

## ارائه مدل برآورد بودجه زمانی مبتنی بر خطر در حسابرسی مستقل صورت‌های مالی

### بهاره حقیقی طلب

دکتری حسابداری، دانشکده علوم اداری و اقتصاد، دانشگاه فردوسی مشهد، ایران  
b.haghighitalab@um.ac.ir

### محمدرضا عباسزاده

دانشیار، عضو هیات علمی دانشکده علوم اداری و اقتصاد، دانشگاه فردوسی مشهد، ایران (نویسنده مسئول)  
abbas33@um.ac.ir

### محمدعلی باقرپور ولاشانی

دانشیار، عضو هیات علمی دانشکده علوم اداری و اقتصاد، دانشگاه فردوسی مشهد، ایران  
bagherpour@um.ac.ir

### جمال نظری

دانشیار، عضو هیات علمی دانشکده بیدی، دانشگاه سایمون فراسر، ونکوور، کانادا  
Jamal\_Nazari@sfu.

تاریخ دریافت: ۹۸/۱۰/۰۷ تاریخ پذیرش: ۹۹/۰۲/۲۸

### چکیده

برآورد بودجه زمانی هر پروژه حسابرسی مستقل اغلب به صورت ذهنی و بدون توجه به معیارهای یکنواخت صورت می‌گیرد، لذا حرفه حسابرسی از مزایای آن در برنامه‌ریزی و کنترل پروژه بهره‌مند نمی‌گردد، همچنین برآورد حسابرس از بودجه زمانی می‌تواند یکی از عوامل موثر در تعیین حق‌الزحمه حسابرسی باشد. هدف این پژوهش، ارائه مدلی کاربردی برای برآورد منطقی بودجه زمانی مبتنی بر خطر در حسابرسی مستقل صورت‌های مالی است. روش تحقیق شامل بررسی ادبیات، استفاده از دو رویکرد نظام‌مند و ساخت‌گرایانه نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان و توزیع پرسشنامه بوده و گردآوری و جمع‌بندی داده‌ها به منظور یافتن پاسخ سوالات تحقیق و ارائه مدل کاربردی برآورد بودجه زمانی و بازنگری فرم بودجه انجام شده است. طبق مدل پیشنهادی، بودجه زمانی در مرحله پذیرش کار بر مبنای خطر ارزیابی شده برای هر بخش از فرم بودجه به صورت اولیه برآورد شده و سپس با کسب شناخت اجمالی از صاحبکار ساعات اولیه برآوردی تعدیل می‌گردد. مدل پیشنهادی پژوهش حاضر، با همکاری کارگروه تخصصی از شرکا و مدیران در یکی از موسسات بزرگ حسابرسی بخش خصوصی کشور، به یک دستورالعمل اجرایی تبدیل شده و مکانیزه‌سازی مراحل آن برای استقرار در مرحله‌ی تولید قرار دارد.

**واژه‌های کلیدی:** بودجه زمانی، حسابرسی مستقل، خطر، برنامه‌ریزی و کنترل، نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان.

## ۱- مقدمه

افزایش تعداد موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، رقابت فزاینده در محیط کسب و کار آن‌ها، اهمیت توسعه بازار خدمات مورد ارائه و لزوم آمادگی تدریجی جهت ورود به بازارهای جهانی، ضرورت جایگزینی روش‌های سنتی اداره موسسات حسابرسی با ابزارهای کارا و روش‌های منطقی مدیریتی را بیش از پیش آشکار ساخته و تعمیق در دو وظیفه اصلی مدیریت شامل برنامه‌ریزی و کنترل توسط شرکای موسسات حسابرسی را ضروری ساخته است. در موسسات ارائه دهنده خدمات از جمله موسسات حسابرسی، بودجه ریزی و کنترل بودجه زمانی هر یک از خدمات مورد ارائه یکی از مهم‌ترین ابزارهای مدیریت برای اجرای وظایف کنترلی است. وفق استانداردهای حسابرسی، بودجه بندی کار حسابرسی شامل تخصیص زمان مناسب به هر یک از حوزه‌های مورد رسیدگی متناسب با میزان خطر آن‌ها می‌باشد. برآورد خطر حسابرسی امری اساسی در فرایند حسابرسی است زیرا حسابرسان نمی‌توانند و نمی‌کوشند تمام معاملات را بررسی کنند. بررسی تمام معاملات یک صاحبکار غیرممکن است و هیچ صاحبکاری نمی‌تواند حسابرسان را به این کار دعوت نماید، لذا رویکرد مبتنی بر خطر، رسیدگی حسابرسان را معطوف به خطرهای کلیدی می‌نماید. یعنی قسمتی از عملیات صاحبکار که به احتمال بیشتر اشتباه در معاملات و مانده حساب‌ها در آن حوزه به تحریف با اهمیت در صورت‌های مالی منجر خواهد شد.

برآورد بودجه زمانی مبتنی بر خطر از دیدگاه‌های مختلف حائز اهمیت است. موسسات حسابرسی قادر خواهند بود با بازنگری برنامه‌ریزی اجرای کار، در ارائه خدمات استاندارد از قبیل حسابرسی مستقل صورت‌های مالی، منابع انسانی مورد دسترس خود (ساعات کاری کارکنان حرفه‌ای) را به گونه‌ای کارا و اثربخش مورد استفاده قرار دهند. از این حیث بودجه‌بندی زمان اجرای حسابرسی یکی از مهم‌ترین وظایف مدیر حسابرسی به ویژه در امر برنامه‌ریزی و کنترل کار است. همچنین عملکرد مدیران حسابرسی در دستیابی به بودجه‌های برآوردی (میزان تحقق آن‌ها) با حفظ کیفیت کار و تحلیل و توجیه انحرافات مساعد یا نامساعد بودجه در مقایسه با ساعات کارکرد واقعی می‌تواند یکی از شاخص‌های ارزیابی عملکرد مدیر و اعضای تیم حسابرسی بوده و سوابق مفیدی برای برنامه‌ریزی اجرای کار و برآورد حق الزحمه حسابرسی در دوره‌های مشابه بعدی برای موسسه ایجاد نماید. برای هر پروژه حسابرسی برآورد بودجه زمانی علاوه بر تسهیل وظایف مدیریت، می‌تواند نقش به‌سزایی در اختصاص منابع (ساعات کاری) بیشتر برای رسیدگی به

حوزه‌های دارای خطر بالاتر و گردآوری شواهد حسابرسی کافی به منظور کاهش خطر عدم کشف برآوردی داشته باشد. شواهد حسابرسی مینا و اساس اظهارنظر حسابرسی است، لذا جمع آوری شواهد باید به گونه‌ای صورت گیرد که در چارچوب بودجه زمانی تعیین شده، مبانی لازم برای اظهار نظر فراهم گردد. از سوی دیگر، دو عامل ساعات کار واقعی صرف شده توسط اعضای یک تیم حسابرسی (به تفکیک رتبه‌های حرفه‌ای) و نرخ دستمزد آن‌ها، متغیرهای اصلی تشکیل دهنده بهای تمام شده مستقیم قابل ردیابی به هر پروژه حسابرسی هستند. لذا تفویض اختیار به مدیر پروژه در برآورد ساعات بودجه زمانی به تفکیک هر یک از رتبه‌های حرفه‌ای در تیم حسابرسی مسئولیت وی در پاسخگویی نسبت به انحرافات از بودجه، بهای تمام شده و در نتیجه حاشیه سود پروژه را به دنبال خواهد داشت. از این رو استانداردهای سلیقه‌ای و سوگیرانه است. تنها در صورت مستند و روشمند بودن بودجه‌های برآوردی است که تجزیه و تحلیل مجموع ساعات کار بودجه شده و تحلیل انحرافات آن می‌تواند در تعیین اثر بخشی منابع مورد استفاده توسط موسسه، مفید بوده و سبب تخصیص بهینه نیروی انسانی به هر کار حسابرسی، برآورد منطقی‌تر بهای تمام شده و حاشیه سود هر کار، بهبود برآوردهای آتی و قیمت گذاری مناسب خدمات برای دستیابی به حاشیه سود مورد نظر (پیشنهاد حق الزحمه قرارداد حسابرسی) گردد. در صورت عدم رعایت آیین رفتار حرفه‌ای، این احتمال وجود دارد که بودجه کار کمتر از واقع برآورد گردد (تالبا فرض مشخص بودن مبلغ قرارداد) به افزایش حاشیه سود کار بیانجامد، امری که می‌تواند کیفیت کار حسابرسی را به دلیل برنامه‌ریزی و سرپرستی ناکافی به شدت کاهش دهد و یا ساعات کاری بیش از واقع برآورد گردد، تا پشتوانه‌ای برای انعقاد قرارداد با پیشنهاد حق الزحمه‌های غیرعادی باشد. برخی از دیگر مزایای بودجه برای هر سازمانی از دیدگاه مهرانی (۱۳۷۹) عبارتند از: تثبیت منظم اهداف سازمان و تعیین استراتژی‌های واقعی به منظور تحقق هدف‌های مزبور در ابعاد زمانی، تطبیق وظایف سازمان‌یافته با اشخاص معین از طریق تعیین اختیارات و مسئولیت‌ها، تشخیص و تعیین نیروی انسانی مورد نیاز، اعمال رهبری پویا در اداره امور و به ثمر رساندن برنامه‌ها و خلق یک محیط مناسب جهت انگیزش مثبت افراد. از دیدگاه جامعه حسابداران رسمی به عنوان مقام ناظر بر موسسات حسابرسی عضو جامعه، مستندسازی روشمند برآورد بودجه زمانی از آنجا که قابلیت تکرار و کنترل دارد، می‌تواند سبب کاهش نرخ

شکنی یا کاهش اعلام نرخ‌های غیرعادی در انعقاد قراردادهای حسابرسی مستقل گردد.

این پژوهش با تکیه بر مفاهیم فرآیند حسابرسی مبتنی بر خطر و مراحل آن با هدف بازنگری در برآورد بودجه زمانی کار حسابرسی و استانداردسازی آن انجام شده است، زیرا بازتعریف نحوه برآورد بودجه زمانی به عنوان یکی از گام‌های فرآیند برنامه‌ریزی حسابرسی می‌تواند مکملی بر فرآیند ارزیابی خطر حسابرسی و نه جایگزینی برای آن باشد. چنانچه بودجه‌بندی پروژه‌های حسابرسی مستقل با رویکرد مبتنی بر خطر صورت گرفته و مستمراً به روزآوری شده و انحرافات آن بررسی گردد، حسابرسی به روشی هوشمندانه انجام خواهد شد و با افزایش کارایی و اثربخشی حسابرسی نه تنها با تخصیص هدفمند منابع به حوزه‌های دارای خطر بالاتر سبب بهبود کیفیت خواهد حسابرسی می‌گردد، بلکه امکان استفاده از مزایای بودجه‌بندی در برنامه‌ریزی و کنترل را برای موسسات حسابرسی فراهم می‌آورد. لذا نیاز به ارائه مدلی یکپارچه جهت برآورد بودجه زمانی حسابرسی مستقل صورت‌های مالی احساس می‌شود تا علاوه بر اطمینان از حفظ کیفیت خدمات مذکور با توجه به خطر حسابرسی در این برآورد، برنامه‌ریزی و کنترل مناسب‌تر و شفاف‌تر پروژه‌های حسابرسی صورت‌های مالی، مقدور باشد. استقرار مناسب این مدل می‌تواند برای تمامی ذینفعان فرآیند حسابرسی از جمله صاحبکار، موسسه حسابرسی، حسابرسان و نهادهای نظارتی مزایای ویژه‌ای به دنبال داشته باشد. انتظار می‌رود با شناسایی عوامل کلیدی موثر بر برآورد بودجه زمانی حسابرسی از دیدگاه ذینفعان مختلف بتوان مدل ذهنی برآورد فعلی را به مدلی استاندارد تبدیل نمود تا با اجرای گام به گام این مدل، برآورد بودجه زمانی با استفاده از رویه‌ای یکنواخت میسر گردد. هدف از تأکید بر مفهوم خطر و توجه به آن در این مدل، تسهیل قضاوت حسابرس در امر تصمیم‌گیری و برآورد آثار عوامل متعدد موثر بر بودجه زمانی، با استفاده از مفهوم واحد خطر می‌باشد. همچنین، انتظار می‌رود نتایج این مدل با تخصیص زمان کافی به موضوعات دارای خطر بالاتر، حسابرس را در دستیابی به اهداف حسابرسی مبتنی بر خطر شامل افزایش کارایی و اثربخشی کار حسابرسی، یاری نماید. در این مطالعه نیز تلاش می‌گردد، مدل پیشنهادی در قالب مجموعه-ای از فرم‌های دارای گردش کار معین ارائه گردد تا مشابه یک دستورالعمل گام به گام برآورد بودجه زمانی را برای استفاده در هر کار حسابرسی میسر سازد. همچنین، با توجه به اینکه برآورد بودجه زمانی در قالب برنامه‌ریزی کار حسابرسی و پیش از انعقاد قرارداد صورت می‌گیرد، بودجه زمانی برآوردی این مدل می‌تواند یکی از مبانی اصلی برآورد حق الزحمه حسابرسی

باشد. لذا از این نظر نیز نتایج این مطالعه می‌تواند، مبنای نوینی برای برآورد حق الزحمه حسابرسی نیز پیشنهاد نماید.

## ۱-۱- مروری بر پیشینه تحقیق و چارچوب نظری

### ۱-۱-۱- تعریف بودجه زمانی و جایگاه آن در حسابرسی مبتنی بر خطر

حسابرسی فرآیندی است منظم و با قاعده (سیستماتیک) جهت جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد درباره ادعاهای مربوط به فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی، به منظور تعیین درجه انطباق این ادعاها (اظهارات) با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارش نتایج به افراد ذینفع (انجمن حسابداری آمریکا، ۱۹۷۳). نظر به اینکه، شواهد حسابرسی شالوده اظهارنظر حسابرسی است، ارزش حسابرسی بر مبنای میزان بیطرفانه بودن فرآیند جمع‌آوری و ارزیابی شواهد تعیین می‌شود. جمع‌آوری شواهد باید به گونه‌ای صورت گیرد که در چارچوب بودجه زمانی تعیین شده، حسابرسان بتوانند شواهد کافی پشتوانه اظهار نظر خود را فراهم آورند. طبق استانداردهای حسابرسی بودجه‌بندی کار حسابرسی، شامل تخصیص زمان مناسب به حسابرسی حوزه‌هایی است که احتمال دارد خطر تحریف با اهمیت آن‌ها بالاتر باشد<sup>۱</sup>. بر اساس دستورالعمل حسابرسی مبتنی بر خطر سازمان حسابرسی، فرآیند حسابرسی مبتنی بر خطر شامل پنج بخش کلی برنامه‌ریزی حسابرسی، اجرای آزمون کنترل‌ها و برآورد خطر کنترل، برآورد خطر عدم کشف، طراحی، اجرا و ارزیابی نتایج آزمون محتوا و بررسی تکمیلی و صدور گزارش حسابرس مستقل می‌باشد. حسابرس باید در مرحله برنامه‌ریزی، ماهیت، زمان‌بندی اجرا و میزان هدایت و سرپرستی اعضای تیم حسابرسی و بررسی کار آن‌ها را مشخص کند<sup>۲</sup>. برآورد بودجه حسابرسی گام نهم برنامه‌ریزی حسابرسی بوده و پس از کسب اطلاعات لازم برای پذیرش کار، کسب اطلاعات کلی و شناخت الزامات قانونی، برآورد خطر عدم کشف ناشی از بررسی تحلیلی مقدماتی، برآورد خطر ذاتی، برآورد اولیه از خطر کنترل، برآورد اهمیت، برآورد خطر قابل پذیرش حسابرسی و برآورد اولیه از خطر عدم کشف ناشی از آزمون جزئیات صورت می‌گیرد. با توجه به توضیحات فوق، تدوین بودجه در آخرین مراحل برنامه‌ریزی حسابرسی صورت می‌گیرد، به عبارت دیگر تدوین بودجه مستلزم کسب اطلاعات مراحل پیشین است. وفق بند ۵ بخش ۸-۱ دستورالعمل حسابرسی مبتنی بر خطر سازمان حسابرسی نیز برآورد حجم کار با استفاده از عواملی چون خطر عدم کشف حسابرسی، اندازه شرکت و میزان پیچیدگی عملیات آن، بودجه انجام کار

در سال‌های گذشته و سایر اطلاعات معمول مورد استفاده در برآورد حجم کار قابل انجام است. با این وجود بر اساس مطالعه کاشانی پور و همکاران (۱۳۸۵)، مدیران موسسات حسابرسی بسته به تجربه کاری خود اقدام به پیش‌بینی زمان مزبور می‌نمایند. طبق تجارب محققان، برآورد بودجه زمانی در موسسات حسابرسی صرفاً با استفاده از بودجه سال گذشته و گردش عملیات صاحبکار و بدون توجه به مراحل برنامه‌ریزی و خطر حسابرسی صورت می‌گیرد.

بر اساس راهنمای استفاده از استانداردهای حسابرسی منتشر شده توسط فدراسیون بین‌المللی حسابداران (ایفک) در سال ۲۰۱۸، پروژه حسابرسی به سه مرحله مجزا تقسیم می‌گردد: ارزیابی خطر، پاسخ به خطر و گزارشدهی. لذا این پژوهش قصد دارد در مراحل برآورد بودجه زمانی به عوامل خطر حسابرسی توجه نماید تا در نهایت بودجه‌بندی سبب تخصیص منابع بیشتر به نقاط (سرفصل‌های) دارای خطر بالاتر گردد. در این راستا خطر قابل پذیرش حسابرسی، خطر بررسی تحلیلی مقدماتی، خطر ذاتی اولیه، خطر کنترل اولیه، خطر عدم کشف آزمون جزئیات و برآورد سطح اهمیت مورد توجه و استفاده قرار خواهند گرفت. لذا چارچوب فرم برآورد بودجه زمانی پیشنهادی در این پژوهش نیز به صورت سه بخشی شامل ارزیابی خطر (کلیات)، پاسخ به خطر (رسیدگی ها) و گزارشدهی (جمع بندی) در نظر گرفته شد تا نتایج گردآوری شده از این پژوهش تحت هر یک از آیتم‌های مندرج در فرم بودجه (پیوست شش) ذیل این سه بخش طبقه‌بندی گردند.

#### ۱-۱-۲- عوامل موثر بر بودجه زمانی حسابرسی

طبق تحقیقات پیشین، عمده‌ترین عوامل موثر بر بودجه زمانی حسابرسی عبارتند از: صاحبکار، موسسه حسابرسی، شخص حسابرس و محیط (ویلی و دیویدسون<sup>۲</sup>، ۱۹۹۹). اندازه، پیچیدگی، ماهیت فعالیت، صنعت و خطر عملیات صاحبکار، بوری یا غیر بوری بودن، شهرت و اعتبار، میزان همکاری صاحبکار با حسابرسان، وضعیت کنترل‌های داخلی، عملکرد و استقلال کمیته حسابرسی از مهم‌ترین ویژگی‌های صاحبکارند که بر بودجه زمانی برآوردی حسابرسی موثرند (استین<sup>۳</sup> و همکاران، ۱۹۹۴، تارین<sup>۴</sup>، ۱۹۹۰، پالمروس<sup>۵</sup>، ۱۹۸۶ و والاس<sup>۶</sup>، ۱۹۸۴).

