

بررسی نگرش جامعه حرفه‌ای حسابرسی ایران نسبت به خطر حسابرسی با رویکرد  
بخش عمومی

The Attitudes of Iranian Professional Auditors to Ward the Audit  
Risk with Approach to Public Sector

T.Davari\*, M.Nazaripour\*\*

طاہر داوری\*، محمد نظری پور\*\*

Received: 2014/9/13

Accepted: 2015/6/20

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۴/۳/۳۰

تاریخ دریافت: ۱۳۹۳/۶/۲۲

Abstract

Audit risk is the inability of an auditor in discovering errors or intentional miscalculations (i.e. fraud) while reviewing a company's or individual's financial statements. Since the main priority of shareholders is to obtain reasonable assurance that the financial statements not misleading therefore, to reduce audit risk to a minimum possible level can be considered one of the top priorities of each audit. This research attempts to study the attitudes of Iranian professional auditors toward the audit risk. Population was certified public accountants who are employment in Iranian audit organization, Iranian Association of Certified Public Accountants (IACPA), private auditors and academic members. Using Cochran's formula, 89 persons were selected as sample. In order to gather data questionnaire were used. Chi-square test at 95% was used to test the research hypotheses. According to the research findings, respondent's level of knowledge and experience in the field of risk-based audit is the appropriate level. Also, the research findings show genetic components (sex and gender) and social components (education, place of employment and work experience) have not meaningful effects on respondents' level of knowledge regarding risk-based audit.

چکیده

خطر حسابرسی را می‌توان به معنای ناتوانی یک حسابرس در کشف خطاها و یا محاسبات غلط عمدی (مثل تقلب) در هنگام بررسی صورت‌های مالی شرکتی دانست. از آنجا که اولویت اصلی سهامداران کسب اطمینانی معقول از گمراه‌کننده نبودن صورت‌های مالی است، لذا کاهش ریسک حسابرسی به حداقل سطح ممکن می‌تواند از جمله اولویت‌های اصلی هر حسابرسی به شمار آید. هدف این تحقیق، بررسی نگرش جامعه حرفه‌ای حسابرسی ایران نسبت به خطر حسابرسی در بخش عمومی است. جامعه آماری تحقیق عبارت بود از: حسابداران رسمی شاغل در سازمان حسابرسی، مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی، انفرادی و اعضای هیئت علمی دانشگاه‌ها. با استفاده از فرمول کوکران ۸۹ نفر به عنوان نمونه انتخاب شدند. برای جمع‌آوری داده‌های تحقیق از پرسش‌نامه محقق ساخته استفاده شد. برای آزمون فرضیه‌های تحقیق از آزمون خی‌دو در سطح اطمینان ۹۵٪ استفاده شد. یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد که سطح دانش و تجربه پاسخ‌دهندگان در زمینه حسابرسی مبتنی بر ریسک در سطح مناسبی قرار دارد. همچنین یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد که ویژگی‌های فردی (جنس و سن) و اجتماعی (سطح تحصیلات، محل اشتغال و سابقه کاری) تأثیر معناداری بر آگاهی پاسخ‌دهندگان از حسابرسی مبتنی بر ریسک ندارد.

**Keywords:** Audit Risk, Inherent Risk, Control Risk, Detection Risk and with Approach to Public Sector.

واژه‌های کلیدی: خطر حسابرسی، خطر ذاتی، خطر کنترل، خطر عدم کشف، بخش عمومی.

**JEL Classification:** H83 ,M42

طبقه‌بندی موضوعی: H83 ,M42

\*MS in Accounting, Azad University, Hamedan, Iran  
\*\*Assistant Professor Accounting in University of Kurdistan (UOK), Iran

\*کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی، همدان، نویسنده مسؤل:  
Tahar.Davari@yahoo.com  
\*\*استادیار گروه حسابداری دانشگاه کردستان

## مقدمه

حسابرسی مبتنی بر ریسک نسل جدید حسابرسی و رویکرد غالب سال‌های اخیر برای مبارزه با فساد بوده است (حاجیها، ۱۳۸۹).

تا زمان بروز دعای حقوقی روز افزون علیه حسابرسان که Artor Anderson مهم‌ترین آن بود، ذهن حسابرسان همیشه معطوف به اصول پذیرفته شده حسابداری و استانداردهای حسابرسی بوده و کار خود را با توجهی اندک یا بدون توجه به خطرهای حسابرسی دنبال می‌نموده‌اند (Imonian & Gartner, 2007).

نقطه شروع رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک، تعیین سطح کلی خطر است که حسابرس هنگام بیان اظهار نظر حسابرسی آماده پذیرش آن است. روش ارزیابی خطر حسابرسی ممکن است بر برنامه‌ریزی و طرح ریزی راهبردهای متعاقب حسابرسی و نتایج نهایی آن اثر گذارد. استانداردهای حسابرسی، ارزیابی خطر بر اساس مدل خطر حسابرسی در هر طرح حسابرسی مستقل را الزامی می‌کند. مدل خطر حسابرسی در استانداردهای حسابرسی به عنوان یک مدل هنجاری می‌تواند به حسابرسان در فرآیند ارزیابی خطر و تهیه برنامه حسابرسی اثربخش مؤثر واقع گشته، اما قادر به ارائه یک رویکرد یکپارچه شامل مؤلفه‌های خطر ذاتی و خطر کنترل نمی‌باشد (حاجیها، ۱۳۸۹).

ارزیابی خطر حسابرسی را می‌توان یک نوع رویکرد مهم که اخیراً وارد حوزه حسابرسی شده است، دانست. در فضای کنونی که بالقوه خطرات حسابرسی بالا است، انتظار انجام حسابرسی به یک شیوهی کارآمد و مقرون به صرفه منطقی است. اشتباهات و یا اظهارنظرهای غلط از جانب حسابرسان ممکن است برای حسابرسان و حوزه حسابرسی مجازات‌های شدید در پی داشته باشد. لذا اتخاذ رویکرد/ روش حسابرسی مبتنی بر ریسک از سوی حسابرسان منطقی به نظر می‌آید. درک فرایند حسابداری مشتری و سیستم‌های کنترل داخلی او مستلزم قضاوت حرفه‌ای در زمینه‌ی برنامه ریزی حسابرسی و توسعه یک رویکرد مؤثر با هدف کسب اطمینان از کاهش مجموع خطر حسابرسی به یک سطح قابل قبول است. تکامل استانداردهای ریسک حسابرسی و مدل ریسک حسابرسی مرتبط با آن ممکن است بتواند از طریق ارائه مکانیسمی

مقدمات حصول پیشرفت‌هایی در فرایند ارزیابی خطرات مرتبط با یک حسابرسی خاص را فراهم نماید (Richie & Khorwatt, 2007).

به اعتقاد استانداردگذاران فرآیند ارزیابی خطر به عنوان یک چارچوب محوری می‌تواند کیفیت و اثربخشی کل حسابرسی را ارتقای داده و لزوم تغییر در عملیات حسابرسی را موجب شود. ارزیابی خطر بر ماهیت، زمان‌بندی و محتوای رویه‌های حسابرسی تأثیر گذار است. مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی نیز بر به موقع بودن و در نتیجه مربوط بودن اطلاعات مالی ارائه شده تأثیر گذار است.

پژوهش حاضر در صدد است تا نگرش و شیوه‌های ارزیابی حسابرسان ایرانی از حسابرسی مبتنی بر ریسک و اجزای آن را مورد مطالعه و بررسی قرار دهد. این تحقیق می‌تواند یک آزمون مناسب در زمینه‌ی درک میزان شناخت جامعه حرفه‌ای حسابرسی ایران از خطر حسابرسی و اجزای آن به حساب آید.

## بیان مسأله

بیش‌نیاز تحقق یک جامعه پویا و سالم که بتواند بسترساز انجام فعالیت‌های مالی و اقتصادی منصفانه گردد، وجود فضای کسب و کار امن و مطمئن است. حسابرسان به‌واسطه برخورداری از دانش و تجربه کافی، توانایی ایجاد چنین فضایی را دارند. به دلیل زمان‌بر و هزینه‌بر بودن فرایند حسابرسی، دقت در تهیه، انتشار و حسابرسی صورت‌های مالی یک ضرورت انکارناپذیر می‌باشد (خداداد، ۱۳۷۳).

