

پژوهش‌های تجربی حسابداری

سال ششم، شماره ۲۲، زمستان ۱۳۹۵، صص ۴۵-۶۷

بررسی میزان اتکای حسابرسان مستقل بر انواع شواهد حسابرسی در گزارش حسابرسی دستگاه‌های دولتی

عزیز گرد*، حسین کردستانی**

تاریخ دریافت: ۹۴/۱۱/۲۱

تاریخ پذیرش: ۹۵/۰۳/۲۶

چکیده

مقاله حاضر به بررسی میزان قابلیت اتکای حسابرسان مستقل بر انواع شواهد حسابرسی به‌عنوان یک عامل زیربنایی در ارائه گزارش حسابرسی دستگاه‌های دولتی و این که کدام یک از انواع شواهد حسابرسی دارای قابلیت اتکای بیشتری نسبت به دیگر شواهد حسابرسی دارند و از درجه بالاتری نسبت به دیگر شواهد برخوردار می‌باشند می‌پردازد. جامعه آماری این پژوهش حسابرسان مستقل در سازمان حسابرسی و سایر مؤسسات حسابرسی می‌باشند. داده‌های پژوهش با استفاده از ابزار پرسشنامه جمع‌آوری شده است. برای ثبات سازگاری درونی و بینابینی متغیرها از فرمول آلفای کرونباخ استفاده گردید. در این پژوهش برای تحلیل آماری داده‌ها از نرم‌افزارهای SPSS21 و LISREL استفاده و نتایج در دو بخش یافته‌های توصیفی و یافته‌های استنباطی ارائه شد. در بخش یافته‌های توصیفی از مقادیر فراوانی، درصد فراوانی، نمودار دایره‌ای و ستونی جهت توصیف متغیرهای جمعیت شناختی و اصلی استفاده شد. در بخش یافته‌های استنباطی از آزمون‌های t تک نمونه‌ای و آزمون فریدمن استفاده شد. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که براساس رتبه‌بندی آزمون فریدمن به ترتیب شواهد حسابرسی، روش‌های تحلیلی به‌عنوان بالاترین درجه قابلیت اتکای شواهد و پرس‌وجو به‌عنوان پایین‌ترین درجه قابلیت اتکای شواهد به‌شمار می‌روند. یافته‌های پژوهش ارتباط معنی‌دار بین متغیرهای مستقل و وابسته را با اطمینان ۹۵٪ نشان می‌دهد.

واژه‌های کلیدی: شواهد حسابرسی، قابلیت اتکای شواهد حسابرسی، حسابرس مستقل، گزارش حسابرسی،

دستگاه‌های دولتی

طبقه‌بندی موضوعی: M40, M42

کد DOI مقاله: 10.22051/jera.2017.2625

* استادیار دانشگاه پیام نور تهران، نویسنده مسئول، (afmgord@yahoo.com)

** دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد اصفهان (خوراسگان)، (kurdestani@hotmail.com)

مقدمه

شواهد، اطلاعاتی است که برای آزمون یک فرض یا یک ادعا مورد استفاده قرار می‌گیرد. ادعای کلی که در حسابرسی آزمون می‌شود این است که صورت‌های مالی طبق استانداردهای حسابداری تهیه و به نحو مطلوب ارائه شده است.

حسابرسی فرآیندی است منظم و باقاعده (سیستماتیک) جهت جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد درباره ادعاهای مربوط به فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی، به منظور تعیین درجه انطباق این ادعاها (اظهارات) با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارش نتایج به افراد ذینفع (انجمن حسابداری آمریکا، ۱۹۷۳).

بر اساس بند ۳ استاندارد اجرای عملیات، حسابرس مستقل به منظور ارائه یک اظهار نظر حرفه‌ای نسبت به مطابقت صورت‌های مالی با استانداردهای حسابداری می‌بایستی اقدام به گردآوری شواهد پشتوانه ادعاهای مندرج در صورت‌های مالی نموده و برای یک اظهار نظر حرفه‌ای نسبت به مطابقت یا عدم مطابقت صورت‌های مالی با استانداردهای حسابرسی اقدام به ارزیابی بی‌طرفانه شواهد نماید. همچنین بر اساس استانداردهای حسابرسی، شواهد حسابرسی اطلاعات مورد استفاده توسط حسابرس برای دستیابی به نتایجی که مبنای اظهار نظر وی قرار می‌گیرد. شواهد حسابرسی شامل اطلاعات موجود در سوابق حسابداری مبنای تهیه صورت‌های مالی و سایر اطلاعات است. برای اهداف استانداردهای حسابرسی:

۱. کافی بودن شواهد حسابرسی، معیار کمیت شواهد حسابرسی است. کمیت شواهد حسابرسی تابع ارزیابی حسابرس از خطرهای تحریف بااهمیت و همچنین کیفیت شواهد است.
۲. مناسب بودن شواهد حسابرسی، معیار کیفیت شواهد حسابرسی است که به مربوط بودن و قابلیت اتکای شواهد حسابرسی در پشتیبانی از نتیجه‌گیری‌هایی که مبنای اظهار نظر حسابرس قرار می‌گیرد، اشاره دارد (بند ۱۳ استاندارد حسابرسی شماره ۲۰۰، کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۹۱).

هدف گزارش که محصول نهایی فعالیت حسابرسی است، بهینه کردن گزارشگری مالی از طریق افزودن اعتبار به اطلاعات گزارش شده است؛ اعتباری که بر مبنای شواهد به دست آمده و در نتیجه درخور توجیه است. گردآوری شواهد، جمع و ترکیب آن‌ها در قالب یک مجموعه،

و ارزیابی قابلیت اعتماد و متقاعد کنندگی مجموعه شواهد، قبل از انجام قضاوت حرفه‌ای الزامی می‌باشد (صفرزاده، رفیعی ۱۳۸۹). هترلی (۱۹۸۰) بر اهمیت ارزیابی کلی فرایند ایجاد شواهد به منظور قضاوت در خصوص قابلیت اعتماد شواهد تاکید ویژه‌ای دارد. اسکندال (۱۹۷۸) نیز عنوان می‌کند که شیوه گردآوری داده‌ها و شرایطی که شواهد بر اساس آن تهیه می‌شوند، عوامل مهمی هستند که بر ارزش شواهد اثرگذار می‌باشند. بنابراین ملاحظه می‌شود که تمامی این عوامل، افزایش قابلیت اعتماد شواهد حسابرسی را به دنبال دارد.

با توجه به این که ارائه اظهار نظر حرفه‌ای حسابرسان نسبت به مطلوبیت کلی صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد در قالب گزارش حسابرسی منظور می‌شود، حسابرسان می‌بایستی پس از کشف شواهد کافی و ارزیابی بی طرفانه آنها نظر حرفه‌ای خود را نسبت به میزان مطابقت صورتهای مالی مورد رسیدگی با اصول و استانداردهای حسابداری بیان نمایند. بنابراین بررسی درجه بندی و قابلیت اتکای شواهد حسابرسی برای اظهار نظر و ارائه گزارش حسابرسی دستگاه‌های دولتی ضروری به نظر می‌رسد.

موروری بر پیشینه پژوهش

قابلیت اعتماد شواهد، به کیفیت یا اتکا پذیر بودن شواهد مربوط می‌شود و میزان قابلیت اتکا و ارزش شواهد را نشان می‌دهد. قابل اعتماد بودن شواهد به روش‌های حسابرسی انتخاب شده بستگی دارد. همچنین قابلیت اطمینان شواهد متأثر از منبع و ماهیت شواهد حسابرسی و شرایط کسب آنها می‌باشد (ریتنبرگ و دیگران، ۲۰۰۸).

