



The Effect of Key Audit Matters and Management Disclosures on Auditors' Judgements and Decisions

Morteza Adlzadeh *

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 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 that are members 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 (or nondisclosure) of key audit matters and 2) Normal (or 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 the 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 notes 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: Adjustment Decisions, Auditor's Accountability, Fair Value Accounting Estimate, Key Audit Matters, Management Disclosures.

* **Corresponding Author:** m_adlzadeh@sbu.ac.ir

How to Cite: Adlzadeh, M. (2026). The Effect of Key Audit Matters and Management Disclosures on Auditors' Judgements and Decisions, *Empirical Studies in Financial Accounting*, 23(90), 67-104. DOI: 10.22054/qjma.2026.91039.2755

1. Introduction

Corporate reporting plays an essential role in the effective functioning of the global economy and makes an important contribution to 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 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, and requirements 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, an appropriate policy for changes in the corporate reporting system is very important. Corporate reporting requires the adoption of appropriate decisions by corporate reporting policymakers.

Research Questions:

The main research questions are as follows:

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

2. Methodology

This study is applied research, and a 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 through semi-structured interviews, according to Kvale and Brinkman (2009), and to analyze the data from the interviews, the 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 identified, and action options were developed for each issue. Then, the evaluation of the policy options based on the opinion of the experts was 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 affecting corporate reporting were identified, and after two stages of fuzzy Delphi implementation, a total of 18 drivers were approved and agreed upon 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 constitute 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 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 that includes: increasing the target audience group, giving more priority to public interests, more recognition of intangible assets, moving towards the adoption of international standards, and developing non-financial reporting types with new requirements

was identified as the best policy option for corporate reporting, as it demonstrates appropriate and acceptable performance in different scenarios.



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

مرتضی عدل‌زاده * استادیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران

چکیده

افشای مسائل عمده حسابرسی از سال ۱۴۰۱ باهدف ارتقای ارزش اطلاعاتی گزارش حسابرس ضرورت یافته است لیکن شواهد پژوهشی در خصوص پیامدهای آن محدود است. ازجمله پیامدهای این موضوع، اثرگذاری آن بر ادراک حسابرس از مسئولیت‌پذیری و نیز تصمیم‌گیری درخصوص تعدیلات مورد نیاز در صورت‌های مالی است. بدین منظور از یک آزمایش دوسویه بین گروهی با طرح (۲×۲) بهره گرفته شد. مشارکت کنندگان در این پژوهش شامل ۱۲۰ نفر از شرکا، مدیران و حساب‌رسان ارشد شاغل در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی بود. بدین منظور سناریویی از یک شرکت فرضی در اختیار مشارکت کنندگان قرار گرفت و متغیرهای مستقل پژوهش در چهار سطح دستکاری شد: ۱) افشا (عدم افشای) (مسائل عمده حسابرسی و ۲) یادداشت توضیحی عادی (بسط‌یافته) مدیریت. نتایج حاصل از این پژوهش نشان می‌دهد که هم افشای مسائل عمده حسابرسی 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 محافظه کارانه‌تر 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 استاندارد‌گذار و نظارتی و نیز از سوی حساب‌رسان مورد توجه قرار گیرد.

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

مقدمه

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

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

افشای اطلاعات تکمیلی حسابرسی، عموماً از سوی استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی مورد استقبال قرار گرفته است (PCAOB, 2017) و شواهد موجود نشان می‌دهد که مسائل عمده حسابرسی بر تصمیمات استفاده‌کنندگان اثرگذار است (Christensen et al., 2014؛ Commerford et al., 2018؛ Sirois et al., 2018؛ Kelton & Montague, 2018).

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

1 The Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)

2 IAASB

3 Key Audit Matters

کرده‌اند (Brasel et al., 2016؛ Kachelmeier et al., 2020).

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 حسابرسی 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؛ به‌طوری‌که 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 مسئله 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 موردبررسی 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 موردبررسی قرار گرفته است؛ چراکه انتظار می‌رود این افشاها 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»^۱ 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. به‌طور 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

بهبتر 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 حساب‌برسان برای شناسایی زیان کاهش ارزش منجر می‌شود که بیانگر اتخاذ رویکردی محافظه‌کارانه‌تر از سوی حساب‌برسان است. این یافته شواهد جدیدی درباره نحوه اثرگذاری افشاهای گسترده بر تصمیمات حرفه‌ای حساب‌برسان فراهم می‌آورد و نشان می‌دهد این افشاها می‌تواند حساسیت حساب‌برسان 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. درحالی‌که نهادهای تدوین‌کننده استاندارد بر افزایش شفافیت از طریق این افشاها تأکید داشته‌اند، یافته‌های این مطالعه نشان می‌دهد این الزامات دارای پیامدهای رفتاری چندگانه بر حساب‌برسان 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 موردبررسی قرار دادند. بااین‌حال، مرور پژوهش‌های داخلی نشان می‌دهد که آثار و پیامدهای افشای مسائل عمده حسابرسی بر قضاوت حساب‌برسان تاکنون موردتوجه قرار نگرفته است. بر این اساس هدف این پژوهش، بررسی تجربی اثر افشای مسائل عمده حسابرسی 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 حسابرسی 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 این رو، 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 حسابرسی 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 حسابرسی و افشای مدیریت

در سال‌های اخیر، گزارش‌های حسابرسی 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 حسابرسی و اطمینان‌بخشی (IAASB, 2015) تحت عنوان «مسائل کلیدی حسابرسی» (Key Audit Matters) شناخته می‌شوند. پژوهش‌های اخیر آرشویی و آزمایشی نشان می‌دهند که افشای مسائل عمده حسابرسی می‌تواند بر کیفیت حسابرسی، حق الزحمه و تأخیر گزارش اثرگذار باشد (Cameran & Campa, 2025; Rahaman & Bhuiyan, 2025).

