



فصلنامه علمی - تخصصی حسابداری و فناوری های نوین

موضوعات کلیدی حسابداری (استاندارد بین المللی شماره ۷۰۱)

حسابرسی) و رفتار گزارشگری مالی

□□□

فروزنده کوشان فر^۱، زهرا گل چین^۲، مریم میرزایی^۳

چکیده

طبق بیانیه هیئت استانداردهای حسابداری حسابداری حسابداران عمومی آمریکا، "وجود بخش موضوعات کلیدی حسابداری در گزارش های حسابداری باعث می شود مدیریت با دقت بیشتری در مورد کیفیت فرایندها و کنترل های آنها بیاندیشد". این بیانیه نشان می دهد که موضوعات کلیدی

۱. دانش آموخته کارشناسی ارشد حسابداری، دپارتمان حسابداری، دانشکده زینب کبری (س)، دانشگاه فنی و حرفه ای استان همدان - ایران

۲. دانش آموخته کارشناسی ارشد مدیریت مالی، دپارتمان حسابداری، دانشکده زینب کبری (س)، دانشگاه فنی و حرفه ای استان همدان - ایران نویسنده مسئول: z.Golchin1390@gmail.com

۳. دانش آموخته کارشناسی ارشد حسابداری، دپارتمان حسابداری، دانشکده زینب کبری (س)، دانشگاه فنی و حرفه ای استان همدان - ایران

حسابرسی نه تنها ممکن است شفافیت صورت های مالی را برای کاربران مالی بهبود بخشد، بلکه رفتار گزارشگری مالی مدیریتی را نیز تقویت می کند.

هدف از نوشتار حاضر مطالعه موضوعات کلیدی حسابرسی، حوزه های افشاء و تأثیر آن بر رفتار گزارشگری مالی می باشد. روش این پژوهش بررسی کتابخانه ای یافته های تجربی (از جمله آنا گلد و همکاران، ۲۰۲۰) در این مورد می باشد. نتایج پژوهشهای انجام شده در این حوزه نشان می دهد که مدیرانی که گزارش حسابرسی با موضوعات کلیدی حسابرسی دریافت کرده اند، نسبت به مدیرانی که گزارش حسابرسی بدون موضوعات کلیدی حسابرسی بوده است رفتار گزارشگری محافظه کارانه تری را نشان می دهند و هنگام پیش بینی وجود موضوعات کلیدی حسابرسی تمایل به اتخاذ تصمیمات گزارشگری مالی تهاجمی کاهش می یابد. طبق این استدلال پیش بینی می شود که تأثیر موضوعات کلیدی حسابرسی بر رفتار گزارشگری مالی، هنگام افشای دقیق تر موضوعات کلیدی حسابرسی، ضعیف تر است.

واژگان کلیدی: موضوعات کلیدی حسابرسی، رفتار گزارشگری مالی، استاندارد بین المللی

شماره ۷۰۱ حسابرسی.

۱. مقدمه

استاندارد نویسان و تنظیم کنندگان استانداردهای حسابرسی در سراسر جهان، از جمله هیئت عمومی نظارت بر حسابداری شرکت^۱ (PCAOB) و هیئت تدوین استانداردهای بین المللی حسابرسی و اطمینان بخشی^۲ (IAASB)، اخیراً یک مدل گزارش حسابرسی توسعه یافته برای پاسخگویی به نگرانی‌ها در مورد عدم شفافیت در گزارشات حسابرسی معرفی کرده‌اند (IAASB, 2015). یکی از تغییرات قابل ملاحظه در اصلاحات IAASB و PCAOB، اجرای موضوعات کلیدی حسابرسی^۳ (KAMs) است، که الزامات افشای جدید ارائه اطلاعات در مورد موضوعات مهمی که حسابرسان در جریان حسابرسی با آنها مواجه می‌شوند، است. هدف اولیه گزارش جدید حسابرسی، ابلاغ مسائل کلیدی حسابرسی جهت افزایش درک سرمایه‌گذاران از نقش و مسئولیت حسابرسان است. یکی مزایای اساسی که توسط تنظیم کنندگان استانداردها به رسمیت شناخته شده است، اما تا در بحث‌های جاری تا حد زیادی نادیده گرفته شده است، اثربخشی موضوعات کلیدی حسابرسی در محیط گزارشگری مالی است.

بروس وب^۴، رئیس مؤسسه هیئت استانداردهای حسابرسی حسابداران عمومی آمریکا، بیان می‌کند که "وجود بخش‌های موضوعات کلیدی حسابرسی در گزارش‌های حسابرسی ممکن است باعث شود مدیریت با دقت بیشتری در مورد کیفیت فرآیندها و کنترل‌های آنها باندیشد (کاتز، ۲۰۱۳). این بیانیه نشان می‌دهد که موضوعات کلیدی حسابرسی نه تنها ممکن است شفافیت صورت‌های مالی را برای کاربران مالی بهبود بخشند، بلکه رفتار گزارشگری مالی مدیریتی را نیز تقویت می‌کند. در این مقاله به صورت مطالعه مروری بررسی می‌کنیم که آیا افشای موضوعات کلیدی حسابرسی می‌تواند رفتار گزارشگری مالی تهاجمی را کاهش دهد.

-
1. Public Company Accounting Oversight Board
 2. International Auditing and Assurance Standards Board
 3. key audit matters
 4. Bruce Webb

انگیزه پیش‌بینی رابطه بین افشای موضوعات کلیدی حسابرسی و رفتار گزارشگری مالی، تئوری پاسخگویی و یافته‌های ادبیات نظری شفافیت گزارشگری مالی می‌باشد. تئوری پاسخگویی نشان می‌دهد که انتظاری که فرد برای توجیه دیدگاه خود به دیگران دارد بر قضاوت و کیفیت تصمیم‌گیری وی تأثیر می‌گذارد، از این رو تلاش بیشتری در قضاوت و تصمیم‌گیری خود می‌کند (آنا گلد^۱ و همکاران، ۲۰۲۰). پیش‌بینی می‌شود، مدیران انتظار دارند، قضاوت آنها در یک گزارش حسابرسی با افشاء موضوعات کلیدی، نسبت به یک گزارش حسابرسی اصلاح نشده بدون موضوعات کلیدی بیشتر و دقیقتر توسط سرمایه‌گذاران و حسابرسان مورد بررسی قرار گیرد. یافته‌های حاصل از افشاء شفافیت نشان می‌دهد که فعالیتهای مدیریت سود به دلیل ریسک بالاتر شفافیت را کاهش می‌دهد (کسِل^۲، ۲۰۱۵). بنابراین، انتظار می‌رود که توجهات بعدی ناشی از شفافیت بیشتر در گزارشهای حسابرس سطح پاسخگویی مدیریتی را افزایش می‌دهد و در نتیجه کیفیت گزارشگری را بهبود می‌بخشد.

