فصلنامه علمی اقتصاد و بانکداری اسلامی، شماره چهل و سوم، تابستان ۱۴۰۲- صفحات ۴۴۲-۴۰۹

عوامل توضیح دهنده ریسک حسابرسی در سطح حساب ها و واحد تجاری با تاکید بر مشخصات حسابرس و صاحبکار با استفاده از رویکرد شبکه‌های عصبی مصنوعی

نوع مقاله: پژوهشی

احسان حشمت زاده[۱]
امیر حسین جمالی[۲]
علیرضا مومنی[۳]

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۱/۲۹ تاریخ پذیرش:۱۴۰۲/۳/۱۷

چکیده

در مطالعه حاضر جامعه آماری از دو گروه تشکیل می‌شود. گروه نخست، خبرگان رشته حسابداری که در دانشگاه و در حرفه حسابداری فعالیت داشته باشند و گروه دوم، شامل کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۷ می‌باشد. اطلاعات شرکت‌های مذکور جهت تدارک چارچوب و مدل نهایی تجزیه و تحلیل با استفاده از رویکرد شبکه‌های عصبی مورد استفاده قرار گرفت. مراحل اجرایی مطالعه حاضر به این صورت بوده است که مهمترین شاخصه‌ها با مطالعه مبانی نظری، به‌دست آمدند، با استناد بر این شاخصه‌ها، مصاحبه‌هایی با خبرگان صورت گرفت و بنابر نتایج این مصاحبه‌ها، کدهایی استخراج شد. در انتها نیز براساس نتایج تکمیل این مصاحبه‌ها با خبرگان و استخراج کلیدواژگان و پاسخ‌های کلیدی، با استفاده از اطلاعات شرکت‌ها و با رویکرد شبکه عصبی و تحلیل عاملی، مدل‌هایی ارائه شد. گفتنی است در این مطالعه، پس از انجام بررسی‌های متعدد، تعداد ۱۴ مصاحبه نیمه‌ساختاریافته صورت گرفت و از اطلاعات ۱۲۲ شرکت استفاده گردید. نتایج بررسی‌های مطالعه حاضر به‌طور خلاصه نشان داد که حضور سازمان حسابرسی، تغییر موسسه حسابرسی، تخصص موسسه حسابرسی، اندازه شرکت، اهرم مالی، موجودی نقد، حساب‌های دریافتنی، بیش اطمینانی مدیریت و رتبه موسسه حسابرسی دارای تأثیر افزایشی

۱ دانشجو دکتری گروه حسابداری، واحد زاهدان،دانشگاه آزاد اسلامی،زاهدان،ایران.
ehsan.h749@gmail.com
۲ استادیار گروه حسابداری ، واحد مرودشت ، دانشگاه آزاد اسلامی ، مرودشت ، ایران. (نویسنده مسئول)
accountancy.amir@miau.ac.ir
۳ استادیار گروه حسابداری ، واحد تهران ، دانشگاه پیام نور ، تهران ، ایران.
momeni50688@gmail.com

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-24]

بر تعداد و اهمیت ریالی موضوعات کلیدی حسابرسی که در گزارش حسابرسی آورده می‌شوند، هستند و حق‌الزحمه حسابرسی، طول عمر شرکت، مالکیت نهادی، مالکیت عمده و مدیریتی، حضور واحد حسابرسی داخلی، قدرت مدیرعامل و دانش مالی کمیته حسابرسی دارای تأثیر کاهشی بر تعداد و اهمیت ریالی موضوعات کلیدی حسابرسی که در گزارش حسابرسی آورده می‌شوند، هستند.

واژگان کلیدی: ریسک حسابرسی در سطح حساب‌ها، مشخصات حسابرس، مشخصات صاحبکار.
طبقه بندی JEL: س

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-24]

مقدمه

با ظهور محیط تجاری متنوع و توسعه مشکلات تجاری ویژه این محیط تجاری نوین، هیچکس اطلاعات کافی برای پشتیبانی و دفاع از ارزیابی ریسک ندارد (ایمونیانا و گارتنر۱، ۲۰۰۷). در پاسخ به شکست‌های گسترده تجاری در سراسر دنیا، حسابرسی مبتنی بر ریسک، رویکرد غالب سال‌های اخیر برای مبارزه با فساد بوده است. ارزیابی ریسک عدم کشف، مرکز ثقل حسابرسی مبتنی بر ریسک است و به‌طور مستقیم بر اثربخشی و کارایی توزیع منابع و نیروی کار در حسابرسی، کیفیت حسابرسی و تعیین راهبردهای حسابرسی تاثیرگذار است (حاجیها، ۱۳۸۹). عوامل کیفی پیچیده‌ای بر ریسک موثر است و غالباً هنگام ارزیابی آن‌ها حسابرسان نمی‌توانند روابط و درهم‌کنش‌های متقابل این عوامل را همزمان در ذهن داشته باشند (ماک۲ و همکاران، ۱۹۹۸). ترجیحاً ریسک نقشی محوری در تئوری اقتصادی شرکت، قراردادهای بهینه و به‌طور مجازی همه عناوین حسابداری مدیریت که رفتار انسانی و تصمیم‌گیری را دربر می‌گیرد، ایفا می‌کند (کوپر و سلتو۳، ۱۹۹۳). بنابراین، ارزیابی ریسک در خدمات حرفه‌ای مانند حسابرسی مستقل حائز اهمیت است. در این راستا، در مطالعه حاضر به شناسایی عوامل توضیح‌دهنده ریسک در سطح حساب‌ها در موضوعات کلیدی حسابرسی با تأکید بر مشخصات حسابرس و صاحبکار و با استفاده از رویکردهای تحلیل محتوا، شبکه‌های عصبی و تحلیل عاملی پرداخته می‌شود.

۱-مبانی نظری و پیشینه پژوهش

درحالی که مسئولیت اصلی تهیه صورت‌های مالی برعهده مدیریت شرکت است اما به‌واسطه وقوع فسادها و رسوایی‌های مالی، انگشت اتهام به سوی حسابرسان است تا جایی‌که عموماً از این وقایع به‌عنوان شکست حسابرسی یاد می‌شود (جی۴ و همکاران، ۲۰۱۸). تلقی عموم این است که فقدان استقلال و کیفیت ضعیف حسابرسی، موجب وقوع چنین وقایعی شده است. در پی این وقایع، قانونگذاران و تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری سعی در تدوین قوانینی داشتند تا استقلال حسابرسان و کیفیت حسابرسی را بهبود بخشند (لیم و تان۵، ۲۰۱۰). حسابرسی به‌عنوان راهکاری کارآمد برای محدود کردن اختیارات مدیران در روابط قراردادی محسوب می‌شود (های۶ و همکاران،

---

۱ Imoniana and Gartner
۲ Mock
۳ Cooper and Selto
۴ Ji
۵ Lim and Tan
۶ Hay

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-24]

۲۰۰۶؛ کائوشالی[۱] و همکاران، ۲۰۱۰). پژوهش درباره گزارشگری حسابرسی، تاریخچه‌ای طولانی دارد (فرانسیس[۲]، ۲۰۱۱؛ مایجور و وانسترائلن[۳]، ۲۰۱۲) و مطالعات متعددی نتیجه گرفته‌اند که در اغلب موارد، گزارش‌های حسابرسی ناکافی هستند (گویرال-کونترراس[۴] و همکاران، ۲۰۰۷؛ چورچ[۵] و همکاران، ۲۰۰۸؛ وانسترائلن[۶] و همکاران، ۲۰۱۲). در همین راستا، برخی محققان نیز توسعه حوزه کاری حسابرسان به‌منظور بهبود کیفیت و ارائه ارزش اطلاعاتی بالاتر را پیشنهاد داده‌اند (تورنر[۷] و همکاران، ۲۰۱۰؛ کراناچر[۸]، ۲۰۱۱؛ دوبیجا و کیسلاک[۹]، ۲۰۱۳). در راستای واکنش به شرایط فوق و تقاضاهای استفاده‌کنندگان، قانون‌گذاران و سازمان‌های حرفه‌ای اقدام به تعدیل رویکرد گزارشگری حسابرسی نمودند (هیئت استانداردهای بین‌المللی اطمینان‌بخشی و حسابرسی[۱۰]، ۲۰۱۶).

طبق استانداردها، حسابرسی صورت‌های مالی این است که حسابرس بتواند درباره این‌که صورت‌های مالی مزبور از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابرسی تهیه شده است یا خیر، اظهارنظر کند. این اظهارنظر همواره با میزانی از خطر روبه‌رو است که به آن ریسک حسابرسی گفته می‌شود (استانداردهای حسابرسی، ۱۳۹۹). ارزیابی حسابرسان از ریسک حسابرسی می‌تواند بر طرح‌ریزی راهبردهای حسابرسی نیز اثر گذارد. در مرحله اصلی برنامه‌ریزی حسابرسی، ارزیابی نامناسب خطر حسابرسی ممکن است منجربه توزیع نادرست و ناکارآمد منابع یا نتایج اثربخش حسابرسی شود (بدرد و گراهام[۱۱]، ۲۰۰۲؛ خورانا و رامان[۱۲]، ۲۰۰۴؛ لا[۱۳]، ۲۰۰۸). استانداردهای حسابرسی نیز بر ارزیابی خطر حسابرسی در مراحل مختلف حسابرسی تأکید دارند.

---

۱ Causholli
۲ Francis
۳ Maijoor and Vanstraelen
۴ Guiral-Contreras
۵ Church
۶ Vanstraelen
۷ Turner
۸ Kranacher
۹ Dobija and Cieslak
۱۰ International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB)
۱۱ Bedard and Graham
۱۲ Khurana and Raman
۱۳ Law

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-24]

در واقع ریسک حسابرسی، احتمال مشترک ریسک ذاتی، ریسک کنترلی و ریسک عدم است. ریسک حسابرسی به سطحی از ریسک گفته می‌شود که مورد پذیرش حسابرس می‌باشد. از آنجاکه متمم این عامل ریسک، مبنای تشکیل دهنده اظهارنظر حسابرسی می‌باشد، حسابرس باید آن را در سطح پایین تعیین نماید. در مطالعه حاضر، به بررسی و تجزیه و تحلیل عوامل تعیین‌کننده انواع گوناگون نکات کلیدی حسابرسی درباره ریسک در سطح حساب‌ها پرداخته می‌شود. شناسایی مقدار و نوع نکات کلیدی حسابرسی، از آن جهت مهم است که تصمیم‌گیرندگان بر اطلاعات گنجانده شده در گزارش حسابرسی اتکا می‌نمایند و به این ترتیب، بازارهای مالی و جامعه، از موضوع مذکور متأثر می‌شوند (بدرد[۱] و همکاران، ۲۰۱۴؛ کریستانسن[۲] و همکاران، ۲۰۱۴؛ لنوکس[۳] و همکاران، ۲۰۱۷؛ ترپسکا[۴] و همکاران، ۲۰۱۷؛ دانسکو و سپاتاسین[۵] ۲۰۱۸). با درنظرگرفتن تعریف و ماهیت نکات کلیدی حسابرسی، در مطالعه حاضر این‌طور استدلال می‌گردد که مشخصات حسابرس و مشخصات صاحبکار حسابرسی از جمله مهمترین عوامل تعیین‌کننده تعداد و نوع نکات کلیدی حسابرسی هستند.

