افشای اهمیت و ریسک دعاوی حقوقی

نظام الدین رحیمیان[۱]
محمد تقی تقوی فرد[۲]
سیدجواد میرعباسی[۳]

تاریخ دریافت:۹۵/۰۴/۰۴
تاریخ پذیرش:۹۶/۰۲/۱۷

چکیده:

هدف این مقاله، بررسی درک حسابرسان و مدیران مالی در خصوص افشای اهمیت و ریسک دعاوی حقوقی می‌باشد. بدین منظور سه سؤال مطرح شده است که آیا مدیران مالی و حسابرسان صورتهای مالی از افشای فهرست اهمیت حمایت می‌کنند؟ آیا افشای فهرست اهمیت، ریسک دعاوی حقوقی را کاهش می‌دهد؟ و آیا بین آرای این دوگروه تفاوتی وجود دارد؟ نتایج این تحقیق بدست آمده حاصل از ۲۰۰ پرسشنامه نظر سنجی ارسال شده به مؤسسات حسابرسی و شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که به اعتقاد حسابرسان با افشای فهرست اهمیت، احتمال دعاوی حقوقی کاهش نمی‌یابد. اما مدیران مالی معتقدند که افشای فهرست اهمیت، احتمال دعاوی حقوقی کاهش می‌دهد و مدیران مالی بیشتر از حسابرسان احتمال کاهش دعاوی حقوقی به دلیل افشای فهرست اهمیت را می‌دهند. همچنین از مقایسه بین آرای حسابرسان و مدیران مالی، مشخص می‌شود که مدیران بیشتر از حسابرسان از افشای فهرست اهمیت حمایت می‌کنند؛ درک حسابرسان و مدیران مالی بر عواملی مثل جنسیت و تجربه کاری تأثیر نمی‌گذارد.

کلمات کلیدی: اطلاعات بااهمیت، فهرست اطلاعات بااهمیت، ریسک دعاوی حقوقی

۱ -استادیار گروه حسابرسی، دانشگاه خاتم، تهران، ایران
۲-دانشیار، دانشکده حسابداری و مدیریت دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران
۳-کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه خاتم، نویسنده مسئول، ایمیل: javadmirabbasi@yahoo.com

۱-مقدمه

در مفاهیم حسابداری و حسابرسی، واژه اهمیت از مفاهیم فراگیر می‌باشد و طبق بند ۳ استاندارد حسابرسی شماره ۳۲۰، اطلاعاتی با اهمیت تلقی می‌شود که عدم ارائه یا ارائه نادرست آن بتواند قضاوت و تصمیم‌گیری استفاده‌کننده منطقی صورت‌های مالی را درباره امور واحد اقتصادی تغییر دهد. درجه اهمیت اقلام، به کمیت، ماهیت، شرایط ایجاد آنها، نوع و اندازه واحد اقتصادی بستگی دارد.

در تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان با استفاده از اطلاعات قابل اتکا، این موضوع مهم است که هرچه افشای اهمیت توسط حسابرسان و مدیران مالی بیشتر و بهتر صورت گیرد، تصمیم‌گیرندگان تصمیمات منطقی‌تری اتخاذ می‌کنند. چون افشای اهمیت، آگاهی لازم را در اختیار استفاده‌کنندگان قرار می‌دهد، خطر تصمیم‌گیری نادرست برای آنان کاهش می‌یابد و در نتیجه، این موضوع منجر به کاهش خطر دعاوی حقوقی علیه حسابرسان و مدیران مالی می‌شود. منظور از دعاوی حقوقی، احتمال اقدامات قانونی علیه حسابرسان و مدیران مالی، به دلیل قصور وسهل‌انگاری آنان در فرآیند حسابرسی و حسابداری می‌باشد. دعاوی حقوقی منجر به نارضایتی مشتریان و تغییر بازار حسابرسی می‌گردد و این تغییر به ضرر سرمایه‌گذاران و سایر ذینفعان در اتخاذ تصمیمات صحیح‌تر و به روز تجاری غیر منتظره در فضای کسب و کار می‌گردد (کاکس و همکاران[4]،۲۰۱۳).

در سال‌های اخیر، سوء استفاده‌های فراوانی در اقتصاد کشور رخ داده و در برخی موارد منجر به طرح دعاوی حقوقی علیه حسابرسان شده و فشارهای مختلفی از سوی مراجع قضایی و جامعه حسابداران رسمی ایران به آنان وارد آمده است (دیلمی پور،۱۳۹۲). در سطح بین‌المللی نیز، شمار روز افزون دعاوی حقوقی مطرح شده علیه حسابرسان و هزینه دفاع از اقامه دعاوی حقوقی، منجر به ایجاد روش‌هایی برای مقابله با آن توسط حسابرسان شده است (ویلکنز و همکاران[5]، ۲۰۰۳).

۲- بیان مساله و اهمیت موضوع

مفهوم اهمیت، از اوایل دهه ۱۹۳۰ به حرفه حسابداری وحسابرسی راه یافت و در سال ۲۰۰۶، بیانیه استاندارد حسابرسی شماره ۱۰۷ در ایالات متحده تدوین گردید. طبق مندرجات این استاندارد، تعیین رقم اهمیت، مبنایی مناسب برای قضاوت حرفه‌ای است وسطح اهمیت برای دو واحد تجاری، هم از نظر اندازه وهم ازنظر ماهیت، تفاوت دارد. همچنین سطح اهمیت برای هر واحد تجاری در دو سال متوالیمی‌تواند متفاوت باشد. این بیانیه، بر خلاف بیانیه استاندارد حسابرسی شماره ۴۷، حسابرسان را ملزم نموده تا سطح اهمیتی رامستند نماید که به عنوان مبنای قضاوت برای ارزیابی اقلام صورتهای مالی به کار برده‌اند. طبق بیانیه استاندارد حسابرسی شماره ۱۰۷، حسابرسی باید به شکلی اجراشود که خطر حسابرسی به حداقل سطح ممکن برای اظهارنظر مناسب در مورد

4.Cox et al

5.Willekens et al

صورت‌های مالیکاهش یابد (انجمن حسابداران رسمی امریکا[6]، ۱۱,۲۰۰۶).

هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا[7] در بیانیه استاندارد حسابرسی شماره ۱۵۴، اهمیت را اینگونه تعریف می‌کند «...مقدار یک از قلم افتادگی یا تحریف اطلاعات حسابداری که این احتمال را ایجاد می‌کند که قضاوت فرد منطقی بر اساس این اطلاعات، تغییر کند یا به وسیله آن از قلم افتادگی یا تحریف، تحت تأثیر قرار گیرد.»

بر اساس مصوبات هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری، اطلاعاتی با اهمیت است که حذف یا تحریف آن بتواند بر تصمیم‌گیری اقتصادی استفاده‌کنندگان بر مبنای صورت‌های مالی تأثیر بگذارد. اهمیت به اندازه آن قلم یا قضاوت اشتباه در مورد محتوای شرایط خاص بستگی دارد. مسائل با اهمیت در صورت‌های مالی و موضوع آستانه اهمیت در حسابرسی ادامه می‌یابد تا یک مبحث مهم برای حسابرسان، سرمایه‌گذاران و تنظیم‌کنندگان و قانون گذاران مالی باشند.

تعیین سطح اهمیت به طور قابل توجهی تحت تأثیر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان و درک آنان از الزامات اطلاعات مالی استفاده‌کنندگان می‌باشد. اترگ و همکاران[8] (۲۰۱۰) در پژوهش خود، سردرگمی در دانستن اینکه چه چیزی در گزارش‌های مالی با اهمیت است را خطا یا سوء تفاهم در درک استانداردهای حسابداری و حسابرسی دانستند. مرور استانداردها در ادبیات حسابرسی نشان می‌دهد که هرگونه تحریف یا از قلم افتادگی زیر ۵ درصد آستانه سود خالص تأثیر با اهمیتی ندارد به شرطی که سایر شرایط را تهدید نکند. با این حال، استاندارد بین‌المللی حسابرسی شماره ۳۲۰ روشن می‌سازد که در شرایط متفاوت ممکن است درصدهای پایین‌تر یا بالاتر مناسب باشند. پارک[9](۲۰۰۹) ادعا می‌کند قلمی با اهمیت است که به شرکت اجازه دهد تا به سود پیش بینی شده خود برسد یا منجر به پاداش مدیریت شود. بنابراین با توجه به کسب و کار یا صنعت خاص می‌توان تشخیص داد که یک قلم با اهمیت است و در نتیجه، اهمیت مفهومی ذهنی است. بنابراین، فهرست اهمیت، مجموعه ذهنی حاصل از تفاوت‌هایی مثل تحریفات، از قلم افتادگی‌ها و محاسبات گرد شده تعدیل نشده می‌باشد که به صورت تک تک و جداگانه توسط حسابرسان با اهمیت در نظر گرفته نمی‌شود (کاکس و همکاران، ۲۰۱۳).

استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، در صورت اجباری بودن افشای اهمیت، متوجه مسائل مهمی می‌شوند که اعتماد آنان را به صورت‌های مالی افزایش می‌دهد و منجر به تسهیل سرمایه‌گذاری بیشتر و کاهشهزینه‌های سرمایه می‌شود (گانیولی و همکاران[10]، ۲۰۰۲). به‌عبارت‌دیگر، درستی و افشای کامل اهمیت، منجر به‌تصمیم‌گیری منطقی استفاده‌کنندگان و کاهش دعاوی حقوقی علیه حسابرسان می‌شود. در مقابل، عدم افشای اهمیت در گزارشگری منجر به گمراهی استفاده‌کنندگان

6.American Institute of Certified Accountant (AICPA)
7.Financial Accounting Standard Board (FASB)
8.Etterdge et al.
9.Park
10.Ganyolly et al

و در نتیجه بالارفتن ریسک دعاوی حقوقی علیه حسابرسان خواهد شد.

در تحقیق کاکس و همکاران (۲۰۱۳)، برای اولین بار به این موضوع پرداخته شده است که اگر فهرستی از اطلاعات بااهمیت تدوین و در اختیار استفاده‌کنندگان قرار گیرد تا چه میزان می‌تواند قضاوت‌های استفاده‌کنندگان را تحت تأثیر قرار دهد و آیا می‌تواند روی دعاوی حقوقی رو به افزایش علیه حسابرسان تأثیر داشته باشد یا خیر؟

از آنجایی که موضوع اهمیت برای تهیه کنندگان، حسابرسان و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، اهمیت بسیار زیادی دارد. در این پژوهش، رابطه افشای اهمیت و ریسک دعاوی حقوقی بررسیمی‌شود. پس از انجام پژوهش و مشخص شدن نتایج، وجود یا عدم وجود رابطه میان افشای اهمیت و ریسک دعاوی حقوقی مشخص خواهد شد که در صورت وجود رابطه، باید فرآیندهایی برای افشای اهمیت به کار گرفته شود تا منجر به کاهش ریسک دعاوی حقوقی گردد. این پژوهش با ارائه نتایج برگرفته از نظرات ذینفعان مختلف در ایران، به ادبیات موجود در مورد موضوعِ اهمیت کمک می‌کند و مشخص خواهد شد که آیا حسابرسان و مدیران مالی از افشای اطلاعات فهرست اهمیت استقبال خواهند کرد یا خیر؟

❑ ۳- مبانی نظری

تعریفی از مفهوم اهمیت که به عنوان مرجع در نوشتارهای حرفه‌ای از آن استفاده می‌شود، تعریفی است که بیانیه شماره دو هئیت تدوین استانداردهای حسابداری مالی، به این شرح ارائه داده است:

«اطلاعاتی با اهمیت است که ارائه، تغییر یا عدم ارائه آن بتواند قضاوت شخص معقولی که به این گزارش اعتماد می‌نماید را تغییر داده یا بر فرآیند تصمیم گیری وی اثر گذارد» (هندریکسون و ون بردا، ۱۷۷:۱۳۸۴)

مفهوم اهمیت در استاندارد حسابداری شماره یک بدین صورت تعریف شده است:

«اطلاعاتی بااهمیت تلقی می‌شود که عدم افشای آن بر تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان که بر مبنای صورت‌های مالی اتخاذ می‌شود، مؤثر واقع شود» (کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، ۱۳۸۵).