حسابرسی متداول/ سنتی که با هدف اطمینان‌بخشی انجام می‌شود، بدنبال افزایش کیفیت محتوای اطلاعاتی با هدف تأثیرگذاری بر فرایند تصمیم‌گیری است. شیوه انجام حسابرسی سنتی مستلزم صرف زمان، برنامه‌ریزی و همکاری زیاد با کارکنان شرکت است. از جمله ویژگی‌های دیگر حسابرسی سنتی می‌توان به خدمت شهادت‌دهی حرفه‌ای مستقل، انطباق ناپذیری با فناوری و گزارش‌های حسابرسی دوره‌ای اشاره کرد.

لذا با توجه به ناکارآمدی حسابرسی سنتی در فضای کسب و کار کنونی، بکارگیری شیوه‌های جدید حسابرسی مانند حسابرسی مبتنی بر ریسک ضرورت

میدانی چندانی در خصوص ارزیابی خطر ذاتی و خطر کنترل وجود ندارد. در نظر گرفتن اجزای خطر حسابرسی و نحوه ترکیب آنها مستلزم قضاوت حرفه‌ای است. در همین حال به اعتقاد برخی از محققان خطرهای ذاتی و کنترل به یکدیگر وابسته بوده و عدم به رسمیت شناختن آنها می‌تواند به برآورد کمتر از حد خطر حسابرسی منجر شود. همچنین نتایج مطالعات دیگر نشان می‌دهند که که ارزیابی خطر ذاتی و خطر کنترل باید به صورت مستقل از یکدیگر صورت پذیرد. به این ترتیب می‌توان ادعا نمود که نحوه شناسایی/برقراری ارتباط بین این دو خطر از جمله مشکلات پیشروی حسابرسان می‌باشد. علی‌رغم افزایش روبرو شد اهمیت ارزیابی خطر، شناخت نسبتاً کمی از فرایند یا ضوابط ارزیابی خطر حسابرسی و اجزای آن وجود دارد (Richie & Khorwatt, 2007).

ظرفیت بالقوه‌ای برای تحقیقات بیشتر پیرامون نحوه ارزیابی خطر حسابرسی در عمل وجود دارد. به این منظور می‌توان ادعا نمود که این تحقیق در راستای تحقق این هدف می‌باشد.

### مبانی نظری

در ابتدا به مبانی نظری مرتبط با خطر حسابرسی اشاره می‌شود.

**تئوری زمینه‌ای<sup>۱</sup>:** این تئوری منحصرًا مربوط به قضاوت‌های مستخرج از اطلاعات نمونه‌ای ذخیره شده می‌باشد. ایده عمومی مدل زمینه‌ای بر این نکته استوار است که مبنای قضاوت طبقه‌بندی شده، بازیافت اطلاعات ذخیره می‌باشد. مدل زمینه‌ای تلاش دارد تا اثرات استراتژیها و مفروضات تدوین شده براساس اطلاعات ذخیره شده و سپس بازیافت شده که مرتبط با بعد انگیزشی هستند، را نشان دهد. مدل زمینه‌ای مرتبط با طبقه‌بندی می‌تواند احتمال اظهارنظرهای نادرست<sup>۲</sup> حسابرسان که معمولاً براساس اطلاعات نمونه‌ای ذخیره شده صورت می‌گیرد، مشخص نماید. مبنای تشخیص اظهارنظرهای نادرست حسابرسان ارتباط مستقیمی با اطلاعات نادرست ارائه شده

دارند. اهمیت روزافزون حفاظت از اموال و دارایی‌های با ارزش سازمان‌ها در دنیای پیچیده و متلاطم امروزی بر اهمیت حسابرسی مبتنی بر ریسک می‌افزاید. این نوع حسابرسی می‌تواند پاسخ مناسبی به تقاضا برای حسابرسی اثربخش و کارا پس از رسوایی‌های اقتصادی سال‌های اخیر به حساب آید.

در مدل خطر حسابرسی هر سه نوع خطر (ذاتی، کنترلی و عدم کشف) مجزا از هم فرض می‌شود. با این حال خطرهای ذاتی و کنترل مربوط به شرکت بوده و خطر عدم کشف مربوط به حسابرسان می‌شود. آزمون‌های محتوا تابعی از ارزیابی سطح خطر کنترل و خطر ذاتی در داخل شرکت است (Low, 2004).

بنابراین این دو خطر در حیطه مسؤولیت مدیریت بوده و به نوعی بیانگر خطر سامانه اطلاعاتی می‌باشند. هدف این تحقیق کسب اطلاعات از میزان شناخت حرفه حسابرسی ایران نسبت به خطر حسابرسی بخش عمومی است. این تحقیق تلاش دارد تا از طریق تبیین صحیح ماهیت اجزای خطر حسابرسی و برجسته نمودن آن برای حسابرسان ایرانی گامی در راستای کاهش خطرات حسابرسی بردارد. به عبارت دیگر، این تحقیق درصدد است تا از طریق تبیین دقیق ابعاد خطر حسابرسی به فرایند تشخیص و برآورد قابل اتکا از خطرهای ذاتی و کنترلی و همچنین شناسایی روش‌های حسابرسی مناسب که بتواند در کشف اشتباهات و تقلبات احتمالی مهم مفید واقع گردد، کمک نماید.

### اهمیت و ضرورت تحقیق

تکامل مدل ریسک حسابرسی می‌تواند مکانیزمی را فراهم نماید تا بتوان از طریق آن به پیشرفت‌هایی در فرایند ارزیابی خطرات مرتبط با انجام یک حسابرسی خاص دست یافت. با وجود اهمیت روزافزون خطر حسابرسی می‌توان ادعا نمود که اطلاعات نسبتاً کمی درباره فرایند و یا ضوابط مرتبط با شناخت ارزیابی خطر حسابرسی و اجزای آن در دست است. همچنین شواهد تجربی سیستماتیک کمی در ارزیابی خطر حسابرسی و تأثیر آن بر کار حسابرسی وجود دارد. این در حالی است که در عمل پتانسیل قابل توجهی برای تحقیق بیشتر در خصوص ارزیابی خطر حسابرسی وجود دارد. مطالعات

$$AR / (IR * CR) = DR$$

تعیین شود.

مدل ریسک حسابرسی شامل ریسک ذاتی، ریسک کنترل و ریسک کشف می‌باشد. مدل ریسک حسابرسی نشان می‌دهد که مقدار، ماهیت و زمان‌بندی روش‌های حسابرسی به سطح ریسک حسابرسی فرض شده و همچنین سطح مورد نظر از ریسک مرتبط با مشتری بستگی دارد.

به اعتقاد Smieliauskas (۲۰۰۷) مدل ریسک حسابرسی باید شامل اظهارنظرهای غلط مرتبط با استانداردهای حسابرسی و خطاهای پیش‌بینی مرتبط با برآوردهای حسابداری باشد. از نظر او فرمول مدل ریسک حسابرسی عبارت است از:

$$PMM = AudR + \{(1 + AudR) \times AccR\}$$

در این فرمول PMM<sup>۹</sup> احتمال اظهارنظرهای غلط مهم، AudR ریسک حسابرسی جاری و AccR ریسک خطاهای پیش‌بینی مهم در مقدار گزارش شده است.

