و نحوه نگارش مسائل عمده دچار ابهام هستند و استاندارد ۷۰۱ به اندازه کافی راهنما و شفاف نیست (ختن‌لو و همکاران، ۱۴۰۴). این ابهام می‌تواند باعث شود حسابرسان برای جبران احساس ناامنی حرفه‌ای، در مرحله پیشنهاد تعدیل محتاط‌تر عمل کنند، حتی اگر از نظر ذهنی احساس کنند بار مسئولیت‌شان سبک‌تر شده است.

در مجموع از منظر نظری، یافته‌های پژوهش حاضر نشان می‌دهد که اثر افشای گسترده بر قضاوت حسابرس، پیچیده‌تر از آن است که صرفاً در چارچوب نظریه «مجوز اخلاقی» تبیین شود. اگرچه این نظریه پیش‌بینی می‌کند که افشا ممکن است منجر به کاهش مسئولیت‌پذیری شود، اما نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که عوامل زمینه‌ای، به‌ویژه

ویژگی‌های محیط نهادی و حرفه‌ای، نقش تعیین‌کننده‌ای در جهت و شدت این اثر دارند. این موضوع اهمیت توجه به بستر نهادی در تعمیم نتایج پژوهش‌های حسابرسی را برجسته می‌سازد.

شایان ذکر است که نتایج پژوهش در وهله نخست کمی متضاد به نظر می‌رسد. چرا که از یک‌سو، افشای مسائل عمده حسابرسی و نیز افشای بسط‌یافته مدیریت، سبب کاهش ادراک مسئولیت‌پذیری از سوی حسابرس می‌گردد اما از سوی دیگر منجر به تصمیمات محافظه‌کارانه‌تر و سخت‌گیرانه‌تر از سوی حسابرس برای شناسایی زیان کاهش ارزش می‌گردد. در واقع اگرچه افشای مسائل عمده و افشای بسط‌یافته مدیریت، از لحاظ ذهنی سبب کاهش احساس مسئولیت‌پذیری حسابرس می‌گردد، لیکن در شرایطی که نیاز به تعدیل ریالی صورت‌های مالی وجود دارد، حسابرس رفتار محافظه‌کارانه‌تری نشان می‌دهد. این امر نشانگر نیاز به پژوهش‌های آتی برای درک بهتر واکنش حسابرسان در شرایط گسترش افشا و نیز نحوه تعامل آنان با سایر اجزای مؤثر در فرآیند گزارشگری مالی است.

#### محدودیت‌های پژوهش

نتایج پژوهش حاضر با محدودیت‌هایی نیز مواجه است. نخست آنکه در این مطالعه آزمایشگاهی تنها یک مورد افشا و یک موضوع مرتبط با مسائل عمده حسابرسی مطرح گردیده بود. لیکن در عمل، موضوع کاهش ارزش منصفانه احتمالاً یکی از موارد فهرست مسائل حسابرسی است که شریک حسابرسی باید در نظر بگیرد و اثرگذاری و چگونگی اثرگذاری این موارد بر روی یکدیگر نامشخص است. دوم آنکه در این پژوهش، احساس مسئولیت‌پذیری حسابرس نسبت به خروجی فرآیند گزارشگری مورد پرسش قرار گرفته است و مسئولیت‌پذیری نسبت به فرآیند حسابرسی مورد بررسی قرار نگرفته است. این امر می‌تواند در پژوهش‌های آتی مورد توجه قرار گیرد. از دیگر محدودیت‌های این پژوهش، ترکیب مشارکت‌کنندگان است؛ به گونه‌ای که بخش قابل توجهی از نمونه را حسابرسان ارشد تشکیل داده‌اند، در حالی که تصمیم‌نهایی درباره افشای مسائل عمده حسابرسی و محتوای گزارش حسابرس عمدتاً در سطح شریک مسئول کار اتخاذ می‌شود. بنابراین، تعمیم نتایج به سطوح بالاتر حرفه حسابرسی باید با احتیاط صورت گیرد و پیشنهاد می‌شود پژوهش‌های آتی به‌طور خاص بر شرکا و مدیران فنی تمرکز نمایند.

