

## Standards on the Quality of Financial Reporting in the Public Sector: A Case Study of the Ministry of Economy and Finance<sup>1</sup>

Parisa Saadat Behbahaninia<sup>2</sup>, Soodabe Gholamnejad<sup>3</sup>

Received: 2021/07/09

Accepted: 2021/08/27

Research Paper

### Abstract

The purpose of this study is to investigate the effect of effective internal auditing and implementation of public sector accounting standards on the quality of financial reporting in the public sector with a case study of the Ministry of Economy and Finance. The statistical population in this study includes all experts of the Ministry of Economy and Finance, who were selected using with the available sampling method. A researcher-made questionnaire was used to collect information. T-test and SMART PLS software were used to analyze the data. The results show that the performance of internal auditing has a significant positive effect on the quality of financial reporting in the public sector; According to experts, the component of internal audit policies and procedures and resource management has the greatest impact on the quality of financial reporting in internal audit. In addition, the results showed that the implementation of accrual public sector accounting standards has a significant effect on the quality of financial reporting. Accordingly, it is suggested that the establishment of internal auditing units in public sector organizations be put on the agenda.

**Keywords:** Internal Auditing, Internal Control, Financial Reporting Quality, Public Sector Accounting Standards.

**JEL classification:** M41, M48

- 
1. DOI: 10.22051/JAASCI.2021.38745.1653
  2. Assistant Professor of Accounting, Alzahra University, Tehran, Iran. Corresponding Author (P.behbahaninia@alzahra.ac.ir)
  3. MSc of Accounting, Alzahra University, Tehran, Iran. (s.gholamnejad@student.alzahra.ac.ir)
- [jaacsi.alzahra.ac.ir](http://jaacsi.alzahra.ac.ir)



## اثر حسابرسی داخلی و پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی بر کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی: مطالعه موردی وزارت اقتصاد و امور دارایی<sup>۱</sup>

پریسا سادات بهبهانی نیا<sup>۲</sup>، سودابه غلام نژاد<sup>۳</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۴/۱۸

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۶/۰۵

مقاله پژوهشی

### چکیده

هدف پژوهش حاضر بررسی اثر حسابرسی داخلی مؤثر و پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی بر کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی با مطالعه تأکید بر وزارت اقتصاد و امور دارایی می‌باشد. جامعه آماری این پژوهش شامل کلیه کارشناسان وزارت اقتصاد و امور دارایی می‌باشد که با استفاده از روش نمونه‌گیری در دسترس انتخاب شدند. جهت جمع‌آوری اطلاعات از پرسشنامه محقق ساخته استفاده شده است. جهت تجزیه و تحلیل داده‌ها از آزمون تی تست در SMART-PLS استفاده گردید. نتایج نشان‌دهنده این است که عملکرد حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی تأثیر معنادار دارد؛ از نظر پاسخ‌دهندگان مؤلفه خط‌مشی و رویه‌های حسابرسی داخلی و مدیریت منابع حسابرسی داخلی، بیشترین تأثیر را بر کیفیت گزارشگری مالی دارد. علاوه بر این نتایج این پژوهش نشان داد که اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی تعهدی بر کیفیت گزارشگری مالی، اثر معنادار دارد. بر این اساس، پیشنهاد می‌گردد تشکیل واحدهای حسابرسی داخلی در سازمان‌های عمومی کشور، در دستور کار قرار گیرد.

**واژه‌های کلیدی:** استانداردهای حسابداری بخش عمومی، حسابرسی داخلی، کیفیت گزارشگری مالی، کنترل داخلی

طبقه بندی موضوعی: M41, M48

DOI: 10.22051/JAASCI.2021.38745.1653

۱. استادیار گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهرا (س)، تهران، ایران. نویسنده مسئول (P.behbahaninia@alzahra.ac.ir)

۲. کارشناس ارشد حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهرا (س)، تهران، ایران. (s.gholamnejad@student.alzahra.ac.ir)

jaacsi.alzahra.ac.ir

## مقدمه

پژوهش‌های محدودی در ارتباط با توسعه حسابرسی داخلی در سازمان‌های بخش عمومی انجام شده است. در حال حاضر، حسابرسی داخلی در بخش عمومی مورد توجه قرار گرفته است، اما هنوز حسابرسی داخلی در مراحل اولیه است (آرنا، ۲۰۱۳). حرفه حسابرسی، از جمله حسابرسی داخلی نقش مهمی در تغییر ساختاری خدمات عمومی، به‌ویژه در ارتقا و انطباق عملکرد در روش‌های مدیریت منابع عمومی دارد (فری و موری، ۲۰۱۷). حسابرسی داخلی ابزاری مهم برای مدیریت است که برای ارزیابی روند داخلی و تعیین استراتژی‌های لازم برای بهبود عملکرد استفاده می‌شود. حسابرسی داخلی مؤثر می‌تواند کنترل سازمان، تخصیص و استفاده از منابع را بهبود بخشد و در دستیابی به استراتژی‌های سازمانی که موجب افزایش کارایی در جهت دستیابی به اهداف سازمان شود، نقش آفرینی می‌کند؛ برای مثال، حسابرسی داخلی مؤثر در سازمان مالیاتی نقش اساسی در شناسایی نیازهای اداره امور مالیاتی و راهکارهای بهبود درآمدزایی مالیاتی دارد. ایجاد درآمد مالیاتی کافی در سازمان مالیاتی با نقش مؤثر حسابرسی داخلی در شناسایی و تجزیه و تحلیل نیازهای داخلی امور مالیاتی، که می‌تواند کار آیی فرآیند داخلی و استفاده از منابع را تسهیل کند، افزایش می‌یابد (منصور و همکاران، ۲۰۱۸). حسابرسان داخلی باید توانایی، منابع و قدرت لازم برای به‌دست آوردن کلیه اطلاعات سازمان را داشته باشند (عباس زاده و همکاران، ۱۳۹۰). هنگامی که حسابرسان داخلی عملکرد خوبی داشته باشند، قطعاً می‌توانند سیستم حاکمیت شرکتی را در سازمان ارتقا دهند و نظارت موثری بر اجرا آن داشته باشند (صالحی، ۲۰۱۶). در حال حاضر، حاکمیت خوب مسئله روز در مدیریت دولت است. شیوه‌های حکمرانی خوب می‌تواند در سازمان‌های بخش عمومی مشارکت و پاسخگویی را بهبود بخشد (کاو و افیاح، ۲۰۱۷). انجمن حسابرسان داخلی (۲۰۱۳) در بیانیه‌ای اظهار داشته است که کیفیت بالای عملکرد حسابرسی داخلی باعث بهبود کیفیت گزارشگری مالی می‌شود و می‌تواند تصمیمات ناسازگار را تشخیص دهد (گامایونی، ۲۰۱۸). علاوه بر مسئله پیاده‌سازی حسابرسی داخلی در سازمان‌های بخش عمومی، حرکت به سمت مبنای تعهدی نیز در تقویت کنترل‌های داخلی در این نوع از سازمان‌ها بسیار اثربخش است. حسابداری تعهدی، مستلزم آن است که نهادهای بخش عمومی سوابق کامل دارایی‌ها و بدهی‌ها را برای تسهیل کنترل مدیریت