اندازه، شهرت و اعتبار موسسه حسابرسی، میزان بکارگیری تکنولوژی‌های جدید و روش‌های مکانیزه‌ی حسابرسی، ترکیب خدمات مورد ارائه موسسه، محاسبه سطح اهمیت و زمان معمول قابل صرف برای مرحله‌ی برنامه‌ریزی حسابرسی، معیارهای ارزیابی، ارتقا و انگیزش کارکنان حرفه‌ای، توجه

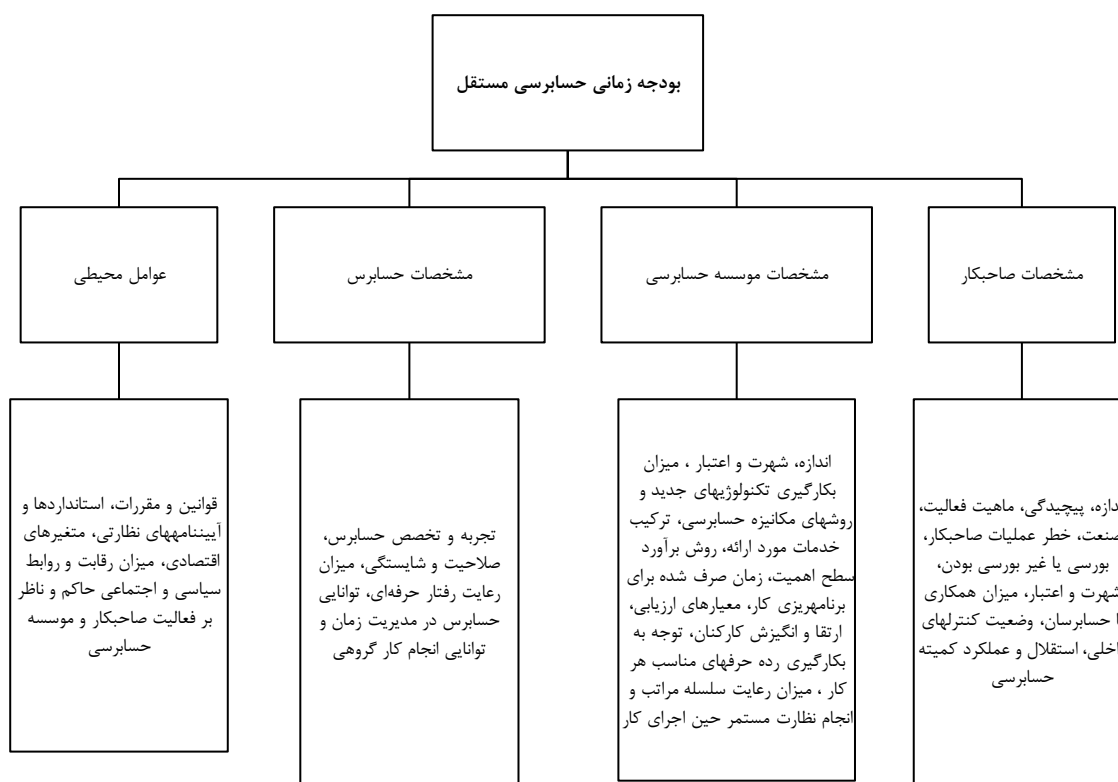
موسسه به بکارگیری رده‌های حرفه‌ای مناسب برای هر کار حسابرسی، تاکید بر کیفیت حسابرسی، میزان رعایت سلسله مراتب و انجام نظارت مستمر حین اجرای کار، عوامل مرتبط با موسسه حسابرسی هستند که بر تعیین بودجه زمانی حسابرسی موثرند (مارکسن<sup>۷</sup>، ۱۹۹۰، کلی و مارقیم<sup>۸</sup>، ۱۹۹۰، فرانسیس<sup>۹</sup>، ۱۹۸۴ و هاستون<sup>۱۰</sup>، ۱۹۹۹). تهیه و تنظیم بودجه زمانی حسابرسی امری رایج در موسسات حسابرسی است، لکن چنانچه دستیابی به بودجه زمانی نامتعارف که حصول آن میسر نیست مورد تاکید فرا گیرد، مشکلاتی ایجاد خواهد شد. کمتر/بیشتر بودن ساعات برآوردی به صورت غیر عادی می‌تواند سبب کاهش انگیزه کارکنان و توسل به انجام امور غیر حرفه‌ای گردد. این رفتارها بطور مستقیم یا غیر مستقیم بر کیفیت کار موسسه حسابرسی تاثیر می‌گذارد (مهرانی و نعیمی، ۱۳۸۲).

تجربه و تخصص حسابرس، صلاحیت و شایستگی و میزان رعایت رفتار حرفه‌ای، توانایی حسابرس در مدیریت زمان و توانایی انجام کار گروهی عوامل مربوط به حسابرس هستند که روی زمان حسابرسی تاثیر می‌گذارد (کلی و مارقیم، ۱۹۹۰ و پونمن<sup>۱۱</sup>، ۱۹۹۲). پروژه حسابرسی معمولاً با تقسیم کار بین یک گروه کاری (تیم حسابرسی) که ساختار سلسله مراتبی دارند، اجرا می‌شود (بمبر<sup>۱۲</sup>، ۱۹۸۳، ص. ۳۹۶). تعداد اعضای تیم در هر یک از سطوح سازمانی به اندازه و پیچیدگی کار حسابرسی بستگی دارد (موچیک<sup>۱۳</sup> و همکاران، ۱۹۸۶). موسسات حسابرسی به صورت گسترده از تیم‌های حسابرسی به عنوان ابزاری برای هماهنگی افراد با استعدادهای متنوع لازم برای اجرای یک پروژه استفاده می‌کنند (دیرلی<sup>۱۴</sup> و هکاران، ۲۰۰۷، ص. ۳۷۱). در انتخاب اعضای تیم حسابرسی برای صاحبکاران با محیط پویاتر و پیچیده‌تر ممکن است استفاده از افراد انعطاف‌پذیرتر و روش‌ها با ساختارمندی کمتر مفیدتر باشد، در حالی که تیم‌های حسابرسی کاملاً ساختار یافته می‌توانند برای حسابرسی صاحبکاران با فعالیت‌های کمتر پیچیده و محیط‌های با ثبات مناسب‌تر باشد (رودولف و والکر<sup>۱۵</sup>، ۱۹۹۸). لذا انتظار می‌رود پیچیدگی فعالیت صاحبکار و پویایی محیط آن در انتخاب اعضای تیم حسابرسی موثر باشد لکن، جامعه حسابداران رسمی ایران بر اساس مواد ۹ و ۱۰ آیین نامه سقف مجاز ارائه خدمات تخصصی و حرفه‌ای، ترکیب تقریبی تیم حسابرسی از لحاظ درصد مشارکت اعضای تیم در پروژه‌ها با اندازه‌های متفاوت را تعیین نموده است. تعیین نرخ دستمزد پرسنل حرفه‌ای موسسات نیز امری مدیریتی بوده و بر اساس رتبه‌های حرفه‌ای آن‌ها در موسسات مختلف متفاوت است. رعایت درصد‌های مشارکت تعیین شده توسط جامعه یکی از موضوعات مورد بررسی توسط واحد کنترل کیفیت جامعه

تحمل می کنند و زمان مدیدی طول می کشد تا نتایج حسابرسی در قالب گزارش ارائه گردد و بنابراین فشار زمانی در این مواقع به وضوح دیده می شود (فروغی راد و بزاززاده تربتی، ۱۳۹۸). لذا با توجه به وجود فشار زمانی، پیچیدگی کار واحد مورد رسیدگی، میزان شناخت اعضای ارشد تیم حسابرسی از واحد مورد رسیدگی، در نظر گرفتن سایر عوامل موثر در برنامه ریزی عملیات حسابرسی، موسسات حسابرسی و سایر واحدهای نظارتی باید از انگیزه گرایش های رفتاری ناشی از فشار بودجه زمانی و اثرات عوامل مذکور آگاهی یافته و از اینگونه اطلاعات در جهت تجدید نظر در سیاست های موجود و تقویت سیستم های کنترلی خود در راستای اثربخشی کار حسابرسی بکوشند (کرمی و همکاران ۱۳۹۵). خلاصه ای از عوامل فوق در نمودار شماره یک به صورت مصور گردآوری شده است.

است. لکن از آنجا که مبانی نظری مرتبط با ترکیب تیم حسابرسی (انتخاب) و ارزیابی آن ها بسیار گسترده بوده و با عوامل مدیریتی و روانشناختی بسیاری در ارتباط است، پژوهش حاضر قصد پرداختن به آن را ندارد.

قوانین و مقررات حاکم و ناظر بر فعالیت، متغیرهای اقتصادی، میزان رقابت، ملاحظات و روابط سیاسی و اجتماعی محیط فعالیت صاحبکار و موسسه حسابرسی نیز از جمله عوامل محیطی هستند که بر خطر حسابرسی تاثیر گذاشته و در نتیجه بر زمان انجام حسابرسی موثرند (واتر و زیمرمن<sup>۱۶</sup>، ۱۹۷۸، کاپلن<sup>۱۷</sup>، ۱۹۸۵ و مارکسن، ۱۹۹۰). در محیط اقتصادی ایران، حسابرسان با محدودیت زمانی مشخصی مواجه هستند؛ معمولاً هنگامی که پروژه حسابرسی بزرگ تر است روند حسابرسی پیچیده تر می شود و حسابرسان حجم کار بیشتری



نمودار شماره (۱) - چارچوب مفهومی عوامل موثر بر بودجه زمانی حسابرسی مستقل

تخصصی و حرفه ای توسط اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران و آیین نامه تعیین حق الزحمه پایه خدمات حسابرسی جامعه حسابداران رسمی ایران. بر اساس بند ۹ استاندارد حسابرسی بخش ۳۰۰، تعیین زمان بندی اجرای حسابرسی بر

به عنوان یکی از عوامل محیطی موثر بر برآورد بودجه زمانی، اهم استانداردها و آیین نامه های ناظر بر تدوین بودجه خدمات حسابرسی در ایران عبارتند از استاندارد حسابرسی بخش ۳۰۰ با عنوان برنامه ریزی حسابرسی صورت های مالی، آیین رفتار حرفه ای، آیین نامه سقف مجاز ارائه خدمات

اساس خطر برآورد شده از الزامات استانداردهای حسابرسی است.

بر اساس بند ۱۸ آیین رفتار حرفه‌ای، مصوب ۱۳۸۲، حسابدار رسمی شاغل که انجام خدمات حرفه‌ای را می‌پذیرد محق به دریافت حق‌الزحمه است. حق‌الزحمه حرفه‌ای باید با در نظر گرفتن مواردی چون مهارت و دانشی لازم، سطح آموزش و تجربه مورد نیاز افراد، زمانی که برای انجام آن خدمات مورد نیاز است و میزان مسئولیتی که انجام خدمات مورد نظر ایجاد می‌کند و نیز متناسب با ارزش خدمات حرفه‌ای انجام شده برای صاحبکار تعیین می‌گردد. لذا حق‌الزحمه حرفه‌ای معمولاً بر اساس هرساعت یا هر روز کار برای هر یک از کارکنان مسئول ارائه خدمات حرفه‌ای محاسبه می‌شود. این حق‌الزحمه با این فرض تعیین می‌شود که سازماندهی و هدایت ارائه خدمات به صاحبکاران توسط حسابدار رسمی شاغل، به خوبی برنامه‌ریزی، کنترل و اداره می‌گردد؛ لذا در رعایت مفاد آیین رفتار حرفه‌ای در ارتباط با استفاده از خدمات کارکنان دارای مهارت کافی و نیز برنامه‌ریزی و کنترل مناسب هر کار، برآورد ساعات کار لازم برای انجام کار در قالب تدوین بودجه حسابرسی ضروری به نظر می‌رسد. بر اساس ماده ۱۱ آیین‌نامه سقف مجاز ارائه خدمات تخصصی و حرفه‌ای توسط اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران، مصوب ۱۳۹۴، برای هر کار حسابرسی و سایر خدمات تخصصی و حرفه‌ای مجاز باید برگ کارکرد و تخصیص کار ماهیانه شرکای موسسات حسابرسی، مدیران حسابدار رسمی شاغل و سایر کارکنان حرفه‌ای تحت استخدام آنان تهیه و تنظیم گردد. سقف مجاز ساعت کار ماهیانه شرکا و کارکنان، تعریف اندازه کارهای حسابرسی، ساختار ساعات کارکنان شاغل در هر کار حسابرسی و طبقه‌بندی مشاغل کارکنان حرفه‌ای شاغل از مهم‌ترین موضوعات این آیین‌نامه است که حسب مورد در این پژوهش مورد ارجاع قرار خواهد گرفت. وفق ماده ۲ آیین‌نامه تعیین حق‌الزحمه پایه خدمات حسابرسی جامعه حسابداران رسمی ایران مصوب ۱۳۹۴ و تبصره‌ی آن، فرم برآورد بودجه باید شامل ساعت انجام کار (به تفکیک سرفصل حساب‌ها و موضوعات مورد رسیدگی و رتبه‌های حرفه‌ای (شغلی) مسئول رسیدگی) بوده و بر اساس مستندات برآورد بودجه تهیه و تنظیم شود. فرم مزبور باید توسط مدیر مسئول کار و مدیر دوم کار، همچنین مدیرعامل موسسه (حسب تفویض اختیار هیات مدیره به ایشان) امضا شود. بودجه ساعتی هر کار باید مستند و متکی به بررسی سوابق مالی و عملیاتی واحد مورد رسیدگی بوده و حسابرس جایگزین در صورت افزایش / کاهش آن نسبت به سال قبل باید مدارک، شواهد و دلایل کافی و لازم را جمع

آوری و در سوابق نگهداری نماید. علیرغم تصویب این آیین‌نامه، تاکنون فرم مدونی به منظور اجرای آن طراحی یا پیشنهاد نشده است. لزوم مطابقت ترکیب رتبه‌های شغلی کارکنان حرفه‌ای مأمور در هر کار حسابرسی، با ضوابط و مقررات تعیین شده در آیین‌نامه سقف مجاز ارائه خدمات تخصصی و حرفه‌ای (تبصره ماده ۳) و تعیین حداقل نرخ مبنای محاسبه حق‌الزحمه ارائه خدمات حسابرسی بر اساس رتبه‌های شغلی حسابرسان برای هر کار حسابرسی، در ابتدای هر سال توسط جامعه (مواد ۴ و ۵) از دیگر موضوعات قابل توجه این آیین‌نامه در پژوهش حاضر است.

چنانچه ملاحظه شد، مقالات مرتبط با موضوع بودجه زمانی حسابرسی از جنبه‌های مختلفی نظیر ابعاد اخلاقی و تاثیر بودجه و فشار زمانی در اخلاق حرفه‌ای حسابرسان، تاثیر بودجه بر کیفیت کار حسابرسی، رابطه اقلام صورت‌های مالی صاحبکار با بودجه زمانی و غیره و در مواردی نیز به بررسی انحرافات بودجه زمانی پرداخته‌اند. لیکن مراجعه و بررسی ادبیات تحقیق نشان می‌دهد که تاکنون مطالعه‌ای برای ارائه مدل برآورد بودجه زمانی حسابرسی مستقل، انجام نشده است و نقاط مبهم زیادی در برآورد بودجه زمانی حسابرسی وجود دارد، لذا انتظار می‌رود با این تحقیق، زوایای جدیدی از این مسأله مشخص گردد و نقاط مبهم برطرف گردد.

### ۱-۱-۳- سوالات تحقیق

سوال اول پژوهش به دنبال برآوردی نتایج حاصل از مطالعات پیشین در خصوص بازار حسابرسی ایران و تعیین عواملی است که می‌توانند به چهارچوب مفهومی مندرج در نمودار شماره یک اضافه گردند. سوال اول تحقیق به این موضوع می‌پردازد که "عوامل موثر بر برآورد بودجه زمانی از دیدگاه افراد حرفه‌ای چیست؟"

سوال دوم بر اساس این فرض شکل گرفته که انتظار می‌رود اندازه کار حسابرسی بر میزان زمان قابل صرف در هر یک از سه مرحله اصلی حسابرسی یعنی مراحل ارزیابی خطر، پاسخ به خطر و گزارشدهی موثر باشد. به عبارت دیگر، حسابرسان باید همواره نوعی موازنه بین مراحل اصلی حسابرسی (ارزیابی ریسک، پاسخ به ریسک و گزارشدهی) برقرار نمایند، تا خطر حسابرسی را به سطح قابل پذیرش، کاهش دهند. این گزاره از آنجا ناشی می‌شود که اگرچه حسابرسی فرآیندی استاندارد دارد لکن، طبق منطق حاکم بر حسابرسی مبتنی بر خطر حسابرس تنها در صورتی قادر است با هدف حفظ کارایی حسابرسی، بودجه زمانی کار را کاهش دهد که با اتکای بیشتر بر کنترل‌های داخلی موجود ساعات لازم برای

پیمایشی حاضر، از رویکرد کیفی نظریه پردازی زمینه بنیان (برای پاسخ به سوالات اول و سوم) و نیز توزیع پرسشنامه (برای پاسخ به سوالات دوم و چهارم) استفاده می شود.

روش های کیفی برای پرده برداشتن از پدیده هایی که کمتر شناخته شده و یا برای کسب نگاهی نو درباره آن چه که فقط میزانی از آگاهی در موردش وجود دارد، به کار گرفته می شوند. چارچوب انعطاف پذیر تحقیقات کیفی به ذهن ساختار پذیر محقق برای خلق نظریه کمک نموده و بررسی مفاهیم و پدیده های ذهنی و معنا و مفهوم پدیده ها را میسر می سازد. همچنین وجود مشارکت کنندگان آگاه و همکار، در نظریه پردازی زمینه بنیان به محقق اجازه می دهد تا به درک وسیع و جامعی از مجموع معانی که افراد بطور روزمره تجربه می کنند برسد همچنین، امکان تمرکز بر مفاهیم عمیق و خلق مفاهیم و نظریه های جدید را با محوریت محقق در جمع آوری و تفسیر داده ها فراهم می آورد. داده ها شامل واژگان و جملات بوده و برخلاف تحقیقات کمی به صورت عدد و رقم نمی باشند. در نظریه پردازی زمینه بنیان به عنوان یک رویکرد کیفی پژوهش، بر اساس داده های واقعی و از طریق روشی علمی نظریه های جدید تدوین می شوند (مشایخی و همکاران، ۱۳۹۲). از آنجا که نظریه برخاسته از داده ها می باشد، هدف این روش شناخت و درک تجارب افراد از رویدادها و وقایع در بستر خاص آن هاست؛ لذا استقرا محور اصلی این نظریه پردازی بوده و با استفاده از یک سلسله رویه های سیستماتیک، نظریه ای مبتنی بر استقرا درباره پدیده مورد نظر ایجاد می گردد (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸). بطور کلی هدف عمده این نوع نظریه پردازی تبیین یک پدیده از طریق مشخص کردن عناصر کلیدی (مفاهیم، مقوله ها و گزاره ها) آن و سپس طبقه بندی روابط این عناصر در بستر و فرایند پدیده است (کوربین و استراوس، ۱۹۹۰). سه رویکرد نظریه پردازی زمینه بنیان عبارتند از: رویکرد کلاسیک یا ظاهرشونده<sup>۱۹</sup> (گلنزر،<sup>۲۰</sup> ۱۹۹۲)، رویکرد نظام مند<sup>۲۱</sup> (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸) و رویکرد ساخت گرایانه<sup>۲۲</sup> (چارمز،<sup>۲۳</sup> ۲۰۰۶). موضوعات اصلی شکل دهنده رویکردهای فوق در نظریه زمینه بنیان عبارتند از نقش قیاس در این تئوری، کشف در مقابل ساخت و تمرکز بر فرآیندهای اجتماعی در مقابل تجارب شخصی.

