

## تأثیر کارایی مؤسسات حسابرسی بر اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک اثربخش

سید منصور یزدانیان

دانشجوی دکتری رشته حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد مبارکه، ایران  
Yazd118@yahoo.com

محسن دستگیر

استاد، حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد اصفهان (خوراسگان)، ایران (نویسنده مسئول)  
dastmw@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۹۷/۰۸/۰۳ تاریخ پذیرش: ۹۷/۱۱/۰۸

### چکیده

مهمترین نقش حسابرسان برای فعالان بازار سرمایه و سرمایه گذاران اطمینان بخشی نسبت به اطلاعات ارائه شده توسط مدیر می باشد. صورتهای مالی حسابرسی شده توسط شرکتهای حسابرسی دارای کیفیت بالا از قابلیت اتکا بیشتری برخوردار هستند و ارزش واقعی شرکت را بهتر منعکس می کنند. نتایج تجربی تحقیقات مختلف نشان می دهد، شرکتهای حسابرسی بزرگ، خدمات حسابرسی با کیفیت بالا و اطمینان بخشی بیشتری به سرمایه گذار در باره صورتهای مالی شرکت مورد حسابرسی ارائه می دهند. هدف این پژوهش بررسی اثر عوامل مربوط به کارایی مؤسسات حسابرسی از قبیل میزان درآمد؛ نیروی انسانی شاغل و ساعات کار صرف شده در مؤسسات حسابرسی ایرانی بر اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک است. بدین منظور در این پژوهش ارتباط بین درآمد، تعداد نیروهای شاغل، تعداد کارهای موسسه حسابرسی و ساعات صرف شده توسط مؤسسات حسابرسی با اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک در مؤسسات حسابرسی فعال عضو جامعه حسابداران رسمی ایران بین سال های ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۵ مطالعه شده است. اطلاعات مورد نیاز این مطالعه از طریق جامعه حسابداران رسمی ایران اخذ گردیده است. متغیرهای مستقل این پژوهش شامل درآمد، تعداد نیروهای شاغل، تعداد کارهای موسسه حسابرسی و ساعات صرف شده و متغیر وابسته نیز اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک بوده که امتیاز بخش چهار چک لیست کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی ایران به عنوان معیار اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک در نظر گرفته شده است. بر اساس متغیرها مستقل مزبور، چهار فرضیه پژوهشی تعیین و از طریق رگرسیون چند متغیره آزمون شدند. نتایج نشان می داد رابطه معنادار و مثبتی بین متغیرهای مستقل این پژوهش با متغیر وابسته برقرار است این موضوع بدان معناست که با افزایش درآمد، تعداد نیروهای شاغل، تعداد کارهای موسسه حسابرسی و اوقات صرف شده جهت انجام حسابرسی می توان تلاش برای اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک را به نحو مطلوبتری انتظار داشت که مدیریتی کارا تر در اجرای پروژه های حسابرسی را به همراه خواهد داشت و به تبع آن به دلیل تمرکز بر حوزه های پر ریسک، گزارش حسابرس اثربخشی کافی را به همراه داشته باشد.

**واژه های کلیدی:** حسابرسی مبتنی بر ریسک، تعداد نیروهای شاغل، تعداد کارهای موسسه حسابرسی و ساعات صرف شده توسط مؤسسات حسابرسی جهت انجام حسابرسی.

## ۱- مقدمه

طبق استانداردهای حسابرسی، هدف حسابرسی صورت‌های مالی این است که حسابرس بتواند دربارهٔ اینکه صورت‌های مالی مزبور از تمام جنبه‌های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری تهیه شده است یا خیر، اظهارنظر کند. این اظهارنظر همواره با میزانی از خطر روبرو است که به آن خطر حسابرسی گفته می‌شود (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۸۸). خطر حسابرسی یعنی احتمال این که حسابرس هنگام وجود تحریف با اهمیت در صورت‌های مالی، نسبت به آن نظر نامناسب ارائه کند. خطر قابل پذیرش حسابرسی میزانی از خطر مزبور است که حسابرس حاضر به پذیرش آن باشد (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۸۹). حسابرسی حتی اگر طبق استانداردهای حسابرسی به درستی برنامه‌ریزی و اجرا شده باشد، بازهم با این خطر اجتناب‌ناپذیر روبرو است که پاره‌ای موارد از ارائه‌های نادرست صورت‌های مالی، کشف نشده باقی بماند (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۸۸). حسابرس برای حصول اطمینان از در دسترس بودن شواهد کافی و قابل قبول به عنوان پشتوانه مانده‌های منعکس شده در صورت‌های مالی باید اطلاعاتی درباره حسابداری و کنترل داخلی و نیز نوع و ماهیت اسناد و مدارک حسابداری کسب کند (مرکز تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۱۳۸۷).

موضوع حسابرسی مبتنی بر ریسک برای اولین بار در بیانیه شماره ۴۷ هیأت تدوین استانداردهای حسابرسی انجمن حسابداران رسمی آمریکا بنام ریسک حسابرسی و اهمیت در اداره حسابرسی بین المللی (بیانیه ۲۵، ریسک حسابرسی)، و خود انجمن حسابداران رسمی آمریکا (استاندارد شماره ۵۵، بررسی ساختار کنترل‌های داخلی حسابرسی صورت‌های مالی) پیگیری گردید (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۲۰۰۵). عمده دلایلی که امروزه اغلب مؤسسات بزرگ حسابرسی به دنبال اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک می‌باشند مسئله ارتباط تنگاتنگ متدولوژی ریسک با تکنیک‌های نمونه‌گیری آماری است. به عبارت دیگر این مؤسسات می‌خواهند نسبت به کفایت نمونه‌های استخراج شده با توجه به پایین بودن درصد آن‌ها نسبت به روش‌های کلاسیک آماری اطمینان حاصل نمایند، تا هر چه بیشتر در وقت و هزینه‌شان صرفه‌جویی گردد.

علی‌رغم وجود متون و استانداردهای متعدد حسابرسی در خصوص حسابرسی مبتنی بر ریسک که موجب افزایش دانش حرفه‌ای در این باره در بین اعضای حرفه شده است، به نظر می‌رسد چارچوب روش‌های عملی حسابرسی مبتنی بر ریسک به علت پیچیدگی‌های خاص این رویکرد حسابرس چندان مقبولیت نیافته است (قربانی و همکاران، ۱۳۹۳). عدم استفاده