حساب‌رسان با شناسایی و افشای شفاف مسائل عمده حسابرسی، درک جامع‌تری از چالش‌ها، برآوردها و عدم قطعیت‌های بااهمیتی که در جریان فرایند حسابرسی با آن مواجه بوده‌اند، در اختیار ذی‌نفعان قرار می‌دهند. افشای این مسائل، به واسطه ارائه توضیحات تکمیلی، این امکان را برای سرمایه‌گذاران و تحلیل‌گران فراهم می‌سازد تا حوزه‌های پرریسک 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 آرشویی 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 and 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 مسئله 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 حسابرسی ممکن است به کاهش احساس مسئولیت‌پذیری حساب‌رس منجر شود. این یافته با انتظارات تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابرسی در تضاد است و نتایج مطالعه آنان بیانگر وجود پیامدهای ناخواسته و بالقوه منفی الزام به افشای مسائل عمده حسابرسی است.

افشای دیگری که با موضوعات شناسایی‌شده در قالب مسائل عمده حسابرسی مرتبط است، افشاهایی است که توسط مدیریت واحد تجاری ارائه می‌شود. فغفور مغربی و همکاران (۱۳۹۹) با به‌کارگیری روش آزمایشگاهی نشان دادند که مدیران می‌توانند با دست‌کاری احساس زبانی و خوانایی افشائات حسابداری، بر قضاوت و تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران اثرگذار باشند. استاندارد حسابرسی ۷۰۱ تصریح می‌کند که حساب‌رس باید از ارائه اطلاعات اولیه و اساسی درباره واحد تجاری در متن مسائل عمده حسابرسی خودداری کند. با وجود اهمیت و ارزش اطلاعاتی مسائل عمده حسابرسی، این مدیریت است

که در وهله نخست مسئول فراهم‌سازی اطلاعات خاص واحد تجاری باهدف 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 حسابرسی بیانگر موضوعاتی هستند که از دیدگاه حسابرس در فرآیند حسابرسی 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 حسابرسی می‌تواند بر رفتارهای افشای مدیریت اثرگذار باشد؛ به‌گونه‌ای که مسائل عمده حسابرسی دارای محتوای آگاهی‌بخش‌تر، در برخی شرایط، مدیریت را به ارائه افشاهای گسترده‌تر و شفاف‌تر در حوزه‌های مرتبط با گزارشگری مسائل عمده حسابرسی ترغیب می‌کنند (Fuller et al., 2021). پژوهش‌های اخیر نشان می‌دهد افشای مسائل عمده حسابرسی 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 محافظه‌کاری 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، محافظه‌کاری افزایش می‌یابد، درحالی‌که وجود نشانه‌هایی از حمایت ضمنی حسابرس از مدیریت می‌تواند منجر به کاهش محافظه‌کاری 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 افشاها تمایل مدیریت به اتخاذ رفتارهای کاهنده ریسک را کاهش می‌دهند، درحالی‌که 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).

باوجود آن‌که بررسی آثار بالقوه مسائل عمده حسابرسی بر افشاها 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 افشاها مدیریت و در پی تعامل و گفت‌وگو با مسئولان راهبری واحد تجاری تهیه و ارائه می‌شود (IAASB, 2015؛ PCAOB, 2017). ازاین‌رو، 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، به‌مرور ادبیات مرتبط با نحوه تأثیر این افشاها بر ادراک حسابرسان از مسئولیت‌پذیری پرداخته می‌شود و در بخش پس‌از آن، اثرات بالقوه این افشاها بر تصمیمات حسابرسی مرتبط با تعدیلات احتمالی موردبررسی قرار می‌گیرد.

مسئولیت‌پذیری

پاسخگویی به‌عنوان «رابطه‌ای مبتنی بر عوامل اجتماعی، قراردادی، سلسله‌مراتبی یا سایر عوامل بین‌فردی، 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 موردنظر 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 افشاها ارائه‌شده برای استفاده‌کنندگان مسئول هستند (Peecher et al.,

(2013). حساس یگانه و عموزاد (۱۳۹۹) با تأکید بر جایگاه قضاوت در حسابرسی، این حرفه را مشابه قضاوت در دادگاه قلمداد می کنند. افشای مسائل عمده حسابرسی به طور خاص موجب تقویت مسئولیت پذیری حسابرسان در برابر استفاده کنندگان صورت های مالی می شوند؛ چرا که این افشاها از طریق ارائه اطلاعات خاص واحد تجاری توسط حسابرس، در پی افزایش شفافیت محیط اطلاعاتی برای استفاده کنندگان گزارشگری مالی هستند. همان گونه که رئیس هیئت بین المللی تدوین استانداردهای حسابرسی و اطمینان بخشی در جریان پیشنهاد گسترش گزارش حسابرس تصریح کرده است، «استفاده کنندگان از صورت های مالی حسابرسی شده خواهان اطلاعات مرتبط تر برای تصمیم گیری های خود هستند» (IAASB, 2012).

Peecher et al., 2013 چارچوبی مفهومی برای بازاندیشی در خصوص پاسخگویی حسابرسان صورت های مالی ارائه کرده اند که در آن میان پاسخگویی نسبت به فرآیند - به معنای الزام حسابرس به توجیه نحوه و منطق فرآیند قضاوت و تصمیم گیری حسابرسی - و پاسخگویی نسبت به نتیجه - به معنای الزام به توجیه تصمیم نهایی حسابرسی - تمایز قائل می شوند. به زعم آنان، حسابرسان به ویژه در شرایطی که پس از اتمام حسابرسی، پیامدهای مالی نامطلوبی آشکار می شود، در معرض پاسخگویی نسبت به نتیجه قرار می گیرند. این مفهوم شباهت زیادی به «پاسخگویی» دارد و مستلزم انجام ارزیابی های پسینی از فرآیندهای قضاوتی و تصمیم گیری حسابرس است (Peecher et al., 2013).

