

## بررسی نحوه استنباط حسابرسان از عوامل موثر بر فرایند جستجو، کشف و ارزیابی شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه و ارائه یک مدل کاربردی

داربوش فروغی\*

روح‌الله رجبی\*\*

فتاح بهزادبان\*\*\*

### چکیده

این پژوهش به بررسی عواملی می‌پردازد که بر اساس تحقیقات انجام شده طی سال‌های اخیر، بر قضاوت حسابرسان در راستای جستجو و کشف شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه تاثیرگذار بوده و بر مبنای آن سعی در ارائه مدلی جهت فرایند جستجو، کشف و ارزیابی شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه دارد. پژوهش حاضر، تحقیقی کاربردی و از نوع توصیفی-پیمایشی است که برای جمع‌آوری اطلاعات مورد نیاز آن از پرسشنامه استفاده شده است. جامعه آماری این پژوهش، شامل حسابداران رسمی شاغل در حرفه حسابرسی مستقل در رده‌های مدیران و مدیران ارشد، سرپرستان و سرپرستان ارشد (در سازمان حسابرسی) و شرکاء، مدیران فنی، سرپرستان و سرپرستان ارشد حسابرسی (در موسسات خصوصی حسابرسی) می‌باشد. روش نمونه‌گیری در این پژوهش روش نمونه‌گیری احتمالی طبقه‌بندی شده می‌باشد و افراد نمونه به تناسب از بین تمامی طبقات انتخاب شده‌اند. نتایج حاصل از این پژوهش بیانگر آن است که استنباط حسابرسان از عوامل مطروحه در راستای جستجو و کشف شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه یکسان نمی‌باشد. بر اساس نتایج پژوهش عوامل تاثیرگذار در فرایند جستجو، کشف و ارزیابی شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه شامل ویژگی‌های قضاوت حسابرسان در مورد رویدادهای تاریخ ترازنامه، ویژگی‌های شواهد غیر منتظره و شرایط و ویژگی‌های حاکم بر محیط حسابرسی می‌باشد که در مدل جامع ارائه شده جهت فرایند جستجو، کشف و ارزیابی شواهد مذکور قرار می‌گیرد.

**واژگان کلیدی:** رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه، شواهد تاییدکننده تاریخی، شواهد غیر منتظره، انتظارات قبلی حسابرسان، قضاوت اولیه حسابرسان

\* استادیار گروه حسابداری، دانشکده علوم اداری و اقتصاد، دانشگاه اصفهان

\*\* استادیار گروه حسابداری، دانشکده حسابداری نفت تهران

\*\*\* کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد مبارکه

کسب شواهد کافی و قابل اعتماد در خصوص رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه ممکن است شرایط موجود در تاریخ ترازنامه را تحت تاثیر قراردادده و منجر به تعدیل ارقام مندرج در صورت‌های مالی گردد و یا به دلیل توصیف شرایط با اهمیت موجود بعد از تاریخ ترازنامه، در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی ضرورت افشاء یابد. از طرف دیگر کسب شواهد مذکور ممکن است در قضاوت حسابرسان در مورد رویدادهای تاریخ ترازنامه و در نهایت گزارش حسابرسی نیز تاثیرگذار باشد. بنابراین عدم توجه به عواملی که زمینه ساز جستجو و کشف شواهد مربوط به رویدادهای مزبور توسط حسابرسان می‌گردند، می‌تواند به افت کیفی گزارش حسابرسی و ایجاد خدشه در اعتباربخشی به صورت‌های مالی منتهی گردد. در بند ۴ بخش ۵۶ استانداردهای حسابرسی ایران، لزوم طراحی روش‌هایی برای کسب شواهد کافی و قابل قبول توسط حسابرسان توصیه شده است و اگرچه روش‌های عمومی کشف شواهد مذکور به صورت نمونه‌ای تشریح گردیده است، لیکن استفاده از تجارب موفق حسابرسان بر اساس عواملی که در راستای جستجو و کشف شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه، تاثیرگذار بوده‌اند جهت دستیابی به الگویی کاربردی در کنار رویه‌های بیان شده در استانداردهای حسابرسی، می‌تواند مفید واقع گردد.

## بیان مسئله

در استانداردهای حسابرسی ایران روش‌های عمومی جهت شناسایی رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه که در نزدیکترین زمان ممکن به تاریخ گزارش حسابرسی قابل اجرا می‌باشند، ارائه شده است (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۸۵). در عین حال بند ۴ بخش ۵۶ این استانداردها لزوم طراحی روش‌هایی برای کسب شواهد کافی و قابل قبول توسط حسابرسان را توصیه می‌نماید. کسب شواهد کافی و قابل اعتماد در خصوص رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه ممکن است شرایط موجود در تاریخ ترازنامه را تحت تاثیر قراردادده و منجر به تعدیل ارقام مندرج در صورت‌های مالی و تأثیر در گزارش‌های حسابرسی گردد و یا از نظر توصیف با اهمیت شرایط موجود بعد از تاریخ ترازنامه، ضرورت افشاء در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی یافته (کمیته فنی سازمان حسابرسی، ۱۳۸۴) و در گزارش حسابرسی تاثیرگذار باشد. لذا عدم توجه به عواملی که زمینه‌ساز جستجو و کشف شواهد مربوط به رویدادهای مزبور توسط حسابرسان می‌گردند، می‌تواند به افت کیفی گزارش حسابرسی و ایجاد خدشه در اعتباربخشی به صورت‌های مالی منتهی گردد.

اگرچه روش‌های عمومی کشف شواهد رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه در بند ۴ بخش ۵۶ استانداردهای حسابرسی ایران به صورت نمونه‌ای تشریح گردیده است، لیکن استفاده از تجربه‌های شخصی موفق حسابرسان بر اساس عواملی که در راستای جستجوی شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه و نیز میزان کشف این شواهد توسط حسابرسان تأثیرگذار بوده‌اند جهت دستیابی به

الگویی کاربردی که بر اساس قضاوت‌های حرفه‌ای و نتیجه بخش حسابرسان بنا گردیده است در کنار رویه‌های بیان شده در استانداردهای حسابرسی، می‌تواند مفید واقع گردد.

پژوهش‌های انجام شده خارجی طی سال‌های اخیر بعضاً به بررسی عواملی پرداخته‌اند که بر اساس قضاوت حرفه‌ای یا تجربه‌های شخصی حسابرسان زمینه‌ساز جستجوی آنان در خصوص شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه بوده است. بررسی این عوامل در صورتی ثمر بخش واقع می‌گردد که نقش این عوامل در فرایند جستجو، کشف و ارزیابی شواهد رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه ارزیابی گردیده و این فرایند به عنوان بخشی از مفاهیم نظری قابل ارائه در این حوزه بر پایه عوامل مذکور، مدل‌سازی گردد. ارائه مدل نظری از این نظر حائز اهمیت است که جستجو، کشف و ارزیابی شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه از طریق فرایند حسابرسی صورت می‌گیرد. این در حالی است که مدل‌های ارائه شده جهت فرایند حسابرسی، عموماً فرایند جستجو، کشف و ارزیابی شواهد رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه را در بر نمی‌گیرد (جانورین و جعفری، ۲۰۰۷). اگرچه تحقیقات تجربی انجام شده خارجی تاثیر این عوامل را در قضاوت حرفه‌ای حسابرسان در خصوص جستجو یا عدم جستجوی شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه به‌صورت پراکنده و منفرد مورد بررسی قرار داده‌اند اما تا کنون پژوهش‌های اساسی چندانی که نقش این عوامل را در فرایند جستجو، کشف و ارزیابی شواهد مربوط به رویدادهای مزبور توسط حسابرسان مورد بررسی قراردادده و میزان موفقیت آنها را در کشف این شواهد با توجه به عوامل تاثیرگذار بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان (مبنی بر جستجو یا عدم جستجوی شواهد مربوط به این رویدادها) بررسی نماید، صورت نگرفته است. در ایران نیز اساساً پژوهش‌های جامعی در خصوص بررسی عوامل تاثیرگذار بر قضاوت حسابرسان در راستای جستجو و کشف شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه صورت نگرفته است. در این پژوهش با جمع‌آوری مجموعه عوامل پیشنهادی تحقیقات مزبور در قالب یک مدل نظری جهت فرایند جستجو، کشف و ارزیابی شواهد رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه به عنوان بخشی از فرایند حسابرسی در حوزه مفاهیم نظری، تاثیر عوامل یاد شده بر اساس استنباط حسابرسان مبتنی بر قضاوت حرفه‌ای و تجربه‌های شخصی آنان در ایران مورد بررسی قرار گرفته و بر این اساس حدود و مرزهای کاربردی مدل مذکور تعیین می‌گردد.

بنابراین با توجه به موارد یاد شده هدف اصلی این پژوهش تعیین استنباط حسابرسان از عوامل موثر در راستای جستجو و کشف شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه است.

