

**The influence of auditor's individual characteristics (independence, skill, knowledge, ethics) on the development and rational combination of continuous audit research**

Abstract

**Objective:** In this research, the objective was to investigate the impact of auditor's individual characteristics (independence, skill, knowledge, ethics) on the development and rational combination of continuous audit research.

**Method:** The research method is a descriptive survey. The statistical population of this research was 60 managers and partners of audit institutions. The sampling of the research is simple random and the number of 52 people is based on the sampling table of Karjesi and Morgan. To analyze the data, Lisrel and SPSS22 software were used.

**Findings:** The results showed that the need for independence of continuous audit has a positive, direct and significant effect on the development and logical combination of continuous audit research. Also, auditor's personal characteristics such as skills, knowledge and ethics have a significant impact on the development and logical combination of continuous audit research.

**Conclusion:** More research should be done regarding the identification of internal audit quality criteria for the Iranian environment in order to help make the mentioned criteria more valid and if necessary, modify the current criteria.

**Keywords:** independence, auditor, skill, knowledge, ethics, development and logical combination, audit research.

## تاثیر ویژگی‌های فردی حسابرس (استقلال، مهارت، دانش، اخلاقیات) بر توسعه و ترکیب منطقی تحقیقات حسابرسی

## مستمر

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۳/۶

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۵/۱۹

عفت اکرمی مقدم<sup>۱</sup>عباس شیبانی تذرجی<sup>۲</sup>حسین شفیع<sup>۳</sup>

## چکیده

**هدف:** در این پژوهش، هدف بررسی تاثیر ویژگی‌های فردی حسابرس (استقلال، مهارت، دانش، اخلاقیات) بر توسعه و ترکیب منطقی تحقیقات حسابرسی مستمر بود.

**روش:** روش انجام پژوهش، توصیفی پیمایشی است. جامعه آماری این پژوهش، مدیران و شرکای موسسات حسابرسی به تعداد ۶۰ نفر بود. نمونه گیری پژوهش تصادفی ساده و تعداد ۵۲ نفر بر اساس جدول نمونه‌گیری کرجسی و مورگان است. جهت تجزیه و تحلیل داده‌ها از نرم‌افزارهای لیزرل و SPSS22 استفاده شد.

**یافته‌ها:** نتایج نشان داد: لزوم استقلال داشتن حسابرسی مستمر بر توسعه و ترکیب منطقی تحقیقات حسابرسی مستمر تأثیر مثبت، مستقیم و معناداری دارد. همچنین، ویژگی‌های فردی حسابرس مانند مهارت، دانش و اخلاقیات بر توسعه و ترکیب منطقی تحقیقات حسابرسی مستمر تأثیر معناداری دارد.

**نتیجه‌گیری:** پژوهش‌های بیشتری در خصوص شناسایی معیارهای کیفیت حسابرسی داخلی برای محیط ایران انجام شود تا به متقن‌تر شدن هرچه بیشتر معیارهای مذکور کمک کند و در صورت لزوم، معیارهای کنونی اصلاح شود. **واژگان کلیدی:** استقلال، حسابرس، مهارت، دانش، اخلاقیات، توسعه و ترکیب منطقی، تحقیقات حسابرسی.

<sup>۱</sup> دانشجوی دکتری حسابداری، واحد سیرجان، دانشگاه آزاد واحد سیرجان، سیرجان، ایران [effatakramimoghadam@gmail.com](mailto:effatakramimoghadam@gmail.com)

<sup>۲</sup> گروه حسابداری، واحد سیرجان، دانشگاه آزاد سیرجان، سیرجان، ایران

<sup>۳</sup> گروه حسابداری، واحد سیرجان، دانشگاه آزاد سیرجان، سیرجان، ایران

حسابداری و حسابرسی به عنوان زبان تجارت و سیستم اطلاعاتی باید خود را با فناوری‌های جدید هماهنگ سازد تا بتواند در خدمت استفاده کنندگان مالی باشد (دهقان، گلی و افسای، ۱۳۹۱).

در عصر حسابداری بهنگام، سیستم‌های حسابرسی سنتی که معمولاً خطاها و تقلب‌های صورت گرفته را مدتها پس از وقوع آن‌ها آشکار می‌سازند، کاربردی ندارد. به پیروی از سیستم حسابداری جدید، نیاز به حسابرسی نوینی احساس می‌شود که بتواند با به کارگیری ابزار، تکنیک و تکنولوژی جدید به ارزیابی مستمر سیستم کنترل داخلی و اجرای آزمون معاملات بپردازد. یکی از ضرورت‌های محیطی ایجاد شده است و تأثیر گرفته از عوامل مؤثر فناوری اطلاعات و ارتباطات، حسابرسی مستمر به دلیل صرفه‌های اقتصادی، حسابرسی مستمر رویکردی است که امکان تهیه گزارش حسابرسی به طور همزمان یا بعد از دوره مالی کوتاه مدت (بعد از وقوع رویداد) را برای حسابرسان مستقل فراهم آورده است، درک ماهیت و مربوط بودن حسابرسی مستمر، مستلزم ارائه یک تعریف پذیرفته شده عمومی از آن است (مهدوی و منصور، ۱۳۸۹).

امروزه ارائه اطلاعات حسابداری و گزارش‌های مالی قابل اتکا از نیازهای اساسی دنیای متحول کنونی است. برای حصول اطمینان از این امر نیاز به سازوکارهایی همانند نظام راهبری مناسب در شرکت‌ها و سایر بنگاه‌های اقتصادی است. کمیته حسابرسی یکی از ارکان اصلی نظام راهبری شرکت‌ها است که موجبات تقویت و سلامت گزارش‌گری مالی را فراهم می‌نماید و استقلال حسابرسان مستقل را ارتقا می‌بخشد (اعتمادی و همکاران، ۱۳۹۰).

امروزه سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری نقش بسیار مهمی در گردش فعالیت سازمان‌ها ایفا نموده و در مجموعه محیط اقتصادی کشورها، وظیفه‌ای بااهمیت بر عهده دارند. بسیاری از تصمیمات اقتصادی بر اساس اطلاعات حاصل از این سیستم‌ها اتخاذ می‌شوند. همچنین، سهم عمده‌ای از مبادلات اوراق بهادار به خرید و فروش سهام شرکت‌ها اختصاص دارد که آن نیز به نوبه خود می‌تواند تحت تأثیر ارقام و اطلاعات حسابداری باشد. بنابراین هرگونه تحقیق در زمینه نحوه اثرگذاری اطلاعات حسابداری بر طیف وسیع تصمیم‌گیرندگان ذینفع در شرکت‌ها، به درک بهتر از چگونگی و نقش این اطلاعات و ضرورت افزایش بهتر آنها کمک می‌کند. لذا، آنچه به عنوان مساله اصلی این پژوهش بیان می‌شود عبارتست از توسعه و ترکیب منطقی تحقیقات حسابرسی مستمر بر مبنای ارائه مدلی مطلوب در جهت تاثیر ویژگی‌های فردی حسابرس (مهارت، دانش، اخلاقیات) بر توسعه و ترکیب منطقی تحقیقات حسابرسی مستمر می‌باشد.

