فصلنامه تحقیقات جدید در علوم انسانی(دوره جدید)

شماره ۳۰،
دوره اول،
سال سوم،
تابستان ۱۳۹۹،
صص ۲۲-۳۷

رویکرد پاسخگویی حسابرسی به تغییرات محیط (استانداردهای ریسک) حسابرسی مشاغل

حبیب اله نخعی[۱]، مریم بندانی پور[۲]

چکیده

تلاش برای مهار موج رسوایی هایمالی در شرکتها و مشاغل مختلف منجر به ایجاد تغییرات اساسی در منظر نظارتی و نحوه حسابرسی و استانداردهای مالی آن شده است. در این تحقیق محقق به بررسی تاثیر تغییرات استانداردهای ریسک حسابرسی بر انجام ممیزی های صورتهای مالی در سطح مشاغل مرتبط با صنعت غذایی پرداخته است. محقق با تجزیه و تحلیل هزینه های حسابرسی برای مشتریان چهار موسسه حسابرسی طی سالهای ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۸ در خراسان رضوی از دیدگاه ۴۳۰حسابرسان تلاش نموده است رویکرد پاسخگویی حسابرسی را به تغییرات استانداردهای ریسک حسابرسی مشاغل مورد بررسی قرار دهد. نتایج تحقیق نشان می دهد که بنگاه های حسابرسی به دلیل معرفی استانداردهای جدید ریسک حسابرسی نسبت به ریسک تجاری مشتریان خود حساس تر شده اند. بدین معنا که هرچه مشتریان دارای ریسک حسابرسی بیشتری شده اند تعداد ساعت بیشتری به روند حسابرسی آنان اختصاص داده شده است و بالعکس. همچنین نتایج نشان داد که هزینه های حسابرسی برای مشتریان کم ریسک تقریبا یکسان بوده است.

واژه‌های کلیدی: فرایندحسابرسی، پاسخگویی، استانداردهای ریسک حسابرسی مشاغل

[۱] - استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد بیرجند، بیرجند، ایران

habibollahnakhaei@yahoo.com

[۲] - دانشجوی دکتری (نویسنده مسئول)، گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد بیرجند، بیرجند، ایران

M.bandanipour@gmail.com

[Downloaded from jnrihs.ir on 2026-10-08]

مقدمه

حسابرسی صورت ها وسایر اطلاعات مالی از مهمترین ابزارهای حصول اطمینان از شفافیت اطلاعات شرکت‌ها به شمار می رود. طبق استانداردهای حسابرسی، هدف از حسابرسی صورت های مالی این است که حسابرس بتواند درباره اینکه صورتهای مالیمزبور از تمام جنبه های با اهمیت طبق استانداردهای حسابداری تهیه شده یا خیر اظهارنظر کند. این اظهارنظر با میزانیریسک روبه رو است که به آن ریسک حسابرسی می گویند. به منظور اظهارنظر حرفهای حسابرس موظف است که شواهدکافی و قابل قبولی بدست آورد. این شواهد معمولا با انجام حجم مشخصی ازآزمون های کنترل و آزمون های محتوا فراهم میشود(اشرفی و طالع زاری؛ ۱۳۹۷) حسابرسان مستقل از طریق اعتباردهی به صورت های مالی و سایر اطلاعات موجب شفافیت اطلاعاتی بیشتردر شرکت ها می شوند. بر همین اساس، حسابرسی صورت‌های مالی توسط حسابرسان مستقل به عنوان یکی از الزامات اصلی بورس های مختلف دنیا به شمار می آید. در دهه اخیر، به دلیل برخی رسوایی های مالی نظیر شرکت های انرون[1] ورلدکام[2] و نظایر آن استقلال حسابرسان همواره مورد سؤال قرار گرفته و نهادهای نظارتی حرفه حسابداری و بازار سرمایه به منظور تقویت استقلال حسابرسان، تغییر منظم آن ها را به عنوان یکی از راهکارها، پیشنهاد یا الزام کرده و به اجرا گذاشته‌اند (بلو و همکاران،۱۳۸۹). این تحقیق با هدف شناسایی عوامل موثر بر تغییر حسابرسان (به جز الزام قانونی)، به یک بررسی همه جانبه از نظرات حسابرسان و صاحبکاران پرداخته است. (شاهرخی؛ ۱۳۹۵)

در بسیاری از حوزه های قضایی ، توسعه آیین نامه حسابرسی از یک سطح ملی به سطح بین المللی منتقل شده است. علاوه بر این ، تغییر در تنظیم گزارشات حسابرسان از خود تنظیم توسط حرفه حسابداری به نظارت اساسی توسط دستگاههای مجاز دولتی ، که با هماهنگی از طریق شبکه های بین المللی انجام شده است، باعث ایجاد تغییرات اساسی در منظر نظارتی شده است. (هامفری و لوفت؛[3] ۲۰۱۳)

تغییرات اساسی در مقررات حسابرسی بین سالهای ۱۹۹۶ تا ۲۰۱۰ در معرفی استانداردهای ISA مبتنی بر ریسک بود که مورد نیاز مستندات خطرات شغلی مشتری بود (آمرونگن و رایت؛[4] ۲۰۱۴) در طی این سالها استانداردهای حسابرسی دقیق تر و نسخه های آن جدیدتر شدند و تاکید بیشتری بر ارزیابی ریسک مشتری از نظر عملیات، کنترل های داخلی و تقلب های مدیریت انجام شد. هدف مطالعه حاضر بررسی میزان تاثیر استانداردهای جدید ریسک در فرایند

[1] *Enron*
[2] Worldcom
[3] Humphrey, Loft
[4] Amerongen ،& Wright

[Downloaded from jnrihs.ir on 2026-10-08]

حسابرسی است. این سوال اساسی مطرح است که آیا حسابرسی ها که به محور ریسک پذیری تبدیل شده اند؟ و آیا مایل به پیروی از استانداردهای جدید مبتنی بر ریسک می باشند؟

حسابرسی

حسابرسی عبارت است از بررسی تحلیلی ترازنامه و صورت سود و زیان و اسناد و دفاتر حسابداری و سایر مدارکی که صورت های مالی بر مبنای آن ها تهیه و تنظیم شده است. سازمان حسابرسی، حسابرسی را اینگونه تعریف می کند: «هر گونه رسیدگی به دفاتر و اسناد و مدارک و انجام سایر بررسی ها که توسط شخصی مستقل از تهیه کننده آن به منظور ارائه اظهارنظر نسبت به صورت های مالی انجام می پذیرد» (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۸۶).

