

## ارائه مدلی از کیفیت حسابرسی بخش عمومی بر اساس روش تحلیل تم

تاریخ دریافت: ۹۸/۱۱/۲۷  
تاریخ پذیرش: ۹۹/۲/۲۱

مریم امیدوار<sup>۱</sup>

حمیدرضا وکیلی فرد<sup>۲</sup>

بیژن عابدینی<sup>۳</sup>

### چکیده:

بخش دولتی به خصوص در کشور ما با توجه به گستردگی و تأثیرگذاری، یکی از بخش‌های مهم در نظام مالی کشور محسوب می‌شود که با وجود آسیب‌های فراوان در این بخش از جمله بروز اختلاس‌ها و تخلفات متعدد یک دهه اخیر، لازم و ضروری است تا به صورت جامع به شاخص‌های کیفیت حسابرسی در بخش عمومی پرداخته شود. پژوهش حاضر به طراحی و تبیین مدلی از کیفیت حسابرسی بخش عمومی بر اساس روش تحلیل تم پرداخته است. روش انجام این پژوهش به صورت آمیخته اکتشافی، در دو بخش کیفی و کمی می‌باشد رویکرد بخش کیفی تحلیل مضمون (تم) و ابزار گردآوری اطلاعات، مصاحبه نیمه ساخت یافته با ۱۴ نفر از افراد با سابقه و باتجربه شامل مدیرکل، نخبگان شاغل در دیوان محاسبات و مقامات عالی رتبه دیوان محاسبات کشور بوده است که با روش نمونه‌گیری گلوله برفی انتخاب شدند پس از بررسی کتب، مقالات و انجام مصاحبه‌های نیمه ساختار یافته با خبرگان دیوان محاسبات، تعداد ۷۷۳ کد اولیه در مرحله کدگذاری باز احصاء شد و سپس ۲۶۱ کد گزینشی توسط محقق از آن‌ها استخراج شد و یافته‌های بخش کیفی در قالب ۳۴ تم فرعی و ۱۳ تم اصلی به عنوان عوامل مؤثر در کیفیت حسابرسی بخش عمومی تدوین شد. در بخش کمی جهت آزمون مدل، ۸ فرضیه بر اساس تم‌های اصلی تدوین و برای آزمون آن‌ها پرسشنامه‌ای بر اساس تم‌های فرعی طراحی شد. جامعه آماری پژوهش در این قسمت مدیران و همتراز آن، معاونین و همتراز آن، سر حساب‌رسان و حساب‌رسان ارشد دیوان محاسبات بوده که تعداد ۲۷۸ نفر با استفاده از جدول مورگان به عنوان نمونه انتخاب گردید. آزمون فرضیه‌ها با روش همبستگی اسپیرمن و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی با آزمون فرویدمن و با استفاده از نرم‌افزار SPSS ۲۳ صورت پذیرفت. نتایج بخش کمی پژوهش نشان می‌دهد 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 ارزش افزوده برای دستگاه اجرایی و جامعه دارد.

**کلمات کلیدی:** کیفیت حسابرسی، عوامل مداخله‌گر، تحلیل تم

۱ - دانشجوی دکتری حسابداری، گروه حسابداری، واحد بندرعباس، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرعباس، ایران  
۲ - دانشیار گروه حسابداری، واحد علوم تحقیقات تهران، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران، نویسنده مسئول،  
vakilifard\_phd@yahoo.com

۳ - استادیار گروه حسابداری، دانشگاه هرمزگان، بندرعباس، ایران

## مقدمه

امروزه دولت‌ها بایستی به خط‌مشی و اقدامات خود پاسخگو باشند و هر دولتی نیازمند یک سیستم پاسخگو است. سازمان‌های دولتی به‌وسیله مردم و برای مردم ایجاد می‌شوند و باید در برابر آن‌ها پاسخگو باشند (ناصری و دیگران، ۱۳۹۶). چارچوب مسئولیت پاسخگویی دولت و مقامات منتخب مردم هر کشوری را قوانین و مقررات تعیین می‌نمایند. طبق اصل ۵۴ و ۵۵ قانون اساسی جمهوری اسلامی، دیوان محاسبات کشور زیر نظر قوه مقننه اداره می‌شود و مسئولیت نظارت و کنترل امور مالی دستگاه‌های اجرایی را بر عهده دارد در ایران نقش دیوان محاسبات، پاسخ‌خواهی از دستگاه‌های دولتی است. این دیوان به همه حساب‌های وزارتخانه، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و دیگر دستگاه‌هایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند - به ترتیبی که قانون مقرر می‌دارد - رسیدگی یا حسابرسی می‌کند تا هیچ هزینه‌ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکرده باشد و هر وجهی در محل خود به مصرف رسیده باشد و نیز حساب‌ها، اسناد و مدارک مربوط را برابر قانون جمع‌آوری می‌کند و گزارش تفریغ بودجه هر سال را به انضمام نظارت خود به مجلس شورای اسلامی تسلیم می‌کند (عیدی‌زاده، ۱۳۹۶). نقش دیوان محاسبات، کمک به بهبود رویه‌های وزارتخانه‌ها و نیز ایجاد ارزش‌افزوده از طریق افزایش اطمینان در عموم مردم، در مورد سیستم حکومتی آن‌هاست (نوبخت و دیگران، ۱۳۹۳).

حسابرسی بخش عمومی، اطلاعات و ارزیابی مستقل و هدفمندی را در خصوص مباشرت و اجرای خط‌مشی‌ها و برنامه‌های دولت برای نهادهای قانون‌گذاری و نظارتی و اشخاصی که دارای جایگاه حاکمیتی بوده و همچنین عموم مردم فراهم می‌آورد (استاندارد ۳۱۰۰ حسابرسی بخش عمومی، ۱۳۹۶). کیفیت حسابرسی در بخش عمومی، ابزاری است که حساب‌برسان جهت اعتبار دهی و برنامه‌ریزان اقتصادی و سایر استفاده‌کنندگان جهت اطمینان بیشتر به گزارش‌ها به آن نیاز دارند. اعتباربخشی به‌صورت‌های مالی، وظیفه حساب‌برسان است که در سایه وجود کیفیت میسر می‌شود، این موضوع باعث می‌شود تا حساب‌برسان مبنای بهتری جهت اظهار نظر نسبت به‌صورت‌های مالی داشته باشند. از طرف دیگر یکی از راه‌های افزایش رفاه عمومی و بهبود اقتصادی جذب سرمایه‌گذاری خارجی است. سرمایه‌گذاران خارجی نیز خواهان اطلاعات تأیید شده توسط حساب‌برسان هستند. جهت اعتبار بخشیدن به‌صورت مالی، همواره باید معیارهای کیفیت حسابرسی را مورد توجه قرارداد (پزشکیان و حسنی ازان اخاری، ۱۳۹۶).

شایان ذکر است برای هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی (IAASB)<sup>۱</sup> و سازمان بین‌المللی مؤسسات عالی حسابرسی (INTOSAI)<sup>۲</sup> ماهیت کیفیت حسابرسی از اهمیت بسیار بالایی برخوردار است و با تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابرسی (ISA)<sup>۳</sup> و استانداردهای بین‌المللی کنترل کیفیت (ISQC)<sup>۴</sup> به بهینه‌سازی کیفیت خدمات حسابرسی و

1.1- International Auditing and Assurance Standards Board

2.- International Organization of Supreme Audit Institution

3.1-International Standards Auditing

4. - International Standard on Quality control

ارائه چارچوبی برای کیفیت حسابرسی اقدام نموده‌اند.

تا به امروز تلاش‌های متعددی برای تعریف کیفیت در حسابرسی صورت پذیرفته است. با این حال هیچ‌کدام از آن‌ها منجر به تعریف موردقبول یا موردپذیرش انجمن‌های حرفه‌ای و جامعه حسابداران قرار نگرفته یا توسط جامعه بین‌الملل به رسمیت شناخته نشده است؛ زیرا از اساس کیفیت حسابرسی در اصل یک مفهوم یک‌بعدی نبوده بلکه یک مفهوم مجتمع و چندوجهی است و عوامل متعددی چه به صورت مستقیم و چه غیرمستقیم بر روی کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارند. مشکل کیفیت حسابرسی، دامنه گسترده و متنوع آن است و در دو دهه گذشته تعاریف مختلفی از کیفیت حسابرسی ارائه شده است. اندازه‌گیری کیفیت واقعی حسابرسی به سادگی میسر نیست؛ زیرا کیفیت واقعی حسابرسی غیرقابل مشاهده است و فقط می‌توان آن را پس از اجرای حسابرسی ارزیابی کرد (دریابی و عزیزی، ۱۳۹۷).

دیدگاهی که در خصوص کیفیت حسابرسی مطرح است، حسابرسی "به عنوان یک خدمت" در نظر گرفته می‌شود که این خدمت باید توسط اشخاص واجد شرایط ارائه شود و فرایند انجام این خدمت و ارائه گزارش نتایج آن، تابع ضوابط و استانداردهای خاص است. بنابراین در صورتی که ارائه خدمت مزبور، مطابق با استانداردها و ضوابط تعیین شده انجام شود از کیفیت لازم برخوردار است. به عبارت دیگر در این دیدگاه، نگاه سیستمی بر کیفیت حسابرسی حاکم است و کیفیت ورودی‌ها، فرایند و خروجی‌های حسابرسی، تعیین‌کننده کیفیت حسابرسی می‌باشد (مداحی و دیگران، ۱۳۹۲). از آنجایی که پژوهش‌های صورت گرفته تاکنون صرفاً کیفیت حسابرسی بخش خصوصی را مورد توجه قرار داده‌اند و از طرفی با توجه به ابهامات موجود در زمینه کیفیت حسابرسی و نقشی که حسابرسی بخش عمومی در ارتقاء فرایند پاسخگویی و اطمینان بخشی به آحاد مردم در خصوص حصول صحیح و کامل کلیه منابع و نحوه مصارف بودجه دارد، بسیاری از حوزه‌هایی که می‌توانند بر کیفیت حسابرسی در این بخش تأثیرگذار باشند، نادیده گرفته شده است لذا پژوهش حاضر به دنبال پاسخ این سؤال است که چه مؤلفه‌هایی جهت افزایش کیفیت حسابرسی بخش عمومی تأثیرگذارند و آیا می‌توان مدلی جامع با توجه به میزان اهمیت شاخص‌های تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی این بخش ارائه کرد؟

بخش دولتی به خصوص در کشور ما با توجه به گستردگی و تأثیرگذاری که دارد، یکی از بخش‌های مهم در نظام مالی کشور محسوب و ضرورت نظارت مالی بر عملکرد آن از اهمیت فراوان برخوردار است، زیرا موفقیت و پیشرفت هر دولت مرهون نظارت‌های مالی مؤثر و کار است که در مراحل مختلف و تحت عناوین گوناگون اعمال می‌شود. یکی از انواع این نظارت‌های مالی، نظارت دیوان محاسبات به عنوان یکی از جلوه‌های نظارت مالی مجلس است (هدایتی زفرقندی، ۱۳۹۶). با توجه به نقش مؤثر دیوان محاسبات کشور در فرایند مسئولیت پاسخگویی دولت، لازم است فرایند اجرای آن مبتنی بر اصول و ضوابط استوار و کارآمد باشد تا بتوان به این نقش مهم اجتماعی، جامعه عمل ببوشاند. توجه به پیچیدگی کار حسابرسی و کسب شناخت لازم از دستگاه و شرکت‌های مورد رسیدگی می‌تواند نقش بسزایی را در بهبود کیفیت حسابرسی و به تبع آن

اثربخشی حسابرسی به همراه داشته باشد (کرمی و دیگران، ۱۳۹۵). بررسی ادبیات موجود نشان می‌دهد که از کل مقالات علمی - پژوهشی حوزه حسابداری صرفاً ۳/۱۱ درصد به موضوع حسابداری بخش عمومی اختصاص دارد و جای تأمل بسیار دارد که تنها ۷٪ از این سهم اندک (۳/۱۱ درصد) مربوط به تحقیقات حسابرسی بخش عمومی بوده است (مرادی و صفی‌خانی، ۱۳۹۵) و در سال‌های اخیر به ارائه مدل‌هایی از کیفیت حسابرسی در بخش خصوصی و حسابرسی داخلی به صورت پراکنده پرداخته شده است، لیکن علیرغم اهمیت حسابرسی بخش عمومی در جلوگیری از بروز تخلفات مالی و همچنین ارتقاء پاسخگویی و شفافیت و اعتماد پایدار در استفاده مناسب از منابع و دارایی‌های عمومی و بهبود عملکرد مدیریت عمومی تاکنون تحقیقی برای کیفیت حسابرسی و عوامل مؤثر بر آن در بخش عمومی صورت نپذیرفته است لذا با توجه به بزرگ بودن اقتصاد بخش دولتی در کشورمان و تمایز فراوان ساختار بخش عمومی ایران با سایر کشورها و نیز وجود آسیب‌های فراوان در این بخش از جمله بروز اختلاس‌ها و تخلفات متعدد یک دهه اخیر، لازم و ضروری است تا به صورت جامع به شاخص‌های کیفیت حسابرسی در بخش عمومی پرداخته شود و به ارائه مدلی بهینه جهت ارتقاء کیفیت حسابرسی بخش عمومی دست‌یافت و نیز با پیاده‌سازی آن از بروز هرگونه تخلف مالی و تضییع بیت‌المال جلوگیری به عمل آورد تا بتوان کارایی دستگاه‌های اجرایی و نظارتی را تقویت نمود.

این تحقیق برای دستیابی به اهداف زیر صورت می‌گیرد:  
در بخش کیفی:

۱. شناسایی مؤلفه‌های اثرگذار بر کیفیت حسابرسی بخش عمومی با تأکید بر ورودی‌ها، فرایند، خروجی‌ها و پیامدهای حسابرسی
۲. چارچوب‌بندی مؤلفه‌های اثرگذار بر کیفیت حسابرسی بخش عمومی
۳. تعیین روابط بین عوامل تعیین‌کننده مؤثر بر کیفیت حسابرسی بخش عمومی با تأکید بر ورودی‌ها، فرایند، خروجی‌ها و پیامدهای حسابرسی
۴. تدوین مدل مفهومی جامع از کیفیت حسابرسی مبتنی بر رویکرد سیستمی در بخش عمومی در بخش کمی:

۱. آزمون روابط بین عوامل تعیین‌کننده مؤثر بر کیفیت حسابرسی بخش عمومی.
۲. آزمون و اصلاح مدل مفهومی کیفیت حسابرسی بخش عمومی.

در این مقاله سعی شده پس از بیان مقدمه، مبانی نظری و پیشینه تجربی با بهره‌گیری از روش کیفی تحلیل تم و تجزیه و تحلیل داده‌ها با روش کدگذاری به شناسایی عوامل و شاخص‌های مؤثر بر کیفیت حسابرسی بخش عمومی، ارائه مدل مفهومی و تشریح آن پرداخته و با روش کمی، مدل پژوهش آزمون و نهایی گردد، در پایان نیز به بحث و نتیجه‌گیری از تحقیق پرداخته شده است.

## ۲- مبانی نظری و پیشینه تجربی پژوهش

### ۱-۲- حسابداری عمومی و انواع آن

حسابداری عمومی بخش عمومی را می‌توان فرآیند قاعده‌مند جمع‌آوری و ارزیابی شواهد به شکلی عینی جهت تعیین انطباق اطلاعات یا شرایط واقعی با معیارهای وضع‌شده، تعریف نمود. به‌طور کلی حسابداری‌های عمومی را می‌توان به سه نوع اصلی طبقه‌بندی کرد:

**حسابداری مالی:** بر این موضوع تمرکز می‌نماید که آیا اطلاعات مالی دستگاه اجرایی بر اساس استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات، ارائه‌شده است یا خیر؟ این موضوع با کسب شواهد حسابداری کافی و مناسب انجام خواهد شد تا بدین ترتیب زمینه کسب اطمینان معقول از ارائه اطلاعات مالی عاری از هرگونه تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه و اظهارنظر حسابرس مهیا شود.

**حسابداری عملکرد:** بر این موضوع تمرکز می‌نماید که آیا عملیات، فعالیت‌ها و برنامه‌های دستگاه‌های اجرایی طبق اصول صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی صورت می‌گیرد یا خیر؟ و اینکه آیا فضا برای بهبود عملکرد وجود دارد یا خیر؟ عملکرد با توجه به معیارهای مناسب بررسی می‌شود و عوامل انحراف از معیارها یا سایر مسائل مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد. هدف از این عمل، پاسخگویی به سؤالات مهم حسابداری و ارائه توصیه‌هایی برای بهبود عملیات می‌باشد.

