

## شناسایی سازه‌های موثر بر پیاده سازی رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک با رویکرد نظریه داده بنیاد

نیلوفر آریج

دانشجوی دکتری حسابداری، واحد تهران شمال، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.  
[niloolfar.arjj@gmail.com](mailto:niloolfar.arjj@gmail.com)

عارفه محقق

استادیار گروه حسابداری، واحد سمنان، دانشگاه آزاد اسلامی، سمنان، ایران (نویسنده مسئول).  
[mohaghegh.arefeh@gmail.com](mailto:mohaghegh.arefeh@gmail.com)

علی رضائی

استادیار گروه مالی و حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.  
[ali.rezaei92@iau.ac.ir](mailto:ali.rezaei92@iau.ac.ir)

محمد حسینی

استادیار گروه حسابداری، واحد تهران شمال، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.  
[m\\_hassani@iau-tmb.ac.ir](mailto:m_hassani@iau-tmb.ac.ir)

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۱۰/۰۶ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۱۰/۱۰

### چکیده

پژوهش حاضر، به شناسایی سازه‌های موثر بر پیاده سازی رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک با رویکرد نظریه داده بنیاد پرداخته است. پژوهش حاضر به لحاظ رویکرد، در بخش کیفی و مصاحبه؛ از نوع اکتشافی و در بخش کمی؛ یک پژوهش توصیفی-علی است. در راستای حصول به اهداف پژوهش، ابتدا با استفاده از مبانی نظری و نظرات خبرگان رشته؛ ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های مؤثر بر پیاده سازی رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک استخراج و به روش دلفی، ۱۷ مؤلفه شناسایی و مورد اجماع قرار گرفت. جامعه آماری این پژوهش؛ کلیه حسابداران رسمی ایران بوده و داده‌های موردنیاز با استفاده از توزیع پرسش‌نامه‌ای محقق ساخته در بین ۳۳۸ نفر؛ جمع‌آوری گردید. پس‌از آن؛ برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از روش‌های آمار استنباطی نظیر آزمون t و مدل یابی معادلات ساختاری به روش PLS استفاده شد.

اولین نتیجه این پژوهش؛ شناسایی ابعاد و مؤلفه‌های تأثیرگذار بر پیاده سازی رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک است که با استفاده از مطالعات نظری، جمع‌بندی نظرات خبرگان حوزه حسابداری و حسابرسی، تجزیه و تحلیل نظرات جامعه آماری و دریافت نظرات متخصصان حوزه‌های مرتبط با پژوهش حاصل شد. دومین نتایج این پژوهش نشان داد که مؤلفه‌های سابقه فعالیت‌های حسابرسی داخلی، انگیزه حسابرسان، اثربخشی سیستم‌های کنترل داخلی، وجود قوانین و مقررات حسابرسی مبتنی بر ریسک، سیستم کنترل‌های داخلی، توانایی حسابرسان و حق الزحمه حسابرسی بر پیاده سازی رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک تأثیر مثبت و معناداری داشتند. **واژه‌های کلیدی:** حسابرسی مبتنی بر ریسک، کیفیت حسابرسی، کیفیت حسابرسی مستقل.

## ۱- مقدمه

با توسعه شرکت‌ها و افزایش روز افزون حجم عملیات آنها، حسابرسان در کاهش ریسک حسابداری با انجام آزمون‌های محتوای گسترده (سندرسی و سایر روش‌های حسابداری) با مشکل روبرو شدند. پیشرفت فن‌آوری اطلاعات، حسابرسان را در وضعیتی قرار داد که بتوانند روش علمی برای خود بدست آورند. و مقدار خطر حسابداری را از پیش برآورد و تعیین کنند. حسابداری مبتنی بر ریسک را می‌توان به عنوان فرآیند شناسایی و گزارش ریسک تحریفات با اهمیت در صورت‌های مالی دانست. هدف از بکارگیری حسابداری مبتنی بر ریسک، افزایش کارایی و اثر بخشی حسابداری است، زیرا با تعیین نوع و ماهیت، زمان بندی اجرا و حدود آزمون‌های محتوا به گونه‌ای معقول و همراه با قابلیت پاسخگویی کامل رسیدگی‌ها به میزان مناسبی انجام گردیده و در نتیجه زمان صرف شده به سطح منطقی تری تغییر می‌یابد. حسابداری مبتنی بر ریسک یک نمونه واقعی از شرایط دستیابی به سود دوجانبه‌ی حسابرسان و مشتری است. این مقاله با روش توصیفی ابتدا به ارزیابی ریسک، اجزای آن و ارتباط آن با اهمیت و شواهد حسابداری می‌پردازد، سپس با بیان تفاوت‌های آن با حسابداری سنتی، مزایای رویکرد مبتنی بر ریسک را بیان می‌کند. سرانجام مراحل حسابداری مبتنی بر ریسک را شرح داده و اینکه چگونه نادیده گرفته شدن مهم‌ترین عامل مؤثر در ریسک حسابداری موجب گمراهی حسابرسان می‌شود و کاستی‌های کاربردی آن در ایران چیست، چرا که افکار عمومی حرفه و کاربران صورت‌های مالی بر این باور است که این شیوه حسابداری بیشتر در جهت منافع حسابرسان تدوین شده است. چون فقط برای کاهش هزینه‌های حسابداری و ایجاد توان پاسخگویی حسابرسان کاربرد دارد و به افزایش توان کشف انحراف‌ها کمک نمی‌کند (پورعلی و رادان، ۱۳۹۱). از طرفی؛ کیفیت حسابداری مستقل، مفهومی چندوجهی است و می‌تواند از دیدگاه‌های مختلف بررسی شود. در یک دیدگاه به گزارش حسابرسان مانند یک محصول توجه می‌شود و این محصول از جهت مطابقت با استانداردهای تعیین شده، گواه کیفیت حسابداری است. در دیدگاه دیگر کیفیت حسابداری به عنوان یک خدمت در نظر گرفته می‌شود که این خدمت باید توسط اشخاص واجد شرایط ارائه شود و فرایند انجام این خدمت و آرایه نتایج آن تابع ضوابط و استانداردهای خاص است (کزیکیوا<sup>۱</sup>، ۲۰۲۲). بنابراین در صورتی که ارائه این خدمت از نقطه شروع تا پایان (که ارائه گزارش حسابداری است)؛ منطبق بر استانداردها و

ضوابط تعیین شده باشد، از کیفیت لازم برخوردار است. به بیان دیگر در این دیدگاه، نگاه سیستمی بر کیفیت حسابداری حاکم است و کیفیت ورودی‌ها، فرایند و خروجی‌های حسابداری، کیفیت حسابداری را تعیین کرده و بر کیفیت تمام اجزای سیستم، تأکید و توجه می‌شود. وقوع بحرانهای مالی اخیر نیز نقش حیاتی و مهم گزارشگری حسابداری معتبر و با کیفیت را پررنگ نموده است (لی و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۲۲). علاوه بر این، بحران‌های اخیر ضرورت توجه به نقشی که "کیفیت حسابداری مستقل" در ارتقای گزارشگری مالی دارد را بیش از پیش نمایان نموده است. زیرا اعتقاد بر آن است که دستیابی به کیفیت بالای گزارشگری مالی، بستگی به مدیریت ریسک حسابداری و درستی و صحت عمل هر یک از حلقه‌های زنجیره عرضه گزارشگری مالی دارد و حسابداری مبتنی بر ریسک به عنوان یکی از حلقه‌های این زنجیر، نقش عمده‌ای در حفظ و تقویت کیفیت گزارشگری مالی ایفا می‌کند (سالام جابر، ۱۴۰۱). در مسیر بهبود کیفیت حسابداری مستقل؛ پیشرفت فن‌آوری اطلاعات و ابزارهای آن (مانند رایانه) و بهره‌گیری از علوم ریاضی و آمار، حسابرسان را در وضعیتی قرار داد که بتوانند روش علمی و قابل استفاده برای خود بدست آورند و با استفاده از مدل خطر حسابداری و محاسبات ریاضی، مقدار خطر حسابداری و عناصر تشکیل‌دهنده آن (خطر ذاتی، خطر کنترل و خطر عدم کشف) را از پیش برآورد و تعیین کنند. حسابرسان با تعیین خطر عدم کشف می‌توانند نوع و ماهیت، زمان‌بندی اجرا و حدود آزمون‌های محتوای لازم را برای تأمین پوشش کافی در برابر خطر حسابداری، مشخص کنند. پس می‌توان بگونه‌ای بیان داشت هدف از بکارگیری حسابداری مبتنی بر ریسک، افزایش کارایی و اثربخشی حسابداری است، زیرا با تعیین نوع و ماهیت، زمان‌بندی اجرا و حدود آزمون‌های محتوا به گونه‌ای معقول و همراه با قابلیت پاسخگویی کامل، رسیدگی‌ها به میزان مناسبی انجام گردیده و در نتیجه زمان صرف شده به سطح منطقی‌تری تغییر می‌یابد (آبودونیا و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۲۳).