### چارچوب نظری پژوهش

بررسی مبانی نظری و مطالعات انجام شده در زمینه شناسایی عوامل موثر در راستای جستجو و کشف شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه، نشان می‌دهد که ویژگی‌های قضاوت حسابرسان در مورد رویدادهای تاریخ ترازنامه، ویژگی‌های شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ

ترازنامه به عنوان شواهد غیر منتظره و نیز شرایط حاکم بر محیط حسابرسی عواملی هستند که در راستای جستجو و کشف شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه توسط حسابرسان و در نتیجه در فرایند جستجو، کشف و ارزیابی شواهد مذکور تاثیرگذار بوده که به شرح زیر می‌باشد:

### الف) ویژگی‌های قضاوت در مورد رویدادهای تاریخ ترازنامه

ویژگی‌های قضاوت در مورد رویدادهای تاریخ ترازنامه شامل عنوان تراکنش‌ها، مقدار شواهد تایید کننده و سازگاری قضاوت حسابرسان مبتنی بر شواهد مربوط به رویدادهای تاریخ ترازنامه با انتظارات قبلی حسابرسان است که به شرح زیر بررسی می‌شوند:

#### - عنوان تراکنش‌ها

حساب‌هایی که دارای تراکنش‌های متعارف و متداولی باشد و در هر دوره مکرراً به وقوع می‌پیوندند به حساب‌های عادی معروف هستند. در صورتی که تراکنش‌های حساب‌ها غیرمعمول بوده و یا برای اولین بار در دوره مورد رسیدگی صورت پذیرفته باشد حساب‌های مزبور حساب‌های غیرعادی محسوب می‌گردند. حسابرسان عموماً به منظور بررسی و کشف اشتباهات، حساب‌های غیر عادی را نسبت به حساب‌های عادی ترجیح می‌دهند (هاتون و فوگارتی، ۱۹۹۱).

#### - مقدار شواهد تأیید کننده تاریخی:

شواهد تأیید کننده تاریخی علاوه بر آن که موجب تصمیم‌گیری در خصوص برنامه‌ریزی حسابرسی و قضاوت حسابرسان در مورد رویدادهای تاریخ ترازنامه و در صورت لزوم جستجو و کشف شواهد غیر منتظره تاثیرگذار بر قضاوت حسابرسان در مورد رویدادهای تاریخ ترازنامه پیش از پایان دوره مالی (شواهد تاریخی اضافی) می‌گردد، در صورت عدم کفایت مقدار، موجب جستجوی شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه توسط حسابرسان نیز خواهد شد. به عبارت دیگر حسابرسان زمانی به جستجوی اطلاعات اضافی خواهند پرداخت که قضاوت اولیه آنها در خصوص رویدادهای تاریخ ترازنامه براساس شواهد تاریخی کافی و در دسترس صورت نپذیرفته باشد (هوگارت و این هورن، ۱۹۹۲).

#### - قابلیت سازگاری با انتظارات قبلی (اولیه)

در بخش ۵۲ استانداردهای حسابرسی ایران، روش‌های تحلیلی شامل تجزیه و تحلیل نسبت‌ها و روندهای عمده مانند پی جویی نوسانات هزینه حقوق و دستمزد با تعداد پرسنل می‌باشد. به عبارت دیگر روش‌های تحلیلی شامل ارزیابی نتایج حاصل از مقایسه اطلاعات مالی واحد مورد رسیدگی با اطلاعاتی است که مبنای انتظارات و دیدگاه‌های اولیه حسابرسان را نسبت به وضعیت مالی واحد مورد رسیدگی فراهم می‌آورد. در صورتی که انتظارات قبلی حسابرسان به هنگام قضاوت در مورد رویدادهای تاریخ ترازنامه تحقق نیافته باشد، حسابرسان مبادرت به جستجوی شواهدی اضافی در مورد رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه می‌نمایند و چنانچه شواهد تاریخی که جمع‌آوری و برای قضاوت اولیه استفاده می‌کنند با انتظاراتشان متفاوت باشد به قضاوت تاریخ ترازنامه خود اطمینان کمتری دارند (پینکوس، ۱۹۹۱).

### ب) ویژگی‌های شواهد غیرمنتظره

شواهد غیر منتظره، شواهدی اضافی هستند که بر قضاوت حساب‌رسان در مورد رویدادهای تاریخ ترازنامه تأثیر گذار می‌باشند و شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه نیز می‌توانند چنین خصوصیتی داشته باشند. قضاوت حساب‌رسان در راستای جستجوی شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه ممکن است تحت تأثیر ویژگی غیر منتظره بودن این شواهد قرار گیرد. شواهد غیرمنتظره، دارای دو ویژگی مهم می‌باشند:

#### - قابلیت تأیید کنندگی شواهد تاریخی:

در صورتی که انتظار رود شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه، شواهد غیر منتظره‌ای باشند که شواهد تاریخی را تأیید نمایند، حساب‌رسان تمایل دارند به جستجوی شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه بپردازند (بومن، ۲۰۰۳). این بدان معناست که حساب‌رسان به دنبال شواهد غیرمنتظره‌ای به‌عنوان شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه می‌پردازند که شواهد تاریخی را تأیید نماید.

#### - اهمیت (شواهد غیر منتظره)

رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه ممکن است در سطح مانده یک حساب بطور جداگانه و یا در سطح کلیت صورت‌های مالی تأثیرگذار باشد. ضمن آن که نقش عوامل کیفی و کمی در سطح اهمیت مورد قضاوت حساب‌رسان قابل بررسی است (کثیری و حساس یگانه، ۱۳۸۲) و (وحیدی الیژی و راهداریان، ۱۳۸۷)، حساب‌رسان عموماً چنانچه پیش‌بینی کنند که شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه در سطح صورت‌های مالی و نه مانده یک حساب به‌طور جداگانه تأثیرگذار باشد به جستجوی شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه خواهند پرداخت (پترسون و اسمیت، ۲۰۰۳).

### ج) ویژگی‌های محیطی

ویژگی‌ها و شرایط حاکم بر محیط حساب‌رسی که می‌توانند به‌عنوان عاملی بیرونی بر قضاوت حساب‌رسان در راستای جستجوی شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه تأثیرگذار باشد بدین شرح است (بامبرو دیگران، ۱۹۹۷):

#### - مدت زمان دوره جستجو

الزامات قانونی مبنی بر کاهش مدت زمان بین تاریخ ترازنامه و گزارش‌های مالی، از دیدگاه نهادهای حرفه‌ای قابلیت دسترسی به شواهد رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه را خواهد کاست و از آنجا که قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسی بر پایه شواهد متقاعد کننده کمتری صورت می‌گیرد موجب افت کیفی گزارش‌های حساب‌رسی خواهد شد (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۲۰۰۷). از طرف دیگر فشار ناشی از تقاضا برای ارائه به موقع گزارش‌های مالی حساب‌رسی شده نیز می‌تواند موجب کاهش مدت زمان دوره جستجوی شواهد رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه و در نتیجه کاهش قابلیت دسترسی به شواهد مربوط به رویدادهای مزبور گردد.

### - بودجه زمانی حسابرسی

حسابرسان در صورت مواجه شدن با یک بودجه زمانی محدود عملاً امکان به کارگیری رویه‌های حسابرسی جهت کشف رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه را نخواهند داشت و یا در صورت به کارگیری رویه‌های حسابرسی امکان استفاده از تمام ظرفیت‌ها و برنامه‌های حسابرسی مدون شده در این رویه‌ها را نخواهند داشت. بنابراین با کاهش بودجه زمانی حسابرسی، قابلیت دسترسی به شواهد مربوط به رویدادهای مزبور و نیز امکان بررسی چگونگی تاثیر این گونه شواهد بر قضاوت حسابرسان در مورد رویدادهای تاریخ ترازنامه کاهش خواهد یافت (براون، ۲۰۰۰). پژوهش‌های انجام شده در خصوص بررسی تاثیر فشار بودجه زمانی در بروز رفتارهای غیر حرفه‌ای حسابرسان بیانگر آن است که هر چند حسابرسان خود را معتقد و مقید به رعایت اخلاق حرفه‌ای می‌دانند اما در برابر فشار بودجه زمانی اقدام به اعمال رفتارهای غیر حرفه‌ای می‌نمایند (مهرانی و نعیمی، ۱۳۸۲).

### پیشینه پژوهش

بررسی کتاب شناسی در خصوص شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه، گویای آن است که تحقیقات کافی در این زمینه صورت نگرفته است. این موضوع عمدتاً ناشی از جدید بودن زمینه پژوهش مربوط به شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه در موضوعاتی چون بررسی فرایند جستجو، کشف و ارزیابی مربوط به این گونه شواهد و ارائه یک مدل نظری برای تثبیت این فرایند و الحاق آن، به فرایند کلی حسابرسی است. هاتون و فوگارتی (۱۹۹۱) در پژوهش خود در زمینه عوامل مؤثر در کشف اشتباهات توسط حسابرسان در فرآیند حسابرسی به این نتیجه دست یافتند که حسابرسان غالباً در بررسی حساب‌هایی که با توجه به موضوع فعالیت شرکت نامتعارف بوده یا دارای تراکنش‌های غیرمعارف و کم تکرار نسبت به دوره‌های گذشته بوده و به اصطلاح عادی نمی‌باشند موفق به کشف اشتباهات می‌گردند. اگرچه تحقیقات هاتون و فوگارتی (۱۹۹۱) عوامل مؤثر بر قضاوت حسابرسی در تاریخ ترازنامه را مورد بررسی قرار داده و به دنبال عوامل موفقیت حسابرسان در زمینه کشف اشتباهات موجود می‌باشد، لیکن این موضوع را که اشتباهات موجود بر پایه شواهد تاریخی و یا شواهد بعد از تاریخ ترازنامه کشف شده‌اند، مورد بررسی قرار نداده است. به عبارت دیگر تحقیقات مزبور بدون در نظر گرفتن نوع و ماهیت شواهدی که رویدادهای مالی بر پایه این شواهد مورد قضاوت حسابرسان قرار می‌گیرد در جستجوی زمینه‌های کشف موارد اشتباه در صورت‌های مالی توسط حسابرسان بوده است. پینکوس (۱۹۹۱) طی پژوهش خود نشان داد که چنانچه شواهد تاریخی جمع‌آوری شده جهت قضاوت اولیه حسابرسی با انتظارات حسابرسان متفاوت باشد، حسابرسان غالباً به قضاوت اولیه به دست آمده براساس شواهد تاریخی مزبور اطمینان کمتری می‌نمایند. هوگارت و این هورن (۱۹۹۲) طی پژوهش خود به این نتیجه دست یافته‌اند که حسابرسان زمانی که قضاوت اولیه آنها در خصوص رویدادهای تاریخ ترازنامه براساس شواهد

