



## The Emphasis of Matter Paragraphs and Audit Opinions

Fakhroddin MohammadRezaei<sup>1✉</sup>, Amir Hossein San Ahmadi<sup>2</sup>, Zahra Kazemi<sup>3</sup> and Ali Soltani<sup>4</sup>

1. **Corresponding Author**, Department of Accounting, Faculty of Finance, University of Kharazmi, Tehran, Iran.  
**Email:** [f.mrezaei@khu.ac.ir](mailto:f.mrezaei@khu.ac.ir)
2. Department of Accounting, Faculty of Finance, University of Kharazmi, Tehran, Iran. **Email:** [amirhosseinsanahmadi@gmail.com](mailto:amirhosseinsanahmadi@gmail.com)
3. Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, University of Tehran, Tehran, Iran.  
**Email:** [z.kazemi9768@gmail.com](mailto:z.kazemi9768@gmail.com)
4. Department of Financial Management, Bon.C., Islamic Azad University, Bonab, Iran. **Email:** [ali.jaf.aj@gmail.com](mailto:ali.jaf.aj@gmail.com)

### Article Info

### A B S T R A C T

#### Article Type:

Research Article.

#### Article History:

**Received:** 15 May 2024

**Received in revised form:** 22 September 2024

**Accepted:** 30 September 2024

**Available online:** 24 December 2025

#### Keywords:

Emphasis of Matter Paragraphs,  
Auditor's Opinion Type,  
The Number of Qualification Paragraphs,  
Employer's Favorable Audit Report.

#### JEL Classification:

M40, M42.

**Objective:** Considering the concern of the 'Committee for the Admission and Supervision of Trusted Audit Firms of the Securities and Exchange Organization' regarding the transfer of audit qualification paragraphs (AQPs) to 'emphasis of matter paragraphs' (EMPs), this study aims to examine this issue in the Iranian audit market.

**Method:** The research sample includes 1,800 observations from 2013 to 2022. To predict the relationship between variables, 'communication theory' suggests that changes in the structure of the audit report improve its quality and readability, and EMPs should not be related to AQPs. However, 'motivational reasoning theory' raises the possibility that auditors may opportunistically transfer AQPs of EMPs; therefore, there is a negative relationship between these two types of audit report paragraphs.

**Results:** The findings of the present research indicate that there is no significant relationship between EMPs and the audit report (the number of AQPs in the auditor's report, and the type of the auditor's opinion). On the other hand, the variable of issuing a favorable audit report for the client also has a negative relationship with all three variables related to EMPs.

**Conclusion:** The results of the present study, contrary to motivational reasoning theory, fail to confirm a systematic and opportunistic relationship between EMPs and the audit report, which is the concern of the aforementioned committee. The findings show that only about 4% of AQPs have been transferred to EMPs.

**Cite this article:** MohammadRezaei, F., San Ahmadi, A.H., Kazemi, Z., & Soltani, A. (2025). The emphasis of matter paragraphs and audit opinions. *Journal of Accounting Knowledge*, 16(4), 21-40. <https://doi.org/10.22103/jak.2024.23428.4054>



**Publisher:** Shahid Bahonar University of Kerman.

©The Author(s).

## 2/ The emphasis of matter paragraphs and audit opinions

---

### Introduction

The low information value of traditional audit reports on complex issues requiring judgment and the information gap between users and auditors has led to amendments by standard setters in audit reports. The new audit reporting standard includes disclosing significant matters in a company's financial reports and auditing process. Extended audit reports aim to enhance information content, improve auditor oversight, and foster open communication between auditors and financial report users. However, empirical studies on extended audit reports yield mixed evidence on their benefits. Auditors may face a dilemma in reporting the 'emphasis of matter paragraphs' (EMPs). In situations where auditors face fewer costs for not disclosing EMPs, they may opt for non-disclosure or delay. Conversely, higher litigation risks may lead auditors to prioritize high-quality auditing, adopting a conservative and pessimistic approach to audit evidence. The 2009 revision of the "forming an opinion and reporting on financial statements" auditing standard marked a significant change in Iran's audit market. However, the report from the "Committee for Admission and Supervision of Trusted Audit Firms of the Securities and Exchange Organization of Iran" highlights issues like non-compliance with the auditing standard regarding "emphasis of matter paragraphs" (EMPs). Consequently, as EMPs are now restricted to factors specified in the standard and the percentage of modified audit reports decreases, despite a high rate of financial statement restatements (audit failures) in the subsequent fiscal year, the anticipated impact of this change is likely to involve a reduction in audit qualification paragraphs (AQPs).

### Hypotheses

To theoretically predict the relationship between EMPs and the type of audit opinions, two conflicting views are employed. According to the 'communication theory,' audit reports contain messages that auditors as senders communicate with receivers such as investors and shareholders. Annual financial statements and traditional audit reports provide limited benefits to users because it is difficult to read the annual financial reports, including the audit report and notes to financial statements, and it is very difficult to understand their content. While extended audit reports are easier to read and understand, therefore, amendments to the audit report such as changing the phrase and structure of reports or the need to provide additional information may be in order to improve the transmission of the message. Consequently, EMPs are expected to have no association with audit opinions and AQPs. EMPs serve the purpose of directing users' attention to specific issues in financial statements, distinct from the nature of AQPs. Conversely, according to 'the theory of motivational reasoning,' auditors may engage in motivational reasoning and instead of ingrained professional responses such as creating an independent view or challenging management's conclusions, they accept management's views, which reduces the possibility of modifying the audit opinion. Auditors may opportunistically transfer some AQPs to EMPs to maintain clients in the highly competitive and low litigation risk Iranian audit market. This suggests a predicted negative relationship between EMPs and AQPs. Given these opposing views, the hypothesis is formulated as follows:

Hypothesis: There is a significant relationship between EMPs and the type of audit opinions.

### Method

The current study spans from 2013 to 2022, encompassing 180 listed firms on the Tehran Stock Exchange, resulting in 1800 firm-year observations. EMPs are measured through their existence (EMP), number (EMPNum), and changes (EMPChg). Audit opinions are assessed based on the number of AQPs (AQPNum), the type of audit opinion (AudOpn), and the issuance of desired audit reports for client firms (Improve). The research design minimizes problems related to omitted correlated variables and endogeneity. Addressing self-selection bias, Heckman's two-stage process is employed. Additionally, "propensity score matching" is used to mitigate endogeneity arising from functional form misspecification (FFM). To ensure

result reliability, the research model is also estimated while controlling for fixed effects at the company level.

### **Results**

The study's findings indicate that the number of AQPs and the type of audit opinions do not exhibit a significant relationship with any of the three measures of EMPs. However, the observed negative correlation between EMPs and the issuance of desirable audit reports for client firms contradicts the motivational reasoning theory. The results from Heckman's two-step procedure, utilized to mitigate selection bias, along with propensity-score matching technique, employed to address potential functional form misspecification, substantiate the principal findings of the main model. This suggests that, contrary to the theory's predictions, auditors do not employ EMPs as a tool for opportunistic incentives.

### **Conclusions**

This study investigates an issue that is the main concern of the supervisory body outside the audit profession and employs a regression model that is less likely to be subject to significant omitted correlated variables bias and endogeneity problem. The findings of this research about the lack of a significant relationship between the EMPs and the type of audit opinions are more likely to be the interest of "Committee for Admission and Supervision of Trusted Audit Firms of the Securities and Exchange Organization of Iran", audit professionals and the capital market participants.

### **Author Contributions**

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

### **Data Availability Statement**

Due to confidentiality considerations, the raw data of this study cannot be made publicly available. However, all aggregated results and statistical analyses have been fully reported in the article and constitute the basis of the study's conclusions.

### **Acknowledgements**

We would like to thank all those who contributed to the design and completion of the questionnaire by providing advice and participation.

### **Ethical Considerations**

The study was approved by the Ethics Committee of the University of ABCD (Ethical code: IR.UT.RES.2024.500). The authors avoided data fabrication, falsification, plagiarism, and misconduct.

### **Funding**

This research did not receive any specific grant from funding agencies in the public, commercial, or not-for-profit sectors.

### **Conflict of Interest**

The authors declare no conflict of interest.

## بندهای تأکید بر مطلب خاص و اظهار نظر حسابرسی

فخرالدین محمدرضایی<sup>۱</sup>، امیرحسین سان احمدی<sup>۲</sup>، زهرا کاظمی<sup>۳</sup> و علی سلطانی<sup>۴</sup>

۱. نویسنده مسئول، گروه حسابداری، دانشکده علوم مالی، دانشگاه خوارزمی، تهران، ایران. رایانامه: [f.mrezaei@khu.ac.ir](mailto:f.mrezaei@khu.ac.ir)
۲. گروه حسابداری، دانشکده علوم مالی، دانشگاه خوارزمی، تهران، ایران. رایانامه: [amirhosseinsanahmadi@gmail.com](mailto:amirhosseinsanahmadi@gmail.com)
۳. گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه تهران، تهران، ایران. رایانامه: [z.kazemi9768@gmail.com](mailto:z.kazemi9768@gmail.com)
۴. گروه مدیریت مالی، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران. رایانامه: [ali.jaf.aj@gmail.com](mailto:ali.jaf.aj@gmail.com)

### چکیده

### اطلاعات مقاله

**هدف:** با توجه به نگرانی «کمیته پذیرش و نظارت بر مؤسسات معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار» در مورد انتقال بندهای شرط حسابرسی به بندهای تأکید بر مطلب خاص، هدف پژوهش حاضر بررسی این مسئله در بازار حسابرسی ایران است.

**روش:** نمونه پژوهش شامل ۱۸۰۰ مشاهده طی سال‌های ۱۳۹۲-۱۴۰۱ است. به منظور پیش‌بینی ارتباط بین متغیرها؛ نظریه ارتباطات پیشنهاد می‌دهد تغییرات در ساختار گزارش حسابرسی کیفیت و خوانایی آن را بهبود می‌بخشد و بندهای تأکید نباید با بندهای شرط ارتباطی داشته باشند. اما نظریه استدلال انگیزشی این احتمال را مطرح می‌کند که حسابرسان به صورت فرصت‌طلبانه بندهای شرط را به بندهای تأکید انتقال دهند؛ بنابراین، رابطه‌ای منفی بین این دو نوع بند گزارش حسابرسی وجود دارد.

**یافته‌ها:** یافته‌های پژوهش حاضر نشان می‌دهد بین بندهای تأکید بر مطلب و گزارش حسابرسی (تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی، نوع اظهار نظر حسابرسی) رابطه معناداری وجود ندارد. از طرفی متغیر صدور گزارش حسابرسی مطلوب صاحبکار نیز با هر سه متغیر بندهای تأکید بر مطلب خاص ارتباط منفی دارد.

**نتیجه‌گیری:** نتایج پژوهش حاضر بر خلاف نظریه استدلال انگیزشی از تأیید ارتباط سیستماتیک و فرصت‌طلبانه‌ای بین بندهای تأکید بر مطلب خاص و گزارش حسابرسی که نگرانی کمیته مذکور است، باز مانده است. یافته‌ها نشان می‌دهد تنها حدود ۴ درصد از بندهای شرط به بندهای تأکید بر مطلب خاص منتقل شده‌اند.

نوع مقاله: مقاله پژوهشی.

#### تاریخ‌ها:

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۲/۲۶

تاریخ بازنگری: ۱۴۰۳/۷/۱

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۷/۹

تاریخ انتشار برخط: ۱۴۰۴/۱۰/۳

#### واژه‌های کلیدی:

بندهای تأکید بر مطلب خاص،

نوع اظهار نظر حسابرسی،

تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی،

گزارش حسابرسی مطلوب صاحبکار.

#### طبقه‌بندی JEL:

M40, M42.

**استناد:** محمدرضایی، فخرالدین؛ سان احمدی، امیرحسین؛ کاظمی، زهرا و سلطانی، علی (۱۴۰۴). بندهای تأکید بر مطلب خاص و اظهار نظر حسابرسی. *مجله دانش*

*حسابداری*، ۱۶(۴)، ۲۱-۴۰. <https://doi.org/10.22103/jak.2024.23428.4054>



ناشر: دانشگاه شهید باهنر کرمان.

© نویسنده/ نویسندگان.

