

بررسی رابطه بین شاخص های بلوغ حرفه ای حسابرسان و درک آنها از ریسک های واحد مورد رسیدگی

تاریخ پذیرش: ۹۰/۴/۱۵

تاریخ دریافت: ۹۰/۲/۳۱

زهره حاجیها^۱

چکیده

قضاوت درباره سطح ریسک ها در محیط حسابرسی وظیفه محوری حسابرسان مستقل است. این قضاوت حرفه ای مستقیماً بر تمام مراحل حسابرسی تاثیر می گذارد. اما ویژگی های شخص قضاوت کننده ممکن است بر قضاوت تاثیر گذارد. از اینرو هدف این تحقیق بررسی رابطه بین عوامل موثر بر بلوغ حرفه ای حسابرسان مستقل با ریسک های حسابرسی می باشد. برای این منظور با استفاده از پرسشنامه درجه اهمیت ۵۸ عامل موثر بر هر یک از ریسک های حسابرسی، ذاتی و کنترل اندازه گیری شد. عوامل بلوغ حرفه ای حسابرسان شامل هشت شاخص یعنی سن، تحصیلات، رشته تحصیلی، سوابق حرفه ای در حوزه حسابرسی مستقل و سمت حسابرس، سوابق حرفه ای در حوزه حسابرسی داخلی و حسابداری، عضویت در انجمن های حرفه ای و علمی در نظر گرفته شده است. جامعه تحقیق عبارتند از اعضای جامعه حسابداران رسمی که با استفاده از روش نمونه گیری تصادفی ۱۰۰ حسابدار مستقل انتخاب و از این تعداد ۹۰ نفر به پرسشنامه پاسخ دادند. نتایج تحقیق نشان می دهد ریسک حسابرسی با سابقه کار حسابرسی مستقل، سابقه کار به عنوان مدیر یا شریک حسابرسی، تحصیلات و رشته تحصیلی رابطه دارد. ریسک ذاتی با سابقه کار حسابرسی مستقل، سابقه کار به عنوان مدیر یا شریک حسابرسی و رشته تحصیلی رابطه دارد و ریسک کنترل با سابقه کار حسابرسی داخلی، سابقه کار حسابداری، رشته تحصیلی و عضویت در انجمنها رابطه معنی داری دارد. نتایج تحقیق می تواند برای فعالان بازار سرمایه و استاندارد گذاران برای منظور کردن مشخصه های حسابرسان مستقل در تصمیم گیری هایشان مفید باشد.

واژه های کلیدی: بلوغ حرفه ای حسابرس، ریسک حسابرسی، ریسک ذاتی، ریسک کنترل.

۱- استادیار و عضو هیات علمی گروه حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران شرق (قیام دشت) Z_hajha@yahoo.com

* این مقاله برگرفته از نتایج طرح تحقیقاتی مصوب و انجام شده در دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران شرق (قیام دشت) می باشد

۱. مقدمه

با وجود الزام استانداردهای حرفه ای حسابرسی به ارزیابی ریسک های محیط حسابرسی طبق مدل ریسک حسابرسی، در هر پروژه حسابرسی موارد زیادی از عدم اطمینان و ابهام وجود دارد. از اینرو پیش از پذیرش یک پروژه حسابرسی حسابرسان باید برای آن پروژه برنامه ریزی نموده و نسبت به صنعت مربوط و خود واحد اقتصادی شناخت کسب نمایند و کیفیت حسابرسی را به منظور کاهش ریسک مواجهه با دعاوی حقوقی ارتقا بخشند (آرنز و همکاران، ۲۰۰۵؛ کریشان و کریشان، ۱۹۹۷). برای این منظور حسابرسان از مدل سنتی ریسک حسابرسی استفاده می کنند، اما بدلیل کیفی بودن مولفه های ناظر بر ریسک حسابرسی، عملاً ارزیابی ریسک توسط حسابرسان به صورت یک فرایند قضاوت حرفه ای درآمده است. از اینرو عوامل موثر بر بلوغ حرفه ای حسابرسان بر ارزیابی آن ها از ریسک های موجود در محیط حسابرسی تاثیر خواهد گذاشت. در حسابرسی قضاوت نقش مهمی ایفا می کند به طوری که تمام مراحل حسابرسی با قضاوت همراه است (کمیته تجدید نظر دستورالعمل حسابرسی، ۱۳۸۷). متغیرهای مربوط به شخص قضاوت کننده می تواند بخشی از علل اختلاف در قضاوت ها را تشریح کند (حساس یگانه و کثیری، ۱۳۸۲). برخی تحقیقات درباره نقش حسابرسان در قضاوت درباره ریسک حسابرسی انجام شده است و نتایج نشان می دهد که هر چه سوابق حرفه ای و شخصیتی حسابرس بالاتر باشد، ارزیابی ریسک توسط او نیز دقیق تر خواهد بود. از سوی دیگر تحقیقات نشان داده است که موسسات حسابرسی تراز اول نیز در ارزیابی ریسک سخت گیرتر هستند و ارزیابی ریسک توسط حسابرسان متبوع این موسسات نسبت به موسسات رده دوم یا گمنام تر دقیق تر و در نتیجه حسابرسی

مبتنی بر ریسک به طور کامل تر در این موسسات انجام می شود. با این وجود تحقیقی در این باره تا کنون در ایران انجام نشده است. بنابراین این تحقیق به بررسی و شناخت عوامل موثر بر بلوغ حرفه ای حسابرسان در قضاوت آن ها درباره ریسک ها در یک محیط حسابرسی مبتنی بر ریسک می پردازد.

۲. چارچوب نظری و پیشینه تحقیق

یکی از نظریه های مرتبط با لزوم انجام حسابرسی در یک واحد تجاری، نظریه کارگزاری است. بر اساس این نظریه سهامداران واحد تجاری فردی به نام مدیر را به عنوان نماینده یا کارگزار خود انتخاب و او را در جایگاه مسئول و مأمور ارائه مجموعه ای از خدمات مشخص قرارداد و اختیار تصمیم گیری نیز به او تفویض می شود. در پی این تفویض اختیار، مدیر ممکن است به واسطه قدرتی که به او تفویض شده است، به دنبال حداکثر کردن ثروت و منافع شخصی خود بوده و به گونه ای برخلاف منافع سهامداران عمل نماید. بنابراین در اینجا، ضرورت اعمال نظارت بر رفتار مدیر از طریق سیستم حسابرسی مطرح می شود (امیر اصلانی، ۱۳۸۱). همچنین بر اساس تئوری اثباتی حسابداری مدیر در گزارش عملکرد خود به اشخاص طرف قرارداد با واحد تجاری (از جمله سهامداران)، جانبدارانه عمل نموده بطوری که ممکن است اطلاعات و ارقام حسابداری را به نفع خود دستکاری و بیش از واقع نشان دهد (واتس و زیمرمن^۱، ۱۹۹۰). بر این اساس حسابرسان با ایفای نقش حاکمیتی خود یا بررسی گزارشات مالی شرکت و افشای یافته های این بررسی ها به استفاده کنندگان، خدمات اطمینان بخشی ارائه می دهند (فن و وونگ^۲، ۲۰۰۵). این مساله حسابرسان را با ریسک دعاوی حقوقی مواجه می سازد و به استفاده کنندگان این اجازه را می دهد

باید همراه حسابرس در همه مراحل حسابرسی باشد (بوکیز و فلمینگ، ۲۰۰۳).

اما در مطالعه ریسک، ابتدا سؤال درباره دقت مفهوم ریسک حسابرسی مطرح می گردد. این آشکار می کند که «صداقت» توصیفی مدل های ریسک موجود ممکن است ناکارا باشد (هاوس و ژاکوبس^{۱۲}، ۱۹۹۱) و ارائه یک مدل کامل تر ریسک حسابرسی برای غلبه به تغییرات محیطی بازار لازم است (کینی، ۱۹۸۹).

ارزیابی ریسک عدم کشف مرکز ثقل حسابرسی مبتنی بر ریسک است و به طور مستقیم بر اثربخشی و کارایی توزیع منابع و نیروی کار در حسابرسی، کیفیت حسابرسی و تعیین راهبردهای حسابرسی تاثیرگذار است. ارزیابی ریسک در حسابرسی ماهیت، میزان و زمانبندی رویه های حسابرسی را تعیین می کند (هلیار و همکاران، ۱۹۹۶، خورانا و رامان، ۲۰۰۴، کریشان و کریشان، ۱۹۹۷، لا، ۲۰۰۴).

