فصلنامه علمی اقتصاد و بانکداری اسلامی، شماره چهل و سوم، تابستان ۱۴۰۲- صفحات ۴۸۵-۴۷۱

توسعه و ترکیب منطقی تحقیقات حسابرسی مستمر بر مبنای ارائه مدلی مطلوب

نوع مقاله: پژوهشی

عفت اکرمی مقدم[۱]
عباس شیبانی تذرجی[۲]
حسین شفیعی[۳]

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۱/۴ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۳/۹

چکیده

هدف اصلی تحقیق شناسایی و ارزیابی شاخص‌های موثر بر توسعه و ترکیب منطقی تحقیقات حسابرسی به‌منظور ارائه الگوی مطلوب در زمینه توسعه تحقیقات حسابرسی مستمر می‌باشد. تحقیق حاضر از نظر هدف کاربردی و از نوع ترکیبی-از نوع همسوسازی می‌باشد. در بخش کیفی، جامعه آماری حسابرسان و حسابداران رسمی (دارای کار پژوهشی و دانشگاهی) و اساتید دانشگاهی (رشته حسابرسی و حسابداری) بودند که با استفاده از روش نمونه گیری هدفمند(اشباع نظری-رویکرد انتخاب افراد کلیدی) تعداد ۱۱ نفر از آنها انتخاب شدند. ابزار گردآوری داده های تحقیق، مصاحبه نیم ساختاریافته و روش تحلیل داده ها، تحلیل مضمون است. در بخش کمی روش تحقیق، پیمایشی-علی است.در بخش کمی، جامعه آماری کلیه حسابداران رسمی بودند که با استفاده از فرمول کوکران تعداد ۳۴۱ نفر به روش نمونه گیری تصادفی ساده انتخاب گردیدند. در بخش کمی، ابزار گردآوری داده های تحقیق، پرسشنامه محقق ساخته است. برای تعیین پایایی و اعتبار پرسشنامه از آلفای کرونباخ، روایی محتوایی و هم‌زمان استفاده شد. داده های تحقیق در نرم افزار لیزرل و اس پی اس اس مورد تحلیل قرار گرفتند و جهت سنجش مدل از تحلیل تاییدی عاملی استفاده گردید. در بخش

---

۱ دانشجوی دکتری حسابداری واحد سیرجان، دانشگاه آزاد اسلامی واحد سیرجان، ایران- عضو هیات علمی دانشگاه پیام نور، تهران، ایران
e.akramim@pnu.ac.ir
۲ گروه حسابداری، واحد سیرجان،دانشگاه آزاد اسلامی سیرجان، سیرجان ایران (نویسنده مسئول)
Sheybani.abbas@iauk.ac.ir
۳ گروه حسابداری، واحد سیرجان،دانشگاه آزاد اسلامی سیرجان، سیرجان ایران
Hossein.shafii@gmail.com

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-09-14]

کیفی، برای ارائه مدل مطلوب توسعه تحقیقات حسابرسی مستمر بر اساس رویکرد راهبری به‌عنوان مضمون فراگیر (۱ زیر مضمون فراگیر)، ۸ مضمون سازمان دهنده و ۵۲ مضمون پایه شناسایی گردید و شبکه مضامین استخراج گردید که این مضمون‌های اصلی این شبکه عبارت‌اند از: شاخص‌های متغیرهای امکانات و تجهیزات، فرهنگی، مالی - حمایتی ، آموزشی-پژوهشی، راهبردی-سیاسی، فردی-روان شناختی و شناختی و ساختاری می‌باشد. همسویی مؤلفه‌ها و مضمون‌های شبکه مضمون ترسیم‌شده با مبانی نظری و پژوهشی بررسی و مورد تأیید قرار گرفت. در بخش کمی، اعتبارسنجی الگوی پیشنهادی بوسیله تحلیل تایید عاملی مورد بررسی قرار گرفت و نشان داده شد که مدل پیشنهادی تحقیق دارای روایی سازه ای و کفایت می باشند. همچنین نتایج معادلات ساختاری نشان داد که شاخص‌های فرهنگی، راهبردی-سیاسی، مالی - حمایتی به ترتیب بیشترین تاثیر و شاخص های امکانات و تجهیزات کمترین تاثیر را بر روی توسعه و ترکیب منطقی تحقیقات حوزه حسابرسی مستمر دارد.

کلیدواژه: حسابرسی مستمر، تحقیقات حسابرسی، حسابرسی داخلی
طبقه بندی JEL: M42، J23، H83

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-09-14]

