



تدوین مدل کیفیت مستندسازی حسابرسی با رویکرد مبتنی بر نظریه پردازی زمینه بنیان

زهرا حمصیان کاشانی^۱

زهرا حاجیهها^۲ ✉

حسین جهانگیرنیا^۳

رضا غلامی جمکرانی^۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۷/۱۳ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۹/۱۸

چکیده

در سال‌های اخیر، کیفیت مستندسازی حسابرسی و تأثیر آن بر کیفیت حسابرسی در استانداردهای حسابرسی (مانند استاندارد PCAOB شماره ۳) مورد توجه بیشتری قرار گرفته است. بر اساس استانداردها، مستندسازی حسابرسی شامل ثبت و ضبط کردن روش‌های حسابرسی انجام شده، شواهد حسابرسی مربوطه و نتیجه‌گیری‌های حسابرسی است. اهمیت مستندسازی حسابرسی با توجه به نیاز به ارائه شواهدی که نظر حسابرسی را تأیید می‌کند و همچنین ارائه اطلاعات در مورد مراحل مختلف رویه‌های حسابرسی، تعیین می‌شود. پژوهش حاضر با هدف طراحی مدل کیفیت مستندسازی حسابرسی با رویکرد نظریه پردازی داده بنیاد انجام شده است. روش پژوهش از نوع کیفی می‌باشد. به منظور انجام مصاحبه‌های عمیق و نیمه ساختاریافته، تعداد ۱۶ نفر از شرکای مؤسسات حسابرسی، مدیران سازمان حسابرسی و مدیران مالی شرکت‌ها طی فرایندی هدفمند انتخاب شدند. یافته‌های پژوهش، به صورت مدل پارادایمی با ۱۴ مقوله برای شرایط علی، ۶ مقوله در زمینه بستر، ۶ مقوله برای شرایط مداخله‌گر، ۶ مقوله برای راهبرد و ۳ مقوله در زمینه پیامد مرتبط با پدیده اصلی پژوهش، شناسایی شد. نتایج پژوهش نشان داد که کیفیت مستندسازی حسابرسی و ارزیابی آن ماهیت پیچیده و چندوجهی دارد و علاوه بر ویژگی‌ها شخصیتی و فردی حسابرسی، تحت تأثیر محیط خرد و کلان پیرامون حوزه حسابرسی نیز قرار می‌گیرد. بر این اساس، به منظور بررسی جامع موضوع، در تدوین مدل کیفیت مستندسازی حسابرسی جنبه‌های مختلف مورد بررسی قرار گرفته است.

واژه‌های کلیدی: مستندسازی حسابرسی، حسابرسی مستقل، شواهد حسابرسی، نظریه زمینه‌ای.

۱- گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران. hemmasianmba@gmail.com

۲- گروه حسابداری، واحد تهران شرق، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. نویسنده مسئول. drzhajiha@gmail.com

۳- گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران. hossein_jahangirnia@yahoo.com

۴- گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران. accountghom@gmail.com

۱- مقدمه

طبق استاندارد حسابرسی شماره ۲۳۰، مستندات حسابرسی که در تهیه آنها الزامات استاندارد و الزامات ویژه استانداردهای مربوط رعایت شده باشد، شواهد پشتوانه نتیجه‌گیری حسابرس در خصوص دستیابی به اهداف کلی حسابرس و شواهد انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی و الزامات قانونی و مقرراتی مربوط را فراهم می‌کند. علاوه بر این، مستندات حسابرسی ثابت می‌کند که حسابرسی مطابق با استانداردهای تعیین شده از جمله کنترل کیفیت خارجی و داخلی حسابرسی انجام شده است.

پرونده حسابرسی، یک یا چند پوشه یا سایر ابزارهای ذخیره‌سازی داده‌ها، به شکل فیزیکی یا الکترونیکی که شامل سوابقی است که مستندات یک کار حسابرسی را تشکیل می‌دهد (در استاندارد حسابرسی ۲۳۰). مستندات حسابرسی نیز در این استاندارد بدین شکل تعریف شده است؛ "سوابق مربوط به روش‌های رسیدگی اجرا شده (شامل برنامه‌ریزی حسابرسی، روش‌های تحلیلی، تأییدیه‌های مدیریت و...)، شواهد حسابرسی کسب شده و نتایجی که حسابرس به آن رسیده است". بر طبق استاندارد حسابرسی ۲۳۰، شکل، محتوا و میزان مستندات حسابرسی به عواملی چون؛ ماهیت روش‌های حسابرسی، خطرهای تحریف بااهمیت شناسایی شده، میزان قضاوت موردنیاز برای اجرای کار و ارزیابی نتایج، اهمیت شواهد حسابرسی کسب شده، ماهیت و میزان موارد استثنای شناسایی شده، نیاز به مستندسازی نتایج، متدولوژی و ابزار حسابرسی مورد استفاده بستگی دارد. استاندارد بین‌المللی حسابرسی^۱ (ISA230)، اهمیت مستندسازی را ایجاد سابقه کافی و مناسب پشتوانه گزارش حسابرس و همچنین اثبات اینکه حسابرسی مطابق با استانداردها و الزامات قانونی و نظارتی، برنامه‌ریزی و اجرا شده است، مطرح می‌کند. مستندات حسابرسی تهیه شده در زمان اجرای کار، دقیق‌تر از مستندات تهیه شده پس از آن است. این مستندات، کیفیت حسابرسی را افزایش می‌دهد و بازبینی مؤثر و ارزیابی شواهد حسابرسی کسب شده را میسر می‌سازد. همچنین با استفاده از مستندات حسابرسی باکیفیت، نتیجه‌گیری قبل از گزارش حسابرسی نهایی می‌شود. استانداردهای مذکور دربرگیرنده اهداف، الزامات، نحوه اجرا و سایر توضیحات کاربردی هستند که برای راهنمایی و هدایت حسابرس در تهیه مستندات حسابرسی طراحی شده‌اند؛ اما تاکنون با استفاده از رویکرد کیفی و مصاحبه‌های عمیق با خبرگان، پژوهش‌های جامعی در خصوص کیفیت مستندسازی حسابرسی و بررسی ویژگی‌ها و عوامل مؤثر بر آن صورت نپذیرفته است. با توجه به نامشخص بودن شرایط علی، عوامل مداخله‌گر و بستر و راهبردهای مربوط به کیفیت مستندسازی حسابرسی، هدف اصلی این پژوهش،

ارائه مدلی در خصوص کیفیت مستندسازی حسابرسی و شناخت بهتر آن با استفاده از نظریه‌پردازی زمینه بنیان^۲ است.

نظریه زمینه‌ای یا داده بنیاد، یک روش استقرایی کشف نظریه است که این امکان را برای پژوهشگر فراهم می‌آورد تا گزارشی نظری از ویژگی‌ها عمومی موضوع پرورش دهد، در حالی که به طور همزمان، پایه این گزارش را در مشاهدات تجربی داده‌ها محکم می‌سازد (مارتین و ترنر، ۱۹۸۶). نظریه داده بنیان از سه جزء اصلی تشکیل می‌شود که عبارتند از: مفاهیم، مقولات و گزاره‌ها. مفاهیم واحدهای بنیادی تحلیل هستند زیرا دست یافتن به نظریه، نتیجه ساخت مفهوم از داده‌های موجود است. به عقیده کوربین و اشتراوس مقولات در مقایسه با مفاهیمی که بیانگر آن‌ها هستند انتزاعی‌تر هستند و سومین جزء تشکیل‌دهنده نظریه داده بنیان گزاره‌ها هستند که نشان‌دهنده روابط تعمیم‌یافته بین یک مقوله و مفاهیم آن و همچنین روابط بین مقولات ناپیوسته هستند، گلیزر و اشتراوس، گزاره‌ها را نوعی فرضیه دانسته‌اند (طیبی و همکاران، ۱۳۹۵). در نظریه زمینه‌ای، فرایند جمع‌آوری و تحلیل داده‌ها هم‌زمان انجام می‌پذیرد. بدین منظور و بر پایه نظریه زمینه‌ای، برای جمع‌آوری داده‌ها و تدوین مدل موردنظر، از مصاحبه‌های عمیق استفاده می‌شود. در این رابطه، مطالعه عمیقی در زمینه حسابرسی مستقل، شامل شرکای مؤسسات حسابرسی، مدیران و حسابرسان ارشد انجام شده است.

۲- مبانی نظری

مستندسازی حسابرسی نقش بسیار مهمی در فرایند حسابرسی ایفا می‌کند به طوری که استاندارد بین‌المللی شماره ۲۳۰ حسابرسی^۳، مستندسازی را از جمله وظایف اساسی و مهم حسابرس در نظر می‌گیرد (سافوناوا^۴ و همکاران، ۲۰۱۸). طبق استاندارد بین‌المللی حسابرسی (ISA230)، پرونده‌ها و مستندات حسابرسی باید به اندازه کافی کامل و دقیق باشد تا بتواند درک کاملی از حسابرسی انجام شده را ارائه دهد. ویژگی‌های برشمرده در این استاندارد برای یک پرونده حسابرسی مناسب شامل؛ واضح و صریح بودن، کامل بودن، دقیق بودن، فهرست گذاری درست، مربوط بودن، مختصر بودن، تمیز و پاکیزه بودن و آموزنده بودن است. بر این اساس، کیفیت مستندسازی حسابرسی را می‌توان از دو جنبه بررسی نمود؛ ویژگی‌ها شکلی پرونده و ویژگی‌ها محتوایی پرونده.

جامعه حسابداران رسمی ایران طبق بند ۲۹ اساسنامه و آیین‌نامه نظارت حرفه‌ای، وظیفه نظارت حرفه‌ای بر مؤسسات حسابرسی و نحوه تهیه مستندات حسابرسی در پرونده‌ها را بر عهده دارد. علاوه بر کنترل کیفیت سالانه در طول دوره موارد اعلامی از سوی نهادها و اشخاص ذی‌نفع و همچنین

پرونده‌ها و گزارش‌های حسابرسی صادره نیز به‌طور نمونه‌ای مورد بررسی نظارت حرفه‌ای قرار می‌گیرد. به‌رغم اقدامات نظارت حرفه‌ای و مجازات پیش‌بینی شده به‌نظر می‌رسد هنوز به نقطه مطلوبی دست نیافته‌ایم و فاصله انتظار ذی‌نفعان ممکن است موجب بی‌اعتمادی به حرفه و دستاوردهای آن شود (رزاق، ۱۳۹۹).

سازماندهی فرآیند مستندسازی داده‌های به دست آمده پس از تأیید قابلیت اطمینان صورت‌های مالی، جنبه اساسی در استانداردهای بین‌المللی حسابرسی است. به منظور بهبود روند تهیه و اطمینان از اسناد در حال کار حسابرسی، برخی پژوهشگران بر ویژگی‌ها شکلی پرونده تأکید دارند و پیشنهاد می‌دهند که اشکال استاندارد و یکپارچه اسناد شامل؛ فرم‌ها، آزمون‌ها، الگوهای اسناد، ساختار پرونده حسابرسی، پرسشنامه‌ها، نامه‌ها و درخواست‌های تجدیدنظر نمونه را در مؤسسات حسابرسی تصویب کنند. اهمیت تهیه پرونده حسابرسی یکپارچه برای سازمان‌های بزرگ و متوسط و نهادهای تجاری کوچک نیز ضروری است که باعث بهبود کیفیت خدمات ارائه شده حسابرسی و بهینه‌سازی حسابرسی می‌شود (سافوناوا و همکاران، ۲۰۱۸). معمولاً حساب‌رسان مستقل تمایل دارند به جای استفاده از قضاوت حرفه‌ای خود در مواقع لزوم، به توصیه‌های ارائه شده در چک‌لیست و راهنمای تصمیم‌گیری اعتماد کنند (سلیمان^۷ و همکاران، ۲۰۱۸). به کار بردن راهنمای تصمیم‌گیری، مانند چارچوب نظارتی سیستم اطلاعاتی ممکن است نحوه تصمیم‌گیری حساب‌رسان و جمع‌آوری شواهد را تغییر دهد، بنابراین، منجر به قضاوت و تصمیم‌گیری بهتر می‌شود (براون-لیبورد، ایسا و لومباردی^۷، ۲۰۱۵؛ کنگ، تروتمن و تروتمن^۸، ۲۰۱۵). تعدادی از مطالعات (زیملمن^۹؛ آگوگیلا^{۱۰} و همکاران، ۲۰۰۹) اثبات کرده‌اند که استفاده از یک سیستم خبره بر قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان تأثیر می‌گذارد و به آنها در تمایز خطرات مختلف تقلب در مدیریت کمک می‌کند.

