Investigating the Impact of Disclosing Key Audit Matters on Users' Confidence and the Responsibility Attributed to Auditors

- Melika Baraz [۱]
- Mohammad Hosein Ghaemi [۲]
- Abbasali Daryaee [۳]
- Seyed Mostafa Alavi [٤]

Abstract

In recent years, audit reports, whose primary objective is to provide assurance regarding the accuracy of financial statements prepared by company management, have faced criticism concerning their format, content, and informational value. In response to these criticisms, the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) introduced International Standard on Auditing (ISA) ۷۰۱. This standard requires auditors to disclose "Key Audit Matters" (KAMs) in their reports. Following the mandatory implementation of this disclosure requirement in audit reports of Iranian companies, the aim of this study is to examine the impact of this requirement on the confidence level of users in financial statements and the degree of responsibility attributed to auditors by users. To achieve this, an experimental study was conducted, collecting data from ٤٥ financial analysts through a questionnaire. The data were analyzed using covariance, variance, and paired t-tests. The results revealed that the disclosure or non-disclosure of Key Audit Matters in the independent auditor's report does not lead to a significant change in the confidence level of users. Furthermore, if users become aware of a material misstatement in the financial statements after the issuance of the audit report, whether the auditor disclosed the misstatement in the KAM section of the audit report or not does not affect the level of responsibility users attribute to the auditor for the misstatement.

Key words: Key Audit Matters (KAMs), Experimental Method, User Assurance Level, Auditor's Responsibility.

[۱] PhD student, Accounting Department, Faculty of Social Sciences, Imam Khomeini International University, Tehran, Iran

[۲] Professor, Accounting Department, Faculty of Social Sciences, Imam Khomeini International University, Tehran, Iran, Corresponding Author.
, Email: ghaemi_d@ikiu.ac.ir

[۳] Associate Professor, Accounting Department, Faculty of Social Sciences, Imam Khomeini International University, Tehran, Iran.

[٤] PhD, Accounting Department, Faculty of Social Sciences, Imam Khomeini International University, Tehran, Iran.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-15]

بررسی تأثیر افشای موارد کلیدی حسابرسی بر اطمینان و مسئولیت حسابرس از دید استفاده‌کنندگان

- ملیکا براز[۱]
- محمدحسین قائمی[۲]
- عباسعلی دریایی[۳]
- سید مصطفی علوی[۴]

چکیده

در سال‌های اخیر، گزارش‌های حسابرسی که هدف اصلی آن‌ها ایجاد اطمینان در مورد صحت گزارش‌های مالی ارائه‌شده توسط مدیریت شرکت‌ها است، با انتقاداتی درباره شکل، محتوا و ارزش اطلاعاتی روبه‌رو شده‌اند. در پاسخ به این انتقادات، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی، استاندارد بین‌المللی شماره ۷۰۱ را تصویب کرد. این استاندارد حسابرسان را ملزم می‌کند تا «موارد کلیدی حسابرسی» را در گزارش‌های خود افشا کنند. با توجه به الزامی شدن افشا این موارد در گزارش حسابرسی شرکت های ایرانی، هدف این مقاله بررسی آثار این الزام بر سطح اطمینان استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی و همچنین بر میزان مسئولیتی که استفاده‌کنندگان برای حسابرس قائل هستند، می‌باشد. برای این منظور، یک مطالعه آزمایشی انجام شد و داده‌های مربوط به نظرات ۴۵ تحلیلگر مالی از طریق پرسشنامه گردآوری و با استفاده از آزمون‌های آماری کوواریانس، واریانس و تی وابسته تحلیل شد. نتایج نشان داد که افشا یا عدم افشای «موارد کلیدی حسابرسی» در گزارش حسابرس مستقل، تغییر معناداری در سطح اطمینان استفاده‌کنندگان ایجاد نمی‌کند. همچنین، در صورتی که استفاده‌کنندگان، پس از صدور گزارش حسابرس، متوجه وجود تحریف بااهمیتی در صورت‌های مالی شوند، اینکه حسابرس موضوع تحریف را در بند «موارد کلیدی حسابرسی» گزارش حسابرسی، افشا کرده باشد یا افشا نکرده باشد، تأثیری بر میزان مسئولیتی که استفاده‌کنندگان برای حسابرس در قبال این تحریف قائل هستند، ندارد.

واژگان کلیدی: روش آزمایشی، سطح اطمینان استفاده‌کنندگان، مسئولیت حسابرس، موارد کلیدی حسابرسی.

[۱] دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)، تهران، ایران.

[۲] استاد، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)، تهران، ایران، نویسنده مسئول. ایمیل: ghaemi_d@ikiu.ac.ir

[۳] دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)، تهران، ایران.

[۴] دکتری، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)، تهران، ایران.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-15]

۱. مقدمه

صورت‌های مالی، معتبرترین منبع اطلاعات مالی برای ارزیابی عملکرد و وضعیت مالی شرکت‌ها هستند. با این وجود، اعتبار صورت‌های مالی ممکن است به دلیل وجود مشکل نمایندگی، به خطر بیفتد. به همین منظور، حسابرس مستقل، به‌عنوان یک ناظر بی‌طرف، نقش کلیدی در تأیید صحت صورت‌های مالی و افزایش اعتماد استفاده‌کنندگان ایفا می‌کند و نتیجه کار خود را در قالب گزارشی به استفاده‌کنندگان ارائه می‌نماید (هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی ، ۲۰۱۳).

هدف اصلی گزارش حسابرسی، افزایش اطمینان استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی برای تصمیم‌گیری بهتر است .با این وجود، پس از بحران مالی جهانی سال ۲۰۰۸، شکل، محتوا و ارزش اطلاعاتی آن به دلیل طراحی استاندارد و فقدان جزئیات خاص برای شرکت‌های مختلف، مورد انتقاد قرار گرفت. منتقدان بر این باور بودند که طراحی استاندارد گزارش‌های حسابرسی، منجر به ارائه گزارش‌هایی می‌شود که فارغ از شرکتی که مورد حسابرسی قرار گرفته، بسیار شبیه به هم هستند و این گزارش‌ها فاقد جزئیات کافی در مورد نحوه انجام حسابرسی و شواهد جمع‌آوری‌شده پشتوانه اظهارنظر حسابرس هستند (کارینگتون[۱] ، ۲۰۱۴).

در پاسخ به این انتقادات، تنظیم‌کنندگان استانداردهای حسابرسی پیشنهاد دادند که اصلاحاتی در این گزارش اعمال شود تا اطلاعات بیشتری در آن ارائه شود. هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی در سال ۲۰۱۵، با هدف ارتقای کیفیت گزارشگری مالی و حسابرسی، افزایش ارزش ارتباطی گزارش حسابرسی، افزایش سطح اطمینان به گزارش‌های مالی و کاهش شکاف‌های اطلاعاتی و انتظاراتی مربوط به مسئولیت حسابرسان، استاندارد حسابرسی بین‌المللی شماره ۷۰۱ را صادر کرد. این استاندارد حسابرسان را ملزم می‌کند تا در گزارش خود، بند جداگانه‌ای به نام «موارد کلیدی حسابرسی» اضافه کنند. به طور مشابه، هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام در سال ۲۰۱۷ تغییراتی در استانداردهای گزارش حسابرسی اعمال کرد و حسابرسان را ملزم به افشای «موضوعات اساسی حسابرسی» نمود. این الزام معادل افشای «موارد کلیدی حسابرسی» است که توسط هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی تعیین شده بود.

مطابق این استاندارد، حسابرسان باید موضوعاتی را که در جریان حسابرسی، بر اساس قضاوت حرفه‌ای انجام‌شده، دارای بیشترین اهمیت هستند را شناسایی و در قالب بند جداگانه‌ای در گزارش حسابرسی با عنوان «موارد کلیدی حسابرسی» اضافه کنند (ارنست و یانگ[۲] ، ۲۰۱۵). با اضافه شدن این بند، گزارش حسابرسی از قالب استاندارد خارج و اطلاعات شفاف‌تر و متناسب با شرایط خاص هر شرکت ارائه می‌شود (هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی، ۲۰۱۵).

---

[۱] Carrington
[۲] Ernst & Young

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-15]

در ایران نیز در راستای همسویی با استانداردهای بین‌المللی حسابرسی، استاندارد شماره ۷۰۱ تحت عنوان «اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس مستقل» در سال ۱۴۰۰ تصویب شد و رعایت آن برای حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌هایی که دوره مالی آن‌ها از اول فروردین ۱۴۰۱ و پس از آن آغاز می‌شود، الزامی شد. با وجود اجرای این استاندارد، تاکنون مطالعه‌ای در ایران برای بررسی آثار افشای «موارد کلیدی حسابرسی» از دیدگاه استفاده‌کنندگان انجام نشده است. این در حالی است که برای ارزیابی اثربخشی اجرای استانداردهای جدید، نظرسنجی از گروه‌های مختلف، از جمله حسابرسان، تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، ضروری است. همچنین، با مذاکراتی که با تعدادی از شرکای مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی انجام شد، همگان بر ضرورت انجام تحقیق جهت بررسی واکنش استفاده‌کنندگان نسبت به افشای «موارد کلیدی حسابرسی» تأکید داشتند و معتقد بودند که افشای این موارد در گزارش حسابرس، بدون در نظر گرفتن واکنش استفاده‌کنندگان، ممکن است چالش‌های قابل‌توجهی برای حسابرسان به همراه داشته باشد. از این رو، در این مقاله به بررسی تأثیر افشای «موارد کلیدی حسابرسی» در گزارش حسابرس مستقل بر سطح اطمینان استفاده‌کنندگان و همچنین تأثیر آن بر میزان مسئولیتی که استفاده‌کنندگان برای حسابرسان در قبال تحریف‌های با اهمیت کشف‌شده قائل هستند، پرداخته شده است. به طور خاص، این مقاله با تمرکز بر دیدگاه استفاده‌کنندگان، به دنبال پاسخ به این سؤالات است:

- آیا افشای «موارد کلیدی حسابرسی» در گزارش حسابرس، اثربخشی خدمات اطمینان‌بخشی حسابرسی را افزایش می‌دهد؟
- در صورت آگاهی استفاده‌کنندگان از وجود یک تحریف با اهمیت در قلمی از صورت‌های مالی، پس از صدور گزارش حسابرس، افشا یا عدم افشای موضوع تحریف در بند «موارد کلیدی حسابرسی» در گزارش حسابرس، تأثیری بر میزان مسئولیتی که استفاده‌کنندگان برای حسابرس در قبال این تحریف قائل هستند، دارد؟

مسئله اصلی این پژوهش، عدم وجود شواهد تجربی در خصوص تأثیر افشای «موارد کلیدی حسابرسی» بر استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی در ایران است. این مسئله مطرح است که با الزام به افشای این موارد در گزارش حسابرس مستقل طبق استاندارد حسابرسی شماره ۷۰۱، آیا این افشا موجب افزایش اطمینان استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی و بهبود مسئولیت‌پذیری حسابرسان در قبال تحریف‌های شناسایی‌شده در صورت‌های مالی خواهد شد یا خیر. از جمله دانش‌افزایی مطالعه حاضر، صرف‌نظر از جدید بودن موضوع، ارائه شواهد تجربی در مورد اثرات افشای «موارد کلیدی حسابرسی» در گزارش حسابرسی در ایران است. با توجه به متفاوت بودن محیط قانونی، اقتصادی و سیاسی ایران با سایر کشورها و همچنین، فقدان شواهد تجربی و دانش نظری کافی در ادبیات موجود، نتایج این مطالعه می‌تواند برای سازمان‌های ذی‌ربط از قبیل سازمان بورس اوراق بهادار تهران به‌عنوان نهاد ناظر و سازمان حسابرسی به‌عنوان نهاد قانون‌گذار، در راستای سنجش اثربخشی پیاده‌سازی استاندارد جدید بسیار ارزشمند باشد.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-15]

۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

پس از ورشکستگی شرکت‌های معتبر و سرشناسی مثل انرون[۱] و ورلدکام[۲] در سال ۲۰۰۸، حرفه حسابرسی به دلیل ناتوانی در کشف یا اطلاع‌رسانی تحریف‌های موجود در صورت‌های مالی این شرکت‌ها مورد انتقاد قرار گرفت و همچنین انتقادهای بسیاری به ماهیت ناکارآمد گزارش حسابرسی به دلیل طراحی استاندارد آن وارد آمد (چرچ[۳] و همکاران، ۲۰۰۸).

