

# مروری بر سودمندی تغییر استانداردهای مرتبط با گزارشگری حسابرسی (با تاکید بر استانداردهای حسابرسی ۷۰۱ و ۵۷۰)



مرتضی اسدی  
ساناز حجی

در ژانویه ۲۰۱۵، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی IAASB (از این پس هیئت)، با انتشار استانداردهای گزارشگری حسابرسی (جدید و تجدیدنظر شده)، حساب‌رسان را در مورد واحد تجاری که حسابرسی می‌کند، ملزم به تهیه گزارشهای شفافتر و مفیدتر نمود. این استانداردها در پاسخ به تقاضای استفاده‌کنندگان صورتهای مالی، به دنبال بحران مالی، برای اطلاعات مرتبطتر در مورد حسابرسی، منتشر شد. هدف این استانداردها ارائه گزارش حسابرس به‌گونه‌ای است که اعتماد عمومی نسبت به فرایند حسابرسی و اطلاعات صورتهای مالی واحد تجاری، افزایش یابد. همچنین هیئت (IAASB)، معتقد است که ارتقای گزارشگری، باعث بهبود ارتباط میان حسابرس با سرمایه‌گذاران و ارکان راهبری می‌شود. استانداردهای گزارشگری حسابرسی (جدید و تجدیدنظر شده) برای حسابرسی صورتهای مالی که پایان دوره مالی آنها ۱۵ دسامبر ۲۰۱۶ [۲۵ آذر ۱۳۹۵] یا بعد از آن است، لازم‌الاجرا شد. به دنبال تغییر استانداردهای بین‌المللی حسابرسی، سازمان حسابرسی نیز تغییرهای مزبور را در استانداردهای حسابرسی اعمال و از ابتدای سال ۱۴۰۱ لازم‌الاجرا نمود. پیامدهای این استانداردهای جدید و تجدیدنظر شده قابل توجه است و بر افراد مرتبط با فرایند گزارشگری مالی مانند هیئت‌مدیره، مدیران اجرایی، کمیته‌های حسابرسی حساب‌رسان مستقل و استفاده‌کنندگان صورتهای مالی، اثرگذار است. گزارش جدید، گزارشگری موضوعهای تداوم فعالیت، گزارشگری سایر اطلاعات واحدهای تجاری خاص و مسایل عمده حسابرسی واحدهای تجاری مشخص (مانند، واحدهای تجاری پذیرفته‌شده در بورس) را فراهم می‌کند. گزارشگری جدید با روشن ساختن دامنه کار حسابرس، نقش و مسئولیت حسابرس و هیئت‌مدیره (ارکان راهبری)، شفافیت بیشتری را فراهم می‌کند. (اسدی و حجی، ۱۴۰۱). هدف این مقاله بررسی اهم تغییرهای استانداردهای گزارشگری حسابرسی (جدید و تجدیدنظر شده) و اهداف آنها، مروری جامع از استاندارد ۷۰۱ و پژوهشهای مربوط در مورد افشای مسایل عمده حسابرسی در گزارشهای حسابرسی و سودمند بودن آن است.

افزایش اعتماد به حسابرسی و صورتهای مالی است. هیئت (IAASB)، معتقد است که علاوه بر افزایش شفافیت و افزایش ارزش اطلاعاتی گزارش حسابرس، تغییر گزارشگری حسابرس مزایای زیر را نیز دارد:

- بهبود ارتباطات میان حسابرسان با سرمایه‌گذاران و ارکان راهبری.

- افزایش توجه هیئت‌مدیره (ارکان راهبری) و مدیران اجرایی به آن موارد افشا در صورتهای مالی که در گزارش حسابرس به آن‌ها اشاره شده است.

- تمرکز مجدد حسابرس بر موضوعهایی جهت اطلاع‌رسانی در گزارش حسابرس، که به‌طور غیرمستقیم باعث افزایش تردید حرفه‌ای حسابرس می‌شود.

هیئت (IAASB)، با اطلاع از تحقیقات علمی بین‌المللی، مشاوره‌های عمومی و مشارکت ذینفعان، که تغییرهای مهم در عمل را نشان می‌داد و پشتیبانی می‌کرد، استانداردهای جدید و تجدیدنظر شده را تدوین نمود.

### اهم موارد جدید در گزارش حسابرس چیست؟

الزامهای جدید برای حسابرسی صورتهای مالی واحدهای تجاری پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار، که به‌کارگیری داوطلبانه آن‌ها در مورد واحدهای تجاری خارج از بورس مجاز است، شامل بخش جدیدی برای اطلاع‌رسانی مسایل عمده حسابرسی است. همچنین بیان گزاره‌ای مثبت درباره استقلال حسابرس و تحقق مسئولیتهای اخلاقی مربوط، با افشای آیین اخلاقی مربوط، توصیف بیشتر مسئولیتهای حسابرس، جنبه‌های عمده یک حسابرسی و بهبود گزارشگری حسابرس روی تداوم فعالیت بوده است.

### مسایل عمده حسابرسی

استاندارد حسابرسی ۷۰۱ جدید "اطلاع‌رسانی مسایل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس مستقل" برای حسابرسی مجموعه کاملی از صورتهای مالی با مقاصد عمومی واحدهای تجاری پذیرفته‌شده در بورس و شرایطی که حسابرس به ترتیب دیگری می‌خواهد مسایل عمده حسابرسی را در گزارش خود اطلاع‌رسانی کند، کاربرد دارد. علاوه بر این، این استاندارد

### چرا گزارش حسابرس تغییر کرد؟

گزارش حسابرس، نتیجه نهایی فرایند حسابرسی است. پژوهشهای انجام‌شده نشان داد بسیاری از استفاده‌کنندگان صورتهای مالی و ذینفعان خواستار گزارش حسابرسی هستند که حاوی اطلاعات مفیدتر و مربوطتر باشد. انتقاد شدید در مورد جمله‌بندی استاندارد وجود دارد، برای گزارش حسابرس شفافیت بیشتری درخواست شده است و این‌که گزارش حسابرس متناسب با هر یک از واحدهای حسابرسی شده باشد. هیئت (IAASB)، معتقد است گزارشگری بهبود یافته حسابرس، بر ارزش حسابرسی صورتهای مالی و تداوم مربوط بودن حرفه حسابرسی، تاثیرگذار است. بنابراین، هدف کلی پروژه گزارشگری حسابرس، بهبود ارزش اطلاع‌رسانی گزارش در جهت منافع عمومی است.

### مزایای مورد نظر چیست؟

هدف هیئت (IAASB) از استانداردهای گزارشگری جدید و تجدیدنظر شده مربوط به گزارشگری حسابرس،

### هیئت (IAASB)

معتقد است گزارشگری

بهبود یافته حسابرس

بر ارزش حسابرسی صورتهای مالی و

تداوم مربوط بودن حرفه حسابرسی



تاثیرگذار است

توصیف شده فقط به حسابرسی صورتهای مالی دوره جاری مربوط است، (ممکن است به دوره خاص تحت پوشش این صورتهای مالی اشاره شود. برای مثال، برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۳۱)،

۴- اشاره به بخش(های) مبنای اظهارنظر مشروط (مردود) یا ابهام بااهمیت مرتبط با تداوم فعالیت (در صورت وجود).

• ترتیب ارائه هر یک از مسایل عمده حسابرسی مستلزم اعمال قضاوت حرفه‌ای است. برای مثال، این اطلاعات ممکن است به ترتیب اهمیت نسبی، بر مبنای قضاوت حسابرس سازماندهی شوند یا ممکن است در تطابق با نحوه افشا در صورتهای مالی باشد. الزام برای درج عناوین فرعی تمایز بیشتری بین موضوعها قایل می‌شود.

• توصیف هر یک از مسایل عمده حسابرسی باید با اشاره به موارد افشای مرتبط (در صورت وجود) در صورتهای مالی باشد و باید موارد زیر را در برگرد:

الف- چرا این موضوع به‌عنوان یک مسئله عمده تعیین شده است.

ب- چگونه به این موضوع در حسابرسی پرداخته شده است.

