

## شناسایی و افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرسی: دیدگاه حساب‌رسان ایرانی

### نداجعفری نسب کرمانی

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه الزهراء(س)، تهران، ایران. (نویسنده مسئول)  
nedajafari86@yahoo.com

### مهناز ملانظری

دانشیار حسابداری دانشگاه الزهراء(س)، تهران، ایران.  
molanazari@alzahra.ac.ir

### علی رحمانی

استاد حسابداری دانشگاه الزهراء(س)، تهران، ایران.  
rahmani@alzahra.ac.ir

### مسعود عزیزخانی

دانشیار حسابداری دانشگاه تاسمانیا استرالیا  
Mazizkhani53@yahoo.com

### موسی بزرگ اصل

دانشیار حسابداری دانشگاه علامه طباطبایی، تهران، ایران.  
bozorgaslm@gmail.com

تاریخ دریافت: ۹۷/۰۶/۱۳ تاریخ پذیرش: ۹۷/۰۹/۱۳

### چکیده

هدف پژوهش حاضر بررسی دیدگاه حساب‌رسان در مورد موضوع‌های کلیدی حسابرسی طبق استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۱ است. پاسخ‌های دریافت شده از پرسشنامه توزیع شده میان حسابداران رسمی نشان می‌دهد که ارزیابی حسابرسی از مفروضات اساسی مبنای شناخت و افشای اقلام صورت‌های مالی در گزارش حسابرسی، نحوه مواجهه حسابرسی با ریسک‌های مختلف شرکت، حساب‌هایی با بالاترین ریسک تحریف با اهمیت (ریسک ناشی از تقلب) در گزارش حسابرسی، ارزیابی حسابرسی از رویدادها و معاملات عمده و نیز مواردی که بر اساس قضاوت حرفه‌ای حسابرسی در صورت‌های مالی دارای بیشترین اهمیت هستند، باید به عنوان موضوع‌های کلیدی حسابرسی شناسایی شوند. از دید حساب‌رسان افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسی منجر به افزایش ارزش اطلاعاتی و کاهش یکنواختی گزارش حسابرسی، افزایش مسئولیت حرفه‌ای و قانونی حسابرسی، بهبود تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران، بهبود کیفیت حسابرسی و بهبود گزارشگری مالی خواهد شد. موضوع‌های کلیدی حسابرسی در هر صنعت و صنایع مختلف متفاوت هستند. هم‌چنین از نظر حساب‌رسان، افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسی می‌تواند منجر به برداشت استفاده‌کنندگان مبنی بر اظهارنظر جداگانه در خصوص موضوع‌های کلیدی حسابرسی و عدم پذیرش اظهارنظر مقبول حسابرسی، متفاوت بودن موضوع‌های کلیدی حسابرسی به دلیل اعمال قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان، افزایش هزینه‌های حسابرسی، تاثیر منفی بر رابطه صاحبکار و حسابرسی و افزایش فشار از سوی صاحبکار، تلقی استفاده‌کنندگان از حسابرسی به عنوان منبع اصلی اطلاعات گردد. حساب‌رسان به لزوم وجود رهنمود برای شناسایی و افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسی اشاره نموده‌اند و از دید آنها این موضوع‌ها باید در نزدیک‌ترین محل به ارائه بند اظهارنظر حسابرسی افشا و برای طبقه‌بندی هر موضوع از عنوان مناسبی استفاده شود.

**واژه‌های کلیدی:** کلیدی: موضوع‌های کلیدی حسابرسی، استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۱، گزارش حسابرسی.

## ۱- مقدمه

حسابرسی مستقل نقش مهمی در حمایت از کیفیت گزارشگری مالی دارد و گزارش حسابرس به عنوان یک بخش لاینفک فرآیند گزارشگری مالی، نقش عمده‌ای در اطلاع‌رسانی به استفاده‌کنندگان ایفا می‌کند؛ به همین دلیل لزوم نظارت و تجدیدنظر در ارزش اطلاعاتی و مربوط بودن گزارش حسابرس همواره مورد توجه استانداردها گذاران بوده است. بعد از رسوایی‌های مالی اخیر، بحران مالی ۲۰۰۸، جهانی شدن محیط کسب و کار و افزایش پیچیدگی‌های گزارشگری مالی (نظیر استفاده از برآوردهای ذهنی و قضاوت‌های مشکل، الزام به افشاهای متعدد و مخاطبان جهانی)، تقاضا برای دریافت اطلاعات بیشتر و مربوطتر از طریق گزارش حسابرس افزایش یافت. به همین دلیل برخی از استانداردها گذاران و مقررات‌گذاران نظیر هیات استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اعتباربخشی<sup>۱</sup> و هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام<sup>۲</sup> آمریکا به منظور بهبود گزارش حسابرس و افزایش شفافیت آن، در برخی از استانداردهای موجود خود تجدیدنظر و یا استانداردهای جدیدی را تدوین نمودند. این دو نهاد بخشی را با عنوان موضوع‌های کلیدی / اساسی حسابرسی با هدف افزایش ارزش اطلاعاتی گزارش حسابرس به گزارش جدید حسابرس اضافه نموده‌اند. در این راستا هیات استانداردهای حسابرسی و اعتباربخشی، استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۱ را تدوین نموده است که طبق این استاندارد بخش جدیدی با عنوان موضوع-های کلیدی حسابرسی<sup>۳</sup> به گزارش حسابرس اضافه شده است و اجرای آن را از تاریخ ۱۵ دسامبر ۲۰۱۶ الزامی نموده است. هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام نیز استاندارد جدیدی را تدوین نموده است که افشای موضوع‌های اساسی حسابرسی<sup>۴</sup> در گزارش حسابرس را به صورت مرحله‌ای، به این صورت که بند مربوط به موضوع‌های اساسی حسابرسی را برای شرکت‌های بزرگ که سال مالی آن‌ها منتهی به ۳۰ ژوئن ۲۰۱۹ و بعد از آن می‌باشد و برای سایر شرکت‌ها از ۱۵ دسامبر ۲۰۲۰، لازم الاجرا نموده است. به منظور تدوین استانداردهای جدید مذکور، هیات استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اعتباربخشی و هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام، نظرسنجی‌های وسیعی از گروه‌های مختلف نظیر حسابرسان، تهیه‌کنندگان صورتهای مالی و سرمایه‌گذاران در سراسر دنیا صورت گرفت. پاسخ‌های دریافت شده از گروه‌های مختلف متفاوت بودند. به عنوان مثال دلویت<sup>۵</sup>، ارنست اند یانگ<sup>۶</sup>، گرنٹ تورنتون<sup>۷</sup> و کی‌پی‌ام‌چی<sup>۸</sup> از اضافه شدن بخش موضوع‌های کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرس حمایت نموده‌اند اما در عین حال چالش‌هایی را در این زمینه مطرح

اظهار نگرانی نموده‌اند. انجمن حسابداران رسمی ایالت نیویورک<sup>۹</sup> (۲۰۱۳) با اضافه شدن بخش موضوع‌های کلیدی حسابرسی به گزارش حسابرس مخالفت نمودند و معتقد هستند که این امر باعث افزایش مفید بودن و ارتقای گزارش حسابرس نمی‌گردد و بر عکس باعث رقیق شدن اثر پیام رد/پذیرش گزارش حسابرس شده و ارزش گزارش حسابرس را کاهش می‌دهد. انیستیتوی رسمی حسابداری و مالیه عمومی<sup>۱۰</sup> (۲۰۱۳) بیان می‌دارد که اضافه شدن بخش موضوع‌های کلیدی حسابرسی به گزارش حسابرس ممکن است درک استفاده‌کنندگان را نسبت به فرآیند حسابرسی عمیق‌تر نموده و در عین حال حجم گزارش حسابرس نیز افزایش می‌یابد و منجر به افزایش تلاش خوانندگان برای درک بهتر گزارش حسابرس خواهد شد. انجمن حسابداران رسمی قسم خورده<sup>۱۱</sup> (۲۰۱۳) اضافه شدن بخش موضوع‌های کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرس را برای استفاده‌کنندگان مفید دانسته و از آن حمایت می‌نماید و آن را پاسخ به موقع و مناسب به نیازهای گروه‌های مختلف استفاده‌کننده به ویژه سرمایه‌گذاران و تحلیل‌گران مالی می‌داند. با توجه به مباحث مطرح شده و وجود دیدگاه‌های متفاوت در این حوزه، موضوع اصلی این پژوهش بررسی دیدگاه حسابرسان ایرانی در خصوص شناسایی و افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسی و مزایا و معایب آن‌ها و پیش‌نیازهای پیاده‌سازی استاندارد جدید می‌باشد. همچنین آن‌چه باعث می‌گردد بر اهمیت ضرورت پژوهش در این حوزه بیفزاید، جدید بودن موضوع، متفاوت بودن محیط قانونی، اقتصادی و سیاسی ایران با سایر کشورها و عدم شواهد تجربی و دانش کافی است که مقاله حاضر می‌تواند به ادبیات موجود در این زمینه کمک نماید و در راستای شناسایی و افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسی نیز حسابرسان را یاری رساند و نیازهای مربوط به پیاده‌سازی این استاندارد را از دیدگاه حسابرسان در اختیار سازمان‌های ذی‌ربط نظیر سازمان بورس به عنوان مقام ناظر و سازمان حسابرسی قرار دهد.

## ۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

گزارش حسابرس مکانیسم اطلاع‌رسانی نتایج فرایند حسابرسی به استفاده‌کنندگان صورتهای مالی حسابرسی شده است. استفاده‌کنندگان صورتهای مالی حسابرسی شده همواره نیاز خود را در مورد دسترسی به اطلاعات بیشتر درباره موضوع‌های حائز اهمیت در حسابرسی مطرح نموده‌اند که اغلب به بخش‌هایی در صورتهای مالی مربوط می‌شود که در مورد آن‌ها قضاوت‌های قابل ملاحظه‌ای توسط مدیران و حسابرسان اعمال شده است (هیات استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و

کردند تا با معرفی استاندارد جدید، اطلاعات بیشتری درباره ریسک حسابرسی به استفاده‌کنندگان ارائه دهند. طبق استاندارد جدید هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام آمریکا موضوع‌های اساسی حسابرسی، موضوع‌هایی هستند که طی فرآیند حسابرسی به کمیته حسابرسی اطلاع‌رسانی شده یا می‌بایست اطلاع‌رسانی شوند و: الف- مربوط به حساب‌ها یا افشاهایی است که در صورت‌های مالی با اهمیت است و ب- مستلزم اعمال قضاوت‌های چالش برانگیز، ذهنی و پیچیده حسابرس هستند (هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام، ۲۰۱۷). طبق استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۱ موضوع-های کلیدی حسابرسی، موضوع‌هایی هستند که بر مبنای قضاوت حرفه‌ای حسابرس دارای بیشترین اهمیت در حسابرسی صورت‌های مالی دوره جاری بوده‌اند. این موضوع‌ها از بین موارد اطلاع‌رسانی شده به ارکان راهبری انتخاب می‌شوند (استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۱). موضوع‌های کلیدی حسابرسی باید به طور خاص مربوط به واحد تجاری مورد بررسی و عملیات حسابرسی باشند تا قادر باشند اطلاعات مربوط و معنی‌داری را به استفاده‌کنندگان انتقال دهند، لذا استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۱ دربرگیرنده چارچوب تصمیم‌گیری مبتنی بر قضاوت است که به حسابرسان کمک می‌کند تا از بین موضوع‌های اطلاع‌رسانی شده به ارکان راهبری، موضوع-هایی را که جزء موضوع‌های کلیدی حسابرسی به شمار می-آیند، تعیین کنند. این چارچوب تصمیم‌گیری با هدف تمرکز حسابرسان بر موضوع‌هایی که مورد علاقه سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان است، به ویژه بخش‌هایی از صورت‌های مالی که نیازمند اعمال قضاوت‌های قابل ملاحظه یا پیچیده‌ای توسط مدیران بوده و یا ضروری بوده است که حسابرس مطابق با رویکرد مبتنی بر ریسک در استانداردهای بین‌المللی حسابرسی بر آن‌ها تمرکز نماید، تهیه شده است. حسابرس باید از بین موضوع‌های اطلاع‌رسانی شده به ارکان راهبری، موضوع‌هایی که مستلزم توجه ویژه حسابرس در جریان عملیات حسابرسی بوده‌اند را مشخص نماید و در این راستا موارد زیر را در نظر بگیرد: الف) مواردی که دارای ریسک بالایی برای تحریف با اهمیت بوده و یا در قالب استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۳۱۵ (تجدیدنظر شده) دارای ریسک قابل ملاحظه هستند. ب) قضاوت‌های مهم حسابرس در ارتباط با اقلامی از صورت‌های مالی که شامل قضاوت‌های مهم مدیریت است از جمله برآوردهای حسابداری حاوی ابهام قابل ملاحظه ج) تاثیر رویدادها یا معاملات عمده‌ای که در طول دوره مالی رخ داده‌اند (هیات استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اعتبار بخشی، الف، ۲۰۱۵). استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۱ الزامی کرده است

اعتبار بخشی، الف، ۲۰۱۵). ماک و همکاران (۲۰۱۳) معتقدند که استفاده‌کنندگان تمایل دارند اطلاعات بیشتری درباره عملیات حسابرسی، گزارش‌های تحلیلی مدیران، رویه‌های حسابداری مورد استفاده صاحبکاران و اطلاعات مربوط به ریسک دریافت کنند. در واقع محیط کنونی به اطلاعات تفصیلی و قابل اتکا در مورد بنگاه‌های اقتصادی و فرآیندهایی که کیفیت گزارش‌های مالی را پشتیبانی می‌کنند، نیاز دارد. سهام‌داران فعلی و سرمایه‌گذاران بالقوه و دیگر استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی در تلاش هستند تا از طریق دستیابی به اطلاعات مربوط و قابل اتکا سطح ابهام خود را کاهش دهند (هیات استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اعتبار بخشی، ۲۰۱۱).

نتایج تحقیقات نظری نشان می‌دهد که دیدگاه استفاده-کنندگان درباره کیفیت حسابرسی تحت تاثیر ارزش اطلاع-رسانی گزارش حسابرس است. از آنجا که گزارش کنونی حسابرس اطلاعات کاملی درباره رویه‌های اجرایی، انتخاب‌ها و قضاوت‌های حسابرس که در ارائه اظهارنظر اعمال شده است، افشا نمی‌نماید، اطلاعات کمی جهت ارزیابی کیفیت حسابرسی ارائه می‌کند. با توجه به تاثیر مثبت افزایش شفافیت درباره فرآیند حسابرسی بر نگرش استفاده‌کنندگان درباره کیفیت حسابرسی، استفاده‌کنندگان خواهان دریافت اطلاعات بیشتر و مربوطتر هستند (هیات استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اعتبار بخشی، ۲۰۱۱). بر این اساس هیات تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اعتبار بخشی، استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۰ با عنوان " گزارشگری نسبت به صورت‌های مالی " را مورد تجدید نظر قرار داده که یکی از تغییرات این استاندارد افزودن موضوع‌های کلیدی حسابرسی به گزارش حسابرس می‌باشد و نیز استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۱ را با عنوان " اطلاع‌رسانی موضوع‌های کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرس مستقل " تدوین نموده است. هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام آمریکا نیز استاندارد جدیدی را تحت عنوان " گزارش حسابرس درباره‌ی حسابرسی صورت‌های مالی در زمانی که حسابرس اظهارنظر مقبول ارائه می‌کند " صادر نمود که طبق این استاندارد بخش جدیدی تحت عنوان موضوع‌های اساسی حسابرسی به گزارش حسابرس اضافه شده است (هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام، ۲۰۱۷). انتقال اطلاعات مربوط به ریسک یکی از موضوع‌هایی است که هیات تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اعتبار بخشی و هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام آمریکا تلاش نمودند تا در افشای موضوع‌های کلیدی/ اساسی حسابرسی مدنظر قرار دهند (پلزر، ۲۰۱۶). در واقع هر دو هیات تلاش

است دیدگاه حسابرسان در مورد موضوع‌های کلیدی حسابداری بررسی شود. این پژوهش با هدف پاسخگویی به این سوالات انجام شده است که از دیدگاه حسابرسان چه موضوع‌هایی باید به عنوان موضوع‌های کلیدی حسابداری در گزارش حسابرسان شناسایی و افشا گردد؟ از دیدگاه حسابرسان افشای موضوع‌های کلیدی در گزارش حسابرسان دارای چه مزایا و معایبی است؟ آیا نیاز به آموزش و تدوین رهنمود برای تسهیل بکارگیری استاندارد جدید وجود دارد؟ و نهایتاً این که از دیدگاه حسابرسان محل مناسب برای ارائه موضوع‌های کلیدی حسابداری در گزارش حسابرسان کجاست؟

## ۲-۱- پیشنهاد پژوهش

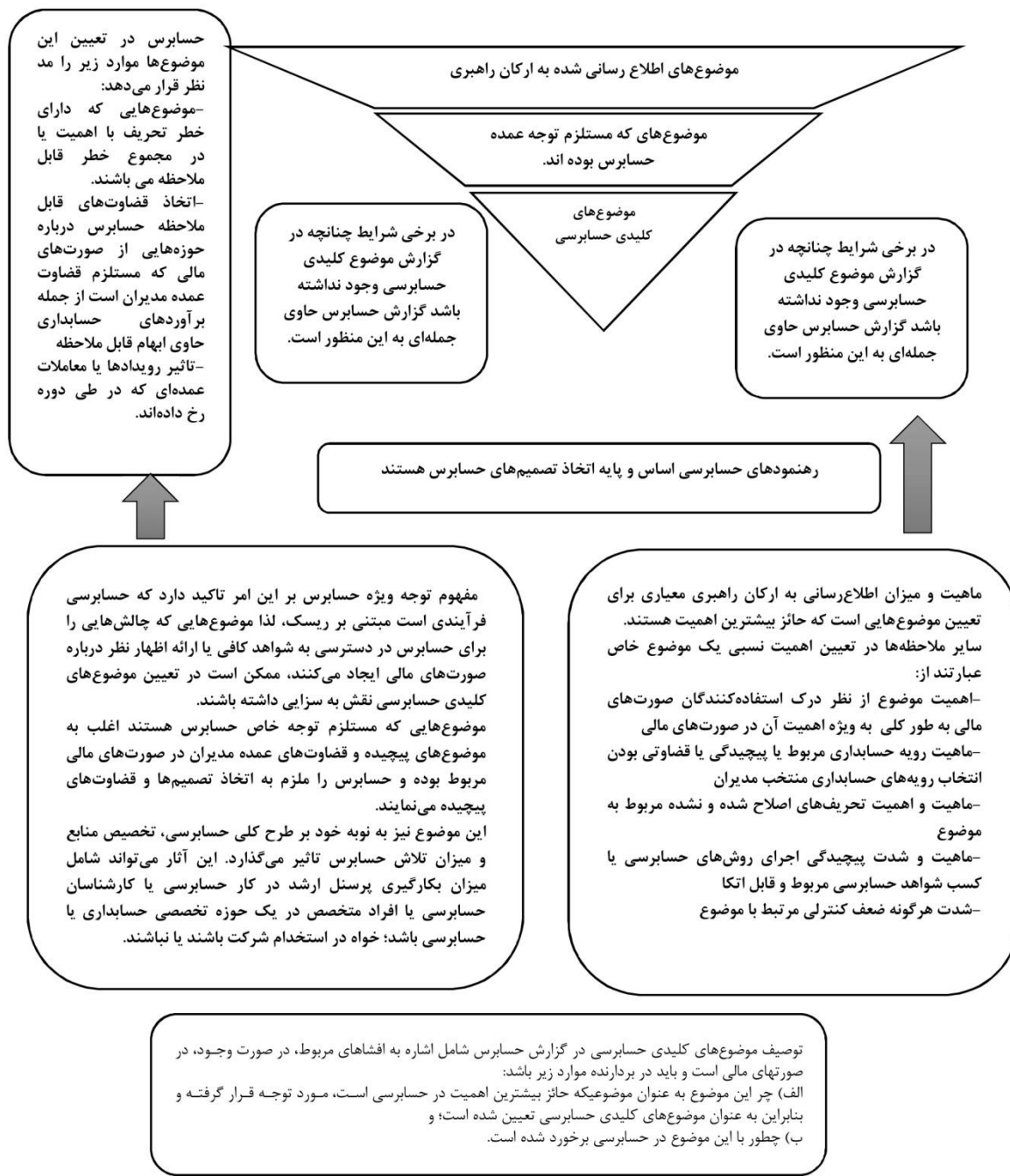
در ایران پژوهشی مرتبط در این زمینه مشاهده نشده است. در پاسخ به نظرسنجی هیات استانداردهای بین‌المللی حسابداری و اعتباربخشی در خصوص بهبود گزارش حسابرسان، موسسه حسابداری دلویت (۲۰۱۳) بیان می‌دارد که افشای موضوع‌های کلیدی حسابداری توسط حسابرسان این امکان را فراهم می‌نماید که حسابرسان بر مبنای قضاوت حرفه‌ای خود بتوانند اطلاعات معنادار، مربوط و مورد نیاز درباره عملیات حسابداری را به استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی منتقل نماید و اطلاعاتی را که حائز بیشترین اهمیت در حسابداری صورت‌های مالی بوده‌اند را در اختیار استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی قرار دهد؛ همچنین باعث تشویق مدیران و ارکان راهبری واحد تجاری به ارتقاء کیفیت افشای صورت‌های مالی می‌شود. اما در عین حال با چالش‌هایی در اجرا همراه خواهد بود؛ زیرا امکان دارد حسابرسان مجبور شود اطلاعاتی را منتقل نماید که لازم نیست به اطلاع عموم برسد.

