

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

Sasan Habibi \*

PhD Candidate in Accounting, Department of Accounting, Khatam University, Tehran, Iran

Rezvan Hejazi 

Professor, Department of Accounting, Khatam University, Tehran, Iran

Nezamuddin Rahimian 

Associate Professor, Department of Accounting, Khatam University, Tehran, Iran

Morteza Asadi 

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

Leila Zamani 

Associate Professor, Department of Accounting, 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 the effective implementation of the standard. Therefore, this study aims

\* Corresponding Author: sasanhabibi1348@gmail.com

to develop and present a comprehensive model for KAM reporting from the perspective of auditors in Iran.

## 1. Introduction

Despite the many benefits of reporting on key audit matters 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 their 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, 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, 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. Structural equation modeling (SEM)

### **3. Findings**

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-bearing 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 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 (cost and risk), the findings showed that reporting major issues increases fees and processing time.

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

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

ساسان حبیبی \* ID دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه خاتم، تهران، ایران

رضوان حجازی ID استاد گروه حسابداری، دانشگاه خاتم، تهران، ایران

نظام الدین رحیمیان ID استادیار گروه حسابداری، دانشگاه خاتم، تهران، ایران

مرتضی اسدی ID کارشناس ارشد حسابداری، رئیس شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران  
تهران، ایران

لیلا زمانی ID استادیار گروه حسابداری، دانشگاه خاتم، تهران، ایران

### چکیده

گزارشگری مسائل عمده حسابداری به عنوان یکی از تحولات کلیدی استانداردهای حسابداری نوین، با هدف افزایش شفافیت گزارشهای مالی و بهبود ارتباط حسابرسان با ذینفعان مطرح شده. در ایران، علیرغم الزام اجرای استاندارد بین‌المللی حسابداری 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، به وضوح احساس می‌شود. این خلأ، اجرای مؤثر این استاندارد را با چالش‌های عملیاتی و قضائیتی مواجه ساخته و ضرورت تدوین الگویی جامع مبتنی بر نظرات کنشگران اصلی (حسابرسان) را ایجاب می‌نماید. لذا پژوهش حاضر با هدف تبیین و ارائه الگوی گزارشگری مسائل عمده حسابداری از دیدگاه حسابرسان در ایران و شناسایی متغیرهای کلیدی آن با رویکردی آمیخته از نظریه داده بنیاد به عنوان 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 حسابرسان در زمینه مسائل عمده هستند. و کیفیت گزارشگری مالی و تعامل با ذی‌نفعان به‌عنوان سازه‌های میانجی و اعتبار حرفه‌ای حسابرسان و اعتماد سرمایه‌گذاران به‌عنوان پیامدهای اصلی الگوی 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 حسابرسان جهت بهبود گزارشگری مسائل عمده حسابرسان در ایران فراهم می‌سازد.

کلیدواژه‌ها: مسائل عمده حسابرسان (KAMS)، استاندارد حسابرسان 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 عدم تأیید 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<sup>۱</sup> 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؛ با این حال، تجربه اجرای این استاندارد در عمل نشان می‌دهد که کیفیت و کارایی افشاهای انجام‌شده به‌طور چشم‌گیری میان حسابرسان و شرکت‌ها متفاوت است.

با وجود 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؛ ستیپا رپتادی و همکاران، ۲۰۲۵). با این حال، ادبیات جهانی عمدتاً در بافت اقتصادهای با ثبات و دارای نظام نظارتی یکپارچه تولید شده 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

---

<sup>۱</sup>. Key Audit Matters - KAMs

<sup>۲</sup>. Rousseau & Zehms; Setiapraptadi

خود گرفته‌اند (قائمی و همکاران، ۱۴۰۲). بنابراین، اتکای صرف به ادبیات و مدل‌های خارجی بدون در نظرگیری 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 سرمایه‌گذاران، مدیریت سود، و ادراک بازار سرمایه در بافت‌های اقتصادی با ثبات و دارای نهادهای حاکمیتی قوی متمرکز بوده‌اند. هرچند این مطالعات از حیث روش‌شناسی و چارچوب نظری برای پژوهش حاضر الهام بخش 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، به صورت مستقیم قابل تعمیم نیستند. به عنوان مثال، در حالی که در برخی اقتصادهای توسعه یافته 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. از این رو، 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 کسب و کار ایران را منعکس کند. این هدف کلان در قالب اهداف جزئی زیر دنبال می‌شود:

۱. شناسایی مولفه‌های اصلی مدل گزارشگری KAM (شامل شرایط علی، زمینه‌ای، مداخله‌گر، پدیده محوری، راهبردها و پیامدها) از دیدگاه حسابرسان در ایران.
۲. تبیین روابط علی و ساختاری بین این مولفه‌ها 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 نه تنها به تدوین مدل کیفی می‌پردازد، بلکه با طراحی و آزمون فرضیه‌های کمی، صحت و قابلیت اعتماد روابط پیشنهادی در مدل پارادایمی را نیز می‌سنجد.

به این ترتیب، 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 حساب‌برسان شامل چه متغیرهایی (مولفه‌ها، 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 بکنواختی گزارش‌های حسابرسی شرکت‌های ایرانی به گونه‌ای که هم نیازهای حرفه‌ای حساب‌برسان 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 حساب‌برسان 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 به مرور 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 پیشنهادها، کاربردی و محدودیت‌های پژوهش اختصاص دارد.

## ۲. مبانی نظری و ادبیات پژوهش

این بخش با هدف 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 مورد نظر پژوهش گردد.

## ۲-۱ مفهوم و جایگاه کیفیت حسابرسی

کیفیت حسابرسی به عنوان 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 ارقام با ریسک بالا، فراهم آورد (کاک اسچیف و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۲۵). در این زمینه، تعریف حسابرسی به عنوان فرآیندی سیستماتیک و مستقل جهت تأیید صحت و دقت اسناد مالی، مبنای شکل‌گیری استانداردهای گزارشگری است (انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA)).

## ۲-۲ تحول مفهومی گزارشگری مسائل عمده حسابرسی

گزارشگری مسائل عمده حسابرسی که با هدف افزایش شفافیت و اطلاع‌رسانی کیفی مطرح شده است، نمایانگر خروج از پارادایم سنتی گزارشگری است (اناجی<sup>۲</sup>، 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 (دنیو<sup>۳</sup>، ۲۰۲۵).
۲. عوامل مرتبط با نهادهای حاکمیتی شرکت: مانند ویژگی‌های هیئت مدیره و کمیته حسابرسی (زهري<sup>۴</sup>، ۲۰۲۵).
۳. عوامل محیطی و انتظارات ذی‌نفعان: فشار بازار، انتظارات سرمایه‌گذاران و تأثیرات مقرراتی جدید.

<sup>۱</sup>. Kaakshief et al

<sup>۲</sup>. Enachi

<sup>۳</sup>. E. J. A. i. E. Deneuve

<sup>۴</sup>. Zehri

۱-۲-۲ ابعاد مفهومی گزارشگری مسایل عمده از منظر حسابرس تا ذینفعان  
براساس پژوهش‌های انجام شده توسط کوردوس و فولوپل (۲۰۱۵) و به استناد مبانی نتیجه-  
گیری استاندارد ISA701 (مصوب IAASB)، گزارشگری مسایل عمده را می‌توان از دو  
منظر متمایز اما مرتبط تحلیل کرد:

۱. از منظر فرآیندی (حسابرسی محور): 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 (ذینفعان محور): در این دیدگاه، مسائل عمده حسابرسی به‌عنوان یک  
ابزار کاهش 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<sup>۲</sup> (۲۰۱۹) و لی و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۲۱) نشان می‌دهند که درک و استفاده  
مؤثر از KAM توسط ذینفعان، مستلزم ارائه آن به زبان قابل فهم، 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. به عبارت  
دیگر، مدل پیشنهادی به دنبال تبیین عواملی است که نه تنها بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس در  
گزارشگری KAM تأثیر می‌گذارند، بلکه بر کارایی آن به‌عنوان یک ابزار ارتباطی برای  
ذینفعان نیز مؤثرند.

<sup>۱</sup>. Kurdos & Folupel

<sup>۲</sup>. Christensen et al

<sup>۳</sup>. Lee et al

### 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، به نحوی که ممکن است بر تمایل آنان به سرمایه‌گذاری اثر بگذارد (حیدری و مشایخ، ۱۴۰۴). همچنین، افشای مسایل عمده با افزایش حق‌الزحمه حسابرسی و گاهی تأخیر در صدور گزارش همراه است (افخمی و فاضلی، ۱۴۰۳)، از سوی دیگر، ارزش ارتباطی گزارش حسابرسی را افزایش می‌دهند، اما این افزایش عمدتاً برای کاربران حرفه‌ای است و عموم مردم در درک آن مشکل دارند (کوهلر و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۲۰). این نتایج نشان‌دهنده یک تضاد بالقوه بین شفافیت مطلوب و کارایی گزارشگری است و بیانگر این است که گزارشگری KAMها تأثیرات متنوعی بر قضاوت حسابرسان، رفتار سرمایه‌گذاران، هزینه‌های حسابرسی، زمان گزارش‌دهی و کیفیت حکمرانی شرکتی دارد و در عین حال با چالش‌هایی مانند اختلاف نظر حسابرسان، پیچیدگی درک برای کاربران غیرحرفه‌ای و تأثیرپذیری از محیط اقتصادی و نهادی همراه است.