از طرف دیگر، برخی تحقیقات به این نتیجه رسیده است که راهنمای تصمیم‌گیری و چک‌لیست‌های استاندارد در حسابرسی ممکن است عملکرد حساب‌رسان مانند قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان را کاهش دهد (بامبر و اسنوبال^{۱۱}؛ آرنولد و ساتن^{۱۲}؛ آسر و رایت^{۱۳}، ۲۰۰۴). برنامه‌های استاندارد حسابرسی و سیستم‌های پشتیبانی تصمیم می‌توانند روند تصمیم‌گیری حساب‌رسان را محدود کنند و به‌طور بالقوه کیفیت قضاوت حساب‌رسان را کاهش دهند (داولینگ^{۱۴} و لیچ^{۱۵}، ۲۰۰۷). به عنوان مثال، کمک به تصمیم‌گیری و چک‌لیست‌های استاندارد می‌توانند با اتکا بیش از حد حساب‌رسان به راهنمای تصمیم‌گیری در صورت نیاز به قضاوت حرفه‌ای، عملکرد حساب‌رسان را کاهش دهند (پینکاس^{۱۵}؛ اشتون^{۱۶}؛ آرنولد و ساتن^{۱۲}؛ آسر و رایت^{۱۳}، ۲۰۰۴). البته با توجه به تفاوت

در انواع کارهای انجام شده توسط حسابرسان و عدم وجود اقدامات قطعی برای کیفیت قضاوت‌های حسابرسی، یافته‌های مطالعات ممکن است قابل تعمیم نباشد و در موقعیت‌های مختلف اعمال نشود (اشتون و اشتون^{۲۷}؛ ۱۹۹۵؛ نولدر و ریلی^{۲۸}؛ ۲۰۱۴).

علاوه بر شکل پرونده‌ها و مستندات حسابرسی، نوع داده‌ها و کیفیت اطلاعات جمع‌آوری شده نیز از اهمیت بالایی برخوردار است. ام اوجی و آکرن^{۱۹} (۲۰۱۶)، در مقاله خود به اهمیت بالای قابلیت اعتماد و اعتبار و مقایسه پذیری داده‌های منتج به گزارش حسابرسی اشاره می‌کند. باسو و ساها^{۲۰} (۲۰۱۳)، با در نظر گرفتن منافع کاربران گزارشات حسابرسی، قابلیت اعتماد را به عنوان معیار اصلی اطلاعات تعریف می‌کنند. اکثر اقتصاددانان بین‌المللی مطلوبیت را به عنوان یکی از ویژگی‌ها اصلی اطلاعات می‌دانند. استفاده‌کنندگان برای ایجاد تصویری عینی از یک بنگاه اقتصادی در ذهن خود، نیاز به اطلاعات دارند. نیاز به سودمندی اطلاعات بر گزارش حسابرسی تأثیرگذار است. اظهارنظر در گزارش حسابرسی مستقیماً نشان‌دهنده اطلاعات قابل توجهی است که به طور عینی کاربران را از کیفیت شاخص‌های گزارشگری مالی آگاه می‌کند (آرنز و لوبک^{۲۱}؛ ۱۹۹۵). ژینگ^{۲۲} (۲۰۱۵)، معتقد است که سودمندی اطلاعات به واسطه اهمیت آن تعیین می‌شود، پرونده حسابرسی باید با در نظر گرفتن معیارهای کیفیت اطلاعات منعکس شده در اسناد کاری حسابرسی؛ سودمندی، قابلیت اطمینان، کامل بودن و مرتبط بودن جمع‌آوری شود. کیسینجر^{۲۳} (۱۹۷۴)، در تحقیق خود به مطالعه عامل به موقع بودن اطلاعات پرداخت. او دریافت که حسابرسان ترجیح می‌دهند شواهد را در یک نقطه زمانی مناسب (معمولاً در پایان سال مالی) به دست آورند.

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 (گیبیز^{۲۴}؛ ۱۹۷۷). اغلب پژوهشگران شواهد فیزیکی و محاسبات انجام شده توسط حسابرس را متقاعدکننده‌ترین و قابل‌اعتمادترین نوع شواهد می‌دانند. مهم‌ترین ویژگی این شواهد، قابلیت دسترسی آسان و مشاهده‌پذیری آن‌ها است. برای نمونه ماتز^{۲۵} (۱۹۵۸)، شواهد شفاهی را پس از شواهد فیزیکی و شواهد غیرمستقیم در رتبه آخر قرار می‌دهد. همچنین در مورد قابلیت اعتماد شواهد مستند به اسناد و مدارک، تمایز بین اسنادی که در داخل شرکت و خارج از آن تهیه می‌شود، حائز اهمیت است (استیفنز^{۲۶}؛ ۲۰۰۳).

۳- پیشینه پژوهش

در خصوص کیفیت مستندسازی حسابرسی و طبقه‌بندی عوامل علی، مداخله‌گر، بستر، راهبردها و پیامدها سابقه زیادی در ادبیات حسابرسی وجود ندارد و پژوهشگران به بررسی یک یا چند عامل پرداخته‌اند و اثر آن عامل یا عوامل را بر هر یک از مراحل فرایند حسابرسی و همچنین مستندسازی حسابرسی سنجیده‌اند. تحقیقاتی که در مقاله‌های مختلف ارائه شده و نیز مبانی نظری در این رابطه، مبنای یافتن عواملی شد که بر کیفیت مستندسازی حسابرسی تأثیرگذار هستند.

سافوناوا و همکاران (۲۰۱۸)، در پژوهشی تحت عنوان "تهیه مستندات مطابق با استانداردهای بین‌المللی حسابرسی در روسیه" به بررسی چگونگی جمع‌آوری و ثبت اطلاعات در مستندات حسابرسی مطابق با استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و همچنین رویه‌هایی که باعث افزایش کیفیت مستندسازی حسابرسی خواهد شد و در نهایت به قضاوت حرفه‌ای حسابرس منجر می‌شود، پرداختند. آنها پیشنهاد دادند که پرونده‌های حسابرسی مطابق با معیارهای کیفی مستندسازی کار حسابرسی تهیه شود و از ساختارهای توصیه شده برای تهیه مستندات حسابرسی استفاده شود.

ارزیابی ریسک حسابرس، ماهیت، میزان و زمان رویه‌های برنامه‌ریزی شده را تعیین می‌کند. در ادبیات حسابرسی عوامل کاهش کیفیت ارزیابی ریسک حسابرسی به این شرح است؛ اول، رویکرد حسابرسان برای ارزیابی ریسک‌ها می‌تواند به ارزیابی‌های مختلف منجر شود (جیامبلوو و والر^{۲۷} ۱۹۸۴؛ زیمبلمن^{۲۸} ۱۹۹۷؛ اودانل و شولتز^{۲۹} ۲۰۰۳؛ ویلکس و زیمبلمن^{۳۰} ۲۰۰۴). به عنوان مثال، مطالعات تجربی نشان می‌دهد که ارزیابی ریسک تقلب هنگامی که حسابرسان از رویکردهای جامع استفاده می‌کند، در مقایسه با رویکردی که به طور جداگانه ریسک تقلب برای مؤلفه‌های مختلف را ارزیابی می‌کند، استفاده می‌کنند، دست‌کم گرفته می‌شوند (زیمبلمن ۱۹۹۷؛ ویلکز^{۳۱} و زیمبلمن ۲۰۰۴). دوم، مطالعات تجربی نشان می‌دهد که حسابرسان در زمان اصلاح رویه‌های برنامه‌ریزی شده حسابرسی در پاسخ به ارزیابی ریسک مشکل دارند (زیمبلمن ۱۹۹۷؛ گلور^{۳۲} و همکاران ۲۰۰۳؛ هامرسلی^{۳۳} و همکاران ۲۰۱۱). سوم، انجام ارزیابی استراتژیک ریسک از مدل کسب‌وکار مشتری به عنوان اولین گام برای ارزیابی ریسک با عواقب ناخواسته در ارزیابی‌های بعدی ریسک حسابرس مرتبط است (اودانل و شولتز ۲۰۰۳).

پیرسی (۲۰۱۱)، در پژوهش خود تحت عنوان "الزامات مستندسازی و ارزیابی ریسک کمی در مقابل ریسک کیفی" به بررسی تأثیرات ناخواسته استاندارد PCAOB بر ارزیابی ریسک کیفی و کمی از سوی حسابرس می‌پردازد. نویسنده نشان می‌دهد که حسابرسانی که ریسک را از نظر کیفی بررسی

می‌کنند با توجیه ارزیابی‌های ریسک انجام شده با مدارا بسیار هوشیارانه به فشارهای استاندارد پاسخ می‌دهند. بر این اساس، دریافت که الزامات استاندارد PCAOB ممکن است به طور ناخواسته بر اثربخشی حسابرسی تأثیرات نامطلوبی داشته باشد.

آگوگلیا و همکاران (۲۰۰۶)، در پژوهشی تحت عنوان "اثرات نوع بازبینی حسابرسی بر کیفیت مستندسازی حسابرسی و قضاوت بازبینی کنندگان" بررسی نمودند که چگونه انتخاب روش بازبینی پرونده‌های حسابرسی در نهایت بر قضاوت‌های تیم حسابرسی از طریق تأثیر بر مستندات پرونده حسابرسی تأثیرگذار است. آنها دریافتند که کیفیت مستندسازی حسابرسی در رابطه بین روش بازبینی حسابرسی بر قضاوت بازبینی کنندگان نقش میانجی دارد. زمانی که بازبینی‌ها به صورت الکترونیکی باشد، ضعف‌های عمده مستندات پرونده‌های حسابرسی کمتر قابل تشخیص خواهد بود. روش‌های تحلیلی جز لاینفک فرایند حسابرسی است و به ارزیابی ریسک انجام شده توسط حسابرسان بسیار کمک می‌کند. تعدادی از پژوهش‌ها تأثیر "اثرات تداخل" را بر کیفیت روش‌های تحلیلی مورد بررسی قرار دادند که بر این اساس تمرکز بر موارد خاصی مانند (توضیح و تفسیر درست)، حسابرسان را از در نظر گرفتن جایگزین‌ها (مانند خطای واقعی) باز می‌دارد (کونس^{۳۴} و همکاران ۱۹۹۳؛ جانت^{۳۵} و همکاران ۲۰۱۲؛ مسیه^{۳۶} و همکاران ۲۰۱۳). به طور خاص، توانایی حسابرسان در ایجاد فرضیه‌هایی برای تفاوت‌های قابل توجه می‌تواند تحت تأثیر منفی اطلاعات تهیه شده توسط مدیریت (بیراستیکر^{۳۷} و همکاران ۱۹۹۹)، توضیحات و تفسیرهای تهیه شده توسط دیگر حسابرسان (چرچ و اشناپدر^{۳۸} ۱۹۹۳؛ ایپ او و تان^{۳۹} ۲۰۰۰) و دیگر اطلاعات مرتبط که سبب اثر تداخلی می‌شوند (اندرسون^{۴۰} و همکاران ۱۹۹۲؛ هیمان هافمن^{۴۱} و همکاران ۱۹۹۵؛ بیراستیکر و همکاران ۱۹۹۹) قرار می‌گیرد. علاوه بر این، در زمان ارزیابی توضیحات، حسابرسان گاهی اوقات نمی‌توانند به اندازه کافی به اعتبار منبع توجه کنند (اندرسون و همکاران ۱۹۹۴؛ برناردی^{۴۲} ۱۹۹۴؛ هرست^{۴۳} ۱۹۹۴). سرانجام، در طول فرایند ارزیابی، هنگامی که اطلاعات با انتظارات و پیش‌بینی‌های حسابرسان سازگار باشد، بررسی‌های عمیق‌تری را انجام نمی‌دهند (ارلی^{۴۴} ۲۰۰۲) و بیشتر به روش‌های تحلیلی که منجر به نتایج مطلوب می‌شوند، اتکا می‌کنند (گلور و همکاران ۲۰۰۵).

نیچل^{۴۵} و همکاران (۲۰۱۳)، بر اساس روش ارزیابی متوازن، شاخص‌های کیفیت حسابرسی را در چهار دسته سازماندهی کردند: ورودی‌ها، فرایند، نتایج و عوامل زمینه‌ای. ورودی‌های حسابرسی در درجه اول در خصوصیات فردی تیم حسابرسی مانند تردید حرفه‌ای، دانش و تخصص منعکس می‌شوند. دوم، کیفیت حسابرسی تحت تأثیر ویژگی‌ها ذاتی فرایند حسابرسی، به عنوان مثال، ارزیابی

ریسک، روش‌های تحلیلی و بررسی کاربرگ‌ها و ... است. سومین دسته، نتایج مرتبط است که ممکن است در ویژگی‌ها قابل مشاهده‌ای مانند تجدید ارائه، کیفیت گزارشگری مالی، صحت گزارش‌های حسابرسی و نتایج بررسی‌های نظارتی منعکس می‌شود؛ و شاخص‌های مرتبط با شرایط زمینه‌ای حسابرسی، شامل؛ وجود هزینه‌های حسابرسی غیرعادی، دوره تصدی حسابرسی، پاداش شرکای حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی که همه این عوامل می‌تواند بر انگیزه‌های حسابرسی تأثیرگذار باشد.