و کمک به مدیران برای مقایسه هزینه ارائه خدمات نگهداری نمایند. مبنای تعهدی نسبت به مبنای نقدی، اطلاعات قوی‌تر و سیستم گزارشگری مالی قوی‌تری را ارائه می‌کند و در اصلاحات بخش عمومی می‌تواند مفید باشد (هایجا و همکاران، ۲۰۲۱).

اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی با مبنای تعهدی در ایران از سال ۱۳۹۴ لازم‌الاجرا شده است و بر اساس نقشه راه وزارت دارایی پیش‌بینی می‌شود که تا سال ۱۴۰۳، پیاده‌سازی کامل مبنای تعهدی در سازمان‌های بخش عمومی ایران تکمیل شود. در پژوهش‌های گذشته اثر پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی تعهدی که تاکنون لازم‌الاجرا و پیاده‌سازی شده‌اند، بر کیفیت گزارشگری مالی بررسی نشده است. علاوه بر این، در این پژوهش‌ها به اثر استقرار واحدهای حسابرسی داخلی در سازمان‌های بخش عمومی بر کیفیت گزارشگری این سازمان‌ها پرداخته نشده است. هدف این پژوهش، بررسی اثر حسابرسی داخلی مؤثر و پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی بر کیفیت گزارشگری مالی است که وزارت اقتصاد و امور دارایی برای این بررسی، انتخاب شده است.

## مبنای نظری پژوهش

### اثر حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی

حسابرسی داخلی برای دستیابی به قابلیت اطمینان گزارشگری مالی و تأمین کیفیت و یکپارچگی گزارشگری مالی، مؤثر خواهد بود. پژوهش‌های پیشین تأثیر اصول حاکمیت شرکتی (وجود کمیته حسابرسی داخلی، قدرت کمیته حسابرسی و قدرت رفتار شرکت) را بر کیفیت گزارشگری مالی بررسی کردند. نتایج پژوهش‌ها نشان می‌دهد که حسابرسی داخلی تأثیرگذارترین عامل بر کیفیت گزارشگری مالی است (گامایونی، ۲۰۱۸). عملکرد حسابرسی داخلی بر پایداری و موفقیت سازمان‌ها اثرگذار است (اراسموس و کوتزی، ۲۰۱۸؛ ابوت، داغری، پارکر و پیترز، ۲۰۱۶؛ آلبات و همکاران، ۲۰۲۱). در واقع واحد حسابرسی داخلی به موضوعاتی می‌پردازد که بیشترین اهمیت را برای پایداری و موفقیت سازمان‌ها داشته و فراتر از صورت‌های مالی و خطرات، نگرانی‌های گسترده‌تری

از جمله شهرت، توسعه، پیامدهای زیست‌محیطی و نحوه مدیریت کارکنان را مورد توجه قرار می‌دهد (اراسموس و کوتزی، ۲۰۱۸؛ ابوت، داگرتی، پارکر، و پیترز، ۲۰۱۶). حسابرسان داخلی محرک موفقیت در سازمان‌ها هستند، به دلیل اینکه ترکیبی از اطمینان و مشاوره را در سازمان‌ها به وجود می‌آورند. این ترکیب شامل اطلاع‌رسانی به مدیریت از نحوه عملکرد سیستم‌ها و رویه‌های شرکت است (ولیم و آلزین، ۲۰۱۴؛ دلای و امری، ۲۰۱۶).

در فرآیند گزارشگری مالی، واحد حسابرسی داخلی باید سیاست‌ها، فرآیندها، رویه‌ها و افشاهای مربوط به گزارشگری را بررسی کند. به‌طور خاص، یکی از اقدامات توصیه‌شده توسط انجمن حسابرسان داخلی<sup>۱</sup> به حسابرسان داخلی به‌عنوان بهترین رویه در رابطه با گزارش‌های مالی فصلی، انجام بررسی‌های خاص یا هدفمند با تمرکز بر حوزه‌های پر ریسک، پیچیده و مشکل‌ساز است (انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۰۵). اثربخشی عملکرد حسابرسی داخلی اهمیت فزاینده‌ای پیدا کرده و موضوع مهمی در مطالعات انجام‌شده توسط دانشگاهیان و نهادهای حرفه‌ای است (آلبات و همکاران، ۲۰۲۱). استقرار واحدهای حسابرسی داخلی در ایران از سال ۱۳۹۱ در شرکت‌های بورسی لازم‌الاجرا شده است، هنوز استقرار این واحد در سازمان‌های بخش عمومی موردنظر قرار نگرفته است. بر این اساس، مطالعه حاضر به بررسی اثر استقرار واحدهای حسابرسی داخلی در سازمان‌های بخش عمومی می‌پردازد که تاکنون در پژوهش‌های پیشین، موردنظر قرار نگرفته است.

