

شناسایی موانع پیاده سازی سیستم حسابداری 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)
fallahshams@gmail.com

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: ۹۹/۰۹/۱۶ تاریخ پذیرش: ۹۹/۱۰/۱۳

چکیده

هدف از این پژوهش شناسایی موانع پیاده سازی سیستم حسابداری مبتنی بر ریسک در ایران بود. با روش کیفی بارویکرد تحلیل محتوا انجام و جامعه آماری، جامعه حسابرسان و اعضای جامعه و انجمن حسابرسان خبره بودند که به روش نمونه گیری هدفمند ۲۰ نفر انتخاب شد. روش تحلیل این پژوهش از نوع کیفی و بر اساس مدل ساختار-تفسیری (ISM) صورت گرفت. یافته ها نشان می دهد که در این پژوهش عوامل در ۹ سطح قرار گرفته اند که در بالاترین سطح عوامل تاکید صرف دانشگاه ها بر تئوری، پیچیدگی پیاده سازی عملیاتی و کاربردی سیستم حسابداری مبتنی بر ریسک دستورالعمل ها و عدم اساتید مسلط و مدیریت های سلیقه ای قرار دارد و در پایین ترین سطح چالش های فنی قرار گرفته است. باید توجه داشت عواملی که در سطح بالاتر قرار دارند، از تاثیرگذاری کمتری برخوردار هستند و بیشتر تحت تأثیر عوامل سطوح پایین تر می باشد. این استراتژی ها می تواند منجر به اتخاذ دستورالعمل ها و پیچیدگی پیاده سازی عملیاتی و کاربردی سیستم حسابداری مبتنی بر ریسک در یک سازمان می شود.

واژه های کلیدی: موانع پیاده سازی، سیستم حسابداری مبتنی بر ریسک، حسابرسان مستقل.

۱- مقدمه

مدیریت ریسک، روش فعال و پویا گرانه ای است که به اگرها پاسخ می دهد و شامل دو بخش کاهش و کنترل ریسک است. هدف از کاهش ریسک، به حداقل رساندن ریسک یک واقعه نامطلوب و هدف از کنترل، جمع آوری اطلاعات برای مشخص کردن این که آیا ابتکارات اجرا شده به طور مؤثر ریسک واقعه نامطلوب را به حداقل رسانده است یا خیر؟ (آستلس^۱ و همکاران، ۲۰۰۶). هدف مدیریت ریسک حفظ داشته ها یا منابع مالی سازمان و دستیابی به ثبات مالی از طریق کاستن از پتانسیل خسارت زاست. به عبارت دیگر، هدف مدیریت ریسک عبارت از این است که قبل از وقوع خسارت، آمادگی لازم برای مقابله با آن به وجود آید (جانستون^۲ و همکاران، ۲۰۱۳). رسیدن به این هدف مستلزم کنترل منابع احتیاج قبل از وقوع خسارت از طریق به کارگیری برنامه های صحیح برای اجتناب از خسارت و کنترل آن است (ویرا^۳ و همکاران، ۲۰۰۹).

با رشد کمی و پیچیدگی روزافزون فعالیت های مربوط به کسب و کار، بالا بردن قابلیت دفاع از گزارش های حسابرسی در مراجع ذیربط و ذیصلاح، بالا بردن اعتماد عمومی نسبت به گزارش های حسابرسی و وجود چالش های ناشی از مشتری، رقابت و تغییر (عمدتاً کاهش زمان و هزینه های انجام کار) از عمده ترین دلایل تغییر فن آوری حسابرسی و استفاده از فن آوری مدیریت ریسک حسابرسی می باشد (میثیا و آتومبو^۴، ۲۰۱۶). ریسک حسابرسی احتمال این است که حسابرس حسابرسی بی نقصی را ارائه کند و در آن اعلام کند که صورت های مالی هیچ اشتباه عمده ای ندارند و این در صورتی است که حسابرس دارای اشتباهات عمده باشند. ریسک حسابرسی عبارت است از ترکیب ریسک ذاتی، ریسک کنترل، و ریسک عدم کشف و ترکیب این ریسک ها، به عنوان مدل ریسک حسابرسی شناخته می شوند.

این مدل مفهومی مهم را برای حسابرس ها دارد. از آنجایی که حسابرس ها تنها می توانند ریسک عدم کشف را کنترل کنند و این بخاطر این است که ریسک ذاتی و ریسک کنترل جزو مسئولیت های مدیران هستند مدل های ریسک حسابرسی نشان می دهند زمانی که حسابرس می خواهد ریسک حسابرسی را پایین نگه دارد، تنها چاره وی، کاهش ریسک کشف توسط افزایش رویه های حسابرسی یا کاهش اظهارات قابل تحمل خواهد بود.

حسابرسی مستقل مبتنی بر ریسک، آنچه سازمان و اهداف آن را تهدید می کند، بررسی می کند. این ریسک ها شامل ریسک مالی، عملیاتی و استراتژیک، چه در درون سازمان و چه در برون سازمان خواهد بود. حسابرسان علاوه بر اظهار نظر حرفه ای درباره مطلوبیت صورت های مالی می توانند صاحبکار را در شناخت نقاط ضعف سیستم های کنترل داخلی و تهیه صورت های مالی مطلوب تر یاری کنند (سیتی و چاریری^۵، ۲۰۱۷). در حقیقت حسابرسی مبتنی بر ریسک را می توان به عنوان فرآیند شناسایی و گزارش ریسک تحریفات با اهمیت در صورت های مالی دانست. هدف از بکارگیری حسابرسی مبتنی بر ریسک، افزایش کارایی و اثربخشی حسابرسی است، زیرا با تعیین نوع و ماهیت، زمان بندی اجرا و حدود آزمون های محتوا به گونه ای معقول و همراه با قابلیت پاسخگویی کامل رسیدگی ها به میزان مناسبی انجام گردیده و در نتیجه زمان صرف شده به سطح منطقی تری تغییر می یابد (خلعتبری لیمایی و همکاران، ۱۳۹۲). در رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک، منابع حسابرسی به سمت عرصه هایی جهت داده می شود که ممکن است در نتیجه ریسک های حسابرسی و نیز ریسک های تجاری، دربرگیرنده تحریف باشند (کگرو^۶ و همکاران، ۲۰۱۰). بر این اساس حسابرس، بیشترین توجه حسابرسی را به عرصه هایی معطوف می کند که ریسک بالاتری دارند. حسابرسی با تأکید بر مدیریت ریسک مستلزم توجه به ریسک ذاتی، ریسک کنترل و ریسک قابل پذیرش حسابرسی است (ونگلر^۷، ۲۰۱۶). قربانی، آقایی، احمدیان و نیکزادقادیقلایی (۱۳۹۳) و آمر^۸ در پژوهشی اثر بخشی و کارایی بالای سیستم حسابرسی مبتنی بر ریسک را گزارش کردند با این وجود مشاهده می شود که حسابرسان در کشور کمتر تمایل به حسابرسی مبتنی بر ریسک دارند و به نظر می رسد که هنوز موانع و چالش های پیش روی آن شناسایی نشده و شناسایی آنها می تواند به سیاستگذاران در رفع موانع و پیاده سازی حسابرسی مبتنی بر ریسک در جامعه در بین حسابرسان کمک نماید. از اینرو این پژوهش در صدد است به این سؤال پاسخ گوید که موانع پیاده سازی سیستم حسابرسی مبتنی بر ریسک در ایران کدامند؟ این پژوهش در صدد است با بهره گیری از نظرات خبرگان حسابرسی در کشور در قالب روش کیفی و بهره گیری از روش مصاحبه و با روش تحلیل مضمون این موانع را شناسایی نماید. چون مطالعه کشفی می باشد و تاکنون در ایران انجام نشده می تواند ضمن بهره گیری از نظرات خبرگان در مباحث نظری موانع را از دیدگاه حسابرسان یعنی کسانی که

5 SITI, F., & CHARIRI, A.

6 Kirogo, F. K.,

7 Wengler, D.

8 Umar, A..

1 Astles

2 Johnstone, K.,

3 Viera

4 Maisiba, G. J., & Atambo, W.

امروزه عملاً دست به گریبان این موضوع هستند و تجربیات ارزشمندی در این مسیر دارند را مورد واکاوی قرار داد.