این نوع از پاسخگویی می تواند به بروز «سوگیری ناشی از نتیجه»^۱ منجر شود؛ به گونه ای که هیئت های 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). بحث های اولیه پیرامون افشای مسائل عمده حسابرسی به افزایش بالقوه ریسک دعاوی حقوقی مطرح شده از سوی ذی نفعان اشاره دارد (PCAOB, 2017). این امر حاکی از آن است که افشای مسائل عمده حسابرسی می تواند پاسخگویی نسبت به نتیجه را برانگیزد، زیرا از حسابرسان انتظار می رود قضاوت ها و تصمیمات نهایی خود را توجیه و تبیین کنند (Peecher et al., 2013).

با این حال، افشای مسائل عمده حسابرسی ممکن است به طور هم زمان خطر هدف قرار گرفتن حسابرسان برای اعمال مجازات هایی نظیر جریمه های مالی، خسارت های 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 موردبررسی قرار داده‌اند، به نتایج یکنواخت و یکسانی دست نیافته‌اند داده‌اند (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 مسئولیت‌پذیری 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 گسترده‌تر مدیریت بر ادراک حسابرسان از مسئولیت‌پذیری پرداخته باشد، در ادبیات موجود گزارش نشده است. نظریه «مجوز اخلاقی» مطرح‌شده توسط (Griffin 2014) بیان می‌کند که افشاهای پیشرفته‌تر و گسترده‌تر از سوی مدیریت می‌تواند به کاهش مسئولیت‌پذیری ادراک‌شده حسابرسان منجر شود. در مقابل، این احتمال نیز وجود دارد که افشاهای گسترده‌تر مدیریت فشار بیشتری بر حسابرسان وارد کند تا قضاوت‌ها و تصمیمات نهایی خود را توجیه و تبیین کنند و در نتیجه، سطح مسئولیت‌پذیری آنان افزایش یابد (Peecher et al., 2013). بر این اساس، پرسش پژوهشی دوم این مطالعه به شرح زیر مطرح می‌شود:

پرسش پژوهشی دوم: تأثیر افشای گسترده‌تر یادداشت‌های توضیحی مدیریت بر ادراک حسابرسان از مسئولیت‌پذیری چیست؟

تصمیم‌های تعدیلی

جنبه دیگری از تأثیر الزام به افشای مسائل عمده حسابرسی و نیز میزان و گستره افشاهای توضیحی ارائه‌شده توسط مدیریت بر رفتار حسابرسان، به تصمیمات آنان در خصوص پیشنهاد تعدیلات حسابرسی

مربوط می‌شود. حساب‌برسان مکلف‌اند معقول بودن برآوردهای مالی انجام‌شده توسط مدیریت را ارزیابی کنند و در صورتی که مبالغ گزارش‌شده را به‌طور بااهمیتی نادرست تشخیص دهند، پیش از تأیید نهایی صورت‌های مالی، پیشنهاد انجام تعدیلات لازم را مطرح کنند. محوری‌ترین مؤلفه در این تصمیم‌گیری، ارزیابی حساب‌برس از سطح اهمیت است؛ به‌گونه‌ای که این ارزیابی بر اصل پیشنهاد تعدیل و نیز بر میزان آن، در صورت لزوم، اثرگذار است. استاندارد حساب‌برسی مربوط به اهمیت، رهنمودهایی در این زمینه ارائه کرده و تصریح می‌کند که تحریف بااهمیت، تحریفی است که «به‌طور معقولی انتظار می‌رود تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان مبتنی بر گزارش‌های مالی را تحت تأثیر قرار دهد» (ISA 320، بند ۲). این حوزه مستلزم اعمال قضاوت حرفه‌ای است و از این‌رو، بروز تفاوت در تصمیمات حساب‌برسان درباره ضرورت الزام واحد تجاری به ثبت تعدیلات حساب‌برسی امری محتمل به نظر می‌رسد. با این حال، استانداردهای حساب‌برسی تصریح می‌کنند که حساب‌برس 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 ادراک‌شده یک موضوع حسابداری - چه از طریق افشاهای گسترده‌تر یا دادداشت‌های توضیحی مدیریت و چه از طریق شناسایی آن به‌عنوان یک مسئله کلیدی حساب‌برسی - می‌تواند بر قضاوت حساب‌برس در خصوص سطح اهمیت اثرگذار باشد و در نتیجه، احتمال پیشنهاد تعدیلات حساب‌برسی محافظه‌کارانه‌تر را افزایش دهد.

Griffin (2014) بیان می‌کند که ادبیات حساب‌برسی، پیش‌بینی روشنی درباره نحوه تأثیر افشاهای مکمل^۱ بر تصمیمات مربوط به تعدیلات حساب‌برسی ارائه نمی‌دهد. یافته‌های مطالعه وی نشان می‌دهد که همسو با نظریه «مجوز اخلاقی»، افشاهای مکمل ارائه‌شده توسط مدیریت موجب می‌شود حساب‌برسان میزان بیشتری از تحریف‌های بالقوه صورت‌های مالی را بپذیرند. (Asbahr and Ruhnke (2019 نیز اثر الزام به افشای مسائل عمده حساب‌برسی را بر تصمیمات تعدیلی حساب‌برسان بررسی کرده‌اند. نتایج پژوهش آن‌ها نیز با نظریه مجوز اخلاقی سازگار است؛ به‌گونه‌ای که الزام به افشای مسائل عمده حساب‌برسی، به کاهش سطح تعدیلات پیشنهادی حساب‌برسان منجر شده است. این در حالی است که این نتایج با انتظارات نهفته در استانداردهای حساب‌برسی در تعارض قرار دارند؛ به‌ویژه در شرایطی که افشاهای گسترده‌تری درباره یک موضوع بااهمیت حسابداری ارائه می‌شود. (Griffin (2014 نیز به این تعارض اشاره کرده و نتایج خود را

بررسی تأثیر گزارش مسائل عمده حسابرسی و افشای مدیریت بر تصمیم‌گیری و قضاوت حسابرس؛ عدل‌زاده | ۸۳