در حال حاضر بودجه زمانی با رویه های عمل فعلی برآورد می گردد لکن، برای آزمون این رویه ها نیاز به چارچوبی تئوریک است که نشان دهنده بهترین نحوه عمل باشد. تئوری هایی که در این حوزه کاربرد دارند، تئوری های دستوری (تجویزی یا هنجاری) می باشند که در تلاشند تا نشان دهند مسائل مختلف چگونه "باید" باشند. در رویکرد دستوری با بهره گیری از قیاس

اجرای آزمون محتوا را کاهش دهد. لذا به نظر می رسد اولاً اندازه کار بر درصد زمان قابل تخصیص به هر یک از سه مرحله فوق موثر باشد و دوماً با افزایش اندازه کار، زمان قابل اختصاص به مرحله دوم از بین سه مرحله فوق، قابل کاهش و مراحل اول و سوم قابل افزایش باشد. برای بررسی این موضوع سوال دوم تحقیق به صورت زیر طراحی شده است: "در کارهای با اندازه متفاوت بودجه زمانی قابل تخصیص به هر یک از سه بخش اصلی کار حسابرسی چند درصد از کل بودجه زمانی کار باید باشد؟"

سوال سوم تحقیق، از آنجا ناشی شده که در اجرای عملیات حسابرسی به طور معمول هر یک از اعضای تیم حسابرسی مسئولیت رسیدگی به یک یا چند سرفصل از صورت های مالی را برعهده دارند. به منظور رعایت کیفیت کار و مفاد آیین نامه سقف مجاز، رسیدگی به هر سرفصل مشخص با نظر مدیر کار و تجارب و صلاحیت های فردی همکارانش بین رده های حرفه ای مختلف تقسیم خواهد شد. لذا تفکیک ساعات قابل اختصاص از بوجه زمانی به هر سرفصل صورت های مالی از این نظر نیز اهمیت می یابد که در واقع تعداد و رده حرفه ای اعضای تیم حسابرسی بر اساس حجم، پیچیدگی و ترکیب سرفصل های موجود در هر کار حسابرسی تعیین می شوند: تعداد و رده های حرفه ای همکاران هر پروژه، محرک هزینه برای بهای تمام شده مستقیم پروژه و نیز برآورد حق الزحمه حسابرسی است. لذا سوال سوم، این موضوع را بررسی می کند که "عوامل موثر بر بودجه زمانی مربوط به رسیدگی به هر یک از سرفصل های صورت های مالی کدامند؟"

سوال چهارم تحقیق با هدف نظرسنجی در خصوص شکل و محتوای فرم بودجه مطرح شده و انتظار می رود بر اساس تجارب اهالی حرفه، محتوای فرم فعلی بهبود یابد، اینکه "نقاط مستعد بهبود در فرم فعلی برآورد بودجه چیست؟"

در ادامه روش تحقیق اتخاذ شده به منظور پاسخگویی به سوالات تحقیق، ارائه می گردد. پس از یافتن پاسخ سوالات فوق، مدل کاربردی برآورد بودجه زمانی حسابرسی در بخش یافته ها ارائه شده و سپس به نتیجه گیری و ارائه پیشنهادات پرداخته می شود.

## ۲- روش تحقیق

### ۲-۱- روش پژوهش

سوالات تحقیق به چرایی، چگونگی و میزان تاثیر عوامل مختلف در برآورد بودجه زمانی می پردازند، پارامترهای رفتاری تحت کنترل محقق نیستند و تمرکز بر وقایع جاری است نه تاریخی، لذا استراتژی مطالعه حاضر پیمایشی است. در مطالعه

نمونه‌گیری نظری بوده و با اشباع نظری جمع‌آوری داده‌ها به پایان می‌رسد. اشباع نظری زمانی حاصل می‌گردد که با ادامه گردآوری داده‌ها، هیچ داده جدید یا مرتبط به یک مقوله به دست نیامده، مقوله‌ها از لحاظ مشخصات و ابعاد به خوبی پرورش یافته باشند و مناسبات میان آن‌ها به شکل مناسبی مشخص شده و اعتبارشان اثبات شده باشد (افشار، ۱۳۹۶). برای توزیع پرسشنامه‌ها و پاسخ به سوالات دوم و چهارم، جامعه آماری هدف شامل شرکا، مدیران و سرپرستان ارشد سه موسسه حسابرسی بزرگ عضو جامعه و معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار واقع در تهران و مشهد ۶۳ نفر بودند که مشخصات افراد بر اساس پرسشنامه‌های تکمیل شده و قابل استناد (به تعداد ۴۱ عدد) به شرح جدول یک می‌باشند. قلمروی زمانی تحقیق سال‌های ۱۳۹۶ و ۱۳۹۷ است. علت انتخاب موسسات بزرگ به عنوان نمونه، تعدد پروژه‌های حسابرسی مستقل در دست اجرای این موسسات است که اهمیت و ارزشمندی برآورد بودجه زمانی در این موسسات را افزایش داده و همکاری سطوح ارشد این موسسات را در این مطالعه میسر می‌ساخت. همچنین شهرهای تهران و مشهد به عنوان دو شهر دارای بیشترین تعداد حسابداران رسمی به عنوان قلمروی مکانی پژوهش مورد بررسی قرار گرفتند.

## ۲-۳- روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

نمودار شماره (۱) خلاصه تحقیق شامل مراحل و روش‌ها را نشان می‌دهد. به منظور پاسخ به سوال اول، گردآوری داده‌ها از طریق مصاحبه با خبرگان صورت گرفت، مصاحبه‌ها در این مرحله ساختار نیافته بوده و با رویکردی اکتشافی به روش نظام مند و به منظور تکمیل فهرست عوامل موثر بر برآورد بودجه زمانی (سوال اول) صورت گرفت. برای تجزیه و تحلیل داده‌های گردآوری شده از طریق مصاحبه‌ها، به تبعیت از پژوهش مشایخی و همکاران (۱۳۹۲) از سه مرحله کدگذاری استفاده شده است. کدگذاری روند اصلی ساخت و پرداخت نظریه از داده‌هاست که طی آن داده‌ها خرد و مفهوم‌پردازی می‌شوند و سپس به روش‌های جدید مجدداً به یکدیگر متصل می‌شوند (محمدی، ۱۳۹۳). با تحلیل موضوعات مطرح شده توسط خبرگان در هر مصاحبه، کدگذاری باز<sup>۲۴</sup> بر روی داده‌های گردآوری شده، انجام شد. در کدگذاری باز، داده‌ها به بخش‌های مجزا خرد شده و مشابهت‌ها و تفاوت‌هایشان مورد بررسی قرار می‌گیرد. سپس مفاهیم بر اساس مشابهت‌هایشان طی فرآیند مقوله‌پردازی طبقه‌بندی می‌شوند. مقوله، مفهومی است که از سایر مفاهیم انتزاعی‌تر است (محمودیان و همکاران، ۱۳۹۸).

منطقی بنیان‌های تئوریک پایه‌ریزی می‌شوند. در روابط ساختاری تمرکز اصلی در فراهم آوردن مقدمات استدلال است، به طوری که نتیجه ناگزیر حاصل می‌آید. در این مطالعه، با استفاده از هر دو رویکرد توصیفی و دستوری علاوه بر شرح رویه عمل فعلی در برآورد بودجه زمانی و تلاش برای رفع کاستی‌های آن، با استفاده از استدلال منطقی به آنچه که باید باشد پرداخته می‌شود. به عنوان مثال، استدلال منطقی برای تعیین اولیه آن دسته از کنترل‌های رایج حسابرسی در هر سرفصل صورت‌های مالی که در بودجه زمانی رسیدگی به آن سرفصل موثر است. لذا محققان به دنبال گردآوری تجارب اهالی حرفه در برآورد بودجه زمانی حسابرسی مستقل، دسته‌بندی آن‌ها در قالب عناصر کلیدی موثر و ارائه مدلی جامع برای برآورد بودجه زمانی هستند. با توجه به هدف تحقیق، به منظور پاسخ به سوالات اول و سوم تحقیق، به ترتیب رویکرد نظام‌مند و ساخت‌گرایانه نظریه‌پردازی زمینه-بنیان با انجام مصاحبه با خبرگان و گردآوری داده‌ها صورت گرفت. مصاحبه روش مناسبی برای گردآوری داده‌ها در نظریه-پردازی زمینه‌بنیان بوده و سؤالاتی که از انعطاف‌پذیری و آزادی لازم برای بررسی پدیده مورد نظر برخوردارند برای این رویکرد مناسب‌ترند (مشایخی و همکاران، ۱۳۹۲). برای پاسخ به سوالات دوم و چهارم تحقیق، پرسشنامه‌هایی برای توزیع بین جامعه آماری طراحی گردید، تا ضمن نظرسنجی در خصوص درصد بودجه قابل تخصیص به هر بخش اصلی کار حسابرسی (شامل ارزیابی خطر، پاسخ به خطر و گزارش‌دهی) در کارها با اندازه‌های مختلف (سوال دوم)، لزوم اختصاص ساعات کار جداگانه به هر قسمت از فرم بودجه فعلی و پیشنهادات احتمالی جهت بهبود هر قسمت فرم (سوال چهارم) مورد سوال قرار گیرد

## ۲-۲- قلمرو تحقیق، جامعه و نمونه آماری

برای پاسخ به سوالات اول و سوم، افراد مورد مصاحبه شامل دبیر کل و برخی از اعضای هیات مدیره جامعه حسابداران رسمی و همچنین روسای هیات مدیره و شرکای سه موسسه حسابرسی بزرگ کشور (مجموعاً ۱۵ نفر شامل ۳ عضو هیات مدیره جامعه، ۷ شریک و ۵ مدیر حسابرسی) بودند، زیرا علاوه بر تجارب حرفه‌ای متعدد این حسابداران رسمی در برآورد بودجه زمانی، شناخت نسبت به متغیرهای کلان اقتصادی و اجتماعی موثر بر حرفه حسابرسی و دیدگاه مدیریتی نسبت به نقش و پیامدهای برآورد بودجه زمانی از دیدگاه نظارتی جامعه حسابداران رسمی و از دیدگاه موسسات حسابرسی ارزشمند برآورد گردید. نمونه‌گیری انجام شده



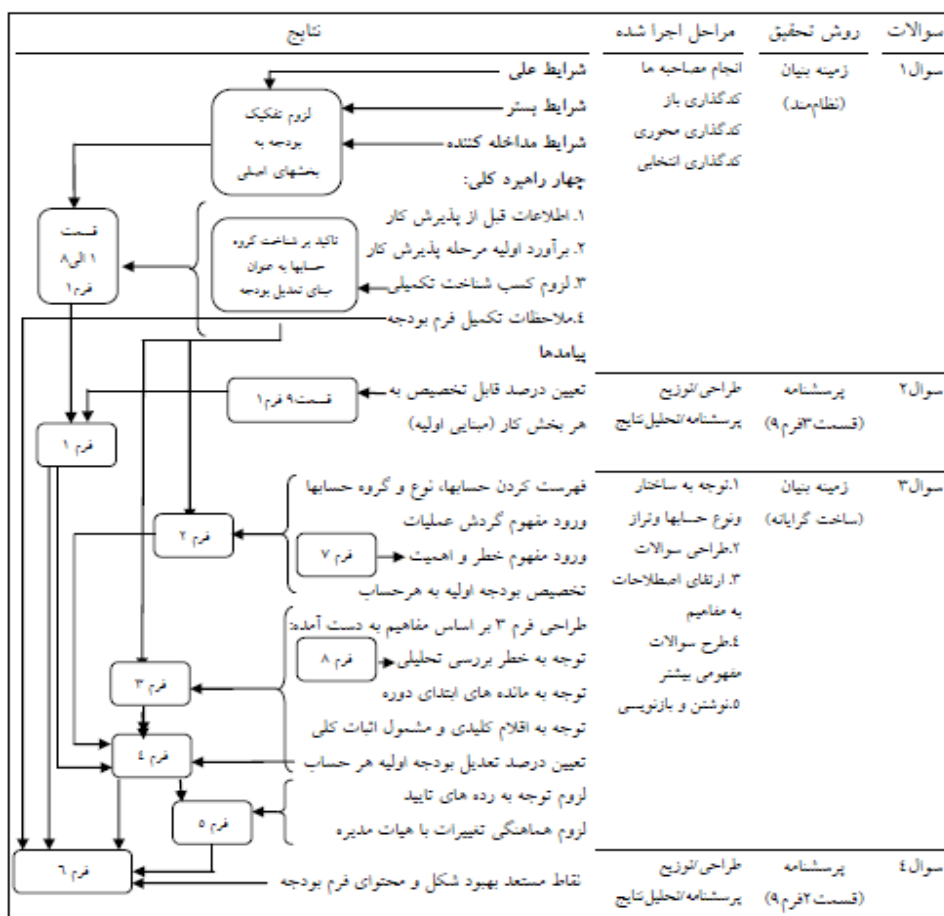
جدول شماره (۱) - مشخصات نمونه مورد بررسی\*

محل کار	تحصیلات					سمت			تعداد	سابقه کاری (حرفه‌ای سال)
	تهران	مشهد	دانشجو دکتری	کارشناسی ارشد	دانشجو ارشد	کارشناسی	سرپرست ارشد	مدیر فنی		
۵	۴	۱	۸			۴	۵		۹	۱۰-۵
۳	۷	۲	۴	۳	۱	۲	۴	۴	۱۰	۱۵-۱۱
۱	۸	۱	۳	۲	۳	۲	۳	۴	۹	۲۰-۱۶
	۱		۱					۱	۱	۲۵-۲۱
۱	۳		۲		۲		۲	۲	۴	۳۰-۲۶
۲	۶		۲	۲	۴			۸	۸	بیش از ۳۰
۱۲	۲۹	۴	۲۰	۷	۱۰	۸	۱۴	۱۹	۴۱	جمع

\*از ۴۱ نفر فوق، ۳۷ نفر آقا و ۴ نفر خانم بودند.

رایج برای اثبات ادعاهای مدیریت در هر سرفصل و خطر حسابرسی برآوردی و صرفاً با هدف روشن‌سازی ذهن حسابرس جهت برآورد بودجه زمانی در رسیدگی به هر سرفصل، طراحی گردیدند. در این راستا، رویکرد ساخت‌گرایانه برای شناسایی عوامل موثر بر بودجه زمانی رسیدگی به هر سرفصل صورت‌های مالی (سوال سوم) بکار گرفته شد. دیدگاه ساخت‌گرایانه‌ی اجتماعی<sup>۲۶</sup> در نظریه زمینه‌بنیان، دیدگاهی متفاوت از نقش محقق در فرآیند تحقیق ارائه می‌دهد. در این رویکرد نقش محقق بیش از یک شاهد است، او به صورت فعال، درک مشخصی از واقعیت مورد بررسی می‌سازد. از دیدگاه مزبور، نظریه زمینه‌بنیان یک واقعیت اجتماعی را ثبت و ضبط نمی‌کند بلکه خود ساختاری اجتماعی از یک واقعیت است (ویلینگ<sup>۲۷</sup>، ۲۰۱۳). در این تحقیق پس از یافتن پاسخ سوالات تحقیق، مدل برآورد بودجه زمانی مبتنی بر ریسک حسابرسی صورت‌های مالی ایجاد خواهد گردید که ارزیابی و اعتباربخشی به این مدل در بخش ۳-۴ تشریح شد. لازم به ذکر است که تجزیه و تحلیل داده‌های پرسشنامه‌های طراحی شده (برای سوالات دوم و چهارم پژوهش) با استفاده از نرم افزار اکسل انجام شده است.

در مرحله بعد با کدگذاری محوری<sup>۲۵</sup> مقوله‌ها به صورت یک شبکه باهم در ارتباط قرار می‌گیرند تا شرایط علی (یعنی عوامل موثر بر مقوله محوری)، شرایط بستر (یعنی محل حوادث و وقایع متعلق به پدیده)، شرایط مداخله‌گر (یعنی شرایط ساختاری متعلق به پدیده که بر راهبردها موثرند)، راهبردها (یعنی کنش‌ها و واکنش‌هایی برای کنترل، اداره و برخورد با پدیده) و پیامدها (یعنی نتایج راهبردها) حول مقوله محوری (یا پدیده) مورد مطالعه، در این تحقیق برآورد بودجه زمانی حسابرسی مستقل، مشخص گردند. در کدگذاری محوری بین مقوله‌های اساسی که در کدگذاری باز گسترش یافته‌اند، ارتباطات درونی برقرار می‌شود. در آخرین مرحله کدگذاری انتخابی<sup>۲۸</sup> انجام می‌شود که مرحله اصلی نظریه‌پردازی برخاسته از داده‌ها بوده و با استفاده از نتایج کدگذاری باز و کدگذاری محور انجام می‌شود. هدف این مرحله یکپارچه‌سازی و در کنار هم قرار دادن فرضیه‌ها و گزاره‌های به دست آمده و تحلیل آن‌ها برای ساختن نظریه انتزاعی درباره داده‌ها است (مشایخی و همکاران، ۱۳۹۲). نتیجه استفاده از رویکرد نظام‌مند، تعیین شرایط علی، شرایط بستر، شرایط مداخله‌گر، چهار راهبرد کلی و پیامدها بود، که تعیین شرایط علی سبب شناسایی عوامل موثر بر برآورد بودجه زمانی (سوال اول) گردید. همچنین گام‌های اصلی مدل بودجه زمانی بر اساس راهبردهای بدست آمده طراحی می‌شوند. به اینصورت که بر اساس راهبردهای به دست آمده و گروه حسابها در فرمت صورت‌های مالی نمونه، محققان سوالات موثر بر بودجه زمانی را برای رسیدگی به هر سرفصل صورت‌های مالی طراحی نمودند. این سوالات بر اساس کنترل‌های حسابرسی



نمودار شماره (۱) - شیوه یافتن پاسخ سوالات پژوهش و نتایج آن

### ۳- یافته های تحقیق

#### ۳-۱- پاسخ به سوالات تحقیق

با استفاده از رویکرد نظام‌مند نظریه‌پردازی زمینه بنیان برای یافتن پاسخ سوال اول تحقیق، تحلیل اصطلاحات مطرح شده توسط خبرگان در هر مصاحبه و انجام سه مرحله کدگذاری باز، محوری و انتخابی، استفاده شد. تعداد کل مفاهیم استخراج شده ۲۵۳ مفهوم و دفعات تکرار مفاهیم ۱۳۱۲ می‌باشد. سپس مفاهیم به دست آمده باهم مقایسه و شباهت‌ها و تفاوت‌ها بررسی شدند و در نهایت ۲۰ مقوله که نشان‌دهنده محورهای مشترک بین مفاهیم‌اند، استخراج گردید. نمونه‌ای از نتیجه کدگذاری باز (مجموعه مفاهیم و مقوله‌های استخراج شده از داده‌ها) به شرح جدول (۲) است. چنانچه مشاهده می‌شود تفکر سازمانی یا فرهنگ سازمانی مدیران ارشد، موسسه سازمان محور یا فرد محور، سیاست‌های پذیرش و تداوم کار

موسسه حسابرسی، سطوح مذاکره کننده برای انعقاد قرارداد، تعداد شرکا و میزان مداخله آن‌ها در تصمیمات، تعداد و میزان مشارکت اعضای هیات مدیره موسسه، وجود کمیته‌های زیر مجموعه هیات مدیره و میزان اختیارات آن‌ها، حدود فعالیت واحد کنترل کیفیت، حدود اختیارات مدیران فنی، تاکید موسسه بر رعایت سلسله مراتب سازمانی مفاهیمی هستند که در مجموع مقوله سازمان موسسه حسابرسی و یا نحوه اداره موسسه حسابرسی را تشکیل می‌دهند.

