ارزیابی حسابرسان از ریسک ذاتی و کنترل

دکتر فرخ برزیده
عضو هیات علمی دانشگاه علومه طبیبایی
زهراء نیکخواه‌بهرامی
کارشناس ارشد حسابداری

چکیده
این مقاله نتایج پژوهشی را نشان می‌دهد که ارتباط بین ریسک ذاتی و ریسک کنترل
طبق رویکرد حسابرسی سبک بر ریسک و پگوگنی ارزیابی این دو متغیر برای هر
ادعای موجود در هر حساب را بررسی کرده است.
برای این تحقیق دو فرضیه طراحی گردید. اطلاعات لازم برای آزمون فرضیه‌ها با
استفاده از پرسشنامه جمع‌آوری شد و هر دو فرضیه با استفاده از روش آماری توزیع
نرمال و در سطح معنی‌داری 5/ آزمون گردیدند. جامعه آماری این تحقیق اعضای
جامعه حسابداران رسمی بوده است.

نتایج حاکی از وجود رابطه معنی‌دار بین ریسک ذاتی و کنترل بوده، همچنین نشان
می‌دهد؛ حسابرسان در ارزیابی شان از ریسک ذاتی و کنترل برای هر ادعای موجود در
هر حساب، تفاوتی قائل نمی‌شوند.

کلید واژه‌ها: مدل ریسک حسابرسی، ریسک ذاتی، ریسک کنترل، ادعاهای مدیریت
مقدمه

از پیشادیش حسابرسی، تا کنون مدل‌های فراوانی برای حسابرسی بکار گرفته شده است. از اواسط دهه 1960 مدل حسابرسی مبتنی بر ریسک توسط شرکت‌های بزرگ حسابرسی مورد استفاده قرار گرفت (بل و همکاران، 1997). به دلیل تخلفات متعددی که در دهه 1990 رخ داد، کمیسیون بورس اوراق بهادار (SEC) و مسئول بررسی روش‌های بکار گرفته شده (POB)، هیئت نظارت عمومی (FASB) به محترم بورس اوراق بهادار (ماه مه 2000) گزارش‌های حسابرسی را به دست آورد. هیئت مذبور کارگروهی را به دنبال ثبت و تحلیل داد که این کار گروه در سال 2000 گزارش‌های حسابرسی، به هیئت استانداردهای حسابرسی (ASB) منتشر نمود. این پیشنهادات نقطه عطفی در جهت تدوین استانداردهای جدید حسابرسی بود.

متعاقباً گروه مشترک کاری دیگری (متکل از تدوین کنگره استانداردها و استانداردهای دانشگاه از سه کشور کانادا، انگلستان و آمریکا) جهت بهبود روش‌های حسابرسی تشکیل گردید. این گروه در می 2000 گزارشی از نتایج تحقیقات خود حاوی پیشنهادات جهت تغییر در روش‌های حسابرسی را منتشر نمود (کوچتو، 2004).


1 - Securities and Exchange Commission
2 - Public Oversight Board
3 - Auditing Standards Board
4 - International Auditing and Assurance Standards Board
5 - American Institute of Certified Public Accountants
6 - International Standards on Auditing
ارزیابی حسابرسان از ریسک داتی و کنترل داخلی گردید (IAASB، 2007)

این استانداردها در ایران تحت استانداردهای ۵-۳۱، ۳۳، ۵۰ (لازم اجرا از ۱۳۸۷) و ۵۰ (لازم اجرا از ۱۳۸۵) ارائه گردیده است.

در سال ۲۰۰۳، متعاقب استانداردهای حسابرسی ۱۰۱ تا ۱۱۱ را در ارتباط با "ارورود ریسک در صورتی‌های مالی" تدوین نمود. که استانداردهای ۱۰۴-۱۰۵ و ۱۱۱ در ترتیب جایگزین استانداردهای ۹۵، ۲۹ و ۳۷ شد. این استانداردها از دسامبر ۲۰۰۶ (AICPA، 2006) لازم اجرا گردید.

استانداردهای حسابرسی ۴۷ و ۱۰۷ تحت عنوان "ریسک حسابرسی و اهمیت در حسابرسی" به تشریح حسابرسی مبتنی بر ریسک به صورت مدل زیر پرداخته است.

\[ AR = RMM \times DR \]

ریسک حسابرسی = ریسک تحریف به‌وجود آمدن کشف احتمال ریسک تحریف به‌وجود آمدن کشف

(۱) RMM شامل ریسک داده (IR) شامل ریسک داده (IR)

(۲) CR شامل ریسک عدم کشف (DR) شامل ریسک عدم کشف (DR)

(۳) AP می‌باشد (AP)

در این مدل اجزای ریسک تحریف به‌وجود آمدن ریسک به صورت لازم و ملزم یکدیگر آورده شده‌اند (هامسکین و دایرستمیت، ۱۹۹۵).

ریسکی که در صورتی‌های مالی قبل از انجام حسابرسی وجود دارد به عبارتی "ریسک داده این ریسک را با ارور ریسک" می‌باشد و نمی‌تواند آن را تغییر دهد (SAS # 107).

روح‌یاری و تأیید ریسک مبتنی بر ریسک، تایید زیادی بر شناخت صنعت صاحبکاران، مقررات و مربوط با استفاده از روش‌های عمومی که تحلیل استراتژیک (SA)
این رویکرد مبتنی بر حسابرسی ریسک کسب و کار و حسابرسی سیستم‌های استراتژیک است (کوچتو، ۲۰۰۴). حسابرسی ریسک کسب و کار، روشنی از حسابرسی را توصیف می‌کند که بر شناسایی ریسک کسب و کار صاحیب‌گر توجه می‌نماید.

