

سطح اهمیت حسابرسی: شکاف انتظارات بین حسابرسان و استفاده کنندگان گزارش حسابرسی

آزاده کهزادی طه‌نه

کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه الزهراء (س)، تهران، ایران.
kohzadia.acc93@gmail.com

شماره ۲۴ / بهار ۱۳۹۹ (جلد چهارم) / صص ۵۷-۶۸
چشم انداز حسابداری و مدیریت (دوره سوم)

چکیده

پژوهش حاضر به بررسی شکاف انتظارات بین حسابرسان و استفاده کنندگان گزارش حسابرسی در حوزه سطح اهمیت می‌پردازد. این پژوهش از نوع پیمایشی است و نمونه آماری با استفاده از فرمول کوکران با جامعه نامعلوم، تعداد ۳۸۴ نفر تعیین گردید که در نهایت تعداد ۱۶۸ پرسشنامه از حسابرسان و تعداد ۱۸۷ عدد از استفاده کنندگان جمع‌آوری گردید. داده‌ها با استفاده از آزمون‌های تی دو نمونه‌ی مستقل، تحلیل واریانس آنوا، توکی و فریدمن تجزیه و تحلیل شدند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که بین نظرات دو گروه در مورد تأثیر تعدیلات صورت‌های مالی بر اهمیت، افشای سطح اهمیت و نحوه فراگیر بودن آثار تحریف‌ها، تفاوت معنی‌داری وجود نداشت و هر دو گروه موافق افشای سطح اهمیت در گزارش حسابرسی و بازنگری معیار و ضرایب مشخص شده در دستورالعمل سطح اهمیت هستند. تاکنون به‌طور مشخص در حوزه تفاوت انتظارات حسابرسان و استفاده کنندگان گزارش‌ها در حوزه سطح اهمیت، پژوهش داخلی انجام نشده است، لذا می‌توان این مسئله را دال بر نوآوری موضوع و کاربردی بودن نتایج آن دانست.

کلید واژگان: سطح اهمیت، استفاده کنندگان گزارش حسابرسی، شکاف انتظارات.

مقدمه

سودمندی گزارش‌های حسابرسی برای استفاده کنندگان از اطلاعات، همواره از اهمیت زیادی برخوردار بوده است. هدف گزارش حسابرسی، اطمینان بخشی به گزارشگری مالی از طریق افزودن اعتبار به اطلاعات گزارش شده است، از این رو حسابرسان با معیار قرار دادن استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی، به ارزیابی و قضاوت در مورد اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی می‌پردازند و نظر حرفه‌ای خود را در مورد مطلوبیت صورت‌های مالی در مطابقت با اصول پذیرفته شده حسابداری، در قالب گزارش حسابرسی اظهار می‌کنند و به سرمایه‌گذاران و سایر استفاده کنندگان ارائه می‌شود تا ایشان بتوانند با توجه به نیازهای اطلاعاتی خود در تصمیم‌گیری از آن بهره‌جویند (حساس یگانه و منصوری، ۱۳۹۵). سازمان حسابرسی در سال ۱۳۷۹ دستورالعملی را برای تعیین سطح اهمیت منتشر کرد. در این دستورالعمل، درصدی از متوسط فروش و جمع

دارایی‌ها به‌عنوان مبنایی برای تعیین تحریف قابل تحمل در نظر گرفته شده و در حال حاضر دستورالعمل مذکور مبنای عمل سازمان حسابرسی و اغلب مؤسسات حسابرسی قرار دارد. در این میان چند مسئله حائز اهمیت است، از جمله این که آیا این دستورالعمل نیازمند بازنگری است یا خیر و استفاده‌کنندگان گزارش‌ها تا چه میزان با این معیار و مبنای محاسبه سطح اهمیت موافق هستند؟ با توجه به اینکه برای تعیین فراگیر بودن آثار مالی تحریف‌ها معیار کمی وجود ندارد، آیا از دیدگاه استفاده‌کنندگان و حسابرسان، تعیین معیارهای کمی به‌عنوان مبنای اولیه (با اعمال معیارهای کیفی) مشابه آنچه در دستورالعمل سازمان حسابرسی برای تعیین سطح اهمیت ذکر شده است ضرورت دارد و در نهایت، آیا ضرورتی به افشای سطح اهمیت وجود دارد یا خیر. چنین مسائلی ممکن است باعث ایجاد شکاف انتظاراتی بین گروه‌های مختلف از جمله حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی شوند. بنابراین هدف اصلی این تحقیق بررسی و ارزیابی این فاصله انتظاراتی میان حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی در حوزه سطح اهمیت است.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