تاریخی کافی صورت نگرفته باشد به جستجوی شواهد اضافی خواهند پرداخت. کونز(۱۹۹۳) طی تحقیقات خود به این نتیجه دست یافته است که قضاوت اولیه حساب‌برسان در خصوص صحت مانده حساب‌ها بر پایه شواهد تاریخی (شواهد موجود رویدادهای تاریخ ترازنامه) صورت می‌گیرد. همچنین کونز(۱۹۹۶) دریافته است که قضاوت اولیه حساب‌برسان در خصوص صحت مانده حساب‌ها مبتنی بر گردآوری شواهد از طریق استفاده از روش‌های تحلیلی در مرحله برنامه‌ریزی حساب‌برسی و به منظور دستیابی به تفاوت‌های معنی‌دار و غیرمنتظره انجام می‌پذیرد. نتیجه تحقیق انجام شده توسط براون(۲۰۰۰) نشان می‌دهد که فشار زمانی (محدودیت بودجه زمانی) بر امکان استفاده، چگونگی و میزان استفاده حساب‌برسان از رویه‌های حساب‌برسی تأثیر گذار است. نتایج پژوهش اترج و همکاران(۲۰۰۰) نشان می‌دهد که کاهش مدت زمان بین تاریخ ترازنامه و گزارش‌های مالی، قابلیت دسترسی به شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه را کاهش می‌دهد و از آنجا که قضاوت حرف‌های حساب‌برسی بر پایه شواهد متقاعد کننده کمتری صورت می‌گیرد، موجب افت کیفی گزارش‌های حساب‌برسی خواهد شد. بومن (۲۰۰۳) طی پژوهش خود نشان می‌دهد که حساب‌برسان غالباً به جستجوی شواهدی به‌عنوان شواهد غیرمنتظره خواهند پرداخت که شواهد تاریخی را تأیید نماید. پترسون و اسمیت (۲۰۰۳) طی تحقیق خود اعلام می‌دارند که در صورتی که شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه (به‌عنوان شواهد غیر منتظره) در سطح صورت‌های مالی نسبت به یک حساب به‌طور جداگانه تأثیر گذار باشند، حساب‌برسان به جستجوی شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه جهت این شواهد غیر منتظره خواهند پرداخت. جانورین و جفری (۲۰۰۷) طی پژوهشی با بررسی استنباط حساب‌برسان از عوامل موثر در راستای جستجو و کشف شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه، اقدام به ارائه یک مدل نظری جهت فرآیند جستجو، کشف و ارزیابی شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه نموده‌اند. موسسه حساب‌برسی پرایس واتر‌هاوس کوپرز (۲۰۰۹) طی پژوهش انجام شده به این نتیجه دست یافته است که محدودیت‌های ناشی از الزامات قانونی در مدت زمان دوره جستجوی شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه (از طریق کاهش مدت زمان بین تاریخ ترازنامه و گزارش حساب‌برسی)، قابلیت دسترسی به این شواهد را محدود ساخته و به منظور مقابله با این محدودیت، ناگزیر باید سیستم حساب‌برسی مستمر را پیاده نمود. جنکینز(۲۰۱۰) به بررسی واکنش بازار نسبت به تجدید ارائه صورت‌های مالی از طریق اعمال تعدیلات در ارقام مندرج در صورت‌های مالی پرداخته و در این راستا کشف به موقع شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه را در کاهش تجدید ارائه صورت‌های مالی، پیش از آن که انتشار یافته و در اختیار سرمایه‌گذاران قرار گیرد، موثر می‌داند. در عین حال، نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که بین رفتارهای مدیریت در خرید و فروش‌های شخصی سهام واحد تجاری به هنگام تجدید ارائه صورت‌های مالی، با واکنش سرمایه‌گذاران جهت تصمیم‌گیری‌های مربوط به سرمایه‌گذاری، رابطه معنی‌داری وجود دارد. عضوی از تحقیقات در راستای بررسی عوامل محدود کننده قابلیت دسترسی

به شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه توسط حساب‌رسان، عوامل بیرونی و محیطی حاکم بر محیط حساب‌رسی را مورد توجه قرار دادند. لیبی و لوفت (۲۰۱۰) در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که فشار روانی ناشی از دستیابی به بودجه زمانی تعیین شده به عنوان عاملی بازدارنده بوده و موجب می‌شود که دوره جستجو و کشف شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه، کاهش یابد. هیلی و والن (۲۰۱۰) در پژوهش خود نشان داده‌اند که کاهش قابلیت دسترسی به شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه، امکان کشف دست‌کاری‌های مدیریت را در اقلام صورت‌های مالی دشوار می‌سازد.

### فرضیه‌های پژوهش

این پژوهش دارای دو فرضیه اصلی بوده که هر یک شامل هفت فرضیه فرعی می‌باشد. هر فرضیه فرعی در بردارنده یکی از عوامل مؤثر در راستای جستجو و کشف شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه است که هر عامل دارای دو حالت دوگانه در فرضیات فرعی اول تا ششم هر فرضیه اصلی است و عامل در فرضیه فرعی هفتم در هر دو فرضیه اصلی دارای ۳ حالت مختلف است. از آنجا که مرحله جستجوی شواهد مذکور مقدم بر مرحله کشف می‌باشد، لذا هر یک از عوامل مؤثر باید ابتدا مرحله جستجو را طی نموده و سپس وارد مرحله کشف گردد. بنابراین رعایت تقدم و تاخر فرضیات اصلی و فرعی ضروری است.

**فرضیه اصلی شماره (۱):** استنباط حساب‌رسان از عوامل مؤثر در راستای جستجوی شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه، یکسان می‌باشد.

#### فرضیات فرعی:

۱. استنباط حساب‌رسان از تاثیر عنوان تراکنش‌ها، یکسان می‌باشد.
۲. استنباط حساب‌رسان از تاثیر مقدار شواهد تایید کننده تاریخی، یکسان می‌باشد.
۳. استنباط حساب‌رسان از تاثیر سازگاری قضاوت مبتنی بر شواهد تاریخی در مورد رویدادهای تاریخ ترازنامه با انتظارات قبلی آنان، یکسان می‌باشد.
۴. استنباط حساب‌رسان از تاثیر تاییدکنندگی شواهد تاریخی توسط شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه، یکسان می‌باشد.
۵. استنباط حساب‌رسان از تاثیر مدت زمان دوره جستجوی شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه، یکسان می‌باشد.
۶. استنباط حساب‌رسان از تاثیر اهمیت شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه، یکسان می‌باشد.
۷. استنباط حساب‌رسان از تاثیر بودجه زمانی حساب‌رسی، یکسان می‌باشد.



**فرضیه اصلی شماره (۲):** استنباط حسابرسان از عوامل مؤثر در راستای کشف شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه، یکسان می‌باشد.

### فرضیات فرعی:

۱. استنباط حسابرسان از تاثیر عنوان تراکنش‌ها، یکسان می‌باشد.
۲. استنباط حسابرسان از تاثیر مقدار شواهد تایید کننده تاریخی، یکسان می‌باشد.
۳. استنباط حسابرسان از تاثیر سازگاری قضاوت مبتنی بر شواهد تاریخی در مورد رویدادهای تاریخ ترازنامه با انتظارات قبلی آنان، یکسان می‌باشد.
۴. استنباط حسابرسان از تاثیر تاییدکنندگی شواهد تاریخی توسط شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه، یکسان می‌باشد.
۵. استنباط حسابرسان از تاثیر مدت زمان دوره جستجوی شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه، یکسان می‌باشد.
۶. استنباط حسابرسان از تاثیر اهمیت شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه، یکسان می‌باشد.
۷. استنباط حسابرسان از تاثیر بودجه زمانی حسابرسی، یکسان می‌باشد.