دلویت (۲۰۱۳) در ادامه بیان می‌دارد که این احتمال وجود دارد که الزام‌های گزارشگری موضوع‌های کلیدی حسابداری در سال‌های اولیه به طور یکنواخت اجرا نشوند به دلیل آن که حسابرسان در حال کسب تجربه هستند و همچنین این احتمال نیز وجود دارد که به مرور زمان کلیشه‌ای شوند. دلویت (۲۰۱۳) معتقد است عواملی از جمله انعطاف‌پذیری در استانداردهای بین‌المللی حسابداری پیشنهاد شده، دستوری نبودن بیش از حد و بیان شفاف این مطلب که شناسایی موضوع‌های کلیدی حسابداری و اعلام موارد مربوطه باید مطابق با شرایط خاص هر عملیات حسابداری صورت پذیرد، می‌تواند به دستیابی به نتایج مورد انتظار از جمله اعمال یکنواخت و منطقی قضاوت حسابرسان کمک نماید.

که توصیف موضوع‌های کلیدی حسابداری بسته به قضاوت حرفه‌ای حسابرسان باید توضیح‌های کافی را در برگیرد تا استفاده‌کنندگان را قادر سازد این مطلب را درک کنند که چرا این اقلام حائز اهمیت بوده‌اند و شرکت چگونه با آن‌ها برخورد نموده است. با این حال، میزان و شکل انتقال اطلاعات درباره موضوع‌های کلیدی حسابداری در استاندارد مطرح نشده است تا حسابرسان را به منظور تأکید بیشتر بر واحد تجاری منعطف نماید. (هیات استانداردهای بین‌المللی حسابداری و اعتباربخشی، ۲۰۱۵). افشا موضوع‌های کلیدی حسابداری در گزارش حسابرسان می‌تواند دارای اثرهای مثبتی بر ارزیابی کیفیت حسابداری از سوی استفاده‌کنندگان باشد که این به نوبه خود باعث افزایش اطمینان استفاده‌کنندگان به فرایند حسابداری و صورت‌های مالی خواهد شد. هیات تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری و اعتباربخشی معتقد است که ارائه موضوع‌های کلیدی حسابداری در گزارش حسابرسان باعث: الف) افزایش شفافیت فرایند حسابداری انجام شده می‌گردد؛ ب) تمرکز سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان را به بخش‌هایی از صورت‌های مالی که نیازمند اعمال قضاوت‌های عمده مدیریتی و توجه ویژه حسابرسان هستند، معطوف می‌نماید که می‌تواند به سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان کمک کند تا وضعیت واحد تجاری، صورت‌های مالی و نتیجه فرایند حسابداری را به ترتیبی که در اظهارنظر حسابرسان منعکس شده است، نمایان کند؛ ج) برای استفاده‌کنندگان مبنایی به منظور تعامل مدیریت و ارکان راهبری (از جمله کمیته‌های حسابداری) درباره موارد معینی در رابطه با واحد تجاری، صورت‌های مالی حسابداری شده یا فرایند حسابداری فراهم می‌نماید؛ د) ارتباط میان حسابرسان و کمیته حسابداری را در مورد مهم‌ترین موضوع‌های روی داده در حسابداری بهبود بخشد و می‌تواند باعث توجه بیشتر به افشای موضوع‌هایی شود که مدیران و کمیته حسابداری در صورت‌های مالی به عمل می‌آورند؛ و) موجب تمرکز بیشتر حسابرسان بر اطلاع‌رسانی موضوع‌هایی می‌شود که می‌تواند به صورت غیرمستقیم منجر به افزایش تردید حرفه‌ای و ارتقای کیفیت حسابداری شود (هیات استانداردهای بین‌المللی حسابداری و اعتباربخشی، الف ۲۰۱۵).

در ادامه چارچوب تصمیم‌گیری برای تعیین و اطلاع‌رسانی موضوع‌های کلیدی حسابداری ارائه شده است (هیات استانداردهای بین‌المللی حسابداری و اعتباربخشی، ۲۰۱۶).

با توجه به جدید بودن بحث موضوع‌های کلیدی حسابداری در گزارش حسابرسان و چالشی بودن آن به دلیل استفاده از قضاوت حرفه‌ای حسابرسان در تعیین موضوع‌ها، لازم



### نمودار ۱- فرآیند تعیین و اطلاع‌رسانی موضوع‌های کلیدی حسابرسی

دارد که کاربرد استاندارد بین‌المللی حسابرسی پیشنهادی ۷۰۱ منجر به افشای تعداد موضوع‌های کلیدی حسابرسی متفاوتی شود که هر یک جزئیات تفصیلی متفاوتی دارند. نگرانی آن‌ها این است که برخی موضوع‌ها که قبلاً به عنوان موضوع‌های کلیدی حسابرسی شناسایی نشده‌اند به مرور زمان حائز اهمیت شوند و سپس حسابرسی با نگاه به گذشته، متوجه شود که قدرت تشخیص او برای تعیین موضوع‌های کلیدی حسابرسی زیر سوال رفته است. علاوه بر این مدیران و ارکان راهبردی

ارنست اند یانگ (۲۰۱۳) در پاسخ به نظرسنجی هیات استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اعتباربخشی در خصوص بهبود گزارش حسابرسی، معتقد است که ارائه بخش موضوع‌های کلیدی حسابرسی باعث افزایش مفید بودن گزارش حسابرسی می‌شود؛ زیرا شفافیت بیشتری را در موضوع‌های مهمی منعکس می‌کند که حسابرسی زمان و توجه بیشتری را معطوف آن‌ها نموده و بحث‌های زیادی درباره آن موضوع‌ها با ارکان راهبردی داشته است. با این حال نگرانی‌هایی در این باره وجود

در توصیف حسابرس درباره موضوع‌های کلیدی حسابرسی موافق نیستند، چرا که ارائه اطلاعات به استفاده‌کنندگان درباره واحد تجاری مسئولیت مدیر و ارکان راهبری است. آن‌ها بیان می‌کنند که توضیح درباره موضوع‌های کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرس نباید مجموعاً اظهارنظر بر کلیت صورت‌های مالی را تحت تاثیر منفی قرار دهد.

حسابداران حرفه‌ای رسمی کانادا<sup>۱۱</sup> (۲۰۱۳) در پاسخ به نظرسنجی هیات استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اعتباربخشی در خصوص بهبود گزارش حسابرس بیان نموده‌اند که با آن‌که منافع بالقوه افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسی را درک کرده اما در عین حال معتقد هستند ممکن است دو حسابرس روش‌های متفاوتی را برای یک موضوع مشابه اتخاذ کنند که می‌تواند به اطلاع‌رسانی بسیار متفاوت برای استفاده‌کنندگان منجر گردد. آن‌ها هم‌چنین معتقد هستند که به منظور کاهش ریسک دعوی حقوقی، حسابرسان تمایل خواهند داشت بسیاری از موارد از جمله موضوع‌های نسبتاً بی‌اهمیت را به عنوان موضوع کلیدی حسابرسی شناسایی کنند، زیرا نگران هستند موردی را از قلم بیندازند که اگر چه به طور مناسب در جریان عملیات حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته اما متعاقباً تبدیل به یک موضوع کلیدی حسابرسی شود. آن‌ها به منظور اجتناب از چنین نتایجی خواستار ارائه رهنمودهای بیشتری در استانداردها شدند.

