

طراحی مدل تفسیرگرایانه/ساختارمندانه اثربخش ترین علل کیفیت حسابرسی بخش عمومی

مریم امیدوار^۱، حمیدرضا وکیلی فرد^۲، بیژن عابدینی^۳

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

۲. دانشیار گروه حسابداری، واحد علوم تحقیقات تهران، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

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

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۹/۸ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۹/۳۰

Designing an Interpretive/Structural Model of the Most Effective Causes of Public Sector Audit Quality

M. Omidvar¹, *H.R. Vakili Fard², B. Abedini³

1. PhD. Student of Accounting, Bandar Abbas Branch, Islamic Azad University, Bandar Abbas, Iran.

2. Associate Professor of Accounting, Tehran Research Sciences Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.

3. Assistant Professor of Accounting, Hormozgan University, Bandar Abbas, Iran.

Received: 2020/11/28 Accepted: 2020/12/20

Abstract

Subject and Purpose of the Article: Audit quality in the public sector is a tool that auditors need to accredit and economic planners and other users need to be more confident in their reports. The purpose of this research, identify the indicators of audit quality in the public sector and design an Interpretive/Structural Model in this field.

Research Method: In the qualitative part of the research, 16 accounting and financial management experts at the university level based on purposive sampling were used. In the quantitative part of the research, with the approach of comprehensive structural interpretive modeling, 28 Managers, Chief Auditors and Senior Auditors of the Court of Audit were used.

Research Findings: The results showed that the legal capacity development proposition required for public sector performance auditing, the most effective public sector audit quality improvement proposition and the Senate software development proposition and the use of integrated information systems were selected least effective level of public sector audit quality proposition.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: What was obtained in this study in particular is that in the form of three basic components, the model of the most effective causes of audit quality in the field of public sector has been designed that these factors in other fields and previous research have not been noticed.

Keywords: Analysis of Total Interpretive Structural Model; Public Sector Audit Quality, Content Analysis.

JEL Classification: M42

* Corresponding Author: H.R. Vakili Fard

E-mail: vakilifard_phd@yahoo.com

چکیده

موضوع و هدف مقاله: کیفیت حسابرسی در بخش عمومی، ابزاری است که حسابرسان جهت اعتباردهی و برنامه‌ریزان اقتصادی و سایر استفاده‌کنندگان جهت اطمینان بیشتر به گزارش‌ها به آن نیاز دارند. هدف پژوهش حاضر، شناسایی شاخص‌های کیفیت حسابرسی در بخش عمومی و طراحی مدل تفسیرگرایانه/ساختارمندانه در این زمینه می‌باشد.

روش پژوهش: به منظور انجام تحلیل‌های فراتحلیل و دلفی، از ۱۶ نفر از متخصصان حسابداری و مدیریت مالی در سطح دانشگاهی بر مبنای نمونه‌گیری هدفمند، استفاده گردید. در بخش کمی پژوهش با رویکرد مدل‌سازی تفسیری ساختاری فراگیر از ۲۸ نفر از مدیران، معاونین، سر حسابرسان و حسابرسان ارشد دیوان محاسبات استفاده شد.

یافته‌های پژوهش: توسعه ظرفیت‌های حقوقی لازم برای اجرای حسابرسی عملکرد، اثرگذارترین گزاره ارتقای کیفیت حسابرسی بخش عمومی و گزاره ارتقای نرم‌افزار سنا و استفاده از سامانه‌های یکپارچه اطلاعاتی تلفیق و پردازش، کم اثرترین گزاره کیفیت حسابرسی بخش عمومی انتخاب شدند.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: آنچه در این تحقیق به‌طور خاص به دست آمد این است که در قالب سه مؤلفه اساسی به طراحی مدل اثربخش‌ترین علل کیفیت حسابرسی در حوزه بخش عمومی پرداخته است که این عوامل در سایر حوزه‌ها و تحقیقات قبلی مورد توجه قرار نگرفته‌اند.

واژه‌های کلیدی: تحلیل مدل جامع تفسیرگرایانه و ساختارمندانه، کیفیت حسابرسی بخش عمومی، واکای محتوایی.

طبقه‌بندی موضوعی: M42

* نویسنده مسئول: حمیدرضا وکیلی فرد

مقدمه^۱

سیستم حکومتی یکی از خرده نظام‌های فعال در نظام پاسخگویی است که نقش مهمی در ارزیابی پاسخگویی نهادهای بخش عمومی ایفا می‌کند. در کشور ما، مدیریت بخش اعظم منابع اقتصادی بر عهده دولت و نهادهای عمومی است و کیفیت مدیریت آن در سرنوشت ملت آثار اساسی دارد (باباجانی و جبار دوست، ۱۳۹۶).

مقامات بخش عمومی، قانون‌گذاران و شهروندان، خواهان و نیازمند این موضوع می‌باشند که آیا وجوه دولتی به‌درستی و مطابق با قانون و مقررات مدیریت می‌شود یا خیر و همچنین آیا سازمان‌ها، برنامه و خدمات در بخش عمومی به اهداف از پیش تعیین شده دست‌یافته‌اند یا خیر و نیز آیا این سازمان‌ها به‌صورت اقتصادی و کارآمد فعالیت می‌کنند. نقش دیوان محاسبات، کمک به بهبود رویه‌های وزارتخانه‌ها و نیز ایجاد ارزش افزوده از طریق افزایش اطمینان در عموم مردم، در مورد سیستم حکومتی آنهاست (نظری، ۱۳۹۶). حسابداری و اظهار نظر نسبت به گزارش‌های دولتی بخش اساسی فرآیند کنترل و پاسخگویی است، حسابداری از طریق جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد و مدارک سبب می‌شود تا اطلاعات گزارش شده توسط واحد مورد رسیدگی، قابلیت اتکای بیشتری داشته باشد (کرمی و همکاران، ۱۳۹۷).

حسابداری بخش عمومی از ضرورت بالایی برخوردار است زیرا اطلاعات و ارزیابی مستقل و هدفمندی را در خصوص مباشرت و اجرای ختم‌شده‌ها و برنامه‌های دولت برای نهادهای قانون‌گذاری و نظارتی و اشخاصی که دارای جایگاه حاکمیتی بوده و همچنین عموم مردم فراهم می‌آورد (استاندارد ۳۱۰۰ حسابداری بخش عمومی، ۱۳۹۶).

در اصل (۵۵) قانون اساسی وظیفه دیوان محاسبات کشور بدین شرح مقرر شده است: "دیوان محاسبات به کلیه حساب‌های وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند به ترتیبی که قانون مقرر می‌دارد رسیدگی یا حسابداری می‌نمایند که هیچ هزینه‌ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکرده و هر وجهی در محل خود به مصرف رسیده باشد. دیوان محاسبات، حساب‌ها و اسناد و مدارک مربوطه را برابر قانون جمع‌آوری و گزارش تفریغ بودجه هر سال را به انضمام نظرات خود به مجلس شورای اسلامی تسلیم می‌نماید. این گزارش باید در دسترس عموم گذاشته شود." در شرایط فعلی گزارش تفریغ بودجه بر مبنای گزارش‌های حسابداری مالی و رعایت حساب‌رسان مستقر در دستگاه‌های

اجرایی تنظیم می‌شود که صرفاً نظارت مالی را در بر می‌گیرد و از کیفیت لازم در زمینه حسابداری عملیاتی برخوردار نمی‌باشد (باباجانی و جبار دوست، ۱۳۹۶).

در سال‌های اخیر، ماهیت کیفیت حسابداری، برای هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری و اطمینان‌بخشی^۲ (IAASB) و سازمان بین‌المللی مؤسسات عالی حسابداری^۳ (INTOSAL) از اهمیت بسیار بالایی برخوردار بوده است و آنها با تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری^۴ (ISA) و استانداردهای بین‌المللی کنترل کیفیت^۵ (ISQC)، به بهینه‌سازی کیفیت خدمات حسابداری و ارائه چارچوبی برای کیفیت حسابداری اقدام نموده‌اند. تا به امروز تلاش‌های متعددی برای تعریف کیفیت در حسابداری صورت پذیرفته است با این حال هیچ کدام از آنها منجر به تعریف مورد قبول یا مورد پذیرش انجمن‌های حرفه‌ای و جامعه حسابداران قرار نگرفته یا توسط جامعه بین‌الملل به رسمیت شناخته نشده است، زیرا از اساس کیفیت حسابداری در اصل یک مفهوم یک‌بعدی نبوده بلکه یک مفهوم مجتمع و چندوجهی است و عوامل متعددی چه به‌صورت مستقیم و چه غیرمستقیم بر روی کیفیت حسابداری تأثیر می‌گذارند. مشکل کیفیت حسابداری، دامنه گسترده و متنوع آن است و در دو دهه گذشته تعاریف مختلفی از کیفیت حسابداری ارائه شده است. اندازه‌گیری کیفیت واقعی حسابداری به‌سادگی میسر نیست؛ زیرا کیفیت واقعی حسابداری غیرقابل مشاهده است و فقط می‌توان آن را پس از اجرای حسابداری ارزیابی کرد (دریائی و عزیز، ۱۳۹۷).

هیئت تدوین استانداردهای حسابداری و اطمینان بخشی در چارچوبی از کیفیت حسابداری که در سال ۲۰۱۳ منتشر نمود به عوامل ورودی، عوامل خروجی، تعاملات میان صاحبان کلیدی، عوامل زمینه‌ای و ملاحظات خاص جهت ارائه یک چارچوب برای کیفیت حسابداری اشاره نموده است. دیدگاهی که در خصوص کیفیت حسابداری مطرح است، حسابداری "به‌عنوان یک خدمت" در نظر گرفته می‌شود که این خدمت باید توسط اشخاص واجد شرایط ارائه شود و فرایند انجام این خدمت و ارائه گزارش نتایج آن، تابع ضوابط و استانداردهای خاص است. بنابراین در صورتی که ارائه خدمت مزبور، مطابق با استانداردها و ضوابط تعیین شده انجام شود از کیفیت لازم برخوردار است. به‌عبارت‌دیگر در این

2. International Auditing and Assurance Standards Board
3. International Organization of Supreme Audit Institution
4. International Standards Auditing
5. International Standard on Quality control

آنها مترتب است.

- ایجاد انگیزه برای تغییر با ارائه دانش حاصل از تجزیه و تحلیل جامع و توصیه‌های اصولی برای بهبود عملیات می‌باشد (استاندارد ۳۱۰۰۰ حسابرسی بخش عمومی، ۱۳۹۶).

دو نوع شیوه عمل در حسابرسی بخش عمومی وجود دارد: ۱- در موارد گواهی دهی، دستگاه اجرایی اطلاعات مربوط به موضوع مورد نظر را با توجه به معیارها ارائه می‌نماید و سپس حسابرس بر اساس این اطلاعات، شواهد حسابرسی کافی و مناسب را جهت ایجاد مبنایی معقول برای اظهار نظر و نتیجه‌گیری جمع‌آوری می‌نماید. منظور از گواهی دهی در استانداردهای حسابرسی، گواهی موضوع قانون محاسبات عمومی نمی‌باشد؛

۲- در موارد گزارشگری مستقیم، حسابرس موضوع مورد نظر را با توجه به معیارها، اندازه‌گیری و ارزیابی می‌نماید. حسابرس موضوع و معیارها را با در نظر گرفتن خطر و سطح اهمیت انتخاب می‌نماید. نتیجه اندازه‌گیری موضوع در قبال معیارها در گزارش حسابرسی به شکل یافته‌ها، نتیجه‌گیری‌ها، پیشنهادها و یا یک اظهار نظر ارائه می‌شود. حسابرسی موضوع مورد نظر همچنین ممکن است اطلاعات، تحلیل‌ها و یا بینش‌های جدیدی را فراهم نماید (همان، ۱۳۹۶).

پایه و اساس انجام یک حسابرسی بر اساس اصول و قواعدی بنا نهاده شده است که شامل اصول عمومی حاکم بر کار و اصول مربوط به فرایند حسابرسی، که در شکل ۱، ترسیم شده است.

کیفیت حسابرسی به دید بسیاری از ناظران دامنه گسترده و متنوعی دارد و در طی دو دهه گذشته اغلب تعاریفی مختلفی ارائه شده است. پس از بحران‌های مالی که در سال‌های اخیر در کشورهای مختلف مثل اسپانیا و یونان اتفاق افتاد و با برنامه‌های ریاضتی که در این کشورها اجرا شده، بودجه بخش عمومی کاهش چشمگیری یافته بنابراین حسابرسی بخش عمومی به عنوان ابزار کلیدی در این کشورها مدنظر قرار گرفته است (باباجانی و جبار دوست، ۱۳۹۶). در پی این وقایع، پژوهشگران حسابداری و حسابرسی ابعاد چندگانه کیفیت حسابرسی را مورد توجه قرار داده‌اند، ابعاد مذکور اغلب به تعاریف متفاوتی منجر گردیده است. اداره حسابداری دولت آمریکا^۶ (GAO) کیفیت حسابرسی را چنین تعریف می‌کند:

”اجرای حسابرسی مطابق اصول پذیرفته شده عمومی^۷ (GAAP) به منظور فراهم ساختن اطمینان منطقی از

دیدگاه، نگاه سیستمی بر کیفیت حسابرسی حاکم است و کیفیت ورودی‌ها، فرایند و خروجی‌های حسابرسی، تعیین کننده کیفیت حسابرسی می‌باشد (مداحی و همکاران، ۱۳۹۲).

