

Providing a Framework for Identifying and Recognizing Key Audit Matters and Examining Its Impact on Audit Quality

1. Aqeel Salim Mohammed : Department of Accounting, Isf.C., Islamic Azad University, Isfahan, Iran

2. Khadijeh Ebrahimi Kahrizsangi *: Department of Accounting, Na.C., Islamic Azad University, Isfahan, Iran. Email: ebrahimi641@iau.ac.ir (Corresponding Author)

3. Adil Basheer Dhahir Dukhkhani : Department of Banking and Financial, Sciences University of Wasit, College of Administration and Economics, Iraq

4. Saeid Aliahmadi : Department of Accounting, Isf.C., Islamic Azad University, Isfahan, Iran

Article history



Received: 29 May 2025

Revised: 08 September 2025

Accepted: 15 September 2025

Publish: 12 October 2025

Abstract:

Identifying key audit matters, as both an art and a science, requires a deep understanding of the various dimensions of the business environment and human interactions. This study, with a comprehensive perspective on the essence of recognizing key audit matters, seeks to demonstrate how continuous efforts toward personal and professional development can elevate audit quality beyond expectations. In this pursuit, grounded in methodological reasoning, both qualitative and quantitative approaches were employed in parallel to examine the phenomenon in a comprehensive manner. In the qualitative phase, through thematic analysis and in-depth interviews with experts, the components of identifying key audit matters were extracted. Subsequently, using a researcher-developed questionnaire, data related to this variable were collected. For audit quality, a standardized questionnaire was utilized to more precisely measure the dimensions of this construct. Finally, to test the study's hypotheses, structural equation modeling with the partial least squares method was applied. By integrating qualitative and quantitative approaches, this research not only achieved a deeper understanding of the identification of key audit matters but also demonstrated how this practice can serve as a key factor in enhancing audit quality to a higher level. The results revealed 4 overarching themes (regulatory frameworks and professional requirements, institutional and environmental structures, client-specific characteristics, and individual and professional frameworks of auditors), 8 organizing themes (ethical requirements and auditor accountability, the role of regulatory structures in shaping auditor behavior, the influence of institutional structures on auditor behavior, the economic environment and its impact on the audit process, client financial and operational characteristics, client governance and managerial attributes, individual auditor characteristics, and professional and organizational auditor attributes), and 55 basic themes. Moreover, the findings from the quantitative phase indicated that identifying key audit matters has a positive and significant effect on audit quality. The outcomes of this study can provide valuable contributions and practical applications for regulators, auditing policymakers, and other oversight bodies in the Iranian audit market. The findings can assist them in gaining a better understanding of the dimensions of key audit matters and in adopting mechanisms and regulations aimed at improving professional judgment and audit quality.

Keywords: Key Audit Matters Identification, Regulatory Frameworks, Institutional Structures, Audit Quality.

Citation: Salim Mohammed, A., Ebrahimi Kahrizsangi, K., Dukhkhani, A. B. D., & Aliahmadi, S. (2025). Providing a Framework for Identifying and Recognizing Key Audit Matters and Examining Its Impact on Audit Quality. *Accounting, Finance and Computational Intelligence*, 3(3), 1-21.



Copyright: © 2025 by the authors. Published under the terms and conditions of Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International (CC BY-NC 4.0) License.

Extended Abstract**Introduction**

Audit quality has been a central concern of regulators, investors, and scholars for decades, as it directly impacts the credibility of financial reporting and the efficiency of capital markets. Within this context, the disclosure and identification of Key Audit Matters (KAMs) has emerged as a critical mechanism to enhance transparency, improve the relevance of audit reports, and strengthen stakeholder trust (Heidari & Mashayekh, 2025). The introduction of standards such as ISA 701 and equivalent national frameworks has emphasized the auditor's responsibility to highlight issues that required significant judgment, posed elevated risks, or involved complex financial reporting matters (Backof et al., 2022). This evolution in audit reporting is not merely a technical development but also a strategic response to global financial crises and the rising demand for accountability in corporate governance (Branicki et al., 2023).

Research in developed markets demonstrates that KAMs influence both investors' decision-making and analysts' earnings forecasts. For instance, investors exhibit differentiated reactions when KAMs are disclosed, which in turn shapes market perceptions of risk and credibility (Cameran & Campa, 2023; Rapley et al., 2021). Similarly, financial analysts utilize disclosed KAMs to refine their earnings per share forecasts, thereby improving the precision of their projections (Goh, 2024; Zhang & Luo, 2024). However, the disclosure of KAMs is not without controversy. Some studies argue that increased complexity in audit reports may overwhelm nonprofessional investors and potentially diminish the usefulness of audit opinions (Carver & Trinkle, 2017; Kachelmeier et al., 2017).

At the same time, evidence suggests that KAMs enhance professional accountability and skepticism among auditors, fostering a culture of ethical responsibility and independence (Amer, 2021; Chen et al., 2023). Disclosure practices also vary depending on institutional environments, regulatory frameworks, and firm-specific factors, suggesting that KAMs are embedded within broader social and organizational contexts (Ferreira & Morais, 2019; Özcan, 2021). This heterogeneity underscores the importance of analyzing both individual and structural determinants of KAM identification and their consequences for audit quality (Bepari et al., 2022; Mah'd & Mardini, 2022).

Prior studies in emerging economies have pointed out additional complexities. For example, KAM disclosure in Middle Eastern and Asian contexts is influenced by audit market structures, ownership concentration, and cultural attitudes toward transparency (Shao, 2020; Suttipun, 2020; Wahyuni et al., 2021). Similarly, in jurisdictions with less stringent enforcement, the frequency and quality of KAM reporting can vary significantly (Elshafie, 2023). In Iran, initial implementations of ISA 701 revealed a concentration of KAMs in areas such as revenue recognition and related-party transactions, which reflects not only firm-level complexities but also systemic challenges in corporate governance and regulatory oversight (Ghaemi et al., 2024).

Taken together, the literature indicates that KAM disclosure is both a driver and a reflection of audit quality. It operates at the intersection of individual auditor traits, firm-specific characteristics, institutional frameworks, and market dynamics. By integrating these dimensions, research can clarify how KAMs function as signals of financial reporting risk and auditor judgment, ultimately shaping investor confidence and regulatory policy (Camacho-Miñano et al., 2023; Smith, 2023). Building on this body of knowledge, the present study develops a systematic framework for identifying KAMs and empirically examines their impact on audit quality in the context of a developing market.

Methods and Materials

The study employed a mixed-method design, integrating both qualitative and quantitative approaches. In the qualitative phase, thematic analysis was conducted through in-depth interviews with auditing experts, which allowed the extraction of key themes associated with the identification of KAMs. These themes were validated through a Delphi process. Based on the qualitative findings, a researcher-designed questionnaire was developed to capture the dimensions of KAM identification.

In the quantitative phase, a survey was administered to auditors from public and private audit institutions. A total of 400 questionnaires were distributed, and 395 valid responses were collected. Audit quality was measured using a standardized instrument widely applied in the field. To test the hypotheses, structural equation modeling (SEM) using the partial least squares (PLS) method was employed. Reliability and validity tests included Cronbach's alpha, composite reliability, and average variance extracted. Model fit indices were evaluated using measures such as R^2 , AVE, and goodness-of-fit statistics.

Findings

The qualitative analysis identified four overarching themes, eight organizing themes, and fifty-five basic themes in relation to KAM identification. The four overarching themes comprised: (1) regulatory frameworks and professional requirements, (2) institutional and environmental structures, (3) client-specific characteristics, and (4) auditor personal and professional frameworks. Organizing themes included ethical requirements and accountability, the role of regulatory structures, the impact of institutional frameworks, the economic environment, client financial and operational features, governance and managerial traits, individual auditor attributes, and professional/organizational factors.

The Delphi validation confirmed the reliability of the identified themes, with all dimensions achieving consensus among expert participants. The quantitative analysis demonstrated that the identification of KAMs has a positive and significant effect on audit quality. Structural equation modeling results indicated that 66 percent of the variance in audit quality could be explained by KAM identification. Reliability and validity measures were strong across all constructs, with Cronbach's alpha and composite reliability exceeding recommended thresholds. The goodness-of-fit index was also highly satisfactory, confirming the robustness of the model.

Discussion and Conclusion

The findings underscore the critical role of KAM identification in enhancing audit quality. By requiring auditors to highlight areas of significant judgment and risk, the KAM framework ensures that financial statements are scrutinized more rigorously and transparently. This aligns with prior evidence suggesting that KAM disclosure improves investor judgment and strengthens trust in financial reporting (Heidari & Mashayekh, 2025; Rapley et al., 2021). Moreover, the study's results reinforce the argument that KAMs serve as signals of auditor professionalism and accountability, providing valuable information to both professional and nonprofessional users (Backof et al., 2022; Elshafie, 2023).

From a theoretical perspective, the results confirm that audit quality is shaped by a combination of individual, organizational, and institutional factors. Auditor traits such as skepticism and ethical responsibility play a vital role in identifying KAMs, consistent with prior research emphasizing the importance of professional judgment (Amer, 2021; Chen et al., 2023). Institutional frameworks, including regulatory oversight and governance structures, also significantly influence disclosure practices (Ferreira & Morais, 2019; Özcan, 2021). The alignment of these findings with studies in both developed and emerging economies suggests that the dynamics of KAM disclosure are global in scope, although their manifestations are context-specific (Mah'd & Mardini, 2022; Suttipun, 2020).

Practically, the study highlights both benefits and challenges of KAM disclosure. While it enhances transparency and audit quality, it may also increase audit fees and reporting delays, as auditors expend more resources in documenting and defending their judgments (Afkhami & Fazeli, 2024; Bepari et al., 2022). Furthermore, the concentration of KAMs in areas such as revenue recognition and related-party transactions points to systemic weaknesses in financial reporting practices that require broader regulatory attention (Ghaemi et al., 2024).

In conclusion, the research provides robust empirical evidence that the identification and disclosure of Key Audit Matters significantly improve audit quality. By offering a comprehensive framework that integrates regulatory, institutional, client-specific, and auditor-level factors, the study advances academic knowledge while providing practical insights for auditors, regulators, and corporate managers. It suggests that fostering a culture of professional skepticism, ethical accountability, and continuous learning among auditors, combined with supportive regulatory frameworks, is essential for strengthening audit quality and restoring public trust in financial reporting (Camacho-Miñano et al., 2023; Smith, 2023).

Authors' Contributions

Authors equally contributed to this article.

Acknowledgments

Authors thank all participants who participate in this study.

Declaration of Interest

The authors report no conflict of interest.

Funding

According to the authors, this article has no financial support.

Ethical Considerations

All procedures performed in this study were under the ethical standards.