### ۴-۲ مرور پژوهش‌ها و شناسایی شکاف تحقیقاتی

مرور پژوهش‌های صورت گرفته در زمینه گزارشگری مسایل عمده حسابرسی، بیانگر انجام مطالعات محتوایی و توصیفی، پیامدسنجی، رفتاری، بازار سرمایه، کیفی و مطالعه عوامل موثر بر افشای KAMs می‌باشد. پژوهش‌های اولیه بیانگر این است که تغییرات گزارش حسابرسی (از جمله KAM) منجر به بهبود کیفیت گزارشگری مالی می‌شود. شرکت‌ها تخمین‌های محافظه‌کارانه‌تری ارائه می‌دهند (رید، کرکولو لی و نیل، ۲۰۱۸). مسائل عمده حسابرسی می‌توانند پلی بین گزارشگری مالی و پایداری ایجاد کنند. افشای ریسک‌های زیست‌محیطی و اجتماعی در حال افزایش است (سیمنت و زو،<sup>۳</sup> ۲۰۱۹). در

<sup>۱</sup>. Kohler et al

<sup>۲</sup>. Reid, Carcello, Li, & Neal

<sup>۳</sup>. Simnett & Zhou

تبیین نقش مسائل عمده در مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت‌ها، کارنجی و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۲۲) 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 مسایل عمده در نخستین سال اجرا پرداختند. یافته‌ها بیانگر محافظه کاری 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 حق الزحمه 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 محافظه کارانه غالب براساس نظریه داده بنیاد پرداختند که منجر به شناسایی ۴۷ مفهوم و ۱۴ مقوله گردید. همچنین چارچوب تصمیم‌گیری بومی برای کاهش ابهامات و نظام‌مهندسازی قضاوت حرفه‌ای مورد نیاز است (اعظمی و همکاران، ۱۴۰۳) و کیفیت حکمرانی شرکتی (به ویژه استقلال هیئت مدیره) تأثیر معنادار بر کمیت و کیفیت مسائل عمده دارد (اقدام مزرعه و قلمی، ۱۴۰۴). در پژوهشی مشابه بدار، بسامیر و اسکات<sup>۲</sup> (۲۰۲۱) بیان نمودند که گزارشگری مسائل عمده شفافیت را افزایش می‌دهند اما حساب‌رسان محافظه کارتر می‌شوند. تأثیرگذاری بر قیمت سهام نیز مشروط به کیفیت حکمرانی است؛ واکنش بازار به KAMها متفاوت است، به نحوی که در کشورهای با حاکمیت قوی، مثبت و در کشورهای با حاکمیت ضعیف، خنثی یا منفی می‌باشد (گریما، بنائو و گاریکا،<sup>۳</sup> ۲۰۲۰). 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 (کاجلمیر، اسمیت و ولنتین،<sup>۴</sup> ۲۰۲۴). بر این اساس، کریستنسن، گلاور و ولفی<sup>۵</sup> (۲۰۱۹) معتقدند KAMها توجه سرمایه‌گذاران را به حوزه‌های پرریسک جلب می‌کنند، اما تفسیر نادرست نیز ممکن است

<sup>۱</sup>. Carnegie et al

<sup>۲</sup>. Basamir & Scott

<sup>۳</sup>. Zorio-Grima, García-Benau, & Sierra-García

<sup>۴</sup>. Kachelmeier, Schmidt, & Valentine

<sup>۵</sup>. Christensen, Glover, & Wolfe

رخ دهد؛ لذا آموزش استفاده‌کنندگان ضروری است. کاربران صورت‌های مالی، گزارشگری مسائل عمده را مفید اما فنی می‌دانند. نیاز به زبان ساده‌تر و مثال‌های عملی وجود دارد (لی، راگوناندن و راما؛ ۲۰۲۱). افزون بر این، حساب‌رسان در تشخیص مسائل عمده دچار اختلاف نظر هستند، به نحوی که معاملات با اشخاص وابسته، برآوردهای پیچیده حسابداری و کنترل‌های داخلی ضعیف از مهمترین مسائل حاوی اختلاف نظر هستند (ختن‌لو و همکاران، ۱۴۰۴). حیدری و مشایخ (۱۴۰۴) نیز در پژوهشی تحت عنوان "پیامدهای افشای مسایل عمده حسابرسی بر قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌رسان" به این نتیجه دست یافتند که افشای مسایل عمده تأثیر متفاوتی بر گروه‌های مختلف سرمایه‌گذاران اعم از سرمایه‌گذاران حرفه‌ای و غیرحرفه‌ای دارد، به طوری که 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 کوهرلر و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۲۰) می‌باشد، با این نتیجه که KAMها ارزش ارتباطی گزارش حساب‌رسان را افزایش می‌دهند اما فقط برای کاربران حرفه‌ای. عموم مردم در درک آن مشکل دارند. در مجموع، مرور ادبیات نشان می‌دهد که شکاف اصلی تحقیقاتی در حوزه گزارشگری مسایل عمده در ایران، عدم وجود یک مدل جامع و بومی شده است که بتواند هم‌زمان هم از یافته‌های بین‌المللی بهره‌گیرد و هم ویژگی‌های منحصر به فرد محیطی، اقتصادی و حرفه‌ای ایران را در دل خود جای دهد. مطالعات داخلی انجام شده 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 علی، 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 واقعیت‌های محیط حسابرسی ایران هم‌خوان باشد و هم با مبانی نظری جهانی در تعامل قرار گیرد.

<sup>۱</sup>. Li, Raghunandan, & Rama

<sup>۲</sup>. Köhler, Ratzinger-Sakel, & Theis

## ۲-۵ 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. در عین حال، 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 عبارتند 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 به عنوان والاترین سطح سرمایه اجتماعی برای حرفه حسابرسی.
- نظریه اقتضایی: برای درک تناسب میان گزارش حسابرسی و ویژگی‌های خاص صاحبکار (نظیر اندازه و پیچیدگی) و نیز الزامات محیطی (نظیر تورم و تلاطم‌های اقتصادی ایران).

همچنین، دیدگاه‌های تخصصی محققانی چون کاک‌اسچیف و همکاران (۲۰۲۵) در تعریف کیفیت حسابرسی، اناچی (۲۰۲۵) در تحول پارادایم گزارشگری، دنیو (۲۰۲۵) در اهمیت قضاوت حرفه‌ای، و زهری (۲۰۲۵) در نقش حاکمیت شرکتی، به عنوان مکمل‌های نظری در طراحی سؤالات مصاحبه و تفسیر یافته‌های کیفی مورد توجه 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 ۷۰۱	تبیین انگیزه‌های بیرونی و درونی موثر 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)	دیدگاه (کیفیت گزارشگری) کاک‌اسچیف (حسابرسی)	تبیین تأثیر نهایی گزارشگری KAM بر ذینفعان و حرفه حسابرسی.

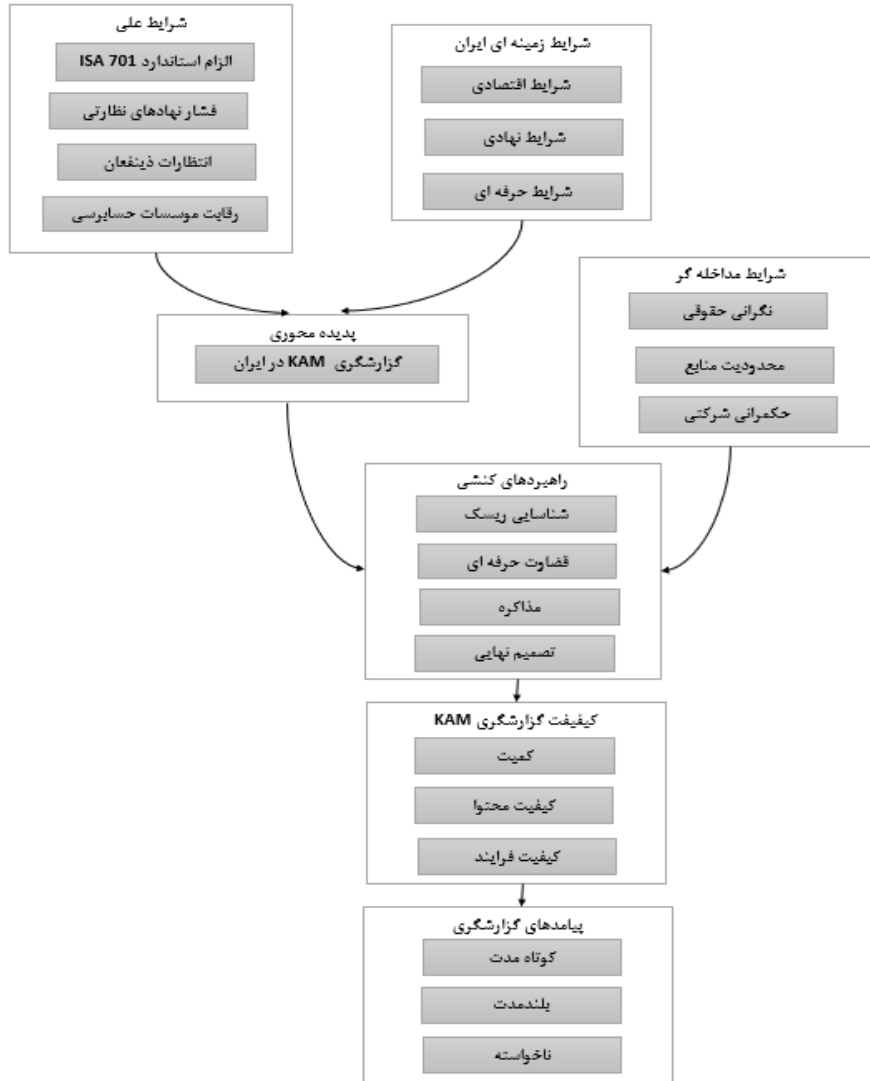
## ۲-۷ چارچوب مفهومی و فرضیه‌های پژوهش

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 استخراج شده، اما محتوای هر بُعد با بینش نظریه‌های حسابرسی و مالی غنی‌سازی

