



# The Effect of Disclosure of Key Audit in matters the Independent Auditor's Report on Audit Fees and the Delay in Issuing the Auditor's Report.

Mohammad Afkhami<sup>1</sup>, Naghi Fazeli<sup>2</sup>

Received: 2022/09/09

Approved: 2024/02/10

Research Paper

## Abstract:

This research has been conducted with the aim of investigating the effect of the disclosure of key audit matters in the independent auditor's report on the audit fee and the delay in issuing the independent auditor's report. Adding the key audit matters section in the audit report in order to strengthen the auditor's relationship with the stakeholders through audit reports is considered one of the important regulations enacted in recent years, which is crystallized by the formulation of the audit standard (701) entitled "Reporting key audit matters in the independent auditor's report". This research is conducted with the statistical population consisting of 71 members of audit committees of listed and non-listed companies and through interviews and questionnaires to collect data and then using 22SPSS software, the effect of disclosing key audit matters on audit fees and delay in issuing the auditor's report. The results of this study showed that the inclusion of key audit matters in the auditor's reports constantly leads to a delay in the issuance of the audit report. It also provides evidence of the existence of a significant positive relationship between key audit matters and accounting costs. Our findings will help editors of laws and regulations and observers to better understand the consequences of modern accounting standards.

**Key Words:** key audit matters, audit report delay, audit fees, audit committee

 [10.22034/JPAR.2024.2011171.1219](https://doi.org/10.22034/JPAR.2024.2011171.1219)

1. PhD student in Accounting department, Semnan branch, Islamic Azad University, Semnan, Iran.

maxanqah@yahoo.com

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Semnan Branch, Islamic Azad University, Semnan, Iran.

(Corresponding Author) fazeli.n@gmail.com

<http://article.iacpa.ir>

## تأثیر افشای مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس مستقل بر حق الزحمه حسابرسی و تأخیر در صدور گزارش حسابرسی

محمد افخمی<sup>۱</sup>، نقی فاضلی<sup>۲</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۶/۱۸

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۱۱/۲۱

مقاله‌ی پژوهشی

### چکیده:

این پژوهش با هدف بررسی تأثیر افشای مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس مستقل بر حق الزحمه حسابرسی و تأخیر در صدور گزارش حسابرس مستقل انجام شده است. افزودن بخش مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسی به منظور تقویت ارتباط حسابرس با ذینفعان از طریق گزارشات حسابرسی یکی از مقررات مهم وضع شده در سال‌های اخیر تلقی می‌شود که این امر با تدوین استاندارد ۷۰۱ حسابرسی با عنوان «اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس مستقل» متبلور شده است. این پژوهش با جامعه آماری متشکل از ۷۱ نفر اعضای کمیته‌های حسابرسی شرکت‌های بورسی و غیر بورسی و از طریق مصاحبه و پرسشنامه نسبت به جمع‌آوری داده‌ها اقدام و سپس با استفاده از نرم‌افزار SPSS 22 تأثیر افشای مسائل عمده حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی و تأخیر در صدور گزارش حسابرس مستقل مورد بررسی قرار گرفت. نتایج این تحقیق نشان داد که گنجاندن مسائل عمده حسابرسی در گزارش‌های حسابرس مستقل منجر به تأخیر در صدور گزارش حسابرسی می‌شود. همچنین ما شواهدی مبنی بر وجود رابطه مثبت معنادار بین مسائل عمده حسابرسی و هزینه‌های حسابرسی ارائه می‌دهد. یافته‌های ما به تدوین‌کنندگان قوانین و مقررات و ناظران برای درک بهتر عواقب استانداردهای حسابرسی جدید کمک می‌کند.

واژه‌های کلیدی: مسائل عمده حسابرسی، تأخیر گزارش حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی، کمیته حسابرسی.

 [10.22034/JPAR.2024.2011171.1219](https://doi.org/10.22034/JPAR.2024.2011171.1219)

maxanqah@yahoo.com

fazeli.n@gmail.com

<http://article.iacpa.ir>

۱. دانشجوی دکتری گروه حسابداری، واحد سمنان، دانشگاه آزاد اسلامی، سمنان، ایران.

۲. استادیار گروه حسابداری، واحد سمنان، دانشگاه آزاد اسلامی، سمنان، ایران. (نویسنده مسئول)

## ۱- مقدمه

سازمان حسابرسی ایران، استانداردهای بین‌المللی گزارشگری حسابرسی را پذیرفت و مجموعه‌ای از استانداردهای گزارشگری حسابرسی جدید و تجدیدنظر شده را با هدف الزام حسابرسان به ارائه بینش و شفافیت بهتر در گزارش‌های خود درباره شرکت‌هایی که حسابرسی می‌کنند، را منتشر کرد. و استانداردهای جدید و تجدیدنظر شده را برای حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌ها لازم الاجرا کرد. تغییرات استانداردهای بین‌المللی گزارشگری حسابرسی که توسط ایران پذیرفته شده است بخشی از یک حرکت گسترده‌تر برای ارتقای گزارش حسابرس است. عنصر اصلی استانداردهای نظارتی جدید در گزارشگری جدید، استاندارد ۷۰۱ با عنوان «اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس مستقل» است که نیازمند افشای مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسی است. منظور از مسائل عمده حسابرسی بیان کردن موضوعاتی است که بیشترین اهمیت را بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس در حسابرسی صورت‌های مالی دوره جاری دارا هستند. برای شناسایی موضوعات با اهمیت، حسابرس باید حوزه‌هایی با ریسک‌های ارزیابی شده بالاتر، حوزه‌هایی که نیاز به قضاوت حسابرس و مدیریت را دارند و تأثیر رویدادها یا معاملات مهمی که در طول سال رخ داده‌اند را در نظر بگیرد. انتخاب مسائل عمده حسابرسی مستلزم این است که حسابرس حقایق و شرایط فردی هر شرکتی را که حسابرسی می‌کند در نظر بگیرد و آن اطلاعات را به شکلی مختصر و قابل فهم انتقال دهد. بخش «مسائل عمده حسابرسی» گزارش حسابرس باید نشان دهد که چرا هر موضوع یک مسئله عمده حسابرسی در نظر گرفته می‌شود و چگونه موضوع در حسابرسی مورد توجه قرار گرفته است و همچنین به افشاهای مربوطه در صورت‌های مالی اشاره می‌کند. هر مسئله عمده حسابرسی باید با عنوان فرعی مناسب مشخص شود. با این حال، ترتیب ارائه مسائل عمده حسابرسی درباره یک موضوع با قضاوت حرفه‌ای حسابرس است. تا به امروز در ایران، تأثیر مسائل عمده حسابرسی بر حق‌الزحمه حسابرسی و تاخیر در صدور گزارش حسابرس مستقل به اندازه کافی مورد توجه قرار نگرفته است. با توجه به این که جامعه آماری این پژوهش متشکل از اعضای کمیته‌های حسابرسی شرکت‌های بورسی و غیر بورسی است و طبق منشور کمیته حسابرسی، بخشی از مسئولیت‌های کمیته حسابرسی ارائه پیشنهاد درباره انتخاب، چرخش یا تغییر حسابرس مستقل و بازرس قانونی، بررسی کلیه شرایط قرارداد حسابرسی و تناسب حق‌الزحمه دریافتی حسابرس مستقل، نظارت بر موضوعات با اهمیت گزارشگری مالی، کسب اطمینان معقول نسبت به قابلیت اطمینان و به موقع بودن گزارش‌های مالی شرکت و ... است. این پژوهش در صدد بررسی این موضوع است که آیا تغییرات جدید گزارشگری حسابرسی علی‌الخصوص افشای مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس مستقل منجر به تاخیر در صدور گزارش و تحت تأثیر قرارداد حق‌الزحمه حسابرس مستقل خواهد گردید یا خیر؟

## ۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

### ۲-۱- گسترش گزارش حسابرس مستقل

هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی هدف گزارشگری مالی را در چارچوب مفهومی، ارائه اطلاعات مالی که برای استفاده‌کنندگان فعلی و بالقوه صورت‌های مالی در تصمیم‌گیری مفید باشد، تعریف می‌کند. همچنین بیان می‌نماید که استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، اتکا و به موقع بودن اطلاعات مفید را طلب می‌کنند. زیرا عملکرد حسابرس نقش مهمی در ارائه قابلیت اتکای اطلاعات مالی دارد. اگرچه حسابرس مستقل قابلیت اتکای اطلاعات مالی را افزایش می‌دهد، اما باید با رعایت کامل چارچوب‌های گزارشگری و استانداردهای حسابداری و حسابرسی استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی را متقاعد کند که قابلیت اتکای صورت‌های مالی افزایش یافته است. رسوایی‌های حسابداری، به ویژه آنهایی که در آغاز هزاره رخ داد، درک استفاده‌کنندگان را از عملکرد ارائه قابلیت اطمینان حسابرسی بدتر کرد. این رسوایی‌ها این باور را افزایش داد که حسابرسان در نقش تضمینی خود شکست خورده‌اند (اولوجد و همکاران، ۲۰۲۰). یک بحث مداوم در مورد پیامدهای سیاست‌ها برای بهبود شفافیت گزارش حسابرسی وجود دارد (کلواک و همکاران، ۲۰۲۰؛ چیانگ و همکاران، ۲۰۲۱). گزارش حسابرس مستقل یک ابزار ارتباطی حیاتی برای عملکرد مالی شرکت است که از حسابرس به ذینفعان تحویل داده می‌شود (تانگروئنرات، ۲۰۱۵). هدف گزارش حسابرسی اطمینان دادن به سهامداران، سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و سایر استفاده‌کنندگان است (سوتیپون، ۲۰۲۰). مقررات و استاندارد جدید گزارش حسابرسی به یک روند در تحقیقات بین‌المللی تبدیل شد (سریون پیچ، ۲۰۱۷) و افشای مسائل عمده حسابرسی را الزامی کرد. رسوایی‌های حسابداری در آغاز قرن بیست و یکم بحث‌های مهمی را در حسابرسی ایجاد کرده بود. بعد ارتباطی حسابرسی نیز بخشی از این بحث‌ها بود. مقررات وضع شده توسط هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی در سال ۲۰۱۵ در خصوص گزارشات حسابرسی نیز باید به عنوان یکی از محصولات اصلی این فرآیند در نظر گرفته شود. در مقررات وضع شده بخشی به نام مسائل عمده حسابرسی به گزارشات حسابرسی اضافه شد. افزودن مسائل عمده حسابرسی به فرمت گزارش حسابرسی، اصلاح مهمی بود که پس از بحث‌های طولانی انجام شد. این پاسخی به بحث‌هایی در مورد چگونگی افزایش ارزش مفید اطلاعات در گزارش‌های حسابرسی بود. ادعایی مبنی بر اینکه افزودن مسائل عمده حسابرسی منجر به مطالعات جدید می‌شود و ادبیات موجود با دیدگاهی جدید بررسی می‌شود، ادعایی نادرست نخواهد بود. با توجه به این که اولین راهنمایی معتبر در مورد جمله‌بندی گزارش حسابرسی در سال ۱۹۱۷ در ایالات متحده آمریکا انجام شد (کارمایکل و وینترز، ۱۹۸۲)، می‌توان فرض کرد که ادبیات مربوط به گزارش‌های حسابرسی بسیار قدیمی است. پس از بازنگری در متن گزارش حسابرسی در سال ۱۹۴۹، برای مدت طولانی هیچ تجدید نظری در مورد قالب گزارش حسابرسی انجام نشد (کارمایکل و وینترز، ۱۹۸۲). با این حال، تحولات اقتصادی، تکنولوژیکی و مالی که در