### روش پژوهش

اطلاعات لازم به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش از طریق پرسشنامه محقق ساخته به دست آمده است. جامعه آماری این پژوهش شامل کلیه حسابداران رسمی شاغل در حرفه حسابرسی مستقل در رده‌های مدیران و مدیران ارشد، سرپرستان و سرپرستان ارشد (در سازمان حسابرسی) و شرکاء، مدیران فنی، سرپرستان و سرپرستان ارشد حسابرسی (در موسسات خصوصی حسابرسی) می‌باشند. روش نمونه‌گیری در این پژوهش روش نمونه‌گیری احتمالی طبقه‌بندی شده می‌باشد و افراد نمونه به تناسب از بین تمامی طبقات انتخاب شده‌اند. بدین منظور از رابطه کوچران جهت برآورد حجم نمونه در هر طبقه از جامعه آماری استفاده شده و از بین اعداد به‌دست آمده به‌عنوان حجم نمونه هر طبقه، بزرگترین مقدار به‌عنوان حجم نمونه نهایی انتخاب شده است و سپس به تناسب فراوانی، سهم هر طبقه از حجم نمونه نهایی محاسبه گردیده است. حجم نمونه نهایی به‌دست آمده در این پژوهش ۲۶۳ نفر بوده است که از این تعداد، سهم هریک از طبقات جامعه آماری به تناسب، تعیین شده است. به‌منظور حصول اطمینان از دریافت تعداد بیشتری پرسشنامه‌های تکمیل شده، ۳۵۰ عدد پرسشنامه به تناسب توزیع فراوانی هر طبقه، طی مراجعات حضوری در اختیار پاسخ دهندگان قرار گرفت و ظرف مدت سه ماه از توزیع پرسشنامه‌ها، تعداد ۱۶۴ پرسشنامه دریافت گردید که ۶ عدد از این پرسشنامه‌ها به‌دلیل عدم پاسخگویی به تمام سؤالات، غیر قابل استفاده بوده و نهایتاً ۱۵۸ عدد پرسشنامه قابل استفاده به دست آمد. اطلاعات مربوط به محاسبه حجم نمونه نهایی، تعداد

پرسشنامه‌های ارسال شده، پرسشنامه‌های دریافت شده استفاده شده در این پژوهش برای هر طبقه از افراد نمونه به شرح نگاره (۱) می‌باشد.

نگاره (۱) اطلاعات مربوط به محاسبه حجم نمونه نهایی، تعداد پرسشنامه‌های ارسال شده، پرسشنامه‌های دریافت شده استفاده شده در این پژوهش برای هر طبقه از افراد نمونه

پرسشنامه‌های استفاده شده	پرسشنامه‌های دریافت شده		سهم هر گروه از پرسشنامه‌های ارسالی (۳۵۰ عدد)	نمونه برداری احتمالی طبقه بندی شده در هر رده	حجم نمونه انتخابی پژوهش	حجم نمونه در هر طبقه	تعداد حسابداران رسمی	اعضای جامعه پژوهش به تفکیک رده سازمانی
	تعداد	درصد						
	۶۸	۴۳	۱۳۶	۱۰۲,۸۲		۲۶۳,۰۹	۶۴۵	شریک در موسسه
	۱۳	۸	۵۳	۳۹,۸۱		۱۰۱,۸۶	۸۱	مدیران و مدیران ارشد شاغل در سازمان حسابرسی
	۲۷	۱۷	۹۸	۷۳,۶۸		۱۸۸,۵۴	۱۸۷	سرپرستان و سرپرستان ارشد شاغل در سازمان حسابرسی
	۵۰	۳۲	۶۳	۴۶,۷۸		۱۱۹,۷	۹۹	مدیران فنی، سرپرستان و سرپرستان ارشد شاغل در موسسات حسابرسی
	۱۵۸	۱۰۰	۱۶۴	۲۶۳,۰۹	۲۶۳,۰۹	۶۷۳,۱۹	۱۰۱۲	جمع

در این پژوهش برای اطمینان از روایی پرسشنامه از روش روایی ظاهری (اعتبار صوری) استفاده شده است. بدین معنی که ابتدا پرسش‌های پرسشنامه به وسیله محقق وبا توجه به مطالعه مبانی نظری موجود، تدوین شده و در مرحله بعد این پرسش‌ها در اختیار متخصصان و خبرگان حوزه حسابرسی قرار داده شده و پس از چندین مرحله انجام نظرات اصلاحی، تعدیلات لازم در سؤالات پرسشنامه بر مبنای نظرات آنها به عمل آمده تا سؤالاتی در اختیار پاسخ دهندگان قرار داده شود که ابهام و نارسایی نداشته باشند. در این پژوهش، بررسی پایایی پرسشنامه با استفاده از آزمون آلفای کرونباخ برای یک نمونه ۳۰ تایی از پرسشنامه‌های جمع آوری شده، انجام شد که بر اساس نتایج به دست آمده ضریب آلفای محاسبه شده، برابر ۰/۹۷۳ است که بیانگر پایایی بالای ابزار اندازه گیری

در این پژوهش می‌باشد. پرسشنامه تنظیم شده در این پژوهش از ۵ بخش به شرح زیر تشکیل شده است:

در بخش اول به منظور اطمینان بخشی نسبی و جلب مشارکت حسابرسان مستقل، پرسشنامه منضم به نامه‌ای شده که در آن ضمن تاکید بر جنبه‌های علمی پژوهش و توجیه ضرورت ارائه پاسخ از سوی آنان، اطمینان داده شده است که اطلاعات جمع آوری شده از طریق پرسشنامه به طور محرمانه پردازش شده و نتایج تنها در قالب اطلاعات آمار گزارش خواهد شد. بخش دوم مربوط به اطلاعات جمعیت شناختی است.

در بخش سوم، بر اساس آخرین منابع و استانداردهای تدوین شده به تعریف اصطلاحات و واژگان تخصصی به کار رفته در سؤالات پرسشنامه، پرداخته شده است.

بخش چهارم، راهنمای پاسخ‌گویی به سؤالات مطروحه در پرسشنامه است که در این بخش ضمن توضیح در زمینه نحوه پاسخ‌گویی به سؤالات پرسشنامه، شیوه پاسخ‌گویی از طریق ذکر یک مثال تشریح شده است تا بر مبنای آن پاسخ دهندگان در زمان پاسخ‌گویی به سؤالات پرسشنامه با ابهامی روبرو نگردند.

بخش پنجم، مربوط به سؤالات تخصصی پرسشنامه می‌باشد. پرسش‌های تخصصی پژوهش شامل ۱۵ سؤال مربوط به فرضیه‌های پژوهش است. این پرسش‌ها، از نوع سؤالات بسته بوده که فرد پاسخ دهنده میزان تاثیر عوامل مطرح شده در هر سؤال را بر روی پیوستار مربوط درج می‌نماید. در هر سؤال یکی از عوامل موثر در فرایند جستجو و کشف شواهد مربوط به رویدادهای بعد از ترازنامه بر اساس مبانی نظری موجود در این حوزه مطرح گردیده است. از پاسخ دهنده خواسته شده است تا پس از مطالعه هر سؤال، میزان تاثیر عامل مطروحه در سؤال را در پیوستار مربوطه مشخص نماید. پیوستار مربوط به هر سؤال دارای دو بخش می‌باشد. بخش سمت چپ پیوستار، مربوط به مرحله جستجوی شواهد رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه بوده و بخش سمت راست آن مربوط به مرحله کشف شواهد مذکور می‌باشد. هر بخش شامل سه مقطع زمانی: هرگز، بعضی اوقات و همواره می‌باشد. به منظور تعیین میزان اطمینان پاسخ دهنده به تاثیر عامل مطرح شده، هر ۲ بخش چپ و راست پیوستار دارای امتیاز بندی اعداد از صفر تا ۱۰ می‌باشد. به گونه‌ای که از صفر تا دو مربوط به مقطع زمانی هرگز، از ۳ تا ۷ مربوط به مقطع زمانی بعضی اوقات و از ۸ تا ۱۰ مربوط به مقطع زمانی همواره می‌باشد. میزان اطمینان پاسخ دهنده به تاثیر عامل مطرح شده، بر حسب انتخاب اعداد تعیین شده در هر مقطع زمانی تعیین می‌گردد؛ به نحوی که انتخاب اعداد بزرگتر، اطمینان بیشتر پاسخ دهنده را نسبت به تاثیر عامل مذکور نشان می‌دهد. به عنوان نمونه در مقطع زمانی هرگز، انتخاب عدد صفر کمترین میزان اطمینان به پاسخ و انتخاب عدد یک اطمینان بیشتر پاسخ دهنده به پاسخ را نسبت به انتخاب عدد صفر نشان داده و انتخاب عدد دو بیشترین میزان اطمینان به پاسخ را با توجه به انتخاب مقطع زمانی مذکور نشان می‌دهد. نمونه پیوستار سؤالات پرسشنامه به صورت زیر است:

با توجه به موارد فوق من شواهد مرتبط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه را کشف نموده‌ام:										با توجه به موارد فوق من به جستجوی شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه پرداخته‌ام:											
۰	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	۱۰	۰	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	۱۰
همواره			بعضی اوقات				هرگز			همواره			بعضی اوقات				هرگز				

خلاصه اطلاعات مربوط به پرسش‌های تخصصی پرسشنامه به تفکیک هر یک از فرضیه‌های اصلی پژوهش، در نگاره (۲) درج شده است.

### نگاره (۲) فرضیه‌های فرعی مربوط به فرضیه اصلی شماره (۱) و (۲) و تعداد سؤالات مربوط به فرضیه‌های فرعی

شماره پرسش‌ها	تعداد سؤال	حالات مطرحه جهت هر عامل	فرضیه‌های فرعی مربوط به فرضیه اصلی شماره (۱) و (۲)
۱-۲	۲	عادی یا غیر عادی بودن حساب	استنباط حسابرسان از تاثیر عنوان تراکنش‌ها، یکسان می‌باشد.
۳-۴	۲	کافی یا ناکافی بودن مقدار شواهد	استنباط حسابرسان از تاثیر مقدار شواهد تایید کننده تاریخی، یکسان می‌باشد.
۵-۶	۲	سازگاری یا عدم سازگاری	استنباط حسابرسان از تاثیر سازگاری قضاوت مبتنی بر شواهد تاریخی در مورد رویدادهای تاریخ ترازنامه با انتظارات قبلی آنان، یکسان می‌باشد.
۷-۸	۲	تاییدکنندگی یا عدم تاییدکنندگی	استنباط حسابرسان از تاثیر تاییدکنندگی شواهد تاریخی توسط شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه، یکسان می‌باشد.
۹-۱۰	۲	محدودیت یا عدم محدودیت زمان جستجو	استنباط حسابرسان از تاثیر مدت زمان دوره جستجوی شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه، یکسان می‌باشد.
۱۱-۱۲	۲	اهمیت در سطح یک حساب یا کلیت صورت‌های مالی	استنباط حسابرسان از تاثیر اهمیت شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه، یکسان می‌باشد.
۱۳-۱۵	۳	اتمام یا کم بودن یا کافی بودن بودجه زمانی	استنباط حسابرسان از تاثیر بودجه زمانی حسابرسی، یکسان می‌باشد.