حسابرسی سیستم‌های استراتژیک اشارة به رویکرد حسابرسی می‌نماید که به برآورد ریسک از طریق سیستم‌های استراتژیک، تاکید می‌کند؛ طوری که حسابرسی از سیستم‌های صاحیب‌گر شامل استراتژی کسب و کار، وضعیت اقتصادی، میزان ارتباط با نماینده‌های خارجی اقتصادی از جمله مشتریان، عرضه کننده‌گان مواد اولیه، سرمایه‌گذاران، سیاست‌گذاران و هر عامل داخلی و خارجی که حصول اهداف، تداوم فعالیت و سودآوری واحد اقتصادی را تهدید نماید، شناخت کسب نماید.

بر اساس شناخت کسب شده از واحد تجاری و محیط آن، این رویکرد یک دید بالا-پایین از واحد اقتصادی به حسابرسی می‌دهد. تحلیل استراتژیک به دو صورت شناخت فراپن و مفهوم استراتژی بکار می‌رود. تحلیل استراتژی، وضعیت مالی و فراپن‌های کسب و کار، مبنايی جهت ارزیابی ریسک‌ها ویژه کسب و کار که صاحیب‌گر با آن روبروست، را فراهم می‌نماید. این ریسک‌ها شامل ریسک کسب و کار صاحیب‌گر (RMM) و ریسک بالقوه تحریف بالاهست (CBR) در صورتهای مالی است. حسابرس بر مبنای این ریسک‌ها، روشنی حسابرسی جهت آزمون ادعاهای موجود در صورتهای مالی را بر نمایشگر می‌نماید (کوچتو، ۲۰۰۴).

حسابرسان در ارزیابی های ریسک برای هر ادعای موجود در سطح حساب ریسک ذاتی و ریسک کنترل را وابسته به هم در نظر می‌گیرند، استانداردهای حرفه‌ای نیز این ارتباط را به وضوح بیان می‌کند. چنانچه در استانداردهای حسابرسی بین‌مللی نیز این ارتباط مشخص گردیده است (بند ۴۰ استاندارد ۴۰۰، بند ۱۰۹ استاندارد ۳۱۵ و بند ۱۲ استاندارد ۳۲۳۲۰). سوال اینجاست که اگر وابستگی شدیدی بین ریسک ذاتی و ریسک کنترل وجود داشته باشد آنگاه ارزش کاربردی تجزیه مدل ممکن است از بین

1- Business Risk Audit
2- Strategic Systems Audit
3- Client Business Risk
برود، هر چند محققان حسابرسی در مورد ارتباط یا عدم ارتباط ریسک ذاتی و ریسک کنترل اتفاق نظر ندارند، حتی در صورت ارتباط بین ریسک ذاتی و ریسک کنترل مشخص نیست که ارتباط مثبت است یا منفی، مثال‌های هنگامی که کنترل‌های داخلي صاحبکار ضعیف است کارکنان موسسه بیشتر تیم‌بندی دارند تا مرتکب خطاهای عمدی و یا صورتی شوند. بنابراین حسابرسی که مربوط به فرد کنترل‌های داخلی ضعیف است ریسک ذاتی و ریسک کنترل را، در سطح بالایی ارزیابی خواهد کرد زیرا کنترل‌های ضعیف منجر به فراهم شدن شرایط وقوع خطام شدید در اینصورت (با فرض اینکه سایر عوامل ثابت باشد) ارتباط منفی بین ریسک ذاتی و ریسک کنترل وجود دارد.

از دیدگاه دیگر، مدیریت موسسه تحت رضی‌گذی معمولاً کنترل‌های قوی برای اقلام پر ریسک صورتهای مالی برقرار می‌کند. بنابراین حسابرسی برای اقلام پرریسک صورتهای مالی (برای مثال موجودی کالا) و هنگامی که تشخیص دهید که کنترل‌های داخلی مربوط به بالای است، ریسک کنترل را پایین ارزیابی می‌کند. در اینصورت (با فرض اینکه سایر عوامل ثابت باشد) ارتباط منفی بین ریسک ذاتی و ریسک کنترل وجود دارد.

عوامل ذکر شده در بالا شامل دو دسته است: 1- عوامل ویژه شامل قابلیت استعداد دارایی برای دزدی است که مربوط به ریسک ذاتی می‌باشد. 2- تفکیک وظایف برای اداره و ثبت کردن دارابیها در دفتر روزنامه که مربوط به ریسک ذاتی و ریسک کنترل می‌باشد.

بدین منظور فرضیه اول تحقق جهت تعیین اینکه حسابرسان در عمل ریسک‌ها یا مربوط به صاحبکار را وابسته در نظر می‌گیرند یا خیر؟، طراحی گردید.

طبق ۱۰۶ شواهد حسابرسی - مطباق با SAS#500 استاندارد ایران - حسابرس برای اینکه به نتیجه‌گیری منطقی دست یابد و بر این اساس نظر حرفه‌ای خود را اظهار کند، باید شواهد کافی و مناسبی به دست آورد. مدیریت برای ارائه مطلوب صورتهای مالی از تمام جبهه‌های بالاهی، طبق استانداردهای حسابداری به طور متنی یا به طور روش‌شناسی ارائه دهای خود را درباره شناسایی، اندام‌گیری، ارائه و افشای عناصر مختلف صورتهای مالی و موارد افشای مربوط ابراز می‌کند (سند ۱۵، ۵۰۰).
ادعاءات مديرية الرسومات عبر سطح متعلق بمستوى التصفيحة، وروياده ووافق شهادة 2 - سطح ماندة حسابًا، يتعارض مع سطح القرآن، ودبل منطقية وجود دارد.

