

میزان آگاهی و به کارگیری حسابرسی مستمر توسط مدیران حسابرسی داخلی

نظام‌الدین رحیمیان^۱، سیدجواد میرعباسی^{۲*}

چکیده

این مقاله، به بررسی میزان آگاهی مدیران حسابرسی داخلی از حسابرسی مستمر و به کارگیری عملی آن پرداخته است. حسابرسی فرآیندی است که میزان انطباق صورت‌های مالی را با معیارهای معین مثل وظایف، خط مشی و استانداردهای حسابداری نشان می‌دهد و حسابرسی مستمر، رویکردی است که امکان تهیه گزارش‌های حسابرسی را به طور همزمان یا بعد از دوره مالی کوتاه مدت برای حسابرسان فراهم می‌آورد. 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 بازبافت شده می‌باشد. یافته این تحقیق نشان می‌دهد 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.

واژه‌های کلیدی: حسابرسی مستمر، حسابرسی داخلی، مدیران حسابرسی داخلی.

۱. استادیار حسابرسی، دانشگاه خاتم، تهران
۲. کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه خاتم، تهران

تاریخ دریافت مقاله: ۹۶/۹/۱۸

تاریخ پذیرش مقاله: ۹۶/۱۱/۴

*نویسنده مسئول: سیدجواد میرعباسی

javadmiraabbasi@yahoo.com

۱. مقدمه

فناوری اطلاعات با گذشت زمان و تحول علوم، پیشرفت فراوانی کرده و منجر به تغییر در فعالیت های کسب و کار شده است و سازمان‌ها با این تغییرات قادر به برقراری ارتباطات سریع و بر خط و بهبود تمام جنبه‌های کسب و کار شده‌اند. در حقیقت، تحولات فناوری اطلاعات از طریق سیستم‌های اطلاعاتی بهنگام بر گزارشگری تأثیر می‌گذارد و آن را از شکل سنتی به سمت گزارشگری بهنگام سوق می‌دهد. گزارش‌ها در گزارشگری مالی سنتی به دلیل پرهزینه بودن جمع‌آوری اطلاعات مورد نیاز بر مبنای زمان حقیقی وقوع رویدادها و معاملات، ماه‌ها بعد از وقوع رویداد منتشر می‌شوند. اما در مقابل، گزارشگری بهنگام با کمترین هزینه زمان به طور همزمان با در اختیار قرار دادن اطلاعات به موقع، مربوط و قابل اتکا، منجر به تصمیم‌گیری صحیح و به موقع استفاده‌کنندگان می‌شود (روحانی، ۲۰۰۳).

در گزارشگری بهنگام، اطلاعات با استفاده از اینترنت، در همه حال، در دسترس بوده و گزارشگری مالی مستمر بر خط^۱ نامیده شده است. به دلیل پیچیدگی کسب و کار در دنیای نوین و با اجرای گزارشگری مالی مستمر بر خط و دسترسی استفاده‌کنندگان به اطلاعات مستمر، نیاز به وجود فردی متخصص و مستقل برای اطمینان‌دهی مستمر در مورد قابلیت اتکای اطلاعات، احساس می‌شود. در این مورد، انجمن حسابداران رسمی آمریکا^۲ و انجمن حسابداران خبره کانادا^۳ با گذار از گزارشگری سنتی به گزارشگری بهنگام، تشخیص دادند که حرفه نیازمند حرکت از حسابرسی سنتی صورت‌های مالی به سوی ارائه انواع گسترده‌تری از خدمات اطمینان‌بخشی است (مدرس و دیانتی‌دیلمی، ۱۳۸۳).

از آنجا که در دنیای امروز گزارش‌های مالی و غیر مالی به شدت مورد نیاز است، هر روز بر تعداد شرکت‌هایی افزوده می‌شود که اطلاعات خود را به صورت همزمان و به موقع منتشر می‌کنند. نتیجه این نیاز جدید این است که متخصصان حسابرسی و کسانی که خبره این کار هستند، به ناچار باید فعالیت‌های حسابرسی خود را در یک چارچوب پیوسته و مستمر انجام دهند و این به آن معنا است که زمان پیاده‌سازی حسابرسی مستمر فرا رسیده است (گودوین و وو، ۲۰۱۶). حسابرسی مستمر، نوعی حسابرسی است که نتایج حاصل از حسابرسی، همزمان با وقوع رویداد مربوط یا با تأخیر کمی نسبت به آن تولید می‌شود (کوگان و همکاران، ۲۰۰۳).

-
1. Online Continous Financial Reporting
 2. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)
 3. Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA)

نظر به اهمیت موضوع و به منظور شناخت وضعیت تحولات به عمل آمده در سیستم‌های اطلاعاتی، این تحقیق، به بررسی میزان آگاهی مدیران حسابرسی داخلی از حسابرسی مستمر و به کارگیری آن در عمل می‌پردازد.

۲. بیان مسئله

گزارش حسابرسی، در دنیای واقع، به رغم کافی و مناسب بودن روش‌های حسابرسی، ماه‌ها بعد از وقوع رویدادها منتشر می‌شوند. در این محیط، حسابرس با رویکردی تاریخی، درستی ارقام گزارش شده قبلی را بررسی می‌کند. این در حالی است که امروزه، سازمان‌ها، شرکت‌ها و سایر واحدهای اقتصادی می‌توانند اطلاعات مالی را در قالب استانداردها و بر مبنای زمان حقیقی وقوع رویدادها و معاملات تهیه کنند، چنین روشی فرصت دسترسی حسابداران و سایر استفاده‌کنندگان را به اطلاعات مالی شرکت‌ها، همزمان با وقوع رویدادها و معاملات ایجاد کرده است. حسابداری همزمان نیازمند حسابرسی همزمان است تا از کیفیت داده‌ها اطمینان مستمر به دست آورد (سلیمانی‌امیری و شفیع‌زاده، ۱۳۹۳). حسابرسی مستمر منجر به کاهش چشمگیر یا شاید حذف زمان میان وقوع رویدادهای صاحبکار و خدمات اطمینان‌بخش حسابرس می‌شود (عرب‌مازازی و همکاران، ۱۳۸۷). پیاده‌سازی حسابرسی مستمر در سازمان می‌تواند با پیاده‌سازی آن در سازمان دیگر متفاوت باشد (کردستانی و رحیمی، ۱۳۸۸) و حسابرسی مستمر نمی‌تواند نسخه آماده و کاملی در اختیار تمام سازمان‌ها قرار دهد. اما می‌توان مؤسسات و حسابرسان داخلی را با بیان چگونگی ایجاد حسابرسی مستمر و مزایای آن، به انجام حسابرسی مستمر تشویق کرد. البته در کنار مزایا، چالش‌های احتمالی حسابرسی مستمر هم بررسی و سعی بر این است که راهکارهایی برای کاهش این چالش‌ها، ارائه شود.

حسابرسی مستمر، تغییر تدریجی در شیوه‌های حسابرسی است که هدف آن دسترسی به حسابرسی خودکار در سطح حداکثر (تا حد امکان) می‌باشد. حسابرسی مستمر با فراهم کردن اطمینان‌بخشی بهنگام برای استفاده‌کنندگان و کشف خطای عمدی و غیر عمدی منجر به کاهش هزینه حسابرسی و افزایش حسابرسی خودکار می‌شود و فاصله زمانی بین وقوع رویدادها و ارائه خدمات اعتبار بخش حسابرسی را برای آن رویدادها کاهش می‌دهد (واسارلی و همکاران، ۲۰۱۲). از آنجا که اهمیت حسابرسی مستمر امری آشکار و تبیین شده است (سانگرن و اسوانستروم، ۲۰۱۴)، این که چرا در کشور، حسابرسی مستمر فراگیر نشده است و به ندرت توسط حسابرسان داخلی به کار گرفته می‌شود، از دلایل انجام پژوهش حاضر است. در این تحقیق، پاسخ‌های مدیران حسابرسی داخلی در خصوص میزان آشنایی و به کارگیری حسابرسی مستمر مورد تجزیه

و تحلیل قرار می‌گیرد تا مقوله گرایش به استفاده از حسابداری مستمر توسط مدیران حسابداری داخلی عضو انجمن حسابرسان داخلی ایران را از منظر رفتاری مورد بررسی قرار دهد.

۳. مبانی نظری

مفهوم حسابداری مستمر، انجام حسابداری به گونه‌ای پیوسته است که تمام دوره مالی را در بر می‌گیرد. به طور کلی، حسابداری فرآیندی است که میزان انطباق صورت‌های مالی را با معیارهای معین مثل وظایف، خط مشی و استانداردهای حسابداری را نشان می‌دهد. حسابداری مستمر، رویکردی است که امکان تهیه گزارش‌های حسابداری را به طور همزمان یا بعد از دوره مالی کوتاه مدت برای حسابرسان فراهم می‌آورد و زمان وقوع رویدادهای مربوط به موضوع خاص برای مشتری و اظهار نظر حسابرس درباره اظهارات مشتری در مورد آن موضوع را از بین می‌برد (عرب مازاریزی و همکاران، ۱۳۸۷).

حسابداری مستمر، روشی است که به وسیله حسابرسان برای انجام حسابداری بر مبنای مستمر به کار گرفته می‌شود. در این تعریف، منظور از حسابداری مستمر، آزمایش معاملات و رویدادهای بر مبنای معیارهای مقرر و شناسایی ارقام غیر متعارف می‌باشد (وارن و اسمیت، ۲۰۰۶). کمیته الیوت^۱ (۱۹۹۷) بر این عقیده است که حسابداری مستمر می‌تواند منجر به افزایش کارایی بررسی کیفیت اطلاعات توسط حسابرسان شود. هر چند که بیش از یک دهه از عمر مفهوم حسابداری مستمر نمی‌گذرد، ولی پیشرفت سریع فناوری اطلاعات در سال‌های گذشته و زمان‌بندی کسب شواهد حسابداری، فرآیند حسابداری را تغییر داده و توجه به حسابداری مستمر را نه تنها از منظر فناوری و صرفه اقتصادی امکان‌پذیر کرده است، بلکه آن را ضروری می‌داند (ریچی‌یوت، ۲۰۰۶).

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

1. Elliott committee

دو و روهانی (۲۰۰۷)، مدل چرخه حسابرسی مستمری را پیشنهاد می‌کنند که دوره تعامل حسابرسی مستقل را منعکس می‌کند. چرخه از زمانی شروع می‌شود که حسابرس به سیستم اطلاعات حسابداری متصل می‌شود و زمانی به پایان می‌رسد که حسابرس از سیستم جدا می‌شود. حسابرس می‌تواند پس از دوره زمانی یا پس از وقوع تعدادی از معاملات به سیستم متصل شود (عبدلهی، ۱۳۹۲).

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

بهبود روابط حسابرس با صاحبکار: از آنجایی که در حسابرسی مستمر، تماس‌های حسابرس با صاحبکار به صورت منظم اتفاق می‌افتد و حسابرس در این نوع حسابرسی، ارتباط نزدیکی با صاحبکار دارد، این امر می‌تواند باعث بهبود روابط حسابرس و صاحبکار شود.