از حسابرسی مبتنی بر ریسک آن‌گونه که در کشورهای پیشرفته مدنظر قرار گرفته است به علل مختلفی از جمله نبود دانش کافی، نداشتن مهارت‌های عملی، انتزاعی بودن برخی از مفاهیم موجود در مدل خطر حسابرسی و همچنین شرایط خاص اقتصادی حاکم بر محیط فعالیت شرکت‌های ایران ممکن است باشد. همچنین در بحث آموزش حسابرسان در به‌کارگیری حسابرسی مستقل مبتنی بر ریسک موفقیت خاصی حاصل نگردیده است (جوشا و همکاران، ۲۰۰۷). امروزه همه استانداردهای حسابرسی متداول در دنیا بر مدیریت راهبردی حسابرسی و برنامه‌ریزی آن بر اساس مدل ریسک حسابرسی تاکید دارند (انجمن حسابرسان داخلی آمریکا، ۲۰۰۵). براین اساس، حسابرس بیشترین توجه حسابرسی را به عرصه‌هایی معطوف می‌کند که خطر بالاتری دارند. در ایران، رویکرد حسابرسی با تأکید بر مدیریت ریسک با استقبال زیادی روبه‌رو نشده است. (فرزانه، ۱۳۸۴). چنان‌که نظرخواهی‌ها، میزگردها و اظهارنظرهای انجام‌شده، نشان می‌دهد عوامل متعددی از جمله موارد نظیر نیاز به آموزش گسترده، هزینه‌بر بودن به‌کارگیری این رویکرد برای مؤسسه‌های حسابرسی، بی‌تفاوتی ذی‌نفعان گزارشگری مالی دربارهٔ به‌کارگیری این رویکرد، حساسیت کم مراجع نظارتی دربارهٔ کیفیت گزارشگری حسابرس، و دور ماندن حرفه حسابرسی ایران از تحولات و پیشرفت‌های جهانی حرفه و... در ناموفق ماندن این رویکرد سهم داشته‌اند (مهام و همکاران ۱۳۸۹). لذا هدف اصلی این پژوهش در پی پاسخگویی به این سوال است که کارایی مؤسسات حسابرسی تا چه می‌تواند بر اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک اثر بخش تأثیر گذار باشد.

## ۲- مبانی نظری و ادبیات پژوهش

به‌طور کلی در سیستم سنتی، حسابرسان، سیستم کنترل داخلی مشتری را ارزیابی می‌کنند و با توجه به قابلیت اتکای سیستم، آزمون جزئیات را طراحی و اجرا می‌کنند. از آنجا که انجام آزمون جزئیات به‌صورت وسیع و پرهزینه است لذا حسابرسان جهت برقراری تعادل میان کارایی و اثربخشی سیستم، حسابرسی مبتنی بر ریسک را مدل‌سازی کردند تا از این طریق مقدار آزمون جزئیات که برای یک حسابرسی اثربخش لازم است را مشخص کنند. نقطه شروع برای رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک، تعیین سطح کلی خطر است که حسابرس هنگام بیان اظهارنظر حسابرسی درباره صورت‌های مالی آماده پذیرش آن است. رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک برای اجتناب از حسابرسی بیش از حد در حوزه‌های با خطر اندک و

حسابرسی کمتر از حد در حوزه‌های با خطر بالا طراحی می‌شود (خوارت، ۲۰۰۸).

حق‌الزحمه مؤسسات حسابرسی همان‌طور که در بخش‌های تجدید نظر شده دستورالعمل حسابرسی نیز تصریح شده است منطقی است که برآورد حجم کار و در نهایت حق‌الزحمه حسابرسی بر اساس میزان خطر عدم کشف (که با حجم کار رابطه معکوس دارد) و یک سری معیارهای دیگر از جمله اندازه شرکت، بودجه سال‌های گذشته و ... صورت پذیرد که با توجه به فضای رقابتی ایجاد شده متأسفانه قسمت عمده‌ای از مؤسسه‌ها بدون انجام این‌گونه تشریفات و معمولاً بدون در نظر گرفتن عوامل ریسک در شرکت و تنها بر اساس دریافت یک‌سری اطلاعات کلی و محدود از شرکت‌ها به تعیین حق‌الزحمه اقدام می‌کنند و بدین صورت مرحله اول فرایند حسابرسی مبتنی بر ریسک انجام نمی‌شود (مهام و همکاران، ۱۳۸۹). شاید اگر حسابرسان به این نتیجه برسند که استفاده از حسابرسی مبتنی بر ریسک می‌تواند در مجموع باعث کاهش اوقات کار تیم حسابرسی و در نهایت افزایش سودآوری مؤسسه در بلندمدت باشد با این نگرش به‌گونه‌ای دیگر کنار بیایند. اما بیشتر مؤسسات حسابرسی تعیین حدود رسیدگی‌ها و تعداد نمونه‌ها را بر اساس تجربه‌های شخصی و بدون تعیین عوامل مختلف خطر حسابرسی انجام می‌دهند و برخی مؤسسه‌ها نیز تنها با قصد تکمیل پرونده و کسب امتیاز کنترل کیفیت مناسب در مقطع پایانی کار اقدام به مزین نمودن پرونده به حداقل محاسبات مورد نیاز برای تعیین خطرهای حسابرسی و حدود رسیدگی‌ها می‌کنند (قوی‌اندام، ۱۳۹۳).

بر اساس امتیاز بخش چهار کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی ایران، این بخش شامل چهار سرفصل اصلی به شرح ذیل می‌باشد:

الف: شناخت واحد مورد رسیدگی

ب: سیستم کنترل‌های داخلی

ج: ارزیابی سیستم کنترل داخلی و برآورد خطر کنترل

د: طراحی، اجرا و ارزیابی نتایج آزمون‌های محتوا که شامل موارد ذیل می‌باشد:

- ارزیابی و تعیین خطر ذاتی و خطر عدم کشف گروه معاملات و مانده حساب‌ها
- اجرای بررسی‌های تحلیلی
- تعیین خطر عدم کشف آزمون جزئیات
- تهیه برنامه آزمون‌های محتوا متناسب هر سرفصل
- تعیین تعداد نمونه و اقلام کلیدی
- انتخاب نمونه‌هایی انجام آزمون جزئیات بر اساس روش‌های آماری.

- تعیین ارتباط خطر (کنترل، بررسی تحلیلی و ذاتی) مشخص شده با ادعاهای مدیریت که می‌تواند در سطح ادعاهای مزبور نادرست باشد و تعدیل برنامه‌های آزمون محتوا.

همان‌طور که از سرفصل‌های بخش «د» مشخص است نحوه انتخاب نمونه و مبنای آن که همان روش‌های آماری می‌باشد در این سرفصل قرار می‌گیرد و بر اساس نحوه رسیدگی نظام کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی، مؤسسه‌ای موفق به کسب حداکثر امتیاز این بخش می‌شود که حسابرسی مبتنی بر ریسک را اجرا نموده باشد. بر این اساس امتیاز این سرفصل به عنوان معیاری جهت سنجش میزان اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک در این پژوهش مدنظر قرار گرفته است.

رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک و فعالیت، ابزار مناسبی جهت برآورد زمان انجام کار و حق‌الزحمه حسابرسی در راستای تحقق تکالیف و انجام مسئولیت‌های حرفه‌ای حسابرسان است (لو، ۲۰۰۴). در طی دهه‌های اخیر نقش حسابرسان به شدت در حال تغییر است.