ارائه چارچوبی تعیین و شناسایی مسائل عمده حسابرسی و بررسی تاثیر آن بر کیفیت حسابرسی



تاریخچه مقاله

تاریخ دریافت: ۸ خرداد ۱۴۰۴

تاریخ بازنگری: ۱۷ شهریور ۱۴۰۴

تاریخ پذیرش: ۲۴ شهریور ۱۴۰۴

تاریخ چاپ: ۲۰ مهر ۱۴۰۴

۱. عقیل سالم محمد^{ID}: گروه حسابداری، واحد اصفهان، دانشگاه آزاد اسلامی، اصفهان، ایران

۲. خدیجه ابراهیمی کهریزسنگی^{ID}*: گروه حسابداری، واحد نجف آباد، دانشگاه آزاد اسلامی، اصفهان، ایران. ایمیل: ebrahimi641@iaui.ac.ir (نویسنده مسئول)

۳. عادل بشیر ظاهر الدخانی^{ID}: گروه بانکداری و مالی، دانشگاه علوم واسط، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واسط، عراق

۴. سعید علی احمدی^{ID}: گروه حسابداری، واحد اصفهان، دانشگاه آزاد اسلامی، اصفهان، ایران

چکیده

شناسایی مسائل عمده حسابرسی به عنوان یک هنر و علم، نیازمند درک عمیق از ابعاد مختلف محیط کسب و کار و تعاملات انسانی است. این پژوهش، با نگاهی عمیق به درون مایه‌ی شناسایی مسائل عمده حسابرسی، در پی آن است تا نشان دهد چگونه تلاش مستمر برای رشد فردی و حرفه‌ای، می‌تواند کیفیت حسابرسی را به سطحی فراتر از انتظار ارتقا دهد. در این مسیر، با تکیه بر بنیان‌های استدلالی روش شناختی، از دو رویکرد کیفی و کمی به صورت موازی استفاده شد تا ابعاد مختلف این پدیده به صورت جامع بررسی شود. در بخش کیفی، با به کارگیری روش تحلیل مضمون و انجام مصاحبه‌های عمیق با خبرگان، مؤلفه‌های شناسایی مسائل عمده حسابرسی استخراج شد. در ادامه، با طراحی پرسش‌نامه‌ای محقق ساخته، داده‌های مرتبط با این متغیر جمع‌آوری شد. برای کیفیت حسابرسی نیز از پرسش‌نامه استاندارد بهره گرفته شد تا ابعاد این سازه به صورت دقیق‌تری اندازه‌گیری شود. در نهایت، برای آزمون فرضیه‌های پژوهش، از مدل‌سازی معادلات ساختاری با روش حداقل مربعات جزئی استفاده شد. این پژوهش، با ترکیب رویکردهای کیفی و کمی، نه تنها به درک عمیق‌تری از شناسایی مسائل عمده حسابرسی دست یافت، بلکه نشان داد که این رفتار چگونه می‌تواند به عنوان عاملی کلیدی، کیفیت حسابرسی را به سطحی بالاتر ارتقا دهد. نتایج پژوهش حاضر، نشان‌دهنده‌ی ۴ مضمون فراگیر (چارچوب‌های نظارتی و الزامات حرفه‌ای، ساختارهای نهادی و محیطی، ویژگی‌های خاص صاحبکار و چارچوب‌های فردی و حرفه‌ای حسابرسان)، ۸ مضمون سازمان‌دهنده (الزامات اخلاقی و مسئولیت‌پذیری حسابرسان، نقش ساختارهای نظارتی در شکل‌دهی به رفتار حسابرسان، تأثیر ساختارهای نهادی بر رفتار حسابرسان، محیط اقتصادی و تأثیر آن بر فرآیند حسابرسی، ویژگی‌های مالی و عملیاتی صاحبکار، ویژگی‌های راهبردی و مدیریتی صاحبکار، ویژگی‌های فردی حسابرسان، و ویژگی‌های حرفه‌ای و سازمانی حسابرسان) و ۵۵ مضمون پایه بود. همچنین یافته‌های ناشی از کسب نتیجه در بخش کمی نشان داد، شناسایی مسائل عمده حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری دارد. یافته‌های این مطالعه می‌تواند دستاوردها و کاربردهای فراوانی برای تدوین‌کنندگان مقررات، سیاست‌گذاران حرفه حسابرسی و سایر نهادهای نظارتی در بازار حسابرسی ایران داشته باشد و به آن‌ها کمک نماید تا با شناخت بیشتر از ابعاد مسائل عمده حسابرسی، سازوکارها و قوانینی را در راستای بهبود قضاوت حرفه‌ای و کیفیت حسابرسی اتخاذ نمایند.

کلیدواژه‌گان: شناسایی مسائل عمده حسابرسی، چارچوب‌های نظارتی، ساختارهای نهادی، کیفیت حسابرسی.

شیوه استناددهی: سالم محمد، عقیل، ابراهیمی کهریزسنگی، خدیجه، الدخانی، عادل بشیر ظاهر، و علی احمدی، سعید. (۱۴۰۴). ارائه چارچوبی تعیین و شناسایی

مسائل عمده حسابرسی و بررسی تاثیر آن بر کیفیت حسابرسی. *حسابداری، امور مالی و هوش محاسباتی*، ۳(۳)، ۱-۲۱.



حسابرسی به عنوان یکی از مهم‌ترین ابزارهای ایجاد شفافیت مالی و تقویت اعتماد در بازارهای سرمایه، نقشی حیاتی در تضمین صحت و قابلیت اتکای گزارش‌های مالی ایفا می‌کند. امروزه با توجه به تحولات سریع در محیط‌های اقتصادی، فناوری و نهادی، انتظارات از حساب‌رسان بیش از گذشته افزایش یافته و کیفیت حسابرسی به یکی از موضوعات کلیدی در ادبیات مالی و اقتصادی تبدیل شده است (Sotoudeh et al., 2023). یکی از مهم‌ترین سازوکارهایی که طی دهه اخیر برای ارتقای شفافیت و افزایش محتوای اطلاعاتی گزارش حساب‌رسان مطرح شده، افشای «مسائل عمده حسابرسی» یا همان Key Audit Matters (KAMs) است. این رویکرد با هدف تمرکز بر موضوعاتی طراحی شده است که بیشترین قضاوت‌های حرفه‌ای و ریسک‌های بالاهمیت را در فرآیند حسابرسی شامل می‌شوند و می‌تواند درک ذی‌نفعان از ریسک‌های مالی و کیفیت گزارشگری را بهبود بخشد (Backof et al., 2022).

مسائل عمده حسابرسی به عنوان یک نوآوری در گزارشگری حساب‌رسان، پیامدهای گسترده‌ای برای حرفه حسابرسی و همچنین بازارهای سرمایه دارد. پژوهش‌های انجام‌شده نشان داده‌اند که افشای این مسائل می‌تواند بر درک سرمایه‌گذاران از ریسک، قضاوت‌های آنان درباره کیفیت سود و حتی رفتارهای سرمایه‌گذاری اثرگذار باشد (Heidari & Mashayekh, 2025). در عین حال، برخی مطالعات به چالش‌های ناشی از این افشا اشاره کرده‌اند؛ از جمله پیچیده‌تر شدن گزارش‌ها و دشواری درک آن‌ها توسط سرمایه‌گذاران غیرحرفه‌ای (Rapley et al., 2021). به همین دلیل، بررسی ابعاد مختلف افشای مسائل عمده حسابرسی و پیامدهای آن بر کیفیت حسابرسی از اهمیت مضاعفی برخوردار است. از منظر نظری، مسائل عمده حسابرسی ریشه در مباحثی همچون استقلال حساب‌رسان، مسئولیت‌پذیری حرفه‌ای و افزایش شفافیت دارد. استقلال حساب‌رسان به عنوان بنیان اصلی اعتبار حرفه‌ای، نقش تعیین‌کننده‌ای در اثربخشی افشای مسائل عمده ایفا می‌کند (Mah'd & Mardini, 2022). همچنین، در پرتو استانداردهای بین‌المللی حسابرسی (ISA 701)، حساب‌رسان موظف‌اند مسائل عمده‌ای را که نیازمند قضاوت‌های مهم بوده یا ریسک‌های اساسی را شامل می‌شوند، شناسایی و افشا نمایند (Bepari et al., 2022). چنین الزامی نه تنها بر فرآیند حسابرسی اثر می‌گذارد، بلکه می‌تواند تعاملات میان حساب‌رسان، صاحبکار و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی را نیز متحول سازد. ابعاد رفتاری و روان‌شناختی این پدیده نیز قابل توجه است. برای نمونه، برخی مطالعات نشان داده‌اند که سرمایه‌گذاران به گزارش‌هایی که حاوی افشای مسائل عمده هستند، واکنش‌های متفاوتی نشان می‌دهند و این امر ممکن است سطح اعتماد آنان به گزارشگری مالی را تحت تأثیر قرار دهد (Kachelmeier et al., 2017). همچنین، پژوهش‌ها بیانگر آن است که حساب‌رسان در مواجهه با فشارهای زمانی و سازمانی ممکن است در فرآیند شناسایی و افشای این مسائل با چالش‌های جدی مواجه شوند (Hendar & Harahap, 2023). این وضعیت ضرورت بازنگری در آموزش‌های حرفه‌ای و توسعه مهارت‌های تحلیلی حساب‌رسان را آشکار می‌سازد (Chen et al., 2023).

از سوی دیگر، بُعد اقتصادی و نهادی نیز نقش مهمی در این حوزه ایفا می‌کند. افشای مسائل عمده حسابرسی می‌تواند بر حق‌الزحمه حسابرسی و زمان انتشار گزارش‌ها اثرگذار باشد، به گونه‌ای که پیچیدگی بیشتر در گزارشگری مالی، افزایش هزینه‌های حسابرسی را به دنبال دارد (Afkhami & Fazeli, 2024). همچنین، ویژگی‌های نهادی همچون ساختار قوانین محلی و کیفیت نظام حاکمیت شرکتی می‌تواند میزان و کیفیت افشای این مسائل را تحت تأثیر قرار دهد (Özcan, 2021).

در سطح بین‌المللی، تجربه کشورهایی که زودتر اقدام به اجرای استانداردهای افشای مسائل عمده کرده‌اند، درس‌های ارزشمندی را در اختیار پژوهشگران و سیاست‌گذاران قرار می‌دهد. برای مثال، مطالعات انجام‌شده در اروپا نشان می‌دهد که افشای KAMs می‌تواند به بهبود ارتباطات میان حساب‌رسان و سرمایه‌گذاران منجر شود (Cameran & Campa, 2023). با این حال، پژوهش‌های دیگری بیان کرده‌اند که گاهی این افشا اثر چندانی بر تصمیم‌گیری‌های سرمایه‌گذاران ندارد و حتی ممکن است منجر به ابهام بیشتر گردد (Carver & Trinkle, 2017).

در ایران نیز با اجرای الزامات استاندارد ۷۰۱، موضوع افشای مسائل عمده حسابرسی به‌طور جدی وارد فضای حرفه‌ای شده است. بررسی‌ها نشان می‌دهد که در نخستین سال اجرای این استاندارد، حجم قابل‌توجهی از مسائل عمده در گزارش‌ها منعکس شده و تمرکز عمده بر موضوعاتی چون شناخت درآمد و معاملات با اشخاص وابسته بوده است (Ghaemi et al., 2024). این تجربه، ضمن آشکار ساختن ظرفیت‌های بالقوه استاندارد، چالش‌هایی همچون طولانی‌تر شدن فرآیند حسابرسی و افزایش فشار بر حساب‌رسان را نیز برجسته کرده است (Jafari Nasab Kermani et al., 2019).

از جنبه کاربردی، شناسایی و افشای مسائل عمده حسابرسی می‌تواند ابزار قدرتمندی برای ارتقای کیفیت قضاوت حرفه‌ای باشد. هنگامی که حسابرسان ملزم می‌شوند موضوعات کلیدی را شفاف‌سازی کنند، فرآیند مستندسازی، تحلیل ریسک و اعمال شک حرفه‌ای به سطحی بالاتر ارتقا می‌یابد (Elshafie, 2023). این امر به نوبه خود، کیفیت حسابرسی و اعتماد عمومی به گزارش‌های مالی را تقویت می‌کند. به علاوه، افشای KAMS می‌تواند به مدیران شرکت‌ها انگیزه بیشتری برای بهبود نظام کنترل‌های داخلی و شفافیت گزارشگری بدهد (Ferreira & Morais, 2019).