هر سازمانی در سراسر جهان بر دو جزء بسیار مهم حسابداری و حسابرسی متکی است. حسابداری تمام معاملات شرکت را دنبال می‌کند و اطلاعات را از طریق گزارش‌های مالی فراهم می‌کند، درحالی‌که حسابرسی برای نشان دادن درست بودن این مسیر و اطمینان از اعتبار اطلاعات انجام می‌شود؛ بنابراین نقش حسابرسان در حرفه حسابرسی بسیار مهم است (دیبیا، ۲۰۱۵). در مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی در ایران، اهمیت یکی از قیود حسابداری و گزارشگری مالی شناخته شده است که بر دستیابی به کیفیت مطلوب اطلاعات مالی، ایجاد تعادل منطقی بین ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی و استنتاج به‌کارگیری اصول حسابداری اثر می‌گذارد (حساس یگانه و کثیری، ۱۳۸۲). سه فرضیه جهت نیاز به حسابرسی مطرح است، این فرضیات عبارت‌اند از فرضیه‌ی نمایندگی، فرضیه اطلاعات و فرضیه بیمه. نگرانی‌هایی وجود دارد که حسابرسان و افراد استفاده‌کننده از گزارش‌ها در مورد وظایف و مسئولیت‌های حسابرسان و پیام‌های منتقل شده توسط گزارش حسابرسی عقاید مختلفی داشته باشند و همچنین این که وجود این شکاف انتظارات ممکن است باعث شود استفاده‌کنندگان گزارش‌ها در نهایت اعتماد خود را نسبت به گزارش حسابرسی از دست بدهند (آدیمی و آدیال^۱، ۲۰۱۱). شکاف انتظارات، نخستین بار در سال ۱۹۷۴ توسط لی گیو^۲ در حسابرسی استفاده شد و آن را به‌عنوان تفاوت بین سطوح عملکرد مورد انتظاری که به وسیله حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی تصور شده، تعریف کرد. این تعریف در سال ۱۹۷۸ توسط کمیسیون کوهن^۳ توسعه یافت. کمیسیون عهده‌دار شد تا بررسی کند که آیا شکافی بین آنچه عموم انتظار یا نیاز دارند و آنچه حسابرسان می‌توانند و باید به‌طور معقول انتظار داشته باشند که انجام بدهند وجود دارد یا خیر؟ (فروغی و ارجنگی، ۱۳۹۴). پورتر^۴ در سال (۱۹۹۳) تعاریف مورد استفاده لی گیو (۱۹۷۴) و کوهن (۱۹۷۸) را به چالش کشید و استدلال کرد که هر دو تعریف بیش از حد محدود هستند، زیرا آن‌ها نتوانسته‌اند امکان عملکرد نامطلوب را در نظر بگیرند (کوماری^۵ و همکاران، ۲۰۱۷). اگرچه افشای سطح اهمیت، به معنای ضمانت صددرصدی صحت فرآیند حسابرسی نیست، اما ممکن است که به‌عنوان یک مکانیسم در

¹ Adeyemi and Uadiale

² Liggio

³ cohen

⁴ porter

⁵ Kumari

کاهش شکاف انتظارات در حوزه سطح اهمیت حسابرسی مورد استفاده قرار گیرد و بینش قابل توجهی در مورد قضاوت حسابرسان و دامنه کار حسابرسی را فراهم کند. طبق تعریف بالداجینو^۱ و همکاران (۲۰۱۷)، مزایا و معایب افشای اهمیت در گزارش حسابرسی به شرح ذیل است:

مزایای افشای اهمیت

۱. تصورات دقیق تر از گزارش حسابرسی توسط سرمایه گذاران: عدم افشای اهمیت، اغلب منجر به چنین تصورات غلطی می شود که یک گزارش حسابرسی نسبت به اظهارات مالی اطمینان کامل می دهد.
۲. تطبیق قضاوت های حسابرسان در خصوص اهمیت و استفاده کنندگان: از آن جا که اهمیت باید از دیدگاه استفاده کنندگان تعریف شده باشد، قضاوت های حسابرسان در خصوص میزان اهمیت باید در راستای نظرات استفاده کنندگان باشد. با این حال، برخی شکاف انتظارات در رابطه با سطح اهمیت وجود دارد و این نامطلوب است، زیرا می تواند بر تصمیم های استفاده کنندگان گزارش های حسابرسی تأثیرگذار باشد که هماهنگ کردن انتظارات این دو ممکن است از طریق افشای سطح اهمیت امکان پذیر باشد.
۳. کاهش شکاف انتظارات حسابرسی: عدم شناخت مفهوم اهمیت یک عامل مهم است که ممکن است از طریق افشای سطح اهمیت کاهش یابد و به استفاده کنندگان گزارش های حسابرسی کمک می کند تا آنچه حسابرسان واقعاً انجام می دهد را درک کنند.

معایب افشای سطح اهمیت

۱. کشف میزان دست کاری در صورت های مالی: افشای میزان سطح اهمیت، اطلاعات مفیدی در مورد میزان دست کاری صورت های مالی را به مدیریت ارائه می دهد.
۲. خطر سوء تفاهم برای استفاده کنندگان گزارش های حسابرسی: فهم سرمایه گذار در درک اهمیت دشوار است. در صورتی که آموزش های مناسب قبل از افشای اهمیت صورت نگیرد، آن ها درک درستی نخواهند داشت و این امر می تواند باعث ایجاد اضافه بار اطلاعاتی گردد.
۳. هزینه های حسابرسی بالاتر و زمان بر بودن کار: هر گونه گسترش گزارش حسابرسی مانند افشای اهمیت، هزینه های حسابرسی را افزایش می دهد و فشار بیشتری بر حسابرسان ایجاد می کند و همچنین از نظر زمانی نیز، کار مدت بیشتری به طول می انجامد.

روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر، از نظر نوع پژوهش توصیفی - پیمایشی و از نظر ماهیت کاربردی است. از آن جا که پرسشنامه مناسب ترین ابزار برای گردآوری داده های ساختمند و پژوهش های پیمایشی است، در پژوهش فعلی نیز از این روش استفاده شده است. جامعه آماری این پژوهش، به دو گروه اصلی تقسیم بندی می شوند: الف: گروه حسابرسان شامل دو دسته مدیریتی (شامل: شریک، مدیر، مدیرفنی و مدیر ارشد) و غیرمدیریتی (شامل: سرپرست، حسابرسان ارشد، حسابرسان، کمک حسابرسان) و ب: مدیران، سرمایه گذاران و کارگزاران به عنوان استفاده کننده از گزارش های حسابرسی. در این پژوهش ما از نمونه گیری در دسترس

¹ Baldachinio

استفاده می‌کنیم و برای تعیین اندازه نمونه طبق فرمول کوکران و با در نظر گرفتن حجم جامعه آماری نامعلوم، تعداد ۳۸۴ به‌عنوان تعداد نمونه انتخابی به‌دست آمده است. در مجموع با پیگیری‌های به عمل آمده، تعداد ۳۵۵ پرسشنامه جمع‌آوری گردید.

سؤالات پژوهش

با توجه به موضوع پژوهش، سؤالات پژوهش به شرح زیر تدوین شده است:

۱. آیا بین دیدگاه حسابرسان و استفاده‌کنندگان در مورد تاثیر تعدیلات بر سطح اهمیت صورت‌های مالی مختلف تفاوت معناداری وجود دارد؟
۲. آیا بین دیدگاه حسابرسان و استفاده‌کنندگان در مورد معیارهای مناسب برای تعیین سطح اهمیت تفاوت معناداری وجود دارد؟
۳. آیا بین دیدگاه حسابرسان و استفاده‌کنندگان در مورد نحوه تعیین فراگیر بودن آثار تحریف‌ها تفاوت معنی‌داری وجود دارد؟
۴. آیا بین دیدگاه حسابرسان و استفاده‌کنندگان در مورد افشای مبلغ سطح اهمیت تفاوت معنی‌داری وجود دارد؟
۵. آیا بین دیدگاه حسابرسان و استفاده‌کنندگان در مورد ضرایب مناسب برای تعیین سطح اهمیت تفاوت معنی‌داری وجود دارد؟

آمار توصیفی پژوهش

جدول (۱): آمار توصیفی متغیرهای جمعیت‌شناختی

گزاره‌ها	مؤلفه‌ها	فراوانی	فراوانی درصدی	
گروه پاسخ‌دهندگان	حسابرسان	۱۸۷	۵۲,۶۷	
	استفاده‌کنندگان	۱۶۸	۴۷,۳۲	
	توزیع فراوانی سن پاسخ‌دهندگان	۲۰-۳۰	۸۱	۲۲,۸
		۳۰-۴۰	۱۷۶	۴۹,۶
		بالتر از ۴۰ سال	۹۸	۲۷,۶
		زن	۸۳	۲۳,۳
	جنسیت پاسخ‌دهندگان	مرد	۲۷۲	۷۶,۷
		کارشناسی	۲۳۴	۶۵,۹
	تحصیلات پاسخ‌دهندگان	کارشناسی ارشد	۱۰۱	۲۸,۴
		دکتری	۲۰	۵,۷
حسابداری/حسابرسی		۱۹۶	۵۵,۲	
رده حرفه حسابرسی حسابرسان	مدیریت و سایر	۱۵۹	۴۴,۸	
	شریک	۳۳	۱۹,۶۴	
	مدیر	۱۹	۱۱,۳۰	
	مدیر فنی	۱۱	۶,۵۰	
	مدیر ارشد	۶	۳,۵۷	
گروه غیرمدیریتی	سرپرست	۲۶	۱۴,۷۵	

۱۹,۰۴	۳۲	حسابرس ارشد	۹۹ نفر (۵۹ درصد)	تجربه کاری حسابرسان
۱۳,۹	۲۲	حسابرس		
۱۱,۳۰	۱۹	کمک حسابرس		
۲۳,۲۱	۳۹	کمتر از ۵ سال	ترکیب استفاده کنندگان	
۱۴,۸۸	۲۵	۵-۱۰		
۲۳,۲۱	۳۹	۱۰-۱۵		
۳۸,۷	۶۵	بیشتر از ۱۵ سال		
۱۸,۷	۳۵	کارگزاران		
۱۶,۶	۳۱	مدیران		
۶۴,۷	۱۲۱	سرمایه گذاران در بورس		

آمار استنباطی

آزمون مقایسه میانگین دو جامعه مستقل

۱. بررسی دیدگاه حسابرسان و استفاده کنندگان در مورد تاثیر تعدیلات بر سطح اهمیت صورت های مالی

جدول (۲): آزمون (T-TEST) تاثیر تعدیلات بر اهمیت در صورت های مالی

گزاره	آماره F	آماره t	سطح معناداری	نتیجه
تأثیر تعدیلات بر اهمیت در صورت های مالی	۰,۲۷	۱,۱۳۴	۰,۲۵۰	بین دو گروه تفاوت معنی داری وجود ندارد.

این بخش به بررسی گزاره تأثیر تعدیلات بر اهمیت در صورت های مالی پرداخته است. با توجه به آزمون تی دو نمونه مستقل، سطح معنی داری عدد ۰,۲۵۰ است که بیشتر از ۰,۰۵ است، نتیجه گرفته می شود که دو نمونه از لحاظ آماری با یکدیگر تفاوت معنی دار ندارند. بنابراین هر دو گروه موافقند که تعدیلات در صورت های مالی، تأثیر قابل توجهی بر مبلغ سطح اهمیت خواهد گذاشت. به عبارتی در صورت وجود تعدیلات در صورت های مالی، درج بندهای گزارش حسابرس بر اساس سطح اهمیت تعدیل شده ضروری است.