صلاحیت و شایستگی حسابرسی بسیار با اهمیت است زیرا حسابرسی با کمک دانش و تجربه خود و بر مبنای شواهد حسابرسی تصمیم‌گیری و استنباط می‌نماید. ماتز و شرف^{۴۶} (۱۹۶۱)، به اهمیت تردید حرفه‌ای در ارزیابی شواهد تأکید دارند. فلینت^{۴۷} (۱۹۸۸)، به اهمیت طرح پرسش‌های مناسب توسط حسابرسی به منظور اجتناب از فهم نادرست و سایر ایرادهای مرتبط با شواهد شفاهی توجه ویژه‌ای دارند. همچنین به عنصری به نام شهود که در ارتباط با میزان دانش، مهارت و تجربه حسابرسی است و در شناسایی شواهد نقش بسزایی دارد، اشاره می‌کند. کاستر^{۴۸} و پینکاس^{۴۹} (۱۹۹۶)، پیش‌بینی شواهد را عاملی اثرگذار بر قابلیت اعتماد شواهد می‌دانند و بیان می‌دارد که شواهدی با قابلیت پیش‌بینی کمتر از متقاعدکنندگی کمتری نیز برخوردار است. تخصص در صنعت یکی از عوامل مؤثر بر فرایند حسابرسی معرفی شده است. حسابرسان دارای تخصص صنعت، در تشخیص خطا از افراد غیرمتخصص پیشی می‌گیرند (اوسو^{۴۹} و همکاران، ۲۰۰۲)، در اجرای روش‌های تحلیلی (رایت و رایت^{۵۰}، ۱۹۹۷؛ گرین^{۵۱}، ۲۰۰۸)، در ارزیابی مؤلفه‌های ریسک (تیلور^{۵۲}، ۲۰۰۰؛ لاو^{۵۳}، ۲۰۰۴؛ مارونی و سیمنت^{۵۴}، ۲۰۰۹) و در کشف و افشای مشکلات کنترل‌های داخلی (گرین و همکاران، ۲۰۱۱؛ استفانز، ۲۰۱۱). به همین ترتیب، مدارک شواهد تجربی نشان می‌دهد که تجربه صنعت با انطباق با استانداردهای حسابرسی عمومی پذیرفته شده ارتباط مثبت دارد (اکیف^{۵۵} و همکاران، ۱۹۹۴).

همچنین، بر اساس تحقیقات تجربی فشارهای بودجه زمانی و مهلت زمانی بر کیفیت حسابرسی‌ها تأثیر منفی می‌گذارد (دی زورت و لورد^{۵۶}، ۱۹۹۷). فشارهای بودجه زمانی منجر به کاهش اثربخشی حسابرسی در مقابل کارایی حسابرسی می‌شود (مک دنیل^{۵۷}، ۱۹۹۰؛ آملیا^{۵۸} و همکاران، ۲۰۱۹) و احتمال انجام اقدامات "کاهش کیفیت حسابرسی" مانند، گزارش کمتر از واقع زمان انجام کار (لایتنر^{۵۹} و همکاران، ۱۹۸۲؛ کلی و مارگیم^{۶۰}، ۱۹۹۰؛ پون مون^{۶۱}، ۱۹۹۲) و خاتمه زودرس کاربرگ‌ها (آلدرمن و دیتریک^{۶۲}، ۱۹۸۲؛ کلی و مارگیم^{۶۰}، ۱۹۹۰؛ ریکرز^{۶۳} و همکاران، ۱۹۹۷) را افزایش می‌دهد.

تعدادی از مطالعات نیز ماهیت فرآیند حسابرسی و عوامل مؤثر بر آن را بررسی کرده‌اند. از همه قابل توجه تر، میزان پیچیدگی و ریسک مشتری به طور قابل توجهی بر فرایند حسابرسی تأثیر می‌گذارد، میزان برنامه‌ریزی یا ساعات کار (اکیف و همکاران ۱۹۹۴؛ کارامانیس و لنوکس^{۶۶} ۲۰۰۸؛ کالدرون^{۶۷} و همکاران ۲۰۱۲)، ماهیت آزمون‌های برنامه‌ریزی شده (هاکنبرک^{۶۸} و نیچل ۱۹۹۷) و پرسنل منصوب شده برای کار حسابرسی (جان استون و بدارد^{۶۹} ۲۰۰۱). به عنوان مثال، پذیرش مشتریانی که ریسک بالاتری دارند با استفاده از کارکنان حسابرسی با تخصص بیشتر (جانستون و بدارد ۲۰۰۱) و حسابرسان متخصص و خبره (جانستون و بدارد ۲۰۰۳) تسهیل می‌شود.

در ایران، پژوهش‌های جامعی در خصوص شناسایی عوامل مؤثر بر کیفیت مستندسازی حسابرسی انجام نشده است. در ادامه به چند پژوهش انجام شده داخلی که به بررسی برخی عوامل مؤثر بر فرایند حسابرسی و مستندسازی پرداخته‌اند، اشاره می‌شود.

ملانظری و اسماعیلی کیا (۱۳۹۳)، اهمیت هر کدام از چهارده ویژگی روان‌شناختی شانتیو (۱۹۸۷) شامل ویژگی‌ها ادراکی، اطلاعات مرتبط و غیرمرتبط، ساده‌سازی پیچیدگی‌ها، مهارت‌های ارتباطی، استثناها، مسئولیت‌پذیری، به‌گزینی، اطمینان، سازگاری، میزان دانش، خودکاری، تحمل استرس، خلاقیت و ناتوانی در تشریح فرایند تصمیم‌گیری را در چهار مرحله حسابرسی شامل مرحله برنامه‌ریزی، آزمون معاملات، آزمون جزئیات مانده‌ها و انتشار گزارش حسابرسی ارزیابی نمودند. نتایج نشان داد که هر چهارده ویژگی در چهار مرحله حسابرسی اهمیت دارند، اما درجه اهمیت هر یک در مراحل گوناگون متفاوت است، به‌گونه‌ای که مهم‌ترین ویژگی‌ها در مرحله اول، مسئولیت‌پذیری و به‌گزینی، در مرحله دوم تمایز اطلاعات مرتبط و غیرمرتبط و سازگاری بود. ویژگی ادراکی توجه در مرحله سوم حسابرسی حائز بیشترین اهمیت شد و در مرحله آخر حسابرسی ویژگی خودکاری بیشترین درجه اهمیت را به خود اختصاص داد.

صفرزاده و رفیعی (۱۳۸۹)، به بررسی ادبیات موضوعی موجود پیرامون قابلیت اعتماد شواهد حسابرسی پرداخته است. در این پژوهش دو رویکرد متفاوت در زمینه قابلیت اعتماد شواهد مورد بررسی قرار می‌گیرد. رویکرد کیفی که تأکید ویژه‌ای بر قابلیت اعتماد شواهد منفرد (عوامل تعیین‌کننده قابلیت اعتماد شواهد و تمایز بین انواع مختلف شواهد حسابرسی) و رویکرد کمی که به کارگیری روش‌های ریاضی با استفاده از تجمیع قابلیت اعتماد مجموعه‌ای از شواهد، نسبت به ایجاد یک ارزش کلی می‌باشند.

۴- روش تحقیق

این پژوهش دارای رویکرد کیفی بوده است و از روش نظریه داده بنیاد سیستماتیک به عنوان روش پژوهش استفاده شده است. روش گراندد تئوری یا نظریه داده بنیاد، یک شیوه پژوهش کیفی است که به وسیله‌ی آن با استفاده از یک دسته داده‌ها، نظریه تکوین می‌یابد. به طوری که این نظریه در یک سطح وسیع، یک فرایند عمل یا تعامل را تبیین می‌کند. در این روش، پژوهش را هرگز از یک نظریه شروع نمی‌کنند و بعد آن را به اثبات برسانند، بلکه از یک دوره مطالعاتی شروع و فرصت داده می‌شود تا آنچه که متناسب و مربوط به آن است خود را نشان بدهد (بازرگان، ۱۳۸۷).

تجزیه و تحلیل داده‌ها بر اساس رهیافت سیستماتیک انجام گرفت که شامل سه مرحله کدگذاری باز، محوری و انتخابی است. به این منظور، در مرحله کدگذاری باز، پس از مرور و سازمان‌دهی متون مصاحبه‌ها، کدها یا مفاهیم اولیه شناسایی و در ادامه کدهای مشابه در طبقه‌های خاصی قرار گرفتند. سپس، برای هر یک از این طبقات عناوینی که نمایانگر کل کدهای آن طبقه باشند، انتخاب شد. در مرحله کدگذاری محوری، ارتباط بین پدیده محوری و سایر مقولات و مفاهیم بر اساس مدل پارادایم مشخص و ارائه شده در نهایت، در مرحله کدگذاری انتخابی، قضیه‌هایی که بر روابط درونی مقوله اشاره دارند، ذکر شده است. روند کدگذاری و تحلیل مصاحبه‌ها، به صورت دستی انجام گرفت. در نهایت، جهت اطمینان از معتبر بودن یافته‌های حاصل از تحلیل‌های کیفی، بر اساس معیارهای ارائه شده توسط کرسول و میلر^{۶۸} (۲۰۰۰)، از روش بازبینی توسط اعضا و بررسی همکار استفاده شد. در این پژوهش با ۱۶ نفر از متخصصان مصاحبه‌های نیمه ساختاریافته انجام شد. روش جمع‌آوری اطلاعات، روش مصاحبه عمیق است.

فرایند اجرای پژوهش به شیوه نظریه زمینه‌ای به شرح زیر است (استراوس و کوربین، ۲۰۰۸):

- (۱) بررسی ادبیات نظری موضوع
 - (۲) تدوین پرسش‌های پژوهش
 - (۳) گردآوری داده‌ها همراه با تحلیل تا رسیدن به مرحله اشباع
 - (۴) کدگذاری داده‌ها در سه مرحله آزاد، محوری و انتخابی (یافتن مفاهیم در داده‌ها)
- ◀ کدگذاری آزاد: ابتدا به بخش‌های مختلف داده‌ها، کدهای مناسبی اختصاص می‌یابد و این مرزها در قالب مقوله‌ها دسته‌بندی می‌شوند.
- ◀ کدگذاری محوری: پس از کدگذاری آزاد، پژوهشگر درباره ابعاد متفاوت این مقوله‌ها می‌اندیشد و پیوند میان هر یک را می‌یابد.

◀ کدگذاری انتخابی: در این کدگذاری، مقوله‌ها پالایش می‌شوند. پس از پیمودن این سه فرایند کدگذاری، چارچوبی نظری پدیدار می‌شود.

(۵) یادداشت برداری

(۶) نگارش و تدوین تئوری

۴-۱- جامعه آماری

جامعه آماری پژوهش حاضر را شرکای مؤسسات حسابرسی (۸ نفر)، اساتید دانشگاه با تخصص حسابرسی و مالی (۳ نفر)، مدیران مالی و حسابرسان داخلی (۳ نفر)، اشخاص ناظر بر حسابرسان و تدوین استانداردهای حسابرسی (۲ نفر) تشکیل می‌دهند.

در نظریه زمینه‌ای، مصاحبه با خبرگان به تعدادی انجام می‌شود که محقق به اشباع نظری برسد. برای پیشگیری از بی‌توجهی به تمام جوانب، محقق نباید تمام مصاحبه‌ها را یک‌باره انجام دهد و بعد کدگذاری را آغاز کند، بلکه این فرایند باید به صورت تدریجی انجام شود، یعنی در پایان هر مصاحبه، تمام کدگذاری‌های باز، محوری و گزینشی صورت می‌پذیرد و پیش از شروع مصاحبه بعدی، محقق در خصوص نوع سؤال‌ها تأمل می‌کند (استراوس و کوربین، ۲۰۰۸).

در این پژوهش، اشباع نظری پس از برگزاری ۱۶ مصاحبه به دست آمد. در این راستا، با توجه به هدف پژوهش از روش نمونه‌گیری گلوله برفی یا زنجیره‌ای، یعنی انتخاب شرکت‌کنندگانی که به نحوی با یکدیگر پیوند دارند و پژوهشگر را به دیگر افراد همان جامعه راهنمایی می‌کنند. مشخصات مصاحبه‌شوندگان در جدول ۱ آمده است.