مقدمه

حسابرسی به عنوان یک حرفه، یک تخصص و یک رشته ، عمر نسبتاً کوتاهی دارد که به زحمت به بیش از یکصد سال می رسد اما همزمان با تحولات شتاب آمیز یکصد سال گذشته حرفه حسابرسی نیز به سرعت خود را با شرایط زمان تطبیق داده و به عنوان یک دانش تخصصی مطرح شده است . فرایند تکاملی حسابرسی با بکار گیری علوم و فنون دیگری مانند آمار و ریاضیات، مدیریت و سیستم های اطلاعاتی در حسابداری و حسابرسی همراه بود تغییرات وسیع در تکنولوژی اطلاعات که به گسترش فزاینده ی سیستم های کامپیوتری، پردازش اطلاعات مالی انجامید، حسابداری را متحول و تغییرات و تحولات سریع حسابرسی را الزامی کرده است. علاوه بر وضع قوانین و مقررات فعالیت های اقتصادی قوانین مالیاتی و تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی، حسابرسی را بر رشته ای پیچیده و پویا تبدیل کرده است. امروزه تقریبا در هر سازمانی سیستم های اطلاعاتی و فناوری اطلاعات جزو بخش های اصلی آن سازمان می باشد(براهویی پیرنیا و شاهورزی، ۱۳۹۹). در نتیجه حسابرسی فناوری اطلاعات برای ایجاد اطمینان از اینکه سیستم ها به نحو مناسب کنترل شده ایمن هستند و همان طور که انتظار می رود عمل کنند، ضروریست با این وجود اجرای یک راهبرد حسابرسی فناوری اطلاعات که هزینه های این حسابرسی را توجیه نموده و کاربرد و اثر بخشی سیستم های اطلاعاتی را توسعه دهد موضوع چالش بر انگیز است. گسترش روز افزون فناوری اطلاعات به همراه سرعت فزاینده آن کلید ابعاد جوامع بشری را در پرتو خود گرفته است. نیاز به دسترسی سریع به اطلاعات دقیق و سالم ، مرتبط و به هنگام، حداقل بهای تمام شده و حداکثر کارایی، گرایش به استفاده از فناوری های نوین را به عنوان یک عامل حاکم بر سازمان ها مطرح و آن ها را مجبور به همگام شدن با شرایط کرده است(مرشدی پور و همکاران، ۱۳۹۵).

۱- هدف اصلی

ارائه و تدوین مدل مطلوب برای توسعه و ترکیب منطقی تحقیقات حوزه حسابرسی مستمر

۲- مبانی نظری حوزه حسابرسی

۲-۱- مرور تحقیقات حوزه حسابرسی

مطالعات انجام شده در زمینه حسابرسی نسبت به مطالعات انجام شده در بازار سرمایه و نیز حسابداری مالی به مراتب کمتر انجام پذیرفته است برخی از پژوهش های خارجی که به مرور مطالعات انجام شده در حوزه ی حسابرسی پرداخته اند.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-09-14]

تحقیقات خارجی متعددی به مرور مطالعات انجام شده در حوزه حسابرسی پرداخته اند. اسمیت و کروگستاد[۱](۱۹۸۸) به تحلیل محتوای ۱۱۳ مقاله چاپ شده در ۱۴ شماره نخست مجله «حسابرسی: نشریه عمل و نظریه» پرداختند. تحلیل محتوای آنها به ارائه طبقه بندی از موضوعات تحقیقات حسابرسی شامل هفت طبقه مسائل حرفه ای، اداره موسسه ها، فناوری حسابرسی، فرایند حسابرسی، گزارشگری، حسابرسی داخلی/عملیاتی و سایر منجر شد. لسیج و وچلر[۲](۲۰۱۲) با استفاده از تکنیک تحلیل محتوای مبتنی بر کامپیوتر، به بررسی چکیده ۳۱۴۳ مقاله چاپ شده در ۲۵ مجله حسابداری در بازه زمانی ۱۹۲۶ تا ۲۰۰۵ پرداختند و بر این اساس، تم‌های تحقیقاتی حسابرسی را در قالب هشت خوشه و ۱۶ زیرخوشه شناسایی کردند.

سولومون و تروتمن[۳](۲۰۰۳) تحقیقات آزمایشی منتشر شده با موضوع قضاوت و تصمیم گیری در مجله «حسابداری، سازمان ها و جامعه» را در بازه زمانی ۱۹۷۶ تا ۲۰۰۰ بررسی کردند. آنها برای طبقه بندی تحقیقات از چارچوب تئوریک ارائه شده در مطالعات سولومون و شیلدز[۴](۱۹۹۵) و لیبی و لوفت[۵](۱۹۹۳) بهره بردند. نلسون و تان[۶](۲۰۰۵) مطالعات مربوط به موضوع قضاوت و تصمیم گیری را در سه حوزه کلی وظیفه حسابرسی، حسابرس و ویژگی های فردی وی و تعامل بین حسابرس و سایر مشارکت کنندگان در اجرای وظیفه طبقه‌بندی کردند.

گراملینگ[۷] و همکاران(۲۰۱۰) در مطالعه مروری خود از قوانین کمیسیون بورس و اوراق بهادار برای سازماندهی تحقیقات استفاده کردند. بر این اساس تحقیقات استقلال حسابرسی در پنج طبقه روابط مالی، تجاری و استخدامی، ارائه غیرحسابرسی، مسائل حق الزحمه حسابرسی، مسائل چرخش حسابرس و نقش گسترده یافته کمیته حسابرسی سازماندهی شدند.

فرانسیس[۸](۲۰۱۱) با مرور تحقیقات آرشیوی کیفیت حسابرسی در مجله‌های آمریکایی شمالی، چارچوبی عمومی برای هدایت و زمینه بندی تحقیقات کیفیت حسابرسی ارائه کرد. در این چارچوب، کیفیت حسابرسی همانند یک پیوستار دارای درجه بندی در نظر گرفته شد که توسط

---

۱ - Smit & Krogstad
۲ - Lesage and Wechtler
۳ - Solomon & Trotman
۴ - Solomon, I. & Shields
۵ - Libby & Luft
۶ - Nelson & Tan
۷ - Gramling
۸ - Francis

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-09-14]

شش سطح ورودی‌های فرایند حسابرسی، فرایند حسابرسی، موسسه‌های حسابرسی، صنعت حسابرسی و بازارهای حسابرسی، نهادها و پیامدهای اقتصادی حسابرسی تحت تاثیر قرار می گیرد. مطالعه مروری نیچل[۱] و همکاران(۲۰۱۳) در بردارنده مطالعات رفتاری، آزمایشی و پیمایشی در حوزه کیفیت حسابرسی است. در این پژوهش عوامل تعیین کننده کیفیت حسابرسی براساس «کارت ارزیابی متوازن» در چهار بخش ورودی، فرایند، نتیجه و شرایط حسابرسی، سازماندهی شدند. ترامپیتر[۲] و همکاران(۲۰۱۳) به مرور مطالعات صورت گرفته در زمینه نقش حسابرس در گزارشگری متقلبانه پرداختند. آنها برای یکپارچه کردن مطالعات در این حوزه از مدلی شامل چهار بخش مثلث تقلب، اقدامات ضدتقلب شرکت صاحبکار، عناصر تقلب و نقش حسابرس در ارتباط با تقلب استفاده کردند.