در این رابطه، نتایج تحقیق لیسیک[۶] و همکاران (۲۰۱۵) نیز گزارش نمودند که شرکت‌های حسابرسی‌شده توسط موسسات حسابرسی بزرگ، با احتمال کمتری مرتکب تقلب در صورت‌های مالی می‌شوند. این اثر در صنایع تحت کنترل و تقلب‌های مرتبط با سود قوی‌تر است. علاوه براین، جی و همکاران (۲۰۱۸) به این نتیجه رسیدند که حق‌الزحمه حسابرسی دارای ارتباطی مستقیم با افشای نقاط ضعف سیستم کنترل داخلی است. علاوه براین، مشخص گردید که اطمینان‌دهی داوطلبانه در گزارش‌های کنترل داخلی می‌تواند افزایش حق‌الزحمه حسابرسی ناشی از مشکلات و نقاط ضعف سیستم کنترل داخلی را تعدیل نماید. در مطالعه‌ای دیگر، هانمی و همکاران (۲۰۱۹) گزارش کردند که حق‌الزحمه حسابرسی به‌واسطه افزایش ریسک‌های کلان اقتصادی مرتبط با بحران مالی، افزایش می‌یابد. علاوه براین مشخص گردید که ارتباطی مستقیم بین حق‌الزحمه حسابرسی و تجدید ارائه صورت‌های مالی به‌عنوان معیاری برای ریسک کیفیت پایین گزارشگری مالی، وجود دارد. در ایران، زارع بهنمیری و ملکیان (۱۳۹۵) به این نتیجه رسیدند که بندهای مربوط به بیش‌نمایی یا کم‌نمایی درآمد و دارایی‌ها، دارای بالاترین اولویت در عوامل موثر بر احتمال

---

۱ Bedard
۲ Christensen
۳ Danescu and Spatacean
۴ Lennox
۵ Trpeska
۶ Lisic

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-24]

تقلب مالی با توجه به گزارش حسابرسی صورت‌های مالی می‌باشند. نتایج بررسی‌های عبدی و همکاران (۱۳۹۷) نیز نشان داد که محافظه‌کاری صاحبکار، حق‌الزحمه حسابرسی را کاهش داده و بین محافظه‌کاری مشروط صاحبکار و صدور اظهارنظر ابهام در تداوم فعالیت حسابرس رابطه معکوس وجود دارد.

۲-فرضیه‌های پژوهش

باتوجه به توضیحات ارائه شده، فرضیه‌های مطالعه حاضر به شرح زیر مطرح می‌گردند:

۱. تعداد و اهمیت ریالی نکات ریسک در سطح حساب‌ها در موضوعات کلیدی حسابرسی که در گزارش حسابرسی مورد اشاره قرار گرفته‌اند، تحت تأثیر مشخصات موسسه حسابرسی‌کننده و صاحبکار حسابرسی هستند.

۱-۱. تعداد نکات ریسک در سطح حساب‌ها در موضوعات کلیدی حسابرسی که در گزارش حسابرسی مورد اشاره قرار گرفته‌اند، تحت تأثیر مشخصات موسسه حسابرسی‌کننده شرکت هستند.

۱-۲. تعداد نکات ریسک در سطح حساب‌ها در موضوعات کلیدی حسابرسی که در گزارش حسابرسی مورد اشاره قرار گرفته‌اند، تحت تأثیر مشخصات صاحبکار حسابرسی هستند.

۱-۳. اهمیت (ریالی) نکات ریسک در سطح حساب‌ها در موضوعات کلیدی حسابرسی که در گزارش حسابرسی مورد اشاره قرار گرفته‌اند، تحت تأثیر مشخصات موسسه حسابرسی-کننده شرکت هستند.

۱-۴. اهمیت (ریالی) نکات ریسک در سطح حساب‌ها در موضوعات کلیدی حسابرسی که در گزارش حسابرسی مورد اشاره قرار گرفته‌اند، تحت تأثیر مشخصات صاحبکار حسابرسی هستند.

۳-روش تحقیق

در این مطالعه، در گام نخست از مصاحبه استفاده می‌شود. سپس از رویکرد تحلیل محتوا برای شناسایی مهمترین فاکتورها، کمک گرفته می‌شود. پس از تحلیل محتوای مصاحبه‌های صورت گرفته با خبرگان، از صورت‌های مالی، گزارش‌های حسابرسی، گزارش‌های هیئت مدیره به مجمع عمومی و همچنین نرم‌افزار ره‌آورد نوین برای گردآوری نهایی اطلاعات استفاده می‌شود. به‌عبارت ساده، علاوه بر فاکتورهایی که در تدارک طرح ابتدایی (شامل مشخصات موسسه حسابرسی‌کننده و مشخصات صاحبکار)، شناسایی شده‌اند، طی مصاحبه‌هایی که با خبرگان انجام می‌شود و تحلیل

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-24]

محتوای آن‌ها، فاکتورهای جدید دیگری نیز به مجموعه فاکتورهای فعلی اضافه می‌شود یا برخی از فاکتورهای فعلی حذف می‌شوند. به این ترتیب، در پژوهش حاضر از طرح متوالی - اکتشافی روش ترکیبی استفاده خواهد شد. در این طرح، ابتدا داده‌های کیفی (مستخرج از مصاحبه‌ها) گردآوری و تحلیل (با استفاده از تحلیل محتوا) می‌شوند. سپس در مرحله دوم، داده‌های کمی جهت تدارک چارچوب نهایی تجزیه و تحلیل (با استفاده از رویکرد شبکه‌های عصبی و تحلیل عاملی) می‌شوند. متغیرهای مدنظر در گام نخستین به شرح زیر می‌باشند که در ادامه مورد بررسی و تحلیل قرار می-گیرند:

۳-۱متغیرهای وابسته:

- تعداد نکات ریسک در سطح حساب‌ها در موضوعات کلیدی حسابرسی که در گزارش حسابرسی مورد اشاره قرار گرفته‌اند.
- اهمیت (ریالی) نکات ریسک در سطح حساب‌ها در موضوعات کلیدی حسابرسی که در گزارش حسابرسی مورد اشاره قرار گرفته‌اند.

۳-۲-متغیرهای مستقل (باتوجه به نتایج مصاحبه‌ها و تحلیل محتوای آن‌ها، تعدیل خواهند شد):

- **مشخصات موسسه حسابرسی‌کننده شرکت**

- اندازه موسسه حسابرسی: اگر موسسه حسابرسی کننده شرکت، سازمان حسابرسی باشد، این متغیر برابر یک قرار می‌گیرد و در غیر این‌صورت برابر صفر است.
- حق‌الزحمه حسابرسی: لگاریتم طبیعی ارزش ریالی حق‌الزحمه حسابرسی.
- اهمیت صاحبکار حسابرسی برای موسسه حسابرسی: نسبت حق‌الزحمه حسابرسی یک صاحبکار حسابرسی به مجموع حق‌الزحمه حسابرسی صاحبکاران موسسه حسابرسی.
- تغییر موسسه حسابرسی: اگر موسسه حسابرسی‌کننده شرکت تغییر کرده باشد، این متغیر برابر یک قرار می‌گیرد و در غیر این‌صورت برابر صفر خواهد بود.
- تخصص موسسه حسابرسی در صنعت صاحبکار: در این تحقیق، از سهم بازار به عنوان شاخصی برای تخصص صنعت حسابرس بهره گرفته می‌شود، زیرا اولویت صنعت را نسبت به سایر حسابرسان نشان می‌دهد. هر چه سهم بازار حسابرس بیشتر باشد، تخصص صنعت و تجربه حسابرس نسبت به سایر رقیبان بیشتر است. داشتن سهم غالب بازار اشاره دارد به این‌که حسابرس به طور موفقیت‌آمیزی خود را از سایر رقیبان از لحاظ

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-24]

کیفیت حسابرسی متمایز کرده است. سهم بازار حسابرسان به صورت زیر محاسبه می-شود:

$$\text{سهم بازار حسابرسان} = \frac{\text{مجموع دارایی‌های تمام صاحبکاران هر موسسه حسابرسی خاص در صنعت خاص}}{\text{مجموع دارایی‌های تمام شرکت‌ها در این صنعت}}$$

- دوره تصدی موسسه حسابرسی: تعداد سال‌های همکاری بدون وقفه موسسه حسابرسی با شرکت.
- دوره تصدی شریک موسسه حسابرسی: برابر است با تعداد سال‌هایی که دو شریک موسسه حسابرسی، بدون تغییر حتی یکی از آن‌ها، گزارش‌های حسابرسی یک شرکت را امضاء می‌کنند. توضیح این‌که اگر یکی از شرکای مسئول کار حسابرسی شرکت، تغییر کند، به معنای پایان دوره تصدی شریک موسسه حسابرسی است.
- نوع اظهارنظر حسابرسی: اگر نوع اظهارنظر حسابرسی، اظهارنظر حسابرسی تعدیل‌شده باشد، این متغیر برابر یک قرار می‌گیرد و در غیر این‌صورت برابر صفر خواهد بود.

- **مشخصات صاحبکار حسابرسی**

- اندازه شرکت: لگاریتم طبیعی کل دارایی‌ها.
- اهرم مالی: نسبت کل بدهی‌ها به کل دارایی‌ها.
- وضعیت مالی: برای محاسبه آن از شیوه محاسبه تعدیل شده آلتمن[۱] (۱۹۶۸) توسط کردستانی و همکاران (۱۳۹۳) استفاده می‌شود:

$$\text{Adjusted-Z'-score} = 0.291X_1 + 2.458X_2 - 0.301X_3 - 0.079X_4 - 0.05X_5$$

که در آن: X_1 = نسبت سرمایه‌درگردش (دارایی‌های جاری منهای بدهی‌های جاری) به کل دارایی‌ها؛ X_2 = سود (زیان) انباشته به کل دارایی‌ها؛ X_3 = سود قبل از بهره و مالیات (سود و زیان عملیاتی) به کل دارایی‌ها؛ X_4 = ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام به کل بدهی‌ها؛ و X_5 = فروش خالص به کل دارایی‌ها. در این رابطه، مقدار Z بزرگتر، نشانگر توانایی مالی بیشتر (درماندگی مالی کمتر) شرکت است.

- سررسید بدهی: نسبت بدهی کوتاه‌مدت به کل بدهی‌ها.
- فرصت‌های سرمایه‌گذاری: برابر است با نسبت ارزش بازار حقوق صاحبان سهام به ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام.
- موجودی نقد: نسبت موجودی نقد به کل دارایی‌ها.