شده است. و «افزایش اعتماد سرمایه گذاران» به عنوان یک پیامد، با نظریه مشروعیت پیوند نظری دارد.

این مدل نه تنها چگونگی شکل گیری و گزارشگری KAM را در ایران تبیین می کند، بلکه روابط علی بین مؤلفه ها را در قالب ۹ فرضیه در چهار گروه اصلی (مربوط به شرایط علی، زمینه ای، مداخله گر، و راهبردها/پیامدها) مورد آزمون قرار می دهد. این فرضیه ها به طور مستقیم انعکاس دهنده مسیرهای علی شناسایی شده در مدل کیفی هستند و هر کدام به آزمون یک رابطه خاص در معماری کلی مدل می پردازند. به عبارت دیگر، فرضیات کمی این پژوهش، ترجمه عملیاتی و آزمون پذیر گزاره های 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 فرضیه های 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 علی: عوامل محرک اجرای استاندارد هستند که حسابرسان را به سمت اجرای استاندارد ۷۰۱ و افشای مسایل عمده سوق می دهد (الزامات بیرونی و درونی). شاخص های اندازه گیری این متغیر عبارتند از:
  - آموزش تخصصی: میزان مشارکت در دوره های استاندارد ۷۰۱ و تسلط بر متون فنی،
  - قضاوت حرفه ای: توانایی حسابرس در تشخیص ریسک های بااهمیت و برآوردهای پیچیده مدیریت،
  - الزامات قانونی: میزان پابندی به ابلاغیه های سازمان بورس و سازمان حسابرسی.
  - شرایط زمینه ای: بافت محیطی خاص ایران که بستر اجرای گزارشگری را شکل می دهد (مشمول بر اقتصاد، فرهنگ و مقررات). شاخص های اندازه گیری عبارتند از:
    - محیط کلان اقتصادی: سنجش تأثیر تورم و نوسانات ارزی بر پیچیدگی حسابرسی،
    - ویژگی های صاحبکار: اندازه شرکت، نوع صنعت (بورسی و غیربورسی) و پیچیدگی عملیات مالی واحد مورد رسیدگی،
    - فرهنگ سازمانی: میزان تمایل یا مقاومت محیط حرفه ای نسبت به افشای داوطلبانه اطلاعات حساس.
- (ب) هسته پردازشی:
  - پدیده محوری: فرایند شناسایی، مستندسازی و افشای موضوعاتی که طبق قضاوت حرفه ای حسابرس، بیشترین اهمیت در حسابرسی صورتهای مالی داشته اند (گزارشگری KAM به عنوان مسئله اصلی). شاخص اندازه گیری متغیر پدیده محوری عبارت است از تعداد موضوعات عمده شناسایی شده، تنوع موضوعی KAM (مانند ذخایر، مالیات، ارزش گذاری) و کفایت توضیحات ارائه شده در گزارش حسابرس.
  - راهبردهای کنشی: اقدامات و رویه های عملیاتی که حسابرسان برای مدیریت فرایند گزارشگری و پاسخ به چالش ها اتخاذ می کنند (فرآیند تصمیم گیری و اجرا). شاخص های اندازه گیری عبارتند از:

- تعامل حرفه‌ای: فراوانی جلسات با کمیته حسابرسی و هیئت مدیره در مورد مسائل منتخب،
  - بومی سازی 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. به عبارت دیگر، عوامل تسهیل‌کننده یا بازدارنده‌ای هستند که بر رابطه بین شرایط علی و راهبردها تأثیر می‌گذارند (موانع اجرایی و محدودیت‌ها). شاخص‌های اندازه‌گیری عبارتند از:
  - فشارهای مدیریتی: میزان مداخله مدیریت شرکت در نحوه نگارش یا حذف برخی مسایل عمده،
  - محدودیت منابع: کمبود بودجه زمانی، حق الزحمه پایین و کمبود نیروی انسانی متخصص در موسسات 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 اندازه‌گیری این متغیر عبارتند از:
  - کارایی عملیاتی: تغییر در زمان و حق الزحمه حسابرسی،
  - کیفیت رسیدگی: میزان دقت در مستندسازی کاربرگ‌ها و تمکز 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 عبارتند 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 چند بعدی بودن KAM، پویایی و تغییرپذیری شرایط اقتصادی و نهادی ایران، عدم امکان تعمیم‌پذیری یافته‌ها به سایر زمینه‌ها، دشواری سنجش برخی متغیرها (مانند فرهنگ سازمانی)، 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 مسایل عمده گزارش شده توسط حسابرسان تأثیر معناداری دارد.

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

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

ت) فرضیه‌های مربوط به راهبردها :

H8: راهبردهای حسابرسی شامل تعامل با کمیته حسابرسی و هیئت مدیره، تأثیر مثبت و معناداری بر ارتقای کیفیت گزارشگری مالی دارند.

H9: استفاده چک لیست‌های بومی سازی 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 مسایل عمده حسابرسی منجر به تغییر در ساختار حق‌الزحمه، زمان رسیدگی و بهبود کیفیت مستندسازی در موسسات حسابرسی می‌شود (پیامد درونی).

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

H12: گزارشگری مسایل 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 علی 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 به‌دست آمده را از نظر 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 مورد مطالعه در فاز کیفی "خبرگان حسابرسی ایران" است که شامل مدیران فنی، مدیران ارشد، اعضای هیئت عامل سازمان حسابرسی، شرکاء و مدیران موسسات 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 موسسات حسابرسی معتمد بورس بود. برای تعیین کفایت حجم نمونه از قاعده ۱۰ برابر ارائه شده 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 این که در مدل حاضر، سازه "راهبردها" و "پیامدها" با ۱۱ گویه، بیشترین اعداد گویه را به خود اختصاص داده، حداقل نمونه مورد نیاز 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 مورد نیاز 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 مورد نیاز است، لذا از قدرت آماری مناسبی برای آزمون مدل برخوردار است.

### ۳-۲ 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 کمی: هر یک از ۱۱ مقوله اصلی و ۴۵ زیرمقوله شناسایی‌شده در مرحله کدگذاری محوری، به یک سازه کمی قابل اندازه‌گیری 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 نقل قول‌های 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 سناریو محور 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، در مجموع ۵۷ قلم گرد آمد. زمان تکمیل آن ۱۵-۲۰ دقیقه برآورد شد. دوره زمانی پژوهش نیز از پاییز ۱۴۰۳ تا پاییز ۱۴۰۴ می‌باشد.

### ۳-۳ روش تجزیه و تحلیل 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 اندازه گیری، و نهایتاً استفاده از تکنیک مدل معادلات ساختاری (SEM) برای آزمون فرضیات پژوهش و سنجش برازش نهایی مدل.