گرچه انتظار می‌رود حسابرسان در انجام فعالیت و وظایف خود از استانداردهای کیفی بالایی برخوردار باشند و به راحتی گمراه نشوند اما عوامل بسیاری وجود دارند که باعث می‌شوند حسابرسان در انجام وظایف خود از کارایی لازم برخوردار نباشند و از سوی مدیران صاحب کار مورد مدیریت قرار گیرند مانند پیچیدگی محیط، ویژگی‌های مدیریت صاحبکار، محدودیت‌های حسابرسی و همچنین ویژگی‌های متفاوت فردی حسابرسان، تجربه و مهارت حسابرسان و استقلال آن‌ها از جمله عوامل تاثیر گذار می‌باشند. در مواقعی که تحریف با اهمیتی توسط مدیران در صورتهای مالی گنجانده شده است، آن‌ها نواحی یا حساب‌های ریسک‌دار را در صورتهای مالی شناسایی نموده و بررسی‌ها و توجه حسابرس را به سمت آن‌ها منحرف می‌کنند، با این امید که این نواحی ریسک‌دار قسمتی از زمان و انرژی حسابرس را صرف کند و حسابرس را از حساب‌های تحریف شده دور نگه دارد (صفی پور افشار و همکاران، ۱۳۹۷).

قانون ساربینز-آکسلی<sup>۱</sup> در آمریکا و اصول حاکمیت شرکتی در انگلیس متمرکز بر الزام تشریح فعالیت‌های مدیریت بر مبنای ریسک و گزارش آن به حسابرسان می‌باشد. بر اساس همین قوانین، حسابرسان نیز باید اظهارنظرهای خود را با سطح اطمینان مشخصی اعلام کنند (جوشا و همکاران، ۲۰۰۷). امروزه همه استانداردهای حسابرسی متداول در دنیا بر مدیریت راهبردی حسابرسی و برنامه‌ریزی آن بر اساس مدل ریسک حسابرسی تأکید دارند. برنامه حسابرسی مؤثر مبتنی بر ریسک

مطالعه بررسی تأثیر حسابرسی مبتنی بر ریسک بر کنترل کیفی داخلی بانک‌های منتخب سپرده پذیردر نیجریه است. روش نمونه‌گیری در این پژوهش به صورت تصادفی بوده است. روش آماری مورد استفاده در این پژوهش آزمون مقایسات زوجی و همچنین جهت روایی پرسش‌نامه از آلفای کرونباخ استفاده گردیده و جهت تجزیه و تحلیل داده‌ها از نرم افزار اسپس اس ۲۰ استفاده شده است. داده‌های اولیه با استفاده از پرسشنامه به عنوان ابزار تحقیق جمع‌آوری شده است. یافته‌های اولیه نشان داد که حسابرسی مبتنی بر ریسک تأثیر آماری معنی داری بر کیفیت کنترل داخلی بانک‌ها در سطح اطمینان ۹۵ درصد دارد. با توجه به یافته‌های فوق، در این مطالعه توصیه شده است که ممیزی داخلی بر اساس حسابرسی مبتنی بر ریسک باید از طریق تصویب ارزیابی بهتر خطر به منظور بهبود کیفیت کنترل داخلی در بانک‌های تجاری نیجریه مورد تصویب قرار گیرد.

نیارومب و همکاران ۲۰۱۵ در پژوهشی به بررسی تأثیر رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک بر روی پیاده‌سازی سیستم‌های کنترل داخلی می‌پردازد. نتایج این پژوهش نشان داد که جهت پیاده‌سازی این سیستم هم باید بر حسابرسان داخلی و هم به سهامداران به عنوان مالکان شرکت‌ها توجه گردد. بر این اساس باید حسابرسان داخلی از نظر توانایی انجام حسابرسی مبتنی بر ریسک و نیز توان مالی مورد حمایت سهامداران قرار گرفته و متقابلاً انتظارات سهامداران در خصوص دریافت گزارشات از بخش‌های پر ریسک مجموعه از سوی حسابرسان داخلی انجام پذیرد.

آیاگری ۲۰۱۴ در پژوهشی، اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک در کشور غنا را مورد بررسی قرار داده است و عوامل مؤثر بر تصویب یا عدم پذیرش حسابرسی داخلی بر اساس ریسک در شرکت‌های غنا مشخص نمود. نتایج نشان می‌داد که در سطح خطای ۵ درصد اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک داخلی در این کشور مورد پذیرش قرار گرفته است و عمده دلیل آن نیز، کمک به این شرکت‌ها در شناسایی حوزه‌های خطر بر اهمیت داخلی بوده است.

دیفوند و ژانگ ۲۰۱۴ در پژوهش خود اذعان می‌کنند که عوامل مختلفی همچون تجربیات حسابرس، میزان دعاوی حقوقی بر علیه حسابرس، اندازه مؤسسه حسابرسی، انگیزه کسب شهرت، وجود کمیته حسابرسی در واحد مورد رسیدگی، سابقه مؤسسه حسابرسی، تخصص حسابرس، بررسی همپیشگان، دوره تصدی حسابرس، حق الزحمه حسابرسی و ... بر کیفیت حسابرسی تأثیرگذارند.

با مشاهده ریسک‌های سازمان از میان منشور هدف‌های راهبردی، بر تمام محدودیت‌های ذکر شده غلبه کرده و به حسابرس امکان می‌دهد که حسابرسی هدفمندتر و کارآمدتری داشته باشد. همچنین، این برنامه حسابرسی از طریق ارتباط ریسک‌های سازمان با هدف‌های تجاری سازمان، باعث خواهد شد تا بتوان برنامه‌های کاهش ریسک دقیق‌تر، سریع‌تر و واضح‌تری را تدوین کرد (مرکز تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۱۳۸۷). با توجه به اینکه بسیاری از عوامل شناسایی تقلب با روش‌های حسابرسی مورد استفاده توسط حسابرس هماهنگ است؛ بنابراین استفاده از یک روش حسابرسی کارا و اثربخش مانند حسابرسی مبتنی بر ریسک می‌تواند قدم بزرگی در شناخت تقلب در حسابرسی مستقل باشد (نادریان و همکاران، ۱۳۸۰). قربانی بیان می‌کند در ایران، حسابرسان از سال‌های قبل به نحوی تجربی و با نگاهی کاربردی به اهمیت شناخت و طبقه‌بندی خطرهای حسابرسی آگاه بوده و عملاً در برنامه‌ریزی‌های خود، خطرهای حسابرسی را در نظر گرفته‌اند. در حال حاضر با توجه به گسترش فعالیت‌های اقتصادی و پیچیدگی‌های حاکم بر محیط‌های تجاری، گسترش مالکیت سهام واحدهای تجاری در بین عموم، اهمیت رعایت حقوق استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی حسابرسی شده و همچنین طرح دعاوی حقوقی علیه حسابرسان، رویکرد به این موضوع نیز مانند رویکرد به سایر علوم، جنبه علمی و تخصصی بیشتری پیدا کرده است. به طوری که برای شناسایی و اندازه‌گیری این خطرها، استانداردهای حسابرسی خاصی تدوین شده است. اما به هر حال اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک در ایران با نارسایی‌هایی همراه است. در این خصوص می‌تواند با تدوین اصول بر مبنای حسابرسی مبتنی بر ریسک، ایجاد کمیته‌های متشکل از افراد صاحب‌نظر حرفه‌ای در بخش اجرا و اجرای آزمایشی حسابرسی بر مبنای ریسک در چند محیط حسابرسی به همراه مقایسه نتایج آن با نتایج مدل فعلی، به درک بیشتر این مدل منجر شده و زمینه‌های اجرا را فراهم می‌سازد (قربانی و همکاران، ۱۳۹۳).

