

تفاوت درک حسابرسان ارشد در دو بخش دولتی و خصوصی حسابرسی از
ارزیابی ریسک‌های حسابرسی در محیط حسابرسی ایران¹

دکتر زهره حاجیها*

تاریخ پذیرش: 1389/05/12

تاریخ دریافت: 1389/04/15

چکیده

در پاسخ به شکست‌های گسترده تجاری در سراسر دنیای حسابرسی مبتنی بر ریسک رویکرد غالب سال‌های اخیر برای مبارزه با فساد بوده است. 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 تأثیرگذار است. محیط حسابرسی ایران تحت تأثیر درک دو گروه از حسابرسان مستقل یعنی شاغل در سازمان حسابرسی و شاغل در موسسات حسابرسی خصوصی می‌باشد. درک حسابرسان از ریسک مستقیماً بر ارزیابی آنان از ریسک‌ها در محیط حسابرسی مستقل تأثیر می‌گذارد و در نتیجه می‌تواند منجر به رویه‌ها و استراتژی‌های حسابرسی متفاوت و نهایتاً توزیع متفاوت منابع در حسابرسی مستقل توسط گروه‌های حسابرسان شاغل در بخش دولتی و خصوصی گردد. از اینرو در این تحقیق تفاوت در درک حسابرسان مستقل شاغل در دو بخش فوق از ریسک، مورد بررسی قرار گرفته است.

جامعه آماری از حسابرسان ارشد عضو جامعه حسابداران رسمی ایران تشکیل شده که بر اساس روش نمونه‌گیری تصادفی 64 نفر به عنوان نمونه انتخاب شدند. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که تفاوت معنی‌داری در درک حسابرسان از عوامل تأثیرگذار بر ریسک کنترل و ریسک عدم کشف در دو گروه حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی (بخش دولتی) و حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسی خصوصی وجود دارد درحالی‌که تفاوتی در درک حسابرسان از عوامل تأثیرگذار بر ریسک ذاتی و ریسک حسابرسی وجود ندارد. پیشینه تحقیق نشان می‌دهد عوامل مؤثر بر ریسک ذاتی از عوامل برونی منشأ می‌گیرند و چندان به درک حسابرسان مربوط نمی‌شوند. ریسک عدم کشف نیز بیشتر به ویژگی‌های فردی و درونی حسابرس وابسته است؛ نتایج تحقیق نیز موید این موضوع است. بیشتر این عوامل از خود حسابرسان تأثیر می‌پذیرد، بنابراین نتایج تحقیق که حاکی از تفاوت بین دو گروه حسابرسان است دور از ذهن نمی‌باشد.

نتایج تحقیق حاضر می‌تواند در پیشبرد اهداف حسابرسی مبتنی بر ریسک از طریق روشن ساختن حوزه‌های اختلاف نظر درباره ریسک‌های موجود در محیط حسابرسی ایران از منظر دو گروه حسابرسان مستقل یاری رساند.

واژه‌های کلیدی: ارزیابی ریسک عدم کشف، ریسک ذاتی، ریسک کنترل، ریسک حسابرسی.

1. این مقاله برگرفته از نتایج طرح پژوهشی مصوب و خاتمه یافته در دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران شرق (قیامدشت) می‌باشد.
* استادیار دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران شرق (قیامدشت).

1- مقدمه

در پاسخ به شکست های گسترده تجاری در سراسر دنیا ، حسابرسی مبتنی بر ریسک رویکرد غالب سال های اخیر برای مبارزه با فساد بوده است. نماد این قصورها در حوزه حسابرسی ، تصویر آرتور اندرسون است که باعث اتلاف و تخریب چهره حسابرسی و تصویب قانون ساربنز- آکسلی² (2002) شد (ایمونیانا و گارتنر³، 2007). قبل از آن قانون، حسابرسان مستقل آمریکا به صورتی آشکار حسابرسی برون سازمانی را به عنوان بررسی درباره اثبات مبالغ صورت های مالی با اسناد و ثبت های حسابداری سازمان صاحبکار و با قوانین بین المللی مختلف می دانستند. اما در سال های اخیر، محدودیت های این مفهوم حسابرسی و قانون گذاری SEC در این مورد روشن شده است که روش حسابرسی برون سازمانی را در ایالات متحده تغییر داد. به لحاظ جهانی نیز، اختلاس ها و تقلب های منتسب به شرکت ها در طی اولین دهه قرن بیست و یکم با صورت های مالی شرکت های سهامی عام اغلب برای مرتکب شدن تقلب و یا مخفی کردن اقلام غلط (نادرست) استفاده می شده است (مثلاً انرون ، ویست منج منت ، وردکام، رویال اهود و یا پارمالات⁴) (پیچرو همکاران⁵، 2007). نقطه شروع برای رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک تعیین سطح کلی ریسک است که حسابرس هنگام بیان اظهار نظر حسابرسی درباره صورت های مالی آماده پذیرش آن است. 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 زمان بندی رویه های حسابرسی را تعیین می کند (هلیار و همکاران⁶، 1996، خورانا و راما⁷، 2004، کریشنان و کریشنان⁸، 1997، لا⁹، 2004، خوروات⁹، 2008 و آستن و همکاران¹⁰، 2000). بنابراین تعیین عوامل موثر بر هر یک از اجزای مدل ریسک حسابرسی می تواند در ارزیابی دقیق ریسک موثر باشد. البته حقیقت این است که با ظهور محیط تجاری متنوع و توسعه مشکلات تجاری ویژه این محیط تجاری نوین ، هیچ کس اطلاعات کافی برای پشتیبانی و دفاع از ارزیابی ریسک ، ندارد (ایمونیانا و گارتنر، 2007). بنابراین ارزیابی و مدیریت ریسک ها در حسابرسی ، دشوار است. همانگونه که استیون دی لویت¹¹ و همکار نویسنده او استفن جی دابنر¹² می گویند « اکثر ما ارزیابان ریسک وحشتناکی هستیم». علاوه بر ارزیابی ریسک ، قضاوت های حسابرسی برای

2. Sarbanes-Oxley Act

3. Imoniana and Gartner

4. Enron, Waste Management, WorldCom, Royal Ahold, and Parmalat

5. Peecher et al.

6. Helliari et al.

7. Khurana and Raman

8. Krishnan and Raman

9. Khorwatt

10. Austen et al.

11. Steven D. Levitt

12. Stephen J. Dubner

ارزیابی نتایج آزمون‌ها نیز مورد نیاز است (لا¹³، 2008). صرف‌نظر از این که این قضاوت با نیت و یکپارچگی خوب انجام شود ، حساب‌رسان می‌توانند خطاها و اشتباهاتی در قضاوت داشته باشند. صرف نظر از مسائلی که در ارزیابی ریسک‌ها در حساب‌رسانی در سطح جهانی وجود دارد، محیط حساب‌رسانی ایران تحت تاثیر درک دو گروه از حساب‌رسان مستقل یعنی شاغل در سازمان حساب‌رسانی و شاغل در موسسات حساب‌رسانی خصوصی می‌باشد. چنین ساختاری تقریباً یک ساختار منحصر به فرد از حساب‌رسان مستقل است که نظیر آن در سایر کشورها وجود ندارد. درک حساب‌رسان از ریسک مستقیماً بر ارزیابی آنان از ریسک‌ها در محیط حساب‌رسانی مستقل تاثیر می‌گذارد و در نتیجه می‌تواند منجر به رویه‌ها و استراتژی‌های حساب‌رسانی متفاوت و نهایتاً توزیع متفاوت منابع در حساب‌رسانی مستقل توسط گروه‌های حساب‌رسان شاغل در بخش دولتی و خصوصی گردد. از اینرو در این تحقیق تفاوت در درک حساب‌رسان مستقل شاغل در دو بخش فوق مورد بررسی قرار گرفته است. اگر تفاوتی بین درک حساب‌رسان مستقل از ریسک در دو بخش فوق وجود داشته باشد، تعیین ریسک حساب‌رسانی برای پروژه‌های حساب‌رسانی واحد توسط حساب‌رسان مستقل سازمان حساب‌رسانی و موسسات حساب‌رسانی خصوصی متفاوت خواهد بود و این تفاوت بر برنامه‌ریزی، میزان شواهد و زمان‌بندی رویه‌های حساب‌رسانی و در نهایت بر کیفیت حساب‌رسانی تاثیر خواهد داشت.