دهه نود آغاز شد و در دهه ۲۰۰۰ شتاب گرفت، بر تجارت و ساختارهای نهادی مرتبط تأثیر گذاشت. در این چارچوب انتظارات و درخواست‌های جدیدی برای تغییر برای گزارش‌های حسابرسی بیان شده است. در برخی از مطالعات مربوط به گزارش حسابرسی، ناکافی بودن اطلاعات در گزارش‌های حسابرسی بیان شد و توصیه‌های گسترده‌ای در گزارش حسابرسی ارائه شد (وانسترالن و همکاران، ۲۰۱۲؛ ترنر و همکاران، ۲۰۱۰). این بحث‌ها منجر به گسترش گزارش‌های حسابرسی شده است. گزارش حسابرسی که در دهه ۹۰ گسترش یافت (مانسون و زمان، ۲۰۰۱)، در دهه ۲۰۱۰ مجدداً مطابق با نیازها و انتظارات گسترش یافت. پس از رسوایی‌های حسابداری که باعث کاهش اعتماد عمومی شد، مقررات بین‌المللی مختلفی برای بازگرداندن اعتماد به حرفه حسابرسی و افزایش کارایی فرآیند حسابرسی وضع شده است. این مقررات بهبودها و اصلاحات قابل توجهی را به ویژه برای نظارت عمومی و استقلال حسابرسان اعمال می‌کند. اگرچه این مقررات منجر به افزایش کیفیت حسابرسی شد، لیکن شکاف انتظاری استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی ادامه یافت. مقدار قابل توجهی از مشکلات شکاف انتظاری مربوط به فرآیند حسابرسی است. با این حال، گزارش حسابرسی نیز یکی از موضوعات بحث شکاف انتظاری بوده است. برخی از این استدلال‌ها بر قالب گزارش حسابرسی متمرکز شده‌اند (وانسترالن و همکاران، ۲۰۱۲). مطالعات اخیر در مورد شکاف انتظاری، تقاضای استفاده‌کنندگان را برای اطلاعات بیشتر در گزارش‌های حسابرسی نشان داد (آساره و رایت، ۲۰۱۲).

گزارش‌های حسابرسی و محتوای آنها یکی از موضوعات کلیدی برای حسابرسان بوده است. تنها ابزار فیزیکی که ارتباط اساسی حسابرسان با استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی را در خصوص فرآیند حسابرسی و اظهارنظر حسابرسی فراهم می‌کند، گزارش حسابرسی است. گزارش حسابرسی فرآیند و مسئولیت‌های حسابرسی را خلاصه می‌کند و اظهارنظر می‌کند که آیا صورت‌های مالی منصفانه ارائه شده‌اند یا خیر؟ حرفه حسابداری برای انتقال بهتر فرآیند حسابرسی، مسئولیت‌ها و نظرات طرفین را پذیرفت و زبان یکسانی را به وجود آورد. مطالعات تجربی وجود دارد که نشان می‌دهد گزارش‌های حسابرسی برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی مهم هستند و گزارش‌ها می‌توانند واکنش‌های قابل توجهی در بازار سرمایه ایجاد کنند.

اگرچه محتوای گزارش‌های حسابرسی در طول سال‌ها از اولین گزارش حسابرسی استاندارد شده در دهه ۱۹۴۰ تا دوران مدرن تغییر کرد، استفاده از زبان استاندارد ادامه یافت. با این حال، استدلال‌هایی در مورد قالب استاندارد وجود داشت. شواهدی وجود دارد مبنی بر اینکه حسابرسان و کاربران برداشت‌های متفاوتی از معنا و محتوای پیام در گزارش‌های حسابرسی دارند (سیزلسکی و ویربیچ، ۲۰۱۲؛ شلوچ و گی، ۲۰۰۶؛ آساره و رایت، ۲۰۱۲). علاوه بر این، افشا نکردن مسائلی که شامل ارزیابی انتقادی در طول حسابرسی با گزارش حسابرسی استاندارد فعلی است، باعث افزایش مشکلات عدم تقارن اطلاعاتی می‌شود (وانسترالن و همکاران، ۲۰۱۲). دانشگاهیان و مؤسسات مختلف استدلال کرده‌اند که با گزارش حسابرسی جدید، حسابرسان می‌توانند ارزش اطلاعاتی

بالاتری را به استفاده‌کنندگان منتقل کنند (کوردوش و فولوپا، ۲۰۱۵). افزایش ارزش ارتباطی گزارش حسابرسی همیشه یک موضوع مهم بوده است. در این زمینه اصلاحات مختلفی در محتوا و شکل گزارش حسابرسی در گذشته انجام شده است. یکی از این اصلاحات، مفهوم جدیدی را به نام مسائل عمده حسابرسی در گزارش‌های حسابرسی معرفی کرد. هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی، استاندارد بین‌المللی ۷۰۱ را در ژانویه ۲۰۱۵ صادر کرد. این استاندارد در ارتباط با مسائل عمده حسابرسی، بند جدیدی را در گزارش حسابرسی معرفی کرد. استاندارد ۷۰۱ حسابرسان را ملزم می‌کند تا موارد مهمی را در مورد فرآیند و تحلیل حسابرسی در گزارش حسابرسی خود افشا کنند. هدف هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی، برقراری ارتباط بهتر بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی با الگوی گزارش حسابرسی جدید است (بونیان و پرومسن، ۲۰۱۹، ص ۱۵۹). هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی همچنین انتظار داشت که کیفیت حسابرسی با اصلاح این گزارش حسابرسی افزایش یابد و شواهدی مبنی بر سطح بالایی از حمایت از اصلاح گزارش حسابرسی در میان ذینفعان برجسته وجود دارد (پراساد و چاند، ۲۰۱۷، ص ۳۶۲).

تأثیر عمده بخش مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس مستقل، افزودن یک عبارت غیر استاندارد در قالبی عمدتاً استاندارد است. این تغییر فرمت گزارش حسابرسی برای رسیدگی به خواسته‌های استفاده‌کنندگان گزارش حسابرسی ایجاد شده است. برخی از مطالعات (کریستنسن و همکاران، ۲۰۱۴) شواهدی در مورد ارزش اطلاعاتی اضافی بندهای مسائل عمده حسابرسی برای استفاده‌کنندگان گزارش حسابرسی ارائه می‌کنند. از سوی دیگر، برخی مطالعات وجود دارد که نشان می‌دهد مسائل عمده حسابرسی ارزش اطلاعاتی اضافی ندارند (بونیان و پرومسن، ۲۰۱۹). علاوه بر این، کید و هاج افزایش عدم تقارن اطلاعاتی را که منجر به کاهش کیفیت حسابرسی، بین حسابرسان و مشتری به دلیل مسائل عمده حسابرسی می‌شود، استدلال کردند. استانداردهای حسابرسی، حسابرس را ملزم می‌کند که برنامه حسابرسی مبتنی بر ریسک را برای هر صاحب‌کار تهیه و ارائه کند. برنامه مبتنی بر ریسک، اگرچه شامل فرآیندهای مشابهی است، اما حسابرس یک فعالیت حسابرسی خاص برای هر مشتری را انجام می‌دهد. با این حال، از آنجایی که گزارش‌های حسابرسی که در پایان فرآیند حسابرسی ظاهر می‌شوند دارای قالب استاندارد بودند، معاملات و ارزیابی‌های خاص مشتری را منعکس نمی‌کردند. تعداد قابل توجهی از مطالعات در مورد عوامل مؤثر بر گزارش حسابرسی در ادبیات حسابداری انجام شده است. عوامل مؤثر بر گزارش حسابرسی با ویژگی‌های خاص حسابرس یا کسب و کار مشتری مرتبط است. بی‌اساس نیست اگر ادعا کنیم که روابط مشابهی در گزارش‌های حسابرسی وجود دارد که با افزودن مسائل عمده حسابرسی پدیدار شده و توسعه یافته است؛ همچنان وجود دارد. طبیعتاً، مطالعات انجام شده در نتیجه گنجاندن مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسی، متغیرهای مشابهی را نیز در نظر گرفته است. فرض بر این است که مؤسسات حسابرسی بزرگ با منابع انسانی، مالی

و تکنولوژیکی خود، حسابرسی با کیفیتی را انجام می‌دهند. این موضوع پذیرفته شده است که مؤسسات حسابرسی بزرگ می‌توانند گزارش‌های حسابرسی مناسب‌تری را به دلیل توانایی آنها در عمل مستقل‌تر و همچنین توانایی آنها در انجام حسابرسی با کیفیت ارائه دهند (اشلمان و گوو، ۲۰۱۴). بنابراین، ادبیاتی وجود دارد که ادعا می‌کند بین مؤسسات حسابرسی بزرگ و نظر حسابرسی رابطه وجود دارد. رابطه مشابهی را می‌توان برای افشای مسائل عمده حسابرسی که توسط شرکت‌های حسابرسی بزرگ و کوچک انجام می‌شود، انتظار داشت. فرض بر این است که سودآوری شرکت‌ها نیز در تعیین نظر حسابرسی مؤثر است. احتمال داشتن اظهارنظر حسابرسی تعدیل شده برای شرکت‌های سودآور کاهش می‌یابد (لایتینن و لاتینن، ۱۹۹۸). در حسابرسی شرکت‌های سودآور، موارد کمتری وجود دارد که حسابرسان احساس کنند موظف به افشای آن هستند. بنابراین، این ممکن است منجر به افشای کمتر مسائل عمده حسابرسی در حسابرسی شرکت‌های سودآور در مقایسه با حسابرسی شرکت‌هایی که سود کمتری دارد؛ شود. همچنین تحقیقات زیادی در مورد تأثیر جنسیت در حسابداری و حسابرسی انجام شده است (ایتون و همکاران، ۲۰۱۳، لی و همکاران، ۲۰۱۹). مطالعات متعددی در مورد تأثیر جنسیت حسابرس بر گزارش حسابرسی، فرآیند حسابرسی و کیفیت حسابرسی وجود دارد (ایتون و همکاران، ۲۰۱۳، لی و همکاران، ۲۰۱۹). پینتو و مورایس (۲۰۱۹) تعداد بندهای بیشتری از افشای مسائل عمده حسابرسی در شرکت‌هایی که دارای بخش‌های تجاری بزرگ هستند را مشاهده کرده‌اند. رستمی و همکاران (۱۴۰۱) بیان نمودند ضابطه مند سازی بیش تر جریان قیمت گذاری خدمات اعتباردهی حسابرسی توسط جامعه حسابداران رسمی و سایر مراجع ذیربط را می‌طلبد. کاظم دخت و همکاران (۱۴۰۱) بیان نمودند رابطه منفی معنی دار بین فشار هزینه‌های حسابرسی و استقلال حسابرسی وجود دارد.