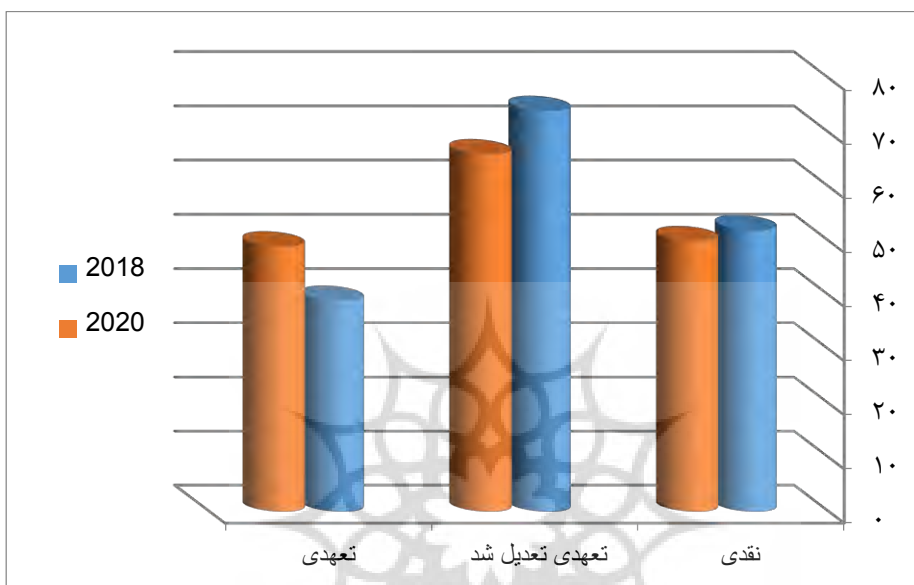
### تأثیر استانداردهای حسابداری بخش عمومی تعهدی بر کیفیت گزارشگری مالی

نتایج پژوهش گامایونی (۲۰۱۸) نشان می‌دهد که اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی بر کیفیت گزارشگری مالی اثر می‌گذارند و از این مجرا بر حکمرانی خوب نیز اثرگذار است. هماهنگ‌سازی حسابداری بخش عمومی در سطح بین‌المللی، با استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی<sup>۲</sup> محقق می‌شود. استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی از سال ۲۰۱۸ افزایش یافته است. از ۴۹ کشور گزارش شد، در سال ۲۰۲۰، ۲۸ کشور از

1. IIA

2. IPSAS

استانداردهای حسابداری تعهدی بین‌المللی بخش عمومی استفاده می‌کنند و برخی از کشورها هنوز از استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی نقدی و یا استانداردهای گزارش مالی خود استفاده می‌کنند. نمایه ۱ گزارشی از پیاده‌سازی استانداردهای تعهدی بخش عمومی در دنیا در سال ۲۰۱۸ و ۲۰۲۰ را ارائه می‌دهد (فدراسیون بین‌المللی حسابداران<sup>۱</sup>، ۲۰۲۱).



نمایه ۱: وضعیت پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی تعهدی (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۲۱)

در ایران هم از سال ۱۳۹۴، مبنای تعهدی لازم‌الاجرا شده است و ۱۴ استاندارد حسابداری بخش عمومی در ایران پیاده‌سازی گردیده است. بر اساس نقشه راه وزارت امور اقتصادی و دارایی پیش‌بینی می‌شود تا سال ۱۴۰۳، مبنای تعهدی به‌طور کامل در بخش عمومی ایران پیاده‌سازی شود. با توجه به اهمیت پیاده‌سازی به‌موقع و کامل استانداردهای حسابداری بخش عمومی در این پژوهش به بررسی اثر پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی بر کیفیت گزارشگری مالی پرداخته شده است.

### پیشینه پژوهش

کی رانتو و همکاران (۲۰۲۰) در پژوهشی به تأثیر اجرای سیستم مبنای تعهدی بر کارایی و اثربخشی گزارشگری مالی بخش عمومی پرداختند. نتایج آن‌ها نشان داد که اجرای مبنای تعهدی تأثیر مثبت قابل توجهی بر کارایی و یا اثربخشی گزارشگری مالی بخش عمومی دارد.

بشیر و امیر (۲۰۲۰) در پژوهشی به اثر اجرای استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی بر کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی پاکستان با توجه به نقش تعدیلی سیستم اطلاعات حسابداری پرداختند. نتایج این بررسی نشان می‌دهد که قابلیت مقایسه، افشا و شفافیت به‌طور مثبت و معناداری با کیفیت گزارشگری مالی مرتبط هستند. علاوه بر این، نتایج حاکی از آن است که سامانه اطلاعاتی حسابداری رابطه بین شفافیت، کیفیت گزارشگری و قابلیت مقایسه را به‌طور معناداری تعدیل می‌کند. یافته‌های این مطالعه نشان داد که دولت پاکستان نیاز به اتخاذ رویکرد قوی‌تری برای بهبود کیفیت گزارشگری مالی دارد.

گامایونی (۲۰۱۸) در پژوهشی به بررسی اثربخشی حسابرسی داخلی و اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی در اندونزی پرداخت. نتایج این مطالعه شواهد تجربی ارائه می‌دهد که اثربخشی عملکرد حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی را تأیید می‌کند، اما اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی اثری بر کیفیت گزارشگری مالی نداشت.

گوراما و منصور (۲۰۱۸) در پژوهشی به تدوین مدل حسابرسی داخلی یکپارچه برای حسابرسی داخلی مؤثر در اداره مالیاتی نیجریه پرداختند. این مطالعه مدلی به نام "مدل حسابرسی داخلی یکپارچه" را برای عملکرد حسابرسی داخلی مؤثر ایجاد کرده است. این مدل به‌منظور بهبود کارایی و اثربخشی حسابرسی داخلی در اداره مالیات نیجریه کاربرد دارد.

تاکید و همکاران (۲۰۱۶) در پژوهشی به بررسی عوامل مؤثر بر حسابرسی داخلی در سیستم‌های اداری غیرمتمرکز، پرداختند. این مطالعه نشان داد که کیفیت بالای کار حسابرسی ناشی از رعایت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و قوانین حسابرسی ملی است. نتایج پژوهش‌ها نشان داد که مهارت

حرفه‌ای، استقلال سازمانی و پیشرفت شغلی با اثربخشی حسابرسی داخلی رابطه مثبت و معناداری دارند و حمایت مدیریتی تأثیری در اثربخشی حسابرسی داخلی ندارد.

