

Explaining the Effects and Implications of Changes in Audit Reports from the Perspective of Auditors and Users

Zohre Alekossar¹, Abdolkhalegh Khonaka², Mohammadreza Porfakharan³
and Seyyed Abbas Borhani⁴

1. Department of Accounting, Qo.C., Islamic Azad University, Qom, Iran. **Email:** zohre.alekossar@iau.ac.ir
2. **Corresponding Author**, Department of Administrative and Economic Sciences, Faculty of Humanities, Gonbad Kavous University, Gonbad Kavous, Iran. **Email:** khonka.khalegh@yahoo.com
3. Department of Accounting, Qo.C., Islamic Azad University, Qom, Iran. **Email:** mohammadreza31151@iau.ac.ir
4. Department of Accounting, Qo.C., Islamic Azad University, Qom, Iran. **Email:** sa.sborhani1352@iau.ac.ir

Article Info

Article Type:

Research Article.

Article History:

Received: 18 August 2025

Received in revised form: 3 January 2026

Accepted: 25 May 2026

Available online:

Keywords:

Grounded Theory,
Consequences of Changes in Audit Reports,
Perspectives of Auditors and Users.

JEL Classification:

G23, G38.

A B S T R A C T

Objective: The purpose of this study is to explain the effects and consequences of changes in the audit report from the perspectives of auditors and users (investors).

Method: This study is applied in terms of purpose. In addition, considering that data were collected in both qualitative and quantitative phases, the research adopts a mixed-methods approach, specifically a sequential exploratory design with a categorization framework. In exploratory mixed-methods designs, the researcher seeks to investigate an uncertain situation. Therefore, the researcher first collected qualitative data (through literature review and semi-structured interviews) regarding the challenges and consequences of changes in the audit report from the perspectives of auditors and users within the auditing profession.

Results: The findings obtained from the interviews with participants represent the effort to achieve the primary objective of the study. The standard audit report is prepared with the aim of enhancing the credibility of financial statements, thereby reducing information risk for users and consequently promoting higher levels of investment and efficiency in capital markets.

Conclusion: According to the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) and other standard-setting bodies, the primary objective of disclosing Key Audit Matters is to increase the informational value of the audit report and strengthen public confidence in the audit process.

Cite this article: Alekossar, Z., Khonaka, A., Porfakharan, M. R., & Borhani, S. A. (2026). Explaining the effects and implications of changes in audit reports from the perspective of auditors and users. *Journal of Accounting Knowledge*, *(*)*, *-*. <https://doi.org/10.22103/jak.2026.25779.4214>



Publisher: Shahid Bahonar University of Kerman.

©The Author(s)

Introduction

In the pursuit of developing perspectives from the infinite sea of knowledge in the human sciences, scholars have consistently attempted to analyze phenomena from different viewpoints in order to achieve the semantic ontology of those phenomena. This process is highly dependent on the context in which a phenomenon emerges, and scholars often need to refer to similar examples to assign meaning to it. Cultural responsibility is recognized as an emerging phenomenon in the field of accounting and can be defined as a framework for semantic development within the functions of this profession. In other words, although accounting has previously expanded the capacities of social responsibility and provided meaning to it within the structural functions of companies, its integration with cultural contexts is considered an emerging area of accounting knowledge.

One of the most practical methods for comprehensively conceptualizing phenomena in the human sciences is the Strategic Reference Points Matrix, which possesses strong capabilities in semantic epistemology due to the incorporation of alternative theoretical dimensions and expert interpretations in describing an emerging phenomenon. In addition, this theoretical method can be considered a structural model for understanding the unknown dimensions of a phenomenon, thereby helping to increase comprehensive theoretical awareness within the context of a study.

The application of these standards in auditors' reports enhances the credibility of companies' financial statements and facilitates stakeholders' investment decisions. Standard setters and the auditing profession have continuously sought to reduce the gap between the standard auditor's report and users' understanding of such reports. This gap can undermine confidence in auditors' reports and lead to incorrect investment decisions by users of financial information. Evidence also suggests the existence of a gap between auditors' reports and users' perceptions, and considerable efforts have been made to reduce it.

Method

Unlike conventional methodological approaches in accounting research, this study attempts to benefit from several integrated dimensions to achieve its objectives based on the ontology of the accounting concept of cultural responsibility. Therefore, in terms of the nature of the phenomenon under investigation, this study is exploratory. In addition to theoretical knowledge, the empirical dimensions of the phenomenon are explored through expert insights to contribute to the cognitive development of the accounting concept of cultural responsibility.

Accordingly, in terms of purpose, this study is exploratory because interviews constitute the primary data collection tool used to develop the strategic reference points matrix. In terms of outcomes, the study should be considered developmental because it contributes to the ontological coherence of an emerging phenomenon in accounting knowledge, an issue that has not been sufficiently addressed in previous research using an inductive approach. Finally, in terms of data collection, this study adopts a mixed-methods design.

In the first phase, based on Seidman's phenomenological interview technique, the study identified dimensions related to the primary strategic reference matrix while exploring the ontology of the investigated phenomenon through a set of interview questions. Subsequently, to integrate the identified dimensions, the focus group technique was employed to facilitate comparative discussions of the extracted themes, enabling the categorization of themes emerging from the interviews within the final strategic reference matrix. In this stage, focus groups participated in the fuzzy network analysis process. This analytical process was selected to determine the most influential categories and themes addressed in the third research question.

Results

As noted in the methodology section, during the first phase of the study and throughout several stages of the phenomenological process, an attempt was made to enhance cognitive understanding of the emerging phenomenon of cultural responsibility accounting by conducting interviews with academic experts and experienced practitioners. Since the interview-based data collection process revealed no semantic overlap with the concepts of social accounting and corporate social responsibility, a reference framework was developed in the form of a two-axis matrix (vertical and horizontal) through theoretical and empirical content screening. This framework generated four quadrants to strengthen the knowledge domain of the investigated phenomenon.

Accordingly, based on the two main axes of the matrix—learner constructivism and normative moralism—four quadrants were identified: “procedures related to carbon disclosure,” “procedures related to management accounting disclosure,” “procedures related to the disclosure of social practices,” and “procedures related to the disclosure of legal practices.” These quadrants were derived from 13 interviews, 268 primary open codes, and 24 propositional themes, which together formed the foundation of the strategic reference points matrix.

Subsequently, in order to achieve semantic consistency through the measurement of the Content Validity Index (CVI) and to generalize the findings to the study context using Delphi analysis, the semantic alignment between the identified propositional themes and the categories was examined. The results led to the elimination of two themes and the confirmation of 22 propositions, which were incorporated into the second phase of the study.

Furthermore, the findings indicated that among the four categories of the strategic reference matrix of cultural responsibility accounting, the fourth category, namely “procedures related to the disclosure of legal practices,” demonstrated the most comprehensive role in implementing cultural responsibility accounting within the context of capital market companies.

Conclusions

Through two phases consisting of phenomenological analysis and fuzzy network analysis, this study first developed a strategic reference points matrix for the ontology of the accounting concept of cultural responsibility and then evaluated the identified categories and propositional themes within the context of capital market companies.

In interpreting the results, it should be acknowledged that, in traditional accounting procedures, disclosure obligations in this area remain limited due to the absence of sufficient standards and institutional requirements. Within this category, accounting procedures create a cycle of information flow that enables legal inspectors to achieve a more comprehensive understanding of the hidden functions of companies. For example, accounting can provide auditors with detailed information regarding executive compensation, board composition, potential risks, awards, and related-party transactions through interpretive reports, thereby enhancing adherence to expected institutional and social values.

The evolution of audit reporting standards, particularly the introduction of Key Audit Matters (KAM) under ISA 701, can be theoretically grounded in Agency Theory and Information Asymmetry Theory. These changes aim to mitigate the principal-agent conflict between management (agents) and shareholders (principals) by enhancing the transparency and informativeness of auditors' reports. By requiring auditors to explicitly communicate significant risks, material judgments, and areas of high uncertainty, the revised audit report reduces information asymmetry. This theoretical linkage suggests that improved disclosure in audit reports increases the credibility of financial statements, thereby lowering agency costs and strengthening the monitoring role of external auditors.

4/ Explaining the effects and implications of changes in audit reports from the perspective of...

From the auditors' perspective, these changes carry both positive and challenging implications. According to Professionalism and Liability Theory, expanded reporting responsibilities strengthen auditors' professional legitimacy and public trust while simultaneously increasing litigation risk and reputational exposure. Auditors must exercise greater professional judgment and skepticism when drafting KAM disclosures, which aligns with the Risk-Based Auditing Approach. Although this contributes to higher audit quality, it also increases the documentation burden and demands more robust auditor-client communication, potentially straining auditor-client relationships and increasing audit costs.

From the users' perspective, the theoretical foundation lies in Signaling Theory and Decision-Usefulness Theory. Enhanced audit reports serve as credible signals of financial statement reliability, enabling investors, creditors, and other stakeholders to make more informed economic decisions. Users benefit from richer information about critical audit matters, which improves their ability to assess risks and uncertainties. However, Cognitive Load Theory suggests that excessive technical information may lead to information overload for less sophisticated users, potentially limiting the decision usefulness of expanded reports and maintaining part of the expectation gap.

Overall, the consequences of these audit report reforms reflect a dynamic interplay between Expectation Gap Theory and Stakeholder Theory. While standard setters strive to narrow the perceptual gap between auditors and users through more transparent reporting, both empirical and theoretical evidence indicate that the complete elimination of this gap remains challenging. These reforms ultimately aim to strengthen market confidence, improve corporate governance, and promote accountability. Nevertheless, their long-term success depends on users' financial literacy, auditors' effective implementation, and the continuous refinement of reporting standards to balance transparency with clarity.

Author Contributions

Abdolkhalegh Khonaka: Conceptualization, methodology, supervision, project administration, writing—review and editing. **Mohammadreza Porfakharan** and **Seyyed Abbas Borhani:** Validation, manuscript consultation. **Zohre Alekosar:** Resources, data curation, software, formal analysis, investigation, visualization, writing—original draft preparation, writing—review and editing.

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.

تبیین آثار و پیامدهای تغییرات گزارش حسابداری از دیدگاه حسابرسان و استفاده کنندگان

زهره آل کوثر^۱، عبدالخالق خنکا^۲، محمدرضا پورفخاران^۳ و سید عباس برهانی^۴

۱. گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران. zohre.alekosar@iau.ac.ir **رایانامه:**
۲. نویسنده مسئول، گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی و علوم ورزشی، دانشگاه گنبد کاووس، گنبد کاووس، ایران. khonka.khalegh@yahoo.com **رایانامه:**
۳. گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران. mohammadreza31151@iau.ac.ir **رایانامه:**
۴. گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران. sa.sborhani1352@iau.ac.ir **رایانامه:**

اطلاعات مقاله	چکیده
نوع مقاله: مقاله پژوهشی.	هدف: هدف از پژوهش حاضر تبیین آثار و پیامدهای تغییرات گزارش حسابداری از دیدگاه حسابرسان و استفاده کنندگان (سرمایه گذاران) است.
تاریخ‌ها: تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۵/۲۷ تاریخ بازنگری: ۱۴۰۴/۱۰/۱۳ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۵/۳/۴ تاریخ انتشار برخط:	روش: پژوهش حاضر از نظر هدف، کاربردی است. همچنین رویکرد پژوهش حاضر با توجه به جمع‌آوری داده‌ها در دو بخش کمی و کیفی از نوع رویکرد آمیخته، طرح اکتشافی متوالی از نوع مقوله‌بندی است. در طرح‌های تحقیق آمیخته اکتشافی، پژوهش‌گر درصدد زمینه‌یابی درباره موقعیت نامعین است. لذا ابتدا پژوهشگر به جمع‌آوری داده‌های کیفی (با استفاده از بررسی متون و مصاحبه نیمه ساختاریافته) در خصوص چالش‌های پیامدهای تغییرات گزارش حسابداری از دیدگاه حسابرسان و استفاده کنندگان در حرفه حسابداری پرداخته است.
واژه‌های کلیدی: نظریه داده‌بنیاد، پیامدهای تغییرات گزارش حسابداری، دیدگاه حسابرسان و استفاده کنندگان.	یافته‌ها: یافته‌های به‌دست آمده، حاصل از مصاحبه با مشارکت کنندگان، تلاش و رسیدن به هدف اصلی تحقیق است. گزارش استاندارد حسابداری با هدف افزایش اعتبار صورت‌های مالی تهیه می‌شود، که این امر خطر اطلاعاتی را برای کاربران کاهش داده و در نتیجه سطح بالاتری از سرمایه‌گذاری و کارایی را در بازارهای سرمایه ترویج می‌دهد.
طبقه‌بندی JEL: G23, G38.	نتیجه‌گیری: از نظر هیئت بین‌المللی استانداردهای حسابداری و اعتباربخشی و دیگر مراجع تدوین‌کننده استانداردها، هدف اصلی افشای مسائل عمده حسابداری افزایش ارزش اطلاعاتی گزارش حسابداری و تقویت اعتماد عمومی به فرآیند حسابداری است.
استاد: آل کوثر، زهره؛ خنکا، عبدالخالق؛ پورفخاران، محمدرضا و برهانی، سید عباس (۱۴۰۶). تبیین آثار و پیامدهای تغییرات گزارش حسابداری از دیدگاه حسابرسان و استفاده کنندگان. <i>مجله دانش حسابداری</i> ، * (*)، * - * . https://doi.org/10.22103/jak.2026.25779.4214	
ناشر: دانشگاه شهید باهنر کرمان. © نویسنده / نویسندگان.	



۱- مقدمه

در سال‌های اخیر هیئت بین‌المللی استانداردهای حسابرسی و اعتباربخشی^۱ و هیئت استانداردهای حسابرسی^۲، تغییراتی را در نوع گزارش حسابرسی صورت‌های مالی ارائه کرده است. تغییرات به دلیل این نگرانی مطرح شد که آیا گزارش‌های حسابرسی به درستی، مسئولیت‌ها، ماهیت و نتایج یک کار حسابرسی را به استفاده‌کنندگان منتقل می‌کند یا خیر (لی و گوئل^۳، ۲۰۲۵ و هادریل^۴، ۲۰۱۱). این دو نهاد تدوین‌کننده استانداردها به مطالعاتی در این زمینه اشاره داشتند تا شکاف‌های بین درک استفاده‌کنندگان و معانی گزارش اظهارنظر حسابرسی^۵ را شناسایی و ارزیابی کنند. بنابراین؛ همچنان دغدغه‌هایی از سوی هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عمومی وجود دارد و به تازگی پیش‌نویس مفهومی در این خصوص انتشار یافته است تا نظر عموم را درباره تغییرات احتمالی در مدل گزارش‌دهی حسابرس، بر اساس نگرانی‌های سرمایه‌گذاران و سایر کاربران صورت‌های مالی جمع‌آوری نماید (گری و همکاران^۶، ۲۰۱۱ و هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عمومی^۷، ۲۰۱۱). از آنجایی که محصول نهایی فرایند حسابرسی، گزارش حسابرس است؛ لذا ارزش اطلاعاتی و مربوط بودن گزارش حسابرس همواره مورد توجه استانداردگذاران مختلف است. در نهایت در راستای پاسخ به نیازهای استفاده‌کنندگان و قانون‌گذاران، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اعتباربخشی تغییراتی در استاندارد شماره ۷۰۰ با عنوان «گزارشگری از صورت‌های مالی» و تدوین استاندارد بین‌المللی حسابرسی با شماره ۷۰۱ با عنوان «اطلاع‌رسانی موضوع‌های کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرس مستقل» در سال ۲۰۱۵ منجر شد که این تغییرات گزارش حسابرس با هدف افزایش شفافیت و اعتماد، مربوط بودن و اعتبار، مقایسه‌پذیری و اطلاع‌رسانی صورت گرفت (یوسف‌زاده و معصومی بیلندی، ۱۴۰۳).