**حسابداری رعایت:** بر این موضوع تمرکز می‌نماید که آیا موضوع مورد رسیدگی با ضوابط و موازین قانونی که به‌عنوان معیار از آن استفاده می‌شود، انطباق دارد یا خیر؟ حسابداری رعایت با ارزیابی این موضوع انجام می‌شود که آیا فعالیت‌ها، معاملات و اطلاعات مالی از کلیه جنبه‌ها، با قوانین و مقررات انطباق دارد یا خیر؟ (استاندارد ۳۱۰۰ حسابداری عمومی، ۱۳۹۶)

### ۲-۲- تعریف کیفیت حسابداری

کیفیت حسابداری به شیوه‌های مختلفی تعریف‌شده است لیکن تاکنون تعریف کاملی از آن ارائه نگردیده است به‌طوری‌که پژوهشگران نیز به یک مفهوم جامع در این زمینه نرسیده‌اند. مشکل کیفیت حسابداری به دید بسیاری از ناظران دامنه گسترده و متنوع آن است و در طی دو دهه گذشته اغلب تعاریفی مختلفی ارائه‌شده است. تلقی عموم این است که فقدان استقلال و کیفیت ضعیف حسابداری موجب وقوع رسوایی‌های اخیر ذکرشده است. در پی این وقایع، قانون‌گذاران و تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری سعی در تدوین قوانینی داشتند تا استقلال حسابرسان کیفیت حسابداری را بهبود بخشند (لی، ۲۰۰۷).

پژوهشگران حسابداری و حسابداری ابعاد چندگانه کیفیت حسابداری را مورد توجه قرار داده‌اند، ابعاد مذکور اغلب به تعاریف متفاوتی منجر گردیده است. یکی از متداول‌ترین تعاریف‌ها درباره کیفیت حسابداری، تعریفی است که توسط دی آنجلو (۱۹۸۱) ارائه‌شده است. او کیفیت حسابداری را این‌گونه تعریف کرد "استنباط بازار از احتمال این‌که حسابرس موارد تحریفات بااهمیت در صورت‌های مالی و یا سیستم حسابداری صاحب‌کار را کشف کند، و تحریف بااهمیت

کشف‌شده را گزارش دهد". در تعاریف دیگر، صحت اطلاعات گزارش‌شده توسط حسابرس، اندازه‌گیری توانایی حسابداری برای کاهش جهت‌دهی، اصلاح و دست‌کاری اطلاعات حسابداری (از جمله مدیریت سود) همچنین کشف و رفع تحریف‌های بااهمیت را کیفیت حسابداری می‌دانند (ودیدی و دیگران، ۱۳۹۷).

همچنین، کیفیت حسابداری شامل حسابداری صورت‌های مالی است به طوری که مطابق با استانداردهای حسابداری تهیه شود و اطمینان معقول، از صورت‌های مالی حسابداری شده ارائه دهد و افشای آن مطابق با اصول پذیرفته‌شده حسابداری و عاری از هرگونه تحریف، اشتباه و تقلب باشد (لاس هراس و دیگران، ۲۰۱۲). اکثر تعاریف غیرمستقیم کیفیت حسابداری با استقلال حسابرس و صلاحیت حسابرس مرتبط است. تعریف دی آنجلو، ویژگی انتقادی از درک تأثیر حسابداری بر اطلاعات صورت‌های مالی را نشان می‌دهد. چنانچه کیفیت حسابداری به طور کامل با احتمال کشف تحریف‌های بااهمیت مرتبط شود از لحاظ مفهوم کامل نخواهد بود زیرا اساساً خود حسابرسان امکان انتخاب احتمال خطر را در اختیار دارند (دریابی و عزیز، ۱۳۹۷).

اداره حسابداری دولت آمریکا (GAO) کیفیت حسابداری را چنین تعریف می‌کند: اجرای حسابداری مطابق اصول پذیرفته‌شده عمومی (GAAP) به منظور فراهم ساختن اطمینان منطقی از صورت‌های مالی حسابداری شده و موارد مرتبط با افشای آن مطابق ۱- اصول پذیرفته‌شده حسابداری ۲- عدم وجود تحریف بااهمیت در نتیجه خطاها و تقلب (GAQ، ۲۰۰۳) ۳. به نظر کاسترلاو دیگران (۲۰۰۹) اگر نتایج یک کار حسابداری در یک دعوای قضایی یا در ادعایی در مقابل مؤسسه حسابداری مورد استفاده قرار گیرد، کیفیت پایین حسابداری با درک عملی آن قابل مشاهده است (کاسترلاو دیگران، ۲۰۰۹).

## ۲-۳- چارچوب کیفیت حسابداری

فرانسیس (۲۰۱۱) برای درک و پژوهش در کیفیت حسابداری چارچوبی ارائه کرده است که شامل موارد زیر است:

۱. ورودی حسابداری
۲. فرایند حسابداری
۳. مؤسسات حسابداری
۴. صنعت حسابداری و بازارهای حسابداری
۵. انجمن‌ها
۶. پیامدهای اقتصادی نتایج حسابداری (فرانسیس، ۲۰۱۱).

هیئت تدوین استانداردهای حسابداری و اطمینان بخشی (IAASB) در چارچوبی از کیفیت حسابداری که در سال ۲۰۱۳ منتشر نمود به عوامل ورودی، عوامل خروجی، تعاملات میان

1. General Accounting Office
2. Generally Accepted Accounting Principles
3. Guidelines on Audit Quality

صاحبان کلیدی، عوامل زمینه‌ای و ملاحظات خاص جهت ارائه چارچوب برای کیفیت حسابداری اشاره نموده است. ورودی‌ها به سه دسته زیر طبقه‌بندی می‌شوند:

(الف) ارزش‌ها، اخلاق و نگرش حسابرسان

(ب) دانش و تجربه حسابرسان، زمان اختصاصی برای انجام حسابداری

(ج) اثربخشی فرایند حسابداری و روش‌های کنترل کیفیت.

برای برخی از سهامداران مانند سرمایه‌گذاران، گزارش حسابرسان، خروجی اولیه است و در حال حاضر این گزارش نسبتاً استاندارد شده است لیکن برخی از ذینفعان می‌توانند ماهیت خروجی را تحت تأثیر قرار دهند. تعاملات، از جمله ارتباطات رسمی و غیررسمی، تحت تأثیر شرایطی است که در آن حسابداری انجام می‌شود و امکان ارتباط پویا بین ورودی‌ها و خروجی‌ها را ایجاد می‌کند. تعدادی از عوامل زمینه‌ای که می‌تواند کیفیت گزارش‌گری مالی را تسهیل کند، عبارت‌اند از حاکمیت شرکت‌ها و چارچوب گزارش‌گری مالی، مقررات و الزامات قانونی که تعاملات بین ذینفعان اصلی را شکل می‌دهند. این عوامل همچنین می‌تواند بر ریسک حسابداری، ماهیت و شواهد موردنیاز و کارایی فرایند حسابداری تأثیر بگذارد (IAASB، ۲۰۱۳).

#### ۲-۴- چشم‌انداز کیفیت حسابداری

ذینفعان مختلف، دیدگاه‌های متفاوتی نسبت به ماهیت کیفیت حسابداری دارند که در یک تقسیم‌بندی به شرح زیر می‌باشد:

دیدگاه‌های علمی به کیفیت حسابداری که بر ورودی‌ها و نتایج مربوط به کیفیت حسابداری تأکید دارند.

دیدگاه‌های حرفه‌ای به کیفیت حسابداری، به کارگیری استانداردهای حسابداری در طول اجرای حسابداری را عامل کلیدی کیفیت استدلال می‌کنند.

دیدگاه‌های نظارتی به کیفیت حسابداری اشاره دارد به چارچوب ارائه‌شده در خصوص کیفیت حسابداری که از سوی انجمن گزارش‌گری مالی بریتانیا (FRC)<sup>۱</sup> و هیئت تدوین استانداردهای حسابداری و اطمینان بخشی (IAASB)<sup>۲</sup> ارائه شده است (سلیمان، ۲۰۱۸).

#### ۲-۵- شاخص‌های کیفیت حسابداری

در مه ۲۰۱۳، مرکز کیفیت حسابداری (CAQ)<sup>۳</sup> با ارسال نامه‌ای برای هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام آمریکا (CAOB)<sup>۴</sup> موافقت کرد که این هیئت و حسابرسان، به‌منظور بهبود کیفیت حسابداری بتوانند از شاخص‌های کیفیت حسابداری (AQI)<sup>۵</sup> معتبر

1. Financial Reporting Council
2. International Auditing and Assurance Standards Board
3. Center for Audit Quality
4. Public Company Accounting Oversight Board
5. Audit Quality Indicators

استفاده کنند؛ مرکز کیفیت حسابرسی، روشی را برای اطلاع‌رسانی شاخص‌های کیفیت حسابرسی تدوین کرده که تمرکز آن بر انتقال معیارهای خاص حسابرسی به کمیته‌های حسابرسی است و به نقش مهم کمیته‌های حسابرسی در نظارت بر حسابرسی، توجه داشته است. به اعتقاد مرکز، برای شناسایی شاخص‌های کیفیت حسابرسی احتمالی، باید عناصر موضوعی زیر را درباره کیفیت حسابرسی در نظر گرفت، اجزایی که با توجه به دیدگاه‌های استاندارد گذاران مختلف در سراسر دنیا تهیه شده‌اند:

۱. رهبری مؤسسه و فضای اخلاقی در رأس سازمان
۲. دانش، تجربه و حجم کارگروه حسابرسی
۳. نظارت
۴. گزارشگری حسابرسی (CAQ، ۲۰۱۴).

## ۲-۶- معیارهای کیفیت حسابرسی

معیارهای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی را می‌توان به دو گروه شاخص‌های مبتنی بر خروجی و شاخص‌های مبتنی بر خروجی تقسیم نموده که معیارهای ورودی شامل: اندازه حسابرسی، تخصص در صنعت، حق الزحمه حسابرسی، حق الزحمه غیرعادی، تداوم تصدی حسابرسی و استقلال حسابرسی می‌باشند و معیارهای خروجی عبارت‌اند از: ارائه مجدد اقلام صورت‌های مالی، نوع گزارش حسابرسی، کیفیت گزارشگری مالی، ارائه خدمات غیر حسابرسی. (دیفاند و ژانگ ۲۰۱۴)

## ۲-۷- چارچوب اندازه‌گیری عملکرد مؤسسات عالی حسابرسی (دیوان محاسبات)

سازمان بین‌المللی مؤسسات عالی حسابرسی (INTOSAI)<sup>۱</sup>، چارچوب اندازه‌گیری عملکرد مؤسسات عالی حسابرسی دنیا (دیوان محاسبات) را در سال ۲۰۱۶ منتشر کرده است و ارزیابی مؤسسات عالی مطابق این چارچوب در شش حوزه انجام می‌گیرد:

۱. استقلال و چارچوب قانونی
۲. حاکمیت داخلی و اخلاق
۳. گزارش و کیفیت حسابرسی
۴. مدیریت مالی، دارایی‌ها و خدمات پشتیبانی
۵. منابع انسانی و آموزش
۶. ارتباطات و مدیریت ذینفعان

برای هر یک از حوزه‌ها، شاخص‌هایی جهت ارزیابی تدوین گردیده است که جمعاً ۲۵ شاخص می‌باشد و در حوزه کیفیت گزارشات حسابرسی ۱۳ شاخص جهت ارزیابی عملکرد دیوان محاسبات در هر یک از انواع حسابرسی (حسابرسی مالی، رعایت و عملکرد) شامل دامنه شمول حسابرسی،



استانداردهای حسابداری و کیفیت مدیریت، فرایند حسابداری و نتایج حسابداری مالی تعریف شده است (اینتوسای، ۲۰۱۶).

## ۲-۸- نظام کنترل کیفیت دیوان محاسبات

دیوان محاسبات کشور به منظور اجرای حسابداری مطابق با استانداردهای وضع شده و کسب اطمینان معقول از رعایت استانداردهای حرفه‌ای و الزامات قانونی و مقررات لازم‌الاجرا، نظام جامع کنترل کیفیت را طراحی، مستقر و اجرا می‌نماید. اجرای نظام کنترل کیفیت شامل: (۱) مسئولیت مدیریت عالی دیوان محاسبات کشور؛ با اعمال سیاست‌ها و رویه‌ها و مسئولیت نظام کنترل کیفیت (۲) الزامات اخلاق حرفه‌ای؛ شامل تعهد به رعایت اصول درستکاری و صداقت، استقلال، بی‌طرفی و رازداری حرفه‌ای و برخورداری از صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای لازم (۳) شروع حسابداری و تداوم فعالیت؛ سیاست‌ها و رویه‌هایی که ماهیت و نوع وظایف قابل انجام را بیان نماید (۴) منابع انسانی با توانایی و صلاحیت لازم و متعهد به اصول اخلاقی (۵) اجرای حسابداری شامل: ایجاد محیط انگیزشی، بررسی و مرور کارهای انجام شده، اجرای به موقع کارها و فراهم نمودن امکان اظهار نظر (۶) نظارت بر کیفیت: به طور مستمر نظام کنترل کیفیت، مورد ارزیابی و پایش قرار می‌گیرد (استاندارد ۲۲۰۰ حسابداری بخش عمومی، ۱۳۹۶).

## ۲-۹- پیشینه پژوهش

بهزادبان و ایزدی نیا (۱۳۹۷) از طریق بررسی یک چارچوب تحلیلی مبتنی بر نتایج انجام شده طی سال‌های اخیر در خصوص کیفیت حسابداری به مدل مفهومی در خصوص کیفیت حسابداری و عوامل مؤثر بر آن دست یافتند. این عوامل شامل: عملیات حسابداری، گروه حسابداری و مقررات حسابداری بوده و از آنجاکه کیفیت حسابداری و عوامل مؤثر یادشده متغیرهای پنهان می‌باشند، جهت اندازه‌گیری آن‌ها از مدل‌سازی مبتنی بر معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات بهره گرفته شد.

کرمی و همکاران (۱۳۹۷) به طراحی الگوی کیفیت حسابداری بر مبنای زنجیره تأمین گزارشگری مالی پرداختند. در این راستا، مقوله‌های کلان، مقوله‌های اصلی و خرده مقوله‌های استخراجی از داده‌های پژوهش با استفاده از روش دلفی فازی، مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند و با عنایت به چندوجهی بودن کیفیت از نگاه خبرگان و ذینفعان مختلف، الگویی از کیفیت حسابداری، دربرگیرنده حوزه، اجزاء، ابعاد و مؤلفه‌های محتوایی، ارائه شد. نتایج حاصل از تحلیل‌های صورت گرفته حاکی از آن است که مؤلفه‌های مؤثر بر کیفیت حسابداری را بر مبنای اجزاء زنجیره تأمین گزارشگری مالی می‌توان به ابعاد اصلی "ساختار سازمانی و راهبری، نظام کنترل‌های داخلی، استانداردهای حرفه‌ای و مقررات ناظر بر گزارشگری مالی، تهیه و عرضه‌کنندگان گزارش‌های مالی، مجموعه صورت‌های مالی، صلاحیت عمومی اعتباردهندگان به صورت‌های مالی، ساختار مؤسسات حسابداری، استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات نظارت بر حرفه، اجرای عملیات

و گزارشگری، حرفه و بازار حسابرسی " طبقه‌بندی نمود. دیگر یافته‌ها بیانگر مؤلفه‌های مؤثر فراوانی در ابعاد مختلف جهت افزایش کیفیت حسابرسی در ایران است.

دریابی و عزیزی (۱۳۹۷) رابطه بین اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان با کیفیت حسابرسی با توجه به متغیر تعدیلی شک و تردید حرفه‌ای حسابرسی بررسی نمودند نتایج پژوهش، متغیر شک و تردید حرفه‌ای را به‌عنوان یک متغیر تعدیل گر و تأثیرگذار بین اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای و کیفیت حسابرسی، نشان می‌دهد. با توجه به اهمیت اخلاق، در پژوهش حاضر به تدوین کنندگان برنامه‌های درسی در سیستم آموزش عالی کشور پیشنهاد می‌شود که موضوع اخلاق فردی و اخلاق حرفه‌ای را در برنامه‌های درسی خود بگنجانند. همچنین به جامعه حسابداران رسمی پیشنهاد می‌شود نظارت بیشتری بر رعایت اخلاق حرفه‌ای داشته باشند.