لی (۲۰۰۷) در پژوهش خود دریافت که نگرانی ناشی از آثار روابط درازمدت حسابرسان و صاحبکار بر استقلال حسابرسان و کیفیت حسابرسی موجب تدوین قوانینی مبنی بر محدود کردن این روابط شده است.

نظر به این که، شواهد حسابرسی شالوده اظهار نظر حسابرسان است، ارزش حسابرسی بر مبنای میزان بی طرفانه بودن فرآیند جمع‌آوری و ارزیابی شواهد تعیین می‌شود. بی طرفانه بودن به عنوان عاری بودن از سوگیری و تضاد منافع تعریف شده است (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۲۰۰۶).

نتایج پژوهش انجام شده توسط فوگارتی و دیگران (۲۰۰۶) بیانگر آن است که حسابرس باید از تردید و قضاوت حرفه‌ای برای ارزیابی کمیت و کیفیت شواهد حسابرسی استفاده کند و سپس کافی و مناسب بودن شواهد را برای حمایت از اظهار نظر حسابرسی خود در نظر بگیرد.

کارسلو و ناچی (۲۰۰۴) و فلاتح (۲۰۰۶) در پژوهش‌های خود به این نتیجه رسیدند که بالا بودن دوره تصدی حسابرس موجب افزایش شناخت و تخصص حسابرس در صنعت صاحبکار مربوط شده و موجب بالا رفتن سطح کیفیت حسابرسی خواهد شد.

رهنمودهای کیفیت حسابرسی (۲۰۰۴) کیفیت را مرتبط با چند ویژگی ذاتی و اصلی حسابرسی می‌دانند که قابلیت اعتماد یکی از این ویژگی‌هاست:

قابلیت اعتماد، آیا نتایج و یافته‌های حسابرسی، انعکاسی صحیح از شرایط واقعی موضوع بررسی شده هستند؟ آیا تمامی اظهارات گزارش حسابرسی یا سایر گزارش‌ها، به طور کامل بر مبنای داده‌های جمع‌آوری شده در حسابرسی‌اند؟

مزیر و همکاران (۲۰۰۴) دریافتند که شواهد تاییدکننده‌ای که بعداً دریافت می‌شوند بر ارزیابی حسابرس از شواهد تاییدکننده دریافت شده قبلی تاثیری ندارند.

استیفنز (۲۰۰۳) بیان می‌کند که بیشتر نویسندگان، شواهد فیزیکی و محاسبات انجام شده توسط حسابرس را متقاعدکننده‌ترین و قابل اعتمادترین نوع شواهد می‌دانند. مهمترین ویژگی این شواهد، قابلیت دسترسی آسان و مشاهده پذیری آنها است. رتبه‌بندی سایر انواع شواهد حسابرسی به لحاظ قابل اعتماد بودن، متفاوت است.

کاتاناک، واکر (۱۹۹۹) مدلی معرفی کردند که نشان می‌دهد کیفیت حسابرسی تابع دو عامل مرتبط با عملکرد حسابرس است. این عوامل عبارتند از: اجرای حرفه‌ای (استقلال، عینیت، مراقبت حرفه‌ای، تضاد منافع و قضاوت) و توانایی‌های حسابرس (دانش، تجربه، قدرت تطبیق و کارایی فنی) می‌باشند.

پژوهشی با عنوان نقش روش‌های ارائه مشکلات در فرآیند تصمیم‌گیری حسابرسان در روش‌های تحلیلی توسط بدارد، بیگز (۱۹۹۹) انجام گرفت. هدف این پژوهش این بود که

چگونه روش‌های ارائه مسایل می‌تواند حسابرسان را به دید بهتری در مورد تبیین احتمالی مغایرت‌ها سوق داده و فرآیند تصمیم‌گیری حسابرسان را در روش‌های تحلیلی بهبود بخشد. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که دستیابی به یک اظهارنظر مؤثر در مورد مشکل فرآیند تصمیم‌گیری، رسیدن به فرآیند تصمیم‌گیری مؤثر و تشخیص اشتباه مورد بررسی در روش‌های تحلیلی، حیاتی است.

کاستر، پینکوس (۱۹۹۶) به معرفی پیش‌بینی شواهد به عنوان عاملی اثرگذار بر قابلیت اعتماد شواهد می‌پردازند و می‌گویند شواهدی که انتظار پیش‌بینی از آنها وجود ندارد، از متقاعدکنندگی کمتری برخوردارند.

پیرامون ترکیب اجزای شواهد نیز پژوهش‌هایی صورت گرفته است. کاستر و پینکوس (۱۹۹۶) به بررسی اثرات میزان شواهد و پراکندگی برآوردها در بین اجزاء آن پرداخته‌اند. در مورد سازگاری بین اجزاء شواهد، موکل (۱۹۹۰) دریافت که حسابرسان هنگام ترکیب شواهد به منظور دستیابی به قضاوت دچار اشتباه می‌شوند. از سوی دیگر مطالعات متعدد نشان داده است که حسابرسان به طور طبیعی در هنگام ارزیابی قابلیت اعتماد شواهد، سازگاری بین اجزاء شواهد را مد نظر قرار می‌دهند.

بارلت (۱۹۹۳) استقلال واقعی را به عنوان «فقدان گرایش ذهنی در اجرای عملیات حسابرسی» و استقلال ظاهری را «پرهیز از شرایطی که حسابرسان در تضاد منافع آشکار با صاحبکار نشان دهد» تعریف کرده است. بنابراین استقلال واقعی بای طرفی، و استقلال ظاهری به طور معمول با تصور استفاده کنندگان از وجود تضاد منافع حسابرسان در یک وضعیت معین ارتباط دارد.

همچنین پژوهش‌های تجربی برای دیدگاه عام در رویکردهای کیفی در باره ویژگی‌های شواهد و رابطه آنها با ادعاهای مندرج در گزارش‌های مالی صورت گرفته است. نتایج پژوهش‌های انجام شده حاکی از آن است که حسابرسان با تجربه از توانایی بیشتری در شناسایی اطلاعات مربوط و تمرکز بهتر در استفاده از این اطلاعات برخوردارند (اسمیلیاسکاس، اسمیت، ۱۹۹۰).

واتز، زیمرمن (1983) برای دفاع از این نظریه که حسابرسان در بازار سرمایه از شهرت حرفه‌ای خود دفاع می‌کنند، به نمونه‌های تاریخی استناد کرده‌اند. شهرت انگیزه‌ای برای حفظ

استقلال حسابرسان است. به هر حال، انگیزه کسب شهرت ساز و کار خود نظارتی برای حفظ استقلال است.

هترلی (۱۹۸۰) بر اهمیت ارزیابی کلی فرایند ایجاد شواهد به منظور قضاوت در خصوص قابلیت اعتماد شواهد تاکید ویژه‌ای دارد. اسکندال (۱۹۷۸) نیز عنوان می‌کند که شیوه گردآوری داده‌ها و شرایطی که شواهد بر اساس آن تهیه می‌شوند، عوامل مهمی هستند که بر ارزش شواهد اثرگذار می‌باشند. بنابراین ملاحظه می‌شود که تمامی این عوامل، افزایش قابلیت اعتماد شواهد حسابرسی را به دنبال دارد.

کینان، اندرسن (۱۹۷۹) به معرفی مفاهیمی مرتبط در خصوص کانال انتقال اطلاعات (صراحت و تمایز بین انواع شواهد) پرداخته‌اند. آخرین متغیر این دسته، رسمیت ارتباط می‌باشد. آنها عنوان می‌کنند که اطلاعات گردآوری شده از کانال‌های رسمی در مقایسه با اطلاعات به دست آمده از سایر کانال‌ها، قابل اعتمادترند.