کمیته مفاهیم بنیادی حسابرسی بیان می کند که حسابرسی فرایندی است منظم و سیستماتیک جهت جمع آوری و ارزیابی بی طرفانه شواهد مربوط به فعالیت ها و وقایع اقتصادی به منظور تعیین درجه انطباق ادعاها با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارشگری نتایج به افراد ذینفع (همان منبع). تعریف ارائه شده توسط کمیته مفاهیم بنیادی حسابرسی، جامع و بسیط است و ضمن بیان این موضوع، به آن اندازه نیز جامعیت دارد که در برگیرنده انواع مختلف حسابرسی برای موضوعات متنوع باشد. اغلب واژه حسابرسی با عبارات توصیفی و یا عبارات دیگری همراه است که نوع حسابرسی، موضوع حسابرسی و یا هر دو را مشخص می کند. برای نمونه، ما اغلب با واژه های حسابرسی مالی، حسابرسی سیستم های اطلاعاتی، حسابرسی مدیریت، حسابرسی عملیاتی، حسابرسی عملکرد و حسابرسی رعایت مواجه می شویم. این واژه نماینده انواع مختلف حسابرسی می باشند.عبارت فرایند منظم و با قاعده دلالت بر آن دارد که فعالیت حسابرسی بر اساس برنامه ریزی مناسب انجام می شود که برمبنای آن مجموعه ای از شواهد مربوط ،جمع آوری و ارزیابی می گردد و از این طریق هدف های حسابرسی تحقق می یابد. فرایند منظم و با قاعده همچنین بدین معنی است که حسابرسی، حداقل در قسمت هایی از فرایند خود، بر مبنای روش های علمی انجام می شود (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۸۶).

جمع آوری و ارزیابی بی طرفانه شواهد شالوده حسابرسی است. اگرچه نوع و ماهیت شواهد و معیارهای ارزیابی می تواند بین پروژهای مختلف حسابرسی متفاوت باشد، ولی تمام حسابرسی ها بر محور جمع آوری و ارزیابی شواهد متمرکز می باشد.موضوع مورد رسیدگی از یک سری ادعاهای مربوط به فعالیت ها و وقایع اقتصادی تشکیل شده است. این ادعاها که به صراحت یا تلویحی اظهار می شود در چارچوب تعریف حسابداری که در بیانیه اساسی تئوری حسابداری ارائه شده قرار گرفته و اطلاعات اقتصادی نامیده می شود. در اینجا کلمه اقتصادی نمایانگر هر گونه شرایطی است که منجر به تصمیم گیری در تخصیص منابع محدود می شود (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۸۶).

[Downloaded from jnrihs.ir on 2026-10-08]

پاسخگویی حسابرسی

مدیران به دو دلیل سعی می کنند که از ارائه اظهارنظر مشروط توسط حسابرسان جلوگیری کنند:۱) تأثیر آن بر روی قیمت بازار سهام عادی شرکت و ۲) تأثیر آن برروی پاداش مدیریت. اگر الف) اظهارنظر مشروط باعث کاهش قیمت اوراق بهادار و پاداش مدیریت شود و ب) انتخاب حسابرس تحت کنترل مدیریت باشد، در این صورت، انتظار می رود که بعد از دریافت اظهارنظر مشروط، حسابرس تغییر کند (چو و رایس،۱۹۸۲ به نقل از شاهرخی؛ ۱۳۹۵). نتایج پژوهش هادر این زمینه نشان داده که ۱) شرکت ها تمایل دارند پس از دریافت اظهارنظر مشروط، حسابرسان خود را تغییر دهند. ۲)این شرکت ها الزاماً به موسسه های حسابرسی که نسبت اظهارنظر مشروط آنها کمتر است، مراجعه نمی‌کنند. ۳) این شرکت ها الزاماً بعد از تغییر حسابرس، اظهارنظر مقبول دریافت نمی کنند (چو و رایس،۱۹۸۲؛ دی آنجلو،۱۹۸۱؛ وو و کو،۲۰۰۱).

هدیب و کوک (۲۰۰۵) در بررسی اثر تغییر مدیریت بر نوع اظهار نظر حسابرس و تغییر حسابرس در انگلستان دریافتند که شرکت هایی که عملکرد نامناسب و تغییر مدیریت داشته اند، بیشتر از سایر شرکت‌ها، گزارش مشروط دریافت کرده اند و این موضوع عامل تغییر حسابرس در آن شرکت ها است. چن و همکاران (۲۰۱۰) دریافتند که با ادغام یک موسسه حسابرسی با یکی از موسسات بزرگ حسابرسی، از ۴۶ صاحبکار این موسسه حسابرسی چینی،۳۰ صاحبکار، حسابرس خود را تغییر دادند و موسسات حسابرسی کوچک را به عنوان حسابرس خود انتخاب کردند. آن ها نشان دادند که انگیزه ۳۰ شرکت از تغییر حسابرس، دریافت گزارش حسابرسی مقبول در مقابل کیفیت پایین حسابرسی بوده است. چنا و همکاران[1](۲۰۰۹) در شرکت های تایوانی دریافتند که تغییر حسابرس با صدور گزارش حسابرسی مقبول رابطه ای مستقیم دارد. آن ها نشان دادند مدیران به منظور مطلوب نشان دادن عملکرد، حسابرس خود را تغییر داده تا به واسطه این تغییر، گزارش حسابرسی مقبول دریافت و به این روش، عملکرد را مطلوب جلوه دهند.