در سال‌های اخیر به ارائه مدل‌هایی از کیفیت حسابرسی در بخش خصوصی و حسابرسی داخلی به صورت پراکنده پرداخته شده است (کرمی و همکاران، ۱۳۹۷)، لیکن علیرغم اهمیت حسابرسی بخش عمومی در جلوگیری از بروز تخلفات مالی و همچنین ارتقای پاسخگویی و شفافیت و اعتماد پایدار در استفاده مناسب از منابع و دارایی‌های عمومی و بهبود عملکرد مدیریت عمومی تاکنون تحقیقی برای کیفیت حسابرسی و عوامل مؤثر بر آن در بخش عمومی صورت نپذیرفته است. لذا با توجه به بزرگ بودن اقتصاد بخش دولتی در کشورمان و تمایز فراوان ساختار بخش عمومی ایران با سایر کشورها و نیز وجود آسیب‌های فراوان در این بخش از جمله بروز اختلاس‌ها و تخلفات متعدد یک دهه اخیر، این سؤال مطرح است که ”جهت افزایش کیفیت حسابرسی بخش عمومی چه مؤلفه‌هایی تأثیرگذارند و آیا می‌توان الگویی جامع با توجه به میزان اهمیت شاخص‌های تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی این بخش ارائه کرد؟“

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

مبانی نظری

حسابرسی بخش عمومی را می‌توان فرآیند قاعده‌مند جمع‌آوری و ارزیابی شواهد به شکلی عینی جهت تعیین انطباق اطلاعات یا شرایط واقعی با معیارهای وضع شده، تعریف نمود. به طور کلی حسابرسی‌های بخش عمومی را می‌توان به سه نوع اصلی حسابرسی مالی، حسابرسی عملکرد، حسابرسی رعایت طبقه‌بندی کرد. با توجه به نوع حسابرسی که صورت می‌گیرد، اهداف آن متفاوت خواهد بود. اهداف حسابرسی این بخش عبارتند از:

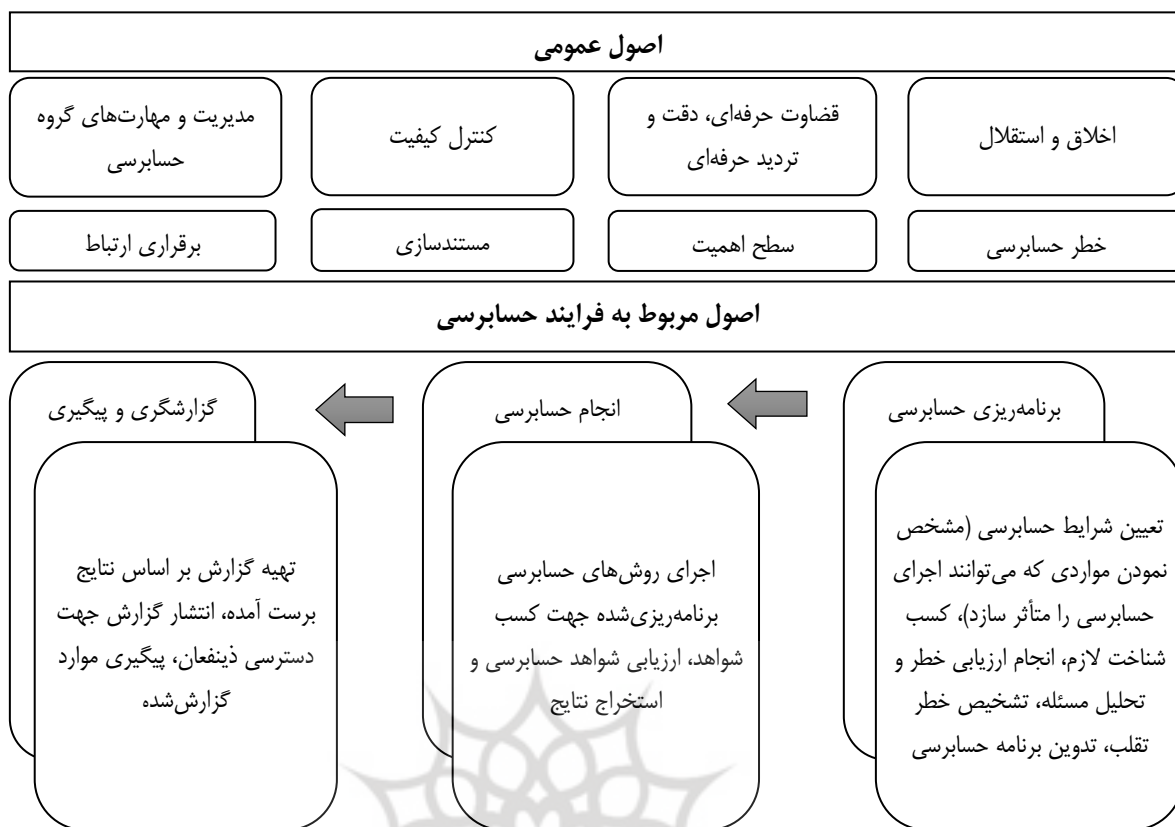
- ارائه اطلاعات، نتیجه‌گیری‌ها یا اظهار نظر مستقل، بی طرفانه و قابل اتکا بر اساس شواهد کافی و مناسب از دستگاه‌های اجرایی به استفاده کنندگان.

- ارتقاء پاسخگویی و شفافیت، تشویق، بهبود مستمر و اعتماد پایدار در استفاده مناسب از منابع و دارایی‌های عمومی و عملکرد مدیریت عمومی.

- تقویت کارایی دستگاه‌های اجرایی و نظارتی و کسانی که مسئول مدیریت فعالیت‌هایی هستند که مالکیت عمومی بر

6. General Accounting Office

7. Center for Audit Quality



شکل ۱. اصول حسابرسی بخش عمومی

* منبع: استاندارد ۳۱۰۰ حسابرسی بخش عمومی (۱۳۹۶)

است و به نقش مهم کمیته‌های حسابرسی در نظارت بر حسابرسی، توجه داشته است. به اعتقاد مرکز، برای شناسایی شاخص‌های کیفیت حسابرسی احتمالی، باید عناصر موضوعی زیر را درباره کیفیت حسابرسی در نظر گرفت، اجزایی که با توجه به دیدگاه‌های استانداردگذاران مختلف در سراسر دنیا تهیه شده‌اند:

- رهبری مؤسسه و فضای اخلاقی در رأس سازمان،
- دانش، تجربه و حجم کارگروه حسابرسی،
- نظارت،
- گزارشگری حسابرس.

اولین تلاش رسمی برای بنا نهادن و توسعه چارچوبی از کیفیت حسابرسی را انجمن گزارشگری مالی بریتانیا (FRC) در سال ۲۰۰۶ انجام داد و در سرانجام در سال ۲۰۰۸، پنج عامل کیفیت حسابرسی را به شرح زیر مشخص کرد:

- فرهنگ مؤسسه حسابرسی شامل ایجاد محیطی که برای کیفیت بالا ارزش قائل باشد و به آن پاداش دهد،
- مهارت‌ها و ویژگی شخصی شرکا و کارمندان مؤسسه،
- اثربخشی فرایند حسابرسی شامل طراحی روش‌شناسی حسابرسی و ابزارهای آن، قابلیت اجرای استانداردهای حسابرسی و پشتیبانی فنی از آن است،

صورت‌های مالی حسابرسی شده و موارد مرتبط با افشای آن مطابق ۱- اصول پذیرفته‌شده حسابداری، ۲- عدم وجود تحریف بااهمیت در نتیجه خطاها و تقلب" (کارائونا و کوالزک^۸، ۲۰۲۰).

آنچه مسلم است از هر دیدگاهی که به موضوع پرداخته شود همه طرف‌های درگیر با مسئله کیفیت خواهان افزایش آن می‌باشند هرچند وجود انگیزه‌های خاصی گهگاه ناقض این اصل مهم می‌شود (امینی و همکاران، ۱۳۹۸).

به‌جای تعریف کیفیت حسابرسی می‌توان ویژگی‌ها، رفتارها، چارچوب یا شاخص‌های کیفیت حسابرسی را، برشمرد: در مه ۲۰۱۳، مرکز کیفیت حسابرسی^۹ (CAQ) با ارسال نامه‌ای برای هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام آمریکا^{۱۰} (CAOB) موافقت کرد که این هیئت و حسابرسان، به‌منظور بهبود کیفیت حسابرسی بتوانند از شاخص‌های کیفیت حسابرسی (AQI)، معتبر استفاده کنند؛ مرکز کیفیت حسابرسی، روشی را برای اطلاع‌رسانی شاخص‌های کیفیت حسابرسی تدوین کرده که تمرکز آن بر انتقال معیارهای خاص حسابرسی به کمیته‌های حسابرسی

8. Caruana & Kowalczyk

9. Center for Audit Quality

10. General Accounting Office

- گزاره‌های علل کیفیت حسابرسی بخش عمومی کدامند؟
- تأثیرگذارترین گزاره‌های علل کیفیت حسابرسی بخش عمومی کدامند؟

پیشینه پژوهش

تحقیقات پیشین پژوهشگران در زمینه کیفیت حسابرسی منتج به شناسایی برخی از عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی گردیده که جهت شناسایی عوامل اولیه جهت انجام مراحل تحقیق و نظرسنجی از خبرگان، به‌عنوان نمونه از نتایج پژوهش‌های شرود و همکاران^{۱۳} (۲۰۲۰)، ناراتوسوای راقاندان^{۱۴} (۲۰۱۹)، شرود و همکاران^{۱۵} (۲۰۱۹)، مارسل و همکاران^{۱۶} (۲۰۱۸)، چاودهری و همکاران^{۱۷} (۲۰۱۷)، آرومگا و همکاران^{۱۸} (۲۰۱۶)، سازمان بین‌المللی مؤسسات عالی حسابرسی^{۱۹} (۲۰۱۶)، سیلوانو و همکاران^{۲۰} (۲۰۱۵)، هیئت استانداردهای حسابرسی و اطمینان بخشی^{۲۱} (۲۰۱۴)، دیفاند و ژانگ^{۲۲} (۲۰۱۴)، کنیچل^{۲۳} (۲۰۱۳)، باباجانی (۱۳۹۹)، دریایی و عزیزی (۱۳۹۷)، یاراحمدی (۱۳۹۷)، فتحی (۱۳۹۷)، بهزادیان و ایزدی نیا (۱۳۹۷)، ولیان و همکاران (۱۳۹۷)، نیکبخت و همکاران (۱۳۹۶) و مداحی و همکاران (۱۳۹۲)، بهره‌گرفته‌شده است که در جدول ۱، به اهم آنها اشاره گردیده است.

روش پژوهش

روش‌شناسی هر پژوهش بسته به سه مبنای نتیجه؛ هدف و نوع داده از سایر پژوهش‌های تفکیک می‌شود. این پژوهش از حیث نتیجه، جزء پژوهش‌های توسعه‌ای محسوب می‌شود، زیرا مفاهیم مرتبط با علل ارتقای کیفیت حسابرسی بخش عمومی، از منظر تئوریک دارای چارچوب منسجمی در حیطه حسابداری نمی‌باشد و از آنجایی که این پژوهش به دنبال بسط مبنای تئوریک این مفهوم در حسابرسی است، از این منظر می‌تواند توسعه‌ای محسوب می‌شود.

همچنین بر مبنای هدف، این پژوهش در زمره

- قابلیت اتکا و مفید بودن گزارشگری حسابرسی،
- عوامل خارج از کنترل حسابرس (عوامل بیرونی).
فرانسیس^{۱۱} (۲۰۱۱)، برای درک و پژوهش در کیفیت حسابرسی چارچوبی ارائه کرده است که شامل موارد زیر است:
(۱) ورودی حسابرسی، (۲) فرایند حسابرسی، (۳) مؤسسات حسابداری، (۴) صنعت حسابرسی و بازارهای حسابرسی، (۵) انجمن‌ها، (۶) پیامدهای اقتصادی نتایج حسابرسی.
هیئت تدوین استانداردهای حسابرسی و اطمینان بخشی (IAASB) در چارچوبی از کیفیت حسابرسی که در سال ۲۰۱۳ منتشر نمود به عوامل ورودی، عوامل خروجی، تعاملات میان صاحبان کلیدی، عوامل زمینه‌ای و ملاحظات خاص جهت ارائه چارچوب برای کیفیت حسابرسی اشاره نموده است.
ورودی‌ها به سه دسته زیر طبقه‌بندی می‌شوند:
الف- ارزش‌ها، اخلاق و نگرش حسابرسان،
ب- دانش و تجربه حسابرسان، زمان اختصاصی برای انجام حسابرسی،
ج- اثربخشی فرایند حسابرسی و روش‌های کنترل کیفیت.

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

دیدگاه‌های مختلفی از گروه‌های پنج‌گانه ذی‌نفعان نسبت به شاخص‌های کیفیت حسابرسی بیان شده است. ذینفعان شامل: (۱) مؤسسه حسابرسی، (۲) کمیته حسابرسی، (۳) سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان، (۴) ناظران، (۵) مدیران شرکت‌ها (روگر^{۱۲}، ۲۰۱۳).

