

تحریف‌های بااهمیت فراگیر: شکاف انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی

ساسان جمشیدی

معاون برنامه ریزی، بودجه و پایش عملکرد دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کرمانشاه.
ssn.jadi@hotmail.com

بهمن زنگنه

رئیس اداره نظارت و پایش عملکرد مالی دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کرمانشاه.
bahman.eisapour62@gmail.com

سیدکریم معینی فر

معاون امور مالی دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کرمانشاه.
farzan.moeini@yahoo.com

آزاده کهزادی طه‌نه

حسابدار دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی کرمانشاه. (نویسنده مسئول).
kohzadia.acc93@gmail.com

چکیده

قضاوت حرفه‌ای همواره عاملی مهم در تشخیص تحریف‌های بااهمیت فراگیر است و تشخیص تحریف‌های بااهمیت فراگیر نیز بر اظهار نظر حسابرسان اثرگذار است. با وجود این، حسابرسان در عمل برداشت‌های گوناگونی از مفهوم فراگیر دارند و این امر باعث می‌شود حتی در شرایط مشابه اظهارنظرهای متفاوتی نسبت به گزارش‌های حسابرسی ارائه گردد. همچنین استفاده‌کنندگان نیز به تبع این مورد، ممکن است برداشت‌های گوناگونی در این خصوص داشته باشند لذا پژوهش حاضر به بررسی شکاف انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش حسابرسی در حوزه تحریف‌های بااهمیت فراگیر 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 استفاده‌کنندگان جمع‌آوری گردید. داده‌ها با استفاده از آزمون‌های تی دو نمونه‌ی مستقل، تحلیل واریانس آنوا، توکی و فریدمن تجزیه و تحلیل گردیدند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که بین نظرات دو گروه در مورد تأثیر تعدیلات صورت‌های مالی بر تحریف‌های بااهمیت فراگیر، افشای تحریف‌های بااهمیت فراگیر و نحوه فراگیر بودن تحریف‌ها، تفاوت معنی‌داری وجود داشت و هر دو گروه موافق افشای تحریف‌های بااهمیت فراگیر در گزارش حسابرسی و تعیین معیار و ضرایب کمی جهت تشخیص تحریف‌های بااهمیت فراگیر در دستورالعمل سطح اهمیت و استانداردهای مصوب سازمان حسابرسی هستند. از آنجایی که تاکنون به‌طور مشخص در حوزه تفاوت انتظارات حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌ها در حوزه تحریف‌های بااهمیت فراگیر انجام نشده است، لذا می‌توان این مسئله را دال بر نوآوری موضوع و کاربردی بودن نتایج آن دانست.

کلیدواژه‌ها: تحریف‌های بااهمیت فراگیر، استفاده‌کنندگان گزارش حسابرسی، شکاف انتظارات.

مقدمه

سودمندی گزارش‌های حسابرسی برای استفاده‌کنندگان از اطلاعات، همواره از اهمیت زیادی برخوردار بوده است. هدف گزارش حسابرس، اطمینان‌بخشی 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 استفاده‌کنندگان ارائه می‌شود تا ایشان بتوانند با توجه به نیازهای اطلاعاتی خود در تصمیم‌گیری از آن بهره‌جویند (حساس یگانه و منصوری، ۱۳۹۵). در سال ۱۳۷۹ دستورالعملی برای تعیین سطح اهمیت توسط سازمان حسابرسی منتشر گردید و درصدی از متوسط فروش و جمع دارایی‌ها به‌عنوان مبنایی برای تعیین تحریف قابل تحمل در نظر گرفت و در حال حاضر نیز دستورالعمل مذکور مبنای کار سازمان حسابرسی و اغلب مؤسسات حسابرسی قرار دارد اما درخصوص تحریف‌های بااهمیت فراگیر صحبتی به میان نیامده و این مقوله صرفاً به قضاوت حرفه‌ای واگذار گردیده است. استاندارد ۷۵۰ حسابرسی نیز به خوبی نحوه اظهارنظر حسابرسان مستقل را تحت ماهیت‌های مختلف موضوعات از قبیل تحریف و محدودیت و ابهام، بااهمیت (فراگیر و غیرفراگیر) بیان کرده است و دستورالعمل سطح اهمیت نیز به تفصیل به مقوله اهمیت اشاره کرده است. اصطلاح فراگیر در بند ۵ استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۵ «اظهارنظرهای تعدیل‌شده در گزارش حسابرسان مستقل» تعریف شده است. با وجود این، حسابرسان در عمل برداشت‌های گوناگونی از مفهوم فراگیر دارند و حتی در شرایط مشابه، اظهارنظرهای متفاوتی را در گزارش‌های حسابرسی پدید می‌آورند. تلاش برای معرفی معیارهای اهمیت از اوایل دهه ۱۹۵۰ آغاز و تاکنون رهنمودهای متعددی از سوی مراجع حرفه‌ای و پژوهشگران ارائه شده است؛ اما کم‌تر منبع معتبری را می‌توان یافت که به بحث یا پژوهش درباره‌ی مفهوم فراگیر پرداخته و یا رهنمودی برای آن ارائه کرده باشد. در این میان چند مسئله حائز اهمیت است، از جمله این که آیا این دستورالعمل و استانداردهای مرتبط نیازمند بازنگری است یا خیر و استفاده‌کنندگان گزارش‌ها تا چه میزان با تعیین معیارها و ضرایب کمی جهت تشخیص فراگیر بودن تحریف‌ها به‌عنوان مبنای اولیه (با اعمال معیارهای کیفی) مشابه آنچه در دستورالعمل سازمان حسابرسی برای تعیین تحریف‌های بااهمیت فراگیر ذکر شده است موافق هستند و در نهایت، آیا ضرورتی به افشای تحریف‌های بااهمیت فراگیر 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 پژوهش بررسی و ارزیابی چنین فاصله انتظاراتی میان حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی در حوزه تحریف‌های بااهمیت فراگیر 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 دهند 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 بیش‌ازحد محدود هستند، زیرا آن‌ها نتوانسته‌اند امکان عملکرد نامطلوب را در نظر بگیرند (کوماری^۵ و همکاران، ۲۰۱۷). اگرچه افشای تحریف‌های بااهمیت فراگیر، به معنای ضمانت صددرصدی صحت فرآیند حسابرسی نیست، اما ممکن است که به‌عنوان یک مکانیسم در کاهش شکاف انتظارات در حوزه تحریف‌های بااهمیت فراگیر حسابرسی مورد استفاده قرار گیرد و بینش قابل توجهی در مورد قضاوت حسابرسان و دامنه کار حسابرسی را فراهم کند.

شکل‌گیری استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۵ و تعریف اصطلاح فراگیر

هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی^۶ در سال ۲۰۰۴ پروژه‌ای شفافیت را با هدف درک بهتر استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و بهبود کیفیت حسابرسی در سطح جهانی، آغاز کرد. در این پروژه، یکی از موضوع‌هایی که مقرر شد برای آن پیش‌نویس مجدد منتشر شود، گزارش‌های تعدیل‌شده‌ی حسابرسی بود که پیش از آن، جزئی از استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۰ «گزارش حسابرس درباره‌ی صورت‌های مالی»^۵ به شمار می‌رفت؛ اما با تصویب هیأت، این موضوع به‌طور جداگانه در قالب استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۱ «گزارش تعدیل‌شده‌ی حسابرس مستقل»^۶ منتشر شد. با وجود این، در سال ۲۰۰۵، این استاندارد بازنگری و به دو استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۵ «اظهارنظرهای تعدیل‌شده در گزارش حسابرس مستقل» و ۷۰۶ «بندهای تأکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی در گزارش حسابرس مستقل»^۷ تفکیک شد. سرانجام، استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۵، برای اولین بار، در سال ۲۰۰۸ به تصویب هیأت رسید و اجرای آن برای کارهای حسابرسی صورت‌های مالی که دوره‌ی مالی آن‌ها از ۱۵ دسامبر ۲۰۰۹ و بعد از آن شروع می‌شد، الزامی گردید. این استاندارد در سال ۲۰۱۴، در راستای بهبود گزارش حسابرس و در انطباق با الزامات استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۰ (تجدیدنظرشده)، بازنگری شد و اجرای آن برای کارهای حسابرسی صورت‌های مالی که دوره‌ی مالی آن‌ها از ۱۵ دسامبر ۲۰۱۶ و بعد از آن شروع می‌شود، الزامی است. اصطلاح فراگیر نخستین بار در استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۵ معرفی و تعریف شد؛ درحالی‌که پیش از آن، برای آثار تحریف‌ها یا تحریف‌های احتمالی بر صورت‌های مالی که به اظهارنظر مردود یا عدم‌اظهارنظر منجر می‌شد، در اغلب موارد، اصطلاحات بسیار بااهمیت و اساسی به‌کار می‌رفت. با توجه به نقش کلیدی فرایند تدوین این استاندارد در توصیف اصطلاح فراگیر و از آن‌جا که تعریف این اصطلاح در نسخه‌ی تجدیدنظر شده استاندارد نیز تغییری نکرده است. خلاصه‌ی نظرهای مرتبط با تعریف اصطلاح فراگیر در پیش‌نویس‌های استاندارد یادشده و دیدگاه‌های هیأت در این باره به شرح ذیل است (سیدمحمدرضا ابطحی نائینی، ۱۴۰۲):