همچنین در استاندارد حسابرسی شماره ۳۲۰، اهمیت به شرح زیر تعریف شده است: «اطلاعاتی بااهمیت تلقی می‌شود که عدم‌ارائه یا ارائه نادرست آن بتواند قضاوت و تصمیم گیری استفاده‌کننده منطقی صورت‌های مالی را درباره امور واحد اقتصادی تغییر دهد. درجه اهمیت اقلام، به کمیت، ماهیت و شرایط ایجاد آنها و همچنین نوع و اندازه واحد اقتصادی بستگی دارد. تعیین اینکه چه چیز با اهمیت می‌باشد، مستلزم قضاوت حرفه‌ای است».

در استانداردهای حسابرسی ایران به صراحت بیان شده که این استانداردهامنحصرا در مورد موضوعات با اهمیت کاربرد داردواطلاعاتی با اهمیت تلقی می‌شود که عدم ارائه یا ارائه نادرست آن بتواند قضاوت وتصمیم‌گیری استفاده‌کننده منطقی صورتهای مالی درباره امور واحد اقتصادی را تغییر دهد (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۲۰،۱۳۸۵).

۳-۱- نقش اهمیت در حسابرسی

حسابرسان ملزم به استفاده از قضاوت حرفه‌ای برای تبدیل کردن اطلاعات کیفی پیچیده، به معیارهای کمی هستند. از اینرو، برداشت‌های متفاوتی از اهمیت به وجود می‌آید (ترنر[11]، ۲۰۰۳).

اهمیت مفهومی نسبی است، نه مطلق. تحریفی با اندازه‌ای خاص می‌تواند برای شرکتی کوچک بااهمیت باشد، در حالی که تحریف با همان مبلغ می‌تواند برای شرکتی بزرگ، بی‌اهمیت باشد. از این رو، ارائه هرگونه دستورالعمل مبلغ دار برای قضاوت مقدماتی در مورد اهمیت که در مورد تمام صاحبکارها بتوان آن را به کار بست، امری غیرممکن است. به عنوان نمونه، تحریفی جمعاً به مبلغ ۱۰۰۰ میلیارد برای شرکت‌ها بسیار بااهمیت است (وفادار و دادبه، ۱۳۸۸).

برآورد حسابرس از اهمیت، با توجه به تعریف اهمیت، حداکثر اشتباهات و تحریفاتی است که می‌تواند در صورت‌های مالی وجود داشته باشد و حسابرس کماکان بر این باور باشد که اشتباهات و تحریفات مزبور بر قضاوت وتصمیم‌گیری استفاده‌کننده منطقی تاثیری ندارد. برآورد حسابرس از اهمیت اشتباه قابل تحمل نیز نامیده می‌شود

حسابرس در هر یک از مراحل زیر باید اهمیت را مورد توجه قرار دهد:

الف) تعیین نوع و ماهیت، زمان بندی اجرا و حدود روش‌های حسابرسی.

ب) ارزیابی اثر اشتباهات یا تحریف‌ها (کمیته تجدیدنظر دستورالعمل حسابرسی، ۱۳۸۶).

مفهوم اهمیت در حسابرسی، کلیه مراحل فرآیند حسابرسی را دربر می‌گیرد. هدف حسابرسی مستقل، انجام حسابرسی در چارچوب استانداردهای حسابرسیبرای کسب اطمینانی معقول از نبود اشتباه یا تحریفی «بااهمیت» در صورت‌های مالی و اظهارنظر نسبت به «ارائه مطلوب» آن در انطباق با استانداردهای حسابداری، از کلیه جنبه‌های «بااهمیت» و نهایتاً اعتباربخشی به آن است. اما اظهارنظر حسابرسی به دلیل محدودیت‌های ذاتی هرکار حسابرسی از جمله، نمونه‌گیری، درجه متفاوت متقاعدکنندگی شواهد حسابرسی، ویژگی‌های سیستم حسابداری و کنترل داخلی و نیز محدودیتهای ذاتی اندازه‌گیری در حسابداری (انجام برآورد و تخصیص) لزوماً مطلق نیست. یعنی اظهارنظر حسابرسی در دامنه‌ای از «دقت قابل‌قبول» یا پذیرش میزانی از «اهمیت» با کسب اطمینانی معقول یا پذیرش میزانی از «احتمال خطر» صورت می‌گیرد. لذا مفاهیم «اهمیت» و «احتمال خطر» زیربنای اظهارنظر حسابرسی نسبت به «ارائه مطلوب» صورت‌های مالی را تشکیل می‌دهد (وفادار و دادبه، ۱۳۸۸).

طبق استانداردهای حسابرسی، حسابرس در هر کار حسابرسی باید «اهمیت» و رابطه آن با «احتمال خطر حسابرسی» را ارزیابی کند. حسابرسان در کلیه مراحل حسابرسی با قضاوتها و تصمیمهای مربوط به اهمیت درگیرند. رابطه معکوسی بین اهمیت و سطح خطر حسابرسی وجود دارد. یعنی سطح بالای اهمیت، معادل با خطر پایین‌تر حسابرسی و بالعکس می‌باشد. حسابرسان وقتی ماهیت، زمانبندی و محتوای فرآیندهای حسابرسی را تعیین می‌کنند، باید این رابطه معکوس را در نظر گیرند. ارزیابی حسابرسان از اهمیت و خطر حسابرسی در زمان بررسی نتایج فرآیندهای

11.Turner

حسابرســـی ممکن اســـت متفاوت از ارزیابی آن‌ها در زمان برنامه‌ریزی و طرح‌های اولیه باشـــد که می‌تواند به دلیل تغییر در دانش حسابرسان با تغییر در شرایط، در نتیجه حسابرسی باشد (سرخانی و سیدنژاد، ۱۳۸۶).

حســـابرس در مرحله برنامه‌ریزی، برای تعیین حجم، نوع، ماهیت و زمانبندی آزمونهای حسابرسی باید میزان قابل قبولی از «اهمیت» را مشخص کند که بتواند اشتباهها یا تحریفهای بااهمیت موجود را کشـــف کند. همچنین در مرحله اظهارنظر، حسابرس باید نسبت به «بااهمیت» بودن یا نبودن آثار مجموع اشتباهها و تحریفها، برای تعیین نوع اظهارنظر حسابرسی، قضاوت کند.

اســـتانداردهای حسابرسی، حسابرســـان را ملزم می‌کند تا در هنگام برنامه‌ریزی حسابرسی، میزان قابل قبولی از اهمیت را مشـــخص کنند تا بتوانند تحریف‌های با اهمیت (کمی) را کشف نمایند. این کار را قضـــاوت مقدماتی در مورد اهمیت تعبیر می‌کنند. این مبلغ، به این دلیل قضاوت مقدماتی در مورد اهمیت نامیده می‌شـــود که قضاوتی حرفه‌ای اســـت و ممکن است در طول کار تغییر کند. این قضاوت باید در پرونده‌های حسابرسی، مستند شود.

دلیل انجام قضاوت مقدماتی در مورد اهمیت، کمک به حسابرســـان در برنامه‌ریزی شواهد کافی و مناســـبی است که باید جمع‌آوری کنند. چنانچه حسابرسان سطح اهمیت را مبلغ ریالی پایینی قرار دهند، نسبت به زمانی که سطح اهمیت مبلغی زیادتر باشد، شواهد بیشتری را باید جمع آوری کنند. حسابرســـان اغلب قضاوت مقدماتی خود در مورد اهمیت را در طول حسابرسی تغییر می‌دهد. وقتی چنین تغییری صورت گرفت، قضاوت جدید، قضاوت تجدیدنظر شده در مورد اهمیت نامیده می‌شود (وفادار و دادبه، ۱۳۸۸).

مفهوم اهمیت برای حسابرسان، راهنمایی در برنامه‌ریزی حسابرسی، جمع‌آوری و ارزیابی شواهد و تصمیمات گزارش دهی حسابرســـی است. بنابراین می‌توان گفت که هیچ کار حسابرسی بدون توجه به ملاحظات اهمیت به انجام نمی‌رســـد. در بیانیه شماره ۴۷ استانداردهای حسابرسی بند ۱۲ آمده اســـت: «حسابرس باید آن گروه از خطاهایبرنامه‌ریزی اولیه را کشف نماید که منفردا یا در مجموع از نظر مقداری در صورت‌های مالی با اهمیت تلقی می‌شـــوند». این جمله بدان معناســـت که حسابرس باید در برنامه ریزی اولیه خود، مبلغی را به عنوان آستانه اهمیت در کل صورت‌های مالی و در سطح مانده حســـاب‌ها تعیین نماید. در این مرحله، اهمیت را می‌توان حد مجاز خطا یا اشتباه قابل تحمل در صورت‌های مالی دانست. حسابرس این مبلغ را (که معمولاً با استفاده از «قاعده سرانگشتی» (۵ تا ۱۰ درصد سود خالص) تعیین می‌شود) به عنوان راهنمای روش‌های حسابرسی خود به کار می‌گیرد. البته ممکن است حسابرس با توجه به اطلاعات جدید و نتایج آزمون‌های حسابرسی در قضاوت اولیه اهمیت تجدیدنظر کند (زارعی، ۱۳۷۴). حسابرس در برنامه‌ریزی حسابرسی، با مواردی سروکار دارد کهمی‌تواند در صورت‌های مالی با اهمیت باشـــد. حســـابرس هیچگونه مسئولیتی برای برنامه‌ریزی و اجرای حســـابرسی، به منظور حصول اطمینان معقول در مورد تحریفاتی ندارد که به وسیله اشتباه یا تقلب، در صورت‌های مالی ایجاد و شناسایی شده، اما بی‌اهمیت است (ازوپاردی، ۲۰۰۹).

حســـابرس در برنامه‌ریزی حسابرســـی، میزان قابل قبولی از اهمیت را مشخص می‌نماید تا بتواند

اشتباهات یا تحریف‌های با اهمیت (کمی) را کشف نماید. اما هم مبلغ (کمیت) و هم ماهیت (کیفیت) اشتباهات یا تحریف‌ها باید مورد توجه قرارگیرد. برآورداهمیت، ازمهم‌ترین تصمیماتی است که حسابرس برمبنای قضاوت حرفه‌ای خود اتخاذمی‌کند (وفادار و دادبه، ۱۳۸۸).

حسابرس طبق استانداردهای حسابرسی شماره ۲۴۰، هنگام برنامه‌ریزی و اجرای روش‌های حسابرسی و ارزیابی گزارشگری نتایج حاصل باید خطر وجود تحریف با اهمیت در صورت‌های مالی را در نظر گیرد که ناشی از تقلب یا اشتباه می‌باشد (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی،۱۳۸۵).

در حال حاضر، کشورهای پیشرفته با به کارگیری حسابرسی مبتنی بر مدل ریسک توانسته‌اند تنها تا حدودی خطر عدم کشف را کاهش دهند، ولی به دلیل وجود محدودیت‌های ذاتی حسابرسی، همچنان وجود این خطر، اثربخشی فرآیند حسابرسی را به مخاطره می‌اندازد (کاکس و همکاران، ۲۰۱۳).