أكبر شيء رئيسي برأي المثالي متواكب مع باش، أما دليل منطقية وجود دارد.

كه حسابات انطور دروس ارتفاع رويكي. هناك دعاية اثراع اثراع كحساب، ومكن استرزياب هياء متعدد ار رويكي برأي هرو اعداء وجود داشته باش. استدلاله دا رويكي حفره بيان من كنند.

كما اكبر حسابات بكون عوامل عمومي وزن بش Reyns نسبته بكون عوامل وبيه دهدته، به.

احتمال قواع بين برأو رويكي. في رأي اعداء روابطه وجود دارد (والر.1993).

<table>
<thead>
<tr>
<th>عوامل عمومي و وظه رويكي ذلالي و رويكي كنتل (ميسير 2000)</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td><strong>راسك كنتل</strong></td>
</tr>
<tr>
<td>برنامه ورسي و بودجهندي شركن</td>
</tr>
<tr>
<td>جراش و اعمال مديرية در مورد كروشعات مالي</td>
</tr>
<tr>
<td>مشروء مديرية به حسابات</td>
</tr>
<tr>
<td>ارتباط مديرية در مورد ناثرات داخلية</td>
</tr>
<tr>
<td>كمونة حسابات</td>
</tr>
<tr>
<td>عملكرد حسابات داخلية</td>
</tr>
<tr>
<td>سياسة و روهيه كارمدهان</td>
</tr>
<tr>
<td>الربح سيست مصارعه و رسكلان</td>
</tr>
<tr>
<td>سياسة و روهيه كارمدهان</td>
</tr>
<tr>
<td>كفاهه تشتيت حسابات</td>
</tr>
<tr>
<td>نتفك وكاظف</td>
</tr>
<tr>
<td>حفاظة كافي ار دارابيق و نيب آن</td>
</tr>
<tr>
<td>بروهه مستقل روي عمکردها</td>
</tr>
<tr>
<td>ماهي، علت و ميزان خطاهي كشفت به حسابات فتيل</td>
</tr>
</tbody>
</table>

عوامل رويكي كه متعلق به ماندة حساب رويكي هستند.
همچنین، تجربه‌های حرکنهای مختلف حسابرسان ممکن است ارتباط بین ارزیابی‌های مختلف ریسک را ایجاد کند. به‌طور کلی، حسابرسان ممکن است از روش‌های آزمونی استفاده کنند که مدارک و شواهد مربوط به چندین ادعای را فراهم می‌کنند. به طور معمول در چنین روش‌هایی، حسابرسان ممکن است ریسکی را که برای یک ادعای در یک حساب ارزیابی کرده‌اند برای سایر ادعاهای در همان حساب نیز استفاده کنند. در یک روش مشابه، هنگامیکه ریسک برای چندین ادعای در یک حساب برآورده می‌شود، حسابرس با استفاده از برنامه کامپیوتری به راحتی می‌تواند با اهمیت ترین ادعاهای یک حساب مشخص کند. (برای مثال، بیش از واقع نشان دادن دارایی مربوط به ادعاهای ارزش‌گذاری و کمتر از واقع نشان دادن به‌هیچ‌گونه مربوط به ادعاهای کاملاً بودن).

برای ادعاهای با اهمیت ریسک ذاتی و ریسک کنترل با تعمیق ارزیابی می‌شود و برای سایر ادعاهای نیز از همین ارزیابی استفاده می‌شود. در نهایت، ممکن است با توجه به برخی عوامل بویژه محدودیت زمانی حسابرسان در تماشای قابل شدن ریسک برای یک حساب با چندین ادعای مشکل داشته باشند (و اثر 1993).

هنگامیکه مدل ریسک حسابرسی در سطح ادعای متغیر می‌شود، حسابرسی کار خود را بر اساس تبعیض ارزش‌های (ریسک حسابرسی) شروع می‌کند، ریسکی که در مورد آن خطای با اهمیت بیش از خطا قابل تحمل باشد. برای رسیدن به این هدف (تعمیم ریسک حسابرسی)، مدل به دو قسمت تجزیه می‌شود:

1- ریسک وقوع اشتباهات و یا تحریف‌های با اهمیت در فرایند تهیه صورت‌های مالی،

یعنی ریسکی که در سطح یک ادعای اصلی قبل از انجام حسابرسی وجود داشته باشد،

2- ریسک عدم کشف یعنی ریسکی که حسابرس با اجرای روش‌های حسابرسی،

نتواند خطای را کشف کند.

فرمول این مدل به صورت زیر است:

\[ AR = OR \times DR \]

بعضی شرکت‌ها عموماً ریسک وقوع اشتباهات در فرآیند تهیه صورت‌های مالی را به ریسک ذاتی و ریسک کنترل تجزیه می‌کنند (و اثر 1993).

\[ OR = IR \times CR \]
پیشینه تحقیق

اشتی و هیلاس (1983) تعداد 281 خط را که مستلزم تعديل صورت های مالی بود مورد آزمون قرار دادند. نتایج آزمون نشان داد که برداشت حسابرسان از خطاها مبتنی بر حسابرسی قبیل بوده، که منجر به کشف بخش از ده درصد از کل اشتباهات، تخلفات و تحریف ها شده است. به علاوه نتایج پژوهش نشان داد که البتلین میزان اشتباه، تخلف و تحریف مربوط به حسابهای دریافتی و موجودی کالای است.

