

بررسی نگرش جامعه حرفه ای 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, respondents' 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.

Keywords: Audit Risk, Inherent Risk, Control risk, Detection Risk and with Approach to public sector.

JEL Classification: H83 ,M42

چکیده

خطر حسابرسی را می‌توان به معنای ناتوانی یک حسابرس در کشف خطاها و یا محاسبات غلط عمدی (مثل تقلب) در هنگام بررسی صورت های مالی شرکتی دانست. از آنجائیکه اولویت اصلی سهامداران کسب اطمینانی معقول از گمراه‌کننده نبودن صورتهای مالی است، لذا کاهش ریسک حسابرسی به حداقل سطح ممکن می‌تواند از جمله اولویت های 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، موسسات عضو جامعه حسابداران رسمی، انفرادی و اعضای هیات علمی دانشگاه‌ها. با استفاده از فرمول کوکران ۸۹ نفر به عنوان نمونه انتخاب شدند. برای آزمون فرضیه های تحقیق از آزمون خی دو در سطح اطمینان ۹۵٪ استفاده شد. یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد که سطح دانش و تجربه پاسخ دهندگان در زمینه‌ی حسابرسی مبتنی بر ریسک در سطح مناسبی قرار دارد. همچنین یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد که ویژگی های فردی (جنس و سن) و اجتماعی (سطح تحصیلات، محل اشتغال و سابقه کاری) تاثیر معناداری بر آگاهی پاسخ‌دهندگان از حسابرسی مبتنی بر ریسک ندارد.

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

طبقه بندی 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 مسئول:

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 (حاجیه، ۱۳۸۹).

تا زمان بروز دعاوی حقوقی روز افزون علیه حسابرسان که آرتور اندرسون 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 (ایمونیانا و گارتتر، ۲۰۰۷).

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 برنامه ریزی 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 موثر واقع گشته؛ اما قادر به ارائه یک رویکرد یکپارچه شامل مولفه‌های خطر ذاتی و خطر کنترل نمی‌باشد (حاجیه، 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 بنظر می‌آید. درک فرایند حسابداری مشتری و سیستم‌های کنترل داخلی او مستلزم قضاوت حرفه‌ای در زمینه‌ی برنامه ریزی حسابرسی و توسعه یک رویکرد موثر 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 (ریچی و خوروات، ۲۰۰۷).

به اعتقاد استانداردگذاران فرآیند ارزیابی خطر به عنوان یک چارچوب محوری می‌تواند کیفیت و اثر بخشی کل حسابرسی را ارتقاء داده و لزوم تغییر در عملیات حسابرسی را موجب شود (بل و همکاران، ۲۰۰۵).

ارزیابی خطر بر ماهیت، زمان‌بندی و محتوای رویه‌های حسابرسی تاثیر گذار است. مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی نیز بر به موقع بودن و در نتیجه مربوط بودن اطلاعات مالی ارائه شده تاثیرگذار 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 بحساب آید.

بیان مسئله

پیش‌نیاز 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 بواسطه‌ی برخورداری از دانش و تجربه‌ی 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 اطمینان بخشی انجام می‌شود، بدنال افزایش کیفیت محتوای اطلاعاتی با هدف تاثیرگذاری بر فرایند تصمیم‌گیری است. شیوه‌ی انجام حسابرسی سنتی مستلزم صرف زمان، برنامه ریزی 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

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 (ریچی و خوروات، ۲۰۰۷).

مطالعات میدانی چندانی در خصوص ارزیابی خطر ذاتی و خطر کنترل وجود ندارد. در نظر گرفتن اجزای خطر حسابرسی ونحوه 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. بدین ترتیب می‌توان ادعا نمود که نحوه شناسایی/برقراری ارتباط بین این دو خطر از جمله مشکلات پیشروی حسابرسان می‌باشد (ریچی و خوروات، ۲۰۰۷).

علی‌رغم افزایش روبه رشد اهمیت ارزیابی خطر، شناخت نسبتاً کمی از فرایند یا ضوابط ارزیابی خطر حسابرسی و اجزای آن وجود دارد (ریچی و خوروات، ۲۰۰۷) و ظرفیت بالقوه‌ای برای تحقیقات بیشتر پیرامون نحوه ارزیابی خطر حسابرسی در عمل وجود دارد (چانگ و وینتن، ۱۹۹۶). بدین منظور می‌توان ادعا نمود که این تحقیق در راستای تحقق این هدف می‌باشد.

پیشینه تحقیق

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

تئوری زمینه‌ای^۱: این تئوری منحصراً مربوط به قضاوت‌های مستخرج از اطلاعات نمونه‌های 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

کسب و کار کنونی، بکارگیری شیوه‌های جدید حسابرسی مانند حسابرسی مبتنی بر ریسک ضرورت 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 بحساب 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 (لا، ۲۰۰۸).

