

تأثیر تخصص حسابرسان دیوان محاسبات بر پاسخگویی با نقش میانجی کیفیت حسابرسی عملکرد

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۱/۲۰
تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۷/۸

اکبر امجدی^۱

منصور گرکز^۲

مریم بخارائیان خراسانی^۳

چکیده:

حسابرسی به عنوان یکی از خرده سیستم‌هایی است که در فرآیند نظام پاسخگویی، با رسیدگی و اظهارنظر، مسئولیت پاسخگویی حاکم بر مصرف و به کارگیری منابع مالی عمومی را مورد ارزیابی قرار می‌دهد. این خرده سیستم، از زیر سیستم‌هایی نظیر حسابرسی مالی، حسابرسی رعایت و حسابرسی عملکرد تشکیل شده است که در تعامل با سایر خرده سیستم‌ها، به ایفا و ارزیابی فرآیند مسئولیت پاسخگویی در یک سازمان اجتماعی نظیر دولت کمک می‌کند. در عین حال با توجه به اینکه امروزه محدودیت در صورت‌های مالی و عدم پاسخگویی به نیازهای اطلاعاتی مدیریت، کاربرد حسابرسی عملکرد مدیریت برای ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی عملیات به نحو چشمگیری افزایش داده است، بر این اساس ضرورت دارد که تأثیر حسابرسی عملکرد بر پاسخگویی را مورد بررسی قرار گیرد. لذا هدف تحقیق حاضر بررسی تأثیر تخصص حسابرسان دیوان محاسبات بر پاسخگویی و همچنین نقش میانجی کیفیت حسابرسی عملکرد می‌باشد. جامعه آماری پژوهش حسابرسان در رده‌ها و پست‌های مختلف از حسابرس تا حسابرس کل در دیوان محاسبات کشور در پاییز سال ۱۳۹۸ بودند و با توجه به فرمول نمونه‌گیری کوکران حجم نمونه ۲۶۹ نفر تعیین شد این تعداد ۲۱۵ پرسشنامه قابل تجزیه و تحلیل آماری دریافت گردید. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از رویکرد مدل‌سازی معادلات ساختاری استفاده شد. پس از اطمینان از برازش قابل قبول مدل‌های اندازه‌گیری و ساختاری پژوهش، یافته‌ها حاکی از آن است که تخصص حسابرسان دیوان محاسبات بر پاسخگویی تأثیر مثبت و معنادار دارد. همچنین، تخصص حسابرسان دیوان محاسبات از طریق کیفیت حسابرسی آن‌ها بر پاسخگویی تأثیر مثبت دارد و به عبارتی کیفیت حسابرسی نقش میانجی در رابطه تخصص حسابرسان دیوان محاسبات و پاسخگویی دارد. نتیجه به‌دست آمده از پژوهش، گویای اهمیت تخصص و کیفیت حسابرسی حسابرسان دیوان محاسبات بر بهبود مشروعیت و پاسخگویی نسبت به حسابرسی دستگاه‌های اجرایی است.

کلمات کلیدی: تخصص حسابرس، کیفیت حسابرسی، پاسخگویی، دیوان محاسبات، حسابرسی عملکرد.

۱. گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد گرگان، ایران.

۲. دانشیار گروه حسابداری، واحد گرگان، دانشگاه آزاد اسلامی، گرگان، ایران، نویسنده مسئول، ایمیل:

m_garkaz@yahoo.com

۳. استادیار گروه حسابداری، واحد علی‌آباد کتول، دانشگاه آزاد اسلامی، علی‌آباد کتول، ایران

۱- مقدمه

از گذشته تاکنون حسابرسی به عنوان بخشی از فرآیند پاسخگویی بوده است. برخلاف رویکردهای متعارف حسابرسی که نقش محدودی در اصلاح رویه‌های عملکردی دارند، حسابرسی عملکرد به فرآیند حسابرسی کارکردی محتوایی‌تر در ارزیابی و تحلیل عملکرد موسسه تحت رسیدگی از منظر صرفه اقتصادی، کارآمدی و اثربخشی هزینه‌ها و در حصول اهداف مورد انتظار می‌انجامد و احتمالاً آن را از کارکرد صرفاً ارزیابی شکلی و صوری دور می‌کند. از طرفی مسئولیت پاسخ‌گویی وظیفه‌ای است که در اجرای آن اشخاص، شرحی قانع‌کننده برای ادای مسئولیت‌هایی که به عهده آن‌ها می‌باشد، فراهم نموده و گزارش‌های لازم را ارائه می‌دهند (باباجانی، ۱۳۸۲). هر عملکردی باید همراه با پاسخگویی باشد تا بتواند منجر به بهبود عملکرد شود. این پاسخگویی می‌تواند از جنبه‌های مختلفی باشد. یکی از این جنبه‌ها، پاسخگویی اداری و مالی است. اگر عملکرد اداری و مالی مدیران همراه با پاسخگویی نباشد، انگیزه‌های برای اصلاح و بهبود عملکرد هم وجود نخواهد داشت (داودی و همکاران، ۱۳۹۸). ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی نسبت به مصرف و به کارگیری منابع عمومی توسط دستگاه‌های اجرایی، مستلزم اعمال نظارت مالی است. این نوع نظارت، که با هدف آمادگی لازم برای ایفای مسئولیت‌های پاسخگویی مالی حاکم بر منابع عمومی اعمال می‌شود به صورت درون سازمانی و از طریق سیستم کنترل داخلی و به صورت برون سازمانی و از سوی نهادهای مستقل نظیر مؤسسات حسابرسی و دیوان محاسبات کشور انجام می‌شود (باباجانی و بابایی، ۱۳۹۰). در حقیقت، پاسخگویی بیشتر و اعمال حاکمیت باکیفیت‌تر در بخش عمومی از جمله درخواست‌های جامعه بوده که می‌تواند از طریق حسابرسی عملکرد تحقق یابد. نظیر موارد عدم وجود انگیزه سود، پیچیده و شفاف نبودن قوانین و مقررات در بخش عمومی که محدوده مسئولیت‌ها در این بخش به صورت شفاف مشخص نباشد. این وضعیت موجب می‌گردد که بخش عمومی از بابت کارآمدی هر چه بیشتر، کاهش هزینه‌ها و تمرکززدایی در تصمیم‌گیری‌ها تحت فشار افکار عمومی قرار گیرد. به دلیل موارد ذکر شده در بالا، فشار بر دیوان محاسبات کشور برای گزارشگری موارد اتلاف و سوء استفاده‌های احتمالی از منابع دولتی، مدیریت غیرصحیح عدم کفایت کنترل‌ها و رویه‌ها رو به افزایش است. بر این اساس، برای مطلع ساختن مدیران ارشد و مردم در خصوص صرفه اقتصادی، اثربخشی و کارایی بخش عمومی در استفاده از منابع عمومی به کارگیری حسابرسی عملکرد در این بخش ضرورت می‌یابد (دیوان محاسبات کشور، ۱۳۹۰).