کوشینگ، لویی و کینی (1983) بررسی‌هایی در زمینه خصوصیات تحلیلی مدعل حسابرسی مبتنی بر ریسک انجام دادند. در این مقاله پژوهشی علاوه بر شناسایی عوامل ریسک ذاتی، از دلیل ریسک حسابرسی بسیار اتفاق نموده و نقاط ضعف موجود در ساختار و کاربرد این مدال را نشان دادند. همچنین ادعا کرده‌اند که اجزاء ریسک حسابرسی آن طور که ادعا شده بود مستقل از یکدیگر نیستند بلکه با هم ارتباط دارد.

کینی (1989) مدل ریسک حسابرسی را مجدداً فرموله کرد و پیچیدن ریسک که نه

عوامل کلی ریسک ذاتی بر ارزیابی ریسک ذاتی تأثیر می‌گذارد.

1- استانداردهای حرفه‌ای بانی می‌کنند که حسابرس ممکن است به صورت جداگانه با به صورت ترکیبی و IR را ارزیابی کند (24, CR AICPA 1992, AU 312, CR)
فیلیکس و مورتون (1991) بیان کردنده که استفاده صحیح از مدل حسابرسی مبنی بر ریسک نیاز دارد که اجزای ریسک برحسیب شرایط بعنوان ریسک‌های وابسته شناسایی شوند و اگر حسابرسان اجزاء ریسک را مستقل از یکدیگر در نظر گیرند احتمال وجود خطای با اهمیت کشف نشده افزایش خواهد یافت.

واید (1992) پژوهشی تجربی در مورد نظر مدرّن حسابرسی راجع به حسابرسی مبنی بر ریسک انجام داد. وی برای انجام این تحقیق از پرسشنامه استفاده نمود. جامعه آماری مورد پژوهش واید کارکنان موسسات حسابرسی در رده مدرّن بوده است. نتایج تحقیق نشان داد که بیشتر مدرّن حسابرسی نظر مثبت نسبت به حسابرسی مبنی بر ریسک دارند.

هاسکین و دایرسوریت (1995) تحقیقاتی بر مبنای ارتباط اجزاء مدل ریسک انجام دادند و به این ترتیب را به دو ریسک ذاتی و ریسک کنترل ارتباط مثبت و وجود دارد.

دوست‌نیا و همکارانش (2000) مطالعات تجربی انجام دادند که آیا بین تکنیک اجزاء ریسک ارزیابی شده وابستگی هایی برحسیب شرایط و محیط بقرار است. نتایج تحقیق نشان داد که ارزیابی های ریسک حسابرسان به شرایط و محیط وابسته است.

میسرسیز (2000) مطالعات تجربی در مورد تأثیر عوامل کلی و ویژه بین ارزیابی ریسک ذاتی و ریسک کنترل انجام داد، نتایج تحقیق از این موضوع حمایت کرد که هر دو عامل بین ریسک ذاتی و ریسک کنترل تأثیر می‌گذارد که نشان دهنده وجود ارتباط مثبت بین ریسک ذاتی و ریسک کنترل است.

ایت و لارکر (1996) به این ترتیب را به دو ریسک کنترل داشته‌های هماهنگ با استراتژی واحد تجاری بین می‌روند به غیر از دیگر ریسک کنترل با استراتژی صاحبکار رابطه دارد (کوچتو، 2004).

والر (1993) متوجه شد که حسابرسان به کنترل‌های داخلی افتخار دارند و ریسک کنترل را در سطح حداقل 100% برآورد می‌نمایند، همچنین دریافت که ریسک ذاتی

1 - Itter and Larcker
عمریاً در سطح متوسط برآورد می‌گردد و عنوان نمودن بین ریسک ذاتی و ریسک کنترل
وابسته‌گی بسیار اندکی وجود دارد.
ماک و رایت (1993 و 1999) در یافتن که برآورد ریسک توسط حسابرسان با تعداد
ساعت‌های حسابرسان رابطه دارد اما با تعداد سوء‌های حسابرسی مرتبط نمی‌باشد
(الدر، 2000). (2)
کاچلمری و میسانر (1990) به این نتیجه رسیدند که حسابرسان برای اینکه اندامزه
نمونه دلخواه خود را بدست آورند، ریسک را طبیعی برآورد می‌نمایند (همان مکنیه).
آشتین (1991) تحقیقی در مبنای رابطه بین برآورد ریسک و خطا‌های کشف
شده انجام داد. پیافتهای وی حاکی از این بود که حسابرسان در مورد متغیر و/or
خطای آسان و اطلاعات خاصی ندارند در نتیجه برآورد ریسک توسط حسابرسان
می‌توان است با خطاهای کشف شده واقعی ارتباط نداشته باشد (همان مکنیه).
ویلر و نیز در پژوهش خود (1993) برآورد ریسک را با دیدگاه رایج کشف شده مقایسه
کرد و به این نتیجه رسید که ارتباط نسبتاً کمی بین خطاهای کشف شده و برآورد
ریسک، بوده و برای ادعاهای خیلی با ماهمت در سطح مانده حسابی وجود دارد.
هاوتن و فورگارتی (1991) رابطه بین تعادل‌های حسابرسی و برآورد ریسک ذاتی
را مورد مطالعه قرار دادند. و متوجه شدند که بیشتر خطاهای بوشیله ریسک ذاتی قابل
پیش‌بینی هستند. (الدر، 2000) (3)
اگر چه بیشتر تحقیقات از رابطه بین خطا‌های کشف شده و ریسک ذاتی حمايت
می‌کند، اما شواهد کمی حاکی از ارتباط بین خطاهای کشف شده و برآورد ریسک
کنترل می‌باشد.
والاس و کروتفلد (1995) متوسط شدند یک رابطه مهم بین خطاهای کشف شده و
کنترلهای مدیریت در سطح بالا وجود دارد.
ارزیابی حسابرسان از ریسک ذاتی و کنترل

به حال ویلینگام و رایت (1985) و هاویتون و فوگارتی (1991) رابطه بین ریسک کنترل و خطاهای کشف شده می‌پیدا نکرده‌اند (الدر، 2000). این نتیجه مطابق با نتیجه تحقیق آقای والر است که عنوان کرد حسابرسان ریسک کنترل را در نظر نمی‌گیرند و آن را 100 برآورد می‌نامند.