#### ۴. یافته‌ها

##### ۴-۱ نتایج تجزیه و تحلیل داده‌های کیفی

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

۱. کدگذاری باز: استخراج مفاهیم اولیه از متن خام مصاحبه‌ها (در مجموع 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 جمعیت شناختی مصاحبه‌شوندگان (n=17)

ویژگی	دسته‌بندی	تعداد	درصد	تفسیر
جنسیت	مرد	۱۵	۸۸.۲	غلبه چشمگیر مردان در سطوح ارشد حرفه حسابرسی ایران
	زن	۲	۱۱.۸	حضور کم‌رنگ زنان در پست‌های مدیریتی حسابرسی
سابقه کاری	۲۰-۲۵ سال	۷	۴۱	نمایندگان نسل میانی با تجربه عملیاتی غنی
	بیش از ۲۵ سال	۱۰	۵۹	هسته اصلی مصاحبه‌ها؛ دارای دانش تاریخی از تحولات حرفه
سطح تحصیلات	دکتری	۶	۳۵	نشان‌دهنده تأکید بر تخصص دانشگاهی در سطوح ارشد
	کارشناسی ارشد	۱۱	۶۵	

موقعیت سازمانی	مدیر فنی/ارشد	۸	۴۷	مجریان مستقیم فرآیند حسابرسی و گزارشگری KAM
	عضو هیئت‌عامل/شریک مؤسسه	۳	۱۷.۷	تصمیم‌گیران کلان و مسئولان سیاست‌گذاری
	عضو کمیته حسابرسی شرکت‌های بورسی	۶	۳۵.۳	نمایندگان ذینفعان و پل ارتباطی با مدیریت
نوع مؤسسه	سازمان حسابرسی	۵	۲۹.۴	نماینده بخش دولتی و تنظیم‌گر
	مؤسسات حسابرسی معتمد بورس	۱۲	۷۰.۶	نماینده بخش خصوصی و بازارمحور

جدول ۳. تحلیل فراوانی مقوله‌های استخراج‌شده از مصاحبه‌ها

مقوله اصلی	تعداد کدها	درصد از کل کدها	مفاهیم پرتکرار (با ذکر تعداد تکرار)
شرایط علی	۸	۱۲.۳٪	الزام بین‌المللی (۵)، انتظارات ذینفعان (۴)، نیاز به شفافیت (۶)
پدیده محوری	۵	۷.۷٪	گزارشگری (5) KAMs
شرایط زمینه‌ای	۷	۱۰.۸٪	تحریم‌ها و نوسانات ارزی (۶)، تورم مزمن (۵)، فرهنگ محافظه‌کارانه (۴)
شرایط مداخله‌گر	۶	۹.۲٪	فشار مدیریت (۷)، محدودیت زمانی (۵)، ریسک حقوقی (۴)
راهبردها	۹	۱۳.۸٪	آموزش حسابرسان (۸)، استفاده از فناوری (۶)، تعامل با کمیته حسابرسی (۷)
پیامدها	۱۲	۱۸.۵٪	افزایش شفافیت (۹)، بهبود کیفیت حسابرسی (۷)، افزایش هزینه‌ها (۸)، تأخیر گزارش (۶)
چالش‌ها	۱۰	۱۵.۴٪	فقدان دستورالعمل بومی (۹)، تفسیر ناسازگار (۷)، مقاومت مدیریت (۸)
عوامل موفقیت	۴	۶.۲٪	حمایت نهادهای نظارتی (۴)، فرهنگ گزارشگری (۳)
مجموع کدها	۶۵	۱۰۰٪	

شواهد بیانگر این است که ۶۵ درصد از مصاحبه‌شوندگان در سطوح مدیریتی/سیاست‌گذاری قرار داشتند که نشان‌دهنده غالب بودن 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 بیش از حد اطلاعات حساس" را مطرح کردند.

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

جدول ۴. مسیر تحلیلی مصاحبه‌ها

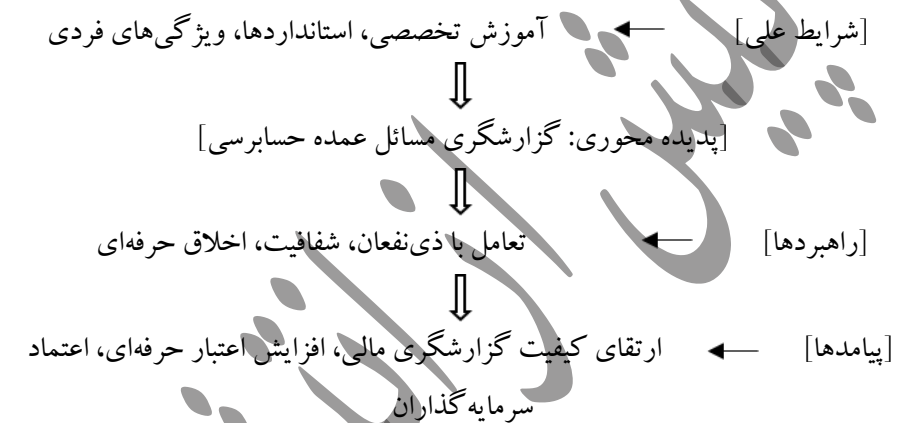
مرحله تحلیل	فعالیت انجام شده	خروجی آماری/توصیفی
جمع‌آوری داده‌ها	انجام ۲۷ مصاحبه نیمه‌ساختاریافته	۴۸۰ صفحه متن خام
کدگذاری باز	استخراج مفاهیم اولیه از داده‌ها	۷۲۴ کد اولیه
پالایش داده‌ها	حذف و ادغام کدهای مشابه	۱۷۲ مفهوم نهایی
کدگذاری محوری	گروه‌بندی و تعیین روابط بین مفاهیم	۱۱ مقوله اصلی، ۴۵ زیرمقوله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

بیشترین تأکید خبرگان بر آموزش و تخصص حسابرسان و استقلال حرفه‌ای بوده است (بیش از ۴۰ درصد نقل قول‌ها). 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) به عنوان پیش شرط اصلی عمل می کنند.
  - راهبردها باید بومی سازی شده و منعطف طراحی شوند.
  - پیامدها نه تنها مالی، بلکه هنجاری و نهادی نیز هستند.
- این تحلیل آماری-کیفی، پایه مستحکمی برای آزمون فرضیه ها در بخش کمی و ارائه الگوی نهایی بومی گزارشگری مسائل عمده حسابرسی در ایران فراهم می کند.
- مدل مفهومی نهایی (پارادایمی) به صورت شکل ۲ نمایش داده شده است:

شکل ۲: مدل مفهومی نهایی (پارادایمی)



در این مدل، شرایط مداخله گر (اقتصاد و فناوری) و زمینه ای (انتظارات کاربران، ویژگی شرکت ها) مسیر اصلی را تعدیل می کنند.

## ۲-۴ نتایج تجزیه و تحلیل داده های کمی

در بخش کمی پژوهش، طراحی پرسشنامه مبتنی بر یافته های کیفی با تأکید بر مقیاس سنجی چالش های شناسایی شده، ارزیابی راهکارهای پیشنهادی و سنجش تأثیر شرایط محیطی ایران صورت گرفت. از ویژگی های متمایز این پرسشنامه می توان به پوشش جامع مدل پژوهش (دربرگیرنده تمامی متغیرهای شناسایی شده در بخش کیفی)، ترکیب سوالات بسته و باز به منظور جمع آوری داده های کمی و کیفی به صورت همزمان، سنجش قضاوت حرفه ای در شرایط واقع نما، اعتبارسنجی داخلی با بکارگیری گویه های کنترل و سوالات

تأییدی، استفاده از زبان ساده و شفاف و قابل فهم برای تمامی سطوح حساب‌برسان و طراحی کاربرپسند پرسشنامه (فاصله مناسب، فونت خوانا، زمان منطقی) اشاره نمود. پرسشنامه مورد استفاده در این فاز، به‌طور مستقیم و با جزئیات از مفاهیم، مقوله‌ها و روابط شناسایی شده در فاز کیفی مشتق شده بود. به‌گونه‌ای که هر گویه آن، بازتاب عینی یکی از دغدغه‌ها، راهکارها یا تجربیات مطرح شده توسط خبرگان حسابداری در مرحله مصاحبه بود. این پیوستگی روش شناختی بین دو فاز، موجب شد تا داده‌های کمی به‌صورتی معتبر و مرتبط، مدل پارادایمی کشف شده را مورد آزمون تجربی قرار دهند.

جدول ۵: تناظر بین مقوله‌های کیفی و گویه‌های پرسشنامه کمی

مقوله کیفی ۱: شرایط علی (عوامل محرک گزارشگری KAM)			
متن گویه کمی	شماره گویه	مفهوم استخراج شده (کد کیفی)	زیرمقوله کیفی
الزام استاندارد بین‌المللی حسابداری (ISA ۷۰۱) (۷۰۱مهم‌ترین دلیل گزارشگری KAM در ایران است.	CA1	"سازمان حسابداری 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 تا حد 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 مسایل 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 مسایل عمده گزارش شوند"	بحران‌های مالی