اداره ملی حسابرسی<sup>۱۲</sup> (۲۰۱۳) در نظرسنجی که توسط هیات استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اعتباربخشی در خصوص بهبود گزارش حسابرس صورت گرفت، معتقد است که اضافه نمودن بخش موضوع‌های کلیدی حسابرسی در فراهم نمودن بینش بهتر نسبت به فرآیند حسابرسی، بهبود درک آن و شفافیت بیشتر و مسئولیت پاسخ‌گویی حسابرس مفید می‌باشد. این نهاد معتقد است که استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۱ در مجموع چارچوب کافی برای هدایت قضاوت حسابرسان در تعیین موضوع‌های کلیدی حسابرسی را فراهم می‌نماید، اما ریسک عدم اجرای یکنواخت رهنمود فوق برای تعیین موضوع‌های کلیدی حسابرسی وجود دارد که این ریسک احتمالاً با افزایش تعداد گزارش‌ها در طول زمان کاهش خواهد یافت و به وحدت رویه منجر خواهد شد. هم‌چنین این نهاد معتقد است که هیات استانداردهای بین‌المللی حسابرسی باید نمونه‌های توصیفی مختلفی از موضوع‌های کلیدی حسابرسی و نحوه انعکاس آن‌ها در گزارش فراهم آورد و لزومی ندارد که این نمونه‌ها در قالب استاندارد ارائه شود.

انجمن حسابداران رسمی استرالیا<sup>۱۴</sup> (۲۰۱۳) در پاسخ به نظرسنجی هیات استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و

ممکن است نگرانی‌هایی برای افشا شدن موضوع کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرس داشته باشند؛ چرا که این اقدام دارای ماهیتی حساس بوده و یا ارکان راهبری عقیده داشته باشند که افشای موارد فوق ممکن است باعث تصور ضعف در مدیریت و متعاقباً به انتقاد عمومی منجر گردد. هم‌چنین آن‌ها بیان می‌کنند که افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسی نباید تعهداتی را به وجود آورد که حسابرسان به عنوان منبع اصلی اطلاعات در نظر گرفته شوند.

گرت تورنتون (۲۰۱۳) در پاسخ به نظرسنجی هیات استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اعتباربخشی در خصوص بهبود گزارش حسابرس، از اضافه شدن بخش موضوع‌های کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرس حمایت نموده و البته بیان می‌کند که ممکن است حسابرس به عنوان منبع اصلی اطلاعات واحد تجاری در نظر گرفته شود و یا این‌که توصیف موضوع‌های کلیدی حسابرسی به مرور زمان کلیشه‌ای گردد و یا ممکن است در برخی شرایط حاکی از نواقصی در افشاهای صورت‌های مالی تلقی گردد. گرت تورنتون (۲۰۱۳) بیان می‌دارد که ما به عنوان حسابرس قادر به پیش‌بینی نتیجه‌گیری‌های استفاده‌کنندگان از موضوع‌های کلیدی حسابرسی نیستیم. با این حال لازم است حساسیت اطلاعات و مسئولیت‌های حسابرس برای محرمانه بودن همواره مدنظر باشد. علاوه بر این، استفاده‌کنندگان دارای نیازهای متفاوتی هستند که ناشی از عواملی از جمله انتظارات منطقه‌ای، قانونی یا صنایع مربوطه است. بنابراین ممکن است لازم باشد هیات استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اعتباربخشی برای اجرای پیشنهاد خود، منابع و اقلام آموزشی لازم را برای استفاده‌کنندگان فراهم آورد تا درک بهتری از الگوی گزارشگری حسابرسی پیدا کنند. علاوه بر این ممکن است نیاز باشد رهنمودهای اجرایی به منظور برخورد با موقعیت‌هایی که مدیر یا ارکان راهبری به افشای موضوع‌های کلیدی توسط حسابرس اعتراض می‌کنند، نیز ارائه شود؛ زیرا توصیف این موضوع‌ها در برگیرنده این مفهوم است که واحد تجاری اطلاعاتی دارد که آن‌ها را واجد حساسیت و محرمانه تلقی می‌کند.

کی‌پی‌ام‌چی (۲۰۱۳) در پاسخ به نظرسنجی هیات استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اعتباربخشی در خصوص بهبود گزارش حسابرس معتقد است ارائه موضوع‌های کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرس برای پاسخ‌گویی به نیاز استفاده‌کنندگان که نیازمند درک بهتری از عملیات حسابرسی نسبت به آنچه در مدل و الگوی کنونی ارائه می‌شود، قدم اصلی مهمی است. آن‌ها بیان نموده‌اند که به طور کلی از این تغییر حمایت می‌کنند، اما با ارائه اطلاعات اصلی درباره واحد تجاری

ایجاد بخش جدیدی به عنوان موضوع‌های کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرسی موافق هستند یا خیر یافتند که اغلب پاسخ‌دهندگان با پیشنهاد‌های هیات استانداردهای بین‌المللی و اعتبار بخشی موافق هستند. با این حال، برخی از پاسخ‌دهندگان نگرانی‌های قانونی درباره فرایند اجرای موضوع‌های کلیدی حسابرسی و تأثیری که موضوع‌های کلیدی حسابرسی بر گزارشگری حسابرسی خواهند داشت را مطرح نموده‌اند. محققین به این نتیجه رسیده‌اند که موضوع‌های کلیدی حسابرسی مفاهیم قابل ملاحظه و مهمی هستند و معرفی و کاربرد آن‌ها اثرهای مثبتی بر فرایند گزارشگری حسابرسی خواهد داشت.

گی و نگ (۲۰۱۵) در تحلیلی که از واکنش حسابرسان به الزام افشای موضوع‌های اساسی حسابرسی انجام دادند، این نکته را بررسی نموده‌اند که آیا میزان نظارت و کنترل اعمال شده توسط کمیته حسابرسی صاحبکار بر تصمیم‌های مربوط به افشای موضوع‌های اساسی حسابرسی توسط حسابرس اثرگذار است یا خیر. یافته‌های آن‌ها نشان می‌دهد در مواردی که کمیته حسابرسی نظارت و اعمال کنترل کمتری دارد، افشای موضوع اساسی حسابرسی به این معنی خواهد بود که حسابرسان احتمال دارد کمتر برآوردهای تهاجمی صاحبکاران خود را افشا کرده و احتمالاً بیشتر تمایل به پذیرش این روش‌های تهاجمی داشته باشند.

براسل و همکاران (۲۰۱۶) در بررسی اثرات گزارشگری موضوع‌های اساسی حسابرسی بر قضاوت درباره پاسخ‌گویی حسابرسی نشان دادند که افشای موضوع اساسی حسابرسی نه تنها باعث افزایش احتمال پاسخ‌گویی حسابرسان هنگام کوتاهی در شناسایی تحریف با اهمیت نشده است بلکه باعث کاهش آن هم شده است.

جیمبار و همکاران (۲۰۱۶) طی پژوهشی نشان می‌دهند که نوع فضای مقررات‌گذاری (قاعده محور در برابر اصول محور) بر اثرگذاری افشای موضوع‌های اساسی حسابرسی بر ارزیابی پاسخ‌گویی حسابرسی تأثیر دارد. در این پژوهش، افشای موضوع‌های اساسی حسابرسی با افزایش پاسخ‌گویی حسابرسی مرتبط شناخته شده است؛ اما این تنها در فضای مقررات‌گذاری قاعده محور مسیر است و نه در فضای اصول محور. این نتیجه جالب توجه است؛ زیرا به این واقعیت اشاره دارد که ممکن است اثر افشای موضوع‌های اساسی حسابرسی بر پاسخ‌گویی حسابرسی در ایالات متحده آمریکا که بیشتر قاعده محور است با انگلستان و اروپا که بیشتر اصول محور هستند، تفاوت داشته باشد.

اعتباربخشی در خصوص بهبود گزارش حسابرسی بیان نموده‌اند که اضافه نمودن موضوع‌های کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرسی چنانچه به درستی انجام شود می‌تواند باعث افزایش ارزش حسابرسی برای استفاده‌کنندگان شود؛ زیرا آگاهی آن‌ها را نسبت به مسائل قابل ملاحظه‌ای که حسابرسی حین حسابرسی با آن‌ها مواجه شده را افزایش داده و درک آن‌ها را از عملیات اجرایی حسابرسی بالاتر می‌برد. با این حال منافع حاصله باید در قالب مخارج مربوطه بررسی شوند. احتمال دارد تکمیل حسابرسی با تأخیر مواجه شود زیرا توافق، درج، بررسی و نهایی نمودن تعیین موضوع‌های کلیدی حسابرسی مستلزم صرف زمان زیادی توسط شرکای حسابرسی و اعضای ارشد گروه حسابرسی می‌باشد. زمان صرف شده فوق ممکن است باعث افزایش هزینه‌های حسابرسی نیز شود. علاوه بر این ممکن است در رابطه بین حسابرسی و مدیران نیز تنش ایجاد شود که برای دستیابی به حسابرسی با کیفیت می‌بایست مورد اجتناب قرار گیرد.

انجمن حسابداران رسمی نیویورک (۲۰۱۳) در پاسخ به نظرسنجی هیات استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اعتباربخشی بیان می‌دارد که اضافه شدن بخش موضوع‌های کلیدی حسابرسی باعث افزایش مفید بودن گزارش نمی‌شود. این انجمن بیان می‌دارد که افشای عمومی جزئیات قضاوت‌های کلیدی حسابرسی به استفاده‌کنندگان در اتخاذ تصمیم‌های سرمایه‌گذاری یا اعتباری کمک نخواهد کرد. بلکه برعکس باعث منفی‌سازی یا رقیق نمودن اثر پیام رد یا پذیرش گزارش حسابرسی شده و ارزش گزارش حسابرسی را کاهش می‌دهد.