مفهوم اهمیت در حسابرسی، کلیه مراحل فرآیند حسابرسی را در برمی‌گیرد. به دلیل وجودمحدودیت‌های ذاتی حاکم بر فرآیند حسابرسی از قبیل رسیدگی نمونه‌ای به شواهد و مدارک، حسابرسان به منظور کسب اطمینانی معقول از نبود اشتباه یا تحریف با اهمیت در صورت‌های مالی، عمدتاً به دنبال کشف تحریف‌های با اهمیت می‌باشند. همچنین درج عبارت «از تمام جنبه‌های با اهمیت» در بند اظهارنظر گزارش حسابرسی، حاکی از آن است که حسابرس تنها به موضوعاتی توجه دارد که نسبت به صورت‌های مالی بااهمیت باشد. از طرفی، مدیران ممکن است برای کتمان تقلب از طرح‌های پیچیده و سازمان یافته‌ای چون جعل، ثبت نکردن عمدی معاملات یا دادن اطلاعات نادرست به حسابرس، استفاده نمایند. بنابراین، خطر عدم‌کشف تحریف‌های ناشی از تقلب به مراتب بیشتر از خطر عدم کشف تحریف‌های ناشی از اشتباه می‌باشد. مدیران واقف به مفهوم اهمیت در حسابرسی ممکن است تقلبات خود را در قالب معاملاتی گزارش نمایند که از دیدگاه حسابرسان کم اهمیت تلقی می‌شود و توجه کمتر حسابرسان به موارد کم اهمیت منجر به عدم کشف این تقلبات گردد. این موضوع می‌تواند اثربخشی فرآیند حسابرسی را به مخاطره انداخته و منجر به سلب اعتماد عمومی، تحریف شهرت حرفه‌ای، گسترش بی‌عدالتی و در نهایت آسیب اجتماعی شود (رفیعی و همکاران، ۱۳۹۳).

حسابرس باید در مرحله ارزیابی نهایی و اظهارنظر حرفه‌ای، میزان اهمیت مجموع اشتباهات یاتحریف‌های کشف شده در جریان حسابرسی را از طریق مقایسه مجموع آنها با برآورد اولیه اهمیت، تعیین نماید. اگر این اشتباهات یا تحریف‌ها با اهمیت باشد باید از مدیریت واحد مورد رسیدگی در خواست اصلاح صورت‌های مالی را بنماید. در صورتی که مدیریت از اصلاح صورت‌های مالی امتناع ورزد، حسابرس می‌تواند بر اساس میزان اهمیت تحریف‌ها، اظهارنظر مشروط یا مردود ارائه کند. در این مورد، حتی در صورت اصلاح اشتباه کشف شده، حسابرس باید روش‌های حسابرسی را برای کاهش احتمال خطر حسابرسی به میزان قابل قبولی، گسترش دهد (کثیری و حساس‌یگانه، ۱۳۸۲).

بند دامنه رسیدگی گزارش حسابرس، عبارت مهمی را در برمی‌گیرد که مستقیماً به اهمیت مربوط است. «حسابرسی این موسسه براساس استانداردهای حسابرسی انجام شده است. استانداردهای

مزبور ایجابمی‌کند که این موسسه، حسابرسی را چنان برنامه ریزی و اجرا کند که از نبود تحریفی با اهمیت در صورت‌های مالی اطمینانی معقول به دست آید.»

منظور از عبارت «نبود تحریفی با اهمیت»، آگاه کردن استفاده‌کنندگان از این مساله است که مسئولیت حسابرس محدود به اطلاعات مالی با اهمیت است. اهمیت در حسابرسی مقوله مهمی است. زیرا ارائه اطمینان در مورد مبالغ بی‌اهمیت، برای حسابرسان عملی نیست. بنابراین «اهمیت» مفهوم بنیادینی است که در برنامه‌ریزی حسابرسی و طراحی رویکرد حسابرسی مهم می‌باشد.

تأثیر اهمیت بر نوع اظهار نظر حسابرس، در بیان، ساده به نظر می‌رسد. اما در عمل، تعیین میزان اهمیت یک تحریف در شرایط مختلف قضاوت سخت است. هیچ رهنمود ساده و تعریف شده‌ای برای تمایز میان یک قلم بی‌اهمیت، با اهمیت و اساسی (با اهمیت و فراگیر) وجود ندارد. دیدگاه حسابرسی در مورد اهمیت، براساس قضاوت حرفه‌ای است و تحت تأثیر درک حسابرس از نیازهای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی می‌باشد. بنابراین قوانین، مجموعه رهنمود معتبرِ قطعی درخصوص قضاوت در مورد اهمیت ندارد. دلیل این است که مقداری در صورت‌های مالیِ واحد تجاری بااهمیت است لزوماً ممکن است در صورت‌های مالی واحد تجاری دیگر بااندازه یا ماهیت متفاوت بااهمیت نباشد. علاوه براین، اهمیت درصورتهای مالی واحد تجاری خاص از دوره‌ای به دوره دیگر ممکن است تغییرکند (وادیول[۱۲]، ۲۰۰۴). ارزیابی اهمیت، با توجه به اینکه شرایط پیش آمده، تحریف صورت‌های مالی است یا محدودیت دامنه حسابرسی و ابهام اساسی، متفاوت است.

در حسابرسی، تحریف صورت‌های مالی زمانی می‌تواند با اهمیت تلقی شود که آگاهی از آن تحریف بتواند بر تصمیم گیری استفاده‌کننده منطقی صورت‌های مالی تأثیر گذار باشد. با توجه به این تعریف، برای اهمیت سه سطح مختلف می‌توان در نظر گرفت و این سطوح را در تعیین نوع گزارش مورد استفاده قرار داد:

سطح اول: تحریف بی‌اهمیت و ناچیز است.

سطح دوم: تحریف با اهمیت است اما آثار آن بر صورت‌های مالی فراگیر نیست.

سطح سوم: مبالغ چنان با اهمیت و فراگیر است که ارائه مطلوب صورت‌های مالی را زیر سؤال می‌برد.

سطح اهمیت بین حسابرسان، تهیه کنندگان و استفاده‌کنندگان در مورد عدم توافق وجود دارد. در حالت کلی، استفاده‌کنندگان، سطح اهمیت کمتری را نسبت به تهیه کنندگان و حسابرسان در نظرمی‌گیرند. علاوه بر این، بسیاری از استفاده‌کنندگان انتظار دارند که حسابرسان، صورت‌های مالی حسابرسی شده را تضمین کنند که کاملاً دقیق هستند که در این صورت، مفهوم اهمیت به طور کامل منسوخ می‌گردد. این موضوعات نشان دهنده وجود نارسایی انتظارات مربوط به اهمیت بین استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی و حسابرسان می‌باشد (جنینگز و همکاران، ۱۹۸۷).

احتمالاً انواع خاصی از موارد تحریف، بیشتر از سایر موارد برای استفاده‌کنندگان اهمیت خواهد داشت، حتی اگر مبلغ ریالی آنها مشابه باشد. به عنوان نمونه:

12. Vadivel

مبالغ دربرگیرنده تقلب معمولاً مهم‌تر از خطاهای سهوی با مبالغ مشابه هستند، زیرا تقلب، صداقت و قابلیت اطمینان مدیریت یا سایر کارکنان درگیر را زیر سؤال می‌برد

تحریف‌هایی که از جهات دیگر کماهمیت هستند، می‌توانند در صورتی با اهمیت تلقی شوندکه پیامدهای محتمل ناشی از تعهدات قراردادی به دنبال داشته باشند

تحریف‌هایی که از جهات دیگر کم‌اهمیت هستند می‌توانند در صورتی بااهمیت تلقی شوندکه روند سود آوری را تحت تأثیر قرار دهند. (وفادار و دادبه، ۱۳۸۸).

۳-۲ افشای سطح اهمیت اطلاعات

به‌کارگیری مبانی مختلف در اندازه گیری ارزش عناصر حسابداری، شناسایی درآمد به روش‌های گوناگون، وجود مبانی مختلف برای مقابله هزینه‌ها با درآمد و تنوع رویه‌های حسابداری، افشای رویه‌های حسابداری و توضیحات دیگری را لازم می‌سازد که توصیف رویدادهای اقتصادی را کامل و اقلام صورت‌های مالی را شفاف و گویا کند و به این ترتیب قابلیت مقایسه اطلاعات را نیز فزونی بخشد.

رویدادهای خاصی نظیر بدهی‌های احتمالی، قراردادهای غیرمتعارف و همچنین آثار تغییرات عمده اقتصادی بر فعالیت‌های واحد انتفاعی نظیر تغییرات شدید قیمت‌ها، وضع قوانین درباره حدود و دامنه فعالیت‌های اقتصادی و تملک بخش عمده‌ای از سرمایه یا سهام واحد توسط سرمایه‌گذاران جدید، از جمله موارد دیگری است که افشای اطلاعات آن می‌تواند بر قابلیت مقایسه اطلاعات و بر تصمیمات استفاده‌کنندگان مؤثر باشد (رفیعی و همکاران،۱۳۹۳)

۳-۳ فهرست اطلاعات با اهمیت

فهرست اطلاعات با اهمیت، مجموعه ذهنی حاصل از تفاوت‌هایی مثل تحریفات، از قلم افتادگی‌ها و محاسبات گرد شده تعدیل نشده می‌باشد که به صورت تک تک توسط حسابرسان با اهمیت در نظر گرفته نخواهد شد. اگر تحریفات و از قلم افتادگی‌ها تاثیری بر فرآیند تصمیم گیری اقتصادی استفاده‌کنندگان داشته باشد، با اهمیت در نظر گرفته می‌شود. اگر تحریف زیر سطح اهمیت باشد و بتواند یک زیان کوچک را به یک سود کوچک تبدیل کند، این تحریف می‌تواند با اهمیت باشد. اگر استفاده کننده منطقی صورت‌های مالی با افشای این اطلاعات اضافی تصمیم خود را تغییر دهد، این اطلاعات با اهمیت در نظر گرفته شده و باید افشا شود (کاکس و همکاران،۲۰۱۳).

۳-۴ ریسک و ریسک اقامه دعاوی حقوقی

ریسک یا خطر در زبان فارسی، به عنوان احتمال رخداد ناگوار و زیان‌آور، ماحصل عمل گذشته یا اتفاقات خارج از کنترل بیان گردیده است. در این خصوص، فرهنگ معین، معنی خطر (یا ریسک) را بدین گونه بیان می‌نماید: آنچه مایه هلاکت باشد یا بیمی از تلف شدن باشد. همچنین لغت‌نامه‌های بین‌المللی اینوستوپدیا و ویکی پدیا، ریسک را، احتمال از دست دادن قسمت یا تمام اموال شخص و

قدرتی زیان‌آور و منتج شده از فعالیت‌های پیشین یا رکود بیان می‌نمایند. در اکثر تعاریف ریسک، به صورت روشن به دو جنبه آن، یعنی زیان و عدم اطمینان، اشاره شده است. ریسک در لغت به معنی امکان یا احتمال بروز خطر یا روبه‌رو شـــدن با خطر، صدمه دیدن، خســـارت دیدن و کاهش درآمد می‌باشد (محرابی، ۱۳۸۹).

ریسک حسابرسی، تابعی از ریسک تحریف بااهمیت و ریسک عدم کشف است. ارزیابی ریسک‌های بر مبنای روش‌های حسابرسی اجراشده برای کسب اطلاعات مورد نیاز به این منظور و شواهد کسب شـــده در جریان حسابرســـی، انجام می‌شود. ارزیابی ریسک اساســـاً با اعمال قضاوت حرفه‌ای و نه با اندازه‌گیری دقیق انجام می‌شود (استانداردهای حسابرسی،۱۳۹۱، شماره ۲۰۰).

ریسک حسابرسی، خطر عدم کشف تحریف بااهمیت در اطلاعات حسابداری مربوط به سود، فاصله جریان‌های نقدی و وضعیت مالی توســـط حسابرسان است. در واقع، حسابرسان ملزم هستند که در نتیجه حسابرسی انجام شده از نبود چنین تحریفاتی اطمینان منطقی کسب کنند. ریسک حسابرسی به ســـه شکل است. ریسک برنامه‌ریزی‌شـــده در قبل از حسابرسی (زمانی که کار به حسابرس ارجاع می‌شـــود)، ریسک مربوط به گذشـــته که برای حسابرسان تا کار حسابرسی نامشخص است و ریسک برآورد شده که توسط حسابرسان در حین انجام حسابرسی براساس ارزیابی از شرایط شرکت شناخته می‌شـــود. حسابرسان با انعقاد قرارداد حسابرسی، با ریسکی مواجه هستند که بخشی از آن را ارزیابی خواهند کرد و در خود مد نظر قرار می‌دهند و بخش باقیمانده آن به رغم بررسی‌ها و آزمون‌های انجام شده، برای حسابرسان ناشناخته باقی خواهد ماند (حساس یگانه، ۱۳۹۱).