حسابرسی عملکرد بیان واضحی از رعایت صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی در عملکرد تمامی سازمان‌های بزرگ و کوچک دولتی است. اثر بخشی، کارایی و صرفه اقتصادی به عنوان اساسی‌ترین مولفه‌های حسابرسی عملکرد به شمار می‌رود (لاری دشت بیاض و همکاران، ۱۳۹۵). تعاریف زیادی درباره ویژگی‌ها و مفاهیم حسابرسی عملکرد وجود دارد، به طوری که استانداردهای حسابرسی دولتی آمریکا آن را در بررسی هدفمند و نظام‌مند برای تهیه یک ارزیابی مستقل از عملکرد و فعالیت‌های سازمان دولتی برای بهبود پاسخگویی عمومی و نیز

سهولت تصمیم‌گیری دنبال می‌کند که شامل بررسی نظام‌مند فعالیت‌های یک سازمان یا بخش مشخصی از آن در دستیابی به هدف‌های مشخص همچون ارزیابی عملکرد، شناسایی فرصت‌ها و ارائه پیشنهادهایی برای بهبود عملیات است (بنی فاطمی کاشی، ۱۳۸۳). مطابق با اصل ۵۵ قانون اساسی دیوان محاسبات، به کلیه حساب‌های وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به نحوی از بودجه استفاده می‌کنند مطابق قانون مورد حسابرسی قرار می‌گیرند که هیچ هزینه‌ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکرده باشد و همچنین هر وجهی در محل خود به مصرف رسیده باشد. دیوان محاسبات، حساب‌ها و اسناد و مدارک مربوطه را برابر قانون جمع‌آوری کرده و گزارش تفریغ بودجه هر سال را به همراه نظرات خود به مجلس شورای اسلامی تسلیم می‌کند که این گزارش باید در دسترس عموم گذاشته شود (باباجانی و دوست‌جباران، ۱۳۹۶). از آنجا که در استانداردهای حسابرسی دولتی واژه حسابرسی عملکرد به کار می‌رود و به تأیید کمیته راهبردی حسابرسی عملکرد دیوان محاسبات کشور در ایران نیز از این واژه استفاده می‌شود (رحیمیان، ۱۳۹۰). بنابراین، از واژه حسابرسی عملکرد در این مطالعه استفاده شده است. علاوه بر این، خدمات حسابرسی گذشته، به فواید برنامه‌ریزی بلندمدت، استفاده بیشتر از توانایی کارکنان و ارزیابی روش‌ها و عملکرد مدیریت توجه کمی داشته‌اند در پاسخ به نیاز برای رفع این مشکل، حسابرسی عملکرد به عنوان یکی از ابزارهای مدیریت می‌باشد. حسابرسی عملکرد مدیریت، بدلیل طراحی شدن برای مشاهده نحوه اجرای عملیات، ارزیابی کارآیی فعالیت‌ها، کنترل‌ها و اطمینان دادن به مدیریت در رابطه با رعایت سیاست‌ها و روش‌ها، کنترل طرح‌ها و اهداف مؤثر، پیشرفت‌های جدید و تعیین سودمند بودن فعالیت‌های مؤسسه در تمام سطوح در خدمت مدیریت بوده است. اگر حسابرسی را فرآیندی نظام‌مند در جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد و مدارک مربوط به وقایع و فعالیت‌های مالی برای تعیین درجه انطباق آنها با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارش نتایج به افراد ذینفع و حسابرسی عملکرد مدیریت را لازمه گزارشگری کارآمد در نظر گرفته شود، مؤسسه‌های برتر حسابرسی می‌توانند نقش بسزایی در ارتقاء سطح پاسخگویی و شفافیت ایفا نمایند (داوودی و همکاران، ۱۳۹۸). از سوی دیگر، بر خلاف سایرگونه‌های حسابرسی، در حسابرسی عملکرد معیارهای قطعی به صورت از پیش تعیین شده در اختیار حسابرسان قرار ندارند. معیارها عمدتاً مبتنی بر دانش و تخصص به دست‌آمده از بهترین تجارب موجود در در انجام فعالیت‌ها با عملکرد مطلوب (بیشترین کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی) می‌باشند. شناسایی و تعیین شاخص‌ها و معیارهای مناسب برای تضمین کیفیت حسابرسی عملکرد بسیار ضروری است. چراکه در بسیاری از موارد شناسایی و تبیین شاخص‌ها و معیارهای حسابرسی، قسمتی از ارزش افزوده حسابرسی عملکرد به شمار می‌رود. بنابراین تخصص حسابرسان دیوان محاسبات (مالی، قوانین و مقررات و استانداردهای حسابداری) از عوامل تاثیر گذار بر کیفیت حسابرسی آن‌ها می‌باشد. در این پژوهش به بررسی تاثیر تخصص حسابرسان دیوان محاسبات بر پاسخگویی می‌پردازیم و همچنین نقش میانجی کیفیت حسابرسی حسابرسان دیوان محاسبات را مورد بررسی قرار می‌دهیم. پرسش‌های اصلی تحقیق آن است