با مطالعه ادبیات پژوهش، در این مقاله به این موضوع پرداخته می‌شود که چگونه سطوح بالاتر دقت در اطلاعات گزارش شده به عنوان معیاری برای سنجش شفافیت افشای در بخش موضوعات کلیدی حسابرسی، رفتار گزارشگری مالی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. ادبیات افشای شفافیت نشان می‌دهد که ویژگی افشای ریسک می‌تواند به طور قابل توجهی بر توانایی سرمایه‌گذاران در پردازش و ارزیابی اطلاعات تأثیر بگذارد، در نتیجه بر تصمیم‌گیری سرمایه‌گذار تأثیر بیشتری دارد. طبق این استدلال پیش‌بینی می‌شود که تأثیر موضوعات کلیدی حسابرسی بر رفتار گزارشگری مالی، هنگام افشای دقیق‌تر موضوعات کلیدی حسابرسی، ضعیف‌تر است، به این دلیل که انتظارات مدیران از پیش‌بینی‌های سرمایه‌گذاران کاهش می‌باید (آنا گلد و همکاران، ۲۰۲۰).

1. Anna Gold

2. Cassell

۲. مبانی نظری

۲-۱. موضوعات کلیدی حسابرسی

حسابرسی مستقل نقش مهمی در حمایت از کیفیت گزارشگری مالی دارد و گزارش حسابرس به عنوان یک بخش لاینفک فرآیند گزارشگری مالی، نقش عمده‌ای در اطلاع رسانی به استفاده کنندگان ایفا می‌کند؛ به همین دلیل لزوم نظارت و تجدیدنظر در ارزش اطلاعاتی و مربوط بودن گزارش حسابرس همواره مورد توجه استانداردارگذاران بوده است (جعفری نسب کرمانی و همکاران، ۱۳۹۸) به همین دلیل برخی از استانداردارگذاران و مقررات گذاران نظیر هیات استانداردهای بین المللی حسابرسی و اعتباربخشی و هیات نظارت بر حسابداری شرکتهای عام آمریکا به منظور بهبود گزارش حسابرس و افزایش شفافیت آن، در برخی از استانداردهای موجود خود تجدیدنظر و یا استانداردهای جدیدی را تدوین نمودند. این دو نهاد بخشی را با عنوان موضوعهای کلیدی/ اساسی حسابرسی با هدف افزایش ارزش اطلاعاتی گزارش حسابرس به گزارش جدید حسابرس اضافه نموده‌اند (جعفری نسب کرمانی و همکاران، ۱۳۹۸). طبق استاندارد بین المللی حسابرسی ۷۰۱، موضوعات کلیدی حسابرسی عبارتند از؛ موارد مهمی که بر اساس قضاوت حرفه‌ای حسابرس در فرآیند حسابرسی صورت‌های مالی دوره جاری از جایگاه ویژه و با اهمیتی برخوردار هستند. موضوعات کلیدی حسابرسی از بین موارد با اهمیتی که به اطلاع ارکان راهبری شرکت رسیده است انتخاب می‌شود (ISA 701). موضوعات کلیدی حسابرسی توسط حسابرس گزارش شده و بینش جدیدی به استفاده کنندگان صورت‌های مالی با توجه به برآوردها و ریسک‌های مهم صورت‌های مالی ارائه می‌دهد (آرجان و همکاران، ۲۰۱۶).

استاندارد بین المللی حسابرسی ۷۰۱ قابل اعمال برای مجموعه کامل صورت‌های مالی با مقاصد عمومی واحدهای تجاری پذیرفته شده در بورس و شرایطی است که حسابرس تصمیم می‌گیرد موضوعهای کلیدی حسابرسی را در گزارش خود اطلاع رسانی کند. این استاندارد

ضمناً در مواردی که حسابرس طبق قوانین و مقررات ملزم به اطلاع رسانی موضوع‌های کلیدی حسابرسی در گزارش خود می‌باشد، نیز هست. با این حال، استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۵ (تجدید نظر شده) حسابرس را از اطلاع رسانی موضوع‌های کلیدی حسابرسی در زمانی که اقدام به عدم اظهار نظر می‌نماید، منع کرده است؛ مگر اینکه گزارش موضوع‌های فوق طبق قوانین و مقررات الزامی شناخته شده باشد (ISA, 701).

الزام‌های استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۱ به منظور توصیف موضوع‌های کلیدی حسابرسی با هدف ارائه توصیف‌هایی اجمالی و متعادل جهت کمک به استفاده‌کنندگان بالقوه در درک اهمیت موضوع‌های یاد شده در فرایند حسابرسی و نحوه برخورد با آنها تنظیم شده است. توصیف موضوع‌های کلیدی حسابرسی همواره به موارد افشای صورت‌های مالی مربوط می‌شود. با این حال، جزئیات لازم در توصیف هر موضوع از موضوع‌های کلیدی حسابرسی به قضاوت حرفه‌ای حسابرس و شرایط و حقایق موجود و خاص آن فرایند بستگی دارد. هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اعتبار بخشی معتقد است که این انعطاف پذیری برای کمک به حسابرسان در لحاظ کردن ویژگیهای خاص واحد تجاری و عملیات حسابرسی هنگام توصیف موضوع‌های کلیدی حسابرسی ضروری است تا نگرانی‌های سرمایه‌گذاران و دیگران درباره استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۱ کاهش دهد. این استاندارد یکنواخت شدن یا استاندارد شدن نحوه اطلاع رسانی حسابرس را توضیح داده است که حسابرس می‌تواند با توصیف موارد زیر، نحوه برخورد با موضوع‌های کلیدی حسابرسی در فرایند حسابرسی را توضیح دهد:

- ✓ ابعاد کلیدی برخورد یا رویکرد حسابرس که بیشترین ارتباط را با موضوع مورد نظر یا ریسک ارزیابی شده تحریف عمده داشته‌اند؛
- ✓ خلاصه‌ای از رویه‌های به کار گرفته شده؛
- ✓ اشاره به نتایج رویه‌های به کار گرفته شده از سوی حسابرس؛ یا مشاهده‌های کلیدی درباره موضوع‌های مورد نظر و یا ترکیبی از موارد یاد شده.

