Empirical Studies in Financial Accounting
Vol. 23, No.90, P 211-259
qjma.atu.ac.ir
DOI: 10.22054/qjma.2026.90919.2754

Original Research
Received: 02/08/2025 Revised:22/04/2026 Accepted: 27/04/2026
eISSN: 2538-2519
ISSN:2821-0166

Explaining the Implementation of Auditing Standard 701 by Independent Auditors and the Reporting Model of Key Audit Matters in Iran: A Mixed Methods Approach Based on Grounded Theory and Structural Equation Modeling

Sasan Habibi * — Department of Accounting and Auditing, Faculty of management and Financial Sciences. Khatam University, Tehran, Iran

Rezvan Hejazi — Department of Accounting and Auditing, Faculty of management and Financial Sciences. Khatam University, Tehran, Iran

Nezamuddin Rahimian — Department of Accounting and Auditing, Faculty of management and Financial Sciences. Khatam University, Tehran, Iran

Morteza Asadi — Chairman of the Supreme Council of the Iranian Association of Certified Public Accountants (IACPA), Tehran, Iran

Leila Zamani — Department of Accounting and Auditing, Faculty of management and Financial Sciences. Khatam University, Tehran, Iran

Abstract

The reporting of Key Audit Matters (KAMs) represents a fundamental shift in modern auditing standards, aimed at enhancing the transparency of financial reports and improving communication between auditors and stakeholders. Despite the mandatory adoption of International Standard on Auditing (ISA) 701 in Iran, there is a noticeable lack of a localized and coherent framework that captures the economic, cultural, and professional complexities affecting the KAM reporting process. This gap has led to operational and judgmental challenges, undermining

* **Corresponding Author:** s.habibi1@Khatam.ac.ir
How to Cite: Habibi, S., Hejazi, R., Rahimian, N Asadi, M., Zamani, L. (2026). Explaining the Implementation of Auditing Standard 701 by Independent Auditors and the Reporting Model of Key Audit Matters in Iran: A Mixed Methods Approach Based on Grounded Theory and Structural Equation Modeling, *Empirical Studies in Financial Accounting*, 23(90), 211-259. DOI: 10.22054/qjma.2026.90919.2754

the effective implementation of the standard. Therefore, this study aims to develop and present a comprehensive model for KAM reporting from the perspective of auditors in Iran.

Keywords: Key Audit Matters (KAMs), Auditing Standard 701, Grounded theory, Internal and External Consequences, Investor Confidence, Iranian Economic Environment.

1. Introduction

Despite the many benefits of reporting on key audit matters, the implementation of this standard in practice faces several challenges. These challenges at the global level include the complexity of identifying and selecting key audit matters, the balance between transparency and confidentiality, professional pressures and stakeholder expectations, implementation costs, and cultural-supervisory differences. However, the global literature has been produced mainly in the context of stable economies with integrated supervisory systems, and its direct generalizability to unconventional economic-political environments (such as Iran, which is affected by international sanctions, chronic inflation, and currency fluctuations) is theoretically uncertain and, in practice, requires testing and adjustment.

In Iran, given the adoption of the ISA701 standard by the Auditing Organization since 1401, these challenges have taken on a different and more complex form in the context of specific economic conditions (such as chronic inflation, currency fluctuations, and sanctions) and the characteristics of the auditing profession (such as differences in the level of preparedness of audit firms, conservative culture, and regulatory restrictions). Therefore, relying solely on foreign literature and models without considering these local factors can lead to a formal and ineffective implementation of the standard.

2. Methodology

This study employed a mixed-method sequential exploratory design. In the qualitative phase, a grounded theory methodology was used. The qualitative population consisted of technical managers, senior executives, board members of the Audit Organization, partners and managers of Tehran Stock Exchange-approved audit firms, and audit committee members of listed companies, selected through theoretical sampling. Semi-structured interviews were conducted until theoretical saturation was achieved. Data analysis was performed through open, axial, and selective coding, leading to the development of a conceptual paradigm model. Subsequently, this model was tested in the quantitative phase using 130 valid questionnaires. In the quantitative phase, a researcher-made questionnaire was developed directly from the qualitative findings, including Likert-scale items, open-ended questions, and scenario-based questions. The questionnaire was

distributed among senior auditors and audit managers from the Audit Organization and audit firms.

3. Findings

Structural equation modeling (SEM) was employed to test the research hypotheses. The qualitative analysis identified five main categories within a paradigm model, including causal conditions, contextual conditions, intervening conditions, strategies, and consequences. The core phenomenon was identified as "Key Audit Matters Reporting." The quantitative results confirmed that legal requirements and professional judgment (causal conditions) have a positive and significant effect on the KAM reporting process. Furthermore, strategies such as interaction with the audit committee and enhancing transparency lead to two distinct types of consequences: internal consequences (including increased audit fees, extended audit time, and improved documentation quality) and external consequences (including reduced information asymmetry, strengthened investor confidence, and enhanced professional legitimacy). The distinction between these two categories shows that despite the cost-intensive nature of this process for audit firms (internal consequences), its achievements at the capital market level (external consequences) justify accepting this professional responsibility. The structural model demonstrated good fit, with strategies having the strongest impact on consequences. All research hypotheses were confirmed at a high confidence level. The explained variance for the core phenomenon and for the consequences indicated a strong model. This study provides a comprehensive, locally developed model for KAM reporting in Iran. The findings confirm that KAM reporting in Iran extends beyond a technical requirement to become a tool for risk management and the reconstruction of auditors' social capital in a volatile economic environment. The model highlights that external consequences (e.g., reduced information asymmetry, enhanced investor confidence, improved professional legitimacy) significantly outweigh the internal costs (e.g., increased fees, longer audit times), thereby justifying the adoption of this professional responsibility.

The results of structural equation modeling confirmed the positive and direct significance of causal variables on KAM reporting and validated the mediating and consequential roles of the extracted constructs. The study emphasizes that effective implementation of ISA 701 in Iran requires localized guidelines, continuous professional training, improved auditor-manager interaction, and the establishment of an industrial database of reported KAMs.

4. Innovation in research

The main innovation of this research is the separation of consequences into two levels: internal and external. Regarding internal consequences (costs and risk), the findings showed that reporting major issues increases fees and processing time.

مقاله پژوهشی

تاریخ دریافت ۱۴۰۴/۱۱/۱۵ تاریخ بازنگری ۱۴۰۵/۰۲/۰۲ تاریخ پذیرش ۱۴۰۴/۰۲/۰۷

ISSN: 2821-0166

eISSN: 2538-2519

مطالعات تجربی حسابداری مالی
سال بیست و سوم، شماره ۹۰، تابستان ۱۴۰۵، ص ۲۱۱ تا ۲۵۹
qjma.atu.ac.ir
DOI: 10.22054/qjma.2026.90919.2754

الگوی گزارشگری مسائل عمده حسابرسی در ایران: رویکردی آمیخته مبتنی بر نظریه داده بنیاد و معادلات ساختاری

ساسان حبیبی * گروه حسابداری و حسابرسی ، دانشکده مدیریت و علوم مالی ،دانشگاه خاتم، تهران، ایران

رضوان حجازی گروه حسابداری و حسابرسی ، دانشکده مدیریت و علوم مالی ،دانشگاه خاتم، تهران، ایران

نظام‌الدین رحیمیان گروه حسابداری و حسابرسی ، دانشکده مدیریت و علوم مالی ،دانشگاه خاتم، تهران، ایران

مرتضی اسدی رئیس شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران، تهران، ایران

لیلا زمانی گروه حسابداری و حسابرسی ، دانشکده مدیریت و علوم مالی ،دانشگاه خاتم، تهران، ایران

چکیده

گزارشگری مسائل عمده حسابرسی به‌عنوان یکی از تحولات کلیدی استانداردهای حسابرسی نوین، باهدف افزایش شفافیت گزارش‌های مالی و بهبود ارتباط حسابرسان با ذی‌نفعان مطرح‌شده. در ایران، علیرغم الزام اجرای استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۱، فقدان یک چارچوب بومی و منسجم که بتواند پیچیدگی‌های اقتصادی، فرهنگی و حرفه‌ای مؤثر بر فرآیند گزارشگری مسائل عمده را درک و تبیین کند، به‌وضوح احساس می‌شود. این خلأ، اجرای مؤثر این استاندارد را با چالش‌های عملیاتی و قضاوتی مواجه ساخته و ضرورت تدوین الگویی جامع مبتنی بر نظرات کنشگران اصلی (حسابرسان) را ایجاب می‌نماید. لذا پژوهش حاضر باهدف تبیین و ارائه الگوی گزارشگری مسائل عمده حسابرسی از دیدگاه حسابرسان در ایران و شناسایی متغیرهای کلیدی آن بارویکردی آمیخته از نظریه داده بنیاد به‌عنوان فاز کیفی و مدل‌سازی معادلات ساختاری در فاز کمی انجام شد. جامعه آماری فاز کیفی شامل ۱۷ نفر خبرگان و فاز کمی با گردآوری پرسشنامه معتبر مورد آزمون شد. یافته‌های کیفی نشان داد که عواملی نظیر آموزش تخصصی، تجربه، چالش‌های اقتصادی (مانند تحریم و تورم) و فناوری‌های نوین (مانند هوش مصنوعی و بلاکچین) از عوامل کلیدی مؤثر بر تصمیم‌گیری حسابرس در زمینه مسائل عمده هستند. کیفیت گزارشگری مالی و تعامل با ذی‌نفعان به‌عنوان سازه‌های میانجی و اعتبار حرفه‌ای حسابرس و اعتماد سرمایه‌گذاران به‌عنوان پیامدهای اصلی الگوی

* نویسنده مسئول: s.habibi1@Khatam.ac.ir

پیشنهادی شناسایی شدند. نتایج مدل‌سازی معادلات ساختاری، معنادار بودن مثبت و مستقیم تأثیر متغیرها را نشان داد. این پژوهش ضمن پر کردن خلأ نظری موجود، چارچوبی عملی برای نهادهای نظارتی و مؤسسات حسابرسی جهت بهبود گزارشگری مسائل عمده حسابرسی در ایران فراهم می‌سازد.

کلیدواژه‌ها: مسائل عمده حسابرسی (KAMs)، استاندارد حسابرسی ۷۰۱، نظریه داده‌بنیاد، پیامدهای درونی و بیرونی، اعتماد سرمایه‌گذاران، محیط اقتصادی ایران.

۱. مقدمه

در دهه‌های اخیر، تحولات چشمگیری در نقش و کارکرد حسابرسی مالی رخ داده است. گزارش حسابرسی که در گذشته صرفاً بیانی از تأیید یا عدم‌تأیید صورت‌های مالی تلقی می‌شد، امروزه به ابزاری راهبردی برای افزایش شفافیت، پاسخ‌گویی و انتقال اطلاعات ارزش‌افزا میان شرکت‌ها و ذی‌نفعان تبدیل شده است. یکی از مهم‌ترین دستاوردهای این رویکرد نوین، گزارشگری مسائل عمده حسابرسی[1] است که از سال ۲۰۱۶ در استاندارد بین‌المللی حسابرسی شماره ۷۰۱ و از سال‌های اخیر در ایران الزامی شده است. هدف از افشای KAMs، افزایش درک استفاده‌کنندگان از قضاوت‌های اساسی حسابرس و تمرکز بر حوزه‌هایی با ریسک بالا در صورت‌های مالی است؛ بااین‌حال، تجربه اجرای این استاندارد در عمل نشان می‌دهد که کیفیت و کارایی افشاهای انجام‌شده به‌طور چشم‌گیری میان حسابرسان و شرکت‌ها متفاوت است.

باوجود مزایای متعدد گزارشگری نکات عمده، اجرای مؤثر این استاندارد در عمل با چالش‌های متعددی مواجه است. این چالش‌ها در سطح جهانی شامل پیچیدگی در شناسایی و انتخاب مسائل عمده، تعادل میان شفافیت و محرمانگی، فشارهای حرفه‌ای و انتظارات ذی‌نفعان، هزینه‌های اجرایی و تفاوت‌های فرهنگی-نظارتی است (راشن و زمس، ۲۰۲۴؛ گیوریرو و همکاران[2]، ۲۰۲۵). بااین‌حال، ادبیات جهانی عمدتاً در بافت اقتصادهای باثبات و دارای نظام نظارتی یکپارچه تولیدشده و قابلیت تعمیم مستقیم آن‌ها به محیط‌های اقتصادی-سیاسی غیرمتعارف (همچون ایران که تحت تأثیر تحریم‌های بین‌المللی، تورم مزمن و نوسانات ارزی است) به‌صورت نظری نامشخص و در عمل نیازمند آزمون و تعدیل است. در ایران، با توجه به پذیرش استاندارد ISA701 توسط سازمان حسابرسی از سال ۱۴۰۱، این چالش‌ها در بستر شرایط خاص اقتصادی (همچون تورم مزمن، نوسانات ارزی، تحریم‌ها) و ویژگی‌های حرفه حسابرسی (نظیر تفاوت در سطح آمادگی مؤسسات حسابرسی، فرهنگ محافظه‌کارانه و محدودیت‌های نظارتی) شکل متفاوت و پیچیده‌تری به خود گرفته‌اند (قائمی و همکاران، ۱۴۰۲)؛ بنابراین، اتکای صرف به ادبیات و مدل‌های خارجی بدون درنظرگیری این عوامل بومی، می‌تواند به اجرای صوری و غیراثربخش استاندارد بیانجامد.

پژوهش‌های بین‌المللی در این زمینه عمدتاً بر بررسی آثار گزارشگری این مسائل بر اعتماد

1. Key Audit Matters - KAMs
2. Rousseau & Zehms; Guerreiro et al.

سرمایه‌گذاران، مدیریت سود و ادراک بازار سرمایه در بافت‌های اقتصادی باثبات و دارای نهادهای حاکمیتی قوی متمرکز بوده‌اند. هرچند این مطالعات از حیث روش‌شناسی و چارچوب نظری برای پژوهش حاضر الهام‌بخش بوده‌اند، اما یافته‌های آن‌ها به دلیل تفاوت‌های ساختاری در محیط اقتصادی (مانند تحریم، تورم ساختاری)، سطح توسعه بازار سرمایه، بلوغ حرفه حسابرسی و انتظارات ذی‌نفعان در ایران، به‌صورت مستقیم قابل‌تعمیم نیستند. به‌عنوان‌مثال، درحالی‌که در برخی اقتصادهای توسعه‌یافته گزارشگری KAM منجر به افزایش محسوس اعتماد سرمایه‌گذاران شده، در ایران ممکن است به دلیل بی‌ثباتی کلان اقتصادی و ضعف مکانیزم‌های تضمین اجرا، این اثر کمرنگ‌تر یا حتی با واسطه‌های دیگری (نظیر نقش تنظیم‌گرانه دولت) همراه باشد. ازاین‌رو، این پژوهش در عین بهره‌گیری از چارچوب‌های نظری و روشی مطالعات پیشین، با رویکردی زمینه‌مند و مبتنی بر داده‌های بومی، در پی تدوین الگویی است که پیچیدگی‌های محیط کسب‌وکار ایران را منعکس کند. این هدف کلان در قالب اهداف جزئی زیر دنبال می‌شود:

۱. شناسایی مؤلفه‌های اصلی مدل گزارشگری KAM (شامل شرایط علی، زمینه‌ای، مداخله‌گر، پدیده محوری، راهبردها و پیامدها) از دیدگاه حسابرسان در ایران.

۲. تبیین روابط علّی و ساختاری بین این مؤلفه‌ها در قالب یک مدل پارادایمی نظری.

۳. تبدیل مدل پارادایمی کیفی به یک مدل ساختاری قابل آزمون با تعریف سازه‌ها و شاخص‌های اندازه‌گیری.

۴. اعتبارسنجی تجربی مدل نهایی از طریق آزمون روابط بین سازه‌ها (فرضیه‌های پژوهش) با استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری.

بنابراین، پژوهش حاضر نه‌تنها به تدوین مدل کیفی می‌پردازد، بلکه با طراحی و آزمون فرضیه‌های کمی، صحت و قابلیت اعتماد روابط پیشنهادی در مدل پارادایمی را نیز می‌سنجد. به‌این‌ترتیب، فرضیات پژوهش به‌عنوان پل ارتباطی بین مرحله کشف (کیفی) و مرحله تأیید (کمی) عمل می‌کنند.

پژوهش حاضر در پی پاسخ به این سؤال کلیدی است که: «الگوی گزارشگری مسائل عمده حسابرسی در ایران از دیدگاه حسابرسان شامل چه متغیرهایی (مؤلفه‌ها، عوامل علی، زمینه‌ای، مداخله‌گر، راهبردی و پیامدها) است؟»

ضرورت انجام این پژوهش از چند منظر حائز اهمیت است: (۱) کمک به توسعه استانداردها و

رهنمودهای حرفه‌ای بومی در حوزه گزارشگری مسائل عمده حسابرسی؛ (۲) ارتقای کیفیت و یکنواختی گزارش‌های حسابرسی شرکت‌های ایرانی به‌گونه‌ای که هم نیازهای حرفه‌ای حسابرسان و هم انتظارات اطلاعاتی ذی‌نفعان را پوشش دهد؛ (۳) تقویت اعتماد سرمایه‌گذاران و سایر ذی‌نفعان به بازار سرمایه ایران از طریق بهبود شفافیت و ارتباط‌رسانی مؤثرتر گزارش‌های حسابرسی؛ (۴) کاهش ریسک‌های حقوقی و حرفه‌ای حسابرسان با ایجاد توازن بین افشای مسئولانه و درک صحیح استفاده‌کنندگان.