## ۱- مقدمه

ارزش اطلاعاتی کم گزارش‌های حسابرسی سنتی در ارتباط با مسائل پیچیده نیازمند قضاوت، خدشه دار شدن اعتماد مردم در پی بحران‌های مالی نسبت به بازارهای جهانی و شکاف اطلاعاتی بین استفاده‌کنندگان و حساب‌رسان منجر به ارائه اصلاحاتی توسط استاندارد‌گذاران به منظور بهبود ارزش اطلاعاتی گزارش‌های حسابرسی شده است (گوتیزز<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۱۸؛ وانسترلین<sup>۲</sup> و همکاران، ۲۰۱۲؛ آسار و رایت<sup>۳</sup>، ۲۰۱۲؛ ماک<sup>۴</sup> و همکاران، ۲۰۱۳؛ بدرده<sup>۵</sup> و همکاران، ۲۰۱۶ و مینوتی-مزا<sup>۶</sup>، ۲۰۲۱). از جمله این تغییرات در محیط ایران می‌توان به تصویب استاندارد حسابرسی ۷۰۶ (بندهای تأکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی در گزارش حسابرسی مستقل) توسط سازمان حسابرسی اشاره کرد که از ابتدای فروردین ماه سال ۱۳۹۰ و پس از آن اعمال می‌شوند. از جمله جدیدترین تغییرات در محیط ایران به منظور ارتقا مجدد کیفیت گزارشگری می‌توان به تصویب استاندارد حسابرسی ۷۰۱ با عنوان اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسی مستقل و تجدیدنظر شدن استانداردهای ۷۰۰، ۷۰۵ و ۷۰۶ در سال ۱۴۰۱ اشاره کرد. طبق بند ۸ استاندارد حسابرسی ۷۰۶، حساب‌رسان می‌توانند بر اساس قضاوت حرفه‌ای خود برخی از اطلاعات ارائه یا افشا شده در صورت‌های مالی را تحت عنوان بندهای تأکید بر مطلب خاص گزارش کنند. البته این بند شامل موارد مربوط به تعدیل اظهار نظر حسابرسی (استاندارد حسابرسی ۷۰۵) و مسائل عمده حسابرسی (استاندارد حسابرسی ۷۰۱) نمی‌گردد<sup>۷</sup>. لذا بندهای تأکید بر مطلب خاص صرفاً به منظور افزایش سودمندی گزارش حسابرسی و جلب توجه استفاده‌کنندگان است (کیم و جانگ<sup>۸</sup>، ۲۰۲۰). اما با توجه به گزارش عملکرد «کمیته پذیرش و نظارت بر مؤسسات حسابرسی معتمد بورس»، در مواردی مشاهده شده است که بر خلاف استاندارد حسابرسی ۷۰۶، بندهای شرط حسابرسی به جای درج در بخش مبانی اظهار نظر، در بند تأکید بر مطلب خاص درج شده است (گزارش کمیته پذیرش و نظارت بر مؤسسات حسابرسی معتمد بورس، ۱۴۰۱).

بیش از ۵۰ درصد گزارش‌های حسابرسی در ایران تعدیل شده هستند (محمدرضایی و فرجی، ۱۳۹۸). این رقم در مقایسه با سایر کشورها مانند چین (در حدود ۱۱ درصد در سال ۱۹۹۶) رقم قابل توجهی است (چن<sup>۹</sup> و همکاران، ۲۰۰۱). از طرفی صدور گزارش‌های حسابرسی غیرمقبول از سال ۱۳۸۰ تا ۱۳۹۲ روند نزولی را طی کرده است که از ۸۶ درصد در سال ۱۳۸۰ به ۶۳ درصد در سال ۱۳۹۲ رسیده است (محمدرضایی و فرجی، ۱۳۹۸). دلایل متعددی برای کاهش درصد گزارش‌های تعدیل شده وجود دارد به طوریکه بعد از آزادسازی بازار حسابرسی، صدور گزارش تعدیل شده حسابرسی و تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی کاهش یافته (محمدرضایی و همکاران، ۲۰۱۶)؛ در حالی که تجدید ارائه صورت‌های مالی (خطای حسابرسی) در سال مالی بعد هم چنان به شدت بالا است (ساریخانی و برزگر، ۱۳۹۵).

در ارتباط با تغییرات ساختار گزارش حسابرسی، می‌توان از دو دیدگاه متضاد (نظریه ارتباطات<sup>۱۰</sup> و نظریه استدلال انگیزشی<sup>۱۱</sup>) بهره برد<sup>۱۲</sup>. مطابق نظریه ارتباطات، تغییرات ساختار گزارش حسابرسی باعث بهبود کیفیت حسابرسی، افزایش

<sup>1</sup> Gutierrez

<sup>2</sup> Vanstraelen

<sup>3</sup> Asare and Wright

<sup>4</sup> Mock

<sup>5</sup> Bédard

<sup>6</sup> Minutti-Meza

<sup>۷</sup> بندهای تأکید بر مطلب خاص، در فرمت جدید گزارش حسابرسی تجدید نظر

۱۴۰۱، هم چنان، یکی از بخش‌های جداگانه گزارش حسابرسی هست و از آن

حذف نشده است.

<sup>8</sup> Kim & Jung

<sup>9</sup> Chen

<sup>10</sup> communication theory

<sup>11</sup> motivated reasoning theory

<sup>۱۲</sup> مطابق نظریه خرید اظهار نظر حسابرسی (Opinion shopping)، صاحب‌کار

ممکن است حسابرسی فعلی را به دلیل صدور گزارش تعدیل شده کنارگذارد تا از

حسابرس جایگزین (Successor auditor) اظهار نظر مقبول دریافت کند.

استفاده از این نظریه به دو دلیل در این پژوهش مناسب نیست: (۱) هدف پژوهش

خوانایی و ارزش اطلاعاتی گزارش‌های حسابرسی می‌شود (سوتیپون<sup>۱</sup>، ۲۰۲۱؛ رید<sup>۲</sup> و همکاران، ۲۰۱۹؛ گلد<sup>۳</sup> و همکاران، ۲۰۲۰ و لی<sup>۴</sup> و همکاران، ۲۰۱۹)؛ بنابراین، نباید هیچ ارتباط منطقی بین نوع گزارش و تعداد بندهای شرط با بندهای تأکید بر مطلب خاص وجود داشته باشد، همچنین حسابرسان از این بندها به عنوان ابزاری برای صدور گزارش حسابرسی مطلوب صاحبکار استفاده نمی‌کنند. از سوی دیگر مطابق نظریه استدلال انگیزشی، پیگیری اهداف جهت دار مد نظر صاحبکاران<sup>۵</sup> توسط حسابرسان، تفکر انتقادی و شک و تردید حرفه‌ای آنان را کاهش داده و منجر به قضاوت‌های با کیفیت پایین‌تر می‌شود (کوندائ<sup>۶</sup>، ۱۹۹۰ و نولدر و کادوس<sup>۷</sup>، ۲۰۱۸). به عنوان مثال، می‌توانند از تغییرات استانداردها برای دستیابی به اهداف منفعت طلبانه خود (جذب مشتریان جدید و حفظ مشتریان فعلی)، استفاده کنند و با انتقال بندهای شرط به بندهای تأکید بر مطلب خاص، بندهای شرط گزارش حسابرسی را کاهش داده و حتی نوع گزارش حسابرسی را از مشروط به مقبول تغییر دهند (صدور گزارش حسابرسی مطلوب صاحبکار).

با توجه به مرور پژوهش‌های پیشین بعد از تغییر ساختار گزارش حسابرسی (در سال ۱۳۹۰) و تدوین استاندارد حسابرسی ۷۰۵ و ۷۰۶ حسابرسی، عمدتاً فعالان حرفه تغییرات فوق را به صورت مروری مورد بحث قرار داده‌اند. در پژوهشی نیز آزاد و کاظمی (۱۳۹۲) به بررسی رابطه بین بندهای پس از اظهارنظر و تجدید ارائه صورت‌های مالی پرداخته است و نتایج آنها بیانگر رابطه مثبت بین این دو است. تفاوت پژوهش حاضر با سایر پژوهش‌ها در این است که سه متغیر وابسته دیگر (نوع اظهارنظر، تعداد بندهای شرط و صدور گزارش حسابرسی مطلوب صاحبکار) را بررسی می‌کند، همچنین دوره پژوهش فوق (آزاد و کاظمی، ۱۳۹۲) مربوط به سال‌های ۱۳۸۶-۱۳۹۱ است، در حالی که دوره پژوهش حاضر از سال ۱۳۹۲ به بعد و پس از تغییرات صورت گرفته در استانداردهای گزارش حسابرسی است. لذا تفاوت‌های اشاره شده بیانگر متمایز بودن این پژوهش نسبت به سایر پژوهش‌های انجام شده در این حوزه است. در خارج نیز، پژوهشگران تغییرات ساختار گزارش حسابرسی را بیشتر در حوزه موضوعات کلیدی حسابرسی مورد بررسی قرار داده‌اند. لذا با توجه به موارد ذکر شده در خصوص تغییرات گزارش حسابرسی، تاکنون پژوهشی منسجم به بررسی نقش بندهای تأکید بر مطلب خاص بر نوع گزارش حسابرسی و تعداد بندهای شرط حسابرسی بعد از تغییرات استانداردهای گزارش حسابرسی در سال ۱۳۹۰ نپرداخته است که موضوع فوق توسط پژوهش حاضر پوشش داده خواهد شد.

همچنین این پژوهش مسئله‌ای را مورد مطالعه قرار می‌دهد که نگرانی اصلی نهاد ناظر خارج از حرفه است و یافته‌های این پژوهش می‌تواند برای جامعه حسابداران رسمی ایران به عنوان نهاد ناظر بر حرفه حسابرسی و سازمان بورس و اوراق بهادار به عنوان نهاد ناظر بر گزارش‌های حسابرسی، مفید و حائز اهمیت باشد. این مطالعه، طرح پژوهشی را به کار می‌برد که مدل از بابت متغیرهای محذوف همبسته و درون زایی، مشکل پایینی داشته باشد. لذا با توجه به مواردی که بیان شد و فقدان کارهای پژوهشی مرتبط با نقش بندهای تأکید بر مطلب خاص در داخل کشور، این مطالعه رویکرد نوینی را برای حل این مسائل ارائه می‌نماید.

حاضر، بررسی امکان جابه‌جایی بندها تحت شرایط تغییر حسابرسی نیست، (۲)

خرید اظهارنظر حسابرسی، توسط صاحب‌کار انجام می‌شود در حالی که این

پژوهش به دنبال بررسی نگرش حسابرسان در خصوص جابه‌جایی بندها است.

<sup>۱</sup> Suttipun

<sup>۲</sup> Reid

<sup>۳</sup> Gold

<sup>۴</sup> Li

<sup>۵</sup> client-preferred directional goals

<sup>۶</sup> Kunda

<sup>۷</sup> Nolder and Kadous

ساختار ادامه مقاله بدین شرح است. در ابتدا پیشینه پژوهش، مبانی نظری و فرضیه پژوهش مطرح شده‌اند. در بخش روش انجام پژوهش، نحوه گردآوری داده‌ها و تدوین مدل پژوهش بحث می‌گردد. بخش نتایج، آماره‌های توصیفی، استنباطی و نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش را ارائه می‌کند. در انتهای مقاله نیز نتایج پژوهش، زمینه پژوهش‌های آتی و محدودیت‌های پژوهش مطرح می‌گردد.

## ۲- مرور پیشینه، مبانی نظری و بسط فرضیه

### ۲-۱- مرور پیشینه

استانداردهای جدید گزارش‌دهی حسابرسی برای افزایش ارزش ارتباطی<sup>۱</sup> گزارش‌های حسابرسی و افزایش اطلاعات موجود برای ذینفعان پیشنهاد شده‌اند. نگرانی اصلی در ارتباط با گزارش‌های مبسوط این است که آیا افشای گسترده‌تر، محتوای اطلاعاتی و ارزش ارتباطی گزارش‌های حسابرسی را افزایش می‌دهد و نگرانی بعدی این است که آیا گزارش‌های مبسوط حسابرسی تأثیری بر کیفیت حسابرسی دارد؟ (مینوتی-مزا، ۲۰۲۱). بخش گسترده‌ای از ادبیات به بررسی موضوعات کلیدی حسابرسی (KAM) و پیامدهای آن می‌پردازد و تعداد محدودی از مطالعات به بررسی بندهای تأکید بر مطلب خاص پرداخته‌اند. از جمله نتایج این مطالعات می‌توان به نتایج مطالعه محمودی و قمری (۱۴۰۰) اشاره کرد که بیان می‌کند بندهای تأکید بر مطلب خاص، سرنخی را برای تشخیص قضاوت‌های غیراخلاقی مدیران فراهم می‌کند و بر رابطه بین افشای اطلاعات عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت و بودجه کار حسابرسی، اثر می‌گذارد. پژوهش حجازی و قمرالدوله<sup>۲</sup> (۲۰۲۱) نیز مناسب بودن توضیحات مندرج در استانداردهای بین‌المللی ۷۰۱، ۷۰۶ و ۵۷۰ حسابرسی را ارزیابی می‌کند و نحوه درک حسابرسان از این توضیحات را مورد بررسی قرار داده است. نتایج نشان داد که هنگام طبقه‌بندی بندهای تأکید بر مطلب خاص (EMP)، اکثر شرکت‌کنندگان در پژوهش قادر به تمایز آنها از موضوعات کلیدی حسابرسی (KAM) نبودند. این امر ممکن است بر کیفیت خدمات حسابرسی و پیامدهای اتکای استفاده‌کنندگان برای تصمیم‌گیری‌های مختلف تأثیر بگذارد. در این راستا، پژوهش رنکامپ<sup>۳</sup> (۲۰۱۲) نشان می‌دهد برخی کاربران با تجربه کمتر ممکن است از اهمیت بندهای تأکید بر مطلب خاص غفلت کنند یا آنها را اشتباه تفسیر کنند. بنابراین، ارائه توضیحات واضح و دقیق در این بندها اهمیت زیادی دارد. یافته‌های گلدی<sup>۴</sup> و همکاران (۲۰۱۸) نشان می‌دهد حضور حسابرسان متخصص صنعت، حسابرسان با سابقه طولانی‌تر، و هزینه‌های حسابرسی بالاتر به افشای بیشتر در قالب بندهای تأکید بر مطلب خاص، منجر می‌شود. لذا با توجه به مرور پژوهش‌های انجام شده در حوزه تغییرات گزارش حسابرسی، از دو دیدگاه متضاد به شرح ذیل برای پیش‌بینی نظری رابطه بین بندهای تأکید بر مطلب خاص و نوع گزارش حسابرسان، بهره برده شده است.

