

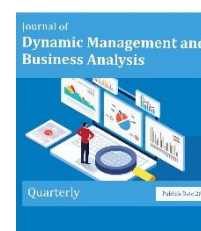


Journal Website

Article history:
Received 22 September 2024
Revised 05 November 2024
Accepted 16 December 2024
Published online 29 January 2025

Dynamic Management and Business Analysis

Volume 3, Issue 5, pp 316-331



E-ISSN: 3041-8933

Presentation of a Strategic and Causal Model of Audit Materiality in Iran's Financial Market

Vahid Khani¹, Mohammad Reza Pourali²*, Mahmoud Samadi Laragani³, Behnam Gilaninia Somesaraee⁴

1. PhD student, Department of Accounting, Tonekabon Branch, Islamic Azad University, Tonekabon, Iran.

2. Associate Professor, Department of Accounting, Chalous Branch, Islamic Azad University, Chalous, Iran (Corresponding author).

3. Assistant Professor, Department of Accounting, Tonekabon Branch, Islamic Azad University, Tonekabon, Iran.

4. Assistant Professor, Department of Accounting, Rudsar Branch, Islamic Azad University, Rudsar, Iran

* Corresponding author email address: pourali@iauc.ac.ir

Article Info

Article type:

Original Research

How to cite this article:

Khani V, Pourali M.R., Samadi Laragani M, Gilaninia Somesaraee B. (2024). Presentation of a Strategic and Causal Model of Audit Materiality in Iran's Financial Market. *Dynamic Management and Business Analysis*, 3(5), 316-331.

<https://doi.org/10.22034/dmbaj.2025.2047149.1206>



© 2024 the author(s). Published by Knowledge Management Scientific Association. This is an open access article under the terms of the Creative Commons Attribution 4.0 International (CC BY 4.0) License.

ABSTRACT

Objective: The present study aims to propose a strategic and causal model of audit materiality in Iran's financial market.

Methodology: This study is applied in purpose and descriptive-analytical in nature. It employs a qualitative approach. The statistical population includes three groups: certified accountants, university professors, and active auditors. Using the snowball sampling method and achieving theoretical saturation, 11 individuals were selected. The data collection tool was a semi-structured interview derived from theoretical foundations. The analysis was conducted using grounded theory.

Findings: The findings of this study are explained in two categories: strategic and causal factors. The strategic factors include attention to the elements and nature of financial statements, specialization in auditing, expanding standards, and fully aligning financial statements with the benchmark of accounting standards. Additionally, based on the study's findings, the main causal categories identified are determining the materiality level based on the selected criteria (usually expressed as a percentage), the basis of choices and decisions (interpreted as a description of applied judgment), ethical and behavioral characteristics of the auditor, and compliance or non-compliance with financial laws, regulations, and bylaws.

Conclusion: This study, by presenting a strategic and causal model, demonstrated that audit materiality in Iran's financial market is influenced by factors such as specialization, standard alignment, and auditors' behavioral traits. These findings can contribute to improving audit judgments and financial reporting.

Keywords: Audit materiality, Iran's financial market, auditors' judgment, financial reporting

EXTENDED ABSTRACT

Introduction

The concept of audit materiality holds a pivotal position in the financial reporting and auditing process, acting as a benchmark for the judgment of auditors. Materiality defines the threshold above which misstatements or omissions in financial statements may influence the economic decisions of users. It has been noted that an auditor's assessment of materiality may vary between the planning stage and the evaluation of audit results due to changing conditions or increased auditor understanding during the audit process (Chu et al., 2024). Historically, the roots of auditing services can be traced back to ancient Athens, where systematic evaluations were performed to ensure financial accountability. Over the centuries, the demand for auditing services grew, especially during the industrial revolution, when businesses began to expand and required financial transparency (Tahiri & Afsai, 2021).

In Iran, the legal framework for auditing was established in the early 20th century, gradually evolving to address the complexities of modern financial systems. The introduction of the Certified Accountants Law in 1993 marked a significant milestone, providing a formal structure for auditing practices and emphasizing the importance of aligning with national and international standards (Jamai & Rostamian, 2016). Despite these advancements, challenges persist, particularly in adapting international accounting and auditing standards to Iran's unique economic and regulatory environment. This necessitates the development of a strategic and causal model tailored to Iran's financial market.

Methodology

This qualitative study employs a grounded theory approach to develop a strategic and causal model for audit materiality in Iran's financial market. The research population comprises certified accountants, university professors, and active auditors. A snowball sampling method was used to select 11 participants, achieving theoretical saturation. Data were collected through semi-structured interviews based on theoretical foundations. Open coding, axial coding, and selective coding techniques were applied to identify causal and strategic factors. Two major paradigmatic categories—causal and strategic factors—were identified, with several subcategories for each. The analysis was conducted systematically to ensure the reliability and validity of findings.

Findings

The findings are presented in two main categories: causal and strategic factors.

- **Causal Factors:** These include elements such as:
 1. **Judgment Basis:** The subjective nature of auditors' professional judgment, including their ethical and behavioral traits.
 2. **Compliance with Regulations:** Adherence or non-adherence to financial laws and bylaws.
 3. **Criteria for Materiality Level:** This is often expressed as a percentage and directly impacts the audit process.
 4. **Characteristics of Financial Statements:** This includes the inherent risks and complexity of financial items.

For example, the qualitative findings indicated that auditors often adjust the materiality threshold based on their understanding of financial statement risks and client-specific factors, highlighting the critical role of professional skepticism.

- **Strategic Factors:** These include:

1. **Standardization and Alignment:** Expanding and aligning financial reporting with accounting standards.
2. **Specialization in Auditing:** Enhancing auditors' expertise, especially in complex or industry-specific domains.
3. **Comprehensive Disclosure Practices:** Encouraging detailed and transparent reporting of financial data.

The findings also emphasized that materiality judgments are context-specific, influenced by industry characteristics, transaction types, and economic environments.

Discussion and Conclusion

The study underscores the necessity of a nuanced approach to audit materiality, tailored to Iran's financial market. Materiality decisions require a balance between quantitative thresholds and qualitative considerations. Auditors must evaluate the significance of financial statement items while remaining vigilant about potential misstatements that could mislead users.

Strategically, the alignment of financial reporting practices with both national and international standards is crucial for ensuring consistency and transparency. Enhancing auditors' expertise through targeted training programs can further improve the quality of judgments. The adoption of a standardized yet flexible materiality model will allow auditors to adapt their approach to diverse industries and organizational contexts.

The research highlights that ethical considerations and professional skepticism are central to effective auditing. Auditors' ability to remain unbiased and objective significantly influences the credibility of financial reporting. As financial markets grow increasingly complex, auditors must leverage advanced tools and methodologies to refine their materiality assessments.

In conclusion, the proposed strategic and causal model provides a comprehensive framework for understanding and improving materiality judgments in Iran's financial market. By addressing both systemic and individual factors, the model aims to enhance the reliability and relevance of financial reporting, fostering greater trust among stakeholders. This research contributes to the existing literature by offering insights into the interplay of causal and strategic factors, paving the way for more effective auditing practices.

ارائه الگوی راهبردی و علی اهمیت حسابرسی در بازار مالی ایران

وحید خانی^۱، محمدرضا پورعلی^{۲*}، محمود صمدی لرگانی^۳، بهنام گیلانی نیا صومعه سرایی^۴

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد تنکابن، دانشگاه آزاد اسلامی، تنکابن، ایران.

۲. دانشیار، گروه حسابداری، واحد چالوس، دانشگاه آزاد اسلامی، چالوس، ایران (نویسنده مسئول).

۳. استادیار، گروه حسابداری، واحد تنکابن، دانشگاه آزاد اسلامی، تنکابن، ایران.

۴. استادیار، گروه حسابداری، واحد رودسر، دانشگاه آزاد اسلامی، رودسر، ایران.

*ایمیل نویسنده مسئول: pourali@iauc.ac.ir

اطلاعات مقاله

چکیده

نوع مقاله

پژوهشی/اصیل

نحوه استناد به این مقاله:

خانی و، پورعلی م، صمدی لرگانی م، گیلانی نیا صومعه سرایی ب. (۱۴۰۳). ارائه الگوی راهبردی و علی اهمیت حسابرسی در بازار مالی ایران. مدیریت پویا و تحلیل کسب و کار، ۳(۵)، ۳۱۶-۳۳۱.



