

## عوامل مؤثر بر کاهش شکاف انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی در خصوص مفهوم سطح اهمیت

سارا فتاحی

دانشجوی کارشناسی حسابداری، دانشگاه فنی حرفه ای دختران کرمانشاه، کرمانشاه، ایران.

Fatahis560@gmail.com

سارا السادات پارسا مقدم

دانشجوی کارشناسی حسابداری، دانشگاه فنی حرفه ای دختران کرمانشاه، کرمانشاه، ایران.

parsamoghadamsara@gmail.com

آزاده کهزادی

مدرس گروه حسابداری، دانشگاه فنی حرفه ای دختران کرمانشاه، کرمانشاه، ایران. (نویسنده مسئول)

Kohzadia.acc93@gmail.com

### چکیده

پژوهش حاضر به بررسی عوامل مؤثر بر کاهش شکاف انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی در خصوص مفهوم سطح اهمیت می‌پردازد. این پژوهش از نوع پیمایشی است و نمونه آماری با استفاده از فرمول کوکران با جامعه نامعلوم، تعداد ۳۸۴ نفر تعیین گردید که در نهایت تعداد ۱۶۴ پرسشنامه از حسابرسان و تعداد ۱۵۸ عدد از استفاده‌کنندگان جمع‌آوری گردید. داده‌ها با استفاده از آزمون لون و تی دو نمونه مستقل تجزیه و تحلیل گردید. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که بین دو گروه، شکاف انتظارات در مورد مفهوم سطح اهمیت حسابرسی وجود داشته و هر دو گروه حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌ها معتقدند که عواملی مانند وجود دستورالعمل و رهنمود کمی برای تعیین سطح اهمیت، افشای سطح اهمیت در گزارش‌های حسابرسی و آموزش بر کاهش شکاف انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌ها در خصوص مفهوم سطح اهمیت، تأثیرگذار است. تاکنون به‌طور مشخص در حوزه تفاوت انتظارات حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌ها در حوزه سطح اهمیت و عوامل مؤثر بر آن، پژوهش داخلی انجام نشده است، لذا می‌توان این مسئله را دال بر نوآوری موضوع و کاربردی بودن نتایج آن در سطح گسترده دانست.

**واژگان کلیدی:** سطح اهمیت، کاهش شکاف انتظارات، گزارش‌های حسابرسی، آموزش.

### مقدمه

حسابرسی فرایندی است نظام‌مند، شامل جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد درباره ادعاهای مربوط به فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی برای تعیین میزان انطباق این ادعاها با معیارهای از پیش تعیین‌شده و گزارش نتایج به اشخاص ذینفع؛ و حسابرس باید این موضوع را ارزیابی کند که آیا صورت‌های مالی، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به گونه مطلوب تهیه شده است یا خیر (استاندارد حسابداری ۷۰۰). سطح اهمیت حاصل یک قضاوت حرفه ای است که بر درک حسابرس از نیازهای استفاده‌کنندگان تأثیر می‌گذارد و بیشتر میزان اهمیت آن مربوط به فرآیند تصمیمگیری است که موجب اطمینان در استفاده‌کنندگان صورتهای مالی می‌شود که آن صورتهای مالی عاری از تحریف بااهمیت است و مطابق اصول حسابداری تهیه گردیده است (لیستوان، ۲۰۲۱). اهمیت نوعی کیفیت آستانه‌ای است و به‌جای اینکه یک خصوصیت کیفی و لازم برای اطلاعات باشد، یک نقطه انقطاع است و باید قبل از سایر خصوصیات کیفی اطلاعات مورد توجه قرار گیرد. اگر اطلاعات بااهمیت نباشد، نیازی به بررسی بیشتر آن‌ها نیست؛ بنابراین حسابرسان بدون در نظر گرفتن مفهوم اهمیت نمی‌توانند نسبت به صورتهای مالی اظهارنظر کنند. به عبارتی

سطح اهمیت مهم‌ترین عنصر در حرفه حسابرسی است که تعیین‌کننده محدوده رویه‌های انجام‌شده و میزان اطمینان نسبت به اطلاعات صورت‌های مالی است. پس از انتخاب سطح اهمیت، حسابرس باید میزان اهمیت را برای اظهارنظر حسابرسی تعیین کند. اگر سطح اهمیت تعیین شده صحیح نباشد خطر حسابرسی افزایش می‌یابد، روش‌های کافی انجام نمی‌شود و صورت‌های مالی انتظارات استفاده‌کنندگان را برآورده نخواهند کرد (حساس یگانه و معیری، ۱۳۸۵). عوامل متعددی بر شکل‌گیری شکاف انتظاراتی مذکور به‌خصوص شکاف انتظارات در حوزه سطح اهمیت حسابرسی دخیل هستند که در پژوهش حاضر اثر برخی عوامل مانند وجود دستورالعمل و رهنمود کمی برای تعیین سطح اهمیت، افشای سطح اهمیت در گزارش‌های حسابرسی و آموزش بر کاهش شکاف انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌ها در خصوص مقوله سطح اهمیت مورد بررسی قرار گرفته است.

### فرضیات پژوهش

فرضیه اصلی: بین دو گروه حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش حسابرسی در مورد مفهوم سطح اهمیت شکاف انتظارات وجود دارد.

### فرضیات فرعی

- ۱) فرضیه اول: وجود دستورالعمل و رهنمود کمی باعث کاهش شکاف انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌ها در مورد مفهوم سطح اهمیت می‌شود.
- ۲) فرضیه دوم: افشای سطح اهمیت در گزارش‌های حسابرسی باعث کاهش شکاف انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌ها در مورد مفهوم سطح اهمیت می‌شود.
- ۳) فرضیه سوم: آموزش باعث کاهش شکاف انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌ها در مورد مفهوم سطح اهمیت می‌شود.

### مبانی نظری و پیشینه پژوهش

طبق استانداردهای حسابرسی، حسابرسی باید به‌گونه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا شود که از نبود اشتباه یا تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی اطمینانی معقول به دست آید. کسب اطمینان معقول به این معناست که اظهارنظر حسابرسی لزوماً مطلق نیست و در دامنه‌ای از دقت قابل قبول یا پذیرش میزانی از اهمیت و میزانی از احتمال خطر همراه است (حساس یگانه و کثیری، ۱۳۸۲).