همچنین ادبیات تحقیق درباره مشخصات و ویژگی های حسابرس بیان می دارد که حسابرسان دو نقش ارزشمند برای مشارکت کنندگان بازار سرمایه دارند: نقش اطلاعاتی و نقش بیمه ای^{۱۳}. حسابرسان تاییدیه ای مستقل بر صورت های مالی تهیه شده توسط مدیران فراهم می سازند و می توانند اشکالات سیستم اطلاعاتی صاحبکار را کشف کنند (واتز و زیمرمن، ۱۹۸۱؛ دی آنجلو^{۱۴}، ۱۹۸۱). بنابراین ویژگی های خود آن ها قطعا بر فرایند ارزیابی ریسک تاثیر خواهد داشت.

تحقیقات اخیر نشان می دهد که تجربه بالاتر حسابرسان منجر به کیفیت حسابرسی بالاتر یا درک بالاتر از کیفیت حسابرسی می شود (چن^{۱۵} و همکاران، ۲۰۱۰؛ هوپ و لانگلی^{۱۶}، ۲۰۱۰).

مانسی و همکاران^{۱۷} (۲۰۱۰) به بررسی رابطه مشخصه های حسابرس و هزینه تامین مالی پرداختند.

که بر علیه حسابرسان در صورتی که آن ها در ارائه خدمات بیمه ای قصور نمودند اقامه دعوا کنند (لیو و همکاران^۳، ۱۹۹۹؛ ۲۰۱۰). این بیمه صریح^۴ یکی از مزایای حسابرسی مستقل است (والاس^۵، ۱۹۸۷؛ چو و همکاران^۶، ۱۹۸۸؛ اسوارتس و منون^۷، ۱۹۸۵؛ منون و ویلیامز^۸، ۱۹۹۴). به طور کلی فلسفه وجودی حسابرسان مستقل ایفای وظیفه اعتباردهی است که به معنی ایجاد اطمینان منطقی از منصفانه بودن اطلاعات مندرج در صورت های مالی و قابلیت اعتماد آنها است (حساس یگانه، ۱۳۷۸).

ترجیحات ریسک نقشی محوری در تئوری اقتصادی شرکت^۹، قراردادهای بهینه و بطور مجازی همه عناوین حسابداری مدیریت که رفتار انسانی و تصمیم گیری را در بر می گیرد، ایفا می کند (کوپر و سلفو^{۱۰}، ۱۹۹۳). تمام سازمان ها نیاز به مدیریت ریسک اثربخش و کنترل های قابل اتکا دارند. ریسک کل اقتصاد و سازمان های عمومی را تحت تاثیر قرار می دهد. شرکت ها با ریسک ورشکستگی و خدمات عمومی با ریسک ناتوانی در برآوردن نیازهای مشتریان روبرو هستند در حالیکه ریسک سازمان های غیر انتفاعی ناکامی در رسیدن به تعهداتشان^{۱۱} است. در این بین حسابرسی با ریسک ارائه اظهار نظر نادرست مواجه است که منجر به انجام حسابرسی نادرست، بکارگیری رویکرد حسابرسی نادرست، بکارگیری کارکنان نادرست، نقض نمودن استانداردهای حرفه ای، انجام عملیات در زمان نادرست و صدور گزارش نادرست می گردد (اسپنسر پیکت، ۲۰۰۶). بر مبنای ارزیابی ریسک حسابرس باید حسابرسی را طوری برنامه ریزی نماید که اطمینان معقولی از کشف اشتباهات و تخلفاتی که تاثیر با اهمیتی بر صورت های مالی دارد، بدست آورد (لویک و همکاران، ۱۹۸۹). یکی از عوامل مهم در ارزیابی این ریسک وجود تردید حرفه ای است که

فرهنگ ها و قومیت های مختلف و یا تفاوت درک جنسیت حسابرسان انجام شده است. به عنوان مثال چن و هانگ^{۲۵} (۲۰۰۷) اثر فرهنگ را بر ارزیابی ریسک توسط حسابرسان در دو کشور تایوان و سنگاپور بررسی کردند. نتایج کلی نشان داد که فرهنگ عاملی است که بر سطح ارزیابی ریسک اثر می گذارد. به عبارت دیگر عملیات حسابرسی از نظر فرهنگی خنثی (بی اثر) نیست. حسابرسان تایوانی که تحت تاثیر فرهنگ شرقی هستند، در ارزیابی ریسک نسبت به حسابرسان سنگاپوری که تحت تاثیر فرهنگ غربی هستند، محافظه کار ترند.

هاردیس و همکاران^{۲۶} (۲۰۱۰) در تحقیق خود به بررسی اهمیت ویژگی های تیم حسابرسی و شریک حسابرسی برای کیفیت حسابرسی که صاحبکار درک می کند، پرداختند. خصوصا در این تحقیق به اثر جنسیت روی شهرت حسابرس اشاره شده است. نتایج نشان داد که اطلاعات فراهم شده بوسیله زنان و مردان حسابرس به یک اندازه دارای اعتبار تلقی نمی شوند. اطلاعات تهیه شده توسط حسابرسان زن کمتر شایسته تلقی می شوند؛ اما حسابرسان زن مستقل تر از مردان تلقی می گردند. کیفیت حسابرسی نیز منجر به کاهش ریسک حسابرسی به سطح قابل قبول می شود. در مجموع تفاوت معنی داری در ارزیابی ریسک حسابرسی بین زنان و مردان وجود دارد.

چی و همکاران^{۲۷} (۲۰۱۰) اثر تجربه و تخصص گرای حسابرس را بر کیفیت سود و درک حسابرسان از کیفیت سود شرکت های خصوصی و سهامی عام با استفاده از داده های حسابرسی از تایوان بررسی کردند. آنها دریافتند که تجربه و تخصص حسابرس کیفیت سود را در هر دو گروه شرکت ها ارتقا می دهد.

چنگ و همکاران نیز معتقدند که بسیاری از مطالعات بیان می کنند که قضاوت حرفه ای حسابرس

آن ها دریافتند که مشخصه های حسابرس شرکت برای بازار سرمایه دارای اهمیت است و هر چه تجربه و دانش و تحصیلات حسابرس بالاتر باشد هزینه های تامین مالی توسط بازار کاهش می یابد. سایر تحقیقات نیز نشان می دهد ویژگی های بلوغ حرفه ای حسابرس منجر به افزایش کیفیت حسابرسی و کاهش هزینه سرمایه می گردد (جنسن و مکلینگ، ۱۹۷۱؛ واتز و زیمرمن، ۱۹۸۶؛ بال^{۱۸}، ۲۰۰۱).

گوش و موون^{۱۹} (۲۰۰۴) بیان داشتند که تجربه حسابرس باعث افزایش استقلال و در نتیجه کیفیت حسابرسی می گردد و هرچه که حسابرس نسبت به سیستم صاحبکار مسلط می شود، تجربه حسابرس نیز افزون می گردد. از سوی دیگر دانش و تخصص حسابرس روی صنعت صاحبکار، بخش مهمی از تجربه حسابرس را تشکیل می دهد که کیفیت حسابرسی را ارتقا می بخشد. هر چه دانش و تجربه حسابرس افزایش می یابد او بیشتر قادر به کشف انحرافات با اهمیت بالقوه و خطاهای موجود در فرایند حسابرسی خواهد شد (نچل و همکاران^{۲۰}، ۲۰۰۷؛ مصطفی محمد^{۲۱}، ۲۰۱۰). سایر تحقیقات نشان می دهد که تجربه حسابرس با حق الزحمه بالاتر حسابرسی نیز رابطه مستقیم دارد (او سالیوان^{۲۲}، ۲۰۰۰؛ گوش و پالوینز^{۲۳}، ۲۰۰۸).

راسمن و همکاران^{۲۴} (۱۹۹۹) در تحقیقی اثر تجربه حسابرسان را در صنعت بر رفتار آن ها درباره وظیفه ارزیابی تداوم فعالیت مورد بررسی قرار دادند. نتایج نشان داد که حسابرسان با تجربه از ۴ موسسه بزرگ حسابرسی که داده های واقعی را ارزیابی نمودند سلامت مالی شرکت و شروع مرحله تردید در تداوم فعالیت را بهتر از سایر حسابرسان ارزیابی نمودند. بنابراین قضاوت حرفه ای این گروه از حسابرسان دقیق تر از دیگران بود.

