Providing the ideal model of audit report and audit quality of the public sector, taking into account the mediating role of internal controls of based on risk

- **Ghobad Shamsi**[۱]
- **Babak Jamshidi Navid** [۲]
- **Mehrdad Ghanbari**[۳]
- **Foroozan Mohammadi yarijani**[٤]

Abstract

Improving the quality of auditing has an effect on improving the accountability of the public sector. The purpose of this research is to provide a model to express the effect of audit report on the quality of public sector audit, taking into account the mediating role of risk-based internal controls. The current research is exploratory and correlational. In the first step, by using the Delphi method and asking the opinion of ٥ experts familiar with the subject, the components related to each of the variables were identified. After this stage, a ٥-choice questionnaire was distributed among ۱۱۰ public sector auditors and accountants. Smart PLS software was used to analyze structural equations. The results of this research showed that (۱) the audit report has a positive and significant effect on the audit quality of the public sector; (۲) the audit report has a negative and significant effect on the risk-based internal controls of the public sector; (۳) risk-based internal controls of the public sector have a negative and significant effect on the audit quality, and (٤) the overall effect of the audit report on the quality of the public sector audit is indirectly explained by the risk-based internal controls. Therefore, it has a partial mediation role. Risk-based internal controls are useful for reducing audit costs and will increase the accountability of the public sector.

Key Words: audit report, audit quality, internal controls of based on risk, public sector

۱ . Ph.D. Candidate, Department of Accounting, Kermanshah Branch, Islamic Azad University, Kermanshah, Iran.

۲ . Assistant Professor, Department of Accounting, Kermanshah Branch, Islamic Azad University, Kermanshah, Iran. jamshidinavid@gmail.com - Responsible author

۳ . Assosiate Professor, Department of Accounting, Kermanshah Branch, Islamic Azad University, Kermanshah, Iran.

٤ . Assosiate Professor, Department of Accounting, Kermanshah Branch, Islamic Azad University, Kermanshah, Iran.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

ارائه الگوی مطلوب گزارش حسابرسی و کیفیت حسابرسی بخش عمومی با در نظر گرفتن نقش میانجی کنترل‌های داخلی مبتنی بر ریسک

- قباد شمسی[۱]
- بابک جمشیدی نوید[۲]
- مهرداد قنبری[۳]
- فروزان محمدی یاریجانی[۴]

چکیده

بهبود کیفیت حسابرسی بر ارتقای پاسخگویی بخش عمومی اثرگذار است. هدف از تحقیق حاضر ارائه الگویی برای بیان تأثیر گزارش حسابرسی بر کیفیت حسابرسی بخش عمومی با در نظر گرفتن نقش میانجی کنترل‌های داخلی مبتنی بر ریسک است. پژوهش حاضر از نوع اکتشافی و همبستگی است. در مرحله اول با استفاده از روش دلفی و نظرخواهی از ۵ خبره آشنا با موضوع، مولفه‌های مرتبط با هر یک از متغیرها شناسایی شد. بعد از این مرحله پرسشنامه ۵ گزینه‌ای بین ۱۱۰ نفر از حسابرسان و ذیحسابان بخش عمومی توزیع شد. برای تحلیل معادلات ساختاری از نرم افزار اسمارت‌پی‌ال‌اس استفاده شد. نتایج این پژوهش نشان داد که (۱) گزارش حسابرسی بر کیفیت حسابرسی بخش عمومی تأثیر مثبت و معناداری دارد؛ (۲) گزارش حسابرسی بر کنترل‌های داخلی مبتنی بر ریسک بخش عمومی تأثیر منفی و معناداری دارد؛ (۳) کنترل‌های داخلی مبتنی بر ریسک بخش عمومی بر کیفیت حسابرسی تأثیر منفی و معناداری دارد و (۴) اثر کل گزارش حسابرسی با کیفیت حسابرسی بخش عمومی از طریق غیر مستقیم توسط کنترل‌های داخلی مبتنی بر ریسک تبیین می‌شود و لذا نقش میانجی‌گری جزئی دارد. کنترل‌های داخلی مبتنی بر ریسک برای کاهش هزینه‌های حسابرسی مفید است و سبب افزایش پاسخگویی بخش عمومی خواهد شد.

واژگان کلیدی: گزارش حسابرسی، کیفیت حسابرسی، کنترل‌های داخلی مبتنی بر ریسک، بخش عمومی

[۱] . دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران.
[۲] . دانشیار، گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران. نویسنده مسئول: jamshidinavid@gmail.com
[۳] . استادیار، گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران.
[۴] . استادیار، گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

۱. مقدمه

کیفیت حسابرسی در پژوهش‌های قبلی و قوانین و استانداردهای حسابرسی موردتوجه زیادی قرارگرفته است. کیفیت حسابرسی بخش عمومی به دلیل تفاوت‌هایی که در استانداردها و قوانین بخش عمومی وجود دارد با بخش خصوصی متفاوت است. مهم‌ترین تفاوت به هدف دو بخش عمومی و خصوصی ا شاره دارد. با توجه به اینکه هدف ا صلی بخش عمومی کسب سود نیست، لذا نوع حسابر سی این دو نیز متفاوت خواهد بود. نبود وجود رقابت در حسابر سی بخش عمومی سبب ایجاد انحصار حسابر سی در دست گروه خاصی خواهد شد (آیدا[۱] و همکاران، ۲۰۱۹). یکی از مهم‌ترین خروجی های حسابرسی گزارش حسابرسی است که نحوه تنظیم آن و مولفه‌های مربوطه بر کیفیت حسابرسی اثرگذار است، چرا که هر چه گزارش حسابر سی نیازمند مولفه‌های بیشتری با شد، حسابر سی با دقت بیشتری انجام می شود(آثاول[۲] و همکاران، ۲۰۲۲).

گزارشات حسابرسی بخش خصوصی تحت استانداردهای خاصی از بندهای مختلف تشکیل شده است. عنوان گزارش، مقدمه، مسئولیت هیئت مدیره، مسئولیت حسابرس، مبانی انواع اظهار نظر، نوع اظهار نظر، همچنین گزارش در مورد سایر الزامات و مقررات قانونی، وظایف بازرس قانونی و مسئولیت های قانونی و مقررات حسابرسی و در نهایت تاریخ و امضای شرکای حسابرسی را در بر می گیرد. بخش عمومی هم در بر گیرنده مواردی مشابه موارد مذکور و یا معادل آنهاست. با توجه به غیرانتفاعی بودن و ساختار بخش عمومی مدیریت و حسابرسان در گزارش متفاوت خواهد بود (افریم[۳] و همکاران، ۲۰۲۰). همچنین با توجه به اینکه نامه مدیریت نیز می‌تواند به عنوان بخشی از گزارش حسابرسی بخش عمومی ارائه شود می‌تواند بر کیفیت کنترل‌های داخلی نیز اثرگذار باشد. مبحث کنترل‌های داخلی به‌موقع و توسعه پایدار و استفاده شفاف، عادلانه و بهینه از منابع، همراه با پاسخگویی از مهم‌ترین مباحث دنیای کنونی است. برای دستیابی به این مفاهیم ارزشمند تاکنون ایده‌های زیادی مطرح شده است که کنترل‌های داخلی مبتنی بر ریسک یکی از این ایده‌ها است. کنترل‌های داخلی یک مفهوم کلان نظارتی است که هدف اصلی آن جلوگیری از زیان‌های احتمالی است. این مبحث هم در بخش خصوصی وجود دارد و هم در بخش دولتی. گرچه تصور عموم بر آن است که ساختار کنترل داخلی معادل اقدامات واحد تجاری برای جلوگیری از تقلب کارکنان است، لیکن چنین اقداماتی تنها جزئی از کنترل‌های داخلی است. به طور کلی ساختار کنترل داخلی یک سازمان که به آن سیستم کنترل داخلی نیز می گویند، شامل سیاستها و روشهایی است که برای تأمین اطمینان نسبی از دستیابی به هدف های سازمان در بخش های مختلف سازمانی با در نظر گرفتن ریسک های موجود بوجود

---

۱. Aida.
۲. Athavale.
۳. Efrim.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

می آید.کنترل‌های داخلی بر کیفیت حسابرسی اثرگذار است. علت اصلی این موضوع این است که کنترل‌های داخلی مطلوب بر بهبود کار حسابرس تاثیر دارد و لازمه دستیابی به یک حسابرسی مطلوب وجود یک سیستم کنترل داخلی اثربخش است (سیراه و همکاران[۱]، ۲۰۱۴). اطمینان نسبی بدان معنی است که هیچ ساختار کنترل داخلی ایده آل نیست و مخارج کنترل داخلی یک واحد تجاری نباید بیش از منافع مورد انتظار آن باشد. سه هدف اصلی کنترل های داخلی مبتنی بر ریسک شامل اثربخشی و کارایی عملیات، قابلیت اتکای گزارشگری مالی و رعایت قوانین و مقررات با در نظر گرفتن ریسک‌های موجود می باشد. برای رسیدن به این سه هدف کنترل های داخلی دارای ۵ مولفه کلیدی هستند: (۱)محیط کنترلی، (۲) فعالیت های کنترلی، (۳) ارزیابی ریسک، (۴) اطلاعات و ارتباطات، (۵) نظارت. هر یک از این مولفه‌ها نیز دارای زیر مجموعه‌هایی هستند که بر اهداف کنترل‌های داخلی اثرگذارند که بهتر است این موارد با در نظر گرفتن ریسک‌های موجود مورد توجه قرار گیرند (لانسیلتو و همکاران[۲]، ۲۰۱۶). بر اساس مباحث فوق مسئله اصلی پژوهش حاضر ارائه الگوی مطلوب گزارش حسابرسی بخش عمومی و کیفیت حسابرسی با در نظر گرفتن نقش میانجی کنترل های داخلی مبتنی بر ریسک است.