## ۲-۲- مسائل عمده حسابرسی و تاخیر در صدور گزارش حسابرس مستقل

به موقع بودن اطلاعات مالی به عنوان یکی از عوامل افزایش سودمندی اطلاعات در چارچوب مفهومی گزارش‌گیری مالی توصیف می‌شود. گزارش‌گیری مالی به موقع ممکن است باعث ایجاد اعتماد و اطمینان در حاکمیت در بین سرمایه‌گذاران شود، در غیر این صورت، گزارش‌دهی با تأخیر ممکن است منجر به کاهش قابلیت اطمینان و ارتباط شود (آپادور و محد نور، ۲۰۱۳). انتظارات استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی و مقررات مربوطه، حسابرسان را برای گزارش به موقع تحت فشار قرار می‌دهد. حسابرسان موظفند در مهلت‌های مقرر، کار حسابرسی را تکمیل و گزارش حسابرسی را ارائه کنند. در ایران، صورت‌های مالی شرکت اصلی باید ظرف ۶۰ روز افشا شود. این مدت برای صورت‌های تلفیقی ۷۵ روز است. تاخیر در گزارش حسابرسی می‌تواند برای اقتصادهای نوظهور که در آن سرمایه‌گذاران گزینه‌های کمتری برای دسترسی به اطلاعات مالی قابل اعتماد دارند، نسبتاً مهمتر باشد (لونتیس و همکاران، ۲۰۰۵). اگرچه حسابرسان با فشار ناشی از اعلام به موقع اطلاعات مالی مواجه هستند، اما همیشه قادر به پاسخگویی مناسب به

این انتظارات نیستند. بنابه دلایلی که از کسب و کار، حسابرسان یا سایر شرایط محیطی مشتری ناشی می‌شود، ممکن است گزارش‌های حسابرسان مطابق با انتظارات استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی به موقع ارائه نشود. آن دسته از عوامل (وابستگی حسابرسان، نظر حسابرسان، دوره تصدی حسابرسان، تغییر حسابرسان، حاکمیت شرکتی، سودآوری، ریسک‌های ذاتی، اهرم، و غیره) مؤثر بر تأخیر گزارش حسابرسان در ابعاد مختلف مورد مطالعه قرار گرفته‌اند (حبیب و همکاران، ۲۰۱۹). با تصویب هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسان و اطمینان بخشی در خصوص گزارش حسابرسان در سال ۲۰۱۵ و معرفی مسائل عمده حسابرسان، تأثیرات مسائل عمده حسابرسان بر به‌موقع بودن گزارش‌های حسابرسان به دنیای پژوهش افزوده شد. تأخیر گزارش حسابرسان تأثیر نامطلوبی بر ارزش اطلاعاتی صورت‌های مالی دارد (کنچل و پین، ۲۰۰۱). بنابراین، درک عوامل مؤثر بر تأخیر گزارش حسابرسان مهم است.

قالب جدید گزارش حسابرسان، برخی مطالعات جدید را بر اساس مسائل عمده حسابرسان پدید آورد. برخی از مطالعه‌کنندگان علاقه‌مند به این هستند که آیا افزودن مسائل عمده حسابرسان ارزش اطلاعاتی گزارش حسابرسان را افزایش می‌دهد یا خیر (کریستسن و همکاران، ۲۰۱۴، بونیانت و پرومسن، ۲۰۱۹، سیرویس و همکاران، ۲۰۱۸). تأثیر بالقوه مسائل عمده حسابرسان بر سرمایه‌گذاران (بدارد و همکاران، ۲۰۱۴، سوتیپون، ۲۰۲۰) و کیفیت حسابرسان (راوتیانین و همکاران، ۲۰۲۱، لی و همکاران، ۲۰۱۹) نیز از حوزه‌های مورد علاقه محققان بوده است. محققان همچنین عوامل تعیین‌کننده گزارش مسائل عمده حسابرسان (پینتو و مورایس، ۲۰۱۹، ولت، ۲۰۱۸، ولت، ۲۰۲۰) و تأثیر مسائل عمده حسابرسان بر تأخیر گزارش حسابرسان (بدارد و همکاران، ۲۰۱۹) را جستجو کردند. می‌توان تأثیر مسائل عمده حسابرسان بر روی تأخیر در صدور گزارش حسابرسان را به دو روش تخمین زد. اولاً، می‌توان پیش‌بینی کرد که افشای مسائل عمده حسابرسان بار اضافی قابل توجهی برای کار حسابرسان ایجاد نمی‌کند، زیرا حسابرسان مسائلی را توضیح می‌دهند، که قبلاً در فرآیند حسابرسان بر روی آن مسائل تمرکز و ارزیابی کرده‌اند. از سوی دیگر، می‌توان ادعا کرد که با توجه به الزام افشای مسائل عمده حسابرسان، ممکن است منجر به بررسی و ارزیابی دقیق‌تر این موضوعات شود که حسابرسان از قبل نگران آن هستند. علاوه بر این، حتی اگر مسائل عمده حسابرسان بار زمانی حسابرسان را افزایش ندهند، می‌توان تصور کرد که بحث با مشتری به دلیل مواردی که در مسائل عمده حسابرسان توضیح داده می‌شود و عبارات آنها ممکن است بر تأخیر در صدور گزارش حسابرسان تأثیر بگذارد (رید و همکاران، ۲۰۱۹). این وضعیت ممکن است منجر به افزایش کار حسابرسان و طولانی شدن دوره حسابرسان شود. ادبیات تحقیق در مورد این موضوع، به دلیل کاربرد نسبتاً جدید آن، هنوز گسترده نیست. مطالعات در مورد تأثیر مسائل عمده حسابرسان بر تأخیر در صدور گزارش حسابرسان در جدول ۱ خلاصه شده است.

**جدول ۱: خلاصه مقالات مربوط به تأثیر عمده حسابرسی بر تأخیر در صدور گزارش حسابرسی مستقل**

مقالات	کشور	سال انتشار	نمونه	یافته‌ها
کاواموتو، دانتاس و آنتیکوئیرا	برزیل	۲۰۲۱	۱۲۲ شرکت	کاهش تأخیر در صدور گزارش حسابرسی
بدارد و همکاران	فرانسه	۲۰۱۹	۳۲۴ شرکت	تأثیر معنی داری بر تأخیر در صدور گزارش حسابرسی ندارد
بعتواه و همکاران	عمان	۲۰۲۲	۶۰۱ شرکت	تأخیر قابل توجه در صدور گزارش حسابرسی
آلمولا و بردبری	نیوزلند	۲۰۲۲	۱۳۲ شرکت	افزایش ناچیز و نتیجه ضعیف در تأخیر صدور گزارش حسابرسی
رید و همکاران	انگستان	۲۰۱۹	۱۲۹۲ شرکت	تغییر قابل توجهی در تأخیر حسابرسی وجود ندارد

در برخی از مطالعات، در مورد تأثیر مسائل عمده حسابرسی بر تأخیر در صدور گزارش حسابرسی، هیچ رابطه‌ای بین این متغیرها یافت نشد (رید و همکاران، ۲۰۱۹، بدارد و همکاران، ۲۰۱۹). از سوی دیگر، برخی از مطالعات ادعا می‌کنند که کاهش تأخیر در صدور گزارش حسابرسی پس از گنجاندن مسائل عمده حسابرسی وجود دارد (کاواموتو، دانتاس و آنتیکوئیرا، ۲۰۲۱، بعثوه، و همکاران، ۲۰۲۲). آلمولا و بردبری (۲۰۲۲، ص ۱۴۴) افزایش ناچیز در تأخیر صدور گزارش حسابرسی پیدا کردند، با این حال، آنها اظهار داشتند که این یک نتیجه ضعیف است. با توجه به تعداد محدود مطالعات در این زمینه و متغیر بودن عوامل مؤثر بر تأخیر در صدور گزارش حسابرسی، هنوز رابطه بین مسائل عمده حسابرسی و تأخیر در صدور گزارش حسابرسی به طور کامل توضیح داده نشده است.

دو رویکرد متفاوت را می‌توان در رابطه با ارتباط بین اندازه مشتری و تأخیر در صدور گزارش حسابرسی در نظر گرفت. منابع قوی‌تر و پتانسیل آنها برای ایجاد یک بخش حسابداری شایسته، احتمال حسابرسی به موقع را برای شرکت‌های بزرگ افزایش می‌دهد. از سوی دیگر، احتمال دیگر در مورد شرکت‌های بزرگ این است که انجام معاملات بیش از حد و پیچیده، زمان حسابرسی را افزایش می‌دهد (آپادور و محد نور، ۲۰۱۳). انتظار این است که اندازه شرکت باعث افزایش تأخیر حسابرسی شود.

