

شناسایی موانع و ارائه الگوی پیاده‌سازی سیستم حسابرسی مبتنی بر ریسک در ایران

مسعود شاهوردی

دانشجوی دکتری حسابداری، گروه حسابداری، واحد قشم، دانشگاه آزاد اسلامی، قشم، ایران.

میر فیض فلاح

دانشیار گروه مدیریت مالی، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (نویسنده مسئول)

حمیدرضا کرد لویی

دانشیار، گروه مدیریت مالی، واحد اسلامشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

حسین بدیعی

استادیار، گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۲/۲۶ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۵/۰۶

چکیده

هدف از به‌کارگیری حسابرسی مبتنی بر ریسک، افزایش کارایی و اثربخشی حسابرسی است، زیرا با تعیین نوع و ماهیت، زمان بندی اجرا و حدود آزمون‌های محتوا به گونه ای معقول و همراه با قابلیت پاسخگویی کامل، رسیدگی‌ها به میزان مناسبی انجام گردیده و در نتیجه زمان صرف شده به سطح منطقی تری تغییر می‌یابد. در طرح کلی حسابرسی در صورت اتکا بر سیستم کنترل داخلی، آزمون‌های محتوا محدود و در صورت عدم اتکا بر سیستم کنترل داخلی، آزمون‌های محتوا گسترده تر پیش‌بینی و انجام می‌گیرند. هدف از این پژوهش شناسایی موانع پیاده‌سازی سیستم حسابرسی مبتنی بر ریسک در ایران بود. برای این منظور از میان خبرگان در زمینه حسابرسی که جامعه آماری این پژوهش را تشکیل می‌دهند، ۲۰۰ خبره انتخاب شد. این انتخاب به صورت تصادفی صورت گرفت و داده‌ها از نمونه‌ها جمع‌آوری گردید. برای این منظور با استفاده از روش تحلیل عاملی تاییدی ابتدا به بررسی پایایی و روایی پرسشنامه پرداخته شده است و سپس از طریق روش معادلات ساختاری مدل مدنظر برای این پژوهش مورد ارزیابی و تحلیل قرار گرفت. پس از تحلیل مشخص شد که پرسشنامه‌ها و داده‌های جمع‌آوری شده از منظر ساختاری و روایی و پایایی تماماً مورد تأیید بوده و می‌توان بر اساس آن تحلیل‌های نهایی را صورت بخشید. از طریق تحلیل معادلات ساختاری مشخص گردید که مدل نهایی دارای ارتباط معنی‌داری بوده و مدل مورد تأیید قرار می‌گیرد که این مدل حاصل یک تحلیل کیفی از طریق مدل^۱ ISM استخراج شده است.

واژه‌های کلیدی: مدل معادلات ساختاری، سیستم حسابرسی مبتنی بر ریسک، حساب‌رسان مستقل.

¹ Interpretive Structural Modelling

۱- مقدمه

با ظهور محیط تجاری متنوع و توسعه مشکلات تجاری ویژه این محیط تجاری نوین، هیچکس اطلاعات کافی برای پشتیبانی و دفاع از ارزیابی ریسک، ندارد (ایمونیا^۱ و همکار، ۲۰۰۷). در پاسخ به شکستهای گسترده تجاری در سراسر دنیا، حسابرسی مبتنی بر ریسک رویکرد غالب سالهای اخیر برای مبارزه با فساد بوده است (سابهانی^۲، ۲۰۱۶).

ارزیابی ریسک عدم کشف مرکز ثقل حسابرسی مبتنی بر ریسک است و به طور مستقیم بر اثربخشی و کارایی توزیع منابع و نیروی کار در حسابرسی، کیفیت حسابرسی و تعیین راهبردهای حسابرسی تأثیرگذار است (حاجیها، ۱۳۸۹)؛ بنابراین امروزه تمرکز حسابرسان همواره بر حوزه ریسک بوده، اما آنچه هم اکنون در حال تغییر است، چگونگی ارزیابی این ریسکها به وسیله حسابرسان است. برنامه حسابرسی سنتی بیشتر براساس سوءظن ها یا خط دهی مدیریت بود که بیشتر مواقع به تصمیم گیری های اشتباه محدود می شد. این برنامه های حسابرسی به دلیل آنکه تغییرهای مستمر ریسکها را در نظر نمی گرفت، به تخصیص نامناسب منابع می انجامید (قربانی، ۱۳۹۳).

به طور مشابه، اگر فهرستی از ریسک های مختلف در صنایع به خوبی تهیه شده باشد، ضعف اصلی آن ها در نظر نگرفتن ویژگی های منحصر به فرد و تاریخچه ریسک هر سازمان خواهد بود. برنامه حسابرسی مؤثر مبتنی بر ریسک با مشاهده ریسکهای سازمان از میان منشور هدف های راهبردی، بر تمام محدودیت های ذکر شده غلبه کرده و به حسابرسان امکان می دهد که حسابرسی هدفمندتر و کارآمدتری داشته باشد. همچنین، این برنامه حسابرسی از طریق ارتباط ریسک های سازمان با هدف های تجاری سازمان، باعث خواهد شد تا بتوان برنامه های کاهش ریسک دقیقتر، سریعتر و واضح تری را تدوین کرد بنابراین هدف از حسابرسی مبتنی بر ریسک، افزایش کارایی و اثر بخشی حسابرسی است (محمدی و همکاران، ۱۳۹۳).

در حقیقت رویکرد برنامه ریزی مبتنی بر ریسک، ابزار مناسبی جهت برآورد زمان انجام کار و حق الزحمه حسابرسی در راستای تحقق تکالیف و انجام مسئولیت های حرفه ای حسابرسان است (پیکت^۳، ۲۰۰۶).

همچنین در ایران، حسابرسان از سالهای قبل به نحوی تجربی و با نگاهی کاربردی به اهمیت شناخت و طبقه بندی ریسکهای حسابرسی آگاه بوده و عملاً در برنامه ریزی های خود، ریسکهای حسابرسی را در نظر گرفته اند. در حال حاضر با توجه

به گسترش فعالیتهای اقتصادی و پیچیدگی های حاکم بر محیط های تجاری، گسترش مالکیت سهام واحدهای تجاری در بین عموم، اهمیت رعایت حقوق استفاده کنندگان از صورتهای مالی حسابرسی شده و همچنین طرح دعوی حقوقی علیه حسابرسان، رویکرد به این موضوع نیز مانند رویکرد به سایر علوم، جنبه علمی و تخصصی بیشتری پیدا کرده است. به طوری که برای شناسایی و اندازه گیری این ریسکها، استانداردهای حسابرسی خاصی تدوین شده است (قربانی، ۱۳۹۳).

بنابراین، حسابرسان علاوه بر ارزیابی خطر کنترل یا ارزیابی و شناخت سیستم کنترل داخلی ملزم هستند خطرهای تحریف مرتبط با ویژگیهای صنعت، ویژگیهای مدیریت، ویژگیهای محیط اقتصادی و قانونی، ویژگیهای خطرهای تحریف تجاری و از این دست را ارزیابی و خطرهای تحریف بالقوه ای را که ممکن است در سطح کلیت صورتهای مالی یا در سطح ادعاهای مرتبط با گروه معاملات، مانده حسابها و موارد افشا رخ بدهد شناسایی و در ارتباط مستقیم با خطرهای تحریف شناسایی شده، روشهای حسابرسی لازم را طراحی و اجرا کنند (داس و پاندت^۴، ۲۰۱۰).

بنابراین، حسابرسی مبتنی بر ریسک در مقایسه با حسابرسی مبتنی بر سیستم، دو تفاوت عمده دارد؛ اول توسعه دادن مفاهیم مربوط به شناسایی عوامل خطرهای تحریف با اهمیت مرتبط با گزارشگری مالی و دوم کمی کردن عوامل خطرهای تحریف شناسایی شده و استفاده از آن در تعیین حدود اجرای آزمونهای محتوا و مدیریت خطر حسابرسی. اجرای این نوع حسابرسی با معطوف کردن فرایند برنامه ریزی و اجرای حسابرسی حول محور شناسایی عوامل خطرهای تحریف با اهمیت و طراحی و اجرای روشهای حسابرسی در برخورد با خطرهای شناسایی شده، کار حسابرسی را به صورت هوشمندانه هدایت می کند و این هوشمندی منجر به تمرکز بودجه و منابع حسابرسی در همه حوزه هایی است که خطرهای با اهمیتی در آن قابل شناسایی است و به این ترتیب می تواند به اثربخشی حسابرسی کمک کند و فاصله انتظارات ذینفعان از حسابرسان برای کشف تقلب و یا اشتباه را کاهش می دهد (سیتی و چاریری^۵، ۲۰۱۷).

حسابرسی مبتنی بر ریسک، برآورد سطح اطمینان لازم در مورد مانده حسابها و گروه معاملات مختلف را امکان پذیر می کند (ونگler^۶، ۲۰۱۶)؛ با توجه به این که حسابرسی مبتنی بر ریسک در ایران تا حدود زیادی به صورت شکلی در حال انجام است، لذا در این مقاله تلاش شده است که برای پیاده سازی محتوایی و

⁴ Das, S. & Pandit, SH.

⁵ SITI, F., & CHARIRI, A.

⁶ Wengler, D.

¹ Imoniana

² Subhani, N. H.

³ pickett

عملیاتی حسابرسی مبتنی بر ریسک الگویی عملیاتی ارائه گردد که از این حیث دانش افزایی موضوع شناختی می‌باشد.

مبانی نظری پژوهش

در گذشته، حسابرسان سعی داشتند با انجام آزمایش گسترده محتوای، ریسک حسابرسی را کاهش دهند، اما توسعه شرکت‌ها و افزایش حجم عملیات آن‌ها حسابرسان را دشوار می‌کرد. از طرف دیگر، پیشرفت فناوری اطلاعات و ابزارهای آن (مانند رایانه‌ها) و استفاده از علوم ریاضی و آمار، حسابرسان را در موقعیتی قرار می‌دهد تا بتوانند روشی علمی و قابل استفاده و با استفاده از مدل ریسک حسابرسی و ریاضیات به دست آورند. محاسبات، میزان ریسک حسابرسی و مولفه‌های آن را تخمین زده و تعیین کنید (ریسک ذاتی، ریسک کنترل و ریسک عدم افشا). با تعیین خطر عدم کشف، حسابرسان می‌توانند نوع و ماهیت، زمان و میزان آزمایشات محتوا را برای تأمین پوشش کافی در برابر ریسک حسابرسی تعیین کنند. هدف از استفاده از حسابرسی مبتنی بر ریسک افزایش کارایی و اثربخشی حسابرسی است، زیرا با تعیین نوع و ماهیت، زمان و دامنه آزمایشات محتوا به روشی منطقی و با قابلیت پاسخگویی کامل، بررسی‌ها انجام می‌شود تا میزان مناسب نتیجه زمان صرف شده به یک سطح منطقی‌تر تغییر می‌کند (بهاسکار، ۲۰۱۹).