### شکل و محتوای بخش مسایل عمده حسابرسی در

#### سایر شرایط

چنانچه حسابرس بسته به واقعیتها و شرایط واحد تجاری و حسابرسی تعیین کند که هیچ مسئله عمده حسابرسی برای اطلاع‌رسانی وجود ندارد یا تنها مسایل عمده حسابرسی، موضوعهایی هستند که در بخش(های) مبنای اظهارنظر مشروط (مردود) یا ابهام بااهمیت مرتبط با تداوم فعالیت آمده است، وی باید یادداشتی را در این خصوص در بخش جداگانه‌ای از گزارش حسابرس با عنوان "مسایل عمده حسابرسی" درج نماید. با وجود این، هنگامی که حسابرس طبق استاندارد حسابرسی ۷۰۵، نسبت به صورتهای مالی عدم اظهارنظر ارائه می‌کند، گزارش حسابرس نباید شامل بخش "مسایل عمده حسابرسی" باشد، مگر این‌که طبق قوانین یا مقررات الزامی شده باشد (استاندارد حسابرسی ۷۰۱، ۱۴۰۲).

چالشهای گزارشگری مسایل عمده در حسابرسی گروه هنگامی که گزارشگری مسایل عمده حسابرسی درگزارش

هنگامی کاربرد دارد که حسابرس طبق قوانین یا مقررات ملزم به اطلاع‌رسانی مسایل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس باشد.

### اطلاع‌رسانی مسایل عمده حسابرسی

• ارائه بخش جداگانه‌ای در گزارش حسابرس با عنوان "مسایل عمده حسابرسی" به تقریب نزدیک اظهارنظر حسابرس و توصیف هر موضوع عمده حسابرسی با استفاده از عناوین فرعی مناسب پس از ارائه مقدمه. در مقدمه این بخش حسابرس باید بیان کند که: (اسدی و حجی، ۱۴۰۱).

۱- مسایل عمده حسابرسی، آن موضوعهایی هستند که طبق قضاوت حرفه‌ای حسابرس در حسابرسی صورتهای مالی (دوره جاری) اهمیت بیشتری دارند.

۲- به این موضوعها در حسابرسی صورتهای مالی به‌عنوان یک مجموعه واحد و شکل‌دادن اظهارنظر نسبت به آن، پرداخته شده است و حسابرس، اظهارنظر جداگانه‌ای نسبت به این موضوعها ارائه نمی‌کند.

۳- جلب توجه به این موضوع که مسایل عمده حسابرسی

هنگامی که گزارشگری مسایل عمده

حسابرسی درگزارش حسابرس

نسبت به صورتهای مالی منفرد

انجام می‌شود

مجموعه‌ای از چالشها را با خود دارد

که انتظار می‌رود در

صورتهای مالی تلفیقی افزایش یابد



### گزارشگری حسابرس نسبت به تداوم فعالیت

اکنون حسابرسان ملزم به اضافه کردن اطلاعات بیشتری در رابطه با تداوم فعالیت در گزارش حسابرس هستند. بیان مسئولیتهای هیئت‌مدیره و حسابرس در رابطه با موضوع تداوم فعالیت، در بخشهای مربوط به مسئولیتهای هیئت‌مدیره و مسئولیتهای حسابرس؛ مسئولیت هیئت‌مدیره برای ارزیابی توانایی واحد تجاری به ادامه فعالیت به‌عنوان یک واحد در حال تداوم و این‌که آیا استفاده از مبنای حسابداری تداوم فعالیت همانگونه که افشا شده و در صورت لزوم، افشای موارد مربوط به تداوم فعالیت مناسب است. همچنین مسئولیت حسابرس برای نتیجه‌گیری در مورد مناسب بودن استفاده مدیریت از مبنای حسابداری تداوم فعالیت و براساس شواهد حسابرسی به‌دست آمده، این‌که آیا ابهام بااهمیتی مربوط به رویدادها یا شرایط وجود دارد که ممکن است تردید قابل ملاحظه‌ای در توانایی واحد تجاری برای ادامه فعالیت به‌عنوان یک واحد در حال تداوم ایجاد کند یا خیر.

استاندارد حسابرسی ۵۷۰ تداوم فعالیت، سه شکل از گزارشهای حسابرس در ارتباط با تداوم فعالیت ارائه می‌دهد. خلاصه‌ای از ارزیابی به‌کارگیری فرض تداوم فعالیت به همراه اظهارنظر حسابرس در شکل شماره ۱ ارائه شده است. (استاندارد حسابرسی ۵۷۰، ۱۴۰۲).

#### ارتباط بین مسایل عمده حسابرسی و تداوم فعالیت

• مسایل مربوط به تداوم فعالیت، از جمله “تزدیک بودن به توقف فعالیت”، ممکن است به‌عنوان مسایل عمده حسابرسی مشخص شود و در گزارش حسابرس مطابق با استاندارد حسابرسی ۷۰۱ جدید گزارش شود.

• هنگامی که یک ابهام بااهمیت مربوط به تداوم فعالیت وجود دارد، به‌طور طبیعی این یک مسئله عمده حسابرسی است، اما به‌طور جداگانه تحت عنوان “ابهام بااهمیت مربوط به تداوم فعالیت” در گزارش حسابرس، گزارش می‌شود.

#### پژوهشهای انجام شده

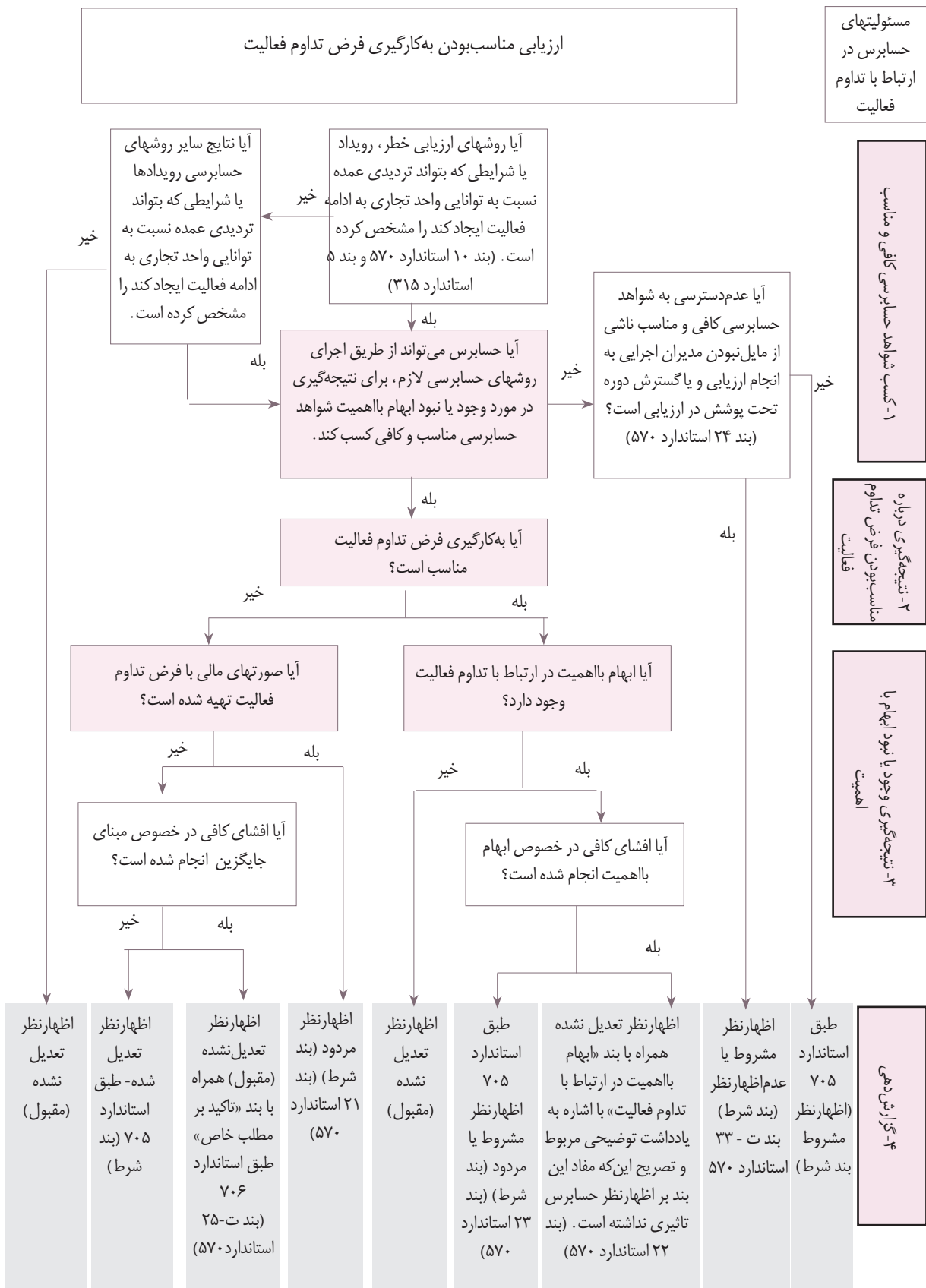
در ادامه، نتایج مطالعات انجام شده در ایران و خارج از ایران در زمینه آثار اجرای استاندارد حسابرسی ۷۰۱ تشریح می‌شود:

حسابرس نسبت به صورتهای مالی منفرد انجام می‌شود، مجموعه‌ای از چالشها را با خود دارد، که انتظار می‌رود در حسابرسیهای مشترک و حسابرسیهای صورتهای مالی تلفیقی افزایش یابد. در مورد حسابرسیهای مشترک، برنامه‌ریزی مشترک، اجرای حسابرسی جداگانه، گزارشگری مشترک و مسئولیت جداگانه است. بنابراین همترازی بین حسابرسان مشترک موضوعی حیاتی است و به‌عنوان بعد چهارم برای گزارشهای حسابرسی عمل می‌کند. در خصوص صورتهای مالی تلفیقی وجود بخشهای چندگانه، ابعاد جدیدی را بر گزارشگری می‌افزاید. مواردی از قبیل این‌که:

- شرکتهای فرعی جز شرکتهای پذیرفته‌شده در بورس نبوده و در نتیجه اطلاع‌رسانی مسایل عمده حسابرسی برای آنها الزامی نیست،
- واحدهای تجاری فرعی، واحد مستقل خارجی بوده است و براساس قوانین منطقه‌ای ملزم به اطلاع‌رسانی مسایل عمده حسابرسی نیست یا در آن منطقه نیز شرکتهای پذیرفته‌شده در بورس الزامی به اطلاع‌رسانی مسایل عمده ندارند. (عبدالحمید و همکاران، ۲۰۲۴).
- محدودیتهای موثر بر حسابرس گروه، مانند مواردی که ممکن است دسترسی حسابرس گروه به اطلاعات محدود شده باشد. (استاندارد حسابرسی ۷۰۱، ۱۴۰۲).

در موارد فوق، به‌نظر می‌رسد که حسابرس گروه، برای تعیین موضوعهایی که در تعریف مسایل عمده حسابرسی قرار می‌گیرند، با ارکان راهبری و حسابرس بخش، مذاکره و گفتگو کند. از آنجا که کار حسابرسی توسط حسابرس بخش انجام خواهد شد، مشخص نیست که چه میزان مسئولیت حسابرسان گروه را برعهده خواهد گرفت و درغیاب کنترل توسط واحد اصلی، کار سخت‌تر می‌شود. به‌ویژه هنگامی که هیچ تغییری در استانداردهای حسابرسی در رابطه با مسئولیت جداگانه در مورد بخشهای حسابرسی شده توسط دیگر حسابرسان در مورد مشارکتهای یا واحدهای تجاری تحت کنترل مشترک وجود نداشته باشد، انتظار می‌رود این موارد نقشها و مسئولیتهای ارکان راهبری واحد اصلی را به میزان قابل ملاحظه‌ای افزایش دهد.

شکل ۱ : خلاصه‌ای از ارزیابی به‌کارگیری فرض تداوم فعالیت (اسدی و حجی، ۱۴۰۱)



### پژوهشهای داخلی

فروزنده و همکاران (۱۴۰۲)، در پژوهشی با عنوان "موضوعهای کلیدی حسابرسی (استاندارد بین‌المللی ۷۰۱ حسابرسی) و رفتار گزارشگری مالی" طبق بیانیه هیئت استانداردهای حسابرسی حسابداران رسمی آمریکا، نشان دادند وجود بخش موضوعهای کلیدی حسابرسی در گزارشهای حسابرسی باعث می‌شود مدیریت با دقت بیشتری در مورد کیفیت فرایندها و کنترلهای آنها بیاندیشد. همچنین، موضوعهای کلیدی حسابرسی نه تنها ممکن است شفافیت صورتهای مالی را برای کاربران مالی بهبود بخشد، بلکه رفتار گزارشگری مالی مدیریتی را نیز تقویت می‌کند. هدف از پژوهش آنها مطالعه موضوعهای کلیدی حسابرسی، حوزه‌های افشاء و تاثیر آن بر رفتار گزارشگری مالی می‌باشد. نتایج پژوهشهای انجام شده براساس بررسی کتابخانه‌ای یافته‌های تجربی از جمله آنا گلد و همکاران (۲۰۲۰)، نشان داد مدیرانی که گزارش حسابرسی با موضوعهای کلیدی حسابرسی دریافت کرده‌اند، نسبت به مدیرانی که گزارش حسابرسی بدون موضوعهای کلیدی حسابرسی بوده است، رفتار گزارشگری محافظه‌کارانه‌تری را نشان می‌دهند و هنگام پیش‌بینی وجود موضوعهای کلیدی حسابرسی، تمایل به اتخاذ تصمیمهای گزارشگری مالی تهاجمی کاهش می‌یابد.

قائمی و همکاران (۱۴۰۳)، در پژوهشی با عنوان "بررسی محتوا و عوامل موثر بر افشای مسایل عمده حسابرسی: نخستین سال اجرای استاندارد ۷۰۱ حسابرسی در ایران"، گزارش حسابرسی مستقل منتشر شده ۵۸۹ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران، را بررسی نمودند. نتایج بیانگر این بود که در اولین سال اجرای این استاندارد، در گزارش حسابرسی ۱۰۶ واحد تجاری، ۱۶۶ مورد مسئله عمده حسابرسی افشا شده است و در این میان، موضوعهای مرتبط با ۱- معاملات با اشخاص وابسته، ۲- شناخت درآمد، ۳- ارزشیابی موجودی مواد اولیه، موجودی کالای ساخته شده و در جریان ساخت، ۴- شناخت و اندازه‌گیری ذخایر مرتبط با عملیات شرکت، ۵- شناخت و اندازه‌گیری داراییهای زیستی مولد و غیرمولد، ۶- سپرده‌های مشتریان و هزینه سود سپرده‌ها، ۷- ارزش حاصل از صادرات،

۸- عدم شناسایی کاهش ارزش حسابهای دریافتنی، ۹- تسهیلات و ذخایر مرتبط با آن و ۱۰- حسابرسی نخستین، موضوعهای بودند که بیشترین فراوانی را در بخش مسایل عمده گزارش حسابرسی داشته است. در گزارش حسابرسی ۱۱ درصد از واحدهای مورد رسیدگی، حداقل یک مورد مسئله عمده حسابرسی افشا شده بود و حدود ۸۰ درصد شرکتهای بیمه و بانکها، در گزارش حسابرسی خود، مسایل عمده حسابرسی داشته‌اند. همچنین، ارتباط "تعداد مسایل عمده حسابرسی" افشاشده در گزارشهای حسابرسی با "اندازه موسسه حسابرسی"، "نوع اظهار نظر حسابرسی" و "پیچیدگی واحد تجاری مورد رسیدگی" بررسی شد که نتایج نشان داد در سطح کل صنایع و نیز گروه صنایع، تعداد مسایل عمده حسابرسی با هیچ یک از این متغیرها، رابطه معناداری نداشته و فقط در صنایع بیمه، بانکها و نهادهای مالی واسط، تعداد مسایل عمده افشاشده در گزارش حسابرسی با پیچیدگی واحد تجاری، رابطه مثبت دارد. در نتیجه، تعداد مسایل عمده مندرج در گزارشهای حسابرسی، تحت تاثیر اندازه موسسه حسابرسی، نوع اظهار نظر حسابرسی و پیچیدگی واحد تجاری مورد رسیدگی قرار نگرفته است.