۲. بررسی دیدگاه حسابرسان و استفاده کنندگان در مورد معیارهای برای تعیین سطح اهمیت

جدول (۳): آزمون (T-TEST) معیارهای مناسب برای تعیین سطح اهمیت

گزاره	آماره F	آماره t	سطح معناداری	نتیجه
معیارهای مناسب برای تعیین سطح اهمیت	۱۴,۸۹۰	۶۷۵	۰,۰۰۰	بین دو گروه تفاوت معنی داری وجود دارد.

این بخش به بررسی گزاره های مربوط به معیارهای مناسب برای تعیین سطح اهمیت پرداخته است. با توجه به سطح معنی داری ۰,۰۰۰ بین گروه حسابرسان و استفاده کنندگان در مورد معیار مناسب سطح اهمیت تفاوت معناداری وجود دارد. حسابرسان تأکید بیشتری بر ضرورت بازنگری در دستورالعمل سازمان حسابرسی دارند، همچنین در مورد معیارهای جمع

درآمدها و جمع دارایی‌ها بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان تفاوت معنی‌دار وجود دارد و این معیارها بیشتر مورد توجه حسابرسان قرار گرفته است اما در مورد سود خالص و سایر معیارها تفاوت معنی‌داری بین نظر حسابرسان و استفاده‌کنندگان وجود ندارد.

۳. بررسی دیدگاه حسابرسان و استفاده‌کنندگان در مورد نحوه تعیین فراگیر بودن تحریف‌ها

جدول (۴): آزمون (T-TEST) نحوه تعیین فراگیر بودن تحریف‌ها

گزاره	آماره F	آماره t	سطح معناداری	نتیجه
نحوه تعیین فراگیر بودن تحریف‌ها	۰٫۸۴۷	۲٫۵۱۸	۰٫۳۵۸	بین دو گروه تفاوت معنی‌داری وجود ندارد.

این بخش به بررسی گزاره‌های مربوط به نحوه تعیین فراگیر بودن تحریف‌ها پرداخته است. با توجه به سطح معنی‌داری که عدد ۰٫۳۵۸ است، نشان می‌دهد که بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌ها در نحوه تعیین فراگیر بودن آثار تحریف‌ها اختلاف معناداری وجود ندارد و دیدگاه هر دو گروه در خصوص نحوه تعیین فراگیر بودن آثار تحریف‌ها تقریباً به یکدیگر نزدیک است. همچنین هر دو گروه معتقدند که معیارها و رهنمودهای کمی نیز جهت تعیین نحوه تعیین فراگیر بودن تحریف‌ها مورد نیاز است.

۴. بررسی دیدگاه حسابرسان و استفاده‌کنندگان در مورد افشای مبلغ سطح اهمیت

جدول (۵): آزمون (T-TEST) شاخص افشای مبلغ سطح اهمیت

گزاره	آماره F	آماره t	سطح معناداری	نتیجه
افشای مبلغ سطح اهمیت	۱۰٫۶۵۱	۱٫۴۶۳	۰٫۱۴۴	بین دو گروه تفاوت معنی‌داری وجود ندارد.

این بخش به بررسی گزاره‌های مربوط به افشای سطح اهمیت پرداخته است. با توجه به سطح معنی‌داری که ۰٫۱۴۴ است، نشان می‌دهد که دو نمونه از لحاظ آماری با یکدیگر تفاوت معنی‌داری ندارند، یعنی بین دیدگاه حسابرسان و استفاده‌کنندگان اختلاف معناداری وجود ندارد و هر دو گروه معتقدند که افشای اهمیتی که مبنای عمل کار حسابرس است، باید صورت گیرد که این مسئله باعث کاهش شکاف انتظاراتی بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌ها در حوزه سطح اهمیت می‌گردد.

۵. بررسی دیدگاه حسابرسان و استفاده‌کنندگان در مورد ضرایب مناسب برای تعیین سطح اهمیت

جدول (۶): آزمون (T-TEST) ضرایب مناسب برای تعیین سطح اهمیت

گزاره	آماره F	آماره t	سطح معناداری	نتیجه
ضرایب مناسب برای تعیین سطح اهمیت	۲٫۱۵۸	۲٫۵۶۶	۰٫۰۱۱	بین دو گروه تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

این بخش به بررسی گزاره‌های مربوط به ضرایب مناسب برای تعیین سطح اهمیت پرداخته است. با توجه به سطح معنی‌داری که ۰/۰۱ است، نشان می‌دهد که دو نمونه از لحاظ آماری با یکدیگر تفاوت معنی‌داری دارند. در واقع حساب‌برسان معتقدند که نیازی به تغییر ضرایب نیست، درحالی‌که این موضوع مورد تایید استفاده‌کنندگان نیست.