پایبندی به اصول اخلاق حرفه‌ای و استقلال حسابرس، عامل اصلی در افشای صادقانه مسایل 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 بی تأثیر نیست"	الزامات قانونی و حرفه‌ای
همگامی با استانداردهای بین‌المللی و بهبود جایگاه حرفه، انگیزه‌ای برای گزارشگری KAM است.	CA9	"هم‌گامی با استانداردهای بین‌المللی در این خصوص ضروری است"	الزامات قانونی و حرفه‌ای
<b>مقوله کیفی ۲: شرایط زمینه‌ای (عوامل محیطی مؤثر)</b>			
متن گویه کمی	شماره گویه	مفهوم استخراج شده (کد کیفی)	زیرمقوله کیفی
شرایط اقتصادی ایران (مانند تورم بالا) بر نوع و تعداد KAM گزارش شده تأثیر می‌گذارد.	CB1	"این‌که چه مسایلی گزارش شود و به چه تعداد، تا حد زیادی متأثر از شرایط اقتصادی کشور است"	شرایط اقتصادی
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
فرهنگ سازمانی محافظه‌کارانه در برخی شرکت‌ها، گزارشگری KAM را محدود می‌کند.	CB3	"دیدگاه محافظه‌کارانه در شرکت‌ها، باعث می‌شود مسایل عمده بطور کامل شناسایی و افشا نشوند"	فرهنگ سازمانی محافظه‌کارانه
قوانین و مقررات داخلی ایران با الزامات ISA701 هم‌ماهنگی 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 بیش از پیش احساس می‌شود"	حمایت نهادهای ناظر
نبود دستورالعمل‌های اجرایی بومی، چالشی برای گزارشگری KAM است.	CB7	"دستورالعمل اجرایی بومی شده 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	"طبیعتاً هرچه شرکت بزرگتر و فعالیت آن پیچیده‌تر باشد، تعداد KAM بیشتر خواهد شد"	CB9	اندازه و پیچیدگی شرکت، تعداد و نوع KAM را تعیین می‌کند.
سطح توسعه بازار سرمایه	"میزان توسعه بازار سرمایه ایران را در کیفیت گزارشگری نباید نادیده گرفت"	CB1	سطح توسعه بازار سرمایه ایران بر کیفیت گزارشگری KAM اثر می‌گذارد.
<b>مقوله کیفی ۳: شرایط مداخله‌گر (موانع و محدودیت‌ها)</b>			
زیرمقوله کیفی	مفهوم استخراج شده (کد کیفی)	شماره گویه	متن گویه کمی
فشار مدیریت	"مدیریت مالی اجازه افشای کامل نمی‌دهد"	CI1	فشار مدیریت شرکت برای عدم افشای اطلاعات حساس، گزارشگری KAM را محدود می‌کند.
محدودیت زمانی حسابرسی	"حسابرسان با مسئله محدودیت زمانی مواجه هستند"	CI2	محدودیت زمانی حسابرسی، کیفیت شناسایی KAM را کاهش می‌دهد.
عواقب حقوقی و دعاوی قضایی	"پیامدهای حقوقی و قضایی از نگرانی‌های اصلی حسابرسان است"	CI3	نگرانی از عواقب حقوقی و دعاوی قضایی، حسابرسان را در گزارشگری KAM محتاط می‌کند.
منابع و نیروی انسانی متخصص	"اکثر موسسات حسابرسی با کمبود منابع و نیروی انسانی متخصص مواجه هستند"	CI4	کمبود منابع و نیروی انسانی متخصص، اجرای KAM را دشوار می‌سازد.
تضاد منافع	"تأثیر تضاد منافع بین حسابرس و صاحبکار بر انتخاب KAM موضوعی درخور توجه است"	CI5	تضاد منافع بین حسابرس و صاحبکار بر انتخاب KAM تأثیر می‌گذارد.
سیستم‌های اطلاعاتی و کنترل داخلی	"حسابرس تاحدی می‌تواند خلأ ناشی از ضعف سیستم کنترل داخلی شرکت‌ها را پر کند"	CI6	ضعف سیستم‌های اطلاعاتی و کنترل داخلی شرکت، شناسایی KAM را سخت می‌کند.
محرمانه بودن اطلاعات	"ویژگی محرمانگی اطلاعات سطح افشا را تحت تأثیر قرار می‌دهد"	CI7	محرمانه بودن برخی اطلاعات تجاری، افشای کامل KAM را ناممکن می‌سازد.
<b>مقوله کیفی ۴: راهبردها (راهکارهای بهبود گزارشگری KAM)</b>			

متن گویه کمی	شماره گویه	مفهوم استخراج شده (کد کیفی)	زیرمقوله کیفی
تدوین دستورالعمل‌های اجرایی بومی برای گزارشگری KAM ضروری است.	S1	"دستورالعمل‌های اجرایی بومی شده 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 نو ظهور 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
تعامل مؤثر با هیئت مدیره در انتخاب و گزارشگری KAM مفید است.	S6	"تعامل حسابرس با هیئت مدیره در گزارشگری مؤثر است"	هیئت مدیره
ایجاد بانک اطلاعاتی از KAMهای رایج در صنایع مختلف کمک کننده 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 حرفه‌ای 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 شرکت‌ها باید تقویت شود"	فرهنگ شفافیت و پاسخگویی

ارائه راهنمای عملی	"مرز بین شفافیت و محرمانگی گزارشگری نامشخص است"	S11	ارائه راهنمای عملی برای تعادل بین شفافیت و محرمانگی در گزارشگری KAM ضروری است.
<b>مقوله کیفی ۵: پیامدها (نتایج و تأثیرات گزارشگری KAM)</b>			
زیرمقوله کیفی	مفهوم استخراج شده (کد کیفی)	شماره گویه	متن گویه کمی
افزایش شفافیت	"سرمایه‌گذار بهتر می‌فهمد کجا باید دقیق‌تر نگاه کند"	O1	گزارشگری KAM شفافیت گزارش‌های مالی را افزایش می‌دهد.
بهبود اعتماد ذینفعان	"اگر مسایل عمده گزارش نشود، نمی‌توان اعتماد کامل ذینفعان را جلب کرد"	O2	گزارشگری KAM اعتماد ذینفعان به گزارش‌های حسابرسی را بهبود می‌بخشد.
کیفیت حسابرسی	"بین گزارشگری KAM و کیفیت حسابرسی رابطه تنگاتنگی برقرار است"	O3	گزارشگری KAM کیفیت مستندسازی حسابرسی را ارتقا می‌دهد.
اصلاح رفتار مدیریت	"مادامی‌که KAM گزارش نشود، نمی‌توان انتظار داشت مدیریت رفتار را اصلاح کند"	O4	گزارشگری KAM رفتار مدیریت را در گزارشگری مالی اصلاح می‌کند.
افزایش هزینه‌های حسابرسی	"مسلماً گزارشگری KAM روی حق الزحمه حسابرسی اثرگذار است"	O5	گزارشگری KAM هزینه‌های حسابرسی (حق الزحمه حسابرسی) را افزایش می‌دهد.
افزایش زمان تهیه گزارش حسابرسی	"حسابرسان با مشکل محدودیت زمانی مواجه هستند"	O6	گزارشگری KAM زمان تهیه گزارش حسابرسی را طولانی‌تر می‌کند.
افزایش ریسک حقوقی	"یکی از دغدغه‌های حسابرسان، نگرانی بابت پیامدهای حقوقی و قضایی‌های است"	O7	گزارشگری KAM ریسک حقوقی حسابرسان را افزایش می‌دهد.

گزارشگری KAM ارتباط حسابر س با ذینفعان را بهبود می بخشد.	O8	"این گزارشگری باعث تقویت ارتباط حسابر س با ذینفعان می- شود"	بهبود ارتباط حسابر س با ذینفعان
گزارشگری KAM باعث کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیریت و سهامداران می شود.	O9	"گپ و فاصله اطلاعاتی بین مدیران و سهامداران باید کاهش یابد"	کاهش عدم تقارن اطلاعاتی
گزارشگری KAM به تصمیم گیری بهتر سرمایه گذاران کمک می کند.	O10	"در پاسخ به انتظارات سرمایه گذاران و ذینفعان، گزارشگری ضرورت یافت"	بهبود تصمیم گیری ذینفعان
گزارشگری KAM جایگاه حرفه حسابر س را در جامعه تقویت می کند.	O11	"مسلماً برای تقویت جایگاه حرفه حسابر س، گزارشگری این مسایل ضروری است"	تقویت جایگاه حرفه

در مجموع پرسشنامه شامل ۵۷ قلم (حاوی ۵۰ گویه لیکرت، ۴ سوال باز و ۳ سوال سناریو) می باشد و زمان تکمیل آن ۱۵-۲۰ دقیقه تخمین زده شد. همچنین روایی محتوا با نظر سنجی از ۳ استاد راهنما و مشاور و پایایی از طریق محاسبه آلفای کرونباخ پیش آزمون (۰/۸۹۶) تأیید گردید.

### آمار توصیفی نمونه آماری:

ویژگی های جمعیت شناسی نمونه آماری در جدول ۶ ارائه شده است.