مطالعات الدر (2000) بروز نمود که حد اکنون به کنترل زیاد حسابرسان از کنترل‌های داخلی صاحب‌کاری جهت برآورد ریسک عدم کشف استفاده می‌کند. الدر بیان نموده‌است که تعدادی از افراد در انتخاب نمونه و همچنین افزایش رقابت در پاوزر حسابرسی باشد. در یک پژوهش رقابتی در حسابرسان از اینکه کنترل‌ها می‌تواند منجر به کاهش انواع آزمون‌های پرهزینه در سطح منابع حساب‌رسان شود. همچنین IAS#500 حساب‌رسان را ملزم داشته، شناخت کافی از کنترل‌های داخلی صاحب‌کاری بدلست آورند این اثر همه‌ها با کاهش اندازه نمونه باعث کاهش هزینه برای آزمون و اتصال بر کنترل‌ها می‌شود.


در خصوص رابطه بین اندازه نمونه و سطوح برآورد ریسک کاچلمر و میسیر (1990) عنوان کردن که حسابرسان بر اساس کار قبلی خود و برآورد پایین از ریسک به اندارزه نمونه دلخواه خود دست می‌یابند. بنابراین مشاهده می‌شود، بطور ضمنی در مفهوم کار قبلی حسابرسان یک ارتباط بین سطوح برآورد ریسک و اندازه نمونه وجود دارد. به عبارت دیگر اگر اینکه حسابرسان برای استفاده از تجاری‌البته گذشته در مورد وضعیت صاحب‌کار باعث انتخاب تعداد نمونه کمتر می‌شود همکاری از ارتباط بین برنامه‌ریزی از اینکه حسابرسان برآورد ریسک‌ها و اندازه نمونه می‌یابند (الدر، 2000).


1- Willingham and Wright
2- Simon
این و لازم‌تر (1997) نیز به این نتیجه رسیدند که کنترل‌های داخلی هم‌جهت با استراتژی سازمانی می‌باشد. در مجموع این یافته‌ها حاکی از این است که شناخت استراتژی صاحبکار از نظر فرآیند و محتوای حسابرسان را در شناخت کنترل‌های داخلی و سیستم‌های حسابداری و در نتیجه برآورد ریسک تحريف با اهمیت کمک می‌نماید (کوچنیا، 2002).

کوچنیا (2004) در تحقیقی به این نتیجه رسید, حسابرسانی که استراتژی شرکت را تحلیل می‌کنند, ریسک‌های کسب و کار صاحبکار (CBR) و ریسک تحريف با اهمیت را به طور متداونی از حسابرسانی که از تحلیل استراتژی استفاده نمی‌کنند, برآورد می‌کنند.

همچنین یک عنوان نمود حسابرسانی که مفهوم استراتژیک را مورد تحلیل قرار می‌دهند, برآورده آنها از ریسک‌های متداونی از حسابرسانی است که این کار را انجام نمی‌دهند. و در صورتی که برای این استراتژی مورد تحلیل قرار گیرد برآورد ریسک کنترل توسط آنها با حسابرسانی که این تحلیل را انجام نمی‌دهند متفاوت خواهد بود.

کوچنیا و همکاران (2006) در تحقیقی که در مورد رابطه بین انواع ریسک در روش‌های مبتنی بر ریسک انجام داده به نتایج زیر دست یافتند:

1- هنگامی که ریسک استراتژی باقیمانده (RSR) بالاست, حسابرسان میزان بیشتری از ریسک‌های ویژه کسب و کار را شناسایی می‌کنند.

2- برآورده ریسک در سطح فرا‌پنهای کسب و کار توسط حسابرسانی که تحلیل فراپنهای کسب و کار را انجام می‌دهند با ریسک استراتژی باقیمانده رابطه ندارد, اما با برآورد ریسک کسب و کار صاحبکار در سطح واحد تجاری اش (RSR-E) رابطه‌دارد و این در مورد هر نوع فراپنهای کسب و کار موجود در شرکت شامل اصلی و پشتیبانی صدق می‌کند.

1 - Residual Strategic Risk

2 - Client Business Risks-Entity Level

3 - Core and Supporting
ارزیابی حسابرسان از ریسک تحصیف به‌همتی در سطح حساب و در سطح واحد تجاری با هم رابطه مستقیم دارند.

۴- هنگامی که ریسک تحصیف به‌همتی در سطح حساب توسط حسابرسان برآورد می‌شود، قضاوت‌های آنها بوشیله ریسک کسب و کار در سطح فرایندها تحت تأثیر قرار می‌گیرد و نه بوشیله برآورد‌های آنها از ریسک کسب و کار صاحب‌کار در سطح واحد تجاری یا بوشیله ریسک استراتژی باقی مانده.