مقایسه نظرات پنج گروه پاسخ دهنده در رابطه با معیارهای تعیین سطح اهمیت بر اساس آزمون (ANOVA) و آزمون توکی

با توجه به اینکه یکی از مهمترین موضوعات برای تعیین سطح اهمیت، در نظر گرفتن معیارهای مناسب با توجه به نیاز استفاده‌کنندگان است، لذا در این بخش تحلیل عمیق‌تری در خصوص دیدگاه ۵ گروه پاسخ دهنده (گروه مدیریتی، غیرمدیریتی، مدیران، سرمایه‌گذاران و کارگزاران) درباره معیارهای (سود خالص، جمع درآمد، جمع هزینه، سود ناخالص، حقوق صاحبان سرمایه و جمع دارایی‌ها) با استفاده از آزمون تحلیل واریانس ANOVA انجام شد که نتایج آن در جدول زیر ارائه شده است:

جدول (۷): نتایج حاصل از آزمون میانگین نظرات پنج گروه پاسخ دهنده (ANOVA)

گزاره	درجه آزادی	آماره F	سطح معناداری	نتیجه
سود خالص	۳۵۴	۰/۸۰۰	۰/۵۲۶	تفاوت معنی‌دار وجود ندارد
جمع درآمد	۳۵۴	۱۶/۹۴۰	۰/۰۰۰	تفاوت معنی‌دار وجود ندارد
جمع هزینه	۳۵۴	۱/۹۵۸	۰/۱۰۱	تفاوت معنی‌دار وجود ندارد
سود ناخالص	۳۵۴	۰/۶۷۹	۰/۶۰۷	تفاوت معنی‌دار وجود ندارد
حقوق صاحبان سرمایه	۳۵۴	۱/۵۵۲	۰/۱۸۷	تفاوت معنی‌دار وجود ندارد
جمع دارایی‌ها	۳۵۴	۱۰/۶۱۵	۰/۰۰۰	تفاوت معنی‌دار وجود ندارد

با توجه به نتایج حاصل از آزمون آنالیز واریانس (ANOVA)، نظرات گروه‌های مختلف پاسخ‌دهنده (شامل حساب‌برسان گروه مدیریتی، حساب‌برسان گروه غیر مدیریتی، کارگزاران، مدیران و سرمایه‌گذاران) در رابطه با معیارهای تعیین اهمیت، آزمون شده است. با توجه به مقدار احتمال مشاهده می‌شود که بین نظرات گروه‌های مختلف در مورد دو معیار جمع درآمدها و جمع دارایی‌ها جهت تعیین معیار مناسب برای محاسبه سطح اهمیت تفاوت معنادار وجود دارد و در سایر معیارها تفاوت معنی‌داری بین نظرات وجود ندارد. با توجه به نتایج فوق، آزمون توکی جهت مقایسه و تعیین اختلاف نظرات پنج گروه درخصوص معیارهای جمع درآمدها و جمع دارایی‌ها انجام شد. نتایج آزمون‌ها حاکی از آن است که بین گروه‌های ذکر شده در جدول زیر درخصوص معیارهای مذکور تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

جدول (۸): نتایج آزمون توکی در رابطه با مقایسه نظرات جوامع مختلف

گزاره	نتیجه	تفاوت میانگین	سطح معنی داری
جمع درآمدها	بین نظرات گروه ۱ و ۳ در رابطه با این گزاره تفاوت معناداری وجود دارد.	۰,۹۹۴۱	۰,۰۰۰
	بین نظرات گروه ۱ و ۴ در رابطه با این گزاره تفاوت معناداری وجود دارد.	۰,۹۲۱۰	۰,۰۰۰
	بین نظرات گروه ۱ و ۵ در رابطه با این گزاره تفاوت معناداری وجود دارد.	۰,۷۷۱۴	۰,۰۰۰
	بین نظرات گروه ۲ و ۳ در رابطه با این گزاره تفاوت معناداری وجود دارد.	۰,۶۶۲۹	۰,۰۰۹
	بین نظرات گروه ۲ و ۴ در رابطه با این گزاره تفاوت معناداری وجود دارد.	۰,۵۸۹۸	۰,۰۰۰
	بین نظرات گروه ۲ و ۵ در رابطه با این گزاره تفاوت معناداری وجود دارد.	۰,۴۴۰۳	۰,۰۰۱
جمع دارایی‌ها	بین نظرات گروه ۱ و ۴ در رابطه با این گزاره تفاوت معناداری وجود دارد.	۰,۵۷۵۱	۰,۰۰۱
	بین نظرات گروه ۱ و ۵ در رابطه با این گزاره تفاوت معناداری وجود دارد.	۰,۶۶۴۹	۰,۰۰۰
	بین نظرات گروه ۲ و ۵ در رابطه با این گزاره تفاوت معناداری وجود دارد.	۰,۴۴۷۹	۰,۰۰۱
	بین نظرات گروه ۳ و ۴ در رابطه با این گزاره تفاوت معناداری وجود دارد.	۰,۶۴۰۴	۰,۰۰۳
	بین نظرات گروه ۳ و ۵ در رابطه با این گزاره تفاوت معناداری وجود دارد.	۰,۷۳۰۱	۰,۰۰۳

آزمون فریدمن

جدول (۹): نتایج آزمون فریدمن روی گزاره‌های مربوط به معیارهای تعیین سطح اهمیت (میانگین رتبه گزاره‌ها)

رتبه	گزاره	میانگین رتبه
۱	سود خالص	۵,۳۰
۲	جمع درآمدها	۴,۴۳
۳	جمع حقوق صاحبان سرمایه	۳,۷۰
۴	سود ناخالص	۳,۵۲
۵	جمع هزینه‌ها	۳,۴۹
۶	جمع دارایی‌ها	۳,۴۸

در این نگاره به‌وسیله آزمون فریدمن، اولویت‌بندی بین معیارهای تعیین سطح اهمیت صورت گرفت. نتایج حاکی از آن است که از نظر حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌ها، معیارهای سود خالص، جمع درآمدها و جمع حقوق صاحبان سرمایه از اولویت بیشتری به‌عنوان معیارهای تعیین سطح اهمیت برخوردار بودند.