باباجانی و بابایی (۱۳۸۹) در پژوهشی به تأثیر استقرار واحد حسابرسی داخلی و تشکیل کمیته حسابرسی در ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی دانشگاه‌ها در ایران پرداختند. یافته‌های این پژوهش بیانگر این است که استقرار واحد حسابرسی داخلی و تشکیل کمیته حسابرسی در دانشگاه‌ها موجب ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی در این قبیل مؤسسات می‌شود.

نیکبخت و حسن‌آباد (۱۳۹۷) در پژوهشی به عملکرد حسابرسی داخلی در ایران از دیدگاه مدیران حسابرسی داخلی پرداختند. نتایج بررسی، حاکی از فاصله عملکرد حسابرسی داخلی در ایران از نظر مدیران حسابرسی داخلی در مقایسه با تعریف حسابرسی داخلی در استانداردهای بین‌المللی انجمن حساب‌رسان داخلی است.

محسنی‌نیا و باباجانی (۱۳۹۹) در پژوهشی به بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها حاکی از آن است که کیفیت حسابرسی داخلی بر دو متغیر کیفیت گزارشگری مالی و عدم تقارن اطلاعاتی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، تأثیر معناداری نداشته است. بنابراین، لازم است توجه جدی‌تری به مقوله کیفیت حسابرسی داخلی شود و با اتخاذ سازوکارهای مناسب زمینه ارتقا هر چه بیشتر کیفیت واحد حسابرسی داخلی شرکت‌ها فراهم شود.

### فرضیه‌های پژوهش

با عنایت به مباحث بیان‌شده در مبانی نظری در حوزه حسابرسی داخلی، استانداردهای حسابداری بخش عمومی و کیفیت گزارشگری مالی فرضیه‌های این پژوهش به شرح زیر تدوین شده است:

فرضیه اول: عملکرد حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی اثر معنادار دارد.

فرضیه دوم: اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی تعهدی بر کیفیت گزارشگری مالی اثر

معنادار دارد.



## متغیرهای پژوهش

### حسابرسی داخلی

در این پژوهش به پیروی از مقاله گامایونی (۲۰۱۸)، دروگلاس و همکاران (۲۰۱۸) و پوستلا و همکاران (۲۰۲۰)، عملکرد حسابرسی داخلی با مؤلفه‌های برنامه‌ریزی وظایف حسابرسی داخلی، ارتباط و تأیید، مدیریت منابع، خط‌مشی‌ها و رویه‌های حسابرسی داخلی، هماهنگی، گزارش حسابرسی داخلی به مدیریت ارشد، برنامه توسعه و کنترل کیفیت، پیگیری شکایات عمومی موردسنجش قرار گرفته است.

### استانداردهای حسابداری بخش عمومی تعهدی

با توجه به لازم‌الاجرا بودن استانداردهای بخش عمومی شماره ۱ تا ۱۰ برای سازمان‌های بخش عمومی، در این پژوهش استانداردهای حسابداری بخش عمومی تعهدی شامل نحوه ارائه صورت‌های مالی، نحوه ارائه اطلاعات بودجه‌ای در صورت‌های مالی، درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای، درآمدهای حاصل از عملیات مبادله‌ای، دارایی‌های ثابت مشهود، موجودی‌ها، دارایی‌های نامشهود، ذخایر، بدهی‌های احتمالی و دارایی‌های احتمالی، حسابداری مخارج تأمین مالی، رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات، افشای اطلاعات اشخاص وابسته، مزایای بازنشستگی کارکنان، آثار تغییر در نرخ تبدیل ارز، رویدادهای پس از تاریخ گزارشگری، مورد سنجش قرار گرفته است.

### کیفیت گزارشگری مالی

در این پژوهش به پیروی از گامایونی (۲۰۱۸) و ترن و همکاران (۲۰۲۰) کیفیت گزارشگری مالی با مؤلفه‌های مربوط بودن، قابلیت اتکا، قابلیت انطباق، قابل فهم بودن و ارائه صورت‌های مالی موردسنجش قرار می‌گیرد.

### روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نوع پژوهش‌های کاربردی، توصیفی، همبستگی و پیمایشی است و وزارت امور و اقتصاد و دارایی برای مطالعه موردی انتخاب شده است. جامعه آماری پژوهش متشکل از متخصصان وزارت امور اقتصاد و دارایی کل کشور است که ۵۱ نفر، بر اساس روش نمونه‌گیری در دسترس انتخاب گردیدند، که نگرش آن‌ها از

طریق پرسشنامه مورد بررسی و پژوهش قرار گرفت. ابزار جمع‌آوری داده‌ها پرسشنامه محقق‌ساخته با ۴۱ پرسش بود که با توجه به سؤالات پژوهش‌های مشابه و نظرات اساتید این حوزه طراحی شد.

ویژگی پاسخ‌دهندگان جدول ۱ فراوانی و درصد فراوانی توزیع جنسیت در بین پاسخ‌دهندگان را نشان می‌دهد.

جدول ۱: توزیع جنسیت پاسخ‌دهندگان

جنسیت	فراوانی	درصد فراوانی
آقا	۳۹	٪۷۶/۵
خانم	۱۲	٪۲۳/۵
جمع	۵۱	٪۱۰۰

با توجه به نتایج جدول، ۷۶/۵ درصد از پاسخ‌دهندگان مورد مطالعه را مردان و ۲۳/۵ درصد آن را زنان تشکیل می‌دهد. جدول ۲ فراوانی و درصد فراوانی توزیع سطح تحصیلات پاسخ‌دهندگان را نشان می‌دهد.

جدول ۲: توزیع سطح تحصیلات پاسخ‌دهندگان

تحصیلات	فراوانی	درصد فراوانی
کارشناسی	۱۲	٪۲۳/۵
کارشناسی ارشد	۲۶	٪۵۰/۹
دکتری	۱۳	٪۲۵/۶
جمع	۵۱	٪۱۰۰

با توجه به نتایج جدول، ۲۳/۵ درصد از پاسخ‌دهندگان مورد مطالعه دارای تحصیلات کارشناسی، ۵۰/۹ درصد کارشناسی ارشد و ۲۵/۶ درصد آنان دارای تحصیلات دکتری هستند. جدول ۳ فراوانی و درصد فراوانی توزیع سابقه کار پاسخ‌دهندگان را نشان می‌دهد.