این منظره، این سوال بوجود می‌آید که سازه‌های مؤثر بر پیاده سازی رویکرد حسابداری مبتنی بر ریسک کدامند و این عوامل در راستای بهبود کیفیت حسابداری مستقل؛ چه نقشی دارند؟

<sup>3</sup> Abo-Donia et al

<sup>1</sup> Kzykeyeva

<sup>2</sup> Le et al

## مبانی نظری

انتخاب رویکرد حسابرسی یکی از عوامل مهمی است که بر نتیجه حسابرسی تأثیر می‌گذارد. اگر حسابرسان از رویکرد حسابرسی نامناسب استفاده کنند، احتمال شکست حسابرسی افزایش می‌یابد. این شکست‌ها می‌تواند منجر به کاهش اعتبار، طرح دعوی قضایی یا اتلاف تلاش و وجه نقد شود. در عین حال، بکارگیری تکنیک‌ها و روش‌های حسابرسی منطبق با رویکرد حسابرسی انتخاب شده می‌تواند نشان‌دهنده توانایی و صلاحیت حسابرسان در بهبود کیفیت، کارایی و صرفه‌جویی در هزینه باشد. حسابرسان به معنای واقعی کلمه، فرآیند حسابرسی را با در اختیار داشتن دانش خود از ماهیت کسب‌وکار، نهاد و محیط کسب‌وکار خود آغاز می‌کنند (محمودی و پویان فر، ۱۴۰۰). حسابرسان با اطلاعات کافی در مورد یک کسب‌وکار و محیط آن، به منظور ارزیابی ریسک قبل از تصمیم‌گیری در رابطه با انجام آزمایش انطباق و یا یک آزمون اساسی، خود را با یکدیگر مقایسه می‌کنند. از آنجا که انواع ریسک حسابرسی در حوزه حسابرسی بسیار زیاد است نباید یک حسابرسان را که از رویکرد مبتنی بر ریسک استفاده می‌کند متهم کرد. زیرا حسابرسان نه تنها بر اساس حسابرسی مبتنی بر ریسک تکیه می‌کنند، بلکه به کنترل‌های داخلی و عملیاتی و نیز دانش شرکت توجه دارند (کریمی و همکاران، ۱۴۰۰). در حسابرسی مبتنی بر ریسک، حسابرسی پس از کسب شناخت اولیه از سیستم‌های حسابداری و کنترل داخلی (ثبت سیستم با استفاده از شرح نوشته، پرسش‌نامه کنترل‌های داخلی و نمودگر یا تلفیقی از آنها و انجام دادن آزمون شناخت سیستم)، خطرهای ذاتی و کنترل را برآورد می‌کند. برآورد اولیه از خطرهای ذاتی و کنترل، حسابرسان را در تشخیص قابل اتکا بودن سیستم کنترل داخلی، کمک می‌کند. در صورت قابل اتکا بودن سیستم کنترل داخلی، حسابرسان به آزمون کنترل‌هایی می‌پردازد که می‌خواهد بر آن اتکا کند (سوجانا و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۲۳). پس از اجرای آن، و کسب نتایج حاصل از اجرای آن می‌تواند برآورد اولیه از خطرهای ذاتی و کنترل را تعدیل نموده و نهایی کند. بر این واقعیت که خطر حسابرسی مبتنی بر ریسک باعث می‌شود که در کل پروسه حسابرسی کمتر مورد تحسین قرار گیرد؛ حسابرسان می‌توانند با شناخت اصول و مدل‌های کسب‌وکار یک شرکت، به راحتی خطرات را شناسایی و دسته‌بندی کنند؛ که به نوبه خود کمک می‌کند تا مدل ریسک یا رویکردی که برای حسابرسی مناسب باشد، بصورت بهتری تعیین شود (سیناجا و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۲۳). در این مسیر مرحله حسابرسی مبتنی بر ریسک می‌تواند از

طریقی نظیر مراجعه به اطلاعات و مرحله برنامه‌ریزی، مرکز و مراحل کنترل خارجی، مراحل تست‌پذیر، مراحل آزمایش پایه، نتیجه‌گیری و تهیه گزارش مرحله ای و ارزیابی اهمیت ریسک حسابرسی موجبات بهبود کیفیت حسابرسی مستقل را فراهم آورد. نظر به اهمیت موارد مطروحه؛ شناسایی سازه‌های مؤثر بر پیاده سازی رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک در راستای بهبود کیفیت حسابرسی مستقل اهمیت و ضرورت خود را نشان می‌دهد.

## پیشینه پژوهش

غیث زهیر (۱۴۰۲) به بررسی تأثیر عملکرد حسابرسان مستقل بر اجزای کیفیت حسابرسی پرداخت. نتایج نشان داد که عملکرد حسابرسان مستقل به‌طور معناداری احتمال تعدیلات (اصلاحات) حسابرسی را افزایش می‌دهد که این موضوع مانع از مدیریت سود مثبت شده و موجب بهبود کیفیت صورتهای مالی حسابرسی شده، می‌شود. نتایج این تحقیقات نشان می‌دهد که به‌طور کلی عملکرد حسابرسان مستقل تأثیر مثبت معناداری در صدور اظهارنظرهای حسابرسی اصلاح شده دارد، اما به احتمال زیاد در صورت فقدان تعدیلات حسابرسی، یک اظهارنظر حسابرسی اصلاح‌شده صادر می‌شود. علاوه بر این، دریافتیم که تأثیر عملکرد حسابرسان مستقل بر کیفیت حسابرسی هنگامی که مشتریان پیچیده‌تر باشند و همچنین هنگامی که شرکت‌های حسابرسی بزرگتر هستند، کمتر می‌شود.

شاهوردی و همکاران (۱۴۰۱) به بررسی ناسایی موانع و ارائه الگوی پیاده‌سازی سیستم حسابرسی مبتنی بر ریسک در ایران پرداختند. نتایج نشان داد فرایندهای سازمانی، آموزش افزایش ظرفیت فنی، پذیرش و پشتیبانی از مدیران ارشد، بر نحوه عملکرد مدیریت و نیز نحوه حسابرسی سازمانهای حسابرسان اثر گذار خواهد بود.

سالم جابر (۱۴۰۱) به طراحی الگوی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مستقل شرکت‌های تجاری فعال بین ایران و عراق پرداخت. در مسیر انجام این پژوهش؛ در بخش مصاحبه تمامی مدیران بخش مالی برای مصاحبه دعوت شده که نهایتاً ده نفر حاضر به همکاری با محقق شدند. سؤالات پرسشنامه جهت رتبه‌بندی عوامل تعیین‌شده در بخش کیفی، طراحی شد که دارای روایی و پایایی مناسبی بود. در بخش پرسشنامه تمامی کارکنان بخش مالی به استثنای شرکت‌کنندگان بخش مصاحبه دعوت شده که ۱۲۰ نفر حاضر به همکاری شده و ۱۰۰ پرسشنامه بازگشت. عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی شرکت‌های مذکور

<sup>2</sup> Sinaja et al

<sup>1</sup> Sujana et al

غربال شده و برای روش‌شناسی پیشنهادی مثال تجربی از حسابرسی مبتنی بر ریسک از بانکی آورده شد.

سوجانا و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۲۳) به بررسی کیفیت حسابرسی و نقش ریسک در بهبود آن پرداختند. آنان دریافتند حسابرسی مبتنی بر ریسک را می‌توان به عنوان فرایند شناسایی و گزارش ریسک تحریفات با اهمیت در صورتهای مالی دانست. از این رو اولاً حسابرسی نیازمند شناسایی حوزه‌هایی است که دارای ریسک بالایی از تحریفات با اهمیت‌اند؛ ریسک‌های مذکور محدوده‌هایی هستند که مستلزم کاربرد روش‌های گسترده‌تری خواهند بود. ثانیاً حسابرسی باید تعیین کند که چقدر و چگونه روش‌های خود را برای حوزه‌های کم ریسک کاهش می‌دهد. همچنین جهت شناسایی ریسک تحریفات با اهمیت باید مواردی نظیر ریسک واحد تجاری (ریسکی که یک رویداد بر تحقق اهداف شرکت اثر منفی می‌گذارد)، چگونگی برخورد مدیریت با ریسک‌های مذکور و تعیین محدوده ریسک‌هایی که مدیریت به آنها توجهی نکرده است مورد توجه قرار گیرد.

آبودونیا و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۲۳) به بررسی رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک برای حسابرسی برآوردهای حسابداری و تأثیر آن بر کیفیت حسابرسی پرداختند. آنان دریافتند حسابرسی مبتنی بر ریسک بر این فرض زیر بنایی استوار است که بیشتر منابع حسابرس می‌بایست به حساب‌هایی که پر ریسک‌تر می‌باشند، اختصاص یابد. مدیران گزارشگر مالی ممکن است این تخصیص را پیش‌بینی کنند و به طور عمدانه حساب‌های به ظاهر کم ریسک را دست‌کاری (تقلب) کنند و از این استراتژی حسابرس سوء استفاده نمایند. اگر حسابرس این استراتژی مدیر را پیش‌بینی نکند، ریسک بیان نادرست در حساب کم ریسک بیشتر از حساب پر ریسک خواهد شد.

سیناجا و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۲۳) به تجزیه و تحلیل عوامل در اجرای حسابرسی عملکرد مبتنی بر ریسک پرداختند. آنان دریافتند گسترش و پیچیدگی روزافزون واحدهای اقتصادی در جهان امروز، نیازهای ناشی از محدودیت منابع و افزایش رقابت، انواع ریسک‌های موجود در زمینه‌های مالی، اداری و تجاری که هدف‌ها و سیاست‌های سازمانی را به شدت تهدید می‌کند؛ سبب شده است تا رسیدگی و کنترل تمامی فعالیت‌های سازمان توسط مدیریت سلب شود و سازمان‌ها نیازمند استقرار واحدی به نام حسابرسی داخلی به عنوان جزء جدایی‌ناپذیر سیستم مدیریت کارآمد شوند.

شامل پنج محور اصلی ۱- تخصص (آشنایی با تجارت، تابعیت مضاعف، مسائل حقوقی، اقتصادی و امور گمرکی)، ۲- سابقه (کاری، تجاری، فعالیت مستقل، مدیریتی و علمی)، ۳- یکپارچگی (آشنایی عمومی با کشورها، استانداردها، ادبیات نگارش گزارش، اهمیت نسبی و قوانین مالیاتی)، ۴- مالی (دستمزد، مزایای، هزینه تردد، دسترسی آسان به اطلاعات و همراهی خانواده) و ۵- فرهنگی (آشنایی با زبان‌های فارسی و عربی، تردد آسان، تمایل به زیارت، تعصبات مذهبی و اطلاعات عمومی از فرهنگی دو کشور) تعیین شدند.

محمودی و پویان فر (۱۴۰۰) به ارزیابی حسابرسی مبتنی بر ریسک: با رویکرد تصمیم‌گیری چند شاخصه پرداختند. نتایج حاصل از این پژوهش نشان داد ۴ شاخص کلیدی حسابرسی مبتنی بر ریسک به ترتیب اهمیت شامل؛ نظر رئیس کمیته حسابرسی، میزان ارزش‌داری‌های در معرض نوع ریسک در گزارشات ۵ سال اخیر حسابرس مستقل و بازرس قانونی، نظر کمیته فرعی مدیریت ریسک و میزان ارزش‌داری‌های در معرض نوع ریسک در گزارشات ۵ سال اخیر حسابرس داخلی شناسایی شدند. همچنین یافته‌ها نشان داد؛ تسهیلات و تعهدات کلان، استقرار چهارچوب حاکمیت شرکتی، ارائه محصولات و خدمات بانکی و مشارکت حقوقی و سرمایه‌گذاری به ترتیب مهمترین فرایندها برای حسابرسی مبتنی بر ریسک انتخاب شدند.