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 کلیه فرآیند 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 (حساس یگانه و کثیری، ۱۳۸۲). مفهوم اهمیت، هم در مراحل برنامه‌ریزی و اجرای عملیات حسابرسی و هم در زمان ارزیابی اثر تحریف‌های شناسایی‌شده بر حسابرسی و اثر تحریف‌های اصلاح نشده بر صورت‌های مالی (در صورت وجود) مورد استفاده قرار می‌گیرد. باوجود اینکه سطح اهمیت ابتدا در مرحله برنامه‌ریزی تعیین می‌شود، اما حسابرسان باید توجه داشته باشند که با پیشرفت کار حسابرسی ممکن است

تغییر در شرایط و یا برخی یافته‌های حسابرسی، بازنگری در ارزیابی اولیه سطح اهمیت را ایجاب کند (ابطحی نائینی و احمدی، ۱۳۹۷).

نتیجه پژوهشی که رویج (۲۰۰۹) انجام داد نشان داد که ۷۴ درصد از پاسخ‌دهندگان بر این باور هستند که مفهوم سطح اهمیتی که امروزه بیان می‌شود، کامل نیست و تاکنون هم تغییری نکرده است. تجزیه و تحلیل دیگری که توسط کریستینسن در سال (۲۰۱۵) و یا چو و همکاران در سال (۲۰۰۳) انجام شد، نیز تأیید همان واقعیت است که تصمیمات حسابرسان جهت تعیین سطح اهمیت و برداشت‌های استفاده‌کنندگان از گزارش‌های حسابرسی با حسابرسان در رابطه با سطح اهمیت متفاوت است. طبق نظر کریستینسن (۲۰۱۵)، اهمیت یک مفهوم حسابرسی اساسی و کلیدی است که هم از لحاظ نظری و هم از لحاظ عملی در نظر گرفته شده است، اما نظرات متفاوتی نسبت به میزان سطح اهمیت محاسبه شده وجود دارد؛ زیرا سطوح مختلف اهمیت می‌تواند باعث شود که استفاده‌کنندگان تصمیمات ناهمگون و متفاوتی داشته باشند (کریستینسن، ۲۰۱۵، روهانک و همکاران، ۲۰۱۸). اهمیت به اندازه آیتم موردنظر و قضاوت حسابرس بستگی دارد که برای تشخیص شرایط خاص مانند از قلم‌افتادگی به صورت سهوی یا تحریف است. بدین ترتیب، سطح اهمیت یک نقطه آستانه را فراهم می‌کند که برای تصمیم‌گیری بسیار مفید است. قضاوت حسابرس تحت تأثیر درک حسابرس از نیاز به دانش کافی و اعتماد به صورت‌های مالی است و هدف از تعیین سطح اهمیت، کمک به حسابرسان برای جمع‌آوری شواهد کافی است و حتی اگر میزان کار حسابرسان زیاد باشد بازهم برای حسابرسان مشکلی ایجاد نمی‌کند زیرا حسابرسان وقت کافی برای انجام وظیفه حسابرسی داده شده را در نظر می‌گیرند و حجم کار حسابرسان بر میزان سطح اهمیت تأثیر نمی‌گذارد و حتی در صورت اطمینان از یک فرایند، باز هم تعیین سطح اهمیت ضروری است (لیستاون، ۲۰۲۱). می‌توان گفت سطح اهمیت، 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. حسابرسان باید سطح اهمیت را به درستی در نظر بگیرند تا معیارهای کیفیت خوب و همچنین کیفیت حسابرسی را نیز برآورده کنند. اشتباهات در تعیین سطح اهمیت، اعتماد عمومی نسبت به حسابرسان و مؤسسات حسابداری را کاهش می‌دهد (لیستاون و همکاران، ۲۰۲۱). بزرگ‌ترین مشکلی که حسابرس می‌تواند با آن روبرو شوند، تعیین میزان سطح اهمیت 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 (لاکیس و مسیولویسیوس، ۲۰۱۷). حسابرسان با استفاده از استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی به ارزیابی و قضاوت در مورد اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی می‌پردازند و نتیجه کار خود را در مورد مطلوبیت صورت‌های مالی در مطابقت با اصول پذیرفته شده حسابداری و در قالب گزارش حسابرسی اظهار می‌کنند، اما در این میان ممکن است حسابرسان مستقل نتوانند انتظارات تمام گروه‌های استفاده‌کننده را برآورده نمایند و بین تصور استفاده‌کنندگان در مورد مسئولیت‌های حسابرس مستقل و تصور حرفه حسابرسی در مورد مسئولیت خود، شکاف ایجاد گردد (هیلمی و نویتا، ۲۰۲۱).

شکاف انتظارات، نخستین بار در سال ۱۹۷۴ توسط لی گیو در حسابرسی استفاده شد و آن را به‌عنوان تفاوت بین سطوح عملکرد مورد انتظاری که به‌وسیله حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی تصور شده، تعریف کرد. این تعریف در سال ۱۹۷۸ توسط کمیسیون کوهن توسعه یافت. کمیسیون عهده‌دار شد تا بررسی کند که آیا شکافی بین آنچه عموم انتظار یا نیاز دارند و آنچه حسابرسان می‌توانند و باید به‌طور معقول انتظار داشته باشند که انجام بدهند وجود

دارد یا خیر؟ (فروغی و ارجنگی، ۱۳۹۵). پورتر در سال (۱۹۹۳) تعاریف مورد استفاده لی گیو (۱۹۷۴) و کوهن (۱۹۷۸) را به چالش کشید و استدلال کرد که هر دو تعریف بیش از حد محدود هستند، زیرا آن‌ها نتوانسته‌اند امکان عملکرد نامطلوب را در نظر بگیرند؛ بنابراین پورتر یک ساختار دقیق‌تر برای شکاف انتظارات ارائه نمود. وی شکاف انتظارات را بدین صورت تعریف کرده است: شکاف بین انتظارات جامعه از حساب‌برسان و عملکرد واقعی حساب‌برسان. این تعریف به امکان انتظارات غیرمنطقی توسط جامعه و نیز عملکرد پایین‌تر از حد استاندارد حساب‌برسان اعتراف می‌کند (کوماری و همکاران، ۲۰۱۷).