## آزمون فرضیه‌های پژوهش:

از آنجا که هریک از عوامل مطروحه در فرضیه‌های فرعی اول تا ششم دو فرضیه اصلی این پژوهش، در دو حالت متفاوت بررسی شده است (نگاره شماره ۲)، فرضیه‌های فرعی از طریق آزمون  $t$  زوجی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است؛ بدین ترتیب که همسویی یا عدم همسویی استنباط حساب‌سازان از تاثیر عوامل مطرح شده در هر یک از فرضیه‌های فرعی با در نظر گرفتن دو حالت مطرح شده در جفت سؤال مربوطه در پرسشنامه، از طریق بررسی معنی داری یا عدم معنی داری اختلاف میانگین پاسخ‌ها برای هر عامل در دو حالت مربوطه، آزمون شده است. همچنین جهت آزمون فرضیه فرعی هفتم که عامل مطروحه در سه حالت مختلف و در ۳ سؤال پایانی پرسشنامه بیان شده است، از آزمون تحلیل واریانس یک طرفه استفاده و نتایج از طریق آزمون کروسکال-والیس مورد ارزیابی مجدد قرار گرفته است. در این راستا به منظور درک هرچه بیشتر نتایج در فرضیه فرعی هفتم، حالات سه گانه مطرح شده در این عامل به صورت ۳ جفت نمونه درآمده و از آزمون  $t$  زوجی جهت آزمون فرضیه فرعی هفتم در هر جفت نمونه نیز استفاده شده است. در صورتی که اختلاف معنی داری بین میانگین پاسخ‌ها وجود داشته باشد، نتیجه گیری شده است که استنباط حساب‌سازان از تاثیر عامل مطروحه، یکسان نمی‌باشد و در صورتی که اختلاف معنی داری بین میانگین پاسخ‌ها نباشد، نتیجه‌گیری شده است که استنباط حساب‌سازان از تاثیر عامل مطروحه، یکسان نمی‌باشد. آزمون  $t$  زوجی برای هر جفت سؤال متوالی و به صورت مستقل از سایر سؤالات پرسشنامه و در سطح کلیه حساب‌داران رسمی شاغل در حرفه حساب‌رسی انجام گردیده است. در نهایت، استنتاج کلی جهت تعیین صحت و سقم هر یک از فرضیه‌های اصلی پژوهش، در سطح فرضیه‌های فرعی آنها صورت پذیرفته است. نتایج به دست آمده جهت آزمون فرضیات فرعی اول تا ششم مربوط به فرضیه اصلی شماره (۱) پژوهش در نگاره (۳) مشخص شده است.

### نگاره (۳) نتایج آزمون $t$ زوجی جهت فرضیه‌های فرعی اول تا ششم مربوط به فرضیه اصلی شماره (۱)

نتیجه آزمون فرضیه	اختلاف میانگین پاسخ‌ها در فاصله اطمینان ۹۵ درصد						فرضیه‌های فرعی مربوط به فرضیه اصلی شماره (۱)
	مقدار معنی داری آزمون (sig)	درجه آزادی (df)	مقدار آماره $t$	میانگین اختلاف پاسخ‌ها (d)	حد پایین	حد بالا	
تایید نشد	۰	۱۵۷	-۶٫۸۵	-۰٫۶۶۵	-۰٫۸۵۶	-۰٫۴۷۳	فرضیه فرعی اول
تایید نشد	۰	۱۵۷	-۹٫۶۳	-۱٫۵۴	-۱٫۸۵۳	-۱٫۲۲۲	فرضیه فرعی دوم
تایید نشد	۰	۱۵۷	-۱۲٫۹۹	-۱٫۸۴	-۲٫۱۲۲	-۱٫۵۶۱	فرضیه فرعی سوم
تایید نشد	۰	۱۵۷	-۵٫۵	-۰٫۶۵	-۰٫۸۷۷	-۰٫۴۱۳	فرضیه فرعی چهارم
تایید نشد	۰٫۰۱۱	۱۵۷	-۲٫۵۶۲	-۰٫۳۵	-۰٫۶۱۶	-۰٫۰۷۹	فرضیه فرعی پنجم
تایید نشد	۰	۱۵۷	-۳٫۶۶۵	۰٫۲۵۹۴	-۰٫۳۹۹	-۰٫۱۱۹	فرضیه فرعی ششم

همان گونه که در نگاره (۳) ملاحظه می‌گردد، فرضیه‌های فرعی اول تا ششم مربوط به فرضیه اصلی شماره (۱) پژوهش تایید نگردیده است و در نتیجه استنباط حسابرسان از عوامل تاثیرگذار مطروحه در فرضیه‌های فرعی اول تا ششم در سطح حالات دوگانه، یکسان نمی‌باشد. نتایج حاصل از آزمون تحلیل واریانس، شامل آماره و مقدار معنی داری آزمون جهت فرضیه فرعی هفتم، به شرح نگاره (۴) می‌باشد.

#### نگاره (۴) نتایج حاصل از آزمون تحلیل واریانس یک طرفه جهت آزمون فرضیه فرعی هفتم

منبع تغییرات	میانگین توان‌های دوم	مجموع توان‌های دوم	مقدار آماره F	درجه آزادی (df)	مقدار معنی‌داری آزمون (sig)	نتیجه آزمون فرضیه
بین گروهی	۶۲,۴۳۹	۱۲۴,۸۷۸	۳۹,۱۳۸	۲	۰	تایید نشد
درون گروهی	۱,۵۹۵	۷۵۱,۴۱۸		۴۷۱		
		۸۷۶,۲۹۵		۴۷۳		

همان گونه که در نگاره (۴) مشاهده می‌گردد، فرضیه فرعی هفتم تایید نگردیده است. برای بررسی مجدد نتایج حاصل از آزمون تحلیل واریانس یک طرفه از آزمون کروسکال-والیس نیز استفاده شده است و نتایج حاصل از این آزمون نیز موید نتایج آزمون تحلیل واریانس بود. با توجه به مطالب عنوان شده می‌توان نتیجه گرفت که فرضیه اصلی شماره (۱) در سطح فرضیه‌های فرعی اول تا هفتم تایید نشده است. به عبارت دیگر استنباط حسابرسان از تاثیر عوامل مطرح شده در راستای جستجوی شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه که در فرضیه‌های فرعی اول تا هفتم مطرح گردیده یکسان نمی‌باشد. نتایج به دست آمده جهت آزمون فرضیات فرعی اول تا ششم مربوط به فرضیه اصلی شماره (۲) پژوهش در نگاره (۵) مشخص شده است.

#### نگاره (۵) نتایج آزمون t زوجی جهت فرضیه‌های فرعی اول تا ششم مربوط به فرضیه اصلی شماره (۲)

نتیجه آزمون فرضیه	اختلاف میانگین پاسخ‌ها در فاصله اطمینان ۹۵ درصد						فرضیه‌های فرعی مربوط به فرضیه اصلی شماره (۲)
	مقدار معنی‌داری آزمون (sig)	درجه آزادی (df)	مقدار آماره t	میانگین اختلاف پاسخ‌ها (d)	حد پایین	حد بالا	
تایید نشد	۰	۱۵۷	-۴,۶۷	-۰,۵۱	-۰,۷۲۹	-۰,۲۹۵	فرضیه فرعی اول
تایید نشد	۰	۱۵۷	-۴,۰۱	-۰,۶۳	-۰,۹۴۴	-۰,۳۲۱	فرضیه فرعی دوم
تایید نشد	۰	۱۵۷	-۱۰,۰۵	-۱,۲۷	-۱,۵۲۲	-۱,۰۲۲	فرضیه فرعی سوم
تایید شد	۰,۱۸	۱۵۷	۱,۳۵	۰,۱۳۹	-۰,۶۴۹	۰,۳۴۳	فرضیه فرعی چهارم
تایید نشد	۰	۱۵۷	-۶,۰۹	-۰,۹۸۷	-۱,۳۰۷	-۰,۶۶۷	فرضیه فرعی پنجم
تایید شد	۰,۱۹	۱۵۷	-۱,۳۲	-۰,۱۱	-۰,۲۸۴	۰,۵۶۱	فرضیه فرعی ششم

همان‌گونه که در نگاره (۵) ملاحظه می‌گردد، تنها فرضیه‌های فرعی چهارم و ششم مربوط به فرضیه اصلی شماره (۲) پژوهش تایید گردیده است. به عبارت دیگر استنباط حسابرسان تنها از عوامل مطرحه در فرضیه‌های چهارم و ششم یکسان می‌باشد. نتایج حاصل از آزمون تحلیل واریانس، شامل آماره و مقدار معنی‌داری آزمون جهت فرضیه فرعی هفتم، به شرح نگاره (۶) می‌باشد.