برخی شواهد تجربی وجود دارد که تأثیر سودآوری بر تأخیر در صدور گزارش را نشان می‌دهد. در حالی که نتایج وجود دارد که نشان می‌دهد شرکت‌های سودآور زمان حسابرسی طولانی‌تری دارند (عارف الدین و عثمان، ۲۰۱۷)، همچنین برخی مطالعات از کوتاه شدن زمان حسابرسی به دلیل سودآوری حمایت می‌کنند (فوجیانتی و ساتریا، ۲۰۲۰). کسب و کارهای سودآور بیشتر احتمال دارد گزارش حسابرسی مثبت دریافت کنند (لاتینن و لاتینن، ۱۹۹۸) که شرایط منفی ممکن است بر فرآیند حسابرسی و زمان تهیه گزارش حسابرسی تأثیر بگذارد و در مشاغل سودآور کمتر رایج باشد. بنابراین، انتظار رابطه منفی بین سودآوری و تأخیر در صدور گزارش وجود دارد. استاندارد ۷۰۱، حسابرسان را ملزم کرد تا افشای مسائل عمده حسابرسی در میان موضوعات مهم در

حسابرسی صورت‌های مالی را تعیین کنند. تصمیم‌گیری در مورد این که کدام مسائل عمده حسابرسی افشا شود نیازمند قضاوت حرفه‌ای و وابسته به عوامل مرتبط با حسابرِس و صاحب‌کار است. همچنین معرفی مسائل عمده حسابرسی ممکن است اثراتی بر بازار، درک استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی و فرآیند حسابرسی داشته باشد. در یک جامعه مبتنی بر اخبار، سهولت جابجایی سرمایه و توسعه پلتفرم‌های معاملاتی، سرمایه‌گذاران بیشتری را قادر به حضور در بازارهای سرمایه‌گذاری کرد. در این فضای سرمایه‌گذاری گسترده و سریع، نیاز به اطلاعات مالی حسابرسی شده به موقع ضروری تر شد. در این زمینه، درک عوامل موثر بر طول فرآیند حسابرسی و تاریخ صدور گزارش حسابرسی یک موضوع مهم مطالعه بوده است (سلطان و همکاران، ۲۰۱۵). در کشورهای در حال توسعه، صورت‌های مالی حسابرسی شده منبع اصلی است که نیاز سرمایه‌گذاران به اطلاعات قابل اعتماد را فراهم می‌کند (لونتیس و همکاران، ۲۰۰۵). بنابراین یکی از مهمترین انتظارات سرمایه‌گذاران افشای به موقع صورت‌های مالی است. شواهد نشان می‌دهد که برخی از مقررات مانند قانون ساربنز آکسلی که کیفیت حسابرسی را افزایش داده‌اند، باعث افزایش پژوهش‌ها شده است (کریشنان و یانگ، ۲۰۰۹). درک اثرات احتمالی گسترش گزارش‌های حسابرسی با افزودن مسائل عمده حسابرسی به گزارش حسابرِس مستقل و انجام پژوهش‌ها در این زمینه برای تصمیم‌گیری‌های ذینفعان اهمیت دارد. انگیزه اصلی این پژوهش جستجوی این است که آیا افزودن مسائل عمده حسابرسی به گزارش حسابرِس مستقل باعث افزایش تأخیر گزارش حسابرسی می‌شود؟ بدین منظور پیش بینی تاثیر افشای مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرِس مستقل صریحا به شرح زیر فرض می‌شود:

فرضیه یک: افشای مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرِس باعث تأخیر در صدور گزارش حسابرِس مستقل می‌شود.

### ۲-۳- مسائل عمده حسابرسی و هزینه حسابرسی

حسابرِس‌ان خطرات تحریف با اهمیت را در صورت‌های مالی مشتریانی که حسابرسی می‌کنند شناسایی، ارزیابی و به آنها پاسخ می‌دهند. ما بررسی می‌کنیم که آیا افشای مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرِس مستقل در قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی تاثیر دارد یا خیر؟ محتوای افشاهای مسائل عمده حسابرسی از جمله شرح ریسک‌های جداگانه و پاسخ حسابرِس، بر این قیمت‌گذاری به چه میزان تاثیر خواهد گذاشت.

استانداردهای حسابداری غالباً مستلزم سطح بالایی از قضاوت مدیران در تهیه صورت‌های مالی و در نتیجه حسابرِس‌ان در ارزیابی خطرات ناشی از تحریف‌های با اهمیت در صورت‌های مالی است. در پی بحران مالی جهانی ۲۰۰۷-۲۰۰۸، حسابرِس‌ان به دلیل اینکه به اندازه کافی برای جلب توجه به ریسک‌های کلیدی در صورت‌های مالی مشتریان خود کار نمی‌کنند مورد انتقاد قرار گرفتند (به عنوان مثال، جونز ۲۰۱۱). در پاسخ، تدوین‌کنندگان استانداردها در سرتاسر جهان به سمت اجرای استانداردهای گزارشگری پیشرفته حسابرِس حرکت کرده‌اند که حسابرِس‌ان را ملزم می‌کند تا این خطرات را در گزارش حسابرسی توصیف کنند. به عنوان مثال، هیئت استانداردهای

بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی مجموعه‌ای از استانداردهای گزارشگری حسابرسی جدید و بازنگری شده را در سال ۲۰۱۵ منتشر کرد. یکی از ویژگی‌های اصلی این استانداردها، الزام به گزارش «مسائل عمده حسابرسی» است که در آن مواردی را که توسط حسابرسی شناسایی شده است به عنوان مهمترین موارد برای حسابرسی توصیف می‌کند.

تحقیقات تجربی بر این موضوع تمرکز دارد که آیا افشای مسائل عمده حسابرسی بر افزایش مسئولیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد یا خیر. برازل و همکاران (۲۰۱۶) دریافتند که افشای مسائل عمده حسابرسی به طور کلی مسئولیت حسابرسی را کاهش می‌دهد و افشای حداقل یک مسئله عمده حسابرسی در مقایسه با بیان اینکه هیچ مسئله عمده حسابرسی وجود ندارد، مسئولیت حسابرسی را کاهش می‌دهد. در روشی مشابه، کچلمایر و همکاران (۲۰۱۸) دریافتند که افشای مسائل عمده حسابرسی مسئولیت درک شده حسابرسی را کاهش می‌دهد. در مقابل، گیمبار و همکاران (۲۰۱۶) و بک اف و همکاران (۲۰۱۴) پیشنهاد می‌کنند که افشای مسائل عمده حسابرسی این تصور را ایجاد می‌کند که حسابرسان در پیش بینی شکست حسابرسی ادعایی نقش دارند یا توانایی پیش بینی آن را دارند، مسئولیت حسابرسی را افزایش می‌دهد.

ارزیابی ریسک حسابرسی یک موضوع قضاوت حرفه‌ای است. حسابرسان ریسک ذاتی و ریسک کنترل را در سطح ادعا (به عنوان مثال، مانده حساب‌ها، طبقات معاملات، افشاها) ارزیابی می‌کنند تا خطرات تحریف بااهمیت را تعیین کنند. این ریسک‌ها مستقل از حسابرسی صورت‌های مالی وجود دارند. سپس حسابرسی ماهیت، زمان‌بندی و میزان روش‌های لازم برای کشف خطرات ارزیابی شده تحریف بااهمیت و کاهش ریسک حسابرسی را تا حد قابل قبولی تعیین می‌کند. حسابرسان می‌توانند با افزایش تلاش برای آزمایش‌های اساسی بیشتر، خطر شناسایی را کاهش دهند.

استاندارد گزارشگری مسائل عمده حسابرسی تشخیص می‌دهد که «حسابرسی مبتنی بر ریسک است و بر شناسایی و ارزیابی خطرات تحریف بااهمیت تمرکز دارد». این ریسک‌ها «اغلب به حوزه‌های پیچیدگی و قضاوت مدیریتی مهم در صورت‌های مالی مربوط می‌شوند و بنابراین اغلب قضاوت‌های حسابرسی مسائل دشوار یا پیچیده را دربرمی‌گیرند. به نوبه خود، این اغلب بر استراتژی کلی حسابرسی حسابرسی، تخصیص منابع و میزان تلاش حسابرسی در رابطه با چنین موضوعاتی تأثیر می‌گذارد». بنابراین گزارش مسائل عمده حسابرسی شامل ارزیابی حسابرسی از خطرات تحریف بااهمیت و تلاش حسابرسی می‌شود.

تحقیقات قبلی تعدادی از ویژگی‌های صاحب‌کار و حسابرسی را که با حق‌الزحمه حسابرسی مرتبط است تشریح می‌کند. با شروع کار اصلی سیمونیک (۱۹۸۰)، تحقیقات شواهد ثابتی را یافتند که نشان می‌دهد حق‌الزحمه حسابرسی با اندازه شرکت مشتری، پیچیدگی و ریسک ذاتی افزایش می‌یابد (های و همکاران ۲۰۰۶). نتایج حاکی از آن است که سایر ویژگی‌های شرکت مشتری، از جمله زبان مشتری، اهرم و کنترل‌های داخلی در تعیین حق‌الزحمه حسابرسی تأثیر دارد. با توجه به ویژگی‌های حسابرسی و کار حسابرسی، شواهد نشان می‌دهد زمانی که حسابرسی نسبتاً در کار حسابرسی جدید است، حق‌الزحمه حسابرسی کمتر است، اما نتایج در مورد اینکه

آیا تخصص حسابرِس و ماهیت اظهارنظر حسابرسی در آن نقش دارد یا خیر، متفاوت خواهد بود. برخلاف پروکسی‌های استاندارد شده‌ای که در تحقیقات قبلی استفاده می‌شد، مسائل عمده حسابرسی یک ارزیابی از ریسک خاص مشتری و پاسخ حسابرِس را ارائه می‌دهند. مسائل عمده حسابرسی فرصتی برای کسب بینش بیشتر در مورد فرآیند حسابرسی از دیدگاه حسابرِس را فراهم می‌کنند. ما بررسی می‌کنیم که آیا مسائل عمده حسابرسی منبع مهمی از اطلاعات در مورد محرک‌های اقتصادی در تعیین حق الزحمه حسابرسی هستند یا خیر؟

شرکت‌ها به دلیل عدم پرداخت حق الزحمه بیشتر به حسابرِس مستقل، می‌توانند تمایل و تقاضای کمتری برای استفاده از موسسات حسابرسی بزرگ و با کیفیت داشته باشند و در مقابل به احتمال بیشتر تمایل به استخدام حسابرسان محلی و کوچک نمایند. براساس منشور کمیته حسابرسی، بخشی از مسئولیت‌های کمیته حسابرسی ارائه پیشنهاد درباره انتخاب، چرخش یا تغییر حسابرِس مستقل و بازرِس قانونی، بررسی کلیه شرایط قرارداد حسابرسی و تناسب حق الزحمه دریافتی حسابرِس مستقل، نظارت بر موضوعات با اهمیت گزارشگری مالی، کسب اطمینان معقول نسبت به قابلیت اطمینان و به موقع بودن گزارش‌های مالی شرکت، بررسی پیش نویس گزارش حسابرِس مستقل و بازرِس قانونی و مساعدت جهت رفع اختلاف نظر بین حسابرِس مستقل با هیئت مدیره و مدیر عامل و ... است.

این پژوهش علاوه بر کمک به گسترش ادبیات پژوهش می‌تواند خط و مشی پیرامون این افشاها و نظارت ناظران از جمله سازمان بورس و اوراق بهادار و جامعه حسابداران رسمی و ... پس از اجرای افشاهای جدید گزارشگری را بیشتر کرده تا بر نحوه تعیین حق الزحمه حسابرسی با توجه به ویژگی‌های متنی مسائل عمده حسابرسی، بیشتر نظارت نمایند.

حق الزحمه حسابرسی منعکس کننده هزینه‌های اقتصادی حسابرسان کارآمد است و انتظار می‌رود این هزینه‌ها با اندازه، پیچیدگی، خطرپذیری و سایر ویژگی‌های شرکت مشتری متفاوت باشد (سیمونیک و استاین ۱۹۹۶). حسابرسان سطحی از تلاش حسابرسی را انتخاب می‌کنند که کل هزینه‌ها را به حداقل می‌رساند. افشای مسائل عمده حسابرسی بدین منظور در نظر گرفته شده است تا توصیفی خاص از موضوعات صاحبکار که بیشترین اهمیت را در حسابرسی داشتند ارائه دهد. اگر مسائل عمده حسابرسی اطلاعات مربوطه را در مورد خطرات حسابرسی و میزان تلاش حسابرِس را افزایش دهد، انتظار داریم ویژگی‌های کمی و کیفی مسائل عمده حسابرسی گزارش شده در مورد افزایش هزینه‌های حسابرسی تاثیرگذار باشد.