ماتز، شرف (۱۹۶۱) یک فصل از کتاب فلسفه حسابرسی خود را به مفهوم شواهد اختصاص داده‌اند و جنبه‌های خاصی از شواهد را مد نظر قرار داده‌اند. ترکیب و تجمیع نتایج این پژوهش‌ها با استفاده از یک رویکرد منظم و دارای ساختار، اهمیت بسیار دارد و ما را به پیشرفت علمی در این زمینه رهنمون می‌سازد. همچنین در مورد مدارک مؤید اذعان می‌کنند: مدارک مؤید بخش ضروری فرآیند حسابرسی به شمار می‌روند، زیرا به حسابرس این اجازه را می‌دهند که برای دفاع از اظهارنظر خود در مورد کیفیت صورت‌های مالی حسابرسی شده دلیل بیاورد. در واقع حسابرسان با مهارت‌های چندگانه‌ای که در ارتباط با شواهد حسابرسی دارند می‌توانند در مورد محتوای شواهد قضاوت کنند و در نهایت این شواهد را به منظور اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی به کار گیرند. اظهارنظری که هم مربوط بودن و هم قابل اتکا بودن را در بر می‌گیرد.

بند ۱۷ استاندارد حسابرسی شماره ۲۰۰، تجدیدنظر شده، کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی (۱۳۹۱) برای دستیابی به اطمینان معقول، حسابرس باید شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای کاهش خطر حسابرسی به یک سطح پایین قابل قبول، جمع‌آوری کند به گونه‌ای که بتواند به نتایج معقولی که مبنای اظهارنظر قرار می‌گیرد، دست یابد.

حساس یگانه (۱۳۸۴) در مورد ویژگی‌های فلسفی شواهد بیان می‌کند که ماهیت شواهد به گونه‌ای است که در شرایط بسیار عمومی سه گروه به شرح زیر قابل دسته‌بندی است:

شواهد طبیعی: شواهد طبیعی در اطراف ما وجود دارند و در هر فعالیت ذهنی که انجام می‌دهیم به طور معمول بر آنها متکی است. شواهد طبیعی متقاعدکننده‌ترین شواهد موجود هستند.

شواهد مصنوعی (ساختگی): شواهد مصنوعی در جهان اطراف ما وجود ندارند و لازم است تلاش شود تا آنها به وجود بیایند.

استدلال منطقی: اغلب آنچه ما به آن باور داریم مستقیماً ناشی از مشاهده طبیعی یا ساختگی نمی‌باشند.

این سه دسته شواهد به یکسان در ذهن انسان تأثیر ندارند.

اگر برای ایجاد شواهد ساختگی به فرآیند پیچیده نیاز باشد ممکن است مورد پذیرش ذهن قرار نگیرد. آنچه را که ما نمی‌توانیم درک کنیم ذهن ما رد می‌کند. به نظر می‌رسد حسابرسی بیشتر به شواهد ساختگی مبتنی است. شواهد ساختگی مشمول ضعف‌های اخلاقی و بشری خواهند بود.

صفرزاده و رفیعی (۱۳۸۹) در پژوهش خود در یافتند که در حوزه حسابرسی، شواهد از اهمیت ویژه‌ای برخوردارند زیرا شواهد، پشتوانه‌ای برای تمامی انواع تصمیمات حسابرس به شمار می‌روند. همچنین در مورد عوامل مرتبط با ترکیب شواهد بیان داشته‌اند که قابلیت اعتماد مجموعه شواهد می‌تواند از طریق افزایش تعداد اجزاء شواهد (افزایش کمیت و تمامیت شواهد) افزایش یابد. همچنین می‌توان از طریق کسب شواهد متقاعدکننده از منابع مستقل مختلف، قابلیت اعتماد شواهد را افزایش بخشید؛ در چنین مواردی قابلیت اعتماد مجموعه شواهد ممکن است از قابلیت اعتماد شواهد منفرد بیشتر باشد. همچنین شواهد ناسازگار می‌تواند منجر به کاهش قابلیت اعتماد شواهد گردد. در چنین مواردی به منظور رفع این ناسازگاری‌ها، به شواهد اضافی نیازمندیم.

بر اساس استانداردهای حسابرسی شواهد حسابرسی، یعنی همه اطلاعات مورد استفاده حسابرس برای رسیدن به نتایجی که نظری بر اساس آن اظهار می‌شود. شواهد حسابرسی

شامل اطلاعاتی است که از سوابق حسابداری زیر بنای صورت‌های مالی و از منابع دیگر کسب می‌شود. از حسابرس انتظار نمی‌رود تمام اطلاعات موجود را بررسی کند (بند ۳ استاندارد حسابرسی بخش ۵۰، کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۸۴).

بر اساس بند ۹ استاندارد حسابرسی شماره ۵۰۰، کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی (۱۳۸۴) قابلیت اعتماد شواهد حسابرسی متأثر از منبع و ماهیت آن است و به شرایط کسب شواهد نیز بستگی دارد. قواعد کلی درباره قابلیت اعتماد انواع مختلف شواهد حسابرسی می‌تواند مطرح شود، اما این قواعد همواره با استثناهای مهمی همراه است. حتی در مواردی که شواهد حسابرسی از منابع مستقل برون سازمانی کسب می‌شود، شرایطی ممکن است وجود داشته باشد که بر قابلیت اعتماد اطلاعات کسب شده، اثر گذارد.

همچنین بند ۱۳ استاندارد حسابرسی شماره ۵۰۰، کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی (۱۳۸۴) بیان می‌دارد که حسابرس رابطه هزینه کسب شواهد حسابرسی را با سودمندی اطلاعات حاصل از آن، مورد توجه قرار می‌دهد. اما، دشواری کسب شواهد یا هزینه آن، به خودی خود، مبنایی معتبر برای حذف یک روش حسابرسی بدون جایگزین نمی‌باشد.

حسابرس برای رسیدن به اظهار نظر حسابرسی، همه اطلاعات موجود را رسیدگی نمی‌کند، همچنین، حسابرس معمولاً ناگزیر است بر شواهدی اتکا کند که متقاعدکننده است و نه قطعی؛ از این رو، حسابرس برای کسب اطمینان معقول، با شواهدی که متقاعدکننده نباشد، قانع نمی‌شود (بند ۱۴ استاندارد حسابرسی شماره ۵۰۰، کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۸۴).

روش پژوهش

در این پژوهش با توجه به ماهیت موضوع پژوهش از روش پژوهش پیمایشی استفاده شده است. از نظر درجه کنترل و نوع نظارت، این پژوهش در زمره پژوهش‌های میدانی قرار دارد. چرا که پژوهشگر متغیرها را در حالت طبیعی آنها بررسی می‌کند. همچنین از لحاظ وسعت کاربرد، این پژوهش در طبقه پژوهش‌های کاربردی قرار دارد. این پژوهش به لحاظ اهداف در زمره پژوهش‌های بااهمیت توصیفی قرار دارد. و به لحاظ آماری چون از نمونه‌ها جهت تعمیم یافته‌ها به جامعه و استنتاج استفاده شده است، بنابراین یک پژوهش استنباطی است. حداکثر مقدار

سطح اطمینان در این پژوهش نیز ۹۵٪ در نظر گرفته شده است، به عبارت دیگر حداکثر سطح خطای آلفا جهت آزمون فرضیه‌ها ۰/۰۵ است. سطح خطای آلفا، حداکثر احتمال رد اشتباه فرض صفر است که پژوهشگر حاضر به پذیرش آن است. این معیار در کنار مقدار P برای تعیین معنی‌دار بودن یک آماره از نمونه به کار می‌رود (آردان، ۱۳۸۷).

