

شناسایی موانع به کارگیری کامل حسابرسی مبتنی بر ریسک در موسسات حسابرسی ایران و ارائه راهکارهای لازم برای تسریع آن

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۱۲/۲۶

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۳/۷

■ غلامرضا کرمی^۱

■ نظام‌الدین رحیمیان^۲

■ کیوان اسکندری^۳

چکیده:

در سالهای اخیر، اگر چه تجربه جهانی بر استفاده از رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک تاکید دارد ولیکن حرفه حسابرسی در ایران، در بکارگیری این رویکرد، چندان موفق نبوده است. هدف این تحقیق، شناسایی موانع بکارگیری کامل حسابرسی مبتنی بر ریسک در موسسات حسابرسی ایران و ارائه راه کارهای لازم برای تسریع آن می‌باشد. جامعه آماری شامل افراد متخصص و صاحب نظر در زمینه حسابرسی است که تعداد ۲۰ نفر به عنوان مشارکت‌کننده در پژوهش با استفاده از رویکرد نمونه‌گیری هدفمند، به روش گلوله برفی انتخاب شده‌اند. داده‌ها با روش مصاحبه‌های نیمه ساختار یافته گردآوری شده و از طریق کدگذاری و دسته‌بندی در قالب مفاهیم و مقوله‌ها و استخراج تم‌های تکرار شونده (تحلیل تم) تمام زیر مجموعه‌ها به یکدیگر ربط داده شده است. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که فقدان آموزش، فناوری، آیین‌نامه‌ها، پایین بودن حق‌الزحمه حسابرسی، فقدان زیر ساخت‌ها، وجود تحریم‌ها و بی‌اعتقادی کارکنان، موانع اصلی بکارگیری حسابرسی مبتنی بر ریسک در موسسات حسابرسی ایران بوده و برای تسریع در اجرای این رویکرد، باید اقدامات موثری برای آموزش، تدوین دستورالعمل‌ها، ارتقای فرهنگ و فناوری و حق‌الزحمه حسابرسی به عمل آید.

واژه‌های کلیدی: حسابرسی، حسابرسی مبتنی بر کنترل، حسابرسی مبتنی بر ریسک، موسسات حسابرسی ایران، روش تحلیل تم

۱. دانشیار، گروه حسابداری، دانشگاه تهران.

۲. استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه خاتم.

۳. دانشجوی دوره دکتری حسابداری، پردیس بین‌المللی کیش، دانشگاه تهران، نویسنده مسئول، ایمیل:

auditalen@gmail.com

۱- مقدمه

مفهوم ریسک حسابرسی و اجزای آن، سالهای زیادی است که در ادبیات حسابرسی مطرح است و در سالهای اخیر، حسابرسی مبتنی بر ریسک^۱ جایگزین حسابرسی مبتنی بر سیستم کنترل داخلی شده و در اکثر کشورهای جهان مورد استفاده قرار گرفته است. در این نوع حسابرسی، فرایند شناسایی و گزارش ریسک تحریف‌های با اهمیت با این هدف صورت می‌گیرد که حساب‌های دارای احتمال تحریف با اهمیت با دقت بیشتری رسیدگی شود (نادریان، ۱۳۹۲). بسیاری از حساب‌رسان در دهه ۱۹۹۰ میلادی، رویکردهای حسابرسی باریک بین مبتنی بر اقلام صورتهای مالی را به سوی رویکردهای حسابرسی گسترده نگر کنار گذاشتند که با نام "حسابرسی مبتنی بر ریسک" یا "حسابرسی ریسک کسب و کار"^۲ شناخته می‌شود. در چارچوب این روش شناختی جدیدتر، حساب‌رسان دیدگاهی کل نگر برای مشخص ساختن ریسک تحریف‌های با اهمیت^۳ شامل بررسی راهبردها و فرایندهای کسب و کار، عوامل داخلی و بیرونی و رویه‌های ارزیابی عملکرد به کار می‌گیرند و پس از آن، هر چه بیشتر توجه خود را به عرصه‌های با ریسک بالاتر، اختصاص می‌دهد. پشتیبانان حسابرسی مبتنی بر ریسک بر این باورند که این رویکرد موثرتر است و حساب‌رسان درک بیشتری نسبت به شرکت، محیط آن و فرایندهای کسب و کار به دست آورده و رویه‌های حسابرسی، بیشتر به سمت عرصه‌های مستعد تحریف‌های با اهمیت نشانه گرفته می‌شود (علیمیرزایی، ۱۳۹۲).

موضوع ارزیابی ریسک (خطر) حسابرسی و تاثیر آن در افزایش قابلیت اعتماد اطلاعات صورتهای مالی، از چنان اهمیتی برخوردار است که انجمن‌های حرفه‌ای چون فدراسیون بین‌المللی حسابداران^۴، انجمن حسابداران رسمی آمریکا^۵، انجمن حسابداران خبره انگلستان و ویلز^۶، موسسات بزرگ حسابرسی چون موسسات آرتور اندرسن^۷، ارنست اندینگ^۸، پرایس واتر هاوس کوپرز^۹، دیلویت اند توش^{۱۰}، کی پی ام جی^{۱۱}، به طور جدی و پیگیر به موضوع خطر حسابرسی پرداخته اند. بکارگیری شیوه مدیریت خطر حسابرسی موجب افزایش کارایی و اثربخشی می‌شود زیرا با تعیین نوع و ماهیت، زمانبندی اجرا و حدود، آزمون محتوا به گونه‌ای معقول و همراه با قابلیت پاسخگویی کامل، رسیدگی‌ها به میزان مناسبی انجام می‌شود و در نتیجه زمان صرف شده به سطح منطقی‌تری تغییر می‌یابد (سازمان حسابرسی، ۱۳۸۱).

فدراسیون بین‌المللی حسابداران، در رهنمودهای خود، انعطاف‌پذیری در زمان انجام

1. Risk-based Auditing
2. Business Risk Auditing
3. Material Misstatements
4. International Federation of Accountants (IFAC)
5. American Institute of Certified Public Accountant (AICPA)
6. Institute of Charter Accountants in England and Wales (ICAEW)
7. Aurther Andersen
8. PriceWaterHouseCoopers(PWC)
9. Deloitte & Touche
10. KPMG

حسابرسی، تمرکز فعالیت‌های تیم حسابرسی، بر عرصه‌های اصلی کار حسابرسی، تاکید رویه‌های حسابرسی بر ریسک‌های خاص، درک بهتر و کامل‌تر سیستم کنترل داخلی شرکت‌ها و انتقال به موقع‌تر موضوعات مورد علاقه مدیریت را مزیت‌های حسابرسی مبتنی بر ریسک می‌داند.

در سازمان حسابرسی، حدود ۲۰ سال است که به منظور برنامه‌ریزی ریسک حسابرسی، برای تعیین تعداد نمونه و فرآیند گزارشگری، مدل حسابرسی مبتنی بر ریسک استفاده می‌شود. لکن این مدل به نحو مطلوب انجام نمی‌شود. جامعه حسابداران رسمی ایران نیز دستورالعملی منتشر کرده که تاکنون عملیاتی نشده است (گشتاسبی، ۱۳۹۲).

گرچه تجربه جهانی بر استفاده از رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک و تاثیر آن بر کیفیت حسابرسی تاکید دارد، اما حرفه حسابرسی در ایران، در به کارگیری این رویکرد، چندان موفق نبوده است. چنین به نظر می‌رسد که کوشش‌های اخیر، برخی از موسسه‌های حسابرسی در به کارگیری رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک، نویدی برای پیشرفت و ارتقای حرفه حسابرسی ایرانی خواهد بود (مکرمی، ۱۳۹۲).

در ایران نظر خواهی‌ها، میزگردها و اظهار نظرهای ارائه شده از سوی اساتید حرفه نشان می‌دهد که این رویکرد با استقبال زیادی روبرو نشده است و به واسطه جوان بودن حرفه و کوچک بودن اندازه موسسات حسابرسی و هزینه بر بودن تحقیقات در این حوزه، اقدامی صورت نپذیرفته و یا نتایج تحقیقات محدود انجام شده به صورت جزیره‌ای مورد بهره برداری قرار گرفته است. همچنین تحقیقات انجام شده، بیانگر این است که تاکنون در ایران تحقیقات کامل و جامعی در خصوص حسابرسی مبتنی بر ریسک با نگاه کاربردی در موسسات حسابرسی انجام نپذیرفته است (مهربانی و غلامی جمکرانی، ۱۳۹۶).

تحقیق حاضر در پی پاسخ به این سوال است که چگونه می‌توان با شناسایی موانع و مشکلات موجود، زمینه‌های لازم را برای تسریع در انجام حسابرسی مبتنی بر ریسک در موسسات حسابرسی ایران فراهم نمود؟ در این مورد، موضع ارزیابی خطر حسابرسی و به تبع آن حسابرسی مبتنی بر ریسک و تاثیر آن در افزایش قابلیت اعتماد اطلاعات صورتهای مالی، از چنان اهمیتی برخوردار است که موسسات حسابرسی بین‌المللی و انجمن‌های حرفه‌ای به طور جدی و پیگیر به موضوع آن پرداخته‌اند. از طرفی، به کارگیری شیوه مدیریت خطر حسابرسی موجب افزایش کارایی و اثربخشی حسابرسی نیز می‌شود. لیکن به رغم فوائد و مزایای مذکور پیاده سازی حسابرسی مبتنی بر ریسک در موسسات حسابرسی ایران با چالشهای جدی مواجه است و فرآیند عملیاتی کردن آن با مشکلات اساسی مواجه است. بنابراین، هدف اصلی این پژوهش ارائه راه کارهای لازم برای موسسات حسابرسی ایران به منظور تسریع در انجام حسابرسی با رویکرد مبتنی بر ریسک با توجه به مزیت‌های این رویکرد می‌باشد. انتظار می‌رود با اجرای این پژوهش و ارائه راهکارهای مناسب، زمینه برای اجرای کامل حسابرسی مبتنی بر ریسک هر چه بیشتر در موسسات حسابرسی ایران فراهم گردد.

۲- مبانی نظری پژوهش:

۲-۱- حسابرسی مبتنی بر ریسک:

حسابرسی، فرایندی منظم و باقاعده برای جمع‌آوری و ارزیابی بی طرفانه شواهد درباره ادعاهای مربوط به فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی به منظور تعیین درجه انطباق این ادعاها (اظهارات)، معیارهای از پیش تعیین شده و گزارش نتایج به افراد ذینفع است. هدف حسابرسی، مشخص کردن میزان انطباق بین موضوع مورد رسیدگی و معیارهای از پیش تعیین شده است. حسابرسی با استفاده از شیوه‌ها و روشهایی که تا اندازه‌ای هم به روشهای علمی تحقیق شباهت دارد، جمع‌آوری و ارزیابی شواهد مورد نیاز می‌پردازد و نتایج این فرایند آزمونی و ارزیابی در قالب گواهی (شهادت) دهی به استفاده کنندگان اطلاعات ارائه می‌شود (انجمن حسابداری آمریکا، ۱۳۹۵، ۱۹۶۶، ASOBAT).

حسابرسی، فعالیتی برای دستیابی به اهداف مشخص است. طبق استاندارد حسابرسی شماره ۲۰۰، اهداف حسابرسی مستقل، کسب اطمینان معقول از وجود یا نبود تحریف با اهمیت ناشی از تقلب و اشتباه در صورتهای مالی است. بسترهای اجتماعی و انتقادی حسابداری و حسابرسی، به خوبی اهداف حسابرسی مستقل را تبیین می‌کند (دینس، ۱۳۹۶).

مفهوم ریسک (خطر) حسابرسی و اجزای آن سالهاست که در متون حسابرسی مورد توجه قرار گرفته است (کمیتة تجدید نظر دستورالعمل حسابرسی، ۱۳۸۷، رحیمیان و همکاران، ۱۳۹۱). طبق استانداردهای حسابرسی، خطر حسابرسی یعنی خطر اینکه حسابرس هنگام وجود تحریف با اهمیت در صورتهای مالی، نسبت به آن نظر نامناسب ارائه کند. خطر حسابرسی تابعی از خطر تحریف با اهمیت و خطر عدم کشف است. فرایند شناسایی و گزارش ریسک تحریف‌های با اهمیت در صورتهای مالی را "حسابرسی مبتنی بر ریسک" می‌گویند. هدف حسابرسی مبتنی بر ریسک، این است که حساب‌های دارای احتمال تحریف با اهمیت را با دقت بیشتری رسیدگی کنیم.

فرایند نحوه شناسایی ریسک تحریف‌های با اهمیت به این شرح است:

الف- شناسایی و ارزیابی ریسک واحد تجاری (عوامل دارای اثر منفی روی تحقق اهداف واحد تجاری)

ب- چگونگی برخورد مدیریت با ریسک‌های مذکور.

ج- تعیین محدوده‌هایی که مدیریت به آنها توجه نکرده است.