ارائه به موقع نظر حرفه‌ای: در شیوه سنتی، اظهار نظر تنها در پایان سال به صاحبکار و استفاده‌کنندگان منتقل می‌شود، اما در دیدگاه حسابرسی مستمر، حسابرس می‌تواند نظر حرفه‌ای خود را با نظم و تناوب بیشتری در طول سال منتقل کند (فرقاندوست حقیقی، ۱۳۸۵).

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

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

استقلال حسابرس از نظام‌های مالی و کنترل‌های مدیریت: این امر باعث بهبود مدیریت سازمان می‌شود و سازوکاری را برای حسابرسان فراهم می‌آورد تا بتوانند استقلال خود را حفظ نمایند.

به رغم مزایای فراوان به شرح پیش گفته، این نوع حسابرسی دارای معایبی نیز می‌باشد. ضعف اساسی حسابرسی مستمر، هزینه‌های بسیار سنگینی است که به همراه دارد، در واقع، این نقطه ضعف، باعث کاهش استقبال از حسابرسی مستمر شده است. همچنین نبود استانداردها و دستورالعمل‌های مدون و کامل برای انجام حسابرسی مستمر، از دیگر محدودیت‌های آن می‌باشد (ودیدی و موسوی‌نژاد، ۱۳۸۷).

اجرای حسابرسی مستمر توسط حسابرسان داخلی

واسارلی و همکاران (۲۰۰۴) چهار سطح از اهداف حسابرسی را برای اطمینان مدام و نظارت تحلیلی ارائه کردند:

سطح اول: تأیید معامله: تشخیص بی‌نظمی‌های موجود در معامله

سطح دوم: راستی آزمایی انطباق: اثبات این که قوانین اندازه‌گیری به درستی اعمال شده‌اند.

سطح سوم: راستی آزمایی برآورد: ارزیابی معقول بودن برآورد حسابداری

سطح چهارم: تأیید قضاوت: به کارگیری قضاوت سطح بالای پیچیده برای کاهش خطر کلی حسابرسی.

خودکارسازی روش‌های حسابرسی معامله و انطباق، کار حسابرسی را به سوی اهداف حسابرسی پیچیده‌تر مانند سر و کار داشتن با برآوردها و تصدیق قضاوت‌های صورت گرفته سوق می‌دهد که نیاز به قضاوت حسابرس و اعمال تردید حرفه‌ای دارد. از این رو، نقش اصلی حسابرس در محیط حسابرسی مستمر کنونی شامل بررسی بی‌نظمی یا استثنائات ناشی از سیستم حسابرسی مستمر و سر و کار داشتن با روش‌های حسابرسی است که نیاز به قضاوت و تردید حرفه‌ای دارند. پیاده‌سازی فناوری و روش‌شناسی حسابرسی مستمر برای تبدیل شدن به بخشی از حسابرسی داخلی تکامل یافته است. پیاده‌سازی حسابرسی مستمر توسط حسابرسان داخلی و مستقل، عملکرد روش‌های حسابرسی را با توجه به‌زمان‌بندی، ماهیت و حجم آزمون و نظارت به طور ناکارآمد تکراری می‌کند (عبداللهی، ۱۳۹۲).

مراحل و فرآیند حسابرسی مستمر

حسابرسی مستمر که توسط حسابرسان داخلی به کار گرفته می‌شود، دارای مراحل به شرح زیر است:

مرحله اول خودکارسازی روش‌های حسابرسی: حسابرس بخشی از فرآیند کسب و کار را شناسایی می‌کند که حسابرسی مستمر باید در آنجا به کار برده شود. اولین نگرانی حسابرسان، دسترسی به داده‌ها به هنگام تعیین بخش‌های اصلی فرآیند کسب و کار در آن مرحله از حسابرسی مستمر، می‌باشد. حسابرسان پس از شناسایی فرآیندهای کسب و کار، روش‌های حسابرسی موجود را برای شناسایی انواع نظارت و آزمون‌ها، امتحان می‌کند (آلس و همکاران، ۲۰۰۶).

مرحله دوم مدل‌سازی داده‌ها: برای تدوین مبانی برای ارزیابی داده‌های تراکنشی و مانده حساب‌های آینده استفاده می‌شود. مبانی با استفاده از فنون برآورد، طبقه‌بندی، وابسته‌سازی یا

خوشه کردن داده‌های حسابرسی شده تاریخی به وجود می‌آیند. هدف از مدل‌سازی داده‌ها، آموزش مدل‌های تحلیلی و الگوریتم‌ها برای مشخص کردن یا تخمین زدن داده‌های تراکنشی یا مانده حساب‌های آینده است که غیرعادی محسوب می‌شوند. فرآیند مدل‌سازی داده‌ها شامل تقسیم داده‌های تاریخی حسابرسی شده به دو مجموعه داده‌ها: آموزش و اعتبار است. مجموعه آموزشی برای آموزش یک مدل یا الگوریتم تحلیلی برای ایجاد اندازه‌گیری‌های مبنای معاملات و مانده حساب‌ها مورد استفاده قرار می‌گیرد.

مرحله سوم تجزیه و تحلیل داده‌ها: تجزیه و تحلیل داده‌ها برای ارزیابی سیستم کنترل داخلی، جزئیات معاملات، مانده حساب‌ها مورد استفاده قرار می‌گیرد. در پایش کنترل مستمر، تجزیه و تحلیل مبتنی بر قوانین، عملکرد کارکنان را مقابل با سیاست‌های کنترل داخلی برای شناسایی ضعف‌های کنترل‌های داخلی بررسی می‌شود. برای اطمینان از داده‌های مستمر، جزئیات معاملات و مانده حساب‌های حسابرسی نشده با مبناهای به وجود آمده در مرحله مدل‌سازی داده‌ها مقایسه می‌شود.

مرحله چهارم گزارشگری: اگر سیستم حسابرسی مستمر، هیچ گزارش خاصی تولید نکند، فرض می‌شود که اطلاعات مالی اصلی عاری از اشتباهات با اهمیت و تقلب است. اگر هیچ گزارش خاص معوقی موجود نباشد، گزارش/ نظر حسابرسی درست و دقیق یا سطح اطمینان توسط سیستم می‌تواند صادر یا نگهداری شود.

۴. پیشینه تحقیق

الف) تحقیقات خارجی

همگام با پیشرفت و فناوری اطلاعات و افزایش حجم تجارت الکترونیک، سیستم‌های حسابداری الکترونیکی و بدون کاغذ شد. در پاسخ به این پیشرفت‌ها، زمان‌بندی و شواهد فرآیند حسابرسی تغییر یافته و حسابرسی مستمر به عنوان شیوه اجرایی، توجه بسیاری از محققان را از نظر فناوری و صرفه اقتصادی جلب کرده و مدل متنوعی برای انجام مستمر عملیات حسابرسی ایجاد شده است (ریچی یوت، ۲۰۰۶).

• گرومر و مارتی (۱۹۸۹) در تحقیقی با عنوان "حسابرسی مستمر پایگاه داده‌های کاربردی" مسائل مربوط به کنترل و امنیت را در محیط پایگاه داده‌ها بررسی کردند. پس از بررسی‌های جامع و دقیق انجام‌شده، پیشنهاد آنان افزایش و ارتقای میزان دانش و آگاهی حسابرسان برای استفاده از نوعی زیر سیستم حسابرسی جاسازی شده در داخل سیستم شرکت بود. آنان معتقد بودند که این

سیستم، حسابرس را قادر می‌سازد تا اطلاعات را به صورت بی‌درنگ و فوری استخراج کند و حسابرسان از این طریق می‌توانند حسابرسی مستمر را در عمل به کار گیرند.

• واسارلی و هالپر (۱۹۹۱) مفهوم آزمون مستمر سیستم بی‌درنگ را در زمینه حسابرسی داخلی مطرح کردند.

آنان بیان کردند که چند مدل پیشنهادی مفهومی حسابرسی مستمر وجود دارد که تا حدودی به نظر می‌رسد که بتوانند صرفاً در سیستم‌های بدون درنگ پیاده‌سازی شوند. سیستم حسابرسی مستمر یکی از مدل‌های قدیمی است که روشی برای حسابرسی داخلی سیستم‌های بزرگ بدون درنگ و بدون کاغذ است به نظر می‌رسد که این مدل مبنایی را برای مدل‌های اخیر ایجاد کرده است.

• کوگن و همکاران (۱۹۹۹) در تحقیقی با عنوان “حسابرسی مستمر برخط” کامپیوتری شدن تصاعدی و فزاینده فرآیند کسب و کار و همچنین دسترسی گسترده شبکه‌های کامپیوتری را مورد بررسی قرار داده و این مفهوم را به حسابرسی مستقل نیز تعمیم دادند و حسابرسی مستمر را به عنوان فرآیندی تعریف کردند که نتایج حاصل از حسابرسی را در زمان وقوع رویداد یا بافاصله کوتاهی پس از آن به ذی‌نفعان خارجی گزارش می‌کند.

• بیرستیکر و همکاران (۲۰۰۱) حسابرسی سنتی و حسابرسی مستمر را مقایسه کردند و به این نتیجه رسیدند که حسابرسی سنتی دستی، شواهد و مدارک مربوط به ارائه نادرست صورت‌های مالی را در مدت طولانی پس از وقوع آن‌ها ارائه می‌نماید و مجاز به انجام اقدامات اصلاحی اندکی می‌باشد. اما هدف حسابرسی مستمر این است که بیشتر پیشگیرانه بوده و از وقوع، چنین مواردی جلوگیری نماید.

• رضایی و همکاران (۲۰۰۱) حسابرسی مستمر را بررسی و به این نتیجه رسیدند که حسابرسی مستمر می‌تواند زمان و هزینه‌هایی را کاهش دهد که حسابرسان به طور سنتی در بررسی دستی معاملات و مانده حساب‌ها صرف می‌نمایند. طبق نتایج این تحقیق، حسابرسی مستمر در نهایت باعث کاهش دوره حسابرسی و افزایش کیفیت حسابرسی می‌گردد، زیرا برخی از نمونه‌گیری‌ها و تجزیه و تحلیل‌های طولانی و خسته‌کننده، خودکار شده و حسابرسان می‌توانند بیشتر بر کسب شناخت و دانش در مورد عملیات و ساختار کنترل داخلی شرکت صاحبکار تأکید کنند. در حقیقت، حسابرسی مستمر، حسابرسان را قادر می‌سازد تا نمونه بزرگ‌تری (تا صد در صد) از معاملات صاحبکار را سریع‌تر و کارآتر از آزمون‌های دستی حسابرسی، بررسی نمایند.