سؤالات و فرضیه‌های پژوهش

در این پژوهش سؤالات مطرح شده به شرح زیر است:

- ۱- حساب‌رسان مستقل در دستگاه‌های دولتی بر کدام یک از انواع شواهد حسابرسی بیشتر اتکا می‌کنند؟
- ۲- چه دلایلی باعث می‌شود حساب‌رسان مستقل در دستگاه‌های دولتی از نظر اتکای به انواع شواهد حسابرسی آنان را درجه‌بندی کنند؟
- برای پاسخ به پرسش مطرح شده و دستیابی به اهداف پژوهش، فرضیه‌های زیر تدوین می‌گردد:
- ۱- بین نوع شواهد حسابرسی و درجه قابلیت اتکای حساب‌رسان مستقل در دستگاه‌های دولتی ارتباط معناداری وجود دارد (فرضیه اصلی).
- ۲- بین انواع شواهد حسابرسی و نوع گزارش حسابرسی دستگاه‌های دولتی ارتباط معناداری وجود دارد.
- ۳- بین میزان درجه قابلیت اتکای شواهد حسابرسی و نوع گزارش حسابرسی دستگاه‌های دولتی رابطه معناداری وجود دارد.
- ۴- بین انواع شواهد حسابرسی و قابلیت اتکای آنها با گزارش حسابرسی دستگاه‌های دولتی رابطه معناداری وجود دارد.
- ۵- بین انواع شواهد حسابرسی و میزان قابلیت اتکای آنها با هزینه و منفعت کسب شواهد برای ارائه گزارش حسابرسی دستگاه‌های دولتی رابطه معناداری وجود دارد.

متغیرهای پژوهش

در پژوهش حاضر متغیرها بر اساس نقشی که بر عهده دارند شامل متغیر مستقل و وابسته می‌باشد. متغیر مستقل شواهد حسابرسی (سندرسی، ردیابی، دریافت تاییدیه، آزمون انقطاع زمانی، پرس‌وجو، محاسبه مجدد، مشاهده عینی، روش‌های تحلیلی و تاییدیه مدیران) و متغیر وابسته درجه قابلیت اتکای شواهد حسابرسی می‌باشد.

جامعه و نمونه آماری پژوهش

جامعه آماری پژوهش حاضر، شامل کلیه حسابرسان مستقل شاغل در سازمان حسابرسی و سایر مؤسسات حسابرسی که به حسابرسی و ارائه گزارش حسابرسی دستگاه‌های دولتی می‌پردازند می‌باشد. با توجه به این که حجم جامعه آماری (حسابرسان مستقل شاغل در سازمان حسابرسی و سایر مؤسسات حسابرسی) در این پژوهش نامشخص است، بنابراین حجم نمونه به کمک رابطه زیر تعیین شد. به کمک این روش تعداد ۲۶۹ نمونه نهایی مورد استفاده قرار گرفت و پرسشنامه بین افراد توزیع شد که در نهایت ۲۲۴ پرسشنامه جمع‌آوری گردید که از این تعداد ۲۰۰ پرسشنامه سالم بود و در این پژوهش مورد استفاده قرار گرفت، که این تعداد نمونه در مجموع بیشتر از اندازه نمونه تعیین شده است.

رابطه (۱)

$$n = \frac{z_1^2 \frac{\alpha pq}{2}}{d^2}$$

با در نظر گرفتن $\alpha=0.05$ و $d=0.08$ و $p=q=0.50$ حجم نمونه مورد نیاز به صورت زیر برآورد می‌شود:

رابطه (۲)

$$n = \frac{(1.96)^2 * 0.50 * 0.50}{(0.08)^2} = 150$$

ابزارهای اندازه‌گیری پژوهش

داده‌های پژوهش با استفاده از ابزار پرسشنامه جمع‌آوری شده است. این پرسشنامه شامل پنج بخش به صورت زیر که با ۴۵ سؤال بسته پاسخ (لیکرتی) مورد بررسی قرار گرفت:

- ۱- نوع شواهد حسابرسی و درجه قابلیت اتکای حسابرسان مستقل
- ۲- درجه بندی انواع شواهد حسابرسی و نوع گزارش حسابرسی
- ۳- میزان درجه قابلیت اتکای شواهد حسابرسی و نوع گزارش حسابرسی
- ۴- انواع شواهد حسابرسی و قابلیت اتکای آنها با گزارش حسابرسی و
- ۵- انواع شواهد حسابرسی و میزان قابلیت اتکای آنها با هزینه و منفعت کسب شواهد.

روایی و پایایی پرسشنامه

در این بررسی از روایی محتوایی استفاده شده است. برای برآورد میزان روایی پرسشنامه و سؤالات مطروحه در آن، از نظر خبرگان، کارشناسان و اساتید مسلط به موضوع پژوهش و پرسشنامه استفاده می‌شود. به این منظور ابتدا پرسشنامه اولیه تهیه شد، و به متخصصان و اساتید ارائه گردید متخصصان حسابرسی سؤالات و تطابق موضوع با سؤالات و قابلیت استفاده و به جا بودن سؤالات مطروحه بررسی کردند و سؤالاتی را حذف و اضافه کردند و در نهایت بعد از اصلاحات لازم، پرسشنامه مورد تأیید اساتید و متخصصان حسابرسی و حسابداری قرار گرفت. نتایج نظرات متخصصان و اساتید نشان داد که این پرسشنامه از روایی محتوایی مطلوبی برخوردار است.

برای بررسی سؤالات نظرسنجی و لیکرتی با فواصل یکسان بیشتر از روش آلفا کرونباخ استفاده شد. بنابراین برای بررسی پایایی این پرسشنامه هم از این روش استفاده شد. بررسی مقادیر پایایی متغیرها و پایایی ابعاد نشان داد که مقدار آلفای کرونباخ متغیرهای پرسشنامه ۰/۷۶ است. با توجه به اینکه پایایی فراتر از ۰/۷۰ مطلوب است، بنابراین با توجه به نتایج نگاره شماره (۱) می‌توان گفت که پرسشنامه از پایایی بالایی برخوردار است.

تکانه (۱): بررسی میزان پایایی به روش همسازي درونی (آلفای کرونباخ)

متغیر	تعداد سوال	ضریب آلفای کرونباخ
میزان قابلیت اتکای حسابرسان مستقل	۴۵	۰/۷۶

روش‌های تجزیه و تحلیل داده‌ها

در این پژوهش تحلیل آماری داده‌ها با استفاده از نرم‌افزارهای SPSS 21 و LISREL استفاده شده است. نتایج در دو بخش یافته‌های توصیفی و یافته‌های استنباطی ارائه شد. در بخش یافته‌های توصیفی از مقادیر فراوانی، درصد فراوانی، و نمودار دایره‌ای و ستونی جهت توصیف متغیرهای جمعیت شناختی و اصلی استفاده شد. در بخش یافته‌های استنباطی از آزمون‌های t تک نمونه‌ای و آزمون فریدمن استفاده شد. پایایی ابزار پژوهش با استفاده از روش هم‌سازی درونی و محاسبه آلفای کرونباخ ارزیابی گردید. اعتبار پژوهش نیز با استفاده از تحلیل عاملی تاییدی و محاسبه بار عاملی (ضریب استاندارد شده) ارزیابی شد.

یافته‌ها و نتایج پژوهش

آمار توصیفی

ویژگی‌های جمعیت شناختی آزمودنی‌های مورد مطالعه در نگاره (۲) نشان داده شده است.

