شناسـایی موانع به کارگیری کامل حسابرسـی مبتنی بر ریسـک در موسسات حسابرسی ایران و ارائه راهکارهای لازم برای تسریع آن

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۱۲/۲۶
تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۳/۷

غلامرضا کرمی[۱]
نظام‌الدین رحیمیان[۲]
کیوان اسکندری[۳]

چکیده:

در سالهـای اخیر، اگر چـه تجربه جهانی بر استفاده از رویکـرد حسابرسی مبتنی بر ریسک تاکید دارد ولیکن حرفـه حسابرسی در ایران، در بکارگیری این رویکرد، چندان موفق نبوده اسـت. هدف این تحقیـق، شناسایی موانع بکارگیری کامل حسابرسـی مبتنی بر ریسک در موسسـات حسابرسـی ایران و ارائه راه کارهای لازم برای تسریـع آن می‌باشد. جامعه آماری شامـل افـراد متخصص و صاحب نظر در زمینه حسابرسی است کـه تعداد ۲۰ نفر به عنوان مشارکت‌کننـده در پژوهش با استفاده از رویکرد نمونه‌گیـری هدفمند، به روش گلوله برفی انتخـاب شده‌اند. داده‌ها با روش مصاحبه‌های نیمه ساختـار یافته گردآوری شده و از طریق کدگذاری و دسته‌بنـدی در قالب مفاهیم و مقوله‌ها و استخراج تم‌های تکرار شونده (تحلیل تـم) تمام زیر مجموعه‌ها به یکدیگـر ربط داده شده است. نتایـج تحقیق نشان می‌دهد که فقدان آموزش، فناوری، آیین‌نامه‌ها، پایین بودن حق‌الزحمه حسابرسی، فقدان زیر ساخت‌ها، وجـود تحریم‌ها و بی‌اعتقادی کارکنان، موانع اصلـی بکارگیری حسابرسی مبتنی بر ریسک در موسسات حسابرسی ایران بوده و برای تسریع در اجرای این رویکرد، باید اقدامات موثری بـرای آموزش، تدوین دستورالعمل‌ها، ارتقای فرهنگ و فنـاوری و حق‌الزحمه حسابرسی به عمل آید.

واژه‌هـای کلیدی: حسابرسـی، حسابرسی مبتنی بر کنتـرل، حسابرسی مبتنی بر ریسک، موسسات حسابرسی ایران، روش تحلیل تم

۱. دانشیار، گروه حسابداری، دانشگاه تهران.
۲. استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه خاتم.
۳. دانشجـوی دوره دکتـری حسابـداری، پردیـس بین‌المللی کیـش، دانشگاه تهـران، نویسنده مسئـول، ایمیل: auditalen@gmail.com

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.3.8]

۱- مقدمه

مفهـوم ریسک حسابرسی و اجزای آن، سالهای زیـادی است که در ادبیات حسابرسی مطرح اسـت و در سالهای اخیر، حسابرسـی مبتنی بر ریسک[1] جایگزین حسابرسـی مبتنی بر سیستم کنتـرل داخلی شـده و در اکثر کشورهـای جهان مورد استفـاده قرار گرفته اسـت. در این نوع حسابرسـی، فرایند شناسایی و گزارش ریسک تحریف‌های با اهمیت با این هدف صورت می‌گیرد که حساب‌های دارای احتمال تحریف با اهمیت با دقت بیشتری رسیدگی شود (نادریان، ۱۳۹۲).

بسیـاری از حسابرسان در دهـه ۱۹۹۰ میلادی، رویکردهای حسابرسـی باریک بین مبتنی بـر اقـلام صورتهای مالـی را به سوی رویکردهـای حسابرسی گسترده نگر کنـار گذاشتند که با نـام "حسابرسی مبتنی بـر ریسک" یا "حسابرسی ریسـک کسب و کار[2]" شناختـه می‌شود. در چارچوب این روش شناختی جدیدتر، حسابرسان دیدگاهی کل نگر برای مشخص ساختن ریسک تحریف‌های با اهمیت[3] شامل بررسی راهبردها و فرایندهای کسب و کار، عوامل داخلی و بیرونی و رویه‌هـای ارزیابی عملکرد به کار می‌گیرند و پس از آن، هر چه بیشتر توجه خود را به عرصه‌های بـا ریسک بالاتر، اختصاص می‌دهد. پشتیبانان حسابرسـی مبتنی بر ریسک بر این باورند که این رویکرد موثرتر است و حسابرسان درک بیشتری نسبت به شرکت، محیط آن و فرایندهای کسب و کار به دست آورده و رویه‌های حسابرسی، بیشتر به سمت عرصه‌های مستعد تحریف‌های با اهمیت نشانه گرفته می‌شود (علیمیرزایی، ۱۳۹۲).

موضـوع ارزیابی ریسـک (خطر) حسابرسی و تاثیـر آن در افزایش قابلیـت اعتماد اطلاعات صورت‌هـای مالـی، از چنان اهمیتـی برخوردار است کـه انجمن‌های حرفه‌ای چـون فدراسیون بین‌المللـی حسابداران[4]، انجمن حسابـداران رسمی آمریکا[5]، انجمن حسابـداران خبره انگلستان و ویلـز[6]، موسسات بزرگ حسابرسی چون موسسـات آرتور اندرسن[7]، ارنست اندیانگ، پرایس واتر هاوس کوپرز[8]، دیلویت اند توش[9]،کی پی ام جی[10]، به طور جدی و پیگیر به موضوع خطر حسابرسی پرداخته اند. بکارگیری شیوه مدیریت خطر حسابرسی موجب افزایش کارآیی و اثربخشی می‌شود زیـرا بـا تعیین نوع و ماهیت، زمانبندی اجرا و حدود، آزمـون محتوا به گونه‌ای معقول و همراه با قابلیت پاسخگویی کامل، رسیدگی‌ها به میزان مناسبی انجام می‌شود و در نتیجه زمان صرف شده به سطح منطقی‌تری تغییر می‌یابد(سازمان حسابرسی، ۱۳۸۱).

فدراسیـون بین‌المللـی حسابـداران، در رهنمودهای خـود، انعطاف‌پذیـری در زمان انجام

1. Risk-based Auditing
2. Business Risk Auditing
3. Material Misstatements
4. International Federtion of Accountants (IFAC)
5. American Institute of Certified Public Accountant (AICPA)
6. Institute of Charter Accountants in England and Wales (ICAEW)
7. Aurthur Andersen
8. PriceWaterHouseCoopers(PWC)
9. Deloitte & Touche
10. KPMG

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.3.8]

حسابرسی، تمرکز فعالیت‌های تیم حسابرسی، بر عرصه‌های اصلی کار حسابرسی، تاکید رویه‌های حسابرسی بر ریسک‌های خاص، درک بهتر و کامل‌تر سیستم کنترل داخلی شرکت‌ها و انتقال به موقع‌تر موضوعات مورد علاقه مدیریت را مزیت‌های حسابرسی مبتنی بر ریسک می‌داند.

در سازمان حسابرسی، حدود ۲۰ سال است که به منظور برنامه‌ریزی ریسک حسابرسی، برای تعیین تعداد نمونه و فرآیند گزارشگری، مدل حسابرسی مبتنی بر ریسک استفاده می‌شود. لکن این مدل به نحو مطلوب انجام نمی‌شود. جامعه حسابداران رسمی ایران نیز دستورالعملی منتشر کرده که تاکنون عملیاتی نشده است (گشتاسبی،۱۳۹۲).

گرچه تجربه جهانی بر استفاده از رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک و تاثیر آن بر کیفیت حسابرسی تاکید دارد، اما حرفه حسابرسی در ایران، در به کارگیری این رویکرد، چندان موفق نبوده است. چنین به نظر می‌رسد که کوشش‌های اخیر، برخی از موسسه‌های حسابرسی در به کارگیری رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک، نویدی برای پیشرفت و ارتقای حرفه حسابرسی ایرانی خواهد بود (مکرمی، ۱۳۹۲).

در ایران نظر خواهی‌ها، میزگردها و اظهار نظرهای ارائه شده از سوی اساتید حرفه نشان می‌دهد که این رویکرد با استقبال زیادی روبرو نشده است و به واسطه جوان بودن حرفه و کوچک بودن اندازه موسسات حسابرسی و هزینه بر بودن تحقیقات در این حوزه، اقدامی صورت نپذیرفته و یا نتایج تحقیقات محدود انجام شده به صورت جزیره‌ای مورد بهره برداری قرار گرفته است. همچنین تحقیقات انجام شده، بیانگر این است که تاکنون در ایران تحقیقات کامل و جامعی در خصوص حسابرسی مبتنی بر ریسک با نگاه کاربردی در موسسات حسابرسی انجام نپذیرفته است (مهربانی و غلامی جمکرانی، ۱۳۹۶).

تحقیق حاضر در پی پاسخ به این سوال است که چگونه می‌توان با شناسایی موانع و مشکلات موجود، زمینه‌های لازم را برای تسریع در انجام حسابرسی مبتنی بر ریسک در موسسات حسابرسی ایران فراهم نمود؟ در این مورد، موضع ارزیابی خطر حسابرسی و به تبع آن حسابرسی مبتنی بر ریسک و تاثیر آن در افزایش قابلیت اعتماد اطلاعات صورتهای مالی، از چنان اهمیتی برخوردار است که موسسات حسابرسی بین‌المللی و انجمن‌های حرفه‌ای به طور جدی و پیگیر به موضوع آن پرداخته‌اند. از طرفی، به کار گیری شیوه مدیریت خطر حسابرسی موجب افزایش کارایی و اثربخشی حسابرسی نیز می‌شود. لیکن به رغم فوائد و مزایای مذکور پیاده سازی حسابرسی مبتنی بر ریسک در موسسات حسابرسی ایران با چالشهای جدی مواجه است و فرآیند عملیاتی کردن آن با مشکلات اساسی مواجه است. بنابراین، هدف اصلی این پژوهش ارائه راه کارهای لازم برای موسسات حسابرسی ایران به منظور تسریع در انجام حسابرسی با رویکرد مبتنی بر ریسک با توجه به مزیت‌های این رویکرد می‌باشد. انتظار می‌رود با اجرای این پژوهش و ارائه راهکارهای مناسب، زمینه برای اجرای کامل حسابرسی مبتنی بر ریسک هر چه بیشتر در موسسات حسابرسی ایران فراهم گردد.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.3.8]

۲- مبانی نظری پژوهش:

۲-۱- حسابرسی مبتنی بر ریسک:

حسابرســی، فراینــدی منظم و باقاعده برای جمــع‌آوری و ارزیابی بی طرفانــه شواهد درباره ادعاهای مربوط به فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی به منظور تعیین درجه انطباق این ادعاها (اظهارات)، معیارهــای از پیــش تعیین شده و گزارش نتایج به افراد ذینفــع است. هدف حسابرسی، مشخص کردن میزان انطباق بین موضوع مورد رسیدگی و معیارهای از پیش تعیین شده است. حسابرسی بــا استفــاده از شیوه‌هــا و روشهایی که تا انــدازه‌ای هم به روشهای علمی تحقیــق شباهت دارد، جمــع‌آوری و ارزیابی شواهد مورد نیــاز می‌پردازد و نتایج این فرایند آزمونــی و ارزیابی در قالب گواهــی (شهادت) دهی به استفــاده کنندگان اطلاعات ارائه می‌شــود (انجمن حسابداری امریکا، ASOBAT ،۱۹۶۶ ،۱۳۹۵).

حسابرسی، فعالیتی برای دستیابی به اهداف مشخص است. طبق استاندارد حسابرسی شماره ۲۰۰، اهــداف حسابرسی مستقل، کسب اطمینان معقول از وجود یا نبود تحریف با اهمیت ناشی از تقلــب و اشتباه در صورتهای مالی است. بسترهای اجتماعی و انتقادی حسابداری و حسابرسی، به خوبی اهداف حسابرسان مستقل را تبیین می‌کند (دینس،۱۳۹۶).

مفهوم ریسک (خطر) حسابرسی و اجزای آن سالهاست که در متون حسابرسی مورد توجه قرار گرفتــه است (کمیته تجدید نظر دستورالعمل حسابرســی، ۱۳۸۷، رحیمیان و همکاران، ۱۳۹۱) طبــق استانداردهای حسابرسی، خطر حسابرسی یعنی خطر اینکه حسابرس هنگام وجود تحریف با اهمیت در صورت‌های مالی، نسبت به آن نظر نامناسب ارائه کند. خطر حسابرسی تابعی از خطر تحریف با اهمیت و خطر عدم کشف است. فرایند شناسایی و گزارش ریسک تحریف‌های با اهمیت در صورت‌های مالی را "حسابرسی مبتنی بر ریسک" می‌گویند. هدف حسابرسی مبتنی بر ریسک، این است که حساب‌های دارای احتمال تحریف با اهمیت را با دقت بیشتری رسیدگی کنیم.

فرآیند نحوه شناسایی ریسک تحریف‌های با اهمیت به این شرح است:

الف- شناسایی و ارزیابی ریسک واحد تجاری (عوامل دارای اثر منفی روی تحقق اهداف واحد تجاری)

ب- چگونگی برخورد مدیریت با ریسک‌های مذکور.

ج- تعیین محدوده‌هایی که مدیریت به آنها توجه نکرده است.