چانگ و چوی[2](۲۰۱۰) در بررسی اثر ویژگی شرکای حسابرسی بر قضاوت و اظهار نظر حسابرسی دریافتند که تجربه کاری حسابرس و آشنایی حسابرس با صنعت شرکت مورد رسیدگی، از عوامل اصلی تاثیرگذار بر کاهش خطا در صدور اظهار نظر حسابرسی می باشد. به طور کلی نتایج پژوهش آن ها نشان داد که ویژگی هایی مانند استقلال حسابرس، تجربه کاری حسابرس، دوره تصدی حسابرس بر واحد مورد رسیدگی و آشنایی او با صنعت شرکت مورد رسیدگی، بر اظهار نظر حسابرس اثر گذار است.

[1] Chena, et al.,
[2] Chang& choy

[Downloaded from jnrihs.ir on 2026-10-08]

لای[1] (۲۰۰۹) در بررسی نوع اظهار نظر حسابرس و افشای حق الزحمه حسابرسی دریافت میان افشای حق الزحمه حسابرسی و نوع گزارش حسابرس رابطه ای وجود ندارد .اما اندازه شرکت، سودآوری، گزارش حسابرسی غیر مقبول در سال قبل، جریان نقدی، شاخص ورشکستگی و رشد فروش از عوامل تاثیر گذار بر صدور گزارش حسابرسی غیر مقبول درباره تداوم فعالیت شرکت می باشد.

ریسک حسابرسی

ریسک را می توان به عنوان انواع رویدادها یا شرایطی که ممکن است سازمان را از رسیدن به اهدافش بازدارد، تعریف کرد (روی۲۵، ۲۰۰۸). سازمان استانداردهای بین المللی، ریسک را به عنوان ترکیبی از احتمال یک رویداد و اثرات آن تعریف می کند. بنابراین، تعیین تمام ریسک های احتمالی در یک فرآیند و احتمال وقوع آنها، بخش اصلی ارزیابی ریسک یک سازمان است. بر این اساس، مدیریت ریسک بنگاه را می توان به عنوان فرآیندی پیوسته و سازمان یافته در کل سازمان برای تعیین، ارزیابی، تصمیم گیری در زمینه پاسخ و گزارشگری درباره فرصت ها و خطراتی تعریف کرد که دستیابی به اهداف را تحت تأثیر قرار می دهد. بنابراین، از نظر تکنیکی ریسک ها می توانند هم فرصت باشند و هم خطر (رحمانی و غلام زاده دلداری، ۱۳۹۷).

ریسک حسابرسی به این ریسک اشاره دارد که حسابرس ممکن است بدلیل عدم کشف تحریفات با اهمیت در صورت های مالی یا به دلیل خطا یا تقلب، گزارش فاقد صالحیت را انتشار دهد. ریسک حسابرسی هم در مرحله ی برنامه ریزی و هم در اجرای عملیات مالی، مورد توجه حسابرسان می باشد.ریسک حسابرسی تابعی از ریسک تحریف با اهمیت صورتهای مالی و ریسک عدم کشف است. ریسک تحریف با اهمیت یعنی ریسک وجود تحریف با اهمیت در صورتهای مالی و ریسک عدم کشف به معنای آن است که حسابرس قادر به کشف این تحریفات نباشد.حسابرس باید روشهای حسابرسی را برای تشخیص و برآورد ریسک های تحریف با اهمیت اجرا کند و با طراحی و اجرای روشهای حسابرسی مناسب در برخورد با ریسک های مزبور، ریسک عدم کشف را محدود و ریسک حسابرسی را تا سطح قابل قبول کاهش دهد. این فرآیند، مدیریت ریسک حسابرسی نامیده می شود. (حساس یگانه و معیری؛ ۱۳۸۷ و اشرفی و طالع زاری؛ ۱۳۹۷)

[1] Lay

[Downloaded from jnrihs.ir on 2026-10-08]

انواع ریسک در استانداردهای حسابرسی

رعایت استانداردهای حسابرسی به دلیل تاکید بیشتر بر تایید صحت سوابق فرایند حسابرسی به نگرانی اساسی برای شرکتهای حسابرسی تبدیل شده است. از آنجائیکه جسابرسان بعنوان بازرسان احتمالی دوم می باشند، حسابرسان می خواهند سیگنالهای شفاف و واضحی راجع به آنچه که باید برای انجام بازرسی مورد بررسی قرار دهند، انجام دهند. این موضوع یک معضل ایجاد کرده است؛ چرا که اگرچه تاکید بر ریسک مشاغل حاکی از افزایش نیاز به قضاوت حرفه ای به دلیل ماهیت اصیل هر تعامل است اما بازرسان از معیارهای حسابرسی برای ارزیابی کیفیت مشارکت برای تشویق استاندرد سازی درگیر در تعامل استفاده می کنند. (ناچل[1] ۲۰۱۳) هرچند استانداردهای ISA مبتنی بر اصولی هستند که به حسابرسان اجازه می دهد قضاوت حرفه ای را انجام دهند، اما حسابرسان میتوانند با افزایش فشارهای مربوط به انطباق سازی، منجر به افزایش چک لیست ها و چارچوب رویکردهای حسابرسی در حسابرسی شوند که تاکید کمتری بر فرایندهای داوری حرفه ای دارد و بیشتر تاکید بر تجارت دارد. هرچند بنظر منطقی می رسد فرض کنیم حداقل در بنگاه های حسابرسی بزرگتر با مشتریان بزرگتر، استانداردهای ریسک در روند حسابرسی منعکس شده اند، که این امر ناشی از این است که استانداردهای ISA توسط نهادهای نظارتی اعمال می شود که از آنها بعنوان معیاری برای ارزیابی اقدامات حسابرسی مطلوب استفاده می کنند. علاوه بر این، گزارش بازرسی کیفیتAB3C در سال ۲۰۱۴ نشان داد که تقریبا تمام حسابرسانی که بازرسی را پشت سر نگذاشته اند از شرکتهای کوچک حسابرسی می باشند. بنظر می رسد که افزایش تمرکز روی ریسک مشاغل باعث شده است تا حسابرسان در طی زمان فرایندهای حسابرسی خود را تنظیم کنند تا نسبت به نگرانی های منحصر به فرد در مورد ریسک مشتری پاسخگو باشند. (نیمی، ناچل و دیگران؛ ۲۰۱۸)

بر همین اساس انواع ریسک در استانداردهای حسابرسی عبارتند از؛

۱-ریسک رد نادرست (ریسک آلفا)؛ در مواردی رخ می دهد که صورت های مالی از تمام جنبه های با اهمیت مطابق با استاندارد های حسابداری باشد؛ اما حسابرس گزارش غیر مقبول صادر نماید، این ریسک کارایی حسابرسی را تحت تاثیر قرار می دهد.