#### ماهیت ریسک حسابرسی

Adeniyi (۲۰۰۴)، ریسک حسابرسی را به معنای ارائه اظهارنظر نامناسب در مورد صورت‌های مالی از سوی حسابرسان می‌داند. این احتمال وجود دارد که از طریق نتیجه‌گیری غیرمعتبر، حسابرس اقدام به اظهارنظر غیرمعتبر در مورد صورت‌های مالی نماید. ریسک حسابرسی را می‌توان ریسکی دانست که ممکن است حسابرس به‌طور نادانسته اقدام به تعدیل اظهارنظر خود (ارائه اظهار نظر مقبول)<sup>۱۰</sup> در مورد صورت‌های مالی که حاوی اشتباهات با اهمیت است، نماید. بنابراین ریسک حسابرس شامل ریسک‌های ناشی از اظهارات مرتبط با مقدار، نوع معاملات و یا افشاهایی که شامل اظهارنظرهای نادرست مهم به‌عمل آمده در مورد صورت‌های مالی است، می‌باشد. اهمیت این نوع از ریسک زمانی دو چندان می‌شود که شامل اظهارنظرهای نادرست به‌عمل آمده در مورد مقدار، نوع و افشاهای مرتبط با سایر موارد (ریسک‌های ذاتی و

از سوی مشتریان (شرکت‌های مورد حسابرسی) دارد (Jaffar, 2009).

**تئوری مشارکت:** این تئوری بیانگر سطح مورد انتظار از عملکرد آتی یک مورد خاص بوده که ارتباط تنگاتنگی با عوامل مؤثر در موفقیت و یا شکست همان کار دارد. Jaffar et al (۲۰۰۸) معتقدند که تئوری مشارکت می‌تواند تصویر مناسبی از توانایی حسابرسان در کشف اظهارنظرهای نادرست ارائه نماید.

**تئوری فزای:** این تئوری اقدام به معرفی تابع عضویت<sup>۵</sup> با هدف مدیریت اختلافات ناشی از متغیرهای زبانی که توسط لطف علیزاده در سال ۱۹۶۵ معرفی شده بود، نمود. به اعتقاد علیزاده درجه مشخصی از ابهام بر حسب تصور و ادراک افراد وجود دارد. این تئوری به دنبال حل عدم قطعیت داده‌ها و یا ابهامات مرتبط با محیط پیرامونی است. از این تئوری برای ارزیابی ریسک نیز استفاده می‌شود (Akhtar et al, 2005).

**مدل ریسک حسابرسی (تئوری):** این مدل یک مدل مفهومی بوده بطوریکه رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک<sup>۷</sup> بر آن استوار است. فرمول مدل ریسک حسابرسی عبارت است از:

$$DR * CR * AR = IR$$

در این فرمول AR به معنای ریسک حسابرسی، IR ریسک ذاتی، CR ریسک کنترل و DR ریسک کشف می‌باشد. این مدل ترکیبی از ریسک ذاتی و اجزای ریسک کنترل (IR \* CR) بوده که به عنوان "ریسک شرکت حسابرسی شونده" یا "ریسک حادثه"<sup>۸</sup> نامیده می‌شود. دو ریسک اخیر به نوعی ریسک قبل از حسابرسی محسوب شده و به معنای اظهارنظر غلطی است که از قبل در ارتباط با صورت‌های مالی وجود داشته است (Low, 2004; Khurana & Raman, 2004). حسابرس کنترل خاصی بر روی این دو ریسک نداشته و بنابراین در هنگام انجام حسابرسی باید سطح قابل قبولی از آنها تعیین شود. ریسک کشف می‌تواند در مدل ریسک به‌صورت:

3. Attribution Theory

4. Fuzzy Theory

5. Membership Function

6. Audit Risk Model (Theory)

7. Risk-Based Audit Approach

8. Auditee Risk or Occurrence Risk

9. Probability of Material

10. Unqualified Opinion

حسابرسی داخلی به منظور پیاده‌سازی مدیریت ریسک بنگاه در سازمانهای کوچکتر، فعال‌تر است و در بخش‌های مالی و خصوصی، مهم‌تر است.

Draming et al (۲۰۰۸)، با بررسی فنون موجود جهت ارزیابی خطر و شناسایی موارد مفید جهت به کارگیری در برنامه‌ریزی حسابرسی، به توسعه فرایند ارزیابی خطر پرداختند. آنها با بررسی و تحلیل ادبیات موجود در زمینه ارزیابی خطر، چارچوبی را جهت مدیریت خطر در برنامه ریزی حسابرسی با به کارگیری ابزارها و فنون جدید ارائه نمودند. این چارچوب در سه مرحله قابل پیاده‌سازی است. سه مرحله اصلی در این چارچوب عبارت‌اند از: شناسایی خطر، اندازه‌گیری خطر و کاهش خطر.

Goodwin & Kent (۲۰۰۶)، نیز در مطالعه‌ای که درباره استفاده داوطلبانه از حسابرسی داخلی در شرکت‌های استرالیایی انجام دادند، به این نتیجه رسیدند که حسابرسی داخلی به شدت با اندازه شرکت و تلاش اعمال شده برای مدیریت ریسک، مرتبط است. Sarnez & Debild (۲۰۰۶)، در مقایسه عملیات حسابرسی داخلی بلژیک و ایالات متحده یافتند که نقش حسابرسان داخلی در مدیریت ریسک، خاص زمان بوده و به سرعت در حال تغییر است. حسابرسان داخلی بلژیک در شناسایی سطوح بالاتر ریسک پیش‌تاز بوده‌اند و سیستم‌های مدیریت ریسک رسمی‌تری ایجاد نموده‌اند.

Collbert (۱۹۸۸)، نمونه‌ای از برآورد خطر ذاتی توسط حسابرسان در آمریکا را مورد بررسی قرار داد، و دریافت که "تغییر در مدیریت حسابداری"، "فشار مالی"، "میزان پیچیدگی سربار در مورد موجودی‌های کالا" و "کیفیت کارکنان" در برآورد میزان خطر ذاتی بسیار با اهمیت و تأثیرگذار است و از میان آنها، "کیفیت کارکنان" مهمترین عامل از چهار متغیر خطر ذاتی است.

Haskins & Dirsmith (۱۹۹۵)، تحقیقی مشتمل بر ۴۸ عامل تأثیرگذار بر خطر ذاتی و خطر کنترل را به کار بردند و با انتخاب حسابرسان شاغل در هشت بیگ (هشت مؤسسه حسابرسی بین‌المللی مطرح)، از آنان

کنترل) و همچنین شامل ریسک مرتبط با عدم توانایی حسابرسی در کشف آنها (ریسک کشف) گردد. ریسک حسابرسی باعث می‌شود که حسابرس در معرض زیان مالی قرار گرفته و بواسطه دادخواهی<sup>۱۱</sup>‌های احتمالی حیثیت شغلی او زیر سؤال رود.

خطر ذاتی عبارت است از آسیب‌پذیری مانده یک حساب یا گروهی از معاملات در مقابل اشتباهات یا تحریف‌هایی که بتواند به تنهای یا در مجموع با سایر مانده حساب‌ها یا گروه‌های معاملات با اهمیت باشد با این فرض که برای آن هیچ‌گونه کنترل داخلی وجود نداشته باشد. خطر کنترل عبارت است از احتمال رخ دادن اشتباهات یا تحریف در مانده یک حساب یا گروهی از معاملات که بتواند به تنهایی یا در مجموع با سایر مانده حساب‌ها یا گروه‌های معاملات با اهمیت باشد، اما توسط سیستم‌های حسابداری و کنترل داخلی به موقع پیشگیری یا کشف و اصلاح نشود. خطر عدم کشف به معنای خطر اینکه آزمون‌های محتوای حسابرسی اشتباه موجود در مانده یک حساب یا گروهی از معاملات را که بتواند به تنهایی یا در مجموع با سایر مانده حساب‌ها یا گروه‌های معاملات با اهمیت باشد را کشف نکند (استاندارد حسابرسی ایران، شماره ۲۰، بند ۱۹ و ۲۰).