¹ Adeyemi and Uadiale

² Liggio

³ cohen

⁴ porter

⁵ Kumari

⁶ IAASB

نظریات کارگروه هیأت^{۱۰} درباره‌ی پیش‌نویس اولیه

هیأت، در مارس ۲۰۰۵ پیش‌نویس اولیه استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۵ را صادر و سپس، با توجه به نظریات دریافتی از گروه مشورتی^{۱۱} و کارگروه هیأت و ضمن انطباق با میثاق‌های پروژه‌ی شفافیت، پیش‌نویس نهایی را در ژوئیه ۲۰۰۷ برای نظرخواهی منتشر کرد. در این بازه زمانی، کارگروه طی نشست‌هایی به بررسی پیش‌نویس اولیه و ارائه‌ی نظریات اصلاحی درباره‌ی آن پرداخت. آگاهی از نظریات کارگروه درخصوص اصطلاح فراگیر و پیشنهادهای اصلاحی مرتبط با پیش‌نویس اولیه، می‌تواند به درک بهتر معنای این اصطلاح کمک کند. خلاصه‌ی نظریات کارگروه درخصوص مفهوم و معیار فراگیر، به شرح زیر است (سیدمحمدرضا ابطحی نائینی، ۱۴۰۲):

الف) مفهوم فراگیر

کارگروه در یکی از نشست‌های خود پیشنهاد کرد که معنای فراگیر بودن تحریف بااهمیت باید توصیف شود. کارگروه ابتدا معتقد بود فراگیر بودن تحریف بااهمیت به این معناست که تأثیر چنین تحریفی بر صورت‌های مالی، به‌عنوان یک مجموعه‌ی واحد، در حدی است که صورت‌های مالی گمراه‌کننده می‌شود. پس از آن، کارگروه به این نتیجه رسید که فراگیر بودن تحریف بااهمیت ملازمه‌ای با گمراه‌کننده بودن صورت‌های مالی ندارد و در مواردی ممکن است حتی تحریفی بااهمیت باعث گردد صورت‌های مالی گمراه‌کننده شود؛ اما اظهارنظر مشروط کافی باشد. برخی از اعضای کارگروه برای روشن شدن معنای اصطلاح «گمراه‌کننده»، خواهان ارائه‌ی تعریفی از این اصطلاح شدند که ابتدا مورد استقبال کارگروه قرار گرفت؛ اما پس از بررسی لازم، کارگروه اعلام کرد که اصطلاح گمراه‌کننده، در استانداردهای بین‌المللی حسابرسی متعددی (از جمله، استانداردهای ۲۰۰، ۷۰۰ و ۷۰۱) به‌کار رفته است و در صورتی که این اصطلاح صرفاً در راستای اهداف خاص استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۵ تعریف شود، به‌علت دامنه‌ی کاربرد محدودی که دارد، از جامعیت لازم برخوردار نخواهد بود. افزون بر این، کارگروه معتقد بود که برای ارائه‌ی تعریفی از اصطلاح گمراه‌کننده، باید ارتباط این اصطلاح با مفهوم «عاری بودن صورت‌های مالی، به‌عنوان یک مجموعه‌ی واحد، از تحریف بااهمیت» (همان‌گونه که در استانداردهای بین‌المللی حسابرسی ۲۰۰ و ۷۰۰ بیان شده است) توضیح داده شود. به دلایل یادشده، تعریف اصطلاح «گمراه‌کننده» از دستور کار کارگروه خارج و این وظیفه به پروژه‌ی دیگری در آینده موکول شد تا تعریفی با دامنه‌ی کاربرد گسترده، برای تمام استانداردهای بین‌المللی حسابرسی که از این اصطلاح استفاده می‌کنند، ارائه شود. بدین ترتیب، کارگروه با تجدیدنظر در مفهوم فراگیر، برداشت خود را از آن بیان کرد. بر این اساس، به نظر کارگروه، فراگیر بودن تحریف بااهمیت به این معناست که تأثیر یک تحریف (یا ترکیبی از تحریف‌ها) بر صورت‌های مالی، در حدی است که می‌توان نتیجه گرفت طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط، تهیه نشده است. با این توصیف، ارتباط مستقیمی بین فراگیر بودن و هدف اصلی حسابرسی که در استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۲۰۰ آمده است، یعنی اظهارنظر حسابرس درباره‌ی این که صورت‌های مالی از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق چارچوب مذکور تهیه شده است یا خیر، برقرار شد. کارگروه معتقد بود در این رویکرد، حسابرس به‌آسانی قادر خواهد بود بین تحریف‌های صرفاً بااهمیت و تحریف‌هایی که فراگیر هستند، تفاوت قائل شود؛ زیرا حسابرس درخصوص آثار تحریفی که بااهمیت است ولی فراگیر نیست، می‌تواند نتیجه بگیرد که به استثنای آثار عنصر، حساب یا قلم تحریف‌شده در صورت‌های مالی، بقیه‌ی صورت‌های مالی طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط، تهیه شده است. لیکن، هنگامی که آثار تحریف فراگیر است، کل صورت‌های مالی یا بخش بسیار بزرگی از آن تحت تأثیر قرار می‌گیرد و بنابراین، حسابرس نمی‌تواند درباره‌ی هیچ (یا تقریباً هیچ) بخشی از صورت‌های مالی نتیجه‌گیری کند که طبق چارچوب مذکور، تهیه شده است.

ب) معیار فراگیر

در پیش‌نویس اولیه عنوان شده بود که چون آثار تحریف با اهمیت باید در گزارش حسابرس به روشنی توصیف شود؛ نوع اظهارنظر مشروط یا مردود نیز، متناسب با این آثار تعیین خواهد شد. این معیار برای فراگیر بودن آثار تحریف، شفاف نبود و تفاوت بین شرایطی که تحریف، با اهمیت است و شرایطی که تحریف، فراگیر است را، مشخص نمی‌کرد. به همین علت، در یکی از نشست‌های کارگروه، برخی از اعضای هیأت از این معیار انتقاد کردند و کارگروه آن را تغییر داد و معیار دیگری را جایگزین کرد که بعداً در تعریف اصطلاح فراگیر مورد استفاده قرار گرفت. طبق معیار جدید، تحریف در شرایطی فراگیر است که آثار آن به یک عنصر، حساب یا قلم که بخش بسیار بزرگی از صورت‌های مالی را تشکیل می‌دهد، مربوط می‌شود؛ و یا آثار تحریف که حتی‌الامکان به صورت کمی بیان می‌گردد، به عناصر، حساب‌ها یا اقلام خاصی از صورت‌های مالی محدود نمی‌شود. افزون بر این، کارگروه اعتقاد داشت که درخصوص فراگیر بودن آثار تحریف، باید به این مطلب توجه شود که این آثار برای درک صورت‌های مالی توسط استفاده‌کنندگان، بسیار قابل ملاحظه به شمار می‌رود (برای تحریف در افشا) و یا می‌تواند بیانگر سهم قابل توجهی از صورت‌های مالی باشد (برای سایر تحریف‌ها). به باور کارگروه، این که چه میزانی از آثار تحریف را می‌توان سهم قابل توجهی از صورت‌های مالی تلقی کرد، به قضاوت حرفه‌ای حسابرس بستگی دارد. کارگروه معتقد بود، معیار جدید یادشده برای فراگیر بودن آثار تحریف، شفاف‌تر و عینی‌تر از معیار قبلی است و حسابرس را قادر می‌سازد تا استانداردهای بین‌المللی حسابرسی را همواره در عمل به کار گیرد.

