

ارائه مدل کیفیت حسابرسی بخش عمومی با رویکرد مدل سازی معادلات ساختاری

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱/۱۴

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۷/۲۰

مریم امیدوار^۱

محمدحسین رنجبر^۲

چکیده:

در این پژوهش، شاخص‌های کیفیت حسابرسی بخش عمومی به‌طور جامع مورد بررسی قرار گرفته‌اند؛ و لذا پژوهش حاضر به دنبال ارائه الگویی از کیفیت حسابرسی بخش عمومی با استفاده از روش مدل سازی معادلات ساختاری است. پژوهش حاضر از منظر هدف، کاربردی و از نظر ماهیت، توصیفی پیمایشی است. جامعه آماری پژوهش حاضر مدیران، معاونین و همتران آن‌ها، سر حساب‌رسان و حساب‌رسان ارشد دیوان محاسبات بوده که تعداد ۲۷۸ نفر با استفاده از جدول مورگان به‌عنوان نمونه انتخاب گردیده‌اند. ابزار جمع‌آوری داده‌ها، پرسشنامه کتبی در سال ۱۳۹۹ بوده است. برای بررسی برازش مدل پژوهش از سه معیار پایایی، روایی همگرا و روایی واگرا به روش فورنل و لارکر استفاده گردید. در پژوهش حاضر از طریق سه معیار ضرایب بارهای عاملی، ضریب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی بررسی و آنگاه برازش مدل اندازه‌گیری، مدل ساختاری و مدل کلی اندازه‌گیری شد که با استفاده از نرم‌افزار SPSS 23 و SmartPLS3 صورت پذیرفته است. بر اساس یافته‌های این پژوهش، متغیرهای عوامل سازمانی، عوامل انسانی، داده‌ها و معیار استاندارد، برنامه‌ریزی، فرآیند حسابرسی و گزارشگری استاندارد تأثیر مثبت و معناداری بر کیفیت حسابرسی دارند و به ترتیب به میزان ۱۰٪، ۲۶٪، ۲۰٪، ۱۱٪، ۱۸٪ و ۱۹٪ از تغییرات کیفیت حسابرسی را تبیین می‌کنند. عوامل مداخله‌گر تأثیر منفی و معناداری بر کیفیت حسابرسی دارد و به میزان ۱۴٪ تغییرات کیفیت حسابرسی را تبیین می‌کند.

واژه‌های کلیدی: حسابرسی بخش عمومی، کیفیت حسابرسی، رویکرد مدل سازی معادلات ساختاری.

۱. حساب‌رسان ارشد، اداره کل دیوان محاسبات فارس، نویسنده مسئول، ایمیل: m.omidvar61@yahoo.com

۲. استادیار گروه حسابداری، واحد بندرعباس، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرعباس، ایران

۱- مقدمه

پیش‌نیاز یک جامعه سالم و پویا که بتواند بستر انجام فعالیت‌های مالی و اقتصادی منصفانه را ایجاد نماید، وجود فضای کسب‌وکار امن و مطمئن است. حسابرسان به واسطه برخورداری از دانش و تجربه کافی، توانایی ایجاد چنین فضایی را دارند. (دریایی و عزیزی، ۱۳۹۷). دستیابی به کیفیت بالای گزارشگری مالی، بستگی به‌درستی و صحت عمل هر یک از حلقه‌های زنجیره عرضه گزارشگری مالی دارد و حسابرسی مستقل به‌عنوان یکی از حلقه‌های این زنجیره، نقش عمده‌ای در حفظ و تقویت کیفیت گزارشگری مالی ایفا می‌کند. جامعه در معنای عام آن همواره خواستار دریافت خدمات باکیفیت حسابرسی است زیرا انتظار می‌رود بهبود کیفیت حسابرسی، بهبود کیفیت افشا و گزارشگری مالی و نیز غنی‌تر شدن محیط اطلاعاتی را به دنبال داشته باشد و در نهایت زمینه مناسب‌تری برای اتخاذ تصمیمات اقتصادی مطلوب فراهم آورد. بخش دولتی به‌خصوص 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 به‌عنوان یکی از جلوه‌های نظارت مالی مجلس است (هدایتی زفرقندی، ۱۳۹۶). کار حسابرسی در صورتی مؤثر خواهد بود که حسابرسان بتوانند ضمن رعایت الزامات آیین رفتار حرفه‌ای، کار را به‌گونه‌ای برنامه‌ریزی کنند که از نبود تحریف بااهمیت ناشی از تقلب و اشتباه اطمینان معقول حاصل نمایند (کرمی و دیگران، ۱۳۹۵).

اگرچه مسئولیت حسابرسان در برابر کیفیت حسابرسی به‌عنوان یکی از مفروضات رفتاری حسابرسی مورد پذیرش قرار گرفته است؛ اما تاکنون کمتر تعریفی جامع و روشن از کیفیت حسابرسی که موردقبول همگان باشد به‌عمل آمده است زیرا مسئولیت حسابرسان در هر مقطعی از زمان در چارچوبی از انتظارات عمومی قابل تفسیر است و نیز با توجه به اینکه کیفیت حسابرسی یک ایده مفهومی است که نمی‌توان آن‌ها به‌صورت مستقیم مورد مشاهده قرار داد (لاری دشت بیاض و دیگران، ۱۳۹۵). یک مشکل اساسی در تعریف کیفیت حسابرسی تمایز بین کیفیت حسابرسی و کیفیت حسابرسان است. بسیاری از پژوهش‌ها هیچ تفاوتی بین این دو قائل نشده و اغلب آن‌ها را معادل یکدیگر در نظر گرفته‌اند. کیفیت درک شده و کیفیت واقعی حسابرسی دو مفهوم متفاوت می‌باشند. اگرچه توجه به کیفیت واقعی حسابرسی به جای کیفیت درک شده از اهمیت بیشتری برخوردار است، اما ارزیابی کیفیت واقعی حسابرسی قبل از انجام آن ممکن نیست، زیرا تنها نتیجه‌ی قابل مشاهده حسابرسی، گزارش حسابرسی می‌باشد که دارای یک قالب کلی است (فرانسیس، ۲۰۰۴). کیفیت حسابرسی برای هیات استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی (IAASB)^۱ و سازمان بین‌المللی مؤسسات عالی حسابرسی (INTOSAI)^۲

1. International Auditing and Assurance Standards Board

2. International Organization of Supreme Audit Institution

ماهیت کیفیت حسابرسی از اهمیت بسیار بالایی برخوردار است و آن‌ها با تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابرسی (ISA) و استانداردهای بین‌المللی کنترل کیفیت (ISQC) به بهینه‌سازی کیفیت خدمات حسابرسی و ارائه چارچوبی برای کیفیت حسابرسی اقدام نموده‌اند (امیدوار و دیگران، ۱۳۹۹).

دیدگاهی که در خصوص کیفیت حسابرسی مطرح است، حسابرسی "به‌عنوان 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).

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 بپوشاند. 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).

با توجه به ویژگی‌های محیطی و شرایط حاکم بر حرفه حسابرسی کشور و نیز ویژگی‌های خاص ایران از منظر محیط حقوقی، سازوکار نظارتی، حجم مالکیت بخش دولتی، ساختار بودجه و نیز علیرغم اهمیت حسابرسی بخش عمومی در جلوگیری از بروز تخلفات مالی و همچنین ارتقاء پاسخگویی و شفافیت، تاکنون تحقیقی برای کیفیت حسابرسی و عوامل مؤثر بر آن در بخش عمومی صورت نپذیرفته است و نیز 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 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. لذا در این راستا این سؤال مطرح است که جهت افزایش کیفیت حسابرسی بخش عمومی چه مؤلفه‌هایی تأثیرگذارند و آیا می‌توان الگویی جامع با توجه به میزان اهمیت شاخص‌های تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی این بخش ارائه کرد؟

این تحقیق باهدف آزمون و اصلاح مدل مفهومی کیفیت حسابرسی بخش عمومی تعیین و نیز آزمون روابط بین عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی بخش عمومی صورت می‌گیرد.

1. International Standards Auditing
2. International Standard on Quality control

۲- مبانی نظری و پیشینه تجربی پژوهش حسابرسی بخش عمومی

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. با توجه به ناکارآمدی حسابرسی سنتی در فضای کسب‌وکار کنونی، به‌کارگیری شیوه‌های نوین حسابرسی ضرورت دارد. اهمیت روزافزون حفاظت از اموال و دارایی‌های باارزش سازمان‌ها در دنیای پیچیده و متلاطم امروزی بر اهمیت کیفیت حسابرسی می‌افزاید (داوری و نظری ۱۳۹۴).