### پیشینه تحقیق

تحقیقات خارجی: Kastanira et al (۲۰۰۹)، پژوهشی را با هدف شناسایی عوامل مرتبط با به‌کارگیری حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک و کشف نقش حسابرسی داخلی در مدیریت ریسک بنگاه، انجام دادند. آنان به این نتیجه رسیدند که در برنامه سالانه حسابرسی‌ها، به کارگیری رویکرد مبتنی بر ریسک در شرکت‌های بین‌المللی و شرکت‌های عضو بورس اوراق بهادار پرتغال از لحاظ آماری قابل ملاحظه است. آنان همچنین به این نتیجه رسیدند که ارتباطی قوی (اما نه چندان عمده) بین برنامه ریزی سالانه حسابرسی مبتنی بر ریسک و واحدهای خصوصی، صنعت مالی و بزرگ وجود دارد و در برنامه ریزی هر کار حسابرسی، به کارگیری رویکرد مبتنی بر ریسک به طور مثبت با اندازه واحد، مرتبط است. آنان اظهار داشتند که

خواستند هر یک از ویژگی‌های مندرج در پرسشنامه را در تعیین سطح خطر ذاتی مورد ارزیابی قرار دهند. پس از دریافت پاسخ‌ها، مرتبط‌ترین ویژگی‌های صاحبکار در تعیین خطر ذاتی؛ "مؤثر بودن کنترل پردازش داده‌ها"، "رویه تصویب معاملات"، "انگیزه مناسب وظایف" و "عواملی که مدیران را به حذف یا نپذیرفتن کنترل‌های موجود ترغیب می‌کند" عنوان گردید. چهار ویژگی مذکور، از متغیرهای خطر کنترل بودند، که نشان می‌داد اجزای خطر ذاتی ممکن است با اجزای دیگر خطرها ارتباط داشته باشند.

Helliar et al (۱۹۹۶)، در تحقیقی که مشابه تحقیق صورت گرفته توسط Monro (۱۹۹۳) در استرالیا بود، از پرسشنامه‌ای شامل ۴۸ عامل (۴۲ متغیر خطر ذاتی و ۶ متغیر خطر کنترل) که در بیانیه‌ها، دستورالعمل‌ها و متون حسابرسی از آن‌ها به عنوان عوامل بسیار مربوط در برآورد خطر ذاتی نام برده شده بود، استفاده کرد. در این پژوهش، نظر ۱۰۰ حسابرس پیرامون اهمیت هر کدام از این عوامل در تعیین خطر ذاتی دریافت گردید. نتایج نشان داد که متغیرهای تعیین شده در ادبیات، ارتباط نزدیکی با عوامل خطر ذاتی مورد توجه حسابرسان دارد. متغیرهایی نظیر: "طرح‌های پاداش مرتبط با مدیریت سود"، "تغییرات زیاد در سطوح بالای مدیریت"، "شهرت شرکت در دارا بودن خطر تجاری غیر معمول" و "سابقه اشتباهات با اهمیت" مهمترین عوامل در تعیین خطر ذاتی هستند.

**تحقیقات داخلی:** حساس یگانه و وحیدی الیزبی (۱۳۸۳)، در پژوهشی با عنوان "برداشت حسابرسان ایرانی از خطر ذاتی" برداشت حسابرسان رده بالای سازمان حسابرسی را از اهمیت برخی عوامل که می‌تواند در تعیین خطر ذاتی مؤثر باشد، مورد مطالعه و بررسی قرار دادند. یافته‌های این پژوهش نشان داد که حسابرسان ایرانی نگرشی مشابه نسبت به متغیرهایی داشته‌اند که در تحقیقات انجام شده در انگلستان و استرالیا به عوامل خطر ذاتی داشته‌اند. "طرح پاداش به عنوان بخشی از درآمدهای مدیریت"، "معروفیت شرکت در پذیرش خطر تجاری غیر عادی" و "سابقه اشتباهات با اهمیت"، از عوامل عمده تعیین خطر ذاتی می‌باشند.

همچنین در این پژوهش مشخص گردید که حسابرسان ایرانی در شناخت اهمیت عوامل خطر ذاتی دقت کافی نداشته و بر معنای واژه‌ها توجه نمی‌نمایند و بالاخره این که حسابرسان ایرانی همچون حسابرسان انگلیسی در تشخیص بین عوامل خطر ذاتی و خطر کنترل مشکل دارند. پژوهش‌های مختلف نشان می‌دهد که اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک در ایران همواره با موانعی روبرو بوده است (خداداد، ۱۳۷۳؛ نجات، ۱۳۷۸؛ فرصتی، ۱۳۸۱؛ خطیری، ۱۳۸۴).

شواهد تجربی قبلی در تضاد با شیوه‌های جدید ارزیابی ریسک حسابرسی و استانداردهای حرفه‌ای حسابرسی توصیه شده در این زمینه می‌باشد. تا پیش از انتشار استانداردهای ارزیابی ریسک، واحدهای تجاری ملزم بودند به اینکه رویکرد حسابرسی خود را به روش‌شناسی مبتنی بر ریسک تعدیل کنند و این مسأله برای حسابرسانی که به آزمون‌های محتوای سنتی برای واحدهای تجاری کوچک عادت کرده‌اند، چالش بزرگی پدید می‌آورد. ایجاد مبنایی برای ریسک در اجرای حسابرسی با کیفیت صورت‌های مالی، اهمیت بسزایی دارد. استانداردهای ارزیابی ریسک مقرر می‌دارند که حسابرسان، روش‌های ارزیابی ریسک را در مرحله برنامه‌ریزی، از جمله بررسی تحلیلی مقدماتی و کسب شناخت از واحد تجاری و کنترل‌های داخلی آن اجرا کنند (صفرزاده، ۱۳۸۸).

خطر حسابرسی یافته جدیدی نیست و در واقع با تولد حرفه حسابرسی، مفهوم خطر حسابرسی نیز به طور همزمان متولد شده است. اما بررسی روند تدوین استانداردها و متون حسابرسی حاکی از آن است که از عمر رویکرد ارزیابی خطر در فرایند برنامه‌ریزی حسابرسی، تنها سه دهه بیشتر نمی‌گذرد و شاید بتوان مدل خطر حسابرسی را مهم‌ترین ابزار در به‌کارگیری فرایند ارزیابی خطر در عمل و استفاده از نتایج آن جهت برنامه‌ریزی حسابرسی دانست (عظیمی مقدم و مرادی، ۱۳۹۰).

#### فرضیه‌های تحقیق

برای بررسی موضوع تحقیق و بر اساس متغیرهای تحقیق که در خلال بررسی ادبیات و پیشینه تحقیق



رفتار یک جمعیت، بر اساس انتخاب نمونه ایی تصادفی که معرف افراد آن جمعیت است که در آن برای جمع‌آوری داده‌ها از پرسشنامه استفاده شده است. پرسشنامه تحقیق حاوی سؤالاتی است که پاسخ به آنها اطلاعات لازم برای آزمون فرضیه‌های تحقیق را فراهم کرده است. همچنین این تحقیق از نوع استدلال استقرایی می‌باشد. طبق این روش، اطلاعات مورد نیاز از نمونه انتخابی جمع‌آوری و سپس با تجزیه و تحلیل اطلاعات به دست آمده صحت و سقم فرضیه‌های تحقیق آزمون و نتایج حاصله به جامعه آماری مورد نظر تعمیم داده می‌شود.

### جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این تحقیق که در جدول شماره ۲ ارائه شده است، شامل حسابداران رسمی شاغل در سازمان حسابرسی، حسابداران رسمی شاغل در مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، حسابداران رسمی شاغل انفرادی و مدرسین و اعضای هیئت علمی دانشگاه‌ها و مراکز آموزش عالی که در پاییز سال ۱۳۹۱ مشغول به کار بوده‌اند، می‌باشد. این مجموعه شامل ۱۰۲۲ نفر است که از این تعداد ۲۴۵ نفر حسابداران رسمی شاغل

مشخص شده‌اند، فرضیه‌های تحقیق به سه گروه فرضیه‌های اصلی، فرضیه‌های فرعی مبتنی بر ویژگی‌های فردی (جنس و سن) و فرضیه‌های فرعی مبتنی بر سازه‌های اجتماعی (سطح تحصیلات، محل اشتغال و سابقه کاری) به شرح زیر (جدول شماره ۱) تدوین و مورد آزمون قرار گرفته است.

