فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی/ سال دوم/ شماره۶ / تابستان۸۹/ صفحات ۱۲۰- ۹۵

بررسی رابطه بین خطر ذاتی و کنترل در رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک

*دکتر زهره حاجیها

تاریخ دریافت: ۸۸/۱۲/۵ **تاریخ پذیرش: ۸۹/۳/۲۵**

چکیده

حسابرسی مبتنی بر ریسک نسل جدید حسابرسی و رویکرد غالب سالهای اخیر برای مبارزه با فساد بوده است. نقطه شروع رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک، تعیین سطح کلی خطر است که حسابرس هنگام بیان اظهارنظر حسابرسی آماده پذیرش آن است. روش ارزیابی خطرحسابرسی ممکن است بر برنامه ریزی، طرح ریزی راهبردهای متعاقب حسابرسی و نتایج نهایی آن اثر گذارد. استانداردهای حسابرسی، ارزیابی خطر را بر اساس مدل خطر حسابرسی الزامی می کند. اما درباره ارزیابی مؤلفه های خطر ذاتی و کنترل به طور جداگانه یا یکپارچه رویکرد غالبی ارائه نمی دهد.

این پژوهش به بررسی رابطه بین طبقات خطر های ذاتی و کنترل می پردازد. نمونه پژوهش از حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران به طور تصادفی انتخاب شد و با استفاده از پرسشنامه اهمیت هر یک از عوامل تأثیرگذار بر طبقات خطر های ذاتی و کنترل مورد سنجش قرار گرفت. نتایج پژوهش نشان می دهد که رابطه معنی داری بین خطر ذاتی و کنترل وجود ندارد و ارزیابی جداگانه خطر ها نسبت به ارزیابی یکپارچه در محیط حسابرسی ایران ارجحیت دارد.

واژه های کلیدی:حسابرسی مبتنی بر ریسک، مدل خطر حسابرسی، خطر ذاتی، خطر کنترل.

*عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران شرق(قیام دشت)، (نویسنده مسئول)
Email: Z_hajiha@yahoo.com

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

۱- مقدمه

تا زمان بروز دعاوی حقوقی روزافزون علیه حسابرسان که آرتور اندرسون مهم ترین آن بود، ذهن حسابرسان همیشه معطوف به اصول پذیرفته شده حسابداری و استانداردهای حسابرسی بوده و توجهی اندک یا بدون توجه به خطرهای حسابرسی کار می کرده اند(ایمونیانا و گارتنر[۱]،۲۰۰۷). حسابرسی مبتنی بر ریسک پاسخ گسترده ای به تقاضا برای حسابرسی اثربخش و کارا پس از رسوایی های سال های اخیر در سراسر جهان بوده است. نقطه شروع برای رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک، تعیین سطح کلی خطر است که حسابرس هنگام بیان اظهارنظر حسابرسی درباره صورتهای مالی آماده پذیرش آن است. رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک برای اجتناب از حسابرسی بیش از حد[۲] در حوزه های با خطر اندک و حسابرسی کمتر از حد[۳] در حوزه های با خطر بالا طراحی می شود(خوروات[۴]،۲۰۰۸).

ارزیابی حسابرسان از خطر حسابرسی می تواند بر طرح ریزی راهبردهای حسابرسی نیز اثر گذارد. در مرحله اصلی برنامه ریزی حسابرسی، ارزیابی نامناسب خطر حسابرسی ممکن است منجر به توزیع نادرست و ناکارامد منابع یا نتایج غیراثربخش حسابرسی شود(بدارد و گراهام[۵]،۲۰۰۲؛ هلیار و همکاران[۶]،۱۹۹۶؛ خورانا و رامان[۷]،۲۰۰۴؛کریشنان و کریشنان [۸]،۱۹۹۷؛ لا[۹]،۲۰۰۸). استاندارد های حسابرسی ایران نیز بر ارزیابی خطر حسابرسی در مراحل مختلف حسابرسی تأکید دارند(کارگروه تدوین استانداردهای حسابرسی،۱۳۸۶).از این رو ارزیابی دقیق و درست هر یک از خطر ها در حسابرسی بسیار دارای اهمیت است. نتایج برخی از پژوهش ها نشان می دهد که ارزیابی جداگانه خطر ها می تواند منجر به ارزیابی دقیق تر خطر گردد. از سوی دیگر برخی از پژوهشگران در حوزه خطر حسابرسی نیز معتقدند خطر های ذاتی و کنترل دارای ارتباط درونی و هم پوشانی با یکدیگر هستند که در ارزیابی جداگانه آنها این ارتباط درونی حذف می شود و خطر ها کاملا مستقل از یکدیگر فرض می شود و این ممکن است منجر به ارزیابی دور از واقع خطر ها در حسابرسی گردد. از این رو هدف اساسی در این پژوهش

1. Imoniana and Gartner
2. Over- auditing
3. Under- auditing
4. Khorwatt
5. Bedard and Graham
6. Helliar, et al.
7. Khurana and Raman
8. Krishnan and Krishnan
9. Law

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

بررسی رابطه بین اجزای مختلف خطر های ذاتی و کنترل است. نتایج پژوهش می تواند سازگار با نتایج پژوهش های جهانی به ارزیابی دقیق تر خطر ها به وسیله حسابرسان در محیط حسابرسی ایران کمک کند.

۲- پیشینه پژوهش

استانداردگذاران اعتقاد دارند که فرآیند ارزیابی خطر به عنوان چارچوب محوری ،کیفیت حسابرسی و اثربخشی کل حسابرسی را ارتقاء خواهد داد و منتج به یک تغییر ضروری در عملیات حسابرسی می شود(بل و همکاران[۱]،۲۰۰۵). یافته های بلی و همکاران[۲] (۲۰۰۸)، بدارد بدارد و همکاران[۳](۱۹۹۹) و کلبرت [۴](۱۹۹۶) نیز نشان می دهد که ارزیابی خطر بر ماهیت، زمان بندی و محتوای رویه های حسابرسی تأثیر می گذارد. مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی نیز بر به موقع بودن اطلاعات مالی ارائه شده شرکت و در نتیجه بر مربوط بودن آن اثر می گذارد. پژوهش های مختلف نشان می دهد که اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک در ایران همواره با موانعی روبرو بوده است(خداداد،۱۳۷۳؛ نجات،۱۳۷۸؛فرصتی ،۱۳۸۱؛ خطیری، ۱۳۸۴).

اولین گام در اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک ارزیابی خطر عدم کشف است که خود وابسته به سایر خطر هاست. خطر حسابرسی را می توان به خطر تحریف با اهمیت(RMM)[۵] و خطر عدم کشف (DR)[۶]تجزیه کرد(کارگروه تجدید نظر دستورالعمل حسابرسی ،۱۳۷۹؛پیچر و و همکاران[۷]،۲۰۰۷). بنابراین استانداردهای حرفه ای هر دو روش ارزیابی جداگانه و ارزیابی یکپارچه خطر های ذاتی و کنترل را مجاز شمرده اند. در ادامه مدل خطر حسابرسی پیشنهادی در استانداردهای حسابرسی(بیانیه مفهومی شماره ۴۷ آمریکا و استاندارد شماره ۲۰ ایران) بررسی می شود.

---

1. Bell, et al.
2. Blay, et al.
3. Bedard, et al.
4. Colbert
5. Risk of Material Misstatement
6. Detection Risk
7. Peecher, et al.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

۲-۱- مدل خطر حسابرسی

استانداردهای حسابرسی ارزیابی خطر را بر اساس مدل خطر حسابرسی(ARM) [1] در هر طرح حسابرسی مستقل الزام می کنند. ARM در استانداردهای حسابرسی به عنوان یک مدل هنجاری[2] برای کمک به حسابرسان در فرآیندهای قضاوت درباره ارزیابی خطر و تهیه یک برنامه حسابرسی اثر بخش ارائه می گردد(بلی و همکاران،۲۰۰۸).

مدل خطر حسابرسی به شرح زیر است(کارگروه تجدید نظر دستورالعمل حسابرسی،۱۳۷۹):

(۱) خطر عدم کشف × خطر کنترل × خطر ذاتی = خطر حسابرسی

$$AR = IR * CR * DR$$

در استاندارد حسابرسی شماره ۲۰ ایران با عنوان "هدف و اصول کلی حسابرسی صورتهای مالی" بند ۲۰ خطر ذاتی به این صورت تعریف شده است:"خطر ذاتی" یعنی آسیب پذیری یک ادعا در مقابل تحریفی که بتواند به تنهایی یا در مجموع با تحریفهای دیگر، بااهمیت باشد؛ با این فرض که هیچ گونه کنترل داخلی برای آن وجود ندارد.

"خطر کنترل" یعنی رخ دادن تحریفی در یک ادعا که بتواند به تنهایی یا در مجموع با تحریف های دیگر با اهمیت باشد اما کنترل های داخلی واحد مورد رسیدگی قادر به پیشگیری یا کشف و اصلاح به موقع آن نباشند (استاندارد حسابرسی شماره ۲۰ ایران ،بند ۲۰).