۱-۲- حسابرسی مبتنی بر ریسک

حسابرسان در گذشته تلاش می کردند با انجام آزمونهای محتوای گسترده خطر حسابرسی را کاهش دهند، اما توسعه شرکت ها و افزایش روزافزون حجم عملیات آن ها، حسابرسان را با مشکل روبرو نمود. از سوی دیگر پیشرفت فن آوری اطلاعات و ابزارهای آن (مانند رایانه) و بهره گیری از علوم ریاضی و آمار، حسابرسان را در وضعیتی قرار داد که بتوانند روش علمی و قابل استفاده برای خود بدست آورند و با استفاده از مدل خطر حسابرسی و محاسبات ریاضی، مقدار خطر حسابرسی و عناصر تشکیل دهنده آن (خطر ذاتی، خطر کنترل و خطر عدم کشف) را از پیش برآورد و تعیین کنند. حسابرسان با تعیین خطر عدم کشف می توانند نوع و ماهیت، زمانبندی اجرا و حدود آزمون های محتوای لازم را برای تامین پوشش کافی در برابر خطر حسابرسی، مشخص کنند. هدف از بکارگیری حسابرسی مبتنی بر ریسک، افزایش کارایی و اثربخشی حسابرسی است، زیرا با تعیین نوع و ماهیت، زمان بندی اجرا و حدود آزمون های محتوا به گونه ای معقول و همراه با قابلیت پاسخگویی کامل، رسیدگی ها به میزان مناسبی انجام گردیده و در نتیجه زمان صرف شده به سطح منطقی تری تغییر می یابد (بهاسکار ۱، ۲۰۱۹). در طرح کلی حسابرسی در صورت اتکا بر سیستم کنترل داخلی، آزمون های محتوا محدود و در صورت عدم اتکا بر سیستم کنترل داخلی، آزمون های محتوا گسترده تر پیش بینی و انجام می گیرند. در حسابرسی مبتنی بر ریسک، حسابرسی پس از کسب شناخت اولیه از سیستم های حسابداری و کنترل داخلی (ثبت سیستم با استفاده از شرح نوشته، پرسش نامه کنترل های داخلی و نمودگر یا تلفیقی از آنها و انجام دادن آزمون شناخت سیستم)، خطرهای ذاتی و کنترل را برآورد می کند. برآورد اولیه از خطرهای ذاتی و کنترل، حسابرسان را در تشخیص قابل اتکا بودن سیستم کنترل داخلی، کمک می کند. در صورت قابل اتکا بودن سیستم کنترل داخلی، حسابرسان به آزمون کنترل هایی می پردازد که می خواهد بر آن اتکا کند. پس از اجرای آن، و کسب نتایج حاصل از اجرای آن می تواند برآورد اولیه از خطرهای ذاتی و کنترل را تعدیل نموده و نهایی کند. حسابرسی مبتنی بر ریسک پاسخی به تغییرات صورت گرفته در حجم و فعالیت موسسات تجاری و نیاز موسسات حسابرسی به افزایش کارایی و اثربخشی می باشد به طوری که این سیستم با تمرکز بر محدوده

های پر ریسک باعث افزایش اثربخشی و حذف آزمونهای کم اهمیت منجر به افزایش کارایی می شود. حسابرسی مبتنی بر ریسک، ضوابطی فراهم می آورد که به موجب آن قضاوت حسابرسان به نحو سیستماتیک و در چارچوب های مشخص صورت گیرد.

حسابرسی مبتنی بر ریسک یک نمونه واقعی از شرایط دستیابی به سود دو جانبه حسابرسان و مشتری (اثربخشی و کارایی) است.

حسابرسی مبتنی بر ریسک را می توان به عنوان فرایند شناسایی و گزارش ریسک تحریفات با اهمیت در صورتهای مالی دانست. از این رو اولاً حسابرسی نیازمند شناسایی حوزه هایی است که دارای ریسک بالایی از تحریفات با اهمیت اند؛ ریسک های مذکور محدوده هایی هستند که مستلزم کاربرد روش های گسترده تری خواهند بود. ثانیاً حسابرسی باید تعیین کند که چقدر و چگونه روش های خود را برای حوزه های کم ریسک کاهش می دهد. همچنین جهت شناسایی ریسک تحریفات با اهمیت باید موارد زیر تجزیه و تحلیل شود

(الف) ریسک واحد تجاری (ریسکی که یک رویداد بر تحقق اهداف شرکت اثر منفی می گذارد)

(ب) چگونگی برخورد مدیریت با ریسک های مذکور.

(ج) تعیین محدوده ریسک هایی که مدیریت به آنها توجهی نکرده است (رحیمیان و همکاران، ۱۳۹۳).

در پاسخ به شکست های گسترده تجاری در سراسر دنیا، حسابرسی مبتنی بر ریسک رویکرد غالب سال های اخیر برای مبارزه با فساد بوده است. 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 تاثیرگذار است. محیط حسابرسی ایران تحت تاثیر درک دو گروه از حسابرسان مستقل یعنی شاغل در سازمان حسابرسی و شاغل در موسسات حسابرسی خصوصی می باشد. درک حسابرسان از ریسک مستقیماً بر ارزیابی آنان از ریسک ها در محیط حسابرسی مستقل تأثیری می گذارد و در نتیجه می تواند منجر به رویه ها و استراتژی های حسابرسی متفاوت و در نهایت توزیع متفاوت منابع در حسابرسی مستقل توسط گروه های حسابرسان شاغل در بخش دولتی و خصوصی گردد (حاجیه، ۱۳۸۹).

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

¹ Bhaskar, L. S.

۸) به عبارت دیگری، در یک حسابرسی مبتنی بر ریسک، حسابرسان مسئول شناخت تمامی ویژگی های ساختاری تجاری شرکت تحت حسابرسی است. در حقیقت اگر حسابرسی بر مبنای ریسک به درستی انجام شود به هر کسی اجازه می دهد که تا انتهای فرآیند کار جلو برود و درباره چیزی که انجام شده نیز احساس خوبی داشته باشد. در چنین شرایطی حسابرسان احساس می کنند خدماتی با ارزش واقعی برای مشتری فراهم کرده اند، مشتریان نیز احساس می کنند که اطلاعات با ارزشی دریافت کرده اند که می توانند از آنها استفاده کنند تا شرکتهایشان را قدرتمند سازند، بالاخره حسابرسی بر مبنای خطر می تواند کل فرآیند حسابرسی را تغییر داده و به یک تجربه یاداشی برای تمام قسمتها تبدیل کند (اکرمی مقدم، ۱۳۹۵).

پیشینه پژوهش

فای و نگانگارد^۳ (۲۰۱۷) در پژوهشی به بررسی چگونگی تحریف های صورتهای مالی پرداختند. آنان در این پژوهش به این نتیجه دست یافتند که بسیاری از تحریف ها به هنگام ثبت دستی رویدادهای مالی اتفاق می افتد و با انجام آزمون های تحلیلی و آزمون های ردیابی، این امر قابل کشف است. هس و کوتزل^۴ (۲۰۱۶) در پژوهشی به بررسی خطر تحریف با اهمیت در شرکت های کوچک آمریکا پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که عامل نداشتن تخصص در صنعت صاحبکار، عاملی بسیار مهم در کشف تحریف با اهمیت و خطر عدم کشف دارد. آبوت و همکاران (۲۰۱۶) در پژوهشی به بررسی کیفیت حسابرسی داخلی و کیفیت گزارشگری مالی با ابعاد اهمیت مشترک استقلال و صلاحیت، پرداختند. آنان قصد داشتند تا در این پژوهش به این سؤال مهم که رویکرد شایستگی حسابرسی داخلی (استقلال) بر میزان کیفیت گزارشگری مالی چه تأثیری دارد، پاسخ دهند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که این قضیه به موضوع استقلال (صلاحیت)، حسابرسی داخلی بستگی دارد. در این پژوهش آنها همچنین نسبت به گسترش درک حوزه وظایف حسابرسی داخلی (IAF)، عوامل کیفیت عرصه گزارشگری مالی به عنوان نمونه بحثهای جاری که توسط محققان، استانداردهاگذاران، تنظیم کننده قوانین و مقررات، و فعالان و قانونگذاران، مطرح می شوند، اقدام نمودند. پورسعید و محمدی پور (۱۳۹۸) در پژوهشی به امکان سنجی استقرار نظام حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک در

معنا برای پاسخگویی مالی به حسابرسان این امکان را می دهد تا به طور اثربخشی چگونگی پاسخگویی حسابرسان به استانداردهای ریسک حسابرسی بر ریسک ذاتی و کنترل را درک کند. حسابرسی مبتنی بر ریسک نسبت به حسابرسی سنتی یک گام به جلو می گذارد و نه تنها بر ریسک حسابرسی تمرکز می نماید، بلکه بر ریسک تجاری مشتری نیز تاکید می کند زیرا این ریسک میتواند بر سود آوری یک شرکت اثر بگذارد و به نوعی کلید حیات شرکت است (فراسو و سیمکینز^۱، ۲۰۱۶). برای تجزیه و تحلیل این ریسک حسابرسان در پیچه ای به عملیات شرکت حفر می نماید تا دریابد ساز و کارهای عملیات شرکت چگونه است از این رو شرکت با چه ریسک های تجاری کوتاه مدت و بلندمدتی روبرو است. به این طریق حسابرسان می تواند با ارزیابی مستقل تمامی عوامل موثر بر تجارت و کسب و کار مشتری به مدیریت در کارآمد کردن عملیات یاری رساند (کگرو^۲ و همکاران، ۲۰۱۰).

مزایای بهره گیری از حسابرسی مبتنی بر ریسک

حسابرسی مبتنی بر ریسک علاوه بر تمرکز ارقام صورتهای مالی توجه خود را به شناخت فعالیت تجاری شرکت معطوف می نماید زیرا ارقام مذکور حاصل فعالیت های مزبور است. شناخت حسابرسان شامل شناخت از افراد کلیدی و رهبران شرکت و نحوه تصمیم سازی و تصمیم گیری آنها می شود. در زیر به برخی مسائلی پرداخت می شود که نوعاً در حسابرسی مبتنی بر ریسک به آنها توجه می شود.

- ۱) ساختار واحد خاص تجاری چگونه از رقابیش متمایز می شود و حاشیه رقابتی واحد تجاری چیست؟
- ۲) مسایل عملیاتی روزمره ای که مدیریت کلیدی شرکت با آن مواجه است چیست؟
- ۳) مدیریت با مسایل و مشکلات عملیاتی چگونه برخورد می کند؟
- ۴) برای حصول اطمینان از اجرای مفاد قراردادهای و قوانین و مقررات چه کنترل های عملیاتی به اجرا درمی آید؟
- ۵) برای حصول اطمینان از این که عملیات گزارشگری و حسابداری سال بدون خطا و تقلب باشد چه کنترل های داخلی مشخصی اجرا می گردد؟
- ۶) مدیریت چگونه از صحت اطلاعات مالی مورد استفاده در تصمیمات مهم اطمینان یابد؟
- ۷) کارکنان بی تجربه در چه کارهایی گمارده شده اند؟

³ Fay, R., and Negangard, E. M.