نیک‌بخت و همکاران (۱۳۹۶) به بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی با توجه به شاخص‌های نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام با رویکرد سیستمی پرداخته است و سپس با استفاده از روش تحلیل سلسله‌مراتب فازی، رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی صورت پذیرفته است.

نیک‌بخت و همکاران (۱۳۹۶) با بهره‌گیری از رهیافت کیفی و به کمک روش نظریه زمینه‌ای و مصاحبه عمیق، مدل یکپارچه کیفیت حسابرسی داخلی ارائه گردید با عنایت به چندوجهی بودن کیفیت از نگاه مشارکت‌کنندگان و ذینفعان مختلف، مدل کیفیت حسابرسی داخلی در قالب مدل کیفیت سیستمی که دربرگیرنده: ورودی‌ها، فرایند اجرای کار، خروجی، نتایج و عوامل زمینه‌ای است.

مداحی و همکاران (۱۳۹۲) مدل یکپارچه کیفیت حسابرسی بخش خصوصی را ارائه نمودند و در این تحقیق از روش تحقیق کیفی و رویکرد مبتنی بر نظریه‌پردازی زمینه بنیان استفاده شده است. به این منظور با اخذ نظرات خبرگان حرفه حسابرسی و بازار سرمایه، به بررسی عوامل تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی پرداخته‌شده و در انتها "مدل یکپارچه کیفیت حسابرسی" شامل شرایط علی، عوامل مداخله‌گر و بستر و همچنین راهبردهای مربوط به کیفیت حسابرسی و پیامدهای آن‌ها ارائه گردیده است. در این تحقیق، کیفیت حسابرسی با رویکرد سیستمی، بررسی شده است. در این دیدگاه، کیفیت ورودی‌ها، فرایند و خروجی‌های حسابرسی، تعیین‌کننده کیفیت حسابرسی می‌باشد و کیفیت تمام اجزای سیستم، مورد توجه قرار می‌گیرد.

شروود و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۲۰) به بررسی رابطه بین تنوع در سطح پرسنل حرفه‌ای شرکت‌های حسابرسی و کیفیت حسابرسی پرداختند داده‌های تحقیق حاصل منابع انسانی حسابدار رسمی در ۴ شرکت بزرگ حسابرسی ۴۲ ایالت آمریکا می‌باشد. نتایج نشان داد مؤسسات حسابرسی که تعداد بیشتری از کارکنان واجد شرایط دارند از کیفیت حسابرسی بالاتری برخوردارند و این موضوع در فصل کاری شلوغ بیشتر نمایان است.

می دو و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۹) به بررسی تأثیر افشای شرکای حسابداری بر کیفیت حسابداری در آمریکا پرداختند. آیین‌نامه اخیر در ایالات‌متحده، شرکت‌های حسابداری را موظف به افشای هویت شرکای حسابداری در فرم خاصی می‌کند. در این پژوهش با استفاده از دو معیار کیفیت حسابداری (اقدام تعهدی غیر اختیاری و احتمال کشف نقاط ضعف در کنترل داخلی)، دریافتیم که افشای نام شرکای حسابداری منجر به سطح پایین اقدام تعهدی غیر اختیاری و احتمال بالای تشخیص نقاط ضعف در کنترل داخلی همراه بوده است. همچنین شواهدی را ارائه می‌دهد که از تصور هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام<sup>۲</sup> (PCAOB) حمایت می‌کند مبنی بر اینکه این افشا منجر به کیفیت بالاتر حسابداری می‌شود.

نارایاناسوای و راقاناندان<sup>۳</sup> (۲۰۱۹) به بررسی تأثیر چرخش اجباری شرکت حسابداری بر کیفیت حسابداری، هزینه‌های حسابداری و تمرکز بازار حسابداری در هند پرداختند. نگرانی در مورد استقلال حسابرس و کیفیت حسابداری باعث شده است که قانون‌گذاران و دولت اصلاحات سازمانی را برای حسابداری اعمال کنند. چرخش اجباری شرکت حسابداری از جمله اقدامات توصیه‌شده برای بهبود استقلال حسابرس معرفی گردید. شواهد مربوط به شرکت‌ها برای سال‌های ۲۰۱۴ تا ۲۰۱۷ در این مقاله نشان می‌دهد که چرخش اجباری مؤسسه حسابداری از اول آوریل ۲۰۱۴ در هند، کیفیت حسابداری را بهبود نداده است. علاوه بر این، چرخش اجباری حسابرس تأثیر قابل توجهی در هزینه حسابداری نداشته است. سرانجام، چرخش اجباری شرکت حسابداری با افزایش رقابت حسابداری همراه نبوده است. به‌طور کلی، به نظر می‌رسد که قبل از اجرای راه‌حل‌های بنیادی برای از بین بردن مشکلات کیفیت پایین حسابداری ضروری است تجزیه و تحلیل دقیق‌تر هزینه‌ها و مزایا صورت گیرد.

شروود و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۱۹) به بررسی تأثیر افراد حرفه‌ای غیر حسابدار بر کیفیت حسابداری پرداختند این تحقیق بررسی می‌کند که آیا در دسترس بودن متخصصان غیر حسابداری در دفاتر شرکت‌های بزرگ ایالات‌متحده با کیفیت حسابداری دفتر ارتباط دارد یا خیر. نتایج حاکی است دسترس بیشتر به افراد غیر حسابدار رسمی در دفتر، با کیفیت بالاتر حسابداری همراه است و نتیجه می‌گیریم که کیفیت حسابداری دفتر فقط تابعی از منابع انسانی حسابداری نیست بلکه در دسترس بودن افراد غیر تخصص حسابدار رسمی برای پشتیبانی از گروه‌های مربوط به حسابداری نیز مؤثر است.

زحمتکش و رضازاده (۲۰۱۷) در پژوهش با عنوان تأثیر ویژگی‌های حسابرس بر روی کیفیت حسابداری به بررسی تأثیر تجربه کار، شایستگی حسابداری، انگیزه، پاسخگویی و بی‌طرفی حسابداری بر روی کیفیت از نظر حسابرسان در شرکت‌ها پرداختند. پژوهش فوق منجر به شناسایی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابداری شد که در ایران مورد بررسی قرار نگرفته‌اند. بر اساس

1. Dao, Mai et al
2. Public Company Accounting Oversight Board
3. Narayanaswamy and Raghunandan
4. Sherwood et al

نتایج این مطالعه، شایستگی حرفه‌ای، پاسخگویی و بی‌طرفی حسابرس اثرات قابل‌توجهی بر روی کیفیت حسابرسی دارد. استخدام افراد باتجربه و با شایستگی حرفه‌ای بالا، کیفیت حسابرسی را افزایش می‌دهد، حساب‌رسان به کسب اطلاعات عمیق‌تر و قضاوت بهتر برای دستیابی به کیفیت حسابرسی دست می‌یابند. پاسخگویی، عملکرد حسابرس را بهبود می‌دهد و بی‌طرفی آن‌ها را قادر می‌سازد تا بدون تأثیرپذیری از افراد دیگر عمل کنند.

فونگ، رامان و زو<sup>۱</sup> (۲۰۱۷) در مطالعه‌ای به بررسی تأثیر استانداردها و شاخص‌های نظارتی هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام بر بهبود کیفیت حسابرسی در کشورهای خارج از آمریکا پرداختند در پژوهش خود ۵۵ کشور را آزمودند طبق نتایج به‌دست‌آمده، استفاده از برنامه بازرسی بین‌المللی هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام سبب ارتقای کیفیت حسابرسی در کشورهای غیر آمریکایی خواهد شد.

کنیچل آدر سال (۲۰۱۳) چارچوب و شاخصی از کیفیت حسابرسی را معرفی می‌کند که ابعاد آن ورودی حسابرسی، فرایند، پیامد و عوامل زمینه‌ای می‌باشد. ویژگی‌های شخصی حسابرس همچون علاقه و انگیزه، تردید حرفه‌ای، دانش و تخصص و توان مقاومتی حسابرس در شرایط تحت فشار به‌عنوان ورودی در نظر گرفته شده است. فرایند حسابرسی شامل قضاوت‌های حسابرس، میزان و ساعت کار برنامه‌ریزی شده (ارزیابی کنترل داخلی)، ارزیابی ریسک حسابرسی، آزمون‌های تحلیلی، ارزیابی و کسب شواهد حسابرسی، مذاکرات حسابرس و مشتری، بررسی و کنترل کیفیت معرفی شده است. پیامدهای جانبی (تجدید ارائه صورت‌های مالی، دادخواست علیه شرکت حسابرسی و...)، کیفیت گزارشگری مالی، گزارش حسابرس، بررسی‌های نظارتی شرکت‌های حسابرسی (کنترل کیفی شرکت‌های حسابرسی) به‌عنوان پیامد حسابرسی لحاظ شده‌اند و عوامل زمینه‌ای عبارت‌اند از: توان جبران خسارت شریک حسابرسی (وجود مشتری پردرآمد)، حق‌الزحمه خدمات غیر حسابرسی، حق بیمه حسابرسی، طول تصدی حسابرس و برداشت بازار از کیفیت حسابرسی (پاداش شهرت و اعتبار شرکت حسابرسی).

## ۲-۱۰-۱- فرضیه‌های پژوهش

فرضیه‌های تحقیق بر اساس تم‌های اصلی حاصل از بخش کیفی به شرح زیر می‌باشد:

فرضیه (۱): عوامل سازمانی بر کیفیت حسابرسی بخش عمومی تأثیر معناداری دارد.

فرضیه (۲): عوامل انسانی بر کیفیت حسابرسی بخش عمومی تأثیر معناداری دارد.

فرضیه (۳): داده‌ها و معیارهای استاندارد بخش عمومی بر کیفیت حسابرسی بخش عمومی تأثیر معناداری دارد.

فرضیه (۴): برنامه‌ریزی بر کیفیت حسابرسی بخش عمومی تأثیر معناداری دارد.

فرضیه (۵): فرایند حسابرسی بر کیفیت حسابرسی بخش عمومی تأثیر معناداری دارد.

1. Fung, Romman and Zhu

2. Knechel

فرضیه (۶): گزارشگری استاندارد بر کیفیت حسابرسی بخش عمومی تأثیر معناداری دارد.  
 فرضیه (۷): عوامل مداخله‌گر بر کیفیت حسابرسی بخش عمومی تأثیر معناداری دارد.  
 فرضیه (۸): کیفیت حسابرسی بر ایجاد ارزش افزوده برای دستگاه اجرایی و جامعه تأثیر معناداری دارد.

### ۳- روش‌شناسی پژوهش

#### ۳-۱- تکنیک و ابزار گردآوری داده‌ها

پژوهش حاضر از لحاظ هدف کاربردی و از نظر روش توصیفی است که به صورت کیفی و کمی صورت می‌پذیرد با استفاده از رویکرد تحلیل مضمون (تم) به فهم و آگاهی مناسبی از ادراک و بینش خبرگان حسابرسی می‌پردازیم تا به عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در بخش عمومی دست‌یابیم. استفاده از مطالعات کیفی به‌ویژه روش تحلیل تم زمانی ضرورت پیدا می‌کند که اطلاعات اندکی در مورد پدیده مورد مطالعه وجود داشته باشد و یا اینکه در مطالعات و تحقیقات انجام‌شده در ارتباط با موضوع مورد نظر، فقدان یک چارچوب نظری که به صورتی جامع به تبیین موضوع بپردازد، مشهود باشد. مضمون یا تم، مبین اطلاعات مهمی درباره داده‌ها و سؤالات تحقیق است و تا حدی، معنی و مفهوم الگوی موجود در مجموعه‌ای از داده‌ها را نشان می‌دهد. مضمون، ویژگی تکراری و متمایزی در متن است که به نظر پژوهشگر، نشان‌دهنده درک و تجربه خاصی در رابطه با سؤالات تحقیق است. (عابدی جعفری و دیگران، ۱۳۹۰)

داده‌های این بخش حاصل از انجام مصاحبه‌های نیمه ساخت‌یافته با خبرگان دیوان محاسبات کشور است. جامعه آماری بخش کیفی پژوهش، خبرگان دیوان محاسبات کشور می‌باشند که نمونه با استفاده از روش گلوله برفی انتخاب‌شده است. در این روش افراد مورد مطالعه، افراد دیگر را برای مشارکت در تحقیق معرفی می‌کنند و افراد انتخاب‌شده، نمونه‌ای بسیار معتبر را تشکیل خواهند داد (دکتر ایمان، ۱۳۹۴). در بخش دوم جهت آزمون مدل، پرسشنامه‌ای تدوین که بین حسابرسان دیوان محاسبات توزیع می‌گردد جامعه آماری این پژوهش مدیران و معاونین، سر حسابرسان ارشد و سر حسابرسان دیوان محاسبات خواهند بود برای تخمین تعداد نمونه جهت توزیع پرسشنامه از جدول مورگان استفاده شد. بر اساس اطلاعات، جامعه آماری ۱۰۰۳ نفر است که تعداد ۲۷۸ نفر به‌عنوان نمونه از بین آن‌ها انتخاب شد ولی برای اطمینان بیشتر تعداد ۳۴۵ پرسشنامه توزیع و در نهایت ۲۷۹ پرسشنامه دریافت گردید.

جهت جمع‌آوری داده‌ها در این تحقیق، دو روش کتابخانه‌ای و میدانی بکار گرفته‌شده است. برای نگارش ادبیات و مبانی نظری تحقیق از کتاب‌ها، مجلات و پایگاه‌های علمی مختلف استفاده گردیده است. داده‌های اصلی تحقیق، با روش میدانی و از طریق مصاحبه‌های انجام‌شده در سال ۱۳۹۸ و پرسشنامه به‌دست‌آمده است. تحلیل داده‌ها در مرحله اول شامل گام‌های زیر است:  
 الف) تعدادی از متن‌های مهم مرتبط با موضوع پژوهش انتخاب و مرور خواهند شد تا مطالبی از آن‌ها استخراج شود که بتواند راهنمای هدایت پژوهش در گام‌های بعدی شود.

ب) انجام مصاحبه‌های نیمه ساخت‌یافته با خبرگان دیوان محاسبات کشور (ج) از آنجاکه در پژوهش‌های کیفی، فرآیند گردآوری و تفسیر داده‌ها یک فرآیند دینامیک (پویا) است، تحلیل داده‌ها (بر اساس کدگذاری آن‌ها و مقایسه داده‌های به‌دست‌آمده از مصاحبه‌های مختلف)، در دوره انجام مصاحبه‌ها نیز به‌طور هم‌زمان جریان خواهد داشت. (د) مصاحبه‌ها ادامه می‌یابد تا پژوهشگران قانع شوند که مطالب جدیدی مطرح نخواهد شد. سپس پیاده‌سازی متن‌ها تکمیل شده و فرآیند کدگذاری داده‌ها و دسته‌بندی کدهای مختلف در قالب تم‌ها کامل می‌شود. در این بخش پس از مصاحبه تجمع بندی نظر خبرگان به روش تحلیل تم، معیارهای کمی و کیفی مؤثر بر کیفیت حسابرسی تعیین شده و مدل مفهومی ارائه می‌گردد.

در بخش دوم (بخش کمی) فرضیه‌های تحقیق بر اساس تم‌های اصلی حاصل از بخش کیفی و نیز بررسی مبانی و پیشینه تحقیق تدوین می‌گردد. برای آزمون فرضیه‌ها، پرسشنامه‌ای بر اساس تم‌های فرعی بخش کیفی پژوهش طراحی و اطلاعات آن در سال ۱۳۹۸ توسط حسابرسانی که در بخش قبل حضور نداشتند، تکمیل می‌گردد پرسشنامه این تحقیق محقق ساخته است و سؤالات آن بر اساس الگو استخراج و همچنین با لحاظ بررسی مبانی نظری و پیشینه تحقیق و نظر خبرگان طراحی شده است. جهت ارزیابی پاسخ‌های داده‌شده، گویه‌های این پرسشنامه بر اساس طیف ۵ درجه‌ای لیکرت، از خیلی کم (۱) تا خیلی زیاد (۵) طراحی گردید که برای سؤالات با بار منفی امتیاز گزینه‌ها برعکس قرار می‌گیرد. پرسشنامه از دو بخش اصلی تشکیل شده که بخش اول شامل متغیرهای جمعیت شناختی (جنسیت، رشته تحصیلی، میزان تحصیلات، میزان سابقه کار و سن) و در بخش دوم دربرگیرنده ۴۷ گویه مربوط به موضوع اصلی پژوهش است. در این بخش با استفاده از همبستگی اسپیرمن و آزمون فرویدمن به آزمون مدل خواهیم پرداخت.

