

تدوین الگوی اثربخشی گزارش‌های حسابرسی ضمنی برای ذینفعان بخش عمومی (مطالعه موردی دیوان محاسبات کشور)

تاریخ دریافت: ۱۳۹۶/۱۱/۱

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۲/۴

■ علی اصغر هادیلو^۱

■ عادل آذر^۲

■ رضا غلامی جمکرانی^۳

■ آزاده مداحی^۴

چکیده:

گزارش‌های حسابرسی دیوان محاسبات، ارزیابی مستقل و منطقی از محیط فعالیت در بخش دولتی بوده و تلاش می‌کند از طریق قانون‌مداری و ارائه رهنمود برای بهبود عملکرد، ارزش سازمان‌های دولتی را افزایش دهد. هدف تحقیق حاضر، گسترش و بسط مفهومی عوامل مؤثر بر ارائه گزارش اثربخش به ذینفعان در بخش عمومی است. در این پژوهش از روش تحقیق کیفی مبتنی بر نظریه‌پردازی زمینه‌بنیاد استفاده و اثربخشی گزارش‌ها با رویکرد سیستمی با لحاظ عوامل بیرونی توسط نرم‌افزار MAXQDA12 بررسی شده است. بدین جهت با اخذ نظرات خبرگان در دیوان محاسبات به‌عنوان عرضه‌کنندگان گزارش و مجلس شورای اسلامی به‌عنوان تقاضاکنندگان گزارش از طریق روش نمونه‌گیری گلوله برفی بین سال‌های ۱۳۹۷ و ۱۳۹۸، سه سرانجام رسیده و در نهایت الگوی اثربخشی گزارش‌های مزبور ارائه گردیده است. نتایج تحقیق نشان می‌دهد در بعد عرضه‌کنندگان برقراری نظام کنترل کیفیت، سابقه، تجربه و تخصص حساب‌رسان و در بعد تقاضاکنندگان میزان مسئولیت پاسخگویی، مدت‌زمان تصدی مسئولیت و انگیزه‌های ذینفعان و در بعد عوامل بیرونی عدم تخصیص اعتبار و مبادله موافقت‌نامه در مهلت قانونی و کیفیت دانش ارائه‌دهندگان می‌توانند اثربخشی گزارش‌ها را تحت تأثیر قرار دهند.

واژه‌های کلیدی: اثربخشی گزارش‌های ضمنی حسابرسی، ذینفعان گزارش‌های حسابرسی، تئوری زمینه‌بنیاد

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران

۲. استاد گروه مدیریت صنعتی، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران

۳. گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران، نویسنده مسئول، ایمیل:

accountghom@gmail.com

۴. استادیار گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران

۱- مقدمه

امروزه به علت رشد و توسعه برنامه‌های دولت، حسابرسی بخش عمومی متحول شده و حوزه خود را فراتر از حسابرسی مالی یا رعایت قرار داده است (محمدی، ۱۳۹۳). حسابرسی در این بخش به سمت تهیه و تدوین انواع گزارش‌ها پیرامون اجرای قوانین مترتب بر دستگاه‌های اجرایی، آسیب‌شناسی از روند اجرای قوانین، رویه‌ها و یا خلأهای قانونی و حسابرسی عملکرد مدیریت، سوق پیدا کرده است. با توجه به هزینه فرصت ناشی از انتخاب رویه‌های اشتباه و یا تفسیرهای نادرست از قوانین و مقررات که جبران آن‌ها در بسیاری از موارد غیرممکن هست، دیوان محاسبات از سال ۱۳۹۰ اقدام به برنامه‌ریزی حسابرسی ضمنی در مقاطع چندماهه نموده تا به صورت مستمر بتواند علاوه بر انجام حسابرسی سال قبل، عملکرد جاری دستگاه‌های اجرایی را نظارت کند. این امر علاوه بر پیشگیری‌های سودمند باعث ارائه اطلاعات به‌موقع در خصوص عملکرد دستگاه‌های اجرایی به ذینفعان گزارش‌های حسابرسی می‌گردد تا ایشان بتوانند در انواع تصمیم‌سازی‌های کلان از آن بهره‌مند گردند.

حسابرسی ضمنی یک ابزار پایش به‌روز و قابل‌اتکا هست که در سنوات اخیر و با تصویب قوانین و رویه‌های مختلف محتوای اطلاعاتی آن گسترده‌تر و تا حدی پیچیده‌تر شده است. دیوان محاسبات در تلاش است تا با انعکاس نتایج گزارش‌های مربوط به حسابرسی ضمنی بتواند نیازهای اطلاعاتی ذینفعان خود را در بخش‌های مختلف برآورده کند. تدوین و ارائه گزارش‌ها با توجه به رویکرد علمی جاری در دیوان محاسبات و حمایت از این موضوع نیازمند هدایت در جهت اثربخشی گزارش‌های حسابرسی است. بدین منظور تلاش برای اثربخشی گزارش‌ها یکی از امور اساسی در دیوان محاسبات هست و فعالیت بخش مهمی از تدوین‌کنندگان چارچوب تهیه گزارش‌ها را به خود اختصاص داده است. روند روبه رشد تقاضای اخذ اطلاعات از جانب ذینفعان و وجود پتانسیل مناسب به دلیل امکان دسترسی به اطلاعات توسط حسابرسان، تلاش برای ارتقاء اثربخشی گزارش‌ها را در پی خواهد داشت لیکن مسئله مهم نحوه انعکاس اطلاعات به صورت اثربخش به ذینفعان در قالب انواع گزارش‌ها و تعیین شاخص‌های مربوط به این موضوع هست. (تئودور^۱ و همکاران ۲۰۱۸) عنوان می‌نمایند که نیاز به تغییر در حرفه حسابرسی و ارائه گزارش‌های اثربخش موضوعی است که مورد بحث و پذیرش هم توسط استاندارد‌گذاران و هم متخصصان این رشته است. بطوریکه در نتیجه بحران مالی جهانی، ذینفعان در مورد نتایج فعالیت حسابرس به اطلاعات مفیدتری نیاز دارند. توان ایجاد اطلاعات مفید وابسته به تعیین عوامل خاص تأثیرگذار بر کیفیت گزارش و در ادامه اثربخشی آن بر ذینفعان است. لذا بنا بر اظهارات میشنایک^۲ (۲۰۰۹) شناسایی عوامل مؤثر در ارائه گزارش‌ها و برخورد مناسب با پیچیدگی‌ها در این خصوص و مدیریت آن‌ها ایجاد می‌کند سازمان‌ها به دنبال توسعه روش‌هایی باشند تا سطح کیفی اطلاعات مندرج در این گزارش‌ها را برای ذینفعان ارتقاء و بهبود بخشند.

1. Tudor
2. Michnik

در سنوات اخیر درخواست‌های مکرر ذینفعان جهت ارائه گزارش‌های موردی باعث به حاشیه راندن گزارش اصلی دیوان (گزارش تفریح بودجه) گردیده است. این موضوع به دلیل ضعف چارچوب‌های گزارشگری دیوان و عدم پوشش نیازهای ذینفعان هست که در نهایت موجب کاهش اثربخشی گزارش مزبور شده است. ضرورت توجه به اثربخشی گزارش‌ها از این حیث حائز اهمیت است که گستره تصویب و الزام به اجرای قوانین مالی محاسباتی نسبت به گذشته فزونی یافته است و ذینفعان به دنبال تأثیر مصوبات و عملکرد خود در جامعه می‌باشند تا از بازخوردهای ناشی از آن بتوانند در مقاصد مختلف استفاده مطلوب نمایند. با این وجود به واسطه تأثیر عوامل مختلف بر اثربخشی گزارش‌ها و عدم شناسایی و مدیریت کامل آن‌ها، اثربخشی مطلوب میسر نگردیده است. اگرچه تحقیقاتی در خصوص ابعاد مختلف روابط ذینفعان در زمینه‌های گوناگون انجام شده است لیکن تاکنون پژوهش‌های صورت گرفته ارتباط بین گزارش‌های ارائه شده به ذینفعان و عوامل مؤثر بر اثربخشی آن‌ها را در بخش عمومی مورد بررسی قرار نداده و همچنان جنبه‌های مختلف آن به وضوح مشخص نیست. با توجه به موارد مذکور و اهمیت ماهوی گزارش‌های دیوان در ابعاد فرهنگی، اجتماعی، اقتصادی و سیاسی و تأثیر آن در خط‌مشی‌گذاری عمومی و قانون‌گذاری، ضرورت طراحی و تدوین الگوی جامع برای اثربخشی گزارش‌ها برای ذینفعان بیش از پیش احساس می‌گردد. بطوریکه موضوع تحقیق حاضر در اولویت‌های پژوهشی دیوان محاسبات قرار گرفته است و در این تحقیق به آن پرداخته شده است. با توجه به اینکه هدف اصلی این تحقیق، ارائه الگویی برای اثربخشی گزارش‌های حسابرسی هست، لذا بر این اساس سؤال اصلی تحقیق این است که الگوی مناسب برای تبیین عوامل مؤثر بر اثربخشی گزارش‌ها حسابرسی دیوان محاسبات برای ذینفعان چیست؟ و چه راهبردهایی برای دستیابی به آن پیشنهاد می‌شود؟

برای پاسخ به این سؤال پژوهش حاضر از طریق نظریه پردازی زمینه‌بنیاد تلاش نموده تا به تدوین الگوی اثربخشی گزارش‌های حسابرسی در دیوان محاسبات بپردازد. به این ترتیب حسابرسان و نیز ذینفعان گزارش‌های حسابرسی می‌توانند با استفاده از عوامل و معیارهای شناسایی شده تمهیدات لازم را جهت ارتقای اثربخشی گزارش‌های حسابرسی و بهبود تصمیم‌سازی‌های کلان فراهم نمایند. در ادامه ادبیات و پیشینه تحقیق در دو بخش داخلی و خارجی عنوان شده و سپس روش تحقیق، نحوه گردآوری داده‌ها از نمونه انتخابی و نتایج تجزیه و تحلیل داده‌ها ارائه گردیده است. در نهایت الگوی اثربخشی گزارش‌ها برای ذینفعان تشریح گردید و در انتها محدودیت‌های تحقیق و پیشنهادهایی برای تحقیقات آتی ذکر شده است.

لازم به ذکر است که در تحقیق حاضر اثربخشی برای گزارش‌های ضمنی حسابرسی مدنظر هست.

۲- ادبیات و پیشینه تحقیق

اثربخشی گزارش‌ها جزء مفاهیم اصلی در انتقال اطلاعات به ذینفعان هست. مهدوی و

حسینی‌نیا (۱۳۹۴) اثربخشی^۱ را درجه و میزان نیل به اهداف تعیین‌شده عنوان نموده‌اند. ادبیات مدیریت، اثربخشی را انجام کارهای درست و کارایی را انجام درست کارها تعریف کرده‌اند. منظور از اثربخشی در واقع بررسی میزان مؤثر بودن اقدامات انجام‌شده برای دستیابی به اهداف از پیش تعیین‌شده است. به عبارتی ساده‌تر در یک فعالیت اثربخش، میزان تحقق اهداف اندازه‌گیری می‌شود. درک عوامل مؤثر بر اثربخشی گزارش‌های حسابرسی ضروری است؛ زیرا به‌طور مستقیم بر مربوط بودن و به‌موقع بودن گزارش‌های مزبور که دارای محتوای اطلاعاتی است، اثر می‌گذارد. ارائه غیر اثربخش اطلاعات در قالب گزارش‌های حسابرسی، در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی و مالی ارزش نداشته و اتلاف منابع سازمان را در بر خواهد داشت (زارعی، ۱۳۸۴). فرنس^۲ و همکاران (۲۰۱۷) عنوان می‌کنند که سازمان‌ها باید قادر باشند تا از منابع خود برای انجام مأموریت محوله، به‌عنوان هدف اصلی در نظر گرفته‌شده برای آن‌ها به‌طور مؤثر استفاده نمایند، باین‌حال متأسفانه سازمان‌ها نمی‌دانند به چه نحو با بسیاری از ذینفعان همکاری نمایند؛ بطوریکه شناسایی و طبقه‌بندی آن‌ها به‌درستی صورت نمی‌گیرد. علیرغم این واقعیت، آن‌ها وابسته به همکاری و توسعه چنین روابطی هستند. کلید حل این وضعیت شناسایی ذینفعان و توسعه روابط بین آن‌ها و تحقیق بیشتر در این خصوص است. مکفی و همکاران (۲۰۲۰) بیان می‌دارند که استراتژی مشارکت ذینفعان در بخش عمومی به میزان قابل‌توجهی به کاهش مخاطرات خطر اجتماعی کمک می‌کند. شناسایی و ارتباط با ذینفعان، برای درک خواسته‌ها و ایجاد اثربخشی گزارش‌های مربوط به فرآیندها و عملکردهای اجتماعی مؤثر است. درک نگرانی‌ها و انتظارات ذینفعان شالوده‌ای برای ایجاد یک‌روند ارائه اطلاعات مفید درباره عملکرد بخش‌های مختلف می‌باشد.

جهت تحقق مفهوم اثربخشی در ارائه گزارش‌ها برای ذینفعان می‌بایست نیازهای اطلاعاتی ذینفعان به‌روشنی تشخیص و برنامه مناسبی برای برطرف ساختن نیازها طراحی گردد. همچنین برنامه طراحی‌شده به‌درستی اجرا و ارزیابی مناسبی از فرایند آموزش و درنهایت دستیابی به اهداف انجام شود. لحاظ این موارد در ارائه گزارش‌ها به ذینفعان باعث ایجاد تعادل و درک مشترک بین تهیه‌کنندگان و مصرف‌کنندگان گزارش‌ها می‌گردد. در این خصوص کوهن و رابینسون^۳ (۲۰۰۰) عنوان کرده‌اند که هدف سازمان‌ها از ایجاد ثروت عبور کرده است و تلاش می‌کند تا نیازهای ذینفعان خود را متعادل کند. برای این تعادل، سازمان‌ها باید ذینفعان سازمان را با ذینفعان سایر سازمان‌ها مقایسه و از لحاظ ویژگی‌های آن‌ها را شناسایی و طبقه‌بندی نمایند (لیم^۴ و همکاران، ۲۰۰۵).

اولمن^۵ (۱۹۸۵) بیان می‌کند تا زمانی سازمان می‌تواند به فعالیت‌های خود ادامه دهد که اثربخش باشد اثربخشی ناشی از تأمین خواسته‌های گروه‌های مختلف به‌وسیله مدیریت است،

1. Effectiveness
2. Ferenc
3. Kochan and Rubinstein
4. Lim
5. Ullman

به‌ویژه گروه‌های ذی‌نفوذ که سازمان به آن‌ها وابسته هست. همچنین رابرتز^۱ (۱۹۹۲) عنوان می‌کند که نقش اصلی مدیریت سازمان این است که اهمیت تقاضاهای گروه‌های مختلف را تعیین کند تا بتواند هدف‌های استراتژیک سازمان را تأمین نماید. با افزایش یافتن قدرت یکی از گروه‌های ذینفع اهمیت تأمین تقاضاهای این گروه افزایش می‌یابد. همچنین انجام دادن فعالیت‌ها در زمینه مسئولیت‌های اجتماعی از این دیدگاه اهمیت دارد که سازمان می‌تواند بدان وسیله با ذینفعان خود رابطه رضایت‌بخش برقرار کند.