بنابراین؛ قالب، محتوا و تفسیر استاندارد گزارش حسابرسی همواره به عنوان موضوعی مورد توجه در مجامع دانشگاهی و کاربران استفاده‌کننده از صورت‌های مالی است. بر این اساس، شناسایی درک اطلاعات، کاهش شکاف‌های ارتباط بین حسابرسان و کاربران گزارش حسابرسی از اهمیت بسزایی برخوردار است (کمیسون اروپا^۸، ۲۰۱۰ و مرکز کیفیت حسابرسی^۹، ۲۰۱۱). در زمینه فرصت‌های اجرای گزارش جدید حسابرس، یافته‌ها بیانگر آن است که ارتقای گزارش حسابرس، ارتقای حرفه حسابرسی، افزایش ارتباطات، بهبود تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان و کمک به مدیریت شرکت، فرصت‌هایی است که اجرای گزارش جدید حسابرس در ایران به همراه دارد (محمدرضایی و همکاران، ۱۴۰۳). فرصت‌هایی که مشارکت‌کنندگان بارها آن را تکرار کرده‌اند، عبارت‌اند از افزایش ارزش اطلاعاتی و اعتبار گزارش، ارتقای حرفه حسابرسی، افزایش ارتباط با صاحبکار و ارکان راهبری، بهبود تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان و به طور خاص جلب توجه سرمایه‌گذاران به موضوع‌ها و حیطه‌های پرریسک شرکت و جلب توجه مدیریت و ارکان راهبری، به

¹ International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)

² Auditing Standards Board (ASB)

³ Li & Goel

⁴ Hadrill

⁵ هیئت بین‌المللی استانداردهای حسابرسی و هیئت استانداردهای حسابرسی بیان

کردند در صورتی که هر شکافی بین درک استفاده‌کنندگان از اطلاعات منتشر

شده گزارش‌های حسابرسی و معانی مورد نظر گزارش، از جمله سطح اطمینانی

که می‌تواند به طور منطقی از حسابرسی صورت‌های مالی بدست آید، شناسایی و

برطرف شود تا منافع کلیه ذی‌نفعان بهتر تامین شود. در همین راستا می‌توان به

پژوهش‌های انتشار یافته در این زمینه به وب سایت‌های

"http://www.ifac.org/news-events/aicpa-aaa" و "iaasb-

launch-research-project-better-understand-users

perceptions-auditors" مراجعه کرد.

⁶ Gray

⁷ Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)

⁸ European Commission

⁹ Center for Audit Quality (CAQ)

موضوع‌ها و حیطه‌های پریسک را شامل می‌شود (فکری اول و بادآورن‌پندی، ۱۴۰۳). با توجه به اینکه کلیه تغییرات رخ داده در گزارش حسابرس در جهان، برای پاسخ به تقاضای استفاده‌کنندگان و به خصوص سرمایه‌گذاران بوده است و تاکنون در ایران پژوهشی در این زمینه صورت نگرفته است، در پژوهش حاضر، دیدگاه سرمایه‌گذاران به عنوان استفاده‌کنندگان اصلی گزارش حسابرس، در خصوص چالش‌های موجود و تغییرات مطرح شده در گزارش حسابرس نیز مورد بررسی قرار گرفته است. از این رو پرسش‌های چالش و آثار و نیازمندی‌ها از دید حسابرسان نیز مطرح شده و در پژوهش حاضر به این موضوع اشاره شده است.

(۱) آثار و پیامدهای تغییرات گزارش حسابرسی از دیدگاه حسابرسان و استفاده‌کنندگان کدام‌اند؟

(۲) چالش‌ها و فرصت‌های موجود در زمینه پیامدهای تغییرات گزارش حسابرسی در محیط ایران کدام‌اند؟

از آنجایی که؛ تحقیقات داخلی در حوزه تغییرات گزارش حسابرسی، عمدتاً بر جنبه‌های توصیفی و پیمایشی تمرکز دارند و کمتر به مدل‌سازی روابط پیچیده و دیدگاه دوگانه (حسابرسان به عنوان تهیه‌کنندگان گزارش و استفاده‌کنندگان به عنوان سرمایه‌گذاران) پرداخته‌اند. در قیاس کلی، تحقیقات داخلی بیشتر توصیفی و حسابرس‌محور هستند، در حالی که این پژوهش با مدل‌های پیشرفته و کاربرد عملی، گامی نوآورانه به سوی حرفه‌ای‌سازی حسابرسی در ایران برمی‌دارد و دستاوردهایی پایدار برای سیاست‌گذاری ارائه می‌کند. بنابراین، دستاورد و نوآوری پژوهش حاضر این است که علاوه بر گسترش دانش و حرفه حسابرسی، با شناسایی چالش‌های وارده به تغییرات کنونی گزارش حسابرسی و ریشه‌های آن در محیط ایران شناختی از وضعیت کنونی فراهم می‌کند. همچنین؛ با شناسایی فرصت‌ها و چالش‌های پیش‌روی برای مراجع ذی‌صلاح و تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابرسی ایران نیز بینش جدیدی را ارائه می‌کند. از آنجایی که دلیل این تغییرات توسط مجامع بین‌المللی افزایش تقاضای سرمایه‌گذاران برای دریافت اطلاعات بیشتر و مربوط‌تر از گزارش حسابرس بوده است؛ این پژوهش برای درک اطلاعات سرمایه‌گذاران بسیار حائز اهمیت است.

۲- مبانی نظری و پیشینه تجربی پژوهش

۲-۱- تغییرات گزارش حسابرس از دیدگاه حسابرسان

در سال‌های اخیر، استانداردهای گزارش حسابرسی به طور قابل توجهی تغییر کرده‌اند تا شفافیت و مفید بودن گزارش‌های حسابرسی را برای کاربران افزایش دهند. این تغییرات که عمدتاً از سوی هیئت استانداردهای حسابداری و حسابرسی بین‌المللی و اتحادیه اروپا انجام شده است، شامل الزامات جدیدی برای افشای موارد کلیدی حسابرسی و توصیف بهتر مسئولیت‌های حسابرسان است. این تغییرات و تحولات که در استانداردهای ۷۰۰ (شکل، محتوا و دامنه گزارش حسابرس مستقل بر صورت‌های مالی) و استاندارد شماره ۷۰۱ (ارتباط موارد کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرس مستقل) تجسم یافته‌اند، با هدف پر کردن خلاء و شکاف انتظارات میان کاربران گزارش‌های مالی و حسابرسان است. با این حال، در حالی که مزایای بالقوه این تغییرات برای سرمایه‌گذاران و ذی‌نفعان مورد بحث قرار گرفته، دیدگاه‌های حسابرسان که مستقیماً مسئول اجرای این استانداردهای جدید هستند کمتر مورد بررسی و توجه پژوهشگران قرار گرفته است. بنابراین؛ در ادامه مبانی نظری پژوهش سعی شده است تا به این مسئله به وضوح پرداخته شود و چالش‌ها و فرصت‌های موجود در آن مورد تفسیر و تحلیل قرار گیرد.

به کارگیری این استانداردها در گزارش حسابرس به صورت‌های مالی شرکت‌ها اعتبار می‌بخشد و تصمیم‌های ذی‌نفعان را برای سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها تسهیل می‌کند (یانگ و ژانگ^۱، ۲۰۲۵ و کورام و همکاران، ۲۰۱۱). تدوین‌کنندگان استانداردها و حرفه حسابرسی به دنبال از بین بردن شکاف بین استاندارد گزارش حسابرس با درک استفاده‌کنندگان از این نوع گزارش‌ها هستند. چرا که این شکاف می‌تواند اعتماد به گزارش حسابرسان را تضعیف و منجر به تصمیم‌های نادرست سرمایه‌گذاری توسط استفاده‌کنندگان از این اطلاعات شود (هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عمومی، ۲۰۱۱) و شواهد مبنی بر وجود شکاف بین گزارش‌های حسابرس و درک استفاده‌کنندگان وجود دارد که تلاش‌های زیادی برای کاهش آن انجام شده است (گلد^۲ و همکاران، ۲۰۱۲). به طور نمونه؛ انجمن حسابداران رسمی آمریکا^۳ در سال ۱۹۷۸ به این نتیجه رسید که گزارش حسابرسی در مورد مسئولیت‌های نسبی مدیریت و حسابرسان دارای ابهام است و هدف اصلی و محدودیت‌های حسابرسی را روشن نمی‌سازد و از زبان فنی بهره می‌برد که به راحتی قابل سوء تعبیر است (به‌طور مثال؛ ارائه منصفانه). این کمیسیون خواستار بهبود گزارش حسابرسی و حذف زبان فنی گمراه‌کننده شد. هیئت استانداردهای حسابرسی با صدور بیانیه‌ای (بیانیه شماره ۵۸ تحت عنوان گزارش حسابرس) خواستار گزارش شد که شامل یک پاراگراف مقدماتی بود که به‌وضوح مسئولیت‌های نسبی مدیریت در مقابل حسابرس را مشخص و همچنین یک پاراگراف دامنه که ماهیت و محدودیت‌های حسابرسی را توصیف می‌کند. با این وجود عبارت "ارائه منصفانه" مطابق با هیئت اصول حسابداری عمومی پذیرفته شده^۴ حفظ و متعاقباً با بیانیه شماره ۶۹ شفاف‌تر شد. در این بین حرفه حسابرسی در کشورهای استرالیا (بیانیه شماره ۷۰۲)، کانادا (بیانیه بخش ۵۴۰۰) و بریتانیا (بیانیه بخش ۶۰۰) نیز به سمت ارائه گزارش‌های گسترده‌تری از حسابرسی شدند که اساساً نوآوری‌های پاراگراف‌های مقدماتی و دامنه استاندارد حسابرسی شماره ۵۸ را پیاده‌سازی می‌کرد (جومه و همکاران^۵، ۲۰۲۵).

بر پایه نظری تغییر نهادی^۶، تغییرات مقرراتی به عنوان فرایندهایی توصیف می‌شود که هنجارها، قوانین و فرهنگ‌های حرفه‌ای را شکل می‌دهد و بر اساس آن حسابرسان به عنوان بازیگران نهادی، تحت تأثیر ایزومرفیسم اجباری^۷ از سوی نهادهای مقرراتی مانند سازمان بورس اوراق بهادار، سازمان حسابرسی، انجمن حسابداران رسمی ایران قرار می‌گیرند که آن‌ها را وادار به تطبیق با استانداردهای جدید می‌کند. این چارچوب مفهومی پیش‌بینی می‌کند که حسابرسان نه تنها تغییرات را به عنوان الزامات خارجی می‌پذیرند، بلکه آن‌ها را با هنجارهای داخلی حرفه‌ای^۸ و فرایندهای تقلیدی^۹ ادغام می‌کنند، که می‌تواند به نوآوری یا مقاومت منجر شود. علاوه بر این مدل‌های رفتاری حسابرسی^{۱۰} مانند کارهای اضافی برای تحلیل تصمیم‌گیری‌های حسابرسان در شرایط عدم قطعیت استفاده شده‌اند. این مدل‌ها تاکید دارند که حسابرسان در مواجهه با تغییرات گزارش، تعادلی میان محافظه‌کاری و شفافیت برقرار می‌کنند که می‌تواند بر کیفیت قضاوت آن‌ها تأثیر بگذارد. برخی محققان بر این باورند که استفاده‌کنندگان در کشورهای آلمان و هلند مسئولیت مدیران را نسبت به حسابرسان در راستای قابلیت اتکای صورت‌های مالی بیشتر می‌دانند (گلد و همکاران، ۲۰۱۲). موک و همکاران^{۱۱} (۲۰۰۹) معتقدند که قالب استاندارد گزارش حسابرس بر فرایند تصمیم‌گیری تحلیل‌گران تأثیرگذار نیست و تفاوت‌های گسترده‌ای بین و

¹ Yang and Zhang

² Gold

³ American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)

⁴ Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)

⁵ Juma'h

⁶ Institutional Theory

⁷ Coercive Isomorphism

⁸ Normative Isomorphism

⁹ Mimetic Isomorphism

¹⁰ Auditor Judgment Models

¹¹ Mock

درون گروه‌های استفاده‌کنندگان در درک مفاهیمی همچون نمونه‌گیری، کنترل داخلی، تقلب و پیامدهای تداوم فعالیت در گزارش‌های حسابرس وجود دارد. از سویی دیگر، **هی و همکاران^۱ (۲۰۲۲)** به این نتیجه رسیدند که استاندارد گزارش حسابرس توسط استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی مطالعه نمی‌شود و برای آن‌ها ارزشمند نیست. در راستای این پژوهش، **گری و همکاران (۲۰۱۱)** بیان کردند که گروه‌های استفاده‌کنندگان، کل استاندارد گزارش حسابرس را مطالعه نمی‌کنند و برخی از سرمایه‌گذاران غیرحرفه‌ای اظهار داشتند که گزارش حسابرسان را اصلاً مطالعه نمی‌کنند. بنابراین بر اساس مطالعه‌های فوق، برخی این تحقیقات را اینگونه مورد تفسیر قرار دادند که استاندارد گزارش حسابرس ارزش نمادین دارد (**چرچ و همکاران^۲ (۲۰۰۸)**). آن‌ها بر این عقیده هستند که برای ذی‌نفعان لازم نیست که استاندارد گزارش حسابرس را در جهت ارزش ارتباطی به صورت کامل مطالعه کنند؛ چراکه مزیت اصلی یک گزارش استاندارد شده به این معنا است که پیام یکسانی را به همه منتقل می‌کند (**کورام و همکاران (۲۰۱۱)**). اما بدیهی است که صرف استاندارد بودن گزارش حسابرسی به این معنا نیست که پیام یکسانی به همه ذی‌نفعان منتقل می‌کند. لذا می‌توان از استدلال‌های پژوهشگران این استنباط را استخراج کرد که تغییرات گزارش حسابرسی عمدتاً بر جنبه‌های کمی و کاربر محور تمرکز دارد.

اگرچه تدوین‌کنندگان استانداردها (مانند سازمان حسابرسی) و بیشتر پژوهش‌های پیشین بر شکاف‌های ارتباطی بین استفاده‌کنندگان و حسابرسان (شکاف انتظارات) تمرکز دارند، اما همچنان وجود شکاف‌های ارتباطی بین استفاده‌کنندگان و حسابرسان نیز وجود دارد. بر این اساس، دو نوع تفاوت بین گروه‌های استفاده‌کنندگان و حسابرسان از استانداردها وجود دارد که شکاف اول مربوط به سرمایه‌گذاران و وام‌دهندگان با حسابرسان است و دومین گروه کاربران استفاده‌کنندگان با سایر حسابرسان است. علاوه بر این، شکاف‌های ارتباطی می‌توانند در سطح کلان (مسئولیت‌های گسترده حسابرس) یا خرد (اصطلاحات فنی) باشند. شکاف‌های کلان ممکن است به این دلیل ایجاد شوند که ذی‌نفعان انتظارات متفاوتی از آنچه حسابرسی باید انجام دهد دارند و از محدودیت‌های حسابرسی آگاه نیستند (**کمیسیون اروپا، (۲۰۱۰)**)، یا ممکن است به تفسیر فرصت‌طلبانه از استاندارد گزارش حسابرس بپردازند. به‌ویژه، ذی‌نفعان ممکن است استاندارد گزارش حسابرس را وسیله‌ای برای انتقال اطلاعات درباره نهاد حسابرسی شده فراتر از تأیید ارائه منصفانه صورت‌های مالی بدانند. دیدگاه مراجع حرفه‌ای به این تغییرات، به خصوص افشای موضوع‌های کلیدی و مسائل عمده حسابرسی، متفاوت بوده است. برای مثال؛ از دیدگاه مؤسسه حسابداران رسمی انگلستان تغییرات صورت گرفته در گزارش حسابرس با هدف افزایش شفافیت و بهبود ارتباط بین سرمایه‌گذاران، حسابرسان و کمیته حسابرسی بوده است. در همین راستا؛ **مازارس^۳ (۲۰۱۲)** معتقد است که بهبود گزارش حسابرس و به طور خاص افشای مسائل عمده حسابرسی، به کاهش شکاف اطلاعاتی، ارزشمندتر کردن گزارش حسابرس و بهبود ارتباط دو طرفه حسابرس و ارکان راهبری منجر می‌شود. **بلک راک^۴ (۲۰۱۳)** در خصوص بهبود گزارش حسابرس بیان کرد که این تغییرات به ارتقای اطلاع‌رسانی گزارش حسابرس و افزایش سودمندی آن برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی منجر می‌شود. از منظر دیدگاه **انجمن تحلیل گران مالی رسمی^۵ (۲۰۱۳)** از میان مواردی که با ارکان راهبری در میان گذاشته شده، شناسایی مسائل عمده حسابرسی می‌تواند درباره موارد خاصی که برای حسابرس مهم‌تر است، اطلاعات بیشتری ارائه کند. همچنین استفاده‌کنندگان را در درک ابهام‌ها، ریسک‌ها و آنچه مستلزم اعمال

¹ He² Church³ Mazars⁴ Black Rock⁵ The Chartered Financial Analyst Institute

سلیقه و قضاوت حسابرس است، یاری کند. **انجمن حسابداران رسمی خیره^۱ (۲۰۱۳)** معتقد است که ارائه موضوع‌های کلیدی حسابرسی برای استفاده‌کنندگان مفید خواهد بود و این تغییر، پاسخ به موقع و متمرکزی به نیازهای اشخاص ذی‌نفع، به ویژه سرمایه‌گذاران و تحلیل‌گران مالی است. در ارتباط با گزارش کنونی حسابرس، **انجمن حسابداران آمریکا^۲ (۲۰۱۳)** ساختار کنونی گزارش حسابرس را مفید می‌داند و معتقد است اضافه کردن بخش مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس، ارزش افزوده‌ای ندارد و به شفافیت و مفید بودن گزارش را کاهش می‌دهد. **انجمن حسابداران رسمی نیویورک^۳ (۲۰۱۳)** نیز با اضافه شدن بخش مسائل عمده حسابرسی مخالف بوده و بیان کرده است که این تغییرات، نه تنها به مفید بودن گزارش کمکی نمی‌کند، بلکه منفی‌سازی یا رقیق شدن اثر پیام رد/ پذیرش گزارش حسابرس را به دنبال دارد و ارزش گزارش حسابرس را کاهش می‌دهد.