• واسارلی و همکاران (۲۰۰۲) تأثیر بحران‌های اخیر را در صورت وجود حسابرسی مستمر بررسی کردند و نتیجه گرفتند استقرار فرآیندهای حسابرسی مستمر، می‌توانست بسیاری از مشکلات

عملیاتی شرکت انرون^۱ را شناسایی کرده و حتی زودتر از تبدیل موضوع به بحران، اختراهای لازم را ارائه کند و ریسک سهامداران را کاهش دهد. در واقع، با استفاده از حسابرسی مستمر، اشتباهات مبادلات غیر عادی که با هدف خاص انجام شده خیلی سریع‌تر از زمانی شناسایی می‌گردد که ممکن بود در بهترین عملکرد حسابرسی سنتی کشف شوند. حسابرسی مستمر خوب، موارد غیرعادی کشف شده را به مقامات ناظر گزارش می‌نماید. این امر باعث جلوگیری از طرح‌های تقلباتی مربوط به معاملات، تداخل مدیریت، تضاد منافع و معامله بر اساس اطلاعات نهانی می‌شود. از طرفی بسیاری از پژوهش‌های انجام شده که در زمینه عملی بودن حسابرسی مستمر، حسابرسی مستمر را پاسخی به قانون ساربینز-آکسلی^۲ دانستند. عامل محرک برای تدوین این قانون در سال ۲۰۰۲، زیان‌های هنگفتی بود که سهامداران شرکت‌هایی مانند انرون و ورلدکام^۳ متحمل شدند و اعتقاد بر این بود که قانون مزبور می‌تواند به کاهش ریسک

سهامداران کمک کند. این قانون به منظور کاهش ریسک سهامداران، عملکرد حسابرسی سنتی را ارتقا و کنترل‌های حاکم بر رویه‌های انجام خدمات اطمینان‌بخشی را افزایش داد. این پژوهش‌ها، اغلب در مورد اثر بخشی حسابرسی مستمر بودند و به این مسئله پرداخته اند که آیا حسابرسی مستمر می‌تواند مانع برخی رسوایی‌های مالی در ابتدای قرن بیست و یکم شود یا خیر. به علاوه، ایالات متحده پس از واقعه شرکت انرون، به ویژه در سال ۲۰۰۲، گزارشگری فصلی به سرمایه گذاران پیشنهاد شد.

این رویدادها نشان می‌دهد که حسابرسی مستمر همواره مورد تقاضای نهادهای حسابداری و قانونگذاری بوده و فعالیت‌هایی نیز برای استقرار آن انجام شده است. مارتی و گرومر (۲۰۰۴) مدل خدمات شبکه جهانی حسابرسی مستمر^۴ را پیشنهاد کردند. مدل پیشنهادی آنان، مدل استخراج شده و برای سیستم‌های حسابرسی مبتنی بر زبان نشانه‌گذاری گسترش‌پذیر^۵ بود. اما از آن‌جا که زبان نشانه‌گذاری گسترش‌پذیر هنوز فناوری نسبتاً جدید بوده و تمام سیستم‌های حسابداری لزوماً مبتنی بر زبان نشانه‌گذاری گسترش‌پذیر نبوده و نیستند، در حال حاضر، مدل حسابرسی مستمر معرفی شده توسط آنان، محدودیت‌هایی دارد که استفاده از حسابرسی مستمر را در حسابرسی مستقل صورت‌های مالی نامناسب می‌سازد (عرب‌مازازی‌دی و مداحی، ۱۳۸۸).

• مارتی و گرومر (۲۰۰۴) برخورداری از شرایط زیر را برای هدایت و پشتیبانی از حسابرسی مستمر الزامی می‌دانند:

1. Enron
2. Sarbanes-Oxley (sox) Act
3. Worldcom
4. Continuous assurance web services model
5. EXtensible Markup Language

- ۱) مشتری باید سیستمی قابل اتکا داشته باشد که به موقع موضوعات اساسی مورد نیاز حسابرس را در اختیار او قرار دهد.
- ۲) هدف حسابرسی باید شامل ویژگی‌های لازم برای هدایت حسابرسی باشد. به عنوان نمونه، اگر حسابرسی بر ارزیابی کنترل داخلی تأکید دارد، باید توانایی ارزیابی این کنترل‌ها را داشته باشد.
- ۳) حسابرس باید در سیستم‌های اطلاعاتی، فناوری رایانه و موضوعات اساسی حسابرسی، تخصص داشته باشد.
- ۴) رویکرد خودکار حسابرسی، اکثر شواهد مورد نیاز حسابرسی را برای اظهار نظر فراهم کند.
- ۵) حسابرس برای اظهار نظر باید وسیله‌ای قابل اطمینان برای کشف شواهد حسابرسی داشته باشد.
- ۶) حسابرس باید زمان لازم برای ارزیابی و کنترل شواهد حسابرسی را داشته باشد که نتیجه حسابرسی مستمر است.
- ۷) وجود مقام اجرایی ارشد در سازمان مشتری برای تعریف، انجام و پشتیبانی مستمر ضروری است.

• الس و همکاران (۲۰۰۸) تفاوت حسابرسی‌های مستمر و سنتی را بررسی کردند و به این نتیجه رسیدند که در حسابرسی مستمر، آزمون‌های دستی کنترل‌های داخلی و آزمون‌های دقیق محتوای معاملات به صورت دوره‌ای، طبق برنامه‌ریزی قبلی و در مرحله کار میدانی، برای ارزیابی ادعاهای مدیریت انجام می‌شود. در مقابل در حسابرسی مستمر و خودکار، کنترل‌ها^۱ و اعتباربخشی مستمر داده‌ها^۲ به طور همزمان مورد استفاده قرار می‌گیرد.

• چان و واسارلی (۲۰۱۱) بیان می‌کنند که حسابرسی مستمر، کل معاملات را در نظارت و اجرای آزمون‌ها در نظر می‌گیرد. آنان به این نتیجه رسیدند که در نظر گرفتن کل معاملات در نظارت و اجرای آزمون‌ها، اثربخشی حسابرسان را بهبود می‌دهد و احتمال این افزایش می‌یابد که اشتباهات بااهمیت، تحریف‌ها، تقلب‌ها و ضعف‌های کنترل داخلی تشخیص داده شود. با این حال، این بدان معنا نیست که همه اشتباهات با اهمیت، تحریف‌ها، تقلب‌ها و نقص‌های کنترل داخلی را می‌تواند شناسایی کند، زیرا مدیریت می‌تواند تبانی کرده و سیستم حسابرسی مستمر را زیر پا بگذارد. نکته قابل توجه دیگر این است که حسابرسی مستمر می‌تواند باعث توقف یا به تعلیق در آوردن عدم رعایت (نقض) کنترل‌های داخلی و معاملات غیر عادی به صورت به هنگام شود.

1. Control continuous model
2. Continuous data assurance

• چان و همکاران (۲۰۱۱) در تحقیقی با عنوان «نوآوری و عملکرد حسابرسی مستمر» بیان می‌کنند که پارادایم حسابرسی سنتی در زمان اقتصادی واقعی منسوخ شده است. نوآوری فرآیند حسابرسی سنتی لازم است تا زمان اطمینان واقعی را حمایت کند. شاغلان و دانشگاهیان در حال بررسی جایگزین بالقوه حسابرسی مستمر با پارادایم حسابرسی سنتی هستند. با استفاده از فناوری و دستگاه تنظیم خودکار، روش حسابرسی مستمر اثربخشی و بهره‌وری فرآیند حسابرسی را افزایش می‌دهد تا زمان اطمینان واقعی را حمایت کند.

• گنزالز و همکاران (۲۰۱۲) در تحقیقی با عنوان «سوابق استفاده از حسابرسی مستمر در زمینه حسابرسی داخلی» مفهوم حسابرسی مستمر از بیش از دو دهه قبل نشأت گرفته است. اما با وجود مزایای بسیار زیاد آن، پذیرش و به کارگیری آن در عمل بسیار کند بوده است. برای کسب بینش این موقعیت، آنان ۲۱۰ حسابرس داخلی در سراسر جهان را در خصوص استفاده آنان از حسابرسی مستمر مورد بررسی قرار دادند. با استفاده از نظریه یکپارچه پذیرش و به کارگیری فناوری، آنان پیشینه‌های اهداف حسابرسی داخلی برای استفاده از فناوری حسابرسی مستمر را کشف کردند. آنان با استفاده از روش حداقل مربعات جزئی، پشتیبانی و حمایت قوی برای مدل با R^2 برابر $44/3\%$ درصد را دریافتند. به طور ویژه، آنان دریافتند که درک حسابرسان داخلی از امید به تلاش و نفوذ اجتماعی با پیش‌بینی‌های مقاصد آنان برای استفاده از حسابرسی مستمر، رابطه معناداری دارد. آنان همچنین دریافتند که حجم فروش سالانه شرکت و داوطلبی از استفاده رابطه بین انتظار عملکرد و نفوذ اجتماعی به صورت مرتبی به طور معناداری تعدیل می‌کند. علاوه بر این، آنان تفاوت‌های منطقه‌ای در مفهوم کلیدی پیشینه نظریه یکپارچه پذیرش و استفاده از فن‌آوری یافتند. به طور خاص، آنان دریافتند که حسابرسان داخلی آمریکای شمالی به دلیل فشارهای اجتماعی اجباری نرم از نفوذ اجتماعی از طریق مقامات بالاتر به احتمال بیشتری از حسابرسی مستمر استفاده می‌کنند. از طرف دیگر، حسابرسان داخلی خاورمیانه با احتمال بیشتری از فناوری استفاده می‌کنند، اگر توسط مقامات بالاتر اجباری شود.

• واسارلی و همکاران (۲۰۱۲)، پذیرش حسابرسی مستمر به وسیله حسابرسان داخلی را بررسی کردند. آنان بیان کردند که به دلیل بحران‌های اقتصادی اخیر و نیاز به اطلاعات صحیح و قابل اتکا، اطمینان بخشی به موقع و مداوم اطلاعات با استفاده از روش‌شناسی حسابرسی مستمر و نظارت مستمر ضرورت می‌یابد. آنان شواهدی را مبتنی بر رشد پذیرش حسابرسی مستمر مانند تقاضای تنظیم مقررات، فشار برای گزارش مالی بر اساس زمان واقعی را ارائه کردند و متوجه شدند که اکثر اعمال حسابرسی مستمر در حدود مقدماتی باقی مانده است. آنان همچنین در مقاله خود سعی کردند که فهم بهتری از سطح توسعه و استفاده حسابرسی مستمر را فراهم کنند.