که آیا بین تخصص حسابرسان عملکرد و پاسخگویی رابطه معناداری وجود دارد؟ آیا کیفیت حسابرسی نقش میانجی بر رابطه تخصص حسابرسان عملکرد و پاسخ‌گویی دارد؟ و در صورت مثبت بودن پاسخ، نوع رابطه چگونه می‌باشد؟ انتظار می‌رود نتایج این پژوهش بتواند دستاوردها و ارزش افزوده علمی به شرح زیر داشته باشد:

اول اینکه نتایج پژوهش می‌تواند موجب بسط مبانی نظری پژوهش‌های گذشته در ارتباط با حسابرسی عملکرد شود. دوم اینکه، شواهد پژوهش نشان خواهد داد که تا چه اندازه، تخصص حسابرسان و کیفیت گزارش حسابرسی عملکرد آنها، می‌تواند بر پاسخ‌گویی اثرگذار باشد که این موضوع به عنوان یک دستاورد علمی می‌تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری و سایر استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری و حسابرسی و عموم مردم قرار دهد. سوم این که مقاله حاضر می‌تواند درک بهتری از این که حسابرسان دیوان محاسبات چگونه منجر به بهبود پاسخگویی، به خوانندگان ارائه می‌نماید. در نهایت، این پژوهش می‌تواند ایده‌های جدیدی را برای انجام پژوهش‌های آتی در حوزه حسابرسی عملکرد پیشنهاد نماید.

۲- مبانی نظری پژوهش پاسخگویی

سیر تحول مسئولیت پاسخگویی عمومی نشان دهنده این مفهوم است که پاسخگویی از قدمتی طولانی برخوردار بوده و از مفهومی بسیار محدود به مفهومی بسیار گسترده تکامل یافته است. برخی صاحب نظران اعتقاد دارند که مفهوم مسئولیت پاسخگویی مفهومی طلایی است که کسی با آن مخالفتی ندارد و به وفور در گفتمان سیاسی و اسناد سیاسی امروزی و بدلیل انتقال تصویری از شفافیت و اعتماد بخشی مورد استفاده قرار می‌گیرد. بنابراین می‌توان مفهوم امروزی مسئولیت پاسخگویی را نظام‌های سیاسی مبتنی بر دموکراسی و مردم سالاری دانست. در مفهوم امروزی آن که مورد قبول بیشتر صاحب نظران قرار گرفته است حق دانستن حقایق و پاسخ‌خواهی برای صاحبان حق که از طریق پرداخت عوارض و مالیات، منابع مالی و اقتصادی مورد نیاز دولت‌ها و شهرداری‌ها را تأمین می‌کنند، به رسمیت شناخته شده است و بر الزام مقامات منتخب و منصوب به ارائه دلایل منطقی در مورد اعمالی که انجام داده یا تصمیماتی که اتخاذ نموده اند توجه بیشتری می‌شود (باباجانی، ۱۳۸۸). پاسخگویی به معنای التزام و تعهد صاحب منصبان بخش دولتی و عمومی در گزارشدهی به مراجع ذی‌صلاح در خصوص نحوه مصرف اعتبارات و منابع و همچنین قبول مسئولیت تصمیمات و ناکامی احتمالی در دستیابی به اهداف تعریف شده است. پاسخ‌گویی و شفافیت با یکدیگر همبستگی و رابطه متقابل دارند، به طوری که شفافیت پیامد وجود پاسخ‌گویی بوده و شفافیت بدون پاسخگویی معنا ندارد نخواهد بود. از طرفی پاسخگویی نیز مستلزم شفافیت و داشتن اطلاعات ضروری می‌باشد. تجربه‌های جهانی نیز بیانگر فقدان شفافیت و پاسخ‌گویی از موانع اساسی توسعه کشورها است. اگر حسابرسی به عنوان فرآیند نظام‌مند گردآوری و ارزیابی بیطرفانه شواهد و مدارک مربوط به وقایع و فعالیت‌های مالی، برای

تعیین درجه انطباق آن‌ها با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارش نتایج به افراد ذی‌نفع قلمداد شود، این فرآیند نقش مرثری در ارتقای سطح پاسخگویی و شفافیت خواهد داشت (رحیمیان، ۱۳۸۷). دیوان محاسبات آمریکا (۲۰۰۷) نیز بر این موضوع توجه داشته و بیان کرده است که حسابرسی برای پاسخگویی دولت به عموم ضروری می‌باشد. حسابرسی و امور اطمینان‌دهی بسته به نوع و دامنه حسابرسی یک ارزیابی مستقل، عینی و بیطرفانه از مباحث، عملکرد و بهای سیاست‌ها، برنامه‌ها یا عملیات دولت ایجاد می‌کند. باباجانی و همکاران (۱۳۸۸) نیز معتقدند که فرآیند مسئولیت پاسخگویی با ارائه گزارش تکمیل نمی‌شود و در ادامه حسابرس با استفاده از ساز و کارها مناسب، گزارش‌های ارائه شده بوسیله پاسخگو را مورد رسیدگی و اظهار نظر قرار می‌دهد تا مبنایی برای قضاوت آگاهانه برای پاسخ‌خواهان و نمایندگان قانونی آنها فراهم کند. افزون بر بهبود پاسخگویی، با تأکید به اینکه فرآیند حسابرسی جزء اساسی مدیریت شفاف و کارا محسوب می‌شود، حسابرسی اثربخش رکن اساسی مدیریت عمومی نوین است (میزراهی و نس-ویسمن^۱، ۲۰۰۷). همچنین، پاسخگویی عمومی یکی از الزامات عملی کردن فرآیند دموکراسی است و مکمل مدیریت محسوب می‌شود. مدیران دولتی باید در پنج سطح راهبرد، برنامه (اثربخشی)، عملکرد (کارایی و صرفه اقتصادی)، فرآیند (برنامه‌ریزی، تخصیص و اداره امور) و التزام و مشروعیت (رعایت مقررات) پاسخگو باشند (باباجانی، ۱۳۸۳). مفهوم پاسخگویی از منظر جامعه شناختی با مفاهیم حسابرسی و حسابداری مرتبط است. اطلاعات مورد نیاز برای پاسخگویی در سطح برنامه و عملکرد یا پاسخگویی در برابر اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی عملیات می‌تواند محصول فرآیند حسابرسی عملیاتی یا عملکرد مدیریت باشد.

