

## مدل تشخیص تحریف‌های با اهمیت فراگیر در گزارش‌های حسابداری

### آزاده کhezادی طه‌نه

دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران  
[kohzadia.acc93@gmail.com](mailto:kohzadia.acc93@gmail.com)

### مهرداد قنبری

استادیار، گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران. (نویسنده مسئول)  
[ghanbari@iauaksh.ac.ir](mailto:ghanbari@iauaksh.ac.ir)

### بابک جمشیدی نوید

دانشیار، گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران.  
[jamshidinavid@gmail.com](mailto:jamshidinavid@gmail.com)

### مجتبی چاوشانی

استادیار، گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران.  
[mojtabachavoshani@yahoo.com](mailto:mojtabachavoshani@yahoo.com)

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۴/۱۲ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۷/۰۹

### چکیده

اعتبار حسابداری به قضاوت و تشخیص درست حسابرسان بستگی دارد. تشخیص موارد با اهمیت فراگیر بر اظهار نظر حسابرسان و در نهایت بهبود تصمیم‌گیری ذی‌نفعان کلیدی واحد مورد رسیدگی تأثیرگذار است. هدف اصلی پژوهش حاضر ارائه مدل تشخیص تحریف‌های با اهمیت فراگیر در گزارش‌های حسابداری است. تحقیق حاضر از نوع اکتشافی و ابزار اصلی تحقیق پرسشنامه دلفی و فرآیند تحلیل رتبه‌ای است. بدین منظور ابتدا عوامل (معیارهای) موثر بر تشخیص تحریف‌های با اهمیت فراگیر در گزارش‌های حسابداری با مطالعه ادبیات تحقیق و نظرخواهی از ۱۰ نفر از خبرگان حوزه حسابداری شناسایی شدند. این عوامل در برگیرنده ۴ محور اصلی (۱) عوامل مرتبط با واحد مورد رسیدگی (دارای پنج عامل فرعی)؛ (۲) عوامل مرتبط با موسسه حسابداری (دارای هفت عامل فرعی)؛ (۳) عوامل مرتبط با حسابرس (دارای سه عامل فرعی)؛ (۴) عوامل محیطی (دارای هشت عامل فرعی) بودند. یافته‌های حاصل از محاسبات ماتریسی پرسشنامه فرآیند تحلیل رتبه‌ای نشان داد که عوامل مرتبط با واحد مورد رسیدگی اثرگذارترین عامل در تشخیص تحریف‌های با اهمیت فراگیر در گزارش‌های حسابداری می‌باشد. مشخصات تیم مالی، استانداردها و قوانین و مقررات، صلاحیت حسابرس و میزان پاسخگویی نیز مهم‌ترین عوامل فرعی بودند. این تحقیق در تشخیص بهتر تحریف‌های با اهمیت فراگیر در گزارش‌های حسابداری در جهت افزایش اعتبار حرفه و بهبود تصمیمات ذی‌نفعان کلیدی واحدهای مورد رسیدگی دارای ارزش می‌باشد.

**واژه‌های کلیدی:** تحریف‌های با اهمیت فراگیر، گزارش‌های حسابداری، روش دلفی، فرآیند تحلیل رتبه‌ای.

## ۱- مقدمه

در این استاندارد بیان شده که حتی اگر حسابرس قادر به کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب نیز نباشد، باید به صورت زیر عمل کند:

الف- چنانچه حسابرس به این نتیجه برسد که آثار احتمالی تحریف‌های احتمالی کشف نشده بر صورتهای مالی می‌تواند بااهمیت ولی غیر فراگیر باشد، باید نظر مشروط ارائه کند؛ یا

ب- چنانچه حسابرس به این نتیجه برسد که آثار احتمالی تحریف‌های کشف نشده بر صورتهای مالی می‌تواند بااهمیت و فراگیر (اساسی) باشد به طوری که ارائه نظر مشروط برای نشان دادن میزان اهمیت موضوع کافی نباشد، حسابرس باید:

(۱) در صورت امکان و در شرایطی که منع قانونی یا مقرراتی وجود نداشته باشد، از کار حسابرسی کناره‌گیری کند؛ یا

(۲) در صورتی که کناره‌گیری از کار حسابرسی، قبل از صدور گزارش حسابرسی، امکانپذیر نباشد، نسبت به صورتهای مالی عدم اظهارنظر ارائه کند.

علاوه بر این، در سال ۱۳۷۹ نیز دستورالعملی برای تعیین سطح اهمیت توسط سازمان حسابرسی منتشر گردید و درصدی از متوسط فروش و جمع دارایی‌ها به‌عنوان مبنایی برای تعیین تحریف قابل تحمل در نظر گرفت و در حال حاضر نیز دستورالعمل مذکور مبنای کار سازمان حسابرسی و اغلب مؤسسات حسابرسی قرار دارد. مبلغ اهمیت برای شرایط عادی بر اساس جدول زیر پیشنهاد می‌شود (دستورالعمل سازمان حسابرسی، ۱۳۹۴):

## جدول ۲: نحوه تعیین سطح اهمیت طبق دستورالعمل (سال

(۱۳۷۹)

متوسط جمع دارایی‌ها و فروش / درآمد	سطح اهمیت (درصد)
تا ۱ میلیارد ریال	۳٪ نسبت به مازاد ۱ میلیارد ریال
تا ۱۰ میلیارد ریال	۲/۵٪ نسبت به مازاد ۱۰ میلیارد ریال
تا ۱۰۰ میلیارد ریال	۲٪ نسبت به مازاد ۱۰۰ میلیارد ریال
تا ۱۰۰۰ میلیارد ریال	۱/۵٪ نسبت به مازاد ۱۰۰۰ میلیارد ریال
بیش از ۱۰۰۰۰ میلیارد ریال	۱٪

قائمی و همکاران (۱۴۰۳) نیز بیان نمودند که دارایی‌های واحد مورد رسیدگی در برخی صنایع بر اظهار نظر حسابرس تاثیر دارد. همانطور که مشخص است، استاندارد ۷۵۰ حسابرسی به خوبی

حسابرسی فرایندی است منظم و با قاعده (سیستماتیک) جهت جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد درباره ادعاهای مربوط به فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی به منظور تعیین درجه انطباق این ادعاها با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارش نتایج به افراد ذینفع به گونه‌ای که ریسک‌ها هم مورد توجه قرار گیرند (دویر<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۲۴). مسئولیت حسابرس، اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی بر اساس حسابرسی انجام شده طبق استانداردهای حسابرسی و با تاکید بر رعایت آیین رفتار حرفه‌ای می‌باشد و همچنین باید حسابرسی را به گونه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کند که از نبود تحریف بااهمیت در صورتهای مالی، اطمینان معقول کسب کنند (حسین<sup>۲</sup> و همکاران، ۲۰۲۳). اما اگر حسابرس جهت اظهارنظر به این نتیجه رسیده باشد که تعدیل اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی ضروری است، با استناد به استاندارد شماره ۷۰۵ حسابرسی بایستی اقدام به ارائه گزارش مناسب تعدیل شده نماید. تصمیم‌گیری در مورد نوع اظهارنظر، به موارد زیر بستگی دارد:

الف- ماهیت موضوعی که منجر به تعدیل شده است. این موضوعات شامل وجود تحریف در صورتهای مالی، محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب و ابهام اساسی می‌باشد.

ب- قضاوت حسابرس درباره بااهمیت یا فراگیر بودن آثار وجود تحریف یا آثار احتمالی محدودیت بر صورتهای مالی.

در استاندارد شماره ۷۰۵ حسابرسی، طبق جدول زیر، چگونگی تأثیر قضاوت حسابرس بر نوع اظهارنظر وی با توجه به ماهیت و اهمیت موضوعی که منجر به تعدیل شده است و فراگیری آثار یا آثار احتمالی آن بر صورتهای مالی، تشریح شده است.

## جدول ۱: تعیین نوع اظهارنظر حسابرس

ماهیت موضوعی که منجر به تعدیل شده است	بااهمیت (غیر فراگیر)	بااهمیت و فراگیر (اساسی)
تحریف بااهمیت صورتهای مالی	اظهارنظر مشروط	اظهارنظر مردود
محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب	اظهارنظر مشروط	عدم اظهارنظر
ابهام	-	عدم اظهارنظر

<sup>2</sup>. Hussin

<sup>1</sup>. Dwyer

- تحریف‌ها، شامل اطلاعات گزارش نشده، زمانی با اهمیت تلقی می‌شود که بطور منطقی انتظار رود به تنهایی یا در مجموع، بتواند بر تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان که بر مبنای صورتهای مالی اتخاذ می‌شود، اثر بگذارد،
- قضاوت در مورد اهمیت با توجه به شرایط موجود انجام می‌شود و تحت تأثیر اندازه یا ماهیت یک تحریف یا هر دو قرار می‌گیرد، و
- قضاوت درباره موضوعات بااهمیت از دیدگاه استفاده‌کنندگان صورتهای مالی، با توجه به نیازهای اطلاعاتی مشترک استفاده‌کنندگان به عنوان یک گروه، شکل می‌گیرد. اثر احتمالی تحریفها بر تصمیمات استفاده‌کنندگان خاص، که ممکن است نیازهای اطلاعاتی بسیار متفاوتی داشته باشند، مورد توجه قرار نمی‌گیرد.

تجربیات سال‌های اخیر پژوهشگران (متونتی<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۲۴؛ دویر و همکاران، ۲۰۲۴؛ قائمی و همکاران، ۱۴۰۳؛ استادغلامی و همکاران، ۱۴۰۲؛ صفی‌خانی و همکاران، ۱۴۰۱؛ حمیدیان و همکاران، ۱۴۰۱) و نهادهای حرفه‌ای نشان داده که سطح اهمیت در حسابرسی مهم‌ترین عنصر گزارش حسابرسی است و مثل پیمانهای است که حساب‌رسان، تحریف‌ها، محدودیت‌ها و ابهام‌های برخورد شده را با آن می‌سنجند تا قابلیت درج آن‌ها در گزارش حسابرسی تعیین شود و رهنمودی که در سال ۱۳۷۹ توسط سازمان حسابرسی جهت تعیین سطح اهمیت منتشر شد، درصدی از متوسط فروش و جمع‌داری‌ها به‌عنوان مبنایی برای تعیین تحریف قابل تحمل در نظر گرفته‌شد و در حال حاضر نیز همان مبنای عمل سازمان حسابرسی و اغلب مؤسسات حسابرسی قرار دارد. با توجه به ضرورت موضوع که به مسئله نحوه تشخیص فراگیر بودن یا غیرفراگیر بودن یک مورد در فرآیند حسابرسی اشاره‌ای نشده است و صرفاً به قضاوت حسابرس مستقل در این باره اشاره شده که البته شاید شرط لازم باشد، اما قطعاً کافی نیست؛ بنابراین نیاز است که در مورد بحث فراگیری تحریف‌ها به بررسی بیشتر در این حوزه جهت تعیین معیارهای موثر پرداخته شود، چرا که متأسفانه تاکنون تحقیقات چندانی در این حوزه صورت نگرفته است و از آن جایی که این مسئله بسیار نوین و پرچالش بوده و جنبه‌های متعددی را دارا می‌باشد، در این پژوهش سعی بر شناسایی و جمع‌آوری معیارهای عمومی مهم و موثر بر نحوه تشخیص تحریف‌های بااهمیت فراگیر در گزارش حسابرسی و در نهایت ارائه مدلی

نحوه اظهارنظر حسابرس مستقل را تحت ماهیت‌های مختلف موضوعات از قبیل تحریف و محدودیت و ابهام، بااهمیت (فراگیر و غیرفراگیر) بیان کرده است و دستورالعمل سطح اهمیت نیز به تفصیل به مقوله اهمیت اشاره کرده است اما آنچه که ضروری به نظر می‌رسد توجه به این مسئله است که در مورد نحوه تشخیص تحریف‌های بااهمیت فراگیر صحبتی به میان نیامده است و دستورالعمل‌های مشخصی برای این مسئله وجود ندارد و صرفاً به قضاوت حسابرس واگذار گردیده است که مبهم و نیازمند بررسی عمیق است تا بتوان این مفهوم را به درستی شناخته و عوامل موثر بر نحوه تشخیص آن را یافت، لذا در این پژوهش سعی بر این است که با بررسی مبانی نظری و جمع‌آوری اطلاعات میدانی، مدلی جهت تشخیص تحریف‌های بااهمیت فراگیر در گزارش‌های حسابرسی ارائه شود.