فرآینــد حسابرســی مبتنی بر ریسک، دارای ســه مرحله ارزیابی ریســک، واکنش به ریسک و گزارشگــری است: (جامعه حسابداران رسمی ایــران، ۱۳۹۴، رحیمیان، ۱۳۹۱،IFAC ,۲۰۱۱ ,۲۰۱۲,ICAI)

مرحله ارزیابی ریسک: در مرحله ارزیابی ریسک اقدامات زیر به عمل می‌آید:

- اجرای روش‌های پذیرش یا ادامه کار با صاحبکار؛
- برنامه‌ریزی کلی حسابرسی؛
- اجرای روش‌های ارزیابی ریسک، به منظور کسب شناخت از واحد مورد رسیدگی و شناسایی

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.3.8]

ریسک‌های ذاتی و کنترل؛

- شناسایـی روش‌هـای کنترل داخلی مربوط و ارزیابی نحوه طراحـی و پیاده سازی آنها (آن دسته از کنترل‌های داخلی که منجر به جلوگیری از وقع تحریف با اهمیت می‌گردند یا امکان کشف و اصلاح تحریف‌های با اهمیت را پس از وقوع آنها فراهم می‌کند)؛
- برآورد ریسک‌های تحریف با اهمیت در صورت‌های مالی؛
- شناسایـی ریسک‌هـای قابل توجهی که نیاز به ملاحظات خاصـی در حسابرسی دارند و نیز تشخیص آن دسته از ریسک‌هایی که اجرای آزمون‌های محتوا در مورد آنها، به تنهایی کافی نیست؛
- آگاه‌سـازی مدیریت و افراد دارای وظایـف راهبردی در واحد مورد رسیدگی، از ضعف‌های با اهمیت در طراحی و اجرای کنترل‌های داخلی؛ و
- بـرآورد آگاهانـه ریسک‌های ناشی از تحریف با اهمیت در سطـح صورتهای مالی و در سطح ادعاهای مدیریت.

مرحلـه واکنش به ریسـک: دومیـن مرحله از فراینـد حسابرسی برخوردهـای حسابرس با خطرهـای ارزیابی شـده (واکنش به ریسک) می‌باشد. مطابق استانـدارد حسابرسی شماره ۳۳۰، هـدف حسابرس مستقل، کسب شواهـد حسابرسی کافی و مناسب در خصوص خطرهای تحریف بـا اهمیـت ارزیابی شده، از طریق طراحـی و اجرای روشهای حسابرسی لازم بـرای مقابله با آن خطرهاسـت. همچنین طراحـی و انجام روشهای گسترده حسابرسـی، در واکنش به ریسک‌های تحریف بااهمیت برآورد شده و گردآوری شواهد پشتوانه لازم برای ارائه اظهارنظر حسابرسی است.

برخی از مواردی که حسابرس باید در برنامه‌ریزی روش‌های حسابرسی در نظر بگیرد، عبارتند از:

- تـوان بالقـوه روش‌های تحلیلی که نیاز بـه اجرای انواع دیگر روش‌هـای حسابرسی کاهش می‌دهد یا دامنه اجرای این روش‌ها را محدود می‌کند.
- وجـود کنترل داخلی که آزمون آنها، می‌تواند منجر به کاهش نیاز به اجرای آزمون محتوا یا کاهش دامنه اجرای این روش‌ها گردد.
- آن دسـته از ادعاهـای مدیریت که صرفاً از طریق آزمون‌های محتوا، قابل اثبات نیستند. این مورد زمانی رخ می‌دهد که حجم انبوهی از معاملات، به طور خودکار و بدون اعمال روش‌های دستی، پردازش می‌گردند.
- نیاز به در نظر گرفتن روش‌های حسابرسی اضافی.
- نیاز به انجام روش‌های گسترده‌تر حسابرسی، در واکنش به توان بالقوه مدیریت برای نادیده گرفتن و دور زدن کنترل‌ها یا سایر اعمال متقلبانه.
- نیاز به انجام روش‌های حسابرسی خاص در واکنش به ریسک‌های قابل توجه شناسایی شده.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.3.8]

مرحله گزارشـگری: زمانی که تمام روش‌های حسابرسی اجرا و نتایج مربوط حاصل شد، باید یافته‌های حسابرسی، به مدیریت و افراد دارای وظایف راهبری شرکت، گزارش و باید نوع اظهارنظر حرفه‌ای حسابرس تعیین و در خصوص نحوه نگارش مناسب گزارش حسابرس، تصمیم‌گیری شود (IFAC, ۲۰۱۱, ICAI, ۲۰۱۲).

۳- پیشنه پژوهش

۳-۱- تحقیقات خارجی

- لـی و نگوین (۲۰۲۰) در تحقیق خود در ویتنام به موضوع اجرای رویکرد حسابرسی مبتنی بـر ریسک در موسسات حسابرسی این کشور پرداختنـد. این تحقیق به بررسی این موضوع می‌پـردازد که چگونه حسابرسی مبتنی بر ریسک را درک و در عمل به کار می‌گیرند. نتایج ایـن تحقیق کـه در سالهـای ۲۰۱۸ و ۲۰۱۹ از طریق مصاحبه خبرگـان جمع‌آوری شده نشان می‌دهد که رفتار حسابرسان مستقل شاغل در موسسات بزرگ حسابرسی با موسسات کوچـک با هم متفاوت است و تفاوت و اختلا ف در ویژگی‌های مشتریان، وجود رهنمودهای بـه کارگیری، حق‌الزحمه حسابرسی و دانش و مهارت حسابرس، مهم‌ترین دلایل این تفاوت می‌باشد (LE & Nguyen, ۲۰۲۰)
- یزدانیـان سید محسـن و محسن دستگیر (۲۰۱۹) تحقیق خـود بررسی مسائل و مشکلات اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک در ایران و اولویت بندی آنها پرداختند اند. در این تحقیق، از روش پرسشنامـه برای گردآوری اطلاعـات استفاده شده که بین شرکاء مدیران موسسات حسابرسی توزیع شده است نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که فقدان مبانی نظری و قوانین و مقـررات حسابرسی مبتنـی بر ریسک در ایران ساختار و وظایـف حسابرسان و موسسات حسابرسی از مهمترین عواملی هستند که محدودیت‌های اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک در ایران را تشکیل می‌دهند (yazdaniyan & Dastger , ۲۰۱۹).
- عسگـری و همکـاران (۲۰۱۸) در کشور کویت تحقیقی تحت عنـوان " شواهد حسابرسی و مدلسـازی ریسک حسابرسی با استفـاده از برنامه‌ریزی مبتنی بر هدف" انجام دادند. در این تحقیق آمـده است که حسابرسان مستقل با مدیریت ریسـک حسابرسی و تخصیص منابع حسابرسـی در میان موضوعات مختلف با انجـام وظایف خود می‌پردازند، برنامه‌ریزی مبتنی بـر هدف، شیوه‌ای خلاقانه است که می‌تواند در مدلهـای حسابرسی مبتنی بر ریسک مورد استفـاده قـرار گیرند. ارزش گزارش حسابرسی به ریسـک حسابرسی بستگی دارد و کاهش ریسک حسابرسی موجب ارتقای کیفیت گزارش حسابرسی می‌شود. با استفاده از برنامه‌ریزی مبتنی بـر هدف، حسابرسـان در حسابرسی مبتنی بر ریسک می‌تواننـد تصمیم‌گیری‌های بهتری را انجام دهند (Askary , ۲۰۱۸).
- اماهـولار و همکاران (۲۰۱۷) در پژوهشی تحت عنـوان " تاثیر حسابرسی مبتنی بر ریسک بر کنترل کیفیت داخلی بانکهای منتخب سپرده در نیجریه " بیان می‌کنند که هدف از این

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.3.8]

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.3.8]

مطالعه بررسی تاثیـر حسابرسی مبتنی بر ریسک بر کنترل کیفی داخلی بانک‌های منتخب سپرده‌پذیر در نیجریه است. روش نمونه گیری در این پژوهش به صورت تصادفی بوده است. روش آمـاری مورد استفاده در ایـن پژوهش آزمون مقایسات زوجی و همچنین جهت روایی پرسش‌نامـه از آلفای کرونباخ استفاده گردیده و جهت تجزیه و تحلیل داده‌ها از نرم‌افزار اس بـی اس اس ۲۰ استفاده شـده است. داده‌های اولیه با استفـاده از پرسشنامه به عنوان ابزار تحقیق جمع‌آوری شده است. یافته‌های اولیه نشان داد که حسابرسی مبتنی بر ریسک تاثیر آماری معنی داری بر کیفیت کنترل داخلی بانک‌ها در سطح اطمینان ۹۵ درصد دارد با توجه بـه یافته‌های فوق، در این مطالعـه توصیه شده است که ممیزی داخلی بر اساس حسابرسی مبتنـی بر ریسک بایـد از طریق تصویب ارزیابی بهتر خطر به منظـور بهبود کیفیت کنترل داخلی در بانک‌های تجاری نیجریه مورد تصویب قرار گیرد (Amahulu et al , ۲۰۱۷)

- زین‌العابدیـن (۲۰۱۷) در تحقیقی با عنوان "عوامل موثر در بکارگیری حسابرسی مبتنی بر ریسـک در کشور مالزی بر روی شرکتهای سهامی عام" به این نتیجه رسیده که کمیته‌های حسابرسـی و سیستم مدیریت ریسـک بطور فزاینده‌ای بر بکارگیـری حسابرسی مبتنی بر ریسک (باتاثیر مثبت) تاثیر دارد (Zainalabidin,۲۰۱۷).
- کا او و همکاران (۲۰۱۵) در تحقیقی با عنوان "تغییر در روش حسابرسی، اصول حاکمیت شرکتی و تلاش حسابرس" به این نتیجه رسیدند که حسابرسان در رویکرد حسابرسی مبتنی بر سیستم، توجه اندکی به اصول حاکمیت شرکتی می‌کنند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که وقتی ارتباط بین تلاش‌های حسابرسان و اصول حاکمیت شرکتی ضعیف است. با بکارگیری حسابرسـی مبتنی بر ریسک، ضرورت دارد که استانداردهای حسابرسی توجه ویژه‌ای به این بخـش داشته باشند. همچنین شواهد نشان می‌دهد که با تغییر رویکرد حسابرسی از مبتنی بـر سیستم به مبتنی بر ریسک و به منظور انجام بهینه عملیات حسابرسی، توجه ویژه‌ای به اصول حاکمیت شرکتی شده است (Cao,Fuli & Zhang, ۲۰۱۵).
- نیارومـب و همکـاران (۲۰۱۵) در پژوهشی بـه بررسی تاثیر رویکـرد حسابرسی مبتنی بر ریسـک بر روی پیاده سازی سیستم‌های کنتـرل داخلی می‌پردازد. نتایج این پژوهش نشان داد کـه برای پیاده سازی این سیستم هم بایـد بر حسابرسان داخلی و هم به سهامداران به عنوان مالکان شرکت‌ها توجه گردد. بر این اساس باید حسابرسان داخلی از نظر توانایی انجام حسابرسـی مبتنی بر ریسک و نیز توان مالی مـورد حمایت سهامداران قرار گرفته و متقابلاً انتظـارات سهامداران در خصوص دریافت گـزارش از بخش‌های بر ریسک مجموعه از سوی حسابرسان داخلی انجام بپذیرد. (Nyarombe , et al. , ۲۰۱۵)
- آیاگری (۲۰۱۴) در پژوهشی اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک در کشور غنا را مورد بررسی قـرار داده است و عوامل موثر بـر تصویب یا عدم پذیرش حسابرسی داخلی بر اساس ریسک در شرکت‌هـای غنا مشخص نمود. نتایج نشان می‌داد کـه در سطح خطای ۵ درصد اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک داخلی در این کشور مورد پذیرش قرار گرفته است و عمده دلیل

آن نیـز کمک به ایـن شرکت‌ها در شناسایی حوزه‌های خطر پـر اهمیت داخلی بوده است. (Ayagre , ۲۰۱۴)