تحقیقاتی نیز روی تفاوت درک حسابرسان در

حسابرس ارتباط معنی داری وجود ندارد. تحقیقی که مستقیماً بر رابطه بلوغ حرفه ای حسابرس و ارزیابی ریسک تمرکز داشته باشد در ایران تاکنون انجام نشده است.

خواجوی و نوشادی (۱۳۸۸) در تحقیقی تحت عنوان تجربه حسابرس و نقش آن در قضاوت موضوعات ساختار نیافته حسابرسی، قضاوت حسابرسان با تجربه و کم تجربه در خصوص موضوعات پیچیده حسابرسی مانند تداوم فعالیت را بررسی کردند. افراد تحت مطالعه شامل ۴۶ شریک و مدیر حسابرسی به دو گروه با تجربه و کم تجربه تقسیم شدند. نتایج نشان داد که بین قضاوت حسابرسان با تجربه و کم تجربه در مورد وظایف ساختار نیافته تفاوت معنی داری وجود دارد.

۳. فرضیه های تحقیق

مدل ریسک حسابرسی متضمن سه ریسک حسابرسی، ریسک ذاتی و ریسک کنترل است. بر اساس این مدل، اثر بلوغ حرفه ای حسابرسان بر هر یک از این سه ریسک سنجیده خواهد شد. بنابراین فرضیه های تحقیق به شرح زیر است:

(۱) بلوغ حرفه ای حسابرسان با ارزیابی آنها از ریسک حسابرسی رابطه معنی داری مثبت دارد.

(۲) بلوغ حرفه ای حسابرسان با ارزیابی آنها از ریسک ذاتی رابطه معنی داری مثبت دارد.

(۳) بلوغ حرفه ای حسابرسان با ارزیابی آنها از ریسک کنترل رابطه معنی داری مثبت دارد.

با توجه به اینکه عوامل بلوغ حسابرسان در این تحقیق شامل هشت مشخصه حسابرسان یعنی سن، تحصیلات، رشته تحصیلی، سوابق حرفه ای در حوزه حسابرسی مستقل و مدیر و شریک بودن حسابرسی، سوابق حرفه ای در حوزه حسابرسی داخلی و

تحت تاثیر آموزش و تجربه حسابرسان است که با زمان و مسائل پیچیده دیگر وابسته و از فردی به فرد دیگر بسیار متفاوت بوده و حتی تحت تاثیر ویژگی های شخصیتی حسابرس و مسائل روانشناختی وی مانند خوشبینی و بدبینی قرار می گیرد (چنگ و همکاران، ۲۰۰۷).

در حوزه تحقیقات داخلی نیز وحیدی الیزبی و حامدیان (۱۳۸۸) در تحقیقی با عنوان "برداشت حسابرسان ایران از کارایی علائم خطر در کشف گزارشگری مالی متقلبانه" به بررسی تفاوت درک و برداشت حسابرسان داخلی و مستقل در خصوص کارایی ۳۶ علامت خطر استاندارد حسابرسی شماره ۹۹ جهت کشف گزارشگری مالی متقلبانه، پرداختند. نتایج پژوهش فوق همچنین نشان داد که میزان تجربه و رده شغلی در برداشت حسابرسان داخلی نسبت به کارایی علائم خطر موثر است، در حالی که در مورد حسابرسان مستقل چنین رابطه ای وجود ندارد.

ایمان زاده (۱۳۸۵) در تحقیقی با عنوان بررسی دلایل تغییر حسابرسان در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران دریافت که حق الزحمه حسابرسی، کیفیت کار حسابرس، تغییر مدیران شرکت ها، اندازه شرکت و نرخ بازگشت سرمایه شرکت ها بر تغییر حسابرس از سوی شرکت ها مؤثر است.

محرمی (۱۳۷۸) در تحقیقی با عنوان اهمیت ویژگی های مؤسسات حسابرسی در فرآیند انتخاب حسابرس توسط شرکت ها و انگیزه های تغییر حسابرس در میان شرکت های ایرانی دریافت که استفاده از تیم حسابرسی کم تجربه، گردش و جابجایی زیاد پرسنل تیم حسابرسی، تغییرات در مدیریت سطح عالی شرکت و عدم رضایت صاحبکار از کیفیت حسابرسی از دلایل ایجاد انگیزه تغییر حسابرس در میان شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است، ولی میان حق الزحمه حسابرسی و تغییر

- حسابداری، عضویت در انجمن های حرفه ای و علمی در نظر گرفته شده است، هر یک از فرضیات اصلی فوق به هشت فرضیه فرعی زیر قابل تفکیک است:
- ۱-۱- سن حسابرسان با ارزیابی آنها از ریسک حسابرسی رابطه معنی داری مثبت دارد.
- ۲-۱- رشته تحصیلی حسابرسان با ارزیابی آنها از ریسک حسابرسی رابطه معنی داری مثبت دارد.
- ۳-۱- تحصیلات حسابرسان با ارزیابی آنها از ریسک حسابرسی رابطه معنی داری مثبت دارد.
- ۴-۱- سوابق حسابرسان در حوزه حسابرسی مستقل با ارزیابی آنها از ریسک حسابرسی رابطه معنی داری مثبت دارد.
- ۵-۱- سمت حسابرسان با ارزیابی آنها از ریسک حسابرسی رابطه معنی داری مثبت دارد.
- ۶-۱- سوابق حسابرسان در حوزه حسابرسی داخلی با ارزیابی آنها از ریسک حسابرسی رابطه معنی داری مثبت دارد.
- ۷-۱- سوابق حسابرسان در حوزه حسابداری با ارزیابی آنها از ریسک حسابرسی رابطه معنی داری مثبت دارد.
- ۸-۱- عضویت در انجمن های حرفه ای و علمی حسابرسان با ارزیابی آنها از ریسک حسابرسی رابطه معنی داری مثبت دارد.
- ۱-۲- سن حسابرسان با ارزیابی آنها از ریسک ذاتی رابطه معنی داری مثبت دارد.
- ۲-۲- رشته تحصیلی حسابرسان با ارزیابی آنها از ریسک ذاتی رابطه معنی داری مثبت دارد.
- ۳-۲- تحصیلات حسابرسان با ارزیابی آنها از ریسک ذاتی رابطه معنی داری مثبت دارد.
- ۴-۲- سوابق حسابرسان در حوزه حسابرسی مستقل با ارزیابی آنها از ریسک ذاتی رابطه معنی داری مثبت دارد.
- ۵-۲- سمت حسابرسان با ارزیابی آنها از ریسک ذاتی رابطه معنی داری مثبت دارد.
- ۶-۲- سوابق حسابرسان در حوزه حسابرسی داخلی با ارزیابی آنها از ریسک کنترل رابطه معنی داری مثبت دارد.
- ۷-۲- سوابق حسابرسان در حوزه حسابداری با ارزیابی آنها از ریسک کنترل رابطه معنی داری مثبت دارد.
- ۸-۲- عضویت در انجمن های حرفه ای و علمی حسابرسان با ارزیابی آنها از ریسک ذاتی رابطه معنی داری مثبت دارد.
- ۱-۳- سن حسابرسان با ارزیابی آنها از ریسک ذاتی رابطه معنی داری مثبت دارد.
- ۲-۳- رشته تحصیلی حسابرسان با ارزیابی آنها از ریسک کنترل رابطه معنی داری مثبت دارد.
- ۳-۳- تحصیلات حسابرسان با ارزیابی آنها از ریسک کنترل رابطه معنی داری مثبت دارد.
- ۴-۳- سوابق حسابرسان در حوزه حسابرسی مستقل با ارزیابی آنها از ریسک کنترل رابطه معنی داری مثبت دارد.
- ۵-۳- سمت حسابرسان با ارزیابی آنها از ریسک کنترل رابطه معنی داری مثبت دارد.
- ۶-۳- سوابق حسابرسان در حوزه حسابرسی داخلی با ارزیابی آنها از ریسک کنترل رابطه معنی داری مثبت دارد.
- ۷-۳- سوابق حسابرسان در حوزه حسابداری با ارزیابی آنها از ریسک کنترل رابطه معنی داری مثبت دارد.
- ۸-۳- عضویت در انجمن های حرفه ای و علمی حسابرسان با ارزیابی آنها از ریسک ذاتی رابطه معنی داری مثبت دارد.

