

تأثیر شواهد حسابرسی بر گزارش حسابرس

احمد فیضی زاده

عضو هیات علمی گروه حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران شمال، تهران ایران .
ahmadf_iran@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۹۹/۰۳/۱۹ تاریخ پذیرش: ۹۹/۰۳/۲۲

چکیده

این مطالعه به دنبال تأکید بر اهمیت شواهد حسابرسی، ویژگی‌های کیفیتی آنها و قضاوت‌های حرفه‌ای به کار رفته برای اندازه‌گیری و ارزیابی آنها به منظور بیان نظر حسابرسی نهایی آنها است. نه فرمول ریاضیاتی وجود دارد، نه مدلی خاص برای ارزیابی کیفیت شواهد حسابرسی. کیفیت آنها به قضاوت‌های حرفه‌ای متمرکز بر استانداردهای فنی حسابرسی، مراجعه حسابداری و درعین حال به اخلاق حسابرس بستگی دارد. این یکی از دلایلی است که حسابرس مالی یکی از لبه‌های پژوهش اقتصادی است، و اعتبار بیانیه‌های مالی را برجسته می‌کند. این مطالعه منبع داده‌های اولیه و ثانویه را به کار می‌گیرد. یافته‌های تجربی نتایج رگرسیون لاجستیک دوتایی نشان داد که کفایت شواهد حسابرسی منفی اما ناچیز است و اعتبار شواهد حسابرسی دارای نشانه ضریب مثبت است. و اعتبار شواهد حسابرسی دارای نشانه ضریب مثبت، اما ناچیز است. ارزش کم Mcfadden Rsquared نشان داد که فرضیه‌های صفر رد می‌شوند و فرضیه‌های جایگزین پذیرفته می‌شوند. این مطالعه نشان داد که فعالیت‌های تجربی بیشتری باید در این زمینه انجام شود.

واژه‌های کلیدی: کیفیت حسابرسی، اندازه موسسه حسابرسی، تخصص حسابرس در صنعت، تداوم انتخاب حسابرس، خدمات غیر حسابرسی.

۱- مقدمه

حسابرسی فرایندی سیستماتیک از اکتساب عینی و ارزیابی شواهد با توجه به ادعاهای مربوط به اقدامات اقتصادی و وقایع است که برای تعیین میزان مطابقت میان ادعاها و معیارهای تعیین شده و برقراری ارتباط نتایج با کاربران مورد علاقه است (انجمن حسابداران آمریکا، ۱۹۷۲). برای اطمینان از بیانیه‌های مالی یک نهاد، حسابرس ادعاهایی از مدیریت مربوط به این گزارش‌ها دریافت می‌کند. این اظهارات را نمی‌توان مورد اعتماد قرار داد و حسابرس به جمع‌آوری شواهدی نیاز دارد که تأیید می‌کند اطلاعات تولیدشده توسط مدیریت دقیق است. شواهد حسابرسی، یعنی همه اطلاعات مورد استفاده حسابرس برای رسیدن به نتایجی که نظر وی براساس آن اظهار می‌شود. شواهد حسابرسی شامل اطلاعاتی است که از سوابق حسابداری زیربنای صورتهای مالی و از منابع دیگر کسب می‌شود. از حسابرس انتظار نمی‌رود تمام اطلاعات موجود را بررسی کند. شواهد حسابرسی، که ماهیت انباشت‌شونده دارد، شامل شواهدی است که با اجرای روشهای حسابرسی کسب می‌شود و می‌تواند شواهد کسب شده از دیگر منابعی چون حسابرسیهای قبلی و روشهای کنترل کیفیت مؤسسه برای پذیرش و حفظ صاحبکار را نیز دربر گیرد. شواهد حسابرسی حاوی اطلاعات کتبی و الکترونیکی است که اجازه می‌دهد حسابرس از طریق استدلال به نتیجه‌گیری برسد.

در این راستا، شواهد حسابرسی به حسابرسان کمک می‌کند تا نقطه شروعی را ایجاد کنند که حسابرس بتواند از نظر حسابرسی حساب‌ها و عملیات مالی شرکت حسابرسی بیرون بکشد. این شواهد از آزمایشاتی به دست می‌آید که تعیین می‌کنند حسابرسی چقدر خوب کار را کنترل می‌کند و همچنین از آزمایشات مربوط به جزئیات حسابداری به دست می‌آید (مثل کامل بودن و افشای اطلاعات).