نوآوری این پژوهش نیز در رویکرد کیفی-تلفیقی و استفاده از روش نظریه داده‌بنیاد برای نخستین بار در ایران در راستای مدل‌سازی پدیده گزارشگری KAM است.

این پژوهش پس از مقدمه حاضر، در بخش دوم به‌مرور ادبیات و مبانی نظری مرتبط با کیفیت حسابرسی و گزارشگری مسائل عمده حسابرسی می‌پردازد. بخش سوم روش‌شناسی پژوهش (روش ترکیبی، جامعه آماری، نمونه‌گیری و ابزارهای گردآوری داده) را تشریح می‌کند. در بخش چهارم، یافته‌های پژوهش شامل مدل پارادایمی حاصل از مرحله کیفی و نتایج آزمون‌های کمی ارائه می‌شود. سرانجام، بخش پنجم به بحث و نتیجه‌گیری، ارائه پیشنهادهای کاربردی و محدودیت‌های پژوهش اختصاص دارد.

۲. مبانی نظری و ادبیات پژوهش

این بخش باهدف بررسی تحولات نظری پیرامون گزارشگری مسائل عمده حسابرسی (KAMs)، تبیین مفاهیم کلیدی و مرور انتقادی پژوهش‌های پیشین تدوین شده است تا زمینه‌ساز مدل مفهومی بومی موردنظر پژوهش گردد.

۲-۱ مفهوم و جایگاه کیفیت حسابرسی

کیفیت حسابرسی به‌عنوان سنگ بنای اعتماد عمومی به گزارشگری مالی، نقشی اساسی در سلامت نظام اقتصادی ایفا می‌کند. کیفیت حسابرسی به معنای ارائه اظهارنظر حرفه‌ای است که سطح قابل قبولی از اطمینان را نسبت به صورت‌های مالی، به‌ویژه در رابطه با برآوردهای مدیریت و اقلام با ریسک بالا، فراهم آورد (استوتی و همکاران[1]، ۲۰۲۵). در این زمینه، تعریف حسابرسی به‌عنوان فرآیندی سیستماتیک و مستقل جهت تأیید صحت و دقت اسناد مالی، مبنای شکل‌گیری استانداردهای گزارشگری است (انجمن

1. Astuti et al.

حسابداران رسمی آمریکا (AICPA)).

۲-۲ تحول مفهومی گزارشگری مسائل عمده حسابرسی

بر پایه پژوهش‌های پیشین، گزارشگری مسائل عمده حسابرسی که باهدف افزایش شفافیت و اطلاع‌رسانی کیفی مطرح شده است، نمایانگر خروج از پارادایم سنتی گزارشگری است (چن و همکاران[1]، ۲۰۲۵). مسائل عمده حسابرسی به مسائلی اشاره دارند که در جریان حسابرسی، بیشترین توجه حسابرس را به خود جلب کرده و شامل ارزیابی‌های مهم مدیریت یا ریسک‌های عمده حسابرسی بوده‌اند.

مرور ادبیات جهانی نشان می‌دهد که عوامل متعددی بر گزارشگری KAMs تأثیر می‌گذارند که می‌توان آن‌ها را در سه دسته کلی طبقه‌بندی کرد:

۱.عوامل مرتبط با حسابرس و فرآیند حرفه‌ای: شامل قضاوت حرفه‌ای، تجربه و تخصص حسابرس (کریستنسن و همکاران[2]، ۲۰۱۹).

۲.عوامل مرتبط با نهادهای حاکمیتی شرکت: مانند ویژگی‌های هیئت‌مدیره و کمیته حسابرسی (سیرا-گارسیا و همکاران[3]، ۲۰۲۴).

۳.عوامل محیطی و انتظارات ذی‌نفعان: فشار بازار، انتظارات سرمایه‌گذاران و تأثیرات مقرراتی جدید.

۱-۲-۲ ابعاد مفهومی گزارشگری مسائل عمده از منظر حسابرس تا ذی‌نفعان

براساس پژوهش‌های انجام‌شده توسط هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام[4] و به استناد مبانی نتیجه‌گیری استاندارد ISA701 (مصوب IAASB)، گزارشگری مسائل عمده را می‌توان از دو منظر متمایز اما مرتبط تحلیل کرد:

۱. از منظر فرآیندی (حسابرسی‌محور): در این دیدگاه، KAM نتیجه قضاوت حرفه‌ای حسابرس در شناسایی و اولویت‌بندی ریسک‌های بااهمیت در حسابرسی جاری است. این بعد بر مبنای استاندارد ISA701 تعریف می‌شود و بر شناسایی، مستندسازی و گزارش موضوعاتی تمرکز دارد که بیشترین توجه حسابرسی را طی فرآیند رسیدگی دریافت کرده‌اند.

۲. از منظر ارتباطی (ذی‌نفعان‌محور): در این دیدگاه، مسائل عمده حسابرسی به‌عنوان یک ابزار کاهش

1. Chen et al.
2. Christansen et al.
3. Sierra Garcia et al.
4. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)

عدم تقارن اطلاعاتی و تقویت پاسخگویی عمل می‌کند. برای سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان، KAM نه صرفاً گزارشی فنی، بلکه سیگنالی درباره کیفیت گزارشگری مالی، شفافیت مدیریت و عمق رسیدگی حسابرس است. مطالعاتی همچون کریستنسن و همکاران[1] (۲۰۱۹) و لی و همکاران[2] (۲۰۲۱) نشان می‌دهند که درک و استفاده مؤثر از KAM توسط ذی‌نفعان، مستلزم ارائه آن به زبان قابل‌فهم، همراه با مثال‌های عینی و در چارچوب اطلاعات تجاری موجود است.

در این پژوهش، اگرچه کانون اصلی بر دیدگاه حسابرسان به‌عنوان تهیه‌کنندگان مسائل عمده قرار دارد، اما در طراحی مدل پارادایمی، انتظارات و نیازهای اطلاعاتی ذی‌نفعان نیز به‌عنوان بخشی از «شرایط زمینه‌ای» و «پیامدهای مورد انتظار» در نظر گرفته شده‌اند؛ به‌عبارت‌دیگر، مدل پیشنهادی به دنبال تبیین عواملی است که نه‌تنها بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس در گزارشگری KAM تأثیر می‌گذارند، بلکه بر کارایی آن به‌عنوان یک ابزار ارتباطی برای ذی‌نفعان نیز مؤثرند.

۳-۲ ابعاد تأثیر گزارشگری مسائل عمده حسابرسی: پیوندها و پیامدها

پژوهش‌های متعددی بر پیامدهای افشای مسائل عمده حسابرسی متمرکز بوده‌اند. نتایج حاکی از آن است که افشای این مسائل بر قضاوت و تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران تأثیرگذار است، به‌نحوی‌که ممکن است بر تمایل آنان به سرمایه‌گذاری اثر بگذارد (حیدری و مشایخ، ۱۴۰۴). همچنین، افشای مسائل عمده با افزایش حق‌الزحمه حسابرسی و گاهی تأخیر در صدور گزارش همراه است (افخمی و فاضلی، ۱۴۰۳)، از سوی دیگر، ارزش ارتباطی گزارش حسابرس را افزایش می‌دهند، اما این افزایش عمدتاً برای کاربران حرفه‌ای است و عموم مردم در درک آن مشکل دارند (کلواک همکاران[3]، ۲۰۲۲). این نتایج نشان‌دهنده یک تضاد بالقوه بین شفافیت مطلوب و کارایی گزارشگری است و بیانگر این است که گزارشگری KAM ها تأثیرات متنوعی بر قضاوت حسابرسان، رفتار سرمایه‌گذاران، هزینه‌های حسابرسی، زمان گزارش‌دهی و کیفیت حکمرانی شرکتی دارد و درعین‌حال با چالش‌هایی مانند اختلاف‌نظر حسابرسان، پیچیدگی درک برای کاربران غیرحرفه‌ای و تأثیرپذیری از محیط اقتصادی و نهادی همراه است.

---

1. Christensen et al.
2. Li, H et al.
۱. Klevak et al

٤-۲ مرور پژوهش‌ها و شناسایی شکاف تحقیقاتی

مرور پژوهش‌های صورت گرفته در زمینه گزارشگری مسائل عمده حسابرسی، بیانگر انجام مطالعات محتوایی و توصیفی، پیامدسنجی، رفتاری، بازار سرمایه، کیفی و مطالعه عوامل مؤثر بر افشای KAMs می باشد. پژوهش‌های اولیه بیانگر این است که تغییرات گزارش حسابرس (ازجمله KAM) منجر به بهبود کیفیت گزارشگری مالی می‌شود. شرکت‌ها تخمین‌های محافظه‌کارانه‌تری ارائه می‌دهند (روسو و زمس[1]، ۲۰۲۴). مسائل عمده حسابرسی می‌توانند پلی بین گزارشگری مالی و پایداری ایجاد کنند و افشای ریسک‌های زیست‌محیطی و اجتماعی در حال افزایش است (مارون و دی ریکیوبرگ[2]، ۲۰۲۲). در تبیین نقش مسائل عمده در مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها، موسا و همکاران[3] (۲۰۲۴) اذعان نمودند که مسئولیت پاسخ‌گویی را گسترش می‌دهد، اما در مقابل خطر افشای صوری بدون تغییر واقعی نیز وجود دارد. قائمی و همکاران (۱۴۰۳) در پژوهشی به تحلیل محتوای ۵۸۹ گزارش حسابرسی و عوامل مؤثر بر افشای مسائل عمده در نخستین سال اجرا پرداختند. یافته‌ها بیانگر محافظه‌کاری حسابرسان در سال اول اجرا، عدم بلوغ کافی در اجرای استاندارد و احتمال اجتناب از افشای اطلاعات حساس می‌باشد. براساس مطالعات پیامدسنجی صورت گرفته توسط افخمی و فاضلی (۱۴۰۳) افشای KAMs منجر به افزایش حق‌الزحمه حسابرسی و تأخیر در صدور گزارش حسابرسی می‌شود. اسکندر و صافدل (۱۴۰۳) نیز به شناسایی فرآیند چهارمرحله‌ای با تأکید بر مذاکره (۷۵ درصد زمان) و الگوی محافظه‌کارانه غالب براساس نظریه داده بنیاد پرداختند که منجر به شناسایی ۴۷ مفهوم و ۱۴ مقوله گردید. همچنین چارچوب تصمیم‌گیری بومی برای کاهش ابهامات و نظام‌مندسازی قضاوت حرفه‌ای موردنیاز است (اعظمی و همکاران، ۱۴۰۳) و کیفیت حکمرانی شرکتی (به‌ویژه استقلال هیئت‌مدیره) تأثیر معنادار بر کمیت و کیفیت مسائل عمده دارد (اقدم مزرعه و قلمی، ۱۴۰۴). در پژوهشی مشابه بدار، سیرا-گارسیا و همکاران[4] (۲۰۲۴) بیان نمودند که گزارشگری مسائل عمده شفافیت را افزایش می‌دهند اما حسابرسان محافظه‌کارتر می‌شوند. تأثیرگذاری بر قیمت سهام نیز مشروط به کیفیت حکمرانی است؛ واکنش بازار به KAM ها متفاوت است، به‌نحوی‌که در کشورهای با حاکمیت قوی، مثبت و در کشورهای با حاکمیت ضعیف،

1. Rousseau & Zehms
2. Maroun & De Ricquebourg
3. Moussa et al.
4. Sierra-Garcia et al.

خنثی یا منفی می‌باشد (گاتیرز و همکاران[1]، ۲۰۲۴). از طرف دیگر، مسائل عمده حسابرسی قضاوت حسابرسان را تحت تأثیر قرار می‌دهند. حسابرسان تلاش بیشتری در حوزه‌های KAM نشان می‌دهند و مستندسازی بهتری انجام می‌دهند (دسکن و همکاران[2]، ۲۰۲۴). بر این اساس، کریستنسن و همکاران[3] (۲۰۱۹) معتقدند KAM ها توجه سرمایه‌گذاران را به حوزه‌های پرریسک جلب می‌کنند، اما تفسیر نادرست نیز ممکن است رخ دهد؛ لذا آموزش استفاده‌کنندگان ضروری است. کاربران صورت‌های مالی، گزارشگری مسائل عمده را مفید اما فنی می‌دانند، لذا نیاز به زبان ساده‌تر و مثال‌های عملی وجود دارد (لی و همکاران[4]، ۲۰۲۱). افزون بر این، حسابرسان در تشخیص مسائل عمده دچار اختلاف‌نظر هستند، به‌نحوی که معاملات با اشخاص وابسته، برآوردهای پیچیده حسابداری و کنترل‌های داخلی ضعیف از مهم‌ترین مسائل حاوی اختلاف‌نظر هستند (ختن‌لو و همکاران، ۱۴۰۴). حیدری و مشایخ (۱۴۰۴) نیز در پژوهشی تحت عنوان «پیامدهای افشای مسائل عمده حسابرسی بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان» به این نتیجه دست یافتند که افشای مسائل عمده تأثیر متفاوتی بر گروه‌های مختلف سرمایه‌گذاران اعم از سرمایه گذاران حرفه‌ای و غیرحرفه‌ای دارد، به‌طوری‌که توجه بیشتر سرمایه‌گذاران حرفه‌ای به محتوای KAM و تلفیق با سایر اطلاعات بوده و در مقابل سرمایه‌گذاران غیرحرفه‌ای عمدتاً بر روی سود خالص و نسبت‌های مالی ساده متمرکز هستند که هم‌سو با یافته‌های کیتیونگ و همکاران[5] (۲۰۲۰) می‌باشد، با این نتیجه که KAM ها ارزش ارتباطی گزارش حسابرس را افزایش می‌دهند، اما فقط برای کاربران حرفه‌ای. درمجموع، مرور ادبیات نشان می‌دهد که شکاف اصلی تحقیقاتی در حوزه گزارشگری مسائل عمده در ایران، عدم وجود یک مدل جامع و بومی شده است که بتواند هم‌زمان هم از یافته‌های بین‌المللی بهره گیرد و هم ویژگی‌های منحصربه‌فرد محیطی، اقتصادی و حرفه‌ای ایران را در دل خود جای دهد. مطالعات داخلی انجام‌شده عمدتاً یا به بررسی عوامل مؤثر بر انتخاب KAM پرداخته‌اند یا پیامدهای آن را در بازار سرمایه ایران آزموده‌اند، اما کمتر پژوهشی با رویکردی سیستماتیک و کل‌نگر، مجموعه عوامل علّی، زمینه‌ای، مداخله‌گر و راهبردی مؤثر بر این پدیده را در قالب یک مدل پارادایمی تلفیق کرده است. این پژوهش با اتخاذ رهیافت نظریه داده‌بنیاد، در پی پرکردن این شکاف و ارائه الگویی است که هم با

1. Gutierrez et al.
2. Daskon et al.
3. Christensen et al.
4. Li et al.
5. Kitiwong et al.

واقعیت‌های محیط حسابرسی ایران هم‌خوان باشد و هم با مبانی نظری جهانی در تعامل قرار گیرد.

۵-۲ چارچوب نظری یکپارچه پژوهش

با توجه به ماهیت اکتشافی-تبیینی پژوهش حاضر، چارچوب نظری این مطالعه بر مبنای رویکرد نظریه داده‌بنیاد طراحی شده است. این رویکرد، امکان کشف مدلی بومی و منعطف را فراهم می‌آورد که هم‌سو با الزامات استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۱ (ISA ۷۰۱) و هماهنگ با شرایط خاص محیطی، اقتصادی و حرفه‌ای ایران باشد. درعین‌حال، برای غنای تحلیلی و تعمیق مبانی نظری، از دیدگاه‌ها و نظریه‌های مطرح در حوزه کیفیت حسابرسی و گزارشگری مالی نیز بهره گرفته شده است. مهم‌ترین این نظریه‌ها عبارت‌اند از:

- نظریه نمایندگی: برای تبیین نقش KAM در کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیریت و سرمایه‌گذاران و نیز رابطه حسابرسی مبتنی بر قرارداد.
- نظریه مشروعیت: برای تحلیل نقش KAM در افزایش اعتماد عمومی و حفظ مشروعیت حرفه حسابرسی در برابر ذی‌نفعان.
- نظریه اثباتی حسابرسی: برای درک رفتار حسابرسان و مدیریت در انتخاب و افشای KAM تحت تأثیر الزامات حرفه‌ای و قانونی.
- نظریه سرمایه اجتماعی: افزایش اعتماد عمومی برای ارتقاء منزلت حسابرس به‌عنوان والاترین سطح سرمایه اجتماعی برای حرفه حسابرسی.
- نظریه اقتضایی: برای درک تناسب میان گزارش حسابرس و ویژگی‌های خاص صاحب‌کار (نظیر اندازه و پیچیدگی) و نیز الزامات محیطی (نظیر تورم و تلاطم‌های اقتصادی ایران).