کرمی و همکاران (۱۴۰۰) به شناسایی موانع به کارگیری کامل حسابرسی مبتنی بر ریسک در موسسات حسابرسی ایران و ارائه راهکارهای لازم برای تسریع آن پرداختند. نتایج تحقیق نشان داد که فقدان آموزش، فناوری، آیین‌نامه‌ها، پایین بودن حق‌الزحمه حسابرسی، فقدان زیر ساخت‌ها، وجود تحریم‌ها و بی‌اعتقادی کارکنان، موانع اصلی بکارگیری حسابرسی مبتنی بر ریسک در موسسات حسابرسی ایران بوده و برای تسریع در اجرای این رویکرد، باید اقدامات موثری برای آموزش، تدوین دستورالعمل‌ها، ارتقای فرهنگ و فناوری و حق‌الزحمه حسابرسی به عمل آید.

حمیدی و همکاران (۱۳۹۸) به ارائه روش نظام‌مند حسابرسی مبتنی بر ریسک در صنعت بانک‌داری پرداختند. در مرحله‌نهایی این پژوهش، پس از پردازش فرآیندهای مبتنی بر ریسک‌های با درجه اهمیت بالا، این فرآیندها با کمک روش دلفی فازی سو و یانگ و توسط کمیته‌های تخصصی بانک ارزیابی و

<sup>3</sup> Sinaja et al

<sup>1</sup> Sujana et al

<sup>2</sup> Abo-Donia et al

لازم هستند تهیه کردند؛ ولی همه سؤالات از قبل تهیه نشده‌اند و جریان مصاحبه تا حد زیادی متکی بر سؤالاتی است که خودبه خود در تعامل مصاحبه‌گر و مصاحبه‌شونده پیش می‌آیند و پس از مصاحبه، سؤالات نهایی طراحی و تکمیل خواهند شد. تمامی مصاحبه‌ها پس از هماهنگی لازم با شرکت‌کنندگان واجد شرایط، در محلی که موردنظر آن‌ها خواهد بود و با تعیین وقت قبلی در محیطی دلخواه آنان انجام خواهد شد. در ابتدا و قبل از شروع مصاحبه، پژوهشگر به شفاف‌سازی در خصوص فواید انجام این تحقیق پرداخت. سپس محقق با توجه به اهداف تعیین‌شده پژوهش، انواع متعددی از سؤالات ممکن را بر اساس راهنمای مصاحبه مطرح نمود.

### روش‌ها و ابزار تجزیه و تحلیل داده‌ها

از آنجاکه گردآوری اطلاعات بر اساس رویکرد داده بنیان است؛ ضروری است بدانیم که روش داده بنیان با روش‌هایی مانند پیمایش، تحلیل محتوا و قوم‌نگاری تفاوت دارد؛ این روش‌ها فقط به «توصیف» می‌پردازند، درحالی که نظریه داده به «مفهوم‌سازی» می‌پردازد. روش‌های توصیفی، به‌عنوان مثال رفتار شرکت‌کنندگان و مصاحبه‌شوندگان بازنمایی می‌کنند. در حالی که روش داده، صدای مصاحبه‌شوندگان نیست، بلکه انتزاعی کلی از رفتارها و معانی آن‌هاست و صدای شرکت‌کنندگان، تنها داده‌های برای کشف مفاهیم و الگوها هستند.

پس از شناسایی عوامل، میتوان ابعاد شناسایی شده را بشرح زیر در جدول (۱) تدوین نمود.

جدول (۱): نتیجه ابعاد شناسایی شده در قالب عوامل علی،

#### زمینه‌ای و مداخله‌گر

شرایط	بعد
علی	سابقه فعالیتهای حسابرسی داخلی
	انگیزه حسابرسان
	بازده زمانی فعالیتهای حسابرسی
	فشار شغلی حسابرسان
	ظرفیت حسابرسان
زمینه‌ای	سیستم مدیریت ریسک
	اثر بخشی سیستمهای کنترل داخلی
	وجود قوانین و مقررات حسابرسی مبتنی بر ریسک
	رقابتهای بودن موسسات حسابرسی
مداخله‌گر	تعهد و حمایت مدیریت ارشد
	حجم فعالیتهای حسابرسی داخلی

لی و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۲۲) به بررسی رویکرد مبتنی بر ریسک و کیفیت حسابرسی مستقل با استفاده از مدل سازی معادلات ساختاری پرداختند. آنان دریافته‌اند در پی وقوع شکست های تجاری، ناتوانی شرکت‌ها در شناسایی ریسک‌های مرتبط با تصمیمات استراتژیک خود برجسته می‌کند. از آن جایی که ریسک پایداری سازمان را تهدید می‌کند، مدیریت صحیح ریسک از اهمیت بالایی برخوردار است. از سوی دیگر با ایجاد تغییرات در محیط کسب‌وکار، پیشرفت در فناوری و تحولات چارچوب نظارتی لازم است رویکرد حسابرسی داخلی، به عنوان یک حرفه پویا، از شکل سنتی آن به شکلی که توانایی کمک به اخذ تصمیمات راهبردی در جهت رسیدن به اهداف استراتژی سازمان را داشته باشد، تغییر یابد.

کزیکوا<sup>۲</sup> (۲۰۲۲) به بررسی رویکرد مبتنی بر ریسک برای بهبود کیفیت حسابرسی داخلی در حوزه مالیاتی پرداخت. وی دریافت که ممیزین شناخت کافی نسبت حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک دارند. همچنین میزان شناخت ممیزین نسبت به عوامل موثر بر حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک، تفاوت معنی‌داری با یکدیگر ندارند. ممیزینی که در حوزه اشخاص حقوقی سابقه فعالیت دارند شناخت بیشتری از حسابرسی مالیاتی مبتنی بر ریسک دارند.

### سؤالات پژوهش

- سوال اول: عوامل علی تأثیرگذار بر پیاده‌سازی رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک کدامند؟
- سوال دوم: عوامل مداخله‌گر تأثیرگذار بر پیاده‌سازی رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک کدامند؟
- سوال سوم: عوامل زمینه‌ای تأثیرگذار بر پیاده‌سازی رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک کدامند؟

### روش شناسایی پژوهش

پژوهش حاضر به لحاظ رویکرد پژوهشی، آمیخته از نوع اکتشافی در بخش کیفی و در بخش کمی؛ یک پژوهش توصیفی-علی است.

### روش گردآوری داده‌ها

در این مرحله و به منظور بررسی روایی پرسشنامه‌ها؛ از روش مصاحبه عمیق نیمه ساختاریافته با نخبان حرفه استفاده شد. باید توجه داشت که در مصاحبه نیمه ساختاریافته؛ اگر چه محقق از قبل موضوعات و عناوینی را که برای پوشش دادن به اطلاعات

<sup>2</sup> Kzykeyeva

<sup>1</sup> Le et al

- ۱۶) حق الزحمه حسابرسی بر پیاده سازی رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک تأثیر دارد.
- ۱۷) فرآیندهای ارتباطی بر پیاده سازی رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک تأثیر دارد.

### جامعه آماری، روش نمونه‌گیری و حجم نمونه

در بخش کیفی؛ جامعه مورد مطالعه؛ شامل خبرگان مرتبط با موضوع پژوهش می‌باشد که دارای حرفه مرتبط با حسابرسی می‌باشند. نمونه‌گیری این مطالعه بر اساس روند تحقیقات کیفی یا بصورت نمونه‌گیری هدفمند آغاز شده و با نمونه‌گیری نظری ادامه یافت. به این ترتیب ابتدا به‌طور هدفمند به سراغ افرادی رفتیم که در رابطه با موضوع پژوهش فعلی؛ غنی از اطلاعات مرتبط با رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک و کیفیت حسابرسی مستقل بوده و توانستند در فهم مسئله پژوهش و پدیده محوری مؤثر باشند؛ سپس، نمونه‌گیری تا سرحد نیل به اشباع نظری (یعنی زمانی که نمونه بعدی هیچ مورد تازه‌ای به مقوله‌های پدیدار شده و نظریه در حال ظهور نمی‌افزود)، ادامه یافت. در این مسیر باید خبرگان انتخاب دارای شرایط زیر باشند:

- دارای حداقل ۱۵ سال سابقه فعالیت حسابرسی باشند.
- رشته تحصیلی آنان، در همه مقاطع تحصیلی، حسابداری یا حسابرسی بوده باشد.
- از اعضای حسابداران رسمی کشور باشند.
- از اعضای هیأت عامل و مدیران ارشد و فنی سازمان حسابرسی باشند.

بر این اساس در ابتدا با مراجعه به ۱۹ مشارکت‌کننده تا حدودی اشباع نظری برای محقق محرز گردید؛ اما جهت دستیابی به اطمینان بیشتر و تکمیل حفره‌های مفهومی الگوی تدوین شده؛ مراجعه به ۶ تن دیگر از نخبگان در دستور کار قرار گرفت و در نهایت تعداد کل مشارکت‌کنندگان به ۲۵ نفر رسید.

### جامعه آماری در بخش کمی

در بخش کمی؛ جامعه آماری این پژوهش شامل کلیه حسابداران رسمی کشور بوده و به روش نمونه‌گیری تصادفی و از روش کوکران، نمونه آماری انتخاب گردید. فرمول کوکران یکی از روش‌های آماری است که معمولاً در ارتباط با مطالعه متغیرهای کیفی برای تعیین حجم نمونه مورد استفاده قرار می‌گیرد. حجم نمونه در این روش به‌صورت زیر محاسبه می‌شود:

$$n = \frac{z^2 + pq}{1 + \frac{1}{n}} \left( \frac{z^2 + pq}{d^2} - 1 \right)$$

شرایط	بُعد
	سیستم کنترل‌های داخلی
	تخصص حسابرسان در صنعت
	برنامه ریزی سالانه حسابرسی
	توانایی حسابرسان
	حق الزحمه حسابرسی
	فرآیندهای ارتباطی

در ادامه و بر اساس ابعاد شناسایی شده؛ میتوان فرضیه‌های پژوهش را بصورت زیر تدوین نمود.