#### مبانی نظری پژوهش

اهمیت مفهوم استقلال در حسابرسی مستقل به حدی است که برای اثبات آن به عنوان یکی از شالوده‌ها در ساختار تئوری حسابرسی، به توجیه اندکی نیاز داریم و این موضوع برخلاف سایر تئوری‌های حسابرسی است. از آنجا که گزارش‌های حسابرسان مستقل موجب اعتباربخشی به اطلاعات حسابداری و منابع تصمیم‌گیری گروه‌های ذی‌نفع در شرکت می‌شود، استقلال حسابرس یک مفهوم ضروری به نظر می‌رسد. اگر حسابرس مستقل از مدیریت صاحبکار جدا نباشد، چیزی به اعتبار صورت‌های مالی نمی‌افزاید. پس این انتظار وجود دارد که حسابرسان به شایستگی و درستکاری در حرفه خود عمل کنند، به‌ویژه از آنها انتظار می‌رود که در انجام این کار اجازه ندهند که قضاوت‌ها و تصمیم‌گیری‌هایشان زیر نفوذ و تاثیر مدیریت صاحبکار قرار گیرد (محمدی‌بجدنی، ۱۳۹۲).

استقلال حسابرسی معمولاً به‌عنوان یک استقلال حرفه‌ای توصیف و مطرح شده است؛ یعنی بر حسب عینیتی که حسابرس از موفقیت در کار حسابرسی به عنوان یک فرد حرفه‌ای بدست می‌آورد و روشی که او برای گردآوری، ارزیابی و گزارشگری به‌کار می‌گیرد. همچنین، حسابرسی بر اساس روش بیطرفانه صورت می‌پذیرد و این موضوع به‌طور سنتی، به‌عنوان حالتی از ذهن که به مفهوم نگرش حسابرسی به روابط موجود با مدیریت صاحبکار، سهامداران و سایر ذینفعان و استفاده‌کنندگان صورتهای مالی است، تصور شده است (ماتز و شرف، ۱۹۶۱). بدین ترتیب در هر موقعیت برای انجام حسابرسی، این سوال وجود دارد که آیا حسابرسی از نظر ذهنی مستقل از مدیریت صاحبکار و فشارهای وارد به او هنگام تصمیم‌گیریهای حسابرسی عمل کرده است یا خیر. فلینت (فلینت، ۱۹۸۸)، با این نگرش در مورد این موقعیت حسابرسان موافق است که استقلال حسابرس یک نگرش ذهنی است و آن را به ویژگیهای فردی یعنی درستکاری و قدرت شخصیت وی پیوند می‌دهد. با این همه، نسبت دادن مفهوم استقلال حسابرس به یک ویژگی ذهنی نامحسوس، آن را تبدیل به عبارت به‌نسبت گنگی می‌کند که در رابطه با کار حسابرسی، تفسیر آن پیچیده و مشکل است. اما دست‌کم یک توافق عمومی وجود دارد که استقلال، نگرشی از ذهن است که اجازه نمی‌دهد نقطه‌نظرها و نتیجه‌گیری‌های حسابرسی، اثرها و فشارهای ناشی از تضاد منافع افراد را در برگیرد و همواره حسابرس باید آیین رفتار حرفه‌ای را در نظر داشته باشد. در این مفهوم، استقلال مورد انتظار حسابرس را می‌توان نه تنها به‌عنوان حالتی از ذهن، بلکه حالتی از اطمینان تصور کرد که مربوط به رفتار یک فرد حرفه‌ای و فشارهای مختلف و ممکن بر در ستکاری و صداقت وی باشد. در نتیجه ضروری است که تصور کنیم حسابرسان از تاثیر این فشارها به‌دورند و راه‌هایی وجود دارد که در مقابل آن پافشاری کنند و می‌توانند وضعیت استقلال مورد انتظار را حفظ کنند (فلینت، ۱۹۸۸). لذا از آنجا که در تحقیقات پیشین به بررسی لزوم استقلال داشتن حسابرسی مستمر بر توسعه و ترکیب منطقی تحقیقات حسابرسی مستمر پرداخته نشده است، جهت گسترش ادبیات در این حوزه، فرضیه اول مورد بررسی قرار می‌گیرد.

**فرضیه اول:** لزوم استقلال داشتن حسابرسی مستمر بر توسعه و ترکیب منطقی تحقیقات حسابرسی مستمر تأثیر مثبت، مستقیم و معناداری دارد.

تحقیقات رفتاری در حسابرسی شامل بررسی نظریه‌ها و روش‌های علوم رفتاری است که به بررسی رابطه بین اطلاعات حسابداری و رفتار حسابرسان می‌پردازد. به دلیل این که اظهار نظر حرفه‌ای بخش مهم یاز فرایند حسابرسی است، در بیست سال گذشته تعداد مطالعات رفتاری در حسابرسی افزایش یافته است. محققان زیادی تلاش کرده‌اند که به بررسی ارتباط بین اطلاعات رفتارهای انسانی و جنبه‌های مختلف تئوری و نظریه‌های تصمیم‌گیری رفتاری بپردازند. با این حال تصمیم‌گیری رفتاری به دلیل عظمت و پیچیدگی مسائل مربوط به رفتار انسان، به طور کامل قابل توضیح نیست (عبدالحمیدی و رایت، ۱۹۸۷؛ نقل از حسن زاده و همکاران، ۱۳۹۲).

پژوهش‌های اخیر پیرامون حسابرسی به طور عام، بیشتر متغیرهای کلانی مانند اندازه مؤسسات حسابرسی، اندازه سازمان‌ها، حق‌الزحمه حسابرسی و عوامل دیگر را بر کیفیت و قضاوت حسابرسان مورد بررسی قرار داده‌اند؛ اما در حقیقت، بخش بزرگی از حسابرسی، اظهار نظر بر مبنای قضاوت حرفه‌ای است و این ویژگی‌های شخصیت حسابرسان است که باید به صورت دقیق‌تری مورد بررسی قرار گیرد تا بتوان پیرامون کیفیت حسابرسی مطالعات دقیق‌تری انجام داد (شهرابی، ۱۳۹۳). مسائل اخلاقی چالش‌برانگیز، گزارشگری‌های متقلبانانه، افزایش قوانین و مقررات و تغییر استانداردهای گزارشگری، بر افرادی که رشته حسابداری را بر می‌گزینند و همچنین بر عوامل انتخاب شغل از بین شغل‌های متنوعی که با توجه به ماهیت رشته حسابداری وجود دارند، اثرگذار است (هالت و همکاران، ۲۰۱۷).

