



درک حساب‌رسان از مفهوم اطمینان معقول در کار حسابداری

آرش تحریری*، مهدی پیری سقرلو**

چکیده

پژوهش حاضر به بررسی درک حساب‌رسان از مفهوم اطمینان معقول در کار حسابداری مستقل می‌پردازد. برای بررسی درک حساب‌رسان از این مفهوم کلیدی و زیربنایی حسابداری صورت‌های مالی، از تاثیر چهار عامل رتبه حساب‌رس، جنسیت، عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران و رشته تحصیلی استفاده شده است. اطلاعات مورد نیاز از طریق پرسشنامه‌های توزیع شده بین کلیه شاغلین در موسسات عضو جامعه حسابداران رسمی ایران که در تهران مستقر و دارای رتبه الف هستند جمع‌آوری گردیده است. یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد که هر یک از چهار عامل مورد بررسی بر درک حساب‌رسان از مفهوم اطمینان معقول تاثیر معنی دار دارند. در این راستا نتایج نشانگر این مطلب است که حساب‌رسان درک‌های متفاوتی از مفهوم زیربنایی اطمینان معقول دارند و این می‌تواند بالقوه تهدیدی برای حرفه باشد، زیرا نمایانگر این است که اعضای شاغل در تیم‌های مختلف حسابداری که به گردآوری و ارزیابی شواهد زیربنایی برای گزارش حسابداری می‌پردازند برداشت یکسانی از کلیدی ترین مفهوم حسابداری صورت‌های مالی یعنی مفهوم اطمینان معقول ندارند و این درک حسب عوامل مختلف، متفاوت و متغیر می‌باشد.

واژه‌های کلیدی: اطمینان معقول، جنسیت، رتبه‌بندی حساب‌رسان، رشته تحصیلی،

عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران

* استادیار حسابداری، دانشگاه تهران

** کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه تهران

تاریخ دریافت: ۱۳۹۳/۱۲/۲۱

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۴/۵/۷

مقدمه

حرفه حسابرسی مانند سایر حرفه‌ها برای حفظ جایگاه خود نیازمند کسب اعتماد عمومی است. مهمترین و با ارزش ترین خدمت حرفه حسابرسی، اظهارنظر مستقل و کارشناسانه درباره مطلوبیت صورت‌های مالی است. استانداردهای حسابرسی چارچوب کلی را برای حسابرس ترسیم می‌کند، اما در نهایت این قضاوت حسابرس است که جزئیات انجام عملیات حسابرسی را مشخص می‌کند (نوروش و همکاران، ۱۳۹۱) در این راستا درک حسابرسان از مفهوم اطمینان معقول در کار حسابرسی از جایگاه ویژه‌ای برخوردار می‌باشد. اطمینان معقول مفهومی است مرتبط باگردآوری و ارزیابی شواهد حسابرسی لازم، تاحسابرس بتواند به این نتیجه برسد که صورت‌های مالی به عنوان یک مجموعه واحد، فاقد تحریف با اهمیت است. اطمینان معقول به تمام فرایند حسابرسی مربوط می‌شود. عمل حسابرسی حتی اگر طبق استانداردهای حسابرسی برنامه ریزی و اجرا شود، باز هم نمی‌توان اطمینان قطعی حاصل کرد و فقط تحریف‌های با اهمیت در صورت‌های مالی کشف خواهد شد. علت آن محدودیت‌های ذاتی حسابرسی می‌باشد، به همین دلایل حسابرس می‌تواند تنها از کشف تحریف‌های با اهمیت در صورت‌های مالی، اطمینانی معقول به دست آورد و این مهم در بند مسئولیت حسابرس در گزارش حسابرسی نشان داده می‌شود.

تحقیق حاضر به دنبال بررسی درک حسابرسان از مفهوم کلیدی اطمینان معقول می‌باشد. سوال اصلی تحقیق این است که آیا درک حسابرسان ایرانی از مفهوم اطمینان معقول متفاوت است یا خیر. در این راستا به بررسی و آزمون تجربی عوامل تاثیرگذار (رتبه بندی، جنسیت، عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران و رشته تحصیلی) بر درک حسابرسان ایرانی از مفهوم اطمینان معقول در کار حسابرسی پراخته شده است. در حقیقت هدف از این پژوهش بررسی و تجزیه و تحلیل درک حسابرسان از مفهوم اطمینان معقول با توجه به متغیرهای جنسیت، رتبه بندی، عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران و رشته تحصیلی و شناخت روابط و ارتباط میان آنها می‌باشد.

مبانی نظری

مفهوم اطمینان معقول در سومین استاندارد عمومی پذیرفته شده حسابرسی در کشور

آمریکا که بر چگونگی عمل حساب‌رسان در کار حسابرسی مربوط می‌شود، ارائه شده است. این استاندارد پایه و اساسی منطقی را برای اینکه حساب‌رس بتواند به بیان عقیده روشن و واضح خود پردازد ایجاد کرده است (فلیپ لا، ۲۰۰۸)

در استاندارد حسابرسی ایران شماره ۲۰۰ نیز بیان شده است که هدف حسابرسی صورت‌های مالی این است که حساب‌رس بتواند درباره انطباق صورت‌های مالی تهیه شده، از تمام جنبه‌های با اهمیت، با استانداردهای حسابداری اظهار نظر کند. حسابرسی انجام شده طبق استانداردهای حسابرسی به گونه‌ای طراحی می‌شود که از نبود تحریف با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورت‌های مالی، اطمینانی معقول به دست آید (استاندارد حسابرسی ایران، شماره ۲۴۰، بند ۱۲)

بر اساس استاندارد فوق، اطمینان معقول یک سطح اطمینان بالا (نه مطلق) در رابطه با حسابرسی صورت‌های مالی است (کمیته تدوین استاندارد، استاندارد حسابرسی ایران شماره ۲۰۰، ۱۳۹۰) اطمینان معقول معیاری است از میزان قطعیت که حساب‌رس در انجام حسابرسی به دست آورده است. استانداردهای حسابرسی نشان می‌دهد که اطمینان معقول، یعنی میزان اطمینانی که صورت‌های مالی عاری از هر گونه تحریف با اهمیت هستند زیاد است؛ اما مطلق نیست. مفهوم اطمینان معقول اما نه مطلق، نشان می‌دهد که حساب‌رس صحیح بودن صورت‌های مالی را تضمین یا بیمه نمی‌کند بنابراین، حسابرسی که طبق استانداردهای حسابرسی کارش را انجام داده است، ممکن است قادر به کشف یک تحریف با اهمیت نباشد. حساب‌رس نمی‌تواند اطمینان مطلق کسب کند و لذا مسئول ارائه اطمینانی معقول می‌باشد، چرا که در هر حسابرسی، محدودیت‌های ذاتی وجود دارد که بر توانایی وی در کشف تحریف‌های با اهمیت تاثیر می‌گذارد (وفادار، ۱۳۸۹)

موضوع اطمینان معقول در بدنه استانداردهای حسابرسی ایران بارها مورد توجه و تاکید قرار گرفته است. از جمله در، استاندارد حسابرسی ایران شماره ۲۴۰ بند ۱۳ آمده است، حساب‌رس نمی‌تواند اطمینان قطعی حاصل کند که تحریف‌های با اهمیت در صورت‌های مالی، کشف خواهد شد. حسابرسی حتی اگر طبق استانداردهای حسابرسی برنامه‌ریزی و اجرا شود، باز هم به دلیل محدودیت‌های ذاتی حسابرسی، این خطر اجتناب ناپذیر وجود دارد که برخی تحریف‌های با اهمیت صورت‌های مالی کشف نشود. حسابرسی به دلیل عواملی مانند به کارگیری قضاوت، استفاده از رسیدگی نمونه‌ای، محدودیت‌های ذاتی

سیستم کنترل داخلی و این واقعیت که بیشتر شواهد در دسترس حسابرس ماهیت متقاعدکننده دارد نه قطعی، کشف همه تحریف‌های با اهمیت را تضمین نمی‌کند. به همین دلایل، حسابرس می‌تواند تنها از کشف تحریف‌های با اهمیت در صورت‌های مالی، اطمینانی معقول به دست آورد.

در استاندارد حسابرسی ایران شماره ۲۰۰ بند ۵ اشاره شده است که استانداردهای حسابرسی به عنوان مبنایی برای اظهارنظر حسابرس، وی را ملزم می‌کند نسبت به عاری بودن صورت‌های مالی، به عنوان یک مجموعه واحد، از تحریف با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه اطمینان معقول کسب کند. اطمینان معقول، سطح بالایی از اطمینان است. اطمینان معقول زمانی به دست می‌آید که حسابرس برای کاهش خطر حسابرسی یک سطح پایین قابل قبول، شواهد حسابرسی کافی و مناسب را کسب کند (خطر حسابرسی به معنی اظهارنظر نامناسب حسابرس نسبت به صورت‌های مالی حاوی تحریف با اهمیت است) با این وجود، اطمینان معقول به منزله اطمینان مطلق نیست، چرا که به دلیل محدودیت‌های ذاتی حسابرسی بسیاری از شواهد حسابرسی که حسابرس از آنها برای نتیجه‌گیری و اظهارنظر استفاده می‌کند، قطعی نیست بلکه متقاعدکننده می‌باشد (کمیته تدوین استاندارد، استاندارد حسابرسی ایران، شماره ۲۰۰، ۱۳۹۰)

در استاندارد حسابرسی ایران، شماره ۵۰۰ بند ۱۴ آمده است که: حسابرس برای رسیدن به اظهارنظر حسابرسی، همه اطلاعات موجود را رسیدگی نمی‌کند، زیرا معمولاً می‌تواند با استفاده از روش‌های نمونه‌گیری و سایر روش‌های انتخاب اقلام برای آزمون نیز، به نتیجه برسد. همچنین حسابرس معمولاً ناگزیر است بر شواهدی اتکا کند که متقاعدکننده است و نه قطعی، از این رو، حسابرس برای کسب اطمینان معقول، با شواهدی که متقاعدکننده نباشد، قانع نمی‌شود. حسابرس برای ارزیابی کمیت و کیفیت شواهد حسابرسی و در نتیجه، کافی و مناسب بودن آن به عنوان پشتوانه اظهارنظر حسابرسی، از قضاوت حرفه‌ای استفاده می‌کند و تردید حرفه‌ای را به کار می‌گیرد (استاندارد حسابرسی ایران، شماره ۵۰۰، ۱۳۸۴)

بند ۱۲ استاندارد حسابرسی ایران، شماره ۲۰۰ اشاره دارد به اینکه در تمام مواردی که کسب اطمینان معقول برای حسابرس میسر نیست و ارائه اظهارنظر مشروط در گزارش حسابرس با توجه به شرایط موجود، برای مقاصد گزارشگری به استفاده کنندگان صورت‌های مالی مورد نظر، کافی نیست، حسابرس باید طبق استانداردهای حسابرسی، عدم

اظهار نظر ارائه کند یا در مواردی که منع قانونی یا مقرراتی وجود داشته باشد، از کار کناره گیری کند (کمیته تدوین استاندارد، استاندارد حسابرسی ایران، شماره ۲۰۰) اگر حسابرسان این مسئولیت را داشتند که اطمینان دهند تمامی ادعاها در صورت های مالی صحیح است، در آن صورت شواهد مورد نیاز و در نتیجه، بهای حسابرسی به اندازه ای افزایش می یافت که حسابرسی از نظر اقتصادی، مقرون به صرفه نبود. حتی در آن صورت هم ممکن بود حسابرسان تمامی تحریف های با اهمیت را در هر حسابرسی کشف نکنند. اگر تحریف های با اهمیت کشف نشود بهترین دفاع از حسابرس این است که مدعی شود حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی انجام شده است (وفادار، ۱۳۸۹)

پیشینه

در ارتباط با موضوع تحقیق پژوهش حاضر به غیر از دو مورد (پژوهش فلیپ لا و هاشم ولی پور و همکاران) مطالعات گسترده ای انجام نشده است و لیکن تحقیقات نزدیکی وجود دارد، که در آنها از متغیرهای مورد بررسی پژوهش حاضر استفاده شده است که به شرح زیر آورده شده است.