به‌طور کلی حسابرسی‌های بخش عمومی را می‌توان به سه نوع اصلی حسابرسی مالی، حسابرسی عملکرد، حسابرسی رعایت طبقه‌بندی کرد. با توجه به نوع حسابرسی که صورت می‌گیرد، اهداف آن متفاوت خواهد بود. اهداف حسابرسی این بخش عبارت‌اند از: (۱) ارائه اطلاعات، نتیجه‌گیری‌ها یا اظهارنظر مستقل، بی‌طرفانه و قابل‌اتکا بر اساس شواهد کافی و مناسب از دستگاه‌های اجرایی به استفاده‌کنندگان. (۲) ارتقاء پاسخگویی و شفافیت، تشویق، بهبود مستمر و اعتماد پایدار در استفاده مناسب از منابع و دارایی‌های عمومی و عملکرد مدیریت عمومی. (۳) تقویت کارایی دستگاه‌های اجرایی و نظارتی و کسانی که مسئول مدیریت فعالیت‌هایی هستند که مالکیت عمومی بر آن‌ها مترتب است. (۴) ایجاد انگیزه برای تغییر با ارائه دانش حاصل از تجزیه و تحلیل جامع و توصیه‌های اصولی برای بهبود عملیات می‌باشد. (استاندارد ۳۱۰۰ حسابرسی بخش عمومی، ۱۳۹۶)

دو نوع شیوه عمل در حسابرسی بخش عمومی وجود دارد: (۱) در موارد گواهی دهی، دستگاه اجرایی اطلاعات مربوط به موضوع موردنظر را با توجه به معیارها ارائه می‌نماید و سپس حسابرس بر اساس این اطلاعات، شواهد حسابرسی کافی و مناسب را جهت ایجاد مبنایی معقول برای اظهارنظر و نتیجه‌گیری جمع‌آوری می‌نماید. منظور از گواهی دهی در استانداردهای حسابرسی، گواهی موضوع قانون محاسبات عمومی نمی‌باشد. (۲) در موارد گزارشگری مستقیم، حسابرس موضوع موردنظر را با توجه به معیارها، اندازه‌گیری و ارزیابی می‌نماید. حسابرس موضوع و معیارها را با در نظر گرفتن خطر و سطح اهمیت انتخاب می‌نماید. نتیجه اندازه‌گیری موضوع در قبال معیارها در گزارش حسابرسی به شکل یافته‌ها، نتیجه‌گیری‌ها، پیشنهادها و یا یک اظهارنظر ارائه می‌شود. حسابرسی موضوع موردنظر همچنین ممکن است اطلاعات، تحلیل‌ها و یا بینش‌های جدیدی را فراهم نماید. پایه و اساس انجام یک حسابرسی بر اساس اصول و قواعدی بنانهاده شده است که شامل اصول عمومی حاکم بر کار و اصول مربوط به فرایند حسابرسی می‌باشد.

اصول عمومی عبارت‌اند از: اخلاق و استقلال، قضاوت حرفه‌ای، دقت و تردید حرفه‌ای، کنترل کیفیت، مدیریت و مهارت‌های گروه حسابرسی، خطر حسابرسی، سطح اهمیت، مستندسازی، برقراری ارتباط.

اصول مربوط به فرایند حسابرسی عبارت‌اند از: برنامه‌ریزی حسابرسی، انجام حسابرسی،

گزارشگری و پیگیری. (استاندارد ۳۱۰۰ حسابداری بخش عمومی، ۱۳۹۶)

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 (استاندارد ۲۲۰۰ حسابداری بخش عمومی، ۱۳۹۶).

کیفیت حسابداری

کیفیت حسابداری، نشان‌دهنده میزان دقت اطلاعات حسابداری رسیدگی شده توسط حسابرس مستقل می‌باشد. به عنوان نمونه هر چه میزان تحریف اطلاعات حسابداری (بعد از حسابداری) کمتر باشد، می‌توان چنین استنباط کرد که کیفیت حسابداری بالاتر بوده است (لشکری و دیگران، ۱۳۹۹). پژوهشگران حسابداری و حسابداری ابعاد چندگانه کیفیت حسابداری را مورد توجه قرار داده‌اند، ابعاد مذکور اغلب به تعاریف متفاوتی منجر گردیده است. اداره حسابداری دولت آمریکا (GAO)^۱ کیفیت حسابداری را چنین تعریف می‌کند: اجرای حسابداری مطابق اصول پذیرفته شده عمومی (GAAP)^۲ به منظور فراهم ساختن اطمینان منطقی از صورت‌های مالی حسابداری شده و موارد مرتبط با افشای آن مطابق ۱- اصول پذیرفته شده حسابداری ۲- عدم وجود تحریف با اهمیت در نتیجه خطاها و تقلب (GAO، ۲۰۰۳)

از سوی دیگر، کیفیت حسابداری بر اساس دیدگاه هنجاری همواره به صورت برخوردار از استقلال، صلاحیت حرفه‌ای، تردید حرفه‌ای، برنامه‌ریزی و سرپرستی مناسب کار حسابداری و مواردی از این قبیل تعریف می‌شود. باین حال از دیدگاه توصیفی، صاحب نظران عواملی چون تخصص حسابرس در صنعت خاص، شهرت حسابرس، عضویت حسابرس در مجامع حرفه‌ای، حق الزحمه حسابداری، اندازه موسسه حسابداری، نتایج بررسی هم‌پیشگان و موارد دیگری را نیز مبین کیفیت حسابداری برمی‌شمارند (تقوی فرد و همکاران، ۱۳۹۶)

از چالش‌های اساسی در تعریف کیفیت حسابداری، ایجاد تمایز بین کیفیت حسابداری و کیفیت حسابرس است. در بسیاری از پژوهش‌ها، هیچ تفاوتی بین این دو قائل نشده‌اند و اغلب آن‌ها را برابر یکدیگر بکار گرفته‌اند. کیفیت حسابرس به عنوان کیفیت کلی خدمات حسابداری در همه حسابداری‌های موسسه تعریف می‌شود ولی کیفیت حسابداری باید برای هر کار حسابداری به طور جداگانه تعریف شود زیرا موسسه حسابداری ممکن است همه حسابداری‌های خود را در یک سطح کیفی مشابه اجرا نکند. (علوی و همکاران، ۱۳۹۴)

هیات تدوین استانداردهای حسابداری و اطمینان بخشی (IAASB)^۳ در چارچوبی از کیفیت حسابداری که در سال ۲۰۱۳ منتشر نمود به عوامل ورودی، عوامل خروجی، تعاملات میان صاحبان کلیدی، عوامل زمینه‌ای و ملاحظات خاص جهت ارائه چارچوب برای کیفیت حسابداری

1. General Accounting Office

2. Generally Accepted Accounting Principles

3. International Auditing and Assurance Standards Board

اشاره نموده است (IAASB, ۲۰۱۳).

رهنمودهای کیفیت حسابرسی (۲۰۰۴)^۱، کیفیت را مرتبط با چند ویژگی ذاتی اصلی حسابرسی می‌دانند که این ویژگی‌ها عبارت‌اند از:

- اهمیت: موضوع حسابرسی شده تا چه میزان حائز اهمیت می‌باشد. این معیار می‌تواند از طریق اندازه مالی واحد مورد حسابرسی و تأثیری که عملکرد آن واحد بر عموم جامعه یا بر موضوع‌های اصلی مالی داراست مورد ارزیابی قرار گیرد.

- قابلیت اعتماد: آیا نتایج و یافته‌های حسابرسی، انعکاسی صحیح از شرایط واقعی موضوع بررسی شده می‌باشند؟ آیا تمامی اظهارات گزارش حسابرسی یا سایر گزارش‌ها، به‌طور کامل بر مبنای داده‌های جمع‌آوری شده در حسابرسی‌اند؟

- بی‌طرفی: آیا حسابرسی به‌صورت منصفانه و به‌دور از تبعیض انجام شده است؟ آیا حسابرس ارزیابی‌ها و نظرات خود را بر مبنای حقیقت و تحلیل‌های صحیح انجام داده است؟

- دامنه: آیا کار حسابرسی به‌طور کامل عناصر مورد نیاز یک حسابرسی موفق را برنامهریزی و اجرا نموده است؟

- به‌موقع بودن: آیا نتایج حسابرسی در زمانی مناسب که جهت تصمیم‌گیری‌ها یا اصلاح ضعف‌های مدیریت مورد نیازند ارائه شده است؟

- وضوح: آیا گزارش حسابرس در ارائه نتایج، شفاف و مختصر بوده است؟ این مورد، شامل اطمینان از این است که آیا دامنه، یافته‌ها و هرگونه پیشنهادها توسط استفاده‌کنندگان که در زمینه موضوع‌های مطرح شده از دانش کافی بهره‌مند نیستند قابل فهم باشند.

- کارایی: آیا منابع تخصیص یافته به حسابرسی با توجه به اهمیت و پیچیدگی کار، منطقی بوده‌اند؟

- اثربخشی: آیا یافته‌ها، نتایج و نظریه‌های واحد حسابرسی شده، دولت و سایرین بیانگر واکنشی مناسب بوده است؟

با توجه به رهنمود فوق، حسابرسان دیوان محاسبات کشور باید سیاست‌ها، سیستم‌ها و رویه‌هایی را به کار گیرند که عوامل کیفی فوق را تقویت و در کلیه مراحل حسابرسی شامل، زمان‌بندی کار، برنامهریزی، اجرا، ارزیابی یافته‌ها، نتیجه‌گیری و گزارش دهی و پیشنهادهای حسابرسی، کنترل‌های کیفیت را اجرا نمایند (نفیسی فر و دیگران، ۱۳۹۵).