جدول ۳: توزیع سابقه کار پاسخ‌دهندگان

سابقه کار	فراوانی	درصد فراوانی
کمتر از ۵ سال	۵	٪۹/۸
۵ تا ۱۰ سال	۳	٪۵/۹
۱۰ تا ۱۵ سال	۱۲	٪۲۳/۵
بیشتر از ۱۵ سال	۳۱	٪۶۰/۸
جمع	۵۱	٪۱۰۰

با توجه به نتایج جدول، ۹/۸ درصد از پاسخ‌دهندگان مورد مطالعه دارای سابقه کار کمتر از ۵ سال، ۵/۹ درصد بین ۵ تا ۱۰ سال، ۲۳/۵ درصد بین ۱۰ تا ۱۵ سال و ۶۰/۸ درصد نیز دارای سابقه کار بیشتر از ۱۵ سال بوده‌اند.

### آمار توصیفی

جدول ۴، نتایج حاصل از بررسی توصیفی هریک از متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد.

جدول ۴: آمار توصیفی متغیرها

متغیر	ابعاد	میانگین	میان	انحراف معیار	کمینه	بیشینه
عملکرد حسابرسی داخلی	برنامه‌ریزی وظایف حسابرسی داخلی	۲/۱۲۵۵	۲	۰/۹۱۴۷۳	۱	۵
	ارتباط و تأیید	۲/۱۴۷۱	۲	۱/۰۵۹۶۹	۱	۵
	مدیریت منابع	۲/۲۲۲۲	۲	۰/۸۸۱۰۸	۱	۴/۳۳
	خط‌مشی‌ها و رویه‌های حسابرسی داخلی	۲/۲۵۹۸	۲	۰/۷۴۶۵۹	۱	۴/۷۵
	هماهنگی	۲/۱۶۶۷	۲	۰/۹۶۷۸۲	۱	۴/۵
	گزارش حسابرس داخلی به مدیریت ارشد	۲/۰۲۹۴	۲	۱/۰۰۷۰۳	۱	۵
	برنامه توسعه و کنترل کیفیت	۱/۸۶۲۷	۲	۰/۹۳۸۵۰	۱	۵
	کیفیت حسابرسی داخلی	۲/۱۱۷۶	۲	۰/۹۹۷۹۴	۱	۵
	کل مؤلفه‌ها	۲/۱۴۸۵	۲	۰/۷۶۲۲۴	۱	۴/۶۷
	نحوه ارائه صورت‌های مالی	۲/۶۴۷۱	۳	۱/۰۳۰۹۹	۱	۵
استانداردهای حسابداری بخش عمومی تعهدی	شناسایی و اندازه‌گیری	۲/۵۷۴۲	۲/۷۱۴۳	۰/۸۹۱۴۵	۱	۴/۷۱
	اصلاح اشتباه	۲/۵۸۸۲	۳	۰/۹۶۲۸۴	۱	۵
کیفیت گزارشگری مالی	کل مؤلفه‌ها	۲/۵۹۰۲	۲/۸	۰/۸۷۹۶۰	۱	۴/۶۰
	قابلیت اتکا	۲/۴۱۱۸	۲	۱/۰۴۲۶۲	۱	۵
	قابل فهم بودن	۲/۳۳۳۳	۲	۰/۹۹۳۳۱	۱	۵
	نحوه ارائه صورت‌های مالی	۲/۶۳۱۴	۲/۷	۰/۸۲۷۱۶	۱/۲	۵
کل مؤلفه‌ها	۲/۵۸۸۲	۲/۸۳۳۳	۰/۷۹۵۳۷	۱/۱۷	۴/۵	

بر اساس نتایج جدول ۴، مؤلفه‌های حسابرسی داخلی، خط‌مشی‌ها و رویه‌های حسابرسی داخلی بیشترین تأثیر را بر کیفیت گزارشگری مالی داشته و برنامه توسعه و کنترل کیفیت کمترین تأثیرگذاری را بر روی کیفیت گزارشگری نشان داده است. همچنین، ارزیابی پاسخ‌دهندگان از وضعیت کلی اجرای استانداردهای

حسابداری بخش عمومی تعهدی دارای متوسط نمرات برابر با ۲/۵۹۰۲ بوده است. نحوه ارائه صورت‌های مالی از نظر پاسخ‌دهندگان وضعیت مطلوب‌تری نسبت به سایر مؤلفه‌های این متغیر داشته است، اما شناسایی و اندازه‌گیری نامطلوب‌ترین وضعیت را در بین این مؤلفه‌ها نشان داده است. همچنین ارزیابی پاسخ‌دهندگان از وضعیت کلی کیفیت گزارشگری مالی دارای متوسط نمرات برابر با ۲/۵۸۸۲ بوده است. از نظر پاسخ‌دهندگان نحوه ارائه صورت‌های مالی بیشترین نمره و قابل‌فهم بودن گزارش‌های مالی، کمترین نمره را در بین مؤلفه‌های این متغیر داشته است.

## آمار استنباطی

### آزمون فرضیه اول

به‌منظور آزمون فرضیه اول پژوهش از آزمون مقایسه میانگین تی-استودنت استفاده شده است. در این آزمون نمرات به‌دست‌آمده از ارزیابی پاسخ‌دهندگان از اثر عملکرد حسابرسی داخلی بر روی کیفیت گزارشگری مالی به همراه مؤلفه‌های آن با حد متوسط ۳، مورد مقایسه قرار گرفته است. جدول ۵ نتایج حاصل از این آزمون را نشان می‌دهد.