ایلیاس (۲۰۰۴) به بررسی تاثیر ارزش های شرکتی بر کارکرد مدیریت سود پرداخت، این پژوهشگر بر این باور است که درک از ارزش های اخلاقی شرکتی با توجه به عواملی چون جنسیت و سن و تجربه و مهارت و عنوان شغلی و سایر عوامل، متفاوت است و حسابداران مستقل دارای درک بالایی از ارزش های اخلاقی شرکتی در خصوص مدیریت سود می باشند و حسابداران رسمی با تجربه و دارای سطح بالای درآمدی درک بالایی از ارزش های شرکتی در مقایسه با افراد کم تجربه و سطح درآمدی پایین دارند.

فلیپ لا (۲۰۰۸) در پژوهش خود به بررسی درک حسابرسان از مفهوم اطمینان معقول در کارحسابرسی و اثربخشی مدل ریسک حسابرسی پرداخت، نتایج این پژوهش نشان داد، شرکاء حسابرسی درک بالاتری از مفهوم اطمینان معقول دارند و بین رتبه بندی حسابرسان و درک حسابرسان از اطمینان معقول رابطه معناداری وجود دارد و بین جنسیت حسابرسان و درک حسابرسان از مفهوم اطمینان معقول در کارحسابرسی رابطه معناداری وجود ندارد، آزمون فرضیه دیگر نشان داد بین حسابرسان مستقل گواهینامه دار و درک حسابرسان از مفهوم اطمینان معقول در کارحسابرسی رابطه معناداری وجود دارد، و میان روابط متقابل بین حسابرسان مستقل

گواهینامه دار و رتبه بندی و جنسیت حسابرسان و درک حسابرسان از مفهوم اطمینان معقول در کار حسابرسی و اثربخشی مدل ریسک حسابرسی رابطه معناداری وجود ندارد.

کلو و تی اسمیت و مورفی اسمیت (۲۰۰۷) به بررسی تاثیر جنسیت و سطح آموزش و تعصب مذهبی و تجربه شغلی بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران ایالات متحده آمریکا پرداختند و نتایج تحقیقات آنها نشان داد که عامل جنسیت در تصمیم‌گیری اخلاقی تاثیر ندارد. هاردیس (۲۰۰۹) در پژوهش خود به بررسی اهمیت ویژگی‌های تیم و ترکیب حسابرسی و تاثیر عوامل مختلف بر کیفیت حسابرسی و درک صاحبکار پرداخت و نتایج پژوهش وی نشان داد که در ارزیابی موضوع ریسک حسابرسی با توجه به عامل جنسیت، ریسک‌پذیری زنان و مردان متفاوت است و باید گفت زنان حسابرس علائم خطر و تقلب را با حساسیت بیشتری نسبت به مردان شناسایی و بهتر درک می‌کنند.

ام جی بام و ایزدون می و اینوف (۲۰۱۲) به بررسی تاثیر عامل جنسیت بر کیفیت حسابرسی؛ شواهدی از نیجریه پرداختند. نتایج به دست آمده نشان داد، در پژوهش‌های روان‌شناختی و بررسی تفاوت‌های جنسیتی، حسابرسی دارای اعتبار و پایه و اساسی موجه می‌باشد و حسابرسان زن به ریسک‌گریزی تمایل داشته و آستانه اهمیت پایین‌تری دارند و در کار نمونه بزرگتری را انتخاب می‌کنند و موارد تحریف با اهمیت ابتدا به وسیله زنان گزارش می‌شود و سپس به وسیله مردان گزارش می‌شود و جنسیت حسابرسی در اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی تاثیر دارد.

کریز و هاردیس و بریچ و جوال برانسون (۲۰۱۴) به بررسی کاهش کیفیت حسابرسی با توجه به عامل جنسیت (زن و مرد) پرداختند، نتایج پژوهش آنان نشان داد که گزارش و اظهارنظر زنان در مقایسه با مردان مربوط تر می‌باشد و همچنین زنان حسابرس، سطح پایینی از اشتباهات حسابرسی را دارند و گزارشات درست و صحیحی ارائه می‌دهند و روی هم رفته نتایج این تحقیق بیشتر به این موضوع تاکید دارد که زنان حسابرس در کار حسابرسی باعث افزایش کیفیت حسابرسی می‌شوند.

لانگ و یی چی (۲۰۰۸) در پژوهشی به بررسی اهمیت جنسیت و تاثیر تفاوت‌های جنسیتی بر کیفیت حسابرسی پرداختند، آنان بر این باور هستند که معمولاً زنان حسابرس بیشتر ریسک‌گریز هستند و بیشتر کارها و اعمال اخلاقی تری را انجام می‌دهند و معمولاً زمانی که گزارش و قرارداد حسابرسی به وسیله زنان حسابرس امضاء می‌شود صاحبکاران

و مشتریان دخالت و تصمیم‌گیری شخصی کمتری اعمال می‌کنند.

نات برگ و تون و گوما (۲۰۰۶) به بررسی تاثیر عواملی چون مهارت و تخصص و جنسیت مشتریان و حساب‌رسان بر قضاوت حسابرسی پرداختند، نتایج آزمون‌های آماری نشان داد که تاثیر عوامل جمعیت شناختی (مهارت، تخصص و جنسیت) بر درک حساب‌رسان معنادار نیستند و کلاس‌های آموزشی و بحث آموزش بر درک حساب‌رسان تاثیر دارد.

علوی طبری و همکاران (۱۳۹۱) به بررسی تاثیر جنسیت حسابرس بر کیفیت حسابرسی مستقل پرداختند، نتایج پژوهش آنان نشان داد که تفاوت‌های جنسیتی بین حساب‌رسان بر توانایی حل مساله و کیفیت حسابرسی اثر دارد. و آن تاثیر با اهمیتی در تعیین اعضای تیم حسابرسی و تقسیم وظایف بین اعضای تیم خواهد داشت.

حساس یگانه و مقصودی (۱۳۹۰) به بررسی ارزش‌های اخلاقی در قضاوت حرفه‌ای حسابرس پرداختند، نتایج به دست آمده نشان داد که عامل جنسیت بر قضاوت حسابرسی موثر می‌باشد و زنان قضاوت‌های اخلاقی تری دارند.

رویائی و همکاران (۱۳۹۲) در پژوهشی به بررسی ادراک حساب‌رسان از رهبری مورد اعتماد و فرهنگ اخلاق محور بر رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی پرداختند، نتایج پژوهش آنها نشان داد که فلسفه اخلاق فردی حساب‌رسان بر رفتارهای غیرحرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی تاثیر گذار است و با افزایش سن حساب‌رسان، تکرار رفتارهای غیرحرفه‌ای کاهش می‌یابد و با افزایش مدرک تحصیلی و رتبه حسابرس و دریافت گواهینامه حسابدار رسمی، تکرار رفتارهای غیرحرفه‌ای کاهش می‌یابد.

اعتمادی و همکاران (۱۳۸۹) در پژوهشی به بررسی تاثیر ارزش‌های اخلاق شرکتی بر مدیریت سود پرداختند، نتایج این پژوهش نشان داد که درک از ارزش‌های اخلاقی شرکتی زنان در مقایسه با مردان بالاتر می‌باشد. و در میان جامعه دانشگاهیان، افراد جوان از درک بالاتری از ارزش‌های اخلاقی شرکتی برخوردار می‌باشند و افراد با سطح تحصیلات بالاتر به ارزش‌های اخلاقی بالاتری معتقد می‌باشند.

ولی پور و همکاران (۱۳۹۰) به بررسی درک حساب‌رسان از اطمینان معقول در کار حسابرسی و اثربخشی مدل ریسک حسابرسی پرداختند، نتایج به دست آمده نشان داد که شرکاء حسابرسی درک بالاتری از مفهوم اطمینان منطقی و اثربخشی مدل ریسک حسابرسی دارند و حساب‌رسان دارای تحصیلات بالاتر، درک بالاتری از مفهوم اطمینان

منطقی در کار حسابرسی دارند. دیگر اینکه مردان در مقایسه با زنان درک بالاتری نسبت به اثربخشی مدل ریسک حسابرسی و اطمینان منطقی دارند و آزمون فرضیه دیگر نشان داد که حسابداران رسمی (گواهینامه دار) نسبت به حسابرسان فاقد گواهینامه در کار حسابرسی درک بالاتری از مفهوم اطمینان منطقی و اثربخشی مدل ریسک حسابرسی دارند.

خادم و همکاران (۱۳۹۱) به تجزیه و تحلیل تفاوت‌های جنسیتی مرتبط با کیفیت حسابرسی پرداختند نتایج تحقیق آنان نشان داد که، خصوصیات زنانگی زنان حسابرس نسبت به سایر زنان کمتر است و زنان با ورود به حسابرسی خصوصیات زنانه آنها کمتر شده و به خصوصیات مردانه تمایل دارند و تفاوتی بین زنان و مردان حسابرس شاغل وجود ندارد و زنان موارد اشتباهات بیشتری را نسبت به مردان کشف و گزارش می‌نمایند.

سیرانی و خواجهی نوشادی (۱۳۸۸) به بررسی تاثیر تجربه و پیچیدگی موضوعات حسابرسی بر قضاوت حسابرسی در ایران پرداختند، نتایج پژوهش آنان نشان داد که حسابرسان کم تجربه خصوصاً در مورد وظایف ساختارنیافته جانشین‌های مطمئنی برای حسابرسان محسوب نمی‌شوند، حسابرسان با تجربه در ارزیابی موضوعات پیچیده حسابرسی، قضاوتی متفاوت با حسابرسان کم تجربه دارند.

مهدوی و قاسمی (۱۳۸۸) به بررسی تاثیر سازه‌های اجتماعی بر افشاگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس پرداختند، نتایج این پژوهش نشان داد که رشته تحصیلی، سطح تحصیلات، جنسیت، سابقه‌های کاری بر افشاگری مالی شرکت‌ها، تاثیری ندارد و قانون‌گرایی، اطمینان‌طلبی، فردگرایی تاثیر معنادار و مستقیم دارد. همچنین فردگرایی، بیشترین تاثیر را بر افشاگری مالی دارد.

ودیدی و همکاران (۱۳۹۱) به بررسی تاثیر عوامل موثر در تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران در ایران پرداختند، نتایج به دست آمده نشان داد که در رویکرد منفعت‌گرایانه بین مردان و زنان تفاوت وجود دارد و سطح تحصیلات، مذهب‌گرایی و تجربه کاری روی گرایش‌های اخلاقی موثر نیست. به نظرمی رسد در ایران بحث جنسیت و مذهب می‌تواند در گرایش به رویکردهای اخلاقی منفعت‌گرایانه، مذهب‌گرایانه، هرمنوتیک، و وظیفه‌گرایانه، خودخواهانه تاثیر گذار باشد.

وحیدی الیزبی و حامدیان (۱۳۸۸) به بررسی برداشت حسابرسان ایرانی از کارائی علائم خطر در کشف گزارشگری مالی متقلبانه پرداختند، نتایج این پژوهش نشان داد که

تفاوت عمده‌ای در برداشت حساب‌رسان داخلی و مستقل وجود ندارد و میزان تجربه و رتبه یا رده شغلی در برداشت حساب‌رسان داخلی نسبت به کارایی علائم خطر موثر می‌باشد، در حالیکه این دو متغیر در مورد حساب‌رسان مستقل اثربخش نیست.

محمدی و همکاران (۱۳۹۰) به بررسی رابطه ویژگی‌های شخصیتی با تمایل به کارآفرینی پرداختند و آنها بر این باور هستند که بین ویژگی‌های شخصیتی زنان با تمایل آنها بر کارآفرینی رابطه معناداری وجود دارد.