فرایند حسابرسی مبتنی بر ریسک، دارای سه مرحله ارزیابی ریسک، واکنش به ریسک و گزارشگری است: (جامعه حسابداران رسمی ایران، ۱۳۹۴، رحیمیان، ۱۳۹۱، IFAC، ۲۰۱۱، ICAI، ۲۰۱۲).

مرحله ارزیابی ریسک: در مرحله ارزیابی ریسک اقدامات زیر به عمل می‌آید:

- اجرای روش‌های پذیرش یا ادامه کار با صاحبکار؛
- برنامه‌ریزی کلی حسابرسی؛
- اجرای روش‌های ارزیابی ریسک، به منظور کسب شناخت از واحد مورد رسیدگی و شناسایی

ریسک‌های ذاتی و کنترل؛

- شناسایی روش‌های کنترل داخلی مربوط و ارزیابی نحوه طراحی و پیاده سازی آنها (آن دسته از کنترل‌های داخلی که منجر به جلوگیری از وقوع تحریف با اهمیت می گردند یا امکان کشف و اصلاح تحریف‌های با اهمیت را پس از وقوع آنها فراهم می کند)؛
- برآورد ریسک‌های تحریف با اهمیت در صورت‌های مالی؛
- شناسایی ریسک‌های قابل توجهی که نیاز به ملاحظات خاصی در حسابرسی دارند و نیز تشخیص آن دسته از ریسک‌هایی که اجرای آزمون‌های محتوا در مورد آنها، به تنهایی کافی نیست؛
- آگاه‌سازی مدیریت و افراد دارای وظایف راهبردی در واحد مورد رسیدگی، از ضعف‌های با اهمیت در طراحی و اجرای کنترل‌های داخلی؛ و
- برآورد آگاهانه ریسک‌های ناشی از تحریف با اهمیت در سطح صورتهای مالی و در سطح ادعاهای مدیریت.

مرحله واکنش به ریسک: دومین مرحله از فرایند حسابرسی برخورد‌های حسابرسان با خطرهای ارزیابی شده (واکنش به ریسک) می باشد. مطابق استاندارد حسابرسی شماره ۳۳۰، هدف حسابرسان مستقل، کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب در خصوص خطرهای تحریف با اهمیت ارزیابی شده، از طریق طراحی و اجرای روشهای حسابرسی لازم برای مقابله با آن خطر است. همچنین طراحی و انجام روشهای گسترده حسابرسی، در واکنش به ریسک‌های تحریف با اهمیت برآورد شده و گردآوری شواهد پشتیبان لازم برای ارائه اظهارنظر حسابرسان است. برخی از مواردی که حسابرسان باید در برنامه‌ریزی روش‌های حسابرسی در نظر بگیرند عبارتند از:

- توان بالقوه روش‌های تحلیلی که نیاز به اجرای انواع دیگر روش‌های حسابرسی کاهش می‌دهد یا دامنه اجرای این روش‌ها را محدود می‌کند.
- وجود کنترل داخلی که آزمون آنها، می‌تواند منجر به کاهش نیاز به اجرای آزمون محتوا یا کاهش دامنه اجرای این روش‌ها گردد.
- آن دسته از ادعاهای مدیریت که صرفاً از طریق آزمون‌های محتوا، قابل اثبات نیستند. این مورد زمانی رخ می‌دهد که حجم انبوهی از معاملات، به طور خودکار و بدون اعمال روش‌های دستی، پردازش می‌گردند.
- نیاز به در نظر گرفتن روش‌های حسابرسی اضافی.
- نیاز به انجام روش‌های گسترده‌تر حسابرسی، در واکنش به توان بالقوه مدیریت برای نادیده گرفتن و دور زدن کنترل‌ها یا سایر اعمال متقلبانه.
- نیاز به انجام روش‌های حسابرسی خاص در واکنش به ریسک‌های قابل توجه شناسایی شده.

مرحله گزارش‌نگری: زمانی که تمام روش‌های حسابرسی اجرا و نتایج مربوط حاصل شد، باید یافته‌های حسابرسی، به مدیریت و افراد دارای وظایف راهبری شرکت، گزارش و باید نوع اظهارنظر حرفه‌ای حسابرس تعیین و در خصوص نحوه نگارش مناسب گزارش حسابرس، تصمیم‌گیری شود (IFAC, ۲۰۱۱, ICAI, ۲۰۱۲).

۳- پیشنهاد پژوهش

۳-۱- تحقیقات خارجی

- لی و نگوین (۲۰۲۰) در تحقیق خود در ویتنام به موضوع اجرای رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک در مؤسسات حسابرسی این کشور پرداختند. این تحقیق به بررسی این موضوع می‌پردازد که چگونه حسابرسی مبتنی بر ریسک را درک و در عمل به کار می‌گیرند. نتایج این تحقیق که در سالهای ۲۰۱۸ و ۲۰۱۹ از طریق مصاحبه خبرگان جمع‌آوری شده نشان می‌دهد که رفتار حسابرسان مستقل شاغل در مؤسسات بزرگ حسابرسی با مؤسسات کوچک با هم متفاوت است و تفاوت و اختلاف در ویژگی‌های مشتریان، وجود رهنمودهای به کارگیری، حق الزحمه حسابرسی و دانش و مهارت حسابرس، مهم‌ترین دلایل این تفاوت می‌باشد (LE & Nguyen, ۲۰۲۰).
- یزدانیان سید محسن و محسن دستگیر (۲۰۱۹) تحقیق خود بررسی مسائل و مشکلات اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک در ایران و اولویت بندی آنها پرداختند. در این تحقیق، از روش پرسشنامه برای گردآوری اطلاعات استفاده شده که بین شرکاء مدیران مؤسسات حسابرسی توزیع شده است. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که فقدان مبانی نظری و قوانین و مقررات حسابرسی مبتنی بر ریسک در ایران ساختار و وظایف حسابرسان و مؤسسات حسابرسی از مهمترین عواملی هستند که محدودیت‌های اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک در ایران را تشکیل می‌دهند (yazdaniyan & Dastger, ۲۰۱۹).
- عسگری و همکاران (۲۰۱۸) در کشور کویت تحقیقی تحت عنوان "شواهد حسابرسی و مدلسازی ریسک حسابرسی با استفاده از برنامه‌ریزی مبتنی بر هدف" انجام دادند. در این تحقیق آمده است که حسابرسان مستقل با مدیریت ریسک حسابرسی و تخصیص منابع حسابرسی در میان موضوعات مختلف با انجام وظایف خود می‌پردازند، برنامه‌ریزی مبتنی بر هدف، شیوه‌ای خلاقانه است که می‌تواند در مدل‌های حسابرسی مبتنی بر ریسک مورد استفاده قرار گیرند. ارزش گزارش حسابرسی به ریسک حسابرسی بستگی دارد و کاهش ریسک حسابرسی موجب ارتقای کیفیت گزارش حسابرسی می‌شود. با استفاده از برنامه‌ریزی مبتنی بر هدف، حسابرسان در حسابرسی مبتنی بر ریسک می‌توانند تصمیم‌گیری‌های بهتری را انجام دهند (Askary, ۲۰۱۸).
- اماهولار و همکاران (۲۰۱۷) در پژوهشی تحت عنوان "تاثیر حسابرسی مبتنی بر ریسک بر کنترل کیفیت داخلی بانکهای منتخب سپرده در نیجریه" بیان می‌کنند که هدف از این

مطالعه بررسی تاثیر حسابرسی مبتنی بر ریسک بر کنترل کیفی داخلی بانک‌های منتخب سپرده‌پذیر در نیجریه است. روش نمونه‌گیری در این پژوهش به صورت تصادفی بوده است. روش آماری مورد استفاده در این پژوهش آزمون مقایسات زوجی و همچنین جهت روایی پرسش‌نامه از آلفای کرونباخ استفاده گردیده و جهت تجزیه و تحلیل داده‌ها از نرم‌افزار اس بی اس اس ۲۰ استفاده شده است. داده‌های اولیه با استفاده از پرسشنامه به عنوان ابزار تحقیق جمع‌آوری شده است. یافته‌های اولیه نشان داد که حسابرسی مبتنی بر ریسک تاثیر آماری معنی‌داری بر کیفیت کنترل داخلی بانک‌ها در سطح اطمینان ۹۵ درصد دارد با توجه به یافته‌های فوق، در این مطالعه توصیه شده است که ممیزی داخلی بر اساس حسابرسی مبتنی بر ریسک باید از طریق تصویب ارزیابی بهتر خطر به منظور بهبود کیفیت کنترل داخلی در بانک‌های تجاری نیجریه مورد تصویب قرار گیرد (Amahulu et al, ۲۰۱۷).

• زین‌العابدین (۲۰۱۷) در تحقیقی با عنوان "عوامل موثر در بکارگیری حسابرسی مبتنی بر ریسک در کشور مالزی بر روی شرکت‌های سهامی عام" به این نتیجه رسیده که کمیته‌های حسابرسی و سیستم مدیریت ریسک بطور فزاینده‌ای بر بکارگیری حسابرسی مبتنی بر ریسک (باتاثر مثبت) تاثیر دارد (Zainalabidin, ۲۰۱۷).

• کا او و همکاران (۲۰۱۵) در تحقیقی با عنوان "تغییر در روش حسابرسی، اصول حاکمیت شرکتی و تلاش حسابرسان" به این نتیجه رسیدند که حسابرسان در رویکرد حسابرسی مبتنی بر سیستم، توجه اندکی به اصول حاکمیت شرکتی می‌کنند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که وقتی ارتباط بین تلاش‌های حسابرسان و اصول حاکمیت شرکتی ضعیف است. با بکارگیری حسابرسی مبتنی بر ریسک، ضرورت دارد که استانداردهای حسابرسی توجه ویژه‌ای به این بخش داشته باشند. همچنین شواهد نشان می‌دهد که با تغییر رویکرد حسابرسی از مبتنی بر سیستم به مبتنی بر ریسک و به منظور انجام بهینه عملیات حسابرسی، توجه ویژه‌ای به اصول حاکمیت شرکتی شده است (Cao, Fuli & Zhang, ۲۰۱۵).

• نیارومب و همکاران (۲۰۱۵) در پژوهشی به بررسی تاثیر رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک بر روی پیاده‌سازی سیستم‌های کنترل داخلی می‌پردازد. نتایج این پژوهش نشان داد که برای پیاده‌سازی این سیستم هم باید بر حسابرسان داخلی و هم به سهامداران به عنوان مالکان شرکت‌ها توجه گردد. بر این اساس باید حسابرسان داخلی از نظر توانایی انجام حسابرسی مبتنی بر ریسک و نیز توان مالی مورد حمایت سهامداران قرار گرفته و متقابلاً انتظارات سهامداران در خصوص دریافت گزارش از بخش‌های بر ریسک مجموعه از سوی حسابرسان داخلی انجام پذیرد. (Nyarombe, et al, ۲۰۱۵).

• آیاگری (۲۰۱۴) در پژوهشی اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک در کشور غنا را مورد بررسی قرار داده است و عوامل موثر بر تصویب یا عدم پذیرش حسابرسی داخلی بر اساس ریسک در شرکت‌های غنا مشخص نمود. نتایج نشان می‌داد که در سطح خطای ۵ درصد اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک داخلی در این کشور مورد پذیرش قرار گرفته است و عمده دلیل

آن نیز کمک به این شرکت‌ها در شناسایی حوزه‌های خطر پر اهمیت داخلی بوده است. (Ayagre, ۲۰۱۴)

