

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

نوع مقاله: پژوهشی

عفت اکرمی مقدم<sup>۱</sup>

عباس شیبانی تذرجی<sup>۲</sup>

حسین شفیعی<sup>۳</sup>

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 به منظور 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 نمونه‌گیری هدفمند (شیب‌نظری-رویکرد انتخاب افراد کلیدی) تعداد ۱۱ نفر از آنها انتخاب شدند. ابزار گردآوری داده‌های تحقیق، مصاحبه نیم ساختاریافته و روش تحلیل داده‌ها، 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 نمونه‌گیری تصادفی ساده انتخاب گردیدند. در بخش کمی، ابزار گردآوری داده‌های تحقیق، پرسشنامه محقق ساخته است. برای تعیین پایایی و اعتبار پرسشنامه از آلفای کرونباخ، روایی محتوایی و هم‌زمان استفاده شد. داده‌های 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

کیفی، برای ارائه مدل مطلوب توسعه تحقیقات حسابرسی مستمر بر اساس رویکرد راهبری به عنوان 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 تأیید عاملی مورد بررسی قرار گرفت و نشان داده شد که مدل پیشنهادی تحقیق دارای روایی سازه‌ای و کفایت می‌باشند. همچنین نتایج معادلات ساختاری نشان داد که شاخص‌های فرهنگی، راهبردی-سیاسی، مالی - حمایتی به ترتیب بیشترین تاثیر و شاخص‌های 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

**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 تقریباً در هر سازمانی سیستم های اطلاعاتی و فناوری اطلاعات جزو بخش های اصلی آن سازمان می باشد (براهویی پیرنیا و شاهرزی، 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.

تحقیقات خارجی متعددی به مرور مطالعات انجام شده در حوزه حسابرسی پرداخته اند. اسمیت و کروگستاد<sup>۱</sup> (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<sup>۲</sup> (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<sup>۳</sup> (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 شیلدرز<sup>۴</sup> (۱۹۹۵) و لیبی و لوفت<sup>۵</sup> (۱۹۹۳) بهره بردند. نلسون و تان<sup>۶</sup> (۲۰۰۵) مطالعات مربوط به موضوع قضاوت و تصمیم گیری را در سه حوزه کلی وظیفه حسابرسی، حسابرِس و ویژگی های فردی وی و تعامل بین حسابرِس و سایر مشارکت کنندگان در اجرای وظیفه طبقه بندی کردند.

گراملینگ<sup>۷</sup> 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 حسابرِس و نقش گسترده یافته کمیته حسابرسی سازماندهی شدند.

فرانسیس<sup>۸</sup> (۲۰۱۱) با مرور تحقیقات آرشیوی کیفیت حسابرسی در مجله های 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

شش سطح ورودی‌های فرایند حسابرسی، فرایند حسابرسی، موسسه‌های حسابرسی، صنعت حسابرسی و بازارهای حسابرسی، نهادها و پیامدهای اقتصادی حسابرسی تحت تاثیر قرار می‌گیرد. مطالعه مروری نیچل<sup>۱</sup> 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. ترامپیتتر<sup>۲</sup> و همکاران (۲۰۱۳) به مرور مطالعات صورت گرفته در زمینه نقش حسابرسان در گزارشگری متقلبانة پرداختند. آنها برای یکپارچه کردن مطالعات در این حوزه از مدلی شامل چهار بخش مثلث تقلب، اقدامات ضد تقلب شرکت صاحبکار، عناصر تقلب و نقش حسابرسان در ارتباط با تقلب استفاده کردند.

ساعی و همکاران (۱۳۹۴) به بررسی و تحلیل محتوای تحقیقات علمی پژوهشی حسابرسان 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 مجله های علمی پژوهشی حسابداری و مالی انتشار یافته بین سال های ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۲ پرداختند. نتایج یافته های 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.