پورحیدری و بذرافشان (۱۳۹۱) در پژوهشی اثر ویژگی‌های فردی حساب‌رسان در تعیین اهمیت بسترهای خطر تقلب را مورد بررسی قرار دادند، نتایج پژوهش آنها نشان داد که نوع جنسیت، رشته تحصیلی و میزان تجربه حساب‌رسان تأثیر چندانی در تعیین میزان اهمیت بسترهای خطر تقلب ندارد و نوع جنسیت تنها در ارزیابی اهمیت بسترهای خطر تقلب مرتبط به گروه‌های "ویژگی‌های مدیریتی و نفوذ آن بر محیط کنترلی" و "ویژگی‌های عملیاتی و اثبات مالی" اثری معنادار دارد و رشته تحصیلی و سطح تحصیلات و تجربه در ارزیابی اهمیت بسترهای خطر اثری معنادار ندارد.

فرضیه‌ها

با توجه به مبانی نظری و ادبیات پژوهش فرضیه‌های زیر ارائه و آزمون گردیده‌اند.

فرضیه اول: بین رتبه‌بندی حساب‌رسان و درک حساب‌رسان از اطمینان معقول رابطه معنی داری وجود دارد.

فرضیه دوم: بین جنسیت حساب‌رسان و درک حساب‌رسان از اطمینان معقول رابطه معنی داری وجود دارد.

فرضیه سوم: بین عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران و درک حساب‌رسان از اطمینان معقول رابطه معنی داری وجود دارد.

فرضیه چهارم: بین رشته تحصیلی و درک حساب‌رسان از اطمینان معقول رابطه معنی داری وجود دارد.

متغیرها

رتبه‌بندی حساب‌رسان

حساب‌رسان با توجه به تجربه و سابقه کاری و دانش حرفه‌ای رتبه‌بندی می‌شوند و این رتبه‌بندی از موسسه‌ای به موسسه دیگر می‌تواند متفاوت باشد. طبق دستورالعمل اجرایی موضوع مواد ۲ و ۶ آیین‌نامه ارائه خدمات تخصصی و حرفه‌ای توسط اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران مصوبه ۱۰/۳ و ۱۳۸۲/۱۱/۲۹ شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران و رتبه‌بندی حساب‌رسان، رتبه‌های کارکنان شاغل در حرفه حسابرسی به ترتیب زیر تعیین می‌شود:

۱. کمک حسابرس
۲. حسابرس
۳. حسابرس ارشد
۴. سرپرست
۵. سرپرست ارشد
۶. مدیر
۷. شریک

جنسیت

جنسیت یک باور و تعریف اجتماعی از امور زنانه و مردانه است که می‌تواند طی زمان تحول یابد و یک طبقه‌بندی از رفتارهای فردی در قالب تفاوت‌های هورمونی مرد و زن قابل تعریف می‌باشد. به عبارتی دیگر جنسیت یک طبقه‌بندی پیوسته از تمامی حالات و رفتارهایی است که می‌تواند زنانه یا مردانه تلقی شود و براساس همین طبقه‌بندی است که می‌توان گفت رفتار یک فرد بیشتر زنانه و نه مردانه است (بریچ، هاردیس، ۲۰۱۰) (مجتهدزاده، ۱۳۹۱)

عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران

عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران و دریافت گواهینامه حسابدار رسمی دارای شروطی از قبیل شرایط عمومی و تحصیلی و سابقه حرفه‌ای و شرط قبولی در آزمون جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشد که داوطلبین با داشتن شرایط فوق به عضویت جامعه حسابداران رسمی ایران در می‌آیند.

اشتغال در حرفه حسابرسی در کشور ایران در قالب دو ساختار سازمانی امکان پذیر است: الف. حساب‌رسان شاغل انفرادی: حسابداران رسمی می‌توانند بدون ثبت شخصیت حقوقی و به طور انفرادی به ارائه خدمات حسابرسی بپردازند که به آنان حسابرس شاغل انفرادی می‌گویند. ب. موسسات حسابرسی: موسسات حسابرسی در ایران توسط حداقل سه نفر حسابدار رسمی شاغل و پس صدور مجوز تاسیس توسط جامعه حسابداران رسمی

ایران، باید طبق مقررات به عنوان موسسه انتفاعی غیر تجاری در اداره ثبت شرکت‌ها و موسسات غیر تجاری ثبت شوند (وفادار، ۱۳۸۹)

رشته تحصیلی

منظور از رشته تحصیلی همان رشته دانشگاهی می‌باشد که فرد با گذراندن واحدهای مشخص در یک رشته فارغ التحصیل می‌شود و مدرک دانشگاهی دریافت می‌نماید که می‌تواند در مقاطع مختلفی از جمله کاردانی، کارشناسی، کارشناسی ارشد و یا دکتری باشد.

متغیر وابسته

اطمینان معقول در کار حسابرسی

اطمینان معقول یکی از کلیدی‌ترین مفاهیم در حسابرسی صورت‌های مالی است. به نحوی که در مبانی نظری توضیح داده شد، اطمینان معقول، مفهومی است مرتبط با گردآوری شواهد حسابرسی لازم تا حسابرس بتواند به این نتیجه برسد که صورت‌های مالی به عنوان یک مجموعه واحد، فاقد تحریف با اهمیت است. اطمینان معقول به تمام فرآیند حسابرسی مربوط می‌شود (استاندارد حسابرسی ایران، شماره ۲۰۰، ۱۳۸۹)

روش شناسی

پژوهش حاضر در طبقه‌بندی براساس هدف از نوع پژوهش‌های کاربردی و از منظر دیگر پژوهش پیمایشی به شمار می‌آید. جهت گردآوری اطلاعات در این پژوهش از پرسشنامه استفاده شده است، پرسشنامه این تحقیق شامل دو سری اطلاعات می‌باشد که عبارت است از: الف. اطلاعات زمینه‌ای شامل اطلاعاتی در مورد رتبه، جنسیت، عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران و نهایتاً مدرک تحصیلی حساب‌رسان ب. پرسش‌هایی در ارتباط با عوامل احتمالی موثر بر مفهوم اطمینان معقول در کار حسابرسی که شامل ۳۳ عامل می‌باشد و در قالب ۳۳ سوال پنج گزینه‌ای مطرح شده است، شناسایی عوامل فوق براساس ادبیات تحقیق و نظر محققین می‌باشد. هدف تحقیق بررسی این مطلب است که از نظر پرسش‌شوندگان عوامل مذکور ارتباطی با مفهوم اطمینان معقول در کار حسابرسی دارد یا خیر.

روایی و پایایی پرسشنامه

روایی ابزار سنجش یا پرسشنامه با استفاده از نظر خبرگان شامل برخی استادان حسابداری و نیز تعدادی از حسابداران رسمی و شرکای موسسات حسابرسی بررسی شده

که مورد تایید قرار گرفته است، به علاوه برای بررسی قابلیت اعتماد ابزار سنجش به شرح جدول ۱ از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شده است.

جدول ۱. میزان آلفای به دست آمده برای هر یک از شاخص‌ها

شاخص	ضریب آلفای کرونباخ
درک حساب‌رسان از اطمینان معقول	۰/۸۳۶

همانطور که در جدول شماره ۱ مشخص است، آلفای کرونباخ به دست آمده برای شاخص درک حساب‌رسان از مفهوم اطمینان معقول بزرگتر از ۰/۷۰ می‌باشد و این موضوع نشان دهنده همبستگی درونی بین متغیرها برای سنجش مفاهیم مورد نظر است و بدین ترتیب پرسشنامه مورد استفاده در این پژوهش از قابلیت اعتماد و یا پایایی لازم برخوردار می‌باشد.

جامعه و نمونه

جامعه آماری در این پژوهش براساس سایت جامعه حسابداران رسمی ایران، از کلیه افراد شاغل در حرفه حسابرسی که در موسسات عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و دارای رتبه الف و حسابدار رسمی در تهران می‌باشند، به شرح جدول ۲ جمعاً ۲۲۴۸ نفر تشکیل شده است.

جدول ۲. جامعه آماری

جمع	تعداد شرکاء	تعداد کارکنان حرفه‌ای موسسات حسابرسی	موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و دارای رتبه الف و حسابدار رسمی در تهران
۲۲۴۸ نفر	۱۳۸ نفر	۲۱۱۰ نفر	۳۷ موسسه

این پژوهش در سال‌های ۱۳۹۲ و ۱۳۹۳ انجام شده است. در تحقیق حاضر به منظور تعیین نمونه‌های مورد نظر، از روش نمونه‌گیری تصادفی خوشه‌ای چند مرحله‌ای استفاده شده است و حجم نمونه از طریق فرمول کوکران ۳۲۸ نفر برآورد شده است.

تجزیه و تحلیل داده‌ها

جهت بررسی نرمال بودن توزیع متغیرها از آزمون کولموگروف اسمیرنوف (ks) و برای

تجزیه و تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها از آزمون‌های کای دو، وی کرامرز، تحلیل واریانس، تی مستقل و آزمون توکی استفاده شده است. برای تجزیه و تحلیل‌های آماری نرم افزار SPSS نسخه ۲۱ مورد استفاده قرار گرفته است.

یافته‌ها

یافته‌های تحقیق در دو بخش توصیفی و استنباطی تنظیم شده است که در بخش یافته‌های توصیفی به خلاصه کردن اطلاعات در قالب جداول توزیع فراوانی و شاخص‌های آماری سوالات پرسشنامه پرداخته شده است، که بدین منظور ابتدا مشخصات جمعیت شناختی پاسخگویان به شرح جدول شماره سه آمده است. در ادامه یافته‌های توصیفی درک حسابرسان از مفهوم اطمینان معقول به همراه گویه‌های سازنده آن خواهد آمد و در بخش یافته‌های استنباطی نیز با توجه به سطوح سنجش متغیرها و نوع فرضیه‌های تحقیق، به کمک آزمون‌های آماری به آزمون هر یک از فرضیه‌های تحقیق پرداخته شده است.

یافته‌های توصیفی

در جدول شماره سه مشخصات جمعیت شناختی و آماره‌های توصیفی در مورد پرسش شوندگان ارائه شده است. در جدول ۳ اطلاعات پرسش شوندگان از نظر معیارهای مورد نظر تحقیق مورد کنکاش و توصیف قرار گرفته است.