بر اساس اظهارات لواسون^۲ و همکاران (۲۰۱۷) برای کمک به اطمینان از ارتباط و ارزش الگوی گزارش حسابرسی، ضوابط تعیین‌شده، استانداردهایی را در سراسر جهان می‌پذیرند که به معنای تغییر یافتن فرمت گزارش حسابرسی و افزایش سطح ارتباط بین حسابرسان و ذینفعان هست. بررسی‌ها نشان می‌دهد که از اواسط دهه ۱۹۸۰ میلادی، درگیرسازی ذینفعان برای تحقق اهداف سازمانی و یافتن راهکارهایی برای مواجهه با چالش‌های مشترک، نظیر؛ کسب آگاهی راجع به یک موضوع خاص، بهبود عملکرد سازمان، مسائل محیط‌زیست و همچنین تلاش برای توسعه و استفاده از فرصت‌ها و ارزش‌های ایجادشده برای سازمان و حامیان متعدّدش از طریق فرآیندهای درگیرسازی ذینفع، بیشتر مورد توجه قرار گرفته است (گل‌دار، ۱۳۹۶). یکی از راهکارهای شناسایی و طبقه‌بندی ذینفعان و مباحث پیرامون آن‌ها مراجعه به تحقیقات صورت گرفته سایر پژوهش‌گران است. باین حال گستره تحقیقات پیرامون نحوه اثربخشی گزارش‌ها برای ذینفعان وسیع نیست. شاید یکی از دلایل عمده آن وجود ذینفعان بسیار و پراکندگی ایشان هست همچنین گردآوری نمونه‌ای آماری از بین ایشان برای درک نظرات برای بسط و تعمیق خواسته‌های مربوطه بسیار سخت است. تحقیقات انجام‌شده در گذشته در زمینه افزایش اثربخشی گزارش‌ها برای ذینفعان، در حوزه‌های مربوطه محدود به نیازهای دوره‌ای صورت پذیرفته و تاکنون پژوهشی در زمینه تدوین الگوی جامع اثربخشی گزارش‌ها برای ذینفعان علی‌الخصوص در دیوان محاسبات کشور که دارای ذینفعان خاص هست، صورت نپذیرفته است. طیف ذینفعان و دسته‌بندی آن‌ها، در تحقیقات مختلف وابسته به موضوع مورد مطالعه متغیر هست، در نتیجه ممکن است یکی از ذینفعان عضو چندین گروه باشد. عموماً در دیوان عالی کشورها ذینفعان گزارش‌ها به چندین دسته از جمله مردم، نمایندگان مجلس مرکز مختلف علمی و پژوهشی تقسیم می‌گردند.

اولین تحقیق در داخل پیرامون اثربخشی گزارش‌ها در سه دهه اخیر توسط گلناری و هشی (۱۳۷۶) با عنوان بررسی اثربخشی گزارشات حسابرسی و بازرسی قانونی بر تصمیمات مجامع عمومی صاحبان سهام در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران انجام گردیده است. آزمون فرضیه ایشان در دو بعد مورد بررسی قرار گرفته است در بعد اول ۶۰ شرکت از بین جامعه آماری بین سال‌های ۱۳۷۰ تا ۱۳۷۴ انتخاب و مورد بررسی قرار گرفته است. در بعد دوم

1. Roberts

2. Lawson

با استفاده از روش کیفی پرسشنامه بین مدیران حساسی‌رسانی توزیع و مورد تحلیل واقع شده است. یافته‌های ایشان نشان می‌دهد که اکثر بندهای حساسی‌رسانی و بازرسی طی ۵ سال متوالی به‌طور تکراری در گزارش حساسی‌رسانی و بازرسی قانونی درج می‌گردند و گزارش‌های حساسی‌رسانی و بازرسی قانونی بر تصمیمات مجامع عمومی صاحبان سهام در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر ندارد.

حسینی نیا و مهدوی (۱۳۹۴) پژوهشی را در خصوص بررسی اثربخشی کیفیت حساسی‌رسانی بر کاهش تأخیر در ارائه گزارش حساسی‌رسانی با استفاده از روش رگرسیون داده‌های ترکیبی در بین ۶۴ شرکت عضو بورس اوراق بهادار تهران بین سال‌های ۱۳۸۴ تا ۱۳۹۱ انجام داده‌اند. در مقاله ایشان، رابطه بین اثربخشی کیفیت گزارش حساسی‌رسانی از طریق سه عامل: تغییر حساسی‌رسانی، تخصص حساسی‌رسانی در صنعت و نوع گزارش حساسی‌رسانی بررسی شده است. نتایج یافته‌های ایشان نشان می‌دهد که عدم تغییر حساسی‌رسانی در دوره‌های کوتاه‌مدت باعث اثربخشی بهتر گزارش‌ها می‌گردد همچنین بین نوع گزارش حساسی‌رسانی با تأخیر در ارائه گزارش حساسی‌رسانی، رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

گل‌دار و همکاران (۱۳۹۶) در تحقیق خود به طراحی چارچوب مفهومی درگیرسازی ذینفعان در خط‌مشی‌گذاری عمومی با استفاده از روش کیفی و مصاحبه نیمه ساختاریافته با رویکرد نظریه‌پردازی داده بنیاد و بهره‌مندی از نظرات ۱۲ خبره دانشگاهی و متخصص صنعت در سال ۱۳۹۴ پرداختند. برای تجزیه و تحلیل داده‌ها، ترکیبی از تحلیل ساختاری و تحلیل تفسیری استفاده شده است. در تحقیق ایشان مؤلفه‌ها و اجزای چارچوب مفهومی درگیرسازی ذینفعان نظیر؛ شناسایی ذینفعان؛ تجزیه و تحلیل ذینفعان؛ تعیین سطح اهمیت و اولویت‌بندی ذینفعان؛ انتخاب استراتژی درگیرسازی ذینفعان؛ رضایتمندی ذینفعان؛ در قالب الگوی سیپ^۱ عنوان شده است. در تحقیق حاضر از مفاهیم شناسایی ذینفعان و درگیرسازی ذینفعان جهت ایجاد ارتباط مؤثر با تهیه‌کنندگان گزارش‌های حساسی‌رسانی و متعاقب آن در راستای بهبود اثربخشی گزارش‌ها بهره گرفته شده است.

کیان مهر و نصیرزاده (۱۳۹۵) عوامل اثرگذار بر اثربخشی حساسی‌رسانی داخلی (مطالعه موردی آستان قدس رضوی) را با استفاده از روش معادلات ساختاری و با توزیع ۳۹ پرسشنامه استاندارد بین ذینفعان داخلی گزارش‌های حساسی‌رسانی در سال ۱۳۹۵ مورد بررسی قرار دادند. نتایج یافته‌های ایشان نشانگر این است که بین صلاحیت، تخصص مالی کارکنان، حساسی‌رسانی داخلی، همکاری حساسی‌رسان داخلی و حساسی‌رسان مستقل، حمایت مدیریت ارشد از حساسی‌رسان داخلی، استقلال حساسی‌رسان داخلی و حساسی‌رسان مستقل با اثربخشی گزارش‌های حساسی‌رسانی داخلی رابطه معنی‌داری وجود دارد، لیکن در تحقیق ایشان بین اندازه کمیته حساسی‌رسانی داخلی با اثربخشی حساسی‌رسانی داخلی رابطه معنی‌دار تأیید نگردید.

حیدری و همکاران (۱۳۹۵) تأثیر گزارش تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشور در اعمال

1. Context, Input, Process, Product (CIPP)

نظارت بر عملکرد مالی دولت و اثربخشی بودجه‌های سالیانه را با استفاده از روش توصیفی-پیمایشی و با توزیع ۹۸ پرسشنامه استاندارد بین کارشناسان و حسابرسان دیوان محاسبات در سال ۱۳۹۵ مورد بررسی قرار دادند. یافته‌های ایشان نشان می‌دهد که، گزارش تفریغ بودجه دیوان محاسبات کشور بر اثربخشی بودجه‌های سالیانه، نظارت و کنترل بر عملکرد دولت تأثیر مثبت دارد و انجام حسابرسی رعایت و حسابرسی عملکرد توسط دیوان محاسبات کشور بر کاهش انحرافات بودجه‌ای تأثیر گذار بوده و رعایت استانداردهای حسابرسی دولتی بر کاهش تخلفات مالی دستگاه‌های اجرایی و کاهش انحرافات بودجه‌ای تأثیر مثبت دارد.

مزینانی و همکاران (۱۳۹۵) ارتباط بین فشار زمانی، پیچیدگی کار و اثربخشی حسابرسی در دیوان محاسبات کشور را با استفاده از روش توصیفی-پیمایشی و با توزیع ۱۲۵ پرسشنامه استاندارد بین حسابرسان دیوان محاسبات در سال ۱۳۹۵ مورد بررسی قرار دادند. در تحقیق ایشان توجه نهادهای نظارتی و مؤسسات حسابرسی بر بررسی‌های تحلیلی، برنامه‌ریزی و برآورد کار حسابرسی قبل از شروع کار مورد توجه بوده است. نتایج پژوهش ایشان بیانگر ارتباط منفی بین فشار زمانی، پیچیدگی کار و اثربخشی حسابرسی در دیوان محاسبات کشور هست. از نتایج دیگر پژوهش ارتباط مستقیم بین برنامه‌ریزی عملیات حسابرسی و اثربخشی حسابرسی هست.

اشراق و همکاران (۱۳۹۶) تأثیر گزارش تفریغ بودجه بر تصمیمات مجلس شورای اسلامی را با استفاده از روش توصیفی-پیمایشی و با توزیع ۱۸۰ پرسشنامه استاندارد بین نمایندگان دوره نهم مجلس در سال ۱۳۹۵ مورد بررسی قرار دادند. در تحقیق ایشان سعی گردیده کارایی گزارش تفریغ بودجه در تدوین قوانین کشور روشن شود و نیز بینش بیشتری در خصوص عوامل مؤثر بر تصمیمات مجلس حاصل گردد. نتایج یافته‌های ایشان نشان می‌دهد گزارش تفریغ بودجه در زمینه میزان شفافیت بودجه، دارای بیشترین اهمیت هست لیکن گزارش مزبور در زمینه حوزه پولی و بانکی، دارای اهمیت کمی بوده است.

عالی پور، صالحی (۱۳۹۷) بررسی تأثیر استرس کار حسابرس بر کیفیت حسابرسی با بهره‌مندی از نمونه‌ای مشتمل بر ۱۷۰ شرکت طی سال‌های ۱۳۸۸ الی ۱۳۹۴ به روش نمونه‌گیری حذف سیستماتیک و روش تحقیق کتابخانه‌ای و همبستگی انجام دادند. یافته‌های ایشان نشان می‌دهد، حسابرسان به دلیل تضاد منافی که بین مدیران و سرمایه‌گذاران وجود دارد، با طیف وسیعی از نیازها و انتظارات روبرو هستند که برآورده کردن این انتظارات در محیط کار صاحب‌کاران، موجب ایجاد فشار و استرس در کار حسابرسی می‌گردد و ممکن است روی کیفیت حسابرسی تأثیر بسزایی داشته باشد. بنابراین هرچه قدر کیفیت حسابرسی بالاتر باشد مشخصاً استرس شغلی از طریق فعالیت‌های واقعی نیز کاهش می‌یابد و انتظار می‌رود حسابرسی با کیفیت بالاتر را افزایش دهد. لذا هدف این پژوهش، بررسی تأثیر استرس کار حسابرس بر کیفیت حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران هست. کیفیت حسابرسی یکی از ملزومات اثربخشی گزارش‌ها هست.

چویی و وانگ^۱ (۲۰۰۹) پژوهشی را با عنوان روابط ذینفعان و تداوم عملکرد مالی شرکت با بهره‌گیری از روش تحلیل داده‌های ترکیبی و استفاده از داده‌های ۵۱۳ شرکت در ایالات متحده مربوط به سال‌های ۱۹۹۱ تا ۲۰۰۱ انجام دادند. یافته‌های ایشان نشان می‌دهد که تأثیر مثبت و مناسب روابط ذینفعان بر پایداری عملکرد برتری مناسبی نسبت به دانش فنی سازمان دارد، اما در بررسی صرف روابط ذینفعان بر پایداری عملکرد این عامل به بهبود وضعیت شرکت کمک می‌نماید. لذا می‌توان عنوان نمود که وجود ارتباط بین ذینفعان و سازمان موجب تقویت عملکرد سازمان‌ها می‌گردد.

جی ماک^۲ و همکاران (۲۰۱۳) در تحقیقی مدل‌های گزارشگری حسابرسی را با استفاده از روش فرا تحلیل و بررسی ۷۰۰ گزارش مرتبط با موضوع از سال ۲۰۰۷ تا ۲۰۱۳ مورد بررسی قرار دادند در تحقیق ایشان به شکاف فراوان بین انتظارات استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی که حسابرس ارائه می‌نماید و چیزی که حسابرس حرفه‌ای معتقد به ارائه آن است پرداخته شده است. بطوریکه این شکاف برای حسابرسان هنگامی که بحران اقتصادی وجود دارد به‌طور خاص مشکل‌ساز می‌شود و نقش حسابرس پررنگ می‌گردد. در ادامه یافته‌های ایشان نشان می‌دهد تغییر در مدل گزارشگری حسابرسی که در حال حاضر در نظر گرفته می‌شود، می‌تواند منجر به بهبود ارزش ارتباط حسابرسان، افشاء و اطمینان شود.

سنر^۳ و همکاران (۲۰۱۶) طی پژوهشی به بررسی گزارش‌های پایداری افشای اطلاعات با رویکرد تشخیص ذینفعان برجسته در ۷۸ شرکت برجسته منتشرکننده گزارش‌های پایداری در ترکیه مربوط به سال ۲۰۱۴ پرداختند. در پژوهش ایشان توجه به ذینفعان بااهمیت برای گزارش‌های پایداری شرکت‌ها تأکید شده و ذینفعان بر اساس تجزیه و تحلیل محتوا از گزارش‌های پایداری شرکت‌های بزرگ شناسایی و طبقه‌بندی شده‌اند. ایشان در ادامه بیان می‌دارند که اگرچه مطالعات بسیاری که در کشورهای توسعه‌یافته بر اساس گزارش‌های پایداری صورت می‌گیرد، ابزار محبوبی برای افشای اطلاعات برای سازمان‌ها است لیکن این موضوع در کشورهای در حال توسعه هنوز در دوران رشد هست.

گوپیرت^۴ و همکاران (۲۰۱۷) پژوهشی را با عنوان بررسی نقش ذینفعان در پژوهش‌های عملیاتی با رویکرد دیدگاه تئوری ذینفعان با استفاده از روش فرا تحلیل و بررسی ۱۴۴ مقاله که از سال ۲۰۱۴ به بعد منتشر شده بود، انجام دادند. در پژوهش ایشان سه موضوع سودمندی برای خود در مقابل تئوری اخلاقی ذینفعان؛ تمرکز بر تجارت با ذینفعان در مقابله با تمرکز بر اجتناب از تجارت با ذینفعان؛ و تمرکز بر تصمیم‌گیری خود سازمان در مقابل تمرکز بر مشارکت ذینفعان در خصوص تئوری ذینفعان بحث شده که می‌تواند فعالیت‌های مربوط به مشارکت با ذینفعان در عملیات را اطلاع‌رسانی و بهبود بخشد.

1. Choi & Wang

2. J. Mock

3. Şenera

4. Gooyert

در نهایت تجزیه و تحلیل محتوایی صورت گرفته از مقالات مورد بررسی ایشان چهار بخش متمایز کار با ذینفعان را به این صورت نشان می‌دهد: ۱- بهینه‌سازی، ۲- تعادل، ۳- ساختار و ۴- مشارکت؛ که این چهار بخش در خصوص اهداف، نقش تحلیلگر، نوع داده‌های مورد استفاده و نتایج با یکدیگر مقایسه شده است.

وامزلسر^۱ (۲۰۱۷) طی پژوهشی مشارکت ذینفعان در برنامه‌ریزی سازگاری استراتژیک را بر اساس یک تجزیه و تحلیل کاربردی برای کشف عوامل مؤثر بر مشارکت ذینفعان در توسعه استراتژی‌های انطباق در دو کشور توسعه‌یافته، آلمان و سوئد طی سال‌های ۲۰۱۳ تا ۲۰۱۷ مورد بررسی قرار داد. نتایج تحقیقات ایشان نشان می‌دهد که چگونه سطح مشارکت ذینفعان داخلی و خارجی وابسته به تغییرات در زمینه وسیع حاکمیت و همراهی مظاهر قدرت است که ذینفعان آن را اعمال می‌کنند (مثلاً نزدیکی به فرد تصمیم‌گیر، تغییرات در [یا ترکیبات] احزاب سیاسی، توافقی‌نامه‌های قراردادی برای کارکنان، پیشرفت در جریان اصلی حاکم). بر این اساس، نتیجه‌گیری در مورد چگونگی ترویج پایداری و انطباق تحول از طریق افزایش مشارکت ذینفعان صورت می‌گیرد.