۲-ریسک پذیرش نادرست (ریسک بتا)؛ ر مواردی رخ می دهد که صورت های مالی از جنبه های با اهمیت مطابق با استاندارد های حسابداری نباشد؛ اما حسابرس گزارش مقبول صادر نماید، این ریسک اثر بخشی حسابرسی را تحت تاثیر قرار می دهد.ریسک بتا نسبت به ریسک آلفا از اهمیت بیشتری برخوردار است.

[1] Knechel

[Downloaded from jnrihs.ir on 2026-10-08]

۳-ریسک تحریف با اهمیت؛ حسابرس این ریسک را در دو سطح ارزیابی می کند؛ در سطح کلیت صورتهای مالی و در سطح ادعاها (گروه معاملات، مانده حسابها و افشاء)، این ریسکها عبارتند از؛ ریسک ذاتی (یا همان IR عبارتست از؛ قابلیت تحریف پذیری یکی از ادعاهای صورت های مالی با فرض اینکه برای آن کنترل داخلی وجود نداشته باشد) و ریسک کنترل (یا همان CR عبارتست از؛ احتمال خطر رخ دادن یک تحریف با اهمیت در یکی از ادعاهای صورت های مالی)در یک حساب (و عدم کشف به موقع آن توسط سیستم کنترل داخلی صاحبکار) ، این دو ریسک مربوط به واحد مورد رسیدگی است و صرف نظر از حسابرسی شدن یا نشدن صورتهای مالی وجود دارد.

۴-ریسک عدم کشف (یا همان DR عبارتست از احتمال اینکه حسابرس تحریف با اهمیت موجود در یک ادعای صورت مالی را کشف نکند)؛ ریسکی که به حسابرس و اثر بخشی حسابرسی ارتباط دارد، ریسک عدم کشف نامیده می شود و در فرمول ریسک حسابرسی هدف حسابرس یافتن همین ریسک می باشد.پس این ریسک دو نوع است؛ ریسک بررسی تحلیلی و ریسک عدم کشف ناشی از آزمون جزییات مانده حسابها و گروه معاملات (خطیری؛ ۱۳۸۴ و فرصتی؛ ۱۳۸۱)

ریسک حسابرسی یا همان (AR) نیز عبارتست از ؛ احتمال مشترک ریسک ذاتی، ریسک کنترلی و ریسک عدم کشف می باشد.

AR= IR*CR*DR

ریسک حسابرسی به سطحی از ریسک گفته می شود که مورد پذیرش حسابرس می باشد. از آنجا که متمم این عامل ریسک، مبنای تشکیل دهنده اظهارنظر حسابرسی می باشد، حسابرس باید آن را در سطح پایین تعیین نماید. به عنوان مثال اگر ریسک حسابرسی، ۳ درصد فرض شود حسابرس با ۳۲ درصد اطمینان اظهار نظر خواهد کرد که صورتهای مالی به نحو با اهمیتی تحریف نشده اند. به عنوان یک قاعده عملی ریسک حسابرسی باید کوچکتر یا مساوی ۵۰۱ تعیین شود. طبق اصل محافظه کاری، ریسک ذاتی باید در ابتدا ۱ ۵۰۰ در نظر گرفته شود. ریسک کنترلی بر اساس شناخت و ارزیابی حسابرس از ساختار کنترل های داخلی مورد ارزیابی قرار می گیرد. ریسک عدم کشف، یک متغییر قابل کنترل در سطح معادله ریسک حسابرسی می بشاد و تابع ارزیابی حسابرس از ریسک ذاتی و ریسک کنترلی می باشد. ریسک عدم کشف، رابطه معکوسی با اندازه آزمون های محتوای حسابرسی دارد (فرصتی؛ ۱۳۸۱) با فرض اینکه معادله ریسک حسابرسی به شکل احتمال مشترک اجزای تشکیل دهنده می باشد و با فرض اینکه ریسک عدم کشف از طریق افزایش یا کاهش آزمون هی محتوای حسابرسی قابل کنترل می باشد، معادله ریسک حسابرسی به گونه ای می تواند مرتب شود که متغییر قابل

[Downloaded from jnrihs.ir on 2026-10-08]

کنترل)وابسته(در طرف چپ معادله و متغییرهای غیر قابل کنترل)مستقل(در طرف راست معادله قرار گیرند (فرصتی؛ ۱۳۸۱)

پیشینه پژوهش

در بین تحقیقات داخلی می توان به تحقیق اشرفی و طالع زاری (۱۳۹۷) با عنوان پاسخگویی حسابرسان به استانداردهای ریسک حسابرسی اشاره نمود. هدف از این مقاله پاسخگویی حسابرسان به استانداردهای ریسک حسابرسی، به گونه ای که زوایای ریسک حسابرسی بهتر شناخته شود و به نحو مطلوبتری کنترل شود. شرکت هایی که فرآیند مدیریت ریسک را رعایت می کنند از نظرحسابرسی ریسک کمتری دارند وحسابرسی آنها احتمالا با صرف منابع کمتری صورت می پذیرد.حسابرسان باید کل سازمان ومحیط اطرافش را با هم پایش کنند تا به ماهیت چالش های حسابرسی که با آنها مواجه خواهد شد پی ببرند. حسابرسی داخلی یک مکانیسم ضروری است که از وقوع تقلب و اشتباهات جلوگیری نموده و از رعایت سیاستها و رویه ها اطمینان می دهد، وباعث افزایش کارایی و اثربخشی میشود. همچنین اینکه پاسخگویی حسابرسان به استانداردهای ریسک حسابرسی مستلزم اعمال ملاحظات خاصی در انجام حسابرسی به ویژه حسابرسی مبتنی بر ریسک است. کسب یک شناخت به تمام معنا برای پاسخگویی مالی به حسابرس این امکان را می دهد تا به طور اثربخشی چگونگی پاسخگویی حسابرسان به استانداردهای ریسک حسابرسی بر ریسک ذاتی و کنترل را درک کند.