## پیشنهاد پژوهش‌های آتی

با توجه به یافته‌ها و محدودیت‌های پژوهش، مسیرهای متعددی برای توسعه پژوهش‌های آتی قابل طرح است. از آنجا که تصمیم‌نهایی درباره افشای مسائل عمده حسابرسی و محتوای گزارش حسابرس در عمل در سطح شریک مسئول کار اتخاذ می‌شود، پیشنهاد می‌شود پژوهش‌های آینده با تمرکز بیشتر بر شرکا و مدیران فنی، به بررسی واکنش این سطوح حرفه‌ای نسبت به الزامات افشا پردازند تا درک جامع‌تری از پیامدهای رفتاری این افشاها در سطح تصمیم‌گیری نهایی فراهم شود. همچنین، با توجه به اینکه پژوهش حاضر بر یک موقعیت خاص مرتبط با برآورد ارزش منصفانه متمرکز بوده است، تعمیم این بررسی به سایر حوزه‌های دارای ابهام و قضاوت بالا، نظیر کاهش ارزش دارایی‌ها، ذخایر و ابهامات مربوط به تداوم فعالیت، می‌تواند به غنای ادبیات موجود و افزایش قابلیت تعمیم نتایج کمک نماید. افزون بر این، با توجه به نقش بالقوه ویژگی‌های فردی حسابرسان در نحوه واکنش آنان به الزامات افشا، انتظار می‌رود بررسی عواملی مانند تجربه حرفه‌ای، سطح صلاحیت، و میزان تردید حرفه‌ای بتواند به تبیین بهتر تفاوت‌های رفتاری مشاهده شده کمک کند. در نهایت، با توجه به اینکه افشای مسائل عمده حسابرسی با هدف افزایش شفافیت و پاسخگویی در فرآیند گزارشگری مالی صورت می‌گیرد، بررسی آثار این نوع افشا از دیدگاه سایر استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی و نیز در محیط‌های نهادی متفاوت، می‌تواند به ارزیابی جامع‌تر اثربخشی این الزامات و توسعه دانش موجود در این حوزه منجر شود. همچنین با توجه به اینکه نتایج پژوهش حاضر نشان داد افشای مسائل عمده حسابرسی و افشای بسط‌یافته مدیریت، علی‌رغم کاهش ادراک ذهنی مسئولیت‌پذیری حسابرس، به اتخاذ تصمیمات محافظه‌کارانه‌تر منجر می‌شود، پیشنهاد می‌شود پژوهش‌های آتی به بررسی عمیق‌تر این دوگانگی رفتاری پردازند. به‌ویژه، بررسی عوامل زمینه‌ای مؤثر، از جمله ویژگی‌های فردی حسابرسان، سطح تردید حرفه‌ای، فشارهای نهادی و ویژگی‌های محیط گزارشگری مالی، می‌تواند به تبیین بهتر نحوه واکنش حسابرسان در شرایط گسترش افشا و تعامل آن با کیفیت قضاوت حرفه‌ای آنان کمک نماید.

## تعارض منافع

تعارض منافع ندارد.

## ORCID

Morteza Adlzadeh  <https://orcid.org/0000-0003-4577-2584>

## منابع

- اسکندر، هدی و صافدل، عرفان. (۱۴۰۳)، فرآیند افشای مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس: نظریه داده‌بنیاد، پژوهش‌های تجربی حسابداری، سال چهاردهم، شماره ۳، صص ۴۵-۷۴. [10.22051/jera.2024.47437.3258](https://doi.org/10.22051/jera.2024.47437.3258)
- حساس یگانه، یحیی و عموزاد، شهرام. (۱۳۹۹)، عوامل موثر بر قضاوت حرفه‌ای (اخلاقی) حساب‌رسان و فشارهای وارده بر آن‌ها، مطالعات تجربی حسابداری مالی، دوره هفدهم، شماره ۶۷، صص ۱-۲۶. <https://doi.org/10.22054/qjma.2020.28906.1748>
- فغفورمغربی، یگانه؛ سجادی، سید حسین؛ اثنی عشری، حمیده و رضاییان، علی. (۱۳۹۹)، تاثیر احساس زبانی، خوانایی و سبک پردازش اطلاعات (خبرگی) بر قضاوت سرمایه‌گذاران: شواهد آزمایشی، مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال هفدهم، شماره ۶۵، صص ۱-۳۴. <https://doi.org/10.22054/qjma.2020.47931.2080>
- قائم، محمد حسین؛ براز، ملیکا؛ شاهسون، منیره. (۱۴۰۳)، بررسی محتوا و عوامل مؤثر بر افشای مسائل عمده حسابرسی: نخستین سال اجرای استاندارد ۷۰۱ حسابرسی در ایران، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، سال سی و یکم، شماره ۱، صص ۱۵۴-۱۸۱. [10.22059/acctgrev.2024.369541.1008892](https://doi.org/10.22059/acctgrev.2024.369541.1008892)
- حیدری، زهره و مشایخ، شهناز. (۱۴۰۴)، پیامدهای افشای مسائل عمده حسابرسی بر قضاوت و تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران، پژوهش‌های تجربی حسابداری، سال پانزدهم، شماره ۱، صص ۵۳-۸۴. <https://doi.org/10.22051/jera.2025.48809.3317>
- نقدی، سجاده؛ سلمانزاده اقدم، الهه؛ اسماعیلی، جواد و احمدیان، وحید. (۱۴۰۴)، تاثیر نفوذ مدیریت و کمیته حسابرسی بر حساب‌رسان داخلی و ماهیت ضعف کنترل‌های داخلی بر ارزیابی حساب‌رسان داخلی، پژوهش‌های تجربی حسابداری، سال پانزدهم، شماره ۲، صص ۲۹-۵۸. [10.22051/jera.2025.48719.3314](https://doi.org/10.22051/jera.2025.48719.3314)