حسابرسان در انجام حسابرسی در تطابق با استانداردهای پذیرفته‌شده عمومی (GAAS)، منصفانه بودن گزارش‌های مالی شرکت را با کشف و گزارش انحرافات مادی از استانداردهای پذیرفته شده حسابداری به سهامداران مختلف تأیید می‌کنند (این، لیو و وانگ، ۲۰۱۹). از این رو، حسابرسی مستقل می‌تواند تقارن اطلاعات و مسئله کارگزاری را کاهش دهد. نظر حسابرسی مربوط به اطلاعات حسابداری با کاهش مسئله کارگزاری می‌تواند مفید بودن اطلاعات حسابداری را برای شرکت کنندگان بازار سرمایه ارائه کند. مفید بودن اطلاعات حسابداری می‌تواند بر تصمیم‌گیری کاربران تأثیر بگذارد. بنابراین، برای افزایش مفید بودن اطلاعات حسابداری، حسابرسان اطمینان از اطلاعات مالی را اضافه می‌کنند که می‌

تواند نتایج مربوط به ارزش را افزایش دهد. از این رو، زمانی که گزارش حسابرسی ارزش مرتبطی دارد، می‌تواند تصمیمات کاربران را در مورد سرمایه‌گذاری منطقی، اعتبار و غیره ارتقا دهد. بنابراین، انتظار می‌رود که گزارش حسابرسی (یعنی گزارش ممیزی نامناسب یا سایر گزارش‌های حسابرسی) بتواند بر ارزش ارتباطی مثبت تأثیر بگذارد و سیگنال مثبتی به بازار سرمایه ارسال کند.

بیان مسئله

دست‌کاری بیانیه‌های مالی اخیر مانند Enron، Worldcom یا Parmalat نشان داد که اطلاعات ارائه‌شده توسط بیانیه‌های مالی همیشه با واقعیت مطابقت ندارند. حداقل در اکثریت موارد اخیر Parmalat، و همچنین در مورد Comroad و FlowTex در آلمان، مدیریت استاد و رسیدهای دارایی‌ها یا معاملات غیر موجود را جعل کرد. این رسوایی‌ها به وضوح نشان داد که کافی نیست که اسناد، رسیدها و یا نمایندگی‌های مدیریتی به آنچه که در نگاه اول به نظر می‌رسد، تکیه کنند. در عوض، حسابرس باید فراتر از ظاهر برود و حقیقت اطلاعات دریافت شده را مورد سؤال قرار دهد. پاسخ یک این پیشرفت‌ها، تنظیم‌کنندگان استاندارد، استانداردهای حسابرسی حرفه‌ای را تشدید کرده‌اند. واکنش آنها تقویت الزامات شکاکیت حرفه‌ای، ارزیابی انتقادی از شواهد حسابرسی و صریح بودن احتمال تقلب بود (AU، ۳۱۶، ۲۰۱۸) جدای از دست‌کاری‌های احتمالی، حسابرسان باید قضاوت کنند که آیا صورتهای مالی نمایانگر واقعی و عادلانه‌ای از وضعیت مالی شرکت، نتایج عملیات و جریان نقدی است (ISA، ۲۰۰۲ و ۱۳، ۲۰۰۵).

حسابرسان مستقل اعتبار گزارش‌های مالی شرکت را افزایش می‌دهند و به سرمایه‌گذاران اجازه می‌دهند تا تصمیماتی منطقی را در بازار سرمایه ایجاد کنند. کاربران کسب مزایا از اعتبار افزایش‌یافته را درک می‌کنند. این مزایا معمولاً به این صورت در نظر گرفته می‌شوند که کیفیت تصمیمات سرمایه‌گذاری زمانی ارتقا می‌یابد که بر مبنای اطلاعات قابل-اعتماد باشند. بنابراین، این مطالعه تلاش می‌کند به سؤالات زیر پاسخ دهد:

- (الف) شواهدی حسابرسی کافی تا چه اندازه‌ای بر گزارش حسابرسی تأثیر می‌گذارد؟
 (ب) آیا هیچ‌گونه ارتباطی میان قابلیت اطمینان شواهد حسابرسی و گزارش حسابرسی وجود دارد؟

اهداف این مطالعه

هدف اصلی این مطالعه ارائه شواهدی تجربی در مورد تأثیر شواهد حسابرسی بر گزارش حسابرسی است. اهداف خاص از این قرار هستند:

- (الف) ارزیابی تأثیر شواهد حسابرسی کافی بر گزارش حسابرسی.
 (ب) بررسی تأثیر اعتبار شواهد حسابرسی بر گزارش حسابرسی.

توسعه فرضیات

فرضیات زیر برای آزمایش فرمول بندی شده‌اند:

فرضیه ۱: شواهد حسابرسی کافی هیچ تأثیر مهمی بر گزارش حسابرسی ندارد.

فرضیه ۲: قابلیت اطمینان شواهد حسابرسی تأثیر مهمی بر گزارش حسابرسی ندارد.