2- چارچوب نظری و پیشینه تحقیق

عوامل کیفی پیچیده‌ای بر ریسک موثر است و غالباً هنگام ارزیابی آن‌ها حساب‌رسان نمی‌توانند روابط و در هم‌کنش‌های متقابل این عوامل را هم‌زمان در ذهن نگه‌دارند (ماک و همکاران¹⁴، 1998). بسیاری از مطالعات نسبت به ظرفیت قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان با دیده تردید نگریسته‌اند و بیان می‌کنند که قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان 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 ویژگی‌های شخصیتی حساب‌رسان و مسائل روانشناختی وی مانند خوشبینی و بدبینی قرار می‌گیرد (چنگ و همکاران، 2007). بنابراین بعید نیست که درک حساب‌رسان مستقل از عوامل تاثیرگذار بر ریسک‌ها نیز متفاوت باشد. نظریه پردازان تصمیم‌گیری مدت‌ها اشاره کرده‌اند که حتی خبرگان در ارزیابی ریسک مشکل دارند، گرچه اغلب تمایز بین ریسک‌های درک شده و ریسک واقعی و عینی، وجود دارد، حتی ریسک‌های عینی شناخته شده یک عنصر قضاوتی¹⁵ دارند. ترجیحات ریسک‌نقشی محوری در تئوری اقتصادی شرکت¹⁶، قراردادهای بهینه و بطور مجازی هم‌ه‌عناوین حسابداری مدیریت که رفتار انسانی و تصمیم‌گیری را دربر می‌گیرد، ایفا می‌کند (کوپر و سلفو¹⁷، 1993)، بنابراین ارزیابی ریسک در خدمات حرفه‌ای

13. Law

14. Mock et al.

15. Judgmental Component

16. Economic Theory of the Firm

17. Cooper and Selto

مانند حسابرسی مستقل حائز اهمیت است.

2-1- پیشینه داخلی

بر اساس بررسی های به عمل آمده، پیشینه تحقیق در خصوص بررسی تفاوت در درک حسابرسان از ریسک های حسابرسی بسیار اندک است. با توجه به این که ساختار موسسات حسابرسی در اغلب کشورها به بخش خصوصی وابسته است، تحقیقی که بیانگر بررسی تفاوت درک از ریسک در دو بخش خصوصی و دولتی باشد، یافته نشد. در ایران نیز چنین تحقیقی تا کنون انجام نشده است. تحقیقات نزدیک به این حوزه در زمینه تفاوت درک حسابرسان از ریسک تقلب می باشد، برای نمونه وحیدی الیزی و حامدیان (1388) 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 36 علامت خطر استاندارد حسابرسی شماره 99 جهت کشف گزارشگری مالی متقلبانه، پرداختند. استاندارد فوق حسابرسان را الزام می کند که از علائم خطر در حسابرسی صورت های مالی جهت کشف گزارشگری مالی متقلبانه استفاده کنند. جامعه آماری این تحقیق همه حسابرسان داخلی که در دایره حسابرسی داخلی موسسات مختلف اشتغال دارند و همین طور همه حسابرسان مستقل که به عنوان حسابرس در موسسات حسابرسی فعالیت می کنند، بود. حجم نمونه 384 و در نهایت 135 پرسشنامه از حسابرسان مستقل و 92 پرسشنامه از حسابرسان داخلی دریافت شد. نتایج این تحقیق نشان می دهد که تفاوت عمده ای در برداشت حسابرسان داخلی و مستقل وجود ندارد و از دیدگاه آن ها موثرترین علامت خطر "نظارت ناکافی بر کنترل های داخلی با اهمیت" می باشد. هر دو گروه حسابرسان علائم خطر ناشی از "فرصت" را موثرتر از علائم خطر ناشی از "نگرش و انگیزه" طبقه بندی کردند. 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.

2-2- پیشینه خارجی

پینسوس¹⁸ (1989) در مطالعه ای به بررسی سود مندی علائم خطر جهت کشف گزارشگری مالی متقلبانه پرداخت. نتایج نشان داد که استفاده از لیست علائم خطر اثر عمده ای بر ارزیابی های ریسک تقلب توسط حسابرسان نسبت به حسابرسانی که از این لیست استفاده نمی کنند، ندارد.

زیمبلمن¹⁹ (1977) اثرات احتمالی استاندارد حسابرسی شماره 82 بر درک حسابرسان از علائم ریسک تقلب را آزمون نمود. نتایج نشان داد که استاندارد 82 حسابرسان را به پذیرش مسئولیت بیشتر در حین حسابرسی از طریق افزایش دامنه آزمون ها دعوت می کند. حسابرسان هنگامی که ریسک عمده (متقلبانه) و غیر عمده (اشتباه) را به طور جداگانه ارزیابی می کنند، نسبت به زمانی که فقط

18. Pincus

19. Zimbelman

ریسک غیر نمونه گیری (اشتباه) را ارزیابی می کنند ، توجه بیشتری به علائم ریسک تقلب دارند.

گراملینگ و مایز²⁰ (2007) برداشت و درک حسابرسان داخلی از علائم خطر را بررسی کردند. نتایج نشان داد که علائم خ طری که بیشترین اهمیت را دارند، شامل علائم وابسته به گرایش ها و استدلال ها است.

مایز و همکارانش²¹ (2005) نیز درک حسابرسان داخلی از کارایی علائم خطر کشف گزارشگری مالی متقلبانه را با توجه به استاندارد 99 بررسی کردند. نتایج نشان داد که علائم خطر گرایش ها و استدلال ها در کشف تقلب گزارشگری مالی اثر بخش تر است و علائم خطر فرصت اثربخش تر از علائم خطر فشار ها و انگیزه ها در کشف تقلب است.

مویز (2007) در تحقیقی دیگر تفاوت در سطح برداشت حسابرسان داخلی و مستقل از کارایی علائم خطر استاندارد 99 را جهت کشف تقلب بررسی کرد. نتایج نشان داد که برداشت حسابرسان مستقل از علائم خطر در کشف تقلب بیشتر از حسابرسان داخلی است.

تحقیقاتی نیز روی تفاوت درک حسابرسان در فرهنگ ها و قومیت های مختلف و یا تفاوت درک جنسیت حسابرسان انجام شده است . به عنوان مثال چن و هانگ²² (2007) 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 همکاران²³ (2009) 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 . زنان حسابرس به طور پیوسته علائم خطر را همراه با تاثیر زیاد آن در کشف فعالیت متقلبانه بیشتر از حسابرسان مرد شناسایی می کنند.

پیرسی²⁴ (2009) درباره اثر الزامات مستند سازی در حسابرسی روی حسابرسانی تحقیق نموده است که با تضاد به وسیله فشارهایی که توسط صاحبکار به آن ها وارد می شود ، تا قضاوت های از قبل ترجیح داده شده ای انجام دهند، روبرو شوند. نتایج نشان می دهد که الزامات مستند سازی می تواند منجر به ارزیابی ریسک ملایم و

20. Gramling and Moyes

21. Moyes et al.

22. Chen and Huang

23. Hardies et al.

24. Piercey

آسان گیرانه تر شود؛ البته وقتی حسابرسان ریسک را با واژه های کیفی ارزیابی می کنند نه کمی.

دیفانت و همکاران²⁵ (2008) به این نتیجه رسیدند که حسابرسانی که از نظر مکانی دورتر از منطقه دفتر SEC هستند، ریسک کمتری دارند و در نتیجه استقلال بیشتری دارند. به عبارت دیگر بین حسابرسان در حوزه جغرافیایی SEC و خارج از آن تفاوت معنی داری در درک و ارزیابی ریسک های حسابرسی مشاهده شد.