همچنین، دیدگاه‌های تخصصی محققان در تعریف کیفیت حسابرسی، تحول پارادایم گزارشگری، اهمیت قضاوت حرفه‌ای، نقش حاکمیت شرکتی، به‌عنوان مکمل‌های نظری در طراحی سؤالات مصاحبه و تفسیر یافته‌های کیفی موردتوجه قرار گرفتند؛ بنابراین، مدل پارادایمی نهایی این پژوهش، حاصل تلفیق نظام‌مند یافته‌های میدانی (نظریه داده‌بنیاد) با چارچوب‌های نظری پیشین است که در قالب یک الگوی بومی و سیستمی ارائه شده است. جدول ۱ بیانگر تطبیق نظریه‌ها و مؤلفه‌های مدل می‌باشد.

جدول ۱. ارتباط مؤلفه‌های مدل پارادایمی با مبانی نظری

مؤلفه مدل پارادایمی	نظریه/دیدگاه پشتیبان	نقش در مدل
شرایط علی (الزامات، انتظارات ذی‌نفعان)	نظریه اثباتی حسابرسی، ISA 701	تبیین انگیزه‌های بیرونی و درونی مؤثر بر گزارشگری.KAM
شرایط زمینه‌ای (ویژگی‌های اقتصادی-نهادی ایران)	نظریه مشروعیت، دیدگاه زهری (حاکمیت شرکتی)	تشریح بستر محیطی منحصربه‌فرد ایران که شکل‌دهنده اجرای KAM است.
شرایط مداخله‌گر (محدودیت‌ها، فشارها)	نظریه نمایندگی، دیدگاه دنیو (قضاوت حرفه‌ای)	شناسایی موانعی که بر قضاوت و استقلال حرفه‌ای حسابرس تأثیر می‌گذارد.
راهبردها (شفافیت، تعامل، آموزش)	نظریه نمایندگی، نظریه مشروعیت	ارائه اقدامات عملی برای کاهش شکاف اطلاعاتی و افزایش پاسخگویی.
پیامدها (اعتماد، اعتبار، کیفیت گزارشگری)	نظریه مشروعیت، دیدگاه کاک‌اسچیف (کیفیت حسابرسی)	تبیین تأثیر نهایی گزارشگری KAM بر ذی‌نفعان و حرفه حسابرسی.

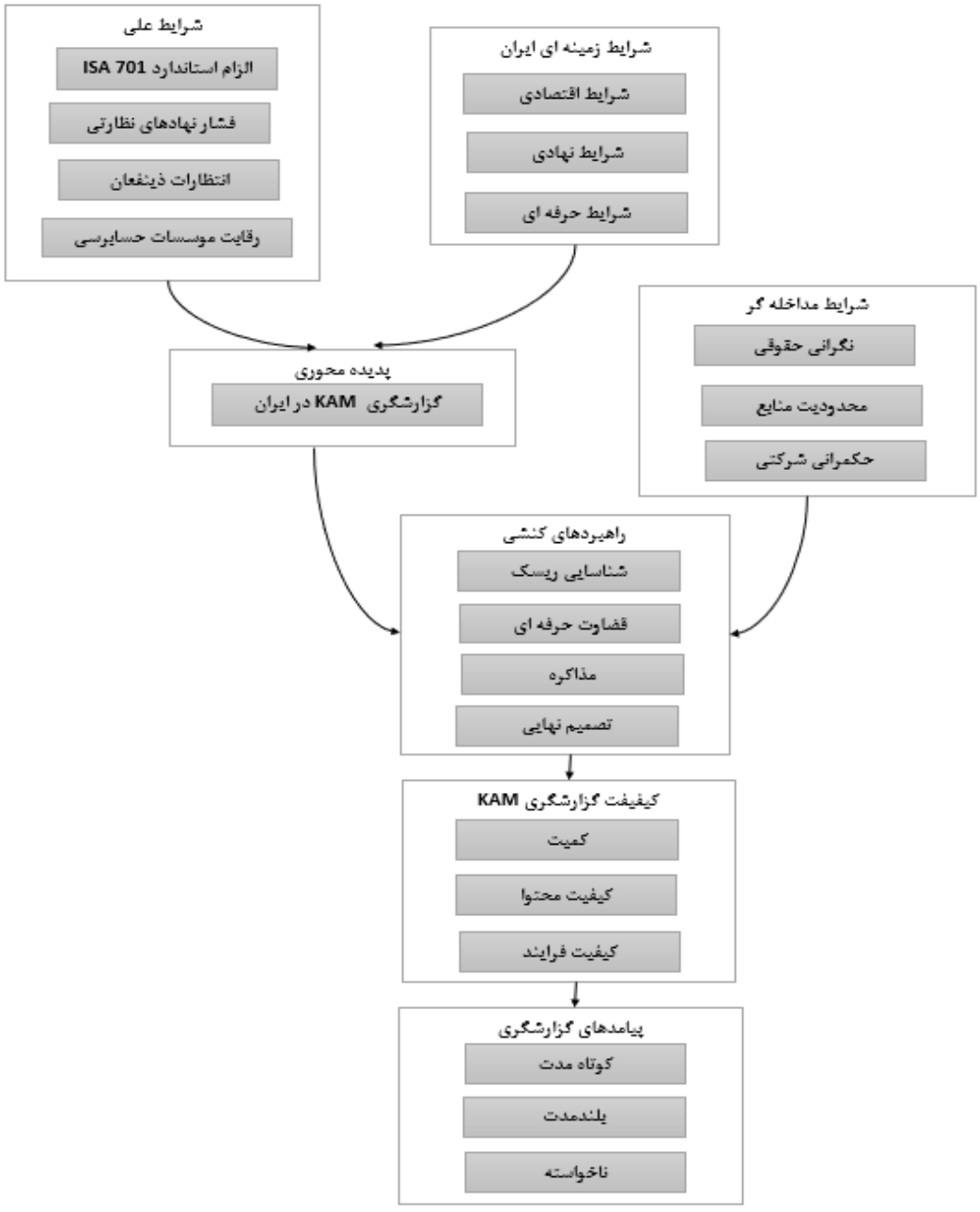
۲-۷ چارچوب مفهومی و فرضیه‌های پژوهش

با اتکا به چارچوب نظری یکپارچه ارائه‌شده در بخش قبل و بر اساس یافته‌های فاز کیفی (نظریه داده‌بنیاد)، مدل مفهومی این پژوهش در قالب یک مدل پارادایمی سیستمی طراحی گردید. این مدل، پدیده «گزارشگری مسائل عمده حسابرسی» را به‌عنوان هسته مرکزی در نظر گرفته و آن را در تعامل با پنج بُعد اصلی قرار می‌دهد، شامل شرایط علی، شرایط زمینه‌ای، شرایط مداخله‌گر، راهبردها و پیامدها. اگرچه ساختار کلی مدل از رهیافت نظریه داده‌بنیاد استخراج‌شده، اما محتوای هر بُعد با بینش نظریه‌های حسابرسی و مالی غنی‌سازی شده است؛ و «افزایش اعتماد سرمایه‌گذاران» به‌عنوان یک پیامد، با نظریه مشروعیت پیوند نظری دارد.

این مدل نه‌تنها چگونگی شکل‌گیری و گزارشگری KAM را در ایران تبیین می‌کند، بلکه روابط علّی بین مؤلفه‌ها را در قالب ۹ فرضیه در چهار گروه اصلی (مربوط به شرایط علی، زمینه‌ای، مداخله‌گر و راهبردها/پیامدها) مورد آزمون قرار می‌دهد. این فرضیه‌ها به‌طور مستقیم انعکاس‌دهنده مسیرهای علّی شناسایی‌شده در مدل کیفی هستند و هر کدام به آزمون یک رابطه خاص در معماری کلی مدل می‌پردازند. به‌عبارت‌دیگر، فرضیات کمی این پژوهش، ترجمه عملیاتی و آزمون‌پذیر گزاره‌های نظری موجود در مدل پارادایمی هستند. لذا، تأیید یا رد هر فرضیه، به معنای اعتبارسنجی بخشی از معماری مدل بومی پیشنهادی است. ساختار کلی مدل مفهومی (پارادایمی) و جایگاه فرضیه‌های پژوهش در آن در

شکل ۱ ارائه شده است.

شکل ۱: ساختار کلی مدل مفهومی (پارادایمی)



ساختار چارچوب مفهومی شامل ورودی‌ها، هسته پردازشی و خروجی‌های سیستم به شرح زیر است:

الف) ورودی‌های سیستم:

- شرایط علّی: عوامل محرک اجرای استاندارد هستند که حسابرسان را به سمت اجرای استاندارد ۷۰۱ و افشای مسائل عمده سوق می‌دهد (الزامات بیرونی و درونی). شاخص‌های اندازه‌گیری این متغیر عبارت‌اند از:
  - آموزش تخصصی: میزان مشارکت در دوره‌های استاندارد ۷۰۱ و تسلط بر متون فنی،
  - قضاوت حرفه‌ای: توانایی حسابرس در تشخیص ریسک‌های بااهمیت و برآوردهای پیچیده مدیریت،
  - الزامات قانونی: میزان پایبندی به ابلاغیه‌های سازمان بورس و سازمان حسابرسی.
- شرایط زمینه‌ای: بافت محیطی خاص ایران که بستر اجرای گزارشگری را شکل می‌دهد (مشتمل بر اقتصاد، فرهنگ و مقررات). شاخص‌های اندازه‌گیری عبارت‌اند از:
  - محیط کلان اقتصادی: سنجش تأثیر تورم و نوسانات ارزی بر پیچیدگی حسابرسی،
  - ویژگی‌های صاحب‌کار: اندازه شرکت، نوع صنعت (بورسی و غیربورسی) و پیچیدگی عملیات مالی واحد مورد رسیدگی،
  - فرهنگ‌سازمانی: میزان تمایل یا مقاومت محیط حرفه‌ای نسبت به افشای داوطلبانه اطلاعات حساس.

ب) هسته پردازشی:

- پدیده محوری: فرایند شناسایی، مستندسازی و افشای موضوعاتی که طبق قضاوت حرفه‌ای حسابرس، بیشترین اهمیت در حسابرسی صورت‌های مالی داشته‌اند (گزارشگری KAM به‌عنوان مسئله اصلی). شاخص اندازه‌گیری متغیر پدیده محوری عبارت است از تعداد موضوعات عمده شناسایی‌شده، تنوع موضوعی KAM (مانند ذخایر، مالیات، ارزش‌گذاری) و کفایت توضیحات ارائه‌شده در گزارش حسابرس.
- راهبردهای کنشی: اقدامات و رویه‌های عملیاتی که حسابرسان برای مدیریت فرایند گزارشگری و پاسخ به چالش‌ها اتخاذ می‌کنند (فرآیند تصمیم‌گیری و اجرا). شاخص‌های اندازه‌گیری عبارت‌اند از:
  - تعامل حرفه‌ای: فراوانی جلسات با کمیته حسابرسی و هیئت‌مدیره در مورد مسائل منتخب،
  - بومی‌سازی رویه‌ها: استفاده از چک لیست‌ها و راهنماهای داخلی متناسب با بازار سرمایه

ایران.

- شرایط مداخله‌گر: عوامل تعدیل‌کننده‌ای هستند که می‌توانند مسیر رابطه را قوی‌تر یا ضعیف‌تر کنند؛ به‌عبارت‌دیگر، عوامل تسهیل‌کننده یا بازدارنده‌ای هستند که بر رابطه بین شرایط علی و راهبردها تأثیر می گذارند (موانع اجرایی و محدودیت‌ها). شاخص‌های اندازه‌گیری عبارت‌اند از:
  - فشارهای مدیریتی: میزان مداخله مدیریت شرکت در نحوه نگارش یا حذف برخی مسائل عمده،
  - محدودیت منابع: کمبود بودجه زمانی، حق‌الزحمه پایین و کمبود نیروی انسانی متخصص در مؤسسات حسابرسی،
  - فناوری‌های نوین: میزان دسترسی و استفاده از ابزارهای هوش مصنوعی و تحلیل داده‌ها در حسابرسی.

پ) خروجی‌های سیستم:

- کیفیت گزارشگری: نتایج مستقیم اجرا،
- پیامدها: نتایج نهایی پس از اجرای راهبردها (حاوی اثرات کوتاه‌مدت و بلندمدت) می‌باشد که شامل دو دسته پیامدهای درونی و بیرونی است. پیامدهای درونی، نتایج ملموس و مستقیمی هستند که اجرای گزارشگری KAM بر ساختار حرفه‌ای و عملیاتی موسسه حسابرسی و حسابرس دارد. شاخص‌های اندازه گیری این متغیر عبارت‌اند از:
  - کارایی عملیاتی: تغییر در زمان و حق‌الزحمه حسابرسی،
  - کیفیت رسیدگی: میزان دقت در مستندسازی کاربرگ‌ها و تمرکز بر حوزه‌های با ریسک بالا،
  - ریسک حقوقی: میزان نگرانی از دعاوی قضایی ناشی از افشا یا عدم افشای یک مسئله عمده.
  - در مقابل، پیامدهای بیرونی دربرگیرنده آثار کلان گزارشگری KAM بر محیط بیرونی، بازار سرمایه و ادراک ذی‌نفعان هستند و شاخص‌های اندازه‌گیری آن عبارت‌اند از:
  - اعتماد سرمایه‌گذاران: میزان سودمندی اطلاعات KAM برای تصمیم‌گیری سهامداران،
  - شفافیت مالی: کاهش فاصله بین اطلاعات مدیریت و اطلاعات در دسترس سهامداران (کاهش عدم تقارن)،

- اعتبار حرفه: میزان ارتقای منزلت و جایگاه اجتماعی حسابرسان مستقل در جامعه اقتصادی.

از محدودیت‌های چارچوب مفهومی می‌توان به پیچیدگی و چندبعدی بودن KAM، پویایی و تغییرپذیری شرایط اقتصادی و نهادی ایران، عدم امکان تعمیم‌پذیری یافته‌ها به سایر زمینه‌ها، دشواری سنجش برخی متغیرها (مانند فرهنگ‌سازمانی)، محدودیت دسترسی به اطلاعات حساس و احتمال سوگیری در پاسخ‌های مصاحبه‌شوندگان اشاره نمود.

فرضیه‌های پژوهش در چهار گروه به شرح زیر تعریف می‌شوند:

الف) فرضیه‌های مربوط به شرایط علی:

H1: الزامات قانونی و استانداردهای حرفه‌ای رابطه مثبت و معناداری با گزارشگری مسائل عمده حسابرسی دارند.

H2: سطح دانش تخصصی و تجربه حرفه‌ای حسابرس تأثیر مثبت و معناداری بر کیفیت و دقت انتخاب مسائل عمده دارد.

H3: اصول اخلاق حرفه‌ای و استقلال حسابرسان به‌طور معناداری بر گزارشگری مسائل عمده حسابرسی تأثیر دارد.

ب) فرضیه‌های مربوط به شرایط زمینه‌ای:

H4: بحران‌های اقتصادی (تورم مزمن و نوسانات ارزی) در بستر اقتصادی ایران، بر نوع و تنوع مسائل عمده گزارش‌شده توسط حسابرسان تأثیر معناداری دارد.

H5: ویژگی‌های ساختاری صاحب‌کار (نظیر اندازه شرکت، پیچیدگی عملیات و نوع صنعت)، بر حجم و محتوای گزارشگری مسائل عمده تأثیر معناداری دارد.

پ) فرضیه‌های مربوط به شرایط مداخله‌گر:

H6: فشارهای مدیریتی و مقاومت صاحب‌کار در برابر افشای ریسک‌ها، بر اتخاذ راهبردهای گزارشگری شفاف توسط حسابرس، تأثر منفی و معناداری دارد.

H7: محدودیت‌های منابع در مؤسسات حسابرسی (کمبود وقت، بودجه و نیروی انسانی متخصص) به عنوان یک عامل بازدارنده بر کیفیت گزارشگری مسائل عمده تأثیر دارد.

ت) فرضیه‌های مربوط به راهبردها:

H8: راهبردهای حسابرسی شامل تعامل با کمیته حسابرسی و هیئت‌مدیره، تأثیر مثبت و معناداری بر ارتقای

کیفیت گزارشگری مالی دارند.

H9: استفاده چک لیست‌های بومی‌سازی شده و مستندسازی دقیق فرایند قضاوت حسابرسی، راهبردی اثربخش در کاهش ریسک حرفه‌ای حسابرسی در گزارشگری KAM است.

ث) فرضیه‌های مربوط به پیامدها:

H10: اجرای مدل گزارشگری مسائل عمده حسابرسی منجر به تغییر در ساختار حق‌الزحمه، زمان رسیدگی و بهبود کیفیت مستندسازی در مؤسسات حسابرسی می‌شود (پیامد درونی).

H11: گزارشگری مسائل عمده حسابرسی منجر به کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، افزایش شفافیت بازار سرمایه و تقویت اعتماد سرمایه‌گذاران می‌گردد (پیامد بیرونی).

H12: گزارشگری مسائل عمده حسابرسی منجر به ارتقای منزلت، اعتبار و مشروعیت حرفه حسابرسی در جامعه اقتصادی ایران می‌گردد (پیامد بیرونی).

همان‌طور که مشاهده می‌شود، فرضیه‌ها صرفاً به بررسی روابط دو به دوی متغیرها محدود نمی‌شوند، بلکه مجموعه‌ای از مسیرهای علّی را می‌سنجند که در کنار یکدیگر، الگوی کامل تعامل مؤلفه‌های مدل پارادایمی را بازنمایی می‌کنند.