از طرفی، حسابرسی عملکرد نیز در اغلب مطالعات به‌عنوان حسابرسی کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی مدیریت بخش عمومی مشاهده می‌شود. در واقع این نوع حسابرسی متشکل از سه عنصر یعنی سه عنصر کارایی، صرفه اقتصادی و اثربخشی است که از این بین حسابرسی اثربخشی سازمان، چالش برانگیزترین می‌باشد. انجام یک حسابرسی عملکرد برای اطمینان از استفاده مؤثر نهادهای دولتی از بودجه سالانه تخصیص داده شده ضروری است. این نوع از حسابرسی همچنین پاسخگویی بیشتر به مردم و شفافیت در خصوص مدیریت مالی عمومی را فراهم می‌کند (رادلا و همکاران^۲، ۲۰۱۵). علاوه بر این، حسابرسی عملکرد مهمترین رخدادهای و عملکردهای بخش دولتی را که برای سیاستمداران و مردم مهم است برجسته نموده و امکان تمایز فعالیت‌های مشروع را از اقدامات غیرقانونی میسر می‌سازد. گزارش‌های حسابرسی نقش مهمی در اجرای مسئولیت پاسخگویی و شفافیت به‌عنوان ارزش‌های اساسی دموکراتیک در هر کشور دارند. بدین ترتیب این امر ضروری است که شهروندان و پرداخت‌کنندگان مالیات از مدیریت مناسب منابع عمومی، اطمینان کسب کنند (داجوتایت و اودوماویکیوت^۳، ۲۰۱۷).

1. Mizrahi & Ness-Weisman

2. Raudla et al

3. Daujotaitė & Adomavičiūtė

تخصص حسابرسان دیوان محاسبات

تخصص در حسابرسی عبارتست از توانایی انجام وظیفه‌های نسبتاً پیچیده، به شیوه‌ای مناسب و بر اساس دانش انباشته در زمینه‌ای خاص (رایت^۱، ۱۹۸۸). در تعریف مشابهی، تخصص توانایی کسب‌شده از طریق آموزش برای انجام وظایف خاص به نحو مطلوب است (بدارد و چی^۲، ۱۹۹۳). همچنین، برخورداری از دانش و تخصص زیاد و مهارت‌های وابسته به عمل، تعریف دیگری از تخصص است که بدارد^۳ (۱۹۸۹) به کار برده است؛ در حالی که دیویس و سولومون^۴ (۱۹۸۹) مفهوم مبتنی بر عملکرد از تخصص را ترجیح می‌دهند.

حسابرسان دیوان محاسبات باید از تخصص‌های مختلفی نظیر مالی، قوانین و مقررات و تخصص مربوط به استانداردهای حسابرسی برخوردار باشند. استاندارد های حسابرسی دیوان محاسبات به دفعات به تخصص حسابرسان اشاره کرده است. به طور مثال، بند ۱۸ استاندارد حسابرسی ۳۱۰۰ مربوط به اصول حسابرسی بخش عمومی بیان می‌کند مجموع افراد درون گروه حسابرسی باید از دانش، مهارت و تخصص لازم به منظور انجام موفق حسابرسی برخوردار باشند. این امر شامل شناخت و تجربه عملی از نوع حسابرسی در حال انجام، آشنایی با استانداردها و مقررات موجود، شناخت از عملیات دستگاه اجرایی و توانایی و تجربه برای اعمال قضاوت حرفه‌ای می‌باشد. همچنین، در بند ۶۴ استاندارد ۳۳۰۰ که در مورد اصول بنیادی حسابرسی عملکرد می‌باشد ذکر شده که برای اطمینان از اینکه حسابرسی به شکلی درست برنامه‌ریزی شده است، لازم است حسابرسان از موضوع مورد نظر دانش کافی داشته باشند. در حسابرسی عملکرد، دانش تخصصی، موضوعی و روش انجام حسابرسی، قبل از شروع حسابرسی (مطالعات اولیه) تحصیل می‌شود. علاوه بر این مطابق با بند ۶۸ این استاندارد، حسابرسان باید به دنبال برقراری تماس با ذینفعان و آگاهان و متخصصان حوزه مورد رسیدگی باشند، تا دانش مناسب برای ایجاد رویه‌های مطلوب یا بهترین رویه‌ها شکل دهند. هدف کلی در مرحله برنامه‌ریزی، تصمیم‌گیری از طریق ساخت دانش و بررسی انواع راهبردها، و نحوه انجام حسابرسی به بهترین شکل می‌باشد. ضمن اینکه، بند ۸ استاندارد حسابرسی ۴۲۱۰ بیان می‌کند در حسابرسی عملکرد، حسابرسان ضمن کسب شناخت تخصصی‌تر در خصوص موضوع تحت حسابرسی، با تحلیل اطلاعات موجود و تهیه و تحلیل اطلاعات و داده‌های بیشتر در صورت لزوم، ضمن شناسایی نقاط ضعف، توصیه‌هایی جهت بهبود عملیات و فعالیت‌ها و شرایط تحقق صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی را ارائه می‌نمایند. مطابق با بند ۴۰ این استاندارد، بر خلاف سایرگونه‌های حسابرسی، در حسابرسی عملکرد معیارهای قطعی به صورت از پیش تعیین شده در اختیار حسابرسان قرار ندارند. معیارها عمدتاً مبتنی بر دانش و تخصص به دست‌آمده از بهترین تجارب موجود در انجام فعالیت‌ها با عملکرد مطلوب (بیشترین کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی) می‌باشند. شناسایی و تعیین