هر کدام از سه فرضیه اصلی فوق به پنج فرضیه فرعی که شامل متغیرهایی همچون: جنسیت، سن، سطح تحصیلات، محل اشتغال و سابقه کاری است، تفکیک شدند. به عبارت دیگر این تحقیق شامل ۱۵ فرضیه فرعی می‌باشد که از ذکر مورد به مورد آنها خودداری می‌شود. همچنین برای آزمون فرضیه‌ها، ۳۱ سؤال بر اساس سوابق بررسی شده در حوزه خطرهای حسابرسی پیشنهادی مدل خطر حسابرسی طراحی شد. لازم به ذکر است برای کسب نظرات پاسخ دهندگان از طیف لیکرت پنج گزینه‌ای استفاده شد.

### روش تحقیق

تحقیق حاضر از لحاظ هدف تحلیلی-کاربردی است و از لحاظ روش مورد استفاده پیمایشی-کمی محسوب می‌شود. تحقیقات پیمایشی توصیفی است از نگرش و

جدول (۲). تعداد اعضای نمونه آماری پژوهش بر اساس حوزه کاری

ردیف	حوزه کاری	تعداد اعضای نمونه آماری	نسبت (درصد)
۱	حسابداران رسمی شاغل در سازمان حسابرسی	۱۶	۱۸
۲	حسابداران رسمی شاغل در مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی ایران	۵۳	۶۰
۳	حسابداران رسمی شاغل انفرادی	۹	۱۰
۴	مدرسین و اعضای هیئت علمی دانشگاه‌ها و مراکز آموزش عالی	۱۱	۱۲
۵	مجموع	۸۹	۱۰۰

جدول (۱). فرضیه‌های اصلی پژوهش و تعداد سؤال‌های مرتبط با هر فرضیه

ردیف	عنوان فرضیه	شماره فرضیه	تعداد سؤال‌های مرتبط با هر فرضیه
۱	فرضیه اصلی ۱. جامعه حرفه‌ای حسابرسی ایران نسبت به خطر ذاتی آگاهی دارند.	۱	۱۲
۲	فرضیه اصلی ۲. جامعه حرفه‌ای حسابرسی ایران نسبت به خطر کنترل آگاهی دارند.	۲	۱۳
۳	فرضیه اصلی ۳. جامعه حرفه‌ای حسابرسی ایران نسبت به حسابرسی مبتنی بر ریسک آگاهی دارند.	۳	۶

کرونباخ بدین صورت تفسیر می‌شود که اگر بالای ۰/۷ باشد متغیر مورد نظر دارای پایایی می‌باشد. از آنجایی که ضریب آلفا حدوداً برابر با ۰/۸۹۸ بدست آمد (جدول شماره ۳) حاکی از قابلیت اطمینان نسبی نتایج می‌باشد. بنابراین پرسشنامه پایا و معرف، محسوب می‌شود. ضمناً به منظور حصول اطمینان از اعتبار (روایی) پرسش‌نامه، سؤال‌های پرسش‌نامه با نظر متخصصان و صاحب‌نظران در چندین مرحله اصلاح و نهایی شد.

### روش آماری مورد استفاده

به منظور بررسی ویژگی‌های فردی و اجتماعی و پاسخ‌های ارائه شده به وسیله پاسخ‌دهندگان، توزیع فراوانی پاسخ سؤال‌های عمومی و آماره‌های توصیفی متغیرهای پژوهش (سؤال‌های تخصصی) محاسبه گردید. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش نیز از آزمون "کای دو" در سطح اطمینان ۹۵٪ استفاده شد. لازم به ذکر است که به منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها و انجام آزمون آماری بالا، از نرم‌افزار SPSS نسخه ۱۷ استفاده گردید. پرسش‌نامه پژوهش بر اساس طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای، طراحی شده است و امتیازاتی که به هر سؤال داده شده در طیفی با دامنه مثبت یک تا مثبت پنج قرار می‌گیرد. بنابراین، میانگین طیف یا نقطه متوسط فرضیه‌های پژوهش، عدد ۳ خواهد بود و می‌توان میانگین مؤلفه‌های پژوهش را نسبت به میانگین فرضی ۳، مورد سنجش و آزمون قرار داد.

**اطلاعات مرتبط با ویژگی‌های فردی و اجتماعی پاسخ‌دهندگان:** به منظور تحلیل اطلاعات جمعیت شناختی بدست آمده از سؤال‌های بخش اول پرسش‌نامه، از طبقه‌بندی، سازمان‌دهی اطلاعات و درصد هر گزینه استفاده شد. سپس، درستی فرضیه‌های پژوهش با استفاده از آزمون کای دو بررسی شد. در این تحقیق نسبت آزمودنی‌های با تجربه بیش‌تر از آزمودنی‌های کم تجربه بوده و رشته تحصیلی آن‌ها با سمتی که در آن مشغول به فعالیت هستند مرتبط است. بنابراین با توجه به یافته‌های تحقیق، اتکا به پاسخ آزمودنی‌ها مبنای علمی لازم برای انجام این تحقیق در راستای دست‌یابی به هدف‌های آن را فراهم می‌کند.

در سازمان حسابرسی و ۷۷۷ نفر حسابداران رسمی شاغل در مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی و حسابداران رسمی شاغل انفرادی می‌باشد. لازم به ذکر است که اسامی اعضای فوق از وب‌گاه جامعه حسابداران رسمی ایران استخراج و نمونه‌گیری تصادفی بر این اساس انجام شده است. نمونه‌ای به حجم ۸۹ نفر از طریق فرمول کوکران انتخاب و در نهایت ۸۳ پرسش‌نامه دریافت شد.

### آزمون قابلیت اطمینان پرسشنامه (اعتبار و روایی):

به منظور استانداردسازی مقیاس‌های ساخته شده جهت اندازه‌گیری متغیرهای تحقیق، مقیاس‌های مورد نظر در قالب پرسشنامه‌ای تنظیم و به شکل اتفاقی جهت سنجش اعتبار و پایایی آن میان ۲۸ نفر توزیع شد که میزان اعتبار آن ۰/۹۲ گردید و به دلیل بالا بودن اعتبار، کلیه پرسشنامه‌ها توزیع و سپس جمع‌آوری شد. پس از توزیع پرسشنامه برای اخذ پایایی تحقیق، داده‌های جمع‌آوری شده به نرم‌افزار SPSS داده شد تا بر اساس آلفای کرونباخ پایایی آن گرفته شود. نمره آلفای

جدول (۳). نتایج آزمون آلفای کرونباخ درباره موضوع تحقیق

بارامتها	شرح	تعداد سؤال	تعداد پاسخ‌گو	آلفای کرونباخ	نتیجه بررسی
۱	متغیرهای مرتبط با خطر ذاتی	۱۲	۲۸	٪۸۹۶۲	پاره آزمون دارای اعتبار است.
۲	متغیرهای مرتبط با خطر کنترل	۱۳	۲۸	٪۸۱۹۷	پاره آزمون دارای اعتبار است.
۳	متغیرهای مرتبط با خطر حسابرسی	۶	۲۸	٪۸۹۵۳	پاره آزمون دارای اعتبار است.
۴	کل پرسشنامه	۳۱	۲۸	٪۸۹۸	کل پرسشنامه دارای اعتبار است.



## جدول (۴). متغیرهای جمعیت‌شناختی تحقیق

متغیر	گروه	درصد
جنس	مرد	۷۰
	زن	۳۰
سن	کمتر از ۳۰ سال	۳۰
	۳۱-۴۰ سال	۱۸
	۴۱-۵۰ سال	۲۳
سطح تحصیلات	بیشتر از ۵۰ سال	۲۹
	لیسانس	۷۰
	فوق لیسانس	۲۲
محل اشتغال	دکترا	۸
	سازمان حسابداری	۱۹
	مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی	۶۴
	شاغلین انفرادی	۵
سابقه کاری	مدرسین دانشگاه‌ها	۱۲
	کمتر از ۶ سال	۲۹
	۶-۱۱ سال	۱۱
	۱۲-۱۷ سال	۸
	بیشتر از ۱۷ سال	۵۲

برای تجزیه و تحلیل بیشتر موضوع مورد بررسی، در ابتدا، توزیع فراوانی و درصد ویژگی‌های فردی و اجتماعی پاسخ‌دهندگان محاسبه شده است.