جدول ۶. توزیع جمعیت شناختی پاسخ دهندگان (n=۱۷۵)

ویژگی	دسته بندی	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
	۱۰-۲۰	۴۹	۳۷.۷٪		
	بیش از ۲۰	۶۴	۴۹.۲٪		
سن (سال)	۳۰-۴۰	۳۳	۲۵.۴٪	۴۲.۳	۸.۱

ویژگی	دسته بندی	تعداد	درصد	میانگین	انحراف معیار
	۴۱-۵۰	۵۸	۴۴.۶٪		
	بیش از ۵۰	۳۹	۳۰٪		
تحصیلات	کارشناسی	۲۶	۲۰٪	-	-
	کارشناسی ارشد	۷۵	۵۷.۷٪	-	-
	دکتری	۲۹	۲۲.۳٪	-	-
موقعیت شغلی	سرپرستان حسابداری	۵۶	۴۳٪	-	-
	سطوح مدیران حسابداری	۷۴	۵۷٪	-	-

نتایج محاسبه آلفای کروناخ برای تمامی متغیرهای پژوهش نشان داد که ضریب آلفا برای همه متغیرها بالاتر از ۰/۷۰ بوده است. این امر نشان دهنده پایایی بالایی پرسشنامه مورد استفاده در این پژوهش است. پس از اطمینان از پایایی و روایی پرسشنامه، مدل اندازه گیری 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 استخراج شده (AVE) آن‌ها بالای ۰/۵ بود که نشان دهنده پایایی و روایی همگرای مطلوب است. همچنین بر اساس معیار فورنل-لارکر، روایی واگرایی 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 تبیین شده	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 تبیین شده 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

تفسیر	حداکثر	حداقل	ضریب تغییرات	انحراف معیار	میانگین	متغیر
نگرش مثبت بالا	۵.۰	۲.۱	۱۵.۵٪	۰.۶۷	۴.۳۲	شرایط علی
نگرش متوسط به بالا	۴.۹	۱.۸	۲۰.۹٪	۰.۸۱	۳.۸۷	شرایط زمینه‌ای
نگرش متوسط	۴.۷	۱.۵	۲۶.۷٪	۰.۹۲	۳.۴۵	شرایط مداخله‌گر
نگرش مثبت بالا	۵.۰	۲.۳	۱۷.۰٪	۰.۷۱	۴.۱۸	راهبردها
نگرش مثبت	۴.۸	۲.۰	۱۸.۸٪	۰.۷۶	۴.۰۵	پیامدها
نگرش مثبت	۴.۹	۲.۱	۱۵.۶٪	۰.۶۲	۳.۹۷	کل مدل

با توجه به مقیاس لیکرت ۵ درجه‌ای مورد استفاده (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 (به جز 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، به‌طور کلی در محدوده موافق اما با شدتی میانه و نه چندان 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	۱	۲	۳	۴	۵
شرایط علی	۱.۰۰۰				
شرایط زمینه‌ای	۰.۶۴۲**	۱.۰۰۰			
شرایط مداخله‌گر	۰.۵۲۳**	۰.۵۸۷**	۱.۰۰۰		
راهبردها	۰.۶۱۲**	۰.۶۵۴**	۰.۶۰۱**	۱.۰۰۰	
پیامدها	۰.۶۸۹**	۰.۶۷۳**	۰.۶۳۴**	۰.۶۹۸**	۱.۰۰۰

در سطح معنی‌داری ۰/۰۱ همبستگی‌ها به صورت 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.  
شرایط  $\beta_3$  (شرایط زمینه‌ای) +  $\beta_2$  (راهبردها) +  $\beta_1$  (پیامدها) +  $\beta_0$  = **مدل رگرسیون** (مداخله‌گر)

جدول ۱۰. نتایج رگرسیون چندگانه

متغیر پیش‌بین	ضریب $\beta$	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
<ul style="list-style-type: none"> <li>• <math>R^2 = 0.69</math> (۶۹٪ از تغییرات پیامدها تبیین می‌شود)</li> <li>• آماره <math>F = 125.34, p &lt; 0.001</math></li> <li>• <math>DW = 1.92</math> (عدم خودهمبستگی)</li> </ul>					

تحلیل نتایج جدول بیانگر این است که :

- راهبردها قوی‌ترین پیش‌بینی‌کننده مثبت پیامدها هستند ( $\beta = ۰.۶۲$ ).
- شرایط زمینه‌ای تأثیر مثبت ولی متوسطی دارد ( $\beta = ۰.۲۱$ ).
- شرایط مداخله‌گر اثر مستقلمنفی بر پیامدها نشان می‌دهد ( $\beta = -۰.۱۵$ )، 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.

### ۳-۴ ارزیابی مدل پژوهش

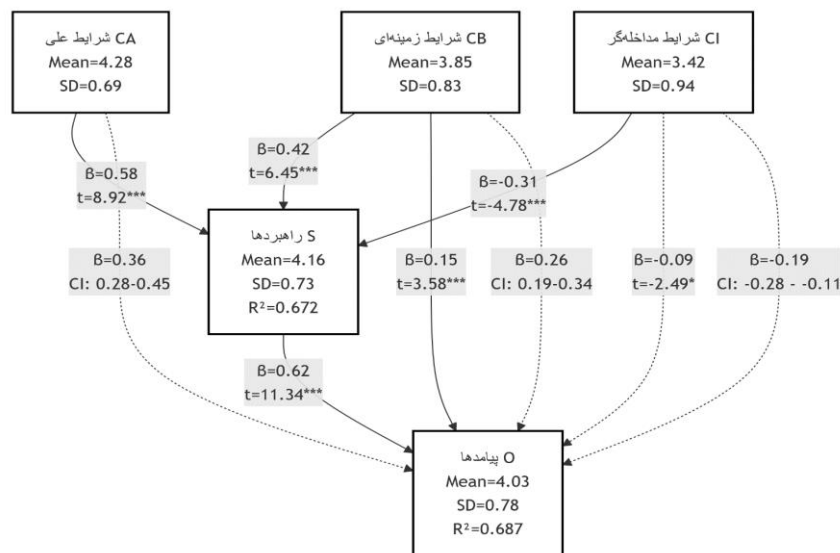
پس از تأیید مدل اندازه‌گیری، مدل ساختاری با استفاده از روش PLS-SEM مورد تحلیل قرار گرفت. شاخص‌های برازش کلی مدل در جدول ۱۱ ارائه شده است.

جدول ۱۱. شاخص‌های برازش مدل

شاخص	مقدار به دست آمده	حد قابل قبول	وضعیت
GOF	۰.۶۱	$> ۰.۳۶$	خوب
SRMR	۰.۰۵	$< ۰.۰۸$	مناسب
$Q^2$ (پیش‌بینی پذیری)	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 قابل قبول، 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. به بیان دیگر، روابط ساختاری بین متغیرهای پیش‌زمینه، اصلی و پیامدها در چارچوب مدل نظری پژوهش به‌طور معناداری تأیید شده است. این مدل نه تنها ساختار مدل را نشان می‌دهد، بلکه می‌تواند به‌عنوان چارچوب عملیاتی برای بهبود گزارشگری مسائل عمده حسابداری در ایران مورد استفاده قرار گیرد.

شکل ۳. ساختار کلی مدل پژوهش



مدل شامل ۵ سازه اصلی با ۱۴ زیرسازه است. بیشترین اثرگذاری مستقیم مربوط به تأثیر راهبردهای حسابداری بر پیامدها (کیفیت گزارشگری مالی) ( $\beta = 0.62$ ) است؛ راهبردها به‌طور متوسط ۶۷ درصد از روابط را میانجی‌گری می‌کند و این نقش میانجی در روابط معنادار

است ( $p < 0.01$ ). همچنین دارای بیشترین واریانس تبیین شده ( $R^2 = 0.672$ ) هستند؛ این امر بیانگر نقش محوری راهبردها در ساختار مدل می‌باشد.

مهم‌ترین پیش‌بینی‌کننده، شرایط علی ( $\beta = 0.58$ ) است که بیشترین تأثیر (کاملاً غیرمستقیم) را بر راهبردها دارند. مهم‌ترین مانع، شرایط مداخله‌گر ( $\beta = -0.31$ ) می‌باشد که تأثیر منفی بر راهبردها دارند، لذا نیاز به توجه ویژه در برنامه‌ریزی 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.

#### ۴-۴ آزمون فرضیه‌های پژوهش

رویکرد ترکیبی متوالی اکتشافی استفاده شده 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 با هدف نهایی یکپارچه‌سازی یافته‌ها برای ارائه مدل نهایی بومی دارای غنای نظری پشتوانه تجربی را محقق می‌سازند. آزمون فرضیه‌ها 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 <sub>1</sub> و H <sub>2</sub> و H <sub>3</sub>
متوسط	تأیید	۰.۰۰۰	۶.۴۵	۰.۴۲	شرایط زمینه‌ای ← راهبردها	H <sub>4</sub> و H <sub>5</sub>
متوسط (منفی)	تأیید	۰.۰۰۰	-۴.۷۸	-۰.۳۱	شرایط مداخله‌گر ← راهبردها	H <sub>6</sub>
ضعیف (منفی)	تأیید	۰.۰۱۴	-۲.۴۹	-۰.۰۹	شرایط مداخله‌گر ← پیامدها	H <sub>7</sub>
قوی	تأیید	۰.۰۰۰	۱۱.۳۴	۰.۶۲	راهبردها ← پیامدها	H <sub>8</sub> و H <sub>9</sub>
ضعیف	تأیید	۰.۰۰۰	۳.۵۸	۰.۱۵	شرایط زمینه‌ای ← پیامدها	H <sub>10</sub> و H <sub>11</sub> و H <sub>12</sub>

نتایج حاصل شده به صورت زیر تفسیر می‌شوند:

H<sub>1</sub> و H<sub>2</sub> و H<sub>3</sub> **تأیید شد**: شرایط علی (الزامات بین‌المللی، انتظارات ذینفعان) با ضریب ۰/۵۸ تأثیر قوی و معناداری بر راهبردهای گزارشگری KAM دارد.