جدول شماره (۲) - نمونه‌ای از مقوله‌ها و مفاهیم

مفاهیم	مقوله
تعداد و میزان مشارکت اعضای هیات مدیره موسسه	تفکر سازمانی یا فرهنگ سازمانی مدیران ارشد
وجود کمیته‌ها زیرنظر هیات مدیره و اختیارات آن‌ها	موسسه سازمان محور یا فرد محور
حدود فعالیت واحد کنترل کیفیت	سیاست‌های پذیرش و تداوم کار موسسه
حدود اختیارات مدیران فنی	حسابرسی
تاکید موسسه بر رعایت سلسله مراتب سازمانی	سطوح مذاکره کننده برای انعقاد قرارداد
	تعداد شرکا و میزان مداخله آن‌ها در تصمیمات
اعتبار و خوش نامی شرکا	اندازه موسسه از نظر تعداد شرکا
رتبه کیفی موسسه در جامعه حسابداران رسمی	میزان درآمد سالانه موسسه
معتد بورس بودن یا نبودن موسسه	شهرت موسسه

گردآوری نمود: ۱- عوامل مرتبط با حسابرسی مبتنی بر خطر شامل: نوع حساب (خاص یا معمول)، درصد خطر بررسی تحلیلی، میزان اقلام کلیدی و اهمیت تعدیل شده، ۲- عوامل خاص موثر بر بودجه زمانی سرفصل، طبق شناخت از صاحبکار. برای نمونه در مورد سرفصل داراییهای در جریان، ثابت مشهود، نامشهود و سایر دارایی‌ها، انواع طبقات دارایی زیرمجموعه این سرفصل در تراز صاحبکار، مانده پایان دوره، گردش عملیات و درصد هر طبقه (ترکیب طبقات)، درصد از کل دارایی‌ها، حجم اضافات، کاهش‌ها و انتقالات، تغییر نرخ و رویه محاسبه استهلاک از سال قبل، وجود شواهد کاهش ارزش، روش نگهداری به بهای تمام شده یا تجدید ارزیابی و ارزیابی حسابرس از تاثیر امکانات و گزارشات سیستم اموال در تسهیل رسیدگی‌ها و ۳- سایر عوامل وفق استانداردهای حسابرسی شامل: امکان اثبات کلی و ملاحظات مانده ابتدای دوره. در مصاحبه با صاحب‌نظران با استفاده از رویکرد ساخت‌گرایانه تئوری زمینه بنیان، مقوله دوم به عنوان اهم موارد قابل توجه در برآورد بودجه زمانی در مقوله کسب شناخت از صاحبکار مشخص گردید. سپس با توجه به دو دسته عوامل دیگر (حسابرسی مبتنی بر خطر و سایر عوامل)، فرمی مجزا برای برآورد تغییرات در بودجه برآوردی مرحله پذیرش هر سرفصل طبق شناخت کسب شده از صاحبکار، طراحی گردید. نتایج بررسی سوال دوم در خصوص درصد بودجه زمانی قابل تخصیص به سه بخش کار حسابرسی در کارها با اندازه متفاوت، نشان داد که اولاً از دیدگاه مصاحبه شونده‌گان، اندازه کار بر روی تخصیص بودجه به سه بخش کار حسابرسی موثر است، دوماً درصد قابل تخصیص بودجه در هر اندازه کار به شرح جدول ۳ ذیل است.

چنانچه ذکر شد عمده‌ترین عوامل موثر بر بودجه زمانی طبق تحقیقات پیشین عبارتند از: صاحبکار، موسسه حسابرسی، شخص حسابرس و محیط. مطابق نتایج به دست آمده، شرایط علی حاصل از این مطالعه نیز حول چهار محور کلی فوق دست‌بندی شدند، لکن مهم‌ترین عامل از دیدگاه اهالی حرفه حسابرسی در ایران (بر اساس تعداد دفعات تکرار و در پاسخ به سوال اول تحقیق)، شخص حسابرس بود و در درجه بعد صاحبکار، محیط و موسسه حسابرسی. در این میان "قضاوت حرفه‌ای مدیر حسابرسی" اصلی‌ترین عامل فعلی (پرتکرارترین مفهوم) در برآورد بودجه زمانی یاد شده و اعلام شد به دلیل شرایط رقابتی بازار حسابرسی (موثر بر روش پذیرش کار در موسسات)، غالباً برآورد بودجه زمانی در مرحله پذیرش کار همزمان با برآورد حق‌الزحمه و بدون کسب شناخت تفصیلی تری از صاحبکار صورت می‌گیرد. همچنین بنا به اذعان آنان اگرچه عوامل فوق بر برآورد بودجه زمانی موثرند لکن، در حال حاضر این عوامل به طور مدونی مدنظر قرار نمی‌گیرند. در پاسخ به سوال سوم، مفاهیم مطرح شده توسط مصاحبه‌شوندگان نظیر ضرورت توجه و تعیین گروه حساب‌ها، کسب شناخت از ویژگی‌های حساب‌های صاحبکار، تعدیل مناسب برنامه حسابرسی در پاسخ به خطرهای تحریف با اهمیت ارزیابی شده برای هر سرفصل، رویه شرکت در خصوص اسناد حسابداری صادره در هر سرفصل و غیره مقوله "ضرورت تعیین عوامل موثر بر بودجه زمانی رسیدگی به هر سرفصل صورت‌های مالی" را نشان داد. نمونه ای از مفاهیمی که می‌توانند در حین حسابرسی، برآورد اولیه بودجه زمانی مرحله پذیرش کار را برای هر حساب را تعدیل نمایند، در فرم ۳ مشاهده می‌گردد. این عوامل هنگام شناخت از صاحبکار گردآوری می‌گردند. نتایج مصاحبه‌ها نشان داد که برای کلیه سرفصل‌های صورت‌های مالی، مقوله‌های مهم برای ارزیابی بودجه زمانی مرحله پذیرش را می‌توان حول سه دسته

جدول شماره (۳) - درصد بودجه قابل تخصیص به هر بخش کار در اندازه‌های مختلف

درصد قابل تخصیص از کل ساعات پروژه در اندازه				عنوان بخش
خیلی بزرگ	بزرگ	متوسط	کوچک	
۱۲ تا ۱۵	۱۰ تا ۱۲	۸ تا ۱۰	۶ تا ۸	بخش الف- ارزیابی خطر(کلیات)
۶۰ تا ۶۸	۶۸ تا ۷۵	۷۵ تا ۸۲	۸۲ تا ۸۶	بخش ب- پاسخ به خطر(رسیدگی‌ها)
۲۰ تا ۲۵	۱۵ تا ۲۰	۱۰ تا ۱۵	۸ تا ۱۰	بخش ج- گزارشدهی(جمع بندی)

درصد قابل تخصیص از کل بودجه برآوردی اولیه به هر بخش کار با پرسشنامه دوم توزیع گردید.

### ۳-۲- نحوه تدوین مدل برآورد بودجه زمانی

با توجه به پاسخ سوالات تحقیق، مراحل مدل کاربردی برآورد بودجه مبتنی بر خطر همراه بر اساس راهبردهای به دست آمده در نگاره شماره (۲)، در قالب مراحل و فرم‌های پیشنهادی در قسمت ۳-۳ ارائه می‌گردد. تکمیل فرم‌های هر مرحله به صورت دستی یا مکانیزه میسر است، لکن استفاده از این مدل مانند هر مدل دیگری نیازمند وجود بسترهای مناسب بوده و متناسب با میزان شناخت و رابطه حسابرسان با صاحبکار، بکارگیری آن با اهداف متفاوتی می‌تواند صورت گیرد، لذا مانند هر مدل دیگری پیش‌نیازها، دامنه کاربرد و محدودیت‌هایی دارد. مدل برآورد بودجه زمانی می‌تواند اصلی‌ترین زیربنای استقرار حسابداری مدیریت و کنترل پروژه در موسسات حسابرسی ایجاد نماید و علاوه بر ایجاد مقدمات کنترل بهای تمام شده، مبنای معقولی برای برآورد حق‌الزحمه حسابرسی فراهم کند.

اگرچه در مراحل انجام حسابرسی مستقل، حسابرسان با قضاوت‌های ذهنی زیادی روبرو هستند که انجام برآورد را اجتناب ناپذیر می‌سازد، لکن اساساً پژوهش حاضر قصد دارد این قضاوت‌ها را در برآورد بودجه زمانی به حداقل برساند و فرآیند این برآورد را به گونه‌ای استانداردسازی نماید تا قابلیت تکرار و بازخورد داشته باشد. لذا با این هدف و برای ارائه مدل، یافتن پاسخ سوال دوم ضروری بود تا ابتدا مشخص شود آیا از دیدگاه خبرگان تفاوتی بین درصد هر بخش بودجه در کارها با اندازه‌های مختلف وجود دارد یا خیر و سپس طبق تجارب آنها باید چه درصدی از بودجه اولیه برآوردی مرحله پذیرش کار به هر بخش تخصیص یابد تا قسمت نهم فرم شماره یک پیوست به عنوان گامی اولیه تکمیل و سپس این درصد بر اساس شناخت کسب شده در گام بعدی تعدیل گردد. در نتیجه صرفاً با هدف ایجاد نوعی وحدت رویه، قسمتی در پرسشنامه طراحی شد و ابتدا حداکثر درصد قابل تخصیص به هر اندازه کار از طریق توزیع پرسشنامه مورد سوال قرار گرفت و درخواست شد درصدهای پیشنهادی برای هر اندازه کار مجموعاً عدد صد شوند. حداقل ساعات پیشنهادی پاسخ‌دهندگان برای ارزیابی خطر در اندازه کار کوچک، حد پایین ستون آن اندازه را تعیین نمود. حد پایین سایر اندازه‌ها برابر با حد بالای اندازه کار قبل از آن پیشنهاد گردید. درصد بودجه پیشنهادی برای اختصاص به بخش ارزیابی خطر و گزارشدهی با افزایش اندازه کار، افزایش یافته و بر عکس درصد بودجه بخش پاسخ به خطر(رسیدگی‌ها) با بزرگتر شدن اندازه کار(از حداکثر ۸۶ درصد برای کارهای کوچک به حداکثر ۶۸ درصد برای کارهای خیلی بزرگ)، کاهش می‌یابد.

سوال چهارم تحقیق با هدف نظرسنجی در خصوص شکل و محتوای فرم بودجه مطرح شد و چنانچه انتظار می‌رفت محتوای این فرم بهبود یافت. فرم برآورد بودجه زمانی مطابق سه مرحله حسابرسی از دیدگاه ایفک(۲۰۱۸) چارچوب‌بندی شده‌است. توضیح آنکه پرسشنامه در دو مرحله مختلف توزیع گردید. ابتدا پیشنهادات در مورد فرمت فعلی فرم بودجه مورد سوال قرار گرفت. سپس فرم بازنگری شده برای گردآوری

نگاره شماره (۲) - راهبردهای برآورد بودجه زمانی مبتنی بر ریسک حسابرسی مستقل صورتهای مالی



مصوب، مدنظر قرار گرفت، سپس سوالات پژوهش به گونه ای طراحی گردید تا مراحل مدل پیشنهادی برای برآورد بودجه زمانی به صورت کاربردی و قابل اجرا مدون گردد. پس از یافتن پاسخ سوالات تحقیق در قالب چهار راهبرد کلی و سایر نتایج بدست آمده، مراحل مدل پیشنهادی به شرح جدول ۴ ذیل تدوین گردید. برای اجرای این مدل، سرپرست یا مدیر مسئول- کار(مدیر اول) به منظور تکمیل فرم بودجه(قسمتی از قرارداد حسابرسی)، فرم‌های پیشنهادی را تکمیل می‌نماید. برآورد بودجه شامل تعیین ساعات کار برآوردی و ترکیب نیروی انسانی مورد نیاز، آخرین مرحله طرح حسابرسی است. بدیهی است در صورت مکانیزه‌سازی این فرم‌ها امکان تعریف و کدگذاری پاسخ‌های محتمل، برقراری ارتباط متقابل بین فرم‌ها و تعیین تکمیل اجباری/ اختیاری برخی فیلدها وجود دارد. شش مرحله مدل برآورد بودجه زمانی مبتنی بر خطر در این پژوهش عبارتند از:

از آنجا که عمده استفاده این مدل، مقاصد درون سازمانی است، ضروری است که هیات مدیره و مدیران ارشد موسسه به عنوان پیش نیاز استقرار این مدل، با آگاهی از مزایای تنظیم بودجه زمانی در برنامه‌ریزی و کنترل کار، خود را متعهد به رعایت کامل مراحل پیشنهادی مدل دانسته، فرهنگ سازمانی و ضمانت اجرایی لازم را برای پیاده‌سازی آن فراهم آورند. به علاوه در صورت تصمیم به اجرای مکانیزه این مدل، آماده‌سازی زیرساخت‌های نرم افزاری و فنی کافی، مانند سیستم ثبت مکانیزه ساعات کارکرد واقعی، برای استقرار و پشتیبانی از مدل و تکمیل فرم‌ها بصورت مکانیزه و کنترل مستمر آن‌ها ضروری است. همچنین تکمیل فرم تخصیص کار توسط کارکنان حرفه- ای موسسه، برای دستیابی به اهداف مطرح شده و مقایسه با بودجه برآورد شده و تحلیل انحرافات برای هر قسمت از فرم بودجه، ضروری است.

### ۳-۳- مدل برآورد بودجه زمانی مبتنی بر خطر

به منظور تدوین مراحل مدل، ابتدا چارچوب معمول مراحل برنامه‌ریزی حسابرسی وفق استانداردهای حسابرسی

جدول شماره (۴) - مراحل مدل برآورد بودجه زمانی مبتنی بر خطر

ردیف	شرح اقدامات	فرم
۱	جمع بندی اطلاعات اولیه و تخصیص بودجه برآوردی مرحله پذیرش کار به بخش‌های اصلی فرم بودجه	پیوست ۱
۲	تعیین گروه حساب‌ها و تخصیص بودجه اولیه به حساب‌ها	پیوست ۲
۳	کسب شناخت از مشخصات حساب‌های واحد مورد رسیدگی	پیوست ۳
۴	تعدیل بودجه اولیه برآوردی بر اساس شناخت کسب شده	پیوست ۴
۵	زمان و نحوه ارسال بودجه نهایی به هیات مدیره	پیوست ۵
۶	تکمیل فرم بودجه	پیوست ۶

### ۳-۳-۱- جمع بندی اطلاعات اولیه و تخصیص بودجه برآوردی مرحله پذیرش کار به بخش‌های اصلی فرم بودجه

مطابق راهبرد سوم سوال اول (تاکید بر اهمیت ترکیب و میزان پیچیدگی گروه حساب‌های صاحبکار)، لازم است اولاً بودجه اولیه مرحله پذیرش بر مبنای اولیه به بخش‌های اصلی کار اختصاص یابد و دوماً شناختی کسب شود تا متناسب با آن میزان تعدیل لازم در این بودجه برای هر سرفصل صورتهای مالی مشخص گردد. بر اساس مراحل کاری حسابرسی مستقل مبتنی بر خطر در استانداردهای حسابرسی و چارچوب ارائه شده توسط ایفک (۲۰۱۸)، فرم بودجه در سه بخش اصلی ذیل طراحی می‌گردد:

الف- ارزیابی خطر(کلیات): کسب شناخت اولیه از واحد مورد رسیدگی، برنامه‌ریزی، تقسیم کار و کنترل، بررسی و بروز کردن پرونده دائم، آزمون کنترل ها و ارزیابی خطر تحریف با اهمیت در سطح صورت‌های مالی و در سطح هر ادعا.

ب- پاسخ به خطر(رسیدگی‌ها): رسیدگی‌ها به ترازنامه، صورت سود و زیان جاری و انباشته و صورت جریان وجوه نقد.

ج- گزارشدهی(جمع‌بندی): بررسی تحلیلی در سطح صورت- های مالی، نکات عمده، گزارش حسابرسی، نامه مدیریت و سایر.

مرحله اول مدل شامل تخصیص اولیه ساعات کار برآوردی در مرحله پذیرش کار به هر یک از سه بخش اصلی فوق است.

با مفهومی مرتبط با خطر به آنها اختصاص یابد. با فهرست حساب‌ها و تعیین گروه و نوع (خاص یا معمول بودن) حساب‌ها، کل بودجه قابل اختصاص به بخش ب فرم بودجه (رسیدگی‌ها)، بر اساس درصد اهمیت تخصیص یافته به هر حساب بین حساب‌های صاحبکار تسهیم می‌گردد. مبلغ اهمیت در سطح صورت‌های مالی و اهمیت قابل تخصیص به حساب‌ها در اغلب موسسات حسابرسی با استفاده از فرم شماره هفت تعیین می‌گردد.