نگاره (۲): ویژگی‌های جمعیت شناختی

متغیر	ویژگی	فراوانی	درصد
جنسیت افراد	مرد	۱۷۰	۸۵
	زن	۳۰	۱۵
سمت سازمانی	شریک/مدیر ارشد	۱۸	۹
	مدیر/حسابرس سرپرست	۹۴	۴۷
	حسابرس ارشد/حسابرس	۸۸	۴۴
رشته تحصیلی	حسابداری	۱۷۳	۸۶/۵
	مدیریت	۱۱	۵/۵
	اقتصاد	۱۳	۶/۵
	سایر	۳	۱/۵
میزان تحصیلات	کارדانی	۵	۲/۵
	کارشناسی	۷۰	۳۵
	کارشناسی ارشد	۱۲۵	۶۲/۵
سنوات خدمت	بین ۱ الی ۵ سال	۳۸	۱۹
	بین ۵ الی ۱۰ سال	۴۹	۲۴/۵
	بین ۱۰ الی ۱۵ سال	۴۳	۲۱/۵
	بیش از ۱۵ سال	۷۰	۳۵

درصد فراوانی شاخص‌های مربوط به متغیرهای پژوهش در نگاره (۳) نشان داده شده است.

نگاره (۳): درصد فراوانی شاخص‌های پژوهش

میزان موافقت (درصد)					شواهد حسابرسی	متغیر
الی ۰٪	الی ۲۰٪	الی ۴۰٪	الی ۶۰٪	الی ۸۰٪		
۲۰٪	۴۰٪	۶۰٪	۸۰٪	۱۰۰٪		
۲	۲	۲۵	۴۵	۲۶	روش‌های تحلیلی	درجه قابلیت
-	۱۳	۱۹	۳۶	۳۲	مشاهده عینی	اتکای حسابرسان
-	۱۰	۲۸	۳۵	۲۷	دریافت تاییدیه (برون سازمانی)	مستقل
۱	۱۳	۲۲	۴۴	۲۰	مشاهده عینی	درجه‌بندی انواع
۳	۱۴	۲۹	۳۴	۲۰	دریافت تاییدیه (برون سازمانی)	شواهد حسابرسی
۲	۹	۲۳	۴۰	۲۶	روش‌های تحلیلی	درجه قابلیت
۴	۲	۲۹	۴۰	۲۵	مشاهده عینی	اتکای شواهد
۳	۱۱	۳۶	۳۳	۱۷	دریافت تاییدیه (برون سازمانی)	حسابرسی
-	۱۴	۲۸	۴۴	۱۴	روش‌های تحلیلی	گزارش
۱	۱۰	۳۶	۳۰	۲۳	مشاهده عینی	حسابرسی
۴	۱۱	۳۶	۲۸	۲۱	دریافت تاییدیه (برون سازمانی)	
-	۹	۳۳	۴۸	۱۰	روش‌های تحلیلی	هزینه و منفعت
۳	۱۰	۳۶	۳۸	۱۳	دریافت تاییدیه (برون سازمانی)	کسب شواهد
۲	۱۸	۳۸	۲۶	۱۶	مشاهده عینی	

در نگاره (۳) تنها شاخص‌هایی (شواهد حسابرسی: سندرسی، ردیابی، دریافت تاییدیه، آزمون انقطاع زمانی، پرس و جو، محاسبه مجدد، مشاهده عینی، روش‌های تحلیلی و تاییدیه مدیران) آورده شده اند که در بین متغیرهای پژوهش دارای بیشترین درصد فراوانی در دو گزینه ۶۰٪ الی ۸۰٪ و ۸۰٪ الی ۱۰۰٪ بوده‌اند.

نتایج مقایسه ۹ شاخص از شواهد حسابرسی و ارتباط آنها با درجه قابلیت اتکای حسابرسان مستقل نشان می‌دهد که پاسخگویان روش‌های تحلیلی، مشاهده عینی و دریافت تاییدیه به ترتیب با ۷۱ درصد، ۶۸ درصد و ۶۰ درصد این ارتباط را بیشتر از ۶۰ درصد دانسته‌اند.

همچنین مقایسه ۹ شاخص از شواهد حسابرسی و ارتباط آنها با درجه‌بندی انواع شواهد حسابرسی نشان می‌دهد که پاسخگویان مشاهده عینی و دریافت تاییدیه به ترتیب با ۶۶ درصد

و ۵۴ درصد این ارتباط را بیشتر از ۶۰ درصد دانسته‌اند (شواهد حسابرسی دیگر درصد فراوانی تقریباً مشابهی دارند).

نتایج مقایسه ۹ شاخص از شواهد حسابرسی و ارتباط آنها با درجه قابلیت اتکای شواهد حسابرسی نشان می‌دهد که پاسخگویان روش‌های تحلیلی، مشاهده عینی و دریافت تاییدیه به ترتیب با ۶۶ درصد، ۶۵ درصد و ۵۰ درصد این ارتباط را بیشتر از ۶۰ درصد دانسته‌اند.

در صد فراوانی شاخص‌های مربوط به متغیر گزارش حسابرسی بیانگر آن است که مقایسه شواهد حسابرسی نشان می‌دهد که پاسخگویان روش‌های تحلیلی، مشاهده عینی و دریافت تاییدیه به ترتیب با ۵۸ درصد، ۵۳ درصد و ۴۹ درصد این ارتباط را بیشتر از ۶۰ درصد دانسته‌اند.

و همچنین مقایسه ۹ شاخص از شواهد حسابرسی و ارتباط آنها با هزینه و منفعت کسب شواهد برای ارائه گزارش حسابرسی نشان می‌دهد که پاسخگویان روش‌های تحلیلی، دریافت تاییدیه و مشاهده عینی به ترتیب با ۵۸ درصد، ۵۱ درصد و ۴۲ درصد این ارتباط را بیشتر از ۶۰ درصد دانسته‌اند.

یافته‌های استنباطی (بررسی فرضیه‌های پژوهش)

جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش از آزمون t تک نمونه‌ای استفاده شد. آزمون t تک نمونه‌ای زمانی مورد استفاده قرار می‌گیرد که یک نمونه از جامعه داشته باشیم و می‌خواهیم میانگین آن را با یک حالت معمول یا استاندارد و یا حتی با یک عدد فرضی و مورد انتظار مورد مقایسه کنیم. در این آزمون ما میانگین نمونه را با مقدار ۳ که مقدار متوسط است مورد مقایسه قرار می‌دهیم. چنانچه مقدار هر کدام از متغیرها بیشتر از ۳ باشد و دارای اختلاف معنی‌داری با این مقدار مفروض باشد، نشان از وجود رابطه بین دو متغیر دارد و در نتیجه فرضیه پژوهش مورد تایید قرار می‌گیرد.

آزمون فرضیه اول: بین نوع شواهد حسابرسی و درجه قابلیت اتکای حسابرسان مستقل در دستگاه‌های دولتی ارتباط معناداری وجود دارد.

نتایج نگاره (۴) گویای این است که بین نوع شواهد حسابرسی و درجه قابلیت اتکای حسابرسان مستقل در دستگاه‌های دولتی ارتباط معناداری وجود دارد ($P < 0.01$). سطح

معنی داری به دست آمده کمتر از مقدار $0/001$ است و بدین معناست که از جنبه آماری بین نوع شواهد حسابرسی و درجه قابلیت اتکای حساب‌رسان مستقل دستگاه‌های دولتی رابطه وجود دارد. در نتیجه فرضیه پژوهش مورد تایید قرار می‌گیرد و فرضیه صفر رد می‌شود. میانگین به دست آمده برابر با $3/42$ است که دارای تفاوت معنی داری با عدد 3 است.

