

تاریخ دریافت: ۸۹/۶/۱۵

تاریخ پذیرش: ۸۹/۸/۵

قابلیت اعتماد شواهد حسابرسی: رویکردهای مطالعاتی

محمد حسین صفرزاده / دانشجوی دکترای حسابداری دانشگاه تهران
افسانه رفیعی / دانشجوی دکترای حسابداری دانشگاه تهران

چکیده

«شواهد»، پشتوانه‌ای برای تمامی انواع تصمیمات به شمار می‌روند. گردآوری شواهد، جمع و ترکیب آن‌ها در قالب یک مجموعه، و ارزیابی قابلیت اعتماد و متقاعدکنندگی مجموعه شواهد، قبل از انجام قضاوت حرفه‌ای الزامی می‌باشد. در حوزه حسابرسی، «شواهد» از اهمیت ویژه‌ای برخوردارند. شناخت ویژگی‌های مرتبط با قابلیت اعتماد شواهد، می‌تواند در طراحی مدل‌های تئوریک برای قضاوت حرفه‌ای، ارزیابی شواهد و تبیین چارچوبی برای آموزش حسابرسان مبتدی سودمند باشد. علی‌رغم اهمیت مساله، هیچ‌گونه تئوری مشخصی در این باره (قابلیت اعتماد شواهد) وجود ندارد. نتایج پژوهش‌های گذشته در زمینه ارائه یک تئوری مناسب، از انسجام لازم برخوردار نیست. پیشرفت علمی در این زمینه نیازمند ترکیب نتایج تحقیقات پراکنده گذشته، به عنوان نقطه آغازی برای تحقیقات آتی خواهد بود. مقاله اخیر به بررسی ادبیات موضوعی موجود پیرامون قابلیت اعتماد شواهد حسابرسی می‌پردازد. این بررسی می‌تواند یک ابزار پژوهشی ارزشمند برای تئوری‌سازی و هدایت تحقیقات آتی به شمار آید.

واژگان کلیدی: تئوری حسابرسی، شواهد حسابرسی، قابلیت اعتماد، متقاعدکنندگی، رویکردهای مطالعاتی.

مقدمه

تحقیقات انجام شده پیرامون قابلیت اعتماد «شواهد حسابرسی» به دو دسته کمی و کیفی طبقه‌بندی می‌شوند. در رویکردهای کیفی^۱، تاکید ویژه‌ای بر قابلیت اعتماد شواهد منفرد صورت می‌پذیرد. این رویکردها را می‌توان به رویکردهایی که مبتنی بر تمایز بین انواع مختلف شواهد حسابرسی (دیدگاه حقیقی^۲) است و رویکردهایی که بر عوامل تعیین کننده قابلیت اعتماد شواهد تاکید دارند (دیدگاه عام^۳) طبقه‌بندی نمود. در رویکردهای کمی^۴ که بکارگیری روش‌های ریاضی نیز مجاز می‌باشد، می‌توان با استفاده از تجمیع قابلیت اعتماد مجموعه‌ای از شواهد، نسبت به ایجاد یک ارزش کلی اقدام نمود. برای هر دو دیدگاه فوق، بررسی‌های مجزایی هم برای تحقیقات مفهومی^۵ و هم برای تحقیقات تجربی^۶ صورت گرفته است.

۱- رویکردهای کیفی

۱-۱ دیدگاه حقیقی / تحقیقات مفهومی

بسیاری از تحقیقات انجام شده پیرامون قابلیت اعتماد «شواهد حسابرسی» بر خود متغیر «شواهد» تاکید دارند که این پژوهش‌ها متکی بر دیدگاه حقیقی می‌باشند. ایده بنیادی این دیدگاه، تمایز بین انواع مختلف شواهد حسابرسی و در نتیجه قابل اعتماد بودن آن‌ها است. از این رو نخستین گام در این دیدگاه، تمایز بین انواع شواهد می‌باشد. سپس قابلیت اعتماد هر کدام از شواهد (به صورت مجزا یا مقایسه‌ای) مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد. این تجزیه و تحلیل می‌تواند شامل پاره‌ای از عوامل کلی باشد که قابلیت اعتماد شواهد را زیر تاثیر خود قرار می‌دهند.