۲-۲- تغییرات گزارش حسابرس از دیدگاه استفاده‌کنندگان

حسابرسی مستقل بخش لاینفک فرایند گزارشگری مالی است و نقش عمده‌ای در اطلاع‌رسانی به استفاده‌کنندگان ایفا می‌کند. محصول نهایی فرایند حسابرسی، گزارش حسابرس است که معمولاً در قالبی استاندارد به توصیف صورت‌های مالی حسابرسی شده، فرایند حسابرسی، مسئولیت‌های مدیریت و حسابرس می‌پردازد (گیمار و همکاران، ۲۰۱۶). مهم‌ترین بخش این گزارش، اظهارنظر حسابرس است که به شکل دو وجهی رد/ پذیرش ارائه می‌شود. این الگو، چندین سال استفاده شده است؛ اما طی سال‌های اخیر، استفاده‌کنندگان خواستار دریافت اطلاعات تکمیلی بیشتر، افزون بر اظهارنظر رد/ پذیرش از طریق گزارش حسابرس یا گزارش نواقص موجود در آن‌ها بوده‌اند که این تقاضا، از پیچیدگی‌های محیط کسب و کار امروز نشأت گرفته است (پلزر، ۲۰۱۶). در ایران، استفاده‌کنندگان گزارش حسابرس شامل گروه‌های متنوعی هستند که هر یک با توجه به منافع و نیازهای خود، دیدگاه‌های متفاوتی نسبت به تغییرات در ساختار و محتوای این گزارش دارند. سرمایه‌گذاران فردی و نهادی، به‌ویژه در بازار سرمایه، به دنبال شفافیت بیشتر و اطلاعات دقیق‌تر در گزارش‌های حسابرسی هستند. آن‌ها تغییراتی مانند افزودن بخش‌های جدیدی نظیر «ریسک‌های اصلی» یا «مسائل کلیدی حسابرسی» را مفید ارزیابی می‌کنند، زیرا این تغییرات به کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و افزایش اعتماد آن‌ها به اطلاعات مالی شرکت‌ها کمک می‌کند (اسکندری و همکاران، ۱۴۰۲). سرمایه‌گذاران ایرانی، به‌ویژه پس از تجربه بحران‌های مالی و افشای اطلاعات نادرست در گذشته، به گزارش‌های حسابرسی که توسط حسابرسان مستقل و معتبر صادر می‌شود، اعتماد بیشتری دارند و از تغییراتی که منجر به افزایش شفافیت و کاهش ریسک سرمایه‌گذاری می‌شود، استقبال می‌کنند.

بانک‌ها و مؤسسه‌های مالی نیز به‌عنوان اعطاکنندگان اعتبار، نیاز شدیدی به اطلاعات دقیق و قابل اعتماد در گزارش‌های حسابرسی دارند. آن‌ها تغییراتی را که منجر به بهبود شفافیت در گزارشگری مالی، به‌ویژه در زمینه بدهی‌ها، تعهدات، و جریان‌های نقدی می‌شود، حمایت می‌کنند. بانک‌ها در ایران، به دلیل نقش کلیدی خود در تأمین مالی شرکت‌ها، به گزارش‌های حسابرسی که شامل توضیحات بیشتری در مورد وضعیت مالی و ریسک‌های شرکت است، توجه ویژه‌ای دارند و معتقدند این تغییرات می‌تواند به کاهش ریسک اعتباری و بهبود تصمیم‌گیری‌های مالی کمک کند. مدیران شرکت‌ها نیز به گزارش‌های حسابرسی که اعتماد سرمایه‌گذاران و بانک‌ها را جلب می‌کند، اهمیت می‌دهند. آن‌ها معتقدند تغییراتی که منجر به افزایش شفافیت و مسئولیت‌پذیری می‌شود، می‌تواند به بهبود تصویر شرکت و جذب سرمایه کمک

¹ The Association of Chartered Certified Accountants

² The Inter-American Accounting Association

³ The New York State Society of Certified Public Accountants

کند. مدیران شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس تهران، به‌ویژه، به گزارش‌های حسابرسی که شامل توضیحات بیشتری در مورد عملکرد مالی و ریسک‌های شرکت است، اهمیت می‌دهند و از تغییراتی که منجر به افزایش اعتماد عمومی می‌شود، حمایت می‌کنند.

در مقابل؛ شکاف‌های خرد به این دلیل ایجاد می‌شوند که استاندارد گزارش حسابرسی از اصطلاحات مبهمی مانند «بااهمیت» استفاده می‌کند که می‌تواند تحت تفسیرهای مختلف و حتی فرصت‌طلبانه قرار گیرد (کلی و لاریس^۱، ۲۰۲۵). پژوهش‌هایی که از گروه‌های متمرکز استفاده کرده‌اند نشان می‌دهند که کاربران اغلب اصطلاحات رایج در استاندارد گزارش حسابرسی را اشتباه تفسیر می‌کنند (گری و همکاران^۲، ۲۰۱۱). علاوه بر این، حتی حساب‌برسان نیز نتوانستند بر سر روابط بین برخی از اصطلاحات (مانند رابطه بین سطح اطمینان و اهمیت) به نتیجه‌ای واحد برسند. مطابق با جدول شماره (۱)، شناسایی صحیح ماهیت شکاف ارتباطی برای تعیین راهکارهایی در تدوین استانداردها که احتمالاً در کاهش یا رفع این شکاف مؤثر باشند، اهمیت دارد. برای مثال، در حالی که شکاف نوع اول نیازمند شفاف‌سازی مسئولیت‌های حساب‌برسان و/یا تغییر در استانداردها است، شکاف نوع دوم بهتر است با آموزش هدفمند برای کاربر خاص موردنظر برطرف شود. همچنین، در حالی که شکاف کلان نوع اول بیشترین توجه تدوین‌کنندگان استانداردها را به خود جلب می‌کند، دانستن جهت آن نیز اهمیت دارد. برای مثال، اگر کاربران احساس کنند که استاندارد گزارش حسابرسی اطمینان یا مسئولیت حساب‌برس کمتری را نسبت به آنچه حساب‌برس در نظر دارد منتقل می‌کند، این نشان می‌دهد که کاربران به استاندارد گزارش حسابرسی کمتر از حد لازم اعتماد دارند. اگرچه اعتماد ناکافی به استاندارد گزارش حسابرسی نامطلوب است، اما این موضوع حساب‌برس را در معرض هزینه‌های دعاوی حقوقی قرار نمی‌دهد. با این حال، زمانی که کاربران معتقدند استاندارد گزارش حسابرسی اطمینان یا مسئولیت حساب‌برس بیشتری را نسبت به آنچه در نظر گرفته شده منتقل می‌کند، آنگاه کاربران بیش از حد به استاندارد گزارش حسابرسی اعتماد دارند، که این امر حساب‌برسان را در معرض هزینه‌های بالقوه دعاوی حقوقی و آسیب به اعتبار قرار می‌دهد.

در همین راستا؛ پیامدهای گزارش حساب‌برس را می‌توان تغییرات در محتوای اطلاعات همچون موارد کلیدی حساب‌برس در استانداردهای حسابداری ایران افزود و این امر باعث می‌شود حساب‌برسان جزئیات بیشتری در خصوص ریسک‌ها و فضاوت‌های حرفه‌ای خود ارائه کنند. این امر شفافیت گزارش را افزایش می‌دهد، اما ممکن است پیچیدگی و مسئولیت حساب‌برسان را نیز بالا ببرد. درج اطلاعات دقیق‌تر در گزارش حساب‌برسی، مانند توضیح درباره روش‌های حساب‌برسی یا قضاوت‌های مهم، می‌تواند حساب‌برسان را در معرض پرس‌وجوهای بیشتر از سوی استفاده‌کنندگان یا نهادهای نظارتی قرار دهد. از منظر تنوری‌های حساب‌برسی، تغییرات در گزارش حساب‌برسی عمدتاً برای کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، افزایش شفافیت و تقویت اعتماد طراحی شده‌اند، اما برای حساب‌برسان چالش‌هایی مانند افزایش مسئولیت، هزینه‌ها و ریسک‌های حقوقی به همراه دارند. این تغییرات می‌تواند حرفه حساب‌برسی را رقابتی‌تر و نیاز به افزایش توسعه مهارت‌های جدید کند. مطابق با نظریه الهام‌بخش اعتماد که توسط لیناکس و همکاران^۲ (۲۰۱۷) بیان شده است، حساب‌برسی به عنوان منبع اعتماد برای ذی‌نفعان خارجی است که تقاضا برای حساب‌برسی از نیاز به مسئولیت‌پذیری مدیران ناشی می‌شود و برای این امر حساب‌برسان باید مهارت‌های ارتباطی خود را ارتقا دهند تا گزارش‌ها الهام‌بخش اعتماد باشند، اما این تغییرات می‌تواند فشار

^۱ Kelly and Larres^۲ Lennox

نظارتی را افزایش دهد و حسابرسان را مسئول تفسیرهای نادرست استفاده‌کنندگان کند. لذا مطابق با جدول ۱ خلاصه شکاف‌های ارتباطی پیامدهای تدوین استانداردها به صورت زیر ارائه شده است.

جدول ۱. پیامدهای تدوین استانداردها از شکاف‌های ارتباطی

شکاف ارتباطی	گروه	پیامدها برای تدوین استانداردها
گروه‌های کاربری (سرمایه‌گذاران و وام‌دهندگان) با گروه حسابرسان متفاوت هستند.	اول	نشان‌دهنده شکاف ارتباطی اساسی بین تدوین‌کنندگان و کاربران استاندارد گزارش حسابرسی است. خواستار روشن‌سازی مسئولیت‌های حسابرسان و/یا تغییر در استانداردها هستند.
یک گروه کاربری و گروه حسابرسان با گروه کاربری دیگر متفاوت هستند.	دوم	می‌توان گفت این یک شکاف ارتباطی فرصت‌طلبانه است که توسط زمینه خاص یک کاربر هدایت می‌شود. خواستار آموزش/اقناع هدفمند کاربر است. تغییر در تدوین استانداردها لازم نیست.
گروه‌های کاربری هم از یکدیگر و هم از گروه حسابرسان متفاوت هستند.	سوم	سوء تفاهم گسترده یا تفسیر فرصت‌طلبانه. خواستار روشن‌سازی و/یا تغییر در استانداردها هستند.

منبع: نظر خبرگان مصاحبه‌شونده

با عنایت به طرح مبانی نظری پژوهش که بر اساس تغییرات گزارش حسابرسان از دیدگاه حسابرس و استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی بیان شده است و مطابق با استدلال‌های نظری شکاف‌های ارتباطی پیامدهای تدوین استانداردها و نظریه‌های حسابرسی ارائه شده، فرضیه‌های پژوهش به صورت زیر تدوین شده است:

فرضیه اول: از دیدگاه حسابرسان تغییرات گزارش حسابرس در حرفه حسابرسی پیامدهایی را به دنبال دارد.

فرضیه دوم: از دیدگاه استفاده‌کنندگان تغییرات گزارش حسابرس در حرفه حسابرسی پیامدهایی را به دنبال دارد.

۳- روش‌شناسی پژوهش

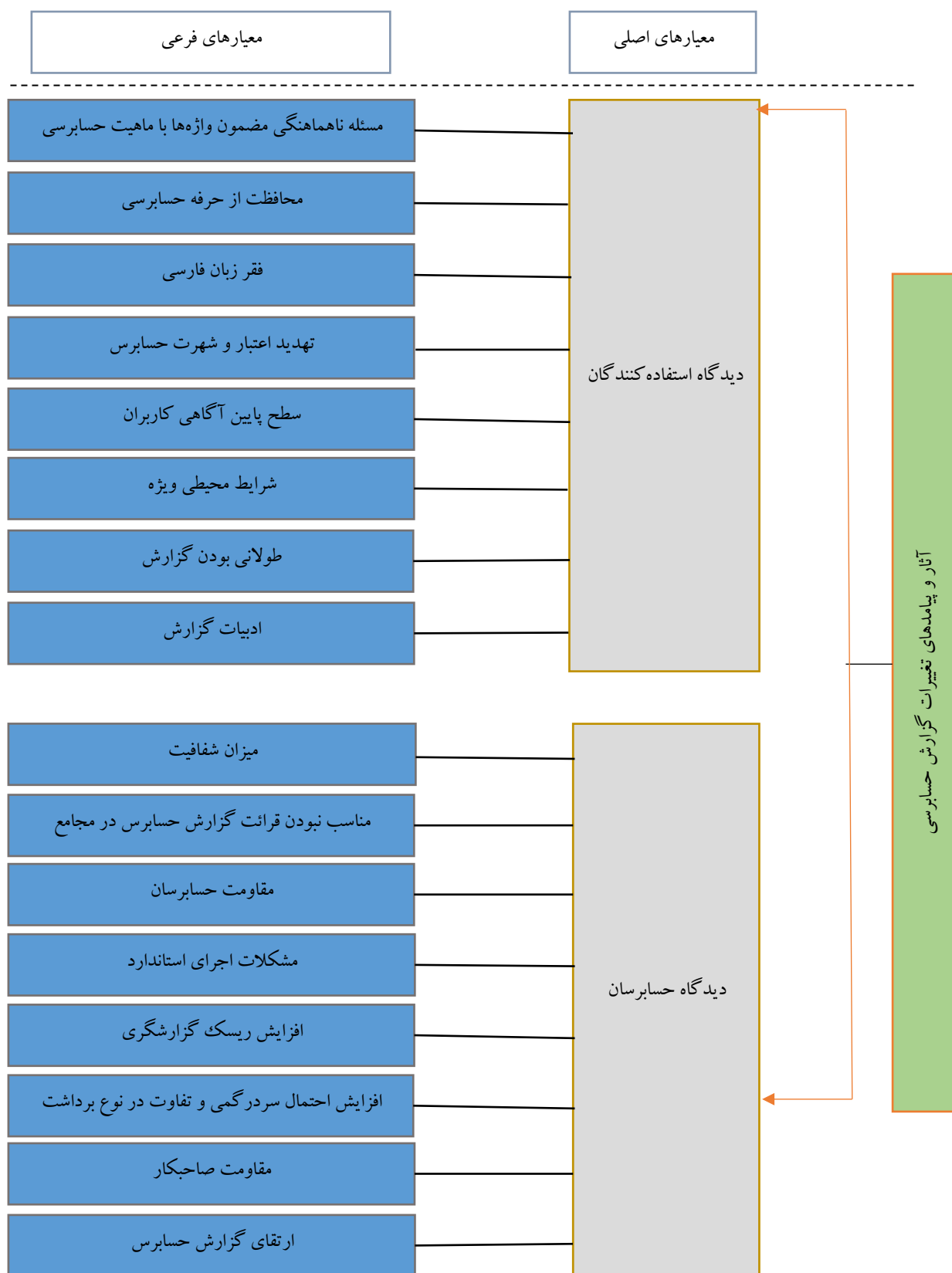
پژوهش حاضر از نظر هدف، کاربردی است؛ چرا که درصدد است با استفاده از نظریه‌های موجود و دیدگاه شرکت‌کنندگان آثار و پیامدهای تغییرات گزارش حسابرسی از دیدگاه حسابرسان و استفاده‌کنندگان را ارائه دهد. همچنین رویکرد پژوهش حاضر با توجه به جمع‌آوری داده‌ها در دو بخش کمی و کیفی از نوع رویکرد آمیخته، طرح اکتشافی متوالی از نوع مقوله‌بندی است. در طرح‌های تحقیق آمیخته اکتشافی، پژوهش‌گر درصدد زمینه‌یابی درباره موقعیت نامعین است. لذا ابتدا پژوهشگر به جمع‌آوری داده‌های کیفی (با استفاده از بررسی متون و مصاحبه نیمه ساختاریافته) در خصوص چالش‌های پیامدهای تغییرات گزارش حسابرسی از دیدگاه حسابرسان و استفاده‌کنندگان در حرفه حسابرسی پرداخته، سپس برای دستیابی به مدل رابطه علی بین عناصر مدل تحلیل شده است (بخش کمی). در بخش کیفی از استراتژی تحلیل محتوا و در بخش کمی از استراتژی پیمایشی استفاده شده است.