با وجود این، پژوهش‌ها نشان می‌دهند که اثر افشای مسائل عمده حسابرسی یکنواخت و خطی نیست، بلکه تحت تأثیر مجموعه‌ای از عوامل فردی، سازمانی و محیطی قرار دارد. برای مثال، تجربه و تخصص حسابرسان، فشارهای زمانی و محدودیت منابع، و همچنین انتظارات ذی‌نفعان می‌توانند بر نحوه شناسایی و افشای این مسائل اثرگذار باشند (Branicki et al., 2023; Moustafa Abdallah et al., 2024). همچنین، انگیزه‌های مدیریتی و فشار برای دستیابی به پیش‌بینی‌های سود می‌توانند بر ماهیت و تعداد KAMهای افشا شده تأثیر بگذارند (Bartov et al., 2002; Matsumoto, 2002).

با توجه به ابعاد گسترده نظری، تجربی و کاربردی موضوع، این مطالعه در پی آن است که چارچوبی نظام‌مند برای شناسایی و تعیین مسائل عمده حسابرسی ارائه دهد و تأثیر آن را بر کیفیت حسابرسی مورد بررسی قرار دهد. این هدف نه تنها از منظر علمی، به غنای ادبیات حسابداری و حسابرسی کمک می‌کند، بلکه از منظر عملی نیز می‌تواند راهنمایی برای حسابرسان، سیاست‌گذاران و نهادهای ناظر در جهت بهبود کیفیت گزارشگری مالی و افزایش اعتماد عمومی فراهم آورد. هدف مطالعه حاضر ارائه چارچوبی برای شناسایی مسائل عمده حسابرسی و بررسی تأثیر آن بر کیفیت حسابرسی است.

روش پژوهش و مواد

این مطالعه از حیث دستاوردهای علمی، رویکردی نوآورانه اتخاذ کرده است، چراکه نخستین پژوهشی محسوب می‌شود که به طراحی یک مدل نظام‌مند برای تشخیص چالش‌های اساسی در فرآیند اعتبارسنجی مالی می‌پردازد. چنین ابتکاری می‌تواند به ایجاد همگرایی نظری و انسجام مفهومی در این حوزه منجر شود. از منظر اهداف تحقیق، این پروژه در دسته مطالعات اکتشافی قرار می‌گیرد که با استفاده از گفت‌وگوهای تخصصی با صاحب‌نظران و تحلیل محتوای نظام‌مند (شامل کدگذاری اولیه، محوری و انتخابی)، به کشف و تفسیر مؤلفه‌های بنیادین مرتبط با شناسایی چالش‌های کلیدی در بازرسی مالی می‌پردازد. از جنبه روش‌شناسی گردآوری اطلاعات، این پژوهش رویکردی تلفیقی را دنبال می‌کند که در آن روش‌های کیفی و کمی به صورت همزمان به کار گرفته می‌شوند. مبانی فلسفی این کار پژوهشی در تقاطع دو دیدگاه شکل گرفته است: از یک سو، رویکرد عاملیت‌محور در فلسفه علوم انسانی و از سوی دیگر، نگرش ساختارگرایانه در فلسفه علم. این ترکیب فلسفی، پایه‌های روش‌شناختی تحقیق را تشکیل داده و الگویی تلفیقی از استدلال استقرایی و قیاسی را به عنوان چارچوب تحلیلی معرفی می‌کند. در مرحله جمع‌آوری اطلاعات، محور اصلی کار بر مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته استوار بوده است. این شیوه تعاملی، ضمن حفظ انعطاف لازم برای بروز دیدگاه‌های نو، امکان هدایت متمرکز مباحث را در چارچوب اهداف تحقیق فراهم می‌سازد. همچنین، این روش به محقق اجازه می‌دهد تا علاوه بر ثبت پاسخ‌های رسمی، به درک عمیق‌تری از نگرش‌ها و باورهای مشارکت‌کنندگان دست یابد که این امر موجب غنای کیفی داده‌ها می‌شود. برای انتخاب نمونه‌های پژوهشی، از تکنیک زنجیره ارجاعی استفاده شده که یکی از روش‌های نمونه‌گیری هدفمند مبتنی بر شبکه‌های تخصصی است. این راهبرد به پژوهشگر امکان می‌دهد با تکیه بر توصیه‌های متخصصان باتجربه، به افراد کلیدی دسترسی پیدا کند که از دانش عمیق و تجربه میدانی گسترده در حوزه مورد بررسی برخوردارند.

جامعه آماری در بخش کیفی، شامل خبرگان دانشگاهی و اساتید حسابرسی صاحب‌نظر و دارای تجربه حرفه‌ای در حوزه حسابرسی و همچنین اعضای کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی می‌باشند. نمونه‌گیری نیز به صورت ترکیبی از روش‌های نمونه‌گیری هدفمند و گلوله برفی صورت گرفته است که معیار رسیدن به پایان جمع‌آوری داده‌ها، نقطه اشباع نظری است. منظور از نقطه اشباع نظری، جایی است که دیگر ارتباط بین مفاهیم و طبقه جدید ظهور نکند. مطابق با صاحب‌نظران نظریه داده‌بنیاد همچون گلیزر (۱۹۹۲) نمونه‌گیری نظری تا زمانی که مقوله‌ها به کفایت نظر برسند، ادامه می‌یابد. برای این منظور در گام نخست سه نفر از بین اعضای جامعه آماری که براساس مقاله‌های منتشره در زمینه‌های مرتبط با موضوع پژوهش و یا سوابق علمی و اجرایی در حوزه حسابرسی، به عنوان صاحب‌نظر شناخته می‌شدند، به صورت هدفمند انتخاب گردیدند. در گام دوم افرادی از جامعه

آماري که براساس روش گلوله برفي توسط مصاحبه شوندهگان به پژوهشگر معرفي شدند و امکان مصاحبه داشتند، به نمونه آماری اضافه شدند که در نهایت با توجه به مبنای نقطه اشباع نظری، ۱۴ نفر به عنوان مصاحبه شونده در این مطالعه مشارکت نمودند.

جامعه آماری بخش کمی در این پژوهش شامل حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسي و مؤسسات بخش خصوصي، در بازه زمانی پژوهش می باشد که به دلیل نبود آمار رسمي، نامحدود فرض شده است. لذا حجم نمونه بر اساس فرمول کوکران با فرض جامعه آماری نامعلوم تعداد ۳۸۴ نفر به دست آمد، اما برای افزایش اعتبار تحقیق، تعداد ۴۰۰ پرسش نامه به صورت تصادفی بین شرکت کنندگان توزیع شد و در نهایت، از این تعداد ۳۹۵ پرسش نامه برگشت داده شد.

در نهایت، به منظور بررسی تأثیر شناسایی مسائل عمده حسابرسي بر کیفیت حسابرسي، فرضیه پژوهش براساس معادلات ساختاری به روش حداقل مربعات جزئی^۱ (PLS) مورد آزمون تجربی قرار می گیرد.

در این پژوهش مولفه های شناسایی مسائل عمده حسابرسي از طریق تحلیل مضمون با استفاده از رویکرد آتراید-استرلینگ (۲۰۰۱) شناسایی گردیده سپس از طریق تحلیل دلفی، پایایی مولفه های شناسایی مسائل عمده حسابرسي بدست آمده از بخش کیفی، مورد ارزیابی قرار می گیرد تا پس از تأیید پایایی آن، پرسشنامه محقق ساخته شناسایی مسائل عمده حسابرسي تهیه گردد.

متغیر وابسته این پژوهش کیفیت حسابرسي می باشد که در این مطالعه جهت سنجش متغیر کیفیت حسابرسي از پرسشنامه زارع فر و همکاران (۲۰۱۶) که در پژوهش بهمنی (۱۴۰۱) استفاده شده است. این پرسشنامه، شامل ۱۰ سوال براساس مقیاس لیکرت ۵ گزینه ای طراحی شده است که فرآیند امتیازی آن از کاملاً موافقم (۵) تا کاملاً مخالفم (۱) تشکیل شده است.

یافته ها

به منظور آشنایی با خصوصیات نمونه آماری، اطلاعات جمعیت شناسی مشارکت کنندگان پژوهش در جدول (۱) ارائه شده است.

جدول ۱. اطلاعات جمعیت شناختی پژوهش (منبع: یافته های پژوهش)

متغیر	بخش کیفی	بخش کمی
	معیارها	معیارها
جنسیت	تعداد	درصد
مرد	۱۱	۷۹٪
زن	۳	۲۱٪
جمع	۱۴	۱۰۰٪
سن	تعداد	درصد
تا ۴۵ سال	۲	۱۴٪
۴۶ تا ۵۵ سال	۴	۲۹٪
بالای ۵۶ سال	۸	۵۷٪
جمع	۱۴	۱۰۰٪
سابقه کاری	تعداد	درصد
زیر ۱۰ سال	۴	۲۸/۵۷٪
بالای ۱۰ سال	۱۰	۷۱/۴۳٪
جمع	۱۴	۱۰۰٪

در بخش کیفی، اکثریت شرکت کنندگان را مردان (۷۹ درصد) تشکیل می دهند و بیشتر افراد در گروه سنی بالای ۵۶ سال (۵۷ درصد) و با سابقه کاری بالای ۱۰ سال (۷۱/۴۳ درصد) قرار دارند. در بخش کمی نیز مردان با ۷۵/۰۰٪ بیشترین سهم را داشته اند و بیشتر شرکت کنندگان در گروه سنی ۴۶ تا ۵۵ سال (۴۳/۷۵٪) و با سابقه کاری بالای ۱۰ سال (۶۸/۷۵٪) قرار گرفته اند. این نتایج نشان می دهد که نمونه های تحقیق عمدتاً از افراد با تجربه و میانسال تشکیل شده اند، که می تواند بر قابلیت تعمیم پذیری یافته ها تأثیر گذار باشد.

¹ Partial Least Squares

برای بررسی اعتبار پژوهش، از روشهای ارزیابی متناسب با پژوهشهای کیفی استفاده شد. از آنجاییکه در پژوهشهای کیفی، ذهنیت و تفسیر به جای عینیت هدف هستند (حق و همکاران، ۲۰۱۷). بنابراین اعتبار و روایی در تحقیق کیفی عبارت است از اعتمادپذیری^۱ و همسانسازی. برای رسیدن به این هدف، پژوهشگران کیفی، طیفی از تکنیکها شامل مصاحبه، مشاهده، تصاویر، اسناد و مدارک و غیره را برای ثبت مشاهدات خود به طور هماهنگ به کار میگیرند (محمد پور، ۱۳۸۹). گوبا و لینکلن^۲ (۱۹۸۵) به جای واژه پایایی از قابلیت اطمینان^۳ در پژوهشهای کیفی استفاده کردند. روش ارزیابی اعتبار درونی در این پژوهش برای انطباق یافته‌ها با واقعیت به این صورت انجام گرفت که مصاحبه در مدت زمانی نسبتاً طولانی (بین نیم تا یک ساعت) انجام شد. در پایان هر پرسش و بعد از دریافت پاسخ، پژوهشگر برداشت خود از مفاهیم را در قالب پرسشی مانند این جمله از مصاحبه شونده میپرسید: «آیا منظور شما این است که...؟» اگر شخص با مفهوم برداشت شده، موافق نبود از وی درخواست میشد تا توضیحات بیشتری ارائه کند تا مصاحبه گر به منظور واقعی مصاحبه شونده دست یابد. ضمن آنکه مصاحبه‌ها ضبط شده و این موضوع اعتبار داده‌ها را افزایش می‌دهد.