- ویلیامـز مزیـر (۲۰۱۴) در پژوهشی تحت عنوان " رویکرد آمـوزش در حسابرسی مبتنی بر ریسک" بیان می‌کنـد که نقش آموزش عملی در یادگیری حسابرسی مبتنی بر ریسک برای دانشجویـان بسیار ضروری می‌باشد و بر این اساس، تعدادی از دانشجویان به صورت عملی بـر مبنای آموزش‌های تئوریک کلاسی به اجـرای حسابرسی مبتنی بر ریسک در شرکتهای نمونـه پرداختند و نتایج نشان داد که نقش آمـوزش در اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک بسیار تاثیرگذار می‌باشد (Messier , ۲۰۱۴)
- همت فر و همتی (۲۰۱۳) هدف از پژوهش انجام شده را مقایسه حسابرسی مبتنی بر ریسک و سنتـی و تاثیـر آن بر کیفیت گزارش حسابرسی بیان نمـوده اند. در این پژوهش نمونه‌ای شامـل ۸۰ مدیر ارشد، سرپرست و حسابرس سازمان حسابرسـی انتخاب شدند. جهت این مقایسـه چهار عامـل اعتبار کیفیت، قابلیت اطمینان و نزدیکی بـه واقعیت انتخاب گردندد. نتایج نشان داد که حسابرسی مبتنی بر ریسک به طور قابل توجهی معتبرتر و قابل اعتمادتر نسبت به حسابرسی مبتنی بر ریسک نسبت به حسابرسی سنتی نزدیک‌تر به واقعیت نیست بنابرایـن می‌توان نتیجه گرفت که حسابرسی مبتنی بر ریسـک می‌تواند اعتماد و اطمنیان استفاده کنندگان گزارش‌هـای حسابرسی را به دست آورد (Hematfar & Hemmati, ۲۰۱۳).
- پینس (۲۰۰۸) در مقاله‌ای با عنوان "رویکرد حسابرسی ریسک تجاری در مقایسه با حسابرسی صورتهای مالی از جنبه برنامه‌ریزی حسابرسی" رویدادهای مالی را از جنبه ریسک ذاتی از دو بعـد اساسی مورد تحقیق قرار داده است، یک بعد انتخاب راهبرد حسابرسی است که شامل رویکرد حسابرسی ریسک تجـاری یا رویکرد حسابرسی صورتهای مالی می‌باشد و بعد دیگر برنامه‌ریـزی متناسب با هر یک از رویکردهـای مزبور در خصوص رویدادهای مالی مشخص، می‌باشـد. در این زمینه، تناوب برنامه‌ریزی‌های متناسب بـا راهبردها و رویکردهای انتخاب شده جمع‌بندی و ارائـه گردیده است که با توجه به اهداف برنامه‌های رسیدگی، آزمون‌های جزئیات برای هر موضوع متفاوت می‌باشد (Pines, ۲۰۰۸).
- چنـگ و همکـاران (۲۰۰۸) به بررسی و شناخت عوامل موثر بـر خطر حسابرسی پرداخت. نتایج پژوهش وی نشان داد که خطر حسابرسی، خطر ذاتی و کنترل در سطح پایین و خطر عدم کشف در سطح بالا قرار دارد (Chang , Shin & Hwang , ۲۰۰۸).
- هوگـان و ویل کینـز(۲۰۰۸) در تحقیقی با عنـوان" شواهدی از مـدل ریسک حسابرسی: افزایـش حق‌الزحمه حسابرسی در شرکت‌هـای دارای کنترل‌های داخلـی ضعیف " به این نتیجه رسیدند کـه حق‌الزحمه‌های حسابرسی در شرکت‌هایـی بیشتر است که کنترل‌های داخلی ضعیفـی دارند. همچنین ریسک‌های ذاتی و اطلاعاتـی بیشتر از ریسک‌های صنعت است (Hogan, wilkins, ۲۰۰۸).

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.3.8]

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.3.8]

- دویلی و همکاران(۲۰۰۷) در تحقیقی به "بررسی عوامل موثر در ضعف کنترل‌های داخلی در گزارشگری مالی" پرداختند. آنها با بررسی ۷۷۹ شرکت در طی سالهای ۲۰۰۲ تا ۲۰۰۵، ضعف با اهمیت کنترل‌های داخلی را گزارش داده بودند و به این نتیجه دست یافتند که این شرکتها، کوچکتر، جوانتر، از نظر مالی ضعیف‌تر، پیچیده‌تر و به سرعت در حال رشد یا در حال بازسازی مجدد ساختار هستند. با این حال، آنها به این نتیجه دست یافتند که عوامل موثر در ضعف با اهمیت در میان شرکت‌ها با یکدیگر تفاوت دارند به دلیل اینکه هر شرکت با چالش‌های کنترل داخلی خود مواجه است (Doili et al., ۲۰۰۷)
- دوسنبری و همکاران (۲۰۰۴) در تحقیقی به "بررسی وابستگی میان اجزای مدل ریسک حسابرسی" پرداختند. در این تحقیق، با استفاده از رویکرد آزمایشی، ارزیابی‌های متنوعی از ریسک ذاتی، ریسک کنترل وریسک عدم کشف، بدست آمد. نتایج حاصل بیانگر این بود که درک حسابرسان از یک جزء ریسک بر درک آنها از اجزای دیگر ریسک تاثیر میگذارد. از دیگر نتایج آن بود که ریسک ذاتی بر ریسک کنترل و ریسک عدم کشف تاثیرگذار است(Dusenbury et al. , ۲۰۰۴)
- لو (۲۰۰۴) مطالعه‌ای در خصوص تاثیر ویژگی‌های صنعت بر ارزیابی خطر حسابرسی و برنامه‌ریزی حسابرسی انجام داد. نتایج پژوهش وی نشان داد که شناخت صنعت مورد رسیدگی به وسیله حسابرس، نقش عمده‌ای در ارزیابی بهتر خطر حسابرسی دارد (Low, ۲۰۰۴).
- دوسنبری و همکاران (۲۰۰۰) برای روشن ساختن وجود همبستگی یا استقلال، بین اجزای خطر حسابرسی، تاثیر شرایط و محیط را بر ارزیابی خطر حسابرسی و اجزای آن بررسی کردند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که ارزیابی‌های حسابرسان از خطر حسابرسی و اجزای آن، تابع شرایط و محیط است. همچنین، مطابق با نتیجه پژوهش والر (۱۹۹۳)، بین خطر ذاتی و کنترل رابطه معناداری وجود نداشت ولی ارزیابی خطر کنترل روی ارزیابی خطر عدم کشف ناشی از روش‌های تحلیلی تاثیرگذار است در حالی که ارزیابی خطر ذاتی روی ارزیابی حسابرسان از خطر عدم کشف ناشی از روش‌های تحلیلی موثر نیست. (Dusenbury, , ۲۰۰۰, Remers & Wheeler)
- بل و همکاران (۱۹۹۸) یک پژوهش تجربی را به منظور بررسی رابطه بین رایانه‌ای شدن سیستم‌های حسابداری و تغییر در میزان تفاوت‌های حسابرسی، انجام دادند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که در صورت استفاده از رایانه در ثبت و همچنین حسابرسی اطلاعات مالی، احتمال رخداد اشتباه حسابداران در ثبت اطلاعات، وجود اشتباهات آماری در نمونه‌گیری، دسترسی افراد به تمام اطلاعات، اسناد و مدارک و در نتیجه خطر کنترل کاهش می‌یابد. (Bell, Knechel, Payne & Wilingham, ۱۹۹۸)
- رایت و رایت (۱۹۹۷) به بررسی تجربه و شناخت حسابرس از صنعت و برنامه‌ریزی حسابرسی پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که تجربه حسابرس و شناخت وی از صنعت، عامل

بسیار مهمی در تشخیص خطا و اشتباه است (wright & wright, ۱۹۹۷).

۳-۲- تحقیقات داخلی

- یزدانیـان و دستگیـر (۱۳۹۸) در تحقیقـی به بررسی تاثیر کارایـی موسسات حسابرسی بر اجـرای حسابرسـی مبتنی بر ریسک اثـر بخش پرداخته اند. در ایـن تحقیق آمده است که مهمترین نقش حسابرسان برای فعالان بازار سرمایه و سرمایه‌گذاران اطمینان بخشی نسبت به اطلاعات ارائه شده توسط مدیر می‌باشد. صورتهای مالی حسابرسی شده توسط شرکتهای حسابرسـی دارای کیفیت بالا از قابلیت اتکا بیشتری برخوردار هستند و ارزش واقعی شرکت را بهتر منعکس می‌کنند. نتایج تجربی تحقیقات مختلف نشان می‌دهد، شرکتهای حسابرسی بـزرگ خدمـات حسابرسی با کیفیت بالا و اطمینان بخشی بیشتـری به سرمایه‌گذار درباره صورتهای مالـی شرکت مورد حسابرسی ارائه می‌دهند. هدف این پژوهش بررسی اثر عوامل مربـوط به کارایی موسسات حسابرسی از قبیـل میزان درآمد نیروی انسانی شاغل و ساعات کـار صرف شده در موسسات حسابرسی ایرانـی بر اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک است. بدین منظور در این پژوهش ارتباط بین درآمد تعداد نیروهای شاغل، تعداد کارهای موسسه حسابرسـی و ساعات صرف شده و متغیر وابسته نیز اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک بوده کـه امتیاز بخش چهار چک لیست کنتـرل کیفیت جامعه حسابداران رسمی ایران به عنوان معیار اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک در نظر گرفته شده است. بر اساس متغیرها مستقل مزبـور، چهار فریضـه پژوهشی با متغیر وابسته برقرار است ایـن موضوع بدان معنا است که بـا افزایش درآمد، تعـداد نیروهای شاغل، تعداد کارهای موسسـه حسابرسی و اوقات صرف شـده جهـت انجام حسابرسی می‌توان تلاش برای اجـرای حسابرسی مبتنی بر ریسک را به نحـو مطلوبتری انتظار داشت که مدیریتی کاراتر در اجرای پروژه‌های حسابرسی را به همراه خواهد داشت و به تبع آن به دلیل تمرکز بر حوزه‌های پر ریسک، گزارش حسابرس اثربخشی کافی را به همراه داشته باشد.
- نـوش آذر و ساعـدی (۱۳۹۶) به انجام تحقیقی درباره بررسـی حسابرسی مبتنی بر ریسک و معیارهـای تعیین کننـده آن از دیدگاه حسابرسی داخلی در ایـران پرداختند. هدف این پژوهـش، از پردازش عوامل شرکتی خاص مرتبط بـه کارگیری حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسـک بوده و در این مطالعه، نقـش حسابرس داخلی در مدیریت ریسک بنگاه نیز، بررسی گردید. حسابرسی داخلی با شناسایی، ارزیابی و نظارت بر ریسک شرکت، به کسب اطمینان از کفایـت منابع کمـک می‌کند. به طور کلی، حسابرسی مبتنی بـر ریسک، نواحی پر خطر را ارزیابـی می‌نماید و مهم‌تر اینکه، ارزیابـی مستمر ریسک را اجرا می‌کند. نمونه نهایی این پژوهـش در برگیرنده ۵۲ شرکت بود و به منظور گـردآوری اطلاعات از پرسشنامه استفاده شـده است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد تعـداد شرکت‌هایی که روش‌های مبتنی بر ریسک را بـرای طرح برنامه سالانه حسابرسی بکار می‌برند در صنعت مالی نسبت به بخش‌های غیر

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.3.8]

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.3.8]

مالی، بیشتر است.

- اکرمی مقدم (۱۳۹۵) در تحقیقی با عنوان راهکارهای رفع موانع حسابرسی مبتنی بر ریسک اظهـار می‌دارد محاسبات پیچیده در محاسبه سطوح مختلف خطر حسابرسی، باعث شده تا فراینـد حسابرسی مبتنی بر ریسک به طورکامل به وسیله موسسه‌های حسابرسی و رده‌های مختلف حسابرسان اجرا نشود و به طور معمول بیشتر موسسه‌ها، تنها بخش اول این فرایند را اجـرا کرده‌اند که مربوط به برنامه‌ریزی حسابرسی است. هدف این پژوهش، بررسی موانع حسابرسی مبتنی بر ریسک بوده و به این نتیجه رسیده است که حسابرسی مبتنی بر ریسک می‌توانـد در مجموع باعث کاهش اوقـات کار تیم حسابرسی و در نهایت، افزایش سود آوری موسسات حسابرسی در بلند مدت شود.
- قربانـی و همکاران (۱۳۹۳) تحقیق خود را با عنـوان "بررسی نارسایی‌های مدل حسابرسی مبتنی بر سیستم و امکان جایگزینی آن با مدل حسابرسی مبتنی بر ریسک در ایران" انجام داده اند. در این مطالعه، برای جمع‌آوری داده‌ها از پرسشنامه کتبی استفاده شده که قابلیت اعتمـاد و اعتبار آن تایید شده است. اطلاعات مورد نیاز از طریق پرسشنامه‌های توزیع شده بین حسابرسان شاغل عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، جمع‌آوری گردیده و برای آزمون فرضیه‌های تحقیق از آزمون مقایسات زوجی استفاده شده است. نتایج تحقیق نشان می‌دهد مـدل حسابرسی مبتنی بر ریسـک، از کارایی و اثربخشی بیشتری نسبت به مدل حسابرسی مبتنی بـر سیستم برخوردار است و مدیران حسابرسی با انجام عملیات حسابرسی بر اساس این مدل می‌توانند گزارش حسابرسی قابل اتکاتری ارائه دهند.
- گشتاسبـی(۱۳۹۲) در تحقیقی با عنـوان" ارزیابی عملکرد حسابرسان در خصوص بررسی و آزمون کنترلهای داخلی مبتنی بر مدل حسابرسی ریسک " به این نتیجه رسید که موسـات حسابرسـی و سـازمان حسابرسـی در خصـوص تغییـر راهبردهـای حسابرسـی، خـود را بـا پیشرفتهای اقتصـادی و تنوع افزایش حجم اسناد شـرکتهـا و همچنـین اسـتفاده از ابزارهـا و مـدلهـای مناسب برای رسیدگی مطلوب به سرفصلهـای اقلام صورتهای مالی هماهنگ نکرده اند و یـک روش و دیدگاه ثابت و کلیشه‌ایی در رسیدگی ها، به کار برده اند و این موضوع، بیانگر نیاز به بازنگری و توجه ویژه به واقعیت‌های اقتصادی می‌باشد و استفاده از ایـن ابزارها باعث ایجاد صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی مؤسسات حسابرسی و مزایای بسیاری برای شرکتهای تحت حسابرسی می‌شود.
- معظمـی نژاد(۱۳۹۰) تحقیقی بـا عنوان "بررسی درک حسابرسـان از اطمینان منطقی در کـار حسابرسـی و اثربخشی مدل ریسک حسابرسی" انجـام داده و به این نتیجه رسیده که اهمیت اطمینان منطقی در کار حسابرسی و اثربخشی مدل ریسک حسابرسی هم از دیدگاه شرکـا و هم از دیدگاه سرپرستان حسابرسی، اثبات شده است، لزوم بررسی و تحقیق بیشتر دربـاره تقویت و کاربردی‌تر کردن مدل ریسک حسابرسی و افزایش اطمینان منطقی درباره گزارشهـای حسابرسان مشهود است و این موضـوع هم تأمین کننده خواسته سرپرستان در

زمان برنامه‌ریزی و انجام آزمونهای حسابرسی به مدل ریسک حسابرسی است و هم انتظارات شرکـا را برای ایفای هرچه بهتر وظیفه خود و نیز حفاظت از داراییها و بالا بردن اثربخشی و کارایی عملیات، برآورده خواهد کرد.