ساعی و همکاران(۱۳۹۴) به بررسی و تحلیل محتوای تحقیقات علمی پژوهشی حسابرسی از سال ۱۳۷۸ الی ۱۳۹۱ پرداخته و با استفاده از طبقه بندی لسیج و وچلر، ۱۸۸ مقاله از ۱۶ مجله علمی پژوهشی را در طبقات اصلی و حوزه‌های فرعی طبقه بندی نمودند. نتایج آنها نشان داد پژوهش لسیج و وچلر در قیاس با مطالعات داخلی از تنوع بالاتری برخوردار بوده است. رهنمای رودپشتی و همکاران(۱۳۹۱) با بهره گیری از تکنیک تحلیل محتوا به بررسی تحلیل موضوعی نشریه های علمی پژوهشی حوزه مالی و حسابداری در ایران و مقایسه آن با نشریه فاینایس آمریکا پرداختند. نتایج آن ها نشان داد در نشریه های حسابداری ایران رابطه معناداری ضعیفی بین تعداد مقاله های انتشار یافته و موضوع های حسابداری وجود دارد، در حالی که این ارتباط در خصوص نشریه های مالی(تعداد مقالات و موضوع های مالی) معنادارتر است. گرامی راد و همکاران(۱۳۹۳) به تحلیل محتوای مقالات مجله‌های علمی پژوهشی حسابداری و مالی انتشار یافته بین سال های ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۲ پرداختند. نتایج یافته‌های پژوهش آن ها نشان داد ۴۸ درصد از نگارنده از مقاله های علمی پژوهشی دارای مدرک تحصیلی دکتری و ۳۶ درصد دارای مدرک تحصیلی کارشناسی ارشد بوده اند، همچنین از نظر مرتبه علمی ۳۱ درصد از مقاله متعلق به استادیاران و ۱۲ درصد متعلق به دانشیاران بوده، از نظر گرایش موضوعی مقاله ها ۵۳ درصد در حوزه حسابداری مالی بوده و علوم مالی با ۲۷ درصد و حسابرسی با ۸ درصد در رتبه های بعدی قرار گرفتند.

۲-۲- کیفیت حسابرسی

۱ -Knechel

۲ -Trompeter

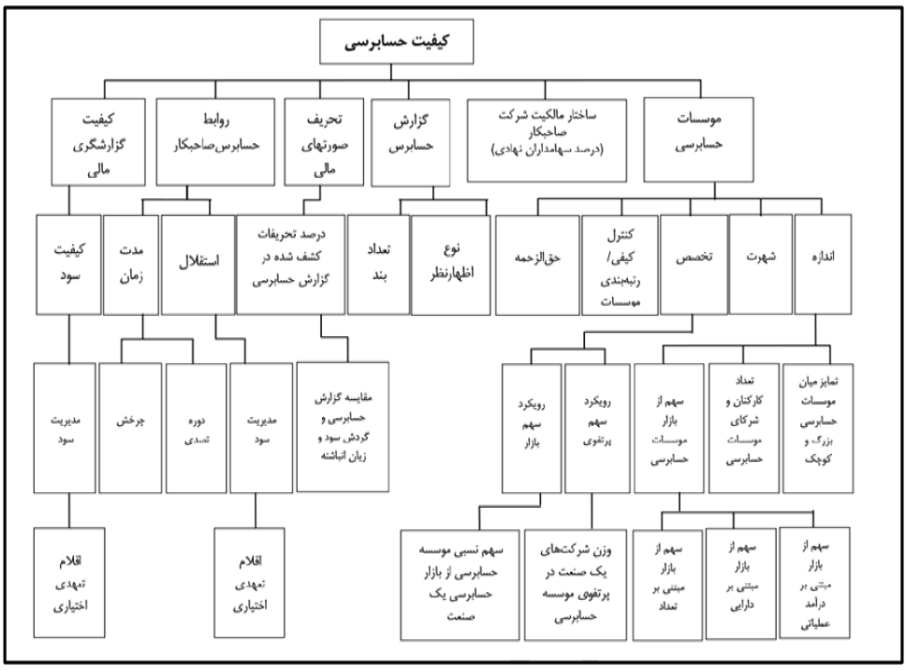
[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-09-14]

یک تعریف متداول از کیفیت حسابرسی به وسیله دی آنجلو (۱۹۸۱)[۱] ارائه **شده** است. کیفیت حسابرسی، ارزیابی و استنباط بازار از احتمال توانایی حسابرس در کشف تحریف‌های با اهمیت در صورت های مالی و یا سیستم حسابداری صاحبکار و گزارش تحریف‌های با اهمیت کشف شده، تعریف شده است. احتمال اینکه حسابرس تحریف‌های با اهمیت را کشف کند، به شایستگی حسابرس و احتمال اینکه حسابرس تحریف‌های با اهمیت کشف شده را گزارش کند، به عنوان استقلال حسابرس تعبیر شده است. در این تعریف، کشف نقص، کیفیت حسابرسی را در قالب دانش و توانایی حسابرس اندازه‌گیری می‌کند (DeAngelo.,1981). در حالی که گزارش آن بستگی به انگیز ه‌های حسابرس برای افشاگری دارد.