بحران مالی جهانی سال ۲۰۰۸، ضعف‌های جدی مدل‌های قدیمی گزارشگری حسابرسی را آشکار کرد و ضرورت بازنگری در نحوه گزارشگری حسابرسی را آشکار کرد. این گزارش‌ها معمولاً فرمت‌بندی‌شده و استاندارد بودند و اطلاعات کافی درباره قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان یا ریسک‌های تجاری مرتبط با شرکت‌ها را به سرمایه‌گذاران ارائه نمی‌دادند. در نتیجه، ارزش اطلاعاتی آن‌ها برای تصمیم‌گیری مالی بسیار محدود بود (پوزنر[۴]، ۲۰۱۷).

این بحران، انگیزه‌ای برای تنظیم‌کنندگان استانداردهای حسابرسی شد تا استانداردهای قدیمی را بازنگری کرده و اصلاح کنند. در پاسخ به این نیاز، در سطح بین‌الملل، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی در سال ۲۰۱۵، استاندارد بین‌المللی شماره ۷۰۱[۵] با عنوان «اطلاع‌رسانی موارد کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرس مستقل» را منتشر کرد. طبق این استاندارد، حسابرسان موظف شدند اطلاعات بیشتری در گزارش‌های خود ارائه دهند و موضوعاتی که در فرآیند حسابرسی از اهمیت بالایی برخوردار بوده‌اند را تحت عنوان «موارد کلیدی حسابرسی» افشا کنند. این تغییر باعث شد گزارش‌های حسابرسی شفاف‌تر شوند و اطلاعات مفیدتری را در اختیار سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان قرار دهند (ارنست و یانگ، ۲۰۱۵). این استاندارد در پایان سال ۲۰۱۶ لازم‌الاجرا شد و در سال ۲۰۲۰ مورد بازبینی و به‌روزرسانی قرار گرفت تا با نیازهای جدید استفاده‌کنندگان هماهنگ شود.

در ایالات‌متحده آمریکا، هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام در سال ۲۰۱۷ استاندارد حسابرسی شماره ۳۱۰۱[۶] را با عنوان «گزارش حسابرس درباره حسابرسی صورت‌های مالی هنگامی‌که حسابرس اظهارنظر مقبول صادر می‌کند» منتشر کرد. طبق این استاندارد، افشا «موضوعات اساسی حسابرسی» در گزارش حسابرسی را برای شرکت‌های بزرگ پذیرفته‌شده در بورس که سال مالی آن‌ها در ۳۰ ژوئن ۲۰۱۹

---

[۱] Enron
[۲] WorldCom
[۳] Church
[۴] Posner
[۵] International Standards on Auditing (ISA ۷۰۱)
[۶] Auditing Standards (AS ۳۱۰۱)

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-15]

یا پس از آن پایان می‌یابد و برای سایر شرکت‌ها که سال مالی آن‌ها به ۱۵ دسامبر ۲۰۲۰ یا پس از آن ختم می‌شود، الزامی شد (هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام، ۲۰۱۷).

در ایران، به منظور افزایش شفافیت و ارائه اطلاعات مفیدتر به استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، سازمان حسابرسی در سال ۱۴۰۰ استاندارد حسابرسی شماره ۷۰۱ را با عنوان «اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس مستقل» منتشر کرد. رعایت این استاندارد برای حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌هایی که سال مالی آن‌ها از اول فروردین ۱۴۰۱ به بعد آغاز می‌شود، الزامی است.

مسائل عمده حسابرسی در استاندارد ۷۰۱ عبارت است از: «مسائلی که به قضاوت حرفه‌ای حسابرس، در حسابرسی صورت‌های مالی دوره جاری، دارای بیش‌ترین اهمیت بوده‌اند. مسائل عمده حسابرسی از میان موضوعات اطلاع‌رسانی شده به ارکان راهبری انتخاب می‌شوند». حسابرس باید از میان موضوعات اطلاع‌رسانی شده به ارکان راهبری، مسائلی را که مستلزم توجه خاص حسابرس در انجام کار حسابرسی بوده است، تعیین کند. به این منظور، حسابرس باید موارد زیر را مورد توجه قرار دهد:

الف. حوزه‌هایی که بر مبنای ارزیابی حسابرس، خطر تحریف با اهمیت در آن‌ها بالاتر است، یا خطرهای عمده‌ای که طبق استاندارد ۳۱۵ (تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف با اهمیت از طریق شناخت واحد تجاری و محیط آن: تجدیدنظرشده ۱۳۹۳) توسط حسابرس مشخص گردیده است.

ب. قضاوت‌های عمده حسابرس در ارتباط با بخش‌هایی از صورت‌های مالی که متضمن قضاوت‌های عمده مدیران اجرایی بوده است، از جمله برآوردهای حسابداری که میزان ابهام در برآورد آن‌ها بالا تشخیص داده شده است.

پ. آثار رویدادها یا معاملات عمده واقع‌شده طی دوره، بر حسابرسی.

حسابرس باید تعیین کند کدام یک از این مسائل، در حسابرسی صورت‌های مالی دوره جاری بیش‌ترین اهمیت را دارند و به این ترتیب، این مسائل به عنوان مسائل عمده حسابرسی شناخته می‌شوند. سپس، حسابرس باید هر یک از مسائل عمده حسابرسی را با استفاده از یک عنوان فرعی مناسب، در بخش جداگانه از گزارش حسابرس با عنوان «مسائل عمده حسابرسی» توصیف کند. اختصاص بخشی مجزا به مسائل عمده حسابرسی، نزدیک به بخش اظهارنظر می‌تواند این اطلاعات را برجسته کرده و و ارزش آن‌ها را تقویت کند. در این زمینه، سیرویس و همکاران در سال ۲۰۱۸ به بررسی ارزش اطلاعاتی «موارد کلیدی حسابرسی» در گزارش حسابرسی پرداختند و این سوال را مطرح کردند که آیا افزودن بند «موارد کلیدی حسابرسی» به گزارش حسابرس، بر فرآیند انتقال اطلاعات به استفاده‌کنندگان تأثیر می‌گذارد یا خیر؟ نتایج نشان داد افشای این موارد، باعث جلب توجه بیشتر استفاده‌کنندگان می‌شود؛ به طوری که وقتی گزارش حسابرس شامل افشا «موارد کلیدی حسابرسی» است، به دلیل برجسته شدن این موارد، استفاده‌کنندگان سریع‌تر به آن دسترسی پیدا می‌کنند و توجه بیش‌تری به آن دارند.

به‌طورکلی، هدف از گزارش حسابرسی حاوی افشای «موارد کلیدی حسابرسی»، افزایش اطمینان‌بخشی و حل مشکلات نمایندگی و کاهش شکاف انتظارات نسبت به مسئولیت قانونی حسابرسان است.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-15]

طبق نظریه نمایندگی[۱]، منافع گروه‌های مختلف ذینفعان، با یکدیگر متفاوت و متضاد است، درحالی‌که در هر گروه ذینفع، منافع مشترک و همسو وجود دارد. علاوه بر این، فرض می‌شود که کارفرمایان و نمایندگان رفتار منطقی[۲] دارند و نسبت به ریسک بی‌تفاوت[۳] هستند (ولته و عیسی، ۲۰۱۹). بر اساس این نظریه، افشای «موارد کلیدی حسابرسی» می‌تواند عدم تقارن اطلاعاتی میان مدیران (نمایندگان) و کارفرمایان را کاهش داده و تضاد منافع را به حداقل برساند. این امر در نهایت باعث افزایش سطح اطمینان نسبت به گزارشگری مالی و کاهش مسئولیت‌های قانونی حسابرس می‌شود. برای تایید این موضوع می توان به پژوهش لی و پوا[۴] در سال ۲۰۱۹ اشاره کرد، آن‌ها به بررسی این سؤال پرداختند که آیا افشای «موارد کلیدی حسابرسی» توسط حسابرسان مستقل، باعث کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیران و سرمایه‌گذاران می‌شود و در نتیجه، ارزش اطلاع‌رسانی گزارش حسابرسی را افزایش می‌دهد؟ نتایج این تحقیق نشان داد که صورت‌های مالی اطلاعات تاریخی شرکت را در بر می‌گیرند، در حالی که «موارد کلیدی حسابرسی» ممکن است خطرات و جریان‌های نقدی آتی شرکت را افشا کنند؛ بنابراین افشای «موارد کلیدی حسابرسی»، می‌تواند ارزش اطلاع‌رسانی گزارش حسابرس را افزایش دهد. علاوه بر این، گلد[۵] و همکاران در سال ۲۰۲۰ تأثیر افشای «موارد کلیدی حسابرسی» بر نحوه گزارشگری مالی مدیران را مورد مطالعه قرار دادند. نتایج این تحقیق نشان داد شفافیت بیش‌تری که از طریق افشای «موارد کلیدی حسابرسی» در گزارش حسابرس ایجاد می‌شود، فشار بیشتری را بر مدیران برای پاسخگویی وارد می‌کند چرا که مدیران انتظار دارند با افشای این موارد، قضاوت‌های آن‌ها با دقت بیشتری بررسی شود و در نتیجه، کیفیت گزارشگری مالی بهبود یابد.

با این حال، نظریه نمایندگی رفتاری[۶] با پیش‌فرض‌های نظریه نمایندگی تفاوت دارد و معتقد است که افشای «موارد کلیدی حسابرسی» ممکن است منجر به واکنش‌های نامطلوب یا عدم واکنش از سوی کارفرمایان شود (پپر و گور[۷]، ۲۰۱۵). طبق این نظریه، با در نظر گرفتن جنبه‌های رفتاری، کارفرمایان ممکن است سطوح مختلفی از ریسک‌پذیری داشته باشند؛ بنابراین، وجود منافع ناهمگون در یک گروه ذینفع قابل تصور است. کارفرمایانی که ریسک‌پذیری کمتری دارند، ممکن است دیدگاه منفی نسبت به افشای «موارد کلیدی حسابرسی» داشته باشند (ولته[۸]، ۲۰۱۸)، زیرا در خصوص قضاوت‌های مدیران در مورد «موارد کلیدی حسابرسی» نگران هستند. به طور خلاصه، افشای «موارد کلیدی حسابرسی» ممکن است با افزایش، کاهش

---

۱ Stakeholder agency theory
۲ Rational behavior
۳ Risk-neutrality
۴ Lee & Phua
۵ Gold
۶ Behavioral agency theory
۷ Pepper & Gore
۸ Velte

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-15]

یا عدم تأثیر بر کیفیت حسابداری و حسابرسی و واکنش ذینفعان بر اساس نظریه نمایندگی و نظریه نمایندگی رفتاری همراه باشد.

در خصوص افشای «موارد کلیدی حسابرسی»، ادبیات متفاوتی وجود دارد و پژوهشگران نظرات متفاوتی پیرامون استاندارد جدید دارند. دونوو و همکاران[۱] در پژوهشی که در سال ۲۰۲۳ انجام دادند، دریافتند که علی‌رغم تلاش‌های زیاد در سراسر جهان در دهه گذشته برای اجباری کردن افشا «موارد کلیدی حسابرسی»، بحث در مورد محتوای اطلاعاتی آن‌ها همچنان ادامه دارد و اکثر پژوهش‌های انجام‌شده نشان می‌دهند که این موارد فاقد محتوای اطلاعاتی هستند. آنان با بررسی نمونه‌ای از شرکت‌های بریتانیایی دریافتند که افشا «موارد کلیدی حسابرسی» توسط حسابرسان تنها در صورتی دارای محتوی اطلاعاتی است که اطلاعات جدیدی ارائه دهد که با اطلاعات سال قبل و اطلاعات همتایان صنعت متفاوت باشد. همچنین افشای «موارد کلیدی حسابرسی»، تنها ۰/۳٪ واکنش قیمت سهام در تاریخ انتشار گزارش سالانه را توضیح می‌دهد و حدود ۴۰٪ از «موارد کلیدی حسابرسی» دارای محتوی اطلاعاتی بوده‌اند.