© ۱۴۰۳ تمامی حقوق انتشار این مقاله متعلق به نویسنده(گان) است. انتشار این مقاله به صورت دسترسی آزاد مطابق با گواهی (CC BY 4.0) صورت گرفته است.

هدف: هدف پژوهش حاضر ارائه الگوی راهبردی و علی اهمیت حسابرسی در بازار مالی ایران می باشد. **روش شناسی:** این پژوهش از لحاظ هدف کاربردی و از نوع توصیفی-تحلیلی می باشد. پژوهش حاضر بر مبنای روش کیفی انجام شده است. جامعه آماری پژوهش را سه گروه (حسابداران رسمی، اساتید دانشگاهی و حسابرسان فعال) تشکیل می دهد که با استفاده از روش نمونه گیری گلوله برفی و نقطه اشباع نظری ۱۱ نفر انتخاب شدند. ابزار جمع آوری اطلاعات مصاحبه نیمه ساختار یافته برگرفته از مبانی نظری می باشد. شیوه تجزیه و تحلیل این بخش با استفاده از نظریه داده بنیاد می باشد. **یافته ها:** نتایج این بخش از تحقیق در قالب دو مقوله علی و راهبردی تبیین گردید. عوامل راهبردی شامل توجه به عناصر و ماهیت صورت های مالی، تخصصی سازی حسابرسی، مبسوط کردن استانداردها و تطبیق کامل صورت های مالی با محک معیار استانداردهای حسابداری می باشد. همچنین، بر اساس یافته های مطالعه، اهم مقوله های علی شناسایی شده عبارتند از: تعیین سطح بر مبنای معیار انتخابی (معمولا به صورت درصدی از آن)، وجه انتخاب ها و تصمیمات (به معنای توصیف قضاوت به کار رفته)، ویژگی های اخلاقی و رفتاری حسابرسان و رعایت و عدم رعایت قوانین و مقررات و آیین نامه مالی، می باشد. **نتیجه گیری:** پژوهش حاضر با ارائه الگویی راهبردی و علی، نشان داد که اهمیت حسابرسی در بازار مالی ایران تحت تأثیر عوامل مختلفی از جمله تخصص گرایی، تطبیق استانداردها و ویژگی های رفتاری حسابرسان قرار دارد. این یافته ها می تواند به بهبود قضاوت های حسابرسی و گزارشگری مالی کمک کند.

کلیدواژه ها: اهمیت حسابرسی، بازار مالی ایران، قضاوت حسابرسان، گزارشگری مالی.

مقدمه

اهمیت حسابرسی را می‌توان با توجه به دلیل و نیاز متقاضیان مطرح کرد. حسابرسی به معنای رسیدگی به دفاتر، اسناد، مدارک و انجام سایر بررسی‌ها توسط فردی مستقل از تهیه‌کننده آن، با هدف اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی است. اهمیت حسابرسی از دو جنبه قابل بررسی است: نخست، در مرحله ارزیابی و دوم، در مرحله برنامه‌ریزی. برآورد حسابرسان از اهمیت و خطر حسابرسی در مرحله برنامه‌ریزی حسابرسی می‌تواند متفاوت از برآورد وی در مرحله ارزیابی نتایج حاصل از اجرای روش‌های حسابرسی باشد (Chu et al., 2024). این تفاوت ممکن است از تغییر ایجادشده در شرایط یا افزایش شناخت حسابرسان به دلیل انجام دادن رسیدگی‌ها ناشی شود؛ برای مثال، چنانچه حسابرسی پیش از پایان دوره مالی برنامه‌ریزی شده باشد، حسابرسان باید نتایج عملیات و وضعیت مالی را پیش‌بینی و بر اساس آن، اهمیت و خطر حسابرسی را برآورد کرده باشد. اگر نتایج عملیات و وضعیت مالی واقعی، به گونه‌ای عمده متفاوت از پیش‌بینی حسابرسان باشد، برآورد وی از اهمیت و خطر حسابرسی نیز تغییر می‌کند. حسابرسان ممکن است در مرحله برنامه‌ریزی حسابرسی، میزان اهمیت را عمده‌تر از میزانی در نظر بگیرد که برای ارزیابی نتایج رسیدگی‌هایش به کار خواهد گرفت. حسابرسان معمولاً این کار را به منظور کاهش احتمال خطر وجود اشتباهات یا تحریف‌های کشف‌نشده و تأمین حاشیه اطمینانی برای ارزیابی اثر اشتباهات یا تحریف‌های کشف‌شده در جریان حسابرسی انجام می‌دهد (Chu et al., 2024).

با نوعی نگرش جهانی و تاریخی نسبت به بازار خدمات حسابرسی و ماهیت آن، می‌توان پیشینه ارائه خدمات حسابرسی را به ۳۰۰ تا ۵۰۰ سال قبل از میلاد مسیح در کلان‌شهر آتن در یونان باستان ردیابی کرد. در آن برهه زمانی، درآمدها و هزینه‌های هر یک از کلان‌شهرهای یونان توسط سه هیئت مرکب از حسابداران معتبر ارزیابی و تأیید می‌شد. صدها سال پس از آن و طی قرون وسطی، گسترش مبادلات تجاری در کشورهای اروپایی نیاز به خدمات حسابرسی را بیش از پیش مطرح کرد. از میان کشورهای اروپایی آن زمان، حسابرسی در کشور ایتالیا رشد و گسترش چشمگیری یافت و از آن به عنوان ابزاری برای آزمون و تأیید اعتبار پاسخگویی ناخدایان کشتی‌های تجاری در برابر صاحبان سرمایه استفاده شد. این روند تا جایی ادامه یافت که در سال ۱۳۹۴ میلادی، دفاتر و اسناد مالی مربوط به شهر پیزا در کشور ایتالیا، به گونه‌ای مشابه آنچه در یونان باستان متداول بود، مورد حسابرسی و استماع قرار گرفت. از سال ۱۵۰۰ تا ۱۸۵۰ میلادی، دامنه اجرای حسابرسی و خدمات مرتبط با آن به طور قابل توجهی گسترش یافت و در نهایت رسیدگی به فعالیت‌ها و دادوستدهای مالی بنگاه‌های تولیدی معلول انقلاب صنعتی اروپا را نیز در بر گرفت. در سال ۱۸۴۴ میلادی، دولت انگلستان قانونی را تصویب کرد که به موجب آن، اگرچه صاحبان سهام واحدهای اقتصادی مکلف به ارائه صورت‌های مالی حسابرسی‌شده بودند، اما اختیار تصمیم‌گیری در مورد استفاده از خدمات حسابرسان مستقل برای اجرای عملیات رسیدگی به خود صاحبان سهام تفویض شد (Tahiri & Afsai, 2021). با این حال، باید توجه داشت که این اقدام دولت انگلستان، تنها تلاشی برای رسمیت‌بخشیدن به فعالیتی بود که بیشتر واحدهای اقتصادی آن زمان، برای استفاده داوطلبانه از خدمات حسابرسی انجام می‌دادند و از این رو قانون مزبور، دگرگونی چندانی در عرصه الزامات حاکم بر گزارشگری مالی به وجود نیاورد. اگرچه نمی‌توان منکر این واقعیت شد که قانون مذکور، بخش عمده‌ای از واحدهای اقتصادی که صورت‌های مالی آن‌ها مورد رسیدگی قرار نگرفته بود را مکلف ساخت تا نسبت به اجرای حسابرسی و استفاده از خدمات حسابرسان مستقل برون‌سازمانی اقدام کنند، اما نمی‌توان از آن به عنوان عاملی برای توجیه تقاضا برای خدمات حسابرسی یاد کرد؛ بلکه تنها می‌توان ادعا کرد که قانون سال ۱۸۴۴ میلادی بستر لازم را برای افزایش تقاضا برای این گونه خدمات فراهم ساخت؛ زیرا بهای استفاده نکردن از خدمات حسابرسی، که شامل مواردی چون پذیرفته‌نشدن در بازارهای اوراق بهادار، تحمیل جرائم قانونی سنگین و... بود، افزایش یافت (Tahiri & Afsai, 2021).