بنابراین، با توجه به مبانی نظری بیان شده هدف اصلی این پژوهش بررسی تأثیر کارایی مؤسسات حسابرسی بر اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک اثربخش در ایران می‌باشد.

### ۳- مروری بر پژوهش‌های پیشین

#### ۳-۱- پژوهش‌های خارجی

آماهولا و همکاران ۲۰۱۷ در پژوهشی تحت عنوان «تأثیر حسابرسی مبتنی بر ریسک بر کنترل کیفیت داخلی بانک‌های منتخب سپرده در نیجریه» بیان می‌کنند که هدف از این

صنعت مشتری ارزیابی خطر حسابرسی را بهبود می‌بخشد و به‌طور مستقیم ماهیت و کیفیت تصمیمات آن‌ها را در زمینه‌ی طرح ریزی تصمیماتشان تحت تأثیر قرار می‌دهند. علاوه بر این دانش حسابرسان در زمینه‌ی صنعت مشتریانشان حساسیت برنامه‌ریزی حسابرسان را در مورد ارزیابی خطر حسابرسی تعدیل می‌کند.

وودهد ۱۹۸۶ بیان می‌دارد تاکنون مدل‌های معمول برای ارزیابی خطر حسابرسی نسبتاً قابل فهم است و به دو رویکرد اصلی و اساسی تقسیم‌بندی می‌شوند: اولین رویکرد که شناخته‌شده‌تر از دیگری است، مدل افزایشدهنده خطر طرح‌ریزی شده می‌باشد که آمریکا و انگلستان مورد استفاده قرار گرفته است و دیگری مدل خطر پیشین‌کانادایی بایسیان می‌باشد. هدف از پژوهش وودهد ارزیابی کردن مدل‌های بالا و توسعه دادن یک چهارچوب برای اندازه‌گیری کردن خطر برنامه‌ریزی شده و پیشین است. همچنین وودهد ۱۹۹۷ در پژوهشی دیگر بیان می‌کند اولاً، توانایی آزمون حسابرسی برای مشخص کردن مقدار (میزان) خطا در جامعه، و به‌طور خاص توانایی‌اش در مشخص کردن خطاهای با اهمیت، اهمیت زیادی دارد و ثانیاً، برنامه‌ریزی کردن آزمون‌های حسابرسی اثر تعیین به جای اتکا کردن بر توسعه آزمون‌ها هنگامی که نتایج در برآورد کردن انتظارات شکست می‌خورند را مورد توجه قرار دهند.

### ۳-۲- پژوهش‌های داخلی

محمدرضایی و همکار ۱۳۹۴ در پژوهشی تحت عنوان «بررسی رابطه بین رتبه مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار و کیفیت حسابرسی» بیان می‌کنند که مؤسسات حسابرسی معتمد به چهار طبقه "اول"، "دوم"، "سوم" و "چهارم" دسته بندی شده اند. رتبه بندی مؤسسات حسابرسی بیانگر آنست که مؤسسات حسابرسی معتمد طبقه "اول" بالاترین کیفیت حسابرسی را دارند. بنابراین، حسابرسی صاحبکاران بزرگ باید توسط این مؤسسات انجام شود و برخلاف ادعای سازمان بورس و اوراق بهادار، کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی خصوصی معتمد طبقه "اول" بالاتر از کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی معتمد سایر طبقات نیست. یافته های اصلی این پژوهش با اعمال چندین آزمون حساسیت پیش‌تیبانی شده اند.

شکری و همکاران ۱۳۹۳ در پژوهش خود بیان می‌کنند که شرکت‌هایی که فرآیند مدیریت ریسک را رعایت می‌کنند از نظر حسابرسی ریسک کمتری دارند و حسابرسی آنها احتمالاً با صرف منابع کمتری صورت می‌پذیرد. حسابرسان باید کل

ویلیامز مزیر ۲۰۱۴ در پژوهشی تحت عنوان «رویکرد آموزش در حسابرسی مبتنی بر ریسک»، بیان می‌کند که نقش آموزش عملی در یادگیری حسابرسی مبتنی بر ریسک برای دانشجویان بسیار ضروری می‌باشد و بر این اساس تعدادی از دانشجویان به صورت عملی بر مبنای آموزش‌های تئوریک کلاسی به اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک در شرکت‌های نمونه پرداختند و نتایج نشان می‌داد که نقش آموزش در اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک بسیار تأثیرگذار می‌باشد.

همت فر و همتی ۲۰۱۳ هدف از پژوهش انجام شده را مقایسه حسابرسی مبتنی بر ریسک و سنتی و تأثیر آن بر کیفیت گزارش حسابرسی بیان نموده‌اند. در این پژوهش نمونه-ای شامل ۸۰ مدیر ارشد، سرپرست و حسابرس سازمان حسابرسی انتخاب شدند. جهت این مقایسه چهار عامل اعتبار، کیفیت، قابلیت اطمینان و نزدیکی به واقعیت انتخاب گردیدند. نتایج نشان داد که حسابرسی مبتنی بر ریسک به‌طور قابل توجهی معتبرتر و و قابل اعتمادتر نسبت به حسابرسی سنتی است. همچنین نشان داده که حسابرسی مبتنی بر ریسک نسبت به حسابرسی سنتی نزدیک‌تر به واقعیت نیست. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که حسابرسی مبتنی بر ریسک می‌تواند اعتماد و اطمینان استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی را به دست آورد.

التمرو و بی‌تی ۲۰۰۹ بیان می‌کنند که موجب افزایش پایداری درآمدها، قابلیت پیش‌بینی نقدینگی و همچنین کاهش محافظه‌کاری حسابداری می‌گردد. او با توجه به بررسی‌شده در تحقیق مورد بحث پیشنهاد نموده است که بهتر است حضور حسابرس بزرگ‌تر، جایگزین نظارت کنترل داخلی شود.

خوروات ۲۰۰۸ بیان می‌کند برآورد زمان انجام کار و حق‌الزحمه در زمان انعقاد قرارداد، جهت اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک مؤثر است

گراهام ۲۰۰۷ بیان می‌کند حسابرسان به‌طور کلی خطر را بر حسب احتمالات توصیف می‌نمایند. خطر ناشی از کمبود اطلاعات منجر به عدم اطمینان می‌گردد و از آنجایی که وجود اطلاعات ناقص باعث افزایش سطح عدم اطمینان می‌گردد این نقصان اطلاعات می‌تواند دلایل متعددی داشته باشد به این نتیجه می‌رسیم که حسابرسان انواع مختلفی از عدم اطمینان را رسیدگی می‌نمایند.

لو ۲۰۰۴ در پژوهش خود بیان می‌کند موارد خاص برای صنایع خاص تدوین گردید و در اختیار حسابرسان قرار گرفت. نتایج این تحقیق نشان داد که دانش حسابرسان در زمینه

داخلی و تعیین خطر کنترل» بیان می‌کنند که مهم‌ترین نتایج این پژوهش، آن است که حسابداران رسمی، سیستم کنترل داخلی شرکت‌های موجود در کشورهای با فرهنگ فردگرایی زیاد و فرهنگ فاصله قدرت کم را، قوی‌تر از فرهنگ فردگرایی کم و فاصله قدرت زیاد ارزیابی می‌کنند، ضمناً آن‌ها خطر کنترل فرهنگ جمع‌گرا را بالاتر از فرهنگ فردگرا تعیین می‌کنند.