اهمیت بررسی مسئله تحقیق حاضر از این موضوع نشأت می‌گیرد که اقتصاد ایران یک اقتصاد دولتی است و هرساله مبالغ بسیار کلانی به دستگاه‌های اجرایی اختصاص‌یافته و در قالب بودجه‌های سنواتی به مصرف آن‌ها می‌رسد. بررسی روند سالیان اخیر حاکی از بزرگ‌تر شدن حجم بودجه سازمان‌ها و نهادهای دولتی دارد. در اختیار داشتن حجم وسیع منابع اقتصادی و احتمال عدم استفاده بهینه از منابع و امکانات، عدم کار آیی و اثربخشی در مصرف و خرج کرد وجوه عمومی و عدم کشف این موارد توسط دستگاه‌های نظارتی همچون دیوان محاسبات کشور و سازمان بازرسی و وزارت امور اقتصادی و دارایی خطراتی هستند که همواره سازمان‌های عمومی با آن مواجه بوده‌اند. فرآیند کنترل و بهبود کیفیت حسابرسی یکی از بااهمیت‌ترین جریاناتی است که هر سازمان برای تضمین بقاء و اطلاع از چگونگی عملکرد و اجرای برنامه‌های خود به آن نیازمند است (حضوری و همکاران، ۱۳۹۴). به علاوه اینکه همواره در سال‌های اخیر ریسک‌های مختلفی بوجود آمده است. با این همه متاسفانه بخش عمومی در سالیان اخیر خیلی مورد توجه قرار نگرفته است و لذا نیاز است که در این زمینه پژوهش‌هایی در جهت غنی نمودن ادبیات پژوهش و ارائه پیشنهادهای کاربردی به دست اندکاران بخش عمومی ارائه گردد. موارد زیر ضرورت انجام تحقیق حاضر را دو چندان می‌کند:

اجباری شدن حسابداری تعهدی بر اساس قوانین مالی

تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی

تدوین استانداردهای حسابرسی

دستورالعمل وزارت دارایی در خصوص افزایش توجه به کنترل های داخلی

افزایش ریسک‌های احتمالی در بخش عمومی با توجه به تحریم های اقتصادی

---

۱. Sarah et al
۲. Lansiluoto et al

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

حسابداری تعهدی بخش عمومی در سال‌های اخیر رشد چشمگیری داشته است به گونه‌ای که تعداد زیادی استاندارد حسابداری در این بخش منتشر شده است و دستگاه‌های دولتی ملزم به استفاده از حسابداری تعهدی شده‌اند. از سویی دیگر استانداردهای حسابرسی نیز بر اساس استانداردهای سازمان بین‌المللی موسسات عالی حسابرسی انتشار یافته‌اند. همه اینها سبب شده تا حسابداری و حسابرسی بخش عمومی به استفاده از رویکردهای حرفه‌ای روی آورند. لازم است که گزارش‌های حسابرسی مناسب برای ذی‌نفعان کلیدی ارائه گردد. از اینرو این تحقیق با ارائه الگویی برای گزارش حسابرسی بخش عمومی دارای نوآوری است. از سویی دیگر تاثیر این الگوی گزارش بر کیفیت حسابرسی بررسی می شود که تاکنون در پژوهش‌های قبلی مشاهده نشده است. نهایتاً کنترل‌های داخلی که روز به روز در حال پیشرفت و حرکت به سمت کنترل-های داخلی مبتنی بر ریسک است در این ارتباط نقش میانجی‌گری بازی می‌کند.

۲. مبانی نظری و تجربی

تئوری زیربنایی بحث کیفیت حسابرسی مرتبط با مبحث پاسخگویی، تئوری ذی‌نفعان، تئوری بیمه و تئوری اطلاعات است که همگی هدفشان ایجاد اعتبار برای گزارشگری مالی سازمان‌هاست. از آنجاییکه ماهیت دولت مستلزم پاسخگویی عمومی و ایجاد مشروعیت در فعالیت‌هایش است، لذا باید به کیفیت حسابرسی توجه شود. پاسخگویی با گزارشگری و کنترل‌های داخلی شروع می‌شود. حسابرسان مستقل بدون اینکه بخشی از ساختار کنترل داخلی باشند نقش آنها کمک به دولت‌ها در نشان دادن مسئولیت پاسخگویی آنها است. دولت‌ها مانند بخش خصوصی برای اعتبار بخشیدن به گزارشگری مالی به شخص ثالث و بی‌طرفی برای حسابرسی نیاز دارند (هیو[۱] و همکاران، ۲۰۲۳؛ بلان[۲]، ۲۰۱۰). حسابرسی وظیفه مهمی است که به صورت‌های مالی اعتبار می‌بخشد (بارتلت و همکاران[۳]، ۱۹۹۵؛ پیوت[۴]، ۲۰۰۱). نقش مهم حسابرسی در بخش دولتی نقشی ترکیبی جهت تلاش برای ارائه یک دید عمومی مستقل از امور مالی دولت است (جانز و پندلبوری[۵]، ۲۰۱۰). این صرفاً وظیفه حسابرس نیست بلکه وظیفه او حسابرسی با کیفیت است. مفهوم کیفیت حسابرسی یک موضوع پیچیده است که با تغییر شرایط موجود اقتصادی نیز تغییر می‌کند (هیو و همکاران، ۲۰۲۳؛ دیز و گروکس[۶]، ۱۹۹۲).

شاخص‌های کیفیت حسابرسی در بخش عمومی عمدتاً در کمک به اهداف کلان پاسخگویی و شفافیت و همچنین عدالت نهفته است. با توجه به بحران‌های اقتصادی اخیر نیاز است که بخش عمومی به این مبحث در جهت افزایش اعتماد جامعه توجه بیشتری نماید و گزارش‌های حسابرسی با کیفیت‌تری در اختیار ذی‌نفعان کلیدی قرار دهد. چرا که این گزارش‌ها اگر مطلوب و مناسب باشند هم بر کیفیت حسابرسی و هم

---

۱. Hu
۲. Blann
۳. Bartlett et al
۴. Piot
۵. Jones & Pendlebury
۶. Deis & Giroux

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

بر کیفیت کنترل‌های داخلی که مدام رو به توسعه هستند نیز اثرگذار خواهند بود (آثاول و همکاران، ۲۰۲۲). گزارشات حسابرسی باید توسط افراد مختلف تایید و دقیق و قابل فهم باشد (لاورنس [۱] و دیگران، ۲۰۲۲). در سال‌های اخیر به موضوع کنترل‌های داخلی توجه بیشتری شده است به گونه‌ای که وزارت امور اقتصادی و دارایی طی نامه‌ای در سال ۱۴۰۱به مدیران ادارات امور و اقتصاد و دارایی استان ها بر لزوم اجرای ماده (۹۰) و ماده (۹۴) قانون محاسبات عمومی تأکید نموده و بسته مدونی از اقدامات مرتبط با کنترل‌های داخلی در قالب چک لیست‌های مفصل در رابطه با کنترل موارد زیر ارائه نموده است:

- کنترل‌های حوزه اعتبارات هزینه‌ای
- کنترل‌های حوزه اعتبارات تملک دارائیهای سرمایه‌ای
- کنترل‌های لازم برای گزارش‌های مالی

این موضوع نشاندهنده این است که اهمیت کنترل‌های داخلی در بخش عمومی رو به افزایش است (دهکردی و همکاران، ۱۴۰۱).

بحث کنترل‌های داخلی نیز چنانچه با در نظر گرفتن ریسک‌های موجود انجام شود می‌تواند در بهبود حسابرسی نقش آفرینی کند، به خصوص اینکه ریسک‌های زیادی در شرایط فعلی وجود دارد که توجه به آنها سبب حذف فعالیت‌های فاقد ارزش خواهد شد. توسعه حسابداری تعهدی در بخش عمومی و همچنین افزایش ریسک‌های احتمالی و تحریم های اقتصادی نیازمند افزایش اعتماد جامعه است که با بهبود کیفیت حسابرسی و کنترل‌های داخلی و به خصوص کنترل‌های داخلی مبتنی بر ریسک افزایش خواهد یافت.

الهراسیس و همکاران۲ (۲۰۲۴) نشان دادند که موضوعات کلیدی حسابرسی با کیفیت حسابرسی رابطه معناداری دارد و شرایط ریسکی بر این رابطه تأثیر گذار است. هیچری۳ (۲۰۲۳) دریافت که بین کیفیت حسابرسی و محتوای ارزشی رابطه معناداری هست و کیفیت گزارشگری بر محتوای ارزش تاثیر دارد و اخلاقیات تجاری بر رابطه کیفیت حسابرسی و محتوای ارزشی نقش میانجی دارد. بر اساس پژوهش فاروغ (۲۰۲۳) انتخاب حسابرس بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر ندارد. آثاول و همکاران (۲۰۲۲) نشان دادند که بین تنوع امضاکنندگان گزارش حسابرس و کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد. هوائی و همکاران (۲۰۲۲) مشخص نمودند که سیستم‌های کنترل داخلی شدت نوآوری را افزایش می‌دهد، که تأثیر مفیدی بر عملکرد سازمانی دارد. علاوه بر این، داده‌ها نشان داد که شدت نوآوری به طور کامل روابط بین سیستم‌های کنترل داخلی و عملکرد سازمانی را تعدیل می‌کند و رهبری تحول آفرین روابط میانجی را تقویت می‌کند. در پژوهش جوسیتی و مگدالنا (۲۰۲۰) استقلال، شایستگی، ویژگی‌های شخصی (شامل تجربه، صلاحیت‌ها، ارتباطات اجتماعی و جنسیت)، اندازه واحد مورد رسیدگی، حق‌الزحمه، پروفایل واحد مورد رسیدگی در زمینه مدیریت درآمد و هزینه‌ها، تعدیلات حسابرسی، دیدگاه‌های کاربران، چرخش حسابرس، حسابرسی‌های