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 می‌سازد، در حالی که حسابرسی برای نشان دادن درستی این مسیر و اطمینان از اعتبار اطلاعات انجام می‌شود؛ بنابراین نقش حسابرسان در حرفه حسابرسی بسیار مهم است (Alzoubi, 2017). نخستین باری که در قوانین ایران به موضوع حسابرسی اشاره شد، قانون تجارت مصوب ۱۳۱۱ ه.ش است که طی آن مقرر شد مجمع عمومی هر شرکت سهامی، یک یا چند بازرس را جهت رسیدگی به حساب‌ها، اسناد و مدارک شرکت انتخاب کند. استفاده از خدمات حسابداران خبره در امر حسابرسی مالیاتی نخستین‌بار در قانون مالیات بر درآمد ۱۳۲۸ ه.ش عنوان شد. قانون مزبور مقرر داشت هرگاه انجمن محاسبین قسم‌خورده در کشور تشکیل شود، وزارت دارایی مکلف است نتیجه رسیدگی محاسبین قسم‌خورده را در مورد حساب یا ترازنامه بازرگانان یا شرکت‌ها بپذیرد و برای تشخیص مالیات، نیازی به رسیدگی دفاتر مؤدی نخواهد بود (جودی و همکاران، ۱۳۹۹). در سال ۱۳۷۲ ه.ش قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی‌صلاح به‌عنوان حسابدار رسمی به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید. به‌موجب این قانون، دولت می‌توانست حسب نیاز، از خدمات حسابداران رسمی در مواردی چون حسابرسی و بازرسی قانونی شرکت‌های سهامی عام، شرکت سهامی خاص، شرکت‌های غیر سهامی و شرکت‌های موضوع بندهای (الف) و (ب) ماده (۷) اساسنامه قانونی سازمان حسابرسی و همچنین حسابرسی مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی استفاده کند. در سال ۱۳۷۴ ه.ش آیین‌نامه تعیین صلاحیت حسابداران رسمی و چگونگی انتخاب آنان، موضوع تبصره یک قانون فوق‌الذکر، به تصویب هیئت محترم وزیران رسید و متعاقب آن، هیئت تشخیص صلاحیت حسابداران رسمی توسط وزیر امور اقتصادی و دارایی تعیین و معرفی شد. این هیئت فعالیت خود را با بررسی پرونده‌های متقاضیان عنوان حسابدار رسمی در دستور کار قرار داد. در سال ۱۳۷۵ ه.ش وزیر اقتصاد و دارایی، هیئتی ۱۰ نفره را به‌عنوان نخستین حسابداران رسمی معرفی کرد تا ظرف شش ماه، اساسنامه جامعه مزبور را تهیه کنند. در شهریور سال ۱۳۷۸ ه.ش اساسنامه به تصویب هیئت وزیران رسید (Jamai & Rostamian, 2016).

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. مفهوم اهمیت، کل فرایند حسابداری، از جمله تصمیمات مربوط به جمع‌آوری، طبقه‌بندی و تلخیص اطلاعات مرتبط با نتایج فعالیت‌های اقتصادی و همچنین تصمیمات مربوط به چگونگی ارائه و افشای اطلاعات در صورت‌های مالی را تحت تأثیر قرار می‌دهد (مروتی سیبونی و پورعلی، ۲۰۱۵). در سال ۱۹۶۶ انجمن حسابداری آمریکا (AAA) در بیانیه‌ای در مورد تئوری بنیادی حسابداری، حسابداری را این‌گونه تعریف می‌کند: حسابداری عبارت است از فرایند شناسایی، اندازه‌گیری و مخابره اطلاعات اقتصادی که امکان انجام قضاوت‌ها و اتخاذ تصمیمات توسط استفاده‌کنندگان از این اطلاعات را فراهم می‌آورد (Azare et al., 2023; Azizkhani et al., 2023). در این تعریف، می‌توان نوعی نگرش استفاده‌کننده‌گرا را مشاهده کرد. بخش اول این تعریف همانند تعاریف قبلی بر عمل حسابداری تأکید دارد؛ اما بخش دوم، برخلاف تعاریف پیشین، به استفاده‌کنندگان و سودمندی اطلاعات حسابداری برای تصمیم‌گیری‌های آن‌ها اشاره می‌کند. می‌توان ادعا داشت که این تعریف، یکی از مقبول‌ترین تعاریفی است که تاکنون از حسابداری ارائه شده است. این تعریف، نقطه مناسبی برای شناسایی ماهیت حسابرسی، دامنه آن و موضوعات قابل حسابرسی است و حسابرسی جزء لاینفکی از فرایند گزارشگری اطلاعات محسوب می‌شود و رابطه مهمی با شناسایی و اندازه‌گیری اطلاعات اقتصادی دارد (Salehi et al., 2020).

رشد فزاینده و پیچیدگی‌های جامعه، نیاز به اطلاعات اقتصادی مربوط و سیستم‌های اطلاعاتی فرایندهای تولیدکننده اطلاعات و همچنین نیاز به حسابرسی را به‌عنوان بخشی از فرایند گزارشگری توجیه کرده و گسترش می‌دهد. حرفه حسابرسی مستقل از بدو پیدایش، همزمان با تغییر شرایط محیطی و پیشرفت دانش بشری، چاره‌ای جز پذیرش تحول نداشته و ناگزیر برای حفظ و افزایش کارایی و ارائه خدمات

مفید به جامعه، ابزارهای جدیدی را به کار گرفته است (Lari Dasht Bayaz et al., 2018). افزودن فعالیت حسابرسی در پایه و اساس گزارشگری، تغییری در هدف اصلی آن به وجود نمی آورد؛ لذا حسابرسی مکمل این فرایند است. هدف فرایند گزارشگری بدون فعالیت حسابرسی، ارائه اطلاعات مربوط برای رفع نیاز اطلاعاتی استفاده کنندگان است و هدف فرایند گزارشگری با در نظر گرفتن فعالیت حسابرسی، افزون بر هدف قبلی، فراهم ساختن زمینه ارزیابی اطلاعات گزارش شده است (اسلامی زره‌ای و همکاران، ۲۰۲۵). معیارهای کیفیت اطلاعات به صورت مستقیم یا غیرمستقیم توسط استفاده کننده اطلاعات تعیین می شود. بنابراین، حسابرس رابطه‌ای دوطرفه با استفاده کننده اطلاعات دارد. از یک سو، معیار حسابرسی را از آن‌ها دریافت می کند و از سوی دیگر، گزارش خود را در رابطه با کیفیت اطلاعات بر مبنای آن معیارها به آن‌ها ارائه می دهد. ارزش افزوده ایجاد شده به وسیله حسابرسی، مانند شمشیری دو لبه است (Nazari et al., 2020).

اگر حسابرسی به درستی و توسط افراد واجد صلاحیت انجام شود، می تواند پدیده‌ای مثبت باشد؛ ولی چنانچه حسابرسی توسط افرادی صورت پذیرد که صلاحیت حرفه‌ای ندارند، این پدیده اثر مثبت خود را از دست می دهد. در شرایطی که استفاده کننده اطلاعات به بی صلاحیتی حسابرس واقف است و بر اظهار نظر وی اتکا نمی کند، زیان زبان حسابرسی فقط هزینه آن است؛ اما زمانی که علیرغم بی صلاحیتی حرفه‌ای حسابرس، استفاده کننده ناآگاهانه به اظهار نظر وی اتکا می کند، زیان بالقوه ناشی از این اتکا بسیار جدی تر است. جدی تر بودن این زیان به این دلیل است که پذیرش قضاوت حسابرس ممکن است منجر به تصمیم گیری غیربهبهینه بر اساس اطلاعاتی شود که در باور استفاده کننده قابلیت اعتماد دارند، حال آنکه این باور موجه نیست (Baumann & Ratzinger-Sakel, 2020). حسابرسی می تواند یکی از راههای جلوگیری و کاهش مدیریت سود باشد؛ زیرا اعتقاد بر این است شرکت‌هایی که صورت‌های مالی حسابرسی شده ارائه می کنند، دارای محتوای اطلاعاتی و سود باکیفیت تری هستند. اقلام تعهدی وابسته به قضاوت‌های مدیران است و حسابرسی شرکت‌هایی که اقلام تعهدی بیشتری دارند نیز دشوارتر است (Azizkhani et al., 2023). حسابرسی باکیفیت بالاتر، با احتمال بیشتری عملکردهای حسابداری مورد تردید را کشف می کند؛ چراکه مؤسسه‌های حسابرسی باکیفیت، تخصص، منابع و انگیزه‌های بیشتری برای کشف اشتباه و تقلب دارند (Hassas Yeganeh & Kasiri, 2003; Joudi & Mansourfar, 2020; Morovvati Siboni & Pourali, 2015).