### ۳-۳-۳- کسب شناخت از مشخصات حساب‌های واحد مورد رسیدگی

پس از اتخاذ تصمیم پذیرش کار جدید یا تداوم کار با صاحبکار قبلی، برنامه‌ریزی اجرای کار آغاز می‌شود. از آنجا که مشخصات هر صاحبکار تأثیرات متفاوتی بر برآوردهای اولیه بودجه دارد، لذا باید پیش از تکمیل فرم بودجه، کسب شناخت تکمیلی نسبت به ویژگی‌های خاص حساب‌ها صورت گیرد. لذا بر اساس مفاهیم و مقوله‌های موثر بر بودجه زمانی (پاسخ سوال اول)، محققان با استفاده از رویکرد ساخت‌گرایانه، تلاش نمودند تا با طرح سوالات اجمالی، زمینه‌های کسب شناخت بیشتر را فراهم آورند. این سوالات در تعامل با خبرگان و طی چهار مرحله رویکرد ساخت‌گرایانه تعدیل و بازنویسی گردید و نهایتاً در قالب فرم شماره سه ارائه گردید. کسب شناخت از مشخصات خاص هر سرفصل حساب صاحبکار بر اساس ادعاهای قابل بررسی در آن سرفصل شامل ملاحظات مرتبط با خطر تحریف با اهمیت گروه حساب مورد بررسی با هدف تعیین عوامل تعدیل کننده بودجه اولیه برآوردی صورت می‌گیرد. این فرم خلاصه‌ای از مفاهیم کمی و کیفی مرتبط را به تفکیک هر سرفصل برای تصمیم‌گیری مدیر کار در خصوص عدم تعدیل یا تعدیل بودجه زمانی برآوردی مرحله پذیرش کار گردآوری می‌کند. برای تکمیل ستون اهمیت تعدیل شده از فرم دو استفاده شده و برای تعیین خطر بررسی تحلیلی فرم شماره هشت از سایت جامعه حسابداران رسمی ایران مدنظر قرار گرفت. زیرا بکارگیری بررسی‌های تحلیلی در مرحله برنامه‌ریزی به منظور کسب شناخت از فعالیت و تعیین زمینه‌های بالقوه مخاطره آمیز کار، ضروری است. شناخت می‌تواند توجه حسابرسان را به جنبه‌هایی از فعالیت واحد مورد رسیدگی جلب کند که قبلاً از آن‌ها آگاه نبوده و همچنین، او را در تعیین نوع و ماهیت، زمان بندی اجرا و حدود سایر روش‌های حسابرسی یاری رساند (نشریه ۱۵۰ سازمان حسابرسی). در این مرحله سرپرست وجود اقلام کلیدی، وجود اقلام مشمول اثبات

به این منظور فرم شماره یک تکمیل می‌گردد. انتظار می‌رود اطلاعات قسمت ۱ (اطلاعات مشتری) و قسمت ۲ (اطلاعات مرحله پذیرش/ تداوم کار) این فرم در مرحله پذیرش یا تصمیم به تداوم کار، گردآوری و وارد سوابق اطلاعاتی موسسه گردد. قسمت ۳ فرم شامل برآوردهای اولیه خطر وفق مراحل قبلی برنامه‌ریزی در سطح هر حساب و در سطح صورت‌های مالی است. مدیر مسئول کار (مدیر اول) پس از قبول مسئولیت و کسب شناخت اولیه از صاحبکار در مرحله پذیرش، مجموع ساعات برآوردی را ذیل قسمت ۳ فرم ۱، به صورت تقریبی تخمین می‌زند. این برآورد می‌تواند کاملاً ذهنی و قضاوتی باشد (همچنان که در حال حاضر چنین برآوردی انجام می‌شود). قسمت ۴ فرم بر اساس پیشنهادات مصاحبه‌شوندگان طراحی شده و نکات قابل توجهی در برآورد بخش اول فرم بودجه را در بر دارد. در قسمت ۵ فرم، مدیر مسئول کار با توجه به اطلاعات قسمت ۱ الی ۴، درصد برآوردی قابل تخصیص به قسمت الف فرم بودجه (ارزیابی خطر) را تعیین می‌نماید. قسمت ۶، شامل سوالات یا نکات قابل توجهی است که به منظور برآورد زمان قابل تخصیص به بخش ج فرم بودجه (گزارشده‌ی)، به گونه‌ای طراحی شده‌اند که با علامت گذاری در قسمت بلی/خیر اثر کاهنده/افزاینده بر بودجه زمانی برآوردی داشته و برای "مورد ندارد"ها تأثیر بر بودجه صفر یا بی‌اثر باشد. پیشنهاد می‌گردد، چنانچه بیش از نیمی از سوالات، پاسخ افزایشده بودجه داشتند، حد بالای پیشنهادی در هر اندازه کار به عنوان درصد قابل تخصیص به این بخش انتخاب گردد. قسمت ۷ به برآورد بودجه زمانی بخش ج اختصاص دارد. در قسمت ۸، ساعات قابل تخصیص به بخش ب (رسیدگی‌ها) با کسر نمودن درصدهای تخصیص یافته به بخش الف و ج فرم بودجه از کل بودجه برآوردی اولیه، مشخص می‌شود. قسمت ۹ علاوه بر ارائه مبنایی ابتدایی برای تخصیص بودجه اولیه به بخش‌های اصلی فرم بودجه (سوال دوم)، شامل ساعات کاری واقعی و درصد بودجه واقعی بخش‌های مختلف فرم بودجه در دوره قبل می‌باشد و در نهایت درصد بودجه قابل تخصیص به هر بخش و ساعات کاری آن بر اساس جداول قبلی جمع‌بندی می‌شود. در پایان، فرم توسط سرپرست کار و مدیر مسئول کار تایید می‌گردد.

### ۳-۳-۲- تعیین گروه حساب‌ها و تخصیص اولیه بودجه اولیه به حساب‌ها

مطابق راهبرد سوم ناشی از نتایج سوال اول (تاکید بر شناخت گروه حساب‌ها) باید گروه حساب‌ها شناسایی و بودجه اولیه

صاحبکار، پیش‌نویس قرارداد و فرم‌های تکمیل شده (۱ الی ۴) و (۶) را به هیات مدیره موسسه ارسال می‌نماید. تا مراحل انعقاد قرارداد طبق رویه موسسه تکمیل گردد. چنانچه ساعات بودجه نهایی مدنظر مدیر مسئول کار، اندازه کار را در سطح بزرگ یا خیلی بزرگ برآورد نماید، مدیر مسئول کار موظف است قبل از مذاکره با صاحبکار، فرم‌های تکمیل شده (۱ الی ۴) را با تکمیل فرم شماره پنج به هیات مدیره موسسه ارسال و درخواست اعلام نظر نماید. هیات مدیره یا یکی از اعضای آن (در صورت تفویض اختیار) با بررسی مستندات ارسالی، پیشنهاد کاهش/افزایش بودجه (و یا کماکان بودجه اولیه برآوردی مرحله پذیرش) را تایید نموده و سپس مدیر مسئول کار بر مبنای بودجه مصوب، با صاحبکار مذاکره و پیش‌نویس قرارداد را به هیات مدیره ارسال می‌نماید.

### ۳-۳-۶- تکمیل فرم بودجه

پس از تعیین بودجه برآوردی بخش الف و ج فرم بودجه (از فرم ۱) و بودجه رسیدگی به هر حساب (فرم ۴)، ترکیب اعضای تیم حسابرسی با رعایت آیین‌نامه سقف مجاز تعیین و تقسیم کار بین همکاران بر اساس رده حرفه‌ای و توانایی آنها صورت گرفته و فرم بودجه به شرح فرم شماره شش تکمیل می‌گردد. در قسمت پایانی فرم با درج نرخ حق الزحمه ساعتی هر رده حرفه‌ای و ضرب آن در ساعات بودجه برآوردی هر رده، بهای تمام شده مستقیم قابل برآورد است. به این مبلغ، سایر هزینه‌های قابل وصول از صاحبکار (سربار وفق قرارداد و درصد سود مورد انتظار) اضافه و کل حق الزحمه حسابرسی (مبلغ قرارداد) برآورد می‌شود. که به دلیل شفافیت مراحل برآورد بودجه، انتظار می‌رود عینیت بیشتری داشته باشد.

### ۳-۴- ارزیابی و اعتباربخشی به مدل

چنانچه ذکر شد استراتژی مطالعه حاضر پیمایشی با استفاده از دو رویکرد نظریه‌پردازی زمینه بنیان و پرسشنامه‌ای است. در تحقیقات پیمایشی، اعتبار در تنظیم پیمایش نکته‌ی اساسی قابل توجه است و باید اطمینان منطقی خوانندگان از اینکه پیمایش به خوبی طراحی و اجرا شده و نتایج معتبری برای تبیین سوال تحقیق به دست می‌دهد، جلب گردد. ایوانز<sup>۲۹</sup> و همکاران (۲۰۱۵)، مهم‌ترین نکات قابل توجه در طراحی و اجرای پیمایش دقیق را در سه موضوع سازگاری، تعمیم‌پذیری (اعتبار بیرونی) و اعتبار درونی (اعتبار) خلاصه می‌کنند. نتایج تحقیق از اجماع داده‌ها (فراست‌خواه، ۱۳۹۸)، کنترل اعضا (کرسول، ۲۰۰۷؛ هومن، ۱۳۹۰؛ حریری، ۱۳۸۵) و ارزیابی بر اساس معیار مقبولیت (کوربین و استراوس، ۲۰۰۸)

کلی و درصد رسیدگی لازم به ارقام مقایسه‌ای ابتدای دوره را با استفاده از اطلاعات در دسترس موسسه و مصاحبه اجمالی با صاحبکار برای هر گروه حساب تعیین نموده و مدیر مسئول کار (مدیر اول)، افزایش/کاهش بودجه اولیه مرحله پذیرش را حداکثر تا درصد مصوب سالانه توسط هیات مدیره موسسه<sup>۲</sup> برای هر حساب و برای کل حساب‌ها تایید می‌نماید. تعیین میزان رسیدگی‌های لازم برای اثبات ادعاهای مرتبط با مانده‌های ابتدای دوره اقلام ترازنامه‌ای و همچنین اقلام مقایسه‌ای صورت‌های سود و زیان و جریان وجوه نقد، حسب بررسی‌های سرپرست در جداول هر سرفصل در فرم سه انجام و نتیجه به صورت درصد مشمول رسیدگی اقلام ابتدای دوره، به فرم ۴ اضافه می‌گردد. چارچوب و محتوای فرم ۳ بر اساس نتایج حاصل از سوال سوم و تجارب محققان، برای سرفصل‌های عمده صورت‌های مالی در قالب ۲۴ صفحه تهیه شد که در فرم ۳ بعنوان نمونه یک سرفصل ارائه گردیده است.

### ۳-۳-۴- تعدیل بودجه اولیه برآوردی بر اساس شناخت کسب شده

در فرم ۳، تعدیلات قابل انجام بر بودجه اولیه برآوردی مرحله پذیرش کار مشخص شده و جمع‌بندی آنها در فرم شماره چهار انجام و اندازه کار مجدداً برآورد می‌گردد. این فرم بر اساس اطلاعات فرم‌های قبل به شرح توضیحات مندرج در ذیل فرم تکمیل می‌گردد. قابل ذکر آنکه، مجموع مبالغ قابل رسیدگی شامل مبلغ گردش کل عملیات و مانده ابتدای دوره مشمول رسیدگی است که مبلغ مرتبط با حساب‌های خاص، مبلغ مشمول اثبات کلی و مبلغ اقلام کلیدی از آن کسر شده و در نهایت گردش عملیات مشمول نمونه‌گیری را بدست می‌دهد تا تعداد نمونه به شرح جدول ذیل فرم ۴ تعیین گردد، همچنین، بودجه عملیات مشمول نمونه‌گیری نیز تعیین می‌شود. بدیهی است بودجه نهایی مرحله انعقاد قرارداد برابر است با مجموع بودجه اولیه و بودجه تعدیل شده که ممکن است منجر به بازنگری یا عدم بازنگری در اندازه کار گردد.

### ۳-۳-۵- زمان و نحوه ارسال بودجه نهایی به هیات مدیره

چنانچه بودجه نهایی مدنظر مدیر مسئول کار در مرحله انعقاد قرارداد نسبت به بودجه برآوردی مرحله پذیرش، بیش از درصد مصوب سالانه هیات مدیره موسسه، تغییر نداشته باشد و یا ساعات بودجه نهایی (ذیل فرم ۴)، اندازه کار را در سطح متوسط یا کوچک قرار دهد، مدیر مسئول کار پس از مذاکره با



و نحوه ارسال بودجه نهایی به هیات مدیره باید مدنظر قرار گیرد.

مهم‌ترین مزیت این مدل، استانداردسازی رویه برآورد بودجه و نظامند کردن آن، مستندسازی بودجه برآورد شده و کاهش فرآیندهای ذهنی و گاهاً سلیقه‌ای در برآورد بودجه است. مزیت دیگر این روش ملموس‌تر کردن مراحل برنامه‌ریزی حسابرسی مبتنی بر خطر و برقرار کردن رابطه مستقیم این مراحل با برآورد بودجه مبتنی بر خطر است. مدل یاد شده مبنایی برای کنترل پروژه و برآورد قیمت تمام شده ایجاد نموده و همچنین در پذیرش اولیه کارها می‌تواند با برآورد منطقی حجم عملیات مبتنی بر خطر، زیربنای شفافیتی برای برآورد قیمت کار یا حق‌الزحمه حسابرسی به دست دهد.

به دلیل دشواری دسترسی به صاحب نظران حرفه محققان برای انجام نظرسنجی‌ها در ارائه این مقاله با محدودیت مواجه بودند. همچنین به دلیل نیاز به ارائه توضیحات به پاسخ‌دهندگان و جمع‌بندی نظرات مورد توافق آن‌ها امکان اجرای رویکرد کیفی ساخت گرایانه اجتماعی بدون برقراری ارتباط حضوری و ارائه توضیحات مکمل فراهم نبود یا این روش نمی‌توانست به نتایج معناداری منجر شود، لذا تعداد محدودی از بزرگترین موسسات حسابرسی (در مشهد و تهران) که امکان انجام مصاحبه با مدیران و سرپرستان ارشد آن‌ها مقدور بود، مدنظر قرار گرفت. در مدل پیشنهادی محدودیت‌های مربوط به اجرایی ساختن آیین‌نامه‌های مصوب جامعه و یا نقاط قوت یا نقاط مستعد بهبود آن‌ها که پرداختن به آن در این مقاله مدنظر نبوده‌است، تأثیر گذار است. همچنین از آنجا که پژوهش کیفی انجام شده، پدیده را در بستری که رخ می‌دهد مورد مطالعه قرار داده، لذا تعمیم‌پذیری نتایج و یافته‌های تحقیق به شرایط و موقعیت‌های دیگر محدود است. در نتیجه علیرغم تلاش محققان برای ارائه مدل کاربردی، مدل پیشنهادی که جمع‌بندی مصاحبه‌ها، پرسشنامه‌ها و سایر مطالب گراوری شده‌است مانند هر مدل دیگری ممکن است در هنگام پیاده‌سازی با محدودیت‌هایی روبرو باشد. هیچ شبیه‌سازی دقیقاً مثل خود واقعیت نخواهند بود. چنانچه باکس<sup>۳</sup> (۱۹۷۶) معتقد است همه مدل‌ها اشتباه هستند اما بعضی از آن‌ها مفیدند! هر مدل، به عنوان پنجره‌ای به حقایق موجود، در واقع خود چارچوبی با محدودیت ذاتی نسبت به حقایق ایجاد می‌کند.

#### ۴- نتیجه‌گیری و پیشنهادات

در این مقاله مدل برآورد بودجه زمانی مبتنی بر خطر، اهداف، کاربرد و مراحل آن به طور مختصر تشریح گردید.

استفاده شده است. منظور از اجماع داده‌ها یعنی استفاده از منابع چندگانه داده با گردآوری داده از گروه‌ها و محیط‌های متنوع و یا در زمان‌های مختلف است به نحوی که با گردآوری داده‌ها و استفاده از بیش از یک دیدگاه، تصویر جامعی از پدیده مورد مطالعه بدست آید. منظور از کنترل اعضا، کنترل نمودن مفروضات محقق با یک یا چند نفر از افراد مطلع تحت بررسی است که با هدف تأیید تفاسیر محقق به کار می‌رود. معیار مقبولیت که توسط کوربین و استراوس مطرح شد، یعنی درصد مطابقت و باورپذیری یافته‌های تحقیق در خصوص پدیده مورد مطالعه با تجارب مشارکت‌کنندگان، محقق و خوانندگان. با استفاده از طرح تحقیق انتخابی، انتخاب جامعه آماری مناسب و اشباع نظری به دست آمده سبب اجماع داده‌ها گردید. همچنین نتایج کدگذاری انتخابی در قالب راهبردها و پیامدهای ارائه شده و فرم‌های طراحی شده در مدل با چهار نفر از متخصصین حرفه حسابرسی (اعضای جامعه حسابداران رسمی) مطرح گردید و با دریافت بازخورد آنان، مدل مورد تأیید قرار گرفت. به منظور کنترل نتایج اجرای مدل، برای ده پروژه حسابرسی بزرگ ابتدا از سرپرست و مدیر مسئول کار در یکی از موسسات حسابرسی بزرگ کشور، خواسته شد تا با روش فعلی و معمول برآورد بودجه را انجام دهند. سپس با گردآوری اطلاعات فرم‌های ۱ الی ۶ برای همان پروژه‌ها در ابتدای کار (قبل از انعقاد قرارداد) توسط سرپرست، برآورد بودجه با نظارت مدیر با مدل پیشنهادی انجام شد. نتایج مقایسه بودجه‌های برآوردی با ساعات کار واقعی نشان‌دهنده نزدیکتر بودن بودجه زمانی حاصل از اجرای مدل در هشت پروژه به ساعات واقعی پروژه بود. همچنین امتیاز کنترل کیفیت طبق نظر واحد کنترل کیفیت این موسسه برای کلیه پروژه‌های برآورد شده با این مدل به دلیل برنامه‌ریزی دقیق‌تر، ایجاد امکان سرپرستی مناسب‌تر و توجه به مفهوم ریسک از دیگر پروژه‌های اجرا شده توسط همان مدیران بیشتر بود.

#### ۳-۵- دامنه کاربرد، مزایا و محدودیت‌های مدل

چنانچه طبق برآورد اولیه بودجه زمانی در مرحله پذیرش/تصمیم به ادامه کار، اندازه کار حسابرسی مستقل "متوسط به بالا" برآورد شد، پیشنهاد می‌شود مدل به صورت کامل اجرا گردد. لکن، چنانچه طبق برآورد اولیه بودجه در این مرحله، اندازه کار حسابرسی مستقل "کوچک" (مجموعاً ۷۵۰ ساعت کار) برآورد گردید، برآورد بودجه بدون تکمیل فرم ۳، صورت گیرد. در اینصورت کافی است درصد تعدیل بودجه (ستون ۲۲ فرم ۴) بر اساس برآورد مدیر کار پس از مذاکره با صاحبکار برآورد گردد. در هر صورت ملاحظات زمان

به دلیل شرایط رقابتی بازار حسابرسی که بر روش پذیرش کار در موسسات تاثیر می‌گذارد، غالباً برآورد بودجه زمانی در مرحله پذیرش کار همزمان با برآورد حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و بدون کسب شناخت تفصیلی تری از صاحبکار صورت می‌گیرد و اگرچه عوامل فوق بر برآورد بودجه زمانی موثرند لکن، در حال حاضر این عوامل به طور مدونی مدنظر قرار نمی‌گیرند. نتایج بررسی سوال دوم نشان داد، اندازه کار بر روی تخصیص بودجه به سه بخش کار حسابرسی موثر بوده و درصد قابل تخصیص بودجه در هر اندازه کار طبق نظر مصاحبه شونده‌گان تعیین گردید. در پاسخ به سوال سوم، صاحب‌نظران شناخت اجمالی کسب شده از صاحبکار را به عنوان اهم موارد قابل توجه در برآورد بودجه زمانی تعیین نمودند و در نهایت نتایج سوال چهارم، به بهبود محتوای فرم برآورد بودجه منتهی گردید.

نتیجه پژوهش حاضر، مدلی شش مرحله‌ای است که مراحل آن با تکمیل فرم‌های این پژوهش قابل پیاده‌سازی است. همچنین، با وجود این که تاکنون مدل‌های متعددی برای برآورد حق‌الزحمه حسابرسی ارائه شده، لکن پژوهش حاضر با این دیدگاه که ساعات برآوردی بودجه زمانی همراه با نرخ حق‌الزحمه هر ساعت کار (طبق اعلام جامعه حسابداران رسمی) می‌تواند برآوردی اولیه از بهای تمام شده مستقیم پروژه به دست دهد، حق‌الزحمه حسابرسی را برابر مجموع بهای تمام شده مستقیم به دست آمده به علاوه سربار برآوردی و نیز حاشیه سود موردنظر هر موسسه حسابرسی تعریف می‌نماید. چنین تعریفی علاوه بر تاکید بر اهمیت نظام‌های درون-سازمانی و حسابداری مدیریت در موسسات حسابرسی، می‌تواند مدل نظارتی مدونی برای جامعه حسابداران رسمی در ارزیابی حق‌الزحمه‌های پیشنهادی موسسات حسابرسی فراهم آورد. لذا پیشنهاد می‌گردد جامعه به عنوان نهاد نظارتی بر موسسات عضو، بکارگیری این مدل را لااقل در موسسات حسابرسی بزرگ در کارهای با اندازه بزرگ و خیلی بزرگ الزامی نموده و موسسات نیز با توجه به شرایط رقابتی موجود در بازار کار، به منظور ارتقای کیفیت کار و نیز کنترل پروژه، پیش‌نیازهای تقویت زیر سیستم‌های اطلاعاتی دورن سازمانی از قبیل سیستم تایم شیت مکانیزه، برآورد بودجه، تخصیص کار، بهای تمام شده و تحلیل انحرافات کارکرد واقعی و برآوردی را فراهم آورند. نظر به اهداف ارزشمند برآورد بودجه مبتنی بر خطر در بهبود کیفیت حسابرسی و مزایای کنترلی و اقتصادی آن برای ذینفعان و همچنین با عنایت به الزامات جامعه حسابداران رسمی برای رعایت مفاد آیین‌نامه‌های مرتبط، امید است مدل شش مرحله‌ای ارائه شده در این مطالعه بتواند گامی کوچک در راستای دستیابی به اهداف کلان حرفه حسابرسی باشد.