حسابرسی مبتنی بر ریسک را می‌توان فرآیندی برای شناسایی و گزارش تحریفات قابل توجه در صورتهای مالی دانست؛ بنابراین، ابتدا، حسابرسی باید مناطقی را شناسایی کند که خطر سو استفاده مهم وجود دارد. این خطرات مناطقی هستند که به استفاده از روشهای گسترده تر نیاز دارند. دوم، حسابرسی باید تعیین کند که چگونه و چگونه روش‌های خود را برای مناطق کم خطر کاهش دهد. موارد زیر نیز باید تجزیه و تحلیل شود تا خطر تحریف قابل توجه را شناسایی کند

- الف) ریسک واحد تجاری (خطر اینکه یک رویداد بر دستیابی به اهداف شرکت تأثیر منفی بگذارد)
- ب) نحوه برخورد مدیریت با این خطرات.
- ج) تعیین دامنه خطراتی که مدیریت به آن‌ها توجه نکرده است (رحیمیان و همکاران، ۲۰۱۴).

مقایسه حسابرسی مبتنی بر ریسک و حسابرسی سنتی

شایان ذکر است این دو نوع حسابرسی دو تفاوت با هم دارند
الف) نوع ریسک‌هایی که مورد ارزیابی قرار می‌گیرند.
ب) چگونگی ارزیابی ریسک‌های مذکور.

به‌طور کلی رویکرد حسابرسی سنتی تنها بر ریسک‌های حسابرسی تمرکز دارد.

در برنامه‌ریزی یک حسابرسی، حسابرسان (الف) نگران آن است که کنترل‌های داخلی کافی وجود داشته باشد و در عمل نیز به نحو مناسب اجرا شود (ریسک کنترل). ب) روش‌های حسابرسی مورد عمل بتوانند تحریف‌ها را کشف نمایند (ریسک کشف). ج) همچنین حسابرسان نگران ریسک‌های ذاتی است یعنی عواملی که بر ثروت مالی سازمان اثری می‌گذارند، اما مدیریت و کنترل آن‌ها دشوار است.

شاید بتوان تفاوت‌های حسابرسی سنتی و حسابرسی مبتنی بر ریسک را این‌گونه توصیف کرد "در یک حسابرسی سنتی برای بررسی ارزیابی صورتهای مالی حسابرسی و مدیریت شرکت مانند بازیکنان شطرنج در دو طرف یک میز یعنی مقابل هم می‌نشینند و از این رو هر کدام زمینه بازی (تجارت مشتری) را از منظر خود می‌نگرند؛ اما در حسابرسی مبتنی بر ریسک حسابرسان و مشتری هر دو در یک طرف می‌نشینند. در این وضعیت مشتری (مدیریت) دارای یک دوست یا شریک است زیرا هر دو واحد تجاری و تجارت آن را از منظری یکسان می‌نگرند". (رحیمیان، ۱۳۹۱).

شایان ذکر است حسابرسی با رویکرد سنتی دارای محدودیت‌هایی است. برای تشریح موضوع یک شرکت پیمانکاری را در نظر بگیرید. در حسابرسی سنتی حسابرسان قالب تصمیمات خود را بر مبنای اهمیت شکل می‌دهند که در این جا قاعدتاً درصد (یا کسری) از حجم عملیات پیمانکار است. از آنجاکه در این نوع حسابرسی تمرکز بر اثبات ارقام درج شده در صورتهای مالی است کنترل‌های داخلی شرکت به‌طور وسیع به منظور حسابرسی کارا مورد ارزیابی قرار نمی‌گیرند. در پایان حسابرسی هم حسابرسان چیزی را اثبات می‌کند که شرکت قبلاً می‌دانست یعنی شرکت روی برخی کارها سود می‌کند و روی برخی دیگر زیان می‌دهد. سپس شرکت صورت‌حسابی را از حسابرسان دریافت و فرایند مذکور در سال بعد مجدداً تکرار می‌گردد. این نکته قابل ذکر است که یک محیط کنترل داخلی ضعیف ریسک فوق‌العاده‌ای دارد و حتماً باید در کانون توجه مدیریت شرکت قرار گیرد (یاسین^۱ و همکاران، ۲۰۱۹).

در این حالت حسابرسی مبتنی بر ریسک برعکس حسابرسی سنتی اقدام به شناسایی نقاط ضعف مذکور می‌نماید و از این رو به مدیریت کمک می‌نماید تا گام‌های مناسبی را برای تقویت کنترل‌های داخلی بردارد.

¹ Yasin, M.,

نگرانی بررسی، سیستم مدیریت ریسک و انطباق با استانداردهای بین المللی برای عمل حرفه ای ممیزی داخلی با اهمیت آماری برای اجرای RBIA ارتباط مثبت دارند. در نتیجه، مدیریت باید روی این موارد تمرکز کند تا RBIA را اعمال کند. تحقیقات ما همچنین بینش های ارزشمندی در مورد تأثیر بحران اقتصادی بر شرکت ها و فضای اقتصادی گسترده کشور ارائه می دهد (لوپیس و همکاران، ۲۰۲۱).

اولریچ^۷ و همکاران (۲۰۲۰) بیان نمودند با توجه به تغییر سریع ریسک ها در شرکت ها، هم ترازوی مستمر فعالیت های حسابرسی داخلی با ریسک های مربوطه مورد نیاز است. حسابرسی مداوم^۸ (CA) یکی از راه های ممکن برای تأمین این الزامات است. به طور خاص، عملکرد حسابرسی داخلی می تواند از CA به عنوان یک روش به منظور افزودن دیدگاه مداوم به ارزیابی ریسک آنها استفاده کند. مطالعه این محققین عوامل مرتبط با استفاده از اطلاعات CA را در برنامه ریزی حسابرسی مبتنی بر ریسک بررسی می کند. در این پژوهش از داده های نظرسنجی از ۲۶۴ مدیر ارشد حسابرسی برای پرداختن به سوال تحقیق استفاده شد. همچنین چندین فاکتور یافته شد که تأثیر مثبتی در استفاده از اطلاعات CA در حسابرسی مبتنی بر ریسک دارند. این عوامل شامل اهمیت تجزیه و تحلیل داده ها، همکاری با کمیته حسابرسی و حسابررس خارجی و همچنین استفاده از نتایج حسابرسی داخلی برای پیشگیری از کلاهبرداری است. علاوه بر این، تجزیه و تحلیل اضافی ما اثرات مثبت مختلف CA بر اقدامات خروجی بالقوه حسابرسی داخلی را نشان می دهد (اولریچ و همکاران، ۲۰۲۰).

فای و ننگارد (۲۰۱۷) در مطالعه ای نحوه تحریف صورت های مالی را بررسی کردند. در این مطالعه، آن ها نتیجه گرفتند که بسیاری از تحریفات هنگام ثبت دستی وقایع مالی رخ می دهد و این را می توان با انجام آزمایشات تحلیلی و آزمایشات ردیابی تشخیص داد.

هس و کوترل (۲۰۱۶) در تحقیقی خطر تحریف قابل توجه در شرکتهای کوچک آمریکایی را بررسی کردند. نتایج تحقیقات آن ها نشان داد که کمبود تخصص در صنعت مشتری عامل بسیار مهمی در تشخیص تحریف قابل توجه و خطر عدم کشف است.

ابوت و همکاران (۲۰۱۶) در تحقیقی کیفیت ممیزی داخلی و کیفیت گزارشگری مالی را با ابعادی از اهمیت مشترک استقلال و صلاحیت بررسی کرد. در این مطالعه، آن ها می خواستند به

شایان ذکر است که می بایست حسابرسان مستقل از حسابرسی مبتنی بر ریسک بهره ببرند. در ماده ۹ تصویب نامه موضوع «راه کارهای افزایش ضمانت اجرایی و تقویت حسابرسی» هم فراهم سازی شرایط لازم برای به کارگیری فناوری نوین در حسابرسی الزام شده که نرم افزارهای کاربردی در حسابرسی بر پایه ریسک هم می تواند از این دست باشد. دستور کار و برنامه های حسابرسی با این رویکرد هم سال ها پیش از سوی مرجع محترم مربوطه آماده و پخش شده است. با همه این ها حسابرسان ایران به «حسابرسی مبتنی بر ریسک» روی خوش نشان نداده اند.

پیشینه خارجی پژوهش

وانگ و همکاران (۲۰۲۱) بیان نمودند که برنامه ریزی حسابرسی موثر می تواند عملکرد حسابرسی داخلی را با راه اندازی پروژه های حسابرسی که از ارزش سازمان محافظت و ایجاد می کنند، سرعت بخشد. در فرآیند برنامه ریزی، سطح ریسکی که می تواند با انجام پروژه حسابرسی فردی کاهش یابد مبهم است و همچنین عدم اطمینان از زمان صرف شده برای هر پروژه وجود دارد. سپس با توسعه یک چارچوب سه فازی ساخت یافته برای برنامه ریزی حسابرسی مبتنی بر ریسک، یک رویکرد جدید را پیشنهاد نمودند که ترکیبی از فرآیند سلسله مراتبی فازی^۱ (FAHP) و برنامه نویسی چندهدفه^۲ (MCGP) است. برآورد اکتشافی عامل کاهش ریسک برای هر پروژه کاندیدا با استفاده از FAHP انجام می شود، و سپس MCGP در انتخاب آگاهانه تر کمک می کند تا انحرافات کلی از اهداف از پیش تعیین شده در مورد پوشش ریسک، انعطاف پذیری و ترکیب بهینه نمونه کارهای پروژه را به حداقل برساند. نتایج این تحقیق نشان می دهد که رویکرد پیشنهادی^۳ FAHP-MCGP ابزاری مفید برای انتخاب پروژه های بالقوه و تخصیص وقت کارکنان در هنگام بازنگری حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک است و کاربرد عملی قابل توجهی دارد (وانگ^۴ و همکاران، ۲۰۲۱).