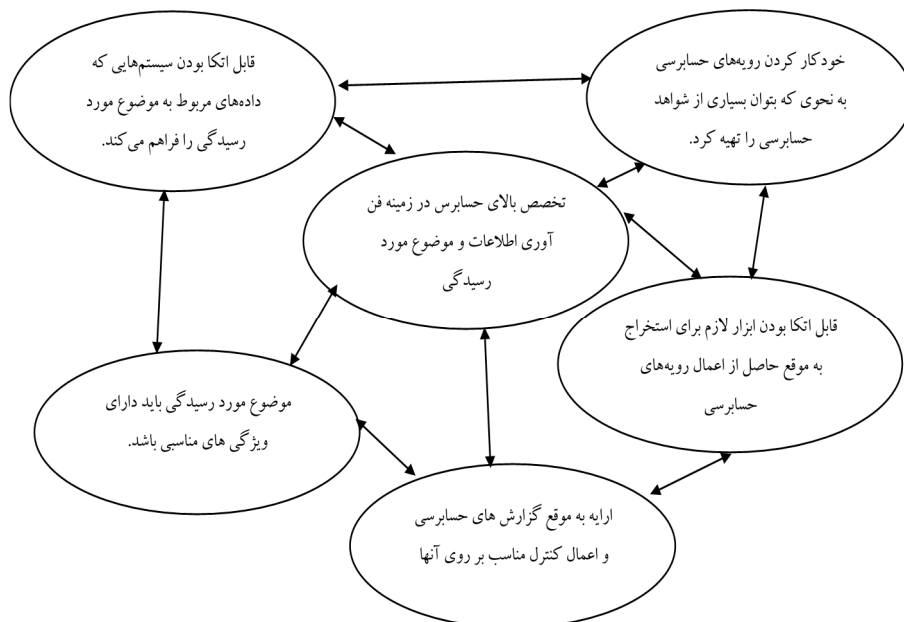
• مارکس و فارتی (۲۰۱۳) در مطالعه‌ای درک سرمایه‌گذاران غیرحرفه‌ای را از ارزش افزایی ایجاد شده توسط حسابرسی مستمر و کنترل نظارت مستمر نسبت به حسابرسی سنتی دوره‌ای بررسی کردند. نتایج حاصل نشان می‌دهد که اگرچه سرمایه‌گذاران غیر حرفه‌ای بر این باورند که حسابرسی مستمر احتمال خطاها و اختلاس دارایی‌های را کاهش می‌دهد، اما برای سرمایه‌گذاران غیرحرفه‌ای در کنار سرمایه‌گذاری، ارزش افزوده دیگری ایجاد نمی‌نماید.

• مالسکی و ساتن (۲۰۱۵) در پژوهشی به بررسی اتکای حسابرسان مستقل بر استفاده از حسابرسی مستمر توسط حسابرسان داخلی پرداختند. نتایج حاصل نشان داد که بودجه حسابرسی در صورت استفاده از سیستم حسابرسی مستمر به جای سیستم‌های حسابرسی سنتی، به طور قابل توجهی کاهش می‌یابد.

• رضایی و همکاران (۲۰۱۸) در تحقیقی با عنوان "حسابرسی مداوم: ایجاد قابلیت حسابرسی خودکار" بیان کردند که اقتصاد مدرن (دیجیتالی) به طور قابل توجهی شیوه انجام کسب و کار و تقابل اطلاعات مالی را تغییر داده است. بسیاری از سازمان‌ها که تعداد آن‌ها هم به سرعت در حال افزایش است کسب و کار و انتشار گزارش‌های مالی خود را به صورت آنلاین و بلادرنگ انجام می‌دهند. گزارش‌های مالی بهنگام مستلزم حسابرسی مستمر است تا اطمینان مستمر در مورد کیفیت و اعتبار اطلاعات ارائه شده فراهم شود. فرآیند حسابرسی، از حسابرسی مرسوم و سنتی و دستی به حسابرسی مبتنی بر کامپیوتر تغییر یافته است و در حال حاضر با حسابرسی‌های الکترونیک مستمر روبرو شده است. ظهور سریع فناوری اطلاعات و تقاضا برای تبادل اطلاعات به موقع تر برای ذی‌نفعان تجاری ایجاد می‌کنند تا حسابرسان شیوه‌های جدیدی را برای نظارت، جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل مستمر شواهد حسابرسی ابداع کنند. حسابرسی مستمر در حال حاضر به عنوان یک فرآیند حسابرسی الکترونیکی جامع تعریف می‌شود که حسابرسان را قادر می‌سازد تا درجه ای از اطمینان را در مورد اطلاعات مستمر، همزمان یا کمی بعد از افشای اطلاعات فراهم کنند. این مقاله مبتنی بر بررسی پیشینه مربوطه، کاربردهای خلاقانه، حسابرسی مستمر و تجربیات نویسندگان مقاله است. همچنین (در این مقاله) رویکرد مربوط به ایجاد حسابرسی مستمر ارائه می‌شود و مراکز و پایگاه‌های داده‌های حسابرسی تشریح می‌شود. فناوری و تکنولوژی‌های در حال رشد موجب خواهند شد تا تبادل بهنگام داده‌های مالی حسابرس، حسابرسان را برای به روز رسانی تکنیک‌های حسابرسی تحت فشار قرار دهد. بسیاری از تکنیک‌های مورد نیاز با تهیه نرم‌افزار جدید و مدل‌های حسابرسی سروکار دارند. تحقیقات آتی باید بر این موضوع تمرکز کنند که چگونه حسابرسی مستمر می‌تواند در حوزه‌های حسابرسی مختلف مانند اطمینان بخشی، اعتباردهی، و خدمات حسابرسی، به طور مداوم بهبود یابد.

ب) تحقیقات داخلی

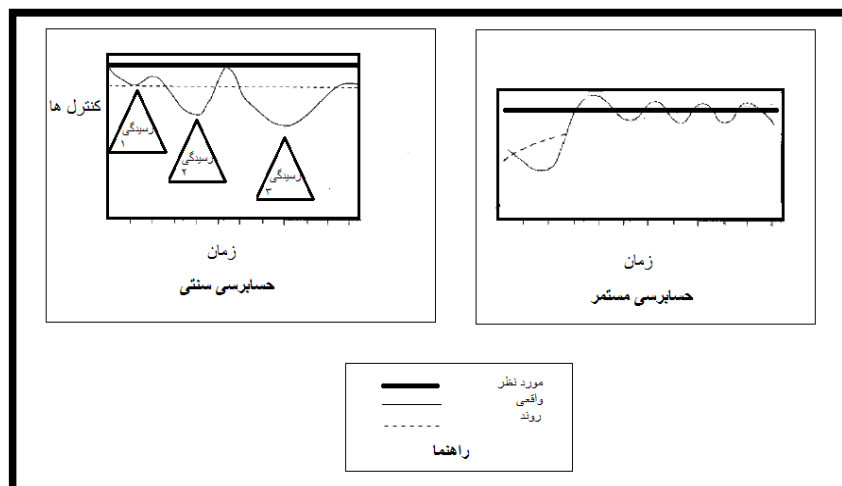
• مدرس و دیانتی دیلمی (۱۳۸۳) در تحقیقی با عنوان «حسابرسی مستمر، حرکتی همگام با زمان» ضمن تعریف حسابرسی مستمر، چارچوب کلی و شرایط لازم برای انجام این نوع حسابرسی را تشریح و بیان کردند که رشد چشمگیر اینترنت و به تبع آن توسعه تجارت الکترونیک، مدیریت و گزارشگری واحد اقتصادی را با مجموعه‌ای جدید از فرصت‌ها و تهدیدها روبرو ساخته است. این پیشرفت‌ها، امکان گزارشگری مستمر شرکت‌ها را در اینترنت فراهم ساخته است ولی از آنجا، انجام حسابرسی مستمر نیز ضروری به نظر می‌رسد که هر اطلاعات گزارش شده‌ای نمی‌تواند مبنای مناسبی برای تصمیم‌گیری باشد. حسابرسی مستمر، فرآیندی است که حسابرسان مستقل را قادر می‌سازد تا با ارائه گزارش‌هایی، همزمان با وقوع رویداد مالی مربوط یا با کمی تأخیر بعد از آن، نظر کتبی خود را در خصوص قابلیت اتکای اطلاعات گزارش شده اعلام کنند. آنان شرایط لازم برای انجام حسابرسی مستمر را بر اساس نمایه ۱ توضیح دادند و به این نتیجه رسیدند که با تکامل فرآیند حسابرسی و انجام تحقیقات بیشتر، انجام حسابرسی مستمر ممکن شود و آرزوی دیرینه و بلندپروازانه حسابرسان و استفاده‌کنندگان اطلاعات، تحقق یابد. در چنین شرایطی، حسابرسان در جایگاهی قرار می‌گیرند که با اطمینان بخشی مستمر به انواع مختلف موضوعات و اطلاعات منتشرشده، ارزش افزوده قابل توجهی برای استفاده‌کنندگان اطلاعات فراهم می‌آورند.



نمایه ۱: شرایط لازم برای انجام حسابرسی مستمر

منبع: مدرس و دیانتی دیلمی (۱۳۸۳)

• فرقاندوست حقیقی (۱۳۸۵) در تحقیقی با عنوان «حسابرسی مستمر، کشف یک مفهوم»، حسابرسی مستمر را در مقابل حسابرسی به صورت ادواری یا گاهی مقطعی و حسابرسی مستمر را انجام حسابرسی به گونه‌ای پیوسته می‌داند که همه طول دوره مالی را در بر می‌گیرد.



نمایه ۲: بررسی حسابرسی مستمر و حسابرسی سنتی

منبع: فرقاندوست حقیقی (۱۳۸۵)

در این تحقیق، روند حسابرسی مستمر و حسابرسی سنتی بررسی شده است که در نمایه ۲ نمایش داده شده است. این تحقیق نشان می‌دهد که حسابرسی مستمر، باعث ارتقای بهره‌وری، کارایی و اثر بخشی عملیات حسابرسی شده و همراه با گزارشگری اطلاعات باعث بهره‌مندی بازارهای مالی از اطلاعات می‌شود. فواید حسابرسی مستمر در این تحقیق شامل: برخورد با نارسایی‌ها در زمانی نزدیک به زمان وقوع آن‌ها، اشراف بهتر بر اداره امور، قابلیت توزیع حجم کار، ارائه به موقع نظر حرفه‌ای حسابرس، ارتقای سطح روابط با صاحبکار، کمک به حسابرسان برای ارزیابی‌های دقیق‌تر و بهتر، استقلال حسابرس از نظام‌های مالی و کنترل مالی مدیریت است.

• عرب‌مازازی و همکاران (۱۳۸۷) در تحقیقی با عنوان «حسابرسی مستمر در عصر فناوری اطلاعات» کاربرد واسطه‌ها، خدمات وب زبان نشانه‌گذاری گسترش‌پذیر و عامل دیجیتال در حسابرسی مستمر را بررسی و بیان کردند که حسابرسی مستمر، از نظر توزیع حجم کار در سراسر طول سال و انجام آن به صورت مجموعه‌های کوچک‌تری از آزمون‌ها، در راستای حصول اطمینان از کارایی کنترل‌ها و استمرار کارایی آن‌ها در طول سال مالی، موضوع جذابی به نظر می‌رسد.

حسابرسی مستمر رعایت کنترل‌ها را در زمان وقوع، کشف می‌کند و قبل از تأثیرگذاری آن بر سازمان آن را اصلاح می‌کند. در نهایت به این نتیجه رسیدند که حسابرسی مستمر باعث ارتقای بهره‌وری، کارایی و اثربخشی عملیات حسابرسی شده و همراه با گزارشگری اطلاعات باعث بهره‌مندی بازارهای مالی از اطلاعات می‌شود. در اثر به کارگیری فناوری‌های نوین، سیستم حسابرسی نیز تغییر می‌کند و به طور فزاینده‌ای اقتصاد جهانی را متأثر می‌کند.