بودجه‌بندی زمانی پروژه‌های حسابرسی مستقل با رویکرد مبتنی بر خطر و به روزآوری مستمر و بررسی انحرافات آن می‌تواند سبب افزایش کارایی و اثربخشی حسابرسی از طریق تخصیص هدفمند منابع به حوزه‌های دارای خطر بالاتر و بهبود کیفیت شواهد حسابرسی و همچنین فراهم آوردن امکان استفاده از مزایای بودجه‌بندی در برنامه‌ریزی و کنترل برای موسسات حسابرسی گردد. این پژوهش با تکیه بر مفاهیم فرآیند حسابرسی مبتنی بر خطر و مراحل آن با هدف بازنگری در برآورد بودجه زمانی کار حسابرسی و استانداردسازی آن انجام شده‌است زیرا توجه ویژه به نحوه برآورد بودجه زمانی به عنوان یکی از گام‌های فرآیند برنامه‌ریزی حسابرسی می‌تواند مکملی بر فرآیند ارزیابی خطر حسابرسی و نه جایگزینی برای آن باشد. با توجه به اهمیت اقتصادی تعیین بهای تمام شده خدمات به نحو شفاف و کنترل و برنامه‌ریزی مستمر بر زمان صرف شده در هر پروژه، تدوین بودجه منطقی و مبتنی بر خطر می‌تواند نخستین و مهم‌ترین نیاز اساسی در راستای کنترل پروژه را در حرفه حسابرسی فراهم نماید. مزایای نظارتی امر کنترل پروژه در مورد پروژه‌های حسابرسی، می‌تواند نیازهای اطلاعاتی ذینفعان مختلف را برآورده سازد. چنین اطلاعاتی از دیدگاه موسسات حسابرسی برای برنامه‌ریزی، کنترل عملیات و تعیین بهای تمام شده خدمات، از دیدگاه صاحبکاران برای برآورد منطقی بودن حق‌الزحمه حسابرسی و از دیدگاه نهادهای نظارتی برای کنترل کیفیت خدمات ارائه شده از نقطه نظر ساعات کار صرف شده و رده حرفه‌ای اعضای تیم حسابرسی می‌تواند مفید باشد. به منظور دستیابی به هدف پژوهش، محققان با مطرح ساختن چهار سوال به تبیین عوامل موثر بر برآورد بودجه زمانی، برآورد بودجه قابل اختصاص به هر بخش کلی از کار حسابرسی در کارها با اندازه‌های متفاوت، عوامل موثر بر بودجه زمانی لازم برای رسیدگی به هر سرفصل صورتهای مالی و شناسایی نقاط مستعد بهبود در فرم فعلی برآورد بودجه زمانی پرداختند و با استفاده از تئوری زمینه بنیان و طراحی پرسشنامه نتیجه تحقیق را در قالب مدلی ارائه نمودند.

طبق تحقیقات پیشین، عمده‌ترین عوامل موثر بر بودجه زمانی حسابرسی شامل صاحبکار، موسسه حسابرسی، شخص حسابرسی و محیط می‌باشد (ویلی و دیویدسون<sup>۲</sup>، ۱۹۹۹). مطابق نتایج به دست آمده، مهم‌ترین عامل از دیدگاه اهالی حرفه حسابرسی در ایران (سوال اول)، شخص حسابرسی بود و در درجه بعد صاحبکار، محیط و موسسه حسابرسی. در این میان "قضاوت حرفه‌ای مدیر حسابرسی" اصلی‌ترین عامل در برآورد بودجه زمانی عنوان شد. همچنین بنابه نظر مصاحبه شونده‌گان

- \* فروغی راد، رسول؛ بزاززاده تربتی، حمیدرضا(۱۳۹۸). تأثیر استرس- کاری حسابرسان بر کیفیت حسابرسی، دانش حسابرسی، ۱۹(۷۴):۱۵۱-۱۷۴.
- \* کاشانی پور، محمد، فخاری، حسین و حمزه علی، مراد علی(۱۳۸۵). سودمندی اقلام صورت های مالی در پیش بینی زمان لازم برای حسابرسی شرکت، بررسی های حسابرسی و حسابداری شماره ۴۴: ۸۵-۱۰۳.
- \* کرسول، جان(۲۰۰۷). پویای کیفی و طرح پژوهش/ف انتخاب از میان پنج رویکرد (روایت پژوهی، پدیدارشناسی، نظریه پردازی داده بنیاد، قوم-نگاری، مطالعه موردی). ترجمه دانایی فرد، حسن؛ کاظمی، حسین، انتشارات صفار- اشراقی، ۱۳۹۱، چاپ اول.
- \* کرمی، غلامرضا؛ وکیلی فرد، حمیدرضا؛ مزینانی، مهدی(۱۳۹۵). بررسی ارتباط بین فشار زمانی، پیچیدگی کار و اثربخشی حسابرسی در دیوان محاسبات کشور، دانش حسابرسی ۱۶(۶۳): ۵-۳۳.
- \* کمیته تجدید نظر دستورالعمل حسابرسی(۱۳۹۲). دستورالعمل حسابرسی(بخش های تجدید نظر شده با نگرش به مدیریت خطر حسابرسی)، نشریه ۱۵۰ سازمان حسابرسی، چاپ هشتم.
- \* مجموعه استانداردهای حسابرسی و آیین نامه های مصوب جامعه حسابداران رسمی.
- \* مشایخی، بیتا، مهرانی، کاوه، رحمانی، علی و مداحی، آزاده(۱۳۹۲). تدوین مدل کیفیت حسابرسی. فصلنامه بورس اوراق بهادار، ۶(۲۳): ۱۰۳-۱۳۷.
- \* محمودیان، نسیم؛ حجازی، رضوان؛ مشایخی، بیتا و مداحی، آزاده(۱۳۹۸). طراحی الگوی جهت حساسیت زایی اطلاعات حسابداری مدیریت در مدیران. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۸(۳۲): ۲۲۵-۲۴۴.
- \* مهرانی، ساسان(۱۳۷۹). تاثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان- مستقل تحت تئوری عدالت نسبی، رساله دکتری حسابداری دانشگاه تهران.
- \* مهرانی، ساسان؛ کرمی، غلامرضا و سید حسینی، سید مصطفی(۱۳۹۲). تئوری حسابداری، جلد اول، انتشارات نگاه دانش(چاپ اول): ۵۷-۶۳.
- \* مهرانی، ساسان و نعیمی، مهدیس(۱۳۸۲). تئوری اخلاقی و تاثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل، بررسی های حسابداری و حسابرسی، ۱۰(۲): ۴۳-۶۱.
- \* هومن، حیدرعلی(۱۳۹۰). راهنمای عملی پژوهش کیفی، انتشارات سمت، تهران، چاپ سوم.

- \* Bamber, M. E. (1983). Expert Judgment in the Audit Team: A Source Reliability Approach. *Journal of Accounting Research*, 21(2): 396.
- \* Box, G. E. P. (1976). Science and statistics, *Journal of the American Statistical Association*, 71: 791 – 799, Doi: 10.1080/01621459.1976.10480949.
- \* Charmaz, C. (2006). *Constructing Grounded Theory: A Practical Guide Through Qualitative Analysis*. London: Sage.
- \* Corbin, J., Strauss, A. (1990). Grounded theory research: Procedures, canons, and evaluative criteria, *Qualitative Sociology*, 13(1):3-21. Doi: 10.1007/BF00988593
- \* Corbin, Juliet, Strauss, Anselm. (2008). *Basics of Qualitative research, techniques and procedures for developing Grounded Theory*, 3<sup>rd</sup> edition.

به دلیل دشواری دسترسی به صاحب نظران حرفه و گستردگی جامعه آماری، محققان برای انجام نظرسنجی ها با محدودیت مواجه بودند. همچنین از آنجا که ارائه توضیحات به پاسخ دهندگان و جمع بندی نظرات مورد توافق آن ها در روش ساخت گرایانه ضروری بود، امکان اجرای این روش بدون برقراری ارتباط حضوری فراهم نبود، لذا تعداد محدودی از بزرگترین موسسات حسابرسی (در مشهد و تهران) که امکان انجام مصاحبه با مدیران و سرپرستان ارشد آن ها مقدور بود، مدنظر قرار گرفت. در مدل پیشنهادی محدودیت های مربوط به آیین نامه های مصوب جامعه و یا نقاط قوت یا نقاط مستعد بهبود آن ها و برآورد اهمیت که پرداختن به آن در این مقاله مدنظر نبوده، تاثیر گذار است. در نتیجه علیرغم تلاش محققان برای ارائه مدل کاربردی، مدل پیشنهادی که جمع بندی مصاحبه ها، پرسشنامه ها و سایر مطالب است مانند هر مدل دیگری ممکن است در هنگام پیاده سازی با محدودیت هایی روبرو باشد، چنان که هیچ شبیه سازی دقیقاً مثل خود واقعیت نخواهند بود.

پیشنهادات پژوهش برای مطالعات آتی عبارتست از: گسترش مدل پیشنهادی برای ارائه گام های بعدی شامل اصلاح و تعدیل بودجه، ارزیابی انحرافات از کارکرد واقعی در کنترل پروژه، بررسی امکان پیشنهاد ترکیب اعضای تیم حسابرسی در هر اندازه کار، بررسی معنادار بودن یکنواختی توانایی افراد عضو هر رده شغلی برای رسیدگی به حساب ها، بررسی ابعاد برآورد حق الزحمه حسابرسی با این مدل و مقایسه با آن با بهای تمام شده واقعی پروژه، انجام پژوهش های زمان سنجی و تعیین زمان برآوردی برای انجام مراحل استاندارد حسابرسی و اجرای روش این پژوهش برای گردآوری نقطه نظرات پیشنهادی افراد در سطح بین المللی. برخی از پیشنهادات مزبور در پژوهش های جداگانه در دست اجرا توسط محققان است.

## فهرست منابع

- \* استراوس، آنسلم و کوربین، جولیت. اصول روش تحقیق کیفی. ترجمه بیوک محمدی(۱۳۹۳). تهران، پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی.
- \* استراوس، آنسلم و کوربین، جولیت. مبانی پژوهش کیفی، فنون و مراحل تولید نظریه زمینه ای. ترجمه ابراهیم افشار(۱۳۹۶). نشر نی.
- \* دستورالعمل حسابرسی و نحوه تهیه و تنظیم گزارش، سایت رسمی جامعه حسابداران رسمی ایران به آدرس: <http://www.iacpa.ir>
- \* حریری، نجلا(۱۳۸۵). اصول و روش های پژوهش کیفی، چاپ اول، تهران، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات.
- \* فراست خواه، مقصود(۱۳۹۸). روش تحقیق کیفی در علوم اجتماعی با تاکید بر نظریه برپایه (گراند تئوری GTM)، نشر آگاه.

- \* Wallace, W., (1984). Enhancing Your Relationship with Internal Auditors, CPA Journal, 45(Dec.): 46-53.
- \* Watts, R. L., and J. L. Zimmerman, (1978). Toward a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards, the Accounting Review, 53(January): 112-134.
- \* Willie E. Gist and Davidson, Ronald A. (1999). An Exploratory Study of the Influence of Client Factors on Audit Time Budget Variances, Auditing a Journal of Practice and Theory, 18(1):101-116.
- \* Willing, C. (2013). Introducing Qualitative Research in Psychology, 3rd Edition. McGraw-Hill Education (UK), 80. ISBN:0335244505, 9780335244508
- \* Dereli, T., Baykaso\_lu, A., & Da\_, G. S. (2007). Fuzzy quality-team formation for value added auditing: A case study. Journal of Engineering and Technology Management, 24: 371.
- \* Evans, J , Feng, M , Hoffman, V B. , Moser, D V. and Van der Stede, W A.(2015).Points to Consider When Self-Assessing Your Empirical Accounting Research.Contemporary Accounting Research, 32 (3): 1162-1192.
- \* Francis, J., (1984).The Effect of Audit Firm Size on Audit Prices, Journal of Accounting and Economics, 6: 133-151.
- \* Houston, R. W., (1999), The Effect of Fee Pressure and Client Risk on Audit Seniors, Time Budget Decisions, Auditing: A Journal of Practice & Theory, 18: 70-86.

### یادداشت‌ها

- <sup>۱</sup> پیوست استاندارد حسابرسی بخش ۳۰۰، ملاحظات مربوط به تدوین طرح کلی حسابرسی.
- <sup>۲</sup> بند ۱۱ استاندارد حسابرسی بخش ۳۰۰.
- <sup>۳</sup> پیشنهاد می‌گردد حداکثر درصد قابل تعدیل بودجه نسبت به مرحله بودجه برآوردی پذیرش کار، در ابتدای هر سال شمسی مورد تایید هیات مدیره هر موسسه حسابرسی قرار گیرد.

- \* International Federation of Accountants (IFAC), (2018). Guide to Using ISAs in the Audits of Small and Medium Sized Entities vol. 2, Practical Guidance, 4<sup>th</sup> Edition, p17, ISBN: 978-1-60815-353-4.
- \* Glaser, B.G. (1992). Emergence vs forcing: Basics of Grounded Theory Analysis. Mill Valley, CA: The Sociology Press.
- \* Kaplan, S. (1985). An Examination of the Effects of Environment and Explicit Internal Control Evaluation on Planned Audit Hours, Auditing: A Journal of Practice and Theory, 4(fall): 12-25.
- \* Kelley, T., and L. Margheim, (1990). The Impact of Time Budget Pressure, Personality, and Leadership Variables on Dysfunctional Auditor Behavior, Auditing: A Journal of Practice and Theory,9(spr.):21-42.
- \* Marxen, D. E., (1990). Behavioral Investigation of Time Budget Preparation in a Competitive Audit Environment, Accounting Horizons, 4(June): 47-57.
- \* Muczyk, J. P., Smith, E. P., & Davis, G. (1986). Holding Accountants Accountable: Why Audits Fail, How They Can Succeed. Business Horizons, November-December: 22-28.
- \* Palmrose, Z. (1986), Audit Fees and Auditor Size-Further Evidence, Journal of Accounting Research, 24(1): 97-110
- \* Ponemon, L. A.(1992), Auditor Underreporting of Time and Moral Reasoning: an Experimental Lab Study. Contemporary Accounting Research, 9 (summer): 171-189.
- \* Rudolph, H. R., & Welker, R. B. (1998). The Effects of Organizational Structure on Communication within Audit Teams. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 17(2): 1-14.
- \* Stein, M., D. Simunic, and T. O'Keefe, (1994), Industry Differences in the Production of Audit Serves, Auditing: a Journal of Practice and Theory, 13(Supplement): 128-142.
- \* Strauss, A.L. and Corbin, J. (1998). Basics of Qualitative Research: Grounded Theory Procedures and Techniques, 2nd Edition. London: Sage.
- \* Turpen, R., (1990). Differential Pricing on Auditor's Initial Engagement: Further Evidence, Auditing a Journal of Practice and Theory, 9 (spring):60-76.

## پیوست‌ها

### فرم یک - جمع بندی اطلاعات مراحل اولیه و تخصیص بودجه برآوردی مرحله پذیرش کار به بخش‌های اصلی فرم بودجه

عطف	نام واحد مورد رسیدگی: .....	تهیه کننده: .....
	موضوع: جمع بندی اطلاعات مراحل اولیه و تخصیص بودجه برآوردی مرحله پذیرش کار به بخش‌های اصلی فرم بودجه	تاریخ تهیه: .....
	دوره مورد رسیدگی: .....	بررسی کننده: .....

۱- مشخصات صاحبکار نام صاحبکار: .....  ثبت شده  ثبت نشده، شماره ثبت قانونی: .....

شخصیت حقوقی شرکت:  سهامی عام  سهامی خاص  مسئولیت محدود  تضامنی  مختلط غیر سهامی  مختلط سهامی  نسبی  تعاونی

نوع شرکت:  بورسی  غیربورسی  اصلی  فرعی  وابسته  نوع فعالیت: سرمایه گذاری  تولیدی  خدماتی  بازرگانی

موضوع اصلی فعالیت شرکت: .....

نوع خدمت درخواست شده: ..... دوره ..... دوره ..... در خواست:

نام سهامداران عمده (گروه صاحبکار): .....

سال مالی شرکت: ..... اندازه کار در دوره قبل  کوچک،  متوسط  بزرگ  خیلی بزرگ

تعداد پرسنل شرکت: ..... امکان دسترسی به پرونده های حسابرسی دوره قبل  وجود دارد  وجود ندارد. آدرس شرکت: .....

گردش بدهکار (یا بستانکار) تراز آزمایشی: ..... تعداد پرسنل امور مالی: .....

تعداد شعب/دفاتر: ..... پراکندگی جغرافیایی: .....

### ۲- اطلاعات مرحله پذیرش / تداوم کار

توضیحات	پاسخ	شرح
	۰ تا ۲۰٪ <input type="checkbox"/> ۲۰ تا ۴۰٪ <input type="checkbox"/> بیش از ۴۰٪ <input type="checkbox"/>	خطر صاحبکار را برآورد کنید؟
	<input type="checkbox"/> بلی <input type="checkbox"/> خیر <input type="checkbox"/> نمی توان تعیین نمود <input type="checkbox"/> مورد ندارد	گروه کاری از جمله متخصصان صنعت و متخصصان موضوعات خاص به عنوان هموی از تیم، تجارب مرتبط و صلاحیت و زمان کافی برای اجرای پروژه را دارند؟
	<input type="checkbox"/> بلی <input type="checkbox"/> خیر <input type="checkbox"/> نمی توان تعیین نمود <input type="checkbox"/> مورد ندارد	پذیرش این قرارداد استقلال را نقض می کند؟
	<input type="checkbox"/> بلی <input type="checkbox"/> خیر <input type="checkbox"/> نمی توان تعیین نمود	پذیرش این قرارداد تضاد منافع ایجاد می کند؟

### ۳- خطر اولیه برآوردی (طبق برآورد حسابرسی در مرحله برنامه ریزی)

ردیف	نماد	نوع خطر	خطر در سطح صورت‌های مالی	خطر در سطح مانده حساب گروه معاملات
۱	AAR	خطر قابل پذیرش حسابرسی	..... درصد	م/ن
۲	IR	برآورد خطر ذاتی	..... درصد	درصد
۳	CR	برآورد اولیه خطر کنترل (شناخت اولیه از سیستم کنترل داخلی)	..... درصد	درصد
۴	APR	برآورد خطر تحلیلی	..... درصد	درصد
۵	TDDR	خطر عدم کشف ناشی از آزمون‌های جزئیات	م/ن	درصد

مجموع ساعات کار پیشنهادی بر اساس برآورد اولیه در مرحله پذیرش/تصمیم به تداوم کار ..... ساعت است؛ لذا وفق ماده ۹ آیین‌نامه سقف مجاز ارائه خدمات تخصصی و حرفه‌ای توسط اعضای جامعه، اندازه کار  کوچک (تا ۷۵۰ ساعت)  متوسط (۷۵۱ تا ۱۵۰۰ ساعت)  بزرگ (۱۵۰۱ تا ۳۰۰۰ ساعت)  خیلی بزرگ (بیش از ۳۰۰۰ ساعت) است.