در این پژوهش از روش کثرت گرایی در پژوهشگر برای ارزیابی اعتبار پژوهش استفاده شده است. استفاده از کثرت گرایی در پژوهشگر، بیش از یک پژوهشگر، برای جمع‌آوری، تجزیه و تحلیل یا تفسیر داده‌ها بکار گرفته می‌شوند. در نهایت برای ارزیابی قابلیت اطمینان، میزان توافق بین کدگذاران (پژوهشگران) بررسی میشود (کویل، ۱۹۹۶). بدین منظور کلیه مراحل مصاحبه و کد گذاری به صورت موازی توسط دو نفر انجام گردید که نتایج یکسان حاصل شد. کدگذاری مجدد بخشی از داده‌های حاصل از مصاحبه‌ها توسط پژوهشگر دوم: برای اینکار حدود ۲۰ درصد از مصاحبه‌ها (چهار مصاحبه) در اختیار پژوهشگر دوم آشنا با روش تحقیق کیفی و آگاه از موضوع تحقیق قرار گرفت و درصد توافق کدگذاری محاسبه شد. این شاخص توافق درون موضوعی بین دو کدگذار مختلف را نشان می‌دهد. نتایج در جدول (۲) ارائه شده است، که قابل قبول است.

$$\text{درصد پایایی} = 100 \times \frac{\text{تعداد توافقات} \times 2}{\text{تعداد کل کدها}}$$

جدول ۲. محاسبه پایایی دو کدگذار در مرحله مصاحبه

شماره مصاحبه	تعداد کل کدها	تعداد توافقات	تعداد عدم توافقات	پایایی بین دو کدگذار
۳	۳۷	۱۷	۳	۹۱/۸۹
۴	۳۱	۱۳	۵	۸۳/۸۷
۸	۳۴	۱۶	۲	۹۴/۱۲
۱۲	۳۸	۱۸	۲	۹۴/۷۴
کل	۱۴۰	۶۴	۱۲	۹۱/۴۳

همانطور که در جدول شماره ۳ آمده است، درصد توافق در کدهای مستخرج ۹۱٪ به دست آمد. درصد توافق به دست آمده بیش از ۶۰ درصد است بنابراین کدگذاری‌ها از اعتبار کافی برخوردار هستند (کویل، ۱۹۹۶). یادآوری میشود که تعداد کدهای استخراج شده در جدول صرفاً مربوط به تحلیل مصاحبه‌های منتخب جهت ارزیابی اعتبار پژوهش از طریق روش کثرت گرایی پژوهشگر هستند.

باتوجه به اینکه، چارچوب منسجمی پیرامون شناسایی مسائل عمده حسابرسی وجود ندارد، لذا در این پژوهش ابتدا از طریق تحلیل مضمون نسبت به تعیین مولفه‌های و مضامین آن استفاده می‌شود. تحلیل مضمون به عنوان فرایند اجرایی تحلیل محتوا محسوب می‌شود که اقدام به تجزیه و تحلیل مبانی و مفاهیم موضوع از طریق واکاوی محتوایی همزمان در مطالعات مشابه و انجام مصاحبه برای تعیین ابعاد آن می‌نماید.

1 Trustworthiness

2 Guba, E. G., and Y. S. Lincoln

3 Dependability

4 Kvale

جدول ۳. جستجوی کلمات کلیدی در انتخاب پژوهش‌های مشابه

کلمات کلیدی
حق الزحمه‌ی حسابرسی
ضعف کنترل داخلی
مشکلات مالیاتی
ساختارهای پیچیده صاحبکار
قوانین و مقررات حاکم
انتظارات شغلی

لذا با عنایت به تعیین کلید واژگان الگوی شناسایی مسائل عمده حسابرسی در ادامه، به منظور یافتن مطالعه‌های مشابه جهت تعیین مضامین سازمان‌دهنده از پایگاه‌ها و مراجع پژوهشی بین‌المللی و داخلی، استفاده شد. تعداد کل منابع اولیه شناسایی شده ۲۳ بود، پس از چندین مرحله از فرآیند غربالگری از نظر محتوا، عنوان و تحلیل، در نهایت، ۱۲ مطالعه با محتوا، عنوان و فرآیند تحلیل تحقیق مطابقت داشتند. این انتخاب شده است. تبدیل شود در این مرحله می‌بایست مفاهیم را براساس مضامین سازمان‌دهنده تفکیک نمود، تا پس از آن از طریق مصاحبه، مضامین فراگیر و پایه ایجاد شوند. این تحلیل از طریق روش ارزیابی انتقادی با مشارکت خبرگان تحقیق بر اساس معیارهای اهداف تحقیق، منطق روش تحقیق، طرح تحقیق، نمونه گیری، جمع آوری داده‌ها، بازتاب، دقت تحلیل، بیان نظری و شفاف تحقیق یافته‌ها و ارزش و بر اساس کلیدواژه‌های منتخب صورت پذیرفت. بر اساس نتایج این تحلیل، ۶ مطالعه که امتیاز لازم (بیش از ۳۰ امتیاز) را کسب نکرده بودند از بررسی حذف شدند. در ادامه به منظور تعیین برخی مضامین سازمان‌دهنده الگوهای شناسایی مسائل عمده حسابرسی، از روش‌های امتیازدهی زیر استفاده شد. بر اساس این روش تمامی زیرمعیارهای استخراج شده از متن مقالات تأیید شده در ستون‌های جدول نوشته می‌شود و پس از آن در هر ردیف جدول نام محقق مورد تأیید مطالعه درج می‌شود. بر اساس استفاده از زیرمعیارهای نوشته شده توسط هر محقق در ستون جدول، علامت "تیک" وارد می‌شود، سپس مقدار هر ستون زیرمعیار اضافه می‌شود و مقدار میانگین بالاتر از میانگین مطالعات انجام شده ۱.۵ است. به عنوان مؤلفه پژوهش انتخاب شد.

جدول ۴. واکاوی مؤلفه‌های پژوهش

مضامین	الشافی (۲۰۲۳)	کاماچو-مینانو و همکاران (۲۰۲۳)	کمران و کامپا (۲۰۲۳)	مهد و ماردینی (۲۰۲۲)	اُزکان (۲۰۲۱)	کچلماپر و همکاران (۲۰۱۷)
حق الزحمه‌ی حسابرسی	✓	✓	✓	✓	✓	-
ضعف کنترل داخلی	✓	✓	✓	-	-	✓
مشکلات مالیاتی	✓	✓	-	-	-	✓
ساختارهای پیچیده صاحبکار	-	✓	✓	✓	✓	✓
قوانین و مقررات حاکم	✓	✓	✓	✓	-	✓
انتظارات شغلی	-	✓	✓	-	-	-

باتوجه به تأیید ۶ مطالعه از مرحله ارزیابی انتقادی، جهت تعیین مضامین سازمان‌دهنده جهت تمرکز بر سوال‌های مصاحبه برای رسیدن به مضامین فراگیر و پایه، ابعاد اصلی که بیش از نصف پژوهش‌های تأیید شده را کسب نمودند، به عنوان اصلی‌ترین مضامین سازمان‌دهنده الگوی مسائل عمده‌ی حسابرسی شناسایی شدند و مضامین مشکلات مالیاتی و انتظارات شغلی باتوجه به اینکه امتیاز کمتر از میانگین کسب نمودند، حذف گردیدند. که در ادامه به بررسی نتایج مطالعات مورد بررسی و مصاحبه با خبرگان و شناسایی جامع مضامین فراگیر، سازمان‌دهنده و پایه پرداخته شده است. اطلاعات مربوط به مضامین پایه، فراگیر و سازمان‌دهنده در جدول (۵) نشان داده شده است.

جدول ۵. شناسایی و استخراج مضامین فراگیر، سازماندهنده و پایه

مضامین فراگیر	مضامین سازماندهنده	مضامین پایه
چارچوب‌های نظارتی و الزامات حرفه‌ای	الزامات اخلاقی و مسئولیت‌پذیری حساب‌برسان	تعهد حساب‌برسان به رعایت اصول اخلاقی در فرآیند حساب‌رسی
		نقش وجدان حرفه‌ای حساب‌برسان در افشای مسائل مالی پیچیده
		تأثیر آموزش‌های اخلاقی بر بهبود قضاوت‌های حساب‌برسان
		مسئولیت‌پذیری حساب‌برسان در قبال ذینفعان و جامعه
		چالش‌های اخلاقی حساب‌برسان در مواجهه با فشارهای مدیریتی
		نقش کدهای اخلاقی حرفه‌ای در شکل‌دهی به رفتار حساب‌برسان
		تعهد حساب‌برسان به حفظ استقلال و بی‌طرفی در فرآیند حساب‌رسی
		تأثیر نهادهای نظارتی بر افزایش شفافیت در گزارش‌های حساب‌رسی
		نقش سازمان‌های حرفه‌ای در تدوین استانداردهای حساب‌رسی
		تأثیر بازرسی‌های دوره‌ای بر بهبود کیفیت کار حساب‌برسان
ساختارهای نهادی و تأثیر ساختارهای نهادی بر رفتار حساب‌برسان	نقش ساختارهای نهادی در شکل‌دهی به رفتار حساب‌برسان	نقش گزارش‌دهی شفاف در افزایش اعتماد عمومی به حساب‌برسان
		تأثیر قوانین سخت‌گیرانه بر کاهش تخلفات مالی در فرآیند حساب‌رسی
		نقش نظارت مستمر بر عملکرد حساب‌برسان در شناسایی مسائل عمده
		تأثیر سازوکارهای نظارتی بر کاهش تعارض منافع در حساب‌رسی
		نقش قوانین محلی و بین‌المللی در شکل‌دهی به رویه‌های حساب‌رسی
		تأثیر ساختارهای نهادی بر افزایش شفافیت در فرآیند حساب‌رسی
		نقش نهادهای نظارتی در بهبود کیفیت گزارش‌های حساب‌رسی
		تأثیر قوانین مالیاتی بر افزایش حساسیت حساب‌برسان به مسائل مالی
		نقش قوانین ضد فساد در شکل‌دهی به رویه‌های حساب‌رسی
		تأثیر قوانین بین‌المللی بر هماهنگی استانداردهای حساب‌رسی
محیط اقتصادی و تأثیر آن بر فرآیند حساب‌رسی	محیط اقتصادی و تأثیر آن بر فرآیند حساب‌رسی	نقش قوانین محلی در تطبیق فرآیندهای حساب‌رسی با نیازهای بومی
		تأثیر نوسانات اقتصادی بر افزایش حساسیت حساب‌برسان به مسائل مالی
		نقش رکود اقتصادی در افزایش ریسک‌های مرتبط با حساب‌رسی
		تأثیر رشد اقتصادی بر بهبود کیفیت گزارش‌های حساب‌رسی
		نقش تورم در تغییر رویه‌های حساب‌رسی و شناسایی مسائل مالی
		تأثیر نوسانات نرخ ارز بر افزایش پیچیدگی فرآیند حساب‌رسی
		نقش بحران‌های مالی در افزایش حساسیت حساب‌برسان به مسائل عمده
		تأثیر ثبات اقتصادی بر بهبود دقت حساب‌برسان در شناسایی مسائل مالی
		تأثیر اندازه شرکت بر تعداد مسائل عمده‌ی شناسایی شده توسط حساب‌برسان
		نقش سودآوری شرکت در شکل‌دهی به رویه‌های حساب‌رسی
ویژگی‌های خاص ویژگی‌های مالی و عملیاتی صاحبکار	ویژگی‌های مالی و عملیاتی صاحبکار	تأثیر اهرم مالی شرکت بر افزایش حساسیت حساب‌برسان به مسائل مالی
		نقش نقدینگی شرکت در بهبود کیفیت گزارش‌های حساب‌رسی
		تأثیر پیچیدگی عملیاتی شرکت بر افزایش دقت حساب‌برسان در شناسایی مسائل
		نقش صنعت شرکت در شکل‌دهی به رویه‌های حساب‌رسی
		تأثیر ساختار مالکیت شرکت بر افزایش شفافیت در فرآیند حساب‌رسی
		نقش کیفیت مدیریت در بهبود تعاملات با حساب‌برسان
		تأثیر ساختار راهبری شرکت بر افزایش مسئولیت‌پذیری حساب‌برسان
		نقش شفافیت مدیریت در کاهش تعارض‌های بین حساب‌برسان و صاحبکار
		تأثیر استقلال هیئت مدیره بر بهبود کیفیت گزارش‌های حساب‌رسی
		نقش سیستم‌های کنترل داخلی در کاهش ریسک‌های مرتبط با حساب‌رسی
ویژگی‌های راهبری و مدیریتی صاحبکار	ویژگی‌های راهبری و مدیریتی صاحبکار	تأثیر فرهنگ سازمانی شرکت بر افزایش تعهد حساب‌برسان به اصول اخلاقی