امیر مسعود خداداد (۱۳۷۵) تحقیقی در خصوص عمل عدم اجرای برآورد ریسک حسابرسی در ایران انجام داد. نتایج حاصل از این تحقیق حاکی از آن است که اکثر پایان‌دهنده‌ی در هنگام اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی به ریسک حسابرسی خصوصاً ریسک ناشی از پذیرش صورت‌های مالی حاوی اشتیاق‌های اهمیت (ریسک با) توجه دارند و معیق‌داند با استفاده از نتایج حاصل از بررسی مطالعات مربوطی، ارزیابی کنترل‌های داخلی و روش‌های بررسی تحلیلی می‌توان به سطح معقولی از اطمینان (حداقل ریسک) رسید. همچنین عنوان شده که تجزیه و تحلیل ریسک براساس مدل رضایت ریسک در هیچ موردی انجام نشد است. ضمناً حسابرسان بنیلی عدم وجود استانداردهای ملی حسابرسی توجه کافی به برآورد ریسک حسابرسی نمی‌نمایند.

سید محسن اطیابی (۱۳۷۶) تحقیقی در خصوص وضعیت حسابرسی مبتکر بر ریسک در ایران انجام داد و به این ترتیب رسید که: پیتیلی‌های آومورش کافی، حسابرسی مبتکر بر مدل ریسک در ایران کاملاً شناخته شده نیست. همچنین کوچک بودن اغلب موسسات تجاری در ایران و ضعف و بعضی ترازه‌های داخلی در آنها از دیگر عوامل عدم امکان پیاده‌سازی مناسب حسابرسی مبتکر بر مدل ریسک در ایران است و همچنین: حسابرسی مبتکر بر سیاست در ایران کمتر مورد توجه قرار می‌گیرد.

علی اسماعیلی (۱۳۷۹) تحقیقی در خصوص بکارگیری حسابرسی مبتکر بر مدل ریسک در سازمان حسابرسی انجام داد. نتایج تحقیق بیان کننده این امر بود که حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی در رشد حسابرسی خود از مدل ریسک حسابرسی استفاده نمی‌کنند و رشیدگی‌های خود را هنوز هم به همان صورت سنتی انجام می‌دهند.

ولی اله فرستی (۱۳۸۱) تحقیقی در خصوص بررسی نارسایش‌های مدل حسابرسی مبتکر بر سیاست در ایران انجام داد.
نتایج نشان داد: مدل حسابرسی مبتنی بر سیستم از مدل حسابرسی مبتنی بر ریسک از کارایی و اثر ریکشی کمتری برخوردار است.

ابراهیم وحیدی الیزی (۱۳۸۲) تحقیقی درخصوص برداشت حسابرسان ایرانی از ریسک ذاتی انجام داد و به این نتیجه رسید که حسابرسان رده بالا عوامل ریسک ذاتی را می‌شناسند، در تعیین ریسک ذاتی به درجه اهمیت عوامل ریسک توجه دارند. در تشخیص عوامل ریسک ذاتی و کنترل دچار اشتباه جویانه، در عمل زمان بیشتری را به اعلامی که ریسک ذاتی بیشتری دارند، تخصصی می‌دهند و بر اهمیت متغیرها در تعیین ریسک ذاتی واقعند. همچنین میزان ریسک ذاتی با درجه اهمیت عوامل آن و شناخت عوامل ریسک ذاتی و تشخیص بین عوامل ریسک ذاتی و ریسک کنترل با میزان تجربه حسابرسان دارای رابطه بوده، ولی با میزان تحصیلات آنها رابطه ندارد.

فرزینهای تحقیق

فرزینه ۱: بین ارزیابی‌های حسابرسان از ریسک ذاتی و ریسک کنترل ارتباط وجود

فرزینه ۲: ارزیابی‌های حسابرسان از ریسک ذاتی و ریسک کنترل برای هر ادعا در هر حساب فرق می‌کند.

روش تحقیق

روش تحقیق بر پایه هدف، از نوع بی‌نیایی بوده و بر مبنای نحوه گردآوری داده‌ها توصیفی و از نوع پیمایشی (بر پرشبانهای) است.

جامعه آماری این تحقیق اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران بوده که با استفاده از فرمول نمونه‌گیری (با مفروضات از طریق درصد و p<0.05) با اطمنان ۹۵ درصد، خطای برآورد کمتر از ۱۰ درصد) تعداد نمونه‌های ۹۲ نفر برآورد گردید. سپس برای ۱۰۰ عضو جامعه بر پرشبانهای ارسال و تعداد ۹۲ بر پرشبانهای باقی و مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.
تجزیه و تحلیل آماری

بعلت محدودیت مدل ریسک حسابرسی در اندازه‌گیری اجزا مدل حسابرسان برای حل این مشکل از اصطلاحات اندازه‌گیری که دانش و سیاست‌دهی دارند مانند کم، متوسط و زیاد استفاده می‌کند. برای اندازه‌گیری داده‌ها نیز همین محدودیت وجود داشت. بنابراین میزان اندازه‌گیری داده‌های جمع‌آوری شده ترتیبی بوده و با توجه به تعداد نمونه‌ها، توزیع به سمت نرمال رفت. بنابراین برای آزمون فرضیه‌های تحقیق از روش آماری آزمون دو چکلهای با سطح اطمینان 95% همچنین برای اولویت بندی متغیرهای عنوان شده در پرسشنامه از آزمون فریدم استفاده گردیده است.