بنابراین این دو خطر در حیطه‌ی مسئولیت مدیریت بوده و به نوعی بیانگر خطر سامانه اطلاعاتی می‌باشند (ووستمان، ۲۰۰۸).

هدف این تحقیق کسب اطلاعات از میزان شناخت حرفه‌ی 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 روز افزون 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

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

تعیین شود. ریتن برگ و همکاران معتقدند که مدل ریسک حسابرسی شامل ریسک ذاتی، ریسک کنترل و ریسک کشف می باشد. مدل ریسک حسابرسی نشان می دهد که مقدار، ماهیت و زمان بندی روش های حسابرسی به سطح ریسک حسابرسی فرض شده و همچنین سطح مورد نظر از ریسک مرتبط با مشتری بستگی دارد. به اعتقاد سیلیا آوسکاس (۲۰۰۷) مدل ریسک حسابرسی باید شامل اظهارنظرهای غلط مرتبط با استانداردهای حسابرسی و خطاهای پیش بینی 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 ^۹ احتمال اظهارنظرهای غلط مهم، $AudR$ ریسک حسابرسی جاری و $AccR$ ریسک خطاهای پیش بینی مهم در مقدار گزارش شده است.

ماهیت ریسک حسابرسی

آدنیجی (۲۰۰۴)، ریسک حسابرسی را به معنای ارائه اظهارنظر نامناسب در مورد صورتهای مالی از سوی حسابرسان می داند. این احتمال وجود دارد که از طریق نتیجه گیری غیرمعتبر، حسابرسان اقدام به اظهارنظر غیرمعتبر در مورد صورتهای مالی نماید. ریسک حسابرسی را می توان ریسکی دانست که ممکن است حسابرسان بطور نادانسته اقدام به تعدیل اظهارنظر خود (ارائه اظهار نظر مقبول) ^{۱۰} در مورد صورتهای مالی که حاوی اشتباهات با اهمیت است، نماید. بنابراین ریسک حسابرسان شامل ریسکهای ناشی از اظهارات مرتبط با مقدار، نوع معاملات و یا افشاهایی که شامل اظهارنظرهای نادرست مهم بعمل آمده در مورد صورتهای مالی است، می باشد. اهمیت این نوع از ریسک زمانی دوچندان می شود که شامل اظهارنظرهای نادرست بعمل آمده در مورد مقدار، نوع و افشاهای مرتبط با سایر موارد (ریسکهای ذاتی و کنترل) و همچنین شامل ریسک مرتبط با عدم توانایی حسابرسان در کشف آنها (ریسک کشف) گردد. ریسک حسابرسی

نادرست ^۲ حسابرسان که معمولاً براساس اطلاعات نمونه ای ذخیره شده صورت می گیرد، مشخص نماید. مبنای تشخیص اظهارنظرهای نادرست حسابرسان ارتباط مستقیمی با اطلاعات نادرست ارائه شده از سوی مشتریان (شرکت های مورد حسابرسی) دارد (جعفر، ۲۰۰۹).

تئوری مشارکت ^۳: این تئوری بیانگر سطح مورد انتظار از عملکرد آتی یک مورد خاص بوده که ارتباط تنگاتنگی با عوامل موثر در موفقیت و یا شکست همان کار دارد. جعفر و همکاران (۲۰۰۸) معتقدند که تئوری مشارکت می تواند تصویر مناسبی از توانایی حسابرسان در کشف اظهارنظرهای نادرست ارائه نماید.

تئوری فازی ^۴: این تئوری اقدام به معرفی تابع عضویت ^۵ 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 برحسب تصور واداراک افراد وجود دارد. این تئوری بدنبال حل عدم قطعیت داده ها و یا ابهامات مرتبط با محیط پیرامونی است. از این تئوری برای ارزیابی ریسک نیز استفاده می شود (اختر و همکاران، ۲۰۰۵).

مدل ریسک حسابرسی (تئوری) ^۶: این مدل یک مدل مفهومی بوده بطوریکه رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک ^۷ برآن 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 می باشد. این مدل ترکیبی از ریسک ذاتی و اجزای ریسک کنترل ($IR * CR$) بوده که به عنوان "ریسک شرکت حسابرسی شونده" یا "ریسک حادثه" ^۸ نامیده می شود. 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 (لو، ۲۰۰۴؛ خارانا و رامن، ۲۰۰۴). حسابرسان کنترل خاصی بر روی این دو ریسک نداشته و بنابراین در هنگام انجام حسابرسی باید سطح قابل قبولی از آنها تعیین شود. ریسک کشف می تواند در مدل ریسک بصورت:

ایرانی همچون حسابرسان انگلیسی در تشخیص بین عوامل خطر ذاتی و خطر کنترل مشکل دارند.

پژوهش های مختلف نشان می دهد 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 شیوه های جدید ارزیابی ریسک حسابرسی و استانداردهای حرفه ای حسابرسی توصیه شده در این زمینه می باشد.