در رابطه با اطمینان بخشی حسابرسی، بر اساس مطالعه‌ای که هاترلی[۲] و همکاران در سال ۱۹۹۸ انجام دادند، ارائه اطلاعات شفاف و دقیق در خصوص بررسی یک شرکت در گزارش حسابرسی، برای استفاده‌کنندگان ارزش افزوده ایجاد می‌کند. آن‌ها گزارش‌های حسابرسی حاوی اطلاعات بیشتر را بررسی کردند و دریافتند که این نوع گزارش‌ها، با افزایش شناخت استفاده‌کنندگان از گزارش حسابرسی، سطح اطمینان آن‌ها نسبت به صورت‌های مالی را افزایش می‌دهد.

برخلاف دیدگاه قبلی، دیدگاه دیگری بر این باور است که استفاده‌کنندگان «توانایی حل مسئله، دانش و توانایی و تمایل به پردازش اطلاعات» متفاوتی دارند. بر اساس این دیدگاه، ارائه گزارش‌های حسابرسی حاوی اطلاعات بیشتر، ممکن است برای برخی از استفاده‌کنندگان، به دلیل عدم درک اطلاعات اضافی، باعث ایجاد عدم اطمینان شود. این امر می‌تواند باعث کاهش ویژگی مربوط بودن گزارش حسابرسی شود، زیرا برای این دسته از استفاده‌کنندگان یافتن اطلاعات مربوط در گزارش حسابرس دشوار خواهد بود (چن[۳] و همکاران، ۲۰۱۳؛ چرچ و همکاران، ۲۰۰۸). همچنین افشا موضوعات مرتبط با «قضاوت‌های حسابرسی چالشی، برآوردی و پیچیده» در بند «موضوعات اساسی حسابرسی» ممکن است پیامدهای منفی برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی داشته باشد. این احتمال وجود دارد که این نوع افشاگری به‌عنوان نشانه‌ای از «خطر تحریف با اهمیت بالقوه موجود در حساب‌ها» تلقی شود و درنتیجه اطمینان استفاده‌کنندگان نسبت به اقلام افشاشده در این بند را کاهش یابد (هیئت نظارت حسابداری شرکت‌های عام، ۲۰۱۷). کریستینسن[۴] و همکاران (۲۰۱۴) در پژوهشی به بررسی تاثیر افشای «موارد کلیدی حسابرسی» بر تصمیمات سرمایه‌گذاران

---

[۱] Deneuve
[۲] Hatherly
[۳] Chen
[۴] Christensen

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-15]

غیرحرفه‌ای پرداختند. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که وقتی در گزارش حسابرس، «موارد کلیدی حسابرسی» افشا می‌شود، سرمایه‌گذاران غیرحرفه‌ای، خطر وجود تحریف با اهمیت را بالاتر در نظر می‌گیرند، نسبت به شرکت کم‌تر اعتماد می‌کنند و احتمال بیش‌تری دارد که شرکت را از دایره انتخاب خود برای سرمایه‌گذاری خارج نمایند.

با توجه به مباحث مطرح‌شده، افشا «موارد کلیدی حسابرسی» در گزارش حسابرس ممکن است بر سطح اطمینان استفاده‌کنندگان نسبت به قلمی از صورت‌های مالی که در گزارش حسابرس به‌عنوان «موارد کلیدی حسابرسی» معرفی شده است، قبل از کشف تحریف احتمالی با اهمیت در آن قلم، تأثیرگذار باشد. از این رو، فرضیه اول تحقیق حاضر به شرح زیر تدوین شده است:

فرضیه اول: بین سطح اطمینان استفاده‌کنندگان نسبت به قلمی از صورت‌های مالی، قبل و بعد از افشای «موارد کلیدی حسابرسی» در گزارش حسابرس مستقل، تفاوت معناداری وجود دارد.

در خصوص میزان مسئولیت حسابرس، بر اساس پیش‌بینی براسل[۱] و همکاران (۲۰۱۶)، افشای «موضوعات اساسی حسابرسی» به استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، در مورد عواملی که ریسک عدم کشف تحریف‌های با اهمیت در حساب‌های مرتبط با اقلام افشاشده در این بند را افزایش می‌دهند، هشدار می‌دهد؛ بنابراین حسابرسان نسبت به تحریف‌های احتمالی کشف‌شده در اقلام افشاشده در بند «موضوعات اساسی حسابرسی» مسئول نمی‌باشند. این پژوهشگران با اتکا به نظریه اثر تصمیم[۲]، استدلال می‌کنند که افشای «موضوعات اساسی حسابرسی» در گزارش حسابرس، باعث می‌شود که سرمایه‌گذاران انتظار وجود تحریف با اهمیت در اقلام افشاشده را داشته باشند؛ به‌طوری‌که در صورت کشف یک تحریف در اقلام افشاشده، واکنش منفی کمتری از سوی سرمایه‌گذاران مشاهده خواهد شد. با در نظر گرفتن گزارش حسابرسی به‌عنوان محصول کار حسابرسی، همان‌طور که «برچسب هشدار محصول» مصرف‌کنندگان را از خطرات ایمنی محصول آگاه می‌کند، افشا «موضوعات اساسی حسابرسی» نیز به استفاده‌کنندگان در خصوص ریسک‌های گزارشگری مرتبط با صورت‌های مالی هشدار می‌دهد و از حسابرس در برابر دعاوی حقوقی ناشی از تحریف‌های احتمالی کشف نشده محافظت می‌کند. همچنین، استفاده‌کنندگان گزارش حسابرسی برای حسابرسان در قبال تحریف با اهمیتی که در گزارش حسابرس تحت عنوان «موارد کلیدی حسابرسی» افشا شده است نسبت به تحریف با اهمیتی که در گزارش حسابرسی افشا نشده است، مسئولیت کمتری قائل هستند.

در مقابل این دیدگاه، گیمبار[۳] و همکاران (۲۰۱۶) استدلال می‌کنند که افشای «موضوعات اساسی حسابرسی» می‌تواند ردی از قضاوت‌های اعمال‌شده توسط حسابرسان در فرآیند حسابرسی بر جا بگذارد و این تصور غلط را ایجاد کند که حسابرسان باید قادر به پیش‌بینی و جلوگیری از وجود تحریف در اقلام شناسایی‌شده به‌عنوان «موضوعات اساسی حسابرسی» باشند. از این منظر، افشای اطلاعات در بند

---

[۱] Brasel
[۲] Decision affect theory
[۳] Gimbar

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-15]

«موضوعات اساسی حسابرسی» می‌تواند مسئولیت حسابرس را در قبال اطلاعات گزارش‌شده افزایش دهد و در صورت کشف تحریف، علیه آنان استفاده شود. در همین راستا، کچلمایر[۱] و همکاران (۲۰۲۰) نیز معتقدند که افشای «موارد کلیدی حسابرسی» با هدف ارائه اطلاعات بیشتر به استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی جهت تمرکز بر روی آن موضوعات، منجر به افزایش مسئولیت حسابرسان در قبال حسابرسی انجام‌شده می‌شود. علاوه بر این، آن‌ها بر این باورند که افشای «موارد کلیدی حسابرسی» در گزارش حسابرس می‌تواند استفاده‌کنندگان را «منحرف» کند، زیرا این افراد معمولاً گزارش‌های مالی را به طور کامل بررسی نمی‌کنند و تنها بر موارد افشاشده توسط حسابرسان تمرکز می‌کنند. همچنین بر اساس یافته‌های آن‌ها، استفاده‌کنندگان، افشا «موضوعات اساسی حسابرسی» را به منزله سلب مسئولیت از سوی حسابرس تلقی می‌کنند. به همین دلیل، سطح اطمینان آن‌ها نسبت به موارد افشاشده در این بند کاهش می‌یابد و در صورت کشف تحریف در یک حوزه مرتبط با «موضوعات اساسی حسابرسی» تمایل بیشتری به تحمیل مسئولیت به حسابرس دارند.

این دیدگاه بیانگر آن است که افشای «موارد کلیدی حسابرسی» در گزارش حسابرس می‌تواند بر ارزیابی استفاده‌کنندگان از مسئولیت حسابرس در قبال تحریف احتمالی کشف‌شده در قلمی از صورت‌های مالی که حسابرس در گزارش حسابرسی خود تحت بند «موارد کلیدی حسابرسی» افشا کرده است، تأثیرگذار باشد؛ بنابراین، فرضیه دوم این تحقیق به شرح زیر تدوین می‌شود:

فرضیه دوم: بین میزان مسئولیتی که استفاده‌کنندگان از گزارش حسابرس مستقل در قبال تحریف با اهمیت کشف‌شده در قلمی از صورت‌های مالی قائل هستند، در صورت افشا یا عدم افشا موضوع تحریف در بند «موارد کلیدی حسابرسی» تفاوت معناداری وجود دارد.

به‌طورکلی، شواهد نشان می‌دهند که افشا «موارد کلیدی حسابرسی» در گزارش حسابرس می‌تواند منجر به سطوح اطمینان متفاوتی در بین استفاده‌کنندگان شود. همچنین یافته‌ها حاکی از آن است که افشا اطلاعات اضافی ممکن است پیامدهای منفی داشته باشد و در نهایت به افزایش شکاف انتظارات در خصوص مسئولیت قانونی حسابرس بینجامد؛ بنابراین انجام مطالعات بیشتر برای بررسی دقیق‌تر اثرات افشا «موارد کلیدی حسابرسی» در گزارش حسابرس ضروری به نظر می‌رسد.

۳. روش پژوهش

در انجام این مطالعه، برای بررسی تأثیر افشای «موارد کلیدی حسابرسی» در گزارش حسابرس مستقل بر سطح اطمینان استفاده‌کنندگان نسبت به عملکرد مدیریت در قبال ریسک موجود در قلمی از صورت‌های مالی، از طرح «پیش‌آزمون-پس‌آزمون با گروه کنترل» استفاده شد. همچنین، برای ارزیابی تاثیر افشا یا عدم افشا موضوع تحریف در بند «موارد کلیدی حسابرسی» در گزارش حسابرس، بر میزان مسئولیتی که استفاده

---

[۱] Kachelmeier

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-15]

کنندگان برای حسابرس در صورت آگاهی از وجود تحریف‌های با اهمیت احتمالی در قلمی از صورت‌های مالی، پس از صدور گزارش حسابرسی، قائل هستند، از طرح «پس‌آزمون با گروه کنترل» بهره گرفته شد؛ بنابراین، این تحقیق در طبقه پژوهش‌های آزمایشی قرار می‌گیرد.

طرح «پیش‌آزمون-پس‌آزمون با گروه کنترل» شامل دو گروه آزمودنی است. هر دو گروه دو بار مورد سنجش قرار می‌گیرند. بار اول با اجرای یک پیش‌آزمون و بار دوم با انجام یک پس‌آزمون. برای تشکیل گروه‌ها، پژوهشگر به طور تصادفی، نیمی از آزمودنی‌ها را در گروه اول و نیمی دیگر را در گروه دوم قرار می‌دهد. این دو گروه از نظر ویژگی‌ها مشابه یکدیگر هستند و سنجش متغیر وابسته برای هر دو در یک زمان و تحت شرایط یکسان انجام می‌شود. در این طرح، یکی از گروه‌ها (گروه آزمایش) در معرض متغیر مورد آزمایش یا متغیر مستقل قرار می‌گیرد، در حالی که گروه دیگر (گروه کنترل) در معرض این متغیر قرار نمی‌گیرد و روال عادی خود را ادامه می‌دهد. طرح «پس‌آزمون با گروه کنترل» شبیه طرح «پیش‌آزمون-پس‌آزمون با گروه کنترل» است، با این تفاوت که در این طرح پیش‌آزمونی انجام نمی‌شود.