⁴ Hess, M.F. and Cottrell, J. H.

¹ Fraser, J. R., & Simkins, B. J.

² Kirogo, F. K.

کننده آن (مطالعه موردی روسای حسابرسی داخلی در ایران)" انجام دادند. حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک، روشی را فراهم می کند که اطمینان می دهد ریسکهای سازمان مدیریت شده اند. برآورده کردن نیازهای هیأت مدیره مسئولیت بخش حسابرسی داخلی است. حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک بر ارزیابی فرآیند تجاری و پردازش استراتژیک و ارزیابی اهداف، ریسک ها و کنترل های سازمان، متمرکز است. حسابرسی داخلی با شناسایی، ارزیابی و نظارت بر ریسک شرکت، به کسب اطمینان از کفایت منابع و این که آنها بر اولویت ها متمرکز هستند، کمک می کند. به طور کلی، حسابرسی مبتنی بر ریسک، نواحی پرریسک را ارزیابی می نماید و مهمتر این که، ارزیابی مستمر ریسک را اجرا می کند. نمونه نهایی این پژوهش در برگیرنده ۵۲ شرکت بود. به منظور گردآوری اطلاعات از پرسشنامه استفاده شد. نتایج نشان داد تعداد شرکت هایی که روش های مبتنی بر ریسک را برای طرح ریزی برنامه سالانه حسابرسی بکار می برند در صنعت مالی نسبت به بخش های غیر مالی، بیشتر است، تعداد شرکت های که روش های مبتنی بر ریسک را برای طرح ریزی هر کار حسابرسی بکار می برند در صنعت مالی نسبت به بخش های غیر مالی، بیشتر است و ارتباطی معنادار بین نقش فعال حسابرسی داخلی در پیاده سازی مدیریت ریسک بنگاه و عضویت شرکت ها در صنعت مالی، وجود دارد.

روش پژوهش

این پژوهش از نظر نتیجه، جزء تحقیقات توسعه ای قلمداد می گردد زیرا به دنبال مفهوم سازی موانع پیاده سازی سیستم حسابرسی مبتنی بر ریسک می باشد، موضوعی که کمتر به آن توجه شده است. از لحاظ هدف انجام، این پژوهش جزء تحقیقات کاربردی است. در واقع رویکرد پژوهشی این مطالعه به لحاظ منطق گردآوری داده ها از نوع استقراء- قیاسی است؛ بدین منظور ابتدا با بررسی مبانی نظری و تئوریک پژوهش مولفه ها و موانع پیاده سازی سیستم حسابرسی مبتنی بر ریسک تهیه و تدوین می گردد و سپس براساس استدلال قیاسی با مشارکت ۱۸ نفر از خبرگان رشته حسابداری و حسابرسی، موانع مربوط به پیاده سازی سیستم های حسابرسی مبتنی بر ریسک بر اساس تحلیل ساختاری-تفسیری مورد تحلیل قرار می گیرند. علت انتخاب ۱۸ نفر در این پژوهش نیز در راستای ماهیت پژوهش های کیفی و کفایت داده ها در این سطح از جامعه می باشد، زیرا تعداد بالاتر، باعث ایجاد انحراف در تحلیل ساختاری-تفسیری به دلیل الزام به استفاده از شاخص مد می گردد.

دانشگاه آزاد اسلامی کشور پرداختند. جامعه آماری مورد مطالعه این پژوهش نیز شامل کارکنان بخش های حسابداری و مالی کلیه واحدها و ادارات تابعه دانشگاه آزاد اسلامی بود که با استفاده از روش نمونه گیری طبقه ای نمونه پژوهش انتخاب و مورد آزمون قرار گرفت. روش پژوهش نیز توصیفی-پیمایشی بود. برای آزمون فرضیه ها و تخمین مدل نیز از روش تجزیه و تحلیل عاملی تأییدی استفاده شد. نتایج نشان داد که به ترتیب عوامل انسانی، عوامل ساختاری و عوامل فنی در قالب ۸ متغیر شامل: اهداف و فرآیندهای سازمانی، آموزش جهت افزایش توان فنی، پذیرش و حمایت مدیران ارشد، امکان تجزیه و تحلیل و اولویت بندی ریسک ها، تعیین نقاط ضعف کنترلی و فعالیت های کنترلی، تدوین برنامه حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک، انجام رسیدگی، و ارائه گزارش حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک در دانشگاه آزاد اسلامی کشور از عوامل اصلی استقرار نظام حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک در دانشگاه آزاد اسلامی است. فتحی عبدالهی و آقایی (۱۳۹۶) در پژوهشی به بررسی اثربخشی حسابرسی داخلی در مدیریت سازمان های دولتی و چالش های آن پرداختند. جامعه آماری این پژوهش، مدیران و کارکنان بخش مدیریت مالی، اداری و بودجه و تشکیلات مراکز استانی و سازمان مرکزی دانشگاه پیام نور بودند و نمونه از بین مراکز استانی و سازمان مرکزی انتخاب شد. اثربخشی حسابرسی داخلی در سازمان های دولتی با استفاده از متغیرهای استقلال سازمانی، منشور رسمی، دسترسی نامحدود، بودجه کافی، درک مدیر سازمان از حسابرسی داخلی، کارکنان شایسته، حمایت مدیریت ارشد و انطباق با استانداردهای حسابرسی حرفه ای مورد سنجش قرار گرفت. نتایج نشان داد، انطباق با استانداردهای حسابرسی حرفه ای، دسترسی نامحدود، منشور رسمی، حمایت مدیریت ارشد و کارکنان ارتباط مستقیمی با اثربخشی حسابرسی دارد. همچنین، بین استقلال سازمانی حسابرسان داخلی و درک مدیر سازمان از حسابرسی داخلی با اثربخشی حسابرسی رابطه ای وجود ندارد و متغیر بودجه کافی با عملکرد مدیریت ریسک حسابرسی داخلی رابطه معکوس و با عملکرد کنترل حسابرسی داخلی رابطه مستقیم معنی دار دارد. براساس نتایج پیشنهاد کردند استانداردهای کار حسابرسی داخلی در سازمان های دولتی تدوین شود و این مهم مستلزم حمایت مدیریت ارشد و آموزش کارکنان بخش حسابرسی داخلی است. حسابرسی داخلی به عنوان یک فرهنگ در سازمان های دولتی باید طوری جاری باشد که دسترسی نامحدود حسابرسان داخلی به هر بخشی چه مالی و غیرمالی به سهولت امکان پذیر بوده و استقلال حسابرسان داخلی حفظ شود. نوش آذر و ساعدی (۱۳۹۶) پژوهشی با عنوان "بررسی حسابرسی مبتنی بر ریسک و معیارهای تعیین

جامعه آماری و روش نمونه گیری

جامعه پژوهش جامعه حسابرسان و اعضای جامعه و انجمن حسابرسان خبره در حوزه پژوهش بودند. حجم نمونه طبق قاعده اشباع مشخص می شود. ضمن آن که حداقل با ۲۰ نفر مصاحبه انجام داده شد. در پژوهش حاضر نیز در مصاحبه ۱۸، پژوهشگر به حد اشباع رسید و در مصاحبه های بعدی نیز اطلاعات افزوده ای دریافت نکرد. اما برای اطمینان بیشتر دو مصاحبه دیگر را نیز ترتیب داد و از رسیدن به مرز اشباع اطمینان بیشتری حاصل نمود.

ابزار گردآوری اطلاعات

یکی از پر کاربرد ترین نوع مصاحبه، مصاحبه نیمه ساختار یافته است. در روش پژوهش کیفی به طور معمول از مصاحبه نیمه ساختار یافته استفاده می کنند. این مصاحبه به گونه ای است که از افراد، یک سری سوالات واحد می پرسند و افراد هرگونه که می خواهند می توانند به این سوالات پاسخ دهند. ابزار گردآوری داده ها مصاحبه نیمه ساختار یافته بود که تا حد اشباع پیش رفت که در کل ۱۸ مصاحبه انجام شد.

روش تحلیل داده ها

ابتدا به منظور شروع این تحلیل لازم است، شاخص ها کد گذاری شوند. همانطور که در جدول ۱ مشاهده می شود، شاخص های تأیید شده توسط خبرگان، به شکل علائم اختصاری برای تشکیل ماتریس خود تعاملی ساختاری تعیین شده است. در این مرحله ابتدا نظر ۱۸ خبره و خبره درباره ی رابطه بین شاخص ها مورد مقایسه قرار می گیرد. بدین منظور از شاخص مد استفاده می شود به گونه ای که از بین چهار گونه رابطه ممکن بین شاخص ها، رابطه ای که بیشترین فراوانی را از نظر خبرگان داشته باشد، در جدول نهایی منظور خواهد شد. با توجه به این موضوع ماتریس خود تعاملی ساختاری نهایی محاسبه می شود. این ماتریس یک ماتریس به ابعاد متغیرهاست که در سطر و ستون اول آن متغیرها به ترتیب ذکر می شوند. آن گاه روابط دو به دوی متغیرها توسط نمادهایی مشخص می شود. ماتریس خود تعاملی ساختاری براساس بحث و نظرات گروه خبرگان تشکیل می شود که برای تعیین نوع روابط پیشنهاد شده است که از نظر خبرگان و کارشناسان براساس تکنیک های مختلف مدیریتی، از جمله طوفان مغزی و تکنیک گروه اسمیو غیره استفاده شود.