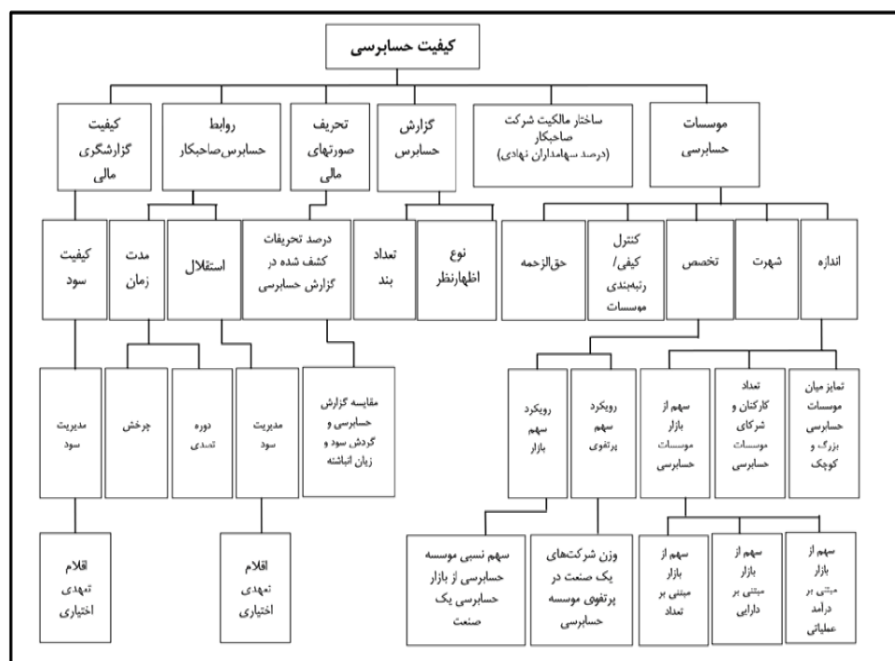
## ۲-۲- کیفیت حسابرسی

<sup>۱</sup> - Knechel

<sup>۲</sup> - Trompeter

یک تعریف متداول از کیفیت حسابرسی به وسیله دی آنجلو (۱۹۸۱) ارائه شده است. کیفیت حسابرسی، ارزیابی و استنباط بازار از احتمال توانایی حسابرس در کشف تحریف‌های با اهمیت در صورت‌های 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 انگیزه‌های حسابرس برای افشاگری دارد.

شکل (۱-۲) ابعاد و مؤلفه‌هایی که برای عملیاتی کردن مفهوم کیفیت حسابرسی در تحقیقات آرشویی حسابرسی ایران استفاده شده است را به نمایش گذاشته است. جدول (۱-۲) نیز فراوانی و درصد فراوانی شاخص‌های به کار رفته در تحقیقات را نشان می‌دهد. همان‌طور که مشاهده می‌شود، شاخص اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی بیشترین فراوانی را در مقایسه با سایر شاخص‌ها دارد. در اغلب تحقیقات، محققان با طبقه‌بندی مؤسسه‌ها به دو دسته بزرگ و کوچک و نسبت دادن عدد یک و صفر به آنها، کیفیت حسابرسی را اندازه‌گیری کرده‌اند.



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

منابع: ناطقی و همکاران، ۱۳۹۷

## ۲-۳- تخصص حسابرسی در صنعت

تحقیقات اخیر بیانگر این است که بین نوع صنعت مورد تخصص حسابرسی 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). همچنین ویلن برگ<sup>۲</sup> (۲۰۰۲) در تحقیق خود نشان می‌دهد به دو دلیل عمده باید یک مؤسسه حسابرسی در یک صنعت خاص تخصص داشته باشد. دلیل اول تأثیری است که این تخصص در ارتقای میزان اثربخشی عملیات حسابرسی دارد و دلیل دوم

<sup>۱</sup> -Dunn et al

<sup>۲</sup> - Willenborg

تاثیری است که این تخصص در افزایش میزان کارایی عملیات حسابرسی دارد. از جمله استراتژی‌هایی که در حال حاضر در موسسات حسابرسی برای افزایش سطح سودآوری به کار برده می‌شود، افزایش سطح تخصص در صنعت مشتری است. منظور از تخصص حسابرسان در یک صنعت، شامل خلق ایده‌های سازنده جهت کمک (خلق ارزش افزوده) به صاحبکاران، همچنین فراهم نمودن دیدگاه‌ها و راهکارهای تازه برای برخی از موضوع‌هایی است که صاحبکاران در صنایع مربوط به خود با آن مواجه می‌شوند (Kend, 2008). پورتر<sup>۱</sup> (۱۹۸۵) بیان می‌کند که یکی از سیاست‌های اصلی حسابرسان، افزایش توانایی‌های خود جهت تامین نیازهای مختلف مشتری است تا از این طریق بتواند به سطح قابل قبولی از تمایز رانت‌های اقتصادی ایجاد کند. افزایش سطح تخصص حسابرسان در صنعت مشتری زمینه مناسبی را برای تامین نیازهای مختلف مشتریان فراهم می‌کند و به حسابرسان اجازه می‌دهد تا استراتژی‌های متمایزی را برای ارائه خدمات به گروه وسیعی از مشتریان با ویژگی‌های مشابه ارائه کنند. فرگوسن و استکرز<sup>۲</sup> (۲۰۰۲) معتقدند که تخصص صنعت حسابرسان باعث افزایش سهم بازار حسابرسان در صنعت هدف می‌شود، زیرا مشتریان خواستار خدمات تخصصی حسابرسان هستند. بنابراین، سهم بازار حسابرسان به عنوان یکی از نشانه‌های تخصص حسابرسان محسوب می‌شود و با مشاهده سهم نسبی بازار موسسات حسابرسی که به یک صنعت خاص خدمات ارائه می‌کنند، می‌توان به میزان دانش تخصص صنعت حسابرسان پی برد.