مفهوم اهمیت در طول فرآیند حساب‌برسی، از برنامه‌ریزی حساب‌برسی تا ارزیابی نتایج بسیار مهم است و قضاوت حرفه‌ای تعیین می‌کند که در هر یک از این مراحل حساب‌برسی، میزان اهمیت چقدر است. به همین دلیل امکان ایجاد شکاف انتظاراتی بین حساب‌برسان و استفاده‌کنندگان در خصوص مبلغ محاسبه شده سطح اهمیت وجود دارد. مفهوم اهمیت حساب‌برسی به‌عنوان عنصری از شکاف انتظارات حساب‌برسی (انتظارات جامعه از حساب‌برسان و عملکرد واقعی حساب‌برسان) بین حساب‌برسان و استفاده‌کنندگان است (بوترن برود، ۲۰۱۷). افشای اهمیت نیز یک مسئله مهم در حرفه حساب‌برسی است و حرفه نیازمند وضوح اطلاعاتی بیشتری در مورد چگونگی افشای اهمیت در گزارش‌های حساب‌برسی است (سینگ و پیترز، ۲۰۱۳). شواهد نشان می‌دهد که در مورد افشای سطح اهمیت حساب‌برسی توسط حساب‌برسان در گزارش‌ها اطلاعات زیادی در دسترس نیست (کریستینسن و همکاران، ۲۰۲۰). از آنجاکه مفهوم شکاف انتظارات در خصوص اهمیت نشان می‌دهد که عموم مردم انتظار دارند که حساب‌برسان به شیوه‌های مختلف پاسخگوی آن‌ها باشند، کاملاً شفاف‌سازی کنند، در راستای انتظارات آن‌ها گام بردارند و در نهایت نیز در راه کاهش شکاف احتمالی حداکثر تلاش خود را انجام دهند، محققان ممکن است استدلال کنند که افشای سطح اهمیت می‌تواند به حل مشکل شکاف انتظارات در خصوص مفهوم اهمیت حساب‌برسی و درک استفاده‌کنندگان از گزارش‌های حساب‌برسی کمک کند. یک دیدگاه وجود دارد که اگرچه افشای سطح اهمیت، به معنای ضمانت صددرصدی صحت فرآیند حساب‌برسی نیست، اما ممکن است که به‌عنوان یک مکانیسم در کاهش شکاف انتظارات در مقوله اهمیت حساب‌برسی مورد استفاده قرار گیرد (هاگتون و کند، ۲۰۱۱، مدیسین و اسپچیهل، ۲۰۲۱). حساس یگانه و کثیری (۱۳۸۲) در پژوهش‌های خود اهمیت حساب‌برسی را بررسی کردند و به این نتیجه رسیدند میزان اهمیت حساب‌برسی، نقش مهمی در تعیین نوع گزارش‌های حساب‌برسی صادر شده دارند و ضرورت تدوین رهنمودهای کمی توسط مراجع حرفه‌ای ضروری است. امین‌زاده ساریخان بگلو و بهتری (۱۳۸۷) نیز در پژوهش خود به مفهوم سطح اهمیت پرداختند و به ضرورت تبیین رهنمودهای کمی اهمیت توسط مراجع حرفه‌ای در ایران اشاره کردند و معتقدند که وجود چنین رهنمودی موجب یکنواختی در گزارش حساب‌برسی می‌گردد.

آقایی، عباسی و جهان‌آرا (۱۳۹۰)، پژوهشی را تحت عنوان نقش آموزش حساب‌برسی در فاصله انتظارات بین حساب‌برسان و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی را بررسی کردند و دریافتند که آموزش حساب‌برسی به استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی باعث کاهش فاصله انتظارات بین حساب‌برسان و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی می‌شود.

هانگ (۲۰۲۱) پژوهشی را تحت عنوان آیا افشای سطح اهمیت حساب‌برسی بر رفتار سرمایه‌گذاران تأثیر دارد؟ را بررسی نمود. یافته‌های این مقاله به بحث سودمندی افشای سطح اهمیت حساب‌برسی بر جنبه‌های مختلف رفتار سرمایه‌گذاران می‌افزاید و با اینکه در کنار مزایای آن ممکن است هزینه‌هایی نیز رخ دهد اما نتایج نمایانگر آن است که افشای سطح اهمیت تأثیر مثبتی بر رفتار سرمایه‌گذاران می‌گذارد.

هیلمی و نویتا (۲۰۲۱) پژوهشی را تحت عنوان تأثیر صلاحیت، حرفه‌ای‌گرایی و تجربه حساب‌برس بر سطح اهمیت بررسی نمودند. نمونه این پژوهش شامل صد حساب‌برس است که با استفاده از روش نمونه‌گیری هدفمند در نظر گرفته شده است. این پژوهش یک پژوهش کمی و گردآوری داده‌ها از طریق توزیع پرسشنامه است. نتایج نشان می‌دهد که صلاحیت، حرفه‌ای‌گرایی و تجربه حساب‌برس تأثیر مثبتی بر سطح اهمیت حساب‌برسی دارند.

لیستاوان و همکاران (۲۰۲۱)، پژوهشی را تحت عنوان تأثیر اخلاق حرفه‌ای، کیفیت حسابداری و حجم کار بر روی سطح اهمیت بررسی کردند. جامعه مورد مطالعه حسابرسان شرکت حسابداری عمومی بالی بود که تا سال ۲۰۲۰ همچنان فعال بود. نمونه این مطالعه ۸۰ پاسخ دهنده بود که بر اساس روش نمونه‌گیری همدمند تعیین شدند. نتایج نشان داد که اخلاق حرفه‌ای و کیفیت حسابداری تأثیر مثبتی بر سطح اهمیت دارد اما میزان حجم کار بر سطح اهمیت تأثیر نمی‌گذارد.

کنچل و همکاران (۲۰۲۱) پژوهشی را تحت عنوان آینده اطمینان به بازارهای سرمایه: بحثی در خصوص ضرورت وجود حرفه حسابداری در این محیط انجام دادند. نتایج نشان می‌دهد که ارزش اقتصادی حسابداری باعث اعتمادپذیری بیشتر اطلاعات برای استفاده‌کنندگان می‌گردد که این مسئله نیازمند قضاوت حرفه‌ای مناسب و تعیین میزان اهمیت حسابداری صحیح می‌باشد تا نتایج قابل اطمینانی را در اختیار استفاده‌کنندگان از گزارش‌ها قرار دهد.