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

به‌منظور پاسخ‌گویی به پرسش‌های پژوهش، یک آزمایش دوسویه بین‌گروهی 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» موردبررسی قرار گرفت. طرح عاملی (۲×۲) پژوهش به شرح جدول شماره ۱ قابل‌ارائه است:

جدول شماره ۱. طرح عاملی (۲×۲) بین‌گروهی

مسائل عمده/یادداشت توضیحی	یادداشت عادی	یادداشت بسط‌یافته
بدون مسائل عمده حسابرسی	گروه اول	گروه دوم
با مسائل عمده حسابرسی	گروه سوم	گروه چهارم

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 بازایستی 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؛ چراکه این حوزه به طور گسترده به عنوان یکی از زمینه های پریسک در حسابرسی شناخته می شود. افزون بر این، پژوهش های اولیه در حوزه مسائل عمده حسابرسی نشان می دهد که برآوردهای ارزش منصفانه از جمله شایع ترین موضوعاتی هستند که حسابرسان در افشاهای مسائل عمده حسابرسی به آن ها می پردازند (KPMG, 2019). علاوه بر این، نهادهای ناظر و تدوین کنندگان استانداردها، تهیه کنندگان صورت های مالی را به ارائه افشاهای تکمیلی در یادداشت های توضیحی پیرامون برآوردهای ارزش منصفانه تشویق می کنند تا مبانی منطقی و مفروضات زیربنایی این برآوردها برای استفاده کنندگان صورت های مالی به طور شفاف تبیین شود (IASB, FASB, 2010) (2009).

در این چارچوب، حسابرسان نقش اساسی در ارزیابی افشاهای مرتبط با عدم قطعیت، از جمله افشاهایی که در یادداشت های توضیحی صورت های مالی ارائه می شود، ایفا می کنند؛ آنان موظف اند در طول فرایند حسابرسی، معقول بودن برآوردهای ارزش منصفانه ارائه شده توسط مدیریت را مورد ارزیابی قرار دهند (IAASB, 2008).

در سناریوی ارائه شده به شرکت کنندگان، مبلغ گزارش شده توسط واحد مورد رسیدگی با محاسبه انجام شده توسط کارشناسان مستقل تفاوت داشت. برای سنجش ادراک حسابرسان از مسئولیت پذیری، از ابزار اندازه گیری به کاررفته در مطالعه Kang et al. (2015) استفاده شد و شاخص های مربوط به تصمیم گیری در خصوص ارزش منصفانه نیز از مطالعه Griffin (2014) اقتباس گردید.

مشارکت کنندگان در این پژوهش، نقش حسابرس مسئول کار یک شرکت فرضی پذیرفته شده در بورس را ایفا می کردند. 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. شاخص های مالی شرکت، مانند نقدینگی و اهرم مالی، در سطح میانگین صنعت قرار دارند. نتایج حسابرسی های پیشین نشان می دهد که هیچ ضعف بااهمیت و قابل شناسایی در کنترل های 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 آزمون های استاندارد توسط کارکنان تیم حسابرسی انجام شده است. به جز یک موضوع در خصوص کاهش ارزش یکی از دارایی های شرکت، هیچ تعدیل دیگری برای صورت های 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 بازرنگری 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 اعلام‌شده 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 ثبت‌شده این دستگاه ۲۸۰ میلیارد تومان است. تیم حسابرسی برای ارزیابی برآورد مشتری از متخصصان ارزش‌گذاری استفاده کرده است. متخصصان چنین اظهارنظر 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 به‌صورت آزمایشی دستکاری شد:

۱. محیط حسابرسی (وجود مسائل عمده حسابرسی در مقابل عدم وجود آن): در شرایط وجود مسائل عمده حسابرسی، به شرکت‌کنندگان 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 حسابرسان 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 می‌کرد 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 کار رفته - 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 نشان دهنده «به طور قابل توجهی مسئول» است. این شاخص با اقتباس از معیار «احساس مسئولیت» به کار رفته در پژوهش Kang et al. (2015) سنجیده شد.
۲. مقدار مورد انتظار تعدیل برآورد ارزش منصفانه: این متغیر از حاصل ضرب «احتمال درخواست تعدیل

برآورد ارزش منصفانه از مدیریت» در «مبلغ ریالی تعدیل موردنیاز در برآورد ارزش منصفانه» به دست 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 موردنیاز 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^۱ برای کسب اطمینان از اینکه آزمودنی‌های هر گروه با توجه به متغیر مورد دستکاری به پرسش آزمایش پاسخ داده‌اند بهره گرفته شد. بدین‌منظور 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 توجه^۲ برای کسب اطمینان از اینکه آزمودنی‌های هر گروه به دقت راهنمایی نظرسنجی را خوانده‌اند استفاده گردید (Rose, 2017). بدین‌منظور، آزمودنی‌ها بعد از پاسخ به پرسش‌های پژوهش، به دو پرسش در خصوص «نقش خود در سناریوی پژوهش» و «نوع صنعت مورد فعالیت شرکت موردمطالعه» 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. به‌منظور 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 بدین‌گونه بوده است که پس از اعلام آمادگی و تهیه فهرست اولیه حساب‌برسان در دسترس، آزمودنی‌ها به‌صورت تصادفی در گروه‌های چهارگانه مطابق با طرح عاملی طرح عاملی (۲×۲) پژوهش به شرح جدول شماره ۱ قرار گرفتند. سپس

1 Manipulation checks

2 Attention checks

سناریوی پژوهش به صورت یک بسته شامل شرح موقعیت، اطلاعات مالی مرتبط و پرسش‌های مربوطه در اختیار آزمودنی‌ها قرار گرفت. از مشارکت‌کنندگان 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 مشارکت‌کنندگان 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 حساب‌رسان رده ارشد و بالاتر، ۱۲ پرسشنامه توسط شاغلین با رده پایین‌تر تکمیل شده بود که با توجه به ضرورت درک مشارکت‌کنندگان از فرآیندهای قضاوت و صدور گزارش حسابرسی، این افراد از نمونه موردبررسی 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 استاتا استفاده گردید.