وکیلی فرد و صلاحی نژاد ۱۳۸۸ جهت تبیین مدلی مبتنی بر خطر برای حل چالش حسابرسی بر مبنای خطر، عواملی برای پاسخگویی مبالغ قراردادها، میزان زمان برای رسیدگی، حجم رسیدگی‌های مورد نیاز، نحوه برنامه‌ریزی حسابرسی عملیاتی و بالاخره تکلیف استانداردهای متداول در دنیا مبنی بر به‌کارگیری مفاهیم خطر، اهمیت و شواهد در تمام مراحل حسابرسی عملیاتی از جمله این چالش‌ها می‌باشد. نتایج نشان داد به‌کارگیری مدل مبتنی بر خطر در حسابرسی عملیاتی موجب افزایش بهره‌وری فرایند حسابرسی می‌گردد.

حاجیها ۱۳۸۹ در پژوهشی رابطه بین خطر ذاتی و کنترل در رویکرد حسابرسی مبتنی بر خطر را مورد ارزیابی قرار می‌دهد. نتایج نشان داده که رابطه معنی‌داری بین خطر ذاتی و کنترل وجود ندارد و ارزیابی جداگانه خطرها نسبت به ارزیابی یکپارچه در محیط حسابرسی ایران ارجحیت دارد. در پژوهشی دیگر، بررسی تفاوت درک حسابداران ارشد در دو بخش دولتی و خصوصی حسابرسی از ارزیابی خطرهای حسابرسی در محیط حسابرسی ایران مورد بررسی قرار می‌گیرد نتایج نشان داد که تفاوت زیادی بین درک حسابداران از عوامل تأثیرگذار بر خطر کنترل و عدم کشف در دو گروه حسابداران شاغل در سازمان حسابرسی (بخش دولتی) و حسابداران شاغل در مؤسسات حسابرسی وجود دارد. در حالی که تفاوتی در درک حسابداران از عوامل تأثیرگذار بر خطر ذاتی و خطر کنترل وجود ندارد. همچنین بیشتر عوامل از خود حسابداران تأثیر می‌پذیرد.

#### ۴- فرضیه‌های پژوهش

این پژوهش دارای چهار فرضیه به شرح ذیل می‌باشد:

- ۱) درآمد مؤسسه حسابرسی بر تلاش برای اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک تأثیر مثبت و معناداری دارد.
- ۲) تعداد نیروهای شاغل در مؤسسه حسابرسی بر تلاش برای اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک تأثیر مثبت و معناداری دارد.
- ۳) تعداد کارهای مؤسسه حسابرسی بر تلاش برای اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک تأثیر مثبت و معناداری دارد.

سازمان و محیط اطرافش را با هم پایش کنند تا به ماهیت چالشهای حسابرسی که با آنها مواجه خواهد شد پی ببرند. حسابرسی داخلی یک مکانیسم ضروری است که از وقوع تقلب و اشتباهات جلوگیری نموده و از رعایت سیاستها و رویه‌ها اطمینان می‌دهد، و باعث افزایش کارایی و اثربخشی میشود. همچنین اینکه فناوری اطلاعات مستلزم اعمال ملاحظات خاصی در انجام حسابرسی به ویژه حسابرسی مبتنی بر ریسک است. کسب یک شناخت به تمام معنا از نقش فناوری اطلاعات برای اهداف مالی به حسابرس این امکان را میدهد تا به طور اثربخشی چگونگی اثرگذاری فناوری اطلاعات بر ریسک ذاتی و کنترل را درک کند.

علوی و همکار ۱۳۹۲ در پژوهش خود بیان می‌کنند که مهمترین نقش حسابداران برای فعالان بازار سرمایه و سرمایه‌گذاران اطمینان بخشی نسبت به اطلاعات ارائه شده توسط مدیر می‌باشد. صورتهای مالی حسابرسی شده توسط شرکتهای حسابرسی دارای کیفیت بالا از قابلیت اتکا بیشتری برخوردار هستند و ارزش واقعی شرکت را بهتر منعکس می‌کنند. همانطور که قبلاً ذکر شد، یکی از مهمترین معیارهای کیفیت حسابرسی، اندازه موسسه حسابرسی می‌باشد. نتایج تجربی تحقیقات مختلف نشان می‌دهد، شرکتهای حسابرسی بزرگ، خدمات حسابرسی با کیفیت بالا و اطمینان بخشی بیشتری به سرمایه‌گذار در باره صورتهای مالی شرکت مورد حسابرسی ارائه می‌دهند.

باقرپور و لاشانی و همکاران ۱۳۹۱ بیان می‌کنند که هدف اصلی این پژوهش ارائه مدلی جامع و عملی برای پیاده‌سازی و به‌کارگیری حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک در شرکتهای سازمانهای ایرانی میباشد. مدل مذکور بر اساس مبانی تئوریک ارائه شده در منابع علمی و پژوهش مربوطه و تجربه حرفهای مؤلفان و با در نظر گرفتن شرایط و وضعیت خاص شرکت‌های ایرانی طراحی گردیده است. همچنین، مدل طراحی شده در یکی از سازمانهای بزرگ ایرانی پیاده‌سازی و اجرا گردیده که این امر بر ارزش و قابلیت پیاده‌سازی و اجرای آن می‌افزاید.

اسدی و همکاران ۱۳۹۰ بیان می‌کنند که یک برنامه حسابرسی مبتنی بر ریسک موثر تمام فعالیتهای اصلی یک موسسه را پوشش خواهد داد. فراوانی و عمق حسابرسی هر قسمت بر مبنای ارزیابی ریسک هر قسمت متفاوت خواهد بود. بررسی کنندگان می‌بایست تعیین کنند که آیا عملکرد حسابرسی به تناسب اندازه و پیچیدگی موسسه مناسب است یا خیر؟

مرادی و فخرآبادی ۱۳۸۸ در پژوهشی تحت عنوان «بررسی تأثیر عوامل فرهنگی بر ارزیابی حسابداران از کنترل

۴) ساعات صرف شده جهت انجام حسابرسی بر تلاش برای اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک تأثیر مثبت و معناداری دارد.

اطلاعات متغیرهای فوق از طریق جامعه حسابداران رسمی و برای سال‌های ۱۳۹۳ الی ۱۳۹۵ به مدت سه سال اخذ شده است.

## ۵- روش پژوهش

این پژوهش از لحاظ رویکرد هدف کاربردی و از نظر ماهیت توصیفی همبستگی است. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش، از تحلیل رگرسیون و داده‌های ترکیبی استفاده شد. جامعه آماری پژوهش حاضر، مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی بین سال‌های ۱۳۹۳ الی ۱۳۹۵ می‌باشد که تمامی آن‌ها بین سال‌های مذکور مورد بررسی قرار گرفته‌اند. برای تجزیه و تحلیل داده‌ها، برآورد مدل و انجام آزمون‌های آماری از نرم‌افزار اس پی اس اس ۲۲ استفاده شده است. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از رابطه (۱) استفاده شده است.