اهمیت بررسی مسئله تحقیق حاضر از آنجا نشأت می‌گیرد که طبق استاندارد شماره‌ی ۳۲۰ حسابرسی، اطلاعاتی بااهمیت تلقی می‌شوند که عدم ارائه یا ارائه نادرست آن بتواند قضاوت و تصمیم‌گیری یک استفاده‌کننده منطقی از صورتهای مالی را درباره امور واحد اقتصادی تغییر دهد. اهمیت، مفهومی نسبی است که درجه آن، به کمیت، ماهیت شرایط ایجاد آن‌ها، نوع و اندازه واحد اقتصادی بستگی دارد. سطح اهمیت در کلیه حسابرسی‌ها باید در نظر گرفته شود و یک موضوع زمانی مهم است که احتمال اینکه آگاهی نسبت به آن بر تصمیمات استفاده‌کنندگان تاثیرگذار است، وجود داشته باشد. تعیین سطح اهمیت توسط حسابرس موضوعی است که به قضاوت حرفه‌ای مربوط می‌شود و به برداشت حسابرس از نیازهای استفاده‌کنندگان بستگی دارد که غالباً به صورت واحد پولی تعیین می‌شود اما دارای سایر جنبه‌های کمی و کیفی نیز می‌تواند باشد. هدف حسابرس ارائه نظر تعدیل شده صریح و مناسب، نسبت به صورتهای مالی در مواردی است که:

الف- حسابرس براساس شواهد حسابرسی کسب شده، به این نتیجه برسد که صورتهای مالی عاری از تحریف بااهمیت نیست؛ یا

ب- حسابرس قادر به کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای نتیجه‌گیری در مورد عاری بودن صورتهای مالی از تحریف بااهمیت نباشد.

در استانداردهای حسابداری نیز مفهوم اهمیت در زمینه تهیه و ارائه صورتهای مالی مورد بحث قرار گرفته است که در قالب موارد زیر تشریح شده است و ویژگیهای یاد شده مبنای مناسبی را برای تعیین سطح اهمیت توسط حسابرس فراهم می‌کند:

<sup>۱</sup>. Matonti

است که ممکن است بر قابلیت میزان اطمینان صورت‌های مالی و تصمیمات گرفته شده توسط استفاده‌کنندگان تأثیر بگذارد. تصمیم نهایی برحسب سطح اهمیت توسط حسابرس صورت می‌گیرد و همچنین، میزان سطح اهمیت تعیین شده توسط حسابرس، همیشه انتظارات استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی را برآورده نمی‌کند (کزهادی طه‌نه، ۱۳۹۸). مسئولیت حسابرس، اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی بر اساس حسابرسی انجام شده طبق استانداردهای حسابرسی و با تأکید بر رعایت آیین رفتار حرفه‌ای می‌باشد و همچنین باید حسابرسی را به گونه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کند که از نبود تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی، اطمینان معقول کسب کنند، اما اگر حسابرس جهت اظهارنظر به این نتیجه رسیده باشد که تعدیل اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی ضروری است، با استناد به استاندارد شماره ۷۰۵ حسابرسی بایستی اقدام به ارائه گزارش مناسب تعدیل شده نماید. تعیین نوع اظهارنظر تعدیل شده به صورت زیر است:

#### اظهارنظر مشروط

۷. حسابرس باید زمانی نظر مشروط ارائه کند که:

الف - با کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، به این نتیجه برسد که تحریفها، به تنهایی یا در مجموع، نسبت به صورت‌های مالی، بااهمیت است ولی فراگیر نیست؛ یا  
ب - قادر به کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای اظهارنظر نباشد، ولی به این نتیجه برسد که آثار احتمالی تحریفهای کشف نشده بر صورت‌های مالی می‌تواند بااهمیت باشد ولی فراگیر نیست.

#### اظهارنظر مردود

۸. چنانچه حسابرس با کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، به این نتیجه برسد که تحریفها، به تنهایی یا در مجموع، نسبت به صورت‌های مالی، بااهمیت و فراگیر (اساسی) است، باید نظر مردود ارائه کند.

#### عدم اظهارنظر

۹. در صورتی که حسابرس قادر به کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای اظهارنظر نباشد، و به این نتیجه برسد که آثار احتمالی تحریفهای کشف نشده بر صورت‌های مالی می‌تواند بااهمیت و فراگیر (اساسی) باشد، باید عدم اظهارنظر ارائه کند.  
۱۰. در شرایط بسیار نادری که ابهامات متعدد وجود دارد، علیرغم کسب شواهد کافی و مناسب در خصوص هر یک از این ابهامات، به دلیل ارتباط آنها با یکدیگر و مجموع آثار احتمالی این موارد بر صورت‌های مالی، حسابرس باید عدم اظهارنظر ارائه کند.

می‌باشد که با تحقق این مهم و با توجه به کاربردی بودن این مسئله می‌توان قدمی مهم در بهبود نحوه تصمیم‌گیری‌ها و اظهارنظرهای حسابرسان در رابطه با انواع گزارش‌های حسابرسی انجام داد و همچنین می‌توان از نتایج به دست آمده از این پژوهش جهت بازنگری و ارتقای سطح استانداردهای مرتبط و همچنین دستورالعمل سطح اهمیت سازمان حسابرسی نیز استفاده نمود. با توجه به اینکه عوامل خاص توسط نهادهای حرفه‌ای مطرح شده‌اند، بررسی موارد عمومی سبب ارائه عوامل مهم‌تر در تشخیص تحریف‌های بااهمیت خواهد شد. همچنین بعد از شناسایی عوامل موثر بر تشخیص تحریف‌های بااهمیت فراگیر عوامل و معیارهای خاص نیز در نهایت در قالب نظرخواهی از ۵ حسابرس با تجربه انجام خواهد شد که از این جهت پژوهش نیز دارای نوآوری و ارزش خواهد بود.

#### ادبیات پژوهش (مبانی نظری و تجربی پژوهش)

دلیل اصلی وجود حرفه حسابرسی، وظیفه اعتباردهی آن، به معنی ایجاد اطمینان از مطلوبیت و قابلیت اتکای صورت‌های مالی می‌باشد که بر مفهوم اهمیت دلالت دارد و از اوایل دهه‌ی ۱۹۳۰ به حرفه‌ی حسابداری و حسابرسی راه یافته و در حال حاضر در استانداردهای حسابرسی بین‌المللی و استانداردهای حسابرسی کشورها مورد توجه قرار گرفته است. اهمیت یک مفهوم کلیدی تئوری و عملی در حسابرسی است و دیدگاه‌های مختلفی بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی در مورد این مفهوم وجود دارد. سطح اهمیت به عنوان یک آستانه و خط تقسیم بین اطلاعات بااهمیت و بی‌اهمیت در نظر گرفته می‌شود. به این صورت که اگر اطلاعات بااهمیت نباشند نیازی به بررسی بیشتر آن‌ها نیست و بالعکس بنابراین حسابرسان بدون در نظر گرفتن مفهوم اهمیت نمی‌توانند نسبت به صورت‌های مالی اظهارنظر کنند و تعیین‌کننده محدوده رویه‌های انجام شده و میزان اطمینان اطلاعات در صورت‌های مالی است (اهیا و توریو<sup>۱</sup>، ۲۰۲۲). سطح اهمیت گزارش‌های مالی مهمترین عنصر در حرفه حسابرسی است که تعیین‌کننده محدوده رویه‌های انجام شده و میزان اطمینان اطلاعات در صورت‌های مالی است. پس از انتخاب سطح اهمیت، حسابرس باید میزان اهمیت را برای اظهارنظر تعیین کند. اگر سطح اهمیت انتخاب شده صحیح نباشد، خطر حسابرسی افزایش می‌یابد، روش‌های کافی انجام نمی‌شود و صورت‌های مالی انتظارات استفاده‌کنندگان را برآورده نخواهند کرد. بزرگ‌ترین مشکلی که حسابرس می‌تواند با آن مواجه شوند، تعیین میزان سطح اهمیت