- ۱) سابقه فعالیت‌های حسابرسی داخلی بر پیاده سازی رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک تأثیر دارد.
- ۲) انگیزه حسابرسان بر پیاده سازی رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک تأثیر دارد.
- ۳) بازده زمانی فعالیت‌های حسابرسی بر پیاده سازی رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک تأثیر دارد.
- ۴) فشار شغلی حسابرسان بر پیاده سازی رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک تأثیر دارد.
- ۵) ظرفیت حسابرسان بر پیاده سازی رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک تأثیر دارد.
- ۶) سیستم مدیریت ریسک بر پیاده سازی رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک تأثیر دارد.
- ۷) اثربخشی سیستم‌های کنترل داخلی بر پیاده سازی رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک تأثیر دارد.
- ۸) وجود قوانین و مقررات حسابرسی مبتنی بر ریسک بر پیاده سازی رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک تأثیر دارد.
- ۹) رقابتی بودن موسسات حسابرسی بر ریسک بر پیاده سازی رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک تأثیر دارد.
- ۱۰) تعهد و حمایت مدیریت ارشد بر پیاده سازی رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک تأثیر دارد.
- ۱۱) حجم فعالیت‌های حسابرسی داخلی بر پیاده سازی رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک تأثیر دارد.
- ۱۲) سیستم کنترل‌های داخلی بر پیاده سازی رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک تأثیر دارد.
- ۱۳) تخصص حسابرسان در صنعت بر پیاده سازی رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک تأثیر دارد.
- ۱۴) برنامه ریزی سالانه حسابرسی بر پیاده سازی رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک تأثیر دارد.
- ۱۵) توانایی حسابرسان بر پیاده سازی رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک تأثیر دارد.

$$n = \frac{2819 * 1.96^2 * (0.5 * 0.5)}{8293140 * 0.05^2 + 1.96^2(0.5 * 0.5)} \approx 338$$

بر این اساس تعداد ۳۳۸ نفر بعنوان نمونه آماری انتخاب شدند و در ادامه داده‌های مورد نیاز با استفاده از توزیع پرسش نامه‌ای محقق ساخته در بین ۳۳۸ نفر؛ جمع‌آوری گردید.

### یافته‌های پژوهش

#### آمار توصیفی

آمار توصیفی در جدول (۲ و ۳) نشان داده شده است. این اطلاعات بر اساس پارامترهای جنسیت، عضویت جامعه حسابداران رسمی، سمت، سابقه کاری، تحصیلات و نوع فعالیت حسابرسی دسته بندی شده اند. در آمار توصیفی اطلاعات به صورت خلاصه در جداول و نمودارها نمایش داده می‌شود و هیچ نتیجه‌گیری یا تعمیم نتایج به جامعه وجود ندارد. در واقع آمارها با کمک نمودار و جداول خلاصه شده و تصویری کلی و جامع از موضوع نشان می‌دهند.

که در این فرمول:

N: حجم جامعه شامل کلیه حسابداران رسمی کشور به تعداد ۲۸۱۹ نفر می‌باشد.

آماره p: درصد توزیع صفت در جامعه یعنی نسبت افرادی است که دارای صفت مورد مطالعه هستند (۰/۵)

آماره q: درصد افرادی است که فاقد صفت مورد مطالعه هستند (۰/۵)

اگر میزان p و q مشخص نباشد می‌بایست از حداکثر مقدار آن‌ها یعنی ۰/۵ استفاده شود.

آماره  $t = z$  است و اگر به جای z از t استفاده شود نیز ایرادی ندارد. در سطح خطای ۰/۵ مقدار z برابر ۱/۹۶ و  $Z^2$  برابر ۳/۸۴۱۶ است. مقدار d نیز تفاضل نسبت واقعی صفت در جامعه با میزان تخمین پژوهشگر برای وجود آن صفت در جامعه است. دقت نمونه‌گیری به این عامل بستگی دارد و اگر قصد محقق؛ نمونه‌گیری دارای بیشترین دقت باشد از حداکثر مقدار d برابر ۰/۵ استفاده می‌شود. بر این اساس، خواهیم داشت:

جدول (۲): اطلاعات فراوانی متغیرهای جمعیت شناختی

عضویت جامعه حسابداران رسمی		جنسیت	
تعداد	شرح	تعداد	شرح
۳۳۸	افراد عضو شاغل	۲۹۸	مرد
		۴۸	زن
۳۳۸	تعداد کل	۳۳۸	تعداد کل
سابقه کاری		سمت	
تعداد	شرح	تعداد	شرح
۴۰	کمتر از ۶ سال	۹۵	مدیر
۱۰۶	۶ تا ۱۰ سال	۸۸	سرپرست حسابرسی
۹۰	۱۱ تا ۱۵ سال	۹۲	مدیر حسابرسی
۱۰۲	بالای ۱۵ سال	۶۳	شریک حسابرسی
۳۳۸	تعداد کل	۳۳۸	تعداد کل
نوع فعالیت حسابرسی		تحصیلات	
تعداد	شرح	تعداد	شرح
۳۳۸	حسابرسی مستقل	۱۸۸	کارشناسی
		۱۴۹	کارشناسی ارشد
		۸۹	دکتری
۳۳۸	تعداد کل	۳۳۸	تعداد کل

جدول (۳): اطلاعات فراوانی متغیرهای جمعیت شناختی (خبرگان)

عضویت جامعه حسابداران رسمی		جنسیت	
تعداد	شرح	تعداد	شرح
۲۵	افراد عضو شاغل	۱۶	مرد
		۹	زن
۲۵	تعداد کل	۲۵	تعداد کل
سابقه کاری		سمت	
تعداد	شرح	تعداد	شرح
۱۲	۱۵ تا ۲۰ سال	۱۲	مدیر
۱۳	بالای ۲۰ سال	۱۳	اعضای هیات عامل و مدیران فنی و ارشد سازمان حسابرسی
۲۵	تعداد کل	۲۵	تعداد کل
نوع فعالیت حسابرسی		تخصیبات	
تعداد	شرح	تعداد	شرح
۲۵	حسابرسی مستقل	۵	کارشناسی
		۱۴	کارشناسی ارشد
		۶	دکتری
۲۵	تعداد کل	۲۵	تعداد کل

#### نرخ بازگشت پرسشنامه

نرخ بازگشت پرسشنامه بر اساس اطلاعات جدول (۴)؛ ۸۱٪ درصد پرسشنامه‌های توزیعی، پاسخ داده شده‌اند. پس از گردآوری اطلاعات حاصل از مطالعه پرسشنامه‌های توزیعی، داده‌های حاصل با تحلیل عاملی و روش تحلیل مسیر و با استفاده از نرم‌افزار Excel و SmartPLS مورد تحلیل قرار گرفتند.

جدول (۴): اطلاعات نرخ بازگشت پرسشنامه

نرخ بازگشت پرسشنامه	تعداد پرسشنامه‌های پاسخ داده شده	تعداد کل پرسشنامه‌های توزیعی
۸۱٪	۳۳۸	۴۱۸

#### نتایج بررسی روایی و پایایی پرسشنامه‌ها

نتایج بررسی روایی و پایایی پرسشنامه‌ها در جدول (۵) نشان داده شده است.

بر اساس نتایج حاصله، چون ضریب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی بیشتر از مقدار استاندارد ۰/۷ و مقدار روایی همگرا، بیشتر از مقدار استاندارد ۰/۵ می‌باشد، پایایی و روایی پرسشنامه‌های توزیعی تأیید می‌گردد.

جدول (۵): نتایج بررسی روایی و پایایی پرسشنامه‌ها

روایی	پایایی		متغیر
	پایایی ترکیبی	ضریب آلفای کرونباخ	
۰/۶۵۶	۰/۸۷۸	۰/۸۲۶	سابقه فعالیتهای حسابرسی داخلی
۰/۶۸۵	۰/۷۱۵	۰/۸۷۸	انگیزه حسابرسان
۰/۶۹۹	۰/۷۷۷	۰/۸۹۶	بازده زمانی فعالیتهای حسابرسی
۰/۶۴۹	۰/۷۶۹	۰/۸۱۲	فشار شغلی حسابرس
۰/۵۱۲	۰/۸۶۶	۰/۸۳۳	ظرفیت حسابرس
۰/۵۹۳	۰/۸۱۳	۰/۸۰۲	سیستم مدیریت ریسک
۰/۵۹۹	۰/۷۹۹	۰/۷۸۸	اثربخشی سیستمهای کنترل داخلی
۰/۶۱۲	۰/۷۲۰	۰/۸۵۶	وجود قوانین و مقررات حسابرسی مبتنی بر ریسک
۰/۶۰۳	۰/۷۱۹	۰/۸۰۲	رقابتی بودن موسسات حسابرسی
۰/۵۵۹	۰/۸۰۲	۰/۸۶۴	تعهد و حمایت مدیریت ارشد
۰/۶۲۲	۰/۸۳۰	۰/۸۵۸	حجم فعالیتهای حسابرسی داخلی
۰/۶۰۵	۰/۸۱۱	۰/۸۹۸	سیستم کنترلهای داخلی
۰/۶۳۳	۰/۸۲۵	۰/۸۵۵	تخصص حسابرس در صنعت
۰/۶۱۴	۰/۷۸۵	۰/۸۱۲	برنامه ریزی سالانه حسابرسی
۰/۶۹۰	۰/۷۵۵	۰/۸۶۳	توانایی حسابرسان
۰/۶۵۵	۰/۷۱۷	۰/۸۲۶	حق الزحمه حسابرسی
۰/۵۸۷	۰/۷۲۸	۰/۸۴۶	فرآیندهای ارتباطی

## آزمون فرضیه‌های پژوهش

آزمون فرضیه‌های پژوهش بر اساس بررسی ضریب مسیر، اعداد معناداری  $t$  و ضریب تعیین ( $R^2$ ) صورت پذیرفته است. ضریب مسیر بیان کننده وجود رابطه علی خطی و شدت و جهت این رابطه بین دو متغیر مکنون (پنهان) است. در حقیقت همان ضریب رگرسیون در حالت استاندارد است که در مدل‌های ساده تر رگرسیون ساده و چندگانه مشاهده می‌شود. ضریب مسیر، عددی بین  $-1$  تا  $+1$  است که اگر برابر با صفر شوند، نشان دهنده نبود رابطه علی خطی بین دو متغیر پنهان است. از طرفی ابتدایی ترین معیار برای سنجش رابطه بین سازه‌ها در مدل بخش ساختاری، اعداد معناداری  $t$  است. در صورتی که مقدار این اعداد از  $1/96$  بیشتر شود، نشان از صحت رابطه بین سازه‌ها و در نتیجه تأیید فرضیه‌های پژوهش در سطح اطمینان  $95\%$  است. البته باید توجه داشت که اعداد  $t$  فقط صحت رابطه‌ها را نشان می‌دهند و شدت رابطه بین سازه‌ها را نمی‌توان با آن‌ها سنجید. در نهایت دومین معیار برای بررسی برازش مدل ساختاری در یک پژوهش ضرایب ضریب تعیین ( $R^2$ ) مربوط به متغیرهای پنهان درون زای مدل است. ضریب تعیین ( $R^2$ ) معیاری است که برای متصل کردن بخش اندازه گیری و بخش ساختاری مدل سازی معادلات ساختاری به کار می‌رود و نشان از تأثیری دارد که نشان از تأثیر یک متغیر برون زای بر یک متغیر درون زای دارد. یکی از مزیت‌های اصلی روش Smartpls این است که این روش قابلیت کاهش خطاها در مدل‌های اندازه‌گیری و یا افزایش واریانس بین سازه‌ها و شاخص‌ها را دارد.