"خطر حسابرسی" عبارت است از خطر این که حسابرس نسبت به صورت های مالی حاوی تحریف با اهمیت نظر نامناسبی ارائه کند(استاندارد حسابرسی شماره ۲۰ ایران، بند ۱۹).

"خطر عدم کشف"یعنی خطر این که حسابرس تحریف موجود در یک ادعا را که بتواند به تنهایی یا در مجموع با تحریف های دیگر با اهمیت باشد کشف نکند(استاندارد حسابرسی شماره ۲۰ ایران، بند ۲۷).

با اینکه مدل خطر هر سه نوع خطر را مجزا از هم فرض می کند، اما خطر های ذاتی و کنترل در درون شرکت قرار می گیرند در حالی که خطر عدم کشف به حسابرسان بستگی دارد. میزان آزمون های محتوای انجام شده به وسیله حسابرسان تابعی از ارزیابی سطح خطر کنترل و خطر ذاتی در داخل شرکت است(لا،۲۰۰۸). این دو خطر در زمره مسئولیت مدیریت هستند و بیانگر خطر سامانه اطلاعاتی هستند(ووستمان،۲۰۰۵). همچنین ترکیب مؤلفه های خطر

[1] .Audit Risk Model
[2] .normative Model

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

ذاتی و خطر کنترل (IR×CR) به عنوان « خطر واحد مورد حسابرسی[1] » نیز مورد اشاره قرار می گیرد، زیرا این مؤلفه ها خطری را نشان می دهند که ممکن است قبل از حسابرسی وجود داشته باشد و به طور مستقل از حسابرسی وجود دارد و بنابراین قابل کنترل به وسیله حسابرس نیستند؛ آنها برای حسابرسی برونزا هستند(بلومفیلد[2]،۱۹۹۵).

۲-۲- ارزیابی جداگانه یا تجمیعی عناصر خطر حسابرسی

در حال حاضر استانداردهای حرفه ای حسابرسی بر ارزیابی جداگانه خطر های ذاتی و کنترل تأکید دارند (SAS٤٧) ،هر چند استاندارد حسابرسی ایران ارزیابی این خطر ها را چه به طور جداگانه و چه در مجموع می پذیرد(استاندارد حسابرسی ایران بخش۱۳۸۶،۲۰)، اما دستورالعمل حسابرسی سازمان حسابرسی بر ارزیابی جداگانه این دو خطر تاکید دارد(کمیته تجدید نظر دستورالعمل حسابرسی،۱۳۷۹). مدل خطر حسابرسی ، IR و CR را شناسایی می کند، اما رهنمود اجرایی خاصی برای ارزیابی این خطرها به طور جداگانه نشان نمی دهد (SAS ٤٧). حسابرسان می توانند به طور مستقل از این خطرهای ارزیابی شده استفاده نماید. یا ممکن است به عنوان یک شاخص یکپارچه از خطر تحریف برای تعیین ترکیب رویه های مستند مورد نیاز برای رسیدن به اهداف حسابرسی به طور اثر بخش و کارآمد استفاده کنند (فلیکس و کینی[3] ،۱۹۸۲). این انعطاف پذیری این سؤال را که آیا یک روش نسبت به دیگری برتری دارد یا نه مطرح می کند (بلی و همکاران، ۲۰۰۸).برخی مطالعات در این زمینه در سایر کشورها انجام شده که در ادامه به آنها اشاره خواهد شد.

بلی و همکاران (۲۰۰۸) از شواهد کاربرگ های حسابرسی چهار مؤسسه حسابرسی بزرگ برای ارائه شواهد مبتنی بر رابطه بین خطرهای ارزیابی شده و برنامه ریزی حسابرسی طبق آنچه در استانداردهای حسابرسی تشریح شده، استفاده کردند. این مطالعه نشان می دهد که ارزیابی خطر های ذاتی و کنترل به طور جداگانه در تصمیمات مربوط به برنامه ریزی حسابرسی (ماهیت، زمان بندی و محتوا) بهتر از یک شاخص تجمیع شده واحد به جای این دو یعنی خطر تحریف با اهمیت است.

والر[4] (۱۹۹۲) معتقد است در اثر بخشی و کارآیی وظیفه ارزیابی خطر، تجزیه خطر واحد به خطر ذاتی و کنترل مفید است. در حالی که یکپارچه کردن این خطر ها تحت عنوان خطر

---

1. Auditee Risk
2 Bloomfield
3. Felix and Kinney
4 .Waller

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

تحریف ممکن است همان قدر بر تصمیمات برنامه ریزی حسابرسی اثر نداشته باشد. اگر اثر بخشی حسابرسی به خطر افتد، در آن صورت ممکن است بتوان ارزیابی خطر را به صورت یکپارچه به کار گرفت. والر (۱۹۹۴) مخالف یکپارچه کردن دو عنصر یا بیشتر در ارزیابی خطر ها در محیط حسابرسی طبق یک ارزیابی کل نگر واحد می باشد.

زیمبلمن (۱۹۹۷) تجزیه ارزیابی های خطر وقتی که برای خطر حسابرسی بکار می رود، را مورد مطالعه قرار داد. او عنوان کرد که سیاست حسابرسی که ارزیابی جداگانه IR و CR را الزام نمی کند احتمالاً برای توجه حسابرس به یک خطر خاص که ممکن است در ایجاد یک برنامه حسابرسی دارای اهمیت باشد، اثربخش نخواهد بود(زیمبلمن به نقل از بلی و همکاران،۲۰۰۸).

به دلیل نبود رهنمود تجویزی در مدل پیشنهادی برای خطر حسابرسی در استانداردهای حرفه ای حسابرسی، واضح نیست که آیا حسابرسان در عمل، خطر تحریف با اهمیت را با ترکیب IR و CR به کار می برند یا IR و CR را بطور جداگانه هنگام تهیه برنامه حسابرسی، مورد ملاحظه قرار می دهند. در حالی که پژوهش های قبلی همبستگی با اهمیتی بین IR و CR یافته است (مسیر و آستن[1] ،۲۰۰۰ ؛ والر، ۱۹۹۳). واضح نیست که آیا شاخص های خطر به طورترکیبی یا جدا به طور متفاوت بر برنامه حسابرسی اثر می گذارد، یا خیر. برای مثال ممکن است حسابرس با یکی کردن این دو در یک شاخص خطر واحد (خطر تحریف با اهمیت) برخی اطلاعات خطر در شاخص های جداگانه را از دست بدهد. در چنین موقعیتی، برنامه های مستند ممکن است بطور بالقوه اثربخشی کمتری داشته باشد و توانایی حسابرس برای تحصیل کافی مستندات مناسب را کاهش دهد (بلی و همکاران ،۲۰۰۸). خطر تحریف با اهمیت عبارت است از :

خطر ذاتی × خطر کنترل= خطر تحریف با اهمیت (MMR) (۲)

بلی و همکاران (۲۰۰۸) معتقدند عدم تجمیع، ارزیابی خطر رهنمود بهتری برای حسابرسان برای برنامه ریزی حسابرسی داشته و مهم تر از آن اطلاعات بیشتری را در بر می گیرد . در این مطالعه مؤسسات حسابرسی بزرگ (۴ مؤسسه) بررسی شدند. به صورت تصادفی، حسابرسی های نمونه از فهرست پروژه های بایگانی شده در دوره زمانی ۱۹۹۶ تا ۱۹۹۹ انتخاب شدند. مؤسسه حسابرسی داده هایی برای ۷۸ پروژه حسابرسی ارائه داد. مؤسسه این صاحبکاران را به طور میانگین ۷ سال حسابرسی کرده بود و ۶۶ شرکت تحت حسابرسی سهامی عام انتخاب شدند. هیچ کدام از شرکت ها اولین سال حسابرسی شان نبود. همه طرح های نمونه اظهار نظر

[1]. Messier and Austen

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

مقبول گرفته بودند و هیچ یک از صاحبکاران در این نمونه وضعیت خود را از نظر تداوم فعالیت در دوره های متوالی تغییر نداده بودند. هیچ ادعای شناخته شده ناکامی حسابرسی[1] در دوره های متوالی وجود نداشت. در صورت برابر بودن همه چیز، هر چه خطر ها بالاتر باشد برای آزمونهای محتوا نیاز به آزمون های وسیع تری بوده، شواهدی که باید تهیه شود باید قانع کننده تر بوده و نزدیکتر به تاریخ ترازنامه انجام شود.