رابطه بین حق الزحمه حسابرسی و افشای مسائل عمده حسابرسی از دیدگاه حسابرِس دارای اهمیت ویژه‌ای است و باعث ایجاد تنش شده است و دو استدلال بیان می‌شود که نشان می‌دهد بین مسائل عمده حسابرسی گزارش شده و حق الزحمه حسابرسی نباید رابطه‌ای وجود داشته باشد. اول اینکه، مسائل عمده حسابرسی ممکن است «بیش از حد استاندارد» باشند که منجر به این شود که بین مسائل عمده حسابرسی گزارش شده و حق الزحمه حسابرسی نباید رابطه‌ای وجود داشته باشد. که در این صورت برخی از تهیه‌کنندگان (حسابرسان) تمایل به مقایسه با

همتایان خود و «مذاکره» با حسابرسان در مورد تعداد مسائل عمده حسابرسی که باید گزارش شوند و چه مقدار جزئیات باید گزارش گنجانده شود، دارند. که در نتیجه، مسائل عمده حسابرسی ممکن است رابطه قابل توجه و قابل پیش‌بینی با حق‌الزحمه حسابرسی نداشته باشند. دوم، مسائل عمده حسابرسی گزارش شده ممکن است فاقد اطلاعات افزایشی برای تحت تاثیر قرار دادن حق‌الزحمه حسابرسی باشد و سایر شاخص‌ها و ویژگی‌های صاحب‌کار و افشاهای صورت‌های مالی که اجباری شده‌اند بر حق‌الزحمه حسابرسی تاثیری نداشته باشند.

ادبیات قبلی تأثیر افشای مسائل عمده حسابرسی را بر روی شرکت‌ها بررسی کرده است، اهمیت بررسی قیمت‌گذاری حق‌الزحمه حسابرسی (چن و همکاران، ۲۰۱۹)، نقش مسائل عمده حسابرسی در پیش‌بینی ورشکستگی شرکت‌ها را برجسته می‌کند (المارزوک و همکاران، ۲۰۲۲)، همچنین تأثیر مسائل عمده حسابرسی بر کیفیت حسابرسی (سوتیپون، ۲۰۲۱)، کمیته حسابرسی و رسوایی شرکت (مک لافلین و همکاران، ۲۰۲۱)، و تأثیر تنوع جنسیتی بر خوانایی مسائل عمده حسابرسی (ولته، ۲۰۱۸) بررسی شده است. در ایران تا به امروز، تأثیر مسائل عمده حسابرسی بر حق‌الزحمه حسابرسی حسابرس مستقل به اندازه کافی مورد توجه قرار نگرفته است. اخیراً، ادبیات تحقیق نشان می‌دهد که موسسات حسابرسی برای پیروی از مقررات حسابرسی جدید در مورد مسائل عمده حسابرسی، باید رویه‌های اضافی را انجام دهد، آموزش‌های انطباقی بیشتری را اعمال کنند و بررسی‌های کنترل کیفیت بیشتری را اجرا کنند (چالمرز ۲۰۱۳؛ اوورند، ۲۰۱۳؛ انجمن حسابداران خیره، ۲۰۱۸؛ کلوک و همکاران، ۲۰۲۰). حسابرس این تلاش اضافی را از طریق هزینه‌های حسابرسی به مشتریان منتقل می‌کند. هزینه حسابرسی با افزایش تقاضا برای تشویق حسابرسان به افشای اطلاعات بیشتر افزایش خواهد یافت. علاوه بر این، ادبیات تئوری نمایندگی نشان می‌دهد که شرکت‌هایی با شیوه‌های حکمرانی خوب، تعامل مدیریت را برای افشای اطلاعات بیشتر به نفع ذینفعان افزایش می‌دهند (شهایب و همکاران، ۲۰۲۲؛ الماگری و همکاران، ۲۰۲۰؛ وارثول کریم و همکاران، ۲۰۱۳؛ النبشا و همکاران، ۲۰۱۸).

از نظر تئوری، ادبیات قبلی استدلال می‌کند که مسائل عمده حسابرسی با هزینه‌های حسابرسی مرتبط هستند (رید و همکاران، ۲۰۱۹؛ چن و همکاران، ۲۰۲۰). به دلیل مسائل عمده حسابرسی، تلاش‌ها و هزینه‌های حسابرسی ممکن است به دلایل بسیاری افزایش یابد (یونگ و همکاران، ۲۰۱۶). موسسه حسابرسی و اطمینان، مشاوره و خدمات مالیاتی و ارنست و یانگ استدلال می‌کنند که مسائل عمده حسابرسی به گزارش‌های حسابرسی گسترده، دقیق و آموزنده جدید نیاز دارند. این امر مستلزم آموزش انطباقی بیشتر و بررسی‌های کنترل کیفیت است (چالمرز ۲۰۱۳؛ اوورند ۲۰۱۳). همچنین گزارش حسابرسی توسعه یافته حاوی اطلاعات بیشتری در مورد فرآیند حسابرسی است. حسابرسان مستقل احتمالاً احساس مسئولیت بیشتری می‌کنند، بنابراین تلاش‌های بیشتری را برای بررسی صورت‌های مالی و اجرای رویه‌های بیشتری در مورد مسائل عمده حسابرسی سرمایه‌گذاری خواهند کرد. این بررسی‌های اضافی ممکن است منجر به هزینه‌های اضافی شود (رید و همکاران، ۲۰۱۹). در نهایت، مسائل عمده حسابرسی ممکن است نیاز به بحث بیشتر با کمیته حسابرسی و مدیریت داشته باشند. گوتیرز و همکاران (۲۰۱۸) و رید و همکاران (۲۰۱۹) استدلال کردند که به

دلیل افزایش طول گزارش حسابرسی مستقل و الزامات گزارش حسابرسی، افزایشی در حق الزحمه حسابرسی وجود دارد. این بدان معنی است که الزامات جدید برای مسائل عمده حسابرسی هزینه حسابرسی را افزایش می‌دهد. (رید و همکاران، ۲۰۱۶) افزایش جزئی در حق الزحمه حسابرسی به میزان ۶ درصد را پیشنهاد می‌کنند که ممکن است به دلیل افزایش متوسط سالانه باشد. این نشان دهنده این موضوع است که پذیرش مسائل عمده حسابرسی بدون هزینه نیست. همچنین، مطالعاتی مانند (چن و همکاران ۲۰۱۹) ارتباط مثبتی بین مسائل عمده حسابرسی و تلاش‌های حسابرسان پیدا کردند. بنابراین، هزینه حسابرسی ممکن است به دلیل تلاش‌های حسابرسی افزایش یابد.

مطالعات دیگر، مانند سیروآ، بیدارد، و برا (۲۰۱۸) و گلد و هایلمن (۲۰۱۹)، نشان می‌دهد که حسابرسان مستقل ملزم به انجام بررسی‌های اضافی نیستند. استاندارد حسابرسی جدید ۷۰۱ حسابرسان را فقط ملزم می‌کند که اطلاعات بیشتری درباره نحوه شکل‌گیری نظر حسابرسان افشا کند. لنوکس، اشمید و تامپسون (۲۰۱۸)، رید و همکاران (۲۰۱۹)، سیرویس و همکاران (۲۰۱۸) و گلد و هایلمن (۲۰۱۹) پیشنهاد می‌کنند که هزینه حسابرسی پس از اجرای استاندارد ۷۰۱ احتمالاً افزایش نمی‌یابد. این بدان معناست که شرکت‌هایی که از مسائل عمده حسابرسی استفاده می‌کنند با هزینه‌های اضافی برای رعایت الزامات مواجه نخواهند شد. به همین ترتیب، مسائل عمده حسابرسی هیچ تغییری در تلاش حسابرسی ندارند، زیرا حسابرسان در حال حاضر این مرحله را برای اطمینان از کیفیت حسابرسی انجام می‌دهند. و مسائل عمده حسابرسی فقط آنچه را که معمولاً انجام می‌دهند را افشا می‌کنند (اسبجر و روهنک، ۲۰۱۹)، و حق الزحمه حسابرسی تحت تأثیر قرار نخواهد گرفت زیرا به تلاش بیشتری نیاز نیست (سیرا-گاریسیا و همکاران، ۲۰۱۹). بنابراین، حسابرسان همچنان همان رویه را انجام می‌دهد و نیازی به اطلاعات جدیدی نیست. تنها عامل اضافی در گزارش توسعه یافته، افشای اطلاعات دقیق و افشای مسائل عمده حسابرسی است. با این حال، رید و همکاران (۲۰۱۹) رابطه بین مسائل عمده حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی را ناچیز یافت. آنها در این محدودیت ذکر می‌کنند که حسابرسان ممکن است هزینه‌های اضافی مربوط به استانداردهای جدید را متقبل شده باشد اما این هزینه‌ها را به عنوان حق الزحمه حسابرسی به شرکت منتقل نکرده است. ادبیات قبلی استدلال می‌کند که فشار بر حسابرسان ممکن است هزینه‌های حسابرسی را نیز افزایش دهد (جاتی و سوپرستو، ۲۰۲۰). بنابراین، مدیریت شرکت هزینه‌ای را برای پذیرش مسائل عمده حسابرسی پرداخت می‌کند. ما قصد داریم هزینه‌های مرتبط با الزامات مقررات جدید حسابرسی و افشای مسائل عمده حسابرسی را ارزیابی کنیم. ما احتمال هرگونه هزینه اضافی را که شرکت برای اجرای مقررات حسابرسی جدید با آن مواجه خواهد شد، بررسی می‌کنیم. ما استدلال می‌کنیم که مسائل عمده حسابرسی موجود در گزارش حسابرسی، حسابرسان را ملزم می‌کند که تلاش بیشتری برای رعایت استاندارد ۷۰۱ انجام دهد. بدین منظور پیش بینی تاثیر افشای مسائل عمده حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسان مستقل به شرح زیر فرض می‌شود:

فرضیه دو: افشای مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسان مستقل باعث افزایش حق الزحمه حسابرسی می‌شود.

### ۳- روش شناسی پژوهش جامعه آماری و روش جمع آوری داده‌ها

برای آزمایش این پیش‌بینی، از یک پرسشنامه آنلاین استفاده شده است. و تمامی شرکت‌کنندگان در این پژوهش اعضای با تجربه کمیته‌ی حسابرسی هستند. پرسشنامه مذکور توسط ۲۵۵ نفر باز دید داشته است و به دلیل اینکه در ابتدای پرسشنامه درخواست گردیده است پاسخ‌دهندگان صرفاً اعضای کمیته‌های حسابرسی باشند از این تعداد بازدیدکننده تنها ۷۳ نفر به این پرسشنامه پاسخ داده‌اند. ضمناً علیرغم تأکید بر پاسخ اعضای کمیته حسابرسی از این تعداد ۲ نفر از پاسخ‌دهندگان به دلیل اینکه سابقه عضویت در هیچ کمیته حسابرسی را نداشته‌اند از جامعه آماری کنار گذاشته شده‌اند.