حسابرسی سازمان حسابرسی (۱۳۷۹) استخراج و به فهرست فوق اضافه شده است. در مجموع عوامل تاثیر گذار بر ریسک حسابرسی ۱۰ عامل، ریسک ذاتی ۲۵ عامل و ریسک کنترل ۲۳ عامل (مجموعاً ۵۸ عامل برای همه ریسک ها در محیط یک حسابرسی) می باشد.

۱-۵- جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران شامل ۹۵۵ نفر می باشد که در زمان انجام این پژوهش به دو گروه اعضای شاغل در سازمان حسابرسی (۲۶۱ نفر) و شاغل در موسسات حسابرسی خصوصی (۶۹۴ نفر) تقسیم می گردند، که اسامی اعضای فوق از سایت جامعه استخراج و نمونه گیری تصادفی بر این اساس انجام شده است. حجم نمونه بر اساس فرمول کاکران به شرح زیر بدست آمده است:

$$n = \frac{N * Z^2 * \alpha / 2 * P * Q}{N * d^2 + Z^2 * \alpha / 2 * P * Q}$$

که در آن :

N: حجم جامعه، n: حجم نمونه، d: خطای مطلق برابر ۰.۰۵، P: نسبت برابر ۰.۵، Q=1-P، $Z = \alpha / 2$ در اینجا ۱.۹۶ یعنی صدک نودم از توزیع نرمال در نظر گرفته می شود. بر این اساس تعداد نمونه آماری برابر است با:

$$n = \frac{955(1.96^2) * 0.25}{955(0.05^2) + (1.96)^2 * 0.25} \approx 100$$

بر این اساس تعداد نمونه ۱۰۰ نفر حسابرس در نظر گرفته شد و از این تعداد با توجه به تعداد حسابرسی در بخش خصوصی و دولتی ۸۰ پرسشنامه برای حسابرسی موسسات خصوصی و ۳۰ پرسشنامه برای حسابرسی سازمان حسابرسی ارسال گردید. از

۳-۸- عضویت در انجمن های حرفه ای و علمی حسابرسی با ارزیابی آنها از ریسک کنترل رابطه معنی داری مثبت دارد.

۴. متغیرها و مدل تحقیق

متغیرهای تحقیق عوامل بلوغ حسابرسی شامل سن، رشته تحصیلی، میزان تحصیلات، سوابق حرفه ای در حوزه حسابرسی مستقل، سمت حسابرسی، سوابق حرفه ای در حوزه حسابرسی داخلی و حسابداری، عضویت در انجمن های حرفه ای و علمی می باشد.

بر اساس متغیرهای تحقیق مدل کلی تحقیق به شرح زیر خواهد بود :

$$\text{Auditee risks} = f(\text{factor1} + \text{factor2} + \text{factor3} + \text{factor4} + \text{factor5} + \text{factor6} + \text{factor7} + \text{factor8})$$

در این مدل:

Factor 1-8 = عوامل بلوغ حسابرسی شامل سن، رشته تحصیلی، میزان تحصیلات، سوابق حرفه ای در حوزه حسابرسی مستقل و مدیر و شریک حسابرسی، سوابق حرفه ای در حوزه حسابرسی داخلی و حسابداری، عضویت در انجمن های حرفه ای و علمی می باشد و ریسک های محیط حسابرسی نیز سه ریسک حسابرسی، اتی و کنترل می باشد.

$$\text{Auditee risks} = \text{AR, IR and CR}$$

۵. روش شناسی تحقیق

روش تحقیق توصیفی از نوع همبستگی و اکتشافی است. از نظر هدف نیز نوع تحقیق کاربردی است. ابزار گردآوری اطلاعات پرسشنامه است. برای اندازه گیری درجه ارزیابی حسابرسی از ریسک ذاتی، عوامل تاثیرگذار بر این ریسک طبق ادبیات حسابرسی استخراج گردیده است (چنگ و همکاران، ۲۰۰۷). سپس عواملی که در لیست فوق موجود نبود از استانداردهای حسابرسی ایران و دستورالعمل

این تعداد کلا ۹۰ پرسشنامه دریافت گردید که ۶۲ مورد مربوط به موسسات خصوصی و ۲۸ مورد مربوط به سازمان حسابرسی می باشد.

۵-۲- طراحی ابزار تحقیق و آزمون روایی و پایایی آن

برای افزایش اعتبار^{۲۸} ابزار تحقیق، پرسشنامه اولیه با نظر سه تن مدیر ارشد و مدیر(خبره در حوزه ریسک حسابرسی ایران) که دو نفر از سازمان حسابرسی و یک نفر از موسسات معتمد بورس و استاد دانشگاه در حوزه حسابرسی بودند، تعدیل، تدوین و بازنگری گردید و سپس برای اعضای نمونه تحقیق ارسال شد. پرسشنامه از دو بخش تشکیل شده است که در بخش نخست اطلاعات مربوط به عوامل بلوغ حرفه ای حسابرسان مورد پرسش قرار گرفته و در بخش دوم از هر یک از حسابرسان خواسته شد تا میزان اهمیت هر عامل تاثیرگذار بر ریسک حسابرسی، ریسک ذاتی و ریسک کنترل در طبقات فرعی مربوطه مطابق طیف ۵ نقطه ای لیکرت (خیلی کم، کم، متوسط، زیاد و خیلی زیاد) را ارزیابی نمایند. برای آزمون پایایی^{۲۹} ابزار تحقیق از آزمون آلفای کرونباخ^{۳۰} برای ۳۰ پرسشنامه استفاده شده است. برای ۲۸ پرسشنامه معتبر و ۲۵ پرسش، مقدار آلفا بیش از ۰.۷۶ بدست آمده است (بالای ۰.۷۵) که در مطالعات علوم انسانی بیانگر پایایی بالا می باشد.

۶. تجزیه و تحلیل داده ها

۶-۱- آماره های توصیفی متغیرهای تحقیق

متغیر وابسته درک حسابرسان از عوامل تاثیرگذار بر ریسک های حسابرسی (ریسک حسابرسی، ریسک ذاتی، ریسک کنترل) می باشد. متغیرهای مستقل تحقیق نیز هر یک از شاخص های بلوغ حرفه ای

حسابرس (عوامل هشت گانه موثر بر درک حسابرسان از ریسک) می باشد.

سطح اندازه گیری متغیرهای مربوط به بلوغ حرفه ای حسابرسان فاصله ای و رتبه ای است. ارزیابی های حسابرسان برای هر یک از عوامل تاثیرگذار بر ریسک حسابرسی، ذاتی و کنترل بر اساس طیف لیکرت از ۱ تا ۵ نمره گذاری شد و برای به دست آوردن نمره هر طبقه فرعی در ریسک های حسابرسی، ذاتی و کنترل امتیازات عوامل مربوط در آن طبقه جمع شد. بنابراین درجه اهمیت هر عامل بر درک حسابرسان از ریسک نیز به یک متغیر با سطح اندازه گیری فاصله ای تبدیل گردید. جدول شماره ۱ بیانگر شاخص های آمار توصیفی مربوط به برخی از متغیرهای تحقیق (شامل سابقه کار حسابرسی مستقل، سابقه حسابرسان در سمت مدیر یا شریک حسابرسی و سابقه حسابرسان در سمت حسابرسی داخلی) است. این جدول نشان می دهد که متغیرهای تحقیق دارای چه ویژگی هایی هستند که کمک می کند تا نوع آزمون تحلیل مرتبط با آن دقیق تر شناسایی و اجرا گردد. سطر اول این جدول بیان می کند که چند نفر از حسابرسان نمونه تحقیق به سوال مربوطه پاسخ داده اند و سطر سوم میانگین متغیرهای جمع آوری شده را به تفکیک نشان می دهد، که به عنوان مثال میانگین سابقه کار حسابرسی در نمونه تحقیق حدود ۲۲ سال و به عنوان مدیر یا شریک حسابرسی ۱۱ سال بوده است. سطر ششم و هفتم واریانس و پراکندگی متغیرها را حول میانگین نمایش می دهد. سطرهای هشتم و نهم میزان چولگی و کشیدگی داده ها را نسبت به منحنی نرمال زنگوله ای شکل نشان می دهد. سطرهای آخر نیز تغییرات بزرگترین و کوچکترین اعداد را به عنوان دامنه تغییرات توصیف می کند.