### ۲-۲- نظریه ارتباطات

ارتباطات در سازمان‌های تجاری، نقش بسیار مهمی را در اطلاع‌رسانی عملکرد واحد تجاری و بهبود روابط با ذی‌نفعان سازمانی ایفا می‌کند (برنان<sup>۵</sup> و همکاران، ۲۰۱۳). نظریه ارتباطات حوزه وسیعی از نظریه‌ها و مدل‌های مختلف را در بر می‌گیرد که هدفشان درک فرآیندها، روش‌ها و اثرات ارتباط است. این نظریه‌ها چگونگی انتقال، دریافت و تفسیر اطلاعات را در زمینه

<sup>1</sup> Communicative Values

<sup>2</sup> Hegazy & Kamareldawla

<sup>3</sup> Rennekamp

<sup>4</sup> Goldie

<sup>5</sup> Brennan

ارتباطات بین فردی، سازمانی و جمعی بررسی می‌کنند و استراتژی‌هایی برای دستیابی به ارتباطات مؤثرتر ارائه می‌دهند (اسمیت و اسمیت<sup>۱</sup>، ۱۹۷۱). هیچ تعریف یا نظریه مسلطی از نظریه ارتباطات در حوزه حسابداری وجود ندارد، بلکه ارتباطات حسابداری به دو روش (الف): انتقال کارکرد گرایانه- رفتاری (افشا)<sup>۲</sup> و (ب): روایی نمادین- تفسیری (روایت‌ها)<sup>۳</sup> مفهوم‌سازی شده است که هر یک از این دیدگاه‌های پژوهشی، شامل سنت‌های پژوهشی زیرمجموعه نیز است (مرکل دیویس و برنان<sup>۴</sup>، ۲۰۱۷). طبق نظریه ارتباطات، گزارش‌های حسابداری حاوی پیام‌هایی هستند که حساب‌برسان به عنوان فرستنده با گیرندگانمانند سرمایه‌گذاران و سهامداران ارتباط برقرار می‌کنند (دتاجاروتسری<sup>۵</sup> و همکاران، ۲۰۱۹). صورت‌های مالی سالانه و گزارش‌های حسابداری سنتی مزایای محدودی برای کاربران ارائه می‌دهند و ارزش کمی دارند؛ زیرا خواندن گزارش‌های مالی سالانه شامل گزارش حسابداری و یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی دشوار است و درک محتوای آنان بسیار سخت است (لی و همکاران، ۲۰۱۹). در حالی که گزارش‌های حسابداری مبسوط، خوانایی و درک آسانتری دارند (دتاجاروتسری و همکاران، ۲۰۱۹)، لذا اصلاحات گزارش حسابداری مانند تغییر عبارت و ساختار گزارش‌ها و یا لزوم ارائه اطلاعات اضافی ممکن است به منظور بهبود انتقال پیام باشد و با مکتب فکری کارکردگرای سازگار است (مرکل دیویس و برنان، ۲۰۱۷).

از طرفی اطلاعات گزارش حسابداری به عنوان یکی از اطلاعات ورودی به فرایند تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان است، لذا برجسته کردن اطلاعات حائز اهمیت در قالب سرفصل‌های مشخص (الیوت<sup>۶</sup>، ۲۰۰۶) و ارائه جداگانه آن اطلاعات (کلرپرویل<sup>۷</sup> و همکاران، ۲۰۱۴) با در نظر گرفتن توجه محدود استفاده‌کنندگان، می‌تواند بر پردازش چنین اطلاعاتی و قضاوت‌ها تأثیر بگذارد (رپلی<sup>۸</sup> و همکاران، ۲۰۲۰ و کارور و ترینکل، ۲۰۱۷). لذا طبق نظریه ارتباطات، تغییرات گزارش حسابداری منجر به بهبود کیفیت ارتباطی و ارزش اطلاعاتی گزارش حسابداری (کاهش فاصله اطلاعاتی میان خواسته استفاده‌کنندگان و اطلاعات افشا شده در گزارش حسابداری) از جمله کیفیت حسابداری می‌شود (سوتیون، ۲۰۲۱ و رپلی و همکاران، ۲۰۲۰). در نتیجه تغییرات گزارش حسابداری در سال ۱۳۹۰ نباید بر نوع گزارش حسابداری و تعداد بندهای شرط اثرگذار باشد و منجر به صدور گزارش حسابداری مطلوب نظر صاحبکار نمی‌گردد.

### ۳-۲- نظریه استدلال انگیزشی

این تصور که اهداف یا انگیزه‌ها بر استدلال تأثیر می‌گذارند، سابقه طولانی و بحث‌برانگیزی در روان‌شناسی اجتماعی دارد. انگیزه افراد با تغییر روش پردازش اطلاعات، بر قضاوت آنها تأثیر می‌گذارد. افراد گاهی اوقات تمایل دارند به یک نتیجه خاص برسند (کوندا، ۱۹۹۰) یا امیدوارند که داده‌ها، نتیجه مطلوب آنها را پشتیبانی کند (دیتو<sup>۹</sup>، ۲۰۰۸). این ترجیحات بر فرایند جستجوی اطلاعات تأثیر می‌گذارد و باعث می‌شود از معیارهایی برای قضاوت و تصمیم‌گیری استفاده کنند که احتمالاً ترجیحات آنها را پشتیبانی می‌کند و نتیجه مورد نظر را محقق می‌کند (کوندا، ۱۹۹۰). در نتیجه تمایلی به پذیرش اطلاعات ناسازگار با اولویت‌های خود ندارند (دیتو، ۲۰۰۸) و در صورت مواجهه با اطلاعات متناقض، آن را بی اعتبار دانسته و نادیده می‌گیرند (آستین<sup>۱۰</sup> و همکاران، ۲۰۲۰). پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهد حساب‌برسان درگیر استدلال انگیزشی می‌شوند (کادوس<sup>۱۱</sup> و همکاران، ۲۰۰۳؛ بلی<sup>۱۲</sup>، ۲۰۰۵ و کادوس و همکاران، ۲۰۰۸). زمان بندی و حجم کاری حساب‌برسان، لزوم کاهش

<sup>1</sup> Smith & Smith

<sup>2</sup> Functionalist-behavioural transmission (disclosures)

<sup>3</sup> Symbolic-interpretive narrative (narratives)

<sup>4</sup> Merkl-Davies & Brennan

<sup>5</sup> Detajartsri

<sup>6</sup> Elliott

<sup>7</sup> Clor-Proell

<sup>8</sup> Rapley

<sup>9</sup> Ditto

<sup>10</sup> Austin

<sup>11</sup> Kadous

<sup>12</sup> Blay

هزینه‌های حسابرسی و ایجاد و حفظ روابط با صاحبکار از جمله عواملی است که باعث می‌شود حسابرسان اهداف جهت دار قوی داشته باشند تا بتوانند اهداف منفعت طلبانه خود یعنی حفظ مشتری را محقق نمایند (آلتیرو<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۲۲). در این حالت حسابرسان به جای پاسخ‌های حرفه‌ای ریشه‌دار<sup>۲</sup> مانند ایجاد دیدگاه مستقل یا به چالش کشیدن نتیجه‌گیری‌های مدیریت، دیدگاه‌های مدیریت را می‌پذیرند که این امر احتمال تعدیل نظر حسابرسی را کاهش می‌دهد (جونگ و رو،<sup>۳</sup> ۲۰۰۴ و بلی، ۲۰۰۵). در نتیجه ممکن است مطابق با نگرانی کمیته پذیرش و نظارت بر مؤسسات معتمد، سرریز بالقوه بندهای شرط به بندهای تأکید بر مطلب خاص رخ دهد.

اقدامات فرصت طلبانه از سوی حسابرسان در ایران بیشتر از سایر کشورها نمایان است؛ چرا که تقاضا برای خدمات حسابرسی در ایران غالباً بر اساس الزامات قانونی است (رودکی، ۲۰۰۸). لذا عدم تقاضا برای حسابرسی با کیفیت، ریسک دادخواهی پایین و رقابت شدید بعد از آزاد سازی بازار حسابرسی ایران (نیکبخت و تنانی، ۱۳۸۹) موجب شده است که حسابرسان تا حد ممکن با صاحبکاران خود به توافق برسند. در همین راستا، محمدرضایی و فرجی (۱۳۹۸) معتقدند که پیش نویس اولیه گزارش حسابرسی با گزارش نهایی آنها تفاوت بسیاری دارد. به بیان دیگر، در فرایند مذاکره با صاحبکار، بسیاری از بندهای مندرج در پیش نویس گزارش حسابرسی به دلایل متعددی حذف می‌شوند. به طوریکه «کمیته پذیرش و نظارت بر مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار» در گزارش‌های چند سال اخیر اشاره داشته است که بندهای تأکید بر مطلب خاص با ماهیت متناقض و بعضاً با ماهیت تحریف یا محدودیت در گزارش درج شده است، بنابراین طبق گزارش کمیته مذکور، امکان تخلف حسابرسان در خصوص جابجایی بندها و حتی تغییر نوع اظهار نظر امکان پذیر است.

#### ۲-۴- فرضیه پژوهش

با توجه به مطالب بیان شده، مطابق نظریه ارتباطات، بین بندهای تأکید بر مطلب خاص و گزارش حسابرسان رابطه‌ای وجود ندارد؛ زیرا بندهای تأکید بر مطلب خاص، صرفاً در راستای جلب توجه استفاده کنندگان نسبت به موضوع خاصی که در صورت‌های مالی افشا شده و از اهمیت خاصی برخوردار است، استفاده می‌شود و ماهیتشان متفاوت از بندهای شرط است؛ اما بر اساس نظریه استدلال انگیزشی، حسابرسان برای حفظ مشتریان خود در بازار حسابرسی ایران که رقابت به شدت بالا و ریسک دادخواهی پایین است، ممکن است فرصت طلبانه رفتار کنند و برخی بندهای شرط را به بندهای تأکید بر مطلب خاص منتقل کنند. در این صورت پیش بینی می‌شود که رابطه‌ای منفی بین بندهای تأکید بر مطلب خاص با گزارش حسابرسی وجود داشته باشد. لذا، با توجه به وجود دو دیدگاه متضاد، فرضیه بدون جهت و به شرح ذیل تدوین می‌گردد:

فرضیه: بین بندهای تأکید بر مطلب خاص و گزارش حسابرسی، رابطه معناداری وجود دارد.

#### ۳- روش پژوهش

##### ۳-۱- گردآوری داده‌ها

داده‌ها از روی صورت‌های مالی سالانه حسابرسی شده شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس که در سایت کدال منتشر شده، جمع آوری شده است. دوره زمانی پژوهش، سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۴۰۱ است؛ زیرا استانداردهای گزارشگری مالی (استاندارد حسابرسی شماره ۷۰۰، ۷۰۵ و ۷۰۶) در سال ۱۳۸۹ تجدیدنظر، تدوین و از سال ۱۳۹۰ لازم الاجرا شده است و این استانداردها دوباره در سال ۱۴۰۱ تجدید ارائه شده‌اند (کمیته تدوین استانداردهای

<sup>1</sup> Altiero

<sup>3</sup> Jeong & Rho

<sup>2</sup> ingrained professional responses

حسابرسی، ۱۴۰۲) ولی هم چنان بندهای تأکید بر مطلب خاص، به عنوان بخش جداگانه‌ای در گزارش حسابرسی، حضور دارد (باقراآبادی و محبوب، ۱۳۹۶). لذا پژوهش حاضر دوره ساختار گزارشگری حسابرسی بین سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۴۰۱ را مورد بررسی قرار می‌دهد. همچنین از شرکت‌هایی استفاده می‌شود که کلیه اطلاعات مرتبط با متغیرهای پژوهش را دارا باشند؛ زیرا با توجه به اینکه بازه زمانی پژوهش طولانی (۱۰ سال) است، ممکن است در طی این مدت داده‌های موردنظر در برخی از سال‌ها در دسترس نباشند مانند داده‌های مربوط به تخصص کمیته حسابرسی یا ارزش بازار سهام شرکت که در این حالت از نمونه حذف می‌گردند. همچنین شرکت باید از ابتدای سال ۱۳۹۲ در بورس بوده و در طول دوره پژوهش از بورس خارج نشده باشد. شرکت‌های گروه مالی شامل بانک‌ها، شرکت‌های سرمایه‌گذاری، هلدینگ‌ها، بیمه‌ها و لیزینگ‌ها به علت متفاوت بودن افشای اطلاعات مالی و تصمیمات شرکتی در آنها، از نمونه مورد مطالعه حذف می‌شوند؛ بنابراین نمونه پژوهش شامل ۱۸۰ شرکت عضو بورس و عضو فرابورس (۱۸۰۰ مشاهده) است. نحوه غربالگری داده‌ها در جدول ۱ ارائه شده است.