نقش ارتباطات مؤثر مدیریت با حسابرسان در بهبود فرآیند حسابرسی	
تأثیر تجربه‌ی حسابرسان در تشخیص دقیق‌تر مسائل مالی پیچیده	چارچوب‌های فردی و ویژگی‌های فردی حسابرسان
نقش تخصص صنعتی حسابرسان در شناسایی مسائل خاص صنعت	حرفه‌ای حسابرس
تأثیر آموزش‌های تخصصی بر بهبود مهارت‌های تحلیلی حسابرسان	
نقش دانش فنی حسابرسان در کاهش خطاهای انسانی در فرآیند حسابرسی	
تأثیر استقلال حسابرسان	
نقش تخصص حسابرسان در شناسایی ریسک‌های نوظهور مالی	
تأثیر تجربه‌ی حسابرسان در افزایش دقت در افشای مسائل عمده	
شهرت مؤسسه‌ی حسابرسی	ویژگی‌های حرفه‌ای و سازمانی حسابرسان
نقش استانداردهای داخلی مؤسسه‌ی حسابرسی در بهبود کیفیت فرآیندهای حسابرسی	
تأثیر فرهنگ سازمانی مؤسسه‌ی حسابرسی بر افزایش تعهد حسابرسان به اصول اخلاقی	
نقش سیستم‌های کنترل کیفیت مؤسسه‌ی حسابرسی در کاهش خطاهای انسانی	
تأثیر آموزش‌های مستمر مؤسسه‌ی حسابرسی بر بهبود مهارت‌های حسابرسان	
نقش فناوری‌های نوین در تحول فرآیندهای حسابرسی و افزایش دقت در شناسایی مسائل	

شبکه‌های مضامین برخلاف رویکرد قالب مضامین، شبیه یک تارنما و به صورت گرافیکی نشان داده می‌شوند تا تصور هرگونه سلسله مراتب بین آن‌ها از بین برود. این شبکه‌ها فقط ابزاری تحلیلی هستند و نه خود تحلیل (آتراید استرلینگ، ۲۰۰۱). شکل ۱ شبکه مضامین شناسایی مسائل عمده حسابرسی را نشان می‌دهد، که می‌توان از آن به عنوان یک سازوکار تصویری برای تفسیر متن استفاده کرد تا نتایج حاصل برای پژوهشگران قابل فهم و روشن باشد.

الگوی چندسطحی مسائل عمده‌ی حسابرسی:

تعامل ساختارهای نهادی، محیطی و فردی در فرآیند حسابرسی



شکل ۱. چارچوب مفهومی شناسایی مسائل عمده حسابرسی

بدین ترتیب، با حصول اطمینان از پایایی مؤلفه‌ها و مقوله‌های شناسایی مسائل عمده حسابرسی می‌بایست نسبت به تهیه پرسش‌نامه محقق ساخته براساس مضامین شناسایی شده اقدام نمود.

براساس پرسش‌نامه محقق ساخته شناسایی مسائل عمده حسابرسی و پرسش‌نامه استاندارد کیفیت حسابرسی، در ادامه فرآیند مطالعه، فرضیه پژوهش از طریق مدل‌سازی معادلات ساختاری به روش حداقل مربعات جزئی (PLS) مورد بررسی قرار می‌گیرد.

تحلیل دلفی به عنوان حلقه پیوند بین تحلیل کیفی و کمی محسوب می‌شود، چراکه از طریق ارزیابی پایایی ابعاد مدل طراحی شده، اجازه تبیین مولفه‌های مدل را در قالب ابزارهای مورد نظر پژوهش در جامعه هدف در بخش کمی می‌دهد. در این پژوهش به منظور ارزیابی پایایی مضامین مدل ارائه شده از تحلیل دلفی استفاده شده است. این تحلیل مبتنی بر دو معیار ضریب توافق و میانگین می‌باشد. به منظور انجام این سنجش ابتدا مولفه‌های پژوهش در قالب یک پرسشنامه هفت گزینه‌ای ترتیب داده شد تا بین اعضای پانل توزیع گردد و بر اساس چند دور رفت و برگشت پرسشنامه، سطح پایایی مولفه‌های پژوهش مورد سنجش قرار گیرد.

جدول ۶. تحلیل دلفی مضامین شناسایی شده

مضامین فراگیر	مضامین سازمان‌دهنده	دور اول دلفی		دور دوم دلفی		نتیجه
		میانگین	ضریب توافق	میانگین	ضریب توافق	
الگوی مسائل عمده‌ی حسابرسی	الزامات اخلاقی و مسئولیت‌پذیری حسابرسان	۵/۹۱	۰/۹۱	۷/۰۴	۰/۹۲	تایید
نقش ساختارهای نظارتی در شکل‌دهی به رفتار حسابرسان	چارچوب‌های نظارتی و الزامات حرفه‌ای	۵/۷۴	۰/۸۹	۷/۱۴	۰/۹۳	تایید
ساختارهای نهادی و تأثیر ساختارهای نهادی بر رفتار حسابرسان	تأثیر ساختارهای نهادی بر رفتار حسابرسان	۵/۶۶	۰/۸۸	۷/۹۰	۰/۹۱	تایید
محیط اقتصادی و تأثیر آن بر فرآیند حسابرسی	محیط اقتصادی و تأثیر آن بر فرآیند حسابرسی	۶/۱۱	۰/۸۴	۷/۶۹	۰/۹۰	تایید
ویژگی‌های خاص صاحبکار	ویژگی‌های مالی و عملیاتی صاحبکار	۵/۲۹	۰/۸۱	۷/۸۹	۰/۹۲	تایید
ویژگی‌های راهبری و مدیریتی صاحبکار	ویژگی‌های راهبری و مدیریتی صاحبکار	۵/۴۳	۰/۶۹	۷/۷۱	۰/۸۲	تایید
چارچوب‌های فردی و حرفه‌ای حسابرسان	ویژگی‌های فردی حسابرسان	۵/۳۰	۰/۶۵	۷/۵۰	۰/۸۱	تایید
ویژگی‌های حرفه‌ای و سازمانی حسابرسان	ویژگی‌های حرفه‌ای و سازمانی حسابرسان	۶/۰۱	۰/۸۲	۷/۷۴	۰/۸۴	تایید

بر اساس دو معیار میانگین و ضریب توافق، مشخص شد، تمامی مضامین اصلی مربوط به الگوی خودکارآمدی شغلی حسابداران، مورد تایید هستند. به بیان دیگر باتوجه به اینکه میانگین مولفه‌های اصلی از ۷ بالاتر بود و از طرف دیگر چون ضریب توافق بدست آمده بیش از ۰/۵ است؛ می‌توان بیان نمود که تمامی مضامین شناسایی شده در بخش کیفی، مورد تایید قرار گرفتند.

مراحل انجام مدل‌سازی معادلات ساختاری بدین ترتیب است که ابتدا به بررسی برازش مدل (شامل برازش مدل‌های اندازه‌گیری، برازش مدل ساختاری و برازش مدل کلی) و سپس به آزمون فرضیه پژوهش پرداخته می‌شود. در برازش مدل‌های اندازه‌گیری از سه معیار پایایی، روایی همگرا و روایی واگرا استفاده شد. به منظور بررسی پایایی مدل اندازه‌گیری پژوهش، از ضرایب بارهای عاملی، ضرایب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی استفاده می‌گردد.

قابلیت پیش‌بینی مدل نیز با استفاده از آزمون نا پارامتری استون گیسر مورد ارزیابی قرار گرفته است. بررسی مقادیر Q^2 در جدول (۷) نشان می‌دهد که هیچ یک از مقادیر Q^2 منفی نبوده و حداقل مقادیر لازم برای پیش‌بینی، برآورده شده است.

جدول ۷. شاخص‌های نیکویی برازش

ابعاد	CV.Redundancy(Q) ^۲	CV.Community(Q) ^۱
ابعاد شناسایی مسائل عمده حسابرسی		۶۰۳.۰
ساختارهای نهادی و محیطی	۵۹۶.۰	۵۳۰.۰
ویژگی‌های خاص صاحبکار	۸۰۸.۰	۵۳۴.۰
چارچوب‌های فردی و حرفه‌ای حسابر	۷۶۹.۰	۶۱۴.۰
چارچوب‌های نظارتی و الزامات حرفه‌ای	۵۶۴.۰	۶۰۲.۰
کیفیت حسابرسی	۷۱۴.۰	۷۹۶.۰

پس از برازش بخش اندازه‌گیری و ساختاری مدل پژوهش حاضر، به منظور کنترل برازش کلی مدل از معیاری با عنوان GOF استفاده شد. که سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای آن معرفی شده است. این معیار از طریق رابطه (۱) محاسبه می‌گردد:

$$GOF = \sqrt{\text{Communities} \times R^2} \quad \text{رابطه (۱)}$$

Communities از میانگین مقادیر اشتراکی متغیرهای مکنون پژوهش و R^2 میانگین مقادیر ضریب تعیین متغیرهای درون‌زای مدل است.

جدول ۸. میزان Communitities و R^۲

متغیرهای مکنون	Communitiy	R ^۲
کیفیت حسابرسی	۰.۸۸۳	۰.۶۷۰

جدول ۹. نتایج برازش مدل کلی

Communitiy	R ²	GOF
۰.۸۶۴	۰.۷۹۱	۰.۸۱۸

باتوجه به مقدار بدست آمده برای GOF به میزان ۰.۸۱۸ برازش بسیار مناسب مدل کلی تأیید می‌شود.