جدول ۱: ویژگی‌ها مشارکت‌کنندگان در پژوهش

تخصیلات		تعداد	گروه
کارشناسی ارشد	دکتر		
۶	۲	۸	شرکای مؤسسات حسابرسی و حسابداران رسمی
۱	۱	۲	مدیران سازمان حسابرسی
۱	۱	۲	مدیران مالی شرکت‌های سهامی عام
	۳	۳	اعضای هیات علمی دانشگاه
	۱	۱	حسابرس داخلی شرکت سهامی عام
۸	۸	۱۶	جمع کل

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۴-۲- روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

تحلیل داده‌ها مطابق با روش نظریه پردازی زمینه‌ای، طی سه مرحله کدگذاری انجام شده است. استراوس و کوربین (۱۹۹۸)، سه فن کدگذاری را پیشنهاد دادند؛ کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی.

کدگذاری باز: فرایند تحلیلی است که از طریق آن، مفاهیم شناسایی شده و ویژگی‌ها و ابعاد آن در داده کشف می‌شوند (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸). در این مرحله، مقوله‌های اولیه اطلاعات در خصوص پدیده به وسیله بخش بندی اطلاعات شکل می‌گیرد. مقوله مفهومی است که از سایر مفاهیم انتزاعی تر است. نتیجه کدگذاری باز مجموعه‌ای از مقوله‌های مفهومی ایجاد شده از داده‌ها است. در زیر نمونه‌ای از کدگذاری انجام شده در پژوهش حاضر تشریح می‌شود؛

"فردی که در رده مدیر حسابرسی می‌رسد، بدیهی است که دانش اولیه را داشته باشد اما چیزی که باعث می‌شود فرایند حسابرسی به طور کامل و بی‌طرفانه انجام نشود، بحث مشتری مداری آن‌ها است. {ترس از دست دادن مشتری} باید توزیع کار مناسب‌تر انجام شود، من حسابرسانم اگر کار را به صورت با کیفیت انجام دهم، برای من تبعاتی نخواهد داشت و سال‌های بعد نیز حسابرسی این شرکت را خواهیم داشت {دوره تصدی} و جایگزین نخواهد شد. در این صورت به هیچ عنوان از حیثیت حرفه‌ای خودم نمی‌گذرم. {انگیزه افزایش کیفیت حسابرسی} این می‌تواند نظام تشویقی برای مؤسسات با کیفیت خواهد بود ..."

در نقل قول بالا مفاهیم "ترس از دست دادن مشتری" و "دوره تصدی" و "انگیزه افزایش کیفیت حسابرسی" شناسایی شده است. با بررسی داده‌های مصاحبه، استخراج سایر مفاهیم نیز به همین ترتیب صورت گرفته است. در این مرحله، هر یک از این مفاهیم با یکدیگر مقایسه شد. به عنوان مثال، به مفاهیم "ترس از دست دادن مشتری"، "دوره تصدی" و "انگیزه افزایش کیفیت حسابرسی" که اشاره به یک موضوع دارند، پس از انجام مقایسه‌های مداوم و در مفهوم پردازی در سطح بالاتری از انتزاع، برچسب "مشوق‌ها و انگیزه‌ها" اختصاص داده شد. به همین ترتیب، مقوله‌های مختلف مربوط به کیفیت مستندسازی حسابرسی شناسایی و استخراج گردید.

کدگذاری محوری: پس از اجرای کدگذاری باز و شکل‌گیری مقوله‌ها با اندیشیدن در رابطه با ابعاد متفاوت این مقوله‌ها و ارتباط بین آنها، به کدگذاری محوری پرداخته شد و در نتیجه ۳۵ مقوله به

دست آمد که شامل ۶ محور شرایط علی، مقوله محوری، راهبرد، زمینه، شرایط مداخله‌گر و پیامد می‌باشد.

شرایط علی؛ مقوله‌هایی مربوط به شرایطی هستند که بر مقوله محوری تأثیر می‌گذارند
زمینه؛ شرایط خاصی است که بر راهبردها تأثیر می‌گذارند
مقوله محوری؛ یک صورت ذهنی از پدیده‌ای که اساس فرایند است
شرایط مداخله‌گر؛ شرایط زمینه‌ای عمومی که بر راهبردها تأثیر می‌گذارند
راهبردها؛ کنش یا بر هم کنش‌های خاصی که از پدیده محوری منتج می‌شوند
پیامدها؛ خروجی‌های حاصل از به‌کارگیری راهبردها است (دانایی فرد و امامی، ۸۶). بخشی از نتایج حاصل از کدگذاری محوری در جدول شماره ۲ نشان داده شده است.

کدگذاری انتخابی، در این مرحله نظریه‌پرداز داده بنیاد مقوله محوری را به طور روشمند انتخاب و با ارتباط دادن آن با سایر مقوله‌ها به نگارش نظریه اقدام می‌کند که شرحی انتزاعی برای فرایندی که در پژوهش مطالعه شده است، ارائه می‌دهد (دانایی فرد و امامی، ۱۳۸۶). روابط بین مقوله‌های شکل گرفته با شکل اصلی الگوی پارادایمی استراوس و کوربین (۱۹۹۰) مطابقت دارد، به این معنی که پدیده محوری از شرایط علی تأثیر می‌پذیرد و خود بر راهبردها تأثیر می‌گذارد. راهبردها نیز به نوبه خود تحت تأثیر شرایط زمینه‌ای و مداخله‌گر، پیامدهای مربوط به پدیده مورد بررسی را شکل می‌دهند. این الگوی پارادایمی در شکل ۱ نشان داده شده است.

۴-۳- اعتباریابی مدل نهایی برگرفته از پرسشنامه استراوس و کوربین (۲۰۰۳)

به منظور ارزیابی نظریه‌پردازی داده بنیاد گلیسر و اشتراوس (۱۹۷۰)، چهار معیار اصلی را در نظر گرفته‌اند؛ تطبیق، قابلیت تعمیم، قابلیت فهم و کنترل. همچنین کرسول (۲۰۰۵)، در خصوص روال پدید آوردن نظریه سؤالاتی را مطرح نموده و بیان داشته که همان قدر که نظریه مهم است روال تهیه نظریه نیز می‌بایست از یک نظم خاص پیروی کند. برای تعیین صحت یافته‌های کیفی از چندین راهبرد استفاده می‌شود، مانند همسوسازی، بررسی توسط اعضا، توصیف انبوه و غنی که در این پژوهش برای تعیین صحت یافته‌ها از راهبرد "بررسی توسط اعضا" استفاده شد (همان منبع، ۳۲۵). بر این اساس، مدل نهایی به مشارکت‌کنندگان برگردانده شد و پرسشنامه‌ای با ابعاد مختلف ۶ سؤال در مقیاس لیکرت طراحی گردید و از متخصصان خواسته شد تا درستی نتایج را مورد بررسی قرار دهند.

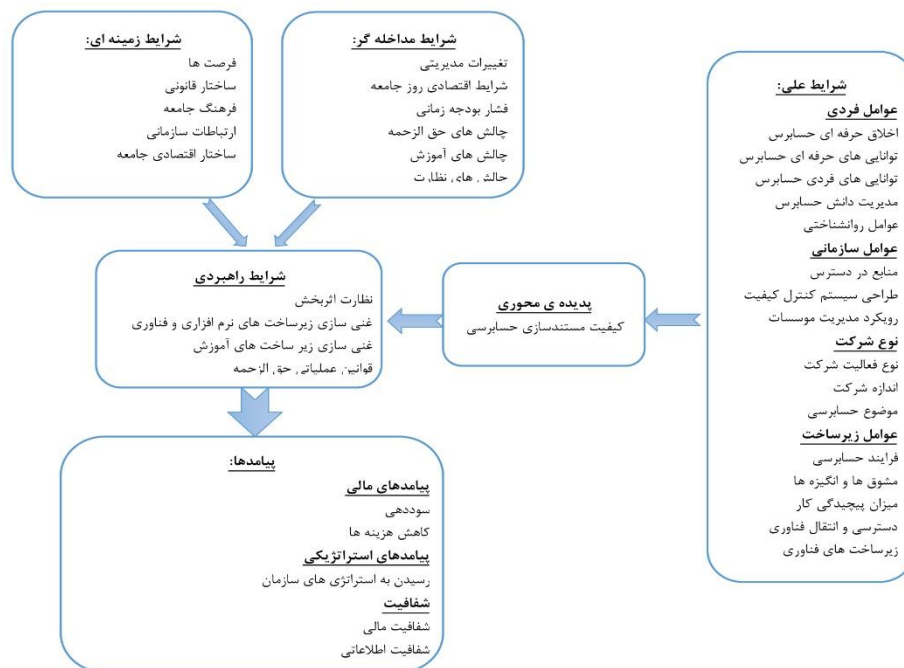
جدول ۲: نتایج کدگذاری محوری

شرايط على	مقوله‌ها	کدهای باز
عوامل فردی و شخصیتی حسابرِس	اخلاق حرفه‌ای حسابرِس	صراحت
		صداقت
		درستکاری
		جرات و شجاعت
		کنجکاوی
		دقت
		متانت
		کلان نگری
		عمق نگری
		استنتاج و تحلیل گری
		اخلاق
		استقلال
		پاسخگویی
	توانایی‌های حرفه‌ای حسابرِس	توانایی تصمیم‌گیری صحیح
		توانایی قضاوت صحیح
		درک ماهیت انگیزه‌ها
		شناخت در فرایند حسابرسی و ارتباط آن با عدم اطمینان ذاتی
		تردید حرفه‌ای
		تشخیص حرفه‌ای
		محافظه‌کاری
	توانایی‌های فردی حسابرِس	تجربه کار با صنعت
		ذکاوت فردی
		منضبط بودن
تجربه و شاخص‌های فردی		
دقت، سرعت و کیفیت هم‌زمان		

منبع؛ یافته‌های پژوهشگر

۵- نتایج تحلیل داده‌ها

بنا به نظر کرسول (۲۰۰۵)، یک نظریه پردازي زمینه بنیان می‌تواند نظریه خود را به سه شیوه ممکن ارائه نماید: به صورت نمودار، به شکل تشریحی و روایت یک داستان و یا به صورت مجموعه‌ای از گزاره‌ها. در این پژوهش مدل اکتشافی به دو شکل ارائه می‌شود؛ به این منظور ابتدا از طریق نمودار مدل کیفیت مستندسازی حسابرسی ارائه شده و سپس روایت و تشریح می‌گردد. در این پژوهش سعی بر ایجاد نگرشی متفاوت و جامع‌تر نسبت به موضوع بسیار مهم کیفیت مستندسازی حسابرسی شد و مدل کیفیت مستندسازی حسابرسی با ۶ محور عوامل علی، زمینه، راهبردها، مداخله‌گرها، پیامدها و مقوله محوری به صورت جامع از نظر خبرگان ارائه گردید. داده‌های پژوهش در خصوص گستره مفهومی، ابعاد و مؤلفه‌های مؤثر بر مستندسازی فرایند حسابرسی، راهبردهای مرتبط با آن و پیامدهای افزایش کیفیت مستندسازی حسابرسی در این بخش مورد بررسی و تحلیل قرار گرفته است.



شکل ۱: مدل اکتشافی کیفیت مستندسازی حسابرسی

منبع؛ یافته‌های پژوهشگر

۵-۱- عوامل علی مؤثر بر مستندسازی فرایند حسابرسی

بر مبنای تحلیل مصاحبه‌ها، عوامل مختلفی در بحث کیفیت مستندسازی حسابرسی مطرح هستند که می‌توان آنها را در سه مقوله عوامل فردی، عوامل سازمانی، زیرساخت‌ها و نوع شرکت طبقه‌بندی نمود.

• عوامل فردی

اخلاق حرفه‌ای؛ حسابرسی یک خدمت عمومی است که وظیفه تأیید ادعای مدیریت و وضعیت اقتصادی را به سرمایه‌گذاران ارائه می‌دهد؛ بنابراین، حسابرسان باید تعهد اخلاقی نسبت به مردم و سرمایه‌گذاران داشته باشند تا حسابرسی را با استقلال حرفه‌ای انجام دهند. با این حال، بکارگیری و پرداخت حق‌الزحمه حسابرسی بر عهده مدیریت است؛ بنابراین، حسابرس نسبت به قرارداد مبنی بر انجام حسابرسی و ارائه اظهارنظر حسابرسی در رابطه با صورت‌های مالی صاحبکار نیز متعهد است. در نتیجه حسابرسی وظایف پیچیده‌ای با منافع کاملاً متضاد دارد که ناشی از تعهد حسابرسی در قبال مدیریت و همچنین در برابر عموم است (چان و لیونگ، ۲۰۰۶). بر اساس نظر مشارکت‌کنندگان، حسابرسان با فشارهای اجتماعی مختلفی از طرف مافوق و همپیشگان روبرو هستند که در شرایط تعارض حساسیت آنها نسبت به معضلات اخلاقی را تحت تأثیر قرار می‌دهد؛ بنابراین، حساسیت اخلاقی تحت تأثیر عوامل زیادی از جمله تعامل بین دینداری و جو اخلاقی است.