---

۱ Altman

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-24]

- مخارج سرمایه‌ای: نسبت مخارج فعالیت‌های سرمایه‌گذاری به کل دارایی‌ها.
- طول عمر: برابر است با لگاریتم طبیعی تعداد سال‌هایی که از تأسیس شرکت می‌گذرد.
- مالکیت نهادی: درصد سهام در اختیار بانک‌ها و بیمه‌ها، هلدینگ‌ها، شرکت‌های سرمایه-گذاری، صندوق بازنشستگی، شرکت تأمین سرمایه و صندوق‌های سرمایه‌گذاری، سازمان‌ها و نهادهای دولتی و شرکت‌های دولتی.
- مالکیت عمده: درصد سهام در اختیار مالکان بیش از پنج درصد سهام شرکت.
- مالکیت مدیریتی: درصد سهام در اختیار اعضای هیئت مدیره شرکت.
- اندازه هیئت مدیره: تعداد اعضای هیئت مدیره شرکت.
- استقلال هیئت مدیره: نسبت اعضای غیرموظف هیئت مدیره به کل اعضای هیئت مدیره شرکت.
- اندازه کمیته حسابرسی: تعداد اعضای کمیته حسابرسی شرکت.
- استقلال کمیته حسابرسی: نسبت اعضای غیرموظف کمیته حسابرسی به کل اعضای کمیته حسابرسی شرکت.
- حضور واحد حسابرسی داخلی: اگر شرکت دارای واحد حسابرسی داخلی باشد، این متغیر برابر یک قرار می‌گیرد و در غیر این‌صورت برابر صفر خواهد بود.
- نسبت جاری: نسبت دارایی‌های جاری به بدهی‌های جاری.
- بازده دارایی‌ها: نسبت سودخالص به کل دارایی‌ها.
- بازده حقوق صاحبان سهام: نسبت سودخالص به حقوق صاحبان سهام.
- حاشیه سود: نسبت سودخالص به درآمد فروش.
- زیان‌دهی: اگر شرکت زیان خالص داشته باشد، این متغیر برابر یک قرار می‌گیرد و در غیر این‌صورت برابر صفر خواهد بود.
- پیچیدگی عملیاتی: نسبت موجودی کالا به کل دارایی‌ها.
- سطح درآمد: نسبت درآمد فروش به کل دارایی‌ها.
- موجودی کالا: نسبت موجودی کالا به درآمد فروش.
- حساب‌های دریافتنی: نسبت حساب‌های دریافتنی به درآمد فروش.
- اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات: نسبت حساب اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات به کل دارایی‌ها.
- دارایی‌های نامشهود: نسبت دارایی‌های ثابت نامشهود به کل دارایی‌ها.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-24]

۴-جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش از دو گروه تشکیل می‌شود. گروه نخست، عبارت است از خبرگان رشته حسابداری که هم در دانشگاه و هم در حرفه حسابداری فعالیت داشته باشند. در این راستا، مشروط گردید که اشخاص برگزیده، دست‌کم دارای ویژگی‌های زیر باشند:

۱. مدرک دکتری حسابداری
۲. کرسی تدریس درس حسابرسی در مقاطع تحصیلات تکمیلی
۳. سابقه تألیف یا ترجمه کتاب یا مقاله در زمینه حسابرسی
۴. فعالیت حرفه‌ای در مشاغل مربوط به حسابرسی
۵. عدم سابقه تخلف علمی یا حرفه‌ای

باتوجه به شرایط مذکور در بندهای فوق و رویکرد مطالعه حاضر که شناسایی خبرگان است، تعداد ۱۴ نفر از خبرگان حرفه و دانشگاه، شناسایی و مورد پرسش قرار گرفتند.

گروه دوم، شامل کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۷ می‌باشد. اطلاعات شرکت‌های مذکور جهت تدارک چارچوب و مدل نهایی تجزیه و تحلیل با استفاده از رویکرد شبکه‌های عصبی و تحلیل عاملی استفاده می‌شود. علت گزینش این ده سال، استفاده از حداکثر داده‌های در دسترس و رسیدن به نتیجه‌ای جامع است. نمونه از طریق روش حذف سیستماتیک از جامعه آماری، برگزیده گردیده است. به این ترتیب که نمونه، دربرگیرنده کلیه شرکت‌های موجود در جامعه آماری است که حائز معیارهای زیر باشند:

۱. در طول دوره پژوهش، در بورس فعالیت داشته باشند.
۲. در طول دوره پژوهش، تغییر در دوره مالی نداشته باشند.
۳. جزء شرکت‌های فعال در حوزه فعالیت‌های مالی، از جمله شرکت‌های سرمایه‌گذاری، بانک‌ها، بیمه‌ها و موسسات مالی نباشند. به‌دلیل این‌که این موسسات از لحاظ ماهیت فعالیت، متفاوت بوده و درآمد اصلی آن‌ها حاصل از سرمایه‌گذاری است و وابسته به فعالیت سایر شرکت‌ها هستند، لذا ماهیتاً با سایر شرکت‌ها متفاوت می‌باشند و بنابراین، از نمونه مورد بررسی حذف خواهند شد.
۴. داده‌های مورد نیاز جهت متغیرهای پژوهش، در طول دوره زمانی ۱۳۸۸ الی ۱۳۹۷، موجود باشند.
۵. دوره مالی آن‌ها منتهی به ۱۲/۲۹ هر سال باشد تا بتوان داده‌ها را در کنار یکدیگر و در صورت نیاز، به‌صورت پانلی به‌کار برد.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-24]

باتوجه به شرایط مذکور در بندهای فوق، تعداد ۱۱۲ شرکت مورد بررسی قرار گرفتند.

۵-یافته‌های تحقیق

در مطالعه حاضر به‌منظور شناسایی عوامل توضیح‌دهنده ریسک در سطح حساب‌ها در موضوعات کلیدی حسابرسی با تأکید بر مشخصات حسابرس و صاحبکار، از دیدگاه‌ها و نظرات خبرگان حرفه و دانشگاه رشته حسابداری و همچنین داده‌های شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران استفاده گردیده است. در این راستا، مصاحبه عمیق، تحلیل محتوای پاسخ‌های دریافتی و تجزیه و تحلیل کمی مبتنی بر شبکه‌های عصبی و تحلیل عاملی، مورد استفاده قرار گرفت و متعاقباً از تجزیه و تحلیل‌های کمی بهره گرفته شد تا بتوان به یک مدل یکپارچه دست یافت. نتایج و تجزیه و تحلیل‌های مربوطه در ادامه ارائه شده است.

در این مطالعه، پس از انجام بررسی‌های متعدد، تعداد ۱۴ مصاحبه نیمه‌ساختاریافته صورت گرفت. در این مصاحبه‌ها از پرسش‌های باز بهره گرفته شد. استفاده از مصاحبه‌های نیمه-ساختاریافته، موجب انعطاف‌پذیری در طرح، پیگیری و توالی سوالات می‌شود (بریمان[۱]، ۲۰۱۵). استفاده از مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته، مزایای ارتباط دوطرفه را به ارمغان می‌آورد، نائل آمدن به توضیحات عمیق برای پاسخ به سوالات چالشی و اساسی را محقق می‌سازد و مشکل نرخ پاسخ‌گویی پایین به پرسشنامه‌ها را برطرف می‌سازد (فلیک[۲]، ۲۰۱۴). بنابراین، مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته، موجبات گردآوری داده‌های کیفی عمیق را فراهم می‌سازند (استربی-اسمیث[۳] و همکاران، ۲۰۱۲). تمامی مصاحبه‌ها توسط محقق طی دوره زمانی چهار ماهه (در فصول پاییز و زمستان سال ۱۳۹۸) صورت گرفتند و هر مصاحبه نیز تقریباً یک‌ساعت به طول انجامید. گفتنی است سوالات اولیه مصاحبه‌ها براساس مباحث از پیش طراحی شده مبتنی بر منابع علمی داخلی و خارجی و مشورت خبرگان بوده‌اند و طی مصاحبه، نظرات تکمیلی مصاحبه‌شوندگان دریافت گردید.

به‌منظور تجزیه و تحلیل دست‌نوشته‌های مربوط به مصاحبه‌های صورت گرفته، از تحلیل محتوای داده‌های مستخرج و کدگذاری و شناسایی کلمات کلیدی استفاده شده است. به‌عبارت دیگر، در این رابطه، از مطالعه دقیق متن مصاحبه استفاده گردید. در ادامه به بررسی و تبیین چارچوب کلی مصاحبه، آمار جزئی پاسخ‌های مصاحبه‌شوندگان، اطلاعات تکمیلی حاصل‌شده در مصاحبه‌ها، آزمون عوامل موثر بر تعداد و اهمیت ریالی موضوعات کلیدی حسابرسی موجود در گزارش حسابرسی و تدوین چارچوبی در این رابطه پرداخته می‌شود. نتایج مربوط به آمار جزئی

---

۱ Bryman

۲ Flick

۳ Easterby-Smith

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-24]

پاسخ‌های مصاحبه‌شوندگان به پرسش‌های اولیه در جدول شماره یک آمده است. گفتنی است این بخش، شامل پاسخ‌های دریافتی طی مصاحبه است که تلخیص و تحلیل محتوا شده‌اند. تحلیل محتوای صورت گرفته در این مطالعه، با هدف مشخص‌سازی پاسخ‌های مصاحبه‌شوندگان در مورد هریک از سوالات مطرح در کنار استخراج عوامل مازاد مورد اشاره توسط آنان طی پاسخ‌های تشریحی می‌باشد.

جدول ۱. آمار جزئی پاسخ‌های مصاحبه‌شوندگان

تأثیر حضور سازمان حسابرسی بر تعداد و اهمیت ریالی نکات ریسک در سطح حساب‌ها؟			
پاسخ		تعداد	درصد
بی تأثیر		۲	۱۴
تأثیر مثبت و فزاینده	کم	۲	۱۴
	متوسط (تاحدودی)	۱	۷
	زیاد	۱	۷
	بسیار زیاد	۶	۴۴
تأثیر منفی و کاهنده	کم	-	-
	متوسط (تاحدودی)	۱	۷
	زیاد	-	-
	بسیار زیاد	۱	۷
نتیجه: احتمال تأثیر مثبت و فزاینده حضور سازمان حسابرسی بر تعداد و اهمیت ریالی نکات ریسک در سطح حساب‌ها در گزارش حسابرسی، عموماً در سطح بسیار زیاد ارزیابی می‌شود.			
تأثیر اهرم مالی بر تعداد و اهمیت ریالی نکات ریسک در سطح حساب‌ها؟			
پاسخ		تعداد	درصد
بی تأثیر		۳	۲۲
تأثیر مثبت و فزاینده	کم	۱	۷
	متوسط (تاحدودی)	۱	۷
	زیاد	۲	۱۴
	بسیار زیاد	۷	۵۰
تأثیر منفی و کاهنده	کم	-	-
	متوسط (تاحدودی)	-	-
	زیاد	-	-
	بسیار زیاد	-	-
نتیجه: احتمال تأثیر مثبت و افزاینده اهرم مالی بر تعداد و اهمیت ریالی نکات ریسک در سطح حساب‌ها در گزارش			

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-24]