<sup>۱</sup>. Ehiedu & Toria,

مستقل، ماهیت پیچیده و چندوجهی دارد و علاوه بر ویژگی‌ها و عملکرد شخصی حسابرسان، تحت تأثیر ویژگی‌های شرکت، ذی‌نفعان، محیط قانونی و مقرراتی پیرامون قرار می‌گیرد، از این رو، به‌منظور بررسی جامع‌تر موضوع، مدل‌سازی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل از جنبه‌های مختلف بررسی شده است. حساس یگانه و عموزاد (۱۳۹۹) نشان دادند که اندازه موسسه و تجربه حسابرس با فشارهای وارده بر حسابرسان رابطه معکوس و با قضاوت حرفه‌ای آن‌ها، رابطه مستقیم و معناداری دارند. لاری دشت بیاض و همکاران (۱۳۹۹) نشان دادند که رابطه بین مدیریت سود و نوع اظهارنظر حسابرس، تنها در یکی از پنج مدل مدیریت سود معنادار است اما رابطه بین مدیریت سود و تعداد بندهای تحریف بااهمیت، محدودیت بااهمیت و ابهام فراگیر، به ترتیب در چهار، دو و یک مدل از پنج مدل مدیریت سود، معنادار است. بنی مهد و طهماسبی (۱۳۹۴) نشان دادند ویژگیهای مدیریت واحد تجاری، ویژگیهای واحد تجاری مورد حسابرسی، رقابت در حسابرسی و کیفیت حسابرسی در صدور بندهای محدودیت به جای بندهای عدم توافق تأثیرگذار است. رمضان احمدی و همکاران (۱۳۹۳) نشان دادند که بین اظهارنظر مشروط حسابرس و بازده مورد انتظار سهامداران عادی رابطه وجود دارد. قاسمی نژاد و گرکز (۱۳۹۳) رابطه میان تغییر مدیریت شرکت و اظهار نظر حسابرسان در حسابرسی بخش خصوصی را تأیید نمودند. برادران حسن‌زاده و همکاران (۱۳۹۲) نشان دادند که تیپ‌های شخصیتی حسابرسان بر محتوای گزارش حسابرسی تأثیر مشخصی ندارد. فروغی و همکاران (۱۳۹۱) نشان دادند که حسابرسان برای اقلامی که از نظر کمی از اهمیت بالاتری برخوردار هستند احتمال بالاتری از گزارشگری متقلبانانه در نظر ۷ می‌گیرند و زمانی حسابرسان به اقلام کم اهمیت توجه بیشتری می‌نمایند که قبلاً شواهدی حاکی از تقلب مدیران مشاهده کرده باشند. به عبارتی دیگر مفهوم اهمیت در حسابرسی صورت‌های مالی، مانع توجه حسابرسان در فرایند کشف تقلب مدیران می‌گردد. بررسی گزارش‌های حسابرسی نیز نشان داد که فرایند حسابرسی صورت‌های مالی حداکثر در ۶/۳ در صد از موارد، مؤید کشف تقلب احتمالی مدیران می‌باشد. خوش طینت و بستانیان (۱۳۸۶) نشان دادند که دانش، تجربه، درستکاری، استقلال، پایبندی به مبای اخلاقی، تردید حرفه‌ای و استقلال میدانی مهمترین ویژگی‌های شخصی و نظارت حرفه‌ای بر کار حسابرسان، وجود شرایطی که حسابرسان خود را ملزم به پاسخگویی نسبت به قضاوت‌های حرفه‌ای انجام شده بدانند، وجود برنامه‌ها و چک لیست‌های حسابرسی و غیرقابل تفسیر بودن استانداردهای حسابداری و حسابرسی مهمترین عوامل محیطی موثر بر قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی است. متونتی و

قائمی و همکاران (۱۴۰۳) نشان دادند که دارایی‌های واحد مورد رسیدگی در برخی صنایع بر اظهار نظر حسابرسی تأثیر دارد. استادغلامی و همکاران (۱۴۰۲) نشان دادند که ویژگی اخلاقی نسبی‌گرایی دارای تأثیر مستقیم و معناداری بر خرید اظهارنظر حسابرسان می‌باشد. از سویی دیگر ویژگی شخصیتی جامعه‌ستیز هم با جهت‌گیری اخلاقی رابطه معنی‌داری دارد. صفی‌خانی و همکاران (۱۴۰۱) نشان دادند که تصمیمات و قضاوت‌های حسابرس تحت تأثیر سطح تردید حرفه‌ای و شناخت صاحب‌کار است. ارتقای سطح تردید حرفه‌ای، راهکاری برای پیشگیری از سوبه‌های رفتاری است، بویژه برای افرادی که باورپذیری بیشتری نسبت به عموم دارند. حمیدیان و همکاران (۱۴۰۱) نشان دادند که مدیریت سود واقعی از طریق دستکاری جریان‌های نقدی عملیاتی و هزینه‌های اختیاری تأثیر مثبت و معناداری بر احتمال وجود بند ابهام در تداوم فعالیت در گزارش حسابرسی دارد؛ با این حال، شواهدی مبنی بر تأثیر معنادار مدیریت سود واقعی از طریق دستکاری هزینه‌های تولید بر احتمال وجود بند ابهام در تداوم فعالیت در گزارش حسابرسی یافت نشد. حمصیان کاشانی و همکاران (۱۴۰۱) نشان دادند که اظهارنظر حسابرس علاوه بر عوامل فردی و شخصیتی حسابرس تحت تأثیر عوامل سازمانی، نوع فعالیت شرکت صاحب‌کار و زیرساخت‌های فناوری قرار می‌گیرد. بنابراین، پژوهش حاضر می‌تواند گامی موثر در جهت افزایش کیفیت اظهارنظر حسابرسی و در نتیجه افزایش قابلیت اتکای صورتهای مالی باشد. رحمانیان کوشکی و رفیعی بیدگلی (۱۴۰۱) نشان دادند که کیفیت کنترل داخلی تأثیر مثبت و معناداری بر اظهارنظر حسابرس دارد. رقابت در بازار محصول تأثیر معناداری بر اظهارنظر حسابرس ندارد. تأثیر متقابل کیفیت کنترل داخلی و رقابت در بازار محصول با اظهارنظر حسابرس معنادار نیست. یاری و همکاران (۱۴۰۰) نشان دادند که هرچه شرکت فرآیندهای مدیریت ریسک سازمانی را بهبود دهد، در گزارش حسابرسی بندی در خصوص ابهام در تداوم فعالیت وجود ندارد. علاوه بر این هرچه توانایی مدیریت بالاتر باشد، رابطه بین مدیریت ریسک سازمانی و اظهار نظر حسابرس در خصوص تداوم فعالیت شرکت تقویت می‌شود. در واقع توانایی مدیریت منجر به ایجاد مدیریت ریسک سازمانی بهتر شده و حسابرس بندی در خصوص چالش تداوم فعالیت شرکت بیان نموده است. نعمتی کشتلی (۱۴۰۰) نشان دادند که سبک‌های یادگیری هانی و مامفورد بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس تأثیر معنی‌دار دارند. بنابراین سبک‌های یادگیری عمل‌گرا، متفکر، فعال و نظریه‌پرداز به ترتیب بیشترین تأثیر را بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس دارند. شهبازی و مهرانی (۱۳۹۹) بیان نمودند که قضاوت حرفه‌ای حسابرسان

### روش شناسی پژوهش

تحقیق حاضر از نوع اکتشافی و کاربردی است، زیرا به شناسایی عوامل (معیارهای) موثر بر تشخیص تحریف‌های بااهمیت فراگیر در گزارش‌های حسابرسی با روش دلفی (مطالعه متون تخصصی و طوفان مغزی) می‌پردازد. پس از این مرحله برای رتبه بندی معیارها از فرآیند تحلیل رتبه ای استفاده می‌شود و در نهایت مدل مفهومی ارائه می‌شود. جامعه تحقیق شامل اساتید دانشگاه و حسابرسان با تجربه ای است که دارای تحصیلات تکمیلی و مرتبط و تجربه کاری بالای ۱۰ سال باشند. روش انتخاب نمونه گلوله برفی است؛ بدین شکل که از هر متخصص در مورد پاسخ دهنده بعدی نظرخواهی می‌شود. تعداد پاسخ دهندگان ۱۰ نفر بودند (در پژوهش‌های کیفی و مبتنی بر نظر خبرگان تعداد پاسخ دهندگان بین ۵ تا ۲۰ نفر می‌باشد (بیبی، ۲۰۱۳)). مشخصات پاسخ دهندگان به شکل ذیل بود:

جدول ۳: مشخصات خبرگان

تحصیلات	کارشناسی ارشد	دکتری
تعداد	۶	۴
شغل	حسابرس	استاد دانشگاه
تعداد	۸	۲
سابقه کاری	بین ۱۰ تا ۱۵ سال	۱۵ سال به بالا
تعداد	۷	۳
پست و یا مرتبه علمی	مدیر حسابرسی و یا شریک حسابرسی	استادیار
تعداد	۸	۲

### سوال اصلی پژوهش

مدل تشخیص تحریف‌های بااهمیت فراگیر در گزارش‌های حسابرسی چگونه است؟

### سوالات فرعی پژوهش

- عوامل (معیارهای) موثر بر تشخیص تحریف‌های بااهمیت فراگیر در گزارش‌های حسابرسی کدامند؟
  - رتبه‌بندی عوامل موثر بر تشخیص تحریف‌های بااهمیت فراگیر در گزارش‌های حسابرسی چگونه است؟
  - مدل نهایی تشخیص تحریف‌های بااهمیت فراگیر در گزارش‌های حسابرسی چگونه است؟
- شیوه کار این ابزارهای کیفی و کمی به شرح ذیل است:

همکاران (۲۰۲۴) نشان دادند که بین سرمایه فکری و احتمال دریافت تصمیم اصلاح شده توسط یک شرکت رابطه مثبت و معنادار است. دویر و همکاران (۲۰۲۴) نشان دادند که ارزیابی حسابرس از ریسک‌های موجود بر گزارش‌های حسابرسی تاثیر دارد. حسین و همکاران (۲۰۲۳) نشان دادند که بین مشخصه های شرکت حسابرسی و تعیین موضوعات کلیدی حسابرسی رابطه وجود دارد. امومبکی<sup>۱</sup> (۲۰۲۳) نشان دادند که اظهار نظر حسابرس مستقل و کمیته حسابرسی با مدیریت منابع مالی رابطه دارد. صالحی<sup>۲</sup> و همکاران (۲۰۲۳) نشان دادند که بین ویژگی های حسابرس (مدت تصدی، حق الزحمه و تخصص) و خوانایی گزارش حسابرسی رابطه منفی و معناداری وجود دارد. علاوه بر این، متغیرهای خودشیفتگی، اعتماد به نفس و تغییر اجباری حسابرس با خوانایی گزارش حسابرسی ارتباط مثبت و معناداری دارند. این مطالعه از نظریه های اختلال شخصیت و تصمیم گیری رفتاری حمایت می‌کند. حمدم<sup>۳</sup> و همکاران (۲۰۲۲) نشان دادند که فرآیند شناختی یکپارچه‌سازی تجسم داده‌ها و حالت پردازش شهودی داده، تصمیم گیری قضاوت حسابرسان را بهبود می‌بخشد. اوریو<sup>۴</sup> (۲۰۲۱) نشان داد که اهرم به طور مثبت بر اظهار نظر حسابرسی تداوم فعالیت تاثیر می‌گذارد، سپس کیفیت حسابرسی، سودآوری و نقدینگی بر اظهار نظر حسابرسی تداوم فعالیت تاثیر منفی می‌گذارد، در حالی که اندازه شرکت و تأخیر حسابرسی تأثیری بر اظهار نظر حسابرسی تداوم فعالیت ندارد. تحقیق زارعی<sup>۵</sup> و همکاران (۲۰۲۰) نشان دهنده قدرت توضیحی بالای نسبت‌های مالی و نوع مؤسسه حسابرسی (سازمان حسابرسی ملی در مقابل سایر مؤسسات حسابرسی محلی) در توضیح صلاحیت‌ها از طریق گزارش های حسابرسی است. سیمامورا و هندارجاتنو<sup>۶</sup> (۲۰۱۹) نشان داد که متغیرهای خرید عقیده و اهرم بر اظهار نظر حسابرسی تداوم فعالیت تاثیر می‌گذارند، در حالی که متغیرهای دوره تصدی صاحبکار حسابرسی، تاخیر حسابرسی و نسبت نقدینگی بر اظهار نظر حسابرسی تداوم فعالیت تأثیری ندارند. مهمان و همکاران (۲۰۱۴) نشان داد که بین دیدگاه حسابرسان فعال در سازمان حسابرسی و حسابداران بخش خصوصی، اختلاف معنی‌داری بین رقم اهمیت و سطح فراگیر بودن وجود دارد. این بدان معنی است که در این مورد، هیچ توافقی بین این دو گروه وجود ندارد.