• عرب‌مازازی‌دی و مداحی (۱۳۸۸) در تحقیقی با عنوان «حسابرسی مستمر، چپستی و چرایی»، حسابرسی مستمر را نوعی حسابرسی می‌دانند که نتایج حاصل از آن، همزمان با وقوع رویداد مربوط یا با کمی تأخیر نسبت به آن تولید می‌شود. آنان چالش‌های حسابرسی مستمر را بررسی و بیان کردند که تقلب مدیران شرکت‌ها، از مهم‌ترین چالش‌های هر سیستم حسابرسی است و حسابرسی مستمر هم از آن مستثنی نیست. طبق نتایج این تحقیق، حسابرسی مستمر با افزایش قابلیت اتکای اطلاعات مالی کارایی و اثر بخشی عملیات حسابرسی شده و عملکرد حسابرسی داخلی شرکت را ارتقا می‌دهد و رعایت قانون ساربینز- آکسلی را تسهیل می‌کند و نتایج حسابرسی را در فاصله زمانی کمی بعد از وقوع رویداد گزارش می‌نماید. به علاوه با کشف زود هنگام انحرافات، امکان اصلاح سریع آن و جلوگیری از اشتباهات عمومی یا سهوی را فراهم می‌کند.

• کردستانی و رحیمی (۱۳۸۸) در تحقیقی با عنوان «حسابرسی مستمر و زبان گزارشگری تجاری توسعه‌پذیر»، حسابرسی مستمر و نظارت مستمر را مقایسه و بیان می‌کنند که حسابرسی مستمر، نوعی از حسابرسی است که نتایج حسابرسی را همزمان یا کمی بعد از تحقق رویداد مالی مربوط فراهم می‌کند و نظارت مستمر اجازه کنترل عملکرد یک یا چند فرآیند، سیستم یا انواع داده‌ها را به سازمان می‌دهد. در پاسخ به این سؤال که آیا حسابرسی مستمر شبیه به نظارت مستمر است باید گفت خیر. تفاوت میان آن‌ها در نوع مدارک گردآوری شده (اتکای بیشتر به اطلاعات به دلیل تهیه مستندات مستقیم توسط حسابرسی مستمر در مقابل اطلاعات غیر مستقیم تهیه شده توسط نظارت مستمر)، کفایت اطلاعات جمع‌آوری شده (گردآوری مدارک کافی برای کاهش ریسک توسط حسابرسی مستمر و عدم کفایت اطلاعات تهیه شده توسط سیستم نظارت مستمر) و خدشه دار شدن استقلال حسابرس (با توجه به این که نظارت بر سیستم‌ها و پردازش‌ها امری مربوط به مدیریت می‌باشد، نظارت مستمر منجر به خدشه دار شدن استقلال حسابرس می‌شود اما حسابرسی مستمر اینگونه نیست) آنان سه مدل حسابرسی خودکار، حسابرسی مستمر و قرارداد بدهی را بررسی کردند و به این نتیجه رسیدند که با وجود تفاوت اندک بیان این سه، تمام آن‌ها برای نزدیک به بی‌درنگ عمل کردن تلاش می‌کنند.

• عبدالهی (۱۳۹۲) در تحقیقی با عنوان «چالش حرفه حسابرسی: حسابرسی مستمر یا اتکای بر حسابرسی سنتی» بیان می‌کند در رویکرد حسابرسی مستمر، حسابرسی داخلی با بهره‌گیری از فناوری‌های لازم، اقدام به نظارت جامعی بر تمام فرآیندهای شرکت می‌کنند و حسابرسان مستقل، با اتکای به فعالیت مالی آن‌ها می‌توانند گزارش مالی به موقع و در عین حال قابل اتکایی صادر کنند. جدول ۱، الگوی حسابرسی مستمر با اعمال نوآوری در طول هفت بعد حسابرسی سنتی معرفی می‌کند.

جدول ۱: الگوی حسابرسی مستمر در طول هفت بعد حسابرسی مستمر

ردیف	عناوین	حسابرسی سنتی	حسابرسی مستمر
۱	تناوب رسیدگی‌ها	دوره‌ای	مستمر یا مداوم
۲	رویکرد	واکنشی	پیشگیرانه
۳	روش	دستی	خودکار
۴	کار و نقش حسابرسان	بخش عمده‌ای از کار انجام شده بر روی روش‌های حسابرسی با کار و زمان فشرده متمرکز است.	بخش عمده‌ای از کار انجام شده حول محور مرتب کردن و نظم دادن به استثنائات و روش‌های حسابرسی متمرکز است که نیاز به قضاوت دارد.
۵	ماهیت، زمان‌بندی و حجم	آزمون متشکل از روش‌های بررسی تحلیلی و آزمون جزئیات اساسی و (ماهیت)، آزمون کنترل و آزمون دقیق به طور مستقل رخ می‌دهند (زمان‌بندی) نمونه‌گیری و آزمون	آزمون شامل نظارت بر کنترل مستمر و تضمین مداوم داده‌ها (ماهیت) نظارت بر کنترل و آزمون دقیق به طور همزمان صورت می‌گیرد (زمان‌بندی) کل جمعیت در آزمایش در نظر گرفته می‌شوند. (حجم)
۶	آزمون	نیروی انسانی آزمون را انجام می‌دهد	مدل سازی داده‌ها و تجزیه و تحلیل داده‌ها برای نظارت و آزمایش مورد استفاده قرار می‌گیرند
۷	گزارشگری	دوره‌ای	مستمر

منبع: عبدالهی (۱۳۹۲)

عبدالهی (۱۳۹۲) نتیجه‌گیری می‌کند که به دلیل سرعت بالای انتقال و انتشار اطلاعات و داده‌ها، استفاده از حسابرسی مستمر در اعتباربخشی صورت‌های مالی امری ضروری به نظر می‌رسد.

• سلیمانی‌امیری و شفیع‌زاده (۱۳۹۳) در تحقیق خود با عنوان «حسابرسی مستمر و نظارت مستمر، چالش‌های گذشته، فرصت‌های پیش رو» بیان کردند که حسابرسی مستمر از طریق کاهش زمان و هزینه، افزایش انعطاف‌پذیری، کاهش خطاها، افزایش تمرکز بر روی کنترل‌های داخلی و کاهش هزینه سرمایه منجر به افزایش اثر بخشی حسابرسی می‌شود. آنان با بررسی چالش‌ها و فرصت‌ها به این نتیجه رسیدند که اگر بتوان ارزش این رویکرد را به طور اثربخشی اثبات، مستند و منتشر

کرد و همچنین گردهمایی مانند انجمن حسابداران رسمی آمریکا و هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام^۱ در امر 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.

• رحمانی و همکاران (۱۳۹۴) در پژوهشی به بررسی موانع استقرار واحد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های دولتی ایران پرداختند. آن‌ها به این نتیجه رسیدند که موانع پیشروی استقرار سیستم حسابرسی مستمر شامل عدم شناخت، آموزش و موانع فرهنگی، سازمانی و قانونی، در حسابرسی داخلی در سه گروه اصلی جای می‌گیرند: "موانع مرتبط با کارکنان واحد حسابرسی داخلی" و "هماهنگی مناسب فرهنگی، سازمانی و قانونی" شامل محدودیت‌های مرتبط با فرهنگ و قوانین حاکم بر محیط جامعه و محیط سازمانی است. همچنین عدم شناخت، آموزش و هماهنگی مناسب، به محدودیت‌های مرتبط با ابعاد آموزشی که از سوی بخش‌های درون سازمانی و نهادهای حرفه‌ای جامعه تحت تأثیر قرار می‌گیرد، اشاره دارد. از سویی موانع مرتبط با کارکنان نیز به کمبود نیروی متخصص در زمینه حسابرسی دانشگاه‌ها و عدم اشتغال حسابرسان مستقل با تجربه در زمینه حسابرسی داخلی اشاره می‌کند.

• حیدری (۱۳۹۶) در تحقیقی با عنوان "حسابرسی مستمر و نقش آن در قابل اتکا بودن صورت‌های مالی" بیان کرد که امروزه فناوری‌های موجود فرآیند ارزش در شرکت‌ها را دستخوش تغییر کرده است و همانند گذشته صورت‌های مالی برای سرمایه‌گذاری از ارزش پندانی برخوردار نمی‌باشد. در حالی که تغییرات تهدید جدی برای دوام حسابرسی محسوب می‌شود، فرصت‌های جدید را برای حسابرسان نیز جهت ادامه کار ایجاد نموده است. انجمن حسابداران رسمی آمریکا و حسابداران خبره کانادا حسابرسی مستمر را نوعی از خدمات اعتباردهی معرفی نموده‌اند که به طور دائمی انجام می‌شود و با حسابرسی صورت‌های مالی متفاوت است. حسابرسی مستمر روشی است که حسابرسان مستقل را قادر می‌سازد تا اظهار نظر خود را درباره یک موضوع خاص ارائه نمایند. این امر با به کارگیری مجموعه‌ای از گزارش‌های حسابرسی درباره وقایع با اهمیت و برجسته به طور همزمان و در مدت کوتاهی انجام می‌شود. از این رو حسابرسی مستمر می‌تواند موانع و مشکلات فنی با اهمیتی را نیز با خود به همراه آورد.

۵. سؤالات تحقیق

با توجه به مباحث مطرح شده در بیان مساله و اهمیت موضوع، مبانی نظری و پیشینه تحقیق، در این تحقیق، این سؤالات مطرح می‌شود که آیا مدیران حسابرسی داخلی، آگاهی لازم از حسابرسی مستمر را دارند؟ و آیا مدیران حسابرسی داخلی، حسابرسی مستمر را در عمل به کار می‌برند؟

۶. فرضیات تحقیق

با توجه به پیشینه‌های خارجی و داخلی و سؤالات مطرح شده، فرضیه‌های تحقیق به صورت زیر بیان می‌شوند.

فرضیه اول: مدیران حسابرسی داخلی، آگاهی لازم از حسابرسی مستمر را دارند.

فرضیه دوم: مدیران حسابرسی داخلی، حسابرسی مستمر را در عمل به کار می‌برند.

۷. روش تحقیق

این تحقیق، از یک سو، از جمله تحقیق‌های میدانی آزمایشی است که با طی مراحل روش علمی تحقیق، شامل بیان مساله، فرضیه‌ها، جمع‌آوری، تبدیل و طبقه‌بندی اطلاعات، تجزیه و تحلیل و آزمون فرضیه‌ها و در نهایت تهیه گزارش تحقیق صورت می‌پذیرد. از سوی دیگر، تحقیق پیمایشی است که ابزار اصلی جمع‌آوری اطلاعات در آن فیش برداری از منابع مکتوب و شبکه‌های اینترنت و همچنین پرسشنامه می‌باشد.

۷.۱. قلمرو تحقیق (قلمرو موضوعی، زمانی و مکانی)

در این تحقیق، میزان آشنایی و به کارگیری حسابرسی مستمر توسط مدیران حسابرسی داخلی مورد بررسی قرار گرفته است. قلمرو زمانی این تحقیق، مقطع اسفند ماه ۱۳۹۶ می‌باشد. همچنین قلمرو مکانی این تحقیق، مدیران حسابرسی داخلی عضو جامعه حسابرسان داخلی ایران در نظر گرفته شده است.