---

۱. Lawrence
۲. Alharasis et al
۳. Hichri

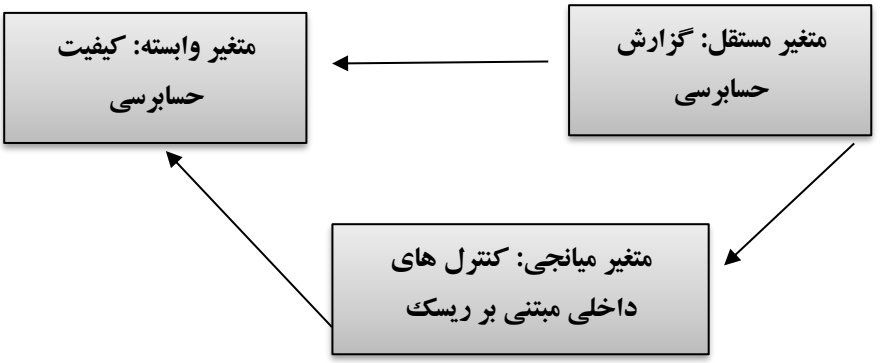
[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

مشترک، شرایط قانون و خدمات غیر حسابرسی به‌عنوان عوامل اثرگذار بر کیفیت حسابرسی بخش عمومی معرفی شدند. آلام و همکاران(۲۰۱۹) نشان دادند که سیستم کنترل داخلی در بخش عمومی دارای مولفه هایی شامل بررسی سیاست‌ها و رویه‌های مرتبط با اطمینان از استقرار کنترل داخلی مناسب؛ دریافت تایید از مدیریت ارشد برای سیاست ها رویه های عملیات داخلی مکتوب؛ به روز کردن اطلاعات مرتبط با قوانین و مقررات تصمیم گیری؛ آگاه نمودن همه کارکنان درباره سیاست ها و رویه های سازمان؛ در موارد عدم انطباق گزارش شده، اقدامات مناسب را انجام می دهد؛ اطمینان حاصل می کند که همه پرسنل نقش خود را درک کرده اند و می دانند که فعالیت های آنها چگونه با دیگران مرتبط است؛ اطمینان حاصل می کند که همه قوانین و مقررات در بخش تدوین و حسابرسی شده است؛ اطمینان حاصل می کند که تراکنش های مالی در سازمان به درستی مستند و مطابق با قوانین و مقررات گزارش شده است؛ با حسابرس داخلی برای بررسی عملکرد بخش همکاری می‌کند و ارزیابی کفایت سیستم کنترل داخلی است. چانگ و همکاران (۲۰۱۸) نشان دادند که یک تیم حسابرسی داخلی بزرگ‌تر می‌تواند عملکرد حسابرسی داخلی را هم برای عملیات و هم برای انطباق افزایش دهد، در حالی که شایستگی حسابرس داخلی به طور مثبت با اثربخشی کنترل داخلی بر انطباق مرتبط است، اما نه عملیات. این مطالعه با روشن کردن عوامل تعیین کننده دستیابی به عملیات و اهداف انطباق به ادبیات کمک می‌کند. همچنین پیامدهای مهمی را برای ذینفعان و شاغلان فراهم می‌کند، زیرا کنترل یک شرکت بر عملیات و انطباق ممکن است متقابلاً بر گزارشگری مالی کنترل داخلی و در نهایت موفقیت تجاری آن تأثیر بگذارد. خانجانی کاکرودی و همکاران (۱۴۰۲) تاثیر فناوری بر کیفیت حسابرسی را تأیید نمودند. چمک و همکاران (۱۴۰۲) نشان دادند که کیفیت حسابرسی در بر گیرنده عضویت در نهادهای حرفه‌ای بین‌المللی، پیروی از نهادهای حرفه‌ای بین‌المللی، استانداردهای حسابرسی، همکاری با سایر نهادهای نظارتی، روش های حسابرسی، زمان حسابرسی و قدرت پاسخ خواهی و بودجه نهاد حسابرسی می باشد. یافته های پژوهش اسکندری و همکاران (۱۴۰۲) بیانگر وجود رابطه معنی‌دار بین رعایت الزامات استانداردهای گزارشگری حسابرسی و ساختار زبانی (لحن و صراحت) گزارش‌های حسابرسی با رفتار استفاده‌کننده از گزارش‌های حسابرسی می‌باشد. پژوهش امیدوار و همکاران (۱۳۹۹) حاکیست که متغیرهای عوامل سازمانی، عوامل انسانی، داده‌ها و معیار استاندارد، برنامه‌ریزی، فرآیند حسابرسی و گزارشگری استاندارد تأثیر مثبت و معناداری بر کیفیت حسابرسی دارند. عوامل مداخله‌گر تأثیر منفی و معناداری بر کیفیت حسابرسی دارد و نیز کیفیت حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری بر ایجاد ارزش‌افزوده برای دستگاه اجرایی و جامعه دارد. صراف و محمدی (۱۳۹۹) نشان دادند که حکمرانی بر کیفیت حسابرسی بخش عمومی تأثیر دارد. پژوهش گلی و همکاران (۱۳۹۹) مشخص نمود که حسابرسان مستقل بیمه مسئولیت اجتماعی و حرفه‌ای را بر کاهش ریسک شهرت خود مؤثر می‌دانند و ارتباط مثبت و معناداری میان بیمه مسئولیت اجتماعی و حرفه‌ای و کاهش ریسک شهرت اخلاقی حسابرسان وجود دارد. در ارتباط با فرضیه دوم نتایج نشان داد که بیمه مسئولیت اجتماعی و حرفه‌ای منجر به کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود. پزشک و پورزمانی (۱۳۹۸) نشان دادند بین کیفیت افشاء و حق‌الزحمه حسابرسی رابطه معنی‌دار و منفی وجود دارد.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

همچنین، بین کیفیت افشاء و حق‌الزحمه حسابرسی در فصل شلوغ حسابرسی رابطه معنی‌دار و منفی وجود دارد؛ اما در فصول خلوت میان این دو متغیر ارتباط معنی‌داری مشاهده نشد.

با توجه به ادبیات پژوهش هدف از پژوهش حاضر بررسی مدل مفهومی ذیل است:



مدل مفهومی پژوهش(الهراسیس و همکاران، ۲۰۲٤؛ آثاول و همکاران، ۲۰۲۲؛ آلام و همکاران، ۲۰۱۹)

۳. روش شناسی پژوهش

تحقیق حاضر از نوع کیفی و کمی است که در مرحله اول با روش دلفی و نظرخواهی از ۵ خبره دارای سابقه کاری بالای ۱۰ سال متغیرهای فرعی مربوط به هر متغیر اصلی شناسایی شدند و در مرحله دوم با استفاده از پرسشنامه ۵ گزینه‌ای بسته و نظرخواهی از ۱۱۰ نفر از کارشناسان، حسابداران و حسابرسان در دسترس استفاده شد. در تحقیقات همبستگی و پیمایشی حداقل نمونه باید ۱۰۰ نفر باشد. برای تأیید نهایی مولفه‌ها توسط خبرگان از درصد توافق درون موضوعی استفاده می‌شود. برای تحلیل پرسشنامه ۵ گزینه‌ای هم از روش معادلات ساختاری در نرم افزار اسمارت‌پی‌ال‌اس استفاده می‌شود.

۴. یافته های پژوهش

سوال اصلی پژوهش: از نظر خبرگان گزارش حسابرسی، کیفیت حسابرسی و کنترل‌های داخلی مبتنی بر ریسک در بخش عمومی دارای چه مولفه‌هایی است؟

یافته‌های دلفی در دو دور نشان داد که هر یک از متغیرها دارای مولفه‌های زیر هستند و میزان توافق جمعی بر روی هر یک به شرح جدول ذیل است:

درصد توافق درون موضوعی = (تعداد توافق) ÷ تعداد کل نظرات

چناچه این شاخص بیش از ۰/۶ باشد، کدگذاری از قابلیت اعتماد کافی برخوردار است.

جدول۱: نتایج توافق جمعی خبرگان در دور آخر دلفی

متغیر	متغیر فرعی	خبره۱	خبره۲	خبره۳	خبره٤	خبره۵	درصد توافق درون موضوعی
	عضویت در نهادهای حرفه‌ای بین‌المللی همچون اینتوسای، آسوسای و اکوسای و ...	توافق	توافق	توافق	عدم توافق	توافق	۸۰