- مهدوی و نمازی (۱۳۹۰) به رتبه بندی عوامل موثر بر خطر حسابرسی با استفاده از تکنیک TOPSIS پرداخته‌انـد. جامعه آماری مورد مطالعـه، اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران شامـل ۴ گروه حسابداران رسمی شاغـل شریک موسسات حسابرسـی، حسابداران رسمی شاغل در سازمان حسابرسی، حسابداران رسمی شاغل در موسسات عضو و حسابداران رسمی شاغل انفرادی است. به منظور رتبه بندی عوامل موثر بر خطر حسابرسی، به وسیله مطالعات کتابخانـه‌ای و مصاحبه با برخی از اعضای جامعه حسابـداران رسمی ایران، تعداد ۵۶ عامل بـرای شاخص‌های خطر ذاتی، خطر کنترل و خطر عدم کشف، شناسایی شد. این عوامل در قالب پرسش‌نامه اول و به صورت طیف ۵ گزینه‌ای لیکرت ارائه شد. تعداد ۳۰ عامل از عواملی کـه در پرسشنامه اول دارای میانگین بالاتـر از میانگین کل شاخص بودند، به عنوان عوامل ورودی بـه صورت مقایسات زوجی در پرسش‌نامه دوم ارائه شدند و در اختیار اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران قرار گرفتند. سپس، داده‌های حاصل از پرسش‌نامه دوم با استفاده از تکنیـک TOPSIS، بر اساس نظر هر یک از ۴ گروه اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران و همچنیـن بـرای هر یک از شاخص‌های خطر حسابرسـی، رتبه‌بندی شدند. نتایج پژوهش نشـان داد که از نظر اعضـای جامعه حسابداران رسمی ایران، عامل (ثبت و حفاظت کافی از دارایـی ها) با شاخص نزدیکی نسبی ۰/۹۷۰، مهمتریـن عامل برای کاهش خط حسابرسی است. همچنین عوامل (اثربخشی سیستم حسابداری) و (عملکرد واحد حسابرسی داخلی) با شاخص‌هـای نزدیکی نسبی، بـه ترتیب ۰/۹۶۵ و ۰/۹۶۳ در جایگاه دوم و سوم قرار گرفتند. براساس این یافته‌ها، پیشنهـاد می‌شود در تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی در ایران، به اهمیت این عوامل موثر بر خطر حسابرسی توجه ویژه شود.
- حبیـب‌زاده (۱۳۸۹) در تحقیقـی با عنوان "تاثیـر وجود حسابرسی داخلی بـر برنامه‌ریزی حسابرسی مستقل" نتیجه گرفته است که پیشنهادهای مبتنی بر یافته‌های تحقیق یافته‌های تحقیـق حاکی از آن است که وجود حسابرسی داخلی به لحـاظ ایجاد و تقویت کنترلهـای داخلـی منجر به کاهش ساعات بودجه شده حسابرسی و کاهش آزمونهای محتوی می‌گـردد و ایـن تـأثیر، زمـانی افزایـش می‌یابد که حسابرس داخلی به بالاتـر از مدیر مالی شرکت گـزارش بدهد. لذا توصیه می‌شود که بنگاه‌های اقتصادی ضمن استقرار و تقویت حسابرسی داخلی، از نظر جایگاه سـازمانی و ساختار تشکیلاتی حسابرسی داخلی به ایـن نکتـه توجـه ویـژه داشـته باشـند.
- حاجیهـا (۱۳۸۹) در تحقیقـی با عنوان "بررسی روابط بین خطـر ذاتی و کنترل در رویکرد حسابرسـی مبتنی بـر ریسک" بیان می‌دارد کـه حسابرسی مبتنی بـر ریسک نسل جدید حسابرسـی و رویکرد غالب سالهای اخیر برای مبارزه با فساد بوده است. نقطه شروع رویکرد

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.3.8]

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.3.8]

حسابرسی مبتنی بر ریسک، تعیین سطح کلی خطر است که حسابرس هنگام بیان اظهارنامه حسابرسی آماده پذیرش آن است. روش ارزیابی خطر حسابرسی ممکن است بر برنامه‌ریزی، طرح‌ریـزی راهبردهـای متعاقـب حسابرسـی ونتایج نهایـی آن اثر گـذارد. استانداردهای حسابرسـی، ارزیابی خطر را بر اساس مدل خطر حسابرسی الزامی می‌کند. اما درباره ارزیابی مولفه‌هـای خطر ذاتی و کنترل به طور جداگانه یا یکپارچه رویکرد غالبی ارائه نمی‌دهد. این پژوهـش به بررسی رابطه بین طبقات خطرهای ذاتـی و کنترل می‌پردازد. نمونه پژوهش از حسابرسـان عضـو جامعه حسابداران رسمی ایران به طور تصادفـی انتخاب شد و با استفاده از پرسشنامـه اهمیـت هر یک از عوامل تاثیرگذار بر طبقات خطرهـای ذاتی و کنترل مورد سنجـش قرار گرفت. نتایـج پژوهش نشان می‌دهد که رابطه معنـی داری بین خطر ذاتی و کنترل وجود ندارد و ارزیابی جداگانه خطرها نسبت به ارزیابی یکپارچه در محیط حسابرسی ایران ارجحیت دارد.

در مجموع، لازم به توضیح است که به رغم تحقیقات متعدد اخیر، هنوز به کارگیری حسابرسی مبتنـی بر ریسـک در ایران، تسریع لازم صورت نگرفته است. با توجه به سابقه تحقیق و تدریس و تجربـه عملی نویسندگان پژوهش حاضر در زمینـه حسابرسی مبتنی بر ریسک، از کفایت لازم بـرای انجام این پژوهش برخـوردار می‌باشند. همچنین با اتکا به این سوابق، نویسندگان معتقدند کـه بسیاری از مقـالات حسابرسی مبتنی بر ریسک متاسفانـه از پشتوانه‌های علمی و تحقیقی قـوی برخـوردار نمی‌باشند یا در آن ها، از منابع و یا روش آمـاری نامطلوب استفاده شده است. این تحقیق، تلاشی در جهت بهبود و اصلاح تحقیقات متعددی می‌باشد که در این زمینه صورت گرفته است.

۴- سوال تحقیق

بـا توجه به مبانی نظری و پیشینه پژوهش، سـوال اصلی پژوهش حاضر این است که چگونه می‌تـوان بـا شناسایی موانع و مشکلات موجود و ارایه راهکارها، زمینه‌های لازم را برای تسریع در انجام حسابرسی مبتنی بر ریسک در موسسات حسابرسی ایران فراهم نمود؟

۵- روش انجام پژوهش

۵-۱- روش پژوهش

تحقیـق حاضر به لحـاظ (از نظر) هدف، تحقیق کاربردی اسـت، یافته‌های حاصل از آن را می‌تـوان به طور مستقیم برای حل مشکلات موجود بـه کار گرفت. از سوی دیگر، این تحقیق به لحـاظ ماهیت داده‌هـا (و روشهای تحلیلی) از نوع کیفی است و بـا داده‌های کیفی سروکار دارد. پژوهش‌هـای کیفی در مقایسه با پژوهش‌هـای کمی کلان نگر هستند و دید جامع‌تری نسبت به موضوع پژوهش ارایه می‌دهد.

در ایـن نوع تحقیق، محققان نتایج آماری یا تم‌ها یا الگوهایی را تفسیر می‌کنند که از داده‌ها

حاصل می‌شود. مبنا و معیار تجزیه و تحلیل در روش کیفی، مشخصا عقل، منطق، تفکر و استدلال اســت. یعنــی محقق با استفاده از عقل و منطق و غور و اندیشــه باید اسناد، مدارک و اطلاعات را مــورد بررســی و تجزیه و تحلیل قرار دهد و حقیق و واقعیت را کشف و درباره فرضیه‌ها اظهارنظر نماید (حافظ نیا، ۱۳۸۵).

روش اصلــی تحلیــل داده‌ها، در این تحقیق تحلیل تم اســت. تحلیل تم را می‌توان یک روش اساســی دانست که رویکردی مناسب و انعطاف پذیر بــرای تحلیل داده‌های کیفی است(براون و کــلارک، ۲۰۰۶). تحلیل تــم، روشی برای شناسایی، تجزیه و تحلیــل و گزارشگری الگوهای (تم هــای) درون داده‌هــا است. یک تم در بردارنده چیزی با اهمیــت درباره داده‌ها در ارتباط با سوال تحقیــق است. برای تعیین اینکه چه چیزی در یــک تحقیق تم به حساب می‌آید، قضاوت محقق ضــروری است. کلیدی بــودن یک تم الزاما وابسته به ملاک‌های کمی (مثل تعداد دفعات تکرار) نیست. در تحلیل تم، می‌توان تم‌ها یا الگوهای درون داده‌ها را به دو شیوه اصلی استقرایی و یا به شیــوه تئوریک یــا قیاسی شناسایی کرد. براون و کلارک (۲۰۰۶)، شش مرحله زیر را برای انجام تحلیل تم ارائه کرده‌اند:

۱- آشنایــی بــا داده‌ها : در اولین مرحله از تحلیل تــم لازم است محقق تا حد ممکن خود را بــا داده‌هــا در تماس قرار داده و با آنها بــه طور کامل آشنا شود. زیــرا تحقیقات کیفی معمولا از نمونه‌های کوچکتری نسبت به تحقیقات کمی استفاده می‌کنند و مطالعه و بررسی چند باره داده ها، وقت گیر است.

۲- ایجــاد کدهای اولیه : پس از آشنایی محقق با داده‌ها ی کیفی تحقیق، لازم است کدهای اولیــه ایجــاد و تعیین شوند. کدهــا عبارتند از داده‌ها (معنایی و یــا محتوایی) که برای تجزیه و تحلیل، جالب به نظر می‌رسند. این کدها در نهایت در کنار هم و در پیوند با هم، تم‌ها را تشکیل خواهنــد داد. در تحقیــق حاضر، کدگذاری بر اساس حروف انگلیسی و اعداد و به این شرح انجام شده است :

- برای متن‌های[1] بررسی شده، علامت اختصاری T ،
- بر ای مصاحبه‌های اکتشافی[2] با علامت اختصاری EI،
- برای مصاحبه‌های اصلی[3] با علامت اختصاری MI،

در فرایند تحقیق متن تمام مصاحبه‌ها به طور کامل از صورت ظبط شده (صوتی) پیاده سازی و تایــپ شــده تا به این ترتیب، داده‌ها برای بررســی و تجزیه و تحلیل، هم به صورت صوتی و هم بــه صورت مکتوب در دستــرس باشد. مصاحبه‌های اکتشافی انجام شده از نوع نیمه ساختار یافته بوده و از EI01 تا EI03 و مصاحبه‌های اصلی از MI01 تا MI17 شماره گذاری شده اند.

هر واحد تحلیل (یعنی هر متن یا مصاحبه) از ۰۱ به بالا شماره گذاری شده است.

در مــورد هر واحد تحلیل (یعنی هــر متن یا هر مصاحبه) کدهای موجود در آن واحد تحلیل

1. Text
2. Exploratory Interview(EI)
3. Main Interview (MI)

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.3.8]

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.3.8]

از ۰۱ شـروع و بـه تعداد کد موجود در آن واحد تحلیل، یـک واحد یک واحد در چارچوب اعداد طبیعی افزایش یافته است.

بـه این ترتیب، مطالب مهم موجود در هر واحد تحلیل کدگذاری شده اند تا در مراحل بعدی تحلیـل، دسـته بندی شده و در قالب تم‌ها قرار گیرند. در این تحقیق، هر کد از ۳ جزء : جزء اول علامت اختصاری انگلیسی، جزء دوم (دو رقم دوم)، شماره واحد تحلیل و جزء سوم (دو رقم سوم)، شماره کد مربوط در واحد تحلیل مورد نظر تشکیل شده است.

۳- *جستجـو بـرای تم‌ها :* پس از بررسی و کدگذاری واحدهـای تحلیل دسته بندی کدها در قالب تم‌ها صورت گرفته است. دسته‌بندی کدها در قالب تم‌ها، فرآیندی پویا است و محقق باید با بررسی مداوم کدها و تم‌ها، دسته‌بندی‌ها را تصفیه کند تا نهایتاً به دسته بندی ای برسد که برای او رضایـت بخش باشد. در این مرحله، هنوز تم‌های تعیین شده نهایی نیستند بلکه طراحی اولیه از جانب محقق برای تعیین تم‌های نهایی به حساب می‌آیند.