گزارش حسابرسان

مسئولیت تهیه صورتهای مالی بر پایه سوابق حسابداری واحد مورد رسیدگی با مدیریت است. حسابرس برخی از شواهد حسابرسی را با آزمون سوابق حسابداری مانند تجزیه و تحلیل و بررسی، اجرای مجدد روشهای مورد عمل در فرایند گزارشگری مالی و مطابقت انواع اطلاعات مرتبط با موضوعی واحد، کسب می‌کند. حسابرس با اجرای این قبیل روشهای حسابرسی، می‌تواند سازگاری درونی سوابق حسابداری و تطبیق آنها با صورتهای مالی را معین نماید. با این وجود، چون سوابق حسابداری به تنهایی شواهد حسابرسی کافی، برای اظهار نظر حسابرس درباره صورتهای مالی فراهم نمی‌کند، لذا حسابرس شواهد حسابرسی دیگری کسب می‌کند. اطلاعات دیگری که حسابرس می‌تواند به‌عنوان شواهد حسابرسی کسب کند عبارت است از صورتجلسات هیئت‌مدیره؛ تأییدیه‌های برون سازمانی؛ گزارشهای تحلیلگران؛ اطلاعات مقایسه‌ای مربوط به رقبا؛ دستورالعمل کنترل‌های داخلی؛ اطلاعات حاصل از اجرای روشهای حسابرسی چون پرس و جو؛ مشاهده و واریسی؛ و اطلاعات دیگری که به حسابرس اجازه می‌دهد با دلایل منطقی به نتیجه‌گیری لازم برسد. گزارش حسابرسی وسیله‌ای است که با آن حسابرسان نظر خود را در مورد حقیقت و منصفانه بودن بیانیه‌های مالی شرکت و برای سهامداران بیان می‌کنند (آدنی، ۲۰۱۹). سوابق حسابداری عموماً شامل موارد زیر است:

– سوابق ثبت اولیه و سوابق پشتیبان آن از قبیل رسیدهای دریافت و پرداخت و سوابق انتقال الکترونیکی وجوه؛

– قراردادهای فاکتورهای خرید و فروش؛

– دفاتر کل و معین، ثبتهای دفتر روزنامه و اصلاحات

طبقه‌بندی که در دفاتر قانونی ثبت نمی‌شود؛ و

– سوابقی چون کاربرگهای الکترونیکی مورد استفاده برای تخصیص هزینه‌ها، انجام محاسبات، تهیه صورت مغایرتها و موارد افشا.

گزارش حسابرسان در مورد بیانیه‌های مالی باید شامل بیان روشن نظرات بر مبنای مرور و ارزیابی نتایج ترسیم‌شده از شواهد به دست آمده در حسابرسی شود. سوابق حسابداری می‌تواند به صورت الکترونیکی شروع، ثبت، پردازش و گزارش شود. افزون بر این، سوابق حسابداری می‌تواند بخشی از سیستمهای یکپارچه‌ای باشد که ضمن فراهم کردن امکان استفاده مشترک از داده‌ها، از همه اهداف واحد مورد رسیدگی در زمینه‌های گزارشگری مالی، عملیاتی و رعایتی پشتیبانی کند.

تغییرات مختلف در حسابداری، گزارشگری مالی و حسابرسی همگی برای محافظت از سرمایه‌گذاران طراحی شده‌اند. این امر با تحمیل وظیفه مسئولیت‌پذیری بر مدیران شرکت به دست می‌آید (کروتر و جاتانا، ۲۰۱۸). در اصل، حسابرسی برای ارائه اطمینان مورد نیاز سرمایه‌گذاران در هنگام تکیه بر بیانیه‌های مالی حسابرسی شده استفاده می‌شود. به طور ویژه، نقش حسابرسی کاهش نامتقارن اطلاعات بر روی تعدادی از حسابداری‌ها و به حداقل رساندن زیان‌های ناشی فرصت‌طلبی مدیران در گزارشگری مالی است. شواهد حسابرسی باید از نظرات حسابرسان در گزارش حسابرس حمایت کند و فایل حسابرسی باید نشان دهد که حسابرس چگونه به نظر حسابرسی آنها رسیده است.

شواهد حسابرسی کافی و گزارش حسابرسی

شواهد حسابرسی، اطلاعاتی است که توسط حسابرس برای رسیدن به نتیجه‌گیری که بر اساس نظر حسابرسی است، گرفته شده است (آدنی، ۲۰۱۹). شواهد حسابرسی شامل اسناد اصلی و سوابق حسابداری مبنی بر صورت‌بندی‌های مالی و تأیید اطلاعات از سایر منابع خواهد بود. با این وجود، حسابرس باید شواهد حسابرسی کافی را به دست آورد تا بتواند نتیجه‌های معقول را برای ارزیابی حسابرسی به منظور رسیدن به گزارش حسابرسی کیفیت، به دست آورد. شواهد حسابرسی اغلب متقاعدکننده و غیرقانونی است، بنابراین منابع مختلف توسط حسابرس مورد بررسی قرار می‌گیرند (آدنی، ۲۰۱۹).

قابلیت اعتماد شواهد حسابرسی متأثر از منبع و ماهیت آن است و به شرایط کسب شواهد نیز بستگی دارد. قواعد کلی

اندرسن در (Enron scandal) توسط افکار عمومی و سازمان‌های نظارتی متهم شده‌اند، زیرا شواهد حسابرسی که آنها به دست آوردند، به اندازه کافی برای توجیه نظر حسابرسی خود کافی و مناسب نبوده‌اند. حسابرسان باید اطمینان حاصل کنند که هنگام برنامه‌ریزی و انجام روش‌های حسابرسی، این روش‌ها به اندازه کافی برای کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب (از آنجا که روش حسابرسی و شواهد حسابرسی مشابه نیستند - حسابرسان از این روش برای تولید شواهد استفاده می‌کنند) است. جنبه‌های دیگری که حسابرسان باید در نظر بگیرند مرتبط بودن و اطمینان از اطلاعات است که باید به عنوان شواهد حسابرسی مورد استفاده قرار گیرد (کولین اتیو، ISA، ۵۰۰).