کریستینسن و همکاران (۲۰۲۰)، پژوهشی را تحت عنوان تأثیر افشای سطح اهمیت حسابداری بر تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران انجام دادند. این پژوهش بین ۲۴۶ سرمایه‌گذار حرفه‌ای و ۹۱ حسابرس مورد بررسی قرار گرفت. یافته‌ها نشان می‌دهد که مقوله افشای سطح اهمیت حسابداری توسط سرمایه‌گذاران حرفه‌ای به خوبی درک نشده است اما اکثراً بر افشای میزان سطح اهمیت در گزارش‌های حسابداری موافق هستند.

الوجد و همکاران (۲۰۲۰) پژوهشی را تحت عنوان شکاف انتظارات در حوزه حسابداری: یک تحلیل تجربی در نیجریه انجام دادند. این پژوهش به روش توصیفی و از ابراز پرسشنامه جهت گردآوری داده‌ها استفاده گردیده است. نتایج نشان می‌دهد که شکاف انتظارات در حسابداری در نیجریه وجود دارد و نوع گزارش جدید حسابداری تأثیر چندانی در کاهش شکاف نداشته است و این شکاف از عدم درک استفاده‌کنندگان گزارش‌ها از وظایف حسابرسان ناشی شده است.

منصور و تانگل (۲۰۱۸)، پژوهشی را تحت عنوان چگونه می‌توان شکاف انتظاراتی در حسابداری را کاهش داد؟ انجام دادند. نتایج نشان می‌دهد که شکاف انتظارات حسابداری می‌تواند از طریق تجربه‌های بیشتر، آموزش، تلاش برای حسابرسان و آموزش بیشتر برای استفاده‌کنندگان گزارش‌ها در مورد نقش و ماهیت حرفه حسابداری کاهش یابد.

لازاروس ایلا (۲۰۱۷)، پژوهشی را تحت عنوان تأثیر آموزش حسابداری بر شکاف انتظارات حسابداری را بررسی نموده است. نتایج نشان می‌دهد که آموزش حسابداری بر مسئولیت حسابرس به‌خصوص در مورد مسائل مربوط به نگهداری سوابق حسابداری، مسئولیت مدیریت برای تهیه صورت‌های مالی و قضاوت حسابرسان در انتخاب روش‌های حسابداری تأثیر می‌گذارد.

کوماری و همکاران (۲۰۱۷)، پژوهشی را تحت عنوان شکاف انتظارات حسابداری و نقش آموزش حسابداری: شواهد از سری لانکا را بررسی کرده‌اند و نتایج نشان‌دهنده وجود یک شکاف انتظارات حسابداری در محدوده سری لانکا بود و همچنین آموزش حسابداری در کاهش این شکاف تأثیر به‌سزایی داشته است.

صالحی (۲۰۱۱)، پژوهشی را تحت عنوان شکاف انتظارات حسابداری: مفهوم، ماهیت و اثرات بررسی نمود و به ماهیت و ابعاد مختلف شکاف انتظارات حسابداری اشاره داشت و به این نتیجه رسید که این نوع شکاف باید توسط آموزش به استفاده‌کنندگان گزارش‌ها و تعیین استانداردهای جدید کاهش یابد.

رویج (۲۰۰۹)، در پژوهشی با عنوان تحریف بااهمیت از نظر استفاده‌کنندگان و کاهش شکاف انتظارات بین استفاده‌کنندگان و حسابرسان، شواهدی را از شکاف انتظارات در مورد اهمیت در بین استفاده‌کنندگان و حسابرسان را ارائه می‌کند و این شکاف را عمدتاً به دلیل عدم آموزش صحیح و کافی می‌داند.

## روشن‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر، از نظر نوع پژوهش توصیفی-پیمایشی و از نظر ماهیت کاربردی است. پرسشنامه مناسب‌ترین ابزار برای پژوهش‌های پیمایشی است و اطلاعات لازم برای آزمون فرضیه‌های پژوهش حاضر نیز از طریق پرسشنامه محقق ساخته با مقیاس طیف لیکرت ۵ درجه‌ای به‌دست‌آمده است. جامعه آماری این پژوهش به دو دسته حساب‌برسان (شامل رده‌های مختلف حرفه‌ی حسابرسی) و استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی (شامل مدیران، سرمایه‌گذاران و کارگزاران) تقسیم بندی می‌شوند. در این پژوهش از نمونه‌گیری در دسترس استفاده گردیده و جهت تعیین اندازه نمونه طبق فرمول کوکران و با در نظر گرفتن حجم جامعه آماری نامعلوم تعداد ۳۸۴ نفر به‌عنوان نمونه انتخابی به‌دست‌آمده است. پرسشنامه‌ها طی مراجعات حضوری و ارسال از طریق فضای مجازی در اختیار پاسخ‌دهندگان قرار گرفت و با پیگیری‌های صورت گرفته جمعاً تعداد ۳۲۲ پرسشنامه جمع‌آوری گردید.

## تجزیه و تحلیل داده‌ها آمار توصیفی

جدول (۱): آمار توصیفی متغیرهای جمعیت‌شناختی

گزاره‌ها	مؤلفه‌ها	فراوانی	فراوانی درصدی
گروه پاسخ‌دهندگان	حساب‌برسان	۱۶۴	۵۰٫۹
	استفاده‌کنندگان	۱۵۸	۴۹٫۱
توزیع فراوانی سن پاسخ‌دهندگان	۲۰-۳۰	۷۵	۲۳٫۳
	۳۰-۴۰	۱۳۷	۴۲٫۵
جنسیت پاسخ‌دهندگان	بالاتر از ۴۰ سال	۱۱۰	۳۴٫۲
	زن	۴۲	۱۳٫۰
تحصیلات پاسخ‌دهندگان	مرد	۲۸۰	۸۷٫۰
	کارشناسی	۲۳۵	۷۳٫۰
رشته تحصیلی پاسخ‌دهندگان	کارشناسی ارشد	۶۴	۱۹٫۹
	دکتری	۲۳	۷٫۱
رده حرفه حسابرسی حساب‌برسان	حسابداری / حسابرسی	۲۲۴	۶۹٫۶
	مدیریت و سایر	۹۸	۳۰٫۴
تجربه کاری حساب‌برسان	شریک	۱۷	۵٫۳
	مدیر	۲۴	۷٫۳۰
	مدیر فنی	۳۵	۱۰٫۹
	مدیر ارشد	۲۹	۹٫۰
	سرپرست	۱۷	۵٫۳
	حسابرس ارشد	۱۹	۵٫۹
	حسابرس	۱۰	۳٫۱
	کمک حسابرس	۱۳	۴٫۰
ترکیب استفاده‌کنندگان	کمتر از ۵ سال	۴۸	۲۹٫۲۷
	۵-۱۰	۷۵	۴۵٫۷۳
	بیشتر از ۱۰ سال	۴۱	۲۵٫۰
	کارگزاران	۳۴	۲۱٫۵۲
	مدیران	۲۴	۱۵٫۱۹

گزاره‌ها	مؤلفه‌ها	فراوانی	فراوانی درصدی
	سرمایه‌گذاران در بورس	۱۰۰	۶۳,۲۹

## آمار استنباطی

### مقایسه میانگین دو جامعه مستقل – آزمون Leven و t

فرضیه اصلی:

H0: بین دو گروه حساب‌برسان و استفاده‌کنندگان گزارش حسابرسی شکاف انتظاراتی در مورد مفهوم سطح اهمیت وجود ندارد.