باتوجه به جدول شماره ۴ می‌توان ادعا نمود که بیشتر شاغلین در حرفه‌ی حسابداری مرد هستند، این می‌تواند ناشی از سختی کار و زمان‌بر بودن کار حسابداری باشد که این مورد برای زنان که می‌خواهند وظیفه‌ی مادری را نیز بجا آورند، سخت می‌باشد. سن ۷۱ درصد از شاغلین در حرفه حسابداری کمتر از ۵۰ سال بوده که این بیانگر جوان بودن افراد شاغل در حرفه حسابداری می‌باشد. سطح تحصیلات بیشتر شاغلین در حرفه حسابداری لیسانس بوده که انتظار می‌رود در سال‌های آینده سطح تحصیلات آنها به سمت فوق لیسانس و دکترا سوق داده شود. اکثر شاغلین حرفه حسابداری در مؤسسات خصوصی مشغول بکار بوده که نظارت بر کیفیت کار آنان می‌تواند از الزامات اساسی جامعه به حساب آید. بیشتر از ۶۰ درصد شاغلین در حرفه حسابداری بیشتر از ۱۲ سال سابقه خدمتی دارند که این امر می‌تواند پتانسیل خوبی برای ارتقای کیفیت خدمات حسابداری به حساب آید.

## آزمون فرضیات تحقیق

در این بخش نتایج حاصل از آزمون فرضیات به تفکیک می‌آید.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه اصلی اول: فرضیه اصلی

## جدول (۵). خلاصه نتایج مرتبط با آزمون آماری فرضیه اصلی اول و فرضیه‌های فرعی مرتبط با آن

ردیف	فرضیه‌ها	میزان کای دو	درجه آزادی (df)	سطح معنی داری (sig)	نتیجه آزمون
۱	فرضیه اصلی ۱	۴۵۹/۴۵	۱	۰/۰۰	آزمون معنی‌دار می‌باشد.
۲	فرضیه فرعی ۱	۵۸۳/۲	۱	۰/۰۰	آزمون معنی‌دار می‌باشد.
۳	فرضیه فرعی ۲	۴۲۰/۵	۱	۰/۰۲۶	آزمون معنی‌دار می‌باشد.
۴	فرضیه فرعی ۳	۱۱۱/۲	۱	۰/۲۴۸، ۰/۱۴۳	آزمون معنی‌دار می‌باشد.
۵	فرضیه فرعی ۴	۱۳۲/۲	۱	۰/۳۴۰، ۰/۱۶۵	آزمون معنی‌دار نمی‌باشد.
۶	فرضیه فرعی ۵	۵۸۲/۳	۱	۰/۰۱	آزمون معنی‌دار می‌باشد.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های فرعی ۳ و ۴ در جدول شماره ۵ ارائه شده است. همانطور که ملاحظه می‌شود، مقدار آماره کای دو بدست آمده در جداول دو طرفه سطح تحصیلات-خطر ذاتی، محل اشتغال خطر ذاتی در سطح آلفای ۰/۰۵ معنی دار نمی‌باشد. بنابراین فرضیه‌های فرعی مذکور معنی دار نمی‌باشند.

فرضیه فرعی ۵ نشان می‌دهد بین سابقه کاری پاسخ‌دهندگان و آگاهی از خطر ذاتی رابطه معناداری وجود دارد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه فرعی ۵ در جدول شماره ۵ ارائه شده است. همان‌طور که ملاحظه می‌شود، با توجه به مقدار آماره کای مربع (۳/۵۸۳) و سطح معناداری آن (۰/۰۱) که کمتر از (۰/۰۵) می‌باشد در حدود اطمینان ۹۵ درصد می‌توان گفت که، فرضیه فرعی ۵ معنی دار می‌باشد.

**نتایج حاصل از آزمون فرضیه اصلی دوم:** فرضیه اصلی دوم به بررسی میزان شناخت (آگاهی) جامعه حرفه حسابرسی ایران از خطر کنترل پرداخته است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه اصلی دوم در جدول شماره ۶ ارائه شده است. همانطور که ملاحظه می‌شود، با توجه به مقدار آماره کای دو (۶۵/۴۶۸) و سطح معناداری آن (۰/۰۰) که کمتر از (۰/۰۵) می‌باشد، در حدود اطمینان ۹۵ درصد می‌توان گفت که، فرضیه اصلی دوم معنی دار می‌باشد. تفسیر نتایج حاصل از فرضیات فرعی مرتبط با این فرضیه به شرح زیر است:

نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های فرعی مرتبط با آن

اول به بررسی میزان شناخت (آگاهی) جامعه حرفه حسابرسی ایران از خطر ذاتی پرداخته است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه اصلی اول به همراه فرضیات فرعی آنها در جدول شماره ۵ ارائه شده است. همانطور که ملاحظه می‌شود، با توجه به مقدار آماره کای دو (۴۵/۴۵۹) و سطح معناداری آن (۰/۰۰) که کمتر از (۰/۰۵) می‌باشد، در حدود اطمینان ۹۵ درصد می‌توان ادعا نمود که فرضیه اصلی اول معنی دار می‌باشد.

تفسیر نتایج حاصل از فرضیات فرعی مرتبط با این فرضیه به شرح زیر است:

فرضیه فرعی ۱ نشان می‌دهد بین جنسیت پاسخ‌دهندگان و آگاهی از خطر ذاتی رابطه معناداری وجود دارد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه فرعی ۱ در جدول شماره ۵ ارائه شده است. همانطور که ملاحظه می‌شود، با توجه به مقدار آماره کای مربع (۲/۵۸۳) و سطح معناداری آن (۰/۰۰) که کمتر از (۰/۰۵) می‌باشد، در حدود اطمینان ۹۵ درصد می‌توان گفت که فرضیه فرعی ۱ معنی دار می‌باشد.

فرضیه فرعی ۲ نشان می‌دهد بین سن پاسخ‌دهندگان و آگاهی از خطر ذاتی رابطه معناداری وجود دارد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه فرعی ۲ در جدول شماره ۵ ارائه شده است. همانطور که ملاحظه می‌شود، با توجه به مقدار آماره کای دو (۵/۴۲۰) و سطح معناداری آن (۰/۰۲۶) که کمتر از (۰/۰۵) می‌باشد، در حدود اطمینان ۹۵ درصد می‌توان گفت که، فرضیه فرعی ۲ معنی دار می‌باشد.

جدول (۶). خلاصه نتایج مرتبط با آزمون آماری فرضیه اصلی دوم و فرضیه‌های فرعی مرتبط با آن

ردیف	فرضیه‌ها	میزان کای دو	درجه آزادی (df)	سطح معنی‌داری (sig)	نتیجه آزمون
۱	فرضیه اصلی ۲	۶۵/۴۶۸	۱	۰/۰۰۰	آزمون معنی‌دار می‌باشد.
۲	فرضیه فرعی ۱	۲/۱۰۱	۱	۰/۲۰۴، ۰/۲۰۴	آزمون معنی‌دار نمی‌باشد.
۳	فرضیه فرعی ۲	۰/۳۲۰	۱	۱، ۰/۵۱۰	آزمون معنی‌دار نمی‌باشد.
۴	فرضیه فرعی ۳	۰/۸۸۵	۱	۰/۵۶۲، ۰/۳۵۸	آزمون معنی‌دار نمی‌باشد.
۵	فرضیه فرعی ۴	۰/۶۴۴	۱	۱، ۰/۵۶۵	آزمون معنی‌دار نمی‌باشد.
۶	فرضیه فرعی ۵	۰/۸۶۶	۱	۳۶۲/۵۶۳، ۰/۰	آزمون معنی‌دار نمی‌باشد.