تا پیش از انتشار استانداردهای ارزیابی ریسک، واحدهای تجاری ملزم بودند به اینکه رویکرد حسابرسی خود را به روش شناسی مبتنی بر ریسک تعدیل کنند و این مساله برای حسابرسانی که به آزمونهای محتوای سنتی برای واحدهای تجاری کوچک عادت کرده اند، چالش بزرگی پدید می آورد. ایجاد مبنایی برای ریسک در اجرای حسابرسی با کیفیت صورتهای مالی، اهمیت بسزایی دارد. استانداردهای ارزیابی ریسک مقرر می دارند که حسابرسان، روشهای ارزیابی ریسک را در مرحله برنامه ریزی، از جمله بررسی تحلیلی مقدماتی و کسب شناخت از واحد تجاری و کنترل های 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 برنامه ریزی حسابرسی، تنها سه دهه بیشتر نمی گذرد و شاید بتوان مدل خطر حسابرسی را مهم ترین ابزار در کاربست فرایند ارزیابی خطر در عمل و استفاده از نتایج آن جهت برنامه ریزی حسابرسی دانست (عظیمی مقدم و مرادی، ۱۳۹۰).

فرضیه های تحقیق

برای بررسی موضوع تحقیق و بر اساس متغیرهای تحقیق که در خلال بررسی ادبیات و پیشینه تحقیق مشخص شده اند، فرضیه های تحقیق به سه گروه فرضیه های اصلی، فرضیه های فرعی مبتنی بر ویژگی های فردی (جنس و سن) و فرضیه های فرعی

پردازش داده ها، "رویه تصویب معاملات"، "انگیزه مناسب وظایف" و "عواملی که مدیران را به حذف یا نپذیرفتن کنترلهای موجود ترغیب می کند" عنوان گردید. چهار ویژگی مذکور، از متغیرهای خطر کنترل بودند، که نشان می داد اجزای خطر ذاتی ممکن است با اجزای دیگر خطرها ارتباط داشته باشند.

هلیار و همکاران (۱۹۹۶)، در تحقیقی که مشابه تحقیق صورت گرفته توسط مونرو (۱۹۹۳) در استرالیا بود، از پرسش نامه ای شامل ۴۸ عامل (۴۲ متغیر خطر ذاتی و ۶ متغیر خطر کنترل) که در بیانیه ها، دستورالعمل ها و متون حسابرسی از آن ها 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؛ "طرح های 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: یحیی حساس یگانه و ابراهیم وحیدی الیزی (۱۳۸۳)، در پژوهشی با عنوان "برداشت حسابرسان ایرانی از خطر ذاتی" برداشت حسابرسان رده بالای سازمان حسابرسی را از اهمیت برخی عوامل که می تواند در تعیین خطر ذاتی موثر باشد، مورد مطالعه و بررسی قرار دادند. یافته های این پژوهش نشان داد که حسابرسان ایرانی نگرشی مشابه نسبت به متغیرهایی داشته اند که در تحقیقات انجام شده در انگلستان و استرالیا به عوامل خطر ذاتی داشته اند. "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 می باشند. هم چنین در این پژوهش مشخص گردید که حسابرسان ایرانی در شناخت اهمیت عوامل خطر ذاتی دقت کافی نداشته و بر معنای واژه ها توجه نمی نمایند و بالاخره این که حسابرسان

باعث می شود که حسابرس در معرض زیان مالی قرار گرفته و بواسطه ی دادخواهی^{۱۱} های احتمالی حیثیت شغلی او زیر سوال رود.

خطر ذاتی عبارت است آسیب پذیری مانده یک حساب یا گروهی از معاملات در مقابل اشتباهات یا تحریف هایی که بتواند به تنهای یا در مجموع با سایر مانده حساب ها یا گروه های معاملات با اهمیت باشد با این فرض که برای آن هیچ گونه 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 حساب ها یا گروه های معاملات با اهمیت باشد، اما توسط سیستم های حسابداری و کنترل داخلی به موقع پیشگیری یا کشف و اصلاح نشود. خطر عدم کشف به معنای خطر اینکه آزمون های محتوای حسابرسی اشتباه موجود در مانده یک حساب یا گروهی از معاملات را که بتواند به تنهایی یا در مجموع با سایر مانده حساب ها یا گروه های معاملات با اهمیت باشد را کشف نکند (استاندارد حسابرسی شماره ۲۰ ایران، بندهای ۱۹ و ۲۰).

پیشینه تحقیق

تحقیقات خارجی: کاستانیرا و همکاران (۲۰۰۹)، پژوهشی را با هدف شناسایی عوامل مرتبط با به کارگیری 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 حسابرسی ها، به کارگیری رویکرد مبتنی بر ریسک در شرکت های بین المللی و شرکت های 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 حسابرسی داخلی به منظور پیاده سازی مدیریت ریسک بنگاه در سازمانهای کوچکتر، فعال تر است و در بخش های مالی و خصوصی، مهم تر است.