۳. روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از یک رویکرد ترکیبی متوالی اکتشافی استفاده کرده است تا ضمن دستیابی به درک عمیق نظری، مدل نظری به‌دست‌آمده را ازنظر آماری نیز اعتبارسنجی نماید. این رویکرد امکان مثلث‌سازی کیفی و کمی را برای افزایش اعتبار نتایج فراهم می‌آورد. پژوهش در دو مرحله اصلی اجرا شده است:

۱. فاز کیفی (اکتشافی): مبتنی بر پارادایم برساخت‌گرایی/تفسیری با استراتژی نظریه داده‌بنیاد که هدف آن تولید مدل پارادایمی گزارشگری KAMs بود.

۲. فاز کمی (تأییدی): مبتنی بر پارادایم اثبات‌گرایی با استراتژی پیمایشی که هدف آن آزمون فرضیات مدل حاصل از فاز کیفی با استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری (SEM) بود.

۳-۱ جامعه و نمونه آماری

الف) جامعه و نمونه کیفی:

جامعه موردمطالعه در فاز کیفی «خبرگان حسابرسی ایران» است که شامل مدیران فنی، مدیران ارشد،

اعضای هیئت عامل سازمان حسابرسی، شرکا و مدیران مؤسسات حسابرسی معتمد بورس و اعضای کمیته حسابرسی شرکت‌های بورسی با بیش از ۲۰ سال سابقه و مدرک کارشناسی ارشد به بالا هستند. نمونه‌گیری به روش نظری انجام شد تا جایی که با تحلیل مستمر داده‌ها به اشباع نظری حاصل گردید. پس از انجام ۲۷ مصاحبه نیمه‌ساختاریافته از ۱۷ نفر (جهت تکمیل یافته‌ها، اغلب مصاحبه‌ها بین ۲ تا ۶ مرتبه تمدید شدند)، مفاهیم تکراری شدند و اشباع نظری محقق گردید.

ب) جامعه و نمونه کمی:

جامعه آماری فاز کمی، شامل ۴۰۰ نفر از سرپرستان ارشد، سرپرستان، مدیران سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی معتمد بورس بود. برای تعیین کفایت حجم نمونه از قاعده ۱۰ برابر ارائه‌شده توسط بارکلی و همکاران (۱۹۹۵) و هیر و همکاران (۲۰۱۱) استفاده گردید که براساس آن، حداقل حجم نمونه باید ۱۰ برابر بیشترین تعداد گویه‌هایی باشد که به یک سازه در معادلات ساختاری اشاره دارند. با توجه به این‌که در مدل حاضر، سازه «راهبردها» و «پیامدها» با ۱۱ گویه، بیشترین اعداد گویه را به خود اختصاص داده، حداقل نمونه موردنیاز ۱۱۰ نفر برآورد گردید.

داده‌های آماری با استفاده از دو واحد نمونه‌گیری مرکب از سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران به‌عنوان نهادهای حرفه‌ای حسابرسی در ایران، تهیه شد. حجم نمونه موردنیاز برای آزمون مدل از طریق توزیع ۱۴۶ پرسشنامه بین سرپرستان و سطوح مختلف مدیران واحدهای نمونه‌گیری مذکور، تعیین و جمع‌آوری گردید. نرخ پاسخ به پرسشنامه ۹۲/۹ درصد و تعداد پرسشنامه‌های معتبر ۱۳۰ (۸۹ درصد از کل نمونه) می‌باشند که فراتر از حداقل حجم نمونه موردنیاز است، لذا از قدرت آماری مناسبی برای آزمون مدل برخوردار است.

۲-۳ ابزارهای گردآوری داده‌ها و اعتباربخشی

الف) ابزار کیفی (مصاحبه):

داده‌های کیفی از طریق «مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته عمیق» جمع‌آوری شد. برای هدایت مصاحبه‌ها، پروتکل مصاحبه طراحی و در فواصل زمانی و با دستیابی به مفاهیم جدید، به‌صورت بازاندیشانه مورد تعدیل و اصلاح قرار گرفت.

ب) ابزار کمی (پرسشنامه):

ابزار اصلی جمع‌آوری داده‌ها در فاز کمی، «پرسشنامه محقق‌ساخته» بود که گویه‌ها و مفاهیم آن مستقیماً و به‌صورت نظام‌مند از مدل پارادایمی و مفاهیم استخراج‌شده در فاز کیفی استخراج گردید. فرآیند طراحی پرسشنامه به‌شرح زیر بود:

۱. تبدیل مفاهیم کیفی به سازه‌های کمّی: هر یک از ۱۱ مقوله اصلی و ۴۵ زیرمقوله شناسایی‌شده در مرحله کدگذاری محوری، به یک سازه کمّی قابل‌اندازه‌گیری تبدیل شدند. برای مثال، مقوله اصلی «راهبردها» با زیرمقوله‌های «آموزش حسابرسان»، «استفاده از فناوری» و «تعامل با کمیته حسابرسی» به ترتیب به سازه‌های مجزایی برای اندازه‌گیری تبدیل شدند.

۲. طراحی گویه‌ها: برای هر سازه، بر اساس مفاهیم خام و نقل‌قول‌های مصاحبه‌شوندگان در فاز کیفی، بین ۳ تا ۷ گویه (سؤال) طراحی شد. هر گویه به‌طور مستقیم بازتاب‌دهنده یکی از ابعاد مطرح‌شده توسط خبرگان در مرحله کیفی بود.

۳. تناظر مستند بین کدهای کیفی و گویه‌های کمی: برای تضمین اعتبار محتوایی و پوشش کامل مدل، یک جدول تناظر بین کدهای کیفی (مفاهیم)، مقوله‌ها و گویه‌های نهایی پرسشنامه تهیه شد. نمونه‌ای از این تناظر در پیوست ۱ ارائه شده است. این رویه اطمینان داد که همه مؤلفه‌های مدل پارادایمی در پرسشنامه نمایندگی شده‌اند و هیچ مفهوم کلیدی از قلم نیافتاده است.

۴. قالب‌بندی نهایی: گویه‌ها در قالب مقیاس لیکرت پنج‌درجه‌ای (از کاملاً مخالفم=۱ تا کاملاً موافقم=۵) تنظیم شدند. علاوه بر گویه‌های بسته، چهار سؤال باز نیز برای کسب دیدگاه‌های عمیق‌تر و سه سؤال سناریومحور برای سنجش قضاوت حرفه‌ای در شرایط واقع‌نما، بر اساس سناریوهای پرتکرار مطرح‌شده در مصاحبه‌ها، به پرسشنامه افزوده شد.

در مجموع، پرسشنامه نهایی شامل ۵۰ گویه لیکرت (برای اندازه‌گیری سازه‌های اصلی)، ۴ سؤال باز و ۳ سؤال سناریو محور، درمجموع ۵۷ قلم گرد آمد. زمان تکمیل آن ۲۰-۱۵ دقیقه برآورد شد. دوره زمانی پژوهش نیز از پاییز ۱۴۰۳ تا پاییز ۱۴۰۴ می‌باشد.

۳-۳ روش تجزیه‌وتحلیل داده‌ها

الف) تحلیل داده‌های کیفی:

داده‌های مصاحبه‌ها با استفاده از نرم‌افزار MAXQDA و براساس رهیافت نظام‌مند استراوس و کوربین

(۲۰۱۵) تحلیل شدند. این تحلیل شامل مراحل کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری گزینشی برای رسیدن به مقوله هسته (محوری) و نهایتاً تدوین مدل پارادایمی بود.

ب) تحلیل داده‌های کمی:

داده‌های پرسشنامه‌ها با استفاده از نرم‌افزارهای SPSS26 و AMOS تحلیل شدند. مراحل تحلیل شامل بررسی توزیع داده‌ها (کولموگروف-اسمیرنوف)، تحلیل عاملی تأییدی (CFA) برای سنجش مدل اندازه‌گیری و نهایتاً استفاده از تکنیک مدل معادلات ساختاری (SEM) برای آزمون فرضیات پژوهش و سنجش برازش نهایی مدل.

٤. یافته‌ها

٤-١ نتایج تجزیه‌وتحلیل داده‌های کیفی

داده‌های حاصل از مصاحبه با خبرگان طی سه مرحله زیر تحلیل موردبررسی قرار گرفتند:

۱.کدگذاری باز: استخراج مفاهیم اولیه از متن خام مصاحبه‌ها (درمجموع ۶۲۴ کد اولیه شناسایی شدند که پس از غربالگری و مقایسه میان آن‌ها، به ۱۷۲ مفهوم تقلیل یافتند).

۲.کدگذاری محوری: گروه‌بندی مفاهیم در قالب مقوله‌های اصلی و تعیین ارتباطات بین آن‌ها (۱۷۲ مفهوم نهایی در ۱۱ مقوله اصلی).

۳.کدگذاری انتخابی: تشخیص پدیده محوری و تدوین الگوی نظری نهایی (ارتباطات منطقی بین مقوله‌های عمده برقرار شد و مقوله هسته پژوهش که همان «گزارشگری مسائل عمده حسابرسی» است، شناسایی گردید. این مرحله به تدوین ساختار اولیه مدل پارادایمی منجر شد).

آمار توصیفی نمونه آماری در جدول ۲ ارائه شده است.

جدول ۲. مشخصات جمعیت‌شناختی مصاحبه‌شوندگان(n=17)

تفسیر	درصد	تعداد	دسته‌بندی	ویژگی
غلبه چشمگیر مردان در سطوح ارشد حرفه حسابرسی ایران	۸۸,۲	۱۵	مرد	جنسیت
حضور کمرنگ زنان در پست‌های مدیریتی حسابرسی	۱۱,۸	۲	زن	
نمایندگان نسل میانی با تجربه عملیاتی غنی	۴۱	۷	۲۰-۲۵ سال	سابقه کاری

تفسیر	درصد	تعداد	دسته‌بندی	ویژگی
هسته اصلی مصاحبه‌ها؛ دارای دانش تاریخی از تحولات حرفه	۵۹	۱۰	بیش از ۲۵ سال	
نشان‌دهنده تأکید بر تخصص دانشگاهی در سطوح ارشد	۳۵	۶	دکتری	سطح تحصیلات
	۶۵	۱۱	کارشناسی ارشد	
مجریان مستقیم فرآیند حسابرسی و گزارشگری KAM	۴۷	۸	مدیر فنی/ارشد	موقعیت سازمانی
تصمیم‌گیران کلان و مسئولان سیاست‌گذاری	۱۷,۷	۳	عضو هیئت‌عامل/شریک مؤسسه	
نمایندگان ذی‌نفعان و پل ارتباطی با مدیریت	۳۵,۳	۶	عضو کمیته حسابرسی شرکت‌های بورسی	
نماینده بخش دولتی و تنظیم‌گر	۲۹,۴	۵	سازمان حسابرسی	نوع مؤسسه
نماینده بخش خصوصی و بازارمحور	۷۰,۶	۱۲	مؤسسات حسابرسی معتمد بورس	

جدول ۳. تحلیل فراوانی مقوله‌های استخراج‌شده از مصاحبه‌ها

مفاهیم پرتکرار (با ذکر تعداد تکرار)	درصد از کل کدها	تعداد کدها	مقوله اصلی
الزام بین‌المللی (۵)، انتظارات ذی‌نفعان (۴)، نیاز به شفافیت(6)	12.3%	8	شرایط علی
گزارشگری(5) KAMs	7.7%	5	پدیده محوری
تحریم‌ها و نوسانات ارزی (۶)، تورم مزمن (۵)، فرهنگ محافظه‌کارانه (4)	10.8%	7	شرایط زمینه‌ای
فشار مدیریت (۷)، محدودیت زمانی (۵)، ریسک حقوقی(4)	9.2%	6	شرایط مداخله‌گر
آموزش حسابرسان (۸)، استفاده از فناوری (۶)، تعامل با کمیته حسابرسی(7)	13.8%	9	راهبردها
افزایش شفافیت (۹)، بهبود کیفیت حسابرسی (۷)، افزایش هزینه‌ها (۸)، تأخیر گزارش(6)	18.5%	12	پیامدها
فقدان دستورالعمل بومی (۹)، تفسیر ناسازگار (۷)، مقاومت مدیریت (8)	15.4%	10	چالش‌ها
حمایت نهادهای نظارتی (۴)، فرهنگ گزارشگری(3)	6.2%	4	عوامل موفقیت
	100%	65	مجموع کدها

شواهد بیانگر این است که ۶۵ درصد از مصاحبه‌شوندگان در سطوح مدیریتی/سیاست‌گذاری قرار داشتند که نشان‌دهنده غالب‌بودن دیدگاه مدیران ارشد (دیدگاه کلان‌نگر) در پژوهش است. تعداد ۱۰ نفر از مصاحبه‌شوندگان KAM را «ابزاری برای کاهش شکاف اطلاعاتی» تعریف کردند، ۵۸/۸ درصد (۱۰ نفر)

بر «جنبه قضاوتی و ذهنی» KAM تأکید داشتند و ۴۱ درصد (۷ نفر) نگرانی از «افشای بیش‌ازحد اطلاعات حساس» را مطرح کردند.

در جدول ۴ چکیده مسیر تحلیلی مصاحبه‌ها، از داده‌های خام تا استخراج مدل نهایی ارائه شده است:

جدول ٤. مسیر تحلیلی مصاحبه‌ها

خروجی آماری/توصیفی	فعالیت انجام‌شده	مرحله تحلیل
۴۸۰ صفحه متن خام	انجام ۲۷ مصاحبه نیمه‌ساختاریافته	جمع‌آوری داده‌ها
۷۲۴ کد اولیه	استخراج مفاهیم اولیه از داده‌ها	کدگذاری باز
۱۷۲ مفهوم نهایی	حذف و ادغام کدهای مشابه	پالایش داده‌ها
۱۱ مقوله اصلی، ۴۵ زیرمقوله	گروه‌بندی و تعیین روابط بین مفاهیم	کدگذاری محوری
پدیده محوری: «گزارشگری مسائل عمده حسابرسی»	انتخاب پدیده‌ی محوری و ادغام نهایی روابط	کدگذاری انتخابی
در مصاحبه بیستم رخ داد	توقف مصاحبه‌ها پس از تکرار مفاهیم	اشباع نظری
کدگذاری و شبکه مفهومی	MAXQDA نسخه ۱۰	نرم‌افزار تحلیلی
٪۸۴	هم‌توافق دو پژوهشگر	پایایی بین‌کدگذاران
تأیید شد	بازبینی توسط خبرگان	اعتبار محتوا

بیشترین تأکید خبرگان بر آموزش و تخصص حسابرسان و استقلال حرفه‌ای بوده است (بیش از ۴۰ درصد نقل‌قول‌ها). یافته‌های بخش کیفی نشان می‌دهد که گزارشگری مسائل عمده حسابرسی در ایران متأثر از چهار خوشه اصلی عوامل است مشتمل بر آموزشی-حرفه‌ای، نهادی-قانونی، محیطی-اقتصادی و فناورانه. گزارشگری KAM در ایران پدیده‌ای چندبعدی، پیچیده و شدیداً وابسته به محیط اقتصادی-سیاسی است. اگرچه پذیرش نظری این مفهوم در سطح بالایی قرار دارد، اما موانع اجرایی متعدد از تحقق کامل اهداف آن جلوگیری می‌کند.

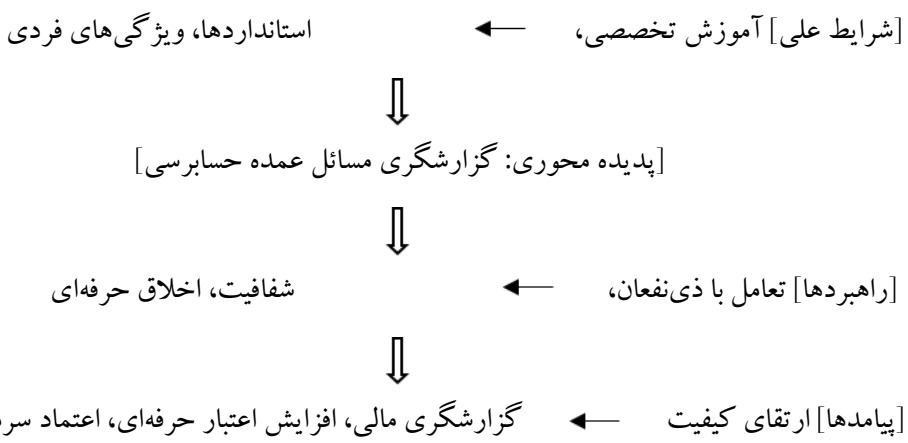
نوآوری تحلیل حاضر در شناسایی الگوی رابطه‌ای خاص ایران است که در آن:

- شرایط محیطی (تحریم، تورم) به‌عنوان پیش‌شرط اصلی عمل می‌کنند.
- راهبردها باید بومی‌سازی شده و منعطف طراحی شوند.
- پیامدها نه‌تنها مالی، بلکه هنجاری و نهادی نیز هستند.

این تحلیل آماری-کیفی، پایه مستحکمی برای آزمون فرضیه‌ها در بخش کمی و ارائه الگوی نهایی بومی گزارشگری مسائل عمده حسابرسی در ایران فراهم می‌کند.

مدل مفهومی نهایی (پارادایمی) به‌صورت شکل ۲ نمایش داده شده است:

شکل ۲: مدل مفهومی نهایی (پارادایمی)



در این مدل، شرایط مداخله‌گر (اقتصاد و فناوری) و زمینه‌ای (انتظارات کاربران، ویژگی شرکت‌ها) مسیر اصلی را تعدیل می‌کنند.