حسابرسی، عموماً در سطوح کم، متوسط، زیاد و بسیار زیاد ارزیابی می‌شود. لذا نتایج به‌صورت مثبت جمع‌بندی می‌شوند.			
تأثیر وضعیت مالی بر تعداد و اهمیت ریالی نکات ریسک در سطح حساب‌ها؟			
پاسخ		تعداد	درصد
بی تأثیر		۱۱	۷۸
تأثیر مثبت و فزاینده	کم	۳	۲۲
	متوسط (تاحدودی)	-	-
	زیاد	-	-
	بسیار زیاد	-	-
تأثیر منفی و کاهنده	کم	-	-
	متوسط (تاحدودی)	-	-
	زیاد	-	-
	بسیار زیاد	-	-
نتیجه: وضعیت مالی شرکت بر تعداد و اهمیت ریالی نکات ریسک در سطح حساب‌ها در گزارش حسابرسی، عموماً بی‌تأثیر ارزیابی می‌شود.			
تأثیر فرصت‌های سرمایه‌گذاری بر تعداد و اهمیت ریالی نکات ریسک در سطح حساب‌ها؟			
پاسخ		تعداد	درصد
بی تأثیر		۱۲	۸۶
تأثیر مثبت و فزاینده	کم	-	-
	متوسط (تاحدودی)	-	-
	زیاد	-	-
	بسیار زیاد	-	-
تأثیر منفی و کاهنده	کم	۱	۷
	متوسط (تاحدودی)	۱	۷
	زیاد	-	-
	بسیار زیاد	-	-
نتیجه: فرصت‌های سرمایه‌گذاری بر تعداد و اهمیت ریالی نکات ریسک در سطح حساب‌ها در گزارش حسابرسی، عموماً بی-تأثیر ارزیابی می‌شود.			
تأثیر موجودی نقد بر تعداد و اهمیت ریالی نکات ریسک در سطح حساب‌ها؟			
پاسخ		تعداد	درصد
بی تأثیر		۳	۲۲
تأثیر مثبت و فزاینده	کم	۱	۷
	متوسط (تاحدودی)	۴	۲۸
	زیاد	-	-

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-24]

	بسیار زیاد	۶	۴۳
تأثیر منفی و کاهنده	کم	-	-
	متوسط (تاحدودی)	-	-
	زیاد	-	-
	بسیار زیاد	-	-
نتیجه: احتمال تأثیر مثبت و افزاینده موجودی نقد بر تعداد و اهمیت ریالی نکات ریسک در سطح حساب‌ها در گزارش حسابرسی، عموماً در سطوح کم، متوسط و بسیار زیاد ارزیابی می‌شود. لذا نتایج به‌صورت مثبت جمع‌بندی می‌شوند.			
تأثیر مخارج سرمایه‌ای بر تعداد و اهمیت ریالی نکات ریسک در سطح حساب‌ها؟			
پاسخ		تعداد	درصد
بی تأثیر		۹	۷۱
تأثیر مثبت و فزاینده	کم	۱	۷
	متوسط (تاحدودی)	-	-
	زیاد	-	-
	بسیار زیاد	-	-
تأثیر منفی و کاهنده	کم	۳	۲۲
	متوسط (تاحدودی)	-	-
	زیاد	-	-
	بسیار زیاد	-	-
نتیجه: فرصت‌های سرمایه‌گذاری بر تعداد و اهمیت ریالی نکات ریسک در سطح حساب‌ها در گزارش حسابرسی، عموماً بی-تأثیر ارزیابی می‌شود.			
تأثیر طول عمر شرکت بر تعداد و اهمیت ریالی نکات ریسک در سطح حساب‌ها؟			
پاسخ		تعداد	درصد
بی تأثیر		۲	۱۴
تأثیر مثبت و فزاینده	کم	۱	۷
	متوسط (تاحدودی)	-	-
	زیاد	-	-
	بسیار زیاد	-	-
تأثیر منفی و کاهنده	کم	۱	۷
	متوسط (تاحدودی)	۱	۷
	زیاد	۲	۱۴
	بسیار زیاد	۷	۵۱
نتیجه: احتمال تأثیر منفی و کاهنده طول عمر شرکت بر تعداد و اهمیت ریالی نکات ریسک در سطح حساب‌ها در گزارش حسابرسی، عموماً در سطوح مختلف به‌ویژه بسیار زیاد ارزیابی می‌شود. لذا نتایج به‌صورت منفی جمع‌بندی می‌شوند.			

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-24]

تأثیر مالکیت نهادی بر تعداد و اهمیت ریالی نکات ریسک در سطح حساب‌ها؟			
پاسخ		تعداد	درصد
بی تأثیر		۴	۲۸
تأثیر مثبت و فزاینده	کم	-	-
	متوسط (تاحدودی)	۱	۷
	زیاد	-	-
	بسیار زیاد	-	-
تأثیر منفی و کاهنده	کم	۲	۱۴
	متوسط (تاحدودی)	-	-
	زیاد	۱	۷
	بسیار زیاد	۶	۴۴
نتیجه: احتمال تأثیر منفی و کاهنده مالکیت نهادی بر تعداد و اهمیت ریالی نکات ریسک در سطح حساب‌ها در گزارش حسابرسی، عموماً در سطوح مختلف به‌ویژه بسیار زیاد ارزیابی می‌شود. لذا نتایج به‌صورت منفی جمع‌بندی می‌شوند.			
تأثیر مالکیت عمده بر تعداد و اهمیت ریالی نکات ریسک در سطح حساب‌ها؟			
پاسخ		تعداد	درصد
بی تأثیر		۲	۱۴
تأثیر مثبت و فزاینده	کم	-	-
	متوسط (تاحدودی)	-	-
	زیاد	-	-
	بسیار زیاد	-	-
تأثیر منفی و کاهنده	کم	۱	۷
	متوسط (تاحدودی)	۳	۲۳
	زیاد	۴	۲۸
	بسیار زیاد	۴	۲۸
نتیجه: احتمال تأثیر منفی و کاهنده مالکیت عمده بر تعداد و اهمیت ریالی نکات ریسک در سطح حساب‌ها در گزارش حسابرسی، عموماً در سطوح مختلف به‌ویژه زیاد و بسیار زیاد ارزیابی می‌شود. لذا نتایج به‌صورت منفی جمع‌بندی می‌شوند.			
تأثیر اندازه هیئت مدیره بر تعداد و اهمیت ریالی نکات ریسک در سطح حساب‌ها؟			
پاسخ		تعداد	درصد
بی تأثیر		۱۲	۸۶
تأثیر مثبت و فزاینده	کم	۱	۷
	متوسط (تاحدودی)	-	-
	زیاد	-	-
	بسیار زیاد	-	-

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-24]

تأثیر منفی و کاهنده	کم	۱	۷
	متوسط (تاحدودی)	-	-
	زیاد	-	-
	بسیار زیاد	-	-
نتیجه: اندازه هیئت مدیره بر تعداد و اهمیت ریالی نکات ریسک در سطح حساب‌ها در گزارش حسابرسی، عموماً بی‌تأثیر ارزیابی می‌شود.			
تأثیر استقلال هیئت مدیره بر تعداد و اهمیت ریالی نکات ریسک در سطح حساب‌ها؟			
پاسخ		تعداد	درصد
بی تأثیر		۱	۷
تأثیر مثبت و فزاینده	کم	۲	۱۴
	متوسط (تاحدودی)	۲	۱۴
	زیاد	۲	۱۴
	بسیار زیاد	۷	۵۱
تأثیر منفی و کاهنده	کم	-	-
	متوسط (تاحدودی)	-	-
	زیاد	-	-
	بسیار زیاد	-	-
نتیجه: احتمال تأثیر مثبت و افزاینده استقلال هیئت مدیره بر تعداد و اهمیت ریالی نکات ریسک در سطح حساب‌ها در گزارش حسابرسی، عموماً در سطوح کم، متوسط، زیاد و بسیار زیاد ارزیابی می‌شود. لذا نتایج به‌صورت مثبت جمع‌بندی می‌شوند.			
تأثیر اندازه کمیته حسابرسی بر تعداد و اهمیت ریالی نکات ریسک در سطح حساب‌ها؟			
پاسخ		تعداد	درصد
بی تأثیر		۱۲	۸۶
تأثیر مثبت و فزاینده	کم	۱	۷
	متوسط (تاحدودی)	-	-
	زیاد	-	-
	بسیار زیاد	-	-
تأثیر منفی و کاهنده	کم	۱	۷
	متوسط (تاحدودی)	-	-
	زیاد	-	-
	بسیار زیاد	-	-
نتیجه: اندازه کمیته حسابرسی بر تعداد و اهمیت ریالی نکات ریسک در سطح حساب‌ها در گزارش حسابرسی، عموماً بی‌تأثیر			

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-24]

ارزیابی می‌شود.			
تأثیر استقلال کمیته حسابرسی بر تعداد و اهمیت ریالی نکات ریسک در سطح حساب‌ها؟			
پاسخ		تعداد	درصد
بی تأثیر		۴	۲۸
تأثیر مثبت و فزاینده	کم	-	-
	متوسط (تاحدودی)	-	-
	زیاد	-	-
	بسیار زیاد	-	-
تأثیر منفی و کاهنده	کم	۲	۱۴
	متوسط (تاحدودی)	-	-
	زیاد	۱	۷
	بسیار زیاد	۷	۵۱
نتیجه: احتمال تأثیر منفی و کاهنده استقلال کمیته حسابرسی بر تعداد و اهمیت ریالی نکات ریسک در سطح حساب‌ها در گزارش حسابرسی، عموماً در سطوح کم، زیاد و بسیار زیاد ارزیابی می‌شود. لذا نتایج به‌صورت منفی جمع‌بندی می‌شوند.			
تأثیر حضور واحد حسابرسی داخلی بر تعداد و اهمیت ریالی نکات ریسک در سطح حساب‌ها؟			
پاسخ		تعداد	درصد
بی تأثیر		۲	۱۴
تأثیر مثبت و فزاینده	کم	۳	۲۱
	متوسط (تاحدودی)	-	-
	زیاد	۳	۲۱
	بسیار زیاد	۶	۴۴
تأثیر منفی و کاهنده	کم	-	-
	متوسط (تاحدودی)	-	-
	زیاد	-	-
	بسیار زیاد	-	-
نتیجه: احتمال تأثیر مثبت و افزاینده حضور واحد حسابرسی داخلی بر تعداد و اهمیت ریالی نکات ریسک در سطح حساب‌ها در گزارش حسابرسی، عموماً در سطوح کم، زیاد و بسیار زیاد ارزیابی می‌شود. لذا نتایج به‌صورت مثبت جمع‌بندی می‌شوند.			
تأثیر بازده دارایی‌ها بر تعداد و اهمیت ریالی نکات ریسک در سطح حساب‌ها؟			
پاسخ		تعداد	درصد
بی تأثیر		۱۴	۱۰۰
تأثیر مثبت و فزاینده	کم	-	-
	متوسط (تاحدودی)	-	-
	زیاد	-	-

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-24]