کریستنسن و همکاران (۲۰۱۴) اثر افشای موضوع‌های اساسی حسابرسی در قالب گزارش حسابرسی را بر تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران جهت سرمایه‌گذاری در شرکت مورد بررسی قرار دادند. این مطالعه نشان می‌دهد که افشای موضوع‌های اساسی حسابرسی، احتمال سرمایه‌گذاری استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی را در شرکت کاهش می‌دهد، زیرا این افشاها اطلاعات بیشتری را در اختیار سرمایه‌گذاران قرار می‌دهد.

کاد و هج (۲۰۱۴) به بررسی این موضوع پرداختند که آیا افشای برآوردهای حسابداری توسط حسابرسی بر ارتباط میان مدیران و حسابرسان اثرگذار است یا خیر. نتایج نشان می‌دهد که چنانچه حسابرسی ملزم به افشای اطلاعات مربوط به برآوردهای حسابداری باشد، مدیران احتمالاً اطلاعات کمتری در این خصوص در اختیار او قرار می‌دهند.

سیلو و فولوپ (۲۰۱۵) در بررسی این که آیا استفاده-کنندگان گزارش حسابرسی با پیشنهاد هیات تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اعتبار بخشی مبنی بر

### ۳- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نوع پیمایشی است و به منظور جمع‌آوری داده‌ها از ابزار پرسشنامه استفاده شده است. پرسشنامه مربوطه از دو بخش سوال‌های جمعیت شناختی و سوال‌های تخصصی تشکیل شده است. سوال‌های تخصصی پرسشنامه توسط پژوهشگران بر مبنای بررسی پیشینه و پژوهش‌های مراجع حرفه‌ای تدوین شده است. پرسش‌های این پرسشنامه در قالب پرسش‌های مربوط به شناسایی موضوع‌های کلیدی حسابرسی (۶ سوال)، مزایا و معایب افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسی (۱۹ سوال)، ارائه رهنمود و آموزش (۴ سوال) و محل افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسی (۱ سوال) طراحی شده است. مقیاس پاسخگویی طیف پنج درجه‌ای لیکرت (از کاملاً مخالفم=۱ تا کاملاً موافقم=۵) است. قلمرو زمانی پژوهش سال ۱۳۹۶ است. جامعه آماری پژوهش را حسابداران رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، سرپرستان ارشد، شرکا و مدیران موسسات حسابرسی و سازمان حسابرسی، تشکیل داده است؛ این گروه مسئولیت تهیه پیش نویس، صدور و امضای گزارش حسابرسی را بر عهده دارند که از حدود ۴۰۰ پرسشنامه توزیع شده ۷۲ پرسشنامه به طور کامل تکمیل و جمع‌آوری گردید؛ ضریب پاسخ‌گویی به پرسشنامه حدود ۱۶ درصد است که یکی از عوامل نرخ پایین برگشت پرسشنامه احتمالاً آشنایی کمتر جامعه حسابرسی کشور با موضوع می‌باشد که بر اهمیت انجام پژوهش می‌افزاید. برای اطمینان از روایی ابزار، پرسشنامه اولیه پس از تدوین در اختیار تعدادی از متخصصان و صاحب نظران قرار گرفت و براساس پیشنهاد‌های آن‌ها پرسشنامه مربوطه بازنگری و تغییرات لازم انجام و پرسشنامه نهایی گردید. همچنین به منظور ارزیابی پایایی پژوهش حاضر از ضریب آلفای کرونباخ استفاده گردید. برای پایایی، حداقل مقدار ضریب آلفای کرونباخ ۰/۷ لازم است که ضریب مذکور برای پژوهش حاضر ۰/۸۸۵ بوده است؛ بنابراین پایایی ابزار نیز تایید گردید. همچنین به منظور بررسی دیدگاه پاسخ‌دهندگان در مورد سوالات پژوهش از آزمون مقایسه میانگین استفاده شده است.

### ۴- یافته‌های پژوهش

#### ویژگی‌های جمعیت شناختی حساب‌برسان

داده‌های جمعیت شناختی نمونه پاسخ‌دهندگان پژوهش در جدول شماره ۱ ارائه شده است.

کارور و بریتکل (۲۰۱۷) به بررسی واکنش سرمایه‌گذاران غیرحرفه‌ای به استاندارد پیشنهادی هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام در خصوص تغییر گزارش استاندارد حسابرسی پرداختند. نتایج پژوهش حاضر حاکی از این است که استاندارد پیشنهادی هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام دارای تاثیر منفی قابل ملاحظه‌ای بر قابلیت خواندن گزارش حسابرسی بوده و تنها دارای اثرات محدودی بر محتوای اطلاعاتی گزارش حسابرسی برای سرمایه‌گذاران می‌باشد.

بررسی نظرهای دریافتی به پیشنهاد هیات استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اعتباربخشی در خصوص بهبود گزارش حسابرسی با تمرکز بر بخش موضوع‌های کلیدی حسابرسی نشان می‌دهد که اگر چه پاسخ‌دهندگان اضافه شدن بخش موضوع‌های کلیدی حسابرسی به گزارش حسابرسی را مورد حمایت قرار داده و از دید آن‌ها منجر به افزایش ارزش اطلاعاتی گزارش حسابرسی برای سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان می‌گردد و بهبود گزارشگری حسابرسی و گزارشگری مالی را در پی خواهد داشت؛ اما در برخی موارد از جمله تاثیر بر رابطه حسابرسی/ صاحبکار، متفاوت بودن موضوع‌های کلیدی حسابرسی به دلیل اعمال قضاوت حرفه‌ای از سوی حساب‌برسان، افزایش هزینه‌های حسابرسی و تلقی حسابرسی از سوی استفاده‌کنندگان به عنوان منبع اصلی اطلاعات اظهار نگرانی نموده‌اند. همچنین با وجود آن‌که استاندارد ۷۰۱ چارچوب کافی در خصوص شناسایی و افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسی ارائه نموده است، اما آنها خواستار ارائه رهنمود و نمونه‌هایی از موضوع‌های کلیدی حسابرسی توسط هیات استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اعتباربخشی نیز بوده‌اند. بررسی سایر پژوهش‌های انجام شده در این حوزه نیز نشان می‌دهد که افشای موضوع‌های کلیدی/ اساسی حسابرسی بر تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران تاثیر داشته و اثرهای مثبتی بر فرآیند گزارشگری حسابرسی و کیفیت حسابرسی خواهد داشت و همچنین افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسی بر میزان پاسخگویی حسابرسی تاثیرگذار بوده است.

بنابراین با توجه به این که شناسایی موضوع‌های کلیدی حسابرسی متأثر از قضاوت حسابرسی است و بر پاسخ‌گویی وی تاثیر دارد و همچنین با توجه به آن‌که نظام حقوقی و مقرراتی کشور نیز می‌تواند بر چگونگی افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسی تاثیرگذار باشد، لذا لازم است در یک اقتصاد نوظهوری هم‌چون ایران با سهم قابل توجه بخش دولتی، دیدگاه حساب‌برسان در مورد موضوع‌های کلیدی حسابرسی، چگونگی افشای آن‌ها و مزایا و معایب حاصل از افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسی مورد بررسی قرار گیرد.



جدول ۱- ویژگی‌های جمعیت شناختی

ویژگی	طبقه	فراوانی	درصد فراوانی	ویژگی	طبقه	فراوانی	درصد فراوانی
جنسیت	زن	۱۲	۱۶/۷	سمت سازمانی	رییس هیات مدیره	۳	۴/۲
	مرد	۶۰	۸۲/۳		مدیر عامل	۳	۴/۲
تحصیلات	کارشناسی	۱۳	۱۸/۶		شریک	۳۸	۵۲/۷
	کارشناسی ارشد	۴۹	۶۸/۶		حسابرس ارشد	۹	۱۲/۵
	دکتری	۱۰	۱۲/۸		مدیر فنی	۱۲	۱۶/۷
سابقه کاری	کمتر از ۵ سال	-	-	حسابرس	۷	۹/۷	
	۵ تا ۱۰ سال	۷	۹/۷	کمتر از ۵ سال	۲۲	۳۰/۶	
	۱۰ تا ۱۵ سال	۱۷	۲۳/۶	۵ تا ۱۰ سال	۶	۸/۳	
	۱۵ تا ۲۰ سال	۱۵	۲۰/۹	بیشتر از ۱۰ سال	۴۴	۶۱/۱	
	بیشتر از ۲۰ سال	۳۳	۴۵/۸				

با توجه به مقادیر ارائه شده در جدول ۲ و با توجه به آن که سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ بوده است، می‌توان نتیجه گرفت تمام موارد مطرح شده به جز گویه‌ی خلاصه‌ای از موضوع‌های مهم که حسابرس با کمیته‌های حسابرسی در میان گذاشته است، در سطح اطمینان ۰/۹۵ تأیید شده است. بنابراین از دید پاسخ‌دهندگان تمام موضوع‌های مطرح شده به جزء افشای خلاصه‌ای از موضوع‌های مهم که حسابرس با کمیته حسابرسی در میان گذاشته است، باید به عنوان موضوع‌های کلیدی حسابرسی شناسایی گردد.

براساس نتایج توصیفی مشاهده شده در جدول یک حدود ۸۳٪ پاسخ‌دهندگان را آقایان تشکیل می‌دهند. هم‌چنین حدود ۶۸٪ پاسخ‌دهندگان دارای مدرک کارشناسی‌ارشد بوده‌اند. حدود ۵۳٪ پاسخ‌دهندگان در رده شریک در موسسات حسابرسی و به لحاظ سابقه کاری حدود ۴۶٪ از پاسخ‌دهندگان بیشتر از ۲۰ سال سابقه کاری و حدود ۶۱٪ پاسخ‌دهندگان بیشتر از ۱۰ سال سابقه حسابدار رسمی داشته‌اند.