بر اساس یافته های این مطالعه آنها معتقدند دو دلیل وجود دارد که شاخص خطر یکپارچه ممکن است اطلاعات خطر کمتری فراهم نماید. اول اینکه شاخص خطر یکپارچه باید مربوط به ماهیت، زمان بندی یا میزان آزمون در روشی یکسان برای IR یا CR باشد، درغیر این صورت شاید شاخص خطر یکپارچه شده همه اطلاعات شاخص های خطر جداگانه را منتقل نکند. دوم اگر MMR یکپارچه قدرت اکتشافی یکسانی در مورد ماهیت، زمانبندی یا میزان آزمون مانند IR و CR مجزا فراهم نکند، پس یکپارچه سازی خطر ممکن است برخی از اطلاعات خطر را از دست بدهد(بلی و همکاران، ۲۰۰۸) سازگار با سوابق پیشین همبستگی بین IR و CR با اهمیت و مثبت است(والر، ۱۹۹۳).

نتایج نشان می دهد که در مورد ماهیت و میزان شواهد حسابرسی، قدرت اکتشافی یکسانی که IR و CR بطور جداگانه ارائه می کند، خطر تحریف فراهم نمی کند. به نظر می رسد دلیل آن موازنه ای است که بین ماهیت و میزان شواهد حسابرسی به وجود می آید. IR به طور با اهمیتی با ماهیت، رابطه دارد و CR به طور با اهمیت با میزان رابطه دارد. شواهد ارائه شده در این مطالعه نشان می دهد که ارزیابی خطر اولیه بالاتر با جمع آوری شواهد قانع کننده تر (ماهیت)، شواهد بیشتر در پایان سال (زمانبندی) و شواهد بیشتر (میزان) رابطه دارد. سوابق علمی پیشین این سه تصمیم برنامه ریزی را در یک مطالعه هم زمان به تصویر نمی کشد. به علاوه تصمیم های ماهیت، زمان بندی و میزان به نظر می رسد که رابطه متقابل داشته باشد. برای مثال، تصمیمات زمان بندی و میزان به طور با اهمیت با ماهیت شواهد حسابرسی رابطه دارند. تصمیمات زمانبندی و میزان بطور منفی رابطه دارند (بلی و همکاران، ۲۰۰۸) .

یافته های مربوط به قبل از قانون ساربنز-آکسلی(۲۰۰۲) نشان می دهد که شاخص های غیر یکپارچه خطر ذاتی و خطر کنترل ماهیت و محتوای رویه ها را بهتر از شاخص های یکپارچه تشریح می کند(همان منبع،۲۰۰۸).

1. Audit Failure

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

پنی و ویتینگتون[1] (۲۰۰۱) تفسیری دربارۀ پیوند و رابطه بین ارزیابی های خطر و رویه های حسابرسی در مدل خطر حسابرسی(ARM) فراهم می کنند. آنها دریافتند که این مدل در شکل ارائه خود درباره توجه به پیوند بین خطر شرکت مورد رسیدگی و رویه های حسابرسی(ماهیت، زمان بندی و محتوای گردآوری شواهد) محدودیت دارد.

بدارد و همکاران (۱۹۹۹) خلاصه ای از سوابق برنامه ریزی مستند فراهم می کنند. آنها اشعار داشتند که اولاً به نظر نمی رسد ماهیت شواهد حسابرسی عموماً رابطه آماری با ارزیابی های اولیه خطر داشته باشد. دوماً مطالعات اندکی به زمانبندی رویه های حسابرسی توجه نمودند و سوماً شواهد محدودی از روابط بین عوامل خطر خاص و محتوا وجود دارد.

برخی حسابرسان این فرض محتاطانه را انتخاب می کنند که خطر ذاتی همیشه در حداکثر (یا ۱۰۰٪) است (دنیل، ۱۹۸۸). این ناشی از این حقیقت است که همبستگی متقابل بین خطر ذاتی و کنترل وجود دارد(ولیق ،۲۰۰۴).

طرفداران این رویکرد پیشنهاد می کنند که این کار اطمینان می دهد که ارزیابی ترکیبی خطر ذاتی و کنترل کمتر از مقدار واقعی برآورد نمی شود که منتج به یک حسابرسی غیر اثر بخش گردد.

هاسکینز و دیرسمیز (۱۹۹۳) در مقابل، نتیجه گیری می کنند که این رویکرد منتج به برآورد بیش از واقع خطر ترکیب شده می شود، از این رو منتج به یک حسابرسی ناکارا خواهد شد. این نتیجه به وسیله استانداردهای بین المللی حسابرسی پیشنهادی با عنوان " شناخت واحد اقتصادی و محیط آن و ارزیابی خطر های تحریف با اهمیت " پذیرفته شده است(ولیق[2]،۲۰۰۴).

برخی از استانداردها نشان می دهند که ارزیابی حسابرس از خطر ذاتی ممکن است درک حسابرس از ساختار کنترل یک صاحبکار و در نتیجه ارزیابی حسابرس از خطر کنترل را تحت تأثیر قرار دهند. به استثنای مطالعات اندکی، هیچ مطالعه جدید تجربی بر حسب ارزیابی خطر ذاتی و خطر کنترل وجود ندارد به علاوه مطالعات اندک قبلی به نتایج متضادی رسیده اند (خوروات، ۲۰۰۸).بنابراین نتایج پژوهش ها مبنی بر وجود رابطه بین خطر ها و ارزیابی ترکیبی یا جداگانه آنها متفاوت می باشد و زمینه پژوهش بیشتر در این مورد همچنان وجود دارد.

1. Pany and Whittington
2. Wielligh

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

۳- روش شناسی پژوهش

این پژوهش از نوع کاربردی و روش پژوهش از نوع همبستگی و پیمایشی می باشد. ابزار گردآوری اطلاعات پرسشنامه است. برای اندازه گیری میزان ارزیابی حسابرسان از خطر های ذاتی و کنترل، عوامل تاثیرگذار بر هر یک از این خطر ها طبق پیشینه حسابرسی استخراج گریده است(چنگ و همکاران[1]،۲۰۰۷). سپس عواملی که در فهرست فوق موجود نبود از استانداردهای حسابرسی ایران و دستورالعمل حسابرسی سازمان حسابرسی(۱۳۷۹)استخراج و به فهرست فوق اضافه شده است.

عوامل تأثیرگذار بر خطر ذاتی طبق طبقه بندی هلییار و همکاران (۱۹۹۶) به دو طبقه "سطح صورت های مالی " و " سطح مانده حساب و معاملات عمده " [2] تقسیم شدند. سطح صورت های مالی به معنی خطری است که کلیت صورت های مالی واحد تجاری هدف ممکن است خطای با اهمیت یا تقلب داشته باشد. سطح مانده حساب به معنای عوامل خطر که در آنها حساب خاص واحدهای اقتصادی هدف تحریف عمده ای داشته باشند، است.

از جنبه خطر کنترل مطابق چارچوب کنترل های داخلی ارائه شده به وسیله COSO[3] (۱۹۹۶) عوامل تأثیرگذار بر خطر کنترل در این پژوهش به "محیط کنترلی"، "ارزیابی خطر"، "فعالیت کنترلی" و "نظارت"،تقسیم بندی شده است. محیط کنترلی چارچوبی است که رهنمودها، نظام ها[4] و کنترل های داخلی[5] واحد اقتصادی را تشکیل می دهد. ارزیابی خطر روشی است که واحد تجاری با این روش ناتوانی در دستیابی به اهداف خود را شناسایی می کند. فعالیت کنترلی به این معناست که کارکنان واحد اقتصادی واقعاً سیاست ها[6] و فرایندهای تعیین شده به وسیله سطوح مدیریت را به کار می گیرند یا خیر و نظارت فرایندی است که واحد تجاری نتایج عملی کنترل های داخلی را ارزیابی می کند. همان گونه که پیشتر اشاره شد، در هر طبقه عوامل تأثیر گذار بر اساس استانداردهای حسابرسی ایران و دستورالعمل حسابرسی سازمان حسابرسی نیز که در فهرست بالا نبود اضافه شد.این عوامل در پیوست الف مقاله ارائه شده است.

---

1. Chang. et al.
2. financial statement level and account remaining sum level
3 .The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)
4 .Disciplines
5 .Internal controls
6 .Policies

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

۳-۱- سؤالات و فرضیه های پژوهش

بر اساس سوابق بررسی شده در حوزه خطر های حسابرسی پیشنهادی مدل خطر حسابرسی سوال های اساسی که مطرح می گردد به شرح زیر است:

- آیا در محیط حسابرسی ایران و از نظر خبرگان خطر حسابرسی، رابطه ای بین ارزیابی های خطر ذاتی و کنترل وجود دارد یا خیر؟
- از نظر حسابرسان ایرانی ارزیابی یکپارچه خطر مناسب تر است یا ارزیابی جداگانه خطر های ذاتی و کنترل؟

بر این اساس یک فرضیه اصلی و هشت فرضیه فرعی به شرح زیر مطرح می گردند:

فرضیه اصلی :

رابطه معنی داری بین عوامل تأثیر گذار بر خطر ذاتی و خطر کنترل وجود دارد.