به منظور بررسی روایی ابزار سنجش از روایی همگرا^۱ و روایی افتراقی^۲ به روشهای تحلیل عاملی تاییدی و میانگین واریانس استخراج شده (AVE)^۳ استفاده شده است. روش تاییدی هماهنگی داده‌ها با یک ساختار عاملی معین را بررسی می‌نماید. در واقع تحلیل عاملی تاییدی شایستگی گویه‌هایی که برای معرفی سازه یا متغیر مکنون برگزیده شده‌اند را بررسی می‌نماید. تحلیل عاملی تاییدی به واقع بسط تحلیل عاملی معمولی است و یکی از جنبه‌های مهم معادلات ساختاری است که در آن فرضیه‌های معینی درباره ساختار بارهای عاملی مورد آزمون قرار می‌گیرند. باتوجه به معیار فرنل و لارکر (۱۹۸۱) بارهای عاملی بزرگتر از ۰/۵ از اعتبار مناسبی برخوردارند. همچنین میانگین واریانس استخراج شده در بین سازه‌ها نیز باید بزرگتر مساوی ۰/۵ باشد. بر اساس نتایج تحقیق حاضر همه بارهای عاملی حداقل در سطح ۰/۷ هستند. بنابراین روایی همگرایی داده‌ها در این قسمت به طور کامل مورد تأیید قرار می‌گیرد. همچنین مقدار آماره‌ی تی تمامی متغیرها مقادیر بیش از ۱/۹۶ را دارا می‌باشند، که بیان کننده تأثیرگذار بودن آن‌ها بر سازه متناظر می‌باشد(جدول ۱۰).

^۱ Convergent Validity

^۲ Discriminant Validity

^۳ Average Variance Extracted (AVE)

جدول ۱۰. بارهای عاملی و آماره تی سوالات پرسشنامه‌ها

آماره تی	بارعاملی	سوالات	عامل
۴۱۹.۷۶	۹۷۰.۰	۱	شناسایی مسائل عمده حسابرسی
۰۴۴.۱۰	۹۷۱.۰	۲	
۲۹۸.۵۷	۸۷۲.۰	۳	
۳۹۵.۵۴	۸۷۷.۰	۴	
۶۱۳.۱۱	۹۵۰.۰	۵	
۱۱۶.۱۸	۹۵۲.۰	۶	
۰۴۴.۱۰	۹۳۹.۰	۷	
۸۰۷.۹۷	۹۳۵.۰	۸	
۲۷۸.۳۳	۹۶۰.۰	۹	کیفیت حسابرسی
۵۲۴.۵۹	۹۵۸.۰	۱۰	
۵۲۲.۷۸	۹۴۱.۰	۱۱	
۶۲۸.۹۰	۹۵۱.۰	۱۲	
۱۲۲.۹۸	۹۵۲.۰	۱۳	
۲۸۶.۵۷	۹۶۲.۰	۱۴	
۹۸۱.۸۷	۹۵۴.۰	۱۵	
۳۰۶.۱۰	۹۵۱.۰	۱۶	
۹۹۹.۲۵	۸۰۰.۰	۱۷	
۳۵۷.۳۱	۹۵۶.۰	۱۸	

همان‌طور که در جدول (۱۱) مشاهده می‌شود میانگین واریانس استخراج شده برای تمامی متغیرها بالاتر از ۰/۵ بوده و در حد مناسبی قرار دارد. بنابراین روایی همگرایی سازه‌ها در این قسمت نیز تایید می‌شود. همچنین پایایی ترکیبی و ضریب آلفای کرونباخ بدست آمده برای تمامی سازه‌ها نشان می‌دهد که سازگاری درونی مدل‌های سنجش سازه‌ها در حد مطلوب قرار دارد.

جدول ۱۱. روایی همگرا و پایایی

ابعاد	آلفای کرونباخ	Rho	پایایی ترکیبی	AVE
ابعاد شناسایی مسائل عمده حسابرسی	۹۴۲.۰	۹۴۷.۰	۹۵۲.۰	۷۱۴.۰
ساختارهای نهادی و محیطی	۷۹۲.۰	۷۹۲.۰	۸۶۶.۰	۷۶۴.۰
ویژگی‌های خاص صاحبکار	۸۹۴.۰	۸۹۴.۰	۹۵۰.۰	۹۰۴.۰
چارچوب‌های فردی و حرفه‌ای حسابر	۸۶۲.۰	۸۶۲.۰	۹۳۵.۰	۸۷۸.۰
چارچوب‌های نظارتی و الزامات حرفه‌ای	۹۳۹.۰	۹۳۹.۰	۹۷۰.۰	۹۴۲.۰
کیفیت حسابرسی	۹۸۵.۰	۹۸۶.۰	۹۸۷.۰	۸۸۳.۰

برای بررسی روایی افتراقی، روش فرنل و لارکر (۱۹۸۱) به کار برده شده است؛ به این ترتیب که اگر ریشه‌ی دوم (جزر) مقادیر میانگین واریانس استخراج شده (AVE) هر سازه، بزرگتر از مقادیر همبستگی آن سازه با سازه‌های دیگر باشد، روایی افتراقی تأیید می‌شود. جدول شماره‌ی (۱۲) نتایج آزمون میانگین واریانس بین سازه‌ها (بررسی روایی افتراقی) را نشان می‌دهد. مقادیر قطری، جزر مقادیر AVE هستند.

جدول ۱۲. میانگین واریانس بین سازه‌ها (بررسی روایی افتراقی)

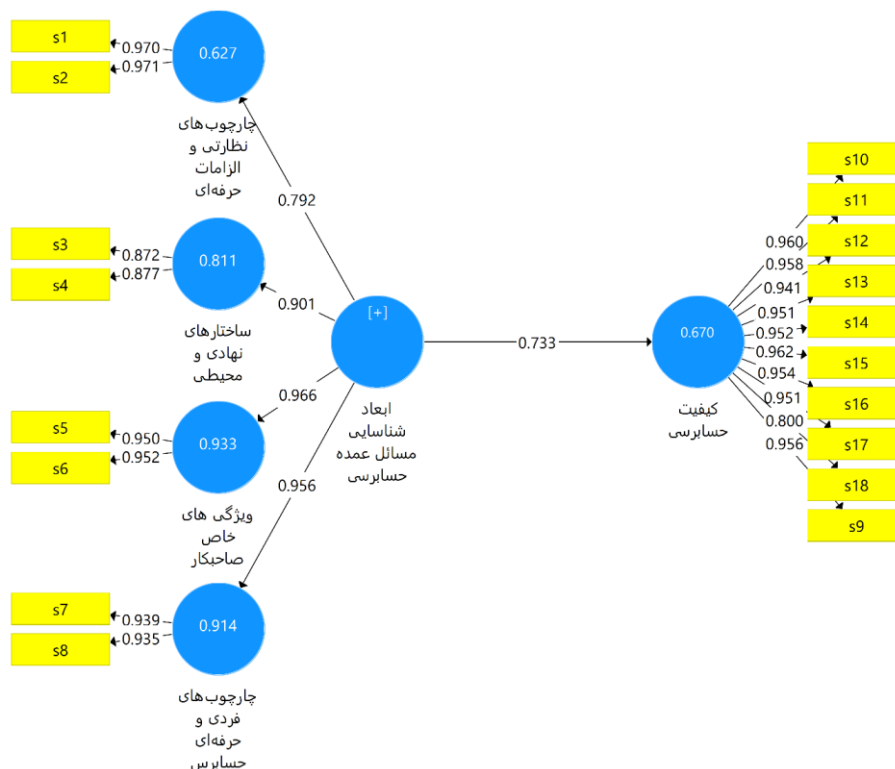
سازه‌ها	۱	۲	۳	۴	۵	۶
ابعاد شناسایی مسائل عمده حسابرسی	۸۴۵.۰					
ساختارهای نهادی و محیطی	۶۰۱.۰	۸۷۴.۰				
ویژگی‌های خاص صاحبکار	۵۶۶.۰	۵۵۶.۰	۹۵۱.۰			
چارچوب‌های فردی و حرفه‌ای حسابرسی	۵۵۶.۰	۶۲۸.۰	۶۵۶.۰	۹۳۷.۰		
چارچوب‌های نظارتی و الزامات حرفه‌ای	۵۹۲.۰	۵۹۰.۰	۶۶۰.۰	۶۴۷.۰	۹۷۱.۰	
کیفیت حسابرسی	۵۳۳.۰	۵۲۳.۰	۴۲۴.۰	۵۴۲.۰	۶۶۷.۰	۹۳۹.۰

همان‌طور که در جدول (۱۳) مشاهده می‌گردد مقادیر R^2 برای متغیرهای مکنون مدل، بیان‌کننده میزان تأثیرپذیری متغیرهای وابسته از متغیر مستقل است. براین اساس ۶۶ درصد از تغییرات کیفیت حسابرسی توسط ابعاد شناسایی مسائل عمده حسابرسی تبیین می‌گردد.

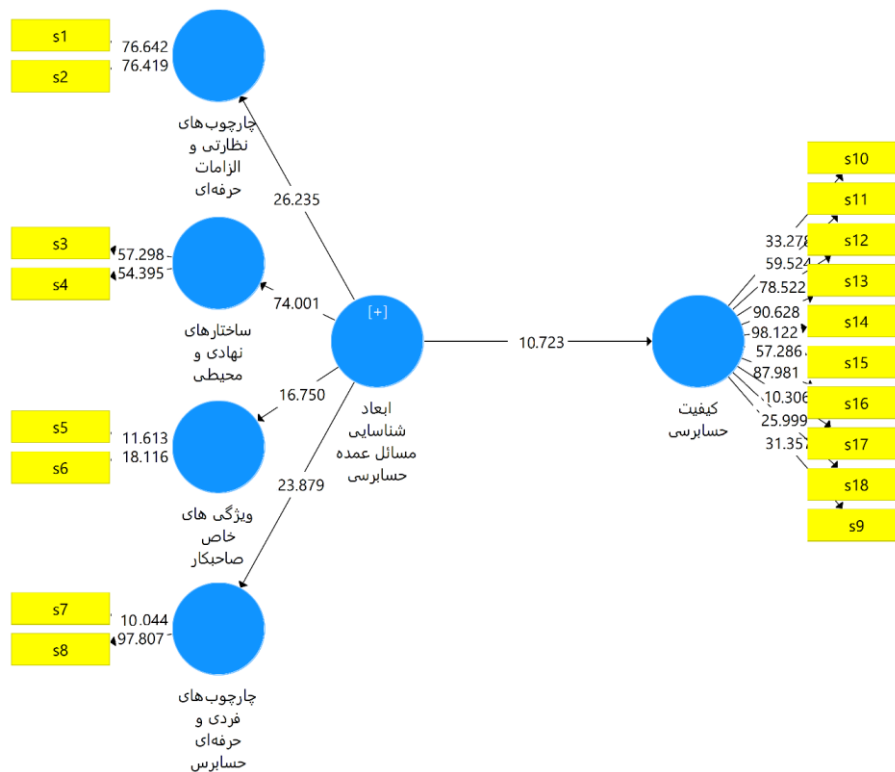
جدول ۱۳. مقادیر R^2 مدل تحقیق

ابعاد	ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده
کیفیت حسابرسی	۰/۶۷	۰/۶۶