جدول ۱ روابط مفهومی در تشکیل ماتریس خود تعاملی ساختاری

نماد	مفهوم نماد
V	می شود (سطر منجر به ستون) z منجر به i
A	می شود (ستون منجر به سطر) i منجر به z
X	وجود دارد z و رابطه دو طرفه بین
O	رابطه معتبری وجود ندارد

جدول ۲ کدگذاری اختصاری شاخص های تأیید شده

نماد	شاخص	نماد	شاخص
C19	چالش های فنی	C1	کمبود افراد صاحب نظر
C20	عدم توجه به جنبه های کیفی نقاط ضعف	C2	نامناسب بودن برنامه های آموزش حرفه ای
C21	بی توجهی به استانداردهای ۲۰۰، ۲۴۰، ۳۱۵ و ۳۳۰	C3	فقر منابع آموزشی ایرانی در کشور
C22	عدم توجه به خلاقیت و قضاوت حرفه ای حسابرسان	C4	تدوین نشدن برنامه های آموزشی از پیش طراحی شده
C23	تأکید بر تعداد نمونه و حجم رسیدگی	C5	مستند و به روز نبودن آموزش ها
C24	محاسبات پیچیده	C6	تأکید صرف دانشگاه ها بر تئوری
C25	زمان بر بودن	C7	عدم هماهنگی و مرتبط بودن سیستم های کنترل داخلی
C26	نیود نرم افزار مناسب	C8	کمبود آموزش و کمبود خبرگان با دانش
C27	نادیده گرفتن ویژگی صنایع مختلف	C9	پیچیدگی پیاده سازی عملیاتی و کاربردی سیستم حسابرسی مبتنی بر ریسک دستورالعمل ها و عدم اساتید مسلط
C28	عدم قابلیت استفاده	C10	پایین بودن حق الزحمه حسابرسی
C29	عدم تطابق نمونه محاسباتی	C11	مقرون به صرفه نبودن ارزیابی کنترل های داخلی
C30	کمبود جدی حسابرسان با تجربه	C12	سنتی بودن سیستم حسابرسی
C31	عدم توجه به استقرار واحد ارزیابی ریسک	C13	هزینه بر بودن به کارگیری حسابرسی
C32	عدم توانایی سیستم های اطلاعاتی شرکتها	C14	توجه به کار گیری رویکرد سنتی

نماد	شاخص	نماد	شاخص
C33	بی تفاوتی ذینفعان گزارشگری مالی	C15	اجرا شدن فرایند حسابرسی در ایران به صورت موازی
C34	مدیریت های سلیقه ای	C16	ترس موسسات حسابرسی از وارد شدن به حوزه حسابرسی مدیریت مبتنی بر ریسک
C35	مشخص نبودن منافع حسابرسی مبتنی بر ریسک	C17	حساسیت کم مراجع نظارتی
C36	انگیزه پایین مدیران حسابرسی	C18	نبود الزامات قانونی و رسمی

۳- سوال اصلی پژوهش

با توجه به این که پژوهش از نوع کیفی می باشد از این رو سوال اصلی اسن پژوهش این است که موانع پیاده سازی سیستم حسابرسی مبتنی بر ریسک در ایران کدامند؟

۴- یافته های پژوهش

۴-۱- ماتریس خود تعاملی

ابتدا طبق روش بیان شده ماتریس خود تعاملی نظرات خبرگان بیان می گردد. جدول ۳ بیانگر ماتریس خود تعاملی است.

جدول ۳ ماتریس خود تعاملی

	c36	c35	c34	c33	c32	c31	c30	c29	c28	c27	c26	c25	c24	c23	c22	c21	c20	c19	c18	c17	c16	c15	c14	c13	c12	c11	c10	c9	c8	c7	c6	c5	c4	c3	c2	c1
c1	O	O	O	X	V	O	O	O	V	O	O	A	O	O	O	O	A	O	O	O	O	O	A	O	O	O	O	V	V	A	A	V	X	X	A	
c2	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	V	O	V	V	X	V	X		
c3	O	O	O	X	O	O	O	O	X	O	O	O	V	O	O	V	O	V	O	A	O	O	O	O	O	O	O	V	V	V	X	X	X			
c4	O	O	O	O	X	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	V	O	O	O	O	O	A	O	O	O	O	X	X	A	V	V					
c5	O	V	O	O	O	O	O	O	O	O	V	O	O	O	O	O	O	V	O	A	O	O	O	O	O	O	A	A	V	V						
c6	O	O	O	X	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	X	O	O	O	O	X	O	O	O	O	O	X	X	X							
c7	O	A	O	O	A	O	O	O	V	O	A	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	V	A							
c8	O	X	O	O	O	O	O	O	O	O	A	A	O	O	A	O	O	O	V	O	O	O	V	O	O	O	O	X								
c9	O	O	X	O	O	X	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O									
c10	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	A	V	V	V	V	V	A	A										
c11	A	O	O	O	V	O	O	O	O	V	O	O	O	O	V	O	X	O	X	V	A	A	V	V	X											
c12	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	V	O	X	O	A	V	V	X	X	X													
c13	O	O	V	O	O	O	V	O	O	O	O	X	O	O	O	O	O	X	V	A	A	A														
c14	O	O	O	A	O	O	O	A	O	O	O	O	O	A	O	O	O	O	V	A	V	V														
c15	O	O	V	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	X	O	A	X	X																
c16	O	A	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	A	V																	
c17	O	O	A	O	O	O	V	O	O	O	V	O	O	V	O	O	O	A																		
c18	X	O	O	O	O	O	O	A	O	O	O	C	O	O	O	C	O	O																		
c19	A	V	V	V	V	V	A	A	A	V	V	V	V	V	A	A	V																			
c20	O	A	O	O	V	O	A	X	X	X	V	A	A	V	V	V																				
c21	O	O	V	X	O	A	O	A	V	V	V	V	X	X	V																					
c22	O	O	O	A	A	O	O	V	X	X	X	A	V	V																						
c23	O	V	O	O	A	O	O	X	X	X	V	V	A																							
c24	A	O	V	V	X	V	O	V	V	A	A	A																								
c25	V	O	O	V	V	V	O	V	A	A	A																									
c26	V	O	O	X	X	O	X	V	V	V																										
c27	O	X	X	A	A	O	V	A	V																											
c28	O	A	O	A	V	O	O	A																												
c29	V	X	O	O	O	V	O																													
c30	X	V	V	A	A	A																														
c31	V	V	V	X	X																															
c32	X	V	V	A																																
c33	X	X	X																																	
c34	A	A																																		
c35	V																																			
c36																																				

۴-۲- تشکیل ماتریس دستیابی

اختصاص داده شده براساس شاخص مد، تبدیل به امتیاز ۰ و ۱ با توجه به تعریف روابط مفهومی اعداد طبق قبلی است. در ادامه جدول قدرت نفوذ و قدرت وابستگی تشکیل می‌شود. طبق جدول ۴ می‌توان از ماتریس خودتعاملی، ماتریس امتیاز اعضای پانل را به دست آورد.

در این مرحله با تبدیل نمادهای روابط ماتریس ساختاری به اعداد صفر و یک براساس جدول ۴ می‌توان ماتریس دستیابی را تشکیل داد. نحوه تبدیل این نمادها نمادهای مفهومی

جدول ۴ نحوه تبدیل روابط مفهومی به اعداد

نماد مفهومی	تبدیل نمادهای مفهومی به اعداد کمی
V	خانه‌ی مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۱ و خانه‌ی قرینه‌ی آن عدد ۰ قرار می‌گیرد
A	خانه‌ی مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۰ و خانه‌ی قرینه‌ی آن عدد ۱ قرار می‌گیرد
X	خانه‌ی مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۱ و خانه‌ی قرینه‌ی آن عدد ۱ قرار می‌گیرد
O	خانه‌ی مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۰ و خانه‌ی قرینه‌ی آن عدد ۰ قرار می‌گیرد

۴-۳- تعیین روابط بین متغیرها و تشکیل ماتریس**مخروطی**

در این بخش به منظور تعیین روابط بین متغیرها ابتدا باید مجموعه خروجی، مجموعه ورودی و عناصر مشترک را شناسایی نمود. نمره تعیین سطح و اولویت متغیرها مجموعه دستیابی و مجموعه پیش نیاز برای هر متغیر تعیین می‌شود. مجموعه دستیابی هر متغیر شامل متغیرهایی می‌شود که از طریق این متغیر می‌توان به آن‌ها رسید و مجموعه پیش نیاز شامل متغیرهایی می‌شود که بر طبق آنها می‌توان به این و پیش نیاز متغیر رسید. سپس اشتراکات مجموعه دستیابی همه عوامل تعیین می‌شود و در صورت یکسان بودن مجموعه دستیابی با مجموعه اشتراک آن عامل (عوامل) به عنوان سطح اولویت در نظر گرفته می‌شود. سطح اشاره به لایه‌های طراحی شده‌ی مدل نهایی دارد.

در نهایت عناصر مشترک اشاره به ابعاد اشتراکی مجموعه خروجی و ورودی‌های متغیرها در مدل تفسیری-ساختاری به عنوان متغیر سطح بالا دارد، به عبارت دیگر، این متغیرها در ایجاد هیچ متغیر دیگری مؤثر نمی‌باشند. پس از تعیین عناصر خروجی، عناصر ورودی و عناصر مشترک، شاخصی که عناصر خروجی و عناصر مشترک یکسانی دارند، به عنوان اولین سطح و موانع پیاده‌سازی سیستم حسابرسی مبتنی بر ریسک تعیین می‌شوند. پس از تعیین این سطح، آن شاخص را حذف می‌کنیم و اقدام به بررسی شاخص‌های یکسان عناصر ورودی و مشترک می‌نماییم و آن را به عنوان سطح بعدی انتخاب می‌کنیم. این عملیات تا آنجا تکرار می‌شود که اجزای تشکیل دهنده تمام سطوح سیستم مشخص شوند.