در تحقیق دیگری که توسط اسدی و ناظمی اردکانی (۱۳۹۰) در خصوص ارزیابی ریسگ و حسابرسی مبتنی بر ریسک انجام شده است نیز بیان شده است که یک برنامه حسابرسی مبتنی بر ریسک مؤثر تمام فعالیتهای اصلی یک مؤسسه را پوشش خواهد داد. فراوانی و عمـق حسابرسی هر قسمت بر مبنای ارزیابی ریسک هر قسمت متفاوت خواهد بود. بررسی کنندگان می بایست تعیـین کننـد که آیا عملکرد حسابرسی به تناسب اندازه و پیچیدگی مؤسسه مناسب است یا خیر؟

درتحقیق دیگری نیز که توسط منتی و رمضانی (۱۳۹۵) با عنوان کمک به واحدهای حسابرسی داخلی کوچک برای رعایت استانداردهای اجرای حرفه ای حسابرسی داخلی می باشد که در آن استانداردهای حسابرسی دز زمینه پذیرش ریسک های استاندارد آموزش داده شده است.

در بین تحقیقات خارجی نیز می توان به تحقیق نیمی و کنچل و اوجالا و کولیس[1](۲۰۱۸) با عنوان پاسخگویی حسابرسان به استانداردهای ریسک حسابرسی اشاره کرد. نتایج این تحقیق نشان داد که بنگاه های حسابرسی به دلیل

[1] Niemi, W. Knechel, Hannu Ojala & Jill Collis

[Downloaded from jnrihs.ir on 2026-10-08]

معرفی استانداردهای جدید ریسک حسابرسی نسبت به ریسک تجاری مشتریان خود حساسیت بیشتری داشته اند و هزینه حسابرسی برای مشتریان کم ریسک تقریبا یکسان است.

نتایج تحقیقات بل دگار و سلیمان[1](۲۰۰۸) در خصوص ارزیابی تجربی گسترده ای از تغییرات در فرایندهای حسابرسی با گذشت زمان در ایالات متحده انجام شده است و تاثیر رویکرد ریسک مشاغل در حسابرسی از دهه ۱۹۹۰ در آن بررسی شده است. نتایج آنها نشان داد که اگرچه هزینه ها و کل ساعت حسابرسی در سال ۲۰۰۲ نسبت به سال ۱۹۹۲ بطور کلی کمتر بود، اما تلاش ممیزی توسط شرکا بطور کلی بیشتر بوده است، بویژه برای مراجعین ریسک پذیر بسیار زیادتر بوده است. نتایج تحقیقات در استرالیا توسط داولینگ، ناخل و مورونی[2](۲۰۱۵) نیز نتایج مشابهی داشته است.

فرضیات تحقیق

فرضیه اول: با بروز رسانی استانداردهای ریسک حسابرسی طی سالهای ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۸، هزینه های حسابرسی افزایش یافته و حسابرسان نسبت به ریسک مشتریان پاسخگوتر بوده اند.

از آنجائیکه معرفی استانداردهای جدید حسابرسی و اجرای آنها توسط بازرسی های مستقل، رویکردهای قضائی را در کشورهایی نظیر فنلاند و ایالات متحده کاهش داده است فرض دوم تحقیق به شرح ذیل ارائه می گردد.

فرضیه دوم: با بروز رسانی استانداردهای ریسک حسابرسی طی سالهای ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۸، هزینه های حسابرسی افزایش یافته و حسابرسان ارشد (شرکا و مدیران) نسبت به ریسک مشتری پاسخگوتر بوده اند.

روش شناسی تحقیق

پژوهش حاضر از نظر هدف، کاربردی و از نظر روش گردآوری دادهها از نوع توصیفی و پیمایشی است، جامعهٔ آماری پژوهش، تمامی حسابرسان استان خراسان رضوی می باشند که با توجه به میزان دسترسی به این افراد، چهار شرکت حسابرسی در استان خراسان رضوی انتخاب گردید که در قالب دو گروه موافق و مخالف استفاده گردید و نهایتا ۴۳۰ نفر از حسابرسان بعنوان نمونهٔ نهایی پژوهش در دو گروه موافق و مخالف، مدنظر می باشند. به منظور گردآوری اطلاعات از شیوهٔ میدانی استفاده شده است و ابزار جمع آوری اطلاعات پرسشنامه می باشد. برای نمونه‌گیری از روش نمونه‌گیری

[1] Bell, Doogar, and Solomon
[2] Dowling, Knechel, and Moroney

[Downloaded from jnrihs.ir on 2026-10-08]

هدفمند استفاده شده است و افرادی انتخاب شده‌اند که ضمن داشتن سابقه‌کاری بالا، تحصیلات وسمت مرتبط با موضوع مورد مطالعه را داشته باشند.