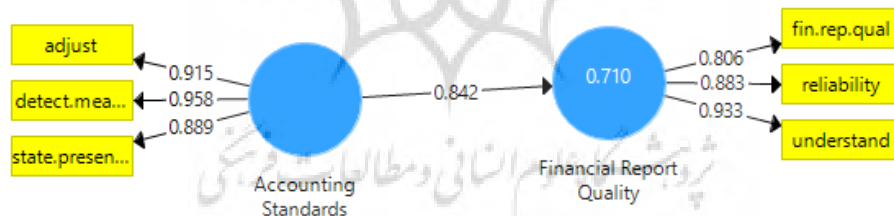
جدول ۵: آزمون تعیین وضعیت متغیرها

متغیر	ابعاد	میانگین	آماره t	معناداری
عملکرد حسابرسی داخلی	برنامه‌ریزی وظایف حسابرسی داخلی	۲/۱۲۵۵	-۶/۸۲۷	۰/۰۰۰۱
	ارتباط و تأیید	۲/۱۴۷۱	-۵/۷۴۸	۰/۰۰۰۱
	مدیریت منابع	۲/۲۲۲۲	-۶/۳۰۴	۰/۰۰۰۱
	خط‌مشی‌ها و رویه حسابرسی داخلی	۲/۲۵۹۸	-۷/۰۸۰	۰/۰۰۰۱
	هماهنگی	۲/۱۶۶۷	-۶/۱۴۹	۰/۰۰۰۱
	گزارش حسابرس داخلی به مدیریت ارشد	۲/۰۲۹۴	-۶/۸۸۳	۰/۰۰۰۱
	برنامه توسعه و کنترل کیفیت	۱/۸۶۲۷	-۸/۶۵۴	۰/۰۰۰۱
	کیفیت حسابرسی داخلی	۲/۱۱۷۶	-۶/۳۱۴	۰/۰۰۰۱
	کل مؤلفه‌ها	۲/۱۴۸۵	-۷/۹۷۸	۰/۰۰۰۱

به منظور آزمون فرضیه اول پژوهش از آزمون مقایسه میانگین تی-استودنت استفاده شده است. در این آزمون نمرات به دست آمده از ارزیابی پاسخ دهندگان از اثر عملکرد حسابرسی داخلی بر روی کیفیت گزارشگری مالی به همراه مؤلفه‌های آن با حد متوسط ۳، مورد مقایسه قرار گرفته است. واضح است که در صورتی که فرض بزرگ‌تری متوسط نمرات ارزیابی از حد متوسط ۳، پذیرفته شود می‌توان پذیرفت که اثر عملکرد حسابرسی داخلی بر روی کیفیت گزارشگری مالی، بزرگ‌تر از حد متوسط است و در غیر این صورت نیست. با توجه به سطوح معناداری به دست آمده برای آزمون مقایسات میانگین تی-استودنت، می‌توان پذیرفت که نمرات به دست آمده از ارزیابی پاسخ دهندگان نسبت به اثر عملکرد حسابرسی داخلی بر روی کیفیت گزارشگری مالی اختلاف معناداری با حد متوسط ۳، داشته است. بنابراین، اثر عملکرد حسابرسی داخلی و هر یک از مؤلفه‌های آن بر روی کیفیت گزارشگری مالی معنادار بوده است. بنابراین فرضیه اول پژوهش رد نشده است.

### آزمون فرضیه دوم

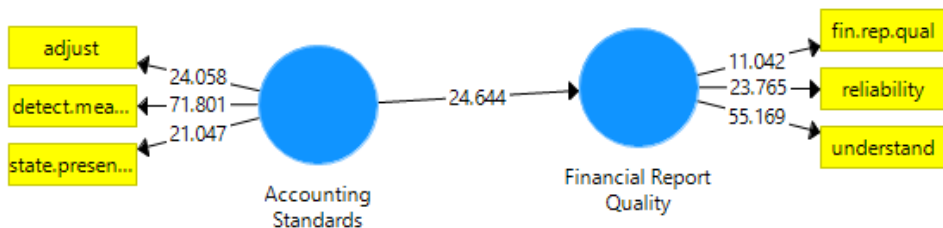
به منظور آزمون فرضیه دوم پژوهش از برازش مدل معادلات ساختاری به روش حداقل مربعات جزئی استفاده شد. در این مدل، روابط بین متغیرهای پژوهش به طور هم‌زمان سنجیده شده و میزان سهم هر یک از متغیرهای مشاهده شده در تبیین مفاهیم مکنون پژوهش تعیین شده است. شکل ۶ برآورد ضرایب مدل ساختاری پژوهش را نشان می‌دهد.



نمودار ۶: برآورد ضرایب مدل ساختاری پژوهش

با توجه به ضرایب تأثیر به دست آمده از مدل ساختاری پژوهش مشاهده می‌شود که اندازه اثر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی تعهدی بر روی کیفیت گزارشگری مالی، برابر با ۰/۸۴۲ و

در جهت مستقیم برآورد شده است. معناداری این ضرایب نقشی اساسی در نتیجه‌گیری کلی از روابط ایفا می‌کند. به‌منظور بررسی معناداری ضرایب به‌دست آمده در مدل، قدر مطلق آماره‌های معناداری که دارای توزیع تی-استودنت می‌باشند، مورد توجه قرار گرفته است. نمودار ۶ یافته‌های این آماره را در مدل پژوهش نشان می‌دهد.



### نتایج آزمون فرضیه دوم

جدول ۶، نتایج برآورد ضریب تأثیر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی تعهدی بر کیفیت گزارشگری مالی و آزمون معناداری این اثر را در مدل پژوهش نشان می‌دهد.

جدول ۶: نتایج آزمون فرضیه دوم

معناداری	قدر مطلق آماره تی	انحراف معیار	ضریب تأثیر	متغیر وابسته	متغیر مستقل
۰/۰۰۰	۲۴/۶۴۴	۰/۰۳۴	۰/۸۴۲	کیفیت گزارشگری مالی	اجرای استانداردهای حسابداری

با توجه به برآورد آماره‌های آزمون معناداری در نمودار ۶ مشاهده می‌شود که آماره آزمون معناداری اثر اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی تعهدی بر کیفیت گزارشگری مالی برابر با ۲۴/۶۴۴ و بزرگ‌تر از مقدار بحرانی ۱/۹۶ به‌دست آمده است و نشان می‌دهد که اجرای این استانداردها تأثیر مستقیم و معناداری بر کیفیت گزارشگری مالی داشته است. با توجه به سطوح معناداری، می‌توان پذیرفت که مؤلفه‌های موردسنجش متغیرها در سطح خطای ۰/۰۵ معنادار بوده‌اند و بنابراین روایی سازه‌های متغیرهای اصلی پژوهش مورد تأیید قرار گرفت.