شاخص‌های کیفیت حسابرسی

شاخص‌های کیفیت حسابرسی توسط کنچل در سال ۲۰۱۳ معرفی گردید 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) (کنچل، ۲۰۱۳).

۲-۱- پیشینه پژوهش

تحقیقات پیشین پژوهشگران در زمینه کیفیت حسابرسی منتج به شناسایی برخی از عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی گردیده که جهت شناسایی عوامل اولیه به‌منظور انجام مراحل تحقیق و نظرسنجی از خبرگان بکار گرفته شد که به‌عنوان نمونه می‌توان به پژوهش‌های زیر اشاره کرد. آزادی و همکاران (۱۴۰۰) به ارائه الگویی برای شناسایی عوامل تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی با به‌کارگیری روش دلفی و منطق فازی پرداختند که در این تحقیق عوامل درونی شامل ورودی‌ها، فرآیندها و خروجی‌ها و عوامل بیرونی هم شامل مؤلفه‌های اقتصادی، فرهنگی و قوانین و مقررات تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی است. در این پژوهش ۶۶ عامل تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی بر اساس روش دلفی احصاء گردید و طی مراحل مختلف ۱۳ عامل از این عوامل که به اذعان خبرگان حرفه از سطح تأثیرگذاری کمتری برخوردار بودند، کنار گذاشته شد و در نهایت ۵۳ عامل، به‌عنوان عوامل اصلی شناخته شدند. این پژوهش بر اساس عدد فازی قطعی شده، ۱۰ عامل با بیشترین وزن از منظر تأثیرگذاری بر کیفیت حسابرسی را شناسایی کرده است.

امیدوار و همکاران (۱۳۹۹) به طراحی و تبیین مدلی از کیفیت حسابرسی بخش عمومی بر اساس روش تحلیل‌متم پرداخته است. روش انجام این پژوهش، تحلیل مضمون (تم) و ابزار گردآوری اطلاعات، مصاحبه نیمه ساخت‌یافته با ۱۴ نفر از افراد باسابقه و باتجربه شامل مدیرکل، نخبگان شاغل در دیوان محاسبات و مقامات عالی‌رتبه دیوان محاسبات کشور بوده است که با روش نمونه‌گیری گلوله برفی انتخاب شدند پس از بررسی کتب، مقالات و انجام مصاحبه‌های نیمه ساختاریافته 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 به‌عنوان عوامل مؤثر در کیفیت حسابرسی بخش عمومی تدوین شد. امینی و همکاران (۱۳۹۸) با به‌کارگیری الگوریتم درخت تصمیم به پیش‌بینی کیفیت حسابرسی پرداختند و معیارهای مؤثر در پیش‌بینی کیفیت حسابرسی در این پژوهش عبارت‌اند از: ارتقای کارکنان، استخدام کارکنان، آزمون‌های محتوا، آموزش کارکنان، بررسی استقلال، پذیرش یا ادامه کار، برنامه‌ریزی، کنترل سرپرستی کار، بیمه و مالیات، پرونده دائمی، پرونده

مکاتباتی، چک‌لیست‌ها و گزارش‌ها، رعایت ضوابط (مندرج در اساسنامه)، شناخت واحد مورد رسیدگی و محیط آن شامل کنترل‌های داخلی، شیوه‌نگهداری پرونده‌های حسابرسی، محل موسسه، نحوه اجرای وظایف مدیر دوم، نظام کنترل کیفیت موسسه، نظام‌مندی دستورالعمل‌ها و روش‌های حسابرسی، نظام‌مندی کنترل کار از نظر زمان‌بندی، وضعیت کارها و کارکنان.

باباجانی و همکاران (۱۳۹۸) در الگویی به شاخص‌های مؤثر بر حسابرسی عملکرد اشاره نمودند که ابعاد آن شامل: زیرساخت‌ها، قوانین و مقررات لازم‌الاجرا، شناسایی و معرفی مقیاس‌های ارزیابی، فرهنگ‌سازی، تأمین نیروی انسانی و آموزش مستمر، استفاده از تیم‌های تخصصی و بخش خصوصی می‌باشد.

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 که این عوامل عبارت‌اند از: میانگین سوابق کاری، تخصص و تجربه صنعت، زمان‌بندی و ساعت کار شرکا و مدیران، شاخص‌های مرتبط با استقلال و رعایت آن شاخص‌ها، انتشار مجدد صورت‌های مالی و تأثیر آن بر بازار، حجم کار شرکا و کارکنان، جابجایی مکرر شرکاء و مدیران ارشد، بازبینی کیفی به نسبت کل کار حسابرسی.

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.

کاروانا و کووالچیک (۲۰۲۰) در تلاش برای کیفیت حسابرسی در بخش عمومی بر تأثیر نقش قوانین و مقررات در ایجاد استقلال حسابرس و نیز قوانین و مقررات مربوط به پاسخگویی حسابرسان اشاره نموده‌اند.

شروود و همکاران (۲۰۱۹) به بررسی تأثیر افراد حرفه‌ای غیر حسابدار بر کیفیت حسابرسی پرداختند این تحقیق بررسی می‌کند که آیا در دسترس بودن متخصصان غیر حسابداری در دفاتر شرکت‌های بزرگ ایالات‌متحده باکیفیت حسابرسی دفتر ارتباط دارد یا خیر. نتایج حاکی است دسترسی بیشتر به افراد غیر حسابدار رسمی در دفتر، باکیفیت بالاتر حسابرسی همراه است و در دسترس بودن افراد غیر تخصص حسابدار رسمی برای پشتیبانی از گروه‌های مربوط به حسابرسی نیز مؤثر است.

پیتمن و همکاران (۲۰۱۹) به بررسی تحمل ریسک شرکای حسابرسی و تأثیر آن بر کیفیت حسابرسی پرداختند نتایج پژوهش تأیید می‌کند که شرکای شناخته‌شده ریسک‌پذیر، کیفیت حسابرسی را کاهش می‌دهند

سازمان بین‌المللی مؤسسات عالی حسابرسی (۲۰۱۶) 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 حسابرسی و کیفیت مدیریت، فرایند حسابرسی و نتایج حسابرسی مالی تعریف نموده است

دیفاند و ژانگ (۲۰۱۴) معیارهای اندازه گیری کیفیت حسابرسی را به دو گروه شاخص های مبتنی بر ورودی و شاخص های 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 می باشند و معیارهای خروجی عبارت اند از: ارائه مجدد اقلام صورت های مالی، نوع گزارش حسابرسی، کیفیت گزارشگری مالی، ارائه خدمات غیر حسابرسی. از آنجایی که پژوهش های صورت گرفته تاکنون عمدتاً کیفیت حسابرسی بخش خصوصی را مورد توجه قرار داده اند 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 دارد، ابعاد بسیاری که می توانند بر کیفیت حسابرسی در این بخش تأثیرگذار باشند، نادیده گرفته شده است و در این تحقیق به شناسایی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی بخش عمومی در دیوان محاسبات کشور و میزان تأثیر هر یک از آنها پرداخته خواهد شد.

۲-۲- فرضیه های پژوهش

بر اساس مبانی نظری و پیشینه پژوهش، فرضیه های پژوهش به شرح زیر تدوین شد:

فرضیه (۱): عوامل سازمانی بر کیفیت حسابرسی بخش عمومی تأثیرگذار است.

فرضیه (۲): عوامل انسانی بر کیفیت حسابرسی بخش عمومی تأثیرگذار است.

فرضیه (۳): داده ها و معیارهای استانداردهای حسابرسی بر کیفیت حسابرسی بخش عمومی تأثیرگذار است.

فرضیه (۴): برنامه ریزی بر کیفیت حسابرسی بخش عمومی تأثیرگذار است.

فرضیه (۵): فرایند حسابرسی بر کیفیت حسابرسی بخش عمومی تأثیرگذار است.

فرضیه (۶): گزارشگری استاندارد بر کیفیت حسابرسی بخش عمومی تأثیرگذار است.