H1: بین دو گروه حساب‌برسان و استفاده‌کنندگان گزارش حسابرسی شکاف انتظاراتی در مورد مفهوم سطح اهمیت وجود دارد.

### جدول (۲): آزمون Leven و T-TEST بررسی وجود شکاف انتظارات

آزمون t برای تساوی میانگین دو جامعه				آزمون Leven برای تساوی واریانس دو جامعه				
برآورد فاصله‌ای اختلاف میانگین در سطح اطمینان ۹۵٪		اختلاف میانگین‌ها	سطح معنی‌داری	درجه آزادی	t	F	سطح معنی‌داری	
حد بالا	حد پایین							
-۰,۲۴۴۷۳	-۱,۰۰۱۲۲	-۰,۶۲۳۹۷	۰,۰۰۱	۳۲۰	-۳,۲۴۰	۰,۲۷۸	۱,۱۸۲	فرض تساوی واریانس دو جامعه
-۰,۲۴۵۱۸	-۱,۰۰۰۷۷	-۰,۶۲۳۹۷	۰,۰۰۱	۳۱۹,۷۸۲	-۳,۲۴۴			فرض عدم تساوی واریانس دو جامعه

ابتدا نتایج آزمون لون (آزمون تساوی واریانس‌ها) را بررسی می‌کنیم. از آنجا که سطح معنی‌داری آزمون لون بیشتر از ۰.۰۵ است، پس فرض تساوی واریانس‌های دو گروه رد نمی‌شود. پس در آزمون t، از نتایج ردیف اول برای تحلیل استفاده می‌شود. از آنجا که در آزمون t، سطح معنی‌داری کمتر از ۰.۰۵ است بنابراین، تساوی میانگین دو گروه رد می‌شود و به عبارتی دو گروه با اطمینان ۹۵٪ اختلاف نظر دارند. همچنین چون آماره آزمون ( $t = -۳,۲۴۰$ ) در مقایسه با مقدار بحرانی، خارج از ناحیه H0 قرار می‌گیرد، بنابراین فرض H0 در سطح خطای ۵٪ رد شده و فرض H1 پذیرفته می‌شود و بین دو گروه حساب‌برسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌ها در رابطه با مفهوم اهمیت، شکاف انتظاراتی وجود دارد. همچنین دو گروه معتقدند که سطح اهمیت باید بر اساس نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان، برای صورت‌های مالی به‌عنوان یک مجموعه واحد تعیین شود و مستلزم قضاوت حرفه‌ای است.

### فرضیه فرعی اول

H0: وجود دستورالعمل و رهنمود کمی باعث کاهش شکاف انتظارات بین حساب‌برسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌ها در مورد مفهوم سطح اهمیت نمی‌شود.

H1: وجود دستورالعمل و رهنمود کمی باعث کاهش شکاف انتظارات بین حسابرسان و استفاده کنندگان گزارش‌ها در مورد مفهوم سطح اهمیت می‌شود.

**جدول (۳): آزمون Leven و T-TEST تأثیر وجود دستورالعمل و رهنمود کمی بر کاهش شکاف انتظارات**

آزمون t برای تساوی میانگین دو جامعه					آزمون Leven برای تساوی واریانس دو جامعه		
برآورد فاصله‌ای اختلاف میانگین در سطح اطمینان ۹۵٪		اختلاف میانگین‌ها	سطح معنی‌داری	درجه آزادی	t	سطح معنی‌داری	F
حد بالا	حد پایین						
۰,۳۳۴۹۲	-۱,۶۵۱۰۸	-۰,۹۴۳۰۰	۰,۰۰۹	۳۲۰	-۲,۶۲۰	۰,۴۸۱	۰,۴۹۷
-۰,۳۳۳۷۴	-۱,۶۵۲۲۶	-۰,۹۴۳۰۰	۰,۰۰۹	۳۱۵,۲۰۷	-۲,۶۱۶		

ابتدا نتایج آزمون لون (آزمون تساوی واریانس‌ها) را بررسی می‌کنیم. از آنجاکه سطح معنی‌داری آزمون لون بیشتر از ۰.۵۰ است، پس فرض تساوی واریانس‌های دو گروه رد نمی‌شود. پس در آزمون t، از نتایج ردیف اول برای تحلیل استفاده می‌شود. از آنجاکه در آزمون t، سطح معنی‌داری کمتر از ۰.۵۰ است بنابراین، تساوی میانگین دو گروه رد می‌شود و به عبارتی دو گروه با اطمینان ۹۵٪ اختلاف نظر دارند. همچنین چون آماره آزمون ( $t = -۲,۶۲۰$ ) در مقایسه با مقدار بحرانی، خارج از ناحیه  $H_0$  قرار می‌گیرد، بنابراین فرض  $H_0$  در سطح خطای ۵٪ رد شده و فرض  $H_1$  پذیرفته می‌شود و نشان می‌دهد که هر دو گروه موافقت هر مؤسسه حسابرسی ملزم است جهت تعیین میزان سطح اهمیت حسابرسی به دستورالعمل سازمان حسابرسی رجوع کند و وجود دستورالعمل و رهنمودی کمی باعث کاهش شکاف انتظارات بین حسابرسان و استفاده کنندگان گزارش‌ها در مورد مفهوم سطح اهمیت می‌شود.

**فرضیه فرعی دوم**

$H_0$ : افزایش سطح اهمیت در گزارش‌های حسابرسی باعث کاهش شکاف انتظارات بین حسابرسان و استفاده کنندگان گزارش‌ها در مورد مفهوم سطح اهمیت نمی‌شود.