آلفای ۰/۰۵ معنی دار نمی‌باشد، بنابراین فرضیه‌های فرعی مرتبط با فرضیه اصلی سوم معنی دار نمی‌باشند.

### بحث و نتیجه‌گیری

از زمان افزایش مبادلات و بالا رفتن حجم عملیات بنگاه‌های تجاری که حساب‌رسان برای انجام کار خود ناگزیر به نمونه‌گیری شده‌اند، خطر حسابرسی نیز در عمل مطرح و همواره مورد نظر حساب‌رسان بوده است؛ اما این موضوع در ایران بیشتر به صورت نظری و کمتر به صورت عینی مورد مطالعه و بررسی قرار گرفته است. با توجه به گسترده‌تر و پیچیده‌تر شدن فعالیت‌های اقتصادی نیاز به گزارشات مبتنی بر ریسک بیشتر احساس شده که این موضوع به نوبه خود مستلزم شکل و نحوه اجرای حسابرسی می‌باشد. حسابرسی با تأکید بر مدیریت خطر حسابرسی رویکردی نسبتاً جدید است که قادر است بسیاری از مفاهیم کیفی مورد نظر حساب‌رسان را کمی نموده و معیارهای مورد نظر حساب‌رسان (از قبیل سطح اهمیت، خطر قابل پذیرش حسابرسی و ...) را مورد توجه جدی قرار دهد.

در این تحقیق با توجه به مطالعه ادبیات و پیشینه تحقیق سعی شده است تا در حد امکان عوامل تأثیرگذار بر هر یک از سه عامل تشکیل دهنده خطر حسابرسی شناسایی و طبقه بندی شود. از طریق طراحی پرسشنامه تلاش شده است تا از میزان آگاهی و شناخت جامعه حرفه حسابرسی ایران از حسابرسی مبتنی بر ریسک و اجزای آن اطلاعات مناسبی کسب و سپس مورد سنجش و ارزیابی قرار گیرد. اطلاعات

اصلی دوم در جدول شماره ۶ ارائه شده است. همانطور که ملاحظه می‌شود با توجه به اینکه مقدار آماره کای دو بدست آمده در جداول دو طرفه جنسیت-خطر کنترل، سن-خطر کنترل، سطح تحصیلات-خطر کنترل، محل اشتغال-خطر کنترل و سابقه کاری-خطر کنترل در سطح آلفای ۰/۰۵ معنی دار نمی‌باشد، بنابراین فرضیه‌های فرعی مرتبط با فرضیه اصلی دوم معنی دار نمی‌باشند.

### نتایج حاصل از آزمون فرضیه اصلی سوم: فرضیه

اصلی سوم به بررسی میزان شناخت (آگاهی) جامعه حرفه حسابرسی ایران از خطر حسابرسی مبتنی بر ریسک پرداخته است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه اصلی سوم در جدول شماره ۷ ارائه شده است. همانطور که ملاحظه می‌شود، با توجه به مقدار آماره کای دو (۳۷/۳۸۵) و سطح معناداری آن (۰/۰۰) که کمتر از (۰/۰۵) می‌باشد، در حدود اطمینان ۹۵ درصد می‌توان گفت که، فرضیه اصلی سوم معنی دار می‌باشد. تفسیر نتایج حاصل از فرضیات فرعی مرتبط با این فرضیه به شرح زیر است:

نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های فرعی مرتبط با فرضیه اصلی سوم در جدول شماره ۷ ارائه شده است. همانطور که ملاحظه می‌شود، با توجه به اینکه مقدار آماره کای دو بدست آمده در جداول دو طرفه جنسیت-خطر حسابرسی، سن-خطر حسابرسی، سطح تحصیلات-خطر حسابرسی، محل اشتغال-خطر حسابرسی و سابقه کاری-خطر حسابرسی در سطح

جدول (۷). خلاصه نتایج مرتبط با آزمون آماری فرضیه اصلی سوم و فرضیه‌های فرعی مرتبط با آن

ردیف	فرضیه‌ها	میزان کای دو	درجه آزادی (df)	سطح معنی‌داری (Sig)	نتیجه آزمون
۱	فرضیه اصلی ۳	۳۷/۳۸۵	۱	۰/۰۰۰	آزمون معنی دار می‌باشد.
۲	فرضیه فرعی ۱	۳/۵۶۶	۱	۰/۰۶۶، ۰/۰۸۰	آزمون معنی دار نمی‌باشد.
۳	فرضیه فرعی ۲	۰/۵۲۵	۱	۰/۳۴۱، ۰/۵۴۱	آزمون معنی دار نمی‌باشد.
۴	فرضیه فرعی ۳	۰/۰۴۱	۱	۰/۵۴۶، ۱	آزمون معنی دار نمی‌باشد.
۵	فرضیه فرعی ۴	۰/۰۷۲	۱	۰/۵۷۳، ۱	آزمون معنی دار نمی‌باشد.
۶	فرضیه فرعی ۵	۰/۷۲۸	۱	۰/۵۲۲، ۰/۲۹۴	آزمون معنی دار نمی‌باشد.

جمعیت شناختی تحقیق نشان می‌دهد که پاسخ‌دهندگان از دانش و تجربه مناسب در زمینه حسابرسی مبتنی بر ریسک برخوردار بودند. بنابراین، اطلاعات مستخرج از پرسشنامه می‌تواند مبنای علمی لازم برای قضاوت در خصوص آشنایی و آگاهی جامعه حسابرسی از فرآیند حسابرسی مبتنی بر ریسک را فراهم نماید.

تجزیه و تحلیل سؤال‌های تخصصی پرسشنامه که با استفاده از آزمون کای دو انجام شده است بیانگر نگرش جامعه ی حرفه ای (میزان شناخت و آگاهی) نسبت به حسابرسی مبتنی بر ریسک و اجزای تشکیل دهنده آن می‌باشد. با توجه به یافته های تحقیق می‌توان ادعا نمود که شناخت جامعه حسابرسان ایران در مورد اجزای تشکیل دهنده حسابرسی مبتنی بر ریسک در سطح مناسبی قرار دارد.

نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه‌های اصلی نشان می‌دهد که دانش و آگاهی جامعه حرفه‌ای حسابرسی ایران از عوامل مؤثر (ذاتی، کنترلی و کشف) بر خطر حسابرسی در سطح مناسبی قرار دارد.

بررسی نتایج فرضیه‌های مبتنی بر ویژگی‌های فردی (جنس و سن) نشان داد که به طور کلی جنسیت پاسخ‌دهندگان تأثیر معناداری بر آگاهی از حسابرسی مبتنی بر ریسک ندارد. به استثنای این که جنسیت و سن پاسخ‌دهندگان تأثیر معناداری بر آگاهی از خطر ذاتی دارد. تأثیر معنادار جنسیت و سن بر آگاهی از خطر ذاتی نشان‌دهنده این است که ویژگی‌های فردی پاسخ‌دهندگان و کسب تجارب لازم در محیط حرفه‌ای و کاری به میزان زیادی بر شناخت و آگاهی آنان از خطر ذاتی و جزئیات آن تأثیرگذار است.

نتایج حاصل از بررسی فرضیه‌های مبتنی بر سازه‌های اجتماعی (سطح تحصیلات، محل اشتغال و سابقه کاری) نیز بیانگر این است که به طور کلی سازه‌های اجتماعی تأثیر معناداری بر آگاهی از حسابرسی مبتنی بر ریسک ندارد. به استثنای سابقه کاری پاسخ‌دهندگان که تأثیر معناداری بر آگاهی از خطر ذاتی دارد.