۴- *مـرور تم‌هـا :* در این مرحله و پس از اینکه در مرحلـه قبلی، تم‌های کاندیدا تعیین شدند نوبـت به تصفیه تم‌هـا می‌رسد. در این مرحله ممکن است مشخص شود که بعضی تم‌های تعیین شـده در مرحله قبلی، مناسب ایـن نیستند که به عنوان تم در تحلیل نهایی لحاظ شوند یا اینکه ممکـن است ترکیب شـدن دو یا چند تم، در قالب یک تم، مفید به نظر برسد. یا اینکه لازم شود یک تم به دو یا چند تم، شکسته (تفکیک) شود. در این مرحله، مرور و تصفیه تم‌ها (به قصد بهبود نقشه تم‌ها) به انجام می‌رسد.

۵- *تعریف و نام گذاری نهایی تم‌ها :* این مرحله هنگامی است که شما یک نقشه رضایت بخش از تم‌هـا داشته باشید. در این مرحله تم‌ها به روشنی تعریف و نام گذاری می‌شوند. در این مرحله باید روشن باشد که هر تم راجع به چیست. همچنین می‌توان علاوه بر تم‌های اصلی، تم‌های فرعی را هـم به عنوان زیر مجموعـه تم‌های اصلی تعیین و ارائه نمود. تم‌هـای فرعی در اصل، تم‌هایی درون یـک تم کلی‌تر هستند که ارائه آنهـا در تحلیل، می‌تواند برای روشن کردن ساختار تم‌های پیچیده‌تر مفید باشد.

۶- *تولید گزارش :* این مرحله، هنگامی آغاز می‌شود که محقق تم‌های نهایی خود را در اختیار داشتـه باشد. این مرحله مستلـزم تجزیه تحلیل نهایی و نوشتن گزارش است. در نوشتن گزارش، قسمتهایی از داده‌ها، در رابطه با هر تم ذکر می‌شود که کمک می‌کند تجزیه و تحلیل انجام شده، به شکلی خلاصه، منسجم، منطقی و جالب، داستان داده‌ها را برای خوانندگان (مخاطبان) بازگو کند.

۵-۲- روش گردآوری اطلاعات

الف) در مرحله اول دو نفر صاحب نظر که به تشخیص محقق و براساس تخصص آنان در زمینه موضوع تحقیق (حسابرسی مبتنی بر ریسک) مورد مصاحبه اکتشافی واقع می‌شوند.

ب) بـرای مصاحبه‌های اصلی، نمونه عبارت از افرادی از جامعه آماری است که براساس روش

گلولــه برفی توســط مصاحبه شوندگان به محقق معرفی می‌شوند و امکــان مصاحبه با آنها وجود دارد. نمونه‌گیری گلوله برفی یعنی انتخاب شرکت کنندگانی که به نحوی با یکدگیر پیوند دارند و پژوهشگــر را به دیگر افراد همان جامعه راهنمایی می‌کنند(حریری، ۱۳۸۵). در این روش، محقق (مصاحبه کننده) به پیشنهاد مصاحبه شوندگان، برای مصاحبه به سراغ افراد دیگر می‌رود (ازکیا و دربان آستانه، ۱۳۸۲).

۵-۳- قلمرو، جامعه و نمونه آماری پژوهش

الــف) دوره زمانی انجام تحقیــق : تحقیق حاضر، تحقیقی کیفی است کــه دوره زمانی انجام آن مشتمــل بــر بازه زمانی گردآوری و بررسی داده‌های کیفــی مربوط و تجزیه و تحلیل و تدوین آنهاست که در سال ۱۳۹۸ انجام شده است.

ب) مکــان تحقیق : این تحقیق در مکان مشخصی انجــام نمی‌شود. البته از جنبه‌ای می‌توان مکان‌هایی مختلفی را مکان آن به حساب آورد که مصاحبه‌های حضوری این تحقیق در آنها انجام شده اند.

ج) جامعه آماری عبارت از: شرکای موسسات حسابرسی، حسابداران رسمی با حداقل رتبه ی مدیر حسابرسی است.

د) نمونه آماری : برای انجام تحقیق، اقدام به گردآوری اطلاعات از ۲۰ نفر شرکای موسسات حسابرسی شــده است که اکثریت آنان دارای تحصیلات کارشناسی ارشد و بالاتر و دارای حداقل ۱۶ سال سابقه کار در ارائه خدمات حسابرسی بودند.

۶- یافته‌های تحقیق

۶-۱- بخش الف: مشکلات و موانع بکارگیری حسابرسی مبتنی بر ریسک

موانع بکارگیری حسابرسی مبتنی بر ریسک شامل ۸ تم اصلی و ۲۵ تم فرعی به شرح جدول زیر کدگذاری شده است:

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.3.8]

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.3.8]

جدول ۱ - مشکلات و موانع بکارگیری حسابرسی مبتنی بر ریسک

تم اصلی	تم فرعی	کدها
موانع آموزشی	فقر منابع آموزشی و فضای آموزشی	T0101=5, T0201, T0401, T0601=2, EI0201, EI0301, MI0101,MI0201
	فقدان آموزش کاربردی و مکفی نبودن آن	EI0102, EI0202, EI0302, MI0102, MI0203, MI0302, MI0402, MI0502, MI0602, MI0702, MI0802, MI0902, MI1002, MI1102, MI1202, MI1302, MI1402, MI1502, MI1602, MI1702
	محدود بودن اساتید در حوزه آموزش حسابرسی مبتنی بر ریسک	EI0103, EI0203, EI0303, MI0103, MI0303, MI0403, MI0703, MI1103, MI1203, MI1403, MI1603
	بالا بودن هزینه‌های آموزشی ناشی از اجرای این کار	EI0104, EI0204, EI0304, MI0104, MI0204, MI0304, MI0604, MI0704, MI0804, MI1304, MI1504, MI1704
	محاسبات مربوط به ریسک پیچیده است	T0205, T0505, T0605, MI0105, MI0205, MI0805, MI1305, MI1505, MI1605, MI1705
مشکلات فناوری	فقدان نرم‌افزار جامع در این حوزه	T0406, T0606, EI0106, EI0306, MI0106, MI0206, MI0306, MI0406, MI0506, MI0606, MI0706, MI0906, MI1006, MI1106, MI1306, MI1406, MI1506, MI1706
مشکلات کارکنان	فقدان کارکنان با کیفیت در حوزه‌های فناوری اطلاعات، آمار و ریاضی و تحصیلات بین رشته‌ای	T0307, T0607, T0407=2, EI0207, EI0307, MI0107, MI0207, MI0307, MI0407, MI0507, MI0607, MI0707, MI0807, MI0907, MI1007, MI1107, MI1207, MI1307, MI1407, MI1507, MI1607, MI1707
	عدم آشنایی کارکنان با مفاهیم کنترلهای داخلی و استانداردهای مرتبط با ریسک	T0108=5, T0208, T0608, EI0108, EI0208, EI0308, MI0108, MI0208, MI0308, MI0408, MI0508, MI0608, MI0708, MI0808, MI0908, MI1008, MI1108, MI1208, MI1308, MI1408, MI1508, MI1608, MI1708

تم اصلی	تم فرعی	کدها
الزامات قانونی، آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌ها	فقدان دستور المعل کاربردی، به روز نبودن دستورالعمل‌های فعلی و لاینحل بودن ابهامات مندرج در آن	T0109=4, T0209=2, T0409=2, T0509, T0609=3, EI0109, EI0209, EI0309, MI0109, MI0209, MI0409, MI0609, MI0709, MI0509, MI0809, MI0909, MI1009M, MI1109, MI1209, MI1309, MI1409, MI1509, MI1609, MI1709
	کمرنگ بودن نقش نهادهای نظارت کننده و الزامات مربوطه در این حوزه	T0110, T0410, EI0210, EI0310, MI0110, MI0210, MI0310, MI0410, MI0510, MI0610, MI0710, MI0910, MI1010, MI1110, MI1210, MI1310, MI1410, MI1510, MI1610, MI1710
	عدم بومی سازی مباحث مربوط به ریسک و دستور العمل‌های فعلی	T0411, EI0211, MI0111, MI0211, MI0311, MI0411, MI0511, MI0611, MI0711, MI0811, MI0911, MI1011, MI1111, MI1211, MI1311, MI1411, MI1511, MI1611, MI1711
	چک لیست‌های کنترل کیفیت جامعه کارایی لازم را ندارد	EI0312, MI0212, MI0312, MI0512, MI0612, MI0712, MI0812, MI1112, MI1212, MI1312, MI1412, MI1512, MI1612, MI1712
	ناظرین جامعه حسابداران رسمی تخصص لازم را ندارند	MI0213, MI0413, MI0613, MI0813, MI1213, MI1313, MI1513, MI1713
	حسابرسان در بکار گیری این رویکرد الزامی ندارند و یا نیازی به پاسخگویی وجود ندارد.	MI1514, MI1614
	ذینفعان گزارشگری در مورد بکارگیری این رویکرد بی تفاوت هستند	T0115, MI0115, MI1615
حق‌الزحمه‌های حسابرسی	هزینه‌های اجرای این کار برای موسسات حسابرسی بالا است	T0116=2, MI0116, MI0216, MI0416, MI0816, MI1116, MI1316, MI1516, MI1716
	توزیع ناعادلانه کار	MI0317, MI0417, MI0617, MI0917, MI1017, MI1417, MI1617
	پایین بودن حق‌الزحمه‌های حسابرسی	T0118, T0418, T0518, EI0118, EI0218, EI0318, MI0118, MI0218, MI0318, MI0418, MI0518, MI0618, MI0718, MI0818, MI0918, MI1018, MI1118, MI1218, MI1318, MI1418, MI1518, MI1618, MI1718

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.3.8]

تم اصلی	تم فرعی	کدها
وجود زیرساخت‌ها در واحدهای مورد رسیدگی	حاکمیت شرکتی در شرکتها یا وجود ندارد یا به صورت شکلی وجود دارد	T0119=2, T0219=3, T0619, EI0119, EI0319, MI0119, MI0219, MI0319, MI0419, MI0519, MI0719, MI0819, MI0919, MI1119, MI1319, ,MI1419, MI1519, MI1619, MI1719
تحریم‌ها و عقب ماندن جامعه حرفه‌ای از پیشرفتهای جهانی		T0120, EI0120, EI0220, MI0220, MI0320, MI0520, MI0620, MI0720, MI820, MI0920, MI1020, MI1120, MI1320, MI1420, MI1520, MI1620, MI1720
عدم اعتقاد و باور همکاران	مدیران و شرکاء تمایلی به این کار ندارند	T0121, T0521, EI0121, EI0221, MI0121, MI0221, MI0321, MI0421, MI0521, MI0621, MI0721, MI0821, MI0921, MI1021, MI1121, MI1221, MI1321, MI1421, MI1521, MI1621, MI1721
	زمان کافی برای اجرای این کار وجود ندارد (بدلیل ترافیک و حجم کار بالا)	T0322, T0522, EI0122, EI0322, MI0122, MI0222, MI0522, MI0622, MI0822, MI1022, MI1322, MI1422, MI1622
	این رویکرد برای کلیه شرکتها کاربرد ندراد	T0123,T0523, T0623, MI0423, MI0623, MI0823
	اعضای حرفه هنوز به قضاوتهای به عمل آمده در این رویکرد باور ندارند مباحث ذهنی است	T0324, T0424, EI0324, MI0224, MI0424, MI0524, MI0624, MI0724, MI0824, MI0924, MI1024, MI1324, MI1424, MI1524, MI1624, MI1724
	این رویکرد صرفا برای کسب نمره کنترل کیفیت و بصورت شکلی و در پایان کار انجام می‌شود	T0625, EI0125, EI0225, EI0325, MI0125, MI0225, MI0325, MI0425, MI0525, MI0625, MI0725, MI0825, MI0925, MI1025, MI1125, MI1225, MI1325, MI1425, MI1525, MI1625, MI1725
	عدم مشارکت مدیران و شرکاء در حوزه‌های شناخت و مباحث ریسک و عدم اعتقاد به مدیریت دانش	T0626, EI0126, EI0226, EI0326, MI0126, MI0326, MI0426, MI0526, MI0426, MI0526, MI0626, MI0726, MI0826, MI0926, MI1026, MI1126, MI1226, MI1326, MI1426, MI1526, MI1626, MI1726

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.3.8]

موانـع بکارگیـری حسابرسی مبتنی بر ریسک در موسسات حسابرسـی ایران بر اساس نتایج جدول ۱ به شرح ذیل است :

تم اصلی اول - موانع آموزشی

موانعـی که در این تم قرار گرفته، شامل فقر منابع و فضای آموزشی، فقدان آموزش کاربردی و مکفی نبودن آن، محدود بودن اساتید در این حوزه، پیچیده بودن محاسبات ریسک و بالا بودن هزینه‌هـای آموزشی می‌باشد. موانع مذکور موجب گردیده که فرایند حسابرسی مبتنی بر ریسک بـه نحـو مطلوب در موسسات نهادینه نشود و عملاً درک و پیاده سازی مفاهیم حسابرسی مبتنی بر ریسک با چالش جدی همراه باشد. در این مورد که مصاحبه شوندگان تاکید زیادی داشته اند که آموزش کاربردی وجود ندارد اساتید مربوط در این حوزه بسیار کم هستند از طرفی بالا بودن هزینه‌های آموزشی، پیچیده بودن محاسبات ریسک و فقر منابع آموزشی در الویت‌های بعدی قرار گرفته است بطور خلاصه، مصاحبه شوندگان نقش آموزش را به عنوان پایه اجرای این رویکرد (در چارچوب تم‌های فرعی) بسیار ضعیف می‌بینند.