در تحقیقات پیشین، هر چند تاثیر ویژگی‌های شخصیتی بر قضاوت حرفه‌ای و اخلاقی حسابرسان، محتوای گزارش حسابرسی و یادگیری حسابداری بررسی شده است (حاجی‌ها و گودرزی، ۱۳۹۶)، اما درباره ویژگی‌های فردی حسابرس مانند مهارت، دانش و اخلاقیات بر توسعه و ترکیب منطقی تحقیقات حسابرسی مستمر، تحقیقی به صورت مستقیم صورت نگرفته است. لذا، این پژوهش با گسترش ادبیات در این حوزه به بررسی فرضیه ذیل در تحقیق حاضر با استفاده از معادلات ساختاری می‌پردازد.

**فرضیه دوم:** ویژگی‌های فردی حسابرس مانند مهارت، دانش و اخلاقیات بر توسعه و ترکیب منطقی تحقیقات حسابرسی مستمر تاثیر معناداری دارد.

#### پیشینه تجربی پژوهش

مشایخ و خوئینی (۱۳۹۸) در پژوهشی به بررسی تاثیر ویژگی‌های شخصیتی دانشجویان حسابداری بر تمایل به شغل حسابرسی و توصیفشان از حسابرس ایده‌آل پرداختند. این پژوهش حاضر از نوع کمی است و در دسته مطالعات توصیفی قرار می‌گیرد. به منظور گردآوری اطلاعات از پرسشنامه پنج عاملی شخصیت گلدبرگ استفاده شده است. نمونه مورد بررسی متشکل از ۱۴۶ نفر از دانشجویان حسابداری نیمسال آخر کارشناسی و نیمسال اول کارشناسی ارشد در سال تحصیلی ۹۷-۹۸ بود. نتایج نشان داد شکاف اساسی بین توصیفی که دانشجویان از شخصیت خود ارائه می‌دهند و توصیفی که از یک حسابرس ایده‌آل دارند، وجود دارد. دانشجویانی که حسابرسان را به عنوان افرادی با گشودگی نسبت به تجربه بالا و ثبات احساسی کمتر می‌بینند، تمایل بیشتری دارند که به عنوان یک حسابرس مشغول به کار شوند. همچنین دانشجویانی که ویژگی‌های وظیفه‌مداری و گشودگی نسبت به تجربه را به عنوان ویژگی‌های اصلی شخصیت دارا هستند، بیشتر حسابرس را به عنوان شغل ایده‌آل خود انتخاب نمودند. در نهایت چگونگی توصیف یک حسابرس ایده‌آل از دیدگاه دانشجویان بررسی شده است و نتایج حاکی از این است که دانشجویان علاقه‌مند به شغل حسابرسی، حسابرسان را برون‌گرا تر، سازگارتر و با گشودگی نسبت به تجربه بالاتر می‌شناسند و به نوعی داشتن این عامل‌های شخصیتی را در انجام کارهای حسابرسی لازم و مهم تلقی می‌کنند.

بارانی (۱۳۹۸) در پژوهشی به بررسی تاثیر حسابرسی مستمر بر کیفیت گزارشات حسابرسی (مطالعه موردی طرح سنا در دیوان محاسبات) پرداختند. بررسی‌ها نشان داد که با توجه به ضرایب مسیر به دست آمده و همچنین مقدار آماره  $T$  t-value مولفه‌های طرح سنا و همچنین سایر عوامل خارج از طرح فوق تاثیر معنادار مثبت بر کیفیت گزارشات حسابرسان داشته است. این مطالعه به لحاظ هدف، در قالب تحقیقات کاربردی و به لحاظ شیوه اجرای تحقیق در زمره تحقیقات پیمایشی تحلیلی است. جامعه مورد مطالعه در این تحقیق را کلیه کارکنان دیوان محاسبات کشور که به هر نحوی با پروژه (سنا) درگیر بوده و به هر نحوی با پروژه سنا درگیر بوده و به نوعی با این سیستم آشنایی دارند، می‌باشد. نمونه آماری تحقیق حاضر کارکنان بخش فنی و رایانه در استان‌های تهران، قزوین، زنجان، قم، اصفهان، مرکزی، لرستان، سمنان، آذربایجان شرقی و غربی می‌باشد.

رحیمیان و همکاران (۱۳۹۶) در پژوهشی به بررسی میزان آگاهی و به کارگیری حسابرسی مستمر توسط مدیران حسابرسی داخلی پرداختند. جامعه آماری این تحقیق، مدیران حسابرسی داخلی عضو انجمن حسابرسی داخلی ایران است. پرسشنامه الکترونیکی تهیه شده برای اعضای انجمن ارسال شده و اطلاعات مورد نظر از این طریق جمع‌آوری شده است. نتایج این تحقیق حاصل از ۱۰۵ پرسشنامه بازیافت شده می‌باشد. یافته این تحقیق نشان داد که حسابرسان داخلی آگاهی لازم از حسابرسی مستمر را دارند ولی حسابرسی مستمر را در عمل به کار نمی‌برند همچنین، با توجه به

نتایج تحقیق مشخص می‌شود که با افزایش میزان آگاهی مدیران حسابرسی داخلی، میزان به کارگیری حسابرسی مستمر نیز افزایش خواهد یافت.

کیان و همکاران (۱۳۹۶) در پژوهشی به بررسی تاثیر حسابداری ذهنی بر رفتار سرمایه گذاران از دیدگاه گزار شگری مالی پرداختند. ۱۲۰ نمونه آماری از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۴-۱۳۸۵ تجزیه و تحلیل شده‌اند. نتایج پژوهش بیانگر اثر تعدیلی گزارش زبان بر ارتباط بین سود خالص و قیمت سهام است که انتظار می‌رود در راستای تأیید نظریه حسابداری ذهنی در صورت سود و زیان باشد.