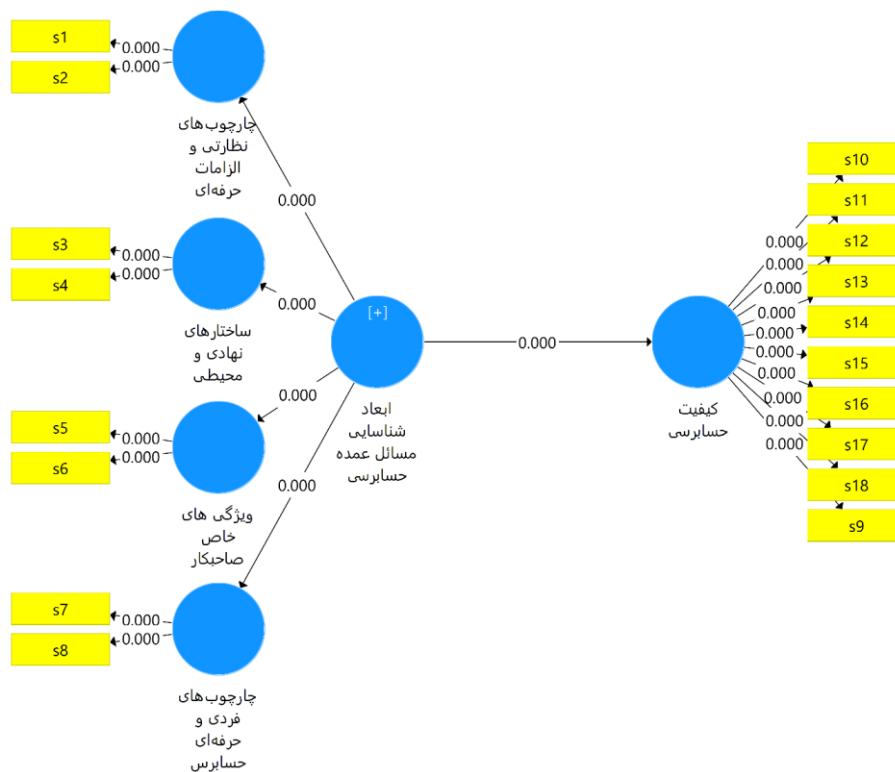
پس از بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری و مدل ساختاری و داشتن برازش مناسب مدل کلی و باتوجه به شکل‌های زیر، به بررسی نتایج آزمون فرضیه پژوهش پرداخته می‌شود که نتایج آن در جدول (۱۴)، ارائه شده است.



شکل ۲. مدل ساختاری فرضیه پژوهش همراه با ضرایب بارهای عاملی



شکل ۳. مدل ساختاری فرضیه پژوهش همراه با آماره تی



شکل ۴. مدل ساختاری فرضیه پژوهش همراه با ضرایب معناداری

باتوجه به مدل ساختاری و ضرایب بار عاملی، در قالب جدول (۱۳) می‌توان نتیجه آزمون فرضیه پژوهش را مشاهده نمود:

جدول ۱۳. نتایج مربوط به آزمون فرضیه پژوهش

فرضیه پژوهش	شرح	ضریب مسیر (β)	معناداری (T-Value)	نتیجه آزمون
فرضیه پژوهش	شناسایی مسائل عمده حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تأثیر معناداری دارد.	۰.۷۳۳	۱۰.۷۲۳	تایید فرضیه

باتوجه به شکل‌های فوق، ضریب استاندارد شده (ضریب مسیر)، شناسایی مسائل عمده حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری دارد، چراکه ضریب مسیر مثبت و برابر با ۰.۷۳۳ می‌باشد و آماره t نیز برابر با ۱۰.۷۲۳ می‌باشد، که باتوجه به اینکه بزرگتر از ۱/۹۶ است، در نتیجه فرضیه پژوهش تأیید می‌شود.

بحث و نتیجه‌گیری

یافته‌های پژوهش حاضر نشان داد که شناسایی مسائل عمده حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری دارد. این نتیجه نشان می‌دهد که هرچه حسابرسان بتوانند مسائل کلیدی و حساس در فرآیند حسابرسی را با دقت و شفافیت بیشتری شناسایی و گزارش کنند، اعتماد ذی‌نفعان به نتایج حسابرسی و کیفیت گزارش‌های مالی افزایش خواهد یافت. این یافته هم‌راستا با مطالعاتی است که نشان داده‌اند افشای مسائل عمده حسابرسی می‌تواند به بهبود قضاوت‌های سرمایه‌گذاران و افزایش شفافیت بازارهای مالی منجر شود (Elshafie, 2023; Heidari & Mashayekh, 2025). به عبارت دیگر، شناسایی دقیق این مسائل به حسابرسان امکان می‌دهد تا موضوعات با ریسک بالا و نیازمند قضاوت حرفه‌ای را برجسته کنند و در نتیجه محتوای اطلاعاتی گزارش حسابرسی به طور چشمگیری افزایش یابد (Bepari et al., 2022).

در تبیین این نتایج می‌توان اشاره کرد که افشای مسائل عمده حسابرسی علاوه بر ایجاد شفافیت، نوعی پاسخگویی اجتماعی را برای حسابرسان به همراه دارد. این موضوع مطابق با دیدگاه‌هایی است که بیان می‌کنند کیفیت حسابرسی نه تنها یک سازه فنی بلکه یک پدیده اجتماعی نیز هست (Branicki et al., 2023). از آنجا که سرمایه‌گذاران و سایر ذی‌نفعان به گزارش‌های حسابرسی اتکا می‌کنند، شناسایی و افشای مسائل عمده می‌تواند نقش کلیدی در افزایش اعتماد عمومی ایفا کند. یافته‌های این پژوهش با نتایج تحقیقات (Cameran & Campa, 2023) در اتحادیه اروپا هم‌راستا است که نشان داد افشای KAMها کیفیت نتایج حسابرسی را بهبود بخشیده و موجب تعامل سازنده‌تر میان حسابرسان و ذی‌نفعان شده است.

از جنبه رفتاری، نتایج تحقیق حاضر بیانگر آن است که حسابرسان در فرآیند شناسایی مسائل عمده، از قضاوت حرفه‌ای و ویژگی‌های فردی خود همچون تردید حرفه‌ای و ویژگی‌های شخصیتی بهره می‌برند. این موضوع با مطالعه (Chen et al., 2023) هم‌راستا است که نشان داد ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان و شک حرفه‌ای آنان تأثیر معناداری بر کیفیت حسابرسی دارند. همچنین، تجربه و تخصص حسابرسان نقش مهمی در تشخیص دقیق‌تر مسائل عمده ایفا می‌کند (Hendar & Harahap, 2023). یافته‌های پژوهش حاضر بر این موضوع تأکید دارد که حسابرسان باتجربه بهتر می‌توانند بین موضوعات عادی و مسائل کلیدی تمایز قائل شوند و از این طریق سطح اعتماد و کیفیت نتایج را ارتقا دهند.

از سوی دیگر، پژوهش حاضر نشان داد که ساختارهای نهادی و محیطی نیز بر شناسایی مسائل عمده حسابرسی اثرگذار هستند. این یافته با نتایج (Özcan, 2021) سازگار است که نشان داد محیط‌های نهادی متفاوت می‌توانند میزان و کیفیت افشای KAMها را تحت تأثیر قرار دهند. به‌ویژه در کشورهایی با الزامات قانونی سخت‌گیرانه‌تر، افشای مسائل عمده با کیفیت بالاتری صورت می‌گیرد. همچنین، نتایج (Ferreira & Morais, 2019) نشان داد که ویژگی‌های شرکت‌ها از جمله اندازه و پیچیدگی عملیات مالی، نقش مهمی در تعیین محتوای گزارش‌های حسابرسی دارند. پژوهش حاضر نیز این موضوع را تأیید می‌کند که ویژگی‌های خاص صاحبکار مانند ساختار حاکمیت شرکتی و پیچیدگی عملیاتی می‌تواند بر فرآیند شناسایی مسائل عمده و در نتیجه کیفیت حسابرسی اثرگذار باشد.

افزون بر این، نتایج کمی پژوهش نشان داد که افشای مسائل عمده نه تنها بر قضاوت سرمایه‌گذاران حرفه‌ای بلکه بر تصمیم‌گیری‌های سرمایه‌گذاران غیرحرفه‌ای نیز اثرگذار است، هرچند سطح این اثرگذاری متفاوت است. یافته‌های مشابه در پژوهش (Rapley et al., 2021) تأیید می‌کند که افشای مسائل عمده می‌تواند موجب سردرگمی سرمایه‌گذاران غیرحرفه‌ای شود، در حالی که استفاده‌کنندگان حرفه‌ای‌تر از این اطلاعات بهره می‌برند. بنابراین، این پژوهش نشان داد که اثر KAM بر کیفیت حسابرسی و درک ذی‌نفعان یک اثر چندلایه است که بستگی به نوع استفاده‌کننده دارد.

یکی دیگر از یافته‌های مهم پژوهش حاضر این است که افشای مسائل عمده حسابرسی می‌تواند منجر به افزایش هزینه‌های حسابرسی و تأخیر در صدور گزارش شود. این موضوع همسو با نتایج (Afkhami & Fazeli, 2024) است که نشان داد گنجاندن مسائل عمده در گزارش‌های حسابرس مستقل باعث افزایش هزینه‌ها و تأخیر در صدور گزارش‌ها می‌شود. اگرچه این مسئله می‌تواند چالش‌هایی برای موسسات حسابرسی ایجاد کند، اما در نهایت به ارتقای کیفیت گزارش و افزایش شفافیت منجر می‌شود. به عبارت دیگر، هزینه‌های بیشتر و صرف زمان طولانی‌تر می‌تواند به عنوان سرمایه‌گذاری در جهت بهبود کیفیت حسابرسی تلقی شود.

پژوهش حاضر همچنین نشان داد که افشای مسائل عمده حسابرسی در ایران بیشتر بر حوزه‌هایی مانند شناخت درآمد و معاملات با اشخاص وابسته متمرکز بوده است. این یافته همسو با پژوهش (Ghaemi et al., 2024) است که نشان داد این دو موضوع بیشترین فراوانی را در گزارش‌های حسابرسی سال‌های اخیر داشته‌اند. این تمرکز موضوعی می‌تواند بیانگر اهمیت بالای این حوزه‌ها در ساختارهای مالی شرکت‌ها و حساسیت ویژه حسابرسان نسبت به آن‌ها باشد.

در سطح نظری، یافته‌های پژوهش حاضر تأکید می‌کند که افشای مسائل عمده حسابرسی به‌عنوان یک مکانیزم نظارتی می‌تواند به کاهش تضاد منافع و افزایش پاسخگویی کمک کند. این نتیجه با پژوهش (Backof et al., 2022) مطابقت دارد که نشان داد وضوح در مسئولیت‌های حسابرسان تحت استانداردهای جدید می‌تواند کیفیت نتایج حسابرسی را افزایش دهد. همچنین، نتایج تحقیق حاضر با یافته‌های (Gutierrez et al., 2018) هم‌راستا است که نشان داد اجرای گزارش حسابرس توسعه‌یافته در بریتانیا پیامدهای مثبتی برای شفافیت و کیفیت بازارهای مالی داشته است.

از منظر بازار سرمایه، یافته‌ها نشان داد که افشای مسائل عمده حسابرسی می‌تواند دقت پیش‌بینی تحلیلگران مالی را نیز بهبود بخشد. این موضوع با پژوهش (Zhang & Luo, 2024) همخوانی دارد که نشان داد افشای اطلاعات کلیدی می‌تواند توجه سرمایه‌گذاران خرد و تحلیلگران را افزایش دهد و پیش‌بینی‌های آنان را دقیق‌تر سازد. همچنین، یافته‌های (Goh, 2024) تأکید می‌کند که پیش‌بینی‌های دقیق‌تر سود هر سهم تحت تأثیر کیفیت اطلاعات منتشر شده در گزارش‌های مالی قرار دارد. بنابراین، شناسایی و افشای مسائل عمده می‌تواند در سطح کلان به بهبود کارایی بازار سرمایه کمک کند.