لوپیس^۵ و همکاران (۲۰۲۱) در پژوهشی متغیرهای حیاتی برای اجرای RBIA^۶ در شرکت های یونانی را بررسی نمودند و رابطه بین متغیرهای فوق و اجرای RBIA با استفاده از داده های جمع آوری شده توسط ۱۰۵ حسابرسان داخلی، حسابرسان خارجی، مدیران و مدیران شرکت های یونانی بررسی شد. نتایج تجزیه و تحلیل رگرسیون نشان داد که کیفیت ممیزی داخلی،

⁵ Lois

⁶ Risk based internal auditing

⁷ Eulerich

⁸ Continuous auditing

¹ Fuzzy Analytic Hierarchy Process

² Multi-Choice Goal Programming

³ Fuzzy Analytic Hierarchy Process_ Multi-Choice Goal Programming

⁴ Wang

کنتسو تو و مورنی^۴ (۲۰۱۴) در پژوهشی به ارتباط بین اثر بخشی تعهد حسابرسی و ریسک حسابرسی پرداختند و بر اساس نتایج گزارش کردند انتظار می‌رود که کمیته های حسابرسی (ACs^۵) نقش کلیدی در بهبود یکپارچگی بیانیتهای مالی داشته و در نتیجه کاهش ریسک حسابرسی را کاهش دهند. شرکت‌هایی که گزارشات سازگاری با مقررات را دارند می‌توانند AC را که مؤثر هستند، اما در حقیقت مؤثر نیستند. آنان شرکای حسابرسی و مدیران را برای شناسایی شاخص های خود از اثربخشی واقعی AC (لیست حسابرسان) مورد بررسی قرار دادند و فرضیه این بود که ارتباط منفی بین اثربخشی AC و ریسک حسابرسی وجود دارد که این فرضیه تأیید شد.

پیشینه داخلی پژوهش

پورسعید و محمدی پور (۱۳۹۸) در تحقیقی درباره امکان ایجاد سیستم حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک در دانشگاه آزاد اسلامی ایران. جامعه آماری این تحقیق همچنین شامل کارکنان بخشهای حسابداری و دارایی کلیه واحدها و ادارات وابسته به دانشگاه آزاد اسلامی بود که با استفاده از روش نمونه‌گیری طبقه ای انتخاب و آزمایش شدند. روش تحقیق توصیفی-پیمایشی بود. برای آزمون فرضیه ها و برآورد مدل از تحلیل عاملی تأییدی استفاده شد. نتایج نشان داد که عوامل انسانی، عوامل ساختاری و عوامل فنی به ترتیب در قالب ۸ متغیر: اهداف و فرایندهای سازمانی، آموزش افزایش ظرفیت فنی، پذیرش و حمایت از مدیران ارشد، امکان تجزیه و تحلیل و اولویت بندی خطرات، تعیین نقاط ضعف کنترل و فعالیت‌های کنترلی، تدوین برنامه حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک، انجام حسابرسی و ارائه گزارشهای حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک در دانشگاه آزاد اسلامی از عوامل اصلی ایجاد سیستم حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک در دانشگاه آزاد اسلامی است.

فتحی عبدالهی و آقایی (۲۰۱۷) در تحقیقی به بررسی اثربخشی حسابرسی داخلی در مدیریت سازمانهای دولتی و چالشهای آن پرداختند. جامعه آماری این تحقیق مدیران و کارمندان ادارات مدیریت مالی، اداری و بودجه و سازمان مراکز استانها و سازمان مرکزی دانشگاه پیام نور بودند و از مراکز استانها و سازمان مرکزی نمونه ای انتخاب شد. اثربخشی حسابرسی داخلی در سازمانهای دولتی با استفاده از متغیرهای استقلال سازمانی، منشور رسمی، دسترسی نامحدود، بودجه کافی، درک مدیر از حسابرسی داخلی، کارکنان واجد شرایط، پشتیبانی

این سوال مهم پاسخ دهند که رویکرد صلاحیت حسابرسی داخلی (استقلال) چه تاثیری بر کیفیت گزارشگری مالی دارد. نتایج تحقیقات آنها نشان داد که این مسئله به مسئله استقلال (صلاحیت)، حسابرسی داخلی بستگی دارد. در این مطالعه، آنها همچنین درک خود را از دامنه وظایف حسابرسی داخلی (IAF^۱)، عوامل کیفیت در زمینه گزارشگری مالی به عنوان نمونه بحثهای مداوم توسط محققان، استاندارد کنندگان، تنظیم کنندگان و فعالان و قانونگذاران گسترش دادند.

کلیبو^۲ و همکاران (۲۰۱۶) در پژوهشی به ممیزی های یکپارچگی مبتنی بر ریسک در زنجیره غذایی - یک چارچوب برای سیستم های پیچیده پرداختند. این پژوهش با هدف بررسی بینش در رویکرد فعلی در سیستم کنترل و نظارت بر مواد غذایی اروپا، کم توجهی به پیچیدگی و نقش اعتماد به کنترل و حسابرسی مواد غذایی است. علاوه بر این، نیاز به تفکر پیچیده سیستم در حسابرسی مبتنی بر ریسک مورد بحث قرار گرفته و چارچوبی برای ساختن سیستم حسابرسی مبتنی بر ریسک پیچیده ارائه شده است. سیستم کنترل کنونی مواد غذایی به نظر می‌رسد باعث ایجاد یک چرخه واکنشی شده است که منجر به مقررات و استانداردهای بیشتر و سختگیرانه در هر سطح می‌شود. پارادایم جدید در حسابرسی مبتنی بر ریسک مورد نیاز است که رفتار سیستم های پیچیده را برای تأمین اعتماد در زنجیره غذایی تأیید می‌کند. چارچوب پیشنهادی برای حسابرسی مبتنی بر ریسک پیچیده ممکن است یک تحلیل سیستماتیک از عوامل ایجاد حسابرسی، اهداف حسابرسی و ویژگی های زمینه را ارائه دهد که روش های متعددی را به عنوان مبنایی برای سئوالات در مورد زمان، چگونه، چه و چه کسی برای ممیزی برای تجزیه و تحلیل ریسک ارائه می‌دهد.

لیسا میلیک گینور^۳ و همکاران (۲۰۱۶) به شناسایی عوامل مرتبط با به کارگیری حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک و کشف نقش حسابرسی داخلی در مدیریت ریسک پرداختند. نتایج نشان داد بین برنامه‌ریزی سالانه حسابرسی مبتنی بر ریسک و واحدهای خصوصی، صنعت مالی و بزرگ وجود دارد و در برنامه‌ریزی هر کار حسابرسی، به کارگیری رویکرد مبتنی بر ریسک به طور مثبت با اندازه واحد، مرتبط است. آنان اظهار داشتند که حسابرسی داخلی به منظور پیاده سازی مدیریت ریسک بنگاه در سازمان های کوچکتر، فعال تر است و در بخش های مالی و خصوصی، مهمتر است.

^۴ Contessotto, C., & Moroney, R.

^۵ Audit committees (ACs)

^۱ Internal Audit and Function

^۲ Kleboth J.A

^۳ Lisa Milici G,

های آماری از نرم افزار AHP استفاده شد. نتایج نشان داد که شاخص مالی با وزن نسبی ۰/۵۵۳ در رتبه اول و پس از آن عوامل شاخص غیرمالی با وزن نسبی ۰/۴۴۷ در رتبه دوم اهمیت قرار دارد.

روش پژوهش

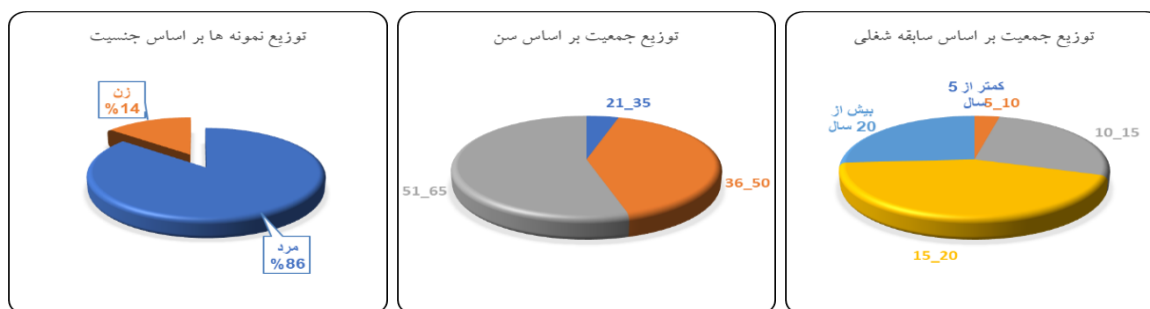
تحقیق حاضر جزء تحقیقات توصیفی- تحلیلی به شیوه پیمایشی^۲ و به علت اینکه به بررسی تاثیر گذاری عوامل احتمالی وقوع متغیر وابسته می پردازد و برای کشف و تعیین رابطه علت و معلولی بین دو یا چند متغیر به کار می رود و تاکید بر رابطه بین متغیرهای مستقل و وابسته دارد، تحقیق فعلی از لحاظ بررسی روابط بین متغیرها و تدوین فرضیه ها از نوع علی^۳ محسوب می شود، زیرا علت و معلول (متغیر مستقل و وابسته) پس از وقوع مورد بررسی قرار می گیرد از نظر زمانی تحقیق مقطعی محسوب می شود، زیرا در یک مقطع زمانی انجام می گیرد.

جامعه آماری و روش نمونه گیری

جامعه پژوهش جامعه حسابرسان و اعضای جامعه و انجمن حسابرسان خبره در حوزه پژوهش بودند. جامعه پژوهش جامعه حسابرسان و اعضای جامعه و انجمن حسابرسان خبره بودند که آمار آنان از انجمن حسابرسان اخذ شد. روش انتخاب نمونه ها نیز در این پژوهش به دلیل اینکه بتوان از گروه های مختلف شغلی نمونه ای وارد پژوهش نمود، به صورت خوشه ای انجام گرفته شده است. در ادامه می توان مشخصات دموگرافیک نمونه های آماری وارد شده به پژوهش را مشاهده نمود.