درامینگ و همکاران (۲۰۰۸)، با بررسی فنون موجود جهت ارزیابی خطر و شناسایی موارد مفید جهت به کارگیری در برنامه ریزی 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 پیاده سازی است. سه مرحله اصلی در این چارچوب عبارتند از: شناسایی خطر، اندازه گیری خطر و کاهش خطر.

گودوین-استوارت و کنت (۲۰۰۶)، نیز در مطالعه ای که درباره استفاده داوطلبانه از حسابرسی داخلی در شرکت های استرالیایی انجام دادند، به این نتیجه رسیدند که حسابرسی داخلی به شدت با اندازه شرکت و تلاش اعمال شده برای مدیریت ریسک، مرتبط است. سارنز و دیبلد (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 پیشتر بوده اند و سیستم های مدیریت ریسک رسمی تری ایجاد نموده اند.

کلبرت (۱۹۸۸)، نمونه ایی 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 تاثیرگذار است و از میان آنها، "کیفیت کارکنان" مهمترین عامل از چهار متغیر خطر ذاتی است.

هاسکینز و دراسمیث (۱۹۹۵)، تحقیقی مشتمل بر ۴۸ عامل تاثیرگذار بر خطر ذاتی و خطر کنترل را به کار بردند و با انتخاب حسابرسان شاغل در هشت بیگ (هشت موسسه حسابرسی بین المللی مطرح)، از آنان خواستند هر یک از ویژگی های مندرج در پرسش نامه را در تعیین سطح خطر ذاتی مورد ارزیابی قرار دهند. پس از دریافت پاسخ ها، مرتبط ترین ویژگی های صاحبکار در تعیین خطر ذاتی؛ "موثر بودن کنترل

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 بدست 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 نگاره شماره ۲ ارائه شده است، شامل حسابداران رسمی شاغل در سازمان حسابرسی، حسابداران رسمی شاغل در موسسات 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 در سازمان حسابرسی و ۷۷۷ نفر حسابداران رسمی شاغل در موسسات 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

نگاره (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 موسسات 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

مبتنی بر سازه‌های اجتماعی (سطح تحصیلات، محل اشتغال و سابقه کاری) به شرح زیر (نگاره 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 سوال بر اساس سوابق بررسی شده در حوزه خطرهای حسابرسی پیشنهادی مدل خطر حسابرسی طراحی شد. لازم به ذکر است برای کسب نظرات پاسخ‌دهندگان از طیف لیکرت پنج‌گزینه‌ای 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 رفتار یک جمعیت، بر اساس انتخاب نمونه‌ای تصادفی که معرف افراد آن جمعیت است که در آن برای جمع‌آوری داده‌ها از پرسشنامه استفاده شده است. پرسشنامه تحقیق حاوی سوالاتی است که پاسخ به آنها اطلاعات لازم برای آزمون فرضیه‌های تحقیق را فراهم کرده است.

نگاره (۱). فرضیه‌های اصلی پژوهش و تعداد سوال‌های مرتبط با هر فرضیه

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

متخصصان و صاحب نظران در چندین مرحله اصلاح و نهایی شد.

روش آماری مورد استفاده

به منظور بررسی ویژگی های فردی و اجتماعی و پاسخ های ارائه شده به وسیله ی پاسخ دهندگان، توزیع فراوانی پاسخ سوال های عمومی و آماره های توصیفی متغیرهای پژوهش (سوال های تخصصی) محاسبه گردید. برای آزمون فرضیه های پژوهش نیز از آزمون "کای مربع" در سطح اطمینان ۹۵٪ استفاده شد. لازم به ذکر است که به منظور تجزیه و تحلیل داده ها و انجام آزمون آماری بالا، از نرم افزار SPSS نسخه ۱۷ استفاده گردید. پرسش نامه پژوهش بر اساس طیف لیکرت ۵ گزینه ای، طراحی شده است و امتیازاتی که به هر سوال داده شده در طیفی با دامنه مثبت یک تا مثبت پنج قرار می گیرد. بنابراین، میانگین طیف یا نقطه متوسط فرضیه های پژوهش، عدد ۳ خواهد بود و می توان میانگین مولفه های پژوهش را نسبت به میانگین فرضی ۳، مورد سنجش و آزمون قرار داد.