توانایی‌های حرفه‌ای حسابرسی؛ حسابرسان برای اطمینان کلی و اظهارنظر حرفه‌ای، وظایف مختلفی را انجام می‌دهند که این وظایف مستلزم قضاوت و تصمیم‌گیری است. در این میان خصوصیات فردی حسابرسی می‌تواند بر نتیجه نهایی کار تأثیرگذار باشد. تردید حرفه‌ای به عنوان بعد مهمی در حرفه حسابرسی بیان شد. از نظر خبرگان، نگرش تردید حرفه‌ای به معنای آن است که با ذهنی پرسشگر، ارزیابی نقادانه‌ای از اعتبار شواهد حسابرسی کسب شده انجام شود. در واقع تمامی ابعاد حسابرسی از برنامه‌ریزی و ارزیابی ریسک تا ارزیابی انتقادی شواهد حسابرسی، تردید حرفه‌ای در شکل‌دهی نتیجه‌گیری حسابرسی ضروری به شمار می‌آید.

تحقیقات موجود رابطه مثبت بین شک و تردید حرفه‌ای و کیفیت حسابرسی را اثبات کرده است (چن و همکاران، ۲۰۲۰). به طور خاص، حسابرسانی که سطح بالاتری از بدبینی حرفه‌ای را اعمال می‌کنند، در صورت بروز بی‌نظمی‌های با ریسک بالا، به احتمال بالاتری در مقابل مشتری قرار می‌گیرند و رویه‌ها و اقدامات اضافی را انجام می‌دهند (شاب و لاورنس، ۱۹۹۶)، به احتمال بالا تقلب را کشف می‌کنند (برناردی، ۱۹۹۴)، ارزیابی با کیفیت بالا از شواهد را نشان می‌دهند (هرت^۳ و

همکاران، ۲۰۰۸)، اعتماد کمتری به مشتری دارند و به احتمال زیاد سطوح بالاتری از تلاش‌های حسابرسی را به کار می‌گیرند (باولین^۳ و همکاران، ۲۰۱۵). عوامل چندگانه شخصیتی و درونی و همچنین موقعیتی به طور مستقیم بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس مؤثر است (نلسون^۴، ۲۰۰۹). به عنوان مثال، اقدامات حسابرس با سطح بالاتری از بدبینی حرفه‌ای با ویژگی‌ها ذاتی زیر ارتباط مثبت دارد: رشد اخلاقی و استدلال اخلاقی (برناردی، ۱۹۹۴؛ شاب و لاورنس، ۱۹۹۶؛ سوئینی و رابرتز، ۱۹۹۷؛ براون لیبور و همکاران، ۲۰۱۳)، شناخت حرفه‌ای (آرانی و همکاران، ۱۹۸۱؛ بامبر و آی‌یر، ۲۰۰۷)، محافظه‌کاری (براون لیبور و همکاران، ۲۰۱۳) و شخصیت بدبین (هرت و همکاران، ۲۰۰۸). توانایی‌های فردی حسابرس؛ توانایی‌های فردی حسابرس بر اثرگذاری بر کیفیت مستندسازی حسابرسی در شاخص‌هایی همچون دقت، مهارت و تجربه حسابرس، شناخت فرایند حسابرسی، تجربه کار با صنعت و ... بررسی شده است.

طبق نظر خبرگان، حسابرسانی که در صنعت موردنظر تخصص دارند به دلیل داشتن توانایی بیشتر در شناسایی و برخورد با مشکلات ویژه آن صنعت می‌توانند فرایند حسابرسی را کامل‌تر و با کیفیت بالاتری اجرا نمایند. همچنین تجربه بیشتر حسابرس و موسسه حسابرسی، به دلیل ایجاد شهرت مثبت علاقه بیشتری به ارائه خدمات حسابرسی باکیفیت خواهد داشت. هر چه تجربه حسابرس بالاتر باشد آنان قادر به اعمال قضاوت بهتر و مناسب‌تر در استفاده از مدارک موجود در اعمال آزمون‌های محتوا و تحلیل خواهند بود. حسابرسان دارای تجربه خاص در صنعت می‌توانند از طریق بهره‌گیری از دانش تخصصی در صنعت مربوطه و بکارگیری برنامه‌های حسابرسی متناسب با آن صنعت، به کیفیت حسابرسی مناسب است (علوی و همکاران، ۱۳۹۸). تجربه در زمینه حسابرسی، به دانش ساختاریافته منجر می‌شود که تأثیر مهمی بر کیفیت حل مسائل دارد. این یافته‌ها با نتایج ملانظری و اسماعیلی کیا، (۱۳۹۳)؛ شلتون، (۱۹۹۹) همسو است.

مدیریت دانش حسابرس؛ مدیریت دانش روشی است که به موجب آن سازمان از دارایی‌های دانش‌محور خود، ارزش افزایی می‌کند. در مؤسسات حسابرسی، ارزش‌ها و فرهنگ موسسه، تحقیقات موسسه، برنامه‌های کسب‌وکار، مقررات، اطلاعات صاحبکار و ... را می‌توان به عنوان دارایی‌های مبتنی بر دانش طبقه‌بندی نمود. دانش حسابرس، حسابرسان را به عنوان کارشناسانی معرفی می‌کند که باید دانش و اطلاعات عمومی درباره مسائل اقتصادی و حقوقی داشته باشد و همچنین از دانش تخصصی بالایی در حوزه حسابرسی و حسابداری برخوردار باشد. دانش در دنیای پیشرفته امروز به سرعت در حال تبدیل شدن به مزیت رقابتی اصلی مؤسسات حسابرسی است (خواجه‌وی و کرمانی،

(۱۴۰۰). مؤسسات حسابرسی موفق، مؤسساتی هستند که دائماً دانش جدید خلق می‌کنند، آن را به شکل گسترده منتشر می‌کنند و به سرعت در فناوری‌ها و خدمات ارائه شده به کار می‌گیرند. عوامل روانشناختی؛ رفتار حسابرسان منعکس‌کننده شخصیت و ویژگی‌ها فردی وی در انجام خدمات حسابرسی است؛ بنابراین، ویژگی‌ها فردی حسابرسان از طریق تأثیرگذاری بر تصمیم‌گیری و مقاصد رفتاری آنان، نقش اصلی را در تعیین کیفیت کار آنها دارد. مسئولیت‌پذیری در تمامی مراحل حسابرسی باعث تشویق به کار بهتر می‌شود به عنوان نمونه، در برنامه‌ریزی حسابرسی سبب می‌شود که حسابرس به تصمیمات اتخاذ شده در این مرحله پایبند خواهد بود. اگر حسابرس از هوش معنوی مناسبی برخوردار باشد، رسوایی و دستکاری که توسط حسابرس انجام می‌شود، امکان‌پذیر نخواهد بود. به گفته لوین (۲۰۰۰)، جوهر هوش معنوی در زندگی ما بازتاب می‌یابد مانند مدارا، صداقت، بی‌طرفی و محبت؛ بنابراین، یک حسابرس نیاز دارد که دارای هوش معنوی باشد تا بتواند ذهن باز، صادق و بی‌طرف داشته باشد. هوش معنوی به دلیل حمایت از ارزش‌های معنوی، صداقت و انطباق با قوانین موجود را افزایش می‌دهد که حسابرس را تشویق به انجام درست کارها می‌کند (حنفی^{۵۵}، ۲۰۱۰). عملکرد حسابرسان در نتیجه بی‌طرفی و داشتن استقلال ظاهری و باطنی محقق خواهد شد که یکی از عوامل مهم در این زمینه برخورداری حسابرسان از هوش اخلاقی بالا است تا توان بی‌طرفی و رفتار اخلاقی مناسب در زمان تصمیم‌گیری و قضاوت صحیح داشته باشند. داشتن هوش اخلاقی بالا باعث بهبود روابط اجتماعی و عملکرد بهتر اقدامات حرفه‌ای نظیر حسابرسی خواهد شد (حاجیها و ملاسلطانی، ۱۳۹۴).

• عوامل سازمانی

بعد عوامل سازمانی بر اثرگذاری در کیفیت پرونده‌ها در بخش‌های مختلفی چون منابع در دسترس، سیستم کنترل کیفیت و رویکرد مدیریت موسسه تأکید می‌کند که از طریق بررسی کدهای مفهومی مستخرج از متن مصاحبه مشارکت‌کنندگان به دست آمده است.

منابع در دسترس؛ استفاده‌کنندگان بالقوه و بالفعل خدمات حسابرسی به طور روزافزون نیازمند اطلاعات مربوط، در خور اعتماد و بهنگام هستند و محیط‌های مبتنی بر فناوری اطلاعات بسترهای تأمین این نیاز را هموار ساخته است. امروزه بر اثر افزایش کارایی و اثربخشی فناوری اطلاعات، هزینه‌های حسابرسی و کمبود وقت حسابرسان، استفاده از فناوری اطلاعات در حسابرسی مقرون به صرفه شده است (مهدی پور و غفاری، ۱۳۸۹). انتخاب روش درست و مناسب به منظور انجام حسابرسی، به عهده حسابرس می‌باشد که بر اساس مهارت و تجربه وی صورت می‌گیرد. این روش‌ها

به طور کلی به دو دسته حسابرسی از درون اسناد و مدارک و حسابرسی از بیرون اسناد و مدارک تقسیم می‌شود. هر موسسه حسابرسی مسئولیت دارد از رعایت استانداردهای حرفه‌ای توسط کارکنانش اطمینان حاصل نماید. سیستم کنترل کیفیت، به موسسه اطمینان معقول می‌دهد که کارکنانش استانداردهای حرفه‌ای مربوط و استانداردهای کیفی موسسه را رعایت می‌کنند. سیستم کنترل کیفیت موسسه حسابرسی به دانش و مهارت کارکنان موسسه بستگی دارد. به طور کلی، کارکنانی که برای انجام یک کار حسابرسی در نظر گرفته می‌شوند هر چه توانا تر و باتجربه تر باشند به نظارت مستقیم کمتری نیاز دارند. مؤسسات حسابرسی با یک شخصیت حقوقی محدودیت‌های منحصر به فردی دارند. انتظار می‌رود پرونده‌های حسابرسی در مؤسسات حسابرسی بزرگتر به دلیل وجود منابع درآمدی بالاتر و جذب نیروهای توانمند در این مؤسسات و همچنین توجیه اقتصادی وجود سیستم کنترل کیفیت مجزا در مؤسسات بزرگتر از کیفیت بالاتری نسبت به مؤسسات کوچک برخوردار باشد. متوسط مبلغ درآمدی یک موسسه بزرگ اختلاف بسیاری نسبت به مؤسسات کوچک دارد و مؤسسات کوچک برای جبران آن اختلاف ممکن است اصول و ضوابط را زیر پا بگذارد؛ بنابراین کاملاً مشخص است که نظارت بر مؤسسات بزرگ حسابرسی بیشتر خواهد بود.

در اداره موفق یک موسسه حسابرسی، اولین موضوع توان رهبری و مدیریت است. اندرسون^{۱۶} (۲۰۱۱)، یکی از ویژگی‌ها حسابرسان موفق را توانایی رهبری می‌داند. حسابرسان رهبر به منظور حل مشکلات صاحبکار به آنها مشاوره می‌دهند، راه‌حل‌ها را جستجو می‌کنند و مهارت و توانایی اجرای آن را دارند. برخی از مهارت‌ها و فنون مدیریتی که مدیریت هر موسسه حسابرسی باید برخوردار باشد شامل، رهبری و مدیریت، استخدام نیروهای شایسته، ارزش نهادن به حسابرسان، همگامی با فناوری و ایجاد فضای کاری مناسب است.

بعد ویژگی‌ها شرکت صاحبکار بر اثرگذاری در بخش‌های مختلف نوع فعالیت شرکت، موضوع حسابرسی و منحصر به فرد بودن هر کار حسابرسی (پیچیدگی کار) تأکید دارد که از تجزیه و تحلیل کدهای مفهومی استخراج شده از متن مصاحبه‌ها به دست آمده است. هر شرکت از مجموعه‌ای از ویژگی‌ها برخوردار است که با نوع و ماهیت آن در ارتباط است. فعالیت‌های تجاری مختلف از پیچیدگی، چرخه عملیاتی، ریسک، بازده، سرمایه، منابع مالی، اهداف و مأموریت‌های متفاوتی برخوردار هستند و بدیهی است که محیط اطلاعاتی و گزارشگری تحت تأثیر فراوان نوع فعالیت تجاری می‌باشد. در سال‌های اخیر، حاکمیت شرکتی به یک جنبه اصلی تجارت مبدل شده و نسبت به آن توجه بیشتری شده است. آشنایی هیئت‌مدیره با ریسک‌های ذاتی فعالیت‌ها و درک عمیق از

کسب و کار، استفاده از اعضای غیرموظف، کمیته‌های حسابرسی، استفاده از سیستم کنترل داخلی مناسب و همچنین حسابرسان داخلی و مستقل، مدیریت ریسک‌های محیطی شرکت (شامل ریسک نقدینگی، ریسک بازار، ریسک حقوقی، ریسک‌های اعتباری و ...) و مدیریت صحیح دارایی‌ها و بدهی‌ها، سرمایه‌گذاری‌ها و نحوه وصول مطالبات، سودآوری و بقای شرکت را تضمین می‌کنند و در نتیجه بر کیفیت کار تیم حسابرسی و جمع‌آوری شواهد و مدارک قابل اتکا تأثیر بسزایی خواهد داشت. کنترل‌های داخلی قوی بر نحوه رسیدگی حسابرسان اثرگذار می‌باشد. هر اندازه کنترل‌های داخلی قوی باشد خطر تحریف بااهمیت کاهش یافته و در نتیجه خطر حسابرسی کاهش می‌یابد (فائمی و همکاران، ۱۳۹۹).