### نگاره (۶) نتایج حاصل از آزمون تحلیل واریانس یک طرفه جهت آزمون فرضیه فرعی هفتم

منبع تغییرات	میانگین توان‌های دوم	مجموع توان‌های دوم	مقدار آماره F	درجه آزادی (df)	مقدار معنی‌داری آزمون (sig)	نتیجه آزمون فرضیه
بین گروهی	۶۴,۹۸۱	۱۲۹,۹۶۲	۲۶,۴۷۴	۲	.	
درون گروهی	۲,۴۵۴	۱۱۵۶,۰۶۳		۴۷۱		تایید نشد
		۱۲۸۶,۰۲۵		۴۷۳		

همان‌گونه که در نگاره (۶) مشاهده می‌گردد، فرضیه فرعی هفتم تایید نگردیده است. برای بررسی مجدد نتایج حاصل از آزمون تحلیل واریانس یک طرفه از آزمون کروسکال-والیس نیز استفاده شده است و نتایج حاصل از این آزمون نیز موید نتایج آزمون تحلیل واریانس بود. با توجه به مطالب بیان شده در مورد آزمون فرضیه‌های فرعی اول تا هفتم، نتیجه می‌شود که فرضیه اصلی شماره (۲) پژوهش در سطح فرضیه‌های فرعی چهارم و ششم، پذیرفته می‌شود. به عبارت دیگر استنباط حسابرسان از تاثیر عوامل مطرح شده در فرضیه چهارم (تاییدکنندگی شواهد تاریخی توسط شواهد مربوط به رویدادها بعد از تاریخ ترازنامه) و فرضیه ششم (اهمیت شواهد مربوط به رویدادها بعد از تاریخ ترازنامه) در راستای کشف شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه، یکسان می‌باشد.

### خلاصه و نتیجه‌گیری

#### نتیجه‌گیری مربوط به آزمون فرضیه اصلی اول:

طی نتایج حاصل شده از آزمون t زوجی جهت فرضیه‌های فرعی اول تا ششم و آزمون تحلیل واریانس جهت فرضیه فرعی هفتم مربوط به فرضیه اصلی شماره (۱) پژوهش، مشخص شد که فرضیه اصلی شماره (۱) پژوهش در سطح کلیه فرضیه‌های فرعی، پذیرفته نمی‌شود. به عبارت دیگر استنباط حسابرسان از کلیه عوامل موثر در فرضیه‌های فرعی اول تا ششم در سطح حالات دوگانه و نیز فرضیه فرعی هفتم در سطح حالات سه‌گانه، در راستای جستجوی شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه، یکسان نمی‌باشد. از آنجا که هر یک از عوامل فرضیه‌های اول تا ششم در دو حالت مختلف و عامل فرضیه فرعی هفتم در ۳ حالت مختلف به شرح نگاره ۲ ارائه شده است، می‌توان

نتیجه گرفت که حساب‌برسان به یکی از حالات مطرح شده برای هریک از عوامل که در فرضیه‌های فرعی مربوط به فرضیه اصلی شماره (۱) بیان گردید، نسبت به حالت دیگر واکنش معناداری نشان داده‌اند. به گونه‌ای که در حالت خاصی از عامل مورد نظر، تمایل بیشتری به جستجوی شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه داشته‌اند. در مرحله جستجوی شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه، با توجه به نتایج آزمون  $t$  زوجی، غیر عادی بودن حسابها نسبت به عادی بودن آنها، ناکافی بودن مقدار شواهد تاریخی نسبت به کافی بودن آنها، عدم سازگاری قضاوت حساب‌برسان در مورد رویدادهای تاریخ ترازنامه با قضاوت قبلی آنها نسبت به عدم این سازگاری، عدم تایید شواهد تاریخی توسط شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه نسبت به عدم این تاییدکنندگی، عدم وجود محدودیت در زمان جستجوی شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه نسبت به وجود محدودیت، اهمیت شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه در سطح صورت‌های مالی نسبت به یک حساب موجب تمایل بیشتر حساب‌برسان در جستجوی این گونه شواهد بوده‌اند. همچنین نتایج آزمون تحلیل واریانس نیز موید آن است که در صورت کفایت بودجه زمانی، حساب‌برسان نسبت به سایر حالات تمایل بیشتری برای جستجوی شواهد مذکور دارند.

تعیین این موضوع که اساساً هر یک از حالات دوگانه عامل، موجب جستجوی حساب‌برسان می‌گردد، با استفاده از آزمون  $t$  تک متغیره در ارائه مدل مورد بررسی قرار گرفته است.

### نتیجه گیری مربوط به آزمون فرضیه اصلی دوم:

همچنین با استفاده از نتایج پژوهش، مشخص گردید که فرضیه اصلی شماره (۲) پژوهش تنها در سطح فرضیه‌های فرعی چهارم، ششم پذیرفته می‌شود و در سطح سایر فرضیه‌های فرعی پذیرفته نمی‌شود. به عبارت دیگر استنباط حساب‌برسان از عوامل مطرح شده در فرضیه‌های فرعی چهارم و ششم، در حالات دوگانه بیان شده یکسان می‌باشد.

این امر نشان دهنده آن است که در راستای کشف شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه، حساب‌برسان با توجه به تجارب عملی خود صرفاً نسبت به حالات دوگانه مربوط به دو عامل در فرضیه‌های فرعی چهارم و ششم از فرضیه اصلی شماره (۲)، واکنش معناداری نداشته‌اند. به عبارت دیگر تایید شواهد تاریخی توسط شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه نسبت به عدم تایید آنها تأثیر خاص و معناداری در کشف شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه توسط حساب‌برسان نداشته است. همچنین اهمیت شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه در سطح یک حساب با اهمیت نسبت به اهمیت این شواهد در سطح صورت‌های مالی تأثیر خاصی در کشف این شواهد نداشته‌اند. به طور کلی در مرحله کشف شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه، با توجه به نتایج آزمون  $t$  زوجی، غیر عادی بودن حسابها نسبت به عادی بودن آنها، ناکافی بودن مقدار شواهد تاریخی نسبت به کافی بودن آنها، عدم سازگاری قضاوت حساب‌برسان در مورد



رویدادهای تاریخ ترازنامه با قضاوت قبلی آنها نسبت به عدم این سازگاری، عدم وجود محدودیت در زمان جستجوی شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه نسبت به وجود محدودیت، موجب موفقیت بیشتر حسابرسان در کشف این‌گونه شواهد بوده‌اند. همچنین نتایج آزمون تحلیل واریانس نیز موید آن است که در صورت کفایت بودجه زمانی، حسابرسان نسبت به سایر حالات موفقیت بیشتری در کشف شواهد مذکور داشته‌اند.

تعیین این موضوع که اساساً هر یک از حالات دو‌گانه عامل موجب کشف حسابرسان می‌گردد، با استفاده از آزمون  $t$  تک متغیره در ارائه مدل مورد بررسی قرار گرفته است.

جانورین و جفری (۲۰۰۷) در بررسی عوامل تاثیرگذار در مراحل جستجو و کشف شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه طی فرایند حسابرسی، عامل عنوان حساب‌ها را در دو حالت عادی و غیر عادی بودن آن‌ها را در استنباط حسابرسان برای جستجوی شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه یکسان ارزیابی کرده، در حالی که استنباط آنان از دو حالت فوق در کشف این شواهد یکسان نبوده و اختلاف معناداری داشته است؛ به‌گونه‌ای که غیر عادی بودن حساب‌ها در کشف آنان تاثیر بیشتری داشته است. همچنین مقدار شواهد تاریخی در دو حالت کافی و ناکافی بودن در استنباط حسابرسان برای جستجو را غیر یکسان ارزیابی نموده به‌گونه‌ای که در صورت عدم کفایت این شواهد، حسابرسان تمایل به جستجوی شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه داشته و در زمینه کشف آنها موفقیت بیشتری داشته‌اند. همین نتیجه در مورد عامل سازگاری یا عدم سازگاری قضاوت حسابرسان در مورد رویدادهای تاریخ ترازنامه با انتظارات قبلیشان در مرحله جستجو و کشف در حالت عدم سازگاری در نتیجه تحقیقات آنها صادق بوده است. طی پژوهش مزبور، تایید یا عدم تایید شواهد تاریخی توسط شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه در استنباط حسابرسان در مرحله جستجو را غیر یکسان ارزیابی نموده به‌گونه‌ای که در صورت عدم تایید شواهد تاریخی، حسابرسان تمایل به جستجوی شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه داشته و در زمینه کشف آنها در صورتی موفق بوده‌اند که شواهد بعد از تاریخ ترازنامه، شواهد تاریخی را تایید نمایند. همچنین پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد که استنباط حسابرسان از اهمیت شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه در دو سطح صورت‌های مالی یا یک حساب با اهمیت نیز در مرحله جستجو غیر یکسان است؛ به‌گونه‌ای که در صورت اهمیت در سطح کلیت صورت‌های مالی، حسابرسان تمایل به جستجوی شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه داشته ولی در زمینه کشف آنها، تفاوت معنی داری وجود نداشته و بالاخره استنباط حسابرسان از بودجه زمانی حسابرسی در سه سطح اتمام، کم بودن و کافی بودن در جستجوی شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه غیر یکسان است؛ به‌گونه‌ای که در صورت کافی بودن بودجه زمانی تمایل به جستجوی شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه داشته و موفق به کشف این شواهد شده‌اند.