#### روش پژوهش

تحقیق حاضر نیز مانند طرح‌های تحقیق ترکیبی اکتشافی است. از منظر دیگر نیز در زمره پژوهش‌های پیمایشی قرار می‌گیرد. بدین ترتیب ابتدا با تعدادی از اعضای کمیته‌های حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس تهران و فرابورس ایران، غیر بورسی و خبرگان مالی مصاحبه صورت گرفته است. سپس تعیین متغیرهای اصلی و تدوین ابزار گردآوری داده‌های کمی (پرسشنامه) انجام شده و در نهایت پس از آن تجزیه و تحلیل داده‌ها صورت گرفته است. لازم به ذکر است که مصاحبه صورت گرفته به صورت نیمه ساختار یافته بوده (یعنی هم دارای سؤال است و هم توضیحات فرد خبره شنیده می‌شود) و در ابتدا برخی عوامل سؤال شده و در آن خصوص نظر خبرگان مشخص و سپس سایر نظرات آن‌ها شنیده شده است. جزئیات عملی مصاحبه بدین صورت است که در ابتدای مصاحبه به طور کلی هدف پژوهش ذکر و تأکید شده است که از مصاحبه تنها برای مقاصد پژوهشی استفاده خواهد شد و هویت افراد به هیچ وجه در گزارش‌های تحقیق و مقالات منتشره مشخص نمی‌شود. در پایان هر جلسه مصاحبه نیز از مصاحبه شدگان درخواست شد که چنانچه مطلب دیگری برای طرح دارند اضافه کنند.

لازم به ذکر است هنگامی که مصاحبه‌ها به حد اشباع رسید یعنی گزاره جدید از مصاحبه‌ها استخراج نشد، مصاحبه‌ها پایان یافت. در مجموع، با ۲۰ نفر از خبرگان مصاحبه صورت گرفت. پرسشنامه طراحی شده برای کمیته‌ی حسابرسی از دو بخش تشکیل می‌شود. بخش اول شامل اطلاعات و سؤالات عمومی و بخش دوم شامل سؤالات تخصصی بوده است. لازم به ذکر است سؤال‌های پرسشنامه با استفاده از طیف لیکرت طبقه‌بندی شده است. از این رو به هر سؤال پرسشنامه از ۱ تا ۷ مطابق طیف لیکرت یک عدد تخصیص می‌یابد.

برای بررسی روایی پرسشنامه، پس از طراحی، پرسشنامه بین تعدادی از افرادی که با آنها مصاحبه صورت گرفته است توزیع و بررسی شد که آیا سؤال‌های طراحی شده همان چیزی را اندازه‌گیری می‌کند که مد نظر بوده است. در نهایت پرسشنامه‌های نهایی شده به صورت مکتوب و یا از طریق ایمیل، تلگرام و واتس‌آپ به اعضای کمیته‌های حسابرسی شرکت‌های غیر بورسی، بورسی و فرابورسی

ارسال شده است. با توجه به این که اکثر اعضای کمیته‌های حسابرسی از اعضای هیئت مدیره شرکت‌ها و یا شرکای مؤسسات حسابرسی بزرگ و مشهور بوده و دسترسی به آنها به سختی میسر می‌شود از این رو برای سه مرتبه ارسال پرسشنامه‌ها صورت گرفت و در نهایت پس از حدود دوماه و مرتبه سوم پرسشنامه‌ها جمع آوری و آماده تجزیه و تحلیل شد. در مجموع ۷۱ پرسشنامه مربوط به کمیته‌های حسابرسی جمع آوری شد. قبل از آزمون پرسشنامه‌ها برای پایایی آنها از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شد. در صورتی که ضریب آلفای کرونباخ بیشتر از هفت دهم باشد، پرسشنامه پایاست. پس از بررسی روایی و پایایی پرسشنامه‌ها به منظور آزمون مؤثر بودن متغیرهای شناسایی و مطرح شده در پرسشنامه از آزمون t تک نمونه‌ای استفاده شد. در این خصوص با توجه به اینکه به هر طیف لیکرت از ۱ تا ۷ یک عدد تخصیص داده می‌شود، میانگین با عدد ۴ مقایسه شد. برای انجام آزمون‌ها نیز از نرم افزار آماری spss 22 استفاده شده است.

#### ۴- یافته‌های پژوهش

##### آمار توصیفی جامعه پژوهش

در فرآیند گردآوری داده‌های اصلی پژوهش، مشخصات فردی و جمعیت شناختی نمونه آماری شامل: جنسیت، عضویت در کمیته‌های حسابرسی، سطح تحصیلات، سابقه عضویت در هیئت مدیره و کمیته‌های حسابرسی، سوابق تجربی در حسابداری و حسابرسی و سطح پرستگری آنها در جلسات سابق کمیته‌های حسابرسی مشخص شده است. این ویژگی‌ها با مقیاس اسمی و ترتیبی بیان شده و با استفاده از شاخص‌های فراوانی، درصد فراوانی و نما به شرح جدول زیر ارائه شده است. نتایج نشان می‌دهد بیشتر پاسخ‌دهندگان مرد بوده و سوابق تجربی در رشته حسابداری یا حسابرسی و کمیته حسابرسی به ترتیب بیش از ۲۰ سال و بین ۵ الی ۱۰ سال است. و عمده آنها دارای تحصیلات فوق و لیسانس بوده‌اند:

جدول (۲): آمار توصیفی در مورد دانش نسبی ابرازی شرکت‌کنندگان در پرسشنامه

شناخت از صنعت	بهترین عملکرد کمیته حسابرسی	حسابرسی	تحلیل صورت‌های مالی	حسابداری مالی	میانگین
۶/۳۸	۶/۳۴	۶/۲۰	۶/۳۲	۶/۳۵	میانگین
۶	۶	۶	۶	۷	میانه
۶	۷	۷	۶	۷	مد
۷	۷	۷	۷	۷	حداکثر
۴	۴	۴	۴	۴	حداقل
۷۱	۷۱	۷۱	۷۱	۷۱	تعداد

این جدول آمار توصیفی میزان دانش ابرازی شرکت‌کنندگان را نسبت به سایر اعضای کمیته‌های حسابرسی در پنج حوزه مختلف نشان می‌دهد.

جدول (۳): فراوانی و درصد فراوانی ویژگی‌های فردی و جمعیت شناختی اعضای نمونه آماری

ویژگی‌های فردی و اجتماعی	زیر گروه	تعداد	درصد	مد یا نما
جنسیت	مرد	۶۳	۸۸/۷٪	مرد
	زن	۸	۱۱/۳٪	
عضویت در کمیته حسابرسی شرکت‌های	بورسی	۶۶	۹۳٪	بورسی
	غیر بورسی	۵	۷٪	
سطح تحصیلات	دکتری و پست دکتری	۱۲	۱۶/۹٪	کارشناسی ارشد
	کارشناسی ارشد	۴۷	۶۶/۲٪	
	کارشناسی و پایین‌تر	۱۲	۱۶/۹٪	
رشته تحصیلی	حسابداری و حسابداری	۶۵	۹۱/۵٪	حسابداری و حسابداری
	مدیریت و اقتصاد	۶	۸/۵٪	
سال‌های تجربه و حضور در کمیته حسابرسی	کمتر از ۵ سال	۲۴	۳۳/۸٪	بین ۵ الی ۱۰ سال
	بین ۵ الی ۱۰ سال	۳۳	۴۶/۵٪	
	بین ۱۰ الی ۱۵ سال	۶	۸/۵٪	
	بین ۱۵ الی ۲۰ سال	۲	۲/۸٪	
	بیش از ۲۰ سال	۶	۸/۵٪	
سوابق تجربی در حسابداری و حسابرسی	کمتر از ۵ سال	۱	۱/۴٪	بیش از ۲۰ سال
	بین ۵ الی ۱۰ سال	۶	۸/۵٪	
	بین ۱۰ الی ۱۵ سال	۱۸	۲۵/۴٪	
	بین ۱۵ الی ۲۰ سال	۱۹	۲۶/۸٪	
	بیش از ۲۰ سال	۲۷	۳۸٪	
تجربه عضویت در هیات مدیره	بدون سابقه و تجربه	۱۹	۲۶/۸٪	کمتر از ۵ سال
	کمتر از ۵ سال	۲۶	۳۶/۶٪	
	بین ۵ الی ۱۰ سال	۷	۹/۹٪	
	بین ۱۰ الی ۱۵ سال	۵	۷٪	
	بین ۱۰ الی ۱۵ سال	۱	۱/۴٪	
	بیش از ۲۰ سال	۱۳	۱۸٪	
سطح پرورشگری در جلسات سابق کمیته حسابرسی	بسیار زیاد	۴۲	۵۹/۲٪	بسیار زیاد
	زیاد	۱۹	۲۶/۸٪	
	تا حدی زیاد	۴	۵/۶٪	
	متوسط	۵	۷٪	
	بسیار کم	۱	۱/۴٪	

در ادامه یافته‌های آزمون پایایی و T نمونه‌ای ارائه شده است.

#### جدول (۴): نتایج آزمون پایایی

مقدار	شرح
۸۲۷/۰	ضریب آلفای کرونباخ

در صورتی که ضریب آلفای کرونباخ بیشتر از هفت دهم باشد، پرسشنامه پایاست. با توجه به اینکه ضریب آلفای کرونباخ ۰,۸۲۷ می‌باشد به همین منظور پرسشنامه پایاست. پس از بررسی روایی و پایایی پرسشنامه‌ها به منظور آزمون مؤثر بودن متغیرهای شناسایی و مطرح شده در پرسشنامه از آزمون t تک نمونه‌ای استفاده شد. در این خصوص با توجه به اینکه به هر طیف لیکرت از ۱ تا ۷ یک عدد تخصیص داده می‌شود، میانگین با عدد ۴ مقایسه شد و نتایج به شرح جدول (۵) بدست آمده است.