استفاده از این دیدگاه در نوشته‌های نویسندگان متعدد به چشم می‌خورد که تفاوت‌هایی بین طبقه‌بندی‌های پیشنهادی توسط آن‌ها وجود دارد. برای نمونه برخی نویسندگان شواهد را بر حسب نوع یا ماهیت (شواهد فیزیکی، شواهد مستند به اسناد و مدارک، شواهد شفاهی و استدلال قیاسی) طبقه‌بندی کرده‌اند. گروهی دیگر از نویسندگان، انواع «شواهد» را به فرایندهای ایجادکننده آن‌ها مرتبط می‌سازند. بر اساس یک طبقه‌بندی کلی می‌توان شواهد را به شواهد فیزیکی، شواهد شفاهی، شواهد مستند به اسناد و مدارک، و شواهد تحلیلی دسته‌بندی کرد (گیبز، ۱۹۹۷).

بیش تر نویسندگان، شواهد فیزیکی و محاسبات انجام شده توسط حسابرس را متقاعدکننده‌ترین

و قابل اعتمادترین نوع شواهد می دانند. مهم ترین ویژگی این شواهد، قابلیت دسترسی آسان و مشاهده پذیری آن ها است. رتبه بندی سایر انواع شواهد حسابرسی به لحاظ قابل اعتماد بودن، متفاوت است. برای نمونه ماتز (۱۹۵۸)، شواهد شفاهی را پس از شواهد فیزیکی و شواهد غیرمستقیم در رتبه آخر قرار می دهد. بسیاری از نویسندگان نیز، شواهد را به صورت مجزا تجزیه و تحلیل نموده و میزان قابلیت اعتماد آن ها را تعیین نموده اند. برای مثال در مورد قابلیت اعتماد شواهد مستند به اسناد و مدارک، تمایز بین اسنادی که در داخل شرکت و خارج از آن تهیه می شود، حائز اهمیت است (استیفنز، ۲۰۰۳).

۲-۱- دیدگاه حقیقی / تحقیقات تجربی

عمده تحقیقات تجربی در زمینه قابلیت اعتماد انواع خاص شواهد حسابرسی، برای تاییدیه حساب های دریافتنی و روش های تحلیلی صورت گرفته است. نتایج این تحقیقات در مورد تاییدیه حساب های دریافتنی حاکی از آن است که خطاهای کشف شده توسط تاییدیه ها، نمی تواند نماینده خطاهای واقعی در جامعه آماری باشد که این موضوع یک محدودیت عمده درباره قابلیت اعتماد تاییدیه ها (به عنوان یکی از شواهد حسابرسی) به شمار می رود.

هم چنین نتایج تحقیقات آرشویی حاکی از آن است که قسمت قابل توجهی از ارائه های نادرست، با استفاده از روش های تحلیلی کشف شده اند که این موضوع نشان دهنده قابلیت اعتماد نسبتاً زیاد این روش ها (به عنوان یکی از شواهد حسابرسی) است. اما ذکر این نکته ضروری است که قسمت مهمی از ارائه های نادرست نیز با استفاده از روش های تحلیلی قابل کشف نمی باشد و این مساله قابلیت اعتماد محدود این روش ها را نشان می دهد.

۳-۱- دیدگاه عام / تحقیقات مفهومی

دیدگاه عام (کلی)، عوامل اثرگذار بر قابلیت اعتماد «شواهد حسابرسی» را مدنظر قرار می دهد. پژوهش هایی که با استفاده از این روش انجام می گیرد به متغیر «شواهد» محدود نیست، بلکه سایر متغیرهای لحاظ شده در چارچوب مفهومی را نیز مورد توجه قرار می دهد.

استفاده از این دیدگاه نیز از سوی بسیاری از نویسندگان مورد توجه قرار گرفته است. بسیاری از نویسندگان به ذکر صریح این متغیرها و عوامل اثرگذار مرتبط با آن ها پرداخته اند در حالی که برخی دیگر به ذکر تلویحی این عوامل اکتفا کرده اند. عوامل اثرگذار عنوان شده توسط نویسندگان مختلف

متفاوت می‌باشد. این عوامل را می‌توان در پنج دسته کلی شامل؛ عوامل مرتبط با منبع شواهد، عوامل مرتبط با ایجاد و انتقال شواهد، ویژگی‌های شواهد و رابطه آن‌ها با ادعاهای مورد بحث، عوامل مرتبط با حسابرس به عنوان ارزیاب شواهد، و عوامل مرتبط با ترکیب اجزاء شواهد، مورد بررسی قرار داد (گرونولد، ۲۰۰۶). در ادامه به تشریح این عوامل می‌پردازیم:

الف) عوامل مرتبط با منبع شواهد: اکثر نویسندگان از قابلیت اعتماد منبع به عنوان یک عامل مهم در تعیین قابلیت اعتماد شواهد یاد می‌کنند. بسیاری از آن‌ها، حداقل به عواملی همچون استقلال، درستی و انگیزش اشاره کرده‌اند در حالی که سایرین، به معرفی عواملی همچون صلاحیت و توانایی (به عنوان دومین بعد قابلیت اعتماد منبع) پرداخته‌اند.