تحلیل نتایج و ارائه مدل جهت فرایند جستجو، کشف و ارزیابی شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه

پس از آزمون فرضیه‌های اصلی و فرعی به شیوه تشریح شده، به‌منظور تعیین عوامل موثر در راستای جستجو و کشف شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه و ارائه مدل جامعی که در بردارنده کلیه عوامل موثر در این راستا بوده و فرایند جستجو، کشف و ارزیابی شواهد مذکور را نمایش دهد، از آزمون  $t$  تک متغیره استفاده گردید. از آنجا که پاسخ‌گویی به هریک از سؤالات مطرح شده در پرسشنامه بر روی پیوستاری که از صفر تا ۱۰ امتیازبندی گردیده انجام شده، لذا میانگین بی‌تفاوتی پاسخ‌ها عدد یا امتیاز ۵ خواهد بود. با توجه به این‌که هریک از عوامل مطروحه در حالات متفاوتی بیان شده که هریک از این حالات در یکی از سؤالات پرسشنامه به صورت جداگانه درج شده است، به منظور تحلیل نتایج حاصل از آزمون  $t$  تک متغیره بدین شرح عمل شده است:

در صورتی که میانگین پاسخ‌های کلیه حالات بیان شده مربوط به هریک از عوامل مطروحه، به نحو معناداری بزرگتر از نقطه بی‌تفاوتی (امتیاز ۵) باشد، عامل مطروحه (در هر حالت) در راستای جستجو و کشف شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه تاثیرگذار می‌باشد و در صورتی که میانگین پاسخ‌های برخی از حالات بیان شده جهت عوامل مطروحه، به نحو معناداری بزرگتر از نقطه بی‌تفاوتی (امتیاز ۵) باشد، عامل مطروحه تنها در همان حالات مذکور در راستای جستجو و کشف شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه تاثیرگذار بوده اند و در صورتی که میانگین پاسخ‌های کلیه حالات بیان شده جهت عوامل مطروحه، با میانگین بی‌تفاوتی پاسخ‌ها اختلاف معنی‌داری نداشته باشد و یا در صورت وجود اختلاف معنی‌دار، از این میانگین بی‌تفاوتی کوچکتر باشد، عامل مطروحه (در هر حالت) در راستای جستجو و کشف شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه تاثیرگذار نمی‌باشد.

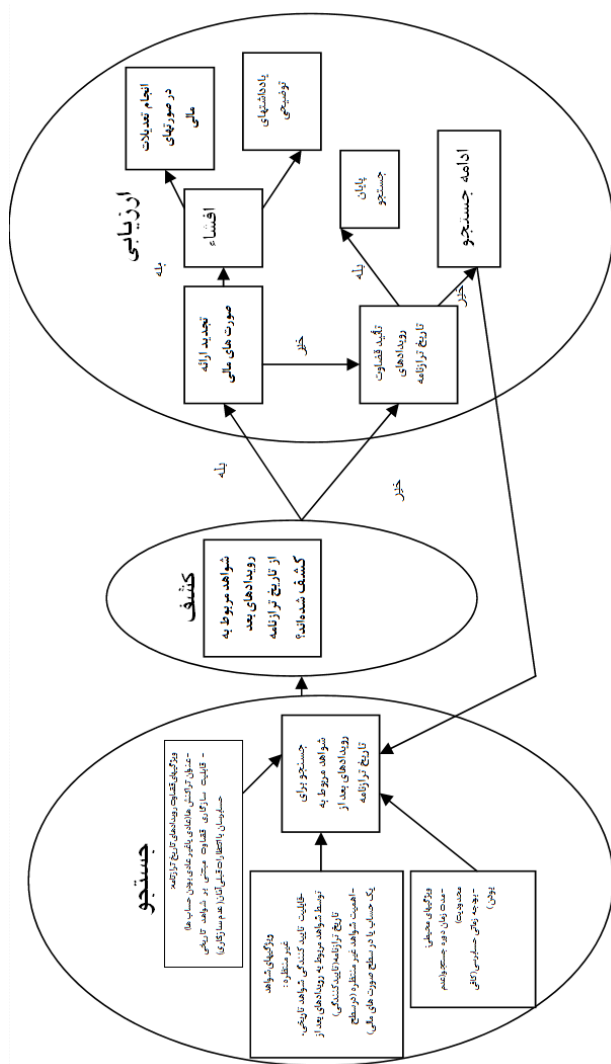
چنانچه عواملی که به عنوان عوامل تاثیرگذار در راستای جستجوی شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه تعیین گردیده‌اند، در راستای کشف شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه نیز تاثیرگذار باشند، در مدل این پژوهش قرار می‌گیرند. لذا این مدل حاوی عواملی است که در راستای جستجوی منجر به کشف شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه تاثیرگذار برقضاوت حساب‌برسان می‌باشند. این مدل از آن جهت قابل توجه است که عوامل مطروحه در مرحله جستجوی این مدل، همگی منجر به کشف شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه شده‌اند و استفاده از مدل یاد شده با توجه به عوامل مطروحه، موجب جلوگیری از اتلاف زمانی حساب‌برسان در راستای جستجو و کشف شواهد مذکور خواهد شد. نتایج آزمون  $t$  تک متغیره بیانگر آن بود که ۷ عامل مطروحه در تمامی حالات بیان شده در جستجوی شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه تاثیرگذار بوده‌اند. لذا تاثیر این عوامل در راستای کشف شواهد مذکور نیز با استفاده از آزمون فوق مورد بررسی قرار گرفت که نتایج در نگاره (۷) نشان داده شده است.

### نگاره (۷) نتایج حاصل از آزمون t تک متغیره جهت عوامل موثر در مرحله کشف

نام عامل	اجزای تشکیل دهنده	میانگین پاسخ‌ها	آیا میانگین پاسخ‌ها به نحو معنی‌داری از میانگین بی‌تفاوتی بیشتر است؟
عنوان تراکنش‌ها	حساب‌های بااهمیت عادی	۵,۵۲	بلی
	حساب‌های بااهمیت غیر عادی	۶,۰۴	بلی
مقدار شواهد تاییدکننده تاریخی	به میزان کافی وجود داشته باشد	۴,۵	خیر
	به میزان کافی وجود نداشته باشد	۵,۱۳	خیر
قابلیت سازگاری قضاوت مبتنی بر شواهد تاریخی حسابرسان در مورد رویدادهای تاریخ ترازنامه با انتظارات قبلی آنان	سازگار باشد	۴,۲۵	خیر
	سازگار نباشد	۵,۵۲	بلی
قابلیت تاییدکنندگی شواهد تاریخی توسط شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه	تاییدکنندگی وجود داشته باشد	۵,۳۱	بلی
	تاییدکنندگی وجود نداشته باشد	۵,۱۷	خیر
اهمیت شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه	در سطح یک حساب بااهمیت	۵,۶۷	بلی
	در سطح صورت‌های مالی	۵,۷۸	بلی
مدت زمان دوره جستجوی شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه	محدودیت داشته باشد	۴,۵۲	خیر
	محدودیت نداشته باشد	۵,۵	بلی
بودجه زمانی حسابرسی	بودجه زمانی پایان یابد	۵,۱	خیر
	بودجه زمانی اندک باشد	۵,۰۹	خیر
	بودجه زمانی کافی باشد	۶,۲۱	بلی

در نتیجه، مدل قابل ارائه پژوهش در مطلوب‌ترین حالت کاربردی، دارای ۶ عامل تاثیرگذار بر قضاوت حسابرسان در راستای جستجو و کشف شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه می‌باشد که در نگاره (۸) نمایش داده شده است.

## نگاره (۸) مدل ارائه شده پژوهش جهت فرایند جستجو، کشف و ارزیابی شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه



در مجموع می‌توان گفت، نتایج پژوهش که بر اساس قضاوت حرفه‌ای و تجربه‌های شخصی و عملی حسابرسان حاصل شده است، نشان می‌دهد که عوامل موجود در مدل پژوهش نسبت به سایر عوامل مطرحه، موجب شده است تا جستجوی هدفمند حسابرسان جهت دستیابی به شواهد کافی و قابل اطمینان، منجر به کشف شواهد متقاعدکننده‌ای در مورد رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه شده و در نتیجه تصمیم‌گیری در خصوص پذیرش یا عدم پذیرش قضاوت در مورد رویدادهای تاریخ ترازنامه را با توجه به شواهد اضافی کشف شده، تسهیل نماید. به‌طور کلی ارزیابی شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه در این مدل به دو بخش قابل تفکیک است:

- در صورت عدم کشف شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه (بنا به هر دلیل) تصمیم‌گیری در خصوص پذیرش یا عدم پذیرش قضاوت مبتنی بر تاریخ ترازنامه، توسط حسابرسان صورت می‌گیرد و بر این اساس در خصوص ادامه جستجو یا انصراف از جستجوی شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه تصمیم‌گیری می‌شود.

- در صورت کشف شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه با توجه به تاثیر هر یک از عوامل مطرحه، ارزیابی شواهد مذکور به منظور تعیین نوع برخورد از نظر طبقه‌بندی و افشا صورت می‌گیرد. اگر شواهد اضافی کشف شده در اثر وجود عوامل تاثیرگذار در مرحله جستجو، بر قضاوت حسابرسان در مورد رویدادهای تاریخ ترازنامه تاثیرگذار باشند، این امر مستلزم تجدید ارائه صورت‌های مالی از طریق انجام تعدیلات و تغییرات در ارقام مندرج در صورت‌های مالی خواهد بود و رویدادهای مزبور به‌عنوان رویدادهای تعدیلی طبقه‌بندی می‌شوند و در صورتی که شواهد کشف شده از نظر توصیف شرایط ایجاد شده بعد از تاریخ ترازنامه، بر قضاوت حسابرسان در مورد رویدادهای تاریخ ترازنامه تاثیرگذار باشد، این امر مستلزم افشای رویدادها از طریق درج در یادداشت‌های توضیحی است که به‌عنوان رویدادهای غیر تعدیلی طبقه‌بندی می‌گردد.