1. Wright

2. Bédard & Chi

3. Bédard

4. Davis & Solomon

شاخص‌ها و معیارهای مناسب برای تضمین کیفیت حسابرسی عملکرد بسیار ضروری است. چراکه در بسیاری از موارد شناسایی و تبیین شاخص‌ها و معیارهای حسابرسی، قسمتی از ارزش افزوده حسابرسی عملکرد به شمار می‌رود. بند ۵۶ و ۵۷ این استانداردهای دیوان محاسبات کشور را ملزم می‌کند از صلاحیت حرفه‌ای گروه حسابرسی (هم از بعد فردی و هم از بعد ترکیب تخصص‌های اعضاء گروه) برای انجام حسابرسی عملکرد موضوع مورد حسابرسی در دستگاه اجرایی مربوطه اطمینان حاصل نماید و صلاحیت حرفه‌ای در حسابرسی عملکرد شامل برخورداری از دانش و تخصص کافی در حسابرسی، شناخت دقیق و کامل دستگاه اجرایی تحت حسابرسی، اشراف به برنامه‌ها و فعالیت‌های مرتبط با موضوع حسابرسی، تسلط به قوانین و مقررات مربوطه و نیز تکنیک‌های بررسی، ارزیابی و سنجش عملکرد می‌باشد. سایر صلاحیت‌ها، شامل ویژگی‌های مطلوب شخصیتی و نیز مهارت‌هایی از قبیل قدرت تحلیل، مهارت‌های نوشتاری، مهارت‌های ارتباطاتی، آشنایی با روش تحقیق، درک فرهنگی و اجتماعی، خلاقیت و انعطاف‌پذیری در کار گروهی می‌گردد.

پیشرفت و موفقیت نهایی در دستیابی به مزایای حسابرسی عملکرد، تا حد زیادی بستگی به تخصص‌های حسابرس و شناخت دقیق نیاز واحدهای مورد رسیدگی دارد. تعیین دامنه رسیدگی مواردی چون وظایف و سیاست‌های دولت، پاسخگویی به مردم در خصوص مدیریت عمومی، ارزیابی صرفه اقتصادی، کارایی استفاده از منابع دولت و اثربخشی برنامه‌های دولت، باعث می‌شود تا اجرای حسابرسی عملکرد با مشکل مواجه شود (ساروار، ۲۰۱۰؛ مورت، ۲۰۰۱). بنابراین توجه به پیچیدگی کار حسابرسی و کسب شناخت لازم از دستگاه و شرکت‌های مورد رسیدگی می‌تواند نقش بسزایی را در بهبود کیفیت حسابرسی و به تبع آن اثربخشی حسابرسی به همراه داشته باشد. فارغ از اینکه حسابرسی از چه از نوعی باشد آشنایی هر چه بیشتر با سازمانی که مورد حسابرسی واقع می‌شود می‌تواند تأثیرات مهمی را در نتایج حسابرسی پدیدار سازد به نحوی که برخی از انواع حسابرسی مانند حسابرسی عملکرد امکان دست یافتن به نتایج مناسب بدون شناخت وجود نداشته و شالوده حسابرسی بر پایه شناخت هر چه بهتر و بیشتر گذاشته می‌شود. در همین راستا می‌بایست طبقه‌بندی دستگاه‌های مورد رسیدگی در قالب تقسیم‌بندی به عمل آمده به صورت تخصصی انجام پذیرد تا حسابرسان ضمن اشراف کامل به قوانین و مقررات دستگاه‌های تحت رسیدگی شناخت کامل و دقیقی را نیز از اهداف و وظایف و اختیارات دستگاه‌های تحت رسیدگی کسب نموده و با ارائه گزارشات دقیق‌تر و عمیق‌تر بتوانند ضمن افزایش اثربخشی حسابرسی، در حرکت اصلاحی دستگاه‌ها در جهت عمل به وظایف محوله موثرتر واقع شوند (کرمی و همکاران، ۱۳۹۵).

1. Sarowar

2. Mort

کیفیت حسابرسی عملکرد

حسابرسی عملکرد از دهه ۱۹۳۰ در کشور انگلستان به صورت جدی بیان شد. در این زمان از نظر سهامداران شرکت‌ها، گزارش‌های حسابرسی از دیدگاه مالی را به‌تنهایی برای ارزیابی عملکرد مدیران کافی نبوده و از نظر عامه مردم در خصوص عملکرد دولت‌ها و مدیران سازمان‌های دولتی مطالبه گزارش‌هایی را داشتند که بتوانند با مطالعه آنها به این تشخیص برسند که آیا مالیات و عوارضی که دولت از آنها وصول کرده است در جهت منافع مردم مصرف شده است یا خیر و بدینوسیله دامن حساب‌خواهی مردم و پاسخگویی مسئولان را افزایش دهند. به مرور زمان معیارهایی برای ارزیابی عملکرد مدیران مطرح شد که بعدها مجموعه این معیارها و روش‌های سنجش با عنوان حسابرسی جامع به جامعه معرفی شد (جوی‌پا، ۱۳۸۹). هر چند تفاوت زیادی در اهداف حسابرسی عملکرد بخش‌های دولتی و خصوصی وجود ندارد (قدیم‌پور و طریقی، ۱۳۸۸)، اما این شیوه حسابرسی برای ارزیابی عملکرد مؤسسات دولتی و عمومی بیشتر از مؤسسات و شرکت‌های خصوصی گسترش پیدا کرد (جوی‌پا، ۱۳۸۹). امروزه حسابرسی عملکرد به‌طور گسترده توسط سازمان‌های بخش عمومی به‌عنوان مرکزی برای راهبری خوب و شیوه‌ای از پاسخگویی قانونی و کنترلی مورد پذیرش قرار گرفت (پارکر و جاکوبز، ۲۰۱۴).