<sup>4</sup>. Averio

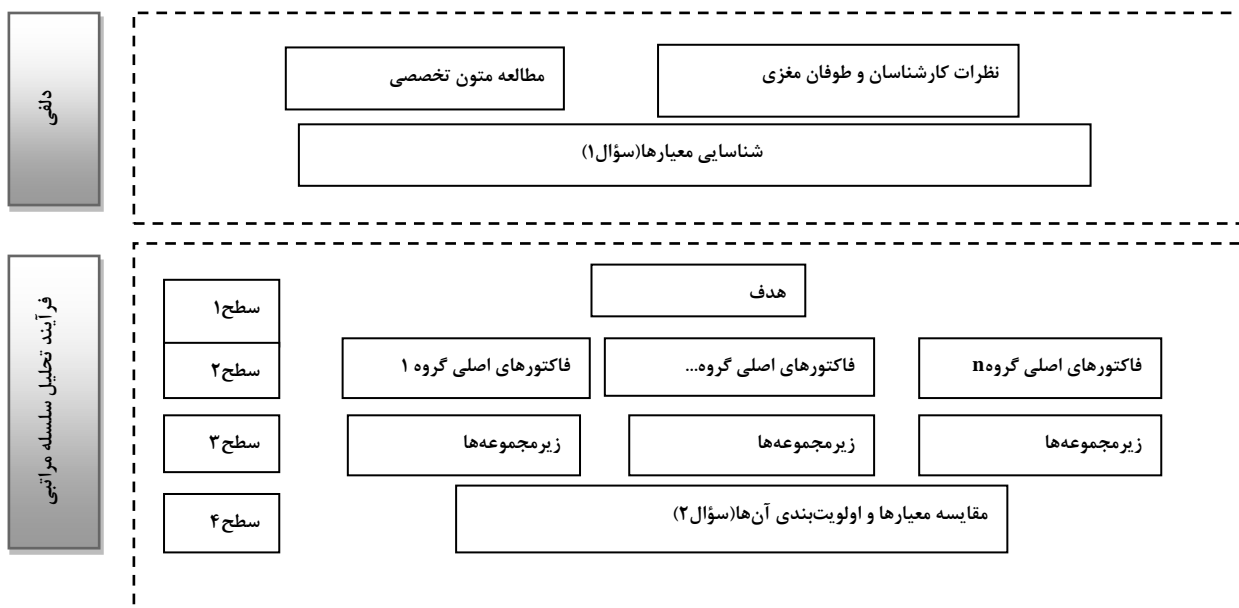
<sup>5</sup>. Zarei

<sup>6</sup>. Simamora and Hendarjatno

<sup>1</sup>. Mwombeki

<sup>2</sup>. Salehi

<sup>3</sup>. Hamdam



اسکیل مقایسه‌های زوجی نیز به شرح زیر است:

جدول ۴: اسکیل‌های مقایسه زوجی

تعریف	کاملاً بالاتر	خیلی بالاتر	بالاتر	کمی بالاتر	ترجیح یکسان
شدت اهمیت	۹	۷	۵	۳	۱

می‌توان از اعداد مابین نیز استفاده نمود. پس باید در ابتدا مقیاس‌ها با هم مقایسه و سپس مقایسات باهم ترکیب تا به ترتیب اولویت‌ها مشخص شود. ماتریس‌هایی که تشکیل می‌شود بدین ترتیب است: تشکیل ماتریس مقایسات جفتی برای گزینه مورد نظر، به دست آوردن اولویت‌ها که با استفاده از پاسخ‌ها به دست می‌آید، تشکیل ماتریس نرمال شده مقایسه‌های جفتی (برای این کار جمع هر ستون را به دست آورده و عناصر هر ستون را بر مجموع آن تقسیم می‌کنیم تا عناصر ماتریس نرمال شوند)، میانگین‌گیری از مقادیر به دست آمده از هر سطر و نتیجه‌گیری نهایی (رسیدن به پاسخ و تعیین اولویت‌ها) (سبزی، ۱۳۹۰). برای مثال یک نمونه از شیوه محاسبات برای رتبه‌بندی معیارات تفریح بودجه به شرح زیر است:

دلفی روشی است که همزمان از مطالعات قبلی و تجربیان محققین و حسابرسان استفاده می‌کند.

سنگ بنای فرآیند تحلیل رتبه‌ای (ماتریس رتبه‌ای) مقایسه‌های زوجی است. این مقایسات، ماتریسی را تشکیل می‌دهند که درایه‌های این ماتریس از مقایسه عنصر هر سطر با عناصر ستون‌ها، به دست می‌آید. برای مثال درایه  $a_{12}$  نشان می‌دهد عنصر اول چند برابر عنصر دوم است که عدد مورد نظر با توجه به اسکیل ساعتی منطق فازی در نظر گرفته می‌شود. مثلاً اگر  $A_1$  با توجه به موضوع مورد بررسی خیلی مهم‌تر از  $A_2$  باشد عدد  $5$  را در ماتریس قرار می‌دهیم. واضح است که در این صورت درایه  $a_{21}$  و یا اهمیت  $A_2$  نسبت به  $A_1$  برابر  $\frac{1}{5}$  خواهد بود. به این خاصیت ماتریس‌های مقایسه جفتی خاصیت معکوسی می‌گویند.

	$A_1$	$A_2$	$A_n$
$A_1$	$w_1$	$\dots$	$w_1$
$A_2$	$w_1$	$\dots$	$w_n$
$A_n$	$w_1$	$\dots$	$w_n$

معادله ۱: ماتریس مقایسه‌های جفتی

<sup>1</sup> . Joshi et al

<sup>2</sup> . Reciprocal

جدول ۵: ماتریس مقایسه‌های جفتی

عوامل موثر بر تشخیص تحریف‌های بااهمیت فراگیر در مرحله دلفی	عوامل مرتبط با واحد مورد رسیدگی	عوامل مرتبط با حسابرس
عوامل مرتبط با واحد مورد رسیدگی	۱	۹
عوامل مرتبط با حسابرس	$\frac{1}{9}$	۱
جمع	۱.۱۱	۱۰

می‌شود تا داده‌ها نرمال شوند و سپس از هر ردیف میانگین گرفته می‌شود.

میانگین مربوطه نشان می‌دهد که در خصوص این پاسخ نمره معیار عوامل مرتبط با واحد مورد رسیدگی بیشتر از معیار عوامل مرتبط با حسابرس می‌باشد. بعد از این مرحله باید میانگین همه پاسخ‌ها میانگین گرفته شود که نشان‌دهنده میانگین نهایی است.

در جدول فوق معیار «عوامل مرتبط با واحد مورد رسیدگی» نسبت به معیار «عوامل مرتبط با حسابرس» دارای اهمیتی معادل کاملاً بالاتر یعنی عدد ۹ می‌باشد و از این رو معیار «عوامل مرتبط با حسابرس» نسبت به «عوامل مرتبط با واحد مورد رسیدگی» نمره عکس یعنی عدد  $\frac{1}{9}$  را می‌گیرد. در این مرحله نیاز است که اعداد هر ستون جمع شوند. مرحله بعد از این بدین شکل است که ماتریس مقایسه‌های جفتی فوق باید نرمال شوند. برای نرمال کردن داده‌ها هر سلول بر جمع هر ستون تقسیم

جدول ۶: ماتریس مقایسه‌های جفتی

عوامل موثر بر تشخیص تحریف‌های بااهمیت فراگیر در مرحله دلفی	عوامل مرتبط با واحد مورد رسیدگی	عوامل مرتبط با حسابرس	میانگین نمره یک پاسخ
عوامل مرتبط با واحد مورد رسیدگی	۰.۹	۰.۹	۰.۹
عوامل مرتبط با حسابرس	۰.۱	۰.۱	۰.۱
جمع	۱	۱	۱

جدول ۷: میانگین کل پاسخ‌ها

عوامل موثر بر تشخیص تحریف‌های بااهمیت فراگیر در مرحله دلفی	پاسخ ۱	پاسخ... پاسخی	پاسخ ۱۰	میانگین کلی نمره‌ها	رتبه کلی
عوامل مرتبط با واحد مورد رسیدگی	۰.۹	...	۰.۷	۰.۱۹	۱
عوامل مرتبط با حسابرس	۰.۱	...	۰.۳	۰.۰۸	۲

حسابرسی تداوم فعالیت تأثیری ندارند. نشان داد که بین دیدگاه حسابرسان فعال در سازمان حسابرسی و حسابداران بخش خصوصی، اختلاف معنی‌داری بین رقم اهمیت و سطح فراگیر بودن وجود دارد. این بدان معنی است که در این مورد، هیچ توافقی بین این دو گروه وجود ندارد. عوامل (معیارهای) موثر بر تشخیص تحریف‌های بااهمیت فراگیر در گزارش‌های حسابرسی کدامند؟

بر اساس روش دلفی موله‌های زیر شناسایی شدند:

در جدول فوق مشخص است که نمره کلی معیار عوامل مرتبط با واحد مورد رسیدگی بیشتر از معیار عوامل مرتبط با حسابرس می‌باشد و لذا رتبه کلی نشان می‌دهد که اهمیت معیار عوامل مرتبط با واحد مورد رسیدگی بالاتر از معیار عوامل مرتبط با حسابرس است.