پ) نظرخواهی درباره‌ی پیش‌نویس نهایی

با انتشار پیش‌نویس نهایی استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۵ برای نظرخواهی، مهلت ارسال نظرهای پاسخ‌دهندگان برای این پیش‌نویس، ۳۰ نوامبر ۲۰۰۷ تعیین شد. از پاسخ‌دهندگان از جمله درباره‌ی افزودن تعریف اصطلاح فراگیر در استاندارد، نظرخواهی شد. در این پیش‌نویس، اصطلاح فراگیر چنین تعریف شد: «در ارتباط با تحریف‌ها یا مقدور نبودن در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، اصطلاح فراگیر برای تشریح مسئله‌ای به کار می‌رود که به قضاوت حسابرس، آثار یا آثار احتمالی آن مسئله به عناصر، حساب‌ها یا اقلام صورت‌های مالی محدود نمی‌شود؛ یا اگر محدود می‌شود، سهم قابل توجهی از صورت‌های مالی را تشکیل می‌دهد یا می‌تواند تشکیل دهد». پاسخ‌دهندگان این نظرخواهی شامل نهادهای عضو فدراسیون بین‌المللی حسابداران، مراجع استانداردگذار در سطح ملی، مؤسسه‌های حسابرسی، مراجع مقررات‌گذار، سازمان‌های دولتی و سایرین بودند که سرانجام ۴۷ نظر از آن‌ها دریافت شد. بیش از نیمی از پاسخ‌دهندگان نظرهای خود را درباره‌ی افزودن تعریف اصطلاح فراگیر در استاندارد ارائه کردند. خلاصه‌ی نظرهای پاسخ‌دهندگان به شرح زیر است:

- ✓ اکثریت پاسخ‌دهندگان از افزودن تعریف اصطلاح فراگیر در استاندارد استقبال کردند. آن‌ها معتقد بودند که وجود تعریف برای درک استاندارد ضروری است و باعث افزایش شفافیت آن می‌شود.
- ✓ برخی پاسخ‌دهندگان از تعریفی که برای اصطلاح فراگیر در پیش‌نویس ارائه شده بود، حمایت و در مقابل نیز، تعداد اندکی آن را پیچیده و متناقض قلمداد کردند.
- ✓ تعدادی از پاسخ‌دهندگان معتقد بودند که با تعریف اصطلاح فراگیر در پیش‌نویس، بهبودی در شفافیت استاندارد حاصل نمی‌شود و این تعریف، فقط حاوی مطالبی در پشتیبانی از اظهارنظر مردود و عدم اظهارنظر است.
- ✓ انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA)، به‌عنوان یکی از پاسخ‌دهندگان، اظهار داشت که تعریف اصطلاح فراگیر در پیش‌نویس، از نظر سبک، با سایر تعاریفی که در استانداردهای بین‌المللی حسابرسی آمده است، همخوانی ندارد و معلوم نیست که این تعریف چگونه در واژه‌نامه‌ی اصطلاحات قرار خواهد گرفت.
- ✓ دو پاسخ‌دهنده معتقد بودند که مفهوم اهمیت باید در تعریف اصطلاح فراگیر گنجانده شود.

- ✓ برخی پاسخ‌دهندگان به منظور بهبود تعریف اصطلاح فراگیر پیشنهاد کردند که تعریف مندرج در پیش‌نویس، به جمله‌ها یا عبارات‌های کوتاه تقسیم شود.
- ✓ تعداد اندکی از پاسخ‌دهندگان، در ارتباط با افشاء، درج عبارت «بسیار قابل‌ملاحظه برای درک استفاده‌کنندگان» را در تعریف اصطلاح فراگیر، مفید تلقی نمودند.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر، از نظر نوع پژوهش توصیفی-پیمایشی و از نظر ماهیت کاربردی است. از آن‌جا که پرسشنامه مناسب‌ترین ابزار برای گردآوری داده‌های ساختمان و پژوهش‌های پیمایشی است، در پژوهش فعلی نیز از این روش استفاده شده است. جامعه آماری این پژوهش، به دو گروه اصلی تقسیم‌بندی می‌شوند: الف: گروه حسابرسان شامل دو دسته مدیریتی (شامل: شریک، مدیر، مدیرفنی و مدیر ارشد) و غیرمدیریتی (شامل: سرپرست، حسابرس ارشد، حسابرس، کمک حسابرس) و ب: مدیران، سرمایه‌گذاران و کارگزاران به‌عنوان استفاده‌کننده از گزارش‌های حسابرسی. در این پژوهش از نمونه‌گیری در دسترس استفاده شده 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. تجزیه و تحلیل داده‌ها نیز توسط نرم افزار اس پی اس نسخه ۲۳ انجام 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 تعديلات صورت‌های مالی بر تحريف‌های بااهمیت فراگیر در گزارش‌های حسابرسی تفاوت معناداری وجود دارد؟
- ۲) آیا بین دیدگاه حسابرسان و استفاده‌کنندگان در مورد نحوه تعیین و تشخیص تحريف‌های بااهمیت فراگیر در گزارش‌های حسابرسی تفاوت معنی‌داری وجود دارد؟
- ۳) آیا بین دیدگاه حسابرسان و استفاده‌کنندگان در مورد افشای تحريف‌های بااهمیت فراگیر در گزارش‌های حسابرسی تفاوت معنی‌داری وجود دارد؟

یافته‌های پژوهش

نگاره (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
جنسیت پاسخ‌دهندگان	زن	۸۳	۲۳.۳
	مرد	۲۷۲	۷۶.۷
	کارشناسی	۲۳۴	۶۵.۹

گزاره ها	مؤلفه ها	فراوانی	فراوانی درصدی
تحصیلات پاسخ دهندگان رشته تحصیلی پاسخ دهندگان	کارشناسی ارشد	۱۰۱	۲۸.۴
	دکتری	۲۰	۵.۷
	حسابداری/حسابرسی	۱۹۶	۵۵.۲
	مدیریت و سایر	۱۵۹	۴۴.۸
رده حرفه حسابرسی حسابرسان	گروه مدیریتی ۶۹ نفر (۴۱ درصد)		۱۹.۶۴
	شریک	۳۳	۱۱.۳۰
	مدیر	۱۹	۶.۵۰
	مدیر فنی	۱۱	۳.۵۷
	مدیر ارشد	۶	۱۴.۷۵
	گروه غیرمدیریتی ۹۹ نفر (۵۹ درصد)		۱۹.۰۴
	سرپرست	۲۶	۱۳.۹
	حسابرس ارشد	۳۲	۱۱.۳۰
	حسابرس	۲۲	۲۳.۲۱
	کمک حسابرس	۱۹	۱۴.۸۸
تجربه کاری حسابرسان	کمتر از ۵ سال	۳۹	۲۳.۲۱
	۵-۱۰	۲۵	۱۴.۸۸
	۱۰-۱۵	۳۹	۲۳.۲۱
	بیشتر از ۱۵ سال	۶۵	۳۸.۷
	کارگزاران	۳۵	۱۸.۷
	مدیران	۳۱	۱۶.۶
	سرمایه گذاران در بورس	۱۲۱	۶۴.۷
ترکیب استفاده کنندگان			

آمار استنباطی

آزمون مقایسه میانگین دو جامعه مستقل

❖ بررسی دیدگاه حسابرسان و استفاده کنندگان در مورد تاثیر تعديلات در صورت های مالی بر تحريف های بااهمیت فراگیر

نگاره (۲): آزمون (T-TEST) تأثیر تعديلات بر اهمیت در صورت های مالی

گزاره	آماره F	آماره t	سطح معناداری	نتیجه
تأثیر تعديلات 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 تعديلات بر تحريف های بااهمیت فراگیر 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 موافقت که تعديلات در صورت های مالی، تأثیر قابل توجهی بر تحريف های بااهمیت فراگیر خواهد گذاشت. به عبارتی در صورت وجود تعديلات در صورت های مالی، درج بندهای گزارش حسابرس بر اساس میزان سطح اهمیت تعديل شده و احتمال وجود تحريف های بااهمیت فراگیر در گزارش های حسابرسی ضروری است. تعديلات حسابداری تأثیر مستقیمی بر صورت های مالی دارند و می توانند به شکل گیری یا رفع تحريف های بااهمیت و فراگیر منجر شوند. عديلات حسابداری می توانند اثرات مختلفی بر تحريف های بااهمیت فراگیر داشته باشند که به طور خلاصه در زیر توضیح داده می شود:

الف. کاهش یا حذف تحریفها

✓ اصلاح اشتباهات گذشته: اگر تحریفهای بااهمیت فراگیر ناشی از اشتباهات گذشته باشد، تعدیلات می‌توانند به رفع این تحریفها کمک کنند. این تعدیلات باعث می‌شوند اطلاعات مالی شفافتر و دقیقتر شوند و اعتماد استفاده‌کنندگان به صورت‌های مالی افزایش یابد.