به‌دلیل آن که فرایند جستجو، کشف و ارزیابی شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه از طریق فرایند حسابرسی صورت می‌گیرد، به‌منظور اثر بخشی هرچه بیشتر فرایند حسابرسی، مدل‌سازی جهت فرایند جستجو، کشف و ارزیابی شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه ضروری به نظر می‌رسد. مدل ارائه شده در این پژوهش در بردارنده عواملی است که در راستای جستجو و کشف شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه تاثیرگذار بوده و بر پایه تجارب عملی حسابرسان استوار گردیده که علاوه بر جلوگیری از اتلاف وقت حسابرسان در راستای جستجو و کشف شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه، تلاش نموده است تا مراحل و رویه‌های پیش‌روی حسابرسان در فرایند جستجو، کشف و ارزیابی شواهد مذکور را طبقه‌بندی و خلاصه نماید.

## محدودیت‌ها و پیشنهادهای پژوهش

در اجرای این پژوهش، محدودیت‌ها و مشکلاتی به شرح زیر وجود داشته است:

- در مرحله مطالعه مبانی نظری و پیشینه پژوهش، عدم وجود منابع فارسی از یکسو، و مشکلات دستیابی به منابع خارجی نظیر عدم دسترسی به برخی از پایگاه‌های اینترنتی و یا محدودیت دسترسی مستقیم به برخی مقالات مرتبط با موضوع پژوهش از سوی دیگر، موجب طولانی شدن دوره پژوهش گردید.

- به دلیل استفاده از ابزار پرسشنامه جهت جمع‌آوری داده‌ها، محدودیت‌هایی از قبیل برداشت نادرست خواننده از سؤالات طرح شده و بی دقتی در پاسخ به سؤالات نیز وجود دارد.
- از دیگر محدودیت‌های این پژوهش، عدم همکاری برخی از افراد جامعه بوده است که می‌تواند ناشی از نداشتن زمان کافی به دلیل حجم کار روزانه یا اهمیت ندادن به پژوهش‌های علمی و... باشد. همچنین با توجه به مطالب تشریح شده در چارچوب نظری و نتایج حاصل از پردازش داده‌ها، پیشنهاد پژوهش به شرح زیر بیان می‌گردد:

با توجه به این که مدل پژوهش به منظور پیاده‌سازی در حوزه کاربردی حسابرسی و به طور خاص در فرایند جستجو و کشف شواهد رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه با استفاده از استنباط حساب‌برسان از تاثیر همزمان و مشترک عوامل در دو مرحله جستجو و کشف شواهد رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه طراحی گردیده است، پیشنهاد می‌گردد حساب‌برسان در کنار روش‌های عمومی ارائه شده در بند ۴ بخش ۵۶ استانداردهای حسابرسی ایران در خصوص کشف رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه از مدل ارائه شده در این پژوهش استفاده نمایند.

- حجم صاحب‌کاران موسسات خصوصی حسابرسی و همچنین تعداد پرسنل تخصیص داده شده در هر کار حسابرسی از دیگر موضوعاتی هستند که در این پژوهش منظور نگردیده و پژوهش‌های آتی می‌توانند نقش عوامل مذکور را به منظور جستجو و کشف شواهد مربوط به رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه توسط حساب‌برسان مورد مطالعه و بررسی قرار دهند.

- رابطه ریسک حسابرسی هر صاحب‌کار شامل ریسک تجاری و ریسک ذاتی با تاثیر هر یک از عوامل شناسایی شده در این پژوهش نیز می‌تواند مورد مطالعه قرار گیرد.

## منابع

- ۱) کثیری، حسین و حساس یگانه، یحیی (۱۳۸۲)، «مفهوم اهمیت در حسابرسی و تاثیر آن بر اظهار نظر حساب‌برسان مستقل»، فصلنامه مطالعات حسابداری، شماره ۲: ۳۸-۱.
- ۲) کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی (۱۳۸۵)، «استانداردهای حسابرسی»، تهران: سازمان حسابرسی، چاپ هشتم.
- ۳) کمیته فنی سازمان حسابرسی (۱۳۸۴)، «استانداردهای حسابداری»، تهران: سازمان حسابرسی.

۴) مهرانی، ساسان(۱۳۷۹)، «تاثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل تحت تئوری عدالت نسبی»، پایان نامه دکتری، تهران، دانشگاه تهران.

۵) مهرانی، ساسان و نعیمی، مهدیس(۱۳۸۲)، «تئوری اخلاقی و تاثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل» نشریه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، سال دهم، شماره ۳۲، تابستان: ۴۳-۶۱.

۶) وحیدی الزی، ابراهیم و راهداریان، آذر(۱۳۸۷)، «عوامل موثر بر قضاوت حسابرسان و تعیین درجه اهمیت آن در کشف تحریف صورت‌های مالی» فصلنامه مطالعات حسابداری، شماره ۲۴، زمستان ۱۳۸۷: ۱۱۷-۱۴۶

7) Accounting Standards Board (2005). "Subsequent Events", Toronto, Canada: CICA.

8) American Institute of Certified Public Accountants (2007), "AICPA Professional Standards", New York: AICPA.

9) Bamber, E. M., Ramsay, R. J., & Tubbs, R.M. (1997), "An Examination of the Descriptive Validity of the Belief-Adjustment Model and Alternative Attitudes in Auditing", Accounting, Organizations and Society, 22(April-May):249268-

10) Botosan, C. A., & Harris, M. S. (2000), "Motivation for a Change in Disclosure Frequency and its Consequences: An Examination of Voluntary Quarterly Segment Disclosures", Journal of Accounting Research, 38 (Autumn): 329353-.

11) Bouman, M.(2003), "Expert Versus Novice Behavior in Desition Making : An Interdisciplinary Inquiry", Boston: Kent.

12) Braun, R.(2000), "The Effect of Time Pressure on Auditor Attention to Qualitives Aspects of Misstatements Indicative of Potential Fraudulent Financial Reporting", Accounting Organization and Society, 25(Aril):243259-.

13) Canadian Institute of Chartered Accountants (1999), "Continuous Auditing Research Report", Toronto, Canada: CICA

14) Caster, p., & Pincus, K.V. (1996). "Anempirical Test of Bentham's Theory of the Persuasiveness of Evidence". A Journal of Practice & Theory, 15: 122-.

15) Ettredge, M. L., Simon, D. T., Smith, D. B., & Stone, M. S. (2000), "The Effect of External Accountants Review on the Timing of Adjustments to Quarterly Earnings", Journal of Accounting Research, 38(Spring): 195207-.

- 16) Healy, P. M., Wahlen, W. M. (2010), "A Review of the Earnings Management Literature and its Implications for Standard Setting", *Accounting Horizons*, 13(December): 365384-.
- 17) Hogarth, R., and H. Einhorn(1992), "Order Effects in Belief Updating: The Belief Adjustment Model", *Cognitive Psychology*, 24: 155-.
- 18) Houghton, C. W., & Fogarty, J. A. (1991), "Inherent Risk Auditing", *A Journal of Practice & Theory*, 10 (Spring): 121-.
- 19) Janvrin, D., & Jeffery, C.G. (2007), "An Investigation of Auditor Perceptions about Subsequent Events and Factors That Influence This Audit task", *Journal of Accounting Horizons*, 21(september):295309-.
- 20) Jenkins, N. (2010), "Informed Trading and the Market Reaction to Accounting Restatements", available at: [http:// www. Accountancy. Smu. Edu. Sg/research](http://www.Accountancy.Smu.Edu.Sg/research).
- 21) Kogan, A., E. Sudit, & Vasarhelyi, M. (1999), "Continuous online Auditing: A Program of Research", *Jornal of Information System*, 13 (Fall): 87104-.
- 22) Koonce, L. A.( 1993), "A Cognitive Characterization of Audit Analytical Review", *A Journal of practice & Theory* ,12 (Supplement): 5776-.
- 23)Koonce, L. A.( 1996), "Audit Analytical Procedures: A Field Investigation ", *Contemporary Accounting Research*, 13 (Fall): 457487-.
- 24) Libby, R., & Luft, J. (2010), "Determinants of Judgment Performance in Accounting : Ability, Knowledge, Motivation and Environment", *Accounting, Organization and Society*, 18: 425451-.
- 25) Muthukrishnan, A., Pham, M., & Mungale, A. M. (1999), "Comparison Oppurtunity and Judgment Revision", *Organization Behavior and Human Decision Processes*, 80(December): 228251-
- 26) Pincus, K. V.(1991), "Audit Judgment Confidence", *Behavioral Research in Accounting*, 25: 3965-.
- 27) Patterson, E. R., & Smith, R. (2003), "Materiality Uncertainly and Earnings Misstatements", *The Accounting Review* , 78(July): 297307-.
- 28) PricewaterhouseCoopers (2009), "State of Internal Audit Profession Study: Continuous Auditing Gains Momentum", Available at : [http:// www.pwc.com](http://www.pwc.com).