جامعه آماری مرحله اول این پژوهش، اعضای هیئت علمی دانشگاه‌ها در رشته حسابداری و حسابرسی مرتبط با موضوع تحقیق با حداقل رتبه استادیاری و شرکای مؤسسه‌های حسابرسی معتمد سازمان بورس اوراق بهادار و مدیران جامعه حسابداران رسمی ایران است. در پژوهش حاضر برای مصاحبه اصلی و براساس اشباع نظری ۱۷ مصاحبه به انجام رسید. جامعه آماری مرحله دوم، اعضای هیئت علمی دانشگاه‌ها در رشته‌های حسابداری، حسابرسی، مدیران مالی، حسابرسان و متخصصین عضو جامعه حسابداران رسمی ایران است. مطابق با آزمون کفایت نمونه بر اساس شاخص کایرز تعداد ۲۴۰

پرسشنامه در مرحله دوم برای اعتبارسنجی مدل توزیع شد که ۲۲۵ پرسشنامه قابلیت تجزیه و تحلیل داشت. در ادامه بخشی از شرایط انتخاب نمونه آماری در مرحله اول بیان شده است:

۱. بر اساس دستورالعمل مؤسسه‌های حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار (مصوب ۱۳۸۶) سه شرط عضویت مؤسسه در جامعه حسابداران رسمی (حداقل یک سال عضویت در جامعه حسابداران رسمی و امضای ۱۰ گزارش حسابرسی صورت‌های مالی امضا شده باشد)، شرایط شرکا (سه سال سابقه کار تمام وقت در سطح مدیر حسابرسی) و کمیته انتخاب (متشکل از ۵ حسابدار رسمی با حداقل ۵ سال سابقه مدیر ارشد حسابرسی) بوده است.
۲. انتخاب مدیران جامعه حسابداران رسمی ایران به عنوان خبرگان (شورای عالی جامعه حسابداران رسمی که شامل حسابداران رسمی با تجربه و خبره است که نقش کلیدی در سیاست‌گذاری و نظارت بر حرفه دارند).
۳. شرایط عمومی برای حسابداران رسمی و خبرگان (داشتن مدرک کارشناسی یا بالاتر در رشته‌های مرتبط (مانند حسابداری) و تایید مدارک توسط مراجع رسمی و داشتن گواهی حسن عملکرد و عدم سوء پیشینه حرفه‌ای یا اداری از سازمان حسابرسی یا مؤسسه‌های عضو جامعه)

در نمونه‌گیری (انتخاب مشارکت کنندگان) پژوهش کیفی، به منظور غنای پژوهش، تلاش شد تا با افرادی که شخصاً موضوع پژوهش را تجربه کرده‌اند و از دانش و تجربه بالایی در زمینه حسابداری و حسابرسی برخوردارند، مصاحبه صورت گیرد. به این منظور اساتید دانشگاه، سرمایه‌گذاران، حسابداران عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و شرکای مؤسسه‌های حسابرسی به عنوان خبرگان این پژوهش انتخاب شده است. در بخش تحلیل کیفی برای جمع‌آوری داده‌های مصاحبه، ابتدا مصاحبه‌های باز و سپس، مصاحبه‌های نیمه ساختاریافته با زمان متوسط با حساب‌رسان ۸۵ دقیقه و با سرمایه‌گذاران ۶۰ دقیقه به طول انجامید. سؤال‌های مصاحبه‌ها، برای موقعیت‌های واقعی مطرح شد و شرکت کنندگان بر حسب تجربه یا تحصیلات با آن مواجه شدند. مطابق با پژوهش‌های صورت گرفته در ادبیات نظری الگوریتم اولیه آثار و پیامدهای تغییرات گزارش حسابرسی از دیدگاه حساب‌رسان و استفاده کنندگان به صورت زیر تدوین شده است که از دو منبع محقق ساخته بر اساس نظر خبرگان و ادبیات نظری پژوهش استفاده شده است و در شکل (۱) به صورت مجزا ارائه شده است.



شکل ۱. مدل مفهومی آثار و پیامدهای تغییرات گزارش حسابرسی

۴- یافته‌های پژوهش

اطلاعات جمعیت شناختی مشارکت کنندگان حسابرِس و استفاده کنندگان پژوهش حاضر در جدول ۲ ارائه شده است.

جدول ۲. ویژگی‌های جمعیت شناختی مشارکت کنندگان در پژوهش

طبقه‌بندی			
عامل	حسابرِس	تعداد	استفاده کنندگان اطلاعات
جنسیت	زن	۳	زن
	مرد	۲۴	مرد
سمت	مدیرعامل	۶	مدیرعامل و هیئت‌مدیره
	رئیس هیئت‌مدیره	۳	روسا و کارشناسان
	مدیران ارشد سازمان	۴	مدیران ارشد سازمان‌ها
	واحد نظارت بر حسابرسی	۱	سرمایه‌گذاران
	شرکای مؤسسه حسابرسی	۲	
	مدیر ارشد مؤسسه حسابرسی	۲	
	مدیر فنی مؤسسه حسابرسی	۲	
	حسابدار رسمی	۷	
	تا ۱۰ سال	۱	تا ۱۰ سال
	۱۱ تا ۲۰ سال	۴	۱۱ تا ۲۰ سال
سابقه کاری	۲۱ تا ۳۰ سال	۱۸	۲۱ تا ۳۰ سال
	۳۱ تا ۴۰ سال	۴	۳۱ تا ۴۰ سال
	---	---	---
میزان تحصیلات	کارشناسی	۲	کارشناسی
	کارشناسی ارشد	۱۷	کارشناسی ارشد
	دکتری	۸	دکتری
رشته آخرین مقطع تحصیلی	حسابداری	۱۸	حسابداری
	حسابرسی	۹	حسابرسی

۴-۱- ایرادهای گزارش کنونی حسابرِس

در گام نخست پژوهش، به بررسی ایرادهای گزارش کنونی حسابرِس از دیدگاه حسابرسان و استفاده کنندگان پرداخته شد. بر اساس آنچه از تحلیل گفتارهای مشارکت کنندگان به دست آمد، ایرادهای گزارش در سه گروه شکل، محتوا و ارائه گزارش حسابرِس طبقه‌بندی شدند که در جدول ۳ ارائه شده است. در ادامه به برخی از گفتارهای مشارکت کنندگان اشاره می‌شود.

حسابرِس: «یکی از ایرادهای گزارش کنونی حسابرِس، اطلاعات ناقص یا نادرست است که اگر اطلاعات مورد نیاز برای حسابرسی ناقص یا نادرست باشد، حسابرسان نمی‌توانند به درستی صورت‌های مالی را ارزیابی کنند. از اشکالات دیگر می‌توان به گنگ و مبهم نوشتن حسابرِس است و گزارش حسابرِس آن‌قدر شفاف نیست که دغدغه سرمایه‌گذاران را کاهش یا پوشش دهد».

سرمایه‌گذار: «ادبیات به کارگرفته شده در گزارش حسابرسان به گونه‌ای است که سرمایه‌گذار باید متخصص مالی و واژگان حسابداری و حسابرسی باشد. به نظر من، گزارش حسابرسی برای کلیه ذی‌نفعان باید به گونه‌ای ارائه شود که کلیه استفاده کنندگان بتوانند بدون هیچ تخصص مالی از آن استفاده نمایند».

حسابرس: «به نظر می‌رسد پیدایش مسئله ناهماهنگی مضمون واژه‌های به‌کاررفته در گزارش حسابرسی با ماهیت کار حسابرسی، ریشه در زبان فارسی دارد. انشعابی از این ریشه به فقر زبان فارسی مبنی بر کمبود واژه‌های چندمعنا باز می‌گردد که خود از مناسبات اقتصادی غیرپیشرفته کشور نشئت می‌گیرد. بنابراین به واسطه فقر زبان فارسی قادر به یافتن واژه مناسب به عنوان معادل عبارت آمریکایی و بین‌المللی با محتوای معنایی چندگانه نبوده و نیستیم».

سرمایه‌گذار: «ناهمانگی بین مضمون واژه «مطلوب» و ماهیت کار حسابرسی را می‌توان هم بر حسابرس موثر یافت و هم بر کاربر گزارش حسابرسی. پیامد رفتاری برای کاربر فاقد حداقل آگاهی در مورد فعالیت‌های تجاری و اقتصادی و نحوه حسابداری نیز چنین خواهد بود که از عبارت «ارائه به نحو مطلوب» تنها به مشاهده قشر و پوسته آن بسنده کرده و از نفوذ به کنه و مغز کلام ناکام می‌ماند. بنابراین چنین کاربری تنها از معنای لغوی این عبارت بهره‌برداری می‌کند».

۴-۲- یافته‌های حاصل از روش تحلیل تم

یافته‌های تحقیق حاضر بر چهار بُعد متمرکز است که عبارت است از: ابعاد واژه‌های حسابرسی، ابعاد آگاهی کاربران و شرایط محیطی ویژه، ابعاد شکل گزارش حسابرس و ابعاد ارائه گزارش حسابرس. در مجموع ۴۰ کد از تحلیل یافته‌ها به‌دست آمد. این کدها که در مرحله اول از متن مصاحبه‌های مشارکت‌کنندگان و ادبیات نظری پژوهش استخراج شده بود، پس از چندین روز مطالعه و آمیختن با متن مصاحبه‌ها توسط محقق، در نهایت به چهار تم اصلی خوشه‌بندی شد. این مرحله شامل ایجاد یک جدول خلاصه‌سازی از تم‌های سازماندهی شده است. این جدول باید تم‌هایی را در بر گیرد که چیزی را درباره تجربه مشارکت‌کننده از پدیده تحت مطالعه را نشان دهند. به این ترتیب برخی از تم‌هایی که در مرحله اول ایجاد شده‌اند، کنار گذاشته می‌شوند، این دسته در حقیقت تم‌هایی هستند که به خوبی گویای متن نبوده و یا نسبت به پدیده تحت بررسی حاشیه‌ای هستند. تم‌های اصلی و تم‌های فرعی همراه با کدهای استخراج شده در جداول زیر آورده شده است. یافته‌های به‌دست آمده، حاصل از مصاحبه با مشارکت‌کنندگان، تلاش و رسیدن به هدف اصلی تحقیق است.

جدول ۳. مضامین اصلی و فرعی شناسایی شده

مضمون اصلی	مضمون فرعی	مفهوم
بُعد اول: بعد واژه‌های حسابرسی		
مسئله ناهماهنگی مضمون واژه‌ها با ماهیت حسابرسی (مصاحبه با خبرگان)	ملایمت پایین واژه‌ها همچون واژه «مطلوب»، «ارائه منصفانه» معنای مثبت و مطلق واژه‌ها همچون واژه «مطلوب»، «ارائه منصفانه» ظرفیت بالای واژه‌ها همچون واژه «مطلوب»، «ارائه منصفانه» بسط حیطه وظایف حسابرس به واسطه کاربرد واژه‌ها همچون واژه «مطلوب»، «ارائه منصفانه»	بُعد اول: بعد واژه‌های حسابرسی
بعد واژه‌های حسابرسی	محافظة از حرفه حسابرسی (ادبیات نظری پژوهش)	اعتبار تعابیر مختلف واژه‌ها در دعاوی حقوقی جلوگیری از ورود افراد غیرحرفه‌ای به حرفه حسابرسی
	فقر زبان فارسی (ادبیات نظری پژوهش)	نبود واژه‌های مناسب فارسی در ارتباط با واژه‌های چندمعنایی ترکیب زبان فارسی با عربی
	تهدید اعتبار و شهرت حسابرس (مصاحبه با خبرگان)	پیش‌نمایی مسئولیت حسابرس در دیدگاه کاربران ترس از اقامه دعوی حقوقی علیه حسابرس
		زیرسؤال رفتن تخصص حسابرس
بُعد دوم: ابعاد آگاهی کاربران و شرایط محیطی ویژه		

مضمون اصلی	مضمون فرعی	مفهوم
ابعاد آگاهی کاربران و شرایط محیطی ویژه	سطح پایین آگاهی کاربران (مصاحبه با خبرگان)	آشنایی محدود کاربران با حسابداری
		آشنایی محدود کاربران با تجزیه و تحلیل های مالی
		آشنایی محدود کاربران با حیطه وظایف حسابرسان
		آشنایی محدود کاربران با مفاهیم حسابرسان
شرایط محیطی ویژه (مصاحبه با خبرگان)		آشنایی محدود کاربران با قوانین مرتبط
		ترکیب وظایف حسابرسان و بازرسی
		ترکیب وظایف حسابرسان و بررسی اجمالی
		کمبود سابقه دعاوی حقوقی
		وجود استانداردهای حسابرسان ویژه کشور
		اصطلاحات رایج و اشتباه سامانه های اطلاعاتی مرجع
بعد سوم: شکل گزارش حسابرسان		
ابعاد شکل گزارش حسابرسان	طولانی بودن گزارش (مصاحبه با خبرگان)	صرف ارائه شکل برخی اطلاعات در خصوص ضعف های کنترل داخلی، قوانین پولشویی و گزارش های تفسیری مدیریت
		اضافه شدن برخی از بندها به دلیل وجود قوانین مختلف و الزامات نهادهای ناظر
		تعداد زیاد بندهای شرط
		ارائه بندهای مربوط به بازرسان قانونی
	ادبیات گزارش (ادبیات نظری پژوهش)	تعداد زیاد بندهای تاکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی
		استفاده از واژه های فنی و کلیشه
		استفاده زیاد از واژه هایی همچون «احتمال»
		ارائه نشدن سطح اهمیت در گزارش حسابرسان
	میزان شفافیت (مصاحبه با خبرگان)	شفاف نبودن مسئولیت های هیئت مدیره به اندازه کافی
		ارائه نشدن اطلاعات در خصوص ارزیابی های ریسک
		ارائه نشدن اظهار نظر در خصوص تقسیم سود و نحوه آن
		ارائه نشدن اطلاعات موثر بر سود شرکت
		شفاف نبودن اظهار نظر در خصوص رفع تکالیف مجامع در سال های پیشین
		مشخص نبودن ریسک های حسابرسان در گزارش حسابرسان
		کم توجهی به سایر اطلاعات در فرمت گزارشگری ایران
		دریافت نکردن اطلاعات از کارهای انجام شده توسط حسابرسان
بعد چهارم: ارائه گزارش حسابرسان		
ابعاد ارائه گزارش حسابرسان	مناسب نبودن قرائت گزارش حسابرسان در مجامع (مصاحبه با خبرگان)	قرائت نکردن بندهای اول و دوم گزارش حسابرسان در مجامع
		قرائت بندهای مربوط به بازرسان قانونی در مجامع
		کم توجهی به گزارش حسابرسان در مجامع به خصوص شرکت هایی با سهامداران اندک

۳-۴- تجزیه و تحلیل بخش کمی

جهت پاسخ به سؤال اول پژوهش در ابتدا خروجی ادبیات تحقیق پس از حذف مفاهیم تکراری یا هم معنی استخراج گردید. سپس، مصاحبه های نیمه ساختاریافته به صورت انفرادی با صاحب نظران که دارای تجربه و دانش در حوزه مالی و حسابرسان که با مفهوم پیامدهای تغییرات گزارش حسابرسان آشنایی کامل دارند، انجام شد. رویکرد کلی استفاده شده در

این بخش از پژوهش استقرائی انتخاب شده است. برای پیاده‌سازی این منطق در تحقیق ابتدا مستندات ورودی تحقیق یعنی متن مصاحبه‌های انجام شده با رعایت کامل امانت‌داری اظهارات در مصاحبه‌ها پیاده‌سازی شده و پس از اصلاح فرمت به نرم‌افزار مکس کیو-دا^۱ منتقل شدند. در این روش پژوهشی به منظور توصیف عینی و سیستماتیک محتوای پیام از طریق قرار دادن مفاهیم و محتوای ارتباطات بر اساس قواعد در مقوله‌های خاص و تحلیل روابط بین مقوله‌ها از نرم‌افزار استفاده می‌شود. برای انجام تحلیل‌های محتوای کیفی به منظور کدگذاری باز مفاهیم، مقوله‌بندی کدها و مفاهیم و در نهایت تعیین اهم مضامین در حوزه پیامدهای تغییرات گزارش حسابرسی انجام شده از نرم‌افزار مکس کیو-دا استفاده شده است. پس از مقوله‌بندی و کدگذاری، کار دسته‌بندی حاصل از متون مصاحبه‌های پیاده‌سازی شده در محیط نرم‌افزار مکس کیو-دا انجام شده و داده‌های مرتب‌سازی و مقوله‌بندی شده برای تفسیر نهایی آماده شده است. برای انجام این کدگذاری، متون مصاحبه‌ها خط به خط خوانده شده و پاره‌ای از آن‌ها را که بیانگر یک مقوله و یا هم‌معنی با مقوله‌های دیگر هستند، به عنوان زیر مقوله کدهای حاصل از ادبیات با دو روش (in vivo) و (with activated cod) کدگذاری شده‌اند. خروجی کدهای استخراج شده از مصاحبه با متخصصان شامل ۷۱۶ کد بود که در خصوص پیامدهای تغییرات گزارش حسابرسی طرح شده بودند.