2-3- تعاریف ریسک

در استاندارد حسابرسی شماره 20 "هدف و اصول کلی حسابرسی صورت های مالی" بند 25، ریسک یا خطر ذاتی به این صورت تعریف شده است: "خطر ذاتی" یعنی آسیب پذیری یک ادعا در مقابل تحریفی که بتواند به تنهایی یا در مجموع با تحریف های دیگر، با اهمیت باشد؛ با این فرض که هیچ گونه کنترل داخلی برای آن وجود ندارد. "خطر کنترل" یعنی رخ دادن تحریفی در یک ادعا که بتواند به تنهایی یا در مجموع با تحریف های دیگر با اهمیت باشد، اما کنترل های داخلی واحد مورد رسیدگی قادر به پیشگیری یا کشف و اصلاح به موقع آن نباشند (بند 20).

"خطر حسابرسی" خطر این است که حسابرس نسبت به صورت های مالی حاوی تحریف با اهمیت، نظر نا مناسبی ارائه کند (بند 19).

"خطر عدم کشف" یعنی خطر این که حسابرس تحریفی موجود در یک ادعا را که بتواند به تنهایی یا در مجموع با تحریف های دیگر با اهمیت باشد کشف نکند (بند 27).

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، 2008). این دو ریسک در زمره مسئولیت مدیریت هستند و بیانگر ریسک سیستم اطلاعاتی می باشند (ووستمان²⁶، 2003). همچنین ترکیب مؤلفه های ریسک ذاتی و ریسک کنترل (IR×CR) به عنوان «ریسک واحد حسابرسی»²⁷ 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. آن ها برای حسابرسی برونزا هستند (بلوم فیلد²⁸، 1995). نقش اساسی حسابرس تنها ارزیابی و شناخت عوامل موثر بر این ریسک هاست تا بتواند ریسک عدم کشف را بهتر ارزیابی و کنترل نماید.

آلن و همکاران²⁹ (2006) ریسک عدم کشف را یک نمونه از ریسک گردآوری شواهد می دانند، بنابراین حسابرس می تواند مستقیماً

25. Defond et al.

26. Wüstemann

27. Auditee Risk

28. Bloomfield

29. Allen et al.

ریسک عدم کشف را بوسیله برنامه ریزی دقیق استراتژی حسابرسی تحت تاثیر قرار دهد (اسملیاسکاس³⁰، 2008). طبق مدل ریسک حسابرسی، ریسک عدم کشف تابعی از ریسک های حسابرسی، ذاتی و کنترل است.

3- اهداف تحقیق

هدف کلی از این تحقیق مشخص ساختن تفاوت درک حسابرسان نسبت به اهمیت عوامل تاثیرگذار بر هر یک از ریسک های موجود در محیط حسابرسی در دو گروه حسابرسان دولتی و خصوصی است (شامل ریسک حسابرسی، ریسک کنترل، ریسک ذاتی و در مجموع ریسک عدم کشف). با توجه به این هدف کلی، اهداف ویژه تحقیق عبارتند از:

- شناسایی تفاوت های درک حسابرسان در دو گروه دولتی و خصوصی از عوامل تاثیرگذار بر ریسک حسابرسی.
- شناسایی تفاوت های درک حسابرسان در دو گروه دولتی و خصوصی از عوامل تاثیرگذار بر ریسک ذاتی.
- شناسایی تفاوت های درک حسابرسان در دو گروه دولتی و خصوصی از عوامل تاثیرگذار بر ریسک کنترل.
- شناسایی تفاوت های درک حسابرسان در دو گروه دولتی و خصوصی از عوامل تاثیرگذار بر ریسک عدم کشف.

4- فرضیه های تحقیق

فرضیه های تحقیق به شرح زیر است:

1. تفاوت معناداری در درک حسابرسان ارشد در دو گروه دولتی و خصوصی از عوامل تاثیرگذار بر ارزیابی ریسک حسابرسی وجود دارد.
2. تفاوت معناداری در درک حسابرسان ارشد در دو گروه دولتی و خصوصی از عوامل تاثیرگذار بر ارزیابی ریسک کنترل وجود دارد.
3. تفاوت معناداری در درک حسابرسان ارشد در دو گروه دولتی و خصوصی از عوامل تاثیرگذار بر ارزیابی ریسک ذاتی وجود دارد.
4. تفاوت معناداری در درک حسابرسان ارشد در دو گروه دولتی و خصوصی از عوامل تاثیرگذار بر ارزیابی ریسک عدم کشف وجود دارد.

5- روش تحقیق

این تحقیق از نوع کاربردی و روش تحقیق از نوع همبستگی و پیمایشی می باشد. ابزار گردآوری اطلاعات پرسشنامه است.

6- متغیرهای تحقیق

متغیرهای تحقیق کلیه عوامل تاثیرگذار بر هر یک از مولفه های مدل ریسک حسابرسی بر اساس ادبیات و نظریه های تحقیق و همین طور بر اساس استانداردهای حسابرسی می باشد. برای اندازه گیری میزان ارزیابی حسابرسان از ریسک های ذاتی و کنترل عوامل تاثیرگذار بر هر یک از این ریسک ها (متغیرهای تحقیق)، طبق ادبیات حسابرسی استخراج گردیده است (چنگ و همکاران³¹، 2007). سپس عواملی که در فهرست فوق موجود نبود، از استانداردهای حسابرسی

30. Smieliauskas

31. Chang et al.

ایران و دستورالعمل حسابرسی سازمان حسابرسی (1379) استخراج و به فهرست فوق اضافه شده است.

در این تحقیق عوامل تاثیرگذار بر ریسک حسابرسی طبق طبقه بندی بیٹی و همکاران³² (2002) به دو طبقه محوری تقسیم شده است :

"مبنای واحد تحت حسابرسی" و "مبنای حسابرس"³³. مبنای حسابرس به معنای ریسک هایی است که مسبب آن ناتوانی حسابرسان در کشف تقلب عمده در صورت های مالی می باشد. از اینرو عوامل ریسک که ممکن است منتج از قضاوت نادرست حسابرسان گردد ، به عنوان مبنای حسابرس منظور می شود. مبنای واحد تحت حسابرسی به معنای درجه تاثیر پذیری وقتی حسابرسان گزارش حسابرسی نادرست به استفاده کنندگان صورت های مالی ارائه می کنند، می باشد.

عوامل تاثیرگذار بر ریسک ذاتی طبق طبقه بندی هلییار و همکاران (1996) به دو طبقه "سطح صورت های مالی" و "سطح مجموع مانده حساب ها"³⁴ تقسیم شدند. سطح صورت های مالی به معنی ریسکی است که کلیت صورت های مالی واحد تجاری هدف ممکن است خطای با اهمیت یا تقلب داشته باشد. سطح مجموع مانده حساب ها به معنای عوامل ریسک که در آن ها حساب خاص واحدهای اقتصادی هدف تحریف عمده ای داشته باشند، می باشد.

از جنبه ریسک کنترل مطابق کوزو³⁵ (1996) عوامل تاثیرگذار بر ریسک کنترل در این تحقیق به "محیط کنترلی"، "ارزیابی ریسک"، "فعالیت کنترلی" و "سرپرستی"، تقسیم بندی شده است. محیط کنترلی چارچوبی است که رهنمودها، نظام مندی ها و کنترل های داخلی واحد اقتصادی را تشکیل می دهد. ارزیابی ریسک روشی است که واحد تجاری با این روش ناتوانی در دستیابی به اهداف خود را شناسایی می کند. فعالیت کنترلی به این معناست که ک ارکنان واحد اقتصادی واقعا سیاست ها و فرایندهای تعیین شده توسط سطوح مدیریت را بکار می گیرند یا خیر و سرپرستی فرایندی است که واحد تجاری نتایج عملی کنترل های داخلی را ارزیابی می کند . همان گونه که پیشتر اشاره شد، در هر طبقه عوامل تاثیرگذار بر اساس استانداردهای حسابرسی ایران و دستورالعمل حسابرسی سازمان حسابرسی نیز که در فهرست بالا نبود، اضافه شد. این عوامل در پیوست الف مقاله ارائه شده است.