### پاسخ سوال اول

تحقیق نشان دهنده قدرت توضیحی بالای نسبت های مالی و نوع مؤسسه حسابرسی (سازمان حسابرسی ملی در مقابل سایر مؤسسات حسابرسی محلی) در توضیح صلاحیت ها از طریق گزارش های حسابرسی است. نشان داد که متغیرهای خرید عقیده و اهرم بر اظهارنظر حسابرسی تداوم فعالیت تأثیر می‌گذارند، در حالی که متغیرهای دوره تصدی صاحبکار حسابرسی، تاخیر حسابرسی و نسبت نقدینگی بر اظهارنظر

جدول ۸: جمع بندی دلفی

درصد توافق جمعی خبرگان (درصد)	منبع	عامل فرعی	عامل محوری
۹۰	متونتی و همکاران (۲۰۲۴)؛ صفی خانی و همکاران (۱۴۰۱)؛ حمیدیان و همکاران (۱۴۰۱)؛ لاری دشت بیاض و همکاران (۱۳۹۹)	مشخصات تیم مالی	عوامل مرتبط با واحد مورد رسیدگی
۱۰۰	سیمامورا و هندارجاتنو (۲۰۱۹)؛ زارعی و همکاران (۲۰۲۰)؛ اوریو (۲۰۲۱)؛ قائمی و همکاران (۱۴۰۳)؛ حمصیان کاشانی و همکاران (۱۴۰۱)؛ لاری دشت بیاض و همکاران (۱۳۹۹)	نسبتهای مالی	
۱۰۰	صفی خانی و همکاران (۱۴۰۱)؛ رحمانیان کوشکی و رفیعی بیدگلی (۱۴۰۱)	کنترل های داخلی	
۱۰۰	شهبازی و مهرانی (۱۳۹۹)؛ رمضان احمدی و همکاران (۱۳۹۳)	سهامداران	
۱۰۰	متونتی و همکاران (۲۰۲۴)؛ یاری و همکاران (۱۴۰۰)؛ بنی مهد و طهماسبی (۱۳۹۴)؛ قاسمی نژاد و گرکز (۱۳۹۳)؛ فروغی و همکاران (۱۳۹۱)	هیات مدیره	
۹۰	استادغلامی و همکاران (۱۴۰۲)؛ خوش طینت و بستانیان (۱۳۸۶)	عوامل اخلاقی	عوامل مرتبط با موسسه حسابرسی
۸۰	مهام و همکاران (۲۰۱۴)؛ حساس یگانه و عموزاد (۱۳۹۹)؛ بنی مهد و طهماسبی (۱۳۹۴)	رتبه موسسه حسابرسی	
۷۰	حدم و همکاران (۲۰۲۲)؛ شهبازی و مهرانی (۱۳۹۹)	روش‌های حسابرسی	
۷۰	مهام و همکاران (۲۰۱۴)؛ زارعی و همکاران (۲۰۲۰)؛ حساس یگانه و عموزاد (۱۳۹۹)	عضویت در نهادهای حرفه‌ای بین‌المللی	
۷۰	بنی مهد و طهماسبی (۱۳۹۴)	فشار بودجه زمانی	
۱۰۰	حسین و همکاران (۲۰۲۳)؛ حساس یگانه و عموزاد (۱۳۹۹)	میزان پاسخگویی	
۷۰	صالحی و همکاران (۲۰۲۳)؛ حمصیان کاشانی و همکاران (۱۴۰۱)	قدرت شرکای موسسه	
۱۰۰	صالحی و همکاران (۲۰۲۳)؛ نعمتی کشتلی (۱۴۰۰)؛ شهبازی و مهرانی (۱۳۹۹)؛ خوش طینت و بستانیان (۱۳۸۶)	صلاحیت حسابرس	
۱۰۰	نعمتی کشتلی (۱۴۰۰)؛ خوش طینت و بستانیان (۱۳۸۶)	دانش حسابرس	
۱۰۰	نعمتی کشتلی (۱۴۰۰)؛ شهبازی و مهرانی (۱۳۹۹)؛ حساس یگانه و عموزاد (۱۳۹۹)؛ خوش طینت و بستانیان (۱۳۸۶)	تجربه حسابرس	
۱۰۰	شهبازی و مهرانی (۱۳۹۹)	استانداردهای حسابداری	عوامل مرتبط با حسابرس
۱۰۰	شهبازی و مهرانی (۱۳۹۹)؛ خوش طینت و بستانیان (۱۳۸۶)	استانداردهای حسابرسی	
۱۰۰	شهبازی و مهرانی (۱۳۹۹)؛ خوش طینت و بستانیان (۱۳۸۶)	قوانین و مقررات مالی	
۸۰	حدم و همکاران (۲۰۲۲)؛ حمصیان کاشانی و همکاران (۱۴۰۱)	زیرساخت های فناوری موجود	
۱۰۰	دویر و همکاران (۲۰۲۴)؛ شهبازی و مهرانی (۱۳۹۹)	شرایط اقتصادی	
۸۰	شهبازی و مهرانی (۱۳۹۹)	تصمیمات ذی نفعان گزارش حسابرسی	
۹۰	دویر و همکاران (۲۰۲۴)؛ یاری و همکاران (۱۴۰۰)	ریسک های موجود بیرونی	
۹۰	دویر و همکاران (۲۰۲۴)؛ شهبازی و مهرانی (۱۳۹۹)	عوامل اجتماعی و سیاسی و ...	

## پاسخ سوال دوم

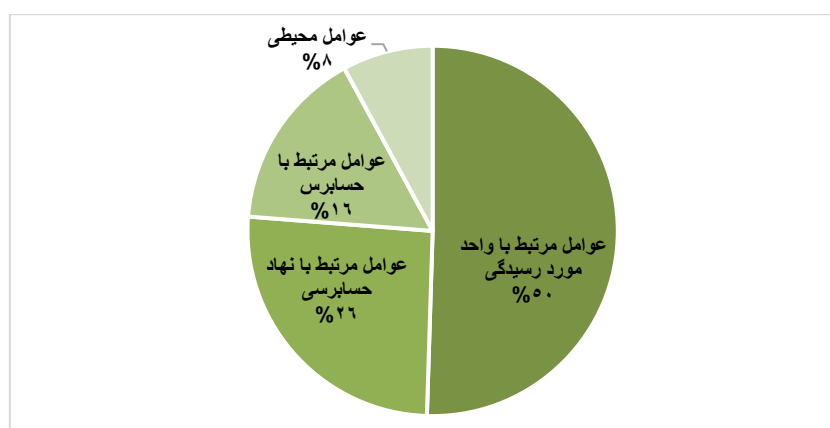
۲- رتبه‌بندی عوامل موثر بر تشخیص تحریف‌های بااهمیت فراگیر در گزارش‌های حسابرسی چگونه است؟ همانگونه که مشخص است عوامل محیطی به عنوان مهم‌ترین عامل اثرگذار بر تشخیص موارد با اهمیت فراگیر شناخته شد.

علت این امر این است که حسابرسی یک پدیده اقتصادی است که شرایط اقتصادی و نوسانات موجود بر آن اثرگذار است. با این وجود نهادهای حسابرسی و حساب‌رسان اثر زیادی بر بهبود کیفیت تشخیص دارند.

جدول ۹: رتبه عوامل موثر بر تشخیص موارد با اهمیت فراگیر

رتبه	میانگین کل	عوامل موثر بر تشخیص موارد با اهمیت فراگیر
۱	۰.۵۰	عوامل مرتبط با واحد مورد رسیدگی
۲	۰.۲۶	عوامل مرتبط با موسسه حسابرسی
۳	۰.۱۶	عوامل مرتبط با حسابرس
۴	۰.۰۸	عوامل محیطی

منبع: یافته‌های پژوهش



نمودار ۱: مقایسه سهم عوامل موثر بر تشخیص موارد با اهمیت فراگیر

برای پاسخ به سوال اصلی فوق سوال‌های ذیل نیز پاسخ داده می‌شوند:

- ۱) کدامیک از عوامل مرتبط با واحد مورد رسیدگی از لحاظ خبرگان دارای اهمیت بیشتری است؟
- ۲) کدامیک از عوامل محیطی از لحاظ خبرگان دارای اهمیت بیشتری است؟
- ۳) کدامیک از عوامل مرتبط با حسابرس از لحاظ خبرگان دارای اهمیت بیشتری است؟
- ۴) کدامیک از عوامل مرتبط با موسسه حسابرسی از لحاظ خبرگان دارای اهمیت بیشتری است؟

**سوال فرعی اول:** کدامیک از عوامل مرتبط با واحد مورد رسیدگی از لحاظ خبرگان دارای اهمیت بیشتری است؟

نمودار زیر نیز وضعیت مقایسه ای عوامل مربوطه را نشان می‌دهد: اهمیت بالای تیم مالی به این دلیل است که تحریف‌های با اهمیت ممکن است نتیجه وقوع موارد زیر باشد:

الف. بی دقتی در گردآوری یا پردازش داده‌های مبنای تهیه

صورتهای مالی،

ب. حذف یک مبلغ یا یک مورد افشاء،

پ. برآورد حسابداری نادرست ناشی از نادیده گرفتن، یا

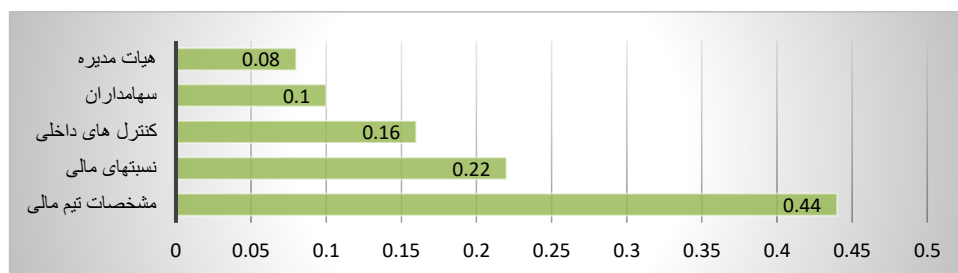
تفسیر نادرست واقعیات

که توان تیم مالی بر کاهش موارد فوق اثرگذار است.

نسبتهای مالی نیز که مشخصات مالی شرکت را نشان می‌دهد و هر نسبتی خود معنای خاصی دارد و اهمیت آن برگرفته از بار معنایی همین نسبت‌ها می‌باشد.

جدول ۱۰: رتبه عوامل مرتبط با واحد مورد رسیدگی

رتبه (میزان اهمیت)	میانگین کلی پاسخ‌ها	عوامل مرتبط با واحد مورد رسیدگی
۱	۰.۴۴	مشخصات تیم مالی
۲	۰.۲۲	نسبتهای مالی
۳	۰.۱۶	کنترل‌های داخلی
۴	۰.۱	سهامداران
۵	۰.۰۸	هیات مدیره



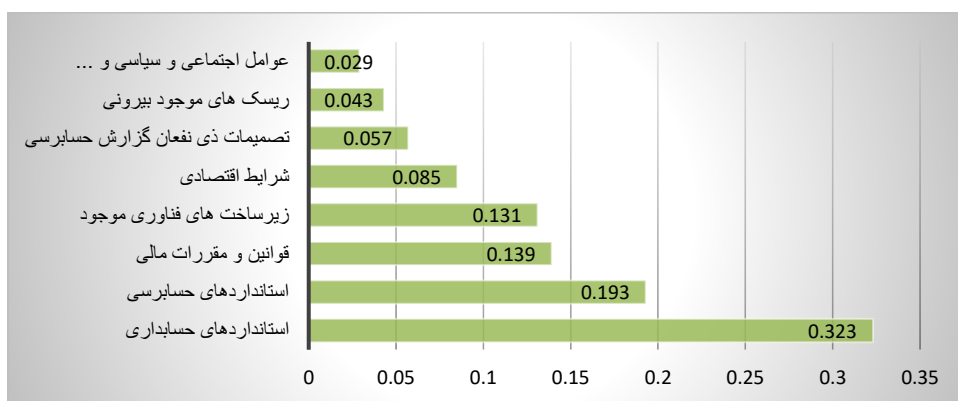
نمودار ۲: رتبه عوامل مرتبط با واحد مورد رسیدگی

استانداردها و قوانین و مقررات بر عملیات مالی شرکت تأثیرات زیادی دارند و علت اهمیت این موارد نیز برگرفته از میزان اثرگذاری این سه مورد (استانداردهای حسابداری، استانداردهای حسابرسی و قوانین و مقررات مالی) می‌باشد.