### ۳-۲- روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

تجزیه و تحلیل داده‌ها در بخش کیفی پژوهش با استفاده از تحلیل تم صورت می‌پذیرد که دارای مراحل شش‌گانه زیر است:

- مرحله ۱: آشنایی با داده‌ها
- مرحله ۲: ایجاد کدهای اولیه
- مرحله ۳: جستجوی کدهای گزینشی
- مرحله ۴: شکل‌گیری تم‌های فرعی
- مرحله ۵: تعریف و نام‌گذاری تم‌های اصلی
- مرحله ۶: تهیه گزارش

در پژوهش حاضر کدگذاری بر اساس حروف انگلیسی و اعداد، به شرح زیر انجام می‌گیرد:

\* برای متن‌های بررسی‌شده، علامت اختصاری (Text) T

\* برای مصاحبه‌ها، علامت اختصاری (Interview) I

\* هر واحد تحلیل ( یعنی هر متن یا مصاحبه) از ۰۱ به بالا شماره گذاری شده است.  
 \* کدهای موجود در هر واحد تحلیل، از ۰۱ شروع و به تعداد کد موجود در آن واحد تحلیل، یک واحد یک واحد در چارچوب اعداد طبیعی افزایش می یابد. (کرمی و تاجیک، ۱۳۹۴)  
 در بخش کمی تحقیق نیز آزمون فرضیه ها با روش همبستگی اسپیرمن، رتبه بندی عوامل با آزمون فرویدمن و با استفاده از نرم افزار SPSS ۲۳ صورت پذیرفت.

#### ۴- تجزیه و تحلیل داده ها

##### ۴-۱- تجزیه و تحلیل داده های کیفی

در بخش کیفی پژوهش (تحلیل تم)، پس از انجام ۱۴ مصاحبه نیمه ساختاریافته با خبرگان، پژوهشگر قانع شد دیگر مطالب جدیدی مطرح نخواهد شد و نیازی به انجام مصاحبه جدید وجود نداشت. شایان ذکر است با توجه به استقبال مصاحبه شونده ها از موضوع تحقیق و تمایل آنان به غنی تر شدن نتایج تحقیق، میانگین مدت زمان مصاحبه ها ۱ ساعت و ۴۳ دقیقه بوده است. در جدول شماره (۱) ویژگی خبرگانی که با آن ها مصاحبه انجام شده، ارائه گردیده است.

جدول (۱): ویژگی خبرگان مصاحبه شونده (منبع، یافته های محقق)

سمت	تعداد	تحصیلات	سابقه
مدیرکل استانی	۲	کارشناس ارشد	بیش از ۲۸ سال
مدیرکل بازنشسته/ مدیر موسسه حساسی	۱	کارشناس ارشد	بیش از ۳۵ سال
مشاور رئیس کل دیوان محاسبات کشور	۳	کارشناس ارشد	۳۲، ۳۲ و ۳۷ سال
مدیرکل بازنشسته/ مستشار دیوان محاسبات کشور	۱	کارشناس ارشد	۳۲ سال
سر حسابرس ارشد دیوان محاسبات	۱	دکتری	۲۱ سال
حسابرس کل دیوان محاسبات کشور	۲	کارشناس ارشد	۲۴ و ۲۶ سال
مدیرکل اسبق/ عضو کمیته نظارت بر صندوق توسعه ملی	۱	کارشناسی	۳۰ سال
حسابرس کل/ عضو اسبق کمیته نظارتی جامعه حسابداران رسمی	۱	کارشناس ارشد	۳۰ سال
معاون مدیرکل	۱	کارشناس ارشد	۲۷ سال
مشاور معاون فنی دیوان محاسبات کشور	۱	کارشناس ارشد	۱۶ سال

در ابتدای مصاحبه، به طور کلی هدف پژوهش ذکر گردید و تأکید شد که از مصاحبه ها تنها برای مقاصد پژوهشی استفاده خواهد شد و هویت افراد به هیچ وجه در گزارش های تحقیق و مقالات منتشره مشخص نخواهد شد. با توجه به سؤالات تحقیق، سؤالات زیر در مصاحبه به عنوان سؤالات اصلی در نظر گرفته شد و با توجه به ماهیت نیمه ساختاریافته، سؤالات دیگری نیز با توجه به پاسخ ها و به منظور روشن تر شدن مفهوم پاسخ های ارائه شده طرح گردید و در پایان هر

جلسه مصاحبه نیز از مصاحبه شدگان درخواست گردید که چنانچه مطلب دیگری برای طرح دارند اضافه کنند.

### سؤالات اصلی مصاحبه‌ها:

- عوامل ورودی سیستم حسابرسی که منجر به کیفیت حسابرسی بخش عمومی می‌شوند کدامند؟

- فرایند حسابرسی به چه صورت انجام گیرد تا منجر به کیفیت حسابرسی در بخش عمومی گردد؟

- عوامل خروجی‌های سیستم حسابرسی که بر کیفیت حسابرسی بخش عمومی مؤثر است کدامند؟

- پیامدها و نتایج حاصل از کیفیت حسابرسی بخش عمومی چیست؟

- چه عواملی، خارج از کنترل ارائه‌دهنده خدمات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی بخش عمومی مؤثر هستند؟

مراحل شش‌گانه تحلیل تم با رویکردی که کلارک و برون (۲۰۰۶) ارائه داده‌اند با گام‌های زیر انجام گرفت:

**مرحله ۱. آشنایی با داده‌ها:** برای اینکه محقق با عمق و گستره محتوایی داده‌ها آشنا شود لازم است که خود را در آن‌ها تاندازه‌ای غوطه‌ور سازد. غوطه‌ور شدن در داده‌ها معمولاً شامل "بازخوانی مکرر داده‌ها" و خواندن داده‌ها به صورت فعال (یعنی جستجوی معانی و الگوها) است.

**مرحله ۲. ایجاد کدهای اولیه:** مرحله دوم زمانی شروع شد که محقق داده‌ها را خوانده و با آن‌ها آشنایی پیدا کرده است. این مرحله شامل ایجاد کدهای اولیه از داده‌ها است. کدها یک ویژگی داده‌ها را معرفی می‌نمایند که به نظر تحلیل‌گر جالب می‌رسد. داده‌های کدگذاری شده از واحدهای تحلیل (تم‌ها) متفاوت هستند. در هر متن، گفته‌های اساسی برجسته و پررنگ‌تر گردید. هنگامی که تمام متن‌ها مرور شد، دوباره به متن اولیه برگشته، آن‌ها را مرور تا اطمینان حاصل گردد در برجسته کردن گفته‌های اساسی، دچار غفلت نشده است

کدگذاری به صورت دستی انجام گرفت، ابتدا کدها را معین و سپس آن‌ها را با خلاصه داده‌هایی که کد را نشان می‌دهند تطابق داد. نکته مهم در این مرحله این است که همه خلاصه داده‌ها کدگذاری شده و در قالب هر کد مرتب‌شده‌اند. در این مرحله ۷۷۳ کد اولیه احصاء شد که ۲۸۲ کد مربوط به بررسی کتب و مقالات و ۴۹۱ کد از مصاحبه‌ها استخراج گردید.

**مرحله ۳. جستجوی کدهای گزینشی:** این مرحله شامل دسته‌بندی کدهای مختلف در قالب تم‌های بالقوه و مرتب کردن همه داده‌های کدگذاری شده در قالب تم‌های مشخص شده است. در واقع محقق، تحلیل کدهای خود را شروع کرده و در نظر می‌گیرد که چگونه کدهای مختلف می‌توانند برای ایجاد یک تم کلی ترکیب شوند در این مرحله ۲۶۱ کد گزینشی توسط محقق به



دست آمد و همچنین گفته‌های تکراری، جمله‌های معترضه، گفته‌های انحرافی و سایر داده‌های نامربوط نادیده گرفته شد.

**مرحله ۴. شکل‌گیری تم‌های فرعی:** مرحله چهارم زمانی شروع می‌شود که محقق مجموعه‌ای از تم‌ها را ایجاد کرده و آن‌ها را مورد بازبینی قرار می‌دهد. این مرحله شامل دو مرحله بازبینی و تصفیه تم‌ها است. مرحله اول شامل بازبینی در سطح خلاصه‌های کدگذاری شده است. در مرحله دوم اعتبار تم‌ها در رابطه با مجموعه داده‌ها در نظر گرفته می‌شود در این مرحله محقق به ۳۴ تم فرعی دست پیدا کرد.

**مرحله ۵. تعریف و نام‌گذاری تم‌ها (مضامین) اصلی:** مرحله پنجم زمانی شروع می‌شود که یک نقشه رضایت‌بخش از تم‌ها وجود داشته باشد. محقق در این مرحله، تم‌هایی را که برای تحلیل ارائه کرده، تعریف کرده و مورد بازبینی مجدد قرار می‌دهد، سپس داده‌ها داخل آن‌ها را تحلیل می‌کند. به‌وسیله تعریف و بازبینی کردن، ماهیت آن چیزی که یکتم در مورد آن بحث می‌کند مشخص شده و تعیین می‌گردد که هر تم کدام جنبه از داده‌ها را در خود دارد. در این مرحله محقق در نهایت پس از رفت‌وبرگشت در میان تم‌های فرعی به ۱۳ تم اصلی دست‌یافت، که در زمینه تحقیق قابل تبیین می‌باشد.

**مرحله ۶. تهیه گزارش:** مرحله ششم زمانی شروع می‌شود که محقق مجموعه‌ای از تم‌های اصلی کاملاً انتزاعی و منطبق با ساختارهای زمینه‌ای تحقیق در اختیار داشته باشد. این مرحله شامل تحلیل پایانی و نگارش گزارش است.

#### ۴-۲- قابلیت اعتماد داده‌های تحلیل تم (مضمون)

برای اطمینان از روایی و پایایی داده‌ها با معیارهای خاص پژوهش کیفی بررسی‌های لازم شامل مقبولیت و قابلیت تأیید صورت گرفته است، جهت افزایش مقبولیت از روش‌های بازنگری توسط شرکت‌کنندگان استفاده شد. برای رسیدن به آن، علاوه بر بازگرداندن گفتار و پنداشت‌ها در طول انجام مصاحبه و خلاصه کردن گفته‌های مصاحبه‌شونده، در پایان تمام مصاحبه‌ها توسط مصاحبه‌گران تأیید یا اصلاح شد، متن کامل تاپپی و دست‌نویس شش مصاحبه اول همراه با کدهای سطح اول به افرادی که از آن‌ها مصاحبه به‌عمل آمده بود جهت تأیید و یا اصلاح برگردانده شد که همگی مورد تأیید قرار گرفته و نکات پیشنهادی آن‌ها در نظر گرفته شد. برای قابلیت تأیید در مرحله پایانی طبقات به‌دست‌آمده به پنج نفر از مشارکت‌کنندگان اولیه به‌منظور بازبینی و تأیید برگردانده شد و نکات پیشنهادی اعمال گردید. درگیری مداوم با زمینه و بازنگری ناظرین که بر اساس آن متن کامل سه مصاحبه اولیه پیاده شده همراه با کدگذاری باز به سه تن از اعضای هیئت‌علمی ارائه و نظر تأییدی آن‌ها دریافت شد که در جهت پیاده کردن و کدگذاری صحیح متون به این روند کمک بسیاری کرد.

### ۳-۴- تجزیه و تحلیل داده‌های کمی

#### ۳-۴-۱- روایی و پایایی پرسشنامه

در تحقیق حاضر برای تعیین روایی پرسشنامه، بعد از بررسی و مطالعات انجام‌شده و مصاحبه‌های صورت گرفته، پرسشنامه به تأیید ۹ نفر از خبرگان دیوان محاسبات و اساتید دانشگاه رسید. و نیزار روایی محتوایی به شکل کمی مورد بررسی قرار گرفت که ضریب نسبی روایی محتوایی (CVR) و شاخص روایی محتوایی (CVI) به ترتیب برابر ۰/۸۴ و ۰/۸۰ می‌باشد لذا روایی محتوایی سؤالات مورد تأیید قرار می‌گیرد. همچنین قابلیت اعتماد (پایایی) از طریق آلفای کرونباخ، با انجام طرح پایلوت (پیش‌آزمون) با توزیع ۳۰ پرسشنامه مورد بررسی قرار گرفت که برای تمامی سؤالات برابر ۰/۹۶ محاسبه گردید که نشان‌دهنده پایایی مناسب ابزار اندازه‌گیری مورد استفاده می‌باشد.

تحلیل توصیفی سؤالات عمومی و متغیرهای تحقیق به ترتیب در جدول شماره (۲) و (۳) نشان داده شده است.

جدول (۲): تحلیل توصیفی سؤالات عمومی (منبع، یافته‌های محقق)

ویژگی‌های فردی	زیرگروه	تعداد	درصد
جنسیت	مرد	۲۵۲	۹۱
	زن	۲۴	۹
مدرک تحصیلی	دکتری	۶	۲
	کارشناسی ارشد	۲۰۷	۷۶
	کارشناسی	۵۷	۲۱
رشته تحصیلی	کاردانی	۳	۱
	حسابداری	۱۵۵	۵۶
	مدیریت و اقتصاد	۹۶	۳۵
	فنی و مهندسی	۱۴	۵
پست سازمانی	سایر	۱۱	۴
	مدیرکل و همتراز	۱۲	۴
	معاون و همتراز	۶۹	۲۵
سابقه کاری	سر حسابرس	۱۱۴	۴۱
	حسابرس ارشد	۸۱	۲۹
	بالاتر از ۲۰ سال	۱۲۱	۴۴
	بین ۱۵ تا ۲۰ سال	۵۳	۱۹
	بین ۱۰ تا ۱۵ سال	۶۹	۲۵
	بین ۵ تا ۱۰ سال	۳۳	۱۲

ویژگی‌های فردی	زیرگروه	تعداد	درصد
گروه سنی	بیشتر از ۴۵ سال	۱۰۷	۳۹
	بین ۳۵ تا ۴۵ سال	۱۳۳	۴۸
	بین ۳۰ تا ۳۵ سال	۲۴	۹
	متر از ۳۰ سال	۱۲	۴

جدول (۳): آمار توصیفی متغیرهای تحقیق (منبع، یافته‌های محقق)

متغیر تحقیق	میانگین	کمینه	بیشینه	انحراف معیار
عوامل سازمانی	۴,۲۶۱۲	۴۴/۲	۰۰/۵	۴۴۸۲۱/۰
عوامل انسانی	۳۴۴۱/۴۰	۰۰/۲۰	۰۰/۵	۵۶۷۱۲/۰
داده‌ها و معیار استاندارد	۲۲۵۹/۴	۵۰/۲	۰۰/۵	۴۹۷۹۵/۰
برنامه‌ریزی	۱۰۳۱/۴	۷۱/۲	۰۰/۵	۴۷۶۱۸/۰
فرآیند حساسیبری	۹۵۶۰/۳	۰۰/۲	۰۰/۵	۶۳۱۵۹/۰
گزارشگری استاندارد	۰۹۷۳/۴	۲۰/۲	۰۰/۵	۵۲۸۵۲/۰
عوامل مداخله‌گر	۸۵۵۱/۱	۰۰/۱	۰۰/۴	۵۵۸۶۰/۰
ارزش‌افزوده	۱۱۱۲/۴	۰۰/۲	۰۰/۵	۵۹۰۱۰/۰

#### ۴-۳-۲- تحلیل نرمال بودن متغیرها

یکی از روش‌های بررسی ادعای نرمال بودن توزیع متغیر استفاده از آزمون کولموگراف-اسمیرنوف است. نتایج این آزمون نشان می‌دهد سطح معناداری متغیرهای تحقیق، کمتر از ۰/۰۵ است. لذا فرضیه صفر یعنی نرمال بودن متغیرها رد می‌شود و می‌توان از آزمون نا پارامتریک اسپیرمن برای ادامه کار استفاده کرد.

#### ۴-۳-۳- آزمون فرضیه‌ها

نتایج آزمون فرضیه‌ها در جدول شماره (۴) نشان داده شده است برای تمام فرضیه‌ها سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ است که نشان از عدم رد فرضیه‌های تحقیق است.