برای به دست آوردن سایر سطوح باید سطوح قبلی از ماتریس جدا گردند و فرآیند تکرار شود. پس از تعیین سطوح دوباره ماتریس دریافتی را به ترتیب سطوح مرتب کرده، ماتریس جدید، ماتریس مخروطی نامیده می‌شود.

با توجه به جدول ۵ عوامل (C6، C9 و C34) یعنی عوامل تاکید صرف دانشگاه‌ها بر تئوری، پیچیدگی پیاده‌سازی عملیاتی و کاربردی سیستم حسابرسی مبتنی بر ریسک دستورالعمل‌ها و عدم اساتید مسلط و مدیریت‌های سلیقه‌ای در سطح ۱ قرار دارد. به منظور تعیین سایر سطوح نیز با بررسی یکسان بودن عناصر خروجی و عناصر مشترک، سایر سطوح تعیین می‌گردد.

۴-۴- بخش بندی سطح

در این مرحله با استفاده از ماتریس دسترسی نهایی، مجموعه خروجی و ورودی برای هر متغیر به دست می‌آید. مجموعه خروجی و ورودی برای یک متغیر به صورت زیر تعریف می‌شود. مجموعه خروجی برای یک بعد/مؤلفه خاص عبارتست از خود آن متغیر بانضمام سایر متغیرهایی که از آن تأثیر می‌پذیرند، به عبارت دیگر متغیرهایی که از طریق این متغیر می‌توان به آنها رسید. مجموعه‌ی ورودی نیز برای هر متغیر شامل خود آن متغیر بانضمام سایر متغیرهایی که بر آن تأثیر می‌گذارند می‌باشند و

۴-۵- رسم مدل نهایی ساختار-تفسیری

در این مرحله با توجه به سطوح متغیرها و ماتریس دسترسی نهایی، مدل پژوهش ارائه می‌شود. در این پژوهش عوامل در ۹ سطح قرار گرفته‌اند که در بالاترین سطح عوامل تاکید صرف دانشگاه‌ها بر تئوری، پیچیدگی پیاده‌سازی عملیاتی و کاربردی سیستم حسابرسی مبتنی بر ریسک دستورالعمل‌ها و عدم اساتید مسلط و مدیریت‌های سلیقه‌ای قرار دارد و در پایین‌ترین سطح چالش‌های فنی قرار گرفته است. باید توجه داشت عواملی که در سطح بالاتر قرار دارند، از تاثیرگذاری کمتری برخوردار

با سیستم هستند. تغییری در این متغیرها باعث تغییر جدی در سیستم نمی‌شود.

وابسته: این متغیرها دارای وابستگی قوی و هدایت ضعیف هستند این متغیرها اصولاً تأثیرپذیری بالا و تأثیرگذاری کمی روی سیستم دارند.

مستقل: این متغیرها دارای وابستگی کم و هدایت بالا می‌باشند به عبارتی دیگر تأثیرگذاری بالا و تأثیرپذیری کم از ویژگی‌های این متغیرها است.

پیوندی: این متغیرها از وابستگی بالا و قدرت هدایت بالا برخوردارند به عبارتی تأثیرگذاری و تأثیرپذیری این معیارها بسیار بالاست و هر تغییر کوچکی بر روی این متغیرها باعث تغییرات اساسی در سیستم می‌شود.

با توجه به عکس ۲ هیچ تغییری در ناحیه مستقل وجود ندارد. عامل C10 در ناحیه خودمختاری و عواملی چون C3، C20، C26، C27، C28، C33، C35 و ... در ناحیه پیوندی قرار دارند. همچنین متغیرهایی چون C2، C11 و C16 در ناحیه مرزی قرار دارند. عواملی چون C7، C9، C34 و ... نیز در ناحیه وابسته قرار دارند.

هستند و بیشتر تحت تأثیر عوامل سطوح پایین‌تر می‌باشد. در واقع عوامل سطح پایین‌تر به عنوان زیر ساخت و پایه‌ی اساسی محسوب می‌شوند. سایر ارتباطات در شکل ۱ مشخص شده است.

۴_۶. نمودار تحلیلی

بر اساس نمودار MICMAC اقدام به تجزیه و تحلیل متغیرهای پژوهش می‌نماییم. همانطور که در شکل ۲ مشخص است، این نمودار از دو محور افقی شامل میزان وابستگی و محور عمودی شامل قدرت نفوذ تشکیل شده است. همانطور که در نمودار مشاهده می‌کنید متغیرهای پژوهش براساس دو بعد قدرت نفوذ و میزان وابستگی به ۴ متغیر مستقل، پیوندی، خودمختاری و وابسته دسته بندی می‌شوند.

خودمختار: میزان وابستگی و قدرت هدایت کمی دارند این معیارها عموماً از سیستم جدا می‌شوند زیرا دارای اتصالات ضعیف

جدول ۴ تعیین امتیازهای اعضای پانل

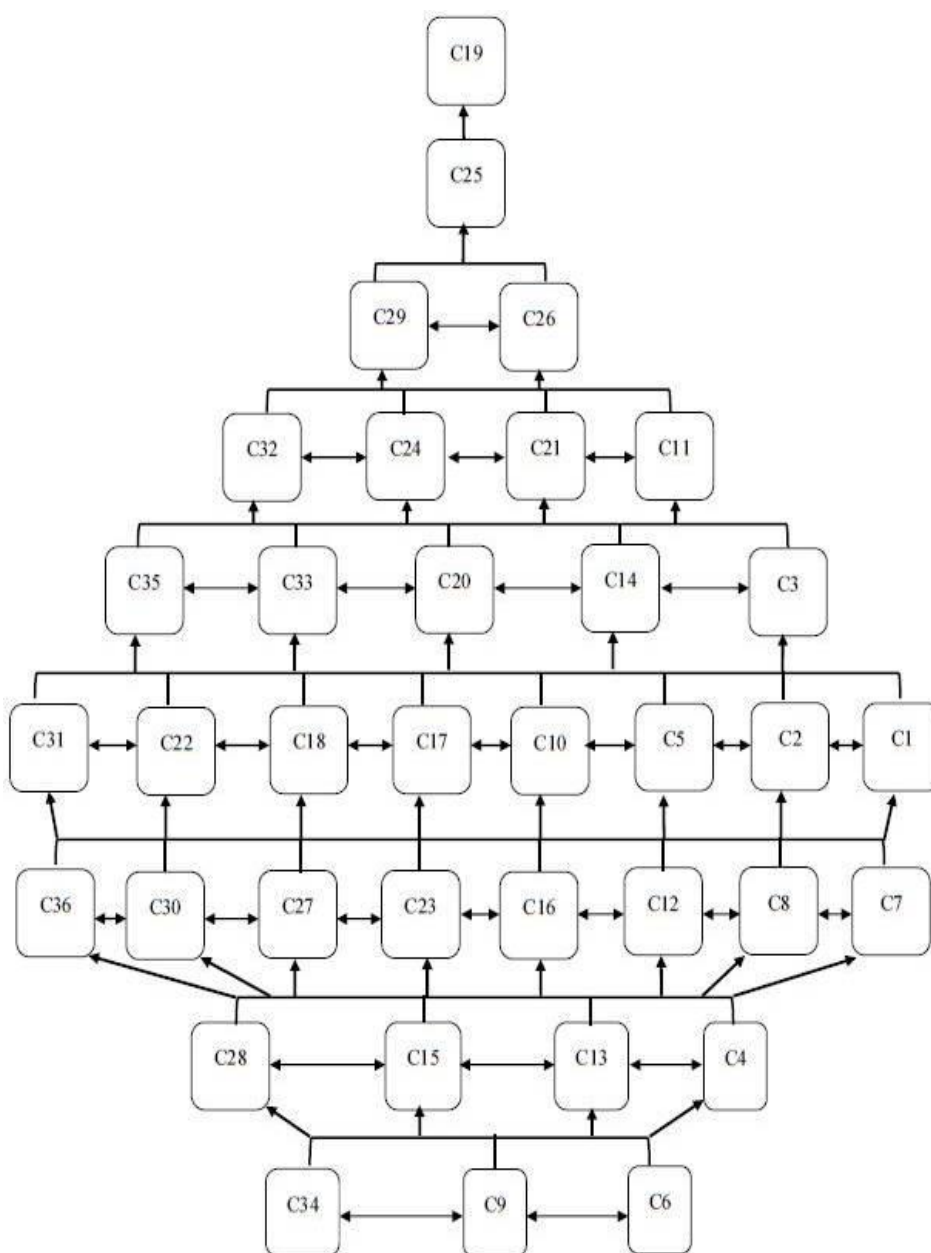
	c1	c2	c3	c4	c5	c6	c7	c8	c9	c10	c11	c12	c13	c14	c15	c16	c17	c18	c19	c20	c21	c22	c23	c24	c25	c26	c27	c28	c29	c30	c31	c32	c33	c34	c35	c36	
c1	۱	۰	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۱	۱	۰	۰	۰		
c2	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	
c3	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۱	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰		
c4	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰		
c5	۰	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	
c6	۱	۰	۱	۰	۰	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰		
c7	۱	۰	۰	۱	۰	۱	۱	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰		
c8	۰	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	
c9	۰	۰	۰	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۱	۰	۰		
c10	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	
c11	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۱	۰	۱	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	
c12	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	
c13	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۰	۰	۰	۱	۱	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	
c14	۱	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	
c15	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۰	۱	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	
c16	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۱	۰	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	
c17	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۰	۱	۰	۱	۰	۰	۱	۰	۱	۰	۰	۱	۰	۱	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	
c18	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰
c19	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	
c20	۱	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۱	۱	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	
c21	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۰	۰	۰	
c22	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	
c23	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	
c24	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۰	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۰	
c25	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۱	۰	۱	۱	۰	۰	۰	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۱	
c26	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۱	
c27	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۰	

	c1	c2	c3	c4	c5	c6	c7	c8	c9	c10	c11	c12	c13	c14	c15	c16	c17	c18	c19	c20	c21	c22	c23	c24	c25	c26	c27	c28	c29	c30	c31	c32	c33	c34	c35	c36
c28	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	0	1	1	0	1	0	0	1	0	0	1	0	0	0	0	
c29	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1	1	1	1	0	1	0	0	1	1	1	0	1	0	0	0	0	1	1
c30	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	0	1	1	1	1
c31	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	
c32	0	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0	1	1	0	1	1	1	0	1	1	1	1	
c33	1	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1	1	0	0	0	1	1	1	0	1	1	1	1	1	1	
c34	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1	1	0	0	0	
c35	0	0	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0	1	1	1	1	1	
c36	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	1	0	1	1	1	0	1	