### پژوهشهای خارجی

یوگا و دینارجیتو (۲۰۲۱)، در تحقیقی با عنوان "تاثیر اطلاع‌رسانی مسایل عمده حسابرسی بر ارزش اطلاع‌رسانی گزارش حسابرسی" در اندونزی به بررسی این موضوع پرداختند که آیا اطلاع‌رسانی مسایل عمده حسابرسی، ارزش اطلاعاتی گزارش حسابرسی را افزایش می‌دهد یا خیر و در زمان اطلاع‌رسانی آن چه عواملی را باید مورد توجه قرار داد. پژوهش آنان دو نتیجه اصلی را نشان داد. اول، اطلاع‌رسانی مسایل عمده حسابرسی ارزش اطلاعاتی گزارش حسابرسی را افزایش می‌دهد و در تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان مفید است و این در راستای اهداف بیان شده در استاندارد حسابرسی ۷۰۱ است. اطلاع‌رسانی مسایل عمده حسابرسی می‌تواند با ارائه اطلاعات غیرقابل دسترس در مورد واحد تجاری و حسابرسی انجام‌شده، شکاف اطلاعاتی را برای استفاده‌کنندگان آن کاهش دهد. با این حال، اطلاع‌رسانی مسایل عمده حسابرسی به‌طور بالقوه بر روابط حسابرسی با صاحبکار نیز تاثیر می‌گذارد؛ زیرا

هزینه و تعهدهای قانونی بالقوه حسابرسان شود. همچنین با جمع‌بندی و تجزیه و تحلیل یافته‌های پژوهش‌های قبلی و ادبیات موجود نشان دادند که اطلاع‌رسانی مسایل عمده حسابرسی می‌تواند بر کیفیت حسابرسی، گزارشگری مالی و فرایند تصمیم‌گیری ذینفعان مختلف تاثیر بگذارد. آن‌ها بیان می‌کنند که گزارش حسابرس نتیجه اصلی فرایند حسابرسی بوده و به‌عنوان ابزار اصلی ارتباط بین حسابرسان و ذینفعان عمل نموده و اظهار نظر حسابرس در مورد صورتهای مالی حسابرسی شده را بیان می‌کند. با این حال، استدلال منتقدان این است که شکل سنتی گزارش حسابرسی نمی‌تواند ارزش و عمق کار حسابرس را به‌طور موثر نشان دهد، که نتیجه آن عدم ارتباط مناسب و شفافیت است. برای رفع این نگرانیها، استانداردهای گزارشگری حسابرس تجدیدنظر شده ۷۰۱ در دسامبر ۲۰۱۶ معرفی گردید (وانگ و همکاران، ۲۰۲۱). یکی از تغییرهای قابل توجهی که در آن گنجانده شد، اطلاع‌رسانی مسایل عمده حسابرسی بود (عبدالطیف و الراحله، ۲۰۲۰؛ کورام و وانگ، ۲۰۲۱؛ گلد و همکاران، ۲۰۲۰؛ میهرت و همکاران، ۲۰۲۲؛ پینتو و همکاران، ۲۰۲۰؛ سگال، ۲۰۱۹). مسایل عمده حسابرسی در راستای استاندارد حسابرسی ۷۰۱

اطلاع‌رسانی آن باعث می‌شود که صاحبکار دیگر از حسابرسی در کار حسابرسی بعدی استفاده نکند. دوم، عوامل متعددی باید در مورد اطلاع‌رسانی مسایل عمده حسابرسی در نظر گرفته شوند. عامل اول، حوزه‌های خاصی را پوشش می‌دهد که اغلب به‌عنوان مسایل عمده حسابرسی اطلاع‌رسانی می‌شود، یعنی اطلاعات مربوط به حسابرسی رویه‌های مربوط به تداوم فعالیت واحد تجاری؛ اهمیت مبنای حسابرس، افشای تحریف شناسایی شده توسط حسابرس در صورتهای مالی، اطلاعات خاص واحد تجاری در خصوص نقض تعهدها، کنترل داخلی و رویه‌های حسابداری واحد تجاری، ریسکهای تجاری واحد تجاری، ریسک حسابرسی و اطلاعات مربوط به کسب‌وکار واحد تجاری. عامل دوم، تلاش برای جلوگیری از کاهش ارزش اطلاعاتی مسایل عمده حسابرسی است. برای این امر باید توجه نمود اول این‌که، مسایل عمده حسابرسی باید با توجه به شرایط خاص در دوره مالی تنظیم شود نباید در قالب جملات استاندارد و به‌طور یکسان در دوره‌های مالی مختلف اطلاع‌رسانی شود. دوم، اطلاع‌رسانی مسایل عمده حسابرسی نباید خیلی زیاد و طولانی باشد زیرا باعث می‌شود استفاده‌کنندگان گزارش نتوانند ماهیت مسایل عمده حسابرسی و اظهار نظر حسابرس را درک کنند. سوم، اطلاع‌رسانی مسایل عمده حسابرسی نباید خیلی کلی باشد و باید طبق شرایط واحد تجاری مشخص شود.

عبدالحمید و همکاران (۲۰۲۴)، در پژوهشی با عنوان "استاندارد حسابرسی ۷۰۱: اطلاع‌رسانی مسایل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس" به ارائه مروری جامع از استاندارد ۷۰۱ و پژوهش‌های مربوط در مورد اطلاع‌رسانی مسایل عمده حسابرسی در گزارش‌های حسابرسی پرداختند. آن‌ها بر اهمیت مسایل عمده حسابرسی و مزایای آن در افزایش شفافیت، کاهش عدم‌تقارن اطلاعات، بهبود فرایندهای تصمیم‌گیری، افزایش بعد مربوط بودن اطلاعات و تقویت مسئولیت‌پذیری ذینفعان و در مقابل، بر ضعفها و چالشهای مرتبط با اطلاع‌رسانی متناقض مسایل عمده حسابرسی تاکید نمودند، که ممکن است تصمیمهای سرمایه‌گذاری را به خطر بیندازد و استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی را بالقوه تهدید کند. این وضعیت می‌تواند منجر به افزایش زمان حسابرسی،

## اهمیت اطلاع‌رسانی

## مسایل عمده حسابرسی

## مشروط به اهمیت اقلام

## گزارش شده است،



حتی زمانی که ممکن است مدیریت مایل به این کار نباشد. با این حال، حسابرسان ممکن است در مورد اطلاع‌رسانی یا عدم اطلاع‌رسانی مسایل عمده حسابرسی با سردرگمی مواجه شوند و توصیه‌های استاندارد ۷۰۱ ممکن است منجر به اطلاع‌رسانی بیش از حد تفصیلی مسایل عمده حسابرسی شود که به‌طور بالقوه اهداف مورد نظر گزارش حسابرسی را به‌خطر بیندازد (پینتو و همکاران، ۲۰۲۰؛ هگازی و همکاران، ۲۰۲۱). علاوه‌براین، استاندارد ۷۰۱ دامنه اطلاع‌رسانی و افشای حسابرس را به تعداد کمی از موضوعهای مهم محدود می‌کند (هگازی و همکاران، ۲۰۲۱). پژوهش‌های انجام‌شده توسط انجمن حسابداران خبره انگلستان (ACCA، 2018)، نشان می‌دهد اطلاع‌رسانی مسایل عمده حسابرسی به بهبود راهبری واحد تجاری، گزارش‌دهی و کیفیت کلی حسابرسی کمک می‌کند. این بدان معناست که اطلاع‌رسانی جزئیات صریح در مورد مسایل عمده حسابرسی، شفافیت و کیفیت کلی گزارش‌گیری مالی را افزایش می‌دهد. بریتانیا در میان اولین کشورهای اتحادیه اروپا بود که استاندارد حسابرسی ۷۰۱ را اجرا نمود (سیرا-گارسیا و همکاران، ۲۰۱۹). شورای گزارش‌گیری مالی انگلستان (FRC)، استاندارد ۷۰۱ را در ژوئن ۲۰۱۶ در بریتانیا منتشر نمود، که برای حسابرسی صورت‌های مالی که از ۱۷ ژوئن ۲۰۱۶ و پس از آن آغاز می‌شد، لازم‌الاجرا شد. براساس پژوهش آسارا و همکاران (۲۰۱۷)، حسابرسان در انگلستان از نتایج استفاده از استاندارد ۷۰۱ ابراز رضایت کردند. آن‌ها خاطر نشان نمودند که این استاندارد منجر به گزارش‌گیری تفصیلی و دقیق‌تر می‌شود که نشان‌دهنده استقبال مثبت و اثربخشی درک استاندارد مذکور در عمل است. در همین حال، در ایالات متحده، هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (PCAOB)، استاندارد ۳۱۰۱ (3101 AS) با عنوان "گزارش تعدیل‌نشده حسابرس در حسابرسی صورتهای مالی" منتشر کرد (PCAOB، 2017). این استاندارد اطلاع‌رسانی مسایل عمده حسابرسی را برای حسابرسی صورتهای مالی واحدهای تجاری بزرگ که سال مالی آن‌ها منتهی به ۳۰ ژوئن ۲۰۱۹ و بعد از آن بود و برای واحدهای تجاری دیگر که سال مالی آن‌ها منتهی به ۱۵ دسامبر ۲۰۲۰ و پس از آن بود، الزامی نمود. اطلاع‌رسانی