مراحل پنجگانه انجام پژوهش آزمایشی در این مطالعه به شرح ذیل بوده است:

مرحله اول: برای انجام آزمون ابتدا لیستی حاوی چهار حوزه ریسک گزارشگری مالی یک شرکت فرضی (شرکت شتاب‌دهندگان پیشرو)، طراحی شد. ابتدا از طریق مصاحبه ساختار نیافته (آزاد) با خبرگان دارای سابقه کاری در زمینه حسابرسی در صنایع مختلف، «موارد کلیدی حسابرسی» دارای بیشترین اهمیت مشخص شد. سپس، مصاحبه‌ها به‌صورت نیمه ساختاریافته با سایر خبرگان و اجماع نظر در خصوص «موارد کلیدی حسابرسی» ادامه یافت و درنهایت، چهار حوزه ریسک گزارشگری مالی شرکت شتاب‌دهندگان پیشرو با عنوان «اطلاعات پیش‌زمینه شرکت» طراحی شد:

- ریسک اول در خصوص سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار آماده برای فروش و اندازه‌گیری به روش ارزش منصفانه،
- ریسک دوم در خصوص ایجاد امکان فروش آنلاین لوازم مصرفی خودرو و افزایش دوره برگشت از فروش،
- ریسک سوم در رابطه با مخارج صورت گرفته بابت جذب راننده و
- ریسک چهارم در زمینه ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول شرکت از رانندگان.

شرکت شتاب‌دهندگان پیشرو یک شرکت سهامی عام پذیرفته‌شده در سازمان بورس اوراق بهادار تهران در نظر گرفته شد که در سال ۱۳۹۰ تأسیس شده و موضوع فعالیت آن ارائه خدمات نرم‌افزاری حمل مسافر (ارائه پلتفرم درخواست تاکسی به مسافران و رانندگان) و همچنین، فروش لوازم مصرفی خودرو مانند تایر، روغن موتور، لنت ترمز به رانندگان خودرو می‌باشد و تاریخ گزارشگری آن ۲۹ اسفند ۱۴۰۰ است.

مرحله دوم: اطلاعات پیش‌زمینه شرکت، شامل چهار حوزه ریسک گزارشگری مالی، به هر یک از شرکت‌کنندگان داده شد و چنین فرض شد که این چهار قلم ریسک از یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی شرکت مزبور استخراج شده است. سپس یک پیش‌آزمون اجرا و از همه شرکت‌کنندگان خواسته شد تا

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-15]

آن را مطالعه کنند و احتمال پیشنهاد سرمایه‌گذاری در شرکت مذکور۱ را با توجه به نحوه عملکرد مدیریت شرکت در قبال دو حوزه ریسک تعیین‌شده (ریسک دوم یعنی ایجاد امکان فروش آنلاین لوازم مصرفی خودرو و افزایش دوره برگشت از فروش و ریسک سوم یعنی مخارج صورت گرفته بابت جذب راننده)۲، به‌طور جداگانه و بدون در نظر گرفتن سایر حوزه‌های ریسک، در یک طیف لیکرت ده‌تایی (عدد ۱۰: بیشترین احتمال و عدد صفر: کمترین احتمال) تعیین کنند.

مرحله سوم: در این مرحله، شرکت‌کنندگان در ۳ گروه قرار گرفتند (۲ گروه آزمون الف و ب و یک گروه کنترل). به گروه آزمون الف، یک گزارش حسابرسی تعدیل نشده و حاوی اظهارنظر مقبول داده شد که در این گزارش، حسابرس در خصوص مخارج صورت گرفته بابت جذب رانندگان خودرو –یکی از دو حوزه ریسک تعیین‌شده که شرکت‌کنندگان قبلاً در رابطه با شرکت فرضی مطالعه کرده بودند– در بند «موارد کلیدی حسابرسی» افشا نموده است. به گروه آزمون ب نیز، یک گزارش حسابرسی تعدیل نشده و حاوی اظهارنظر مقبول داده شد که در این گزارش، حسابرس در خصوص ایجاد امکان فروش آنلاین لوازم مصرفی خودرو و افزایش دوره برگشت از فروش –یکی دیگر از دو حوزه ریسک تعیین‌شده که شرکت‌کنندگان قبلاً در رابطه با شرکت فرضی مطالعه کرده بودند– در بند «موارد کلیدی حسابرسی» افشا نموده است. به گروه کنترل هم یک گزارش حسابرسی تعدیل نشده و حاوی اظهارنظر مقبول داده شد که در این گزارش، حسابرس در خصوص هیچ یک از حوزه‌های ریسک در بند «موارد کلیدی حسابرسی» افشا ننموده است. پس از مطالعه گزارش حسابرسی، پس‌آزمون اجرا و از هر سه گروه شرکت‌کنندگان خواسته شد احتمال پیشنهاد سرمایه‌گذاری در شرکت فرضی را با توجه به نحوه عملکرد مدیریت در قبال دو حوزه ریسک تعیین‌شده، به‌طور جداگانه و بدون در نظر گرفتن سایر حوزه‌های ریسک، در یک طیف لیکرت ده‌تایی مجدداً ارزیابی کنند. شایان ذکر است که با مقایسه میزان احتمال سرمایه‌گذاری در شرکت مزبور در دو مرحله فوق، اولین متغیر وابسته– سطح اطمینان– نسبت به هر یک از دو حوزه ریسک تعیین‌شده، ارزیابی شد. این نحوه آزمون این امکان را فراهم می‌سازد تا سطح اطمینان ارزیابی‌شده نسبت به حوزه‌ای از ریسک گزارشگری مالی را که در بند «موارد کلیدی حسابرسی» افشا شده است، نسبت به ۱: سطح اطمینان نسبت به حوزه‌ای از ریسک گزارشگری مالی که در بند «موارد کلیدی حسابرسی» افشا نشده، در شرایط وجود بند «موارد کلیدی

---

[۱] برای افزایش قابلیت درک موضوع پرسشنامه برای شرکت‌کنندگان و تطبیق ادبیات حسابرسی با تحلیلگران مالی، احتمال پیشنهاد سرمایه گذاری در شرکت، معیار اندازه گیری سطح اطمینان استفاده کنندگان در نظر گرفته شد. چنین فرض شد که افزایش احتمال پیشنهاد سرمایه‌گذاری در شرکت مورد بررسی، به معنای افزایش سطح اطمینان به اطلاعات ارائه شده، است.

[۲] همانطور که توضیح داده شد شرکت‌کنندگان ۴ حوزه ریسک گزارشگری مالی را مطالعه کردند؛ امّا احتمال سرمایه‌گذاری در شرکت شتابدهندگان پیشرو را با توجه به نحوه عملکرد مدیریت نسبت به دو حوزه ریسک تعیین نمودند و در گزارش حسابرس، یکی از حوزه‌های ریسک در بند موارد کلیدی حسابرسی افشا شد که علّت آن این است که حوزه ریسک افشا شده در بند موارد کلیدی حسابرس در گزارش حسابرسی منحصر به فرد باشد. هنچنین، علّت انتخاب ریسک دوم و سوم جهت تعیین احتمال سرمایه‌گذاری در شرکت شتابدهندگان پیشرو، حذف حساسیت شرکت‌کنندگان نسبت به ریسک اول (سرمایه‌گذاری در شرکت) یا آخر (ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول شرکت از رانندگان) بود.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-15]

حسابرسی» در گزارش حسابرس و ۲: سطح اطمینان نسبت به حوزه‌ای از ریسک گزارشگری مالی در شرایطی که گزارش حسابرس فاقد بند «موارد کلیدی حسابرسی» است، مقایسه شود؛ بنابراین، ارزیابی سطح اطمینان استفاده‌کنندگان نسبت به حوزه ریسک گزارشگری مالی به‌صورت طرح پیش‌آزمون-پس‌آزمون با گروه کنترل اجرا شد.

مرحله چهارم: در این مرحله به شرکت‌کنندگان هر سه گروه، اعلام می‌شود که در خصوص برآورد مبلغ برگشت از فروش لوازم مصرفی خودرو -یکی از دو حوزه ریسک تعیین‌شده- یک تحریف با اهمیت ناشی از تقلب وجود داشته است و حسابرس با وجود تقلب رخ‌داده، اظهارنظر مطلوب ارائه کرده است؛ به‌گونه‌ای که در رابطه با شرکت‌کنندگان گروه آزمون الف، این تحریف ارتباطی با حوزه‌ای از ریسک افشاشده در بند «موارد کلیدی حسابرسی» ندارد و در رابطه با شرکت‌کنندگان گروه آزمون ب، این تحریف مربوط به حوزه‌ای از ریسک است که در بند «موارد کلیدی حسابرسی» افشا شده است. در خصوص شرکت‌کنندگان گروه کنترل نیز، این تحریف مربوط به حوزه‌ای از ریسک است که در بند «موارد کلیدی حسابرسی» افشا نشده است. به شرکت‌کنندگان اعلام می‌شود که در نتیجه این خبر و در پی افزایش تقاضا برای فروش سهام مزبور توسط سرمایه‌گذاران، قیمت سهام شرکت مزبور کاهش قابل ملاحظه‌ای داشته است و مشخص نمی‌باشد که ارائه اظهارنظر مطلوب، با وجود تحریف با اهمیت، ناشی از قصور حسابرس بوده یا حسابرس متوجه تقلب رخ داده نشده است. سپس، شرکت‌کنندگان دومین متغیر وابسته -مسئولیت حسابرس- را در قبال تحریف با اهمیت اعلام‌شده در حوزه ریسک گزارشگری مالی شرکت مزبور، در یک طیف لیکرت ده‌تایی ارزیابی می‌کنند. به این صورت که عدد صفر نشان می‌دهد که شرکت‌کنندگان برای حسابرس در قبال تحریف با اهمیت اعلام‌شده پس از انتشار گزارش حسابرسی، مسئولیت قائل نیستند و عدد ۱۰ نشان می‌دهد که شرکت‌کنندگان برای حسابرس در قبال تحریف با اهمیت اعلام‌شده پس از انتشار گزارش حسابرسی، مسئولیت بالایی قائل هستند. مشابه با ارزیابی سطح اطمینان، این نحوه آزمون نیز این امکان را فراهم می‌سازد تا میزان مسئولیت حسابرس نسبت به یک تحریف با اهمیت در حوزه‌ای از ریسک گزارشگری مالی که در بند «موارد کلیدی حسابرسی» افشا شده است با ۱: ارزیابی مسئولیت حسابرس نسبت به تحریف با اهمیت غیر مرتبط به حوزه‌ای از ریسک گزارشگری مالی که در بند «موارد کلیدی حسابرسی» افشا شده است، در شرایط وجود بند «موارد کلیدی حسابرسی» در گزارش حسابرس و ۲: ارزیابی مسئولیت حسابرس نسبت به یک تحریف با اهمیت کشف‌شده در شرایطی که گزارش حسابرسی فاقد بند «موارد کلیدی حسابرسی» است، مقایسه شود؛ بنابراین، ارزیابی میزان مسئولیتی که استفاده‌کنندگان نسبت به حوزه ریسک گزارشگری مالی بعد از کشف تحریف با اهمیت قائل هستند، به‌صورت طرح پس‌آزمون با گروه کنترل اجرا شد.

لازم به توضیح است که بعد از طراحی پرسشنامه آزمون، آزمون مقدماتی به‌صورت پیش‌آزمون ابزارهای استفاده‌شده در جمع‌آوری داده‌ها به‌منظور رفع ابهام و افزایش ارتباط با اهداف مقاله انجام شد. مطالعه مقدماتی شامل ۵ درصد از کل پاسخ‌دهندگان بود که معادل ۳ پاسخ‌دهنده می‌شد. پاسخ‌دهندگان به‌راحتی انتخاب

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-15]

شدند؛ زیرا شرایط آماری برای مطالعات مقدماتی ضروری نیست (کوپر و شیندلر[۱]، ۲۰۱۴). هدف از مطالعه مقدماتی کمک به اصلاح ابزارهای تحقیقاتی، تعیین چارچوب مناسب برای سؤالات پژوهش، به دست آوردن اطلاعات پیش‌زمینه مرتبط، تعیین کردن میزان سوگیری شرکت‌کنندگان و توسعه روش‌های تحقیقی بود؛ به‌طوری‌که اطمینان حاصل شود که پاسخ‌دهندگان در مطالعه اصلی تحقیق، در پاسخ به سؤالات مشکلی نخواهند داشت.

