Journal of Professional Auditing Research

The Economic Importance of Client and Key Audit Matters

Highlights

1. The economic significance of a client presents a dual effect: it may diminish an auditor's professional skepticism while simultaneously heightening their vigilance to safeguard professional reputation.
2. Disclosing Key Audit Matters (KAMs) functions as a critical mechanism to navigate the tension between economic reliance and auditor independence.
3. Auditors employ KAM disclosures as a strategic tool to mitigate risks associated with high-importance clients.
4. More extensive disclosure of Key Audit Matters in the audit reports of economically important clients can help reduce information asymmetry and improve the quality of financial reporting.

Abstract

Client economic importance, on the one hand, may reduce auditors' professional skepticism due to economic dependence, and on the other hand, may create incentives to preserve professional reputation. With the implementation of ISA 701, the disclosure of Key Audit Matters (KAMs) has become a key instrument for managing this tension. This study aims to examine the effect of client economic importance on KAM disclosure. The statistical population consists of firms listed on the Tehran Stock Exchange, with data collected for 149 companies from 2022 to 2024. The hypotheses are tested using multiple regression and panel data methods. The results indicate that client economic importance has a positive and significant effect on KAM reporting. Specifically, as client economic importance increases, auditors place greater emphasis on disclosing KAMs. The findings further suggest that more extensive disclosure of KAMs in the presence of highly important clients can reduce information asymmetry between auditors and stakeholders and enhance the transparency of the business environment. By providing empirical evidence from the Iranian capital market during the implementation period of ISA 701, this study contributes to the development and enrichment of

the auditing reporting literature in emerging markets. It highlights the economic importance of the client in shaping and guiding auditors' professional judgment.

Keywords: ISA 701, Client Significance, Key Audit Matters (KAMs)

JEL classification: G34 ،M42

Extended Abstract

1. INTRODUCTION

The economic importance of a client creates a theoretical tension in auditing behavior: while financial dependence may incentivize auditors to report more favorably to preserve client relationships, the heightened public scrutiny associated with significant clients may increase legal and reputational risks. Consequently, auditors might utilize Key Audit Matter (KAM) disclosures as a strategic risk-mitigation tool to safeguard their professional reputation. Despite the growing literature on KAMs, previous studies in Iran have focused on factors such as partner gender diversity and linguistic characteristics, leaving the impact of client economic importance unexplored. This study aims to examine the relationship between client importance and KAM reporting within the Tehran Stock Exchange. The findings reveal a positive correlation, suggesting that auditors disclose more KAMs when dealing with high-importance clients to mitigate audit engagement risks and protect their brand reputation. These results provide valuable insights for regulatory bodies and policymakers to develop guidelines for managing pressures arising from economic client dependence.

2. MATERIALS AND METHODS

This study is applied in nature and follows a quantitative approach. Regarding its objective, the research is descriptive, and in terms of time dimension, it is longitudinal. Multiple regression analysis was employed to test the research hypotheses. The statistical population consists of companies listed on the Tehran Stock Exchange (TSE). Since Iranian Auditing Standard No. 701 was approved in 2021, making the disclosure of Key Audit Matters (KAMs) mandatory for financial periods starting from March 21, 2022, onwards, the temporal scope of this study is limited to the years 2022–2024 (1401–1403 SH). After applying several exclusion criteria such as inactive companies, firms in the financial, banking, and holding sectors, and those with incomplete or insufficient data a final sample of 149 companies was selected. Data were extracted from audited financial statements available on the Codal database, the official repository of the Tehran Stock Exchange. Following data extraction, a total of 447

observations were obtained. Finally, the variables were calculated using Microsoft Excel, and data analysis was performed using Stata software.

3. RESULTS AND DISCUSSION

The findings of this study demonstrate that client economic importance exerts a significant positive impact on the disclosure of Key Audit Matters (KAMs). The results suggest that auditors strategically employ KAM disclosures as a risk-mitigation tool; specifically, when dealing with high-importance clients, auditors increase the number of disclosed matters to safeguard their professional reputation and preempt potential misconceptions regarding their independence. Rather than leading to obfuscated reporting, economic dependence appears to trigger a "signaling mechanism," where increased disclosure serves as a signal of audit quality and independence to the capital market. Furthermore, larger and more prominent clients, driven by the diverse information needs of their stakeholders, tend to receive more information-rich audit reports. Ultimately, this heightened disclosure helps reinforce the professional standing of independent auditors and enhances the quality of decision-making for investors.

4. CONCLUSION

Regulatory bodies are encouraged to focus on the substantive content rather than the mere formal disclosure of Key Audit Matters (KAMs) in strategic firms to ensure high-quality reporting. Auditors should leverage KAM disclosures as a strategic mechanism for risk management and professional reputation building. Investors and financial analysts are advised to move beyond financial statements and incorporate the "density and nature" of KAMs, alongside client economic importance, into their assessment frameworks to gauge reporting transparency. For future research, we suggest examining auditor-level attributes (e.g., professional skepticism, industry experience) and time pressure as potential moderating variables. Furthermore, applying Natural Language Processing (NLP) techniques could provide deeper insights into the quality and granularity of KAMs, shifting the focus from simple quantity-based metrics to content-based analysis. Finally, due to the limited three-year timeframe resulting from the recent implementation of Auditing Standard No. 701 in Iran, future studies should extend this analysis over longer periods and differentiate between various types of KAMs to capture longitudinal trends in audit reporting practices.

Author Cntributions

All authors contributed equally to the conceptualization of the article and writing of the original and subsequent drafts.

Data Availability Statement

Data available on request from the authors.

Acknowledgements

The authors would like to thank all participants in the present study.

Ethical Considerations

The authors avoided data fabrication, falsification, plagiarism and misconduct.

Funding

This research didn’t receive any specific grant from funding agencies in the public commercial, or not-for-profit secors.

Conflict of Interest

The authors declare no conflict of interest.

آماده برای انتشار

اهمیت اقتصادی صاحبکار و مسائل عمده حسابرسی

نکات برجسته

۱- اهمیت اقتصادی صاحبکار می‌تواند همزمان موجب کاهش تردید حرفه‌ای حسابرس و یا افزایش هوشیاری او برای حفظ شهرت حرفه‌ای شود.

۲- افشای مسائل عمده حسابرسی به عنوان یک کانال حیاتی برای مدیریت تضاد میان وابستگی اقتصادی و استقلال حسابرس عمل می‌کند.

۳- حسابرسان از افشای مسائل عمده حسابرسی به عنوان یک استراتژی برای کاهش ریسک در مواجهه با صاحبکاران با اهمیت بالا استفاده می‌کنند.

۴- افشای گسترده‌تر مسائل در گزارش حسابرسی صاحبکاران با اهمیت اقتصادی، به کاهش عدم تقارن اطلاعاتی کمک کرده و کیفیت گزارشگری مالی را بهبود می‌بخشد.

چکیده

اهمیت صاحبکار از یک سو می‌تواند به دلیل وابستگی اقتصادی تردید حرفه‌ای حسابرسان را کاهش دهد، و از سوی دیگر می‌تواند انگیزه‌ای برای حفظ شهرت حرفه‌ای باشد. با اجرای استاندارد ۷۰۱، افشای مسائل عمده حسابرسی به ابزاری کلیدی برای مدیریت این تضاد تبدیل شده است. پژوهش حاضر با هدف بررسی تأثیر اهمیت اقتصادی صاحبکار بر افشای مسائل عمده حسابرسی انجام شده است. جامعه آماری، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است که داده‌های مربوط به ۱۴۹ شرکت در بازه زمانی ۱۴۰۱ تا ۱۴۰۳ گردآوری شده است. آزمون فرضیه‌ها با استفاده از رگرسیون چندگانه و داده‌های ترکیبی انجام شده است. نتایج پژوهش نشان داد که اهمیت اقتصادی صاحبکار بر گزارشگری مسائل عمده حسابرسی تاثیر مثبت و معنادار دارد. به‌طوری که هر چه اهمیت اقتصادی صاحبکار افزایش یافته است حسابرسان نسبت به افشای مسائل عمده حسابرسی اهتمام بیشتری داشته‌اند. یافته‌ها حاکی از آن است که افشای گسترده‌تر مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسی صاحبکاران با اهمیت اقتصادی، می‌تواند به کاهش عدم تقارن اطلاعاتی میان حسابرس و ذینفعان کمک کرده و شفافیت محیط کسب‌وکار را ارتقا بخشد. این پژوهش با ارائه شواهد تجربی از بازار سرمایه ایران در دوره اجرای استاندارد ۷۰۱، به توسعه و تعمیق ادبیات گزارشگری حسابرسی در محیط‌های نوظهور کمک کرده و نقش اهمیت اقتصادی صاحبکار را در شکل‌دهی و جهت‌دهی به قضاوت حرفه‌ای حسابرسان برجسته می‌سازد.

واژه‌های کلیدی: استاندارد حسابرسی ۷۰۱، اهمیت اقتصادی صاحبکار، مسائل عمده حسابرسی.

۱- مقدمه

مهمترین هدف حسابرسی بر اساس نظریه نمایندگی، اطمینان‌بخشی به گزارشگری مالی است. در این راستا در ۱۵ ژانویه ۲۰۱۵، «هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی[۱]» استاندارد بین‌المللی حسابرسی شماره ۷۰۱ با عنوان «ارتباط‌رسانی مسائل عمده حسابرسی[۲]» را با هدف ارتقای پاسخگویی حسابرس، بهبود شفافیت و بازگرداندن اعتماد استفاده‌کنندگان به سودمندی حسابرسی صورت‌های مالی منتشر کرد. از ۱۵ دسامبر ۲۰۱۶، حسابرسان در بسیاری از کشورهای جهان ملزم به افشای مسائل عمده حسابرسی در گزارش‌های حسابرسی خود شدند. گزارش‌گری مسائل عمده حسابرسی مهم‌ترین بازنگری در گزارش حسابرس در قرن حاضر محسوب می‌شود (گلد و هیلمن[۳]، ۲۰۱۹). در ایران نیز این استاندارد برای شرکت‌هایی که دوره مالی آن‌ها از فروردین ۱۴۰۱ آغاز شده، الزامی شده است و تلاش دارد تا کیفیت گزارش‌های مالی و حسابرسی را افزایش دهد. مسائل عمده حسابرسی به حسابرسان این امکان را می‌دهند تا در مورد مسائلی بحث کنند که آن‌ها را مهم‌ترین موارد دانسته یا بیشترین توجه آن‌ها را در حسابرسی صورت‌های مالی دوره جاری به خود جلب کرده است. از منظر نظریه نمایندگی، افشای شفاف مسائل عمده حسابرسی می‌تواند به عنوان سازوکاری برای کاهش عدم تقارن اطلاعاتی میان مدیران و ذینفعان عمل کند. همچنین، از دیدگاه نظریه علامت‌دهی، سطح جزئیات در گزارش‌های حسابرسی می‌تواند سیگنالی از کیفیت نظارتی حسابرس به بازار ارسال کند که می‌تواند بر اعتماد سرمایه‌گذاران تأثیر گذارد. بر اساس نظریه علامت‌دهی این افشاگری‌ها به حسابرسان اجازه می‌دهد تا بینش‌ها و تخصص ویژه خود را در مورد گزارش‌گری مالی یک صاحبکار منتقل کنند و به استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی اطلاعاتی بدهند تا دریابند که ریسک‌های گزارش‌گری مالی با اهمیتِ یک شرکت در کجا نهفته است و در نتیجه تأثیر تغییرات اقتصادی بر عملکرد آتی شرکت را ارزیابی کنند (هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی، ۲۰۱۷).