- ویلیامز مزیر (۲۰۱۴) در پژوهشی تحت عنوان "رویکرد آموزش در حسابرسی مبتنی بر ریسک" بیان می‌کند که نقش آموزش عملی در یادگیری حسابرسی مبتنی بر ریسک برای دانشجویان بسیار ضروری می‌باشد و بر این اساس، تعدادی از دانشجویان به صورت عملی بر مبنای آموزش‌های تئوریک کلاسی به اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک در شرکت‌های نمونه پرداختند و نتایج نشان داد که نقش آموزش در اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک بسیار تاثیرگذار می‌باشد (Messier, ۲۰۱۴)
- همت فر و همتی (۲۰۱۳) هدف از پژوهش انجام شده را مقایسه حسابرسی مبتنی بر ریسک و سنتی و تاثیر آن بر کیفیت گزارش حسابرسی بیان نموده‌اند. در این پژوهش نمونه‌ای شامل ۸۰ مدیر ارشد، سرپرست و حسابرس سازمان حسابرسی انتخاب شدند. جهت این مقایسه چهار عامل اعتبار کیفیت، قابلیت اطمینان و نزدیکی به واقعیت انتخاب گردید. نتایج نشان داد که حسابرسی مبتنی بر ریسک به طور قابل توجهی معتبرتر و قابل اعتمادتر نسبت به حسابرسی مبتنی بر ریسک نسبت به حسابرسی سنتی نزدیک‌تر به واقعیت نیست بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که حسابرسی مبتنی بر ریسک می‌تواند اعتماد و اطمینان استفاده کنندگان گزارش‌های حسابرسی را به دست آورد (Hematfar & Hemmati, ۲۰۱۳).
- پینس (۲۰۰۸) در مقاله‌ای با عنوان "رویکرد حسابرسی ریسک تجاری در مقایسه با حسابرسی صورتهای مالی از جنبه برنامه‌ریزی حسابرسی" رویدادهای مالی را از جنبه ریسک ذاتی از دو بعد اساسی مورد تحقیق قرار داده است، یک بعد انتخاب راهبرد حسابرسی است که شامل رویکرد حسابرسی ریسک تجاری یا رویکرد حسابرسی صورتهای مالی می‌باشد و بعد دیگر برنامه‌ریزی متناسب با هر یک از رویکردهای مزبور در خصوص رویدادهای مالی مشخص، می‌باشد. در این زمینه، تناوب برنامه‌ریزی‌های متناسب با راهبردها و رویکردهای انتخاب شده جمع‌بندی و ارائه گردیده است که با توجه به اهداف برنامه‌های رسیدگی، آزمون‌های جزئیات برای هر موضوع متفاوت می‌باشد (Pines, ۲۰۰۸).
- چنگ و همکاران (۲۰۰۸) به بررسی و شناخت عوامل موثر بر خطر حسابرسی پرداخت. نتایج پژوهش وی نشان داد که خطر حسابرسی، خطر ذاتی و کنترل در سطح پایین و خطر عدم کشف در سطح بالا قرار دارد (Chang, Shin & Hwang, ۲۰۰۸).
- هوگان و ویل کینز (۲۰۰۸) در تحقیقی با عنوان "شواهدی از مدل ریسک حسابرسی: افزایش حق الزحمه حسابرسی در شرکت‌های دارای کنترل‌های داخلی ضعیف" به این نتیجه رسیدند که حق الزحمه‌های حسابرسی در شرکت‌هایی بیشتر است که کنترل‌های داخلی ضعیفی دارند. همچنین ریسک‌های ذاتی و اطلاعاتی بیشتر از ریسک‌های صنعت است (Hogan, wilkins, ۲۰۰۸).

- دویلی و همکاران (۲۰۰۷) در تحقیقی به "بررسی عوامل موثر در ضعف کنترل‌های داخلی در گزارشگری مالی" پرداختند. آنها با بررسی ۷۷۹ شرکت در طی سالهای ۲۰۰۲ تا ۲۰۰۵، ضعف با اهمیت کنترل‌های داخلی را گزارش داده بودند و به این نتیجه دست یافتند که این شرکتها، کوچکتر، جوانتر، از نظر مالی ضعیف‌تر، پیچیده‌تر و به سرعت در حال رشد یا در حال بازسازی مجدد ساختار هستند. با این حال، آنها به این نتیجه دست یافتند که عوامل موثر در ضعف با اهمیت در میان شرکتها با یکدیگر تفاوت دارند به دلیل اینکه هر شرکت با چالش‌های کنترل داخلی خود مواجه است (Doili et al, ۲۰۰۷).
- دوسنبری و همکاران (۲۰۰۴) در تحقیقی به "بررسی وابستگی میان اجزای مدل ریسک حسابرسی" پرداختند. در این تحقیق، با استفاده از رویکرد آزمایشی، ارزیابی‌های متنوعی از ریسک ذاتی، ریسک کنترل و ریسک عدم کشف، بدست آمد. نتایج حاصل بیانگر این بود که درک حسابرسان از یک جزء ریسک بر درک آنها از اجزای دیگر ریسک تاثیر میگذارد. از دیگر نتایج آن بود که ریسک ذاتی بر ریسک کنترل و ریسک عدم کشف تاثیرگذار است (Dusenbury et al, ۲۰۰۴).
- لو (۲۰۰۴) مطالعه‌ای در خصوص تاثیر ویژگی‌های صنعت بر ارزیابی خطر حسابرسی و برنامه‌ریزی حسابرسی انجام داد. نتایج پژوهش وی نشان داد که شناخت صنعت مورد رسیدگی به وسیله حسابرس، نقش عمده‌ای در ارزیابی بهتر خطر حسابرسی دارد (Low, ۲۰۰۴).
- دوسنبری و همکاران (۲۰۰۰) برای روشن ساختن وجود همبستگی یا استقلال، بین اجزای خطر حسابرسی، تاثیر شرایط و محیط را بر ارزیابی خطر حسابرسی و اجزای آن بررسی کردند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که ارزیابی‌های حسابرسان از خطر حسابرسی و اجزای آن، تابع شرایط و محیط است. همچنین، مطابق با نتیجه پژوهش والر (۱۹۹۳)، بین خطر ذاتی و کنترل رابطه معناداری وجود نداشت ولی ارزیابی خطر کنترل روی ارزیابی خطر عدم کشف ناشی از روش‌های تحلیلی تاثیرگذار است در حالی که ارزیابی خطر ذاتی روی ارزیابی حسابرسان از خطر عدم کشف ناشی از روش‌های تحلیلی موثر نیست. (Dusenbury, ۲۰۰۰, Remers & Wheeler)
- بل و همکاران (۱۹۹۸) یک پژوهش تجربی را به منظور بررسی رابطه بین رایانه‌ای شدن سیستم‌های حسابداری و تغییر در میزان تفاوت‌های حسابرسی، انجام دادند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که در صورت استفاده از رایانه در ثبت و همچنین حسابرسی اطلاعات مالی، احتمال رخداد اشتباه حسابداران در ثبت اطلاعات، وجود اشتباهات آماری در نمونه‌گیری، دسترسی افراد به تمام اطلاعات، اسناد و مدارک و در نتیجه خطر کنترل کاهش می‌یابد. (Bell, Knechel, Payne & Wilingham, ۱۹۹۸)
- رایت و رایت (۱۹۹۷) به بررسی تجربه و شناخت حسابرس از صنعت و برنامه‌ریزی حسابرسی پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که تجربه حسابرس و شناخت وی از صنعت، عامل

بسیار مهمی در تشخیص خطا و اشتباه است (wright & wright, ۱۹۹۷).

۲-۳- تحقیقات داخلی

- یزدانیان و دستگیر (۱۳۹۸) در تحقیقی به بررسی تاثیر کارایی موسسات حسابرسی بر اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک اثر بخش پرداخته اند. در این تحقیق آمده است که مهمترین نقش حسابرسان برای فعالان بازار سرمایه و سرمایه گذاران اطمینان بخشی نسبت به اطلاعات ارائه شده توسط مدیر می باشد. صورتهای مالی حسابرسی شده توسط شرکتهای حسابرسی دارای کیفیت بالا از قابلیت اتکا بیشتری برخوردار هستند و ارزش واقعی شرکت را بهتر منعکس می کنند. نتایج تجربی تحقیقات مختلف نشان می دهد، شرکتهای حسابرسی بزرگ خدمات حسابرسی با کیفیت بالا و اطمینان بخشی بیشتری به سرمایه گذار درباره صورتهای مالی شرکت مورد حسابرسی ارائه می دهند. هدف این پژوهش بررسی اثر عوامل مربوط به کارایی موسسات حسابرسی از قبیل میزان درآمد نیروی انسانی شاغل و ساعات کار صرف شده در موسسات حسابرسی ایرانی بر اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک است. بدین منظور در این پژوهش ارتباط بین درآمد تعداد نیروهای شاغل، تعداد کارهای موسسه حسابرسی و ساعات صرف شده و متغیر وابسته نیز اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک بوده که امتیاز بخش چهار چک لیست کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی ایران به عنوان معیار اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک در نظر گرفته شده است. بر اساس متغیرها مستقل مزبور، چهار فرضیه پژوهشی با متغیر وابسته برقرار است این موضوع بدان معنا است که با افزایش درآمد، تعداد نیروهای شاغل، تعداد کارهای موسسه حسابرسی و اوقات صرف شده جهت انجام حسابرسی می توان تلاش برای اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک را به نحو مطلوبتری انتظار داشت که مدیریتی کارتر در اجرای پروژه های حسابرسی را به همراه خواهد داشت و به تبع آن به دلیل تمرکز بر حوزه های پر ریسک، گزارش حسابرس اثربخشی کافی را به همراه داشته باشد.
- نوش آذر و ساعدی (۱۳۹۶) به انجام تحقیقی درباره بررسی حسابرسی مبتنی بر ریسک و معیارهای تعیین کننده آن از دیدگاه حسابرسی داخلی در ایران پرداختند. هدف این پژوهش، از پردازش عوامل شرکتی خاص مرتبط به کارگیری حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک بوده و در این مطالعه، نقش حسابرس داخلی در مدیریت ریسک بنگاه نیز، بررسی گردید. حسابرسی داخلی با شناسایی، ارزیابی و نظارت بر ریسک شرکت، به کسب اطمینان از کفایت منابع کمک می کند. به طور کلی، حسابرسی مبتنی بر ریسک، نواحی پر خطر را ارزیابی می نماید و مهم تر اینکه، ارزیابی مستمر ریسک را اجرا می کند. نمونه نهایی این پژوهش در برگیرنده ۵۲ شرکت بود و به منظور گردآوری اطلاعات از پرسشنامه استفاده شده است. نتایج پژوهش نشان می دهد تعداد شرکتهایی که روش های مبتنی بر ریسک را برای طرح برنامه سالانه حسابرسی بکار می برند در صنعت مالی نسبت به بخش های غیر

مالی، بیشتر است.

- اکرمی مقدم (۱۳۹۵) در تحقیقی با عنوان راهکارهای رفع موانع حسابرسی مبتنی بر ریسک اظهار می‌دارد محاسبات پیچیده در محاسبه سطوح مختلف خطر حسابرسی، باعث شده تا فرایند حسابرسی مبتنی بر ریسک به طور کامل به وسیله موسسه‌های حسابرسی و رده‌های مختلف حساب‌رسان اجرا نشود و به طور معمول بیسشتر موسسه‌ها، تنها بخش اول این فرایند را اجرا کرده‌اند که مربوط به برنامه‌ریزی حسابرسی است. هدف این پژوهش، بررسی موانع حسابرسی مبتنی بر ریسک بوده و به این نتیجه رسیده است که حسابرسی مبتنی بر ریسک می‌تواند در مجموع باعث کاهش اوقات کار تیم حسابرسی و در نهایت، افزایش سودآوری مؤسسات حسابرسی در بلند مدت شود.
- قربانی و همکاران (۱۳۹۳) تحقیق خود را با عنوان "بررسی نارسایی‌های مدل حسابرسی مبتنی بر سیستم و امکان جایگزینی آن با مدل حسابرسی مبتنی بر ریسک در ایران" انجام داده‌اند. در این مطالعه، برای جمع‌آوری داده‌ها از پرسشنامه کتبی استفاده شده که قابلیت اعتماد و اعتبار آن تایید شده است. اطلاعات مورد نیاز از طریق پرسشنامه‌های توزیع شده بین حساب‌رسان شاغل عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، جمع‌آوری گردیده و برای آزمون فرضیه‌های تحقیق از آزمون مقایسات زوجی استفاده شده است. نتایج تحقیق نشان می‌دهد مدل حسابرسی مبتنی بر ریسک، از کارایی و اثربخشی بیشتری نسبت به مدل حسابرسی مبتنی بر سیستم برخوردار است و مدیران حسابرسی با انجام عملیات حسابرسی بر اساس این مدل می‌توانند گزارش حسابرسی قابل اتکاتری ارائه دهند.
- گشتاسبی (۱۳۹۲) در تحقیقی با عنوان "ارزیابی عملکرد حساب‌رسان در خصوص بررسی و آزمون کنترلهای داخلی مبتنی بر مدل حسابرسی ریسک" به این نتیجه رسید که موسسات حسابرسی و سازمان حسابرسی در خصوص تغییر راهبردهای حسابرسی، خود را با پیشرفتهای اقتصادی و تنوع افزایش حجم اسناد شرکتها و همچنین استفاده از ابزارها و مدل‌های مناسب برای رسیدگی مطلوب به سرفصل‌های اقلام صورتهای مالی هماهنگ نکرده‌اند و یک روش و دیدگاه ثابت و کلیشه‌ای در رسیدگی‌ها، به کار برده‌اند و این موضوع، بیانگر نیاز به بازنگری و توجه ویژه به واقعیت‌های اقتصادی می‌باشد و استفاده از این ابزارها باعث ایجاد صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی مؤسسات حسابرسی و مزایای بسیاری برای شرکتهای تحت حسابرسی می‌شود.
- معظمی نژاد (۱۳۹۰) تحقیقی با عنوان "بررسی درک حساب‌رسان از اطمینان منطقی در کار حسابرسی و اثربخشی مدل ریسک حسابرسی" انجام داده و به این نتیجه رسیده که اهمیت اطمینان منطقی در کار حسابرسی و اثربخشی مدل ریسک حسابرسی هم از دیدگاه شرکا و هم از دیدگاه سرپرستان حسابرسی، اثبات شده است، لزوم بررسی و تحقیق بیشتر درباره تقویت و کاربردی‌تر کردن مدل ریسک حسابرسی و افزایش اطمینان منطقی درباره گزارشهای حساب‌رسان مشهود است و این موضوع هم تأمین کننده خواسته سرپرستان در

زمان برنامه‌ریزی و انجام آزمونهای حسابرسی به مدل ریسک حسابرسی است و هم انتظارات شرکا را برای ایفای هرچه بهتر وظیفه خود و نیز حفاظت از داراییها و بالا بردن اثربخشی و کارایی عملیات، برآورده خواهد کرد.