حسن‌زاده و همکاران (۱۳۹۲) در پژوهشی به بررسی تأثیر تیپ‌های شخصیتی حسابرسان بر محتوای گزارش حسابرسی پرداختند. این پژوهش از لحاظ روش انجام، علی‌پس از وقوع و از لحاظ ارتباط با محیط پیرامون در زمره‌ی تحقیقات رفتاری بود. نتایج نشان داد که روان‌رنجوری بر نوع اظهار نظر حسابرس و تعداد بند شرط گزارش حسابرسی تأثیر معنی‌دار و منفی و بر تعداد بند بعد از اظهار نظر تأثیر معنی‌دار و مثبت دارد، ولی بر نوع بند شرط گزارش حسابرس تأثیری معنی‌دار ندارد. برون‌گرایی بر نوع اظهار نظر حسابرس، نوع بند شرط، تعداد بند شرط و تعداد بند بعد از اظهار نظر تأثیر معنی‌دار و منفی دارد. انعطاف‌پذیری بر نوع بند شرط تأثیر معنی‌دار و مثبت، ولی بر تعداد بند شرط، نوع اظهار نظر حسابرس و تعداد بند بعد از اظهار نظر تأثیری معنی‌دار ندارد. توافق‌پذیری بر نوع اظهار نظر حسابرس، نوع بند شرط، تعداد بند شرط و تعداد بند بعد از اظهار نظر تأثیر معنی‌دار و مثبت دارد. با وجدان بودن بر تعداد بند بعد از اظهار نظر تأثیر معنی‌دار و مثبت دارد، ولی بر نوع اظهار نظر، نوع بند شرط و تعداد بند بعد از اظهار نظر، نوع بند شرط و تعداد بند بعد از اظهار نظر تأثیر معنی‌دار ندارد.

چیو و همکاران (۲۰۱۸) در پژوهشی به بررسی توسعه و ساختار فکری تحقیقات ممیزی حسابرسی، پرداختند. در این پژوهش پیشرفت‌ها و توسعه مستمر فناوری مشخص شده است. در بیست سال گذشته، دانشگاه‌ها توجه بسیاری به حرفه حسابداری داشته است. توجه زیادی به تقاضا و فرصت انجام ممیزی‌ها دارد به طور خودکار، مداوم و در زمان تقریباً واقعی. در این مقاله مروری بر تحقیقات ممیزی حسابرسی با ارائه یک مرور کلی از ظهور و رشد ادبیات حسابرسی مداوم و طبقه‌بندی تحقیقات ممیزی مستمر پرداخته شده است.

دو و همکاران (۲۰۱۳) دریافتند که مدل حسابرسی مستمر منجر به افزایش استقلال برای حسابرسی صاحبکار می‌گردد. سیستم حسابرسان همچنین باید یکنواخت و به طور مداوم داده‌های گرفته شده از آن سیستم را پردازش کنند. آنها نشان دادند که چگونه با استفاده از فناوری جدید ایکس ام ال، می‌توان به طور موثر با اتصال سیستم حسابرسی به سیستم صاحبکار، موثر بوده و در نتیجه، از ارتباطات هموار بین دو سیستم مستقل، حمایت کرد.

#### روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از نظر هدف در حوزه پژوهش‌های بنیادین نظری قرار می‌گیرد؛ زیرا به دنبال شناسایی عواملی است که بر پیاده‌سازی حسابرسی مستمر مؤثر هستند. روش انجام پژوهش، توصیفی پیمایشی است. در بخش نظری با رجوع به پیشینه مرتبط با حسابرسی مستمر، فاکتورهای اثرگذار بر پیاده‌سازی این سیستم شناسایی گردید. در بخش میدانی نیز برای تأیید و رتبه‌بندی این عوامل از روش پرسشنامه استفاده شد و نظرات خبرگان حسابرسی در مورد تأثیر عوامل مذکور بر پیاده‌سازی حسابرسی مستمر جمع‌آوری گردید. جامعه آماری این پژوهش، مدیران و شرکای موسسات حسابرسی به تعداد ۶۰ نفر بود. نمونه‌گیری پژوهش تصادفی ساده و تعداد ۵۲ نفر بر اساس جدول نمونه‌گیری کرجسی و مورگان است؛ زیرا تمامی شرکای موسسات حسابرسی از شانس یکسان برای حضور در نمونه

برخوردار نبوده و موسساتی که طبق رتبه‌بندی اعلام شده توسط سازمان بورس و اوراق بهادار، حائز رتبه الف بوده‌اند، شانس بیشتری برای انتخاب داشته‌اند.

در پژوهش حاضر جهت تجزیه و تحلیل اطلاعات از آمار توصیفی و آمار استنباطی استفاده شد. همچنین، از مدل معادلات ساختاری (SEM) جهت ارائه مدلی جهت بهبود یادگیری سازمانی و توانمندی کارکنان وزارت علوم تحقیقات و فناوری و استفاده از نرم‌افزارهای لیزرل و SPSS22 استفاده شد.

یافته‌های پژوهش

در جدول (۱، ۲ و ۳) نتایج آمار توصیفی افراد شرکت کننده در پژوهش با توجه به مدرک تحصیلی، سن و سابقه کاری افراد آورده شده است.

جدول ۱: توزیع فراوانی مدرک افراد شرکت کننده با توجه به جنسیت

جنسیت	مدرک تحصیلی		
	فوق دیپلم	لیسانس	فوق لیسانس
زنان	۱۰	۱۲	۱۱
مردان	۱۵	۳۷	۲۵
کل	۲۵	۴۹	۳۶

همان‌طور که در جدول (۱) ملاحظه می‌شود تعداد زنان شرکت کننده ۳۳ نفر و تعداد مردان ۷۷ نفر است و نیز تعداد شرکت کنندگان فوق دیپلم ۲۵ نفر، لیسانس ۴۹ نفر و فوق لیسانس ۳۶ نفر می‌باشد. همچنین جدول فوق حاکی است که مدرک تحصیلی با توجه به تفکیک جنسیتی بدین صورت می‌باشد: ۱۰ نفر از شرکت کنندگان زن فوق دیپلم و ۱۲ نفر لیسانس و ۱۱ نفر فوق لیسانس بودند. همچنین ۱۵ نفر از شرکت کنندگان مرد فوق دیپلم و ۳۷ نفر لیسانس و ۲۵ نفر فوق لیسانس بودند.