بخش بنیادی و مهم حسابرسی عملکرد یافته‌های حسابرسی است. یافته‌های حسابرسی شامل معیار، شرایط، تأثیرات و علت‌ها می‌باشند. معیارها نشان‌دهنده وضعیت مطلوب است با مشارکت مدیریت تدوین می‌شود (وارینگ و مورگان، ۲۰۰۷). یکی از چالش‌های عمده حسابرسی عملکرد تعریف و سنجش معیارهای کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی است. (نالوایک و ملیس، ۲۰۱۵) بدیهی است هر نوع رسیدگی باید براساس معیاری انجام شود. نبود معیار به منزله ناکارآمدی رسیدگی‌ها خواهد بود. از این رو لازم است به منظور کسب شواهد کافی در مورد چگونگی عملکرد واحد مورد حسابرسی باید در مورد معیارهای تدوین شده به اتفاق نظر نهایی با مدیریت رسید. هر چند این امکان وجود دارد که معیارها در طی حسابرسی تغییر کنند و یا در آینده با تغییرات محیط تغییر یا تکامل یابند. همچنین به دلیل ماهیت دولتی اقتصاد ایران و از آن جا که بخش عمده‌ای از اقتصاد ایران در اختیار بخش دولتی است، مدیران دولتی باید در برابر مردم و نمایندگان آنان پاسخگو باشند (کامیابی و همکاران، ۱۳۹۷).

از طرفی، اجزای کیفیت حسابرسی عملکرد را می‌توان بداشتن مراقبت حرفه‌ای و دارا بودن دانش و تخصص حسابرس در نظر گرفت. اجزای ذکر شده دو محصول کیفیت حسابرسی تلقی می‌شود که رعایت کامل آن در اجرای حسابرسی عملکرد، بر کیفیت گزارش تأثیر قابل ملاحظه‌ای می‌گذارد (چیلدر، ۲۰۱۱). رهنمودهای کیفیت حسابرسی^۵ (۲۰۰۴) کیفیت را مرتبط با چند

1. Parker & Jakobs
2. Waring & Morgan
3. Nalewaik & Mills
4. Schilder, A
5. Guidelines on Audit Quality

ویژگی ذاتی و اصلی حسابرسی بیان کرده است که این ویژگی‌ها عبارتند از:
اهمیت - موضوع حسابرسی شده تا چه میزان اهمیت دارد. این معیار می‌تواند از طریق اندازه مالی واحد مورد حسابرسی و تأثیری که عملکرد آن واحد بر عموم جامعه یا بر موضوع‌های اصلی مالی داراست مورد تجزیه و تحلیل قرار دهند.

قابلیت اعتماد - آیا نتایج و یافته‌های حسابرسی، نشان دهنده شرایط واقعی موضوع بررسی شده می‌باشند؟ آیا تمامی اظهارات گزارش حسابرسی یا سایر گزارش‌ها، به‌طور کامل بر مبنای داده‌های جمع‌آوری شده در حسابرسی‌اند؟
بیطرفی - آیا حسابرسی به‌صورت منصفانه و به دور از تبعیض انجام شده است؟ آیا حسابرس ارزیابی‌ها و نظرات خود را بر مبنای واقعیت و تحلیل‌های صحیح انجام داده است؟
دامنه - آیا کار حسابرسی به‌طور کامل عناصر مورد نیاز یک حسابرسی موفق را برنامهریزی و اجرا کرده است؟

به‌موقع بودن - آیا نتایج حسابرسی در زمانی مناسب که جهت تصمیم‌گیری‌ها یا اصلاح ضعف‌های مدیریت مورد نیازند ارائه شده است؟
وضوح - آیا گزارش حسابرس در ارائه نتایج، شفاف و مختصر بوده است؟ این مورد شامل اطمینان از این است که آیا دامنه، یافته‌ها و هرگونه پیشنهادها توسط استفاده‌کنندگانی که در زمینه موضوع‌های مطرح‌شده از دانش کافی بهره‌مند نیستند قابل فهم باشند.
کارایی - آیا منابع تخصیص‌یافته به حسابرسی با توجه به اهمیت و پیچیدگی کار، منطقی بوده‌اند؟

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

بنابراین، با ظهور این نوع حسابرسی، قلمرو جدیدی در پیش روی حسابرسان قرار گرفته، زیرا با اجرای آن انتظار می‌رود که حسابرسان دیوان محاسبات کشور عوامل کیفی فوق را تقویت و در کلیه مراحل حسابرسی شامل، زمانبندی کار، برنامهریزی، اجرا، ارزیابی یافته‌ها، نتیجه‌گیری و گزارش‌دهی و پیشنهادهای حسابرسی، کنترل‌های کیفیت را اجرا نمایند (اسدی، ۱۳۹۱). همچنین، میزان کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی واقعی طرح‌ها، پروژه‌ها و برنامه‌های دستگاه اجرایی و پیامدهای مدیریت صحیح بر منابع را ارزیابی کنند و برای کنترل و بهبود عملکرد آنها پیشنهادهای ارزنده‌ای ارائه نمایند. لذا، نقش دیوان محاسبات کشور به اجرای حسابرسی عملکرد، کمک شایانی به اجرای صحیح قوانین و مقررات حاکم و ارائه خدمات مؤثر و به‌موقع و بهبود رویه‌های وزارتخانه‌ها و دستگاه‌های اجرایی و ایجاد ارزش‌افزوده از طریق افزایش اطمینان در عموم مردم است (محمدی، ۱۳۹۳).

۳- پیشینه تجربی تحقیق

نیمی و همکاران^۱ (۲۰۱۸) طی پژوهشی به بررسی پاسخگویی حسابرسان به استانداردهای ریسک حسابرسی شواهدی از موسسات حسابرسی بزرگ پرداختند. نتایج نشان می‌دهد هزینه حسابرسی، با افزایش در حسابرسی برای مشتریانی که دارای ریسک بالا در تجارت هستند افزایش می‌یابد، در حالی که هزینه حسابرسی برای مشتریان کم ریسک تقریباً یکسان است. این یافته‌ها باید مورد توجه حرفه حسابرسی و افرادی باشد که در تدوین آیین نامه حسابرسی نقش دارند. وانگ و همکاران^۲ (۲۰۱۷) به بررسی چگونگی ارتباط هویت اجتماعی، فشارهای نهادی و کیفیت حسابرسی پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد هویت اجتماعی تأثیر معناداری در شکل دادن به انطباق در صنعت حسابرسی دارد.