✓ پذیرش استانداردهای جدید: گاهی تعدیلات ناشی از پذیرش استانداردهای حسابداری جدید می‌تواند از تحریفهای احتمالی جلوگیری کند. برای مثال، استانداردهای جدید ممکن است الزامات سخت‌گیرانه‌تری برای شفافسازی اطلاعات مالی ایجاد کنند.

ب. ایجاد تحریفهای جدید

اگر تعدیلات حسابداری به درستی انجام نشوند یا بر اساس اطلاعات نادرست اعمال شوند، ممکن است خود این تعدیلات باعث ایجاد تحریفهای جدید شوند. به خصوص اگر مدیریت از این تعدیلات برای دستکاری عمدی ارقام استفاده کند.

ج. اثر بر فراگیری تحریفها

✓ افزایش فراگیری تحریفها: در مواردی که تعدیلات در چندین بخش صورت‌های مالی اعمال شوند (مانند اصلاح اشتباهات در شناسایی درآمد که بر سود، دارایی‌ها و حقوق صاحبان سهام اثر می‌گذارد)، این تحریفها ممکن است فراگیر شوند.

✓ کاهش فراگیری تحریفها: اگر تعدیلات به رفع اشتباهات گسترده کمک کنند، می‌توانند فراگیری تحریفها را کاهش دهند.

❖ بررسی دیدگاه حسابرسان و استفاده‌کنندگان در مورد نحوه تعیین تحریفهای بااهمیت فراگیر

نگاره (۳): 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 و لازمه آن بازنگری دستورالعمل سطح اهمیت و استانداردهای مصوب مربوطه حسابرسی در این خصوص می‌باشد. به طور کلی نحوه تعیین تحریفهای بااهمیت فراگیر و وجود دستورالعمل و معیارهای کمی از نظر حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی از اهمیت زیادی برخوردار است. این مسئله به دلیل اثرات قابل توجه تحریفها بر صحت و دقت صورت‌های مالی و تصمیم‌گیری‌های اقتصادی استفاده‌کنندگان می‌باشد. وجود دستورالعملها و معیارهای کمی برای تعیین تحریفهای بااهمیت از چند جنبه مهم است:

الف. افزایش دقت در شناسایی تحریفها: معیارهای کمی مانند درصدی از درآمد، سود یا حقوق صاحبان سهام می‌توانند به حسابرسان کمک کنند تا تشخیص دهند که کدام تحریفها از نظر مالی و اقتصادی بااهمیت هستند. برای مثال، تحریفهایی که بیشتر از یک درصد از سود خالص شرکت را تحت تأثیر قرار می‌دهند، ممکن است به‌عنوان

تحریف‌های بااهمیت شناخته شوند. با استفاده از معیارهای کمی، می‌توان از وجود خطاهای بزرگ جلوگیری کرد و دقت بیشتری در شناسایی تحریف‌ها به کار گرفت.

ب. کاهش تفاوت‌های سلیقه‌ای: دستورالعمل‌ها و استانداردهای شفاف از هر گونه تفاوت‌های سلیقه‌ای یا تفسیرهای شخصی در شناسایی تحریف‌ها جلوگیری می‌کنند. در غیاب این دستورالعمل‌ها، حساب‌برسان ممکن است بر اساس تجربه یا برداشت شخصی خود تحریف‌ها را ارزیابی کنند که منجر به نتایج غیرقابل پیش‌بینی یا نادرست می‌شود. داشتن یک معیار واحد و مشخص، موجب می‌شود که حساب‌برسان و استفاده‌کنندگان از گزارش‌ها یک دیدگاه مشترک و قابل ارزیابی از تحریف‌های بااهمیت داشته باشند.

ج. جلوگیری از تقلب یا سوءاستفاده: وجود دستورالعمل‌های دقیق و معیارهای کمی می‌تواند از تلاش‌های احتمالی مدیریت یا اشخاص دیگر برای دستکاری صورت‌های مالی جلوگیری کند. بدون این معیارها، ممکن است فرصت‌هایی برای پنهان‌سازی تحریف‌ها یا ارائه اطلاعات غلط برای اهداف خاص فراهم شود. همچنین، داشتن یک استاندارد و دستورالعمل خاص به حساب‌برسان کمک می‌کند تا به‌طور دقیق و بدون ابهام تحریف‌ها را شناسایی کرده و در صورت لزوم گزارش کنند.

د. شفافیت و تفسیر یکسان: دستورالعمل‌های حسابداری و معیارهای کمی باعث می‌شوند که تمام افراد درگیر در فرآیند حساب‌رسی (حساب‌برسان، مدیران، و استفاده‌کنندگان گزارش‌ها) یک فهم مشترک از میزان و نوع تحریف‌های بااهمیت داشته باشند. این شفافیت باعث می‌شود که از سردرگمی و تفسیرهای متفاوت جلوگیری شود و افراد بتوانند بر اساس اطلاعات یکسان، تصمیمات درستی بگیرند.

ه. مقایسه‌پذیری: داشتن معیارهای کمی و دستورالعمل‌های استاندارد باعث می‌شود که گزارش‌های مالی شرکت‌ها با هم مقایسه‌پذیر باشند. این مقایسه‌پذیری برای سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی بسیار اهمیت دارد. اگر معیارهای دقیقی برای تعیین تحریف‌ها وجود نداشته باشد، امکان مقایسه بین شرکت‌ها دشوار خواهد بود.

❖ بررسی دیدگاه حساب‌برسان و استفاده‌کنندگان در مورد افشای تحریف‌های بااهمیت فراگیر

نگاره (۴): آزمون (T-TEST) شاخص افشای تحریف‌های بااهمیت فراگیر

گزاره	آماره F	آماره t	سطح معناداری	نتیجه
افشای تحریف‌های بااهمیت فراگیر	۱۰.۶۵۱	۱.۴۶۳	۰.۱۴۴	بین دو گروه تفاوت معنی‌داری وجود ندارد.

این بخش به بررسی گزاره‌های مربوط به افشای تحریف‌های بااهمیت فراگیر 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 حساب‌برسان و استفاده‌کنندگان اختلاف معناداری وجود ندارد و هر دو گروه معتقدند که افشای تحریف‌های بااهمیت فراگیر که مبنای عمل کار حساب‌برسان است، باید صورت گیرد که این مسئله باعث کاهش شکاف انتظاراتی بین حساب‌برسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌ها در تحریف‌های بااهمیت فراگیر می‌گردد. به طور کلی افشای تحریف‌های بااهمیت فراگیر یکی از عناصر حیاتی گزارشگری مالی و حساب‌رسی است. این افشا نه تنها بر کیفیت اطلاعات مالی تأثیر می‌گذارد، بلکه نقش کلیدی در تصمیم‌گیری اقتصادی استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی دارد. اهمیت این موضوع از دیدگاه حساب‌برسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های حساب‌رسی به شرح زیر است:

✓ مفهوم تحریف‌های بااهمیت فراگیر: تحریف‌های بااهمیت فراگیر، اشتباهات یا انحراف‌هایی در صورت‌های مالی هستند که به‌طور قابل توجهی بر تصمیم‌گیری اقتصادی استفاده‌کنندگان تأثیر می‌گذارد و ممکن است کل یا بخش

قابل توجهی از صورت‌های مالی را تحت تأثیر قرار دهند. این تحریف‌ها می‌توانند ناشی از اشتباهات حسابداری، تقلب، برآوردهای نادرست یا نامناسب یا استفاده نادرست از استانداردهای حسابداری باشند.