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

متغیر	متغیر فرعی	خبره۱	خبره۲	خبره۳	خبره٤	خبره٥	درصد توافق درون موضوعی
کیفیت حسابرسی (E)	پیروی از نهادهای حرفه‌ای بین‌المللی همچون اینتوسای، آسوسای و اکوسای و سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و ...	توافق	توافق	توافق	توافق	توافق	۱۰۰
	رعایت استانداردهای حسابرسی	توافق	توافق	توافق	توافق	توافق	۱۰۰
	همکاری با سایر نهادهای نظارتی همچون سازمان بازرسی و وزارت دارایی و سازمان حسابرسی و ...	توافق	توافق	توافق	توافق	توافق	۱۰۰
	استفاده از روش های حسابرسی معتبر و نوین	توافق	توافق	توافق	توافق	توافق	۱۰۰
	به موقع بودن حسابرسی	توافق	توافق	توافق	توافق	توافق	۱۰۰
	قدرت پاسخ خواهی بالا	توافق	توافق	توافق	توافق	توافق	۱۰۰
	بودجه مناسب نهاد حسابرسی	توافق	توافق	توافق	توافق	توافق	۱۰۰
گزارش حسابرسی(R)	نامه مدیریتی	توافق	توافق	توافق	توافق	توافق	۱۰۰
	بندهای توضیحی	توافق	توافق	توافق	توافق	توافق	۱۰۰
	وضوح پیام گزارش	توافق	توافق	توافق	عدم توافق	توافق	۸۰
	دقت بالا	توافق	توافق	توافق	عدم توافق	توافق	۸۰
	مربوط بودن	توافق	توافق	توافق	عدم توافق	توافق	۸۰
	مستندات کافی	توافق	توافق	توافق	عدم توافق	توافق	۸۰
	گزارش همه الزامات قانونی	توافق	توافق	توافق	عدم توافق	توافق	۸۰
	قابل فهم بودن مبانی اظهار نظر	توافق	توافق	توافق	توافق	توافق	۱۰۰
	کامل بودن گزارش	توافق	توافق	توافق	توافق	توافق	۱۰۰
	برنامه‌ریزی دقیق	توافق	توافق	توافق	عدم توافق	توافق	۸۰
	ارائه بموقع گزارش	توافق	توافق	توافق	توافق	توافق	۱۰۰
	اشاره به اثربخشی فعالیت ها	توافق	توافق	توافق	توافق	توافق	۱۰۰
	اشاره به کارایی فعالیت ها	توافق	توافق	توافق	توافق	توافق	۱۰۰
	اشاره به صرفه اقتصادی فعالیت ها	توافق	توافق	توافق	توافق	توافق	۱۰۰
	اجزای کامل گزارش از جمله مقدمه و عملکرد و پیشنهادات و ...	توافق	توافق	توافق	توافق	توافق	۱۰۰
	اشاره به تأثیرات اجتماعی، سیاسی و اقتصادی گزارش	توافق	توافق	توافق	توافق	توافق	۱۰۰
کنترل های داخلی مبتنی بر ریسک (S)	شناسایی ریسک های ابعاد رعایتی کنترل های داخلی	توافق	توافق	توافق	توافق	توافق	۱۰۰
	شناسایی ریسک های ابعاد عملیاتی کنترل های داخلی	توافق	توافق	توافق	توافق	توافق	۱۰۰
	شناسایی ریسک های ابعاد گزارشگری کنترل های داخلی	توافق	توافق	توافق	توافق	توافق	۱۰۰
	سیاست‌ها و رویه‌های مرتبط با اطمینان از استقرار سیستم	توافق	توافق	توافق	توافق	توافق	۱۰۰
	دریافت تایید از مدیریت ارشد	توافق	توافق	توافق	توافق	توافق	۱۰۰
	گزارش‌های مالی مخاطرات احتمالی	توافق	توافق	توافق	توافق	توافق	۱۰۰
	به روز کردن اطلاعات قوانین و مقررات تصمیم‌گیری	توافق	توافق	توافق	توافق	توافق	۱۰۰
	کاهش ریسک‌ها و مخاطرات احتمالی	توافق	توافق	توافق	توافق	توافق	۱۰۰
	آگاه نمودن همه کارکنان از ریسک‌ها و مخاطرات احتمالی	توافق	توافق	توافق	توافق	توافق	۱۰۰
	اقدامات مناسب در موارد عدم انطباق گزارش شده و مخاطرات موجود	توافق	توافق	توافق	توافق	توافق	۱۰۰
	درستی تراکنش‌های مالی در سازمان و فقدان ریسک برای اهداف سازمانی	توافق	توافق	توافق	توافق	توافق	۱۰۰

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

متغیر	متغیر فرعی	خبره۱	خبره۲	خبره۳	خبره٤	خبره٥	درصد توافق درون موضوعی
	ایجاد کمیته های مدیریت ریسک	توافق	توافق	توافق	توافق	توافق	۱۰۰
	تشکیل جلسات مستمر مدیریت ریسک	توافق	توافق	توافق	توافق	توافق	۱۰۰

روایی[۱] ابزار گرداوری داده: برای روایی ابزار تحقیق از معنادار بودن بار عاملی که توسط نرم افزار اسمارت پی ال اس ارائه می شود استفاده شده است که در جدول ۲ برای هر سوال نشان داده شده است.

جدول ۲: نتایج تحلیل عاملی تائیدی برای سوالات تحقیق

گزینه ها	بار عاملی	گزینه ها	بار عاملی	گزینه ها	بار عاملی	گزینه ها	بار عاملی
E۱	۰,۷۹۷	R۱	۰,۷۵۸	R۹	۰,۷۸۶	S۱	۰,۷۸۷
E۲	۰,۷۶۴	R۲	۰,۸۳۱	R۱۰	۰,۷۳۱	S۲	۰,۷۴۲
E۳	۰,۷۹۹	R۳	۰,۶۵۸	R۱۱	۰,۷۳۳	S۳	۰,۷۹۳
E٤	۰,۷۸۴	R٤	۰,۸۳۶	R۱۲	۰,۸۳۳	S٤	۰,۸۵۷
E٥	۰,۶۳۸	R٥	۰,۷۹۹	R۱۳	۰,۸۲۵	S٥	۰,۷۹۱
E٦	۰,۶۱۱	R٦	۰,۶۴۸	R۱٤	۰,۸۳۳	S٦	۰,۶۱۹
E۷	۰,۷۵۱	R۷	۰,۶۹۷	R۱٥	۰,۷۷۸	S۷	۰,۷۲۱
E۸	۰,۷۵۸	R۸	۰,۷۸۵	R۱٦	۰,۷۰۸	S۸	۰,۷۵۰

جدول۳: نتایج سه معیار آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی و روایی همگرا

متغیرها	ضریب آلفای کرونباخ (Alpha>۰/۷)	ضریب پایایی ترکیبی (Cr>۰/۷)	میانگین واریانس استخراجی (AVE>۰/٥)
کیفیت حسابرسی	۰,۸۸۴	۰,۹۰۶	۰,۵۴۹
گزارش حسابرسی	۰,۹۵۳	۰,۹۵۸	۰,۵۸۹
کنترل های داخلی مبتنی بر ریسک	۰,۹۴۹	۰,۹۵۵	۰,۶۲۲

با توجه به اینکه اعداد آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی (سازگاری درونی) و AVE همگی در بازه مربوطه قرار گرفته‌اند، می‌توان مناسب بودن وضعیت پایایی و روایی همگرای مدل پژوهش را تایید کرد.

فراوانی و درصد فراوانی نمونه‌ها مربوط به اطلاعات جمعیت شناختی: در بخش ابتدایی پرسشنامه پژوهش موردنظر، اطلاعات جمعیت شناختی از پاسخ دهندگان پرسیده شده است.

در میان پاسخ‌دهندگان تعداد ۴۷ نفر مرد و ۶۳ نفر زن بودند که بیشترین درصد فراوانی را زنان با بیش از ۵۷ درصد به خود اختصاص داده بودند.

[۱] .Validity

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

از لحاظ سن بیشترین فراوانی مربوط به افراد دارای سن بیشتر از ۳۵ سال است که شامل ۶۳ نفر می‌باشد و ۵۷/۳ درصد حجم نمونه را تشکیل می‌دهند. تعداد ۱۱ نفر از پاسخ دهندگان افراد دارای سن ۲۶ تا ۳۰ سال می‌باشند که کمترین مقدار فراوانی ۱۰ درصد را تشکیل می‌دهند.

جدول ٤: توزیع فراوانی پاسخ دهندگان براساس سن

سن	فراوانی	درصد
۲۶ تا ۳۰ سال	۱۱	۱۰,۰
بین ۳۱ تا ۳۵ سال	۳۶	۳۲,۷
بیشتر از ۳۵ سال	۶۳	۵۷,۳
کل	۱۱۰	۱۰۰

از لحاظ تحصیلات بیشترین فراوانی مربوط به افراد دارای تحصیلات فوق لیسانس است که شامل ۶۱ نفر می‌باشد و ۵۵/۵ درصد حجم نمونه را تشکیل می‌دهند. تعداد ۹ نفر از پاسخ دهندگان افراد دارای تحصیلات دکتری می‌باشند که کمترین مقدار فراوانی ۸/۲ درصد را تشکیل می‌دهند.

جدول ٥: توزیع فراوانی پاسخ دهندگان براساس تحصیلات

میزان تحصیلات	فراوانی	درصد
لیسانس	۴۰	۳۶,۴
فوق لیسانس	۶۱	۵۵,۵
دکتری	۹	۸,۲
کل	۱۱۰	۱۰۰

از میان کل پاسخ‌دهندگان بیشترین فراوانی مربوط به افراد دارای سابقه خدمت ۱۱ تا ۱۵ سال است که شامل ۴۲ نفر می‌باشد و ۳۸/۲ درصد حجم نمونه را تشکیل می‌دهند. تعداد ۲۰ نفر از پاسخ دهندگان دارای سابقه خدمت بیشتر از ۱۵ سال می باشند که کمترین مقدار فراوانی ۱۸/۲ درصد را تشکیل می‌دهند.

جدول ٦: توزیع فراوانی پاسخ دهندگان براساس سابقه خدمت حسابرسی

سابقه خدمت حسابرسی	فراوانی	درصد
۵ سال و کمتر	۲۱	۱۹,۱
۶ تا ۱۰ سال	۲۷	۲۴,۵
۱۱ تا ۱۵ سال	۴۲	۳۸,۲
بیشتر از ۱۵ سال	۲۰	۱۸,۲
کل	۱۱۰	۱۰۰

از میان کل پاسخ‌دهندگان بیشترین فراوانی مربوط به افراد دارای رشته تحصیلی حسابداری است که شامل ۵۳ نفر می‌باشد و ۴۸/۲ درصد حجم نمونه را تشکیل می‌دهند. تعداد ۲۰ نفر از پاسخ دهندگان دارای رشته تحصیلی حقوق می باشند که کمترین مقدار فراوانی ۱۸/۲ درصد را تشکیل می دهند.

جدول ۷: توزیع فراوانی پاسخ دهندگان براساس رشته تحصیلی

رشته تحصیلی	فراوانی	درصد
مدیریت	۱۶	۱۴,۵
حسابداری	۵۳	۴۸,۲

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

اقتصاد	۲۱	۱۹,۱
حقوق	۲۰	۱۸,۲
کل	۱۱۰	۱۰۰

آمار توصیفی شاخص‌های پژوهش: به منظور شناخت بهتر جامعه مورد پژوهش و آشنایی بیشتر با متغیرهای پژوهش، قبل از تجزیه و تحلیل داده‌های آماری، لازم است این داده ها توصیف شوند. بنابراین پیش از آزمون فرضیه‌های تحقیق، آمار توصیفی متغیرهای مورد استفاده در تحقیق مورد بررسی قرار گرفت. میانگین به عنوان یکی از پارامترهای مرکزی، نشان دهنده‌ی مرکز ثقل جامعه بوده و به عبارتی مبین این امر است که اگر به جای تمامی مشاهدات جامعه میانگین آن قرار داده شود هیچ تغییری در جمع کل داده‌های جامعه ایجاد نمی‌گردد.