رابطه (۱)

$$\text{Risk}_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \text{Time}_{i,t} + \beta_2 \text{Work}_{i,t} + \beta_3 \text{Revenue}_{i,t} + \beta_4 \text{Personnel}_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

Risk: که نماد حسابرسی مبتنی بر ریسک می‌باشد و اطلاعات آن از بخش چهار امتیاز کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی استخراج شده است. حداکثر امتیاز این بخش ۲۱۰ می‌باشد.

Time: این متغیر نشان‌دهنده میزان اوقات صرف شده جهت انجام کار حسابرسی در یک مؤسسه حسابرسی می‌باشد.

Work: نشان‌دهنده تعداد کارهای انجام‌شده توسط مؤسسه حسابرسی می‌باشد.

Revenue: نشان‌دهنده میزان درآمد کسب شده توسط مؤسسه حسابرسی در طول دوره زمانی پژوهش می‌باشد.

Personnel: بیانگر تعداد پرسنل شاغل در مؤسسه حسابرسی می‌باشد.

## ۶- یافته‌های پژوهش

### ۶-۱- آمار توصیفی

در روش‌های توصیفی، تلاش بر آن است تا با ارائه جدول‌ها و استفاده از ابزارهای آمار توصیفی نظیر شاخص‌های مرکزی و پراکندگی، به توصیف داده‌های تحقیق پرداخته شود تا این امر به شفافیت موضوع کمک کند. متغیرهای تحقیق و آمار توصیفی متغیرهای پژوهش در نگاره (۱) آورده شده است.

در بخش آمار توصیفی، تجزیه و تحلیل داده‌ها با استفاده از شاخص‌های مرکزی همچون میانگین، میانه و شاخص‌های پراکندگی که شامل انحراف معیار، چولگی و کشیدگی هستند، انجام پذیرفته است. مقدار میانگین، متوسط داده‌ها را نشان می‌دهد. میانه نشان‌دهنده این است که ۵۰٪ داده‌ها کمتر از عدد وسط مجموعه و ۵۰٪ داده‌ها بیشتر از عدد وسط مجموعه هستند. نزدیک بودن مقدار میانگین و میانه، تقارن داده‌ها را نشان می‌دهد. انحراف معیار، پراکندگی را نشان می‌دهد. نتایج حاصل از نرم‌افزار اس پی اس در ارتباط با توصیف داده‌های آماری به شرح فوق (نگاره ۱) می‌باشد. میانگین درآمد مؤسسات حسابرسی برای سال‌های مورد بررسی مبلغ ۱۵۶۷۲ میلیون ریال و میانگین ساعات صرف شده ۶۰٫۸۶۶ ساعت و میانگین تعداد نیروی به کار گرفته شده برای ۱۳۰ پروژه ۹۴ نفر می‌باشد.

### نگاره ۱- آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	نماد	میانگین	میانه	بیشینه	کمینه	انحراف معیار
درآمد	Revenue	۱۵۶۷۲/۲۲	۹۴۹۰	۳۴۰۰۰۰	۷۳۰	۸۹۴/۵۵۸۲۲
ساعات صرف شده	Time	۶۰٫۸۶۶/۵۹	۴۶۷۶۹	۵۷۵۲۸۵	۳۲۶۹	۲۲۸۱/۹۶۵۱۱
تعداد کار	Work	۱۳۰/۴۹	۹۱٫۵	۱۷۷۶	۲	۵/۵۶۹۲۷
امتیاز کنترل کیفیت	Risk	۱۰۰/۷۶۱	۱۰۲	۱۸۳	۱۰	۱/۴۰۴۵۴
پرسنل	Personnel	۹۴/۲۸۸۲	۵۱	۲۲۶	۲	۸/۱۷۴۳۱

منبع: یافته‌های پژوهش

## ۶-۲- آمار استنباطی

### بررسی فرضیات تحقیق

یکی از شرایط تایید اعتبار مدل یک تحقیق علمی، عدم وجود همبستگی (یا اصطلاحاً هم خطی) میان متغیرهای مستقل تحقیق می باشد. هم خطی وضعیتی است که نشان می دهد یک متغیر مستقل تابعی خطی از سایر متغیرهای مستقل است. در این حالت گفته می شود مدل تحقیق، دارای متغیرهای مستقل معناداری نمی باشد. در صورتی که در مدل تحقیق، بین متغیرهای مستقل به شدت همبستگی وجود داشته باشد، ممکن است اثرات مخربی روی تجزیه و تحلیل رگرسیون داشته باشد. نتایج حاصل از آزمون هم خطی متغیرهای مستقل به شرح نگاره (۲) می باشد:

### نگاره ۲- آزمون هم خطی متغیرهای توضیحی تحقیق

شرح	تلورانس	عامل تورم واریانس
Revenue	۰/۷۹۳	۱/۳۱۰
Time	۰/۷۳۷	۱/۳۵۷
Work	۰/۶۱۵	۱/۶۲۵
Personnel	۰/۶۰۲	۱/۶۶۲

منبع: یافته‌های پژوهش

با توجه به نتایج بدست آمده، از آنجایی که مقدار شاخص تلورانس برای هیچ یک از متغیرها نزدیک به صفر و شاخص عامل تورم تلورانس از ۱۰ بیشتر نیست، می توان بیان نمود که احتمال هم خطی بین متغیرها وجود ندارد. لذا نیاز به حذف متغیرها وجود ندارد.

در پژوهش حاضر، از آزمون دوربین-واتسون جهت تشخیص خود همبستگی عوامل اخلاقی مدل استفاده شده است. اگر مقدار آماره دوربین-واتسون نزدیک به عدد ۲ باشد، استقلال جمله خطای مدل می تواند پذیرفته شود. علاوه بر این، از آزمون فیشر جهت بررسی معناداری کل مدل استفاده شده است [۳]. نگاره (۳) نتایج حاصل از برآورد رابطه (۱) را نشان می دهد.

بر اساس نتایج تخمین مدل، می تواند نتیجه گرفت که مدل پژوهش در مجموع معنادار است، زیرا مقدار سطح خطای احتمال مربوط به آماره فیشر برابر صفر بوده و کمتر از ۵ درصد است. همچنین، با توجه به مقدار آماره دوربین-واتسون مدل که در نگاره (۳) عنوان شده است، می تواند نتیجه گرفت که مدل پژوهش مشکل خود همبستگی ندارد. مقدار ضریب تعیین تعدیل شده مدل برابر ۰/۶۱ است. این آماره نشان دهنده این موضوع است که حدود ۰/۶۱ درصد تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل قابل توصیف است. با توجه به تأیید شدن آماره‌های مدل، فرضیه‌های پژوهش بررسی می شود.