اطلاعات مرتبط با ویژگی های فردی و اجتماعی

پاسخ دهندگان: به منظور تحلیل اطلاعات جمعیت شناختی بدست آمده از سوال های بخش اول پرسش نامه، از طبقه بندی، سازمان دهی اطلاعات و درصد هر گزینه استفاده شد. سپس، درستی فرضیه های پژوهش با استفاده از آزمون کای مربع بررسی شد. در این تحقیق نسبت آزمودنی های باتجربه بیش تر از آزمودنی های کم تجربه بوده و رشته تحصیلی آن ها با سمتی که در آن مشغول به فعالیت هستند مرتبط است. بنابراین با توجه به یافته های تحقیق، اتکا به پاسخ آزمودنی ها مبنای علمی لازم برای انجام این تحقیق در راستای دست یابی به هدف های آن را فراهم می کند.

برای تجزیه و تحلیل بیشتر موضوع مورد بررسی، در ابتدا، توزیع فراوانی و درصد ویژگی های فردی و اجتماعی پاسخ دهندگان محاسبه شده است.

باتوجه به نگاره شماره ۴ می توان ادعا نمود که بیشتر شاغلین در حرفه ی حسابرسی مرد هستند، این می تواند ناشی از سختی کار و زمان بر بودن کار

طریق فرمول کوکران انتخاب و در نهایت ۸۳ پرسشنامه دریافت شد.

آزمون قابلیت اطمینان پرسشنامه (اعتبار و

روایی): به منظور استانداردسازی مقیاس های ساخته شده جهت اندازه گیری متغیرهای تحقیق، مقیاس های مورد نظر در قالب پرسشنامه ای 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 پرسشنامه ها توزیع و سپس جمع آوری شد. پس از توزیع پرسشنامه برای اخذ پایایی تحقیق، داده های جمع آوری شده به نرم افزار SPSS داده شد تا بر اساس آلفای کرونباخ پایایی آن گرفته شود. نمره آلفای کرونباخ بدین صورت تفسیر می شود که اگر بالای ۰/۷ باشد متغیر مورد نظر دارای پایایی می باشد. از آنجایی که ضریب آلفا حدوداً برابر با ۰/۸۹/۸ بدست آمد (نگاره شماره ۳) حاکی از قابلیت اطمینان نسبی نتایج می باشد. بنابراین پرسشنامه پایا و معرف، محسوب می شود. ضمناً به منظور حصول اطمینان از اعتبار (روایی) پرسش نامه، سوال های پرسش نامه با نظر

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

پاراگراف	شرح	مقدار سوال	مقدار آلفای کرونباخ	نتیجه بررسی
۱	متغیرهای مرتبط با خطر ذاتی	۱۲	۰/۸۹۶۲	پاره آزمون دارای اعتبار است.
۲	متغیرهای مرتبط با خطر کنترل	۱۳	۰/۸۱۹۷	پاره آزمون دارای اعتبار است.
۳	متغیرهای مرتبط با خطر حسابرسی	۶	۰/۸۹۵۳	پاره آزمون دارای اعتبار است.
۴	کل پرسشنامه	۳۱	۰/۸۹۸	کل پرسشنامه دارای اعتبار است.

حسابرسی باشد که این مورد برای زنان که می‌خواهند وظیفه‌ی مادری را نیز بجا آورده‌اند، سخت می‌باشد. سن ۷۱ درصد از شاغلین در حرفه‌ی حسابرسی کمتر از ۵۰ سال بوده که این بیانگر جوان بودن افراد شاغل در حرفه‌ی حسابرسی می‌باشد. سطح تحصیلات بیشتر شاغلین در حرفه‌ی حسابرسی لیسانس بوده که انتظار می‌رود در سالهای آینده سطح تحصیلات آنها به سمت فوق لیسانس و دکترا سوق داده شود. اکثر شاغلین حرفه‌ی حسابرسی در موسسات خصوصی مشغول بکار بوده که نظارت بر کیفیت کار آنان می‌تواند از الزامات اساسی جامعه بحساب آید. بیشتر از ۶۰ درصد شاغلین در حرفه‌ی حسابرسی بیشتر از ۱۲ سال سابقه خدمتی دارند که این امر می‌تواند پتانسیل خوبی برای ارتقاء کیفیت خدمات حسابرسی بحساب آید.

آزمون فرضیات تحقیق

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

نتایج حاصل از آزمون فرضیه اصلی اول: فرضیه

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

نگاره (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 حسابرسی	۱۹
	موسسات عضو جامعه حسابداران رسمی	۶۴
	شاغلین انفرادی	۵
	مدرسین دانشگاه‌ها	۱۲
	سابقه کاری	کمتر از ۶ سال
۶-۱۱ سال		۱۱
۱۲-۱۷ سال		۸
بیشتر از ۱۷ سال		۵۲

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

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

می‌توان ادعا نمود که فرضیه اصلی اول معنی‌دار می‌باشد.