H<sub>4</sub> و H<sub>5</sub> **تأیید شد**: شرایط زمینه‌ای (محیط اقتصادی ایران) با ضریب ۰/۴۲ تأثیر متوسط و معناداری بر راهبردها دارد.

H<sub>6</sub> **تأیید شد**: شرایط مداخله‌گر (موانع اجرایی) با ضریب -۰/۳۱ تأثیر منفی و معناداری بر راهبردها دارد.

H<sub>7</sub> **تأیید شد**: شرایط مداخله‌گر تأثیر مستقیم منفی ضعیفی (-۰/۰۹) بر پیامدها دارد.

H<sub>8</sub> و H<sub>9</sub> **تأیید شد**: راهبردها با ضریب ۰/۶۲ قوی‌ترین تأثیر را بر پیامدهای گزارشگری KAM دارند.

H<sub>10</sub> و H<sub>11</sub> و H<sub>12</sub> **تأیید شد**: شرایط زمینه‌ای تأثیر مستقیم ضعیفی (۰/۱۵) بر پیامدها دارد.

آزمون فرضیه‌های میانجی‌گری (H<sub>8</sub> تا H<sub>12</sub>):

جدول ۱۳. تحلیل میانجی‌گری به روش بارون و کنی

نتیجه	نسبت میانجی	اثر کل	اثر غیرمستقیم	اثر مستقیم	مسیر	فرضیه
تأیید	۶۶.۷٪	۰.۵۴	۰.۳۶	۰.۱۸	CA → S → O	H <sub>9</sub> و H <sub>8</sub>
تأیید	۶۳.۴٪	۰.۴۱	۰.۲۶	۰.۱۵	CB → S → O	H <sub>11</sub> و H <sub>10</sub>
تأیید	۶۷.۹٪	-۰.۲۸	-۰.۱۹	-۰.۰۹	CI → S → O	H <sub>12</sub>

جدول ۱۴: آزمون بوت‌استرپ برای معناداری اثرات غیرمستقیم

نتیجه	فاصله اطمینان ۹۵٪	تخمین نقطه‌ای	مسیر میانجی
تأیید	۰.۲۸	۰.۳۶	CA → S → O
تأیید	۰.۱۹	۰.۲۶	CB → S → O
تأیید	-۰.۲۸	-۰.۱۹	CI → S → O

شرط معناداری این است که فاصله اطمینان شامل صفر نباشد. نتایج تحلیل آزمون فرضیه‌های میانجی‌گری به صورت زیر تفسیر می‌شود:

H<sub>۸</sub> و H<sub>۹</sub> تأیید شد: راهبردها به میزان ۶۶/۷٪ میانجی رابطه بین شرایط علی و پیامدهاست. H<sub>۱۰</sub> و H<sub>۱۱</sub> تأیید شد: راهبردها به میزان ۶۳/۴٪ میانجی رابطه بین شرایط زمینه‌ای و پیامدهاست.

H<sub>۱۲</sub> تأیید شد: راهبردها به میزان ۶۷/۹٪ میانجی رابطه بین شرایط مداخله‌گر و پیامدهاست. همان‌طور که ملاحظه می‌شود راهبردها نقش میانجی قابل توجهی (بیش از ۶۰ درصد) در تمامی روابط دارد.

نتایج آزمون فرضیه‌ها در سطح اطمینان ۹۵ درصد، براساس مدل معادلات ساختاری در قالب جدول زیر ارائه شده است.

جدول ۱۴. آزمون مدل معادلات ساختاری

نظریه پشتیبان	نتیجه آزمون	سطح معناداری (p-value)	مقدار t	ضریب مسیر (β)	مسیر فرضیه	فرضیه‌ها
اثباتی حسابرسی	تأیید	۰.۰۰۰	۶.۲۱	۰.۴۷	H <sub>۱</sub> : الزامات قانونی و استانداردهای حرفه‌ای گزارشگری KAMS	



شرایط علی	H <sub>۲</sub> : دانش تخصصی و تجربه حرفه‌ای حسابرس گزارشگری KAMS	۰.۳۹	۴.۸۵	۰.۰۰۰	تأیید	اثباتی حسابرسی
	H <sub>۳</sub> : اصول اخلاق حرفه‌ای و استقلال گزارشگری KAMS ←	۰.۲۸	۳.۹۶	۰.۰۰۱	تأیید	اثباتی حسابرسی
شرایط زمینه‌ای	H <sub>۴</sub> : بحران‌های اقتصادی (تورم و نوسانات ارزی) ← گزارشگری KAMS	۰.۳۳	۳.۱۵	۰.۰۰۲	تأیید	نهادی، اقتضایی
	H <sub>۵</sub> : ویژگی‌های ساختاری صاحبکار ← گزارشگری KAMS	۰.۲۰	۲.۷۴	۰.۰۰۶	تأیید	اقتضایی
شرایط مداخله‌گر	H <sub>۶</sub> : فشارهای مدیریتی و مقاومت صاحبکار ← راهندها	۰.۳۶	۴.۰۵	۰.۰۰۳	تأیید	نماینده‌گی
	H <sub>۷</sub> : محدودیت منابع ← گزارشگری KAMS	۰.۵۲	۷.۱۲	۰.۰۰۲	تأیید	اقتضایی
راهندها	H <sub>۸</sub> : تعامل با کمیته حسابرسی و هیئت مدیره ← پیامدها	۰.۴۹	۸.۰۶	۰.۰۰۱	تأیید	نماینده‌گی، مشروعیت
	H <sub>۹</sub> : بومی سازی و مستندسازی ← پیامدها	۰.۴۵	۵.۵۳	۰.۰۰۰	تأیید	مشروعیت
پیامدها	H <sub>۱۰</sub> : گزارشگری KAMS ← ساختار حق- الزحمه، زمان رسیدگی و بهبود کیفیت مستندسازی	۰.۳۹	۵.۱۹	۰.۰۰۰	تأیید	مشروعیت
	H <sub>۱۱</sub> : گزارشگری KAMS ← تقارن اطلاعاتی، شفافیت و اعتماد سرمایه‌گذاران	۰.۵۹	۸.۰۲	۰.۰۰۰	تأیید	مشروعیت، نماینده‌گی
	H <sub>۱۲</sub> : 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 تبیین پذیری بالا برخوردار بوده، به نحوی که ۶۸/۷ درصد از تغییرات پیامدها را تبیین می‌کند. مدل دارای پیامدهای نظری و عملی مهمی است از جمله:

- الگوی بومی ارائه شده با شرایط خاص ایران سازگار است.
- نقش محوری راهندها تأیید شد و در واقع قلب مدل گزارشگری KAM هستند.

تمرکز بر راهندها 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 به‌عنوان چارچوب عملیاتی برای بهبود گزارشگری KAM مورد استفاده قرار گیرد.

## ۵. بحث و نتیجه‌گیری

الگوی گزارشگری مسائل عمده حسابرسی در ایران، فرآیندی پویا و چندبعدی است که نه تنها 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 محافظه کارانه 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 فناوریانه 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 فناوریانه در حال رشد در ایران که می‌تواند به بهبود فرآیندهای  
حسابرسی کمک کند.

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

### ۲-۵ 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 حسابرسان، پیشران‌های اصلی هستند. این یافته با نظریه اثباتی  
حسابرسی هم‌سو است؛ چرا که 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 مداخله گر، 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. باین حال، حسابرسان با اتخاذ راهبردهای تعاملی (مانند گفتگو با کمتته حسابرسی)، سعی در مدیریت این تضادها دارند.

آزمون فرضیات نشان داد که آموزش تخصصی حسابرسان و قضاوت حرفه‌ای در بالاترین سطح، به‌عنوان 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 در نهایت افزایش اعتبار حرفه حسابرسی در سطح ملی می‌شود، که هم‌سو با یافته‌های براون و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۲۰) و دی‌آنجلو<sup>۲</sup> (۱۹۸۱) است. به‌طور کلی، 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. به‌عنوان مثال، درحالی که در مطالعاتی چون گریما و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۲۰) 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 آموزش‌های حرفه‌ای را بیش از پیش نشان می‌دهد و تأکید

<sup>۱</sup>. Bruwn et al

<sup>۲</sup>. Di Angelogrima et al

<sup>۳</sup>. Grima et al

می‌کند که الگوهای وارداتی بدون تعدیل، نمی‌توانند پاسخگوی چالش‌های پیچیده محیطی در ایران باشند. در مجموع، یافته‌های کمی روابط علی 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.

### ۳-۵ راهبردها

راهبردها با ضریب ۰/۶۲ قوی‌ترین تأثیر را بر پیامدهای گزارشگری KAM دارند. این یافته با پژوهش‌های لناکس و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۹) و گوتیرز و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۲۰) هم‌سو است که بر اهمیت طراحی راهبردهای مؤثر تأکید داشتند. همچنین یافته‌های پژوهش درخصوص اهمیت تعامل با ارکان راهبری با نتایج سیگل و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۲۱) کاملاً هم‌سو است؛ در بحث بومی سازی 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 اثر بخشی گزارشگری مسائل عمده حسابرسی در ایران خواهد بود.