جدول ۱. فرآیند گردآوری داده‌ها

ردیف	شرح	تعداد شرکت
۱	تعداد کل شرکت‌های موجود در جامعه آماری پژوهش تا پایان سال ۱۴۰۱	۶۴۸
۲	کسر می‌شود: شرکت‌های گروه مالی	(۱۷۱)
۳	کسر می‌شود: شرکت‌هایی که در طی دوره پژوهش از بورس خارج شده‌اند	(۵۴)
۴	کسر می‌شود: شرکت‌هایی که اطلاعات و داده‌های آنها از ابتدای دوره پژوهش به طور کامل در دسترس نیست*.	(۲۴۳)
	تعداد شرکت‌ها در نمونه نهایی	۱۸۰

\* لازم به ذکر است که ۲۴۳ شرکت اغلب شرکت‌هایی هستند که بعد از سال ۱۳۹۲ وارد بورس و به ویژه فرابورس شده‌اند و داده‌های آنها از ابتدای دوره پژوهش در دسترس نبوده است، همچنین، به دلیل توقف نماد معاملاتی بیش از سه ماه یا نبود اطلاعات در مورد تخصص مالی کمیته حسابرسی برخی از شرکت‌ها، از نمونه نهایی حذف شدند.

### ۳-۲- مدل پژوهش

مدل رگرسیون برای آزمون فرضیه پژوهش بر اساس پژوهش لی و همکاران (۲۰۲۳) و با در نظر گرفتن شرایط محیطی پژوهش به شرح زیر تدوین شده است.

$$\begin{aligned}
 AQPNum_{it}, AudOpn_{it}, Improve_{it} \\
 = \beta_0 + \beta_1 EMP_{it} + \beta_2 FirstRankAud_{it} + \beta_3 AudChg_{it} + \beta_4 Mergers_{it} + \beta_5 Size_{it} \\
 + \beta_6 Lev_{it} + \beta_7 InvRec_{it} + \beta_8 Loss_{it} + \beta_9 Subs_{it} + \beta_{10} BoardInd_{it} + \beta_{11} MTB_{it} \\
 + \beta_{12} TSE_{it} + \beta_{13} AudComitExper_{it} + \sum \beta_j IndustryDum_{it} + \sum \beta_k YearDum_{it} + \varepsilon_{it}
 \end{aligned} \quad (1)$$

### ۳-۳- متغیرهای پژوهش

#### ۳-۳-۱- متغیرهای وابسته

تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی ( $AQPNum$ ): تعداد بندهای قبل از بند اظهارنظر حسابرس.

نوع اظهارنظر حسابرس ( $AudOpn$ ): اگر نوع اظهارنظر حسابرس، تعدیل شده باشد، این متغیر برابر با یک و در غیر این صورت برابر صفر خواهد بود.

صدور گزارش حسابرسی مطلوب صاحبکار ( $Improve$ ): اگر تعداد بندهای شرط در سال جاری نسبت به سال قبل کاهش پیدا کرده باشد یک در غیر این حالت صفر.

## ۳-۲-۳- متغیرهای مستقل

بندهای تأکید بر مطلب خاص (EMP): مطابق استاندارد حسابرسی ۷۰۶، بند توضیحی است که پس از بند اظهارنظر با هدف جلب توجه استفاده کنندگان به یک موضوع ارائه یا افشا شده در صورت‌های مالی ذکر می‌گردد. این بند بلافاصله پس از بند اظهارنظر درج می‌شود و تصریح می‌شود که اظهارنظر حسابرسان با توجه به این موضوع خاص، تعدیل نشده است. لذا با توجه به رابطه احتمالی بندهای تأکید بر مطلب خاص با بندهای شرط، این متغیر به سه صورت و به شرح زیر اندازه‌گیری می‌شود:

۱. وجود یا عدم وجود بند تأکید بر مطلب خاص (EMP): اگر گزارش حسابرسان حاوی بند تأکید بر مطلب خاص باشد یک در غیر این صورت صفر.
۲. تعداد بندهای تأکید بر مطلب خاص در گزارش حسابرسی (EMPNum).
۳. تغییرات در تعداد بندهای تأکید بر مطلب خاص نسبت به سال قبل (EMPChanges).

## ۳-۳-۳- متغیرهای کنترلی

*FirstRankAud*: متغیر ساختگی مساوی یک اگر حسابرسان متعلق به حسابرسان معتمد بورس طبقه اول باشد، در غیر این صورت صفر.

*Audchg*: متغیر ساختگی مساوی یک اگر حسابرسان تغییر یافته باشد، در غیر این صورت صفر (چو<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۲۰).  
*Mergers*: متغیر ساختگی مساوی یک اگر موسسه حسابرسی ادغامی است (برای سال ادغام و پس از آن) در غیر این صورت صفر (دینگ و جیا<sup>۲</sup>، ۲۰۱۲).

*Size*: اندازه صاحبکار، لگاریتم طبیعی جمع کل دارایی‌های صاحبکار (چو و همکاران، ۲۰۲۰).  
*Lev*: اهرم مالی، جمع کل بدهی‌ها تقسیم بر جمع ارزش دفتری دارایی‌ها (چو و همکاران، ۲۰۲۰).  
*InvRec*: نسبت جمع موجودی‌ها و حسابهای دریافتی به جمع کل دارایی‌ها (چو و همکاران، ۲۰۲۰).  
*Subs*: متغیر ساختگی مساوی یک اگر صاحبکار شرکت‌های فرعی داشته باشد، در غیر این صورت صفر (نجفی قادیکلایی و همکاران، ۱۳۹۶).

*Loss*: زیان ده بودن صاحبکار، متغیر ساختگی مساوی یک اگر صاحبکار زیان گزارش کرده باشد، در غیر این صورت صفر (چو و همکاران، ۲۰۲۰).

*BoardInd*: نسبت تعداد اعضای غیرموظف هیئت مدیره به کل اعضا (ابوت<sup>۳</sup> و همکاران، ۲۰۰۴).  
*MTB*: نسبت ارزش بازار سهام به ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام (چو و همکاران، ۲۰۲۰).  
*TSE*: متغیر ساختگی مساوی یک اگر شرکت بورسی باشد و در غیر این صورت (فراپورسی باشد) صفر (یاری و همکاران، ۱۴۰۱).

*AudComitExper*: درصد اعضای کمیته حسابرسی با تخصص مالی (کریشنان و لی<sup>۴</sup>، ۲۰۰۹).

*IndustryDum*: متغیر ساختگی برای کنترل اثر صنعت (چو و همکاران، ۲۰۲۰).

*YearDum*: متغیر ساختگی برای کنترل اثر تغییرات در طول زمان (چو و همکاران، ۲۰۲۰).

<sup>1</sup> Cho  
<sup>2</sup> Ding & Jia

<sup>3</sup> Abbott  
<sup>4</sup> Krishnan & Lee

مطابق مباحث استوک و واتسون<sup>۱</sup> (۲۰۰۳) و آرمسترانگ<sup>۲</sup> و همکاران (۲۰۲۲)، منبع تمامی درون‌زایی‌ها، به‌نوعی متغیرهای محذوف همبسته است؛ بنابراین، مطابق وایتد<sup>۳</sup> و همکاران (۲۰۲۲) در این پژوهش سعی شده است با تحلیل علی حتی الامکان متغیرهای همبسته شناسایی و در مدل رگرسیونی گنجانده شوند تا مشکل درون‌زایی ناشی از متغیرهای محذوف همبسته به حداقل برسد. مطابق با چان<sup>۴</sup> و همکاران (۲۰۰۶)، پیش‌بینی می‌گردد که تغییر حسابرس تأثیر منفی بر صدور نظر حسابرسی تعدیل شده داشته باشد. عدم شناخت کافی حسابرس از صاحبکار در سال‌های اول تغییر، می‌تواند منجر به کاهش تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی (متغیر وابسته) و بندهای تأکید بر مطلب خاص (متغیر مستقل) گردد. همچنین مطابق دینگ و جیا (۲۰۱۲)، ادغام در مؤسسات حسابرسی منجر به بهبود کیفیت حسابرسی، افزایش بندهای شرط گزارش حسابرسی و بندهای تأکید بر مطلب خاص شود. برای کنترل اندازه مشتری، ریسک و نقدینگی مالی، متغیرهای size و Lev در نظر گرفته شده است، زیرا ویژگی‌های مربوط به اندازه صاحبکار مانند ثبات مالی یا پیچیدگی عملیات صاحبکار می‌تواند به ترتیب بر کاهش یا افزایش تعداد بندهای تأکید بر مطلب خاص و بندهای شرط گزارش حسابرسی تأثیرگذار باشد (محمدرضایی و همکاران، ۱۴۰۲). همچنین اهرمی بودن ساختار شرکت می‌تواند منجر به افزایش گزارش حسابرسی تعدیل شده و بندهای تأکید بر مطلب خاص گردد (کارسون<sup>۵</sup> و همکاران، ۲۰۱۳ و چو و همکاران، ۲۰۲۰). عضویت صاحبکاران در بورس یا فرابورس (TSE) از طریق تأثیر بر انتخاب حسابرسان توسط شرکت‌ها و کیفیت متفاوت احتمالی گزارشگری این شرکت‌ها، می‌تواند بر نوع اظهار نظر حسابرس، تعداد بندهای تأکید بر مطلب خاص و بندهای شرط گزارش حسابرس تأثیرگذار باشد.

هرچه نسبت مطالبات و موجودی‌ها (InvRec) بیشتر باشد، احتمال اینکه صاحبکار دارای حساب‌های غیرقابل وصول یا کاهش ارزش موجودی باشند، بیشتر می‌شود، در نتیجه ریسک حسابرسی افزایش می‌یابد (چو و همکاران، ۲۰۲۰). همچنین برای سنجش اثرات پیچیدگی صاحبکار، متغیر ساختگی شرکت‌های تابعه مشتری (Subs) را لحاظ می‌کنیم. انتظار می‌رود این دو متغیر (InvRec و Subs) ارتباط مثبتی با صدور نظر حسابرسی تعدیل شده و افزایش بندهای تأکید بر مطلب خاص داشته باشند. از طرفی عملکرد مالی منفی (زیان) صاحبکار منجر به افزایش ریسک حسابرسی می‌شود که می‌تواند احتمال صدور اظهار نظر تعدیل شده همراه با بندهای شرط و تأکید بر مطلب خاص را افزایش دهد (کارسون و همکاران، ۲۰۱۳ و چو و همکاران، ۲۰۲۰). شرکت‌هایی با حاکمیت شرکتی قوی انگیزه بیشتری برای انتصاب اعضای با تخصص مالی در کمیته حسابرسی دارند (کریشان و لی، ۲۰۰۹). همچنین کمیته‌های حسابرسی با تخصص مالی، با سطوح پایین‌تری از مدیریت سود مرتبط هستند (بادولیتو<sup>۶</sup> و همکاران، ۲۰۱۴). ریسک حسابرسی برای شرکت‌های در حال رشد (MTB)، بالاتر است زیرا عدم اطمینان بالاتری نسبت به وضعیت عملیاتی این شرکت‌ها در آینده وجود دارد، در نتیجه این متغیر به عنوان متغیر کنترلی مناسب، به طور همزمان بر متغیر مستقل و وابسته پژوهش اثرگذار است (چو و همکاران، ۲۰۲۰). از طرفی افزایش نسبت اعضای غیر موظف در کمیته حسابرسی (BoardInd) نیز منجر به تقویت نظارت کمیته حسابرسی بر گزارشگری مالی می‌شود که از طریق تقویت سیستم کنترل داخلی، کیفیت گزارشگری مالی را بهبود می‌بخشد (ابوت و همکاران، ۲۰۰۴) این امر می‌تواند منجر به کاهش بندهای تأکید بر مطلب خاص و بندهای شرط گزارش حسابرسی گردد.