جدول ۳. مشخصات جمعیت شناختی

متغیر	شرح	فراوانی	درصد	جمع	توضیحات
جنسیت	مرد	۲۳۶	۷۲	۱۰۰	مقوله نمایایی جنسیت این تحقیق به نفع مردان است.
	زن	۹۲	۲۸		
عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران	بلی	۱۱۴	۳۴/۸	۱۰۰	اکثریت پاسخگویان (۶۵ درصد) غیرعضو جامعه حسابداران رسمی ایران
	خیر	۲۱۴	۶۵/۲		
رتبه بندی	شریک	۶۲	۱۸/۹	۱۰۰	بیش از یک چهارم پاسخگویان (۲۸ درصد) دارای رتبه حسابرس می‌باشند.
	مدیر	۲۴	۷/۳		
	سرپرست ارشد	۲۲	۶/۷		
	سرپرست	۵۴	۱۶/۵		
	حسابرس ارشد	۵۵	۱۶/۸		
رتبه بندی	حسابرس	۹۳	۲۸/۴	۱۰۰	بیش از یک چهارم پاسخگویان (۲۸)

متغیر	شرح	فراوانی	درصد	جمع	توضیحات
	کمک حسابرس	۱۸	۵/۵		درصد) دارای رتبه حسابرس می‌باشند.
رشته تحصیلی	حسابداری	۳۰۹	۹۴/۲	۱۰۰	اکثریت مطلق پاسخگویان (۹۴ درصد) رشته تحصیلی شان حسابداری می‌باشد.
	گرایش‌های مدیریت	۶	۱/۸		
	اقتصاد	۳	۰/۹		
	سایر	۱۰	۳		
مدرک تحصیلی	کارشناسی	۲۰۹	۶۳/۷	۱۰۰	اکثریت پاسخگویان (۶۴ درصد) دارای تحصیلات کارشناسی می‌باشند.
	کارشناسی ارشد	۱۱۲	۳۴/۱		
	دکتری	۴	۱/۲		
	سایر	۳	۰/۹		
سابقه کار حسابرسی	۱-۳ سال	۱۰۸	۳۲/۹	۱۰۰	کمترین سابقه کار حسابرسی یک سال و بیشترین سابقه کار حسابرسی ۳۲ سال
	۴-۶ سال	۷۹	۲۴/۱		
	۷-۹ سال	۴۷	۱۴/۳		
	بالای ۹ سال	۹۴	۲۸/۷		
سن	بین ۲۰-۲۸ سال	۹۸	۲۹/۹	۱۰۰	کمترین سن ۲۰ سال و بیشترین سن ۶۰ سال
	بین ۲۹-۳۶ سال	۱۶۱	۴۹/۱		
	بالای ۳۶ سال	۶۹	۲۱		

بررسی شاخص میزان ارتباط عوامل با مفهوم اطمینان معقول در کار حسابرسی
در ابتدا، نتایج حاصل از سنجش شاخص میزان ارتباط عوامل ۳۳ گانه با مفهوم اطمینان معقول در کار حسابرسی از دید پاسخگویان به شکل کلی در جدول شماره چهار آورده شده است و در ادامه به بررسی گویه‌های سازنده آن پرداخته شده است. براساس یافته‌های جدول شماره چهار می‌توان گفت، ۱۸ درصد از پاسخگویان در حد کم، ۲۶ درصد در حد متوسط و ۵۶ درصد نیز در حد زیادی اظهار داشته‌اند که در مجموع، عوامل ۳۳ گانه با مفهوم اطمینان معقول ارتباط دارند. نتایج حاصل از شاخص‌های آماری در جدول شماره چهار نیز گویای این است که در مجموع پاسخگویان ارتباط عوامل را با مفهوم اطمینان معقول در حد بالایی ارزیابی کرده‌اند. نتایج جدول شماره ۴ نشان می‌دهد که ابزار جمع‌آوری داده در این تحقیق یک ابزار مناسبی بوده و مجموعه داده‌ها مناسب می‌باشد و بیانگر این مطلب است که نظرات به نوعی در سه سطح پخش شده‌اند، یعنی به تعداد کافی

در سه سطح کم و متوسط و زیاد آمده است.

جدول ۴. توزیع فراوانی شاخص ارتباط عوامل ۳۳ گانه با مفهوم اطمینان معقول از دید پاسخگویان

شرح	فراوانی	درصد
کم	۶۰	۱۸/۳
متوسط	۸۵	۲۵/۹
زیاد	۱۸۳	۵۵/۸
جمع	۳۲۸	۱۰۰
شاخص آماری	میانگین = ۱۱۷/۱۸ انحراف معیار = ۴/۴۳	۳۳ = کمترین ۱۵۹ = بیشترین

بررسی گویه‌های سازنده شاخص ارتباط عوامل با مفهوم اطمینان معقول در کار حسابرسی در این قسمت به بررسی گویه‌های سازنده شاخص ارتباط عوامل با مفهوم اطمینان معقول طی جدول شماره پنج پرداخته شده است. با توجه به اینکه پرسشنامه طراحی شده در این پژوهش پنج طیفی (بی تاثیر، کم، متوسط، زیاد و خیلی زیاد) می‌باشد و همانطور که نتایج جدول شماره پنج نشان می‌دهد، در مجموع پاسخگویان ارتباط عوامل ۳۳ گانه را با مفهوم اطمینان معقول در حد بالایی ارزیابی نموده‌اند و این ارزیابی در جدول شماره چهار در سه سطح (کم، متوسط و زیاد) طبقه بندی شده است. جدول ۵ به دلیل توضیحات بیشتر که در اصل ریز جدول شماره چهار می‌باشد آمده است، یعنی سطح کم در جدول شماره چهار برابر با سطوح بی تاثیر و کم در جدول شماره پنج می‌باشد و همینطور سطح متوسط در جدول شماره چهار با سطح متوسط در جدول شماره پنج برابر و سطح زیاد در جدول شماره چهار با سطوح زیاد و خیلی زیاد جدول شماره پنج برابر می‌باشد. به منظور سنجش این ارتباط، ۳۳ عامل در نظر گرفته شده که به شرح جدول شماره پنج آمده است.

جدول ۵. توزیع فراوانی گویه‌های سازنده شاخص میزان ارتباط عوامل با مفهوم اطمینان معقول در کارحسابرسی

جمع	ارتباط با مفهوم اطمینان معقول					عوامل
	خیلی زیاد	زیاد	متوسط	کم	بی تأثیر	
۱۰۰	۲۲/۳	۴۸/۸	۲۴/۴	۴/۶	۰	۱. ویژگی متقاعد کنندگی شواهد حسابرسی و مطلق و قطعی نبودن آنها
۱۰۰	۴/۳	۳۰/۵	۲۱/۳	۳۸/۱	۵/۸	۲. اثر ارقام کم اهمیت در تصمیم‌گیری استفاده کنندگان از صورت‌های مالی و در نظر گرفتن حسابرسی
۱۰۰	۱۶/۵	۴۳/۶	۲۳/۲	۱۴/۳	۲/۴	۳. وجود معامله با اشخاص وابسته در واحد مورد رسیدگی
۱۰۰	۵۰/۶	۲۵/۳	۷/۶	۱۳/۴	۳	۴. وجود ابهام اساسی در صورت‌های مالی واحد مورد رسیدگی
۱۰۰	۴۸/۸	۳۰/۵	۸/۲	۱۱/۶	۰/۹	۵. وجود اشتباه و تقلب در صورت‌های مالی شرکت مورد رسیدگی
۱۰۰	۲۷/۱	۳۷/۸	۲۴/۴	۸/۸	۱/۸	۶. وجود سیستم فروش نامناسب در شرکت مورد رسیدگی
۱۰۰	۲۱	۴۴/۲	۲۹	۵/۸	۰	۷. نمونه‌گیری بودن در کار حسابرسی
۱۰۰	۲۲/۶	۳۳/۲	۲۶/۵	۱۰/۴	۷/۳	۸. تردید حسابرس به تداوم فعالیت شرکت مورد رسیدگی
۱۰۰	۱۳/۷	۴۳/۹	۲۸/۴	۱۲/۲	۱/۸	۹. ترجیح و مقدم دانستن وظیفه حرفه‌ای بر ارتباط اجتماعی توسط حسابرس
۱۰۰	۱۲/۵	۳۶/۳	۲۵	۱۴/۶	۱۱/۶	۱۰. ترجیح و مقدم دانستن منافع فردی بر منافع اجتماعی حرفه
۱۰۰	۱۲/۵	۳۶/۹	۲۵/۶	۱۷/۴	۷/۶	۱۱. ترجیح منافع موسسه حسابرسی بر منافع اجتماع
۱۰۰	۹/۸	۱۸	۳۲/۶	۲۶/۸	۱۲/۸	۱۲. حق الزحمه کار حسابرس
۱۰۰	۶/۷	۲۲/۹	۴۹/۷	۱۴/۳	۶/۴	۱۳. تعداد افراد مورد استفاده در کار حسابرسی
۱۰۰	۳/۴	۲۱/۶	۳۴/۵	۲۷/۷	۱۲/۸	۱۴. اندازه موسسه حسابرسی
۱۰۰	۵/۸	۳۳/۵	۲۸	۲۸/۴	۴/۳	۱۵. نوع فعالیت واحد مورد رسیدگی
۱۰۰	۹/۱	۴۰/۵	۳۸/۷	۷/۶	۴	۱۶. ساعت و زمان کار حسابرسی
۱۰۰	۲۲/۶	۴۱/۵	۲۰/۱	۱۲/۸	۳	۱۷. وجود سیستم حسابداری صنعتی نامناسب در شرکت مورد رسیدگی
۱۰۰	۲۵/۳	۴۶/۶	۱۸/۶	۹/۵	۰	۱۸. عدم همکاری مدیریت و کارکنان واحد مورد رسیدگی در مراحل کار حسابرسی
۱۰۰	۱۴/۶	۳۷/۸	۳۶	۱۱/۶	۰	۱۹. بررسی صورتهای مالی سال‌های گذشته واحد مورد رسیدگی توسط حسابرس
۱۰۰	۷/۶	۲۵/۹	۴۱/۲	۲۰/۴	۴/۹	۲۰. ارتباطات شغلی بین کارکنان موسسه حسابرسی
۱۰۰	۲۷/۷	۵۵/۲	۱۶/۲	۰/۹	۰	۲۱. رسیدگی‌های انجام شده توسط حسابرسان در حسابرسی، جهت اطمینان قطعی از اشتباه، تقلب و تباہی
۱۰۰	۲۷/۱	۵۲/۴	۱۲/۵	۷/۹	۰	۲۲. تشخیص سیستم کنترل داخلی ضعیف و نامناسب شرکت مورد رسیدگی توسط حسابرس
۱۰۰	۳۳/۲	۲۸/۴	۲۱/۶	۱۶/۸	۰	۲۳. با رسیدگی‌های انجام شده از صورت‌های مالی، شرایط عدم اطمینان نسبت به صورت‌های مالی وجود دارد
۱۰۰	۵/۸	۳۰/۵	۵۰	۱۱/۶	۲/۱	۲۴. محیط کار حسابرسی

جمع	ارتباط با مفهوم اطمینان معقول					عوامل
	خیلی زیاد	زیاد	متوسط	کم	بی تأثیر	
۱۰۰	۹/۵	۴۹/۱	۳۴/۱	۷/۳	۰	۲۵. برآورد حسابرس از اهمیت اشتباه قابل تحمل
۱۰۰	۳۷/۸	۳۰/۸	۲۹/۶	۱/۸	۰	۲۶. کشف تمامی تحریف‌های با اهمیت توسط حسابرس
۱۰۰	۱۱/۳	۴۸/۸	۳۵/۴	۴/۶	۰	۲۷. استفاده از سطح آستانه اهمیت در کار حسابرسی و قابل اتکا بودن آن
۱۰۰	۱۱/۳	۲۹/۳	۳۶	۱۹/۸	۳/۷	۲۸. سایر خدمات مالی حسابرس مستقل در واحد مورد رسیدگی، به غیر از رسیدگی بر صورت‌های مالی
۱۰۰	۳۸/۴	۳۹/۶	۶/۴	۱۱/۳	۴/۳	۲۹. انجام عمل تبادلی و تقلب توسط مدیریت واحد مورد رسیدگی نسبت به صورت‌های مالی
۱۰۰	۳۱/۴	۲۲/۳	۱۳/۴	۱۶/۵	۱۶/۵	۳۰. پیشنهاد پاداش از طرف مدیریت واحد مورد رسیدگی به شرط ارائه اظهار نظر مقبول به حسابرس
۱۰۰	۸/۵	۳۴/۱	۳۵/۴	۱۶/۲	۵/۸	۳۱. به وجود آمدن مشکل و تنش بین حسابرس و مدیریت واحد مورد رسیدگی در کار حسابرسی
۱۰۰	۲۸	۴۳/۹	۱۵/۹	۱۱/۳	۰/۹	۳۲. عدم کشف موارد تحریف با اهمیت در صورتهای مالی توسط حسابرس
۱۰۰	۲۵/۹	۳۹/۳	۲۸/۴	۶/۴	۰	۳۳. وجود محدودیت‌های ذاتی سیستم کنترل‌های داخلی، استفاده از روش نمونه‌گیری و قضاوتی بودن کار حسابرسی
۱۰۰	۵۵.۸		۲۵.۹	۱۸.۳		جمع

یافته‌ها

در این قسمت به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش از آزمون‌های پارامتریک (آزمون تی مستقل^۲، تحلیل واریانس یک راهه^۳) و همچنین از آزمون‌های ناپارامتریک کای دو^۴ و آزمون فریدمن^۵ استفاده شده است، اما از آنجا که استفاده از آزمون‌های پارامتریک مستلزم برقرار بودن پیش فرض‌های آن می‌باشد و از طرفی یکی از مهمترین پیش فرض‌های آزمون‌های پارامتریک نرمال بودن توزیع داده‌ها می‌باشد، لذا در این قسمت ابتدا به کمک آزمون کولموگروف اسمیرنوف^۶ بررسی نرمال بودن توزیع داده‌های متغیر درک حسابرسان از مفهوم اطمینان معقول در کار حسابرسی پرداخته شده است که نتایج آن در جدول ۶ آمده است.