اینگونه تعریف می‌شود: "مسایل عمده حسابرسی مواردی هستند که به قضاوت حرفه‌ای حسابرس، بیشترین اهمیت را در حسابرسی صورتهای مالی دوره جاری داشته است، از میان موضوعهایی انتخاب می‌شوند که به ارکان راهبری واحد تجاری اطلاع‌رسانی شده است". هیئت (IAASB)، در سال ۲۰۱۵، اطلاع‌رسانی مسایل عمده حسابرسی را در حسابرسی واحدهای تجاری پذیرفته‌شده در بورس الزامی نمود. علاوه‌براین، حسابرسان ملزم به شناسایی و گزارش موضوعهای مرتبط با ریسک براساس قضاوت خود هستند (المارزوکی و همکاران، ۲۰۲۲). این تجدیدنظر در استانداردهای حسابرسی، موجب افزایش حساسیت حسابرسان در بررسی موضوعهای دارای ریسک گردید؛ مانند برآورد ارزش منصفانه و کاهش ارزش سرقفی و داراییهای نامشهود (انجمن حسابداران خبره انگلستان (ACCA)، ۲۰۱۸ و ساتیپان و همکاران، ۲۰۲۱). علاوه‌براین، انتظار می‌رود معرفی مسایل عمده حسابرسی مدیران را تشویق کند تا اطلاعات جامع‌تری درباره ریسک ارائه کنند (گارسیا و همکاران، ۲۰۱۹).

ارائه مسایل عمده راهی برای بهبود اثربخشی حسابرسی ریسک‌های گزارش‌گیری مالی است (نگوین و کند، ۲۰۲۱). المارزوکی و همکاران، ۲۰۲۲). حسابرسان با شناسایی و توضیح صریح مسایل عمده، درک روشن‌تری از چالش‌ها و عدم قطعیت‌های بااهمیتی که در طول فرایند حسابرسی با آن مواجه می‌شوند، را به ذینفعان ارائه می‌دهند. مسایل عمده حسابرسی به دلیل توضیحات اضافی ارائه‌شده، به سرمایه‌گذاران و تحلیل‌گران، امکان درک بهتر صورتهای مالی و بخشهای پرریسک را می‌دهد (کاماچو و همکاران، ۲۰۲۳). مسایل عمده حسابرسی، به بینش دقیق و جامع‌تر جنبه‌های حیاتی واحد تجاری کمک می‌کند. گزارش حسابرسی همراه با مسایل عمده حسابرسی برای افزایش سودمندی گزارش حسابرس، بهبود کیفیت حسابرسی و افزایش مسئولیت‌پذیری حسابرسان طراحی شده است (رید و همکاران، ۲۰۱۹).

تقاضا برای اطلاع‌رسانی مسایل عمده حسابرسی، شفافیت و مسئولیت را در گزارش‌گیری مالی افزایش می‌دهد (کیتی‌وونگ و همکاران، ۲۰۲۰). این موضوع به حسابرسان این اختیار را می‌دهد که حوزه‌های پرریسک را رسیدگی کرده و گزارش دهند؛



صریح مسایل عمده حسابرسی به درک بهتر ذینفعان از فرایند حسابرسی کمک می‌کند. اطلاع‌رسانی مسایل عمده حسابرسی به‌عنوان یک علامت هشدار اولیه از تحریفهای بالقوه پیشنهاد می‌شود و به‌طور بالقوه قضاوت‌های مربوط به مسئولیت حسابرس را در هنگام آشکارشدن تحریفها، کاهش می‌دهد (بدارد و همکاران، ۲۰۱۶؛ زنگ و همکاران، ۲۰۲۱). این امر بر نقش مسایل عمده در افزایش تشخیص و مدیریت ریسکهای گزارشگری مالی تأکید می‌کند.

شناسایی مسایل عمده حسابرسی از یک فرایند سه‌مرحله‌ای ساختاریافته در استاندارد ۷۰۱ پیروی می‌کند. در مرحله اول، حسابرس ملزم به شناسایی همه موضوعهایی است که در حسابرسی دوره جاری، مورد توجه قرار گرفته و با افراد مسئول و ارکان راهبری واحد تجاری مورد بحث قرار گرفته‌اند. این گام اول تضمین می‌کند که حسابرس از همه مسایل مرتبطی که ممکن است بر گزارشگری مالی تأثیر بگذارد، آگاه شده و آن‌ها را مدنظر قرار داده است. مرحله دوم شامل تعیین این موضوع توسط حسابرس می‌شود که کدام یک از این مسایل شناسایی شده نیاز به توجه داشته و مهم تلقی می‌شوند. براساس استاندارد ۷۰۱، حسابرسان در طول فرایند تعیین اهمیت، عوامل مختلفی را در نظر می‌گیرند. این عوامل به‌صراحت در متن گزارش حسابرس ذکر نمی‌شود، اما به‌طور معمول بااهمیت، پیچیدگی و ریسک مرتبط با مسایل شناسایی شده مرتبط هستند. هدف، تمرکز بر مسایلی است که نیازمند توجه ویژه حسابرس بوده و برای درک ذینفعان از صورت‌های مالی ضروری است. با به‌کارگیری این رویکرد ساختاریافته، هدف حسابرسی که افزایش شفافیت و وضوح گزارش حسابرس است تحقق یافته و اطمینان حاصل می‌شود که ذینفعان درک کافی از موارد بااهمیت فرایند حسابرسی و ریسکهای گزارشگری مالی مرتبط، به‌دست آورند. (بات واه و همکاران، ۲۰۱۹؛ لی و همکاران، ۲۰۲۲). در نهایت، اطلاع‌رسانی مسایل عمده به ارتباط آموزنده و معنادارتر بین حسابرسان و ذینفعان کمک می‌کند. در مرحله سوم فرایند شناسایی مسایل عمده حسابرسی، حسابرس از میان مسایلی که از قبل شناسایی شده‌اند، موارد بااهمیت را انتخاب می‌کند. همانطور که در استاندارد ۷۰۱ عنوان شده است، این انتخاب ممکن است

تحت تأثیر عواملی مانند پیچیدگی استاندارد حسابداری قرار گیرد که ممکن است مستلزم استقرار منابع و خدمات اضافی حسابرسی باشد. پیچیدگی استانداردهای حسابداری خاص می‌تواند نیازمند فرایند حسابرسی عمیق‌تر و با منابع فشرده‌تر باشد. در نتیجه، حسابرسان ممکن است این موارد خاص را به‌عنوان مسایل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس مستقل برجسته کنند تا توجه ذینفعان را به اهمیت آن‌ها و بررسیهای اضافی اعمال‌شده در طول حسابرسی جلب نماید. ملاحظات دیگر در تعیین اهمیت نسبی یک موضوع عبارتند از:

- ۱- اهمیت موضوع برای درک استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی به‌عنوان یک مجموعه واحد،
  - ۲- ماهیت اساسی، پیچیدگی یا ذهنی و قضاوتی بودن موضوع و رویه پاسخگویی مدیریت،
  - ۳- ماهیت و اهمیت تحریفهای اصلاح‌شده و اصلاح نشده مربوط به موضوع،
  - ۴- ماهیت و میزان تلاش مورد نیاز حسابرس برای رسیدگی به موضوع،
  - ۵- ماهیت و شدت مشکلات در خصوص به‌کارگیری روشهای حسابرسی یا کسب شواهد حسابرسی مرتبط و قابل اعتماد، و
  - ۶- شدت هرگونه ضعف کنترل داخلی مرتبط با موضوع.
- کاهش موارد بااهمیت اطلاع‌رسانی شده به‌عنوان مسایل عمده حسابرسی، از اضافه‌بار اطلاعاتی خوانندگان گزارش سالانه جلوگیری می‌کند؛ اما در نهایت، قضاوت حسابرس تعیین‌کننده اطلاع‌رسانی مسایل عمده در گزارش حسابرس است.