ب) عوامل مرتبط با ایجاد و تبدیل شواهد: بسیاری از محققان عنوان می‌کنند که کنترل‌های داخلی کافی و موثر، سبب افزایش قابلیت اعتماد شواهد داخلی می‌شود. هتِرتلی (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. فلینت (۱۹۸۸) بر دقت و توجه در تهیه شواهد مستند و اهمیت حفظ آن‌ها توجه خاصی دارد. ویندال (۱۹۶۱) نیز به تلاش‌های لازم توسط دریافت‌کننده به منظور پردازش تاییدیه‌ها اشاره می‌کند. بنابراین ملاحظه می‌شود که تمامی این عوامل، افزایش قابلیت اعتماد شواهد حسابرسی را به دنبال دارد.

همان‌گونه که مشخص است حسابرس با گواهی کیفیت حقایقی مواجه است که در گذشته اتفاق افتاده‌اند. با توجه به عدم وجود چنین رویدادهایی در زمان حاضر، حسابرس مجبور است از جایگزین‌های آن رویدادها به منظور انجام استنباط در مورد آن‌ها استفاده کند. این جایگزین‌ها می‌تواند مورد پردازش، طبقه‌بندی و ثبت قرار گیرند که این امر منجر به ایجاد یک جایگزین ثانویه شده و این فرایند ادامه می‌یابد. اسکندال از این فرایند به عنوان هرم داده یاد می‌کند که از لایه‌های جایگزین شکل گرفته است. بر اساس آنچه که اسکندال عنوان می‌کند ارزش حقیقی جایگزین‌ها، به فاصله موجود بین جایگزین استفاده‌شده توسط حسابرس و منبع اولیه شواهد بستگی دارد. هراندازه که طول این زنجیره بلندتر باشد، ارزش نهایی جایگزین تضعیف می‌گردد، زیرا امکان تغییر در محتوا در هر کدام از مراحل وجود دارد.

کینان و 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.

ج) ویژگی‌های شواهد و رابطه آن‌ها با ادعاهای مورد بحث: بسیاری از نویسندگان عنوان می‌کنند که ویژگی‌های شواهد و رابطه آن‌ها با ادعاهای مندرج در صورت‌های مالی، با قابل اعتماد بودن شواهد مرتبط است. عامل دیگر، به موقع بودن شواهد است. همچنین قابلیت اعتماد شواهد به معرف بودن ادعاهای مورد بحث نیز وابسته است. از نظر برخی نویسندگان، ماهیت، نوع و شکل شواهد، با قابلیت اعتماد شواهد ارتباط مستقیم دارند. عامل دیگر متعلق به این طبقه، سندیت و صحت شواهد است که در صورت تحریف یا جایگزینی شواهد، قابلیت اعتماد آن‌ها تنزل می‌یابد. در نهایت، قطعیت شواهد به عنوان آخرین عامل مرتبط با این طبقه معرفی می‌گردد. در کنار این عوامل، مفاهیمی دیگر هم چون فاصله منطقی (هجست)، همگونی محتوا (نوپ)، دقت (گری) و صراحت (کاستر و پینکوس) نیز معرفی شده‌اند.

د) عوامل مرتبط با حسابرس: صلاحیت و شایستگی (تجربه و دانش) حسابرس بسیار با اهمیت است، زیرا حسابرس به کمک دانش و تجربه خود و بر مبنای شواهد حسابرسی، استنباط‌هایی در مورد حقیقت ادعاهای مورد بحث صورت می‌دهد. ماتز و شرف (۱۹۶۱) به اهمیت تردید حرفه‌ای در ارزیابی شواهد توجه کرده‌اند. فلینت (۱۹۸۸) به اهمیت طرح پرسش‌های مناسب توسط حسابرس به منظور اجتناب از فهم نادرست و سایر ایرادهای مرتبط با شواهد شفاهی توجه ویژه‌ای دارد. همچنین وی به عنصری به نام شهود اشاره می‌نماید که می‌تواند به حسابرس در شناسایی وضعیت‌های نامعلوم و غیرمنتظره کمک کند. این عنصر در ارتباط نزدیک با میزان دانش، مهارت و تجربه حسابرس است و در شناسایی شواهد مربوط نقشی انکارناپذیر ایفا می‌کند. کمیته مفاهیم بنیادی حسابرسی انجمن حسابداری آمریکا (۱۹۷۳)، از تمایل به خطای احتمالی در مشاهدات حسابرس و کاهش این گونه موارد، به عنوان یکی دیگر از عوامل مرتبط با حسابرس اشاره می‌کند. در نهایت، کاستر و پینکوس (۱۹۹۶) به معرفی پیش‌بینی شواهد به عنوان عاملی اثرگذار بر قابلیت اعتماد شواهد می‌پردازد و می‌گوید شواهدی که انتظار پیش‌بینی از آن‌ها وجود ندارد، از متقاعدکنندگی کم‌تری برخوردارند.