ریســـک حسابرســـی، خطری اســـت که حســـابرس، اظهارنظر غلطی را در مورد صورت‌های مالی تحریف شده ارائه نماید. بنابراین ریسک حسابرسی، تابعی از ریسک‌های گزارشگری غلط و تحریفات کشف‌نشده است (انجمن حسابداران خبره[۱۳]، ۲۰۱۱).

ریسک حسابرسی؛ یعنی اینکه حسابرس هنگام وجود تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی، نسبت به آن نظر نامناســـب ارائه کند. ریســـک حسابرسی تابعی از ریســـک تحریف بااهمیت و ریسک عدم کشف است. ارزیابی ریسک‌ها بر مبنای روش‌های حسابرسی اجراشده برای کسب اطلاعات مورد نیاز به این منظور و شـــواهد کسب شـــده در جریان حسابرسی، انجام می‌شود (استانداردهای حسابرسی، ۱۳۸۷، شماره ۳۱۵).

ریسک دعاوی حقوقی صدور احکامی علیه حسابرس یا مؤسسات حسابرسی توسط دادگاه‌ها است که حاکی از ســـهل‌انگاری، قصور یا تقلب وی باشـــد. حسابرس با ارتقای سطح آگاهی از مراقبت‌های حرفه‌ای و رعایت آنها می‌تواند برای کاهش این خطر تلاش کند. موضوع ریسک اقامه دعاوی حقوقی در ایران بسیار کمرنگ‌تر از ایالات متحده است (محمودی، ۱۳۸۹).

بحث درباره مسئولیت حسابرسان به دلیل سهل‌انگاری، قصور و تقلب می‌تواند این تصور را به وجود آورد که حسابرسان خود را اغلب با بی‌دقتی انجام می‌دهند، اما چنین نیست. اکثر کارهای حسابرسی با موفقیت و بدون هیچگونه شـــکایتی نسبت به عملکرد حسابرسان تکمیل می‌شود. اما در هر کاری

13. Association of Chatered Certified Accountant (ACCA)

با توجه به پیچیدگی کار حسابرسی، رخ دادن پاره‌ای اشتباهات نیز اجتناب ناپذیر است. مؤسسه بزرگ حسابرسی که هزاران کار حسابرسی را اجرا می‌کند، گاه متوجه می‌شود درباره صورت‌های مالی که نیز نظر مقبول اظهار کرده از برخی جهات گمراه‌کننده بوده است. در این مورد، سرمایه‌گذارانی که زیان هنگفتی متحمل می‌شوند درصدد می‌آیند که خسارت وارده را به هر شکل ممکن جبران کنند. در نتیجه، حتی اگر با پیگرد قانونی حسابرسان شرکت، کمترین احتمال بازیافت زیان‌های وارده وجود داشته باشد، طرف‌های خسارت دیده حتماً مبادرت به شکایت خواهند کرد (محمودی، ۱۳۸۹).

حسابرسان باید احتمال متهم شدن به قصور در انجام وظیفه را به عنوان واقعیت زندگی خود بپذیرند. برخی از دعاوی علیه حسابرسان به نتیجه نخواهد رسید، زیرا تلاشی مذبوحانه از طرف شاکی برای دریافت خسارت است. برخی دیگر از دعاوی نیز بی‌پایه نیست، در واقع خطایای قضاوت حسابرسان در حین انجام کار است. هر مؤسسه حسابرسی، هر قدر هم در کار خود دقت داشته باشد، باز هم ممکن است گهگاه خود را در جایگاه متهمین دادگاه ببیند. چنانچه مبلغ حکم دادگاه بیش از مبلغ مسئولیت حرفه‌ای مؤسسه باشد، شرکای مؤسسه شخصاً مسئول تأمین زیان‌های مازاد خواهند بود. این زیان علاوه بر زیان وارده بر اعتبار مؤسسه حسابرسی می‌باشد (محمودی، ۱۳۸۹).

اصطلاحات سهل‌انگاری، قصور و تقلب، هر یک نشانگر میزانی از عملکرد نادرست حسابرسان است. مسئولیت حسابرسان نسبت به اشخاصی که مستقیماً به دلیل عملکرد نادرست آنان زیان دیده‌اند را میزان نادرستی عملکرد حسابرسان تعیین می‌کند. چنانچه حسابرسان خدمات خود را با رعایت مراقبت‌های حرفه‌ای انجام دهند، هرگز نسبت به کسی مسئولیت نخواهند داشت. رعایت مراقبت‌های تخصصی و حرفه‌ای، دفاع کاملی است در برابر هرگونه ادعای عملکرد نادرست (محمودی، ۱۳۸۹).

❐ ۴- پیشینه پژوهش

۴-۱- مروری بر پژوهش‌های خارج از کشور

کاکس و همکاران (۲۰۱۳) در پژوهشی به بررسی افشای اهمیت و ریسک دعاوی حقوقی پرداختند. این پژوهش از طریق پرسشنامه در کانادا انجام شده و شرکت‌کنندگان در پژوهش شامل حسابرسان، تهیه کنندگان و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی بوده و این پژوهشگران دریافتند که استفاده‌کنندگان با افشای فهرست اهمیت موافق هستند و معتقد نیستند که افشای فهرست بااهمیت، حسابرسان و تهیه کنندگان را در معرض ریسک دعاوی حقوقی قرار می‌دهد. از دیدگاه این پژوهشگران، استفاده‌کنندگان معتقدند که فهرست بااهمیت، ریسک دعاوی حقوقی را کاهش می‌دهد، سرمایه‌گذاری در سهام را تسهیل می‌کند، هزینه‌های سرمایه را کاهش می‌دهد و ثبات مالی ایجاد می‌شود. از سوی دیگر آنان دریافتند که حسابرسان با استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی در رابطه با افشای با اهمیت و ریسک دعاوی حقوقی اختلاف نظر دارند.

ازوپاردی[۱۴] (۲۰۰۹) در پژوهشی با عنوان «مفهوم اهمیت درحسابرسی و روش‌هایی برای افشای سطح اهمیت در میان حسابرسان» بیان می‌کند که عموم مردم تمایل دارند حسابرسی به اطمینان قطعی منجر شود، در حالی که حسابرسان و فرآیند حسابرسی می‌توانند اطمینان معقول را فراهم کنند. افشای سطح اهمیت اطلاعات می‌تواند این نارسایی انتظارات را کاهش دهد و به تبع آن ریسک دعاوی حقوقی علیه حسابرسان را کاهش دهد. افشای اطلاعات با اهمیت می‌تواند به درک مناسب از اهمیت و روش شناسی حسابرس توسط استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی وابسته باشد. بدون چنین فهمی، نتایج حاصل از افشا به احتمال زیاد بر دو قسم است. از یک طرف، افشا درک نخواهد شد و از این رو، اثر زیادی نخواهد داشت. یافته‌های این پژوهش نشان‌می‌دهد، حسابرسان فکر می‌کنند که درک استفاده‌کنندگان از اهمیت، با درک آنان از اهمیت مطابق نیست.

دیویس[۱۵] (۲۰۰۵) در پژوهش خود با عنوان «واکنش بازار به گزارش حسابرس؛ بررسی آستانه اهمیت حسابرسی» نشان داد که افشای سطح اهمیت اطلاعات در حسابرسی، بر رفتار بازار و درک سرمایه‌گذاران از گزارش حسابرس اثر می‌گذارد و این افشا، اعتماد بیش از حد سرمایه‌گذاران را کاهش می‌دهد. افشای سطح اهمیت بینش قابل توجهی در خصوص قضاوت حسابرسان و دامنه آزمون حسابرسی برای استفاده کنندگان صورتهای مالی فراهم می‌کند که منجر به کاهش ریسک دعاوی حقوقی می‌شود.

شیخ و طلحه[۱۶] (۲۰۰۳) در پژوهشی با عنوان «اعتبار و شکاف انتظارات در گزارشگری عدم اطمینان» برای دستیابی به اهداف مطالعه خود از روش مصاحبه استفاده کردند و از حسابرسان خواستند تا توضیح دهند که چه افشای اطلاعت در حال حاضر، با توجه به مفهوم اهمیت، لازم و ضروری است. پس از بررسی پاسخ‌های جمع آوری شده، آنان به این نتیجه رسیدند که هیچ گونه افشای اهمیت در صورتهای مالی لازم و ضروری نیست و آنان با مخالفت شدید اکثریت مصاحبه شوندگان درباره افشای اهمیت مواجه شدند.

پاتر سون و اسمیت[۱۷] (۲۰۰۳) در تحقیقی با عنوان «عدم قطعیت اهمیت و تحریفات سود» دریافتند زمانی که هزینه‌های مورد انتظار تحریف‌ها در صورت‌های مالی نسبتاً بزرگ است؛ با افزایش در سطح اهمیت، حسابرس محافظه‌کارتر نتیجه می‌گیرد و در نتیجه مقدار ارائه اطلاعات به صورت عمومی کاهش می‌یابد. اگرچه سود خالص (نه فروش یا کل دارایی‌ها) بر معیارهای کمی برای توضیح تصمیم‌گیری اصلاح اشتباه غالب است.

چو و همکاران[۱۸] (۲۰۰۳) در تحقیقی با عنوان «معیارهای اندازه گیری سهامداران از اهمیت» مشخص کردند که قیمت بازار تحت تأثیر تحریفات با اهمیت در صورت‌های مالی قرار می‌گیرد.

14.Azzopardi
15. Davis
16. Shaikh and Talha
17. Patterson & Smith
18. Cho et al.

در نتیجه، این مهم اســت تا اطمینان حاصل شــود که قضاوت حرفه‌ای حسابرس مناسب و اخلاقی می‌باشــد. اگر مجموعه معیارهای اهمیت وجود داشت، تنوع کمتری در آستانه‌های اهمیت استفاده شــده ایجاد می‌شــود. اگرچه ریســک دعاوی حقوقی می‌تواند کاهش نیابد. در حقیقت، حسابرسان ممکن است استانداردهای اهمیت کمتری را برای اجتناب از احتمال پرونده‌های حقوقی متعاقب آن تنظیم نمایند.

ایســلین و اسکندر[19] (۲۰۰۰) نقش شناخت حسابرسان را بر افشای آستانه اهمیت بررسی کردند. مطالعه آنان مشخص کرد که سطح اهمیت بین ۵/۷ درصد و ۸/۷ درصد نشان داده می‌شود که مبتنی بر رهنمودهای ارائه شــده توسط قانونگذاران می‌باشد. همچنین این مطالعه مشخص کرد که آستانه شناســایی کمتر از آستانه افشای اطلاعات بود و آســتانه با صنعت متفاوت بود. در صنایع پرریسک مشخص می‌شود که آستانه‌های کمتری دارند. همچنین مشخص شد حسابرسان آستانه اهمیت را با توجه به تجربه و تخصص خود در آن صنعت تعیین می‌کنند.

اندرســون و همکاران[20] (۱۹۹۸) شــکاف انتظارات، تفاوت بین دیدگاه حسابرســان و جامعه را از تخصیص مسئولیت به حسابرسان و اثرات آن نسبت به ریسک دعاوی حقوقی مورد بررسی قرار دادند. این پژوهش مشخص کرد زمانی که سطح اهمیت مشکلات بزرگ را کشف نکند مسئولیت حسابرس بیشــتر و لذا خطر دعاوی حقوقی کاسته می‌شود و این موضوعات به موقعیت خاص، صنعت خاص و مسئولیت حسابرس بستگی دارد.