در راستای سنجش پایایی ابزار پژوهش (پرسشنامه)، از روش همسانی درونی با استفاده از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شد. ضریب آلفای کرونباخ برای پرسشنامه‌ها بالای ۰/۷ بود که حاکی از پایایی ابزار پژوهش می‌باشد. شایان ذکر است که تجزیه و تحلیل داده‌ها با استفاده از نرم‌افزار SPSS انجام شده است.

جامعه آماری

جامعه آماری این مقاله برای شناسایی چهار حوزه ریسک گزارشگری مالی در یک شرکت فرضی، شامل اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران در سطح شرکا و مدیران مؤسسات حسابرسی است. این افراد به دلیل تخصص و تجربه خود به‌عنوان خبرگان این حوزه انتخاب شده‌اند.

برای آزمون فرضیه‌ها، جامعه آماری این مقاله شامل تحلیلگران مالی فعال در صنایع مختلف است. این افراد دارای مدرک تحلیلگری از سازمان بورس اوراق بهادار تهران بوده و در شرکت‌های مدیریت سرمایه مشغول به کار هستند. تحلیلگران مالی، استفاده‌کنندگان اصلی گزارش‌های حسابرس هستند، چراکه در تصمیم‌گیری در خصوص خرید یا فروش سهام شرکت‌ها، عملکرد مالی شرکت و گزارش حسابرس مستقل را مورد توجه قرار می‌دهند.

بر اساس مطالعات کوهلر و همکاران[۲] (۲۰۱۶) افشای «موارد کلیدی حسابرسی» در گزارش حسابرس مستقل برای سرمایه‌گذاران غیرحرفه‌ای محتوای اطلاعاتی چندانی ندارد؛ اما برای سرمایه‌گذاران حرفه‌ای، این اطلاعات بازتاب قابل‌توجهی از وضعیت اقتصادی شرکت ارائه می‌دهد. بنابراین، انتخاب تحلیلگران مالی به‌عنوان نمایندگان استفاده‌کنندگان از گزارش‌ها می‌تواند به پژوهشگر در دستیابی به اهداف تحقیق کمک کند.

نمونه آماری

در این مطالعه، در بخش کیفی، برای تعیین ۴ حوزه ریسک گزارشگری مالی شرکت فرضی، از نمونه‌گیری غیر تصادفی یا هدفمند استفاده شد و از میان روش‌های نمونه‌گیری غیر تصادفی، از نمونه‌گیری متوالی یا متواتر که روش آن افزایش حجم نمونه تا زمانی رسیدن به کفایت است، استفاده شد که این روش تا زمان اشباع داده‌ها ادامه یافت و اطلاعات جدیدی از مشارکت‌کنندگان اضافی به دست نیامده است. در

---

[۱] Cooper & Schindler
[۲] Köhler et al.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-15]

اکثر پژوهش‌های کیفی، از نمونه‌گیری هدفمند استفاده می‌شود، زیرا آزمودنی‌ها باید بر اساس تخصص یا تجربه در موضوع تحت بررسی انتخاب شوند که با توجه به تخصص بالای مشارکت‌کنندگان و داده‌های کیفی جمع‌آوری‌شده، تعداد ۵ نفر برای این بخش کفایت داشت.

درنهایت، در بخش کمی، برای دستیابی به اهداف اصلی و آزمون فرضیه‌های پژوهش، از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده، برای انتخاب نمونه از میان تحلیلگران مالی، بسنده شد؛ زیرا طبق گفته کوتاری[۱] (۲۰۰۴)، این روش نمونه‌گیری به هر عضو از جامعه شانس مساوی برای انتخاب شدن می‌دهد و با توجه به این که جامعه یک گروه همگن است، همه انتخاب‌ها از یکدیگر مستقل هستند. علاوه بر این، نمونه‌گیری تصادفی ساده در مقایسه با نمونه‌گیری تصادفی سیستماتیک، فاقد خطر سوگیری دستوری می‌باشد. تعداد شرکت‌کنندگان در مرحله آزمایش، ۴۵ نفر، شامل ۱۵ نفر گروه کنترل، ۱۵ نفر گروه آزمون الف و ۱۵ نفر گروه آزمون ب بوده‌اند که تعداد شرکت‌کنندگان در هر گروه بر اساس استانداردهای پژوهشی در حوزه مشابه انتخاب شده است. تعداد ۱۵ نفر در هر گروه، به‌عنوان حداقل تعداد لازم برای آزمون تفاوت‌ها در پژوهش‌های آزمایشی با طرح دو یا سه گروهی پذیرفته شده است. به دلیل همگنی جامعه (تحلیلگران مالی)، این تعداد برای آزمون فرضیه‌ها کافی بوده و نتایج قابل تعمیم است.

٤. تحلیل یافته‌ها

در این پژوهش، در راستای آزمون فرضیه اول، یعنی بررسی تأثیر افشای «موارد کلیدی حسابرسی» در گزارش حسابرس بر سطح اطمینان استفاده‌کنندگان نسبت به قلمی از صورت‌های مالی، از آزمون آماری تحلیل کوواریانس[۲] و همچنین، به‌منظور سنجش مقایسه زوجی بین «سطح اطمینان نسبت به قلمی از صورت‌های مالی افشاشده در بند «موارد کلیدی حسابرسی» در گزارش حسابرس» و «سطح اطمینان نسبت به قلمی از صورت‌های مالی افشا نشده در بند «موارد کلیدی حسابرسی» در گزارش حسابرس در شرایط وجود بند موارد کلیدی» و «سطح اطمینان نسبت به قلمی از صورت‌های مالی افشا نشده در بند «موارد کلیدی حسابرسی» در گزارش حسابرس در شرایط عدم وجود بند موارد کلیدی» از آزمون آماری تی وابسته استفاده شده است. لازم به توضیح است که تحلیل کوواریانس همانند تحلیل واریانس[۳] می‌باشد؛ با این تفاوت که اگر بخواهیم اثر متغیرهای مداخله‌گر را نیز مورد بررسی قرار دهیم باید از تحلیل کوواریانس استفاده شود. در واقع، تحلیل کوواریانس یک حالت ادغام‌شده از تحلیل واریانس و مدل‌های رگرسیونی است. این تحلیل را می‌توان مناسب‌ترین آزمون آماری برای طرح‌های دارای پیش‌آزمون و پس‌آزمون دانست که در آن‌ها یک یا چند متغیر مستقل بر عامل‌ها و پارامترهای مدل تحلیل واریانس اثرگذار هستند. پیش از ورود به آزمون تحلیل کوواریانس باید از خطی بودن رابطه بین متغیر وابسته قبل و بعد از اعمال متغیر مستقل اطمینان

---

[۱] Kothari
[۲] ANCOVA
[۳] ANOVA

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-15]

حاصل شود. برای این منظور از ماتریس همبستگی بین دو متغیر استفاده می‌شود. شرط دوم برای استفاده از مدل تحلیل کوواریانس همگنی واریانس‌های جوامع است. برای این منظور از آزمون لون[۱] استفاده می‌شود.

همچنین، به منظور آزمون فرضیه دوم، یعنی بررسی تأثیر افشای «موارد کلیدی حسابرسی» در گزارش حسابرس بر ارزیابی استفاده‌کنندگان از مسئولیت حسابرس نسبت به تحریف احتمالی کشف‌شده در قلمی از صورت‌های مالی، از آزمون آماری تحلیل واریانس استفاده شده است. با توجه به این‌که در این فرضیه نیاز به پیش‌آزمون و پس‌آزمون نمی‌باشد (اثر متغیر مستقل افشا یا عدم افشای «موارد کلیدی حسابرسی» مدنظر نیست)، از آزمون تحلیل واریانس استفاده می‌شود. این امر محقق را قادر می‌سازد تا بررسی کند که آیا متغیرهای وابسته به صورت جداگانه تحت تأثیر متغیر مستقل قرارگرفته‌اند یا خیر. شرط همگنی واریانس با استفاده از آزمون لون بررسی می‌شود. فرض صفر در آزمون تحلیل واریانس برابری میانگین نمرات در سه گروه آزمودنی (عدم وجود تفاوت معنادار بین ارزیابی میزان مسئولیت حسابرس نسبت به تحریف با اهمیت کشف‌شده در سه گروه آزمودنی) است.

بررسی آمار توصیفی پژوهش

اطلاعات جمعیت شناختی آزمون‌شوندگان از منظر جنسیت، سن، میزان سابقه کار در حوزه تحلیلگری، آخرین مدرک تحصیلی، میزان آشنایی آنان با صورت‌های مالی حسابرسی شده و تعداد آنان در هر گروه آزمون در جدول ۱ و حوزه تحلیلگری آزمون‌شوندگان در یک سال گذشته در جدول ۲ ارائه شده است. یافته‌ها نشان می‌دهد که آزمون‌شوندگان از نظر توزیع جنسیتی ۸۰ درصد مرد و مابقی زن بوده‌اند. ۷۳ درصد آنان بین ۳۰ تا ۴۵ سال سن داشته‌اند. به‌بیان‌دیگر، اکثر آزمون‌شوندگان را افراد دارای تجربه کافی و فعّال در زمینه تحلیلگری تشکیل داده‌اند. بیش از ۵۰ درصد آنان را تحلیلگران دارای سابقه کار بیش از ۶ سال در حوزه تحلیلگری تشکیل داده و اکثر آزمون‌شوندگان (۷۳ درصد) دارای مدرک دانشگاهی کارشناسی ارشد بوده‌اند. به‌طورکلی، پاسخ‌دهندگان از نظر علمی و تجربی، واجد شرایط کافی برای درک موضوع تحقیق و پاسخ مناسب بوده‌اند. همچنین، برای تعیین میزان آشنایی آزمون‌شوندگان با صورت‌های مالی حسابرسی شده از طیف لیکرت ده‌تایی (عدد ۱۰: بیشترین میزان آشنایی و عدد صفر: کمترین میزان آشنایی) استفاده شد. بر اساس نتایج حاصل، آزمون‌شوندگان به‌طور میانگین به میزان ۸/۶ واحد (با انحراف معیار ۱/۹۵) با صورت‌های مالی حسابرسی شده آشنایی داشتند که این میزان آشنایی نشان‌دهنده درک درست و بالای آنان از سؤالات پژوهش است. این امر می‌تواند جهت اعتبار بخشیدن به یافته‌های پژوهش مدنظر قرار گیرد.

---

[۱] Levene

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-15]

جدول ۱. اطلاعات جمعیت شناختی آزمون‌شوندگان و تعداد آنان در هر گروه آزمون

گروه‌های آزمون	جنسیت	تعداد	سن	تعداد	سابقه در حوزه تحلیلگری	تعداد	مدرک تحصیلی	تعداد
آزمون الف[1]	آقا	۱۳	کمتر از ۳۰ سال	۲	کمتر از ۳ سال	۷	کارشناسی	۵
	خانم	۲	۳۰ تا ۴۵ سال	۱۲	۳ تا ۶ سال	۲	کارشناسی ارشد	۸
			بیش از ۴۵ سال	۱	۶ تا ۱۰ سال	۱	دکتری تخصصی	۲
					بیش از ۱۰ سال	۵		
آزمون ب[2]	آقا	۱۱	کمتر از ۳۰ سال	۲	کمتر از ۳ سال	۱	کارشناسی	۰
	خانم	۴	۳۰ تا ۴۵ سال	۱۳	۳ تا ۶ سال	۵	کارشناسی ارشد	۱۴
			بیش از ۴۵ سال	۰	۶ تا ۱۰ سال	۷	دکتری تخصصی	۱
					بیش از ۱۰ سال	۲		
کنترل[3]	آقا	۱۲	کمتر از ۳۰ سال	۲	کمتر از ۳ سال	۳	کارشناسی	۰
	خانم	۳	۳۰ تا ۴۵ سال	۹	۳ تا ۶ سال	۲	کارشناسی ارشد	۱۱
			بیش از ۴۵ سال	۴	۶ تا ۱۰ سال	۲	دکتری تخصصی	۴
					بیش از ۱۰ سال	۸		

لازم به توضیح است که برای تعیین حوزه تحلیلگری آزمون‌شوندگان محدودیت در انتخاب در نظر گرفت نشد؛ به این صورت که هر یک از آزمون‌شوندگان امکان انتخاب بیش از یک حوزه تحلیل را داشتند. همان‌طور که در جدول ۲ زیر مشخص است آزمون‌شوندگان بیشتر در صنعت محصولات شیمیایی و فلزات اساسی فعالیت داشته‌اند.