جدول ۴. فراوانی مؤلفه‌های دسته‌بندی شده در کل داده‌های مصاحبه

مؤلفه	فراوانی در کل داده‌ها	درصد از کل زیرمؤلفه‌ها
ابعاد واژه‌های حسابرسی	۲۱۰	۲۹٪
ابعاد آگاهی کاربران و شرایط محیطی ویژه	۱۶۳	۲۳٪
ابعاد شکل گزارش حسابرس	۲۵۴	۳۵٪
ابعاد ارائه گزارش حسابرس	۸۹	۱۳٪
تعداد کل	۳۷۱	۱۰۰٪

منبع: یافته‌های پژوهش

بعد از کدگذاری با روش‌های ذکر شده، جدول فراوانی مفاهیم استخراج شده از ادبیات تحقیق و کدهای مصاحبه‌ها محاسبه می‌شود. جدول بالا نشان می‌دهد که ۲۵۴ کد از ۷۱۶ کد مشخص شده در مصاحبه‌ها به مؤلفه ابعاد شکل گزارش حسابرس مربوط بوده و زیر مؤلفه آن مفهوم قرار گرفته‌اند. جدول ۴ تعداد مؤلفه‌ها و درصد وجود آن‌ها در کل مؤلفه‌ها را مشخص می‌کند. خروجی نرم‌افزار نشان می‌دهد بر اساس بیشترین و کمترین تعداد اشاره و تکرار مؤلفه‌ها، مؤلفه ابعاد شکل گزارش حسابرس با ۲۵۴ بار تکرار، بیشترین فراوانی و مؤلفه ابعاد ارائه گزارش حسابرس با ۸۹ بار تکرار، کمترین فراوانی را از سوی مصاحبه‌شونده‌ها داشته است. پس از جمع‌بندی‌های صورت گرفته در خصوص مؤلفه‌ها (ادبیات پژوهش و مصاحبه‌های نیمه ساختاریافته)، ابعاد چهارگانه و ۴۰ شاخص مرتبط با هر یک از مؤلفه‌ها از سوی محقق بر اساس منابع و ادبیات مربوط در حوزه پیامدهای تغییرات گزارش حسابرسی به‌دست آمد که متعاقباً از طریق تشکیل پنل خبرگان حوزه سنجش و اندازه‌گیری، مورد اعتباریابی قرار گرفت.

۴-۴- معرفی خبرگان مشارکت‌کنندگان در روش دلفی فازی

همانطور که اشاره شد از ۳۰ خبره در حوزه مالی، حسابرسی و سرمایه‌گذاران عمده برای تکمیل پرسشنامه اول که امتیازدهی به عوامل کلیدی حوزه پیامدهای تغییرات گزارش حسابرسی بود استفاده شد. نمونه با روش قضاوتی هدفدار انتخاب شده است و از میان ۳۰ خبره‌ای که پژوهش‌گر به آن‌ها مراجعه نمود تنها تعداد ۲۷ نفر آن‌ها با درخواست درباره

^۱ MAXQDA

حفظ اطلاعات شخصی‌شان در پژوهش ما همکاری نمودند و نظرات کارشناسانه و خبرگی خود را در این مرحله با ما به اشتراک گذاشتند. در جدول زیر اطلاعات و مشخصات افراد مشارکت کننده نمایش داده شده است.

جدول ۵. مشخصات خبرگان مشارکت کننده در روش دلفی فازی

ردیف	جنسیت	سابقه کار	تحصیلات	ردیف	جنسیت	سابقه کار	تحصیلات
۱	مرد	۲۳	دکتری	۱۲	مرد	۲۷	دکتری
۲	زن	۱۲	دکتری	۱۳	مرد	۱۵	دکتری
۳	مرد	۱۶	دکتری	۱۴	مرد	۱۸	دکتری
۴	زن	۱۹	دکتری	۱۵	مرد	۱۲	دکتری
۵	مرد	۲۷	دکتری	۱۶	مرد	۱۷	دکتری
۶	مرد	۱۴	دکتری	۱۷	زن	۲۴	دکتری
۷	مرد	۲۸	دکتری	۱۸	مرد	۱۳	دکتری
۸	مرد	۲۳	دکتری	۱۹	مرد	۱۲	دکتری
۹	مرد	۲۶	دکتری	۲۰	مرد	۲۴	دکتری
۱۰	مرد	۲۵	دکتری	۲۱	مرد	۱۳	دکتری
۱۱	مرد	۲۸	دکتری				

۴-۵- نتایج مرحله اول دلفی

در این مرحله از گروه ۲۷ نفره متخصصان در خصوص تناسب و اهمیت ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های مشخص شده در مرحله اولیه تحقیق نظرخواهی شده و از گروه درخواست گردید که نظرات خود در خصوص ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های به‌دست آمده و یا در صورت وجود پیشنهادات جدید را ارائه نمایند. نتایج به‌دست آمده از مرحله اول در خصوص ابعاد در جدول ۶ گزارش شده است.

جدول ۶. جدول تناسب بین ابعاد پیشنهادی با مفهوم پیامدهای تغییرات گزارش حسابرسی

مفهوم	میزان موافقت با تناسب	بی پاسخ
ابعاد واژه‌های حسابرسی	۹۰٪	۰
ابعاد آگاهی کاربران و شرایط محیطی ویژه	۱۰۰٪	۰
ابعاد شکل گزارش حسابرسی	۹۵٪	۰
ابعاد ارائه گزارش حسابرسی	۱۰۰٪	۰

۱۰۰ درصد گروه پاسخ‌دهنده با وجود ابعاد آگاهی کاربران و شرایط محیطی ویژه، ابعاد ارائه گزارش حسابرسی موافق و ۹۵ درصد با ابعاد شکل گزارش حسابرسی و ۹۰ درصد با ابعاد واژه‌های حسابرسی موافق هستند.

جدول ۷. میانگین نظرخواهی مؤلفه‌های به‌دست آمده در مرحله اول دلفی

کد	مؤلفه	میانگین دیدگاه			فازی زدایی (مقدار قطعی)	نتیجه
C1	مسئله ناهماهنگی مضمون واژه‌ها با ماهیت حسابرسی	۰/۱۰	۰/۳۹	۰/۸۸	۰/۷۹	پذیرش
C2	محافظت از حرفه حسابرسی	۰/۵۵	۰/۸	۰/۹۵	۰/۷۶۷	پذیرش
C3	فقر زبان فارسی	۰/۵۵	۰/۸	۰/۹۵	۰/۷۶۷	پذیرش
C4	تهدید اعتبار و شهرت حسابرس	۰/۰۴	۰/۴۹	۰/۹۰	۰/۸۱	پذیرش
C5	سطح پایین آگاهی کاربران	۰/۵۵	۰/۸	۰/۹۵	۰/۷۶۷	پذیرش
C6	شرایط محیطی ویژه	۰/۳	۰/۵۵	۰/۸	۰/۵۵	رد
C7	طولانی بودن گزارش	۰/۵۵	۰/۸	۰/۹۵	۰/۷۶۷	پذیرش
C8	ادبیات گزارش	۰/۶	۰/۸۵	۰/۹۵	۰/۸	پذیرش
C9	میزان شفافیت	۰/۵۵	۰/۸	۰/۹۵	۰/۷۶۷	پذیرش
C10	مناسب نبودن قرائت گزارش حسابرس در مجامع	۰/۵۵	۰/۷	۰/۸۵	۰/۵۶۷	رد

بر اساس دو معیار میانگین دیدگاه و ضریب توافق در چک‌لیست ۷ گزینه‌ای که طبق دستورالعمل ضریب توافق باید در حد استاندارد ۰/۵ قرار بگیرد تا تایید شود و میانگین با توجه به ۷ گزینه‌ای بودن، امتیاز ۵ در آن استاندارد است، باید بیان نمود، از مجموع ۱۰ مضمون مرتبط به زمینه پیامدهای تغییرات گزارش حسابرسی، دو مفهوم مضمونی که میانگین زیر ۵ (با توجه به مقیاس لیکرت ۷ گزینه‌ای) و ضریب توافق زیر ۰/۵ داشته‌اند، حذف شدند که مطابق با جدول فوق، گزاره‌های حذف شده عبارتند از: شرایط محیطی ویژه و مناسب نبودن قرائت گزارش حسابرس در مجامع. پس از مشخص شدن مضامین حذف و ادغام شده، در ادامه پژوهش در بررسی دوم تحلیل دلفی مجدداً چک‌لیست‌ها ترتیب داده می‌شوند تا براساس آن مشخص شود، آیا در بررسی دوم چک‌لیست‌های تدوین شده دارای حد کفایت نظری می‌باشند. به عبارت دیگر، در این دور مجدداً چک‌لیست‌های امتیازی با حذف گزاره‌های موردنظر از تحلیل دور اول، برای مشارکت‌کنندگان بخش کیفی پژوهش ارسال می‌شود تا گزاره‌های پژوهش به حد کفایت نظری از منظر خبرگان پژوهش برسد. در مرحله فاز دوم دلفی، کلیه مؤلفه‌های مورد توافق و حذف شده در فاز اول مورد تایید نهایی قرار گرفت.

جدول ۸. فازی شده دیدگاه کارشناسان و خبرگان

کد	خبره ۱	خبره ۲	خبره ۳	خبره ۴	خبره ۵
C1	۰/۷۵	۰	۰/۷۵	۰/۲۵	۰/۷۵
C2	۰/۷۵	۱	۰/۷۵	۱	۰/۷۵
C3	۱	۱	۰/۷۵	۱	۰/۷۵
C4	۰/۷۵	۰/۵	۰/۷۵	۰/۲۵	۰/۷۵
C5	۱	۰/۷۵	۱	۰/۷۵	۱
C6	۰/۷۵	۱	۰/۷۵	۰/۲۵	۰/۷۵
C7	۰/۷۵	۱	۰/۷۵	۱	۰/۷۵
C8	۰/۷۵	۱	۰/۷۵	۱	۰/۷۵

با توجه به طرح موضوع پژوهش، جدول ۸ متشکل از یک ماتریس مقایسه زوجی فازی^۱ است که بر اساس روش دلفی فازی دیدگاه‌های کیفی کارشناسان (حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی) را به مقادیر فازی تبدیل کرده است. این جدول برای ارزیابی وزن نسبی معیارهای کلیدی تغییرات گزارش حسابرسی استفاده شده است. بدین صورت که هر خانه (i, j) اهمیت نسبی معیار i نسبت به j را با عدد فازی نشان می‌دهد. مقیاس فازی بر اساس Saaty (۱=برابر، ۳=کمی مهم‌تر، ۵=مهم‌تر، ۷=بسیار مهم‌تر، ۹=فوق‌العاده مهم‌تر) و فازی شده (مثل (۱، ۱، ۱) برای برابر، (۳، ۵، ۷) برای متوسط مهم‌تر) بیان شده است. بر اساس خروجی جدول دلفی فازی، شاخص‌های بومی همراه با کد تعریف شده جدید، در قالب جدول زیر تعریف شده است.

جدول ۹. کدهای جدید شاخص‌های پژوهش

کد	شاخص	کد	شاخص
C9	میزان شفافیت	C1	مسئله ناهماهنگی مضمون واژه‌ها با ماهیت حسابرسی
C4	تهدید اعتبار و شهرت حسابرس	C2	محافظت از حرفه حسابرسی
C5	سطح پایین آگاهی کاربران	C3	فقر زبان فارسی
C7	طولانی بودن گزارش	C8	ادبیات گزارش

^۱ Fuzzy Pairwise Comparison Matrix

۴-۶- نتایج مرحله دوم دلفی

۴-۶-۱ فاز دوم: اولویت‌بندی شاخص‌های بومی شده با روش دیمتل فازی

۴-۶-۱-۱ تعیین ماتریس شدت روابط درونی شاخص‌ها

همان‌طور که پیش‌تر گفته شد، در این بخش از پژوهش از روش دیمتل فازی استفاده شده است. در این روش، از اعداد فازی مثلثی پیشنهاد شده توسط **لین و وو**^۱ (۲۰۰۸) استفاده شده است. جدول ۱۰ بیان‌کننده اصطلاحات زبانی و ارزش‌های عددی فازی مثلثی متناظر با آن در این پژوهش است. در مرحله اول در پرسشنامه از خبرگان خواسته شده بود که میزان تأثیرگذاری هر یک از شاخص‌ها بر مفهوم پیامدهای تغییرات گزارش حسابرسی را از بدون تأثیر با مقدار (۰)، تأثیر کم (۱)، تأثیر متوسط (۲)، تأثیر زیاد (۳) و تأثیر خیلی زیاد با مقدار (۴) تکمیل کنند. در مرحله دوم این مقادیر به عبارات فازی تبدیل شد. در مرحله سوم نظرات خبرگان تجمیع گشت.

جدول ۱۰. اصطلاحات زبانی و ارزش‌های عددی فازی مثلثی متناظر

ارزش عددی	واژه زبانی برای مقایسات زوجی
(۱، ۰/۷۵، ۰)	تأثیر خیلی زیاد (VH)
(۱، ۰/۷۵، ۰/۵)	تأثیر زیاد (H)
(۰/۷۵، ۰/۵، ۰/۲۵)	تأثیر کم (L)
(۰/۵، ۰/۲۵، ۰)	تأثیر خیلی کم (VL)
(۰/۲۵، ۰، ۰)	بدون تأثیر (NO)

۴-۶-۲ تعیین ماتریس نرمال‌سازی شده فازی تجمیعی

در ادامه این ماتریس با استفاده از فرمول‌های مربوطه به روش دیمتل فازی فرآیند نرمال‌سازی انجام شده است که در این روش به روابط علت و معلولی بین عوامل پیچیده (مثل آثار تغییرات گزارش حسابرسی) می‌پردازد و روش فازی برای مدیریت ابهامات و عدم قطعیت در نظرات خبرگان (حسابرسان و استفاده‌کنندگان) استفاده می‌شود. جدول ۱۱ ماتریس نرمال‌سازی شده تجمیعی نظرات خبرگان را نشان می‌دهد. همان‌طور که در جدول زیر مشخص شده است، ماتریس روابط تجمیعی محاسبه شده بیانگر روابط غیرمستقیم و تجمیعی را نشان می‌دهد (مثلاً چقدر اعتبار گزارش بر هزینه‌ها تأثیرگذار است) که برای رسم نمودارهای علت و معلول و اولویت‌بندی عوامل کلیدی استفاده می‌شود. در کل، این مرحله قابلیت اعتماد تحلیل را افزایش می‌دهد، چون نظرات ذهنی خبرگان را به داده‌های کمی و قابل مقایسه تبدیل می‌کند. بدون آن، روابط ممکن است مغرضانه یا غیرقابل تعمیم باشند.