فرض تایید پذیری و حسابرسی

شایستگی حسابرس معمولاً به عنوان پیش فرض است و قوانینی وجود دارند که انتخاب حسابرسان را از بین حسابداران حرفه ای ذی صلاح الزامی می‌کنند. از سوی دیگر اگرچه موضوع تایید پذیری در قوانین و ضوابط مربوط به گزارشگری شرکتها کمتر مورد توجه قرار گرفته اما در طول چند دهه اخیر به وسیله صاحب نظران و خط مشی گذاران حرفه ای به خوبی مطرح و حمایت شده است. آنها اطلاعات و گزارشهای مالی را به عنوان موضوع های قابل حسابرسی و احتمالاً قابل گواهی (شهادت دهی) توصیف کرده اند تایید پذیری را به عنوان خصوصیت کیفی اولیه صورتهای مالی ندانسته و آن را در ارتباط با خصوصیت کیفی قابل اعتماد بودن مطرح می‌کنند (FASB: (ویژگی تایید پذیری در جهت حصول اطمینان نسبت به مربوط بودن اطلاعات یا به تصمیمات کمک نمی‌کند یا کمک کمتری می‌کند))

فرض تایید پذیری و شواهد حسابرسی

بحث های انجام شده در مورد تایید پذیری اطلاعات حسابداری گزارش شده به جنبه دیگری از موضوع که بدون آن فرض تایید پذیری بی معنی است اشاره می‌کند. این جنبه همانا ضرورت وجود شواهد به منظور قضاوت در مورد کیفیت اطلاعات مالی گزارش شده است. به طور اخص اگر فرض شود که چنین اطلاعاتی تایید پذیر هستند لزوماً باید فرض شود که موضوع های قابل رسیدگی وجود دارند که می‌توانند در فرآیند جمع آوری شواهد مورد استفاده قرار بگیرند. مشکل اصلی نداشتن استاندارد هایی تعریف شده و مورد قبول برای این منظور است که انجام موفقیت آمیز حسابرسی را به عنوان کنترل کیفیت استفاده از صورتهای مالی (انطباق

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. برای مثال، شواهد حسابرسی کسب شده از یک منبع مستقل برون سازمانی در شرایطی که آن منبع، از موضوع مورد نظر آگاه نیست نمی‌تواند شواهد قابل اعتمادی باشد. با در نظر داشتن احتمال وجود شرایط استثنایی، قواعد کلی زیر درباره قابلیت اعتماد شواهد حسابرسی می‌تواند سودمند باشد:

- شواهد حسابرسی کسب شده از منابع مستقل برون سازمانی قابل اعتمادتر است.
- شواهد حسابرسی ایجاد شده در واحد مورد رسیدگی، در صورت اثربخش بودن کنترلهای داخلی آن واحد، قابل اعتمادتر است.
- شواهد حسابرسی که حسابرس مستقیماً کسب می‌کند (مانند، مشاهده اعمال یک کنترل) قابل اعتمادتر از شواهد حسابرسی است که به‌طور غیرمستقیم یا با استنتاج (مانند پرس و جو درباره اعمال یک کنترل)، کسب می‌شود.
- شواهد حسابرسی که به شکلی مستند اعم از کاغذی، الکترونیکی و هر شکلی دیگر باشد، قابل اعتمادتر است (مثلاً، صورتجلسه‌ای که همزمان با برگزاری یک جلسه تهیه می‌شود قابل اعتمادتر از توضیح شفاهی موضوعات بحث شده در جلسه است).
- شواهد حسابرسی که با استفاده از اصل مدارک فراهم می‌شود، از شواهد حسابرسی که با استفاده از تصویر مدارک یا دورنگار فراهم می‌گردد، قابل اعتمادتر است.

طبق ISA، شواهد حسابرسی باید "کافی" و "مناسب" باشند. کافی بودن به مقدار و همچنین کیفیت شواهد حسابرسی اشاره دارد. تطابق شواهد حسابرسی با ماهیت و زمان‌بندی روش‌های حسابرسی مرتبط است. اگر شواهد به دست آمده مربوط و قابل اعتماد باشد، اطمینان (کیفیت شواهد) به دست می‌آید. همچنین شواهد حسابرسی باید به اندازه کافی مستند باشند تا بتوان آنها را قبل از صدور گزارش حسابرس مورد استفاده قرار داد.