سوالات پژوهش

- مؤلفه‌های علل کیفیت حسابرسی بخش عمومی کدامند؟

13. Sherwood et al
14. Narayanaswamy, Raghunandan
15. Marcel et al
16. Chaudhry et al
17. Arumega et al
18. International Organization of Supreme Audit Institution
19. Silvano et al
20. International Auditing and Assurance Standards Board
21. DeFond & Zhang
22. Knechel

11. Francis
12. Roger

جدول ۱. عوامل مؤثر بر کیفیت حسابداری ناشی از ادبیات و تحقیقات پیشین

شروود و همکاران (۲۰۲۰)	ناراتوسوای راقاندان (۲۰۱۹)
تنوع در سطح پرسنل حرفه‌ای شرکت‌های حسابداری	چرخش اجباری شرکت حسابداری
شروود و همکاران (۲۰۱۹)	مارسل و همکاران (۲۰۱۸)
تأثیر افراد حرفه‌ای غیر حسابدار	تخصیص کار
چاودهری و همکاران (۲۰۱۷)	سیلوانو و همکاران (۲۰۱۵)
تخصص کمیته حسابداری	چرخش اجباری مؤسسات حسابداری
زحمتکش و رضازاده (۲۰۱۷)	دیفاند و زانگ (۲۰۱۴)
تجربه کار	اندازه حسابرسان
شایستگی حسابداری	تخصص در صنعت
انگیزه حسابداری	حق الزحمه حسابداری
پاسخگویی و بی‌طرفی حسابداری	حق الزحمه غیرعادی
آرومگا و همکاران (۲۰۱۶)	تداوم تصدی حسابرسان
اخلاق، صلاحیت، تجربه حسابرسان	استقلال حسابرسان
سازمان بین‌المللی مؤسسات عالی حسابداری (۲۰۱۶)	ارائه مجدد اقلام صورت‌های مالی
دامنه شمول حسابداری	نوع گزارش حسابرسان
استانداردهای حسابداری	کیفیت گزارشگری مالی
کیفیت مدیریت	ارائه خدمات غیر حسابداری
فرایند حسابداری	کنیچل (۲۰۱۳)
نتایج حسابداری	ویژگی‌های شخصی حسابرسان همچون علاقه و انگیزه، تردید حرفه‌ای، دانش و تخصص و توان مقاومتی حسابرسان در شرایط تحت فشار
فرایند کنترل‌های قضایی	قضایات‌های حسابرسان
نتایج کنترل‌های قضایی	میزان و ساعت کار برنامه‌ریزی‌شده (ارزیابی کنترل داخلی)
هیئت استانداردهای حسابداری و اطمینان بخشی (۲۰۱۴)	ارزیابی ریسک حسابداری
بی‌طرفی حسابرسان	آزمون‌های تحلیلی
پافشاری بر تردید حرفه‌ای	ارزیابی و کسب شواهد حسابداری
قضایات منصفانه	مذاکرات حسابرسان و مشتری
رفتارهای حرفه‌ای و غیرحرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابداری	بررسی و کنترل کیفیت
سن حسابرسان	کیفیت گزارشگری مالی
میزان تحصیلات حسابرسان	گزارش حسابرسان
گذراندن دوره آموزشی در زمینه اخلاقیات و آئین رفتار حرفه‌ای	بررسی‌های نظارتی شرکت‌های حسابداری (کنترل کیفی شرکت‌های حسابداری)
درستکاری حسابرسان	توان جبران خسارت شریک حسابداری (وجود مشتری پردرآمد)
امانت‌داری	حق الزحمه خدمات غیر حسابداری
قضایات در فرایند حسابداری	حق بیمه حسابداری
توانایی حسابرسان در حل مسئله	طول تصدی حسابرسان
آزمون و بررسی کلی	و برداشت بازار از کیفیت حسابداری (پاداش شهرت و اعتبار شرکت حسابداری)
ادامه جدول ۱ ←	

→ ادامه جدول ۱	
همکاری و تعامل مستمر و مؤثر بین اعضای گروه حسابرسی	داف (۲۰۰۹)
اجرای مناسب فرآیند حسابرسی	اعتبار (شهرت)
الزامی نمودن مستندسازی مناسب	صلاحیت
برقرار نمودن رویه‌های مناسب کنترل کیفیت	اطمینان
انجام کار مطابق استانداردهای حسابرسی، قوانین و مقررات مربوطه	استقلال
رازداری	تخصص
رفتار حرفه‌ای	تجربه
زمان مناسب	همدلی
حسابرس متخصص در صنعت با طول دوره تصدی طولانی	ارائه خدمات غیر حسابرسی
مرتب‌ه شغلی حسابرسان	بهزادیان و ایزدی نیا (۱۳۹۷)
جنسیت حسابرسان	مقررات حسابرسی
باباجانی (۱۳۹۹)	عدم وجود مشکلات شخصی گروه
ضعف دستگاه نظارت‌کننده	اطلاعات و توانایی فنی شریک
ضعف قانونی	آموزش نامناسب گروه
ضعف ساختاری و تشکیلاتی	اندازه مؤسسه
ضعف سیستم بودجه‌بندی	رعایت اخلاق حرفه‌ای
ضعف دستگاه نظارت شونده	کیفیت مدیریت گروه
ضعف فرهنگی-اجتماعی	کیفیت فرآیند مستندسازی
دریایی و عزیز (۱۳۹۷)	تداوم تصدی حسابرسی
اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان	استفاده از خدمات کارشناسی
یاراحمدی (۱۳۹۷)	پذیرش توصیه‌های حسابرس
ویژگی‌ها مشترک اجتماعی و فشارهای نهادی (سازمانی)	حضور شریک حسابرسی در عملیات
فتحی (۱۳۹۷)	اطلاع کافی شریک از صنعت صاحب‌کار
استقلال	کیفیت ارتباط بین گروه حسابرسی و کارکنان
والیان و همکاران (۱۳۹۷)	مدیریت بودجه زمانی
فشارهای روانی	کیفیت ارتباط گروه حسابرسی با حاکمیت شرکتی
مداحی و همکاران (۱۳۹۲)	نیکبخت و همکاران (۱۳۹۶)
رعایت استانداردها و اجرای حرفه‌ای به‌وسیله حسابرس	میانگین سوابق کاری
حق‌الزحمه حسابرس	تخصص و تجربه صنعت
اندازه حسابرس	زمان‌بندی و ساعت کار شرکا و مدیران
شهرت حسابرس	شاخص‌های مرتبط با استقلال و رعایت آن شاخص‌ها
تعداد بندهای تعدیل در گزارش حسابرسی	انتشار مجدد صورت‌های مالی و تأثیر آن بر بازار
درصد تحریفات کشف و گزارش شده	حجم کار شرکا و کارکنان
نوع اظهارنظر حسابرس	جابه‌جایی مکرر شرکای و مدیران ارشد
تأخیر در گزارش حسابرسی	بازبینی کیفی به نسبت کل کار حسابرسی
← ادامه جدول ۱	

→ ادامه جدول ۱	
طول دوره تصدی حسابر	نیکیخت و همکاران (۱۳۹۶)
تخصص حسابر	مقررات مربوط به منابع انسانی
شناخت حسابر از صنعت	شناخت از صنعت صاحب کار
مداحی و همکاران (۱۳۹۲)	وجود کنترل کیفیت
شرایط مداخله گر در سطح حرفه	تفکیک وظایف
شرایط مداخله گر در سطح مؤسسه و کار	تعیین گروه اجرای کار
شرایط مداخله گر در سطح متقاضی حسابر	نظارت مناسب
راهبرد سطح مؤسسه حسابر	مستندسازی مناسب
راهبرد متقاضی حسابر	حجم فعالیت مؤسسه
شرایط علی تقاضا	شهرت حسابر
شرایط علی مؤسسه	تجربه حرفه‌ای حسابر
پیامدها	استفاده از فناوری
	انجام وظایف حرفه‌ای

می‌باشد، جامعه هدف در بخش کیفی شامل پژوهش‌های موردنظر در رابطه با موضوع پژوهش و ۱۶ نفر از متخصصان حسابداری و مدیریت مالی در سطح دانشگاهی بودند که چه به لحاظ پژوهشی و چه به لحاظ آموزشی، شناخت متناسبی نسبت به موضوع پژوهش داشتند و از منظر خبرگی مورد تأیید بودند، که بر اساس فرآیند فراتحلیل، ارزیابی انتقادی و تحلیل دلفی اقدام به شناسایی گزاره‌های محتوایی پژوهش می‌نمایند.

به منظور انتخاب این افراد از شیوه نمونه‌گیری هدفمند در قالب اعضای گروه پانل استفاده شده است. در این روش نمونه‌گیری، محقق نمونه‌های خود را باهدف کسب دانش عمیق، متمرکز و با جزئیات زیاد از بین کسانی که این پدیده را تجربه کرده‌اند و می‌توانند اطلاعات زیادی را در اختیار پژوهشگر بگذارند، انتخاب می‌شوند. اما جامعه هدف در بخش کمی ۲۸ نفر از مدیران، معاونین، سر حسابسان و حسابسان ارشد دیوان محاسبات بودند که با توجه به الزام تحلیل مدل جامع تفسیرگرایانه و ساختارمندانه، ضمن دارا بودن شرایط تجربی و علمی لازم، این حد از جامعه آماری موردقبول می‌باشد. زیرا هدف از مشارکت این جامعه تبیین نتایج بخش کیفی در حسابرسی بخش عمومی می‌باشد.

در واقع از آنجایی که روش مزبور، یک تحلیل مبتنی بر تحلیل سیستم‌های پیچیده در سطوح مشخصی است و می‌بایست بر اساس معیار مشخصی همچون تجربه یا دانش تخصصی توسط مشارکت‌کنندگان صورت پذیرد، معمولاً از پرسشنامه ماتریسی متقابل با مشارکت ۱۵ تا ۳۰ نفر صورت

پژوهش‌های توصیفی باهدف تشریح پدیده موردنظر در سطح حسابرسی قرار می‌گیرد. درنهایت به لحاظ منطق گردآوری داده‌ها از نوع استقرایی-قیاسی است چراکه در بخش کیفی ابتدا با اتکا به رویکرد استقرایی مبانی تئوریک کارکردهای مؤثر در ارتقای کیفیت حسابرسی بخش عمومی مورد واکاوی قرار می‌گیرد و سپس بر مبنای قیاسی اقدام به تبیین مؤلفه‌ها و گزاره‌های شناسایی‌شده در جامعه هدف یعنی مدیران، معاونین، سر حسابسان و حسابسان ارشد دیوان محاسبات می‌شود.

در این پژوهش که یک پژوهش ترکیبی است، در بخش کیفی از فراتحلیل استفاده می‌شود. فراتحلیل شامل گام‌هایی برای رسیدن به مؤلفه‌ها و گزاره‌هایی می‌باشد، که طیفی از شناخت ریشه اصلی مسئله در قالب تدوین سؤال پژوهش تا ارائه مدلی مشخص مبتنی بر شناسایی مؤلفه‌ها و گزاره‌ها از نتایج پژوهش‌های گذشته بر اساس مشارکت اعضای پانل را در برمی‌گیرد. سپس بر اساس تحلیل دلفی به منظور تعیین اجماع نظرات خبرگی با توجه به دو معیار میانگین و ضریب توافق تلاش می‌شود تا گزاره‌ها از نظر اجماع نظرات خبرگی مورد تأیید قرار گیرند. درنهایت در بخش کمی از طریق تحلیل مدل جامع تفسیرگرایانه و ساختارمندانه، لایه‌های شناسایی‌شده، در قالب الگویی اولویت‌بندی از منظر میزان نفوذ و تأثیرگذاری تبیین می‌شوند.

جامعه آماری و روش نمونه‌گیری پژوهش

این طرح از حیث ماهیت داده متوالی اکتشافی (کیفی و کمی)

روایی محتوایی پژوهش را نشان می‌دهد. همانطور که مشاهده می‌شود، کلیه گزاره‌های پژوهش مورد تأیید هستند. پایایی پژوهش نیز به واسطه انجام تحلیل دلفی صورت پذیرفت، زیرا تعیین اجماع نظرات خبرگی نشان‌دهنده تأیید محتوا با ابزار تدوین شده پژوهش جهت ورود به تحلیل تفسیری ساختاری فراگیر می‌باشد.

یافته‌های پژوهش

یافته‌های فراتحلیل و دلفی

به منظور انجام فراتحلیل ابتدا از طریق بانک‌های اطلاعاتی و مراجع پژوهشی استفاده شده است. بدین منظور و با اتکای به فرآیند تحلیل فراتحلیل و دلفی، این پژوهش در این بخش به دنبال واکاوی مؤلفه‌ها و گزاره‌های مرتبط با علل ارتقای کیفیت حسابرسی بخش عمومی می‌باشد. بر این اساس ابتدا از طریق بانک‌های اطلاعات و مراجع پژوهشی جدول ۴، اقدام به استخراج پژوهش‌های مشابه در رابطه با موضوع پژوهش می‌شود.

تعدادی پژوهش‌های معتبر و قابل‌اتکا در بازه زمانی ۲۰۱۶ تا ۲۰۲۰ و ۱۳۹۶ تا ۱۳۹۸ طبق پروتکل و فرآیند ارزیابی فراتحلیل مشخص شدند. به عبارت دیگر به منظور یافتن مقاله‌ها و پژوهش‌های مشابه و با استفاده از پایگاه‌ها و مراجع پژوهشی فوق، طبق شکل ۲، اقدام به شناسایی پژوهش‌های مرتبط باهدف پژوهش شد.

بر اساس غربالگری پژوهش‌ها از سه حیث عنوان، محتوا و تحلیل، مشخص شد، تعداد ۱۸ پژوهش می‌تواند به عنوان مبنای ارزیابی جهت تعیین مؤلفه‌ها و گزاره‌های کیفیت حسابرسی بخش عمومی مورد استفاده قرار گیرد. پس از این مرحله، در گام بعدی با اتکا به رویکرد استرلینگ (۲۰۰۱)، اقدام به دسته‌بندی و تفکیک مضامین در قالب مؤلفه‌ها و گزاره‌های ارتقای کیفیت حسابرسی بخش عمومی می‌شود. بر اساس این روش که در جدول ۵، آمده است، ابتدا ۱۸ پژوهش تأیید شده از طریق ۱۰ معیار روش ارزیابی انتقادی شامل اهداف تحقیق، منطق روش تحقیق، طرح تحقیق، نمونه‌برداری، جمع‌آوری داده‌ها، انعکاس‌پذیری، دقت تجزیه و تحلیل، بیان تئوریک و شفاف یافته‌ها و ارزش تحقیق به کمک ۱۶ نفر از خبرگان پژوهش، برای رسیدن به درک منسجم‌تر از نظر ماهیت پژوهش مورد برآزش قرار می‌گیرند.

بر اساس نتایج این تحلیل مشخص شد، ۴ پژوهش، پولجاسویک و همکاران (۲۰۱۹)؛ ریدماین و همکاران (۲۰۱۹)؛ تامسپون و همکاران (۲۰۱۶) و اسماعیلی کیا (۱۳۹۷) امتیاز لازم را کسب نکردند و به همین دلیل از دور بررسی خارج

می‌گیرد. محققانی همچون سینگه و کنت^{۲۳} (۲۰۱۱)، مالو^{۲۴} (۲۰۱۴)، رامش و همکاران^{۲۵} (۲۰۰۸) و آتری و همکاران^{۲۶} (۲۰۱۳)، حد مطلوب انتخاب تعداد نمونه را در بازه بین ۱۵ تا ۳۰ نفر پیش‌بینی نموده‌اند و مبنای انتخاب جامعه نمونه را روش نمونه‌گیری در دسترس با توجه به فیلترهای منطبق با ماهیت پژوهش عنوان نمودند.