جدول ۱۱. ماتریس نرمال‌سازی شده تجمیعی نظرات خبرگان

N	C1	C2	C3	C8	C9	C4	C5	C7
C1	۰/۱	۰/۲	۰/۲	۰	۰	۰/۱	۰/۲	۰/۱
C2	۰/۴	۰/۳	۰/۳	۰	۰	۰/۱	۰/۳	۰
C3	۰/۲	۰/۲	۰/۳	۰/۶	۰/۱	۰/۲	۰/۳	۰/۷
C8	۰/۱	۰/۲	۰/۱	۰/۲	۰	۰	۰	۰/۱
C9	۰/۵	۰/۴	۰/۳	۰/۲	۰/۱	۰	۰	۰/۱
C4	۰/۲	۰/۱	۰/۱	۰/۳	۰	۰/۱	۰/۲	۰/۱
C5	۰/۲	۰/۲	۰/۱	۰/۳	۰/۳	۰	۰/۲	۰/۱
C7	۰/۵	۰/۶	۰/۶	۰/۵	۰/۴	۰/۳	۰/۲	۰/۲

^۱ Lin & Wu

۴-۳- تعیین ماتریس روابط جمعی فازی

ماتریس روابط جمعی فازی ارائه شده در جدول (۱۲) بر اساس روش‌های تصمیم‌گیری چندمعیاره فازی روابط علی و معلولی بین معیارهای مرتبط با تغییرات گزارش حسابرسی را نشان می‌دهد. این تغییرات، از دیدگاه حسابرسان و استفاده‌کنندگان، می‌تواند آثار مثبتی مانند بهبود کیفیت اطلاعات مالی و کاهش ریسک سرمایه‌گذاری، یا پیامدهای منفی مانند افزایش هزینه‌های حسابرسی داشته باشد. در این تحلیل معیارهای C1 تا C9 (به جزء C6) نماینده عواملی کلیدی مانند مسئله ناهماهنگی مضمون واژه‌ها با ماهیت حسابرسی (C1)، محافظت از حرفه حسابرسی (C2)، فقر زبان فارسی (C3)، تهدید اعتبار و شهرت حسابرس (C4)، سطح پایین آگاهی کاربران (C5)، طولانی بودن گزارش (C7)، ادبیات گزارش (C8) و میزان شفافیت (C9) هستند. بر اساس الگوهای رایج در مطالعات حسابرسی دیجیتال و فازی؛ ماتریس ۸*۸ روابط فازی (بین ۰ و ۱) را توصیف می‌کند که شدت روابط را از ضعیف (نزدیک به ۰) تا قوی (نزدیک به ۱) نشان می‌دهد. پس از انجام محاسبات مربوطه، ماتریس روابط جمعی فازی به شرح جدول زیر به دست آمده است:

جدول ۱۲. ماتریس نهایی روابط جمعی فازی

N	C1	C2	C3	C8	C9	C4	C5	C7
C1	۰/۰۶	۰/۰۲۷	۰/۰۲۳	۰/۰۲۶	۰/۰۲۴	۰/۰۳۰	۰/۰۶۱	۰/۰۳۵
C2	۰/۰۱۵	۰/۰۲۴	۰/۰۲۱	۰/۰۱۸	۰/۰۲۶	۰/۰۱۹	۰/۰۲۱	۰/۰۱۵
C3	۰/۰۵۹	۰/۰۴۶	۰/۰۲۰	۰/۰۱۷	۰/۰۱۴	۰/۰۳۲	۰/۰۲۹	۰/۰۶۳
C8	۰/۰۱۶	۰/۰۱۱	۰/۰۲۵	۰/۰۶۴	۰/۰۹۸	۰/۰۳۱	۰/۰۲۲	۰/۰۴۱
C9	۰/۰۶۶	۰/۰۱۴	۰/۰۳۱	۰/۰۵۵	۰/۰۶۱	۰/۰۵۵	۰/۰۴۱	۰/۰۳۲
C4	۰/۰۴۱	۰/۰۹۶	۰/۰۶۶	۰/۰۵۳	۰/۰۱۶	۰/۰۱۸	۰/۰۹۹	۰/۰۴۴
C5	۰/۰۵	۰/۰۴	۰/۰۳	۰/۰۲	۰/۰۱	۰/۰۱	۰/۰۷	۰/۰۶
C7	۰/۰۳۰	۰/۰۲۵	۰/۰۴۱	۰/۰۳۳	۰/۰۵۲	۰/۰۶۹	۰/۰۱۵	۰/۰۱۱

ماتریس دی‌فازی شده ارائه شده در جدول ۱۳، بر اساس روش‌های تصمیم‌گیری چندمعیاره فازی^۱، روابط کراسپ^۲ بین معیارهای مرتبط با تغییرات گزارش حسابرسی را نشان می‌دهد. این تغییرات، از دیدگاه حسابرسان (مانند افزایش دقت و شفافیت در نظرات حسابرسی) و استفاده‌کنندگان (مانند سرمایه‌گذاران، که بر ارزیابی ریسک و تصمیم‌گیری‌های مالی تأثیر می‌گذارد) که می‌تواند آثار مثبتی مانند بهبود اعتماد به اطلاعات مالی یا پیامدهای منفی مانند افزایش پیچیدگی و هزینه‌ها داشته باشد. به منظور تحلیل روابط، ماتریس دی‌فازی شده به شرح جدول ۱۳ به دست آمده است.

جدول ۱۳. ماتری دی‌فازی شده روابط جمعی کل

N	C1	C2	C3	C8	C9	C4	C5	C7
C1	۰/۱۲۸	۰/۲۷۸	۰/۲۴۷	۰/۱۵۱	۰/۱۳۹	۰/۱۵۷	۰/۲۵۹	۰/۲۴۱
C2	۰/۱۵۸	۰/۱۵۳	۰/۱۷۴	۰/۱۸۲	۰/۱۷۶	۰/۲۶۱	۰/۲۵۴	۰/۱۷۳
C3	۰/۱۴۲	۰/۱۶۳	۰/۱۱۲	۰/۰۸۶	۰/۲۸۱	۰/۱۸۸	۰/۲۱۱	۰/۳۱۴
C8	۰/۱۶۶	۰/۳۲۱	۰/۱۰۸	۰/۰۱۴	۰/۱۴۶	۰/۰۸۶	۰/۱۱۲	۰/۰۸۶
C9	۰/۳۰۵	۰/۲۱۱	۰/۱۴۴	۰/۳۳۰	۰/۲۸۷	۰/۳۲۱	۰/۱۵۱	۰/۲۵۲
C4	۰/۱۶۵	۰/۱۱۴	۰/۲۴۳	۰/۲۹۷	۰/۳۲۶	۰/۲۹۳	۰/۲۲۲	۰/۱۲۴
C5	۰/۱۲۴	۰/۳۵۴	۰/۱۸۶	۰/۲۴۷	۰/۳۱۱	۰/۲۱۰	۰/۱۱۵	۰/۱۰۵
C7	۰/۲۱۵	۰/۲۵۵	۰/۳۲۱	۰/۲۲۸	۰/۲۰۶	۰/۱۷۵	۰/۱۷	۰/۱۰۱

^۱ مانند روش دیمتل فازی (DEMATEL)^۲ Defuzzified

۴-۴- تحلیل داده‌ها در رابطه با وزن (اهمیت) ابعاد و مؤلفه‌های مفهوم آثار و پیامدهای تغییرات گزارش حسابرسی چگونه است؟

برای رسیدن به پاسخ این سؤال، خروجی پرسشنامه‌های دلفی (ابعاد و مؤلفه‌های تایید شده) در پرسشنامه مقایسات زوجی شبکه‌ای (FANP) قرار گرفتند تا توسط خبرگان با دادن امتیازات عددی (بین ۱ تا ۹) وزن و اهمیت ابعاد و مؤلفه‌های مفهوم آثار و پیامدهای تغییرات گزارش حسابرسی را مشخص نمایند.

الف) تعیین وزن و اهمیت مؤلفه‌های مربوط به ابعاد مفهوم آثار و پیامدهای تغییرات گزارش حسابرسی:

مؤلفه‌های ابعاد مفهوم آثار و پیامدهای تغییرات گزارش حسابرسی عبارتند از: مسئله ناهماهنگی مضمون واژه‌ها با ماهیت حسابرسی، محافظت از حرفه حسابرسی، فقر زبان فارسی، ادبیات گزارش، میزان شفافیت، تهدید اعتبار و شهرت حسابرسی، سطح پایین آگاهی کاربران و طولانی بودن گزارش. با توجه به نتایج حاصل از تجمیع دیدگاه خبرگان ماتریس مقایسه زوجی ذیل قابل ارائه است. هر یک از مقادیر به دست آمده وزن فازی و نرمال شده مربوط به مؤلفه‌های اصلی هستند. محاسبات انجام شده برای تعیین اولویت بعدهای پذیرش آثار و پیامدهای تغییرات گزارش حسابرسی به صورت زیر است:

جدول ۱۴. فازی زدایی اوزان مؤلفه‌های آثار و پیامدهای تغییرات گزارش حسابرسی

رتبه	وزن نرمال شده	وزن به دست آمده	مؤلفه
۳	۰/۴۱۶	۰/۴۰	ادبیات گزارش
۴	۰/۴۰۶	۰/۳۹۸	محافظت از حرفه حسابرسی
۲	۰/۴۱۰	۰/۴۰۸	فقر زبان فارسی
۱	۰/۴۳۵	۰/۴۱۲	مسئله ناهماهنگی مضمون واژه‌ها با ماهیت حسابرسی
۵	۰/۳۷۲	۰/۳۸۴	میزان شفافیت
۶	۰/۳۷۱	۰/۳۸۱	تهدید اعتبار و شهرت حسابرسی
۸	۰/۱۵۵	۰/۱۹۳	طولانی بودن گزارش
۷	۰/۲۶۴	۰/۳۷۹	سطح پایین آگاهی کاربران

از دیدگاه حسابرسان، «ادبیات مناسب گزارش» می‌تواند اعتبار حرفه‌ای را افزایش دهد، اما تغییرات ساختاری (مانند گزارش‌های طولانی‌تر) ممکن است به ابهام بیان منجر شود. برای استفاده کنندگان، ادبیات ضعیف درک اطلاعات را دشوار می‌کند و بر تصمیم‌گیری‌های مالی تأثیر منفی می‌گذارد، در حالی که ادبیات واضح شفافیت را بهبود می‌بخشد و اعتماد را افزایش می‌دهد که پیامد اصلی آن کاهش ریسک سوء تفاهم و بهبود کیفیت گزارش‌دهی است. حسابرسان با تغییرات گزارش (مانند الزامات PCAOB) باید استانداردهای حرفه‌ای را رعایت کنند تا از اتهامات سوء استفاده جلوگیری شود. از منظر استفاده کنندگان، این محافظت به معنای گزارش‌های قابل اعتماد است که ریسک سرمایه‌گذاری را کاهش می‌دهد. مطابق با نظر خبرگان، افزایش اعتبار حرفه‌ای و کاهش هزینه‌های قانونی، اما عدم محافظت می‌تواند به بحران اعتماد منجر شود. همچنین واژه فقر زبان فارسی به محدودیت‌های واژگانی و نحوی زبان فارسی در بیان اصطلاحات پیچیده حسابرسی اشاره دارد، که منجر به ترجمه‌های ناکافی یا ابهام در گزارش‌های فارسی می‌شود. در ایران، این مسئله خوانایی گزارش‌ها را کاهش می‌دهد و حسابرسان را با چالش تطبیق اصطلاحات انگلیسی با فارسی روبرو می‌کند. استفاده کنندگان، به ویژه سرمایه‌گذاران غیر حرفه‌ای، ممکن است اطلاعات را نادرست تفسیر کنند، که به کاهش کارایی بازار منجر می‌شود و پیامدهای آن نیاز به استانداردسازی واژگان فارسی برای بهبود کیفیت گزارش‌دهی و کاهش

ریسک‌های اطلاعاتی است. از طرفی؛ خبرگان در خصوص واژه میزان شفافیت بر این باور هستند که گزارش شفافیت را افزایش می‌دهد و حسابرسان را ملزم به افشای بیشتر می‌کند، که اعتماد را تقویت می‌کند. استفاده‌کنندگان از شفافیت بالاتر بهره می‌برند، زیرا ریسک‌های پنهان را کاهش می‌دهد و سرمایه‌گذاری را ایمن‌تر می‌سازد. پیامد: بهبود اعتبار گزارش‌ها، اما عدم شفافیت می‌تواند به جریمه‌های نظارتی منجر شود. در ارتباط با مضمون تهدید اعتبار و شهرت حسابرس این مؤلفه اشاره به ریسک‌های ناشی از تغییرات گزارش که استقلال و شهرت حسابرس را تهدید می‌کند دارد، که می‌توان به افشای ناکافی یا تعارض منافع اشاره کرد. حسابرسان با تغییرات، ممکن است با تهدیدهایی مانند خودبررسی یا فشارهای خارجی روبرو شوند، که شهرت آن‌ها را آسیب می‌زند. استفاده‌کنندگان، اعتماد خود را از دست می‌دهند و به سمت رقبا می‌روند و پیامدهای آن کاهش تقاضا برای خدمات حسابرسی و افزایش دعاوی حقوقی است. در خصوص مضمون طولانی بودن گزارش خبرگان بر این باورند که طولانی بودن گزارش به حجم زیاد محتوای گزارش حسابرسی اشاره دارد، که اغلب با تغییرات ساختاری (مانند افزودن بخش‌های توصیفی) افزایش می‌یابد. حسابرسان برای پوشش کامل ریسک‌ها گزارش را طولانی می‌کنند، اما این تأخیر در انتشار ایجاد می‌کند. استفاده‌کنندگان ممکن است از خواندن آن خسته شوند و اطلاعات کلیدی را از دست بدهند، که کیفیت تصمیم‌گیری را کاهش می‌دهد. مؤلفه سطح پایین آگاهی کاربران به عدم دانش کافی استفاده‌کنندگان (مانند سهامداران) از محتوای فنی گزارش حسابرسی اشاره دارد. حسابرسان گزارش‌هایی تهیه می‌کنند که فرض بر آگاهی بالا دارد، اما کاربران غیرحرفه‌ای آن را درک نمی‌کنند، منجر به تفسیر نادرست می‌شود. این مسئله آثار منفی بر بازار دارد و اعتماد را کاهش می‌دهد.

بر اساس نتایج به‌دست آمده، اولویت مؤلفه‌های مربوط به ابعادهای آثار و پیامدهای تغییرات گزارش حسابرسی به ترتیب شامل مسئله ناهماهنگی مضمون واژه‌ها با ماهیت حسابرسی، فقر زبان فارسی، ادبیات گزارش، محافظت از حرفه حسابرسی، میزان شفافیت، تهدید اعتبار و شهرت حسابرس، سطح پایین آگاهی کاربران و طولانی بودن گزارش است. بر اساس بردار ویژه به‌دست آمده، نرخ ناسازگاری ۰/۰۱۸ به‌دست آمده است، لذا با توجه به نرخ توافق بالای ۹۰ درصد می‌توان به مقایسه‌های انجام شده اعتماد کرد.

۴-۵-۶- تحلیل داده‌ها در رابطه بین ابعاد و مؤلفه‌های مفهوم آثار و پیامدهای تغییرات گزارش حسابرسی چگونه است؟

الف. تعیین رابطه ابعاد: جهت انعکاس روابط درونی میان ابعاد و مؤلفه‌های اصلی از تکنیک دیمتل استفاده شده است. پس از محاسبه ماتریس ارتباط کامل، نسبت به فازی‌زدایی مقادیر با استفاده از روش مرکز سطح اقدام شده و الگوی روابط علی به‌دست آمد.