7- جامعه آماری و قلمرو زمانی تحقیق

در این تحقیق جامعه آماری کلیه حسابرسان ارشد عضو جامعه حسابداران رسمی موسسات حسابرسی خصوصی و سازمان حسابرسی مستقر در تهران می باشد. جامعه تحقیق به دو بخش حسابرسان نماینده بخش دولتی و بخش خصوصی حسابرسی کشور تقسیم شدند که از هر گروه دو نمونه برابر از حسابرسان ارشد شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی انتخاب شد.

اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران شامل 955 نفر می باشد که به دو گروه اعضای شاغل در سازمان حسابرسی (261 نفر) و شاغل در

32. Beattie et al.

33. "Auditor Base" and "Auditee Base"

34. Financial Statement Level and Account Remaining Sum Level

35. COSO

مؤسسات حسابرسی خصوصی (694 نفر) تقسیم می‌گردند ، که اسامی اعضای فوق از سایت جامعه استخراج و نمونه گیری تصادفی بر این اساس انجام شده است. حجم نمونه بر اساس فرمول کوکران به شرح رابطه (1) زیر بدست آمده است:

$$(1) \quad n = \frac{N * z_{\alpha}^2 * P * Q}{N * d^2 + z_{\alpha}^2 * P * Q}$$

که در آن:

N: حجم جامعه، **n** حجم نمونه ، **d** خطای مطلق برابر $P, 0/1$ نسبت برابر $0/5$ و $Q=1-P$ ، **z** آلفا دوم در اینجا $1/64$ یعنی صدک نودم از توزیع نرمال در نظر گرفته می‌شود. بر این اساس تعداد نمونه آماری برابر با رابطه 2 می‌باشد:

$$(1) \quad n = \frac{955(1/64^2)*0/25}{955(0/1^2)+(1/64^2)*0/25} \approx 64$$

بر اساس فرمول بالا تعداد نمونه 64 نفر حسابرس مستقل در نظر گرفته شد و از این تعداد 64 نفر به پرسشنامه های ار سالی پاسخ دادند (نرخ برگشت پرسشنامه 100%). ارسال و گردآوری پرسشنامه ها تماما در سال 1388 انجام شده است. از اینرو قلمرو زمانی این تحقیق همین سال می‌باشد.

8- روایی و پایایی پرسشنامه

برای افزایش اعتبار³⁶ ابزار تحقیق، پرسشنامه اولیه با نظر سه تن مدیر ارشد و مدی ر (خبره در حوزه ریسک حسابرسی ایران) که دو نفر از سازمان حسابرسی و یک نفر از مؤسسات معتمد بورس و استاد دانشگاه در حوزه حسابرسی بودند ، تعدیل ، تدوین و بازنگری گردید. از آنجا که پرسشنامه تحقیق به تأیید چند تن از خبرگان از لحاظ محتوا رسیده است، می‌توان روایی تحقیق را بالا دانست . همچنین در راستای سنجش اعتبار، از آلفای کرونباخ به دست آمده برای سوالات مربوط به ریسک های حسابرسی، در مجموع برای 58 سوال و برای 30 نفر 0/779 بدست آمد که از عدد 0/7 بزرگتر می باشد ، بنابراین می‌توان بیان داشت، پرسشنامه تحقیق از اعتبار بالایی برخوردار است.

پس از پیش آزمون پرسشنامه طراحی شده نهایی برای پاسخ دهندگان ارسال و از هر یک از حسابرسان خواسته شد تا میزان اهمیت هر عامل را بر ریسک ذاتی و کنترل در طبقات فرعی مربوطه مطابق طیف 5 نقطه ای لیکرت (خیلی کم ، کم ، متوسط ، زیاد و خیلی زیاد) ارزیابی نمایند.

9- تجزیه و تحلیل یافته های پژوهش

9-1- آمار توصیفی نمونه تحقیق

همانگونه که گفته شد ، نمونه تحقیق متشکل از 64 نفر از حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران شاغل در سازمان حسابرسی یا موسسات خصوصی می باشند . اطلاعات مربوط به سوابق کاری نمونه تحقیق به شرح جدول 1 است. همانگونه ملاحظه می شود متوسط سوابق کاری حسابرسان در حوزه حسابرسی حدود 20 سال است . اما در سایر حوزه های مرتبط یعنی حسابداری و حسابرسی داخلی به ترتیب 4 و 1 سال می باشد.

جدول 1- سوابق کاری نمونه تحقیق در حوزه حسابرسی و حسابداری

آماره توصیفی	سابقه کار در حوزه حسابرسی مستقل	سابقه کار به عنوان مدیر یا شریک حسابرسی	سابقه کار حسابدار حوزه حسابرسی داخلی	سابقه کار در حوزه حسابرسی داخلی
تعداد پاسخ ها (معتبر)	58	48	54	52
عدم پاسخ	6	16	10	12
میانگین	20.6379	9.3854	4.1667	1/0673
میانه	20.00	5.5	1/5	0/00
مد	30.00	3/00	0/00	0/00
انحراف معیار	8/81525	9/8625	7/66947	3/08702
واریانس	77/709	91/896	58/821	9/530
دامنه تغییرات	35/00	31/00	37/00	20/00
حداقل	1/00	0/00	0/00	0/00
حداکثر	36/00	31/00	37/00	20/00

(ادامه جدول 1)

* منبع: یافته های پژوهشگر

جدول شماره 2 بیانگر فراوانی و درصد فراوانی های سوابق حرفه ای و تحصیلی است.

جدول 2- سوابق حرفه ای و تحصیلی حسابرسان

آماره توصیفی	درصد خالص	فراوانی	متغیر توصیفی
موسسات حسابرسی خصوصی	53/1	34	نوع موسسه متبوع حسابرسان
سازمان حسابرسی کل	46/9	30	
کل	100	64	
لیسانس	59/3	35	تحصیلات
فوق لیسانس	39/0	23	
دکترای کل	1/7	1	
عدم پاسخ	100	59	
کل		5	
عدم پاسخ		5	
کل		64	

* منبع: یافته های پژوهشگر

مطابق جدول 2 حدود 53 درصد حسابرسان در نمونه تحقیق ، در موسسات خصوصی و مابقی در سازمان حسابرسی شاغل هستند . از سوی دیگر 59 درصد دارای تحصیلات کارشناسی و 39 درصد کارشناسی ارشد می باشند. اکثر حسابرسان نیز در رشته حسابداری تحصیل کرده اند.

جدول 3- آماره های توصیفی در هر یک از طبقات ریسک ذاتی و کنترل

طبقات ریسک کنترل			طبقات ریسک ذاتی		آماره های توصیفی در هر طبقه	
سرپرستی	فعالیت کنترلی	ارزیابی ریسک	محیط کنترلی	سطح صورت های مالی		سطح باقیمانده مجموع حسابها
62	63	63	62	63	58	تعداد (معتبر)
2	1	1	2	1	6	عدم پاسخ
14/9032	18/3968	18/3968	32/5806	30/3492	64/7414	میانگین
16/0000	18/0000	18/0000	33/0000	30/0000	65/0000	میانه
16.00	20.00	20.00	34.00	31.00	61.00	مد
2/65941	3/07718	3/07718	4/17859	6/02992	7/19298	انحراف معیار
7/072	9/469	9/469	17/461	36/360	51/739	واریانس
12/00	15/00	15/00	19/00	50/00	34/00	دامنه تغییرات
8/00	10/00	10/00	22/00	15/00	44/00	حداقل
20/00	25/00	25/00	41/00	65/00	78/00	حداکثر

* منبع: یافته های پژوهشگر

در جدول 3 آماره های مرکزی و پراکندگی پاسخ های داده شده توسط حسابرسان به تفکیک هر طبقه فرعی در هر یک از ریسک های ذاتی و کنترل ارائه شده است. به عنوان مثال برای طبقه سرپرستی میانگین پاسخ ها برای 62 نفر پاسخ دهنده، عدد 14/9 بوده است ، درحالی که 50 درصد پاسخ ها، عدد 16 و کمتر بوده است و بیشترین پاسخ مشاهده شده نیز در این طبقه عدد 16 است. انحراف معیار و مجذور آن به ترتیب 2/65 و 7/07 بوده است . دامنه تغییرات بین کمترین و بیشترین پاسخ ها نیز عدد 12 است.