## References

- Andreicovici, I., Jeny, A., & Lui, D. (2025). Do Firms Respond to Auditors' Red Flags? Evidence from Goodwill Impairment Key Audit Matter Disclosures. *The Accounting Review*, 100(6), 1-27. <https://doi.org/10.2308/TAR-2020-0437>

- Asbahr, K., & Ruhnke, K. (۲۰۱۹). Real effects of reporting key audit matters on auditors' judgment and choice of action. *International Journal of Auditing*, 23(۲), ۱۶۵-۱۸۰. <https://doi.org/10.1111/ijau.12154>
- Backof, A. G., Bowlin, K., & Goodson, B. M. (۲۰۲۲). The Importance of Clarification of Auditors' Responsibilities Under the New Audit Reporting Standards. *Contemporary Accounting Research*, 39(۴), ۲۲۸۴-۲۳۰۴. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12802>
- Bédard, J., Coram, P., Espahbodi, R., & Mock, T. J. (2016). Does Recent Academic Research Support Changes to Audit Reporting Standards? *Accounting Horizons*, 30(۲), ۲۵۵-۲۷۵. <https://doi.org/10.2308/acch-51397>
- Bédard, J., Gonthier-Besacier, N., & Schatt, A. (2019). Consequences of Expanded Audit Reports: Evidence from the Justifications of Assessments in France. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, ۳۸(۳), ۲۳-۴۵. <https://doi.org/10.2308/ajpt-52339>
- Bentley, J. W., Lambert, T. A., & Wang, E. (Ying). (۲۰۲۱). The Effect of Increased Audit Disclosure on Managers' Real Operating Decisions: Evidence from Disclosing Critical Audit Matters. *The Accounting Review*, 96(۱), ۲۳-۴۰. <https://doi.org/10.2308/tar-2017-0486>
- 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(۵), ۱۳۴۵-۱۳۶۲. <https://doi.org/10.2308/accr-51380>
- Camacho-Miñano, M.-M., 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. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2023.101200>
- Carcello, J. V. (۲۰۱۲). What do investors want from the standard audit report? *The CPA Journal* ۸۲(۱): ۲۲-۲۸.
- Cameran, M., & Campa, D. (2025). Key audit matters as insights into auditors' professional judgement: Evidence from the European Union. *Journal of Accounting and Public Policy*, 51, 107311. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2025.107311>
- Christensen, B. E., Glover, S. M., & Wolfe, C. J. (۲۰۱۴). Do Critical Audit Matter Paragraphs in the Audit Report Change Nonprofessional Investors' Decision to Invest? *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 33(۴), ۷۱-۹۳. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50793>
- Commerford, B. P., Hatfield, R. C., & Houston, R. W. (۲۰۱۸). The Effect of Real Earnings Management on Auditor Scrutiny of Management's Other Financial Reporting Decisions. *The Accounting Review*, 93(۵), ۱۴۵-۱۶۳. <https://doi.org/10.2308/accr-52032>
- Dennis, S. A., Griffin, J. B., & Zehms, K. M. (۲۰۱۹). The Value Relevance of Managers' and Auditors' Disclosures About Material Measurement