---

۱ گروه آزمون الف: به شرکت‌کنندگان این گروه، یک گزارش حسابرسی تعدیل نشده و حاوی اظهارنظر مقبول داده شد که در این گزارش، حسابرس در خصوص مخارج صورت گرفته بابت جذب رانندگان خودرو ، در بند «موارد کلیدی حسابرسی» افشا نموده است.

۲ گروه آزمون ب: به شرکت‌کنندگان این گروه، یک گزارش حسابرسی تعدیل نشده و حاوی اظهارنظر مقبول داده شد که در این گزارش، حسابرس در خصوص ایجاد امکان فروش آنلاین لوازم مصرفی خودرو و افزایش دوره برگشت از فروش، در بند «موارد کلیدی حسابرسی» افشا نموده است.

۳ گروه کنترل: به شرکت‌کنندگان این گروه، یک گزارش حسابرسی تعدیل نشده و حاوی اظهارنظر مقبول داده شد که در این گزارش، حسابرس در خصوص هیچ یک از حوزه‌های ریسک در بند «موارد کلیدی حسابرسی» افشا ننموده است.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-15]

جدول ۲. حوزه تحلیلگری آزمون‌شوندگان در یک سال گذشته

حوزه تحلیلگری آزمون‌شوندگان در یک سال گذشته	تعداد نفرات فعّال	درصد
بانک‌ها و مؤسسات اعتباری	۱۰	۱۰/۷۵
مواد و محصولات دارویی و یا محصولات غذایی	۱۶	۱۷/۲۰
استخراج کانه‌های فلزی	۱۳	۱۳/۹۸
محصولات شیمیایی	۲۱	۲۲/۵۸
فلزات اساسی	۱۹	۲۰/۴۳
خودرو و ساخت قطعات	۸	۸/۶۰
سایر	۶	۶/۴۵
جمع	۹۳	۱۰۰

آمار توصیفی مرتبط با متغیر وابسته سطح اطمینان آزمون‌شوندگان نسبت به حوزه‌هایی از ریسک گزارشگری مالی قبل از آگاهی آنان از وجود تحریف بااهمیت، بر مبنای طیف لیکرت ده‌تایی (عدد ۱۰: بیشترین سطح اطمینان و عدد صفر: کمترین سطح اطمینان) در جدول ۳ ارائه شده است.

جدول ۳. سطح اطمینان آزمون‌شوندگان نسبت به حوزه‌هایی از ریسک قبل از آگاهی آنان از وجود تحریف بااهمیت

آزمون‌شوندگان در هر گروه آزمون	میانگین	انحراف معیار
سطح اطمینان نسبت به قلمی از صورت‌های مالی که در بند موارد کلیدی حسابرسی افشا شده.	۶/۴۳	۱/۶۳
سطح اطمینان نسبت به قلمی که در بند موارد کلیدی حسابرسی افشا نشده است (در شرایط وجود بند موارد کلیدی حسابرسی).	۵/۹۰	۲/۳۷
سطح اطمینان نسبت به قلمی که در بند موارد کلیدی حسابرسی افشا نشده است (در شرایط عدم وجود بند موارد کلیدی حسابرسی).	۵/۹۷	۱/۸۷

همان‌طور که مشخص است قبل از آگاهی آزمون‌شوندگان از وجود تحریف بااهمیت، سطح اطمینان نسبت به حوزه‌ای از ریسک گزارشگری مالی که در بند «موارد کلیدی حسابرسی» در گزارش حسابرس افشا نشده است (در شرایط وجود بند موارد کلیدی حسابرسی (میانگین ۵/۹۰) و در شرایط عدم وجود بند موارد کلیدی حسابرسی (میانگین ۵/۹۷))، در مقایسه با سطح اطمینان نسبت به حوزه‌ای از ریسک گزارشگری مالی که در بند «موارد کلیدی حسابرسی» در گزارش حسابرس افشا شده است (میانگین ۶/۴۳) کمتر بوده است. به‌بیان‌دیگر، با افشای قلم مربوطه در بند «موارد کلیدی حسابرسی» در گزارش حسابرس، سطح اطمینان آزمون‌شوندگان به‌طور نسبی افزایش یافته است. همچنین، با عنایت به کمترین میزان انحراف معیار در شرایط افشای قلم مربوطه در بند «موارد کلیدی حسابرسی» (۱/۶۳ در مقایسه با ۱/۸۷ و ۲/۳۷)، میزان تشابه نظرات آزمون‌شوندگان در رابطه با سطح اطمینان نسبت به حوزه‌ای از ریسک گزارشگری مالی که در بند «موارد کلیدی حسابرسی» در گزارش حسابرس افشا شده است، بیشتر بوده است.

آمار توصیفی مرتبط با متغیر وابسته سطح اطمینان آزمون‌شوندگان نسبت به حوزه‌هایی از ریسک گزارشگری مالی به تفکیک حوزه‌های ریسک (عدد ۱۰: بیشترین سطح اطمینان و عدد صفر: کمترین سطح

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-15]

اطمینان) در جدول ۴ ارائه شده است. به‌طورکلی، نتایج حاصل از تفکیک حوزه‌های ریسک با نتایج کلی در جدول ۳ مشابه بوده است.

جدول ۴. میانگین (انحراف معیار) سطح اطمینان آزمون‌شوندگان نسبت به حوزه‌های ریسک

آزمون‌شوندگان در هر گروه آزمون	حوزه ریسک گزارشگری مالی	
	مخارج صورت گرفته بابت جذب رانندگان خودرو	ایجاد امکان فروش آنلاین لوازم مصرفی خودرو و افزایش دوره برگشت از فروش
سطح اطمینان نسبت به قلمی از صورت‌های مالی که در بند موارد کلیدی حسابرسی افشا شده است.	۶/۰۷ (۱/۸۷)	۶/۸۰ (۱/۳۲)
سطح اطمینان نسبت به قلمی که در بند موارد کلیدی حسابرسی افشا نشده است (در شرایط وجود بند موارد کلیدی حسابرسی).	۵/۸۷ (۲/۲۰)	۵/۹۳ (۲/۶۰)
سطح اطمینان نسبت به قلمی که در بند موارد کلیدی حسابرسی افشا نشده است (در شرایط عدم وجود بند موارد کلیدی حسابرسی).	۵/۶۷ (۲/۱۳)	۶/۲۷ (۱/۵۸)

درنهایت، آمار توصیفی در خصوص میزان مسئولیتی که آزمون‌شوندگان برای حسابرس در قبال تحریف با اهمیت کشف‌شده در حوزه‌ای از ریسک گزارشگری مالی قائل هستند، در جدول ۵ زیر ارائه شده است.

جدول ۵. مسئولیت مورد انتظار از حسابرس در قبال تحریف با اهمیت کشف‌شده در حوزه ریسک گزارشگری مالی

آزمون‌شوندگان در هر گروه آزمون	میانگین	انحراف معیار
تحریف با اهمیت کشف‌شده مربوط به حوزه‌ای از ریسک گزارشگری مالی (برآورد مبلغ برگشت از فروش لوازم مصرفی خودرو) که در بند موارد کلیدی حسابرسی افشا شده است.	۷/۲۰	۱/۸۲
تحریف با اهمیت کشف‌شده مربوط به حوزه‌ای از ریسک گزارشگری مالی (برآورد مبلغ برگشت از فروش لوازم مصرفی خودرو) که در بند موارد کلیدی حسابرسی افشا نشده است (در شرایط وجود بند موارد کلیدی حسابرسی).	۷/۷۳	۲/۰۵
تحریف با اهمیت کشف‌شده در حوزه‌ای از ریسک گزارشگری مالی (برآورد مبلغ برگشت از فروش لوازم مصرفی خودرو) که در بند موارد کلیدی حسابرسی افشا نشده است (در شرایط عدم وجود بند موارد کلیدی حسابرسی).	۷/۷۳	۲/۱۲

همان‌طور که مشخص است، مسئولیت مورد انتظار آزمون‌شوندگان از حسابرس در قبال تحریف با اهمیت کشف‌شده در حوزه‌ای از ریسک گزارشگری مالی (برآورد مبلغ برگشت از فروش لوازم مصرفی خودرو) که در بند «موارد کلیدی حسابرسی» افشاشده است (میانگین ۷/۲۰) در مقایسه با مسئولیت مورد انتظار آنان از حسابرس در قبال تحریف با اهمیت کشف‌شده در همان حوزه از ریسک گزارشگری مالی (در شرایط وجود بند موارد کلیدی حسابرسی (میانگین ۷/۷۳) و همچنین، در شرایط عدم وجود بند موارد کلیدی حسابرسی (میانگین ۷/۷۳))، کمتر بوده است. بیان دیگر، با افشای قلم مربوطه در بند «موارد کلیدی حسابرسی» در گزارش حسابرس، مسئولیت مورد انتظار آزمون‌شوندگان از حسابرس در قبال تحریف با اهمیت کشف‌شده در حوزه‌ای از ریسک گزارشگری مالی به‌طور نسبی کاهش یافته است. همچنین، با عنایت به کمترین میزان انحراف معیار در شرایط افشای قلم مربوطه در بند «موارد کلیدی حسابرسی» (۱/۸۲ در مقایسه با ۲/۰۵ و

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-15]

۲/۱۲)، میزان تشابه نظرات آزمون‌شوندگان در رابطه با مسئولیت مورد انتظار آنان از حسابرس در قبال تحریف با اهمیت کشف‌شده نسبت به حوزه‌ای از ریسک گزارشگری مالی که در بند «موارد کلیدی حسابرسی» در گزارش حسابرس افشا شده است، بیشتر بوده است.

آزمون فرضیه ها

جهت آزمون فرضیه اول پژوهش، متغیر وابسته سطح اطمینان آزمون‌شوندگان نسبت به نحوه عملکرد مدیریت شرکت در برآورد مبلغ برگشت از فروش در صورت‌های مالی و شناسایی صحیح درآمد فروش لوازم مصرفی خودرو، قبل و بعد از افشای «موارد کلیدی حسابرسی» به‌عنوان متغیر مستقل در گروه‌های مختلف کنترل و آزمون، بررسی شده است. پیش از ورود به آزمون فرضیه اول از طریق تحلیل کوواریانس، باید از خطی بودن رابطه بین متغیر وابسته قبل و بعد از اعمال متغیر مستقل (به‌عنوان شرط اول) اطمینان حاصل شود. برای این منظور از ماتریس همبستگی بین دو متغیر استفاده شده است. با توجه به سطح معناداری (۰/۰۰۰) و شدت همبستگی (۰/۵۱۷)، رابطه بین دو متغیر مثبت و در سطح اطمینان ۹۹٪ معنادار بوده است.

شرط دوم برای استفاده از مدل تحلیل کوواریانس، همگنی واریانس بین جوامع مورد بررسی (سه گروه پاسخ‌دهندگان) است. برای این منظور از آزمون لون استفاده شده است. فرض صفر این آزمون حاکی از همگن بودن واریانس پاسخ‌هاست. جدول ۶ نتایج آزمون لون را نشان می‌دهد. با توجه به سطح معناداری آماره F (۰/۱۸۰)، با اطمینان ۹۵٪ می‌توان گفت که واریانس پاسخ‌ها همگن بوده است.

جدول ۶. نتایج آزمون لون برای فرضیه اول در حالت اول

درجه آزادی ۱	درجه آزادی ۲	آماره F	سطح معناداری
۲	۴۲	۱/۷۸۸	۰/۱۸۰

جدول ۷ نتایج تحلیل کوواریانس برای آزمون فرضیه اول را نشان می‌دهد.