مدیریت ارشد و انطباق با استانداردهای حسابرسی حرفه ای ارزیابی شد. نتایج نشان داد که انطباق با استانداردهای حسابرسی حرفه ای، دسترسی نامحدود، منشور رسمی، مدیریت ارشد و پشتیبانی کارکنان ارتباط مستقیمی با اثربخشی حسابرسی دارد. همچنین، هیچ رابطه ای بین استقلال سازمانی حسابرسان داخلی و درک مدیر از حسابرسی داخلی با اثربخشی حسابرسی وجود ندارد و متغیر بودجه کافی با عملکرد مدیریت ریسک حسابرسی داخلی رابطه معکوس دارد و رابطه مستقیم مستقیم با عملکرد کنترل حسابرسی داخلی دارد. بر اساس نتایج، آن ها پیشنهاد کردند که استانداردهای کاری حسابرسی داخلی در سازمان های دولتی تدوین شود و این مستلزم پشتیبانی مدیریت ارشد و آموزش کارکنان حسابرسی داخلی است. حسابرسی داخلی به عنوان یک فرهنگ در سازمان های دولتی باید به گونه ای باشد که دسترسی نامحدود حسابرسان داخلی به هر بخش، اعم از مالی و غیر مالی، به راحتی امکان پذیر باشد و استقلال حسابرسان داخلی حفظ شود

میربابایی و قربان حسینی (۱۳۹۶) در پژوهشی به شناسایی موانع استقرار حسابرسی مبتنی بر ریسک در نظام VAT^۱ پرداختند. در این پژوهش از تکنیک AHP فازی استفاده شد و همچنین به صورت کیفی و کمی (در بخش کیفی با ابزار مصاحبه نیمه ساختار یافته با خبرگان سازمان مالیاتی کشور تا حد اشباع نظری و در بخش کمی با ابزار پرسشنامه) موانع استقرار حسابرسی مبتنی بر ریسک در نظام VAT را شناسایی شد. جامعه آماری پژوهش کارشناسان و خبرگان (حسابرسان) واحد مالیات بر ارزش افزوده استان مرکزی و خبرگان موسسه حسابرسی مفید راهبر بودند که تعداد آن ها ۳۵ نفر بود و برای تجزیه تحلیل داده



شکل ۱. توزیع نمونه ها بر اساس متغیرهای دموگرافیک

³ Ex-Post Facto

¹ Value Added Tax

² Survey Research

ابزار گردآوری اطلاعات

در این پژوهش برای جمع‌آوری داده‌های مورد نیاز برای تحلیل مدل مدنظر از یک پرسشنامه محقق ساخته استفاده شده است که این پرسشنامه و گویه‌های آن از مطالعه پژوهش‌های پیشین و با مشورت خبرگان در زمینه‌ی پژوهش به تأیید نهایی در مورد سوالات رسیده شد و سپس بررسی بر روی روایی و پایایی پرسشنامه صوت پذیرفت.

روایی و پایایی

برای سنجش پایایی علاوه بر آلفای کرونباخ از روش پایایی ترکیبی نیز استفاده شد. از آنجایی که معیار آلفای کرونباخ یک معیار سنتی برای تعیین پایایی سازه می باشد، روش حداقل مجذورات جزئی معیار مدرن تری نسبت به آلفا به نام پایایی ترکیبی^۱ را به کار می برد. برتری آن نسبت به آلفای کرونباخ در این است که پایایی سازه‌ها را نه به صورت مطلق بلکه با توجه به همبستگی سازه‌هایشان با یکدیگر محاسبه می کند. در صورتی که مقدار پایایی ترکیبی بیشتر از ۰/۷ شود، نشان از پایداری درونی مناسب برای مدل های اندازه گیری دارد (داوری و رضازاده: ۱۳۹۲: ۸۰). ضریب همبستگی آلفای کرونباخ نوعی اندازه پایایی ثبات درونی است. پایایی ثبات درونی، همانند تحلیل عاملی روشی برای مشاهده شدت همبستگی بین گویه‌هاست. استفاده از ضریب آلفای کرونباخ، معمول ترین روش محاسبه پایایی است و از بقیه روش‌ها بیشتر گزارش شده است. قاعده کلی این است که مقدار آلفای کرونباخ یک مقیاس باید حداقل ۰/۷۰ باشد (کریمی، ۱۳۹۴).

از شاخص میانگین واریانس استخراج شده (AVE^2) جهت بررسی اعتبار همگرا استفاده شد. عموماً از شاخص AVE برای ارزیابی اعتبار محتوا استفاده شده است. این شاخص، مقدار واریانس را که یک متغیر پنهان از نشانگرهایش به دست می آورد را اندازه می گیرد. اعتبار همگرا این موضوع را که نشانگرهای یک سازه خاص باید در نسبت بالایی از واریانس عمومی همگرا یا سهمیم باشند را ارزیابی می کند. مقدار این شاخص بین ۰ تا ۱ است و مقادیر بالاتر این شاخص نشان از اعتبار همگرای سازه مورد نظر دارد.

نتایج نشان داد با توجه به مقدار بارهای عاملی به دست آمده که بیشتر از ۰/۴۰ است و در سطح معنی داری کمتر از ۰/۰۵

($p < ۰/۰۵$) قرار دارند، نتیجه می گیریم که اعتبار سازه تمامی سوالات تأیید می شود. تمامی سوالات بار عاملی بیشتر از ۰/۴۰ دارند که اعتبار تمامی سوالات متغیرهای پژوهش را تأیید می کند.

مقدار پایایی ترکیبی از حداقل ۰/۹۲ برای موانع تکنیکی و حداکثر ۰/۹۵ برای موانع دانشی به دست آمده است که این مقادیر پایایی ترکیبی بیشتر از مقدار ۰/۷۰ است. این مقادیر پایایی، مقدار مورد تاییدی است و گویای این است که پایایی مقیاس متغیرهای پژوهش از نظر آماری تأیید می شود. همچنین مقادیر آلفای کرونباخ متغیرها از حداقل ۰/۹۲ برای موانع فرهنگی تا حداکثر ۰/۹۴ برای موانع دانشی و موانع تکنیکی به دست آمده و نشان می دهد پایایی به روش همسازی درونی هم مورد تأیید است.

میانگین واریانس استخراج شده که اعتبار همگرا را می سنجد از حداقل ۰/۴۹ برای موانع تکنیکی تا حداکثر ۰/۶۴ برای موانع دانشی به دست آمده است. مقادیر به دست آمده نشان می دهد که اعتبار همگرای تمامی متغیرها مقدار مورد تأیید و قابل قبولی به دست آمده است. در مجموع نتایج نشان از تأیید اعتبار و پایایی متغیرهای پژوهش دارد.

جهت بررسی اعتبار واگرا از روش فورنل و لارکر استفاده شد که از نتایج نگاره ۳-۳ قابل استنتاج است. در این روش چنانچه جذر میانگین واریانس استخراج شده بیشتر از مقدار همبستگی سازه با سازه های دیگر باشد به این معناست که اعتبار واگرا تأیید شده است. در نگاره ۳-۳ قطر اصلی مربوط به جذر میانگین واریانس استخراج شده (AVE) است و سایر اعداد مربوط به همبستگی بین متغیرها است. همان طور که مشاهده می شود تمامی مقادیر جذر میانگین واریانس استخراج شده ی هر متغیر، بزرگتر از همبستگی آن متغیر با متغیرهای اصلی دیگر است و نشان دهنده تأیید اعتبار واگرا است.

² Average variance extracted

¹ Composite Reliability

نگاره ۱. نتایج معادلات ساختاری؛ بررسی روایی و پایایی متغیرهای پژوهش

متغیر	شماره سوال	ضریب استاندارد	روایی همگرا (میانگین واریانس استخراج شده)	پایایی ترکیبی	آلفای کرونباخ
موانع دانشی	سوال ۱	۰.۴۹	۰.۶۴	۰.۹۵	۰.۹۴
	سوال ۲	۰.۷۹			
	سوال ۳	۰.۷۹			
	سوال ۴	۰.۷۰			
	سوال ۵	۰.۸۹			
	سوال ۶	۰.۸۹			
	سوال ۷	۰.۸۶			
	سوال ۸	۰.۸۹			
	سوال ۹	۰.۸۶			
موانع ساختاری	سوال ۱۰	۰.۷۴	۰.۵۳	۰.۹۳	۰.۹۱
	سوال ۱۱	۰.۵۹			
	سوال ۱۲	۰.۵۹			
	سوال ۱۳	۰.۶۳			
	سوال ۱۴	۰.۶۳			
	سوال ۱۵	۰.۸۶			
	سوال ۱۶	۰.۷۴			
	سوال ۱۷	۰.۹۱			
	سوال ۱۸	۰.۸۳			
موانع تکنیکی	سوال ۱۹	۰.۷۶	۰.۴۹	۰.۹۲	۰.۹۴
	سوال ۲۰	۰.۶۶			
	سوال ۲۱	۰.۷۱			
	سوال ۲۲	۰.۶۰			
	سوال ۲۳	۰.۷۱			
	سوال ۲۴	۰.۶۶			
	سوال ۲۵	۰.۷۳			
	سوال ۲۶	۰.۵۹			
	سوال ۲۷	۰.۶۷			
	سوال ۲۸	۰.۵۱			
	سوال ۲۹	۰.۸۱			
	سوال ۳۰	۰.۸۷			
موانع فرهنگی	سوال ۳۱	۰.۷۴	۰.۶۲	۰.۹۳	۰.۹۰
	سوال ۳۲	۰.۶۶			
	سوال ۳۳	۰.۷۱			
	سوال ۳۴	۰.۸۱			
	سوال ۳۵	۰.۹۱			
	سوال ۳۶	۰.۸۹			

نگاره ۲. ماتریس همبستگی و روایی واگرا

موانع فرهنگی	موانع تکنیکی	موانع ساختاری	موانع دانشی	موانع فرهنگی
۰.۷۱	۰.۶۴	۰.۵۶	۰.۸	موانع دانشی
۰.۶۵	۰.۶۷	۰.۷۳	۰.۵۶	موانع ساختاری
۰.۵۳	۰.۷	۰.۶۷	۰.۶۴	موانع تکنیکی
۰.۷۹	۰.۵۳	۰.۶۵	۰.۷۱	موانع فرهنگی

بررسی شاخص‌های برازش

شاخص‌های برازش مدل در نگاره ۳ آمده است. پس از تخمین پارامترهای مدل، سوالی که مطرح می‌شود این است که تا چه حد مدل موردنظر با داده‌های مربوطه سازگاری دارد. پاسخ به این سوال تنها از طریق بررسی برازش مدل امکان‌پذیر است؛ بنابراین، در تحلیل معادلات ساختاری محقق متعاقب انجام تخمین پارامترها و قبل از تفسیر آن‌ها باید از برازندگی مدل اطمینان حاصل کند (کلانتری ۱۳۸۷).

قبول دانست. اکثر شاخص‌های برازش نگاره ۳ نشان از تأیید برازش مدل دارند.