✓ اهمیت افشای تحریف‌های بااهمیت فراگیر: افشای این تحریف‌ها برای حساب‌برسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی از جنبه‌های مختلفی مهم است:

الف. از دیدگاه حساب‌برسان شامل:

۱. حفظ استقلال و بی‌طرفی حساب‌برسان: افشای تحریف‌های بااهمیت فراگیر نشان‌دهنده تعهد حساب‌برسان به شفافیت و بی‌طرفی است. این افشا اثبات می‌کند که حساب‌برسان مسئولیت خود در قبال شناسایی و گزارش تحریف‌های بااهمیت را به درستی انجام داده است.
۲. ارائه شفافیت در گزارش حساب‌برسی: با افشای تحریف‌های بااهمیت فراگیر، حساب‌برسان اطلاعات لازم برای درک وضعیت واقعی صورت‌های مالی را در اختیار استفاده‌کنندگان قرار می‌دهند. این شفافیت کمک می‌کند تا استفاده‌کنندگان از ریسک‌ها و انحرافات احتمالی آگاه شوند.
۳. رعایت استانداردهای حرفه‌ای: استانداردهای حساب‌برسی الزام می‌کنند که اگر تحریف‌های بااهمیت فراگیر شناسایی شوند و برطرف نشوند، حساب‌برسان باید این موارد را در گزارش خود افشا کند. این الزام به حساب‌برسان کمک می‌کند تا وظایف حرفه‌ای خود را به درستی انجام دهند.
۴. کاهش ریسک قانونی و حرفه‌ای: در صورت عدم افشای تحریف‌های بااهمیت فراگیر، حساب‌برسان ممکن است با ریسک‌های قانونی و حرفه‌ای مواجه شوند. افشا، محافظت قانونی و حرفه‌ای برای حساب‌برسان فراهم می‌کند و از اتهامات سوءرفتار یا کم‌کاری جلوگیری می‌کند.

ب. از دیدگاه استفاده‌کنندگان گزارش‌های حساب‌برسی شامل:

۱. افزایش شفافیت و اطمینان: استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی (مانند سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، و سهامداران) به اطلاعات شفاف و دقیق نیاز دارند. افشای تحریف‌های بااهمیت فراگیر به آن‌ها کمک می‌کند تا از وضعیت واقعی شرکت آگاه شوند و تصمیمات آگاهانه‌تری بگیرند.
۲. درک ریسک‌های مرتبط با اطلاعات مالی: تحریف‌های بااهمیت فراگیر می‌توانند ریسک‌های مالی، عملیاتی یا قانونی قابل توجهی ایجاد کنند. افشای این تحریف‌ها به استفاده‌کنندگان کمک می‌کند تا این ریسک‌ها را شناسایی و مدیریت کنند.
۳. حفظ اعتماد به گزارشگری مالی: گزارشگری مالی که شامل افشای صادقانه تحریف‌های بااهمیت فراگیر باشد، اعتماد استفاده‌کنندگان به سیستم حساب‌برسی و گزارشگری را تقویت می‌کند. این اعتماد برای عملکرد بازارهای مالی و اقتصادی حیاتی است.
۴. حمایت از تصمیم‌گیری اقتصادی: افشای تحریف‌های بااهمیت فراگیر به سرمایه‌گذاران و سایر ذینفعان این امکان را می‌دهد که تأثیر این تحریف‌ها را بر سودآوری، نقدینگی، و توانایی بازپرداخت بدهی‌ها ارزیابی کنند. این اطلاعات برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی ضروری است.
۵. ایجاد امکان مقایسه: با افشای تحریف‌های بااهمیت، استفاده‌کنندگان می‌توانند عملکرد و شفافیت شرکت‌های مختلف را با یکدیگر مقایسه کنند. این امر به سرمایه‌گذاران کمک می‌کند تا ریسک‌ها و فرصت‌ها را به درستی ارزیابی کنند.

پیامدهای عدم افشای تحریف‌های بااهمیت فراگیر:

الف. برای حساب‌برسان

- ✓ تخریب اعتبار حرفه‌ای: اگر مشخص شود که حسابرس تحریف‌های بااهمیت را افشا نکرده است، اعتبار حرفه‌ای او آسیب خواهد دید.
- ✓ پیامدهای قانونی: ممکن است حسابرس با دعوی حقوقی از سوی استفاده‌کنندگان یا نهادهای نظارتی مواجه شود.
- ✓ از دست دادن اعتماد مشتریان: عدم افشا می‌تواند به از دست دادن مشتریان و کاهش فرصت‌های کاری منجر شود.
- ✓ ب. برای استفاده‌کنندگان گزارش‌ها
- ✓ گمراهی در تصمیم‌گیری: استفاده‌کنندگان ممکن است بر اساس اطلاعات نادرست تصمیمات اشتباهی بگیرند که منجر به زیان‌های مالی شود.
- ✓ افزایش ریسک سرمایه‌گذاری: عدم افشا می‌تواند به نادیده گرفتن ریسک‌های مهم و افزایش احتمال زیان در سرمایه‌گذاری‌ها منجر شود.
- ✓ کاهش اعتماد به سیستم مالی: عدم شفافیت باعث کاهش اعتماد عمومی به بازارهای مالی و سیستم گزارشگری می‌شود.

مقایسه نظرات پنج گروه پاسخ دهنده در رابطه با معیارهای تعیین تحریف‌های بااهمیت فراگیر بر اساس آزمون (ANOVA) و آزمون توکی

با توجه به اینکه یکی از مهمترین موضوعات برای تعیین تحریف‌های بااهمیت فراگیر، در نظر گرفتن «معیارهای کمی 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 کمی سود خالص، جمع درآمد، جمع هزینه، سود ناخالص، حقوق صاحبان سرمایه و جمع دارایی‌ها) با استفاده از آزمون تحلیل واریانس ANOVA انجام گردیده که نتایج آن در جدول زیر ارائه شده است:

نگاره (۵): نتایج حاصل از آزمون میانگین نظرات پنج گروه پاسخ دهنده (ANOVA) در رابطه با گزاره‌های معیارهای تعیین تحریف‌های بااهمیت فراگیر

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 حسابرسان گروه مدیریتی، حسابرسان گروه غیر مدیریتی، کارگزاران، مدیران و سرمایه‌گذاران) در رابطه با معیارهای تحریف‌های بااهمیت فراگیر، 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 تحریف‌های بااهمیت فراگیر 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 در خصوص معیارهای مذکور تفاوت معنی‌داری وجود دارد. سود خالص به‌عنوان یکی از شاخص‌های کلیدی در گزارش‌های مالی، معیاری بسیار مهم برای تشخیص تحریف‌های بااهمیت فراگیر در گزارش‌های حسابداری محسوب می‌شود. این اهمیت ناشی از تأثیر مستقیم سود خالص بر تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی، شفافیت عملکرد مالی شرکت و تطابق آن با استانداردهای حسابداری است. دلایل اهمیت سود خالص در تشخیص تحریف‌های بااهمیت فراگیر شامل:

الف. تأثیر مستقیم بر تصمیم‌گیری اقتصادی استفاده‌کنندگان

- معیار اصلی سرمایه‌گذاران: سود خالص یکی از معیارهای اصلی مورد توجه سرمایه‌گذاران برای ارزیابی بازده سرمایه‌گذاری است. تحریف‌های مرتبط با سود خالص ممکن است سرمایه‌گذاران را در مورد توانایی شرکت برای تولید سود گمراه کند. به‌عنوان مثال، سود خالص بالا ممکن است جذابیت سرمایه‌گذاری را افزایش دهد، در حالی که اگر این سود ناشی از تحریف باشد، سرمایه‌گذاران به خطرات جدی مالی مواجه می‌شوند.
- اثرگذاری بر اعتباردهندگان: اعتباردهندگان، مانند بانک‌ها و مؤسسات مالی، برای ارزیابی توانایی شرکت در بازپرداخت بدهی‌ها به سود خالص نگاه می‌کنند. تحریف سود خالص می‌تواند به تصمیم‌گیری نادرست در اعطای وام منجر شود.
- تأثیر بر تحلیلگران مالی: تحلیلگران مالی برای پیش‌بینی ارزش سهام و ارزیابی عملکرد مالی شرکت‌ها، به سود خالص توجه ویژه‌ای دارند. تحریف در این معیار ممکن است موجب تحلیل‌های اشتباه و گمراهی در بازار شود.