تان^۳ (۲۰۱۵) در تحقیقی تحت عنوان "ارزش حسابرسی و تاریخ اقتصادی بازار" به این نتیجه رسیدند که ظهور حسابرسی مبتنی بر ریسک و افزایش پیچیدگی کسب و کار از عوامل تأثیرگذاری است که موجب کاهش اثربخشی حسابرسی و به تبع آن کاهش ارزش حسابرسی می‌شود.

گلوور و همکاران^۴ (۲۰۱۵) تحقیقی تحت عنوان "مهلت تحمیلی فشار زمانی بر کیفیت حسابرسی" انجام دادند. نتایج نشان داد زمانی که حسابرسان تحت افزایش مهلت تحمیلی فشار زمانی هستند کیفیت حسابرسی کاهش پیدا می‌کند و این تأثیر منفی حتی در میان حسابرسانی که منابع بیشتر را در اختیار خود دارند باقی می‌ماند.

الیسا و همکاران^۵ (۲۰۱۴) در تحقیق خود به بررسی تأثیر پیچیدگی کار، تجربه حسابرسان و تلاش حسابرسان بر عملکرد حسابرسی پرداختند. نتایج تحقیق آن‌ها نشان داد کاهش پیچیدگی کار و افزایش تجربه حسابرسان ارتباط مثبت با تلاش‌های حسابرسان و عملکرد حسابرسی دارد. جیمی و برونو^۶ (۲۰۱۲) در مطالعه خود به دنبال یافتن پاسخی به این سوال بودند که آیا سرمایه اجتماعی باعث افزایش پاسخگویی می‌شود؟ نتایج حاکی از آن است که در مناطقی با سرمایه اجتماعی بالا پاسخگویی نیز بالاتر خواهد بود.

خواجوسی و همکاران (۱۳۹۸) طی تحقیقی به اثربخشی حسابرسی مستقل در بخش عمومی به عنوان حلقه‌ی انتهایی پاسخگویی پرداختند. یافته‌ها آزمون فرضیه‌های اصلی پژوهش نیز بیانگر آن است که حسابرسی مالی در شهرداری‌ها تقریباً به نحو اثربخش اجرا می‌شود، با این وجود، از اثربخشی مناسبی برخوردار نیست؛ ولی اجرای حسابرسی عملیاتی در شهرداری‌ها اثربخش نیست. بر اساس یافته‌ها مدیران نهادها بخش عمومی باید با دقت نظر بیشتر به حسابرسی توجه نمایند.

1. Niemi et al.

2. Wang et al.

3. Tan

4. Glover et al.

5. Alissa et al.

6. Jimi & Bruno

احمدی حصار و همکاران (۱۳۹۷) به بررسی و تحلیل عوامل موثر روان‌شناختی بر مهارت‌های حسابرسان دیوان محاسبات پرداختند. نمونه آماری پژوهش ۱۱۳ نفر از کارکنان دیوان محاسبات استان اردبیل، آذربایجان شرقی و استان گیلان که در سال ۱۳۹۵ بودند. نتایج به دست آمده نشان داد متغیرهای مسئولیت‌پذیری، ادراکی، مهارت ارتباطی، ساده‌سازی پیچیدگی‌ها، اطلاعات مرتبط و غیرمرتبط، استثنایا، اطمینان، میزان دانش، به‌گزینی، سازگاری، خودکاری، خلایقیت، تحمل استرس و ناتوانی در تشریح فرایند تصمیم‌گیری به‌عنوان ویژگی‌های روان‌شناختی اثرگذار در مهارت حسابرسان می‌توان تلقی کرد. لذا با آموزش عوامل روان‌شناختی می‌توان مهارت‌های حسابرسان را افزایش داده و از این طریق کیفیت حسابرسی دیوان محاسبات را بالا برد. از بین عوامل مورد بررسی متغیرهای مسئولیت‌پذیری، مهارت‌های ادراکی، مهارت ارتباطی، ساده‌سازی پیچیدگی‌ها به‌عنوان عوامل مهم و متغیرهای تحمل استرس و ناتوانی در تشریح فرایند تصمیم‌گیری به‌عنوان عوامل غیر مهم می‌باشند.

کرمی و همکاران (۱۳۹۵) به بررسی ارتباط بین فشار زمانی، پیچیدگی کار و اثربخشی حسابرسی در دیوان محاسبات کشور پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد ارتباط منفی بین فشار زمانی، پیچیدگی کار و اثربخشی حسابرسی در دیوان محاسبات کشور وجود دارد. همچنین، نتایج دیگر پژوهش ارتباط مستقیم بین برنامه‌ریزی عملیات حسابرسی و اثربخشی حسابرسی را نشان می‌دهد.

رونقی و آشورزاده (۱۳۹۴) تأثیر حسابرسی، حسابداری و پاسخگویی در توسعه اخلاق اسلامی و توسعه اقتصادی مورد بررسی قرار دادند. نتایج نشان می‌دهد تهیه و ارائه این اطلاعات مستلزم استفاده از خدمات حسابداران حرفه‌ای است. حسابداران حرفه‌ای مستقل نیز بررسی این اطلاعات و حسابرسی صورت‌های مالی را انجام می‌دهند. تأیید شدن فعالیت شرکت‌ها و سازمان‌ها به وسیله حسابداران حرفه‌ای مستقل نیز نقش بسزایی در شفاف شدن بازارهای سرمایه و مالی از طریق اعتمادسازی و پاسخگویی به نیازهای سرمایه‌گذاران دارد و زمینه را برای تحقق رشد و توسعه اقتصادی فراهم می‌کند. از طرف دیگر در آموزش دروس دانشگاهی حسابداران حرفه‌ای، می‌باید آیین رفتار حرفه‌ای و دروس مرتبط با اخلاق اسلامی در نظر گرفته شوند تا زمینه را برای پاسخگویی و حسابداری بیشتر و ایجاد تعهد در فراهم ساختن محیط امن و آرام برای سرمایه‌گذاری سرمایه‌گذاران فراهم سازد.