#### شناسایی موضوع‌های کلیدی حسابرسی

جدول ۲ به بررسی گویه‌های مربوط به شناسایی موضوع‌هایی پرداخته است که باید به عنوان موضوع‌های کلیدی حسابرسی افشا شوند؛ نتایج آزمون آن‌ها در زیر ارائه شده است.

جدول ۲- شناسایی موضوع‌های کلیدی حسابرسی

گویه	میانگین	انحراف معیار	آمار t	سطح معناداری
ارزیابی حسابرس از مفروض‌های اساسی مبنای شناخت و افشای اقلام صورت‌های مالی در گزارش حسابرس	۳/۷۳۹	۰/۷۳۴۸	۸/۱۰۳	۰/۰۰۰
نحوه مواجهه حسابرس با ریسک‌های مختلف شرکت	۳/۶۴۲	۰/۹۳۲۶	۵/۶۳۳	۰/۰۰۰
خلاصه‌ای از موضوع‌های مهم که با کمیته‌های حسابرسی در میان گذاشته است	۳/۱۶۹	۱/۰۵۴۳۰	۱/۲۹۴	۰/۲۰۰
حسابه‌هایی با بالاترین ریسک تحریف با اهمیت از جمله ریسک ناشی از تقلب در گزارش حسابرس	۳/۶۹۱	۰/۱۸۵۱	۶/۶۹۸	۰/۰۰۰
ارزیابی حسابرس از رویدادهای عمده که طی دوره مورد حسابرسی رخ داده‌اند	۳/۵۹۴	۰/۹۰۳۶	۵/۲۵۷	۰/۰۰۰
موضوع‌هایی که طبق قضاوت حرفه‌ای حسابرس در حسابرسی صورتهای مالی دارای بیشترین اهمیت هستند.	۳/۸۷۷	۰/۶۹۶۱	۱۰/۱۵۶	۰/۰۰۰

### مزایای افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسی

جدول ۳ به بررسی گویه‌های مربوط به مزایای افشای موضوع-های کلیدی حسابرسی و نتایج آزمون آن‌ها پرداخته است. با توجه به مقادیر ارائه شده در جدول ۳ و با توجه به آن-که سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ بوده است، می‌توان نتیجه گرفت تمام موارد مطرح شده در مورد مزایای افشای موضوع-های کلیدی حسابرسی در سطح اطمینان ۹۵٪ تایید شده است. بنابراین پاسخ‌دهندگان با تمام مزیت‌های مطرح شده در مورد افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسی موافق هستند.

### معایب افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسی

جدول ۴ به بررسی گویه‌های مربوط به معایب افشای موضوع-های کلیدی حسابرسی و نتایج آزمون آن‌ها پرداخته است.

با توجه به مقادیر ارائه شده در جدول ۴ و با توجه به آن‌که سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ بوده است، از دیدگاه پاسخ-دهندگان تاثیر منفی بر رابطه کمیته حسابرسی و حسابرِس، افزایش مشکلات بنگاه‌های دولتی با سازمان بازرسی کل کشور و دیوان محاسبات و کاهش قابلیت مقایسه گزارش‌های حسابرِس با افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسی به عنوان معایب افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسی مورد تایید قرار نگرفت. لازم به ذکر است که سطح معناداری گویه‌ی نشانه ضعف حسابرِس در خصوص موضوع کلیدی حسابرسی افشا شده کمتر از ۰/۰۵ است اما به دلیل آن‌که میانگین آن کمتر از ۳ است می‌توان گفت که از دیدگاه حسابرسان افشای موضوع-های کلیدی حسابرسی نمی‌تواند به منزله ضعف حسابرِس در آن موضوع باشد. سایر موارد مطرح شده به شرح جدول فوق در سطح اطمینان ۹۵٪ به عنوان معایب افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسی تایید شده است.

جدول ۳ - دیدگاه حسابرسان در مورد مزایای افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسی

سطح معناداری	آمار ،	انحراف معیار	میانگین	گویه
۰/۰۰۰	۱۵/۴۳۷	۰/۶۰۹۴	۴/۱۴۹	افزایش ارزش اطلاعاتی گزارش حسابرِس
۰/۰۰۰	۷/۳۵۵	۰/۸۹۰۳	۳/۷۹۴	کاهش یکنواختی (استاندارد بودن) گزارش حسابرِس
۰/۰۰۰	۱۳/۰۹۴	۰/۶۸۵۳	۴/۰۸۸	موضوع‌های کلیدی حسابرسی متفاوت در هر صنعت
۰/۰۰۰	۲۰/۴۰۹	۰/۵۰۲۸۲	۴/۲۵۴	موضوع‌های کلیدی حسابرسی متفاوت در صنایع مختلف
۰/۰۰۰	۱۰/۰۲۵	۰/۸۱۶۵	۴/۰۰۰	افزایش مسئولیت حرفه‌ای و قانونی حسابرِس
۰/۰۰۰	۸/۱۵۱	۰/۸۴۵۷	۳/۸۴۸۵	بهبود تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران
۰/۰۰۰	۷/۳۸۳	۰/۸۵۶۸	۳/۷۸۵	بهبود کیفیت حسابرسی
۰/۰۰۰	۸/۳۷۵	۰/۸۱۴۵۳	۳/۸۴۶	بهبود گزارشگری مالی

جدول ۴ - دیدگاه حسابرسان در مورد معایب افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسی

سطح معناداری	آمار ،	انحراف معیار	میانگین	گویه
۰/۰۲۲	۲/۳۳۸	۱/۰۳۷۵	۳/۲۹۴	برداشت استفاده‌کنندگان مبنی بر اظهارنظر جداگانه در خصوص موضوع‌های کلیدی حسابرسی
۰/۰۰۰	۵/۲۶۱	۰/۹۹۱۱	۳/۶۳۲	عدم پذیرش اظهارنظر مقبول حسابرِس از سوی استفاده‌کنندگان
۰/۰۰۰	۱۱/۷۴۷	۰/۷۰۷۱	۴/۰۰۰	متفاوت بودن موضوع‌های کلیدی حسابرسی به دلیل اعمال قضاوت حرفه‌ای از سوی حسابرسان
۰/۰۰۰	۹/۳۶۴	۰/۹۳۳۳	۴/۰۷۵۸	افزایش هزینه‌های حسابرسی
۰/۰۰۱	۳/۶۵۶	۱/۱۱۹۶	۳/۴۹۳	تاثیر منفی بر رابطه صاحبکار و حسابرِس
۰/۰۰۰	۵/۹۰۳	۱/۰۳۴۹	۳/۷۴۶	افزایش فشار از سوی صاحبکار بر حسابرِس به منظور جلوگیری از افشای موضوع‌های کلیدی حسابرِس
۰/۵۳۱	۰/۶۳۰	۱/۱۶۴۳	۳/۰۸۹۶	تاثیر منفی بر رابطه کمیته حسابرسی و حسابرِس
۰/۰۴۳	۲/۰۶۱	۱/۰۶۷۲	۳/۲۶۸۷	تلقی شدن حسابرِس از سوی استفاده‌کنندگان به عنوان منبع اصلی اطلاعات
۰/۰۰۱	-۳/۵۷۷	۰/۹۲۲۱	۲/۵۹۷	نشانه ضعف حسابرِس در خصوص موضوع‌های کلیدی حسابرسی افشا شده
۰/۰۶۲	۱/۸۹۶	۱/۰۳۱۲	۳/۲۳۹	افزایش مشکلات بنگاه‌های دولتی با سازمان بازرسی کل کشور و دیوان محاسبات
۰/۱۹۹	-۱/۲۹۸	۰/۹۴۱۵	۲/۸۵۱	کاهش قابلیت مقایسه گزارش‌های حسابرِس با افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسی

## ارائه رهنمود کافی و آموزش

از آنجایی که اضافه نمودن بخش موضوع‌های کلیدی حسابرسی به گزارش حسابرسی بسیار بنیادی و اساسی می‌باشد، این سوال مطرح است که چگونه باید حسابرسان را برای بکارگیری مدل جدید آماده نمود. جدول ۵ به بررسی گویه‌های مربوط به رهنمود کافی و آموزش در خصوص موضوع‌های کلیدی حسابرسی و نتایج آزمون آن‌ها پرداخته است. با توجه به مقادیر ارائه شده در جدول ۵ و با توجه به آن که سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ بوده است، می‌توان گفت که تمام موارد مطرح شده به شرح جدول فوق در سطح اطمینان ۹۵٪ تایید شده است. به عبارتی پاسخ‌دهندگان با تمام موارد مطرح شده به منظور آموزش و ارائه رهنمود کافی در خصوص افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسی موافق هستند.

## محل افشا موضوع های کلیدی حسابرسی در گزارش

### حسابرس

جدول ۶ به بررسی محل افشا موضوع‌های کلیدی حسابرسی و نتایج آزمون آن پرداخته است.

با توجه به مقدار ارائه شده در جدول ۶ و با توجه به آن که سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ بوده است، می‌توان گفت که مورد ذکر شده به شرح جدول فوق در سطح اطمینان ۹۵٪ تایید شده است. پاسخ‌دهندگان با افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسی در نزدیک‌ترین محل به ارائه بند اظهارنظر حسابرسی و ارائه عنوان مناسب برای طبقه‌بندی هر موضوع کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرسی موافق هستند.