مسائل عمده حسابرسی با در نظر گرفتن حوزه‌های دارای ریسک بالاتر، قضاوت‌های مهم حسابرس و تأثیر رویدادها یا معاملات کلیدی بر حسابرسی انتخاب می‌شوند (پرات[۴]، ۲۰۱۶). با این حال، از آنجا که استاندارد حسابرسی تعداد خاصی برای افشای مسائل عمده حسابرسی تعیین نکرده است، حسابرس در انتخاب اینکه کدام یک از مسائل شناسایی‌شده باید در گزارش حسابرسی گزارش شود، آزادی عمل دارد. پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهد که وابستگی اقتصادی

حسابرسان به صاحبکاران با اهمیت، ممکن است بر استقلال حسابرس و تصمیمات او تأثیر بگذارد (چی و همکاران[۵]، ۲۰۱۲؛ چن و همکاران[۶]، ۲۰۱۰؛ کاظمی‌علوم و همکاران، ۱۴۰۰). بنابراین، تصمیم یک حسابرس در مورد این‌که چه تعداد مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسی افشا کند، ممکن است تحت تأثیر اهمیت اقتصادی صاحبکار قرار گیرد.

با توجه به وابستگی مالی حسابرسان به صاحبکاران با اهمیت، حسابرسان ممکن است برای صاحبکاران برجسته‌ای که بخش قابل توجهی از درآمد آن‌ها را ایجاد می‌کنند، مطلوب‌تر گزارش کنند (دی‌آنجلو[۷]، ۱۹۸۱). شواهد و نظرسنجی‌ها نشان می‌دهد که مدیریت صاحبکار ممکن است دیدگاه منفی نسبت به مسائل عمده حسابرسی داشته باشد، زیرا این موارد حوزه‌های پرخطر در گزارش‌گری مالی صاحبکار را برجسته کرده و قابلیت اتکای اعداد گزارش‌شده مربوطه را زیر سؤال می‌برد (هیئت گزارشگری مستقل[۸]، ۲۰۱۷). تا جایی که تعداد بیشتر مسائل عمده حسابرسی توسط صاحبکار به دلایل مختلف نامطلوب تلقی شود، صاحبکارانی که از نظر اقتصادی برای حسابرسانشان مهم‌تر هستند، ممکن است بتوانند خواستار گزارش تعداد کمتری مسائل عمده حسابرسی شوند. در چنین شرایطی، ممکن است حسابرس نگران حفظ رابطه حسابرس-صاحبکار باشد و تسلیم خواسته صاحبکار شود که این امر منجر به گزارش تعداد کمتری مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسی می‌شود (جی و همکاران[۹]، ۲۰۲۴).

از سوی دیگر، صاحبکاران بزرگ‌تر و برجسته‌تر، نظارت عمومی بیشتری را به خود جلب کرده و حسابرسان را در معرض ریسک‌های قانونی و شهرتی بیشتری قرار می‌دهند (بونر و همکاران[۱۰]، ۱۹۹۸؛ ژانگ[۱۱]، ۱۹۹۹). شواهد نشان می‌دهد که افشای مسائل عمده حسابرسی، مسئولیت درک‌شده حسابرس را کاهش می‌دهد (کاچلمایر و همکاران[۱۲]، ۲۰۱۹؛ گیمبار و همکاران[۱۳]، ۲۰۱۶؛ پراتومسوان و یولرابیل[۱۴]، ۲۰۲۰). بنابراین، احتمال دارد که حسابرسان برای کاهش ریسک‌های مرتبط با تعهدات حسابرسی، کاهش آسیب‌های احتمالی ناشی از ریسک‌های شهرتی، انگیزه بیشتری برای گزارش تعداد بالاتری از مسائل عمده حسابرسی برای صاحبکاران مهم خود داشته باشند؛ که به گفته رینولدز و فرانسیس[۱۵] (۲۰۰۱) احتمالاً ناشی از انگیزه‌های حسابرسان برای محافظت از شهرت برند تجاری خود و اجتناب از دعاوی حقوقی ناشی از حسابرسی صاحبکاران برجسته‌تر است. بر این اساس اهمیت صاحبکار ممکن است به‌طور بالقوه، زمانی که حسابرس از نظر اقتصادی به یک صاحبکار وابسته است، بر رفتار او تأثیر بگذارد. شناخت تأثیر اهمیت اقتصادی صاحبکار برای سرمایه‌گذاران و تحلیل‌گران جهت اتخاذ تصمیمات آگاهانه

ضروری است. در این راستا حیدری و مشایخ (۱۴۰۴) دریافتند که مسائل عمده حسابرسی بر قضاوت و تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران حرفه‌ای تاثیرگذار است. بنابراین هدف این پژوهش بررسی تاثیر اهمیت اقتصادی صاحبکار بر گزارشگری مسائل عمده حسابرسی است.

در ایران با تصویب و اجرای استاندارد حسابرسی شماره ۷۰۱ از سال ۱۴۰۱، ضرورت بررسی عوامل مؤثر بر افشای مسائل عمده حسابرسی، از جمله نقش اهمیت اقتصادی صاحبکار، بیش از پیش احساس می‌شود. با وجود پژوهش‌های داخلی درباره تأثیر تنوع جنسیتی شریک حسابرسی (ختن‌لو و همکاران، ۱۴۰۴)، ویژگی‌های زبانی مسائل عمده حسابرسی (شقاقی و همکاران، ۱۴۰۴)، ویژگی‌های ساختاری کمیته حسابرسی (کاظمی‌علوم و همکاران، ۱۴۰۴) و اثر همتایان (حمیدیان و حاجی‌میرزاعلیان، ۱۴۰۴) بر افشای مسائل عمده حسابرسی، رابطه بین اهمیت اقتصادی صاحبکار و گزارشگری این مسائل در بازار سرمایه ایران مورد بررسی قرار نگرفته است. بر این اساس، پژوهش حاضر با بررسی تأثیر اهمیت اقتصادی صاحبکار بر تعداد مسائل عمده حسابرسی افشاشده، به یکی از عوامل بالقوه مؤثر بر قضاوت حسابرس در انتخاب و گزارش این مسائل می‌پردازد. نوآوری موضوعی پژوهش در بررسی مستقیم نقش اهمیت اقتصادی صاحبکار در گزارشگری مسائل عمده حسابرسی است؛ موضوعی که از یک سو به ادبیات مربوط به وابستگی اقتصادی حسابرس و از سوی دیگر به ادبیات نوظهور گزارشگری مسائل عمده حسابرسی پیوند می‌خورد. افزون بر این، انجام پژوهش در محیط نهادی ایران، که استاندارد حسابرسی شماره ۷۰۱ به‌تازگی در آن الزامی شده است، امکان بررسی این رابطه را در بستری متفاوت از مطالعات پیشین فراهم می‌کند. از این منظر، پژوهش حاضر شواهدی درباره چگونگی انعکاس اهمیت اقتصادی صاحبکار در تصمیمات گزارشگری حسابرس ارائه می‌دهد و به شناخت بهتر عوامل مؤثر بر محتوای گزارش حسابرسی در بازار سرمایه ایران کمک می‌کند.

نتایج پژوهش نشان می‌دهد که تعداد بیشتری مسائل عمده حسابرسی زمانی گزارش می‌شود که یک صاحبکار از نظر اقتصادی برای مؤسسه حسابرسی اهمیت بیشتری دارد. این یافته با این تبیین سازگار است که حسابرسان ممکن است برای کاهش ریسک‌های ناشی از تعهدات حسابرسی و حمایت از شهرت حرفه‌ای خود، مسائل عمده حسابرسی بیشتری را برای صاحبکاران مهم گزارش کنند. بنابراین، اهمیت اقتصادی صاحبکار لزوماً به کاهش سطح افشای مسائل عمده حسابرسی منجر نمی‌شود و می‌تواند، در شرایط مورد بررسی، با گزارشگری غنی‌تر از نظر اطلاعاتی همراه باشد. یافته‌های این پژوهش از یک سو به ادبیات مربوط به انگیزه‌ها و

قضاوت‌های گزارشگری حسابرس کمک می‌کند و از سوی دیگر، برای نهادهای ناظر و تنظیم‌کننده حسابرسی در ارزیابی عوامل مؤثر بر تصمیمات افشای مسائل عمده حسابرسی قابل استفاده است. همچنین، نتایج می‌تواند به حسابرسان در شناخت بهتر تأثیر ویژگی‌های اقتصادی صاحبکار بر قضاوت‌های حرفه‌ای و به سیاست‌گذاران در طراحی دستورالعمل‌های مرتبط با مدیریت فشارهای ناشی از اهمیت اقتصادی صاحبکار کمک کند. در ادامه، مبانی نظری و تجربی پژوهش و فرضیه پژوهش مطرح و سپس روش‌شناسی پژوهش، یافته‌ها، بحث و نتیجه‌گیری و پیشنهادهای پژوهش ارائه می‌گردد.

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

۲-۱- اهمیت اقتصادی صاحبکار و رفتار حسابرس

اهمیت اقتصادی صاحبکار به عنوان یکی از مهم‌ترین عوامل موقعیتی مؤثر بر قضاوت حسابرسان، همواره مورد توجه پژوهشگران بوده است. صاحبکاران مهم از آن جهت که سهم قابل‌توجهی از درآمد و شهرت مؤسسه حسابرسی را تأمین می‌کنند، می‌توانند بر استقلال و قضاوت حسابرسان تأثیر بگذارند. نظریه وابستگی اقتصادی بیان می‌کند که حسابرسان ممکن است به دلیل ترس از دست دادن درآمدهای آتی، نسبت به صاحبکاران مهم مسامحه‌کارتر شوند (دی‌آنجلو، ۱۹۸۱). در مقابل، نظریه حفاظت از شهرت استدلال می‌کند که به دلیل ریسک دعاوی حقوقی و آسیب به شهرت، حسابرسان در قبال صاحبکاران مهم محافظه‌کارانه‌تر عمل می‌کنند (رینولدز و فرانسیس، ۲۰۰۰). این دو دیدگاه متعارض، نشان می‌دهد که رابطه بین اهمیت صاحبکار و قضاوت حسابرسان پیچیده است. در این راستا ادبیات پژوهش نشان‌دهنده وجود دو سازوکار متضاد در رفتار حسابرس است: از یک سو، سازوکار انگیزشی اقتصادی که بر پایه حفظ درآمد و رضایت صاحبکار عمل می‌کند و منجر به کاهش تردید حرفه‌ای می‌شود. در این سازوکار دی‌آنجلو (۱۹۸۱) پیشنهاد می‌کند که حسابرسان از نظر اقتصادی به صاحبکاران خود وابسته هستند. این وابستگی مالی ممکن است انگیزه‌هایی برای حسابرسان ایجاد کند تا به درخواست‌های صاحبکار، به قیمت پذیرش کیفیت پایین‌تر حسابرسی، تن دهند.

بهن و همکاران[۱۶] (۱۹۹۷) بیان می‌کنند که «تردید حرفه‌ای حسابرس[۱۷]» با «رضایت صاحبکار» نسبت معکوس دارد و برآورده کردن نیازهای صاحبکار، رضایت او را بهبود می‌بخشد. رضایت و حفظ صاحبکار ملاحظات اقتصادی مهمی در یک بازار حسابرسی است (هی و کنیچل[۱۸]، ۲۰۱۰)، به ویژه با توجه به شواهدی که نشان می‌دهد رضایت صاحبکار تأثیر قابل توجهی بر

حق‌الزحمه حسابرسی دارد (بهن و همکاران[۱۹]، ۱۹۹۹). بیرجندی و همکاران (۱۳۹۹) بیان می‌کنند حق‌الزحمه بالای حسابرسی می‌تواند وابستگی اقتصادی میان حسابرس و صاحب‌کار ایجاد نماید. این موضوع، ممکن است تردیدی اساسی درباره استقلال حسابرس فراهم آورد. زیرا ممکن است حسابرس برای حفظ صاحبکار و کسب حق‌الزحمه بیشتر، تردید حرفه‌ای را زیر پا بگذارد. آنها همچنین نشان دادند حسابرسانی که حق‌الزحمه‌های بالایی از صاحب‌کاران خود دریافت می‌کنند، تمایل بیشتری دارند تا قرارداد خود را با همان صاحب‌کار تمدید کنند و میزان تردید حرفه‌ای خود را تنزل داده تا بتوانند رضایت صاحب‌کار را، جهت دستیابی به منافع اقتصادی بالاتر خود کسب نمایند. بادپا و همکاران (۱۳۹۸) نشان دادند اثر رهبری دگرگون‌ساز صاحبکار بر قضاوت حسابرس تا حدی از طریق آشنایی (هویت‌یابی) حسابرس با صاحبکار صورت می‌گیرد؛ بر این اساس، رهبری دگرگون‌ساز صاحبکار بر آشنایی حسابرس با صاحبکار و آشنایی حسابرس با صاحبکار بر موافقت حسابرس با رویه‌های موردنظر صاحبکار تأثیر مثبت دارد.