جدول ۶. بررسی نرمال بودن توزیع متغیرهای تحقیق-آزمون کولموگروف اسمیرنوف

متغیر	درک حسابرسان از مفهوم اطمینان معقول
Z	۱/۱۳۸
سطح معنی داری (Sig)	۰/۱۵۰

همانطور که در جدول ۶ گزارش شده است، سطح معنی‌داری درک حساب‌رسان از مفهوم اطمینان معقول بزرگتر از ۰/۰۵ است، پس می‌توان گفت که توزیع داده‌های مربوط به درک حساب‌رسان از مفهوم اطمینان معقول نرمال است.

فرضیه اول:

"بین رتبه بندی حساب‌رسان و درک حساب‌رسان از مفهوم اطمینان معقول رابطه معنی‌داری وجود دارد" برای بررسی و آزمون فرضیه اول از آزمون کای دو و همچنین جهت بررسی میزان شدت ارتباط آن از آزمون وی کرامرز به شرح جدول ۷ استفاده شده است و جهت مقایسه درک از مفهوم اطمینان معقول در بین حساب‌رسان با رتبه‌های مختلف و همچنین مقایسه به صورت دو به دو درک حساب‌رسان با رتبه‌های مختلف از آزمون‌های تحلیل واریانس و توکی طی جداول ۹ و ۱۰ استفاده شده است. نتایج حاصل از آزمون کای دو در جدول ۸ ($\chi^2 = 67/362$) که در سطح معنی‌داری ($Sig = 0/001$) است نشان می‌دهد که بین رتبه بندی حساب‌رسان و درک آنان از مفهوم اطمینان معقول رابطه معناداری وجود دارد، بدین معنی که با توجه به توزیع نسبت‌ها در داخل جدول ۷، درک از مفهوم اطمینان معقول در بین حساب‌رسان با رتبه‌های مختلف متفاوت است، به نحوی که مدیران بیش از سایرین معتقدند که عوامل با مفهوم اطمینان معقول ارتباط دارند. همچنین برای تفسیر شدت آزمون، از آزمون وی کرامرز استفاده می‌کنیم که به نوعی پس آزمون کای دو می‌باشد، نتایج حاصل از آزمون وی کرامرز در جدول شماره ۸ ($Cramers = 0/320$) نشان می‌دهد که شدت رابطه بین دو متغیر در حد متوسطی می‌باشد، زیرا نتیجه آزمون وی کرامرز بین ۰/۳ تا ۰/۶ می‌باشد. پس فرضیه اول، در بین پاسخگویان در ایران، مورد آزمون قرار گرفت و مشاهده گردید، که رتبه‌های مختلف حساب‌رسانی، درک‌های مختلفی از مفهوم اطمینان معقول در کار حساب‌رسانی دارند و این فرضیه تایید شد.

جدول ۷. بررسی رابطه بین رتبه بندی حساب‌رسان و درک حساب‌رسان از اطمینان معقول

رتبه‌بندی میزان درک		شریک	مدیر	سرپرست ارشد	سرپرست	حساب‌رس ارشد	حساب‌رس	کمک حساب‌رس	جمع
پائین	فراوانی	۱۴	۰	۰	۷	۱۳	۲۰	۶	۶۰
	درصد	۲۲/۶	۰	۰	۱۳	۲۳/۶	۲۱/۵	۳۳/۳	۱۸/۳
متوسط	فراوانی	۳	۰	۱۱	۱۵	۲۲	۳۴	۰	۸۵
	درصد	۴/۸	۰	۵۰	۲۷/۸	۴۰	۳۶/۶	۰	۲۵/۹

رتبه‌بندی میزان درک		شریک	مدیر	سرپرست ارشد	سرپرست ارشد	حسابرس ارشد	حسابرس	کمک حسابرس	جمع
بالا	فراوانی	۴۵	۲۴	۱۱	۳۲	۲۰	۳۹	۱۲	۱۸۳
	درصد	۷۲/۶	۱۰۰	۵۰	۵۹/۳	۳۶/۴	۴۱/۹	۶۶/۷	۵۵/۸
کل	فراوانی	۶۲	۲۴	۲۲	۵۴	۵۵	۹۳	۱۸	۳۲۸
	درصد	۱۰۰	۱۰۰	۱۰۰	۱۰۰	۱۰۰	۱۰۰	۱۰۰	۱۰۰

جدول ۸. آزمون کرامرز و کای دو

Chi-Square	df	Sig	Cramers V
۶۷/۳۶۲	۱۲	۰/۰۰۱	۰/۳۲۰

مقایسه درک از مفهوم اطمینان معقول در بین حساب‌رسان با رتبه‌های مختلف در این قسمت به کمک آزمون تحلیل واریانس به مقایسه درک مفهوم اطمینان معقول در بین حساب‌رسان با رتبه‌های مختلف پرداخته شده است که نتایج حاصل از آن به شرح جدول ۹ می‌باشد. جدول ۹. مقایسه میانگین درک از اطمینان معقول در بین حساب‌رسان با رتبه‌های مختلف

شاخص	منبع تغییرات	مجموع مجذورات	درجه آزادی	میانگین مجذورات	F	sig
درک حساب‌رسان از مفهوم اطمینان معقول	بین گروهی	۳۹۳۴/۹۵۸	۰	۶۵۵/۸۲۶	۳/۳۰۱	۰/۰۰۴
	درون گروهی	۶۳۷۷۲/۰۶۷	۳۲۱	۱۹۸/۶۶۷		
	کل	۶۷۷۰۷/۰۲۴	۳۲۷			

جدول ۱۰. آزمون توکی برای مقایسه گروه‌ها

مقایسه میانگین با آلفا = ۰.۰۵		رتبه	شاخص
۲	۱		
	۱۱۲/۷۶	حسابرس ارشد	درک حساب‌رسان از مفهوم اطمینان معقول
۱۱۴/۹۴	۱۱۴/۹۴	حسابرس	
۱۱۵/۸۶	۱۱۵/۸۶	سرپرست ارشد	
۱۱۸/۰۱	۱۱۸/۰۱	شریک	
۱۱۹/۵۰	۱۱۹/۵۰	کمک حسابرس	
۱۲۰/۸۳	۱۲۰/۸۳	سرپرست	
۱۲۵/۰۸		مدیر	
۰/۰۵۱	۰/۲۲۰	سطح معنی داری	

نتایج حاصل از مقایسه درک از اطمینان معقول در بین حساب‌برسان با رتبه‌های مختلف در جدول ۹ ($F=3.301, P<0.01$) نشان می‌دهد، بین درک از اطمینان معقول در بین حساب‌برسان با رتبه‌های مختلف تفاوت معناداری وجود دارد. در ضمن برای بررسی تفاوت موجود بین گروه‌ها، گروه‌ها به صورت دو به دو با استفاده از آزمون توکی مقایسه می‌شوند، در اینجا نتایج حاصل از آزمون توکی در جدول ۱۰ در خصوص مقایسه درک از مفهوم اطمینان معقول در بین حساب‌برسان با رتبه‌های مختلف نشان می‌دهد، حساب‌برسان ارشد (با میانگین ۱۱۲/۷۶) ارتباط عوامل ۳۳ گانه با مفهوم اطمینان معقول را در حد کم و مدیران (با میانگین ۱۲۵/۰۸) ارتباط عوامل ۳۳ گانه با مفهوم اطمینان معقول را در حد زیادی ارزیابی کرده‌اند، به عبارت دیگر بین درک این دو گروه تفاوت معناداری وجود دارد. این نشان می‌دهد، افرادی که در یک تیم حسابرسی، پروژه حسابرسی را انجام می‌دهند درک‌های مختلفی از مفهوم اطمینان معقول دارند.

فرضیه دوم:

"بین جنسیت حساب‌برسان و درک حساب‌برسان از مفهوم اطمینان معقول رابطه معنی‌داری وجود دارد"

برای آزمون فرضیه دوم از آزمون کای دو، و جهت بررسی میزان شدت ارتباط آن از آزمون وی کرامرز به شرح جدول ۱۱ استفاده شده است و همچنین جهت مقایسه درک از مفهوم اطمینان معقول در بین حساب‌برسان زن و مرد از آزمون تی مستقل برابر جدول شماره ۱۲ استفاده شده است. در مورد رابطه بین جنسیت حساب‌برسان و درک آنان از اطمینان معقول، نتایج حاصل از آزمون کای دو در جدول ۱۱ ($\chi^2 = 26/021$) که در سطح معنی‌داری ($Sig = 0/001$) است نشان می‌دهد که بین جنسیت حساب‌برسان و درک آنان از مفهوم اطمینان معقول رابطه معناداری وجود دارد. بدین معنی که با توجه به توزیع نسبت‌ها در داخل جدول ۱۱، درک از مفهوم اطمینان معقول در بین حساب‌برسان مرد و زن متفاوت است، به نحوی که مردان بیش از زنان معتقدند که عوامل با مفهوم اطمینان معقول ارتباط دارند. جنسیت یعنی مرد یا زن بودن فارغ از رتبه بندی در درک حساب‌برسان تفاوت ایجاد می‌کند و این در کار حسابرسی و تقسیم کار و گزینش کارکنان می‌بایست مدنظر قرار گیرد. همچنین نتایج حاصل از آزمون وی کرامرز ($Cramers V = 0/282$) در جدول ۱۱ نشان می‌دهد که شدت رابطه بین دو متغیر در حد ضعیفی می‌باشد، زیرا نتیجه آزمون وی کرامرز کمتر از ۰/۳ می‌باشد.

جدول ۱۱. بررسی رابطه بین جنسیت حساب‌رسان و درک حساب‌رسان از مفهوم اطمینان معقول

جمع	زن	مرد	جنسیت	
			میزان درک	
۶۰	۲۳	۳۷	فراوانی	پائین
			درصد	
۱۸/۳	۲۵	۱۵/۷	فراوانی	متوسط
۸۵	۳۸	۴۷	درصد	
۲۵/۹	۴۱/۳	۱۹/۹	فراوانی	بالا
۱۸۳	۳۱	۱۵۲	درصد	
۵۵/۸	۳۳/۷	۶۴/۴	فراوانی	کل
۳۲۸	۹۲	۲۳۶	درصد	
۱۰۰	۱۰۰	۱۰۰	فراوانی	
			درصد	
<i>Chi-Square</i>	<i>df</i>	<i>Sig</i>	<i>Cramers V</i>	
۲۶/۰۲۱	۲	۰/۰۰۱	۰/۲۸۲	

مقایسه درک از مفهوم اطمینان معقول در بین حساب‌رسان مرد و زن:

جهت مقایسه متغیر کمی در بین دو گروه، از آزمون تی مستقل استفاده می‌شود، در این قسمت نیز به کمک آزمون تی مستقل نیز به مقایسه درک از مفهوم اطمینان معقول در بین حساب‌رسان مرد و زن پرداخته شده است که نتایج حاصل از آن به شرح جدول ۱۲ ارائه شده است.