جدول (۴): خلاصه نتایج آزمون فرضیه‌ها (منبع، یافته‌های محقق)

نتیجه آزمون	sig	ضریب همبستگی	فرضیه
عدم رد فرضیه	۰۰۰	۰/۵۴۰	فرضیه اول: عوامل سازمانی بر کیفیت حسابداری تأثیر معنادار دارد
عدم رد فرضیه	۰۰۰	۰/۵۱۶	فرضیه دوم: عوامل انسانی بر کیفیت حسابداری تأثیر معنادار دارد
عدم رد فرضیه	۰۰۰	۰/۶۶۲	فرضیه سوم: داده‌ها و معیار استاندارد بر کیفیت حسابداری تأثیر معنادار دارد
عدم رد فرضیه	۰۰۰	۰/۴۸۱	فرضیه چهارم: برنامه‌ریزی بر کیفیت حسابداری تأثیر معنادار دارد
عدم رد فرضیه	۰۰۰	۰/۵۲۱	فرضیه پنجم: فرآیند حسابداری بر کیفیت حسابداری تأثیر معنادار دارد
عدم رد فرضیه	۰۰۰	۰/۴۸۳	فرضیه ششم: گزارشگری استاندارد بر کیفیت حسابداری تأثیر معنادار دارد
عدم رد فرضیه	۰۰۰	-۰/۶۵۹	فرضیه هفتم: عوامل مداخله‌گر مرتبط با دستگاه اجرایی و جامعه بر کیفیت حسابداری تأثیر معنادار دارد
عدم رد فرضیه	۰۰۰	۰/۶۹۷	فرضیه هشتم: کیفیت حسابداری بر ایجاد ارزش افزوده برای دستگاه‌های اجرایی و جامعه تأثیر معنادار دارد

#### ۴-۳-۴- اولویت‌بندی متغیرها

برای اولویت‌بندی متغیرها از آزمون فریدمن استفاده شد نتایج نشان می‌دهد مجذور کای بدست آمده برابر ۷۲۶/۱۲۲ است که در سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد و عامل انسانی با ۵/۸۱ در اولویت قرار دارد و پس از آن به ترتیب عوامل سازمانی، معیار و داده استاندارد، گزارشگری استاندارد، برنامه‌ریزی، اجرای حسابداری و عوامل مداخله‌گر (۵/۴۸، ۵/۳۰، ۴/۷۰، ۴/۶۴، ۴/۱۰ و ۱/۱۱) در کیفیت حسابداری بخش عمومی نقش دارند.

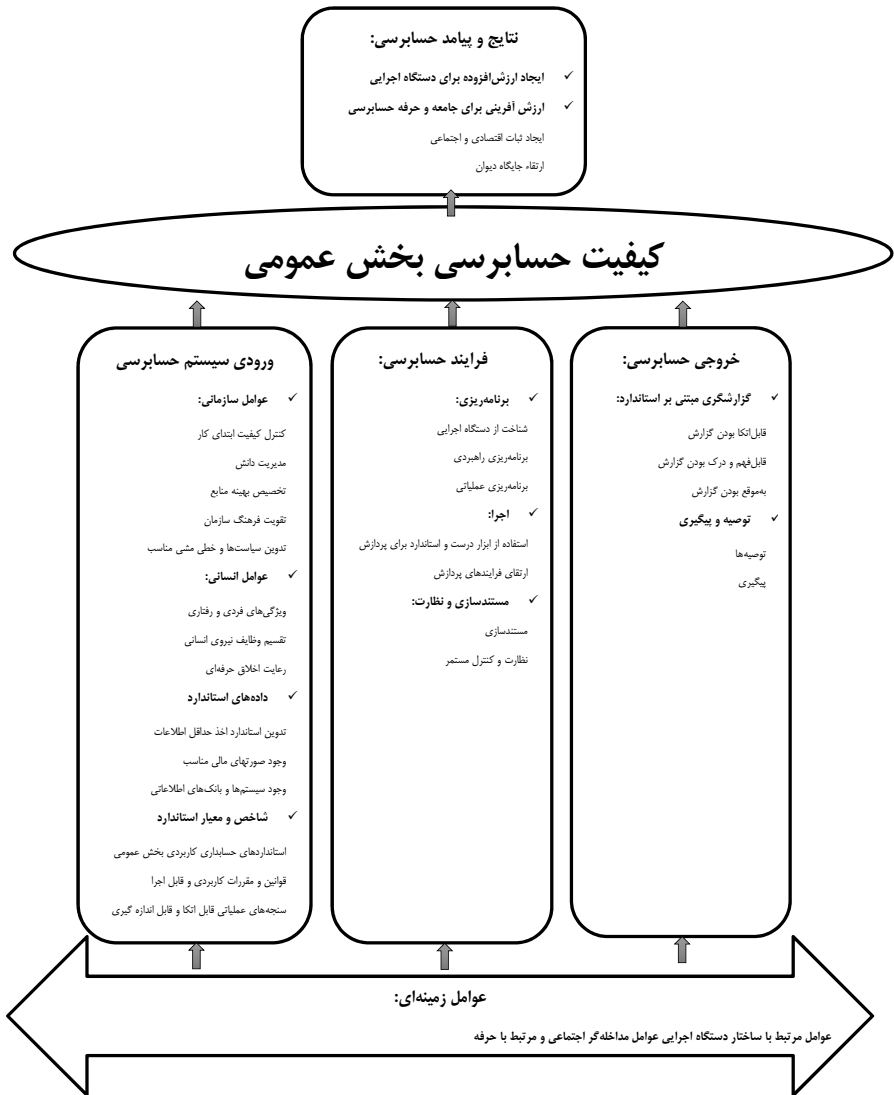
#### ۵- یافته‌های تحقیق

##### ۵-۱- یافته‌های بخش کیفی

پس از انجام مصاحبه‌های عمیق و نیمه ساختاریافته با خبرگان دیوان محاسبات، تمام کدهای موجود در مصاحبه‌ها که به نظر می‌رسید، ارتباط مستقیم با موضوع تحقیق دارد استخراج شد. پس از انجام فرایند تحلیل تم در نهایت محقق به ۱۳ تم اصلی و ۳۴ تم فرعی دست یافت و در شکل (۱) ترسیم شده است، تم‌های اصلی شامل: عوامل سازمانی، عوامل انسانی، داده‌های استاندارد، شاخص و معیار استاندارد، برنامه‌ریزی، اجرا، مستندسازی و نظارت، گزارشگری مبتنی بر استاندارد، توصیه و پیگیری، عوامل مرتبط با ساختار دستگاه اجرایی، عوامل مداخله‌گر

اجتماعی و مرتبط با حرفه، ایجاد ارزش افزوده برای دستگاه اجرایی، ارزش آفرینی برای جامعه و حرفه حسابرسی می‌باشد.

شکل ۱: مدل مفهومی کیفیت حسابرسی مبتنی بر رویکرد سیستمی در بخش عمومی



(منبع: یافته‌های محقق)

## ۵-۲- تشریح مدل مفهومی کیفیت حسابرسی بخش عمومی

این شکل، درواقع تجسمی از عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی بخش عمومی می‌باشد، که بر اساس داده‌های به‌دست‌آمده از مصاحبه‌ها و تجزیه و تحلیل آن‌ها به روش تحلیل تم ترسیم شده است. در ادامه تم‌های اصلی (عوامل)، تم‌های فرعی (مؤلفه) و شاخص‌ها توضیح داده خواهد شد.

### ورودی سیستم حسابرسی

#### ✓ عوامل سازمانی:

- کنترل کیفیت ابتدای کار حسابرسی (I 03 01)
- کنترل منابع مالی و زمان کافی (T03 54)، کنترل رعایت الزامات اخلاق حرفه‌ای (T 03 55)
- کنترل وجود منابع انسانی کافی (T 03 56)
- نظارت و کنترل سیاست‌ها و رویه‌های جهت نهادینه شدن کیفیت فعالیت حسابرسی (T 03 53)
- مدیریت دانش و دانش‌افزایی (I 02 13)
- آموزش مباحث رفتار سازمانی و مدیریت منابع انسانی جهت ارتقا فرهنگ سازمانی در ارزیابی صحیح افراد و برخورد با کارمند خاطی (I 03 56)
- سرفصل و برنامه آموزشی و مدرس مناسب (I 05 25)، ارائه آموزش متناسب با علم و نیاز روز (I 04 43)
- آموزش‌های بدو خدمت عملی حسابداری و حسابرسی (I 14 14)، آموزش فلسفه و تئوری حسابرسی (I 13 10)
- آموزش‌های عمومی حسابرسی برای همه (I 08 14)، آموزش تخصصی با ایجاد هیئت‌های تخصصی (I 04 16)
- تخصیص بهینه منابع
- وجود منابع انسانی کافی فنی و حسابرسی (I 01 06)، بودجه زمانی کافی (T 05 02)
- منابع سخت‌افزاری و نرم‌افزاری کافی (T 05 41)، منابع مالی کافی (T05 39)
- تقویت فرهنگ سازمانی (T04 11)
- ایجاد محیط انگیزشی: (T 03 57)
- اعمال تنبیه و جریمه‌های قابل توجه (T 05 15)
- تدوین آیین‌نامه نظارت بر اجرای منشور اخلاقی (I 05 26)
- حاکم شدن ضوابط بجای روابط در برخورد با قصور کارمند (I 13 19)
- عدالت در برخورد با نیرو (I 01 20)
- حفظ کرامت انسانی و ارزش قائل شدن برای نیروی انسانی (I 10 18)
- پشتیبانی دیوان در ترویج و اشاعه کارهای خوب (الگو) (I 01 74)

- اهمیت به کیفیت بجای کمیت (I 04 10)
- ایجاد شایسته‌سالاری: (I 10 06)
- پشتیبانی از کارمندان خوب برای تقبل مدیریت (I 01 16)
- انتخاب شایسته مدیران (I 01 12)، حمایت و پشتیبانی از مدیر (I 01 13)
- مسئولیت خواستن از مدیر (I 01 15)
- ایجاد جسارت و اراده برای تغییر و اصلاح سیستم سنا و گزارش تفریح بودجه در مقامات دیوان (I 12 21)
- تدوین سیاست‌ها و خط‌مشی‌های مناسب (T 03 53)
- سیاست‌ها و خط‌مشی‌های داخلی دیوان
- خط‌مشی‌های ارتقاء نیروی انسانی:
- تسهیل نمودن مسیر ارتقا (I 03 51)، تجدیدنظر در سیستم جبران خدمات کارکنان (I 06 21)
- ارتقاء شاخص‌های ارزیابی استان‌ها و کارکنان بر اساس کنترل کیفی (I 01 05)
- پیاده‌سازی تعالی نیروی انسانی (I 13 15)، استفاده از حداکثر ظرفیت کارمند (I 13 16)
- کاهش استرس حساب‌رسان (T06 09)
- تعریف کار و کار خواستن و رصد مستمر عملکرد کارمندان بی‌انگیزه و بی‌تفاوت (I 13 20)
- انجام حسابداری منابع انسانی (I 13 22)، ماندگاری مدیران، سرپرستان و گروه‌های تخصصی (I 08 23)
- احداث ساختمان مرکز آموزش و اسکان برای آموزش (I 11 33)
- خط‌مشی‌های ارتقاء برنامه‌ریزی:
- خودداری از برنامه‌ها و سیاست‌های شخص محور (I 03 48)
- یکپارچه نمودن سیاست روسای مختلف دیوان (I 07 19)
- تشکیل کمیته برنامه‌ریزی جهت یکپارچه نمودن کارهای برنامه‌ریزی شدن و امور خارج از برنامه مجلس (I 07 21)
- تمرکز واحد برنامه‌ریزی و منابع انسانی در معاونت اجرایی جهت تناسب نیروی انسانی با کار برنامه‌ریزی شده (I 07 22)، حذف الزامات و فشارهای سیاسی در کارهای فنی (I 11 27)
- کل‌نگری در دیوان و انسجام کلیه بخش‌های دیوان جهت تحقق هدف (I 11 29)
- حفظ استقلال دیوان در انتخاب روسای دیوان (I 07 11)، وحدت رهبری در حسابداری عملکرد (I 09 01)
- خط‌مشی‌های ارتقاء ساختار سازمانی:
- تشکیل کمیته تخصصی برای تأیید موضوع ماده ۱۲۸ قانون محاسبات عمومی (I 06 06)
- تمرکز دادسرا و هیئت مستشاری در یک مجموعه واحد (I 07 20)
- ایجاد بستر قانونی در تدوین استانداردهای حسابداری (I 10 07)

- ارتقاء کمیته تخصصی تدوین استانداردها (I 10 08)
- ایجاد نظام ارائه پیشنهادهای جهت بهبود دستورالعمل‌ها، تصمیمات، استانداردها (I 10 21)
- کاهش بودجه نشر کتب و مقالات با الکترونیکی شدن و افزایش بودجه آموزش (I 11 32)
- سیاست‌ها و خط‌مشی‌های خارجی دیوان
- جلوگیری از سوءاستفاده کارشناسان فنی دستگاه‌های اجرایی (I 01 94)
- مجازات جهت ارائه اطلاعات ناصحیح (I 05 20)
- ایجاد ضمانت اجرایی برای اجرای پیشنهادهای (I 05 34)
- اعمال مجازات برای هزینه فرصت از دست‌رفته (I 05 01)
- ایجاد ارتباط قوی با سازمان حسابرسی مستند به بند ط ماده ۲۳ قانون دیوان (I 10 03)

#### ✓ عوامل انسانی:

- ویژگی‌های فردی و رفتاری حسابرس:
- دانش (T 01 02)، تجربه کافی (T 01 03)، مهارت‌های ارتباطی حسابرس (T 05 37)
- تحصیلات (T05 42)، ریسک‌پذیر (T06 12)، توان مقاومتی حسابرس در شرایط تحت‌فشار (T 06 15)
- توانایی ذاتی افراد (I 02 03)، وجود علاقه‌مندی در گروه تخصصی حسابرسی (I 08 24)
- تقسیم‌کار نیروی انسانی
- استفاده از متخصصان در کمیته حسابرسی عملکرد (I 08 29)
- داشتن تیم کارشناسی فنی در کنار حسابرسان (I 01 48)
- تخصصی کردن کارها در یک حوزه (زیست‌محیطی، پولشویی و ...) (I 08 11)
- رعایت اخلاق حرفه‌ای
- توکل به خداوند متعال (T 02 14)، حقیقت‌یابی (T 02 15)، علت‌یابی (T 02 16)
- صداقت و درستکاری (T 02 17)، امانت و رازداری (T 02 18)، مناعت طبع (T 02 19)
- شجاعت و شهامت (T 02 20)، بی‌طرفی و صحت عمل (T 02 21)، استقلال رأی (T 02 22)
- اعتمادسازی (T 02 23)، صلاحیت حرفه‌ای (T 02 24)، حسن تدبیر (T 02 25)
- قانون‌گرایی پویا (T 02 26)، انضباط (T 02 27)، پاسخگویی حسابرس (T 02 28)، ضمانت اجرایی (T 02 29)

#### ✓ داده‌های استاندارد

- تدوین استاندارد کسب حداقل اطلاعات (I 14 06)
- دسترسی نامحدود حسابرس به همه اطلاعات (T03 67)
- وجود صورت‌های مالی مناسب در بخش عمومی (I 02 01)



- وجود کنترل داخلی موردنیاز برای تهیه صورت‌های مالی (T 03 66)
- تکمیل و اجرای حسابداری تعهدی (I 03 24)، شناسایی تعهدات در جریان (I 03 25)
- وجود نیروی انسانی مجرب و متخصص در دستگاه اجرایی (I 02 02)
- پیاده‌سازی حسابداری بهای تمام‌شده (I 03 15)
- فشار و پیگیری دیوان جهت ارتقاء کیفیت داده‌ها (I 03 21)
- وجود سیستم‌های اطلاعاتی و بانک‌های اطلاعاتی منسجم (I 03 14) (T04 33)
- ✓ شاخص و معیار استاندارد (قابل درک، مربوط، قابل اتکا و عینی) (I 03 10) (T 03 75)
- وجود استانداردهای حسابداری کاربردی و قابل اجرا در بخش عمومی (I 02 03)
- قوانین و مقررات کاربردی و قابل اجرا
- قوانین و مقررات معیار سنجش حسابداری رعایت (I 03 11)
- ساده‌سازی قوانین (I 03 27) بازنویسی و روان‌نویسی قوانین (I 03 29)
- کاهش انبوه و تعدد قوانین (I 03 28) و تلخیص قوانین (I 03 26)
- یک‌ساله کردن دوره اجرای قانون بودجه مطابق متن آن (I 03 31)
- تمرکز بر کلیه قوانین بجای قانون بودجه (I 06 09)
- سنجه‌های عملیاتی قابل اتکا و قابل اندازه‌گیری
- تأمین ابزارهای دقیق و قابل اتکا اندازه‌گیری سنجه‌ها (I 03 32)
- تأمین نیروی قابل اطمینان و قابل اتکا اندازه‌گیری سنجه‌ها (I 03 33)
- از بین بردن اراده ارائه میزان غلط سنجه‌ها (I 03 35)