برای آزمون فرضیات از تحلیل عاملی تاییدی و آزمون دو جمله ای معمولی استفاده شده است: در این تحقیق اندازه گیری از تلاش صرف شده توسط حسابرسان در طول حسابرسی استفاده شده است. در این تحقیق از سه معیار تلاش حسابرسان استفاده شده است؛

۱-کل ساعت حسابرسی توسط تیم حسابرسی

۲-ساعت ممیزی که توسط شرکا و مدیران انجام می شود،

۳-سطح نسبی حسابرس ارشد و ممیزی / ساعت کارمندان

با کمک این سه عامل نتیجه می گیریم که آیا تغییرات در محیط حسابرسی ایجاد شده است یا خیر؟

پس از این مرحله با استفاده از پرسشنامه از حسابرسان چهار شرکت مورد بررسی خواسته شد تا نسبت به تکمیل فرم تحقیق همکاری بر اساس اطلاعات موجود پاسخگو باشند. جهت پایایی و روایی پرسشنامه از روایی همگرا و ضریب پایایی CR و آلفای کرونباخ استفاده شد که نتایج آن در جدول (۱) آمده است؛

جدول ۱ - روایی همگرا و پایایی متغیرهای پژوهش

متغیرهای پژوهش	روایی همگرا (AVE)	پایایی ترکیبی (CR)	آلفای کرونباخ
پاسخگویی حسابرسان به ریسک مشتریان	۰,۵۳۲	۰,۸۳۵	۰,۷۵۰
پاسخگویی مدیران ارشد به ریسک مشتریان	۰,۵۳۰	۰,۸۴۷	۰,۷۷۳

یافته های تحقیق

برای بررسی مدل، نخست از مدل بیرونی برای سنجش روابط متغیرهای پنهان با گویه‌های سنجش آنها استفاده شده است. مدل اندازه گیری (مدل بیرونی) ارتباط گویه‌ها یا همان پرسش‌های پرسشنامه را با سازه‌ها مورد بررسی قرار می‌دهد. در واقع تا ثابت نشود نشانگرها یا همان پرسش‌های پرسشنامه، متغیرهای پنهان را به خوبی اندازه گیری کرده اند، نمی توان روابط را مورد آزمون قرار داد. لذا برای اثبات اینکه مفاهیم به خوبی اندازه گیری شده اند از مدل اندازه گیری یا تحلیل عاملی تائیدی استفاده می‌شود. قدرت رابطه بین عامل (متغیر پنهان) و متغیر قابل مشاهده بوسیله بار عاملی نشان داده می‌شود. بار عاملی مقداری بین صفر و یک است. اگر بار عاملی کمتر از ۰/۳ باشد رابطه ضعیف درنظر گرفته شده و از

[Downloaded from jnrihs.ir on 2026-10-08]

آن صرف‌نظر می‌شود. (فوستر و همکاران، ۲۰۰۶ : ۸۲) بارعاملی بین ۰/۳ تا ۰/۶ قابل قبول است و اگر بزرگتر از ۰/۶ باشد خیلی مطلوب است (کلاین، ۲۰۱۰). حداقل بارعاملی قابل قبول در برخی منابع و مراجع ۰/۲ نیز ذکر شده است اما معیار اصلی برای قضاوت آماره t می‌باشد. چنانچه آماره آزمون یعنی آماره t بزرگتر از مقدار بحرانی t0.05 یعنی ۱/۹۶ باشد در اینصورت بارعاملی مشاهده شده معنادار است.

جدول ۳- مدل بیرونی حداقل مربعات جزئی برای متغیرهای پژوهش

سازه‌ها	گویه‌ها	بارعاملی	آماره تی
پاسخگویی حسابرسان و مدیران ارشد به ریسک مشتریان	Q1	۰,۶۴۷	۷,۱۳۰
	Q2	۰,۸۵۴	۵,۰۷۵
	Q3	۰,۸۵۵	۵,۵۲۴
	Q4	۰,۸۴۹	۷,۳۶۰
	Q5	۰,۲۴۴	۵,۴۱۸
استانداردهای ریسک تجاری مشاغل (خود ارزیابی شرکا، موجودی و مطابقت دریافتی، نسبت موجودیها ومطالبات)	Q6	۰,۷۹۷	۲,۳۵۵
	Q7	۰,۸۳۹	۲,۵۸۹
	Q8	۰,۴۸۹	۵,۴۲۷
	Q9	۰,۷۱۸	۲,۳۹۷
هزینه های حسابرسی	Q10	۰,۷۶۹	۶,۶۴۰
	Q11	۰,۸۲۰	۵,۹۶۸
	Q12	۰,۶۱۶	۳,۵۸۳
	Q13	۰,۶۲۶	۳,۵۰۷
	Q14	۰,۷۹۵	۷,۸۲۲
	Q15	۰,۷۸۴	۵,۲۲۲

براساس نتایج مدل اندازه‌گیری مندرج در جدول ۳ بار عاملی مشاهده در تمامی موارد مقداری بزرگتر ۰/۳ دارد که نشان می‌دهد همبستگی مناسبی بین متغیرهای قابل مشاهده با متغیرهای پنهان مربوط به خود وجود دارد. همچنین مقدار بوت استراپینگ (اماره t) در تمامی موارد از مقدار بحرانی ۱/۹۶ بزرگتر است که نشان می‌دهد همبستگی بین متغیرهای قابل مشاهده با متغیرهای پنهان مربوط به خود معنادار است. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت هر متغیر اصلی به درستی مورد سنجش قرار گرفته است و با عنایت به یافته‌های حاصل از این مقیاس می‌توان به آزمون فرضیه‌های پژوهش پرداخت.

[Downloaded from jnrihs.ir on 2026-10-08]

بحث

یکی از مشاهدات این مطالعه آزمون و تحلیل عواملی است که بر رویکرد پاسخگویی حسابرسی به تغییرات محیط حسابرسی مشاغل موثر می نماید.برای تجزیه و تحلیل داده ها، جهت سنجش فرضیات پژوهش از آزمون دو جمله ای استفاده شده است. این آزمون با دو فرض زیر تعریف می شود؛

H_0 : نسبت مخالفین و موافقین یکسان است (P =۰/۵)

H_1 : نسبت مخالفین و موافقین متفاوت از ۰/5 است (P≠ ۰/۵)

بر پایه این فرض برای تشخیص اینکه مشخص کنیم آیا نظر موافقین و مخالفین یکسان است یا خیر، مقدار احتمال را با سطح معناداری ۰/۰۵ مقایسه می کنیم، اگر کمتر باشد فرض صفر رد می شود یعنی نسبت موافقین و مخالفین با یکدیگر تفاوت دارد. برای تمامی فرضیات به همین ترتیب عمل می شود. اکنون در این بخش بصورت خلاصه نتایج آزمونهای فرضیات تحقیق آورده می شود چنانچه ملاحظه می گردد کلیه آزمونهای آماری در نظر گرفته شده مورد تایید قرار گرفته است.