جدول ۱۵. الگوی تأثیرگذاری و تأثیرپذیری ابعاد آثار و پیامدهای تغییرات گزارش حسابرسی

مؤلفه	D	R	D+R	D-R
ابعاد واژه‌های حسابرسی	۲/۵۴۶	۱/۳۱۲	۳/۸۵۸	۱/۲۳۴
ابعاد آگاهی کاربران و شرایط محیطی ویژه	۱/۵۵۹	۲/۳۴۱	۳/۹۰	-۰/۷۸۲
ابعاد شکل گزارش حسابرس	۳/۳۱۲	۱/۷۰۸	۵/۰۲	۱/۶۰۴
ابعاد ارائه گزارش حسابرس	۳/۴۸۳	۱/۵۱۴	۴/۹۹۷	۱/۹۶۹

بر اساس الگوی دیمتل فازی به دست آمده، بعد «واژه‌های حسابرسی» با مقدار (۱/۲۳۴)، «شکل گزارش حسابرسی» با مقدار (۱/۶۰۴) و «ارائه گزارش حسابرسی» با مقدار (۱/۹۶۹) به عنوان متغیرهای علی (تغییرات در سیستم گزارش دهی) عمل می‌کنند، در حالی که «آگاهی کاربران و شرایط محیطی ویژه» با مقدار (۰/۷۸۲) متغیر معلولی (نتیجه پذیر از تغییرات حسابرسان) محسوب می‌شود. این روابط نشان می‌دهد بهبود واژه‌ها و ساختار گزارش، می‌تواند آگاهی کاربران را در شرایط محیطی حسابداری ایران افزایش دهد.

بر اساس الگوی به دست آمده، بعد واژه‌های حسابرسی با ۱/۲۳۴، بعد شکل گزارش حسابرسی با ۱/۶۰۴ و بعد ارائه گزارش حسابرسی با ۱/۹۶۹ متغیر علی و اثرگذار بوده و بعد آگاهی کاربران و شرایط محیطی ویژه با ۰/۷۸۲ متغیر معلولی و اثرپذیر محسوب می‌شود.^۱ نتایج حاصل شده را می‌توان اینگونه مورد تحلیل قرار داد که در گزارش‌های حسابرسی که یک فرایند پویا و وابسته به عوامل متعدد (ساختار گزارش، آگاهی کاربران و شرایط محیطی) است. بنابراین؛ مفاهیم اثرگذاری نشان‌دهنده میزان تأثیر یک بعد (مثلاً واژه‌های حسابرسی) بر سایر ابعاد است. برای مثال، انتخاب واژگان دقیق و استاندارد در گزارش حسابرسی می‌تواند بر شکل گزارش (ساختار و خوانایی) و ارائه گزارش (نحوه انتشار و دسترسی) تأثیر مستقیم بگذارد. این تأثیر، از دیدگاه حسابرسان، به معنای رانندگی تغییرات ساختاری است که کیفیت گزارش را افزایش می‌دهد، و از منظر استفاده‌کنندگان (مانند سرمایه‌گذاران)، به بهبود تصمیم‌گیری‌های مبتنی بر اطلاعات شفاف منجر می‌شود. در مقابل؛ اثرپذیری نشان‌دهنده میزان تأثیرپذیری یک بعد از سایر ابعاد است. برای نمونه، «آگاهی کاربران و شرایط محیطی ویژه» به عنوان بعد معلولی، بیشتر تحت تأثیر عوامل گزارش حسابرسی (مانند واژه‌ها و شکل گزارش) قرار می‌گیرد. در حسابرسی، این به معنای آن است که سطح آگاهی کاربران (مثلاً سهامداران ایرانی با محدودیت‌های زبانی یا مقرراتی) و شرایط محیطی (مانند نوسانات اقتصادی یا استانداردهای محلی) بستگی دارد؛ بلکه نتیجه تغییرات در گزارش هستند. مثلاً، اگر واژه‌های حسابرسی ناهماهنگ باشند، آگاهی کاربران کاهش می‌یابد و شرایط محیطی (مانند اعتماد بازار) تحت تأثیر قرار می‌گیرد. این مفهوم، بر اساس مطالعات، در مدل‌های ریسک حسابرسی کاربرد دارد، جایی که روابط وابسته عوامل محیطی را بر جسته می‌کند.

ب) تعیین رابطه مؤلفه‌ها: بر اساس محاسبات صورت گرفته و سوپر ماتریس حد، برونداد نرم افزار سوپر دسیژن تعیین اولویت نهایی معیارها و زیرمعیارها مقدور است. اولویت نهایی مؤلفه‌های اصلی با اقتباس از سوپر ماتریس حد به ترسیم درآمده است.

جدول ۱۶. وزن نهایی مؤلفه‌ها بر اساس سوپر ماتریس حد

رتبه	وزن نرمال	وزن کل	مؤلفه‌ها
۲	۰/۱۱۴۳	۰/۰۵۶۱	بعد واژه‌های حسابرسی
۴	۰/۱۳۴۶	۰/۰۵۹۸	بعد آگاهی کاربران و شرایط محیطی ویژه
۳	۰/۰۷۷۲	۰/۰۳۸۶	بعد شکل گزارش حسابرسی
۱	۰/۰۸۹۳	۰/۰۴۴۷	بعد ارائه گزارش حسابرسی

^۱ مفهوم «اثرگذاری» (Prominence یا D: تأثیرگذاری، که مجموع روابط خروجی یک معیار بر سایر معیارها است) و «اثرپذیری» (Relation یا R: تأثیرپذیری، که مجموع روابط ورودی از سایر معیارها است) در زمینه گزارش‌های حسابرسی نه تنها معنادار، بلکه ضروری است. این مفاهیم، ریشه در

روش DEMATEL (Decision Making Trial and Evaluation Laboratory) دارند که برای تحلیل روابط علی-معلولی در سیستم‌های پیچیده طراحی شده است.

بنابراین با توجه به محاسبات انجام شده در جدول ۱۶، وزن نهایی هر یک از مؤلفه‌های مدل با تکنیک تصمیم‌گیری چند شاخصه محاسبه شده است. از نتایج مربوط به اوزان مؤلفه‌ها می‌توان به عنوان راهنمایی برای تصمیم‌گیری مدیریت استفاده کرد. بر اساس نتایج نهایی حاصل میزان تأثیرگذاری مؤلفه‌ها به ترتیب رتبه‌بندی شامل موارد زیر می‌گردد. رتبه بالای «بعد ارائه گزارش حسابرس» و «بعد واژه‌های حسابرسی» نشان‌دهنده تصمیم‌گیری‌های شفاف. مؤلفه‌هایی مانند «بعد شکل گزارش حسابرس» و «بعد واژه‌های حسابرسی» نیز تغییرات گزارش حسابرسی را تقویت می‌کنند.

جدول ۱۷. رتبه‌بندی نهایی مؤلفه‌ها بر اساس سوپر ماتریس حد

مؤلفه	رتبه	درصد	تشریح حسابداری و حسابرسی در تغییرات گزارش
بعد واژه‌های حسابرسی	۲	۱۰/۵	این بعد به انتخاب و استانداردسازی واژگان (مانند «ریسک کنترل» یا «نظر مشروط») در گزارش‌ها اشاره دارد. در حسابداری، واژگان دقیق شفافیت صورت‌های مالی را افزایش می‌دهد؛ در حسابرسی، ناهماهنگی آن (مانند فقر زبان فارسی) آثار منفی مانند ابهام برای حسابرسان ایجاد می‌کند. رتبه دوم نشان‌دهنده تأثیر متوسط آن بر تغییرات گزارش است، که از دیدگاه استفاده‌کنندگان، درک اطلاعات را تسهیل می‌کند.
بعد آگاهی کاربران و شرایط محیطی ویژه	۴	۹	این بعد، سطح دانش کاربران (مانند سهامداران) و عوامل محیطی (مانند مقررات ایران یا نوسانات اقتصادی) را پوشش می‌دهد. در حسابداری، آگاهی پایین منجر به تفسیر نادرست صورت‌ها می‌شود؛ در حسابرسی، شرایط محیطی (مانند تحریم‌ها) گزارش‌ها را پیچیده می‌کند. رتبه چهارم (پایین‌ترین) بیانگر آن است که این بعد بیشتر معلولی است و تحت تأثیر رانندگان دیگر (مانند واژگان) قرار می‌گیرد، که پیامدهایی مانند کاهش اعتماد بازار دارد.
بعد شکل گزارش حسابرس	۳	۱۰/۰	به ساختار و فرمت گزارش (مانند طولانی بودن یا استفاده از جداول) اشاره دارد. در حسابداری، شکل مناسب خوانایی اطلاعات را بهبود می‌بخشد؛ در حسابرسی، تغییرات ساختاری (مانند افزودن بخش‌های توصیفی) محافظت از حرفه را افزایش می‌دهد، اما تهدید اعتبار را به همراه دارد. رتبه سوم نشان‌دهنده نقش متعادل آن در آثار تغییرات است، که از منظر حسابرسان، هزینه‌های تهیه را افزایش می‌دهد.
بعد ارائه گزارش حسابرس	۱	۱۱/۴	این بعد، نحوه انتشار و دسترسی به گزارش (مانند دیجیتال‌سازی یا خلاصه‌سازی) را شامل می‌شود. در حسابداری، ارائه مؤثر توزیع اطلاعات را تسهیل می‌کند؛ در حسابرسی، آن را به عنوان راننده اصلی تغییرات (بالاترین رتبه) قرار می‌دهد، که آثار مثبتی مانند افزایش شفافیت برای استفاده‌کنندگان دارد، اما چالش‌هایی مانند سطح پایین آگاهی را برجسته می‌کند.

۵- نتیجه گیری و پیشنهاد های پژوهش

مطالعه حاضر با هدف تبیین آثار و پیامدهای تغییرات گزارش حسابرسی از دیدگاه حسابرسان و استفاده کنندگان انجام شد. در راستای هدف پژوهش از روش آمیخته (کیفی- کمی) استفاده شد که بر اساس روش کیفی از نظرات خبرگان متخصص در حوزه حسابداری و حسابرسی و استفاده کنندگان اطلاعات مالی که در زمینه استانداردهای حسابداری و حسابرسی و سرمایه گذاری تجربه و تخصص کافی داشته اند انجام پذیرفت. بنابراین، مطابق با نظرهای خبرگان در مورد حسابرسی و استفاده کنندگان از گزارش های حسابرسی به چهار بُعد نهایی از جمله بُعد واژه های حسابرسی، بُعد آگاهی کاربران و شرایط محیطی ویژه، بُعد شکل گزارش حسابرسی و بُعد ارائه گزارش حسابرسی اتفاق نظر حاصل شده و بُعد ارائه گزارش حسابرسی پس از انجام آزمون رتبه بندی نهایی به عنوان رتبه اول، بُعد واژه های حسابرسی، بُعد شکل گزارش حسابرسی و بُعد آگاهی کاربران و شرایط محیطی ویژه به ترتیب رتبه های دوم، سوم، چهارم را کسب کردند. همچنین بر اساس نتایج یافته ها بُعد واژه های حسابرسی، بُعد شکل گزارش حسابرسی و بُعد ارائه گزارش حسابرسی به عنوان ابعاد تأثیرگذار و بُعد آگاهی کاربران و شرایط محیطی ویژه به عنوان ابعاد تأثیرپذیر شناسایی شده اند.

استاندارد گزارش حسابرسی با هدف افزایش اعتبار صورت های مالی تهیه می شود، که این امر خطر اطلاعاتی را برای کاربران کاهش داده و در نتیجه سطح بالاتری از سرمایه گذاری و کارایی را در بازارهای سرمایه ترویج می دهد. با این حال، برای اینکه استاندارد گزارش حسابرسی ارزش بهینه ای داشته باشد، ضروری است که حسابرسان و کاربران در مورد مسئولیت ها و محدودیت های عملکرد حسابرسی و همچنین اصطلاحات فنی به کار رفته در گزارش، مانند «اهمیت» و «اطمینان معقول»، درک مشترکی داشته باشند. بنابراین آنچه از دیدگاه حسابرسان بیشتر مورد توجه قرار گرفته، شامل افزایش مسئولیت حرفه ای، بهبود کیفیت حسابرسی، چالش های عملیاتی، می تواند هزینه ها و پیچیدگی کار را افزایش دهد و این امر باعث می شود فرایند حسابرسی دقیق تر و مستندتر باشد که بهبود کیفیت کار حرفه را به دنبال خواهد داشت. از طرفی، مطابق با دیدگاه استفاده کنندگان افزایش شفافیت و قابلیت اتکا، پیچیدگی در تفسیر و تأثیر گزارش ها بر تصمیم های استفاده کنندگان از عوامل و مؤلفه های موثر حاصل از تغییرات استانداردهای گزارشگری هستند. به طور نمونه؛ آن ها معتقدند پیچیدگی در تفسیر گزارش های مفصل تر و یا فنی تر ممکن است برای برخی استفاده کنندگان همانند سرمایه گذاران غیر حرفه ای درک دشوارتری داشته باشد که می تواند به سردرگمی منجر شود. همچنین؛ اگر تغییرات گزارش حسابرسی اطلاعات مفیدتری (مثلاً توضیح ریسک ها یا نقاط ضعف کنترل داخلی) ارائه دهد، استفاده کنندگان می توانند تصمیم های آگاهانه تری بگیرند و اعتمادشان به صورت های مالی افزایش یابد.

مطالعه حاضر، با تبیین آثار و پیامدهای تغییرات گزارش حسابرسی از دیدگاه حسابرسان و استفاده کنندگان، نشان می دهد که این تغییرات نه تنها به عنوان یک ضرورت ساختاری، بلکه به عنوان یک فرآیند پویا عمل می کنند که بر کیفیت اطلاعاتی، تصمیم گیری های مالی و اعتبار حرفه ای تأثیرگذار است. لذا؛ یافته ها حاکی از آن است که تغییرات گزارش حسابرسی، به ویژه در زمینه افشای موضوع های کلیدی، می تواند به کاهش شکاف اطلاعاتی و افزایش سودمندی گزارش ها منجر شود، اما همزمان چالش هایی مانند افزایش پیچیدگی و افزایش زمان کاری حسابرسان را به همراه دارد. از منظر حسابرسان، این تغییرات محافظت حرفه ای را تقویت می کند، در حالی که برای استفاده کنندگان، شفافیت و دسترسی پذیری اطلاعات را ارتقا می بخشد، که در نهایت به بهبود کارایی بازارهای مالی کمک می کند. در نهایت یافته های پژوهش حاضر