بعد از برازش مدل به‌دست‌آمده که نشان داد مدل ارائه شده از نظر پایایی و تناسب با موضوع از نظرات مختلف و ابعاد مختلف به‌صورت مناسبی خارج شده است و تمام سوالات به‌صورت مناسب و درست تعیین شده است. در ادامه برای یافتن موارد مناسب برای روابط میان متغیرها از آزمون‌های آماری استنباطی استفاده شده است که در ادامه می‌توان این موارد را مشاهده نمود.

نگاره ۳. شاخص‌های برازش مدل پژوهش

شاخص‌ها	مقدار قابل قبول	نتیجه	تفسیر
GFI ¹ (شاخص نیکویی برازش)	> ۰/۹۰	۰/۹۲	برازش قابل قبول
RMSEA ² (جذر برآورد واریانس خطای تقریب)	< ۰/۰۸	۰/۰۷۳	برازش قابل قبول
CFI ³ (شاخص برازش تطبیقی)	> ۰/۹۰	۰/۹۲	برازش قابل قبول
NFI ⁴ (شاخص برازش نرم شده)	> ۰/۹۰	۰/۸۸	برازش متوسط
IFI ⁵ (شاخص برازش افزایشی)	> ۰/۹۰	۰/۹۱	برازش قابل قبول
AGFI ⁶ (شاخص برازندگی تعدیل شده)	> ۰/۵۰	۰/۷۳	برازش قابل قبول
PGFI ⁷ (شاخص نیکویی برازش مقتصد)	> ۰/۵۰	۰/۶۸	برازش قابل قبول
Chi-Square /df (نسبت کای اسکور بر درجه آزادی)	≤ ۵ شاخص ≤ ۱	۳/۲۰	برازش قابل قبول

روش تحلیل داده‌ها

در این مقاله تحلیل آماری در دو سطح انجام می‌گیرد: (۱) سطح توصیف که در آن داده‌های به‌دست‌آمده در مورد هر کدام از متغیرها بصورت جداول توزیع فراوانی تنظیم شده و از طریق آماره‌های توصیفی، توصیف می‌شود؛ (۲) سطح تبیین که در آن تغییرات یا واریانس متغیر وابسته از طریق تغییرات متغیر یا متغیرهای مستقل توضیح داده می‌شود. تجزیه و تحلیل داده‌ها در این پژوهش با استفاده از نرم‌افزار SPSS⁸ برای آمار توصیفی و آمار استنباطی صورت می‌گیرد. از میانگین و انحراف معیار، فراوانی و درصد فراوانی و آمار استنباطی به روش تحلیل عاملی و کشفی و تجزیه و تحلیل اجزای اصلی PCA⁹ انجام می‌شود.

سوال اصلی پژوهش

با توجه به این که پژوهش از نوع کمی می‌باشد از این رو سوال اصلی این پژوهش این است که مدل ارائه شده برای بررسی حسابرسی مبتنی بر ریسک در ایران مورد اعتبار می‌باشد و یا خیر؟

یافته‌های پژوهش

در پژوهش حاضر هدف بررسی مدل استخراج شده برای بررسی حسابرسی مبتنی بر ریسک توسط (شاهوردی و همکاران، ۱۳۹۹) می‌باشد که در شکل ۲ می‌توان این مدل را مشاهده نمود. بدین منظور داده‌های استخراج شده از پرسشنامه که شاهوردی (۱۳۹۹) نیز از همین پرسشنامه برای ارائه مدل استفاده نموده است، از نمونه‌ها جمع‌آوری شده و سپس با روش

نکته مهمی که در تفسیر شاخص‌های برازش باید مورد توجه قرار گیرد این است که برازش مدل باید از طریق روش‌ها و معیارهای مختلف مورد ارزیابی قرار گیرد تا برازندگی آن از ابعاد مختلف بررسی شود.

در مجموع با ارزیابی تمامی شاخص‌های برازش می‌توان استنباط کرد که شاخص‌های برازش به‌دست‌آمده در مجموع نشان از برازش قابل قبول و مناسب داده‌ها با مدل دارد و می‌توان برازش مدل را با توجه به شاخص‌های برازش به‌دست‌آمده قابل

⁶ Adjusted goodness of fit index

⁷ Parsimony Goodness-of-fit Index

⁸ Statistics is a powerful statistical software

⁹ Principal Component Analysis

¹ Goodness of fit index

² Root Mean Square Error of Approximation

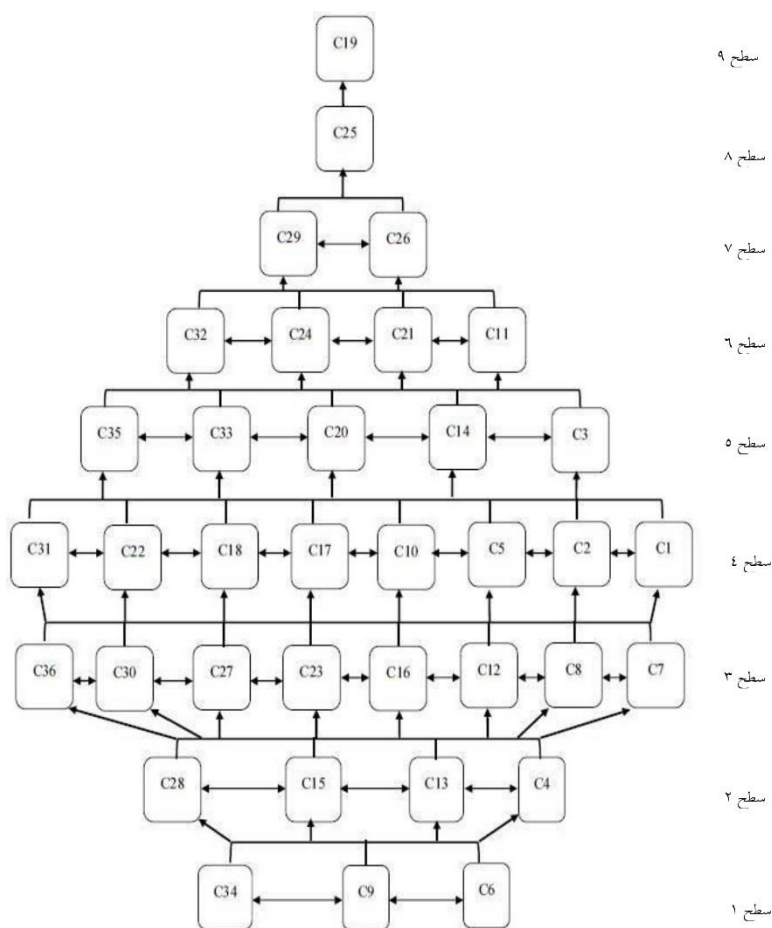
³ Comparative Fit Index

⁴ Normed Fit Index

⁵ Incremental Fit Index

تحلیل ISM بوده است به عنوان مدل در نظر گرفته شده و در نرم افزار لیزرل تحلیل این مدل صورت پذیرفت. برای ۵ متغیر اصلی بیان شده در این پژوهش نیز از طریق جمع امتیازات کسب شده برای هر معیار اصلی مقایسه توصیفی صورت گرفته شده است که در نگاره ۴ می توان این موارد را مشاهده نمود.

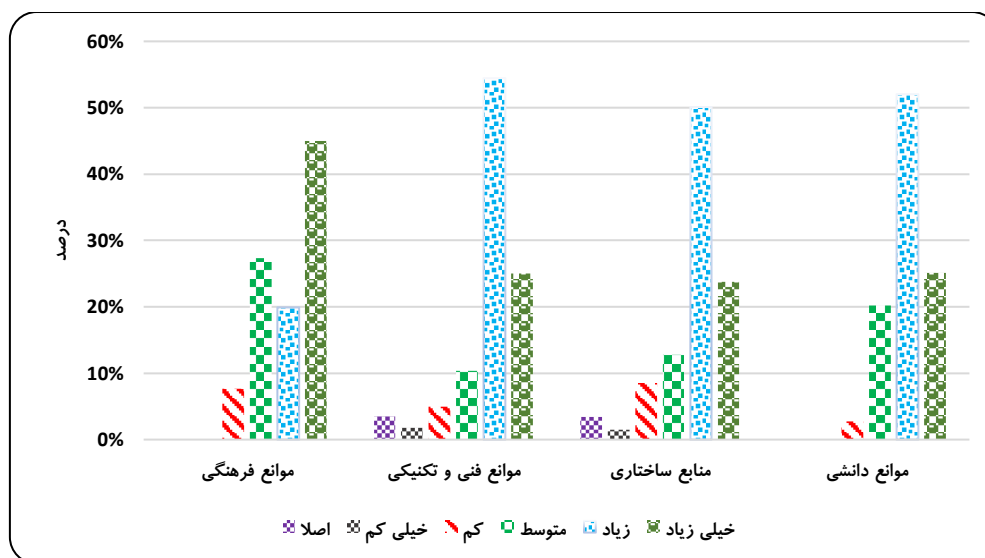
معادلات ساختاری مورد ارزیابی و آزمون قرار گرفته شده است که در ادامه نتایج این تحلیل ها را می توان مشاهده نمود. در این مدل ۹ سطح مختلف از متغیرها مشاهده شده است که بزرگترین مدل ارائه شده برای حسابرسی مبتنی بر ریسک در ایران به شمار می آید. همین سطوح نه گانه که حاصل شده از



شکل ۲. مدل ساختار-تفسیری شاخص ها (شاهوردی و همکاران، ۱۴۰۰)

نگاره ۴. توزیع پاسخ گویه های اصلی در پاسخ ها

شماره سوال	اصلا	خیلی کم	کم	متوسط	زیاد	خیلی زیاد	
موانع دانشی	تعداد	۰.۰	۰.۰	۵.۵	۴۰.۳	۱۰۴.۰	۵۰.۲
	درصد	۰٪	۰٪	۳٪	۲۰٪	۵۲٪	۲۵٪
موانع ساختاری	تعداد	۶.۸	۲.۹	۱۷.۰	۲۵.۵	۱۰۰.۳	۴۷.۶
	درصد	۳٪	۱٪	۹٪	۱۳٪	۵۰٪	۲۴٪
موانع فنی و تکنیکی	تعداد	۷.۰	۳.۵	۹.۹	۲۰.۷	۱۰۸.۸	۵۰.۱
	درصد	۴٪	۲٪	۵٪	۱۰٪	۵۴٪	۲۵٪
موانع فرهنگی	تعداد	۰.۰	۰.۰	۱۵.۴	۵۴.۸	۳۹.۹	۹۰.۰
	درصد	۰٪	۰٪	۸٪	۲۷٪	۲۰٪	۴۵٪



شکل ۳. توزیع پاسخ نهایی برای متغیرهای اصلی وارد شده به بخش کمی

تایید بیشتر در ادامه نگراره ضرایب بار مستقیم در بین لایه‌های نه گانه‌ی در نظر گرفته شده در تحلیل مسیر ارائه شده است. در نگراره ۵ نشان داده شد که بارهای مسیر بدست آمده حاکی از بدست آمدن ضرایب قوی بار که ارتباطات در مسیر را نشان می‌دهد، بیان نموده است و همچنین تمام مسیرهای ترسیم شده نیز دارای ارتباط معنی‌دار بوده که حاکی از تایید مدل مورد تحلیل می‌باشد.