از سوی دیگر در سازوکار حفاظتی شهرت که بر پایه مدیریت ریسک شغلی و اجتناب از هزینه‌های قانونی استوار است، پژوهش‌های تجربی تاکنون پشتیبانی محدودی از این فرضیه که «اهمیت اقتصادی صاحبکار» یا «وابستگی حق‌الزحمه حسابرس» کیفیت حسابرسی را به خطر می‌اندازد، یافته‌اند. به عنوان مثال، کراسول و همکاران[۲۰] (۲۰۰۲) با استفاده از نسبت حق‌الزحمه حسابرسی صاحبکار به کل حق‌الزحمه حسابرسی به عنوان نماینده‌ای برای اهمیت اقتصادی صاحبکار، رابطه‌ای ضعیف بین وابستگی حق‌الزحمه حسابرس و تمایل آن‌ها به صدور اظهار حسابرسی مشروط در استرالیا مشاهده کرده‌اند. به طور مشابه، چونگ و کالاپور[۲۱] (۲۰۰۳) با استفاده از نمونه‌ای از صاحبکاران بزرگ در ایالات متحده، ارتباط معناداری بین کیفیت اقلام تعهدی و اهمیت صاحبکار بر اساس نسبت حق‌الزحمه صاحبکار به درآمد کل مؤسسه حسابرسی، نیافتند. در مقابل، کانگارتنام و همکاران[۲۲] (۲۰۱۰) رابطه‌ای مثبت بین وابستگی حق‌الزحمه حسابرس و سطح مدیریت سود برای بانک‌های کوچک یافتند، که نشان می‌دهد اهمیت اقتصادی صاحبکار تهدیدی برای استقلال حسابرس محسوب می‌شود. فرگوسن و همکاران[۲۳] (۲۰۰۴) ارتباط مثبتی بین خرید خدمات غیرحسابرسی و مدیریت سود صاحبکاران یافتند. شواهد پژوهش بخردی نسب و ژولانژاد (۱۳۹۹) حاکی از آن است که افزایش حق الزحمه حسابرس، از وفاداری صاحبکار نسبت به حسابرسان می‌کاهد.

رینولدز و فرانسیس (۲۰۰۱) پیشنهاد می‌کنند که انگیزه‌های حسابرسان برای حفاظت از شهرت و اجتناب از هزینه‌های دعاوی حقوقی، برای جبران اثر منفی پیوند اقتصادی بین صاحبکار و حسابرس آن بر استقلال حسابرس کافی است. به طور خاص، آنها رابطه‌ای منفی بین اهمیت اقتصادی صاحبکار برای یک دفتر حسابرسی و سطح اقلام تعهدی اختیاری یافتند که نشان می‌دهد حسابرسان تمایل دارند نسبت به صاحبکاران برجسته‌تر خود، محافظه‌کارتر باشند تا سهل‌گیرتر. گیور و پترسون[۲۴] (۲۰۰۷) رفتار ذخیره‌سازی زیان[۲۵] نمونه‌ای از شرکت‌های بیمه را بررسی کرده و به نتیجه مشابهی رسیدند که حسابرسان هنگام حسابرسی صاحبکاران مهم‌تر خود، هوشیارتر عمل می‌کنند. لی[۲۶] (۲۰۰۹) دریافت که اهمیت اقتصادی صاحبکار برای یک دفتر حسابرسی با تمایل حسابرسان به صدور اظهار نظر تداوم فعالیت برای شرکت‌های در معرض خطر در دوره پس از قانون ساربینز و آکسلی[۲۷]، ارتباط مثبت دارد. در یک مطالعه مرتبط، چن و همکاران (۲۰۱۰) دریافتند که حسابرسان در چین، با تقویت سازوکارهای حفاظت از سرمایه‌گذار، کمتر احتمال دارد کیفیت حسابرسی را برای صاحبکاران مهم از نظر اقتصادی قربانی کنند.

پژوهش‌های اخیر بین‌المللی به طور فزاینده‌ای به تعیین‌کننده‌های افشای مسائل عمده حسابرسی در دوره پس از اجرای استاندارد ۷۰۱ پرداخته‌اند. سیرا-گارسیا و همکاران (۲۰۱۹) با تحلیل گزارش‌های حسابرسی در اسپانیا نشان دادند که ویژگی‌های صاحبکار از قبیل اندازه، پیچیدگی و سطح ریسک، و همچنین ویژگی‌های حسابرس مانند تخصص صنعت و اندازه مؤسسه، با تعداد و ماهیت مسائل عمده افشاشده رابطه معنادار دارند. پینتو و مورایس (۲۰۱۹) در مطالعه‌ای بر بازارهای اروپایی دریافتند که تعداد مسائل عمده گزارش‌شده تحت تأثیر عواملی چون اندازه صاحبکار، سطح اهرم مالی و نوع صنعت قرار دارد. زنگ و همکاران (۲۰۲۱) با بررسی بازار چین به عنوان یک اقتصاد نوظهور، نشان دادند که افشای مسائل عمده در این محیط با کیفیت حسابرسی بالاتر و شفافیت بیشتر همراه است. لمونکس و همکاران (۲۰۲۳) نیز در پژوهشی بر بازار بریتانیا استدلال کردند که گزارش‌های گسترش‌یافته حسابرسی لزوماً برای سرمایه‌گذاران آگاهی‌بخش نبوده و محتوای اطلاعاتی آن‌ها تحت تأثیر انگیزه‌های حسابرس قرار دارد. با این حال، شواهد تجربی مستقیم درباره ارتباط میان اهمیت اقتصادی صاحبکار و محتوای گزارش حسابرسی به‌ویژه تعداد و عمق مسائل عمده افشاشده همچنان محدود است. کریستنسن و همکاران (۲۰۱۴) و براسل و

همکاران (۲۰۱۶) نشان دادند که افشای مسائل عمده حسابرسی بر قضاوت سرمایه‌گذاران و مسئولیت درک‌شده حسابرس تأثیر می‌گذارد، اما این پژوهش‌ها به نقش انگیزه‌های اقتصادی حسابرس در شکل‌دهی به این افشاها نپرداخته‌اند. گیمبار و همکاران (۲۰۱۶) و کچل‌مایر و همکاران (۲۰۱۹) بر اثر افشای مسائل عمده بر کاهش ریسک دعاوی حقوقی حسابرس متمرکز شدند، اما اینکه آیا حسابرسان از این افشاها به صورت استراتژیک برای مدیریت رابطه با صاحبکاران مهم استفاده می‌کنند یا خیر، کمتر بررسی شده است. جی و همکاران (۲۰۲۴) یکی از معدود مطالعاتی است که مستقیماً رابطه اهمیت اقتصادی صاحبکار و تعداد مسائل عمده حسابرسی را آزمون کرده و نشان داده است حسابرسان برای صاحبکاران مهم‌تر، تعداد بیشتری مسائل عمده گزارش می‌کنند.

با توجه به مبانی نظری و تجربی اشاره شده، می‌توان استدلال کرد تفاوت در نتایج پژوهش‌های تجربی در زمینه اهمیت اقتصادی صاحبکار و رفتار حسابرس می‌تواند ناشی از ویژگی‌های ساختاری بازارها و نوع نظارت‌های قانونی باشد. به عنوان مثال، در بازارهای توسعه‌یافته با سازوکارهای نظارتی قوی، اثر "محافظت از شهرت" غالب به نظر می‌رسد، در حالی که در بازارهای نوظهور یا در میان شرکت‌های کوچک، احتمال غلبه "وابستگی اقتصادی" و کاهش کیفیت حسابرسی بیشتر است. به طور خلاصه، ادبیات موجود یک دوگانگی را در مورد تأثیر اهمیت اقتصادی صاحبکار بر کیفیت حسابرسی نشان می‌دهد. در حالی که یک جریان پژوهشی پیشنهاد می‌کند که وابستگی اقتصادی ممکن است استقلال و تردید حرفه‌ای حسابرس را به مخاطره بیندازد، جریان دیگر استدلال می‌کند که نیاز به محافظت از سرمایه شهرت، حسابرسان را وادار می‌کند تا هنگام حسابرسی صاحبکاران مهم، هوشیاری بیشتری از خود نشان دهند. این تنش نظری نشان می‌دهد که اهمیت اقتصادی صاحبکار یک اثر یکسان و ثابت بر رفتار حسابرسی ندارد؛ بلکه اثر آن تحت تأثیر تعامل میان انگیزه‌های اقتصادی و ریسک‌های شهرت قرار دارد. به دلیل این که تصمیمات و قضاوت‌های حسابرس تحت تأثیر سطح تردید حرفه‌ای و شناخت صاحب‌کار است (صفی‌خانی و همکاران، ۱۴۰۱) و با توجه به این‌که مسائل عمده حسابرسی به عنوان یک کانال ارتباطی حیاتی بین حسابرسان و ذینفعان عمل می‌کنند، این تنش میان دو سازوکار مذکور، احتمالاً خود را در میزان، عمق و شفافیت افشاهای مسائل عمده حسابرسی نشان خواهد داد. در نتیجه، بررسی چگونگی شکل‌گیری افشای

مسائل عمده حسابرسی تحت تأثیر اهمیت اقتصادی صاحبکار، برای درک این موضوع که آیا حسابرسان از این افشاها به عنوان ابزاری برای مدیریت استراتژیک ریسک استفاده می‌کنند یا به عنوان ابزاری برای سازش با منافع صاحبکار، ضرورتی بنیادین دارد.