	بسیار زیاد	-	-
تأثیر منفی و کاهنده	کم	-	-
	متوسط (تاحدودی)	-	-
	زیاد	-	-
	بسیار زیاد	-	-
تأثیر بازده حقوق صاحبان سهام بر تعداد و اهمیت ریالی نکات ریسک در سطح حساب‌ها؟			
	پاسخ	تعداد	درصد
	بی تأثیر	۱۲	۸۶
تأثیر مثبت و فزاینده	کم	۱	۷
	متوسط (تاحدودی)	-	-
	زیاد	-	-
	بسیار زیاد	-	-
تأثیر منفی و کاهنده	کم	۱	۷
	متوسط (تاحدودی)	-	-
	زیاد	-	-
	بسیار زیاد	-	-
نتیجه: بازده حقوق صاحبان سهام بر تعداد و اهمیت ریالی نکات ریسک در سطح حساب‌ها در گزارش حسابرسی، عموماً بی-تأثیر ارزیابی می‌شود.			
تأثیر حاشیه سود بر تعداد و اهمیت ریالی نکات ریسک در سطح حساب‌ها؟			
	پاسخ	تعداد	درصد
	بی تأثیر	۱۲	۸۶
تأثیر مثبت و فزاینده	کم	۱	۷
	متوسط (تاحدودی)	-	-
	زیاد	-	-
	بسیار زیاد	۱	۷
تأثیر منفی و کاهنده	کم	-	-
	متوسط (تاحدودی)	-	-
	زیاد	-	-
	بسیار زیاد	-	-
نتیجه: حاشیه سود بر تعداد و اهمیت ریالی نکات ریسک در سطح حساب‌ها در گزارش حسابرسی، عموماً بی‌تأثیر ارزیابی می‌شود.			
تأثیر زیان‌دهی بر تعداد و اهمیت ریالی نکات ریسک در سطح حساب‌ها؟			
	پاسخ	تعداد	درصد

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-24]

بی تأثیر		۱۲	۷۲
تأثیر مثبت و فزاینده	کم	۲	۱۴
	متوسط (تاحدودی)	-	-
	زیاد	-	-
	بسیار زیاد	۲	۱۴
تأثیر منفی و کاهنده	کم	-	-
	متوسط (تاحدودی)	-	-
	زیاد	-	-
	بسیار زیاد	-	-
نتیجه: زیان‌دهی بر تعداد و اهمیت ریالی نکات ریسک در سطح حساب‌ها در گزارش حسابرسی، عموماً بی‌تأثیر ارزیابی می-شود.			
تأثیر پیچیدگی عملیاتی بر تعداد و اهمیت ریالی نکات ریسک در سطح حساب‌ها؟			
پاسخ		تعداد	درصد
بی تأثیر		۱۳	۹۳
تأثیر مثبت و فزاینده	کم	۱	۷
	متوسط (تاحدودی)	-	-
	زیاد	-	-
	بسیار زیاد	-	-
تأثیر منفی و کاهنده	کم	-	-
	متوسط (تاحدودی)	-	-
	زیاد	-	-
	بسیار زیاد	-	-
نتیجه: پیچیدگی عملیاتی بر تعداد و اهمیت ریالی نکات ریسک در سطح حساب‌ها در گزارش حسابرسی، عموماً بی‌تأثیر ارزیابی می‌شود.			
تأثیر سطح درآمد بر تعداد و اهمیت ریالی نکات ریسک در سطح حساب‌ها؟			
پاسخ		تعداد	درصد
بی تأثیر		۱۲	۷۶
تأثیر مثبت و فزاینده	کم	-	-
	متوسط (تاحدودی)	-	-
	زیاد	-	-
	بسیار زیاد	۱	۷
تأثیر منفی و	کم	-	-
	متوسط (تاحدودی)	-	-

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-24]

	زیاد	-	-
	بسیار زیاد	۱	۷
نتیجه: سطح درآمد بر تعداد و اهمیت ریالی نکات ریسک در سطح حساب‌ها در گزارش حسابرسی، عموماً بی‌تأثیر ارزیابی می‌شود.			
تأثیر موجودی کالا بر تعداد و اهمیت ریالی نکات ریسک در سطح حساب‌ها؟			
پاسخ		تعداد	درصد
بی تأثیر		۱۱	۷۹
تأثیر مثبت و فزاینده	کم	۱	۷
	متوسط (تاحدودی)	-	-
	زیاد	-	-
	بسیار زیاد	۱	۷
تأثیر منفی و کاهنده	کم	-	-
	متوسط (تاحدودی)	-	-
	زیاد	-	-
	بسیار زیاد	۱	۷
نتیجه: موجودی کالا بر تعداد و اهمیت ریالی نکات ریسک در سطح حساب‌ها در گزارش حسابرسی، عموماً بی‌تأثیر ارزیابی می‌شود.			
تأثیر حساب‌های دریافتنی بر تعداد و اهمیت ریالی نکات ریسک در سطح حساب‌ها؟			
پاسخ		تعداد	درصد
بی تأثیر		۴	۲۹
تأثیر مثبت و فزاینده	کم	۱	۷
	متوسط (تاحدودی)	-	-
	زیاد	۲	۱۴
	بسیار زیاد	۷	۵۰
تأثیر منفی و کاهنده	کم	-	-
	متوسط (تاحدودی)	-	-
	زیاد	-	-
	بسیار زیاد	-	-
نتیجه: احتمال تأثیر مثبت و افزاینده حساب‌های دریافتنی بر تعداد و اهمیت ریالی نکات ریسک در سطح حساب‌ها در گزارش حسابرسی، عموماً در سطوح کم، زیاد و بسیار زیاد ارزیابی می‌شود. لذا نتایج به‌صورت مثبت جمع‌بندی می‌شوند.			
تأثیر اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات بر تعداد و اهمیت ریالی نکات ریسک در سطح حساب‌ها؟			
پاسخ		تعداد	درصد
بی تأثیر		۱۱	۷۹

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-24]

تأثیر مثبت و فزاینده	کم	۳	۲۱
	متوسط (تاحدودی)	-	-
	زیاد	-	-
	بسیار زیاد	-	-
تأثیر منفی و کاهنده	کم	-	-
	متوسط (تاحدودی)	-	-
	زیاد	-	-
	بسیار زیاد	-	-
نتیجه: اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات بر تعداد و اهمیت ریالی نکات ریسک در سطح حساب‌ها در گزارش حسابرسی، عموماً بی‌تأثیر ارزیابی می‌شود.			
تأثیر دارایی‌های نامشهود بر تعداد و اهمیت ریالی نکات ریسک در سطح حساب‌ها؟			
پاسخ		تعداد	درصد
بی تأثیر		۹	۶۵
تأثیر مثبت و فزاینده	کم	-	-
	متوسط (تاحدودی)	۱	۷
	زیاد	-	-
	بسیار زیاد	۱	۷
تأثیر منفی و کاهنده	کم	۲	۱۴
	متوسط (تاحدودی)	-	-
	زیاد	-	-
	بسیار زیاد	۱	۷
نتیجه: دارایی‌های نامشهود بر تعداد و اهمیت ریالی نکات ریسک در سطح حساب‌ها در گزارش حسابرسی، عموماً بی‌تأثیر ارزیابی می‌شود.			

منابع:یافته های پژوهش

۵-۱-اطلاعات تکمیلی حاصل‌شده در مصاحبه‌ها

علاوه بر نکات و مسائلی که از پیش طراحی شده بودند و در مصاحبه‌ها مطرح گردیدند، از مصاحبه-شوندگان تقاضا گردید تا اگر عوامل و مسائلی را در رابطه با تعداد و اهمیت ریالی موضوعات کلیدی حسابرسی که در گزارش حسابرسی آورده می‌شوند، درنظر دارند، مطرح نمایند. این پاسخ‌ها در دو خوشه عوامل افزایشی و عوامل کاهشی قرار داده شدند که با شیوه ارزیابی متفاوتی نسبت به موارد پیشین، تبیین می‌گردند. نتایج مربوط به آمار جزئی عوامل افزاینده در پاسخ‌های مصاحبه‌شوندگان در جدول شماره دو آمده است.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-24]

جدول ۲. آمار جزئی عوامل افزاینده پاسخ‌های مصاحبه‌شوندگان

چه عواملی، تعداد و اهمیت ریالی موضوعات کلیدی حسابرسی که در گزارش حسابرسی آورده می‌شوند را می‌افزایند؟		
عامل	تکرار	درصد تأکید
کیفیت واحد حسابرسی داخلی	۸	۵۷ درصد
بیش اطمینانی مدیریت	۸	۵۷ درصد
رتبه موسسه حسابرسی	۸	۵۷ درصد
جریان نقد عملیاتی	۳	۲۱ درصد
جریان نقد آزاد	۳	۲۱ درصد
جتناب مالیاتی	۳	۲۱ درصد
قدرت مدیرعامل	۲	۱۴ درصد
تأخیر گزارشگری مالی	۲	۱۴ درصد
قدرت بازار شرکت	۲	۱۴ درصد
سود تقسیمی	۱	۷ درصد
جنسیت زن شرکای موسسه حسابرسی	۱	۷ درصد
تنوع جنسیتی در هیئت مدیره	۱	۷ درصد
انتشار سهام شرکت	۱	۷ درصد

منابع:یافته های پژوهش

لازم به توضیح است که این نکات، از لابه‌لای توضیحات مصاحبه‌شوندگان استخراج شده‌اند و لذا امکان سطح تأثیر (بسیار کم تا بسیار زیاد) برای برخی از آن‌ها فراهم نبوده است. به این ترتیب، مبحث تعیین سطح تأثیر برای این عوامل که عوامل تکمیلی می‌باشند، فراهم نیست. باتوجه به نتایج ارائه شده در جدول شماره دو، با عنایت به تکرار و درصد تأکید بر هریک از عوامل (اکثریت)، می‌توان عوامل "کیفیت واحد حسابرسی داخلی"، "بیش‌اطمینانی مدیریت" و "رتبه موسسه حسابرسی" را عواملی دانست که تعداد و اهمیت ریالی موضوعات کلیدی حسابرسی که در گزارش حسابرسی آورده می‌شوند را می‌افزایند. نتایج مربوط به آمار جزئی عوامل کاهنده در پاسخ‌های مصاحبه‌شوندگان (خوشه سی‌و شش) در جدول شماره سه آمده است.