جدول ۱- شاخص های آمار توصیفی مربوط به عوامل بلوغ حرفه ای حسابرسان مستقل

آماره های توصیفی	سابقه کار حسابرسی مستقل	سابقه مدیر یا شریک-سال	سابقه حسابرسی داخلی-سال	سابقه حسابداری-سال
تعداد معتبر	۸۵	۷۵	۸۲	۸۳
عدم پاسخ	۵	۱۵	۸	۷
میانگین	۲۲.۲۸۲۳۵	۱۱.۶۶۶۶۷	۱.۳۵۳۶۵۹	۵.۰۳۶۱۴۵
میانه	۲۳	۷	۰	۲
نما	۳۰	۳	۰	۰
انحراف معیار	۸.۹۸۸۸۹۸	۱۰.۱۹۹۸۱	۳.۴۱۵۱۸۷	۸.۴۵۴۲۴۷
واریانس	۸۰.۸۰۰۲۸	۱۰۴.۰۳۶	۱۱.۶۶۳۵	۷۱.۴۷۴۲۹
چولگی	-۰.۳۷۰۹۸	۰.۷۵۲۰۸۴	۴.۲۳۵۶۸۷	۲.۳۸۷۳۳۱
کشیدگی	-۰.۸۰۴۵۶	-۰.۸۹۸۳۸	۲۰.۷۳۲۲۶	۵.۳۴۱۰۴۵
دامنه تغییرات	۳۵	۳۱	۲۰	۳۷
حداقل	۱	۰	۰	۰
حداکثر	۳۶	۳۱	۲۰	۳۷

۲-۶- آزمون فرضیات تحقیق

برای آزمون فرضها و انجام سایر تجزیه و تحلیلها از روش های آماری همبستگی استفاده شده است. به منظور اثبات رابطه از ضریب همبستگی پیرسون و اسپیرمن (با توجه به رتبه ای و فاصله ای بودن سطح متغیرهای تحقیق) استفاده می گردد.

۱-۲-۶- آزمون فرضیه اصلی اول

این فرضیه عبارت است از: بلوغ حرفه ای حسابرسان با ارزیابی آنها از ریسک حسابرسی رابطه معنی داری دارد.

شاخص های سنجش بلوغ حسابرسان در این پژوهش شامل سن، تحصیلات، رشته تحصیلی، سوابق حرفه ای در حوزه حسابرسی مستقل، مدیر و شریک بودن حسابرسی، میزان سنوات سوابق حرفه ای در حوزه حسابرسی داخلی و سوابق حرفه ای در

حوزه حسابداری، عضویت در انجمن های حرفه ای و علمی می باشد.

متغیر سن فاصله ای است. اما درباره متغیر تحصیلات به مقطع کارشناسی عدد ۱، کارشناسی ارشد عدد ۲ و دکترا عدد ۳ تخصیص داده می شود. در صورتی که حسابرس مدیر ارشد حسابرسی باشد عدد او در صورتی که مدیر حسابرسی باشد عدد ۲ و سرپرست ارشد عدد ۳، سرپرست ۴، شریک حسابرسی نیز عدد ۵ به پاسخ دهنده اختصاص می یابد. انجمن های حرفه ای در این تحقیق جامعه حسابداران رسمی ایران و انجمن حسابداران خبره ایران، تعیین شده است که به ترتیب به هر یک از آنها عدد ۲ و ۱ اختصاص یافته است. اگر برخی از حسابرسان در هر دوی این نهادهای حرفه ای عضویت داشته باشند عدد ۳ و اگر در سایر نهادهای حرفه ای عضویت داشته باشند، عدد ۴ به آنها اختصاص یافته است. بنابراین این متغیرها دارای

حسابداری عدد ۱، اقتصاد عدد ۲، مدیریت ۳، بانکداری ۴ و سایر رشته ها عدد ۵ تخصیص داده شده است. بنابراین حسابرسانی که دارای تحصیلات حسابداری بوده اند، ریسک حسابرسی را بالاتر ارزیابی می کنند و به ترتیب برای رشته های دیگر کمتر می شود.

در سطح ۹۰ درصد اطمینان نیز سمت حسابرس (سرپرست، سرپرست ارشد، مدیر، مدیر ارشد و شریک حسابرسی) با درک حسابرس از ارزیابی میزان ریسک حسابرسی رابطه دارد. ضریب همبستگی ۰.۱۸۵۸۱۱ است که بیانگر رابطه نسبتاً متوسط و مستقیم دو متغیر می باشد. به عبارت دیگر بین سمت حسابرس و ارزیابی او از ریسک حسابرسی رابطه مستقیم وجود دارد. لازم به توضیح است که به مدیر ارشد عدد ۱، مدیر عدد ۲، سرپرست ارشد ۳، سرپرست ۴ و شریک عدد ۵ تخصیص داده شده است. بنابراین حسابرسانی که دارای سمت بالاتر بوده اند ریسک حسابرسی را کمتر ارزیابی می کنند. یعنی شرکا و سرپرستان ریسک حسابرسی را بیشتر ارزیابی نموده اند.

درباره متغیرهای فاصله ای نیز از آزمون همبستگی پیرسون بهره گرفته شده است، نتایج این آزمون در جدول شماره ۳ ارائه شده است.

سطح اندازه گیری رتبه ای هستند. درباره سایر متغیرها نیز سال های مربوطه به عنوان یک متغیر فاصله ای استفاده شده است.

در این فرضیه ریسک حسابرسی متغیر وابسته (سطح اندازه گیری فاصله ای) و شاخص های بلوغ حسابرسان متغیرهای مستقل هستند. برای آزمون این فرضیه لازم است متغیر ریسک حسابرسی به نوع متغیر رتبه ای تبدیل شود. به این منظور با توجه به اینکه کمترین و بیشترین مقداری که این متغیر به خود گرفته به ترتیب ۲۵ و ۵۰ است، مقادیر به ۵ طبقه مساوی تقسیم و به ترتیب اعداد ۱ تا ۵ به آن اختصاص داده شد. آزمون مناسب آماری آزمون همبستگی اسپیرمن می باشد. جدول زیر نشان دهنده آزمون همبستگی اسپیرمن در سطح اطمینان ۹۵٪ می باشد.

اگر سطح معنی داری کمتر از ۵٪ باشد، رابطه معنی دار است که تنها درباره رشته تحصیلی صادق است، ضریب همبستگی -۰.۴۵۶۱ است که بیانگر رابطه قوی و معکوس دو متغیر می باشد (در مطالعات علوم انسانی ضریب بالای ۴۰٪ بیانگر رابطه نسبتاً قوی است). به عبارت دیگر بین رشته تحصیلی حسابرس و ارزیابی او از ریسک حسابرسی رابطه منفی وجود دارد. لازم به توضیح است که به رشته

جدول ۲- نتایج آزمون همبستگی اسپیرمن برای متغیرهای بلوغ حرفه ای و ریسک حسابرسی

متغیر وابسته	متغیرهای مستقل	تحصیلات	رشته تحصیلی	عضویت در انجمنها	سمت
ریسک حسابرسی	ضریب همبستگی	۰.۰۷۷۵۲۳	-۰.۴۵۶۱	-۰.۰۲۳۵۵	۰.۱۸۵۸۱۱
	سطح معنی داری (دو دامنه)	۰.۴۹۴۲۸۹	۰.۰۰۰۰۲۳۹۸	۰.۸۳۲۶۴۷	۰.۰۹۰۶۰۱
	تعداد	۸۰	۷۹	۸۳	۸۴

جدول ۳- نتایج آزمون همبستگی پیرسون برای متغیرهای بلوغ حرفه ای و ریسک حسابرسی

متغیر وابسته	متغیرهای مستقل	سابقه کار حسابرسی مستقل	سابقه مدیر یا شریک	سابقه کار حسابداری	سابقه کار حسابرسی داخلی	سن حسابرس
ریسک حسابرسی	ضریب همبستگی پیرسون	۰.۲۴۷۵۳۵	۰.۲۲۸۵۱۲۶۰۹	۰.۱۲۱۸۰۵	۰.۱۲۲۴۵۴	۰.۰۰۵۱۳۱
	سطح معنی داری (دو دامنه)	۰.۰۲۵۸۸۲	۰.۰۵۱۸۳۱۹۵۶	۰.۲۸۴۹۱	۰.۲۸۵۴۹۹	۰.۹۶۶۱۲۹
	تعداد	۸۱	۷۳	۷۹	۷۸	۷۱

با توجه به اطلاعات جدول فوق در سطح خطای ۵٪ بین ریسک حسابرسی و سابقه کار حسابرسی مستقل رابطه مثبت وجود دارد به عبارت دیگر هر چه سابقه کار حسابرس مستقل بیشتر باشد ریسک حسابرسی را بالاتر ارزیابی می کند. در سطح خطای ۱۰٪ بین ریسک حسابرسی و سابقه کار در سمت مدیر یا شریک نیز رابطه مثبت وجود دارد. به عبارت دیگر هر چه سابقه کار و تجربه حسابرس مستقل به عنوان مدیر یا شریک حسابرسی بیشتر باشد ریسک حسابرسی را بالاتر ارزیابی می کند.