جدول ۱۲. مقایسه میانگین درک از اطمینان معقول در بین حساب‌رسان مرد و زن

شاخص	جنسیت	آماره‌های توصیفی		آزمون تی تست برای برابری میانگین‌ها	
		میانگین	انحراف معیار	<i>t</i>	<i>df</i>
درک از مفهوم اطمینان معقول	مرد	۱۱۸/۳۹	۱۴/۲۳	۲/۴۶۰	۳۲۶
	زن	۱۱۴/۰۷	۱۴/۳۹		
					<i>Sig</i>
					۰/۰۱۴

نتیجه آزمون مقایسه درک از اطمینان معقول در بین حساب‌رسان در بین مردان و زنان در جدول ۱۲ نشان می‌دهد که میانگین میزان درک از مفهوم اطمینان معقول در بین حساب‌رسان، در بین مردان و زنان متفاوت است ($t = 2.460, P < 0.01$) یعنی تفاوت معنی‌دار، در میزان درک از مفهوم اطمینان معقول در بین دو گروه وجود دارد، به نحوی که مردان (با میانگین ۱۱۸/۳۹) در قیاس با زنان (با میانگین ۱۱۴/۰۷) بیشتر ارتباط عوامل ۳۳ گانه را با مفهوم اطمینان معقول ارزیابی کرده‌اند. به عبارت دیگر مردان بیشتر از زنان معتقدند که این عوامل

با مفهوم اطمینان معقول ارتباط دارد. در نتیجه می‌توان گفت بین جنسیت حساب‌رسان و درک آنان از مفهوم اطمینان معقول در کار حسابرسی رابطه معنی‌داری وجود دارد، و همانطور که پژوهش‌های مختلف انجام شده در زمینه‌های حسابداری و حسابرسی، حاکی از آن است که زنان نسبت به مردان تصمیم‌گیری و قضاوت‌های متفاوتی دارند و به مراتب ریسک‌گریزتر هستند و اخلاقی‌تر عمل می‌کنند و حسابداران رسمی زن نسبت به حسابداران رسمی مرد تصمیم‌گیری اخلاقی‌تری دارند و نتایج تحقیقات ایلیاس^۷، (۲۰۰۴) و فلیپ لا، (۲۰۰۸) تاییدی بر تاثیر عامل جنسیت بر موضوعات مختلف مالی می‌باشد. در این تحقیق تاثیر جنسیت را نسبت به درک حساب‌رسان از عوامل ۳۳ گانه آزمون نمودیم و فرضیه دوم تایید شد و می‌توان از این نتایج در فرآیند حسابرسی و چگونگی انجام پروژه‌های حسابرسی، تقسیم‌کارین تیم حسابرسی و گزینش و استخدام کارکنان حسابرسی با در نظر گرفتن مرد و یا زن بودن حسابرس، استفاده کرد.

فرضیه سوم:

"بین عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران و درک حساب‌رسان از مفهوم اطمینان معقول رابطه معنی‌داری وجود دارد"

در آزمون فرضیه سوم از آزمون کای دو، و همچنین جهت بررسی میزان شدت ارتباط آن از آزمون وی کرامرز به شرح جدول ۱۳ و برای مقایسه درک از مفهوم اطمینان معقول در بین حساب‌رسان عضو و غیرعضو در جامعه حسابداران رسمی ایران از آزمون تی مستقل به شرح جدول شماره ۱۵ استفاده شده است. در مورد رابطه بین عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران و درک حساب‌رسان از مفهوم اطمینان معقول، نتایج حاصل از آزمون کای دو ($\chi^2 = 31/017$) که در سطح معنی‌داری ($Sig = 0/001$) است در جدول ۱۳ نشان می‌دهد که بین عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران و درک حساب‌رسان از اطمینان معقول رابطه معناداری وجود دارد. بدین معنی که با توجه به توزیع نسبت‌ها در داخل جدول ۱۳، درک از مفهوم اطمینان معقول در بین دو گروه عضو و غیرعضو متفاوت است، به نحوی که اعضا جامعه حسابداران رسمی ایران بیش از غیرعضوها معتقدند که عوامل ۳۳ گانه با مفهوم اطمینان معقول ارتباط دارند، این نشان دهنده این است که افرادی که دارای تحصیلات و تجربه و دانش حسابداری و حسابرسی هستند و الزامات دریافت

گواهینامه حسابدار رسمی را برآورده ساخته اند و به عضویت جامعه حسابداران رسمی ایران در آمده و این مسیر را طی نموده اند، برداشت و درک متفاوتی نسبت به کسانی که این مسیر را طی نموده اند، دارند و افراد عضو جامعه حسابداران رسمی ایران با تجربه تر و پخته تر و با سوادتر و دارای دانش بالا، درک و برداشت متفاوتی نسبت به افراد غیرعضو و کم تجربه و کم سوادتر دارند. همچنین نتایج حاصل از آزمون وی کرامرز (۰/۳۰۸) $Cramers V =$ در جدول ۱۴ نشان می دهد که شدت رابطه بین دو متغیر در حد متوسطی می باشد زیرا نتیجه این آزمون بین ۰/۳ تا ۰/۶ می باشد.

جدول ۱۳. بررسی رابطه بین عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران و درک

حسابرسان از اطمینان معقول

میزان درک		عضویت	بلی	خیر	جمع
پائین	فراوانی	۱۷	۴۳	۶۰	
	درصد	۱۴/۹	۲۰/۱	۱۸/۳	
متوسط	فراوانی	۱۱	۷۴	۸۵	
	درصد	۹/۶	۳۴/۶	۲۵/۹	
بالا	فراوانی	۸۶	۹۷	۱۸۳	
	درصد	۷۵/۴	۴۵/۳	۵۵/۸	
کل	فراوانی	۱۱۴	۲۱۴	۳۲۸	
	درصد	۱۰۰	۱۰۰	۱۰۰	

جدول ۱۴. آزمون کرامرز و کای دو

Chi-Square	Df	Sig	Cramers V
۳۱/۰۱۷	۲	۰/۰۰۱	۰/۳۰۸

مقایسه درک از مفهوم اطمینان معقول در بین حسابرسان عضو و غیرعضو در جامعه حسابداران رسمی ایران

در این قسمت نیز به کمک آزمون تی مستقل نیز به مقایسه درک از مفهوم اطمینان معقول در بین دو گروه پرداخته شده است که نتایج حاصل از آن به شرح جدول ۱۴ می باشد.

جدول ۱۴. مقایسه میانگین درک از مفهوم اطمینان معقول در بین دو گروه عضو و غیر عضو در جامعه حسابداران رسمی

شاخص	عضویت	آماره‌های توصیفی			آزمون تی تست برای برابری میانگین‌ها
		میانگین	انحراف معیار	t	
درک از مفهوم اطمینان معقول	بلی	۱۲۰/۰۴	۱۴/۲۳	۲/۶۵۲	۰/۰۰۸
	خیر	۱۱۵/۶۵	۱۴/۳۹		

نتیجه آزمون مقایسه درک از مفهوم اطمینان معقول در بین حساب‌برسان در بین دو گروه در جدول ۱۵ نشان می‌دهد که میانگین میزان درک از اطمینان معقول در بین دو گروه متفاوت است ($t=2.652, P<0.01$) یعنی تفاوت معنی‌دار، در میزان درک از مفهوم اطمینان معقول در بین دو گروه وجود دارد. به نحوی که اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران (با میانگین ۱۲۰/۰۴) در قیاس با گروه غیر عضو (با میانگین ۱۱۵/۶۵) بیشتر ارتباط عوامل ۳۳ گانه را با مفهوم اطمینان معقول ارزیابی کرده‌اند.

فرضیه چهارم:

"بین رشته تحصیلی حساب‌برسان و درک حساب‌برسان از مفهوم اطمینان معقول رابطه معنی‌داری وجود دارد"

برای بررسی و آزمون فرضیه چهارم، از آزمون کای دو و همچنین جهت بررسی میزان شدت ارتباط آن از آزمون وی کرامرز به شرح جدول ۱۶ استفاده شده است. در ادامه جهت مقایسه درک از مفهوم اطمینان معقول در بین حساب‌برسان با رشته‌های تحصیلی مختلف از آزمون تحلیل واریانس و جهت مقایسه به صورت دو به دو درک حساب‌برسان با رشته‌های تحصیلی مختلف از آزمون توکی به شرح جداول ۱۸ و ۱۹ استفاده می‌شود. در مورد رابطه بین رشته تحصیلی و درک حساب‌برسان از مفهوم اطمینان معقول، نتایج حاصل از آزمون کای دو ($\chi^2=27/672$) که در سطح معنی‌داری ($Sig=0/001$) است در جدول ۱۷ نشان می‌دهد که بین رشته تحصیلی حساب‌برسان و درک آنان از مفهوم اطمینان معقول رابطه معناداری وجود دارد. بدین معنی که با توجه به توزیع نسبت‌ها در داخل جدول شماره ۱۶، درک از مفهوم اطمینان معقول در بین حساب‌برسان با رشته‌های تحصیلی مختلف متفاوت است. همچنین نتایج حاصل از آزمون وی کرامرز ($Cramers V=0/205$) در جدول ۱۶ نشان می‌دهد که شدت رابطه بین

دو متغیر در حد ضعیفی می‌باشد، زیرا نتیجه آزمون وی کرامرز کمتر از ۰/۳ می‌باشد.

جدول ۱۶. بررسی رابطه بین رشته تحصیلی و درک حساب‌رسان از اطمینان معقول در کار حسابرسی

رشته تحصیلی		حسابداری	اقتصاد	گرایش‌های مدیریت	سایر	جمع
پائین	فراوانی	۵۳	۰	۰	۷	۶۰
	درصد	۱۷/۲	۰	۰	۷۰	۱۸/۳
متوسط	فراوانی	۸۲	۰	۰	۳	۸۵
	درصد	۲۶/۵	۰	۰	۳۰	۲۵/۹
بالا	فراوانی	۱۷۴	۳	۶	۰	۱۸۳
	درصد	۵۶/۳	۱۰۰	۱۰۰	۰	۵۵/۸
کل	فراوانی	۳۰۹	۳	۶	۱۰	۳۲۸
	درصد	۱۰۰	۱۰۰	۱۰۰	۱۰۰	۱۰۰

جدول ۱۷. آزمون کرامرز و کای دو

Chi-Square	df	Sig	Cramers V
۲۷/۶۷۲	۶	۰/۰۰۱	۰/۲۰۵

مقایسه درک از اطمینان معقول در کار حسابرسی در بین حساب‌رسان با رشته‌های تحصیلی مختلف در این قسمت نیز به کمک آزمون تحلیل واریانس به مقایسه درک از اطمینان معقول در بین حساب‌رسان با رشته‌های تحصیلی مختلف پرداخته شده است که نتایج حاصل از آن به شرح جدول ۱۸ می‌باشد.

نتایج حاصل از مقایسه درک از اطمینان معقول در بین حساب‌رسان با رشته‌های تحصیلی مختلف ($F=8.690, P<0.01$) در جدول ۱۸ نشان می‌دهد، بین درک از مفهوم اطمینان معقول در بین حساب‌رسان با رشته‌های تحصیلی مختلف تفاوت معناداری وجود دارد.

جدول ۱۸. مقایسه میانگین درک از اطمینان معقول در بین حساب‌رسان با رشته‌های تحصیلی مختلف

Sig	F	میانگین مجذورات	درجه آزادی	مجموع مجذورات	منبع تغییرات	شاخص
۰/۰۰۱	۸/۶۹۰	۱۶۸۰/۷۶۲	۳	۵۰۴۲/۲۸۵	بین گروهی	درک حساب‌رسان از اطمینان معقول
		۱۹۳/۴۱۰	۳۲۴	۶۲۶۶۴/۷۳۹	درون گروهی	
			۳۲۷	۶۷۷۰۷/۰۲۴	کل	

جدول ۱۹. آزمون توکی برای مقایسه گروه‌ها

مقایسه میانگین با آلفا = ۰.۰۵		رشته	شاخص
۲	۱		
	۹۵/۵۰	سایر	درک حساب‌رسان از مفهوم اطمینان معقول
۱۱۷/۷۳		حسابداری	
۱۲۱		اقتصاد	
۱۲۳		گرایش‌های مدیریت	
۰/۹۰۱	۱/۰۰	سطح معنی‌داری	

در ضمن، نتایج حاصل از آزمون توکی در جدول ۱۹ در خصوص مقایسه درک از مفهوم اطمینان معقول در بین حساب‌رسان با رشته‌های تحصیلی مختلف نشان می‌دهد، حساب‌رسان با گرایش‌های مدیریت (با میانگین ۱۲۳) بیش از سایرین اظهار داشته‌اند که عوامل ۳۳ گانه با مفهوم اطمینان معقول ارتباط دارد.