9-2- آزمون فرضیات تحقیق

متغی ر وابسته یا مساله تحقیق درک حسابرسان از عوامل تاثیرگذار بر ریسک های حسابرسی در دو گروه حسابرسان مستقل در دو بخش دولتی و خصوصی می باشد. گروه ها در این تحقیق با یکدیگر همبستگی و رابطه ای ندارند (گروه های مستقل) زیرا هم زمان حسابرسان نمی توانند در هر دو گروه بخش دولتی و خصوصی فعال باشند. از اینرو آزمون t مستقل³⁷ مورد استفاده قرار گرفته است. فرضیه اول تحقیق به شرح زیر است:

تفاوت معناداری در درک حسابرسان ارشد در دو گروه دولتی و

خصوصي از عوامل تاثيرگذار بر ارزيابي ريسک حسابري وجود دارد. جدول 4- الف بيانگر آماره هاي توصيفي دو گروه است. ميانگين و انحراف استاندارد پاسخ هاي حسابريان درباره ارزيابي اهميت عوامل (متغيرهاي) موثر بر ريسک حسابري در دو گروه خصوصي و دولتي در اين جدول ارائه شده است.

جدول 4- الف- آماره هاي توصيفي دو گروه حسابريان خصوصي و دولتي براي ريسک حسابري

نوع ريسک	نوع موسسه حسابري	تعداد	ميانگين	انحراف استاندارد	ميانگين خطاي استاندارد
ريسک حسابري	موسسات حسابري (خصوصي)	34	32/5294	4/47373	0/76724
	سازمان حسابري (دولتي)	28	34/2143	4/7715	0/90173

* منبع: يافته هاي پژوهشگر

جدول 4- ب نتايج آزمون ليون³⁸ و آزمون t مستقل را براي ريسک حسابري نشان مي دهد:

جدول 4- ب - نتایج آزمون لیون و آزمون t مستقل برای ریسک حسابرسی

آزمون t برای برابری میانگین ها						آزمون لیون برای برآری واریانس ها				
95% فاصله اطمینان		انحراف معیار	متوسط اختلاف	معنی داری (دو دامنه)	درجه آزادی	T آماره	معنی داری	F آماره		
حد بالا	حد پایین									
0/66846	-4/0382	1/17649	-1/68487	0/157	60	-1/423	0/955	0/003	واریانس گروه ها همگن است	ریسک حسابرسی
0/68674	-4/05649	1/18396	-1/68487	0/16	56/161	-1/423			واریانس گروه ها همگن نیست	

* منبع: یافته های پژوهشگر

سمت راست جدول 4- ب بیانگر نتایج آزمون لیون و بخش چپ آن بیانگر آزمون t مستقل است. چون سطح معنی داری در این بخش برابر 0/955 بوده و بالاتر از 5% است، واریانس گروه ها همگن است (گروه حسابرسان بخش دولتی و خصوصی). از اینرو ردیف اول سمت چپ جدول بالا که بیانگر همگنی گروه ها می باشد، مورد بررسی قرار می گیرد. چون سطح معنی داری در این بخش برابر 0/157 بوده و بنابراین بزرگتر از خطای 5% است، تفاوت معنی داری بین درک حسابرسان از عوامل تاثیرگذار بر ریسک حسابرسی در دو گروه حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی (بخش دولتی) و حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسی خصوصی وجود ندارد و فرضیه تحقیق تایید نمی شود

فرضیه دوم تحقیق به شرح زیر است:

تفاوت معناداری در درک حسابرسان ارشد در دو گروه دولتی و خصوصی از عوامل تاثیرگذار بر ارزیابی ریسک کنترل وجود دارد. جدول 5- الف بیانگر آماره های توصیفی دو گروه می باشد و جدول 5- ب نتایج آزمون لیون و آزمون t مستقل را برای ریسک کنترل نشان می دهد:

جدول 5- الف- آماره های توصیفی دو گروه حسابرسان خصوصی و دولتی برای ریسک کنترل

ریسک	نوع موسسه حسابرسی	تعداد	میانگی	انحراف استاندارد	میانگین خطای استاندارد
ریسک کنترل	موسسات حسابرسی (خصوصی)	32	86/875	10/23199	1/80878
	سازمان حسابرسی (دولتی)	28	80/75	11/368	2/14835

* منبع: یافته های پژوهشگر

جدول 5- ب - نتایج آزمون لیون و آزمون t مستقل برای ریسک کنترل

آزمون t برای برابری میانگین ها						آزمون لیون برای برآری واریانس ها				
95% فاصله اطمینان		انحراف معیار	متوسط اختلاف	معنی داری (دو دامنه)	درجه آزادی	T آماره	معنی داری	F آماره		
حد بالا	حد پایین									
11/70676	0/54324	2/78849	6/125	0/032	58	2/197	0/872	0/026	واریانس گروه ها همگن است	ریسک کنترل

11/75351	0/49649	2/8084	6/125	0/033	54/843	2/181		واریانس گروه ها همگن نیست
----------	---------	--------	-------	-------	--------	-------	--	---------------------------

* منبع: یافته های پژوهشگر

در جدول 5-ب در سمت راست، چون سطح معنی داری برابر 0/872 بوده و بالاتر از 5% است، واریانس گروه ها همگن است (گروه حسابرسان بخش دولتی و خصوصی). از اینرو، ردیف اول سمت چپ جدول بالا بیانگر همگنی گروه ها می باشد. چون سطح معنی داری در این بخش برابر 0/032 بوده و بنابراین کوچکتر از خطای 5% است، تفاوت معنی داری بین درک حسابرسان از عوامل تاثیرگذار بر ریسک کنترل در دو گروه حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی (بخش دولتی) و حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسی خصوصی وجود دارد و فرضیه تحقیق تایید می شود.

فرضیه سوم تحقیق به شرح زیر است:

تفاوت معناداری در درک حسابرسان ارشد در دو گروه دولتی و خصوصی از عوامل تاثیرگذار بر ارزیابی ریسک ذاتی وجود دارد. جدول 6- الف- آماره های توصیفی دو گروه حسابرسان خصوصی و دولتی برای ریسک ذاتی

نوع ریسک	نوع موسسه حسابرسی	تعداد	میانگین	انحراف استاندارد	میانگین خطای استاندارد
ریسک ذاتی	موسسات حسابرسی (خصوصی)	32	95/0313	8/7896	1/5538
	سازمان حسابرسی (دولتی)	25	94.96	13/29937	2/65987

* منبع: یافته های پژوهشگر

جدول 6- ب- نتایج آزمون لیون و آزمون t مستقل برای ریسک ذاتی

آزمون t برای برابری میانگین ها						آزمون لیون برای برابری واریانسها		ریسک ذاتی	
95% فاصله اطمینان حد بالا حد پایین		انحراف معیار	متوسط اختلاف	معنی داری (دو دامنه)	درجه آزادی	T آماره	معنی داری		F آماره
5/94885	-5/80635	2/93287	0/07125	0/981	55	0/024	0/204		1/65
6/29903	-6/15653	3/08046	0/07125	0/982	39/604	0/023			

* منبع: یافته های پژوهشگر

در جدول 6-ب در سمت راست چون سطح معنی داری برابر 0/204 بوده و بالاتر از 5% است، واریانس گروه ها همگن است (گروه حسابرسان بخش دولتی و خصوصی). از اینرو ردیف اول سمت چپ جدول بالا که بیانگر همگنی گروه ها است، مورد بررسی قرار می گیرد. چون سطح معنی داری در این بخش برابر 0/981 بوده و بنابراین بزرگتر از خطای 5% است، تفاوت معنی داری بین درک حسابرسان از عوامل تاثیرگذار بر ریسک ذاتی در دو گروه حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی (بخش دولتی) و حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسی خصوصی وجود ندارد و فرضیه تحقیق تایید نمی شود.