٤-۲ نتایج تجزیه‌وتحلیل داده‌های کمی

در بخش کمی پژوهش، طراحی پرسشنامه مبتنی بر یافته‌های کیفی با تأکید بر مقیاس‌سنجی چالش‌های شناسایی‌شده، ارزیابی راهکارهای پیشنهادی و سنجش تأثیر شرایط محیطی ایران صورت گرفت. از ویژگی‌های متمایز این پرسشنامه می‌توان به پوشش جامع مدل پژوهش (دربرگیرنده تمامی متغیرهای شناسایی‌شده در بخش کیفی)، ترکیب سؤالات بسته و باز به‌منظور جمع‌آوری داده‌های کمی و کیفی به صورت هم‌زمان، سنجش قضاوت حرفه‌ای در شرایط واقع‌نما، اعتبارسنجی داخلی با به‌کارگیری گویه‌های کنترل و سؤالات تأییدی، استفاده از زبان ساده و شفاف و قابل‌فهم برای تمامی سطوح حسابرسان و طراحی کاربرپسند پرسشنامه (فاصله مناسب، فونت خوانا، زمان منطقی) اشاره نمود. پرسشنامه مورداستفاده در این فاز، به‌طور مستقیم و با جزئیات از مفاهیم، مقوله‌ها و روابط شناسایی‌شده در فاز کیفی مشتق شده بود. به‌گونه‌ای که هر گویه آن، بازتاب عینی یکی از دغدغه‌ها، راهکارها یا تجربیات مطرح‌شده توسط خبرگان حسابرسی در مرحله مصاحبه بود. این پیوستگی روش‌شناختی بین دو فاز، موجب شد تا داده‌های کمی به‌صورتی معتبر و مرتبط، مدل پارادایمی کشف‌شده را مورد آزمون تجربی قرار دهند.

جدول ۵: تناظر بین مقوله‌های کیفی و گویه‌های پرسشنامه کمی

متن گویه کمی	شماره گویه	مفهوم استخراج‌شده (کد کیفی)	زیرمقوله کیفی
مقوله کیفی ۱: شرایط علی (عوامل محرک گزارشگری KAM)			
الزام استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۱ (ISA 701)مهم‌ترین دلیل گزارشگری KAMدر ایران است.	CA1	«سازمان حسابرسی ما را موظف کرده است»	الزامات قانونی و حرفه‌ای
انتظارات سرمایه‌گذاران و ذی‌نفعان بر ضرورت گزارشگری KAM تأثیر دارد.	CA2	«در پاسخ به انتظارات سرمایه‌گذاران و ذی‌نفعان، گزارشگری مسائل عمده ضرورت یافت»	انتظارات سرمایه‌گذاران و ذی‌نفعان
قضاوت حرفه‌ای حسابرس نقش تعیین‌کننده‌ای در شناسایی مسائل عمده دارد.	CA3	«قطعاً قضاوت حرفه‌ای حسابرس در گزارشگری عاملی کلیدی است»	قضاوت حرفه‌ای حسابرس
میزان دانش و تجربه حرفه‌ای حسابرس بر کیفیت افشای مسائل عمده تأثیر دارد.	CA4	«کیفیت افشا تاحد زیادی بستگی به دانش و تجربه حرفه‌ای حسابرس دارد»	تجربه حرفه‌ای حسابرس
نیاز به افزایش شفافیت گزارش‌های مالی، گزارشگری KAM را ضروری می‌سازد.	CA5	«قطعاً گزارشگری این مسائل باعث افزایش شفافیت می‌شود»	افزایش شفافیت
بحران‌های مالی گذشته (مانند رسوایی‌های حسابداری) لزوم گزارشگری KAM را افزایش داده است.	CA6	«برای تکرار نشدن بحران‌های مالی، باید مسائل عمده گزارش شوند»	بحران‌های مالی
پایبندی به اصول اخلاق حرفه‌ای و استقلال حسابرس، عامل اصلی در افشای صادقانه مسائل بااهمیت است.	CA7	«حسابرس باید به ضوابط اخلاق حرفه‌ای و استقلال خود پایبند باشد»	اصول اخلاق حرفه‌ای و استقلال حسابرس
فشار نهادهای نظارتی (مانند سازمان بورس) بر اجرای KAM مؤثر است.	CA8	«الزامات نهادهای نظارتی (مانند سازمان بورس) نیز بی‌تأثیر نیست»	الزامات قانونی و حرفه‌ای
همگامی با استانداردهای بین‌المللی و بهبود جایگاه حرفه، انگیزه‌ای برای گزارشگری KAMاست.	CA9	«هم‌گامی با استانداردهای بین‌المللی در این خصوص ضروری است»	الزامات قانونی و حرفه‌ای
مقوله کیفی ۲: شرایط زمینه‌ای (عوامل محیطی مؤثر)			
متن گویه کمی	شماره گویه	مفهوم استخراج‌شده (کد کیفی)	زیرمقوله کیفی
شرایط اقتصادی ایران (مانند تورم بالا) بر نوع و تعداد KAM گزارش‌شده تأثیر	CB1	«این‌که چه مسائلی گزارش شود و به چه تعداد تا حد زیادی متأثر از شرایط اقتصادی	شرایط اقتصادی

متن گویه کمی	شماره گویه	مفهوم استخراج‌شده (کد کیفی)	زیرمقوله کیفی
می‌گذارد.		کشور است»	
تحریم‌های بین‌المللی و محدودیت‌های ارزی، موضوعات KAM را پیچیده‌تر می‌کند.	CB2	«نوسان دلار، ارزش‌گذاری موجودی را به یک KAM بزرگ تبدیل کرده»	تحریم و نوسانات ارزی
فرهنگ‌سازمانی محافظه‌کارانه در برخی شرکت‌ها، گزارشگری KAM را محدود می‌کند.	CB3	«دیدگاه محافظه‌کارانه در شرکت‌ها، باعث می‌شود مسائل عمده به‌طور کامل شناسایی و افشا نشوند»	فرهنگ‌سازمانی محافظه‌کارانه
قوانین و مقررات داخلی ایران با الزامات ISA701 هماهنگی کافی دارد.	CB5	«ما باید قوانین و مقررات داخلی کشور را با الزامات بین‌المللی تطبیق دهیم»	انطباق قوانین داخلی ایران با ISA701
حمایت نهادهای ناظر (مانند سازمان بورس) بر اجرای مؤثر الزامات گزارشگری نقش دارد.	CB6	«لزوم حمایت نهادهای ناظر بیش‌ازپیش احساس می‌شود»	حمایت نهادهای ناظر
نبود دستورالعمل‌های اجرایی بومی، چالشی برای گزارشگری KAM است.	CB7	«دستورالعمل اجرایی بومی‌شده در کشور وجود ندارد»	دستورالعمل‌های اجرایی بومی
ویژگی‌های صنعت شرکت مورد رسیدگی بر انتخاب KAM تأثیرگذار است.	CB8	«ماهیت مسائل عمده در بسیاری از موارد تحت تأثیر نوع صنعت مورد رسیدگی است»	ویژگی‌های صنعت
اندازه و پیچیدگی شرکت، تعداد و نوع KAM را تعیین می‌کند.	CB9	«طبیعتاً هرچه شرکت بزرگ‌تر و فعالیت آن پیچیده‌تر باشد، تعداد KAM بیشتر خواهد شد»	اندازه و پیچیدگی شرکت
سطح توسعه بازار سرمایه ایران بر کیفیت گزارشگری KAM اثر می‌گذارد.	CB10	«میزان توسعه بازار سرمایه ایران را در کیفیت گزارشگری نباید نادیده گرفت»	سطح توسعه بازار سرمایه
مقوله کیفی ۳: شرایط مداخله‌گر (موانع و محدودیت‌ها)			
متن گویه کمی	شماره گویه	مفهوم استخراج‌شده (کد کیفی)	زیرمقوله کیفی
فشار مدیریت شرکت برای عدم افشای اطلاعات حساس، گزارشگری KAM را محدود می‌کند.	CI1	«مدیریت مالی اجازه افشای کامل نمی‌دهد»	فشار مدیریت
محدودیت زمانی حسابرسی، کیفیت شناسایی KAM را کاهش می‌دهد.	CI2	«حسابرسان با مسئله محدودیت زمانی مواجه هستند»	محدودیت زمانی حسابرسی
نگرانی از عواقب حقوقی و دعاوی قضایی،	CI3	«پیامدهای حقوقی و قضایی از نگرانی‌های	عواقب حقوقی و دعاوی

متن گویه کمی	شماره گویه	مفهوم استخراج‌شده (کد کیفی)	زیرمقوله کیفی
حسابرسان را در گزارشگری KAM محتاط می‌کند.		اصلی حسابرسان است»	قضایی
کمبود منابع و نیروی انسانی متخصص، اجرای KAM را دشوار می‌سازد.	CI4	«اکثر مؤسسات حسابرسی با کمبود منابع و نیروی انسانی متخصص مواجه هستند»	منابع و نیروی انسانی متخصص
تضاد منافع بین حسابرس و صاحب‌کار بر انتخاب KAM تأثیر می‌گذارد.	CI5	«تأثیر تضاد منافع بین حسابرس و صاحب‌کار بر انتخاب KAM موضوعی درخور توجه است»	تضاد منافع
ضعف سیستم‌های اطلاعاتی و کنترل داخلی شرکت، شناسایی KAM را سخت می‌کند.	CI6	«حسابرس تاحدی می‌تواند خلأ ناشی از ضعف سیستم کنترل داخلی شرکت‌ها را پر کند»	سیستم‌های اطلاعاتی و کنترل داخلی
محرمانه بودن برخی اطلاعات تجاری، افشای کامل KAM را ناممکن می‌سازد.	CI7	«ویژگی محرمانگی اطلاعات سطح افشا را تحت تأثیر قرار می‌دهد»	محرمانه بودن اطلاعات
مقوله کیفی ٤: راهبردها (راهکارهای بهبود گزارشگری KAM)			
متن گویه کمی	شماره گویه	مفهوم استخراج‌شده (کد کیفی)	زیرمقوله کیفی
تدوین دستورالعمل‌های اجرایی بومی برای گزارشگری KAM ضروری است.	S1	«دستورالعمل‌های اجرایی بومی‌شده باید تدوین شود»	دستورالعمل‌های اجرایی بومی
مستندسازی دقیق فرایند قضاوت حسابرسی باعث ارتقای کیفیت گزارشگری می‌شود.	S2	«مستندسازی دقیق یافته‌های حسابرسی ضروری است»	مستندسازی حسابرسی
آموزش مستمر حسابرسان در زمینه شناسایی و گزارشگری KAM مؤثر است.	S3	«برای KAM باید دوره‌های عملیاتی بگذارند»	آموزش حسابرسان
استفاده از فناوری‌های نوین (هوش مصنوعی، تحلیل داده) می‌تواند کیفیت KAM را بهبود بخشد.	S4	«با فناوری‌های نوظهور و نوین فاصله داریم»	فناوری‌های نوین
تعامل مؤثر با کمیته حسابرسی در انتخاب و گزارشگری KAM مفید است.	S5	«تعامل حسابرس با کمیته حسابرسی داخلی در گزارشگری مؤثر است»	کمیته حسابرسی

متن گویه کمی	شماره گویه	مفهوم استخراج‌شده (کد کیفی)	زیرمقوله کیفی
تعامل مؤثر با هیئت‌مدیره در انتخاب و گزارشگریKAM مفید است.	S6	«تعامل حسابرس با هیئت‌مدیره در گزارشگری مؤثر است»	هیئت‌مدیره
ایجاد بانک اطلاعاتی از KAMهای رایج در صنایع مختلف کمک‌کننده است.	S7	«بانک اطلاعاتی از KAMهای رایج در صنایع مختلف وجود ندارد»	بانک اطلاعاتی
بازبینی و نظارت داخلی بر کیفیت گزارشگری KAM باید تقویت شود.	S8	«بازبینی و نظارت داخلی بر کیفیت گزارشگری عمدتاً ضعیف است»	بازبینی و نظارت داخلی
هماهنگی بیشتر بین نهادهای نظارتی و حرفه ای حسابرسی در زمینه KAM لازم است.	S9	«بین نهادهای نظارتی و حرفه‌ای حسابرسی باید هماهنگی بیشتری ایجاد شود»	هماهنگی بین نهادهای نظارتی و حرفه‌ای
توسعه فرهنگ شفافیت و پاسخگویی در شرکت‌ها، گزارشگری KAM را تسهیل می‌کند.	S10	«فرهنگ شفافیت و پاسخگویی در شرکت ها باید تقویت شود»	فرهنگ شفافیت و پاسخگویی
ارائه راهنمای عملی برای تعادل بین شفافیت و محرمانگی در گزارشگری KAM ضروری است.	S11	«مرز بین شفافت و محرمانگی گزارشگری نامشخص است»	ارائه راهنمای عملی
مقوله کیفی ۵: پیامدها (نتایج و تأثیرات گزارشگری KAM)			
متن گویه کمی	شماره گویه	مفهوم استخراج‌شده (کد کیفی)	زیرمقوله کیفی
گزارشگری KAM شفافیت گزارش‌های مالی را افزایش می‌دهد.	O1	«سرمایه‌گذار بهتر می‌فهمد کجا باید دقیق‌تر نگاه کند»	افزایش شفافیت
گزارشگری KAM اعتماد ذی‌نفعان به گزارش حسابرسی را بهبود می‌بخشد.	O2	«اگر مسائل عمده گزارش نشود، نمی‌توان اعتماد کامل ذی‌نفعان را جلب کرد»	بهبود اعتماد ذی‌نفعان
گزارشگری KAM کیفیت مستندسازی حسابرسی را ارتقا می‌دهد.	O3	«بین گزارشگری KAM و کیفیت حسابرسی رابطه تنگاتنگی برقرار است»	ارتقاء کیفیت حسابرسی

متن گویه کمی	شماره گویه	مفهوم استخراج‌شده (کد کیفی)	زیرمقوله کیفی
گزارشگری KAM رفتار مدیریت را در گزارشگری مالی اصلاح می‌کند.	O4	«مادامی‌که KAM گزارش نشود، نمی توان انتظار داشت مدیریت رفتارش را اصلاح کند»	اصلاح رفتار مدیریت
گزارشگری KAM هزینه‌های حسابرسی (حق‌الزحمه حسابرسی) را افزایش می‌دهد.	O5	«مسلماً گزارشگریKAM روی حق‌الزحمه حسابرسی اثرگذار است»	افزایش هزینه‌های حسابرسی
گزارشگری KAM زمان تهیه گزارش حسابرسی را طولانی‌تر می‌کند.	O6	«حسابرسان با مشکل محدودیت زمانی مواجه هستند»	افزایش زمان تهیه گزارش حسابرسی
گزارشگری KAM ریسک حقوقی حسابرسان را افزایش می‌دهد.	O7	«یکی از دغدغه‌های حسابرسان، نگرانی بابت پیامدهای حقوقی و قضایی‌های است»	افزایش ریسک حقوقی
گزارشگری KAM ارتباط حسابرس با ذی‌نفعان را بهبود می‌بخشد.	O8	«این گزارشگری باعث تقویت ارتباط حسابرس با ذی‌نفعان می‌شود»	بهبود ارتباط حسابرس با ذی‌نفعان
گزارشگری KAM باعث کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیریت و سهامداران می‌شود.	O9	«گپ و فاصله اطلاعاتی بین مدیران و سهامداران باید کاهش یابد»	کاهش عدم تقارن اطلاعاتی
گزارشگری KAM به تصمیم‌گیری بهتر سرمایه‌گذاران کمک می‌کند.	O10	«در پاسخ به انتظارات سرمایه‌گذاران و ذی‌نفعان، گزارشگری ضرورت یافت»	بهبود تصمیم‌گیری ذی‌نفعان
گزارشگری KAM جایگاه حرفه حسابرسی را در جامعه تقویت می‌کند.	O11	«مسلماً برای تقویت جایگاه حرفه حسابرسی، گزارشگری این مسائل ضروری است»	تقویت جایگاه حرفه

درمجموع پرسشنامه شامل ۵۷ قلم (حاوی ۵۰ گویه لیکرت، ۴ سؤال باز و ۳ سؤال سناریو) می‌باشد و زمان تکمیل آن ۱۵-۲۰ دقیقه تخمین زده شد. همچنین روایی محتوا با نظرسنجی از ۳ استاد راهنما و مشاور و پایایی از طریق محاسبه آلفای کرونباخ پیش‌آزمون (۰/۸۹۶) تأیید گردید.

آمار توصیفی نمونه آماری:

ویژگی‌های جمعیت‌شناسی نمونه آماری در جدول ۶ ارائه شده است.