۲-۲- طرح فرضیه پژوهش

به منظور تدوین فرضیه پژوهش نیز از دو سازوکار ارائه شده در بخش پیشینه بهره گرفته شده است. از یک سو، حسابرسان وابستگی مالی بیشتری به صاحبکاران بزرگ‌تر خود دارند (دی‌آنجلو، ۱۹۸۱؛ واتس و زیمرمن[۲۸]، ۱۹۸۱؛ دی‌فوند و ژانگ[۲۹]، ۲۰۱۴). از آنجا که صاحبکاران بزرگ‌تر سودآورتر و برجسته‌تر هستند، از نظر اقتصادی و استراتژیک برای مؤسسه حسابرسی اهمیت بیشتری دارند. به این ترتیب، حسابرسان ممکن است بیشتر احتمال داشته باشند که به درخواست صاحبکاران مهم خود تن دهند و با آن‌ها مطلوب‌تر از صاحبکاران کم‌اهمیت رفتار کنند. شواهد حکایتی نشان می‌دهد که مسائل عمده حسابرسی مورد پسند مدیران نیستند زیرا می‌توانند به عنوان مشکلاتی در صورت‌های مالی یک شرکت تلقی شوند (هیئت گزارشگری مستقل، ۲۰۱۷). تا جایی که تعداد بیشتری از مسائل عمده حسابرسی نامطلوب تلقی می‌شوند، مدیران در موقعیت چانه‌زنی قوی‌تر ممکن است بتوانند با حسابرس مذاکره کنند تا تعداد مسائل عمده حسابرسیی افشا شده در گزارش حسابرس را کاهش دهند. اگر حسابرسان از نظر اقتصادی به صاحبکاران برجسته‌تر وابسته باشند و بنابراین تحت فشار ریسک تغییر صاحبکاران به یک حسابرس سهل‌گیرتر باشند، می‌توانند تعداد کمتری مسائل عمده حسابرسی برای صاحبکاران مهم‌تر خود گزارش کنند (جی و همکاران، ۲۰۲۴). بر این اساس، اهمیت اقتصادی صاحبکار می‌تواند منجر به نوعی مذاکره بر سر محتوای گزارش شود. در این سناریو، حسابرس به دلیل وابستگی اقتصادی، به عنوان یک مأمور عمل می‌کند که منافع صاحبکار را بر شفافیت بازار اولویت می‌دهد. در نتیجه، افشای مسائل عمده حسابرسی نه به عنوان ابزاری برای اطلاع‌رسانی، بلکه به عنوان یک متغیر قابل چانه‌زنی در نظر گرفته می‌شود که با هدف کاهش فشارهای نظارتی یا حفظ رضایت صاحبکار، محدود می‌گردد. بر این اساس استدلال می‌شود که صاحبکارانی که از اهمیت اقتصادی بیشتری برخوردارند، معمولاً انتظارات بالاتری از حسابرسان دارند و ممکن است فشار بیشتری برای کاهش سطح افشا یا کنترل محتوای گزارش از قبیل افشای مسائل عمده حسابرسی وارد کنند.

از سوی دیگر، نگرانی‌های حسابرسان در مورد از دست دادن شهرت و ریسک دعاوی حقوقی مرتبط با حسابرسی صاحبکاران بزرگ‌تر و برجسته‌تر، ممکن است استقلال بالقوه حسابرس را جبران کند (بونر و همکاران، ۱۹۹۸؛ ژانگ، ۱۹۹۹). مطالعات پیشین نشان می‌دهند که افشای مسائل عمده حسابرسی، مسئولیت حقوقی درک شده حسابرس را در صورت شکست حسابرسی کاهش می‌دهد (کچل‌مایر و همکاران، ۲۰۱۹؛ گیمبار و همکاران، ۲۰۱۶؛ پراتوم‌سوان و یول‌رِبیل، ۲۰۲۰). همچنین عدم افشای کافی و مناسب مسائل عمده حسابرسی ممکن است به کاهش شفافیت، افزایش ریسک اطلاعاتی و تضعیف جایگاه حرفه حسابرسی منجر شود (گیمبار و همکاران، ۲۰۱۶). بنابراین، حسابرسان ممکن است انگیزه‌هایی برای گزارش تعداد بیشتری مسائل عمده حسابرسی برای صاحبکارانی داشته باشند که نظارت عمومی بیشتری را برمی‌انگیزند و در نتیجه آن‌ها را در معرض ریسک دعاوی حقوقی و از دست دادن شهرت بیشتری قرار می‌دهند.

یافته‌های جی و همکاران (۲۰۲۴) نشان می‌دهد که حسابرسان تعداد مسائل عمده حسابرسی گزارش شده برای صاحبکاران با اهمیت اقتصادی خود را افزایش می‌دهند. از آنجا که تغییر حسابرس برای صاحبکاران پرهزینه است (کان و همکاران[۳۰]، ۲۰۰۸) و حسابرسان اختیار قابل توجهی در تهیه افشای مسائل عمده حسابرسی دارند، اگر حسابرسان اصرار داشته باشند، باید بتوانند تعداد بیشتری مسائل عمده حسابرسی را برای صاحبکاران مهم گزارش کنند. به عبارتی اهمیت اقتصادی بالای صاحبکار ممکن است موجب شود حسابرسان برای حفاظت از اعتبار حرفه‌ای خود، با دقت بیشتری گزارش‌های حسابرسی را تهیه و مسائل عمده را به‌طور کامل افشا کنند. از دید تئوری علامت‌دهی، افشای گسترده مسائل عمده حسابرسی در مورد صاحبکاران مهم می‌تواند به عنوان یک سیگنال از دقت و هوشیاری بالا عمل کند. در اینجا، حسابرس با استفاده از افشای شفاف، به بازار پیام می‌دهد که علی‌رغم اهمیت اقتصادی صاحبکار، استقلال حرفه‌ای او تضعیف نشده است. در واقع، افشای مسائل عمده در این حالت، یک استراتژی مدیریت ریسک عملیاتی برای حسابرس است تا از طریق شفافیت، هزینه‌های دعاوی حقوقی و آسیب به شهرت خود را در بلندمدت کاهش دهد. در مجموع، ادبیات بین‌المللی اخیر بر اهمیت روزافزون افشای مسائل عمده حسابرسی به عنوان یک سازوکار شفافیت‌ساز تأکید دارد و نشان می‌دهد که حسابرسان در مواجهه با صاحبکاران مهم، ممکن است از این افشاها به صورت استراتژیک استفاده کنند (جی و همکاران، ۲۰۲۴). با این حال، شواهد موجود عمدتاً بر بازارهای توسعه‌یافته متمرکز است و تعمیم‌پذیری آن به محیط‌های نوظهور نیازمند آزمون تجربی است.

پژوهش حاضر با تمرکز بر بورس اوراق بهادار تهران و در دوره اجرای استاندارد ۷۰۱، به بررسی این پرسش می‌پردازد که اهمیت اقتصادی صاحبکار چگونه بر میزان افشای مسائل عمده حسابرسی تأثیر می‌گذارد.

به طور خلاصه، حسابرسان هنگام تعیین تعداد مسائل عمده حسابرسی قابل گزارش، با یک مبادله اقتصادی روبرو هستند. این وضعیت تضادهایی را در رفتار و رویکرد حسابرسان ایجاد می‌کند که بررسی دقیق آن می‌تواند به فهم عمیق‌تری از تأثیر صاحبکار بر فرآیند حسابرسی منجر شود. با توجه به این دو جریان متضاد، مشخص است که رفتار حسابرس در گزارشگری مسائل عمده حسابرسی، محصول یک تنش میان انگیزه‌های اقتصادی و ملاحظات نظارتی است. این پژوهش با هدف آزمون این تضاد، به دنبال این است که مشخص کند در محیط اقتصادی ایران، کدام سازوکار بر رفتار حسابرس غالب است و آیا اهمیت اقتصادی صاحبکار منجر به تسهیل یا تشدید افشای مسائل عمده می‌شود. بنابراین با توجه به مبانی نظری و تجربی، فرضیه پژوهش به شرح زیر ارائه می‌شود:

فرضیه پژوهش: اهمیت اقتصادی صاحبکار برای یک موسسه حسابرسی، تاثیر مثبت و معناداری بر مسائل عمده حسابرسی دارد.

۳- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر نتیجه اجرا، کاربردی، از نظر فرآیند اجرا، کمی، از نظر هدف، توصیفی و از نظر بعد زمانی، طولی است. برای آزمون فرضیه این پژوهش از تحلیل رگرسیون چندگانه استفاده شده است. جامعه آماری پژوهش، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. از آنجا که استاندارد شماره ۷۰۱ حسابرسی ایران، در سال ۱۴۰۰ تصویب و منجر به ارائه بند جداگانه مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس مستقل گردیده و رعایت آن برای حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌هایی که دوره مالی آنها از اول فروردین ۱۴۰۱ و پس از آن است، الزامی شده؛ بنابراین قلمرو زمانی پژوهش، محدود به سال‌های ۱۴۰۱ تا ۱۴۰۳ است. با اعمال محدودیت‌هایی (مانند تعداد شرکت‌هایی که در قلمرو زمانی پژوهش در بورس فعال نبوده‌اند، تعداد شرکت‌هایی که در صنعت مالی، بانکی، هلدینگ و ... بوده‌اند و شرکت‌هایی با اطلاعات ناکافی و ناقص) تعداد ۱۴۹ شرکت واجد شرایط باقیمانده به عنوان نمونه انتخاب گردید. داده‌های پژوهش از صورت‌های مالی حسابرسی شده منتشر شده در سایت کدآل (پایگاه داده رسمی

سازمان بورس اوراق بهادار) استخراج شد. پس از استخراج داده‌ها (۴۴۷ مشاهده) و محاسبه مقدار متغیرها با استفاده از نرم‌افزارهای اکسل و استاتا به تجزیه‌تحلیل آنها پرداخته شده است.

۱-۳- مدل و نحوه سنجش متغیرهای پژوهش

برای آزمون فرضیه پژوهش از مدل رگرسیونی (۱) که با اقتباس از پژوهش جی و همکاران (۲۰۲۴) طراحی شده، استفاده شده است:

مدل (۱)
$$NKAM_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 ClientMP_{i,t} + \beta_2 ROA_{i,t} + \beta_3 Size_{i,t} + \beta_4 Lev_{i,t} + \beta_5 Quick_{i,t} + \beta_6 ROE_{i,t} + \beta_7 BIG_{i,t} + \beta_8 OPINION_{i,t} + \beta_9 IOWN_{i,t} + e_{i,t}$$

۱-۱-۳- متغیر وابسته

مسائل عمده حسابرسی (NKAM): تعداد مسائل عمده حسابرسی گزارش‌شده در گزارش حسابرسی سالانه شرکت برای هر سال مالی (پینتو و موریس[۳۱]، ۲۰۱۹؛ ختن‌لو و همکاران، ۲۰۲۶).

۲-۱-۳- متغیر مستقل

اهمیت اقتصادی صاحبکار (ClientIMP): اهمیت اقتصادی یک صاحبکار برای مؤسسه حسابرسی نشان‌دهنده سهم درآمدی صاحبکار از کل درآمد مؤسسه یا شریک حسابرسی است. اهمیت اقتصادی صاحبکار به‌صورت یک متغیر پیوسته میزان وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحبکار را نشان می‌دهد که برابر است با نسبت حق‌الزحمه حسابرسی دریافتی از یک صاحبکار به کل حق‌الزحمه‌های حسابرسی دریافتی مؤسسه در سال مالی (دفوند و فرانسیس[۳۲]، ۲۰۰۵؛ جی و همکاران، ۲۰۲۴).

۳-۱-۳- متغیرهای کنترلی

پیرو پژوهش‌های پیشین در مورد افشای مسائل عمده حسابرسی، ویژگی‌های حسابرس و صاحبکار که به طور بالقوه می‌توانند بر افشای مسائل عمده حسابرسی تأثیر بگذارند، به عنوان متغیر کنترلی استفاده شده است.

بازده دارایی (ROA): بازده دارایی از حاصل تقسیم سود خالص بر مجموع دارایی‌ها محاسبه شده است. شرکت‌های سودآور معمولاً با احتمال بیشتری گزارش حسابرسی بدون تعدیل دریافت می‌کنند، زیرا در این شرکت‌ها خطر طرح دعاوی قضایی علیه حسابرسان کاهش می‌یابد (بیزلی و همکاران[۳۳]، ۱۹۹۹).

اندازه شرکت (size): به پیروی از سیرا-گارسیا و همکاران[۳۴] (۲۰۱۹) از لگاریتم طبیعی کل دارایی‌ها برای کنترل اندازه صاحبکار و پیچیدگی حسابرسی استفاده شده است.

اهرم مالی (LEV): برابر است با نسبت کل بدهی‌ها به کل دارایی‌ها. شرکت‌هایی با سطوح بالای اهرم مالی، در معرض خطرات مالی بیشتری قرار دارند که این ریسک‌ها احتمال دعاوی قضایی علیه آن‌ها را افزایش می‌دهد. در چنین شرایطی، حسابرسان معمولاً روش‌های خود را با دقت بیشتری اجرا می‌کنند تا این ریسک‌ها را مدیریت کنند (احمت[۳۵]، ۲۰۲۱).