مفهوم اهمیت اشاره می کند که برخی اقلام برای ارائه عادلانه، از اهمیت بیشتری برخوردار هستند. حسابرسان نگران‌اند در فرایند حسابرسی صورت‌های مالی، مواردی نسبت به سایر موارد، یا مواردی که جداگانه یا در مجموع می تواند مهم و بااهمیت باشد، به صورت نادرست ارائه شود. از این رو مطابق با چارچوب مفهومی FASB، ارائه نادرست یا پذیرش نادرست اقلام صورت‌های مالی می تواند بر تصمیمات استفاده کنندگان تأثیر بگذارد. در این میان، مسئولیت حسابرسان شامل برنامه‌ریزی و انجام حسابرسی برای کسب اطمینان معقول در این زمینه است و تلاش می کنند کلیه تحریف‌های بااهمیت (چه ناشی از اشتباه و چه ناشی از تقلب) را شناسایی کنند. اما آنچه اهمیت دارد، انجام حسابرسی و گزارش آن‌ها همراه با قضاوت‌های ناشی از تجربیات است که ممکن است مطلوبیت گزارش را زیر سؤال ببرد. در همین راستا، باید مدل و معیاری وجود داشته باشد تا روی آن اتفاق نظر شود. از این رو در پژوهش حاضر و با توجه به بررسی‌هایی که در خصوص سوابق پژوهش در دانشگاه‌ها و همچنین سایت‌های علمی به عمل آمد، دریافتیم پژوهش یا مقاله‌ای که به طور مستقیم در خصوص الگوی اهمیت حسابرسی با استفاده از رویکرد نظریه پردازی داده بنیاد باشد، یافت نشده است و از این جهت (از لحاظ روش‌شناسی) موضوعی جدید و بدیع محسوب می شود. بنابراین، به نظر می رسد بررسی این موضوع گامی مفید در جهت تکمیل ادبیات حسابرسی در زمینه اهمیت حسابرسی و در نتیجه، محیط اقتصادی مربوط به بازار سرمایه ایران باشد. همچنین با توجه به اینکه نتایج آن می تواند برای حسابرسان و پیامدهای الگو برای سهامداران، سرمایه گذاران، مؤسسات اعتباری و شرکت‌ها مفید باشد، مطالعه حاضر با هدف ارائه الگوی راهبردی و علی اهمیت حسابرسی در بازار مالی

ایران انجام شده است. مسئله اصلی پژوهش حاضر این است که عوامل و متغیرهای راهبردی و علی اهمیت حسابرسی در بازار مالی ایران چیست؟

روش پژوهش

پژوهش حاضر از نوع کیفی است که به تحلیل اکتشافی اطلاعات می‌پردازد. در مطالعه حاضر، برای شناسایی متغیرهای تحقیق و ابعاد آن، از آنجاکه مبانی نظری پژوهش پیرامون موضوع از غنای لازم برخوردار نیست، از روش گراند تئوری یا نظریه زمینه‌ای استفاده شد. در پژوهش‌های کیفی ابزار اصلی پژوهش مصاحبه نیمه ساختار یافته با افراد خبره و کاردان است. برای شناسایی متغیرهای تحقیق و ابعاد آن، از آنجاکه مبانی نظری پژوهش پیرامون موضوع از غنای لازم برخوردار نیست، از روش گراند تئوری یا نظریه زمینه‌ای استفاده شد. در پژوهش‌های کیفی ابزار اصلی پژوهش مصاحبه نیمه ساختار یافته با افراد خبره و کاردان است. جامعه آماری پژوهش را سه گروه (حسابداران رسمی، اساتید دانشگاهی و حسابرسان فعال) تشکیل می‌دهد. با توجه به گستردگی حجم جامعه آماری برای انتخاب نمونه آماری اعضای شاخص هر یک از این سه گروه به‌عنوان نمایندگان این سه گروه به ترتیب: ۱- حسابداران رسمی (حسابرسان مستقل) ۲- کمیته حسابرسی شرکتها و حسابرسان داخلی ۳- اساتید دانشگاه و اعضای هیئت علمی فرض شده‌اند. در نظریه پردازی زمینه‌بنیان عموماً نمونه‌ها به صورت هدفمند انتخاب می‌شوند. حسابداران دارای بیش از ۲۰ سال سابقه کار انتخاب شدند و اساتید دانشگاهی که حداقل دارای رتبه دانشیار بودند و در حوزه حسابرسی دارای تخصص بودند انتخاب شدند.

روش نمونه‌گیری بکار رفته نیز از روش "نمونه‌گیری گلوله برفی" خواهد بود. این روش بر مبنای قضاوت ذهنی محقق می‌باشد. بخصوص در جاییکه منابع محدود می‌باشد یا امکان مشخص نمودن چارچوب نمونه‌گیری وجود ندارد، می‌توان از تکنیک‌های مربوط به "نمونه‌گیری غیراحتمالی" استفاده نمود. در این پژوهش با توجه به محدودیت‌های اعمال شده، ۱۸ نفر از نخبگان برای فرایند مصاحبه شناسایی شدند و در مصاحبه ۱۱ به بعد به اشباع رسیده شد.

در این پژوهش از نوع مصاحبه‌ی نیمه ساختار یافته که یکی از معمول‌ترین انواع مصاحبه است و در تحقیقات کیفی اجتماعی است، مورد استفاده قرار می‌گیرد. این مصاحبه بین دو حد نهایی ساختاریافته و بدون ساختار قرار می‌گیرد که گاهی به آن مصاحبه عمیق هم می‌گویند که در آن از تمام پاسخگوها سوال‌های مشابهی پرسیده می‌شود، اما آن‌ها آزادند که پاسخ خود را به هر طریقی که مایلند ارائه دهند، در این مورد مسئولیت رمزگردانی پاسخ‌ها و طبقه بندی آن‌ها بر عهده محقق است.

در این بخش از پژوهش در خصوص تحلیل داده‌های حاصل از مصاحبه، نخست با تفکیک متن مصاحبه به عناصر دارای پیام کدهای باز (مفاهیم) استخراج می‌شوند و درگام بعدی مفاهیم در قالب مقوله‌های بزرگتری قرار خواهند گرفت، در مرحله دوم که کدگذاری محوری است ابتدا مقوله‌ی اصلی تعیین می‌شود و سپس سایر مقوله‌ها در قالب موجبات علی و راهبردها دسته‌بندی می‌شوند.

یافته‌ها

برای جمع آوری داده برای بخش کیفی با ۱۸ نفر از خبرگان مصاحبه شد. شایان ذکر است که فرایند مصاحبه در تابستان و پاییز ۱۴۰۲ انجام شد.

در این قسمت، مصاحبه شونده‌گان را بر اساس سطح تحصیلات، سابقه کار و جنسیت طبقه بندی شده اند و فراوانی مربوط به هر دسته به همراه درصد آن نمایش داده می‌شود. بر اساس اطلاعات خبرگان، بیشتر مصاحبه شونده‌گان مرد می‌باشد که ۸۳٪ و کمترین زن



که ۱۶٪ است همچنین به تفکیک سن افراد ۴۰-۵۰ ساله ۶۱٪ و ۵۱-۶۰ ساله ۲۸٪ و ۶۱ به بالا ۱۱٪ را به خود اختصاص داده اند و بر اساس تحصیلات ۹۴٫۵٪ دکتری، ۵٫۵٪ کارشناسی ارشد را تشکیل می دهند.

در ابتدا به مقوله بندی مفاهیم به دست آمده، پرداخته شد. مقوله بندی فرایندی است که مفاهیم باید گروه بندی شوند. زیرا در غیر این صورت موجب سردرگمی خواهند شد. بنابراین بار دیگر با استفاده از مقایسه مداوم مفاهیم با همدیگر، هر مفهوم با مفاهیم قبل یا بعد خود یا با همه مفاهیم موجود مقایسه شدند تا مقولات کلی استخراج شوند. لذا پس از مقایسه مفاهیم استخراج شده، مفاهیم مرتبط در یک مقوله کلی دسته بندی شد و براساس عناوین موجود در نظریه هایی مرتبط یا مفاهیم به دست آمده از پژوهش، عناوین کلی برای مقولات در نظر گرفته شد.