فرضیه های فرعی:

۱- رابطه معنی داری بین خطر ذاتی در سطح صورت های مالی و خطر کنترل در جزء محیط کنترلی صاحبکار وجود دارد.

۲- رابطه معنی داری بین خطر ذاتی در سطح صورت های مالی و خطر کنترل در جزء ارزیابی خطر صاحبکار وجود دارد.

۳- رابطه معنی داری بی ن خطر ذاتی در سطح صورت های مالی و خطر کنترل در جزء فعالیت کنترلی صاحبکار وجود دارد.

۴- رابطه معنی داری بین خطر ذاتی در سطح صورت های مالی و خطر کنترل در جزء نظارت صاحبکار وجود دارد.

۵- رابطه معنی داری بین خطر ذاتی در سطح مانده حساب و معاملات عمده و خطر کنترل در جزء محیط کنترلی صاحبکار وجود دارد.

۶- رابطه معنی داری بین خطر ذاتی در سطح مانده حساب و معاملات عمده و خطر کنترل در جزء ارزیابی خطر صاحبکار وجود دارد.

۷- رابطه معنی داری بین خطر ذاتی در سطح مانده حساب و معاملات عمده و خطر کنترل در جزء فعالیت کنترلی صاحبکار وجود دارد.

۸- رابطه معنی داری بین خطر ذاتی در سطح مانده حساب و معاملات عمده و خطر کنترل در جزء نظارت صاحبکار وجود دارد.

همان گونه که پیشتر اشاره شد عوامل تأثیرگذار بر خطر ذاتی به دو طبقه سطح صورت های مالی و سطح مانده حساب و معاملات عمده تقسیم شده اند و عوامل تأثیرگذار بر

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

خطر کنترل نیز به چهار طبقه فرعی "محیط کنترلی"، "ارزیابی خطر" ،"فعالیت کنترلی" و "نظارت"،تقسیم بندی شده است. بر این اساس فرضیه های فرعی وجود رابطه معنی دار بین هر یک از طبقات فرعی خطر های ذاتی و کنترل را دو به دو مورد آزمون قرار خواهد داد. ملاک تقسیم بندی ۴۸ عامل تأثیرگذار بر طبقات خطرهای ذاتی و کنترل در ای ن تحقی ق، مطالعه چنگ و همکاران(۲۰۰۷) می باشد که اجزای ری سک کنترل را به چهار جزء به شرح بالا تقسی م نموده است، از ای ن رو در ای ن تحقی ق نی ز از جزء پنجم ی عنی اطلاعات و ارتباطات صرف نظر گردی د تا تخصی ص عوامل تأثیرگذار به اجزای خطر ها با تنها تحقی ق انجام شده در ای ن حوزه همخوانی داشته باشد.

۳-۲- جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران شامل ۹۵۵ نفر است که به دو گروه اعضای شاغل در سازمان حسابرسی (۲۶۱ نفر) و شاغل در موسسات حسابرسی خصوصی (۶۹۴ نفر) تقسیم می شوند، که اسامی اعضای فوق از وب گاه جامعه استخراج و نمونه گیری تصادفی بر این اساس انجام شده است. حجم نمونه بر اساس فرمول کاکران به شرح زیر به دست آمده است:

(۳)

$$n= \frac{N*Z^2\ \alpha/2*P*Q}{N*d^2\ \alpha/2*P*Q}$$

که در آن :

N: حجم جامعه، nحجم نمونه، d خطای مطلق برابر ۰.۱، P نسبت برابر ۰.۵ Q=1-P، $Z \quad \alpha/2$ در اینجا ۱.۶۴ یعنی صدک نودم از توزیع نرمال در نظر گرفته می شود. بر این اساس تعداد نمونه آماری برابر است با:

$$n = \frac{955(1.64^2)*0.25}{955(0.1^2)+ (1.64^2)*0.25} = 63 \qquad (۴)$$

بر این اساس تعداد نمونه ۷۰ نفر حسابدار رسمی در نظرگرفته شد و از این تعداد ۶۴ نفر به پرسشنامه های ارسالی پاسخ دادند(نرخ برگشت پرسشنامه ۹۱.۴٪). اکثر پرسشنامه ها پس از اولین ارسال و تعداد ۱۱ پرسشنامه نیز پس از ارسال های مکرر برگشت شده است(متوسط دو ارسال یا پیگیری).

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

۳-۳- اعتبار پرسشنامه

برای افزایش اعتبار[1] ابزار پژوهش ، پرسشنامه اولیه با نظر سه تن مدیر ارشد و مدیر(خبره در حوزه خطر حسابرسی ایران) که دو نفر از سازمان حسابرسی و یک نفر از موسسات معتمد بورس و استاد دانشگاه در حوزه حسابرسی بودند ، تعدیل ، تدوین و بازنگری گردید و سپس برای اعضای نمونه پژوهش ارسال شد. از هر یک از حسابرسان خواسته شد تا میزان اهمیت هر عامل را بر خطر ذاتی و کنترل در طبقات فرعی مربوطه مطابق طیف ۵ نقطه ای لیکرت (خیلی کم،کم ،متوسط ، زیاد و خیلی زیاد) ارزیابی کنند.

۴- تجزیه و تحلیل یافته های پژوهش

۴-۱- آمار توصیفی نمونه پژوهش

همان گونه که گفته شد نمونه پژوهش متشکل از ۶۴ نفر از حسابدار رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران شاغل در سازمان حسابرسی یا موسسات خصوصی می باشد. اطلاعات مربوط به سوابق کاری نمونه پژوهش به شرح جدول زیر است.

جدول۱: سوابق کاری نمونه پژوهش در حوزه حسابرسی و حسابداری

آماره توصیفی	سابقه کاردر حوزه حسابرسی داخلی	سابقه کار کاردر حوزه حسابداری	سابقه کار به عنوان مدیر یا شریک حسابرسی	سابقه کاردر حوزه حسابرسی مستقل
تعداد پاسخ ها (معتبر)	۵۲	۵۴	۴۸	۵۸
عدم پاسخ	۱۲	۱۰	۱۶	۶
میانگین	۱.۰۶۷۳	۴.۱۶۶۷	۹.۳۸۵۴	۲۰.۶۳۷۹
میانه	۰.۰۰	۱.۵	۵.۵	۲۰.۰۰
مد	۰.۰۰	۰.۰۰	۳.۰۰	۳۰.۰۰
انحراف معیار	۳.۰۸۷۰۲	۷.۶۶۹۴۷	۹.۸۶۲۵	۸.۸۱۵۲۵
واریانس	۹.۵۳۰	۵۸.۸۲۱	۹۱۸۹۶	۷۷.۷۰۹
دامنه تغییرات	۲۰.۰۰	۳۷.۰۰	۳۱.۰۰	۳۵.۰۰
حداقل	۰.۰۰	۰.۰۰	۰.۰۰	۱.۰۰
حداکثر	۲۰.۰۰	۳۷.۰۰	۳۱.۰۰	۳۶.۰۰

مأخذ: محاسبات پژوهشگر

1 .validity

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

ردیف نخست جدول تعداد پاسخ ها به سؤالات مربوط به به سابقه کار در هر حوزه را نشان می دهد. و ردیف دوم نیز تعداد حسابرسانی که به سؤال مربوطه پاسخ نداده اند. همانگونه که از جدول ملاحظه می شود، متوسط سوابق کاری حسابرسان در حوزه حسابرسی حدود ۲۰ سال است(۲۰.۶۳۷۹ سال). اما در سایر حوزه های مرتبط یعنی حسابداری و حسابرسی داخلی به ترتیب حدود ۴ و ۱ سال است. این موضوع از این جهت دارای اهمیت است که خطر های ذاتی و کنترل در زمره خطر های واحد مورد رسیدگی طبقه بندی می شود نه خطر های حسابرسی . از این رو سوابق پیشین حسابرسان مستقل در حوزه حسابداری و حسابرسی داخلی می تواند در نحوه ارزیابی اهمیت این خطر ها تاثیرگذار باشد(بلومفیلد،۱۹۹۵؛ ووستمان،۲۰۰۵؛ لا،۲۰۰۸). میانه ۱.۵ سال برای سابقه کار در حوزه حسابداری به این معناست که ۵۰ درصد حسابرسان نمونه سابقه ای برابر ۱.۵ سال یا کمتر در این حوزه داشته اند. مد یا نما نیز بیشتر سنوات سابقه کار در هر حزه را نشان می دهد(به عنوان مثال بیشترین سابقه به عنوان مدیر یا شریک حسابرسی ۳ سال بوده است).

جدول شماره ۲ بیانگر فراوانی و درصد فراوانی های سوابق حرفه ای و تحصیلی است.