نسبت جاری (Quick): نسبت دارایی‌های جاری به بدهی‌های جاری. انتظار می‌رود که شرکت‌هایی که در معرض ریسک نقدینگی قرار دارند، با دقت و پایش بیشتری توسط حسابرسان مورد رسیدگی قرار گیرند.

بازده حقوق صاحبان سهام (ROE): بازده حقوق صاحبان سهام از حاصل تقسیم سود خالص بر حقوق صاحبان سهام محاسبه شده است.

اندازه حسابرس (BIG): نوع حسابرس شرکت که در قالب یک متغیر دو ارزشی تعریف شده است. برای تعیین نوع موسسه حسابرسی که آیا جز موسسه‌های بزرگ است؛ از گزارش جامعه حسابداران رسمی ایران که درآمد موسسه‌های حسابرسی را در سال ۱۴۰۳ اعلام کرده استفاده شده است. زمانی که موسسه حسابرسی، جز چارک چهارم این فهرست و در واقع از موسسه‌های حسابرسی با درآمد بالا باشد، آن موسسه حسابرسی بزرگ تلقی شده و مقدار آن ۱ در نظر رفته می‌شود و در غیر این صورت موسسه حسابرسی کوچک به شمار می‌آید و مقدار آن صفر است (قائمی و همکاران، ۱۴۰۳).

اظهار نظر حسابرسی تعدیل شده (MAO): یک متغیر دوحالتی که اگر شرکت اظهار نظر تعدیل‌شده دریافت کرده باشد، مقدار ۱ و در غیر این صورت مقدار صفر خواهد داشت.

مالکیت نهادی (IOWN): سرمایه‌گذاران نهادی، سرمایه‌گذاران بزرگ نظیر بانک‌ها، شرکت‌های بیمه و شرکت‌های سرمایه‌گذاری هستند که حجم بزرگی از عملیات آن‌ها به معامله سهامشان بر می‌گردد. علاوه بر این مطابق با تعریف بند ۲۷ ماده یک قانون اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران، از سرمایه‌گذاران نهادی، هر شخص حقیقی یا حقوقی که بیش از ۵ درصد و یا بیش از ۵ میلیارد ریال از ارزش اسمی اوراق بهادار در دست انتشار را خریداری کند نیز جزو این گروه از سرمایه‌گذاران محسوب می‌شوند (بزرگ اصل و همکاران، ۱۳۹۸).

در این پژوهش همچنین اثرات سال و صنعت نیز با متغیرهای مجازی کنترل شده است.

۴- یافته‌های پژوهش

۴-۱- آمار توصیفی داده‌ها

جدول ۱ آمار توصیفی داده‌های مربوط به متغیرهای کمی پژوهش را نشان می‌دهد.

جدول ۱. آمار توصیفی متغیرهای کمی پژوهش

متغیر	میانگین	انحراف معیار	میانه	کمترین	بیشترین	چولگی	کشیدگی
NKAM	۱/۳۳	۲/۰۱۸	۱	۰	۱۴	۲/۳۲۱	۱۰/۳۵۱
ClientMP	۰/۰۱۲	۰/۰۱۳	۰/۰۰۸	۰/۰۰۰۳	۰/۱۵۰	۴/۶۶۷	۴۱/۶۲۶
ROA	۰/۲۳۶	۰/۱۵۹	۰/۲۲۶	-۰/۳۱۴	۰/۶۷۵	-۰/۰۵۹	۳/۴۱۱
Size	۱۶/۸۰۵	۱/۵۱۱	۱۶/۶۳۰	۱۲/۷۶۶	۲۲/۲۱۶	۰/۸۷۷	۴/۴۸۱
Lev	۰/۴۸۳	۰/۲۲۲	۰/۴۷۲	۰/۰۶۰	۱/۸۰۵	۱/۰۷۲	۶/۴۵۹
Quick	۱/۸۵۰	۱/۱۱۷	۱/۵۰۸	۰/۲۷۶	۸/۴۸۷	۲/۳۳۱	۱۰/۰۱۲
ROE	۰/۳۷۱	۰/۲۴۱	۰/۳۷۱	-۰/۴۵۳	۰/۹۵۸	۰/۰۲۱	۲/۸۱۵
IOWN	۰/۶۱۱	۰/۲۰۰	۰/۶۵	۰/۰۵۹	۰/۹۵۰	-۰/۸۷۷	۳/۱۳۸

حداکثر تعداد مسائل عمده حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار در بازه زمانی مورد مطالعه این پژوهش ۱۴ مورد است. همچنین برخی از شرکت‌ها فاقد مسائل عمده حسابرسی هستند. حداکثر مقدار نسبت حق‌الزحمه حسابرسی دریافتی از یک صاحبکار به کل حق‌الزحمه‌های حسابرسی دریافتی مؤسسه در سال مالی برابر با ۰/۱۵۰ است. از مهم‌ترین پارامترهای پراکندگی، انحراف معیار است. مقدار این پارامتر برای تعداد مسائل عمده حسابرسی برابر با ۲/۰۱۸ و برای اهمیت اقتصادی صاحبکار برای یک موسسه حسابرسی برابر با ۰/۰۱۳ می‌باشد که نشان می‌دهد این دو متغیر به ترتیب دارای بیشترین و کمترین انحراف معیار هستند. میانگین بازده دارایی‌ها و بازده حقوق صاحبان سهام به ترتیب در مشاهدات مورد مطالعه تقریبا ٪۲۴ و ٪۳۷ بوده است. مقادیر منفی این متغیرها حاکی از زیان‌دهی برخی از شرکت‌ها است. مقدار میانگین برای متغیر اهرم مالی برابر با ۰/۴۸۳ است که نشان می‌دهد بیشتر داده‌ها حول این نقطه تمرکز یافته‌اند. میانگین نسبت جاری نیز ۱/۸۵۰ است که تقریبا حاکی از توانایی پرداخت تعهدات کوتاه مدت شرکت است.

جدول ۲ آمار توصیفی داده‌های مربوط به متغیرهای کیفی پژوهش را نشان می‌دهد.

جدول ۲. آمار توصیفی متغیرهای کیفی پژوهش

نماد متغیر	نام متغیر	شرح	درصد فراوانی	درصد فراوانی تجمعی

BIG	اندازه حسابرس	۰	۳۳۵	۷۴/۹۴
		۱	۱۱۲	۲۵/۰۶
OPINION	اظهار نظر تعدیل شده حسابرس	۰	۳۰۳	۶۷/۷۹
		۱	۱۴۴	۳۲/۲۱

همانطور که در جدول ۲ قابل مشاهده است، جمع کل شرکت-سال‌های مورد بررسی برابر با ۴۴۷ است که از بین آن‌ها تعداد ۱۱۲ شرکت-سال یعنی ۲۵ درصد حسابرسی شرکت‌ها توسط موسسه‌های بزرگ انجام شده است. همچنین تعداد ۱۴۴ شرکت-سال یعنی ۳۲/۲۱ درصد شرکت‌ها اظهارنظر تعدیل‌شده دریافت کرده‌اند.

۲-۴- آزمونهای پیش فرض رگرسیونی

در این قسمت ابتدا با استفاده از آزمون چاو مشخص می‌شود که آیا باید از پانل با اثرات استفاده کرد یا بدون اثرات. و برای آزمون روش پانل و این‌که از روش اثرات ثابت استفاده شود و یا از آزمون اثرات تصادفی از آزمون هاسمن استفاده شده است. درنهایت پس از برآورد مدل با الگوی تعیین‌شده، سایر مفروضات رگرسیون بررسی و مدل به‌صورت نهایی برازش شده است.

۱-۲-۴- آزمون اف لیمر (چاو)

نتایج آزمون چاو در جدول ۳، بیانگر این است که یکسان بودن عرض از مبدأ برای تمامی شرکت‌های مورد مطالعه در سطح معنی‌دار ۵ درصد رد می‌شود و می‌توان برای برآورد مدل از روش داده‌های تابلویی استفاده نمود.

جدول ۳. نتایج آزمون اف لیمر (چاو)

مدل آزمون	آماره آزمون	سطح معنی‌داری	نتیجه آزمون
فرضیه (مدل) پژوهش	۲/۸۸	۰/۰۰۰۰	پذیرش الگوی داده‌های تابلویی

۲-۲-۴- آزمون هاسمن

نتایج آزمون هاسمن در جدول ۴، نشان می‌دهد که فرضیه صفر مبنی بر انتخاب روش با اثرات تصادفی برای تخمین مدل در سطح معنی‌دار ۵ درصد رد شده و لذا برای برآورد مدل می‌توان از روش با اثرات ثابت استفاده نمود.

جدول ۴. نتایج آزمون هاسمن

مدل آزمون	آماره آزمون	سطح معنی‌داری	نتیجه آزمون
فرضیه (مدل) پژوهش	۳۵/۵۹	۰/۰۰۰۰	پذیرش اثرات ثابت عرض از مبدا

۳-۲-۴- آزمون ناهمسانی واریانس

نتایج حاصل در جدول ۵ نشان می‌دهد که سطح معنی‌داری آزمون در مدل پژوهش کمتر از ۵ درصد است و بیانگر وجود ناهمسانی واریانس در جملات اخلال می‌باشد. که این مشکل در تخمین نهایی مدل برطرف شده است.

جدول ۵. نتایج آزمون ناهمسانی واریانس

مدل آزمون	آماره آزمون	سطح معنی‌داری	نتیجه آزمون
فرضیه (مدل) پژوهش	۲۰۸۳۲	۰/۰۰۰۰	وجود ناهمسانی واریانس

۴-۲-۴- خود همبستگی سریالی

با توجه به نتایج جدول ۶، مشاهده می‌شود که سطح معناداری آزمون برای مدل‌های پژوهش بیشتر از ۵ درصد بوده و بیانگر عدم وجود خودهمبستگی سریالی در مدل‌ها است. که این مشکل در تخمین نهایی مدل برطرف شده است.

جدول ۶. نتایج آزمون خودهمبستگی سریالی

مدل آزمون	آماره آزمون	سطح معنی داری	نتیجه آزمون
فرضیه (مدل) پژوهش	۲/۲۹۲	۰/۱۳۴۳	وجود خودهمبستگی

۴-۳- برآورد مدل و تجزیه و تحلیل نتایج آزمون فرضیه پژوهش

فرضیه پژوهش بیان می‌دارد اهمیت اقتصادی صاحبکار برای یک موسسه حسابرسی، به طور معناداری با تعداد مسائل عمده حسابرسی (KAMs) گزارش‌شده ارتباط دارد.