ب. شاخصی کلیدی برای اندازه‌گیری عملکرد مالی شرکت

- نمایش سودآوری واقعی: سود خالص بازتاب‌دهنده نتایج واقعی فعالیت‌های مالی شرکت است. هرگونه تحریف در این شاخص ممکن است تصویر نادرستی از وضعیت مالی و عملکرد شرکت ارائه دهد. برای مثال، تحریف درآمدها (افزایش یا کاهش غیرواقعی) یا هزینه‌ها (پنهان‌سازی یا افزایش مصنوعی) مستقیماً بر سود خالص تأثیر می‌گذارد.
- نشان‌دهنده مدیریت کارآمد یا ناکارآمد: سود خالص، معیاری برای ارزیابی عملکرد مدیریت در کنترل هزینه‌ها و افزایش درآمدها است. تحریف در این شاخص ممکن است به پنهان‌سازی عملکرد ضعیف مدیریت منجر شود.

ج. نقش سود خالص در استانداردهای حسابداری

- اهمیت در تعیین آستانه‌های بااهمیت: استانداردهای حسابداری توصیه می‌کنند که حساب‌سازان از سود خالص به‌عنوان یک معیار کلیدی برای تعیین آستانه بااهمیت استفاده کنند. سود خالص معمولاً درصدی از آستانه بااهمیت (مثلاً ۵٪ تا ۱۰٪) است و تحریف‌هایی که از این آستانه فراتر بروند، بااهمیت تلقی می‌شوند. به‌طور مثال، اگر سود خالص شرکت ۱۰ میلیارد تومان باشد، تحریفی به ارزش ۵۰۰ میلیون تومان (۵٪ سود خالص) می‌تواند بااهمیت در نظر گرفته شود.
- اثر فراگیر بر سایر اجزای صورت‌های مالی: سود خالص به‌عنوان یک نتیجه نهایی، تأثیر تحریف‌های مربوط به درآمدها، هزینه‌ها، و سایر اقلام صورت‌های مالی را به‌طور مستقیم منعکس می‌کند. از این رو، تحریف در سود خالص ممکن است نشان‌دهنده وجود مشکلات فراگیر در کل صورت‌های مالی باشد.

د. پیامدهای حقوقی و نظارتی تحریف سود خالص

- گزارش‌های گمراه‌کننده: تحریف سود خالص می‌تواند منجر به ارائه گزارش‌های مالی گمراه‌کننده شود که ممکن است پیامدهای حقوقی برای مدیریت و حساب‌سازان داشته باشد. برای مثال، اگر یک شرکت سود خالص را به‌طور

غیرواقعی افزایش دهد و سهام‌داران تصمیمات اشتباهی بگیرند، مدیریت و حسابرسان ممکن است تحت پیگرد قانونی قرار گیرند.

• اهمیت برای سازمان‌های نظارتی: سازمان‌های نظارتی مانند بورس اوراق بهادار به دقت سود خالص شرکت‌ها را بررسی می‌کنند. تحریف این معیار ممکن است منجر به جریمه‌های سنگین یا تعلیق شرکت از فعالیتهای بازارهای مالی شود.

ه. تأثیر بر سایر شاخص‌های کلیدی

• سود هر سهم: سود خالص مبنای محاسبه سود هر سهم (EPS) است. هرگونه تحریف در سود خالص به‌طور مستقیم EPS را تحت تأثیر قرار می‌دهد و ممکن است سرمایه‌گذاران را گمراه کند.

• نسبت‌های مالی: نسبت‌های مالی مانند حاشیه سود، بازده دارایی‌ها، و بازده حقوق صاحبان سهام را مستقیماً تحت تأثیر سود خالص هستند. تحریف سود خالص می‌تواند ارزیابی عملکرد مالی شرکت را مختل کند.

نگاره (۶): نتایج آزمون توکی در رابطه با مقایسه نظرات جوامع مختلف

گزاره	نتیجه	تفاوت میانگین	سطح معنی‌داری
جمع درآمدها	بین نظرات گروه ۱ و ۳ در رابطه با این گزاره تفاوت معناداری وجود دارد.	۰.۹۹۴۱	۰.۰۰۰۰
	بین نظرات گروه ۱ و ۴ در رابطه با این گزاره تفاوت معناداری وجود دارد.	۰.۹۲۱۰	۰.۰۰۰۰
	بین نظرات گروه ۱ و ۵ در رابطه با این گزاره تفاوت معناداری وجود دارد.	۰.۷۷۱۴	۰.۰۰۰۰
	بین نظرات گروه ۲ و ۳ در رابطه با این گزاره تفاوت معناداری وجود دارد.	۰.۶۶۲۹	۰.۰۰۰۹
	بین نظرات گروه ۲ و ۴ در رابطه با این گزاره تفاوت معناداری وجود دارد.	۰.۵۸۹۸	۰.۰۰۰۰
	بین نظرات گروه ۲ و ۵ در رابطه با این گزاره تفاوت معناداری وجود دارد.	۰.۴۴۰۳	۰.۰۰۰۱
جمع دارایی‌ها	بین نظرات گروه ۱ و ۴ در رابطه با این گزاره تفاوت معناداری وجود دارد.	۰.۵۷۵۱	۰.۰۰۰۱
	بین نظرات گروه ۱ و ۵ در رابطه با این گزاره تفاوت معناداری وجود دارد.	۰.۶۶۴۹	۰.۰۰۰۰
	بین نظرات گروه ۲ و ۵ در رابطه با این گزاره تفاوت معناداری وجود دارد.	۰.۴۴۷۹	۰.۰۰۰۱
	بین نظرات گروه ۳ و ۴ در رابطه با این گزاره تفاوت معناداری وجود دارد.	۰.۶۴۰۴	۰.۰۰۰۳
	بین نظرات گروه ۳ و ۵ در رابطه با این گزاره تفاوت معناداری وجود دارد.	۰.۷۳۰۱	۰.۰۰۰۳

نگاره (۷): نتایج آزمون فریدمن روی گزاره‌های مربوط به معیارهای تعیین تحریف‌های بااهمیت فراگیر (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 تشخیص تحریف‌های بااهمیت فراگیر 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 تحریف‌های بااهمیت فراگیر برخوردار بودند.

نتیجه گیری و پیشنهادها

این پژوهش به بررسی شکاف انتظارات بین حسابرسان و استفاده کنندگان گزارش حسابرسی پرداخته است. نتایج به این صورت است که بین نظرات دو گروه در رابطه با تاثیر تعديلات بر تحريف‌های بااهمیت فراگیر صورت‌های مالی، نحوه تعیین فراگیر بودن تحريف‌ها و افشای تحريف‌های بااهمیت فراگیر تفاوت نظر معنی‌داری یافت نشد. هر دو گروه معتقدند که تعديلات در صورت‌های مالی، تاثیر قابل توجهی بر تحريف‌های بااهمیت فراگیر خواهد گذاشت و در صورت وجود تعديلات در صورت‌های مالی، درج بندهای گزارش حسابرس بر اساس تحريف‌های بااهمیت فراگیر تعديل شده ضروری است. همچنین دیدگاه هر دو گروه در خصوص نحوه تعیین فراگیر بودن تحريف‌ها تقریباً به یکدیگر نزدیک و هر دو گروه معتقدند که معیارهای و رهنمودهای کمی جهت تعیین نحوه فراگیر بودن آثار تحريف‌ها و بازنگری در دستورالعمل تحريف‌های بااهمیت فراگیر و استانداردهای حسابرسی مربوطه مورد نیاز است. در نهایت اینکه بین دیدگاه حسابرسان و استفاده کنندگان در مورد افشای تحريف‌های بااهمیت فراگیر در گزارش‌ها اختلاف معناداری وجود ندارد و هر دو گروه موافق با افشای تحريف‌های بااهمیت فراگیر در گزارش‌های حسابرسی هستند و می‌تواند باعث کاهش شکاف انتظاراتی بین حسابرسان و استفاده کنندگان گزارش‌ها در خصوص تحريف‌های بااهمیت فراگیر گردد. کریستین^۱ (۲۰۱۵)، در پژوهش خود به این نتیجه رسید که سرمایه‌گذاران از بین معیارهای تعیین تحريف‌های بااهمیت فراگیر، عمدتاً معیار سود قبل مالیات را برای تعیین تحريف‌های بااهمیت فراگیر مناسب می‌دانند. همچنین حساس یگانه و کثیری (۱۳۸۲)، و جولداس، استانسیا و گرچدان^۲ (۲۰۱۰)، در پژوهش‌های خود اهمیت حسابرسی را بررسی کردند و به این نتیجه رسیدند میزان اهمیت حسابرسی، نقش مهمی در تعیین نوع گزارش‌های حسابرسی صادر شده دارند و ضرورت تدوین رهنمودهای کمی توسط مراجع حرفه‌ای کاملاً مشهود است. همچنین حساس یگانه و کثیری (۱۳۸۲)، بیان کردند که چهار معیار سود خالص قبل از مالیات، مجموع دارایی‌ها، درآمدها و جمع حقوق صاحبان سهام از نظر افراد دارای اولویت بودند. در پژوهش حاضر نیز علاوه بر حسابرسان، استفاده کنندگان گزارش‌های حسابرسی نیز وجود رهنمودهای کمی را ضروری دانستند و از نظر آنان معیارهای سودخالص، جمع درآمدها و جمع حقوق صاحبان سرمایه از اولویت بیشتری به‌عنوان معیارهای تعیین تحريف‌های بااهمیت فراگیر برخوردار بودند.