- Uncertainty. *The Accounting Review*, 94(۴), ۲۱۵-۲۴۳. <https://doi.org/10.2308/accr-52272>
- FASB. (2010). Fair value measurements and disclosures. Topic 820. Norwalk, CT: FASB. Available at: [https://www.drsc.de/app/uploads/2017/03/147\\_03h\\_FVM\\_FASBED\\_820.pdf](https://www.drsc.de/app/uploads/2017/03/147_03h_FVM_FASBED_820.pdf)
- Fuller, S. H., Joe, J. R., & Luippold, B. L. (2021). The Effect of Auditor Reporting Choice and Audit Committee Oversight on Management Financial Disclosures. *The Accounting Review*, 96(۶), ۲۳۹-۲۷۴. <https://doi.org/10.2308/TAR-2016-0246>
- Gibbins, M., & Newton, J. D. (1994). An Empirical Exploration of Complex Accountability in Public Accounting. *Journal of Accounting Research*, ۳۲(۲), ۱۶۵-۱۸۶. <https://doi.org/10.2307/2491280>
- Gimbar, C., Hansen, B., & Ozlanski, M. E. (2016). The Effects of Critical Audit Matter Paragraphs and Accounting Standard Precision on Auditor Liability. *The Accounting Review*, 91(۶), ۱۶۲۹-۱۶۴۶. <https://doi.org/10.2308/accr-51382>
- 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(۱/۲), ۵-۱۴. <https://doi.org/10.5117/mab.93.29496>
- GRIFFIN, J. B. (۲۰۱۴). The Effects of Uncertainty and Disclosure on Auditors' Fair Value Materiality Decisions. *Journal of Accounting Research*, 52(۵), ۱۱۶۵-۱۱۹۳. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12059>
- 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*, 23(۴), ۱۵۴۳-۱۵۸۷. <https://doi.org/10.1007/s11142-018-9464-0>
- IAASB. (2007). Overall objective of the independent auditor, and the conduct of an audit in accordance with international standards on auditing. International standard on auditing (ISA) 200. New York, NY: International Federation of Accountants. Available at: <https://www.ifac.org/system/files/meetings/files/3393.pdf>.
- IAASB. (2008). Auditing fair value measurements and disclosures. International standard on auditing (ISA) 545. New York, NY: International Federation of Accountants.
- IAASB. (۲۰۱۲). Improving the auditor's report: Invitation to comment. International Federation of Accountants (IFAC). Available at: [https://www.ifac.org/\\_flysystem/private/publications/files/Auditor%20Reporting%20At%20a%20Glance%20June%202012%20-%20final.pdf](https://www.ifac.org/_flysystem/private/publications/files/Auditor%20Reporting%20At%20a%20Glance%20June%202012%20-%20final.pdf)
- IAASB .2015. International standard on auditing (ISA) 701, communicating key audit matters in the independent Auditor's report. New York, N.Y.
- IAASB. (2016). International standard on auditing 700 (revised), forming an opinion and reporting on financial statements. In International auditing and assurance standards board. Available at:

[https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ISA-700-Revised\\_8.pdf](https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ISA-700-Revised_8.pdf)

- IASB. (2009). Improved disclosures about financial instruments. (IFRS) 7. Available at: <https://www.iasplus.com/en/projects/completed/fi/project71>.
- 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(۴), ۲۱۸۶-۲۲۱۲. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12583>
- Kadous, K. (۲۰۰۱). Improving Jurors' Evaluations of Auditors in Negligence Cases. *Contemporary Accounting Research*, 18(۳), ۴۶۵-۴۴۴. <https://doi.org/10.1506/GM8A-HNPH-LL3L-98FY>
- Katz, D. 2013. Robust auditor reports lure investors. CFO Magazine
- Kelton, A. S., & Montague, N. R. (2018). The unintended consequences of uncertainty disclosures made by auditors and managers on nonprofessional investor judgments. *Accounting, Organizations and Society*, 65, ۴۴-۵۵. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2017.10.001>
- KPMG. (۲۰۱۹). Key audit matters: Auditor's report snapshot august ۲۰۱۹. Available at: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/lk/pdf/key-audit-matters-aug2019.pdf> Accessed 27.02.23.
- Köhler, A., Ratzinger-Sakel, N., & Theis, J. (۲۰۲۰). The Effects of Key Audit Matters on the Auditor's Report's Communicative Value: Experimental Evidence from Investment
- Küster, S., Steindl, T., & Götsche, M. (2025). The informational content of key audit matters: Evidence from using artificial intelligence in textual analysis. *Contemporary Accounting Research*, ۴۲(۴), ۲۳۹۲-۲۴۲۳. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.13070>
- Ma, J., Coram, P., & Troshani, I. (2024). The effect of key audit matters and management disclosures on auditors' judgements and decisions: An exploratory study. *The British Accounting Review*, 56(2), 101301. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2023.101301>
- Ma, Q., Zhou, J., Wang, Q., & Wang, K. (2024). The impact of key audit matters on goodwill accounting and investment behavior: Evidence from China. *International Review of Financial Analysis*, 93, 103144. <https://doi.org/10.1016/j.irfa.2024.103144>
- Moroney, R., Phang, S.-Y., & Xiao, X. (2021). When Do Investors Value Key Audit Matters? *European Accounting Review*, 30(۱), ۶۳-۸۲. <https://doi.org/10.1080/09638180.2020.1733040>
- Professionals and Non-professional Investors. *Accounting in Europe*, 17(۲), ۱۰۵-۱۲۸. <https://doi.org/10.1080/17449480.2020.1726420>
- PCAOB. 2017. The auditor's report on an audit of financial statements when the auditor expresses an unqualified opinion and related amendments to PCAOB standards. PCAOB Release No. 2017-001. Retrieved from