<sup>1</sup> Stock and Watson

<sup>2</sup> Armstrong

<sup>3</sup> Whited

<sup>4</sup> Chan

<sup>5</sup> Carson

<sup>6</sup> Badolato

## ۴- یافته‌ها

## ۴-۱- آمار توصیفی

آماره‌های توصیفی متغیرهای پژوهش به صورت خلاصه در جدول ۲، مورد بررسی قرار می‌گیرد. قسمت (الف)، آماره‌های توصیفی مربوط به متغیرهای پیوسته و قسمت (ب)، این آماره‌ها را برای متغیرهای گسسته پژوهش نشان می‌دهد. میانگین تعداد بندهای شرط ۲/۳۳۶ است و نشان می‌دهد که در شرکت‌های مورد بررسی به طور متوسط حدود ۲ بند شرط گزارش وجود دارد. همچنین میانه این متغیر ۲ است و نشان می‌دهد در نیمی از شرکت‌ها بیش از دو بند گزارش حسابرسی وجود دارد و در نیمی دیگر، یک یا دو بند یا بند گزارش وجود ندارد. همچنین به طور میانگین گزارش‌های حسابرسی حاوی دو بند تأکید بر مطلب خاص است.

جدول ۲. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش (تعداد مشاهدات: ۱۸۰۰)

الف متغیرهای پیوسته							
متغیر	نماد	میانگین	میانه	حد اکثر	حداقل	انحراف معیار	ضریب چولگی
تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی	AQPNum	۲/۳۳۶	۲/۰۰۰	۲۴	۰	۲/۵۶۱	۲/۰۱۰
تعداد بندهای تأکید بر مطلب خاص	EMPNu	۱/۶۶۲	۱/۰۰۰	۸	۰	۱/۴۷۴	۱/۰۷۴
اندازه شرکت	Size	۱۴/۵۴۴	۱۴/۳۹۸	۲۰/۷۶۹	۹/۱۶۶	۱/۸۶۸	۰/۳۵۶
اهرم مالی	Lev	۰/۶۷۶	۰/۵۹۰	۳/۲۹۸	۰/۰۳۱	۰/۲۴۶	۱/۹۲۳
موجودی و حساب‌های دریافتی	InvRec	۰/۵۰۳	۰/۴۹۷	۰/۹۴۷	۰/۰۱۱	۰/۲۰۷	۰/۰۲۰
درصد اعضای غیر موظف هیئت مدیره	BoardInd	۰/۶۶۹	۰/۶۰۰	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۲۲۰	-۱/۴۴۰
نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری	MTB	۳/۷۳۲	۲/۵۷۱	۲۷/۶۸	-۰/۶۷	۱/۸۲	-۲/۴۱۰
درصد تخصص کمیته حسابرسی	AudComitExper	۰/۴۵۸	۰/۶۶۰	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۳۹۲	-۰/۹۷۱

  

ب متغیرهای گسسته							
متغیر	نماد	یک	صفر	درصد فراوانی	یک	صفر	درصد فراوانی
نوع گزارش حسابرسی	AudOpn	۱۲۶۴	۵۳۶	۷۰/۲۲	۲۹/۷۸	صفر	صفر
صدور گزارش حسابرسی مطلوب صاحبکار	Improve	۶۱۴	۱۱۸۶	۳۴/۱۱	۶۵/۸۸	صفر	صفر
وجود بندهای تأکید بر مطلب خاص	EMP	۱۳۷۸	۴۲۲	۷۶/۵۶	۲۳/۴۴	صفر	صفر
تغییرات بندهای تأکید	ΔEMPchg	۲۵۴	۱۵۴۶	۱۴/۱۱	۸۵/۸۸	صفر	صفر
حسابرس معتمد طبقه اول	FirstRankAud	۸۸۱	۹۱۹	۴۸/۹۴	۵۱/۰۶	صفر	صفر
شرکت سهامی پذیرفته شده در بورس تهران	TSE	۱۴۳۹	۳۶۱	۷۹/۹۴	۲۰/۰۶	صفر	صفر
مؤسسات حسابرسی ادغامی	Mergers	۲۱۷	۱۵۸۳	۱۲/۰۵	۸۷/۹۴	صفر	صفر
تغییر حسابرسی	AudChg	۴۶۵	۱۳۳۵	۲۵/۸۳	۷۴/۱۷	صفر	صفر
تعداد شرکت زیرمجموعه	Subs	۸۴۷	۹۵۳	۴۷/۰۶	۵۲/۹۴	صفر	صفر
زیان	Loss	۳۲۲	۱۴۷۸	۱۷/۸۹	۸۲/۱۱	صفر	صفر

با بررسی سایر متغیرهای پیوسته نیز ملاحظه می‌شود که نتایج با یافته‌های مطالعات پیشین مطابقت دارد. به طور مثال نسبت اهرم مالی ۶۷ درصد و میانگین موجودی و حساب‌های دریافتی ۰/۵۰۳ است که به ترتیب با نتایج پژوهش یاری و همکاران (۱۴۰۱) و صدرائی و همکاران (۱۴۰۱) مطابقت دارد. نتایج گزارش نشده آزمون پارامتری برای متغیرهای پیوسته پژوهش، نشان می‌دهد که میانگین تعداد بندهای شرط در گزارش‌های حسابرسی حاوی بندهای تأکید بر مطلب خاص بالاتر از گزارش‌های فاقد این بندها است. این مسئله موید این موضوع است که نتایج از نگرانی کمیته پذیرش و نظارت بر مؤسسات معتمد سازمان

بورس و اوراق بهادار مبنی بر سرریز بالقوه بندهای شرط به بندهای تأکید بر مطلب خاص حمایت نمی‌کند. نتایج گزارش نشده آزمون ناپارامتری نیز نشان می‌دهد که تنها در ۳۱ درصد از مواردی که گزارش حاوی بند تأکید بر مطلب خاص است، بندهای شرط سال جاری نسبت به سال گذشته کاهش پیدا می‌کند و در ۶۹ درصد از این موقعیت‌ها، کاهش در بندهای شرط رخ نمی‌دهد. در ۶۶ درصد از مجموع گزارش‌های حسابرسی (دارای بندهای تأکید و فاقد این بندها)، کاهش در تعداد بندهای شرط رخ نمی‌دهد. بندهای تأکید بر مطلب خاص در شرکت‌هایی که زیان گزارش نکرده‌اند بالاتر از شرکت‌های زیان ده است که این امر می‌تواند حاکی از ماهیت اطلاع‌رسانی این بندها باشد. نتایج گزارش نشده ماتریس همبستگی نیز نشان می‌دهد که بین هیچ یک از متغیرهای مستقل و کنترلی، رابطه همبستگی بالایی وجود ندارد. همچنین میزان تورم واریانس<sup>۱</sup> متغیرهای مستقل و کنترلی در پژوهش کمتر از ۱۰ است؛ لذا مسئله‌ای از بابت هم خطی وجود ندارد.<sup>۲</sup>

#### ۲-۴- نتایج آزمون فرضیه

در راستای بررسی فرضیه پژوهش از نتایج جداول ۳، ۴ و ۵ استفاده می‌شود. نتایج جدول ۳ بیانگر آن است که ارتباط معناداری بین تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی و بندهای تأکید بر مطلب خاص وجود ندارد.

جدول ۳. نتایج آزمون فرضیه پژوهش (متغیر وابسته: تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی)

تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی				متغیر وابسته			
ضریب	آماره t	ضریب	آماره t	ضریب	آماره t	نماد	متغیر
				۰/۲۸	۰/۰۳۶	EMP	بندهای تأکید بر مطلب خاص
		۱/۵۰	۰/۰۵۸			EMPNum	تعداد بندهای تأکید بر مطلب خاص
-۱/۷۸	-۰/۰۷۳*					EMPchange	تغییرات بندهای تأکید
-۰/۳۴	-۰/۰۳۷	-۰/۲۵	-۰/۰۲۷	۰/۲۲	۰/۳۲۳	FirstRankAud	حسابرس معتمد طبقه اول
-۹/۶۰	-۱/۶۹***	-۹/۲۱	-۱/۶۱۲***	-۴/۱۷	-۱/۰۵۶***	TSE	شرکت سهامی پذیرفته شده در بورس تهران
۰/۶۳	۰/۰۷۷	۰/۴۸	۰/۰۵۸	۰/۵۹	۰/۰۹۴	AudChg	تغییر حسابرسی
۰/۴۷	۰/۰۸۶	۰/۵۱	۰/۰۹۴	-۰/۱۲	-۰/۰۲۸	Mergers	ادغام مؤسسات حسابرسی
۵/۵۳	۰/۲۱***	۴/۰۶	۰/۱۶۲	۰/۹۷	۰/۰۶۴***	Size	اندازه شرکت
۱/۹۰	۰/۳۶۹*	۲/۰۴	۰/۴۰۳**	۳/۶۸	۱/۰۸۵***	Lev	اهرم مالی
۱/۱۸	۰/۳۶۵	۰/۹۲	۰/۲۸۶	۲/۷۵	۱/۰۸۲***	InvRec	موجودی و حساب‌های دریافتی
۵/۳۴	۰/۵۸۵***	۵/۱۴	۰/۵۶۲***	۶/۶۰	۱/۰۴۲***	Subs	تعداد شرکت زیرمجموعه
۸/۳۷	۱/۵۸۶***	۸/۴۰	۱/۵۸۱***	۴/۱۳	۱/۱۴۷***	Loss	زیان
-۱/۰۹	-۰/۳۲۲	-۱/۲۳	-۰/۳۶۴	-۱/۶۶	-۰/۷۰۵*	BoardInd	اعضای غیرموظف هیئت مدیره
۲/۹۳	۰/۰۰۳***	۲/۳۶	۰/۰۰۲**	۳/۹۰	۰/۰۰۴***	MTB	نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری
-۵/۳۹	-۰/۹۱۷***	-۵/۴۵	-۰/۹۱۲***	-۱/۴۴	-۰/۳۱۲	AudComitExper	تخصص کمیته حسابرسی
-۲/۶۳	-۲/۰۱۳***	-۱/۷۳	-۱/۳۵۹*	-۰/۲۰	-۰/۲۵۸		ضریب ثابت
			کنترل شد			Year, Industry	سال و صنعت
	۱۵/۹۸		۱۶/۴۴		۶/۹۴		F آماره
	۰/۰۰۰		۰/۰۰۰		۰/۰۰۰		سطح معناداری آماره F
	۰/۳۳۸۳		۰/۳۴۰۲		۰/۳۱۴۰		ضریب تعیین
	۱۷۸۰		۱۷۸۰		۱۷۸۰		تعداد مشاهدات

\*\*\*، \*\* و \* به ترتیب در سطح ۱٪، ۵٪ و ۱۰٪ معنادار است.

<sup>1</sup> Variance Inflation Factor (VIF)

<sup>۲</sup> به منظور رفع نگرانی‌های مرتبط با ناهمسانی واریانس و خودهمبستگی، از خطاهای استاندارد خوشه‌بندی شده در سطح شرکت (خطاهای استاندارد اصلاح شده بابت ناهمسانی واریانس و خودهمبستگی) استفاده شده است (پترسن،

۲۰۰۹). همچنین زمانی که سایر فروض کلاسیک برقرار و تعداد مشاهدات بالا است (اغلب بیش از ۱۰۰۰ مشاهده)، آزمون نرمال بودن توزیع باقی‌مانده‌های مدل رگرسیونی ضروری نیست (پاوم، ۲۰۰۶).

همچنین بر اساس نتایج ارائه شده در جدول ۴، مشاهده می‌شود که بندهای تأکید بر مطلب خاص هیچ ارتباط معناداری با نوع اظهار نظر حسابرسی ندارند. در نتیجه دو معیار تعداد بندهای شرط و نوع گزارش حسابرسی رابطه معناداری با بندهای تأکید بر مطلب خاص ندارند و از فرضیه پژوهش پشتیبانی نمی‌کنند.

جدول ۴. نتایج آزمون فرضیه پژوهش (متغیر وابسته: نوع اظهار نظر حسابرسی)

نوع اظهار نظر حسابرسی			متغیر وابسته		
ضریب	آماره Z	ضریب	آماره Z	نماد	متغیر
					بندهای تأکید بر مطلب خاص
				EMP	
				EMPNum	تعداد بندهای تأکید بر مطلب خاص
				EMPchange	تغییرات بندهای تأکید
				FirstRankAud	حسابرس معتمد طبقه اول
				TSE	شرکت سهامی پذیرفته شده در بورس تهران
				AudChg	تغییر حسابرسی
				Mergers	ادغام مؤسسات حسابرسی
				Size	اندازه شرکت
				Lev	اهرم مالی
				InvRec	موجودی و حساب‌های دریافتی
				Subs	تعداد شرکت زیرمجموعه
				Loss	زیان
				BoardInd	اعضای غیرموظف هیئت مدیره
				MTB	نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری
				AudComitExper	تخصص کمیته حسابرسی
					ضریب ثابت
				Year, Industry	سال و صنعت
					کنترل شد
					آماره والد
					سطح معناداری آماره والد
					ضریب تعیین مک فادن
					تعداد مشاهدات

\*\*\*، \*\* و \* به ترتیب در سطح ۱٪، ۵٪ و ۱۰٪ معنادار است.