تفسیر نتایج حاصل از فرضیات فرعی مرتبط با این فرضیه بشرح 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 نگاره 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 معنی‌دار 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 نگاره شماره ۵ ارائه شده است. همانطور که ملاحظه می‌شود، با توجه به مقدار آماره کای مربع (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 معنی‌دار می‌باشد.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های فرعی ۳ و ۴ در نگاره شماره ۵ ارائه شده است. همانطور که ملاحظه می‌شود، مقدار آماره کای مربع بدست آمده در جداول دو طرفه سطح تحصیلات-خطر ذاتی، محل اشتغال-خطر ذاتی در سطح آلفای ۰/۰۵ معنی‌دار نمی‌باشد. بنابراین فرضیه‌های فرعی مذکور معنی‌دار 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 نگاره 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 معنی‌دار 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 نگاره شماره ۶ ارائه شده است. همانطور که ملاحظه می‌شود، با توجه به مقدار آماره کای مربع (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 معنی‌دار می‌باشد. تفسیر نتایج حاصل از فرضیات فرعی مرتبط با این فرضیه بشرح زیر است:

نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های فرعی مرتبط با فرضیه اصلی دوم در نگاره شماره ۶ ارائه شده است. همانطور که ملاحظه می‌شود با توجه به اینکه مقدار آماره کای مربع 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

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

ردیف	فرضیه ها	میزان کای مربع	درجه آزادی (df)	سطح معنی داری (sig)	نتیجه آزمون
۱	فرضیه اصلی ۲	۶۵/۴۶۸	۱	۰/۰۰۰	آزمون معنی دار شده است.
۲	فرضیه فرعی ۱	۲/۱۰۱	۱	۰/۲۰۴، ۰/۲۰۴	آزمون معنی دار نمی باشد.
۳	فرضیه فرعی ۲	۰/۳۲۰	۱	۱، ۰/۵۱۰	آزمون معنی دار نمی باشد.
۴	فرضیه فرعی ۳	۰/۸۸۵	۱	۰/۵۶۲، ۰/۳۵۸	آزمون معنی دار نمی باشد.
۵	فرضیه فرعی ۴	۰/۶۴۴	۱	۱، ۰/۵۶۵	آزمون معنی دار نمی باشد.
۶	فرضیه فرعی ۵	۰/۸۶۶	۱	۳۶۲/۵۶۳، ۰/۰	آزمون معنی دار نمی باشد.

ناگزیر به نمونه گیری شده اند، 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 گسترده تر و پیچیده تر شدن فعالیت های اقتصادی نیاز به گزارشات مبتنی بر ریسک بیشتر احساس شده که این موضوع به نوبه خود مستلزم شکل و نحوه اجرای حسابرسی می باشد. حسابرسی با تاکید 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 تاثیرگذار بر هر یک از سه عامل تشکیل دهنده خطر حسابرسی شناسایی و طبقه بندی شود. از طریق طراحی پرسش نامه تلاش شده است تا از میزان آگاهی و شناخت جامعه حرفه ی حسابرسی ایران از حسابرسی مبتنی بر ریسک و اجزای آن اطلاعات مناسبی کسب و سپس مورد سنجش و ارزیابی قرار گیرد. اطلاعات جمعیت شناختی تحقیق نشان می دهد که پاسخ دهندگان از دانش و تجربه مناسب در زمینه حسابرسی مبتنی بر ریسک برخوردار بودند. بنابراین، اطلاعات مستخرج از پرسشنامه می تواند مبنای علمی لازم برای قضاوت در خصوص آشنایی و آگاهی

معنی دار نمی باشد، بنابراین فرضیه های فرعی مرتبط با فرضیه اصلی دوم معنی دار نمی باشند.

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 نگاره شماره ۷ ارائه شده است. همانطور که ملاحظه می شود، با توجه به مقدار آماره کای مربع (۳۷/۳۸۵) و سطح معناداری آن (۰/۰۰) که کمتر از (۰/۰۵) می باشد، در حدود اطمینان ۹۵ درصد می توان گفت که، فرضیه اصلی سوم معنی دار می باشد. تفسیر نتایج حاصل از فرضیات فرعی مرتبط با این فرضیه بشرح زیر است:

نتایج حاصل از آزمون فرضیه های فرعی مرتبط با فرضیه اصلی سوم در نگاره شماره ۷ ارائه شده است. همانطور که ملاحظه می شود، با توجه به اینکه مقدار آماره کای مربع 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 آلفای ۰/۰۵ معنی دار نمی باشد، بنابراین فرضیه های فرعی مرتبط با فرضیه اصلی سوم معنی دار نمی باشند.