### نگاره ۳- نتایج حاصل از برازش مدل پژوهش

Risk <sub>it</sub> = β <sub>0</sub> + β <sub>۲</sub> Time <sub>it</sub> + β <sub>۳</sub> Work <sub>it</sub> + β <sub>۴</sub> Revenue <sub>it</sub> + β <sub>۵</sub> Personnel <sub>it</sub> + ε <sub>it</sub>					
نماد	نام متغیر	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معناداری
C	عرض از مبدا	۷۱/۰۱۷	۱/۵۴۵	۴۵/۹۷۴	۰/۰۰۰
Revenue	درآمد	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۵/۸۳۰	۰/۰۰۰
Time	زمان صرف شده	۰/۰۴۴	۱/۰۰۰	۳۱/۱۸۷	۰/۰۰۰
Work	تعداد کارها	۰/۰۰۱	۰/۰۰۸	۵/۷۶۰	۰/۰۰۰
Personnel	تعداد پرسنل	۰/۰۴۳	۰/۰۰۵	۰۸/۲۷۱	۰/۰۰۰
آماره F فیشر					
ضریب تعیین	۰/۶۱۵	ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۶۱۳	
تعداد مشاهدات	۷۰۲	دوربین - واتسون		۱/۷	

منبع: یافته‌های پژوهش



## ۷- نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

## • آزمون فرضیه اول

فرضیه اول: درآمد مؤسسه حسابرسی بر تلاش برای اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک تأثیر مثبت و معناداری دارد. با توجه به نتایج ارائه شده در نگاره (۳)، ضریب متغیر درآمد برابر با ۰/۰۰۰ می‌باشد که در سطح خطای ۰/۰۵ معنی‌دار می‌باشد بنابراین نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل نشان می‌دهد که در سطح اطمینان ۰/۹۵ فرضیه اول پژوهش تأیید می‌شود.

## • آزمون فرضیه دوم

فرضیه: تعداد نیروهای شاغل در مؤسسه حسابرسی بر تلاش برای اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک تأثیر مثبت و معناداری دارد.

با توجه این‌که ضریب تعداد نیروهای شاغل برابر با ۰/۰۴۳ و سطح معناداری آن برابر با ۰/۰۰۰ می‌باشد بنابراین فرضیه دوم در سطح اطمینان ۰/۹۵ رد نمی‌شود. این بدان معنی است که با افزایش تعداد نیروهای شاغل در مؤسسات حسابرسی میزان تلاش برای اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک افزایش می‌یابد.

## • آزمون فرضیه سوم

فرضیه: تعداد کارهای مؤسسه حسابرسی بر تلاش برای اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک تأثیر مثبت و معناداری دارد. از طریق آماره  $t$  که در نگاره (۳) آمده است، معنی‌داری ضریب مورد بررسی قرار گرفت و مشخص شد این فرضیه رد نمی‌شود. با توجه به اینکه ضریب متغیر تعداد کار برابر با ۰/۰۰۱ است می‌توان گفت که تعداد کارهای مؤسسه حسابرسی بر تلاش برای اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک تأثیر مثبت و معناداری دارد.

## • آزمون فرضیه چهارم

فرضیه: ساعات صرف شده جهت انجام حسابرسی بر تلاش برای اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک تأثیر مثبت و معناداری دارد.

با توجه به نتایج ارائه شده در نگاره (۳)، احتمال مربوط به فرضیه صفر، کوچک‌تر از ۰/۰۵ است، بنابراین فرضیه صفر در سطح خطای ۵ درصد رد نمی‌شود. از آنجایی‌که ضریب متغیر زمان صرف شده برابر با ۰/۰۴۴ می‌باشد، در نتیجه، ساعات صرف شده جهت انجام حسابرسی بر تلاش برای اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک تأثیر مثبت و معناداری دارد.

## ۸- نتیجه‌گیری، پیشنهادات و محدودیت‌های پژوهش

با توجه به نتایج حاصل از فرضیات و تأیید رابطه مثبت و معنادار بین درآمد مؤسسات حسابرسی، تعداد نیروهای شاغل، تعداد کارها و ساعات صرف شده و کسب امتیاز در چارچوب بخش چهار نظام کنترل کیفیت جامعه (حسابرسی مبتنی بر ریسک) و تلاش برای اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک، می‌توان چنین نتیجه‌گیری نمود که با افزایش درآمد در مؤسسات حسابرسی، تلاش برای اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک افزایش می‌یابد و مؤسساتی که از نظر درآمد، نیروی انسانی، تعداد کارها و ساعات کار مصرف شده قوی‌تر هستند امتیاز بخش اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک را بیشتر از سایر مؤسسات کسب می‌نمایند. نتایج این پژوهش با نتایج پژوهش خوروات ۲۰۰۸ که بیان می‌کند برآورد زمان انجام کار و حق‌الزحمه در زمان انعقاد قرارداد، جهت اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک مؤثر است، همسو می‌باشد. همچنین در این پژوهش درآمد مؤسسه حسابرسی به عنوان یک از عوامل تأثیر گذار در اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک در نظر گرفته شده است که معیاری برای اندازه مؤسسه حسابرسی نیز می‌باشد و لذا نتایج این پژوهش با نتایج پژوهش علوی و همکار ۱۳۹۲ که بیان می‌کنند که یکی از مهمترین معیارهای کیفیت حسابرسی، اندازه مؤسسه حسابرسی می‌باشد و نتایج تجربی تحقیقات مختلف نشان می‌دهد شرکت‌های حسابرسی بزرگ، خدمات حسابرسی با کیفیت بالا و اطمینان بخشی بیشتری به سرمایه گذار در باره صورتهای مالی شرکت مورد حسابرسی ارائه می‌دهند نیز همسو می‌باشد.

با توجه به محدودیت‌های افزایش درآمد در مؤسسات حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ایران، پیشنهاد می‌گردد که علاوه بر اجرای سازوکارهایی در افزایش حق‌الزحمه قراردادهای حسابرسی، توزیع منصفانه آن نیز با تدوین قوانین و مقررات مربوطه از سوی مراجع ذی‌ربط مورد توجه قرار گیرد. همچنین با ادغام مؤسسات حسابرسی و افزایش درآمد و نیروی انسانی مؤسسات انجام حسابرسی مبتنی بر ریسک بهتر قابل اجرا می‌باشد که این مسئله سبب می‌گردد مدیریت کارا تر و اثربخش‌تر در اجرای پروژه‌های حسابرسی اتفاق افتاد و به تبع آن به دلیل تمرکز بر حوزه‌های پر ریسک، گزارش حسابرس اثربخشی کافی را به همراه داشته باشد. همچنین از جمله محدودیت‌های این پژوهش می‌تواند به محدود بودن دوره پژوهش و همچنین عدم استفاده از متغیرهای کنترلی به دلیل عدم دسترسی به اطلاعات کمی اشاره نمود.