نتایج این تحقیق همچنین نشان داد که عوامل فردی مانند خودآگاهی حرفه‌ای و یادگیری مستمر می‌توانند نقش مهمی در توانایی حسابرسان برای شناسایی مسائل عمده داشته باشند. این یافته با پژوهش (Adibushsholih et al., 2023) همسو است که نقش یادگیری مداوم را در افزایش انعطاف‌پذیری حسابرسان برجسته کرد. همچنین، نتایج (Moustafa Abdallah et al., 2024) نشان داد که تصمیم‌گیری‌های حسابرسان تحت تأثیر عوامل فردی و تجربی قرار دارد. پژوهش حاضر نیز تأکید می‌کند که ترکیب دانش تخصصی، تجربه عملی و قضاوت حرفه‌ای زمینه‌ساز ارتقای کیفیت حسابرسی است.

از جنبه عملی، این پژوهش نشان می‌دهد که حسابرسان باید برای شناسایی و افشای مسائل عمده، نه تنها به الزامات فنی بلکه به الزامات اخلاقی و اجتماعی نیز توجه داشته باشند. این نتیجه با مطالعه (Amer, 2021) هماهنگ است که نشان داد تعهد سازمانی و اخلاقی می‌تواند نقش اساسی در بهبود کیفیت تصمیمات حسابرسان ایفا کند. همچنین، یافته‌های تحقیق حاضر با دیدگاه (Suttipun, 2020) سازگار است که نشان داد افشای مسائل عمده می‌تواند بر ارزش سهام شرکت‌ها و در نتیجه تصمیمات سرمایه‌گذاری اثرگذار باشد.

به طور کلی، نتایج پژوهش حاضر ضمن همسویی با بخش عمده‌ای از مطالعات پیشین، نوآوری آن را در ارائه چارچوبی جامع برای شناسایی و بررسی تأثیر مسائل عمده حسابرسی بر کیفیت حسابرسی نشان می‌دهد. این چارچوب با در نظر گرفتن ابعاد فردی، سازمانی و نهادی، تصویری چندلایه از این پدیده ارائه می‌دهد و به غنای ادبیات حسابرسی در سطح ملی و بین‌المللی کمک می‌کند.

یکی از محدودیت‌های پژوهش حاضر مربوط به جامعه آماری آن است که عمدتاً شامل حساب‌برسان فعال در ایران بوده است. این امر ممکن است تعمیم‌پذیری نتایج را به سایر کشورها و محیط‌های نهادی با قوانین متفاوت محدود سازد. همچنین، استفاده از پرسشنامه‌های خودگزارشی برای سنجش برخی متغیرها می‌تواند با سوگیری پاسخ‌دهندگان همراه باشد. علاوه بر این، پژوهش حاضر تنها بر ارتباط میان شناسایی مسائل عمده حسابرسی و کیفیت حسابرسی تمرکز کرده و سایر متغیرهای میانجی احتمالی مانند اعتماد ذی‌نفعان، ویژگی‌های فرهنگی و عوامل کلان اقتصادی را به‌طور مستقیم مورد بررسی قرار نداده است.

برای پژوهش‌های آینده، پیشنهاد می‌شود بررسی شود که چگونه عوامل فرهنگی و نهادی در کشورهای مختلف بر فرآیند شناسایی و افشای مسائل عمده حسابرسی اثر می‌گذارند. همچنین، مطالعاتی که نقش فناوری‌های نوین مانند هوش مصنوعی و تحلیل داده‌های بزرگ را در شناسایی KAMها بررسی کنند، می‌توانند ابعاد جدیدی به ادبیات بیفزایند. از سوی دیگر، پژوهش‌های آینده می‌توانند به تحلیل اثرات بلندمدت افشای مسائل عمده بر اعتماد عمومی و کارایی بازار سرمایه بپردازند.

در سطح عملی، حساب‌برسان باید آموزش‌های مستمر در حوزه شناسایی و افشای مسائل عمده دریافت کنند تا بتوانند با تغییرات سریع محیط مالی هماهنگ شوند. همچنین، نهادهای حرفه‌ای و تنظیم‌گر باید دستورالعمل‌های دقیق‌تر و شفاف‌تری برای افشای این مسائل تدوین کنند تا از سردرگمی سرمایه‌گذاران جلوگیری شود. شرکت‌ها نیز می‌توانند با بهبود نظام کنترل‌های داخلی و ارتقای شفافیت گزارشگری مالی، زمینه مساعدی برای شناسایی و افشای دقیق‌تر مسائل عمده فراهم آورند.

مشارکت نویسندگان

در نگارش این مقاله تمامی نویسندگان نقش یکسانی ایفا کردند.

تشکر و قدردانی

از تمامی کسانی که در طی مراحل این پژوهش به ما یاری رساندند تشکر و قدردانی می‌گردد.

تعارض منافع

در انجام مطالعه حاضر، هیچ‌گونه تضاد منافی وجود ندارد.

حمایت مالی

این پژوهش حامی مالی نداشته است.

موازین اخلاقی

در انجام این پژوهش تمامی موازین و اصول اخلاقی رعایت گردیده است.

References

- Adibusholih, M., Subandi, S., Jaenullah, J., & Indrianis, Y. (2023). Moral Formation: How is religious self-actualization at the Al-Qudsi Tulang Bawang Islamic Boarding School? *Assyfa Journal of Islamic Studies*, 1(1), 87-98. <https://doi.org/10.61650/ajis.v1i1.166>
- Afkhami, M., & Fazeli, N. (2024). The Impact of Disclosing Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report on Audit Fees and Audit Report Delay. *Professional Auditing Research*, 4(15), 1-20.
- Amer, M. (2021). Predictors of Organizational Commitment. *Journal of Southwest Jiaotong University*, 56, 568-580. <https://doi.org/10.35741/issn.0258-2724.56.2.46>
- Backof, A. G., Bowlin, K., & Goodson, B. M. (2022). The importance of clarification of auditors, responsibilities under the new audit reporting standards. *Contemporary Accounting Research*, 18(1), 10-23.

- Bartov, E., Givoly, D., & Hayn, C. (2002). The rewards for meeting or beating earnings expectations. *Journal of Accounting and Economics*, 33(2), 173-204. [https://doi.org/10.1016/S0165-4101\(02\)00045-9](https://doi.org/10.1016/S0165-4101(02)00045-9)
- Bepari, M. K., Mollik, A. T., Nahar, S., & Islam, M. N. (2022). Determinants of accounts level and entity level key audit matters: further evidence. *Accounting in Europe*, 19(3), 397-422. <https://doi.org/10.1080/17449480.2022.2060753>
- Branicki, L., Brammer, S., Linnenluecke, M., & Houghton, D. (2023). Accounting for resilience: the role of the accounting professions in promoting resilience. *Accounting and Business Research*, 53(5), 508-536. <https://doi.org/10.1080/00014788.2023.2219148>
- Camacho-Miñano, M. d. M., Muñoz-Izquierdo, N., Pincus, M., & Wellmeyer, P. (2023). Are key audit matter disclosures useful in assessing the financial distress level of a client firm? *The British Accounting Review*. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2023.101200>
- Cameran, M., & Campa, D. (2023). Key Audit Matters and Audit Outcomes: Evidence from the European Union.
- Carver, B. T., & Trinkle, B. S. (2017). Nonprofessional Investors' Reactions to the PCAOB's Proposed Changes to the Standard Audit Report.
- Chen, Y. H., Wang, K. J., & Liu, S. H. (2023). How personality traits and professional skepticism affect auditor quality? A quantitative model. *Sustainability*, 15(7), 74-93. <https://doi.org/10.3390/su15021547>
- Elshafie, E. (2023). Critical audit matters: litigation, quality and conservatism. *Review of Accounting and Finance*, 22(3), 294-328. <https://doi.org/10.1108/RAF-05-2022-0147>
- Ferreira, C., & Morais, A. I. (2019). Analysis of the relationship between company characteristics and key audit matters disclosed. *Revista Contabilidade & Finanças*, 31, 262-274. <https://doi.org/10.1590/1808-057x201909040>
- Ghaemi, M. H., Baraz, M., & Shahsavand, M. (2024). A Content Analysis and Factors Affecting the Disclosure of Key Audit Matters: The First Year of Implementing Auditing Standard 701 in Iran. *Accounting and Auditing Reviews*, 31(1), 1-20.
- Goh, C. (2024). Analysts' Earnings per Share Forecasts: The Effects of Forecast Uncertainty and Forecast Precision on Investor Judgements. *A Journal of Accounting, Finance and Business Studies*, 60(1), 172-204. <https://doi.org/10.1111/abac.12302>
- 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, 1543-1587. <https://doi.org/10.1007/s11142-018-9464-0>
- Heidari, Z., & Mashayekh, S. (2025). The Consequences of Disclosing Key Audit Matters on Investor Judgment and Decision-Making. *Empirical Accounting Research*, 15(1), 53-84.
- Hendar, F., & Harahap, D. (2023). The influence of time budget pressure, auditor experience, and auditor competence on audit judgment. *Kajian Akuntansi*, 24(8), 374-387. https://doi.org/10.29313/kajian_akuntansi.v24i2.2671
- Jafari Nasab Kermani, N., Rahmani, A., & Melanvari, M. (2019). Challenges and Opportunities of Changing the Auditor's Report in Iran. *Accounting and Auditing Reviews*, 26(3), 348-370.
- Kachelmeier, S. J., Schmidt, J. J., & Valentine, K. (2017). The disclaimer effect of disclosing critical audit matters in the auditor's report.
- Mah'd, O. A., & Mardini, G. H. (2022). Matters may matter: The disclosure of key audit matters in the Middle East. *Cogent Economics & Finance*, 10(1), 2111787. <https://doi.org/10.1080/23322039.2022.2111787>
- Matsumoto, D. A. (2002). Management's incentives to avoid negative earnings surprises. *The Accounting Review*, 77(3), 483-514. <https://doi.org/10.2308/accr.2002.77.3.483>
- Moustafa Abdallah, B. A., Ghanem, M. G., & Hijazi, W. H. (2024). Analyzing the factors that affect auditor's judgment and decision making in Lebanese audit firms. *Journal of Risk and Financial Management*, 17(2), 73-90. <https://doi.org/10.3390/jrfm17020073>
- Özcan, A. (2021). What factors affect the disclosure of key audit matters? Evidence from manufacturing firms. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 17(1), 149-161.
- Rapley, E. T., Robertson, J. C., & Smith, J. L. (2021). The effects of disclosing critical audit matters and auditor tenure on nonprofessional investors' judgments. *Journal of Accounting and Public Policy*, 40(5), 106847. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2021.106847>
- Shao, X. (2020). Research on disclosure status and influencing factors of key audit matters. *Modern Economy*, 11(03), 701. <https://doi.org/10.4236/me.2020.113052>
- Smith, K. W. (2023). Tell me more: A content analysis of expanded auditor reporting in the United Kingdom. *Accounting, Organizations and Society*, 108, 101456. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2023.101456>
- Sotoudeh, M., Pourheidari, O., & Khodamipour, A. (2023). Investigating the Effect of Job Pressure and Professional Skepticism on Auditor Judgment. *Accounting and Auditing Research*, 58(11), 5-28.
- 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.
- Wahyuni, I., Chariri, A., & Yuyetta, E. A. (2021). Whistleblowing intention: Theory of planned behavior perspectives. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 8(1), 335-341.
- Zhang, Z., & Luo, Q. (2024). Retail investor attention and analyst earnings forecasts: Evidence from China. *Pacific-Basin Finance Journal*, 83, 1-19. <https://doi.org/10.1016/j.pacfin.2023.102238>