بحث و نتیجه‌گیری

این پژوهش به بررسی شکاف انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش حسابرسی پرداخته است. نتایج به این صورت است که حسابرسان تاکید بیشتری بر ضرورت بازنگری در دستورالعمل سازمان حسابرسی دارند. در مورد معیارهای جمع درآمدها و جمع دارایی‌ها بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان تفاوت معنی‌دار وجود دارد و این معیارها بیشتر مورد توجه حسابرسان قرار گرفته است، اما در مورد سود خالص و سایر معیارها تفاوت معنی‌داری بین نظر حسابرسان و استفاده‌کنندگان وجود ندارد. همچنین بین گروه حسابرسان و استفاده‌کنندگان در مورد ضرایب مناسب جهت تعیین سطح اهمیت تفاوت

معناداری وجود دارد. در واقع حسابرسان معتقدند که نیازی به تغییر ضرایب نیست، درحالی که این موضوع مورد تایید استفاده کنندگان نیست. از طرف دیگر، بین نظرات دو گروه در رابطه با تاثیر تعدیلات بر سطح اهمیت صورت های مالی، نحوه تعیین فراگیر بودن آثار تحریف ها و افشای سطح اهمیت تفاوت نظر معنی داری یافت نشد. هر دو گروه معتقدند که تعدیلات در صورت های مالی، تاثیر قابل توجهی بر مبلغ سطح اهمیت خواهد گذاشت و در صورت وجود تعدیلات در صورت های مالی، درج بندهای گزارش حسابرس بر اساس سطح اهمیت تعدیل شده ضروری است. همچنین دیدگاه هر دو گروه درخصوص نحوه تعیین فراگیر بودن آثار تحریف ها تقریباً به یکدیگر نزدیک و هر دو گروه معتقدند که معیارهای و رهنمودهای کمی جهت تعیین نحوه فراگیر بودن آثار تحریف ها مورد نیاز است. در نهایت اینکه بین دیدگاه حسابرسان و استفاده کنندگان در مورد افشای سطح اهمیت در گزارش ها اختلاف معناداری وجود ندارد و هر دو گروه موافق با افشای مبلغ سطح اهمیت در گزارش های حسابرسی هستند و می تواند باعث کاهش شکاف انتظاراتی بین حسابرسان و استفاده کنندگان گزارش ها در حوزه سطح اهمیت گردد. کریستین^۱ (۲۰۱۵)، در پژوهش خود به این نتیجه رسید که سرمایه گذاران از بین معیارهای تعیین سطح اهمیت، عمدتاً معیار سود قبل مالیات را برای تعیین سطح اهمیت مناسب می دانند. همچنین حساس یگانه و کثیری (۱۳۸۲) و جولداس، استانسیا و گرجدان^۲ (۲۰۱۰) در پژوهش های خود اهمیت حسابرسی را بررسی کردند و به این نتیجه رسیدند میزان اهمیت حسابرسی، نقش مهمی در تعیین نوع گزارش های حسابرسی صادر شده دارند و ضرورت تدوین رهنمودهای کمی توسط مراجع حرفه ای کاملاً مشهود است. همچنین حساس یگانه و کثیری (۱۳۸۲) بیان کردند که چهار معیار سود خالص قبل از مالیات، مجموع دارایی ها، درآمدها و جمع حقوق صاحبان سهام از نظر افراد دارای اولویت بودند. در پژوهش حاضر نیز علاوه بر حسابرسان، استفاده کنندگان گزارش های حسابرسی نیز وجود رهنمودهای کمی را ضروری دانستند و از نظر آنان معیارهای سودخالص، جمع درآمدها و جمع حقوق صاحبان سرمایه از اولویت بیشتری به عنوان معیارهای تعیین سطح اهمیت برخوردار بودند.

امین زاده ساریخان بگلو و بهتری (۱۳۸۷) در پژوهش خود به مفهوم سطح اهمیت پرداختند و به ضرورت تبیین رهنمودهای کمی اهمیت توسط مراجع حرفه ای در ایران اشاره کردند و معتقدند که وجود چنین رهنمودی موجب یکنواختی در گزارش حسابرسی می گردد. اسوارت (۲۰۱۳) نیز پژوهشی را با هدف بررسی دستورالعمل های تعیین شده برای اهمیت و معیارهای تعیین سطح اهمیت بررسی نمود و نتیجه گرفت که معیارهای مشخص شده در دستورالعمل های حسابرسی مطابق نظر حسابرسان است و موافقت نسبی راجع به آن وجود دارد.