### روایی و پایایی سازه‌های پژوهش

پس از بررسی نتایج مدل، روایی و پایایی سازه‌های پژوهش نیز مورد بررسی قرار گرفت که جدول ۷، خلاصه مهم‌ترین یافته‌های این آزمون را نشان می‌دهد.

جدول ۷: روایی و پایایی سازه‌های پژوهش

متغیر	ضریب تعیین ( $R^2$ )	سازگاری ترکیبی (CR)	روایی همگرا (AVE)
اجرای استانداردهای حسابداری	-	۰/۹۴۴	۰/۸۴۸
کیفیت گزارشگری مالی	۰/۷۰۴	۰/۹۰۸	۰/۷۶۷

شاخص سازگاری ترکیبی<sup>۱</sup> که به‌عنوان جایگزین دقیق‌تری از آلفای کرونباخ مورد نظر قرار می‌گیرد، بزرگتر از مقدار تجربی ۰/۶، به‌دست آمده که سازگاری درونی مدل پژوهش را تأیید می‌کند. همچنین، شاخص روایی همگرای مدل که متوسط واریانس استخراجی<sup>۲</sup> هر یک از متغیرهای مکنون مدل را اندازه‌گیری می‌کند، برای تمامی متغیرها بزرگ‌تر از مقدار تجربی ۰/۵، به‌دست آمده و از این رو می‌توان پذیرفت که مدل پژوهش از نظر روایی همگرا نیز معتبر است. به‌منظور سنجش روایی واگرایی متغیرها از برآورد ضرایب ممیزی آن‌ها استفاده شده که نتایج آن به شرح جدول ۸ است.

جدول ۸: ضرایب روایی واگرا

متغیر	اجرای استانداردهای حسابداری	کیفیت گزارشگری مالی
اجرای استانداردهای حسابداری	۰/۹۲۱	
کیفیت گزارشگری مالی	۰/۸۴۲	۰/۸۷۶

با توجه به ضرایب روایی واگرایی متغیرها مشاهده می‌شود که محتوای اطلاعاتی هر متغیر از خودش، بیشتر از محتوای اطلاعاتی آن از سایر متغیرها بوده است و بنابراین، سؤالات مورد استفاده در سنجش هر یک از متغیرها، بیش از هر متغیر دیگری مفهوم متغیر مرتبط با خود را تبیین نموده و می‌توان نتیجه گرفت که سازه‌های پژوهش دارای روایی واگرایی نیز هستند.

1. Composite Reliability
2. Average Variance Extrac

## بحث و نتیجه‌گیری

نتایج آزمون فرضیه اول نشان داد که حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی اثر معنادار مثبت دارد. نتایج حاکی از این است که در درجه اول مؤلفه خط‌مشی و رویه‌های حسابرسی داخلی از نظر پاسخ‌دهندگان با ابعاد طراحی سیاست‌ها و رویه‌های همسو با حسابرسی داخلی سازمان، بررسی سیاست‌ها و رویه‌های سازمان از جهت مؤثر بودن، دسترسی به اسناد و مدارک کارکنان و اطلاعات مورد نیاز بدون محدودیت، عدم دخالت در تعیین دامنه کار حسابرسی مستقل حین انجام کار و گزارش نتایج، تأثیر بااهمیتی بر کیفیت گزارشگری مالی دارد. سپس، در درجه دوم، مؤلفه مدیریت منابع از نظر پاسخ‌دهندگان با ابعاد مدیریت منابع به صورت اقتصادی، مدیریت منابع به صورت کارآمد و مدیریت منابع به صورت مؤثر تأثیر، بااهمیتی بر کیفیت گزارشگری مالی دارد؛ و در نهایت، مؤلفه برنامه توسعه و کنترل کیفیت از نظر پاسخ‌دهندگان با ابعاد تدوین فعالیت‌ها بر اساس استانداردهای بین‌المللی حسابرسی داخلی، تأثیر بااهمیتی بر کیفیت گزارشگری مالی دارد.

نتایج بررسی گامایونی (۲۰۱۸) نشان داد که اثربخشی عملکرد حسابرسی داخلی تأثیر معنی‌داری بر کیفیت گزارشگری مالی دارد و با نتایج این پژوهش مطابقت دارد و همسو است. همچنین، نتایج پژوهش محسنی نیا و باباجانی (۱۳۹۹) نشان داد که کیفیت حسابرسی داخلی بر دو متغیر کیفیت گزارشگری مالی و عدم تقارن اطلاعاتی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، تأثیر معناداری نداشته است و با نتایج این پژوهش همسو نمی‌باشد و مطابقت ندارد.

نتایج آزمون فرضیه دوم نشان داد اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی تعهدی بر کیفیت گزارشگری مالی اثر معنادار و مثبت دارد. طبق یافته‌های پژوهش عامل شناسایی و اندازه‌گیری با مقدار ۰/۹۵۸، بار عاملی از نظر پاسخ‌دهندگان با ابعاد بررسی درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای، درآمد حاصل از عملیات مبادله‌ای، دارایی‌های ثابت مشهود، موجودی‌ها، دارایی‌های نامشهود، ذخایر، بدهی‌های احتمالی و دارایی‌های احتمالی، حسابداری مخارج تأمین مالی در سازمان‌های بخش عمومی، بیشترین عاملی است که بر کیفیت گزارشگری مالی اثرگذار است و کیفیت گزارشگری مالی را شکل می‌دهد.



بعد از این مؤلفه، عامل اصلاح اشتباه با مقدار ۰/۹۱۵، از نظر پاسخ‌دهندگان با ابعاد رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات، بیشترین عاملی است که بر کیفیت گزارشگری مالی اثرگذار است و کیفیت گزارشگری مالی را شکل می‌دهد. عامل نحوه ارائه صورت‌های مالی با مقدار بار عاملی ۰/۸۸۹، از نظر پاسخ‌دهندگان با ابعاد نحوه ارائه صورت‌های مالی، نحوه ارائه اطلاعات بودجه‌ای بیشترین عاملی است که بر کیفیت گزارشگری مالی اثرگذار است و کیفیت گزارشگری مالی را شکل می‌دهد.