جدول ۸: میانگین و انحراف معیار متغیرهای پژوهش

عامل	تعداد	میانگین	انحراف معیار	واریانس
گزارش حسابرسی	۱۱۰	۳,۳۰۱	۰,۸۰۳	۰,۶۴۵
کیفیت حسابرسی	۱۱۰	۳,۳۰۰	۰,۷۵۵	۰,۵۶۹
کنترل های داخلی مبتنی بر ریسک	۱۱۰	۲,۸۱۵	۰,۸۳۹	۰,۷۰۴

با توجه به جدول (۸) ملاحظه می‌شود بیشترین میانگین پاسخ افراد به متغیر گزارش حسابرسی برابر ۳/۳۰۱، می باشد و کمترین میانگین پاسخ افراد به متغیر کنترل های داخلی مبتنی بر ریسک برابر ۲/۸۱۵، می باشد.

بررسی نرمال بودن متغیرهای پژوهش: برای اجرای روش‌های آماری و محاسبه آماره آزمون مناسب و استنتاج منطقی درباره فرضیه‌های پژوهش مهمترین عمل قبل از هر اقدامی، انتخاب روش آماری مناسب برای پژوهش است برای این منظور آگاهی از توزیع داده‌ها از اولویت اساسی برخوردار است. برای همین منظور در این پژوهش از آزمون معتبر کولموگروف اسمیرنوف[۱] برای بررسی فرض نرمال بودن داده‌های پژوهش استفاده شده است در این آزمون با توجه به فرضیات زیر گام به بررسی نرمال بودن داده‌ها نهاده شده است:

H_0 : داده‌ها دارای توزیع نرمال هستند.

H_1: داده‌ها دارای توزیع نرمال نیستند.

جدول ۹: آزمون نرمال بودن متغیرهای مورد بررسی

متغیر	سطح معنی داری	نتیجه
گزارش حسابرسی	۰,۰۰۵	غیر نرمال
کیفیت حسابرسی	۰,۲۰۰	نرمال
کنترل های داخلی مبتنی بر ریسک	۰,۱۴۱	نرمال

باتوجه به مقادیر جدول (۹) سطح معناداری آزمون برای متغیرهای (کیفیت حسابرسی و کنترل‌های داخلی مبتنی بر ریسک) بزرگتر از ۰/۰۵ می‌باشد و لذا توزیع متغیر مذکور از توزیع نرمال پیروی می‌کند ولی برای

[۱] kolmogorov smirnov

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

متغیر (گزارش حسابرسی) کوچکتر از میزان ۰/۰۵ می‌باشد، می‌توان بیان کرد که فرضیه H_0 تائید نشده و لذا توزیع متغیر مذکور از توزیع نرمال پیروی نمی‌کند.

مدل اندازه‌گیری: بخش مدل اندازه‌گیری شامل سوالات یا شاخص‌های هر بعد همراه با آن بعد است و روابط میان سوالات و ابعاد در این بخش مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد.

روایی همگرا: روایی همگرا به بررسی میزان همبستگی هر سازه با متغیرها (شاخص‌ها)ی خود می‌پردازد. معیار AVE محاسبه‌شده توسط نرم‌افزار PLS برای این منظور به کار می‌رود. مقدار مناسب برای AVE، ۰/۵ به بالاست.

جدول ۱۰: ارزیابی مدل بیرونی پژوهش

متغیرهای اصلی مدل	AVE (>۰/۵)
کیفیت حسابرسی	۰,۵۴۹
گزارش حسابرسی	۰,۵۸۹
کنترل های داخلی مبتنی بر ریسک	۰,۶۲۲

روایی واگرا: فورنل و لارکر (۱۹۸۱)، برای بررسی روایی واگرا ماتریسی را پیشنهاد می‌دهند که این ماتریس مشابه با ماتریس نشان داده‌شده در قسمت خروجی نرم‌افزار Smart PLS در قسمت Latent Variable Correlations است، با این تفاوت که قطر اصلی این ماتریس حاوی جذر مقادیر AVE سازه‌های پنهان (مکنون) است. مقادیر قطر اصلی با عدد ۱ نشان داده شده‌اند، بنابراین ماتریس فورنل و لارکر برای بررسی روایی واگرای مدل پژوهش به شکل زیر خواهد بود. لازم به ذکر است تنها متغیرهای پنهان مرتبه اول در ماتریس فورنل و لارکر وارد می‌شوند:

جدول ۱۱: ماتریس فورنل و لارکر جهت بررسی روایی واگرا

	کیفیت حسابرسی	گزارش حسابرسی	کنترل های داخلی مبتنی بر ریسک
کیفیت حسابرسی	۰,۷۴۱		
گزارش حسابرسی	۰,۶۸۵	۰,۷۶۷	
کنترل های داخلی مبتنی بر ریسک	-۰,۷۰۱	-۰,۶۷۱	۰,۷۸۹

با توجه به جدول (۱۱)، مقدار جذر AVE متغیرهای مکنون در پژوهش حاضر که در خانه‌های موجود در قطر اصلی ماتریس قرار گرفته‌اند، از مقدار همبستگی میان آن‌ها که در خانه‌های زیرین قطر اصلی ترتیب داده‌شده‌اند، بیشتر است. ازاین‌رو می‌توان اظهار داشت که در پژوهش حاضر، سازه‌ها (متغیرهای مکنون) در مدل، تعامل بیشتری با شاخص‌های خود دارند تا با سازه‌های دیگر. به‌بیان‌دیگر، روایی واگرای مدل در حد مناسبی است.

معیار ضریب تعیین (R^2): دومین معیار برای بررسی برازش مدل ساختاری در یک پژوهش، ضرایب R^2 مربوط به متغیرهای درون‌زای (وابسته) مدل است. R^2 معیاری است که نشان از تأثیر یک متغیر برون‌زا بر یک متغیر درون‌زا دارد لازم به ذکراست این ضریب برای متغیرهای برون‌زا محاسبه نمی‌گردد. مطابق

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

شکل (۲-۴)، مقدار R^2 برای متغیرها محاسبه شده است که مناسب بودن برازش مدل ساختاری را تأیید می‌سازد.

برازش مدل کلی (معیار GOF): مدل کلی شامل هر دو بخش مدل اندازه‌گیری و ساختاری می‌شود و با تأیید برازش آن، بررسی برازش در یک مدل کامل می‌شود. برای بررسی برازش مدل کلی، تنها یک معیار به نام GOF استفاده می‌شود:

این معیار از طریق فرمول زیر محاسبه می‌شود:

$$GOF = \sqrt{\overline{Communalities} \times \overline{R^2}}$$

مقدار $\overline{Communalities}$ از میانگین مقادیر اشتراکی متغیرهای پنهان مرتبه اول به دست می‌آید. این مقادیر برای متغیرهای پنهان مرتبه اول مدل، به شرح جدول زیر می‌باشد که در نتیجه $\overline{Communalities}$ برابر است با ۰/۵۸۷

جدول ۱۲: میانگین مقادیر اشتراکی و R^2 متغیرهای پنهان

متغیرهای پنهان	مقادیر اشتراکی	R^2
کیفیت حسابرسی	۰٫۵۴۹	۰٫۸۵۴
گزارش حسابرسی	۰٫۵۸۹	–
کنترل های داخلی مبتنی بر ریسک	۰٫۶۲۲	۰٫۷۵۸
میانگین مقادیر فوق	**۰/۵۸۷**	**۰/۸۰۶**

از طرف دیگر، خروجی مدل نشان داده‌شده در شکل (۲) نشان داد که میانگین مقدار $\overline{R^2}$ متغیرهای درون‌زای مدل برابر بود با ۰/۸۰۶بدین ترتیب مقدار معیار GOF برای پژوهش فوق برابر می‌شود با:

$$GOF = \sqrt{\overline{Communaty} \times \overline{R^2}} = \sqrt{۰.۵۸۷ \times ۰.۸۰۶} = ۰.۶۸۸$$

با توجه به سه مقدار ۰/۰۱؛ ۰/۲۵ و ۰/۳۶ به‌عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای GOF (محسنین و اسفیدانی، ۱۳۹۳: ۷۳)، حاصل شدن مقدار ۰/۶۸۸ برای GOF نشان از برازش کلی قوی مدل در پژوهش حاضر دارد.

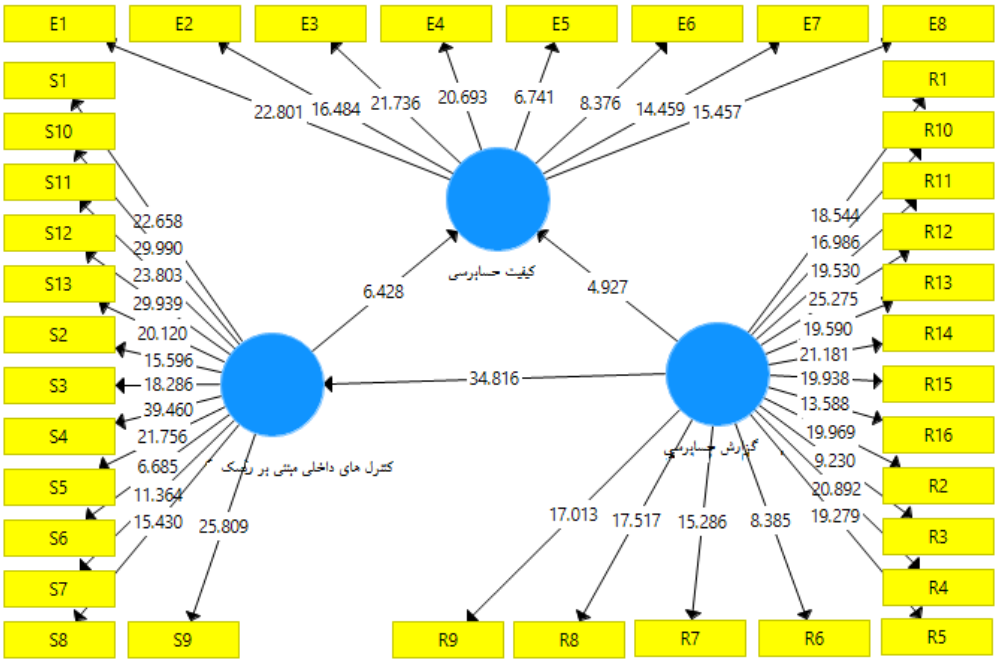
بررسی تناسب پیش بین مدل: همچنین مقدار آماره Q^2 (استون-گیسر[۱]) که قدرت پیش بینی مدل در سازه‌های درون‌زا را مشخص می‌کند. مدل‌هایی که دارای برازش ساختاری قابل قبول هستند، باید قابلیت پیش‌بینی متغیرهای درون‌زای مدل را داشته باشند. بدین معنی که اگر در یک مدل، روابط بین سازه‌ها به درستی تعریف شده باشند، سازه‌ها تاثیر کافی بر یکدیگر گذاشته و از این راه فرضیه‌ها به درستی تائید شوند. هنسلر و همکاران (۲۰۰۹) سه مقدار ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ را به عنوان قدرت پیش‌بینی کم، متوسط و قوی تعیین نموده‌اند.