جدول ۲: سوابق حرفه ای و تحصیلی حسابرسان

	آماره توصیفی	درصد خالص	فراوانی
نوع موسسه متبوع حسابرسان	موسسات حسابرسی خصوصی	۵۳.۱	۳۴
	سازمان حسابرسی	۴۶.۹	۳۰
	کل	۱۰۰	۶۴
تحصیلات	لیسانس	۵۹.۳	۳۵
	فوق لیسانس	۳۹.۰	۲۳
	دکترا	۱.۷	۱
	کل	۱۰۰	۵۹
	عدم پاسخ		۵
	کل		۶۴

مأخذ: محاسبات پژوهشگر

مطابق جدول بالا حدود ۵۳ درصد حسابرسان در نمونه پژوهش ، در موسسات خصوصی و مابقی در سازمان حسابرسی شاغل هستند. از سوی دیگر ۵۹ درصد دارای تحصیلات کارشناسی

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

و ۳۹ درصد کارشناسی ارشد و ۲ درصد دکترا هستند. اکثر حسابرسان نیز در رشته حسابداری تحصیل کرده اند.

ارزیابی های حسابرسان برای هر یک از عوامل تأثیرگذار بر خطر ذاتی و کنترل بر اساس طیف لیکرت از ۱ تا ۵ نمره گذاری شد و برای به دست آوردن نمره هر طبقه فرعی در خطر های ذاتی و کنترل امتیازات عوامل مربوط در آن طبقه جمع شد.در طبقه سطح صورت های مالی ۱۷ عامل و در طبقه سطح مانده حساب ها ۸ عامل طبقه بندی شده است.بنابراین کمترین امتیاز ممکن در طبقه اول ۱۷ و بیشترین امتیاز ممکن ۸۵ است. در طبقات محیط کنترلی، ارزیابی خطر ،فعالیت کنترلی و نظارت به ترتیب ۹ ،۶، ۵ و ۴ عامل طبقه بندی شده است(پیوست الف را ملاحظه فرمایید). آماره های توصیفی مربوط به هر یک از زیر مجموعه های خطر های ذاتی و کنترل بر اساس تجمیع پاسخ های حسابرسان در جدول زیر ارائه شده است:

جدول ۳: آماره های توصیفی در هر یک از طبقات خطر ذاتی و کنترل

آماره های توصیفی در هر طبقه	طبقات خطر کنترل				طبقات خطر ذاتی	
	نظارت	فعالیت کنترلی	ارزیابی خطر	محیط کنترلی	سطح مانده حساب ها و معاملات عمده	سطح صورت های مالی
تعداد (معتبر)	۶۲	۶۳	۶۳	۶۲	۶۳	۵۸
عدم پاسخ	۲	۱	۱	۲	۱	۶
میانگین	۱۴.۹	۱۸.۴	۱۸.۴	۳۲.۶	۳۰.۳	۶۴.۷
میانه	۱۶.۰۰۰۰	۱۸.۰۰۰۰	۱۸.۰۰۰۰	۳۳.۰۰۰۰	۳۰.۰۰۰۰	۶۵.۰۰۰۰
مد	۱۶.۰۰	۲۰.۰۰	۲۰.۰۰	۳۴.۰۰	۳۱.۰۰	۶۱.۰۰
انحراف معیار	۲.۷	۳.۱	۳.۱	۴.۲	۶.۰	۷.۲
واریانس	۷.۱	۹.۵	۹.۵	۱۷.۵	۳۶.۴	۵۱.۷
دامنه تغییرات	۱۲.۰۰	۱۵.۰۰	۱۵.۰۰	۱۹.۰۰	۵۰.۰۰	۳۴.۰۰
حداقل	۸.۰۰	۱۰.۰۰	۱۰.۰۰	۲۲.۰۰	۱۵.۰۰	۴۴.۰۰
حداکثر	۲۰.۰۰	۲۵.۰۰	۲۵.۰۰	۴۱.۰۰	۶۵.۰۰	۷۸.۰۰

مأخذ: محاسبات پژوهشگر

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

۴-۲- آزمون فرضیات پژوهش

چون سطح اندازه گیری همه متغیرهای پژوهش از نوع فاصله ای است و فرضیه ها از نوع رابطه ای و همبستگی هستند، لذا برای آزمون این فرضیه ها از ضریب همبستگی پیرسون استفاده شده است. در ادامه آزمون هر یک از فرضیات فرعی پژوهش به تفکیک ارائه شده است:

فرضیه فرعی ۱: رابطه معنی داری بین خطر ذاتی در سطح صورت های مالی و خطر کنترل در جزء محیط کنترلی صاحبکار وجود دارد.

جدول شماره ۴ بیانگر آماره های همبستگی پیرسون متغیر " سطح صورت های مالی " با هر یک از متغیرها در گروه خطر کنترل می باشد. در ستون مربوط به فرضیه فرعی ۱ چون سطح معناداری ۰.۰۵ است و کمتر از ۰.۰۵ نیست، بنابر احتیاط رابطه معنی داری بین دو متغیر "سطح صورت های مالی" و" محیط کنترلی" وجود ندارد.

جدول ۴: ضریب همبستگی پیرسون – سطح صورت های مالی

آماره های همبستگی پیرسون	فرضیه فرعی ۱		فرضیه فرعی ۲	
	سطح صورت های مالی	محیط کنترلی	سطح صورت های مالی	ارزیابی خطر
ضریب همبستگی پیرسون	۱	۰.۳۶۸	۱	۰.۱۸۱
سطح معنی داری(دو دامنه)		۰.۰۵		۰.۱۷۵
تعداد پاسخ ها	۵۸	۵۶	۵۸	۵۸

آماره های همبستگی پیرسون	فرضیه فرعی ۳		فرضیه فرعی ۴	
	سطح صورت های مالی	فعالیت کنترلی	سطح صورت های مالی	سرپرستی
ضریب همبستگی پیرسون	۱	۰.۱۸۱	۱	۰.۰۶۵
سطح معنی داری(دو دامنه)		۰.۱۷۵		۰.۳۶۶
تعداد پاسخ ها	۵۸	۵۸	۵۸	۵۶

مأخذ: محاسبات پژوهشگر

فرضیه فرعی ۲: رابطه معنی داری بین خطر ذاتی در سطح صورت های مالی و خطر کنترل در مورد جزء ارزیابی خطر صاحبکار وجود دارد.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

چون سطح معناداری ۰.۱۷۵ بوده و کمتر از ۰.۰۵ نیست، رابطه معنی داری بین دو متغیر ارزیابی خطر ذاتی در سطح صورت های مالی و خطر کنترل در مورد جزء ارزیابی خطر وجود ندارد.

فرضیه فرعی ۳: رابطه معنی داری بین خطر ذاتی در سطح صورت های مالی و خطر کنترل در مورد جزء فعالیت کنترلی صاحبکار وجود دارد.

چون سطح معناداری ۰.۱۷۵ بوده و کمتر از ۰.۰۵ نیست، رابطه معنی داری بین دو متغیر ارزیابی خطر ذاتی در سطح صورت های مالی و خطر کنترل در مورد جزء فعالیت کنترلی وجود ندارد.

فرضیه فرعی ۴: رابطه معنی داری بین خطر ذاتی در سطح صورت های مالی و خطر کنترل در جزء نظارت صاحبکار وجود دارد.

چون سطح معناداری ۰.۶۳۶ و کمتر از ۰.۰۵ نیست، رابطه معنی داری بین دو متغیر ارزیابی خطر ذاتی در سطح صورت های مالی و خطر کنترل در مورد جزء نظارت وجود ندارد.

فرضیه فرعی ۵: رابطه معنی داری بین خطر ذاتی در سطح مانده حساب و معاملات عمده و خطر کنترل در جزء محیط کنترلی صاحبکار وجود دارد.

جدول شماره ۵ بیانگر آماره های همبستگی پیرسون متغیر "سطح مانده حساب ها" با هر یک از متغیرها در گروه خطر کنترل می باشد.

جدول ۵: ضریب همبستگی پیرسون – سطح مانده حساب ها

آماره های همبستگی پیرسون	فرضیه فرعی ۵		فرضیه فرعی ۶	
	سطح مانده حسابها	محیط کنترلی	سطح مانده حسابها	ارزیابی خطر
ضریب همبستگی پیرسون	۱	۰.۲۶۸	۱	۰.۲۵۰
سطح معنی داری(دو دامنه)		۰.۰۳۶		۰.۰۵۰
تعداد پاسخ ها	۶۳	۶۲	۶۳	۶۲

آماره های همبستگی پیرسون	فرضیه فرعی ۷		فرضیه فرعی ۸	
	سطح مانده حسابها	فعالیت کنترلی	سطح مانده حسابها	سرپرستی
ضریب همبستگی پیرسون	۱	۰.۲۵۰	۱	۰.۰۵۵
سطح معنی داری(دو دامنه)		۰.۰۵۰		۰.۶۷۳
تعداد پاسخ ها	۶۳	۶۲	۶۳	۶۱

مأخذ: محاسبات پژوهشگر

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

در خصوص رابطه ارزیابی خطر در سطح مانده حساب ها و خطر کنترل در مورد جزء محیط کنترلی چون سطح معناداری ۰.۰۳۶ بوده و کمتر از ۰.۰۵ است رابطه معنی دار بین دو متغیر سطح مانده حساب ها و محیط کنترلی وجود دارد. ضریب همبستگی پیرسون ۰.۲۷ (رابطه ضعیف) و جهت رابطه مستقیم می باشد. بنابراین فرضیه پنجم پژوهش مبنی بر وجود رابطه بین سطح مانده حساب ها در خطر ذاتی و محیط کنترلی در خطر کنترل تأیید می شود.