اطلاع رسانی موضوع‌های کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرس جایگزینی برای موارد افشای مناسب و مربوط در صورت‌های مالی محسوب نمی‌شود؛ زیرا اطلاعات در مورد صورت‌های مالی و واحد تجاری جزو مسئولیت‌های اولیه مدیریت است؛ از اینرو، حسابسان باید از ارائه اطلاعات بنیادی درباره واحد تجاری هنگام توصیف موضوع‌های کلیدی حسابرسی اجتناب کنند. لازم به ذکر است که بخش موضوع‌های کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرس باید دربرگیرنده بند مقدماتی باشد که توضیح دهد که حسابرس موضوع‌ها را در چارچوب حسابرسی صورت‌های مالی مورد بررسی قرار داده و در ارائه اظهارنظر خود نیز چارچوب یادشده را مدنظر قرار داده است و اظهارنظر جداگانه‌ای درباره این موضوع‌ها صادر نمی‌کند (IAASB, 2015). ارائه موضوع‌های کلیدی حسابرسی در بخش نزدیک به اظهارنظر حسابرس، دسترسی به این اطلاعات را ساده تر کرده و ارزش اطلاعات خاص عملیات را برای استفاده کنندگان پدیدار می‌کند (ISA, 701). ترتیب ارائه هر موضوع کلیدی حسابرسی در بخش موضوع‌های کلیدی حسابرسی گزارش حسابرس به قضاوت حرفه‌ای حسابرس بستگی خواهد داشت. برای نمونه، ممکن است این قبیل اطلاعات بر مبنای اهمیت نسبی به سلیقه حسابرس یا به ترتیب نحوه افشای آنها در صورت‌های مالی طبقه‌بندی شوند. در ضمن، لازم است حسابرس برای هر موضوع از موضوع‌های کلیدی حسابرسی عنوان جداگانه‌ای تعیین کند تا موضوع‌های کلیدی حسابرسی از یکدیگر تفکیک گردند (IAASB, 2015)

هیئت استانداردهای بین المللی حسابرسی و اطمینان بخشی معتقد است که ارائه موضوع‌های کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرس موارد زیر را باعث می‌شود (IAASB, 2015):

- افزایش شفافیت فرایند حسابرسی انجام شده؛
- تمرکز توجه سرمایه‌گذاران و دیگر استفاده‌کنندگان به بخش‌هایی از صورت‌های مالی که نیازمند اعمال قضاوت‌های عمده مدیریتی و توجه ویژه حسابرس هستند، که می‌تواند به سرمایه‌گذاران و دیگر استفاده‌کنندگان کمک کند تا وضعیت واحد تجاری و صورت‌های مالی و نتیجه فرایند حسابرسی را به ترتیبی که در اظهارنظر حسابرس منعکس شده است، نمایان کند؛

- برای استفاده‌کنندگان مبنایی به منظور تعامل مدیریت و ارکان راهبری (از جمله کمیته حسابرسی) درباره موارد معینی در رابطه با واحد تجاری، صورت‌های مالی حسابرسی شده یا فرایند حسابرسی فراهم می‌کند؛

- ارتباط میان حسابرس و کمیته حسابرسی را در خصوص مهم‌ترین موضوع‌های رخداده در حسابرسی بهبود بخشیده و می‌تواند باعث توجه بیشتر به افشای موضوع‌هایی شود که مدیران و کمیته حسابرسی در صورت‌های مالی به عمل می‌آورند؛

- به افزایش تمرکز حسابرس بر موضوع‌هایی که باید اطلاع‌رسانی شود منجر می‌گردد. این امر می‌تواند به صورت غیرمستقیم به افزایش تردید حرف‌های و ارتقای کیفیت حسابرسی منجر شود (جعفری نسب کرمانی، ۱۳۹۷).

۲-۲. حوزه‌های بالقوه موضوعات کلیدی حسابرسی

استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی برای فهمیدن اینکه بیشترین ریسک‌های صورت‌های مالی کجاست به حسابرس چشم دوخته‌اند. الزام اخیر برای افشای موضوعات کلیدی حسابرسی^۱ (KAM) در گزارش‌های حسابرسی با هدف بهبود کیفیت حسابرسی و ارائه اطلاعات اضافی به کاربران بوده است (هوینان^۲ و همکاران، ۲۰۲۱). در استانداردهای جدید برای پاسخگویی به این نیاز استفاده‌کنندگان، استاندارد ۷۰۱ با عنوان موضوعات کلیدی تصویب و لازم‌الاجرا گردید (آرکان و همکاران، ۲۰۱۶).

حسابرس در تعیین موضوعات کلیدی حسابرسی می‌باید حوزه‌های با خطر تحریف بااهمیت ارزیابی شده در سطح بالا یا خطرهای عمده و حوزه‌هایی در صورت‌های مالی که مستلزم قضاوت عمده مدیران اجرایی است و تأثیر بر حسابرسی معاملات یا رویدادهای عمده

1. Key audit matters

2. Huayun

◆..... موضوعات کلیدی حسابرسی و رفتار گزارشگری مالی ◇ ۹

را که طی دوره رخ داده است در نظر بگیرد به این ترتیب، موضوعاتی که در تهیه‌ی شواهد حسابرسی کافی و مناسب و یا در اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی برای حسابرس چالش ایجاد می‌کند، در تعیین موضوعات کلیدی حسابرسی مربوط تلقی می‌شوند. حوزه‌های مورد توجهی عمده حسابرس اغلب مربوط به حوزه‌های دارای پیچیدگی و قضاوت‌های عمده مدیریت در صورت‌های مالی است و بنابراین اغلب مستلزم قضاوت‌های مشکل یا پیچیده‌ی حسابرس هستند. این موضوع به نوبه‌ی خود، اغلب بر طرح کلی حسابرسی، تخصیص منابع و میزان تلاش‌های حسابرسی تأثیر می‌گذارد. این آثار ممکن است شامل، میزان به کارگیری پرسنل ارشد در کار حسابرسی یا مشارکت کارشناس‌های رشته‌های مختلف در فرایند حسابرسی یا افراد متخصص در یک حوزه‌ی تخصصی حسابداری یا حسابرسی باشد، خواه در استخدام شرکت باشند یا نباشند. موارد و حوزه‌های بالقوه‌ای را که می‌تواند به عنوان موضوعات کلیدی حسابرسی مد نظر قرار گیرد می‌توان به طور خلاصه به شکل زیر ارائه نمود (بیرانوند و باقرآبادی، ۱۳۹۷):

- حوزه‌های پیچیده مرتبط با شناسایی درآمد
- ذخایر و بدهی‌های احتمالی
- موارد با اهمیت مرتبط با مالیات عملکرد (وجود حوزه‌های قضایی با نرخ‌های مالیاتی متفاوت، دارایی‌های مالیات انتقالی و ...)
- ارزیابی کاهش ارزش
- ارزیابی در خصوص وجود یا عدم وجود کنترل‌های مناسب در سرفصل سرمایه‌گذاری‌ها
- سیستم‌های IT
- موارد با اهمیت موجود در صنعتی که شرکت در آن فعالیت می‌کند.