تورین تودور^۲ و همکاران (۲۰۱۸) در پژوهش خود به بررسی میزان درک ذینفعان از غنای گزارش‌های حسابرسی بین سال‌های ۲۰۱۳ تا ۲۰۱۸ پرداختند. در پژوهش ایشان از روش تحلیل محتوا استفاده شده است مطالعه ایشان باهدف بررسی میزان پذیرش و مقبولیت ذینفعان گزارش‌های حسابرسی از چارچوب پیشنهادی^۳ IAASB برای اصلاح ساختار گزارش حسابرسی و درج اطلاعات بیشتر در مورد مأموریت حسابرسی و موضوعات اصلی حسابرسی مورد نیاز ذینفعان گزارش‌های حسابرسی می‌باشد. نتایج تحقیق ایشان نشان می‌دهد که ذینفعان گزارش‌های حسابرسی با چارچوب جدید گزارش به دلیل درج موضوعات اصلی حسابرسی موافق بوده و این موضوع درک آن‌ها را از گزارش افزایش می‌دهد.

فیلیپو ویتولا^۴ و همکاران (۲۰۱۹) طی پژوهش خود به بررسی چگونگی فشار ذینفعان در تأثیرگذاری کیفیت یکپارچه گزارش‌ها پرداختند ایشان علاوه بر اطلاعات مالی از اطلاعات غیرمالی ایجاد شده برای ذینفعان را نیز مورد توجه قرار دادند در تحقیق ایشان بر اساس نظریه ذینفعان، از یک مدل رگرسیون استفاده شده تا نشان دهد که چگونه کیفیت گزارش‌های یکپارچه حسابرسی به‌طور قابل توجهی با فشارهای ذینفعان در ارتباط است. به‌طور خاص، نتایج این مطالعه نشان می‌دهد که فشارهای ذینفعان کیفیت گزارش‌ها و اثربخشی آن‌ها را تعیین می‌کنند. ولت و ایسا^۵ (۲۰۱۹) طی پژوهشی به بررسی ۴۹ مطالعه تجربی در مورد افشای موضوعات

1. Wamslera
2. Tiron-Tudor
3. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)
4. Filippo Vitolla
5. Velte & Issa

کلیدی حسابرسی^۱ (KAM) در گزارش‌های حسابرسی طی سال‌های ۲۰۱۴ تا ۲۰۱۸ پرداختند. پژوهش ایشان شامل بررسی ادبیات ساختاری در مورد افشای موضوعات کلیدی حسابرسی بر اساس واکنش ذینفعان می‌باشد. محققین تأکید می‌کنند در مطالعات انجام‌شده از داده‌های آزمایشی یا تجربی استفاده شده است و تأثیر افشای موضوعات کلیدی حسابرسی بر واکنش ذینفعان را در یک چارچوب بررسی می‌کنند. نتایج یافته‌های ایشان در بخش‌های مختلف حاکی از استفاده ذینفعان از موضوعات کلیدی مطرح‌شده در گزارش‌ها برای مقاصد خود می‌باشد، همچنین در بخش دیگر افشاء موضوعات کلیدی باعث ایجاد خودکنترلی در بین مدیران سازمان‌ها شده است و درنهایت موضوعات کلیدی حسابرسی مؤثر بر واکنش ذینفعان، مورد توجه تدوین‌کنندگان استانداردهای بین‌المللی نیز قرار گرفته است.

شاحنیف (۲۰۲۰) در تحقیق خود به بررسی اثربخشی کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی با استفاده از داده ۸۱۴ شرکت عضو بورس اوراق بهادار مالزی بین سال‌های ۲۰۱۳ تا ۲۰۱۸ پرداخت. نتایج یافته‌های ایشان حاکی از اهمیت کمیته حسابرسی در اطمینان از کیفیت گزارشگری مالی در اقتصاد نوظهور مالزی می‌باشد.

همان‌طور که پیش‌تر عنوان گردید تحقیقی در راستای ارائه الگوی اثربخشی گزارش‌های حسابرسی چه در بخش خصوصی و چه در بخش عمومی ارائه نشده است لذا خلأ مزبور و همچنین اهمیت سرانجام مناسب گزارش‌های ارائه‌شده به ذینفعان موجب انجام این پژوهش بوده است.

۳- روش تحقیق

در این تحقیق از روش کیفی و رویکرد مبتنی بر نظریه‌پردازی زمینه‌بنیاد جهت ارائه الگوی اثربخشی گزارش‌های ضمنی استفاده شده است. دانایی‌فرد (۱۳۸۹) به نقل از اشتراوس و کوربین (۱۹۹۰) عنوان می‌دارد که نظریه زمینه‌بنیاد یک شیوه پژوهش کیفی است که از مجموعه‌ای از رویه‌های نظام‌مند برای ایجاد نظریه‌ای استقرایی در مورد یک پدیده استفاده می‌کند. هدف نظریه زمینه‌بنیاد ایجاد نظریه‌ای مبتنی بر شواهد است، این روش در پی نظریه‌ای است که قابل‌مقایسه با شواهدی باشد که دقیق و درست، تکرارپذیر و تعمیم‌پذیر هستند. به این منظور با اخذ نظرات حسابرسان خبره دیوان محاسبات و ذینفعان گزارش‌های دیوان محاسبات به‌صورت مصاحبه، به بررسی عوامل تأثیرگذار بر اثربخشی گزارش‌های ضمنی پرداخته‌شده و در انتها الگوی اثربخشی گزارش‌های ضمنی، شامل شرایط علی، عوامل مداخله‌گر و بستر و همچنین راهبردهای مربوط به اثربخشی گزارش‌های ضمنی و پیامدهای آن‌ها ارائه گردیده است. در این پژوهش، اثربخشی گزارش‌های ضمنی از دیدگاه تهیه‌کنندگان (عرضه‌کنندگان) و ذینفعان گزارش‌های ضمنی حسابرسی (تقاضاکنندگان) با رویکرد سیستمی، با در نظر گرفتن عوامل بیرونی بررسی شده است. این دیدگاه، رویکرد نگرش جامع نسبت به عوامل ورودی، فرآیندها و خروجی‌های حسابرسی،

جهت ارائه راهکارهایی برای اثربخشی گزارش‌های حسابرسی هست لذا جنبه‌های مختلف تمام اجزای سیستم را مورد توجه قرار می‌دهد. با توجه به لزوم حفظ اختصار در تحقیق حاضر از توضیح بیشتر روش کیفی رویکرد مبتنی بر نظریه‌پردازی زمینه‌بنیاد که خارج از حدود مدنظر (حجم مقاله) هست صرف نظر گردیده و صرفاً به توضیحات مربوط به مفاهیم موجود در الگو بسنده شده است.

۳-۱- ابزار گردآوری و تحلیل اطلاعات

در رویکردهای سنتی نسبت به پژوهش، جمع‌آوری داده‌ها به‌عنوان یک مرحله مجزا در پژوهش قبل از تحلیل داده‌ها کامل می‌شود. در نظریه زمینه‌بنیاد، الگوی جمع‌آوری داده‌ها است که معمولاً متفاوت هست. در مطالعه نظریه زمینه‌بنیاد فعالیت‌های جمع‌آوری و تحلیل داده‌ها به‌طور هم‌زمان صورت می‌گیرد. مصاحبه روش مناسبی برای جمع‌آوری داده‌ها در نظریه زمینه‌بنیاد است چراکه مصاحبه‌ها مبتنی بر تجارب و گفتگوهای روزانه (تجارب زنده) هستند و افراد مصاحبه‌کننده فرصتی برای مصاحبه با افراد دیگر در یک موقعیت خاص به‌صورت چهره به چهره پیدا می‌کنند. هرچند مصاحبه‌های چهره به چهره پرهزینه و زمان‌بر هستند، اما داده‌های عمیقی به دست می‌دهند. (منتی، ۱۳۹۶). جهت تحلیل اطلاعات جمع‌آوری شده از نرم‌افزار MAXQDA12 که مربوط به تحلیل داده‌های کیفی می‌باشد بهره گرفته شده است (نیازی و نظری، ۱۳۹۷).

۳-۲- قلمرو تحقیق، جامعه و نمونه آماری

تحقیق حاضر از لحاظ مکانی در حوزه ستاد و ادارات کل دیوان محاسبات سراسر کشور و همچنین مجلس شورای اسلامی و از لحاظ زمانی طی سال‌های ۱۳۹۷ و ۱۳۹۸ انجام شده است. جامعه آماری تحقیق حساب‌رسان کل در ادارات کل دیوان محاسبات استان‌ها و ستاد (۴۵) نفر و دین‌فغان گزارش‌های (نمایندگان مجلس شورای اسلامی ۲۹۰ نفر) حسابرسی می‌باشند. با توجه به ماهیت تحقیق که میزان مصاحبه‌های موردنیاز را تا نقطه اشباع نظرات اخذ شده و عدم وجود نظرات بدیع دنبال می‌نماید لذا نمونه آماری شامل (۱۸) نفر از مدیران، حساب‌رسان خبره و (۲۰) نفر از دین‌فغان گزارش‌ها (به شرح جداول ۱ و ۲) می‌باشد. به دلیل اینکه مصاحبه‌های صورت گرفته با خبرگان که به نقطه اشباع رسیده بود و نظرات جدید در مصاحبه‌های بعدی مشاهده نگردید لذا نیازی به انجام مصاحبه‌های جدید وجود نداشت. مداحی (۱۳۹۲) به نقل از اسپینگر (۲۰۱۰) عنوان می‌دارد نظریه‌پردازی زمینه‌بنیاد مانند انواع دیگر پژوهش‌های کیفی متکی بر تصورات معرف بودن نمونه آماری برای تعمیم داده‌ها و اصالت یافته‌ها نیست و عموماً نمونه‌ها به‌صورت هدفمند انتخاب می‌شوند. در طی فرآیند تحلیل و ارائه نظریه، فرآیندی که تحت عنوان نمونه‌گیری نظری خوانده می‌شود، بکار می‌رود. نمونه‌گیری نظری، به‌عنوان فرآیندی تعریف می‌شود که دربرگیرنده جمع‌آوری داده‌های مداوم برای خلق نظریه است، به‌گونه‌ای که تحلیل

قبلی بر نحوه تصمیم‌گیری در مورد این که چه داده‌هایی باید جمع‌آوری شود اثر می‌گذارد. در مواردی که برای تکمیل الگو و خلق نظریه، در یک زمینه خاصی نیاز به دریافت نظرات اشخاص باتجربه باشد از مصاحبه‌شوندگان درخواست می‌گردد تا افراد صاحب‌نظر و باتجربه را معرفی نمایند لذا با توجه به توضیحات ارائه‌شده و در جهت غنای تحقیق تلاش گردیده تا با افرادی که شخصاً موضوع تحقیق را تجربه نموده‌اند و از دانش تجربی بالایی برخوردارند مصاحبه صورت پذیرد. در این راستا، با توجه به هدف پژوهش، از روش نمونه‌گیری گلوله برفی یا زنجیره‌ای برای مصاحبه استفاده شده است.

جدول ذیل ویژگی‌های فردی مصاحبه‌شوندگان را عنوان می‌نماید.

جدول شماره (۱) ویژگی‌های کیفی نمونه در بعد عرضه‌کنندگان

ردیف	عرضه‌کنندگان گزارش	سمت	تحصیلات		سابقه خدمت	میانگین زمان مصاحبه
۱	ادارات کل در استان‌ها و ستاد مرکزی دیوان محاسبات	مدیران کل و معاونین و حسابرسان	کارشناسی ارشد	دکتر و دانشجوی دکترا	۲۳-۲۸	۹۰ دقیقه
		۱۸	۱۵	۳		

مأخذ: یافته‌های محقق

نمونه آماری در بعد عرضه‌کنندگان ۱۸ نفر از مدیران کل، معاونین و حسابرسان دیوان محاسبات بوده که دارای تحصیلات کارشناسی ارشد و دکتری می‌باشند. سابقه خدمتی نمونه آماری تحقیق بین ۲۳ تا ۲۸ سال بوده که این موضوع حاکی از تجربه بالای ایشان است. با عنایت به میانگین مدت‌زمان مصاحبه صورت گرفته که ۹۰ دقیقه به طول انجامیده که در روش تحقیق حاضر زمان قابل قبولی هست.

جدول شماره (۲) ویژگی‌های کیفی نمونه در بعد تقاضاکنندگان

ردیف	تقاضاکنندگان گزارش (ذینفعان)	تعداد	تحصیلات	میانگین دوره تصدی نمایندگی	میانگین زمان مصاحبه
۱	نمایندگان مجلس شورای اسلامی	۲۰	کارشناسی ارشد و دکتری	۲/۵ دوره	۵۵ دقیقه

مأخذ: یافته‌های محقق

در بعد تقاضاکنندگان (ذینفعان) تعداد نمونه آماری بالغ بر ۲۰ نفر از نمایندگان مجلس شورای اسلامی هست که تحصیلات ایشان در سطح کارشناسی ارشد و دکتری هست مدت‌زمان مصاحبه به‌طور میانگین ۵۵ دقیقه هست. تفاوت زمان مزبور با زمان عرضه‌کنندگان گزارش حسابداری حاکی از ضیق وقت ذینفعان (نمایندگان) است. میانگین دوره تصدی نمایندگی مجلس در نمونه

آماري ۲/۵ سال بوده که این موضوع نشان‌دهنده مطالعه حداقل ۱۰ گزارش تفریغ بودجه سالیانه کشور و بیش از ۲۰ مورد گزارش ضمی حسابرسی هست لذا اشراف اطلاعاتی ایشان مطلوب ارزیابی می‌شود.

۳-۳- روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

تحلیل داده‌ها مطابق با روش نظریه‌پردازی زمینه‌بنیاد، طی سه مرحله کدگذاری انجام شده است. اولین گام یافتن مقولات مفهومی در داده‌ها در سطح اولیه‌ای از انتزاع بوده است. دومین گام یافتن ارتباطات بین این مقولات است و سومین گام مفهوم‌سازی و گزارش این ارتباطات در سطح بالاتری از انتزاع است. با توجه به توضیحات فوق، کدگذاری سه‌گانه یعنی کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی، در قلب تحلیل نظریه‌پردازی زمینه‌بنیاد قرار گرفته است که این‌ها ضرورتاً به‌طور متوالی انجام نمی‌گیرند، در موارد زیادی باهم همپوشانی دارند و به‌طور هم‌زمان انجام می‌گیرند، اما به لحاظ مفهومی، عملیات مجزایی دارند که شرح مختصری از آن در ادامه ارائه می‌شود (مداحی و همکاران، ۱۳۹۲).