### فرایند حسابداری

#### ✓ برنامه‌ریزی

- شناخت از دستگاه اجرایی
- شناخت از محیط عملیاتی دستگاه (T 03 29) قوانین و مقررات خاص (T 03 40)
- شناخت کاملی از ماهیت دستگاه اجرایی (سبک عملیاتی، ساختار مدیریتی، روش و رویه‌های حسابداری، ساختار تأمین مالی و...) (T 03 37)، شناخت سامانه‌های مالی و غیره، (T 03 39)
- شناخت از کنترل‌های داخلی دستگاه (T 03 68)، شناخت و بازنگری عملکرد مالی گذشته (T 03 69)
- شناخت مأموریت‌ها، راهبرد و اهداف دستگاه (T 03 70)، شناخت ساختار حاکمیتی دستگاه (T 03 71)
- برآورد عملیات حسابداری قبل از شروع (T 01 18)
- برنامه‌ریزی راهبردی (T 03 43)

**– برنامه‌ریزی راهبردی در سطح کلان**

- انتخاب مسائل و اولویت‌های محوری کشور به‌عنوان موضوع رسیدگی: (I 06 15)
- تمرکز بر حسابداری عملکرد مدیریت (I 01 71)
- حرکت به سمت انجام حسابداری استراتژیک (I 01 95)
- حسابداری سیستم‌های اطلاعاتی (I 04 30)، ارتقاء حسابداری مالیاتی (I 06 13)،
- ارتقاء حسابداری زیست‌محیطی (I 06 14)، تهیه گزارش از مبارزه مفساد اقتصادی (I 06 16)
- انجام حسابداری کنترل داخلی بر اساس استانداردها (I 06 19)
- تعامل با مجلس و کاهش برنامه‌های مشتری محور (مجلس)، استقلال در برنامه‌ریزی: (I 03 63) (I 04 08)
- سیستم پالایش کاری و اولویت‌بندی در دیوان (I 08 04)
- کاهش حجم گزارش تفریح بودجه (قسمت تبصره‌ها) (I 01 89)، کاهش کارهای متفرقه (اقدام مشترک و ...) (I 01 45)
- **انسجام در برنامه‌ریزی:**
- پایبندی به برنامه‌های بلندمدت (I 06 20)
- برنامه‌ریزی منسجم با هماهنگی کلیه معاونت‌ها (هماهنگی برنامه فنی و تفریح و آموزش و ...) (I 13 07)
- تدوین نقشه راه برای هر حوزه تخصصی (I 08 13)، اجتناب از پراکنده‌کاری در حسابداری عملکرد (I 08 28)
- **برنامه‌ریزی راهبردی در سطح خرد (برای حسابداری خاص)**
- تعیین دامنه، اهداف و رویکرد حسابداری (T 03 43)
- تمرکز بیشتر بر وصول صحیح و به‌موقع درآمدها (I 07 14)
- تعیین موضوع مناسب با توجه به اولویت‌های استان (I 04 17)
- تعیین اولویت‌های هر حوزه‌های تخصصی (I 08 12)
- تبادل اطلاعات و الگوبرداری، به اشتراک گذاشتن تجربیات و الگوبرداری از داخل دیوان و در سطح بین‌الملل (I 08 18) (T03 73)
- **– برنامه‌ریزی عملیاتی**
- **برنامه‌ریزی عملیاتی در سطح کلان**
- تعیین حجم کار مناسب توسط استان‌ها (I 01 02)
- **برنامه‌ریزی عملیاتی در سطح خرد (برای حسابداری خاص)**
- تنظیم جدول زمانی برای حسابداری و تعریف ماهیت، زمان‌بندی و حدود روش‌های حسابداری (T03 44)
- تعیین حجم رسیدگی‌ها (T 04 09)، تعیین روش‌های کنترل کیفیت (T 04 27)

- تدوین چارچوب گزارشگری مالی تخصصی مناسب (T 04 32)، ارزیابی خطر (T03 41) ✓ اجرا
- استفاده از ابزار درست و صحیح و استاندارد پردازش
- ارتقاء نرم‌افزار سنا و استفاده از سامانه‌های یکپارچه اطلاعاتی تلفیق و پردازش
- ارتقاء فرایندهای پردازش اطلاعات
- ارتقاء فرایند تهیه گزارشات (گزارش تفریغ، ضمنی، تفریغ عددی و ...) (I 03 58)
- بررسی صحت اطلاعات اخذشده (I 04 31)
- تطابق صورتهای مالی با استانداردهای حسابداری (T 03 01)
- ارتقاء و اعمال استانداردهای حسابرسی (T 03 23)، ارتقاء دستورالعمل‌های حسابرسی (T 03 25)
- انطباق عملکرد با اصول صرفه اقتصادی، کار آیی و اثربخشی (T 03 04)
- ارائه مدل گزارش دهی در حسابرسی عملکرد (I 09 04)، استانداردسازی عملیات حسابرسی عملکرد (I 09 03)
- ارائه دستورالعمل حسابرسی عملکرد (I 09 06)، بومی‌سازی چک‌لیست کنترل داخلی (I 08 27)
- انطباق با قوانین و مقررات (T03 06)، بررسی کمیت و کیفیت موضوع سند (I 01 47)
- بررسی موضوع از تمام جوانب (I 01 64)
- تأیید یا صدور رأی دیوان نسبت به گزارشات حسابرس داخلی و خارجی (I 05 31)
- خطر حسابرسی به پایین‌ترین سطح موردقبول (T 03 30)
- اعمال قضاوت حرفه‌ای، مراقبت و تردید حرفه‌ای (T 03 18) ✓ مستندسازی و نظارت
- مستندسازی
- تهیه پرونده نهایی (T 03 51)، مستندسازی اطلاعات اخذشده (I 14 01)
- مستندسازی روش‌های انجام کار (اثبات اطلاعات صورت‌ها) (I 14 02) (برنامه‌ها، تحلیل‌ها، چک‌لیست‌ها، کار برگ‌ها، مکاتبات، خلاصه موارد بااهمیت و ...) (T 03 76)، مستندسازی شواهد حسابرسی (T 03 02)
- اعمال نظارت و کنترل مستمر (T 02 02)
- تشکیل تیم تخصصی برای کنترل کیفیت (I 01 55)
- انتخاب نمونه‌های مناسب برای کنترل کیفیت (I 01 56)، ارزیابی و کنترل کیفی مستمر درون‌سازمانی (I 04 04)
- ارزیابی کیفی مقطعی و نمونه‌ای برون‌سازمانی (بررسی هم‌پیشگان) (I 04 05)
- داشتن شاخص‌های مناسب جهت کنترل کیفیت (I 10 20)

### خروجی سیستم حسابرسي

✓ گزارشگری مبتنی بر استانداردهای مناسب گزارشگری (I 02 20)

- قابل اتکا بودن گزارش

- گزارش باید عینی و منصفانه بوده (T 03 49)، عاری از اشتباه و تمایلات جانب‌دارانه (بی‌طرفانه) (T 03 17)
- کامل بودن (گزارش گلوگاه‌ها و بیان مشکلات، تدوین بر اساس چارچوب، پاسخ به سؤالات حسابرسي در گزارش) (I 05 03) (T 05 54) (T 05 53)
- ساختار منطقی گزارش (I 05 05)، ارتباط شفاف بین اجزای گزارش (I 05 06)
- قابل درک و فهم بودن گزارش
- اجتناب از گزارش موارد کم‌اهمیت (T 05 48)، انتقال آسان مفاهیم (T 05 51)
- نگارش فنی مناسب گزارش (T 05 62)، گزارش عاری از هرگونه نکته مبهم (T 03 48)
- کاربردی بودن گزارش برای ذینفعان (I 05 07)
- به موقع بودن گزارش
- گزارش حسابرسي در یک زمان معقول با یک هزینه منطقی تهیه شود (T 04 04)

✓ توصیه‌ها و پیگیری

- توصیه

- توصیه‌هایی برای اقدام اصلاحی (T 03 65)، ارائه نقاط مستعد بهبود کنترل‌های داخلی (T 05 60)
- بااهمیت و قابل اجرا بودن توصیه‌ها (I 05 08) (I 05 09)، به صرفه بودن اجرای توصیه (I 04 22)
- پیگیری
- پیگیری موارد واخواهی و ضمانت اجرایی برای یافته‌های حسابرسي (T 03 72) (T 03 64)

### نتایج و پیامد حسابرسي

✓ ایجاد ارزش افزوده برای دستگاه اجرایی

- افزایش اعتبار و بهبود عملکرد دستگاه اجرایی (T 05 05) (T 03 05)

- ابزاری برای پاسخگویی مدیران (T 01 12)، بهبود تعاملات میان مدیران و استفاده‌کنندگان (T 04 29)
- کاهش احتمال سوءاستفاده از منابع شرکت (T 05 07)، ارتقای شفافیت اطلاعاتی (T 05 13)
- حل مشکلات سازمان و کشف نارسایی‌ها، شناسایی و گزارش فرصت‌های بهبود (T 05 68) (T 05 73) (T 05 69)، فعال شدن حوزه‌های قضایی (T 03 67)
- ✓ ایجاد ارزش افزوده برای جامعه (رضایت عموم مردم) و حرفه حسابرسي

- ثبات و آرامش اجتماعی (T 02 32)

- ایجاد فضای کسب‌وکار امن و مطمئن (T 01 01)
- برآوردن انتظارات مردم و ارتقای میزان اطمینان مردم (T05 80)، رعایت قوانین و مقررات (T 04 31)
- اصلاح قوانین و مقررات در اثر گزارش دیوان (I 11 08)، ارتقاء اعتماد عمومی به مسئولین (I 05 35)

- ثبات و افزایش رفاه اقتصادی (T 02 36)

- کاهش فساد و مبارزه با پول‌شویی (T 06 01)، دستیابی به مؤلفه‌های اقتصاد مقاومتی (T 05 75)
- ایجاد انضباط مالی و اتخاذ تصمیمات مناسب اقتصادی (T 01 08) (T 05 74)
- رعایت حقوق مردم و جلوگیری از تزییع بیت‌المال (T 02 01) (T 05 12)
- کنترل ریسک اقتصادی (T 02 35)، برگشت مال به بیت‌المال (I 01 53)
- بهبود کیفیت زندگی مردم با گزارش دیوان (I 11 10)
- ارتقاء جایگاه دیوان (T 05 08)
- ایفای مسئولیت پاسخگویی حسابرسان (T 02 41)، ارتقاء نقش دیوان در تصمیمات کلان (T 05 17)
- ارتقای کیفیت حسابرسی و اعتبار حرفه (T 05 09)

عوامل زمینه‌ای

✓ عوامل مرتبط با دستگاه اجرایی

- ساختار و تشکیلات دستگاه اجرایی (T 06 05)

- ضعف در کمیته حسابرسی (T 04 21)، ضعف در سیستم کنترل‌های داخلی (T 05 18)
- عدم کیفیت نظام راهبری شرکتی (T 05 81)، فقدان سیستم بهای تمام‌شده فعالیت‌ها (I 01 72)
- فقدان بودجه‌ریزی مناسب بر مبنای عملکرد (I 01 73)، سنج‌ها و شاخص‌های عملکردی ناصحیح (I 03 22)
- هم‌راستا نبودن سازمان برنامه بودجه در بودجه‌ریزی عملیاتی (I 03 69)
- عدم آگاهی مناسب مدیر از دستگاه اجرایی تحت مدیریت (I 01 85)
- فقدان حسابرسی داخلی در دستگاه‌های دولتی درآمدزا (I 05 30)
- عدم شفافیت در سیستم مالی دستگاه‌های اجرایی (I 06 17)
- عدم وجود فرهنگ در مدیران دستگاه‌های اجرایی جهت استقبال از نظارت (I 07 18)
- عدم شفافیت و دسترسی به سامانه اطلاعاتی بانکی (I 11 17)
- عدم شناسایی تمام فعالیت‌های مالی افراد در مالیاتی (I 11 24)

### ✓ عوامل مداخله‌گر اجتماعی و مرتبط با حرفه حسابرسی

- شرایط محیطی و سیاسی حاکم
- محیط فرهنگی (I 01 32)، عدم وجود فرهنگ قانون مداری و حاکمیت قانون در تمام امور اداری (I 07 10)
- بحران‌های مالی (T 01 05)، عدم کفایت نخبگان و شایسته‌سالاری در مجلس (I 06 24)
- عدم وجود نگاه کلان و ملی توسط نمایندگان به بودجه (I 07 13)
- فشار سیاسی در تنظیم بودجه و نظارت دیوان (I 07 06)
- عدم سیستم پالایش کاری ارجاعی به دیوان و اولویت‌بندی در مجلس (I 08 05)
- عدم شفافیت در قانون و تفسیرپذیری قانون
- قوانین متناقض و متعدد (I 04 32)، عدم شفافیت در نظام مالی بودجه‌ریزی (I 06 10)
- وجود بخش‌های پنهان در نظام مالی کشور (I 06 22)، عدم وجود استاندارد و قانون در بودجه‌نویسی (I 06 11)
- عدم وجود کارشناسی دقیق هزینه‌های مندرج در بودجه (I 07 02)، عدم پیش‌بینی درآمدها با واقعیت (I 07 03)
- وجود ردیف‌های متفرقه و کمک‌ها در بودجه (I 07 15)
- فقدان استانداردهای حسابداری بخش عمومی باکیفیت (I 02 26)
- عدم پاسخ‌خواهی از حسابرِس
- عدم پاسخ‌خواهی از حسابرِس در مورد کیفیت (T05 01)

با توجه به پیشینه تحقیق و تعاریفی که خبرگان از کیفیت حسابرسی بخش عمومی بیان نموده‌اند، برای هر یک از انواع حسابرسی در بخش عمومی تعریف متفاوتی از کیفیت ارائه گردید که به شرح زیر می‌باشد:

**کیفیت حسابرسی مالی:** اجرای حسابرسی مطابق با استانداردها و اصول پذیرفته‌شده به‌منظور کسب اطمینان معقول از وجود یا نبود انحراف بااهمیت از استانداردهای بخش عمومی در جهت بهینه نمودن فرایند پاسخگویی، جبران ضرر و زیان یا پیشگیری از وقوع موارد مزبور و انجام اقدامات اصلاحی در راستای پاسداری از بیت‌المال می‌باشد.

**کیفیت حسابرسی عملکرد:** اجرای حسابرسی مطابق با استانداردها و اصول پذیرفته‌شده به‌منظور کسب اطمینان معقول از وجود یا نبود مؤلفه‌های صرفه اقتصادی، کارایی، اثربخشی در جهت بهینه نمودن فرایند پاسخگویی، جبران ضرر و زیان یا پیشگیری از وقوع موارد مزبور و انجام اقدامات اصلاحی در راستای پاسداری از بیت‌المال می‌باشد.

**کیفیت حسابرسی رعایت:** اجرای حسابرسی مطابق با استانداردها و اصول پذیرفته‌شده به‌منظور کسب اطمینان معقول از وجود یا نبود انحراف بااهمیت از قوانین و مقررات در جهت بهینه نمودن فرایند پاسخگویی، جبران ضرر و زیان یا پیشگیری از وقوع موارد مزبور و انجام

اقدامات اصلاحی در راستای پاسداری از بیت‌المال می‌باشد.

### ۵-۳- یافته‌های بخش کمی

آزمون ۸ فرضیه برگرفته از مدل با استفاده از آزمون اسپیرمن نشان داد: متغیرهای عوامل سازمانی، عوامل انسانی، داده‌ها و معیار استاندارد، برنامه‌ریزی، فرآیند حسابداری و گزارشگری استاندارد تأثیر مثبت و معناداری بر کیفیت حسابداری دارند. عوامل مداخله‌گر تأثیر منفی و معناداری بر کیفیت حسابداری دارد و نیز کیفیت حسابداری تأثیر مثبت و معناداری بر ایجاد ارزش افزوده برای دستگاه اجرایی و جامعه دارد. با تأیید فرضیه‌های تحقیق، مدل مفهومی بدون حذف هیچ متغیری، نهایی و تأیید شد.