### اطلاع‌رسانی مسایل عمده حسابرسی

پس از شناخت فرایند شناسایی مسایل عمده حسابرسی، درک الزامهای گزارشگری هیئت (IAASB) نیز ضروری است. در صورت شناسایی مسایل عمده طی فرایند حسابرسی، حسابرس موظف است مسایل عمده را در بخش جداگانه‌ای از گزارش خود قرار دهد. تعریف مسایل عمده حسابرسی و توضیح مختصری از روشهای شناسایی باید در ابتدای مسایل عمده حسابرسی به‌عنوان بخشی از گزارش حسابرس اطلاع‌رسانی شود (کیتی‌وونگ و همکاران، ۲۰۲۰). این

شود (بدارد و همکاران، ۲۰۱۹؛ ولت و همکاران، ۲۰۱۹). هیئت (IAASB)، با توجه به الزامهای جدید اطلاع‌رسانی مسایل عمده، اطلاع‌رسانی مسایل عمده حسابرسی را منجر به بهبود قابل توجهی در کیفیت گزارشگری مالی اعلان کرد (التوالبه و همکاران، ۲۰۱۹). به‌علاوه، استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی در مقایسه با سایر موارد افشا، علاقه بیشتری به بخش مسایل عمده گزارش حسابرس نشان می‌دهند (سیرویس و همکاران، ۲۰۱۸). اطلاع‌رسانی مسایل عمده، عوامل خطر قابل توجه حسابرس را برجسته می‌کند و چنین اطلاعات خاص واحد تجاری را با حداقل هزینه به راحتی در دسترس عموم قرار می‌دهد (باتواه و همکاران، ۲۰۲۲). همچنین، انتظار می‌رود مسایل عمده حسابرسی، اطلاعات بیشتری را برای سرمایه‌گذاران فراهم کند، ارزش ارتباطی گزارشهای حسابرسی را افزایش دهد و به استفاده‌کنندگان در درک بهتر شرایط واحد تجاری کمک کند (IAASB، 2015). اگرچه مسایل عمده توجه استفاده‌کنندگان را به خود جلب می‌کنند، اما افزایش تعداد مسایل عمده ممکن است اثربخشی آنها را کاهش دهد (لی و همکاران، ۲۰۱۹). با این وجود، هیئت پیش‌بینی نموده که حداقل یک مسئله عمده در هر گزارش حسابرس گنجانده شود (IAASB، 2015). مسایل عمده حسابرسی باید متنوع و متناسب با هر سازمان و بخش باشد و انتظار می‌رود به دلیل عواملی مانند پیچیدگی، تضادهای نمایندگی و قرار گرفتن در معرض خطر ذاتی در کسب‌وکارهای خاص متفاوت باشند (اللاواتی و همکاران، ۲۰۲۲؛ پینتو و مورایس، ۲۰۱۹). پژوهشهای پیشین یافته‌های غیرقطعی در مورد سودمندی مسایل عمده برای استفاده‌کنندگان را نشان می‌دهد. براساس یافته‌های کوهلر و همکاران (۲۰۲۰)، مسایل عمده حسابرسی بر تصمیمهای سرمایه‌گذاران غیرحرفه‌ای اثرگذار است. همچنین، سرمایه‌گذاران باتجربه، مسایل عمده حسابرسی را عنصر پیش‌بینی‌کننده قابل اعتمادی از سلامت مالی یک واحد تجاری می‌دانند. مورونی و همکاران (۲۰۲۱)، بیان می‌کنند سرمایه‌گذاران در مواقعی که مسایل عمده حسابرسی اطلاع‌رسانی می‌شوند بیشتر از حسابرسی سودمند می‌شوند. همچنین، برخی مطالعات، موثر بودن اطلاع‌رسانی مسایل عمده حسابرسی را بر رفتار حسابرس

موضوع به‌منظور کمک به خواننده در درک هدف گزارش مسایل عمده حسابرسی است. هر مسئله عمده حسابرسی به‌طور معمول با یک عنوان مرتبط مشخص می‌شود (KPMG، 2017). به‌علاوه، حسابرس باید با توجه به آثار مسایل عمده حسابرسی مربوط، به یادداشت مربوط به آن موضوع در صورت مالی ارجاع دهد. این امر، به استفاده‌کنندگان امکان می‌دهد تا به‌سرعت اطلاعات ارائه‌شده در بخش مسایل عمده حسابرسی را با جزییات مربوط در صورتهای مالی مرتبط کنند (IAASB، 2015).

اطلاعات مربوط به رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک، از جمله روش حسابرسی، باید پس از توضیح دقیق مسایل عمده حسابرسی اطلاع‌رسانی شود. به این ترتیب، ذینفعان درک جامعی از مسایل عمده حسابرسی و رویکرد به‌کار گرفته‌شده توسط حسابرس برای رسیدگی به ریسکها را کسب می‌کنند. این قالب استاندارد گزارشگری مسایل عمده حسابرسی، مقایسه اطلاعات مندرج در گزارشهای مختلف را ساده‌تر می‌سازد (IAASB، 2015). هر چند یک چارچوب از پیش تعیین‌شده برای گزارشگری مسایل عمده حسابرسی وجود دارد، اما محتوا و مضامین هر گزارش باید متناسب با نیازهای خاص هر واحد تجاری باشد. حسابرسان می‌توانند در شرایط غیرعادی مسایل عمده حسابرسی را اطلاع‌رسانی نکنند (کورام و وانگ، ۲۰۲۱). با این حال، حتی در چنین مواردی نیز باید منطقی برای عدم اطلاع‌رسانی مسایل عمده حسابرسی ارائه شود. این امر ممکن است ناشی از محدودیتهای قانونی یا نظارتی یا قضاوت حرفه‌ای حسابرس باشد که پیامدهای نامطلوب اطلاع‌رسانی مسایل عمده حسابرسی بر منافع عمومی آن فزونی دارد (IAASB، 2015). اگر پس از ارزیابی، حسابرس تشخیص دهد که نیازی به اطلاع‌رسانی مسایل عمده حسابرسی نیست، باید گزاره‌ای در این خصوص در بخش مسایل عمده حسابرسی گزارش حسابرس، همانطور که توسط دستورالعملهای مربوط، مشخص شده است، درج شود. اطلاع‌رسانی مسایل عمده حسابرسی جایگزین اظهار نظر تعدیل‌شده نیست، به عبارت دیگر، شناسایی و اطلاع‌رسانی مسایل عمده حسابرسی نباید به اشتباه به‌عنوان تعدیل اظهار نظر کلی حسابرس در مورد صورتهای مالی تلقی

### انواع مسایل عمده حسابرسی اطلاع‌رسانی شده

اهمیت اطلاع‌رسانی مسایل عمده حسابرسی مشروط به اهمیت اقلام گزارش شده است، همان‌گونه که ارزش پولی آن‌ها نشان داده می‌شود (عبدالatif و همکاران، ۲۰۲۰). گزارش حسابرس انواع مختلفی از مسایل عمده را دربر می‌گیرد. در ادامه براساس یافته‌های مطالعات قبلی، ۱۰ موضوع که بیشترین فراوانی را در گزارش حسابرس داشته، ارائه شده است: (کیتیونگ و همکاران، ۲۰۲۰؛ چن و همکاران، ۲۰۲۰؛ کرام و همکاران، ۲۰۲۰، KPMG، ۲۰۱۷؛ Deloitte، ۲۰۱۷؛ ACCA، ۲۰۱۸):