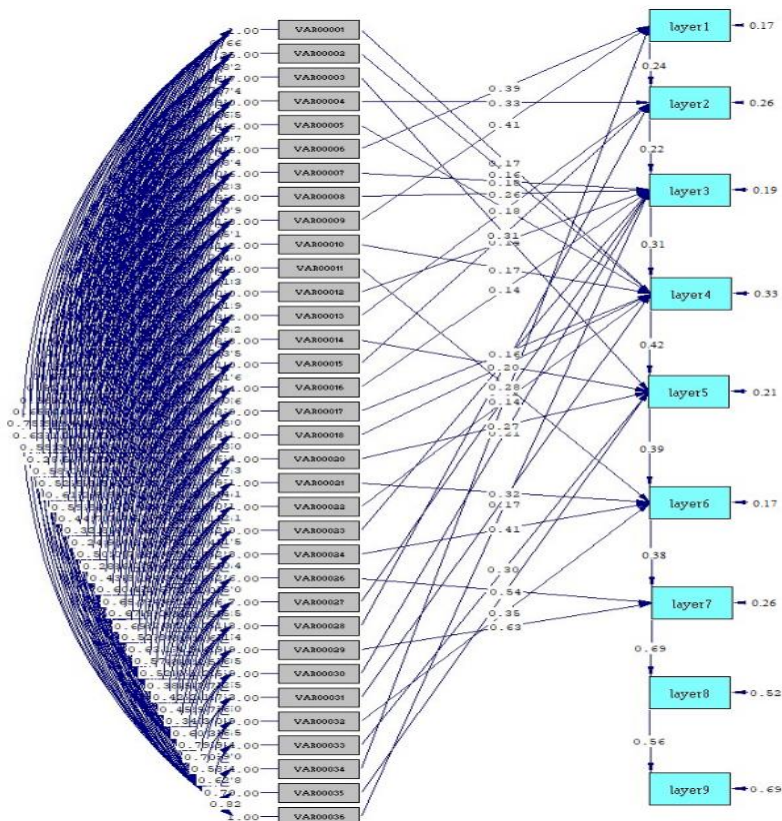
در تفسیر یافته‌های پژوهش می‌توان بیان نمود که اجرای عملیاتی حسابرسی مبتنی بر ریسک (شکلی و محتوایی) باعث افزایش کارایی و اثربخشی حسابرسی خواهد گردید و در کاهش زمان و کیفیت حسابرسی تاثیرگذار خواهد بود. همانطور که در مدل نشان داد شد، تمامی موانع بیان شده در مدل به درستی قرار داشته و در راستای اهداف تعیین شده برای پژوهش قرار دارد. به همین دلیل اجرای الگوی عملیاتی حسابرسی مبتنی بر ریسک نه تنها به نفع صاحب‌کار حسابرسی و موسسه حسابرسی می‌باشد، بلکه به سیاست‌گذاران نیز در راهبرد حسابرسی و تعیین خط‌مشی‌های حرفه‌ی حسابرسی و تصمیم‌گیری‌های درست و مناسب برای این حرفه کمک خواهد کرد که در نهایت افزایش کیفیت حسابرسی و توسعه دانش حسابرسی و لحاظ کردن محاسبات کمی (علاوه بر کیفی) در شناسایی و ارزیابی ریسک را در پی خواهد داشت. علاوه بر این با توجه به اینکه در حال حاضر در دانشگاه‌ها ارزیابی ریسک حسابرسی به شکل کیفی آموزش داده می‌شود، اجرای این مدل باعث رویکرد جدیدی در آموزش حسابرسی مبتنی بر ریسک خواهد شد که توجه دانشجویان و اساتید را به یادگیری علم آمار و ریاضی معطوف خواهد نمود.

در شکل ۳ قابل مشاهده است که اغلب گزینه‌ها میزان امتیاز متوسط و زیاد را کسب نموده‌اند و با توجه به یکسان بودن هدف و میزان جهت افزایشی سوالات، میزان موافقت نمونه‌ها به‌صورت توصیفی تا حدودی کسب شده است اما معیار تصمیم‌گیری نخواهد بود. به همین دلیل ابتدا به بررسی مدل ارائه شده از منظر مناسب بودن و یا نبودن برای این تحلیل پرداخته شده و تک تک سوالات مورد ارزیابی قرار گرفته شده‌اند و بعد از تایید مدل به ارائه آزمون‌های آماری مناسب برای بررسی روابط و میزان تاثیرگذاری پرداخته شده است. برای بررسی مدل ارائه شده و مناسب بودن این مدل ابتدا از طریق تحلیل عاملی تاییدی بررسی‌هایی را صورت خواهیم داد که در ادامه این نتایج ارائه شده است.

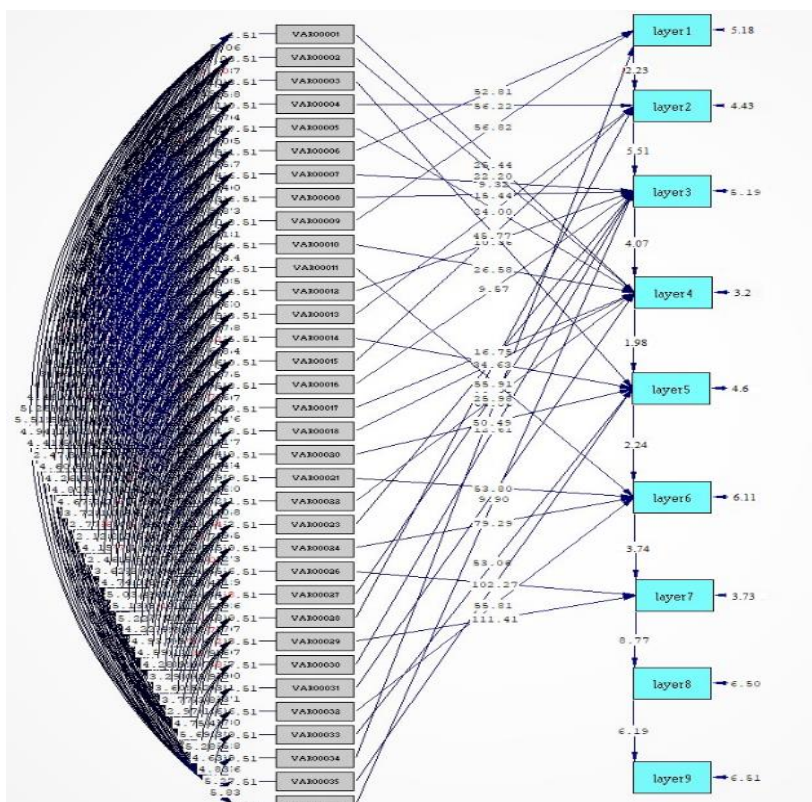
این مدل از طریق بررسی به وسیله تحلیل مسیر در نرم‌افزار لیزرل مورد ارزیابی قرار گرفت که در ادامه این موارد ارائه شده است. در ابتدا نتایج حاصل شده برای ضرایب استاندارد به‌دست‌آمده برای مدل پرداخته شده است که در تصویر زیر می‌توان این مقادیر را مشاهده نمود.

در شکل ۴ مشاهده شد که ضرایب تاثیر به‌دست‌آمده تماماً بالا بوده و این از ارتباط بالای متغیرها بوده است و نتایج نشان داد که متغیر استخراج شده از روش ISM به درستی و با دقت بالای خبرگان به‌دست‌آمده بوده است.

بعد از بررسی ضرایب به‌دست‌آمده بای مدل، باید ارتباط معنی‌دار برای مسیرهای ترسیم شد را بررسی نمود که با برقراری این آزمون نتایج نشان داد که اغلب مسیرهای به‌دست‌آمده معنی‌دار بوده و مدل نهایی مورد تایید قرار گرفته شده است. برای



شکل ۴. نمودار ضرایب بار در تحلیل مسیر



شکل ۵. نمودار مقادیر معنی داری در تحلیل مسیر مدل استخراجی

نگاره ۵. خلاصه نتایج ضرایب بار مسیر و معنی‌داری ارتباطات میان لایه‌های اصلی در تحلیل مسیر

متغیر	میزان ضریب بار مسیر	متغیر	میزان ضریب بار مسیر
لایه اول	۰.۲۴*	لایه پنجم	۰.۳۹*
لایه دوم	۰.۲۲*	لایه ششم	۰.۳۸*
لایه سوم	۰.۳۱*	لایه هفتم	۰.۶۹*
لایه چهارم	۰.۴۲*	لایه هشتم	۰.۵۶*
* رابطه معنی‌دار			

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

در این پژوهش موانع پیاده‌سازی سیستم حسابرسی مبتنی بر ریسک مورد ارزیابی قرار گرفت. برای این امر از یک پرسشنامه محقق ساخته استفاده گردید. با انتخاب نمونه‌ها و تکمیل پرسشنامه توسط خبرگان داده‌ها جمع‌آوری و روایی و پایایی پرسشنامه و داده‌ها از طریق آزمون‌های مرتبط مورد ارزیابی قرار گرفت و تأیید شد. سپس مدل خروجی تحلیل بررسی حسابرسی مبتنی بر ریسک در ایران شاهوردی و همکاران (۱۴۰۰) مورد ارزیابی قرار گرفت و تحلیل‌ها حاکی از تأیید مدل به صورت آماری نیز بوده است.

صرفنظر از کلیه الزامات لازم و عوامل موثر برای پیاده‌سازی سیستم حسابرسی مبتنی بر ریسک به نظر در راستای تسهیل و گسترش بکارگیری رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک تشکیل کمیته بازنگری و تهیه دستورالعمل ساده حسابرسی مبتنی بر ریسک با مشارکت نهادهای متولی حسابرسی در کشور (سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ایران) بر اساس نمونه آیفک و نمونه موسسه‌های بین‌المللی، یکسان سازی، ساده‌سازی و تغییر در مبنای ارزیابی ریسک‌های تحریف با اهمیت مرتبط با گزارشگری مالی از کمی به کیفی و تعیین شاخص‌های تبدیل لازم در این ارتباط، طراحی نرم افزار جامع برنامه ریزی حسابرسی مبتنی بر ریسک از سوی جامعه حسابداران رسمی ایران، رفع شبهه‌های موجود در خصوص تعیین اندازه نمونه بر اساس دستورالعمل موجود (نشریه ۱۵۰ سازمان حسابرسی) و سرانجام گسترش آموزش‌های کاربردی حسابرسی مبتنی بر ریسک ضروری است.