نکته قابل توجه در تهیه و ارائه بخش موضوعات کلیدی توجه به این نکته است که موضوعات کلیدی حسابرسی جایگزینی برای موارد افشای ضروری در صورت‌های مالی و موضوعاتی که باعث تعدیل اظهارنظر می‌شود و همچنین جایگزینی برای ابهام بااهمیت در رابطه با تداوم فعالیت نیست، از طرف دیگر بندهای تأکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی نمی‌توانند به عنوان جایگزین برای اطلاع‌رسانی موضوع تعیین شده به عنوان موضوع کلیدی حسابرسی قرار گیرند و باید به این نکته توجه ویژه داشت که موضوعات کلیدی باید مختص واحد تجاری باشد که مورد رسیدگی و حسابرسی قرار گرفته است. همچنین موضوعات کلیدی حسابرسی، نه دامنه‌ی حسابرسی و نه مسئولیت هیأت مدیره (ارکان راهبری) و مدیریت در رابطه با صورت‌های مالی را تغییر نمی‌دهد. در خصوص نحوه‌ی ارائه‌ی بخش موضوعات کلیدی حسابرس باید توجه داشت که ترتیب ارائه‌ی هر یک از موضوعات کلیدی حسابرسی مستلزم اعمال قضاوت حرفه‌ای است. برای مثال، این اطلاعات ممکن است به ترتیب اهمیت نسبی یا بر مبنای قضاوت حسابرس سازماندهی شوند، یا ممکن است در تطابق با نحوه‌ی افشا در صورت‌های مالی باشد. همچنین توصیف هر یک از موضوعات کلیدی حسابرسی باید با اشاره به موارد افشای مرتبط (در صورت وجود) در صورت مالی باشد و باید عنوان شود که چرا این موضوع به عنوان یک موضوع کلیدی تعیین شده است، و چگونه به این موضوع در حسابرسی پرداخته شده است. از طرفی توجه به این نکته هم ضروری است که چنانچه حسابرس بسته به واقعیتها و شرایط واحد تجاری و انجام فرآیند حسابرسی به این نتیجه برسد که هیچ موضوع کلیدی حسابرسی برای اطلاع‌رسانی وجود ندارد، یا تنها موضوعات کلیدی حسابرسی، موضوعاتی هستند که در بخش(های) مبانی اظهارنظر مشروط (مردود) یا ابهام بااهمیت مرتبط با تداوم فعالیت آمده است، باید یادداشتی را در این خصوص در بخش جداگانه‌ای از گزارش حسابرس با عنوان «موضوعات کلیدی حسابرسی» قرار دهد. در این خصوص تنها یک استثنا وجود دارد، بدین نحو که طبق تغییرات صورت گرفته در استاندارد

◆ موضوعات کلیدی حسابرسی و رفتار گزارشگری مالی ◇ ۱۱

۷۰۵ ، و الزامات جدید این استاندارد حسابرسی از اطلاع رسانی موضوعات کلیدی حسابرسی هنگام ارائه عدم اظهار نظر منع می شود مگر اینکه طبق قوانین یا مقررات ملزم شده باشد (بیرانوند و باقرآبادی، ۱۳۹۷).

از نظر حسابرسان، افشای موضوعهای کلیدی حسابرسی می تواند منجر به برداشت استفاده-کنندگان مبنی بر اظهار نظر جداگانه در خصوص موضوعهای کلیدی حسابرسی و عدم پذیرش اظهار نظر مقبول حسابرسی، متفاوت بودن موضوعهای کلیدی حسابرسی به دلیل اعمال قضاوت حرفه ای حسابرسان، افزایش هزینه های حسابرسی، تأثیر منفی بر رابطه صاحبکار و حسابرسی و افزایش فشار از سوی صاحبکار و تلقی استفاده کنندگان از حسابرسی به عنوان منبع اصلی اطلاعات گردد. بنابراین وجود رهنمودهایی برای شناسایی و افشای موضوعهای کلیدی حسابرسی الزامی است و این موضوعها باید در نزدیکترین محل به ارائه بند اظهار نظر حسابرسی افشا باشد و برای طبقه بندی هر موضوع از عنوان مناسبی استفاده شود (جعفری نسب و همکاران، ۱۳۹۸).

۲-۳. رفتار گزارشگری مالی

۱-۳-۲. شفافیت و رفتار گزارشگری مالی

تئوری سنتی اقتصاد پیش بینی می کند که مدیران درگیر اقداماتی هستند که سود خود را به هزینه دیگران در موقعیتها به حداکثر می رسانند جایی که رفتار آنها غیر قابل مشاهده است و عواقب شدیدی دارد، مانند به عنوان آسیب های شهرت و از دست دادن شغل، نگرانی ثانویه است (جنسن و مکلینگ^۱، ۱۹۷۶). تحقیقات قبلی نشان می دهد، زمانی که کاربران صورت های مالی، توانایی کمتری در تشخیص فعالیت های مدیریت سود دارند، مدیران در انتخاب روش های حسابداری برای تأثیر عمدی بر نتیجه مالی گزارشها، با هدف کسب منافع شخصی از انعطاف پذیری استفاده می کنند. به عنوان مثال کسل و همکاران (۲۰۱۵)

1. Jensen & Meckling

ارتباط بین شفافیت افشاها مربوط به فعالیت در کمک هزینه بدهی بد^۱، کمک هزینه موجودی، و حساب کمک هزینه دارایی‌های مالیاتی معوق و مدیریت سود تعهدی را بررسی کرده و متوجه شدند که زمانی که افشای فعالیت این حسابها شفاف باشند، شرکتها تصمیم می‌گیرند وسعت فعالیت‌های مدیریت سود خود را کاهش دهند. با استفاده از همین رویکرد، هرست و هاپکینز^۲ (۱۹۹۸) شواهدی را ارائه می‌کنند که نشان می‌دهد عناصر مهم صورت سود زیان جامع، امکان تشخیص تحلیلگران از فعالیتهای مدیریت سود از طریق اوراق بهادار قابل فروش را فراهم می‌کند، و در نتیجه ارزیابی تحلیلگران را بهبود می‌بخشد. در مجموع، شواهد تجربی این یافته‌ها بیان می‌کند که مدیران بر این باورند، با محدود کردن سرمایه‌گذاران منافع شخصی به دست آورند. با افزایش شفافیت این مزایا کاهش یافته و توانایی تشخیص مدیریت سود و احتمال شناسایی این فعالیها توسط فعالان بازار افزایش می‌یابد (یوسفی اصل، و همکاران، ۱۳۹۳).