جدول ٦. توزیع جمعیت‌شناختی پاسخ‌دهندگان (n=۱۷۵)

ویژگی	دسته‌بندی	تعداد	درصد	میانگین	انحراف معیار
جنسیت	مرد	۸۹	٪۶۸,۵	-	-
	زن	۴۱	٪۳۱,۵	-	-
سابقه کاری (سال)	کمتر از ۱۰	۱۷	٪۱۳,۱	۱۸,۷	۶,۲
	۲۰-۱۰	۴۹	٪۳۷,۷		
	بیش از ۲۰	۶۴	٪۴۹,۲		
سن (سال)	۴۰-۳۰	۳۳	٪۲۵,۴	۴۲,۳	۸,۱
	۵۰-۴۱	۵۸	٪۴۴,۶		
	بیش از ۵۰	۳۹	٪۳۰		
تحصیلات	کارشناسی	۲۶	٪۲۰	-	-
	کارشناسی ارشد	۷۵	٪۵۷,۷	-	-
	دکتری	۲۹	٪۲۲,۳	-	-
موقعیت شغلی	سرپرستان حسابرسی	۵۶	٪۴۳	-	-
	سطوح مدیران حسابرسی	۷۴	٪۵۷	-	-

نتایج محاسبه آلفای کرونباخ برای تمامی متغیرهای پژوهش نشان داد که ضریب آلفا برای همه متغیرها بالاتر از ۰/۷۰ بوده است. این امر نشان‌دهنده پایایی بالایی پرسشنامه مورداستفاده در این پژوهش است. پس از اطمینان از پایایی و روایی پرسشنامه، مدل اندازه‌گیری مورد ارزیابی قرار گرفت. نتایج نشان داد تمامی گویه‌ها بارهای عاملی قابل قبولی (بالاتر از ۰/۷) بر روی سازه مربوطه داشتند. پایایی ترکیبی (CR) تمام سازه‌ها بالای ۰/۸ و میانگین واریانس استخراج‌شده (AVE) آن‌ها بالای ۰/۵ بود که نشان‌دهنده پایایی و روایی همگرای مطلوب است. همچنین بر اساس معیار فورنل-لارکر، روایی واگرای مدل نیز تأیید شد (مقادیر جذر AVE هر سازه از همبستگی آن با سایر سازه‌ها بیشتر بود).

عوامل ۱ تا ۵ با روش مؤلفه‌های اصلی و چرخش واریماکس به شرح جدول ۷ استخراج گردید.

جدول ۷. استخراج عوامل با روش مؤلفه‌های اصلی و چرخش واریماکس

عامل	گویه‌های بارگذاری شده	مقدار ویژه	واریانس تبیین‌شده	مجموع واریانس تجمعی
عامل ۱: راهبردها	۹ گویه (بارگذاری ۰٫۶۱۲– ۰٫۸۴۳)	۸٫۱۲۷	٪۲۰٫۳۲	٪۲۰٫۳۲
عامل ۲: پیامدها	۱۰ گویه (بارگذاری ۰٫۵۸۹– ۰٫۸۲۱)	۶٫۸۹۲	٪۱۷٫۲۳	٪۳۷٫۵۵
عامل ۳: شرایط علی	۶ گویه (بارگذاری ۰٫۶۰۱– ۰٫۷۹۸)	۵٫۳۴۱	٪۱۳٫۳۵	٪۵۰٫۹۰
عامل ۴: شرایط زمینه‌ای	۸ گویه (بارگذاری ۰٫۵۷۸– ۰٫۷۶۵)	۴٫۸۷۳	٪۱۲٫۱۸	٪۶۳٫۰۸
عامل ۵: شرایط مداخله‌گر	۷ گویه (بارگذاری ۰٫۵۶۲– ۰٫۷۳۲)	۳٫۹۲۱	٪۹٫۸۰	٪۷۲٫۸۸

مطابق جدول ۶ عامل ۵ با واریانس تجمعی تبیین‌شده ۸۸/۷۲٪ استخراج شد که ساختار پرسشنامه را تأیید می‌کند.

آمار توصیفی متغیرهای پژوهش:

جدول ۸ بیانگر میانگین و انحراف معیار متغیرهای اصلی است.

جدول ۸. میانگین و انحراف معیار متغیرهای اصلی

متغیر	میانگین	انحراف معیار	ضریب تغییرات	حداقل	حداکثر	تفسیر
شرایط علی	۴٫۳۲	۰٫۶۷	٪۱۵٫۵	۲٫۱	۵٫۰	نگرش مثبت بالا
شرایط زمینه‌ای	۳٫۸۷	۰٫۸۱	٪۲۰٫۹	۱٫۸	۴٫۹	نگرش متوسط به بالا
شرایط مداخله‌گر	۳٫۴۵	۰٫۹۲	٪۲۶٫۷	۱٫۵	۴٫۷	نگرش متوسط
راهبردها	۴٫۱۸	۰٫۷۱	٪۱۷٫۰	۲٫۳	۵٫۰	نگرش مثبت بالا
پیامدها	۴٫۰۵	۰٫۷۶	٪۱۸٫۸	۲٫۰	۴٫۸	نگرش مثبت
کل مدل	۳٫۹۷	۰٫۶۲	٪۱۵٫۶	۲٫۱	۴٫۹	نگرش مثبت

با توجه به مقیاس لیکرت ۵ درجه‌ای مورداستفاده (۱=کاملاً مخالفم تا ۵=کاملاً موافقم)، می‌توان نقاط برش مفهومی را به این صورت در نظر گرفت: مقادیر کمتر از ۲/۴ بیانگر نگرش منفی یا مخالف، مقادیر بین ۲/۴ تا ۳/۶ نشان‌دهنده نگرش بی‌طرف یا متوسط و مقادیر بالاتر از ۳/۶ حاکی از نگرش مثبت یا موافق

است (البته با درجات مختلف). بر این اساس، میانگین کل مدل (۳/۹۷) و میانگین اکثر متغیرهای اصلی (به‌جز شرایط مداخله‌گر با میانگین ۳/۴۵) فراتر از حد آستانه ۳/۶ قرار دارند که حاکی از تمایل کلی پاسخ‌دهندگان به موافقت با گویه‌هاست.

یافته‌های توصیفی حاکی از آن است که دیدگاه حسابرسان شرکت‌کننده در این پژوهش نسبت به مدل پیشنهادی گزارشگری KAM و مؤلفه‌های آن، به‌طورکلی در محدوده موافق اما با شدتی میانه و نه‌چندان قوی قرار دارد؛ که نشان می‌دهد بستر لازم برای پذیرش و بهبود گزارشگری KAM در ایران فراهم است، اما این پذیرش شکننده بوده و نیازمند تقویت از طریق راهبردهای عملیاتی اثربخش، کاهش موانع و توسعه دستورالعمل‌های بومی است.

تحلیل ماتریس همبستگی متغیرها:

جدول ۹. ماتریس همبستگی پیرسون

متغیر	1	2	3	4	5
شرایط علی	1.000				
شرایط زمینه‌ای	0.642**	1.000			
شرایط مداخله‌گر	0.523**	0.587**	1.000		
راهبردها	0.612**	0.654**	0.601**	1.000	
پیامدها	0.689**	0.673**	0.634**	0.698**	1.000

در سطح معنی‌داری 0/01 همبستگی‌ها به‌صورت زیر تفسیر می‌شوند:

- قوی‌ترین رابطه بین راهبردها و پیامدها ($r = 0/698, p < 0/01$)برقرار است.
- ضعیف‌ترین رابطه بین شرایط علی و شرایط مداخله‌گر ($r = 0/523, p < 0/01$)برقرار است.
- تمام همبستگی‌ها مثبت و معنی‌دار هستند که ساختار مدل را تأیید می‌کند.

تحلیل رگرسیون چندگانه:

با تعریف مدل رگرسیون زیر، نتایج رگرسیون چندگانه به شرح جدول ۱۰ حاصل گردید.

مدل رگرسیون: $\text{پیامدها} = \beta_0 + \beta_1\ (\text{راهبردها}) + \beta_2\ (\text{شرایط زمینه‌ای}) + \beta_3\ (\text{شرایط مداخله‌گر})$

جدول ۱۰. نتایج رگرسیون چندگانه

متغیر پیش‌بین	ضریب β	خطای معیار	آماره t	سطح معنی‌داری	VIF
ثابت	۰٫۸۷	۰٫۲۳	۳٫۷۸	۰٫۰۰۰	–
راهبردها	۰٫۶۲	۰٫۰۵	۱۲٫۴۰	۰٫۰۰۰	۱٫۸۹
شرایط زمینه‌ای	۰٫۲۱	۰٫۰۶	۳٫۵۰	۰٫۰۰۱	۱٫۷۶
شرایط مداخله‌گر	۰٫۱۵-	۰٫۰۵	۳٫۰۰-	۰٫۰۰۳	۱٫۸۲

- $R^2 = 0.69$ (69%) از تغییرات پیامدها تبیین می‌شود)
- آماره $F = 125.34, p < 0.001$
- $DW = 1.92$ (عدم خودهمبستگی)

تحلیل نتایج جدول بیانگر این است که:

- راهبردها قوی‌ترین پیش‌بینی کننده مثبت پیامدها هستند (β=۶۲/۰).
- شرایط زمینه‌ای تأثیر مثبت ولی متوسطی دارد (β=۲۱/۰).
- شرایط مداخله‌گر اثر مستقلی منفی بر پیامدها نشان می‌دهد (β=-۱۵/۰) که نشان‌دهنده نقش بازدارنده این موانع است. این در حالی است که همبستگی مثبت ساده این متغیر با پیامدها (جدول ماتریس همبستگی) احتمالاً از طریق نقش تعدیل‌گر و میانجی راهبردها قابل تبیین است.
- یافته فوق به‌طور ضمنی بر اهمیت سرمایه‌گذاری بر راهبردهای کارآمد برای کاهش اثر مخرب شرایط مداخله‌گر تأکید می‌کند.

٤-۳ ارزیابی مدل پژوهش

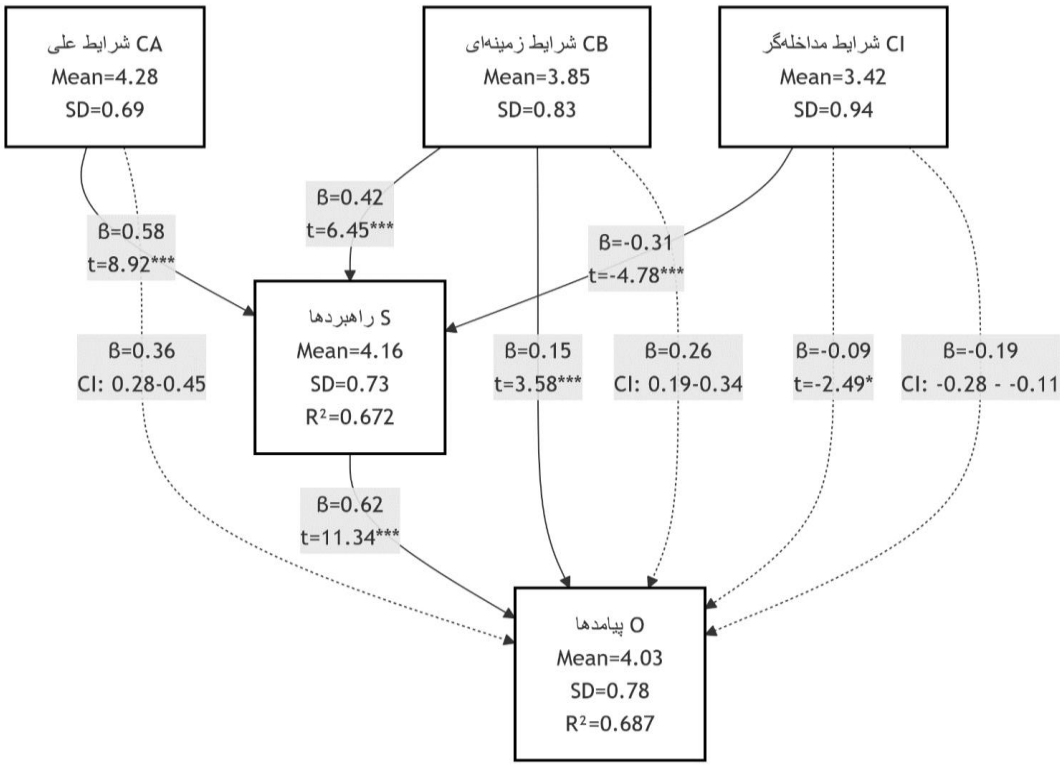
پس از تأیید مدل اندازه‌گیری، مدل ساختاری با استفاده از روش PLS-SEM مورد تحلیل قرار گرفت. شاخص‌های برازش کلی مدل در جدول ۱۱ ارائه شده است.

جدول ۱۱. شاخص‌های برازش مدل

شاخص	مقدار به‌دست‌آمده	حد قابل قبول	وضعیت
GOF	۰٫۶۱	۰٫۳۶ <	خوب
SRMR	۰٫۰۵	۰٫۰۸ >	مناسب
Q^2 (پیش‌بینی‌پذیری)	۰٫۴۱	مثبت	تأیید پیش‌بینی مدل
R^2 برای پدیده محوری	۰٫۶۷	—	مدل قوی
R^2 برای پیامدها	۰٫۷۲	—	مدل قوی

یافته‌های کمی نشان می‌دهد مدل ارائه‌شده از برازش آماری مناسب، پایایی و روایی قابل‌قبول و قدرت پیش‌بینی خوب برخوردار است. همچنین مقدار بار عاملی تمامی گویه‌ها بزرگ‌تر از ۰/۶ است که بیانگر این است که گویه‌ها به‌طور مناسبی سازه‌های نظری را اندازه‌گیری می‌کنند. این امر مبنای مناسبی برای آزمون مدل ساختاری (SEM) در مرحله بعد فراهم کرده است. به‌بیان‌دیگر، روابط ساختاری بین متغیرهای پیش‌زمینه، اصلی و پیامدها در چارچوب مدل نظری پژوهش به‌طور معناداری تأیید شده است. این مدل نه‌تنها ساختار مدل را نشان می‌دهد، بلکه می‌تواند به‌عنوان چارچوب عملیاتی برای بهبود گزارشگری مسائل عمده حسابرسی در ایران مورداستفاده قرار گیرد.

شکل ۳. ساختار کلی مدل پژوهش



مدل شامل ۵ سازه اصلی با ۱۴ زیرسازه است. بیشترین اثرگذاری مستقیم مربوط به تأثیر راهبردهای حسابرسی بر پیامدها (کیفیت گزارشگری مالی) (β۰/۶۲ =) است؛ راهبردها به‌طور متوسط ۶۷ درصد از روابط را میانجی‌گری می‌کند و این نقش میانجی در روابط معنادار است (p<۰۰۱/۰). همچنین دارای بیشترین واریانس تبیین‌شده (R^2=۶۷۲/۰) هستند؛ این امر بیانگر نقش محوری راهبردها در ساختار مدل می

باشد.

مهم‌ترین پیش‌بینی کننده، شرایط علی (=۵۸/۰β) است که بیشترین تأثیر (کاملاً غیرمستقیم) را بر راهبردها دارند. مهم‌ترین مانع، شرایط مداخله‌گر (-=۳۱/۰β) می‌باشد که تأثیر منفی بر راهبردها دارند، لذا نیاز به توجه ویژه در برنامه-ریزی دارند. به‌طور خلاصه مهم‌ترین پیامدهای مدیریتی به شرح زیر است:

- تمرکز بر راهبردها: راهبردها اهرم اصلی بهبود هستند.
- توجه به شرایط علی: بدون توجه به الزامات، راهبردها بی‌اثر می‌مانند.
- کاهش موانع: موانع اثر منفی مضاعف دارند.
- در نظر گرفتن محیط: شرایط زمینه‌ای هم مستقیم و هم غیرمستقیم اثر می‌گذارد.

لازم به ذکر است که توانمندسازی حرفه‌ای و آموزش حسابرسان نقش کلیدی در بهبود گزارشگری مسائل عمده حسابرسی داشته و از طریق ارتقای شفافیت و اخلاق حرفه‌ای، اعتماد عمومی و اعتبار حرفه حسابرسی را افزایش می‌دهد.

٤-٤ آزمون فرضیه‌های پژوهش

رویکرد ترکیبی متوالی اکتشافی استفاده‌شده در این پژوهش، به‌طور مستقیم در خدمت هدف اصلی (تدوین و اعتبارسنجی مدل بومی) قرار دارد. در فاز کیفی، با استفاده از نظریه داده‌بنیاد، چارچوب نظری و مدل پارادایمی اولیه تدوین شد. در فاز کمی، این مدل کیفی به یک مدل اندازه‌گیری و ساختاری تبدیل گردید و فرضیه‌های آن اعتبارسنجی شدند؛ بنابراین، فرضیه‌های پژوهش، حلقه ارتباطی بین دو فاز باهدف نهایی یکپارچه‌سازی یافته‌ها برای ارائه مدل نهایی بومیِ دارای غنای نظری پشتوانه تجربی را محقق می‌سازند. آزمون فرضیه-ها به شرح زیر هستند:

آزمون فرضیه‌های مسیر (H_1 تا H_6):

جدول ۱۱. نتایج تحلیل مسیر

اثر	نتیجه	p-value	آماره t	ضریب استاندارد (β)	مسیر	فرضیه
قوی	تأیید	۰,۰۰۰	۸,۹۲	۰,۵۸	شرایط علی ← راهبردها	H_1 و H_2 و H_3
متوسط	تأیید	۰,۰۰۰	۶,۴۵	۰,۴۲	شرایط زمینه‌ای ← راهبردها	H_4 و H_5
متوسط (منفی)	تأیید	۰,۰۰۰	۴,۷۸-	۰,۳۱-	شرایط مداخله‌گر ← راهبردها	H_6
ضعیف (منفی)	تأیید	۰,۰۱۴	۲,۴۹-	۰,۰۹-	شرایط مداخله‌گر ← پیامدها	H_7

اثر	نتیجه	p-value	آماره t	ضریب استاندارد (β)	مسیر	فرضیه
قوی	تأیید	۰,۰۰۰	۱۱,۳۴	۰,۶۲	راهبردها پیامدها	H_8 و H_9
ضعیف	تأیید	۰,۰۰۰	۳,۵۸	۰,۱۵	شرایط زمینه‌ای پیامدها	H_{10} و H_{11} و H_{12}

نتایج حاصل شده به‌صورت زیر تفسیر می‌شوند:

H_1 و H_2و H_3 تأیید شد: شرایط علی (الزامات بین‌المللی، انتظارات ذی‌نفعان) با ضریب ۰/۵۸ تأثیر قوی و معناداری بر راهبردهای گزارشگری KAM دارد.