نگاره (۴): آزمون t تک نمونه‌ای جهت مقایسه میانگین متغیر پژوهش با مقدار تعیین شده (۳)

متغیر	میانگین	تفاوت میانگین	درجه آزادی	مقدار t	سطح معنی داری
فرضیه اول	۳/۴۲	۰/۴۲	۱۹۹	۹/۸۶	$P < 0/001$

آزمون فرضیه دوم: بین درجه بندی انواع شواهد حسابرسی و نوع گزارش حسابرسی دستگاه‌های دولتی ارتباط معناداری وجود دارد.

نتایج نگاره (۵) گویای این است که بین نوع درجه بندی انواع شواهد حسابرسی و نوع گزارش حسابرسی دستگاه‌های دولتی ارتباط معناداری وجود دارد ($P < 0/001$). سطح معنی داری به دست آمده کمتر از مقدار $0/001$ است و بدین معناست که از جنبه آماری بین درجه بندی انواع شواهد حسابرسی و نوع گزارش حسابرسی دستگاه‌های دولتی رابطه وجود دارد. در نتیجه فرضیه دوم پژوهش مورد تایید قرار می‌گیرد و فرضیه صفر رد می‌شود. میانگین به دست آمده برابر با $3/24$ است که دارای تفاوت معنی داری با عدد 3 است.

نگاره (۵): آزمون t تک نمونه‌ای جهت مقایسه میانگین متغیر پژوهش با مقدار تعیین شده (۳)

متغیر	میانگین	تفاوت میانگین	درجه آزادی	مقدار t	سطح معنی داری
فرضیه اول	۳/۲۴	۰/۲۴	۱۹۹	۶/۵۷	$P < 0/001$

آزمون فرضیه سوم: بین میزان درجه قابلیت اتکای شواهد حسابرسی و نوع گزارش حسابرسی در دستگاه‌های دولتی رابطه معناداری وجود دارد.

نتایج نگاره (۶) گویای این است که بین میزان درجه قابلیت اتکای شواهد حسابرسی و نوع گزارش حسابرسی دستگاه‌های دولتی ارتباط معناداری وجود دارد ($P < 0/001$). سطح معنی داری به دست آمده کمتر از مقدار $0/001$ است و بدین معناست که از جنبه آماری بین میزان درجه قابلیت اتکای شواهد حسابرسی و نوع گزارش حسابرسی دستگاه‌های دولتی رابطه وجود دارد. در نتیجه فرضیه سوم پژوهش مورد تایید قرار می‌گیرد و فرضیه صفر رد می‌شود. میانگین به دست آمده برابر با $3/26$ است که دارای تفاوت معنی داری با عدد 3 است.

نگاره (۶): آزمون t تک نمونه‌ای جهت مقایسه میانگین متغیر پژوهش با مقدار تعیین شده (۳)

متغیر	میانگین	تفاوت میانگین	درجه آزادی	مقدار t	سطح معنی داری
فرضیه اول	۳/۲۶	۰/۲۶	۱۹۹	۶/۸۲	$P < ۰/۰۰۱$

آزمون فرضیه چهارم: بین انواع شواهد حسابرسی و قابلیت اتکای آنها با گزارش حسابرسی دستگاه‌های دولتی رابطه معناداری وجود دارد.

نتایج نگاره (۷) گویای این است که بین انواع شواهد حسابرسی و قابلیت اتکای آنها با گزارش حسابرسی دستگاه‌های دولتی ارتباط معناداری وجود دارد ($P < ۰/۰۰۱$). سطح معنی داری بدست آمده کمتر از مقدار $۰/۰۰۱$ است و بدین معناست که از جنبه آماری بین انواع شواهد حسابرسی و قابلیت اتکای آنها با گزارش حسابرسی دستگاه‌های دولتی رابطه وجود دارد. در نتیجه فرضیه چهارم پژوهش مورد تایید قرار می‌گیرد و فرضیه صفر رد می‌شود. میانگین به دست آمده برابر با $۳/۲۱$ است که دارای تفاوت معنی داری با عدد ۳ است.

نگاره (۷): آزمون t تک نمونه‌ای جهت مقایسه میانگین متغیر پژوهش با مقدار تعیین شده (۳)

متغیر	میانگین	تفاوت میانگین	درجه آزادی	مقدار t	سطح معنی داری
فرضیه اول	۳/۲۱	۰/۲۱	۱۹۹	۵/۴۱	$P < ۰/۰۰۱$

آزمون فرضیه پنجم: بین انواع شواهد حسابرسی و میزان قابلیت اتکای آنها با هزینه و منفعت کسب شواهد برای ارائه گزارش حسابرسی دستگاه‌های دولتی رابطه معناداری وجود دارد.

با توجه به نتایج نگاره (۸) بین انواع شواهد حسابرسی و میزان قابلیت اتکای آنها با هزینه و منفعت کسب شواهد برای ارائه گزارش حسابرسی دستگاه‌های دولتی ارتباط معناداری وجود دارد ($P < ۰/۰۰۱$). سطح معنی داری به دست آمده کمتر از مقدار $۰/۰۰۱$ است و بدین معناست که از جنبه آماری بین انواع شواهد حسابرسی و میزان قابلیت اتکای آنها با هزینه و منفعت کسب شواهد برای ارائه گزارش حسابرسی دستگاه‌های دولتی رابطه وجود دارد. در نتیجه فرضیه پنجم پژوهش مورد تایید قرار می‌گیرد و فرضیه صفر رد می‌شود. میانگین به دست آمده برابر با $۳/۲۲$ است که دارای تفاوت معنی داری با عدد ۳ است.

نگاره (۸): آزمون t تک نمونه‌ای جهت مقایسه میانگین متغیر پژوهش با مقدار تعیین شده (۳)

متغیر	میانگین	تفاوت میانگین	درجه آزادی	مقدار t	سطح معنی داری
فرضیه اول	۳/۲۲	۰/۲۲	۱۹۹	۵/۷۲	$P < ۰/۰۰۱$

رتبه‌بندی کلی انواع شواهد حسابرسی

جهت اولویت‌بندی (رتبه‌بندی) شواهد حسابرسی (درجه قابلیت اتکای حسابرسان مستقل) از آزمون فریدمن استفاده شد. آزمون فریدمن برای مقایسه چند گروه وابسته از نظر میانگین رتبه‌های آنهاست و معلوم می‌کند که آیا این گروه‌ها می‌توانند از یک جامعه باشند یا نه. در نتیجه آزمون فریدمن برای تجزیه واریانس دو طرفه از طریق رتبه‌بندی و همچنین مقایسه میانگین رتبه‌بندی گروه‌های مختلف به کار می‌رود (حبیب پور و صفری، ۱۳۹۰).

مطابق با یافته‌ها می‌توان ابراز کرد که با توجه به مقدار کای اسکوار (Chi Square) که برابر با ۲۴۲/۳۸ شده است. و در سطح خطای کمتر ۰/۰۱ معنی دار است، بنابراین بین شواهد حسابرسی تفاوت معنی داری وجود دارد و پاسخگویان در بین شواهد حسابرسی مذکور رتبه‌بندی متفاوتی دارند.

نگاره (۹): رتبه‌بندی کلی شواهد حسابرسی

میانگین رتبه	متغیرها
۶/۴۷	روش‌های تحلیلی
۶/۳۸	مشاهده عینی
۶/۰۸	دریافت تاییدیه (برون‌سازمانی)
۴/۷۴	محاسبه مجدد
۴/۵۲	ردیابی
۴/۵۱	تاییدیه مدیران
۴/۴۶	آزمون انقطاع زمانی (CUT OFF)
۴/۱۵	سندرسی
۳/۷۰	پرس و جو

مقایسه میانگین رتبه‌ها در نگاره (۹) نشان می‌دهد که روش‌های تحلیلی دارای بالاترین رتبه در میان شواهد حسابرسی دیگر بوده و میانگین رتبه آن برابر با ۶/۴۷ به دست آمده است. بعد از

آن متغیر مشاهده عینی با میانگین رتبه ۶/۳۸ قرار دارد و رتبه سوم در میان شواهد حسابرسی، مربوط متغیر دریافت تاییدیه (برون سازمانی) با میانگین رتبه ۶/۰۸ است. نتایج بدین معناست که مهمترین شواهد حسابرسی، به ترتیب شواهد حسابرسی روش‌های تحلیلی، مشاهده عینی و دریافت تاییدیه (برون سازمانی) است.