جدول ۷. نتیجه آزمون فرضیه پژوهش

$$NKAM_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 ClientMP_{i,t} + \beta_2 ROA_{i,t} + \beta_3 Size_{i,t} + \beta_4 Lev_{i,t} + \beta_5 Quick_{i,t} + \beta_6 ROE_{i,t} + \beta_7 BIG_{i,t} + \beta_8 OPINION_{i,t} + e_{i,t}$$

متغیر وابسته: تعداد مسائل عمده حسابرسی (KAMs) گزارش‌شده

متغیرها	نماد	ضرایب	خطای استاندارد	آماره Z	سطح معناداری	هم‌خطی
اهمیت اقتصادی صاحبکار	ClientMP	۴/۵۶۵	۰/۹۴۷	۴/۸۲	۰/۰۴۰	۱/۳۲
سودآوری	ROA	-۲/۳۰۲	۰/۲۸۸	-۷/۹۷	۰/۰۱۵	۵/۷۱
اندازه شرکت	Size	۰/۰۲۵	۰/۰۷۰	۰۳۵	۰/۷۵۷	۱/۷۱
اهرم مالی	Lev	-۰/۸۴۱	۰/۲۹۱	-۲/۸۸	۰/۱۰۲	۲/۹۳
نسبت جاری	Quick	-۰/۱۱۹	/۰۲۴	-۴/۸۴	۰/۰۴۰	۲/۱۰
عملکرد مالی شرکت	ROE	-۰/۲۱۰	۰/۴۰۹	-۰/۵۳	۰/۶۵۹	۴/۵۳
حسابرسی (موسسات بزرگ)	BIG	۱/۲۹۹	۰/۲۲۸	۵/۶۹	۰/۰۳۰	۱/۷۳

نظر حسابرسی تعدیل شده	OPINION	۱/۶۳۵	۰/۰۷۶	۲۱/۴۰	۰/۰۰۲	۱/۲۹
سرمایه گذاران نهادی	IOWN	-۰/۸۶۷	۰/۱۲۰	-۷/۲۲	۰/۰۱۹	۱/۷۳
C		۰/۸۷۸	۱/۳۴۴	۰/۶۵	-۴/۹۰۴	----
ضریب تعیین		۰/۴۳۳۷				
آماره آزمون		۲۲/۱۲				
سطح معناداری		۰/۰۰۴				

نتایج جدول۷، نشان می دهد که ضریب تعیین برابر با ۴۳ درصد است که نشان می‌دهد متغیرهای مستقل و کنترلی موجود در مدل توانسته‌اند ۴۳ درصد از تغییرات متغیر وابسته را توضیح دهند. آماره فیشر برابر با ۲۲/۱۲ و سطح معناداری آن کمتر از ۵ درصد است؛ ازاین‌رو می‌توان گفت که مدل برازش شده از اعتبار کافی برخوردار است. آزمون هم خطی نشان می دهد عامل تورم واریانس در متغیرهای مدل وجود ندارد. متغیر اهمیت اقتصادی صاحبکار برای یک موسسه حسابرسی دارای ضریب مثبت و سطح معنی‌داری کمتر از ۵ درصد است بنابراین اهمیت اقتصادی صاحبکار برای یک موسسه حسابرسی، به طور مستقیم و معناداری با تعداد مسائل عمده حسابرسی گزارش‌شده ارتباط دارد و فرضیه پژوهش در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد نمی‌شود. همچنین با توجه به اینکه جهت رابطه مثبت است می‌توان نتیجه گرفت اهمیت اقتصادی صاحبکار برای یک موسسه حسابرسی می‌تواند بر گزارشگری مسائل عمده حسابرسی بیافزاید. بدین معنا که با افزایش اهمیت اقتصادی صاحبکار برای یک موسسه حسابرسی در شرکت‌های مورد بررسی گزارشگری مسائل عمده حسابرسی افزایش خواهد یافت. یافته‌ها حاکی از این است که هرچقدر اهمیت اقتصادی صاحبکار برای یک موسسه حسابرسی بالا باشد منجر به افشای حوزه‌های کلیدی و با اهمیت بیشتری در گزارش‌های حسابرسی می شود. نتیجه معنادار و مثبت متغیر اهمیت اقتصادی صاحبکار نشان می‌دهد که برخلاف پیش‌فرض‌های مبتنی بر وابستگی اقتصادی که احتمال می‌دهند حسابرسان به دلیل حفظ قرارداد، از افشای مسائل عمده حسابرسی خودداری کنند، در این پژوهش رویکرد حسابرسان بر پایه حفاظت از شهرت حرفه‌ای استوار است. به عبارتی، با افزایش اهمیت اقتصادی یک صاحبکار، ریسک ناشی از عدم افشای مسائل عمده (در صورت بروز خطا) برای موسسه حسابرسی بزرگتر می‌شود. بنابراین، حسابرس برای مدیریت این ریسک و جلوگیری از آسیب به اعتبار حرفه‌ای خود، تمایل بیشتری به شناسایی و گزارش دقیق‌تر مسائل عمده حسابرسی نشان می‌دهد.

این یافته تأیید می‌کند که استاندارد ۷۰۱ می‌تواند به عنوان یک ابزار نظارتی برای مهار فشارهای ناشی از اهمیت اقتصادی صاحبکار عمل کند. متغیرهای کنترلی سودآوری، نسبت جاری و سرمایه گذاران نهادی دارای سطح معناداری کمتر از ۵ درصد و ضریب منفی است؛ ازاین‌رو رابطه معکوس و معناداری با متغیر وابسته دارند. رابطه معکوس و معنادار میان سودآوری و نسبت جاری با تعداد مسائل عمده حسابرسی می‌تواند ناشی از کاهش ریسک عملیاتی باشد؛ به این معنا که شرکت‌های با عملکرد مالی پایدارتر و نقدینگی بالاتر، با ریسک‌های مالی و عملیاتی کمتری روبرو هستند و در نتیجه، حوزه‌های با ریسک بالا که نیاز به افشای مسائل عمده حسابرسی دارند، در آن‌ها کمتر مشاهده می‌شود. متغیرهای کنترلی حسابرسی توسط موسسات بزرگ و اظهار نظر حسابرسی تعدیل شده دارای ضریب مثبت و سطح معناداری کمتر از ۵ درصد است؛ ازاین‌رو رابطه مستقیم و معناداری با متغیر وابسته دارند. رابطه مثبت متغیر موسسات بزرگ حسابرسی با تعداد مسائل عمده حسابرسی نشان‌دهنده سطح بالای هوشیاری و کیفیت حسابرسی در موسسات تراز اول است که بر اساس استانداردهای سخت‌گیرانه، تمایل بیشتری به افشای دقیق حوزه‌های پیچیده دارند. همچنین، رابطه مستقیم با اظهارنظر تعدیل‌شده منطقی است؛ چرا که شرکت‌هایی که با ریسک‌های گزارشگری یا مالی مواجه‌اند، ذاتاً دارای مسائل حسابرسی پیچیده‌تری هستند که منجر به افزایش تعداد مسائل عمده حسابرسی گزارش‌شده می‌شود.

۵-بحث و نتیجه‌گیری

افزودن بخش مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسی به منظور تقویت ارتباط حسابرس با ذینفعان از طریق گزارش‌های حسابرسی یکی از مقررات مهم وضع شده در سال‌های اخیر تلقی می‌شود (افخمی و فاضلی، ۱۴۰۳). گزارش حسابرسی گسترش‌یافته، همانطور که به وسیله استاندارد حسابرسی بین‌المللی شماره ۷۰۱ معرفی شد، یکی از مهم‌ترین تغییرات در حرفه حسابرسی در سال‌های اخیر است. در ایران و در سال ۱۴۰۱ افشای مسائل عمده حسابرسی با هدف ارتقای ارزش اطلاعاتی گزارش حسابرس ضرورت یافته است. مسائل عمده حسابرسی، مسائل با اهمیتی هستند که نقش حیاتی در حسابرسی داشته‌اند و شامل مسائل مرتبط با واحد تجاری و مسائل مرتبط با حساب‌ها می باشند (اسکندر و صافدل، ۱۴۰۳). در حالی که گزارش‌گری مسائل عمده حسابرسی با افشای مهم‌ترین مسائل حسابرسی و فرآیندهای حسابرسی انجام شده، با هدف شفاف‌سازی صورت می‌گیرد، ممکن است سطح افزایش شفافیت

ناشی از مسائل عمده حسابرسی در بین صاحبکاران یکنواخت نباشد (سیرا-گارسیا و همکاران، ۲۰۱۹). بنابراین در این پژوهش بررسی شد که آیا اهمیت اقتصادی نسبی یک صاحبکار برای حسابرس با تعداد مسائل عمده حسابرسی که حسابرس در گزارش حسابرسی افشا می‌کند، مرتبط است یا خیر.

نتایج این پژوهش نشان داد که اهمیت اقتصادی صاحبکار بر گزارشگری مسائل عمده حسابرسی تاثیر معنادار و مثبتی دارد. در مجموع یافته‌های ما نشان می‌دهد که حسابرسان به صورت استراتژیک مسائل عمده حسابرسی را برای کاهش ریسک‌های تعهد مرتبط با صاحبکاران مهم‌تر افشا می‌کنند و وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحبکاران بزرگ‌تر خود منجر به گزارش حسابرسی مبهم‌تر نمی‌شود. در نتیجه، این نتایج نشان می‌دهد که صاحبکاران بزرگ‌تر و برجسته‌تر، به دلیل تعداد بیشتر مسائل عمده حسابرسی افشا شده، تمایل به دریافت گزارش‌های حسابرسی با ارزش اطلاعاتی بیشتر دارند. یافته‌های پژوهش حاضر با نتایج پژوهش جی و همکاران (۲۰۲۴) منطبق است. این یافته‌ها با نتایج مطالعاتی که بر سازوکار کیفیت علامت‌دهی تأکید دارند، همسو است. در این دیدگاه، حسابرسان از طریق افزایش افشای مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسی صاحبکاران با اهمیت اقتصادی، در واقع در حال ارسال علامتی مبنی بر استقلال و کیفیت بالای فرآیند حسابرسی خود به بازار سرمایه هستند تا از بروز هرگونه سوءبرداشت از رفتار آن‌ها جلوگیری کنند.

یافته‌ها حاکی از آن است که حسابرسان از مسائل عمده حسابرسی به عنوان یک استراتژی کاهش ریسک استفاده می‌کنند؛ یعنی زمانی که ریسک‌های ارزیابی شده (و در نتیجه زیان‌های مورد انتظار) مرتبط با یک تعهد حسابرسی بالاتر است، تعداد بیشتری مسائل عمده حسابرسی گزارش می‌کنند. با توجه به نتایج پژوهش می‌توان بیان نمود حسابرس و صاحبکار با تمرکز بر تعامل و ارتباط بین خود توانسته‌اند کیفیت گزارشگری را افزایش داده و با تعامل بیشتر و سازنده نسبت به افشای بیشتر و مناسب‌تر مسائل عمده اهتمام ورزند. بر اساس این نتیجه، صاحبکارانی که اهمیت بیشتری در بازار دارند؛ معمولاً نیازمند گزارش‌های دقیق‌تر و با جزئیات بیشتری هستند که بتواند نیازهای متنوع ذی‌نفعان را برآورده سازد و همین نیاز در گزارشگری مسائل عمده حسابرسی نمود پیدا می‌کند که توسط حسابرسان انتشار خواهد یافت. بر اساس یافته‌های پژوهش می‌توان نتیجه گرفت که حسابرسان برای حفظ شهرت و اعتبار خود نسبت به افشای مسائل عمده حسابرسی توجه زیادی دارند. به‌ویژه در مواردی که صاحبکار از اهمیت اقتصادی بالایی

برخوردار است؛ حسابرسان نسبت به افشای مسائل عمده حسابرسی توجه بسیاری دارند تا علاوه بر حفظ شهرت و اعتبار خود نشان دهند که نسبت به حفظ استقلال حسابرسی هم کوشیده‌اند؛ زیرا در خصوص این نوع صاحبکاران، حسابرس با فشارهای محیطی مختلفی روبرو است که ممکن است بر اظهار نظر حسابرس تاثیرگذار باشد و محدودیت‌هایی را برای ادامه کار حسابرسی پدید آورد. به عبارت دیگر اهمیت اقتصادی بالای صاحبکار باعث می شود حسابرسان برای حفظ شهرت و اعتبار خود، گزارش‌های حسابرسی را با دقت بیشتری بررسی و تهیه کنند و در این راستا نسبت به افشای مسائل عمده حسابرسی اهتمام بیشتری ورزند. در نهایت می‌توان این گونه استنباط کرد که پیامدهای افشای مسائل عمده حسابرسی می‌تواند به بهبود کیفیت تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران و افزایش اعتماد عمومی منتهی شود و همچنین بر حفظ و تقویت جایگاه حسابرسان مستقل منجر شود.