در سال‌های اخیر به ارائه مدل‌هایی از کیفیت حسابداری در بخش خصوصی، حسابداری داخلی و عوامل مؤثر بر کیفیت حسابداری به صورت پراکنده پرداخته شده است، لیکن علیرغم اهمیت حسابداری بخش عمومی در جلوگیری از بروز تخلفات مالی و همچنین ارتقاء پاسخگویی و شفافیت و اعتماد پایدار در استفاده مناسب از منابع و دارایی‌های عمومی و بهبود عملکرد مدیریت عمومی تاکنون تحقیقی برای کیفیت حسابداری و عوامل مؤثر بر آن در بخش عمومی صورت نپذیرفته است. در پژوهش‌های قبلی به عنوان نمونه ابعاد کیفیت حسابداری بخش خصوصی بر مبنای زنجیره تأمین گزارشگری مالی، مورد بررسی قرار گرفته که در واقع عوامل مؤثر بر کیفیت را از منظر کلیه ذینفعان عنوان نموده است و یا عوامل مؤثر بر کیفیت را از منظر عرضه و تقاضای حسابداری بیان شده است و اجزای کلیه مدل‌های ارائه شده بسیار متفاوت از پژوهش حاضر می‌باشد.

نتایج تحقیق نشان داد که برخی از مؤلفه‌هایی که در این پژوهش تأثیر مؤثری بر کیفیت حسابداری داشتند، بعضاً توسط پژوهشگران پیشین نیز اثبات شده است. اما، آنچه در این تحقیق به‌طور خاص به دست آمد این است که علاوه بر تعیین عوامل متعدد که از دیدگاه حوزه اعتباردهندگان به صورت های مالی بر کیفیت حسابداری اثر دارند به شناسایی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابداری بخش عمومی از دیدگاه خبرگان دیوان محاسبات کشور پرداخته شد که این عوامل در سایر حوزه‌ها چندان مورد توجه قرار نگرفته‌اند.

یافته‌ها و پیشنهادها حاصل از پژوهش حاضر می‌تواند به بهبود کیفیت صورت‌های مالی شده، سیستم کنترل داخلی، استانداردهای حرفه‌ای و مقررات ناظر بر گزارشگری مالی به عنوان زیرساخت‌های فرآیند گزارشگری مالی و همچنین با شناسایی مؤلفه‌های مؤثر بر افزایش کیفیت فرآیند حسابداری بخش عمومی در پیاده‌سازی حسابداری کارآمد در این بخش، تأثیر بسزایی ایفا کند.

### ۶- بحث و نتیجه‌گیری

حسابرسی و اظهارنظر نسبت به گزارش‌های دولتی بخش اساسی فرآیند کنترل و پاسخگویی

است، حسابرسی از طریق جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد و مدارک سبب می‌شود تا اطلاعات گزارش‌شده توسط واحد مورد رسیدگی، قابلیت اتکای بیشتری داشته باشد (کرمی و دیگران، ۱۳۹۵). با توجه به ناکارآمدی حسابرسی سنتی در فضای کسب‌وکار کنونی، به‌کارگیری شیوه‌های نوین حسابرسی ضرورت دارد. اهمیت روزافزون حفاظت از اموال و دارایی‌های بارزش سازمان‌ها در دنیای پیچیده و متلاطم امروزی بر اهمیت کیفیت حسابرسی می‌افزاید. این نوع حسابرسی می‌تواند پاسخ مناسبی به تقاضای حسابرسی اثربخش و کارا پس از رسوایی‌های اقتصادی سال‌های اخیر به حساب آید (داوری و نظری ۱۳۹۴).

در این تحقیق با استفاده از رویکرد تحلیل تم، به مصاحبه نیمه ساخت‌یافته با ۱۴ نفر از افراد باسابقه و باتجربه شامل مدیرکل، نخبگان شاغل در دیوان محاسبات و مقامات عالی‌رتبه دیوان محاسبات کشور اقدام گردید، نمونه مذکور با روش نمونه‌گیری گلوله برفی انتخاب شد. پس از انجام مطالعه کتب و مقالات و سپس مصاحبه‌های نیمه ساختار یافته، تعداد ۷۷۳ کد اولیه در مرحله کدگذاری باز احصاء شد و سپس ۲۶۱ کد گزینشی توسط محقق از آن‌ها استخراج گردید، در نهایت ۳۴ تم فرعی و ۱۳ تم اصلی حاصل شد که تم‌های اصلی شامل: عوامل سازمانی، عوامل انسانی، داده‌های استاندارد، شاخص و معیار استاندارد، برنامه‌ریزی، اجرا، مستندسازی و نظارت، گزارشگری مبتنی بر استاندارد، توصیه و پیگیری، عوامل مداخله‌گر مرتبط با ساختار دستگاه اجرایی، عوامل مداخله‌گر اجتماعی و مرتبط با حرفه، ایجاد ارزش افزوده برای دستگاه اجرایی، ارزش آفرینی برای جامعه و حرفه حسابرسی بوده است.

بر اساس یافته‌های بخش کمی پژوهش، متغیرهای عامل انسانی، عوامل سازمانی، معیار و داده استاندارد، گزارشگری استاندارد، برنامه‌ریزی، اجرای حسابرسی و عوامل مداخله‌گر تأثیر مثبت و معناداری بر کیفیت حسابرسی دارند و به ترتیب با میزان اولویت ۵/۸۱، ۵/۴۸، ۵/۳۰، ۴/۷۰، ۴/۶۴، ۴/۱۰ و ۱/۱۱ در کیفیت حسابرسی نقش دارند. عوامل مداخله‌گر تأثیر منفی و معناداری بر کیفیت حسابرسی دارد و نیز کیفیت حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری بر ایجاد ارزش افزوده برای دستگاه اجرایی و جامعه دارد.

با توجه به یافته‌های تحقیق حاضر، عوامل و دلایل عدم وجود کیفیت لازم در حسابرسی بخش عمومی را می‌توان به دو بخش عمده تقسیم نمود.

بخش اول، عواملی که در کنترل دیوان محاسبات می‌باشد و موجب کاهش کیفیت حسابرسی بخش عمومی شده‌اند به اختصار عبارتند از:

**الف) عوامل و نقایصی که در بخش ورودی سیستم حسابرسی، منجر به کاهش کیفیت حسابرسی دیوان محاسبات می‌شود شامل عدم کنترل کفایت صلاحیت‌های لازم برای ورود به حسابرسی، عدم وجود آموزش متناسب با علم و نیاز روز و مدیریت دانش، فقدان منابع انسانی فنی و حسابرسی کافی، عدم وجود محیط انگیزشی مناسب، فقدان آیین‌نامه نظارت بر اجرای منشور اخلاقی، ضعف در فرهنگ شایسته‌سالاری، فقدان شاخص‌های مناسب ارزیابی استان‌ها و کارکنان، استرس حسابرسان، عدم ثبات کافی و ماندگاری مدیران و سرپرستان و نیز گروه‌های**



تخصصی، یکپارچه نبودن سیاست روسای مختلف دیوان محاسبات، عدم برنامه‌ریزی یکپارچه در کارهای برنامه‌ریزی شده و امور خارج از برنامه مجلس، عدم وجود بستر قانونی و ساختار تخصصی در تدوین استانداردهای حسابرسی، ارتباط ضعیف با سازمان حسابرسی، عدم وجود دانش و تخصص کافی در نیروی انسانی، نداشتن تیم کارشناسی فنی در کنار حساب‌برسان، عدم وجود هیئت‌های تخصصی در هر حوزه می‌باشد.

ب) عوامل و نقایصی که در بخش فرایند حسابرسی، باعث کاهش کیفیت حسابرسی دیوان محاسبات می‌شود شامل مواردی چون عدم شناخت کافی از دستگاه تحت حسابرسی، حجیم بودن گزارش تبصره‌ها، تعدد کارهای متفرقه، عدم تمرکز بر حسابرسی استراتژیک و حسابرسی سیستم‌های اطلاعاتی، عدم وجود نقشه راه در حسابرسی حوزه‌های تخصصی، عدم تمرکز کافی بر وصول صحیح و به‌موقع درآمدها، عدم استفاده از تجربیات بین‌المللی، عدم اختیار کافی به استان‌ها جهت برنامه‌ریزی، فقدان چارچوب گزارشگری مالی تخصصی مناسب، عدم وجود ابزارها و سامانه‌های یکپارچه تلفیق و پردازش داده‌ها، وجود فرایندهای ناقص و نادرست در پردازش داده‌ها، عدم وجود استانداردهای حسابرسی کامل و کاربردی، فقدان دستورالعمل‌های حسابرسی مناسب، عدم وجود چک‌لیست کنترل داخلی مطابق با ساختار دستگاه‌های دولتی، عدم تهیه پرونده نهایی و مستندسازی مناسب توسط حساب‌برس، عدم وجود تیم تخصصی کنترل کیفیت و شاخص‌های مناسب جهت کنترل کیفیت می‌باشد.

ج) عوامل و نقایصی که در بخش خروجی سیستم حسابرسی، باعث کاهش کیفیت حسابرسی دیوان محاسبات می‌شود عبارتند از عدم وجود ارتباط شفاف بین اجزای گزارش، گزارش اشتباه و درج موارد کم‌اهمیت در گزارش، گزارش مبهم و بلااستفاده برای ذینفعان، عدم ارائه به‌موقع گزارش، گزارش فاقد توصیه عملی و بااهمیت، عدم ارائه توصیه‌هایی برای اقدام اصلاحی در دستگاه، عدم وجود ضمانت اجرایی مناسب برای یافته‌های حسابرسی.

بخش دوم، عواملی که خارج از کنترل دیوان محاسبات می‌باشد و موجب تنزل کیفیت حسابرسی بخش عمومی شده‌اند.

الف) عوامل و نقایصی که مرتبط با ساختار و تشکیلات دستگاه اجرایی می‌باشند و حسابرسی دیوان محاسبات را متأثر نموده است، همچون ضعف در کمیته حسابرسی، ضعف در سیستم کنترل‌های داخلی، عدم کیفیت نظام راهبری شرکتی، فقدان سیستم بهای تمام‌شده فعالیت‌ها، فقدان بودجه‌ریزی مناسب بر مبنای عملکرد، هم‌راستا نبودن سازمان برنامه بودجه در بودجه‌ریزی عملیاتی، عدم آگاهی مناسب مدیران از دستگاه اجرایی تحت مدیریت، فقدان حسابرسی داخلی در دستگاه‌های دولتی درآمدزا، عدم شفافیت در سیستم مالی دستگاه‌های اجرایی، عدم وجود فرهنگ در مدیران دستگاه‌های اجرایی جهت استقبال از نظارت، عدم شفافیت و دسترسی به سامانه اطلاعاتی بانکی، عدم شناسایی تمام فعالیت‌های مالی افراد در مبحث مالیاتی.

ب) عوامل و نقایصی که ناشی از محیط سیاسی، فرهنگی، قانونی کشور و مرتبط با حرفه حسابرسی بوده و کیفیت حسابرسی دیوان محاسبات را تحت تأثیر قرار داده است: عدم وجود

فرهنگ قانون مداری و حاکمیت قانون در تمام امور، بحران‌ها و تحریم‌های اقتصادی، فقدان استانداردهای حسابداری بخش عمومی باکیفیت، عدم کفایت نخبگان و شایسته‌سالاری در مجلس، فشار سیاسی در تنظیم بودجه و نظارت دیوان و عدم وجود نگاه کلان و ملی توسط نمایندگان به بودجه، عدم سیستم پالایش کاری ارجاعی از مجلس به دیوان، عدم شفافیت در قانون و تفسیرپذیری قانون (ناشی از قوانین متناقض و متعدد)، عدم شفافیت در نظام مالی بودجه‌ریزی، وجود بخش‌های پنهان در نظام مالی کشور، عدم وجود استاندارد و قانون در بودجه‌نویسی (عدم وجود کارشناسی دقیق هزینه‌های مندرج در بودجه، عدم پیش‌بینی درآمدها با واقعیت، وجود ردیف‌های متفرقه و کمک‌ها در بودجه) و عدم پاسخ‌خواهی از دیوان محاسبات در خصوص کیفیت حسابداری می‌باشد.

### ۶-۱- پیشنهادات

با توجه به ۱۳ عامل (تم‌های اصلی) مؤثر در کیفیت حسابداری که از یافته‌های پژوهش استخراج شده‌اند، جهت ارتقای کیفیت پیشنهاد می‌گردد:

- در بخش عوامل سازمانی، اقدامات ذیل صورت پذیرد: انجام کنترل کیفیت لازم در ابتدای کار حسابداری (کنترل صلاحیت لازم برای ورود به حسابداری)، برگزاری دوره‌های آموزشی عملی و کاربردی حسابداری و حسابداری در بدو ورود پرسنل، تدوین سرفصل‌ها و برنامه‌های مناسب آموزشی و برقراری دوره‌های آموزشی تخصصی برای هیئت‌های حسابداری تخصصی، آموزش مباحث رفتار سازمانی و مدیریت منابع انسانی جهت ارتقا فرهنگ سازمانی، به‌کارگیری نیروی انسانی کافی از طریق اخذ مجوزهای استخدام و استفاده از ظرفیت ماده (۸) قانون دیوان محاسبات<sup>۱</sup> در جذب نیرو، ایجاد محیط انگیزشی با پشتیبانی در ترویج و اشاعه کارهای خوب (الگو)، تدوین آیین‌نامه نظارت بر اجرای منشور اخلاقی و نیز عدالت در برخورد با نیرو با اعمال پاداش و تنبیه‌های قابل‌ملاحظه.

دیوان محاسبات کشور از طریق پشتیبانی از کارمندان خوب برای تقبل مدیریت؛ انتخاب شایسته مدیران، پشتیبانی و مسئولیت‌خواستن از مدیر و نیز ایجاد جسارت و اراده برای تغییر و اصلاح سامانه‌ها و فرایندهای تهیه گزارش در دیوان، به ارتقاء شایسته‌سالاری اقدام نماید.

اتخاذ سیاست‌های و خط‌مشی‌های مناسب در ارتقاء نیروی انسانی همچون تجدیدنظر در سیستم جبران خدمات کارکنان، ارتقاء شاخص‌های ارزیابی استان‌ها و کارکنان بر اساس کنترل‌های کیفی، انجام حسابداری منابع انسانی، ثبات و ماندگاری مدیران، سرپرستان و گروه‌های تخصصی صورت پذیرد.

اتخاذ سیاست‌های و خط‌مشی‌های مناسب در ارتقاء برنامه‌ریزی مانند یکپارچه نمودن

۱. دیوان محاسبات کشور در راستای وظایف قانونی خود و در حدود اعتبار مصوب می‌تواند از خدمات حساب‌رسان بخش خصوصی استفاده نماید.

سیاست روسای مختلف دیوان با پایبندی به اهداف و استراتژی‌های راهبردی، تشکیل کمیته برنامه‌ریزی جهت یکپارچه نمودن کارهای برنامه‌ریزی شده و امور خارج از برنامه که از سوی مجلس ارجاع می‌گردد.

اتخاذ سیاست‌های و خط‌مشی‌های مناسب در ارتقاء ساختار سازمانی با تشکیل کمیته تخصصی برای بررسی و تأیید موضوع ماده (۱۲۸) قانون محاسبات عمومی<sup>۱</sup>، ایجاد بستر قانونی در تدوین استانداردهای حسابداری و ارتقاء کمیته تخصصی تدوین استانداردها، ارتقاء نظام ارائه پیشنهادها جهت بهبود دستورالعمل‌ها، تصمیمات و استانداردها.

اتخاذ سیاست‌های و خط‌مشی‌های مناسب خارجی (برون‌سازمانی) توسط دیوان محاسبات همانند ایجاد ضمانت اجرایی برای اجرای پیشنهادها، اعمال مجازات جهت ارائه اطلاعات ناصحیح، ارتباط قوی با سازمان حسابداری مستند به بند ط ماده ۲۳ قانون دیوان محاسبات<sup>۲</sup>.

- در بخش عوامل انسانی، دیوان محاسبات به ارتقای دانش و تخصص در نیروی انسانی و به‌کارگیری تیم کارشناسی فنی در کنار حساب‌رسان و نیز ایجاد هیئت‌های ثابت تخصصی در هر حوزه (زیست‌محیطی، پولشویی و ...) اقدام نماید.