جدول ۳. آمار جزئی عوامل کاهنده پاسخ‌های مصاحبه‌شوندگان

چه عواملی، تعداد و اهمیت ریالی موضوعات کلیدی حسابرسی که در گزارش حسابرسی آورده می‌شوند را می‌کاهند؟		
عامل	تکرار	درصد تأکید

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-24]

چه عواملی، تعداد و اهمیت ریالی موضوعات کلیدی حسابرسی که در گزارش حسابرسی آورده می‌شوند را می‌کاهند؟		
عامل	تکرار	درصد تأکید
روابط سیاسی	۹	۶۴ درصد
قدرت مدیرعامل	۸	۵۷ درصد
دانش مالی کمیته حسابرسی	۸	۵۷ درصد
کیفیت گزارشگری مالی	۴	۲۸ درصد
تنوع جنسیتی در هیئت مدیره	۴	۲۸ درصد
تجربه کمیته حسابرسی در صنعت	۴	۲۸ درصد
تجربه مدیرعامل	۳	۲۱ درصد
توانایی مدیریت	۳	۲۱ درصد
رقابت در بازار محصول	۲	۱۴ درصد
جنسیت زن شرکای موسسه حسابرسی	۲	۱۴ درصد
تخصص مالی مدیرعامل	۲	۱۴ درصد
جریان نقدعملیاتی	۱	۷ درصد
تأخیر گزارشگری مالی	۱	۷ درصد
تنوع جنسیتی در کمیته حسابرسی	۱	۷ درصد
قدرت بازار شرکت	۱	۷ درصد
سودهرسهم	۱	۷ درصد

منابع:یافته های پژوهش

گفتنی است که این نکات، از لابه‌لای توضیحات مصاحبه‌شوندگان استخراج شده‌اند و لذا امکان سطح تأثیر (بسیار کم تا بسیار زیاد) برای برخی از آن‌ها فراهم نبوده است. به این ترتیب، مبحث تعیین سطح تأثیر برای این عوامل که عوامل تکمیلی می‌باشند، فراهم نیست. باتوجه به نتایج ارائه شده در جدول شماره سه، با عنایت به تکرار و درصد تأکید بر هریک از عوامل (اکثریت)، می‌توان عوامل "روابط سیاسی"، "قدرت مدیرعامل" و "دانش مالی کمیته حسابرسی" را عواملی دانست که تعداد و اهمیت ریالی موضوعات کلیدی حسابرسی که در گزارش حسابرسی آورده می‌شوند را می-کاهند.

به این ترتیب، متغیرهای کیفیت واحد حسابرسی داخلی، روابط سیاسی، بیش اطمینانی مدیریت، قدرت مدیرعامل، رتبه موسسه حسابرسی و دانش مالی کمیته حسابرسی به مجموعه متغیرهای پیشین افزوده شدند و لازم است که برای ادامه فرآیند فصل جاری، شیوه محاسبه مناسبی برای آنان منظور گردد که به شرح زیر می‌باشند:

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-24]

- **کیفیت حسابرسی داخلی:** این متغیر با استفاده از سه شاخص زیر محاسبه می‌گردد:

۱. اگر سال‌های تجربه مدیر حسابرسی داخلی بیش از میانه باشد، عدد یک می‌گیرد و در غیراین‌صورت، برابر صفر خواهد بود.

۲. اگر مدیر حسابرسی داخلی دارای تخصص علمی و حرفه‌ای باشد، عدد یک می‌گیرد و در غیر این‌صورت، برابر صفر خواهد بود.

۳. اگر مدیرحسابرسی داخلی عضو نهادهای حرفه‌ای داخلی یا خارجی باشد، عدد یک می‌گیرد و در غیر این‌صورت، برابر صفر خواهد بود.

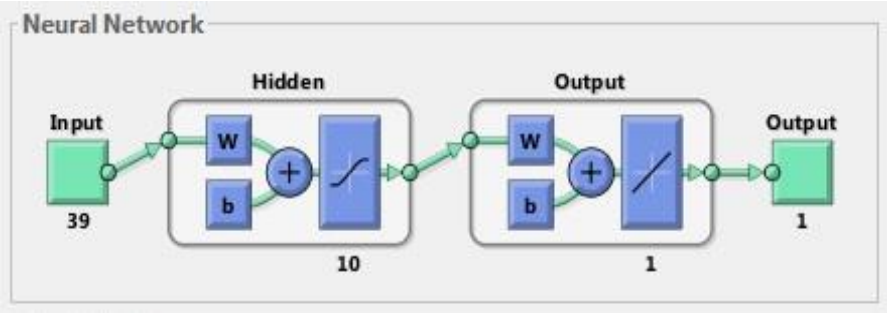
لذا امتیاز کیفیت حسابرسی داخلی هر شرکت –سال، عددی بین عدد صفر تا سه خواهد بود.

- **روابط سیاسی:** نشانه‌های روابط سیاسی شرکت عبارتند از وجود اعضای هیئت مدیره وابسته به دولت، مجلس، نهادهای سیاسی و یا وجود سهامدار عمده دولتی و شبه دولتی در ساختار مالکیت شرکت. این متغیر با مقدار یک و صفر نشان داده می‌شود. در صورت وجود روابط سیاسی، مقدار آن یک و در غیر آن‌صورت، برابر صفر خواهد بود.
- **بیش‌اطمینانی مدیریت:** این متغیر برابر است با نسبت سرمایه‌گذاری شرکت به کل سرمایه-گذاری انجام شده در صنعت. گفتنی است برای محاسبه سرمایه‌گذاری شرکت‌ها از نسبت خالص فعالیت‌های سرمایه‌گذاری مستخرج از صورت جریان وجه نقد به کل دارایی‌ها استفاده می‌گردد.
- **قدرت مدیرعامل:** این متغیر برابر است با تعداد سال‌های همکاری بدون وقفه شخص مدیرعامل (مدیر اجرایی) با شرکت تحت مدیریت.
- **رتبه موسسه حسابرسی:** اگر موسسه حسابرسی‌کننده شرکت، سازمان حسابرسی یا از موسسات حسابرسی رتبه الف باشد، این متغیر برابر یک قرار می‌گیرد و در غیر این‌صورت، برابر صفر می‌باشد.
- **تخصص مالی کمیته حسابرسی:** محاسبه این متغیر به‌صورت امتیازدهی خواهد بود. برای مقاطع کارشناسی، کارشناسی ارشد و دکتری در رشته حسابداری یا مالی، به ترتیب برابر یک، دو و سه قرار داده می‌شود. این امتیازدهی به‌صورت مجزا برای هریک از اعضای کمیته حسابرسی صورت می‌گیرد و از مجموع مقادیر آن به‌صورت تجمعی، برای کلیت کمیته حسابرسی استفاده می‌شود.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-24]

۵-۲-تأثیرپذیری تعداد نکات ریسک در سطح حساب‌ها از مشخصات موسسه حسابرسی‌کننده و صاحبکار حسابرسی

به‌منظور اجزای تحلیل تأثیرپذیری به شیوه شبکه عصبی، در محیط متلب، داده‌هایی را تعریف کرده و با در نظر گرفتن Target، داده‌ها مورد آموزش قرار می‌گیرند. در نهایت، نمودارها و اطلاعاتی که از آن‌ها به‌دست می‌آیند، مورد بررسی قرار گرفته و خروجی‌ها تحلیل می‌شوند. در تمامی موارد، شبکه عصبی دو لایه است که شامل hidden layer (لایه مخفی) و output layer (لایه خروجی) است و تعداد نورون‌های لایه مخفی در هر مورد مشخص می‌باشد. لازم به ذکر است که در تمامی موارد محاسبات شبکه عصبی از محدودیت زمان به‌عنوان شروط توقف استفاده نشده ولی از ماکسیمم epoch = 1000 به‌عنوان شروط توقف شبکه عصبی استفاده شده و همچنین در صورت تکرار شش بار بدون تغییر نیز شبکه متوقف گردید. داده‌ها در شبکه عصبی به سه دسته تقسیم می‌شوند: Training: این داده‌ها در اختیار شبکه برای یادگیری قرار می‌گیرند. به‌طور مثال، پنج مورد از مشاهدات (پنج‌درصد) به سیستم داده می‌شوند برای این‌که شیوه روابط را یاد بگیرد. Validation: شبکه عصبی با توجه به آموزش‌هایی که دید، خودش را با Valid چک می‌کند که آموزش چقدر به داده‌های واقعی نزدیک است و اگر آموزش‌ها ایرادی داشته، اصلاح صورت گیرد. این مرحله به‌عنوان مثال با ده‌درصد داده‌ها انجام می‌شود. Testing: سنگ محک اصلی برای تشخیص این‌که نتیجه حاصله از شبکه عصبی چقدر به نتیجه واقعی شبیه است، این مرحله است که با باقیمانده داده‌ها انجام می‌گردد. لازم به توضیح است که الگوریتم یا تابع یادگیری مورد استفاده در این مطالعه، لونبرگ - مارکواردت (Levenberg-Marquardt) است و همانطور که اشاره شد، مشتمل بر دو لایه مخفی و خروجی است که نورون اول به‌صورت غیرخطی و نورون دوم به‌صورت خطی است. شمای کلی و اوزان لایه‌ها در شکل یک آورده شده است.

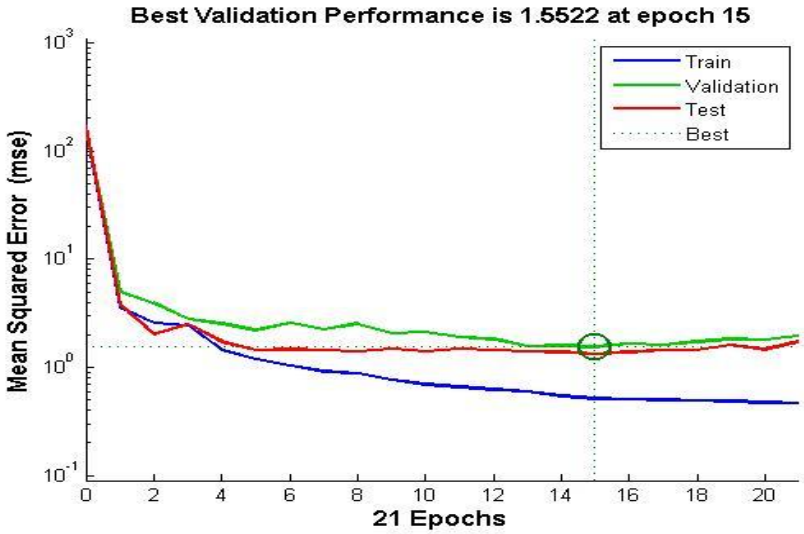


شکل ۱. شبکه عصبی مصنوعی

منابع:یافته های پژوهش

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-24]

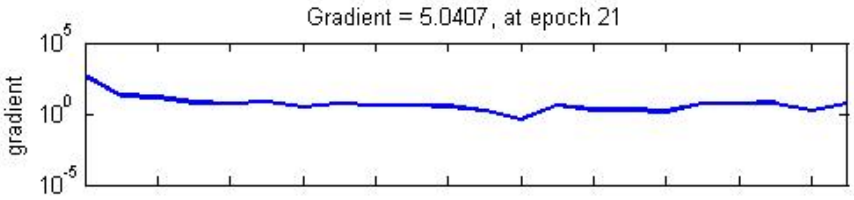
بهترین کارایی شبکه منتخب در داده‌های اعتبارسنجی که در ایپاک (epoch) پانزده به‌دست آمده، باتوجه به نمودار شماره یک، برابر با ۱/۵۵۲ است. لازم به توضیح است که ایپاک‌ها تعداد تکرار یادگیری در شبکه عصبی را نشان می‌دهند که در نمودار performance، تعداد ایپاک‌های هر شبکه که منجربه بهترین نتیجه شده، مشاهده می‌گردد.