#### جدول (۵): نتایج آزمون t تک نمونه‌ای

فرضیه‌ها	شرح	میانگین	آماره T	سطح معناداری
فرضیه یک	موافقت کمیته حسابرسی با تغییر حق الزحمه حسابرس	۸۶/۶	۱۴۸/۱۱۲	۰.۰۰۰
	افزایش حق الزحمه حسابرس مستقل	۸۱/۶	۸۳۴/۱۰۵	۰.۰۰۰
	افزایش مدت زمان حسابرسی	۸۳/۶	۷۵۹/۱۰۷	۰.۰۰۰
فرضیه دو	توانایی حسابرس برای تشخیص حساب‌های نادرست	۵۴/۵	۶۰۴/۳۹	۰.۰۰۰
	استقلال حسابرس برای گزارش‌دهی حساب‌های نادرست	۵۷/۵	۰۷۷/۴۲	۰.۰۰۰
	تاخیر در انتشار گزارش حسابرس مستقل	۶۹/۶	۴۶۱/۸۴	۰.۰۰۰
	ارتقای تعامل بین حسابرسان مستقل و کمیته حسابرسی	۶۴/۶	۲۷۵/۹۵	۰.۰۰۰
	افزایش تعداد جلسات تعاملی بین اعضای کمیته حسابرسی و حسابرس مستقل	۶۱/۶	۶۹۱/۸۹	۰.۰۰۰

#### ۵- بحث و نتیجه‌گیری

این پژوهش مطالعات مربوط به تاثیر افشای مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس مستقل بر تاخیر گزارش حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی را ارائه می‌کند. و هدف آن ارائه اطلاعات اضافی به استفاده‌کنندگان با افزودن بند مسائل عمده حسابرسی است.

#### نتایج فرضیه یک:

با این حال، علیرغم مزایایی که مسائل عمده حسابرسی به همراه دارد، بحث در مورد خطر

دسترسی دیر هنگام به اطلاعات مالی دریافتی از طریق گزارش‌های حسابرسی مطرح شده است. نتایج قبلی نشان می‌دهد که گنجاندن مسائل عمده حسابرسی تأثیر مثبت یا منفی بر تأخیر گزارش حسابرسی دارد. برخی تحقیقات محدود قبلی نتایج مشابهی را ارائه کردند. (بعثوه و همکاران، ۲۰۲۲) دریافتند که افشای مسائل عمده حسابرسی باعث تأخیر قابل توجه در صدور گزارش حسابرسی مستقل شده است. نتایج این پژوهش که قبل از لازم الاجرا شدن تغییرات جدید گزارشگری حسابرسی و علی‌الخصوص استاندارد ۷۰۱ حسابرسی در ایران می‌باشد، نشان داد رابطه معناداری بین تأخیر در صدور گزارش و تعداد بندهای مسائل عمده حسابرسی وجود دارد. همچنین شواهدی مبنی بر وجود رابطه معنادار بین متغیرهای مرتبط با مسائل عمده حسابرسی و تأخیر در صدور گزارش حسابرسی را ارائه نمود. با این حال، می‌توان استدلال کرد که گنجاندن مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسی به طور قابل توجهی بر فرآیند اخذ گزارش حسابرسی به موقع تأثیر دارد و باعث تأخیر در صدور گزارش حسابرسی می‌شود. در تحقیقات آتی پیشنهاد می‌گردد حداقل دو سال بعد از لازم الاجرا شدن تغییرات جدید گزارشگری حسابرسی و علی‌الخصوص استاندارد ۷۰۱ حسابرسی در ایران، نتایج این پژوهش به صورت میدانی انجام شود.

**نتایج فرضیه دو:**

در این پژوهش بررسی می‌کنیم که آیا افشای مسائل عمده حسابرسی در گزارشگری جدید حسابرسی در حق‌الزحمه حسابرسی تأثیرگذار است یا خیر؟ نتایج نشان داد که مسائل عمده حسابرسی با حق‌الزحمه حسابرسی مرتبط هستند. به دلیل افشای مسائل عمده حسابرسی، تلاش‌ها و معاقبا هزینه‌های حسابرسی ممکن است به دلایل بسیاری افزایش یابد. گزارش حسابرسی جدید حاوی اطلاعات بیشتری در مورد فرآیند حسابرسی است. حسابرسان مستقل احتمالاً احساس مسئولیت بیشتری می‌کنند، بنابراین تلاش‌های بیشتری را برای بررسی صورت‌های مالی و اجرای رویه‌های بیشتری در مورد مسائل عمده حسابرسی سرمایه‌گذاری خواهند کرد. این بررسی‌های اضافی منجر به هزینه‌های اضافی می‌شود. در نهایت، مسائل عمده حسابرسی نیاز به بحث بیشتر با کمیته حسابرسی و مدیریت خواهند داشت. که به دلیل افزایش طول گزارش حسابرسی مستقل و الزامات گزارش حسابرسی، افزایشی در حق‌الزحمه حسابرسی وجود خواهد آورد. این بدان معنی است که الزامات جدید برای افشای مسائل عمده حسابرسی هزینه حسابرسی را افزایش می‌دهد. همچنین پذیرش افشای مسائل عمده حسابرسی بدون هزینه نیست و ارتباط مثبتی بین مسائل عمده حسابرسی و تلاش‌های حسابرسی وجود دارد. این پژوهش بینش‌هایی را ارائه می‌کند که در هدایت تحقیقات آینده در این زمینه مفید خواهد بود. لذا برای تحقیقات آتی:

- ۱) چه رابطه‌ای بین تأخیر گزارش حسابرسی و مسائل عمده حسابرسی و برخی ویژگی‌های حسابرسی وجود دارد؟
- ۲) اندازه و استقلال هیات مدیره چه تأثیری بر مسائل عمده حسابرسی و هزینه‌های حسابرسی می‌گذارد؟

- ۳) رابطه‌ای بین تاخیر گزارش حسابرس و سایر متغیرها از جمله اندازه موسسه حسابرسی، جنسیت حسابرس و ... وجود دارد؟
- ۴) ویژگی‌های شرکتی از قبیل: اندازه شرکت، سودآوری شرکت، پیچیدگی شرکت، سن شرکت، چرخش حسابرسی و ... بر سطح افشای مسائل عمده حسابرسی تاثیر دارد؟
- ۵) ویژگی‌های متنی مسائل عمده حسابرسی افشا شده در گزارش‌های حسابرسی در قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی تاثیر دارد یا خیر؟
- پیشنهاد می‌شود.

## منابع

رستمی، وهاب، کارگر، حامد، رضایی، لیلا، (۱۴۰۱)، "تاثیر حق الزحمه غیر منتظره حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی"، فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، سال دوم، شماره هشتم، پاییز، ص ۱۴۶-۱۶۲.

کاظم دخت، فرشید، برادران حسن زاده، رسول، (۱۴۰۱)، "ارتباط فشار حق الزحمه حسابرس و کیفیت حسابرسی"، فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، سال سوم، شماره دهم، بهار، ص ۱۱۶-۱۳۹.

ACCA (Association of Chartered Certified Accountants). (2018). Key audit matters: Unlocking the secrets of the audit. ACCA. <https://www.accaglobal.com/gb/en/professional-insights/global-profession/key-audit-matters.html>. Accessed on 6th January 2022.

Al-mulla, M. and Bradbury, M. E. (2022). Auditor, client and investor consequences of the enhanced auditor's report. *International Journal of Auditing*, 26(2), 134-150. doi: 10.1111/ijau.12255

Apadore, K. and Mohd Noor, M. (2013). Determinants of audit report lag and corporate governance in Malaysia. *International Journal of Business & Management*, 8(15), 151-163. doi:10.5539/ijbm.v8n15p151

Arifuddin, K. H. and Usman, A. (2017). Firm size, profitability, and auditor opinion influence to audit report lag on registered manufacturing firm in Indonesia stock exchange. *International Journal of Applied Business and Economic Research*, 15(19), 353-367. Retrieved from: <https://core.ac.uk/download/pdf/132584436.pdf>

Asare, S.K. and Wright, A.M. (2012). Investors', auditors', and lenders' understanding of the message conveyed by the standard audit report on the financial statements. *Accounting Horizons*, 26(2), 193-217. doi: 10.2308/acch-50138

Asbahr, K., & Ruhnke, K. (2019). Real effects of reporting key audit matters on auditors' judgment and choice of action. *International Journal of Auditing*, 23(2), 165-180. <https://doi.org/10.1111/ijau.12154>

Baatwah, S. R., Almoataz, E. S., Omer, W. K., and Aljaaidi, K. S. (2022). Does KAM disclosure make a difference in emerging markets? an investigation into audit fees and report lag. *International Journal of Emerging Markets*, (ahead-of-print). doi:10.1108/IJOEM-10-2021-1606

Backof, A., K. Bowlin, and B. Goodson. 2014. The impact of proposed changes to the content of the audit report on jurors' assessments of auditor negligence. Working paper, University of

Virginia.

Bédard, J., Gonthier-Besacrier, N., and Schatt, A. (2019). Consequences of expanded audit reports: evidence from the justifications of assessments in France. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 38(3), 23–45. doi:10.2308/ajpt-52339

Boonyanet, W. and Promsen, W. (2019). Key Audit Matters: Just little informative value to investors in emerging markets?. *Chulalongkorn Business Review*, 41(159), 153–183. doi:10.14456/cbsr.2019.6

Brasel, K., M. M. Doxey, J. H. Greiner, and A. Reffet. 2016. Risk disclosure preceding negative outcomes: The effects of reporting critical audit matters on judgments of auditor liability. *The Accounting Review* 91 (5): 1345-1362.

Cade, N. L. and Hodge, F. D. (2014). The effect of expanding the audit report on managers' communication openness. *SSRN Electronic Journal*. Retrieved from: <https://ssrn.com/abstract=2433641>

Carmichael, D.R. and Winters, A.J. (1982). The evolution of audit reporting. *Auditing Symposium VI: Proceedings of the 1982 Touche Ross/University of Kansas Symposium on Auditing Problems*, 1-20. Retrieved from: [https://www.jstor.org/stable/40697810?seq=1#metadata\\_info\\_tab\\_contents](https://www.jstor.org/stable/40697810?seq=1#metadata_info_tab_contents)

Chalmers, J. 2013. PwC Comment Letter on FRC Revision to ISA (UK and Ireland) 700: Requiring the auditor's report to address risks of material misstatement, materiality and a summary of audit scope. <https://www.frc.org.uk/getattachment/b567ab62-dfa5-4b61-a052-852c4bf51f0e/;.aspx>. Accessed on 5th January 2022.

Chen, J. Z., Nelson, K. K., Wang, Y., & Yu, L. (2020). Key audit matters and the pricing of audit services: Evidence from Hong Kong. Available at SSRN 3638540.

Chen, Q., Jiang, X., & Zhang, Y. (2019). The effects of audit quality disclosure on audit effort and investment efficiency. *The Accounting Review*, 94(4), 189-214.

Chiang, S., Kleinman, G. and Lee, P. (2021), "The effect of auditor industry specialisation and board independence on the cash flow reporting classification choices under IFRS: evidence from Taiwan", *International Journal of Accounting & Information Management*, Vol. 29 No. 1, pp. 147-168.