اطلاعات جمعیت‌شناختی مشارکت‌کنندگان 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

شرح	ویژگی	فراوانی (نفر)	فراوانی نسبی (درصد)
سابقه فعالیت	کارشناسی ارشد	۹۵	۶۷/۸
	کارشناسی	۳۱	۲۲/۱
	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 حسابرسی	شریک/مدیر	۳۸	۲۷/۲
	سرپرست/سرپرست ارشد	۴۵	۳۲/۱
	حسابرس ارشد	۵۷	۴۰/۷

یافته‌های پژوهش

به‌منظور بررسی پیش‌فرض 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 معنی‌داری	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 گروه 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 اندازه‌گیری 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 تصمیم های آنان در خصوص ارزش منصفانه، داده های پژوهش مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. در گام نخست، برای شاخص های مسئولیت پذیری ادراک شده، تحلیل واریانس دوطرفه^۱ بر روی مقادیر تبدیل شده به رتبه انجام شد که نتایج آن در جدول ۲ گزارش شده است. از آنجاکه متغیر مسئولیت پذیری ماهیتی ترتیبی دارد، تبدیل رتبه ای داده ها به منظور دستیابی به توزیعی نسبتاً نرمال و امکان استفاده از تحلیل ANOVA صورت گرفت. نتایج بررسی پرسش های اول و دوم پژوهش به شرح جدول شماره ۳ ارائه شده است.

جدول ۳. تحلیل واریانس دوعاملی از اثر مسائل عمده حسابرسی و یادداشت های توضیحی بر ادراک

مسئولیت پذیری

پنل الف. آمارهای توصیفی - میانگین مقدار رتبه ای (میانگین واقعی) [انحراف معیار] ادراک مسئولیت پذیری					
وضعیت یادداشت ها					
وضعیت مسائل عمده حسابرسی	تعداد	یادداشت عادی	تعداد	یادداشت بسط یافته	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 مسئولیت پذیری					
منبع تغییرات	مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	آماره فشر	معناداری
اثر افشای مسائل عمده حسابرسی (پرسش ۱)	۹۴۶۹۲/۰۱	۱	۹۴۶۹۲/۰۱	۱۱۱/۸۶	۰/۰۰۰
اثر یادداشت بسط یافته (پرسش ۲)	۹۱۰/۳۵	۱	۹۱۰/۳۵	۱/۰۸	۰/۳۰۲
اثر تعاملی افشای مسائل عمده و یادداشت بسط یافته	۱۰۶۳۱/۴۳	۱	۱۰۶۳۱/۴۳	۱۲/۵۶	۰/۰۰۱
خطا	۱۱۵۱۲۲/۷۱	۱۳۶	۸۴۶/۴۹		
ضریب تعیین = ۴۷/۹۹ (ضریب تعیین تعدیل شده = ۴۶/۸۴)					

پنل پ: آزمون اثر ساده برای شاخص ادراک مسئولیت‌پذیری		
منبع تغییرات	آماره فیش	معناداری
مسائل عمده حسابرسی در صورت وجود یادداشت توضیحی عادی	۲۴/۵۰	۰/۰۰۰
اثر مسائل عمده حسابرسی در صورت وجود یادداشت توضیحی بسط‌یافته	۱۰۰/۶۲	۰/۰۰۰
اثر یادداشت توضیحی بسط‌یافته در صورت نبود مسائل عمده حسابرسی	۳/۱۴	۰/۰۸۱
اثر یادداشت توضیحی بسط‌یافته در صورت وجود مسائل عمده حسابرسی	۱۰/۵۱	۰/۰۰۲

پنل الف نشان می‌دهد که گزارش مسائل عمده حسابرسی باعث کاهش ادراک مسئولیت‌پذیری حساب‌رسان شده است. بدون مسائل عمده حسابرسی، میانگین ادراک مسئولیت‌پذیری برای یادداشت توضیحی عادی برابر با ۷/۷۱ و برای یادداشت توضیحی **بسط‌یافته** برابر با ۸/۲۰ است، درحالی‌که با مسائل عمده حسابرسی، میانگین برای یادداشت توضیحی عادی ۶/۳۷ و برای یادداشت توضیحی **بسط‌یافته** ۵/۳۱ است. نتایج نشان می‌دهد که افشای مسائل عمده حسابرسی به‌صورت کلی سبب کاهش ادراک حساب‌رس از مسئولیت‌پذیری می‌گردد. همچنین نتایج نشان می‌دهد که اثر یادداشت توضیحی به‌شدت به حضور مسائل عمده حسابرسی وابسته است؛ وقتی مسائل عمده حسابرسی گزارش نشده، یادداشت **بسط‌یافته** 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 فیش ۱۱۱/۸۶ و معناداری در سطح خطای ۱ درصد، سهم بزرگی از واریانس رتبه پاسخگویی را توضیح می‌دهد. معنادار نبودن آماره فیش (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 فیش ۱۲/۵۶ در سطح خطای ۱ درصد، معنادار است و این به آن معناست که اثر یادداشت توضیحی **بسط‌یافته** به‌شدت به حضور مسائل عمده حسابرسی وابسته است چراکه 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 مسئولیت پذیری حسابرسان 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 توضیحی عادی (با آماره فیش ۲۴/۵۰ و سطح خطای ۱ درصد) معنادار است، ادراک مسئولیت پذیری را کاهش داده و این اثر در حضور یادداشت بسط یافته (با آماره فیش ۱۰۰/۶۲ و سطح خطای ۱ درصد) قوی تر و کاهش مسئولیت پذیری را تشدید کرده است. اثر یادداشت بسط یافته (با آماره فیش ۳/۱۴) به تنهایی در صورت نبود مسائل عمده حسابرسی معنادار نیست، اما در حضور مسائل عمده حسابرسی (با آماره فیش ۱۰/۵۱) معنی دار می شود و کاهش پاسخگویی را تقویت می کند. این نتایج نشان می دهند 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 می پردازد. از شرکت کنندگان دو سؤال پرسیده شد: نخست، احتمال الزام به اعمال تعدیل در ارزش منصفانه و دوم، میزان این تعدیل. به منظور 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 پرسش های سوم و چهارم به شرح جدول شماره ۴ ارائه می گردد:

جدول ۴. تحلیل واریانس دوعاملی از اثر مسائل عمده حسابرسی و یادداشت ها بر تصمیم درباره مقدار تعدیل

مورد انتظار

پنل الف. آمارهای توصیفی - میانگین واقعی [انحراف معیار]					
وضعیت یادداشت ها					
وضعیت مسائل عمده حسابرسی	تعداد	یادداشت عادی	تعداد	یادداشت بسط یافته	کل
بدون مسائل عمده حسابرسی	۳۵	۲۱۸۱۴۲۹ [۶۰۶۴۷۱]	۳۵	۲۷۹۸۵۷۱ [۷۶۳۷۴۵]	۲۴۹۰۰۰۰ [۷۵۱۸۳۸]
با مسائل عمده حسابرسی	۳۵	۳۸۶۲۸۵۷ [۷۱۰۳۵۹]	۳۵	۵۹۱۰۰۰۰ [۱۰۳۸۸۶۳]	۴۸۸۶۴۲۹ [۱۳۵۷۶۹۲]
کل	۷۰	۳۰۲۲۱۴۳ [۱۰۷۰۹۴۸]	۷۰	۴۳۵۴۲۸۶ [۱۸۰۹۵۷۱]	۳۶۸۸۲۱۴ [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 فشر	معناداری
مسائل عمده حسابرسی (پرسش ۳)	$2/010 \times 10^{14}$	۱	$2/010 \times 10^{14}$	۳۱۷/۱۷	۰/۰۰۰
یادداشت‌های توضیحی (پرسش ۴)	$6/211 \times 10^{13}$	۱	$6/211 \times 10^{13}$	۹۸/۰۱	۰/۰۰۰
اثر تعاملی افشای مسائل عمده و یادداشت بسط یافته	$1/789 \times 10^{13}$	۱	$1/789 \times 10^{13}$	۲۸/۲۳	۰/۰۰۰
خطا	$8/619 \times 10^{13}$	۱۳۶	$6/337 \times 10^{11}$		
ضریب تعیین = $76/53$ (ضریب تعیین تعدیل شده = $76/01$)					
پنل پ: آزمون اثر ساده مسائل عمده حسابرسی برای تصمیمات مربوط به مقدار تعدیل مورد انتظار					
منبع تغییرات	آماره فشر	معناداری			
اثر مسائل عمده حسابرسی در صورت وجود یادداشت عادی	۱۱۳/۴۲	۰/۰۰۰			
اثر مسائل عمده حسابرسی در صورت وجود یادداشت بسط یافته	۲۰۳/۸۱	۰/۰۰۰			
اثر یادداشت بسط یافته در صورت نبود مسائل عمده حسابرسی	۱۴/۰۲	۰/۰۰۰			
اثر یادداشت بسط یافته در صورت وجود مسائل عمده حسابرسی	۹۲/۶۱	۰/۰۰۰			

پنل الف نشان می‌دهد که مسائل عمده حسابرسی و یادداشت توضیحی بسط یافته، اثر مثبت و تعاملی بر تصمیمات مربوط به مقدار تعدیل مورد انتظار دارند. در حالت عادی بودن یادداشت توضیحی، 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 حاکی از افزایش قابل توجه مقادیر تعدیل صرفاً تحت تأثیر مسائل عمده حسابرسی است. در صورت ارائه یادداشت توضیحی بسط یافته، میانگین تعدیل بدون مسائل عمده حسابرسی به ۲،۷۹۸ میلیارد ریال و با مسائل عمده حسابرسی به ۵،۹۱۰ میلیارد ریال می‌رسد که نشان‌دهنده تشدید اثر مسائل عمده حسابرسی در حضور یادداشت بسط یافته است. افزون بر این، اثر یادداشت توضیحی نیز به وجود یا عدم وجود مسائل عمده حسابرسی وابسته است. بدون مسائل عمده حسابرسی، افزودن یادداشت توضیحی بسط یافته، 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 بسط یافته، میانگین را از ۳،۸۶۲ میلیارد ریال به ۵،۹۱۰ میلیارد ریال افزایش داده است. این الگو نشان می‌دهد که اثر یادداشت توضیحی بسط یافته 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 بسط یافته هر دو به افزایش تصمیمات مربوط به مقدار تعدیل مورد انتظار کمک می کنند و اثر آن ها به صورت تعاملی و وابسته به یکدیگر عمل می کند، به طوری که بیشترین افزایش مشاهده شده در حضور هم زمان مسائل عمده حسابرسی و یادداشت توضیحی بسط یافته رخ می دهد.

تحلیل واریانس دوطرفه (ANOVA) نشان می دهد که مسائل عمده حسابرسی و یادداشت توضیحی بسط یافته اثر قابل توجه و معنی داری 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 عمده ای از واریانس تصمیمات تعدیل را توضیح می دهد و نشان دهنده اثر بسیار قوی مسائل عمده حسابرسی است. اثر اصلی یادداشت توضیحی بسط یافته نیز با آماره فیشر ۹۸/۰۱ در سطح خطای ۱ درصد، معنادار است و نشان می دهد که یادداشت توضیحی به تنهایی نیز بر تصمیمات تعدیل تأثیر دارد. علاوه بر این، اثر تعاملی مسائل عمده حسابرسی و یادداشت توضیحی (با آماره فیشر ۲۸/۲۳ و معناداری در سطح ۱ درصد) نیز معنی دار 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 فیشر 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 فیشر 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 فیشر ۱۴/۰۲) معنی دار بوده و باعث افزایش تصمیمات تعدیل شده است و در حضور مسائل عمده حسابرسی (با

آماره فیش ۹۲/۶۱) اثر قوی‌تری نشان داده است و افزایش تصمیمات تعدیل را بیشتر کرده است. این نتایج نشان می‌دهند 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 افزایش‌دهنده تصمیمات تعدیل است و اثر یادداشت توضیحی بسط یافته شدت این افزایش را به حضور مسائل عمده حسابرسی وابسته می‌کند.