- مهدوی و نمازی (۱۳۹۰) به رتبه بندی عوامل موثر بر خطر حسابرسی با استفاده از تکنیک TOPSIS پرداخته‌اند. جامعه آماری مورد مطالعه، اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران شامل ۴ گروه حسابداران رسمی شاغل شریک موسسات حسابرسی، حسابداران رسمی شاغل در سازمان حسابرسی، حسابداران رسمی شاغل در مؤسسات عضو و حسابداران رسمی شاغل انفرادی است. به منظور رتبه بندی عوامل موثر بر خطر حسابرسی، به وسیله مطالعات کتابخانه‌ای و مصاحبه با برخی از اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران، تعداد ۵۶ عامل برای شاخص‌های خطر ذاتی، خطر کنترل و خطر عدم کشف، شناسایی شد. این عوامل در قالب پرسش‌نامه اول و به صورت طیف ۵ گزینه‌ای لیکرت ارائه شد. تعداد ۳۰ عامل از عواملی که در پرسش‌نامه اول دارای میانگین بالاتر از میانگین کل شاخص بودند، به عنوان عوامل ورودی به صورت مقایسات زوجی در پرسش‌نامه دوم ارائه شدند و در اختیار اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران قرار گرفتند. سپس، داده‌های حاصل از پرسش‌نامه دوم با استفاده از تکنیک TOPSIS، بر اساس نظر هر یک از ۴ گروه اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران و همچنین برای هر یک از شاخص‌های خطر حسابرسی، رتبه‌بندی شدند. نتایج پژوهش نشان داد که از نظر اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران، عامل (ثبت و حفاظت کافی از دارایی‌ها) با شاخص نزدیکی نسبی ۰/۹۷۰، مهمترین عامل برای کاهش خط حسابرسی است. همچنین عوامل (اثربخشی سیستم حسابداری) و (عملکرد واحد حسابرسی داخلی) با شاخص‌های نزدیکی نسبی، به ترتیب ۰/۹۶۵ و ۰/۹۶۳ در جایگاه دوم و سوم قرار گرفتند. براساس این یافته‌ها، پیشنهاد می‌شود در تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی در ایران، به اهمیت این عوامل موثر بر خطر حسابرسی توجه ویژه شود.
- حبیب‌زاده (۱۳۸۹) در تحقیقی با عنوان "تأثیر وجود حسابرسی داخلی بر برنامه‌ریزی حسابرسی مستقل" نتیجه گرفته است که پیشنهادهای مبتنی بر یافته‌های تحقیق یافته‌های تحقیق حاکی از آن است که وجود حسابرسی داخلی به لحاظ ایجاد و تقویت کنترل‌های داخلی منجر به کاهش ساعات بودجه شده حسابرسی و کاهش آزمونهای محتوی می‌گردد و این تأثیر، زمانی افزایش می‌یابد که حسابرسی داخلی به بالاتر از مدیر مالی شرکت گزارش بدهد. لذا توصیه می‌شود که بنگاه‌های اقتصادی ضمن استقرار و تقویت حسابرسی داخلی، از نظر جایگاه سازمانی و ساختار تشکیلاتی حسابرسی داخلی به این نکته توجه ویژه داشته باشند.
- حاجیها (۱۳۸۹) در تحقیقی با عنوان "بررسی روابط بین خطر ذاتی و کنترل در رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک" بیان می‌دارد که حسابرسی مبتنی بر ریسک نسل جدید حسابرسی و رویکرد غالب سالهای اخیر برای مبارزه با فساد بوده است. نقطه شروع رویکرد

حسابرسی مبتنی بر ریسک، تعیین سطح کلی خطر است که حسابرسان هنگام بیان اظهارنامه حسابرسی آماده پذیرش آن است. روش ارزیابی خطر حسابرسی ممکن است بر برنامه‌ریزی، طرح‌ریزی راهبردهای متعاقب حسابرسی و نتایج نهایی آن اثر گذارد. استانداردهای حسابرسی، ارزیابی خطر را بر اساس مدل خطر حسابرسی الزامی می‌کند. اما درباره ارزیابی مولفه‌های خطر ذاتی و کنترل به طور جداگانه یا یکپارچه رویکرد غالبی ارائه نمی‌دهد. این پژوهش به بررسی رابطه بین طبقات خطرهای ذاتی و کنترل می‌پردازد. نمونه پژوهش از حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران به طور تصادفی انتخاب شد و با استفاده از پرسشنامه اهمیت هر یک از عوامل تاثیرگذار بر طبقات خطرهای ذاتی و کنترل مورد سنجش قرار گرفت. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که رابطه معنی داری بین خطر ذاتی و کنترل وجود ندارد و ارزیابی جداگانه خطرها نسبت به ارزیابی یکپارچه در محیط حسابرسی ایران ارجحیت دارد.

در مجموع، لازم به توضیح است که به رغم تحقیقات متعدد اخیر، هنوز به کارگیری حسابرسی مبتنی بر ریسک در ایران، تسریع لازم صورت نگرفته است. با توجه به سابقه تحقیق و تدریس و تجربه عملی نویسندگان پژوهش حاضر در زمینه حسابرسی مبتنی بر ریسک، از کفایت لازم برای انجام این پژوهش برخوردار می‌باشند. همچنین با اتکا به این سوابق، نویسندگان معتقدند که بسیاری از مقالات حسابرسی مبتنی بر ریسک متأسفانه از پشته‌های علمی و تحقیقی قوی برخوردار نمی‌باشند یا در آن‌ها، از منابع و یا روش آماری نامطلوب استفاده شده است. این تحقیق، تلاشی در جهت بهبود و اصلاح تحقیقات متعددی می‌باشد که در این زمینه صورت گرفته است.

۴- سوال تحقیق

با توجه به مبانی نظری و پیشینه پژوهش، سوال اصلی پژوهش حاضر این است که چگونه می‌توان با شناسایی موانع و مشکلات موجود و آرایه راهکارها، زمینه‌های لازم را برای تسریع در انجام حسابرسی مبتنی بر ریسک در موسسات حسابرسی ایران فراهم نمود؟

۵- روش انجام پژوهش

۵-۱- روش پژوهش

تحقیق حاضر به لحاظ (از نظر) هدف، تحقیق کاربردی است، یافته‌های حاصل از آن را می‌توان به طور مستقیم برای حل مشکلات موجود به کار گرفت. از سوی دیگر، این تحقیق به لحاظ ماهیت داده‌ها (و روشهای تحلیلی) از نوع کیفی است و با داده‌های کیفی سروکار دارد. پژوهش‌های کیفی در مقایسه با پژوهش‌های کمی کلان نگر هستند و دید جامع‌تری نسبت به موضوع پژوهش آرایه می‌دهد.

در این نوع تحقیق، محققان نتایج آماری یا تم‌ها یا الگوهایی را تفسیر می‌کنند که از داده‌ها

حاصل می‌شود. مبنا و معیار تجزیه و تحلیل در روش کیفی، مشخصاً عقل، منطق، تفکر و استدلال است. یعنی محقق با استفاده از عقل و منطق و غور و اندیشه باید اسناد، مدارک و اطلاعات را مورد بررسی و تجزیه و تحلیل قرار دهد و حقیق و واقعیت را کشف و درباره فرضیه‌ها اظهار نظر نماید (حافظ نیا، ۱۳۸۵).

روش اصلی تحلیل داده‌ها، در این تحقیق تحلیل تم است. تحلیل تم را می‌توان یک روش اساسی دانست که رویکردی مناسب و انعطاف پذیر برای تحلیل داده‌های کیفی است (براون و کلارک، ۲۰۰۶). تحلیل تم، روشی برای شناسایی، تجزیه و تحلیل و گزارشگری الگوهای (تم‌های) درون داده‌ها است. یک تم در بردارنده چیزی با اهمیت درباره داده‌ها در ارتباط با سوال تحقیق است. برای تعیین اینکه چه چیزی در یک تحقیق تم به حساب می‌آید، قضاوت محقق ضروری است. کلیدی بودن یک تم الزاماً وابسته به ملاک‌های کمی (مثل تعداد دفعات تکرار) نیست. در تحلیل تم، می‌توان تم‌ها یا الگوهای درون داده‌ها را به دو شیوه اصلی استقرایی و یا به شیوه تئوریک یا قیاسی شناسایی کرد. براون و کلارک (۲۰۰۶)، شش مرحله زیر را برای انجام تحلیل تم ارائه کرده‌اند:

۱- *آشنایی با داده‌ها*: در اولین مرحله از تحلیل تم لازم است محقق تا حد ممکن خود را با داده‌ها در تماس قرار داده و با آنها به طور کامل آشنا شود. زیرا تحقیقات کیفی معمولاً از نمونه‌های کوچکتری نسبت به تحقیقات کمی استفاده می‌کنند و مطالعه و بررسی چند باره داده‌ها، وقت گیر است.

۲- *ایجاد کدهای اولیه*: پس از آشنایی محقق با داده‌های کیفی تحقیق، لازم است کدهای اولیه ایجاد و تعیین شوند. کدها عبارتند از داده‌ها (معنایی و یا محتوایی) که برای تجزیه و تحلیل، جالب به نظر می‌رسند. این کدها در نهایت در کنار هم و در پیوند با هم، تم‌ها را تشکیل خواهند داد. در تحقیق حاضر، کدگذاری بر اساس حروف انگلیسی و اعداد و به این شرح انجام شده است:

- برای متن‌های^۱ بررسی شده، علامت اختصاری T،
- برای مصاحبه‌های اکتشافی^۲ با علامت اختصاری EI،
- برای مصاحبه‌های اصلی^۳ با علامت اختصاری MI،

در فرایند تحقیق متن تمام مصاحبه‌ها به طور کامل از صورت ضبط شده (صوتی) پیاده سازی و تایپ شده تا به این ترتیب، داده‌ها برای بررسی و تجزیه و تحلیل، هم به صورت صوتی و هم به صورت مکتوب در دسترس باشد. مصاحبه‌های اکتشافی انجام شده از نوع نیمه ساختار یافته بوده و از EI01 تا EI03 و مصاحبه‌های اصلی از MI01 تا MI17 شماره گذاری شده‌اند.

هر واحد تحلیل (یعنی هر متن یا مصاحبه) از ۰۱ به بالا شماره گذاری شده است.

در مورد هر واحد تحلیل (یعنی هر متن یا هر مصاحبه) کدهای موجود در آن واحد تحلیل

1. Text

2. Exploratory Interview(EI)

3. Main Interview (MI)

از ۰۱ شروع و به تعداد کد موجود در آن واحد تحلیل، یک واحد یک واحد در چارچوب اعداد طبیعی افزایش یافته است.

به این ترتیب، مطالب مهم موجود در هر واحد تحلیل کدگذاری شده اند تا در مراحل بعدی تحلیل، دسته بندی شده و در قالب تم‌ها قرار گیرند. در این تحقیق، هر کد از ۳ جزء : جزء اول علامت اختصاری انگلیسی، جزء دوم (دو رقم دوم)، شماره واحد تحلیل و جزء سوم (دو رقم سوم)، شماره کد مربوط در واحد تحلیل مورد نظر تشکیل شده است.

۳- جستجو برای تم‌ها: پس از بررسی و کدگذاری واحدهای تحلیل دسته بندی کدها در قالب تم‌ها صورت گرفته است. دسته‌بندی کدها در قالب تم‌ها، فرآیندی پویا است و محقق باید با بررسی مداوم کدها و تم‌ها، دسته‌بندی‌ها را تصفیه کند تا نهایتاً به دسته بندی ای برسد که برای او رضایت بخش باشد. در این مرحله، هنوز تم‌های تعیین شده نهایی نیستند بلکه طراحی اولیه از جانب محقق برای تعیین تم‌های نهایی به حساب می‌آیند.