**سوال فرعی دوم:** کدامیک از عوامل محیطی از لحاظ خبرگان دارای اهمیت بیشتری است؟ نمودار زیر نیز وضعیت مقایسه ای عوامل مربوطه را نشان می‌دهد:

جدول ۱۱: رتبه عوامل محیطی

رتبه	میانگین کل	عوامل محیطی
۱	۰.۳۲۳	استانداردهای حسابداری
۲	۰.۱۹۳	استانداردهای حسابرسی
۳	۰.۱۳۹	قوانین و مقررات مالی
۴	۰.۱۳۱	زیرساخت‌های فناوری موجود
۵	۰.۰۸۵	شرایط اقتصادی
۶	۰.۰۵۷	تصمیمات ذی‌نفعان گزارش حسابرسی
۷	۰.۰۴۳	ریسک‌های موجود بیرونی
۸	۰.۰۲۹	عوامل اجتماعی و سیاسی و ...



نمودار ۳: رتبه عوامل محیطی

**سوال فرعی سوم:** کدامیک از عوامل مرتبط با حسابداری از لحاظ خبرگان دارای اهمیت بیشتری است؟  
 نمودار زیر نیز وضعیت مقایسه ای عوامل مربوطه را نشان می دهد:

صلاحیت حسابداری که در دو بعد کسب صلاحیت و حفظ صلاحیت نمایان می شود تأثیر زیادی بر توان تشخیص حسابداری و قضاوت او دارد که اهمیت این مورد نیز بر گرفته از اثرگذاری آن بر توان تشخیص در هنگام حسابداری صورتهای مالی است

جدول ۱۲: رتبه عوامل مرتبط با حسابداری

رتبه (میزان اهمیت)	میانگین کلی پاسخ ها	عوامل مرتبط با حسابداری
۱	۰.۶	صلاحیت حسابداری
۲	۰.۳	دانش حسابداری
۳	۰.۱۳	تجربه حسابداری



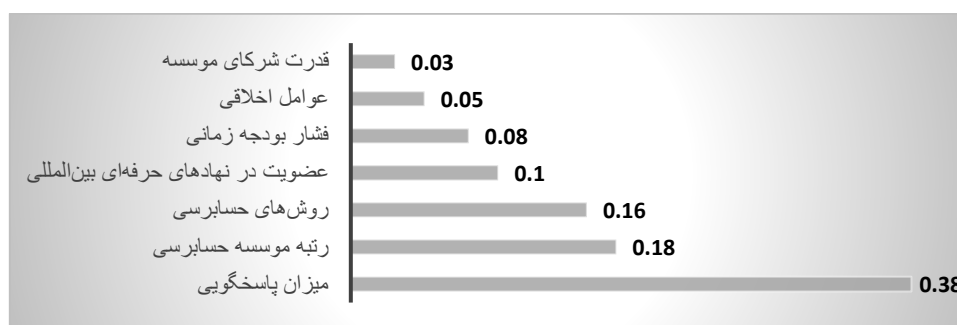
نمودار ۴: رتبه عوامل مرتبط با حسابداری

رتبه موسسه حسابداری نیز که تا حد زیادی وابسته به توان حسابرسان است نیز بر تشخیص آنها اثرگذار است. از سویی دیگر هر چه رتبه موسسه بالاتر باشد حساسیت موسسه در حسابداری بیشتر می شود.

**سوال فرعی چهارم:** کدامیک از عوامل مرتبط با موسسه حسابداری از لحاظ خبرگان دارای اهمیت بیشتری است؟  
 نمودار زیر نیز وضعیت مقایسه ای عوامل مربوطه را نشان می دهد: هر چقدر میزان پاسخگویی حسابداری بالاتر برود اهمیت موارد مشاهده شده نیز برای حسابداری بالا می رود. بالا بودن

جدول ۱۳: رتبه عوامل موسسه حسابداری

رتبه (میزان اهمیت)	میانگین کلی پاسخ ها	موسسه حسابداری
۱	۰.۳۸	میزان پاسخگویی
۲	۰.۱۸	رتبه موسسه حسابداری
۳	۰.۱۶	روش های حسابداری
۴	۰.۱	عضویت در نهادهای حرفه ای بین المللی
۵	۰.۰۸	فشار بودجه زمانی
۶	۰.۰۵	عوامل اخلاقی
۷	۰.۰۳	قدرت شرکای موسسه

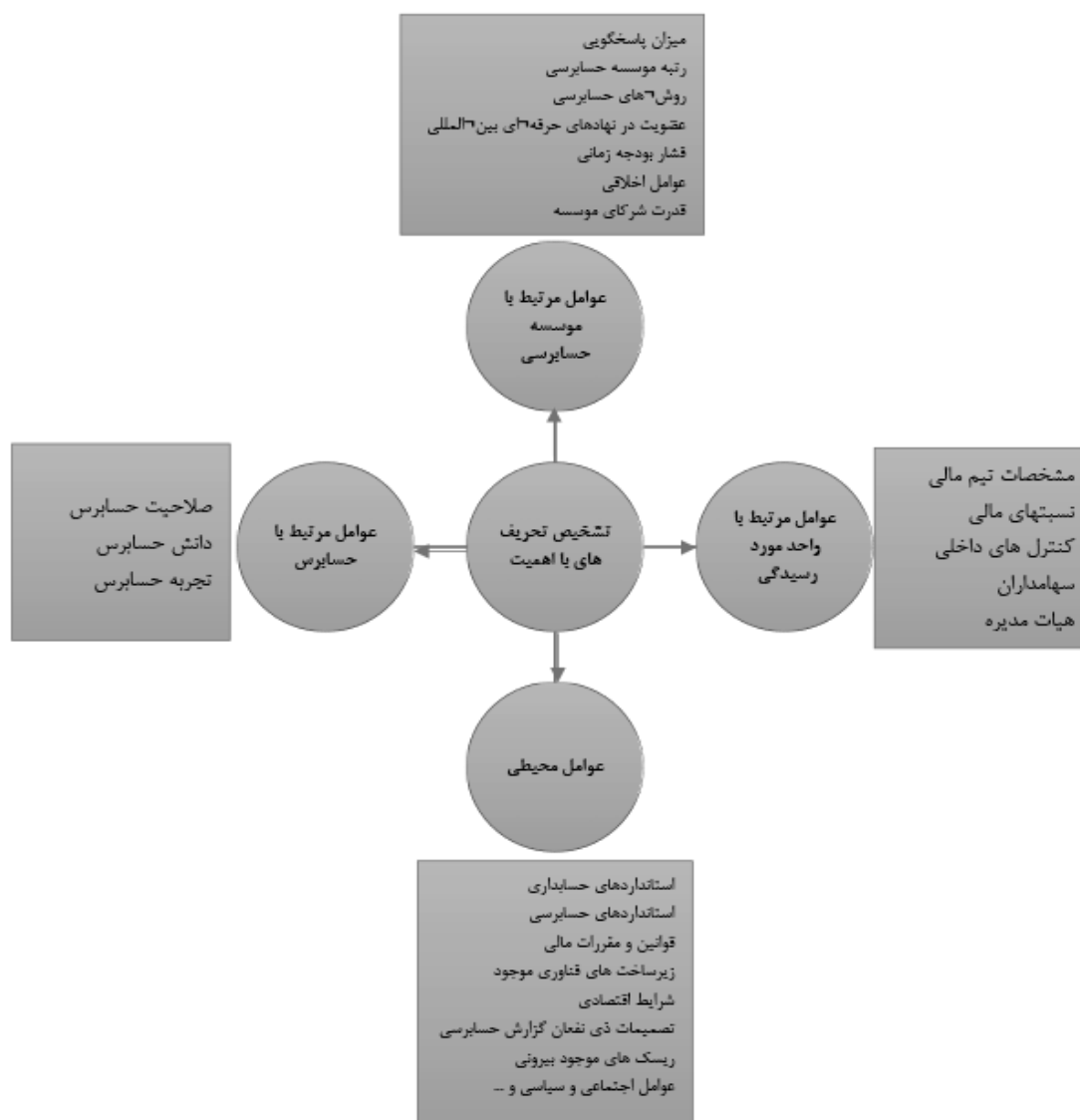


نمودار ۵: رتبه عوامل موسسه حسابداری

### پاسخ سوال سوم

۳- مدل نهایی تشخیص تحریف‌های با اهمیت فراگیر در گزارش‌های حسابرسی چگونه است؟  
 گرچه تشخیص تحریف‌های با اهمیت یک موضوع قضاوتی است، اما حسابرس در هنگام اعمال تحریف‌های با اهمیت در گزارش حسابرسی در ابتدا عوامل مرتبط با واحد مورد رسیدگی را مورد توجه قرار می‌دهد. بر اساس نتایج این پژوهش این عامل با سه عامل دیگر برابری می‌کند و به تنهایی دارای اهمیتی بالاتر از مجموع سه عامل مذکور است. برای مثال چنانچه عاملی شناسایی شود که مرتبط با ترازنامه باشد، حتماً نسبت آن بر

اساس دارایی‌ها مورد توجه قرار خواهد گرفت و یا چنانچه مرتبط با سود و زیان باشد و بالاتر از ۲۰ درصد سود یا فروش را در بر بگیرد، توسط اغلب حسابرسان به عنوان تحریف با اهمیت در نظر گرفته می‌شود، مگر اینکه عدد سود خود عدد بالایی نباشد. برخی حسابرسان بالاتر از ۳۰ درصد را به عنوان تحریف با اهمیت فراگیر در نظر می‌گیرند، به همین دلیل عوامل مرتبط با موسسه حسابرسی و عوامل مرتبط با حسابرس نیز جزء عوامل موثر بر تشخیص تحریف با اهمیت در نظر گرفته شده‌اند. عوامل محیطی نیز نشان‌دهنده تأثیرات تحریف‌های با اهمیت به صورت کلی می‌باشد.