جنینگز و همکاران (۱۹۸۷) در تحقیقی با عنوان «بررســی مفهوم اهمیت؛ دیدگاه حسابرســان و استفاده‌کنندگان صورتهای مالی» حسابرســان باید، پس از افشای اطلاعات، سطوح اهمیت انتخاب شده را توجیه کنند، مخصوصاً اینکه سطوح مختلف ممکن است برای مشتریان مختلف اعــمال شود. انجام این کار ممکن است حجم کاری را افــزایش دهــد و به حق الزحمه‌های حسابرس بیفزاید. با این وجود، افشای سطوح اهمیت می‌تواند تضمینی را در مقابل دادرسی فراهم کند. شفافیتِ افزایش یافته به این معنی است که حسابرس نمی‌تواند در قبال اشتباهات ناشناخته زیر سطوح اهمیتِ افشا شده، روش‌های بیشتری را اجرا کند. علاوه بر این، افشای سطح اهمیت در گزارش حسابرسی رابطه بین اســتفاده‌کنندگان و تهیه‌کنندگان و بازار سرمایه را بهبود می‌بخشد و باعث می‌شود که اطلاعات ارائه شــده را خیلی ســاده‌تر ارزیابی کرد و ریسک دعاوی حقوقی را کاهش می‌دهد. آنان در تحقیق خود نشان دادند که دیدگاه حسابرسان و استفاده کنندگان صورتهای مالی در مورد اهمیت با یکدیگر متفاوت است.

۴-۲- پژوهش‌های داخل کشور

شــمس احمدی و همــکاران (۱۳۹۰) در پژوهش خود دریافتند که فرمول پیشــنهاد شــده در دســتورالعمل حسابرسی موضوع نشریه شماره ۱۵۰ ســازمان حسابرسی معیار مناسبی برای تعیین

19.Iselin & Iskandar
20.Anderson

سطح اهمیت نیست و استفاده از آن به احتمال بسیار زیاد، عدم‌اصلاح یا عدم درج شرط در گزارش حسابرسان را در پی خواهد داشت. متون معتبر حسابرسی و همچنین دستورالعمل‌های مؤسسات حسابرسی بین المللی تاکید دارند که برای تعیین سطح اهمیت باید از مبانی متعددی نظیر درصدی از سود، فروش، جمع دارایی‌ها استفاده و از بین آنها، کمترین را انتخاب کرد و قضاوت حسابرس باید با در نظر گرفتن عوامل کمی و کیفی، تحریف قابل تحمل را مشخص کند.

محمودی (۱۳۸۹) در پژوهشی با عنوان «گزارش حسابرسی تدوام فعالیت و دعاوی حقوقی علیه حسابرسان با فرض تداوم فعالیت» از تجزیه و تحلیل پاسخ وکلای حقوقی و مدیران تسویه نشان داد، گزارش تعدیل شده با تاکید بر مطلب خاص به شکلی مؤثر به عنوان هشدار عمل می‌کند و گرایش بالقوه طرف‌های دعوا را در به جریان انداختن دعاوی حقوقی علیه حسابرسان کاهش می‌دهد و همچنین اندازه حسابرس، حسن شهرت و توانایی آن در پرداخت خسارت، عواملی هستند که طرف‌های دعوا به طور جدی در اقامه دعوا علیه حسابرسان مورد توجه قرار می‌دهند و بیان می‌کند که ۴۵ درصد از پاسخ دهندگان اعتقاد دارند که استفاده از پوشش بیمه‌ای مسئولیت حسابرسان مانند سپری در برابر دعاوی حقوقی علیه حسابرسان عمل می‌کند.

حساس یگانه و معیری (۱۳۸۷) در پژوهشی با عنوان «حاکمیت شرکتی، حسابرسی و کمیته حسابرسی» بیان می‌کنند که کمیته حسابرسی، مسئولیت نظارت بر فعالیت‌های واحد تجاری را به منظور انطباق آن‌ها با الزامات قانونی و مقررات مورد نظر بر عهده دارد. لذا این کمیته باید به صورت ادواری طی برگزاری جلساتی با مقامات ارشد واحد تجاری نسبت به رعایت قوانین و مقررات و نیز رعایت معیارهای اخلاقی، اطمینان حاصل نماید. کمیته حسابرسی باید نسبت به مخاطرات ناشی از عدم رعایت قوانین یا دعاوی حقوقی آگاهی پیدا نموده و نتایج را به مدیریت واحد تجاری گزارش دهد. این کمیته باید ریسک‌های موجود در برنامه‌های مورد نظر مدیریت را شناسایی کرده و راهکارهای مناسبی برای کاهش ریسک ناشی از دعاوی حقوقی احتمالی ارائه دهد.

❑ ۵- سؤال‌های پژوهش

با توجه به مطالب مطرح شده در مقدمه، بیان مساله و مبانی نظری پژوهش، این پژوهش به دنبال پاسخگویی به این پرسش‌ها است که آیا مدیران مالی و حسابرسان از افشای فهرست اهمیت حمایت می‌کنند و آیا ارائه و افشای فهرست اهمیت، ریسک دعاوی حقوقی را کاهش خواهد داد و آیا این آرای حسابرسان و مدیران مالی در این مورد تفاوتی وجود دارد یا خیر؟

فرضیه‌های پژوهش به این شرح می‌باشد.

فرضیه اول: مدیران مالی و حسابرسان صورت‌های مالی، از افشای فهرست اهمیت، حمایت می‌کنند.

فرضیه دوم: مدیران مالی و حسابرسان صورت‌های مالی معتقدند که افشای فهرست اهمیت، احتمال دعاوی حقوقی را کاهش می‌دهد.

فرضیه سوم: مقدار میانگین برای دو متغیر بین مدیران مالی و حسابرسان، تفاوت معناداری وجود ندارد.

۶- روش پژوهش

این پژوهش، از یک سو، از جمله پژوهش‌های میدانی آزمایشی است که با طی مراحل روش علمی پژوهش، شامل بیان مساله، فرضیه‌ها، جمع آوری، تبدیل و طبقه بندی اطلاعات، تجزیه و تحلیل و آزمون فرضیه‌ها و دست آخر تهیه گزارش پژوهش صورت می‌پذیرد. از سوی دیگر، پژوهش پیمایشی است که ابزار اصلی جمع‌آوری اطلاعات در آن فیش‌برداری از منابع مکتوب و شبکه‌های اینترنت و همچنین پرسشنامه می‌باشد. در این پژوهش، پرسشنامه طراحی شده حاوی ۲۵ سؤال می‌باشد که ۱۴ سؤال نخستین آن فرضیه اول پژوهش را مورد آزمون قرار داده و ۱۱ سؤال دیگر آن فرضیه دوم را مورد آزمون قرار می‌دهد. همچنین این پرسشنامه مشخصات فردی پاسخ دهندگان را نیز مورد پرسش قرار می‌دهد. از تجزیه و تحلیل اطلاعات جمع‌آوری شده مشخصات فردی پاسخ دهندگان، فرضیه سوم نیز مورد آزمون قرار گرفته است.

۶-۱- قلمروی پژوهش

دوره زمانی انجام پژوهش، سال ۱۳۹۴ می‌باشد. بنابراین، این پژوهش، یک پژوهش مقطعی است و قلمرو مکانی پژوهش، سازمان حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی ایران و شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است.

۶-۲- جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش، از دو بخش به شرح زیر تشکیل می‌شود:

الف) حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، دارای رتبه سرپرست حسابرسی و گروه‌های شغلی بالاتر شامل سرپرست ارشد حسابرسی، مدیر فنی حسابرسی، مدیر ارشد حسابرسی و شریک (هیئت عامل) می‌باشد. این گروه از حسابرسان واجد دو ویژگی مهم هستند که باعث می‌گردد به عنوان مرجع صلاحیت دار برای کسب نظر در رابطه با موضوع پژوهش محسوب شوند. ویژگی اول این گروه، آن است که آنان در زمان تنظیم گزارش حسابرسی به قضاوت حرفه‌ای در خصوص اقلام صورت‌های مالی می‌پردازند و به نوعی به طور کامل در جریان موضوعات پیشگفته قرار می‌گیرند. ویژگی دوم این گروه، دارا بودن تخصص و آگاهی در رابطه با موضوع پژوهش است. کسب رتبه بالاتر در نمودار سازمانی سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی، مستلزم داشتن صلاحیت‌های حرفه‌ای و احراز شرایطی از جمله موفقیت در آزمون حرفه‌ای، دارا بودن سوابق حرفه‌ای طولانی و تحصیلات دانشگاهی است.

ب) مدیران مالی، معاونان مالی و اداری و اعضای هیئت مدیره و مشاوران مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار می‌باشد. کسب این سمت‌ها در شرکت‌ها، مستلزم دارا بودن تجاربحرفه‌ای و تحصیلات دانشگاهی می‌باشد.

۷- روش‌های گردآوری اطلاعات

در این پژوهش، از روش مطالعات پیمایشی (پرسشنامه) برای گردآوری اطلاعات استفاده شده است. پرسشنامه، از ابزارهای گردآوری داده‌هاست که پاسخ دهندگان از طریق آن به پرسش‌ها پاسخمی‌دهند یا واکنش خود را در برابر مطالب نوشته شده به صورتی ابراز می‌کنند. از این رو، هرگاه به دست آوردن اطلاعات واقعی[21] مورد نظر باشداز پرسشنامه استفاده می‌شود. تهیه پرسشنامه با توجه به حساسیت این ابزار از طرفی وحساسیت، تنوع، ابعادپیچیده رفتاری و واکنش‌های انسانی از طرف دیگر، کاری بس دشوار است.

از مقیاس لیکرت برای پاسخگویی به سؤالات پرسشنامه استفاده شده است. از خصوصیات مهم این مقیاس، گسترش بخشیدن به حوزه انتخاب پاسخگویی و فراهم آوردن گزینه‌های بیشتر برای آن می‌باشد. بدین ترتیب که ازپاسخگویان خواسته می‌شود یکی از گزینه‌ها را انتخاب کنند. لازم به ذکر است که در این پژوهش، برای تمام سؤالات پرسشنامه ضریب یکسان در نظر گرفته شده است.

۷-۱- روایی (اعتبار) پرسشنامه

منظور از روایی این است که مقیاس و محتوای ابزار یا سؤالات مندرج در ابزار، دقیقاً متغیرها وموضوع مورد مطالعه رابسنجد؛ یعنی داده‌های گرد آوری شده از طریق ابزار، مازاد بر نیاز پژوهش نباشد و هم اینکه سنجش از داده‌های مورد نیاز در رابطه با سنجش متغیرها در محتوای ابزار حذف نشده باشد یا به عبارت دیگر، عین واقعیت را به خوبی نشان دهد (حافظ نیا، ۱۳۸۷)

در این پژوهش از روش روایی محتوایی استفاده می‌شود. بدین معنی که آزمون ما تا چه اندازه محتوای پدیده مورد بررسی و ارزشهای بخشهای گوناگون آنرا اندازه گیری کرده است. به عبارت روشن‌تر، پرسش‌های آزمون تا چه میزان معرف کل مجموعه یا حیطه‌ای از درون مایه یا محتوای آن مجموعه می‌باشد (ایران نژاد پاریزی، ۱۳۸۵). به منظور ارزیابی روایی پرسشنامه و اطمینان از نبود هرگونه ابهامی در سؤالات، پس از تهیه و قبل از توزیع، تعدادی پرسشنامه به طور آزمایشی میان حسابرسان و مدیران مالی توزیع گردید. این عمل چندین بار تکرار شده و هر بار ابهامات و اشکالات با نظر استاد راهنما و مشاور برطرف گردید تا اینکه پرسشنامه نهایی با تأیید استاد راهنما و مشاور رسیده و آماده توزیع گردید.