۴- مرور تم‌ها: در این مرحله و پس از اینکه در مرحله قبلی، تم‌های کاندیدا تعیین شدند نوبت به تصفیه تم‌ها می‌رسد. در این مرحله ممکن است مشخص شود که بعضی تم‌های تعیین شده در مرحله قبلی، مناسب این نیستند که به عنوان تم در تحلیل نهایی لحاظ شوند یا اینکه ممکن است ترکیب شدن دو یا چند تم، در قالب یک تم، مفید به نظر برسد. یا اینکه لازم شود یک تم به دو یا چند تم، شکسته (تفکیک) شود. در این مرحله، مرور و تصفیه تم‌ها (به قصد بهبود نقشه تم‌ها) به انجام می‌رسد.

۵- تعریف و نام‌گذاری نهایی تم‌ها: این مرحله هنگامی است که شما یک نقشه رضایت بخش از تم‌ها داشته باشید. در این مرحله تم‌ها به روشنی تعریف و نام گذاری می‌شوند. در این مرحله باید روشن باشد که هر تم راجع به چیست. همچنین می‌توان علاوه بر تم‌های اصلی، تم‌های فرعی را هم به عنوان زیر مجموعه تم‌های اصلی تعیین و ارائه نمود. تم‌های فرعی در اصل، تم‌هایی درون یک تم کلی تر هستند که ارائه آنها در تحلیل، می‌تواند برای روشن کردن ساختار تم‌های پیچیده‌تر مفید باشد.

۶- تولید گزارش: این مرحله، هنگامی آغاز می‌شود که محقق تم‌های نهایی خود را در اختیار داشته باشد. این مرحله مستلزم تجزیه تحلیل نهایی و نوشتن گزارش است. در نوشتن گزارش، قسمتهایی از داده‌ها، در رابطه با هر تم ذکر می‌شود که کمک می‌کند تجزیه و تحلیل انجام شده، به شکلی خلاصه، منسجم، منطقی و جالب، داستان داده‌ها را برای خوانندگان (مخاطبان) بازگو کند.

۵-۲- روش گردآوری اطلاعات

الف) در مرحله اول دو نفر صاحب نظر که به تشخیص محقق و براساس تخصص آنان در زمینه موضوع تحقیق (حسابرسی مبتنی بر ریسک) مورد مصاحبه اکتشافی واقع می‌شوند. ب) برای مصاحبه‌های اصلی، نمونه عبارت از افرادی از جامعه آماری است که براساس روش

گلوله برفی توسط مصاحبه شوندگان به محقق معرفی می‌شوند و امکان مصاحبه با آنها وجود دارد. نمونه‌گیری گلوله برفی یعنی انتخاب شرکت کنندگانی که به نحوی با یکدیگر پیوند دارند و پژوهشگر را به دیگر افراد همان جامعه راهنمایی می‌کنند (حریری، ۱۳۸۵). در این روش، محقق (مصاحبه کننده) به پیشنهاد مصاحبه شوندگان، برای مصاحبه به سراغ افراد دیگر می‌رود (از کیا و دربان آستانه، ۱۳۸۲).

۵-۳- قلمرو، جامعه و نمونه آماری پژوهش

(الف) دوره زمانی/انجام تحقیق: تحقیق حاضر، تحقیقی کیفی است که دوره زمانی انجام آن مشتمل بر بازه زمانی گردآوری و بررسی داده‌های کیفی مربوط و تجزیه و تحلیل و تدوین آنهاست که در سال ۱۳۹۸ انجام شده است.

(ب) مکان تحقیق: این تحقیق در مکان مشخصی انجام نمی‌شود. البته از جنبه‌ای می‌توان مکان‌هایی مختلفی را مکان آن به حساب آورد که مصاحبه‌های حضوری این تحقیق در آنها انجام شده‌اند.

(ج) جامعه آماری عبارت از: شرکای موسسات حسابرسی، حسابداران رسمی با حداقل رتبه ی مدیر حسابرسی است.

(د) نمونه آماری: برای انجام تحقیق، اقدام به گردآوری اطلاعات از ۲۰ نفر شرکای موسسات حسابرسی شده است که اکثریت آنان دارای تحصیلات کارشناسی ارشد و بالاتر و دارای حداقل ۱۶ سال سابقه کار در ارائه خدمات حسابرسی بودند.

۶- یافته‌های تحقیق

۶-۱- بخش الف: مشکلات و موانع بکارگیری حسابرسی مبتنی بر ریسک

موانع بکارگیری حسابرسی مبتنی بر ریسک شامل ۸ تم اصلی و ۲۵ تم فرعی به شرح جدول زیر کدگذاری شده است:

جدول ۱ - مشکلات و موانع بکارگیری حسابرسی مبتنی بر ریسک

تم اصلی	تم فرعی	کدها
موانع آموزشی	فقر منابع آموزشی و فضای آموزشی	T0101=5, T0201, T0401, T0601=2, EI0201, EI0301, MI0101, MI0201
	فقدان آموزش کاربردی و مکفی نبودن آن	EI0102, EI0202, EI0302, MI0102, MI0203, MI0302, MI0402, MI0502, MI0602, MI0702, MI0802, MI0902, MI1002, MI1102, MI1202, MI1302, MI1402, MI1502, MI1602, MI1702
	محدود بودن اساتید در حوزه آموزش حسابرسی مبتنی بر ریسک	EI0103, EI0203, EI0303, MI0103, MI0303, MI0403, MI0703, MI1103, MI1203, MI1403, MI1603
	بالا بودن هزینه‌های آموزشی ناشی از اجرای این کار	EI0104, EI0204, EI0304, MI0104, MI0204, MI0304, MI0604, MI0704, MI0804, MI1304, MI1504, MI1704
	محاسبات مربوط به ریسک پیچیده است	T0205, T0505, T0605, MI0105, MI0205, MI0805, MI1305, MI1505, MI1605, MI1705
مشکلات فناوری	فقدان نرم‌افزار جامع در این حوزه	T0406, T0606, EI0106, EI0306, MI0106, MI0206, MI0306, MI0406, MI0506, MI0606, MI0706, MI0906, MI1006, MI1106, MI1306, MI1406, MI1506, MI1706
مشکلات کارکنان	فقدان کارکنان با کیفیت در حوزه‌های فناوری اطلاعات، آمار و ریاضی و تحصیلات بین رشته‌ای	T0307, T0607, T0407=2, EI0207, EI0307, MI0107, MI0207, MI0307, MI0407, MI0507, MI0607, MI0707, MI0807, MI0907, MI1007, MI1107, MI1207, MI1307, MI1407, MI1507, MI1607, MI1707
	عدم آشنایی کارکنان با مفاهیم کنترل‌های داخلی و استانداردهای مرتبط با ریسک	T0108=5, T0208, T0608, EI0108, EI0208, EI0308, MI0108, MI0208, MI0308, MI0408, MI0508, MI0608, MI0708, MI0808, MI0908, MI1008, MI1108, MI1208, MI1308, MI1408, MI1508, MI1608, MI1708

تم اصلی	تم فرعی	کدها
الزامات قانونی، آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌ها	فقدان دستور العمل کاربردی، به روز نبودن دستورالعمل‌های فعلی و لاینحل بودن ابهامات مندرج در آن	T0109=4, T0209=2, T0409=2, T0509, T0609=3, EI0109, EI0209, EI0309, MI0109, MI0209, MI0409, MI0609, MI0709, MI0509, MI0809, MI0909, MI1009M, MI1109, MI1209, MI1309, MI1409, MI1509, MI1609, MI1709
	کمرنگ بودن نقش نهادهای نظارت کننده و الزامات مربوطه در این حوزه	T0110, T0410, EI0210, EI0310, MI0110, MI0210, MI0310, MI0410, MI0510, MI0610, MI0710, MI0910, MI1010, MI1110, MI1210, MI1310, MI1410, MI1510, MI1610, MI1710
	عدم بومی سازی مباحث مربوط به ریسک و دستورالعمل‌های فعلی	T0411, EI0211, MI0111, MI0211, MI0311, MI0411, MI0511, MI0611, MI0711, MI0811, MI0911, MI1011, MI1111, MI1211, MI1311, MI1411, MI1511, MI1611, MI1711
	چک لیست‌های کنترل کیفیت جامعه کارایی لازم را ندارد	EI0312, MI0212, MI0312, MI0512, MI0612, MI0712, MI0812, MI1112, MI1212, MI1312, MI1412, MI1512, MI1612, MI1712
	ناظرین جامعه حسابداران رسمی تخصص لازم را ندارند	MI0213, MI0413, MI0613, MI0813, MI1213, MI1313, MI1513, MI1713
	حسابرسان در بکارگیری این رویکرد الزامی ندارند و یا نیازی به پاسخگویی وجود ندارد.	MI1514, MI1614
	ذینفعان گزارشگری در مورد بکارگیری این رویکرد بی تفاوت هستند	T0115, MI0115, MI1615
حق الزحمه‌های حسابداری	هزینه‌های اجرای این کار برای مؤسسات حسابداری بالا است	T0116=2, MI0116, MI0216, MI0416, MI0816, MI1116, MI1316, MI1516, MI1716
	توزیع ناعادلانه کار	MI0317, MI0417, MI0617, MI0917, MI1017, MI1417, MI1617
	پایین بودن حق الزحمه‌های حسابداری	T0118, T0418, T0518, EI0118, EI0218, EI0318, MI0118, MI0218, MI0318, MI0418, MI0518, MI0618, MI0718, MI0818, MI0918, MI1018, MI1118, MI1218, MI1318, MI1418, MI1518, MI1618, MI1718

تم اصلی	تم فرعی	کدها
وجود زیرساخت‌ها در واحدهای مورد رسیدگی	حاکمیت شرکتی در شرکتها یا وجود ندارد یا به صورت شکلی وجود دارد	T0119=2, T0219=3, T0619, EI0119, EI0319, MI0119, MI0219, MI0319, MI0419, MI0519, MI0719, MI0819, MI0919, MI1119, MI1319, MI1419, MI1519, MI1619, MI1719
تحریم‌ها و عقب ماندن جامعه حرفه‌ای از پیشرفتهای جهانی		T0120, EI0120, EI0220, MI0220, MI0320, MI0520, MI0620, MI0720, MI0820, MI0920, MI1020, MI1120, MI1320, MI1420, MI1520, MI1620, MI1720
عدم اعتقاد و باور همکاران	مدیران و شرکاء تمایلی به این کار ندارند	T0121, T0521, EI0121, EI0221, MI0121, MI0221, MI0321, MI0421, MI0521, MI0621, MI0721, MI0821, MI0921, MI1021, MI1121, MI1221, MI1321, MI1421, MI1521, MI1621, MI1721
	زمان کافی برای اجرای این کار وجود ندارد (بدلیل ترافیک و حجم کار بالا)	T0322, T0522, EI0122, EI0322, MI0122, MI0222, MI0522, MI0622, MI0822, MI1022, MI1322, MI1422, MI1622
	این رویکرد برای کلیه شرکتها کاربرد ندارد	T0123, T0523, T0623, MI0423, MI0623, MI0823
	اعضای حرفه هنوز به قضاوت‌های به عمل آمده در این رویکرد باور ندارند مباحث ذهنی است	T0324, T0424, EI0324, MI0224, MI0424, MI0524, MI0624, MI0724, MI0824, MI0924, MI1024, MI1324, MI1424, MI1524, MI1624, MI1724
	این رویکرد صرفا برای کسب نمره کنترل کیفیت و بصورت شکلی و در پایان کار انجام می‌شود	T0625, EI0125, EI0225, EI0325, MI0125, MI0225, MI0325, MI0425, MI0525, MI0625, MI0725, MI0825, MI0925, MI1025, MI1125, MI1225, MI1325, MI1425, MI1525, MI1625, MI1725
	عدم مشارکت مدیران و شرکاء در حوزه‌های شناخت و مباحث ریسک و عدم اعتقاد به مدیریت دانش	T0626, EI0126, EI0226, EI0326, MI0126, MI0326, MI0426, MI0526, MI0426, MI0526, MI0626, MI0726, MI0826, MI0926, MI1026, MI1126, MI1226, MI1326, MI1426, MI1526, MI1626, MI1726

موانع بکارگیری حسابرسی مبتنی بر ریسک در مؤسسات حسابرسی ایران بر اساس نتایج جدول ۱ به شرح ذیل است:

تم اصلی اول - موانع آموزشی

موانعی که در این تم قرار گرفته، شامل فقر منابع و فضای آموزشی، فقدان آموزش کاربردی و مکفی نبودن آن، محدود بودن اساتید در این حوزه، پیچیده بودن محاسبات ریسک و بالا بودن هزینه‌های آموزشی می‌باشد. موانع مذکور موجب گردیده که فرایند حسابرسی مبتنی بر ریسک به نحو مطلوب در مؤسسات نهادینه نشود و عملاً درک و پیاده سازی مفاهیم حسابرسی مبتنی بر ریسک با چالش جدی همراه باشد. در این مورد که مصاحبه شوندگان تاکید زیادی داشته اند که آموزش کاربردی وجود ندارد اساتید مربوط در این حوزه بسیار کم هستند از طرفی بالا بودن هزینه‌های آموزشی، پیچیده بودن محاسبات ریسک و فقر منابع آموزشی در الویت‌های بعدی قرار گرفته است بطور خلاصه، مصاحبه شوندگان نقش آموزش را به عنوان پایه اجرای این رویکرد (در چارچوب تم‌های فرعی) بسیار ضعیف می‌بینند.