H_4 و H_5تأیید شد: شرایط زمینه‌ای (محیط اقتصادی ایران) با ضریب ۰/۴۲ تأثیر متوسط و معناداری بر راهبردها دارد.

H_6 تأیید شد: شرایط مداخله‌گر (موانع اجرایی) با ضریب -۰/۳۱ تأثیر منفی و معناداری بر راهبردها دارد.

H_7تأیید شد: شرایط مداخله‌گر تأثیر مستقیم منفی ضعیفی (-۰/۰۹) بر پیامدها دارد.

H_8و H_9 تأیید شد: راهبردها با ضریب ۰/۶۲ قوی‌ترین تأثیر را بر پیامدهای گزارشگری KAM دارند.

H_{10}و H_{11} و H_{12} تأیید شد : شرایط زمینه‌ای تأثیر مستقیم ضعیفی (۰/۱۵) بر پیامدها دارد.

آزمون فرضیه‌های میانجی‌گری (H_8 تا H_{12}) :

جدول ۱۳. تحلیل میانجی‌گری به روش بارون و کنی

فرضیه	مسیر	اثر مستقیم	اثر غیرمستقیم	اثر کل	نسبت میانجی	نتیجه
H_8 و H_9	CA → S → O	0.18	0.36	0.54	**66.7%**	**تأیید**
H_{10}و H_{11}	CB → S → O	0.15	0.26	0.41	**63.4%**	**تأیید**
H_{12}	CI → S → O	-0.09	-0.19	-0.28	**67.9%**	**تأیید**

جدول ١٤: آزمون بوت‌استراپ برای معناداری اثرات غیرمستقیم

مسیر میانجی	تخمین نقطه‌ای	فاصله اطمینان ۹۵%	نتیجه	
CA → S → O	0.36	0.28	0.45	تأیید
CB → S → O	0.26	0.19	0.34	تأیید
CI → S → O	-0.19	-0.28	-0.11	تأیید

شرط معناداری این است که فاصله اطمینان شامل صفر نباشد. نتایج تحلیل آزمون فرضیه‌های میـانجی‌گری به‌صورت زیر تفسیر می‌شود:

H_8 و H_9تأیید شد: راهبردها به میزان ۶۶/۷٪ میانجی رابطه بین شرایط علی و پیامدهاست.

H_{10} و H_{11} تأیید شد: راهبردها به میزان ۶۳/۴٪ میانجی رابطه بین شرایط زمینه‌ای و پیامدهاست.

H_{12} تأیید شد: راهبردها به میزان ۶۷/۹٪ میانجی رابطه بین شرایط مداخله‌گر و پیامدهاست.

همان‌طور که ملاحظه می‌شود راهبردها نقش میانجی قابـل‌توجهی (بـیش از ۶۰ درصـد) در تمـامی روابـط دارد.

نتایج آزمون فرضیه‌ها در سطح اطمینان ۹۵ درصد، براساس مدل معادلات ساختاری در قالـب جـدول زیـر ارائه شده است.

جدول ١٤. آزمون مدل معادلات ساختاری

فرضیه‌ها	مسیر فرضیه		ضریب مسیر (β)	مقدار t	سطح معناداری (p-value)	نتیجه آزمون	نظریه پشتیبان
شرایط علی	H_1: الزامات قانونی و استانداردهای حرفه‌ای گزارشگری KAMs	←	۰,۴۷	۶,۲۱	۰,۰۰۰	تأیید	اثباتی حسابرسی
	H_2: دانش تخصصی و تجربه حرفه‌ای حسابرس گزارشگری KAMs	←	۰,۳۹	۴,۸۵	۰,۰۰۰	تأیید	اثباتی حسابرسی
	H_3: اصول اخلاق حرفه‌ای و استقلال گزارشگری KAMs	←	۰,۲۸	۳,۹۶	۰,۰۰۱	تأیید	اثباتی حسابرسی
شرایط زمینه‌ای	H_4: بحران‌های اقتصادی (تورم و نوسانات ارزی) گزارشگری KAMs	←	۰,۳۳	۳,۱۵	۰,۰۰۲	تأیید	نهادی، اقتضایی
	H_5: ویژگی‌های ساختاری صاحبکار گزارشگری KAMs	←	۰,۲۰	۲,۷۴	۰,۰۰۶	تأیید	اقتضایی
شرایط مداخله‌گر	H_6: فشارهای مدیریتی و مقاومت صاحبکار راهبردها	←	۰,۳۶	۴,۰۵	۰,۰۰۳	تأیید	نمایندگی
	H_7: محدودیت منابع گزارشگری KAMs	←	۰,۵۲	۷,۱۲	۰,۰۰۲	تأیید	اقتضایی
راهبردها	H_8: تعامل با کمیته حسابرسی و هیئت مدیره پیامدها	←	۰,۴۹	۸,۰۶	۰,۰۰۱	تأیید	نمایندگی، مشروعیت
	H_9: بومی سازی و مستندسازی پیامدها	←	۰,۴۵	۵,۵۳	۰,۰۰۰	تأیید	مشروعیت

فرضیه‌ها	مسیر فرضیه		ضریب مسیر (β)	مقدار t	سطح معناداری (p-value)	نتیجه آزمون	نظریه پشتیبان
پیامدها	H_{10}: گزارشگری KAMs ساختار حق‌الزحمه، زمان رسیدگی و بهبود کیفیت مستندسازی	←	۰,۳۹	۵,۱۹	۰,۰۰۰	تأیید	مشروعیت
	H_{11}: گزارشگری KAMs عدم تقارن اطلاعاتی، شفافیت و اعتماد سرمایه‌گذاران	←	۰,۵۹	۸,۰۲	۰,۰۰۰	تأیید	مشروعیت، نمایندگی
	H_{12}: گزارشگری KAMs ارتقا منزلت، اعتبار و مشروعیت حرفه حسابرسی	←	۰,۴۴	۵,۳۳	۰,۰۰۰	تأیید	سرمایه اجتماعی

نتایج نشان داد تمامی فرضیه‌های پژوهش در سطح اطمینان ۹۵٪ تأیید شده‌اند. مدل از تبیین‌پذیری بالا برخوردار بوده، به‌نحوی‌که ۶۸/۷ درصد از تغییرات پیامدها را تبیین می‌کند. مدل دارای پیامدهای نظری و عملی مهمی است ازجمله:

•الگوی بومی ارائه‌شده با شرایط خاص ایران سازگار است.

•نقش محوری راهبردها تأیید شد و درواقع قلب مدل گزارشگری KAM هستند. تمرکز بر راهبردها از بهبود آموزش، فناوری و تعامل صورت پذیرد.

•با توجه به تأثیر منفی شرایط مداخله‌گر، موانع اجرایی (فشارهای مدیریتی و محدودیت‌های زمانی) باید کاهش یابند.

•توجه به شرایط زمینه‌ای و انطباق با محیط اقتصادی ایران از اهمیت خاصی برخوردار است و می‌تواند به عنوان چارچوب عملیاتی برای بهبود گزارشگری KAM مورداستفاده قرار گیرد.

۵. بحث و نتیجه‌گیری

الگوی گزارشگری مسائل عمده حسابرسی در ایران، فرآیندی پویا و چندبعدی است که نه‌تنها تحت تأثیر الزامات استانداردهای بین‌المللی قرار دارد، بلکه به‌طور معناداری متأثر از آمادگی حرفه‌ای حسابرسان، تعهد آنان به راهبردهای اخلاقی و تعاملی و شرایط خاص اقتصادی-نهادی کشور است. پیامد نهایی اجرای مؤثر این الگو، تضمین اعتماد عمومی به بازار سرمایه و ارتقای اعتبار حرفه حسابرسی در سطح ملی است.

۵-۱ چالش‌ها و فرصت‌ها

در بررسی وضعیت موجود گزارشگری مسائل عمده در ایران، می‌توان چالش‌ها و فرصت‌های زیر را برشمرد:

الف) چالش‌های محیطی-اقتصادی:

۱. تأثیرپذیری گزارشگری مسائل عمده از تحریم‌های بین‌المللی و نوسانات ارزی که بر پیچیدگی برآوردهای حسابداری و افشا اثر می‌گذارد.

۲. تورم مزمن و بی‌ثباتی اقتصاد کلان که منجر به محافظه‌کاری بیشتر حسابرسان و مدیریت در افشای اطلاعات می‌شود.

۳. فشارهای مدیریتی و محدودیت‌های زمانی که گزارشگری شفاف را با مانع مواجه می‌سازد.

ب) چالش‌های حرفه‌ای-نهادی:

۱. فقدان دستورالعمل‌های اجرایی بومی و راهنماهای عملی برای اجرای استاندارد ISA 701 .

۲. فرهنگ محافظه‌کارانه در گزارشگری مالی و حسابرسی که مانع افشای کامل و شفاف مسائل عمده می‌شود.

۳. کمبود آموزش تخصصی و دوره‌های عملیاتی برای حسابرسان در زمینه شناسایی و گزارشگری مسائل عمده.

۴. ضعف زیرساخت‌های فناورانه در مؤسسات حسابرسی برای بهره‌گیری از ابزارهای نوین نظیر هوش مصنوعی و تحلیل داده.

ج) فرصت‌های موجود برای بهبود:

۱. حمایت نهادهای نظارتی مانند سازمان بورس و سازمان حسابرسی برای بومی‌سازی و اجرای مؤثر استانداردها.

۲. افزایش تقاضای ذی‌نفعان برای شفافیت بیشتر و گزارشگری مسئولانه.

۳. ظرفیت‌های فناورانه در حال رشد در ایران که می‌تواند به بهبود فرآیندهای حسابرسی کمک کند.

۴. تأکید بر آموزش مستمر و توسعه حرفه‌ای حسابرسان به‌عنوان کلید بهبود کیفیت گزارشگری.

۵-۲ نتیجه‌گیری پژوهش

این پژوهش با ترکیب روش‌های کیفی و کمی، الگوی جامعی برای گزارشگری مسائل عمده حسابرسی

در ایران ارائه داده است. یافته‌های کیفی، مدل نظری جامعی را با شش رکن اصلی (شرایط علی، زمینه‌ای، مداخله‌گر، پدیده محوری، راهبردها و پیامدها) در خصوص گزارشگری KAMs در ایران تأیید کرد. در تبیین شرایط علی، نتایج نشان داد که الزامات قانونی و دانش تخصصی حسابرس، پیشران‌های اصلی هستند. این یافته با نظریه اثباتی حسابرسی هم‌سو است؛ چراکه حسابرسان برای کاهش هزینه‌های سیاسی و ریسک شهرت، خود را با استانداردهای نوین تطبیق می‌دهند تا کارایی حرفه‌ای خود را به اثبات برسانند. در خصوص شرایط مداخله‌گر، مشاهده شد که فشارهای مدیریت و تضاد منافع، مانعی جدی بر سر راه شفافیت است. این موضوع براساس نظریه نمایندگی قابل تفسیر است؛ جایی که مدیریت برای پنهان کردن نقاط ضعف عملکردی، در فرایند شناسایی KAM اختلال ایجاد کند. بااین‌حال، حسابرسان با اتخاذ راهبردهای تعاملی (مانند گفتگو با کمته حسابرسی)، سعی در مدیریت این تضادها دارند.

آزمون فرضیات نشان داد که آموزش تخصصی حسابرسان و قضاوت حرفه‌ای در بالاترین سطح، به عنوان عوامل علی، تأثیر معناداری بر نحوه گزارشگری مسائل عمده حسابرسی دارند؛ که بر اهمیت سرمایه‌گذاری مستمر بر سرمایه انسانی در صنعت حسابرسی تأکید می‌کند. همچنین راهبردهای حسابرسی (شامل شفافیت، اخلاق و تعامل با ذی‌نفعان) با بیشترین ضریب تأثیر بر ارتقای کیفیت گزارشگری مالی اثرگذار بوده‌اند؛ و تمرکز بر رویه‌های عملیاتی حرفه‌ای، موتور محرکه بهبود کیفیت است. مدل به‌طور قاطع تأیید کرد که افزایش کیفیت گزارشگری مالی (ناشی از گزارشگری مؤثر KAMs) به‌طور مستقیم منجر به تقویت اعتماد سرمایه‌گذاران و درنهایت افزایش اعتبار حرفه حسابرسی در سطح ملی می‌شود که هم‌سو با یافته‌های المارزوکی و همکاران[1] (۲۰۲۴) و فرنسیس[2] (۲۰۰۴) است. به‌طورکلی، یافته‌های این پژوهش نشان داد که اگرچه چارچوب مفهومی ISA 701 و مبانی نظری مطرح در ادبیات جهانی (مانند نقش قضاوت حرفه‌ای، اهمیت حاکمیت شرکتی و انتظارات ذی‌نفعان) در ایران نیز معتبر است، اما وزن و نحوه تأثیر این عوامل تحت سیطره شرایط خاص اقتصادی (تحریم، تورم) و نهادی (نقش پررنگ تنظیم‌گر دولتی، فرهنگ محافظه‌کارانه) تغییر یافته است. به‌عنوان‌مثال، درحالی‌که در مطالعاتی چون دسکن و همکاران (۲۰۲۳) کیفیت حاکمیت شرکتی نقش کلیدی در پذیرش KAM دارد، در ایران فشارهای اقتصادی کلان و محدودیت منابع، گاه باعث می‌شود حتی شرکت‌های دارای حاکمیت مناسب نیز در گزارشگری KAM محافظه‌کارانه عمل کنند. این نتیجه، لزوم بومی‌سازی راهبردهای اجرایی و

1. Elmarzouky et al.
2. Francis, J

آموزش‌های حرفه‌ای را بیش‌ازپیش نشان می‌دهد و تأکید می‌کند که الگوهای وارداتی بدون تعدیل، نمی‌توانند پاسخگوی چالش‌های پیچیده محیطی در ایران باشند. درمجموع، یافته‌های کمی روابط علّی بین این مؤلفه‌ها را تأیید کرده و نشان داد که:

۱. آموزش تخصصی حسابرسان و قضاوت حرفه‌ای به‌عنوان عوامل علی، بیشترین تأثیر را بر کیفیت گزارشگری مسائل عمده دارند.

۲. راهبردهای حسابرسی (شفافیت، اخلاق حرفه‌ای و تعامل با ذی‌نفعان) قوی‌ترین تأثیر را بر ارتقای کیفیت گزارشگری مالی داشته‌اند.

۳. افزایش کیفیت گزارشگری مالی به‌طور مستقیم منجر به تقویت اعتماد سرمایه‌گذاران و ارتقای اعتبار حرفه حسابرسی می‌شود.

۵-۳ راهبردها

راهبردها با ضریب ۰/۶۲ قوی‌ترین تأثیر را بر پیامدهای گزارشگری KAM دارند. این یافته با پژوهش‌های بیلوندتیو (۲۰۲۵) و گاتیرز و همکاران (۲۰۲۰) هم‌سو است که بر اهمیت طراحی راهبردهای مؤثر تأکید داشتند. همچنین یافته‌های پژوهش درخصوص اهمیت تعامل با ارکان راهبری با نتایج کیتیونگ و همکاران (۲۰۲۴) کاملاً هم‌سو است؛ در بحث بومی‌سازی چک لیست‌ها نیز با یافته‌های پژوهشی بنی مهد و همکاران (۱۴۰۱) هم‌خوانی دارد که بر ضرورت استانداردهای رفتاری و بومی برای کاهش ریسک حسابرسی تأکید دارند.

با مراجعه به داده‌های کیفی و گویه‌های پرسشنامه، محتوای سازه کلی «راهبردها» عمدتاً در سه حیطه «توسعه منابع انسانی»، «بهره‌گیری از فناوری» و «تقویت ارتباطات نهادی» قابلیت عملیاتی شدن دارند. تمرکز هم‌زمان بر این سه محور، کلید غلبه بر چالش‌های محیطی و ارتقای کیفیت و اثربخشی گزارشگری مسائل عمده حسابرسی در ایران خواهد بود.

الف. راهبردهای توسعهٔ منابع انسانی و حرفه‌ای: این راهبرد که در داده‌های کیفی تحت عنوان «آموزش حسابرسان» بارز بود ، مهم‌ترین راهکار عملیاتی است که مؤلفه‌های آن عبارت‌اند از:

۱. تدوین و اجرای دوره‌های آموزشی عملیاتی-کاربردی با تمرکز بر شناسایی قضاوتی KAM، نحوه مستندسازی و گزارش‌نویسی بومی مطابق با استاندارد ISA 701.