جدول ۵- ارائه رهنمود و آموزش در خصوص موضوع‌های کلیدی حسابرسی

گویه	میانگین	انحراف معیار	آمار،	سطح معناداری
تدوین رهنمود برای شناسایی موضوع‌های کلیدی حسابرسی براساس استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۱	۳/۷۹۷	۰/۷۳۸۵	۸/۶۳۲	۰/۰۰۰
نیاز به آموزش‌های خاص به حسابرسی برای بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابرسی ۷۰۰ و ۷۰۱	۴/۱۹۷	۰/۸۲۶۸۵	۱۱/۷۶۱	۰/۰۰۰
تدوین رهنمودهای حسابرسی به منظور راهنمایی حسابرسی در افشا موضوع‌های کلیدی حسابرسی	۴/۲۳۱	۰/۷۸۶۰	۱۲/۶۲۴	۰/۰۰۰
ارائه نمونه‌هایی از موضوع‌های کلیدی حسابرسی توسط سازمان حسابرسی	۴/۱۰۶	۰/۸۲۵۲	۱۰/۸۹۰	۰/۰۰۰

جدول ۶- محل افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرسی

گویه	میانگین	انحراف معیار	آمار،	سطح معناداری
نزدیک‌ترین محل به ارائه بند اظهارنظر حسابرسی و ارائه عنوان مناسب برای طبقه بندی هر موضوع	۳/۶۵۶	۰/۸۰۱۲	۶/۵۵۳	۰/۰۰۰

## تحلیل حساسیت

با توجه به این که جنسیت، تحصیلات، سمت سازمانی، سابقه کار و سابقه حسابداری رسمی می‌تواند بر پاسخ‌ها تأثیرگذار باشد؛ لذا تحلیل نتایج براساس این متغیرها نیز انجام شده است که خلاصه یافته‌ها در ادامه ارائه شده است.

### تأثیر جنسیت

بررسی یافته‌ها نشان می‌دهد در تمامی موارد مطرح شده به جز تأثیر منفی بر رابطه صاحبکار/حسابرس به دلیل افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسی بین دیدگاه حسابرسان زن و مرد تفاوتی وجود نداشت. میانگین حسابرسان مرد بیشتر از میانگین حسابرسان زن بوده است که نشان دهنده موافقت بیشتر حسابرسان مرد در خصوص تأثیر منفی بر رابطه

صاحبکار/حسابرس به دلیل افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسی بوده است.

### تأثیر تحصیلات

بررسی یافته‌های پژوهش با در نظر گرفتن سطح تحصیلات نشان می‌دهد که تنها بین دیدگاه حسابرسان دارای مدرک کارشناسی ارشد و دکتری در خصوص تأثیر منفی بر رابطه صاحبکار/حسابرس به دلیل افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسی تفاوت وجود دارد؛ میانگین حسابرسان با مدرک دکتری بیشتر از میانگین حسابرسان با مدرک ارشد بوده است که نشان دهنده موافقت بیشتر حسابرسان با مدرک دکتری در خصوص تأثیر منفی بر رابطه صاحبکار/حسابرس به دلیل افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسی بوده است. در سایر موارد

تفاوتی بین دیدگاه حسابرسان بر مبنای سطح تحصیلاتشان وجود ندارد.

#### • تاثیر سمت سازمانی

بررسی یافته‌های پژوهش با در نظر گرفتن سمت سازمانی نشان می‌دهد که تنها بین دیدگاه حسابرسان مدیر عامل و حسابرسان ارشد در خصوص ضعف حسابرسان نسبت به موضوع-های کلیدی حسابرسی افشا شده تفاوت وجود دارد که نشان دهنده آن است که حسابرسان ارشد نسبت به مدیرعامل موسسه حسابرسی نسبت به این گویه موافق‌تر هستند و در سایر موارد تفاوتی بین دیدگاه حسابرسان بر مبنای سمت سازمانی شان وجود ندارد.

#### • سابقه کاری

بررسی یافته‌ها نشان می‌دهد که بر اساس سابقه کاری در دو مورد بین دیدگاه حسابرسان تفاوت دارد. اولین تفاوت دیدگاه بین حسابرسان با سابقه کاری بین ۵ تا ۱۰ سال با حسابرسان دارای سابقه کاری ۱۰ تا ۱۵ سال در خصوص عدم پذیرش اظهارنظر مقبول حسابرسان از سوی استفاده‌کنندگان بوده است که حسابرسان با سابقه کاری ۵ تا ۱۰ سال نسبت به حسابرسان با سابقه ۱۰ تا ۱۵ سال با این گویه موافق‌تر بودند. دومین تفاوت دیدگاه بین حسابرسان با سابقه کاری بین ۵ تا ۱۰ سال با حسابرسان دارای سابقه کاری ۱۵ تا ۲۰ سال در خصوص ضعف حسابرسان نسبت به موضوع‌های کلیدی حسابرسی افشا شده بوده است که حسابرسان با سابقه ۱۵ تا ۲۰ سال نسبت به حسابرسان ۵ تا ۱۰ سال با این گویه موافق-تر بوده‌اند. در سایر موارد تفاوتی بین دیدگاه حسابرسان بر مبنای سابقه کار آن‌ها مشاهده نگردید.

#### • سابقه حسابداری رسمی

بررسی یافته‌ها نشان می‌دهد که بر اساس سابقه حسابداری رسمی در دو مورد بین دیدگاه حسابرسان تفاوت دارد. اولین تفاوت دیدگاه بین حسابرسان دارای سابقه حسابداری رسمی کمتر از ۵ سال با حسابرسان دارای سابقه حسابداری رسمی ۵ تا ۱۰ سال و بیشتر از ۱۰ سال در خصوص برداشت استفاده-کنندگان مبنی بر اظهارنظر جداگانه در مورد موضوع‌های کلیدی حسابرسی بوده است که نشان می‌دهد در خصوص این گویه حسابرسان دارای سابقه حسابداری رسمی کمتر از ۵ سال نسبت به حسابرسان دارای سابقه کاری بین ۵ تا ۱۰ سال و بیشتر از آن موافق‌تر هستند. همچنین در خصوص افزایش فشار از سوی صاحبکار بر حسابرسان به منظور جلوگیری از افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسی نیز این اختلاف نظر

وجود دارد. در سایر موارد تفاوتی بین دیدگاه حسابرسان بر مبنای سابقه حسابداری رسمی مشاهده نگردید.

#### ۵- نتیجه‌گیری و بحث

نهادهای استانداردگذار به منظور پاسخ به تقاضای استفاده‌کنندگان برای بهبود گزارش حسابرسان با هدف شفافیت بیشتر، بخش جدیدی تحت عنوان موضوع‌های کلیدی حسابرسی به گزارش حسابرسان اضافه نموده‌اند؛ این بخش اطلاعات بیشتری را برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی حسابرسی شده فراهم می‌کند تا به آن‌ها در درک آن موضوع-هایی که بر اساس قضاوت حرفه‌ای حسابرسان در حسابرسی صورت‌های مالی دوره جاری اهمیت بیشتری داشته‌اند، کمک نماید. نکته حائز اهمیت در مورد شناسایی موضوع‌های کلیدی حسابرسی این است که بخش مذکور مستلزم بکارگیری قضاوت حرفه‌ای حسابرسان می‌باشد که بسیار چالش برانگیز است؛ به دلیل قضاوتی و جدید بودن این بخش، انجام پژوهش‌های مختلف در این زمینه ضروری به نظر می‌رسد. در پژوهش حاضر دیدگاه حسابرسان ایرانی در زمینه موضوع‌های کلیدی حسابرسی مورد بررسی قرار گرفت. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد در خصوص شناسایی موضوع‌های کلیدی حسابرسی، حسابرسان معتقدند که ارزیابی حسابرسان از مفروضات اساسی مبنای شناخت و افشای اقلام صورت‌های مالی در گزارش حسابرسان، نحوه مواجهه حسابرسان با ریسک-های مختلف شرکت، حساب‌هایی با بالاترین ریسک تحریف با اهمیت از جمله ریسک ناشی از تقلب در گزارش حسابرسان، ارزیابی حسابرسان از رویدادها و معاملات عمده در طی دوره مالی و موضوع‌هایی که طبق قضاوت حرفه‌ای حسابرسان در حسابرسی صورت‌های مالی دارای بیشترین اهمیت هستند باید به عنوان موضوع‌های کلیدی حسابرسی شناسایی شوند. از دید حسابرسان افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسی منجر به افزایش ارزش اطلاعاتی گزارش حسابرسان، کاهش یکنواختی (استاندارد بودن) گزارش حسابرسان، افزایش مسئولیت حرفه‌ای و قانونی حسابرسان، بهبود تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران، بهبود کیفیت حسابرسی، بهبود گزارشگری مالی خواهد شد؛ این نتایج مشابه برخی از پاسخ‌های دریافتی هیات استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اعتبار بخشی از دلویت، ارنست اند یانگ، کی‌پی‌ام‌چی، گرنٹ تورنتون، حسابداران رسمی کانادا و اداره ملی حسابرسی بوده و همچنین با پژوهش کریستنسن و همکاران (۲۰۱۴) که نشان داد افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسان بر تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران موثر می‌باشد و با یافته‌های سیلو و فولوپ (۲۰۱۵) که نشان دادند موضوع‌های

مناسب استاندارد جدید ۷۰۱ فراهم نماید. هم‌چنین با توجه به عدم پژوهش در این زمینه در ایران، پژوهش حاضر شواهدی را برای حرفه و دانش حسابرسی در مورد نگرش حسابرسان نسبت به موضوع‌های کلیدی حسابرسی فراهم می‌نماید. پیشنهاد می‌گردد در پژوهش‌های آتی با توجه به آن‌که علت اصلی اضافه شدن بخش موضوع‌های کلیدی حسابرسی شفافیت بیشتر و ارائه اطلاعات بیشتر برای استفاده کنندگان بوده است، دیدگاه استفاده‌کنندگان نیز در این حوزه مورد بررسی قرار گیرد. هم‌چنین در پژوهشی دیگر، فرصت‌ها و چالش‌هایی که افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسی ایجاد می‌نماید از منظر حسابرسان و سرمایه‌گذاران به عنوان گروه مهمی از استفاده‌کنندگان مورد بررسی قرار گیرد. در مورد محدودیت پژوهش حاضر می‌توان به آشنایی کمتر جامعه حسابرسی کشور در خصوص تحولات اخیر در گزارش حسابرسان بالاخص موضوع‌های کلیدی حسابرسی اشاره نمود.