نتایج جدول ۵ نشان می‌دهد ضرایب مربوط به بندهای تأکید بر مطلب خاص، تعداد و تغییرات این بندها زمانی که متغیر وابسته، صدور گزارش حسابرسی مطلوب صاحبکار است، منفی و در سطح احتمال ۹۹٪ معنادار است. به طور کلی یافته‌های پژوهش از نظریه استدلال انگیزشی و دیدگاه کمیته پذیرش و نظارت بر مؤسسات حسابرسی معتمد بورس و اوراق بهادار حمایت نمی‌کند. به عبارت دیگر، یافته‌های این پژوهش شواهدی در مورد رفتار فرصت طلبانه حسابرسان از طریق انتقال بندهای شرط به بندهای تأکید بر مطلب خاص، فراهم نمی‌کند.

#### ۳-۴- آزمون‌های حساسیت

##### ۳-۴-۱- اثرات ثابت در سطح شرکت

نتایج به دست آمده از برآورد مدل پژوهش با کنترل اثرات ثابت در سطح شرکت، بیانگر عدم وجود رابطه معنادار بین بندهای شرط گزارش حسابرسی و نوع اظهار نظر حسابرسی با هر سه متغیر سنجش بندهای تأکید بر مطلب خاص است.

همچنین رابطه منفی و معناداری بین متغیر صدور گزارش حسابرسی مطلوب صاحبکار با هر سه متغیر مستقل پژوهش برقرار است. لذا نتایج آزمون حساسیت با نتایج اصلی پژوهش همراستا است و این نتایج نشان می‌دهد که نتایج پژوهش نسبت به کنترل اثرات متغیرهای محذوف ثابت در طول دوره پژوهش (بال و همکاران، ۲۰۱۲)، حساسیت نداشته و قابلیت اتکای مناسبی دارد.

جدول ۵. نتایج آزمون فرضیه پژوهش (متغیر وابسته: صدور گزارش حسابرسی مطلوب صاحبکار)

متغیر وابسته				صدور گزارش حسابرسی مطلوب صاحبکار			
متغیر	نماد	ضریب	آماره Z	ضریب	آماره Z	ضریب	آماره Z
بندهای تأکید بر مطلب خاص	EMP	-۰/۸۶۱***	-۵/۱۰				
تعداد بندهای تأکید بر مطلب خاص	EMPNum			-۰/۵۵۸***	-۶/۱۴		
تغییرات بندهای تأکید	EMPChange					-۱/۳۰۸***	-۹/۱۴
حسابرس معتمد طبقه اول	FirstRankAud	۰/۱۱۸	۰/۵۸	۰/۱۴۶	۰/۷۰	۰/۰۸۲	۰/۳۶
شرکت سهامی پذیرفته شده در بورس تهران	TSE	۰/۰۳۶	۰/۱۳	۰/۰۰۷	۰/۰۳	-۰/۱۸۸	-۰/۵۶
تغییر حسابرس	AudChg	۰/۱۹	۱/۰۰	۰/۲۱	۱/۰۹	۰/۲۱۱	۰/۹۵
ادغام مؤسسات حسابرسی	Mergers	۰/۳۲	۱/۱۷	۰/۳۳۵	۱/۲۰	۰/۲۰۵	۰/۷۰
اندازه شرکت	Size	۰/۰۱۹	۰/۲۶	۰/۰۴۷	۰/۶۴	-۰/۱	-۱/۱۶
اهرم مالی	Lev	-۰/۰۳۴	-۰/۱۵	-۰/۰۵۹	-۰/۲۶	-۰/۱۸۴	-۰/۶۲
موجودی و حساب‌های دریافتی	InvRec	۰/۷۸۵*	۱/۶۵	۰/۸۶۳*	۱/۷۹	۰/۷۲۱	۱/۳۲
تعداد شرکت زیرمجموعه	Subs	-۰/۰۷۲	-۰/۳۹	-۰/۰۵۷	-۰/۳۰	-۰/۱۱۹	-۰/۵۴
زیان	Loss	۰/۰۰۳	۰/۰۱	۰/۰۲۹	۰/۱۰	-۰/۳۸۸	-۱/۱۱
اعضای غیرموظف هیئت مدیره	BoardInd	۰/۰۸۱	۰/۱۹	۰/۰۸۷	۰/۱۹	-۰/۳۷۷	-۰/۷۲
نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری	MTB	۰/۰۰۶	۱/۲۱	۰/۰۰۶	۱/۲۶	۰/۰۰۹**	۲/۱۶
تخصص کمیته حسابرسی	AudComitExper	۰/۲۴۶	۰/۹۷	۰/۲۰۷	۰/۸۲	۰/۱۵۲	۰/۵۵
ضریب ثابت		-۰/۳۴۹	-۰/۲۳	-۰/۸۳۶	-۰/۵۵	۲/۳۴۹	۱/۳۴
سال و صنعت	Year, Industry						کنترل شد
آماره والد			۵۶/۵۵		۶۶/۳۵		۱۲۱/۴۸
سطح معناداری آماره والد			۰/۰۲۶۹		۰/۰۰۳۰		۰/۰۰۰
ضریب تعیین مک فادن			۰/۰۷۲۷		۰/۰۹۵۰		۰/۲۴۱۰
تعداد مشاهدات			۱۷۸۰		۱۷۸۰		۱۷۸۰

\*\*\*، \*\*، \* و \* به ترتیب در سطح ۱٪، ۵٪ و ۱۰٪ معنادار است.

#### ۴-۳-۲- درون زایی<sup>۱</sup>

در صورت وجود همبستگی معنادار بین متغیرهای مستقل و جمله اختلال، حداقل بخشی از مقدار متغیر مستقل از طریق مدل تعیین می‌شود که در این صورت روش حداقل مربعات معمولی منجر به برآوردهای متناقض می‌گردد، زیرا با مشکل درون زایی متغیرهای مستقل روبرو هستیم (چی نی و همکاران، ۲۰۰۴). سویه خود انتخابی<sup>۲</sup> یکی از شایع‌ترین عواملی است که منجر به مشکل درون زایی می‌شود. با توجه به غیر تصادفی بودن تصمیمات مدیران، سویه خود انتخابی به صورت بالقوه اتفاق می‌افتد زیرا نتایج انتخاب‌های انجام نشده توسط مدیر، هرگز قابل مشاهده نیست. لذا به منظور کنترل سوگیری انتخاب، از فرایند دو مرحله‌ای حکمن استفاده می‌شود. در این رویکرد ابتدا یک مدل انتخاب پرابیت (متغیر وابسته گسسته)

<sup>1</sup> Endogenous

<sup>3</sup> Self-Selection Bias

<sup>2</sup> Chaney

برای متغیر درون زای مستقل بر اساس پیشینه پژوهش بسط داده می‌شود. متغیر وابسته در مدل انتخاب پژوهش، همان متغیر مستقل درون زا ( $EMP$ ) در مدل اصلی پژوهش است. بعد از برآورد نتایج مدل انتخاب یعنی عوامل مؤثر بر گزارش بندهای تأکید بر مطلب خاص، معکوس نسبت میلز<sup>۱</sup> محاسبه و به عنوان یک متغیر توضیحی به مدل اصلی اضافه می‌شود. این امر سوگیری انتخاب در مدل اصلی را کنترل می‌کند، در نتیجه، عبارت خطا با متغیر مستقل درون‌زا در مدل اصلی همبستگی ندارد. تفسیر یافته‌های گزارش نشده از فرایند دو مرحله‌ای هکمن با نتایج مدل اصلی همسو بوده و با یکدیگر همخوانی دارند لذا می‌توان در مورد نتایج به دست آمده کمتر نگران بود. مدل پرابیت زیر برای محاسبه معکوس نسبت میلز مطابق ادبیات پژوهش بسط داده شده است.

$$EMP_{it} = \lambda + \gamma_1 FirstRankAud_{it} + \gamma_2 AudChg_{it} + \gamma_3 Mergers_{it} + \gamma_4 Size_{it} + \gamma_5 Lev_{it} + \gamma_6 InvRec_{it} + \gamma_7 Loss_{it} + \gamma_8 Subs_{it} + \gamma_9 BoardInd_{it} + \gamma_{10} MTB_{it} + \gamma_{11} AudComitExper_{it} + \sum \gamma_j IndustryDum_{it} + \sum \gamma_k YearDum_{it} + \varepsilon_{it} \quad (2)$$

همچنین ممکن است تابع رگرسیون جامعه به شکل غیر خطی باشد ولی تابع رگرسیون پژوهش به صورت خطی تدوین گردد، این مسئله منجر به سوگیری برآوردگر حداقل مربعات معمولی می‌شود، زیرا اثرات فرم تابعی مناسب متغیرها به عبارت خطا منتقل می‌شود و با متغیر مستقل پژوهش همبستگی ایجاد می‌کند. این مسئله بیانگر نوع خاصی از درون زایی به نام مشکل درون زایی ناشی از خطای تصریح در فرم تابع<sup>۲</sup> است. این پژوهش همانند پژوهش‌های قبلی (لاورنس و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۱۱) از تکنیک «همتاسازی بر اساس نمره تمایل<sup>۴</sup>» استفاده می‌کند تا بتواند این مشکل را مرتفع نماید (شیپمن و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۱۷). در این روش، شرکت‌های با و بدون بندهای تأکید بر مطلب خاص (بدون جایگزینی و تکرار) بر اساس فرآیند «پیوند نزدیک‌ترین همسایه<sup>۶</sup>» با هم پیوند داده می‌شوند. در نهایت، مدل اصلی پژوهش بر اساس نمونه همتاسازی شده به دست آمده، اجرا و نتایج آن تفسیر می‌شود. نتایج گزارش نشده بر اساس نمونه‌های همتاسازی شده، از یافته‌های اصلی پژوهش پشتیبانی می‌کند و نشان می‌دهد که نتایج اصلی ما تحت تأثیر مشکل درون زایی احتمالی ناشی از خطای تصریح در فرم تابع، قرار نگرفته است.

#### ۳-۳-۴- تحلیل در سطح بندهای تأکید بر مطلب خاص

با استناد به گزارش عملکرد «کمیته پذیرش و نظارت بر مؤسسات حسابرسی معتمد بورس»، مواردی از عدم رعایت استاندارد حسابرسی ۷۰۶ و انتقال غیر صحیح بندهای شرط به بندهای تأکید بر مطلب خاص دیده می‌شود. اما نتایج تجزیه و تحلیل آماری پژوهش حاضر، چنین رابطه سیستماتیکی را تأیید نمی‌کند. در ابتدا ۵۰ گزارش حسابرسی به‌طور تصادفی انتخاب و توسط دو پژوهشگر مستقل مورد ارزیابی قرار گرفت تا بندهای تأکید بر مطلب به دو دسته عدم توافق و محدودیت و ابهام طبقه‌بندی شوند. نتایج نشان داد که نمی‌توان تمام این بندها را به دسته‌های اشاره شده طبقه‌بندی کرد، چرا که استاندارد حسابرسی ۷۰۶، موارد خاصی را برای بندهای تأکید تعریف کرده و این بندها نباید در دسته بندی‌های دیگر قرار گیرند.

با توجه به نتایج اولیه، ۵۰ گزارش حسابرسی مجدداً بررسی شد تا معلوم شود آیا بندهای شرط به بندهای تأکید بر مطلب خاص منتقل شده‌اند یا خیر. دو پژوهشگر دارای مدرک حرفه‌ای سرپرست حسابرسی، به صورت مستقل، ۶ بند تأکید بر مطلب خاص را شناسایی کردند که باید به عنوان بندهای شرط حسابرسی طبقه‌بندی می‌شدند. این نشان داد که

<sup>1</sup> Inverse Mills Ratio

<sup>2</sup> Functional Form Misspecification (FFM)

<sup>3</sup> Lawrence

<sup>4</sup> Propensity score matching

<sup>5</sup> Shipman

<sup>6</sup> Nearest neighborhood

۱۲ درصد از بندها در هر گزارش حسابرسی نادرست منتقل شده‌اند. برای دقت بیشتر، چند حسابدار رسمی مستقل نیز دعوت شدند که از میان آنها، دو نفر تأیید کردند که بین ۴ تا ۶ درصد بندهای تأکید بر مطلب خاص، در واقع بندهای شرط هستند. این درصد کم نشان می‌دهد که ادعای «کمیته پذیرش و نظارت بر مؤسسات حسابرسی معتمد بورس» صحیح است، اما از نظر آماری معنادار نیست و رابطه سیستماتیکی بین بندهای شرط و تأکید بر مطلب خاص وجود ندارد.