شواهد حسابرسی باید از نظر حسابرسان از گزارش حسابرس حمایت کند و فایده حسابرسی باید نشان دهد که چگونه حسابرس به نظر حسابرسی خود رسیده است. با توجه به این جنبه، شرکت‌های حسابرسی گذشته (مانند آرتور

قابلیت اطمینان شواهد حسابرسی و گزارشات حسابرسی

ارتباط اهمیت شواهد حسابرسی در رابطه با هدف کلی حسابرسی برای تشکیل یک دیدگاه و گزارش‌دهی در صورت‌های مالی (آدنی، ۲۰۱۹) باید مورد توجه قرار گیرد. لازم است که عدم اطمینان از شواهد قابل اطمینان تعادل معوق برای حفظ یکپارچگی نمونه تأیید شود، جایی که تأییدات مثبت به کار گرفته می‌شوند. چنین شواهدی شامل یادداشت‌های تحویل امضاشده توسط مشتری، سفارشات کتبی خرید مشتری می‌شود و اگر پس از آن پرداخت شود، یک مشاوره پولی همراه با پرداخت شناسایی صورت‌حساب‌های خاص پرداخت می‌شود (فلورا، ۲۰۱۹). طلبکاران بسیار کمتر از بدهکاران تأیید می‌شوند. حسابرسان شواهد خارجی را در قالب صورت‌حساب‌ها و بیانیه‌های تأمین‌کننده دارند. با وجود اینکه توسط این نهاد اجرا می‌شود و بنابراین به طور بالقوه در معرض خطر دست‌کاری شدن هستند، آنها احتمالاً شواهد مناسب و کافی در غیاب هر گونه شرایط خاص ارائه می‌کنند.

علاوه بر این، ادعای اصلی که توسط تأیید شواهد تثبیت می‌شود، کامل بودن است. جمعیت موجود (تعادل طلبکاران که توسط این نهاد ثبت شده است)، یک نقطه آغاز مناسب برای انتخاب نمونه جهت تأیید در هنگام تأیید کامل بودن نیست. اگر زمان داشته باشیم، حسابرسان ترجیح می‌دهند که از خریدهای متقابل/تکمیلی (یا پرداخت معاملات ثبت‌شده پس از پایان دوره) در هنگام تأیید کامل بودن طلبکاران ثبت‌شده استفاده کنند. در بسیاری از کشورها، حرفه حسابرسی در روش به‌کاررفته برای دنبال کردن تأییدها، به توافقی دو جانبه با صنعت بانکداری رسیده است. یک شکل استاندارد با سؤالاتی باز برای بانک‌ها جهت تکمیل استفاده می‌شود. این شواهد باید قابل اعتماد باشد، زیرا بانک‌ها معمولاً سطح بالایی از کنترل داخلی را روی تعادلات مشتری حفظ می‌کنند (فلورا، ۲۰۱۹).

درک اینکه چگونه متقاعدکننده بودن و نمایش تدریجی شواهد حسابرسی بر قضاوت حسابرسان تأثیر می‌گذارد، در موقعیت‌هایی که شواهد حسابرسی متناقضی (مثبت و منفی) از نقاط قوت متغیر وجود دارد مهم است. برای مثال، موقعیتی را در نظر بگیرید که در آن شواهد حسابرسی مثبتی از منبع با قابلیت اطمینان بالا پس از شواهد حسابرسی منفی از یک منبع با قابلیت اطمینان پایین می‌آید. این پیشینه دو نتیجه متفاوت را نشان می‌دهد. مطالعات نشان داده‌اند که حسابرسان در مقایسه با شواهد مثبت، توجه بیشتری به شواهد منفی دارند (آسار، ۲۰۱۵؛ مک‌میلان و وایت، ۲۰۱۶) و اینکه آنها با قابلیت اطمینان منبع حساس هستند (هرست، ۲۰۱۷؛ گودوین

استفاده از صورت‌های مالی با تصمیمات استفاده‌کنندگان) دشوار می‌سازد.

تناقض در شواهد حسابرسی یا تردید نسبت به قابلیت اتکای آن چنانچه

(الف) شواهد حسابرسی کسب‌شده از یک منبع با شواهد حسابرسی کسب‌شده از منابع دیگر در تناقض باشد، یا

(ب) حسابرسان در مورد قابل اتکا بودن اطلاعات مورد استفاده به عنوان شواهد حسابرسی تردید داشته باشد، حسابرسان باید تعیین کنند که چه تغییراتی (شامل تعدیل یا افزایش) در روشهای حسابرسی برای حل و فصل موضوع الزامست، و اثر احتمالی این موضوع را بر سایر جنبه‌های حسابرسی مورد توجه قرار دهد.

وارسی

وارسی شامل رسیدگی به سوابق یا مدارک درون‌سازمانی یا برون‌سازمانی، اعم از سوابق یا مدارک به شکل کاغذی، الکترونیکی یا اشکال دیگر، و نیز بررسی فیزیکی داراییهاست. واریس سوابق و مدارک، شواهد حسابرسی با درجات متفاوتی از قابلیت اتکا فراهم می‌کند. تفاوت در قابلیت اتکای شواهد به‌همراهی و منبع آنها استانداردهای حسابرسی دیوان محاسبات کشور ۲۴۹ و در مورد سوابق و مدارک درون‌سازمانی به اثربخشی کنترل‌های حاکم بر ایجاد آنها بستگی دارد. نمونه ای از کاربرد واریس در آزمون کنترلها، واریس سوابق یا مدارک برای کسب شواهد مربوط به تصویب معاملات است.