جدول ۲: توزیع فراوانی سن افراد شرکت کننده با توجه به جنسیت

جنسیت	سن			
	۲۰-۲۵	۲۶-۳۰	۳۱-۳۵	۳۵ به بالا
زنان	۶	۱۲	۹	۹
مردان	۱۲	۳۰	۱۵	۱۸
کل	۱۸	۴۲	۲۴	۲۷

همان‌طور که در جدول (۲) ملاحظه می‌شود تعداد زنان شرکت کننده ۳۶ و تعداد مردان ۷۵ نفر است و نیز تعداد شرکت کنندگان که در دامنه سنی ۲۰ تا ۲۵ قرار دارند ۱۸ نفر می‌باشد و همچنین تعداد شرکت کنندگان در دامنه سنی ۲۶ تا ۳۰ (۴۲ نفر)، ۳۱ تا ۳۵ (۲۴ نفر) و ۳۵ به بالا (۲۷ نفر) می‌باشد. همچنین جدول فوق حاکی است که دامنه سنی با توجه به تفکیک جنسیتی بدین صورت می‌باشد: ۶ نفر از شرکت کنندگان زن در دامنه سنی ۲۰ تا ۲۵ سال و ۱۲ نفر در دامنه سنی ۲۶ تا ۳۰، ۹ نفر در دامنه سنی ۳۱ تا ۳۵ و ۹ نفر در دامنه سنی ۳۵ به بالا قرار دارند. همچنین ۱۲ نفر از

شرکت‌کنندگان مرد در دامنه سنی ۲۰ تا ۲۵ سال و ۴۲ نفر در دامنه سنی ۲۶ تا ۳۰، ۱۵ نفر در دامنه سنی ۳۱ تا ۳۵ و ۱۸ نفر در دامنه سنی ۳۵ به بالا قرار دارند.

جدول (۳): توزیع فراوانی سابقه افراد شرکت‌کننده با توجه به جنسیت

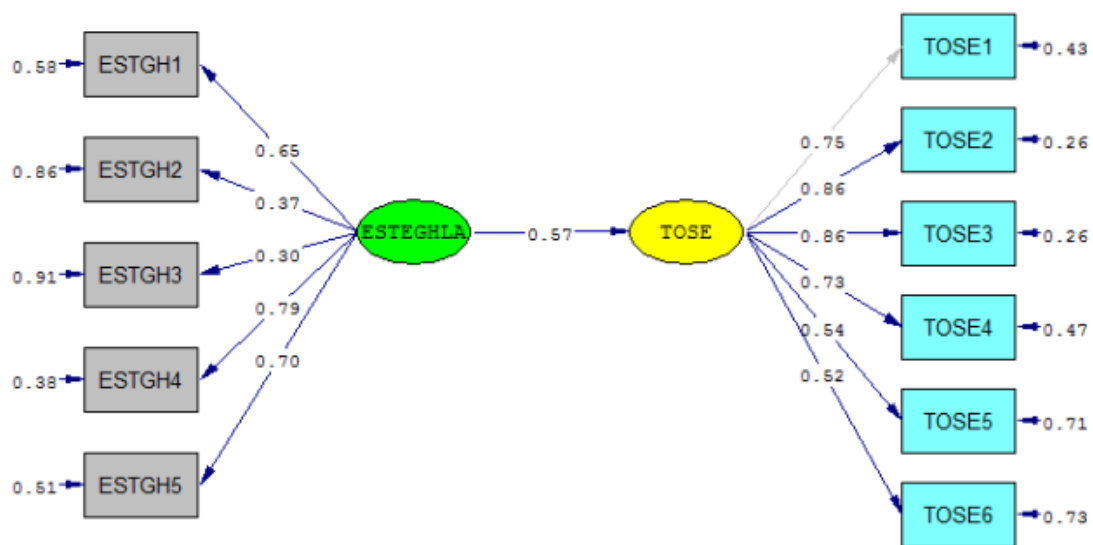
جنسیت	سابقه				کل
	۵ سال و کمتر	۶-۱۰	۱۱-۱۵	۱۵ به بالا	
زنان	۴	۱۴	۸	۱۱	۳۷
مردان	۱۰	۲۵	۲۲	۱۷	۷۴
کل	۱۴	۳۹	۳۰	۲۸	۱۱۱

جدول (۳) حاکی است که سابقه کار با توجه به تفکیک جنسیتی بدین صورت می‌باشد: ۴ نفر از شرکت‌کنندگان زن دارای سابقه کاری زیر ۵ سال، و ۱۴ نفر ۶ تا ۱۰ سال، ۸ نفر ۱۱ تا ۱۵ سال و ۱۱ نفر دارای سابقه کاری ۱۵ سال به بالا قرار دارند. همچنین ۱۰ نفر از مردان دارای سابقه کاری زیر ۵ سال، و ۲۵ نفر ۶ تا ۱۰ سال، ۲۲ نفر ۱۱ تا ۱۵ سال و ۱۷ نفر دارای سابقه کاری ۱۵ سال به بالا قرار دارند.

نتیجه بررسی فرضیه پژوهش

برای آزمون فرضیه پژوهش از مدل معادلات ساختاری با بهره‌گیری از نرم‌افزار آماری LISREL استفاده شده است.

فرضیه ۱: لزوم استقلال داشتن حسابرسی مستمر بر توسعه و ترکیب منطقی تحقیقات حسابرسی مستمر تأثیر مثبت، مستقیم و معناداری دارد.



Chi-Square=167.42, df=63, P-value=0.00150, RMSEA=0.062

نمودار ۱. مدل مفهومی پژوهش در حالت تخمین استاندارد (برای آزمون فرضیه ۱)



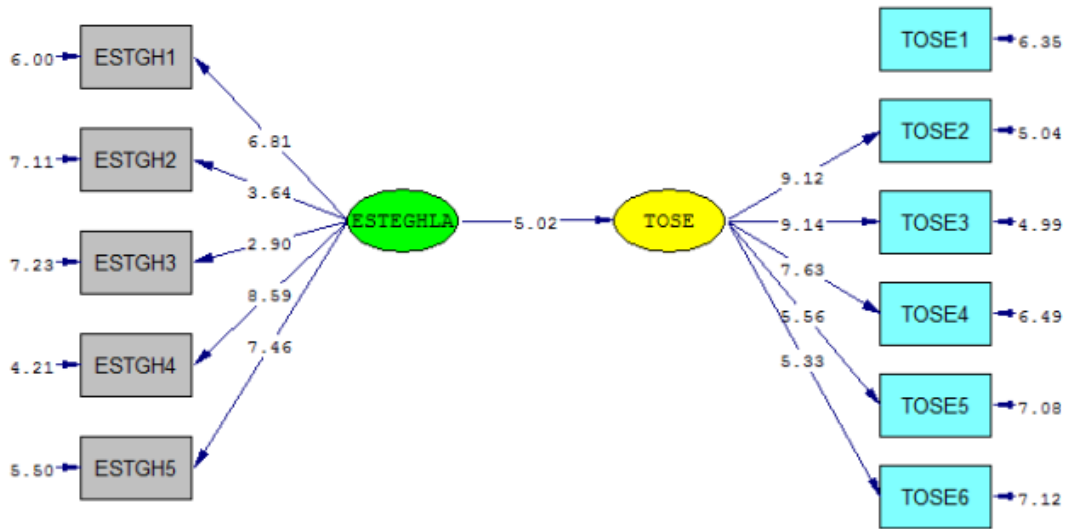
نمودار ۱ مدل ساختاری پژوهش را در حالت تخمین استاندارد برای آزمون فرضیه اول را نشان می‌دهد. همان‌طور که در نمودار فوق مشاهده می‌شود میزان  $RMSEA=0.062$ ,  $GFI=0.93$ ,  $AGFI=0.92$  نشان‌دهنده مناسب بودن برازش مدل ساختاری است. به عبارت دیگر داده‌های مشاهده شده تا میزان زیادی منطبق بر مدل مفهومی پژوهش است.