روایی و پایایی پژوهش

به منظور تأیید روایی پرسشنامه‌های ساخته شده، از روش روایی محتوای (CVR) استفاده شد که بر این اساس از ۱۲ نفر از اعضای پانل خواسته شد، تا براساس سه معیار "ضروری"، "مفید ولی ضرورتی ندارد" و "ضروری" گزاره‌ها را مورد ارزیابی قرار دهند. هریک از مشارکت‌کنندگان می‌بایست یکی از سه گزینه فوق را برای تأیید روایی پژوهش انتخاب می‌نمودند که در انتها مشخص گردید تمامی گزاره بالاتر از معیار استاندارد تعیین شده (CVR) بودند و مورد تأیید قرار گرفتند. ذکر این نکته حائز اهمیت است که طبق تعیین تناسب تعداد ارزیابان و حداقل مقدار نسبت روایی محتوایی، لاوشه^{۲۷} (۱۹۹۰)، جدولی با اعداد ثابت تعیین نموده است که براساس تعداد ارزیابان، حداقل نسبت روایی محتوایی باید به دست آید تا گزاره مورد تأیید قرار گیرد.

لذا با اتکا به جدول ۲، و با عنایت به اینکه از ۱۲ نفر از ۱۸ نفر متخصص خواسته شد تا نسبت به تعیین تأیید روایی گزاره‌های پژوهش مشارکت نمایند، جدول ۳، نتایج مربوط به

جدول ۲. حداقل مقادیر CVR در تست‌های یک طرفه مورد نظر لاوشه (۱۹۹۰) جهت مناسب بود روایی محتوا

تعداد ارزیابان	حداقل مقدار نسبت روایی محتوا
۵	۰/۹۹
۶	۰/۹۹
۷	۰/۹۹
۸	۰/۷۵
۹	۰/۷۸
۱۰	۰/۶۲
۱۲	۰/۵۶
۲۰	۰/۴۲
۲۵	۰/۳۷

23. Singh & Kant

24. Malone

25. Ramesh et al

26. Attri et al

27. Lawshe

جدول ۳. روایی (CVR) مؤلفه‌های پژوهش

مؤلفه‌های اصلی	گزاره‌های فرعی	غیر ضروری	مفید ولی ضرورتی ندارد	ضروری	نتیجه	محاسبه	تأیید/حذف
عوامل ساختاری	الزامی نمودن حسابرسی عملکرد در کنار حسابرسی رعایت و مالی	-	۱	۱۱	۰/۸۳	$CVR = \frac{11 - \frac{12}{2}}{\frac{12}{2}} = 0/83 > 0/56$	تأیید
	توسعه ظرفیت‌های حقوقی لازم برای اجرای حسابرسی عملکرد در بخش عمومی	-	۱	۱۱	۰/۸۳	$CVR = \frac{11 - \frac{12}{2}}{\frac{12}{2}} = 0/83 > 0/56$	تأیید
	افزایش ضمانت‌های اجرایی لازم جهت ارزیابی عملکرد (موضوع فصل یازدهم)	-	-	۱۲	۱	$CVR = \frac{12 - \frac{12}{2}}{\frac{12}{2}} = 1 > 0/56$	تأیید
	استقرار سیستم محاسبه بهای تمام شده کالا و خدمات (ماده ۱۶ و آیین‌نامه‌های اجرایی آن)	-	-	۱۲	۱	$CVR = \frac{12 - \frac{12}{2}}{\frac{12}{2}} = 1 > 0/56$	تأیید
	بازنگری و اصلاح نظام ارزیابی عملکرد به صورت ادواری	-	-	۱۲	۱	$CVR = \frac{12 - \frac{12}{2}}{\frac{12}{2}} = 1 > 0/56$	تأیید
عوامل فنی و تخصصی	ایجاد تیم‌های تخصصی حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات	-	-	۱۲	۱	$CVR = \frac{12 - \frac{12}{2}}{\frac{12}{2}} = 1 > 0/56$	تأیید
	اعمال نظارت و کنترل مستمر بر فرآیندهای رفتاری و عملکردی حساب‌برسان بخش عمومی	-	-	۱۲	۱	$CVR = \frac{12 - \frac{12}{2}}{\frac{12}{2}} = 1 > 0/56$	تأیید
	آموزش استانداردهای حسابرسی جهت ارتقاء دستورالعمل‌های حسابرسی	-	-	۱۲	۱	$CVR = \frac{12 - \frac{12}{2}}{\frac{12}{2}} = 1 > 0/56$	تأیید
	ارتقاء نرم‌افزار سنا و استفاده از سامانه‌های یکپارچه اطلاعاتی تلفیق و پردازش	-	-	۱۲	۱	$CVR = \frac{12 - \frac{12}{2}}{\frac{12}{2}} = 1 > 0/56$	تأیید
عوامل فرهنگی و اجتماعی	نهادینه‌سازی ارزش‌های حسابرسی عملکرد در بخش عمومی	-	۱	۱۱	۰/۸۳	$CVR = \frac{11 - \frac{12}{2}}{\frac{12}{2}} = 0/83 > 0/56$	تأیید
	تقویت ارزش‌های محوری پاسخگویی در چارچوب بودجه	-	-	۱۲	۱	$CVR = \frac{12 - \frac{12}{2}}{\frac{12}{2}} = 1 > 0/56$	تأیید
	توسعه فرهنگ اشتراک اطلاعات در بین جامعه حساب‌برسان و دانشگاهیان در مورد حسابرسی بخش عمومی	-	-	۱۲	۱	$CVR = \frac{12 - \frac{12}{2}}{\frac{12}{2}} = 1 > 0/56$	تأیید
	تقویت سطح یادگیری در کارکردهای حسابرسی بخش عمومی	-	-	۱۲	۱	$CVR = \frac{12 - \frac{12}{2}}{\frac{12}{2}} = 1 > 0/56$	تأیید

جدول ۴. پایگاه‌های بانک اطلاعات و مراجع رسمی پژوهشی

بانک‌های اطلاعات خارجی	بانک‌های اطلاعات داخلی
Sciencedirect	MAGIRAN
Emeraldinsight	NOORSOFR
OnlineLierary	SID
Aaajournals	کلیه نشریات علمی و پژوهشی مرتبط

تعداد کل منابع	۵۵	→	۸	غربالگری اول به دلیل عنوان
بررسی شده از نظر عنوان	۴۷	→	۱۲	غربالگری دوم به دلیل محتوا
بررسی شده از نظر محتوا	۳۵	→	۱۷	غربالگری دوم به دلیل تحلیل
منابع تأیید شده پس از تحلیل			۱۸	

شکل ۲. فرآیند تحلیل غربالگری پژوهش‌های متناسب باهدف پژوهش جهت شناسایی مؤلفه‌ها و گزاره‌ها

جدول ۵. فرآیند ارزیابی پژوهش‌های تأیید شده جهت تعیین مؤلفه‌ها و گزاره‌های پژوهش

پژوهش‌های داخلی							پژوهش‌های خارجی							فرآیند ارزیابی				
۱۸	۱۷	۱۶	۱۵	۱۴	۱۳	۱۲	۱۱	۱۰	۹	۸	۷	۶	۵	۴	۳	۲	۱	
آزر و حبشی (۱۳۹۸)	نظری پور (۱۳۹۶)	اسماعیلی کیا (۱۳۹۷)	بناخانی و دوست‌جباریان (۱۳۹۷)	بناخانی و همکاران (۱۳۹۸)	بناخانی و همکاران (۱۳۹۸)	بناخانی (۱۳۹۹)	تامسون و همکاران ^{۳۳} (۲۰۱۶)	لوک و همکاران ^{۳۴} (۲۰۱۶)	سو و وو ^{۳۵} (۲۰۱۷)	آکسلسن و همکاران ^{۳۳} (۲۰۱۷)	میتر و همکاران ^{۳۳} (۲۰۱۷)	های و کوردری ^{۳۶} (۲۰۱۸)	پارکر و همکاران ^{۳۱} (۲۰۱۸)	ریدماین و همکاران ^{۳۰} (۲۰۱۹)	پولجاویچ و همکاران ^{۲۹} (۲۰۱۹)	های و کوردری ^{۳۸} (۲۰۲۰)	کارائونا و کوالرکی (۲۰۲۰)	
۲	۴	۲	۲	۴	۲	۲	۲	۴	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	هدف
۴	۴	۲	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۲	۴	۴	۴	روش
۴	۴	۲	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۲	۲	۴	۴	۴	طرح
۲	۴	۲	۲	۴	۴	۲	۲	۴	۴	۴	۴	۴	۲	۲	۲	۴	۴	نمونه‌گیری
۴	۲	۲	۲	۴	۴	۴	۲	۵	۴	۲	۴	۴	۲	۲	۴	۲	۴	جمع‌آوری
۲	۴	۲	۴	۴	۲	۲	۲	۵	۴	۴	۵	۴	۲	۲	۲	۴	۲	تعمیم
۴	۴	۲	۲	۴	۴	۲	۲	۵	۴	۴	۴	۴	۴	۲	۲	۲	۲	اخلاقی
۴	۲	۲	۲	۲	۵	۲	۳	۴	۴	۲	۵	۴	۴	۲	۳	۳	۳	تحلیل
۲	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۲	۳	۲	۴	۴	۴	۳	۳	۴	۳	۳	تئوریک
۳	۴	۲	۴	۵	۴	۴	۳	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۳	۳	۴	۴	ارزش
۳۵	۳۷	۲۵	۳۴	۴۳	۳۹	۳۶	۲۸	۴۱	۳۷	۳۴	۳۹	۳۶	۳۷	۲۶	۲۸	۳۶	۳۳	جمع

33.Axelsen et al
34.Su & Wu
35.Loke et al
36.Thompson et al

28.Hay & Cordery
29.Poljašević et al
30.Redmayne et al
31.Parker et al
32.Mir et al

پژوهش، از اعضای پانل خواسته می‌شود تا بر اساس توضیحات این تحلیل، پرسشنامه‌های ماتریسی را مورد تحلیل قرار دهند. ابتدا به منظور شروع این تحلیل لازم است، گزاره‌های تأیید شده از مرحله تحلیل دلفی کدگذاری شوند. در این بخش لازم است ابتدا گزاره‌ها صورت تصادفی مرتب شود و سپس کدگذاری شوند تا از این طریق سطح اظهارنظرهای ماتریسی به صورت تخصصی صورت پذیرد.

همان‌طور که در جدول ۹، مشاهده می‌شود، گزاره‌های تأیید شده توسط خبرگان، به شکل علائم اختصاری برای تشکیل ماتریس خود تعاملی ساختاری تعیین شده است. در این مرحله ابتدا نظر ۲۸ نفر از مدیران، معاونین، سر حساب‌رسان و حساب‌رسان ارشد دیوان محاسبات درباره رابطه بین گزاره‌ها، مورد مقایسه قرار می‌گیرد. بدین منظور از گزاره "مد" استفاده می‌شود به گونه‌ای که از بین چهار گونه رابطه ممکن بین گزاره‌ها، رابطه‌ای که بیشترین فراوانی را از نظر متخصصان داشته باشد، در جدول نهایی منظور خواهد شد. برای تعیین نوع روابط پیشنهاد شده است که از نظر خبرگان و کارشناسان بر اساس تکنیک‌های مختلف مدیریتی، از جمله طوفان مغزی و تکنیک گروه اسمی و غیره استفاده شود (سنگه و همکاران، ۲۰۱۳). برای تعیین نوع رابطه می‌توان از نمادهای مندرج در جدول ۱۰، استفاده کرد.

با توجه به این موضوع ماتریس خودتعاملی ساختاری نهایی (SSIM) در جدول ۱۱، محاسبه می‌شود. پس از تعیین روابط مفهومی بر اساس گزاره مد، در این بخش بر اساس جدول ۱۲، می‌باشد.

اقدام به تشکیل ماتریس دستیابی می‌شود. به عبارت دیگر، در این مرحله با تبدیل نمادهای روابط ماتریس ساختاری به اعداد صفر و یک بر اساس جدول ۱۳، می‌توان ماتریس دستیابی را تشکیل داد.

پس از تشکیل این ماتریس به منظور بررسی سایر ابعاد روابط غیرمستقیم بین گزاره‌ها که مزیت تحلیل مدل جامع تفسیرگرایانه و ساختارمندانه (TISM) نسبت به تفسیری/ساختاری (ISM) است، استفاده می‌شود. به عبارت دیگر، به منظور ارتقای تحلیل ساختاری تفسیری به تحلیل ساختاری تفسیری فراگیر می‌بایست به طور کامل هر مقایسه زوجی را با پاسخ به سؤال تفسیری ذکر شده در گام قبلی تفسیر نمود. برای مقایسه‌های زوجی i امین گزاره به صورت دو به دو با تمام عناصر از $(i+1)$ ام تا n ام مقایسه می‌گردد. برای هر ارتباط پاسخ بله Y یا خیر N داده شده و در صورت پاسخ مثبت، دلیل آن بیان می‌گردد. اما اگر پاسخ خیر N باشد، باید در مورد جفت متغیرهای مورد نظر مشارکت‌کنندگان باید

شدند. در ادامه با استفاده از روش استرلینگ (۲۰۰۱)، اقدام به استخراج مضامین پژوهش می‌شود. بر این اساس به منظور تعیین گزاره‌های کارکردی کیفی حسابرسی از روش امتیازی زیر استفاده می‌شود. بر مبنای این روش کلیه معیارهای فرعی استخراج شده از متن مقالات تأیید شده، در ستون جدول ۶، نوشته می‌شود و سپس در ردیف هر جدول نام محققان پژوهش‌های تأیید شده آورده می‌شود. بر مبنای استفاده از هر پژوهش‌گر از معیارهای فرعی نوشته شده در ستون جدول، علامت \checkmark درج می‌شود، سپس امتیازهایی هر \checkmark در ستون معیارهای فرعی، باهم جمع می‌شود و امتیازهای بالاتر از میانگین پژوهش‌های انجام شده، به عنوان مؤلفه‌های پژوهش انتخاب می‌شوند.

بر اساس این تحلیل نیز مشخص شد، سه مؤلفه عوامل ساختاری، عوامل فرهنگی و اجتماعی و عوامل فنی دارای بیشترین فراوانی از مجموع ۱۴ پژوهش تأیید شده هستند و بر این مبنای این پژوهش به عنوان معیارهای اصلی برای تعیین گزاره‌های علل ارتقای کیفیت حسابرسی بخش عمومی مورد بررسی قرار می‌گیرند. در این بخش پس از واکاوی در مبنای نظری پژوهش‌های تأیید شده، اقدام به تعیین گزاره‌های مورد نظر طبق جدول ۷، شده است.