ه) عوامل مرتبط با ترکیب شواهد: 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.

۱-۴- دیدگاه عام / تحقیقات تجربی

الف) تحقیقاتی که مستقیماً به بررسی قابلیت اعتماد شواهد حسابرسی پرداخته‌اند: عمده تحقیقات مبتنی بر دیدگاه عام قابلیت اعتماد شواهد حسابرسی، ماهیت مفهومی دارند. نتایج پژوهش‌های انجام شده نشان می‌دهد که ارزش متقاعدکنندگی شواهد حسابرسی، با افزایش تعداد آزمون‌های اضافی، تهیه شواهد توسط افرادی مستقل از واحد تحت حسابرسی، استفاده از شواهد مستقیم (شواهد فراهم‌شده توسط آزمون‌های محتوا)، و شواهد منطبق با انتظارات، افزایش می‌یابد. به‌علاوه اگر اجزاء تشکیل‌دهنده مجموعه شواهد با هم سازگار باشند و پراکندگی برآوردهای صورت گرفته در مجموعه کم‌تر باشد، میزان متقاعدکنندگی مجموعه شواهد بیش‌تر خواهد بود.

ب) تحقیقات مرتبطی که مستقیماً به بررسی قابلیت اعتماد شواهد حسابرسی پرداخته‌اند: این دسته از تحقیقات مستقیماً به قابلیت اعتماد شواهد حسابرسی مرتبط نبوده، اما به بررسی جنبه‌های ویژه‌ای از پردازش و استفاده از اطلاعات حسابرسی پرداخته‌اند. تحقیقات بسیاری به موضوع ارزیابی حسابرس از منابع اطلاعاتی و اطلاعات ارائه‌شده توسط آن‌ها اختصاص یافته است. منابع بررسی شده شامل تاییدیه‌های دریافتی از مدیریت صاحبکار، واحد حسابرسی داخلی صاحبکار، منابع مختلف خارجی (اشخاص ثالث)، سایر اعضای تیم حسابرسی و ... می‌باشد. اکثر تحقیقات به این نتیجه منتهی می‌شوند که حسابرسان به اطلاعات برگرفته از منابع صحیح‌تر، اتکال بیش‌تری دارند، اگرچه برخی مطالعات نشان می‌دهند که حسابرسان به اندازه کافی به قابلیت اعتماد منابع شواهد توجهی نمی‌کنند.

در مورد ایجاد و انتقال شواهد، تحقیقات تجربی بر ارزیابی و اتکاء بر حسابرسی و کنترل‌های داخلی توسط حسابرس تأکید دارند. همانند عوامل اثرگذار بر منابع شواهد، عینیت، کفایت و عملکرد حسابرسان داخلی نیز به عنوان عواملی اثرگذار معرفی شده‌اند.

همچنین تحقیقاتی تجربی دربارهٔ ویژگی‌های شواهد و رابطه آن‌ها با ادعاهای مندرج در گزارش‌های مالی - به‌ویژه در مورد اطلاعات مربوط - صورت گرفته است. نتایج تحقیقات انجام شده حاکی از آن است که حسابرسان باتجربه از توانایی بیشتری در شناسایی اطلاعات مربوط و تمرکز بهتر در استفاده از این اطلاعات برخوردارند (اسمیلیاسکاس و اسمیت، ۱۹۹۰). شانتو (۱۹۹۳) به مواردی اشاره می‌کند که حکایت از تأثیرپذیری قضاوت حسابرسان (اعم از حسابرسان خبره و تازه‌کار) از اطلاعات نامربوط دارد. بونر (۱۹۹۰) دریافت که حسابرسان دارای تجربه کاری کم‌تر از دو سال در مقایسه با سایر حسابرسان، اتکای بیشتری به اطلاعات نامربوط دارند. کیسینجر (۱۹۷۴) در تحقیق خود به مطالعه عامل به موقع بودن اطلاعات پرداخت. وی دریافت که حسابرسان ترجیح می‌دهند شواهد را در یک نقطه زمانی مناسب (معمولاً در پایان سال مالی) به دست آورند.