جدول ۱۳: مقادیر آماره استون گیسر متغیرهای پژوهش

[۱] Stone-Geisser

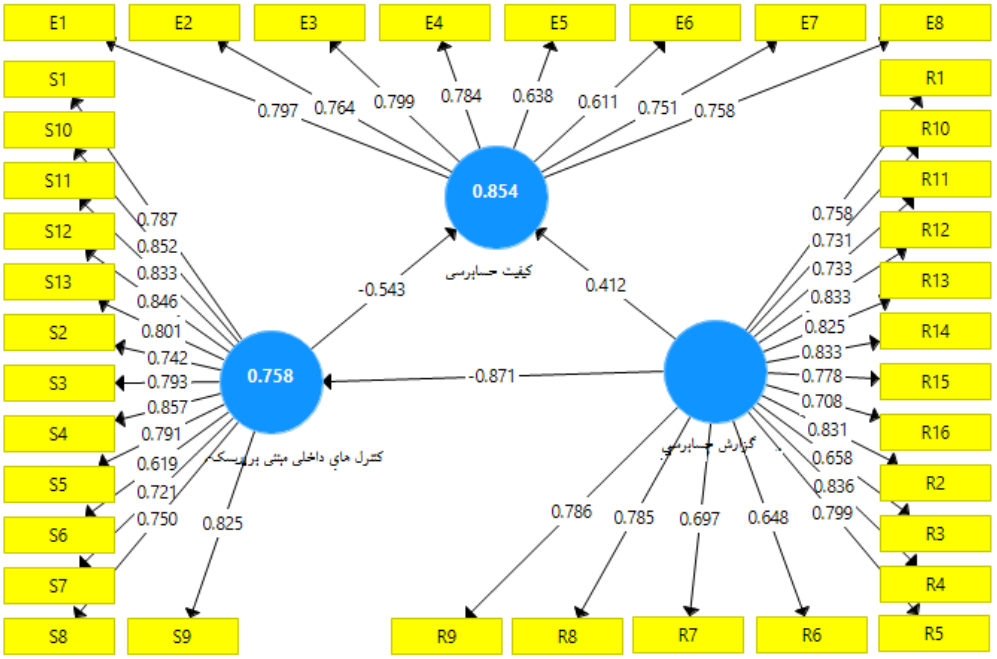
[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

متغیرها	SSO	SSE	معیار استون گیسر Q^2 (=۱-SSE/SSO)	وضعیت
کیفیت حسابرسی	۸۸۰,۰۰۰	۵۲۳,۰۱۷	۰,۴۰۶	تناسب پیش بین قوی
گزارش حسابرسی	۱,۷۶۰,۰۰۰	۸۶۶,۰۰۸	۰,۵۰۸	تناسب پیش بین قوی
کنترل های داخلی مبتنی بر ریسک	۱,۴۳۰,۰۰۰	۶۷۴,۸۰۱	۰,۵۲۸	تناسب پیش بین قوی



شکل ۱: ضرایب معناداری تی متغیرها

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]



شکل ۲: مقدار ضریب مسیر متغیرها

جدول ١٤: مقدار آماره تی، مقدارضریب مسیر و خطای استاندارد متغیرها

مستقل	مسیر	وابسته	آماره تی	مقدارضریب	انحراف استاندارد	سطح معناداری	علامت
گزارش حسابرسی	->	کیفیت حسابرسی	۴,۹۲۷	۰,۴۱۲	۰,۰۸۴	۰,۰۰۰۱	+
گزارش حسابرسی	->	کنترل های داخلی مبتنی بر ریسک	۳۴,۸۱۶	۰,۸۷۱	۰,۰۲۵	۰,۰۰۰۱	-
کنترل های داخلی مبتنی بر ریسک	->	کیفیت حسابرسی	۶,۴۲۸	۰,۵۴۳	۰,۰۸۴	۰,۰۰۰۱	-

با توجه به این که در نرم افزار اسمارت پی ال اس از مقدار آماره تی برای بررسی معنی‌دار بودن ضرایب استفاده می‌شود و این مقدار برای خطای ۵ درصد عدد ۱/۹۶ می‌باشد برای بررسی معنی داری از مقایسه مقدار آماره تی روابط با عدد مفروض فوق استفاده می‌گردد. به طوری که اگر مقدار آماره تی از مقدار ۱/۹۶ بیشتر باشد، رابطه نشان داده شده معنی‌دار است. بنابراین با توجه به شکل فوق ملاحظه می‌شود تمامی روابط مدل معنادار می‌باشد.

همچنین برای بررسی فرضیه‌ها و نقش میانجی‌گری متغیر از یک آزمون پرکاربرد به نام آزمون سوبل استفاده شده است که برای معناداری تاثیر متغیر میانجی در رابطه میان دو متغیر دیگر به کار می‌رود. در آزمون سوبل

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

یک مقدار Z-value از طریق فرمول زیر بدست می‌آید که در صورت بیشتر شدن این مقدار از ۱/۹۶ می توان در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار بودن تاثیر میانجی یک متغیر را تایید نمود.

$$Z - value = \frac{a \times b}{\sqrt{(b^2 \times s_a{}^2) + (a^2 \times s_b{}^2)}}$$

در این رابطه:

a: ضریب مسیر میان متغیر مستقل و میانجی

b: ضریب مسیر میان متغیر میانجی و وابسته

S_a: خطای استاندارد مسیر متغیر مستقل و میانجی

S_b: خطای استاندارد مسیر متغیر میانجی و وابسته

همچنین برای تعیین شدت اثر غیر مستقیم از طریق متغیر میانجی از آماره‌ای به نام VAF استفاده می‌شود که مقدار بین ۰ و ۱ را اختیار می‌کند و هرچه این مقدار به ۱ نزدیکتر باشد نشان از قوی تر بودن تاثیر متغیر میانجی دارد در واقع این مقدار نسبت اثر غیر مستقیم بر اثر کل را می‌سنجد.

مقدار VAF از طریق فرمول زیر محاسبه می‌شود:

$$VAF = \frac{a \times b}{(a \times b) + c}$$

c: مقدار ضریب مسیر میان متغیر مستقل و وابسته

فرضیه اول: گزارش حسابرسی بر کیفیت حسابرسی بخش عمومی تأثیر معناداری دارد. با توجه به اینکه آماره تی (۴/۹۲۷) بزرگتر از ۱/۹۶ می‌باشد و همچنین با توجه به مثبت بودن ضریب مسیر، می توان نتیجه گرفت که، گزارش حسابرسی بر کیفیت حسابرسی بخش عمومی تأثیر مثبت و معناداری دارد.

این نتیجه بدین معنی است که بخش عمومی با یک گزارش حسابرسی با مولفه‌هایی شامل نامه مدیریتی، بندهای توضیحی، وضوح پیام گزارش، دقت بالا، مربوط بودن، مستندات کافی، گزارش همه الزامات قانونی، قابل فهم بودن مبانی اظهار نظر، کامل بودن گزارش، برنامه‌ریزی دقیق، ارائه بموقع گزارش، اشاره به اثربخشی فعالیت‌ها، اشاره به کارایی فعالیت‌ها، اشاره به صرفه‌اقتصادی فعالیت‌ها، اجزای کامل گزارش از جمله مقدمه و عملکرد و پیشنهادات و اشاره به تأثیرات اجتماعی، سیاسی و اقتصادی گزارش به مولفه‌های کیفیت حسابرسی شامل عضویت در نهادهای حرفه‌ای بین‌المللی، پیروی از نهادهای حرفه‌ای بین‌المللی، رعایت استانداردهای حسابرسی، همکاری با سایر نهادهای نظارتی، استفاده از روش‌های حسابرسی معتبر و نوین، به موقع بودن حسابرسی، قدرت پاسخ خواهی بالا و بودجه مناسب نهاد حسابرسی دست پیدا خواهد کرد.

فرضیه دوم: گزارش حسابرسی بر کنترل‌های داخلی مبتنی بر ریسک بخش عمومی تأثیر معناداری دارد. با توجه به اینکه آماره تی (۳۴/۸۱۶) بزرگتر از ۱/۹۶ می‌باشد و همچنین با توجه به

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

منفی بودن ضریب مسیر، می توان نتیجه گرفت که، گزارش حسابرسی بر کنترل های داخلی مبتنی بر ریسک بخش عمومی تأثیر منفی و معناداری دارد. یعنی زمانی مولفه‌های گزارش حسابرسی افزایش یابد مولفه-های کنترل‌های داخلی مبتنی بر ریسک کاهش می‌یابد. در نهایت با بهبود کنترل های داخلی مبتنی بر ریسک از اهمیت گزارش حسابرسی کاسته خواهد شد.