آزمون فرضیات:
آزمون فرضیه‌های اولیه برای مربوط به تحقیقات با مقياس کیفی با استفاده از آزمون نسبت موقعیت مورد ارجاع به شرکت نمی‌باشد. ادعای این است که بین ارزیابی حسابرسان از ریسک داتی و ریسک کنترل ارتباط وجود دارد. با توجه به موارد فوق فرضیه آماری مربوط به فرضیه اول این پژوهش به صورت زیر تیپ گردیده است:

\[
\begin{align*}
H_0 : p & \leq 0.50 \\
H_1 : p & > 0.50
\end{align*}
\]

نسبت کسانی که به این ارتباط جواب داده‌اند، کمتر از 50 درصد پاسخ دهندگان است

نسبت کسانی که به این ارتباط جواب داده‌اند، بیشتر از 50 درصد پاسخ دهندگان است

نسبت \( p \) به صورت زیر تعیین شده است:

\[
p = \frac{x}{n}
\]

\[
p = \frac{87}{92} = 0.94
\]

در جدول زیر نتایج آزمون فرضیه اول نشان داده شده است.

جدول 1 - بهره نتایج آزمون فرضیه اول

<table>
<thead>
<tr>
<th>نتیجه آزمون</th>
<th>حداکثر</th>
<th>حداکثر معناداری</th>
<th>حداکثر خطای</th>
<th>حداکثر آزادی</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>H₁</td>
<td>1/44</td>
<td>0.000</td>
<td>0.50</td>
<td>8/42</td>
</tr>
</tbody>
</table>
تصمیم گیری:
با توجه به اینکه محاسبه شده جدول در سطح $Z_{0.05} = 1.64$ از $Z = 4.68$ در نامه محاسبه شده 64/8 رد $H_0$ و $H_1$ پذیرفته شد. بنابراین نتیجه آزمون 95 درصد پاسخ دهنده‌گان به ارتباط بین ریسک دانی و ریسک کنترل با احتمال 95 درصد ارتباط وجود دارد. نمودار زیر نیز تاییدی بر این ادعا است.

نمودار 1- درصد پاسخ دهنده‌گان به ارتباط بین ریسک دانی و ریسک کنترل

آزمون فرضیه دوم
جهت آزمون این فرضیه نیز از آزمون نسبت استفاده شده، ادعا این است که بین ارزیابی حسابرسان از ریسک دانی و ریسک کنترل برای هر ادعا در هر حساب فرق می‌کند. بنابراین فرضیه آماری مربوط به این فرضیه به صورت زیر بیان گردید:

$$
\begin{align*}
H_0 : p & \leq 0.05 \\
H_1 : p & > 0.05
\end{align*}
$$

برای آزمون فرضیه دوم نیز نسبت $p$ به صورت زیر تعیین شده است:
در جدول زیر نتایج آزمون فرضیه دوم نشان داده شده است.

جدول ۲- بررسی نتایج آزمون فرضیه دوم

<table>
<thead>
<tr>
<th>تمرین آزمون</th>
<th>جدول Z</th>
<th>میانگین معناداری</th>
<th>میانگین خطا</th>
<th>باست. آمده</th>
<th>Z</th>
<th>درجه آزادی</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>رد می شود</td>
<td>1/64</td>
<td>0/978</td>
<td>0/05</td>
<td>-1/92</td>
<td>1/64</td>
<td></td>
</tr>
</tbody>
</table>

تصمیم گیری:
با توجه به اینکه محاسبه شده از Z جدول در Z_{0/05} = 1/64 Z = 1 - 1/92 رد می شود. همچنین سطح معناداری بیشتر از سطح خطأ است. بنابراین فرضیه پذیرش نمی‌گردد. این نتایج در مورد ارزیابی حسابی رضایت و رضایت کنترل برای هر ادعا در هر حساب فرق نمی‌کند. نمودار زیر نیز تاییدی بر این ادعا است.

![نمودار](image_url)
نتیجه گیری و پیشنهادات:

نتیجه گیری

نتایج تحقیق نشان می‌دهد که درصد پرسش‌شوندگان عنوان کردن‌ی دانشجویی ریسک ذاتی و کنترل ارتباط وجود دارد، بنابراین ارزیابی ریسک ذاتی و کنترل در عمل مغایر با مدل ریسک حسابرسی است. زیرا ویژگی ضرب بین اجزاء ریسک در مدل به معناً مستقل بودن آنها از هم می‌گیرد. می‌باشد در حالیکه حسابرسان آنها را واپس‌های به هم در نظر می‌گیرند. همچنین در تعیین که از اجزاء ریسک در استاندارد مربوطه عنوان شده، نشان می‌دهد که اجزاء ریسک نباید مستقل از هم منظور می‌شوند.

یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که حسابرسان ارزیابی شان از ریسک ذاتی و کنترل را برای ادعا وجود در هر حساب تغییر نمی‌دهند، که پرسش‌شوندگان علت این امر را به ترتیب: همکاری بین ریسک‌ها، هزینه انجام کار و محدودیت زمانی ذکر کرده‌اند.

نتایج پژوهش بیانگر است که از مدل ریسک حسابرسی چندان در عمل استفاده نمی‌شود که علت این امر به ترتیب: آموزش ناکافی و کمبود منابع در دانشگاه‌ها و در موسسات حسابرسی، مشکل بودن انجام‌های اجرایی، پیشرفت به اهمیت استفاده از مدل و پیروی نکردن مدل از یک تنوری قوی عنوان شده است.

مواد و محدودیت‌های تحقیق

محدودیت‌های تحقیق به شرح زیر است:

1. حسابرسی پیکر از علوم اجتماعی است. بنابراین کلیه محدودیت‌های که ماهیتی در آزمون توصیف و ارزیابی رفتار انسانی به ویژه در حوزه قضاوت وجود دارد، در مورد قضاوت‌های انجام شده در مورد ریسک نیز مصداق دارد.