همچنین، نتایج به‌دست‌آمده با نتایج تحقیق پورسعید و محمدی پور (۱۳۹۸) مبنی بر اینکه فرایندهای سازمانی، آموزش افزایش ظرفیت فنی، پذیرش و پشتیبانی از مدیران ارشد، بر نحوه‌ی عملکرد مدیریت و نیز نحوه‌ی حسابرسی سازمان‌های حسابرسی اثر گذار خواهد بود، همراستا بوده است.

در مورد تجربه حسابرسی داخلی، اندازه عملکرد حسابرسی داخلی، صلاحیت‌های کمیته حسابرسی و سیستم کنترل داخلی، این موارد پیش‌بینی‌کننده قابل توجهی برای اجرای حسابرسی

مبتنی بر ریسک نیستند. به‌طور خاص، نسبت بالاتری از تجربه حسابرسی داخلی در یک صنعت مرتبط با شرکت منجر به اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک نمی‌شود. به همین ترتیب، صلاحیت‌های کمیته حسابرسی عامل اصلی در تعیین اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک نیست. به نظر می‌رسد که دانش گسترده و سابقه کمیته حسابرسی به‌تنهایی اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک را ترغیب نمی‌کند. این نشان می‌دهد که رعایت صرف شرایط موردنیاز، همان‌طور که در قانون مالزی برای حاکمیت شرکتی آمده است، برای ارتقا اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک کافی نیست. درواقع، توانایی کمیته حسابرسی برای برقراری ارتباط یا تعامل راحت در مورد امور تجاری بیشتر مرتبط است. یک کمیته حسابرسی قدرتمند با یک رهبری باکیفیت خوب می‌تواند لحن روش‌های حاکمیتی را تعیین کند، احترام بگذارد و در برخورد با فعالیت‌های غیر روتین انتقاد بیشتری داشته باشد (تورلی و زمان، ۲۰۰۷) در این پژوهش نیز مشخص شد که همواره وجود افراد خبره و متخصص نیاز بوده تا بتوان حسابرسی مبتنی بر ریسک را به صورت مناسبی پیاده‌سازی نمود که از این نظر همسو با پژوهش حاضر می‌باشد.

(اسدی و همکاران، ۲۰۱۴) اظهار می‌دارد که حسابرسان باید دستورالعمل‌های کتبی را در مورد استفاده از ابزار ارزیابی ریسک تهیه کنند و برای اطمینان و رسمی بودن دستورالعمل‌ها، این دستورالعمل‌ها را با کمیته حسابرسی و هیئت‌مدیره بررسی کنند. بسته به اندازه، پیچیدگی، منطقه فعالیت، تنوع جغرافیایی و فن‌آوری‌های مختلف مورد استفاده شرکت، شرکت‌ها می‌توانند به استانداردهای صنعت یا تجربه خود در رتبه‌بندی ریسک اعتماد کنند. حسابرسان باید از رهنمودها برای رتبه‌بندی یا ارزیابی زمینه‌های اصلی ریسک و تعیین دامنه امتیازات یا ارزیابی‌ها استفاده کنند (اسدی و همکاران، ۲۰۱۴). در مطالعه حاضر مشخص شد که مدیریت سلیقه و تأکید بر نظریه صرف در زمینه‌ی مدیریت ریسک حسابداری و عدم درک صحیح از حسابرسی به دلیل عدم آموزش مناسب که همسویی مناسبی با نتایج تحقیق نشان داده است.

سیستم مدیریت ریسک رسمی با داشتن ساختار، مسئولیت‌ها و رویه‌های مناسب مدیریت ریسک مشخص می‌شود. چنین محیطی نشان‌دهنده سطح بالایی از آگاهی از خطر و اجرای صحیح شیوه‌های مدیریت ریسک است. این بدان معنی است که فرهنگ ریسک قوی‌تر، مدیریت را تشویق می‌کند تا در کلیه اقدامات و تصمیمات تجاری، در معرض خطر قرار گرفتن در نظر بگیرد. مشابه کوتزی و لاب (۲۰۱۴)، نتایج این دیدگاه را پشتیبانی می‌کنند که وجود یک سیستم مدیریت ریسک بالغ باعث ایجاد یک محیط با خطر انعطاف‌پذیر می‌شود و یک پایه قوی برای اجرای رویه‌های حسابرسی مبتنی بر ریسک فراهم می‌کند.

یک کمیته حسابرسی که دارای نگرش فعال و رهبری باکیفیت خوب است، فعالیت‌های حسابرسی داخلی را به‌عنوان بخشی از حکمرانی خوب تقویت و ارتقا می‌بخشد. مشارکت بیشتر کمیته حسابرسی در بررسی کار حسابرسی داخلی این امکان را برای ابراز نگرانی در مورد مسائل مربوط به ریسک و کنترل فراهم می‌کند. یک کمیته حسابرسی مجدانه فعالانه با عملکرد حسابرسی داخلی ارتباط برقرار می‌کند و احتمالاً در تعیین رویکرد حسابرسی مربوط نقش دارد. نتایج مطالعات تحقیقاتی مختلف نشان می‌دهد که به‌طور کلی، اگرچه کمیته‌های حسابرسی در ساختار برخی از شرکت‌ها وجود دارد، اما به نظر می‌رسد ساختار سازمانی و مسئولیت‌های این کمیته از طریق ارتقا وضعیت واحد حسابرسی داخلی به‌طور قابل توجهی مشکلات و موانع اجرای کنترل‌های داخلی مؤثر را کاهش می‌دهد و کنترل داخلی مؤثر بر اولویت واحدهایی که بیشتر در معرض خطر قرار می‌گیرند و به‌طور مؤثر به فرآیندهای تجاری کمک می‌کند. با توجه به اهمیت و جایگاه کمیته‌های حسابرسی و همچنین نقش سیستم کنترل داخلی و مدیریت ریسک در نهادهای تجاری، اگر این مکانیسم‌ها کم‌رنگ باشد، اجرای ممیزی‌های مبتنی بر ریسک به‌طور طبیعی دشوار است و حسابرسان مجبور است از روش دیگری استفاده کند. (ابدین و همکاران، ۲۰۱۷). در پژوهش حاضر بیان شد و مدل نهایی نیز نشان داد که همسویی میان دانش آموزش داده‌شده و نیز به‌کارگیری دانش آموزش داده‌شده در محیطی درست و به‌دوراز روابط و مشکلات موجود، رشد حسابرسی و بهبود در کیفیت تجارت را به همراه خواهد داشت و از آنجا که حسابرسان به‌طور مداوم در شرکت‌های حسابرسی شده حضور ندارند، وجود کمیته حسابرسی مؤثر می‌تواند راه را برای اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک هموار کند.

قوی اندام (۲۰۱۴) نشان می‌دهد که محاسبات پیچیده برای محاسبه سطوح مختلف ریسک حسابرسی مورد استفاده قرار

می‌گیرد که منجر به فرآیند حسابرسی مبتنی بر ریسک توسط شرکت‌های مختلف حسابرسی و حسابرسان نمی‌شود. به‌طور معمول، بیشتر مؤسسات حسابرسی فقط قسمت اول این فرآیند را که مربوط به برنامه‌ریزی حسابرسی است انجام می‌دهند و از ادامه بخش‌های اضافی دستورالعمل‌ها برای صرفه‌جویی در وقت خودداری می‌کنند؛ بنابراین طبیعی است که اگر نرم‌افزار مناسبی در اختیار حسابرسان قرار گیرد که آن‌ها محاسبات موردنیاز را به‌طور کامل انجام دهند و صرفه‌جویی کنند، سرعت و دقت تعیین سطوح مختلف ریسک حسابرسان به میزان قابل توجهی افزایش می‌یابد. پیدا کنید (قوی اندام، ۲۰۱۴). بر این اساس، بی‌تی و همکاران (۲۰۰۲) عوامل مؤثر بر ریسک حسابرسی را به دودسته اصلی ریسک "حسابرس" و "شرکت ممیزی شده" تقسیم کرد. منظور بی‌تی و همکارانش از "حسابرس" عدم توانایی در تشخیص تحریفات قابل توجه است و همچنین شامل عواملی از جمله: دانش حرفه‌ای حسابرس، قضاوت حرفه‌ای حسابرس، تمایل حسابرس به خطر، درک حسابرس از شرکت حسابرسی، شرکت رابطه حسابرس با موسسه حسابرسی شده و غیره که ممکن است منجر به نظر اشتباه حسابرسان شود (بی‌تی و همکاران، ۲۰۱۴). در این پژوهش نیز مشاهده شد موارد بیان‌شده مورد تأیید قرار گرفته که در مدل شاهوردی و همکاران (۱۴۰۰) نیز جزو متغیرهای مهم شناخته‌شده است و از این حیث با پژوهش حاضر همسویی و ارتباط دارد. در ادامه برخی پیشنهادات برای بهبود شرایط کنونی ارائه شده است:

❖ حسابرسی مبتنی بر ریسک از نظر قانونی الزام‌آور گردد و لازمه‌ی قانونی بودن آن نیز این است که واحدهای متولی حسابرسی در کشور (جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی کل کشور) باید این مهم را اجرایی نمایند.

❖ پیشنهاد دیگر این است که سیاست‌گذاران در این زمینه باید در سطوح دانشگاهی و آموزشی وارد شده و کلاس‌های کارگاهی و عملیاتی برای دانشجویان برگزار نموده و برای این منظور از اساتید مسلط و منابع با کیفیت استفاده شود.

❖ در شرکت‌ها و سازمان‌ها نیز باید الزام راه‌اندازی واحد ارزیابی ریسک فعال گردد و از افراد متخصص در این زمینه استفاد شود.