تم اصلی دوم - مشکلات فناوری

آنچه در این تم اصلی عنوان شده، فقدان نرم‌افزار جامع در حوزه حسابرسی مبتنی بر ریسک اسـت. نقـش محوری کامپیوتر و بـه صورت ویـژه نرم‌افزارها در همه حوزه‌هـای کاری بر کسی پوشیـده نیست. لیکـن در حوزه حسابرسی مبتنی بر ریسک، کار خـاص و ویژه‌ای انجام نشده و عمده کارهای انجام شده در این حوزه در حد کاربرد نرم‌افزار اکسل و آن هم به صورت جزیره‌ای بـوده است. مصاحبه شوندگان با اکثریت بالایی این موضـوع را به عنوان یکی از موانع بکارگیری حسابرسی مبتنی بر ریسک در موسسات حسابرسی ایران، عنوان کرده اند.

تم اصلی سوم - مشکلات کارکنان

موانع مطرح شده در این تم شامل فقدان کارکنان با کیفیت در حوزه‌های فناوری اطلاعات و بین رشته‌ای یا عدم‌آشنایی کارکنان به مفاهیم کنترلهای داخلی و استانداردهای مرتبط با ریسک است. آنچه در این تم به عنوان مانع مطرح شده، مهارت کارکنان در حوزه‌های فناوری اطلاعات و بین رشته‌ای است که ضعیف هستند همچنین آشنایی کامل در خصوص استانداردهای مربوط به ریسک ندارند این ضعف‌ها موجب می‌شود که اجرای فرایند حسابرسی مبتنی بر ریسک با چالش جدی مواجه شود. موانع مذکور با نظر موافق ۹۵ درصدی مصاحبه شوندگان همراه بوده است.

تم اصلی چهارم - الزامات قانونی، آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌ها

آنچـه در این تم اصلی عنـوان شده فقدان دستورالعمل کاربردی، عـدم بومی سازی مباحث ریسک، کارآ نبودن چک لیست‌های کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی ایران، الزامی نبودن این رویکرد، کمرنگ بودن نقش نهادهای نظارت کننده و عدم تخصص مکفی ناظرین و بی‌تفاوت بودن ذینفعان گزارشگری می‌باشد. موانع موجود در این تم موجب گردیده که رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک یا اجرا نشود و یا به صورت شکلی و به منظور کسب حداقل امتیاز کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمـی ایران باشد. نظر موافق مصاحبه شوندگان در خصوص موانع مذکور در

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.3.8]

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.3.8]

بازه ۹۰ تا ۱۰۰ درصدی قرار دارد.

تم اصلی پنجم - حق‌الزحمه‌های حسابرسی

موانعـی که در این تم قرار گرفتـه شامل پایین بودن حق‌الزحمه‌های حسابرسی است که این تم خود از توزیع ناعادلانه کار و نرخ شکنی برخی از موسسات ایجاد شده است. همچنین به دلیل پاییـن بودن حق‌الزحمه ها، اجرای این رویکرد بـرای موسسات هزینه بالایی دارد. بررسی‌های به عمـل آمده از نظرات مصاحبـه شوندگان حاکی از آن است که موانع مذکور (با اکثریت نسبی) به عنوان چالشی برای اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک مطرح می‌باشد.

تم اصلی ششم - وجود زیر ساخت‌ها در واحدهای مورد رسیدگی

موضـوع اصلی این تم که به عنوان مانع برای اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک مطرح شده، عـدم وجود ساختار حاکمیت شرکتـی در واحدهای تحت رسیدگی و یا شکلی عمل کردن اصول حاکمیـت شرکتی در این واحدها است. تقریبا کلیـه مصاحبه شوندگان بر این موضوع اتفاق نظر داشتـه انـد که شرکتها یا اصلا حاکمیت شرکتی را در واحدها پیاده سازی نکرده اند یا در صورت پیـاده سازی به صورت شکلی در حال انجام آن هستند و این موضوع را به عنوان یک مانع جدی برای اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک قلمداد کرده اند.

تم اصلی هفتم - تحریم‌ها و عقب ماندن جامعه حرفه‌ای از پیشرفت‌های جهانی

آنچـه در این تم مطرح است نقش مخرب تحریم‌هـا در فرآیند و اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسـک از دو منظر تعامل بـا موسسات مطرح دنیا و ارتباط با همکـاران حرفه‌ای و دسترسی به دستاوردهای این حـوزه است. حسب نظر مصاحبه شوندگان (اتفاق نظر ۹۰ درصدی) تحریم ها، نقش تعیین کننده‌ای در عدم اجرای این رویکرد در موسسات حسابرسی ایران داشته است.

تم اصلی هشتم - عدم اعتقاد و باور همکاران

موانعـی که در این تم عنوان شده شامل عدم مشارکت مدیران و شرکا در حوزه‌های شناخت و مباحـث ریسک و مدیریت دانش و همچنین عـدم تمایل آنها به اجرای این رویکرد در کارهای حسابرسـی اسـت. ضمن اینکه اعتقاد بر این است که اجرای این رویکـرد برای کلیه شرکتها و با هر اندازه‌ای موضوعیت نداشته و به همین دلیل عمده کارهای انجام شده از منظر این رویکرد به صـورت شکلـی انجام می‌شود. از طرفی، عدم وجود زمان کافی بـرای اجرای این رویکرد به دلیل ترافیک کاری حسابرسان نیز مطرح است. همچنین هنوز به قضاوتهای به عمل آمده ناشی از این رویکرد نیز، اطمینان کافی وجود ندارد.

۶-۲- بخـش ب : ارائه راهکارهای پیشـنهادی به منظور تسـریع در حسابرسـی مبتنی بر ریسک

راه کارهـای پیشنهادی بـه منظور تسریع در حسابرسی مبتنی بر ریسک شامل ۵ تم اصلی و ۲۲ تم فرعی به شرح جدول زیر کدگذاری شده است:

جدول ۲ - راهکارهای پیشنهادی به منظور تسریع در حسابرسی مبتنی بر ریسک

تم اصلی	تم فرعی	کدها
آموزش	گنجاندن مباحث این حوزه در دانشگاه ها	T0501, EI0101, EI0201, EI0301, MI0101, MI0201, MI0301, MI0501, MI0601, MI0701, MI0801, MI0901, MI1001, MI1101, MI1201, MI1301, MI1401, MI1501
	پررنگ‌تر کردن سولات مربوط به ریسک و ریاضی در امتحانات جامعه(هم از نظر کیفی و کمی)	EI0102, EI0302, MI0402, MI0602, MI0902, MI1202, MI1602
	کاربردی کردن آموزشها و مستمر بودن آن	T0103=3, T0403=2, T0603=5, EI0103, EI0203, EI0303, MI0103, MI0903, MI1003, MI1403, MI1503, MI1703
	آموزش ناظرین نهادهای نظارت کننده به منظور بکارگیری درست مفاهیم و جلوگیری از بکارگیری سلیقه‌های شخصی	MI0104, MI0304, MI0504, MI0604, MI0804, MI1104, MI1204, MI1504, MI1704
	آموزش کارکنان در حوزه‌های بین رشته ای: آمار و ریاضی، مدیریت مالی، اقتصاد، مدیریت ریسک و فناوری اطلاعات	T0605=3, EI0105, EI0205, EI0305, MI0105, MI0205, MI0305, MI0405, MI0505, MI0605, MI0805, MI0905, MI1005, MI1105, MI1505, MI01605, MI1705
	تعامل با موسسات برتر دنیا به منظور انتقال دانش و دعوت از هموطنان ما که در خارج از کشور هستند و در این حوزه آشنایی دارند	MI0506, MI1106, MI1706
	اهمیت دادن به مباحث مربوط به استانداردهای حسابرسی در حوزه ریسک در زمان نشست اعضای تیمی	EI0107, EI0207, EI0307, MI0107, MI0207, MI0307, MI0407, MI0507, MI0607, MI0707, MI0807, MI0907, MI1007, MI1107, MI1207, MI1307, MI1407, MI1507, MI1607, MI1707
	تاسیس موسسات آموزشی خصوصی به منظور آموزش و ارائه و ترویج این مدل (برای کارکنان حداقل با یکسال سابقه کار)	EI0108, EI0208, EI0308, MI0108, MI0208, MI0308, MI0408, MI0508, MI0608, MI0708, MI0908, MI1008, MI1108, MI1208, MI1308, MI1408, MI1508, MI1708

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]
[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.3.8]

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.3.8]

تم اصلی	تم فرعی	کدها
الزامات	طراحی دستور العمل‌های کاربردی با مشارکت جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان حسابرسی و موسسات برتر با لحاظ حجم شرکتها	T0109, T0409=2, T0509, T0609=9, EI0109, EI0209, EI0309, MI0109, MI0209, MI0309, MI0409, MI0509, MI0609, MI0709, MI0809, MI0909, MI1009, MI1109, MI1209, MI1309, MI1409, MI1509, MI1609, MI1709
	طراحی فایل نمونه (Sample File) از یک شرکت تا چند شرکت و از یک صنعت تا چند صنعت با مشارکت جامعه حسابداران رسمی ایران، سازمان حسابرسی و موسسات برتر	T0110,T0210, T0410, T0610, EI0210, EI0310, MI0110, MI0210, MI0310, MI0410, MI0510, MI0610, MI0710, MI0810, MI0910, MI1010, MI1110, MI1210, MI1310, MI1410, MI1510, MI1610, MI1710
	الزامی کردن این رویکرد و پر رنگ کردن نقش نهادهای نظارت کننده	T0411=3, T0611, EI0111, EI0211, EI0311, MI0111, MI0211, MI0311, MI0411, MI0511, MI0611, MI0711, MI0811, MI0911, MI1011, MI1111, MI1211, MI1311, MI1411, MI1511, MI1611, MI1711
	به روز آوری چک لیست‌های کنترل کیفیت جامعه با توجه به نوع صنعت و حجم شرکتهای تحت رسیدگی	EI0212, MI0112, MI0212, MI0312, MI0412, MI0512, MI0612, MI0812, MI1112, MI1212, MI1312, MI1412, MI1512, MI1612
	جدی گرفتن نهادهای نظارت کننده در تغیر رویکرد شکلی به محتوایی در ارتباط با حاکمیت شرکتی و تقویت ساختارها و محیط کنترلی	T0213=3, T0413,T0613=3, EI0113, EI0213, EI0313, MI0113, MI0213, MI0313, MI0513, MI0613, MI0713, MI0813, MI0913, MI1013, MI1113, MI1213, MI1313, MI1413, MI1513, MI1613, MI1713
	اجرای فرآیند Hot Review در فرآیند کنترل کیفیت به موازات Cold Review با رویکرد تشویق و پاسخ به ابهامات موجود	EI0214, MI0114, MI0214, MI0314, MI0414, MI0514, MI0614, MI0714, MI0914, MI1014, MI1114, MI1214, MI1314, MI1414, MI1514, MI1614, MI1714
	تاکید بر ضرورت استفاده مراجع قضایی جهت صدور رای از نظر کارشناسان جوامع حرفه‌ای	T0415, MI1215

تم اصلی	تم فرعی	کدها
فرهنگ سازی	اجرای فرهنگ مدیریت دانش در موسسات حسابرسی و ترویج این فرهنگ توسط نهادهای نظارت کننده.	EI0116, EI0316, MI0116, MI0216, MI0316, MI0416, MI0516, MI0616, MI0716, MI0816, MI0916, MI1016, MI1116, MI1216, MI1316, MI1416, MI1516, MI1616, MI1716
	بکارگیری و اجرایی کردن فرهنگ مسئولیت اجتماعی توسط موسسات برتر در حوزه‌های آموزش به همکاران و سایر موارد	EI0117, EI0217, EI0317, MI0117, MI0217, MI0317, MI0417, MI0517, MI0617, MI0717, MI0817, MI0917, MI1017, MI1117, MI1217, MI1317, MI1417, MI1517, MI1617
	ترویج مزایای بکارگیری این رویکرد در حوزه‌های اثربخشی و کارایی حسابرسی توسط نهادهای نظارت کننده و حضور شرکاء	T0618, EI0118, MI0118, MI0218, MI0318, MI0818, MI1118, MI1418
	معرفی موسسات برتر که در حوزه ریسک سرآمد هستند به صورت سالانه و ایجاد مشوق‌هایی در این حوزه	T0619, EI0219, EI0319, MI0119, MI0219, MI0419, MI0519, MI0619, MI0719, MI0819, MI0919, MI1019, MI1119, MI1219, MI1319, MI1419, MI1619
فناوری	دعوت از موسسات برتر در حوزه فناوری اطلاعات به منظور طراحی برنامه‌های کاربردی حسابرسی مبتنی بر ریسک	T0420=2, T0520, T0620=3, EI0120, EI02220, EI0320, MI0520, MI0620, MI1120, MI1420, MI1520
	طراحی سامانه در جامعه حسابداران رسمی به منظور ارائه سوالات همکاران و دریافت پاسخ در کوتاه‌ترین زمان ممکن	T0621, EI0121, EI0221, EI0321, MI0121, MI0221, MI0321, MI0421, MI0521, MI0621, MI0721, MI0821, MI0921, MI1021, MI1121, MI1221, MI1321, MI1421, MI1521, MI1621, MI1721
حق‌الزحمه‌ها	تعیین دستورالعمل توزیع کارها و برآورد حداقل حق‌الزحمه‌ها به منظور جلوگیری کردن از نرخ شکنی (متناسب سازی حق‌الزحمه‌ها و حجم کارها)	T0422, MI0522, MI0622, MI0922, MI1022, MI1222, MI1422, MI1622, MI1722

پـس از معلوم شدن موانع اجرای رویکـرد حسابرسی مبتنی بر ریسک به شرح پیشگفته و به منظور تسریع فرآیند اجرایی این رویکرد در سطح موسسات حسابرسی ایران، حسب نظر مصاحبه

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.3.8]

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.3.8]

شوندگان و نتایج جدول ۲، پیشنهادهای ذیل مطرح شده است.