۱- کدگذاری باز: کدگذاری باز بخشی از فرایند تحلیل داده‌هاست که به خرد کردن، مقایسه‌سازی، نام‌گذاری، مفهوم‌پردازی و مقوله‌بندی داده‌ها می‌پردازد. طی کدگذاری باز، داده‌ها به بخش‌های مجزا خرد شده و برای به دست آوردن مشابهت‌ها و تفاوت‌هایشان مورد بررسی قرار می‌گیرند. سپس این مفاهیم بر اساس مشابهت‌هایشان مورد طبقه‌بندی قرار می‌گیرند که به این کار مقوله‌پردازی گفته می‌شود و مقوله، مفهومی است که از سایر مفاهیم انتزاعی‌تر است. به‌طور خلاصه، نتیجه کدگذاری باز مجموعه‌ای از مقوله‌های مفهومی ایجاد شده از داده‌هاست. نمونه‌ای از کدگذاری انجام شده در تحقیق:

همان‌گونه که ذکر شد، مفهوم‌پردازی از داده‌ها اولین قدم در تجزیه و تحلیل به شمار می‌رود. به این منظور داده‌های مصاحبه‌ها به‌دقت مورد مطالعه و بررسی قرار گرفت و داده‌های مشابهی که بار معنایی یکسانی داشتند تحت کدهای مشترکی کدگذاری گردید و سپس مفاهیم متناسبی به هر یک اختصاص داده شد. برای نمونه، نحوه کدگذاری نقل قول زیر تشریح می‌شود:

برخی از گزارش‌ها در طول سال به‌صورت انگشت‌شمار کنترل کیفیت می‌شود {نیاز به کنترل} در معاونت عمومی تاکنون کمتر کار انجام شده است ولی در معاونت اقتصادی این کار انجام می‌گیرد، پرونده‌ها را اخذ می‌کنند و کنترل کیفیت را انجام می‌دهند آن‌ها به‌صورت دوره‌ای سالی یک‌بار {تعدد کنترل}، سپس نمره را اعلام می‌کنند. کنترل کیفی با ارسال ایرادات وارده باعث افزایش کیفیت در مراحل بعدی و در نتیجه افزایش اثربخشی است. بررسی پرونده‌ها و کنترل کیفیت در هر دو معاونت باید به‌صورت کامل انجام گیرد. ستاد در حال حاضر بررسی کلی و شکلی را انجام می‌دهد و بررسی محتوایی صورت نمی‌گیرد {کنترل محتوایی} یعنی اظهار نظر و پرداختن به مستندات قانونی به انضمام مدارک برای هر بند از گزارش. در حال حاضر ستاد صرفاً بر اساس دستورالعمل کنترل کیفیت نسبت به امتیازدهی پرونده‌ها اقدام می‌نماید و

اظهار نظر نسبت به کیفیت بندهای گزارش صورت نمی‌گیرد {ضعف دستورالعمل کنترل کیفیت} که این دلیلش هم ضعف در دستورالعمل است و هم توان فنی کم کارکنان در بخش کنترل کیفیت است {توان فنی کنترل‌کنندگان}. کارمندی که قصد انجام کنترل کیفی را دارد می‌بایست حداقل یک دوره کامل حسابرسی را طی کرده باشد که آشنا با مفاهیم روش‌ها و رویه‌ها حسابداری و حسابرسی باشد بعد کار کنترل را انجام دهد به همین دلیل اگر کسی حسابرس خبره‌ای نباشد کنترل‌کننده خوبی نخواهد بود صرفاً وجود مدرک حتی فوق‌لیسانس و دکترا بدون تجربه مؤثر نخواهد بود.

پس از بررسی نقل قول بالا و در فرایند مقایسه مداوم داده‌ها نیز مفاهیم نیاز به کنترل، تعداد دوره‌های کنترل، ضرورت انجام کنترل محتوایی، ضعف دستورالعمل کنترل کیفیت و توان فنی کنترل‌کنندگان شناسایی شده است. با بررسی داده‌های مصاحبه‌ها، استخراج سایر مفاهیم نیز به همین ترتیب صورت گرفته است. سپس به منظور تشکیل مقوله‌ها، هر یک از این مفاهیم با یکدیگر مقایسه شد تا شباهت‌ها و تفاوت‌هایشان مشخص شود. به عنوان مثال با مقایسه مفاهیم فوق، محققین به این نتیجه رسیدند که مفاهیمی که در مصاحبه‌های مختلف مطرح شده، اشاره به یک موضوع دارند که پس از انجام مقایسه‌های مداوم و در مفهوم‌پردازی در سطح بالاتری از انتزاع، برچسب "برقراری نظام مطلوب کنترل کیفیت" به آن اختصاص داده شد. این مفهوم در سطح بالاتری از مفاهیم فوق‌الذکر بوده، انتزاعی‌تر است و مفاهیم قبلی را پوشش می‌دهد. به همین ترتیب، مقوله‌های مختلف مرتبط با اثربخشی گزارش‌ها شناسایی و استخراج شده است.

همچنین به بیان نقل قول دیگری برای تشریح نحوه کدگذاری می‌پردازیم:

نمایندگان {ذینفعان} به دلیل مشغله زیاد نمی‌توانند تفاسیر گزارش را مطالعه کنند. کمبود وقت برای مطالعه عمیق گزارش‌ها و انبوه اطلاعات ارائه‌شده باعث سردگمی نماینده‌های مخصوص اگر تحصیلات مرتبطی هم نداشته باشد {تحصیلات}. طبقه‌بندی اطلاعات متناسب با نیازهای نمایندگان به‌طور صحیح نمی‌باشد. همچنین بعضاً مطالب درج‌شده در گزارش‌ها از کیفیت مطلوب برخوردار نیست و این موضوع اگر دانش مرتبطی هم نماینده نداشته باشد مزید بر علت می‌شود {دانش}. بعضاً عمق رسیدگی‌ها و اندازه نمونه‌های موردبررسی محدود به موضوعی خاص است که نیازمند وجود اشراف نماینده جهت تصمیم‌گیری به آن نیاز دارد {اشراف اطلاعاتی}. خوب برای تصویب یک قانون و یا عدم تصویب آن چگونه می‌توان تصمیم درست را گرفت؟ کمیسیون‌ها در مجلس بر اساس سلايق و عقیده‌ها است. مخاطبین گزارش‌ها در کمیسیون‌ها بسیار متنوع و سطح دانش و آگاهی متفاوتی دارند {دانش ذینفعان}.

پس از بررسی نقل قول بالا و در فرایند مقایسه مداوم داده‌ها نیز مفاهیم تحصیلات، دانش، اشراف اطلاعاتی و دانش ذینفعان شناسایی شده است. با بررسی داده‌های مصاحبه‌ها، استخراج سایر مفاهیم نیز به همین ترتیب صورت گرفته است. سپس به منظور تشکیل مقوله‌ها، هر یک از این مفاهیم با یکدیگر مقایسه شد تا شباهت‌ها و تفاوت‌هایشان مشخص شود. به عنوان مثال با

مقایسه مفاهیم فوق، محققین به این نتیجه رسیدند که مفاهیمی که در مصاحبه‌های مختلف مطرح شده، اشاره به یک موضوع دارند که پس از انجام مقایسه‌های مداوم و در مفهوم‌پردازی در سطح بالاتری از انتزاع، برچسب "کیفیت دانش ذینفعان" به آن اختصاص داده شد. این مفهوم در سطح بالاتری از مفاهیم فوق‌الذکر بوده، انتزاعی‌تر است و مفاهیم قبلی را پوشش می‌دهد. به همین ترتیب، مقوله‌های مختلف مرتبط با اثربخشی گزارش‌ها شناسایی و استخراج شده است.

۲- کدگذاری محوری: کدگذاری محوری نامی است که به عملیات ثانوی در تحلیل نظریه‌پردازی زمینه‌بنیاد داده شده است که در آن مقولات اصلی که از کدگذاری باز داده‌ها تکوین یافته‌اند، با یکدیگر مرتبط می‌شوند. اگر در کدگذاری باز داده‌ها را بشکنیم و از هم جدا کنیم، یا به‌منظور نمایش داده‌ها و مقوله‌های نظری، داده‌ها را باز کنیم، کدگذاری محوری دوباره مقوله‌های قبلی را با روش‌های متفاوت مفهومی در کنار هم قرار می‌دهد؛ بنابراین در کدگذاری محوری بین مقوله‌های اساسی که در کدگذاری باز گسترش یافته‌اند، ارتباطات درونی برقرار می‌شود. با توجه به توضیحات فوق‌الذکر، در کدگذاری محوری پیوند بین مقوله‌ها به شرح زیر تعیین می‌شود.

۱- مقوله اصلی (محوری): پدیده اصلی (هسته) مورد مطالعه که در اینجا، اثربخشی گزارش‌های ضمنی حسابرسی» هست.

۲- شرایط مداخله‌گر: شرایط ساختاری که به پدیده‌ای تعلق دارند و بر راهبردهای کنش و واکنش اثر می‌گذارند. آن‌ها راهبردها را در درون زمینه خاصی سهولت می‌بخشند و یا آن‌ها را محدود و مقید می‌کنند.

۳- شرایط علی: مقوله‌هایی (شرایطی) هستند که مقوله اصلی را تحت تأثیر قرار می‌دهند و به وقوع یا گسترش پدیده مورد نظر می‌انجامد. شرایط علی در داده‌ها اغلب با واژگانی نظیر وقتی، درحالی که از آنجاکه چون به سبب و به علت بیان می‌شوند.

۴- راهبردها: راهبردها مبتنی بر کنش‌ها و واکنش‌هایی برای کنترل، اداره و برخورد با پدیده مورد نظر (اثربخشی گزارش‌های ضمنی) هستند. راهبردها مقصود داشته، هدفمند بوده و به دلیلی صورت می‌گیرد. همواره شرایط مداخله‌گری نیز حضور دارند که راهبردها را سهولت می‌بخشند یا آن را محدود می‌سازند.

۵- پیامدها: نتایجی که در اثر راهبردها پدیدار می‌شود. پیامدها نتایج و حاصل کنش‌ها و واکنش‌ها هستند.

۶- بستر (زمینه): بستر یا زمینه مجموعه مشخصه‌های است که به پدیده مورد نظر دلالت می‌کند؛ یعنی محل حوادث و وقایع متعلق به پدیده. بستر نشانگر مجموعه شرایط خاصی است که در آن راهبردهای کنش و واکنش صورت می‌پذیرد.

پیامدها	راهبردها	مفروضه محوری	شرایط مداخله‌گر	شرایط علی
پیامدها: برای ادارات کل، ستاد مرکزی و ذینفعان: ۱-افزایش اعتبار و قابلیت اتکاء گزارش‌های ارسالی ۲-افزایش اعتبار مدیران دستگاه‌های اجرایی ۳-کاهش احتمال سوءاستفاده از منابع عمومی ۴-بهبود عملکرد و پاسخ‌دهی مدیران دستگاه‌های اجرایی برای حسابرس: ۱-افزایش کیفیت کارهای حسابرس ۲-رعایت استانداردها و موازین حرفه‌ای در سطح کار حسابرسی ۳-بهبود رعایت موازین حرفه‌ای در صدور گزارش و موضع‌گیری نسب به تحریفات ۴-افزایش اعتبار حسابرسان در سطح استان‌ها و ستاد ۵-ایجاد انگیزه برای پیشرفت حسابرسان	راهبردهای سطح ادارات کل ۱- التزام و پایش کیفیت فعالیت‌های حسابرسی و ارتقاء چارچوب گزارش‌ها ۲-آموزش اثربخش ۳-چرخش به موقع و مناسب هیات‌های حسابرسی ۴-انتشار نشریه و انعکاس تجارب ۵-ارائه گزارش‌های خاص و آسیب‌شناسی ۶- تحلیل‌های کاربردی از اطلاعات سنا ۷-طراحی گزارش‌ها و خروجی‌های مدنظر ذینفعان از سیستم سنا ۸- ارتباط منظم با ذینفعان گزارش	ارائه مدل نظری	شرایط مداخله‌گر در سطح ادارات کل و دیوان محاسبات کشور: کیفیت امکانات کیفیت تجربه محدودیت و فشار زمانی	شرایط علی در سطح دیوان محاسبات کل کشور: ۱- کیفیت نگرش حسابرسان به وظایف خود ۲-تعداد حسابرسان عملیاتی و ساختار هیات‌های حسابرسی ۳-میزان سابقه، تجربه و تخصص حسابرسان هیاتها در دستگاه‌های مورد رسیدگی ۴-فشرده‌گی وظایف حسابرس و تعدد گزارش‌های حسابرسی ۵-چرخش گروه‌های حسابرسی در دستگاه مورد رسیدگی ۶- پاداش برای ایجاد انگیزه و تشویق ۷- اخلاقی حرفه‌ای

عرضه‌کنندگان In put

بررسی سیستمی System

عوامل بیرونی External factors	رابطه علی بیرونی در سطح عام: ۱- عدم تخصیص اعتبار به دستگاه‌های اجرایی ۲- عدم مبادله موافقت‌نامه در مهلت قانونی شرایط علی بیرونی در سطح دستگاه‌های اجرایی: ۱- کیفیت دانش ارائه‌دهندگان اطلاعات و سیستم‌ها و بانک‌های اطلاعاتی موجود در دستگاه اجرایی ۲- میزان انطباق سیستم‌های اطلاعاتی دستگاه‌های اجرایی با نیاز حساب‌رسان ۳- کیفیت عکس‌العمل‌های دستگاه‌های اجرایی به انواع رویکردهای حساسی‌ریسی		راهبردهای بیرونی: ۱- تدوین قوانین و مقررات در خصوص تخصیص به‌موقع اعتبار به دستگاه‌های اجرایی ۲- مبادله موافقت‌نامه در مهلت قانونی ۳- ارتقاء کیفیت دانش در ارائه‌دهندگان اطلاعات ۴- کاهش شکاف عدم انطباق سیستم‌های نرم‌افزاری با نیازهای حساسی‌ریسی ۵- مدیریت عکس‌العمل‌ها و ایجاد همسویی با حداکثر استقلال در رسیدگی‌ها	
بررسی سیستمی System	شرایط علی در سطح ذینفعان: ۱- میزان مسئولیت پاسخگویی ذینفعان ۲- مدت‌زمان تصدی مسئولیت ذینفع ۳- انگیزه ذینفعان برای ارائه آمارهای صحیح و قابل اتکاء ۴- فرمت گزارش (کمی یا کیفی بودن) عملکردها ۵- قابلیت مقایسه در تحلیل‌های مربوط به عملکردها ۶- شفافیت گزارش‌ها در خصوص عملکرد موارد قانونی	شرایط مداخله‌گر در سطح ذینفعان: ۱- نیاز ذینفعان به کیفیت گزارش‌های حساسی‌ریسی ۲- توان پاسخ‌خواهی ذینفعان ۳- کیفیت دانش ذینفعان ۴- عملیاتی و کاربردی نمودن نتایج گزارش حساسی‌ریسی توسط ذینفعان ۵- نوع و کیفیت گزارش درخواست شده از جانب ذینفعان ۷- مدت‌زمان بررسی گزارش	راهبردهای متقاضی حساسی‌ریسی ۱- استقرار سیستم کنترل کیفیت اثربخش در خصوص محتوای گزارش‌ها ۲- تشکیل کمیسیون‌های تخصصی متناسب با کیفیت دانش نمایندگان جهت ارزیابی و بهره‌برداری از نتایج گزارش‌های حساسی‌ریسی ۳- دسته‌بندی اطلاعات متناسب با نیاز کمیسیون‌های تخصصی ۴- پیگیری نتایج گزارش‌ها، تبصره‌ها و موارد قانونی به‌صورت استانی ۵- تهیه گزارش‌های ضمنی در مقاطع چهار ماه یا پنج‌ماهه ۶- سطح‌بندی و اولویت‌بندی مواد قانونی به‌صورت تکلیفی و تجویزی فاقد عملکرد، وصول درآمد و ... جهت پیگیری ۷- اختصاص زمان مناسب جهت بررسی دلایل معنوم در گزارش‌های ارسالی پیرامون عدم جذب اعتبار، عدم وصول درآمدهای پیش‌بینی‌شده و انحرافات قانونی و راهکارهای ارائه‌شده	پایامدها در سطح کلان ۱- ارتقای کیفیت حساسی‌ریسی در بخش عمومی ۲- پیشگیری از فساد و سوءاستفاده‌های مالی ۳- افزایش اعتماد عمومی و کمک به تحقق عدالت ۴- رعایت حقوق عامه مردم و شفاف‌سازی ۵- تخصیص بهینه منابع ۶- ارتقای توان پاسخگویی مسئولین ۷- افزایش اثربخشی حساسی‌ریسی و دستیابی به اهداف ۸- بازخورد در جهت بهبود روند کاری دستگاه‌های اجرایی
بستر				
<p>۱- ساختار علمی، تخصصی، اداری و فرهنگی دیوان محاسبات ۲- توسعه‌یافتگی و امکانات دستگاه ای اجرایی ۳- توسعه‌یافتگی و جایگاه حرفه‌ای حساسی‌ریسی دیوان محاسبات در کشور</p>				

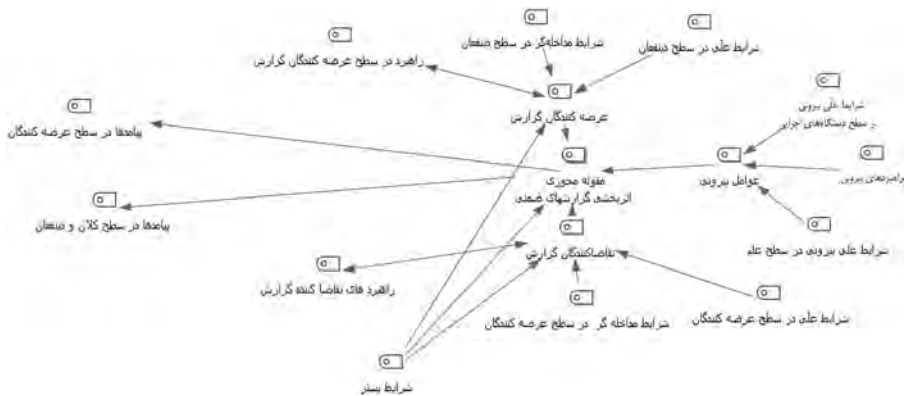
۳- کدگذاری انتخابی و خلق نظریه: سومین عملیات در تحلیل نظریه‌پردازی زمینه‌بنیاد، کدگذاری انتخابی است. در این کدگذاری، هدف یکپارچه‌سازی و در کنار هم قرار دادن فرضیه‌ها و گزاره‌های به‌دست‌آمده و تحلیل رو به رشد است. در مجموع هدف از انواع کدگذاری، ساختن نظریه انتزاعی درباره داده‌ها است، یعنی نظریه‌ای که در داده‌ها ریشه دارد و زمینه‌ای شده است (اشتراوس و کوربین، ۱۹۹۸).