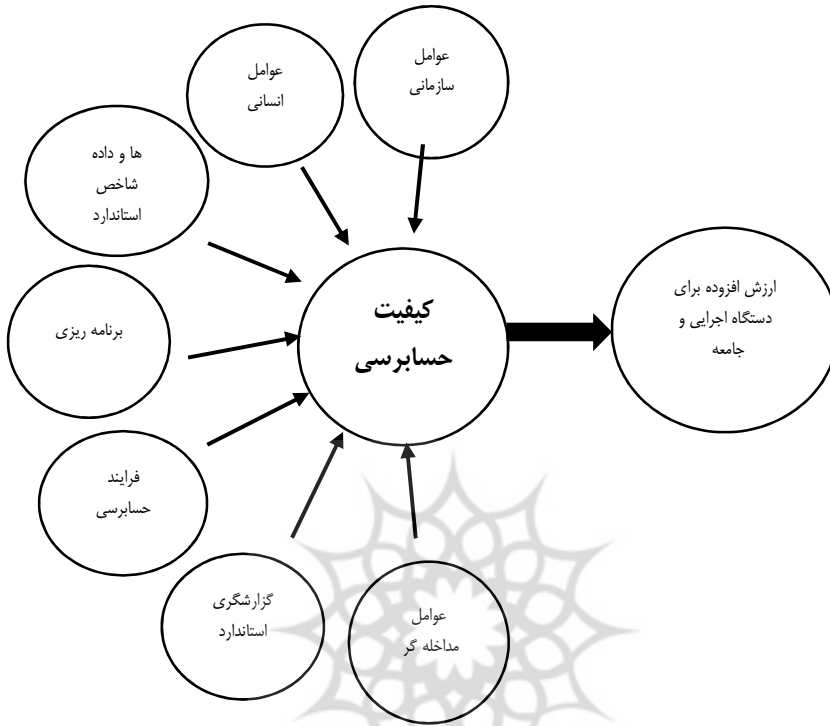
فرضیه (۷): عوامل مداخله گر بر کیفیت حسابرسی بخش عمومی تأثیرگذار است.

فرضیه (۸): کیفیت حسابرسی بر ایجاد ارزش افزوده برای دستگاه اجرایی و جامعه تأثیرگذار است.

۳- مدل مفهومی پژوهش

در این بخش این سؤال مطرح می شود که آیا می توان مدل نهایی و جامعی از عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی ارائه کرد؟ بررسی پژوهش های پیشین و مدل های ارائه شده در زمینه کیفیت حسابرسی حاکی از آن است که اغلب تحقیقات انجام شده، هر یک به جوانبی خاص از این مفهوم و اغلب به حوزه حسابرسی بخش خصوصی توجه داشته اند. در این رابطه با توجه به مطالعه مبانی نظری و تحقیقات پیشین و نیز نظر خبرگان، مدل مفهومی پژوهش برای عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در قالب شکل (۱) ارائه می گردد:

شکل شماره (۱): الگوی مفهومی تحقیق



با توجه به عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در تحقیقات پیشین و مبانی نظری تحقیق و نیز با لحاظ شرایط حاکم بر حسابرسی بخش عمومی از سوی دیوان محاسبات کشور مدل کیفیت حسابرسی بخش عمومی با رویکرد سیستمی در قالب پنج بعد مورد بررسی قرار می‌گیرد: در این دیدگاه کیفیت تمام اجزای سیستم شامل کیفیت ورودی‌ها، فرآیندها، خروجی‌ها، پیامدها و نیز بعد پنجم یعنی عوامل زمینه‌ای، مورد توجه قرار می‌گیرد.

ورودی‌ها شامل ویژگی‌های شخصی ارائه‌دهنده خدمات و عناصر ساختاری آن وظیفه است، همانند: عوامل سازمانی، عوامل انسانی، داده‌ها و شاخص و معیار استاندارد.

فرایندها (اجرای کار حسابرسی) شامل اقدامات، مراحل، شیوه‌ها، رفتارها و قضاوت و تصمیم‌گیری استفاده‌شده حسابرسان در دستیابی به خروجی‌هایشان هستند.

خروجی‌ها مواردی هستند که در نتیجه ارائه خدمات یا اجرای کار، تولیدشده‌اند و گزارشگری استاندارد را در برمی‌گیرد.

پیامدها به‌عنوان معیار ارزیابی خروجی‌ها است، در حسابرسی بخش عمومی، ایجاد ارزش افزوده برای دستگاه اجرایی، ارزش افزوده در جامعه و حرفه حسابرسی به‌عنوان پیامد حسابرسی لحاظ

شده‌اند.

عوامل زمینه‌ای عواملی هستند که ممکن است کیفیت خدمات را تحت تأثیر قرار دهند و اغلب خارج از کنترل ارائه‌دهنده خدمات می‌باشند.

در فرضیه اول تا هفتم، کیفیت حسابرسی به‌عنوان متغیر وابسته (مکنون مرتبه دوم) و عوامل سازمانی، عوامل انسانی، داده‌ها و شاخص و معیار استاندارد، برنامه‌ریزی، اجرای حسابرسی، گزارشگری استاندارد، عوامل مداخله‌گر مرتبط با دستگاه اجرایی و جامعه به‌عنوان متغیرهای مستقل (مکنون مرتبه اول) می‌باشند.

در فرضیه هشتم تحقیق، کیفیت حسابرسی به‌عنوان متغیر مستقل (مکنون مرتبه دوم) و پیامدهای کیفیت حسابرسی همچون ایجاد ارزش افزوده برای دستگاه اجرایی و ارزش افزوده در جامعه و حرفه حسابرسی به‌عنوان متغیرهای وابسته (مکنون مرتبه اول) هستند.

۳-۱- شاخص‌های مربوط به هریک از متغیرها (سازه‌ها):

عوامل سازمانی: ۱- کنترل کیفیت و صلاحیت‌های لازم برای ورود به حسابرسی ۲- مدیریت دانش و دانش‌افزایی ۳- تخصیص بهینه منابع ۴- ایجاد محیط انگیزشی ۵- ایجاد شایسته‌سالاری ۶- تدوین سیاست‌ها و خط‌مشی‌های داخلی در خصوص ارتقاء نیروی انسانی ۷- تدوین سیاست‌ها و خط‌مشی‌های داخلی در خصوص ارتقاء ساختار سازمانی ۹- تدوین سیاست‌ها و خط‌مشی‌های خارجی.

عوامل انسانی: ۱- ویژگی‌های فردی و رفتاری حسابرس ۲- نحوه تقسیم کار نیروی انسانی ۳- رعایت اخلاق حرفه‌ای

داده‌ها و معیار استاندارد: ۱- تدوین استاندارد کسب حداقل اطلاعات و دسترسی نامحدود حسابرس به همه اطلاعات ۲- وجود صورت‌های مالی مناسب در بخش عمومی ۳- وجود دستگاه‌های اطلاعاتی و بانک‌های اطلاعاتی منسجم ۴- استانداردهای حسابداری کاربردی و قابل اجرا در بخش عمومی ۵- قوانین و مقررات کاربردی و قابل اجرا ۶- سنجش‌های عملیاتی قابل اتکا و قابل اندازه‌گیری.

برنامه‌ریزی: ۱- شناخت از دستگاه اجرایی ۲- انتخاب مسائل و اولویت‌های محوری کشور به‌عنوان موضوع ۳- کاهش کارهای متفرقه (اقدام مشترک و ...)، کاهش حجم گزارش تفریح بودجه (قسمت تبصره‌ها) و کاهش ارجاعات مجلس ۴- انسجام در برنامه‌ریزی ۵- برنامه‌ریزی راهبردی برای حسابرسی خاص ۶- تبادل اطلاعات و الگوبرداری از داخل دیوان و در سطح بین‌الملل ۷- تنظیم جدول زمانی برای حسابرسی و تعریف ماهیت، زمان‌بندی و حدود روش‌های حسابرسی

فرایند حسابرسی: ۱- ارتقاء نرم‌افزار سنا و استفاده از سامانه‌های یکپارچه اطلاعاتی تلفیق و پردازش ۲- ارتقاء فرایند تهیه گزارشات ۳- ارتقاء و اعمال استانداردهای حسابرسی و ارتقاء دستورالعمل‌های حسابرسی ۴- مستندسازی روش‌های انجام کار ۵- اعمال نظارت و کنترل

مستمر.

گزارشگری استاندارد: ۱- قابل‌اتکا بودن گزارش ۲- قابل‌درک و فهم بودن گزارش ۳- انجام به‌موقع بودن گزارش حساسیتی ۴- توصیه‌هایی برای بهبود کنترل داخلی و نیز توصیه‌های بااهمیت و قابل‌اجرا ۵- پیگیری موارد واخواهی و ضمانت اجرایی برای یافته‌های حساسیتی عوامل مداخله‌گر: ۱- مشکلات ساختاری دستگاه اجرایی ۲- مشکلات تشکیلاتی دستگاه اجرایی ۳- شرایط مداخله‌گر محیطی و سیاسی حاکم ۴- عدم شفافیت در قانون و تفسیرپذیری قانون ۵- عدم پاسخ‌خواهی از حساسیت در مورد کیفیت ارزش‌افزوده برای دستگاه اجرایی و جامعه: ۱- افزایش اعتبار دستگاه اجرایی ۲- بهبود عملکرد دستگاه اجرایی ۳- ثبات و آرامش اجتماعی و ثبات اقتصادی ۴- ارتقاء جایگاه دیوان کیفیت حساسیتی: ۱- حساسیتی مطابق با استانداردها در جهت اطمینان بخشی به عموم ۲- کشف انحرافات در راستای پاسداری از بیت‌المال ۳- کشف انحرافات در راستای بهینه نمودن فرایند پاسخگویی.