با توجه به اینکه افشای مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسی صاحبکاران با اهمیت اقتصادی، ابزاری برای حفظ استقلال و سیگنال‌دهی کیفیت است، پیشنهاد می‌شود نهادهای ناظر بر فرآیند بازبینی گزارش‌های حسابرسی تمرکز کنند تا اطمینان حاصل شود که افزایش تعداد مسائل عمده حسابرسی، صرفاً یک حرکت شکلی برای پوشش ریسک نیست، بلکه بازتاب‌دهنده واقعیت‌های جوهری حوزه‌های با ریسک بالا در شرکت‌های استراتژیک است. همچنین حسابرسان باید از افشای مسائل عمده حسابرسی نه تنها به عنوان یک الزام قانونی، بلکه به عنوان یک ابزار استراتژیک برای مدیریت ریسک حسابرسی استفاده کنند. با توجه به یافته‌های این پژوهش، در مواجهه با صاحبکاران بزرگ، افزایش دقت و جزئیات در افشای حوزه‌های حساس می‌تواند به عنوان سپری در برابر فشارهای احتمالی و ابزاری برای تثبیت شهرت حرفه‌ای عمل کند. با توجه به پذیرش مثبت تاثیر اهمیت اقتصادی صاحبکار بر گزارشگری مسائل عمده حسابرسی پیشنهاد می‌شود که سرمایه‌گذاران بورس اوراق بهادار برای کسب اطلاعات مهم و عمده به گزارش‌های حسابرسان مراجعه نموده و بخش افشای مسائل عمده حسابرسی را مطالعه نمایند. سرمایه‌گذاران باید در تحلیل گزارش‌های حسابرسی، به سطح اهمیت اقتصادی صاحبکار توجه ویژه‌ای داشته باشند؛ چرا که این متغیر می‌تواند پیش‌بینی‌کننده میزان جزئیات و شفافیت در افشای مسائل حساس حسابرسی باشد که مستقیماً بر فرآیند تصمیم‌گیری در بازار سرمایه اثر می‌گذارد. تحلیلگران مالی نباید صرفاً به اعداد و ارقام صورت‌های مالی بسنده کنند؛ بلکه باید "تراکم و ماهیت" مسائل عمده حسابرسی را در کنار "میزان اهمیت اقتصادی صاحبکار" تحلیل

کنند. شناسایی همبستگی مثبت بین اهمیت اقتصادی صاحبکار و تعداد مسائل عمده حسابرسی می‌تواند به تحلیلگران کمک کند تا تشخیص دهند که آیا گزارش حسابرسی یک صاحبکار دارای اهمیت اقتصادی، با شفافیت کافی همراه است یا خیر.

این پژوهش یکی از ویژگی‌های صاحبکار را بر افشای مسائل عمده حسابرسی مورد بررسی قرار داده است؛ به پژوهشگران آتی پیشنهاد می‌شود علاوه بر ویژگی‌های صاحبکار، ویژگی‌های فردی و سازمانی حسابرس (مانند میزان تردید حرفه‌ای و تجربه در صنعت صاحبکار) نیز می‌توانند به عنوان متغیرهای کلیدی در مدل‌های آینده برای تبیین تفاوت‌های موجود در کیفیت گزارشگری مسائل عمده حسابرسی مورد توجه قرار گیرند. این پژوهش بر تعداد مسائل عمده حسابرسی تمرکز داشت؛ پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی، با استفاده از روش‌های تحلیل محتوا یا مدل‌های پردازش زبان طبیعی، کیفیت، میزان جزئیات و شفافیت متون گزارش‌شده در بخش مسائل عمده حسابرسی را در گزارش حسابرسی صاحبکاران دارای اهمیت اقتصادی بالا بررسی کنند. شناسایی شاخص‌ها و مؤلفه‌های مختلف مؤثر بر اهمیت اقتصادی صاحبکار و تدوین یک معیار جامع‌تر نیز می تواند به عناو یک پژوهش مدنظر قرار گیرد. همچنین پیشنهاد می‌شود نقش متغیرهایی نظیر فشار زمانی به عنوان متغیرهای تعدیل گر در رابطه میان اهمیت اقتصادی صاحبکار و گزارشگری مسائل عمده حسابرسی بررسی شود؛ تا مشخص گردد آیا فشار زمانی ناشی از حجم بالای کار در صاحبکاران مهم، می‌تواند اثر مثبت اهمیت اقتصادی صاحبکار بر کیفیت گزارشگری را تضعیف کند یا خیر. مهمترین محدودیت این پژوهش دوره زمانی نسبتا کوتاه (۳ سال) است که علت آن نیز الزامی شدن استاندارد ۷۰۱ حسابرسی در ایران از سال ۱۴۰۱ است که ممکن است تغییرات یا روندهای بلندمدت در روش‌های گزارش‌دهی مسائل عمده حسابرسی را تبیین نکند. همچنین، تفکیک میان انواع مسائل عمده حسابرسی (مرتبط با واحد تجاری و مرتبط با حساب‌ها) و تحلیل کیفیت محتوایی آن‌ها، به جای صرفاً شمارش تعداد، از دیگر محدودیت‌های این مطالعه محسوب می‌شود که در پژوهش‌های آتی قابل بررسی است.

ملاحظات اخلاقی

پیروی از اصول اخلاق پژوهش

نویسندگان اصول اخلاقی را در انجام و انتشار این پژوهش علمی رعایت نموده‌اند و این موضوع مورد تأیید همه آنهاست.

مشارکت نویسندگان

ردیف	نویسنده	نام و نام خانوادگی	مشارکت در پژوهش	میزان مشارکت (درصد)
۱	اول	مهدی کاظمی علوم	مشارکت در طراحی پژوهش، نظارت بر پژوهش، مطالعه و بازبینی مقاله، تهیه پیش نویس مقاله	۳۳/۳۳
۲	دوم	محسن ختن‌لو	مشارکت در طراحی پژوهش، نظارت بر پژوهش، مطالعه و بازبینی مقاله، تهیه پیش نویس مقاله	۳۳/۳۳
۳	سوم	محدثه معارفی	جمع‌آوری داده‌ها و تهیه و آماده‌سازی نمونه‌ها، انجام محاسبات، تجزیه و تحلیل آماری داده‌ها، تحلیل و تفسیر اطلاعات و نتایج	۳۳/۳۳

تعارض منافع

بنا بر اظهار نویسندگان، این مقاله تعارض منافع ندارد.

حامی مالی

این مقاله حامی مالی ندارد.

سپاسگزاری

نویسندگان مقاله از تمام کسانی که در این پژوهش همکاری داشته‌اند تشکر و قدردانی می‌نمایند.

از داوران محترم به خاطر ارائه نظرهای ارزشمند علمی و ساختاری سپاسگزاری می‌شود.

نویسندگان مقاله بر خود الزم می‌دانند از سردبیر و داوران محترم مجله فاخر و ارزشمند پژوهش‌های حرفهای حسابرسی به خاطر مطالعه متن مقاله حاضر و ارائه نظرهای ارزشمند سپاسگزاری نمایند.

پی نویس:

1. IAASB	19. Behn et al
2. Key Audit Matters (KAMs)	20. Craswell et al
3. Gold & Heilmann	21. Chung & Kallapur
4. Prat	22. Kanagaretnam et al
5. Chi et al	23. Ferguson et al
6. Chen et al	24. Gaver & Paterson
7. DeAngelo	25. loss-reserving behaviour
8. External Reporting Board (XRB)	26. Li
9. Ji et al	27. SOX
10. Bonner et al	28. Watts & Zimmerman
11. Zhang	29. DeFond & Zhang
12. Kachelmeier et al	30. Cahan et al
13. Gimbar et al	31. Pinto & Morais
14. Pratoomsuwan & Yolrabil	32. DeFond & Francis
15. Reynolds & Francis	33. Beasley et al
16. Behn et al	34. Sierra-García et al
17. Auditor Scepticism	35. Ahmet
18. Hay & Knechel	

منابع

اسکندر، هدی و صافدل، عرفان. (۱۴۰۳). فرآیند افشای مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس: نظریه داده‌بنیاد. *پژوهش های تجربی حسابداری*، ۱۴(۳)، ۴۵-۷۴. doi: 10.22051/jera.2024.47437.3258

افخمی، محمد و فاضلی، نقی. (۱۴۰۳). تاثیر افشای مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس مستقل بر حق‌الزحمه حسابرسی و تاخیر در صدور گزارش حسابرس. *پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای*، ۴(۱۵), ۳۱-۸ doi: 10.22034/jpar.2024.2011171.1219

بادپا، بهروز، پورحیدری، امید و خدامی‌پور، احمد. (۱۳۹۸). بررسی اثر رهبری دگرگون‌ساز صاحبکار بر قضاوت حسابرس و نقش میانجی آشنایی با صاحبکار. *پیشرفت‌های حسابداری*، ۱۱(۱), ۲۹-۶۷. doi: 10.22099/jaa.2019.32501.1827

بخردی‌نسب، وحید و ژولانژاد، فاطمه. (۱۳۹۸). تأثیر حق‌الزحمه حسابرسی بر وفاداری صاحبکار. *دانش حسابرسی*، ۱۹(۷۴), ۲۶۹-۲۹۷. https://danesh.dmk.ir/article-1-2168-fa.html

بزرگ‌اصل، موسی، باباجانی، جعفر و کوه‌کن، علی. (۱۳۹۸). تأثیر مالکیت نهادی بر رابطه بین بیش‌اطمینانی مدیران و اهرم مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۶(۴), ۴۸۲-۴۹۸. doi: 10.22059/ACCTGREV.2020.262134.1007936

بیرجندی، حمید، خدامی‌پور، احمد و پورحیدری، امید. (۱۳۹۹). بررسی رابطه بین حق‌الزحمه و تردید حرفه‌ای حسابرس: رویکرد مدل‌سازی معادلات ساختاری. *دانش حسابرسی*، ۲۰(۷۹)، ۳۱-۴۶. https://danesh.dmk.ir/article-1-2128-fa.html

شقاقی، مهین، رضایی، فرزین، آقایی، محمد علی و کاظمی، حسین. (۱۴۰۵). ارائه عوامل تعیین کننده ویژگی‌های زبانی در موضوعات کلیدی حسابرسی. *پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای*، ۶(۲۳)، ۷۶-۱۰۷. doi: 10.22034/jpar.2026.2079757.1492

حمیدیان، نرگس و حاجی‌میرزا علیان، حسین. (۱۴۰۴). تاثیر همتایان بر افشای مسائل عمده حسابرسی با در نظر گرفتن نقش تعدیلی رقابت صنعت. *دانش حسابداری مالی*، آماده برای انتشار. doi: 10.30479/jfak.2025.22856.3346

حیدری، زهره و مشایخ، شهناز. (۱۴۰۴). پیامدهای افشای مسائل عمده حسابرسی بر قضاوت و تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۱۵(۱)، ۵۳-۸۴. doi: 10.22051/jera.2025.48809.3317

ختن‌لو، محسن، عبدی، مصطفی و کاظمی علوم، مهدی. (۱۴۰۳). تأثیر تنوع جنسیتی شریک موسسه حسابرسی بر افشای مسائل عمده حسابرسی. *دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۹(۱۸)، ۴۷-۷۸. doi: 10.61186/aapc.9.18.47

صفی‌خانی، رضا، صفرزاده، محمدحسین و اثنی‌عشری، حمیده. (۱۴۰۱). بررسی رابطه تردید حرفه‌ای، شناخت صاحب‌کار و قضاوت حسابرس. *دانش حسابداری*، ۱۳(۱)، ۵۹-۸۲. doi: 10.22103/jak.2021.17535.3485