با توجه به اینکه رشته‌های حسابداری، اقتصاد و گرایش‌های مدیریت، رشته‌هایی نزدیک به هم هستند و درس‌های دانشگاهی مشابه‌ای دارند و همگی در رابطه با موضوعات مالی، کسب و کار و تجارت بوده، حساب‌رسان دارای چنین رشته‌های تحصیلی، درک‌های نزدیک به هم و مشابهی نسبت به ارتباط عوامل ۳۳ گانه با مفهوم اطمینان معقول در کار حسابرسی دارند، که طبق جدول ۱۹ دارای میانگین‌هایی نزدیک به هم بوده و عبارتند از: حسابداری (۱۱۷/۷۳)، اقتصاد (۱۲۱) و گرایش‌های مدیریت (۱۲۳) و همگی ارتباط عوامل ۳۳ گانه را با مفهوم اطمینان معقول مرتبط دانسته‌اند و سایر رشته‌ها که در حوزه‌هایی غیر از حسابداری و مدیریت و اقتصاد می‌باشند، با میانگین ۹۵/۵۰ در حد ضعیفی ارتباط عوامل ۳۳ گانه را با مفهوم اطمینان معقول در کار حسابرسی را مرتبط دانسته‌اند، زیرا رشته‌های تحصیلی مذکور در حرفه حسابداری و حسابرسی غیر مرتبط می‌باشند و درک آنان هم متفاوت بوده است.

آزمون ناپارامتری فریدمن

در این پژوهش نیز به منظور مقایسه انواع عوامل ۳۳ گانه مرتبط با مفهوم اطمینان معقول از یک سو و در ادامه اولویت‌بندی میانگین رتبه هر کدام از این عوامل از طرف دیگر، از آزمون ناپارامتری فریدمن استفاده شده است. نتایج حاصل از جدول ۲۱ نشان می‌دهد که مقدار

آزمون $(Chi-square=1476.84)$ که در سطح خطای کوچکتر از ۰.۰۱ معنی داری است، باید گفت که به لحاظ آماری با اطمینان ۰/۹۹ بین انواع عوامل مرتبط با مفهوم اطمینان معقول تفاوت وجود دارد. البته طبق نتایج به دست آمده از جدول شماره ۲۰ میانگین « وجود اشتباه و تقلب در صورت‌های مالی شرکت مورد رسیدگی » برابر ۲۲/۷۱ بوده است که نشان دهنده بیشترین ارتباط و میانگین « اندازه موسسه حسابرسی » برابر ۱۰/۹۰ بوده است که نشان دهنده کمترین ارتباط در بین انواع عوامل مرتبط با مفهوم اطمینان معقول بوده است.

جدول ۲۰. مقایسه و اولویت بندی انواع عوامل ۳۳ گانه مرتبط با مفهوم اطمینان معقول در

کار حسابرسی

الویت	میانگین رتبه‌ای (Mean rank)	عوامل
۱	۲۲/۷۱	وجود اشتباه و تقلب در صورت‌های مالی شرکت مورد رسیدگی
۲	۲۱/۹۲	وجود ابهام اساسی در صورت‌های مالی واحد مورد رسیدگی
۳	۲۱/۶۷	رسیدگی‌های انجام شده توسط حسابرسان در حسابرسی، جهت اطمینان قطعی از اشتباه، تقلب و تبانی
۴	۲۱/۰۸	کشف تمامی تحریف‌های با اهمیت توسط حسابرس
۵	۲۰/۹۴	انجام عمل تبانی و تقلب توسط مدیریت واحد مورد رسیدگی نسبت به صورت‌های مالی
۶	۲۰/۸۷	تشخیص سیستم کنترل داخلی ضعیف و نامناسب شرکت مورد رسیدگی توسط حسابرس
۷	۲۰/۱۷	ویژگی متقاعد کنندگی شواهد حسابرسی و مطلق و قطعی نبودن آنها
۸	۲۰/۰۹	عدم کشف موارد تحریف با اهمیت در صورت‌های مالی توسط حسابرس
۹	۱۹/۷۵	عدم همکاری مدیریت و کارکنان واحد مورد رسیدگی در مراحل کار حسابرسی
۱۰	۱۹/۵۱	وجود محدودیت‌های ذاتی سیستم کنترل‌های داخلی، استفاده از روش نمونه‌گیری و قضاوتی بودن کار حسابرسی
۱۱	۱۹/۲۱	وجود سیستم فروش نامناسب در شرکت مورد رسیدگی
۱۲	۱۸/۹۱	نمونه‌گیری بودن در کار حسابرسی
۱۳	۱۸/۸۶	با رسیدگی‌های انجام شده از صورت‌های مالی، شرایط عدم اطمینان نسبت به صورت‌های مالی وجود دارد
۱۴	۱۷/۹۴	وجود سیستم حسابداری صنعتی نامناسب در شرکت مورد رسیدگی
۱۵	۱۷/۷۷	استفاده از سطح آستانه اهمیت در کار حسابرسی و قابل اتکا بودن آن

الویت	میانگین رتبه‌ای (Mean rank)	عوامل
۱۶	۱۷/۰۶	وجود معامله با اشخاص وابسته در واحد مورد رسیدگی
۱۷	۱۶/۹۴	برآورد حسابرس از اهمیت اشتباه قابل تحمل
۱۸	۱۶/۸۵	ترجیح و مقدم دانستن وظیفه حرفه‌ای بر ارتباط اجتماعی توسط حسابرس
۱۹	۱۶/۶۱	تردید حسابرس به تداوم فعالیت شرکت مورد رسیدگی
۲۰	۱۶/۴۹	بررسی صورت‌های مالی سال‌های گذشته واحد مورد رسیدگی توسط حسابرس
۲۱	۱۶/۱۸	پیشنهاد پاداش از طرف مدیریت واحد مورد رسیدگی به شرط ارائه اظهار نظر مقبول به حسابرس
۲۲	۱۵/۹۱	ساعت و زمان کار حسابرسی
۲۳	۱۴/۷۷	ترجیح منافع موسسه حسابرسی بر منافع اجتماع
۲۴	۱۴/۳۳	ترجیح و مقدم دانستن منافع فردی بر منافع اجتماعی حرفه
۲۵	۱۴/۱۱	به وجود آمدن مشکل و تنش بین حسابرس و مدیریت واحد مورد رسیدگی در کار حسابرسی
۲۶	۱۴/۰۱	محیط کار حسابرسی
۲۷	۱۳/۷۶	سایر خدمات مالی حسابرس مستقل در واحد مورد رسیدگی، به غیر از رسیدگی بر صورت‌های مالی
۲۸	۱۳/۱۵	ارتباطات شغلی بین کارکنان موسسه حسابرسی
۲۹	۱۳/۱۰	نوع فعالیت واحد مورد رسیدگی
۳۰	۱۲/۶۰	تعداد افراد مورد استفاده در کار حسابرسی
۳۱	۱۱/۵۷	حق الزحمه کار حسابرسی
۳۲	۱۱/۲۷	اثر ارقام کم اهمیت در تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی و در نظر گرفتن حسابرسی
۳۳	۱۰/۹۰	اندازه موسسه حسابرسی

جدول ۲۱. آزمون فریدمن

$Chi-Square = ۱۴۷۶/۸۴$	$df = ۳۲$	$Sig = ۰/۰۰۱$
------------------------	-----------	---------------

همانطور که نتایج جدول ۲۰ نشان می‌دهد، از اولویت یک تا ۱۲ عواملی مهم هستند که بیشترین ارتباط را با مفهوم اطمینان معقول دارند، عوامل ۱۳ تا ۲۱ طبق جدول اولویت بندی،

ارتباط متوسطی را با مفهوم اطمینان معقول دارند و عوامل ۲۲ تا ۳۳ ارتباط ضعیفی را با مفهوم اطمینان معقول دارند و رتبه‌های پایینی را در جدول شماره ۲۰ کسب کرده اند، مثلاً؛ اندازه موسسه حسابرسی و حق الزحمه کارحسابرسی و پیشنهاد پاداش از طرف مدیریت به حسابرس در اولویت‌های ۳۳ و ۳۱ و ۲۱ تاثیر قابل توجهی بر درک حسابرس از مفهوم اطمینان معقول ندارند و حسابرس باید حسابرسی را به صورت اثربخش انجام دهد و این سه عامل تاثیری بر اثربخشی حسابرسی ندارند.

بررسی تطبیقی نتایج

در این تحقیق نتایج آزمون فرضیه‌ها نشان داده است که با توجه به چهار متغیر مستقل (رتبه بندی، جنسیت، عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران و رشته تحصیلی) حسابرسان درک‌های متفاوتی از مفهوم اطمینان معقول در کارحسابرسی دارند. یافته‌های پژوهش ایلایس در سال ۲۰۰۴ نشان داد که تفاوت معناداری در درک ارزشهای اخلاقی شرکتی با توجه به جنسیت و سن و تجربه و مهارت و عنوان شغلی و سایر عوامل وجود دارد و حسابداران مستقل گواهینامه دار مرد، درک بالایی از ارزش‌های اخلاقی در مقایسه با زنان دارند، در نتیجه می‌توان گفت که تاثیر متغیرهای رتبه بندی، جنسیت و عضویت در جامعه حسابداران رسمی (حسابدار گواهینامه دار) با نتایج تحقیق حاضر همخوانی دارد. در مقایسه نتایج تحقیق فلیپ لا، (۲۰۰۸) با نتایج تحقیق حاضر مشخص شد که متغیرهای رتبه بندی و عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران بر درک حسابرس از مفهوم اطمینان معقول تاثیر دارند و این برابر نتایج تحقیق حاضر می‌باشد و متغیر جنسیت هیچ رابطه‌ای با مفهوم اطمینان معقول ندارد که این مغایر با نتیجه تحقیق حاضر می‌باشد. در مقایسه پژوهش وحیدی الیزبی و حامدیان (۱۳۸۸) با تحقیق حاضر باید گفت تاثیر متغیرهای جنسیت و رتبه و رده شغلی و حسابرس مستقل دارای گواهینامه حسابدار رسمی بر درک از موضوعات مختلف حسابداری و حسابرسی توسط حسابرس مغایر با نتایج تحقیق حاضر می‌باشد. در مقایسه نتایج تحقیق رویایی و همکاران (۱۳۹۲) با نتایج تحقیق حاضر می‌توان گفت که اثر متغیر جنسیت بر موضوعات حسابداری و حسابرسی، مغایر با نتایج تحقیق حاضر است و تاثیر دو متغیر دیگر (رتبه بندی و عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران) بر موضوعات حسابداری و حسابرسی، مطابق با نتایج تحقیق حاضر می‌باشد. نتایج پژوهش ولی پور و

همکاران (۱۳۹۰) مطابق با یافته‌های تحقیق حاضر نسبت به تاثیر سه متغیر مستقل (رتبه بندی، جنسیت و عضویت در جامعه حسابداران رسمی) بر مفهوم اطمینان معقول می‌باشد. نتایج تحقیقات گوناگون در مورد تاثیر جنسیت بر موضوعات مختلف مالی، حسابداری و حسابرسی از جمله، هاردیس و همکاران (۲۰۰۹) و ام جی بام (۲۰۱۲) و هاردیس (۲۰۱۴) چن لانگ و ییچی (۲۰۰۸) و حساس یگانه (۱۳۹۰) و اعتمادی و همکاران (۱۳۸۹) و دیعی (۱۳۹۱) نشان داده است که عامل جنسیت مهم بوده و بر موضوعات حسابداری و حسابرسی تاثیر دارد و این مطابق با نتایج تحقیق حاضر می‌باشد و نتایج پژوهش‌های قاسمی و مهدوی (۱۳۸۸) و بذرافشان پورحیدری (۱۳۹۱) مغایر نتایج تحقیق حاضر می‌باشد و عدم تاثیر متغیر جنسیت را بر موضوعات مختلف حسابداری و حسابرسی نشان می‌دهند.