$Chi-square=167.42$ ,  $df=63$ ,  $P-value=0.00150$ ,  $RMSEA=0.062$

Goodness of fit Index (GFI)=0.92

Adjusted Goodness of fit Index (AGFI)=0.93

همان‌طور که در مدل ۱ مشاهده می‌شود ضریب تأثیر لزوم استقلال داشتن حسابرسی مستمر بر توسعه و ترکیب منطقی تحقیقات حسابرسی مستمر ۰/۵۷ می‌باشد.

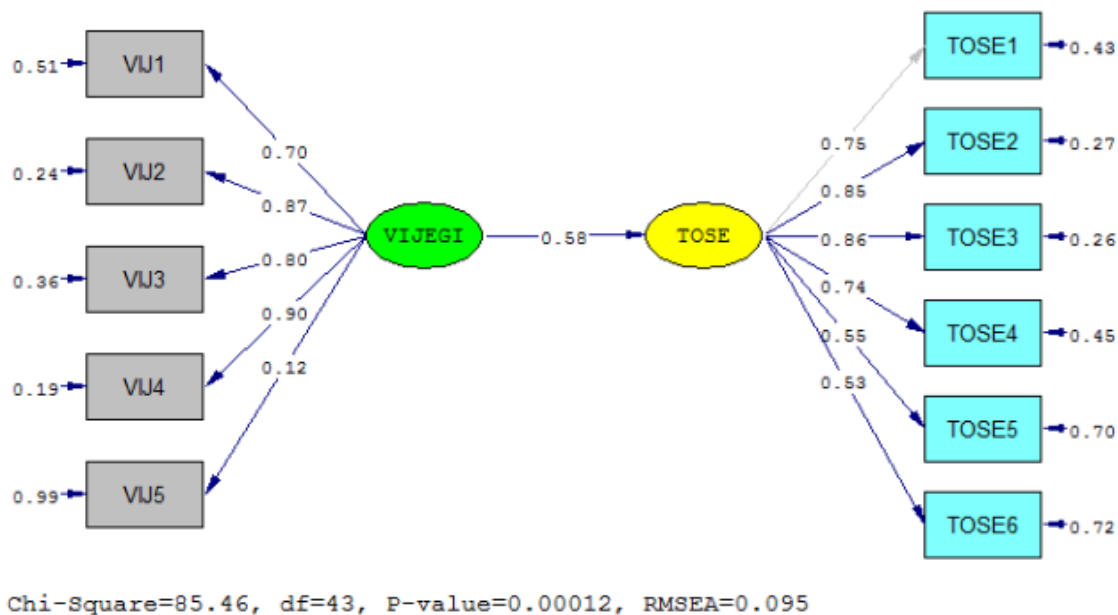


$Chi-Square=167.42$ ,  $df=63$ ,  $P-value=0.00150$ ,  $RMSEA=0.062$

## ۲. اعداد معناداری ضرایب مدل ساختاری برای فرضیه‌ها

مدل ۲ معناداری ضرایب و پارامترهای به دست آمده مدل لزوم استقلال داشتن حسابرسی مستمر بر توسعه و ترکیب منطقی تحقیقات حسابرسی مستمر را نشان می‌دهد. ضرایب به دست آمده زمانی معنادار است که مقدار معنی دار آنها از عدد  $1/96$  بزرگتر باشد. همان‌طور که در نمودار فوق مشاهده می‌شود عدد به دست آمده لزوم استقلال داشتن حسابرسی مستمر بر توسعه و ترکیب منطقی تحقیقات حسابرسی مستمر  $5/02$  می‌باشد که حاکی از معنی‌داری تأثیر لزوم استقلال داشتن حسابرسی مستمر بر توسعه و ترکیب منطقی تحقیقات حسابرسی مستمر است.

فرضیه دوم: ویژگی‌های فردی حسابرس مانند مهارت، دانش، اخلاقیات بر توسعه و ترکیب منطقی تحقیقات حسابرسی مستمر تأثیر مثبت، مستقیم و معناداری دارد.

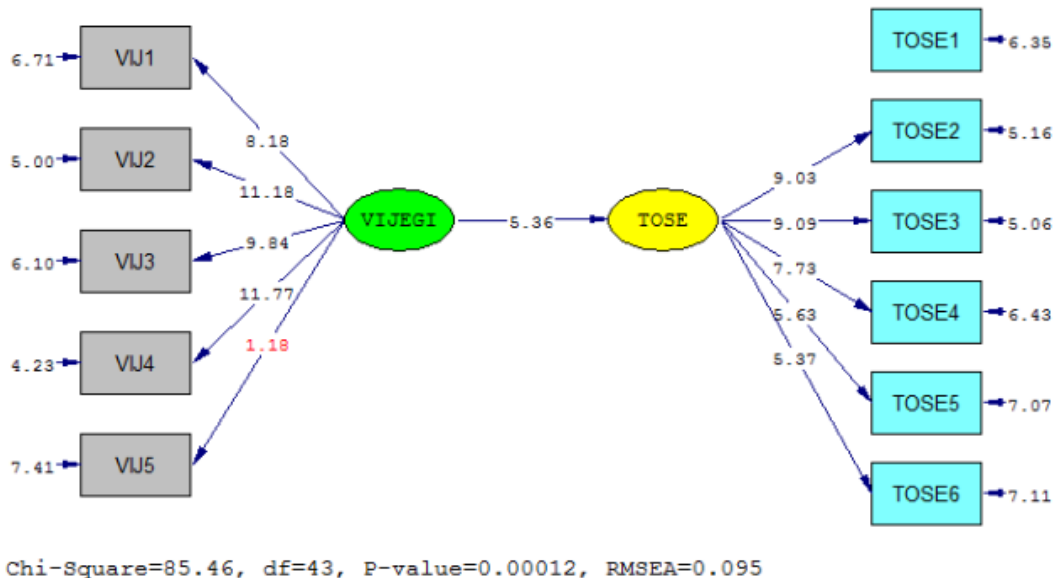


نمودار ۳. مدل مفهومی پژوهش در حالت تخمین استاندارد (برای آزمون فرضیه ۲)