بدین ترتیب پس از مقایسه مداوم پاسخ های حاصل از مصاحبه، پاسخ های مشابه تنظیم و مفاهیم مشابه از آن ها استخراج شد. ضمناً گویه های نزدیک بهم ادغام شده و در ۲ مقوله جایگذاری شد.

جدول ۱

کدهای مقوله محوری اول

مقوله های فرعی	کدهای آزاد
عوامل علی	نحوه قضاوت حسابر شخص حسابدار یا حسابر قانون گذاران ابزارهای اندازه گیری محیط اندازه گیری انتخاب معیار مناسب تعیین سطح اهمیت خاص برای مانده حساب ها، گروه معاملات یا موارد افشا طول دوره گزارشگری مالی عوامل کیفی ترس حسابر از کنترل کیفیت تیپ های شخصیتی حسابر درجه تردید حرفه ای نوع موسسه حسابرسی مجموع فروش هزینه ها سود عملیاتی سود خالص و تعدیلات سنواتی برای صورت سود و زیان مجموع داراییها و حقوق صاحبان سهام مبلغ سرمایه در گردش برای ترازنامه عواملی از قبیل تجدید ارزیابی داراییها ویژگی های خاص صنعت معاملات با اشخاص وابسته میزان سود عملیاتی شرکت سود هر سهم و میزان دارائی ها

متغیرهای مؤثر بر اقلام سود و زیان و ترازنامه ماهیت اقلام در صورتیکه در تعیین سود خالص مؤثر باشد

ماهیت اقلام در صورتیکه مشروط به یک رویداد یا شرایط خاص باشد

کیفیت حسابرسی و تخصص صنعت حسابرسی

اختلاف یا تضاد منافع بین تهیه کنندگان اطلاعات مالی با استفاده کنندگان آن‌ها که به عبارتی همان تضاد منافع بین سهامداران و مدیران است.

دسترسی نداشتن مستقیم استفاده کنندگان به اطلاعات مالی و تهیه کنندگان آن

پیچیده بودن صورت‌های مالی

نوع و گسترده بودن فعالیت‌های اقتصادی که پیامدهای اقتصادی در پی دارد.

الزامات قانونی و اصرار ذینفعان بر حسابرسی مانند بانک‌ها یا سازمان امور مالیاتی.

این مقوله دارای سی و سه کد آزاد می‌باشد که در نهایت در سه کد پارادایمی «تعیین سطح بر مبنای معیار انتخابی (معمولا به صورت درصدی از آن)، وجه انتخاب‌ها و تصمیمات (به معنای توصیف قضاوت به کار رفته)، ویژگی‌های اخلاقی و رفتاری حسابرسان و رعایت و عدم رعایت قوانین و مقررات و آیین نامه مالی» طبقه بندی شد.

جدول ۲

کدهای مقوله محوری دوم

کدهای آزاد	کد محوری
تعیین سطح اهمیت براساس تاثیر گذاری بر سود	عوامل راهبردی
آموزش حسابداران رسمی ایران	
مد نظر قرار دادن عوامل کیفی	
سنجش نیاز استفاده کنندگان	
افشای جزئیات بیشتر دربرخی از حوزه ها	
آموزش در سطح دانشگاه ها	
طبقه بندی اقلام صورت‌های مالی و افشا	
اهمیت باید در کل در نظر گرفته شود، هم در حین اجرا و هم در حین مراحل پذیرش، هم در مرحله ی گزارشگری	
استفاده کنندگان بیشتر حسابرسی	
مسئولیت‌های حسابرسی	
راهبری شرکتی در سطح شرکت	
توجه بیشتر در حین برنامه ریزی	
انجام روشهای حسابرسی برای کشف تحریفات	
وجه به میزان اهمیت در برنامه ریزی و انجام حسابرسی، انتخاب یک سطح اهمیت یکسان و کلی برای صورت‌های مالی	
در نظر گرفتن درآمد شرکت و سایر عوامل کمی	
مقرر کردن سطوح اهمیت برای حساب‌های خاص یا افشاء	
تعیین تحریف قابل تحمل	
برای اهداف حسابرسی کاهش قابل ملاحظه تحریفات قابل تحمل به میزان قابل توجه در صورت‌های مالی تلفیقی	

ملاحظات به عنوان پیشرفت‌های حسابرسی

لحاظ کلیه اشتباه‌ها و تحریف‌های اصلاح نشده به اطلاع مدیریت عالی یا کمیته حسابرسی توسط حسابرسان توجه به ماهیت اقلام و عوامل کیفی در قضاوت‌های اهمیت مدنظر قراردادن آثار اشتباه‌ها و تحریف‌ها ابتدا منفرداً و سپس در مجموع نسبت به صورت‌های مالی مد نظر

این مقوله شامل ۲۲ کد می‌باشد. کدهای پارادایمی شامل «توجه به عناصر و ماهیت صورت‌های مالی، تخصصی سازی حسابرسی، مبسوط کردن استانداردها و تطبیق کامل صورت‌های مالی با محک معیار استانداردهای حسابداری» می‌باشد. در این گام تلاش گردید مقوله‌های مشابه و مقارن در تم‌های اصلی جای گیرند بر اساس اشتراک مفهومی که مقولات با یکدیگر داشتند، تم‌ها، به شکل مفاهیم انتزاعی‌تری استخراج شدند. پس از تهیه و تنظیم جدول مفاهیم و مقولات اولیه به عنوان گام نخست تحلیل کیفی اطلاعات حاصل از انجام مصاحبه، برای تکمیل این فرآیند، مفاهیم حاصله در سطح بالاتر و تجربیدی تر جهت دستیابی به تم‌های اصلی، گروه بندی شدند. پس از مقایسه مقولات گروه بندی شده، مقولات مرتبط با یکدیگر در یک مضمون کلی دسته بندی شدند و بر اساس عناوین موجود در نظریه‌های مرتبط یا مفاهیم برخاسته از ادبیات تحقیق، عناوین کلی برای این مضمون‌ها در نظر گرفته شد.

بحث و نتیجه‌گیری

این پژوهش با هدف اصلی ارائه یک الگوی راهبردی و علی در زمینه اهمیت حسابرسی در بازار مالی ایران صورت گرفت. در چارچوب چنین هدفی، نخست تلاش شد تا با اتکا بر مبانی نظری مربوط به مفاهیم حسابداری و حسابرسی، جایگاه اهمیت حسابرسی و زمینه‌های پیدایش آن تبیین شود. در این مسیر، به علت ماهیت میان‌رشته‌ای حسابرسی از سویی با مجموعه گسترده‌ای از الزامات و استانداردهای حرفه‌ای مواجه هستیم که در چارچوب آن حسابرسان باید به بررسی، شناسایی و ارزیابی تحریف‌های بالقوه بپردازند؛ از سوی دیگر، با فضایی روبه‌رو هستیم که در آن سهامداران، سرمایه‌گذاران، نهادهای حاکمیتی و حتی افکار عمومی، منتظر گزارش‌ها و اظهارنظرهای شفاف از سوی حسابرسان هستند. در این میان، مفهوم اهمیت از دیرباز نقشی اساسی در تعیین حدود رسیدگی و دامنه روش‌های حسابرسی داشته است؛ چراکه حسابرسان برای اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی، ناگزیرند دامنه بررسی‌های خود را با یک سطح اهمیت معین همسو سازند تا اطمینان معقول درباره نبود تحریف‌های بااهمیت را فراهم کنند. بنابراین مسئله اصلی پژوهش حاضر، شناسایی و طبقه‌بندی مجموعه‌ای از عوامل علی و راهبردی است که می‌تواند در تعیین سطح اهمیت دخیل باشند. از دیدگاه نظری، این پژوهش نشان داد فرایند اهمیت حسابرسی نه تنها در چارچوب مباحث سنتی حسابداری و حسابرسی قابل درک است، بلکه تحت تأثیر عواملی همچون سطح تخصص حسابرسان، میزان رعایت استانداردهای ملی و بین‌المللی، فضای اقتصادی و قانونی و ویژگی‌های فردی و اخلاقی حسابرس نیز قرار می‌گیرد. رسیدن به فهمی روشن از این ابعاد می‌تواند به تدوین چارچوبی یکپارچه منجر شود که به‌طور دقیق‌تر دامنه حسابرسی و حدود تشخیص تحریف‌های بااهمیت را معلوم نماید، و از آنجا که یافته‌های کنونی پژوهش به شکل مدون و نظام‌مند به ارائه یک الگوی راهبردی و علی اشاره دارد، می‌تواند مبنای بهبود در تصمیم‌گیری‌ها و فرایندهای حسابرسی در بافت بازار مالی ایران باشد.