- ۱- شناسایی درآمد: پرداختن به جنبه‌های پیچیده یا قضاوتی شناسایی درآمد در صورتهای مالی.
- ۲- کاهش ارزش داراییها: ارزیابی ارزش دفتری داراییها و کاهش ارزش احتمالی آن‌ها، به‌ویژه در زمان رکود اقتصادی.
- ۳- فرض تداوم فعالیت: بررسی توانایی واحد تجاری برای ادامه عملیات برای آینده قابل‌پیش‌بینی، به‌ویژه در شرایط اقتصادی چالش‌برانگیز.
- ۴- تحصیل: بررسی روش حسابداری و افشای ترکیبهای تجاری بااهمیت.
- ۵- ارزشگذاری سرمایه‌گذارها: موارد مربوط به ارزشیابی سرمایه‌گذارها که به‌طور معمول شامل چالشها یا پیچیدگیهای قابل‌توجهی در تعیین ارزش منصفانه سرمایه‌گذارهای نگهداری شده توسط واحد تجاری می‌شود.
- ۶- ارزشیابی موجودی: شامل چالشها و پیچیدگیهای بااهمیت مرتبط با تعیین ارزش منصفانه یا بهای تمام‌شده موجودیهای واحد تجاری است.
- ۷- حسابهای دریافتی: شامل چالشها و پیچیدگیهای بااهمیت مرتبط با ارزیابی وجود مطالبات، ارزش‌گذاری و بازیافت مبالغ ثبت‌شده تحت سرفصل دریافتیها در صورتهای مالی.
- ۸- ارزشگذاری داراییهای نامشهود: ارزیابی روشها و فرضهای مورد استفاده در ارزشگذاری داراییهای نامشهود مانند اختراعات یا علائم تجاری.
- ۹- ابزار مالی: مباحث اندازه‌گیری ارزش منصفانه و حسابداری ابزار مالی پیچیده.
- ۱۰- مالیات: ارزیابی کفایت مالیات بر درآمد و رفع هرگونه

و مدیر نشان داده است. گلد و همکاران (۲۰۲۰)، دریافتند که اطلاع‌رسانی مسایل عمده در گزارش حسابرس منجر به گزارشگری مالی کمتر تهاجمی توسط مدیران می‌شوند. آن‌ها این نتیجه را به این ایده نسبت می‌دهند که اطلاع‌رسانی مسایل عمده، فشار پاسخگویی بر مدیران را افزایش می‌دهد؛ زیرا پیش‌بینی می‌شود که اقدامهای آن‌ها با اطلاع‌رسانی مسایل عمده حسابرسی و بهبود کیفیت حسابرسی، دقیق‌تر بررسی شود. این موضوع با یافته‌های برگاتی و همکاران (۲۰۲۱)، مطابقت دارد، آن‌ها نشان دادند که اطلاع‌رسانی مسایل عمده، کیفیت حسابرسی را افزایش می‌دهد؛ در نتیجه، مدیریت سود را کاهش می‌دهد. از سوی دیگر، ما و همکاران (۲۰۲۰) نشان دادند که الزام به اطلاع‌رسانی مسایل عمده، پاسخگویی حسابرسان نسبت به استفاده‌کنندگان را کاهش می‌دهد. زمانی که افشای مدیریت شامل عدم‌قطعیت بالا باشد، نظارت حسابرس افزایش می‌یابد. در یک نظرسنجی از حسابرسان شاغل در اروپا، روتیانین و همکاران (۲۰۲۱)، نشان دادند که اطلاع‌رسانی مسایل عمده حسابرسی موجب تسهیل و افزایش همکاری میان حسابرسان و مدیران شده و در نتیجه کارایی فرایند حسابرسی را بهبود می‌بخشد. اسپهر و همکاران (۲۰۱۹)، نشان دادند که اطلاع‌رسانی مسایل عمده حسابرسی باعث افزایش پایبندی حسابرسان مستقل به شیوه‌های حسابداری مورد استفاده توسط واحدهای تجاری می‌شود. اوزلانسکی (۲۰۱۹)، بیان می‌کند تاثیر اطلاع‌رسانی مسایل عمده حسابرسی بر دیدگاه سرمایه‌گذاران در مورد اعتبار گزارشگری زمانی آشکار می‌شود که یک استاندارد حسابداری خاص اطلاع‌رسانی مسایل عمده حسابرسی را الزام کند. در همین راستا، پورومب و همکاران (۲۰۲۱)، دریافتند که در انگلستان، اطلاع‌رسانی مسایل عمده حسابرسی، در واحدهای تجاری که مسایل عمده را اطلاع‌رسانی نموده‌اند، در مقابل، سایر واحدهای تجاری با کاهش دوره اعتبار وامها و تمدید دوره سررسید تسهیلات همراه بوده است. اما، بولاکی و همکاران (۲۰۱۶)، به هیچ شواهدی حاکی از اثرگذاری اطلاع‌رسانی مسایل عمده حسابرسی بر تصمیمات اعتباردهندگان یا ارزیابی کیفیت گزارشگری مالی توسط بانکهای اعتباردهنده دست نیافتند.

ابهام در موضوعهای مالیاتی.

توجه به این نکته مهم است که مسایل عمده حسابرسی اطلاع‌رسانی‌شده در صنایع و فعالیتهای مختلف واحدهای تجاری، متفاوت است. تعیین مسایل عمده حسابرسی تحت تاثیر عواملی مانند ویژگیهای صنعت، اندازه، پیچیدگی و خطرهای ذاتی مرتبط با عملیات واحد تجاری قرار می‌گیرد. به‌علاوه، مسایل عمده حسابرسی براساس قضاوت حرفه‌ای حسابرس و در نظر گرفتن مواردی که بیشترین اهمیت را برای استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی دارد، شناسایی می‌شوند (عبدالحمید و همکاران، ۲۰۲۴).

### فرصتها و چالشهای مورد انتظار اطلاع‌رسانی مسایل عمده حسابرسی

در بندهای ۲ و ۳ استاندارد حسابرسی ۷۰۱، در مورد فرصتهایی که با اجرای این استاندارد ایجادشده، مطالبی وجود دارد. این فرصتها در جهت افزایش کیفیت فرایند حسابرسی و بازگرداندن اعتماد به حرفه حسابداری است. به‌طور خلاصه، عبارتند از:

الف- تقویت خاصیت پیام‌رسانی گزارش حسابرس از طریق شفاف‌سازی بیشتر کار حسابرسی. اطلاع‌رسانی مسایل عمده حسابرسی، اطلاعات بیشتری را برای استفاده‌کنندگان مورد نظر صورتهای مالی فراهم می‌آورد تا به این وسیله، به آنان در شناخت مسایلی که به قضاوت حرفه‌ای حسابرس در حسابرسی صورتهای مالی دوره جاری، دارای بیشترین اهمیت بوده‌اند، کمک کند.

ب- کمک به استفاده‌کنندگان مورد نظر در شناخت واحد تجاری و حوزه‌های مستلزم قضاوتهای عمده مدیران اجرایی در صورتهای مالی،

پ- فراهم کردن مبنایی برای استفاده‌کنندگان مورد نظر، به‌منظور ایجاد ارتباط بهتر با مدیران اجرایی و ارکان راهبری درخصوص مسایل خاص مرتبط با واحد تجاری، صورتهای مالی حسابرسی شده، یا کار حسابرسی انجام‌شده (استاندارد حسابرسی ۷۰۱، ۱۴۰۲).