۸. روش گردآوری اطلاعات

در این تحقیق، گردآوری اطلاعات در دو مرحله انجام شده است. در مرحله اول برای تدوین مبانی نظری تحقیق به منظور جمع‌آوری اطلاعات مورد نظر با توجه به موضوع تحقیق از روش کتابخانه ای استفاده شده است. در مرحله دوم، برای جمع‌آوری داده‌ها به منظور آزمون فرضیه‌ها با توجه به

موضوع تحقیق از روش تحقیق‌های پیمایشی استفاده شده است. در این تحقیق برای جمع‌آوری داده‌ها از پرسشنامه‌ای حاوی ۴ سؤال عمومی و ۲۶ سؤال تخصصی استفاده شده است. سپس برای آماده‌سازی اطلاعات از نرم‌افزار اکسل استفاده شده است. به این ترتیب که پس از استخراج اطلاعات مربوط به متغیرهای مورد بررسی از منابع ذکرشده، این اطلاعات در کاربرگ‌های ایجاد شده در محیط این نرم‌افزار وارد شده و سپس محاسبات لازم برای دستیابی به متغیرهای مورد بررسی انجام شده است.

۹. روایی و پایایی

روایی و پایایی از ویژگی‌هایی است که برای مفید و مؤثر شدن پژوهش و همچنین روش‌های گردآوری اطلاعات داده‌ها، شرط اساسی به شمار می‌آید. روایی در حقیقت به ارتباط منطقی بین پرسش‌های آزمون و مطلب مورد سنجش اشاره دارد. به منظور بررسی روایی پرسشنامه تحقیق، تعدادی از پرسشنامه اولیه در اختیار اساتید حرفه‌ای و متخصصان در این زمینه قرار گرفت تا نظر خود را در مورد مفاهیم و سازه‌های نامربوط در پرسشنامه اعلام نمایند. پس از بررسی پاسخ‌های جمع‌آوری شده و انجام اصلاحات پیشنهادی، نسخه نهایی برای توزیع بین پاسخ‌دهندگان تهیه گردید. منظور از پایایی (قابلیت اعتماد) پرسشنامه این است که در زمان‌های مختلف قابلیت استفاده داشته باشد. یعنی در صورتی که پرسشنامه‌ای در طول مدت زمان کوتاهی توزیع و سپس جمع‌آوری شود، نتیجه‌های آن از یک نمونه مشخص همانند هم باشد. عدم پایایی مناسب ممکن است به نامفهوم بودن سؤال‌ها، نامربوط بودن آن‌ها به فرضیه‌ها و مانند آن‌ها برگردد. یکی از معروف‌ترین معیارهای سنجش پایایی، استفاده از معیار آلفای کرونباخ است که به صورت زیر تعریف می‌شود:

$$\alpha = \frac{K}{K-1} \left(1 - \frac{\sum S_i^2}{S_{sum}^2} \right)$$

که در آن S_i انحراف معیار سؤال i ام، S_{sum} انحراف معیار مجموع سؤال‌ها و K تعداد سؤال‌های پرسشنامه است. هرچه مقدار آلفا نزدیک به مقدار یک باشد نشان دهنده میزان پایایی بالاست. مقدار آلفا برای پرسشنامه تحقیق با استفاده از نرم‌افزار SPSS نسخه ۱۸ برابر با ۰/۸۵ به دست آمده است که نشانگر پایایی بالای پرسشنامه است (ایران نژادپاریزی، ۱۳۸۵).

۱۰. یافته‌های تحقیق و تجزیه و تحلیل آن

مشخصات فردی پاسخ‌دهندگان به شرح جدول ۲ است:

در راستای تأیید یا عدم تأیید فرضیات آزمون t - استیودنت به کار گرفته شده و مقدار میانگین پاسخ‌ها با حد و سط گزینیه‌ها یعنی مقدار متوسط (۳) آزموده شده است. برای بررسی رابطه بین آگاهی و به کارگیری از رگرسیون ساده خطی استفاده و محاسبات و استخراج خروجی‌ها با استفاده از نرم‌افزارهای آماری Excel و SPSS۱۸ انجام گرفته است.

جدول ۲: توزیع فراوانی پاسخگویان به تفکیک عوامل مختلف

درصد	تعداد	توزیع فراوانی پاسخگویان به تفکیک عوامل مختلف	
٪۱۰	۱۱	زن	جنسیت
٪۹۰	۹۴	مرد	
٪۱۰۰	۱۰۵	کل	
٪۳	۳	زیر ۵ سال	سابقه
٪۲۷	۲۸	از ۵ سال تا ۱۱ سال	
٪۷۰	۷۴	بیشتر از ۱۱ سال	
٪۱۰۰	۱۰۵	کل	
٪۳۹	۴۱	کارشناسی	تحصیلات
٪۵۰	۵۳	کارشناسی ارشد	
٪۱۰	۱۱	دکتری	
٪۱۰۰	۱۰۵	کل	
٪۸۶	۹۰	حسابداری	رشته تحصیلی
٪۱۰	۱۱	مدیریت	
٪۴	۴	سایر	
٪۱۰۰	۱۰۵	کل	

در جدول ۳، شاخص‌های مرکزی از جمله میانگین و میانه و شاخص‌های پراکندگی از جمله انحراف معیار، کشیدگی و چولگی برای متغیرهای مختلف محاسبه شده است بزرگ بودن میانگین از میانه وجود نقاط بزرگ را در داده‌ها نشان می‌دهد زیرا میانگین تحت تأثیر این مقادیر قرار می‌گیرد. در این موارد، توزیع داده‌ها چوله به راست است و در حالت برعکس و در برخی موارد چوله به چپ است.

جدول ۳: آمار توصیفی برای متغیرهای تحقیق

متغیرها	تعداد	میانگین	میانه	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی	حداقل	حداکثر
میزان آگاهی	۱۰۵	۳/۸۳	۳/۷۶	۰/۴۵	-۰/۱۳	-۰/۸۸	۲/۹۵	۴/۷۶
میزان کاربری	۱۰۵	۲/۷۹	۳/۸۳	۰/۷۳	-۰/۳۴	۰/۱۶	۱/۰۰	۴/۵۰

مقدار چولگی و کشیدگی برای متغیرهای تحقیق نزدیک به صفر است که این شاخص‌ها نشانگر است که این متغیرها توزیع تقارن نسبی دارند و از این نظر توزیع این متغیر شبیه توزیع نرمال است توزیع سایر متغیر نیز نسبتاً متقارن است. بررسی‌های به عمل آمده نشان می‌دهد که آماره‌های تحقیق برای استفاده در آمار استنباطی مطلوب می‌باشد.

۱۰.۱. بررسی نرمال بودن توزیع متغیر وابسته

با استفاده از آزمون کلموگروف-اسمیرنف^۱ (KS) نرمال بودن متغیرها بررسی شده است.

جدول ۴: آزمون کلموگروف اسمیرنف برای بررسی نرمال بودن متغیرهای تحقیق

مقدار احتمال	مقدار Z کلموگروف-اسمیرنف	بیشترین تفاوت			عوامل نرمال		تعداد	متغیر
		منفی	مثبت	قدرمطلق	انحراف معیار	میانگین		
۰/۳۴۲	۰/۹۴	-۰/۰۸	۰/۰۹	۰/۰۹	۰/۴۵	۳/۸۳	۱۰۵	میزان آگاهی
۰/۱۱۷	۱/۱۹	-۰/۱۲	۰/۰۶	۰/۱۲	۰/۷۳	۲/۷۹	۱۰۵	میزان کاربری

مقادیر احتمال برای متغیرهای میزان آگاهی برابر با ۰/۳۴۲ و برای میزان کاربری برابر با ۰/۱۱۷ است که همگی بیشتر از ۰/۰۵ است یعنی توزیع این متغیر مطابق پیش‌بینی (شاخص‌های چولگی و کشیدگی نزدیک به صفر) نرمال است.

۱۰.۲. آزمون فرضیه‌ها با استفاده از آزمون t

شواهد تجربی تأیید می‌کند که طرز عمل درباره متغیرهای ترتیبی، در صورتی که طبقه‌ها فاصله داشته باشند، می‌تواند مانند مقیاس‌های فاصله‌ای باشد. بنابراین تجزیه و تحلیل آمار پارامتری از قبیل آزمون t، رگرسیون برای متغیرهای ترتیبی توجیه دارد. بدین معنی که اگر در یک تحقیق از مقیاس ترتیبی لیکرت ۵ تایی یا بیشتر (از خیلی کم تا خیلی زیاد یا قویاً مخالف تا قویاً موافق) استفاده شده باشد، می‌توان از یک سیستم کد دادن با تخصیص عدد ۱ تا ۵ یا سایر تحلیل‌های آماری پارامتری از قبیل آزمون t، رگرسیون و ... که ویژه سطوح بالاتر را نیز برای سطح ترتیبی به کار برد.

^۱. Kolmogorev-smirnov (KS) test

الف- فرضیه اول:

فرض صفر و فرض مقابل به صورت آماری زیر است.

$$\begin{cases} H_0: \mu \leq 3 & \text{مدیران حسابرسی داخلی آگاهی لازم از حسابرسی مستمر ندارند} \\ H_1: \mu > 3 & \text{مدیران حسابرسی داخلی آگاهی لازم از حسابرسی مستمر دارند} \end{cases}$$

محاسبه آماره آزمون و توزیع آماری آن می‌باشد. آماره آزمون دارای توزیع t (تقریباً نرمال برای این داده‌ها) است.

جدول ۵: آزمون میانگین تک نمونه‌ای برای بررسی فرضیه فرعی اول

متغیرها	تعداد	میانگین	انحراف معیار	مقدار t	درجه آزادی
میزان آگاهی	۱۰۵	۳/۸۳	۰/۴۵	۱۹/۰۲	۱۰۴

بنابراین فرض صفر در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می‌شود و مدیران حسابرسی داخلی آگاهی لازم از حسابرسی مستمر دارند.

ب- فرضیه دوم

فرض صفر و فرض مقابل به صورت آماری زیر است.

$$\begin{cases} H_0: \mu \leq 3 & \text{مدیران حسابرسی داخلی حسابرسی مستمر را در عمل به کار نمی‌برند} \\ H_1: \mu > 3 & \text{مدیران حسابرسی داخلی حسابرسی مستمر را در عمل به کار می‌برند} \end{cases}$$

جدول ۶: آزمون میانگین تک نمونه‌ای برای بررسی فرضیه فرعی دوم

متغیرها	تعداد	میانگین	انحراف معیار	مقدار t	درجه آزادی
میزان کاربری	۱۰۵	۲/۷۹	۰/۷۳	-۲/۹۰	۱۰۴

در این مورد، فرض صفر در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد نمی‌شود و مدیران حسابرسی داخلی حسابرسی مستمر را در عمل به کار نمی‌برند.