سپس به منظور اطمینان از مؤلفه‌ها و گزاره‌های شناسایی شده از تحلیل دلفی برای تعیین اجماع نظرات خبرگی استفاده گردید. بدین منظور این گزاره‌ها برای نظرسنجی در قالب یک چک‌لیست ۷ گزینه‌ای در اختیار متخصصان قرار گرفت که جدول ۸، نتایج تحلیل دلفی را نشان می‌دهد.

بر اساس تحلیل دلفی طی دو راند مشخص شد، ۹ گزاره حذف شدند، چراکه با توجه به اینکه بر اساس مقیاس لیکرت ۷ گزینه‌ای میانگین زیر ۵ را کسب نمودند است و ضریب توافق آنها زیر ۰/۵ بوده است، بر این مبنای حذف گردید و دو گزاره باهم ادغام شدند. بر این مبنای مجموعاً ۱۳ گزاره مربوط به علل ارتقای کیفیت حسابرسی بخش عمومی مورد تأیید قرار گرفتند که بر اساس مؤلفه‌ها و گزاره‌های تعیین شده، چارچوب مفهومی علل ارتقای کیفیت حسابرسی بخش عمومی ابتدا به ترتیب در شکل ۳، ارائه می‌شود و در گام بعد وارد فاز تحلیل تفسیری/ساختاری جامع می‌شوند.

یافته‌های تحلیل مدل جامع تفسیرگرایانه و ساختارمندانه

پس از رسیدن به اجماع نظرات خبرگی گزاره‌های علل ارتقای کیفیت حسابرسی بخش عمومی پس از تأیید دور دوم دلفی، به منظور انجام تحلیل جامع تفسیرگرایانه و ساختارمندانه

جدول ۶. واکاوای مؤلفه‌های اصلی علل ارتقای کیفیت حسابرسی بخش عمومی

مکان پژوهش	محققان	عوامل ساختاری	عوامل فرهنگی و اجتماعی	عوامل انسانی	عوامل سازمانی	عوامل فرآیندی	عوامل فنی
خارجی	کارائونا و کوالزک (۲۰۲۰)	✓	-	✓	-	-	✓
	های و کوردری (۲۰۲۰)	-	✓	-	✓	-	✓
	پارکر و همکاران (۲۰۱۸)	✓	✓	-	-	-	✓
	های و کوردری (۲۰۱۸)	-	✓	-	✓	✓	-
	میتر و همکاران (۲۰۱۷)	✓	-	✓	-	-	✓
	آگلسن و همکاران (۲۰۱۷)	-	-	✓	-	-	✓
	سو و وو (۲۰۱۷)	-	-	-	✓	✓	-
	لوک و همکاران (۲۰۱۶)	✓	✓	-	-	-	-
داخلی	باباجانی (۱۳۹۹)	✓	-	-	-	-	✓
	باباجانی و همکاران (۱۳۹۸)	✓	✓	-	-	-	✓
	باباجانی و همکاران (۱۳۹۸)	-	-	✓	✓	-	-
	باباجانی و دوست‌جباریان (۱۳۹۷)	✓	✓	-	-	✓	-
	نظری‌پور (۱۳۹۶)	✓	✓	-	✓	-	-
	آذر و حبشی (۱۳۹۶)	✓	✓	-	-	-	✓
جمع		۹	۸	۴	۴	۵	۷

در ادامه به منظور تعیین روابط بین گزاره‌ها ابتدا باید اظهار نظر نمایند. به منظور تشکیل ماتریس خودتعاملی ساختاری (SSIM) مقایسه‌های زوجی گزاره‌های علل ارتقای کیفیت حسابرسی بخش عمومی در جدول ۱۴، ارائه شده است. برای مقایسه‌های زوجی i امین گزاره به صورت دو به دو با تمام عناصر از $(i+1)$ ام تا n ام مقایسه گردیدند. برای هر ارتباط پاسخ بله Y یا خیر N داده شده و در صورت پاسخ مثبت، دلیل آن بیان می‌گردد. در اینصورت منطق تفسیری روابط زوجی به فرم پایه علمی منطقی تفسیری ارائه شده است. در این مرحله روابط به صورت ماتریس دستیابی به صورت "۱-" یا "۰" وارد می‌شوند که در جدول ۱۲، ارائه شده‌اند. طبق آن خانه‌هایی که گزینه Y دارند، عدد ۱ و خانه‌هایی که گزینه N دارند عدد صفر قرار داده می‌شود. در واقع، این ماتریس از تبدیل ماتریس خودتعاملی ساختاری به یک ماتریس دو ارزی صفر و یک به دست می‌آید.

همانطور که در جدول ۱۵ مشاهده می‌شود، نمادهای مفهومی اختصاص داده شده براساس گزاره مد، تبدیل به امتیاز ۰ و ۱ و 1^* باتوجه به تعریف روابط مفهومی به اعداد طبق جدول قبلی شده است. در جدول ۱۶، قدرت نفوذ (امتیاز ۱ به دست آمده از سطر) و قدرت وابستگی (امتیاز ۱ به دست آمده از ستون) را مشخص نماییم.

مجموعه خروجی، مجموعه ورودی و عناصر مشترک را شناسایی نمود. نمره تعیین سطح و اولویت متغیرها مجموعه دستیابی و مجموعه پیش‌نیاز برای هر متغیر تعیین می‌شود. مجموعه دستیابی هر متغیر شامل متغیرهایی می‌شود که از طریق این متغیر می‌توان به آنها رسید و مجموعه پیش‌نیاز شامل متغیرهایی می‌شود که بر طبق آنها می‌توان به این متغیر رسید. سپس اشتراکات مجموعه دستیابی و پیش‌نیاز همه عوامل تعیین می‌شود و در صورت یکسان بودن مجموعه دستیابی با مجموعه اشتراک آن عامل (عوامل) به‌عنوان سطح اولویت در نظر گرفته می‌شود. سطح اشاره به لایه‌های طراحی شده مدل نهایی دارد. برای به دست آوردن سایر سطوح باید سطوح قبلی از ماتریس جدا گردند و فرآیند تکرار شود. پس از تعیین سطوح دوباره ماتریس دریافتی را به ترتیب سطوح مرتب کرده، ماتریس جدید، ماتریس مخروطی نامیده می‌شود. در این مرحله با استفاده از ماتریس دسترسی نهایی، مجموعه خروجی و ورودی برای هر متغیر به دست می‌آید. مجموعه خروجی و ورودی برای یک متغیر به‌صورت زیر تعریف می‌شود. مجموعه خروجی برای یک بعد/مؤلفه خاص عبارت است از خود آن متغیر بانضمام سایر متغیرهایی که از آن تأثیر می‌پذیرند، به‌عبارت‌دیگر متغیرهایی که از طریق این

جدول ۷. مؤلفه‌ها و گزاره‌های علل ارتقای کیفیت حسابداری بخش عمومی

							مؤلفه‌های اصلی
۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	گزاره‌ها
							به‌کارگیری رویکرد اندازه‌گیری منابع اقتصادی در بودجه‌بندی
							الزامی نمودن حسابداری عملکرد در کنار حسابداری رعایت و مالی
							توسعه ظرفیت‌های حقوقی لازم برای اجرای حسابداری عملکرد در بخش عمومی
							پذیرش صلاحیت حرفه‌ای دیوان محاسبات برای انجام حسابداری عملکرد
							ایجاد الزامات حقوقی در راستای حرکت به سمت سیستم نظارت نتیجه‌محور
							افزایش ضمانت‌های اجرایی لازم جهت ارزیابی عملکرد (موضوع فصل یازدهم)
							استقرار سیستم محاسبه بهای تمام‌شده کالا و خدمات (ماده ۱۶ و آیین‌نامه‌های اجرایی آن)
							بازنگری و اصلاح نظام ارزیابی عملکرد به‌صورت ادواری
							ایجاد تیم‌های تخصصی حسابداری عملکرد در دیوان محاسبات
							توانمندسازی تیم‌های تخصصی از طریق دوره‌های حرفه‌ای بین‌المللی
							اعمال نظارت و کنترل مستمر بر فرآیندهای رفتاری و عملکردی حساب‌رسان بخش عمومی
							آموزش استانداردهای حسابداری عملکرد در سطح بخش عمومی
							ایجاد مدارک حرفه‌ای مرتبط با حسابداری عملکرد
							ارتقاء و اعمال استانداردهای حسابداری و ارتقای دستورالعمل‌های حسابداری
							ارتقاء نرم‌افزار سنا و استفاده از سامانه‌های یکپارچه اطلاعاتی تلفیق و پردازش
							نهادینه‌سازی ارزش‌های حسابداری عملکرد در بخش عمومی
							تقویت فرهنگ مشارکت مسئولان اجرایی در فرآیند حسابداری عملکرد
							نهادینه‌سازی ارزش‌های محوری هزینه‌یابی در فرآیند بودجه‌بندی
							تقویت ارزش‌های محوری پاسخگویی در چارچوب بودجه
							ارتقای سطح ارزش‌های شفافیت در تفسیرهای منسجم و یکپارچه با حسابداری بخش عمومی
							توسعه فرهنگ اشتراک اطلاعات در بین جامعه حساب‌رسان و دانشگاهیان در مورد حسابداری بخش عمومی
							فراگیر نمودن طرح جامع نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد بر اساس هنجار سازی اجتماعی
							تقویت سطح یادگیری در کارکردهای حسابداری بخش عمومی