جدول ۷. نتایج تحلیل کوواریانس-آزمون فرضیه اول در حالت اول

منبع تغییرات	مجموع مجذورات	درجه آزادی	میانگین مجذورات	آماره F	سطح معناداری	توان آزمون
مدل اصلاح‌شده	۳۵/۹۹۷	۳	۱۱/۹۹۹	۵/۰۳۸	۰/۰۰۵	۰/۸۹۰
عرض از مبدأ مدل	۱۲/۱۲۴	۱	۱۲/۱۲۴	۵/۰۹۱	۰/۰۲۹	۰/۵۹۶
پیش‌آزمون: سطح اطمینان نسبت به نحوه عملکرد مدیریت شرکت در برآورد مبلغ برگشت از فروش قبل از افشای موارد کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرس	۲۹/۴۲۰	۱	۲۹/۴۲۰	۱۲/۳۵۳	۰/۰۰۱	۰/۹۲۹
گروه * پیش‌آزمون	۰/۳۴۳	۲	۰/۱۷۱	۰/۰۷۲	۰/۹۳۱	۰/۰۶۰
خطا	۹۷/۶۴۷	۴۱	۲/۳۸۲	ضریب تعیین= ۰/۲۶۹		
کل	۱۹۲۶/۰۰۰	۴۵	ضریب تعیین تعدیل‌شده = ۰/۲۱۶			
کل اصلاح‌شده	۱۳۳/۶۴۴	۴۴	Computed using alpha =۰/۰۵			

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-15]

با توجه به سطح معناداری به‌دست‌آمده برای متغیر افشای «موارد کلیدی حسابرسی» (۰/۹۳۱)، با اطمینان ۹۵٪ می‌توان گفت افشا یا عدم افشای «موارد کلیدی حسابرسی» بر سطح اطمینان نسبت به نحوه عملکرد مدیریت شرکت در برآورد مبلغ برگشت از فروش و شناسایی صحیح درآمد فروش لوازم مصرفی خودرو تأثیر معناداری نداشته است. ازاین‌رو، فرضیه اول پژوهش رد می‌شود.

در ادامه، جهت آزمون فرضیه اول، متغیر وابسته سطح اطمینان نسبت به نحوه عملکرد مدیریت شرکت در طبقه‌بندی مخارج جذب رانندگان در سرفصل دارایی‌ها و انتقال شناسایی هزینه به سنوات بعد، قبل و بعد از افشای «موارد کلیدی حسابرسی» به‌عنوان متغیر مستقل در گروه‌های مختلف کنترل و آزمون، بررسی شده است. پیش از ورود به آزمون فرضیه اول از طریق تحلیل کوواریانس در این حالت نیز، باید از خطی بودن رابطه بین متغیر وابسته قبل و بعد از اعمال متغیر مستقل (به‌عنوان شرط اول) اطمینان حاصل شود. برای این منظور از ماتریس همبستگی بین دو متغیر استفاده شده است. با توجه به سطح معناداری (۰/۰۰۰) و شدت همبستگی (۰/۷۵۵)، رابطه بین دو متغیر مثبت و در سطح اطمینان ۹۹٪ معنادار بوده است.

جدول ۸ نتایج آزمون لون را نشان می‌دهد. با توجه به سطح معناداری آماره F (۰/۵۳۵)، با اطمینان ۹۵٪ می‌توان گفت که واریانس پاسخ‌ها همگن بوده است.

جدول ۸. نتایج آزمون لون برای فرضیه اول در حالت دوم

درجه آزادی ۱	درجه آزادی ۲	آماره F	سطح معناداری
۲	۴۲	۰/۶۳۵	۰/۵۳۵

جدول ۹ نتایج تحلیل کوواریانس برای آزمون فرضیه اول در حالت دوم را نشان می‌دهد.

جدول ۹. نتایج تحلیل کوواریانس-آزمون فرضیه اول در حالت دوم

منبع تغییرات	مجموع مجذورات	درجه آزادی	میانگین مجذورات	آماره F	سطح معناداری	توان آزمون
مدل اصلاح‌شده	۱۲۱/۱۹۷	۳	۴۰/۳۹۹	۱۸/۹۸۵	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰
عرض از مبدأ مدل	۱/۹۷۳	۱	۱/۹۷۳	۰/۹۲۷	۰/۳۴۱	۰/۱۵۶
پیش‌آزمون: سطح اطمینان نسبت به نحوه عملکرد مدیریت شرکت در برآورد مبلغ برگشت از فروش قبل از افشای موارد کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرس	۱۱۹/۹۵۳	۱	۱۱۹/۹۵۳	۵۶/۳۶۹	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰
گروه * پیش‌آزمون	۲/۳۲۶	۲	۱/۱۶۳	۰/۵۴۶	۰/۵۸۳	۰/۱۳۴
۴۱	۸۷/۲۴۷	۴۱	۲/۱۲۸		ضریب تعیین= ۰/۵۸۱	
کل	۱۷۶۹/۰۰۰	۴۵			ضریب تعیین تعدیل‌شده = ۰/۵۵۱	
کل اصلاح‌شده	۲۰۸/۴۴۴	۴۴			Computed using alpha =۰/۰۵	

با توجه به سطح معناداری به‌دست‌آمده برای متغیر افشای «موارد کلیدی حسابرسی» (۰/۵۸۳)، با اطمینان ۹۵٪ می‌توان گفت افشا یا عدم افشای «موارد کلیدی حسابرسی» بر سطح اطمینان نسبت به نحوه عملکرد مدیریت در طبقه‌بندی مخارج جذب رانندگان در سرفصل دارایی‌ها و انتقال شناسایی هزینه به سنوات بعد نیز، تأثیر معناداری نداشته است؛ بنابراین، فرضیه اول پژوهش در حالت دوم هم رد می‌شود.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-15]

در ادامه به‌منظور مقایسه بیشتر، مقایسه زوجی بین «سطح اطمینان نسبت به قلمی از صورت‌های مالیِ افشاشده در بند «موارد کلیدی حسابرسی» در گزارش حسابرس- سطح اول» و «سطح اطمینان نسبت به قلمی از صورت‌های مالیِ افشا نشده در بند «موارد کلیدی حسابرسی» در گزارش حسابرس در شرایط وجود بند موارد کلیدی- سطح دوم» و «سطح اطمینان نسبت به قلمی از صورت‌های مالیِ افشا نشده در بند «موارد کلیدی حسابرسی» در گزارش حسابرس در شرایط عدم وجود بند موارد کلیدی- سطح سوم» پرداخته شد. نتایج این مقایسه در جدول ۱۰ ارائه شده است.

جدول ۱۰. نتایج مقایسه زوجی

سطوح مورد مقایسه	میانگین	انحراف معیار	انحراف معیار استاندارد	فاصله اطمینان ۹۵٪ برای اختلاف بین دو متغیر		آماره T	درجه آزادی	سطوح معناداری
				کمترین	بیشترین			
سطح اول منهای سطح دوم	۰/۵۳۳	۲/۱۲۹	۰/۳۸۹	۰/۲۶۲	۱/۳۲۸	۱/۳۷۲	۲۹	۰/۱۸۱
سطح اول منهای سطح سوم	۰/۴۶۷	۲/۱۷۷	۰/۳۹۸	۰/۳۴۶	۱/۲۸۰	۱/۱۷۴	۲۹	۰/۲۵۰
سطح دوم منهای سطح سوم	۰/۰۶۷	۲/۹۹۳	۰/۵۴۷	-۱/۱۸۴	۱/۰۵۱	۰/۱۲۲	۲۹	۰/۹۰۴

با توجه به سطوح معناداری (به ترتیب، ۰/۱۸۱، ۰/۲۵۰ و ۰/۹۰۴)، بین «سطح اطمینان نسبت به قلمی از صورت‌های مالیِ افشاشده در بند «موارد کلیدی حسابرسی» در گزارش حسابرس- سطح اول» و «سطح اطمینان نسبت به قلمی از صورت‌های مالی افشا نشده در بند «موارد کلیدی حسابرسی» در گزارش حسابرس در شرایط وجود بند موارد کلیدی- سطح دوم» و «سطح اطمینان نسبت به قلمی از صورت‌های مالیِ افشا نشده در بند «موارد کلیدی حسابرسی» در گزارش حسابرس در شرایط عدم وجود بند موارد کلیدی- سطح سوم» تفاوت معناداری وجود ندارد. لذا، فرضیه اول در حالت سوم هم رد می‌شود.

جهت آزمون فرضیه دوم، متغیر وابسته میزان مسئولیت حسابرس نسبت به تحریف با اهمیت کشف‌شده در برآورد مبلغ برگشت از فروش لوازم مصرفی خودرو، در سه گروه (گروه کنترل (گزارش حسابرس فاقد بند موارد کلیدی حسابرسی)، گروه آزمون الف (مخارج صورت گرفته بابت جذب رانندگان خودرو به‌عنوان «موارد کلیدی حسابرسی» در گزارش حسابرس افشا شده است) و گروه آزمون ب (ایجاد امکان فروش آنلاین لوازم مصرفی خودرو و افزایش دوره برگشت از فروش به‌عنوان «موارد کلیدی حسابرسی» در گزارش حسابرس افشا شده است)) بررسی و مقایسه شده است. با توجه به این‌که در این فرضیه، اثر متغیر مستقل افشا یا عدم افشای «موارد کلیدی حسابرسی» مدنظر نیست، از آزمون تحلیل واریانس استفاده شده است. جدول ۱۱ نتایج آزمون لون را نشان می‌دهد. همان‌طور که ملاحظه می‌شود، شرط همگنی واریانس برقرار است (سطح معناداری (۰/۷۹۰) که بالای ۵٪ بوده است). جدول ۱۲ نتایج تحلیل واریانس پاسخ‌ها در سه گروه مختلف را نشان می‌دهد. فرض صفر در تحلیل واریانس، برابری میانگین نمرات در سه گروه آزمودنی (عدم وجود تفاوت معنادار بین ارزیابی میزان مسئولیت حسابرس نسبت به تحریف با اهمیت کشف‌شده در سه گروه آزمودنی) است و ازآنجاکه سطح معناداری این آزمون بیشتر از ۵٪ (۰/۷۰۳) بوده است، فرضیه صفر تأیید می‌شود؛ یعنی؛ بین نظرات گروه‌های مختلف آزمودنی در خصوص میزان مسئولیت حسابرس نسبت به تحریف با

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-15]

اهمیت کشف‌شده در برآورد مبلغ برگشت از فروش لوازم مصرفی خودرو تفاوت معناداری وجود ندارد؛ بنابراین، فرضیه دوم پژوهش نیز رد می‌شود.

جدول ۱۱. نتایج آزمون لون فرضیه دوم

درجه آزادی ۱	درجه آزادی ۲	آماره F	سطح معناداری
۲	۴۲	۰/۲۳۷	۰/۷۹۰

جدول ۱۲. نتایج تحلیل واریانس-آزمون فرضیه دوم

	مجموع مجذورات	درجه آزادی	میانگین مجذورات	آماره F	سطح معناداری
بین گروهی	۲/۸۴۴	۲	۱/۴۲۲	۰/۳۵۵	۰/۷۰۳
درون‌گروهی	۱۶۸/۲۶۷	۴۲	۴/۰۰۶		
کل	۱۷۱/۱۱۱	۴۴			

۵. بحث و نتیجه گیری

سازمان حسابرسی، استاندارد شماره ۷۰۱ را از ابتدای سال ۱۴۰۱ برای شرکت‌ها لازم‌الاجرا کرد. طبق این استاندارد، حسابرسان موظفند «موارد کلیدی حسابرسی» را در گزارش حسابرسی خود، به منظور افزایش اطمینان استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی و همچنین کاهش شکاف‌های انتظاراتی در مورد مسئولیت‌های حسابرس، درج کنند. با توجه به تفاوت‌های محیط قانونی، اقتصادی و سیاسی ایران با سایر کشورها، این مقاله به بررسی تأثیر افشای «موارد کلیدی حسابرسی» بر سطح اطمینان استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی، به عبارتی تأثیر افشای «موارد کلیدی حسابرسی» بر بهبود ایفای نقش اصلی حسابرسی (اطمینان‌بخشی) و همچنین تأثیر افشای «موارد کلیدی حسابرسی» بر شکاف انتظارات نسبت به میزان مسئولیت قانونی حسابرسان، پرداخته است. یافته‌های این مطالعه، نتایج تحقیق پپر و گور را مبنی بر عدم واکنش استفاده‌کنندگان نسبت به افشای «موارد کلیدی حسابرسی» تأیید می‌کند و حاکی از رد فرضیه‌های پژوهش مطابق با نظریه نمایندگی رفتاری و به شرح ذیل بوده است:

۱. افشای «موارد کلیدی حسابرسی» در گزارش حسابرس بر سطح اطمینان استفاده‌کنندگان تأثیر معناداری نداشته است. به‌بیان‌دیگر، افشای «موارد کلیدی حسابرسی» بر بهبود ایفای نقش اصلی حسابرسی (اطمینان‌بخشی) مؤثر نبوده است.