شکل (۲-۱) ابعاد و مؤلفه هایی که برای عملیاتی کردن مفهوم کیفیت حسابرسی در تحقیقات آرشیوی حسابرسی ایران استفاده شده است را به نمایش گذاشته است . جدول (۲-۱) نیز فراوانی و درصد فروانی شاخص های به کار رفته در تحقیقات را نشان می دهد. همان طور که مشاهده می شود ، شاخص اندازه ی مؤسسه ی حسابرسی بیشترین فراوانی را در مقایسه با سایر شاخص ها دارد. در اغلب تحقیقات، محققان با طبقه بندی مؤسسه ها به دو دستهٔ بزرگ و کوچک و نسبت دادن عدد یک و صفر به آنها، کیفیت حسابرسی را اندازه گیری کرده اند.

۱ -DeAngelo

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-09-14]



شکل(۲-۱): ابعاد و مؤلفه های کیفیت حسابرسی در پژوهش های حسابرسی ایران ()

منابع: ناطقی و همکاران، ۱۳۹۷

۲-۳- تخصص حسابرس در صنعت

تحقیقات اخیر بیانگر این است که بین نوع صنعت مورد تخصص حسابرس و کیفیت گزارش حسابرسی رابطه مثبتی وجود دارد . به بیان دیگر، حسابرسانی که در صنعت مورد نظر تخصص دارند به دلیل داشتن توانایی بیشتر در شناسایی و برخورد با مشکلات ویژه آن صنعت می‌توانند حسابرسی را با کیفیت بالاتری انجام دهند. افزون بر این، هر قدر مؤسسه حسابرسی تجربه بیشتری در صنعت خاصی کسب کند، به دلیل ایجاد شهرت مثبت، علاقه بیشتری به ارائه خدمات حسابرسی با کیفیت برتر پیدا می‌کند(دان و همکاران، ۲۰۰۰)[۱]. همچنین ویلن برگ[۲] (۲۰۰۲) در تحقیق خود نشان می دهد به دو دلیل عمده باید یک موسسه حسابرسی در یک صنعت خاص تخصص داشته باشد. دلیل اول تاثیری است که این تخصص در ارتقای میزان اثربخشی عملیات حسابرسی دارد و دلیل دوم

۱ -Dunn et al

۲ - Willenborg

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-09-14]

تاثیری است که این تخصص در افزایش میزان کارایی عملیات حسابرسی دارد. از جمله استراتژی هایی که در حال حاضر در موسسات حسابرسی برای افزایش سطح سودآوری به کار برده می شود، افزایش سطح تخصص در صنعت مشتری است. منظور از تخصص حسابرس در یک صنعت، شامل خلق ایده های سازنده جهت کمک(خلق ارزش افزوده) به صاحبکاران، همچنین فراهم نمودن دیدگاه ها و راهکارهای تازه برای برخی از موضوع هایی است که صاحبکاران در صنایع مربوط به خود با آن مواجه می شوند(Kend,2008). پورتر[۱](۱۹۸۵) بیان می کند که یکی از سیاست های اصلی حسابرس، افزایش توانایی های خود جهت تامین نیازهای مختلف مشتری است تا از این طریق بتواند به سطح قابل قبولی از تمایز رانت های اقتصادی ایجاد کنند. افزایش سطح تخصص حسابرس در صنعت مشتری زمینه مناسبی را برای تامین نیازهای مختلف مشتریان فراهم می کند و به حسابرس اجازه می دهد تا استراتژی های متمایزی را برای ارائه خدمات به گروه وسیعی از مشتریان با ویژگی های مشابه ارائه کنند. فرگوسن و استکز[۲] (۲۰۰۲) معتقدند که تخصص صنعت حسابرس باعث افزایش سهم بازار حسابرس در صنعت هدف می شود، زیرا مشتریان خواستار خدمات تخصصی حسابرسان هستند .بنابراین، سهم بازارحسابرس به عنوان یکی از نشانه های تخصص حسابرس محسوب می شود و با مشاهده سهم نسبی بازار موسسات حسابرسی که به یک صنعت خاص خدمات ارائه می کنند، می توان به میزان دانش تخصص صنعت حسابرس پی برد.

میهو و ویلکینز[۳] (۲۰۰۳) بیان می‌کنند یک حسابرس زمانی متخصص است که بزرگترین سهم بازار را داشته باشد و یا سهم بازار آنها حداقل 10 درصد بالاتر از سهم بزرگترین حسابرس دوم باشد. آنها برای محاسبه سهم بازار از نسبت حق الزحمه موسسه حسابرسی نسبت به کل حق الزحمه های حسابرسی در یک صنعت بهره گرفتند. برای محاسبه سهم بازار معیارهای دیگری نیز مثل تعداد مشتریان در یک صنعت، تعداد صاحبکاران حسابرسی شده به وسیله حسابرس و یا مجموع دارایی های تمام صاحبکاران یک حسابرس به مجموع تمام دارایی‌های صاحبکاران در این صنعت وجود دارد. نیل و رایلی[۴] (۲۰۰۱) بیان می کنند موسسات حسابرسی که سهم بازار آنها معادل 24 درصد کل بازار یا بیشتر باشد، متخصص محسوب می شوند.