تم اصلی اول - آموزش

از کلیدی‌تریـــن پیشنهادها، برای عملیاتی کردن این رویکرد در موسسات حسابرسی، موضوع آمـــوزش است. پیشنهادهـــای ارائه شده است شامل پررنگ کردن مباحـــث این حوزه در دانشگاه و در آزمونهـــای جامعـــه حسابداران رسمـــی ایران،کاربردی کردن آموزش‌ها بـــرای کلیه رده‌های شغلـــی حسابرسی و الزامی کردن این آموزش‌ها برای ناظـــران نهادهای نظارت‌کننده و موسسات حسابرســـی، آمـــوزش کارکنان در حوزه‌های بیـــن رشته ای، ایجاد موسســـات آموزشی به منظور آمـــوزش کارکنـــان، اهمیت دادن به مباحث ریسک در نشست اعضـــای تیم حسابرسی و تعامل با موسسات برتر دنیا به منظور انتقال دانش به افراد حرفه، می‌باشد. در این تم، توجه به نکات ذیل ضروری است.

- آموزش‌هـــا باید از حالت نظری صرف به سوی کاربردی کردن آموزشها و به صورت مستمر و کارگاهی هم در دانشگاه و هم در جامعه حسابداران رسمی ایران یا موسسات آموزشی، تغییر پیدا کنند و این موضوع باید در آزمونهای مربوط نیز مد نظر قرار گیرد.
- بخشی از مباحث آموزشی باید به مباحث بین رشته‌ای اختصاص یابد.
- آمـــوزش مستمـــر ناظران نهادهای نظارت کننده (از منظر نظـــری و عملی) باید مد نظر قرار گیرد.
- موارد مذکور با ایجاد ارتباط با موسسات برتر دنیا یا دعوت از اساتید مربوط و هم وطن‌هایی کـــه در خارج از کشور هستند و در این حـــوزه سرآمد هستند به منظور انتقال دانش روز در بعد آموزشی، می‌تواند بسیار کمک‌کننده باشد.

تم اصلی دوم - الزامات

موضـــوع اصلی در این تـــم این است که برای اجرایی شدن این رویکـــرد برخی از الزمات باید پررنگ‌تـــر از قبـــل (باز تعریف) و برخـــی دیگر از الزامـــات باید ایجاد شود. حســـب نظر مصاحبه شوندگـــان پیشنهادهای ذیل (که با اکثریت آرا همراه بوده) می‌تواند نقش بسیار حیاتی در اجرای این رویکرد در موسسات حسابرسی ایران داشته باشد.

طراحـــی دستورالعمل‌های کاربـــردی و اجرای این رویکرد در چارچـــوب چند پرونده نمونه با کمـــک و مشارکت گروهی(جامعه حسابداران رسمی ایران، سازمـــان حسابرسی، موسسات برتر و اساتیـــد دانشگـــاه که در این حوزه کار کرده‌اند) و الزامی کـــردن این رویکرد و مطالبه آن از طرف نهادهای نظـــارت کننده (با بروزآوری چک لیست‌های نظارت)باشد. همچنین الزامی کردن اصول حاکمیـــت شرکتی در واحدهای مورد رسیدگی باید در دستور کار قرار بگیرد که این کار می‌تواند از طریـــق نقش حاکمیتی دولـــت و نهادهای نظارت کننده عملیاتی شود. در این مسیر نیز مراجع قضایی باید در فرایند صدور رای خود از نقطه نظرات جامعه حرفه‌ای استفاده نمایند.

تم اصلی سوم - فرهنگ‌سازی

پیشنهـــادات ایـــن تم عبارتنـــد از : ترویج فرهنـــگ مدیریت دانش و مسئولیـــت اجتماعی در

حوزه‌هـای آمـوزش، انتقال دانش و ترویج و فرهنگ سازی این رویکـرد و حضور جدی و پررنگ مدیـران در فرایند اجرای این کار توسط نهادهای نظارت کننده و همچنین معرفی موسسات برتر است که در این حوزه سرآمد هستند و ایجاد و ارائه تشویق‌هایی در این حوزه این موارد، می‌تواند کمـک بسیار شایانی در تسریع فراینـد این رویکرد بنماید. همچنین این پیشنهادات، نقش بسیار پر رنگی در تغییر اعتقاد و باور مدیران دارد که در حال حاضر، اعتقادی به این رویکرد ندارند.

تم اصلی چهارم - فناوری

محـور اصلـی این تم مطرح است نقش فناوری و کمکی است کـه این تم می‌تواند در تسریع ایـن رویکـرد بنماید. پیشنهادات این تـم، عنوان شده دعوت از موسسات برتـر در حوزه فناوری اطلاعات به منظور طراحی برنامه‌های کاربردی در حوزه ریسک و همچنین استفاده از این فناوری بـه منظور ایجاد سامانـه‌ای در جامعه حسابداران رسمی به منظور پرسش و پاسخ سوالات مربوط به این رویکرد است. مصاحبه شوندگان (با اکثریت آرا) اعتقاد دارند که این دو پیشنهاد می‌تواند نقش کلیدی در پیشبرد حسابرسی مبتنی بر ریسک در موسسات حسابرسی ایران داشته باشند.

تم اصلی پنجم - حق‌الزحمه‌ها

موضوع این تم، پیشنهاد تهیه و تدوین دستورالعمل توزیع کار با لحاظ کردن و تعیین حداقل حق‌الزحمه‌ها به منظور جلوگیری کردن از نرخ شکنی موسسات در این دستورالعمل است. در این دستورالعمل باید شاخص‌های کنترل کیفیت موسسات، وضعیت کارکنان (از لحاظ کمی و کیفی) میزان و حجم کارهایی مد نظر قرار گیرند که موسسات می‌توانند پذیرش کنند. این دستورالعمل بهتـر است توسط جامعه حسابداران رسمی ایران و با مشارکـت نمایندگان موسسات حسابرسی کوچک و بزرگ تهیه شود.

۷- نتیجه‌گیری

ایـن تحقیق، تلاشـی در جهت بهبود و اصلاح تحقیقات متعـددی می‌باشد که در این زمینه صـورت گرفته است. در این پژوهش ضمن بررسی مشکلات و موانع بکارگیری حسابرسی مبتنی بر ریسک در قالب ۸ تم اصلی و ۲۵ تم فرعی، راه کارهای لازم شامل ۵ تم اصلی و ۲۲ تم فرعی بـرای موسسات حسابرسی ایران به منظور تسریع در انجام حسابرسی با رویکرد مبتنی بر ریسک بـا توجـه به مزیت‌های ایـن رویکرد ارایه گردیده اسـت. نتایج تحقیق نشـان می‌دهد که فقدان آموزش، فنـاوری، آیین‌نامه‌ها، پایین بـودن حق‌الزحمه حسابرسی، فقـدان زیر ساخت‌ها، وجود تحریم‌هـا و بی‌اعتقادی کارکنان، موانع اصلی بکارگیری حسابرسی مبتنی بر ریسک در موسسات حسابرسـی ایران بوده و بـرای تسریع در اجرای این رویکرد، بایـد اقدامات موثری برای آموزش، تدوین دستورالعمل‌ها، ارتقای فرهنگ و فناوری و حق‌الزحمه حسابرسی به عمل آید.

محدودیت‌های هر تحقیق کیفی را میتوان سویه‌ها و گرایش‌های شخصی پژوهشگر دانست از آنجایی که در تحقیق کیفی نیاز به تفسیر داده‌ها وجود دارد ممکن است (به صورت ناخواسته) بر تفسیرهای وی اثر بگذارد. در تحقیق حاضر، پژوهشگر تلاش خود را به کار گرفته است تا بشکلی

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.3.8]

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.3.8]

بی طرفانه داده‌ها را تجزیه و تحلیل ارائه کند اما با این حال ذات و ماهیت پژوهش کیفی به شکلی اســت که ممکن است سویه‌ها و گرایش‌های پژوهشگر تاثیر بپذیرد.محدودیت دیگر تحقیق، عدم تمایــل موسســات حسابرسی در مشارکت در این تحقیق، بوده اســت. به عبارت دیگر، هماهنگ کــردن موسســات حسابرسی و شرکای آنــان به منظور مشارکت در ایــن تحقیق، بسیار سخت و چالش برانگیز و یک محدودیت جدی بوده است.

با توجه به موضوعات پیشگفته، پیشنهاد اصلی تحقیق حاضر، کاملا روشن است. این پیشنهاد (در شرایــط فعلی موسسات حسابرسی ایران) عبــارت از ۵ تم اصلی و ۲۲ تم فرعی ارائه شده در ایــن تحقیــق است. ضروریست که جامعه حسابداران رسمی ایــران و موسسات حسابرسی به این پیشنهادهــا، ورود جدی بنمایند تــا در حوزه کیفیت گزارشگری مالــی و ارزش افزوده حاصل از آنهــا، همچنین تخصیــص بهینه منابع نتایج مطلوب‌تری عاید شــود. همچنین پیشنهاد می‌گردد کــه سازمان حسابرســی، جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان بورس و اوراق بهادار با تشکیل کارگروه‌هــای فنی و تخصصی، به موانــع و پیشنهادات مطروحه در چارچوب تم‌ها را مورد بررسی قرار داده و با تدوین دستورالعمل‌های خاص، فرآیند تسریع این رویکرد را در موسسات حسابرسی ایران الزامی نمایند.

بــرای انجام تحقیقات در آینــده، میزان اهمیت، تاثیر، کاربرد در صنایــع مختلف هر کدام از پیشنهــادات مطروحه در ۵ تــم اصلی و ۲۲ تم فرعی می‌تواند به عنــوان موضوع تحقیقات آینده مورد توجه قرار بگیرد.

فهرست منابع

الف- منابع فارسی:

۱. ازکیا، مصطفی و دربان آستانه، علیرضا،۱۳۸۲، روش‌های کاربردی تحقیق. جلد اول. انتشارات کیهان. چاپ اول.
۲. اســتــراوس، انسلم ؛ کربین، جولیت، ۱۹۹۰، مبانــی پژوهش کیفی. ترجمه ی حسن افشار. نشر نی، چاپ سوم. ۱۳۹۲.
۳. انجمــن حسابداری آمریکا، کمیته مسئول تدویــن بیانیه‌های مفاهیم بنیادی حسابرسی، ۱۳۹۵، بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی، ترجمه و تالیف : علی نیکخواه آزاد، سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۱۲۱، چاپ سوم
۴. اکرمی مقدم، عفت، ۱۳۹۵، راهکارهای رفع موانع حسابرسی مبتنی بر ریسک، ماهنامه پژوهش‌های مدیریت و حسابداری، شماره ۲۹، آبان ماه، ص ص ۸۶-۹۶
۵. جامعــه حسابداران رسمی ایران، مرکز آموزش و تخفیفات و حسابرسی حرفه‌ای، ۱۳۹۴، راهنمای به کارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابرسی در حسابرسی واحدهای کوچک و متوسط، مترجمان : نظام الدین رحیمیان و حمید محمدی، چاپ اول
۶. حاجیهــا، زهره، ۱۳۸۹، بررسی رابطه بین خطر ذاتــی کنترل در رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک، فصلنامه علمی – پژوهشی حسابداری مالی، سال دوم، شماره ۶، تابستان، ص ص ۱۰-۹۵
۷. حافظ نیا، محمدرضا، ۱۳۸۵. مقدمه‌ای بر روش تحقیق در علوم انسانی. انتشارات سمت. چاپ دوازدهم.
۸. حبیــب زاده، شیــوا، ۱۳۸۹، تاثیر وجود حسابرسی داخلــی بر برنامه‌ریزی حسابرس مستقــل، دانشگاه علامه طباطبایی، دانشکده مدیریت و حسابداری، پایان نامه دوره کارشناسی ارشد حسابداری.
۹. حریری، نجلا، ۱۳۸۵، اصول و روشهای پژوهش کیفی. انتشارات دانشگاه آزاد. چاپ اول.
۱۰. دنیــس، آیان، ۱۳۹۶، تئــوری حسابرسی، مترجمان : غلامرضا کرمی، حامد عمرانــی، امید آخوندی، انتشارات