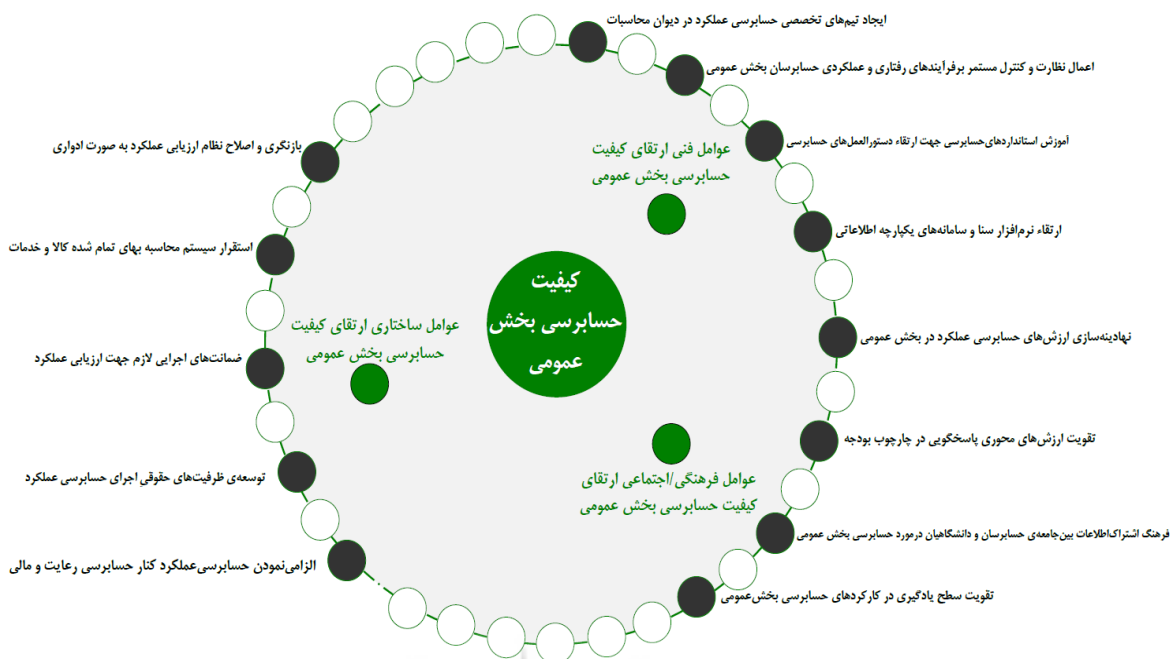
عوامل ساختاری

عوامل فنی و تخصصی

عوامل فرهنگی و اجتماعی

جدول ۸. فرآیند تحلیل دلفی در گام اول

مؤلفه‌ها	گزاره‌ها	دور اول دلفی		دور دوم دلفی		نتیجه
		میانگین	ضریب توافق	میانگین	ضریب توافق	
عوامل ساختاری	به‌کارگیری رویکرد اندازه‌گیری منابع اقتصادی در بودجه‌بندی	۳/۵۰	۰/۳۰	حذف		
	الزامی نمودن حسابرسی عملکرد در کنار حسابرسی رعایت و مالی	۵/۲۰	۰/۶۵	۵/۵۰	۰/۷۵	تأیید
	پذیرش صلاحیت حرفه‌ای دیوان محاسبات برای انجام حسابرسی عملکرد	۴	۰/۳۵	حذف		
	توسعه ظرفیت‌های حقوقی لازم برای اجرای حسابرسی عملکرد در بخش عمومی	۵/۳۰	۰/۶۵	۵/۵۰	۰/۷۵	تأیید
	ایجاد الزامات حقوقی در راستای حرکت به سمت سیستم نظارت نتیجه‌محور	۳	۰/۲۰	حذف		
	افزایش ضمانت‌های اجرایی لازم جهت ارزیابی عملکرد (موضوع فصل یازدهم)	۵/۲۰	۰/۶۰	۵/۳۰	۰/۶۵	تأیید
	استقرار سیستم محاسبه بهای تمام شده کالا و خدمات (ماده ۱۶ و آیین‌نامه‌های اجرایی آن)	۶	۰/۸۰	۶/۲۰	۰/۸۵	تأیید
	بازنگری و اصلاح نظام ارزیابی عملکرد به صورت ادواری	۵/۲۰	۰/۶۴	۵/۳۰	۰/۷۰	تأیید
عوامل فنی و تخصصی	ایجاد تیم‌های تخصصی حسابرسی عملکرد در دیوان محاسبات	۵/۵۰	۰/۷۵	۶/۱۰	۰/۸۲	تأیید
	توانمندسازی تیم‌های تخصصی از طریق دوره‌های حرفه‌ای بین‌المللی	۴	۰/۳۵	حذف		
	اعمال نظارت و کنترل مستمر بر فرآیندهای رفتاری و عملکردی حسابرسان بخش عمومی	۵/۲۰	۰/۶۰	۵/۳۰	۰/۶۵	تأیید
	آموزش استانداردهای حسابرسی عملکرد در سطح بخش عمومی	۴/۹۵	۰/۴۹	۵	۰/۵۰	ادغام
	ارتقاء و اعمال استانداردهای حسابرسی و ارتقاء دستورالعمل‌های حسابرسی	۴/۹۹	۰/۵۱	۵	۰/۵۰	
	ایجاد مدارک حرفه‌ای مرتبط با حسابرسی عملکرد	۳	۰/۲۰	حذف		
	ارتقاء نرم‌افزار سنا و استفاده از سامانه‌های یکپارچه اطلاعاتی تلفیق و پردازش	۶	۰/۸۰	۶/۲۰	۰/۸۵	تأیید
	نهادینه‌سازی ارزش‌های حسابرسی عملکرد در بخش عمومی	۵	۰/۵۰	۵/۱۰	۰/۵۵	تأیید
تقویت فرهنگ مشارکت مسئولان اجرایی در فرآیند حسابرسی عملکرد	۴	۰/۳۵	حذف			
نهادینه‌سازی ارزش‌های محوری هزینه‌یابی در فرآیند بودجه‌بندی	۳	۰/۲۰	حذف			
عوامل فرهنگی و اجتماعی	تقویت ارزش‌های محوری پاسخگویی در چارچوب بودجه	۵	۰/۵۰	۵/۱۰	۰/۵۵	تأیید
	ارتقای سطح ارزش‌های شفافیت در تفسیرهای منسجم و یکپارچه با حسابرسی بخش عمومی	۴	۰/۳۵	حذف		
	توسعه فرهنگ اشتراک‌اطلاعات در بین جامعه حسابرسان و دانشگاهیان در مورد حسابرسی بخش عمومی	۵/۵۰	۰/۷۵	۶/۱۰	۰/۸۲	تأیید
	فراگیر نمودن طرح جامع نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد بر اساس هنجارسازی اجتماعی	۲	۰/۱۵	حذف		
	تقویت سطح یادگیری در کارکردهای حسابرسی بخش عمومی	۵/۲۰	۰/۶۰	۵/۵۰	۰/۷۵	تأیید



شکل ۳. چارچوب مستخرج از فراتحلیل و دلفی

جدول ۹. کدگذاری اختصاری گزاره‌های تأیید شده

اختصار	گزاره
R1	توسعه ظرفیت‌های حقوقی لازم برای اجرای حسابداری عملکرد در بخش عمومی
R2	استقرار سیستم محاسبه بهای تمام شده کالا و خدمات (ماده ۱۶ و آیین‌نامه‌های اجرایی آن)
R3	افزایش ضمانت‌های اجرایی لازم جهت ارزیابی عملکرد (موضوع فصل یازدهم)
R4	الزامی نمودن حسابداری عملکرد در کنار حسابداری رعایت و مالی
R5	بازنگری و اصلاح نظام ارزیابی عملکرد به صورت ادواری
R6	ایجاد تیم‌های تخصصی حسابداری عملکرد در دیوان محاسبات
R7	اعمال نظارت و کنترل مستمر بر فرآیندهای رفتاری و عملکردی حسابرسان بخش عمومی
R8	آموزش استانداردهای حسابداری با هدف ارتقاء دستورالعمل‌های حسابداری
R9	تقویت سطح یادگیری در کارکردهای حسابداری بخش عمومی
R10	نهادینه‌سازی ارزش‌های حسابداری عملکرد در بخش عمومی
R11	تقویت ارزش‌های محوری پاسخگویی در چارچوب بودجه
R12	توسعه فرهنگ اشتراک‌اطلاعات در بین جامعه حسابرسان و دانشگاهیان در مورد حسابداری بخش عمومی
R13	ارتقای نرم‌افزار سنا و استفاده از سامانه‌های یکپارچه اطلاعاتی تلفیق و پردازش

جدول ۱۰. روابط مفهومی در تشکیل ماتریس خود تعاملی ساختاری

مفهوم نماد	نماد
i منجر به j می‌شود (سطر منجر به ستون)	V
j منجر به i می‌شود (ستون منجر به سطر)	A
رابطه دو طرفه i و j وجود دارد	X
رابطه معتبری وجود ندارد	O

جدول ۱۱. ماتریس خود تعاملی ساختاری نهایی

	R13	R12	R11	R10	R9	R8	R7	R6	R5	R4	R3	R2	R1
R1	O	O	O	V	O	V	O	O	V	V	V	V	
R2	O	V	O	V	V	V	O	O	V	V	O		
R3	O	O	O	V	V	V	O	O	V	V			
R4	O	O	O	V	V	V	V	V	V				
R5	O	O	O	V	V	V	V	V					
R6	O	O	O	V	V	V	O						
R7	O	O	O	V	V	V							
R8	V	V	V	V	O								
R9	V	V	V	V									
R10	V	V	V										
R11	V	X											
R12	V												
R13													

جدول ۱۲. نحوه تبدیل روابط مفهومی به اعداد

نماد مفهومی	تبدیل نمادهای مفهومی به اعداد کمی
V	خانه مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۱ و خانه قرینه آن عدد ۰ قرار می‌گیرد.
A	خانه مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۰ و خانه قرینه آن عدد ۱ قرار می‌گیرد.
X	خانه مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۱ و خانه قرینه آن عدد ۱ قرار می‌گیرد.
O	خانه مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۰ و خانه قرینه آن عدد ۰ قرار می‌گیرد.

جدول ۱۳. تشکیل ماتریس دستیابی

	R1	R2	R3	R4	R5	R6	R7	R8	R9	R10	R11	R12	R13
R1	1	1	1	1	1	0	0	1	0	1	0	0	0
R2	0	1	0	1	1	0	0	1	1	1	0	0	0
R3	0	0	1	1	1	0	0	1	1	1	0	0	0
R4	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	0	0	0
R5	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	0	0	0
R6	0	0	0	0	0	1	0	1	1	1	0	0	0
R7	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0
R8	0	0	0	0	0	0	0	1	0	1	1	1	1
R9	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1
R10	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1
R11	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1
R12	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1
R13	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1

کیفیت حسابرسی بخش عمومی، شکل ۴، استخراج گردید.

بحث و نتیجه گیری

آگاهی کافی مقامات بخش عمومی از لزوم ایفای مسئولیت پاسخگویی در مورد حفظ و حراست و استفاده صحیح از منابع مالی و اقتصادی عمومی از یکسو و اطلاع از ابزارها و امکانات موردنیاز برای تحقق و ارتقای سطح این مسئولیت از دیگر سو، زمینه‌های الزام را برای طراحی و استقرار نظام حسابرسی بخش عمومی باهدف مسئولیت و پاسخگویی بیشتر را به امری ضروری برای توسعه و ارتقای شفافیت‌های مالی و اطلاعاتی در طی سال‌های اخیر بدل نموده است (باباجانی، ۱۳۹۹). لیکن علیرغم اهمیت حسابرسی بخش عمومی در جلوگیری از بروز تخلفات مالی و همچنین ارتقاء پاسخگویی و شفافیت و اعتماد پایدار در استفاده مناسب از منابع و دارایی‌های عمومی و بهبود عملکرد مدیریت عمومی تاکنون تحقیقی برای شناسایی و ارتقای کیفیت حسابرسی و عوامل مؤثر بر آن در بخش عمومی صورت نپذیرفته است. لذا این پژوهش با درک شکاف تئوریک و کاربردی در این حوزه به دنبال طراحی مدل اثربخش‌ترین علل کیفیت حسابرسی بخش عمومی بر اساس تحلیل جامع تفسیری و ساختاری "TISM" بود. در این پژوهش به منظور شناسایی مؤلفه‌ها و گزاره‌های مربوط به علل ارتقای کیفیت حسابرسی بخش عمومی بر اساس رویکرد روش‌شناسی بخش کیفی ابتدا از تحلیل فراتحلیل استفاده شد. بر اساس این تحلیل از میان ۵۵ پژوهش مرتبط با موضوع پژوهش طی سه مرحله ارزیابی

متغیر می‌توان به آنها رسید. مجموعه ورودی نیز برای هر متغیر شامل خود آن متغیر به انضمام سایر متغیرهایی که بر آن تأثیر می‌گذارند، می‌باشند و در نهایت عناصر مشترک اشاره به ابعاد اشتراکی مجموعه خروجی و ورودی‌های متغیرها در تحلیل مدل جامع تفسیرگرایانه و ساختارمندانه به‌عنوان متغیر سطح بالا دارد، به عبارت دیگر، این متغیرها در ایجاد هیچ متغیر دیگری مؤثر نمی‌باشند. پس از تعیین عناصر خروجی، عناصر ورودی و عناصر مشترک، گزاره‌های که عناصر خروجی و عناصر مشترک یکسانی دارند، به‌عنوان اولین سطح و کم‌اثرترین گزاره‌های کیفیت حسابرسی بخش عمومی تعیین می‌شوند. پس از تعیین این سطح یعنی کم‌اثرترین گزاره‌های ارتقای کیفیت حسابرسی بخش عمومی، آن گزاره را حذف می‌کنیم و اقدام به بررسی گزاره‌های یکسان عناصر ورودی و مشترک می‌نماییم و آن را به‌عنوان سطح بعدی انتخاب می‌کنیم. این عملیات تا آنجا تکرار می‌شود که اجزای تشکیل‌دهنده تمام سطوح سیستم مشخص شوند.

همان‌طور که در جدول ۱۷، مشاهده می‌شود، گزاره توسعه ظرفیت‌های حقوقی لازم برای اجرای حسابرسی عملکرد در بخش عمومی (R1) بر اساس مشترک بودن گزاره خروجی و عناصر برابر، به‌عنوان گزاره سطح هشتم یعنی اثرگذارترین گزاره ارتقای کیفیت حسابرسی بخش عمومی تعیین گردید و گزاره ارتقاء نرم‌افزار سنا و استفاده از سامانه‌های یکپارچه اطلاعاتی تلفیق و پردازش (R13) به‌عنوان سطح اول و کم‌اثرترین گزاره کیفیت حسابرسی بخش عمومی انتخاب شدند و در نهایت مدل علل ارتقای

جدول ۱۴. مقایسه زوجی بین گزاره‌ها براساس فرم ماتریس

شماره	مقایسه زوجی	Yes/No	شرح چگونگی تأثیر
■ R1 الزامی نمودن حسابرسی عملکرد در کنار حسابرسی رعایت و مالی			
۱	R1 – R2	Yes <input checked="" type="checkbox"/> NO <input type="checkbox"/>	الزامی نمودن حسابرسی عملکرد در کنار حسابرسی رعایت عاملی برای استقرار سیستم محاسبه بهای تمام شده
۲	R2 – R1	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	
۳	R1 – R3	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	
۴	R3 – R1	Yes <input checked="" type="checkbox"/> NO <input type="checkbox"/>	ضمانت‌های اجرایی لازم جهت ارزیابی عملکرد معیاری برای الزامی بودن حسابرسی عملکرد
۵	R1 – R4	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	
۶	R4 – R1	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	
۷	R1 – R5	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	
۸	R5 – R1	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	
۹	R1 – R6	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	
۱۰	R6 – R1	Yes <input checked="" type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	تیم‌های تخصصی حسابرسی عملکرد محرکی برای الزامی نمودن حسابرسی عملکرد
۱۱	R1 – R7	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	
۱۲	R7 – R1	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	
۱۳	R1 – R8	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	
۱۴	R8 – R1	Yes <input checked="" type="checkbox"/> NO <input type="checkbox"/>	آموزش استانداردهای حسابرسی باهدف ارتقای دستورالعمل‌های حسابرسی راهبری برای الزامی نمودن حسابرسی عملکرد
۱۵	R1 – R9	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	
۱۶	R9 – R1	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	
۱۷	R1 – R10	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	
۱۸	R10 – R1	Yes <input checked="" type="checkbox"/> NO <input type="checkbox"/>	نهادینه‌سازی ارزش‌های حسابرسی عملکرد در بخش عمومی محرکی برای الزامی نمودن حسابرسی عملکرد
۱۹	R1 – R11	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	
۲۰	R11 – R1	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	
۲۱	R1 – R12	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	
۲۲	R12 – R1	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	
۲۳	R1 – R13	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	
۲۴	R13 – R1	Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>	