نتیجه‌گیری

پژوهش حاضر به منظور بررسی میزان درجه قابلیت اتکای حسابرسان مستقل بر انواع شواهد حسابرسی برای ارائه نوع گزارش حسابرسی دستگاه‌های دولتی انجام شده است. همان‌گونه که اشاره شد تجزیه و تحلیل پاسخ سؤال‌های مربوط به میزان درجه قابلیت اتکای شواهد حسابرسی نشان می‌دهد که مهمترین شواهد دارای ارتباط با درجه قابلیت اتکای شواهد حسابرسی، به ترتیب عبارتند از روش‌های تحلیلی، مشاهده عینی و دریافت تاییدیه هستند.

نتایج به دست آمده از آزمون فرضیه اول نشان می‌دهد که بین نوع شواهد حسابرسی و درجه قابلیت اتکای حسابرسان مستقل دستگاه‌های دولتی ارتباط معناداری وجود دارد. که نتایج این پژوهش با نتایج مطالعات هترلی (۱۹۸۰)، صفرزاده و رفیعی (۱۳۸۹) و گیبز (۱۹۹۷) و ویندال (۱۹۶۱) و همچنین تالیفات ماتز و شرف (۱۹۶۱) همسو می‌باشد. بر اساس بند ۹ استاندارد حسابرسی شماره ۵۰۰، کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی (۱۳۸۴)، بیان می‌دارد قابلیت اعتماد شواهد حسابرسی متأثر از منبع و ماهیت آن است و به شرایط کسب شواهد نیز بستگی دارد.

نتایج به دست آمده از آزمون فرضیه دوم نشان می‌دهد، که بین نوع درجه‌بندی انواع شواهد حسابرسی و نوع گزارش حسابرسی دستگاه‌های دولتی ارتباط معناداری وجود دارد. که نتایج این پژوهش با نتایج مطالعات صفرزاده و رفیعی (۱۳۸۹)، ویندال (۱۹۶۱) و همچنین تالیفات ماتز و شرف (۱۹۶۱) و کاستر و بینکو (۱۹۹۶) همسو می‌باشد. بر اساس بند ۱۳ استاندارد حسابرسی شماره ۲۰۰، کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی (۱۳۹۱)، اطلاعات مورد استفاده توسط حسابرس برای دستیابی به نتایجی که مبنای اظهار نظر وی قرار می‌گیرد شواهد حسابرسی نام دارد. شواهد حسابرسی شامل اطلاعات موجود در سوابق حسابداری مبنای تهیه صورت‌های مالی و سایر اطلاعات است.

نتایج به دست آمده از آزمون فرضیه سوم نشان می‌دهد، که بین میزان درجه قابلیت اتکای شواهد حسابرسی و نوع گزارش حسابرسی دستگاه‌های دولتی ارتباط معناداری وجود دارد. نتایج این پژوهش با نتایج مطالعات حساس یگانه (۱۳۸۵)، بدارد و بیگز (۱۹۹۹)، ویندال (۱۹۶۱) و همچنین تالیفات ماتز و شرف (۱۹۶۱) همسو می‌باشد. بر اساس بند ۱۴ استاندارد حسابرسی شماره ۵۰۰، کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی (۱۳۸۴)، حسابررس برای رسیدن به اظهار نظر حسابرسی، همه اطلاعات موجود را رسیدگی نمی‌کند، زیرا معمولاً می‌تواند با استفاده از روش‌های نمونه‌گیری و سایر روش‌های انتخاب اقلام برای آزمون نیز به نتیجه برسد. همچنین، حسابررس معمولاً ناگزیر است بر شواهدی اتکا کند که متقاعدکننده است و نه قطعی؛ از این رو، حسابررس برای کسب اطمینان معقول، با شواهدی که متقاعدکننده نباشد، قانع نمی‌شود.

نتایج به دست آمده از آزمون فرضیه چهارم نشان می‌دهد که بین انواع شواهد حسابرسی و قابلیت اتکای آنها با گزارش حسابرسی در دستگاه‌های دولتی ارتباط معناداری وجود دارد. نتایج این پژوهش با نتایج مطالعات توبا و همکاران (۱۹۷۵) و همچنین تالیفات ماتز و شرف (۱۹۶۱) و استیفنز (۲۰۰۳) و صفرزاده و رفیعی (۱۳۸۹) همسو می‌باشد. بر اساس بند ۱۷ استاندارد حسابرسی شماره ۲۰۰، کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی (۱۳۹۱)، برای دستیابی به اطمینان معقول، حسابررس باید شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای کاهش خطر حسابرسی به یک سطح پایین قابل قبول، جمع‌آوری کند به گونه‌ای که بتواند به نتایج معقولی که مبنای اظهار نظر قرار می‌گیرد، دست یابد.

نتایج به دست آمده از آزمون فرضیه پنجم نشان می‌دهد که بین انواع شواهد حسابرسی و میزان قابلیت اتکای آنها با هزینه و منفعت کسب شواهد برای ارائه گزارش حسابرسی دستگاه‌های دولتی ارتباط معناداری وجود دارد. که نتایج این پژوهش با نتایج مطالعات کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی همسو می‌باشد. بر اساس بند ۱۳ استاندارد حسابرسی شماره ۵۰۰، کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی (۱۳۸۴)، بیان می‌دارد که حسابررس رابطه هزینه کسب شواهد حسابرسی را با سودمندی اطلاعات حاصل از آن، مورد توجه قرار می‌دهد. اما، دشواری کسب شواهد یا هزینه آن، به خودی خود، مبنایی معتبر برای حذف یک روش حسابرسی بدون جایگزین نمی‌باشد.

پیشنادهای اجرایی

- ۱- به منظور درجه بندی قابلیت اتکای حسابرسان مستقل، مهمترین نوع شواهدی که حسابرسان باید به آنها بیشتر اتکا کنند و از درجه بالاتری نسبت به دیگر شواهد برخوردار می باشند به ترتیب روش های تحلیلی، مشاهده عینی و دریافت تاییدیه هستند.
- ۲- به منظور رتبه بندی انواع شواهد حسابرسی بر اساس اهمیت، مهمترین نوع شواهد برای حسابرسان مستقل به ترتیب مشاهده عینی، دریافت تاییدیه (برون سازمانی) و ردیابی هستند و بر همین اساس این نوع از شواهد برای حسابرسان مستقل از اهمیت بیشتری برای حسابرسان برخوردار می باشند.
- ۳- به منظور رتبه بندی انواع شواهد حسابرسی برای ارائه گزارش حسابرسی، مهمترین نوع شواهدی که حسابرسان برای گزارش حسابرسی آنها را مد نظر خود قرار دهند به ترتیب شواهد حسابرسی مشاهده عینی، روش های تحلیلی و دریافت تاییدیه باشند.
- ۴- به منظور درجه بندی انواع شواهد حسابرسی که دارای بیشترین درجه هزینه و منفعت کسب شواهد برای حسابرسان مستقل هستند، به ترتیب روش های تحلیلی، دریافت تاییدیه و مشاهده عینی هستند و به همین جهت حسابرسان باید این اولویت بندی را در کسب شواهد در نظر بگیرند.