$H_1$ : افزایش سطح اهمیت در گزارش‌های حسابرسی باعث کاهش شکاف انتظارات بین حسابرسان و استفاده کنندگان گزارش‌ها در مورد مفهوم سطح اهمیت می‌شود.

**جدول (۴): آزمون Leven و T-TEST تأثیر افزایش سطح اهمیت بر کاهش شکاف انتظارات**

آزمون t برای تساوی میانگین دو جامعه					آزمون Leven برای تساوی واریانس دو جامعه		
برآورد فاصله‌ای اختلاف		اختلاف	سطح	درجه آزادی	t	سطح	F



میانگین در سطح اطمینان ۹۵٪	میانگین‌ها		معنی‌داری			معنی‌داری		
	حد بالا	حد پایین						
-۰,۰۵۵۵۹	-۱,۱۰۱۵۶	-۰,۵۷۸۵۷	۰,۰۳۰	۳۲۰	-۲,۱۷۷	۰,۶۱۲	۰,۲۵۸	فرض تساوی واریانس دو جامعه
-۰,۰۵۵۵۴	-۱,۱۰۱۶۱	-۰,۵۷۸۵۷	۰,۰۳۰	۳۱۹,۴۳۶	-۲,۱۷۶			فرض عدم تساوی واریانس دو جامعه

ابتدا نتایج آزمون لون (آزمون تساوی واریانس‌ها) را بررسی می‌کنیم. از آنجا که سطح معنی‌داری آزمون لون بیشتر از ۰۵۰ است، پس فرض تساوی واریانس‌های دو گروه رد نمی‌شود. پس در آزمون  $t$ ، از نتایج ردیف اول برای تحلیل استفاده می‌شود. از آنجا که در آزمون  $t$ ، سطح معنی‌داری کمتر از ۰۵۰ است بنابراین، تساوی میانگین دو گروه رد می‌شود و به عبارتی دو گروه با اطمینان ۹۵٪ اختلاف نظر دارند. همچنین چون آماره آزمون ( $t = -۲,۱۷۷$ ) در مقایسه با مقدار بحرانی، خارج از ناحیه  $H_0$  قرار می‌گیرد، بنابراین فرض  $H_0$  در سطح خطای ۵٪ رد شده و فرض  $H_1$  پذیرفته می‌شود و نشان می‌دهد که هر دو گروه موافقتند که افشای عمومی مبلغ سطح اهمیت مبنای عمل حسابرسان، بسیار مفید و بر اتخاذ تصمیم‌گیری‌های استفاده‌کنندگان گزارش‌ها تأثیرگذار است و باعث می‌شود که استفاده‌کنندگان درک بهتری از گزارش‌های حسابرسان داشته باشند، همچنین می‌تواند باعث کاهش شکاف انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌ها در مورد مفهوم سطح اهمیت گردد.

### فرضیه فرعی سوم

$H_0$ : آموزش باعث کاهش شکاف انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌ها در مورد مفهوم سطح اهمیت نمی‌شود.

$H_1$ : آموزش باعث کاهش شکاف انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌ها در مورد مفهوم سطح اهمیت می‌شود.

### جدول (۵): آزمون Leven و T-TEST تأثیر آموزش بر کاهش شکاف انتظارات

آزمون $t$ برای تساوی میانگین دو جامعه				آزمون Leven برای تساوی واریانس دو جامعه		F	سطح معنی‌داری	t	درجه آزادی	سطح معنی‌داری	برآورد فاصله‌ای اختلاف میانگین در سطح اطمینان ۹۵٪
حد بالا	حد پایین	اختلاف میانگین‌ها	سطح معنی‌داری	سطح معنی‌داری	سطح معنی‌داری						
-۰,۳۲۶۳۰	-۱,۶۶۷۴۹	-۰,۹۹۶۸۹	۰,۰۰۴	۳۲۰	-۲,۹۲۵	۰,۰۰۷	۰,۹۳۱				فرض تساوی واریانس دو جامعه
-۰,۳۲۵۸۴	-۱,۶۶۷۹۴	-۰,۹۹۶۸۹	۰,۰۰۴	۳۱۸,۳۲۵	-۲,۹۲۳						فرض عدم تساوی

							واریانس دو جامعه
--	--	--	--	--	--	--	---------------------

ابتدا نتایج آزمون لون (آزمون تساوی واریانس‌ها) را بررسی می‌کنیم. از آنجا که سطح معنی‌داری آزمون لون بیشتر از ۰.۰۵ است، پس فرض تساوی واریانس‌های دو گروه رد نمی‌شود. پس در آزمون  $t$ ، از نتایج ردیف اول برای تحلیل استفاده می‌شود. از آنجا که در آزمون  $t$ ، سطح معنی‌داری کمتر از ۰.۰۵ است بنابراین، تساوی میانگین دو گروه رد می‌شود و به عبارتی دو گروه با اطمینان ۹۵٪ اختلاف نظر دارند. همچنین چون آماره آزمون ( $t = -۲,۹۲۵$ ) در مقایسه با مقدار بحرانی، خارج از ناحیه  $H_0$  قرار می‌گیرد، بنابراین فرض  $H_0$  در سطح خطای ۵٪ رد شده و فرض  $H_1$  پذیرفته می‌شود و نشان می‌دهد که هر دو گروه موافقند که آموزش باعث کاهش شکاف انتظارات و افزایش آگاهی در مورد مفهوم سطح اهمیت و هدف حسابرسی (اینکه صورت‌های مالی از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری تهیه شده باشد)، همچنین وظایف حسابرس مستقل و انواع گزارش‌های حسابرسی می‌گردد.