جدول ۱۵. ماتریس دستیابی از نظر میزان انتقال‌پذیری ارتباط بین گزاره‌ها

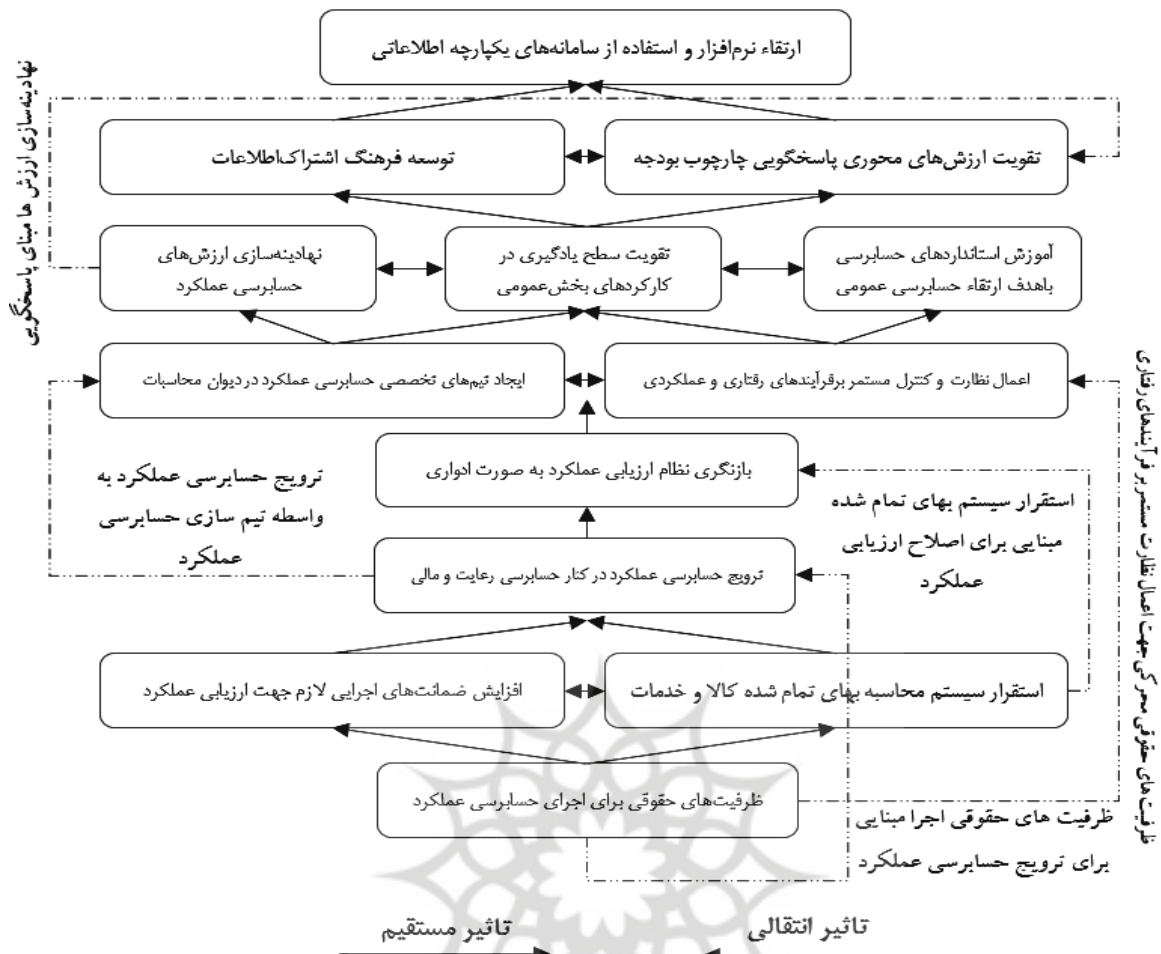
	R1	R2	R3	R4	R5	R6	R7	R8	R9	R10	R11	R12	R13
R1	1	1	1	1	1	1*	1*	1	1*	1	1*	1*	1*
R2	0	1	0	1	1	1*	1*	1	1*	1	1*	1*	1*
R3	0	0	1	1	1	1*	1*	1	1*	1	1*	1*	1*
R4	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1*	1*	1*
R5	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1*	1*	1*
R6	0	0	0	0	0	1	1*	1	1	1	1*	1*	1*
R7	0	0	0	0	0	1*	1	1	1	1	1*	1*	1*
R8	0	0	0	0	0	0	0	1	0	1	1	1	1
R9	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1
R10	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1
R11	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1
R12	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1
R13	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1

جدول ۱۶. تفکیک نیروهای نفوذ و وابستگی

R13	R12	R11	R10	R9	R8	R7	R6	R5	R4	R3	R2	R1	معیارها
۱	۳	۳	۴	۵	۵	۸	۸	۹	۱۰	۱۱	۱۱	۱۳	قدرت نفوذ
۱۲	۱۲	۱۲	۱۰	۸	۸	۷	۷	۵	۴	۲	۲	۱	قدرت وابستگی

جدول ۱۷. مجموعه گزاره خروجی، ورودی و عناصر مشترک گزاره‌ها

سطح	عناصر مشترک	گزاره ورودی	گزاره خروجی	اختصار
هشتم	VIII	۱	۱	R1
هفتم	VII	۲	۱،۲	R2
		۳	۱،۳	R3
ششم	VI	۴	۱،۲،۳،۴	R4
پنجم	V	۵	۱،۲،۳،۴،۵	R5
چهارم	IV	۶،۷،۱۰	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۱۰	R6
		۶،۷،۱۰	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۱۰	R7
سوم	III	۱۰	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۱۰	R8
		۹،۱۰	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۹،۱۰	R9
		۱۰	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰	R10
دوم	II	۱۱،۱۲	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲	R11
		۱۱،۱۲	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲	R12
اول	I	۱۳	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳	R13



شکل ۴. مدل علل ارتقای کیفیت حسابرسی بخش عمومی

نهادهای تحت شمول مؤسسه عالی حسابرسی مرتبط با اختیار و صلاحیت‌هایی است که نظام حقوقی یک کشور به مؤسسه‌ها ارجاع می‌دهد. اما در فرآیند اجر همواره با توجه به ماهیت حسابرسی عملکرد با ماهیت حسابرسی رعایت تفاوت وجود دارد که این تفاوت باعث شده تا مبنای اجرای حسابرسی عملکرد در بخش عمومی با چالش مواجه شود. به طوری که حسابرسی عملکرد از شئون مدیریت عمومی نوین در حوزه نظارت می‌باشد، در حالی که حسابرسی رعایت بیشتر با سبک مدیریت عمومی سنتی سنخیت دارد. سازگاری و تلفیق حسابرسی رعایت و عملکرد نه به آسانی امکان‌پذیر است و نه همواره مطلوب و این امر در مؤسسات عالی حسابرسی بر اساس ظرفیت نیروی انسانی و منابع اقتصادی متفاوت می‌باشد. لذا تمرکز بر ایجاد و توسعه ظرفیت‌های حقوقی لازم با اتکا به تدوین قوانین و دستورالعمل‌هایی می‌تواند باعث گردد تا سطح متناسب‌تری از فعالیت‌های حسابرسی عملکرد و حیطه‌های اختیارات و مسئولیت‌ها مشخص شود و این موضوع باعث افزایش کیفیت در حوزه حسابرسی بخش عمومی گردد. از طرف دیگر در سطح هفتم

اولیه ۱۸ پژوهش مورد تأیید جهت بررسی محتوایی بر اساس روش ارزیابی انتقادی قرار گرفت که در این مرحله نیز ۴ پژوهش دیگر حذف شدند و با واکاوی ۱۴ پژوهش، سه مؤلفه اصلی عوامل ساختاری کیفیت حسابرسی بخش عمومی؛ عوامل فرهنگی و اجتماعی کیفیت حسابرسی بخش عمومی و عوامل فنی کیفیت حسابرسی بخش عمومی تحت وجود ۲۳ گزاره تعیین و بر اساس ایجاد چک لیستی امتیازی باهدف تعیین اجماع نظرات خبرگی وارد تحلیل دلفی شدند. در این مرحله نیز از مجموع ۲۳ گزاره طی دو مرحله دلفی ۹ گزاره حذف و دو گزاره باهم ادغام شدند و مجموعاً ۱۳ گزاره وارد فاز تحلیل تفسیری ساختاری گردیدند. نتایج در این بخش مدلی هشت سطحی را از تأثیرگذارترین علل تا کم‌اثرترین علل نشان داد و مشخص گردید، گزاره توسعه ظرفیت‌های حقوقی لازم برای اجرای حسابرسی عملکرد در بخش عمومی به‌عنوان گزاره عوامل ساختاری ارتقای کیفیت حسابرسی بخش عمومی مهم‌ترین عامل در این حوزه می‌باشد. این نتیجه بیان‌کننده این واقعیت است که، با توجه به اصل عدم صلاحیت در حقوق عمومی، انتخاب نوع حسابرسی و قلمرو

مشخص شد، دو گزاره افزایش ضمانت‌های اجرایی لازم جهت ارزیابی عملکرد (موضوع فصل یازدهم) و استقرار سیستم محاسبه بهای تمام‌شده کالا و خدمات (ماده ۱۶ و آیین‌نامه‌های اجرایی آن) هر دو به‌عنوان گزاره‌های ساختاری ارتقای کیفیت حسابرسی بخش عمومی جزء اولویت‌های تأثیرگذاری دوم قرار گیرد. دیوان محاسبات از طریق تعیین مبنایی جهت ارزیابی عملکرد طبق فصل یازدهم اصلاح قانون خدمات کشوری می‌تواند به ارتقای کیفیت حسابرسی بخش عمومی کمک نماید، جایی که ارائه گزارش‌ها توسط سازمان‌ها می‌تواند به انجام فرآیند حسابرسی عمومی کمک نماید و باعث گردد تا سطح کیفیت اظهارنظرها به‌واسطه ارزیابی‌های انجام‌شده ارتقا یابد. وجود چنین ضمانت‌نامه‌های اجرایی کمک خواهد کرد تا سازمان‌ها و نهادهای مربوط نسبت به اجرای آن پایبند باشند و تداوم اجرای آن به افزایش پویایی در این حوزه کمک نماید. از طرف دیگر مشخص گردید استقرار سیستم محاسبه بهای تمام‌شده کالا و خدمات می‌تواند به افزایش بهره‌وری، استقرار نظام کنترل نتیجه و محصول (ستانده)، کنترل مراحل انجام کار و جلوگیری از تمرکز تصمیم‌گیری و اعطای اختیارات لازم به مدیران برای اداره واحدهای تحت سرپرستی خود بر اساس آیین‌نامه‌ای که توسط سازمان تهیه و به تصویب هیئت وزیران می‌رسد کمک نماید و باعث گردد تا سطح مسئولیت‌ها و پاسخگویی در برابر حسابرسی بخش عمومی تقویت گردد.

درنهایت مشخص گردید، ارتقاء نرم‌افزار سنا و استفاده از سامانه‌های یکپارچه اطلاعاتی تلفیق و پردازش به‌عنوان گزاره عوامل فنی و تخصصی در سطحی از کمترین گزاره‌های تأثیرگذار بر ارتقای کیفیت حسابرسی بخش عمومی در این پژوهش محسوب شده است. چراکه گستردگی حوزه‌های عملکردی سازمان‌ها و عدم افشای کامل اسناد و مدارک و فقدان زیرساخت‌های مبنایی برای توسعه گردش آزاد اطلاعات در سامانه‌ها امروزه آنها را صرفاً به‌عنوان دکوری برای شفافیت‌ها بدل نموده است و کماکان وجود نظارت‌های مستقیم از طریق ارزیابی‌های اسناد و مدارک باعث شده است، این حوزه از حسابرسی بخش عمومی که در دسته کارکردهای فناوری اطلاعات قرار گرفته است، مغفول بماند و نتواند اثربخشی لازم برای ارتقای کیفیت حسابرسی بخش عمومی را داشته باشد. بر اساس مدل ارائه‌شده در این پژوهش مشخص گردید، مهم‌ترین مؤلفه در حوزه ارتقای کیفیت حسابرسی بخش عمومی، مجموعه گزاره‌های مربوط به عوامل ساختاری بوده است که ضمن پوشش فرآیندهای استاندارد و قانونی در این حوزه، ضمانت‌های لازم برای

توسعه؛ اجرا و ارزیابی را در برگیرد و از این طریق باعث شود تا حسابرسی بخش عمومی بتواند به سمت پویایی بیشتر حرکت نماید. نتایج کسب‌شده با پژوهش‌های میئر و همکاران (۲۰۱۷)، باباجانی و همکاران (۱۳۹۸)، باباجانی و دوست‌جباریان (۱۳۹۷)، نظری‌پور (۱۳۹۶)، آذر و حبشی (۱۳۹۶) و افضل‌ی (۱۳۹۱) مطابقت دارد.

پیشنهاد‌های کاربردی

بر اساس اینکه مشخص شد، توسعه ظرفیت‌های حقوقی لازم برای اجرای حسابرسی عملکرد در بخش عمومی مهم‌ترین عامل ساختاری تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی بخش عمومی است، پیشنهاد می‌شود، با اصلاح قوانین و افزایش ضرورت‌های حقوقی می‌توان با اتکاء به اعطای اختیارات و آزادی عمل بیشتر به مدیران دستگاه‌های اجرایی در چگونگی تصمیم‌گیری و انجام هزینه کرد وجوه عمومی، ضمن تلفیق ردیف‌های جزئی بودجه در یکدیگر و تبدیل آنها به ردیف بودجه‌ای کلی‌تر در جهت تسهیل نحوه تخصیص توسط مدیران، اختیار انتقال وجوه یا هزینه‌ها بین سال‌های مالی متوالی و عدم الزام دستگاه‌های اجرایی به بازپرداخت وجوه مصرف نشده یک سال مالی به خزانه را بیشتر نمود و از این طریق زمینه اجرای حسابرسی عملکرد در بخش عمومی را قوت بخشید. همچنین بر اساس وجود دو گزاره سطح هفتم ایجاد پویایی در استقرار سیستم بهای تمام‌شده و افزایش ضمانت‌های اجرایی لازم تحت عنوان تدوین دستورالعمل‌های جدید می‌باشد به تأیید مجدد هیئت‌وزیران برسد، چرا که قیمت تمام‌شده نادرست موجب تصمیم‌گیری‌های نادرست در حوزه‌های ارزیابی عملکرد مالی دستگاه‌ها، تخصیص منابع، تعیین قیمت و تعرفه کالا و خدمات هم از جانب خود سازمان‌های ذیربط می‌شود و هم باعث می‌گردد تا سطح ارزیابی‌های حسابرسی با چالش عدم شفافیت‌ها مواجه گردد. همچنین اموری نظیر اتخاذ سیاست‌های صحیح برای کاهش هزینه تولید محصولات و استفاده از ابزارهایی مانند اصلاح فرایندها، مهندسی مجدد ساختارها و فرایندها برای حذف فعالیت‌های دارای اولویت کمتر، تجدیدنظر در کمیت و کیفیت محصولات برای ایجاد تعادل بین هزینه تولید آنها با بودجه اختصاص‌یافته، تجهیز منابع درآمدی جدید، مقایسه قیمت‌ها با استاندارد را منحرف نموده و امکان استانداردسازی خدمات و برون‌سپاری خدمات به صورت کلی یا جزئی و تعیین رقابتی بودن خدمات را با چه در تصمیم‌گیری‌ها و چه ارزیابی‌های حسابرسی بخش عمومی با مشکل مواجه خواهد نمود.

تجربه و صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان باکیفیت حسابرسی (با توجه به نقش تعدیل کننده شک و تردید حرفه‌ای).

دانش حسابداری مالی، ۱(۱۶)، ۹۹-۷۹.

• فتحی، میثم. (۱۳۹۷). بررسی اثر استقلال حسابرس بر کیفیت حسابرسی. پژوهش‌های جدید در مدیریت و حسابداری، ۳۸(۱)، ۸۵-۹۴.