**ادامه فرم یک**

**۴- نکات قابل توجه در ارزیابی بودجه بخش ارزیابی خطر(کلیات) فرم بودجه**

ردیف	شرح	بلی	خیر	م/ن	توضیحات
۱	تغییر اساسنامه شرکت در دوره مورد رسیدگی	افزاینده	کاهنده	بی اثر	
۲	تغییر فرآیندها و چرخه‌های شرکت	افزاینده	کاهنده	بی اثر	
۳	تغییر نظام گزارشگری مالی شرکت	افزاینده	کاهنده	بی اثر	
۴	پیچیدگی ذاتی نوع فعالیت(صنعت) صاحبکار	افزاینده	کاهنده	بی اثر	
۵	عدم شهرت مدیریت صاحبکار	افزاینده	کاهنده	بی اثر	
۶	لزوم اظهارنظر حسابرس با توجه به استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی	افزاینده	کاهنده	بی اثر	

**۵- برآورد بودجه بخش الف-ارزیابی خطر(کلیات) فرم بودجه-** با توجه به مشخصات صاحبکار، اطلاعات مرحله پذیرش، در صورت بالا بودن خطرهای اولیه برآوردی و افزایشی بودن بیش از نیمه از سوالات در قسمت نکات قابل توجه فوق(بندهای ۱ تا ۴ فرم حاضر) حد بالای بازه پیشنهادی در بخش ۹ این فرم برای بخش الف فرم بودجه انتخاب گردد. بنابراین، درصد قابل اختصاص به بخش الف فرم بودجه (ارزیابی خطر) .....درصد از کل بودجه برآوردی اولیه برابر با ..... ساعت می‌باشد. که به شرح ذیل (طبق نظر مدیر مسئول کار) به قسمت های مختلف آن تخصیص می یابد:

شرح	کارکرد واقعی دوره قبل		برآورد بودجه سالجاری	
	ساعت	درصد از این بخش	بودجه (ساعت)	توضیحات
کسب شناخت اولیه از واحد مورد رسیدگی				
برنامه ریزی، تقسیم کار و کنترل(شامل برآورد بودجه)				
بررسی و بروز کردن پرونده دایم				
آزمون کنترل ها (طراحی و استقرار)				
ارزیابی خطر تحریف با اهمیت در سطح صورت‌های مالی				
ارزیابی خطر تحریف با اهمیت در سطح هر ادعا)				

**۶- نکات قابل توجه در ارزیابی بودجه بخش ج- گزارش دهی(جمع بندی) فرم بودجه**

به سوالات ذیل در خصوص "بررسی تحلیلی" صورت‌های مالی پاسخ دهید:

ردیف	شرح	بلی	خیر	م/ن	توضیحات
۱	تهیه اطلاعات مربوط به نسبت‌ها و روندهای مالی سالجاری توسط شرکت	کاهنده	افزاینده		
۲	تهیه اطلاعات مقایسه ای برای ردیف فوق با سالهای قبل توسط شرکت	کاهنده	افزاینده		
۳	امکان دسترسی حسابرس به اطلاعات مقایسه ای شرکت‌های مشابه/رقبا	کاهنده	افزاینده		
۴	وجود موضوعات خاص در مورد صاحبکار: به کارگیری ارزش های منصفانه، تجدید ارزیابی، نوسانات اساسی در سطح فعالیت، توقف فعالیت، عملیات متوقف شده، عملیات خارجی، رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه و تعهدات، بدهی‌ها/ دارایی‌های احتمالی	افزاینده	کاهنده	بی اثر	
به سوالات ذیل در خصوص "تهیه و بررسی نکات عمده" پاسخ دهید:					
۵	حسابرسی دوره جاری، حسابرسی نخستین است.	افزاینده	کاهنده	بی اثر	
۶	انجام حسابرسی دوره قبل توسط موسسه دیگری عضو جامعه/غیر عضو جامعه	افزاینده	کاهنده	بی اثر	
۷	تغییر سرپرست کار دوره جاری نسبت به دوره گذشته.	افزاینده	کاهنده	بی اثر	

ادامه فرم یک					
به سوالات ذیل در خصوص "ندوبین گزارش حسابرسی" پاسخ دهید:					
ردیف	شرح	بلی	خیر	م/ن	توضیحات
۸	الزام برای پاسخگویی به مراجع نظارتی سازمان بورس در خصوص گزارش	افزاینده	کاهنده	بی اثر	
۹	تغییر مدیر فنی (مدیر اول) حسابرسی نسبت به سال قبل	افزاینده	کاهنده	بی اثر	
۱۰	تغییر مدیر ارشد (مدیر دوم) حسابرسی نسبت به سال قبل	افزاینده	کاهنده	بی اثر	
۱۱	انجام اقدامات مؤثر توسط شرکت برای رفع بندهای گزارش حسابرسی دوره قبل	افزاینده	کاهنده	بی اثر	
۱۲	انجام اقدامات مؤثر توسط شرکت برای پیگیری و تکالیف مصوب مجمع دوره قبل	افزاینده	کاهنده	بی اثر	
۱۳	پیش بینی عدم ارائه به موقع صورت‌های مالی تایید شده توسط صاحبکار	افزاینده	کاهنده		
۱۴	پیش بینی عدم ارائه به موقع گزارش فعالیت هیأت مدیره تایید شده توسط صاحبکار	افزاینده	کاهنده		
۱۵	پیش بینی عدم ارائه به موقع تأییدیه مدیران توسط صاحبکار	افزاینده	کاهنده		
به سوالات ذیل در خصوص "نامه مدیریت" پاسخ دهید:					
۱۶	عدم تهیه/ در دسترس نبودن نامه مدیریت برای صاحبکار برای دوره قبل	افزاینده	کاهنده	بی اثر	
۱۷	انجام اقدامات مؤثر توسط شرکت در خصوص نامه مدیریت دوره قبل	افزاینده	کاهنده	بی اثر	
به سوالات ذیل در خصوص "سایر مراحل تکمیلی حسابرسی" پاسخ دهید:					
ردیف	شرح	بلی	خیر	م/ن	توضیحات
۱۸	عدم تعیین زمان برگزاری مجامع توسط شرکت مادر یا هیأت مدیره به صورت دقیق	افزاینده	کاهنده	بی اثر	
۱۹	عدم ارائه اطلاعات مورد نیاز توسط شرکت منطبق با برنامه زمانبندی	افزاینده	کاهنده	بی اثر	
۲۰	عدم وجود دسترسی کامل به نرم افزارهای مالی برای کاربر حسابرسی	افزاینده	کاهنده	بی اثر	
۲۱	عدم دسترسی کافی حسابرس به سایر نرم افزارهای شرکت	افزاینده	کاهنده	بی اثر	
۲۲	عدم همکاری مناسب واحدهای مختلف از قبیل بخش اداری، بازرگانی، تولید، فناوری، کامپیوتر، مالی و ... با حسابرس در ارائه اطلاعات مورد نیاز	افزاینده	کاهنده	بی اثر	
۲۳	بالا بودن خطر حسابرس با توجه به ترکیب استفاده کنندگان از صورت‌های مالی	افزاینده	کاهنده	بی اثر	
۲۴	داشتن برنامه ادغام/جذب شرکت با سایر شرکت‌ها	افزاینده	کاهنده	بی اثر	
۲۵	بالا بودن خطر صنعت/ موضوع فعالیت اصلی شرکت	افزاینده	کاهنده	بی اثر	
۲۶	وجود شرایط اقتصادی نامساعد بر شرکت در مقایسه با سال قبل	افزاینده	کاهنده	بی اثر	
۲۷	تغییر مدیران کلیدی شرکت در دوره مورد رسیدگی	افزاینده	کاهنده	بی اثر	
۲۸	تغییر پرسنل ارشد بخش مالی شرکت در مقایسه با سال قبل	افزاینده	کاهنده	بی اثر	
۲۹	تغییر در نرم افزارهای حسابداری شرکت در مقایسه با سال قبل	افزاینده	کاهنده	بی اثر	
۳۰	نو بودن امتیاز بودن صنعت صاحبکار برای موسسه حسابرسی	افزاینده	کاهنده	بی اثر	
۳۱	تشکیل جلسات متعدد توسط صاحبکار حین کار و لزوم مشارکت با مدیر اسرپرست حسابرسی	افزاینده	کاهنده	بی اثر	

**ادامه فرم یک**

**۷- برآورد بودجه بخش ج - گزارشدهی (جمع بندی) فرم بودجه -** چنانچه بیش از نیمی از سوالات فوق دارای پاسخ افزایشده هستند، حد بالای بازه پیشنهادی در سطح اندازه معین شده در بخش ۹ این فرم را انتخاب نمایید با توجه به پاسخ سوالات فوق درصد قابل اختصاص به بخش ج فرم بودجه (گزارشدهی) ..... درصد از کل بودجه برآوردی اولیه برابر با ..... ساعت می‌باشد، که به شرح ذیل (طبق نظر مدیر مسئول کار) به قسمت های مختلف آن تخصیص می‌یابد:

شرح	کارکرد واقعی دوره قبل		برآورد بودجه سالجاری	
	ساعت	درصد از این بخش	بودجه (ساعت)	درصد از این بخش
بررسی تحلیلی صورت های مالی				
تهیه و بررسی نکات عمده				
تدوین گزارش حسابرسی				
نامه مدیریت				
سایر مراحل تکمیلی حسابرسی				
ارزیابی خطر تحریف با اهمیت در سطح هر ادعا)				

**۸ - برآورد بودجه بخش ب - پاسخ به خطر (رسیدگی ها) -** بر اساس سوابق اطلاعاتی موسسه، جمع گردش عملیات دوره قبل شرکت □ نامشخص یا □ برابر با ..... میلیون ریال بوده و بر اساس محاسبات سطح اهمیت، حداکثر اهمیت تخصیص یافته به حسابها برای دوره جاری طبق فرم شماره ۷ سه برابر مبلغ اهمیت در سطح صورت‌های مالی یعنی ..... میلیون ریال است. با توجه به بودجه تخصیص یافته به قسمت‌های الف و ج فرم بودجه، درصد قابل اختصاص به بخش ب فرم بودجه (برآورد بودجه پاسخ به خطر) ..... درصد از کل بودجه برآوردی اولیه در مرحله پذیرش کار و برابر با ..... ساعت می‌باشد.

**۹- تخصیص بودجه برآوردی مرحله پذیرش کار به بخش‌های اصلی فرم بودجه:** بر اساس اطلاعات فوق، بودجه قابل تخصیص عبارتست از:

عنوان قسمت	اطلاعات واقعی سال قبل		عطف به جداول فوق	درصد هر بخش در اندازه‌های متفاوت (طبق نظر سنجی):			
	ساعات	درصد بودجه		کوچک	متوسط	بزرگ	خیلی بزرگ
الف - ارزیابی خطر (کلیات)			۱ الی ۵	۸ - ۶	۱۰ - ۸	۱۲ - ۱۰	۱۵ - ۱۲
ب- پاسخ به خطر (رسیدگی ها)			۸	۸۲ - ۸۶	۷۵ - ۸۲	۶۸ - ۷۵	۶۰ - ۶۸
ج- گزارشدهی (جمع بندی)			۶ و ۷	۱۰ - ۸	۱۵ - ۱۰	۲۰ - ۱۵	۲۵ - ۲۰
جمع:		٪۱۰۰		٪۱۰۰	٪۱۰۰	٪۱۰۰	٪۱۰۰

نام و نام خانوادگی و امضای مدیر مسئول کار :

نام و نام خانوادگی و امضای سرپرست کار :



فرم دو - تعیین گروه حسابها و تخصیص بودجه اولیه به حسابها

عطف نام واحد مورد رسیدگی: شرکت .....  
 تهیه کننده: .....  
 دوره مورد رسیدگی: .....  
 بررسی کننده: .....  
 تاریخ تهیه: .....  
 موضوع: تعیین گروه حسابها و تخصیص بودجه اولیه به حسابها

کل بودجه قابل اختصاص به بخش پاسخ به خطر (رسیدگیها) بر اساس بخش ۸ فرم شماره یک، ..... ساعت است.  
 (مبالغ به میلیون ریال)

عنوان حساب معین	گروه حساب	شماره ارقام	مانده ابتدای دوره / مقایسه ای	بدهکار	بستانکار	مانده پایان دوره	گردش عملیات	اهمیت تخصیص یافته به حساب		اهمیت تعدیل شده		تخصیص بودجه اولیه به هر حساب	نوع حساب	
								درصد	مبلغ	درصد	مبلغ		خاص	معمول
(۱)	(۲)	(۳)	(۴)	(۵)	(۶)	(۷)	(۸)	(۹)	(۱۰)	(۱۱)	(۱۲)	(۱۳)	(۱۴)	(۱۵)
جمع:														

**توضیحات:**

۱- فهرست حسابهای فوق ترجیحاً بر اساس آخرین تراز تایید شده (مبنای تهیه صورتهای مالی) تهیه و در غیر این صورت آخرین تراز تایید شده تا سند قطعی آخر مدنظر قرار می گیرد ۲- عنوان گروه حساب بر اساس عناوین کلی سرفصل های مندرج در متن صورتهای مالی هر شرکت تعیین و در این فرم درج می گردد. ۳- تعداد ارقام هر حساب معین شامل تعداد تفضیل های موجود در آن حساب است. ۴ الی ۷- مبالغ مزبور بر اساس آخرین تراز تایید شده شرکت (مبنای تهیه صورتهای مالی) و در غیر این صورت آخرین تراز تایید شده تا سند قطعی آخر درج می گردد. ۸- برای حسابهای ترازنامه ای مجموع گردش بدهکار و بستانکار حساب و برای حسابهای سود و زیانی مانده حساب در ستون ۸ درج می گردد. ۹- برای محاسبه اهمیت تخصیص یافته به هر حساب، مبلغ اهمیت تخصیص یافته به حسابها (اهمیت در سطح صورت-های مالی \* ۳) در گردش عملیات هر حساب (مبلغ مندرج در ستون ۸) برای هر حساب، ضرب و بر جمع مبالغ ستون ۸ تقسیم می گردد. ۱۰- درصد اهمیت اختصاص یافته به هر حساب با تقسیم مبلغ اهمیت ستون ۹ بر مجموع مبالغ ستون ۹ بدست می آید. ۱۱- از آنجا که حداکثر اهمیت قابل تخصیص به هر حساب برابر با ۶۰٪ اهمیت در سطح صورتهای مالی است، چنانچه در ستون ۹ به یک یا چند حساب رقمی بیش از حداکثر یاد شده اختصاص یافته باشد، در این ستون، اهمیت مزبور به سقف اهمیت تعیین شده کاهش می یابد و در نتیجه مازاد آنها میان سایر حسابها تسهیم می گردد (توجه: جمع ستونهای ۹ و ۱۱ برابر با مبلغ اهمیت تخصیص یافته به کل حسابها یعنی ۳ برابر مبلغ اهمیت در سطح صورتهای مالی است). ۱۲- درصد اهمیت بر اساس اهمیت تخصیص یافته به هر حساب در ستون ۱۱ محاسبه می-گردد. ۱۳- کل بودجه قابل اختصاص به حسابها، بر اساس درصد اهمیت ستون ۱۰ یا اهمیت تعدیل شده ستون ۱۲ بین حسابهای فهرست شده تسهیم می گردد (در ادامه مراحل این پژوهش از اهمیت تعدیل شده استفاده شده است). ۱۴ و ۱۵- نوع حساب (حسابهای خاص یا حسابهای معمول) در این مرحله تعیین می گردد و در ستون مربوطه علامت زده خواهد شد. رسیدگی به حسابهای خاص که اغلب در چرخه های عملیاتی معمول قابل دستبندی نیستند، باید به صورت صد در صد انجام گیرد. حسابهای معمول، حسابهای مشمول نمونه گیری هستند که نیازی به رسیدگی صددرصدی به آنها وجود ندارد.

نام و نام خانوادگی و امضاء سرپرست کار: .....  
 نام و نام خانوادگی و امضاء مدیر کار: .....

**فرم سه - کسب شناخت از ویژگی‌های حساب‌های واحد مورد رسیدگی**

کسب شناخت از عملیات و حجم فعالیت واحد مورد رسیدگی و موارد خاص برای برآورد منطقی بودجه ضروری می‌باشد. در این بخش عوامل ویژه در تعدیل برآورد بودجه برای هر گروه حساب، ارائه شده‌اند. مدیر کار با گردآوری اطلاعات مورد اشاره مجاز است کل بودجه اولیه برآوردی و بودجه اولیه برآوردی هر حساب را به منظور حفظ کیفیت کار حداکثر تا سقف مصوب سالانه (مورد تایید هیات مدیره موسسه) تغییر دهد. همچنین سرپرست یا مدیر کار می‌تواند سایر موارد موثر بر شناخت را در جداول ذیل اضافه نماید. پیشنهاد می‌گردد چنانچه بودجه تعدیل شده بیشتر از ۲۰ درصد نسبت به کل بودجه اولیه برآوردی افزایش یافت، توجیه دلایل افزایش توسط مدیر مسئول کار در فرم شماره پنج درج و به هیات مدیره موسسه اعلام گردد.

**حساب‌های دارایی‌های در جریان، ثابت مشهود، نامشهود و سایر دارایی‌ها عطف ۱۰۱**

مانده این حساب‌ها ..... درصد از کل دارایی‌ها را تشکیل می‌دهد. مانده پایان دوره و گردش عملیات (وفق فرم شماره ۲) ، درصد خطر بررسی تحلیلی (وفق فرم شماره ۸) و درصد اهمیت تعدیل شده (وفق فرم شماره ۷) به شرح ذیل است:

عنوان حساب	مانده پایان دوره	گردش عملیات	اهمیت تعدیل شده %	درصد از جمع کل دارایی‌ها /	بودجه اولیه (ساعت)
دارایی‌های ثابت مشهود					
دارایی‌های ثابت در جریان تکمیل					
دارایی‌های نامشهود					
دارایی‌های نامشهود در جریان تکمیل					
سایر دارایی‌ها					
پیش پرداخت اسفارشات سرمایه ای					
جمع					

اطلاعات موثر بر برآورد بودجه این حساب‌ها به شرح ذیل اند:

ردیف	شرح	عطف	توضیحات
۱	ترکیب طبقات حساب‌های فوق	۱۰/۱/۱	
۲	حجم اضافات و کاهش حساب‌های فوق		
۳	تغییر نرخ و رویه محاسبه استهلاک نسبت به سال قبل		
۴	وجود شواهدی مبنی بر کاهش ارزش حساب‌های فوق		
۷	روش نگهداری حساب دارایی‌های ثابت (□بهای تمام شده □ تجدید ارزیابی)		
۸	تاثیر استفاده از امکانات و گزارشات سیستم اموال در تسهیل رسیدگی‌های حسابرسی: □خیلی کم □کم □متوسط □زیاد □خیلی زیاد		

نتایج	بلی	خیر	توضیحات
امکان اثبات کلی حساب‌های فوق			به صورت برآوردی حدود ..... درصد از ادعاهای مرتبط با گردش عملیات حساب‌های فوق با توجه به روابط موجود بین حساب‌ها با اثبات کلی، قابل اثبات می‌باشد که ..... درصد بودجه این سرفصل معادل ..... ساعت را به خود اختصاص می‌دهد.
وجود اقلام کلیدی			حدود ..... درصد از کل گردش عملیات حساب‌های فوق مرتبط با اقلام کلیدی است که از چنان ویژگی‌های خاصی از جمله با اهمیت بودن نسبت به مانده آن حساب برخوردار است که حسابرسی مایل است شواهد بیشتری در خصوص آن‌ها کسب نمایند که ..... درصد بودجه این سرفصل معادل ..... ساعت را به خود اختصاص می‌دهد.
ملاحظات مانده ابتدای دوره			بر اساس شناخت حسابرسی از صاحبکار و الزامات استاندارد حسابرسی بخش ۵۱۰ (حسابرسی نخستین- مانده های اول دوره) درصد قابل رسیدگی هر حساب عبارتست از: ..... درصد از مانده ابتدای دوره دارایی‌های ثابت مشهود، ..... درصد از مانده ابتدای دوره دارایی‌های ثابت در جریان تکمیل، ..... درصد از مانده ابتدای دوره دارایی‌های نامشهود، ..... درصد از مانده ابتدای دوره دارایی‌های نامشهود در جریان تکمیل، ..... درصد از مانده ابتدای دوره سایر دارایی‌ها
با توجه به نتایج فوق، بودجه این سرفصل نسبت به بودجه برآوردی مرحله پذیرش □ تغییر ندارد یا ..... درصد □ کاهش □ افزایش دارد.			