### نتیجه‌گیری

این پژوهش به بررسی عوامل مؤثر بر کاهش شکاف انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی در خصوص مفهوم سطح اهمیت پرداخته است. نتایج به این صورت است که بین دو گروه حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌ها در رابطه با مفهوم اهمیت، شکاف انتظارات وجود دارد و هر دو گروه معتقدند که سطح اهمیت باید بر اساس نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان، برای صورت‌های مالی به‌عنوان یک مجموعه واحد تعیین شود و مستلزم قضاوت حرفه‌ای است. پس از تأیید شکاف انتظاراتی بین دو گروه در حوزه سطح اهمیت، با توجه به مبانی نظری، سه عامل وجود دستورالعمل و رهنمود کمی، افشای سطح اهمیت و آموزش استخراج گردید و از نمونه آماری مذکور درباره اینکه آیا این عوامل باعث کاهش شکاف انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌ها در مورد مفهوم سطح اهمیت می‌گردند یا خیر، پرسش‌هایی صورت گرفت. نتایج به این صورت است که دو گروه موافقند هر مؤسسه حسابرسی ملزم است جهت تعیین میزان سطح اهمیت حسابرسی به دستورالعمل سازمان حسابرسی رجوع کند و وجود دستورالعمل و رهنمودی کمی باعث کاهش شکاف انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌ها در مورد مفهوم سطح اهمیت می‌شود. همچنین هر دو گروه حسابرسان و استفاده‌کنندگان موافقند که افشای عمومی مبلغ سطح اهمیت مبنای عمل حسابرس، بسیار مفید و بر اتخاذ تصمیم‌گیری‌های استفاده‌کنندگان گزارش‌ها تأثیرگذار است، باعث می‌شود که استفاده‌کنندگان درک بهتری از گزارش‌های حسابرسی داشته باشد و می‌تواند باعث کاهش شکاف انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌ها در مورد مفهوم سطح اهمیت گردد. در مورد آموزش نیز هر دو گروه موافقند که آموزش باعث کاهش شکاف انتظارات و افزایش آگاهی در مورد مفهوم سطح اهمیت و هدف حسابرسی (اینکه صورت‌های مالی از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری تهیه شده باشد)، همچنین وظایف حسابرس مستقل و انواع گزارش‌های حسابرسی می‌گردد. حساس یگانه و کثیری (۱۳۸۲) و جولداس، استانسیا و گرجدان (۲۰۱۰) در پژوهش‌های خود اهمیت حسابرسی را بررسی کردند و به این نتیجه رسیدند میزان اهمیت حسابرسی، نقش مهمی در تعیین نوع گزارش‌های حسابرسی صادر شده دارند و ضرورت تدوین رهنمودهای کمی توسط مراجع حرفه‌ای کاملاً مشهود است. امین‌زاده ساریخان بگلو و بهتری (۱۳۸۷) در پژوهش خود به مفهوم سطح اهمیت پرداختند و به ضرورت تبیین رهنمودهای کمی اهمیت توسط مراجع حرفه‌ای در ایران اشاره کردند و معتقدند که وجود چنین رهنمودی موجب یکنواختی در گزارش حسابرسی می‌گردد. در پژوهش حاضر نیز علاوه بر حسابرسان، استفاده‌کنندگان نیز وجود رهنمودهای کمی تعیین سطح اهمیت را ضروری دانسته‌اند.

کریستینسن (۲۰۱۵)، در پژوهش خود، تأثیر افشای سطح اهمیت بر تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران را مورد بررسی قرار داد و به این نتیجه رسید که این افشا بر تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران تأثیر بسزایی دارد. همچنین هاگتون و جاب (۲۰۱۱) و آروپاردی و بالداجیو (۲۰۰۹)، سینگ و پیترز (۲۰۱۳) مفهوم سطح اهمیت و افشا را در بین گروه‌های مختلف بررسی کردند و به این نتیجه رسیدند که تمامی گروه‌ها موافق افشای مبلغ اهمیت در گزارش‌های حسابرسی هستند. در پژوهش حاضر نیز حسابرسان و استفاده‌کنندگان معتقد به ضرورت افشای مبلغ سطح اهمیت هستند و بیان می‌کنند که این موضوع منجر به افزایش درک استفاده‌کنندگان از سطح اهمیت حسابرسی و گزارش‌ها خواهد شد.

منصور و تانگل (۲۰۱۸)، لازاروس ایلا (۲۰۱۷)، کوماری و همکاران (۲۰۱۷)، صالحی (۲۰۱۱)، روییج (۲۰۰۹) نیز بر تأثیر آموزش حسابرسی بر شکاف انتظارات پرداختند و نتایج نشان‌دهنده وجود یک شکاف انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان است و این شکاف را عمدتاً به دلیل عدم آموزش صحیح و کافی می‌داند. آقایی، عباسی و جهان‌آرا (۱۳۹۰) نیز پژوهشی را تحت عنوان «نقش آموزش حسابرسی در فاصله انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی» را بررسی کردند و دریافتند که آموزش حسابرسی، باعث کاهش فاصله انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی می‌شود. در پژوهش حاضر نیز هر دو گروه موافق بودند که آموزش باعث کاهش شکاف انتظارات و افزایش آگاهی در مورد مفهوم سطح اهمیت می‌گردد.

## پیشنهادات

- ۱- طبق نتایج این پژوهش که هر دو گروه معتقدند که آموزش باعث کاهش شکاف انتظارات و افزایش آگاهی می‌گردد، پیشنهاد می‌شود که جهت افزایش آگاهی استفاده‌کنندگان در مورد هدف حسابرسی، مفهوم اهمیت و همچنین وظایف حسابرسان، آموزش‌های حسابرسی لازم توسط کارگروه‌های تخصصی مختلف و سازمان حسابرسی صورت گیرد.
- ۲- طبق نتایج به‌دست‌آمده در این پژوهش، هر دو گروه حسابرسان و استفاده‌کنندگان موافق با افشای اهمیت در گزارش‌های حسابرسی هستند، بنابراین پیشنهاد می‌گردد که اهمیت به‌عنوان یک مقوله مهم و کاربردی در گزارش‌های حسابرسی افشا گردد تا باعث افزایش درک استفاده‌کنندگان از گزارش‌های حسابرسی و کاهش فاصله انتظارات از مسئولیت‌های حسابرس در خصوص درج بندهای گزارش حسابرس خواهد شد.