جدول ۴- خلاصه نتیجه آزمون فرضیه‌های پژوهش

فرضیات تحقیق	گروه	دسته	تعداد	نسبت مشاهده شده کل	سطح معناداری
فرضیه اول	حسابرس	۳≥	۰	۰/۱	۰/۰۰۰
	مدیرارشد	۳≥	۱۳		
	حسابرس	۳<	۱۹۸	۰/۹	
	مدیرارشد	۳<	۲۱		
	کل		۲۲۲		
فرضیه دوم	حسابرس	۳≥	۶۷	۰/۲	۰/۰۰۰
	مدیرارشد	۳≥	۱۲		
	حسابرس	۳<	۳۲۹	۰/۸	
	مدیرارشد	۳<	۲۲		
	کل		۴۳۰		

[Downloaded from jnrihs.ir on 2026-10-08]

در جدول فوق مشاهده می شود که مقادیر تمامی فرضیات مربوط به تحقیق برابر ۰/۰۰۰ و کوچکتر از ۰/۰۵ می باشد لذا فرض برابری نظر دو گروه موافقین و مخالفین رد می شود و با توجه به اینکه در تمامی موارد میزان موافقین ببشتر از مخالفین است می توان گفت با تغییر استانداردهای محیط حسابرسی از سال ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۸ در تمامی زمینه های حسابرسی، منجر به افزایش هزینه های حسابرسی و در نتیجه پاسخگویی بیشتر حسابرسان و مدیران ارشد نسبت به مشتریان پرریسک بوده اند.

نتایج این تحقیق بیان می دارد که تعداد حسابرسان داخلی بر اثربخشی کیفیت حسابرسی داخلی بشدت موثر می باشد چرا که در بحث انطباق در عملیات صورتهای مالی و در صورت صلاحیت حسابرس داخلی به لحاظ، اخلاق، سن، تجربه کار و ... در کنار تعداد حسابرسان داخلی آنچه به انجام رسیده است اثربخشی کنترل داخلی عملیات و انطباق بوده است.

نتیجه‌گیری

این تحقیق بررسی رویکرد پاسخگویی حسابرسان تحت تاثیر بکارگیری استانداردهای ریسک حسابرسی را مورد بررسی قرار داده ا ست. بر ا ساس نتایج این پژوهش، بکارگیری ا ستانداردهای ح سابر سی ری سک منجر به افزایش هزینه های ح سابر سی و بالتبع آن پا سخگویی ح سابر سان و مدیران ار شد ح سابر سی بوده ا ست. بدین معنا که هرچه م شتریان پرخطرترشناسایی می شده اند میزان بکارگیری استانداردهای ریسک حسابرسی و هزینه های حسابرسی هم افزایش می یافته است. این درحالی است که همواره حسابرسان در تلاش برای متوقف کردن موج رسوایی مالی در شرکتهای بزرگ به سبب تغییرات قابل توجهی در چ شم انداز نظارتی و نحوه انجام ح سابر سی صورتهای مالی بوده اند. تغییر در تنظیم ح سابر سان از خود تنظیم تو سط ح سابداری به نظارت قابل توجه تو سط سازمان های مجاز دولتی، هماهنگ شده از طریق شبکه های بین المللی انجام گرفته ا ست. در عین حال ا ستانداردهای حسابر سی دقیق تر و قابل تو صیف تر شده است و تاکید بیشتر بر ارزیابی ریسک مشتریان از لحاظ عملیات، کنترل داخلی و تقلب مدیریت بوده است.

با توجه به اینکه قیمت ممیزی، افزایش هزینه های حسابرسی برای مشتریان با ریسک بالای کسب و کار را در بر می گیرد، اما هزینه های حسابرسی برای مشتریان با ریسک کم باقی می ماند. نتایج حاصل از این تحقیق بایستی برای حرفه حسابرسی و کسانی که در توسعه مقررات حسابرسی مشارکت دارند مورد توجه قرار گیرد. بطور خلاصه باید گفت حسابرسی مبتنی بر ریسک نه تنها نقش ارزش افزایی حسابرسی برای محصول (صورتهای مالی مشتری) را تثبیت می کند بلکه کار حسابرسی را سودآورتر می سازد بدین معنا که حسابرسی مبتنی بر ریسک این امکان را فراهم می سازد تا در پایان کار هر دو طرف مدیران و حسابرسان، احساس رضایت کنند. ارزیابی ریسک نیز به حسابرس کمک می کند تا با

[Downloaded from jnrihs.ir on 2026-10-08]

کمک ارزشمند خود به مشتری برای تقیوت عملیات صورت می گیرد رویکردی فعال داشته باشد. حسابرسی مبتنی بر ریک را می توان برای انواع حسابرسی بکار گرفت و آن را برای حسابرسی موسسات خصوصی و دولتی و عمومی اعمال نمود. البته حسابرسی مبتنی بر ریسک با ریسک های مشخصی نیز روبرو است.