#### ۵- بحث و نتیجه‌گیری

استانداردهای مربوط به گزارش‌های حسابرسی مبسوط طی یک فرآیند مشورتی طولانی و به منظور افزایش محتوای اطلاعاتی، سودمندی نظرات حسابرسی و تبادل اطلاعات بین حساب‌برسان و استفاده‌کنندگان از گزارشگری مالی تدوین شده است. با این حال، طبق الزامات قانونی موجود، انگیزه‌های متضاد حساب‌برسان برای ارائه اطلاعات جدید و شواهد حاصل از اجرای گزارش‌های مبسوط، تحقق این اهداف مورد تردید قرار می‌گیرد. از جمله این تغییرات در ایران، تدوین و تجدید نظر شدن استانداردهای حسابرسی (از سال ۱۳۸۰-۱۳۸۹) است. در این راستا یکی از نگرانی‌های کمیته پذیرش و نظارت بر مؤسسات حسابرسی معتمد بورس اوراق بهادار، عدم رعایت استاندارد حسابرسی ۷۰۶ و درج انحراف و محدودیت‌های با اهمیت در بندهای تأکید بر مطلب خاص است. این امر می‌تواند ناشی از حفظ مشتری در بازار رقابتی ایران، عدم تقاضا برای حسابرسی با کیفیت و مبتنی بودن آن بر الزام قانونی، ریسک دادخواهی پایین و غیره باشد. لذا با توجه به محدود شدن بندهای تأکید بر مطلب خاص به عوامل مشخص شده در استاندارد و کاهش درصد گزارش‌های تعدیل شده، علی‌رغم بالا بودن میزان تجدید ارائه صورت‌های مالی (خطای حسابرسی) در سال مالی بعد، بررسی تأثیرات این تغییر بر کاهش احتمالی گزارش‌های حسابرسی تعدیل شده و تعداد بندهای شرط حسابرسی می‌تواند به درک بهتر این ارتباط کمک کند. طبق نتایج پژوهش، تعداد بندهای شرط و نوع اظهار نظر حساب‌برس با هیچ یک از معیارهای مربوط به بندهای تأکید بر مطلب خاص رابطه معناداری ندارند. از طرفی رابطه منفی میان بندهای تأکید بر مطلب خاص با صدور گزارش حسابرسی مطلوب از منظر صاحبکار، موید این موضوع است که برخلاف نظریه استدلال انگیزشی، حساب‌برسان بندهای تأکید بر مطلب خاص را به عنوان ابزاری برای ارائه فرصت طلبانه گزارش حسابرسی به کار نمی‌برند. نتایج پژوهش حاضر لزوماً یافته‌ها و گزارش کمیته پذیرش و نظارت بر مؤسسات معتمد بورس اوراق بهادار را رد نمی‌کند، زیرا ممکن است اشتباهات سهوی رخ داده باشد. لذا طبق یافته‌های پژوهش، نگرانی کمیته مذکور در نتیجه اشتباهات عمدی یا ارتباط سیستماتیک بین بندهای شرط و بندهای تأکید بر مطلب خاص، تأیید نشده است. این نتایج بر اساس نظریه ارتباطات نیز قابل توجیه است که بین بندهای تأکید بر مطلب خاص با نوع گزارش حساب‌برس، تعداد بندهای شرط و صدور گزارش حسابرسی مطلوب صاحبکار نباید رابطه‌ای وجود داشته باشد؛ زیرا بندهای تأکید بر مطلب خاص، صرفاً در راستای جلب توجه استفاده‌کنندگان نسبت به موضوع خاصی که در صورت‌های مالی افشا شده و از اهمیت خاصی برخوردار است، استفاده می‌شود و ماهیتشان متفاوت از بندهای شرط است. لذا یافته‌های پژوهش، شواهدی در راستای نظریه استدلال انگیزشی و حمایت از نگرانی کمیته پذیرش ارائه نمی‌کند.

طبق یافته‌های پژوهش و علی‌رغم گزارش رابطه معکوس بین بندهای تأکید بر مطلب خاص و صدور گزارش حسابرسی مطلوب صاحبکار، پیشنهاد می‌شود که کمیته پذیرش و نظارت بر مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار و همچنین جامعه حسابداران رسمی به منظور جلوگیری از درج انحراف با اهمیت در قسمت بندهای پس از اظهار نظر، ضوابط و مقررات سختگیرانه‌ای تدوین نمایند. همچنین پیشنهاد می‌شود که مؤسسات حسابرسی، به عنوان یک نهاد اطمینان بخش به

صورت‌های مالی در کشور، ضمن تسلط کامل به استانداردهای حسابرسی و ایجاد واحد کنترل کیفیت، در راستای ارتقا کیفیت حسابرسی تلاش کنند و از رفتارهای فرصت طلبانه احتمالی در گزارش حسابرسی پرهیز کرده و سعی بر ارائه کامل و صحیح گزارش حسابرسی داشته باشند. در پایان به سرمایه گذاران و تحلیلگران صورت‌های مالی پیشنهاد می‌شود که دانش اندکی نسبت به استانداردهای گزارشگری حسابرسی کسب کنند تا در صورت مشاهده بندهای نامرتبط در گزارش حسابرسی، در تصمیم‌گیری‌های خود این موارد را در نظر بگیرند.

پژوهش‌های آتی می‌توانند ماهیت بندهای تأکید بر مطلب خاص را از ابعاد مختلف و تکراری و غیر تکراری بودن این بندها در گزارش‌های حسابرسی بررسی نمایند. همچنین رابطه غیرخطی بندهای تأکید بر مطلب خاص و کیفیت حسابرسی، تأثیر تعداد بندهای تأکید بر مطلب خاص بر ارتباط حسابرسی و صاحبکار، ارتباط بین بندهای تأکید بر مطلب خاص و کیفیت حسابرسی در شرایط همه‌گیری کرونا، در شرکت‌های عضو بورس و عضو فرابورس یا در شرکت‌های بزرگ و کوچک نیز قابل بررسی است. علاوه بر این بررسی ارتباط سایر بندهای توضیحی (بندهای پس از اظهارنظر) با بندهای شرط حسابرسی نیز می‌تواند حائز اهمیت باشد.

## ملاحظات اخلاقی

### پیروی از اصول اخلاق پژوهش

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

### مشارکت نویسندگان

همه نویسندگان در مقاله سهم و نقش یکسان داشته‌اند.

### تعارض منافع

بنا بر اظهار نویسندگان این مقاله تعارض منافع ندارد.

### حامی مالی

نویسندگان هیچگونه حمایت مالی برای تحقیق، تألیف و انتشار این مقاله دریافت نکرده‌اند.

### تقدیر و تشکر

نهایت تقدیر و تشکر را از تمامی افرادی که در این مسیر به ما کمک نمودند تا این مطالعه به سرانجام برسد، داریم.

## منابع

آزاد، عبدالله و کاظمی، معصومه (۱۳۹۲). رابطه بین بندهای پس از اظهارنظر در گزارش حسابرسی و تجدید ارائه صورت‌های مالی. *یازدهمین همایش ملی حسابداری ایران*، مشهد. <https://civilica.com/doc/339946>

باقرآبادی، سید محمد و محبوب، دانیال (۱۳۹۶). تغییرات جدید در گزارش حسابرسی. *حسابدار*، ۳۰۹، ۳۳-۳۸. [PDF].

ساریخانی، نصیبه و برزگر، الهه (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و تجدید ارائه صورت‌های مالی ناشی از مدیریت سود و مدیریت وجه نقد در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *حسابداری مالی*، ۸(۲۹)، ۱۰۳-۱۳۱. <https://qfaj.mobarakheh.iau.ir/article-1-557-fa.html>

صدراپی، غزل السادات؛ محمدرضائی، فخرالدین؛ غلامی جمکرانی، رضا و فرجی، امید (۱۴۰۱). حق الزحمه حسابرسی: شواهد اولیه از نقش برخی متغیرهای محذوف. *مجله دانش حسابداری*، ۱۳(۱)، ۹۷-۱۲۰. DOI: 10.22103/jak.2021.17928.3536

کمیته پذیرش و نظارت بر مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار. (۱۴۰۱). گزارش عملکرد سال ۱۴۰۱.

کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی. (۱۴۰۳). *استانداردهای حسابرسی*، سایر خدمات اطمینان بخشی و خدمات مرتبط، سازمان حسابرسی.

- محمدرضائی، فخرالدین و فرجی، امید (۱۳۹۸). معمای سنجش کیفیت حسابداری در پژوهش‌های آرشویی: نقد و ارائه پیشنهادهایی برای محیط پژوهشی ایران. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۱(۱)، ۸۷-۱۲۲. [https://acctgrev.ut.ac.ir/article\\_68963.html](https://acctgrev.ut.ac.ir/article_68963.html)
- محمدرضایی، فخرالدین؛ پارسایی، منا؛ فرجی، امید؛ مصلی نژاد، شیما و علوی نسب، سید محمد (۱۴۰۲). شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر توسعه بازار خدمات حسابداری. *مجله دانش حسابداری*، ۱۴(۳)، ۲۱-۳۸. doi: 10.22103/jak.2022.19903.3747
- محمودی، محمد و قمری، سمیه (۱۴۰۰). تأثیر افزایش اطلاعات عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها بر بودجه کار حسابداری، با در نظر گرفتن بند تأکید بر مطلب خاص در گزارش حسابرس مستقل. *فصلنامه پژوهش‌های حسابداری حرفه‌ای*، ۱(۳)، ۵۰-۷۴. [https://article.iacpa.ir/article\\_247700.html](https://article.iacpa.ir/article_247700.html)
- نجفی قادیکلایی، یاسر؛ محمدرضایی، فخرالدین و دیانتی دیلمی، زهرا (۱۳۹۶). انواع بندهای گزارش غیرمقبول حسابداری و مدت زمان صدور گزارش حسابداری. *پایان‌نامه کارشناسی ارشد رشته حسابداری*، دانشگاه خوارزمی. <https://ganj.irandoc.ac.ir/#/articles/35bd4de1d45c703a220670a754ad92e0>
- نیک‌بخت، محمدرضا و تنانی، محسن (۱۳۸۹). آزمون عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه حسابداری صورت‌های مالی. *نشریه پژوهش‌های حسابداری مالی*، ۲(۲)، ۱۱۱-۱۳۲. [https://far.ui.ac.ir/article\\_16881.html](https://far.ui.ac.ir/article_16881.html)
- یاری، مهدی؛ محمدرضایی، فخرالدین؛ غلامی جمکرانی، رضا و فرجی، امید (۱۴۰۱). حق‌الزحمه حسابداری: نقش آیین‌نامه تعیین حق‌الزحمه پایه خدمات حسابداری. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۹(۱)، ۱۴۶-۱۷۲. [https://acctgrev.ut.ac.ir/article\\_86617.html](https://acctgrev.ut.ac.ir/article_86617.html)

## References

- Abbott, L.J., Parker, S., Peters, G.F., & Raghunandan, K. (2004). The association between audit committee characteristics and audit fees. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 22(2), 17-32. <https://doi.org/10.2308/-aud.2003.22.2.17>.
- Acceptance and supervision committee of trusted audit institutions of the securities and exchange organization. (2018). Performance report of 2018 [In Persian].
- Altiero, E.C., Kang, Y.J., & Peecher, M.E. (2022). Motivated perspective taking: Why prompting auditors to take an investor's perspective makes them treat identified audit differences as less material. *Contemporary Accounting Research*, 39(1), 339-370. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12721>.
- Armstrong, C., Kepler, J., Samuels, D., & Taylor, D. (2022). Causality redux: The evolution of empirical methods in accounting research and the growth of quasi-experiments. *Journal of Accounting and Economics*, 74(2-3), 101521. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2022.101521>.
- Asare, S.K., & Wright, A.M. (2012). Investors', auditors', and lenders' understanding of the message conveyed by the standard audit report on the financial statements. *Accounting Horizons*, 26(2), 193-217. <https://doi.org/10.2308/acch-50138>.
- Auditing Standards Setting Committee. (2023). *Standards on Auditing, Other Assurance Engagements, and Related Services*, Audit Organization [In Persian].
- Austin, A.A., Hammersley, J.S., & Ricci, M. (2020). Improving auditors' consideration of evidence contradicting management's estimate assumptions. *Contemporary Accounting Research*, 37(2), 696-716. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12540>.
- Azad, A., & Kazemi, M. (2012). The relationship between the clauses after commenting in the audit report and resubmission of financial statements. *The 11th National Accounting Conference of Iran*, Mashhad. <https://civilica.com/doc/339946> [In Persian].
- Badolato, P.G., Donelson, D.C., & Matthew, E. (2014). Audit committee financial expertise and earnings management: The role of status. *Journal of Accounting and Economics*, 58(2-3), 208-230. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2014.08.006>.
- Bagharabadi, S.M., & Mahjoub, D. (2016). New changes in the audit report. *Accountant*, 309, 33-38. <https://hesabdar.iica.ir/files/pdf/1396/10/hesabdar-1396-10-309-33-38.pdf> [In Persian].
- Ball, R., Jayaraman, S., & Shivakumar, L. (2012). Audited financial reporting and voluntary disclosure as complements: A test of the confirmation hypothesis. *Journal of Accounting and Economics*, 53, 136-166. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2011.11.005>.
- Baum, C.F. (2006). *An introduction to modern econometrics using Stata*. A Stata Press Publication, <https://www.stata.com/bookstore/modern-econometrics-stata>.