در خصوص تدوین و خلق نظریه مداحی (۱۳۹۲) عنوان می‌کند بنا به نظر کراسول (۲۰۰۴) یک نظریه‌پرداز زمینه‌بنیاد می‌تواند نظریه خود را به سه شیوه ممکن ارائه نماید:

- ۱- به صورت نمودار (الگو)،
- ۲- به شکل تشریحی و روایت یک داستان و
- ۳- به صورت مجموعه‌ای از گزاره‌ها

در این پژوهش الگوی خلق شده به دو شکل ارائه می‌شود بدین منظور ابتدا از طریق نمودار الگوی اثربخشی گزارش‌ها برای ذینفعان ارائه گردیده و در ادامه الگوی مذکور روایت و تشریح می‌گردد.

الگوی پارادایمی اثربخشی گزارش‌ها برای ذینفعان



منبع: یافته‌های پژوهشگر (خروجی نرم‌افزار MAXQDA12)

۳-۴- بررسی اعتباربخشی به الگوی اثربخشی گزارش‌ها برای ذینفعان

توجه به اعتبار تحقیقات موجب اطمینان نسبت به نتایج آن می‌گردد در سال‌های گذشته در تحقیقات مختلفی معیارهای متفاوتی برای ارزیابی پژوهش‌های کیفی از جمله تحقیقات مبتنی بر نظریه‌پردازی زمینه‌بنیاد ارائه شده است (مداحی، ۱۳۹۳). همان‌گونه که سیل^۱ یادآور می‌شود اصرار بر ایجاد معیارهایی برای قضاوت درباره کیفیت و صحیح بودن مطالعات، کنترل نشدن به نظر می‌رسد تفاوت در تأکید بازتاب سرسپردگی پژوهشگران متفاوت به روش‌های متفاوت است لیکن

1. seale

در کل توافق‌ها و همپوشانی‌هایی بین این معیارها دیده می‌شود (صدوقی، ۱۳۸۷). در پژوهش حاضر نیز همانند پژوهش مداحی (۱۳۹۲) پس از تحلیل داده‌های حاصل از مصاحبه‌ها به روش کدگذاری سه‌گانه، با توجه به رویکرد نظریه‌پردازی زمینه‌بنیاد، به منظور اعتباربخشی به الگو و نتایج تحقیق از طریق زاویه‌بندی داده‌ها، کنترل اعضاء و معیار مقبولیت^۱ استفاده شده است.

کوربین و اشتراوس^۲ (۲۰۰۸) معیار مقبولیت را برای تحقیق کیفی ارائه نموده‌اند. منظور از مقبولیت این است که یافته‌های پژوهش تا چه حدی می‌تواند به گونه‌ای باورپذیر، منعکس‌کننده تجارب مشارکت‌کنندگان، محقق و خوانندگان در ارتباط با پدیده مورد نظر باشد. به این منظور ارزیابی کیفیت پژوهش حاضر بر مبنای شاخص مزبور نیز صورت گرفته است.

اجماع داده‌ها یعنی استفاده از منابع چندگانه داده‌ها، مانند گردآوری داده‌ها از گروه‌های مختلف، محیط‌های مختلف، یا در زمان‌های مختلف. به‌طور کلی، زمانی که برای گردآوری داده‌ها از بیش از یک دیدگاه استفاده می‌شود، تصویر کامل‌تری به دست خواهد آمد. در این تحقیق به‌منظور تدوین الگوی جامع برای اثربخشی گزارش‌ها برای ذینفعان، تلاش گردید تا دیدگاه‌ها و نظرات حساب‌رسان خبره و باسابقه نظیر مدیران، معاونین و حساب‌رسانی که به اهداف پژوهش می‌توانستند کمک نمایند بهره گرفته شود.

کنترل اعضاء^۳ یا اعتبار پاسخگو تکنیکی است که بدان وسیله محقق مفروضات خود را با یک یا چند نفر از افراد مطلع تحت بررسی کنترل می‌کند و این تکنیک جهت تأیید تفاسیر پژوهشگر به کار می‌رود. در این روش پژوهشگران از دیدگاه مشارکت‌کنندگان و افراد مطلع، برای برقرار ساختن اطمینان‌پذیری یافته‌ها و تفاسیر استفاده می‌کند.

در این راستا، در پژوهش حاضر پس از تحلیل داده‌های حاصل از مصاحبه‌ها به روش کدگذاری سه‌گانه، به‌منظور اعتباربخشی به الگوی تحقیق، متغیرهای استخراج‌شده از مصاحبه‌ها و نتایج حاصل، به ۴ نفر ارائه‌شده و مورد پالایش قرار گرفته است.

۴- تشریح الگوی اثربخش گزارش‌های ضمنی برای ذینفعان

عوامل مؤثر بر اثربخشی گزارش‌های ضمنی دارای طیف گسترده‌ای هست. بررسی موضوع اثربخشی از دیدگاه سیستمی در این تحقیق صورت پذیرفته است. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که اثربخشی گزارش‌ها صرفاً تحت تأثیر عرضه‌کنندگان و تقاضاکنندگان گزارش‌ها نیست بلکه متأثر از عوامل بیرونی نیز قرار دارد. این موضوع از این حیث حائز اهمیت است که هر یک از عوامل عنوان‌شده دارای توان تأثیرگذاری متفاوتی بر محتوای اطلاعاتی گزارش‌ها به‌واسطه وجود انگیزه‌های گوناگون می‌باشند. در ادامه الگوی اثربخشی گزارش‌های ضمنی برای ذینفعان با توجه به روش تحقیق ارائه و سپس به تشریح آن در سه سطح عرضه‌کنندگان گزارش، تقاضاکنندگان

1. Credibility

2. Corbin & Strauss

3. Member checking

گزارش و عوامل بیرونی پرداخته شده است.

۴-۱- عرضه‌کنندگان گزارش حسابرسی و تفریغ بودجه

۴-۱-۱- شرایط علی در سطح دیوان محاسبات کل کشور و ادارات کل در استان‌ها

بر اساس استانداردهای حسابرسی، کنترل کیفیت نظامی است که مؤسسه‌های ارائه‌کننده خدمات حسابرسی و سایر خدمات اعتباربخشی باید برای کسب اطمینان معقول از این که الزامات استانداردهای حرفه‌ای، قانونی و مقرراتی رعایت می‌شود و گزارش‌ها، مناسب شرایط موجود صادر می‌شود، طراحی و برقرار کنند. رعایت استانداردهای حسابرسی، آیین رفتار حرفه‌ای و مقررات حاکم بر فعالیت حسابرسان، بر همه کسانی که در حسابرسی و دیگر خدمات اعتباربخشی اشتغال دارند، ضروری است. کنترل کیفیت به رعایت الزامات یادشده می‌انجامد و می‌تواند با رفع کاستی‌ها متناسب با نظام کنترل کیفیت موجب ارتقای سطح کیفی و به تبع آن اثربخشی گزارش‌های ارسالی در مقاطع آتی گردد. در همین راستا می‌توان عنوان نمود، کسب موفقیت در حرفه مرهون وجود استانداردهای حرفه‌ای مصوب و اشتغال افراد حرفه‌ای و باتجربه در آن هست لذا وجود استانداردهای مزبور که بر خواسته از نیت واقعی حسابرسی آن نهاد حرفه‌ای هست وافی به موضوع بوده و در طی زمان موجب افزایش کیفیت کار و درنهایت امکان اثربخشی گزارش‌ها را افزایش خواهد داد.

در خصوص شفافیت چارچوب‌های گزارشگری نیز می‌توان عنوان نمود که شفافیت چارچوب‌های گزارشگری موجب ایجاد درک مشترک بین حسابرسان و دستگاه‌های اجرایی پیرامون عملکرد بندهای قانونی می‌گردد و سهولت انتقال اطلاعات به ذینفعان را در پی خواهد داشت. پیوستگی موارد مذکور بر اثربخشی گزارش‌ها مؤثر خواهد بود.

آموزش‌های کاربردی و آگاهی بخشی متناسب با ماهیت دستگاه‌های مورد رسیدگی و بهره‌گیری از حسابرسان باسابقه راه‌کارهای عملیاتی برای حصول اهداف حسابرسی هست. ساختارهای متفاوت دستگاه‌های اجرایی مورد رسیدگی نیازمند به کارگیری ترکیب‌های مختلفی از حسابرسان در آن دستگاه هست. بونر و همکاران (۱۹۹۶) عنوان می‌کنند که تجربه در یک زمینه به دانش ساختاریافته منجر می‌شود. حسابرسان باسابقه به این دلیل که مدت‌زمان بالایی را در یک مجموعه خاص رسیدگی کرده‌اند، دارای تجربی هستند که سایر حسابرسان فاقد آن می‌باشند بنابراین توانایی آن‌ها برای کشف تحریفات و اشتباهات بااهمیت در اطلاعات افشاء شده توسط دستگاه‌های اجرایی بیش از سایر حسابرسان هست. علاوه بر این تلاش مضاعف ایشان به این دلیل است که توقعات موجود با توجه به حسن سابقه و تجربه آن‌ها برآورده گردد و سعی می‌کنند از هیچ اشتباه یا تحریف بااهمیتی غافل نشوند (شمس زاده و همکاران؛ ۱۳۹۵). با در نظر گرفتن موارد فوق استفاده از آموزش‌های کاربردی و ایجاد شناخت از دستگاه‌های اجرایی برای حسابرسان و بهره‌گیری از حسابرسان باسابقه در کنار نیروهای کم‌تجربه بر کیفیت نتایج حسابرسی و پیرو آن بر اثربخشی گزارش‌ها می‌تواند مؤثر واقع گردد.

وظایف حسابرِس و حجم گزارش‌های قابل‌ارائه که پیش‌تر در برنامه جامع حسابرسی لحاظ گردیده دارد. در نهایت مدیریت گروه‌های حسابرسی با توجه به موارد عنوان‌شده می‌تواند تأثیر قابل‌توجهی بر اثربخشی گزارش‌ها داشته باشد.

انگیزش یکی از ساده‌ترین و درعین‌حال پیچیده‌ترین وظایف مدیریت است. سادگی آن از این‌روست که افراد اصولاً به رفتاری که احساس کنند پاداشی در پی دارد جذب و برانگیخته می‌شوند؛ بنابراین برانگیختن شخص نباید کار چندان سختی باشد، فقط باید خواسته اشخاص مشخص گردد تا بتوان از آن به‌عنوان پاداش (انگیزه) استفاده کرد اما در همین مرحله، انگیزش پیچیده می‌شود اول اینکه آنچه را که یک نفر به‌عنوان پاداش، مهم تلقی می‌کند، ممکن است برای شخص دیگری مهم نباشد. با این حال، علیرغم پیچیدگی انگیزش، تردیدی نیست که انگیزش اساس مدیریت است. مدیران امور را به دست افراد دیگر انجام می‌دهند و در صورتی که نتوانند به نحوی آن‌ها را تشویق به کار کنند، در مدیریت موفق نخواهند شد؛ بنابراین بهتر است که پیچیدگی انگیزش را به‌عنوان یک واقعیت قبول کنیم و به تعمق در آن و بررسی انگیزش کارکنان پردازیم (دارایی و دانایی، ۱۳۹۴). برانگیختن حسابرسان توسط مدیران در جهت اهداف مدنظر در گزارش‌های حسابرسی از استراتژی‌های مدیران هست و حصول اهداف را ممکن می‌سازد. لذا می‌توان عنوان نمود وجود پاداش برای ایجاد انگیزه و تشویق حسابرسان امکان اثربخشی گزارش‌ها می‌تواند افزایش دهد.

۴-۱-۳- شرایط مداخله‌گر در سطح ادارات کل و دیوان محاسبات کشور

بر اساس تعریف ارائه‌شده، شرایط علی مقوله اصلی را تحت تأثیر قرار می‌دهند و مانند متغیر تعدیل‌گر در تحقیقات عمل می‌کند. در سطح عرضه حسابرسی بر اساس مصاحبه‌های صورت گرفته سه مقوله عنوان‌شده در این قسمت در الگو، بر اثربخشی گزارش‌ها مؤثر می‌باشند. برخورداری و امکان استفاده حسابرِس از امکانات موجود، کیفیت تجربه حسابرِس و محدودیت زمانی و نیروی کار مواردی می‌باشند که اثربخشی گزارش‌ها را تحت تأثیر قرار می‌دهند. دو مقوله اول تأثیر مثبت بر روند اثربخشی گزارش‌ها می‌تواند داشته باشد لیکن محدودیت زمانی و نیروی کار از موانع ارتقاء اثربخشی گزارش‌ها عنوان‌شده است. از مهم‌ترین محدودیت‌های مزبور می‌توان به هم‌زمانی تهیه گزارش‌ها با سایر امور محوله به حسابرسان اشاره نمود.

۴-۱-۴- راهبردهای سطح ادارات کل

از منظر عرضه‌کنندگان گزارش حسابرسی، هدایت گزارش‌ها به سمت اثربخشی مستلزم صرف زمان و هزینه جهت تأمین نیروی انسانی متخصص و ابزارها و امکانات لازم، برنامه‌ریزی، نظارت و سرپرستی، آموزش، بهره‌مندی از تجارت سایر حسابرسان اعمال مراقبت‌های حرفه‌ای لازم و رعایت کامل استانداردهای حسابرسی و آیین رفتار حرفه‌ای است، بنابراین دستیابی اهداف مدنظر در گزارش ضمنی دارای پیچیدگی‌ها و معلول عوامل متعددی است لذا شرط اصلی برای اثربخش

شدن گزارش وجود التزام و پایش کیفیت فعالیت‌های حسابرسی هست. چرخش هیات‌های حسابرسی در دستگاه‌های مختلف جهت افزایش تجربه و همراهی حسابرسان باسابقه با حسابرسانی که تجربه‌ای در دستگاه مورد رسیدگی ندارند در بلندمدت می‌تواند به بهبود کیفیت اطلاعات درج‌شده در گزارش‌ها بیانجامد. لازم به ذکر است که وجود کیفیت پیش‌نیاز اثربخشی گزارش‌ها هست. در حالت کلی با توجه به نتایج به‌دست‌آمده، اگر تغییر گروه‌های حسابرسی به‌صورت دوره‌ای (۲ و حداکثر ۳ سال) در دستگاه‌های اجرایی انجام گیرد، استقلال گروه‌های حسابرسی بیشتر حفظ می‌گردد. روابط طولانی‌مدت حسابرسان در دستگاه‌های اجرایی، توان نظارتی حسابرسان و همچنین کیفیت حسابرسی را کاهش می‌دهد لذا بهینه‌سازی مدت‌زمان حضور حسابرسان در دستگاه‌های اجرایی موجب ارتقاء کیفیت کار و می‌تواند بر اثربخشی گزارش‌ها مفید واقع شود.

یکی از مظاهر توسعه حرفه در یک صنعت انتشار نشریه‌ای جهت ارائه مباحث گوناگون پیرامون صنعت یا حرفه از دیدگاه صاحب‌نظران مربوطه هست. این‌گونه نشریات به دلیل بررسی جنبه‌های مختلف عملیات و رویدادها و ارائه راهکار می‌تواند به رشد حرفه کمک نماید. همچنین از این ابزار می‌توان به‌عنوان پلی برای انتقال تجارب حسابرسان باسابقه به حسابرسان نوپا بهره برد. انتظار می‌رود این امر در نهایت با توجه به هم‌افزایی آن بتواند باعث ارتقاء کیفیت گزارش‌ها و به‌تبع آن اثربخشی گزارش‌ها گردد.