#### فهرست منابع

- \* Brasel, K., M. Doxey, J. Grenier, A. Reffett. 2016. Risk disclosure preceding negative outcomes: The effects of reporting critical audit matters on judgments of auditor liability. *The Accounting Review*, Forthcoming.
- \* Cade, N., & Hodge, F.D. (2014). The effect of expanding the audit report on managers' communication openness. Working paper, University of Pittsburgh and University of Washington.
- \* Carver, Brian Todd and Trinkle, Brad S., Nonprofessional Investors' Reactions to the PCAOB's Proposed Changes to the Standard Audit Report (March 9, 2017). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2930375>.
- \* Christensen, B. E., S. M. Glover, and C. J. Wolfe. 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.
- \* Deloitte. "Comments to the IAASB Re: The exposure draft Reporting on audited financial statements: Proposed new and revised International Standards on Auditing (ISAs), issued by the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)." (November 21, 2013). Available at: <http://www.ifac.org>.
- \* Ernst & Young. "Comments to the IAASB Re: The exposure draft Reporting on audited financial statements: Proposed new and revised International Standards on Auditing (ISAs), issued by the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)." (November 22, 2013). Available at: <http://www.ifac.org>.
- \* Gay, N., & Ng, T. (2015). Effects of key audit matter standard and audit committee proactiveness on auditors' communication to the audit committee and decisions on client's accounting estimates. Paper

کلیدی حسابرسی اثر مثبتی بر فرآیند گزارشگری حسابرسی خواهد داشت، هم‌سو می‌باشد. ضمن این‌که از دید پاسخ-دهندگان موضوع‌های کلیدی حسابرسی در هر صنعت و در صنایع مختلف متفاوت هستند که در واقع این امر باعث می‌شود اطلاعاتی در مورد تفاوت‌های موجود در سیستم‌های گزارشگری مالی در صنعت و صنایع مختلف در اختیار استفاده‌کنندگان قرار گیرد. از دیدگاه حسابرسان از معایب افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسی می‌توان به برداشت استفاده‌کنندگان مبنی بر اظهارنظر جداگانه در خصوص موضوع‌های کلیدی حسابرسی، عدم پذیرش اظهارنظر مقبول حسابرسان از سوی استفاده‌کنندگان، متفاوت بودن موضوع‌های کلیدی حسابرسی به دلیل اعمال قضاوت حرفه‌ای از سوی حسابرسان، افزایش هزینه‌های حسابرسی، تاثیر منفی بر رابطه صاحبکار و حسابرس، افزایش فشار از سوی صاحبکار بر حسابرس به منظور جلوگیری از افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسی، تلقی حسابرس از سوی استفاده‌کنندگان به عنوان منبع اصلی اطلاعات اشاره نمود که مطابق با نظرات دریافت شده از انجمن حسابداران رسمی استرالیا، حسابداران حرفه‌ای رسمی کانادا، کی‌پی‌ام‌جی، گرنیت تورنتون، دلویت و ارنست اند یانگ بوده است. هم‌چنین یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که از دیدگاه حسابرسان باید رهنمود کافی برای شناسایی و گزارش موضوع‌های کلیدی حسابرسی براساس استاندارد ۷۰۱ ارائه گردد و آموزش‌های خاص به حسابرسان برای بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابرسی ۷۰۰ و ۷۰۱ داده شود و رهنمودها و نمونه‌هایی از موضوع‌های کلیدی حسابرسی به منظور راهنمایی حسابرسان در افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسی توسط سازمان حسابرسی به منظور هدایت حسابرسان ارائه گردد؛ در پاسخ‌های دریافت شده از گرنیت تورنتون و اداره ملی حسابرسی نیز به ارائه رهنمود و نمونه‌های توصیفی از موضوع‌های کلیدی حسابرسی اشاره شده است. نهایتاً این‌که از دیدگاه حسابرسان باید موضوع‌های کلیدی حسابرسی در نزدیک‌ترین محل به ارائه بند اظهارنظر حسابرس افشا گردد و برای هر موضوع باید عنوان مناسب ارائه گردد.

به طور کلی یافته‌های این پژوهش دیدگاه حسابرسان ایرانی را در خصوص این‌که چه مواردی باید به عنوان موضوع‌های کلیدی حسابرسی شناسایی شوند، مزایا و معایب افشای این موضوع‌ها چیست و چه رهنمودها و آموزش‌هایی به منظور پیاده‌سازی صحیح آن‌ها نیاز است، مطرح نموده است. با توجه به جدید بودن بخش موضوع‌های کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرس، یافته‌های این پژوهش می‌تواند بینشی را برای مرجع استانداردگذار حسابرسی به منظور پذیرش و پیاده‌سازی

- (ISAs), issued by the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).” (November 25, 2013). Available at: <http://www.ifac.org>.
- \* The Chartered Institute of Public Finance & Accounting.” Comments to the IAASB Re: The exposure draft Reporting on audited financial statements: Proposed new and revised International Standards on Auditing (ISAs), issued by the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).” (November 25, 2013). Available at: <http://www.ifac.org>.
  - \* The Chartered Professional Accountants of Canada.” Comments to the IAASB Re: The exposure draft Reporting on audited financial statements: Proposed new and revised International Standards on Auditing (ISAs), issued by the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).” (October 30, 2013). Available at: <http://www.ifac.org>.
  - \* The Institute of Chartered Accountants Australia.” Comments to the IAASB Re: The exposure draft Reporting on audited financial statements: Proposed new and revised International Standards on Auditing (ISAs), issued by the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).” (November 21, 2013). Available at: <http://www.ifac.org>.
  - \* The National Audit Office.” Comments to the IAASB Re: The exposure draft Reporting on audited financial statements: Proposed new and revised International Standards on Auditing (ISAs), issued by the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).” (November 18, 2013). Available at: <http://www.ifac.org>.
  - \* The New York State Society of Certified Public Accountants (NYSSCPA).” Comments to the IAASB Re: The exposure draft Reporting on audited financial statements: Proposed new and revised International Standards on Auditing (ISAs), issued by the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).” (November 19, 2013). Available at: <http://www.ifac.org>.
- presented at the International Symposium on Audit Research.
- \* Gimbar, C., Hansen, B., & Ozlanski, M. E. (2016). The effects of critical audit matter paragraphs and accounting standard precision on auditor liability. *Accounting Review*, 91(6), 1629–1646.
  - \* Grant Thornton.” Comments to the IAASB Re: The exposure draft Reporting on audited financial statements: Proposed new and revised International Standards on Auditing (ISAs), issued by the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).” (November 22, 2013). Available at: <http://www.ifac.org>.
  - \* George-Silviu Cordos & Melinda-Timea Fulop,(2015), Understanding Audit Reporting Changes: Introduction of Key Audit Matters, *Journal of Accounting and Management Information Systems*, vol. 14, issue 1, pages 128-152.
  - \* International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). Determining and Communicating Key Audit Matters (“KAM”) June 2016.
  - \* International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), Auditor Reporting – illustrative Key Audit Matters (2015a), at [www.iaasb.org/auditor-reporting](http://www.iaasb.org/auditor-reporting).
  - \* International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), Auditor Reporting –Key Audit Matters (2015b), at [www.iaasb.org/auditor-reporting](http://www.iaasb.org/auditor-reporting).
  - \* International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), Enhancing the value of Auditor Reporting: Exploring options for change consultation paper may 2011, <https://www.ifac.org/publications-resources/enhancing-value-auditor-reporting-exploring-options-change>.
  - \* ISA 701., (2015), Communication key audit matters in the independent auditors report” Available at: [https://www.nba.nl/Documents/Wet- en Regelgeving / Adviescollege voor Beroepsreglementering/naareen uitgebreide controleverklaring/ISA701\\_0.pdf](https://www.nba.nl/Documents/Wet- en Regelgeving / Adviescollege voor Beroepsreglementering/naareen uitgebreide controleverklaring/ISA701_0.pdf)
  - \* KPMG.” Comments to the IAASB Re: The exposure draft Reporting on audited financial statements: Proposed new and revised International Standards on Auditing (ISAs), issued by the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).” (November 22, 2013). Available at: <http://www.ifac.org>.
  - \* Mock, T., J. Bedard, P. Coram, S. Davis, R. Espahbodi, and R. Warne. 2013. The Audit Reporting Model: Current Research Synthesis and Implications. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 32 (1): 323-351.
  - \* Pelzer, J.R.E. (2016). Understanding Barriers to Critical Audit Matter Effectiveness: A Qualitative and Experimental Approach.
  - \* Public Company Accounting Oversight Board., (2017). The Auditor’s Report on an Audit of Financial Statements when the Auditor Expresses an Unqualified Opinion and Related Amendments to PCAOB Standards. PCAOB Release No. 2017-001, June 1, 2017.
  - \* The Association of Chartered Certified Accountants.” Comments to the IAASB Re: The exposure draft Reporting on audited financial statements: Proposed new and revised International Standards on Auditing

#### یادداشت‌ها

1. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)
2. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)
3. Key Audit Matters
4. Critical Audit Matters
5. Deloitte
6. Ernst & Young
7. Grant Thornton
8. KPMG
9. The New York State Society of Certified Public Accountants (NYSSCPA)
10. The Chartered Institute of Public Finance & Accounting (CIPFA)
11. The Association of Chartered Certified Accountants (ACCA)
12. The Chartered Professional Accountants of Canada (CPAC)
13. The National Audit Office (NAO)
14. The Institute of Chartered Accountants Australia (ICAA)