امین‌زاده ساریخان بگلو و بهتری (۱۳۸۷)، در پژوهش خود به مفهوم سطح اهمیت پرداختند و به ضرورت تبیین رهنمودهای کمی اهمیت توسط مراجع حرفه‌ای در ایران اشاره کردند و معتقدند که وجود چنین رهنمودی موجب یکنواختی در گزارش حسابرسی می‌گردد. اسوات (۲۰۱۳)، نیز پژوهشی را با هدف بررسی دستورالعمل‌های تعیین شده برای تحريف‌های بااهمیت فراگیر و معیارهای تعیین آن بررسی نمود و نتیجه گرفت که معیارهای مشخص شده در دستورالعمل‌های حسابرسی مطابق نظر حسابرسان است و موافقت نسبی راجع به آن وجود دارد.

نتایج پژوهش هاگتون و جاب^۳ (۲۰۱۱)، و آزوپاردی و بالداجینو (۲۰۰۹)، نشان دادند که وجود معیارهای کمی و کیفی برای تعیین اهمیت ضروری است. همچنین الیفسن و مسیر^۴ (۲۰۱۵)، و زارعی (۱۳۷۵)، نیز رهنمودهای کمی چند شرکت 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 تحريف‌های بااهمیت فراگیر و اولویت‌بندی میان آن‌ها توافقی وجود ندارد. همچنین اجباری برای یکسان بودن معیارهای مورد استفاده در شرکت‌های مختلف وجود ندارد و حسابرس می‌تواند به قضاوت خود معیار مورد نظر و مناسب را انتخاب نمایند. علاوه بر

¹ cristian

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

³ Houghton, Keith A and Jubb, CH

⁴ Eilifsen, AMessier, JR

این لاکیس و ماسیولویسیوس^۱ (۲۰۱۷)، تحریف‌های بااهمیت فراگیر قابل قبول برای استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی را بررسی کردند و نتایج نشان داد که استفاده‌کنندگان معتقدند برای تحریف‌های بااهمیت فراگیر پذیرفته شده توسط استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی با آنچه حسابرسان تعیین می‌کنند، متفاوت است و به همین دلیل ممکن است اظهارنظر حسابرسان، 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 تحریف‌های بااهمیت فراگیر وجود دارد و با توجه به پاسخ‌های استفاده‌کنندگان بازنگری در دستورالعمل اهمیت سازمان حسابرسی ضروری می‌باشد. مهمان، 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 تحریف‌های بااهمیت فراگیر 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 تحریف‌های بااهمیت فراگیر و افشا را در بین گروه‌های مختلف بررسی کردند و به این نتیجه رسیدند که تمامی گروه‌ها موافق افشای تحریف‌های بااهمیت فراگیر در گزارش‌های حسابرسی هستند. در پژوهش حاضر نیز حسابرسان و استفاده‌کنندگان معتقد به ضرورت افشای تحریف‌های بااهمیت فراگیر هستند و این موضوع منجر به افزایش درک استفاده‌کنندگان از گزارش‌های حسابرسی خواهد شد.

پیشنهاد‌های پژوهشی

- آموزش و افزایش آگاهی استفاده‌کنندگان گزارش‌ها با کاهش شکاف شناختی بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان از طریق برگزاری کارگاه‌های آموزشی و انتشار راهنماهای ساده و قابل فهم برای استفاده‌کنندگان گزارش‌ها.
- بهبود افشای تحریف‌های بااهمیت فراگیر با هدف افزایش شفافیت و اعتماد استفاده‌کنندگان به گزارش‌های حسابرسی از طریق استانداردسازی گزارش‌دهی تحریف‌های بااهمیت فراگیر و یا ارائه توضیحات بیشتر درباره پیامدهای مالی و غیرمالی تحریف‌های شناسایی شده.
- توسعه روش‌های ارزیابی و تعدیل تحریف‌ها با هدف کاهش اختلاف نظر در مورد نقش و تأثیر تعدیلات از طریق طراحی مدل‌های استاندارد برای ارزیابی تعدیلات و یا ارائه توضیحات در مورد منطقی که پشت هر تعدیل قرار دارد.
- شفاف سازی نقش حسابرسان در کشف تقلب با هدف مدیریت انتظارات غیرواقعی استفاده‌کنندگان از حسابرسان از طریق اضافه کردن بخش ویژه در گزارش‌های حسابرسی برای توضیح مسئولیت‌های حسابرسان و تشریح محدودیت‌های حسابرسی در شناسایی همه تقلب‌ها.
- بهبود شفافیت در فرآیند تشخیص تحریف‌های بااهمیت فراگیر با هدف ارتقاء اعتماد و درک استفاده‌کنندگان از طریق ارائه گزارش‌های تفصیلی در مورد روش‌های شناسایی تحریف‌ها.

¹ Lakis and Masiulevičius

- استفاده از فناوری برای کاهش شکاف انتظارات مانند هوش مصنوعی و داده‌کاوی می‌تواند فرآیند شناسایی تحریف‌ها و ارائه گزارش‌های دقیق‌تر را بهبود دهد از طریق سرمایه‌گذاری در ابزارهای تحلیل داده و اتوماسیون و یا ایجاد پلتفرم‌های دیجیتال برای ارتباط موثرتر بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان.
- تقویت استانداردهای گزارش‌دهی با هدف هماهنگی بیشتر بین گزارش‌های حسابرسی و انتظارات استفاده‌کنندگان از طریق تدوین استانداردهای جدید برای افشای تحریف‌های بااهمیت فراگیر و یا ایجاد چارچوب‌هایی برای گزارش‌دادن تعدیلات انجام‌شده توسط حسابرسان.
- افزایش تعامل بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان با هدف کاهش سوءتفاهم‌ها و افزایش اعتماد از طریق برگزاری جلسات مشترک بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان کلیدی و یا ایجاد کانال‌های ارتباطی مستقیم برای رفع سوالات و ابهامات.