- استاندارد کسب حداقل اطلاعات موردنیاز تدوین و نیز جهت ارتقاء کیفیت داده‌ها در بخش دولتی، فشار و پیگیری مستمری از سوی دیوان محاسبات انجام گیرد.

- به‌منظور داشتن شاخص و معیار استاندارد (قابل‌درک، مربوط، قابل‌اتکا و عینی) جهت سنجش داده‌های اخذشده، تمرکز بر کلیه قوانین بجای قانون بودجه در بخش حسابداری رعایت صورت پذیرد.

- حساب‌رس قبل از اجرای حسابداری شناخت کاملی از ماهیت دستگاه، قوانین و مقررات خاص آن، کنترل‌های داخلی دستگاه، عملکرد مالی گذشته آن و... کسب نماید.

- مسائل و اولویت‌هایی همچون حسابداری سیستم‌های اطلاعاتی، حرکت به سمت انجام حسابداری استراتژیک، ارتقاء حسابداری عملکرد مدیریت و حسابداری مالیاتی، گزارش از مبارزه مفاسد اقتصادی و حسابداری کنترل داخلی بر اساس استانداردها به‌عنوان موضوع رسیدگی در دستور کار دیوان قرار گیرد و با اولویت‌بندی در انجام کارها، کاهش حجم گزارش تبصره‌های تفریغ بودجه و کارهای متفرقه همچون اقدامات مشترک استان‌ها، می‌توان بر کیفیت اولویت‌های حسابداری افزود.

با پایبندی به برنامه و اهداف بلندمدت، انجام برنامه‌ریزی منسجم با هماهنگی کلیه معاونت‌ها، تبادل اطلاعات و الگوبرداری از داخل دیوان و در سطح بین‌الملل، تدوین نقشه راه برای هر حوزه تخصصی، تعیین اولویت‌های هر حوزه‌های تخصصی و اجتناب از پراکنده‌کاری در حسابداری عملکرد، موجبات انسجام در برنامه‌ریزی فراهم گردد.

- در زمینه برنامه‌ریزی عملیاتی، حجم کار مناسب توسط استان‌ها تعیین و چارچوب‌های

۱. مدارک و دفاتر و روش نگهداری حساب با موافقت دارایی و تأیید دیوان محاسبات کشور تعیین می‌شود.

۲. تأیید یا صدور رأی نسبت به گزارشات حساب‌رسان داخلی و خارجی شرکت‌ها و مؤسسات و سازمانهای مربوط.

- گزارشگری مالی تخصصی مناسب و نیز روش‌های مناسب کنترل کیفیت تعیین گردد.
- در اجرای فرایند حسابرسی پیشنهاد می‌شود به ارتقاء نرم‌افزار سنا و استفاده از سامانه‌های یکپارچه اطلاعاتی تلفیق و پردازش، ارتقاء فرایند تهیه گزارشات (گزارش تفریغ، ضمنی، تفریغ عددی و ...)، ارتقاء و اعمال استانداردهای حسابرسی و دستورالعمل‌های حسابرسی، ارائه دستورالعمل حسابرسی عملکرد کاربردی، بومی‌سازی چک‌لیست کنترل داخلی و اجرای بند (ط) ماده ۲۳ قانون دیوان محاسبات در خصوص تأیید یا صدور رأی دیوان نسبت به گزارشات حسابرس داخلی و خارجی جهت ارتقاء کیفیت اقدام نمایند.
- جهت مستندسازی و نظارت باکیفیت، تهیه پرونده نهایی و مستندسازی مناسب توسط حساب‌برسان، وجود تیم تخصصی کنترل کیفیت، شاخص‌های مناسب، انتخاب نمونه‌های مناسب برای کنترل کیفیت ارزیابی و کنترل کیفی مستمر درون‌سازمانی و مقطعی برون‌سازمانی ضروری می‌باشد.
- تدوین استاندارد مناسب گزارشگری و ارائه گزارش قابل‌اتکا، قابل‌فهم و به‌موقع، به انضمام پیشنهادات کاربردی و قابل‌اجرا جهت اصلاح امور دستگاه اجرایی و نیز پیگیری و ضمانت اجرایی برای یافته‌های حسابرسی منجر به کیفیت خروجی سیستم حسابرسی می‌شود.
- دیوان محاسبات با کشف نارسایی‌ها و گزارش فرصت‌های بهبود، موجب افزایش اعتبار و بهبود عملکرد دستگاه اجرایی را فراهم آورد و با ارتقاء اعتماد عمومی، کاهش فساد و مبارزه با پول‌شویی، ایجاد انضباط مالی و بهبود کیفیت زندگی مردم به ایجاد ثبات اقتصادی و اجتماعی کمک نمود و نیز از این طریق جایگاه دیوان و نقش آن در تصمیمات اقتصادی را ارتقاء بخشید.
- توصیه می‌شود با تقویت کمیته حسابرسی و سیستم کنترل‌های داخلی، کیفیت نظام راهبری شرکتی، ایجاد سیستم بهای تمام‌شده فعالیت‌ها و پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مناسب بر مبنای عملکرد با کمک سازمان برنامه بودجه، انجام حسابرسی داخلی در دستگاه‌های دولتی درآمدها، ایجاد شفافیت و دسترسی به سامانه اطلاعاتی بانکی و شناسایی تمام فعالیت‌های مالی افراد در مالیاتی باعث ارتقاء ساختار و تشکیلات دستگاه اجرایی و به‌تبع ارتقاء کیفیت حسابرسی شد.
- تقویت فرهنگ قانون‌مداری و حاکمیت قانون در تمام امور، ارتقاء کیفیت استانداردهای حسابداری بخش عمومی، ایجاد شایسته‌سالاری در نمایندگان مجلس و ایجاد نگاه کلان و ملی به بودجه در مجلس، حذف فشار سیاسی در تنظیم بودجه و نظارت دیوان، ایجاد شفافیت در نظام مالی کشور و بودجه (با تدوین استاندارد و قانون بودجه‌نویسی و درج کلیه بخش‌های نظام مالی در بودجه) موجبات رفع آسیب‌های محیط سیاسی، فرهنگی و قانونی کشور را فراهم می‌آورد که خود منجر به بهبود کیفیت حسابرسی می‌گردد.
- مدل تدوین‌شده در این پژوهش پیرامون کیفیت حسابرسی می‌تواند در پژوهش‌های آتی به‌صورت تخصصی و پرداختن به جنبه‌های خاص آن از دیدگاه هر یک از انواع حسابرسی (مالی،

رعایت و عملکرد) و اولویت‌های حسابداری (ارائه مدل‌های حسابداری سیستم‌های اطلاعاتی، حسابداری استراتژیک، حسابداری زیست‌محیطی و ...) مدنظر قرار گیرد و علاوه بر آن می‌توان اهمیت هر کدام از مؤلفه‌های استخراجی در بخش‌های مختلف را به‌صورت جداگانه مورد پژوهش قرار داد.

## فهرست منابع

### الف- منابع فارسی:

۱. ایمان، دکتر محمدتقی. (۱۳۹۴). فلسفه روش تحقیق در علوم انسانی، چاپ قم، پژوهشگاه حوزه و دانشگاه.
۲. بهزادیان، فتاح. ایزدی نیا، ناصر. (۱۳۹۷). "بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابداری از دیدگاه حسابرسان مستقل و مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران" پیشرفت‌های حسابداری، دوره دهم، بهار و تابستان ۱۳۹۷، صص ۲۸-۶۰.
۳. پزشکیان، سید علیرضا. حسنی ازان اخاری، سید مهدی. (۱۳۹۶). "بررسی رابطه مدت تصدی حسابرس با کیفیت حسابداری" دانش حسابداری، شماره ۶۷، تابستان ۹۶، صص ۲۳۵-۲۶۴.
۴. داوری، طاهر. نظری، محمد. (۱۳۹۴). "بررسی نگرش جامعه حرفه‌ای حسابداری ایران نسبت به خطر حسابداری با رویکرد بخش عمومی" فصلنامه حسابداری دولتی، شماره ۲، بهار و تابستان ۹۴، صص ۴۱-۵۴.
۵. دریایی، عباسعلی. عزیزی، اکرم. (۱۳۹۷). "رابطه اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان با کیفیت حسابداری (با توجه به نقش تعدیل‌کننده شک و تردید حرفه‌ای)" دانش حسابداری مالی، شماره ۱، پیاپی ۱۶، بهار ۱۳۹۷، صص ۷۹-۹۹.
۶. عابدی جعفری، حسن. تسلیمی، محمد سعید. فقیهی، ابولحسن. شیخ‌زاده، محمد. (۱۳۹۰). "تحلیل مضمون و شبکه مضامین: روشی ساده و کارآمد برای تبیین الگوهای موجود در داده‌های کیفی"، اندیشه مدیریت راهبردی، سال پنجم شماره دوم، پاییز و زمستان ۱۳۹۰، صص ۱۵۱-۱۹۸.
۷. عیدی‌زاده، محمدحسین. (۱۳۹۶). مجموعه قانون محاسبات عمومی کشور: قانون دیوان محاسبات کشور؛ قانون برگزاری مناقصات و ...، خرسندی، ناشر: خرسندی، ویرایش چهارم.
۸. کارگروه تدوین استانداردهای حسابداری، (۱۳۹۶). استانداردهای حسابداری بخش عمومی (برای دیوان محاسبات کشور)، انتشارات مرکز آموزش و برنامه‌ریزی دیوان محاسبات کشور.
۹. کرمی، اصغر. غلامی جمکرانی، رضا. تقی پوریان، یوسف. حاجی‌ها، زهره. (۱۳۹۷). "طراحی الگوی کیفیت حسابداری بر مبنای زنجیره تأمین گزارشگری مالی"، دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، شماره ۳۱، پاییز ۱۳۹۸، صص ۴۵-۶۸.
۱۰. کرمی، غلامرضا. وکیلی فرد، حمیدرضا. مزینانی، مهدی. (۱۳۹۵). "بررسی ارتباط بین فشار زمانی، پیچیدگی کار و اثربخشی حسابداری در دیوان محاسبات"، دانش حسابداری، شماره ۶۳، تابستان ۹۵، صص ۵-۵۳.
۱۱. کرمی، غلامرضا. تاجیک، کامران. (۱۳۹۴). "مدل‌سازی حسابداری تومری در ایران بر اساس روش تحلیل تم" فرایند مدیریت و توسعه، دوره ۲۸، شماره ۱، بهار ۹۴، صص ۱۴۱-۱۶۴.
۱۲. مرادی، محمد. صفی‌خانی، رضا. (۱۳۹۵). "تحلیل پژوهش‌های حسابداری بخش عمومی در ایران و جهت‌گیری تحقیقات آتی"، بررسی‌های حسابداری و حسابداری، دوره ۲۳، شماره ۴، زمستان ۱۳۹۵، صص ۵۷۴-۵۴۷.
۱۳. مداحی، آزاده. مشایخی، بیتا. مهرانی، کاوه. رحمانی، علی. (۱۳۹۲). "تدوین مدل کیفیت حسابداری"، فصلنامه بورس اوراق بهادار، شماره ۲۳، پاییز ۱۳۹۲، صص ۱۰۳-۱۳۷.
۱۴. ناصری، احمد. کمالیان، امین‌رضا. فلاطون‌زاده، بهزاد. (۱۳۹۶). "ارزیابی نقش دیوان محاسبات در ایفای مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دستگاه‌های اجرایی (مطالعه موردی استان سیستان و بلوچستان)"، دانش حسابداری، شماره ۶۶، بهار ۹۶، صص ۱۸۹-۲۱۶.
۱۵. نوبخت، آرمن و جودی. مهدوی حاجی، سمیه. اسدی، زهرا. (۱۳۹۳). "حسابرس در بخش عمومی، راهکاری برای افزایش قابلیت پاسخگویی" اولین کنفرانس ملی جایگاه مدیریت و حسابداری در دنیای نوین کسب‌وکار،

- اقتصاد و فرهنگ، ۱۳۹۳.
۱۶. نیک‌یخت، محمدرضا. رضایی، ذبیح‌الله. منتی، وحید. (۱۳۹۶) "طراحی مدل کیفیت حسابداری داخلی". دانش حسابداری، شماره ۶۹، زمستان ۱۳۹۶. صص ۵-۵۵.
  ۱۷. نیک‌یخت، محمدرضا. محمودی خوش‌رو، امید. (۱۳۹۶). "بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابداری در ایران با توجه به شاخص‌های هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (PCAOB)", بررسی‌های حسابداری و حسابداری، دوره ۲۴. شماره ۳، پاییز ۱۳۹۶، صص ۴۴۱-۴۶۲.
  ۱۸. ودیعی، محمد حسین. باقر پور ورشانی، محمدعلی. سیفی قبادی، حسین. (۱۳۹۷). "بررسی رابطه تغییر مالکیت با کیفیت حسابداری". دانش حسابداری، شماره ۷۱، تابستان ۱۳۹۷. صص ۹۱-۱۰۶.
  ۱۹. هدایتی زفرقندی، محمد، (۱۳۹۶) "نقش و کارکرد دیوان محاسبات در تحقق نظارت مالی" ماهنامه پژوهش ملل، شماره ۱۸، خرداد ۹۶، صص ۴۵-۶۰.

### ب- منابع انگلیسی:

1. Braun, Virginia. Clarke, Victoria. (2006). Using thematic analysis in psychology, qualitative research in psychology journal, Vol 3.No (2), pp123-140
2. Casterella, J. R., K. L. Jensen, and W. R. Knechel. (2009). Is self-regulated peer review effective at signaling audit quality? The Accounting Review 84 (May): 713-735.
3. Center for Audit Quality. (2014). CAQ Approach to Audit Quality Indicators
4. Dao, Mai. Xu, Hongkang. Liu, Long. (2019). Impact of the disclosure of audit engagement partners on audit quality: Evidence from the USA. International Journal of Auditing, Vol 23.No (1), PP112-124
5. DeFond, Mark. Zhang, Jieying. (2014). A review of archival auditing research, Journal of Accounting and Economics, No (58). pp 275-326.
6. De las Heras, Elena. Cañibano, Leandro. And Moreira, Jose Antinio. (2012). The Impact of the Spanish Financial Act (44|2002) on audit quality. The official journal of AECA Asociación Espanola de Contabilidad y Administracion de Empresas, Vol.41.No (156).
7. Francis, J. R. (2011). A framework for understanding and researching audit quality. Auditing: A Journal of Practice & Theory 30 (2): 125-152.
8. Fung, simon Yu Kit. Romman, KK. Zhu, Xindong kevin. (2017). Does the PACAOB international inspection program improve audit quality for non-US-listed foreign clients?, Journal of Accounting and Economics, No (64), pp.15-36.
9. Government Accountability Office (GAO). (2003). Public Accounting Firms: Required Study on the Potential Effects of Mandatory Audit Firm Rotation. GAO Report No.04-216.
10. International Auditing and Assurance Standards Board. (2013). a Framework for Audit Quality.
11. International Organization of Supreme Audit Institution. (2016). Supreme Audit Institutions Performance Measurement Framework (SAI PMF).
12. Knechel. W. Robert, et al. (2013). Audit Quality: Insights from the Academic Literature. Auditing: A Journal of Practice & Theory American Accounting Association, 2013, Vol.32, No. Supplement 1, pp.385-421.
13. Li, Dan., (2007). Auditor tenure and accounting conservatism, The Degree Doctor of Philosophy in the School of Management, Georgia Institute of Technology.
14. Narayanaswamy, R. Raghunandan, K. (2019). The Effect of Mandatory Audit Firm Rotation on Audit Quality, Audit Fees and Audit Market Concentration: Evidence from India. The Digital Institutional Repository of IIM Bangalore. N0 (582).
15. Sherwood, Matthew. Nagy, Albert. Zimmerman, Aleksandra. (2019). Non-Accounting Professionals and Office Audit Quality. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2933106>.
16. Sherwood, Matthew. Nagy, Albert. Zimmerman, Aleksandra. (2020). Qualified Audit



Personnel, Office Workload, and Audit Quality, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2965292>

17. Sulaiman, Noor Adwa, Mat Yasin, Fatimah and Muhamad, Rusnah. (2018). PERSPECTIVES ON AUDIT QUALITY: AN ANALYSIS, Asian Journal of Accounting Perspectives, Vol 11, No (1), pp1-27.
18. Zahmatkesh, S., & Rezazadeh, J. (2017). The effect of auditor features on audit quality, *Tékhné*, 15(2), pp1-9.