تم اصلی دوم - مشکلات فناوری

آنچه در این تم اصلی عنوان شده، فقدان نرم‌افزار جامع در حوزه حسابرسی مبتنی بر ریسک است. نقش محوری کامپیوتر و به صورت ویژه نرم‌افزارها در همه حوزه‌های کاری بر کسی پوشیده نیست. لیکن در حوزه حسابرسی مبتنی بر ریسک، کار خاص و ویژه‌ای انجام نشده و عمده کارهای انجام شده در این حوزه در حد کاربرد نرم‌افزار اکسل و آن هم به صورت جزیره‌ای بوده است. مصاحبه شوندگان با اکثریت بالایی این موضوع را به عنوان یکی از موانع بکارگیری حسابرسی مبتنی بر ریسک در مؤسسات حسابرسی ایران، عنوان کرده اند.

تم اصلی سوم - مشکلات کارکنان

موانع مطرح شده در این تم شامل فقدان کارکنان با کیفیت در حوزه‌های فناوری اطلاعات و بین رشته‌ای یا عدم آشنایی کارکنان به مفاهیم کنترل‌های داخلی و استانداردهای مرتبط با ریسک است. آنچه در این تم به عنوان مانع مطرح شده، مهارت کارکنان در حوزه‌های فناوری اطلاعات و بین رشته‌ای است که ضعیف هستند همچنین آشنایی کامل در خصوص استانداردهای مربوط به ریسک ندارند این ضعف‌ها موجب می‌شود که اجرای فرایند حسابرسی مبتنی بر ریسک با چالش جدی مواجه شود. موانع مذکور با نظر موافق ۹۵ درصدی مصاحبه شوندگان همراه بوده است.

تم اصلی چهارم - الزامات قانونی، آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌ها

آنچه در این تم اصلی عنوان شده فقدان دستورالعمل کاربردی، عدم بومی سازی مباحث ریسک، کارآ نبودن چک لیست‌های کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی ایران، الزامی نبودن این رویکرد، کم‌رنگ بودن نقش نهادهای نظارت کننده و عدم تخصص مکفی ناظرین و بی تفاوت بودن ذینفعان گزارشگری می‌باشد. موانع موجود در این تم موجب گردیده که رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک یا اجرا نشود و یا به صورت شکلی و به منظور کسب حداقل امتیاز کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی ایران باشد. نظر موافق مصاحبه شوندگان در خصوص موانع مذکور در

بازه ۹۰ تا ۱۰۰ درصدی قرار دارد.

تم اصلی پنجم - حق الزحمه‌های حسابرسی

مواعی که در این تم قرار گرفته شامل پایین بودن حق الزحمه‌های حسابرسی است که این تم خود از توزیع ناعادلانه کار و نرخ شکنی برخی از موسسات ایجاد شده است. همچنین به دلیل پایین بودن حق الزحمه‌ها، اجرای این رویکرد برای موسسات هزینه بالایی دارد. بررسی‌های به عمل آمده از نظرات مصاحبه شونده‌گان حاکی از آن است که موانع مذکور (با اکثریت نسبی) به عنوان چالشی برای اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک مطرح می‌باشد.

تم اصلی ششم - وجود زیر ساخت‌ها در واحدهای مورد رسیدگی

موضوع اصلی این تم که به عنوان مانع برای اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک مطرح شده، عدم وجود ساختار حاکمیت شرکتی در واحدهای تحت رسیدگی و یا شکلی عمل کردن اصول حاکمیت شرکتی در این واحدها است. تقریباً کلیه مصاحبه شونده‌گان بر این موضوع اتفاق نظر داشته‌اند که شرکت‌ها یا اصلاً حاکمیت شرکتی را در واحدها پیاده سازی نکرده‌اند یا در صورت پیاده سازی به صورت شکلی در حال انجام آن هستند و این موضوع را به عنوان یک مانع جدی برای اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک قلمداد کرده‌اند.

تم اصلی هفتم - تحریم‌ها و عقب ماندن جامعه حرفه‌ای از پیشرفت‌های جهانی

آنچه در این تم مطرح است نقش مخرب تحریم‌ها در فرآیند و اجرای حسابرسی مبتنی بر ریسک از دو منظر تعامل با موسسات مطرح دنیا و ارتباط با همکاران حرفه‌ای و دسترسی به دستاوردهای این حوزه است. حسب نظر مصاحبه شونده‌گان (اتفاق نظر ۹۰ درصدی) تحریم‌ها، نقش تعیین کننده‌ای در عدم اجرای این رویکرد در موسسات حسابرسی ایران داشته است.

تم اصلی هشتم - عدم اعتقاد و باور همکاران

مواعی که در این تم عنوان شده شامل عدم مشارکت مدیران و شرکا در حوزه‌های شناخت و مباحث ریسک و مدیریت دانش و همچنین عدم تمایل آنها به اجرای این رویکرد در کارهای حسابرسی است. ضمن اینکه اعتقاد بر این است که اجرای این رویکرد برای کلیه شرکت‌ها و با هر اندازه‌ای موضوعیت نداشته و به همین دلیل عمده کارهای انجام شده از منظر این رویکرد به صورت شکلی انجام می‌شود. از طرفی، عدم وجود زمان کافی برای اجرای این رویکرد به دلیل ترافیک کاری حسابرسان نیز مطرح است. همچنین هنوز به قضاوت‌های به عمل آمده ناشی از این رویکرد نیز، اطمینان کافی وجود ندارد.

۶-۲- بخش ب: ارائه راهکارهای پیشنهادی به منظور تسریع در حسابرسی مبتنی بر

ریسک

راه کارهای پیشنهادی به منظور تسریع در حسابرسی مبتنی بر ریسک شامل ۵ تم اصلی و ۲۲ تم فرعی به شرح جدول زیر کدگذاری شده است:

جدول ۲ - راهکارهای پیشنهادی به منظور تسریع در حسابرسی مبتنی بر ریسک

تم اصلی	تم فرعی	کدها
آموزش	گنجاندن مباحث این حوزه در دانشگاه ها	T0501, EI0101, EI0201, EI0301, MI0101, MI0201, MI0301, MI0501, MI0601, MI0701, MI0801, MI0901, MI1001, MI1101, MI1201, MI1301, MI1401, MI1501
	پررنگ تر کردن سولات مربوط به ریسک و ریاضی در امتحانات جامعه(هم از نظر کیفی و کمی)	EI0102, EI0302, MI0402, MI0602, MI0902, MI1202, MI1602
	کاربردی کردن آموزشها و مستمر بودن آن	T0103=3, T0403=2, T0603=5, EI0103, EI0203, EI0303, MI0103, MI0903, MI1003, MI1403, MI1503, MI1703
	آموزش ناظرین نهادهای نظارت کننده به منظور بکارگیری درست مفاهیم و جلوگیری از بکارگیری سلیقه‌های شخصی	MI0104, MI0304, MI0504, MI0604, MI0804, MI1104, MI1204, MI1504, MI1704
	آموزش کارکنان در حوزه‌های بین رشته ای: آمار و ریاضی، مدیریت مالی، اقتصاد، مدیریت ریسک و فناوری اطلاعات	T0605=3, EI0105, EI0205, EI0305, MI0105, MI0205, MI0305, MI0405, MI0505, MI0605, MI0805, MI0905, MI1005, MI1105, MI1505, MI01605, MI1705
	تعامل با مؤسسات برتر دنیا به منظور انتقال دانش و دعوت از هموطنان ما که در خارج از کشور هستند و در این حوزه آشنایی دارند	MI0506, MI1106, MI1706
	اهمیت دادن به مباحث مربوط به استانداردهای حسابرسی در حوزه ریسک در زمان نشست اعضای تیمی	EI0107, EI0207, EI0307, MI0107, MI0207, MI0307, MI0407, MI0507, MI0607, MI0707, MI0807, MI0907, MI1007, MI1107, MI1207, MI1307, MI1407, MI1507, MI1607, MI1707
	تأسیس مؤسسات آموزشی خصوصی به منظور آموزش و ارائه و ترویج این مدل (برای کارکنان حداقل با یکسال سابقه کار)	EI0108, EI0208, EI0308, MI0108, MI0208, MI0308, MI0408, MI0508, MI0608, MI0708, MI0908, MI1008, MI1108, MI1208, MI1308, MI1408, MI1508, MI1708

تم اصلی	تم فرعی	کدها
الزامات	طراحی دستور العمل‌های کاربردی با مشارکت جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان حسابرسی و موسسات برتر با لحاظ حجم شرکتها	T0109, T0409=2, T0509, T0609=9, EI0109, EI0209, EI0309, MI0109, MI0209, MI0309, MI0409, MI0509, MI0609, MI0709, MI0809, MI0909, MI1009, MI1109, MI1209, MI1309, MI1409, MI1509, MI1609, MI1709
	طراحی فایل نمونه (Sample File) از یک شرکت تا چند شرکت و از یک صنعت تا چند صنعت با مشارکت جامعه حسابداران رسمی ایران، سازمان حسابرسی و موسسات برتر	T0110, T0210, T0410, T0610, EI0210, EI0310, MI0110, MI0210, MI0310, MI0410, MI0510, MI0610, MI0710, MI0810, MI0910, MI1010, MI1110, MI1210, MI1310, MI1410, MI1510, MI1610, MI1710
	الزامی کردن این رویکرد و پر رنگ کردن نقش نهادهای نظارت کننده	T0411=3, T0611, EI0111, EI0211, EI0311, MI0111, MI0211, MI0311, MI0411, MI0511, MI0611, MI0711, MI0811, MI0911, MI1011, MI1111, MI1211, MI1311, MI1411, MI1511, MI1611, MI1711
	به روز آوری چک لیست‌های کنترل کیفیت جامعه با توجه به نوع صنعت و حجم شرکت‌های تحت رسیدگی	EI0212, MI0112, MI0212, MI0312, MI0412, MI0512, MI0612, MI0812, MI1112, MI1212, MI1312, MI1412, MI1512, MI1612
	جدی گرفتن نهادهای نظارت کننده در تغییر رویکرد شکلی به محتوایی در ارتباط با حاکمیت شرکتی و تقویت ساختارها و محیط کنترلی	T0213=3, T0413, T0613=3, EI0113, EI0213, EI0313, MI0113, MI0213, MI0313, MI0513, MI0613, MI0713, MI0813, MI0913, MI1013, MI1113, MI1213, MI1313, MI1413, MI1513, MI1613, MI1713
	اجرای فرآیند Hot Review در فرآیند کنترل کیفیت به موازات Cold Review با رویکرد تشویق و پاسخ به ابهامات موجود	EI0214, MI0114, MI0214, MI0314, MI0414, MI0514, MI0614, MI0714, MI0914, MI1014, MI1114, MI1214, MI1314, MI1414, MI1514, MI1614, MI1714
	تاکید بر ضرورت استفاده مراجع قضایی جهت صدور رای از نظر کارشناسان جوامع حرفه‌ای	T0415, MI1215

تم اصلی	تم فرعی	کدها
فرهنگ سازی	اجرای فرهنگ مدیریت دانش در مؤسسات حسابرسی و ترویج این فرهنگ توسط نهادهای نظارت کننده.	EI0116, EI0316, MI0116, MI0216, MI0316, MI0416, MI0516, MI0616, MI0716, MI0816, MI0916, MI1016, MI1116, MI1216, MI1316, MI1416, MI1516, MI1616, MI1716
	بکارگیری و اجرایی کردن فرهنگ مسئولیت اجتماعی توسط مؤسسات برتر در حوزه‌های آموزش به همکاران و سایر موارد	EI0117, EI0217, EI0317, MI0117, MI0217, MI0317, MI0417, MI0517, MI0617, MI0717, MI0817, MI0917, MI1017, MI1117, MI1217, MI1317, MI1417, MI1517, MI1617
	ترویج مزایای بکارگیری این رویکرد در حوزه‌های اثربخشی و کارایی حسابرسی توسط نهادهای نظارت کننده و حضور شرکاء	T0618, EI0118, MI0118, MI0218, MI0318, MI0818, MI1118, MI1418
	معرفی مؤسسات برتر که در حوزه ریسک سرآمد هستند به صورت سالانه و ایجاد مشوق‌هایی در این حوزه	T0619, EI0219, EI0319, MI0119, MI0219, MI0419, MI0519, MI0619, MI0719, MI0819, MI0919, MI1019, MI1119, MI1219, MI1319, MI1419, MI1619
فناوری	دعوت از مؤسسات برتر در حوزه فناوری اطلاعات به منظور طراحی برنامه‌های کاربردی حسابرسی مبتنی بر ریسک	T0420=2, T0520, T0620=3, EI0120, EI02220, EI0320, MI0520, MI0620, MI1120, MI1420, MI1520
	طراحی سامانه در جامعه حسابداران رسمی به منظور ارائه سوالات همکاران و دریافت پاسخ در کوتاه‌ترین زمان ممکن	T0621, EI0121, EI0221, EI0321, MI0121, MI0221, MI0321, MI0421, MI0521, MI0621, MI0721, MI0821, MI0921, MI1021, MI1121, MI1221, MI1321, MI1421, MI1521, MI1621, MI1721
حق الزحمه‌ها	تعیین دستورالعمل توزیع کارها و برآورد حداقل حق الزحمه‌ها به منظور جلوگیری کردن از نرخ شکنی (متناسب سازی حق الزحمه‌ها و حجم کارها)	T0422, MI0522, MI0622, MI0922, MI1022, MI1222, MI1422, MI1622, MI1722

پس از معلوم شدن موانع اجرای رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک به شرح پیشگفته و به منظور تسریع فرآیند اجرایی این رویکرد در سطح مؤسسات حسابرسی ایران، حسب نظر مصاحبه

شوندگان و نتایج جدول ۲، پیشنهادهای ذیل مطرح شده است.