- برخی مستندات مانند اوراق بهادار، شواهد حسابرسی مستقیمی از وجود یک دارایی فراهم می‌کند واریس این قبیل مستندات، لزوماً فراهم‌کننده شواهد حسابرسی مربوط به مالکیت یا ارزش نیست. افزون بر این، واریس یک قرارداد میتواند شواهدی را درباره کاربرد رویه‌های حسابداری، مانند نحوه شناخت درآمد، فراهم آورد
- واریس داراییهای مشهود میتواند شواهد حسابرسی قابل اتکایی را درباره وجود آنها فراهم کند، اما لزوماً نمیتواند در مورد حقوق و تعهدات واحد مورد رسیدگی یا ارزشیابی داراییها، شواهد حسابرسی قابل اتکایی فراهم کند. واریس اقلام موجودی مواد و کالا معمولاً همزمان با مشاهده شمارش آنها انجام میشود.

باید با مطالعه یک موقعیت یا مسئله برای توضیح ارتباط میان متغیرها انجام شود. این استراتژی پژوهشی به خاطر توانایی آن برای مشاهده جامع و دقیق سؤالات برخاسته از این مطالعه ضروری در نظر گرفته شد. از یک پرسشنامه برای درخواست اطلاعات در مورد متغیرهای مستقل استفاده شد (اطلاعات شواهد حسابرسی). سؤالاتی که انتهای آنها بسته است و در پرسشنامه بر کار رفته‌اند، سؤالاتی دو مقوله‌ای هستند (یعنی سؤالاتی با پاسخ بله یا خیر) و سؤالات نوع لیکرت که به سؤالات چندگزینه‌ای اشاره می‌کند، میزان شدت صورت‌های مالی ایجادشده را اندازه‌گیری می‌کند. متغیر وابسته گزارش حسابرسی است. از آنجایی که متغیر وابسته در گزارش حسابرسی شرکت‌های ذکرشده در نیجریه است. جمعیت حاضر در این مطالعه از شرکت‌های فهرست‌شده در بازار اوراق بهادار نیجریه (NSE) در دوره زمانی ۲۰۱۵ تا ۲۰۱۹ ایجاد شده است. نمونه‌ای از بیست (۲۰) گزارش مالی حسابرسی از شرکت‌های ذکرشده از سال ۲۰۱۵ تا ۲۰۱۹ به کار برده شد.

مشخصات مدل

فرضیه‌های این مطالعه با استفاده از مدل رگرسیون لاجستیک آزمایش شدند. این برای بررسی ارتباط میان متغیرهای مستقل و غیرمستقل به کار رفت. طبق نظر فیلد (۲۰۱۸)، رگرسیون لاجستیک یک مدل چندگانه، اما با متغیر پیامد است که یک متغیر پیش‌بینی کننده و دوتایی مقوله‌ای است که پیوسته یا مقوله هستند. رگرسیون لاجستیک برای این مطالعه شکل زیر را به خود می‌گیرد:

$$\text{حسابرس} = \beta_0 + \beta_1 \text{BSAUDE} + \beta_2 \text{RAUDE} + \varepsilon$$

عملی کردن متغیرها

$$\beta_1 - \beta_2 = \text{ضرایب متغیرهای توضیحی}$$

$$\varepsilon = \text{خطای متقاطع و زمان}$$

متغیر وابسته

حسابرس = گزارش حسابرسی، این متغیر ماهیتی دوتایی دارد. نظر حسابرسی به عنوان یک پروکسی برای گزارش حسابرسی استفاده شد. اگر نظر حسابرسی فاقد شرایط لازم گزارش شود ۱ و در غیر این صورت ۰ است.

و تروتمان، ۲۰۱۷؛ گودوین، ۲۰۱۹). قابلیت اطمینان جهت (مثبت یا منفی) با منبع (بالا یا پایین) شواهد حسابرسی نقش مهمی را در تأثیر گذاشتن بر کیفیت گزارش حسابرسی بازی می‌کند. پیشینه‌های قبلی روان‌شناختی نشان می‌دهد که افراد به شواهد یک منبع قابل‌اعتمادتر بیشتر توجه می‌کنند، زمانی که با شواهد متناقض وجود داشته باشد (روزنباوم و لوین، ۲۰۱۶).

در متون حسابرسی، زمانی که همراه با شرایط متناقض وجود داشته باشد، از حسابرسان انتظار می‌رود که توجه بیشتری به شواهد حسابرسی از یک منبع قابل‌اعتمادتر داشته باشند. همچنین، نیازهای حرفه‌ای و قانونی بر فاکتورهای قابلیت اطمینان منبع تأکید می‌کنند. علی‌رغم اینکه حسابرسان نگران خطاهای صورت‌های مالی هستند که ناشناخته هستند، آنها احتمالاً توجه بیشتری به فاکتورهای قابلیت اطمینان منبع دارند، زمانی که با شواهد متناقض حضور داشته باشد. این موقعیت رخ خواهد داد، زیرا حسابرسان با افزایش قابل‌توجهی در میزان خطر درک‌شده مسئولیت قانونی برای توجه کمتر به شواهد حسابرسی متناقض از یک منبع کمتر قابل‌اعتماد در مقایسه با شواهد حسابرسی از یک منبع قابل‌اعتمادتر مواجه نیستند.