۲-۴- سیر تکاملی حسابرسی مستمر

۱ - Porter
۲ - Ferguson & Stokes
۳ - Mayhew & Wilkins
۴ - Neal & Riley

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-09-14]

گام های نخستین حسابرسی مستمر به زمان آغاز بکارگیری تجزیه و تحلیل داده های الکترونیکی در اواسط ۱۹۷۰ با تمرکز بر آزمون های کنترل داخلی با کمک کامپیوتر، بر می گردد (Vasarhelyi and Halper., 1991). پیشرفت در فناوری اطلاعات به همراه نوآوری ها در این مدت همگی به نحوی سعی در تامین نیازهای متنوع استفاده کنندگان اطلاعات مالی داشتند. تحولات فناوری اطلاعات بر گزارشگری شرکت تاثیر گذاشته و آن را از شکل سنتی به سمت گزارشگری به هنگام سوق داده است. هنگامی که گزارشگری به سمت به هنگام بودن حرکت می کند سرمایه گذاران، اعتباردهندگان و نظارت کنندگان از حرفه حسابرسی انتظار توسعه خدمات موجود را دارند. از جمله این خدمات، اطمینان بخشی مستمر یا همان حسابرسی مستمر است که برای اطلاعات تجاری موجود در بازارهای سرمایه حیاتی محسوب می شود(حاجیها، ۱۳۹۴). پیشرفت های بعدی در سیستم‌های شبکه و برنامه ریزی منابع بنگاه، باعث ترغیب بیشتر محققان برای پژوهش در حوزه حسابرسی مستمر گردید(Weins and Wang.,2017).

۵-۲- اهمیت و مزایای حسابرسی مستمر

حسابرسی مستمر بر کل فرایند حسابرسی تاثیر می‌گذارد به نحوی که با برنامه ریزی آغاز و فعالیت حسابرسی، گزارشگری و فرآیندهای همراه آن را در بر می گیرد. حسابرسی مستمر، فرآیندی را معرفی می نماید که بر اساس آن به طور خودکار و مستمر کنترل و ارزیابی ریسک انجام می شود (ابراهیمی کردلو و آخوندی، ۱۳۹۸). حسابرسی مستمر، پارادایم جاری حسابرسی یعنی بررسی دوره ای یک نمونه از معاملات را به حسابرسی بهنگامِ صد درصد معاملات تغییر داده است (حساس یگانه و بختکی، ۱۳۸۶) و بر خلاف رویکرد حسابرسی سنتی، این تغییر جهت در اجرای روش های حسابرسی امکان انجام یک مشارکت همسطح بین گروه های مختلف حسابرسی(حسابرس داخلی و مستقل) را برقرار می‌سازد (Weins and Wang.,2017). حسابرسی مستمر، روشی است که به وسیله ی حسابرسان برای انجام حسابرسی بر مبنای مستمر به کار گرفته می‌شود. در این تعریف، منظور از حسابرسی مستمر، آزمایش معاملات و رویدادی بر مبنای معیارهای مقرر و شناسایی اقلام غیر متعارف می‌باشد (Warren and Smith.,2006). کمیته الیوت[۱](۱۹۹۷) بر این عقیده است که حسابرسی مستمر می تواند منجر به افزایش کارآیی بررسی کیفیت اطلاعات توسط حسابرسان شود . هر چند که بیش از یک دهه از عمر مفهوم حسابرسی مستمر نمی گذرد، ولی پیشرفت سریع فناوری اطلاعات در سال های گذشته و زمان بندی کسب شواهد حسابرسی، فرآیند حسابرسی را

۱ -Elliott

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-09-14]

تغییر داده و توجه به حسابرسی مستمر را نه تنها از منظر فناوری و صرفه اقتصادی امکان پذیر کرده است، بلکه آن را ضروری می‌داند(ریچی یوت[۱]، ۲۰۰۶).

حسابرسی به طور مداوم یا در زمان واقعی می تواند مطلوب به نظر برسد. اما، حسابرسی در زمان واقعی می تواند بر عملکرد سیستم اطلاعات حسابداری تأثیر بگذارد و ممکن است همیشه مقرون به صرفه نباشد. در نتیجه، حسابرسی مستمر در زمان واقعی، تمایل به وقوع در فرآیندهای کسب و کار پر ریسک دارد. به عنوان نمونه، در شرکت های صنعتی، محتاطانه است که به دلیل وجود ریسک بالای حساب های نقد و بانک، این حساب ها به شکل مستمر و در زمان واقعی حسابرسی شوند. از سوی دیگر، در این شرکت ها، ممکن است حسابرسی روند پرداخت هزینه با ریسک کمتر در چرخه ی دوره‌ای یا مکرر کافی باشد.

دو و روحانی[۲] (۲۰۰۷) ، مدل چرخه حسابرسی مستمری را پیشنهاد می‌کنند که دوره ی تعامل حسابرسی مستقل را منعکس می‌کند. چرخه از زمانی شروع می‌شود که حسابرس به سیستم اطلاعات حسابداری متصل می شود و زمانی به پایان می رسد که حسابرس از سیستم جدا می شود. حسابرس می تواند پس از دوره ی زمانی یا پس از وقوع تعدادی از معاملات به سیستم متصل شود(عبدالهی، ۱۳۹۲).

حسابرسی مستمر برای صاحبکار و حسابرس، مزایای متعددی دارد که این مزایا عمدتاً، بر ضعف اصلی این نوع حسابرسی چیره می شود، برخی از مزایای حسابرسی مستمر عبارتست از:

بهبود روابط حسابرس با صاحبکار: از آن جایی که در حسابرسی مستمر، تماس های حسابرس با صاحبکار به صورت منظم اتفاق می افتد و حسابرس در این نوع حسابرسی، ارتباط نزدیکی با صاحبکار دارد، این امر می تواند باعث بهبود روابط حسابرس و صاحبکار شود.