نمودار ۱. بهترین کارایی شبکه منتخب

منابع:یافته های پژوهش

در نمودار شماره دو، مقادیر گرادیانت (Gradient) مشاهده می‌گردد. توضیح این‌که اگر در شش‌بار پیاپی، بهبودی مشاهده نگردد و مداوماً روند صعودی ادامه داشته باشد، فرآیند متوقف می-شود.

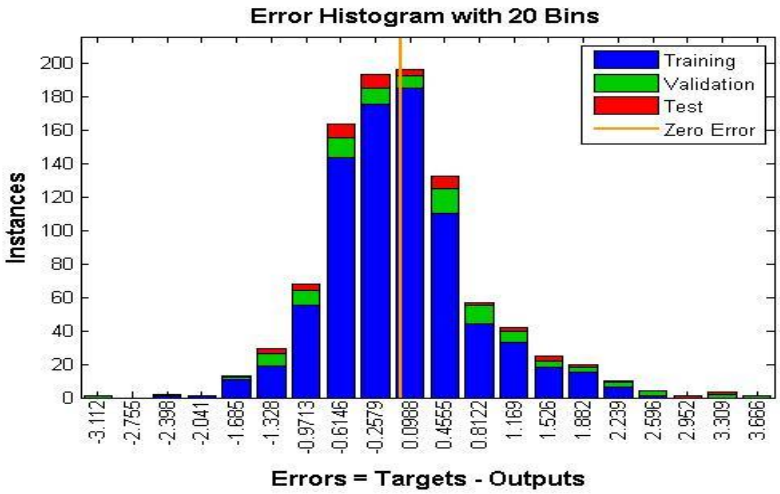


نمودار ۲. مقادیر گرادیانت

منابع:یافته های پژوهش

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-24]

در نمودار مربوط به هیستوگرام خطا (Error Histogram)، میزان تعلق هر دسته از داده‌ها به‌ازای خطاهای مختلف مورد بررسی قرار می‌گیرد. این نمودار، کمترین میزان خطا و بیشترین میزان خطا را نشان می‌دهد. گفتنی است تجزیه و تحلیلی که توسط نمودار هیستوگرام صورت می‌گیرد، تحلیلی کلی است. در نمودار هیستوگرام، نگاه کلی به فراوانی داده‌ها به‌صورت گروهبندی شده است. نمودار هیستوگرام شبیه نمودار ستونی است با این تفاوت که هیستوگرام گروهی از داده‌ها را به رنجی از داده‌ها محدود می‌کند.



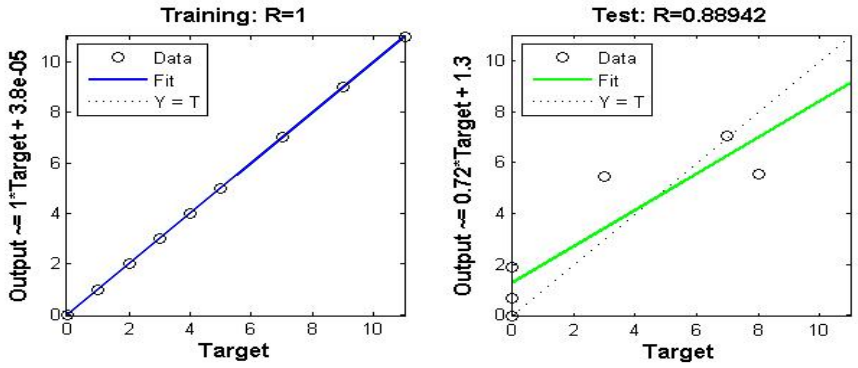
نمودار ۳. مقادیر هیستوگرام خطا

منابع:یافته های پژوهش

نمودار رگرسیونی مربوط به تمرین (Training) و آزمون (Test) نتایج نهایی در نمودار شماره چهار ارائه شده است. لازم به توضیح است که در همه این مدل‌ها، یک ساختار ریاضی در نظر گرفته شده است که البته به صورت گرافیکی هم قابل نمایش دادن است و یک سری پارامترها و پیچ‌های تنظیم دارد. این ساختار کلی، توسط یک الگوریتم یادگیری یا تربیت (Training Algorithm) آن قدر تنظیم و بهینه می‌شود که بتواند رفتار مناسبی را از خود نشان دهد و به الگوریتم آزمون (Test Algorithm) برسد. باتوجه به قدرت بالای الگوریتم نهایی (R=0.889) می‌توان فرآیند صورت گرفته را موفقیت‌آمیز دانست. با استفاده از فاکتورهای تأثیرگذار شناسایی شده در این

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-24]

مطالعه و با استفاده از این شبکه می‌توان به پیش‌بینی تعداد نکات ریسک در سطح حساب‌ها در گزارش حسابرسی پرداخت.

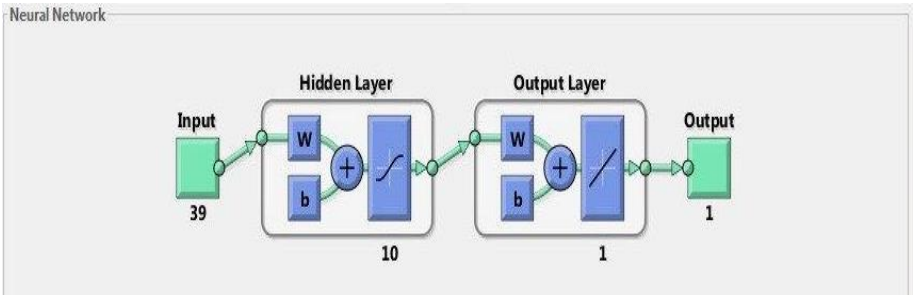


نمودار ۴. نمودار رگرسیونی نتایج

منابع:یافته های پژوهش

۵-۳-تأثیرپذیری مبلغ ریالی نکات ریسک در سطح حساب‌ها از مشخصات موسسه حسابرسی‌کننده و صاحبکار حسابرسی

الگوریتم یا تابع یادگیری مورد استفاده، لونبرگ - مارکواردت (Levenberg-Marquardt) است و همانطور که اشاره شد، مشتمل بر دو لایه مخفی و خروجی است که نورون اول به‌صورت غیرخطی و نورون دوم به‌صورت خطی است. شمای کلی و اوزان لایه‌ها در شکل شماره دو آورده است.

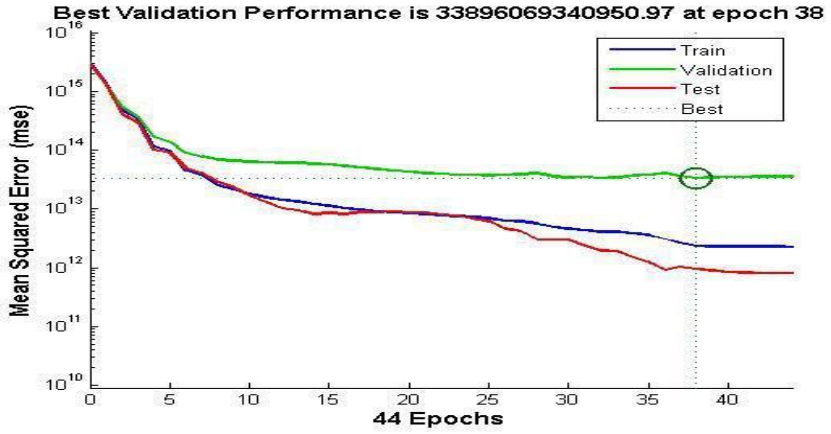


شکل ۲. شبکه عصبی مصنوعی

منابع:یافته های پژوهش

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-24]

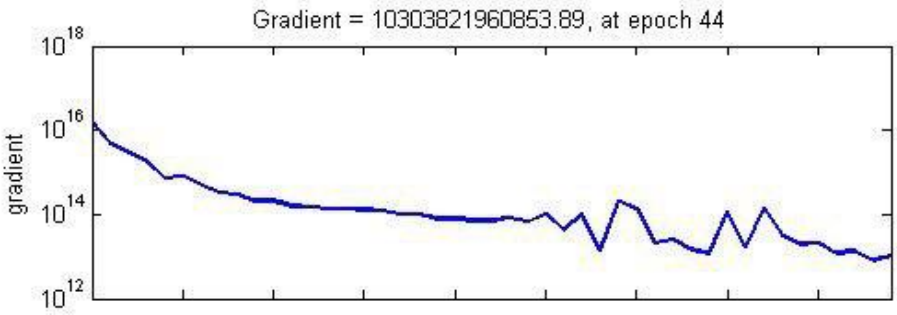
بهترین کارایی شبکه منتخب در داده‌های اعتبارسنجی که در ایپاک (epoch) سی‌وهشت به‌دست آمده است. لازم به توضیح است که ایپاک‌ها تعداد تکرار یادگیری در شبکه عصبی را نشان می‌دهند که در نمودار performance، تعداد ایپاک‌های بهینه هر شبکه، مشاهده می‌گردد.



نمودار ۵. بهترین کارایی شبکه منتخب

منابع:یافته های پژوهش

در نمودار شماره شش مقادیر گرادیانت (Gradient) مشاهده می‌گردد. توضیح این‌که اگر در شش‌بار پیاپی، بهبودی مشاهده نگردد و مداوماً روند صعودی ادامه داشته باشد، فرآیند متوقف می-شود.

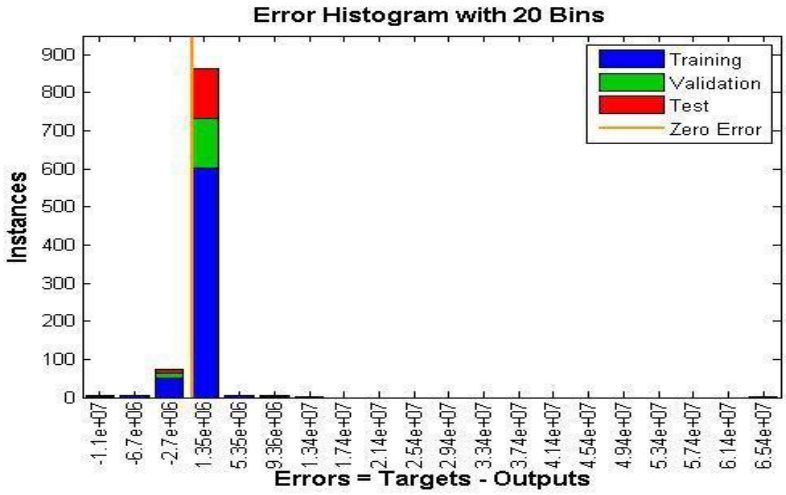


نمودار ۶. مقادیر گرادیانت

منابع:یافته های پژوهش

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-24]

در نمودار مربوط به هیستوگرام خطا (Error Histogram)، میزان تعلق هر دسته از داده‌ها به‌ازای خطاهای مختلف مورد بررسی قرار می‌گیرد.