بحث و نتیجه گیری

از زمان افزایش مبادلات و بالا رفتن حجم عملیات بنگاه های تجاری که حسابرسان برای انجام کار خود

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

ردیف	فرضیه ها	میزان کای مربع	درجه آزادی (df)	سطح معنی داری (Sig)	نتیجه آزمون
۱	فرضیه اصلی ۳	۳۷/۳۸۵	۱	۰/۰۰۰	آزمون معنی دار شده است.
۲	فرضیه فرعی ۱	۳/۵۶۶	۱	۰/۰۶۶، ۰/۰۸۰	آزمون معنی دار نمی باشد.
۳	فرضیه فرعی ۲	۰/۵۲۵	۱	۰/۳۴۱، ۰/۵۴۱	آزمون معنی دار نمی باشد.
۴	فرضیه فرعی ۳	۰/۰۴۱	۱	۰/۵۴۶، ۱	آزمون معنی دار نمی باشد.
۵	فرضیه فرعی ۴	۰/۰۷۲	۱	۰/۵۷۳، ۱	آزمون معنی دار نمی باشد.
۶	فرضیه فرعی ۵	۰/۷۲۸	۱	۰/۵۲۲، ۰/۲۹۴	آزمون معنی دار نمی باشد.

جامعه حسابرسی از فرآیند حسابرسی مبتنی بر ریسک را فراهم نماید.

تجزیه و تحلیل سوال های تخصصی پرسشنامه که با استفاده از آزمون کای مربع انجام شده است بیانگر نگرش جامعه ی حرفه ای (میزان شناخت و آگاهی) نسبت به حسابرسی مبتنی بر ریسک و اجزای تشکیل دهنده آن می باشد. با توجه به یافته های تحقیق می توان 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 فرضیه های اصلی نشان می دهد که دانش و آگاهی جامعه ی حرفه ای حسابرسی ایران از عوامل موثر (ذاتی، کنترل و کشف) بر خطر حسابرسی در سطح مناسبی قرار دارد.

بررسی نتایج فرضیه های مبتنی بر ویژگی های فردی (جنس و سن) نشان داد که به طور کلی جنسیت پاسخ دهندگان تاثیر معناداری بر آگاهی از حسابرسی مبتنی بر ریسک ندارد. به استثنای این که جنسیت و سن پاسخ دهندگان تاثیر معناداری بر آگاهی از خطر ذاتی دارد. تاثیر معنادار جنسیت و سن بر آگاهی از خطر ذاتی نشان دهنده این است که ویژگی های فردی پاسخ دهندگان و کسب تجارب لازم در محیط حرفه ای و کاری به میزان زیادی بر شناخت و آگاهی آنان از خطر ذاتی و جزئیات آن تاثیر گذار است.

نتایج حاصل از بررسی فرضیه های مبتنی بر سازه های اجتماعی (سطح تحصیلات، محل اشتغال و سابقه کاری) نیز بیانگر این است که به طور کلی سازه های اجتماعی تاثیر معناداری بر آگاهی از حسابرسی مبتنی بر ریسک ندارد. به استثنای سابقه کاری پاسخ دهندگان که تاثیر معناداری بر آگاهی از خطر ذاتی دارد.

در هر صورت شاید بتوان عدم تاثیر ویژگی های 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 ی حرفه ای حسابرسی ایران تقریباً رویکرد یا نگرشی جدید به حسابرسی بوده این امکان وجود دارد که اکثریت قریب به اتفاق پاسخ دهندگان در عین اینکه مفاهیم مربوط به

خطر حسابرسی و اجزای آن را می شناسند و از آن آگاهی دارند (مفاهیم تئوریک) اما بدلیل عدم استقبال از این رویکرد بصورت عملی و آشنا نبودن به جزئیات و ظرافت های آن در حین کار عملی، شاید نتوان ارتباطی دقیق و منطقی بین این پارامترها و موضوع پژوهش برقرار نمود. معهدا، با توجه به بررسی های صورت گرفته توسط محققان، 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 یافته های تحقیق

۱- رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک فقط در صورتی ثمر بخش خواهد بود که تمام افراد مشارکت کننده، ضمن درک آن متعهد به اجرای آن نیز باشند. در این میان، آموزش نقش عمده ای را در فرآیند یادگیری و توانمندسازی تیم حسابرسی ایفا می کند. آموزش در باره ی ارزش این نوع حسابرسی مقاومت ها را از بین برده و در نهایت می تواند منجر به تعهد درونی گردد. لذا پیشنهاد می شود برنامه آموزش حسابرسی مبتنی بر ریسک جزء برنامه های آموزشی در سطح حرفه قرار گیرد، به طوری که همواره جامعه ی حرفه ای با روش های نوین حسابرسی آشنایی کافی داشته باشند.

۲- توانمندی فنی را می توان با ایجاد پایگاه های داده ای قابل دسترس در نظام رایانه ای و استفاده از نرم افزارهای متناسب با حسابرسی مبتنی بر ریسک افزایش داد. با استقرار این عوامل است که می توان انواع اطلاعات مفید را از منابع مختلف جمع آوری، طبقه بندی و گزارش نمود. بنابراین، پیشنهاد می شود تمهیداتی برای رایانه ای کردن و نصب نرم افزارهای مناسب حسابرسی در زمینه ی جمع آوری داده ها، اندیشیده شود.