در مقایسه با پیشینه‌های داخلی، تأییدی بر مطالعات اخیر ایرانی است. برای نمونه، پژوهش **جعفری نسب کرمانی و همکاران (۱۳۹۸)** در مورد شناسایی و افشای مسائل عمده حسابرسی از دیدگاه حسابرسان ایرانی، بر افزایش ارزش اطلاعاتی و بهبود تصمیم‌گیری تأکید دارد، که با نقش تأثیرگذار «واژه‌های حسابرسی» و «ارائه گزارش» همخوانی کامل دارد. همچنین، مطالعه **اسکندر و صافدل (۱۴۰۳)** در مورد موضوعات کلیدی حسابرسی پس از رسوایی‌های مالی، به پیچیدگی محیط کسب‌وکار ایران اشاره می‌کند، که با بعد «شرایط محیطی ویژه» (تأثیرپذیر) در پژوهش حاضر همسو است و نشان می‌دهد تغییرات گزارش می‌تواند به کاهش یکنواختی گزارش‌ها کمک کند. پژوهش دیگری توسط **ختن‌لو و همکاران (۱۴۰۴)** در فرآیند افشای مسائل عمده با رویکرد داده‌بنیاد، بر ضرورت ارتقای ارزش اطلاعاتی گزارش‌ها تأکید دارد، که رتبه‌بندی «شکل گزارش» را تقویت می‌کند. با این حال، تمایز این مطالعه در استفاده از روش آمیخته است، که دیدگاه‌های دوگانه حسابرسان و استفاده‌کنندگان را ادغام می‌کند و بر خلاف تمرکز صرفاً حسابرس محور پیشینه‌های داخلی، بر پیامدهای محیطی (مانند تحریم‌ها و نوسانات اقتصادی) تمرکز دارد، که این امر پژوهش را به سمت کاربردهای عملی‌تر سوق می‌دهد. پژوهش‌های خارجی اغلب بر اثرات کمی تغییرات گزارش حسابرسی تمرکز دارند و از داده‌های بازار سهام برای مطالعات خود استفاده کرده‌اند که این مطالعات دیدگاه حسابرسان (تلاش و استقلال حسابرس) و کاربران (سرمایه‌گذاران و کمیته‌های حسابرسی) را مورد بررسی قرار داده است و بر بهبود کیفیت حسابرسی و کارایی بازار سرمایه تأکید دارند که نقطه مقابل آن‌ها پژوهش حاضر بر چالش‌های مفهومی و عملی تمرکز دارد که بر جنبه‌های کیفی مانند افزایش اعتبار صورت‌های مالی، کاهش ریسک اطلاعاتی، ترویج سرمایه‌گذاری و کارایی بازار، و لزوم درک مشترک از مسئولیت‌ها، محدودیت‌ها و اصطلاحات فنی بیشتر اشاره دارد. به طور نمونه **چن و همکاران^۱ (۲۰۲۳)** اثر تغییرات حسابرسی بر اعتبار بدهی و افشای اطلاعات را مورد بررسی قرار دادند و **راپلی و همکاران^۲ (۲۰۲۱)** به افشای مسائل مهم حسابرسی بر قضاوت سرمایه‌گذاران پرداختند که یافته‌های تحقیق‌های فوق بیشتر بر روش‌های کمی و اثرگذار بر بازار سرمایه تأکید دارد. در ادامه با توجه به یافته‌های پژوهش حاضر که بر تبیین آثار و پیامدهای تغییرات گزارش حسابرسی از دیدگاه حسابرسان و استفاده‌کنندگان تمرکز دارد، پیشنهادهای کاربردی زیر برای بهبود عملی این حوزه ارائه می‌شود. به حسابرسان پیشنهاد می‌شود که دوره‌های آموزشی منظم برای نوشتن گزارش‌های شفاف و غیر کلیشه‌ای^۳، با تمرکز بر توضیح اصطلاحات فنی به زبان ساده برای کاربران غیرحرفه‌ای شرکت کنند. مثلاً، استفاده از مثال‌های واقعی برای «مسائل اصلی حسابرسی» تا درک مشترک افزایش یابد. این امر تلاش حسابرسی را بالا برده و اعتبار گزارش را تقویت می‌کند. همچنین به سرمایه‌گذاران پیشنهاد می‌گردد برای تحلیل گزارش‌های حسابرسان از توسعه اپلیکیشن‌ها یا داشبوردهای آنلاین که به ارزیابی سریع‌تر ریسک‌ها کمک می‌کند استفاده نمایند. این ابزارها می‌توانند با داده‌های بازار ادغام شوند تا کارایی قیمت‌گذاری سهام افزایش یابد. در همین راستا به پژوهشگران آتی پیشنهاد می‌گردد بر نقش فناوری‌های نوین (مانند هوش مصنوعی در تحلیل گزارش‌های حسابرسان یا بلاکچین برای شفافیت گزارش‌ها) تمرکز کنند. در نهایت محدودیت‌های پژوهش حاضر را می‌توان به حجم نمونه محدود (پژوهش بر پایه مصاحبه با تعداد محدودی از خبرگان (حسابرسان و استفاده‌کنندگان) استوار است. این امر، هرچند عمق کیفی بالایی فراهم می‌کند، اما ممکن است تنوع دیدگاه‌ها (مانند

¹ Chen² Rapley³ non-boilerplate

حسابرسان کوچک یا کاربران غیرحرفه‌ای) را پوشش ندهد و تعمیم نتایج به کل جامعه حسابرسی ایران را چالش‌برانگیز کند)، رویکرد کیفی غالب (تمرکز بر نظرات ذهنی و مصاحبه‌ها، بدون داده‌های کمی گسترده، ممکن است نتایج را به ابهامات ادراکی وابسته کند)، زمینه جغرافیایی و مقرراتی خاص (پژوهش در چارچوب استانداردهای حسابرسی ایران انجام شده و ممکن است با شرایط جهانی کاملاً همخوانی نداشته باشد که برخی از این عوامل مانند تحریم یا ساختار بورس تهران است) چالش‌های روش‌شناختی فازی (استفاده از روش‌های فازی (مانند ماتریس‌های زوجی) برای مدیریت ابهامات مفید است، اما وابستگی به قضاوت‌های کارشناسی ممکن است دقت را تحت تأثیر قرار دهد) اشاره کرد.

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

جمع‌آوری داده‌ها: زهره آل کوثر؛ تهیه گزارش پژوهش: زهره آل کوثر و دکتر عبدالخالق خنکا؛ تحلیل داده‌ها: زهره آل کوثر و دکتر عبدالخالق خنکا؛ بازبینی و مشاوره علمی: دکتر محمدرضا پورفخاران و دکتر سید عباس برهانی. این مقاله برگرفته از رساله دکتری زهره آل کوثر در رشته حسابداری به راهنمایی دکتر عبدالخالق خنکا و مشاوره دکتر محمدرضا پورفخاران و دکتر سید عباس برهانی در دانشگاه آزاد اسلامی واحد قم است.

نویسنده اول: تهیه و آماده‌سازی نمونه‌ها، گردآوری داده‌ها، انجام محاسبات، تجزیه و تحلیل آماری داده‌ها، تحلیل و تفسیر نتایج، نگارش پیش‌نویس اولیه مقاله.

نویسنده دوم: استاد راهنمای رساله دکتری، طراحی و مفهوم‌سازی پژوهش، روش‌شناسی، نظارت بر مراحل انجام پژوهش، بررسی و کنترل نتایج، اصلاح، بازبینی و نهایی‌سازی مقاله.

نویسنده سوم: استاد مشاور رساله دکتری، مشارکت در اعتبارسنجی یافته‌ها، مشاوره علمی در فرآیند پژوهش، مطالعه و بازبینی مقاله.

نویسنده چهارم: استاد مشاور رساله دکتری، مشارکت در اعتبارسنجی یافته‌ها، مشاوره علمی در فرآیند پژوهش، مطالعه و بازبینی مقاله.

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

بدینوسیله از معاونت محترم تحقیقات و فناوری دانشگاه آزاد اسلامی واحد قم و گنبد کاووس به خاطر حمایت معنوی در اجرای پژوهش حاضر سپاسگزاری می‌شود. همچنین از کلیه افرادی که جهت همکاری در این تحقیق مشارکت نمودند، تشکر و قدردانی می‌شود.

منابع

- اسکندر، هدی و صافدل، عرفان (۱۴۰۳). فرآیند افشای مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس: نظریه داده‌بنیاد. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۱۴(۳)، ۷۴-۴۵. https://jera.alzahra.ac.ir/article_7928.html
- جعفری نسب کرمانی، ندا؛ ملانظری، مهناز؛ رحمانی، علی؛ عزیزخانی، مسعود و بزرگ اصل، موسی (۱۳۹۸). شناسایی و افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرس: دیدگاه حسابرسان ایرانی. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۸(۲۹)، ۲۲۹-۲۴۲. jmaak.ir/article_13849.html
- ختن‌لو، محسن؛ کاظمی علوم، مهدی و نادری، محمد (۱۴۰۴). دیدگاه حسابرسان درباره نحوه افشای مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس مستقل. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲(۳۲)، ۳۱۰-۳۴۲. https://acctgrev.ut.ac.ir/article_102057.html
- فکری اول، فاطمه و بادآور نهندي، یونس (۱۴۰۳). ارتباط بین سازوکارهای راهبری شرکتی و افشای موضوعات کلیدی حسابرسی با در نظر گرفتن نقش هزینه‌های نمایندگی. *مجله دانش حسابداری*، ۱۷(۱)، ۱۰۳-۱۴۲. https://jak.uk.ac.ir/article_4651.html?lang=fa
- محمدرضایی، فخرالدین؛ سان احمدی، امیر حسین؛ کاظمی، زهرا و سلطانی، علی (۱۴۰۳). بندهای تأکید بر مطلب خاص و اظهارنظر حسابرسی. *مجله دانش حسابداری*، ۱۶(۴)، ۲۱-۴۰. https://jak.uk.ac.ir/article_4469.html
- یوسف‌زاده، نسرین و معصومی بیلندی، زهرا (۱۴۰۳). مفهوم پردازی تجارب حسابرسان از تردید حرفه‌ای: پژوهشی پدیدارنگارانه. *مجله دانش حسابداری*، ۱۶(۳)، ۱۰۱-۱۲۰. https://jak.uk.ac.ir/article_4257.html

References

- Black Rock (2013). Comments to the IAASB Re: The exposure draft Reporting on audited financial statements: Proposed new and revised International Standards on Auditing (ISAs). *International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)*. <http://www.ifac.org>
- Center for Audit Quality (CAQ). (2011). Observations on the evolving role of the auditor: A summary of stakeholder discussions. <http://www.thecaq.org/publications/EvolvingRoleoftheAuditor.pdf>
- Chen, Lihong, X., Tingting, Zhou, J. (2023). Do auditor changes affect the disclosure of critical audit matters? Evidence from China. *Economic Modelling*, 122(4), 68-96. DOI: [10.1016/j.econmod.2023.106245](https://doi.org/10.1016/j.econmod.2023.106245)
- Church, B., Davis, S., & McCracken, S. (2008). The auditor's reporting model: A literature overview and research synthesis. *Accounting Horizons*, 22(1), 69-90. DOI: [10.2308/acch.2008.22.1.69](https://doi.org/10.2308/acch.2008.22.1.69)
- Coram, P., Mock, T., Turner, J., & Gray, G. (2011). The communicative value of the auditor's report. *Australian Accounting Review*, 3, 235-252. <https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2011.00140.x>
- Eskandar, H., & Safdel, E. (2024). Process of disclosing key audit matters in audit report: Grounded theory. *Empirical Research in Accounting*, 14(3), 45-74. DOI: [10.22051/jera.2024.47437.3258](https://doi.org/10.22051/jera.2024.47437.3258) [In Persian].
- European Commission. (2010). Audit Policy: Lessons from the Crisis. [europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/\(2010\)0561/_com_com\(2010\)0561_en.pdf](http://europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/(2010)0561/_com_com(2010)0561_en.pdf)
- Fekriaval, F., & Badavar Nahandi, Y. (2026). The relationship between corporate governance mechanisms and disclosure of key audit matters considering the role of agency costs. *Journal of Accounting Knowledge*, 17(1), 103-142. DOI: [10.22103/jak.2025.24035.4094](https://doi.org/10.22103/jak.2025.24035.4094) [In Persian].
- Gold, A., Gronewold, U., & Pott, C. (2012). The ISA 700 Auditor's Report and the audit expectation gap: Do explanations matter? *International Journal of Auditing* (forthcoming). DOI: [10.2139/ssrn.1492082](https://doi.org/10.2139/ssrn.1492082)
- Gray, G., Turner, J., Coram, P., & Mock, T. (2011). Perceptions and misperceptions regarding the unqualified auditor's report by financial statement preparers, users and auditors. *Accounting Horizons*, 25(4), 659-684. DOI: [10.2308/acch-50060](https://doi.org/10.2308/acch-50060)
- Haddrill, S. (2011). Speech by Stephen Haddrill, chief executive of the U.K. Financial Reporting Council, to the European Commission Conference on Financial Reporting and Auditing on Thursday 10 February 2011. https://www.grahambishop.com/ViewArticle.aspx?ID=10143&CAT_ID=37
- He, J., Ma, X., Wei, Q. (2022). Firm-level short selling and the local COVID-19 pandemic: evidence from China. *Econ. Modell.* 113, 105896 <https://doi.org/10.1016/j.econmod.2022.105896>

- International Auditing and Assurances Standards Board (IAASB). (2010). Forming an opinion and reporting on financial statements. ISA 700. New York, NY: IAASB. <https://audit.gov.az/uploads/a036-2010-iaasb-handbook-isa-700.pdf>
- International Auditing and Assurances Standards Board (IAASB). (2011). Enhancing the value of auditor reporting: Exploring options for change. http://www.ifac.org/exposure-drafts/CP_Auditor_Reporting-Final.pdf
- Jafari nasab Kermani,N., Molanazari,M., Rahmani, A., & Azizkhani, M., & Bozorgasl, M. (2019). Identification and disclosure of key audit matters in the audit report: Outlook of Iranian. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 8(29), 229-242. https://www.jmaak.ir/article_13849.html [In Persian].
- Juma'h, A.H., Boumediene, S. and Blankenberger, B. (2025). Progressing student learning in auditing analytics: the impact of continuous feedback on learning outcomes. *Journal of International Education in Business*, 18(4), 465-483. <https://doi.org/10.1108/JIEB-09-2024-0116>
- Kelly, M., & Larres, P. (2025). Enhancing the auditor's mindset: a framework for nurturing professional skepticism. *Journal of Accounting Literature*, 47(1), 222-243. <https://doi.org/10.1108/JAL-07-2023-0122>
- Khotanlou, M., Kazemiloum, M., & Naderi, M. (2025). Auditors' perspective on disclosing key audit matters in the independent auditor's report. *Accounting and Auditing Review*, 32(2), 310-342. DOI: [10.22059/acctgrev.2025.387737.1009059](https://doi.org/10.22059/acctgrev.2025.387737.1009059) [In Persian].
- Lennox, C. S., Schmidt, J., & Thompson, A. (2017). Is the expanded model of audit reporting informative to investors. Evidence from the UK. Saatavilla. DOI: [10.2139/ssrn.2619785](https://doi.org/10.2139/ssrn.2619785)
- Li, Y., & Goel, S. (2025). Artificial intelligence auditability and auditor readiness for auditing artificial intelligence systems. *International Journal of Accounting Information Systems*, 56(1), 1-28. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2025.100739>
- Lin, C., & Wu, W. (2008). A causal analytical method for group decision- making under fuzzy environment. *Expert Systems with Applications*, 34(1), 205-213. DOI: [10.1016/j.eswa.2006.08.012](https://doi.org/10.1016/j.eswa.2006.08.012)
- Lin, L. Z., Hsub, T. H. (2009). Designing a model of FANP in brand image decision-making, *Applied Soft Computing*, 11(1), 561-573. DOI: [10.1016/j.asoc.2009.12.015](https://doi.org/10.1016/j.asoc.2009.12.015)
- Mazars. (2012). Comments to the IAASB Re: The exposure draft reporting on audited financial statements: Proposed new and revised International Standards on Auditing (ISAs), issued by the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). https://www.iosco.org/library/comment_letters/pdf/IAASB-53.pdf
- Mock, T., Turner, J., Gray, G., & Coram, P. (2009). The unqualified auditor's report: A study of user perceptions, effects on user decisions and decision processes, and directions for future research. A report to the Auditing Standards Board and the International Auditing and Assurance Standards Board, New York, NY, June. <https://www.researchgate.net/publication/253154884>
- 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. DOI: [10.22103/jak.2024.23428.4054](https://doi.org/10.22103/jak.2024.23428.4054) [In Persian].
- 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), 24-58. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3294340
- The Association of Chartered Certified Accountants. (2013). Comments to the IAASB Re: The exposure draft Reporting on audited financial statements: Proposed new and revised International Standards on Auditing (ISAs), issued by the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Technical/audit/reporting-cdr1224.pdf
- The Chartered Financial Analyst Institute (2013). Comments to the IAASB Re: The exposure draft Reporting on audited financial statements: Proposed new and revised International Standards on Auditing (ISAs), issued by the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). Available at: <http://www.ifac.org>
- The Inter-American Accounting Association. (2013). Comments to the IAASB Re: The exposure draft Reporting on audited financial statements: Proposed new and revised International Standards on Auditing (ISAs), issued by the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). Available at: <http://www.ifac.org>

- The New York State Society of Certified Public Accountants (2013). Comments to the IAASB Re: The exposure draft Reporting on audited financial statements: Proposed new and revised International Standards on Auditing (ISAs), issued by the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). Available at: <http://www.ifac.org>
- Yang, X., & Zhang, J. H. (2025). Stakeholder activities in PCAOB audit standard setting: A manual content analysis of comment letter submissions. *Managerial Auditing Journal*, 41(2), 269–298. <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2024-4438>
- Yousefzadeh, N., & Masoumi Bilondi, Z. (2024). Conceptualization of auditors' experiences of professional skepticism: A phenomenographic study. *Journal of Accounting Knowledge*, 16(3), 101-120. DOI: [10.22103/jak.2024.23109.4027](https://doi.org/10.22103/jak.2024.23109.4027) [In Persian].