شکل ۱: مدل مفهومی نهایی پژوهش

عوامل مطروحه به صورت عمومی بیان شدند و بررسی موارد فوق به صورت خاص نیز برای تأیید عوامل مطروحه انجام شد. در ادامه سؤال دیگری از ۵ حسابرس در جهت تشخیص تحریف‌های با اهمیت پرسیده شد که همگی به دو عامل در جهت قضاوت حرفه‌ای اشاره نمودند: یکی درصد خطا یا اشتباه موجود در عوامل درآمدی و هزینه‌ای نسبت به سود و یا فروش و یکی درصد خطا یا اشتباه بدهی و یا دارایی‌ها (مثل مطالبات) نسبت به دارایی‌ها. هیچ یک از پاسخ‌دهندگان به نسبت یکسانی برای در نظر گرفتن خطا یا اشتباه به عنوان تحریف با اهمیت فراگیر اشاره نکردند. پاسخ‌ها به شرح ذیل بود:

- ۲۰ درصد به بالا در خصوص هر دو عامل سود و زیانی یا ترازنامه‌ای
- ۲۵ درصد به بالا در خصوص هر دو عامل سود و زیانی یا ترازنامه‌ای
- ۳۰ درصد به بالا در خصوص هر دو عامل سود و زیانی یا ترازنامه‌ای
- ۳۵ درصد به بالا در خصوص هر دو عامل سود و زیانی یا ترازنامه‌ای
- بالاتر از ۳۵ درصد در خصوص هر دو عامل سود و زیانی یا ترازنامه‌ای

به عبارتی درصد بالای تأثیر قضاوت بر تشخیص تحریف‌های با اهمیت در این نظرخواهی مشخص گردید به گونه‌ای که ۵ پاسخ کاملاً متفاوت در تشخیص تحریف‌های با اهمیت عنوان گردید، که بررسی این موارد و درستی هر یک نیاز به بررسی‌های جداگانه در انواع شرکت‌های کوچک، متوسط و بزرگ و یا با در نظر گرفتن نوع مالکیت شرکت‌ها دارد.

### بحث و نتیجه گیری

گروه کثیری از ذی‌نفعان و استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری برای گرفتن تصمیمات کلیدی به اطلاعاتی اتکا می‌کنند که به شکل صورتهای مالی و یادداشت‌های توضیحی توسط مدیران شرکت‌ها تهیه و ارائه می‌شوند. استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری، به خدمات افراد صاحب‌نظر، با صلاحیت و مستقل برای اعتباردهی به اطلاعات حسابداری نیاز دارند، به نحوی که اطلاعات مذکور را باور کنند. فلسفه وجودی حسابرسان مستقل ایفای وظیفه اعتباردهی به صورتهای مالی است تا ذی‌نفعان مطمئن باشند که هیچ مورد مهمی پنهان نمانده است. با رسوایی‌های بزرگ مالی، توجه به تحریف‌ها در صورتهای مالی، بیش از پیش افزایش یافته است. افزایش شمار تقلب، تحریف‌ها و ارائه مجدد صورتهای مالی که اغلب با ورشکستگی شرکت‌های بزرگ در هم آمیخته، نگرانی‌هایی را درباره کیفیت

صورتهای مالی به همراه داشته است. به همین دلیل، پیشگیری یا کشف اشتباهات و تحریف‌های با اهمیت در صورتهای مالی همواره کانون توجه سرمایه‌گذاران، قانون‌گذاران، مدیران، حسابرسان و سایر ذی‌نفعان بوده است و بر همین اساس استانداردها و دستورالعمل‌های متعددی در زمینه مسئولیت حسابرسان در کشف تقلب و تحریف‌ها در صورتهای مالی وضع گردیده است. هدف اصلی پژوهش حاضر ارائه مدل تشخیص تحریف‌های با اهمیت فراگیر در گزارش‌های حسابرسی است. بدین منظور ابتدا عوامل (معیارهای) موثر بر تشخیص تحریف‌های با اهمیت فراگیر در گزارش‌های حسابرسی با مطالعه ادبیات تحقیق و نظرخواهی از خبرگان شناسایی شدند. این عوامل در بر گیرنده ۴ محور اصلی (۱) عوامل مرتبط با واحد مورد رسیدگی (دارای پنج عامل فرعی)؛ (۲) عوامل مرتبط با موسسه حسابرسی (دارای هفت عامل فرعی)؛ (۳) عوامل مرتبط با حسابرس (دارای سه عامل فرعی)؛ (۴) عوامل محیطی (دارای هشت عامل فرعی) بودند. بعد از این مرحله به رتبه‌بندی عوامل موثر بر تشخیص تحریف‌های با اهمیت فراگیر در گزارش‌های حسابرسی پرداخته شد که یافته‌ها نشان داد که ترتیب اهمیت موارد به شکل ذیل است:

عوامل مرتبط با واحد مورد رسیدگی: چرا که پایه و اساس تصمیم‌گیری ذی‌نفعان واحد مورد رسیدگی است. علت تأکید بالای استانداردهای حسابرسی بر واحد مورد رسیدگی نیز تأییدکننده نتیجه مذکور می‌باشد. مشخصات واحد مورد رسیدگی بر نوع حسابرسی اثرگذار است و این اثرگذاری از شدت بالایی برخوردار است. شاید به جرأت بتوان گفت که زیر مجموعه‌های این عامل مانند تیم مالی و کنترل‌های داخلی به همراه سایر موارد عواملی تعیین‌کننده در تمامی فرآیند حسابرسی هستند و چنانچه واحد مورد رسیدگی در این زمینه‌ها ضعیف باشد حسابرسی هم نمی‌تواند تأثیرگذاری مناسبی داشته باشد. عوامل مرتبط با موسسه حسابرسی: به این دلیل که شرایط موسسه حسابرسی بر تشخیص آنها تأثیرات زیادی دارد. موسسه‌های حسابرسی دارای شرایط خاص خود هستند و به دلیل اتکای آنها به منابع انسانی تفاوت‌های زیادی در آنها دیده می‌شود. عوامل مرتبط با حسابرس: توان حسابرس بر تشخیص او اثرگذار است. این مهم نیز جزء موارد کلیدی است که تا حد زیادی بر عامل قبلی نیز اثرگذار است.

عوامل محیطی نیز بر قضاوت حسابرسان اثرگذار است. این عوامل که تا حد زیادی از کنترل حسابرسان و واحد مورد رسیدگی خارج است در تمامی کشورها وجود دارد و تنها قوانین موجود تا حدی بر میزان و شدت آنها اثرگذار است.

پیشنهاد می‌شود که برای تعیین اهمیت فراگیر در گزارش‌های حسابرسی تنها یک عامل را در نظر بگیرند و به مجموعه‌ای از عوامل با یکدیگر توجه نمایند. بحث اهمیت موضوع مهمی است که موسسات حسابرسی حتماً باید در آموزش‌های کارکنان مورد توجه قرار دهند. جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی نیز در این زمینه همواره مقررات و استانداردهای به روز و منطبق با شرایط ارائه نمایند. اهمیت در تمامی علوم فاکتوری تعیین‌کننده و اثرگذار است و توجه به آن سبب بالا رفتن علوم مختلف خواهد شد. علیرغم وجود استانداردهای مختلف در رابطه با عوامل موثر بر تشخیص موارد با اهمیت فراگیر، پیشنهاد می‌شود که در خصوص عوامل مختلف استانداردهای حسابرسی بیشتری نگاشته شود. این مهم به خصوص در رابطه با عوامل محیطی با توجه به تفاوت‌های موجود در شرایط هر کشور باید با دقت بیشتری نگاشته شود. بهتر است که نهادهای حرفه‌ای همچون سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی، در جهت کاهش تأثیر قضاوت بر تشخیص تحریف‌های با اهمیت حداقل و حداکثر درصد خاصی برای نسبت‌های سود و زیانی و ترازنامه‌ای در سطح شرکت‌های کوچک، متوسط و بزرگ بیان نمایند.

به محققان آتی پیشنهاد می‌شود که این تحقیق را با توجه به نظرات مدیران مالی نیز انجام دهند و با نتایج این تحقیق مقایسه نمایند. همچنین این تحقیق را به صورت مقایسه‌ای برای شرکت‌های کوچک، متوسط و بزرگ در قالب ارائه الگو هم انجام دهند.

#### فهرست منابع

استادغلامی، عزیزه، وکیلی فرد، حمیدرضا، طالب نیا، قدرت‌الله. (۱۴۰۲). جامعه سستی‌زی، خودشیفتگی، جهت‌گیری اخلاقی و خرید اظهار نظر حسابرسی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۲(۴۶)، ۵۱۵-۵۲۶.

استاندارد ۷۰۵، سازمان حسابرسی (لازم‌الاجرا ۱۳۹۰)، "اظهارنظریهای تعدیل‌شده در گزارش حسابرسی مستقل"

استاندارد شماره ۳۲۰، سازمان حسابرسی، اهمیت در برنامه‌ریزی و اجرای عملیات حسابرسی (تجدیدنظر شده ۱۳۹۲)

برادران حسن‌زاده، رسول، فتاحی‌اصل، بهرام، ابوالحسن‌زاده، سودا. (۱۳۹۲). بررسی تأثیر تیپ‌های شخصیتی حسابرسان بر محتوای گزارش حسابرسی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۲(۶)، ۸۹-۱۰۰.

در خصوص عوامل فرعی مرتبط با هر محور اصلی نیز مشخص گردید که در رابطه با عوامل مرتبط با واحد مورد رسیدگی اهمیت موارد به ترتیب شامل مشخصات تیم مالی، نسبت‌های مالی، کنترل‌های داخلی، سهامداران و هیات مدیره است. عوامل محیطی اهمیت موارد به ترتیب شامل استانداردهای حسابداری، استانداردهای حسابرسی، قوانین و مقررات مالی، زیرساخت‌های فناوری موجود، شرایط اقتصادی، تصمیمات ذی‌نفعان گزارش حسابرسی، ریسک‌های موجود بیرونی و عوامل اجتماعی و سیاسی و ... هستند. عوامل مرتبط با حسابرسی به ترتیب شامل صلاحیت حسابرسی، دانش حسابرسی و تجربه حسابرسی بود. موسسه حسابرسی نیز به ترتیب میزان پاسخگویی، رتبه موسسه حسابرسی، روش‌های حسابرسی، عضویت در نهادهای حرفه‌ای بین‌المللی، فشار بودجه زمانی، عوامل اخلاقی و قدرت شرکای موسسه می‌باشد. تشخیص تحریف‌های با اهمیت فراگیر در گزارش‌های حسابرسی یک موضوع گسترده است که از عوامل زیادی تأثیرپذیر است و هر چه این عوامل کنترل شوند کیفیت گزارش حسابرسی نیز افزایش خواهد یافت. با افزایش توجه به موارد با اهمیت میزان منفعت هر کار به خصوص حسابرسی نیز افزایش خواهد یافت. با توجه به هزینه بالای حسابرسی هر چقدر که موارد با اهمیت با دقت بیشتری مشخص گردند منافع حسابرسی نیز افزایش خواهد یافت. منافع حسابرسی نیز در نهایت بر ذی‌نفعان کلیدی واحد مورد رسیدگی اثرگذار است.