قائمی، محمدحسین، براز، ملیکا و شاهسوند، منیره. (۱۴۰۳). بررسی محتوا و عوامل مؤثر بر افشای مسائل عمده حسابرسی: نخستین سال اجرای استاندارد ۷۰۱ حسابرسی در ایران. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۳۱(۱)، ۱۵۴-۱۸۱. doi: 10.22059/acctgrev.2024.369541.1008892

کاظمی علوم، مهدی، رضازاده، جواد و کردستانی، غلامرضا. (۱۴۰۰). تبیین استراتژی امتیازدهی حسابرس به صاحبکار. *دانش حسابرسی*، ۲۱(۸۲)، ۲۲۹-۲۶۱. https://danesh.dmk.ir/article-1-2230-fa.html

Ahmet, O. (2021). What factors affect the disclosure of key audit matters? Evidence from manufacturing firms. *International Journal of Management Economics and Business*, 17(1), 149–161. https://doi.org/10.17130/ijmeb.796444

Afkhami, M & fazeli, N. (2024). 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. *Professional Auditing Research*, 4(15), 8-31. doi: 10.22034/jpar.2024.2011171.1219 (in Persian)

Badpa, B. Pourheidari, O. & khodamipour, A. (2019). Investigating the Effect of Transformational Client Leadership on Auditor's Judgment and the Mediating Role of Client Identification. *Journal of Accounting Advances*, 11(1), 29-67. doi: 10.22099/jaa.2019.32501.1827 (in Persian)

Bakhardinasab, V., & Joolanejad, F. (2019). The Impact of Audit Fees on Client Loyalty. *Audit Science*, 19(74), 269-297. https://danesh.dmk.ir/article-1-2168-fa.html (in Persian)

Beasley, M. S., Carcello, J. V., & Hermanson, D. R. (1999). Fraudulent financial reporting: 1987-1997, An analysis of US public companies. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). https://egrove.olemiss.edu/aicpa_assoc/249/?utm_source=chatgpt.com

Birjandi, H., Khodamipour, A., & Pourheidari, O. (2020). Investigating the Relationship between Audit Fees and Auditor Professional Skepticism: A Structural Equation Modeling Approach. *Audit Science*, 20(79), 31-46. https://danesh.dmk.ir/article-1-2128-fa.html (in Persian)

Behn, B. K., Carcello, J. V., Hermanson, D. R., & Hermanson, R. H. (1997). The determinants of audit client satisfaction among clients of Big 6 firms. *Accounting Horizons*, 11(1), 7–24. https://doi.org/10.2308/AH-9704142800

Behn, B., Carcello, J., Hermanson, D., & Hermanson, R. (1999). Client satisfaction and Big 6 audit fees. *Contemporary Accounting Research*, 16(4), 587–608. https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.1999.tb00597.x

Bonner, S. E., Palmrose, Z. V., & Young, S. M. (1998). Fraud type and auditor litigation: An analysis of SEC accounting and auditing enforcement releases. *The Accounting Review*, 73(4), 503–532. https://www.jstor.org/stable/248188

Bozorg Asl, M., Babajani, J. and Kuhkan, A. (2020). Impact of Institutional Ownership on the Relationship between Managers` Overconfidence and Financial Leverage of the Companies Listed in the Tehran Stock Exchange. *Accounting and Auditing Review*, 26(4), 482-498. doi: 10.22059/acctgrev.2020.262134.1007936 (in Persian)

Brasel, K., Doxey, M. M., Grenier, J. H., & Reffett, A. (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. doi: 10.2308/accr-51380

Cahan, S., Emanuel, D., Hay, D., & Wong, N. (2008). Non-audit fees, long-term auditor–client relationships and earnings management. *Accounting and Finance*, 48(2), 181–207. https://doi.org/10.1111/j.1467-629x.2008.00251.x

Carcello, J. V., Hermanson, D. R., & Huss, H. F. (2000). Going-concern opinions: The effects of partner compensation plans and client size. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 19(1), 67–77. https://doi.org/10.2308/aud.2000.19.1.67

Chen, S., Sun, S. Y., & Wu, D. (2010). Client importance, institutional improvements, and audit quality in China: An office and individual auditor level analysis. *The Accounting Review*, 85(1), 127–158. https://doi.org/10.2308/accr.2010.85.1.127

Chi, W., Douthett, E. B., Jr., & Lisic, L. L. (2012). Client importance and audit partner independence. *Journal of Accounting and Public Policy*, 31(3), 320–336. doi: 10.1016/j.jaccpubpol.2011.08.009

Christensen, B. E., Glover, S. M., & Wolfe, C. J. (2014). Do critical audit matter paragraphs in the audit report change nonprofessional investors' decision to invest? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33(4), 71–93. doi: 10.2308/ajpt-50793

Chung, H., & Kallapur, S. (2003). Client importance, non-audit services, and abnormal accruals. *The Accounting Review*, 78(4), 931–955. https://doi.org/10.2308/accr.2003.78.4.931

Craswell, A., Stokes, D. J., & Laughton, J. (2002). Auditor independence and fee dependence. *Journal of Accounting and Economics*, 33(2), 253–275. https://doi.org/10.1016/s0165-4101(02)00044-7

DeAngelo, L. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183–199. https://doi.org/10.1016/0165-4101(81)90002-1

DeFond, M., & Francis, J. R. (2005). Audit research after Sarbanes-Oxley. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 24(S-1), 5–30. https://doi.org/10.2308/aud.2005.24.s-1.5

DeFond, M., & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58(2-3), 275–326. https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2014.09.002

Eskandar, H. and Safdel, E. (2024). Process of Disclosing Key Audit Matters in Audit Report: Grounded Theory. *Empirical Research in Accounting*, *14*(3), 45-74. doi: 10.22051/jera.2024.47437.3258 (in Persian)

Ferguson, M. J., Seow, G. S., & Young, D. (2004). Nonaudit services and earnings management: UK evidence. *Contemporary Accounting Research*, 21(4), 813–841. https://doi.org/10.1506/MFV5-9T3Q-H5RK-VC20

Gaver, J. J., & Paterson, J. S. (2007). The influence of large clients on office-level auditor oversight: Evidence from the property-casualty insurance industry. *Journal of Accounting and Economics*, 43(2-3), 299–320. https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2007.02.003

Ghaemi, M. H., Baraz, M. and Shahsavand, M. (2024). Examining the Content and Factors Affecting the Disclosure of Key Audit Matters: The First Year of Implementation of the 701 Audit Standard in Iran. *Accounting and Auditing Review*, 31(1), 154-181. doi: 10.22059/acctgrev.2024.369541.1008892 (in Persian)

Gimbar, C., Hansen, B., & Ozlanski, M. E. (2016). Early evidence on the effects of critical audit matters on auditor liability. *Current Issues in Auditing*, 10(1), A24–A33. https://doi.org/10.2308/ciia-51369

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(1/2), 5–14. https://doi.org/10.5117/mab.93.29496

Hay, D., & Knechel, W. (2010). The effects of advertising and solicitation on audit fees. *Journal of Accounting and Public Policy*, 29(1), 60–81. https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2009.10.001

Hamidian, N. and Haji Mirza Aliyan, H. (2025). The Effect of Peers on the Disclosure of Key Audit Matters: The Moderating Role of Industry Competition. *Financial Accounting Knowledge*. doi: 10.30479/jfak.2025.22856.3346 (in Persian)

Heydari, Z. and Mashayekh, S. (2025). The Consequences of Disclosing Key audit Matters on Investors' Judgment and Decision-making. *Empirical Research in Accounting*, 15(1), 53-84. doi: 10.22051/jera.2025.48809.3317 (in Persian)

IAASB. (2015). International standard on auditing (ISA) 701, communicating key audit matters in the independent auditor's report. https://www.iaasb.org/publications/international-standard-auditing-isa-701-new-communicating-key-audit-matters-independent-auditor-s-3?utm_source=chatgpt.com

IAASB. (2017). The new auditor's report. A comparison between the IAASB and the US PCAOB standards. http://www.ifac.org/system/files/publications/files/Auditor-ReportingSummary-Comparison-between-IAASB-Standards-and-PCAOB-Standard-Table-Form.pdf

Ji, R., Li, L. Z., Li, L. L., & Monroe, G. S. (2024). Does client importance affect key audit matters reporting? New Zealand evidence. *Pacific Accounting Review*, 36(3/4), 277–296. https://doi.org/10.1108/PAR-04-2024-0072

Kachelmeier, S. J., Rimkus, D., Schmidt, J. J., & Valentine, K. (2019). The forewarning effect of critical audit matter disclosures involving measurement uncertainty [Working paper]. SSRN. https://doi.org/10.2139/ssrn.2481284

Kanagaretnam, K., Krishnan, G. V., & Lobo, G. J. (2010). An empirical analysis of auditor independence in the banking industry. *The Accounting Review*, 85(6), 2011–2046. doi: 10.2308/accr.2010.85.6.2011

Kazemi Oloum, M., Rezazadeh, J., & Kordestani, G. (2021). Explaining the Auditor's Scoring Strategy for the Client. *Audit Science*, 21(82), 229-261. https://danesh.dmk.ir/article-1-2230-fa.html (in Persian)

Khotanlou, M., & Kazemioloum, M. (2026). The impact of key audit matters disclosure on audit report lag: The moderating effect of audit firm partner gender diversity. *Iranian Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 10(1), 67–89. https://doi.org/10.22067/ijaaf.2026.47154.1571

Khatanlou, M., Abdi, M., & Kazemi Oloum, M. (2024). The Effect of Audit Partner Gender Diversity on Key Audit Matters Disclosure. *Journal of Value and Behavioral Accounting*, 9(18), 47-78. doi: 10.61186/aapc.9.18.47 (in Persian)

Li, C. (2009). Does client importance affect auditor independence at the office level? Empirical evidence from going-concern opinions. *Contemporary Accounting Research*, 26(1), 201–230. https://doi.org/10.1506/car.26.1.7

Pinto, I., & Morais, A. I. (2019). What matters in disclosures of key audit matters: Evidence from Europe. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 30(2), 145–162. doi: 10.1111/jifm.12132

Prat, H. (2016). New auditor reporting requirements are imminent. CAANZ Perspective.

Pratoomsuwan, T., & Yolrabil, O. (2020). Key audit matter and auditor liability: Evidence from auditor evaluators in Thailand. *Journal of Applied Accounting Research*, 21(4), 741–762. https://doi.org/10.1108/JAAR-10-2019-0147

Reynolds, J., & Francis, J. (2001). Does size matter? The influence of large clients on office-level auditor reporting decisions. *Journal of Accounting and Economics*, 30(3), 375–400. https://doi.org/10.1016/s0165-4101(01)00010-6

Safikhani, R., Safarzadeh, M. H. and Asna Ashari, H. (2022). A Review of Releaton between Professional Skepticism, Client-Specific Experiences, and Audit Judgments. *Journal of Accounting Knowledge*, 13(1), 59-82. doi: 10.22103/jak.2021.17535.3485 (in Persian)

Sierra-García, L., Gambetta, N., García-Benau, M., & 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

Shaghaghi, M, razei, F, Aghaei, M A and Kazemi, H. (2026). Presenting a model of factors determining linguistic features in key audit matters. *Professional Auditing Research*, *6*(23), 76-107. doi: 10.22034/jpar.2026.2079757.1492 (in Persian)

Watts, R., & Zimmerman, J. (1981). The markets for independence and independent auditors [Working paper]. University of Rochester.

Zeng, Y., Zhang, J., Zhang, J., & Zhang, M. (2021). Key audit matters report in China: Their descriptions and implications of audit quality. *Accounting Horizons*, 35(2),167–192. doi: 10.2308/HORIZONS-19-189

Zhang, P. (1999). A bargaining model of auditor reporting. *Contemporary Accounting Research*, 16(1), 167–184. https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.1999.tb00578.x

آماده برای انتشار