• عوامل زیرساخت

بر اساس نظر خبرگان، قضاوت‌های حسابرسان می‌تواند تحت تأثیر انگیزه‌هایی قرار بگیرند که به نوبه خود می‌توانند بر کیفیت فرایند حسابرسی و مستندسازی تأثیرگذار باشند. بر این اساس، کیفیت فرایند حسابرسی می‌تواند تحت تأثیر منفی ترس از دست دادن مشتری، فشار هزینه‌ها و مشوق‌های حفظ مشتری قرار بگیرد. همچنین عواملی مانند نگرانی در مورد اجرای مقررات، هزینه‌های احتمالی دادرسی و احتمال از بین رفتن شهرت بر کیفیت مستندسازی حسابرسی تأثیر مثبت دارد. بر اساس نظر راسا^۳ و همکاران (۲۰۰۰)، انگیزه‌ها ناخواسته بر تصمیمات شخص تأثیر خودکار می‌گذارند. پیچیدگی کار حسابرسی زمانی مطرح می‌شود که تصمیم‌گیرنده با آن کار آشنایی نداشته باشد و یا برای تصمیم‌گیری در این خصوص نیاز به پردازش مقادیر زیادی اطلاعات دارد (کرمی و همکاران، ۱۳۹۵). پیچیدگی صورت‌های مالی نسبت به پیچیدگی عملیاتی کار واحد مورد رسیدگی متمایز است زیرا حسابرسان متخصص منابع بیشتری در صورت‌های مالی دارای پیچیدگی به جای پیچیدگی عملیاتی مشتری خود اختصاص می‌دهند و هر دو بعد از پیچیدگی به صورت مثبت با حق‌الزحمه حسابرسی ارتباط دارد. هیات استانداردهای حسابرسی و اطمینان بخشی بیان می‌کند که هر کار حسابرسی منحصر به فرد بوده و بنابراین شواهد مناسب حسابرسی از یک کار حسابرسی به کار دیگر نیز چالش‌هایی را در ارزیابی و تعریف کیفیت حسابرسی ایجاد می‌کند (ووتن ۲۰۰۳، ۷۸). حسابرسان نسبت به کارهایی که آن را ساده می‌دانند، در رابطه با قضاوت دقیق‌تر اعتماد بیشتری دارند و از طرف دیگر، در خصوص کارهایی که از آنها با عنوان پیچیده یاد می‌کنند اطمینان کمتری نسبت به دقت قضاوت دارند. بر این اساس، حسابرسان در یک کار ساده انتظار دارند قضاوت دقیق انجام دهند؛

بنابراین، توجه به پیچیدگی کار حسابرسی و کسب شناخت لازم از شرکت‌های مورد رسیدگی تأثیر بسزایی در بهبود کیفیت فرایند حسابرسی خواهد داشت.

اثربخشی فرایند حسابرسی به معنی دستیابی به اهداف حسابرسی و ارائه گزارش مناسب با وضعیت شرکت است (حساس یگانه و مداحی، ۱۳۸۸). حسابرسان باید حسابرسی را با در نظر گرفتن ریسک‌های موجود و احتمال اشتباهات بااهمیت در صورت‌های مالی صاحبکار برنامه‌ریزی و اجرا نمایند. همچنین بایستی شواهد کافی و قابل قبولی را درباره برآوردهای حسابداری گردآوری نمایند. برنامه‌ریزی یعنی تدوین یک طرح کلی و یک طرح تفصیلی برای تعیین نوع و ماهیت، زمان‌بندی اجرا و حدود روش‌های حسابرسی مربوط به هر حسابرسی (کرمی و همکاران، ۱۳۹۵). هدف از برنامه‌ریزی فرایند حسابرسی، انجام به موقع و اثربخش حسابرسی است که رابطه مستقیمی با اثربخشی مستندات حسابرسی دارد. از عوامل مهمی که در برنامه‌ریزی حسابرسی باید در نظر گرفته شود، پیچیدگی کار حسابرسی و بودجه زمانی کار حسابرسی است. با افزایش پیچیدگی کار حسابرسی حسابرسان باید شناخت کافی از معاملات و ریسک‌های موجود کسب کنند و اثربخشی فرایند حسابرسی برای انجام آزمون‌های محتوا مربوط به معاملات برنامه‌ریزی انجام دهد. با توجه به اینکه عوامل مهم و اثرگذار در اثربخشی حسابرسی از جمله پیچیدگی کار حسابرسی و ارزیابی ریسک مشتری در برنامه‌ریزی حسابرسی در نظر گرفته می‌شود، برنامه‌ریزی در کیفیت مستندسازی و در نتیجه افزایش اثربخشی حسابرسی تأثیر بسزایی دارد.

۵-۲- راهبردهای کیفیت مستندسازی حسابرسی و شرایط مداخله‌گر

پس از بررسی شرایط علی مؤثر بر کیفیت مستندسازی حسابرسی، راهبردها و کنش و واکنش‌هایی که برای دستیابی به سطوح متفاوت کیفیت مستندسازی حسابرسی لازم است مورد توجه قرار می‌گیرد. تجزیه و تحلیل مصاحبه‌ها نشان داد که مشارکت‌کنندگان جهت افزایش کیفیت مستندسازی حسابرسی راهبردهایی شامل نظارت مؤثر، آموزش، استفاده از فناوری‌های روز و راهکارهای حق‌الزحمه می‌باشد.

با توجه به اینکه خدمات حسابرسان بر منافع عمومی تأثیر دارد و نتیجه فعالیت حسابرسان مبنای اعتماد عمومی قرار می‌گیرد، مؤسسات حسابرسی باید برای خدماتی که عرضه می‌نمایند سیستم کنترل کیفیت و نظارت مؤثری داشته باشند. نظارت حرفه‌ای باید از طرف نهادی انجام شود که دارای اعضای متخصص و همچنین مستقلی باشد که باعث جلب اعتماد عمومی و کارکرد بهتر مؤسسات

گردد. هیلاری و لنوکس ۷۹ (۲۰۰۵) نشان دادند که مؤسسات حسابرسی پس از آنکه از جانب بررسی همپیشگان نتیجه خوبی را کسب نمودند، مشتریان بیشتری جذب و با کسب امتیاز منفی تعدادی از مشتریان خود را از دست دادند. این بدین معنی است که از منظر واحدهای مورد رسیدگی و متقاضیان حسابرسی، گزارش‌های بررسی‌های همپیشگان حاوی محتوای اطلاعاتی برای کیفیت مؤسسات حسابرسی است. البته پژوهش‌هایی نیز به نتایجی حاکی از اثربخشی سیستم نظارت دولتی دست یافته‌اند. لنوکس و پیتمن ۸۰ (۲۰۰۷)، دریافتند که گزارش‌های هیئت نظارت معتبر بوده و از نظر استفاده‌کنندگان دارای محتوای اطلاعاتی است.

دانش و مهارت موردنیاز برای فعالیت و مشارکت مؤثر حساب‌رسان در خدمات اعتمادسازی، تجارت و صنعت با سرعت شتابنده‌ای در حال تحول است. استانداردهای بین‌المللی آموزش تأکید دارند که حساب‌رسان بعد از ورود به حرفه، جهت حفظ صلاحیت‌های حرفه‌ای باید به طور سالیانه ۴۰ ساعت در سه حوزه حسابداری مالی و مباحث مربوط، دانش سازمانی و بازرگانی و دانش و قابلیت‌های فناوری اطلاعات آموزش ببینند. (حسابرس، ۱۳۹۲) (مجله حسابرس، شماره ۶۶، ۱۳۹۲). حساب‌رسان باید دانش و تجربیات خود را در رابطه با گرایش‌های اختصاصی صنعت و هم‌چنین حسابداری، حسابرسی و قوانین و مقررات با اعضای گروه حسابرسی به اشتراک بگذارند که می‌تواند بر فعالیت‌ها و نتایج رقابتی آن‌ها تأثیرگذار باشد. قابلیت مؤسسات حسابرسی برای بهبود مهارت‌ها، دانش و بهترین تجربیات کادر حرفه‌ای برای دستیابی به دانش به منظور استفاده مجدد و به حداقل رسانیدن بار اطلاعاتی، می‌تواند موجب کیفیت، کارایی و کارآمدی خدمات حسابرسی و فعالیت‌های آن گردد (خواجوی و کرمانی، ۱۴۰۰).

موضوع چگونگی قیمت‌گذاری حسابرسی و امکان قیمت‌گذاری پایین حسابرسی (پدیده نرخ شکنی) و تبعات آن بر استقلال و کیفیت حسابرسی همواره مورد توجه نهادهای ناظر بر بازارهای سرمایه بوده است (لوین ۲۰۰۲، ۸۱؛ ترنر ۲۰۰۲، ۸۲؛ کرانتز ۲۰۰۲، ۸۳؛ هوانگ ۲۰۰۲، ۸۴ و همکاران، ۲۰۰۹). نگرانی عمده در این زمینه چگونگی تعیین مبلغ حق‌الزحمه حسابرسی و امکان کاهش عمده آن توسط حسابرس به منظور تصاحب قرارداد حسابرسی و افزایش آن در سنوات آینده بوده و از این پدیده به عنوان یکی از عوامل مؤثر بر نقض استقلال حسابرس و در نتیجه، کیفیت حسابرسی یاد می‌شود (عزیزخانی و آقایی، ۱۳۹۲). رخصی و همکاران (۱۴۰۰)، بیان می‌کنند که مؤسسات حسابرسی کوچک به دلیل حق‌الزحمه نامناسب نمی‌توانند زمان مناسب برای کشف تحریف‌های بااهمیت در صورت‌های مالی صاحبکار خود صرف کنند. هم‌چنین، با پذیرش این موضوع که مؤسسات

حسابرسي هم مانند ساير بنگاه‌های اقتصادی از عوامل محیطی تأثیر می‌گیرند، بدیهی است که در جامعه فعلی ما، کار برای مؤسسات حسابرسي کوچک کافی نیست؛ بنابراین یکی از راهکارهای پیشنهاد شده از طرف مشارکت‌کنندگان، ادغام مؤسسات حسابرسي کوچک است. به زعم مشارکت‌کنندگان یکی از دلایل این موضوع گسترده شدن حوزه فعالیت دولت در این حوزه است و دولت باید یک نهاد حسابرسي داشته باشد و در این حوزه فعالیت نداشته باشد. همچنین در کشور ما، حتی فعالان اقتصادی شناخت کاملی نسبت به تأثیرگذاری نتایج کار حسابرسان در فعالیت خود ندارند و این رسالت جامعه حسابداران رسمی است که این حرفه را به جامعه بشناساند.

۵-۳- پیامدهای افزایش کیفیت مستندسازی حسابرسي

پیامدها، خروجی‌های حاصل از استفاده از راهبردها می‌باشند. تحلیل مصاحبه‌ها نشان می‌دهد که پیامدها را می‌توان در سه دسته پیامدهای مالی، پیامدهای استراتژیک و شفافیت تقسیم‌بندی نمود. حرفه حسابرسي به عنوان یکی از گروه‌ها و عوامل اثرگذار در زنجیره تأمین گزارشگری مالی باکیفیت ایفا کند. بازار سرمایه به عنوان مهم‌ترین رکن اقتصادی کشور نیازمند گزارشگری مالی باکیفیت است و این کیفیت به گونه‌ای حادث نمی‌شود مگر اینکه فرایند حسابرسي با کیفیت انجام شود. حسابرسي نوعی خدمت حرفه‌ای با انگیزه اقتصادی است که با هدف کاهش ریسک اطلاعاتی ذینفعان طراحی شده است، متکی به دانش و مهارت کارشناسان به خدمت گرفته شده در یک فرایند نظام‌مند است که نیازهای ذینفعان را در نظر می‌گیرد و پیامدهای آن غیرقابل مشاهده بوده و منوط به محدودیت‌های بازار و فشارهای نظارتی است؛ بنابراین بدیهی است که نظریه اقتصادی و مقررات می‌توانند بر اجرا و پیامدهای حسابرسي تأثیرگذار باشند. مدیر یکی از مؤسسات بزرگ حسابرسي بر این عقیده است که:

"آثار تمامی مسائل اقتصادی در اعداد و ارقام صورت‌های مالی است که به استفاده‌کنندگان ارائه می‌شود اگر کیفیت مستندسازی حسابرسي و در نتیجه آن کیفیت اظهارنظر حسابرسي بالا باشد، صورت‌های مالی با درجه اتکای بالا ارائه می‌شود و در غیر این صورت تصمیم‌گیری‌ها بر مبنای اطلاعات ناقص و اشتباه انجام می‌شود. کیفیت بالای پرونده‌های حسابرسي منجر به شفافیت بالای صورت‌های مالی و شایسته‌سالاری می‌شود و هیات مدیره و مدیرعامل بایستی در مقابل گزارش حسابرسي پاسخگو باشند."