بحث و نتیجه‌گیری

علیرغم الزام به افشای مسائل عمده حسابرسی در چند سال اخیر، هنوز شواهد پژوهشی اندکی در خصوص چگونگی تأثیرگذاری بر قضاوت و تصمیم‌گیری 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 یادداشت‌های 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 بسط یافته مدیریت تشدید می‌شود و اثر کاهنده به حداکثر خود می‌رسد. این شواهد بیانگر پیامدهای ناخواسته‌ای از افشای اضافی است که با انگیزه‌های اصلی هیئت استانداردهای حسابرسی و اطمینان بخشی در تضاد است؛ چراکه این هیئت 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 بسط یافته 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 بسط یافته مدیریت، حداکثر می‌گردد و بیشترین میزان تعدیل مورد انتظار برای شناسایی زیان کاهش ارزش از سوی حسابرس ارائه می‌گردد که بیانگر رفتاری محافظه کارانه از سوی

حسابرس است. این شواهد با نتایج پژوهش Griffin (2014) (بررسی تأثیر افشای مدیریت) و Asbahr and 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 به کارگیری یک سناریوی متفاوت، اثر هم‌زمان افشای مسائل عمده حسابرسی (در مقابل عدم افشا) و یادداشت بسط یافته مدیریت (در مقابل یادداشت عادی) بر تصمیم‌گیری حسابرس مورد بررسی قرار گرفت و نتایج به دست آمده نشان داد که برخلاف نتایج مطالعات Griffin (2014) و Asbahr and Ruhnke (2019)، گسترش افشا سبب افزایش حساسیت و رفتار محافظه کارانه از سوی حسابرس شده است. این شواهد نشان می‌دهد که حسابربان افشای مسائل عمده و نیز افشای بسط یافته مدیریت را جایگزین شناخت زیان کاهش ارزش نمی‌دانند و این افشا مجوز اخلاقی برای عدم شناسایی زیان از سوی حسابربان 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 محافظه کارانه حسابربان 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 حسابربان 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، به ویژه برآوردهای مرتبط با ارزش منصفانه و کاهش ارزش دارایی‌ها شده است. در چنین شرایطی، حسابربان به منظور کاهش ریسک حسابرسی و حفظ اعتبار حرفه‌ای خود، تمایل بیشتری به اتخاذ رویکرد محافظه کارانه دارند؛ بنابراین، افشای گسترده‌تر نه تنها باعث کاهش حساسیت حسابرس نمی‌شود، بلکه می‌تواند به عنوان 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 حساب‌برسان هنوز در شناسایی، طبقه‌بندی و نحوه نگارش مسائل عمده دچار ابهام هستند و استاندارد ۷۰۱ به‌اندازه کافی راهنما و شفاف نیست (ختن‌لو و همکاران، ۱۴۰۴). این ابهام می‌تواند باعث شود حساب‌برسان 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.

شایان‌ذکر است که نتایج پژوهش در وهله نخست کمی متضاد به نظر می‌رسد. چراکه از یک سو، 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. درواقع 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 حساب‌برسان 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 مسئولیت پذیری حسابرس نسبت به خروجی فرآیند گزارشگری مورد پرسش قرار گرفته است و مسئولیت پذیری نسبت به فرآیند حسابرسی مورد بررسی قرار نگرفته است. این امر می تواند در پژوهش های آتی مورد توجه قرار گیرد. از دیگر محدودیت های این پژوهش، ترکیب مشارکت کنندگان است؛ به گونه ای که بخش قابل توجهی از نمونه را حسابرسان ارشد تشکیل داده اند، در حالی که تصمیم نهایی درباره افشای مسائل عمده حسابرسی و محتوای گزارش حسابرس عمدتاً در سطح شریک مسئول کار اتخاذ می شود؛ بنابراین، تعمیم نتایج به سطوح بالاتر حرفه حسابرسی باید با احتیاط صورت گیرد و پیشنهاد می شود پژوهش های آتی به طور خاص بر شرکا و مدیران فنی تمرکز نمایند.

پیشنهاد پژوهش های آتی

با توجه به یافته ها و محدودیت های پژوهش، مسیرهای متعددی برای توسعه پژوهش های آتی قابل طرح است. از آنجا که تصمیم نهایی درباره افشای مسائل عمده حسابرسی و محتوای گزارش حسابرس در عمل در سطح شریک مسئول کار اتخاذ می شود، پیشنهاد می شود پژوهش های آینده با تمرکز بیشتر بر شرکا و مدیران فنی، به بررسی واکنش این سطوح حرفه ای نسبت به الزامات افشا پردازند تا درک جامع تری از پیامدهای رفتاری این افشاها در سطح تصمیم گیری 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 حوزه های دارای ابهام و قضاوت بالا، نظیر کاهش ارزش دارایی ها، ذخایر و ابهامات مربوط به تداوم فعالیت، می تواند به غنای ادبیات موجود و افزایش قابلیت تعمیم نتایج کمک نماید. افزون بر این، با توجه به نقش بالقوه ویژگی های فردی حسابرسان در نحوه واکنش آنان به الزامات افشا، انتظار می رود بررسی عواملی مانند تجربه حرفه ای، سطح صلاحیت و میزان تردید حرفه ای بتواند به تبیین بهتر تفاوت های رفتاری مشاهده شده کمک کند. در نهایت، با توجه به اینکه افشای مسائل عمده حسابرسی باهدف افزایش شفافیت و پاسخگویی در فرآیند گزارشگری مالی صورت می گیرد، بررسی آثار این نوع افشا از دیدگاه سایر استفاده کنندگان گزارش های مالی و نیز در محیط های نهادی متفاوت، می تواند به ارزیابی جامع تر 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 بپردازند. به‌ویژه، بررسی عوامل زمینه‌ای مؤثر، ازجمله 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.
<https://doi.org/10.22051/jera.2024.47437.3258>
- حساس یگانه، یحیی و عموزاد، شهرام. (۱۳۹۹)، عوامل مؤثر 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)، تأثیر 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، محمدحسین؛ 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.
<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، سجاد؛ سلمانزاده اقدم، الهه؛ اسماعیلی، جواد و احمدیان، وحید. (۱۴۰۴)، تأثیر 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.
<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. (2019). Real effects of reporting key audit matters on auditors' judgment and choice of action. *International Journal of Auditing*, 23(2), 165-180. <https://doi.org/10.1111/ijau.12154>
- Backof, A. G., Bowlin, K., & Goodson, B. M. (2022). The Importance of Clarification of Auditors' Responsibilities Under the New Audit Reporting Standards. *Contemporary Accounting Research*, 39(4), 2284-2304.