با توجه به اینکه شروع هر فعالیت حسابرسی به‌مانند یک تحقیق میدانی در مواجهه با واقعیت‌ها هست لذا نتایج گزارش‌هایی که به‌منظور آسیب‌شناسی قوانین و یا ضعف‌های عملکردی دستگاه اجرایی به‌صورت تحقیق میدانی و متکی بر شواهد تهیه می‌گردد می‌تواند ذینفعان مذکور را برای تصمیم‌سازی‌های کلان بهتر راهنمایی نماید. همچنین در موضوعات ارائه‌شده جهت گزارش‌های خاص، مدنظر قرار دادن میزان کاربردی بودن آن‌ها و قابلیت استفاده از نتایج گزارش‌های مذکور در برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری‌های کلان می‌تواند بر اثربخشی همراهی این‌گونه گزارش‌ها در پیوست‌های گزارش ضمنی کمک نماید.

بستر سامانه نظارت الکترونیک (سنا) دیوان محاسبات به لحاظ وجود پایگاه اطلاعاتی بسیار غنی که هر ساله در حال تکمیل شدن است به‌صورت بالقوه امکان تبدیل به داده‌های بزرگ^۱ را دارد. داده‌های بزرگ اصطلاحی رایج است که رشد و در دسترس بودن داده‌ها، چه ساختارمند و چه غیرساختارمند را توصیف می‌کند. داده‌های بزرگ حائز اهمیت است زیرا داده‌های بیشتر به تحلیل‌های دقیق‌تر می‌انجامد. تحلیل‌های دقیق‌تر منجر به تصمیم‌گیری‌های مطمئن‌تری شده و تصمیمات بهتر، می‌تواند به معنای کارایی بیشتر عملیات، کاهش هزینه‌ها و کاهش ریسک‌ها باشد لذا سامانه سنا می‌تواند به‌واسطه موارد عنوان‌شده کمک شایانی با تحلیل اطلاعات ورودی به آن و استخراج و پایش اهداف مدنظر مقنن فراهم نماید. جهت بهره‌مندی از این ظرفیت می‌بایست نسبت به طراحی گزارش‌هایی که خروجی آن‌ها مورد درخواست ذینفعان باشد اقدام

نمود. در صورت عملیاتی نمودن این امر تحلیل‌های صورت پذیرفته می‌تواند کمک فراوانی به ذینفعان نماید که این امر مستلزم اخذ نظرات ایشان و طراحی گزارش‌ها در بستر سنا هست.

۱-۴-۴- راهبردهای حسابرسی در سطح فعالیت‌های حسابرسی

پیروی از استانداردهای حسابرسی و استاندارد کنترل کیفیت در کار و عملیات باعث افزایش کیفیت کار و فعالیت حسابرسی و همچنین بهبود روند رسیدگی می‌گردد که در نهایت بر اثربخشی گزارش‌های حسابرسی مؤثر خواهد بود. دیوان محاسبات در ابتدای راه تدوین استانداردهای حسابرسی بوده و این موضوع می‌بایست با اخذ نظرات حساب‌رسان و همچنین سایر مراجع حرفه‌ای و علمی، تدوین و یا بازبینی گردد تا سطح کیفی آن‌ها ارتقاء و روزآمد شود.

به دلیل ضیق وقت ذینفعان جهت مطالعه و تجزیه و تحلیل اطلاعات مندرج در گزارش‌های حسابرسی استفاده از تحلیل‌های کیفی در قالب نمودارهای توصیفی در گزارش‌های ضمنی باعث درک بهتر ایشان و احاطه بیشتر نسبت به موضوع و نحوی عملکرد در زمان کوتاه می‌گردد لذا بهره‌گیری از تحلیل‌های کیفی می‌تواند بر اثربخشی گزارش‌ها مؤثر باشد.

چک‌لیست‌ها مجموعه‌ای از فعالیت‌های منظم در خصوص موضوعاتی است که می‌بایست برای تکمیل آن فعالیت انجام شود و برای هر عمل تکرار شونده‌ای مناسب هست. وجود چک‌لیست باعث نظم بیشتر در انجام کارها شده و تمامی جوانب موضوع مربوطه در آن نیز مدنظر قرار می‌گیرد و در صورت استاندارد بودن باعث افزایش کیفی خروجی نیز خواهد شد. همچنین در دوره‌های منظم می‌توان با بازبینی آن به بهبود مستمر فعالیت مربوطه کمک نمود. چک‌لیست‌های تدوین شده در امور حسابرسی به دلیل اینکه تمام جوانب مدنظر مقنن را پوشش می‌دهد می‌تواند برای پایش قوانین مفید واقع گردد و همچنین راهنمای حساب‌رسان برای کنترل رعایت قوانین و مقررات باشد.

۲-۴- تقاضاکنندگان (ذینفعان) گزارش‌ها حسابرسی و تفریغ بودجه

۱-۲-۴- شرایط علی در سطح ذینفعان

پاسخگویی ذینفعان به معنای تعهد و مسئولیت‌پذیری ایشان به منظور تأمین خواسته‌ها و منافع مشروع ذینفعان اصلی یعنی مردم هست. وظیفه پاسخگویی درباره نتایج و دستاوردهای مربوط به منابع کشور به دلیل اعطاء نمایندگی از جانب مردم بر ایشان مترتب گردیده است. پاسخگویی بیرونی مناسب می‌تواند اعتماد، مشروعیت، مشارکت و حمایت ذینفعان اصلی را به همراه داشته باشد و در موفقیت و تعالی نمایندگان محترم نقش کلیدی دارد. انتظار بر آن است که هراندازه وجود مسئولیت پاسخگویی در میان نمایندگان مردم بیشتر باشد و این موضوع اگر مقید به مدت‌زمان مشخص و همچنین منطبق با واقعیت‌های موجود در جامعه به صورت صحیح و قابل اتکاء صورت پذیرد، می‌تواند بر تدوین گزارش‌ها مبتنی بر نیازهای پاسخگویی مؤثر واقع گردد. لذا می‌توان انتظار داشت اثربخشی چنین گزارش‌هایی محتمل باشد.

شفافیت، هسته مرکزی گزارشگری برای ذینفعان است. شفافیت ذینفعان را در شناخت

وضعیت محیطی و عملکرد دستگاه‌های اجرایی یاری می‌دهد. هراندازه گزارش عملکرد موارد قانونی ساده و قابل درک و کیفی باشد و همچنین بتوان عملکرد مواد قانونی را با عملکرد سنوات گذشته مقایسه و تحلیل نمود، منجر به ایجاد ارتباط بهتر گزارش‌ها با ذینفعان شده و اثربخشی گزارش‌ها را ارتقاء خواهد شد.

۴-۲-۲- شرایط مداخله‌گر تقاضا در سطح ذینفعان

تحقیقات اجتماعی نشان می‌دهد که تحولات موجود در جامعه پویا بوده و برای شناخت و درک بهتر آن‌ها نیاز به بررسی مستقل و باکیفیت هست این‌گونه تحولات منجر به پررنگ‌تر شدن نقش اساسی گزارش‌های مالی قابل اعتماد و باکیفیت شده است. تحولات مزبور همچنین نشانگر اهمیت کیفیت حسابرسی در دیگر جنبه‌ها و زمینه‌های گزارشگری مالی هست. حسابرسی مستقل، بخش مهم نظارت و بازرسی زیربنایی سازمانی و یک فعالیت مهم مبتنی بر منافع عمومی است که اطمینان می‌بخشد اطلاعات موجود در گزارش‌ها به‌طور منصفانه و صحیح ارائه شده است (اسدی و دارابی، ۱۳۹۱). وجود حسابرسی باکیفیت لازمه اثربخشی نتایج آن در قالب انواع گزارش‌ها هست. هر چه این سازوکارها قوی‌تر مورد عمل قرار گیرد، شفافیت گزارش‌ها برای ذینفعان آن بیشتر می‌شود. تقاضای این‌گونه گزارش‌ها بسته به کیفیت دانش، نیاز و پاسخگویی ذینفعان و یا استفاده از آن برای تصمیم‌سازی‌های گوناگون هست. در صورتی که بتوان به‌صورت مفید و کاربردی نسبت به عملیاتی نمودن نتایج گزارش‌ها با اختصاص زمان مناسب برای تعمیق درک گزارش‌ها ارسالی، اقدام مقتضی صورت داد می‌توان آن‌ها را اثربخش قلمداد نمود.

۴-۲-۳- راهبردهای متقاضی حسابرسی

به دلیل حجم بالای انواع گزارش‌ها ارسالی و لزوم پرداختن به کیفیت آن‌ها دیوان محاسبات می‌بایست از یک سیستم کنترل کیفیت اثربخش به‌صورت دائمی که مسئول پایش کیفیت گزارش‌ها باشد بهره‌بردارد لذا این امر مستلزم ساماندهی فرآیندی بدین منظور توسط ذینفعان هست. تشکیل کمیسیون‌های تخصصی متناسب باکیفیت دانش نمایندگان جهت ارزیابی و بهره‌برداری از نتایج گزارش‌های حسابرسی و دسته‌بندی اطلاعات متناسب با نیاز کمیسیون‌های تخصصی می‌تواند به ایجاد اثربخشی گزارش‌ها کمک شایانی نماید.

یکی از نکات قابل ذکر در ارزیابی گزارش‌های ضمنی بررسی و پیگیری موارد مندرج در گزارش‌های قبلی هست که می‌بایست عدم رعایت قوانین، عدم اجرای کامل، فاقد عملکرد بودن و یا مواردی که منجر به خسارت به بیت‌المال شده مدنظر قرار گیرد. شناسایی عوامل و موانعی که موجب عدم اجرای اهداف مقنن گردیده می‌بایست مدنظر قرار گیرد تا مورد تحلیل و پیگیری واقع و در جهت رفع آن‌ها اقدام مقتضی صورت پذیرد. این امور باعث می‌گردد تا اهداف مدنظر مقنن پوشش داده‌شده و اثربخشی گزارش حاصل آید.

سطح‌بندی و اولویت‌بندی مواد قانونی به‌صورت تکلیفی و تجویزی و یا سایر طبقه‌بندی‌های

موردنیاز جهت پیگیری می‌تواند به ایجاد یک ساختار نظام‌مند منجر گردد تا شکاف‌های موجود بررسی و در صورت نیاز نسبت به مرتفع کردن آن‌ها اقدامات لازم صورت پذیرد. این موضوع موجب صرفه‌جویی در زمان و جلوگیری از دوباره‌کاری می‌شود. همچنین در صورتی که بتوان گزارش‌های حسابرسی ضمنی را برای دو مرحله در سال پیش‌بینی کرد می‌توان به کیفیت آن بیشتر اتکاء نمود این موضوع باعث گزارش عملکرد بندهای قانونی می‌گردد که در ابتدای سال عموماً به دلیل عدم مبادله موافقت‌نامه و عدم تخصیص اعتبار امکان گزارش اثربخش برای ذینفعان را میسر نمی‌سازد. لذا انتظار می‌رود در صورت پیش‌بینی گزارش‌های ضمنی طی دو مرحله (۴ یا ۵ ماهه و ۸ یا ۹ ماهه) اثربخشی لازم مقدور گردد. در نهایت اختصاص زمان مناسب جهت بررسی دلایل عنوان‌شده در گزارش‌های ارسالی پیرامون عدم جذب اعتبار، عدم وصول درآمدهای پیش‌بینی‌شده و انحرافات قانونی و راهکارهای ارائه‌شده و اتخاذ راه‌حل منجر به اثربخشی گزارش‌ها خواهد گردید.

از دیگر انواع سطح‌بندی‌ها که می‌تواند به اثربخشی گزارش‌ها کمک شایانی نماید احصاء مواردی از قانون است که به‌صورت فاقد عملکرد در گزارش‌ها بیان شده‌اند، زیرا دلایل عدم وجود عملکرد مفاد قوانین تحت پیگیری در گزارش‌ها ممکن است رسیدگی‌ها را متوجه مشکلی در سیستم دستگاه اجرایی نماید که قابلیت مرتفع نمودن آن چندان مشکل نباشد. همچنین دیگر موارد بااهمیتی که می‌تواند باعث ارتقاء اثربخشی گزارش‌ها گردد پیگیری عملکرد بندهایی از قانون در گزارش‌های ضمنی هست که عدم اجرای آن‌ها منجر به ورود ضرر و زیان به بیت‌المال می‌شود.

یکی از کارترین و مهم‌ترین مؤلفه‌های گزارش حسابرسی ضمنی، پیگیری وصول درآمدها و علت عدم وصول به‌موقع آن در دستگاه‌های اجرایی هست، وصول به‌موقع درآمدها و واریز آن به خزانه از این حیث حائز اهمیت است که منجر به گردش چرخه اقتصادی و صرف آن در سایر بخش‌های مربوطه می‌گردد. لذا صرف انرژی در جهت وصول مطالبات می‌تواند اثربخشی پیگیری‌ها در وصول درآمد را به ارمغان آورد.

۳-۴- عوامل بیرونی

۳-۴-۱- شرایط علی بیرونی در سطح عام

صرف‌نظر از سایر دلایلی که بر نحوه اجرا و عملکرد بندهای قانونی تأثیرگذار هست، مبادله موافقت‌نامه در مهلت قانونی و تخصیص به‌موقع اعتبار به دستگاه‌های اجرایی از مهم‌ترین عوامل مؤثر و محرک اجرایی شدن مواد قانونی بوده که خارج از کنترل عرضه‌کنندگان و تقاضاکنندگان گزارش حسابرسی هست. عدم رعایت مهلت زمانی برای مبادله موافقت‌نامه و تخصیص‌های دیر هنگام در سال‌های اخیر عملکرد مواد قانونی را تحت تأثیر قرار داده است. لذا نظام‌مند شدن تخصیص‌ها و مبادله موافقت‌نامه در مهلت مقرر باعث عدم سردرگمی دستگاه‌های اجرایی نسبت به فعالیت‌های خود می‌گردد که می‌بایست موضوعات فوق به‌عنوان عواملی که اثربخشی گزارش‌ها

را تحت تأثیر قرار می‌دهد مدنظر قرار گیرد.

۴-۳-۲- شرایط علی بیرونی در سطح دستگاه‌های اجرایی

کیفیت دانش ارائه‌دهندگان اطلاعات در دستگاه‌های اجرایی طیف گسترده‌ای را دربرمی‌گیرد. منظور از کیفیت دانش در دستگاه مورد رسیدگی وجود اشرف نسبت به فعالیت‌های دستگاه مورد رسیدگی، سیستم‌ها و پایگاه‌های اطلاعاتی موجود در آن از جانب اشخاص ارائه‌دهنده اطلاعات و درک نیازهای عنوان‌شده از سوی حسابرس هست. میزان انطباق موارد مذکور با نیازهای عنوان‌شده می‌تواند علاوه بر روند حسابرسی بر کیفیت آن نیز مؤثر واقع گردد. اشخاصی که اشرف کمتری نسبت موضوعات حسابرسی داشته باشند با ارائه اطلاعات ناقص و یا غیردقیق اهداف حسابرسی را تحت تأثیر قرار خواهند داد و امکان نتیجه‌گیری و قضاوت اشتباه را برای حسابرس ایجاد خواهند کرد.

در برخی موارد وجود موضوعات گوناگون در موضوعات تحت رسیدگی بعضاً آمیخته با منافع کارکنان شاغل در دستگاه‌های اجرایی بوده که این موضوع سبب محافظه‌کاری ایشان در ارائه اطلاعات به حسابرسان می‌گردد. درجه محافظه‌کاری بسته به نوع اطلاعات و میزان اشتراک اطلاعات با منافع گروه‌های شاغل در دستگاه اجرایی متفاوت هست و موجب بروز عکس‌العمل‌های متفاوتی از جانب ایشان می‌گردد. رابطه مزبور می‌تواند نوعی رابطه نمایندگی قلمداد گردید به این صورت که اگر حسابرسان دیوان را حافظ بیت‌المال قلمداد نماییم و تعلق دستگاه‌های اجرایی نیز به آحاد جامعه بوده و مسئولین شرکت مشابه کارگزاران جامعه می‌باشند. لذا شکل‌گیری رابطه نمایندگی هرچند به‌صورت ضعیف محتمل هست. ارائه اطلاعات آمیخته با این نوع واکنش‌ها نمی‌تواند به‌طور کامل صحیح و قابل اتکاء باشد و این موضوع بر روی اثربخشی مقاصد حسابرسی مؤثر خواهد بود.