۲. بین سطوح مختلف اطمینان نسبت به حوزه‌ای از ریسک در شرایط مختلف (سطوح اطمینان نسبت به حوزه‌ای از ریسک که در بند «موارد کلیدی حسابرسی» در گزارش حسابرس افشا شده است در مقایسه با سطوح اطمینان نسبت به حوزه‌ای از ریسک که در بند «موارد کلیدی حسابرسی» در گزارش حسابرس افشا نشده است (در شرایط وجود و عدم وجود بند موارد کلیدی) جمعاً در قالب سه زوج)، تفاوت معناداری وجود نداشته است.

۳. بین نظرات گروه‌های مختلف آزمودنی در خصوص میزان مسئولیت حسابرس در قبال تحریف با اهمیت کشف‌شده در برآورد مبلغ برگشت از فروش لوازم مصرفی خودرو (به‌عنوان یکی از حوزه‌های ریسک

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-15]

تعیین‌شده) تفاوت معناداری وجود نداشته است. به‌عبارت‌دیگر، افشای «موارد کلیدی حسابرسی» بر کاهش شکاف‌های اطلاعاتی و انتظاراتی نسبت به میزان مسئولیت حسابرسان، تأثیرگذار نبوده است.

پیشنهادات و محدودیت‌های پژوهش

این تحقیق سعی در بررسی واکنش استفاده‌کنندگان نسبت به افشا «مسائل عمده حسابرسی» در گزارش حسابرسی دارد و نتایج آن می‌تواند به سازمان‌های ذیربط نظیر سازمان بورس اوراق بهادار تهران به‌عنوان مقام ناظر و سازمان حسابرسی به‌عنوان نهاد قانون‌گذار در راستای سنجش اثربخشی پیاده‌سازی این استاندارد یاری رساند. انجام پژوهش‌هایی در زمینه‌ی نحوه اجرای استاندارد ۷۰۱ و عملکرد مؤسسات حسابرسی در این زمینه، می‌تواند به اجرای قوی‌تر این استاندارد و بهبود ارزش اطلاع‌رسانی گزارش‌های حسابرسی، مطابق با فلسفه‌ی تدوین این استاندارد، کمک کند. بررسی موضوعاتی که حسابرسان به‌عنوان «موارد کلیدی حسابرسی» تلقی می‌کنند و تطبیق آن‌ها با تعریف ارائه‌شده در استاندارد از این موارد، می‌تواند موضوع پژوهشی دیگری باشد. تأثیر افشای «موارد کلیدی حسابرسی» در گزارش حسابرس بر قیمت سهام شرکت‌های بورسی، موضوعی مناسب برای تحقیقات آتی در زمینه‌ی بررسی محتوای اطلاعاتی این بند است. همچنین مقایسه محتوای اطلاعاتی بند «موارد کلیدی حسابرسی» افشاشده در گزارش حسابرس مستقل بر اساس رتبه مؤسسات حسابرسی نیز یکی دیگر از موضوعات تحقیقات آتی به شمار می‌رود و در نهایت بررسی عوامل تأثیرگذار بر محتوای اطلاعاتی بند «موارد کلیدی حسابرسی» مانند اهرم مالی، ویژگی‌های کمیته حسابرسی، صنعت، اندازه شرکت، سودآوری، نقدینگی، برای تحقیقات آتی پیشنهاد می‌شود. برای تکمیل تحقیق حاضر، بررسی اثر نوع تحریف افشاشده در بند «موارد کلیدی حسابرسی» (تحرف ناشی از تقلب یا اندازه‌گیری) بر میزان مسئولیتی که استفاده‌کنندگان برای حسابرس در صورت کشف تحریف با اهمیت در موضوع افشاشده در بند «موارد کلیدی حسابرسی» قائل هستند می‌تواند موضوع تحقیقات بعدی باشد.

در این مقاله از تحلیلگران فعال در شرکت‌های مدیریت سرمایه به‌عنوان نمونه آماری استفاده شد. به دلیل نو بودن موضوع و آشنایی محدود تحلیلگران با مفهوم «موارد کلیدی حسابرسی»، تعداد افراد کمی حاضر به تکمیل پرسشنامه پژوهش شدند؛ بنابراین جامعه و نمونه آماری پژوهش محدود بوده و این موضوع ممکن است نتایج پژوهش را تحت تأثیر قرار دهد. بدیهی است با گذشت چند سال از اجرای استاندارد و افزایش نمونه آماری، نتایج حاصل از پژوهش قابل‌قبول‌تر خواهد بود. به‌علاوه، در این مطالعه از روش آزمایشی برای جمع‌آوری داده‌ها استفاده شد. محیط آزمایشی ممکن است دقیقاً همتا محیط واقعی که در آن افراد این قضاوت‌ها و تصمیم‌ها را می‌گیرند نباشد؛ بنابراین، روش پژوهش ممکن است نتایج پژوهش را مخدوش نماید.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-15]

منابع

کمیتهٔ تدوین استانداردهای حسابرسی، استاندارد حسابرسی شمارهٔ ۷۰۱، اطلاع‌رسانی مسائل عمدهٔ حسابرسی در گزارش حسابرس مستقل، سازمان حسابرسی.

References

Auditing Standards Setting Committee, Auditing Standard No. ۷۰۱, Communication of Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report, Audit Organization [In Persian].

Brasel, K., Doxey, M. M., & Grenier, J. H. (۲۰۱٦). Risk Disclosure Preceding Negative Outcomes: The Effects of Reporting Critical Audit Matters on Judgments of Auditor Liability. *The Accounting Review*, *91*(٥), ۱۳٤٥-۱۳٦۲. doi: ۱۰,۲۱۳۹/ssrn.۲٤۸۷۳۹٦

Carrington, T. (۲۰۱٤). Consulting or Holding to. Liber, Stockholm University.

Chen, L., Jones, K. L., Michas, P., Pawlewicz, R., & Pevzner, M. B. (۲۰۱۳). Comments by the Auditing Standards Committee of the Auditing Section of the American Accounting Association on the IAASB Proposal: Improving the Auditor's Report. *American Accounting Association, 7* (۱), ۱۱-۲۰. doi: ۱۰,۲۳۰۸/CIIA-٥۰۳۳٦

Christensen, B. E., Glover, S. M., & Wolfe, C. J. (۲۰۱٤). Do Critical Audit Matter Paragraphs Change Nonprofessional Investor's Decisions to Invest?. AUDITING: *A Journal of Practice & Theory , 33* (٤), ۷۱–۹۳. doi: ۱۰,۲۳۰۸/ajpt-٥۰۷۹۳

Church, B. K., Davis, S. M., & Mccracken, S, A. (۲۰۰۸). The Auditor's Reporting Model: A Literature Overview and Research Synthesis. *Accounting Horizons, 22* (۱), ٦۹-۹۰. doi: ۱۰,۲۳۰۸/acch.۲۰۰۸,۲۲,۱,٦۹

Cooper, D., & Schindler, P. (۲۰۱٤). Business Research Methods. New York: McGraw Hill International Edition.

Deneuve, E., Filip, A., & Jeny, A. (۲۰۲۳). Detecting Informative Value in Key Audit Matters: The Importance of Dissimilar KAM Risk Descriptions. *SSRN Electronic Journal,* ٥٦. doi: ۱۰,۲۱۳۹/ssrn.٤٦٤۳۷٦٤

Ernst & Young (۲۰۱٥). Key Audit Matters: what they are and why they are important. October ۱. https://www.ey.com/en_br/assurance/how-the-auditing-profession-is-transforming-to-meet-future challenges.

Gimbar, C., Hansen, B., & Ozlanski, M. E. (۲۰۱٦). Early Evidence on the Effects of Critical Audit Matters on Auditor Liability. *Auditing*, *10*(۱), ۲٤-۳۳. doi: ۱۰,۲۳۰۸/ciia-٥۱۳٦۹

Gold, A., Gronewold, U., & Pott, C. (۲۰۱۲). The ISA ۷۰۰ Auditor's Report and the Audit Expectation Gap-Do Explanations Matter?. *International Journal of Auditing 16*(۳), ۲۸٦-۳۰۷. doi: ۱۰,۲۱۳۹/ssrn.۱٤۹۲۰۸۲

Hatherly, D., Brown, T., & Innes, J. (۱۹۹۸). Free-from reporting and perceptions of the audit. *The British Accounting Review, 30* (۱), ۲۳-۳۸. doi: ۱۰,۱۰۰٦/bare.۱۹۹۷,۰۰٥۷

International Auditing and Assurance Standard Board. (۲۰۱۳). Exposure drafts, reporting on audited financial statements: proposed new and revised international standards on auditing (ISAs). New York, International Federation of Accountants

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-15]

https://www.iaasb.org/publications/reporting-audited-financial-statements-proposed-new-and-revised-international-standards-auditing.

International Auditing and Assurance Standard Board. (۲۰۱۵). International standard on auditing (ISA) ۷۰۱: Communicating key audit matters in the independent Auditor's report. New York, International Federation of Accountants. https://www.iaasb.org/publications/international-standard-auditing-isa-۷۰۱-new-communicating-key-audit-matters-independent-auditor-s-۳

Kachelmeier, S. J., Rimkus, D., Schmidt, J. J., & Valentine, K. (۲۰۲۰). The Forewarning Effect of Critical Audit Matter Disclosures Involving Measurement Uncertainty. *Contemporary Accounting Research, 37*(٤). doi: ۱۰,۱۱۱۱/۱۹۱۱-۳۸٤٦,۱۲۵۸۳

Köhler, A. G., Ratzinger-Sakel, N. V., & Theis, J. C. (۲۰۱٦). The effects of key audit matters on the auditor's report's communicative value: experimental evidence from investment professionals and non-professional investors. *Accounting in Europe 17*(٤):۱-۲٤. doi: ۱۰,۱۰۸۰/۱۷٤٤۹٤۸۰,۲۰۲۰,۱۷۲٦٤۲۰

Kothari, C. R. (۲۰۰٤). Research Methodology: Methods and Techniques. Delhi, New Age International. https://www.academia.edu/۲۲۳۲۸٦۰۳/Kothari_Research_Methodology_Methods_and_Techniques

Lee, W. M., & Phua, L. K. (۲۰۱۹). Disclosures of key audit matters to curb information asymmetry. *International Journal of Accounting, Finance and Business, 4*(۲٤), ۱-۱۲.

Pepper, A., & Gore, J. (۲۰۱۵). Behavioral Agency Theory: New Foundations for Theorizing about Executive Compensation. *Journal of Management, 41*(٤), ۱۰٤۵-۱۰٦۸. doi: ۱۰,۱۱۷۷/۰۱٤۹۲۰٦۳۱۲٤٦۱۰٥٤

Posner, C. S. (۲۰۱۷). CAMs are here! SEC approves new PCAOB standard to enhance auditor's reports. https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=bbef۹ce۸-۸۱۰a-٤۷٥e-۸٦۰a-b۷۱۱۳۲ef۲۱۳۲.

Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (۲۰۱۷). The auditor's report on an audit of financial statements when the auditor expresses an unqualified opinion and related amendments to PCAOB standards. Washington, DC, PCAOB Relase No. ۲۰۱۷-۰۰۱. https://pcaobus.org/oversight/standards/auditing-standards/details/AS۳۱۰۱

Velte, P. (۲۰۱۸). Does Gender diversity in the audit committee influence key audit matters' readability in the audit report? UK Evidence. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management, 25* (٥), ۷٤۸-۷٥٥. doi: ۱۰,۱۰۰۲/csr.۱٤۹۱

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-10-15]