۴- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از منظر هدف، کاربردی و از نظر ماهیت، توصیفی پیمایشی است. روش‌های مورد استفاده در این پژوهش برای جمع‌آوری اطلاعات شامل روش‌های کتابخانه‌ای و میدانی است. برای آزمون مدل از پرسشنامه استفاده می‌شود که 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، مدرک تحصیلی، رشته تحصیلی، سابقه کاری، سن) و در بخش دوم دربرگیرنده ۴۷ گویه مربوط به موضوع اصلی پژوهش است که با استفاده از رویکرد مدل‌سازی معادلات ساختاری (SME) به تجزیه و تحلیل داده‌ها می‌پردازیم، اطلاعات جمع‌آوری شده در پژوهش با استفاده از نرم‌افزار SPSS23 و SmartPLS3 به روش حداقل مربعات جزئی مورد آزمون قرار گرفت. جامعه آماری این پژوهش مدیران، معاونین، سر حسابرسان و حسابرسان ارشد دیوان محاسبات هستند. بر اساس اطلاعات نیروی انسانی دیوان محاسبات کشور، جامعه آماری ۱۰۰۳ نفر هستند که جهت توزیع پرسشنامه از جدول مورگان تعداد ۲۷۸ نفر به‌عنوان نمونه از بین آن‌ها انتخاب شد ولی برای اطمینان بیشتر تعداد ۳۴۵ پرسشنامه در سال ۱۳۹۸ توزیع و در نهایت ۲۷۹ پرسشنامه دریافت گردید که فراوانی مشارکت کنندگان به شرح جدول (۱) ارائه شده است.

جدول (۱): توزیع فراوانی مشارکت کنندگان پژوهش

ویژگی‌های فردی	زیرگروه	تعداد	درصد
جنسیت	مرد	۲۵۲	۹۱
	زن	۲۴	۹
مدرک تحصیلی	دکتری	۶	۲
	کارشناسی ارشد	۲۰۷	۷۶
	کارشناسی	۵۷	۲۱
	کاردانی	۳	۱
رشته تحصیلی	حسابداری	۱۵۵	۵۶
	مدیریت و اقتصاد	۹۶	۳۵
	فنی و مهندسی	۱۴	۵
	سایر	۱۱	۴
پست سازمانی	مدیرکل و همتراز	۱۲	۴
	معاون و همتراز	۶۹	۲۵
	سر حسابرس	۱۱۴	۴۱
	حسابرس ارشد	۸۱	۲۹
سابقه کاری	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
گروه سنی	بیشتر از ۴۵ سال	۱۰۷	۳۹
	بین ۳۵ تا ۴۵ سال	۱۳۳	۴۸
	بین ۳۰ تا ۳۵ سال	۲۴	۹
	پایین تر از ۳۰ سال	۱۲	۴

۵- تجزیه و تحلیل داده‌ها

۵-۱- روایی و پایایی پرسشنامه

پایایی مدل اندازه‌گیری از طریق ضرایب آلفا کرونباخ، پایایی ترکیبی (CR) و ضرایب بارهای عاملی مورد بررسی قرار گرفت. جهت سنجش مدل‌های سازه‌ای از معیارهای (۱) معناداری بارهای

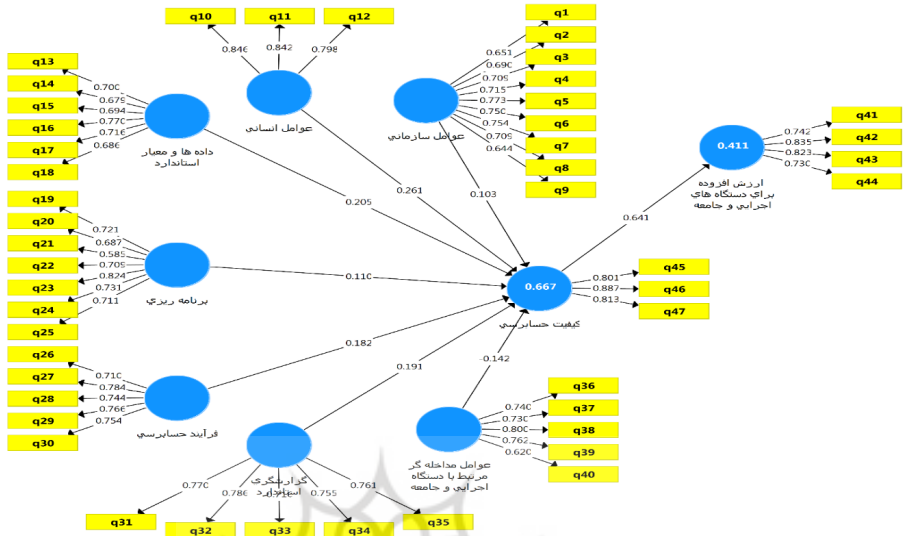
عاملی و (۲) هم خطی بین شاخص‌ها استفاده گردیده است (داوری و رضازاده، ۱۳۹۶). با توجه به اطلاعات جدول (۲) برای تمام سازه‌ها (متغیرها) مقدار آلفاکرونیخ و شاخص پایایی ترکیبی (CR) بیشتر از ۰/۷ می‌باشد که نشان از همبستگی بین یک سازه و شاخص‌های آن و پایایی درونی مناسب برای مدل‌های اندازه‌گیری است.

جدول (۲): آزمون آلفاکرونیخ و پایایی ترکیبی (CR)

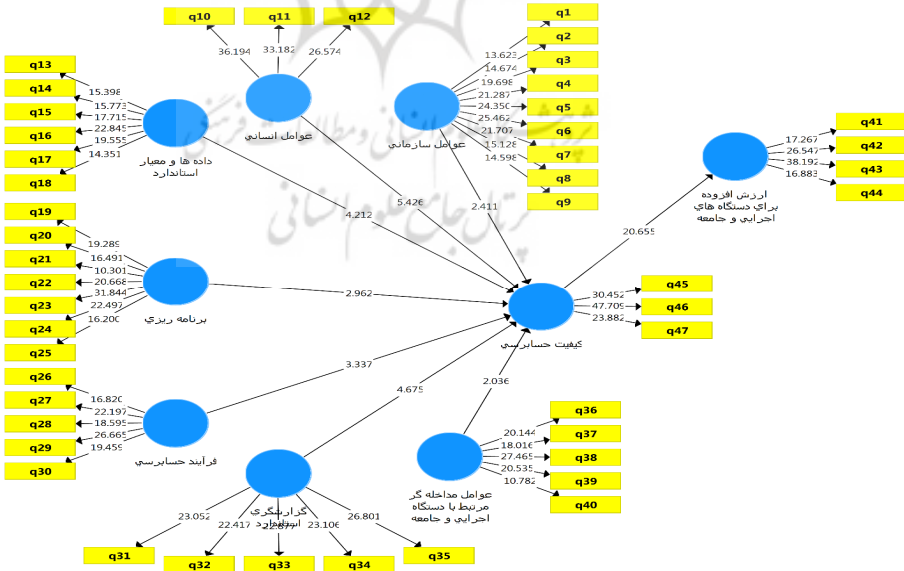
متغیر (سازه)	پایایی ترکیبی (CR)	آلفای کرونیخ
عوامل سازمانی	۰/۹۰۲	۰/۸۷۸
عوامل انسانی	۰/۸۶۸	۰/۷۷۳
داده‌ها و معیار استاندارد	۰/۸۵۸	۰/۸۰۱
برنامه‌ریزی	۰/۸۷۷	۰/۸۳۷
فرآیند حسابرسی	۰/۸۶۷	۰/۸۰۸
گزارشگری استاندارد	۰/۸۷۱	۰/۸۱۵
عوامل مداخله‌گر مرتبط با دستگاه اجرایی و جامعه	۰/۸۵۲	۰/۷۸۳
ارزش افزوده برای دستگاه‌های اجرایی و جامعه	۰/۸۶۴	۰/۷۸۹
کیفیت حسابرسی	۰/۸۷۳	۰/۷۸۱

مطابق با شکل (۲) بارهای عاملی از طریق محاسبه همبستگی شاخص‌های یک سازه (سؤالات) با آن سازه محاسبه گردید، ضریب بارهای عاملی برای تمام سؤالات بالاتر از ۰/۴ می‌باشد که حاکی از مناسب بودن معیار سنجش (سؤالات) می‌باشد. با توجه به شکل (۳) مقدار T-values سؤالات هر سازه از ۱/۹۶ بیشتر است لذا تمام سؤالات در مدل باقی خواهند ماند.

شکل (۲): مدل ترسیم شده همراه با مقادیر ضرایب استاندارد شده بار عاملی (ارزیابی مدل های اندازه گیری)



شکل (۳): مدل ترسیم شده همراه با مقادیر T-values (ارزیابی مدل های اندازه گیری)



بررسی هم خطی بین شاخص‌ها (سؤالات) در مدل سازه‌ای از طریق محاسبه معیار VIF (فاکتور افزایش نرخ واریانس) صورت پذیرفت. مقدار VIF برای هر شاخص (سؤال) کمتر از ۵ می‌باشد و نشان‌دهنده این است که شاخص‌های فوق، سازه موردنظرشان را تعریف می‌نمایند لذا لازم است در مدل باقی بمانند.