ارائه به موقع نظر حرفه‌ای: در شیوه سنتی، اظهار نظر تنها در پایان سال به صاحبکار و استفاده کنندگان منتقل می شود، اما در دیدگاه حسابرسی مستمر، حسابرس می تواند نظر حرفه ای خود را با نظم و تناوب بیشتری در طول سال منتقل کند(فرقاندوست حقیقی، ۱۳۸۵).

تقسیم حجم رسیدگی ها به صورت مناسب در طول سال: حسابرسی مستمر، این قابلیت را برای حسابرس به وجود می آورد که حجم رسیدگی‌ها را در طول سال توزیع نماید.

کمک به حسابرسان برای ارزیابی‌های دقیق تر و بهتر: حسابرس در حسابرسی مستمر، ارزیابی بهتری از فعالیت صاحبکار به دست می آورد، زیرا اشراف بیشتر و بهتری بر امور دارد و با نارسایی‌های موجود در زمان زودتری برخورد می‌نماید.

---

۱ -Ricchiute

۲ -Du and Roohani

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-09-14]

۳- طرح پژوهش

این پژوهش از نظر هدف در زمره تحقیقات کاربردی و از نظر ماهیت در گروه تحقیقات ترکیبی از نوع همسوسازی قرار می‌گیرد. از این رو این پژوهش در دو بخش کیفی (به‌وسیله روش تحلیل مضمون) و بخش کمی (به‌وسیله مطالعات پیمایشی –میدانی) انجام شده است. مراحل انجام پژوهش در شکل زیر نشان داده شده است:

روش جمع‌آوری داده‌ها

الف). **بخش کیفی تحقیق:** داده های پژوهشی به وسیله مصاحبه و براساس الگوی مصاحبه‌های کیفی و با رعایت موازین آن، در مدت زمان تقریبی بین ۲۰ الی ۴۵ دقیقه جمع آوری شدند. سوال‌های مصاحبه در بخش متغیرهای تحقیق بیان شد .

ب). بخش کمی تحقیق:ابزار اصلی گردآوری داده ها در بخش کمی، پرسشنامه محقق ساخته می باشد. در این بخش، گویه های پرسشنامه براساس مقوله ها و مضامین شناسایی شده در بخش کیفی در شبکه مضامین، استخراج و تدوین شد و با استفاده از طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای کمی‌سازی شد.

با توجه به شرایط کرونایی و رعایت پروتکل های بهداشتی؛ پرسشنامه ها به صورت الکترونیکی(ارسال ایمیل) برای نمونه آماری تحقیق(۳۴۱ نفر از متخصص مذکور در بخش جامعه آماری) ارسال گردید که از همگی نمونه آماری، پاسخ دریافت شد.

توزیع فراوانی مدرک افراد شرکت کننده با توجه به جنسیت

جنسیت	مدرک تحصیلی				
	فوق دیپلم	لیسانس	فوق لیسانس	دکتری	کل
زنان	-	۵۵	۵۶	۱۵	۱۲۶
مردان	-	۵۶	۱۱۴	۴۵	۲۱۵
کل	-	۱۱۱	۱۷۰	۶۰	۳۴۱

منابع: یافته های پژوهش

همانطور که در جدول فوق ملاحظه می شود تعداد زنان شرکت کننده ۱۲۶ نفر و تعداد مردان ۲۱۵ نفر است و نیز تعداد شرکت کنندگان فوق دیپلم ۰نفر، لیسانس ۱۱۱ نفر و فوق لیسناس ۱۷۰ نفر، دکتری ۶۰ می باشد. همچنین جدول فوق حاکی است که مدرک تحصیلی با توجه به تفکیک

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-09-14]

جنسیتی بدین صورت می باشد:۵۵ نفر از شرکت کنندگان زن لیسانس و ۵۶ نفر فوق لیسانس، ۱۵ نفر دکتری بودند.همچنین ۵۶نفر از شرکت کنندگان مرد لیسانس و ۱۷۰ نفر فوق لیسانس و ۴۵ نفر دکتری بودند.

جدول (۴-۶):توزیع فراوانی سن افراد شرکت کننده با توجه به جنسیت

جنسیت	سن				کل
	۲۰ -۲۵	۲۶-۳۰	۳۱-۳۵	۳۵ به بالا	
زنان	۶	۱۰	۵۶	۵۴	۱۲۶
مردان	۱۰	۴۵	۸۵	۷۵	۲۱۵
کل	۱۶	۵۵	۱۴۱	۱۲۹	۳۴۱

منابع: یافته های پژوهش

همانطور که در جدول فوق ملاحظه می شود تعداد زنان شرکت کننده ۱۲۶ و تعداد مردان ۲۱۵ نفر است و نیز تعداد شرکت کنندگان که در دامنه سنی ۲۰ تا ۲۵ قرار دارند ۱۶ نفر می باشد و همچنین تعداد شرکت کننده ها در دامنه سنی ۲۶ تا ۳۰ (۵۵ نفر)، ۳۱ تا ۳۵ (۱۴۱ نفر) و ۳۵ به بالا (۱۲۹ نفر) می باشد. همچنین جدول فوق حاکی است که دامنه سنی با توجه به تفکیک جنسیتی بدین صورت می باشد:۶ نفر از شرکت کنندگان زن در دامنه سنی ۲۰ تا ۲۵ سال، و ۱۰ نفر در دامنه سنی ۲۶ تا ۳۰، ۵۶ نفر در دامنه سنی ۳۱ تا ۳۵ و ۵۴ نفردر دامنه سنی ۳۵ به بالا قرار دارند. همچنین ۱۰ نفر از شرکت کنندگان مرد در دامنه سنی ۲۰ تا ۲۵ سال، و ۴۵ نفر در دامنه سنی ۲۶ تا ۳۰، ۸۵ نفر در دامنه سنی ۳۱ تا ۳۵ و ۱۲۹ نفردر دامنه سنی ۳۵ به بالا قرار دارند.