پیشنادهایی برای پژوهش های آتی

- بررسی تأثیر میزان اتکای حسابرسان بر انواع شواهد حسابرسی (به تفکیک شواهد حسابرسی) در گزارش حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس و اوراق بهادار.
- بررسی تأثیر انواع شواهد حسابرسی بر انواع گزارش حسابرسی تغذیل نشده (مقبول) در شرکت های پذیرفته شده در بورس و اوراق بهادار.
- بررسی تأثیر انواع شواهد حسابرسی بر انواع گزارش حسابرسی تغذیل شده (مشروط، مردود و عدم اظهار نظر) در شرکت های پذیرفته شده در بورس و اوراق بهادار.
- بررسی تأثیر هزینه و منفعت کسب شواهد حسابرسی بر انواع گزارش حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس و اوراق بهادار.

موانع و محدودیت‌های پژوهش

- ۱- نارسایی مرتبط با روش پژوهش درباره استفاده از پرسشنامه کتبی که دلیل آن محدودیت‌های ذاتی این ابزار اندازه‌گیری و اتکای نتایج پژوهش به نظرات افراد می‌باشد.
- ۲- عدم رغبت کافی برای افراد مورد پژوهش برای پاسخگویی به سؤالات که کاملاً تخصصی طرح شده است به عنوان یکی از عامل‌های محدودیت تلقی می‌شود.
- ۳- عدم همکاری نمونه آماری، به طوری که پس از چندین بار ارسال پرسشنامه، سرانجام تعداد پرسشنامه‌های مورد نیاز برای تجزیه و تحلیل دریافت شد.
- ۴- نتایج پژوهش تنها به گروه‌های شاغل در سازمان حسابرسی و سایر حسابرسی‌ها که ویژگی حسابداری رسمی را دارند و به حسابرسی دستگاه‌های دولتی می‌پردازند، و قابل تعمیم است.

منابع

- آردان، تیموتی اس. (۱۳۸۷). *آمار به زبان ساده در پژوهش‌های آموزشی*، روانشناسی و علوم اجتماعی، ترجمه عبدالوهاب خادمی شمامی، تهران: نشر نی.
- حافظنیا، محمدرضا. (۱۳۸۳). *مقدمه‌ای بر روش تحقیق در علوم انسانی*، تهران: سمت.
- حیب پور، کرم؛ صفری شالی، رضا. (۱۳۸۸). *راهنمای جامع کاربرد در تحقیقات پیمایشی*، تهران: لویه، متفکران.
- حساس یگانه، یحیی؛ مقصودی، امید. (۱۳۸۹). *تأثیر آیین رفتار حرفه‌ای و تجربه بر کیفیت قضاوت حسابرسی*. *مجله حسابداری رسمی*، شماره ۹، ۵۷-۴۹.
- حساس یگانه، یحیی. (۱۳۸۴). *فلسفه حسابرسی*، تهران: انتشارات علمی و فرهنگی.
- دلاور، علی. (۱۳۸۰). *مبانی نظری و عملی پژوهش در علوم انسانی و اجتماعی*، تهران: انتشارات رشد.
- صفرزاده، محمدحسین؛ رفیعی، افسانه. (۱۳۸۹). *قابلیت اعتماد شواهد حسابرسی: رویکردهای مطالعاتی*. *مجله دانش حسابرسی*، شماره ۲، ۹۲-۸۵.

کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی. (۱۳۹۱). *استانداردهای حسابرسی شماره ۲۰۰، اهداف کلی حسابرس مستقل و انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی، تجدید نظر شده، تهران: سازمان حسابرسی.*

کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی. (۱۳۹۱). *استانداردهای حسابرسی شماره ۵۰۰، شواهد حسابرسی، تجدید نظر شده، تهران؛ سازمان حسابرسی.*

کمیته فنی سازمان حسابرسی. (۱۳۷۷). *استانداردهای حسابرسی، تهران: سازمان حسابرسی، ۱۲۴.*

نایی، هوشنگ. (۱۳۸۸). *آمار توصیفی برای علوم اجتماعی، تهران: سمت.*

نیکخواه آزاد، علی. (۱۳۷۹). *بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی، کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری، تهران: سازمان حسابرسی. ۱۲۱*

AAA. (1973). A Statement of Basic Auditing Concepts. *Studies in Accounting Research*, 6

Agaser, G. M; Douppnik, T. S. (1991). Perceptions of Auditor Independence: A Cross-cultural Study, *International Journal of Accounting*, 6: 220-237.

Bartlett, R. W. (1993). A Scale of Perceived Independence: New Evidence on an Old Concept, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 6 (2): 52- 67.

Bedard, Jean C; Stanley F. Biggs. (1999). The Role of Problem Representation Shifts In Auditor Decision Processes in Analytical Procedures, *Journal of Practice & Theory*, 18 (1).

Cantach, A. H. Jr; Walker, P. L. (1999). A Descriptive and Normative View. The Illinois Auditing Symposium. The international debate over Mandatory Auditor Rotation: A conceptual Research Framework. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, 8 (1) , 43-66.

Carcello JV, Nagy AL. (2004). Client size, auditor specialization and fraudulent financial reporting. *Managerial Auditing Journal*, 19, 651-668.

Caster, Paul; Pincus, Karen V. (1996). An Empirical Test of Bentham's Theory of the Persuasiveness of Evidence, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 1-22.

Fallatah Y. (2006). The Role of Asset Reliability and Auditor Quality in Equity Valuation: A dissertation of the requirements for the degree of

- Doctor of Philosophy. Florida Atlantic University 2006; Available at UMI Microform 3222087 (ProQuest).
- Fogarty JA, Landes CE, Goldwasser DL, Graham L, Messier J. (2006). Official Releases. *Journal of Accountancy*, 201 (5) , 112-155.
- Hatherly, David J. (1980). *The Audit Evidence Process*, London.
- Keenan, D; Anderson, J. 1979. Evidence and the auditor (Part 2) , *Accountancy*, 119-120.
- Li, D. (2007). Auditor tenure and accounting conservatism PHD Thesis, Georgia Institute of Technology.
- Mautz, R. K. and Sharaf, Hussein A. (1961). *The Philosophy of Auditing*, Sarasota Seventeenth Printing 1993.
- Messier JR, William F, Eilifsen A, Austen LA. (2004). Auditor Detected Misstatements and the Effect of Information Technology. *International Journal of Auditing*, pp. 223-235.
- Moeckel C. (1990). The Effect of Experience on Auditors' Memory Errors. *Journal of Accounting Research*, 368-387.
- Rittenberg, L. E; Schwieger, B. J; Johnstone, K. M. (2008). Auditing A Business Risk Approach, Thomson ۱۵۰ , -238.
- Schantl, Charles W. (1978). *Theory of Auditing: Evaluation, Investigation, and Judgment*, Houston.
- Smieliauskas, W; Smith, L. (1990). A theory of evidence based on audit assertions, *Contemporary Accounting Research*, 407-426.
- Stephens, G. (2003). An Investigation of the Descriptiveness of the General Theory of Evidence and Auditing, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 55-74.
- Teoh H. Y; Ch. Lim. (1994). Perceptions of Auditor Independence: A Malaysian Study, Report Prepared for the Malaysian Institute of Accounts, April.
- Toba, Yoshihide. (1975). A General Theory of Evidence as the Conceptual Foundation in Auditing Theory, *The Accounting Review*, 7-24.
- Watts, R. L; Zimmerman, J. L. (1983). *Positive accounting theory*. Prentice Hall International