یافته‌های این پژوهش نشان داد که از نظر عوامل علی، چهار مؤلفه اصلی در شکل‌گیری سطح اهمیت حسابرسی برجسته‌اند: تعیین سطح اهمیت بر پایه یک معیار انتخابی (معمولاً درصدی از یک قلم کلیدی در صورت‌های مالی نظیر سود، درآمد یا دارایی‌ها)، تبیین و توجیه مبانی تصمیمات و انتخاب‌های حرفه‌ای که در قضاوت حسابرس تجلی می‌یابد، تأکید بر ویژگی‌های اخلاقی و رفتاری حسابرس به‌عنوان عاملی که می‌تواند قضاوت او را از جهت سهل‌انگاری یا جانبداری تحت تأثیر قرار دهد، و نهایتاً میزان تبعیت یا انحراف از قوانین و مقررات مالی که

ممکن است دامنه و کیفیت رسیدگی‌ها را کاهش دهد. در همین امتداد، یافته‌های مربوط به عوامل راهبردی نیز بر نقش مؤلفه‌هایی همچون توجه به عناصر و ماهیت صورت‌های مالی، تخصصی‌سازی حسابرسی، مبسوط کردن استانداردها و تلاش برای پیاده‌سازی کامل آن‌ها در صورت‌های مالی تأکید کرد. درواقع، هر چقدر مجموعه استانداردهای حسابرسی و حسابداری با شرایط بومی و مقتضیات ساختاری اقتصاد ایران هماهنگی بیشتری داشته باشد، زمینه برای ارزیابی دقیق‌تر و مقبول‌تر سطح اهمیت نیز فراهم خواهد شد. از سویی دیگر، تخصصی‌سازی در حوزه حسابرسی به معنای توسعه مهارت‌ها و توانمندی‌های حسابرسان در صنایع مختلف، درک عمیق‌تر از مخاطرات و تمایزهای هر بخش و همچنین توان تشخیص تحریف‌های خاص هر صنعت است؛ این موضوع سبب می‌شود حسابرسان بتوانند قضاوت‌های حرفه‌ای هوشمندانه‌تری درباره سطح اهمیت اتخاذ کنند و در مواجهه با صورت‌های مالی پیچیده، تصمیمات سنجیده‌تری بگیرند (Tahiri & Afsai, 2021). بدین ترتیب، همگام با افزایش آگاهی حرفه‌ای و ارتقای دانش فنی حسابرسان، می‌توان انتظار داشت که سطح اهمیت بهتر کالیبره شود و دامنه رسیدگی‌ها متناسب با شرایط واقعی تنظیم گردد.

مطالعات پیشین نیز این یافته‌ها را تأیید می‌کنند. برای نمونه، فروغی و همکاران (۱۳۹۱) در پژوهشی به این نتیجه رسیدند که میزان آگاهی حسابرس از تقلب‌ها و اشتباهات بالقوه در صورت‌های مالی و درک صحیح او از ریسک واحد مورد رسیدگی، ارتباط مستقیمی با چگونگی تعیین سطح اهمیت دارد (Foroughi et al., 2012). حساس‌یگانه و کثیری (۱۳۸۲) نیز با بررسی اثر مفهوم اهمیت بر اظهارنظر حسابرسان مستقل نشان دادند که هر چقدر تعریف روشن‌تری از معیارهای انتخاب سطح اهمیت ارائه شود، احتمال انحراف قضاوت حسابرس کاهش می‌یابد و گزارش او می‌تواند با دقت بالاتری تصمیمات استفاده‌کنندگان را تحت تأثیر قرار دهد (Hassas Yeganeh & Kasiri, 2003). همین‌طور پژوهش‌های خارجی همچون مطالعه Abernathy و همکاران (۲۰۱۴) بر اهمیت تخصص‌های خاص حسابرسان و تأثیرشان در تعیین دامنه روش‌های حسابرسی صحنه گذاشته‌اند و نشان داده‌اند که مدیران و سرمایه‌گذاران به‌طور چشمگیری بر اظهارنظر حسابرسانی اتکا می‌کنند که از دانش تخصصی و قضاوت حرفه‌ای برخوردارند (Abernathy et al., 2014). این معنا در پژوهش دیگری نیز تأیید شده است؛ Azizkhani و همکاران (۲۰۲۳) تأکید کرده‌اند که ویژگی‌های کمیته حسابرسی و توانمندی‌های شخص رئیس کمیته حسابرسی بر کیفیت حسابرسی و در نتیجه بر نحوه تعیین سطح اهمیت اثر می‌گذارد، چراکه یک کمیته حسابرسی مقتدر، پیگیر اجرای دقیق استانداردها و ضوابط حرفه‌ای است (Azizkhani et al., 2023).

نکته‌ای که در اینجا مطرح می‌شود، آن است که اگرچه حسابرسی و حسابداری رابطه‌ای تنگاتنگ دارند، اما ماهیتشان کاملاً متفاوت است. حسابرسی، به‌جای شناسایی و پردازش رویدادهای مالی، به کنترل و تأیید مبانی اندازه‌گیری و گزارشگری مالی می‌پردازد. همین تمایز باعث می‌شود که نقش قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی به مراتب برجسته‌تر باشد؛ چراکه حسابرس ناچار است در مواردی که ابهام یا پیچیدگی وجود دارد، بر اساس دانش، تجربه و توانمندی اخلاقی، حد آستانه اهمیت را تشخیص دهد و بر مبنای آن اظهارنظر کند (Jamai & Rostamian, 2016). افزون بر این، پژوهش‌های تاریخی و مطالعات گذشته نشان می‌دهد که شکل‌گیری نهادهای حسابرسی حرفه‌ای در ایران، همچون سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی، پاسخی به ضرورت وجود یک نظام مستقل برای نظارت بر کیفیت گزارشگری مالی بود، به‌ویژه آنجا که تعادل و شفافیت در بازارهای سرمایه می‌تواند وابستگی بسیاری به صورت‌های مالی حسابرسی‌شده داشته باشد (Joudi & Mansourfar, 2020). در چنین چارچوبی، عوامل علی و راهبردی که پژوهش حاضر شناسایی کرده است، در عمل به‌عنوان حلقه‌های زنجیره‌ای به‌هم‌پیوسته عمل می‌کنند که بدون پرداختن هم‌زمان به هر دو وجه آن، حصول به یک تعریف منسجم از اهمیت حسابرسی دشوار می‌شود. به‌طور کلی، گزارشگری مالی در ایران همچنان با چالش‌هایی روبه‌رو است که بخشی از آن به عدم بومی‌سازی کامل استانداردها و دستورالعمل‌ها بازمی‌گردد. بسیاری از استانداردهای حسابداری و حسابرسی اقتباسی از مراجع بین‌المللی است و در برخی موارد با شرایط

اقتصادی، قوانین مالیاتی و ساختارهای نهادی ایران به صورت کامل همخوانی ندارد؛ این امر می تواند موجب تفسیر به رأی حسابرسان و حتی اختلاف در برداشت های حرفه ای از سطح اهمیت شود. از سوی دیگر، محدودیت های ذاتی حسابرسی در کشف تمامی انحرافات و خطاهای عمدی یا سهوی، نیازمند آن است که سطح اهمیت به گونه ای تعریف و اعمال شود که با منابع محدودی که حسابرس در اختیار دارد، بتواند در محدوده ای واقع بینانه و قابل دفاع به بررسی صورت های مالی بپردازد (Salehi et al., 2020). همین امر سبب می شود که حسابرسان برای تعیین سطح اهمیت به عواملی مانند ریسک تقلب، ویژگی های واحد مورد رسیدگی، انتظارات ذی نفعان، ارزش گذاری دارایی ها و درآمدها و نیز قضاوت های اخلاقی خود اتکا کنند؛ چرا که تصمیم نهایی آن ها درخصوص سطح اهمیت، مبنای طراحی روش های رسیدگی و متعاقباً مبنای اظهار نظر حسابرسی قرار خواهد گرفت.