تبیین یافته های کیفی تحقیق

به منظور تدوین چارچوب و مدل توسعه و ترکیب منطقی تحقیقات حسابرسی مستمر بر اساس رویکرد راهبردی از مطالعه مورد کیفی استفاده شد و برای تحلیل داده‌های به دست آمده از فن تحلیل مضمون و تشکیل شبکه مضامین استفاده گردید. برای ترسیم و تدوین مدل مذکور، شاخص‌های موثر بر توسعه تحقیقات حسابرسی مستمر شناسایی و مورد ارزیابی قرار گرفتند.

بر این اساس، در گام نخست، داده‌ها طی فرایند مصاحبه دقیق ساختاریافته گردآوری شد. سپس متون مصاحبه مکتوب دفعات مورد مطالعه و بازبینی قرار گرفت و فهرستی از کدهای اولیه ایجاد شد. در این مرحله ۱۴۳ کد اولیه شناسایی گردید. در گام‌های بعد کدهای به دست آمده در گروه‌های

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-09-14]

مشابه و منسجمی دسته‌بندی شد و شبکه مضامین چندین بار مورد تحلیل و بازبینی قرار گرفت و در نهایت برای تبیین شاخص‌های موثر در توسعه و ترکیب منطقی تحقیقات حسابرسی مستمر(مدل توسعه و ترکیب منطقی تحقیقات حسابرسی مستمر) بر اساس رویکرد راهبری به‌عنوان مضمون فراگیر (۱ مضمون فراگیر)، ۸ مضمون سازمان دهنده و ۵۲ مضمون پایه شناسایی گردید و شبکه مضامین استخراج گردید که این مضمون‌های اصلی این شبکه عبارت‌اند از: شاخص‌های تجهیزاتی-امکاناتی، شاخص های فرهنگی، شاخص های حمایتی-مالی، شاخص‌های راهبردی-سیاسی، شاخص های آموزشی-پژوهشی، شاخص های فردی-روان شناختی، شاخص های شناختی، شاخص های ساختاری می‌باشد. همسویی مؤلفه‌ها و مضمون‌های شبکه مضمون ترسیم‌شده با مبانی نظری و پژوهشی بررسی و مورد تأیید قرار گرفت. در تبیین یافته‌های کیفی پژوهش می توان به همسویی نتایج با نتایج تحقیقات روح اللهی(۱۳۹۴)، صافی(۱۳۸۰) اشاره کرد. در تحقیق روح اللهی (۱۳۹۴) شش عامل منابع انسانی، تجهیزات، فرهنگی، راهبردی، فردی، اقتصادی را به عنوان عوامل موثر بر توسعه تحقیقات پژوهشی شناسایی کردند و مورد مطالعه قرار دادند. همچنین تحقیقاتی از قبیل صافی(۱۳۸۰)، فضل اللهی(۱۳۹۱) و منصوری(۱۳۸۳) نقش مولفه‌هایی چون فرهنگ، تجهیزات و فضای فیزیکی مناسب، منابع انسانی، عوامل اقتصادی را موثر بر توسعه تحقیقات پژوهشی دانستند.

یافته های کمی پژوهش

آزمون‌های آماری نشان داد که مدل ارائه شده و شاخص‌های موجود در آن دارای اعتبار کافی می باشد. همچنین نتایج تحلیل عاملی تاییدی در معادلات ساختاری نشان دادند که ۸ شاخص مذکور تاثیر معناداری بر روی توسعه و ترکیب منطقی تحقیقات حسابرسی مستمر دارند. همچنین ضرایب مسیر نشان داد که شاخص های فرهنگی، راهبردی-سیاسی، حمایتی-مالی از جمله مهمترین و اساسی ترین عوامل تاثیرگذار بر توسعه تحقیقات حوزه حسابرسی هستند. در این تحقیق، ابتدا تلاش شده است تا با شناسایی شاخص های موثر بر توسعه تحقیقات حسابرسی، مدلی مطلوب برای توسعه و ترکیب منطقی تحقیقات حسابرسی مستمر ارائه گردد. بدین منظور در ادامه، شاخص‌های مذکور در نرم افزار لیزرل مورد مطالعه قرار گرفتند و بوسیله بار عاملی مورد اعتبارسنجی قرار گرفتند. در نهایت نتایج معادلات ساختاری و تحلیل مسیر نشان داد که شاخص‌های مذکور بر توسعه و ترکیب تحقیقات حسابرسی تاثیر معناداری دارند و مدل پیشنهادی دارای برازش و اعتبار کافی می باشد. در تبیین نتایج کمی این تحقیق می توان به همسویی نتایج به تحقیق روح اللهی(۱۳۹۴) اشاره کرد که نشان داد شش شاخص تجهیزات، فردی، اقتصادی، راهبردی، فردی، منابع انسانی تاثیر مثبت معناداری بر توسعه تحقیقات پژوهشی دارند.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-09-14]

۴- پیشنهاد کاربردی تحقیق

با توجه به نتایج و دست آوردهای تحقیق حاضر پیشنهادهای کاربردی زیر را به‌عنوان جنبه کاربردی تحقیق ارائه می‌گردد:

۱- یافته های تحقیق نشان می‌دهد که عوامل راهبردی –سیاسی بر توسعه و ترکیب منطقی تحقیقات حسابرسی تاثیر معناداری دارد. بر این اساس، در راستای دستیابی به سطح مناسبی از برنامه ریزی راهبردی و جلوگیری از نگاه مقطعی و کوته بینانه، توسعه فعالیت های پژوهشی (حوزه حسابرسی) و تدوین راهبردی نظام مند، موارد ذیل پیشنهاد می گردد:

- تعیین ساختار و تشکیلات سازمانی مستقل برای فعالیت های پژوهشی در دانشگاه ها(دانشکده ها) و مراکز آموزشی.
- تشکیل شرکتهای دانش بنیان در حوزه حسابرسی.
- مناسب سازی سبک مدیریت، تهیه برنامه ای جامع برای ارزیابی فعالیت های پژوهشی.
- اجرای تعدادی از دروس رشته های حسابداری –حسابرسی بر اساس رویکرد پژوهش محوری.
- برنامه ریزی جهت تشخیص اولویت ها، فراهم سازی چارچوب قانونی برای پشتیبانی فعالیت های پژوهشی در حوزه حسابرسی.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-09-14]

منابع

۱. ابراهیمی، کردلر علی و آخوندی، امید (۱۳۹۸). رویکرد حسابرسی مستمر یکپارچه. *مجله مطالعات حسابداری و حسابرسی*، ۸(۳۲)، ۲۸-۱۳.

۲. استادی، آیین (۱۳۸۳). موانع پژوهش های دانشجویی. *ماهنامه‌ی آموزشی اطلاع رسانی معارف*، ۲۰، ۵۲-۵۳.

۳. اعتمادی، حسین و شفاخیبری، نصیبه (۱۳۹۰). تاثیرجریان‌های نقد آزاد بر مدیریت سود و نقش کمیته حسابرسی در آن. *فصلنامه حسابداری مالی*، ۱۰، ۱۸-۴۲.

۴. قیطاسی، روح الله، استا، سهراب و حاجی زاده، فتح الله (۱۳۹۹). بررسی تاثیر دوره تصدی حسابرسی بر عدم اطمینان اطلاعاتی. *دانش حسابرسی*، ۱۳(۵۲).

۵. امیری، رضا. ۱۳۹۰. پژوهش و موانع. مجله فرهنگ پژوهش، ۱۰۰، ۵۵۲-۵۳۵.

۶. امیری، علی و ارمکان، سید احمد(۱۳۹۹). تحلیل محتوای پژوهشهای حوزه حسابرسی در فصلنامه پژوهشهای تجربی حسابداری. رویکردهای نوین در مدیریت و حسابداری، ۴(۱۴)، ۱۴۹-۱۳۶.

۷. بارانی، طاهره. (۱۳۹۸). تاثیر حسابرسی مستمر بر کیفیت گزارشات حسابرسی (مطالعه موردی طرح سنا در دیوان محاسبات). مجله رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری، ۳(۹)، ۲۱-۳۷.

۸. براهویی پیرنیا، بهاره و شاهورزی، راضیه (۱۳۹۹). ارتقاء کیفیت حرفه‌ی حسابرسی با استفاده از فناوری اطلاعات. *پژوهش نامه مدیریت و مهندسی صنایع*، ۲(۵)، ۸-۱.

۹. تاج الدینی، عبدالله (۱۳۹۸). حسابرسی مستمر:از تئوری تا عمل، چهارمین کنفرانس ملی در مدیریت، حسابداری و اقتصاد با تاکید بر بازاریابی منطقه ای و جهانی، دانشگاه شهید بهشتی، ۶ تیرماه.

۱۰.جوادیان، یحیی (۱۳۸۱). نگرش دانشجویان پزشکی در خصوص اهمیت پژوهش. *مجله دانشگاه علوم پزشکی قزوین*، ۶(۲۲)۶۷-۶۴.

۱۱.حاجیها، زهره (۱۳۹۴). بررسی و شناسایی عوامل مؤثر بر پیاده سازی حسابرسی مستمر مبتنی بر حسابرسی داخلی شرکت ها. *فصلنامه حسابداری مدیریت*، دوره ۸(۲۶)، ۸۰-۶۵.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-09-14]

۱۲.حساس یگانه، یحیی و بختکی، بهروز (۱۳۸۶). حسابرسی مستمر از منظر حسابرسان داخلی. مجله حسابدار، ۱۸۹، ۶۲-۶۹.

۱۳.حسینی، سیدعلی، گرامی راد، فاطمه و زارع زردینی، طیبه (۱۳۹۸). تحلیل جریان علمی پژوهش‌های حسابرسی در پایگاه اطلاعاتی وب آو ساینس. *مجله علمی دانش حسابداری مالی*، ۶(۴)، ۲۵-۴۶.

۱۴.حیدری، داریوش (۱۳۹۶). حسابرسی مستمر و نقش آن در قابل اتکا بودن صورت های مالی. فصلنامه پژوهش‌های جدید در مدیریت و حسابداری، ۴(۴)، ۱۸۴-۱۷۱.

۱۵.دهقان، مهدی، گلی، عباس و افسای، اکرم (۱۳۹۱). بررسی نقش فناوری اطلاعات در حرفه حسابداری و حسابرسی. همایش منطقه ای حسابداری در عصر فناوری اطلاعات در دانشگاه آزاد اسلامی واحد مینو دشت ۲۱ اردیبهشت ماه.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-09-14]