۴-۳-۳- راهبردهای بیرونی

در سیستم‌های دولتی وجود تخصیص به مفهوم وجود جوهره اصلی فعالیت در دستگاه‌های اجرایی بشمار می‌رود. تدوین قوانین و مقررات در خصوص تخصیص به‌موقع اعتبار به دستگاه‌های اجرایی و همچنین ایجاد سازوکارهای بهتر در جهت مبادله موافقت‌نامه در مهلت قانونی مقرر، موجب عملیاتی شدن مفاد قوانین مصوب و امکان بررسی و مشاهده اثرات آن در جامعه می‌گردد که بعد از انجام مفاد موافقت‌نامه و بودجه دستگاه اجرایی، حسابرسان نسبت به نحوه اجرای آن اظهار نظر می‌نمایند لذا به نظر می‌رسد که می‌بایست در جهت بهبود موارد مذکور گام‌های بهتری برداشته شود.

بهبود مستمر در زمینه مورد فعالیت در دستگاه‌های اجرایی و حمایت از برگزاری دوره‌های آموزشی کاربری موجب ارتقاء کیفیت دانش در ارائه‌دهندگان اطلاعات می‌گردد. این موضوع در با لحاظ کاهش شکاف عدم انطباق سیستم‌های نرم‌افزاری با نیازهای حسابرسی موجب

ایجاد اطلاعات مفید برای اهداف حسابرسی خواهد گردید که در نهایت باعث تقویت اثربخشی گزارش‌های تدوین‌شده می‌گردد.

۴-۴- شرایط بستر

راهبردهای دستیابی به اثربخشی گزارش‌های حسابرسی از سوی ذینفعان گزارش‌های مزبور یا تهیه‌کنندگان آن‌ها معلول عوامل زمینه‌ای و بستر مربوط به تهیه گزارش‌ها بوده که بر اساس نتایج به‌دست‌آمده می‌توان به عواملی چون

- ۱- ساختار علمی، تخصصی، اداری و فرهنگی دیوان محاسبات.
 - ۲- ابزارها و امکانات حسابرسی دیوان محاسبات و دستگاه‌های اجرایی.
 - ۳- توسعه‌یافتگی و جایگاه حرفه‌ای حسابرسی دیوان محاسبات در کشور اشاره نمود.
- با عنایت به نتایج حاصل از مصاحبه‌های صورت گرفته می‌توان عنوان نمود گزارش‌های تهیه و ارائه‌شده حاصل بررسی‌های زنجیره‌ای در طول فرآیند حسابرسی دیوان بوده که در نهایت تحت تأثیر ویژگی‌های چون توان علمی و تخصصی و فرهنگی تهیه‌کنندگان و بررسی‌کنندگان اولیه گزارش‌ها و فرآیندهای اداری قرار دارد، لذا وجود توافق گروهی و تقویت فرهنگ مشارکت بین ایشان ضروری است. بالاترین جایگاه فرهنگ، مربوط به نهادینه نمودن وظیفه اصلی دیوان محاسبات در قالب پاسداری از بیت‌المال و پاسخگویی حسابرس در مقابل ذینفعان گزارش‌ها حسابرسی و همچنین پاسخگویی برخی از ذینفعان در مقابل جامعه می‌باشند.
- اثربخشی گزارش‌ها وابسته به وجود ابزار و امکانات جهت تحقق اهداف آن هست در بین نمونه آماری اذعان به این موضوع که وجود دارد که امکانات به‌روز هم در دیوان و هم در دستگاه‌های اجرایی سبب استفاده از حداکثر توان تخصصی حسابرسان برای بررسی جوانب مختلف موضوعات حسابرسی می‌گردد و درعین حال سبب ارائه گزارش‌های قابل اتکاء نیز می‌گردد میزان توسعه‌یافتگی ابزارها و امکانات یکی از شرایط بستر است که بر خروجی حسابرسی‌های صورت گرفته تأثیر با قابل‌ملاحظه‌ای دارد.

میزان توسعه‌یافتگی و جایگاه حرفه حسابرسی در دیوان محاسبات کشور، بستر اصلی اثربخشی گزارش‌های حسابرسی است. دستگاه‌های اجرایی دیوان محاسبات را به‌عنوان مرجع تخصصی در رابطه با قوانین مالی و محاسباتی می‌داند. دلیل این مدعا وجود استعلام‌های گسترده دستگاه‌های مزبور از دیوان محاسبات هست که گه‌گاه به دلیل وجود استعلامات زیاد پاسخ‌دهی به آن‌ها زمان‌بر گردیده است. لذا می‌توان عنوان نمود که جایگاه حرفه‌ای آن در سطح کشور در بین دستگاه‌های اجرایی تأیید شده است. در چنین شرایطی اثربخشی گزارش‌های حسابرسی از منظر ذینفعان آن از قابلیت اتکاء بیشتری برخوردار خواهد بود. از طرف دیگر قدمت دیوان محاسبات و تجربه‌اندوزی آن و ایجاد سیستم‌های نظارت الکترونیکی در سطح کشور که امکان اخذ گزارش‌های متنوع را برایان فراهم می‌سازد حاصل توسعه آن و پرداختن به نیازهای ایجادشده برای پاسخ‌دهی بهتر هست. علاوه بر موارد عنوان‌شده دیوان محاسبات در سنوات اخیر به‌عنوان

یک‌نهاد حرفه‌ای اقدام به تدین استانداردهای حسابرسی و دستورالعمل‌های مربوط به بررسی قوانین و مقررات نموده که این موضوع نشان‌دهنده ورود به سطوح حرفه‌ای توسط آن هست.

۵- نتیجه‌گیری

هدف اصلی حسابرسی ضمنی، بهبود روند مدیریت دستگاه‌های اجرایی، نظارت کارآمد، جلوگیری به موقع از انحرافات احتمالی و در نهایت ایجاد ارتباط اثربخش با دستگاه اجرایی از طریق ارائه توصیه و اصلاح امور می‌باشد. گزارش‌های حسابرسی دیوان محاسبات، ارزیابی مستقل و منطقی از محیط فعالیت در بخش دولتی بوده و تلاش می‌کند از طریق قانون‌مداری و ارائه رهنمود برای بهبود عملکرد، ارزش سازمان‌های دولتی را افزایش دهد. همچنین حسابرسی ضمنی وظیفه پاسخ‌گویی و حسابدهی در بین مسئولان و مدیران بخش دولتی متذکر می‌شود. به موقع بودن نتایج حاصله از رسیدگیها برای ارائه به ذینفعان یکی از موارد حائز اهمیت در ایجاد اثربخشی گزارشها می‌باشد و مرتبط با اهداف مدنظر قانونگذاران است. لذا حسابرسی ضمنی یک ابزار مدیریتی است که می‌تواند بصورت به هنگام از بودجه تا عملکرد را پایش کند و با ارائه توصیه‌های ارزنده از انحراف و تضعیف حقوق بیتالمال جلوگیری نماید. سرانجام گزارشها در صورت رعایت معیارهای احراز شده در این تحقیق می‌تواند اثربخش باشند. بنابراین توجه ویژه به این معیارها چه از جانب عرضه کنندگان و چه از جانب ذینفعان اهمیت دارد. ارائه الگوی حسابرسی با رویکرد سیستمی از این حیث مطرح شده که صرفاً تهیه‌کنندگان گزارش مسئول اثربخشی آن نیستند. به گواه ذینفعان، بسیاری از عوامل می‌تواند در بعد تقاضای گزارش مطرح باشد و اثر مهمی بر اثربخشی گزارشها داشته باشد. بر اساس تئوری‌های عنوان شده در این تحقیق هر سازمانی پیوسته تلاش می‌کند تا چنین اطمینان بدهد که فعالیت‌های آن در درون مرزها یا محدودیت‌های هنجاری مشخص که به‌وسیله جامعه تعیین شده، قانونی و مشروع است. مرزهای مزبور و هنجارها همواره ثابت نمی‌مانند و با گذشت زمان تغییر می‌نمایند که در زمینه این تحقیق مرزها و هنجارها قوانین و مقررات مصوب از سوی مراجع ذی‌ربط می‌باشند که هر ساله محتوای اطلاعاتی آن‌ها در حال تغییر است و سازمان (دیوان) می‌بایست به این تغییرات در رسیدگی‌های خود که ذینفعان به دنبال آن هستند پاسخ مناسبی بدهد. لذا اثربخشی معلول انجام وظایف از جانب عرضه کنندگان و ذینفعان گزارشها هست.

ادبیات موضوعی متناسب با موضوع تحقیق مؤید تأیید برخی از عوامل مطرح در الگو از سوی سایر پژوهشگران است لیکن برخی از عوامل به‌واسطه عدم وجود تحقیقات خاص، صرف این موضوع تاکنون مطرح نشده‌اند که از جمله آن‌ها می‌توان به تدوین استانداردهای حرفه‌ای (حسابرسی بخش عمومی)، میزان کیفیت چهارچوب‌های گزارش‌های ارائه شده از مرکز و حمایت و دفاع از نتیجه گزارشها در مقابل انواع فشارهای بیرونی اشاره نمود.

بررسی تحقیقات موجود مرتبط با اثربخشی گزارش‌های حسابرسی در بعد عرضه آن نشان می‌دهد که برقراری نظام کنترل کیفیت و تدوین استانداردهای حرفه‌ای و استمرار آموزش

باکیفیت مورد تأکید سایر پژوهشگران همچون (مداحی، ۱۳۹۳)، (بستانیان، ۱۳۹۳)، (مهدوی و حسینی، ۱۳۹۴)، (گل‌دار و همکاران، ۱۳۹۶) نیز واقع شده است. لذا هم‌راستایی با تحقیقات ایشان در خصوص عوامل مطرح شده وجود دارد.

همچنین عوامل مطرح در سطح ادارات کل مانند میزان سابقه، تجربه و تخصص حسابرسان هیاتها، چرخش گروه‌های حسابرسی، پاداش برای ایجاد انگیزه و تشویق در تحقیق (داریی و دانایی، ۱۳۹۴) مورد تأکید قرار گرفته است.

درنهایت کیفیت نگرش حسابرسان به وظایف در تحقیق عبداللهی و همکاران (۱۳۹۷) فشردگی وظایف حسابرس و استرس کاری حسابرس در تحقیق صالحی و عالی پور (۱۳۹۷) نیز موردبررسی قرار گرفته که یافته‌های این تحقیق با یافته ایشان همسو هست. تعدد گزارش‌های حسابرسی عواملی هستند که در تحقیق جاری به آن‌ها پرداخته شده است.

در بعد تقاضا گزارش‌ها که مربوط به ذینفعان هست، تحقیقات اخیر در مورد کفایت گزارش حسابرسی نتایج متفاوتی را ارائه می‌دهد. در نظرسنجی از ذینفعان، آساره و رایت (۲۰۰۹) دریافتند که در راستای تصمیم‌گیری، گزارش حسابرسی به ذینفعان خود اطلاعات مفیدی را با توجه به شواهد مبنی بر توان ادامه فعالیت آن و عدم وجود تحریفات بااهمیت ارائه می‌دهد.

در بررسی‌های به عمل آمده توسط ماک و همکاران (۲۰۱۳) از مرکز کیفیت حسابرسی^۱ که اخیراً گزارشی از مباحث مختلف مدنظر ذینفعان مربوط به نقش تکاملی حسابرس منتشر نموده نشان می‌دهد که نظر مثبت حسابرس، برای ذینفعان به منزله یک نقطه پایه یا نقطه شروع برای تصمیم‌گیری هست و این نقش اساسی حسابرس، نباید تغییر کند. نتایج تحقیق حاضر نیز در بعد تقاضاکنندگان (ذینفعان) حاکی از اطمینان از دریافت اطلاعات نسبتاً مطلوب از سوی عرضه‌کنندگان گزارش بوده لذا همسویی یافته‌ها با نتایج تحقیق ایشان وجود دارد.

گوپیرت (۲۰۱۷) عنوان می‌کند که نقش ذینفعان در تصمیم‌گیری سازمانی بیشتر و بیشتر می‌شود و مدیران متوجه می‌شوند که برای ایجاد ارزش پایدار و اخلاقی، لازم است که منافع ذینفعان مختلف متعادل گردد. سنر و همکاران (۲۰۱۶) معتقدند که با توجه به اهمیت ذینفعان برای پایداری سازمان‌ها، شناسایی ایشان حائز اهمیت است. بررسی تحقیقات موجود مرتبط با اثربخشی گزارش‌های حسابرسی در بعد تقاضای آن نشان می‌دهد عوامل میزان مسئولیت پاسخگویی ذینفعان، انگیزه ذینفعان برای ارائه آمارهای صحیح و قابل اتکاء جزء عواملی می‌باشند که در تحقیقات (طالب‌نیا و همکاران، ۱۳۹۴)، (جلیلی، ۱۳۸۹) مورد تأیید قرار گرفته‌اند لیکن عواملی چون مدت‌زمان تصدی مسئولیت ذینفع، فرمت گزارش (کمی یا کیفی بودن) عملکردها، قابلیت مقایسه در تحلیل‌های مربوط به عملکردها و شفافیت گزارش‌ها در خصوص عملکرد موارد قانونی مواردی هستند در این تحقیق مطرح شده‌اند.

در این تحقیق عواملی که منشأ بیرونی داشته و به سیستم تحمیل می‌گردد نیز موردبررسی قرار گرفته است. شناسایی عوامل بیرونی درنهایت به کنترل و مدیریت بهتر گزارش‌ها در

جهت اثربخشی خواهد انجامید. باید توجه داشت که عوامل درج‌شده در الگو بر اساس اجماع مصاحبه‌شوندگان درج گردیده و امکان گسترش آن وجود دارد. بررسی‌های بیشتر در این خصوص به تحقیقات آتی ارجاع داده شده است.

با توجه به توضیحات عنوان‌شده، اثربخشی گزارش‌های حسابرسی دارای ابعاد گسترده‌ای هست و از عوامل مختلفی تأثیر می‌پذیرد. آنچه اهمیت این موضوع را دوچندان می‌کند این است که صرفاً تهیه‌کنندگان اثربخشی آن را ایجاد نمی‌کنند و می‌بایست سایر عوامل در زنجیره مربوط به اثربخشی به یکدیگر به‌طور مناسب پیوند داده شوند بنابراین دستیابی به اثربخشی گزارش‌های حسابرسی نیازمند در نظر گرفتن تمام پیوندها در این سیستم هست.

۵-۱- محدودیت‌های پژوهش

از محدودیت‌های پژوهش حاضر مربوط به رویکرد تحقیق است. از آنجاکه در پژوهش‌های کیفی پدیده موردنظر در بستری که رخ می‌دهد مورد مطالعه قرار می‌گیرد، لذا امکان تعمیم‌پذیری نتایج و یافته‌های تحقیق به دیگر شرایط و موقعیت‌ها محدود هست؛ بنابراین به‌راحتی نمی‌توان نتایج تحقیق حاضر را به دیگر حوزه‌ها تعمیم داد.

با عنایت به گسترده بودن جامعه آماری تحقیق در بخش ذینفعان و وجود محدودیت‌های زمانی مصاحبه‌شوندگان امکان گسترش نمونه آماری میسر نگردید لیکن در تحقیق حاضر سعی گردیده تا حداکثر جوانب مؤثر بر اثربخشی گزارش‌ها برای ذینفعان از نظرات حاصله اخذ و مورد بهره‌برداری قرار گیرد.