روایی همگرا دومین معیار برای برازش مدل اندازه‌گیری می‌باشد و معیار AVE نشان‌دهنده میانگین واریانس به اشتراک گذاشته بین هر سازه با شاخص خود است، درواقع میزان همبستگی یک سازه با شاخص خود را نشان می‌دهد. برای تمام سازه‌ها معیار AVE (میانگین واریانس استخراج‌شده) بیش از ۰/۵ می‌باشد و روایی همگرایی قابل قبول را در جدول (۳) نشان می‌دهد.

جدول (۳): آزمون میانگین واریانس هر سازه با شاخص مربوطه AVE

مقدار شاخص AVE	متغیر (سازه)
۰/۶۱۴	ارزش افزوده برای دستگاه‌های اجرایی و جامعه
۰/۵۰۸	برنامه‌ریزی
۰/۵۰۱	داده‌ها و معیار استاندارد
۰/۶۸۷	عوامل انسانی
۰/۵۰۷	عوامل سازمانی
۰/۵۳۷	عوامل مداخله‌گر مرتبط با دستگاه اجرایی و جامعه
۰/۵۶۵	فرآیند حسابرسی
۰/۶۹۷	کیفیت حسابرسی
۰/۵۷۵	گزارشگری استاندارد

روایی واگرایی قابل قبول یک مدل حاکی از آن است که یک سازه در مدل، با شاخص خود نسبت به شاخص‌های سازه‌های دیگر تعامل بیشتری دارد که به روش فورنل و لارکر انجام گرفت. با توجه به در تمام سازه‌ها، اعداد مندرج در قطر اصلی از مقادیر زیرین خود بیشتر است و نشان از رابطه بیشتر یک سازه با شاخص‌هایش می‌باشد لذا روایی واگرایی در سطح قابل قبول است که در جدول (۴) نشان داده شده است.

جدول (۴): ماتریس سنجش روایی به روش فورنل و لاکر

گزارشگری استاندارد	کیفیت حسابرسی	فرآیند حسابرسی	عوامل مداخله‌گر مرتبط با دستگاه اجرایی و جامعه	عوامل سازمانی	عوامل انسانی	داده‌ها و معیار استاندارد	برنامه‌ریزی	ارزش افزوده برای دستگاه‌های اجرایی و جامعه	
								۰/۷۸۴	ارزش افزوده برای دستگاه‌های اجرایی و جامعه
							۰/۷۱۳	۰/۱۹۵	برنامه‌ریزی
						۰/۷۰۸	۰/۳۱۹	۰/۵۲۴	داده‌ها و معیار استاندارد
					۰/۸۲۹	۰/۵۲۳	۰/۱۱۲	۰/۴۳۲	عوامل انسانی
				۰/۷۱۲	۰/۵۲۱	۰/۵۶۶	۰/۱۸۵	۰/۴۲۵	عوامل سازمانی
			۰/۷۳۳	-۰/۳۷۰	-۰/۳۲۲	-۰/۴۶۴	-۰/۴۷۲	-۰/۵۰۳	عوامل مداخله‌گر مرتبط با دستگاه اجرایی و جامعه
		۰/۷۵۲	-۰/۴۷	۰/۳۰۷	۰/۲۷۰	۰/۳۱۷	۰/۳۹۹	۰/۳۱۷	فرآیند حسابرسی
	۰/۸۳۵	۰/۵۵۶	-۰/۶۰	۰/۵۴۱	۰/۵۵۵	۰/۶۲۵	۰/۴۴۰	۰/۶۴۱	کیفیت حسابرسی
۰/۷۵۸	۰/۵۴۰	۰/۵۰۱	-۰/۵۴	۰/۳۰۰	۰/۱۳۳	۰/۳۴۶	۰/۴۰۱	۰/۳۰۱	گزارشگری استاندارد

۶- یافته‌های تحقیق

جهت ارزیابی برازش مدل ساختاری از معیار R Squares یا R^2 و معیار Q^2 استفاده شده است. R Squares یا R^2 معیاری است که برای متصل کردن بخش اندازه‌گیری و بخش ساختاری مدل معادلات ساختاری بکار رفته است و نشان از تأثیر یک متغیر برون‌زا (مستقل) بر متغیر درون‌زا (وابسته) دارد. هر چه مقدار R^2 مربوط به سازه‌های درون‌زای مدل بیشتر باشد، نشان از برازش بهتر مدل است. چن، سه مقدار ۰/۱۹، ۰/۳۳، و ۰/۶۷ را به‌عنوان مقدار ملاک برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی R^2 معرفی کردند (چن، ۱۹۹۸). مطابق با جدول (۵) متغیر درون‌زای ارزش افزوده برای دستگاه و جامعه دارای مقدار R^2 نسبتاً قوی و برای متغیر کیفیت حسابرسی قوی می‌باشد که نشان از برازش مناسب مدل ساختاری می‌باشد.

جدول (۵): معیار R Squares یا R² برای متغیرهای درون‌زا

نتیجه	میزان برازش	مقدار شاخص R ²	متغیر
مطلوب	نسبتاً قوی	۰/۴۱۱	ارزش افزوده برای دستگاه اجرایی و جامعه
مطلوب	قوی	۰/۶۶۷	کیفیت حسابرسی

قدرت پیش‌بینی مدل از طریق معیار Q² مشخص شده است. همنسلر و همکاران، هر یک از سه مقدار ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ برای Q² را به ترتیب بیانگر قدرت پیش‌بینی ضعیف، متوسط و قوی در مورد سازه مربوطه معرفی کرده‌اند (همنسلر و همکاران، ۲۰۰۹). متغیر درون‌زای ارزش افزوده برای دستگاه و جامعه دارای مقدار Q² متوسط رو به قوی و برای متغیر کیفیت حسابرسی قوی می‌باشد که نشان از قدرت پیش‌بینی بالا و برازش مناسب مدل ساختاری می‌باشد که در جدول (۶) نشان داده شده است.

جدول (۶): معیار Q² برای متغیرهای درون‌زا

قدرت پیش‌بینی	مقدار شاخص Q ²	متغیر
متوسط رو به قوی	۰/۲۳۵	ارزش افزوده برای دستگاه اجرایی و جامعه
قوی	۰/۴۲۵	کیفیت حسابرسی

به منظور ارزیابی برازش مدل کلی از معیار GOF استفاده گردید که اگر این مقدار برابر یا بزرگ‌تر از ۰/۳۶ باشد برازش بسیار خوب، اگر بین ۰/۱ تا ۰/۲۵ باشد برازش متوسط و اگر کمتر از ۰/۱ باشد، می‌توان نتیجه گرفت که برازش کلی مدل تحقیق در حد ضعیف است.

$$GOF = \sqrt{\text{communalities}} \times R^2$$

مطابق جدول (۷) مقدار Communalities (میانگین مقادیر اشتراکی هر سازه) و R² (مقدار میانگین مقادیر R Squares سازه‌های درون‌زای مدل) درج شده است.

جدول (۷): مقدار Commuality و R^2 متغیرهای تحقیق

متغیر	Commuality	R^2
ارزش افزوده برای دستگاه‌های اجرایی و جامعه	۰/۳۵۵	۰/۴۱۱
برنامه‌ریزی	۰/۳۴۶	-
داده‌ها و معیار استاندارد	۰/۳۰۹	-
عوامل انسانی	۰/۳۶۳	-
عوامل سازمانی	۰/۳۸۲	-
عوامل مداخله‌گر مرتبط با دستگاه اجرایی و جامعه	۰/۳۱۳	-
فرآیند حسابداری	۰/۳۴۸	-
کیفیت حسابداری	۰/۳۷۴	۰/۶۶۷
گزارشگری استاندارد	۰/۳۵۵	-

مطابق جدول (۸) GOF معادل ۰/۴۳۳ می‌باشد که نشان از برازش کلی بسیار مناسب مدل تحقیق است.

جدول (۸): نتایج برازش کلی

GOF	$\overline{R^2}$	$\overline{\text{Communities}}$
۰/۴۳۳	۰/۵۳۹	۰/۳۴۹

۶-۱- آزمون فرضیه‌ها

نتایج آزمون فرضیه‌ها در جدول (۹) نشان داده شده است برای تمام فرضیه‌ها در سطح اطمینان ۹۵٪ مقدار آماره T بیشتر از ۱/۹۶ می‌باشد که نشان از عدم رد فرضیه‌های تحقیق است و 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.