بنابراین از فرضیات فرعی مربوط به فرضیه اصلی اول بر اساس دو جدول تنها بین رشته تحصیلی، سمت، سابقه کار حسابرسی مستقل و سابقه مدیر یا شریک و ارزیابی ریسک حسابرسی رابطه معنی داری وجود دارد اما در پاره‌ای از روابط، مثبت و پاره‌ای دیگر، منفی است.

۶-۲-۲- آزمون فرضیه اصلی دوم

فرضیه اصلی دوم به شرح زیر است:

بلوغ حرفه ای حسابرسان با ارزیابی آنها از ریسک ذاتی رابطه معنی داری دارد.

برای آزمون همبستگی اسپیرمن باید متغیر ریسک ذاتی به متغیر رتبه ای تبدیل شود. برای ریسک ذاتی با توجه به اینکه کمترین و بیشترین مقداری که این متغیر به خود گرفته به ترتیب ۸۲ و ۱۱۲ است، مقادیر

به ۳ طبقه مساوی تقسیم و به ترتیب اعداد ۱ تا ۳ به آن اختصاص داده شد.

جدول ۴ نشان دهنده آزمون همبستگی اسپیرمن برای متغیر ریسک ذاتی و متغیرهای بلوغ حرفه ای که دارای سطح اندازه گیری رتبه ای هستند می باشد.

اگر سطح معنی داری کمتر از ۵٪ باشد، رابطه معنی دار است که تنها درباره رشته تحصیلی و سمت صادق است، ضریب همبستگی برای رشته تحصیلی ۰.۴۱۸۱۸۳۸۹۶ - است که بیانگر رابطه قوی و معکوس دو متغیر می باشد. به عبارت دیگر بین رشته تحصیلی حسابرس و ارزیابی او از ریسک ذاتی رابطه منفی وجود دارد. بنابراین حسابرسانی که دارای تحصیلات حسابداری بوده اند ریسک ذاتی را بالاتر ارزیابی می کنند (محافظه کارانه تر) و به ترتیب برای رشته های دیگر کمتر می شود. ، ضریب همبستگی برای سمت حسابرس نیز ۰.۴۰۶۸۳ که بیانگر رابطه مثبت و قوی بین دو متغیر است. بنابراین حسابرسانی که دارای سمت بالاتر بوده اند، ریسک ذاتی را کمتر ارزیابی می کنند، اما شرکا و سرپرستان این ریسک را کمتر ارزیابی نمودند.

جدول ۴- نتایج آزمون همبستگی اسپیرمن برای متغیرهای بلوغ حرفه ای و ریسک ذاتی

متغیر وابسته	متغیرهای مستقل	تحصیلات	رشته تحصیلی	عضویت در انجمنها	سمت
ریسک ذاتی	ضریب همبستگی	۰.۰۱۰۶-	۰.۴۱۸۱۸۳۸۹۶-	۰.۰۵۱۸۷-	۰.۴۰۶۸۳
	سطح معنی داری (دو دامنه)	۰.۹۲۸۱۰۴	۰.۰۰۰۲۰۹۲۸	۰.۶۵۴۱۲۴	۰.۰۰۰۱۸
	تعداد	۷۵	۷۴	۷۷	۸۰

جدول ۵- نتایج آزمون همبستگی پیرسون برای متغیرهای بلوغ حرفه ای و ریسک ذاتی

متغیر وابسته	متغیرهای مستقل	سابقه کار حسابرسی مستقل	سابقه مدیر یا شریک	سابقه کار حسابداری	سابقه کار حسابرسی داخلی	سن حسابرس
ریسک ذاتی	ضریب همبستگی پیرسون	۰.۲۰۱۹۸۴	۰.۱۱۵۵۹۵	۰.۱۴۷۰۶۳۲۶۲	۰.۰۷۵۶۰۸	۰.۰۲۷۶۵۱
	سطح معنی داری (دو دامنه)	۰.۰۷۶۱۶۲	۰.۳۴۰۶۲۸	۰.۲۰۱۸۴۲۴۹۷	۰.۵۱۶۲۴۵	۰.۸۲۶۹۲۹
	تعداد	۷۸	۷۰	۷۷	۷۶	۶۵

جدول ۶- نتایج آزمون همبستگی اسپیرمن برای متغیرهای بلوغ حرفه ای و ریسک کنترل

متغیر وابسته	متغیرهای مستقل	تحصیلات	رشته تحصیلی	عضویت در انجمنها	سمت
ریسک کنترل	ضریب همبستگی	۰.۱۷۰۷۴-	۰.۳۱۸۳۲۷۳۹	۰.۴۲۹۲۶۶	۰.۰۴۳۳۲-
	سطح معنی داری (دو دامنه)	۰.۱۵۷۶۰۶	۰.۰۰۷۶۸۴۰۶	۰.۰۰۰۲۳۳	۰.۷۱۷۸۵۶
	تعداد	۷۰	۶۹	۶۹	۷۲

با توجه به اطلاعات جدول فوق تنها در سطح خطای ۱۰٪ بین ارزیابی حسابرس از ریسک ذاتی و سابقه کار حسابرسی مستقل رابطه مثبت وجود دارد. سایر متغیرهای مربوط به بلوغ حرفه ای دارای رابطه معنی دار با ریسک ذاتی نیستند.

برای ریسک کنترل با توجه به اینکه کمترین و بیشترین مقداری که این متغیر به خود گرفته به ترتیب ۲۵ و ۵۰ است مقادیر به ۵ طبقه مساوی تقسیم و به ترتیب اعداد ۱ تا ۵ به آن اختصاص داده شد. جدول زیر نشان دهنده آزمون همبستگی اسپیرمن برای متغیر ریسک کنترل و متغیرهای بلوغ حرفه ای که دارای سطح اندازه گیری رتبه ای هستند می باشد.

۶-۲-۳- آزمون فرضیه اصلی سوم

فرضیه اصلی سوم به شرح زیر است:
 بلوغ حرفه ای حسابرسان با ارزیابی آنها از ریسک کنترل رابطه معنی داری دارد.

اگر سطح معنی داری کمتر از ۵٪ باشد رابطه معنی دار است که تنها درباره رشته تحصیلی و عضویت در انجمنها صادق است، ضریب همبستگی

نموده اند. از سوی دیگر حسابرسانی که دارای سمت بالاتر بوده اند ریسک کنترل را کمتر ارزیابی می کنند، اما شرکا و سرپرستان این ریسک را بیشتر ارزیابی نمودند.

درباره متغیرهای فاصله ای نیز از آزمون همبستگی پیرسون بهره گرفته شده است. جدول ۷ نتایج این آزمون را نشان می دهد.

با توجه به اطلاعات جدول ۷ تنها در سطح خطای ۵٪ بین ریسک کنترل و سابقه کار حسابداری و سابقه کار حسابرسی داخلی رابطه مثبت معنی داری وجود دارد.