زمانی که شرکت‌ها از نظر منابع مالی محدودیت دارند، تلاش خود را برای کاهش عدم تقارن اطلاعاتی به کار می‌برند تا منابع مالی کم‌هزینه‌تری به دست بیاورند (افلاطونی، ۲۰۱۶؛ چانی ۸۵ و همکاران، ۲۰۱۲). یکی از روش‌های کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، انجام حسابرسی باکیفیت است که با کاهش مشکلات نمایندگی بین مدیریت و افزایش کیفیت گزارشگری مالی باعث سرمایه‌گذاری کارا تر خواهد شد (ثقفی و معتمدی، ۲۰۱۲؛ نهندی و تقی زاده، ۲۰۱۳). با افزایش کیفیت حسابرسی، حساسیت تأمین مالی و سرمایه‌گذاری‌های شرکت‌ها به ارزش وثیقه‌ای دارایی‌ها یا همان ظرفیت تأمین مالی کاهش می‌یابد و موجب کیفیت گزارشگری مالی، کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و افزایش زیاد کارایی سرمایه‌گذاری می‌شود (دهکردی و رضازاده، ۱۳۹۷)؛ بنابراین، شرکت‌ها جهت سرمایه‌گذاری‌هایی با کارایی بالاتر، تمایل به کارگیری حسابرسان با کیفیت‌تر خواهند داشت و حسابرسان با افزایش کیفیت فرایندهای حسابرسی خود برای توسعه سهم خود از بازار گام بزرگی بر خواهند داشت.

۶- بحث و نتیجه‌گیری

نظریه اکتشافی در این پژوهش در رابطه با کیفیت مستندسازی حسابرسی و عوامل مؤثر بر آن می‌تواند نقش مؤثری در غنی‌سازی پژوهش‌های آتی داشته باشد.

(۱) پیشنهاد می‌شود که بر اساس روش پژوهش کمی و از طریق پرسشنامه، تأثیر هر یک از مفاهیم کشف شده در مدل پژوهش آزمون شود.

- ✓ تأثیر عوامل روانشناختی و شخصیتی حسابرسان بر کیفیت مستندسازی حسابرسی
- ✓ تأثیر زیرساخت‌های فناوری بر کیفیت مستندسازی حسابرسی
- ✓ تأثیر فشار بودجه زمانی بر کیفیت مستندسازی حسابرسی
- ✓ تأثیر حق‌الزحمه بر کیفیت مستندسازی حسابرسی

(۲) پیشنهاد می‌شود که نحوه ارزیابی و سنجش کیفیت مستندسازی حسابرسی و تدوین شاخصی برای اندازه‌گیری کیفیت مستندسازی حسابرسی در مطالعات آتی می‌تواند مورد بررسی قرار گیرد.

فهرست منابع

- ۱) حاجیه‌ها، زهره و جمال ملاسلطانی، (۱۳۹۵)، "رابطه بین هوش اخلاقی با عملکرد حسابرسان مستقل"، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال یازدهم، شماره ۱، صص ۱۱۶-۱۰۵
- ۲) حساس یگانه، یحیی و آزاده مداحی، (۱۳۸۸)، "اثربخشی فرایند حسابرسی در کشف اشتباهات و تحریف‌های بااهمیت در صورت‌های مالی"، پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱، شماره ۴، صص ۷۶-۴۹
- ۳) حسابر، (۱۳۹۲)، "توانمندی حسابداری و حسابرسی"، آموزش و توسعه نیروی انسانی، ۶۶، صص ۴۴-۳۰
- ۴) خواجوی، شکراله و احسان کرمانی، (۱۴۰۰)، "ویژگی‌ها شخصیتی مؤثر بر تسهیم دانش در مؤسسات حسابرسی با رویکرد معادلات ساختاری"، پژوهش‌های مالی و حسابرسی، ۱۳(۵۰)، صص ۳۲-۱
- ۵) دانایی‌فرد، حسن و سیدمجتبی امامی، (۱۳۸۶)، "استراتژی‌های پژوهش کیفی: تأملی بر نظریه‌پردازی داده‌بنیاد"، اندیشه مدیریت راهبردی (اندیشه مدیریت)، ۱(۲)، صص ۹۷-۶۹
- ۶) دهکردی فرج زاده، حسن و محسن رضازاده، (۱۳۹۷)، "تأثیر کیفیت حسابرسی در رابطه ارزش وثیقه‌ای دارایی‌ها با سطح تأمین مالی و سرمایه‌گذاری شرکت‌ها"، مدیریت دارایی و تأمین مالی، ۱(۱)۶، صص ۱۳۶-۱۲۱
- ۷) رخشی، مریم، کاوه آذین فر و سیدعلی نبوی چاشمی، (۱۴۰۰)، "فشارها و معضلات اخلاقی موجود در تضاد بها- کیفیت حسابرسی"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۳(۵۰)، صص ۲۰۶-۱۳۷
- ۸) رزاق، ناصر، اصلاح ساختار مؤسسات موجود [۱۳۹۹/۸/۳]، [online]، جامعه حسابداران رسمی، <www.iacpa.ir>
- ۹) سرمد، زهره، عباس بازرگان و الهه حجازی، (۱۳۸۷)، "روش‌های تحقیق در علوم رفتاری"، تهران، نشر آگه
- ۱۰) صفرزاده، محمد حسین و افسانه رحیمی، (۱۳۸۹)، "قابلیت اعتماد شواهد حسابرسی رویکرد مطالعاتی"، دانش حسابرسی، ۱۰(۳)، صص ۹۴-۸۵
- ۱۱) طبیبی، سید جمال الدین، محمدرضا ملکی و بهرام دلگشایی، (۱۳۹۵)، "تدوین پایان‌نامه"، رساله، طرح پژوهشی و مقاله علمی. تهران: فردوس

- ۱۲) عزیزخانی، مسعود و زینب آقایی، (۱۳۹۲)، "بررسی حق الزحمه حسابرسی در حسابرسی نخستین و سنوات آینده دوره تصدی حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار"، دانش حسابداری، ۴(۱۵)، صص ۱۲۷-۱۰۵
- ۱۳) علوی، معصومه، احمد یعقوب نژاد و فاضل محمدی نوده، (۱۳۹۸)، "ویژگی‌ها مؤسسه حسابرسی و مدیریت سود تعهدی و واقعی"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۱(۴۴)، صص ۲۳-۵۸
- ۱۴) قائمی، فاطمه، زهرا مرادی و غلامحسین علوی، (۱۳۹۹)، "تأثیر ویژگی‌ها کمیته حسابرسی بر کنترل‌های داخلی و مدیریت سود"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۲(۴۶)، صص ۲۸۰-۲۵۹
- ۱۵) کرمی، غلامرضا، حمیدرضا کیلی فرد و مهدی مزینانی، (۱۳۹۵)، "بررسی ارتباط بین فشار زمانی، پیچیدگی کار و اثربخشی حسابرسی"، دانش حسابرسی، سال شانزدهم، شماره ۶۳، صص ۵-۳۳
- ۱۶) ملانظری، مهناز و غریبه اسماعیلی کیا، (۱۳۹۳)، "شناسایی ویژگی‌های روان‌شناختی اثرگذار بر مهارت حسابرسان در انجام قضاوت‌های حسابرسی"، ۲۱(۴)، صص ۵۲۶-۵۰۵
- ۱۷) مهدی پور، علی و محمدجواد غفاری، (۱۳۸۹)، "تأثیر فناوری اطلاعات بر حسابرسی"، فصلنامه حسابدار رسمی، ۹(۹)، صص ۷۵-۸۰
- 18) Alderman C. W., Deitrick J. W., (1982), "Auditors' Perceptions of Time Budget Pressures and Premature Sign-offs: A Replication and Extension", 1(2), PP. 54-68
- 19) Amalia, F. A., Sutrisno, S., & Baridwan, Z. (2019), "Audit Quality: Does Time Pressure Influence Independence and Audit Procedure Compliance of Auditor?", Journal of Accounting and Investment, 20(1), PP. 130-144.
- 20) Anderson, A. W., (2011), "The Characteristics of Successful Auditor", Kansas society of CPA & Educational Foundation (KSCPA),
- 21) Asare S. K. and Wright A. M., (2004), "The Effectiveness of Alternative Risk Assessment and Program Planning Tools in a Fraud Setting", Contemporary Accounting Research, Vol. 21, Issue 2, PP. 325-352
- 22) Ashton, A. H. and Ashton, R. H., (1988), "Sequential Belief Revision in Auditing", Accounting Review PP. 623-641
- 23) Ashton, R. H. and Ashton, A. H., (1990), "Evidence-responsiveness in Professional Judgment: Effects of Positive Versus Negative Evidence and Presentation Mode", Organizational Behavior and Human Decision Processes, Vol. 46, Issue 1, PP. 1-19

- 24) Badavar Nahandi, B. N and Taghizadeh Khanqah, T. K. (2013), "The Relationship between Audit Quality and Investment Efficiency", Accounting and Auditing Review, Vol. 20, Issue 2, PP. 19-42 (in persian)
- 25) Bamber E. M. and Iyer V. M., (2007), "Auditors' Identification with Their Clients and Its Effect on Auditors' Objectivity", A Journal of Practice & Theory, Vol. 26, Issue 2, PP. 1-24
- 26) Bamber E. M. and Snowball D., (1988), "An Experimental Study of the Effects of Audit Structure in Uncertain Task Environments", Accounting Review, PP. 490-504
- 27) Basu A. K. and Saha M., (2013), "Studies in Accounting and Finance: Contemporary Issues and Debates", Pearson Education India
- 28) Bernardi R. A., (1994), "Fraud Detection: The Effect of Client Integrity and Competence and Auditor Cognitive Style", Vol. 13, PP. 68
- 29) Bowlin K. O., Hobson J. L. and Piercey M. D., (2015), "The Effects of Auditor Rotation, Professional Skepticism, and Interactions with Managers on Audit Quality", The Accounting Review, Vol. 90, Issue 4, PP. 1363-1393
- 30) Brown-Liburud H., Issa H. and Lombardi D., (2015), "Behavioral Implications of Big Data's Impact on Audit Judgment and Decision Making and Future Research Directions", Accounting Horizons, Vol. 29, Issue 2, PP. 451-468
- 31) Brown-Liburud H. L., Cohen J. and Trompeter G., (2013), "Effects of Earnings Forecasts and Heightened Professional Skepticism on the Outcomes of Client-auditor Negotiation", Journal of Business Ethics, Vol. 116, Issue 2, PP. 311-325
- 32) Calderon T. G., Wang L. and Klenotic T., (2012), "Past Control Risk and Current Audit Fees", Managerial Auditing Journal.
- 33) Caramanis C. and Lennox C., (2008), "Audit Effort and Earnings Management", Journal of Accounting and Economics, Vol. 45, Issue 1, PP. 116-138
- 34) Caster P. and Pincus K. V., (1996), "An Empirical Test of Bentham's Theory of the Persuasiveness of Evidence", Auditing Vol. 15, PP. 1
- 35) Chaney T., Sraer D. and Thesmar D., (2012), "The Collateral Channel: How Real Estate Shocks Affect Corporate Investment", American Economic Review, Vol. 102, Issue 6, PP. 2381-2409
- 36) Chen F., Li M. and Zhao P., (2020), "The Effect of Auditor Morality on Professional Skepticism: Evidence from Individual-level Auditors in China", Available at SSRN 3700490
- 37) Church B. K. and Schneider A., (1993), "Auditors' Generation of Diagnostic Hypotheses in Response to a Superior's Suggestion: Interference Effects", Contemporary Accounting Research, Vol. 10, Issue 1, PP. 333-350
- 38) Corbin J. and Strauss A., (2008), "Strategies for Qualitative Data Analysis, Basics of Qualitative Research", Techniques and Procedures for Developing Grounded Theory, Vol. 3
- 39) Creswell J. W and Miller D. L., (2000), "Determining Validity in Qualitative Inquiry", Theory into Practice, Vol. 39, Issue 3, PP. 124-130