نتایج تحقیق هاگتون و جاب^۳ (۲۰۱۱) و آزوپاردی و بالداجینو (۲۰۰۹) نشان دادند که وجود معیارهای کمی و کیفی برای تعیین اهمیت ضروری است. همچنین ایفسن و مسیر^۴ (۲۰۱۵) و زارعی (۱۳۷۵) نیز رهنمودهای کمی چند شرکت حسابرسی بزرگ و مفهوم اهمیت در فرآیند گزارشگری حسابرسی را بررسی کردند و به این نتیجه رسیدند که رهنمود کمی مشخصی برای تعیین اهمیت مورد نیاز است، چراکه در مورد معیارهای انتخابی سطح اهمیت و اولویت بندی میان آن ها توافقی وجود ندارد. همچنین اجباری برای یکسان بودن معیارهای مورد استفاده در شرکت های مختلف وجود ندارد و حسابرس می تواند به قضاوت

¹ cristian

² Joldos, A.M; Stanciu, I.C and Grejdan, G

³ Houghton, Keith A and Jubb, CH

⁴ Eilifsen,A;Messier,JR

خود معیار مورد نظر و مناسب را انتخاب نمایند. علاوه بر این لاکیس و مسیولویسیوس^۱ (۲۰۱۷) سطح اهمیت قابل قبول برای استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی را بررسی کردند و نتایج نشان داد که استفاده‌کنندگان معتقدند برای سطح اهمیت پذیرفته شده توسط استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی با آنچه حسابرسان تعیین می‌کنند، متفاوت است و به همین دلیل ممکن است اظهارنظر حسابرس، انتظارات استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی را برآورده نکند. نتایج پژوهش حاضر نیز گویای این است که تفاوت معنی داری بین دیدگاه حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌ها در مورد معیارها و ضرایب تعیین سطح اهمیت وجود دارد و با توجه به پاسخ‌های استفاده‌کنندگان بازنگری در دستورالعمل اهمیت سازمان حسابرسی ضروری می‌باشد. مهم، فرج زاده، طالب نیا و کنعانی (۲۰۱۴) پژوهشی را با هدف تعیین مبلغ آستانه فراگیر بودن آثار تحریف‌ها بررسی کردند و به این نتیجه رسیدند که بین حسابرسان در بخش عمومی و خصوصی توافقی نسبت به تعیین مبلغ آستانه فراگیر بودن تحریف‌ها وجود ندارد و ضرورت وجود یک رهنمود کمی برای تعیین آستانه آن احساس می‌شود. طبق نتایج پژوهش حاضر علاوه بر حسابرسان، استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی نیز معتقدند که وجود رهنمودی کمی برای تعیین نحوه فراگیر بودن آثار تحریف‌ها ضروری است. کریستین (۲۰۱۵)، در پژوهش خود، تأثیر افشای سطح اهمیت بر تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران را مورد بررسی قرار داد و به این نتیجه رسید که شواهدی مبنی بر تأثیر معنی‌دار این افشا بر تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران مشاهده نشد. همچنین هاگتون و جاب (۲۰۱۱) و آزوپاردی و بالداجینو (۲۰۰۹) مفهوم سطح اهمیت و افشا را در بین گروه‌های مختلف بررسی کردند و به این نتیجه رسیدند که تمامی گروه‌ها موافق افشای مبلغ اهمیت در گزارش‌های حسابرسی هستند. در پژوهش حاضر نیز حسابرسان و استفاده‌کنندگان معتقد به ضرورت افشای مبلغ سطح اهمیت هستند و این موضوع منجر به افزایش درک استفاده‌کنندگان از گزارش‌های حسابرسی خواهد شد.

پیشنهادات مبتنی بر نتایج پژوهش

۱. با توجه به تایید شکاف انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان در خصوص معیارهای تعیین اهمیت و اولویت قرار دادن معیارهایی مانند سود خالص و جمع درآمدها برای محاسبه سطح اهمیت، بازنگری در خصوص معیارهای ارائه شده در دستورالعمل سطح اهمیت سازمان حسابرسی ضروری به نظر می‌رسد. همچنین با وجودی که حسابرسان، ضرایب تعیین شده در دستورالعمل را مناسب می‌دانستند اما این موضوع مورد تایید استفاده‌کنندگان قرار نگرفت. با این توضیحات پیشنهاد می‌شود با توجه به نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان و تاکید آن‌ها بر سود خالص و بازنگری در ضرایب و معیارهای تعیین اهمیت، این موارد در بازنگری دستورالعمل مورد توجه قرار گیرد.
۲. با توجه به تجربیات موجود در سایر کشورها نظیر انگلستان و همچنین نتایج به دست آمده در این پژوهش، هر دو گروه حسابرسان و استفاده‌کنندگان موافق با افشای اهمیت در گزارش‌های حسابرسی هستند، بنابراین پیشنهاد می‌گردد که اهمیت به‌عنوان یک مقوله مهم و کاربردی در گزارش‌های حسابرسی افشا گردد، چراکه این موضوع منجر به افزایش درک استفاده‌کنندگان از گزارش‌های حسابرسی و کاهش فاصله انتظارات از مسئولیت‌های حسابرس در خصوص درج بندهای گزارش حسابرس خواهد شد.

¹ Lakis and Masiulevičius

۳. با استناد به نتایج به دست آمده، ضمن تاکید بر ضرورت قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان در تعیین فراگیر بودن آثار تحریف‌ها، طبق نظر پاسخ دهندگان ارائه معیارها و رهنمودهای کمی در این خصوص منجر به یکنواختی چارچوب‌های کلی تصمیم‌گیری خواهد شد، لذا پیشنهاد می‌شود این موضوع در کارگروه‌های تخصصی متشکل از صاحب‌نظران حرفه حسابرسی و بازار سرمایه مورد بررسی و تصمیم‌گیری قرار گیرد.