❖ پیشنهاد دیگر این است که سازمان‌های متولی (جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی کل کشور) باید در دستورالعمل‌های موجود بازنگری‌های اساسی انجام شود و با بیانی ساده‌تر و روان‌تر تهیه و تدوین گردد.

https://www.civilica.com/Paper-AEFMC01-AEFMC01_144.html

فهرست منابع

- * پورسعید، عباس. محمدی پور، رحمت اله، (۱۳۹۷). امکان-سنجی استقرار نظام حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک در دانشگاه آزاد اسلامی کشور. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال ۱۱، شماره ۴۱، صص ۲۲۹-۲۵۵
- * حاجیها زهره (۱۳۸۹)، "بررسی رابطه بین ریسک ذاتی و کنترل در رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک"، فصلنامه علمی - پژوهشی حسابداری مالی، سال دوم، شماره ۶، صص ۹۵-۱۲۰
- * حاجیها، زهره (۱۳۸۹)، تفاوت درک حسابرسان ارشد در دو بخش دولتی و خصوصی حسابرسی از ارزیابی ریسک های حسابرسی در محیط حسابرسی ایران، عنوان نشریه: پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی (پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی)، دوره ۲، شماره ۷، صص ۱۷۱-۲۰۱
- * حبیبی، حمیدرضا، قناتی، مهسا، رفیعی، رضا، (۱۳۹۸)، اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک در ایران، کنفرانس بین المللی و ملی مطالعات مدیریت، حسابداری و حقوق، موسسه پژوهشی مدیریت مدبر، دوره ۱.
- * داوری، علی و رضازاده، آرش (۱۳۹۲) مدل سازی معادلات ساختاری با نرم افزار PLS. تهران: سازمان انتشارات جهاد دانشگاهی.
- * رحیمیان، نظام الدین؛ زمانی فرد، ندا (۱۳۹۳)، به کارگیری چارچوب‌های کنترل داخلی و مدیریت ریسک در سازمان-های دولتی و غیرانتفاعی، شماره ۳، صص ۷ تا ۲۰.
- * فتحی عبدالهی، احمد، آقایی، محمدعلی (۱۳۹۶)، بررسی اثربخشی حسابرسی داخلی در عملکرد مدیریت ریسک و کنترل سازمان‌های دولتی، دوره ۵، شماره ۳، صص ۸۱-۹۴.
- * قربانی، سعید؛ آقایی، محمدعلی؛ احمدیان، وحید؛ نیکزادفادیکلابی، مهدیس (۱۳۹۳)، "بررسی نارساییهای مدل حسابرسی مبتنی بر سیستم وامکان جایگزینی آن با مدل حسابرسی مبتنی بر ریسک در ایران"، مجله دانش حسابرسی، سال ۱۴، شماره ۵۷، صص ۱۲۹-۱۴۶.
- * قوی اندام، افشار (۱۳۹۲)، "موانع و مشکلات استقرار حسابرسی مبتنی بر ریسک در ایران"، نشریه حسابرسی، شماره ۶۵.
- * کلانتری، خلیل (۱۳۸۷). مدل سازی معادلات ساختاری در تحقیقات اجتماعی-اقتصادی، تهران: فرهنگ صبا
- * محمدی، جمال، بابایی، فاطمه، حیدری، داریوش، (۱۳۹۳)، حسابرسی مبتنی بر ریسک و عوامل تاثیر گذار بر آن، کنفرانس بین المللی حسابداری، اقتصاد و مدیریت مالی، تهران، شرکت دانش محور ارتاخه،
- * کریمی، رامین (۱۳۹۴) راهنمای آسان تحلیل آماری با SPSS انتشارات همگام. چاپ اول. صفحه ۱۸۴.
- * خلعتبری لیماکی، عبدالصمد، احمدی آستانه، رسول، عسگری، آزیتا (۱۳۹۲)، حسابرسی مبتنی بر ریسک، دومین کنفرانس ملی حسابداری، مدیریت مالی و سرمایه گذاری، گرگان، انجمن علمی و حرفه ای مدیران و حسابداران گلستان.
- * شاهوردی، مسعود. فلاح، میرفیض. کردلویی، جمیدرضا. بدیعی، حسین (۱۳۹۹) " شناسایی موانع پیاده سازی سیستم حسابرسی مبتنی بر ریسک در ایران" دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت.
- * Abbott, L. J., Daugherty, B., Parker, S. and Peters, G. F, (2016), Internal Audit Quality and Financial Reporting Quality: The Joint Importance of Independence and Competence, Journal of Accounting Research, 54, 3-40.
- * Abidin, N. H. Z. (2017). Factors influencing the implementation of risk-based auditing. Asian Review of Accounting.
- * Asadi, G. H., & Ashkani, B. (2014). Investigate the relationship between the quality of audit firms, professional audit opinion and profit management. Journal Auditing, Theory and Practice Autumn.
- * Beattie V., Fearnley S. and Brandt R (2002). Auditor Independence and Audit Risk in the UK: a Reconceptualisation, Presented at the American Accounting Association Professionalism and Ethics Symposium, August
- * Bhaskar, L. S. (2019). How do Risk-Based Inspections Impact Auditor Behavior? Experimental Evidence on the PCAOB's Process. The Accounting Review, 95 (4): 103-126.
- * Coetzee, P., & Lubbe, D. (2014). Improving the efficiency and effectiveness of risk-based internal audit engagements. International Journal of Auditing, 18(2), 115-125.
- * Das, S. & Pandit, SH. (2010). Audit Quality, Life-Cycle Stage and the management earnings forecasts in IPO prospectuses. Journal of Business Finance & Accounting, (30), 125-167.
- * Eulerich, M., Georgi, C., & Schmidt, A. (2020). Continuous auditing and risk-based audit planning—An empirical analysis. Journal of Emerging Technologies in Accounting, 17(2), 141-155.
- * Fay, R., and Negangard, E. M. (2017). Manual Journal Entry Testing: Data Analytics and the Risk of Fraud, Journal of Accounting Education, Vol. 38, pp. 37-49.
- * Hess, M .F. and Cottrell, J. H. (2016). Fraud Risk Management: A Small Business Perspective, Business Horizons, Vol. 59, No. 1, pp. 13-18
- * Hess, M.F. and Cottrell, J. H. (2016). Fraud Risk Management: A Small Business Perspective, Business Horizons, Vol. 59 (1), pp. 13-18

- * Imoniana, Joshua Onome and Gartner, Ivan Ricardo. "Towards a MultiCriteria Approach to Corporate Auditing Risk Assessment in Brazilian Context", available at:<http://ssrn.com/abstract=1095950>, 2007
- * Kleboth, J. A., Luning, P. A., & Fogliano, V. (2016). Risk-based integrity audits in the food chain—A framework for complex systems. *Trends in Food Science & Technology*, 56, 167-174.
- * Lisa Milici Gaynor, Andrea Seaton Kelton, Molly Mercer, and Teri Lombardi Yohn (2016) Understanding the Relation between Financial Reporting Quality and Audit Quality. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*: November 2016, Vol. 35, No. 4, pp. 1-22.
- * Lois, P., Drogalas, G., Doulgeridis, K., & Petridis, K. (2020). Critical variables in the implementation of a risk-based internal audit: a theoretical and empirical investigation of Greek companies. *Journal of Operational Risk*, 15(4).
- * Pickett, Spencer. (2006). *Audit Planning: a Risk-based Approach*. John Wiley & Sons, Inc. 26-35 34.
- * The Institute Of Internal Auditors (IIA). (2005). *A Holistic View Of Risk*. [online] <http://www.iaa.org> . [sep.2006] . 124-126.
- * Salehi, M., & Khatiri, M. (2011). A study of risk-based auditing barriers: Some Iranian evidence. *African Journal of Business Management*, 5(10), 3923-3934.
- * SITI, F., & CHARIRI, A. (2017). *Independent Audit Committee, Audit Committ Expersise, Types OF Industry, and Integreted reporting index (Study on Johannesburg Stock Exchange 2015)* (Doctoral dissertation, Fakultas Ekonomika dan Bisnis).
- * Subhani, N. H. (2016). *Continuous Process Auditing (CPA): an Audit Rule Ontology Approach to Compliance and Operational Audits*
- * Wengler, D. (2016). *Increasing Auditor Sensitivity to the Risk of Fraudulent Financial Reporting: Assessing Incentives and Pressures on Top Management*.
- * Wang, X., Zhao, T., & Chang, C. T. (2021). An integrated FAHP-MCGP approach to project selection and resource allocation in risk-based internal audit planning: A case study. *Computers & Industrial Engineering*, 152, 107012.
- * Yasin, M., Artinah, B., & Mujannah, M. (2019, April). Analysis of internal control in enhancing performance's accountability in local government work unit through risk-based audit (ISA). In *2nd Padang International Conference on Education, Economics, Business and Accounting (PICEEBA-2 2018)* (pp. 80-87). Atlantis Press.
- * Yazdaniyan, S. M., & Dastgir, M. (2019). A Study of Risk-Based Auditing Obstacles. *Iranian Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 3(1), 13-27.
- * Yazdaniyan, S. M., & Dastgir, M. (2019). "Investigating Problems and Obstacles of the Risk-Based Auditing in Iran and Prioritizing them. *International Journal of Finance & Managerial Accounting*, 4(15), 61-72.



Accounting Knowledge & Management Auditing
Vol. 11/ No. 42/ Summer 2022

Identify barriers and provide a model for implementing a risk-based audit system in Iran

Masoud Shahverdi

Students in Accounting PhD degree, Department Of Accounting, Qeshm Branch, Islamic Azad University, Qeshm, Iran.

Mirfeiz Fallah

Associate Professor, Management Department, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran

Hamidreza Kordlouie

Associate Professor, Financial Management Department, Eslamshahr Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran

Hossein Badiei

Assistant Professor, Accounting Department, South Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.

Abstract

The purpose of using risk-based auditing is to increase the efficiency and effectiveness of auditing, because by determining the type and nature, timing and scope of content tests in a reasonable manner and with the ability to be fully responsive, the reviews are done to the appropriate extent. The result of the time spent changes to a more logical level. In the general audit plan, in case of reliance on internal control system, content tests are limited and in case of non-reliance on internal control system, more extensive content tests are predicted and performed. The purpose of this study was to identify barriers to implementing a risk-based audit system in Iran. For this purpose, using the confirmatory factor analysis method, the reliability and validity of the questionnaire were first investigated and then the model considered for this study was evaluated and analyzed through the structural equation method. For this purpose, first by examining the statistical population and the statistical samples of the target and identifying individuals to enter the research, questionnaires were prepared and the results were extracted. After the analysis, it was found that the questionnaires and collected data were completely verified in terms of structure, validity and reliability, and final analyzes could be performed based on them. Through the analysis of structural equations, it was found that the final model has a significant relationship and the model is confirmed that this model is the result of a qualitative analysis extracted through the ISM model.

Keywords: Structural Equation Model, Risk-Based Auditing System, Independent Auditors