## آزمون فرضیه‌های اول تا چهارم

نتایج بررسی فرضیه‌های اول تا چهارم پژوهش در جدول (۶) نشان داده شده است. نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه‌ها به تفکیک مسیرهای موجود، بشرح زیر تبیین می‌گردد.

در آزمون فرضیه اول ضریب مسیر متغیر مستقل برابر  $0/241$  و مقدار آماره  $t$  متغیر مذکور برابر  $4/141$  بوده و چون علامت آماره مذکور، مثبت بوده مقدار آن بیشتر از مقدار

استاندارد  $1/96$  است؛ دال بر این مطلب دارد که سابقه فعالیت‌های حسابرسی داخلی بر حسابرسی مبتنی بر ریسک تأثیر معناداری داشته و حکایت از تأیید فرضیه اول دارد. بر اساس ضریب تعیین مدل، حدود  $73\%$  تغییرات متغیر وابسته توسط تغییرات متغیر مستقل توضیح داده میشود. این نتایج در انطباق با یافته‌های جوناسان (۲۰۲۰) می‌باشد.

در آزمون فرضیه دوم ضریب مسیر متغیر مستقل برابر  $0/487$  و مقدار آماره  $t$  متغیر مذکور برابر  $6/501$  بوده و چون علامت آماره مذکور، مثبت بوده مقدار آن بیشتر از مقدار استاندارد  $1/96$  است؛ دال بر این مطلب دارد که انگیزه حسابرسان بر حسابرسی مبتنی بر ریسک تأثیر معناداری داشته و حکایت از تأیید فرضیه دوم دارد. بر اساس ضریب تعیین مدل، حدود  $68\%$  تغییرات متغیر وابسته توسط تغییرات متغیر مستقل توضیح داده میشود. این نتایج در انطباق با یافته‌های چن و همکاران (۲۰۲۰) می‌باشد.

در آزمون فرضیه سوم ضریب مسیر متغیر مستقل برابر  $-0/455$  و مقدار آماره  $t$  متغیر مذکور برابر  $-0/718$  بوده و چون علامت آماره مذکور، منفی بوده مقدار آن کمتر از مقدار استاندارد  $1/96$  است؛ دال بر این مطلب دارد که بازده زمانی فعالیت‌های حسابرسی بر حسابرسی مبتنی بر ریسک تأثیر معناداری نداشته و حکایت از رد فرضیه سوم دارد. بر اساس ضریب تعیین مدل، حدود  $10\%$  تغییرات متغیر وابسته توسط تغییرات متغیر مستقل توضیح داده میشود. این نتایج در تضاد با یافته‌های رسا و زیویل (۲۰۱۵) می‌باشد.

در آزمون فرضیه چهارم ضریب مسیر متغیر مستقل برابر  $-0/255$  و مقدار آماره  $t$  متغیر مذکور برابر  $-0/111$  بوده و چون علامت آماره مذکور، منفی بوده مقدار آن کمتر از مقدار استاندارد  $1/96$  است؛ دال بر این مطلب دارد که فشار شغلی حسابرسان بر حسابرسی مبتنی بر ریسک تأثیر معناداری نداشته و حکایت از رد فرضیه چهارم دارد. بر اساس ضریب تعیین مدل، حدود  $6\%$  تغییرات متغیر وابسته توسط تغییرات متغیر مستقل توضیح داده میشود. این نتایج در تضاد با یافته‌های جوناسان (۲۰۲۰) می‌باشد.

جدول (۶): خلاصه نتایج آزمون‌های مورد بررسی برای آزمون فرضیه‌های اول تا چهارم

شرح	ضریب مسیر ( $\beta$ )	اعداد معناداری $t$	ضریب تعیین ( $R^2$ )
سابقه فعالیت‌های حسابرسی داخلی	$0/241$	$4/141$	$73\%$
انگیزه حسابرسان	$0/487$	$6/501$	$68\%$
بازده زمانی فعالیت‌های حسابرسی	$-0/455$	$-0/718$	$10\%$
فشار شغلی حسابرسان	$-0/255$	$-0/111$	$6\%$

## آزمون فرضیه‌های پنجم تا هفتم پژوهش

نتایج بررسی فرضیه‌های پنجم تا هفتم پژوهش در جدول (۷) نشان داده شده است. نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه‌ها به تفکیک مسیرهای موجود، بشرح زیر تبیین می‌گردد.

در آزمون فرضیه پنجم ضریب مسیر متغیر مستقل برابر ۰/۵۵۶ و مقدار آماره  $t$  متغیر مذکور برابر ۱/۶۵۸ بوده و چون علامت آماره مذکور، مثبت بوده مقدار آن کمتر از مقدار استاندارد ۱/۹۶ است؛ دال بر این مطلب دارد که ظرفیت حسابرس بر حسابرسی مبتنی بر ریسک تأثیر معناداری نداشته و حکایت از رد فرضیه پنجم دارد. بر اساس ضریب تعیین مدل، حدود ۱۳٪ تغییرات متغیر وابسته توسط تغییرات متغیر مستقل توضیح داده میشود. این نتایج در تضاد با یافته‌های جوناسان (۲۰۲۰) می‌باشد.

در آزمون فرضیه ششم ضریب مسیر متغیر مستقل برابر ۰/۶۹۸ و مقدار آماره  $t$  متغیر مذکور برابر ۱/۵۵۵ بوده و چون

علامت آماره مذکور، مثبت بوده مقدار آن کمتر از مقدار استاندارد ۱/۹۶ است؛ دال بر این مطلب دارد که سیستم مدیریت ریسک بر حسابرسی مبتنی بر ریسک تأثیر معناداری نداشته و حکایت از رد فرضیه ششم دارد. بر اساس ضریب تعیین مدل، حدود ۱۴٪ تغییرات متغیر وابسته توسط تغییرات متغیر مستقل توضیح داده میشود. این نتایج در تضاد با یافته‌های ناتسیسی (۲۰۱۹) می‌باشد.

در آزمون فرضیه هفتم ضریب مسیر متغیر مستقل برابر ۰/۳۸۰ و مقدار آماره  $t$  متغیر مذکور برابر ۴/۵۴۶ بوده و چون علامت آماره مذکور، مثبت بوده مقدار آن بیشتر از مقدار استاندارد ۱/۹۶ است؛ دال بر این مطلب دارد که اثربخشی سیستمهای کنترل داخلی بر حسابرسی مبتنی بر ریسک تأثیر مثبت و معناداری داشته و حکایت از تأیید فرضیه هفتم دارد. بر اساس ضریب تعیین مدل، حدود ۸۰٪ تغییرات متغیر وابسته توسط تغییرات متغیر مستقل توضیح داده میشود. این نتایج در انطباق با یافته‌های چن و همکاران (۲۰۱۸) می‌باشد.

جدول (۷): خلاصه نتایج آزمون‌های مورد بررسی برای آزمون فرضیه‌های پنجم تا هفتم

متغیر	ضریب مسیر ( $\beta$ )	اعداد معناداری $t$	ضریب تعیین ( $R^2$ )
ظرفیت حسابرس	۰/۵۵۶	۱/۶۵۸	۱۳٪
سیستم مدیریت ریسک	۰/۶۹۸	۱/۵۵۵	۱۴٪
اثربخشی سیستمهای کنترل داخلی	۰/۳۸۰	۴/۵۴۶	۸۰٪

موسسات حسابرسی بر حسابرسی مبتنی بر ریسک تأثیر معناداری نداشته و حکایت از رد فرضیه نهم دارد. بر اساس ضریب تعیین مدل، حدود ۱۰٪ تغییرات متغیر وابسته توسط تغییرات متغیر مستقل توضیح داده میشود. این نتایج در تضاد با یافته‌های اکبری (۱۳۹۸) می‌باشد.

در آزمون فرضیه دهم، ضریب مسیر متغیر مستقل برابر ۰/۵۱۳ و مقدار آماره  $t$  متغیر مذکور برابر ۱/۵۴۸ بوده و چون علامت آماره مذکور، مثبت بوده مقدار آن کمتر از مقدار استاندارد ۱/۹۶ است؛ دال بر این مطلب دارد که تعهد و حمایت مدیریت ارشد بر حسابرسی مبتنی بر ریسک تأثیر معناداری نداشته و حکایت از رد فرضیه دهم دارد. بر اساس ضریب تعیین مدل، حدود ۱۱٪ تغییرات متغیر وابسته توسط تغییرات متغیر مستقل توضیح داده میشود. این نتایج در انطباق با یافته‌های زینل ملحم (۱۴۰۱) می‌باشد.

در آزمون فرضیه یازدهم، ضریب مسیر متغیر مستقل برابر ۰/۵۶۸- و مقدار آماره  $t$  متغیر مذکور برابر ۱/۶۹۸- بوده و چون علامت آماره مذکور، مثبت بوده مقدار آن کمتر از مقدار

## آزمون فرضیه‌های هشتم تا یازدهم

نتایج بررسی فرضیه‌های هشتم تا یازدهم پژوهش در جدول (۸) نشان داده شده است. نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه‌ها به تفکیک مسیرهای موجود، بشرح زیر تبیین می‌گردد.