پیشنهادات مبتنی بر پژوهش‌های آتی

۱. باتوجه به اینکه مقوله نحوه تعیین سطح اهمیت و به‌ویژه نحوه تعیین فراگیر بودن آثار تحریف‌ها موضوعاتی تخصصی است و تصمیم‌گیری درخصوص آن‌ها می‌بایست با در نظر گرفتن ابعاد مختلف موضوع به‌ویژه توجه به قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان صورت گیرد، لذا پیشنهاد می‌شود نتایج حاصل از پژوهش درخصوص موضوعات مذکور به روش کیفی و از طریق مصاحبه عمیق با صاحب‌نظران و ذینفعان مورد واکاوی قرار گیرد و نتایج جهت بهره‌برداری و تصمیم‌گیری در اختیار حرفه قرار گیرد.
۲. پیشنهاد می‌گردد که نقش آموزش بر شکاف انتظارات بین حساب‌رسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌ها درخصوص مقوله سطح اهمیت و آثار آن در گزارش‌های حسابرسی بررسی گردد.

منابع

- ✓ امین‌زاده ساریخان بگلو، رحیم، بهتری، نعمت اله، (۱۳۸۷)، تعیین سطح اهمیت در برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی صورت‌های مالی، دانش حسابرسی، شماره‌های ۲۵ و ۲۶، صص ۳۰-۴۶.
- ✓ حساس یگانه، یحیی، کثیری، حسین، (۱۳۸۲)، کاربرد مفهوم اهمیت در حسابرسی و تأثیر آن بر اظهارنظر حساب‌رسان مستقل، مطالعات حسابداری، شماره ۲، صص ۱-۳۸.
- ✓ حساس یگانه، یحیی، منصوری، مصطفی، (۱۳۹۵)، فاصله انتظاراتی میان حساب‌رسان و استفاده‌کنندگان نسبت به مفاهیم انتقال یافته از گزارش حسابرسی استاندارد، دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، دوره ۵، شماره ۱۹، صص ۷۷-۸۸.
- ✓ زارعی، حسین، (۱۳۷۵)، تحقیقی پیرامون مفهوم اهمیت در فرآیند گزارش‌دهی حسابرسی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشکده علوم اداری مدیریت بازرگانی، دانشگاه تهران.
- ✓ فروغی، داریوش، عسگری ارجنگی، مجتبی، (۱۳۹۴)، بررسی شکاف انتظارات حسابرسی در زمینه کشف تقلب در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. مجله دانش حسابداری، دوره ۱۷، شماره ۶۸، صص ۶۳-۸۲.
- ✓ Adeyemi, S.B and Uadiale, O.M. (2011). An empirical investigation of the audit expectation gap in Nigeria, African Journal of Business Management, Vol.5, No.19, 7964-7971.
- ✓ Azzopardi, J., & Baldacchino, P. J. (2009). The Concept of Audit Materiality and Attitudes Towards Materiality Threshold Disclosure Among Maltese Audit Practitioners, Bank of Valletta Review, No: 40, 13-28.
- ✓ Baldacchino, P.J; Tabone, N and Demanuele,R. (2017). Materiality Disclosures in Statutory Auditing: A Maltese Perspective. Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies, Vol.3, No.2, 116-157

- ✓ Dibia, N.O. (2015). Audit Expectations Gap and Perception of Financial Reporting. *International Journal of Managerial Studies and Research (IJMSR)*, Vol 3, No 3, 23-31.
- ✓ Eilifsen, A; Messier, JR and William F. (2014). Materiality Guidance of the Major Public Accounting Firms. *Auditing, A Journal of Practice & Theory American Accounting Association*, Vol.34, No.2, 3-26.
- ✓ Houghton, Keith A; Jubb, CH and Kend, M. (2011). Materiality in the context of audit: the real expectations gap, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 26, No. 6, 482-501
- ✓ Joldos, A.M; Stanciu, I.C and Grejdan, G, (2010). Pillars of the Audit Activity: Materiality and Audit Risk. *Annals of the University of Petroșani, Economics*, Vol.10, No 2, 225-238.
- ✓ Kristensen, R. H. (2015). Judgment in an auditor's materiality assessments. *Danish Journal of Management & Business*, Vol.79, No.2, 53-65.
- ✓ Kumari, J.S., Ajward, A.R., and Dissabandara, D.B.P.H. (2017). The Audit Expectations Gap and the Role of Audit Education: Evidence from Sri Lanka, *Vidyodaya Journal of Management*, Vol.3, No.1, 1-26.
- ✓ Lakis.V and Masiulevičius A. (2017). Acceptable Audit Materiality For Users of Financial Statements, *Vadyba / Journal of Management*, Vol. 31, No. 2, 117-125.
- ✓ Maham,K; Farajzadeh,AA; Talebnia,GH and Kanani,A. (2014). Determination of Material and Pervasive Misstatement in Auditing, *Indian Journal of Fundamental and Applied Life Sciences*, Vol.4 , No.1, 658-667.
- ✓ Swart,J.J. (2013). Audit Materiality and Risk: Benchmarks and The Impact on the Audit Process, the degree Magister Commercii in Accounting Sciences, North-West University.