در راستای شناخت هرچه بیشتر این موضوع، دو نکته کلیدی مطرح می شود. نخست آنکه با گسترش بازار سرمایه و افزایش فعالیت شرکت ها در حوزه های مختلف، تنوع صورت های مالی و پیچیدگی رویدادهای مالی روزافزون شده است. این تنوع مستلزم تسلط بیشتر حسابرسان بر استانداردهای مختلف و نیز شناخت عمیق تر نسبت به کسب و کارهای متنوع است. بدیهی است که رشد فزاینده محیط کسب و کار و ظهور پدیده هایی نظیر دارایی های نامشهود، ابزارهای مشتقه، عملیات مجازی و... می تواند حسابرسان را با چالش های جدید در تعیین سطح اهمیت مواجه سازد (Tahiri & Afsai, 2021). دوم آنکه مواجهه با مسائل اخلاقی همواره بخشی جدایی ناپذیر از حرفه حسابرسی است و هر تصمیم حسابرس در تعیین سطح اهمیت، تحت تأثیر اصول صداقت، بی طرفی و عینیت قرار دارد. اگرچه مقررات و آیین نامه های حرفه ای می کوشند با ایجاد الزامات اخلاقی و استقلال حسابرس، کیفیت رسیدگی ها را تضمین کنند، با این حال نمی توان منکر تأثیر ارزش ها، باورها و حتی شرایط فردی حسابرس بر فرایند قضاوت شد. بر همین اساس، همان طور که پژوهش حاضر نشان می دهد، ویژگی های اخلاقی و رفتاری حسابرس یکی از مهم ترین مؤلفه های علی در تعیین سطح اهمیت است که در تعامل با سایر متغیرها، کیفیت حسابرسی را شکل می دهد.

با استناد به نتایج پژوهش حاضر و تجارب بین المللی، می توان چند پیشنهاد راهبردی را مطرح کرد که به بهبود فرایند تعیین سطح اهمیت و انسجام بیشتر در قضاوت حسابرسان بینجامد. نخست آنکه ارگان های حرفه ای و تدوین کنندگان استانداردها در ایران باید در راستای بومی سازی هرچه دقیق تر استانداردهای حسابداری و حسابرسی، گام های جدی تری بردارند. این امر موجب می شود که استانداردها با شرایط اقتصادی و فضای فرهنگی و قانونی ایران همخوانی بیشتری پیدا کنند و تفسیر آن ها در مقام عمل آسان تر شود. از سویی دیگر، لازم است برای ارتقای سطح تخصص حسابرسان در مواجهه با صنایع و شرکت های مختلف، برنامه های آموزش مستمر و تخصصی تری طراحی شود تا حسابرسان بتوانند درک عمیقی از ماهیت صورت های مالی و پیچیدگی های آن به دست آورند و قضاوت های حرفه ای خود را در زمینه تعیین سطح اهمیت با پشتوانه بهتری انجام دهند. افزون بر این، پیشنهاد می شود کمیته های حسابرسی شرکت ها، با در اختیار داشتن اعضای که توانمندی تخصصی و دانش مالی بالا داشته باشند، به طور مؤثر در فرایند گزارشگری و حسابرسی وارد شوند و کیفیت کار حسابرسان را رصد کنند. تجربه نشان داده است که وجود کمیته حسابرسی مقتدر، می تواند نقش بسزایی در کنترل کیفیت و جلوگیری از تحریف در صورت های مالی داشته باشد و مانع از تساهل حسابرس در اعمال قضاوت اهمیت شود (Abernathy et al., 2014).

پیشنهاد دیگر، تلاش برای تقویت نظارت مستقل بر کار حسابرسان است. هرچند در ایران نهادهایی نظیر جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی، بخشی از این نقش را بر عهده دارند، اما توسعه مکانیسم های نظارتی قوی تر و شفاف تر می تواند به بهبود کیفیت تعیین سطح اهمیت و به طور کلی به افزایش اعتماد عمومی به صورت های مالی کمک کند. برای نمونه، می توان به به کارگیری بازرسی های تخصصی در فواصل معین یا استقرار سازوکاری برای آزمون تصادفی پرونده های حسابرسی اشاره کرد که سبب می شود حسابرسان ملزم به ارزیابی دوباره قضاوت های اهمیت خود در یک فضای پاسخگو باشند. در ضمن، ارائه گزارش ها و تحلیل های پس از اجرای حسابرسی می تواند درک بهتری از

موفقیت یا عدم موفقیت حسابرس در تشخیص تحریف‌های بااهمیت به دست دهد و تجارب را به‌صورت نظام‌مند در اختیار دیگر حساب‌برسان قرار دهد.

یک پیشنهاد کاربردی دیگر آن است که در راستای مدیریت ریسک تقلب و اشتباه، حساب‌برسان به طراحی و به‌کارگیری آزمون‌های هدفمند و متناسب با نوع کسب‌وکار پرداخته و تنها به آزمون‌های سنتی یا عمومی بسنده نکنند. بخش مهمی از قدرت تشخیص حسابرس به این برمی‌گردد که بداند سطوح اهمیت در هر بخش از صورت‌های مالی چگونه تعریف شده و کدام حوزه‌ها احتمال ریسک بالاتری دارند. بنابراین، حساب‌برسان باید ضمن آشنایی با رویه‌ها و استانداردهای عمومی، بتوانند از ابزارهای تحلیلی مدرن، تکنیک‌های داده‌کاوی و حتی روش‌های شناخت تقلب استفاده کنند تا سطح اهمیت در مواجهه با پدیده‌های پرریسک تنظیم گردد. چنین رویکردی به‌ویژه در شرکت‌های بزرگ و پیچیده، ضرورت دارد تا جایی که گاه ممکن است تعیین سطح اهمیت نه در سطح یک عدد کلی، بلکه با تمرکز بر حوزه‌های متعدد و متنوع صورت‌های مالی صورت گیرد (Azizkhani et al., 2023).

پیشنهاد بعدی ناظر بر اهمیت جنبه‌های اخلاقی و رفتار حرفه‌ای حسابرس است. بدین معنا که علاوه بر آموزش فنی، باید زمینه‌های ارتقای اخلاق حرفه‌ای و آشنایی با تعارض منافع، تهدیدهای استقلال و مبانی برخورد با موقعیت‌های مبهم تقویت شود. این امر از آنجا اهمیت پیدا می‌کند که حسابرس، گاه در مواجهه با فشارهای مدیریتی یا تضاد منافع فردی، ممکن است در انتخاب آستانه اهمیت، ملاحظات دیگری را وارد کند که شفافیت تصمیم‌نهایی را مخدوش می‌سازد. در این راستا، ایجاد بسترهای حمایتی و فرهنگی در حرفه حسابرسی و تشویق گزارش‌دهی تخلفات، اهمیت فراوانی دارد.

در نهایت می‌توان تأکید کرد که شناخت پدیده اهمیت حسابرسی بدون درک پیوند آن با سایر ابعاد حرفه و محیط اقتصادی ممکن نیست. یافته‌های این پژوهش، با تمرکز بر ابعاد راهبردی و علی، تصویر روشن‌تری از مؤلفه‌هایی به دست می‌دهد که در کنار هم می‌توانند فرایند تعیین سطح اهمیت را شکل دهند و تداوم ببخشند. نقش مدیریت ارشد شرکت، ویژگی‌های صنعت، جایگاه حقوقی شرکت در بازار سرمایه، حساسیت نهادهای نظارتی و وضعیت کلی اقتصاد کشور، همگی می‌توانند بر نحوه قضاوت حسابرس در باب اهمیت تأثیرگذار باشند (Azare et al., 2023). از این‌رو، راهبرد اصلی برای ارتقای کیفیت گزارشگری و اطمینان‌بخشی در بازار مالی، پرداخت هم‌زمان به مجموعه‌ای از الزامات فنی، نهادی، اخلاقی و تخصصی است. به بیان دیگر، بدون وجود یک نظام حرفه‌ای قدرتمند، استانداردهای شفاف و بومی‌شده، حاکمیت شرکتی توانمند، آموزش تخصصی مداوم و ارتقای اخلاق حرفه‌ای، صرف بحث درباره سطح اهمیت نمی‌تواند سودمند باشد.