فرضیه فرعی۶: رابطه معنی داری بین خطر ذاتی در سطح مانده حساب و معاملات عمده و خطر کنترل در جزء ارزیابی خطر صاحبکار وجود دارد.

چون سطح معناداری ۰.۰۵ بوده و کمتر از ۰.۰۵ نیست رابطه معنی داری بین دو متغیر مانده حساب ها و ارزیابی خطر وجود ندارد.

فرضیه فرعی ۷: رابطه معنی داری بین خطر ذاتی در سطح مانده حساب ها و خطر کنترل در جزء فعالیت کنترلی صاحبکار وجود دارد.

چون سطح معناداری ۰.۰۵ بوده و کمتر از ۰.۰۵ نیست رابطه معنی داری بین دو متغیر مانده حساب ها و فعالیت کنترلی وجود ندارد.

فرضیه فرعی ۸: رابطه معنی داری بین خطر ذاتی در سطح مانده حساب و خطر کنترل در جزء نظارت صاحبکار وجود دارد.

چون سطح معناداری ۰.۶۷ بوده و کمتر از ۰.۰۵ نیست رابطه معنی داری بین دو متغیر سطح مانده حساب ها و سرپرستی وجود ندارد.

آزمون فرضیه اصلی: رابطه معنی داری بین خطر ذاتی و خطر کنترل وجود دارد.

جدول شماره ۶ بیانگر آماره های همبستگی پیرسون بین خطر ذاتی و خطر کنترل است.

جدول ۶: ضریب همبستگی پیرسون - بین خطر ذاتی و خطر کنترل

آماره های همبستگی پیرسون		خطر ذاتی	خطر کنترل
خطر ذاتی	ضریب همبستگی پیرسون	۱	۰.۲۵۷
	سطح معنی داری(دو دامنه)		۰.۰۵۸
	تعداد پاسخ ها	۵۷	۵۵
خطر کنترل	ضریب همبستگی پیرسون	۰.۲۵۷	۱
	سطح معنی داری(دو دامنه)	۰.۰۵۸	
	تعداد پاسخ ها	۵۵	۶۰

مأخذ: محاسبات پژوهشگر

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

چون سطح معناداری ۰.۰۵۸ بوده و کمتر از ۰.۰۵ نیست، بنابراین رابطه معنی داری بین دو متغیر خطر ذاتی و خطر کنترل وجود ندارد.

از سوی دیگر در پاسخ به سؤال درباره روش مورد استفاده حسابرسان در ارزیابی خطر اکثر حسابرسان مستقل اعتقاد داشته اند که ارزیابی جداگانه خطر ذاتی و کنترل بهتر از ارزیابی ترکیبی و یکپارچه خطر تحریف است و اطلاعات کامل تر و قابل اتکاتری درباره خطر می دهد. جدول زیر نتیجه نظرسنجی اعضای نمونه را ارائه می دهد:

جدول ۷: روش ارزیابی خطر

روش ارزیابی	درصد خالص	فراوانی
ارزیابی جداگانه	۵۰.۰	۳۱
ارزیابی یکپارچه	۴۰.۳	۲۵
تفاوت چندانی ندارد	۹.۷	۶
کل	۱۰۰.۰	۶۲
عدم پاسخ		۲
کل		۶۴

مأخذ: محاسبات پژوهشگر

همان گونه که ملاحظه می شود ۵۰ درصد پاسخ دهندگان معتقدند که ارزیابی جداگانه خطر های ذاتی و کنترل بهتر از ارزیابی یکپارچه بوده و این روش را در ارزیابی به کار می برند. حدود ۴۰٪ پاسخ دهندگان ارزیابی یکپارچه را ترجیح می دادند و ۱۰ ٪ نیز اعتقاد داشتند که تفاوت چندانی بین دو روش ارزیابی جداگانه و یکپارچه موجود نیست. این نتیجه آزمون فرضیه ها در قسمت قبل را تأیید می کند.

۵- نتیجه گیری و پیشنهادات

نتایج پژوهش حاضر نشان می دهد که هیچ رابطه با اهمیتی بین اجزای خطر ذاتی و خطر کنترل وجود ندارد. تنها در مورد فرضیه پنجم همبستگی ضعیفی بین خطر ذاتی در طبقه سطح مانده حسابها و خطر کنترل در طبقه محیط کنترلی مشاهده شد. اما در مجموع هیچ گونه رابطه معنی داری بین خطر ذاتی و کنترل ملاحظه نشد. در حالی که پژوهش های قبلی همبستگی با اهمیتی بین IR و CR یافته اند (مسیر و آستن ،۲۰۰۰ ؛ والر، ۱۹۹۳، ولیق

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

،۲۰۰۸). نتای ج تحقی ق فوق مبنی بر عدم وجود رابطه معنی دار بی ن خطر کنترل و ذاتی شای د به دلیل این باشد که در محیط حسابرسی ایران حسابرسان مستقل بین عناصر خطر های واحد مورد رسیدگی رابطه برقرار نمی کنند. به هر حال اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک در ایران با نارسایی هایی همراه است و نقطه شروع این نوع حسابرسی ارزیابی خطر ها در محیط حسابرسی است. شاید یکی از دلایل نارسایی های موجود، عدم وجود تفکر سیستمی در حسابرسان باشد. در حسابرسی مبتنی بر ریسک تفکر سیستمی حسابرسان جزء جدایی ناپذیر حسابرسی است(پی چر و همکاران،۲۰۰۷). سیستم کل عناصر را به صورت مجموعه ای به هم پی وسته مورد ملاحظه قرار می دهد و در این مجموعه به هم پیوسته عناصر مدل خطر حسابرسی نیز از هم گسسته نیست. از این رو لازم است مهارت‌های تفکر سیستمی در حسابرسان ایرانی رشد یابد. پژوهش ها نشان می دهد که می توان از طریق آموزش تفکر سی ستمی را در حسابرسان بهبود بخشید. هچ (۲۰۰۴) مشاهده کرد که بر اثر یادگیری[1] شرکت کنندگان در یک پژوهش تجربی قادر به درک بهتر ساختار علت و معلولی سیستمی و پویایی‌های سیستمی در زمینه حسابرسی صورت‌های مالی بودند، یعنی آن‌ها نسبت به شرکت‌کنندگانی که برای شناخت پیامدهای منفی، به‌طور عمدی آموزش ندیده‌اند قوی‌تر عمل کرده بودند. گروه دوم که آموزش ندیده بود بعد از به‌کارگیری فعالیت‌های کنترلی اضافی عمدی توسط مدیریت، فریب خوردند. از سوی دیگر روش واقعی ارزیابی خطر در محیط حسابرسی ایران مشخص نیست و هنوز پژوهشی در این حوزه انجام نشده است. واضح نیست که حسابرسان ایرانی از مدل خطر حسابرسی برای ارزیابی خطر استفاده می کنند یا از روش دیگر و از آن مهم تر واضح نیست که ارزیابی های انجام شده تا چه میزان در فرایند حسابرسی آن ها تأثیرگذار است و اصولا آن گونه که شایسته است حسابرسان ارزیابی های انجام شده از خطر حسابرسی را در برنامه ریزی حسابرسی تأثیر می دهند یا خیر.

در پژوهش حاضر تنها رابطه معنی دار بین بین خطر ذاتی در طبقه سطح مانده حسابها و خطر کنترل در طبقه محیط کنترلی مشاهده شد. همانگونه که پیشتر اشاره شد محیط کنترلی عبارت است از چارچوبی که رهنمودها، نظام هاو کنترل های داخلی واحد اقتصادی را تشکیل می دهد. نتایج پژوهش های انجام شده در ایران نشان می دهد که حسابرسان مستقل بر عملکرد حسابرسی داخلی در ایران اتکا نمی کنند و کیفیت سیستم حسابرسی داخلی با تصمیم گیری درباره اتکا بر این سیستم رابطه دارد(نوروزی و نیکخواه آزاد،۱۳۷۹). بنابراین شاید بتوان وجود این رابطه را به ضعف سیستم کنترل داخلی در ایران ربط داد.