نتایج این پژوهش با پژوهش کی‌رانتو و همکاران (۲۰۲۰)، همسو است. همچنین، نتایج این پژوهش با نتایج پژوهش بشیر و امیر (۲۰۲۰)، همسو می‌باشد. علاوه بر آن، نتایج پژوهش گامایونی (۲۰۱۸) نشان داد اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی تعهدی بر کیفیت گزارشگری مالی اثر معنادار ندارد که با نتایج این پژوهش همسو نیست. با توجه به نتیجه فرضیه اول که نشان داد از نظر پاسخ‌دهندگان حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی اثر دارد، پیشنهاد می‌گردد که تشکیل واحدهای حسابرسی داخلی به شکل برون‌سپاری یا درون‌سپاری در واحدهای بخش عمومی در دستور کار قرار گیرد.

با توجه به اینکه نحوه ارائه صورت‌های مالی از نظر پاسخ‌دهندگان کمترین اثر را بر کیفیت گزارشگری مالی دارد، به نظر می‌رسد ضرورت دارد راهنمایی جهت استفاده، برای استاندارد شماره ۱ با عنوان «نحوه ارائه صورت‌های مالی» و استاندارد شماره ۲ با عنوان «نحوه ارائه اطلاعات بودجه‌ای در صورت‌های مالی»، تدوین گردد تا اهمیت این استانداردها بیشتر دریافت شود.

ابزار جمع‌آوری داده‌های این پژوهش، پرسشنامه بود که دارای محدودیت‌های خاص خود در انجام پژوهش است. علاوه بر این، به دلیل بیماری کرونا جمع‌آوری اطلاعات این پژوهش به صورت حضوری و بسیار مشکل بود. برای پژوهش‌های آتی پیشنهاد می‌شود تأثیر عوامل دیگر مانند راه‌اندازی کمیته حسابرسی داخلی در بخش عمومی، تغییر سبک آموزش کارکنان و تغییر فرآیندهای مالی در سازمان‌های بخش عمومی بر روی کیفیت گزارشگری مالی مورد توجه قرار گیرد.

## منابع

- Haija, A., AlQudah, A., Aryan, L., & Azzam, M. (2021). Key success factors in implementing international public sector accounting standards. *Accounting*, 7(1), 239-248.
- Albawwat, I. E., Al-Hajaia, M. E., & AL Frijat, Y. S. (2021). The Relationship between Internal Auditors' Personality Traits, Internal Audit Effectiveness, and Financial Reporting Quality: Empirical Evidence from Jordan. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 8(4), 797-808.
- Amir, M., Rehman, S. A., & Khan, M. I. (2020). Mediating role of environmental management accounting and control system between top management commitment and environmental performance: A legitimacy theory. *Journal of Management and Research*, 7(1), 132-160.
- Postula, M., Irodenko, O., & Dubel, P. (2020). Internal Audit as a Tool to Improve the Efficiency of Public Service. *European Research Studies*, 23(3), 699-715.
- Thi Tran, Y., Nguyen, N. P., & Nguyen, L. D. (2020). Results-oriented culture and organizational performance: the mediating role of financial accountability in public sector organizations in Vietnam. *International Journal of Public Administration*, 1-16.
- Kartika, I., Shodiq, M. J. F., & Alwi, B. D. (2020). THE IMPACT OF ACCRUAL BASIS ACCOUNTING SYSTEM ON THE QUALITY OF FINANCIAL REPORT: AN AUDITOR PERCEPTION. *International Journal of Organizational Innovation (Online)*, 13(2), 10-24.
- Mohseninia, S., babajani, J. (2021). The Impact of Internal Audit Quality on Financial Reporting Quality in Companies Listed in Tehran Stock Exchange. *Journal of Financial Accounting Research*, 12(4), 19-38. doi: 10.22108/far.2020.120558.1570. (In Persian)
- Babajani, J., & Babae, M. (2011). The Impact Of Establishment Of Audit Committee And Internal Audit Unit On Improvement Of The Financial Accountability Of The Universities And Research Institutions. *Journal of Accounting Knowledge*, 2(4), 7-28. (In Persian)
- García, L. S., Barbadillo, E. R., & Pérez, M. O. (2019). Analysis of the Influence of the Internal Audit Function on Audit Fees: Análisis de la Influencia de la Función de Auditoría Interna sobre las Cuotas de Auditoría. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 22(1), 100-111.
- Nikbakht, M., Ghods Hasan Abad, M. (2018). Internal audit function from the internal audit managers view: Classical method of grounded theory. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 7(28), 187-200. (In Persian)
- Gamayuni, R. R. (2018). The effect of internal audit function effectiveness and implementation of accrual based government accounting standard on financial reporting quality. *Review of Integrative Business and Economics Research*, 7(1), 46-58.
- Mansor, M. (2018). Integrated internal audit model for effective internal auditing performance in Nigerian tax administration. *Asian Journal of Economics, Business and Accounting*, 1-7.

- Drogalas, G., Anagnostopoulou, E., Koutoupis, A., & Pazarskis, M. (2018). Relationship between internal audit factors and corporate governance. *Journal of governance & regulation*, (7, Iss. 3), 13-17.
- Kewo, C. L., & Afiah, N. N. (2017). Does quality of financial statement affected by internal control system and internal audit?. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 7(2), 568-573.
- RAHMANI, A., & Mahmoudkhani, M. (2018). Investigating the components of assessing the internal audit effectiveness in Iran. *Journal of Accounting Knowledge and Management Auditing*, 6(24), 57-78. <https://www.sid.ir/en/journal/ViewPaper.aspx?id=662483>. (In Persian)
- Ferry, L., Zakaria, Z., Zakaria, Z., & Slack, R. (2017, December). Watchdogs, helpers or protectors?—Internal auditing in Malaysian Local Government. In *Accounting Forum* (Vol. 41, No. 4, pp. 375-389). No longer published by Elsevier.
- Marfo-Yiadom, E., Tackie, G., & Achina, S. O. (2016). Determinants of Internal Audit Effectiveness in Decentralized Local Government Administrative Systems.
- Abbaszadeh, m., Mohammadi, J., Mohammadi, Ka. (2012). The necessity of internal controls in the public sector. *Audit* 13(56). (In Persian)