این مفاهیم با یافته‌های فیلدز^۳ و همکاران (۲۰۰۱) مطابقت دارد. آنها استدلال می‌کنند که مدیران آگاهانه از نواقص ذاتی بازار (به عنوان مثال، عدم تقارن اطلاعاتی) استفاده می‌کنند، که این امر نشان دهنده ناتوانی یا عدم تمایل استفاده کنندگان صورت‌های مالی در تفکیک اثرات فعالیت‌های مدیریت سود است. بدین ترتیب، شفافیت بیشتر در گزارشگری مالی می‌تواند به کاهش رفتار گزارشگری تهاجمی کمک کند.

ادبیات پیشین نشان می‌دهد، یکی از مزایای بالقوه افزایش شفافیت، علاوه بر کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، افزایش مسئولیت‌پذیری افراد برای تصمیم‌گیری است. به عنوان مثال، رز و

۱. بدهی بد، در حسابداری و امور مالی به بدهی‌هایی در حساب دریافتی گفته می‌شود، که دارای نرخ بهره بالایی بوده و محل هزینه کردن آنها دارای ارزش افزوده نباشد، مانند بدهی به کارت‌های اعتباری.

2. Hirst and Hopkins

3. Fields et al

◆..... موضوعات کلیدی حسابرسی و رفتار گزارشگری مالی ◇ ۱۳

همکاران^۱ (۲۰۱۳) اثرات مالکیت سهام بر استقلال و عینیت مدیران را بررسی کردند. آنها دریافتند زمانی که بحث شفافیت هیئت مدیره افزایش می‌یابد، احتمال کمی وجود دارد که مدیران سهامداری عضو کمیته‌های حسابرسی با گزارشگری تهاجمی مدیریتی موافقت کنند. این به این دلیل است که وقتی بحث شفافیت هیئت مدیره بالا باشد، مدیران سهامدار نگران این موضوع هستند حمایت از مدیریت ممکن است تلاش برای مدیریت سود باشد و به اعتبار هیئت مدیره لطمه بزند. این یافته‌ها نشان می‌دهد که افزایش پاسخگویی از طریق شفافیت زمانی موثر است که افراد انگیزه‌هایی برای اقدام در راستای منافع خود داشته باشند. همانطور که بخش ۲-۳-۲ توضیح داده می‌شود افشای موضوعات کلیدی حسابرسی به طور بالقوه مکانیسم‌های پاسخگویی تصمیمات مدیریتی را ارائه می‌دهد.

۲-۳-۲. نقش مکانیسم‌های پاسخگویی در قضاوت مدیریتی

مدل اقتضایی - اجتماعی قضاوت و انتخاب در روانشناسی اجتماعی بیان می‌دارد که اجبار در توجیه دیدگاه‌ها، باورها، احساسات، و اعمالی که نسبت به دیگران انجام می‌دهیم، هم بر نحوه تصمیم‌گیری و هم بر ماهیت تصمیم تأثیر می‌گذارد (تتلاک^۲، ۱۹۸۵). تتلاک (۱۹۸۵) اشاره می‌کند که اگر از فردی خواسته شود تا اقدامات خود را برای دیگران توجیه کند، این کار منجر به پردازش اطلاعات "هوشیارانه تر" می‌شود و تصمیم‌گیرنده بیشتر درگیر رویکرد تصمیم‌گیری خودانتقادی پیشگیرانه است. این رویکرد خودانتقادی به تصمیم‌گیری مستلزم در نظر گرفتن دیدگاه‌های متعدد و پیش‌بینی اعتراض بالقوه دیگران به تصمیمات است. در نتیجه، افرادی که پیش‌بینی می‌کنند باید برای تصمیم‌گیری خود پاسخگو باشند، فشار بیشتری برای ارائه توضیحات موجه احساس می‌کنند، و همچنین نیاز دارند که پیامدهای بالقوه اعمال خود را با

1. Rose et al

2. Tetlock

دقت بیشتری در نظر بگیرند و در نتیجه تلاش بیشتری در قضاوت و تصمیم‌گیری خود انجام دهند (کیم و تروتمن^۱، ۲۰۱۵). مطابق با این مفهوم، تحقیقات روانشناسی نشان می‌دهد که افراد پاسخگو و مسئولیت‌پذیر در قضاوت دقیق‌تر هستند و اطلاعات بیشتری را در نظر می‌گیرند و با دقت بیشتری در مورد تصمیمات خود فکر می‌کنند و استراتژی‌های تصمیم‌گیری پیچیده‌تری را القا می‌کنند (تتلاک و کیم^۲، ۱۹۹۹). به عنوان مثال، مرو و موتویدو^۳ (۱۹۹۵) تأثیر مسئولیت‌پذیری بر رتبه بندی عملکرد افراد را بررسی کرده و نتیجه که ارزیاب‌های مسئولیت‌پذیر در ارزیابی زیردستان خود، توجه بیشتری به اطلاعات مرتبط، یادداشت برداری بیشتر و دقیق‌تر بودن دارند.

جریان دیگری از تحقیقات نشان می‌دهد که فشار مسئولیت‌پذیری نه تنها تلاش بیشتر و تصمیم‌گیری خودانتقادی با کیفیت بالاتر در قضاوت را القا می‌کند، بلکه به عنوان یک مکانیسم سودمند برای کاهش رفتار فرصت طلبانه مدیریت نیز عمل می‌کند (پیتسا و تائو^۴، ۲۰۱۳). راس و همکاران (۲۰۱۲) با این استدلال که افزایش مسئولیت‌پذیری منجر به پردازش خودکار اطلاعات کمتر و در نتیجه افزایش انطباق هنجاری می‌شود دریافتند که مسئولیت‌پذیر بودن در قبال تصمیم‌گیری منجر به رفتار کمتر خودخواهانه می‌شود.