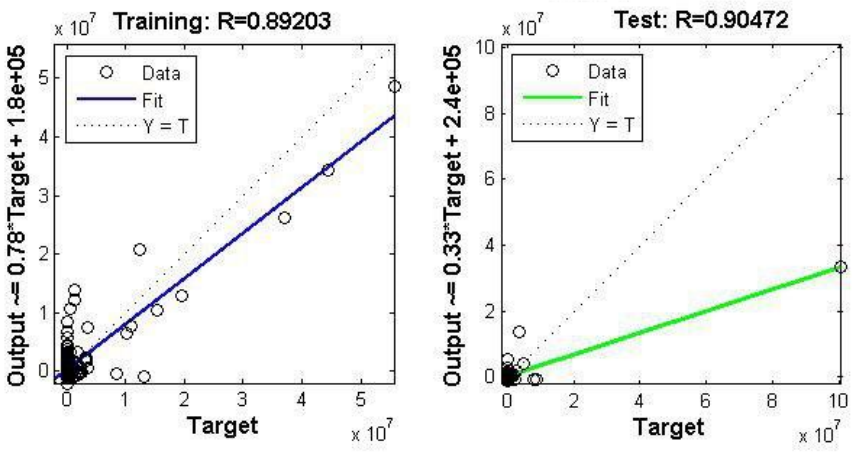


نمودار ۷. مقادیر هیستوگرام خطا

منابع:یافته های پژوهش

نمودار رگرسیونی مربوط به تمرین (Training) و آزمون (Test) نتایج نهایی در نمودار شماره هشت ارائه شده است. این ساختار کلی، توسط یک الگوریتم یادگیری یا تربیت (Training Algorithm) آن قدر تنظیم و بهینه می‌شود که بتواند رفتار مناسبی را از خود نشان دهد و به الگوریتم آزمون (Test Algorithm) برسد. باتوجه به قدرت بالای الگوریتم نهایی (R=0.904) می‌توان فرآیند صورت گرفته را موفقیت‌آمیز دانست. با استفاده از فاکتورهای تأثیرگذار شناسایی شده در این مطالعه و با استفاده از این شبکه می‌توان به پیش‌بینی مبلغ ریالی نکات ریسک در سطح حساب‌ها در گزارش حسابرسی پرداخت.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-24]



نمودار ۸. نمودار رگرسیونی نتایج

منابع:یافته های پژوهش

۶-نتیجه‌گیری

نتایج بررسی‌های مطالعه حاضر به‌طور خلاصه نشان داد که حضور سازمان حسابرسی، تغییر موسسه حسابرسی، تخصص موسسه حسابرسی، اندازه شرکت، اهرم مالی، موجودی نقد، استقلال هیئت مدیره، حساب‌های دریافتنی، کیفیت واحد حسابرسی داخلی، بیش اطمینانی مدیریت و رتبه موسسه حسابرسی دارای تأثیر افزاینده بر تعداد و اهمیت ریالی موضوعات کلیدی حسابرسی هستند و حق‌الزحمه حسابرسی، دوره تصدی موسسه حسابرسی، دوره تصدی شریک موسسه حسابرسی، طول عمر شرکت، مالکیت نهادی، مالکیت عمده، مالکیت مدیریتی، استقلال کمیته حسابرسی، روابط سیاسی، قدرت مدیرعامل و دانش مالی کمیته حسابرسی، تأثیر کاهنده بر تعداد و اهمیت ریالی موضوعات کلیدی حسابرسی دارند. با استفاده از این عوامل و ترکیب آن‌ها با استفاده از مصاحبه، تحلیل محتوا، تحلیل شبکه عصبی و تحلیل عاملی، اقدام به ساختاربندی یک چارچوب برای عوامل توضیح‌دهنده تعداد و اهمیت ریالی موضوعات کلیدی حسابرسی شد.

نتایج بررسی‌های به‌عمل آمده در مطالعه حاضر نشان داد که که حضور سازمان حسابرسی، افزایش تعداد و اهمیت ریالی موضوعات کلیدی حسابرسی که در گزارش حسابرسی آورده می‌شوند را درپی دارد. به این ترتیب، سهامداران عمده و تصمیم‌گیرندگان و حاضران مجامع عمومی صاحبان سهام شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌توانند با انتخاب سازمان حسابرسی به‌عنوان موسسه حسابرسی‌کننده شرکت، موضوعات کلیدی و ضروری درباره نکات ریسک در

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-24]

گزارش حسابرس را افزایش دهند و از این طریق، بر کیفیت اطلاعاتی که از داخل شرکت به‌دست می‌آورند افزوده و بهبود کیفیت گزارشگری مالی و شفافیت را برای شرکت به ارمغان بیاورند. سرمایه‌گذاران خرد و بالقوه شرکت‌ها نیز می‌توانند نسبت به شرکت‌هایی که توسط سازمان حسابرسی مورد حسابرسی قرار گرفته‌اند، توجه ویژه و مثبتی داشته باشند چراکه در این قبیل شرکت‌ها با نکات ریسک‌محور بیشتری درباره فعالیت‌های شرکت آشنا شده و سرمایه‌گذاری مطمئن‌تر و آگاهانه‌تری خواهند داشت.

گفتنی است، نتایج بررسی‌های مطالعه حاضر نشان داد که دانش مالی کمیته حسابرسی، کاهش تعداد و اهمیت ریالی موضوعات کلیدی حسابرسی که در گزارش حسابرسی آورده می‌شوند را باعث می‌شود. به این ترتیب، به سهامداران عمده، سهامداران نهادی و سایر سهامداران حاضر در مجامع عمومی صاحبان سهام شرکت‌ها توصیه می‌شود که در راستای تقویت سیستم نظارتی و کارایی کمیته حسابرسی و متعاقباً هیئت مدیره شرکت، درکنار توجه به آثار مثبت استفاده از مدیران اجرایی و عملیاتی در کمیته حسابرسی شرکت و حداکثرسازی قدرت اجرایی و عملیاتی کمیته حسابرسی، استفاده از مدیران دارای دانش مالی و تحصیلات عالیه در حوزه‌های حسابداری و مالی در ساختار کمیته حسابرسی را در برنامه‌های خود قرار دهند تا بتوانند نظارت قوی‌تر و دقیق‌تری را صورت دهند و از این طریق، سرمایه‌گذاری مطمئن‌تری را برای خود به ارمغان بیاورند.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-24]

منابع

۱. حاجیها، زهره. (۱۳۹۴). بررسی رابطه بین خطر ذاتی و کنترل در رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک. *حسابدار مالی*، ۲(۶)، ۱۲۰-۹۵.

۲. زارع بهنمیری، محمد جواد و ملکیان کله بستی ، اسفندیار. (۱۳۹۵). رتبه‌بندی عوامل موثر بر احتمال تقلب مالی با توجه به گزارش حسابرسی صورت‌های مالی. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۶ (۲۱)، ۱-۱۸.

۳. عبدی، مصطفی؛ زلقی، حسن و کاظمی علوم، مهدی. (۱۳۹۷). رابطه محافظه کاری با استراتژی‌های حسابرسان به منظور مواجهه با ریسک صاحبکار. *دانش حسابداری مالی*، ۵ (۱)، ۱۲۵-۱۰۱.

۴. کمیته تدوین استانداردهای حسابداری. (۱۳۹۹). استانداردهای حسابداری. تهران: انتشارات سازمان حسابرسی.

5. Bédard, J., Gonthier-Besacier, N. and Schatt, A. (2014). Costs and benefits of reporting KAM in the audit report: The French experience. In International Symposium on Audit Research, available on the internet at: http://documents.escdijon.eu/pdf/cig2014/ACTESDUCOLLOQUE/BEDARDGONTHIERBESACIERSCHATT. Pdf Accessed 18.01.17.
6. Causholli, M., De Martinis, M., Hay, D. and Knechel, W. R. (2010). Audit markets, fees, and production: Toward an integrated view of empirical audit research. Journal of Accounting Literature, 29, 167–215.
7. Christensen, B.E, Glover, S.M., Wolfe, C.J. (2014). Do critical audit matter paragraphs in the audit report change nonprofessional investors' decision to invest? Auditing: A Journal of Practice & Theory, 33 (4), 71-93.
8. Cooper, J.C. and Selto, H. (1993). Is Risk Prefernce Induction a Reliable Methoof Controlling Risk Preferences?. Journal of Management Accounting Research, 5, 321-329.
9. Danescu, T., Spatacean, O. (2018). Audit opinion impact in the investors' perception–empirical evidence on Bucharest Stock Exchange. Audit Financier, 16(149), 111-121.
10. Francis, J. (2011). A framework for understanding and researching audit quality. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 30(2), 125–152.
11. Imoniana, J. and Gartner, I. (2017). Towards a MultiCriteria Approach to Corporate Auditing Risk Assessment in Brazilian Context. available at:http://ssrn.com/abstract=1095950.
12. International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB) (2016). Identifying and assessing the risks of material misstatement through understanding the entity and its environment. International Standard on Auditing 315, New York, NY: International Federation of Accountants.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-24]

13. Ji, X., Lu, W. and Qu, W. (2018). Internal Control Risk and Audit Fees: Evidence from China, Journal of Contemporary Accounting & Economics, doi: https://doi.org/10.1016/j.jcae.2018.07.002.
14. Kranacher, M. (2011). The audit reporting process: an opportunity for fundamental change. The CPA Journal, 22, 69-90.
15. Law, P. (2008). Auditors' Perceptions of Reasonable Assurance in Audit Work and the Effectiveness of the Audit Risk Model. Asian Review of Accounting, 16(2), 160-178.
16. Lennox, C.S., Schmidt, J.J., Thompson, A.M. (2017). Is the expanded model of audit reporting informative to investors? Evidence from the UK. Working Paper, the University of Texas at Austin.
17. Lisic, L., Silveri, S., Song, Y. and Wang, K. (2015). Accounting fraud, auditing, and the role of government sanctions in China. Journal of Business Research, 68, 1186-1195.
18. Maijoor, S. and Vanstraelen, A. (2012). Research opportunities in auditing in the EU, revisited. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 31(1), 115–126.
19. Mock, T.J., Wright A. and Srivastava, R.P. (1998). Audit Program Planning Using a Belief Funtion Framework. University of Kansas Audit Research Symposium.Risk Prefernces?. Journal of Management Accounting Research, 5, 143-151.
20. Trpeska, M., Atanasovski, A. and Lazarevska, Z. B. (2017). The relevance of financial information and contents of the new audit report for lending decisions of commercial banks. Accounting and Management Information Systems, 16(4), 455-471.
21. Turner, J.L., Mock, T.J., Coram, P.J. and Gray, G.L. (2010). Improving transparency and relevance of auditor communications with financial statement users. Current Issues in Auditing, 4(1), A1-A8.
22. Vanstraelen, A., Schelleman, C., Meuwissen, R. and Hofmann, I. (2012). The audit reporting debate: seemingly intractable problems and feasible solutions. European Accounting Review, 21(2), 193-215.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-24]