۲. ایجاد کارگاه‌های مبتنی بر سناریو برای مواجهه با چالش‌های شایع در محیط ایران (مانند معاملات با

اشخاص وابسته در شرایط تحریم).

۳. طراحی سیستم مربی‌گری درون‌سازمانی برای انتقال تجربه حسابرسان ارشد به کارکنان جوان‌تر در زمینهٔ گزارشگری مسائل عمده.

ب. راهبردهای فناورانه و بهبود فرآیند:

۴. سرمایه‌گذاری و به‌کارگیری ابزارهای تحلیل داده و هوش مصنوعی برای پشتیبانی از شناسایی خودکار مناطق پرریسک در صورت‌های مالی و افزایش دقت انتخابKAM ها.

۵. ایجاد بانک اطلاعاتی داخلی در هر مؤسسه یا ایجاد یک پایگاه داده صنعتی مشترک (با رعایت محرمانگی) ازKAM های گزارش‌شده، طبقه‌بندی‌شده بر اساس صنعت و نوع چالش، به‌عنوان مرجع یادگیری و کاهش ناهماهنگی.

۶. استانداردسازی فرآیندهای داخلی مؤسسات حسابرسی برای مراحل شناسایی، بحث و توافق داخلی، مستندسازی و نهایی‌سازی گزارش مسائل عمده.

پ. راهبردهای ارتباطی و نهادی:

۷. تدوین دستورالعمل‌های اجرایی بومی و راهنماهای فصلی توسط نهادهای حرفه‌ای (مانند سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی) برای رفع ابهامات و یکسان‌سازی رویه‌ها.

۸. تعامل ساختاریافته و مستمر با کمیته‌های حسابرسی شرکت‌ها نه‌تنها در مرحله گزارش، بلکه در حین فرآیند حسابرسی برای درک متقابل و کاهش فشارهای مدیریت.

۹. برقراری ارتباط مؤثر با ذی‌نفعان (سرمایه‌گذاران) از طریق برگزاری جلسات تبیینی یا انتشار خلاصه‌های غیرفنی از KAM های مهم، برای افزایش درک و کاربردپذیری گزارش‌ها.

۵-٤ تفکیک پیامدها و پیوند با نظریه‌ها

نوآوری اصلی این پژوهش در تفکیک پیامدها به دو سطح درونی و بیرونی است. در خصوص پیامدهای درونی (هزینه و ریسک)، یافته‌ها نشان داد که گزارشگری مسائل عمده باعث افزایش حق‌الزحمه و زمان رسیدگی می‌شود که می‌توان آن را بهای شفافیت قلمداد کرد که توسط مؤسسات حسابرسی پرداخت می شود. از سوی دیگر، افشای مسائل عمده با کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، منجر به تقویت نظریه مشروعیت می‌گردد که پیامدهای بیرونی (اعتماد و مشروعیت) گزارشگری محسوب می‌شوند. حسابرس با این اقدام، قرارداد اجتماعی خود با ذی‌نفعان را بازسازی کرده و نشان می‌دهد که حضور او برای بازار سرمایه

ارزش‌افزوده اطلاعاتی دارد. درنهایت، برازش مدل نشان داد که پیوند این دو دسته پیامد، به انباشت سرمایه اجتماعی برای حرفه حسابرسی منتهی می‌شود.

۵-۵ محدودیت‌های پژوهش

۱. ذهنیتی بودن برخی متغیرها مانند قضاوت حرفه‌ای و اعتبار حرفه‌ای.

۲. مرزهای مفهومی نزدیک برخی متغیرها به دلیل ماهیت پیچیده گزارشگریKAM.

۳. محدودیت در تعمیم‌پذیری یافته‌های کیفی به دلیل نمونه‌گیری نظری و تمرکز بر خبرگان.

۴. ماهیت مقطعی داده‌های کمی که امکان بررسی تحولات بلندمدت را فراهم نمی‌کند.

۵-۶ پیشنهادهای کاربردی

۱. تأکید بر آموزش تخصصی و مستمر حسابرسان با محوریت مثال‌های بومی و چالش‌های اقتصادی ایران.

۲. تدوین دستورالعمل‌های اجرایی بومی توسط نهادهای حرفه‌ای نظیر سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی.

۳. استفاده از فناوری‌های نوین مانند هوش مصنوعی و تحلیل داده در فرآیند شناسایی و گزارشگری مسائل عمده.

۴. تعامل ساختاریافته با کمیته‌های حسابرسی و ذی‌نفعان برای افزایش شفافیت و کاهش فشارهای مدیریتی.

۵. ایجاد بانک اطلاعاتی صنعتی از مسائل عمده گزارش‌شده جهت یکسان‌سازی رویه‌ها و کاهش ناهماهنگی.

۵-۷ جهت‌گیری‌های پژوهشی آتی

- بررسی تأثیر محتوای واقعی گزارش‌های مسائل عمده بر تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران در ایران.
- بررسی تأثیر گزارش‌گری مسائل عمده بر هزینه سرمایه شرکت‌های بورسی به‌صورت داده‌های پانل ترکیبی.
- مطالعه تطبیقی نقش ابعاد فرهنگی ملی (مانند محافظه‌کاری) در افشای مسائل عمده در مقایسه با دیگر کشورها.

- سنجش تأثیر فناوری‌های نوین حسابرسی بر کاهش هزینه‌ها و افزایش کارایی فرآیند گزارشگری مسائل عمده.

تعارض منافع

نویسندگان هیچ‌گونه تعارض منافعی ندارند.

ORCID

Sasan Habibi **http://orcid.org/0009-0009-9845-9971**
Rezvan Hejazi **http://orcid.org/0000-0003-0626-8457**
Nezamuddin Rahimian **http://orcid.org/0000-0002-6153-6699**
Morteza Asadi **http://orcid.org/0000-0002-9537-9097**
Leila Zamani **http://orcid.org/0000-0001-5266-0121**

منابع

افخمی، محمد و فاضلی، نقی. (۱۴۰۳). تأثیر افشای مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس مستقل بر حق‌الزحمه حسابرسی و تأخیر در صدور گزارش حسابرس. *پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای*، ۴(۱۵)، ۸-۳۱. https://article.iacpa.ir/article_711251.html.

افخمی، محمد؛ فاضلی، نقی و فغانی ماکرانی، خسرو. (۱۴۰۳). تمایل اعضای کمیته حسابرسی برای به چالش کشیدن برآوردهای حسابداری مهم مدیریت: اثرات مشترک مسائل عمده حسابرسی و نوع سرمایه‌گذار. تحقیقات حسابداری و حسابرسی. *مجله حسابداری و مدیریت مالی*، ۱۶(۶۴)، ۲۳-۴۲. https://www.iaaaar.com/article_717468.html.

عباس‌پور ثانی، امیر؛ حجازی، رضوان؛ حاجی‌ها، زهره و نجفی مقدم، علی. (۱۴۰۰). طراحی مدل افشای موارد کلیدی در گزارش حسابرسی: نظریهٔ داده‌بنیاد و تحلیل ماتریس تفسیر فازی. *دانش حسابرسی*، ۲۱ (۸۳) ، ۳۴-۷۵. https://danesh.dmk.ir/browse.php?a_id=2628&sid=1

عباسپور ثانی، امیر؛ حجازی، رضوان؛ حاجی‌ها، زهره و نجفی مقدم، علی. (۱۴۰۱). واکاوی تأثیر افشای موارد کلیدی گزارش حسابرسی بر کاهش عدم موفقیت کسب‌وکار شرکت‌های بازار سرمایه. *دانش حسابداری مالی*، ۹ (۴)، ۲۱۹-۲۵۰. https://jfak.ikiu.ac.ir/article_2357.html.

شاه‌آبادی، ابوالفضل؛ غلامی جمکرانی، رضا و نظری، احسان. (۱۴۰۱). تحلیل محتوای گزارش‌های حسابرسی مشتمل بر مسائل کلیدی حسابرسی در ایران. *حسابداری و منافع اجتماعی*، ۱۲ (۳)، ۸۹-۱۱۲. https://doi.org/10.22059/jsac.2022.341660.1052

حمیدیان، محسن و نیکخواه، وجیهه. (۱۴۰۳). تأثیر افشای مسائل کلیدی حسابرسی بر تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران با تأکید بر نقش تعدیل‌گری سوگیری‌های رفتاری. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۱۴ (۲)، ۱۲۳-۱۴۸. https://jera.alzahra.ir/article_7845.html

خدامی پور، احمد و باقری، سعید. (۱۴۰۲). پیامدهای افشای مسائل کلیدی حسابرسی بر عدم تقارن اطلاعاتی و اعتماد سرمایه‌گذاران. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۳۰ (۴)، ۵۵۱-۵۷۸. https://acctgrev.ut.ac.ir/article_94512.html

کیان، سعید و حیدرپور، فرزانه. (۱۴۰۳). تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی و حسابرس بر افشای مسائل کلیدی حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۳۱ (۲)، ۲۸۵-۳۱۲. https://acctgrev.ut.ac.ir/article_96542.html.

قائمی، محمد حسین؛ براز، ملیکا و شاهسوند، منیره. (۱۴۰۳). بررسی محتوا و عوامل مؤثر بر افشای مسائل عمدهٔ حسابرسی: نخستین سال اجرای استاندارد ۷۰۱ حسابرسی در ایران. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*،

https://acctgrev.ut.ac.ir/article_96335.html .۱۵۴-۱۸۱ ،۳۱(۱)

References

Abdullatif, M., Alzebdieh, R., Ballour, S. (2025). The effect of key audit matters on the audit report lag: evidence from Jordan. *23*(1), 257-284. https://doi.org/10.1108/JFRA-07-2022-0245

Astuti, S., Pujiono, P., Kusharyanti, K., Susanto, H., Marita, M., & Yuliana, D. A. (2025). Relevance of Governance Value with Disclosure of Key Audit Matters (KAM) as Mediation. *AKRUAL: Jurnal Akuntansi*, *17*(1), 169-179. https://doi.org/10.26740/jaj.v17n1.p169-179 -2

Bédard, J., Gonthier-Besacier, N., & Schatt, A. (2024). Consequences of expanded audit reports: Evidence from France. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, *43*(1), 45-72.https://doi.org/10.2308/AJPT-2021-082

Bilondatu, N. (2025). The Analysis of Audit Quality on Investor Trust in the Capital Market: A Case Study of Company X in Jakarta. *Economics and Digital Business Review*, *7*(1), 359-364.https://ojs.stieamkop.ac.id/index.php/ecotal/article/view/3173

Chen, X., Li, M., Nduakoh, D., Yau, L. N. B. J. A., & Finance. (2025). Mandatory disclosure of key audit matters and the choice of earnings management. 65(1), 251-288 .https://doi.org/10.1111/acfi.13301

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 -7

Daskon, B. R. M. M. H. T., & Priyadarshani, P. L. W. (2023). The Impact of Audit Committee Effectiveness on Key Audit Matters. *Peradeniya Management Review*, *5*(2), 62-88.https://doi.org/10.4038/pmr.v5i2.75 -4

Elmarzouky, M., Hussainey, K., & Abdelfattah, T. (2024). Key audit matters: A systematic review. *International Journal of Auditing*, *28*(3), 319-341.
https://www.inderscienceonline.com/doi/abs/10.1504/IJAAPE.2024.138473

Francis, J. R. (2004). What do we know about audit quality? *The British Accounting Review*, *36*(4), 345-368.https://doi.org/10.1016/j.bar.2004.09.003 -7

Guerreiro, M. S., Silva, S., Craig, R., Lima Rodrigues, L., & Gomes, P. (2025). Institutional logics and IPSAS preparedness: evidence from Portuguese public sector entities. *Accounting in Europe*, 1-30.https://doi.org/10.1080/17449480.2025.2585795 -1

Gutierrez, E., Minutti-Meza, M., Tatum, K. W., & Vulcheva, M. (2024). Consequences of adopting expanded auditor reporting: Evidence from the U.K. *The Accounting Review*, *99*(2), 181-208.https://doi.org/10.2308/TAR-2018-0574

IFAC/IAASB (2015-2024). New and Revised Auditor Reporting Standards (ISA 701).DOI:https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/isa-701-communicating-key-audit-matters-independent-

auditors-report

Kitiwong, W., Ekasingh, E., & Sarapaivanich, N. (2024). The new audit report with key audit matters: Lessons from Thailand's first implementation. *Accounting & Finance*, *64*(2), 1769-1803.https://doi.org/10.1111/acfi.13199

Klevak, J., Livnat, J., Pei, D., & Suslava, K. (2024). Are key audit matters informative to investors? *Journal of Accounting and Public Policy*, *43*(2), 107-125.https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2024.107125

Li, H., Hay, D., & Lau, D. (2024). Key Audit Matters and Audit Effort: Evidence from New Zealand. *Australian Accounting Review*, *34*(2), 112-128.https://doi.org/10.1111/auar.12412

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

Maroun, W., & de Ricquebourg, A. D. (2024). How auditors identify and report key audit matters: An organizational routines perspective. *The British Accounting Review*, *56*(2), 101263.https://doi.org/10.1016/j.bar.2023.101263

Moussa, A. S., Elmarzouky, M., & Shohaieb, D. (2024). Green Governance: How ESG Initiatives Drive Financial Performance in UK Firms?. *Sustainability*, *16*(24).https://doi.org/10.3390/su162410894

PCAOB (2019-2022). Critical Audit Matters (CAM) DOI:https://pcaobus.org/oversight/standards/auditing-standards/details/AS3101

Rousseau, L. M., & Zehms, K. M. (2024). It's a matter of style: The role of audit firms and audit partners in key audit matter reporting. *Contemporary Accounting Research*, *41*(1), 529-561.https://doi.org/10.1111/1911-3846.12941

Sierra-García, L., Garcia-Benau, M. A., & Bollas-Araya, H. M. (2024). Key audit matters and audit quality in the European Union. *Revista de Contabilidad*, *27*(1), 45-62.https://doi.org/10.1016/j.rcsar.2023.05.003

Sierra-García, L., Garcia-Benau, M. A., & Bollas-Araya, H. M. (2025). Key audit matters as insights into auditors' professional judgement: Evidence from the European Union. *The British Accounting Review*, 101596.https://doi.org/10.1016/j.bar.2025.101596 -1

References [In Persian]

Abbaspour Sani, A., Hejazi, R., Hajiha, Z., & Najafi Moghadam, A. (2021). Designing a disclosure model of key matters in the audit report: Grounded theory and fuzzy interpretive matrix analysis. *Auditing Knowledge*, *21*(83), 75-34.https://danesh.dmk.ir/browse.php?a_id=2628&sid=1 [In Persian]

Abbaspour Sani, A., Hejazi, R., Hajiha, Z., & Najafi Moghadam, A. (2022). Analyzing the effect of disclosure of key audit matters on reducing business failure of capital market companies. *Financial Accounting Knowledge*, *9*(4), 219-250.DOI:https://jfak.ikiu.ac.ir/article_2357.html [In Persian]

Afkhami, M., & Fazeli, N. (2024). The effect of disclosing key audit matters in the independent auditor's report on audit fees and audit report lag. *Professional*

Auditing Research, *4*(15), 8-31. https://article.iacpa.ir/article_711251.html [In Persian]

Afkhami, M., Fazeli, N., & Faghani Makrani, K. (2024). Audit committee members' willingness to challenge management's critical accounting estimates: The joint effects of key audit matters and investor type. *Accounting and Auditing Research / Journal of Accounting and Financial Management*, *16*(64), 23-42. https://www.iaaaar.com/article_717468.html [In Persian]

Ghaemi, M. H., Baraz, M., & Shahsavand, M. (2024). Examining the content and factors influencing the disclosure of key audit matters: The first year of implementing ISA 701 in Iran. *Accounting and Auditing Reviews*, *31*(1), 154-181. https://acctgrev.ut.ac.ir/article_96335.html [In Persian]

Hamidiyan, M., & Nikkhah, V. (2024). The effect of disclosing key audit matters on investor decision-making with an emphasis on the moderating role of behavioral biases. *Empirical Accounting Research*, *14*(2), 123-148. https://jera.alzahra.ir/article_7845.html [In Persian]

Khodamipour, A., & Bagheri, S. (2023). Consequences of disclosing key audit matters on information asymmetry and investor confidence. *Accounting and Auditing Reviews, 30*(4), 551-578. https://acctgrev.ut.ac.ir/article_94512.html [In Persian]

Kian, S., & Heydarpour, F. (2024). The effect of audit committee and auditor characteristics on the disclosure of key audit matters in companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Accounting and Auditing Reviews*, *31*(2), 285-312. https://acctgrev.ut.ac.ir/article_96542.html [In Persian]

Shah Abadi, A., Gholami Jamkarani, R., & Nazari, E. (2022). Content analysis of audit reports containing key audit matters in Iran. *Accounting and Social Interests*, *12*(3), 89-112. https://doi.org/10.22059/jsac.2022.341660.1052 [In Persian]

استناد به این مقاله: حبیبی، ساسان.، حجازی، رضوان.، رحیمیان، نظام‌الدین.، اسدی، مرتضی.، زمانی، لیلا. (۱۴۰۵). الگوی گزارشگری مسائل عمده حسابرسی در ایران: رویکردی آمیخته مبتنی بر نظریه داده بنیاد و معادلات ساختاری، *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۲۳(۹۰)، ۲۱۱-۲۵۹. DOI: 10.22054/qjma.2026.90919.2754

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