فرضیه سوم: کنترل های داخلی مبتنی بر ریسک بخش عمومی بر کیفیت حسابرسی تأثیر معناداری دارد. با توجه به اینکه آماره تی (۶/۴۲۸) بزرگتر از ۱/۹۶ می‌باشد و همچنین با توجه به منفی بودن ضریب مسیر، می‌توان نتیجه گرفت که، کنترل‌های داخلی مبتنی بر ریسک بخش عمومی بر کیفیت حسابرسی تأثیر منفی و معناداری دارد. بهبود کنترل‌های داخلی مبتنی بر ریسک کمبود کیفیت حسابرسی را پوشش می‌دهد.

فرضیه چهارم: گزارش حسابرسی بر کیفیت حسابرسی بخش عمومی با نقش میانجی کنترل های داخلی مبتنی بر ریسک تأثیر معناداری دارد.

a: ضریب مسیر میان متغیر مستقل و میانجی = ۰/۸۷۱

b: ضریب مسیر میان متغیر میانجی و وابسته = ۰/۵۴۳

S_a: خطای استاندارد مسیر متغیر مستقل و میانجی = ۰/۰۲۵

S_b: خطای استاندارد مسیر متغیر میانجی و وابسته = ۰/۰۸۴

$$Z - value = \frac{(۰.۸۷۱) \times (۰.۵۴۳)}{\sqrt{((0.543)^2 \times (0.025)^2) + ((0.871)^2 \times (0.084)^2)}} = ٦.٣٥٦$$

با توجه به اینکه مقدار z-value محاسبه شده (۶/۳۵۶) بزرگتر از ۱/۹۶ بدست آمده است در نتیجه کنترل‌های داخلی مبتنی بر ریسک نقش میانجی در گزارش حسابرسی با کیفیت حسابرسی بخش عمومی دارد.

"تعیین شدت اثر غیر مستقیم از طریق متغیر میانجی":

c: مقدار ضریب مسیر میان متغیر مستقل و وابسته = ۰/۴۱۲

$$VAF = \frac{(۰.۸۷۱) \times (۰.۵۴۳)}{(۰.۸۷۱) \times (۰.۵۴۳) + (۰.٤١٢)} = ۰.٥٣٤$$

این بدان معناست که ۵۳/۴ درصد از اثر کل گزارش حسابرسی با کیفیت حسابرسی بخش عمومی از طریق غیر مستقیم توسط کنترل‌های داخلی مبتنی بر ریسک تبیین می شود در نتیجه میانجیگری جزئی دارد.

۵. بحث و نتیجه گیری

گزارش حسابرسی، گزارشی است که توسط حسابرسان با هدف بررسی گزارش‌های مالی و اعتبار بخشی به آنها، تهیه می‌شود و دارای چندین بخش می باشد. هر چقدر این گزارش بهتر باشد دارای نتایج بهتری

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

خواهد بود. محصول نهایی حسابرسی، گزارشی است که به ذی‌نفعان کلیدی واحد مورد رسیدگی ارائه می‌شود. گزارش حسابرسی که با هدف اظهار نظر در خصوص گزارش های مالی توسط حسابرسان ارائه می شود عمدتاً باید حداقل شامل بند مقدمه، دامنه رسیدگی، بند اظهار نظر و سایر بندهای توضیحی و نامه مدیریت و امضای تهیه‌کنندگان گزارش به همراه امضای مدیران دستگاه های اجرایی باشد. علیرغم اهمیت بالای گزارش‌های حسابرسی در بخش دولتی، در بخش عمومی مانند بخش خصوصی به گزارش‌های حسابرسی توجه نشده است. گزارش‌های حسابرسی بخش عمومی به دلیل اینکه با ذی‌نفعان زیادی سر و کار دارد، باید وسیع‌تر از بخش خصوصی تهیه شود. دو متغیر کلیدی مرتبط با گزارش حسابرسی کیفیت حسابرسی و کنترل‌های داخلی است. کنترل‌های داخلی به این دلیل که تعیین کننده شیوه حسابرسی است و کیفیت حسابرسی به این دلیل که با شیوه گزارش‌دهی حسابرسان رابطه دارد. هدف از این پژوهش دستیابی به این هدف بود که گزارش حسابرسی با کیفیت حسابرسی و کنترل‌های داخلی مبتنی بر ریسک رابطه دارد و کنترل‌های داخلی مبتنی بر ریسک هم بر رابطه گزارش حسابرسی و کیفیت حسابرسی نقش میانجی دارد. یافته ها نشان داد که گزارش حسابرسی بر کیفیت حسابرسی بخش عمومی تأثیر مثبت و معناداری دارد. علت این امر این است که هر چه گزارش حسابرسی بهتر باشد کیفیت حسابرسی نیز توسط حسابرسان افزایش خواهد یافت. همچنین آزمون فرضیه دوم نشان داد که گزارش حسابرسی بر کنترل‌های داخلی مبتنی بر ریسک بخش عمومی تأثیر منفی و معناداری دارد. دلیل این نتیجه می تواند به این دلیل باشد که هر چه کنترل‌های داخلی دستگاه اجرایی قوی‌تر باشد، حسابرسان گزارش خلاصه‌تری تهیه می‌کنند و حسابرس مجبور نیست که به نقاط ضعف سیستم دستگاه اجرایی اشاره نمایند. در خصوص فرضیه سوم هم که مشخص شد که کنترل‌های داخلی مبتنی بر ریسک بخش عمومی بر کیفیت حسابرسی تأثیر منفی و معناداری دارد. با بالا رفتن کیفیت کنترل‌های داخلی حسابرسان از نمونه و شواهد کمتری استفاده می‌کنند و بررسی‌های محدودتری انجام می‌دهند. نهایتاً اینکه اثر کل گزارش حسابرسی با کیفیت حسابرسی بخش عمومی از طریق غیر مستقیم توسط کنترل‌های داخلی مبتنی بر ریسک تبیین می‌شود و لذا نقش میانجی‌گری جزئی دارد. این نتیجه نشان از اهمیت بالای کنترل‌های داخلی در تعیین روش‌های حسابرسی دارد. این تحقیق با پژوهش-های الهراسیس و همکاران (۲۰۲۴)؛ فاروغ (۲۰۲۳)؛ آثاول و همکاران (۲۰۲۲)؛ چمک و همکاران (۱۴۰۲)؛ صراف و محمدی (۱۳۹۹) تا حدی همخوانی داشت. ناظران بخش عمومی علاوه بر استفاده از تجربیات نهادهای بین‌المللی و سایر کشورها باید گزارش‌های حسابرسی را با در نظر گرفتن ریسک‌های احتمالی تهیه نمایند. با توجه به اینکه هر دستگاه اجرایی دارای نکات خاص خود می‌باشد جهت ایجاد وحدت رویه در کار حسابرسان لازم است که دستورالعمل و استانداردی برای تهیه گزارش‌های حسابرسی توسط حسابرسان ارائه نمایند. در جهت بالابردن کیفیت حسابرسی آموزش‌های لازم را به کارکنان بدهند. دستگاه‌های اجرایی کنترل‌های داخلی مبتنی بر ریسک را اجرا نمایند و کمیته‌هایی برای ریسک خاص هر سازمان ایجاد نمایند و جلسات مرتبی برای مدیریت ریسک‌ها تشکیل دهند. به محققان نیز پیشنهاد می‌شود که رابطه گزارش

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

حسابرسی با کیفیت حسابرسی و کنترل‌های داخلی مبتنی بر ریسک را در دستگاه‌های اجرایی دو حوزه امور عمومی و اجتماعی و حوزه امور اقتصادی و زیربنایی بررسی نمایند و با نتایج این تحقیق مقایسه نمایند.

فهرست منابع

اسکندری، احمد، بیات، علی، محمدی، علی، (۱۴۰۲)، تأثیر کیفیت گزارش‌های حسابرسی، ساختار زبانی گزارش، و حرفه ای گرایی حسابرسان بر روی رفتار استفاده‌کنندگان: با تاکید بر رجحان محتوای بر شکل، پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۳(۱۱)، صص ۸-۳۵.

اسلام‌زاده، امید، حاجی نژاد، ابوالفضل، زارع، پریسا، صفاری، مهدی، (۱۴۰۰)، **کنترل های داخلی در بخش عمومی(دیدگاه نظری)**، تهران: انتشارات ترمه.

امیدوار، مریم، وکیلی‌فرد، حمیدرضا، عابدینی، بیژن. (۱۳۹۹)، ارائه مدلی از کیفیت حسابرسی بخش عمومی بر اساس روش تحلیل تم. **فصلنامه دانش حسابرسی**، ۲۰ (۸۱).

پزشک، یاسمن، پورزمانی، زهرا، (۱۳۹۸)، فصلی بودن حسابرسی، کیفیت افشاء اطلاعات و کیفیت حسابرسی، **دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت**، دوره ۸(۲۹)، صص ۵۷-۷۰.

چمک، حسن، قنبری، مهرداد، جمشیدی‌نوید، بابک، مسعودی، جواد. (۱۴۰۲)، عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی بخش عمومی در شرایط بحران. **فصلنامه دانش حسابرسی** ; ۲۳ (۹۲) :۱۳۲-۱۱۱.

حبیبی، آرش، (۱۴۰۱)، **مدل بندی معادلات ساختاری**، تهران: انتشارات سایت پارس مدیر.

حضوری، محمدجواد، گرد، عزیز، گل‌دوست، مجید، (۱۳۹۴)، بررسی عوامل مؤثر بر بروز نارسایی در سیستم کنترل-های مالی دستگاه‌های اجرایی، **فصلنامه دانش حسابرسی**، دوره ۱۵، شماره ۵۹، صص ۱۹-۴۱.

خانجانی کاکرودی، سعیده، خسروانی، آرزو، فاضلی، نقی، (۱۴۰۲)، ارائه مدل کیفیت حسابرسی مبتنی بر فناوری بلاکچین. **فصلنامه دانش حسابرسی** ; ۲۳ (۹۳) :۱۵۷-۱۳۳

دانایی فرد، حسن، امامی، سیدمجتبی. (۱۳۸۶). **استراتژی های پژوهش کیفی- نظریه پردازی داده بنیاد**. اندیشه مدیریت راهبردی (اندیشه مدیریت)، ۱(۲).