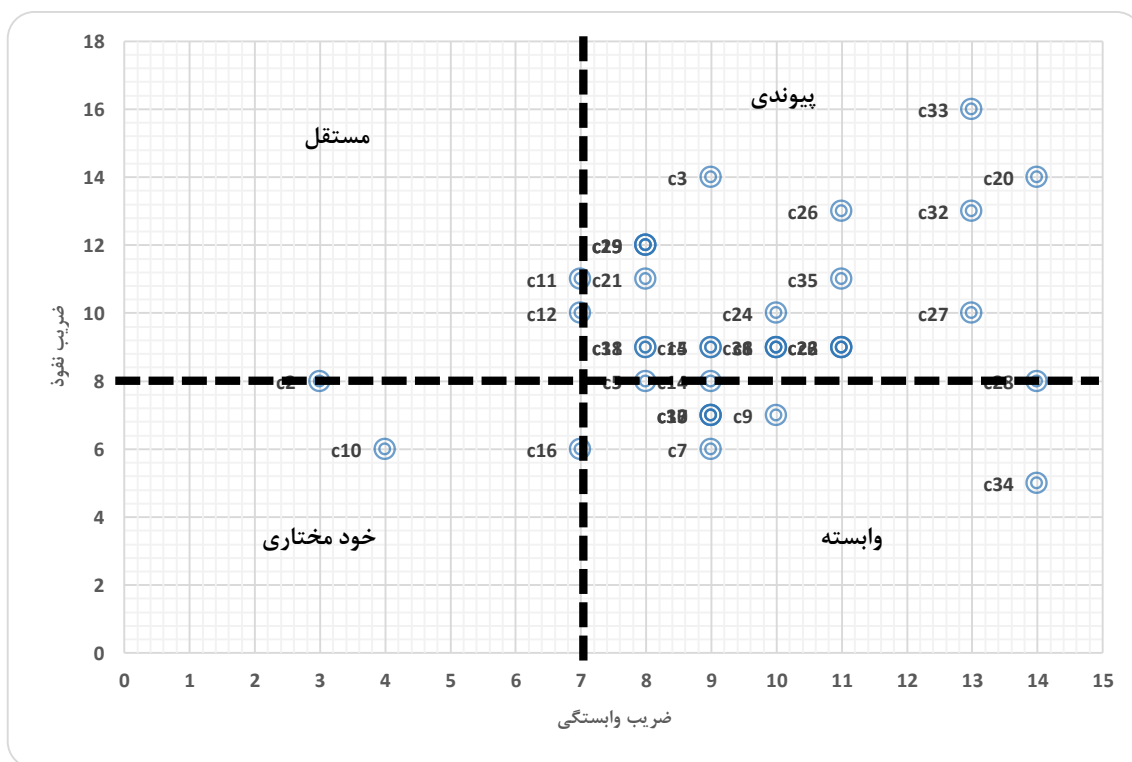
جدول ۵ مجموعه خروجی شاخص‌ها

سطح	امتیاز	عناصر مشترک	ورودی	خروجی	ضریب نفوذ	ضریب وابستگی
c1	۴	۵	۱.۲.۳.۴.۶.۷.۱۴.۲۰.۲۵.۳۳	۱.۳.۴.۵.۸.۹.۲۸.۳۲.۳۳	۹	۱۰
c2	۴	۵	۲.۳.۵	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۹	۸	۳
c3	۵	۶	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۱۷.۲۸.۳۳	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۹.۲۱.۲۴.۲۸.۳۳	۱۴	۹
c4	۲	۳	۱.۳.۴.۶.۸.۹.۱۴.۳۲	۱.۳.۴.۵.۶.۸.۹.۲۰.۳۲	۹	۹
c5	۴	۵	۱.۲.۳.۴.۵.۸.۹.۱۶	۲.۳.۵.۶.۷.۱۸.۲۶.۳۵	۸	۸
c6	۱	۱	۳.۷.۸.۹.۱۵.۲۰.۳۳	۱.۳.۶.۷.۸.۹.۱۵.۲۰.۳۳	۹	۱۱
c7	۳	۴	۶.۷	۱.۴.۶.۷.۹.۲۸	۶	۹
c8	۳	۴	۴.۶.۸.۹.۲۵	۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۴.۱۸.۳۵	۹	۱۰
c9	۱	۱	۴.۶.۸.۹.۳۱.۳۴	۴.۵.۶.۸.۹.۳۱.۳۴	۷	۱۰
c10	۴	۵	۱۰	۱۰.۱۳.۱۴.۱۵.۱۶.۱۷	۶	۴
c11	۶	۷	۱۱.۱۲.۱۸.۲۰.۳۶	۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۷.۱۸.۲۰.۲۲.۲۷.۳۲	۱۱	۷
c12	۳	۴	۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵.۱۸.۲۰	۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۲۰.۲۲	۱۰	۷
c13	۲	۳	۱۲.۱۳.۱۸.۲۵	۱۲.۱۳.۱۷.۱۸.۲۵.۳۰.۳۴	۷	۹
c14	۵	۶	۱۲.۱۴	۱.۴.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵.۱۶.۱۸	۸	۹
c15	۲	۳	۶.۱۲.۱۵	۶.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۲۰.۳۴	۹	۹
c16	۳	۴	۱۵.۱۶	۵.۱۱.۱۳.۱۵.۱۶.۱۷	۶	۷
c17	۴	۵	۱۵.۱۷	۳.۱۴.۱۵.۱۷.۲۳.۲۶.۳۰	۷	۹
c18	۴	۵	۱۱.۱۳.۱۸.۳۶	۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵.۱۶.۱۷.۱۸.۳۶	۹	۸
c19	۹	۱۱	۱۹	۱۹.۲۰.۲۳.۲۴.۲۵.۲۶.۲۷.۳۱.۳۲.۳۳.۳۴.۳۵	۱۲	۸
c20	۵	۶	۶.۱۱.۱۲.۱۵.۱۹.۲۰.۲۴.۲۵.۲۷.۲۸.۲۹.۳۰.۳۵	۱.۶.۱۱.۱۲.۱۵.۲۰.۲۱.۲۲.۲۳.۲۶.۲۷.۲۸.۲۹.۳۲	۱۴	۱۴
c21	۶	۷	۲۱.۲۳.۲۶.۳۳	۱۹.۲۱.۲۲.۲۳.۲۴.۲۵.۲۶.۲۷.۲۸.۳۳.۳۴	۱۱	۸
c22	۴	۵	۲۲.۲۶.۲۷.۲۸	۸.۱۹.۲۲.۲۳.۲۴.۲۶.۲۷.۲۸.۲۹	۹	۱۱
c23	۳	۴	۲۱.۲۳.۲۷.۲۸.۲۹	۱۴.۲۱.۲۳.۲۵.۲۶.۲۷.۲۸.۲۹.۳۵	۹	۱۱
c24	۶	۷	۲۱.۲۴.۲۲	۲۰.۲۱.۲۳.۲۴.۲۸.۲۹.۳۱.۳۲.۳۳.۳۴	۱۰	۱۰
c25	۸	۱۰	۱۳.۲۵	۱.۸.۱۳.۲۰.۲۲.۲۴.۲۵.۲۹.۳۱.۳۲.۳۳.۳۶	۱۲	۸
c26	۷	۸	۲۲.۲۶.۳۰.۳۲.۳۳	۷.۸.۲۲.۲۴.۲۵.۲۶.۲۷.۲۸.۲۹.۳۰.۳۲.۳۳.۳۶	۱۳	۱۱
c27	۳	۴	۲۰.۲۲.۲۳.۲۷.۳۴.۳۵	۲۰.۲۲.۲۳.۲۴.۲۵.۲۷.۲۸.۳۰.۳۴.۳۵	۱۰	۱۳
c28	۲	۳	۳.۲۰.۲۲.۲۳.۲۸	۳.۱۹.۲۰.۲۲.۲۳.۲۴.۲۶.۲۷.۲۸.۲۹.۳۳.۳	۸	۱۴
c29	۷	۸	۲۰.۲۳.۲۹.۳۵	۱۴.۱۸.۱۹.۲۰.۲۱.۲۳.۲۷.۲۸.۲۹.۳۱.۳۵.۳۶	۱۲	۸
c30	۳	۴	۲۶.۳۰.۳۶	۱۹.۲۰.۲۶.۳۰.۳۴.۳۵.۳۶	۷	۹
c31	۴	۵	۹.۳۱.۳۲.۳۳	۹.۲۱.۳۰.۳۱.۳۲.۳۳.۳۴.۳۵.۳۶	۹	۸
c32	۶	۷	۴.۲۴.۲۶.۳۱.۳۲.۳۶	۴.۷.۲۲.۲۳.۲۴.۲۶.۲۷.۳۰.۳۱.۳۴.۳۵.۳۶	۱۳	۱۳