پژوهش حاضر با ارائه یک الگوی راهبردی و علی، نقشه‌راهی را فراروی پژوهشگران و دست‌اندرکاران حرفه حسابرسی قرار می‌دهد تا زمینه‌های اساسی شکل‌گیری و تقویت اهمیت حسابرسی را بهتر درک کنند. به‌طور مشخص، با تأکید بر تعیین سطح اهمیت مبتنی بر معیارهای مالی و حرفه‌ای، تشریح مبانی قضاوت در گزارش‌های حسابرسی، ارتقای سطح تخصص حساب‌برسان و تلاش برای رعایت مقررات و آیین‌نامه‌های مالی، می‌توان سطح اعتماد به گزارش‌های حسابرسی را ارتقا بخشید و ریسک تحریف صورت‌های مالی را به‌طور معناداری کاهش داد. همچنین، نتایج این پژوهش با بسیاری از مطالعات پیشین، از جمله پژوهش‌های داخلی و خارجی در حوزه تعیین سطح اهمیت، نقش قضاوت حرفه‌ای و بهره‌گیری از استانداردهای حسابرسی بومی هم‌راستا بوده و نشان می‌دهد که تلفیق تئوری و عمل در این زمینه، ضرورتی انکارناپذیر است. از این‌رو، امید می‌رود که نتایج حاضر بتواند بستری برای پژوهش‌های آینده باشد؛ پژوهش‌هایی که هرچه بیشتر بر جنبه‌های کاربردی مفهوم اهمیت و بازخوردهای آن در سطح شرکت‌ها، نهادهای حاکمیتی و جامعه حسابداران رسمی تمرکز می‌کنند.

پیشنهاد می‌شود در تحقیقات آتی، موضوعاتی همچون میزان اثربخشی نظارت‌های بیرونی و درونی بر فرایند تعیین اهمیت، اثر عوامل فرهنگی بر گرایش حساب‌برسان به تغییر سطح اهمیت در مواجهه با فشارهای مدیریتی، و امکان طراحی مدل‌های پویا برای تعیین سطح اهمیت



در صنایع مختلف مورد بررسی قرار گیرند. بررسی نقش حاکمیت شرکتی و به‌طور خاص ویژگی‌های اعضای کمیته حسابرسی در فرایند محاسبه و اعمال اهمیت حسابرسی نیز می‌تواند چشم‌اندازهای جالبی در اختیار قرار دهد. علاوه بر آن، می‌توان جنبه‌های بین‌المللی مسئله را با مقایسه رفتار حساب‌رسان در کشورهای مختلف، به‌ویژه آن دسته از کشورهایی که محیط قانونی و فرهنگی متفاوتی با ایران دارند، مطالعه کرد. سرانجام، با توجه به اینکه پژوهش حاضر ضرورت وجود ضوابط بومی در حسابرسی ایران را پررنگ کرده است، طراحی و آزمون مدل‌های بومی‌سازی‌شده در باب سطوح اهمیت می‌تواند در ارتقای شفافیت و کارایی فرایند حسابرسی نقش بسزایی داشته باشد. در مجموع، این دیدگاه‌ها می‌تواند نقشه‌راهی برای آینده پژوهش در حوزه تعیین اهمیت حسابرسی و کاربرد آن در اقتصاد ایران باشد و در عمل، به بهبود تدریجی زیرساخت‌های نظارتی، کاهش تقلب و تخلفات مالی، و نیز افزایش اعتماد در بازارهای سرمایه منجر شود.

تعارض منافع

در انجام مطالعه حاضر، هیچ‌گونه تضاد منافی وجود ندارد.

مشارکت نویسندگان

در نگارش این مقاله تمامی نویسندگان نقش یکسانی ایفا کردند.

موازن اخلاقی

در انجام این پژوهش تمامی موازن و اصول اخلاقی رعایت گردیده است.

شفافیت داده‌ها

داده‌ها و مآخذ پژوهش حاضر در صورت درخواست از نویسنده مسئول و ضمن رعایت اصول کپی رایت ارسال خواهد شد.

حامی مالی

این پژوهش حامی مالی نداشته است.

References

- Abernathy, J. L., Beyer, B., Masli, A., & Stefaniak, C. (2014). The association between characteristics of audit committee accounting experts, audit committee chairs, and financial reporting timeliness. *Advances in Accounting*, 30(2), 283-297. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2014.09.001>
- Alzoubi, E. (2017). Audit Quality, Debt Financing, and Earnings Management: Evidence from Jordan. *Journal of International Accounting*, 17(2), 170-189. <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2017.12.001>
- Azare, F., Pourali, M. R., Samadi, M., & Dianati Deilami, Z. (2023). The Effect Of The Dark Triad Traits On Auditing Whistleblowing. *International Journal of Finance & Managerial Accounting*, 8(28), 75-87. http://www.ijfma.ir/article_20524.html
- Azizkhani, M., Hossain, S., & Nguyen, M. (2023). Effects of audit committee chair characteristics on auditor choice, audit fee and audit quality. *Accounting and Finance*, 63(3), 3675-3707. <https://doi.org/10.1111/acfi.13058>
- Baumann, M. F., & Ratzinger-Sakel, N. V. (2020). The time dependence of audit firm alumni effects: evidence from audit committees. *International Journal of Auditing*, 24(1), 110-130. <https://doi.org/10.1111/ijau.12182>
- Chu, L., Fogel-Yaari, H., & Zhang, P. (2024). The Estimated Propensity to Issue Going Concern Audit Reports and Audit Quality. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 39(2). <https://doi.org/10.1177/0148558X221079011>

- Foroughi, D., Khaleqi, M., & Resaeian, A. (2012). The Concept of Materiality in Financial Statement Auditing and Its Impact on Auditors' Attention to Fraud Detection. *Journal of Advances in Accounting, Shiraz University*, 4(1), 111-135. https://jaa.shirazu.ac.ir/article_517.html?lang=en
- Hassas Yeganeh, Y., & Kasiri, H. (2003). The Application of the Concept of Materiality in Auditing and Its Impact on the Opinions of Independent Auditors. *Accounting Studies Quarterly*, 2, 1-38. https://qjma.atu.ac.ir/article_4002.html
- Jamai, R., & Rostamian, A. (2016). The Impact of Financial Expertise of Audit Committee Members on the Characteristics of Predicted Profits. *Journal of Financial Accounting and Auditing Research*, 8(29), 1-17. <https://doi.org/10.1001.1.23830379.1395.8.29.1.1>
- Joudi, S., & Mansourfar, G. (2020). The Role of Audit Quality on the Relationship Between Information Asymmetry and Dimensions of Management Earnings Guidance. *Journal of Financial Accounting Research*, 12(1), 19-38. <https://doi.org/10.22108/FAR.2020.118604.1499>
- Lari Dasht Bayaz, M., Ghanad, M., & Fakour, H. (2018). Audit Committee Characteristics and Audit Reporting Delays. *Journal of Financial Accounting and Auditing Research*, 10(37), 215-244. <https://doi.org/10.1001.1.23830379.1397.10.37.9.9>
- McGlacken-Byrne, S. M. (2024). A Realist Synthesis of Multicentre Comparative Audit Implementation: Exploring What Works and in Which Healthcare Contexts. *BMJ Open Quality*, 13(1), e002629. <https://doi.org/10.1136/bmjoq-2023-002629>
- Morovvati Siboni, Z., & Pourali, M. R. (2015). The Relationship between Investment Opportunity, Dividend Policy and Firm Value in Companies Listed in TSE: Evidence from Iran. *European Online Journal of Natural and Social Sciences: Proceedings*, 4(1 (s)), 263. https://european-science.com/eojnss_proc/article/view/4230
- Nazari, H., Sookhakiyan, A., & Tahiri, A. (2020). Audit Committee Chair Characteristics and Timely Financial Reporting. *Journal of Accounting Knowledge*, 11(3), 131-165. <https://doi.org/10.22103/jak.2020.14872.3110>
- Salehi, M., Rahnama, M., & Abdollahnejad, R. (2020). Investigating the Impact of Audit Committee Chair Characteristics on the Relationship Between Financial Reporting Delays and Value Relevance. *Accounting and Auditing Research*, 12(48), 107-120. <https://doi.org/10.22034/IAAR.2020.128198>
- Tahiri, A., & Afsai, A. (2021). The Impact of Environmental, Social, and Governance Disclosure on Auditor Effort and Audit Quality. *Accounting Knowledge*, 12(3), 69-88. <https://doi.org/10.22103/jak.2021.16637.3349>