در تحقیقات حسابداری، لیبی، سالتریو و وب (۲۰۰۴) اثربخشی فشار پاسخگویی را مطالعه کرده و دریافتند که افزایش تلاش از طریق افزایش مسئولیت‌پذیری تصمیم‌گیری، استفاده از معیارهای منحصر به فرد را در قضاوت‌های ارزیابی عملکرد مدیریت افزایش می‌دهد. آگولیا و همکاران^۵ (۲۰۱۱) دریافتند که کیفیت گزارشگری مالی با قدرت کمیته

-
1. Kim & Trotman
 2. Tetlock & Kim
 3. Mero & Motowidlo
 4. Pitesa & Thau
 5. Agoglia et al

◆..... موضوعات کلیدی حسابرسی و رفتار گزارشگری مالی ◇ ۱۵

حسابرسی افزایش می‌یابد، اما تنها تحت استانداردهای مبتنی بر قوانین. در حالی که تحقیقات قبلی شواهدی در مورد اثربخشی پاسخگویی برای تصمیم‌گیری مدیریتی در رابطه با پارامترهای مختلف، مانند دقت و قدرت استاندارد ارائه می‌دهد، تحقیقات محدودی در مورد اینکه چگونه افزایش پاسخگویی از طریق شفافیت بیشتر بر رفتار مدیریتی در تصمیمات گزارشگری مالی تأثیر می‌گذارد، وجود دارد.

۳-۳. تأثیر افشای موضوعات کلیدی حسابرسی بر رفتار گزارشگری مدیران

مطابق با مبانی نظری شفافیت افشا و تئوری پاسخگویی، انتظار می‌رود در حضور موضوعات کلیدی حسابرسی که به رفتار گزارشگری مالی تهاجمی مرتبط است، تمایل مدیران به اتخاذ تصمیم گزارشگری مالی تهاجمی نسبت به عدم وجود آن کاهش یابد، زیرا احتمال تشخیص افزایش می‌یابد.

اولاً، مدیران ممکن است رفتار گزارش دهی خود را به علت افزایش دقت حسابرسان تغییر دهند. اگر حسابرس یک موضوع خاص در گزارش حسابرسی را به عنوان موضوع کلیدی حسابرسی افشا کند، منطقی است که فرض کنیم این حوزه نیز موضوع مورد علاقه حسابرس بعدی خواهد بود. مدیران انتظار دارند که حسابرس زمان و منابع اضافی برای بررسی کفایت موضوعات کلیدی حسابرسی هزینه کند. همانطور که حسابرس مسئول افشای موضوعات کلیدی حسابرسی است، بنابراین خود حسابرس از درک بالایی برخوردار بوده و ممکن است سطح بالاتری از تردید حرفه‌ای را نیز بروز دهد (آشبار و رانکه^۱، ۲۰۱۹).

بنابراین انتظار داریم که مدیران رفتار گزارشگری کمتر تهاجمی نشان دهند، زیرا پیش‌بینی می‌کنند زمانی که حسابرس یک موضوع کلیدی حسابرسی در گزارش سال قبل آنها افشا کرد، گزارش سال جاری آنها، با شدت بیشتری مورد مذاقه و بررسی حسابرس قرار گیرد. علاوه

بر این، مدیران همچنین می‌توانند رفتار گزارشگری خود را تطبیق دهند، زیرا ممکن است حسابرس به دلیل امکان افشای یک حوزه خاص در صورت‌های مالی خاص به عنوان موضوع کلیدی حسابرسی، قدرت مذاکره بیشتری داشته باشد و به یک رفتار گزارش دهی کمتر تهاجمی مدیران دست یابد (راید و همکاران^۱، ۲۰۱۹).

ثانیا، استدلال می‌شود که مدیران ممکن است رفتار گزارش دهی خود را به دلیل توجه بیشتر سرمایه‌گذاران تغییر دهند. سیروس^۲ و همکاران (۲۰۱۸) با استفاده از فناوری ردیابی چشم، اثبات کردند که سرمایه‌گذاران بزرگتر، به افشای صورت‌های مالی مربوط به موضوعات کلیدی حسابرسی توجه بیشتری دارند. با توجه به مهم بودن این حوزه از حسابرسی، منطقی است که فرض کنیم توانایی سرمایه‌گذاران برای تشخیص رفتار گزارشگری مالی تهاجمی افزایش می‌یابد. اگر تشخیص موضوعات کلیدی در گزارشگری آسان باشد، مدیران بیشتر از گزارشگری تهاجمی اجتناب می‌کنند (رز و همکاران^۳، ۲۰۱۳)، بنابراین می‌توان استدلال نمود مدیران ممکن است نسبت به حوزه‌هایی افشاء شده موضوعات کلیدی حسابرسی با رویکرد محافظه کارانه تر عمل میکنند. به دلیل افزایش شفافیت، مدیران ممکن است از درگیر شدن در گزارشگری مالی تهاجمی بپراسند، چرا که احتمالا به کیفیت گزارشگری و شهرت آنها لطمه خواهد خورد. بنابراین همانطور که انتظار دارند سرمایه‌گذاران موارد شناسایی شده موضوعات کلیدی حسابرسی را با دقت بیشتری بررسی خواهند کرد، ممکن است کیفیت گزارش خود را افزایش دهند (PCAOB, 2017). علاوه بر این، مدیران ممکن است از افشای برخی از حوزه‌های صورت‌های مالی در گزارش حسابرس هراس داشته باشند، از اینرو، ممکن است تصمیمات گزارش دهی خود را تغییر دهند و محافظه کارانه تری عمل کنند (راید و همکاران، ۲۰۱۹). به

1. Reid et al

2. Sirois

3. Rose et al

◆..... موضوعات کلیدی حسابرسی و رفتار گزارشگری مالی ◇ ۱۷

طور خاص، راید و همکاران (۲۰۱۹) استدلال می‌کنند مدیران به منظور جلوگیری از اظهار نظر منفی حسابرس حوزه‌هایی که نیازمند قضاوت ذهنی مدیریتی است محافظه کارانه تر رفتار می‌کنند. آنا گلد^۱ (۲۰۲۰) بیان می‌کنند که در حضور کاهش موضوعات کلیدی حسابرسی، مدیران تمایل به ارائه گزارشگری مالی تهاجمی دارند. این اثر حتی زمانی که توصیف مسائل کلیدی حسابرسی از دقت اطلاعاتی پایینی برخوردار است، باقی می‌ماند.