۳- برای اتفاق نظر افراد مختلف مرتبط با اجرای روش حسابرسی مبتنی بر ریسک پیشنهاد می شود با استفاده از ساز و کارهای مناسب انگیزه ها و مشوق های لازم ایجاد دلایل مقاومت افراد در برابر این نوع حسابرسی درک شود. همچنین با همسوسازی اهداف فردی با اهداف سازمان می توان زمینه ساز هر چه بهتر اهداف حسابرسی مبتنی بر ریسک شد.

- اسلامی واحد علوم و تحقیقات.
- صفرزاده، محمد حسین. (۱۳۸۸). کامپیوتر و بهبود ارزیابی ریسک حسابداری در بررسی تحلیلی مقدماتی. *مجله حسابداری*، شماره ۴۷.
 - عظیمی مقدم، علیرضا و مرادی، مهدی. (۱۳۹۰). شناسایی عوامل اثر گذار بر مدل خطر حسابداری؛ با بهره گیری از روش دلفی. *دانش حسابداری*، سال یازدهم، شماره ۴۴.
 - کمیته تجدید نظر دستورالعمل حسابداری. (۱۳۷۹). دستورالعمل حسابداری سازمان حسابداری (بخش های تجدید نظر شده با نگرش به مدیریت خطر حسابداری).
 - کمیته تدوین استانداردهای حسابداری. (۱۳۸۶). استانداردهای حسابداری (تجدید نظر شده) بخشهای ۲۰، ۵-۳۱ 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*. پایان نامه مقطع کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد واحد علوم و تحقیقات
 - فرصتی، ولی ا... (۱۳۷۸). *بررسی نارسائی های مدل حسابداری مبتنی بر سیستم و جایگزینی آن با مدل حسابداری مبتنی بر ریسک در ایران*. پایان نامه مقطع کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه تربیت مدرس.
 - Adeniyi, A.A. (2004). *Auditing and Investigation*, Lagos: Value Analysis Consult publishers
 - Akhter, F., Hobbs, D. and 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. and Alderman, C.W. (1995). "a risk – driven approach to the internal audit". *Managerial Auditing Journal*. 10 (2).

- ۴- کادرسازی برای اجرای روش های نوین حسابداری مبتنی بر ریسک و ارتقاء قابلیت ها از طریق برگزاری دوره های آموزشی، برگزاری جلسات توجیهی یا کارگاه های آموزشی یک ضرورت بحساب می آید. این امر می تواند از جمله اولویتهای سازمان حسابداری و جامعه حسابداران رسمی باشد.
- ۵- تدوین دستورالعمل ها و رهنمودهای جامع حسابداری مبتنی بر ریسک و شیوه های نوین حسابداری که هماهنگ با مسائل و مشکلات جامعه حرفه ای حسابداری کشور باشد، ضروری است.

پی نوشت:

1. Context Theory
2. Misstatement
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
11. Litigation

منابع

- حاجیه، زهره. (۱۳۸۹). *بررسی رابطه بین خطر ذاتی و کنترل در رویکرد حسابداری مبتنی بر ریسک*. فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی، سال دوم، شماره ۶.
- حساس یگانه، یحیی و وحیدی الیزی، ابراهیم. (۱۳۸۳). *برداشت حسابرسان ایرانی از ریسک ذاتی*. فصلنامه مطالعات حسابداری، شماره ۷. ۳ خداداد، امیر مسعود. (۱۳۷۳). *بررسی علل عدم اجرای برآورد ریسک در حسابداری ایران*. پایان نامه 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*. پایان نامه مقطع کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد

- likelihood of fraud”, *International Journal of Management Perspectives*, 1(1): 49-70.
- Khurana, I.K. and 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 ,Bob,khorwatt ,Esamaddin. (2007). The attitude of Libyan auditors to inherent control risk assessment. *the British Accounting Review*, page:39-59.
 - Rittenberg, Johnstone and 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.
 - Chang, she-I, fong tsai & ling hwang, chih,(2007). “The development of audit detection risk assessment system: using the fuzzy theory and audit risk model”.
 - Helliar C., lyon B., Monaroe G.S., Ng J. and Woodliff D. R.(1996). “UK auditor perception of inherent risk”. *British Accounting Review*, 28(1), 45 -72.
 - Haskins, Mark E. Mark W.Dirsmith. (1955). control and inherent risk assessments in client engagement. *Journal of Accoutiing and public policy*.
 - Imonian , Joshua onama & gartner. (2007). towards a multi-criteria approach to corporate auditing risk assessment in Brazilian context.
 - Jaffar, N. (2009). “Fraud Detection: The moderating role of fraud risk level”, *Journal of Business and Public Affairs*, 3(1): 1-15.
 - Jaffar, N., Salleh, A., Iskandar, M.T. and Haron, H. (2008). “The effect of external auditors’ ability to assess fraud risk on their ability to detect the