برای رشته تحصیلی ۰.۳۱۸۳۲۷۳۹ است که بیانگر رابطه متوسط و مثبت دو متغیر می باشد. به عبارت دیگر بین رشته تحصیلی حسابرس و ارزیابی او از ریسک کنترل رابطه مثبت وجود دارد. بنابراین حسابرسانی که دارای تحصیلات حسابداری بوده اند ریسک کنترل را پایین تر ارزیابی می کنند و به ترتیب برای رشته های دیگر بالاتر می شود. ، ضریب همبستگی برای عضویت حسابرس در انجمنها نیز ۰.۴۲۹۲۶۶ است که بیانگر رابطه مثبت و قوی بین دو متغیر است، به عبارت دیگر حسابرسانی که در هر دو انجمن حسابداران خبره و جامعه حسابداران رسمی عضویت دارند، ریسک کنترل را با اهمیت تر ارزیابی

جدول ۷- نتایج آزمون همبستگی پیرسون برای متغیرهای بلوغ حرفه ای و ریسک کنترل

متغیر وابسته	متغیرهای مستقل	سابقه کار حسابرسی مستقل	سابقه مدیر یا شریک	سابقه کار حسابداری	سابقه کار حسابرسی داخلی	سن حسابرس
ریسک کنترل	ضریب همبستگی پیرسون	۰.۰۴۹۴۸-	۰.۱۱۶۶۱-	۰.۳۹۵۰۶۱۵۶۳	۰.۳۵۷۸۴۲	۰.۰۷۶۸-
	سطح معنی داری(دو دامنه)	۰.۶۶۹۰۹۷	۰.۳۴۳۶۴۴	۰.۰۰۰۴۱۲۷۲۱	۰.۰۰۱۶۲۱	۰.۵۳۳۶۲۶
	تعداد	۷۷	۶۸	۷۶	۷۵	۶۸

جدول ۸- خلاصه نتایج تحقیق و متغیرهای دارای رابطه

ریسک حسابرسی	ریسک ذاتی	ریسک کنترل
سابقه کار حسابرسی مستقل(رابطه متوسط مثبت در سطح خطای ۵٪)	سابقه کار حسابرسی مستقل(رابطه ضعیف مثبت در سطح خطای ۱۰٪)	سابقه کار حسابرسی داخلی(رابطه متوسط مثبت در سطح خطای ۵٪)
سابقه کار به عنوان مدیر یا شریک حسابرسی (رابطه متوسط مثبت در سطح خطای ۱۰٪)	سابقه کار به عنوان مدیر یا شریک حسابرسی (رابطه قوی مثبت در سطح خطای ۵٪)	سابقه کار حسابداری(رابطه متوسط مثبت در سطح خطای ۵٪)
تحصیلات(رابطه قوی مثبت در سطح خطای ۵٪)	-	-
رشته تحصیلی(رابطه قوی منفی در سطح خطای ۵٪)	رشته تحصیلی(رابطه قوی منفی در سطح خطای ۵٪)	رشته تحصیلی(رابطه متوسط مثبت در سطح خطای ۵٪)
-	-	عضویت در انجمنها(رابطه قوی مثبت در سطح خطای ۵٪)

۷- نتیجه گیری و بحث

در این تحقیق رابطه بین درک حسابرسان از عوامل تاثیرگذار بر هر یک از ریسک های موجود در محیط حسابرسی طبق مدل ریسک حسابرسی و عوامل موثر بر بلوغ حرفه ای حسابرسان مستقل ایرانی مورد بررسی قرار گرفت. جدول شماره ۸ متغیرهای تحقیق و رابطه آنها را نشان می دهد و نتایج آزمون فرضیات را خلاصه می کند:

نتایج این تحقیق قابل تامل است زیرا عوامل بلوغ حرفه ای حسابرسان که تاثیر زیادی بر هر یک از مولفه های ریسک دارند متفاوت می باشند. با اینکه مدل ریسک هر سه نوع ریسک را مجزا از هم فرض می کند، اما ریسک های ذاتی و کنترل در درون شرکت قرار می گیرند؛ در حالی که ریسک عدم کشف به حسابرسان بستگی دارد. میزان آزمون های محتوای انجام شده بوسیله حسابرسان، تابعی از ارزیابی سطح ریسک کنترل و ریسک ذاتی در داخل شرکت است (لا، ۲۰۰۸). این دو ریسک در زمره مسئولیت مدیریت هستند و بیانگر ریسک سیستم اطلاعاتی می باشند (ووستمان^{۳۱}، ۲۰۰۳). نتایج تحقیق نیز با این مفهوم منطبق است، ریسک ذاتی رابطه قوی با رشته تحصیلی حسابرس و سمت او دارد. اما ریسک کنترل که به ارزیابی سیستم کنترل داخلی شرکت مرتبط است با سابقه کار قبلی حسابرس در زمینه حسابداری و رشته تحصیلی او و عضویت او در انجمنهای تخصصی رابطه دارد. به عبارت دیگر سوابق حسابرس در زمینه حسابداری در ارزیابی دقیق تر او از ریسک کنترل تاثیر خواهد داشت. ترکیب مؤلفه های ریسک ذاتی و ریسک کنترل (IR×CR) به عنوان «ریسک واحد حسابرسی»^{۳۲} نیز مورد اشاره قرار می گیرد، زیرا این مؤلفه ها ریسکی را بیان می دارند که ممکن است قبل از حسابرسی وجود داشته باشد و بطور مستقل از حسابرسی وجود دارد و

بنابراین قابل کنترل توسط حسابرس نمی باشند. آنها برای حسابرسی برونزا هستند (بلوم فیلد^{۳۳}، ۱۹۹۵). نقش اساسی حسابرس تنها ارزیابی و شناخت عوامل موثر بر این ریسک هاست تا بتواند ریسک عدم کشف را بهتر ارزیابی و کنترل نماید.

نکته با اهمیت دیگر این است که در این تحقیق ریسک حسابرسی با همه عوامل بلوغ حرفه ای حسابرس که سایر ریسک ها دارای رابطه با آنها هستند رابطه دارد (البته به جز عضویت در انجمن ها). این با مفهوم زیر بنایی مدل ریسک حسابرسی که در آن ریسک حسابرسی ترکیبی از دو ریسک ذاتی و کنترل است هم خوانی دارد. به عبارت دیگر عوامل بلوغ حسابرس که بر ارزیابی او از ریسک ذاتی و کنترل تاثیر دارد از طریق مدل بر ارزیابی ریسک حسابرسی نیز تاثیر خواهد داشت. نتایج تحقیق همچنین نشان می دهد که سن حسابرس با ارزیابی او از هیچ یک از ریسک ها دارای رابطه معنی دار نبوده است. بنابراین لزوما سن بالاتر به تشخیص حرفه ای تر حسابرس نمی انجامد.

مدل ریسک حسابرسی مفهومی پویا و زمینه ای وسیع برای تحقیقات آتی فراهم می کند. این مدل بر مفهوم ارزیابی و قضاوت انسانی استوار است و بنابراین عوامل موثر بر قضاوت حرفه ای حسابرسان بر آن تاثیر خواهد داشت. زمینه های قابل تحقیق برای تحقیقات آتی عبارتند از:

- بررسی عوامل بلوغ موسسات حسابرسی بر ارزیابی ریسک توسط حسابرسان متبوع آنها
- بررسی عوامل بلوغ حسابرسان بر ارزیابی درجه اهمیت در حسابرسی و سنجش رابطه ریسک و اهمیت
- بررسی عوامل بلوغ حسابرسان بر ارزیابی آنها از ریسک تقلب
- بررسی عوامل بلوغ حسابرسان بر کشف

یادداشت‌ها

کندگان"، رساله دکتری دانشگاه علامه طباطبائی.
(۴) حساس یگانه، یحیی و حسین کثیری، (۱۳۸۲)،
کاربرد مفهوم اهمیت در حسابرسی و تاثیر آن بر
اظهار نظر حسابرسان مستقل، فصلنامه مطالعات
حسابداری، شماره ۲.

(۵) خواجهی، شکر اله و میثم نوشادی، (۱۳۸۸)،
تجربه حسابرس و نقش آن در قضاوت
موضوعات ساختار نیافته حسابرسی، فصلنامه
علمی - پژوهشی تحقیقات حسابداری، سال اول،
شماره ۳، صص. ۱۰۸-۱۲۱.

(۶) کمیته تجدید نظر دستورالعمل
حسابرسی، (۱۳۸۱)، بخش های تجدید نظر شده
با نگرش به مدیریت خطر حسابرسی، نشریه
شماره ۱۵۰، چاپ دوم، مرکز تحقیقات تخصصی
حسابداری و حسابرسی، سازمان حسابرسی.

(۷) محرمی، بهرام، (۱۳۷۸)، " اهمیت ویژگی های
مؤسسات حسابرسی در فرآیند انتخاب حسابرس
توسط شرکت ها و انگیزه های تغییر حسابرسان در
میان شرکت های ایرانی"، پایان نامه کارشناسی
ارشد حسابداری، دانشگاه تهران.