فرضیه چهارم تحقیق به شرح زیر است:

تفاوت معناداری در درک حسابرسان ارشد در دو گروه دولتی و خصوصی از عوامل تاثیرگذار بر ارزیابی ریسک عدم کشف وجود دارد.

جدول 7- الف- آماره های توصیفی دو گروه حسابرسان خصوصی و دولتی برای ریسک عدم کشف

نوع ریسک	نوع موسسه حسابرسی	تعداد	میانگین	انحراف استاندارد	میانگین خطای استاندارد
ریسک عدم کشف	موسسات حسابرسی (خصوصی)	30	0/004	0/00091	0/00017
	سازمان حسابرسی (دولتی)	24	0/0047	0/00088	0/00018

* منبع: یافته های پژوهشگر

جدول 7-ب- نتایج آزمون لیون و آزمون t مستقل برای ریسک عدم کشف

آزمون t برای برابری میانگین ها						آزمون لیون برای برابری واریانس ها		ریسک ذاتی	
95% فاصله اطمینان حد بالا	95% فاصله اطمینان حد پایین	انحراف معیار	متوسط اختلاف	معنی داری (دو دامنه)	درجه آزادی	T آماره	معنی داری		F آماره
-0/00018	-0/00116	0/00024	-0/00067	0/008	50/074	-2/749			

* منبع: یافته های پژوهشگر

در جدول 7-ب در سمت راست چون سطح معنی داری برابر 0/621 بوده و بالاتر از 5% است، واریانس گروه ها همگن است (گروه حسابرسان بخش دولتی و خصوصی). از اینرو، ردیف اول سمت چپ جدول بالا که بیانگر همگنی گروه ها است، مورد بررسی قرار می گیرد. چون سطح معنی داری در این بخش برابر 0/008 بوده و بنابراین کوچک تر از خطای 5% است، تفاوت معنی داری بین درک حسابرسان از عوامل تاثیرگذار بر ریسک عدم کشف در دو گروه حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی (بخش دولتی) و حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسی خصوصی وجود دارد و فرضیه تحقیق تایید می شود. در جدول شماره 8 خلاصه ای از فرضیه ها و نتایج آزمون فرضیه های تحقیق ارائه شده است.

جدول 8 - خلاصه فرضیات و نتایج آزمون فرضیه های تحقیق

ردیف	فرضیه تحقیق	نتیجه آزمون
1	تفاوت معناداری در درک حسابرسان ارشد در دو گروه دولتی و خصوصی از عوامل تاثیرگذار بر ارزیابی ریسک حسابرسی وجود دارد.	عدم تایید فرضیه
2	تفاوت معناداری در درک حسابرسان ارشد در دو گروه دولتی و خصوصی از عوامل تاثیرگذار بر ارزیابی ریسک کنترل وجود دارد.	تایید فرضیه
3	تفاوت معناداری در درک حسابرسان ارشد در دو گروه	عدم تایید

فرضیه	دولتی و خصوصی از عوامل تاثیرگذار بر ارزیابی ریسک ذاتی وجود دارد.	
تایید فرضیه	تفاوت معناداری در درک حسابرسان ارشد در دو گروه دولتی و خصوصی از عوامل تاثیرگذار بر ارزیابی ریسک عدم کشف وجود دارد.	4

* منبع: یافته های پژوهشگر

10- بحث و نتیجه‌گیری

همانگونه که از یافته‌های این پژوهش بر می‌آید، فرضیه‌های تحقیق درباره دو عنصر مدل ریسک حسابرسی تایید نشد و در مورد دو عنصر دیگر مورد تایید قرار گرفت. به عبارت دیگر تفاوت معنی‌داری بین درک حساب‌برسان از عوامل تاثیرگذار بر ریسک حسابرسی و ریسک ذاتی در دو گروه حساب‌برسان شاغل در سازمان حسابرسی (بخش دولتی) و حساب‌برسان شاغل در موسسات حسابرسی خصوصی وجود ندارد، اما تفاوت معنی‌داری بین درک حساب‌برسان از عوامل تاثیرگذار بر ریسک‌های کنترل و ریسک عدم کشف در دو گروه حساب‌برسان شاغل در سازمان حسابرسی (بخش دولتی) و حساب‌برسان شاغل در موسسات حسابرسی خصوصی وجود دارد. برخی عوامل تاثیرگذار بر ارزیابی ریسک عدم کشف عبارتند از: انتخاب فرایند حسابرسی نامناسب، اجرای اشتباه رویه‌های حسابرسی، درک نادرست نتایج حسابرسی و بازرسی تصادفی³⁹ (چنگ و همکاران، 2007). بیشتر این عوامل از خود حساب‌برسان تاثیر می‌پذیرد، بنابراین نتایج تحقیق که حاکی از تفاوت بین دو گروه حساب‌برسان است، دور از ذهن نمی‌باشد. ریسک ذاتی (IR) منتج از عوامل خارجی، رویه‌ها و فشارهای وارده به واحد اقتصادی و همین‌طور عوامل داخلی می‌باشد. IR ممکن است مربوط به شرایط یا رویدادهای گسترده در سطح شرکت، شرایط یا رویدادهای خاص مربوط به یک هدف حسابرسی مشخص، مانند ماهیت مانده یک حساب یا طبقه معاملات باشد. وقتی IR بالا باشد، انتظار می‌رود که حساب‌برس شواهد قوی‌تر را گردآوری و بررسی نموده، شواهد بیشتری در پایان سال گردآوری کند و آزمون‌های بیشتری انجام دهد (بلی و همکاران، 2008). از اینرو عوامل موثر بر ریسک ذاتی از عوامل برونی منشأ می‌گیرند و چندان به درک حساب‌برسان مربوط نمی‌شوند. نتایج تحقیق نیز موید این موضوع است.

نتایج تحقیق حاضر می‌تواند در پیشبرد اهداف حسابرسی مبتنی بر ریسک در ایران از طریق روشن ساختن حوزه‌های اختلاف نظر درباره ریسک‌های موجود در محیط حسابرسی ایران از منظر دو گروه حساب‌برسان مستقل یاری رساند. نتایج تحقیقات اخیر نشان می‌دهد که اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک در ایران همواره با موانعی روبرو بوده است و به‌طور کامل قابل پیاده‌سازی نبوده است (خداداد، 1373؛ نجات، 1378؛ فرصتی، 1381؛ خطیری، 1384). با روشن شدن درک حساب‌برسان از ریسک که عامل محوری در پیاده‌سازی موفق حسابرسی مبتنی بر ریسک است، شاید بتوان به پیشبرد اهداف این نوع حسابرسی کمک نمود.

11- پیشنهادات

بر اساس نتایج این تحقیق می‌توان پیش نهادات زیر را برای تحقیقات آتی مطرح نمود:

- بررسی دلایل تفاوت در درک ریسک‌های حسابرسی توسط حساب‌برسان در دو بخش دولتی و خصوصی.

- بررسی تفاوت درک حساب‌رسان ارشد زن و مرد از ریسک‌ها در حساب‌رسانی ایران.
- مطالعه روش‌های ارزیابی ریسک واقعی در محیط حساب‌رسانی ایران.
- بررسی موانع اجرایی حساب‌رسانی مبتنی بر ریسک در ایران و مقایسه آن با نتایج جهانی.
- بررسی نقش فرهنگ قومیت‌های مختلف ایرانی بر ارزیابی ریسک‌های حساب‌رسانی در ایران.