۵-۲- پیشنهادهای کاربردی:

بر اساس یافته‌های حاصل از تحقیق و با توجه به مقوله‌های شناسایی شده در سطوح عرضه و تقاضای گزارش‌های حسابرسی پیشنهادهای کاربردی ذیل عنوان می‌گردد:

۱- در سطح حساب‌برسان: رویکرد آموزشی حساب‌برسان به سمت کاربردی و کارگامی سوق پیدا کند. حتی‌المقدور مدرسین دوره‌های آموزشی از بین حساب‌برسان باسابقه دیوان انتخاب گردد. چک‌لیست‌هایی جهت رعایت استانداردهای حسابرسی تدوین شود همچنین چک‌لیست‌های کوتاه و مفید برای پایش قوانین مطرح در دستگاه‌های اجرایی تهیه گردد. کنترل کیفیت در کار و عملیات به‌صورت دوره‌ای پایش شود. از تحلیل‌های کیفی در قالب نمودارهای توصیفی در گزارش‌های حسابرسی بیشتر استفاده گردد، دلایل عدم وجود عملکرد برای برخی از قوانین و مقررات برای ذینفعان به‌صورت شفاف و مختصر در گزارش‌ها عنوان گردد. ارتباط بین ذینفعان گزارش‌ها و حساب‌برسان تقویت گردد.

۲- در سطح ادارات استانی: جلساتی متشکل از نیروهای باتجربه برای بررسی محتوای فنی گزارش‌ها برگزار گردد. التزام به پایش کیفیت فعالیت‌های حسابرسی وجود داشته باشد، تجارب مفید حساب‌برسان به سایر حساب‌برسان انعکاس یابد، از تجارب افراد باسابقه برای ایجاد

اثربخشی در گزارش‌ها استفاده گردد، عملکردهای دستگاه‌های اجرایی متناسب با وظایف و مأموریت‌های ایشان بررسی و کنترل گردد، اطلاعات دستگاه‌های اجرایی ذخیره شده در سامانه نظارت الکترونیک (سنا) بررسی و مورد تجزیه و تحلیل قرار گیرد. دلایل عدم تحقق بودجه در دستیابی به اهداف در گزارش‌ها عنوان گردد. گزارش‌هایی بر اساس نیازسنجی‌های صورت گرفته ذینفعان از سامانه سنا طراحی گردد.

۳- در سطح ستاد مرکزی: دیدگاه‌های ذینفعان در تهیه چارچوب‌های گزارش‌ها لحاظ گردد. در برنامه‌ریزی حسابرسی، موضوعات بااهمیت حسابرسی از دیدگاه ذینفعان مد نظر قرار گیرد. نظام کنترل کیفیت علاوه بر شرکتهای برای سایر دستگاه‌های اجرایی استقرار یابد. به ذینفعان در خصوص حسابرسی دیوان اطلاع رسانی صورت پذیرد؛ ابزارها، نرم‌افزارهای و امکانات مناسب جهت انجام حسابرسی تأمین و آموزش داده شود. موارد پاسخ‌خواهی از مدیران ارتقاء یابد. از ارسال گزارش‌های اثربخش حمایت گردد و مشوق‌های نیز در نظر گرفته شود. در تمامی ارکان دیوان محاسبات تأکید گردد که دیوان یک مرجع تخصصی حسابرسی است و هرگز نباید تحت تأثیر مسائل سیاسی قرار گیرد.

۴- در سطح ذینفعان گزارش‌های حسابرسی: ذینفعان گزارش‌های حسابرسی به میزان توانایی و وظایف قانونی حساب‌رسان توجه داشته باشند. درخواست‌های غیر ضرور و کم اهمیت موجب افزایش حجم گزارشات و کاهش کیفیت و در نتیجه اثربخشی گزارشها خواهد گردید. تعامل سازنده در جهت انعکاس نیازهای ذینفعان بصورت دوره ای صورت پذیرد. به قوانین و مقررات مصوب در انعکاس عملکرد دستگاه‌های اجرایی توجه گردد. به محتوا اطلاعاتی گزارش‌های حسابرسی توجه گردد. صرفاً به خلاصه گزارشها بسنده نشود و حتی المقدور تفصیل گزارشهای هر استان توسط ذینفعان مطالعه گردد.

۵-۳- پیشنهاد پژوهش‌های آتی

- موارد عنوان شده در الگوی اثربخشی گزارش‌ها می‌تواند به صورت گسترده‌تر در پژوهش‌های آتی مدنظر پژوهشگران قرار که از آن جمله می‌توان به موارد زیر اشاره نمود
- ۱- جدای از عوامل عرضه‌کننده و متقاضی اثربخشی گزارش‌ها برای ذینفعان عوامل دیگری نیز عنوان شده که در این راستا پیشنهاد می‌گردد در پژوهش‌های آتی به سایر عوامل احتمالی موجود در این زمینه نیز پرداخته شود.
 - ۲- اندازه‌گیری میزان اثربخشی گزارش‌ها به صورت کمی و تدوین شاخص‌هایی برای این منظور می‌تواند در مطالعات آتی مدنظر پژوهشگران قرار گیرد.
 - ۳- با عنایت به تصویب قوانین و مقررات و دستورالعمل‌هایی برای دستگاه‌های اجرای که باعث افزون شدن مسئولیت آن‌ها شده، پیشنهاد می‌گردد پژوهشگران اثر مصوبات مزبور را بر اثربخشی و کیفیت گزارش‌ها مورد بررسی قرار دهند.

فهرست منابع

الف- منابع فارسی

۱. اسدی مرتضی، دارابی مجید، (۱۳۹۱) کیفیت حسابداری حسابرس، ۶۲، صص ۸۷ تا ۸۷
۲. اشراق شهرام، امام قلی زاده سعید، عباسی ابراهیم (۱۳۹۶) تأثیر گزارش تفریح بودجه بر تصمیمات مجلس شورای اسلامی؛ فصلنامه دانش حسابداری ۱۷، ۶۹، صص ۱۰۹ تا
۳. ۱۲۴ امیرآزاد، میر حافظ، برادران حسن‌زاده، رسول، محمدی، احمد، تقی زاده، هوشنگ. (۱۳۹۷). مدل جامع عوامل مؤثر بر کیفیت گزارشگری مالی در ایران به روش نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان. پژوهش‌های حسابداری مالی ۴، ۱۰، صص ۴۲ تا ۲۱
۴. برزیده، فرخ، باباجانی، جعفر، قربانی زاده، وجه الله، عبداللهی، احمد. (۱۳۹۷). طراحی و تبیین الگوی هویت در قضاوت حسابداری. دانش حسابداری مالی ۵، ۲، صص ۱ تا ۳۴
۵. پستانیان، جواد (۱۳۹۳)، کنترل کیفیت در حسابداری فصلنامه حسابدار رسمی، ۴۰، صص ۳۲-۳۸
۶. جعفری، علی؛ جعفری، همت؛ حسینی امیر رستائیان، محمد (۱۳۹۲). بررسی تأثیر تغییر حسابرس بر کیفیت حسابداری شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران؛ دانش حسابداری ۱۳، ۵۱، صص ۴۲ تا ۲۵
۷. جلیلی، سودابه (۱۳۸۹) پاسخگویی و اثربخشی نظام‌های نظارتی فصلنامه مدیریت دولتی ۱، ۱، صص ۱۱۹ تا ۱۵۴
۸. حسینی نیا، سمیه و مهدوی، غلامحسین. (۱۳۹۴). بررسی اثربخشی کیفیت حسابداری بر کاهش تأخیر در ارائه گزارش حسابداری شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، دانش حسابداری ۶، ۱۲، صص ۷-۳۰
۹. حیدری داریوش، الماسی حسن، دهگان محمود (۱۳۹۵) تأثیر گزارش تفریح بودجه دیوان محاسبات کشور در اعمال نظارت بر عملکرد مالی دولت و اثربخشی بودجه‌های سالیانه؛ فصلنامه دانش حسابداری ۱۶، ۶۳، صص ۳۶ تا ۶۱
۱۰. دارابی، محسن؛ دانایی، حبیب اله (۱۳۹۴) شناسایی عوامل مؤثر بر انگیزش حسابرسان دیوان محاسبات منطقه (۱) و رابطه آن با کشف و پیشگیری تخلفات مالی در دستگاه‌های اجرایی استان‌های منطقه (۱) سمنان، تهران، البرز، قم، قزوین، مرکزی؛ دانش حسابداری ۱۴، ۵۸، صص ۱۰۵ تا ۱۳۶
۱۱. زارعی خدیجه. (۱۳۸۴). اثربخشی آموزشی، ماهنامه تدبیر، ۱۶، ۱۶۶، صص ۶۰-۶۳
۱۲. شمس زاده، باقر؛ سیف، علی اصغر؛ داودآبادی فراهانی، حسن (۱۳۹۵) بررسی رابطه بین ویژگی‌های موسسه حسابداری و شرکاء حسابداری با کیفیت حسابداری، دانش حسابداری مالی ۱۹، صص ۱۳۵ تا ۱۵۶
۱۳. عالی پور مرید، صالحی اله کرم. (۱۳۹۷) بررسی تأثیر استرس کار حسابرس بر کیفیت حسابداری. دانش حسابداری، ۱۸، ۷۲، صص ۱۷۱ تا ۱۹۲
۱۴. کیان مهر، شهرام و نصیر زاده، فرزانه. (۱۳۹۵). عوامل اثرگذار بر اثربخشی حسابداری داخلی (مطالعه موردی آستان قدس رضوی)، اولین همایش ملی حسابداری و نظارت مالی ایران، مشهد، ایران
۱۵. گلدار زهرا، امیری مجتبی، قلی پور سوتی، رحمت اله، معظمی منصور. (۱۳۹۶) طراحی چارچوب مفهومی درگیری‌سازی ذینفعان در خط مشی‌گذاری عمومی، دانش حسابداری دوره ۱۷، شماره ۶۶ صص ۸۱-۱۰۵
۱۶. گلناری هوشنگ. (۱۳۷۶). بررسی اثربخشی گزارشات حسابداری و بازرسی قانونی بر تصمیمات مجامع عمومی صاحبان سهام در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه شهید بهشتی
۱۷. صدوقی، مجید، (۱۳۸۷) معیارهای ویژه‌ی ارزیابی پژوهش کیفی، روش‌شناسی علوم انسانی، ۵۶، صص ۵۵ تا ۷۲
۱۸. طالبینیا قدرت الله، رجب دری حسین، روستامیمندی اعظم (۱۳۹۴) بررسی اثر رجحان پاسخ‌خواهی اجتماعی بر پاسخگویی در مدیریت عمومی نوین، حسابداری سلامت، ۳، ۱۳، صص ۴۵-۶۵
۱۹. مداحی آزاده، بیتا مشایخی، کساوه مهرانی، علی رحمانی. (۱۳۹۲). تدوین مدل کیفیت حسابداری؛ فصلنامه بهابازار اوراق بهادار ۶، ۲۳، صص ۹۲ تا ۱۳۷
۲۰. محمدی، جمال. (۱۳۹۳) عوامل مؤثر بر بهبود گزارش حسابداری عملکرد، مجله حسابرس شماره ۷۱

صص ۱۱۰ تا ۱۱۶

۲۱. مزینانی مهدی، کرمی غلامرضا، و کیلی فرد حمیدرضا (۱۳۹۵) ارتباط بین فشار زمانی، پیچیدگی کار و اثربخشی حسابرسی در دیوان محاسبات کشور. فصلنامه دانش حسابرسی. ۱۶، ۶۳، صص ۵ تا ۳۳
۲۲. میر حافظ امیرآذر رسول برادران حسن زاده‌احمد محمدیهوشنگ تقی زاده (۱۳۹۷) الگوی مفهومی عوامل موثر بر کیفیت گزارشگری مالی در ایران به روش نظریه پردازی زمینه بنیان پژوهش‌های حسابداری مالی ۴، ۳۸ صص ۴۲-۲۱
۲۳. نیازی محسن، نظری حامد. (۱۳۹۷) تحلیل داده‌های کیفی با استفاده از نرم‌افزار (MAXQDA۱۲)، تهران آرون
۲۴. نیکبخت محمدرضا، رضایی ذبیح اله، منتی وحید، (۱۳۹۶) طراحی مدل کیفیت حسابرسی داخلی، دانش حسابرسی ۱۷، ۶۹- صص ۱۲-۳۸
۲۵. ویلیام لارنس نیومن، مترجم حسن دانایی فرد (۱۳۹۶) شیوه‌های پژوهش اجتماعی رویکردهای کیفی و کمی تهران کتاب مهربان نشر

ب- منابع خارجی

- Choi, J., & Wang, H. (2009). Stakeholder Relations And The Persistence Of Corporate Financial Performance. *Strategic Management Journal*, Volume 30, Issue 8 Pages 895-907. <https://doi.org/10.1002/smj.759>
- Corbin, J., & Strauss, A. (2008). *Basics of Qualitative Research: Techniques and Procedures for Developing Grounded Theory* (3rd ed.). Thousand Oaks, CA: Sage <https://dx.doi.org/10.4135/9781452230153>
- De Gooyert, V., Rouwette, E., Hans, v., & Freeman, E. (2017). Reviewing the role of stakeholders in Operational Research; A stakeholder theory perspective. *European Journal of Operational Research*, Volume 262, Issue 2., Pages 402-410 <https://DOI: 10.1016/j.ejor.2017.03.079>
- Ferenca, P., Varmusa, M., & Vodáka, J. (2017). Stakeholders in the various field and relations between them. *Procedia Engineering*, Volume 192-Pages 166-170. <https://doi: 10.1016/j.proeng.2017.06.029>
- J. Mock., T., Be'dard, J., J. Coram, P., M. Davis, S., Espahbodi, R., & C. Warne, R. (2013). The Audit Reporting Model Current Research Synthesis and Implications. *American Accounting Association*, Volume 32, Issue 1 Pages 323-351 <https://doi.org/10.2308/ajpt-50294>
- Lim, G., Ahn, H., & Lee, H. (2005). Formulating strategies for stakeholder management a case-based reasoning approach. *Expert Systems with Applications* Volume 28, Issue 4, , Pages 831-840 <https://doi.org/10.1016/j.eswa.2004.12.038>
- Michnik, J., & Chen Lo b, M. (2009). The assessment of the information quality with the aid of multiple criteria analysis. *European Journal of Operational Research*, Volume 195, Issue 3, Pages 850-856 <https://doi.org/10.1016/j.ejor.2007.11.017>
- P. Lawson, B., O'Hara, V., & Wheel, A. (2017). Updates and Comparisons Updates and Comparisons Reporting Model in the United States, United Kingdom, and European Union. *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, Volume 28, Issue 5 Pages 9-22 <https://doi.org/10.1002/jcaf.22278>
- enera, i., Varo□lub, A., & Anl Kara, A. (2016). Sustainability Reports Disclosures Who are the Most Salient Stakeholders? *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, Volume 235, Issue 24 November 2016, Pages 84-92 <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2016.11.028>
- Wamslera, C. (2017). Sktaeholder involvement in strategic adaptation planning Transdisciplinarity and co-production at stake? *Environmental Science and Policy* Volume 75, Pages 148-157 <https://doi.org/10.1016/j.envsci.2017.03.016>

11. McPhee, Wayne & Dias, Sabrina. (2020). Stakeholder Engagement: Integrating Sustainability Into Major Projects, 89–106. <https://doi.org/10.1002/9781119557944.ch6>.
12. Vitolla, F., & Raimo, . N. (2019). How pressure from stakeholders affects integrated reporting quality. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, Volume 26 Issue 6 , Pages 1591-1606. <https://doi.org/10.1002/csr.1850>
13. Velte, P & Issa, J. (2019). The impact of key audit matter (KAM) disclosure in audit reports on stakeholders' reactions. *Problems and Perspectives in Management*. Volume 17, Issue 3, Pages. 323-341 [http://dx.doi.org/10.21511/ppm.17\(3\).2019.26](http://dx.doi.org/10.21511/ppm.17(3).2019.26)
14. Hasan, S. (2019). A Conceptual Paper: Audit Committee Effectiveness towards Financial Reporting Quality in Malaysia. *Postgraduate Research Symposium - January 2020*, Volume 1 Issue 1, Pages 12-30 1. <http://ojs.journals.unisel.edu.my/index.php/prsj20/article/view/3>
15. Tiron-Tudor, A., Cordos, G. S., & Fulop, M. T. (2018). Stakeholders' perception about strengthening the audit report. *African Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 6(1), 43-69. <https://doi.org/10.1504/AJAAF.2018.091138>