سطح	امتیاز	عناصر مشترک	ورودی	خروجی	ضریب نفوذ	ضریب وابستگی
5	6	۱.۳.۶.۱۹.۲۱.۲۴.۲۵.۲۶.۳۱.۳۳.۳۴.۳۵.۳۶	۱.۳.۶.۱۹.۲۱.۲۴.۲۵.۲۶.۳۱.۳۳.۳۴.۳۵.۳۶	۱.۳.۶.۱۴.۲۱.۲۲.۲۶.۲۷.۲۸.۳۰.۳۱.۳۲.۳۳.۳۴.۳	۱۶	۱۳
1	1	۹.۲۷.۲۳.۳۴	۹.۱۳.۱۵.۱۹.۲۱.۲۴.۲۷.۳۰.۳۱.۳۲.۳۳.۳۴.۳۵	۹.۱۷.۲۷.۳۳.۳۴	۵	۱۴
5	6	۸.۲۷.۲۹.۳۳.۳۵	۵.۸.۱۹.۲۳.۲۷.۲۹.۳۰.۳۱.۳۲.۳۳.۳۵	۷.۸.۱۶.۲۰.۲۷.۲۸.۲۹.۳۳.۳۴.۳۵.۳۶	۱۱	۱۱
3	4	۱۸.۳۰.۳۲.۳۳.۳۶	۱۸.۲۵.۲۶.۲۹.۳۰.۳۱.۳۲.۳۳.۳۵.۳۶	۱۱.۱۸.۱۹.۲۴.۳۰.۳۲.۳۳.۳۴.۳۶	۹	۱۰



شکل ۱ مدل ساختار-تفسیری شاخص‌ها



شکل ۲ نمودار تحلیل وضعیت شاخص‌ها

نشان دهنده این است که این عوامل بیشتر دارای هدایت بالایی هستند. همچنین تعداد اندکی از عوامل در ناحیه خودمختاری قرار دارند یعنی این عوامل از وابستگی و هدایت کمی برخوردار هستند. تعدادی از عوامل نیز در ناحیه وابسته قرار دارند که نشان دهنده وابستگی قوی و هدایت کم است. در کل می‌توان نتیجه گرفت که با برطرف نمودن عوامل مطرح شده و یا بهبود عملکرد آن‌ها، می‌توان موانع پیاده‌سازی سیستم حسابداری مبتنی بر ریسک را کاهش داد.

همچنین نتایج به‌دست آمده با نتایج حاصل از پژوهش پورسعید و محمدی‌پور (۱۳۹۸) که عوامل اهداف و فرآیندهای سازمانی، آموزش جهت افزایش توان فنی، پذیرش و حمایت مدیران ارشد، انجام رسیدگی و ارائه گزارش حسابداری داخلی مبتنی بر ریسک را در جهت استفاده از حسابداری مبتنی بر ریسک کارا می‌دانند هم‌جهت است. با توجه به پژوهش صالحی و خطیری (۲۰۱۱) از موانع اصلی عدم استفاده از حسابداری مبتنی بر ریسک می‌توان به عوامل عدم توانایی افراد، مدیریت سلیقه‌ای برای اتخاذ استانداردهای حسابداری مبتنی بر ریسک، تخصص ناکافی و تهیه اطلاعات مالی به‌موقع اشاره نمود که با توجه به نتایج پژوهش، پژوهش حاضر با این پژوهش هم‌راستا و هم‌نتیجه می‌باشند. در پژوهش ابوالقاسمی (۲۰۱۹) یکی از عوامل بسیار مهم در انتخاب سیستم حسابداری مبتنی بر ریسک

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

در این پژوهش موانع پیاده‌سازی سیستم حسابداری مبتنی بر ریسک مورد ارزیابی قرار گرفت. برای این امر از مصاحبه‌های نیمه ساختاری با ۱۸ خبره انجام شد که در مجموع با ۲۰ خبره مصاحبه شد تا بتوان از ۱۸ مصاحبه برتر استفاده نمود. روش تحلیل این پژوهش از نوع کیفی و بر اساس مدل ساختار-تفسیری صورت گرفت. در مجموع ۳۶ عامل استخراج گردید که در مدل ساختار تفسیری کدگذاری شده و مورد ارزیابی قرار گرفتند. نتایج حاصل شده حاکی از آن بود که بر اساس ماتریس دستیابی عوامل در ۹ سطح اولویت‌بندی شدند. سطح اول نشان داد که عوامل تاکید صرف دانشگاه‌ها بر تئوری، پیچیدگی پیاده‌سازی عملیاتی و کاربردی سیستم حسابداری مبتنی بر ریسک دستورالعمل‌ها و عدم استفاده از اساتید مسلط و همچنین مدیریت‌های سلیقه‌ای از موانع اصلی پیاده‌سازی سیستم حسابداری مبتنی بر ریسک است. همچنین با توجه به نمودار تحلیل وضعیت شاخص‌ها، اکثر عوامل مطرح شده در ناحیه پیوندی قرار دارند که نشان دهنده این است که بیشتر عوامل مطرح شده از وابستگی و قدرت هدایت بالا برخوردار هستند. همچنین هیچ عاملی در ناحیه مستقل که از وابستگی کم و هدایت بالا برخوردار هستند وجود ندارد. البته تعدادی از عوامل در مرز مشترک ناحیه پیوندی و ناحیه مستقل قرار دارند که

که همسویی میان دانش آموزش داده شده و نیز بکارگیری دانش آموزش داده شده در محیطی درست و به دور از روابط و مشکلات موجود، رشد حسابرسی و بهبود در کیفیت تجارت را به همراه خواهد داشت و از آنجا که حسابرسان به طور مداوم در شرکت های حسابرسی شده حضور ندارند، وجود کمیته حسابرسی موثر می تواند راه را برای اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک هموار کند.

نتایج قوی اندام (۲۰۱۴) نشان می دهد که محاسبات پیچیده ای که برای محاسبه سطوح مختلف ریسک حسابرسی استفاده می شود که منجر به یک فرآیند حسابرسی مبتنی بر ریسک توسط شرکت های حسابرسی و حسابرسان مختلف نمی شود. به طور معمول، بیشتر موسسات حسابرسی فقط قسمت اول این فرآیند را که مربوط به برنامه ریزی حسابرسی است انجام می دهند و از ادامه بخش های اضافی دستورالعمل ها به دلیل صرفه جویی در وقت خودداری می کنند. بنابراین، طبیعی است که اگر یک نرم افزار مناسب در اختیار حسابرسان قرار گیرد که آن ها محاسبات مورد نیاز را به طور کامل انجام دهند و ذخیره کنند، سرعت و دقت تعیین سطوح مختلف ریسک حسابرسان به میزان قابل توجهی افزایش می یابد (قوی اندام، ۲۰۱۴). بر این اساس، بیتی و همکاران (۲۰۰۲) عوامل موثر بر ریسک حسابرسی را در دو دسته اصلی ریسک "حسابرس" و ریسک "شرکت حسابرسی شده" تقسیم کرد.

منظور بیتی و همکارانش از "حسابرس" عدم توانایی در تشخیص تحریفات قابل توجه است، و همچنین شامل عواملی از جمله: دانش حرفه ای حسابرس، قضاوت حرفه ای 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 بیان شده در این پژوهش را در لایه های پایینی مدل نهایی ارائه شده می توان مشاهده نمود که از اهمیت این موضوعات خبر می دهد. به عنوان یک نتیجه گیری کلی می توان بیان نمود که مهمترین موانع استفاده از سیستم حسابرسی مبتنی بر ریسک در ایران عدم توانایی و آموزش ناکافی حسابرسان است که ناشی از تاکید صرف دانشگاه ها بر تئوری می باشد. همچنین مدیریت سلیقه ای نیز تاثیر زیادی در استفاده کردن/نکردن از سیستم حسابرسی مبتنی بر ریسک است که می تواند بر اساس استراتژی یک سازمان تعیین گردد. این استراتژی ها می تواند منجر به اتخاذ دستورالعمل ها و پیچیدگی پیاده سازی عملیاتی و کاربردی سیستم حسابرسی مبتنی بر ریسک در یک سازمان می شود.

استراتژی مدیر و سازمان در انتخاب این مدل است. در واقع می توان اینگونه مطرح نمود که مدیریت های سلیقه ای گاه باعث انتخاب این روش در سازمان و یا شرکت خود می شوند که در واقع یکی از موانع پیاده سازی سیستم حسابرسی مبتنی بر ریسک است. بر اساس نتایج پژوهش یزدانیان و دستگیر (۲۰۱۹) نشان داد که فقدان مبانی نظری و مقررات حسابرسی مبتنی بر ریسک در ایران، ساختار و عملکرد حسابرسان و موسسات حسابرسی و عوامل مرتبط با مشتریان از موانع و محدودیت های اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک است. عوامل مرتبط با حسابرسان و ناآشنایی حسابرسان با فناوری اطلاعات و کمبود منابع آموزشی مهمترین موانع و محدودیت های اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک در ایران بودند که با نتایج حاصل از این پژوهش یکسان است. (اسدی و همکاران، ۲۰۱۴) اظهار می دارد که حسابرسان باید دستورالعمل های کتبی را در مورد استفاده از ابزار ارزیابی ریسک تهیه و تدوین کنند و این دستورالعمل ها را با کمیته حسابرسی و هیئت مدیره بررسی کنند، قابلیت اطمینان و رسمی بودن دستورالعمل ها برای بنگاه ها بسته به اندازه، پیچیدگی، منطقه فعالیت ها، تنوع جغرافیایی و فناوری های مختلف مورد استفاده شرکت می تواند به استاندارد صنعت یا تجربیات خود در رتبه بندی ریسک اعتماد کند. حسابرسان باید از رهنمودهایی برای رتبه بندی یا ارزیابی زمینه های اصلی خطر و تعیین دامنه امتیازات یا ارزیابی ها استفاده کنند (اسدی و همکاران، ۲۰۱۴). در پژوهش حاضر نیز مشخص شد که در لایه ی اول مدل استخراج شده مدیریت سلیقه ای و نیز تاکید بر تئوری صرف در زمینه مدیریت ریسک حسابداری و نیز عدم درک درست از حسابرسی بر اثر عدم آموزش درست بوده است که با نتایج پژوهش ارائه شده همسویی مناسبی را نشان داده است.