2. عوامل متعددی (کمی و کیفی) در قضاوت‌های مربوط به ریسک می‌تواند که بر حسب شرایط هر کار حسابرسی ممکن است، کاربرد و اهمیت نسبی آنها متفاوت باشد، به دلیل محدود ساختن حوزه تحقیق صرفه‌تری تعدادی از این عوامل انتخاب گردد.

است.
ارزیابی حسابرسان از ریسک ذاتی و کنترل

3. در این تحقیق اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران جهت بررسی قضاوت‌های مربوط به ارزیابی ریسک‌ها، به عنوان گروه همگن انتخاب می‌شوند. در حالتی که ممکن است در واقعیت این افراد به لحاظ میزان تجربه و آگاهی‌های متغیرات کاملاً همگن نباشند، هر یک از محدودیت‌های فوق ممکن است نتایج تحقیق را تحت تأثیر قرار داده باشد. در نتیجه از کنترل محقق است.

پیشنهادات
الف: در خصوص نتایج تحقیق

1- جهت افزایش میزان شناخت حسابرسان و دانشجویان حسابداری از حسابرسی مبتنی بر ریسک لازم است در دروس حسابرسی دانشگاه‌ها این شیوه جدید به دانشجویان آموزش داده شود. همچنین باید دوره‌های تخصصی ویژه این روش در سازمان حسابرسی ایجاد گردد تا مدرسان و پرستار حسابرسی با آنها آشنا شوند.

2- ضرورت استفاده از مدل حسابرسی مبتنی بر ریسک در ایران توسط هیات‌های کارشناسی سازمان حسابرسی و بهره‌های دانشگاهی مورد بحث و بررسی قرار گیرد تا نقاط قوت و ضعف مدل و اهمیت استفاده از آن برای استفاده کننده‌گان روش‌گردد.

ب: در خصوص تحقیقات آتی

1- بررسی ارتباط بروآورد ریسک و فن آوری اطلاعات در کشف خطاهای با اهمیت در صورته‌های مالی.

2- بررسی استفاده از فن آوری اطلاعات برای ارزیابی ریسک ذاتی.
3- بررسی تجربی ارتباط بین ارزیابی ریسک و تصمیم‌گیری در خصوص تعیین اندازه نمونه.

4- تأثیر ویژگی‌های صنعت بر پاورد ریسک حسابرسی و برنامه حسابرسی.

5- بررسی تأثیر شرایط محیطی بر ارزیابی ریسک ذاتی و کنترل.

6- بررسی رابطه بین پاورد ریسک در سطح واحد تجاری و در سطح حساب

7- بررسی رابطه بین پاورد ریسک در سطح فراپتریفیک، کسب و کار با پاورد ریسک کسب و کار در سطح واحد تجاری

8- بررسی تأثیر پاورد ریسک کسب و کار در سطح فراپتریفیک با پاورد ریسک تحول در سطح حساب

9- بررسی تأثیر پاورد ریسک کسب و کار در سطح واحد تجاری بر پاورد ریسک تحت تأثیر در سطح حساب

10- بررسی تأثیر پاورد ریسک استراتژی باقیمانده بر پاورد ریسک تحول

11- بررسی تحلیل استراتژی صاحبکار با پاورد ریسک توزیع حسابرسان

12- بررسی رابطه بین پاورد ریسک انجام شده توزیع حسابرسان در حسابرسی

13- بررسی رابطه بین پاورد ریسک فراپتریفیک کسب و کار صاحبکار با ریسک عدم کشف

14- بررسی چگونگی تأثیر رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک کسب و کار به رابطه بین پاورد ریسک‌ها در سطح ادعا و در سطح فراپتریفیک واحد تجاری

15- بررسی کاربرد تحلیل استراتژی بر انواع مختلف صاحبکارها (از نظر اندازه و انجام حسابرسی تخمین‌های مستمر)

16- بررسی رابطه بین سطوح مختلف پاورد ریسک با تصمیم‌گیری در خصوص اندازه نمونه

17- بررسی سیر تکوین حسابرسی مبتنی بر ریسک در ایران از نظر تأثیر تا عمل

18- فصلنامه مطالعات حسابداری شماره ۱۰۰
ارزیابی حساسیت سان از ریسک ذاتی و کنترل

18. بررسی مدل‌های ضمنی ساخته شده بر مبنای چارچوب نظری تحلیل استراتژی و ناحیه آن بر براورد ریسک در سطوح مختلف (در سطح ادا و در سطح صورت‌های مالی)
منابع و مآخذ

منابع فارسی

آذر، عادل. 1377. آمار و کاربرد آن در مدیریت، ج 2، ج 6، تهران، سمت.

اصماعیلی، علی. 1379. بکارگیری حسابرسی مبتنی بر مدل ریسک در سازمان حسابرسی، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی.

اطبایی، سید محسن. 1376. وضعیت حسابرسی مبتنی بر مدل ریسک در ایران، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه علامه طباطبایی.

خداداد، امیر مسعود. 1375. بررسی علل عدم اجرای برآورد ریسک حسابرسی در ایران، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تهران.

فرصتی، ولی الله. 1381. بررسی نارسائی‌های مدل حسابرسی مبتنی بر سیستم و جایگزینی آن با مدل حسابرسی مبتنی بر ریسک در ایران، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تربیت مدرس.

مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، 1387، استانداردهای حسابرسی، نشریه شماره 124، ج 9، تهران، سازمان حسابرسی.

وحیدی الیزی، ابراهیم. 1383. برداشت حسابرسان ایرانی از ریسک ذاتی، پایان نامه دکتری، دانشگاه علامه طباطبایی.

منابع لاتین