میهو و ویلکینز<sup>۳</sup> (۲۰۰۳) بیان می‌کنند یک حسابرسان زمانی متخصص است که بزرگترین سهم بازار را داشته باشد و یا سهم بازار آنها حداقل ۱۰ درصد بالاتر از سهم بزرگترین حسابرسان دوم باشد. آنها برای محاسبه سهم بازار از نسبت حق الزحمه موسسه حسابرسی نسبت به کل حق الزحمه‌های 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 حسابرسان و یا مجموع دارایی‌های تمام صاحبکاران یک حسابرسان به مجموع تمام دارایی‌های صاحبکاران در این صنعت وجود دارد. نیل و رایلی<sup>۴</sup> (۲۰۰۱) بیان می‌کنند موسسات حسابرسی که سهم بازار آنها معادل ۲۴ درصد کل بازار یا بیشتر باشد، متخصص محسوب می‌شوند.

## ۲-۴- سیر تکاملی حسابرسی مستمر

<sup>۱</sup> - Porter

<sup>۲</sup> - Ferguson & Stokes

<sup>۳</sup> - Mayhew & Wilkins

<sup>۴</sup> - Neal & Riley

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 (حاجیه، ۱۳۹۴). پیشرفت های بعدی در سیستم های 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 می گذارد 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 بهنگام 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 می سازد (Weins and Wang., 2017). حسابرسی مستمر، روشی است که به وسیله ی حسابرسان برای انجام حسابرسی بر مبنای مستمر به کار گرفته می شود. در این تعریف، منظور از حسابرسی مستمر، آزمایش معاملات و رویدادی بر مبنای معیارهای مقرر و شناسایی اقلام غیر متعارف می باشد (Warren and Smith., 2006). کمیته الیوت (۱۹۹۷) بر این عقیده است که حسابرسی مستمر می تواند منجر به افزایش کارایی 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

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، ۲۰۰۶).

حسابرسی به طور مداوم یا در زمان واقعی می‌تواند مطلوب به نظر برسد. اما، حسابرسی در زمان واقعی می‌تواند 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<sup>۲</sup> (۲۰۰۷)، مدل چرخه حسابرسی مستمری را پیشنهاد می‌کنند که دوره ی تعامل حسابرسی مستقل را منعکس می‌کند. چرخه از زمانی شروع می‌شود که حسابرِس به سیستم اطلاعات حسابداری متصل می‌شود و زمانی به پایان می‌رسد که حسابرِس از سیستم جدا می‌شود. حسابرِس می‌تواند پس از دوره ی زمانی یا پس از وقوع تعدادی از معاملات به سیستم متصل شود (عبدالهی، ۱۳۹۲).

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

**بهبود روابط حسابرِس با صاحبکار:** از آن جایی که در حسابرسی مستمر، تماس های حسابرِس با صاحبکار به صورت منظم اتفاق می‌افتد و حسابرِس در این نوع حسابرسی، ارتباط نزدیکی با صاحبکار دارد، این امر می‌تواند باعث بهبود روابط حسابرِس و صاحبکار شود.

**ارائه به موقع نظر حرفه‌ای:** در شیوه سنتی، اظهار نظر تنها در پایان سال به صاحبکار و استفاده کنندگان منتقل می‌شود، اما در دیدگاه حسابرسی مستمر، حسابرِس می‌تواند 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 حسابرِس به وجود می‌آورد که حجم رسیدگی ها را در طول سال توزیع نماید.

**کمک به حسابرسان برای ارزیابی های دقیق تر و بهتر:** حسابرِس در حسابرسی مستمر، ارزیابی بهتری از فعالیت صاحبکار به دست می‌آورد، زیرا اشراف بیشتر و بهتری بر امور دارد و با نارسایی های موجود در زمان زودتری برخورد می‌نماید.