پیرامون ترکیب اجزاء شواهد نیز تحقیقاتی 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 مدنظر قرار می‌دهند. همچنین مزیر و همکاران (۲۰۰۴) دریافتند که شواهد تاییدکننده‌ای که بعداً دریافت می‌شوند بر ارزیابی حسابرس از شواهد تاییدکننده دریافت شده قبلی تأثیری ندارند.

۲- رویکردهای کمی

حوزه دیگری از تحقیقات پیرامون قابلیت اعتماد شواهد حسابرسی با استفاده از روش‌های کمی صورت گرفته است. یکی از مهم‌ترین کارهای انجام شده در این زمینه، تحقیق توبا و همکاران (۱۹۷۵) است. تأکید این تحقیق مبنی بر رابطه بین مفهوم شواهد و گزاره‌هایی است که باید در حسابرسی صورت‌های مالی مورد تأیید واقع شود. به عبارت دیگر این تحقیق به تشریح فرایند تفکیک گزاره نهایی (ارائه منصفانه) به تعدادی گزاره جزئی می‌پردازد که باید مورد پشتیبانی شواهد حسابرسی قرار گیرند.

در کنار پژوهش‌های توبا و همکاران (۱۹۷۵)، تحقیقات دیگری نیز با استفاده از مدل‌های

کمی صورت گرفته که تاکید آن‌ها بر قابلیت اعتماد اجزای چندگانه شواهد به منظور شکل‌دهی یک ارزش کلی است. این رویکردها به لحاظ ماهیت، هنجاری بوده و از سه مرحله متوالی به شرح ذیل تشکیل شده‌اند (گرونولد، ۲۰۰۶):

- تشریح ساختار و روابط داخلی بین شواهد و ادعاها

- کمی کردن قابلیت اعتماد شواهد منفرد

- تجمیع این موارد به کمک مفاهیم ریاضی و الگوریتم

بدین منظور می‌توان از احتمالات شرطی ساده استفاده نمود، اگرچه استفاده از این احتمالات دارای نقایص مفهومی است. به منظور مواجهه با عدم اطمینان در ارزیابی شواهد، می‌توان از قواعد منطق فازی نیز بهره جست. بوریتز و همکاران (۱۹۹۰) این عمل را با استفاده از سیستم‌های خبره انجام دادند. این سیستم‌ها نیز همانند مدل‌های ذکر شده قبلی، در ارزیابی قابلیت اعتماد شواهد حسابرسی پیشرفت قابل ملاحظه‌ای نداشته‌اند. علی‌رغم مشکلات معمول روش‌های کمی، تحقیقات تجربی نشان داده‌اند که به کارگیری این مدل‌ها می‌تواند به صورت قابل ملاحظه‌ای به بهبود فرایند تجمیع شواهد کمی منجر شود.

هوگارس و اینهورن (۱۹۹۲) عنوان کرده‌اند که مدل تعدیل باور توسط بسیاری از محققان مورد استفاده واقع شده است. برخلاف مدل‌های توضیح داده شده قبلی، این مدل ماهیتی توصیفی دارد. از جمله کارکردهای این مدل می‌توان به پیش‌بینی خطا اشاره کرد. روائی این مدل نیز از طریق چندین مطالعه تجربی مورد تایید واقع شده است.

نتیجه‌گیری و پیشنهاد برای تحقیقات آتی

بسیاری از نویسندگان به وجود یک تئوری جامع برای شواهد حسابرسی اشاره کرده‌اند در مقابل، عده دیگری از نویسندگان عنوان می‌کنند که هیچ‌گونه تئوری جامعی در خصوص شواهد در ادبیات حسابرسی وجود ندارد. هر دو دیدگاه می‌تواند درست باشد. نظر طرفداران دیدگاه اول از این منظر صحیح است که مدل‌های ریاضی و انعطاف‌پذیری به منظور تعیین قابلیت اعتماد شواهد وجود دارد. دیدگاه دوم نیز بدین جهت صحیح است که مدل‌های موجود، تنها یک جنبه -یعنی تجمیع شواهد- را مدنظر قرار داده‌اند. هیچ‌کدام از این دو دیدگاه نمی‌تواند ما را در چگونگی کمی نمودن قابلیت

اعتماد شواهد منفرد یاری رساند.