در آزمون فرضیه هشتم، ضریب مسیر متغیر مستقل برابر ۰/۶۴۶ و مقدار آماره  $t$  متغیر مذکور برابر ۸/۴۶۵ بوده و چون علامت آماره مذکور، مثبت بوده مقدار آن بیشتر از مقدار استاندارد ۱/۹۶ است؛ دال بر این مطلب دارد که وجود قوانین و مقررات حسابرسی مبتنی بر ریسک بر حسابرسی مبتنی بر ریسک تأثیر مثبت و معناداری داشته و حکایت از تأیید فرضیه هشتم دارد. بر اساس ضریب تعیین مدل، حدود ۹۳٪ تغییرات متغیر وابسته توسط تغییرات متغیر مستقل توضیح داده میشود. این نتایج در انطباق با یافته‌های سولیوان و ژو (۲۰۲۳) می‌باشد.

در آزمون فرضیه نهم، ضریب مسیر متغیر مستقل برابر ۰/۸۵۹ و مقدار آماره  $t$  متغیر مذکور برابر ۱/۲۵۰ بوده و چون علامت آماره مذکور، مثبت بوده مقدار آن کمتر از مقدار استاندارد ۱/۹۶ است؛ دال بر این مطلب دارد که رقابتی بودن

ضریب تعیین مدل، حدود ۸٪ تغییرات متغیر وابسته تغییرات متغیر مستقل توضیح داده میشود. این نتایج در تضاد با یافته‌های رضانی (۱۳۹۵) می‌باشد.

استاندارد ۱/۹۶- است؛ دال بر این مطلب دارد که حجم فعالیتهای حسابرسی داخلی بر حسابرسی مبتنی بر ریسک تأثیر معناداری نداشته و حکایت از رد فرضیه یازدهم دارد. بر اساس

جدول (۸): خلاصه نتایج آزمون های مورد بررسی برای آزمون فرضیه‌های هشتم تا یازدهم

متغیر	ضریب مسیر (β)	اعداد معناداری t	ضریب تعیین (R <sup>2</sup> )
وجود قوانین و مقررات حسابرسی مبتنی بر ریسک	۰/۶۴۶	۸/۴۶۵	۹۳٪
رقابتی بودن موسسات حسابرسی	۰/۸۵۹	۱/۲۵۰	۱۰٪
تعهد و حمایت مدیریت ارشد	۰/۵۱۳	۱/۵۴۸	۱۱٪
حجم فعالیتهای حسابرسی داخلی	-۰/۵۶۸	-۱/۶۹۸	۸٪

وابسته توسط تغییرات متغیر مستقل توضیح داده می‌شود. این نتایج در تضاد با یافته‌های یاتریدیس و دیمیتراس (۲۰۱۳) می‌باشد.

در آزمون فرضیه چهاردهم، ضریب مسیر متغیر مستقل برابر ۰/۲۱۵ و مقدار آماره t متغیر مذکور برابر ۱/۱۴۱ بوده و چون علامت آماره مذکور، مثبت بوده مقدار آن کمتر از مقدار استاندارد ۱/۹۶ است؛ دال بر این مطلب دارد که برنامه ریزی سالانه حسابرسی بر حسابرسی مبتنی بر ریسک تأثیر معناداری نداشته و حکایت از رد فرضیه چهاردهم دارد. بر اساس ضریب تعیین مدل، حدود ۱۴٪ تغییرات متغیر وابسته توسط تغییرات متغیر مستقل توضیح داده می‌شود. این نتایج در تضاد با یافته‌های جیا و همکاران (۲۰۲۰) می‌باشد.

در آزمون فرضیه پانزدهم، ضریب مسیر متغیر مستقل برابر ۰/۹۸۵ و مقدار آماره t متغیر مذکور برابر ۸/۶۳۶ بوده و چون علامت آماره مذکور، مثبت بوده مقدار آن بیشتر از مقدار استاندارد ۱/۹۶ است؛ دال بر این مطلب دارد که توانایی حسابرسان بر حسابرسی مبتنی بر ریسک تأثیر مثبت و معناداری داشته و حکایت از تأیید فرضیه پانزدهم دارد. بر اساس ضریب تعیین مدل، حدود ۵۹٪ تغییرات متغیر وابسته توسط تغییرات متغیر مستقل توضیح داده می‌شود. این نتایج در انطباق با یافته‌های محمد (۲۰۲۲) می‌باشد.

### آزمون فرضیه‌های دوازدهم تا پانزدهم

نتایج بررسی دوازدهم تا پانزدهم پژوهش در جدول (۹) نشان داده شده است. نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه‌ها به تفکیک مسیره‌های موجود، بشرح زیر تبیین می‌گردد.

در آزمون فرضیه دوازدهم، ضریب مسیر متغیر مستقل برابر ۰/۵۲۱ و مقدار آماره t متغیر مذکور برابر ۱۰/۱۵۱ بوده و چون علامت آماره مذکور، مثبت بوده مقدار آن بیشتر از مقدار استاندارد ۱/۹۶ است؛ دال بر این مطلب دارد که سیستم کنترلهای داخلی بر حسابرسی مبتنی بر ریسک تأثیر مثبت و معناداری داشته و حکایت از تأیید فرضیه دوازدهم دارد. بر اساس ضریب تعیین مدل، حدود ۸۵٪ تغییرات متغیر وابسته توسط تغییرات متغیر مستقل توضیح داده می‌شود. این نتایج در انطباق با یافته‌های مالیک و همکاران (۲۰۲۱) می‌باشد.

در آزمون فرضیه سیزدهم، ضریب مسیر متغیر مستقل برابر ۰/۶۴۵ و مقدار آماره t متغیر مذکور برابر ۰/۹۹۸ بوده و چون علامت آماره مذکور، مثبت بوده مقدار آن کمتر از مقدار استاندارد ۱/۹۶ است؛ دال بر این مطلب دارد که تخصص حسابرس در صنعت بر حسابرسی مبتنی بر ریسک تأثیر معناداری نداشته و حکایت از رد فرضیه سیزدهم دارد. بر اساس ضریب تعیین مدل، حدود ۱۴٪ تغییرات متغیر

جدول (۹): خلاصه نتایج آزمون های مورد بررسی برای آزمون دوازدهم تا پانزدهم

متغیر	ضریب مسیر (β)	اعداد معناداری t	ضریب تعیین (R <sup>2</sup> )
سیستم کنترلهای داخلی	۰/۵۲۱	۱۰/۱۵۱	۸۵٪
تخصص حسابرس در صنعت	۰/۶۴۵	۰/۹۹۸	۱۴٪
برنامه ریزی سالانه حسابرسی	۰/۲۱۵	۱/۱۴۱	۱۴٪
توانایی حسابرسان	۰/۹۸۵	۸/۶۳۶	۵۹٪

## آزمون فرضیه‌های شانزدهم و هفدهم

نتایج بررسی فرضیه‌های شانزدهم و هفدهم پژوهش در جدول (۱۰) نشان داده شده است. نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه‌ها به تفکیک مسیرهای موجود، بشرح زیر تبیین می‌گردد. در آزمون فرضیه شانزدهم، ضریب مسیر متغیر مستقل برابر ۰/۶۲۲ و مقدار آماره t متغیر مذکور برابر ۵/۵۸۷ بوده و چون علامت آماره مذکور، مثبت بوده مقدار آن بیشتر از مقدار استاندارد ۱/۹۶ است؛ دال بر این مطلب دارد که حق الزحمه حسابرسی بر حسابرسی مبتنی بر ریسک تأثیر مثبت و معناداری داشته و حکایت از تأیید فرضیه شانزدهم دارد. بر اساس ضریب تعیین مدل، حدود ۶۱٪ تغییرات متغیر وابسته

توسط تغییرات متغیر مستقل توضیح داده می‌شود. این نتایج در انطباق با یافته‌های دنیز و همکاران (۲۰۱۸) می‌باشد. در آزمون فرضیه هفدهم، ضریب مسیر متغیر مستقل برابر ۰/۲۹۷ و مقدار آماره t متغیر مذکور برابر ۱/۱۵۵ بوده و چون علامت آماره مذکور، مثبت بوده مقدار آن کمتر از مقدار استاندارد ۱/۹۶ است؛ دال بر این مطلب دارد که فرآیندهای ارتباطی بر حسابرسی مبتنی بر ریسک تأثیر معناداری نداشته و حکایت از رد فرضیه هفدهم دارد. بر اساس ضریب تعیین مدل، حدود ۱۶٪ تغییرات متغیر وابسته توسط تغییرات متغیر مستقل توضیح داده می‌شود. این نتایج در انطباق با یافته‌های سلیم و همکاران (۲۰۱۶) می‌باشد.

جدول (۱۰): خلاصه نتایج آزمون‌های مورد بررسی برای آزمون فرضیه‌های شانزدهم و هفدهم

متغیر	ضریب مسیر (β)	اعداد معناداری t	ضریب تعیین (R <sup>2</sup> )
حق الزحمه حسابرسی	۰/۶۲۲	۵/۵۸۷	۶۱٪
فرآیندهای ارتباطی	۰/۲۹۷	۱/۱۵۵	۱۶٪

با توجه به آنکه مقدار  $R^2 = 87\%$  و  $Community = 0.812$  بدست آمده اند؛ خواهیم داشت:

$$GOF = \sqrt{0.812 * 0.87} = 0.70$$

شاخص GOF این مدل تقریباً ۰/۷۰ به دست آمده است که از مطلوبیت قوی مدل حکایت دارد.

## محاسبه شاخص نکویی برازش (GOF)

این شاخص به‌عنوان یک معیار کلی از تناسب مدل برای مدل معادلات ساختاری حداقل مربعات جزئی توسعه یافته است. این شاخص، مجذور ضرب دو مقدار متوسط مقادیر اشتراکی و متوسط ضرایب تعیین است. با این حال، از آنجایی که شاخص نکویی برازش GOF نمی‌تواند به‌طور قابل اعتمادی مدل‌های معتبر را از نامعتبر تشخیص دهد و از آنجایی که کاربرد آن به تنظیمات مدل خاصی محدود می‌شود، محققان باید از استفاده از آن به‌عنوان معیار مناسب خودداری کنند. GOF ممکن است برای تجزیه و تحلیل چندگروهی (PLS-MGA) مفید باشد. هنسلر و سارستد (۲۰۱۲) به تفصیل توضیح می‌دهند که شاخص (GOF) برای برازش مدل معادلات ساختاری حداقل مربعات جزئی معیار مناسبی نیست و نباید از آن استفاده کرد. با این حال، هنسلر و سارستد (۲۰۱۲) همچنین نشان می‌دهند که GOF ممکن است برای تجزیه و تحلیل چندگروهی (PLS-MGA) مفید باشد.