## فهرست منابع

- \* آذر، عادل و منصور مومنی. (۱۳۸۷). آمار و کاربرد آن در مدیریت. انتشارات سمت.
- \* اسدی، مرتضی، ناظمی اردکانی، مهدی، ۱۳۹۰، «ارزیابی ریسک و حسابرسی مبتنی بر ریسک»، مجله اقتصادی- ماهنامه بررسی مسائل و سیاستهای اقتصادی شماره ۱۱، صفحات ۱۳۵-۱۳۸
- \* اصول حسابرسی. (۱۳۸۰). مرکز تحقیقات حسابداری و حسابرسی. جلد اول. نشریه ۸۷: ۱۷۹.
- \* افلاطونی، عباس و لیلی نیکبخت. (۱۳۸۹). کاربرد اقتصاد سنجی در تحقیقات حسابداری، مدیریت مالی و علوم اقتصادی. چاپ اول، تهران، انتشارات ترمه.
- \* باقر پور ولاشانی، محمد علی، جهانبانی، مصطفی، ظفرزاده، سمیه، ۱۳۹۱، «ارائه مدلی تجربی برای پیاده سازی و به کارگیری حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک در ایران»، دهمین همایش ملی حسابداری ایران
- \* حاجیه، زهره. (۱۳۸۹). بررسی رابطه بین خطر ذاتی و کنترل در رویکرد حسابرسی مبتنی بر خطر. فصلنامه علمی- پژوهشی حسابداری مالی.
- \* حاجیه، زهره. (۱۳۸۹). تفاوت درک حسابرسان ارشد در دو بخش دولتی و خصوصی حسابرسی از ارزیابی ریسک‌های حسابرسی در محیط حسابرسی ایران. پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی، - شماره ۷.
- \* شگری، مهناز، زارعی، رضا، فتاحی، نگین، محمدی، میثم، ۱۳۹۳، «بررسی مفاهیم ریسک حسابرسی و نقش آن در حسابرسی مبتنی برریسک»، کنفرانس بین المللی حسابداری، اقتصاد و مدیریت مالی.
- \* صفی پور افشار، مجتبی، پورحیدری، امید، بهاری مقدم، مهدی، ۱۳۹۷، «بررسی تأثیر مدیریت حسابرسی توسط مدیران بر کشف تحریفات توسط حسابرسان با لحاظ ویژگی تردید حرفه ای حسابرس»، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال هفتم، شماره ۲۵
- \* علوی طبری، سید حسین، بشیری منش، نازنین، ۱۳۹۲، « اثر کیفیت حسابرسی و تغییر حسابرس بر بازار سرمایه»، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال دوم، شماره ششم
- \* قربانی، سعید، آقایی، محمد علی، احمدیان، وحید و مهدیس نیکزاد قادیکلایی. (۱۳۹۳). «بررسی نارسایی های مدل حسابرسی مبتنی بر سیستم و امکان جایگزینی آن با مدل حسابرسی مبتنی بر ریسک در ایران»، مجله دانش حسابرسی، سال چهاردهم، شماره ۵۷.
- \* قوی اندام، افشین. (۱۳۹۲). موانع و مشکلات استقرار حسابرسی مبتنی بر ریسک در ایران. مجله حسابرسی، سال پانزدهم، شماره ۶۵.
- \* کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی. (۱۳۸۸). اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی: استانداردهای حسابرسی، سایر خدمات اطمینان بخشی و خدمات مرتبط. تهران: سازمان حسابرسی.
- \* کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی. (۱۳۸۹). استانداردهای حسابرسی. چاپ دهم، تهران، سازمان حسابرسی.
- \* مرادی، مهدی و عباس فخرآبادی. (۱۳۸۸). بررسی تأثیر عوامل فرهنگی بر ارزیابی حسابرسان از کنترل داخلی و تعیین ریسک کنترل. پژوهش های حسابداری مالی.
- \* مهام، کیهان، فرزانه، حیدر پور و سید علی حسینی. (۱۳۸۹). موانع اجرایی توسعه حسابرسی عملیاتی در ایران از دیدگاه مدیران مؤسسات حسابرسی. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۲، شماره ۸.
- \* محمدرضایی، فخرالدین، محمد رضایی، مهدی، ۱۳۹۴، « بررسی رابطه بین رتبه مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار و کیفیت حسابرسی»، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال چهارم، شماره چهل و یک
- \* نادریان، محمدرضا و محمد جواد صفار. (۱۳۸۰). مسئولیت حسابرسان در قبال تقلب. مجله حسابرس. شماره ۱۳، ص ۵۴-۵۶.
- \* وکیلی فرد، حمید رضا و مریم صلاحی نژاد. ۱۳۸۸، «تبیین و آزمون مدل حسابرسی مبتنی بر ریسک در حسابرسی عملیاتی». مجله آینده پژوهی مدیریت، شماره ۸۳
- \* American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (2005). AICPA professional Standards. NewYork: AICPA, Inc.
- \* Approach to Corporate Auditing Risk Assessment in Brazilian Context", available at: <http://ssrn.com/abstract=1095950>.
- \* DeFond, M., & Zhang, J. (2014). "A review of archival auditing research". Journal of Accounting and Economics. In Press, doi:10.1016/j.jacceco.2014.08.007.
- \* Francis Nyarombe, Enock Gideon Musau, Irene Kawai, Dr kirui kipyegon, 2015, The effect of risk based audit approach on the implementation of internal control systems: a case of Uasin Gishu County, International Journal of Business and Management Invention, January
- \* Graham W. (2007). Modern Auditing. John Wiley & Sons, Inc 154-159.

- \* Imoniana, Joshua Onome, Gartner, Ivan Ricardo. (2007). "Towards a Multi-Criteria
- \* Jennifer, A Beatty, A (2009) How Does Internal Control Regulation Affect Financial Reporting. Journal of Accounting & Economics, Forthcoming.
- \* Khorwatt, Esamaddin. (2008). "Audit Risk Assessment- the Professional Balancing Act", Monthly Electronic Bulletin of ASCA, available at: [www.ascasociety.org](http://www.ascasociety.org).
- \* Low, K. Y. (2004). The effects of industry specialization on audit risk assessments and audit-planning decisions. *The Accounting Review*, 79(1), 201-219.
- \* Mahmoud Hematfar, Mohsen Hemmati, 2013, A Comparison of Risk-Based and Traditional Auditing and their Effect on the Quality of Audit Reports, *International Research Journal of Applied and Basic Sciences*, 2013 Available online at [www.irjabs.com](http://www.irjabs.com)
- \* Nestor Amahalu, Mary-Fidelis Chidoziem Abiahu, Obi Chinyere, Okika Christian, 2017, " Effect of Risk-Based Audit on Quality Internal Control of Selected Deposit Money Banks in Nigeria",
- \* Philip Ayagre, 2014, " THE ADOPTION OF RISK BASED INTERNAL AUDITING IN DEVELOPING COUNTRIES:THE CASE OF GHANAIAN COMPANIES", *European Journals of Accounting Auditing and Finance Research* Vol.2, No.7, pp.52-65
- \* Pickett, Spencer.(2006). *Audit Planning: a Risk-based Approach*. John Wiley & Sons, Inc. 26-35.
- \* William F. Messier Jr.(2014). An approach to learning risk-based auditing. journal homepage: [www.elsevier.com/locate/jaccedu](http://www.elsevier.com/locate/jaccedu)
- \* Woodhead, A.D. (1986), "Audit Risk Modeling", *Emerald Managerial Auditing Journal*, 57(5): 55-74.
- \* Woodhead, A.D. (1997), "The other audit risk: the impact of false rejection on audit Janning", *Emerald managerial Auditing Journal*, 12(J):4-8.

#### یادداشت‌ها

<sup>1</sup> sox

<sup>2</sup> multiplicative planned risk model

<sup>3</sup> Canadian Bayesian posterior risk model