دهکردی، جمال، سلطانی‌احمد، سعید، غیاثی‌خوی، محمد، (۱۴۰۱)، **مقدمه ای بر حسابرسی داخلی در بخش عمومی**، چاپ اول، گرگان: انتشارات ویراست.

صراف، فاطمه، محمدی، زهرا، (۱۳۹۹)، کیفیت حسابرسی بخش عمومی، **چهارمین کنفرانس ملی پژوهش در حسابداری و مدیریت**، تهران.

گلی، علی، خوزین، علی، اشرفی، مجید، نادریان، آرش، (۱۳۹۹)، بررسی نقش بیمه مسئولیت اجتماعی و حرفه‌ای حسابرسان بر ریسک شهرت اخلاقی و کیفیت حسابرسی با استفاده از رویکرد دلفی و معادلات ساختاری، **پژوهش‌های اخلاقی (انجمن معارف اسلامی)**، دوره ۱۰(۳)، صص ۱۹۵-۲۱۲.

گلیجانی، مهرداد، علی‌خانی، رضیه، مران جوری، مهدی، فلاح، رضا. (۱۴۰۰). طراحی مدل فراترکیب عوامل موثر بر توسعه حسابداری در ایران. **پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی (پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی)**، ۱۳(۵۰)، صص ۲۰۷-۲۲۷.

References

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

Aida Hazlin Ismail, Natasha binti Muhammad Merejok, Muhamad Ridhuan Mat Dangi & Shukriah Saad, (۲۰۱۹), Does Audit Quality Matters in Malaysian Public Sector Auditing?, **International Journal of Financial Research**, Vol. ۱۰, No. ۳, Special Issue, pp. ۲۰۳-۲۱۵. ۱۰,۵۴۳۰/ijfr.v۱۰n۳p۲۰۳.

Alam, M.M., Said, J. and bin Abd Aziz, M.A. (۲۰۱۹), "Role of integrity system, internal control system, and leadership practices on the accountability practices in the public sectors of Malaysia", **Social Responsibility Journal**, Vol. ۱۵ No. ۷, pp. ۹۵۵-۹۷۶. ۱۰,۱۱۰۸/□□□-۰۳-۲۰۱۷-۰۰۵۱.

Alharasis, E.E., Alkhwaldi, A.F. and Hussainey, K. (۲۰۲۴), "Key audit matters and auditing quality in the era of COVID-۱۹ pandemic: the case of Jordan", **International Journal of Law and Management**, Vol. ۶۶ No. ۴, pp. ۴۱۷-۴۴۶. ۱۰,۱۱۰۸/IJLMA-۱۱-۲۰۲۳-۰۲۴۸.

Athavale, Manoj & Guo, Zhaorui & Meng, Yun & Zhang, Tianshu, (۲۰۲۲). "Diversity of signing auditors and audit quality: Evidence from capital market in China," **International Review of Economics & Finance**, Elsevier, vol. ۷۸(C), pages ۵۵۴-۵۷۱. ۱۰,۱۰۱۶/□.□□□□.۲۰۲۱,۱۲,۰۲۰.

Bartlett, R. W., Brecht, H. D., & Corless, J. C. (۱۹۹۵). Accountability mechanisms in the auditing profession. **Accountability in Research**, ۴(۲), ۱۳۳–۱۴۶. ۱۰,۱۰۸۰/۰۸۹۸۹۶۲۹۵۰۸۵۷۳۸۷۴.

Blann, S. W. (۲۰۱۰). Auditor independence in the public sector. **Government Finance Review**, ۲۶(۴), ۴۰–۴۴.

Chamak, Hassan, Qanbari, Mehrdad, Jamshidi-Navid, Babak, Masoudi, Javad. (۲۰۲۳), factors affecting the quality of public sector auditing in crisis conditions. **Audit Knowledge Quarterly**; ۲۳ (۹۲):۱۱۱-۱۳۲. (In Persian)

Chang, Y-T., Chen, H., Cheng, R.K., Chi, W., (۲۰۱۸), The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and compliance, **Journal of Contemporary Accounting & Economics**, doi.org/۱۰,۱۰۱۶/j.jcae.۲۰۱۸,۱۱,۰۰۲ .

Danaei Fard, Hasan, Emami, Seyed mojatbi. (۲۰۰۷). Qualitative research strategies - foundational data theorizing. **Strategic Management Thought (Management Thought)**, ۱(۲). (In Persian)

Dehkordi, Jamal, Soltani-Ahmad, Saeed, GhiathiKhoi, Mohammad, (۲۰۲۳), Introduction to Internal Auditing in the Public Sector, First Edition, Gorgan: Editor's Press. (In Persian)

Deis, D. R., & Giroux, G. A. (۱۹۹۲). Determinants of audit quality in the public sector. **The Accounting Review**, ۶۷(۳), ۴۶۲□۴۷۹.

Efrim Boritz, J. & Hayes, Louise & Timoshenko, Lev M., ۲۰۲۰. "How understandable are SOX ۴۰۴ auditors reports?," **International Journal of Accounting Information Systems**, Elsevier, vol. ۳۹(C).

Eskandari, Ahmad, Bayat, Ali, Mohammadi, Ali, (۲۰۲۳), The effect of the quality of audit reports, the linguistic structure of the report, and the professionalism of auditors on the behavior of users: emphasizing the priority of content over form, **Professional Audit Research**, ۳(۱۱)), pp. ۳۵-۸. (In Persian)

Farooq Khalil, u., (۲۰۲۳), Auditor choice and its impact on financial reporting quality: A case of banking industry of Pakistan, **Asia Pacific Management Review**, In Press.

Giljani, Mehrdad, Ali Khani, Razieh, Maran Jouri, Mahdi, Fallah, Reza. (۲۰۲۲). Designing a meta-combination model of factors affecting the development of accounting in Iran.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]

Financial accounting and auditing research (Financial accounting and auditing research), ۱۳(۵۰), pp. ۲۰۷-۲۲۷. (In Persian)

Goli, Ali, Khozin, Ali, Ashrafi, Majid, Naderian, Arash, (۲۰۱۹), Investigating the role of auditors' social and professional liability insurance on ethical reputation risk and audit quality using the Delphi approach and structural equations, **Ethical Research (Islamic Education Association)**, period ۱۰(۳), pp. ۱۹۵-۲۱۲. (In Persian)

Habibi, Arash, (۲۰۲۳), **Structural Equation Modeling**, Tehran: Pars Moder Site Publications. (In Persian)

Hichri, A. (۲۰۲۳), "Audit quality, value relevance, integrated reporting and the moderating role of business ethics: evidence from European ESG firms", **Review of Accounting and Finance**, Vol. ۲۲ No. ۵, pp. ٦٦۳-٦٨١.

Hoai, T., T., Hung, B., Q., Nguyen, N., P., (۲۰۲۲), The impact of internal control systems on the intensity of innovation and organizational performance of public sector organizations in Vietnam: the moderating role of transformational leadership, **Heliyon** ۸ (۲۰۲۲) e۰۸۹۵٤, journal homepage: www.cell.com/heliyon.

Hozouri, Mohammad Javad, Gord, Aziz, Gol-Doost, Majid, (۲۰۱٤), Investigating factors affecting the occurrence of failure in the financial control system of executive bodies, **Audit Knowledge Quarterly**, Volume ۱۵, Number ۵۹, pp. ۱۹-٤۱. (In Persian)

Hu, Z., Li, Y., Lin, B. and Kleinman, G. (۲۰۲۳), "The impact of key audit matter reporting on analyst forecast accuracy and forecast dispersion: evidence from Chinese listed firms", **Managerial Auditing Journal**, Vol. ۳۸ No. ۳, pp. ۲۸۸-۳۱۳.

Islamzadeh, Omid, Hajinejad, Abolfazl, Zare, Parisa, Safari, Mehdi, (۲۰۲۲), **Internal controls in the public sector (theoretical perspective)**, Tehran: Termeh Publications. (In Persian)

Jones, R., & Pendlebury, M. (۲۰۱۰). **Public sector accounting** (٦th ed.). Pearson Education Limited.

Khanjani Kakroodi, Saideh, Khosravani, Arzoo, Fazli, Naghi, (۲۰۲٤), presenting an audit quality model based on blockchain technology. **Audit Knowledge Quarterly**; ۲۳ (۹۳): ۱۳۳-۱۵۷. (In Persian)

Lansiluoto, A., Jokipii, A., Eklund , T., (۲۰۱٦), Internal Control Effectiveness – a Clustering Approach, **Managerial Auditing Journal**, Vol. ۳۱ Iss ۱ pp. ۵ – ۳٤.

Lawrence J.Abbott, Colleen Boland, William Buslepp,Sean McCarthy, (۲۰۲۲), U.S. Audit partner identification and auditor reporting, **Journal of Accounting and Public Policy**, Volume ٤۱, Issue ۱

Omidvar, Maryam, Vakili Fard, Hamidreza, Abedini, Bijan. (۲۰۱۹), providing a model of public sector audit quality based on theme analysis method. **Accounting Knowledge Quarterly**, ۲۰ (۸۱). (In Persian)

pezeshk, Yasaman, Pourzmani, Zahra, (۲۰۱۸), Seasonality of Audit, Information Disclosure Quality and Audit Quality, **Accounting Knowledge and Management Audit**, Volume ۸(۲۹), pp. ۵۷-۷۰. (In Persian)

Piot, C. (۲۰۰۱). Agency costs and audit quality: Evidence from France. **European Accounting Review**, ۱۰(۳), ٤٦۱–٤۹۹.

Saraf, Fatemeh, Mohammadi, Zahra, (۲۰۱۹), **Public Sector Audit Quality**, Fourth National Research Conference on Accounting and Management, Tehran. (In Persian)

Sarah B. Clinton, Arianna Spina Pinello, Hollis A. Skaife, (۲۰۱٤), The implications of ineffective internal control and SOX ٤۰٤ reporting for financial analysts, **Journal of Accounting and Public Policy**, Vol. ۳۳, No. ٤, PP. ۳۰۳–۳۲۷.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-12]