<https://pcaobus.org/Rulemaking/Docket034/2017001-auditors-report-final-rule.pdf>

- Peecher, M. E., Solomon, I., & Trotman, K. T. (2013). An accountability framework for financial statement auditors and related research questions. *Accounting, Organizations and Society*, 38(8), ۵۹۶-۶۲۰. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2013.07.002>
- Rahaman, Md. M., & Bhuiyan, Md. B. U. (2025). Audit report lag and key audit matters in Australia. *International Journal of Disclosure and Governance*, ۲۲(۲), ۵۳۲-۵۵۴. <https://doi.org/10.1007/s41310-024-00251-6>
- 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(۳), ۱۵۰۱-۱۵۳۹. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12486>
- Rose, J. (۲۰۱۷). Manipulation and attention checks in behavioral accounting research. T. Libby, and L. Thorne eds; *The Routledge Companion to Behavioural Accounting Research* (Routledge, New York, NY): ۱۲۵-۱۳۳.
- 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(۲), ۱۴۱-۱۶۲. <https://doi.org/10.2308/acch-52047>
- Turner, J. L., Mock, T. J., Coram, P. J., & Gray, G. L. (2010). Improving Transparency and Relevance of Auditor Communications with Financial Statement Users. *Current Issues in Auditing*, 4(۱), A۱-A۸. <https://doi.org/10.2308/cia-2010.4.1.A1>
- Tysiac, K. (2014). Preparers oppose PCAOB's plan for more auditor disclosures. Retrieved from <https://www.journalofaccountancy.com/news/2014/jan/20149360.html>
- Wang, J., & Wang, Y. (۲۰۲۶). The Effect of Key Audit Matters Disclosures on Conditional Conservatism in China. *International Journal of Auditing*, ۳۰(۱), ۱۵۴-۱۸۰. <https://doi.org/10.1111/ijau.۷۰۰۰۹>

#### References [In Persian]

- Eskandar, H., & Safdel, E. (2024). Process of Disclosing Key Audit Matters in Audit Report: Grounded Theory. *Empirical Research in Accounting*, 1۴(۳), ۴۵-۷۴. <https://doi.org/10.22051/jera.2024.47437.3258> [In Persian]
- Faghfour maghrebi, Y., Sajadi, S. H., Esnaashari, H. and Rezaeian, A. (2020). The Effect of Language Sentiment, Readability and Information Processing Style (sophistication) on Investors' Judgment: Experimental Evidence. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 17(65), 1-34. <https://doi.org/10.22054/qjma.2020.47931.2080> [In Persian]

- Ghaemi, M. H., Baraz, M., & Shahsavand, M. (2024). Examining the Content and Factors Affecting the Disclosure of Key Audit Matters: The First Year of Implementation of the 701 Audit Standard in Iran. *Accounting and Auditing Review*, 31(۱), ۱۵۴-۱۸۱. <https://doi.org/10.22059/acctgrev.2024.369541.1008892> [In Persian]
- Hasas Yaganeh, Y. and Amouzad, S. (2020). The Factors Affecting the Professional Judgment (ethics) of Auditors and the Pressures on Them. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 17(67), 1-26. <https://doi.org/10.22054/qjma.2020.28906.1748> [In Persian]
- Heydari, Z., & Mashayekh, S. (2025). The Consequences of Disclosing Key audit Matters on Investors' Judgment and Decision-making. *Empirical Research in Accounting*, 15(۱), ۵۳-۸۴. <https://doi.org/10.22051/jera.2025.48809.3317> [In Persian]
- Naghdi, S., Salmanzadeh Aghdam, E., Esmaili, J., & Ahmadian, V. (2025). Effects of Influence of Audit Committee and Senior Managers over the Internal Auditors and Type of Internal Control Deficiency on Internal Auditors. *Empirical Research in Accounting*, ۱۵(۲), ۲۹-۵۸. <https://doi.org/10.22051/jera.2025.48719.3314>