منابع

- خداداد، امیر مسعود، (1373)، "بررسی علل عدم اجرای برآورد ریسک در حسابرسی ایران"، پایان نامه مقطع کارشناسی ارشد حسابداری، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران.
- خطیری، محمد، (1384)، "موانع اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک در شرکت هایی که حسابرسان آن ها عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می باشند"، پایان نامه مقطع کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات.
- فرستی، ولی ا.، (1381)، "بررسی نارسایی های مدل حسابرسی مبتنی بر سیستم و جایگزینی آن با مدل حسابرسی مبتنی بر ریسک در ایران"، پایان نامه مقطع کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه تربیت مدرس.
- کمپته تجدید نظر دستورالعمل حسابرسی، (1379)، دستورالعمل حسابرسی سازمان حسابرسی (بخش های تجدید نظر شده با نگرش به مدیریت خطر حسابرسی).
- کمپته تدوین استانداردهای حسابرسی، (1386)، استانداردهای حسابرسی (تجدید نظرشده) بخش های 20، 5-31 و 33، تهران، سازمان حسابرسی.
- مرادی، مهدی و سید مهدی پورحسینی، (1388)، "بررسی رابطه بین برخی ویژگی های مالی و غیر مالی و مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، فصلنامه علمی - پژوهشی تحقیقات حسابداری، سال اول، شماره اول، صص 168-185.
- نجات، منیر، (1378)، "مطالعه سطح ریسک قابل پذیرش حسابرسی در شرکت های نساجی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، پایان نامه مقطع کارشناسی ارشد حسابداری، به راهنمایی دکتر حسن صالح نژاد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات.
- وحیدی الیزی، ابراهیم و حامد حامدیان، (1388)، "برداشت حسابرسان ایران از کارایی علائم خطر در کشف گزارشگری مالی متقلبانه"، فصلنامه علمی - پژوهشی تحقیقات حسابداری، سال اول، شماره سوم، صص 162-197.
- Allen, R., Hermanson, D., Kozloski, T. and Ramsay, R., (2006). "Auditor Risk Assessment: Insight from the Academic Literature", *Accounting Horizons*, Vol. 20 No. 2, 157-77.
- Austen, Lizabeth A., Eilifsen, Aasmund and William F. Messier., (2000). "The Relationship of Risk Assessment and Information Technology to Detected Misstatements". Available at WWW.SSRN.
- Beattie V., Fearnley S. and Brandt R., (2002). "Auditor Independence and Audit Risk in the UK: a Reconceptualisation", Presented at the American Accounting Association Professionalism and Ethics Symposium, August.
- Blay, Allen, Kizirian, Tim and Sneathen, Dwight., (2008). "Evidential Effort and Risk Assessment in Auditing", *Journal of Business & Economics Research*, Volume 6, 39-59.
- Bloomfield, R., (1995). "Strategic Dependence and Inherent Risk Assessments", *Accounting Review*, Vol., No. 1, 71-90.
- 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.
- Chen, Hsueh-ju and Yan Huang, Shaio., (2007). "Culture And Risk Assessment: A Comparison Of Singapore And Taiwan", *International Business & Economics Research Journal*, VOL.6, NO.8, 51-73.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), (1996), *Internal Control Issues in Derivatives Usage*, AICPA.

Cooper, Jean C. & Selto, H. Frank,(1993), " Is Risk Preference Induction a Reliable Method of Controlling Risk Preferences? ", *Journal of Management Accounting Research*, 10492127, Vol. 5.

DeFond, Mark L., Francis, Jere R. and Hu, Xuesong, (2008)," The Geography of Auditor Independence and SEC Enforcement ", Available at SSRN:<http://ssrn.com/abstract=1132885>.

Gramling, A.A. and Moyes, P.M.,(2003)," Internal Auditors' Assessment of Fraud Warning Signs: Implications for External Auditors", *The CPA Journal*, Vol 73,No. 6, 4-10.

Hardies, Kris, Breesch, Diane and Branson, Joël,(2009)," Male and Female Auditors: Who in this Land is the Fairest of All? " *Accountancy & Bedrijfskunde*, Vol. 29, No. 7, 22–30. Available at SSRN:<http://ssrn.com/abstract=1330465>.

Helliar C., Lyon B., Monroe G.S., Ng J. and Woodliff D.R. ,(1996). " UK Auditors' Perceptions of Inherent Risk ", *British Accounting Review*, 28(1), 45-72.

Imoniana, Joshua Onome and Gartner, Ivan Ricardo.,(2007). " Towards a Multi-Criteria Approach to Corporate Auditing Risk Assessment in Brazilian Context", available at: <http://ssrn.com/abstract=1095950>.

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.

Mock T.J., Wright A. and Srivastava R.P., (1998), "Audit Program Planning Using a Belief Function Framework ". University of Kansas Audit Research Symposium.

Moyes ,G.D.,(2007)." The Differences in Perceived Level of Fraud Detecting Effectiveness of SAS No. 99 Red Flags between External and Internal Auditors", *Journal of Business& Economic Research*, Vol 5,No.6.

Moyes ,G.D. et al,(2006)."Internal Auditors Perceptions of the Effectiveness of Red Flags to Detect Fraudulent Financial Reporting", *Journal of Accounting, Ethics & Public Policy*, Vol1,No.6.

Khorwatt, Esamaddin.,(2008). "Audit Risk Assessment –the Professional Balancing Act " *Monthly Electronic Bulletin of ASCA*, available at: www.ascasociety.org.

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.

Krishnan Jagan and Krishnan Jayanthi. ,(1997)."Litigation Risk and Auditor Resignations", *the Accounting Review* , 72(4), 539-560.

Peecher, Mark E. Schwartz, Rachel and Ira Solomon. (2007)." It's All About Audit Quality: Perspectives on Strategic-Systems Auditing", *Accounting, Organizations and Society*, 463–485.

Piercey, M. David,(2009)," Documentation Requirements and Audit Risk Assessment ", Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1476508>.

Pincus, K.V.,(1989),"The Efficiency of a Red Flags Questionnaire for Assessing the Possibility to Fraud", *Accounting, Organization and Society*, 4(1,2), 153-164.

Smieliauskas, Wally,(2008)." A Framework for Identifying (and Avoiding) Fraudulent Financial Reporting", *Accounting Perspectives / Perspectives Comptables* ,Vol. 7 No. 3 — PC,vol. 7, no3 , 189–226 © CAAA/ACPC.

Wüstemann, Jens, (2005). " 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>.

Zimbelman, M.,(1977)."The Effect of SAS No 82 on Auditors' Attention to Fraud Risk Factors and Audit Planning Decisions", *Journal of Accounting Research*,35, 75-97.

پیوست

عوامل تاثیر گذار بر ریسک های مدل ریسک حسابرسی (منبع: چنگ و همکاران، 2007، تعدیل شده با استانداردهای حسابرسی ایران)

عوامل موثر بر ریسک حسابرسی	
6- وابستگی مالی حسابرس به درآمد حسابرسی از یک مشتری خاص و یا گروه مشتریان خاص است.	طبقه: مبنای حسابرسی
7- ریسک عملیاتی واحد تحت حسابرسی (عبارت است از ریسک اینکه واحد حسابرسی نتواند به هدف عملیاتی خود نائل گردد).	1- شناخت حسابرس از هدف واحد تحت رسیدگی شامل موقعیت اقتصادی عمومی، محیط صنعت و فعالیت عملیاتی و زمینه تجاری و شناخت کامل از مدل تجاری صاحبکار
8- ترکیب مشتریان هر حسابرس یا موسسه حسابرسی	2- دانش و تکنیک های حرفه ای حسابرس
طبقه: سطح واحد تحت حسابرسی	3- ارزیابی درستکاری و یکپارچگی مدیریت طبق رفتار متقابل با حسابرسان در گذشته
9- تنوع و گستردگی و میزان اتکای استفاده کنندگان برون سازمانی بر صورت های مالی (مثلا شرکت سهامی عام است).	4- درجه قضاوتی بودن اطلاعات ارائه شده مربوط و روش ارزیابی آن در واحد تحت حسابرسی
10- احتمال بروز مشکلات حاد مالی و نقدینگی در واحد مورد رسیدگی در دوره پس از صدور گزارش حسابرسی.	5- ملاحظات و توجه به هزینه های حسابرسی هنگام استفاده از راهبردها و روش های حسابرسی