بررسی ادبیات موجود در خصوص قابلیت اعتماد شواهد حسابرسی، حکایت از حوزه‌های تحقیقاتی متفاوت دارد. در حوزه تحقیقات کیفی، با کارهای برجسته‌ای همچون مطالعه ماتز و شرف (۱۹۶۱) روبه‌رو هستیم. با ظهور مدل‌های کمی، تحقیقات کیفی نیز رشد قابل ملاحظه‌ای یافتند، البته این رشد همراه با تئوری جامع و فراگیر نبود. تا به امروز، تحقیق در این حوزه خاص منجر به تعیین برخی عوامل موثر بر قابلیت اعتماد شواهد گردیده است که این مقاله به معرفی پاره‌ای از این عوامل پرداخت.

پی‌نوشت‌ها:

- 1- Qualitative Approaches
- 2- Substantive View
- 3- Generic View
- 4- Quantitative Approaches
- 5- Conceptual Research
- 6- Empirical Research

منابع و مأخذ:

- 1- American Accounting Association (AAA), Committee on Basic Auditing Concepts (1973). A Statement of Basic Auditing Concepts, Sarasota.
- 2- Bonner, Sarah E. (1990), "Experience Effects in Auditing: The Role of Task-Specific Knowledge", The Accounting Review, pp. 72-92.
- 3- Boritz, J. Efrim and Wensley, Anthony K. P. (1990), "Structuring the Assessment of Audit Evidence – An Expert Systems Approach", Auditing: A Journal of Practice & Theory, pp. 49-94.
- 4- Caster, Paul and Pincus, Karen V. (1996), "An Empirical Test of Bentham's Theory of the Persuasiveness of Evidence", Auditing: A Journal of Practice & Theory, pp. 1-22.
- 5- Flint, David (1988). Philosophy and Principles of Auditing: An Introduction, Hound mills.
- 6- Gibbs, E. (1997); "A General Theory of Evidence as the Conceptual Foundation in Auditing Theory: A Comment", The Accounting Review, pp. 751-758.
- 7- Gronewold, U. (2006). "The Probative Value of Audit Evidence: The State of the Art and Avenues towards a General Theory", Working Paper, Department of Accounting and Auditing, University of Potsdam, Germany.
- 8- Hatherly, David J. (1980). The Audit Evidence Process, London.
- 9- Hogarth, Robin M. and Einhorn, Hillel J. (1992), "Order Effects in Belief Updating: The Belief-Adjustment Model", Cognitive Psychology, pp. 1-55.
- 10- Keenan, Denis and Anderson, John (1979). "Evidence and the auditor (Part 2)", Accountancy, pp. 119-120.
- 11- Kissinger, John Neal (1974). "A Study of Factors Which Affect Audit Evidence Accumulation", dissertation, Michigan State University 1974.
- 12- Mautz, R. K. (1958). "The Nature and Reliability of Audit Evidence", Journal of

Accountancy, pp. 40-47.

13- Mautz, R. K. and Sharaf, Hussein A. (1961). *The Philosophy of Auditing*, Sarasota (Seventeenth Printing 1993).

14- Messier Jr., William F., Eilifsen, Aasmund and Austen, Lizabeth A. (2004), "Auditor Detected Misstatements and the Effect of Information Technology", *International Journal of Auditing*, pp. 223-235.

15- Moeckel, Cindy (1990), "The Effect of Experience on Auditors' Memory Errors", *Journal of Accounting Research*, pp. 368-387.

16- Schandl, Charles W. (1978). *Theory of Auditing: Evaluation, Investigation, and Judgment*, Houston.

17- Shanteau, James (1993), "Discussion of Expertise in Auditing", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, pp. 51-56.

18- Smieliauskas, W., and L, Smith (1990); "A theory of evidence based on audit assertions", *Contemporary Accounting Research*, pp: 407-426.

19- Stephens, G. (2003); "An Investigation of the Descriptiveness of the General Theory of Evidence and Auditing", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, pp: 55-74.

20- Toba, Yoshihide (1975), "A General Theory of Evidence as the Conceptual Foundation in Auditing Theory", *The Accounting Review*, pp. 7-24.

21- Windal, Floyd W. (1961). "Standards of Reliability for Audit 22- Evidence", *The New York Certified Public Accountant*; pp. 394-400.