ادامه فرم سه - کسب شناخت از ویژگی های حساب های واحد مورد رسیدگی

عطف										
اطلاعات کمی و کیفی حساب های دارایی های در جریان، ثابت مشهود، نامشهود و سایر دارایی ها (مبالغ به میلیون ریال)										
۱۰/۱/۱										
میانگین غیر هفتگی	معاملات انحصاری وابسته	بهای تمام شده			شماره کد ارزش	مانده پایان دوره	انتقالات / اصلاحات	ک		مانده ابتدای دوره
		شامل:	مخارج تأمین مالی	سود اوراق مشارکت				هش	ا	
	زمان تسعیر ارز	۱	۲	۳	۴	۵	تجدید ارزیابی	تعداد	تجدید ارزیابی	بهای تمام شده
۷	۶	۵	۴	۳	۲	۱	۰	۱	۲	۳
شرح طبقه										
دارایی های ثابت										
مشهود:										
زمین و مستحدثات										
ساختمان										
سایر ملاحظات قابل توجه: ۱- سود(زیان) ناشی از فروش دارایی های ثابت مشهود مبلغ ..... است. ۲- سود(زیان) ناشی از فروش دارایی های ثابت نامشهود مبلغ ..... است.							توضیحات: ستونهای ۱۱الی ۹- بر اساس تراز حسابها تهیه شود. ۱۰- درصد از جمع کل محاسبه شود. ۱۱ الی ۱۷- در صورت موضوعیت تیک زده شود.			
۴- مازاد تجدید ارزیابی دارایی های فوق در ابتدای دوره مبلغ ..... بوده که طی دوره ..... افزایش و ..... کاهش داشته است.										

فرم پنج - پیشنهاد تعدیل بودجه اولیه مرحله پذیرش به هیات مدیره

**مکاتبات داخلی**

هیات مدیره محترم موسسه .....

موضوع:  علل افزایش اندازه کار به بزرگ و خیلی بزرگ یا  تعدیل بیش از حد مجاز در مقایسه با: بودجه مرحله پذیرش  بودجه دوره مشابه سال قبل  با سلام احتراماً مستندات برآورد بودجه کار حسابرسی برای واحد مورد رسیدگی ..... در دوره ی ..... ، جهت بررسی و اعلام نظر به پیوست ارسال می گردد. علل  افزایش اندازه کار به بزرگ و خیلی بزرگ  افزایش بیش از حد مجاز بودجه برآوردی در مقایسه با بودجه مرحله پذیرش بودجه دوره مشابه سال قبل عبارتست از:

-۱

**با احترام**

نام و نام خانوادگی و امضای مدیر مسئول کار

به این وسیله تغییرات بودجه برآوردی پروژه فوق در جلسه مورخ ..... هیات مدیره با حضور افراد ذیل مطرح و اعضا پیشنهاد  کاهش  افزایش  اجرای کار با بودجه اولیه برآوردی مرحله پذیرش را به دلایل ذیل تایید نمودند.

-۱

نام و نام خانوادگی و امضای اعضای هیات مدیره

فرم چهار- تعدیل بودجه برآوردی بر اساس شناخت کسب شده

عطف		نام واحد مورد رسیدگی: شرکت .....										تهیه کننده: .....								
		موضوع: تعدیل بودجه برآوردی بر اساس شناخت کسب شده										بررسی کننده: .....								
		دوره مورد رسیدگی: (مبالغ به میلیون ریال) .....										تاریخ تهیه: .....								
ردیف	شرح	میلغ ارقام قابل رسیدگی	بودجه اولیه										میلغ ارقام قابل رسیدگی	مانده ابتدای دوره	میلغ ارقام قابل رسیدگی	مانده ابتدای دوره	گردش کل عملیات	میلغ ارقام قابل رسیدگی	مانده ابتدای دوره	
			کسر می شود:																	
			مشمول اثبات کلی					مشمول عملیات												
		تعداد		نمونه		میلغ		تعداد		نمونه		میلغ		تعداد		نمونه		میلغ		
(۱)	بهره دهی	(۱۰)																		
(۲)	حساب معین	(۲)																		
(۳)	کلیه حسابها	(۳)																		
(۴)	گردش عملیات	(۴)																		
(۵)	مانده	(۵)																		
(۶)	میلغ ارقام قابل رسیدگی	(۶)																		
(۷)	میلغ ارقام قابل رسیدگی	(۷)																		
(۸)	میلغ ارقام قابل رسیدگی	(۸)																		
(۹)	میلغ ارقام قابل رسیدگی	(۹)																		
(۱۰)	میلغ ارقام قابل رسیدگی	(۱۰)																		
(۱۱)	میلغ ارقام قابل رسیدگی	(۱۱)																		
(۱۲)	میلغ ارقام قابل رسیدگی	(۱۲)																		
(۱۳)	میلغ ارقام قابل رسیدگی	(۱۳)																		
(۱۴)	میلغ ارقام قابل رسیدگی	(۱۴)																		
(۱۵)	میلغ ارقام قابل رسیدگی	(۱۵)																		
(۱۶)	میلغ ارقام قابل رسیدگی	(۱۶)																		
(۱۷)	میلغ ارقام قابل رسیدگی	(۱۷)																		
(۱۸)	میلغ ارقام قابل رسیدگی	(۱۸)																		
(۱۹)	میلغ ارقام قابل رسیدگی	(۱۹)																		
(۲۰)	میلغ ارقام قابل رسیدگی	(۲۰)																		
(۲۱)	میلغ ارقام قابل رسیدگی	(۲۱)																		
(۲۲)	میلغ ارقام قابل رسیدگی	(۲۲)																		
(۲۳)	میلغ ارقام قابل رسیدگی	(۲۳)																		
(۲۴)	میلغ ارقام قابل رسیدگی	(۲۴)																		
(۲۵)	میلغ ارقام قابل رسیدگی	(۲۵)																		
(۲۶)	میلغ ارقام قابل رسیدگی	(۲۶)																		
جمع:																				
توضیحات: ستون ۱-۳- اطلاعات این سه ستون به ترتیب از ستونها ۱، ۲، ۳ و ۴-۱۲، ۱۳ و ۱۴ فرم ۲ تکمیل می گردد منظور از نوع حساب (خاص یا معمول بودن) است. ۴-میلغ مندرج در ستون ۴ برای هر حساب از ستون ۸ فرم ۲ انتقال یافته است. ۵- میلغ مندرج در ستون ۵ برای هر حساب از ستون ۴ فرم ۲ انتقال یافته است. ۶-درصد مانده ابتدای دوره مشمول رسیدگی برای هر حساب از جداول ذیل هر سرفصل در فرم ۳ استخراج شده اند. ۷-میلغ ابتدای دوره مشمول رسیدگی حاصلضرب ستون ۵ و ۶ است. ۸- این میلغ شامل مجموع ستونهای ۴ و ۷ است. ۹ و ۱۰- بر اساس نوع حساب(ستون ۳)، مجموع میالغ قابل رسیدگی(ستون ۸) در یکی از دو ستون ۹ یا ۱۰ قرار داده می شوند. ۱۱- مجموع بودجه اولیه از ستون ۱۳ فرم ۲ انتقال یابد. ۱۲ و ۱۳- بر اساس نوع حساب تعیین شده در ستون ۳، بودجه هر نوع حساب از ستون ۱۱ به این دو ستون منتقل گردد. ۱۴ و ۱۵- ساعت بودجه و درصد ارقام مشمول اثبات کلی از جداول ذیل هر سرفصل در فرم ۳ استخراج می گردد. ۱۶- میلغ ارقام کلیدی حاصلضرب ستون ۴ و ۱۵ است. ۱۷ و ۱۸- ساعت بودجه و درصد ارقام کلیدی از جداول ذیل هر سرفصل در فرم ۳ استخراج می گردد. ۱۹- میلغ ارقام کلیدی حاصلضرب ستون ۴ و ۱۸ است. ۲۰- گردش عملیات مشمول نمونه گیری از کسر نمودن جمع ستونهای ۹، ۱۶ و ۱۹ از میلغ ستون ۸ برای هر حساب حاصل می شود. ۲۱- بودجه عملیات مشمول نمونه گیری از کسر نمودن ساعات ستونهای ۱۲، ۱۴ و ۱۷ از کل ساعات بودجه اولیه (ستون ۱۱) بدست می آید. ۲۲- درصد تعدیل از جداول ذیل هر سرفصل در فرم ۳ به این ستون منتقل می گردد. که ممکن است درصدی منفی(تصمیم به کاهش بودجه در مقایسه با بودجه برآوردی پذیرش) یا مثبت(تصمیم به افزایش بودجه) باشد. ۲۳-بودجه تعدیل شده (ساعت) حاصلضرب ستونهای ۲۱ و ۲۲ است. ۲۴- بودجه نهایی بخش ب(رسیدگی ها)، حاصل جمع بودجه تعدیل شده عملیات مشمول نمونه گیری(ستون ۲۳)، بودجه حسابهای خاص(ستون ۱۲)، بودجه ارقام مشمول اثبات کلی(ستون ۱۴) و بودجه ارقام کلیدی(ستون ۱۷) است. ۲۵- اهمیت تعدیل شده تخصیص یافته به هر حساب از ستون ۱۰ فرم ۲ انتقال می یابد. ۲۶- بر اساس درصد خطر عدم کشف آزمون جزئیات محاسبه شده در مراحل قبلی برنامه ریزی(از بخش ۳ فرم ۱)، مطابق نشریه ۱۵۰ سازمان حسابداری، شریب اطمینان که عددی بین ۰.۷ تا ۳ با استفاده از جدول زیر محاسبه می شود، سپس تعداد نمونه برای هر حساب بر مبنای محاسبات فرمول ذیل برآورد می گردد.																				
		TDDR(درصد)		۵	۱۰	۱۵	۲۰	۲۵	۳۰	۳۷	۵۰									
		RF(شریب اطمینان)		۳	۲.۳۱	۱.۹	۱.۶۱	۱.۳۹	۱.۲۱	۱	۰.۷									
		ضریب اطمینان											=		گردش عملیات مشمول نمونه گیری(ستون ۲۰)		تعداد نمونه			
		ضریب اطمینان											=		اهمیت تعدیل شده تخصیص یافته به هر حساب(ستون ۲۵)		تعداد نمونه			
نتیجه گیری: بر اساس مجموع ساعات بودجه نهایی انعقاد قرارداد شامل بودجه بخش الف و ج (به ترتیب قسمت ۵ و ۷ فرم ۱) و بودجه نهایی بخش ب(ستون ۲۴ همین فرم)، که مجموعاً برابر با ..... ساعت است، اندازه کار □ کوچک(تا ۷۵۰ ساعت) □ متوسط(۷۵۱ تا ۱۵۰۰ ساعت) □ بزرگ(۱۵۰۱ تا ۳۰۰۰ ساعت) □ خیلی بزرگ(بیش از ۳۰۰۰ ساعت) است. که نسبت به اندازه برآوردی طبق بودجه اولیه مرحله پذیرش □ تغییر ندارد(عدم تکمیل فرم شماره ۵) □ تغییر دارد(تکمیل فرم شماره ۵). نام و نام خانوادگی و امضاء مدیر کار:																				

**فرم شش - فرم برآورد بودجه**

هیات مدیره محترم موسسه : فرم برآورد بودجه کار..... برای دوره مورد رسیدگی ..... به مدیریت اینجانب ..... به پیوست ارسال می گردد. بودجه نهایی برآوردی مرحله انعقاد قرارداد (فرم ۴) برای سال جاری..... ساعت(ساعات واقعی سال قبل.....) و مبلغ قرارداد حسابرسی..... میلیون ریال(سال قبل..... میلیون ریال) پیشنهاد می شود. اندازه کار این دوره در مرحله پذیرش کوچک □، متوسط □، بزرگ □، خیلی بزرگ □ برآورد گردیده و با توجه به تکمیل فرم های بودجه، اندازه کار به کوچک □، متوسط □، بزرگ □، خیلی بزرگ تغییر □ کرده □ نکرده است. تاریخ: ..... پیوست:.....

عنوان قسمت/ عطف	جمع	مدیر	سرپرست	ساعات بودجه دوره جاری			ساعات واقعی دوره قبل	
				حسابرس ارشد	حسابرس	کمک	رده ها	افزایش/ کاهش
<b>بخش الف) ارزیابی خطر (کلیات) / قسمت ۵ فرم شماره ۱</b>								
کسب شناخت اولیه از واحد مورد رسیدگی								
برنامه ریزی، تقسیم کار و کنترل								
بررسی و بروز کردن پرونده داریم								
آزمون کنترلها(طراحی و استقرار)								
ارزیابی خطر تحریف با اهمیت / سطح صورت های مالی								
ارزیابی خطر تحریف با اهمیت / سطح هر ادعا								
<b>بخش ب) پاسخ به خطر (رسیدگی ها) / ستون ۲۴ فرم شماره ۴</b>								
کار در جریان / پروژه در جریان								
دارایی های ثابت مشهود								
دارایی ثابت نامشهود								
سایر دارایی ها								
سرمایه گذاری ها								
موجودی جنسی / سفارشات/ انبارگردانی								
بهای تمام شده کالا / خدمات / تولید/ عملکرد								
پرداختنی های تجاری و غیر تجاری								
هزینه ها								
پیش پرداختها و سفارشات								
دریافتنی های تجاری و غیر تجاری								
درآمدهای عملیاتی( عملیات در حال تداوم)								
پیش دریافت ها								
مالیات پرداختنی								
تسهیلات مالی دریافتی								
سرمایه، اندوخته ها و مازاد								
سایر درآمدها و هزینه های عملیاتی								
سایر درآمدها و هزینه های غیر عملیاتی								
تغییرات سود انباشته								
وجه نقد								
صورت جریان وجوه نقد								
<b>بخش ج) جمع بندی و گزارشدهی / قسمت ۷ فرم شماره ۱</b>								
بررسی تحلیلی صورت های مالی								
تهیه و بررسی نکات عمده								
تدوین گزارش حسابرسی								
نامه مدیریت								
سایر مراحل تکمیلی حسابرسی								
جمع کل حسابرسی								
حق الزحمه هر ساعت (به ریال) - مطابق آئین نامه جامعه								
جمع هزینه کارکنان (به میلیون ریال)								
(+) هزینه های قابل وصول مورد توافق با صاحبکار								
جمع کل حق الزحمه برآوردی								

با احترام  
نام و نام خانوادگی و امضای مدیر مسئول کار

فرم هفت - برآورد اهمیت

عطف	نام واحد مورد رسیدگی: شرکت .....	موضوع: برآورد اهمیت	دوره مورد رسیدگی: .....	تاریخ و تهیه کننده: .....	بررسی کننده: .....
شرح		مبلغ - میلیون ریال			
دارایی‌ها فروش جمع دارایی‌ها و فروش میانگین دارایی‌ها و فروش (۲/۱ دارایی‌ها و فروش)					
تعیین اهمیت در سطح صورت‌های مالی (بر مبنای میانگین دارایی‌ها و فروش)					
ردیف	از مبلغ	تا مبلغ	ضریب	مبلغ	
1	صفر	۱ میلیارد ریال	۳٪		
2	۱ میلیارد ریال	۱۰ میلیارد ریال	۲٫۵٪		
3	۱۰ میلیارد ریال	۱۰۰ میلیارد ریال	۲٪		
4	۱۰۰ میلیارد ریال	۱۰۰۰ میلیارد ریال	۱٫۵٪		
5	۱۰۰۰ میلیارد ریال	به بالا	۱٪		
(جمع ردیف‌های ۱ الی ۵ فوق) اهمیت در سطح صورت‌های مالی					
ضریب قابل اعمال جهت تعیین اهمیت قابل تخصیص به حساب‌ها					
اهمیت تخصیص یافته به حساب‌ها (اهمیت در سطح صورت‌های مالی * ۳)					
حداکثر اهمیت قابل تخصیص به یک حساب ( ۶۰٪ اهمیت در سطح صورت‌های مالی)					
مطالب قابل طرح در جمع بندی جهت تعیین قابلیت درج آن‌ها در گزارش حسابرس مستقل ( ۵٪ اهمیت)					
مطالب قابل درج در گزارش حسابرس مستقل (اهمیت در سطح صورت‌های مالی)					
نام و نام خانوادگی و امضاء سرپرست کار:			نام و نام خانوادگی و امضاء مدیر کار:		

فرم هشت - ارزیابی خطر روش‌های تحلیلی به تفکیک گروه حساب

واحد مورد رسیدگی: .....		سال مالی: .....				
نام گروه حساب	(۱)	(۲)	(۳)	(۴)	(۵)	(۶)
نام	اطلاعات صاحبکار با	اطلاعات سال مورد رسیدگی با نتایج مورد انتظار حسابرس	اطلاعات سال مورد رسیدگی با نتایج مورد انتظار حسابرس	اطلاعات سال مورد رسیدگی با نتایج مورد انتظار صاحبکار (بودجه و پیش بینی)	احتمال خطر کیفی آزمون‌های تحلیلی	در صد خطر
بلی	بلی	بلی	بلی	بلی	م	ز
یر	یر	یر	یر	خیر	م	یاد
بلی	بلی	بلی	بلی	بلی	م	ز
یر	یر	یر	یر	خیر	م	یاد
نام و نام خانوادگی و امضاء سرپرست کار:			نام و نام خانوادگی و امضاء مدیر کار:			

**توضیحات:** در صورت مثبت بودن عوامل فوق در ستونهای ۱ الی ۴ جدول فوق به ترتیب به تعداد ۴، ۳، ۲ و کمتر از ۳ پاسخ مثبت در همه ستون‌های یاد شده، خطر روش‌های تحلیلی به ترتیب به میزان کم، متوسط و بالا در ستون ۵ جدول فوق درج می شود. خطر بالا، متوسط یا پایین به ترتیب معادل ۷۵، ۵۰ یا ۲۵ درصد ارزیابی و درصد مربوطه در ستون ۶ جدول درج می شود. در ردیف آخر، متوسط خطر تحلیلی تمامی گروه حساب‌ها با استفاده از مجموع درصد‌های محاسبه شده در ستون ۶ تقسیم بر تعداد گروه حساب مندرج در این جدول محاسبه می‌گردد. جدول فوق درصد خطر بررسی تحلیلی را در سطح هر یک از گروه-حساب‌ها و نیز در مجموع نشان می‌دهد (منبع: دستورالعمل حسابرسی سایت جامعه حسابداران رسمی).