## منابع

- ✓ ابطی نائینی، سید امیرحسین، احمدی، علی، (۱۳۹۷)، انجمن حسابداران خبره انگلستان و ویلز، اهمیت در حسابرسی صورت‌های مالی، چاپ اول، تهران: انتشارات جامعه حسابداران رسمی ایران.
- ✓ استاندارد حسابرسی ۷۰۰، گزارشگری نسبت به صورتهای مالی، تجدیدنظر شده ۱۳۸۹، انتشارات سازمان حسابرسی.
- ✓ امین زاده ساریخان بگلو، رحیم، بهتری، نعمت اله، (۱۳۸۷)، تعیین سطح اهمیت در برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی صورت‌های مالی، فصلنامه دانش حسابرسی، شماره‌های ۲۵ و ۲۶، صص ۳۰-۴۶.
- ✓ آقایی، محمدعلی، موسی زاده عباسی، نورالدین، جهان‌آرا، تورج، (۱۳۹۰)، نقش آموزش حسابرسی در فاصله انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی، سال سوم، شماره ۱۰، صص ۴۷-۶۹.
- ✓ حساس یگانه، یحیی، کشیری، حسین، (۱۳۸۲)، کاربرد مفهوم اهمیت در حسابرسی و تأثیر آن بر اظهارنظر حسابرسان مستقل، فصلنامه مطالعات حسابداری، شماره ۲، صص ۱-۳۸.
- ✓ حساس یگانه، یحیی، معیری، مرتضی، (۱۳۸۵)، مفهوم اهمیت و ارتباط آن با ریسک حسابرسی، مجله حسابدار، سال بیست و یکم، شماره ۱۷۸، صص ۷۴-۸۲.

- ✓ حساس یگانه، یحیی، منصوری، مصطفی، (۱۳۹۵)، فاصله انتظاراتی میان حسابرسی و استفاده کنندگان نسبت به مفاهیم انتقال یافته از گزارش حسابرسی استاندارد، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، سال پنجم، شماره ۱۹، صص ۷۷-۸۸.
- ✓ فروغی، داریوش، عسگری ارجنگی، مجتبی، (۱۳۹۴)، بررسی شکاف انتظارات حسابرسی در زمینه کشف تقلب در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، مجله دانش حسابداری، سال هفدهم، شماره ۶۸، صص ۶۳-۸۲.
- ✓ والاس، واند، (۱۳۸۴)، نقش اقتصادی حسابرسی در بازارهای آزاد و بازارهای تحت نظارت، ترجمه حامی امیر اصلانی، چاپ نهم، تهران: انتشارات ترمه.
- ✓ Boterenbrood, R. (2017). The Audit Expectation Gap between Companies and Their Auditors: An Exploratory Study, *Global Business Review*, Vol.18, No.5. pp. 1124-1133.
- ✓ Cho, S.Y. R.L. Hagerman, S. Nabar, and E.R. Patterson. (2003). Measuring stockholder materiality. *Supplement to Accounting Horizons*, No 17, pp. 63-76.
- ✓ Christensen, B. E., Eilifsen, A., Glover, S. M., & Messier Jr, W. F. (2020). The effect of atttt eeee aaäity uuuuuuuuuuu nn '''''''''' eeciiii nngggggggcc ciiiiii i g, rr ganizations and Society, 87, 101168.
- ✓ Houghton, Keith A; Jubb, CH and Kend, M. (2011). Materiality in the context of audit: the real expectations gap, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 26, No. 6, pp.482-501.
- ✓ Huang, Q. (2021). Do Critical Audit Matter Disclosures Impact Investor Behavior? (Doctoral dissertation, Columbia University).
- ✓ Joldos, A.M; Stanciu, I.C and Grejdan, G. (2010). Pillars of The Audit Activity: Materiality add ttttt t .... ss ff eee eeeee eee ff Perr,,,,,, ,, iiiii i,, ,, ,, ,, PP. 555-238.
- ✓ Knechel, W. R. (2021). The Future of Assurance in Capital Markets: Reclaiming the Economic Imperative of the Auditing Profession. *Accounting Horizons*, 35(1), 133-151.
- ✓ Kristensen, R. H. (2015). Judgment in an auditor's materiality assessments. *Danish Journal of Management & Business*, Vol.79, No.2, PP.53-65.
- ✓ Kumari, J.S. Ajward, A.R. and Dissabandara, D.B.P.H. (2017). The Audit Expectations Gap and the Role of Audit Education: Evidence from Sri Lanka, *Vidyodaya Journal of Management*, Vol.3, No.1, pp. 1-26.
- ✓ LakVVVVVld ččččččččččss ..( 7777)7cc celllll 1 ttttt tttt aaäity For eee ss ff Fccccccc Statements, *Vadyba / Journal of Management*, Vol. 31, No. 2, pp. 117-125.
- ✓ Lazarus Elad, F. (2017). The Impact of Audit Education on the Audit Expectation Gap Evidence from Cilll emmmmmsssssss ss See ee,, eeeee ees eee sss, aa dddddd ssssss school.
- ✓ Lee TH, Md Ali A, Gleock JD, Yap CS, Ng YL, Boonyanet W (2010). The Audit Expectation Gap in Thailand. *South Afr. J. Account. Audit. Res*, Vol.10, No.1, pp. 1-17.
- ✓ Madison, N., & Schiehl, E. (2021). The Effect of Financial Materiality on ESG Performance Assessment. *Sustainability*, 13(7), 3652.
- ✓ Mansur, Hasan; Tangl; Anita (2018); How to Bridge the Audit Expectation Gap? *Journal of Social Sciences (COES&RJ-JSS)*, Vol.7, No.2, pp.61-73.
- ✓ O'Connor, M. C. and Collins, D. W. (1974). Toward establishing user-oriented materiality standards, *Journal of Accountancy*, Vol. 138, No.6, pp. 67-75.
- ✓ Olojede, P., Erin, O., Asiriwa, O., & Usman, M. (2020). Audit expectation gap: an empirical analysis. *Future Business Journal*, 6, 1-12.
- ✓ Rooij, D. (2009). Materiality of misstatements from the perspective of the users of the financial statements - Narrowing the expectation gap between users and auditors, *Erasmus University*, pp. 136-159.

- ✓ Ruhnke, K., Pronobis, P., & Michel, M. (2018). Effects of Audit Materiality Disclosures: Evidence from Credit Lending Decision Adjustments. *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (BFuP)*, 70(4), 440-471.
- ✓ Rustiarini, N. W., Listawan, I. K., & Dewi, N. P. S. (2021). Effect of Professional Ethics, Audit Quality, and Workload on Materiality Levels Consideration. *Management and Sustainable Development Journal*, 3(1), 93-105.
- ✓ Salehi, M. (2011). Audit expectation gap: Concept, nature and trace, *African Journal of Business Management*, Vol. 5, No.21. pp. 8376-8392.
- ✓ Singh, M. and S. J. Peters. 2015. *Materiality: Investor Perspectives*. Charlottesville, VA:CF.