(۸) وحیدی الیزی، ابراهیم (۱۳۸۳)، " برداشت
حسابرسان ایرانی از یسک ذاتی"، رساله دکتری
دانشکده مدیریت و حسابداری دانشگاه علامه
طباطبائی.

9) Arens A.A., Elder R.J. and Beasley M.S.
(2005), " Auditing and Assurance Services:
An Integrated Approach", 10th ed., Upper
Saddle River, New Jersey: Prentice Hall.

10) Ball, R., 2001, Infrastructure requirements
for an economically efficient system of
public financial reporting and disclosure,
Brookings-Wharton Papers on Financial
Services, 127-182.

11) Bloomfield, R. (1995). "Strategic
dependence and inherent risk assessments",
Accounting Review, (January), Vol., No. 1,
pp.71-90.

12) Bukics, Rose Marie L., John .M., (2003),
Fleming , Fraud Detection: SAS 99

1. Watts & Zimmerman
2. Fan and Wong
3. Liu et al.
4. implicit insurance
5. Wallace
6. Chow et al
7. Schwartz and Menon
8. Menon and Williams
9. Economic Theory of the Firm
10. Cooper and Selto
11. mandates
12. Jacobs and Huss
13. an information role and an insurance role
14. DeAngelo
15. Chen et al.
16. Hope and Langli
17. Mansi et al.
18. Ball
19. Ghosh and Moon
20. Knechel et al.
21. Mostafa Mohamed
22. O'Sullivan
23. Ghosh and Pawlewicz
24. Rosman et al.
25. Chen and Huang
26. Hardies et al.
27. Chi et al.
28. validity
29. Reliability
30. Cronbach's Alpha
31. Wüstemann
32. Auditee Risk
33. Bloomfield

فهرست منابع

- (۱) امیر اصلانی، حامی، (۱۳۸۱)، نقش اقتصادی
حسابرسی در بازارهای آزاد و بازارهای تحت
نظارت، نشریه شماره ۱۵۹، انتشارات سازمان
حسابرسی ص ۲۳.
- (۲) ایمان زاده، پیمان، (۱۳۸۵)، " بررسی دلایل تغییر
حسابرسان در شرکت های پذیرفته شده در
بورس اوراق بهادار تهران"، پایان نامه کارشناسی
ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد واحد تهران
مرکزی.
- (۳) حساس یگانه، یحیی، (۱۳۷۸)، " تاثیر گزارش
حسابرسان مستقل بر تصمیم گیری استفاده

- low litigation risk setting. *The Accounting Review* 85 (2): 573-605.
- 24) Jensen, M. and W. Meckling, 1976, Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure, *Journal of Financial Economics* 3, 305-360.
- 25) Khurana I.K. and Raman K.K. (2004), "Litigation risk and the financial reporting credibility of big 4 versus non-big 4 audits: evidence from Anglo-American countries", *The Accounting Review* , 79(2), 473-495.
- 26) Kinney, W. R. (1983). "A note on compounding probabilities in auditing". *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, (Spring), pp.13–22.
- 27) Knechel, Robert W., Naiker, Vic., and Pacheco, Gail. (2007). Does Auditor Industry Specialization Matter? Evidence from Market Reaction to Auditor Switches. In: *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, vol. 26, No. 1, pp. 19-45.
- 28) Krishnan Jagan and Krishnan Jayanthi. (1997) . " Litigation risk and auditor resignations", *The Accounting Review* , 72(4), pp. 539-560.
- 29) Law, Philip, (2008), " 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.
- 30) Liu, Feng, Su, Xijia and Wei, Minghai, (2010), *Auditing in a Regulated and Low Litigation Risk Market: An Empirical Analysis of Big 4 Clients in China*. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1530755>
- 31) Lobbecke, James. K, Eining. Martha.M, John, (1989), "Auditor's experience with Material irregularities: frequency, nature and detectability", *Auditing a Journal of Practice and Theory*, vol 9, no1, pp.1-28.
- 32) Low, K.Y. (2004), "The effects of industry specialization on audit risk assessments and audit-planning decisions", *The Accounting Review*, 79(1), pp.201-219.
- 33) Mansi , Sattar A. Maxwell, William F. and Darius P. Miller, (2010), " Does Auditor Quality and Tenure Matter to Investors? Evidence from the Bond Market.", Forthcoming, the *Journal of Accounting Research*. available at: <http://ssrn.com>.
- 34) Menon, K. and D.D. Williams. 1994. The insurance hypothesis and market prices. *The Accounting Review*, 69 (2): 327-342.
- 35) Mostafa Mohamed , Diana, (2010), " The Impact of the Auditor Rotation on the Audit Quality: A Field Study from Egypt", increases Auditors' responsibilities", *CPA journal*.
- 13) Chang, She-I , Fong Tsai and Ling Hwang , Chih. (2007). *The Development of Audit Detection Risk Assessment System: Using the Fuzzy Theory and Audit Risk Model*, Expert Systems with Applications. At press.
- 14) Chen, F. O-K. Hope, Q. Li, and X. Wang. (2010). Financial reporting quality and investment efficiency of private firms in emerging markets. Working paper, University of Toronto, Wuhan University, and Chinese University of Hong Kong.
- 15) Chen ,Hsueh- ju and Yan Huang, Shaio. (2007). "Culture And Risk Assessment: A Comparison Of Singapore And Taiwan", *International Business & Economics Research Journal* , VOL6, NO8 , pp.51-73.
- 16) Chi, Wuchun, Myers, Linda A., C. Omer, Thomas, and Hong Xie (2010), " The Effects of Audit Partner Pre-Client and Client-Specific Experience on Earnings Quality and Perceptions of Earnings Quality", available at: <http://ssrn.com/abstract=1304953>
- 17) Chow, C., L. Kramer, and W. Wallace. 1988. The environment of auditing. In *Research Opportunities in Auditing: The Second Decade* (A. R. Abdel-khalik and I. Solomon, editors). Sarasota, FL, American Accounting Association: 155-183.
- 18) Cooper, Jean C. & Selto, Frank H. (1993), "Is risk preference induction a reliable method of controlling risk preferences?", *Journal of Management Accounting Research*, 10492127, (Fall), Vol. 5.
- 19) Fan, J. P. H. and T. J. Wong, (2005). Do external auditors perform a corporate governance role in emerging markets? Evidence from East Asia. *Journal of Accounting Research* 43 (1): 35-72.
- 20) Ghosh, Alope and Doocheol Moon, (2004). Auditor Tenure and Perceptions of Audit Quality. Working paper . 24.
- 21) Ghosh, Alope and Robert Pawlewicz, (2008). The Impact of Regulations on Auditor Fees: Evidence from the Sarbanes-Oxley Act. Working Paper Series, City University of New York, pp. 2-45.
- 22) Hardies, Kris, Breesch, Diane and Branson, Joël, (2010), Do (Fe)Male Auditors Impair Audit Quality? Evidence from Modified Audit Opinions. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1583206>
- 23) Hope, O-K, and J. C. Langli. (2010). Auditor independence in a private firm and

- Electronic copy available at: <http://ssrn.com/abstract=1676224>.
- 36) Rosman, Andrew J., Seol, Inshik and Biggs, Stanley F., The Effect of Stage of Development and Financial Health on Auditor Decision Behavior in the Going-Concern Task. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol 18, No 1, Spring 1999. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=163215>
- 37) Schwartz, K. and K. Menon. 1985. Audit switches by failing firms. *The Accounting Review*, 60 (2): 248-261.
- 38) Spencer pickett, K.H.(2006), "[Audit planning: a risk-based approach](#)", John wiley & sons Chapter 1.
- 39) Wallace, W. (1987). The economic role of the audit in free and regulated markets: a review. *Research in Accounting Regulation* 1: 7-34.
- 40) Watts , R.L. (2003) ," Conservatism in Accounting , Part I: Explanations and Implication " , *Accounting Horizons* , 17(3) , PP. 207-221.
- 41) Watts, R. and J. Zimmerman, (1986), *Positive Accounting Theory* (Prentice-Hall, Englewood Cliffs, NJ).
- 42) Watts,R.L, Zimmerman ,j.l. (1990)."Positive Accounting Theory: A Ten year perspective . " *The Accounting Review*, 65(1): PP. 131-156.
- Wüstemann, Jens,(2009), "Evaluation and Response to Risk in International Accounting and Audit Systems: Framework and German Experiences", [forthcoming in: *Journal of Corporation Law*], available at: <http://ssrn.com/abstract=550722>