شاخص GOF مربوط به برازش بخش کلی مدل‌های معادلات ساختاری است. بدین معنی که توسط این معیار محقق می‌تواند پس از بررسی برازش بخش اندازه‌گیری و بخش ساختاری مدل کلی پژوهش خود، برازش بخش کلی را نیز کنترل نماید. فرمول آن در زیر آمده است.

$$GOF = \sqrt{R^2 * Community}$$

## تحلیل یافته‌ها و ارائه پیشنهادها برخواستنه از آزمون فرضیه‌های پژوهش

امروزه با توجه به فرصت‌ها و تهدیدهای موجود در عرصه صنعت و تجارت، ارزیابی توان صنایع و شرکتها در رویارویی با عدم قطعیت‌ها و مدیریت ریسک‌های حوزه کسب و کار بسیار حائز اهمیت می‌باشد. ارزیابی ریسک تمامی جنبه‌های مالی و غیرمالی کسب و کار را در بر گرفته و جزء جدایی‌ناپذیر راهبری موفق سازمان در محیط‌های تجاری است. یکی از واحدهای نظارتی که سازمان را در دستیابی به اطمینانبخشی نسبت به مدیریت ریسک کمک می‌نماید، حسابرسی داخلی می‌باشد. نحوه و شیوه عمل حسابرسی داخلی به طور شگفت‌انگیزی در طول دهه گذشته تغییر نموده است. این تغییر از حسابرسی مبتنی بر سیستم به حسابرسی مبتنی بر فرآیند و در حال حاضر تاکید بر حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک می‌باشد. حسابرسی

مؤثر، کیفیت حسابرسی مبتنی بر ریسک و به تبع آن کیفیت حسابرسی مستقل بهبود می یابد.

همچنین دریافتیم که انگیزه حسابرسان بر پیاده سازی رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک تأثیر مثبت و معناداری دارد. لذا بر این اساس میبایست از طریق فراهم آوردن مشوق هایی با ساختار مناسب برای ایجاد انگیزه در حسابرسان، موجبات بهبود حسابرسی مبتنی بر ریسک را فراهم آورد.

همچنین باید تبیین نمود حسابرس هنگام برنامه ریزی و اجرای روشهای حسابرسی و همچنین، ارزیابی و گزارشگری نتایج حاصل از رسیدگیها باید توجه داشته باشد که عدم رعایت قوانین و مقررات توسط واحد مورد رسیدگی ممکن است به گونه‌ای با اهمیت بر صورتهای مالی اثر گذارد که در این راستا، وجود قوانین و مقررات مدون و لازم الاجرا میتواند راهگشا باشد. از طرفی میتوان بیان داشت که اثربخشی سیستم‌های کنترل داخلی بر پیاده سازی رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک تأثیر مثبت و معناداری دارد. از این رو می توان بیان داشت چون هر واحد اقتصادی، محیط کنترلی خود را متناسب با نیازها و هدف های سازمانی برقرار می کند؛ باید این محیط در راستایی باشد که بتواند رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک را تقویت نماید. زیرا محیط کنترلی؛ طرز تفکر مدیریت و شیوه رهبری آنان، شیوه های عملیاتی، طرح سازمانی، وظایف و مسئولیت‌های هیات‌مدیره و کمیته‌های آن، روش‌های تفویض اختیارات و مسئولیت‌ها، روش‌های کنترل مدیریت، واحد حسابرسی داخلی، سیاست‌ها و روش‌های مدیریت نیروی انسانی و عوامل برون سازمانی مؤثر بر واحد اقتصادی را در بر می‌گیرد.

در خصوص رقابتی بودن موسسات حسابرسی می‌توان به مدیران پیشنهاد داد با عنایت به اینکه مدیریت ریسک عنصری اساسی از راهبری شرکتی بوده و مدیریت ارشد سازمان مسئول استقرار و اعمال چارچوب مدیریت ریسک است. در این راستا با توجه به نقش محوری حسابرسی داخلی در ارتباط با فراهم آوردن اطمینان لازم برای کمیته حسابرسی و هیئت مدیره در رابطه با اثربخشی مدیریت ریسک، پیاده سازی و بکارگیری حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک در سازمان ها ضروری می‌باشد.

نتایج آزمون فرضیه های بعد نشان داد که حق الزحمه حسابرسی بر پیاده سازی رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک تأثیر مثبت و معناداری دارد. از این منظر می‌توان از طریق توجه به عواملی همچون حجم و پیچیدگی کار، نوع حسابرسی و تخصص حسابرس، حق الزحمه حسابرسی را به نحو صحیحی تعیین نموده و از این طریق بتواند رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک را تقویت نمود

داخلی مبتنی بر ریسک مستلزم تعیین ریسک‌های سازمانی می‌باشد، بنابراین باعث استفاده بهینه از منابع کمیاب حسابرسی، هماهنگی بیشتر بین حسابرسان داخلی و اهداف مدیریت، تسهیل توسعه سازمانی و کاهش ریسک های احتمالی از طریق تمرکز به حوزه های دارای نقاط ضعف می‌شود.

حسابرسی داخلی در مسیری قرار دارد که در چند سال آینده نیاز خواهد داشت در روشها، ابزار و تکنیک‌های سنتی خود به منظور رویارویی با الزامات قانونی جدید برای راهبری شرکتی و استانداردهای جدید مدیریت ریسک، تغییراتی ایجاد نماید. این الزامات جدید به گونه‌ای طراحی شده اند تا اطمینان بیشتری از توانایی سازمان در مدیریت ریسک فراهم نماید که تغییرات عمده در عملکرد حسابرسی داخلی و حمایت از آن توسط هیات‌مدیره را می‌طلبد. برای ارزیابی ریسک شیوه‌های کمی و کیفی گوناگونی وجود دارد. سازمان‌ها و واحد های حسابرسی داخلی با توجه به نیاز و هدف‌هایشان می توانند یکی از چارچوب‌های شناخته شده و مورد پذیرش نهادهای حرفه‌ای بین المللی را برای مدیریت ریسک و ارزیابی آن برگزینند. الزامات سال‌های اخیر دستورالعمل حاکمیت شرکتی از جمله الزام هیات مدیره به کسب اطمینان از اثربخشی مدیریت ریسک، چالش‌ها و فرصت‌هایی را برای حسابرسی داخلی ایجاد کرده است. در طول سال‌های اخیر حسابرسی داخلی ملزم به تغییر در نقش و رویکرد خود به منظور افزایش اثربخشی مدیریت ریسک شده است. نظر به اهمیت این موضوع؛ در پژوهش حاضر شناسایی سازه‌های مؤثر بر پیاده سازی رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک در راستای بهبود کیفیت حسابرسی مستقل پرداخته شد.

در راستای حصول به اهداف تعریف شده؛ پس از انجام تحلیل‌های آماری در دو بخش کمی و کیفی؛ نتایج نشان داد که سابقه فعالیت‌های حسابرسی داخلی بر پیاده سازی رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک تأثیر دارد. از این رو و با توجه به آنکه رویکردهای حسابرسی داخلی شامل مجموعه‌ای از فعالیت‌ها و فرآیندهایی است که برای بررسی و ارزیابی کنترل‌های داخلی، فرآیندهای مدیریتی و عملکرد کلی سازمان به کار گرفته می‌شود؛ میتوان از طریق بهبود موارد یاد شده؛ زمینه‌های بهبود سازی رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک را فراهم آورد.

در خصوص سیستم کنترل داخلی نیز میتوان بیان داشت این مورد در شرکت‌ها یک فرآیند حسابداری است که معمولاً به منظور دستیابی به اهداف کوتاه مدت و بلندمدت جهت سودآوری شرکت و یا حفظ توان مالی موسسه انجام می‌شود. زیرا کنترل داخلی شرکت‌ها دارای انواع چرخه معاملات، اهداف و الزامات منحصر به عرصه خود است که باید در خصوص انجام این فرآیند، رعایت شود. زیرا به تبع یک سیستم کنترل ها داخلی

هر ریسک بر اساس اشتباهی ریسک سازمان، واکنش یا واکنش‌هایی تعریف شود. زیرا به صورت کلی واکنش‌های چهارگانه زیر در خصوص ریسک‌های شناسایی شده قابل تعریف و اتخاذ هستند:

اجتناب از ریسک: در برخی موارد فعالیت‌هایی که می‌توانند ریسک یا ریسک‌هایی برای سازمان به همراه داشته باشند فراتر از سطح ریسک‌پذیری سازمان بوده و امکان اعمال کنترل‌های مناسب برای رویارویی با آنها نیز وجود ندارد، در این صورت ممکن است سازمان از فعالیت مربوطه اجتناب کرده تا با ریسک مواجه نشود.

انتقال ریسک: ممکن است سازمان ریسک بپذیرد و برای کاهش تأثیرات نامطلوب آن مجموعه‌ای از اقدامات را اعمال کند. این کنترل‌ها باعث می‌شود تا ریسک از سطح ریسک ذاتی به سطح ریسک باقیمانده تقلیل یابد.

اشتراک ریسک: ممکن است برای کاهش تأثیرات نامطلوب ریسک، با انجام فعالیت‌هایی از جمله بیمه کالاها، اموال یا فعالیت‌ها یا برونسپاری اقدامات ریسک با یک سازمان بیرونی به اشتراک گذارده شود.

پذیرفتن ریسک: در مواردی نیز ریسک نسبت به سطح اشتباهی ریسک‌پذیری سازمان پایین تر بوده به نحوی که سازمان تأثیرات نامطلوب ریسک را می‌پذیرد و اقدامی برای کاهش آن انجام نمی‌دهد.

### پیشنهاد‌های آتی

پیشنهاد می‌شود که مطالعات میدانی در حد کفایت از گروه‌های مختلف استفاده کننده از گزارش‌های مدیریتی در ایران انجام شود و نظر استفاده‌کنندگان در رابطه با حسابرسی مبتنی بر ریسک و آثار آن بر هر یک از گروه‌های ذینفع به دقت مستند و ارزیابی شود. زیرا این دست اطلاعات برای تعیین بهترین راه برخورد با موضوع گزارش‌های مدیریتی در ایران کمک بسیار بزرگی است. درجه روشن شدن ابعاد مختلف اهمیت پژوهش حاضر؛ می‌توان موضوعات زیر را به محققین آتی پیشنهاد داد.