در خصوص سوال فرعی اول نتایج این پژوهش با پژوهش‌های متونتی و همکاران (۲۰۲۴)؛ صفی‌خانی و همکاران (۱۴۰۱)؛ حمیدیان و همکاران (۱۴۰۱)؛ سیمامورا و هندارجانتو (۲۰۱۹)؛ زارعی و همکاران (۲۰۲۰)؛ اوریو (۲۰۲۱)؛ قائمی و همکاران (۱۴۰۳)؛ حمصیان کاشانی و همکاران (۱۴۰۱)؛ لاری دشت بیاض و همکاران (۱۳۹۹) تا حدی همخوانی داشت. در خصوص سوال فرعی دوم نتایج این پژوهش با پژوهش‌های شهبازی و مهرانی (۱۳۹۹)؛ خوش‌طینت و بستانیان (۱۳۸۶) تا حدی همخوانی داشت. در خصوص سوال فرعی سوم نتایج این پژوهش با پژوهش‌های صالحی و همکاران (۲۰۲۳)؛ نعمتی کشتلی (۱۴۰۰)؛ شهبازی و مهرانی (۱۳۹۹)؛ خوش‌طینت و بستانیان (۱۳۸۶) تا حدی همخوانی داشت. در خصوص سوال فرعی چهارم نتایج این پژوهش با پژوهش‌های حسین و همکاران (۲۰۲۳)؛ حساس یگانه و عموزاد (۱۳۹۹) تا حدی همخوانی داشت. این پژوهش به دلیل بررسی موارد خاص در جهت تأیید نهایی مولفه‌های مطروحه برای نهادهای سیاستگذار حسابرسی دارای دانش‌افزایی می‌باشد.

- صاحب‌کار و قضاوت حسابرس. مجله دانش حسابداری، ۱۱۳(۱)، ۸۲-۵۹.
- فروغی، داریوش؛ خالقی، محسن و رسائیان، امیر (۱۳۹۱)، مفهوم اهمیت در حسابرسی صورت‌های مالی و تأثیر آن بر توجه حسابرسان در فرآیند کشف تقلب مدیران، مجله پیشرفت‌های حسابداری دانشگاه شیراز، دوره‌ی چهارم، شماره‌ی اول، بهار و تابستان ۱۳۹۱، صفحه‌های ۱۱۱-۱۳۵.
- قاسمی نژاد، احسان، گرکز، منصور. (۱۳۹۳). تغییر مدیریت و اظهار نظر حسابرس: آزمون فرضیه همسویی مدیریت و حسابرس. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۲(۱)، ۴۵-۵۲.
- قائم‌ی، محمد حسین، براز، ملیکا، شاهسون، منیره. (۱۴۰۳). بررسی محتوا و عوامل مؤثر بر افشای مسائل عمده حسابرسی: نخستین سال اجرای استاندارد ۷۰۱ حسابرسی در ایران، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۳۱(۱)، ۱۵۴-۱۸۱.
- کهزادی طهنه، آزاده، (۱۳۹۸)، سطح اهمیت حسابرسی: شکاف انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش حسابرسی، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه الزهراء(س)، تهران.
- لاری دشت بیاض، محمود، ساعی، محمد جواد، آزاد، عبدالله. (۱۳۹۹). مبانی تعدیل اظهار نظر حسابرس و مدیریت سود. تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۱۲(۴۵)، ۲۳-۴۰.
- نعمتی کشتلی، رضا. (۱۴۰۰). تأثیر سبک‌های یادگیری هانی و مامفورد بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس: آزمون نظریه یادگیری ترجیحی. حسابداری مدیریت، ۱۴(۵۰)، ۴۵-۵۹.
- یاری، فاطمه؛ مهرآذین، علیرضا؛ یاریفرد، رضا؛ مسیح آبادی، ابوالقاسم؛ (۱۴۰۱)، تبیین نقش توانایی مدیریت و مدیریت ریسک سازمانی بر اظهار نظر حسابرس در مورد تداوم فعالیت، پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، شماره ۷، صص ۱۰۷ تا ۱۳۵.
- Dwyer, K.-A.M., Brennan, N.M. and Kirwan, C.E. (2024), "Disclosure of auditor risk assessments in expanded audit reports", *Journal of Applied Accounting Research*, Vol. 25 No. 1, pp. 1-23. Averio, T. (2021), "The analysis of influencing factors on the going concern audit opinion - a study in manufacturing firms in Indonesia", *Asian Journal of Accounting Research*, Vol. 6 No. 2, pp. 152-164.
- Ehiedu, V. C., & Toria, G. (2022). Audit indicators and financial performance of manufacturing firms
- بنی‌مهد، بهمن، طهماسبی، مصطفی. (۱۳۹۴). علل گرایش حسابرسان به صدور بندهای محدودیت به جای بندهای عدم توافق در گزارش حسابرسی صورتهای مالی پایان دوره. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۴(۱۵)، ۱۵-۲۶.
- حساس یگانه، یحیی، عموزاد، شهرام. (۱۳۹۹). عوامل موثر بر قضاوت حرفه‌ای(اخلاقی) حسابرسان و فشارهای وارده بر آن‌ها. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۷(۶۷)، ۱-۲۶.
- حمصیان کاشانی، زهرا، حاجیه، زهره، جهانگیرنیا، حسین، غلامی جمکرانی، رضا. (۱۴۰۱)، ارایه الگوی مفهومی کیفیت اظهار نظر حسابرسی. فصلنامه دانش حسابرسی، ۲۲ (۸۸): ۳۱۵-۳۳۸.
- حمیدیان، نرگس، عرب صالحی، مهدی، تقیان، مجید. (۱۴۰۱). تأثیر مدیریت سود واقعی بر اظهار نظر حسابرسی درباره تداوم فعالیت در شرکت‌های درمانده مالی. نشریه پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۴(۱)، ۳۷-۶۰.
- خوش طینت، محسن، بستانیان، جواد. (۱۳۸۶). قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۵(۱۸)، ۵۷-۲۵.
- دستورالعمل حسابرسی، (۱۳۹۴)، نشریه ۱۵۰ سازمان حسابرسی (بخش‌های تجدیدنظر شده با نگرش به مدیریت خطر حسابرسی)/ سازمان حسابرسی، کمیته تجدیدنظر دستورالعمل حسابرسی.
- رحمانیان کوشکی، عبدالرسول، رفیعی بیدگلی، مرضیه. (۱۴۰۱). بررسی رابطه بین رقابت در بازار محصول و کیفیت کنترل داخلی و اثرات متقابل آن‌ها با اظهار نظر حسابرس در شرکت‌های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران. بررسی‌های بازرگانی، ۲۰(۱۱۶)، ۱۱۹-۱۳۲.
- رمضان احمدی، محمد، جمالی، کامران، کرماشاهی، بهنام. (۱۳۹۳). پیامدهای اقتصادی اظهار نظر مشروط حسابرسان مستقل در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار ایران. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۴(۱۳)، ۶۷-۷۶.
- شهبازی، مجید، مهرانی، کاوه. (۱۳۹۹). تدوین مدل قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۷(۱)، ۶۰-۸۶.
- صفی خانی، رضا، صفرزاده، محمدحسین، اثنی عشری، حمیده. (۱۴۰۱). بررسی رابطه تردید حرفه‌ای، شناخت

- in Nigeria. *Linguistics and Culture Review*, 6, 14-41.
- Hamdam, A., Jusoh, R., Yahya, Y., Abdul Jalil, A. and Zainal Abidin, N.H. (2022), "Auditor judgment and decision-making in big data environment: a proposed research framework", *Accounting Research Journal*, Vol. 35 No. 1, pp. 55-70.
- Hussin, N., Md Salleh, M.F., Ahmad, A. and Rahmat, M.M. (2023), "The association between audit firm attributes and key audit matters readability", *Asian Journal of Accounting Research*, Vol. 8 No. 4, pp. 322-333.
- Maham, K., Farajzadeh, A., Talebnia, Gh, Kanan, A. (2014). *Determination Of Material And Pervasive Misstatement In Auditing*. *Indian Journal of Fundamental and Applied Life Sciences*, Vol. 4, pp. 658-667
- Matonti, G., Iuliano, G. and Vlismas, O. (2024), "Organization capital and modified audit opinion", *Measuring Business Excellence*, Vol. 28 No. 2, pp. 255-274.
- Mwombeki, F. (2023). Effect of External Audit Opinions and Audit Committees on Financial Resource Management in Public Sector Entities. *Ilomata International Journal of Tax and Accounting*, 4(1), 38-54.
- Salehi, M., Dalwai, T. and Arianpoor, A. (2023), "The impact of narcissism, self-confidence and auditor's characteristics on audit report readability", *Arab Gulf Journal of Scientific Research*, Vol. 41 No. 2, pp. 202-223.
- Simamora, R.A. and Hendarjatno, H. (2019), "The effects of audit client tenure, audit lag, opinion shopping, liquidity ratio, and leverage to the going concern audit opinion", *Asian Journal of Accounting Research*, Vol. 4 No. 1, pp. 145-156
- Zarei, H., Yazdifar, H., Dahmarde Ghaleño, M. and azhmaneh, R. (2020), "Predicting auditors' opinions using financial ratios and non-financial metrics: evidence from Iran", *Journal of Accounting in Emerging Economies*, Vol. 10 No. 3, pp. 425-446.



*Accounting Knowledge & Management Auditing*  
Vol. 15/ No. 57/ Spring 2025

## **A model for detecting the effects of significant distortions in audit reports**

### **A. Kohzadi Tohne**

Ph.D. Candidate, Department of Accounting, Kermanshah Branch, Islamic Azad University, Kermanshah, Iran..

### **M. Ghanbari**

Associate Professor, Department of Accounting, Kermanshah Branch, Islamic Azad University, Kermanshah, Iran.

### **B. Jamshidi Navid**

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

### **M. Chavoshani**

Associate Professor, Department of Accounting, Kermanshah Branch, Islamic Azad University, Kermanshah, Iran.

### **Abstract**

The validity of the audit depends on the correct judgment and diagnosis of the auditors. Recognizing matters of universal importance has an impact on auditors' comments and ultimately improving the decision-making of the key stakeholders of the unit under review. The main goal of the current research is to provide a model for detecting widespread significant distortions in audit reports. The current research is exploratory and the main research tool is Delphi questionnaire and analytical hierarchy process (AHP). For this purpose, first the factors (criteria) affecting the detection of widespread significant distortions in audit reports were identified by studying the research literature and asking the opinions of 10 experts in the audit field. These factors include 4 main axes (1) factors related to the unit under consideration (with five sub-factors); (2) factors related to the auditing firm (with seven sub-factors); (3) auditor-related factors (with three sub-factors); (4) environmental factors (with eight sub-factors). The findings of the matrix calculations of the analytical hierarchy process (AHP) questionnaire showed that the factors related to the unit under consideration are the most effective factors in detecting significant distortions in the audit reports. The characteristics of the financial team, standards and rules and regulations, the auditor's qualification and the level of accountability were also the most important sub-factors. This research has value in better recognizing the widespread important distortions in the audit reports in order to increase the credibility of the profession and improve the decisions of the key stakeholders of the units under review .

**Keywords:** misstatements with pervasive significance, audit reports, Delphi method, analytical hierarchy process (AHP)