بحث و نتیجه گیری

اطمینان معقول موضوعی مهم در کارحسابرسی می‌باشد، در این تحقیق ارتباط درک حسابرسان مختلف را با توجه به چهار عامل رتبه بندی، جنسیت، عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران و رشته تحصیلی با مفهوم اطمینان معقول بررسی کردیم و مشخص شد که حسابرسان درک‌های متفاوتی از مفهوم اطمینان معقول دارند. نتایج تحقیق حاضر بیانگر این مطلب است که افراد شاغل در تیم حسابرسی، درک متفاوتی از کلیدی ترین مفهوم مرتبط با گردآوری و ارزیابی شواهد حسابرسی یعنی مفهوم اطمینان معقول دارند. گرچه این تاحدی می‌تواند به دلیل تفاوت در دانش و مهارت و تجربه حسابرسان طبیعی باشد اما به هر حال اختلاف زیاد و معنی دار، تهدیدی برای حرفه می‌باشد، بدین معنی که با توجه به مسئولیت تضامنی که حسابرسان در گردآوری و ارزیابی شواهد و نهایتاً ارائه گزارش حسابرسی می‌پذیرند، عدم وجود برداشت یکسان از مفهوم زیربنایی مرتبط با این فرایند می‌تواند پاشنه آشیلی برای حسابرسی باشد.

نتایج آزمون فرضیه‌ها نشانگر این مطلب است که حسابرسان با ویژگی‌های مختلف برداشت و درک‌های مختلفی از یکی از کلیدی ترین مفاهیم حسابرسی یعنی اطمینان معقول در کار حسابرسی دارند. بنابراین می‌توان این گونه نتیجه گرفت که در دنیای حسابرسی، با یک واقعیت مواجه هستیم که بین رتبه‌های مختلف حسابرسی که از، سوابق کاری و دانش و تجربه و غیره حاصل می‌شود و نیز عواملی چون جنسیت، عضویت در

جامعه حسابداران رسمی ایران و تحصیلات، و درک از مفهوم اطمینان معقول رابطه معنی داری وجود دارد و این یک چالش قابل توجه در حرفه حسابرسی می‌باشد. یکی از وظایف حرفه حسابرسی این است که تلاش کنیم، تا آنجایی که ممکن است، درک و برداشت حساب‌رسان نزدیک و مشابه به هم باشد، تا در تیم حسابرسی، افراد درک‌های مختلفی از مفهوم اطمینان معقول نداشته باشند، چون این باعث می‌شود، در نوع گردآوری و ارزیابی شواهد حسابرسی تفاوت ایجاد شود. در این راستا می‌توان با تاکید بر اموری چون آموزش‌های ضمن خدمت مناسب و گزینش استاندارد کارکنان حسابرسی، تاکید بر روش‌های ارتباطی چون طوفان مغزی و به اشتراک گذاشتن اطلاعات در کار حسابرسی و نیز توجه و تاکید بر وجود استانداردهای شفاف، برای نیل به یک برداشت و درک مشترک از مفهوم اطمینان معقول کوشید.

پیشنهادها

نهاد تدوین استاندارد با استفاده از نتایج تحقیق حاضر جهت استاندارد گذاری در حوزه حسابرسی با توجه به این مطلب که مفهوم اطمینان معقول مفهومی کیفی و قضاوتی است و بین زن و مرد بودن، رتبه‌های مختلف حسابرسی و افراد عضو و غیرعضو در جامعه حسابداران رسمی ایران و رشته تحصیلی حسابرس در درک حسابرس از مفهوم اطمینان معقول تفاوت وجود دارد، بنابراین بهتر است استانداردهای حسابرسی با در نظر گرفتن معذورات حرفه نسبت به شفاف تر و عملیاتی شدن مفهوم اطمینان معقول تلاش نماید، تا برداشت و درک حساب‌رسان تا حد ممکن به هم نزدیک شود.

جامعه حسابداران رسمی ایران با به اشتراک گذاشتن اطلاعات و ارتباط کاری بین تیم‌های مختلف حسابرسی، انجام جلسات آموزشی مستمر و مشترک، تشویق بررسی همپیشگان و آموزش ضمن خدمت، مفهوم اطمینان معقول را تشریح و تبیین نمایند و با ارائه مثال‌های کاربردی درک حساب‌رسان تا حد ممکن مشابه و یکسان شود.

موسسات حسابرسی با برگزاری جلسات آموزشی و توجیهی، تاکید بر وجود روش‌های طوفان مغزی و به اشتراک گذاری اطلاعات بین افراد شاغل در تیم حسابرسی، نظرخواهی از یکدیگر و بررسی همپیشگان، برداشت و درک حساب‌رسان را تا حد ممکن نزدیک نماید.

دانشگاهها با گنجانیدن در واحدهای درسی حسابرسی، مفهوم اطمینان معقول را

مشخص‌تر و شفاف‌تر و با مثال‌های کاربردی آموزش دهند، تا درک از این مفهوم تا حد ممکن یکسان و مشابه شود.

پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آتی

۱. ارزیابی تاثیر سایر عوامل مربوط، مانند سن، تجربه کاری و غیره بر درک حسابسان از مفهوم اطمینان معقول در کار حسابرسی
۲. بررسی تاثیر جنسیت و عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران، رتبه بندی و رشته تحصیلی بر قضاوت حسابرسی
۳. بررسی مسئولیت‌های حقوقی و قضایی حسابرس در ارتباط با مفهوم اطمینان معقول در کار حسابرسی
۴. بررسی درک حسابسان از مفهوم تردید حرفه‌ای در کار حسابرسی
۵. بررسی درک حسابسان از مفهوم اهمیت در کار حسابرسی

محدودیت‌ها

در پژوهش حاضر برای جمع‌آوری داده‌ها از پرسشنامه استفاده شده است و پرسشنامه محدودیت‌های ذاتی مربوط به خود را دارد. پرسشنامه متکی به حافظه افراد پاسخ‌دهنده است و فقط آنچه را که پاسخگو گزارش می‌دهد می‌توان مورد بررسی قرارداد، در حالی که آنچه را پاسخ‌دهنده در عمل انجام می‌دهد ممکن است متفاوت با مواردی باشد که ذکر می‌کند و میزان پاسخ‌های رسیده با استفاده از پرسشنامه در مقایسه با روش‌های دیگر جمع‌آوری اطلاعات کم‌تر می‌باشد و به دلیل گسترده بودن عرصه عملیاتی پرسشگری و درگیر بودن افراد زیاد در رده‌ها و سطوح مختلف، امکان بروز اشتباه وجود دارد و یکی دیگر از محدودیت‌های پرسشنامه عدم درک یا درک‌ها و برداشت‌های متفاوت از سوالات، توسط پاسخگویان می‌باشد.

یادداشت‌ها

- | | |
|-----------------------|---------------------------------------|
| 1. Philip Law | 2. Independent Sample t-test |
| 3. One Way Anova test | 4. Chi-Square tse |
| 5. Friedman test | 6. One Sample Kolmogorov-Smirnov test |
| 7. Elias | |

منابع

- حساس یگانه یحیی، مقصودی امید، ارزش‌های اخلاقی در قضاوت حرفه‌ای حساب‌رس، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال ششم، ۱۳۹۰
- بختیاری نغمه، طبری سیدحسین، مجتهدزاده ویدا، تاثیر جنسیت حساب‌رس بر کیفیت حسابرسی مستقل، پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی، سال چهارم شماره ۱۳، بهار ۱۳۹۱
- کریمی غلامرضا، مهرانی، ساسان، نوروش، ایرج، مروری جامع بر حسابرسی، ۱۳۹۱
- ارباب سلیمانی، نقری محمود، اصول حسابرسی جلد یک، نشریه ۸۷ سازمان، چاپ دهم، ۱۳۸۱
- آقایی پروین، مجتهدزاده ویدا، عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه حساب‌رسان مستقل و استفاده کنندگان، مجله بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، سال یازدهم شماره ۳۸، زمستان ۱۳۸۳
- وفادار عباس، کتاب اصول حسابرسی، جلد یک (بر اساس استانداردهای حسابرسی ایران)، ۱۳۸۹
- جامعه حسابداران رسمی ایران، مجموعه قانون و مقررات جامعه حسابداران رسمی ایران، ۱۳۸۸
- مرادی، معظمی نژاداعظم، ولی پورهاشم، درک حساب‌رسان از اطمینان معقول در کار حسابرسی و اثربخشی مدل ریسک حسابرسی، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه فیروزآباد، ۱۳۹۰
- کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی: استانداردهای حسابرسی، سایر خدمات اطمینان بخشی و خدمات مرتبط، سازمان حسابرسی، ۱۳۸۹
- Law. Philip .”Auditors’ perceptions of reasonable assurance in audit work and the effectiveness of the audit risk model” *Asian Review of Accounting* ,Vol.16 .No.2,pp.160-178.Emerald.(2008)
- Elias.Rafik z ,”The impact corporate ethical values on perceptions of earnings management”. *Managerial Auditing journal*.Vol,19 No,1,pp,84-98.Emerald(2004)
- michael page, milk.page@port.ac.uk”What do auditors in the UK mean by reasonable assurance”
- Dan L.Goldwasser,The past and Future of Reasonable Assurance”The CPA journal.http://www.nysscpa.org/cpajournal/1105/special_issue/essentials/p28.(2005)
- BreeschDiana,Branson Joel.Hardies Kris.”Methodological Considerations for Reaserch on Auditor Gender” (2011)

- Hardies Kris, Breesch Diana, Branson Joel. "Are Female Auditor Still Women? Analyzing the sex differences affecting audit quality", <http://ssrn.com>, 14 janury (2009) .(2010)
- C.O.Mgbame, F.I.O.Izedonmi, A.Enofe. "Gender Factor in Quality: Evidence from Nigeria" *Reaserch journal of Finance and Accounting* ISSN 2222-1697 (paper) ISSN 2222-2847 (online) Vol 3. (No4, 2012)
- Venkataraman-M.Iyer, k.Raghunandan, and Dasarathav.Rama. "Gender Differences in perceptions of accounting firm alumni" *Managerial Auditing Journal*. Vol 20(5)2005
- Kris Hardies, Diana Breesch and Joel Branson "Male and Female Auditor's Overconfidence" *Managerial auditing Journal*, Vol.27 No. 1. pp.105-118. Emerald. (2011)
- Craig A.Keller, Katherine T.Smith, L.Murphy Smith " Do gender, educational level, /, regiosity, and work experience affect the ethical decision-making of U.S. Accountants critical perspectives on accounting 18-299-314. www.Elsevi.com/locate/cpa, (2007)
- Public Company Accounting oversight Board, (WWW. PCAOB. ORG). " Standing Advisory Group Meeting Reasonable Assurance .octobr 5-6, (2005)
- Chen-Lung Chin, National Chengchi University Hsin- Yi Chi, National Taichung Inctitute of Technology, "Sex Matters: Gender Differences in Audit Quality" American Accounting Assosiation, August 3-6, (2008)
- Kris Hardies , Diane Breesch, and Joel Branson, Department of Accounting and Finance, University of Antwerp, Prinsstraat 13, 2000 Antwerp, Belgium. Faculty of Economic, Social and Political Sciences, and Solvay Business School, Vrije University Brussel, Pleinlaan 2, 1050 Brussels, Belgium. "Do (Fe) Male Auditors Impair Audit Quality? Evidence from Going-Concern Opinions", March 31, (2014), ssrn.com
- Anna Noteberg, Hunton James E. and Mohamed Gomaa, "The Impact of Client Expertise, Client Gender And Auditor and Auditors Jydgment" Erim Report Series Research In Management, ERS-2026-031-f&A, June, (2006)