1. Training

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

بسیاری از پژوهش ها نتیجه گرفته اند که ارزیابی جداگانه این دو خطر اثربخش تر از ارزیابی یکپارچه آنها است، پژوهش ها نشان می دهد ارزیابی جداگانه خطر های ذاتی و کنترل بر برنامه ریزی حسابرسی و اجرای برنامه تاثیر بهتری خواهد داشت و به یکپارچگی حسابرسی مبتنی بر ریسک کمک می کند(بلی و همکاران ،۲۰۰۸؛والر ،۱۹۹۴/۱۹۹۲؛ زیمبلمن ،۱۹۹۷). از این رو از این لحاظ نتایج پژوهش حاضر با سایر پژوهش ها سازگار است. اکثر حسابرسان ایرانی معتقد بودند که ارزیابی جداگانه این خطر ها مناسب تر از ارزیابی ترکیبی آنهاست و علی رغم اینکه استانداردهای حسابرسی هر دو روش را مجاز می شمرند مانند سایر کشورها، حسابرسان ایرانی ارزیابی جداگانه خطر ها را نسبت به ارزیابی ترکیبی مناسب تر می دانند. بنابراین می توان نتیجه گرفت که روش تجویزی دستورالعمل حسابرسی ایران(۱۳۷۹) که بر ارزیابی جداگانه خطر تاکید بیشتری دارد در عمل نیز مورد استفاده حسابرسان قرار می گیرد.

بسیاری از عوامل شناسایی تقلب با عوامل تأثیرگذار بر خطر حسابرسی هماهنگ است. بنابراین مرحله ارزیابی خطر حسابرسی می‌تواند قدم بزرگی در شناخت تقلب در حسابرسی مستقل نیز باشد(نادریان و صفار،۱۳۸۰). از سوی دیگر حسابرسی یکی از سازو کارهای نظام راهبری شرکتی است و نتیجه تحقیقات نشان می دهد که بین مکانیزم های حاکمیت شرکتی و کیفیت گزارشگری شرکت از جمله کیفیت سود نیز رابطه وجود دارد(عرب صالحی و ضیایی،۱۳۸۹). بنابراین ارزیابی خطر بهتر در حسابرسی به حسابرسی کاراتر و اثربخش تر و در نتیجه به گزارشگری بهتر نیز منتج خواهد شد.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

پیوست الف –عوامل تاثیرگذار بر خطر های ذاتی و کنترل

عوامل موثر بر خطر ذاتی	*عوامل موثر بر خطر کنترل*
طبقه : سطح صورتهای مالی	**طبقه : محیط کنترلی**
۱- تردید در تداوم فعالیت واحدهای تحت حسابرسی (مانند بیشتر بودن بدهی ها از دارایی ها یا عدم توانایی در بازپرداخت بدهیها و کسری بسیار زیاد و زیان انباشته بالاو...)	۲۶- میزان آموزش اخلاقیات و آیین رفتار حرفه ای کارکنان واحد تحت حسابرسی
۲- نوع فعالیت تجاری واحد مورد رسیدگی مانند احتمال نابابی تکنولوژیکی محصولات و خدمات- پیچیدگی ساختار سرمایه، تعداد و پراکندگی جغرافیایی مراکز تولید و توزیع محصولات و ارائه خدمات	۲۷- میزان آموزش های حرفه ای کارکنان حسابداری
۳- تغییرات مداوم در سطوح مدیریتی و کارکنان ارشد (آیا میزان تغییر مدیران بالاتر از میزان تغییر مدیران در شرکت های مشابه می باشد و دلایل تغییر آنها	۲۸- مشارکت هیأت مدیره یا کمیته حسابرسی در کنترل داخلی واحد تحت حسابرسی
٤- تغییرکارکنان مهم حسابداری (آیا میزان تغییر کارکنان بالاتر از همکاران آنها در یک دوره معین زمانی در شرکت های مشابه می باشد و دلایل تغییر آنها)	۲۹- میزان گرایش به خطر و فلسفه مدیریتی مدیریت(مثلا تمایل به تعقیب سرمایه گذاری با سود بالا و خطر بالا)
۵- تغییر مداوم حسابرس و یا استفاده از حسابرسان کمتر خوشنام برای سال های متمادی	۳۰- تمایل مدیریت به خوش بینی بیش از حد در گزارش های مالی
٦- اندازه واحد تحت حسابرسی(نسبت تعداد کارکنان واحد تحت حسابرسی،حجم فروش،میزان دارایی های واحد تحت حسابرسی نسبت به کل صنعت)	۳۱- تاکید مدیریت بر فرآیند تهیه اطلاعات مالی صحیح
۷- تجربه و دانش (صلاحیت) مدیریت ارشد و میانی با در نظر گرفتن مهارتهای عمومی مدیریت و حسابداری	۳۲- مناسب بودن نمودار سازمانی واحد تحت حسابرسی
۸- استعداد دارایی ها برای سوء استفاده (برای مثال دارایی های با ارزش بالا وبا قابلیت نقل و انتقال سریع مانند وجوه نقد)	٤۳- تقسیم وظایف و مسئولیت های واضح در واحد تحت حسابرسی
۹- پیچیدگی واحد تحت حسابرسی(مثلا شرکت یک واحد بین المللی است یا مؤسسات وابسته و فرعی زیادی دارد و نظایر آن)	۳٤- سیاست های منابع انسانی واحد تحت حسابرسی(آیا سیاستهای استخدام ، ارتقاء و آزمون و گزینش روشن است؟)
۱۰- محیط اقتصادی برون سازمانی واحد اقتصادی شامل سیاست ها ، قوانین و رقابت	**طبقه : ارزیابی خطر**
۱۱- روش اداره واحد مورد رسیدگی (تفوق مطلق مدیریت یا تفویض مناسب اختیارات)	۳۵- ارزیابی خطر بدلیل استانداردهای حسابداری جدید یا قوانین جدید
۱۲- فشارهای غیرعادی بر مدیریت برای تعدیل و اصلاح صورتهای مالی مانند تاکید زیاد صاحبان سرمایه بر سودآوری، فعالیت در صنعتی که بسیاری از مؤسسات در آن با شکست روبرویند (با تأکید بر سودآوری)- کمبود سرمایه لازم برای انجام عملیات- تأکید بر تحصیل درآمدهای پیش‌بینی شده- وابستگی مزایای مدیریت به نتایج عملکرد	۳٦- ارزیابی خطر بدلیل بکارگیری افراد جدید

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

۱۳- وجود یا شرایط معامله غیر قانونی یا غیرعادی یا پیچیده خصوصا در پایان سال مالی یا نزدیک پایان سال مالی یا معاملات غیر مرتبط با موضوع فعالیت شرکت با توجه به ماهیت شرکت و هدف آن از انجام این معاملات	۳۷- واکنش مناسب واحد تحت رسیدگی به تأثیر محیط برون سازمانی و تغییرات اقتصادی
۱٤- امکان تخطی از قوانین(میزان پیروی از مقررات در واحد تحت حسابرسی)	۳۸- واکنش مناسب واحد تحت رسیدگی به تغییر محیط عملیاتی داخلی نظیر توسعه تکنیک جدید، شناسایی محصول جدید
۱۵- خطاها یا تقلب های با اهمیت کشف شده در حسابرسی قبلی	۳۹- ارزیابی خطر ایمنی سیستم اطلاعاتی
۱٦- در حسابرسی قبلی ، حسابرس با سطوح مدیریت در رابطه با مسائل حسابداری اختلاف نظر داشته است و دلایل آن	**طبقه : فعالیت کنترلی**
۱۷- دولتی یا خصوصی بودن واحد مورد رسیدگی (از لحاظ تاکید بر سودآوری،ملاحظات مالیاتی و تداوم فعالیت)	٤۰- ارزیابی خطر اعتبار سیستم حسابداری(کنترل کارایی عملکرد سیستم حسابداری)
طبقه : سطح مانده حسابها	٤۱- آزمون مجدد نتایج فعالیتهای عملیاتی نظیر برنامه ریزی ، بودجه ، عملکرد کنترل داخلی
۱۸- پیچیدگی محاسبات موجودی مواد وکالای واحد تحت حسابرسی و تنوع روش های محاسباتی	٤۲- تنظیم رهنمودها (دستورالعمل های) خط مشی کار با داده ها و اطلاعات در واحد تحت حسابرسی برای کارکنان
۱۹- مشکل درباره یک حساب یا معامله خاص در واحد تحت حسابرسی یا معاملات نیازمند پردازشهای خارج از روال عادی مانند خریدهای خارجی مانند اعتبارات برون مرزی یا حسابهای متأثر از معاملات با اشخاص وابسته	٤۳- کنترل پایه ای ثبت های حسابداری و ایمنی دارایی ها
۲۰- میزانی که اشتباه بکار بردن اصول حسابداری استفاده کنندگان صورتهای مالی را گمراه کند و میزان تغییر رویه ها و خط مشی های حسابداری	٤٤- طبقه بندی و تفکیک کارای ظرفیت حرفه ای کارکنان گزارش مالی مانند مدیر مالی ، کارکنان سیستم اطلاعاتی حسابداری ، کارکنان حسابداری و حسابرسی داخلی(تفکیک وظایف در حوزه حسابداری و حسابرسی)
۲۱- در حسابرسی قبلی برآورد های حسابداری جانبدارانه از طرف مدیر مشاهده شده است	**طبقه : نظارت**
۲۲- خطاهای زیادی در حسابهای دریافتنی و پرداختنی در حسابرسی قبلی وجود دارد(برای مثال حسابهای دریافتنی سر رسید گذشته یا افزودن بر حسابهای دریافتنی با ثبت فروشهای غیر واقعی)	٤٥- نظارت مناسب فرایند تهیه اطلاعات مالی شامل وقوع معامله و ثبت حسابداری ، تهیه گزارش حسابداری ویرایش و تغییرات
۲۳- خطاهای زیاد در موجودی کالا در حسابرسی قبلی مانند قیمت های اشتباه یا اشتباه در تعداد اقلام	٤٦- وجود دایره حسابرسی داخلی و انجام وظایف حسابرسی داخلی به طور کارا
۲٤- درستکاری و حسن شهرت مدیریت ارشد	٤۷- فرآیند مورد استفاده توسط حسابرسی داخلی واحد تحت رسیدگی برای پیشگیری ، کشف و تصحیح خطاها و تقلب ها
۲۵- میزان قضاوت بکار رفته در تعیین مانده حسابها (برآوردی یا قطعی بودن حساب ها)	٤۸- فرآیند تأیید مستقل عملکرد شرکت مانند مدیریت موجودیهای کالا