عوامل موثر بر ریسک ذاتی	عوامل موثر بر ریسک کنترل
طبقه: سطح صورت های مالی	طبقه: محیط کنترلی
1- تردید در تداوم فعالیت واحدهای تحت حسابرسی (مانند بیشتر بودن بدهی ها از دارایی ها یا عدم توانایی در بازپرداخت بدهی ها و کسری بسی از زیاد و زیان انباشته بالا...).	26- میزان آموزش اخلاقیات و آیین رفتار حرفه ای کارکنان واحد تحت حسابرسی.
2- نوع فعالیت تجاری واحد مورد رسیدگی مانند احتمال نابابی تکنولوژیکی محصولات و خدمات- پیچیدگی ساختار سرمایه، تعداد و پراکندگی جغرافیایی مراکز تولید و توزیع محصولات و ارائه خدمات.	27- میزان آموزش های حرفه ای کارکنان حسابداری
3- تغییرات مداوم در سطوح مدیریتی و کارکنان ارشد (آیا میزان تغییر مدیران بالاتر از میزان تغییر مدیران در شرکت های مشابه می باشد و دلایل تغییر آن ها.	28- مشارکت هیأت مدیره یا کمیته حسابرسی در کنترل داخلی واحد تحت حسابرسی
4- تغییرکارکنان مهم حسابداری (آیا میزان تغییر کارکنان بالاتر از همکاران آن ها در یک دوره معین زمانی در شرکت های مشابه می باشد و دلایل تغییر آن ها).	29- میزان گرایش به ریسک و فلسفه مدیریتی مدیریت (مثلا تمایل به تعقیب سرمایه گذاری با سود بالا و ریسک بالا).
5- تغییر مداوم حسابرس و یا استفاده از حسابرسان کمتر خوشنام برای سال های متمادی.	30- تمایل مدیریت به خوش بینی بیش از حد در گزارش های مالی.
6- اندازه واحد تحت حسابرسی (نسبت تعداد کارکنان واحد تحت حسابرسی، حجم فروش، میزان دارایی های واحد تحت حسابرسی نسبت به کل صنعت).	31- تاکید مدیریت بر فرآیند تهیه اطلاعات مالی صحیح.
7- تجربه و دانش (صلاحیت) مدیریت ارشد و میانی با در نظر گرفتن مهارتهای عمومی مدیریت و حسابداری.	32- مناسب بودن نمودار سازمانی واحد تحت حسابرسی.
8- استعداد دارایی ها برای سوء استفاده (برای مثال دارایی های با ارزش بالا و با قابلیت نقل و انتقال سریع مانند وجوه نقد).	43- تقسیم وظایف و مسئولیت های واضح در واحد تحت حسابرسی.
9- پیچیدگی واحد تحت حسابرسی (مثلا شرکت یک واحد بین المللی است یا مؤسسات وابسته و فرعی زیادی دارد و نظایر آن).	34- سیاست های منابع انسانی واحد تحت حسابرسی (آیا سیاست های استخدام، ارتقاء و آزمون و گزینش روشن است؟).
10- محیط اقتصادی برون سازمانی واحد اقتصادی شامل سیاست ها ، قوانین و رقابت.	طبقه: ارزیابی ریسک
11- روش اداره واحد مورد رسیدگی (تفوق مطلق مدیریت یا تفویض مناسب اختیارات).	35- ارزیابی ریسک بدلیل استانداردهای حسابداری جدید یا قوانین جدید.
12- فشارهای غیرعادی بر مدیریت برای تعدیل و اصلاح صورت های مالی مانند تاکید زیاد صاحبان سرمایه بر سودآوری، فعالیت در صنعتی که بسیاری از مؤسسات در آن با شکست روبرویند (با تاکید بر سودآوری) - کمبود سرمایه لازم برای انجام عملیات- تاکید بر تحصیل درآمدهای پیش بینی شده- وابستگی مزایای مدیریت به نتایج عملکرد.	36- ارزیابی ریسک بدلیل بکارگیری افراد جدید.
13- وجود یا شرایط معامله غیر قانونی یا غیرعادی یا پیچیده خصوصا در پایان سال مالی یا نزدیک پایان سال مالی یا معاملات غیر مرتبط با موضوع فعالیت شرکت با توجه به ماهیت شرکت و هدف آن از انجام این	37- واکنش مناسب واحد تحت رسیدگی به تأثیر محیط برون سازمانی و تغییرات اقتصادی.

	معاملات.
38- واکنش مناسب واحد تحت رسیدگی به تغییر محیط عملیاتی داخلی نظیر توسعه تکنیک جدید، شناسایی محصول جدید.	14- امکان تخطی از قوانین (میزان پیروی از مقررات در واحد تحت حسابرسی).
39- ارزیابی ریسک ایمنی سیستم اطلاعاتی.	15- خطاها یا ثقلب هاي با اهمیت کشف شده در حسابرسی قبلی.
طبقه: فعالیت کنترلی	16- در حسابرسی قبلی، حسابرس با سطوح مدیریت در رابطه با مسائل حسابداری اختلاف نظر داشته است و دلایل آن.
40- ارزیابی ریسک اعتبار سیستم حسابداری (کنترل کارایی عملکرد سیستم حسابداری).	17- دولتی یا خصوصی بودن واحد مورد رسیدگی (از لحاظ تأکید بر سودآوری، ملاحظات مالیاتی و تداوم فعالیت).
41- آزمون مجدد نتایج فعالیت های عملیاتی نظیر برنامه ریزی، بودجه، عملکرد کنترل داخلی.	طبقه: سطح باقیمانده مجموع حسابها
42- تنظیم رهنمودها (دستورالعمل های) خط مشی کار با داده ها و اطلاعات در واحد تحت حسابرسی برای کارکنان.	18- پیچیدگی محاسبات موجودی مواد و کالای واحد تحت حسابرسی و تنوع روش های محاسباتی.
43- کنترل پایه ای ثبت های حسابداری و ایمنی دارایی ها.	19- مشکل درباره یک حساب یا معامله خاص در واحد تحت حسابرسی یا معاملات نیازمند پردازش های خارج از روال عادی مانند خریدهای خارجی، اعتبارات برون مرزی یا حساب های متأثر از معاملات با اشخاص وابسته.
44- طبقه بندی و تفکیک کارای ظرفیت حرفه ای کارکنان گزارش مالی مانند مدیر مالی، کارکنان سیستم اطلاعاتی حسابداری کارکنان حسابداری و حسابرسی داخلی (تفکیک وظایف در حوزه حسابداری و حسابرسی).	20- میزانی که اشتباه بکار بردن اصول حسابداری استفاده کنندگان صورت های مالی را گمراه کند و میزان تغییر رویه ها و خط مشی های حسابداری.
طبقه: سرپرستی	21- در حسابرسی قبلی برآورد های حسابداری جانبدارانه از طرف مدیر مشاهده شده است.
45- سرپرستی مناسب فرایند تهیه اطلاعات مالی شامل وقوع معامله و ثبت حسابداری، تهیه گزارش حسابداری ویرایش و تغییرات.	22- خطاهای زیادی در حساب های دریافتنی و پرداختنی در حسابرسی قبلی وجود دارد (برای مثال حساب های دریافتنی سر رسید گذشته یا افزودن بر حساب های دریافتنی با ثبت فروش های غیر واقعی).
46- وجود دایره حسابرسی داخلی و انجام وظایف حسابرسی داخلی به طور کارا.	23- خطاهای زیاد در موجودی کالا در حسابرسی قبلی مانند قیمت های اشتباه یا اشتباه در تعداد اقلام.
47- فرآیند مورد استفاده توسط حسابرسی داخلی واحد تحت رسیدگی برای پیشگیری، کشف و تصحیح خطاها و ثقلب ها.	24- میزان قضاوت بکار رفته در تعیین مانده حساب ها (برآوردی یا قطعی بودن حساب ها).
48- فرآیند تأیید مستقل عملکرد شرکت مانند مدیریت موجودی های کالا.	25- درستکاری و حسن شهرت مدیریت ارشد.