در هر صورت شاید بتوان عدم تأثیر ویژگی‌های فردی و اجتماعی به صورت کلی به استثنای چند پارامتر

مذکور را این گونه توضیح داد که چون رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک در سطح جامعه حرفه‌ای حسابرسی ایران تقریباً رویکرد یا نگرشی جدید به حسابرسی بوده این امکان وجود دارد که اکثریت پاسخ‌دهندگان در عین اینکه مفاهیم مربوط به خطر حسابرسی و اجزای آن را می‌شناسند و از آن آگاهی دارند (مفاهیم تئوریک) اما به دلیل عدم استقبال از این رویکرد به صورت عملی و آشنا نبودن به جزئیات و ظرافت‌های آن در حین کار عملی، شاید نتوان ارتباطی دقیق و منطقی بین این پارامترها و موضوع پژوهش برقرار نمود. در نتیجه، با توجه به بررسی‌های صورت گرفته، تحقیقی مشابه این تحقیق در ایران یافت نشد. لذا محققان قادر به مقایسه و تطبیق نتایج این تحقیق با سایر تحقیقات مشابه داخلی نیستند.

#### پیشنهادهایی مربوط به یافته‌های تحقیق

۱- رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک فقط در صورتی ثمربخش خواهد بود که تمام افراد مشارکت‌کننده، ضمن درک آن متعهد به اجرای آن نیز باشند. در این میان، آموزش نقش عمده‌ای را در فرآیند یادگیری و توانمندسازی تیم حسابرسی ایفا می‌کند. آموزش درباره ارزش این نوع حسابرسی مقاومت‌ها را از بین برده و در نهایت می‌تواند منجر به تعهد درونی گردد. لذا پیشنهاد می‌شود برنامه آموزش حسابرسی مبتنی بر ریسک جزء برنامه‌های آموزشی در سطح حرفه قرار گیرد، به طوری که همواره جامعه حرفه‌ای با روش‌های نوین حسابرسی آشنایی کافی داشته باشند.

۲- توانمندی فنی را می‌توان با ایجاد پایگاه‌های داده‌ای قابل دسترس در نظام رایانه‌ای و استفاده از نرم‌افزارهای متناسب با حسابرسی مبتنی بر ریسک افزایش داد. با استقرار این عوامل است که می‌توان انواع اطلاعات مفید را از منابع مختلف جمع‌آوری، طبقه بندی و گزارش نمود. بنابراین، پیشنهاد می‌شود تمهیداتی برای رایانه‌ای کردن و نصب نرم‌افزارهای مناسب حسابرسی در زمینه جمع‌آوری داده‌ها، اندیشیده شود.

۳- برای اتفاق نظر افراد مختلف مرتبط با اجرای روش حسابرسی مبتنی بر ریسک پیشنهاد می‌شود با استفاده

بهره‌گیری از روش دلفی". دانش حسابداری، ۱۱ (۴۴).

- کمیته تجدید نظر دستورالعمل حسابداری. (۱۳۷۹). دستورالعمل حسابداری سازمان حسابداری (بخش‌های تجدید نظر شده با نگرش به مدیریت خطر حسابداری).
- کمیته تدوین استانداردهای حسابداری. (۱۳۸۶). استانداردهای حسابداری (تجدید نظر شده) بخش‌های ۲۰، ۳۱ و ۳۳. تهران: سازمان حسابداری.
- نجات، منیر. (۱۳۷۸). "مطالعه سطح ریسک قابل پذیرش حسابداری در شرکت های نساجی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". پایان‌نامه مقطع کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد واحد علوم و تحقیقات.
- فرصتی، ولی اله. (۱۳۷۸). "بررسی نارسائی های مدل حسابداری مبتنی بر سیستم و جایگزینی آن با مدل حسابداری مبتنی بر ریسک در ایران". پایان‌نامه مقطع کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه تربیت مدرس.

- Adeniyi, A.A. (2004). *Auditing and investigation*. Lagos: Value Analysis Consult publishers.
- Akhter, F., Hobbs, D. & Maamar, Z. (2005). "A Fuzzy Logic Based System for Assessing the Level of Business to Customer Trust in Electronic Commerce". *Expert System with Application*, 623-628.
- Colbert, J. L. & Alderman, C. W. (1995). "A Risk Driven Approach to the Internal Audit". *Managerial Auditing Journal*, 10(2).
- Haskins, M. E. & Dirsmith M.W. (1955). "Control and Inherent Risk Assessments in Client Engagement". *Journal of Accounting and Public Policy*.
- Helliar, C., Lyon, B., Monaroe, G.S. & Woodliff, D. R. (1996). "UK Auditor Perception of Inherent Risk". *British Accounting Review*, 28(1), 45-72.
- Imonian, J. & Gartner. (2007). *Towards a multi-criteria approach to corporate*

از ساز و کارهای مناسب انگیزه‌ها و مشوق‌های لازم ایجاد دلایل مقاومت افراد در برابر این نوع حسابداری درک شود. همچنین با همسوسازی اهداف فردی با اهداف سازمان می‌توان زمینه‌ساز هر چه بهتر اهداف حسابداری مبتنی بر ریسک شد.

۴- کادرسازی برای اجرای روش‌های نوین حسابداری مبتنی بر ریسک و ارتقای قابلیت‌ها از طریق برگزاری دوره‌های آموزشی، برگزاری جلسات توجیهی یا کارگاه‌های آموزشی یک ضرورت به حساب می‌آید. این امر می‌تواند از جمله اولویت‌های سازمان حسابداری و جامعه حسابداران رسمی باشد.

۵- تدوین دستورالعمل‌ها و رهنمودهای جامع حسابداری مبتنی بر ریسک و شیوه‌های نوین حسابداری که هماهنگ با مسائل و مشکلات جامعه حرفه‌ای حسابداری کشور باشد، ضروری است.

#### منابع

- حاجیه‌ها، زهره. (۱۳۸۹). "بررسی رابطه بین خطر ذاتی و کنترل در رویکرد حسابداری مبتنی بر ریسک". فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی، ۲ (۶).
- حساس یگانه، یحیی؛ وحیدی الیزبی، ابراهیم. (۱۳۸۳). "برداشت حسابرسان ایرانی از ریسک ذاتی". فصلنامه مطالعات حسابداری، شماره ۷.
- خداداد، امیر مسعود. (۱۳۷۳). "بررسی علل عدم اجرای برآورد ریسک در حسابداری ایران". پایان‌نامه مقطع کارشناسی ارشد حسابداری، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران.
- خطیری، محمد. (۱۳۸۴). "موانع اجرای حسابداری مبتنی بر ریسک در شرکت هایی که حسابرسان آن عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می باشند". پایان‌نامه مقطع کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات.
- صفرزاده، محمد حسین. (۱۳۸۸). "گامپویتر و بهبود ارزیابی ریسک حسابداری در بررسی تحلیلی مقدماتی". مجله حسابرسان، ۴۷.
- عظیمی مقدم، علیرضا؛ مرادی، مهدی. (۱۳۹۰). "شناسایی عوامل اثر گذار بر مدل خطر حسابداری، با

*auditing risk assessment in Brazilian context.*

- Jaffar, N., Salleh, A., Iskandar, M.T. & Haron, H. (2008). "The Effect of External Auditor's Ability to Assess Fraud Risk on Their Ability to Detect the Likelihood of Fraud". *International Journal of Management Perspectives*, 1(1), 49-70.
- Jaffar, N. (2009). "Fraud Detection: The Moderating Role of Fraud Risk Level". *Journal of Business and Public Affairs*, 3(1), 1-15.
- Khurana, I. K. & Raman, K. K. (2004). "Litigation Risk and the Financial Reporting Credibility of Big 4 vs Non Big 4 Audits from Anglo American Countries". *The Accounting Review*, 79(2): 473-495.
- Low, K.Y. (2004). "The Effects of Industry Speciliation on Audit Risk Assessments and Audit Planning Decisions". *The Accounting Review*, 79(1), 201-219.
- Ritchie, B. & Khorwatt, E. (2007). "The Attitude of Libyan Auditors to Inherent Control Risk Assessment". *The British Accounting Review*, 39-59.
- Rittenberg, J, & Gramling. (2010). *Auditing: A business risk approach*. USA: South-Western Cengage Learning.
- Smieliauskas, W. (2007). "What's Wrong with the Current Audit Risk Model?". *Accounting Perspectives*, 6(4), 343-367.