- پیاده سازی رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک در راستای بهبود کیفیت حسابرسی مستقل با رویکرد فراترکیب.
- پیاده سازی رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک در راستای بهبود کیفیت حسابرسی مستقل با تأکید بر نقش تعارض میان حسابرسان، مدیران و هیأت مدیره.
- پیاده سازی رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک در راستای بهبود کیفیت حسابرسی مستقل با تأکید بر نقش ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان مستقل.

همچنین در خصوص فرآیندهای ارتباطی می‌توان بیان داشت از آنجاکه ارتباط حسابرسان داخلی و مستقل، به عنوان دو ستون اصلی ساختار حاکمیت شرکت، اهمیت بسیار زیادی پیدا کرده است؛ این تعامل بر جلب اطمینان و افزایش کیفیت گزارش‌های مالی تأثیر مستقیم و قابل لمس در پایداری و اعتبار شرکت‌ها دارد که از این طریق بتواند رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک را تقویت نمود.

بر اساس اهمیت توانایی حسابرسان نیز می‌توان تبیین نمود حسابرسان با بررسی دقیق حساب‌ها و سوابق مالی یک سازمان، اطمینان حاصل می‌کنند که اطلاعات مالی ارائه شده، دقیق، قابل اعتماد و مطابق با استانداردهای حسابداری است. بدیهی است هرچه حسابرسان توانا تر باشند؛ گزارشی جامع تر از نتایج حسابرسی خود تهیه می‌کنند که در آن نظر خود را در مورد وضعیت مالی سازمان بیان می‌کنند.

### پیشنهاد‌های کاربردی

با عنایت به اینکه مدیریت ریسک عنصری اساسی از راهبری شرکتی بوده و مدیریت مسئول استقرار و اعمال چارچوب مدیریت ریسک از سوی هیئت مدیره است؛ در این راستا با توجه به نقش محوری حسابرسی داخلی در حوزه مدیریت ریسک در ارتباط با فراهم آوردن اطمینان لازم برای مدیریت و هئیت‌مدیره سازمان در رابطه با اثربخشی مدیریت ریسک، پیاده‌سازی و بکارگیری حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک در سازمان‌ها و شرکت‌ها می‌بایست اقدامات لازم صورت گیرد. بنابراین به مدیران ارشد، کمیته‌های حسابرسی، کمیته‌های ریسک و مدیران حسابرسی داخلی سازمان‌ها و شرکت‌ها توصیه می‌شود به منظور برخورداری از مزایای رویکرد جدید حسابرسی داخلی، نسبت به حمایت، پذیرش، پیاده‌سازی و بکارگیری حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک بر اساس چارچوب‌های به رسمیت شناخته شده کنترل‌های داخلی و مدیریت ریسک اقدام نمایند.

همچنین می‌بایست به این امر توجه شود که مراحل حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک باید تنها با هدف شناسایی ریسک و گزارش آن نباشد و نظارت بر عملکرد حسابرسی و مدیریت ریسک، به اندازه شناسایی ریسک‌ها اهمیت دارد. همچنین می‌بایست طی فرایند نظارت و بررسی حسابرس، باید مشخص شود که کنترل‌های داخلی چقدر در کاهش اثرات نامطلوب ریسک‌ها موفق بوده‌اند. باید توجه داشت این نظارت باید به شکل مستمر ادامه داشته باشد و نتایج آن هم در بازه‌های زمانی مختلف بررسی شود.

در ادامه می‌توان پیشنهاد نمود در تدوین برنامه حسابرسی مبتنی بر ریسک، پس از اینکه ریسک‌ها شناسایی شدند، به ازای

### محدودیت‌های پژوهش

طی انجام پژوهش‌های کیفی، امکان بروز و دخالت پیش فرض‌ها و تعصب‌های پژوهشگر، ممکن است یافته‌ها و نتایج پژوهش را خدشه دار کند؛ اگرچه در پژوهش حاضر محققان نهایت تلاش خود را انجام داده‌اند تا از سوگیری جلوگیری کنند. مهمترین محدودیت در این نوع پژوهش‌ها، به رویکرد پژوهش باز می‌گردد. از آنجا که در پژوهش‌های کیفی پدیده مدنظر در بستری که رخ داده، بررسی می‌شود؛ امکان تعمیم‌پذیری نتایج و یافته‌های پژوهش به شرایط و موقعیت‌ها محدود است و به آزمون تجربی از طریق پژوهش‌های کمی نیاز دارد. همچنین عدم درک برخی سوالات پرسشنامه توسط پاسخ‌دهندگان عمده‌ترین محدودیت پژوهش حاضر بود.

### فهرست منابع

- پورعلی، محمدرضا، رادان، رویا. (۱۳۹۱). حسابرسی مبتنی بر ریسک؛ یک رویکرد جدید. منتشر شده در اولین همایش ملی حسابداری و مدیریت در سال ۱۳۹۱. شناسه ملی مقاله: NOORACCOUNTING01\_208
- حمیدی، ناصر، پویان فر، فرزاد، محمودی، فرزاد. (۱۳۹۸). ارائه روش نظام‌مند حسابرسی مبتنی بر ریسک در صنعت بانکداری. مطالعات مدیریت و حسابداری پاییز ۱۳۹۸، دوره پنجم - شماره ۳.
- سالم جابر، حکمت. (۱۴۰۱). طراحی الگوی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مستقل شرکت‌های تجاری فعال بین ایران و عراق. پایان‌نامه داخل کشور کارشناسی‌ارشد، دانشگاه شهید چمران اهواز، دانشکده اقتصاد و علوم اجتماعی.
- شاهوردی، مسعود، فلاح، میرفیض، کردلوئی، حمیدرضا، بدیعی، حسین. (۱۴۰۱). ناسایی موانع و ارائه الگوی پیاده‌سازی سیستم حسابرسی مبتنی بر ریسک در ایران. فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۱۱، شماره ۴۳ - شماره پیاپی ۴۳.
- غیث زهیر، حسن. (۱۴۰۲). تاثیر عملکرد حسابرسی مستقل بر اجزای کیفیت حسابرسی. پایان‌نامه داخل کشور کارشناسی‌ارشد، دانشگاه ارومیه، دانشکده اقتصاد و مدیریت.
- کرمی، غلامرضا، رحیمیان، نظام الدین، اسکندری، کیوان. (۱۴۰۰). شناسایی موانع به کارگیری کامل حسابرسی مبتنی بر ریسک در موسسات حسابرسی ایران و ارائه راهکارهای لازم برای تسریع آن. نشریه دانش حسابرسی، سال ۱۴۰۰، دوره ۲۱، شماره ۸۲.
- محمودی، فرزاد، پویان‌فر، فرزاد. (۱۴۰۰). حسابرسی مبتنی بر ریسک: با رویکرد تصمیم‌گیری چندشاخصه. فصلنامه مهندسی تصمیم، سال سوم، شماره دهم، پاییز ۱۴۰۰.
- Abo-Donia, A. E.-S. M., & Elgendy, K. M. M. J.(2023).Using Risk-Based Audit Approach for Auditing Accounting Estimates and its impact on the Audit Quality: an Empirical Study. 10(1), 146-205 .
- Francis, J. R. J. T. B. A. R.(2023).Going big, going small: A perspective on strategies for researching audit quality. 55(2), 101167 .
- Kzykeyeva, A. J. Q.-A. t. S.(2022).Risk-Based Approach to Improving the Quality of Internal Audit. 23(189 )
- Le, T. T., Nguyen, T. M. A., Ngo, T. H. C. J. E. R. o. M., & Economics, B.(2022).Risk-based approach and quality of independent audit using structure equation modeling-Evidence from Vietnam. 28(3), 100196 .
- Li, X. J. M. v. A. e. B.(2022).Behavioral challenges to professional skepticism in auditors' data analytics journey. 96(1/2), 27-36 .
- SINAGA, R. I. H. J. R. L. J.(2023).ANALYSIS OF FACTORS IN IMPLEMENTING RISK-BASED PERFORMANCE AUDITS THAT AFFECT FIRM VALUE. 11(5s )
- Sujana, E., Dharmawan, N. A. S. J. A. A., Business, & Journal, F. (2023). Audit Quality Improvement and the Role of Risk: Audit as a Moderator. 17(4), 213-228 .



*Accounting Knowledge & Management Auditing*  
Vol. 15/ No. 57/ Spring 2025

## **Identifying the structures that affect the implementation of a risk-based audit approach with a grounded theory approach**

**Niloofar Arij**

PhD Student in the Department of Accounting, North Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.

[niloofar.arij@gmail.com](mailto:niloofar.arij@gmail.com)

**Arefeh Mohaghegh**

Assistant Professor, Department of Accounting, Semnan Branch, Islamic Azad University, Semnan, Iran (Corresponding Author).

[mohaghegh.arefeh@gmail.com](mailto:mohaghegh.arefeh@gmail.com)

**Ali Rezaei**

Assistant Professor, Department of Finance and Accounting, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.

[ali.rezaei92@iau.ac.ir](mailto:ali.rezaei92@iau.ac.ir)

**Mohammad Hassani**

Assistant Professor, Department of Accounting, North Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.

[m\\_hassani@iau-tnb.ac.ir](mailto:m_hassani@iau-tnb.ac.ir)

### **Abstract**

The present study has analyzed the Identifying the structures that affect the implementation of a risk-based audit approach with a grounded theory approach. In terms of approach, the present study is exploratory in the qualitative and interview part and descriptive-causal research in the quantitative part.

In order to achieve the research objectives, first, using theoretical foundations and opinions of experts in the field; dimensions, components and indicators effective on the implementation of the risk-based audit approach were extracted and 17 components were identified and agreed upon using the Delphi method.

The statistical population of this study; was all certified public accountants in Iran and the required data was collected by distributing a researcher-made questionnaire among 338 people. After that; inferential statistical methods such as t-test and structural equation modeling using the PLS method were used to analyze the data.

The first result of this study; Identifying the dimensions and components affecting the implementation of the risk-based audit approach is in line with improving the quality of independent auditing, which was achieved by using theoretical studies, summarizing the opinions of accounting and auditing experts, analyzing the opinions of the statistical community, and receiving the opinions of experts in fields related to the research.

The second result of this study showed that the components of the history of internal audit activities, auditor motivation, the effectiveness of internal control systems, the existence of risk-based audit laws and regulations, the internal control system, the ability of auditors, and audit fees had a positive and significant effect on the implementation of the risk-based audit approach.

**Keywords:** Risk-based audit, Audit quality, Independent audit quality.