تم اصلی اول - آموزش

از کلیدی ترین پیشنهادها، برای عملیاتی کردن این رویکرد در موسسات حسابرسی، موضوع آموزش است. پیشنهادهای ارائه شده شامل پررنگ کردن مباحث این حوزه در دانشگاه و در آزمونهای جامعه حسابداران رسمی ایران، کاربردی کردن آموزشها برای کلیه ردههای شغلی حسابرسی و الزامی کردن این آموزشها برای ناظران نهادهای نظارت کننده و موسسات حسابرسی، آموزش کارکنان در حوزههای بین رشته ای، ایجاد موسسات آموزشی به منظور آموزش کارکنان، اهمیت دادن به مباحث ریسک در نشست اعضای تیم حسابرسی و تعامل با موسسات برتر دنیا به منظور انتقال دانش به افراد حرفه، می باشد. در این تم، توجه به نکات ذیل ضروری است.

- آموزشها باید از حالت نظری صرف به سوی کاربردی کردن آموزشها و به صورت مستمر و کارگاهی هم در دانشگاه و هم در جامعه حسابداران رسمی ایران یا موسسات آموزشی، تغییر پیدا کنند و این موضوع باید در آزمونهای مربوط نیز مد نظر قرار گیرد.
- بخشی از مباحث آموزشی باید به مباحث بین رشته ای اختصاص یابد.
- آموزش مستمر ناظران نهادهای نظارت کننده (از منظر نظری و عملی) باید مد نظر قرار گیرد.
- موارد مذکور با ایجاد ارتباط با موسسات برتر دنیا یا دعوت از اساتید مربوط و هم وطنهایی که در خارج از کشور هستند و در این حوزه سرآمد هستند به منظور انتقال دانش روز در بعد آموزشی، می تواند بسیار کمک کننده باشد.

تم اصلی دوم - الزامات

موضوع اصلی در این تم این است که برای اجرایی شدن این رویکرد برخی از الزامات باید پررنگ تر از قبل (باز تعریف) و برخی دیگر از الزامات باید ایجاد شود. حسب نظر مصاحبه شوندگان پیشنهادهای ذیل (که با اکثریت آرا همراه بوده) می تواند نقش بسیار حیاتی در اجرای این رویکرد در موسسات حسابرسی ایران داشته باشد.

طراحی دستورالعملهای کاربردی و اجرای این رویکرد در چارچوب چند پرونده نمونه با کمک و مشارکت گروهی (جامعه حسابداران رسمی ایران، سازمان حسابرسی، موسسات برتر و اساتید دانشگاه که در این حوزه کار کرده اند) و الزامی کردن این رویکرد و مطالبه آن از طرف نهادهای نظارت کننده (با بروزآوری چک لیستهای نظارت) باشد. همچنین الزامی کردن اصول حاکمیت شرکتی در واحدهای مورد رسیدگی باید در دستور کار قرار بگیرد که این کار می تواند از طریق نقش حاکمیتی دولت و نهادهای نظارت کننده عملیاتی شود. در این مسیر نیز مراجع قضایی باید در فرایند صدور رای خود از نقطه نظرات جامعه حرفه ای استفاده نمایند.

تم اصلی سوم - فرهنگ سازی

پیشنهادهای این تم عبارتند از: ترویج فرهنگ مدیریت دانش و مسئولیت اجتماعی در

حوزه‌های آموزش، انتقال دانش و ترویج و فرهنگ سازی این رویکرد و حضور جدی و پررنگ مدیران در فرایند اجرای این کار توسط نهادهای نظارت کننده و همچنین معرفی مؤسسات برتر است که در این حوزه سرآمد هستند و ایجاد و ارائه تشویق‌هایی در این حوزه این موارد، می‌تواند کمک بسیار شایانی در تسریع فرایند این رویکرد بنماید. همچنین این پیشنهادات، نقش بسیار پر رنگی در تغییر اعتقاد و باور مدیران دارد که در حال حاضر، اعتقادی به این رویکرد ندارند.

تم اصلی چهارم - فناوری

محور اصلی این تم مطرح است نقش فناوری و کمکی است که این تم می‌تواند در تسریع این رویکرد بنماید. پیشنهادات این تم، عنوان شده دعوت از مؤسسات برتر در حوزه فناوری اطلاعات به منظور طراحی برنامه‌های کاربردی در حوزه ریسک و همچنین استفاده از این فناوری به منظور ایجاد سامانه‌ای در جامعه حسابداران رسمی به منظور پرسش و پاسخ سوالات مربوط به این رویکرد است. مصاحبه شوندگان (با اکثریت آرا) اعتقاد دارند که این دو پیشنهاد می‌تواند نقش کلیدی در پیشبرد حسابرسی مبتنی بر ریسک در مؤسسات حسابرسی ایران داشته باشند.

تم اصلی پنجم - حق الزحمه‌ها

موضوع این تم، پیشنهاد تهیه و تدوین دستورالعمل توزیع کار با لحاظ کردن و تعیین حداقل حق الزحمه‌ها به منظور جلوگیری کردن از نرخ شکنی مؤسسات در این دستورالعمل است. در این دستورالعمل باید شاخص‌های کنترل کیفیت مؤسسات، وضعیت کارکنان (از لحاظ کمی و کیفی) میزان و حجم کارهایی مد نظر قرار گیرند که مؤسسات می‌توانند پذیرش کنند. این دستورالعمل بهتر است توسط جامعه حسابداران رسمی ایران و با مشارکت نمایندگان مؤسسات حسابرسی کوچک و بزرگ تهیه شود.

۷- نتیجه‌گیری

این تحقیق، تلاشی در جهت بهبود و اصلاح تحقیقات متعددی می‌باشد که در این زمینه صورت گرفته است. در این پژوهش ضمن بررسی مشکلات و موانع بکارگیری حسابرسی مبتنی بر ریسک در قالب ۸ تم اصلی و ۲۵ تم فرعی، راه کارهای لازم شامل ۵ تم اصلی و ۲۲ تم فرعی برای مؤسسات حسابرسی ایران به منظور تسریع در انجام حسابرسی با رویکرد مبتنی بر ریسک با توجه به مزیت‌های این رویکرد ارائه گردیده است. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که فقدان آموزش، فناوری، آیین‌نامه‌ها، پایین بودن حق الزحمه حسابرسی، فقدان زیر ساخت‌ها، وجود تحریم‌ها و بی‌اعتقادی کارکنان، موانع اصلی بکارگیری حسابرسی مبتنی بر ریسک در مؤسسات حسابرسی ایران بوده و برای تسریع در اجرای این رویکرد، باید اقدامات موثری برای آموزش، تدوین دستورالعمل‌ها، ارتقای فرهنگ و فناوری و حق الزحمه حسابرسی به عمل آید.

محدودیت‌های هر تحقیق کیفی را میتوان سویه‌ها و گرایش‌های شخصی پژوهشگر دانست از آنجایی که در تحقیق کیفی نیاز به تفسیر داده‌ها وجود دارد ممکن است (به صورت ناخواسته) بر تفسیرهای وی اثر بگذارد. در تحقیق حاضر، پژوهشگر تلاش خود را به کار گرفته است تا بشکلی

بی طرفانه داده‌ها را تجزیه و تحلیل ارائه کند اما با این حال ذات و ماهیت پژوهش کیفی به شکلی است که ممکن است سویه‌ها و گرایش‌های پژوهشگر تاثیر بپذیرد. محدودیت دیگر تحقیق، عدم تمایل موسسات حسابرسی در مشارکت در این تحقیق، بوده است. به عبارت دیگر، هماهنگ کردن موسسات حسابرسی و شرکای آنان به منظور مشارکت در این تحقیق، بسیار سخت و چالش برانگیز و یک محدودیت جدی بوده است.

با توجه به موضوعات پیشگفته، پیشنهاد اصلی تحقیق حاضر، کاملاً روشن است. این پیشنهاد (در شرایط فعلی موسسات حسابرسی ایران) عبارت از ۵ تم اصلی و ۲۲ تم فرعی ارائه شده در این تحقیق است. ضروریست که جامعه حسابداران رسمی ایران و موسسات حسابرسی به این پیشنهادها، ورود جدی بنمایند تا در حوزه کیفیت گزارشگری مالی و ارزش افزوده حاصل از آنها، همچنین تخصیص بهینه منابع نتایج مطلوب‌تری عاید شود. همچنین پیشنهاد می‌گردد که سازمان حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان بورس و اوراق بهادار با تشکیل کارگروه‌های فنی و تخصصی، به موانع و پیشنهادات مطروحه در چارچوب تم‌ها را مورد بررسی قرار داده و با تدوین دستورالعمل‌های خاص، فرآیند تسریع این رویکرد را در موسسات حسابرسی ایران الزامی نمایند.

برای انجام تحقیقات در آینده، میزان اهمیت، تاثیر، کاربرد در صنایع مختلف هر کدام از پیشنهادات مطروحه در ۵ تم اصلی و ۲۲ تم فرعی می‌تواند به عنوان موضوع تحقیقات آینده مورد توجه قرار بگیرد.

فهرست منابع

الف- منابع فارسی:

۱. ازکیا، مصطفی و دربان آستانه، علیرضا، ۱۳۸۲، روش‌های کاربردی تحقیق، جلد اول. انتشارات کیهان. چاپ اول.
۲. استراوس، انسلم؛ کربین، جولیت، ۱۹۹۰، مبانی پژوهش کیفی. ترجمه ی حسن افشار. نشر نی، چاپ سوم. ۱۳۹۲.
۳. انجمن حسابداری آمریکا، کمیته مسئول تدوین بیانیه‌های مفاهیم بنیادی حسابرسی، ۱۳۹۵، بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی، ترجمه و تالیف: علی نیکخواه آزاد، سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۱۲۱، چاپ سوم
۴. اکرمی مقدم، غف، ۱۳۹۵، راهکارهای رفع موانع حسابرسی مبتنی بر ریسک، ماهنامه پژوهش‌های مدیریت و حسابداری، شماره ۲۹، آبان ماه، ص ص ۸۶-۹۶
۵. جامعه حسابداران رسمی ایران، مرکز آموزش و تخفیفات و حسابرسی حرفه‌ای، ۱۳۹۴، راهنمای به کارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابرسی در حسابرسی واحدهای کوچک و متوسط، مترجمان: نظام الدین رحیمیان و حمید محمدی، چاپ اول
۶. حاجیه‌ها، زهره، ۱۳۸۹، بررسی رابطه بین خطر ذاتی کنترل در رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک، فصلنامه علمی - پژوهشی حسابداری مالی، سال دوم، شماره ۶، تابستان، ص ص ۹۵-۱۰۰
۷. حافظ نیا، محمدرضا، ۱۳۸۵. مقدمه‌ای بر روش تحقیق در علوم انسانی. انتشارات سمت. چاپ دوازدهم.
۸. حبیب زاده، شیوا، ۱۳۸۹، تاثیر وجود حسابرسی داخلی بر برنامه‌ریزی حسابرسی مستقل، دانشگاه علامه طباطبائی، دانشکده مدیریت و حسابداری، پایان نامه دوره کارشناسی ارشد حسابداری.
۹. حریری، نجلاد، ۱۳۸۵، اصول و روشهای پژوهش کیفی. انتشارات دانشگاه آزاد. چاپ اول.
۱۰. دنیس، آیان، ۱۳۹۶، تئوری حسابرسی، مترجمان: غلامرضا کرمی، حامد عمرانی، امید آخوندی، انتشارات