مدل ۳ ساختاری پژوهش را در حالت تخمین استاندارد برای آزمون فرضیه دوم را نشان می‌دهد. همان‌طور که در نمودار فوق مشاهده می‌شود میزان  $RMSEA=0.095$ ,  $GFI=0.91$ ,  $AGFI=0.92$  نشان‌دهنده مناسب بودن برازش مدل ساختاری است. به عبارت دیگر داده‌های مشاهده شده تا میزان زیادی منطبق بر مدل مفهومی پژوهش است.

Chi-square=85.46, df= 43, P-value= 0.00012, RMSEA= 0.095  
 Goodness of fit Index (GFI)=0.91  
 Adjusted Goodness of fit Index (AGFI)=0.92

همان‌طور که در مدل ۳ مشاهده می‌شود ضریب تأثیر ویژگی‌های فردی حسابرس مانند مهارت، دانش، اخلاقیات بر توسعه و ترکیب منطقی تحقیقات حسابرسی مستمر ۰/۵۸ می‌باشد.



نمودار ۴. اعداد معناداری ضرایب مدل ساختاری برای فرضیه‌ها

مدل ۴ معناداری ضرایب و پارامترهای به دست آمده مدل ویژگی‌های فردی حسابرس مانند مهارت، دانش، اخلاقیات بر توسعه و ترکیب منطقی تحقیقات حسابرسی مستمر را نشان می‌دهد. ضرایب بدست آمده زمانی معنادار است که مقدار معنی دار آنها از عدد ۱/۹۶ باشد. همان‌طور که در نمودار فوق مشاهده می‌شود عدد به دست آمده ویژگی‌های فردی حسابرس مانند مهارت، دانش، اخلاقیات بر توسعه و ترکیب منطقی تحقیقات حسابرسی مستمر ۵/۳۶ می‌باشد که این مقدار نیز معنی‌دار است و تأثیر ویژگی‌های فردی حسابرس مانند مهارت، دانش، اخلاقیات بر توسعه و ترکیب منطقی تحقیقات حسابرسی مستمر را می‌رساند.

تحقیقات ارزیابی محصولات حسابرسی مستمر برای هر هدف تفاوت قابل ملاحظه‌ای دارد، تفاوت در کاربردهای متفاوت برای ارزیابی و پالایش محصولات مصنوعی حسابرسی مستمر از آن جمله می‌باشند.

**فرضیه اول: لزوم استقلال داشتن حسابرسی مستمر بر توسعه و ترکیب منطقی تحقیقات حسابرسی مستمر تأثیر مثبت، مستقیم و معناداری دارد.**

همان‌طور که در مدل ۱ مشاهده می‌شود ضریب معناداری لزوم استقلال داشتن حسابرسی مستمر ۰/۵۷ بر توسعه و ترکیب منطقی تحقیقات حسابرسی مستمر تأثیر گذار است و در واقع ۰/۵۷ از واریانس بر توسعه و ترکیب منطقی تحقیقات حسابرسی مستمر توسط لزوم استقلال داشتن حسابرسی مستمر تبیین می‌شود که معنی‌داری فرضیه مذکور را نشان می‌دهد. بنابراین مدل ساختاری نشان می‌دهد بین لزوم استقلال داشتن حسابرسی مستمر بر اساس توسعه و ترکیب منطقی تحقیقات حسابرسی مستمر با مدل تجربی برازش وجود دارد.

این یافته با نتایج تحقیق دو و همکاران (۲۰۱۳) همخوانی دارد. برای تبیین می‌توان گفت، با توجه به مشکلات موجود در شناخت صریح استقلال حسابرس برای حرفه حسابرسی، راه حل مرسوم و رایج حرفه حسابرسی برای این موضوع، پیگیری راه‌های استقلال حسابرس از طریق پیشگیری روابط بین صاحبکار و حسابرس است و این موضوع، همچنان برای جامعه دارای اهمیت است اما در واقع ناکامی شرکت‌ها در بازار و ورشکستگی‌های تجاری آنها که در اثر عوامل متعددی ممکن است ایجاد شود، بحرانی برای اعتماد و اطمینان و باورپذیری حرفه حسابرسی ایجاد می‌کند که این مهم با تعریف حدود، وظایف و مسئولیت حسابرس، به‌روشنی برای جامعه تفکیک‌پذیر می‌گردد. ارائه برخی خدمات غیرحسابرسی به وسیله موسسه‌های حسابرسی به صاحبکاران خود، این تصور را در استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی ایجاد می‌کند که حسابرسان در جامعه مستقل به‌نظر نرسند. آنچه مسلم است، اگر حسابرسان از نظر جامعه مستقل نباشند، به گزارش‌های حسابرسی اتکا نمی‌شود و در این صورت کسی جز حسابرس متضرر نخواهد شد. با توجه به اینکه برخی خدمات غیرحسابرسی، استقلال حسابرس را نقض می‌کند، لزوم توجه مراجع تصمیم‌گیری به این امر در ممنوعیت یا محدودیت ارائه این نوع خدمات، یا ایجاد الزامات خاص برای ارائه این خدمات ضروری به‌نظر می‌رسد. به عبارت دیگر، هرچه کمیته حسابرسی بر واحد حسابرسی داخلی، نظارت فعالانه‌تری داشته باشد، این امر به استقلال هرچه بیشتر آن واحد منجر خواهد شد؛ بنابراین، یکی از معیارهای سنجش استقلال، مرجع ارائه گزارش حسابرسی داخلی (کمیته حسابرسی داخلی یا مدیریت) ذکر شده است.