تأثیر افشای موضوعات کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرس و ریسک گزارش شده توسط مدیریت و تخمین‌ها و قضاوت‌های وی در تحقیق آرجان^۲ و همکاران (۲۰۱۹) نیز به اثبات رسیده است. آنها بیان می‌کنند که حسابرسان تمرکز زیادی روی اقلام ترازنامه به عنوان موضوعات کلیدی حسابرسی دارند. بسیاری از شرکت‌ها ریسک مسائلی مانند قابلیت اطمینان و تداوم سیستم‌های فناوری اطلاعات و رعایت آنها را تشخیص می‌دهند، اما اینها به سختی به عنوان موضوعات کلیدی حسابرسی ذکر می‌شوند. مطالعه آنها نشان داد که موضوعات کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرس اغلب با رویه‌ها و برآوردهای مهم حسابداری مطابقت دارد زیرا این گزارشها توسط مدیریت در یادداشتهای صورت‌های مالی گزارش می‌شود. با این حال، تنها در ده درصد موارد، ریسک ارائه شده در گزارش‌های مدیران به عنوان موضوعات کلیدی حسابرسی در گزارش جدید حسابرس ذکر شده است (آرجان و همکاران، ۲۰۱۹).

به طور کلی، در نتیجه افزایش بررسی‌های پیش‌بینی شده توسط حسابرس و سرمایه‌گذاران، شفافیت بیشتر با افشای موضوعات کلیدی حسابرسی توسط حسابرس و افزایش پاسخگویی مدیریتی که ارزیابی انتقادی تر و کامل تر از را موجب می‌شود، منجر به بهبود کیفیت گزارشگری مالی می‌شود (گاینور^۳ و همکاران، ۲۰۰۶).

1. Anna Gold

2. Arjan

3. Gaynor

۴. بحث و نتیجه‌گیری

گزارش حسابرس تنها ابزاری ارتباط حساب‌برسان و ارائه نتیجه حسابرسی به اشخاص ثالث است. تنظیم‌کنندگان استاندارد در سراسر جهان استانداردهای گزارشگری حسابرسی جدید و بازنگری شده را منتشر کرده‌اند. افزایش ارزش اطلاعاتی و سودمندی تصمیم‌گیری گزارش حسابرس برای سرمایه‌گذاران یک تغییر قابل توجه در جریان اجرای استاندارد جدید موضوعات کلیدی حسابرسی است. مسائل کلیدی حسابرسی، با اهمیت‌ترین موضوعات حسابرسی صورت‌های مالی دوره جاری است. بارزترین نوع مسائل کلیدی موضوعات مرتبط با قضاوت‌های مدیران و رفتار گزارشگری مالی است.

این مقاله با مرور مبانی نظری، به حوزه جدید گزارش حسابرسی یعنی افشاء موضوعات کلیدی حسابرسی، و تأثیر آن بر رفتار گزارشگری مالی پرداخت. بیشتر مباحث مقاله حاضر برگرفته از کار آنا گلد و همکاران (۲۰۲۰) می‌باشد. این نوشتار به ادبیات رو به رشد در موضوعات کلیدی حسابرسی کمک می‌کند. با بررسی مزایای بالقوه شفافیت بیشتر در گزارش حسابرس و قضاوت و تصمیم‌گیری مدیریتی بر اساس تئوری پاسخگویی، پیش‌بینی می‌شود که هرچه نگران‌های احتمالی ناشی از شفافیت بیشتر باشد و سطح پاسخگویی مدیریتی بالاتر باشد، منجر به بهبود کیفیت گزارشگری مالی مدیریتی خواهد شد. اثربخشی موضوعات کلیدی بر رفتار گزارشگری مالی تحت تأثیر سطح دقت اطلاعات افشا شده در گزارش حسابرس قرار می‌گیرد. یافته‌های تجربی تحقیقات پیشین (از جمله آنا گلد و همکاران، ۲۰۲۰) نشان می‌دهد که مدیرانی که گزارش حسابرسی با موضوعات کلیدی حسابرسی دریافت کرده‌اند، نسبت به کسانی که گزارش حسابرسی بدون موضوعات کلیدی حسابرسی بوده است رفتار گزارشگری محافظه‌کارانه تری را نشان می‌دهند و هنگام پیش‌بینی وجود موضوعات کلیدی حسابرسی تمایل به اتخاذ تصمیمات گزارشگری مالی تهاجمی کاهش می‌یابد. همچنین یافته‌های پژوهش‌ها نشان می‌دهد که موضوعات کلیدی حسابرس به عنوان یک

◆ موضوعات کلیدی حسابرسی و رفتار گزارشگری مالی ◇ ۱۹

مکانیسم سودمند برای کاهش رفتار گزارشگری تهاجمی مالی عمل می‌کند و در نهایت منجر به کیفیت بالاتر گزارشگری مالی می‌شود. این یافته‌ها با نتایج رایید و همکاران (۲۰۱۹) همخوانی دارد، که نشان دادند که کیفیت گزارشگری مالی در بریتانیا از طریق افشای موضوعات کلیدی حسابرسی بهبود قابل توجه‌ای داشته است. علاوه بر این، یافته‌ها همسو با ادبیات شفافیت نشان می‌دهد که افشای شفاف می‌تواند منجر به مدیریت کمتر سود شود

در مجموع، به مدیران شرکت‌ها پیشنهاد می‌شود فرض کنند، سرمایه‌گذاران قادر به حدس قضاوت مدیریتی بدون توجه به لحن حسابرسی در موضوعات کلیدی حسابرسی هستند. بنابراین، نتیجه می‌گیریم که برجسته بودن اطلاعات، مهم‌تر از محتوای خاص اطلاعات است و اینکه به نظر می‌رسد شرایط ارائه ریسک خارجی در گزارش حسابرسی، رفتار گزارشگری تهاجمی را کاهش می‌دهد. در مجموع، می‌توان نتیجه گرفت موضوعات کلیدی حسابرسی به عنوان یک مکانیسم پاسخگویی مفید برای کاهش رفتار فرصت طلبانه مدیریت عمل می‌کنند.