- Bédard, J., Coram, P., Espahbodi, R., & Mock, T.J. (2016). Does recent academic research support changes to audit reporting standards? *Accounting Horizons*, 30(2), 255-275. <https://doi.org/10.2308/acch-51397>.
- Blay, A.D. (2005). Independence threats, litigation risk, and the auditor's decision process. *Contemporary Accounting Research*, 22(4), 759-789. <https://doi.org/10.1506/5FQ9-ANEA-T8J0-U6GY>.
- Brennan, N.M., Merkl-Davies, D.M., & Beelitz, A. (2013). Dialogism in corporate social responsibility communications: Conceptualising verbal interactions between organisations and their audiences. *Journal of Business Ethics*, 115(4), 665-679. <https://doi.org/10.1007/s10551-013-1825-9>.
- Carson, E., Fargher, N.L., Geiger, M.A., Lennox, C.S., Raghunandan, K., & Willekens, M. (2013). Audit reporting for going-concern uncertainty: A research synthesis. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(1), 353-384. <https://msbfile03.usc.edu/digitalmeasures/clelnox/intellcont/AJPT2013-1.pdf>.
- Carver, B.T., & Trinkle, B.S. (2017). Nonprofessional investors' reactions to the PCAOB's proposed changes to the standard audit report. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2930375>.
- Chan, K.H., Lin, K., & Mo, P.L.L. (2006). A political-economic analysis of auditor reporting and auditor switches. *Review of Accounting Studies*, 11(1), 21-48. <https://link.springer.com/article/10.1007/s11142-006-6394-z>.
- Chen, C.J.P., Chen, S., & Su, X. (2001). Profitability regulation, earnings management and modified audit opinions: Evidence from China. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 20(1), 9-30. [doi.org/10.2308/aud.2001.20.2.9](https://doi.org/10.2308/aud.2001.20.2.9).
- Chaney, P.K., Jeter, D.C., & Shivakumar, L. (2004). Self-selection of auditors and audit pricing in private firms. *The Accounting Review*, 79(1), 51-72. <https://www.jstor.org/stable/3203312>.
- Cho, M., Kwon, S.Y., & Krishnan, G. V. (2020). Audit fee lowballing: Determinants, recovery, and future audit quality. *Journal of Accounting and Public Policy*, 40(4), 106787. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2020.106787>.
- Clor-Proell, S.M., Proell, C.A., & Warfield, T.D. (2014). The effects of presentation salience and measurement subjectivity on nonprofessional investors' fair value judgments. *Contemporary Accounting Research*, 31(1), 45-66. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12041>.
- Detajarutsri, P., Sampet, J., & Kosaiyakanont, A. (2019). Communication value of key audit matters of companies in resource and technology industries listed on the Stock Exchange of Thailand. *Modern Management Journal*, 17(1), 43-55.
- Ding, Y., & Jia, Y. (2012). Auditor mergers, audit quality, and audit fees: Evidence from the PricewaterhouseCoopers merger in the UK. *Journal of Accounting and Public Policy*, 31, 69-85. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2011.08.002>.
- Ditto, P.H. (2008). Passion, reason, and necessity: A quantity-of-processing view of motivated reasoning. In T. Bayne (Ed.), *Delusion and Self-Deception: Affective and Motivational Influences on Belief Formation* (pp. 23-53). New York: Psychology Press. <https://psycnet.apa.org/record/2008-07503-002>.
- Elliott, W.B. (2006). Are investors influenced by pro forma emphasis and reconciliations in earnings announcements? *The Accounting Review*, 81(1), 113-133. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.497548>.
- Gold, A., Heilmann, M., Pott, C., & Rematzki, J. (2020). Do key audit matters impact financial reporting behavior? *International Journal of Auditing*, 24(2), 232-244. <https://doi.org/10.1111/ijau.12190>.
- Goldie, B.A., Li, L., & Masli, A. (2018). Do mutual fund investors care about auditor quality? *Contemporary Accounting Research*, 35, 1505-1532. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12341>.
- Gutierrez, E., Minutti-Meza, M., Tatum, K.W., & Vulcheva, M. (2018). Consequences of adopting an expanded auditor's report in the United Kingdom. *Review of Accounting Studies*, 23(4), 1543-1587. <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2741174>.
- Hegazy, M.A.A., & Kamareldawla, N.M. (2021). Key audit matters: Did IAASB unravel the knots of confusion in audit reports decisions? *Managerial Auditing Journal*, 36(8), 1025-1052. <https://doi.org/10.1108/MAJ-11-2019-2464>.
- Jeong, S.W., & Rho, J. (2004). Big 6 auditors and audit quality: The Korean evidence. *International Journal of Accounting*, 39, 175-196. <https://doi.org/10.1016/j.intacc.2004.02.001>.
- Kadous, K., Kennedy, S.J., & Peecher, M.E. (2003). The effect of quality assessment and directional goal commitment on auditors' acceptance of client-preferred accounting methods. *The Accounting Review*, 78(3), 78-759. <https://doi.org/10.2308/accr.2003.78.3.759>.
- Kadous, K., Magro, A.M., & Spilker, B.C. (2008). Do effects of client preference on accounting professionals' information search and subsequent judgments persist with high practice risk? *The Accounting Review*, 83(1), 56-133. <https://doi.org/10.2139/ssrn.887723>.

- Kim, H.A., & Jung, N.C. (2020). The effect of corporate social performance on audit hours: Moderating role of the emphasis of matter paragraphs in audit report. *Sustainability*, 12(3), 931. <https://doi.org/10.3390/su12030931>.
- Krishnan, J., Jagan, & Lee, J.E. (2009). Audit committee financial expertise, litigation risk, and corporate governance. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(1), 241-261. [doi.org/10.2308/aud.2009.28.1.241](https://doi.org/10.2308/aud.2009.28.1.241).
- Kunda, Z. (1990). The case for motivated reasoning. *Psychological Bulletin*, 108(3), 480-498. <https://doi.org/10.1037/0033-2909.108.3.480>.
- Lawrence, A., Minutti-Meza, M., & Zhang, P. (2011). Can Big 4 versus non-Big 4 differences in audit quality proxies be attributed to client characteristics? *The Accounting Review*, 86(1), 259-286. <https://doi.org/10.2308/accr.00000009>.
- Li, H., Hay, D., & Lau, D. (2019). Assessing the impact of the new auditor's report. *Pacific Accounting Review*, 31(1), 110-132. <https://doi.org/10.2139/ssrn.3120822>.
- Li, S., Liu, F., Ye, F., & Yu, M.D. (2023). Why bigger is not stronger? A perspective on auditor groups and audit quality. *Journal of Accounting and Public Policy*, <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2023.107099>.
- Mahmoudi, M., & Qamuri, S. (2021). The effect of corporate social performance on audit budget: Moderating role of the emphasis of matter paragraphs in audit report. *Journal of Professional Auditing Research*, 1(3), 50-74. [https://article.iacpa.ir/article\\_247700.html?lang=en](https://article.iacpa.ir/article_247700.html?lang=en) [In Persian].
- Merkel-Davies, D.M., & Brennan, N.M. (2017). A theoretical framework of external accounting communication: Research perspectives, traditions, and theories. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 30(2), 433-469. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-04-2015-2039>.
- Minutti-Meza, M. (2021). The art of conversation: The expanded audit report. *Accounting and Business Research*, 51(5), 548-581. <https://doi.org/10.1080/00014788.2021.1932264>.
- Mock, T.J., Bédard, J., Coram, P.J., Davis, S.M., Espahbodi, R., & Warne, R.C. (2013). The audit reporting model: Current research synthesis and implications. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 32(sp1), 323-351. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50294>.
- Mohammad Rezaei, F., Saleh, N., Jeffar, R., & Hassan, M. (2016). The effects of audit market liberalisation and auditor type on audit opinions: The Iranian experience. *International Journal of Auditing*, 20, 87-100. <https://ssrn.com/abstract=3250028>.
- Mohammadrezaei, F., & Faraji, O. (2019). The dilemma of audit quality measuring in archival studies: Critiques and suggestions for Iran's research setting. *Journal of Accounting and Auditing Review*, 26(1), 87-122. [https://acctgrev.ut.ac.ir/article\\_68963.html?lang=en](https://acctgrev.ut.ac.ir/article_68963.html?lang=en) [In Persian].
- MohammadRezaei, F., Parsaei, M., Faraji, O., Mosallanejad, Sh., & Alavi Nasab, S.M. (2023). Client firms' rejection by auditors: The effect of client firms' financial position and auditors' and client firms' reputation. *Journal of Accounting Knowledge*, 14(3), 21-38. DOI: [10.22103/jak.2022.19903.3747](https://doi.org/10.22103/jak.2022.19903.3747) [In Persian].
- Najafi Ghadikolaie, Y., MohammadRezaei, F., & Dianati Deilami, Z. (2018). The audit remarks type and audit report lag. *Master Thesis*, Kharazmi University. <https://ganj.irandoc.ac.ir/#/articles/35bd4de1d45c703a220670a754ad92e0> [In Persian].
- Nikbakht, M.R., & Tanani, M. (2010). Test of factors influencing financial audit fees. *Journal of Financial Accounting Research*, 2(2), 111-132. [https://far.ui.ac.ir/article\\_16881.html?lang=en](https://far.ui.ac.ir/article_16881.html?lang=en) [In Persian].
- Nolder, C., & Kadous, K. (2018). Grounding the professional skepticism construct in mindset and attitude theory: A way forward. *Accounting, Organizations, and Society*, 67, 1-14. <https://doi.org/10.2139/ssrn.2524573>.
- Petersen, M.A. (2009). Estimating standard errors in financial panel data sets: Comparing approaches. *The Review of Financial Studies*, 22(1), 435-480. <https://ssrn.com/abstract=661481>.
- Rapley, E.T., Robertson, J.C., & Smith, J.L. (2020). The effects of disclosing critical audit matters and auditor tenure on investors' judgments. *Journal of Accounting and Public Policy*, 40(5), 1-21. <https://doi.org/10.2139/ssrn.3294340>.
- Reid, L.C., Carcello, J.V., Li, C., Neal, T.L., & Francis, J.R. (2019). Impact of auditor report changes on financial reporting quality and audit costs: Evidence from the United Kingdom. *Contemporary Accounting Research*, 36(3), 1501-1539. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12486>.
- Rennekamp, K. (2012). Processing fluency and investors' reactions to disclosure readability. *Journal of Accounting Research*, 50(5), 1319-1354. <https://doi.org/10.1111/j.1475-679X.2012.00460.x>.
- Roudaki, J. (2008). Accounting profession and evolution of standard setting in Iran. *Journal of Accounting, Business & Management*, 15(1), 33-52. <https://ro.uow.edu.au/commpapers/1240>.

- Sadraei, Gh.S., Mohammadrezaei, F., Gholami Jamkarani, R., & Faraji, O. (2022). Audit fee: Early evidence about the role of some omitted variables. *Journal of Accounting Knowledge*, 13(1), 97-120. DOI: [10.22103/jak.17928.3536](https://doi.org/10.22103/jak.17928.3536) [In Persian].
- Sarikhani, N., & Barzegar, E. (2015). Investigating the relationship between audit quality and re-presentation of financial statements due to profit management and cash management in companies admitted to the Tehran Stock Exchange. *Financial Accounting*, 8(29), 103-131. <https://qfaj.mobarakeh.iau.ir/article-1-557-fa.html> [In Persian].
- Shipman, J.E., Swanquist, Q.T., & Whited, R.L. (2017). Propensity score matching in accounting research. *The Accounting Review*, 92(1), 213-244. <https://doi.org/10.2308/accr-51449>.
- Smith, J.E., & Smith, N.P. (1971). Readability: A measure of the performance of the communication function of financial reporting. *The Accounting Review*, 46(3), 552-561. <https://www.jstor.org/stable/244524>.
- Stock, J., & Watson, M. (2003). *Introduction to Econometrics* (Vol. 1). New York: Pearson. [PDF].
- Suttipun, M. (2021). Impact of key audit matters (KAMs) reporting on audit quality: Evidence from Thailand. *Journal of Applied Accounting Research*, 22(5), 869-882. <https://doi.org/10.1108/JAAR-10-2020-0210>.
- Vanstraelen, A., Schelleman, C., Meuwissen, R., & Hofmann, I. (2012). The audit reporting debate: Seemingly intractable problems and feasible solutions. *European Accounting Review*, 21(2), 193-215. <https://doi.org/10.1080/09638180.2012.687506>.
- Whited, R.L., Swanquist, Q.T., Shipman, J.E., & Moon, J.R. (2022). Out of control: The (over) use of controls in accounting research. *The Accounting Review*, 97(3), 395-413. <https://doi.org/10.2308/TAR-2019-0637>.
- Yari, M., MohammadRezaei, F., Gholami Jamkarani, R., & Faraji, O. (2022). Audit fees: The role of regulation of audit services fees. *Accounting and Auditing Review*, 29(1), 146-172. [https://acctgrev.ut.ac.ir/article\\_86617.html?lang=en](https://acctgrev.ut.ac.ir/article_86617.html?lang=en) [In Persian].