<sup>۱</sup> -Ricchiute

<sup>۲</sup> -Du and Roohani

### 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: داده‌های پژوهشی به وسیله مصاحبه و براساس الگوی مصاحبه‌های کیفی و با رعایت موازین آن، در مدت زمان تقریبی بین ۲۰ الی ۴۵ دقیقه جمع‌آوری شدند. سوال‌های مصاحبه در بخش متغیرهای تحقیق بیان شد.

ب). بخش کمی تحقیق: ابزار اصلی گردآوری داده‌ها در بخش کمی، پرسشنامه محقق ساخته می‌باشد. در این بخش، گویه‌های پرسشنامه براساس مقوله‌ها 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 پروتکل‌های بهداشتی؛ پرسشنامه‌ها 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 |
| زنان  | -           | ۵۵     | ۵۶         | ۱۵    |
| مردان | -           | ۵۶     | ۱۱۴        | ۴۵    |
| کل    | -           | ۱۱۱    | ۱۷۰        | ۶۰    |
| کل    | ۱۲۶         | ۲۱۵    | ۳۴۱        |       |

منابع: یافته‌های پژوهش

همانطور که در جدول فوق ملاحظه می‌شود تعداد زنان شرکت کننده ۱۲۶ نفر و تعداد مردان ۲۱۵ نفر است و نیز تعداد شرکت کنندگان فوق دیپلم ۵۰ نفر، لیسانس ۱۱۱ نفر و فوق لیسانس ۱۷۰ نفر، دکتری ۶۰ می‌باشد. همچنین جدول فوق حاکی است که مدرک تحصیلی با توجه به تفکیک

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

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

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 نفر در 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 نفر در 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 داده های به دست آمده از فن تحلیل مضمون و تشکیل شبکه مضامین استفاده گردید. برای ترسیم و تدوین مدل مذکور، شاخص های موثر بر توسعه تحقیقات حسابرسی مستمر شناسایی و مورد ارزیابی قرار گرفتند.

بر این اساس، در گام نخست، داده ها 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 گام های بعد کدهای به دست آمده در گروه های

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 سازمان‌دهنده و ۵۲ مضمون پایه شناسایی گردید و شبکه مضامین استخراج گردید که این مضمون‌های اصلی این شبکه عبارت‌اند از: شاخص‌های تجهیزاتی-امکاناتی، شاخص‌های فرهنگی، شاخص‌های حمایتی-مالی، شاخص‌های راهبردی-سیاسی، شاخص‌های آموزشی-پژوهشی، شاخص‌های فردی-روان‌شناختی، شاخص‌های شناختی، شاخص‌های 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 می‌توان به همسویی نتایج با نتایج تحقیقات روح‌اللهی (۱۳۹۴)، صافی (۱۳۸۰) اشاره کرد. در تحقیق روح‌اللهی (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)، فضل‌اللهی (۱۳۹۱) و منصوری (۱۳۸۳) نقش مؤلفه‌هایی چون فرهنگ، تجهیزات و فضای فیزیکی مناسب، منابع انسانی، عوامل اقتصادی را موثر بر توسعه تحقیقات پژوهشی دانستند.

#### یافته‌های کمی پژوهش

آزمون‌های آماری نشان داد که مدل ارائه شده و شاخص‌های موجود در آن دارای اعتبار کافی می‌باشد. 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 شاخص‌های 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 شاخص‌های 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 می‌باشد. در تبیین نتایج کمی این تحقیق می‌توان به همسویی نتایج به تحقیق روح‌اللهی (۱۳۹۴) اشاره کرد که نشان داد شش شاخص تجهیزات، فردی، اقتصادی، راهبردی، فردی، منابع انسانی تاثیر مثبت معناداری بر توسعه تحقیقات پژوهشی دارند.

#### ۴- پیشنهاد کاربردی تحقیق

با توجه به نتایج و دست آوردهای تحقیق حاضر پیشنهادهای کاربردی زیر را به عنوان جنبه کاربردی تحقیق ارائه می گردد:

۱- یافته های تحقیق نشان می دهد 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 کوتاه 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.

## 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). تاثیر جریان های 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)، ۳۷-۲۱.
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. حاجیه‌ها، 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.

۱۲. حساس یگانه، یحیی و بختکی، بهروز (۱۳۸۶). حسابرسی مستمر از منظر حسابرسان داخلی. مجله حسابداری، 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، ۴(۴)، ۲۵-۴۶.
۱۴. حیدری، داریوش (۱۳۹۶). حسابرسی مستمر و نقش آن در قابل اتکا بودن صورت‌های 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 منطقه‌ای حسابداری در عصر فناوری اطلاعات در دانشگاه آزاد اسلامی واحد مینو دشت ۲۱ اردیبهشت ماه.