۱۰.۳. برآورد مدل با استفاده از روش رگرسیون ساده خطی

برای بررسی ارتباط دو متغیر با هم مدل رگرسیونی مناسبترین روش است در این روش علاوه بر بررسی وجود ارتباط می‌توان مقادیر متغیر وابسته را به ازای مقدار خاصی از متغیر مستقل برآورد یا

پیش‌بینی نمود. به عبارت دیگر رابطه بین دو متغیر به صورت خطی فرمول‌بندی و نوشته می‌شود استفاده از ابزار رگرسیون هم در بررسی ارتباط و نیز در بررسی تأثیر متغیرها بر متغیر دیگر به عنوان انتخاب اول روش آماری (به شرط برقرار بودن پیش فرض‌هایی از قبیل نرمالیتی، وجود رابطه خطی، همسانی واریانس و ...) توصیه می‌گردد. در ادامه برای بررسی فرضیات از این روش‌ها استفاده شده است.

مدل اصلی

رابطه بین آگاهی از حسابرسی مستمر و کاربری از حسابرسی مستمر به صورت زیر مدل‌سازی می‌گردد.

$$Y_i = \beta_0 + \beta_1 X_i + \varepsilon_i$$

که در مدل بالا X متغیر میزان آگاهی و Y میزان به کارگیری حسابرسی مستمر است. هدف، برآورد پارامترهای β_0, β_1 با استفاده از روش حداقل مربعات معمولی^۱ (OLS) است که به ترتیب مقادیر عرض از مبدا و شیب خط را نشان می‌دهند. میزان شیب خط نوع ارتباط (جهت و میزان ارتباط) را مشخص می‌کند. فرض صفر و فرض مقابل برای معنی‌داری مدل به صورت زیر است.

$$\begin{cases} H_0: \text{مدل معنی‌داری وجود ندارد.} \\ H_1: \text{مدل معنی‌داری وجود دارد.} \end{cases}$$

در جدول ۷ نتایج تحلیل آورده شده است:

مقدار احتمال معنی‌داری F برابر با $0/000$ است. این مقدار کمتر از $0/05$ است بنابراین فرض صفر در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می‌شود یعنی در سطح اطمینان ۹۵ درصد مدل معنی‌داری وجود دارد. میزان ضریب تعیین برابر با $0/56$ است یعنی در حدود ۵۶ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیر مستقل بیان می‌گردد.

جدول ۷: آزمون معناداری مدل ضریب همبستگی و ضریب تعیین برای مدل

همبستگی	ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل‌شده	مقدار F	مقدار احتمال F
۰/۷۵	۰/۵۶	۰/۵۶	۱۳۱/۴۸	۰/۰۰۰

^۱ Ordinary least squares

نحوه داوری به این صورت است که اگر مقدار t در ناحیه رد قرار گیرد فرض صفر رد می‌شود.

جدول ۸: برازش و برآورد پارامترهای مدل

پارامترها	مقدار بتا	انحراف معیار	مقدار t	سطح معناداری
مقدار ثابت	-۱/۹۰	۰/۴۱	-۴/۶۱	۰/۰۰۰
میزان آگاهی	۱/۲۲	۰/۱۱	۱۱/۴۷	۰/۰۰۰

مقدار آماره t برای میزان آگاهی برابر با ۱۱/۴۷ است این مقدار در ناحیه رد فرض صفر است بنابراین میزان آگاهی در به کارگیری حسابرسی مستمر مؤثر است. مقدار آماره t برای عرض از مبدا برابر با -۴/۶۱ است که در سطح اطمینان ۹۵ درصد در ناحیه رد فرض صفر قرار دارد یعنی عرض از مبدا معنادار است.

به کارگیری حسابرسی مستمر $= (-1/90) + (1/22) * \text{میزان آگاهی}$

یعنی با افزایش میزان آگاهی مدیران، میزان به کارگیری حسابرسی مستمر نیز افزایش یافته است.

۱۱. خلاصه و نتیجه‌گیری

حسابرسی مستمر یک نوآوری تکنولوژی از فرآیند حسابرسی سنتی است. مفهوم حسابرسی مستمر تقریباً در دو دهه متداول شده است، اما حسابرسی مستمر به طور عملی کاملاً جدید است هنوز آن طور که باید در کشور مورد استقبال نگرفته است و تا به امروز حسابرسی مستمر به طور محدود توسط حسابرسان داخلی استفاده شده است. حسابرسی مستمر با استفاده از تکنولوژی و اتوماسیون، شیوه حسابرسی سنتی را تغییر و پیشرفت داده است. در عصر حسابداری بی‌درنگ و ارتباطات بی‌درنگ، رویه‌های سنتی و مرسوم حسابرسی حتی اگر اثربخش هم باشد، اغلب بعد از وقوع تقلب یا اشتباه نتایج حسابرسی را با فاصله زمانی زیادی ارائه می‌کند. به علاوه رویه‌های حسابداری جاری اشتباهات عمدی و سهوی را به طور کامل پوشش نداده و فقط بعد از وقوع آن و پس از آنکه تأثیر با اهمیتی بر شرکت گذارد، مشخص می‌سازد. براین اساس به کارگیری شیوه‌هایی برای کشف زود هنگام این اشتباهات ضرورت می‌یابد و این اطمینان‌بخشی بی‌درنگ می‌تواند به جلوگیری از اشتباهات عمدی یا سهوی کمک کند.

نتایج آزمون فرضیه‌های تحقیق به شرح زیر است:

(۱) مدیران حسابرسی داخلی، آگاهی لازم از حسابرسی مستمر را دارند.

نتایج حاصل از این فرض تحقیق، با نتایج حاصل از تحقیق گرومر و مارتی (۱۹۸۹) که به بررسی مسائل مربوط به کنترل و امنیت در محیط پایگاه داده‌ها پرداخته و به این نتیجه رسیدند که افزایش و ارتقای میزان دانش و آگاهی حسابرسان برای استفاده از نوعی زیر سیستم حسابرسی جاسازی شده در داخل سیستم شرکت لازم و ضروری است و با نتایج حاصل از تحقیق رضایی و همکاران (۲۰۰۱) که حسابرسی مستمر را بررسی کرده و به این نتیجه رسیدند که حسابرسان می‌توانند از طریق حسابرسی مستمر بیشتر بر کسب شناخت و دانش در مورد عملیات و ساختار کنترل داخلی شرکت تأکید کنند، هم‌راستا و همسو می‌باشد. همچنین نتایج حاصل از فرض تحقیق، با نتایج حاصل از تحقیق مارتی و گرومر (۲۰۰۴) که شرایط لازم را برای هدایت و پشتیبانی از حسابرسی مستمر را بررسی کرده و به این نتیجه رسیدند که حسابرسان باید در سیستم‌های اطلاعاتی، فناوری رایانه و موضوعات اساسی حسابرسی، آگاهی و تخصص داشته باشد، و با نتایج حاصل از تحقیق سلیمانی‌امیری و شفیع‌زاده (۱۳۹۳) که به بررسی حسابرسی مستمر و نظارت مستمر پرداخته و به این نتیجه رسیدند که برگزاری گردهمایی‌ها و آموزش و حمایت از حسابرسی مستمر و نظارت مستمر نقش مؤثری در افزایش آگاهی حسابرسان دارد، هم‌راستا و همسو می‌باشد.

(۲) مدیران حسابرسی داخلی، حسابرسی مستمر را در عمل به کار نمی‌برند.

نتایج حاصل از این فرض تحقیق، با نتایج حاصل از تحقیق واسارلی و هالپر (۱۹۹۱) که مفهوم آزمون مستمر بی‌درنگ را در زمینه حسابرسی داخلی بررسی کردند و به این نتیجه رسیدند که حسابرسی مستمر روشی برای حسابرسی داخلی سیستم‌های بزرگ قدیمی است و باید در عمل به کار گرفته شود و با نتایج حاصل از تحقیق کوگن و همکاران (۱۹۹۹) که مفهوم حسابرسی مستمر را به حسابرسی مستمر تعمیم دادند و تحقیق بیرستیکر و همکاران (۲۰۰۱) که حسابرسی سنتی و حسابرسی مستمر را مقایسه کردند و تحقیق واسارلی و همکاران (۲۰۰۲) که تاخیر بحران‌های اخیر را در صورت وجود حسابرسی مستمر بررسی کردند و به این نتیجه رسیدند که حسابرسی مستمر نتایج حاصل از حسابرسی را در زمان وقوع رویداد یا با فاصله کمی پس از آن به ذی‌نفعان خارجی گزارش می‌کند و هدف از آن، این است که پیشگیرانه بوده و از وقوع ارائه نادرست صورت‌های مالی جلوگیری کرده و مانع برخی رسوایی‌های مالی در قرن بیست و یکم می‌شود و باید در عمل به کار گرفته شود، هم‌راستا و همسو است. همچنین نتایج حاصل از این فرض تحقیق، با نتایج حاصل از تحقیق الس و همکاران (۲۰۰۸) که تفاوت حسابرسی‌های مستمر و سنتی را بررسی کردند و به این نتیجه رسیدند که در حسابرسی مستمر، کنترل‌ها و اعتباربخشی مستمر

داده‌ها به طور همزمان مورد استفاده قرار می‌گیرند. بنابراین حسابرسان باید حسابرسی مستمر را در عمل به کار گیرند و با نتایج حاصل از تحقیق واسارلی و چان (۲۰۱۱) و چان و همکاران (۲۰۱۱) که نوآوری و عملکرد حسابرسی مستمر را بررسی کرده و بیان می‌کنند که پارادایم حسابرسی سنتی در زمان اقتصادی واقعی منسوخ شده است و حسابرسی مستمر می‌تواند باعث توقف یا به تعلیق درآوردن عدم رعایت (نقض) کنترل‌های داخلی و معاملات غیرعادی به صورت هنگام شود. بنابراین حسابرسی مستمر باید در عمل به کار گرفته شود، هم‌راستا و همسو است. نتایج حاصل از این فرض تحقیق نیز با نتایج حاصل از تحقیق گنزالز و همکاران (۲۰۱۲) که سوابق استفاده از حسابرسی مستمر در زمینه حسابرسی داخلی را بررسی کردند و به این نتیجه رسیدند که حسابرسی مستمر با وجود مزایای بسیار زیاد آن، پذیرفته شده ولی به کارگیری آن در عمل بسیار کند بوده است و نتایج حاصل از تحقیق واسارلی و همکاران (۲۰۱۲) که پذیرش حسابرسی مستمر به وسیله حسابرسان داخلی را بررسی کردند و نتیجه گرفتند که به دلیل بحران‌های اقتصادی اخیر و نیاز به اطلاعات صحیح و قابل اتکا، اطمینان‌بخشی به موقع و مداوم اطلاعات با استفاده از روش‌شناسی حسابرسی مستمر و نظارت مستمر ضرورت می‌یابد، هم‌راستا و همسو است. همچنین با نتایج حاصل از تحقیق مدرس و دیانتی‌دیلمی (۱۳۸۳) و فرقاندوست‌حقیقی (۱۳۸۵) و عرب‌مازازی‌دی و همکاران (۱۳۸۷) که به بررسی حسابرسی مستمر پرداخته و به این نتیجه رسیدند که با تکامل فرآیند حسابرسی و انجام تحقیقات بیشتر انجام حسابرسی مستمر ممکن می‌شود و حسابرسی مستمر، باعث ارتقای بهره‌وری، کارایی و اثربخشی عملیات حسابرسی می‌شود، هم‌راستا و همسو است.