از سوی دیگر، انتقاد از مسایل عمده حسابرسی نگرانیهایی را ایجاد می‌کند. استفاده‌کنندگان صورتهای مالی ممکن است اطلاع‌رسانی مسایل عمده حسابرسی توسط حسابرس را متناقض و مغرضانه بیندارند، به‌ویژه هنگامی که گزارش

حسابرسی تعدیل‌نشده (مقبول) دو شرکت مورد مقایسه با هم قرار می‌گیرند (کرام و همکاران، ۲۰۲۰). این ناهماهنگی می‌تواند بر تصمیمهای استفاده‌کنندگان تاثیر بگذارد و منجر به ازدست‌دادن اعتماد نسبت به گزارش حسابرس شود و نظرهای متضاد را تقویت کند (راهامان و همکاران، ۲۰۲۲). علاوه‌براین، افزایش اطلاع‌رسانی مسایل عمده توسط حسابرس یک تهدید بالقوه برای استفاده‌کنندگان صورتهای مالی ایجاد می‌کند؛ زیرا توجه آن‌ها را از سایر بخشهای مهم گزارشهای حسابرس، منحرف می‌سازد (لی و همکاران، ۲۰۱۹؛ سیرویس و همکاران، ۲۰۱۸). گلد و همکاران (۲۰۲۰)، نشان دادند که حسابرسان باید تعداد و موارد اطلاع‌رسانی شده به‌عنوان مسایل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس را به‌دقت در نظر بگیرند. اطلاع‌رسانی مسایل عمده حسابرسی توسط حسابرسان یک چالش است، زیرا به افزایش زمان و هزینه حسابرسی منجر می‌شود. شناسایی و اطلاع‌رسانی این مسایل نیازمند فرایندهای اضافی حسابرسی است (سگال، ۲۰۱۹). پژوهش گاتیریز و همکاران (۲۰۱۸)، در انگلستان، نشان داد که هزینه‌های حسابرسی انجام‌شده با گنجاندن مسایل عمده حسابرسی در گزارش، در مقایسه با قبل، ۷ درصد افزایش یافته است. علاوه‌براین، همانطور که گیمبار و همکاران (۲۰۱۶)، نشان دادند، نگرانیهایی در مورد افزایش مسئولیت قانونی ناشی از اطلاع‌رسانی مسایل عمده حسابرسی توسط حسابرسان مطرح شده است. این نگرانی ممکن است اهداف مدنظر استاندارد ۷۰۱ را تحت‌الشعاع قرار دهد (براسل و همکاران، ۲۰۱۶). با این دیدگاه که اطلاع‌رسانی مسایل عمده حسابرسی به‌عنوان هشدار برای استفاده‌کنندگان صورتهای مالی عمل می‌کند و به‌طور بالقوه خطر دعوی حقوقی علیه حسابرس را کاهش می‌دهد، مخالف هستند. علاوه‌براین، پیش‌بینی می‌شود که آشنایی و تخصص حسابرس در صنعت مورد فعالیت واحد اقتصادی، بر توانایی برای شناسایی و اطلاع‌رسانی مسایل عمده حسابرسی تاثیر مثبت دارد (پینتو و همکاران، ۲۰۱۹). از سوی دیگر، انتظار می‌رود دوره تصدی حسابرس تاثیر منفی بر اطلاع‌رسانی مسایل عمده حسابرسی، به‌ویژه مواردی که ماهیت منفی دارند، داشته باشد (سینگر و ژانگ، ۲۰۱۸).

## نتیجه‌گیری

با توجه به انتقادهای اساسی که به مدل گزارش حسابرسی مرسوم وجود داشت، تدوین‌کنندگان استانداردهای بین‌المللی و سایر تدوین‌کنندگان استانداردها، الزامهایی را در خصوص به‌روزرسانی نحوه نگارش گزارش حسابرس مقرر نمودند که یکی از این موارد اطلاع‌رسانی مسایل عمده حسابرس است. هدف پژوهشی تجزیه و تحلیل استاندارد ۷۰۱ با تمرکز بر درک مسایل عمده حسابرسی و اجرای آن برای به‌دست آوردن بینشی در مورد مولفه‌های بااهمیت مسایل عمده حسابرسی است که شناسایی، ارتباطات، ارزش اطلاعاتی و انواع رایج آن را پوشش می‌دهد. به‌علاوه، بر اهمیت جنبه‌های مختلف اطلاع‌رسانی مسایل عمده حسابرسی، مانند افزایش شفافیت، کاهش عدم‌تقارن اطلاعات، بهبود فرایندهای تصمیم‌گیری، افزایش ارزش افزوده اطلاعاتی و تقویت مسئولیت‌پذیری تاکید می‌کند. به‌علاوه، پژوهشها، خطرها و چالشهای ذاتی اطلاع‌رسانی مسایل عمده حسابرسی را نشان می‌دهد. این عوامل به‌صورت بالقوه می‌تواند اثری سو بر تصمیمهای استفاده‌کنندگان بگذارد. علاوه‌براین، اطلاع‌رسانی مسایل عمده حسابرسی ممکن است منجر به افزایش مدت زمان حسابرسی، افزایش هزینه‌ها و تعهدهای قانونی بالقوه حسابرسان شود. این پژوهش نشان داد که مسایل عمده حسابرسی می‌تواند برای سرمایه‌گذاران، ناظران و سایر استفاده‌کنندگان در ارزیابی سلامت مالی و عملکرد یک واحد تجاری بسیار بااهمیت باشد. امید است که با ارائه درک کامل از مسایل عمده حسابرسی، به تحقق اهداف اطلاع‌رسانی مسایل عمده حسابرسی که از جمله آن بهبود ارتباط میان حسابرسان و استفاده‌کنندگان صورتهای مالی است، کمک نماید (عبدالحمید و همکاران، ۲۰۲۴).

## منابع:

• اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی، استانداردهای حسابرسی، سایر خدمات اطمینان‌بخشی و خدمات مرتبط، کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، سازمان حسابرسی، تهران، چاپ هجدهم، ۱۴۰۲.

• اسدی، مرتضی؛ حجتی، ساناز، "نگارش گزارش حسابرس (با توجه به استانداردهای حسابرسی گزارشگری جدید و تجدیدنظر شده ۱۴۰۱)", حسابدار رسمی، جامعه حسابداران رسمی ایران، شماره ۵۸، تابستان ۱۴۰۱، ص ۳۹-۲۵.

• کوشانفر، فروزنده؛ گلچین، زهرا؛ میرزایی، مریم؛ "موضوعهای کلیدی حسابرسی (استاندارد بین‌المللی شماره ۷۰۱ حسابرسی) و رفتار گزارشگری مالی"، فصلنامه علمی-تخصصی حسابداری و فناوریهای نوین، دوره ۴، شماره ۵ - شماره پیاپی ۵، خرداد ۱۴۰۲، ص ۷۷-۵۵.

• قائمی، محمدحسین؛ براز، ملیکا؛ شاهسون، منیره؛ "بررسی محتوا و عوامل موثر بر افشای مسایل عمده حسابرسی نخستین سال اجرای استاندارد حسابرسی ۷۰۱ در ایران"، بررسیهای حسابداری و حسابرسی، ۱۴۰۳، دوره ۳۱، شماره ۱، ص ۱۸۱-۱۵۴.

- ACCA. (2018). Enhanced Auditors' Report: A Review of First- year Implementation Experience in Malaysia. Retrieved from [https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA\\_Global/professionalinsights/Enhanced-Auditor-Reporting/pi-EAR-STUDY-malaysia.pdf](https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/professionalinsights/Enhanced-Auditor-Reporting/pi-EAR-STUDY-malaysia.pdf). (accessed 28 Dec 2023).
- Deloitte. (2017). Benchmarking the New Auditor's Report: Key Audit Matters and other Additional Information. Retrieved from: Retrieved from Retrieved from <https://www2.deloitte.com/ch/en/pages/audit/articles/benchmarking-the-new-auditors-report.html> (accessed 29 Dec 2023).
- IAASB, The New Auditor's Report, Greater Transparency into the Financial Statement Audit, JANUARY 2015.
- IAASB, International Standards on Auditing, ISAs700,701,705, 706,720,570 .
- IAASB, Overview of the New and Revised Auditor Reporting Standards and Related Conforming Amendments, March 2015.
- IAASB, Auditor Reporting – Illustrative Key Audit Matters, April 22, 2015.
- KPMG, (2017), "Key Audit Matters: Auditors' Report Snapshot", 20 September 2017, Retrieved from <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/au/pdf/2017/key-audit-matters-auditor-report> accessed 28 Dec 2023.
- Sajead Mowafaq Alshdaifat, Mohamad Ali Abdul Hamid, Saidatunur Fauzi Saidin, Noor Hidayah Ab Aziz, Insight of ISA 701: Key Audit Matter Disclosure in Extended Audit Report, International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences · February 2024, Vol 14, Issue 2, (2024), p 278-287.
- Yoga, Budhi Setiya, Dinarjito, Agung, (2021), The Impact of Key Audit Matters Disclosure on Communicative Value of the Auditor's Report: A Systematic Literature Review, Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia, Vol. 18, Iss. 1, pg. 15-32.