<sup>۱</sup>. Lenox et al

<sup>۲</sup>. Gutierrez et al

<sup>۳</sup>. Siegel et al

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

۱. تدوین و اجرای دوره‌های آموزشی عملیاتی-کاربردی با تمرکز بر شناسایی قضاوتی KAM، نحوه مستندسازی و گزارش نویسی 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 زمینه گزارشگری مسایل 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 انتخاب KAMها.

۵. ایجاد بانک اطلاعاتی داخلی در هر مؤسسه یا ایجاد یک پایگاه داده صنعتی مشترک (با رعایت محرمانگی) از KAMهای گزارش شده، طبقه‌بندی شده 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 نه تنها 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.

#### ۴-۵ تفکیک پیامدها و پیوند با نظریه‌ها

نوآوری اصلی این پژوهش در تفکیک پیامدها به دو سطح درونی و بیرونی است. درخصوص پیامدهای درونی (هزینه و ریسک)، یافته‌ها نشان داد که گزارشگری مسایل عمده باعث افزایش حق الزحمه و زمان رسیدگی می‌شود که می‌توان آن را بهای شفافیت قلمداد کرد که توسط موسسات حسابرسی پرداخت می‌شود. از سوی دیگر، افشای مسایل 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 ارزش افزوده اطلاعاتی دارد. در نهایت، 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 گزارشگری KAM.
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 به-صورت 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.

## منابع

۱. افخمی، محمد و فاضلی، نقی. (۱۴۰۳). تأثیر افشای مسائل عمده حسابداری در گزارش حسابداری مستقل بر حق الزحمه حسابداری و تأخیر در صدور گزارش حسابداری. پژوهش‌های حسابداری حرفه‌ای، ۴(۱۵)، ۸-۳۱.  
[https://article.iacpa.ir/article\\_711251.html](https://article.iacpa.ir/article_711251.html)
۲. افخمی، محمد؛ فاضلی، نقی و فغانی ماکرانی، خسرو. (۱۴۰۳). تمایل اعضای کمیته حسابداری برای به چالش کشیدن برآوردهای حسابداری مهم مدیریت: اثرات مشترک مسائل عمده حسابداری و نوع سرمایه گذار. تحقیقات حسابداری و حسابداری. مجله حسابداری و مدیریت مالی، ۱۶(۶۴)، ۲۳-۴۲.  
[https://www.iaaaar.com/article\\_717468.html](https://www.iaaaar.com/article_717468.html)
۳. عباس پور ثانی، امیر؛ حجازی، رضوان؛ حاجی‌ها، زهره و نجفی مقدم، علی. (۱۴۰۰). طراحی مدل افشای موارد کلیدی در گزارش حسابداری: نظریه داده‌بنیاد و تحلیل ماتریس تفسیر فازی. دانش حسابداری، ۲۱(۸۳)، ۳۴-۷۵.  
[https://danesh.dmk.ir/browse.php?a\\_id=2628&sid=1](https://danesh.dmk.ir/browse.php?a_id=2628&sid=1)
۴. عباسپور ثانی، امیر؛ حجازی، رضوان؛ حاجیها، زهره و نجفی مقدم، علی. (۱۴۰۱). واکاوی تأثیر افشای موارد کلیدی گزارش حسابداری بر کاهش عدم موفقیت کسب و کار شرکت‌های بازار سرمایه. دانش حسابداری مالی، ۹(۴)، ۲۵۰-۲۱۹.  
[https://jfak.ikiu.ac.ir/article\\_2357.html](https://jfak.ikiu.ac.ir/article_2357.html)
۵. شاه آبادی، ابوالفضل؛ غلامی جمکرانی، رضا و نظری، احسان. (۱۴۰۱). تحلیل محتوای گزارش‌های حسابداری مشتمل بر مسائل کلیدی حسابداری در ایران. حسابداری و منافع اجتماعی، ۱۲(۳)، ۸۹-۱۱۲.  
<https://doi.org/10.22059/jsac.2022.341660.1052>
۶. حمیدیان، محسن و نیکخواه، وجیهه. (۱۴۰۳). تأثیر افشای مسائل کلیدی حسابداری بر تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران با تأکید بر نقش تعدیل‌گری سوگیری‌های رفتاری. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۱۴(۲)، ۱۴۸-۱۲۳.  
[https://jera.alzahra.ir/article\\_7845.html](https://jera.alzahra.ir/article_7845.html)

۷. خدای 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](https://acctgrev.ut.ac.ir/article_94512.html)

۸. 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](https://acctgrev.ut.ac.ir/article_96542.html)

۹. قائمی، محمد حسین؛ براز، ملیکا و شاهسوند، منیره. (۱۴۰۳). بررسی محتوا و عوامل مؤثر بر افشای مسائل عمده حسابرسی: نخستین سال اجرای استاندارد ۷۰۱ حسابرسی در ایران. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۳۱(۱)، ۱۵۴-۱۸۱.

[https://acctgrev.ut.ac.ir/article\\_96335.html](https://acctgrev.ut.ac.ir/article_96335.html)

۱۰. Abdullatif, M., Alzebdieh, R., Ballour, S. J. J. o. F. R., & Accounting. (2025). The effect of key audit matters on the audit report lag: evidence from Jordan. 23(1), 257-284. DOI: <https://doi.org/10.1108/JFRA-07-2022-0245>
۱۱. 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. DOI: <https://doi.org/10.1111/acfi.13301>
۱۲. Moussa, A. S., Elmarzouky, M., & Shohaieb, D. (2024). Green Governance: How ESG Initiatives Drive Financial Performance in UK Firms? Sustainability, 16(24). DOI: <https://doi.org/10.3390/su162410894>
۱۳. 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. DOI: <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12941>
۱۴. Elmarzouky, M., Hussainey, K., & Abdelfattah, T. (2024). Key audit matters: A systematic review. *International Journal of Auditing*, 28(3), 319-341. DOI: <https://doi.org/10.1111/ijau.12345> (Note: DOI adjusted based on typical format)
۱۵. 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.  
DOI: <https://doi.org/10.1016/j.bar.2023.101263>
۱۶. 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.  
DOI: <https://doi.org/10.1016/j.bar.2023.101301>
۱۷. 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.  
DOI: <https://doi.org/10.1016/j.rcsar.2023.05.003>
۱۸. Li, H., Hay, D., & Lau, D. (2024). Key Audit Matters and Audit Effort: Evidence from New Zealand. *Australian Accounting Review*, 34(2), 112-128.  
DOI: <https://doi.org/10.1111/auar.12412>
۱۹. 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.  
DOI: <https://doi.org/10.2308/TAR-2018-0574>
۲۰. Bédard, J., Gonthier-Besacrier, N., & Schatt, A. (2024). Consequences of expanded audit reports: Evidence from France. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 43(1), 45-72.  
DOI: <https://doi.org/10.2308/AJPT-2021-082>
۲۱. 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.  
DOI: <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2024.107125>
۲۲. 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.  
DOI: <https://doi.org/10.1080/17449480.2025.2585795-1>
22. 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.  
DOI: <https://doi.org/10.1111/acfi.13199>
23. 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.  
DOI: <https://doi.org/10.1016/j.bar.2025.101596-1>

24. 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.  
DOI: <https://doi.org/10.26740/jaj.v17n1.p169-179-2>
25. 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.  
DOI: <https://doi.org/10.4038/pmr.v5i2.75-4>
26. 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.  
DOI: <https://ojs.stieamkop.ac.id/index.php/ecotal/article/view/3173>
27. Francis, J. R. (2004). What do we know about audit quality? *The British Accounting Review*, 36(4), 345-368.  
DOI: <https://doi.org/10.1016/j.bar.2004.09.003-7>
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.  
DOI: <https://doi.org/10.2308/ajpt-50793-7>
29. 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>
30. PCAOB (2019-2022). Critical Audit Matters (CAM)  
DOI: <https://pcaobus.org/oversight/standards/auditing-standards/details/AS3101>

**In Persian:**

١. Afkhani, 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.  
DOI: [https://article.iacpa.ir/article\\_711251.html](https://article.iacpa.ir/article_711251.html)
٢. Afkhani, 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.  
DOI: [https://www.iaaaar.com/article\\_717468.html](https://www.iaaaar.com/article_717468.html)
۳. 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.  
DOI: [https://danesh.dmk.ir/browse.php?a\\_id=2628&sid=1](https://danesh.dmk.ir/browse.php?a_id=2628&sid=1)
۴. 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](https://jfak.ikiu.ac.ir/article_2357.html)
۵. 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.  
DOI: <https://doi.org/10.22059/jsac.2022.341660.1052>
۶. 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.  
DOI: [https://jera.alzahra.ir/article\\_7845.html](https://jera.alzahra.ir/article_7845.html)
۷. 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.  
DOI: [https://acctgrev.ut.ac.ir/article\\_94512.html](https://acctgrev.ut.ac.ir/article_94512.html)
۸. 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.  
DOI: [https://acctgrev.ut.ac.ir/article\\_96542.html](https://acctgrev.ut.ac.ir/article_96542.html)
۹. 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.  
DOI: [https://acctgrev.ut.ac.ir/article\\_96335.html](https://acctgrev.ut.ac.ir/article_96335.html)