Christensen, B., Glover, S., Steven, M., and Wolfe, C. (2014). Do critical audit matter paragraphs in the audit report change nonprofessional investors' decision to invest? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33, 71–93. doi: 10.2308/ajpt-50793

Cieselski, J.T. and Weirich, T. (2012). A new audit report. *The CPA Journal*, 82(2), 11-14. Retrieved from: <https://www.nysscpa.org/news/publications/the-cpa-journal/article-preview?ArticleID=10978#sthash.h1e6e98f.dpbs>

Cordoş, G. S. and Fülöpa, M. T. (2015). Understanding audit reporting changes: Introduction of key audit matters. *Accounting and Management Information Systems*, 14(1), 128–152. Retrieved from: [http://online-cig.ase.ro/jcig/art/14\\_1\\_6.pdf](http://online-cig.ase.ro/jcig/art/14_1_6.pdf)

Elmagrhi, M. H., Ntim, C. G., Wang, Y., Abdou, H. A., & Zalata, A. M. (2020). Corporate governance disclosure index–executive pay nexus: The moderating effect of governance mechanisms. *European Management Review*, 17(1), 121-152. <https://doi.org/10.1111/emre.12329>

Elmarzouky, M., Hussainey, K. and Abdelfattah, T., 2022. Do key audit matters signal corporate bankruptcy? *Accounting & Management Information*

Elmarzouky, M., Hussainey, K., Abdelfattah, T. and Karim, A.E., 2022. Corporate risk

disclosure and key audit matters: the egocentric theory. *International Journal of Accounting & Information Management*.

Eshleman, J. D. and Guo, P. (2014). Do Big 4 auditors provide higher audit quality after controlling for the endogenous choice of auditor?. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33 (4), 197–219. doi:10.2308/ajpt-50792

Fujianti, L. and Satria, I. (2020). Firm size, profitability, leverage as determinants of audit report lag: evidence from Indonesia. *International Journal of Financial Research*, 11(2), 61-67. doi:10.5430/ijfr.v11n2p61

Gimbar, C., Hansen, B., and M. E. Ozlanski. 2016. The effects of critical audit matter paragraphs and accounting standard precision on auditor liability. *The Accounting Review* 91 (6): 1629-1646.

Gold, A., & Heilmann, M. (2019). The consequences of disclosing key audit matters (KAMs): A review of the academic literature. *Maandblad voor accountancy en bedrijfseconomie*, 93, 5. DOI: 10.5117/mab.93.29496

Gutierrez, E., Minutti-Meza, M., Tatum, K. W., & Vulcheva, M. (2018). Consequences of adopting an expanded auditor's report in the United Kingdom. *Review of Accounting Studies*, 23(4), 1543-1587. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2741174>

Habib, A., Bhuiyan, M.B.U., Huang, H.J., and Miah, M.S. (2019). Determinants of audit report lag: A meta-analysis. *International Journal of Auditing*, 23(1), 20-44. doi: 10.1111/ijau.12136

Hay, D. C., W. R. Knechel, and N. Wong. 2006. Audit fees: A meta-analysis of the effect of supply and demand attributes. *Contemporary Accounting Research* 23 (1): 141-191.

Itonen, K., Vähämaa, E., and Vähämaa, S. (2013). Female audit partners and accruals quality. *Accounting Horizons*, 27(2), 205–228. doi:10.2308/acch-50400

Jati, I. K., & Supraŝto, H. B. (2020). Time budget pressure on audit quality with audit structure, independence, and audit supervision as moderating variable. *International research journal of management, IT and social sciences*, 7(6), 21-32.

Jones, A. 2011. Auditors criticized for role in financial crisis. *Financial Times*. March 30. Available at: <https://www.ft.com/content/358b366e-59fa-11e0-ba8d-00144feab49a>.

Jung, S.J., Kim, B.J. and Chung, J.R. (2016), "The association between abnormal audit fees and audit quality after IFRS adoption: evidence from Korea", *International Journal of Accounting and Information Management*, Vol. 24 No. 3, pp. 252-271.

Kachelmeier, S. J., D. Rimkus, J. J. Schmidt, and K. Valentine. 2018. The forewarning effect of critical audit matter disclosures involving measurement uncertainty. Working paper, University of Texas at Austin.

Kawamoto, C. T., Dantas, J. A., and Antiquiera, J. R. M. (2021). The relationship between the introduction of key audit matters and the audit delay in Brazil. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 18(49), s.92-110. doi:10.5007/2175-8069.2021.e78378

Kazem Dokht, Farshid, Hassanzadeh Brothers, Rasul, (1401), "The relationship between auditor fee pressure and audit quality", *Professional Audit Research*, third year, tenth issue, Spring, pp. 116-139. (In Persian)

Klevak, J., Livnat, J., Pei, D., Boonyanet, & Suslava, K. (2020). Are Critical Audit Matters Informative? <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3685369>.

Knechel, W. R. and Payne, J.L. (2001). Additional evidence on audit report lag. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 20(1), 137–146. doi:10.2308/ aud.2001.20.1.137

Krishnan, J. and Yang, J.S. (2009). Recent trends in audit report and earnings announcement lags. *Accounting Horizons*, 23(3), 265-288. doi: 10.2308/acch.2009.23.3.265

Laitinen, E.K. and Laitinen, T. (1998). Qualified audit reports in Finland: evidence from large companies, *European Accounting Review*, 7(4), 639-653. doi: 10.1080/096381898336231

Lee, H. S., Nagy, A. L., and Zimmerman, A. B. (2019). Audit partner assignments and audit quality in the United States. *The Accounting Review*, 94(2), 297-323. doi: 10.2308/accr-52218

Lennox, C. S., Schmidt, J. J., & Thompson, A. (2018). Is the expanded model of audit reporting informative to investors? Evidence from the UK. *Social Science Research Network*. DOI:10.2139/ssrn.2619785

Leventis, S., Weetman, P., and Caramanis, C. (2005). Determinants of audit report lag: Some evidence from the Athens Stock Exchange. *International Journal of Auditing*, 9(1), 45-58. doi:10.1111/j.1099-1123.2005.00101.x

Manson, S. and Zaman, M. (2001). Auditor communication in an evolving environment: going beyond SAS 600 auditors' reports on financial statements. *British Accounting Review*, 33, 113-136. doi:10.1006/bare.2001.0157

McLaughlin, C., Armstrong, S., Moustafa, M. W., & Elamer, A. A. (2021). Audit committee diversity and corporate scandals: Evidence from the UK. *International Journal of Accounting & Information Management*.

Olojede, P., Erin, O., Asiriwa, O., and Usman, M. (2020). Audit expectation gap: an empirical analysis. *Future Business Journal*, 6(10). doi:10.1186/s43093-020-00016-x

Overend, R. 2013. EY Comment Letter on FRC Revision to ISA (UK and Ireland) 700: Requiring the auditor's report to address risks of material misstatement, materiality and a summary of audit scope. <https://www.frc.org.uk/getattachment/95da69ad-6996-496b-adb7-b0f1522badc9/Feedback-Statement-for-publication.pdf>. Accessed on 5th December 2021.

Pinto, I. and Morais, A.I. (2019). What matters in disclosures of key audit matters: evidence from Europe. *Journal of International Financial Management and Accounting*, 30(2), 145-162. doi:10.1111/jifm.12095

Prasad, P. and Chand, P. (2017). The changing face of the auditor's report: implications for suppliers and users of financial statements. *Australian Accounting Review*, 27(4), 348-367. doi:10.1111/auar.12137

Rautiainen, A., Saaštamoinen, J., and Pajunen, K. (2021). Do key audit matters (KAMs) matter? Auditors' perceptions of KAMs and audit quality in Finland. *Managerial Auditing Journal*, 36(3), 386-404. doi: 10.1108/MAJ-11-2019-2462

Reid, L. C., Carcello, J. V., Li, C., & Neal, T. L. (2016). Impact of auditor and audit committee report changes on audit quality and costs: Evidence from the United Kingdom. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2647507>

Reid, L. C., Carcello, J. V., Li, C., and Neal, T. L. (2019). Impact of auditor report changes on financial reporting quality and audit costs: evidence from the United Kingdom. *Contemporary Accounting Research*, 36(3), 1501-1539. doi:10.1111/1911-3846.12486

Roštami, Wahab, Kargar, Hamed, Rezaei, Leila, (1401), "The Impact of Unexpected Audit Fees on the Quality of Financial Reporting", *Professional Audit Research*, Year 2, Number 8, Autumn, pp. 146-162. (In Persian)

Schelluch, P. and Gay, G. (2006). Assurance provided by auditors' reports on prospective financial information: implications for the expectation gap. *Accounting and Finance*, 46(4), 653-676. doi:10.1111/j.1467-629x.2006.00187.x

Shohaieb, D., Elmarzouky, M. and Albitar, K., 2022. Corporate governance and diversity management: evidence from a disclosure perspective. *International Journal of Accounting & Information Management*, (ahead-of-print).

Sierra-García, L., Gambetta, N., García-Benau, M. A., & Orta-Pérez, M. (2019). Understanding the determinants of the magnitude of entity-level risk and account-level risk key audit matters: The case of the United Kingdom. *The British Accounting Review*, 51(3), 227-240. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2019.02.004>.

Simuic, D. A. and M. T. Stein. 1996. Impact of litigation risk on audit pricing: A review of the economics and the evidence. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 15 (Supplement): 119-134.

Sirois, L. P., Bédard, J., & Bera, P. (2018). The informational value of key audit matters in the auditor's report: Evidence from an eye-tracking study. *Accounting Horizons*, 32(2), 141-162. DOI: 10.2308/acch-52047

Srijunpetch, S. (2017). Key audit matters in an auditor's report and response of The Stock Exchange of Thailand. *Journal of Accounting Profession*, 13(38), 22-37.

Sultana, N., Singh, H., and Van der Zahn, J.-L.W.M. (2015). Audit committee characteristics and audit report lag. *International Journal of Auditing*, 19(2), 72-87. doi:10.1111/ijau.12033

Suttipun, M. (2020). Kam Reporting and Common Share Price of Listed Companies in the Market of Alternative Investment from Thailand. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 24(3), 1-10. ISSN: 1528-2635

Tangruenrat, C. (2015). The value of new auditor's report. *Journal of Accounting Profession*, 11(31), 26-44.

Turner, J. L., Mock, T. J., Coram, P. J and Gray, G. L. (2010). Improving transparency and relevance of auditor communications with financial statement users. *Current Issues in Auditing*, 4(1), 1-8. doi:10.2308/ciia.2010.4.1.A1.

Vanstraelen, A., Schelleman, C., Meuwissen, R., and Hofmann, I. (2012). The Audit reporting debate: seemingly intractable problems and feasible solutions. *European Accounting Review*, 21(2), 193-215. doi:10.1080/09638180.2012.687506

Velte, P. (2018). 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(5), 748-755.

Velte, P. (2020). Associations between the financial and industry expertise of audit committee members and key audit matters within related audit reports. *Journal of Applied Accounting Research*, 21(1), 185-200. doi: 10.1108/JAAR-10-2018-0163