جدول (۹): خلاصه نتایج آزمون فرضیه‌ها

نتیجه آزمون	آماره T	ضریب مسیر	فرضیه
عدم رد فرضیه	۲/۴۱۱	۰/۱۰۳	فرضیه اول عوامل سازمانی بر کیفیت حسابرسی تأثیرگذار است
عدم رد فرضیه	۵/۴۲۶	۰/۲۶۱	فرضیه دوم عوامل انسانی بر کیفیت حسابرسی تأثیرگذار است
عدم رد فرضیه	۴/۲۱۲	۰/۲۰۵	فرضیه سوم داده‌ها و معیار استاندارد بر کیفیت حسابرسی تأثیرگذار است
عدم رد فرضیه	۲/۹۶۲	۰/۱۱۰	فرضیه چهارم برنامه‌ریزی بر کیفیت حسابرسی تأثیرگذار است
عدم رد فرضیه	۳/۳۳۷	۰/۱۸۲	فرضیه پنجم فرآیند حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تأثیرگذار است
عدم رد فرضیه	۴/۶۷۵	۰/۱۹۱	فرضیه ششم گزارشگری استاندارد بر کیفیت حسابرسی تأثیرگذار است
عدم رد فرضیه	۲/۰۳۶	-۰/۱۴۲	فرضیه هفتم عوامل مداخله‌گر مرتبط با دستگاه اجرایی و جامعه بر کیفیت حسابرسی تأثیرگذار است
عدم رد فرضیه	۲۰/۶۵۵	۰/۶۴۱	فرضیه هشتم کیفیت حسابرسی بر ایجاد ارزش افزوده برای دستگاه‌های اجرایی و جامعه تأثیرگذار است

۷- نتیجه‌گیری

در سال‌های اخیر به ارائه مدل‌هایی از کیفیت حسابرسی در بخش خصوصی، حسابرسی داخلی و عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی به‌صورت پراکنده پرداخته‌شده 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 کمتر تحقیقی برای کیفیت حسابرسی و عوامل مؤثر بر آن در بخش عمومی صورت پذیرفته است. در پژوهش‌های قبلی به‌عنوان نمونه ابعاد کیفیت حسابرسی بخش خصوصی بر مبنای زنجیره تأمین گزارشگری مالی، موردبررسی 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 حسابرسی بیان‌شده است و اجزای کلیه مدل‌های ارائه‌شده بسیار متفاوت از پژوهش حاضر می‌باشد.

نتایج تحقیق نشان داد که برخی از مؤلفه‌هایی که در این پژوهش بر کیفیت حسابرسی تأثیر داشتند، بعضاً توسط پژوهشگران پیشین نیز اثبات‌شده است. اما، آنچه در این تحقیق به‌طور خاص به دست آمد این است که علاوه بر تعیین عوامل متعدد که از دیدگاه حوزه‌ی اعتباردهندگان به

صورت‌های مالی بر کیفیت حسابرسی اثر دارند به شناسایی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی بخش عمومی در دیوان محاسبات کشور و میزان تأثیر هر یک از آنها پرداخته شد.

پژوهش حاضر نشان می‌دهد که عوامل سازمانی تأثیر مستقیم و معناداری بر کیفیت حسابرسی دارد و سازه عوامل سازمانی که شامل گویه‌هایی چون صلاحیت‌ها برای ورود به حسابرسی، تخصیص بهینه منابع، محیط انگیزشی، شایسته‌سالاری و تدوین سیاست‌ها و خط‌مشی‌های داخلی و خارجی می‌تواند به میزان ۱۰ درصد تغییرات کیفیت حسابرسی را تبیین می‌کند. این نتیجه با پژوهش والیان و همکاران (۱۳۹۷) همسو و مغایر با تحقیقیان و زی (۲۰۱۶) است که می‌تواند ناشی از تفاوت محیط‌های کاری و نگرش افراد در کشورمان نسبت به کشور چین باشد. عوامل انسانی تأثیر مستقیم و معناداری بر کیفیت حسابرسی دارد و سازه عوامل انسانی به میزان ۲۶ درصد تغییرات کیفیت حسابرسی را تبیین می‌کند. این نتیجه مطابق با پژوهش‌های مهدوی و نمازی (۱۳۹۶)، فتحی (۱۳۹۷)، دریایی و عزیززی (۱۳۹۷)، زحمتکش و رضازاده (۲۰۱۷)، استاندارد ۲۳۰۰ حسابرسی بخش عمومی (۱۳۹۶) و نیز پژوهش شرود و همکاران (۲۰۱۹) می‌باشد داده‌ها و معیارهای استاندارد تأثیر مستقیم و معناداری بر کیفیت حسابرسی دارد و سازه داده‌ها و معیارهای استاندارد به میزان ۲۰ درصد تغییرات کیفیت حسابرسی را تبیین می‌کند. این نتیجه همسو با پژوهش فونگ، رامن و زو (۲۰۱۷) می‌باشد.

برنامه‌ریزی تأثیر مستقیم و معناداری بر کیفیت حسابرسی دارد و سازه برنامه‌ریزی به میزان ۱۱ درصد تغییرات کیفیت حسابرسی را تبیین می‌کند و این نتیجه با استاندارد ۴۱۳۰ حسابرسی بخش عمومی (۱۳۹۶) همسو می‌باشد. فرایند حسابرسی شامل اجرا، مستندسازی و نظارت بر عملیات حسابرسی تأثیر مستقیم و معناداری بر کیفیت حسابرسی دارد که این نتیجه مطابق استاندارد ۴۱۲۰ حسابرسی بخش عمومی (۱۳۹۶) می‌باشد و سازه فرایند حسابرسی شامل گویه‌های شناخت از دستگاه اجرایی، کاهش کارهای متفرقه، برنامه‌ریزی راهبردی و عملیاتی، به میزان ۱۸ درصد تغییرات کیفیت حسابرسی را تبیین می‌کند. این نتیجه مطابق با پژوهش ناصری و گرد (۱۳۹۷) می‌باشد. متغیر گزارشگری استاندارد تأثیر مستقیم و معناداری بر کیفیت حسابرسی دارد و سازه گزارشگری استاندارد به میزان ۱۹ درصد تغییرات کیفیت حسابرسی را تبیین می‌کند. عوامل مداخله‌گر شامل مشکلات ساختاری و تشکیلاتی دستگاه‌های اجرایی، شرایط محیطی و سیاسی حاکم و عدم شفافیت در قوانین، تأثیر معکوس و معناداری بر کیفیت حسابرسی دارد و سازه عوامل مداخله‌گر به میزان ۱۴ درصد تغییرات کیفیت حسابرسی را تبیین می‌کند. این نتیجه مطابق با پژوهش یاراحمدی (۱۳۹۷) و تحقیق حمیدیان و تقی زاده (۱۳۹۷) می‌باشد. کیفیت حسابرسی تأثیر مستقیم و معناداری بر ایجاد ارزش افزوده برای دستگاه اجرایی و جامعه دارد و سازه کیفیت حسابرسی به میزان ۶۴ درصد تغییرات ارزش افزوده برای دستگاه اجرایی و جامعه را تبیین می‌کند که منجر به افزایش اعتبار و بهبود عملکرد دستگاه‌های اجرایی و نیز ثبات و آرامش اجتماعی و اقتصادی می‌گردد.

با توجه به یافته‌های پژوهش، هفت عامل در کیفیت حسابرسی نقش دارند که به دودسته

تقسیم می‌شوند. بخش اول، عواملی که در کنترل دیوان محاسبات بوده همچون عوامل انسانی، عوامل سازمانی، داده‌ها و شاخص‌های استاندارد، برنامه‌ریزی، فرایند حسابرسی و گزارشگری استاندارد می‌باشد و بخش دوم، عوامل مداخله‌گر که خارج از کنترل دیوان محاسبات است، لذا جهت ارتقای کیفیت حسابرسی پیشنهاد می‌گردد:

در بعد سازمانی، دیوان محاسبات کشور نسبت به کنترل تخصیص بهینه منابع، مدیریت دانش، تقویت فرهنگ سازمانی و تدوین سیاست‌ها و خط‌مشی‌های مناسب (در حوزه ارتقاء نیروی انسانی، برنامه‌ریزی و ساختار سازمانی) اقدام نماید.

در بعد نیروی انسانی با تقسیم مناسب نیروی انسانی در حوزه‌های تخصصی همچون حسابرسی سیستم‌های اطلاعاتی، حسابرسی زیست‌محیطی، حسابرسی عملکرد و حوزه مبارزه با پولشویی و نیز به‌کارگیری تیم کارشناسی فنی در کنار حساب‌رسان جهت تقویت منابع انسانی خود گام بردارد. جهت دسترسی به داده‌ها و شاخص‌های استاندارد نسبت به راه‌اندازی سیستم‌های اطلاعاتی و بانک‌های منسجم با همکاری سایر نهادهای متولی همچون سازمان برنامه‌بودجه، بانک‌ها، وزارت امور اقتصاد و دارایی و نیز تدوین استانداردهای کاربردی و قابل اجرا هماهنگ با ساختار بخش عمومی ایران اقدام گردد.