۷-۲- پایایی پرسشنامه

مقصود آن است که اگر ابزار اندازه گیری را در یک فاصله زمانی کوتاه چندین بار و به گروه واحدی از افراد داده شود، نتایج حاصل حاصل نزدیک به هم باشد (فرهنگی و صفر زاده، ۱۳۸۷). یک آزمون زمانی دارای پایایی است که نمره‌های مشاهده و نمره‌های واقعی آن دارای همبستگی بالایی باشند (خاکی، ۱۳۸۷).

---

21 - Actual

از معروف‌ترین معیارهای سنجش پایایی، استفاده از معیار آلفای کرونباخ است که به صورت زیر تعریف می‌شود:

$$\alpha = \frac{K}{K-1}\left(1 - \frac{\sum S_i^2}{S_{sum}^2}\right)$$

که در آن Si انحراف معیار سؤال i ام، Ssum انحراف معیار مجموع سؤال‌ها و K تعداد سؤال‌های پرسشنامه است. هرچه مقدار آلفا نزدیک به مقدار یک باشد نشان دهنده میزان پایایی بالاست. مقدار آلفا برای پرسشنامه برای فرضیه اول و دوم به ترتیب برابر با ۰/۹۵۸ و ۰/۹۷۸ به دست آمده است که نشانگر پایایی بالای پرسشنامه است (ایران نژاد پاریزی، ۱۳۸۵).

۸- یافته‌های پژوهش

۸-۱- آمار توصیفی و تجزیه و تحلیل آن

توزیع فراوانی پاسخگویان به تفکیک عوامل مختلف به شرح جدول ۱ می‌باشد:

جدول ۱: توزیع فراوانی پاسخگویان به تفکیک عوامل مختلف

عوامل	پاسخگویان	توزیع فراوانی پاسخگویان					
		حسابرسان		مدیران مالی		کل	
		تعداد	درصد	تعداد	درصد	تعداد	درصد
جنسیت	زن	۲۰	۱۹/۶	۴۴	۴۴/۹	۶۴	۳۲
	مرد	۸۲	۸۰/۴	۵۴	۵۵/۱	۱۳۶	۶۸
	کل	۱۰۲	۱۰۰	۹۸	۱۰۰	۲۰۰	۱۰۰
سابقه	کمتر از ۱۰ سال	۱۴	۱۳/۷	۲۴	۲۴/۵	۳۸	۱۹
	از ۱۱ تا ۱۵ سال	۳۲	۳۱/۴	۴۸	۴۹	۸۰	۴۰
	از ۱۶ تا ۲۰ سال	۲	۲	۱۸	۱۸/۴	۲۰	۱۰
	بیشتر از ۲۰ سال	۵۴	۵۲/۹	۸	۸/۲	۶۲	۳۱
	کل	۱۰۲	۱۰۰	۹۸	۱۰۰	۲۰۰	۱۰۰
سن	کمتر از ۳۰ سال	۴	۳/۹	۶	۶/۱	۱۰	۵
	از ۳۱ تا ۴۰ سال	۳۴	۳۳/۳	۷۰	۷۱/۴	۱۰۴	۵۲
	از ۴۱ تا ۵۰ سال	۵۰	۴۹	۲۰	۲۰/۴	۷۰	۳۵
	بیشتر از ۵۰ سال	۱۴	۱۳/۷	۲	۲	۱۶	۸
	کل	۱۰۲	۱۰۰	۹۸	۱۰۰	۲۰۰	۱۰۰
سطح تحصیلات	کارشناسی	۳۴	۳۳/۳	۳۶	۳۶/۷	۷۰	۳۵
	کارشناسی ارشد	۶۲	۶۰/۸	۵۸	۵۹/۲	۱۲۰	۶۰
	دکتری	۶	۵/۹	۴	۴/۱	۱۰	۵
	کل	۱۰۲	۱۰۰	۹۸	۱۰۰	۲۰۰	۱۰۰
رشته تحصیلی	اقتصاد	۰	۰	۴	۴	۴	۲
	حسابداری	۸۶	۸۴/۳	۸۴	۸۶	۱۷۰	۸۵
	حسابرسی	۲	۱/۹	۴	۴	۶	۳
	مدیریت	۱۲	۱۱/۹	۴	۴	۱۶	۸
	سایر	۲	۱/۹	۲	۲	۴	۲
	کل	۱۰۲	۱۰۰	۹۸	۱۰۰	۲۰۰	۱۰۰

جدول ۲: توزیع فراوانی پاسخگویان به تفکیک نوع فعالیت

توزیع فراوانی پاسخگویان به تفکیک نوع فعالیت					
فعال در زمینه امورحسابرسی			فعال در زمینه امور مالی		
نوع فعالیت	تعداد	درصد	نوع فعالیت	تعداد	درصد
سرپرست	۴۸	۴۷	مدیر مالی	۹۴	۹۶
سرپرست ارشد	۱۲	۱۲			
مدیر حسابرسی	۳۰	۲۹	مشاور مالی	۲	۲
مدیر ارشد حسابرسی	۲	۲	معاون مالی و اداری	۲	۲
شریک (هیئت عامل)	۱۰	۱۰			
کل	۱۰۲	۱۰۰	کل	۹۸	۱۰۰

درجدول ۳، شـــاخصهای مرکزی ازجمله میانگین، میانه و شاخص‌های پراکندگی ازجمله انحراف معیار، کشـــیدگی وچولگی برای متغیرهای مختلف محاسبه شده است. بزرگ بودن میانگین از میانه، وجود نقاط بزرگ را در داده‌ها نشـــان می‌دهد؛ زیرا میانگین تحت تأثیر این مقادیر قرار می‌گیرد. در این موارد، توزیع داده‌ها، چوله به راست است.

جدول ۳: آمار توصیفی برای متغیرهای پژوهش

پاسخ دهندگان	متغیرها	تعداد	میانگین	میانه	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی	حداقل	حداکثر
حسابرسان	حمایت از افشای فهرست اهمیت	۱۰۲	۴/۹۲	۵/۶۴	۱/۷۳	-۰/۱۰	-۰/۴۳	۱/۰۰	۷/۰۰
	کاهش احتمال دعاوی حقوقی به دلیل افشای فهرست اهمیت	۱۰۲	۴/۱۷	۴/۴۴	۱/۷۶	-۰/۱۷	-۱/۳۹	۱/۰۰	۷/۰۰
مدیران مالی	حمایت از افشای فهرست اهمیت	۹۸	۶/۰۰	۶/۰۰	۰/۵۳	۰/۱۵	۰/۰۶	۴/۸۶	۷/۰۰
	کاهش احتمال دعاوی حقوقی به دلیل افشای فهرست اهمیت	۹۸	۵/۴۷	۵/۷۸	۱/۲۰	-۰/۷۸	۰/۷۶	۱/۷۸	۷/۰۰

۸-۲- بررسی نرمال بودن توزیع متغیر وابسته

نرمال بودن متغیرها به اندازه‌ای مهم است که روشهای آماری در یک تقسیم بندی با برقراری این فرض رده‌بندی می‌گردند. به طوری که در صورت نرمال بودن اغلب از آزمون‌های پارامتری و در غیر

اینصورت از آزمون‌های ناپارامتری برای تجزیه وتحلیل استفاده می‌شود. در ادامه با استفاده از آزمون کلموگروف- اسمیرنف[22]نرمال بودن متغیرها بررسی شده است (آذر و مؤمنی،۱۳۹۲). فرض صفر و فرض مقابل در این آزمون به صورت زیر نوشته می‌شود:

H_0 : داده‌ها برای متغیرمورد نظرازتوزیع نرمال پیروی می‌کند

H_1 : داده‌ها برای متغیرمورد نظرازتوزیع نرمال پیروی نمی‌کند

جدول ۴: آزمون کلموگروف اسمیرنف برای بررسی نرمال بودن متغیرهای پژوهش

متغیر	تعداد	متغیرهای نرمال		بیشترین تفاوت			مقدار Z کلموگروف - اسمیرنف	مقدار احتمال
		میانگین	انحراف معیار	قدرمطلق	مثبت	منفی		
حمایت از افشای فهرست اهمیت	۲۰۰	۵/۴۵	۱/۳۹	۰/۲۵	۰/۱۳	-۰/۲۵	۰/۹۶	۰/۳۱۹
کاهش احتمال دعاوی حقوقی به دلیل افشای فهرست اهمیت	۲۰۰	۴/۸۱	۱/۶۵	۰/۱۹	۰/۱۱	-۰/۱۹	۰/۹۸	۰/۲۹۴

مقادیر احتمال برای متغیرهای حمایت از افشای فهرست اهمیت برابر با ۰/۳۱۹ و برای کاهش احتمال دعاوی حقوقی به دلیل افشای فهرست اهمیت برابر با ۰/۲۹۴ است که هر دو مقدار بیشتر از ۰/۰۵ و توزیع این متغیر نرمال است.

22. Kolmogorev-smirnov (ks) test

۸-۳- نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

۸-۳-۱- فرضیه اول

مرحله اول: فرض صفر و فرض مقابل به صورت آماری زیر نوشته می‌شود.

مدیران مالی و حسابرسانصورت های مالی از افشای فهرست اهمیت حمایت نمی‌کنند.

مدیران مالی و حسابرسانصورت های مالی از افشای فهرست اهمیت حمایت می‌کنند.

$$\begin{cases} H_0 : \mu \leq 4 \\ H_1 : \mu > 4 \end{cases}$$

مرحله دوم: محاسبه آماره آزمون و توزیع آماری آن می‌باشد. آماره آزمون دارای توزیع t (تقریباً نرمال برای این داده‌ها) است و مقدار آن برای حسابرسان، مدیران مالی و کل افراد به صورت زیر محاسبه گردیده است.

جدول ۵: آزمون میانگین تک نمونه‌ای برای بررسی فرضیه اول

فرضیه اول	پاسخ دهندگان	تعداد	میانگین	انحراف معیار	مقدار t	درجه آزادی	مقدار احتمال
حمایت از افشای فهرست اهمیت	حسابرسان	۱۰۲	۴/۹۲	۱/۷۳	۵/۳۶	۱۰۱	۰/۰۰۰
	مدیران مالی	۹۸	۶/۰۰	۰/۵۳	۳۷/۵۹	۹۷	۰/۰۰۰
	کلی	۲۰۰	۵/۴۵	۱/۳۹	۱۴/۶۹	۱۹۹	۰/۰۰۰

مقدار آماره آزمون برای حسابرسان، مدیران مالی و کل افراد به ترتیب برابر با ۵/۳۶، ۳۷/۵۹ و ۱۴/۶۹ و فرض صفر در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می‌شود؛ پس مدیران مالی و حسابرسان صورت‌های مالی از افشای فهرست اهمیت حمایت می‌کنند.

۸-۳-۲- فرضیه دوم

فرض صفر و فرض مقابل به صورت آماری زیر است.

مدیران مالی و حسابرسان صورت‌های مالی معتقدند که افشای فهرست اهمیت، احتمال دعاوی حقوقی را کاهش نمی‌دهد

مدیران مالی و حسابرسان صورت‌های مالی معتقدند که افشای فهرست اهمیت، احتمال دعاوی حقوقی را کاهش می‌دهد

$$\begin{cases} H_0 : \mu \leq 4 \\ H_1 : \mu > 4 \end{cases}$$

جدول ۶: آزمون میانگین تک نمونه‌ای برای بررسی فرضیه دوم

فرضیه دوم	پاسخ دهندگان	تعداد	میانگین	انحراف معیار	مقدار t	درجه آزادی	مقدار احتمال
کاهش احتمال دعاوی حقوقی به دلیل افشای فهرست اهمیت	حسابرسان	۱۰۲	۴/۱۷	۱/۷۶	۰/۹۶	۱۰۱	۰/۳۳۹
	مدیران مالی	۹۸	۵/۴۷	۱/۲۰	۱۲/۱۶	۹۷	۰/۰۰۰
	کلی	۲۰۰	۴/۸۱	۱/۶۵	۶/۹۴	۱۹۹	۰/۰۰۰

مقدار آماره آزمون برای حسابرسان، مدیران مالی و کل افراد به ترتیب برابر با ۰/۹۶، ۱۲/۱۶ و ۶/۹۴ است. بنابراین برای حسابرسان مقدار آماره در ناحیه عدم رد فرض صفر قرار دارد یعنی به اعتقاد حسابرسان افشای فهرست اهمیت، احتمال دعاوی حقوقی را کاهش نمی‌دهد. اما مقدار آماره برای مدیران مالی و در حالت کلی در ناحیه رد فرض صفر قرار دارد یعنی مدیران مالی و کل افراد معتقدند که افشای فهرست اهمیت، احتمال دعاوی حقوقی را کاهش می‌دهد.