۱۲. پیشنهادات تحقیق

۱۲.۱. پیشنهادات کاربردی

با توجه به مطالب پیشگفته، حسابرسی مستمر منجر به افزایش کیفیت و مربوط بودن و قابل اتکا بودن اطلاعات می‌شود. امید است که مدیران حسابرسی داخلی با دانستن این منافع به استفاده از آن همت گمارند. برای شروع پیشنهاد می‌شود که در آموزش‌های دانشگاهی و دوره‌های آموزشی حرفه‌ای از منافع حاصل از حسابرسی مستمر و همچنین چگونگی اجرای آن و مهیا ساختن شرایط لازم صحبت شود تا مدیران حسابرسی داخلی به اجرای حسابرسی مستمر تشویق شوند. انجمن حسابرسی داخلی ایران می‌تواند با برگزاری دوره‌های آموزشی حرفه‌ای، سمینارها و کارگاه‌های آموزشی، تدوین و انتشار مجلات حرفه‌ای و آموزش‌های مجازی میزان آگاهی حسابرسان داخلی را در مورد حسابرسی مستمر ارتقا داده و آنان را به استفاده از فرآیند حسابرسی مستمر در عمل

تشویق کند. از آنجایی که حسابرسی مستمر، حسابرسان را قادر می‌سازد تا نمونه بزرگ‌تری از معاملات صاحبکار را سریع‌تر و کارآمدتر از آزمون‌های دستی حسابرسی بررسی نمایند و همچنین می‌تواند زمان و هزینه‌هایی را که حسابرسان به طور سنتی در بررسی دستی معاملات و مانده حساب‌ها صرف نموده کاهش داده و در نهایت باعث کاهش دوره یا چرخه حسابرسی گردد، حسابرسان باید تمهیدات لازم را فراهم کنند تا با به کارگیری حسابرسی مستمر در عمل از مزایای آن بهره‌مند شوند.

۱۲.۲. پیشنهادات برای تحقیق آتی

با انجام هر تحقیق، راه به سوی تحقیقات آتی باز می‌شود و لزوم انجام تحقیقات بیشتری احساس می‌گردد. موضوعات زیر برای انجام تحقیق توسط سایر محققان پیشنهاد می‌گردد:

- بررسی روش‌های ارتقای میزان آشنایی حسابرسان در مورد حسابرسی مستمر
- بررسی علل عدم به کارگیری حسابرسی مستمر توسط حسابرسان
- بررسی تأثیر به کارگیری حسابرسی مستمر بر کیفیت حسابرسی
- بررسی تأثیر سیستم‌های اطلاعاتی، رایانه و فناوری اطلاعات بر حسابرسی مستمر
- بررسی تأثیر به کارگیری حسابرسی مستمر بر میزان اطمینان‌بخشی اطلاعات گزارش شده
- بررسی تأثیر به کارگیری حسابرسی مستمر بر میزان مربوط بودن و قابلیت اتکای اطلاعات گزارش شده
- بررسی تأثیر به کارگیری حسابرسی مستمر بر بهره‌وری و کارایی و اثربخشی و صرفه اقتصادی عملیات حسابرسی
- بررسی منافع و چالش‌های به کارگیری و اجرای حسابرسی مستمر

۱۳. محدودیت‌ها

• روش این تحقیق پرسشنامه‌ای بوده و پرسشنامه دارای محدودیت‌های ذاتی است.

۱۴. منابع

آذر، ع. و مؤمنی، م. (۱۳۸۴). آمار و کاربرد آن در مدیریت (تحلیل آماری). تهران، انتشارات سمت، چاپ سوم.

ایران نژادپاریزی، م. (۱۳۸۵). روش‌های تحقیق در علوم اجتماعی، تهران، انتشارات نشر مدیران.

- حیدری، د. (۱۳۹۶). حسابداری مستمر و نقش آن در قابل اتکا بودن صورت‌های مالی، فصلنامه پژوهش‌های جدید در مدیریت و حسابداری، دوره جدید (۴)، ۱-۱۴.
- سلیمانی‌امیری، غ. و شفیع‌زاده، ب. (۱۳۹۳). "حسابرسی مستمر و نظارت مستمر؛ چالش‌های گذشته، فرصت‌های پیش رو". فصلنامه حسابرس، (۷۲)، ۹۴-۱۰۰.
- عبداللهی، ا. (۱۳۹۲). چالش حرفه حسابداری: حسابرسی مستمر یا اتکا بر حسابرسی سنتی؟ یازدهمین همایش سراسری حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد.
- عرب‌مازازی‌زدی، م.، و اعظم‌پور، ی. و شهری، م. (۱۳۸۷). "حسابرسی مستمر در عصر فناوری اطلاعات". ماهنامه حسابدار، (۱۹۴)، ۶۰-۶۶.
- عرب‌مازازی‌زدی، م. و مداحی، آ. (۱۳۸۸). "حسابرسی مستمر: چیستی و چرایی". فصلنامه دانش حسابداری، ۹ (۲۹)، ۴-۱۹.
- فرقاندوست‌حقیقی، ک. (۱۳۸۵). "حسابرسی مستمر کشف یک مفهوم". فصلنامه حسابرس، (۳۵)، ۸۲-۷۶.
- کردستانی، غ. و رحیمی، م. (۱۳۸۸). "حسابرسی مستمر و زبان گزارشگری تجاری توسعه‌پذیر". فصلنامه حسابدار رسمی، دوره جدید، (۸)، ۱۰۴-۱۱۳.
- کوپائی‌حاجی، م. (۱۳۸۷). "حسابرسی مستمر، فنون و مدل‌ها". دانش حسابداری، ۸ (۲۷)، ۱۷-۲۷.
- مدرس، ا. و دیانتی‌دیلمی، ز. (۱۳۸۳). "حسابرسی مستمر: حرکتی همگام با زمان". فصلنامه حسابدار رسمی، ۱ (۱)، ۲۸-۳۵.
- ودیعی، م. و موسوی‌نژاد، ر. (۱۳۸۷). "حسابرسی در عصر تجارت الکترونیک". فصلنامه حسابرس، (۴۱)، ۱۰-۱۷.

Alles, M., Brennan, G., Kogan, A. and Vasarhelyi, M.A. (2006). "Continuous Monitoring of Business Process Controls: A Pilot Implementation of a Continuous Auditing System at Siemens". *International Journal Accounting Information System*, 7 (2): 137-161.

Alles, M.G., Kogan, A. and Vasarhelyi, M.A. (2004). "Restoring Auditor Credibility: Tertiary Monitoring and Logging of Continuous Assurance Systems". *International Journal of Accounting Information System*, 5 (2): 183-202.

Alles, M.G., Kogan, A., Vasarhelyi, M.A. and Wu, J. (2008). "Continuous Data Level Auditing Using Continuity Equations". *A Journal of Practice and Theory*, 21 (1): 125-138.

- Alles, M.G., Kogan, A. and Vasarhelyi, M.A. (2008). "Putting Continuous Auditing Theory in to Practice: Lessons from two Pilot Implementations". *Journal Accounting Information System*, 22 (2): 195-214.
- Bierstaker J.L., Burnaby, P. Thibodeau, J. (2001). "The Impact of Information Technology on the Audit Process: An Assessment of the State of the Art and Implications for the Future". *Managerial Auditing Journal*, 16 (3): 159-164.
- Chan, D. and Vasarhelyi, M.A. (2011). "Innovation and Practice of Continuous Auditing". *International Journal of Accounting Information Systems*, 12 (2): 152-160.
- Du, H. and Roohani, S. (2007). "Meeting Challenges and Expectations of Continuous Auditing in the Context of Independent Audits of Financial Statements". *International Journal of Auditing*, 11 (2): 133-146.
- Gonzales, G.C., Sharma, P.N. and Galletta, D.F. (2012). "The Antecedents of the Use of Continuous Auditing in the Internal Auditing Context". *International Journal of Accounting Information System*, 13 (3): 248-262.
- Goodwin, J. and Wu, D. (2016). "What is the Relationship between Audit Partner Busyness and Audit Quality?" *Contemporary Accounting Research*, 33 (1): 341-377.
- Groomer, S.M. and Murthy, U.S. (1989). "Continuous Auditing of Database Applications: An Embedded Audit Module Approach". *Journal of Information Systems*, 3 (2): 53-69.
- Kogan, A., Sudit, E.F. and Vasarhelyi, M. (1999). "Continuous Online Auditing: a Program of Research". *Journal of Information Systems*, 13 (2): 87-103.
- Kogan, A., Sudit, E.F. and Vasarhelyi, M. (2003) "A Continuous Online Auditing: An Evolution". *Journal of Information Systems*, 1 (3): 87-103.
- Marx, L. and Farti, T. (2013). "An Empirical Analysis of the Effects of Auditor Time Budget Pressure and Time Deadline Pressure". *Journal of Applied Business Research*, 21 (1): 23-27.
- Malski, D.M. and Suten, G.F. (2015). "The Effect of Continuous Auditing on Audit Quality". *Journal of Practice Theory*, 31 (4): 139-165.
- Rahmani, A. and Ghashghaee, F. (2015). "Difficulty in Establishing Internal Control Department in Governmental Universities in Iran". *Military Management Journal*, 57 (15): 120-153 [In Persian].

- Rezaee, Z., Sharbatoghlie, A., Elam, R. and McMicle, P. (2018). "Continuous Auditing: Building Automated Auditing Capability". *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 21 (1): 147-163.
- Ricchiute, D. (2006). Auditing, 8.bs. Mason, United States, Thomson South Western Press.
- Roohani, S.J. (2003). "Trust and Data Assurances in Capital Markets: The Role of Technology Solutions". *Bryant College & Pricewaterhouse Coopers*, Smithfield, RI; (1): 137-160.
- Sundgren, S. and Svanstrom, T. (2014). "Auditor-in-charge Characteristics and Going-Concern Reporting". *Contemporary Accounting Research*, 31 (2): 531-550.
- Vasarhelyi, M.A. and Halper, F.B. (1991). "The Continuous Audit Online Systems". *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 10 (1): 110-125.
- Vasarhelyi, M.A. (2002). Concepts in Continuous Assurance, Available from: [http://raw.rutgers.edu/continuous auditing concepts in continuous assurance](http://raw.rutgers.edu/continuous%20auditing%20concepts%20in%20continuous%20assurance).
- Vasarhelyi, M.A., Alles, M., Kuenkaikaew, S. and Littlely, J. (2012). "The Acceptance and Adoption of Continuous Auditing by Internal Auditors: A Micro Analysis". *International Journal of Accounting Information Systems*, 13 (3): 267-281.
- Warren, D. and Smith, M. (2006). "Continuous Auditing: An Effective Tool for Internal Auditors". *Internal Auditing*, ABI/INFORM Global, (1): 1-19.