• کارگروه تدوین استانداردهای حسابرسی. (۱۳۹۶).

استانداردهای حسابرسی بخش عمومی (برای دیوان محاسبات کشور). تهران: انتشارات مرکز آموزش و برنامه‌ریزی دیوان محاسبات کشور.

• کرمی، اصغر؛ غلامی جمکرانی، رضا؛ تقی‌پوریان، یوسف و حاجیها، زهره. (۱۳۹۷). طراحی الگوی کیفیت حسابرسی بر مبنای زنجیره تأمین گزارشگری مالی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۳۱(۳)، ۶۸-۴۵.

• مداحی، آزاده؛ مشایخی، بیتا؛ مهرانی، کاوه و رحمانی، علی. (۱۳۹۲). تدوین مدل کیفیت حسابرسی. فصلنامه بورس اوراق بهادار، ۲۳(۳)، ۱۳۷-۱۰۳.

• نظری‌پور، محمد. (۱۳۹۶). ضرورت استقرار حسابرسی عملکرد از دیدگاه حسابرسان بخش عمومی. فصلنامه علمی-پژوهشی حسابداری دولتی، ۳(۲)، ۹۲-۷۹.

• نیک‌بخت، محمدرضا و محمودی‌خوش‌رو، امید. (۱۳۹۶). بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در ایران با توجه به شاخص‌های هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۴(۳)، ۴۶۲-۴۴۱.

• ولیان، حسن؛ واسعی چهارمحالی، مهدی؛ عبدلی، محمدرضا. صفری‌گرایلی، مهدی. (۱۳۹۷). بررسی فشار روانی حسابرسان بر کیفیت حسابرسی با تأکید بر نقش تعدیل‌کنندگی اولین حسابرسی برای مشتری جدید. مجله سلامت حسابداری، ۷(۲)، ۱۰۳-۸۲.

• یار احمدی، علیرضا. (۱۳۹۷). بررسی اثرات مشترک ویژگی اجتماعی و فشارهای نهادی (سازمانی) بر کیفیت حسابرسی. مطالعات مدیریت و حسابداری، ۴(۱)، ۱۳۳-۱۱۴.

منابع

- اسماعیلی کیا، غریبه. (۱۳۹۷). استقرار کمیته حسابرسی در بخش عمومی ایران: نگرش خبرگان، اعضای حرفه و دانشگاه. دوفصلنامه علمی-پژوهشی حسابداری دولتی، ۴(۲)، ۱۳۴-۱۱۵.
- افضل‌ی، حسین. (۱۳۹۱). استقرار سیستم قیمت تمام شده با استفاده از روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در سازمان‌های دولتی. دوماهنامه بررسی مسائل و سیاست‌های اقتصادی، ۹(۱۰)، ۹۳-۱۰۶.
- آذر، عادل و حبشی، نعمت. (۱۳۹۶). ارائه الگویی مؤثر برای حسابرسی بخش عمومی دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران، دانش حسابرسی، ۱۷(۶۶)، ۴۰-۵.
- امینی، پیمان؛ خدایی اسمعیل‌کندی، پیام؛ محمدی ملقرنی، عطالله و فاطمی، عادل. (۱۳۹۸). به‌کارگیری الگوریتم‌های درخت تصمیم در پیش‌بینی کیفیت حسابرسی. دانش حسابداری و حسابرسی، ۷(۳۲)، ۲۰۹-۲۲۴.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۹۹). الگویی برای تدوین مبانی قانونی نظام نظارت و حسابرسی مستقل در بخش عمومی ایران. دانش حسابرسی، ۲۰(۷۹)، ۳۰-۵.
- باباجانی، جعفر؛ برزیده، فرخ و ایمان‌زاده، پیمان. (۱۳۹۸). ارزیابی وضع موجود حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران و ارائه راهکارهایی جهت بهبود آن. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۵(۶۱)، ۲۶-۱.
- باباجانی، جعفر و دوست‌جباریان، جواد. (۱۳۹۷). الگویی برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۶(۲۱)، ۱۵۶-۱۴۳.
- بهزادیان، فتاح و ایزدی نیا، ناصر. (۱۳۹۷). بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی از دیدگاه حسابرسان مستقل و مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. پیشرفت‌های حسابداری، ۱۰(۲)، ۶۰-۲۸.
- دریایی، عباسعلی و عزیزی، اکرم. (۱۳۹۷). رابطه اخلاق،

Accounting and Auditing Knowledge, (32)7, 209-224 (In Persian).

- Afzali, H. (2012). Establishing Cost Price System Using Activity Based Costing (ABC) in Government Agencies, (9/10)12, 93-106 (In Persian).
- Amini, P., Khoda Ismail Kennedy, P., Mohammadi Malqarni, A. & Fatemi, A. (2020). Applying decision tree algorithms in predicting audit quality.
- Arumega, Z. & Atika, Z. (2016). The Influence of Ethics, Experience and Competency toward the Quality of Auditing with Professional Auditor Scepticism as a Moderating Variable. *Journal of Social and Behavioral Sciences*, (1)219: 828-832.

- Attri, R., Dev, N. & Sharma, V. (2013). Interpretive Structural Modelling (ISM) approach: An Overview. *Research Journal of Management Sciences*, (2)2, 6.
- Auditing Standards Working Group. (2017). Public Sector Auditing Standards (for the Court of Audit). *Publications of the Training and Planning Center of the Court of Audit* (In Persian).
- Axelsen, M., Green, P. & Ridley, G. (2017). Explaining the information systems auditor role in the public sector financial audit. *International Journal of Accounting Information Systems*, (3)24, 15-31, <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2016.12.003>.
- Azar, A. & Habashi, N. (2017). Provide an effective model for auditing the public sector of the Court of Audit of the Islamic Republic of Iran. *Auditing Knowledge*, (66)17, 5-40 (In Persian).
- Babajani, J. (2020). A model for formulating the legal foundations of the independent monitoring and auditing system in the public sector of Iran. *Auditing Knowledge*, (79)20, 5-30 (In Persian).
- Babajani, J., Barzideh, F. & Imanzadeh, P. (2019). Assessing the current status of performance auditing in public sector institutions in Iran and providing solutions to improve it. *Empirical Studies of Financial Accounting*, (21)6 143-156 (In Persian).
- Babajani, J., Doust Jabbarian, J. (2017). A Performance Auditing Implementation Model for Institutions of the Public Sectors in Iran. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, (21)6, 143-156 (In Persian).
- Behzadian, F. & Izadi Nia, N. (2018). Investigating the Factors Affecting the Audit Quality from the Viewpoints of Independent Auditors and Financial Managers of Companies Accepted in Tehran Stock Exchange. (1)10, 30-63 (In Persian).
- Caruana, J. & Kowalczyk, M. (2020). The Quest for Audit Quality in the Public Sector, Accounting in Europe, <https://doi.org/10.1080/17449480.2020.1757731>.
- Center for Audit Quality. (2014). CAQ Approach to Audit Quality Indicators.
- Chaudhry, G. & Noel, S. (2017). The impact of audit committee expertise on audit quality. *Journal of the British Accounting Review*, (6)49, 578-593.
- Daryayee, A. & Azizi, A. (2018). The impact of ethics, experience and competency on audit quality (With Auditors Professional Skepticism as a moderating variable). *Journal of Financial Accounting Knowledge*, (1) 5, 79-99 (In Persian).
- DeFond, M. & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, (2)58, 275-326.
- Duff. (2009). Measuring audit quality in an era of change: An empirical investigation of UK audit market stakeholders in 2002 and 2005. *Managerial Auditing Journal*, (2)24, 400-422.
- Esmaeeli Kia, G. (2018). Establishment of the Audit Committee in the Public Sector in Iran: Attitudes of Experts, Professionals and Academics. *Journal of Governmental Accounting and Auditing*, (2)4, 115-134 (In Persian).
- Fathi, M. (2018). Investigating the Effect of Auditor Independence on Audit Quality. *New Research in Management and Accounting*, (1)38, 85-94 (In Persian).
- Financial Reporting Council (FRC). (2008). The audit quality frame work. Available at: <http://www.frc.org.uk/Our-Work/Publications/FRC-Board/The-Audit-Quality-Framework-%281%29.aspx>.
- Francis, J.R. (2011). A framework for understanding and researching audit quality Auditing. *A Journal of Practice & Theory*, (2)30, 125-152.
- Hay, D. & Cordery, C.J. (2018). The value of public sector audit: Literature and history, \. *Journal of Accounting Literature*, (2)40, 1-15, <https://doi.org/10.1016/j.acclit.2017.11.001>
- Hay, D. & Cordery, C.J. (2020). Evidence about the value of financial statement audit in the public sector. *Public Money & Management*, <https://>

- doi.org/10.1080/09540962.2020.1729532.
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2013). *A Framework for Audit Quality*.
 - International Organization of Supreme Audit Institution. (2016). *Supreme Audit Institutions Performance Measurement Framework (SAI PMF)*.
 - International Supreme Audit Institution. (2016). *Supreme Audit Institutions Performance Measurement Framework (SAI PMF)*.
 - Karami, A., Gholami Jamkarani, R., Taghipouryan, Y. & Hajiha, Z. (2019). Presentation the audit quality model is based on The Financial Reporting Supply Chain. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, (31)8, 45-68 (In Persian).
 - Knechel, W.R. (2014). Audit Quality: Insights from the Academic Literature, Auditing. *A Journal of Practice & Theory American Accounting Association*, (1)32, 385-421.
 - Li, D. (2007). Auditor tenure and accounting conservatism. *The Degree Doctor of Philosophy in the School of Management*, Georgia Institute of Technology.
 - Loke, C.H., Ismail, S. & Hamid, F.A. (2016). The perception of public sector auditors on performance audit in Malaysia: an exploratory study. *Asian Review of Accounting*, (1)24, 90-104, <https://doi.org/10.1108/ARA-12-2013-0082>
 - Maddahi, A., Mehrani, K., Mashayekhi, B. & Rahmani, A. (2013). Development of the Audit Quality Model. *Journal of Securities Exchange*, (23)6, 103-137 (In Persian).
 - Malone, D.W. (2014). An introduction to the application of interpretive structural modeling. *Proceedings of the IEEE*, (3)63, 397-404.
 - Marcel, H., Michelle, M. & Roland, Z. (2018). Does the Allocation of Audit Work Affect Audit Quality and Audit Fees?. *Journal of Accounting in Europe*, 15(1): 55-80
 - Mir, M., Fan, H. & Maclean, I. (2017). Public sector audit in the absence of political competition. *Managerial Auditing Journal*, 32(9), 899-923, <https://doi.org/10.1108/MAJ-03-2016-1357>.
 - Narayanaswamy, R. & Raghunandan, K. (2019). The Effect of Mandatory Audit Firm Rotation on Audit Quality, Audit Fees and Audit Market Concentration: Evidence from India. *The Digital Institutional Repository of IIM Bangalore*, (582)3, 218-277.
 - Nazaripour, M. (2017). The Necessity of Establishment of Performance Audit from the Viewpoint of Public Sector Auditors. *Journal of Governmental Accounting and Auditing*, (2)3, 79-92 (In Persian).
 - Nikbakht, M. & Mahmoodi Khoshroo, O. (2017). Investigation on the Factors Affecting the Audit Quality in Iran According to the Indicators of the Public Company Accounting Oversight Board (PICA OB). *Accounting and Auditing Review*, (3)24, 441-462 (In Persian).
 - Parker, L.D., Jacobs, K. & Schmitz, J. (2018). New public management and the rise of public sector performance audit: Evidence from the Australian case. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, (1)32, 280-306, <https://doi.org/10.1108/AAAJ-06-2017-2964>
 - Poljašević, J., Vašiček, V. & Jovanović, T. (2019). Comparative review of dual reporting in public sector in three south-east European countries, *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, (3)31, 325-344, <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-02-2019-0035>.
 - Ramesh, A., Banwet, D.K. & Shankar, R. (2010). Modeling the Barriers of Supply Chain Collaboration. *Journal of Modelling in Management*, (2)5, 176-193.
 - Redmayne, N.B., Laswad, F. & Ehalaiye, D. (2019). Evidence on the costs of changes in financial reporting frameworks in the public sector. *Public Money & Management*, <https://doi.org/10.1080/09540962.2019.1679482>.
 - Roger, D. (2013). Audit Quality Indicators: Audit Practice Meets Audit

- Research. *Current Issues in Auditing*, (7)2.
- Sherwood, M., Nagy, A. & Zimmerman, A. (2019). Non-Accounting Professionals and Office Audit Quality. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2933106>.
 - Sherwood, M., Nagy, A. & Zimmerman, A. (2020). Qualified Audit Personnel, Office Workload, and Audit Quality. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2965292>.
 - Silvano, C., Cristina, F. & Giorgio, G., Stacy, M. (2015). Audit firm rotation, audit fees and audit quality: The experience of Italian public companies. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, (2)25, 46-66.
 - Singh, M.D. & Kant, R. (2011). Knowledge management barriers: An interpretive structural modeling approach. *International Journal of Management Science and Engineering Management*, (2)3, 10.
 - Su, X. & Wu, X. (2017). Public Disclosure of Audit Fees and Bargaining Power between the Client and Auditor: Evidence from China. *The International Journal of Accounting*, (1)52, 64-76, <https://doi.org/10.1016/j.intacc.2017.01.001>.
 - Thompson, N., Ravindran, R. & Nicosia, S. (2016). Government data does not mean data governance: Lessons learned from a public sector application audit. *Government Information Quarterly*, (3)32, 316-322, <https://doi.org/10.1016/j.giq.2015.05.001>.
 - Valiyan, H., Vasei Chaharmahali, M., Abdoli, M. & Safari Gerayeli, M. (2018). Investigating the Effect of Auditors' Work Stress on Audit Quality by Emphasizing the Moderating Role of Initial Audit Engagement for New Clients. *Journal of Health Accounting*, (2)7, 82-103.
 - Yar Ahmadi, A. (2018). Investigating the Common Effects of Social Characteristics and Institutional (Organizational) Pressures on Audit Quality. *Management and Accounting Studies*, (1)4, 114-133 (In Persian).
 - Zahmatkesh, S. & Rezazadeh, J. (2017). The effect of auditor features on audit quality. *Tékhné*, (2)15, 1-9.