روش‌شناسی

اجرای مجموعه‌ای مشخص از روشهای حسابرسی ممکن است شواهد حسابرسی مربوط به برخی ادعاها و نه همه ادعاها را فراهم کند. برای مثال، واری سوابق و مستندات مربوط به وصول حسابهای دریافتی پس از پایان دوره، اگرچه می‌تواند شواهد حسابرسی مربوط به ادعاها وجود و ارزشیابی را فراهم کند، اما لزوماً این شواهد در مورد مناسب بودن انقطاع زمانی در پایان دوره، جوابگو نخواهد بود. از سوی دیگر، حسابرس اغلب شواهدی را از منابع مختلف و یا با ماهیتهای متفاوت درباره یک ادعا کسب می‌کند. برای مثال، حسابرس ممکن است با تحلیل جدول سنی حسابهای دریافتی و پیگیری وصول آنها در دوره مالی بعد، شواهدی را درباره تعیین میزان ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول کسب کند. افزون بر این، کسب شواهد حسابرسی مرتبط با یک ادعای خاص، مثلاً وجود عینی موجودی مواد و کالا، نمی‌تواند جایگزین کسب شواهد حسابرسی مربوط به ادعای دیگری، چون ارزشیابی موجودی مواد و کالا باشد. این مطالعه، یک مطالعه توضیحی است. سندرز، لوپس و تورنیهیل (۲۰۱۷) اظهار داشتند مطالعاتی که ارتباط علی میان متغیرهایی که ممکن است مطالعه توضیحی خوانده شوند را تأیید می‌کند. آنها بر این تأکید کردند که این

وضعیت تاهل	فراوانی	درصد
متاهل	۴۲	۶۰
مجرد	۲۱	۳۰
جدا شده	۷	۱۰
مجموع	۷۰	۱۰۰٪

جدول بالا وضعیت تاهل پاسخ‌دهندگان را نشان می‌دهد که پرسشنامه معتبر را بازگرداند. ۲۱ (۳۰٪) از پاسخ‌دهندگان مجرد و ۴۲ (۶۰٪) از آنها متأهل و ۷ (۱۰٪) آنها مطلقه بودند.

وضعیت آکادمیک	فراوانی	درصد
کارشناسی	۲۸	۴۰
کارشناسی ارشد	۳۵	۵۰
دکتری	۷	۱۰
مجموع	۷۰	۱۰۰٪

جدول بالا وضعیت آکادمیک پاسخ‌دهندگان را نشان می‌دهد. ۲۸ (۴۰٪) کارشناسی، ۳۵ (۵۰٪) کارشناسی ارشد و ۷ (۱۰٪) از پاسخ‌دهندگان مدرک دکتری داشتند.

۴-۲ تحلیل نتایج رگرسیون

از جدول ۱، ضریب تعیین (مک فادن R2) ارزش ۰/۰۳۱۳۹۳ نشان می‌دهد که حدود ۳٪ از تغییر سیستماتیک در متغیر وابسته به طور مشترک با متغیرهای مستقل توضیح داده می‌شود. این یعنی این مدل، مدل مناسبی نیست، زیرا تقریباً ۹۷٪ از تغییرات سیستماتیک در متغیرها در این دوره توضیح داده نشده‌اند. ارزش آماری LR ۲/۹۳۰۵۷۳ همراه با ارزش $p = ۰/۲۳۱۰۱۲$ مدلی را به طور کلی نشان می‌دهد که از نظر آماری معنی‌دار نیست. این یعنی اینکه که ضرایب متغیرهای مستقل از نظر آماری از صفر متفاوت نیستند. پس از موارد بالا، باید توجه داشت که کافی بودن شواهد حسابرسی (SAUDE) ضریبی منفی، اما تأثیری ناچ بازرسی، مشاهده، تحقیق، تایید، محاسبه، عملکرد مجدد، و غیره یز برای گزارش حسابرسی (AUDITR) دارد، و قابلیت اطمینان شواهد حسابرسی (RAUDE) ضریبی مثبت اما ناچیز دارد. ناچیز بودن متغیرها این است که آزمون Z توسط متغیرهای شکست می‌خورد. ارزش پایین مک فادن R2 نشان داد که فرضیه‌های صفر پذیرفته می‌شوند و به رد فرضیه‌های جایگزین منجر می‌شود.

متغیرهای مستقل

SAUDE = شواهد حسابرسی کافی

RAUDE = قابلیت اطمینان شواهد حسابرسی

پرسش‌های نوع لیکرت به سؤالات چندگزینه‌ای اشاره می‌کنند که شدتی را اندازه می‌گیرد که با صورت‌حساب ایجاد شده سازگاری دارد. ۱ برای موافقت، ۲ برای تصمیم‌گیری نشده و ۳ برای عدم موافقت به عنوان یک پروکسی برای متغیرهای مستقل.

بحث در مورد نتایج

داده‌های تحلیل شده با استفاده از آمار توصیفی، جداول بسامد و روش رگرسیون لاجستیک مرحله‌ای ارائه می‌شوند. این آمار توصیفی به تعمیم داده‌ها اجازه می‌دهد تا حساسی از ساختار جمعیت را ارائه کند، همان طور که این نمونه نشان داده شده است.