منبع : چنگ و همکاران ،۲۰۰۷ (تعدیل شده).

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

منابع:

۱- حساس یگانه، یحیی و مرتضی معیری.(۱۳۸۷). "حاکمیت شرکتی حسابرسی و کمیته حسابرسی"، **ماهنامه حسابدار**، *شماره ۲۰۰*، سال بیست و سوم شماره پنجم،۵۷-۶۶ .

۲- خداداد ، امیر مسعود .(۱۳۷۳). "بررسی علل عدم اجرای برآورد ریسک در حسابرسی ایران"، پایان نامه مقطع کارشناسی ارشد حسابداری ، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران .

۳- خطیری ، محمد. (۱۳۸۴). "موانع اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک در شرکتهایی که حسابرسان آنها عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می باشند" ، پایان نامه مقطع کارشناسی ارشد حسابداری ، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات.

۴- عرب صالحی،مهدی و محمد علی ضیایی.(۱۳۸۹). "ارتباط بین نظام راهبری و کیفیت سود در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، **فصلنامه علمی _پژوهشی حسابداری مالی**، سال دوم، شماره ۵ ،۳۹-۵۶.

۵- کمیته تجدید نظر دستورالعمل حسابرسی .(۱۳۷۹). **دستورالعمل حسابرسی سازمان حسابرسی** (بخش های تجدید نظر شده با نگرش به مدیریت خطر حسابرسی).

۶- کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی .(۱۳۸۶). **استانداردهای حسابرسی** (تجدید نظرشده) بخش های ۲۰، ۵-۳۱ و ۳۳، تهران ،سازمان حسابرسی.

۷- فرصتی ، ولی ا.. .(۱۳۸۱). "بررسی نارسانیهای مدل حسابرسی مبتنی بر سیستم و جایگزینی آن با مدل حسابرسی مبتنی بر ریسک در ایران"، پایان نامه مقطع کارشناسی ارشد حسابداری ، دانشگاه تربیت مدرس.

۸- مرادی،مهدی و سید مهدی پورحسینی .(۱۳۸۸). "بررسی رابطه بین برخی ویژگی های مالی و غیر مالی و مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، **فصلنامه علمی _پژوهشی تحقیقات حسابداری** ،سال اول،شماره اول ،۱۶۸-۱۸۵.

۹- نادریان، محمدرضا و محمدجواد صفار.(۱۳۸۰). "مسئولیت حسابرسان در قبال تقلب"، **فصلنامه حسابرس**، شماره ۱۳، سال سوم، ۴۶-۵۴.

۱۰- نجات ، منیر. (۱۳۷۸). "مطالعه سطح ریسک قابل پذیرش حسابرسی در شرکت های نساجی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، پایان نامه مقطع کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

۱۱- نیکخواه آزاد،علی و سودابه نوروزی.(۱۳۷۹)."بررسی میزان اتکای حسابرسان مستقل به عملکرد حسابرسی داخلی سازمان ها در ایران، **"فصلنامه علمی _پژوهشی بررسی های حسابداری و حسابرسی** ،سال پنجم،شماره ۲۰ و ۲۱، صص ۵-۳۳.

12- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA): SAS 47(1983), *Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit.*

13- Bedard, J.C. and Graham L.E. (2002). "The effects of decision aid orientation on risk factor identification and audit test planning", **Auditing**, 21(2), 39-56.

14- Bedard, J., Mock T., and Wright A., (1999). "Evidential Planning in Auditing: A review of the Empirical Research". **Journal of Accounting Literature**. *Volume 18*.

15- Bell, T. B., Peecher, M. E., and Solomon, I. (2005). "The 21st century public company audit: Conceptual elements of KPMG's global audit methodology". **KPMG**, LLP.

16- Blay, Allen, Kizirian, Tim and Sneathen, Dwight.(2008). "Evidential Effort And Risk Assessment In Auditing", **Journal of Business & Economics Research** , *Volume 6*, 39-59.

17- Bloomfield, R. (1995). "Strategic dependence and inherent risk assessments", **Accounting Review**, *Vol.1*, No. 1,71–90.

18- Chang, She-I , Fong Tsai and Ling Hwang ,Chih. (2007). "The Development of Audit Detection Risk Assessment System: Using the Fuzzy Theory and Audit Risk Model", **Expert Systems with Applications**. At press.

19- Colbert, J. L. and Alderman, C. W. (1995). "A risk-driven approach to the internal audit", **Managerial Auditing Journl**,*10(2)*,38 – 44.

20- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), (1996),**Internal Control Issues in Derivatives Usage**, AICPA.

21- Daniel, S.S. (1988). "Some empirical evidence about the assessment of audit risk in practice", **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, *Vol. 7*, No. 2,174–181.

22- Felix, W. F. and Kinney, W. R. (1982). "Research in the Auditor's Opinion Formulation Process: State of the Art". **The Accounting Review** ,*V57n2*, (April): 245-271.

23- Haskins, Mark E., Mark W. Dirsmith.(1995)." Control and inherent risk assessments in client engagements: An examination of their interdependencies", **Journal of Accounting and Public Policy**, *Volume 14*, Issue 1, Spring, 63-*83*.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

24- Hecht, G. W. (2004). "Systems thinking, mental representations, and unintended consequence identification". Doctoral Thesis. **University of Illinois** at Urbana-Champaign.

25- Helliar C., Lyon B., Monroe G.S., Ng J. and Woodliff D.R. (1996). "UK auditors' perceptions of inherent risk", **British Accounting Review**, *28(1)*, 45-72.

26-Khorwatt, Esamaddin.(2008). "Audit Risk Assessment –the Professional Balancing Act", **Monthly Electronic Bulletin of ASCA**, available at : www.ascasociety.org.

27-Khurana I.K. and Raman K.K. (2004). "Litigation risk and the financial reporting credibility of big 4 versus non-big 4 audits: evidence from Anglo-American countries", **The Accounting Review** , *79(*2), 473-495.

28-Krishnan Jagan and Krishnan Jayanthi. (1997). "Litigation risk and auditor resignations",**The Accounting Review** , *72(4),* 539-560.

29-Messier, W.F. and Austen, L.A. 2000. "Inherent risk and control risk assessments: evidence on the effect of pervasive and specific risk factors", **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, *Fall, Vol. 19*, No. 2,.119–131.

30-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.

31-Imoniana, Joshua Onome and Gartner, Ivan Ricardo.(2007). "Towards a Multi-Criteria Approach to Corporate Auditing Risk Assessment in Brazilian Context", available at: http://ssrn.com/abstract=1095950.

32-Pany, K. and Whittington, R. (2001). "Research implications of the auditing standard board's current agenda", **Accounting Horizons**, *Vol. 15*, No. 4, 401-11.

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,**463–485.

34-Waller, W.S. (1993). "Auditors' assessments of inherent risk and control risk in field settings", **The Accounting Review**, *Vol. 68*, No. 4, October, pp.783–803.

35-Waller, W. S. (1994). "Discussion of Motivating Truthful Subordinate Reporting: An Experimental Investigation in a Two-Subordinate Context". **Contemporary Accounting Research**, (Spring): 721-734.

36-Wielligh, SPJ von,(2004), "High inherent risk elements in financial statements of listed South African long-term insurers", **Meditari Accountancy Research** ,*Vol. 12*, No. 1, 195–217.

37-Wüstemann, Jens,(2005), "Evaluation and Response to Risk in International Accounting and Audit Systems: Framework and German

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

Experiences", [**forthcoming in: Journal of Corporation Law**], available at: http://ssrn.com/abstract=550722.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]