**فرضیه دوم: ویژگی‌های فردی حسابرس مانند مهارت، دانش، اخلاقیات بر توسعه و ترکیب منطقی تحقیقات حسابرسی مستمر تأثیر مثبت، مستقیم و معناداری دارد.**

همان‌طور که در مدل ۳ مشاهده می‌شود ضریب معناداری ویژگی‌های فردی حسابرس مانند مهارت، دانش، اخلاقیات ۰/۵۸ بر توسعه و ترکیب منطقی تحقیقات حسابرسی مستمر تأثیرگذار است و در واقع ۰/۵۸ از واریانس بر توسعه و ترکیب منطقی تحقیقات حسابرسی مستمر توسط ویژگی‌های فردی حسابرس مانند مهارت، دانش، اخلاقیات تبیین می‌شود که معنی‌داری فرضیه مذکور را نشان می‌دهد. بنابراین مدل ساختاری نشان می‌دهد بین ویژگی‌های فردی حسابرس مانند مهارت، دانش، اخلاقیات بر اساس توسعه و ترکیب منطقی تحقیقات حسابرسی مستمر با مدل تجربی برازش وجود دارد.

این یافته با نتایج تحقیقات مشایخ و خوئینی (۱۳۹۸)، بارانی (۱۳۹۸)، رحیمیان و همکاران (۱۳۹۶)، کیان و همکاران (۱۳۹۶)، حسن‌زاده و همکاران (۱۳۹۲)، چپو و همکاران (۲۰۱۸) همخوانی دارد. برای تبیین می‌توان گفت به

لحاظ شخصیت حسابرسان، به نظر می‌رسد ویژگی‌های بسیار منصفانه، قضاوت‌های غیراخلاقی حسابرسان را ارتقاء بخشد. این یافته‌ها نشان دهنده ضرورت توجه به ویژگی‌های بسیار مردانه در حسابرسان در محیط حسابداری و حسابرسی است و سازمان حسابرسی بایستی زمینه حضور هر چه بیشتر زنان در این حرفه را فراهم سازد.

#### پیشنهاد‌های تحقیق

حسابرسی و نظارت مستمر می‌تواند زمینه را برای دسترسی به طیف گسترده‌ای از محصولات و خدماتی که توسط افراد حرفه‌ای ارائه می‌شود، فراهم کند که این امر نیازمند مجموع‌های از مهارت‌های متنوع برای پیاده‌سازی و مدیریت مؤثر آن‌ها می‌باشد. در این برهه، سطحی از نابرابری بین صلاحیت‌های موردنیاز و مهارت‌هایی که در عمل توسط افراد حرفه‌ای عادی احراز می‌شود، وجود دارد. برای حل این مسائل، اگر بتوان ارزش این رویکرد را به‌طور اثربخشی اثبات، مستند و منتشر کرد و همچنین گروه‌هایی مانند انجمن حسابداران رسمی آمریکا و هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌ها آموزش و حمایت از حسابرسی مستمر و نظارت مستمر نقش مؤثری داشته باشند، دستیابی به حسابرسی مستمر و نظارت مستمر به توانایی کامل، بسیار محتمل است.

به علت پراکندگی جغرافیایی حسابرسان در سراسر کشور و وجود مشکلات عدیده در خصوص دسترسی به آنان برای توزیع پرسشنامه، جامعه آماری صرفاً به مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و شرکت‌های دارای واحد حسابرسی داخلی واقع در شهر تهران، محدود گردید. همچنین، پراکندگی پاسخ‌دهندگان (حسابرسان خبره) در سطح شهر بالا بوده و موجب صرف وقت و هزینه زیاد شد.

۱. اعتمادی، ح؛ شفاخیبری، ن. (۱۳۹۰). تاثیر جریان‌های نقد آزاد بر مدیریت سود و نقش کمیته حسابرسی در آن، حسابداری مالی، ۱۸: ۱۰-۴۲.
۲. بارانی، طاهره. (۱۳۹۸). تاثیر حسابرسی مستمر بر کیفیت گزارشات حسابرسی (مزالعه موردی طرح سنا در دیوان محاسبات)، فصلنامه رویکردهای پژوهشی نوین مدیریت و حسابداری، دوره ۳، شماره ۱۳.
۳. حاجی‌ها، زهره؛ گودرزی، سعید. (۱۳۹۶). رابطه ویژگی‌های شخصیتی با شکل‌گیری قضاوت اخلاقی. فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، ۱۲(۴)، ۱۶۷-۱۷۳.
۴. حسن‌زاده، رسول؛ فتاحی اصل، بهرام و ابوالحسن زاده، سودا. (۱۳۹۲). بررسی تاثیر تیپ‌های شخصیتی حساب‌رسان بر محتوای گزارش حسابرسی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۶(۲)، ۸۹-۱۰۰.
۵. رحیمیمان، نظام‌الدین؛ میرعباسی، سیدجواد. (۱۳۹۶). بررسی میزان آگاهی و به کارگیری حسابرسی مستمر توسط مدیران حسابرسی داخلی، مجله بررسی‌های حسابداری، دوره ۵، شماره ۱۷، صص ۵۱-۸۰.
۶. شهرابی، شاهرخ. (۱۳۹۳). تأثیر عامل جنسیت بر قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان داخلی، فصلنامه حسابرسی: نظریه و عمل، شماره ۲، صص ۱۱۷-۱۳۲.
۷. مهدوی، غالمحسین و منصور، شعله (۱۳۸۹). فناوری اطلاعات و تأثیر آن بر بهبود کیفیت حسابرسی ۱۳۸۸-۱۳۸۲.
۸. کیان، علیرضا؛ پورحیدری، امید؛ کامیابی، یحیی (۱۳۹۶). بررسی تاثیر حسابداری ذهنی بر رفتار سرمایه‌گذاران از دیدگاه گزارشگری مالی، فصلنامه پژوهش‌های حسابداری، دوره ۹، شماره ۲، صص ۱-۲۲.
۹. دهقان، مهدی، گلی، عباس؛ 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.
۱۰. مشایخ، شهناز؛ خوئینی، مهین. (۱۳۹۸). بررسی تاثیر ویژگی‌های شخصیتی دانشجویان حسابداری بر تمایل به شغل حسابرسی توصیفشان از حسابرس ایده‌آل، دوفصلنامه علمی حسابداری ارزشی و رفتاری، ۴ (۸): صص ۳۷۱-۴۰۳.

۱۱. Chiu, V., Liu, Q., & Vasarhelyi, M. A. (2018). The Development and Intellectual Structure of Continuous Auditing Research 1. In Continuous Auditing: Theory and Application (pp. 53-85). Emerald Publishing Limited.
۱۲. Du, H. and Roohani, S. (2013). Meeting Challenges and Expectations of Continuous Auditing in the Context of Independent Audits of Financial Statements. International Journal of Auditing, 17 (2), 133-146.
۱۳. Flint, D. (1988). Philosophy and Principle of Auditing: An Introduction, Macmillan, London.
۱۴. Mautz, R.K. Sharaf, H.A. (1961). The Philosophy of Auditing, American Accounting Association.