۸-۳-۳- فرضیه سوم

با توجه به نرمال بودن توزیع داده‌ها برای متغیرهای مورد بررسی، از آزمون t برای دو نمونه مستقل استفاده شده است. در این آزمون، مقدار میانگین دو نمونه مورد آزمون قرار می‌گیرد.

فرض صفر و فرض مقابل به صورت آماری زیر نوشته می‌شود:

$$\begin{cases} H_0 : \mu_A = \mu_B \\ H_1 : \mu_A \neq \mu_B \end{cases}$$

مقدار میانگین برای دو متغیر بین حسابرسان و مدیران مالی تفاوت معناداری وجود ندارد

مقدار میانگین برای دو متغیر بین حسابرسان و مدیران مالی تفاوت معناداری وجود دارد

جدول ۷: آزمون میانگین نمونه زوجی برای مقایسه بین حسابرسان و مدیران مالی

فرضیات	پاسخ دهندگان	تعداد	میانگین	انحراف معیار	مقدار t	درجه آزادی	مقدار احتمال
حمایت از افشای فهرست اهمیت	حسابرسان	۱۰۲	۴/۹۲	۱/۷۳	-۶/۰۷	۱۲۰	۰/۰۰۰
	مدیران مالی	۹۸	۶/۰۰	۰/۵۳			
کاهش احتمال دعاوی حقوقی به دلیل افشای فهرست اهمیت	حسابرسان	۱۰۲	۴/۱۷	۱/۷۶	-۶/۱۴	۱۷۹	۰/۰۰۰
	مدیران مالی	۹۸	۵/۴۷	۱/۲۰			

مقدار آماره آزمون برای حمایت از افشای فهرست اهمیت برابر با ۶/۰۷- و برای کاهش احتمال دعاوی حقوقی به دلیل افشای فهرست اهمیت برابر با ۶/۱۴- است؛ که مقادیر برای هر دو متغیر در ناحیه رد فرض صفر قرار دارد. در هر دو مورد مقدار میانگین برای مدیران مالی بیشتر از حسابرسان است. یعنی مدیران بیش از حسابرسان از افشای فهرست اهمیت حمایت می‌کنند و همچنین مدیران مالی بیشتر از حسابرسان احتمال کاهش دعاوی حقوقی به دلیل افشای فهرست اهمیت را می‌دهند.

❑ ۹-خلاصه و نتیجه گیری

۹-۱- فرضیه اول

نتایج حاصل شده از این فرض پژوهش نشان می‌دهد که مدیران مالی و حسابرسان از افشای فهرست اهمیت حمایت می‌کنند و با نتایج حاصل از پژوهش کاکس و همکاران (۲۰۱۳) که به بررسی افشای اهمیت و خطر دعاوی حقوقی پرداخته و به این نتیجه رسیدند که استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، با افشای فهرست اهمیت موافقند و با نتیجه پژوهش دیویس (۲۰۰۵) نیز همسو است که واکنش بازار به گزارش حسابرس را مورد بررسی قرار داده و نشان دادند که افشای سطح اهمیت اطلاعات در حسابرسی، بر رفتار بازار و درک سرمایه گذاران از گزارش حسابرس اثر می‌گذارد و استفاده‌کنندگان صورتهای مالی از این افشا حمایت می‌کند. به علاوه نتیجه حاصل شده از این فرض پژوهش با نتیجه پژوهش‌های فروغی و همکاران (۱۳۹۱)، شمس احمدی و همکاران (۱۳۹۰) و ایسلین و اسکندر (۲۰۰۰) همسو می‌باشد که بیان کردند افشای اهمیت و سطح اهمیت ضروری است و از ارائه فهرست اهمیت حمایت کردند و همچنین بر طبق پژوهش جنینگز و همکاران (۱۹۸۷) همسو و هم راستاست که نتیجه گرفتند که افشای سطح اهمیت در گزارش حسابرسی رابطه بین استفاده کنندگان و تهیه کنندگان و بازار سرمایه را بهبود می‌بخشد و آنان از افشای سطح اهمیت حمایت می‌کنند. اما با نتایج حاصل از پژوهش شیخ و طلحه (۲۰۰۳) مخالف است که اعتبار و شکاف انتظارات در گزارشگری عدم‌اطمینان را مورد بررسی قرار دادند و نتیجه گرفتند که از دیدگاه حسابرسان هیچ گونه افشای اهمیت در صورتهای مالی لازم و ضروری نیست.

۹-۲- فرضیه دوم

به اعتقاد حسابرسان، افشای فهرست اهمیت، احتمال دعاوی حقوقی را کاهش نمی‌دهد. اما مدیران مالی و کل افراد معتقدند که افشای فهرست اهمیت، احتمال دعاوی حقوقی را کاهش می‌دهد. نتیجه حاصل شده از این فرض پژوهش با نتایج حاصل از پژوهش کاکس و همکاران (۲۰۱۳) یکسان است که دریافتند استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی معتقد نیستند افشای فهرست با اهمیت، حسابرسان را در معرض ریسک دعاوی حقوقی قرار می‌دهد. همچنین نتیجه این پژوهش، با نتایج حاصل از پژوهش ازوپارادی (۲۰۰۹) همسو می‌باشد که بیان کرد افشایسطح اهمیت اطلاعات می‌تواند نارسایی انتظارات را کاهش دهد و به تبع آن ریسک دعاوی حقوقی را کاهش دهد و دیویس (۲۰۰۵) هم رساست که بیان می‌کند که واکنش بازار به گزارش حسابرسی را مورد بررسی قرار داد و بیان کرد که افشای سطح اهمیت بینش قابل توجهی در خصوص قضاوت حسابرس و دامنه آزمون حسابرسی برایاستفاده‌کنندگان صورت‌های مالی فراهم می‌کند که منجر به کاهش ریسک دعاوی حقوقی می‌شود. به علاوه، نتیجه حاصل شده از این فرض پژوهش با نتیجه پژوهش‌های محمودی (۱۳۸۹)، حساس‌یگانه و معیری (۱۳۸۷) و پاترسون و اسمیت (۲۰۰۳) همسو می‌باشد که بیان کردند افشای اهمیت و سطح اهمیت ریسک دعاوی حقوقی را کاهش می‌دهد. اندرسون و همکاران (۱۹۹۸) که دریافتند در صورتی که سطح اهمیت افشا نشود منجر به افزایش مسئولیت حسابرسان و افزایش دعاوی حقوقی علیه حسابرسان می‌شود و کرمی و بذرافشان (۱۳۸۹) که نشان دادند احتمال طرح دعاوی حقوقی علیه حسابرسان به دلیل عدم رعایت استانداردهای حسابرسی و افشای اهمیت افزایش می‌یابد، همسو است. اما نتیجه این پژوهش با پژوهش چو و همکاران (۲۰۰۳) مخالف است که به این نتیجه رسیدند احتمال طرح دعاوی حقوقی علیه حسابرسان در صورت افشای کمتر کاهش پیدا می‌کند.

۹-۳- فرضیه سوم

از مقایسه بین حسابرسان و مدیران مالی، در حمایت از افشای فهرست اهمیت و کاهش احتمال دعاوی حقوقی به دلیل افشای فهرست اهمیت، مدیران بیشتر از حسابرسان از افشای فهرست اهمیت حمایت می‌کنند؛ همچنین مدیران مالی بیشتر از حسابرسان احتمال کاهش دعاوی حقوقی به دلیل افشای فهرست اهمیت می‌دهند.

نتایج حاصل از این فرض پژوهش موید آن است که دیدگاه حسابرسان با دیدگاه سایر استفاده کنندگان صورتهای مالی متفاوت است که این نتیجه با نتایج حاصل از پژوهش کاکس و همکاران (۲۰۱۳) که دریافتند حسابرسان با استفاده کنندگان صورتهای مالی در رابطه با افشای اهمیت و ریسک دعاوی حقوقی اختلاف نظر دارند و همچنین که تحقیق ازوپارادی (۲۰۰۹) که نشان داد حسابرسان فکر می‌کنند که درک استفاده کنندگان از اهمیت با درک آنان از اهمیت مطابق نیستو همچنین نتایج حاصل از پژوهش جنینگز و همکاران (۱۹۸۷) هم راستا و همسو می‌باشد. که نشان دادند دیدگاه حسابرسان و استفاده کنندگان صورتهای مالی در مورد اهمیت با یکدیگر متفاوت است.

❑ ۱۰- پیشنهادهای پژوهش

۱۰-۱- پیشنهادهای مبتنی بر یافته‌های پژوهش

با توجه به نتایج به دست آمده در این پژوهش موضوعات زیر پیشنهاد می‌شود:

ماهیت کیفی تحریف‌هایی مورد توجه قرار گیرد که آثار مالی آن‌ها کمتر از رقم اهمیت است و در صورت با اهمیت بودن این اقلام از نظر کیفی (مانند عمدی بودن تحریف، تخطی از الزامات قانونی، اختلاس و...) به عنوان تاکید بر مطلب خاص در گزارش حسابرس، درج گردد.

برای آگاهی استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، مبلغ اهمیت استفاده شده، به عنوان مبنای قضاوت، در گزارش حسابرسی یا در یادداشت‌های توضیحی همراه صورت‌های مالی افشا شود.

آموزش مناسب و مستمر حسابرسان برای به کارگیری صحیح استانداردهای تدوین شده در خصوص اهمیت به منظور ارتقای اثربخشی فرایند حسابرسی انجام گیرد.

ماهیت تحریف‌هایی مورد توجه قرار گیرد که آثار مالی آن‌ها کمتر از رقم اهمیت بوده و در نامه مدیریت درج شده است و در صورت با اهمیت بودن در مجمع عمومی صاحبان سهام، پس از قرائت گزارش حسابرس، برای اطلاع سهامداران از این اقلام قرائت شود.

۱۰-۲- پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آتی

جامعه آماری در این پژوهش، حسابرسان و مدیران مالی بودند. در پژوهش‌های آتی به مطالعه دیدگاه گروه‌های مختلف استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی مانند سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، تحلیل گران مالی و مقایسه آن با دیدگاه حسابرسان و مدیران مالی پرداخته شود.

انجام پژوهش‌های تجربی، در رابطه با شناسایی و ارزیابی عوامل مؤثر بر تصمیم گیری منطقی استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی نظیر افشای اهمیت لازم و ضروری به نظر می‌رسد.

ضروری است در پژوهش‌های آتی عوامل مؤثر بر ریسک دعاوی حقوقی، شناسایی و ارزیابی شود.

❑ ۱۱- محدودیت‌های پژوهش

محدودیت‌هایی که در اجزای پژوهش وجود داشته و در تعبیر و تفسیر یافته‌های پژوهش و قابلیت تعمیم آن باید مدنظر قرار گیرند به شرح زیر می‌باشند:

به علت بالا بودن هزینه اجرای این پژوهش، قابلیت اجرایی برای کلیه گروه‌های حسابرسی میسر نبوده است.

روش این پژوهش، پرسشنامه‌ای بوده و محدودیت‌های مربوط به خود را دارد.