- 40) Creswell, J. W. (2005), "Educational Research: Planning, Conducting, and Evaluating Quantitative and Qualitative Research" (2nd edition).
- 41) DeZoort F. T., and Alan T. Lord, (1997), "A Review and Synthesis of Pressure Effects Research in Accounting", *Journal of Accounting Literature*, Vol. 16, PP. 28-85
- 42) Dowling C. and Leech S., (2007), "Audit Support Systems and Decision Aids: Current Practice and Opportunities for Future Research", *International Journal of Accounting Information Systems*, Vol. 8, Issue 2, PP. 92-116
- 43) Earley C. E., (2002), "The Differential Use of Information by Experienced and Novice Auditors in the Performance of Ill-structured Audit Tasks", *Contemporary Accounting Research*, Vol. 19, Issue 4, PP. 595-614
- 44) Flint D., (1988), "Philosophy and Principles of Auditing: An Introduction", Publisher: Hound Mills
- 45) Gibbs T. E., (1977), "A General Theory of Evidence as the Conceptual Foundation in Auditing Theory: A Comment", *The Accounting Review*, Vol. 52, Issue 3, PP. 751-755
- 46) Glover S. M., Prawitt D. F., Schultz Jr J. J and Zimbelman M. F., (2003), "A Test of Changes in Auditors' Fraud-related Planning Judgments since the Issuance of SAS", No. 82, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 22 Issue 2, PP. 237-251
- 47) Glover S. M, Prawitt D. F. and Wilks T. J., (2005), "Why Do Auditors over-rely on Weak Analytical Procedures? The Role of Outcome and Precision", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 24, Issue s-1, PP. 197-220
- 48) Green, W., (2008), "Are Industry Specialists More Efficient and Effective in Performing Analytical Procedures?", A Multi-stage Analysis, *International Journal of Auditing*, Vol. 12, Issue 3, PP. 243-260
- 49) Green Rose- E., Huang H. W and Lee C. C., (2011), "The Association between Auditor Industry Specialization and Firms' Disclosure of Internal Control Weaknesses", *International Journal of Auditing*, Vol. 15, Issue 2, PP. 204-216
- 50) Hackenbrack, K. and Knechel, W. R., (1997), "Resource Allocation Decisions in Audit Engagements", *Contemporary Accounting Research*, Vol. 14, Issue 3, PP. 481-499
- 51) Hammersley, J. S., (2011), "A Review and Model of Auditor Judgments in Fraud-related Planning Tasks", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 30, Issue 4, PP. 101-128
- 52) Heiman -Hofman, Moser, V. B., D. V. and Joseph, J. A., (1995), "The Impact of an Auditor's Initial Hypothesis on Subsequent Performance at Identifying Actual Errors", *Contemporary Accounting Research*, Vol. 11, Issue 2, PP. 763-779
- 53) Hilary, G. and Lennox, C., (2005), "The Credibility of Self-regulation: Evidence from the Accounting Profession's Peer Review Program", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 40, Issue 1-3, PP. 211-229
- 54) Hirst, D. E., (1994), "Auditor Sensitivity to Earnings Management", *Contemporary Accounting Research*, Vol. 11, Issue 1, PP. 405-422

- 55) Huang, H. W., Raghunandan, K. and Rama, D., (2009), "Audit fees for Initial Audit Engagements before and after SOX", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 28, Issue 1, PP. 171-190
- 56) Hughes, C., (2006), "Qualitative and Quantitative Approaches to Social Research, Coventry: Department of Sociology", Warwick University. [Accessed 29 October 2013]
- 57) Hurr, K., Eining, M. M. and Plumlee, D., (2008), "An Experimental Examination of Professional Skepticism", Available at SSRN 1140267
- 58) Jambalvo J., and Waller W. S., (1984), "Decomposition and Assessments of Audit Risk", *Auditing, A Journal of Practice and Theory*, Vol. 3, Issue 2, PP. 80-88
- 59) Johnstone, K. M. and . Bedard J. C., (2001), "Engagement Planning, Bid Pricing, and Client Response in the Market for Initial Attest Engagements", *The Accounting Review*, Vol. 76, Issue 2, PP. 199-220
- 60) Kang Y. J, Trotman A. J. and Trotman K. T., (2015), "The Effect of an Audit Judgment Rule on Audit Committee Members' Professional Skepticism: The Case of Accounting Estimates", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 46, PP. 59-76
- 61) Kissinger J. N., (1974), "A Study of Factors Which Affect Audit Evidence Accumulation", Publisher: Michigan State University
- 62) Knechel W. R., . Krishnan G. Pevzner V, M., Shefchik L. B. and Velury U. K., (2013), "Audit Quality: Insights from the Academic Literature", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 32, Issue Supplement 1, PP. 385-421
- 63) Koonce L., . Walker N. R and . Wright W. F, (1993), "A Cognitive Characterization of Audit Analytical Review", *Discussion, Auditing*, Vol. 12, PP. 57
- 64) Lennox C. and Pittman J., (2007), "Auditing the Auditors: Evidence on the PCAOB's Inspections of Audit Firms", *European Accounting Congress, Rotterdam*, Publisher: Citeseer
- 65) Lightner S. M, Steven J. Adams, and Kevin M. Lightner., (1982), "The Influence of Situational, Ethical, and Expectancy Theory Variables on Accountants' Underreporting Behavior", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 2, Issue 1, PP. 1-12
- 66) Low K. Y., (2004), "The Effects of Industry Specialization on Audit Risk Assessments and Audit-Planning Decisions", *The Accounting Review*, Vol. 79, Issue 1, PP. 201-219
- 67) Martin P. Y. and Turner B. A., (1986), "Grounded Theory and Organizational Research", *The Journal of Applied Behavioral Science*, Vol. 22, Issue 2, PP. 141-157
- 68) Mautz R. K., (1958), "The Nature and Reliability of Audit Evidence", *Journal of Accountancy*, Vol. 105, Issue 5, PP. 40
- 69) Mautz R. K. S, Hussein A, (1961), "The Philosophy of Auditing", Publisher: Sarasota, Fla.: American Accounting Association
- 70) McDaniel L. S., (1990), "The Effects of Time Pressure and Audit Program Structure on Audit Performance", *Journal of Accounting Research*, Vol. 28, Issue 2, PP. 267-285

- 71) Moroney R., and Roger Simnett, (2009), "Differences in Industry Specialist Knowledge and Business Risk Identification and Evaluation", Behavioral Research in Accounting, Vol. 21, Issue 2, PP. 73-89
- 72) Nelson M. W., (2009), "A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing", Auditing, Vol. 28, Issue 2, PP. 1
- 73) Nolder C. and Riley T. J., (2014), "Effects of Differences in National Culture on Auditors' Judgments and Decisions: A Literature Review of Cross-cultural Auditing Studies from a Judgment and Decision Making Perspective", Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 33, Issue 2, PP. 141-164
- 74) O'Donnell E. and Schultz Jr J. J., (2003), "The Influence of Business-Process-Focused Audit Support Software on Analytical Procedures Judgments", Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 22, Issue 2, PP. 265-279
- 75) O'Keefe T. B., Simunic D. A and Stein M. T., (1994), "The Production of Audit Services: Evidence from a Major Public Accounting Firm", Journal of Accounting Research, Vol. 32, Issue 2, PP. 241-261
- 76) Ojo M. and Akkeren Van J., (2016), "Value Relevance of Accounting Information in Capital Markets", Publisher: IGI Global
- 77) Owthoso V. E., Messier J., William F and Lynch J., John G, (2002), "Error Detection by Industry-Specialized Teams during Sequential Audit Review", Journal of accounting research, Vol. 40, Issue 3, PP. 883-900
- 78) Pincus K. V., (1989), "Financial Auditing and Fraud Detection: Implications for Scientific Data Audit", Accountability in Research, Vol. 1, Issue 1, PP. 53-70
- 79) Ponemon L. A., (1992), "Auditor Underreporting of Time and Moral Reasoning: An Experimental Lab Study", Contemporary Accounting Research, Vol. 9, Issue 1, PP. 171-189
- 80) Reckers P. M, Wheeler S. W. and Wong-On-Wing B., (1997), "A Comparative Examination of Auditor Premature Sign-offs Using the Direct and the Randomized Response Methods", Auditing, Vol. 16, Issue 1, PP. 69
- 81) Russo, J. E., M. G. Meloy, and T. J. Wilks. (2000), "Predecisional Distortion of Information by Auditors and Salespersons", Management Science 46 (1), PP. 13-27.
- 82) Safonova M. F., Makarenko S. and Bershitskiy Y., (2018), "Developing Documentation in Accordance with International Audit Standards in Russian Practice", Espacios, Vol. 39, Issue 34, PP. 23
- 83) Shaub M. K. and Lawrence J. E., (1996), "Ethics, Experience and Professional Skepticism: A Situational Analysis", Behavioral research in accounting, Vol. 8, PP. 124-157
- 84) 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
- 85) Sulaiman N. A, Yasin F. M. and Muhamad, R., (2018), "Perspectives of Audit Quality: An Analysis", Asian Journal of Accounting Perspectives, Vol. 11, Issue 1, PP. 1-27

- 86) Sutton S. G. and Arnold V., (1998), "Towards a Framework for a Corporate Single Audit: Meeting Financial Statement User's Needs", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 9, Issue 2, PP. 177-191
- 87) Windal F. W., (1986), "Standards of Reliability for Audit Evidence", *New York Certified Public Accountant (pre-1986)*, Vol. 31, Issue 000006, PP. 394
- 88) Wooten T. C., (2003), "Research about Audit Quality", *The CPA journal*, Vol. 73, Issue 1, PP. 48
- 89) Wright A. and Wright S., (1997), "The Effect of Industry Experience on Hypothesis Generation and Audit Planning Decisions", Available at SSRN 42913
- 90) Yip-Ow J. and T. Tan H., (2000), "Effects of the Preparer's Justification on the Reviewer's Hypothesis Generation and Judgment in Analytical Procedures", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 25, Issue 2, PP. 203-215
- 91) Zheng Y., (2015), "Trajectory Data Mining: an Overview", *ACM Transactions on Intelligent Systems and Technology (TIST)*, Vol. 6, Issue 3, PP. 1-41
- 92) Zimbleman M. F., (1997), "The Effects of SAS No. 82 on Auditors' Attention to Fraud Risk Factors and Audit Planning Decisions", *Journal of Accounting Research*, Vol. 35, PP. 75-97

یادداشت‌ها

- ¹ International Standards Auditing
² Grounded Theory
³ Martin & Turner
⁴ International Standard on Auditing
⁵ Safonava
⁶ Sulaiman
⁷ Brown-Liburd, Issa & Lombardi
⁸ Kang, Trotman & Trotman
⁹ Wilks & Zimbleman
¹⁰ Agoglia
¹¹ Bamber and Snowball
¹² Arnold and Sutton
¹³ Asare and Wright
¹⁴ Dowling and Leech
¹⁵ Pincus
¹⁶ Ashton
¹⁷ Ashton and Ashton
¹⁸ Nolder and Riley
¹⁹ M. Ojo and J.V. Akkeren
²⁰ A.K. Basu and M. Saha
²¹ A. Arens and J. Loebbecke
²² Zheng
²³ Kissinger
²⁴ Gibbs
²⁵ Mautz
²⁶ Stephens

- 27 Jiambalvo and Waller
- 28 Zimbelman
- 29 O'Donnell and Schultz
- 30 Wilks
- 31 Wilks
- 32 Glover
- 33 Hammersley
- 34 Koonce
- 35 Janet
- 36 Messier
- 37 Bierstaker
- 38 Church and Schneider
- 39 Yip-Ow and Tan
- 40 Anderson
- 41 Heiman-Hoffman
- 42 Bernardi
- 43 Hirst
- 44 Earley
- 45 Knechel
- 46 Mautz, and Sharaf
- 47 Flint
- 48 Caster
- 49 Owhoso
- 50 Wright and Wright
- 51 Green
- 52 Taylor
- 53 Low
- 54 Moroney and Simnett
- 55 O'Keefe
- 56 DeZoort and Lord
- 57 McDaniel
- 58 Amalia
- 59 Lightner
- 60 Kelley and Margheim
- 61 Ponemon
- 62 Alderman and Deitrick
- 63 Reckers
- 64 Caramanis and Lennox
- 65 Calderon
- 66 Hackenbrack
- 67 Johnstone and Bedard
- 68 Creswell and Miller
- 69 Chan & Leung
- 70 Chen
- 71 Shaub and Lawrence
- 72 Hurtt
- 73 Bowlin
- 74 Nelson
- 75 Hanafi
- 76 Anderson
- 77 Russo
- 78 Wooten
- 79 Hilary and Lennox

⁸⁰ Pittman

⁸¹ Levin

⁸² Turner

⁸³ Krantz

⁸⁴ Huang

⁸⁵ Chaney