ویژگی‌های جمعیتی پاسخ‌دهندگان

صد (۱۰۰) پرسشنامه به پاسخ‌دهندگان داده شد اما تنها ۷۰ عدد از آنها برگشتند و قابل استفاده بودند و پس از آن تحلیل شدند.

جنسیت	فراوانی	درصد
مرد	۴۹	۷۰
زن	۲۱	۳۰
مجموع	۷۰	۱۰۰٪

جدول بالا جنسیت طبقه جنسیتی این پاسخ‌دهندگان را نشان می‌دهد که پرسشنامه‌های قابل استفاده را بازگرداند، از آن ۴۹ (۷۰٪) نفر مرد و ۲۱ (۳۰٪) زن بودند. این نشان می‌دهد که اکثریت پاسخ‌دهندگان مرد بوده‌اند.

شغل	فراوانی	درصد
حسابرس	۲۸	۴۰
حسابدار	۴۲	۶۰
مجموع	۷۰	۱۰۰٪

جدول بالا توزیع شغلی پرسشنامه‌های معتبر را نشان می‌دهد. از دید پاسخ‌دهندگان، ۲۸ (۴۰٪) توسط حسابرس ارائه شدند و ۴۲ (۶۰٪) از آنها توسط حسابدار ارائه شدند.

- * Goodwin, J. 2017 . The effects of source integrity and consistency of evidence on auditor judgments, A journal of practice and theory
- * Goodwin J and Trotman 2017, factor affecting the audit of revalued non-current assets: initial public offerings and source reliability, accounting and finance 151-170
- * Hirst D.E. 2017, auditors sensitivity to source reliability : journal of accounting research 1-22
- * Lin z.j. Liu M. & Z. Wang (2019) Market implications of the audit quality and auditor Mc Millan J. J. White R.A. 2017 , auditors belief revisions and evidence search : the effect of hypothesis frame ,confirmation bias, and professional skepticism. The accounting review
- * Mellers B. & Bimbaum M. 2016. Contextual effects in social Rosenbaum 2015
- * Impression formation as a function of source credibility and order of presentation of contradictory information. Journal of personality and social psychology 167-174
- * Saunders M. Lewis & Thornhill, A.(2017) research methods for business students England : person education limited
- * Eilifsen ,Aasmund ,and Kjell Knivsflå. (2019). «How Increased Regulatory Oversight of Non-Audit Services Affects Investors' Perceptions of Earnings Quality». NHH Norwegian School of Economics , Vol. 43.
- * SID.ir
- * Dmk.ir

جدول ۱- مدل رگرسیون لاجستیک از کافی بودن و قابلیت اطمینان شواهد حسابداری

متغیر تبیینی	ضریب	Z-statistic	PROB-value
ثبات	-0.1610	-0.2005	0.8410
کافی بودن شواهد	-0.6494	-1.2461	0.2127
قابلیت اطمینان	0.3579	0.9978	0.3183

McFadden R2= 0.031393

LR Statistic= 2.930573, Prob (LR Stat). = 0.231012

نتیجه‌گیری و پیشنهادات

در حسابداری، بیشتر کارها تحت تأثیر حسابرس است تا با استفاده از روش‌های مختلف (بازرسی، مشاهده، تحقیق، تأیید، محاسبه، عملکرد مجدد، و غیره) در رسیدن به نظر حسابرس شواهد را کسب و ارزیابی کند. کسب شواهد حسابداری (کافی و مناسب) یکی از مهم‌ترین مراحل است که حسابرسان باید ایجاد کنند و در شکل‌دهی کلی استانداردهای حاکم بر شواهد حسابداری مهم است. شواهد حسابداری باید برای اطمینان از اینکه هدف حسابداری به دست آمده، به درستی مستند شوند. اگر به هدف دست یافته نشده باشد، مقاله‌های در حال کار باید شامل مستندسازی شکست نیز بشوند. همچنین کاربرد متخصصان باید به عنوان شواهد حسابداری در نظر گرفته شود و حسابرسان باید بدانند که چه زمانی تخصص آنها زیاد می‌شود. بنابراین این مطالعه کارهای تجربی بیشتری را نشان می‌دهد که باید در این حوزه انجام شوند (تأثیر شواهد حسابداری بر گزارش حسابداری).

فهرست منابع

- * Adeniyi, A A 2019 , auditing and investigation Lagos EL-TODA ventures limited
- * American accounting association
- * Asare ,S.THE auditors going concern opinion decision interaction task variables and the sequential processing of evidence. The accounting review 67,379-393
- * AU 110, responsibilities and functions of the independent auditor . New York
- * AU 316 , consideration of fraud in a financial statement audit ed: AICPA New York(2018)
- * Crowther, D. & Janata, R. (2018) Agency theory : a cause of failure in corporate governance In: D. Crowther and R. Janata. International dimensions of corporate social responsibility 1,135-152
- * Florea R., (2019)
- * Field, A.(2017) Discovering statistics: using SPSS for windows. London: Sage Publications