فهرست منابع و ماخذ

الف) منابع فارسی

۱- آذر، عادل و مؤمنی، منصور (۱۳۹۲)، آمار و کاربرد آن در مدیریت، سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه‌ها، انتشارات سمت، جلد اول و دوم، ص ص ۱۰-۱۱۵.

۲- انجمن حسابداری آمریکا (۱۳۸۱) "بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی"، ترجمه علی نیکخواه آزاد، سازمان حسابرسی، نشریه ۱۲۱، چاپ سوم، ص ص ۱-۱۱۲.

۳- ایران نژاد پاریزی، مهدی، ۱۳۸۵، روش‌های تحقیق در علوم اجتماعی، انتشارات نشر مدیران، ص ص ۱- ۴۳۵

۴- حافظ نیا، محمد رضا (۱۳۸۴) "مقدمه‌ای بر روش تحقیق در علوم انسانی"، چاپ یازدهم، سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه‌ها (سمت)

۵- حساس یگانه، یحیی و معیری، مرتضی، " حاکمیت شرکتی، حسابرسی و کمیته حسابرسی"، فصلنامهحسابدار، شماره ۲۰۰، آبان ۱۳۸۷، ص ص ۵۷-۶۶.

۶- حساس یگانه، یحیی (۱۳۹۱) "فلسفه حسابرسی" انتشارات علمی و فرهنگی، چاپ پنجم، ص ص ۱۰۰-۳۲۱.

۷- رفیعی، افسانه؛ حمیدی، الهام و مکارم، ناصر (۱۳۹۳) "اصول حسابرسی" تهران، سازمان حسابرسی، نشریه ۲۰۶، جلد اول

۸- دیلمی پور، مصطفی (۱۳۹۲) " آسیب شناسی وارونه"روزنامه دنیای اقتصاد"، شماره ۲۹۸۱، ۱۰ مرداد، ۱۳۹۲، ص ص ۱-۱

۹- زارعی، حسین (۱۳۷۴) تحقیقی پیرامون مفهوم اهمیت در فرایندهای گزارشدهی حسابرسی پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تهران، دانشکده علوم، ص ص ۱-۸۷

۱۰- ساجدی، ولی (۱۳۸۶) " تخصص بازرس شرکت‌های سهامی "نشریه حسابرس، شماره ۳۲، ص ص ۸۲-۸۶.

۱۱- سرخانی، محمد و سید نژاد، میرجواد، اهمیت در حسابرسی در دو کشور ایران و آمریکا، فصلنامه تازه‌های اقتصاد، بهار ۱۳۸۶، شماره ۱۱۵، ص ص ۶۲-۶۵

۱۲- شمس احمدی، منصور؛ ابراهیم زاده، امیر و حق نویس، حمید، اهمیت در حسابرسی، فصلنامه حسابدار، بهار ۱۳۹۰، ص ص ۷۰-۷۲

۱۳- فروغی، داریوش؛ خالقی، محسن (۱۳۸۸)، "مفهوم اهمیت در حسابرسی"، فصلنامه حسابرس، شماره ۴۷، ص ص ۶۲-۷۰

۱۴- فروغی، داریوش؛ خالقی، محسن و رسائیان، امیر، " مفهوم اهمیت در حسابرسی صورت‌های مالی و تأثیر آن بر توجه حسابرسان در فرآیند کشف تقلب مدیران"، مجله پیشرفت‌های حسابداری دانشگاه شیراز، شماره اول دوره چهارم، ۱۳۹۰، ص ص ۱۱۱-۱۳۵

۱۵- فرهنگی، علی اکبر و صفرزاده، حسین (۱۳۸۷) "روش‌های تحقیق در علوم انسانی (بانگرش بر پایان‌نامه نویسی)"، نشر پیام پویا

۱۶- کثیری، حسین و حساس یگانه، یحیی (۱۳۸۲)، مفهوم اهمیت در حسابرسی، فصلنامه مطالعات حسابداری ۲:۱-۳۸

۱۷- کرمی، غلامرضا و بذرافشان، آمنه، پیامدهای تعویض حسابرس، فصلنامه حسابدار، شماره ۲۱۸، بهار ۱۳۸۹، ص ص ۵۸-۶۳

۱۸- کمیته فنی سازمان حسابرسی (اصول وضوابط حسابداری و حسابرسی)، استانداردهای حسابرسی، چاپ بیستم، سازمان حسابرسی، نشریه ۱۳۸۷,۱۶۰

۱۹- کمیته تجدید نظر حسابرسی (۱۳۸۶) دستورالعمل حسابرسی، انتشارات سازمان حسابرسی نشریه ۱۵۰، چاپ هفتم

۲۰- محرابی، لیلا (۱۳۸۹) " مدیریت ریسک در نظام بانکداری بدون ربا (با تاکید بر ریسک اعتباری)"فصلنامه تازه‌های اقتصادی، شماره ۱۳۰، ص ص ۱۰-۱۸.

۲۱- محمودی، مجتبی (۱۳۸۹)" گزارش حسابرسی تداوم فعالیت و دعاوی حقوقی علیه حسابرس"فصلنامهحسابدار رسمی، شماره دهم، تابستان ۱۳۸۹، ص ص ۷۹-۸۷.

۲۲- مرکز پژوهش‌های تخصصی حسابداری و حسابرسی (۱۳۹۲)،"مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی"، انتشارات سازمان حسابرسی، نشریه ۱۱۳، اردیبهشت ۹۲، ص ص ۱۷-۲۳

۲۳- وفادار، عباس و دادبه، فاطمه (۱۳۸۸) "حسابرسی جلد اول" انتشارات کیومرث، چاپ اول، ص ۱۲۲-۱۴۰.

۲۴- هندریکسن. آلن اس و ون بردا میکل اف (۱۳۸۴) تئوری‌های حسابداری، ترجمه علی پارساییان، جلد اول تهران انتشارات ترمه، ص ۱۷۷

ب) منابع خارجی

1.AICPA. (1999)Big five audit materility task force.&SEC staff accounting bulletin99. (sab99)

2.AICPA. (2006) Codification Of Statement Of Auditing Standard. Audit risk And Materiality In ConductintingAn Audit (SAS 107)

3.Acito, A. A., Burks, J. J. and Johnson, W. B. (2009)Materiality decisions and the correction ofaccounting errors. The Accounting Review84 (3): 659 – 688.

4.Anderson, B., Maletta, M. and Wright, A. (1998)Perceptions of auditor responsibility: Views ofthe judiciary and the profession. InternationalJournal of Auditing 2 (3): 215 – 232.

5.Arens, N., Loebecke, s. (1974). Revisiting Materiality. The International Journal Of Applied Economics And Finance, 3(3), 183189-

6.Arnold, D. F., Bernardi, R. A. and Neidermeyer,P. E. (2001) Theassociation between Europeanmateriality estimates and client integrity,rational culture, and litigation. The InternationalJournal of Accounting 36 (4): 459 –483

7.Azzopardi, J. (2009) the concept of audit materiality and attitudes towards materiality threshold disclosure among maltese audit practitioners, journal of bank of Valletta review, NO. 40, autumn 2009

8.Blokdijk, H. F., Drieenhuizen, D., Simunic, A. andStein, M. T. (2003) Factors affecting auditors'assessments of planning materiality. Auditing:A Journal of Practice & Theory22 (2): 297 – 307.

9.Brody, R. G., Lowe, D. J. and Pany, K. (2003)Could$51 million be immaterial when Enronreports income of $ 105 million? AccountingHorizons17 (2): 153 – 160.

10.Cho, S., Hagerman, R. L., Nabar, S. and Patterson,E. R. (2003) Measuring stockholder materiality. Accounting Horizons 17 (Supplement):63 – 76.

11.Cobert, J. L. (1996) International and US standardsauditrisk and materiality. Managerial AuditingJournal11 (8): 31 – 35.

12.De Martinis, M. R. and Burrowes, A. W. (1996)Materiality and risk judgments: A review ofusers' expectations. Managerial Finance22 (9):16 – 34.

13.DeZoort, T., Harrison, P. and Taylor, M. (2006)Accountability and auditors' materiality judgments:The effectsof differential pressurestrength in conservatism, variability, andeffort. Accounting, Organizations and Society31 (4 – 5): 373 – 390.

14.Davis, S.M. (2005) Market Response to Auditor's Reports: A Re-examination of

15.Auditor Materiality Thresholds. USA:Georgia State University.

16.Ettredge, M., Scholz, S., Smith, K. R. and Sun, L. (2010) How do restatements begin? Evidenceof earnings management preceding restatedfinancial reports. Journal of Business Finance andAccounting37 (3 – 4): 332 – 355.

17.FASB Statement No. 154, Accounting Changes andError Corrections. Financial AccountingStandards Board of the Financial AccountingFoundation, Norwalk, Connecticut.Gangolly, J. S., Hussein, M. E., Seow, G. S. and Tam,K. (2002) Harmonization of the auditor'sreport. International Journal of Accounting 37 (3):327 – 346.

18.Guidera, J. (2002) Computer associates' revenue isprobed by federal officials. Wall Street Journal,20 May A3.

19.Hemandez, M., arnedo, L., Lizarraga, F. (2012). Materiality Planning. European Accounting Review, 17(4), 641665-

20.Huang, P. H. (2004) Moody Investing and theSupreme Court: Rethinking the Materiality ofInformation and the Reasonableness of Investors. University of Pennsylvania Law School,Institute for Law and Economics. ResearchPaper No. 04 – 06.

21.Iselin, E. R. and Iskandar, T. M. (2000) Auditors' recognitionand disclosure materiality thresholds:Contemporary Accounting Research, 16(1), 135165-

22.Jennings, M., Kneer, D. C. and Reckers, P. M. J. (1987) A re-examination of the concept ofmateriality: Views of auditors, users andofficers of the court. Auditing: A

Journal ofPractice and Theory6 (1): 104 – 115.

23.Jennings, M., Kneer, D. C. and Reckers, P. M. J. (1996) Mitigating the auditor's legal risk. ManagerialFinance22 (9): 61 – 85.

24.Kahneman, D. and Tversky, A. (1979) Prospecttheory: An analysis of decision under risk.Econometrica47 (2): 263 – 291.

25.Martinov, N. and Roebuck, P. (1998) The assessmentand integration of materiality and inherentrisk: An analysis of major firms' audit practices.International Journal of Auditing2 (2): 103 – 126.

26.Messier Jr, W., Martinov-Bernie, N. and Eilifsen, A. (2005) A review and integration of empiri calresearch on materiality: Two decades later.Auditing: A Journal of Practice and Theory24 (2):153 – 187.

27.Park, J. (2009) Assessing the materiality of financialmisstatements. Journal of Corporation Law 34 (2):513 – 565.

28.Patterson, E. R. and Smith, R. (2003) Materialityuncertainty and earnings misstatements. TheAccounting Review78 (3): 811 – 846.

29.Reymond A.K. cox,Ajit dayanandan, Han Donker, (2013) Materiality disclosure and litigation risks: A Canadian perspective, International Journal of disclosure and governance:115-

30.Securities and Exchange Commission. (1999) Materiality. SEC Staff Accounting Bulletin No. 99.

31.Saher, A. (2011) auditors' assessment of materiality between professional judgment and subjectivity, ACTA universitatis danubius, vol 7, NO. 42011/

32.Shaikh, J.M. and Talha, M. (2003) "Credibility and Expectation Gap inReporting on Uncertainties," Managerial Auditing Journal, Vol. 18 (6529-517:(7/.

33.Tuttle, B., Coller, M. and Plumlee, R. D. (2002)The effect of misstatements on decisions offinancial statement users: An experimentalinvestigation of auditor materiality thresholds. Auditing: A Journal of Practice & Theory21 (1): 11 – 27.Unit Working Paper No. 10088-.

34.Vadivel, M. (2004). Materiality Decisions And The correction Of Accounting Errors. American Journal Of Economics And Business Administration, NO. 16.