نتایج این تحقیق با نتایج بسیاری از تحقیقات از این دست همخوانی دارد و موید یکدیگر است. از جمله می توان به نتایج تحقیقات نیمی و دیگران (۲۰۱۸) در کشور فنلاند مقایسه کرد که در نهایت آنان نیز دریافته اند که پاسخگویی حسابرسان تحت تاثیر استانداردهای حسابرسی متفاوت انجام شده است. نتایج تحقیقات وکیلی فرد و صلاحی نژاد (۱۳۸۸) نیز بر اهمیت حسابرسی مبتنی بر ریسک در حسابرسی عملیاتی تاکید نموده اند همچنین نتایج تحقیقات اشرفی و طالع زاری (۱۳۹۷) نیز با نتایج این تحقیق در مباحث مرتبط با ریسک حسابداری همخوانی دارد. در بحث تحقیقات خارجی نیز عمده ترین تحقیقاتی که با نتایج تحقیق حاضر همخوانی داشته اند می توان به نتایج تحقیقات بل دگار و سلیمان (۲۰۰۸) اشاره نمود. نتایج آنها نشان داد که اگرچه هزینه ها و کل ساعت حسابرسی در سال ۲۰۰۲ نسبت به سال ۱۹۹۲ بطور کلی کمتر بود، اما تلاش ممیزی توسط شرکا بطور کلی بیشتر بوده است، بویژه برای مراجعین ریسک پذیر بسیار زیادتر بوده است. نتایج تحقیقات در استرالیا توسط داولینگ، ناخل و مورونی (۲۰۱۵) نیز نتایج مشابهی داشته است.

منابع

اسدی مرتضی و ناظمی اردکانی مهدی (۱۳۹۰)؛ ارزیابی ریسک و حسابرسی مبتنی بر ریسک، مجله اقتصادی- ماهنامه بررسی مسائل و سیاستهای اقتصادی، شماره ۱۱، بهمن ۱۳۹۰، ص: ۱۳۵-۱۳۸.

اشرفی مجید، طالع زاری مریم (۱۳۹۵)؛

جمشید شاهرخی چمن آبادی، (۱۳۹۵)؛ بررسی عوامل موثر بر تغییر حسابرس از دیدگاه شرکتها و حسابداران رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، کارشناسی ارشد دانشگاه فردوسی مشهد، گروه حسابداری.

حساس یگانه، یحیی و مرتضی معیری (۱۳۸۵)؛ مفهوم اهمیت و ارتباط آن با ریسک حسابرسی، ماهنامه حسابدار، شماره ۱۷۸، سال بیست و یکم، شماره ۵، ص: ۷۴-۷۷

[Downloaded from jnrihs.ir on 2026-10-08]

کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۸۶

وکیل فرد حمید رضا، (۱۳۸۸)؛ تبیین و آزمون مدل حسابرسی مبتنی بر ریسک در حسابرسی عملیاتی، مجله پژوهش های مدیریت، شماره ۸۳، زمستان ۸۸.

Bell, T. F., Marrs, F. O., Solomon, I., & Thomas, H. (1997). Auditing organizations through a strategic-systems lens. Montvale, NJ: KPMG LLP. Retrieved from http://business.illinois.edu/files/accy/KPMG/monograph.pdf

Bell, T., Doogar, R., & Solomon, I. (2008). Audit labor usage and fees under business risk auditing. Journal of Accounting Research, 46, 729–760. doi:10.1111/j.1475-679X.2008.00291.x

Bell, T., Peecher, M., & Solomon, I. (2002). The strategic systems approach to auditing. In T. Bell & I. Solomon (Eds.), Cases in strategic systems auditing (pp. 1–34). Montvale, NJ: KPMG.

Chena, Ching-Lung, Gili Yenb & Fu-Hsing Chang (2009). "Strategic Auditor Switch And Financial Distress Prediction-Empirical Findings From The Tse-Listed Firms". Applied Financial Economics,19: 59–72.

DeAngelo, L. (1981). "Auditor Size And Audit Quality". Journal of Accounting and Economics: 1983-99.

Dowling, C., Knechel, W. R., & Moroney, R. (2015). Public oversight of audit firms: the slippery-slope of enforcing regu- lation. Working paper, University of Melbourne.

Dowling, C., Knechel, W. R., & Moroney, R. (2015). Public oversight of audit firms: the slippery-slope of enforcing regu- lation. Working paper, University of Melbourne

Eilifsen, A., Knechel, W. R., & Wallage, P. (2001). Application of the business risk audit model: A field study. Accounting Horizons, 15, 193–207. doi 10.2308/acch.2001.15.3.193

Humphrey, C., & Loft, A. (2013). Contemporary audit regulation – going global! In G. Caprio (Ed.), Handbook of Key global financial markets, institutions, and infrastructure (pp. 333–343). New York, NY: Elsevier

Lasse Niemi, W. Robert Knechel, Hannu Ojala & Jill Collis (2018): Responsiveness of Auditors to the Audit Risk Standards: Unique Evidence from Big 4 Audit Firms, Accounting in Europe, DOI: 10.1080/17449480.2018.1431398

Woo, E-S., & Koh, H.C. (2001). "Factors Associated With Auditor Changes: A Singapore Study". Accounting and Business Research, 31: 133-144.

[Downloaded from jnrihs.ir on 2026-10-08]

شماره ۳۰، دوره اول، سال سوم، تابستان ۱۳۹۹، صص۲۲-۳۷

Audit Responsive Approach to Changes in the Environment (Risk Standards) of Business Auditing

Habibollah Nakhaei

Assistant Professor, Department of Accounting, Islamic Azad University, Birjand Branch, Birjand, Iran (habibollahnakhaei@yahoo.com)

Maryam Bandanipour

PhD Student, Department of Accounting, , Islamic Azad University, Birjand Branch, Birjand, Iran (Author in Charge) (M.bandanipour@gmail.com)

Abstract

Efforts to curb the wave of financial scandals in various companies and businesses have led to fundamental changes in the regulatory landscape and its audit and financial standards. In this study, the researcher has investigated the effect of changes in auditing risk standards on auditing financial statements at the level of jobs related to the food industry. By analyzing the audit costs for the clients of four auditing firms during 2009-2010 in Khorasan Razavi from the perspective of 430 auditors, the researcher has tried to examine the audit response approach to changes in business auditing risk standards. The results show that auditing firms have become more sensitive to their clients' business risk due to the introduction of new auditing risk standards. This means that the more audit risk customers have, the more hours are devoted to their audit process and vice versa. The results also showed that audit costs for low-risk clients were almost the same.

Keywords: Audit Process, Accountability, Business Audit Risk Standards

[Downloaded from jnrihs.ir on 2026-10-08]