نگاه دانش، چاپ اول
۱۱. رحیمیـــان، نظام الدین، کیوان اسکندری و رشید الدین رجبی، ۱۳۹۲، حسابرسی مبتنی بر خطر در واحدهای تجاری کوچک و متوسط، فصلنامه حسابرس، شماره ۶۵، خرداد و تیرماه، ۱۳۹۲، ص ص ۶۶ -۰۷۴
۱۲. رحیمیـــان، نظام الدیـــن، ۱۳۹۱، راهنمای بـــه کارگیری استانداردهـــای بین‌المللی حسابرســـی در حسابرسی واحدهای کوچک و متوسط کتاب اول، مفاهیم اصلی نشر دهکده، چاپ اول.
۱۳. سازمـــان حسابرسی، کمیته تجدید نظر دستورالعمل حسابرســـی، ۱۳۸۱، دستورالعمل حسابرسی (بخش‌های تجدیدنظر شده با نگرش با مدیریت خطر حسابرسی)، سازمان حسابرسی چاپ دوم،
۱۴. علیمیرزایـــی، مجتبی، ۱۳۹۲، حسابرسی با تاکید بر مدیریت خطر، پاسخ به نیازهای جوامع حرفه‌ای، فصلنامه حسابرس، شماره ۶۵، ص ص ۵۰ -۵۲.
۱۵. قربانـــی سعید، محمد علی آقایی، وحید احمدیان، مهدین نیکـــزاد قاویلایی، ۱۳۹۳، بررسی نارسایی‌های مدل حسابرســـی مبتنـــی بر سیستم و امکـــان جایگزینی آن با مـــدل حسابرسی مبتنی بر ریســـک در ایران، دیوان محاسبات کشور، فصلنامه دانش حسابرسی، سال ۱۴، شماره ۵۷، زمستان ص ص ۱۴۷-۱۲۹
۱۶. کمیتـــه تدوین استانداردهای حسابرسی سازمان حسابرســـی، ۱۳۸۹، اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی : استانداردهای حسابرسی، سایر خدمات اطمینان بخشی و خدمات مرتبط، سازمان حسابرسی، چاپ دوازدهم.
۱۷. کمیتـــه تجدید نظـــر دستورالعمل حسابرسی، دستورالعمل حسابرسی (بخشهـــای تجدید نظر شده با نگرش به مدیریت خطر حسابرسی)، ۱۳۸۷، چاپ ششم، تهران، سازمان حسابرسی
۱۸. گشتاسبـــی، محمدرضا، ۱۳۹۲، ارزیابی عملکـــرد حسابرسان در خصوص بررسی و آزمـــون کنترل‌های داخلی مبتنـــی بر مدل حسابرسی ریسک تجـــاری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد مرودشت، پایـــان نامه دوره کارشناسی ارشد حسابداری.
۱۹. مکرمـــی، یداله، ۱۳۹۲، سرمقاله، سازمان حسابرسی، فصلنامه حسابرس، شماره ۶۵ ویژه نامه موانع و مشکلات استقرار حسابرسی مبتنی بر ریسک در ایران، خرداد و تیرماه، ۱۳۹۲، ص ۱.
۲۰. معظمی‌نـــژاد، هاجـــر، ۱۳۹۰، بررسی درک حسابرسان از اطمینان منطقـــی در کار حسابرسی و اثربخشی مدل ریسک حسابرسی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد مرودشت، پایان نامه دوره کارشناسی ارشد حسابداری.
۲۱. مهدوی، غلامحسین و نوید رضا نمازی، ۱۳۹۰، رتبه بندی عوامل موثر بر خطر حسابرسی با استفاده از تکنیک TOPSIS، فصلنامه دانش حسابرسی، سال یازدهم، شماره ۴۵، زمستان صص ۲۸-۵۰
۲۲. مهربانـــی حسین و رضا غلامی جمکرانـــی، ۱۳۹۶، بررسی تحلیلی پژوهش‌های انجام شده در زمینه حسابرسی در ایران، دیوان محاسبات کشور، فصلنامه دانش حسابرسی، سال هفدهم، شماره ۶۶، بهار، ص ص ۲۱۷-۲۴۲.
۲۳. نادریـــان، هوشنگ، ۱۳۹۲، چیستـــی و چرایی و مشکلات استقرار مدل حسابرسی بـــا تاکید بر مدیریت خطر، فصلنامه حسابرس، شماره ۶۵، خرداد و تیرماه ۱۳۹۲، ص ۲۲ و ۲۳.
۲۴. نـــوش آذر، محسن و سینا ساعـــدی (۱۳۹۶)، بررسی حسابرسی مبتنی بر ریسک و معیارهای تعیین کننده آن (مطالعه موردی : روسای حسابرسی داخلی در ایران)، فصلنامه مطالعات مدیریت و حسابداری، دوره ۳، شماره ۳، پاییز، ص ص ۴۴۱-۴۶۰.
۲۵. یزدانیـــان منصور و محســـن دستگیر ۱۳۹۸، تاثیر کارایی موسسات حسابرسی بـــر اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک اثر بخش، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت. سال هشتم، شماره ۲۰۱

ب- منابع خارجی:

1. American of Certified Public Accounting(AICPA): SAS 47. 1983 Audit Risk and Materiality in conducting an Audit.
2. American of Certified Public Accounting (AICPA), 2005 , AICPA professional Standards. New York : AICPA.Inc.
3. Amahalu Nestor. Mary-Fidelis Chidoziem Abiahu.Obi Chinyere. Okika Christian, 2017. Effect of Risk-Based Audit on Qunality Internal Contorl of Selected Deposit Money Banks inNigeria"
4. Ayagre Philip. 2014, "The Adoption Of Risk-based Internal Auditing in Developing" Eu-

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.3.8]

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.3.8]

ropean Journals of Accounting Auditing and Finance Research Vol 2. No 7,pp.52-65
5. Askary S. , Jean-paul M. Arnaout & Naser M. Abvghazaleh , 2018, “Audit evidences and modelling audit risk using goal programming” International Journal Applied Deeision Sciences, vol. 11 , No.1
6. Bell, Timothey: Knechel, Robert, Payne, Jeff, and John Wilingham , 1998, “An empirical Investigation of the Relationship Between the Computerization of Accounting System and the Incidence and Size of audit Differences”, Auditing ,Vol 17, No 1,pp 13-38
7. Blay, A, Kizirian, T, & Dwight, S, 2008, Evidential Effort and risk assessment in auditing. Journal of Business & Economics Researrch, 6 (9), 39-52
8. Chang She-I: Tsai, Chih-Fong: Shih , Dong-Her: and Chia-Ling Hwang 2008 “The Develoment of Audit Detection Risk Assessment System: Using The Fuzzy Theory and Audit Risk Model” Expert system with Applications , Vol 35, pp1053-1067
9. Cao, limei , WanFuLi , limin Zhang , 2015, Audit mode Change , Corporate governance and Audit effort , China Journal of Accounting research , 8 , 0315-335
10. Crewell, J, 2012, Planning, Conducting, and Evaluating Quantitative and Qualitative Research (fourth edition Ed). Boston : Pearson Educating , Inc.
11. Committee to prepare a Statement of Basic Accounting Theory 1966. A Statement Of Basic Accounting Theory(ASOBAT). Evanston:AAA.
12. Dennis, I ,2014 ,The Nature of Accounting Regulation. New York: Rutledge FEE (2007) Selected Issues in Relation to financial Statement Audits. Brussels,Belgiun: Federation des Experts Compatibles Europeans. Accessible at: http://www.fee.be/publications/default.asp?library_ref=4&content _ ref=771 Accessed 27 may 2010.
13. Dusenbury R. Remers J. and Wheeler S. (2004), the audit risk model: an empirical Test for Condition dependencies among assessed Component risks, Auditing: A Journal Of practical & Theory, Vol 19. No.2 PP.105-115
14. Dusenbury, Richard. Remers, jane; and Stephen Wheeler ,2000 , The Audit risk Model: An Empirical Test for conditional Dependencies among Assessed Component Risks”. Auditing Vol. 19, No. 2, pp. 105-177.
15. Graham, L, & Messier Jr, W. F, 2006, Audit risk and materiality in conducting an audit. Journal of Accountancy, 201(5). 116
16. Hylas, Robert and Robert H, Ashton (1982). “Audit Detection of Financial Statement Errors”. The Accounting Review, Vol.57, pp751-765
17. Hayes, R, Dassen, R, Schilder, A & Wallage, P ,2005 , Parinciples of Auditing: An Introduction to International Standard on Auditing Harlow, Essex, UK: Pearson Education.
18. Haskins, Mark and Mark Dirsmith, (1995). “Control and Inherent Risk Assessment in client Engagements; an Examination of Their Interdependencies”. Journal of Accounting and Public Policy, Vol.14, No 1,pp63-85
19. Helliar C.,Lyon B, Monroe G.S, Ng j.and Woodliff D.R. (1996). UK auditors Perception of inherent risk” , British Accounting Review 28(1), 45-72.
20. Hematfar Mahmoud. Mohsen Hemmati.(2013) A Comparison of Risk-Based and Traditional Auditing and their Effect on the Quality of Audit Reports, international Research Journal of Applied and Basic Scienees, 2013 Available online at www.irjabs.com
21. IAASB ,2010 , Preface to the international Standard on quality Control Auditing, Review, Other Assurance and related Services, New York: International federation of Accountants.
22. International Federation Of Accountants (IFAC) , 2011 , Guide to using IASs in The Audits Of Small-and Medium – Sized entities , Volume 1 , Core concepts.
23. International Federation Of Accountants (IFAC) , 2011 , Guide to using IASs in The Audits Of Small-and Medium – Sized entities, Volume 2 , Practical Guide
24. Institute Of chartered Accountants of India (ICAI), (2012) Implementation Guide to Risk – based Audit OF Financial Statements (Revised Edition), New Delhi.
25. Khorwatt, Esamaddin ,2008 , “ Audit Risk Assessment-the professional balancing Act” ,

Monthly Electronic Bulletin of ASCA , ayailableat: www.ascasociety.org
26. Knechel, W. Robert (2000). "Behavioral Research in Auditing and Its Impact on Audit Education". Issue in Accounting Education, Vol.15 , No4, pp695-712
27. Law, Philip ,2008 , " Auditors perceptions of reasonable assurance in audit work and the effectiveness of the audit risk model " , Asian Review of Accounting , Vol. 16, No. 2, 160-178.
28. LE Thi Tam and Mai Anh NGUYEN, 2020 "The Adoption of Risk-Based Audit Approach in The Inderpendent Audit Frms: A study of Case of Vietnom , Journal of Finance, Economic and Business, vol. 7. No, 2 (2002) 89-97
29. Lee-Heang , Azham , Ali , 2008 , The evolution of Auditing : an analysis of the historical Development ". Journal of modern Accounting and auditing Vol:4 4, No:12.
30. Low , Kin – Yew , 2004 , " The Effects of Industry Specialzation on Audit Risk Assessment and Audit planning decisions ". The Accounting Review, Vol. 79. No. 1 , pp. 201-219.
31. Francis Nyarombe,Enock Gideon Musau, Irene Kavai, Dr Kirui Kipyegon,2015, The effect of risk based audit approach on the implementation of internal control systems: a case of Uasin Gishu County, International Journal of Business and Management Invention, January
32. Wiliam F. Messier Jr.(2014). An approach to learning risk-based auditing. Journal homepage: www.elsevier.com/locate/jaccedu
33. Peecher, Mark E.Schwartz, Rachel and ira Solomon ,2007 , " It s all about Audit quality: perspectives on Strategic – systems Auditing " , Accounting Organizations and Society , 436- 485.
34. Sardasht, M.S, & Rashedi, E, 2018, Identifying Influencing Factors of Audit Risk Mode; A Combined Fuzzy ANP-DEMATEl Approach. The International Journal of Digital Accounting Research,18(24), 69-117
35. Sobel, P.J, 2005, Auditors Risk Management Guide: Integrating Auditing and ERM (2005). CCH Tax and Accounting.
36. Spector, S. , 2007 , GAAP and GAAS 2007/2008 Highlights: An Update on Assurance Standards – The Audit Risk Model and Related Sections. Working Paper, Professional Development Network. CGA- Canada.
37. Waller, William, S, 1993, "Auditors Assessments of Inherent and Control Risk in Field Settings", The Accounting Review. Vol 68. PP 783-803
38. Wright, Arnold and Sally Wright, 1997, "The Effect of Industry Experience on Hypothesis Generaion and Audit Planning Decisions". Behavioral Research in Accounting Vol 9. PP 273-294
39. Weil, J, 2004, Missing Numbers—Behind Wave of Corporate Fraud: A Change in How Auditors Work Risk Based Model Narrowed Focus of Their Procedures, Leaving Romm for Trouble—A $239 Million Sticky Note. Wall Street Journal, Al
40. Woods , M, 2006 , " LinkingRisk Management to Stratgic controls". [Abstract]. Journal of Risk and uncertainty , [online]. htt://www.emeraldinsight.com.[jun.2007].40-42.
41. Yazdaniyan S.M. and M.Dastger , 2019, "Jnreshgating problems and obstacles of The Risk-Based Auditing in Iran and Priorizing Them", Jnternational Journal of Finance and Managerial Accounting , vol.4. No.15, Autumn.
42. Zainalabidin Nor Hafzah , 2017, Factors influencing The implementation of Risk – based Audit, Asian review of Accounting.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.3.8]