- <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12802>
- Bentley, J. W., Lambert, T. A., & Wang, E. (Ying). (2021). The Effect of Increased Audit Disclosure on Managers' Real Operating Decisions: Evidence from Disclosing Critical Audit Matters. *The Accounting Review*, 96(1), 23–40. <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(5), 1345–1362. <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>
- 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>
- Carcello, J. V. (2012). What do investors want from the standard audit report? *The CPA Journal*, 82(1), 22–28.
- Christensen, B. E., Glover, S. M., & Wolfe, C. J. (2014). Do Critical Audit Matter Paragraphs in the Audit Report Change Nonprofessional Investors' Decision to Invest? *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 33(4), 71–93. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50793>
- Commerford, B. P., Hatfield, R. C., & Houston, R. W. (2018). The Effect of Real Earnings Management on Auditor Scrutiny of Management's Other Financial Reporting Decisions. *The Accounting Review*, 93(5), 145–163. <https://doi.org/10.2308/accr-52032>
- Dennis, S. A., Griffin, J. B., & Zehms, K. M. (2019). The Value Relevance of Managers' and Auditors' Disclosures About Material Measurement Uncertainty. *The Accounting Review*, 94(4), 215–243. <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
- 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(6), 239–274. <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*, 32(2), 165–186. <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(6), 1629–1646. <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(1/2), 5–14. <https://doi.org/10.5117/mab.93.29496>
- GRIFFIN, J. B. (2014). The Effects of Uncertainty and Disclosure on Auditors' Fair Value Materiality Decisions. *Journal of Accounting Research*, 52(5), 1165–1193. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12059>
- Gutierrez, E., Minutti-Meza, M., Tatum, K. W., & Vulcheva, M. (2018). Consequences of adopting an expanded auditor's report in the United Kingdom. *Review of Accounting Studies*, 23(4), 1543–1587. <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. (2012). *Improving the auditor's report: Invitation to comment*. International Federation of Accountants (IFAC). Available at: https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/AuditorReportingAtaGlanceJune2012-final.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.
- IAASB. (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(4), 2186–2212. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12583>
- Kadous, K. (2001). Improving Jurors' Evaluations of Auditors in Negligence Cases. *Contemporary Accounting Research*, 18(3), 425–444. <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, 44–55. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2017.10.001>
- Köhler, A., Ratzinger-Sakel, N., & Theis, J. (2020). The Effects of Key Audit Matters on the Auditor's Report's Communicative Value: Experimental Evidence from Investment Professionals and Non-professional Investors. *Accounting in Europe*, 17(2), 105–128. <https://doi.org/10.1080/17449480.2020.1726420>
- KPMG. (2019). *Key audit matters: Auditor's report snapshot august 2019*. Available at: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/lk/pdf/key-audit-matters-aug2019.pdf>

Accessed 27.02.23.

- 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*, 42(4), 2392–2423. <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(1), 63–82. <https://doi.org/10.1080/09638180.2020.1733040>
- 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), 596–620. <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*, 22(2), 532–554. <https://doi.org/10.1057/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(3), 1501–1539. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12486>
- Rose, J. 2017. 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), 125–133.
- Sirois, L.-P., Bédard, J., & Bera, P. (2018). The Informational Value of Key Audit Matters in the Auditor's Report: Evidence from an Eye-Tracking Study. *Accounting Horizons*, 32(2), 141–162. <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(1), A1–A8. <https://doi.org/10.2308/ciia.2010.4.1.A1>
- Wang, J., & Wang, Y. (2026). The Effect of Key Audit Matters Disclosures on Conditional Conservatism in China. *International Journal of Auditing*, 30(1), 154–180. <https://doi.org/10.1111/ijau.70009>

References [In Persian]

- Eskandar, H., & Safdel, E. (2024). Process of Disclosing Key Audit Matters in Audit Report: Grounded Theory. *Empirical Research in Accounting*, 14(3), 45–74. <https://doi.org/10.22051/jera.2024.47437.3258> [In Persian]
- Faghfour maghrebi, Y., Sajadi, S. H., Esnaashari, H., & 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(1), 154–181. <https://doi.org/10.22059/acctgrev.2024.369541.1008892> [In Persian]
- Hasas Yaganeh, Y., & 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(1), 53–84. <https://doi.org/10.22051/jera.2025.48809.3317> [In Persian]
- Naghdi, S., Salmanzadeh Aghdam, E., Esmaeili, 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*, 15(2), 29–58. <https://doi.org/10.22051/jera.2025.48719.3314>

استناد به این مقاله: عدلزاده، مرتضی. (۱۴۰۵). بررسی تأثیر گزارش مسائل عمده حسابرسی و افشای مدیریت بر تصمیم‌گیری و قضاوت حسابرس، مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۲۳(۹۰)، ۶۷-۱۰۴. DOI: 10.22054/qjma.2026.91039.2755



Empirical Studies in Financial Accounting is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License.