- نگاه دانش، چاپ اول
۱۱. رحیمیان، نظام الدین، کیوان اسکندری و رشید الدین رجبی، ۱۳۹۲، حسابداری مبتنی بر خطر در واحدهای تجاری کوچک و متوسط، فصلنامه حسابر، شماره ۶۵، خرداد و تیرماه، ۱۳۹۲، ص ص ۶۶-۷۴.
 ۱۲. رحیمیان، نظام الدین، ۱۳۹۱، راهنمای به کارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری در حسابر و واحدهای کوچک و متوسط کتاب اول، مفاهیم اصلی نشر دهکده، چاپ اول.
 ۱۳. سازمان حسابر، کمیته تجدید نظر دستورالعمل حسابر، ۱۳۸۱، دستورالعمل حسابر (بخش‌های تجدیدنظر شده با نگرش با مدیریت خطر حسابر)، سازمان حسابر چاپ دوم،
 ۱۴. علیمیرزایی، مجتبی، ۱۳۹۲، حسابر با تاکید بر مدیریت خطر، پاسخ به نیازهای جوامع حرفه‌ای، فصلنامه حسابر، شماره ۶۵، ص ص ۵۰-۵۲.
 ۱۵. قربانی سعید، محمد علی آقایی، وحید احمدیان، مهدین نیکزاد قاویلائی، ۱۳۹۳، بررسی نارسایی‌های مدل حسابر مبتنی بر سیستم و امکان جایگزینی آن با مدل حسابر مبتنی بر ریسک در ایران، دیوان محاسبات کشور، فصلنامه دانش حسابر، سال ۱۴، شماره ۵۷، زمستان ص ص ۱۴۷-۱۲۹.
 ۱۶. کمیته تدوین استانداردهای حسابر سازمان حسابر، ۱۳۸۹، اصول و ضوابط حسابداری و حسابر: استانداردهای حسابر، سایر خدمات اطمینان بخشی و خدمات مرتبط، سازمان حسابر، چاپ دوازدهم.
 ۱۷. کمیته تجدید نظر دستورالعمل حسابر، دستورالعمل حسابر (بخش‌های تجدید نظر شده با نگرش به مدیریت خطر حسابر)، چاپ ششم، تهران، سازمان حسابر
 ۱۸. گشتاسبی، محمدرضا، ۱۳۹۲، ارزیابی عملکرد حسابران در خصوص بررسی و آزمون کنترل‌های داخلی مبتنی بر مدل حسابر ریسک تجاری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد مرودشت، پایان نامه دوره کارشناسی ارشد حسابداری.
 ۱۹. مکرمی، پداله، ۱۳۹۲، سرمقاله، سازمان حسابر، فصلنامه حسابر، شماره ۶۵ ویژه نامه موانع و مشکلات استقرار حسابر مبتنی بر ریسک در ایران، خرداد و تیرماه، ۱۳۹۲، ص ۱.
 ۲۰. معظمی‌نژاد، هاجر، ۱۳۹۰، بررسی درک حسابران از اطمینان منطقی در کار حسابر و اثربخشی مدل ریسک حسابر، دانشگاه آزاد اسلامی واحد مرودشت، پایان نامه دوره کارشناسی ارشد حسابداری.
 ۲۱. مهدوی، غلامحسین و نوید رضا نمازی، ۱۳۹۰، رتبه بندی عوامل موثر بر خطر حسابر با استفاده از تکنیک TOPSIS، فصلنامه دانش حسابر، سال یازدهم، شماره ۴۵، زمستان ص ص ۲۸-۵۰.
 ۲۲. مهربانی حسین و رضا غلامی جمکرانی، ۱۳۹۶، بررسی تحلیلی پژوهش‌های انجام شده در زمینه حسابر در ایران، دیوان محاسبات کشور، فصلنامه دانش حسابر، سال هفدهم، شماره ۶۶، بهار، ص ص ۲۱۷-۲۴۲.
 ۲۳. نادریان، هوشنگ، ۱۳۹۲، چیستی و چرایی و مشکلات استقرار مدل حسابر با تاکید بر مدیریت خطر، فصلنامه حسابر، شماره ۶۵، خرداد و تیرماه ۱۳۹۲، ص ص ۲۲ و ۲۳.
 ۲۴. نوش آذر، محسن و سینا ساعدی (۱۳۹۶)، بررسی حسابر مبتنی بر ریسک و معیارهای تعیین کننده آن (مطالعه موردی: روسای حسابر داخلی در ایران)، فصلنامه مطالعات مدیریت و حسابداری، دوره ۳، شماره ۳، پاییز، ص ص ۴۴۱-۴۶۰.
 ۲۵. یزدانیان منصور و محسن دستگیر ۱۳۹۸، تاثیر کارایی مؤسسات حسابر بر اجرای حسابر مبتنی بر ریسک اثر بخش، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابر مدیریت، سال هشتم، شماره ۲۰۱

ب- منابع خارجی:

1. American of Certified Public Accounting(AICPA): SAS 47. 1983 Audit Risk and Materiality in conducting an Audit.
2. American of Certified Public Accounting (AICPA), 2005 , AICPA professional Standards. New York : AICPA.Inc.
3. Amahalu Nestor. Mary-Fidelis Chidoziem Abiahu.Obi Chinyere. Okika Christian, 2017. Effect of Risk-Based Audit on Qunality Internal Contorl of Selected Deposit Money Banks inNigeria”
4. Ayagre Philip. 2014, “The Adoption Of Risk-based Internal Auditing in Developing” Eu-

- ropean Journals of Accounting Auditing and Finance Research Vol 2. No 7, pp.52-65
5. Askary S. , Jean-paul M. Arnaout & Naser M. Abvghazaleh , 2018, "Audit evidences and modelling audit risk using goal programming" International Journal Applied Decision Sciences, vol. 11 , No.1
6. Bell, Timothy: Knechel, Robert, Payne, Jeff, and John Wilingham , 1998, "An empirical Investigation of the Relationship Between the Computerization of Accounting System and the Incidence and Size of audit Differences", Auditing ,Vol 17, No 1, pp 13-38
7. Blay, A, Kizirian, T, & Dwight, S, 2008, Evidential Effort and risk assessment in auditing. Journal of Business & Economics Research, 6 (9), 39-52
8. Chang She-I: Tsai, Chih-Fong: Shih , Dong-Her: and Chia-Ling Hwang 2008 "The Development of Audit Detection Risk Assessment System: Using The Fuzzy Theory and Audit Risk Model" Expert system with Applications , Vol 35, pp1053-1067
9. Cao, limei , WanFuLi , limin Zhang , 2015, Audit mode Change , Corporate governance and Audit effort , China Journal of Accounting research , 8 , 0315-335
10. Crewell, J, 2012, Planning, Conducting, and Evaluating Quantitative and Qualitative Research (fourth edition Ed). Boston : Pearson Educating , Inc.
11. Committee to prepare a Statement of Basic Accounting Theory 1966. A Statement Of Basic Accounting Theory(ASOBAT). Evanston:AAA.
12. Dennis, I ,2014 ,The Nature of Accounting Regulation. New York: Rutledge FEE (2007) Selected Issues in Relation to financial Statement Audits. Brussels,Belgium: Federation des Experts Compatibles Europeans. Accessible at: http://www.fee.be/publications/default.asp?library_ref=4&content_ref=771 Accessed 27 may 2010.
13. Dusenbury R. Remers J. and Wheeler S. (2004), the audit risk model: an empirical Test for Condition dependencies among assessed Component risks, Auditing: A Journal Of practical & Theory, Vol 19. No.2 PP.105-115
14. Dusenbury, Richard. Remers, jane; and Stephen Wheeler ,2000 , The Audit risk Model: An Empirical Test for conditional Dependencies among Assessed Component Risks". Auditing Vol. 19, No. 2, pp. 105-177.
15. Graham, L, & Messier Jr, W. F, 2006, Audit risk and materiality in conducting an audit. Journal of Accountancy, 201(5). 116
16. Hylas, Robert and Robert H, Ashton (1982). "Audit Detection of Financial Statement Errors". The Accounting Review, Vol.57, pp751-765
17. Hayes, R, Dassen, R, Schilder, A & Wallage, P ,2005 , Parinciples of Auditing: An Introduction to International Standard on Auditing Harlow, Essex, UK: Pearson Education.
18. Haskins, Mark and Mark Dirsmith, (1995). "Control and Inherent Risk Assessment in client Engagements; an Examination of Their Interdependencies". Journal of Accounting and Public Policy, Vol.14, No 1, pp63-85
19. Helliar C.,Lyon B, Monroe G.S, Ng j.and Woodliff D.R. (1996). UK auditors Perception of inherent risk", British Accounting Review 28(1), 45-72.
20. Hematfar Mahmoud. Mohsen Hemmati.(2013) A Comparison of Risk-Based and Traditional Auditing and their Effect on the Quality of Audit Reports, international Research Journal of Applied and Basic Sciencees, 2013 Available online at www.irjabs.com
21. IAASB ,2010 , Preface to the international Standard on quality Control Auditing, Review, Other Assurance and related Services, New York: International federation of Accountants.
22. International Federation Of Accountants (IFAC) , 2011 , Guide to using IASs in The Audits Of Small-and Medium – Sized entities , Volume 1 , Core concepts.
23. International Federation Of Accountants (IFAC) , 2011 , Guide to using IASs in The Audits Of Small-and Medium – Sized entities, Volume 2 , Practical Guide
24. Institute Of chartered Accountants of India (ICAI), (2012) Implementation Guide to Risk – based Audit OF Financial Statements (Revised Edition), New Delhi.
25. Khorwatt, Esamaddin ,2008 , " Audit Risk Assessment-the professional balancing Act" ,

- Monthly Electronic Bulletin of ASCA , available at: www.ascasociety.org
26. Knechel, W. Robert (2000). "Behavioral Research in Auditing and Its Impact on Audit Education". Issue in Accounting Education, Vol.15 , No4, pp695-712
27. Law, Philip ,2008 , " Auditors perceptions of reasonable assurance in audit work and the effectiveness of the audit risk model " , Asian Review of Accounting , Vol. 16, No. 2, 160-178.
28. LE Thi Tam and Mai Anh NGUYEN, 2020 "The Adoption of Risk-Based Audit Approach in The Independent Audit Firms: A study of Case of Vietnam , Journal of Finance, Economic and Business, vol. 7. No. 2 (2002) 89-97
29. Lee-Heang , Azham , Ali , 2008 , The evolution of Auditing : an analysis of the historical Development ". Journal of modern Accounting and auditing Vol:4 4, No:12.
30. Low , Kin – Yew , 2004 , " The Effects of Industry Specialization on Audit Risk Assessment and Audit planning decisions ". The Accounting Review, Vol. 79. No. 1 , pp. 201-219.
31. Francis Nyarombe, Enock Gideon Musau, Irene Kavai, Dr Kirui Kipyegon, 2015, The effect of risk based audit approach on the implementation of internal control systems: a case of Uasin Gishu County, International Journal of Business and Management Invention, January
32. William F. Messier Jr. (2014). An approach to learning risk-based auditing. Journal homepage: www.elsevier.com/locate/jaccedu
33. Peecher, Mark E. Schwartz, Rachel and Ira Solomon , 2007 , " It s all about Audit quality: perspectives on Strategic – systems Auditing " , Accounting Organizations and Society , 436- 485.
34. Sardasht, M.S. , & Rashedi, E, 2018, Identifying Influencing Factors of Audit Risk Mode; A Combined Fuzzy ANP-DEMATEL Approach. The International Journal of Digital Accounting Research, 18(24), 69-117
35. Sobel, P.J, 2005, Auditors Risk Management Guide: Integrating Auditing and ERM (2005). CCH Tax and Accounting.
36. Spector, S. , 2007 , GAAP and GAAS 2007/2008 Highlights: An Update on Assurance Standards – The Audit Risk Model and Related Sections. Working Paper, Professional Development Network. CGA- Canada.
37. Waller, William, S, 1993, "Auditors Assessments of Inherent and Control Risk in Field Settings", The Accounting Review. Vol 68. PP 783-803
38. Wright, Arnold and Sally Wright, 1997, "The Effect of Industry Experience on Hypothesis Generation and Audit Planning Decisions". Behavioral Research in Accounting Vol 9. PP 273-294
39. Weil, J, 2004, Missing Numbers—Behind Wave of Corporate Fraud: A Change in How Auditors Work Risk Based Model Narrowed Focus of Their Procedures, Leaving Room for Trouble—A \$239 Million Sticky Note. Wall Street Journal, A1
40. Woods , M, 2006 , " Linking Risk Management to Strategic controls". [Abstract]. Journal of Risk and uncertainty , [online]. <http://www.emeraldinsight.com>. [jun.2007]. 40-42.
41. Yazdaniyan S.M. and M. Dashtger , 2019, "Inreshgating problems and obstacles of The Risk-Based Auditing in Iran and Priorizing Them", International Journal of Finance and Managerial Accounting , vol.4. No.15, Autumn.
42. Zainalabidin Nor Hafzah , 2017, Factors influencing The implementation of Risk – based Audit, Asian review of Accounting.