منابع

- ✓ امین‌زاده ساریخان بگلو، رحیم، بهتری، نعمت اله، (۱۳۸۷)، تعیین سطح اهمیت در برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی صورت‌های مالی، فصلنامه دانش حسابرسی، شماره ۲۵-۲۶، صص ۳۰-۴۶.
- ✓ حساس یگانه، یحیی، کثیری، حسین، (۱۳۸۲)، کاربرد مفهوم اهمیت در حسابرسی و تأثیر آن بر اظهارنظر حسابرسان مستقل، فصلنامه مطالعات حسابداری، شماره ۲، صص ۱-۳۸.
- ✓ حساس یگانه، یحیی، منصوری، مصطفی، (۱۳۹۵)، فاصله انتظاراتی میان حسابرسان و استفاده‌کنندگان نسبت به مفاهیم انتقال‌یافته از گزارش حسابرسی استاندارد، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، دوره ۵، شماره ۱۹، صص ۷۷-۸۸.
- ✓ رحمانیان کوشککی، عبدالرسول، رفیعی بیدگلی، مرضیه، (۱۴۰۴)، بررسی رابطه بین رقابت در بازار محصول و کیفیت کنترل داخلی و اثرات متقابل آن‌ها با اظهار نظر حسابرس در شرکت‌های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران، بررسی‌های بازرگانی، دوره ۲۰، شماره ۱۱۶، صص ۱۱۹-۱۳۲.
- ✓ 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، (۱۴۰۳)، 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.
- ✓ قائمی، محمد حسین، براز، ملیکا، شاهشوند، منیره، (۱۴۰۳)، بررسی محتوا و عوامل مؤثر بر افشای مسائل عمده حسابرسی: نخستین سال اجرای استاندارد ۷۰۱ حسابرسی در ایران، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۳۱، شماره ۱، صص ۱۵۴-۱۸۱.
- ✓ Auditing Guidelines, (2025), Publication 150 of the Auditing Organization (Revised Sections with an Attitude to Audit Risk Management)/ Auditing Organization, Auditing Guidelines Revision Committee.
- ✓ Bani-Mahad, Bahman, Tahmasebi, Mustafa. (1394). Reasons for auditors' tendency to issue limitation clauses instead of disagreement clauses in the audit report of the end-of-period financial statements. Accounting and Management Auditing Knowledge, 4(15), 15-26.
- ✓ Dwyer, K.-A.M., Brennan, N.M. and Kirwan, C.E. (2024), "Disclosure of auditor risk assessments in expanded audit reports", Journal of Applied Accounting Research, Vol. 25 No. 1, pp. 1-23.

- ✓ Averio, T. (2025), "The analysis of influencing factors on the going concern audit opinion – a study in manufacturing firms in Indonesia", *Asian Journal of Accounting Research*, Vol. 6 No. 2, pp. 152-164.
- ✓ Ehiedu, V. C., & Toria, G. (2022). Audit indicators and financial performance of manufacturing firms in Nigeria. *Linguistics and Culture Review*, 6, 14-41.
- ✓ Foroughi, Dariush; Khaleghi, Mohsen, and Karesian, Amir (2012), The Concept of Materiality in Financial Statement Auditing and Its Effect on Auditors' Attention in the Process of Detecting Managerial Fraud, *Journal of Accounting Advances*, Shiraz University, Volume 4, Issue 1, Spring and Summer 2012, pp. 111-135.
- ✓ Ghaemi, Mohammad Hossein, Baraz, Malika, Shahsavand, Monireh. (1403). A Study of Content and Factors Affecting Disclosure of Major Audit Matters: The First Year of Implementation of Auditing Standard 701 in Iran, *Accounting and Auditing Reviews*, 31(1), 154-181.
- ✓ Ghasemi Nejad, Ehsan, Gerkaz, Mansour. (2024). Management Change and Auditor's Opinion: Testing the Management-Auditor Alignment Hypothesis. *Accounting and Auditing Knowledge of Management*, 3(12), 45-52.
- ✓ Hamdam, A., Jusoh, R., Yahya, Y., Abdul Jalil, A. and Zainal Abidin, N.H. (2022), "Auditor judgment and decision-making in big data environment: a proposed research framework", *Accounting Research Journal*, Vol. 35 No. 1, pp. 55-70.
- ✓ Hamidian, Narges, Arab Salehi, Mehdi, Taghian, Majid. (2018). The effect of real earnings management on the audit opinion on the continuity of activity in financially distressed companies. *Journal of Financial Accounting Research*, 14(1), 37-60.
- ✓ Hasas Yeganeh, Yahya, Amouzad, Shahram. (2019). Factors affecting auditors' professional (ethical) judgment and pressures on them. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 17(67), 1-26.
- ✓ Hassanzadeh Brothers, Rasoul, Fattahi Asl, Bahram, Abolhassanzadeh, Souda. (1392). Studying the Effect of Auditors' Personality Types on the Content of the Audit Report. *Accounting and Management Auditing Knowledge*, 2(6), 89-100.
- ✓ Homsian Kashani, Zahra, Hajiha, Zohreh, Jahangirnia, Hossein, Gholami Jamkarani, Reza. (2018). Presenting a conceptual model of audit opinion quality. *Auditing Knowledge Quarterly*, 22(88):315-338.
- ✓ Hussin, N., Md Salleh, M.F., Ahmad, A. and Rahmat, M.M. (2023), "The association between audit firm attributes and key audit matters readability", *Asian Journal of Accounting Research*, Vol. 8 No. 4, pp. 322-333.
- ✓ Khoshtaint, Mohsen, Bostanian, Javad. (2017). Professional Judgment in Auditing. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 5(18), 25-57.
- ✓ Kohzadi Tahneh, Azadeh, (2019), Audit Materiality Level: Expectation Gap Between Auditors and Users of Audit Reports, Master's Thesis, Al-Zahra University (S), Tehran.
- ✓ Laridasht-e-Bayaz, Mahmoud, Sa'i, Mohammad Javad, Azad, Abdollah. (2019). Fundamentals of Auditor's Opinion Modification and Earnings Management. *Accounting and Auditing Research*, 12(45), 23-40.
- ✓ Maham, K., Farajzadeh. A, Talebnia. Gh, Kanan. A. (2014). Determination Of Material And Pervasive Misstatement In Auditing. *Indian Journal of Fundamental and Applied Life Sciences*, Vol. 4, pp. 658-667
- ✓ Matonti, G., Iuliano, G. and Vlismas, O. (2024), "Organization capital and modified audit opinion", *Measuring Business Excellence*, Vol. 28 No. 2, pp. 255-274.
- ✓ Mwombeki, F. (2023). Effect of External Audit Opinions and Audit Committees on Financial Resource Management in Public Sector Entities. *Ilomata International Journal of Tax and Accounting*, 4(1), 38-54.

- ✓ Nemati Keshtali, Reza. (2000). The effect of Honey and Mumford learning styles on auditor professional judgment: A test of preferential learning theory. *Management Accounting*, 14(50), 45-59.
- ✓ Ostad Gholami, Azizeh, Vakili Fard, Hamid Reza, Taleb Nia, Qodrat Elah. (1402). Sociopathism, Narcissism, Moral Orientation and Buying the Auditor's Opinion. *Accounting and Management Auditing Knowledge*, 12(46), 515-526.
- ✓ Rahmanian Koushkaki, Abdolrasoul, Raffiei Bidgoli, Marzieh. (2001). Investigating the Relationship Between Competition in the Product Market and the Quality of Internal Control and Their Mutual Effects with the Auditor's Opinion in Companies Listed on the Tehran Stock Exchange. *Business Reviews*, 20(116), 119-132.
- ✓ Ramazan Ahmadi, Mohammad, Jamali, Kamran, Karamshahi, Behnam. (2014). Economic Consequences of Independent Auditors' Qualified Opinion in Companies Listed on the Iranian Stock Exchange. *Accounting and Auditing Knowledge of Management*, 4(13), 67-76.
- ✓ Safikhani, Reza, Safarzadeh, Mohammad Hossein, Eshani Ashari, Hamideh. (2014). Investigating the Relationship between Professional Skepticism, Client Recognition, and Auditor Judgment. *Accounting Knowledge Journal*, 13(1), 59-82.
- ✓ Salehi, M., Dalwai, T. and Arianpoor, A. (2023), "The impact of narcissism, self-confidence and auditor's characteristics on audit report readability", *Arab Gulf Journal of Scientific Research*, Vol. 41 No. 2, pp. 202-223.
- ✓ Shahbazi, Majid, Mehrani, Kaveh. (2010). Developing a Professional Judgment Model for Independent Auditors. *Accounting and Auditing Reviews*, 27(1), 60-86.
- ✓ Simamora, R.A. and Hendarjatno, H. (2019), "The effects of audit client tenure, audit lag, opinion shopping, liquidity ratio, and leverage to the going concern audit opinion", *Asian Journal of Accounting Research*, Vol. 4 No. 1, pp. 145-156
- ✓ Standard 705, Auditing Organization (effective 1390), "Modified Opinions in the Independent Auditor's Report"