در بعد برنامه‌ریزی در سطح کلان ضمن تعامل با مجلس شورای اسلامی با حفظ استقلال و انسجام در برنامه‌ریزی نسبت به انتخاب مسائل و اولویت‌های محوری کشوری به‌عنوان موضوع رسیدگی و نیز تدوین برنامه عملیاتی متناسب با بودجه زمانی و نیروی انسانی اقدام نماید. در خصوص اجرای فرایند حسابرسی نسبت به ارتقاء فرایند تهیه گزارشات و ارتقاء نرم‌افزار سنا و استفاده از سامانه‌های یکپارچه اطلاعاتی، مستندسازی فرایند و اعمال کنترل کیفی مستمر درون‌سازمانی و برون‌سازمانی اقدام گردد.

در بعد گزارشگری با تدوین استانداردهای مناسب به انضمام پیشنهادات کاربردی و قابل اجرا و نیز پیگیری یافته‌های حسابرسی به خروجی باکیفیت در حسابرسی درست یافت.

به‌منظور کاهش آثار مخرب عوامل مداخله‌گر پیشنهاد می‌گردد با اصلاح ساختار و تشکیلات دستگاه‌های اجرایی در زمینه کمیته حسابرسی و سیستم کنترل داخلی، نظام راهبری شرکت، سیستم بهای تمام‌شده و بودجه‌ریزی عملیاتی و نیز رفع آسیب‌های محیط سیاسی، فرهنگی و قانون کشور با ایجاد شفافیت در نظام مالی و تقویت فرهنگ قانون مداری زمینه ارتقای کیفیت حسابرسی را فراهم نمود.

با توجه به تحقیق صورت گرفته می‌توان پژوهش‌های دیگری در زمینه حسابرسی بخش عمومی پیشنهاد داد که عبارت‌اند از:

- ارائه مدلی از حسابرسی استراتژیک در بخش عمومی.
- ارائه مدلی از کیفیت حسابرسی عملکرد در بخش عمومی.
- ارائه مدلی از حسابرسی پول‌شویی و سلامت اداری در بخش عمومی.
- ارزیابی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی حسابرسی در بخش عمومی.

- ارائه مدلی از گزارشگری استاندارد در حسابداری بخش عمومی
- رتبه بندی مؤلفه‌های تاثیرگذار بر کیفیت حسابداری با استفاده از فنون تصمیم‌گیری چند معیاره

فهرست منابع:

الف- منابع فارسی:

۱. آزادی، کیهان، جعفری، کرامت، فدایی، مهدی. (۱۴۰۰). "ارائه الگوی برای شناسایی عوامل تأثیرگذار بر کیفیت حسابداری با بکارگیری روش دلفی و منطق فازی" دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، سال دهم، شماره ۳۸، تابستان ۱۴۰۰، صص ۲۶۹-۲۸۹.
۲. امینی، پیمان. خدایی اسمعیل‌کندی، پیام. محمدی ملقرنی، عطا اله. فاطمی، عادل. (۱۳۹۸). "به‌کارگیری الگوریتم درخت تصمیم‌گیری در پیش‌بینی کیفیت حسابداری" دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، سال هشتم، شماره ۳۲، زمستان ۱۳۹۸، صص ۲۰۹-۲۲۴.
۳. امیدوار، مریم. وکیلی فرد، حمید رضا. عابدینی، بیژن. (۱۳۹۹). "ارائه مدلی از کیفیت حسابداری بخش عمومی بر اساس روش تحلیل‌متم" دانش حسابداری، دوره ۲۰، شماره ۸۱، زمستان ۱۳۹۹، صص ۳۱۷-۳۵۵
۴. باباجانی، جعفر. قربانی‌زاده، وجه اله. ایمان‌زاده، پیمان. (۱۳۹۸). "الگوی برای استقرار نظام حسابداری عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران" دانش حسابداری، شماره ۷۶، پاییز ۱۳۹۸، صص ۳۹-۵۸.
۵. تقوی فرد، محمدتقی. نوروزی، اشرف. حسن‌پور، سید مصطفی. (۱۳۹۶). "سنجش کیفیت حسابداری با استفاده از مدل درخت احتمال (مورد مطالعه: شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران)" پژوهش‌های نوین در حسابداری و حسابداری، دوره ۳، پاییز ۱۳۹۶، صص ۳۹-۷۵.
۶. داوری، علی. رضازاده، آرش. (۱۳۹۶). مدل‌سازی معادلات ساختاری با نرم‌افزار PLS، انتشارات تهران: جهاد دانشگاهی.
۷. 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.
۸. علوی، سید محمد. قربانی، بهزاد. رستمی، وهاب. (۱۳۹۴). "بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابداری در مؤسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی ایران" دانش حسابداری، شماره ۶۰، پاییز ۱۳۹۴، صص ۴۷-۷۰.
۹. فتحی، میثم. (۱۳۹۷). "بررسی اثر استقلال حسابرس بر کیفیت حسابداری" پژوهش‌های جدید در مدیریت و حسابداری، شماره ۳۸، بهار ۱۳۹۷، صص ۸۵-۹۴.
۱۰. کارگروه تدوین استانداردهای حسابداری. (۱۳۹۶). استانداردهای حسابداری بخش عمومی (برای دیوان محاسبات کشور)، انتشارات مرکز آموزش و برنامه‌ریزی دیوان محاسبات کشور.
۱۱. 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.
۱۲. لشگری، زهرا. عطایی شریف، عباس. خسروی پور، نگار. (۱۳۹۹). "اثر تعاملی توانایی مدیریت و درماندگی مالی بر کیفیت حسابداری (شواهد تجربی: بورس اوراق بهادار تهران)، دانش حسابداری، شماره ۷۸، بهار ۹۹، صص ۷۶-۹۶
۱۳. مهدوی، غلامحسین، نمازی، نوید رضا. (۱۳۹۶). "تدوین الگوی رابطه بین متغیرهای کیفیت حسابداری با استفاده از رویکرد علت و معلولی سیستم‌های پویا"، پژوهش مطالعات تجربی حسابداری مالی، شماره ۵۳، بهار ۹۶، صص ۳۷ تا ۶۲.
۱۴. نفیسی فر، محمد و دیگران. ۱۳۹۵ "شناسایی عوامل مؤثر بر کیفیت گزارشات حسابداری عملکرد، دیوان محاسبات کشور" اولین همایش ملی حسابداری و نظارت مالی ایران. بهمن ۹۵.
۱۵. نیک‌بخت، 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 حسابرسی، دوره ۲۴، شماره ۳، پاییز ۱۳۹۶، صص ۴۶۲-۴۴۱.
 ۱۶. والیان، حسین. واسعی چهارم‌حالی، مهدی. عبدلی، محمد. رضا. صفری گرابلی، مهدی. (۱۳۹۷). "بررسی فشار روانی حسابرسان بر کیفیت حسابرسی با تاکید بر نقش تعدیل‌کنندگی اولین حسابرسی برای مشتری جدید"، مجله سلامت حسابداری، سال هفتم، شماره دوم، پاییز و زمستان ۱۳۹۷، صص ۸۲-۱۰۳.
 ۱۷. 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-Caruana, J., Kowalczyk, M. (2020). The Quest for Audit Quality in the Public Sector, Accounting in Europe, <https://doi.org/10.1080/17449480.2020.1757731>
- 2-Chin, W.W.(1998). Issues and Opinion on Structural Equation Modeling , MIS Quarterly. Vol 22 . No (1) , pp.7-16.
- 3-DeFond, Mark. Zhang, Jieying. (2014). A review of archival auditing research, Journal of Accounting and Economics, No (58).pp 275-326.
- 4-Fung, simon Yu Kit. Romman, KK. Zhu, Xindong kevin . (2017). Does the PCAOB international inspection program improve audit quality for non-US-listed foreign clients? , Journal of Accounting and Economics, No (64) , pp.15-36.
- 5-Fung, simon Yu Kit. Romman, KK. Zhu, Xindong kevin . (2017). Does the PCAOB international inspection program improve audit quality for non-US-listed foreign clients? , Journal of Accounting and Economics, No (64) , pp.15-36.
- 6-Government Accountability Office (GAO) .(2003). Public Accounting Firms: Required Study on the Potential Effects of Mandatory Audit Firm Rotation.GAO Report No,04-2
- 7-Henseler , J. Ringle, C. M & Sinkovics, R. 2009. The use of partial least squarest path modeling in international marketing . Advances in International Marketing Vol. 20, pp.277-320.
- 8-International Organization of Supreme Audit Institution, 2016, Supreme Audit Institutions Performance Measurement Framework (SAI PMF).
- 9-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.
- 10- Pittman, Jeffrey. E. Stein, Sarah. Valentine, Delia.(2019). Audit Partners' Risk Tolerance and the Impact on Audit Quality. Available at SSRN https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3311682
- 11- Sherwood, Matthew. Nagy, Albert. Zimmerman, Aleksandra .(2019). Non-Accounting Professionals and Office Audit Quality.Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2933106>.
- 12- Yan, Huanmin. Xie, Shengwen. 2016. How does auditors' work stress affect audit quality? Empirical evidence from the Chinese stock market. China Journal of Accounting Research, Volume 9, Issue 4, December 2016, Pages 305-319
- 13- Zahmatkesh, S., & Rezazadeh, J.(2017). The effect of auditor features on audit quality.Tékhné ,15(2).pp1-9.