نتایج مطالعات تحقیقاتی مختلف نشان می دهد که به طور کلی، اگرچه کمیته های حسابرسی در ساختار برخی از شرکت ها وجود دارد، اما به نظر می رسد ساختار سازمانی و مسئولیت های این کمیته از طریق ارتقا وضعیت واحد حسابرسی داخلی به طور قابل توجهی مشکلات و موانع اجرای کنترل های داخلی موثر را کاهش می دهد و کنترل داخلی موثر بر اولویت واحدهایی که بیشتر در معرض خطر قرار می گیرند و به طور موثر به فرآیندهای تجاری کمک می کند. با توجه به اهمیت و جایگاه کمیته های حسابرسی و همچنین نقش سیستم کنترل داخلی و مدیریت ریسک در نهادهای تجاری، اگر این مکانیسم ها کم رنگ باشد، اجرای ممیزی های مبتنی بر ریسک به طور طبیعی دشوار است و حسابرس مجبور است از روش دیگری استفاده کند. (شالیله، ۲۰۰۹). در پژوهش حاضر بیان شد و مدل نهایی نیز نشان داد

فهرست منابع

- (۱) اکرمی مقدم، عفت، (۱۳۹۵)، راهکارهای رفع موانع حسابرسی مبتنی بر ریسک، ماهنامه پژوهشهای مدیریت و حسابداری شماره ۲۹، صص ۸۶-۹۵
- (۲) پیری، پرویز، قربانی، ماریه، (۱۳۹۶)، ارزیابی رابطه بین نوع اظهار نظر حسابرس مستقل و کیفیت سود، فصلنامه علمی-پژوهشی بررسیهای حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۴، شماره ۴، صص ۴۸۳-۵۰۲
- (۳) پورسعید، عباس، محمدی پور، رحمت اله، (۱۳۹۸)، امکان سنجی استقرار نظام حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک در دانشگاه آزاد اسلامی کشور، پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی (پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی)، دوره ۱۱، شماره ۴۱، صص ۲۲۹-۲۵۵.
- (۴) 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.
- (۵) 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.
- (۶) 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 مدرن، دوره ۱.
- (۷) 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.
- (۸) 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.
- (۹) رفیعی، حسن و همکاران. (۱۳۸۷). روش های تحقیق بین رشته ای. تهران: انتشارات دانژه. چاپ اول.
- (۱۰) فتحی عبدالهی، احمد، آقایی، محمدعلی (۱۳۹۶)، بررسی اثربخشی حسابرسی داخلی در عملکرد مدیریت ریسک و کنترل سازمان های دولتی، دوره ۵، شماره ۳، صص ۸۱-۹۴.
- (۱۱) قربانی، سعید؛ آقایی، محمدعلی؛ احمدیان، وحید؛ نیکزادقادیکلایی، 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.
- (۱۲) 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، https://www.civilica.com/Paper-AEFMCO1-AEFMCO1_144.html
- (۱۳) مقامی، مهدی، احمد علی، آصفی (۱۳۹۲)، ارتباط بین سبک رهبری با رفتارهای مدیریت ریسک در مدیران گروه و رؤسای تربیت بدنی دانشگاه های آزاد اسلامی مراکز استان های کشور، دوره ۵، شماره ۱۶، صص ۹۷-۱۱۳.
- (۱۴) مولایی نژاد مهدی، عطائی، ابودر (۱۳۹۳)، "شناسایی و اولویت بندی موانع و محدودیتهای پیاده سازی پروژه حسابرسی مبتنی بر ریسک با استفاده از روش سلسله مراتبی فازی"، مجله حسابرسی، شماره ۷۰.
- (۱۵) مهرانی، ساسان، آخوندی، امید، (۱۳۹۷)، تفکر سیستمی و کاربردهای آن در مدیریت ریسک واحد تجاری مطابق با کوزو، فصلنامه پژوهش و حسابرسی، دوره ۸، شماره ۱، صص ۵۳-۶۸.
- (۱۶) نوش آذر، محسن، ساعدی، سینا (۱۳۹۶)، بررسی حسابرسی مبتنی بر ریسک و معیارهای تعیین کننده آن (مطالعه موردی: روسای حسابرسی داخلی در ایران)، فصلنامه مطالعات مدیریت و حسابداری، دوره ۳، شماره ۳، صص ۴۶۰-۴۴۱.
- (۱۷) پورسعید، عباس. محمدی پور، رحمت اله، (۱۳۹۷). امکان-سنجی استقرار نظام حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک در دانشگاه آزاد اسلامی کشور. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، سال ۱۱، شماره ۴۱، صص ۲۲۹-۲۵۵
- 18) 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.
- 19) 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*.
- 20) Astles, K. L., Holloway, M. G., Steffe, Green, M., Ganassin, C. and Gibbs, P. J. (2006). An ecological method for qualitative risk assessment and its use in the management of fisheries in New South Wales. *Australia fisheries research*, 82, 290-303.

- 37) Yazdaniyan, S. M., & Dastgir, M. (2019). A Study of Risk-Based Auditing Obstacles. *Iranian Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 3(1), 13-27.
- 38) 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.
- 21) 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
- 22) 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.
- 23) Blay, Allen, Kizirian, Tim and Sneathen, Dwight. (2009). Evidential Effort and Risk Assessment In Auditing, *Journal of Business & Economics Research*, 6, 39-59.
- 24) Contessotto, C., & Moroney, R. (2014). The association between audit committee effectiveness and audit risk. *Accounting & Finance*, 54(2), 393-418.
- 25) Fay, R., and Negangard, E. M. (2017). Manual Journal Entry Testing: Data Analytics and the Risk of Fraud, *Journal of Accounting Education*, 38, 37-49.
- 26) Griffiths, P., Renz, A., Hughes, J. (2009). Impact of organization and management factors on infection control in hospitals. *Journal of hospital infection*. 73, (1). 1-14.
- 27) Hess, M. F. and Cottrell, J. H. (2016). Fraud Risk Management: A Small Business Perspective, *Business Horizons*, Vol. 59 (1), pp. 13-18
- 28) Johnstone, K., Gramling, A., & Rittenberg, L. E. (2013). Auditing: a risk-based approach to conducting a quality audit. Cengage learning.
- 29) Kirogo, F. K., Ngahu, M. S., & Wagoki, M. J. (2014). Effect of risk-based audit on financial performance: A survey of insurance companies in Nakuru town, Kenya. *Stratford Peer Reviewed Journals and Book Publishing*, 1(1).
- 30) Komleh, R. A. The replace of risk-based auditing instead of audit model based on system.
- 31) Maisiba, G. J., & Atambo, W. (2016). Effects of Electronic-Tax System on the Revenue Collection Efficiency of Kenya Revenue Authority: A Case of Uasin Gishu County. *Imperial Journal of Interdisciplinary Research*, 2(4):12-32.
- 32) Salehi, M., & Khatiri, M. (2011). A study of risk-based auditing barriers: Some Iranian evidence. *African Journal of Business Management*, 5(10), 3923-3934.
- 33) SITI, F., & CHARIRI, A. (2017). Independent Audit Committee, Audit Committ Expersise, Types OF Industry, and Iintegrated reporting index (Study on Johannesburg Stock Exchange 2015) (Doctoral dissertation, Fakultas Ekonomika dan Bisnis).
- 34) Umar, A. (2017). Implementation of Risk Based Audit to Improve Company Good Corporate Governance Through Effectiveness of Internal Control: Analysis in PT Pertamina Area Sumbagut.
- 35) Viera, W. Adi, U. Pieter, D. Doeke, P., Johan, G. (2009). Determinants of quality management systems implementaion in hospitals. *Health policy*, 89(3). 239-251.
- 36) Wengler, D. (2016). Increasing Auditor Sensitivity to the Risk of Fraudulent Financial Reporting: Assessing Incentives and Pressures on Top Management.



Accounting Knowledge & Management Auditing
Vol. 12/ No. 47/ Autumn 2023

Investigating the Barriers of Implementation of the 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 Badiie

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

Abstract

The purpose of this study was to identify barriers to implementing a risk-based auditing system in Iran. Content analysis was performed using a qualitative method and the statistical population was the community of auditors and members of the community and the Association of Certified Auditors, which was selected by purposive sampling of 20 people. The method of analysis of this research was qualitative and based on the Interpretive Structural Modelling (ISM). Findings show that in this study, the factors are in 9 levels, in the highest level of factors are the emphasis of universities on the theory, complexity of operational and practical implementation of the audit system based on the risk of instructions and the lack of professors. It is dominated by taste management and is at the lowest level of technical challenges. It should be noted that the factors that are at a higher level are less effective and are more affected by the factors at lower levels. These strategies can lead to the adoption of guidelines and the complexity of the operational implementation of the risk-based audit system in an organization.

Keywords: Barriers Implementation, Risk-Based Auditing System, Independent Auditors