منابع و ماخذ

۱. بیرانوند، مهدی، باقرآبادی، سید محمد (۱۳۹۷). تغییرات استانداردهای حسابرسی. مجله حسابداری رسمی، شماره ۴۱، ۴۵-۵۲
۲. جعفری نسب کرمانی، ندا، ملانظری، مهناز، رحمانی، علی، عزیزخانی، مسعود، بزرگ اصل، موسی (۱۳۹۸). شناسایی و افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرسی؛ دیدگاه حسابرسان ایرانی. فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۸ (۲۹)، ۲۲۸-۲۴۲.
۳. جعفری نسب کرمانی، ندا (۱۳۹۷). موضوع‌های کلیدی حسابرسی، مجله حسابرسی شماره ۹۶.
۴. ملکان، محدثه، کرملو، میثم، حاتمی، علی (۱۴۰۱). بررسی ارتباط چرخش حسابرسی و افشاء موضوعات کلیدی حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. نهمین کنفرانس بین المللی توسعه مدیریت، حسابداری و اقتصاد، ۲۱ سپتامبر ۲۰۲۲، تفلیس، گرجستان.
۵. یوسفی اصل، فرزانه، ملانظری، مهناز، سلیمانی، غلامرضا (۱۳۹۳). تبیین مدل شفافیت گزارشگری مالی. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۴ (۱۴)، ۱-۳۸.
6. Agoglia, C. P., Douppnik, T. S., & Tsakumis, G. T. (2011). Principles-Based versus Rules-Based Accounting Standards: The Influence of Standard Precision and Audit Committee Strength on Financial Reporting Decisions The Accounting Review, 86(3), 747-767. <https://doi.org/10.2308/accr.00000045>

7. Asbahr, K., & Ruhnke, K. (2019). Real effects of reporting key audit matters on auditors' judgment and choice of action. *International Journal of Auditing*, 23(2), 165–180. <https://doi.org/10.1111/ijau.12154>
8. Ashton, R. H. (1992). Effects of justification and a mechanical aid on judgment performance. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 52(2), 292–306. [https://doi.org/10.1016/0749-5978\(92\)90040-E](https://doi.org/10.1016/0749-5978(92)90040-E)
9. Anna Gold1, Melina Heilmann, Christiane Pott, Johanna Rematzki (2020). Do key audit matters impact financial reporting behavior, *International Journal of Auditing*, 1-13, DOI: 10.1111/ijau.12190
10. Arjan Brouwer, Peter Eimers and Henk Langendijk (2016). The relationship between key audit matters in the new auditor's report and the risks reported in the management report and the estimates and judgments in the notes to the financial statements, (MAB, www.mabonline.nl).
11. Cassell, C. A., Myers, L. A., & Seidel, T. A. (2015). Disclosure transparency about activity in valuation allowance and reserve accounts and accruals-based earnings management. *Accounting, Organizations and Society*, 46, 23–38. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2015.03.004>
12. Christensen, B. E., S. M. Glover, and C. J. Wolfe. 2014. Do Critical Audit Matter Paragraphs in the Audit Report Change Nonprofessional Investors' Decision to Invest? *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 33 (4):71-93.
13. Fields, T. D., Lys, T. Z., & Vincent, L. (2001). Empirical research on accounting choice. *Journal of Accounting and Economics*, 31(1–3), 255–307. [https://doi.org/10.1016/S0165-4101\(01\)00028-3](https://doi.org/10.1016/S0165-4101(01)00028-3)
14. Huayun Z., Meiting Lu, Yaowen Sh., Qingzhuo, L, Ying Zh, (2021). Key audit matters and stock price synchronicity: Evidence from a quasi-natural experiment in China, *International Review of Financial Analysis*, 75 , 101747.

15. IAASB (2015). International standard on auditing (ISA) 701, communicating key audit matters in the independent Auditor's report. New York, N.Y.
16. IAASB (2017). A comparison between IAASB and the US PCAOB standards. New York, N.Y.
17. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), Auditor Reporting – illustrative Key Audit Matters, at www.iaasb.org / auditor reporting, 2015.
18. ISA 701, Communication Key Audit Matters in the Independent Auditors report, Available at: https://www.nba.nl/Documents/Weten_Regelgeving/Adviescollege_voor_Beroepsreglementering/naar_een_uitgebreide_controleverklaring/ISA701_0.pdf, 2015.
19. Jensen, M. C., & Meckling, W. H.(1976).Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360. [https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026X).
20. Karsten A., Klaus R. (2019). Real effects of reporting key audit matters on auditors' judgment and choice of action, *Int J Audit.*;23:165–180, DOI: 10.1111/ijau.12154
21. Libby, T., Salterio, S. E., & Webb, A. (2004). The Balanced Scorecard: The Effects of Assurance and Process Accountability on Managerial Judgment. *The Accounting Review*, 79(4), 1075–1094. <https://doi.org/10.2308/accr.2004.79.4.1075>.
22. Key Audit Matters (KAM), June 2016 .30. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), Auditor Reporting– Key Audit Matters, at www.iaasb.org / auditor-reportin, 2015 .
23. Kim, S., & Trotman, K. T. (2015). The comparative effect of process and outcome accountability in enhancing professional kepticism. *Accounting and Finance*, 55(4), 1015–1040. <https://doi.org/10.1111/acfi.12084>

24. Pitesa, M., & Thau, S. (2013). Masters of the universe: How power and accountability influence self-serving decisions under moral hazard *Journal of Applied Psychology*, 98(3), 550–558. <https://doi.org/10.1037/a0031697>
25. Public Company Accounting Oversight Board, The Auditor's Report on an Audit of Financial Statements when the Auditor Expresses an Unqualified Opinion and Related Amendments to PCAOB Standards, PCAOB Release No. 2017-001, June 1, 2017.
26. Reid, L. C., Carcello, J. V., Li, C., & Neal, T. L. (2019). Impact of Auditor Report Changes on Financial Reporting Quality and Audit Costs: Evidence from the United Kingdom. *Contemporary Accounting Research*, 31(4), 3–1539. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12486>
27. Rose, J. M., Mazza, C. R., Norman, C. S., & Rose, A. M. (2013). The influence of director stock ownership and board discussion transparency on financial reporting quality. *Accounting, Organizations and Society*, 38(5), 397–405. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2013.07.003>
28. Rus, D., van Knippenberg, D., & Wisse, B. (2012). Leader power and self-serving behavior: The Moderating Role of Accountability. *The Leadership Quarterly*, 23(1), 13–26. <https://doi.org/10.1016/j.leaqua.2011.11.002>
29. Tetlock, P. E., & Lerner, J. (1999). The social contingency model: Identifying empirical and normative boundary conditions on the error-and-bias portrait of human nature. New York, NY: Guilford Press.
30. Tetlock, P. E. (1985). Accountability: A social check on the fundamental attribution error. *Social Psychology Quarterly*, 48(3), 227–236. Retrieved from <https://journals.sagepub.com/home/spq>
31. Wuttichindanon, S. and Issarawornrawanich, P. (2020). Determining factors of key audit matter disclosure in Thailand, *Pacific Accounting Review*, <https://doi.org/10.1108/PAR-01-2020-0004>