ملانظری و اسماعیلی کیا (۱۳۹۳) در پژوهشی به بررسی شناسایی ویژگی‌های روان‌شناختی اثرگذار بر مهارت حسابرسان در انجام قضاوت‌های حسابرسی پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که هر چهارده ویژگی بررسی‌شده در چهار مرحله حسابرسی اهمیت دارند، اما درجه اهمیت هر یک در مراحل گوناگون متفاوت است؛ به گونه‌ای که مهمترین ویژگی‌ها در مرحله اول مسئولیت‌پذیری و به‌گزینی، در مرحله دوم تمایز میان اطلاعات مرتبط و غیر مرتبط و سازگاری بود. ویژگی ادراکی / توجه در مرحله سوم حسابرسی حائز بیشترین اهمیت شد و در مرحله آخر حسابرسی، ویژگی خودکاری بیشترین درجه اهمیت را به خود اختصاص داد.

کاظم‌پور و حساس‌یگانه (۱۳۹۲) در پژوهشی تحت عنوان "رابطه سطح مهارت حسابرسان با حساسیت و قضاوت اخلاقی" به این نتیجه رسیدند که حسابرسان ماهر حساسیت اخلاقی بیشتری نسبت به منافع افراد ذینفع به ویژه مدیران دارند و آگاهی از پیامد تصمیم فقط بر حساسیت اخلاقی و نحوه تعیین تنبیه‌های انتظامی حسابرسان نیمه ماهر تأثیر دارد.

۴- فرضیه‌های تحقیق

با توجه به مبانی نظری و پیشینه پژوهش، فرضیه‌های پژوهش به صورت زیر بیان می‌گردند:
فرضیه اول: تخصص حسابرسان عملکرد بر پاسخگویی تأثیر مثبت دارد.
فرضیه دوم: تخصص حسابرسان عملکرد از طریق کیفیت حسابرسی آن‌ها بر پاسخگویی تأثیر مثبت دارد.

۵- روش‌شناسی تحقیق

این تحقیق با توجه به ماهیت از نوع تحقیقات کاربردی می‌باشد. زیرا هدف آن توسعه دانش مربوط به تخصص و کیفیت حسابرسی در حرفه حسابرسی عملکرد است. هم‌چنین از نظر روش توصیفی پیمایشی است. چارچوب نظری و پیشینه تحقیق نیز از راه مطالعات کتابخانه‌ای و جمع‌آوری داده‌ها از طریق پرسش‌نامه که روایی و پایایی آن مورد آزمون قرار گرفت، انجام می‌شود و از آنجایی که این تحقیق در یک محیط واقعی انجام شده است، جزو تحقیقات میدانی به شمار می‌آید. جامعه مورد نظر شامل کلیه حسابرسان در رده‌ها و پست‌های مختلف از حسابرس تا حسابرس کل در دیوان محاسبات کشور می‌باشد. روش نمونه‌گیری، روش نمونه‌گیری تصادفی خوشه‌ای می‌باشد. افراد شاغل به عنوان حسابرس در دیوان محاسبات کشور، بالغ بر ۷۰۰ تا ۹۰۰ نفر می‌باشند. با توجه به اندازه جامعه و نتایج بدست آمده از فرمول کوکران، حجم نمونه آماری ۲۶۹ عدد تعیین گردید. پرسشنامه این پژوهش در پاییز سال ۱۳۹۸ به صورت کاغذی و الکترونیک توزیع و جمع‌آوری گردید که از ۲۳۲ نفر پاسخ دریافت شد که از این تعداد ۱۷ پرسشنامه به علت مشکل در فایل دریافتی و عدم دسترسی به اطلاعات آنها حذف گردید و سرانجام تعداد ۲۱۵ پرسش‌نامه برای آزمون فرضیه‌ها تحقیق مورد استفاده قرار گرفت. تجزیه و تحلیل نهایی داده‌های گردآوری شده نیز با استفاده از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری و نرم‌افزار PLS صورت گرفته است. مراحل انجام مدل‌سازی معادلات ساختاری بدین ترتیب است که ابتدا به بررسی برازش مدل (شامل برازش مدل‌های اندازه‌گیری، برازش مدل ساختاری و برازش مدل کلی) و سپس به آزمون فرضیه‌های پژوهش پرداخته می‌شود.

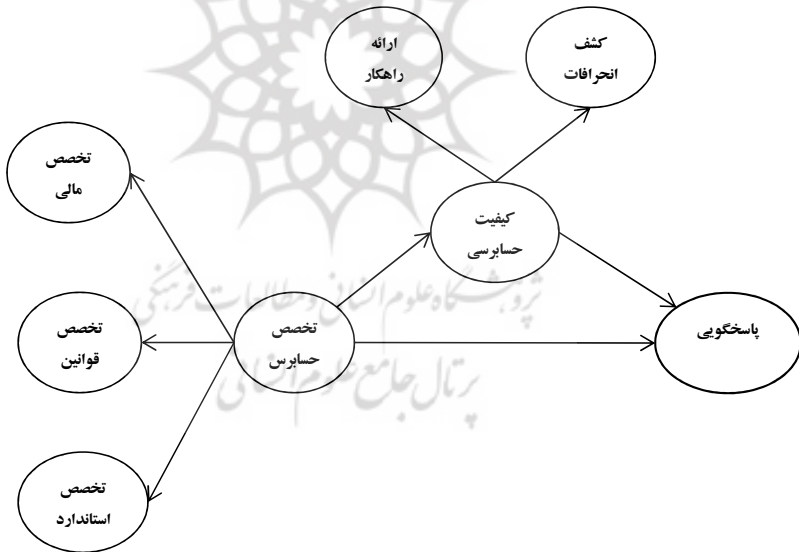
۵-۱- متغیرها و مدل مفهومی تحقیق

متغیر مستقل در این پژوهش، تخصص حسابرسان عملکرد، متغیر میانجی کیفیت حسابرسی حسابرسان عملکرد و متغیر وابسته در این پژوهش پاسخگویی می‌باشد. برای اندازه‌گیری تخصص

حسابرس از پرسشنامه ۹ سوالی محقق ساخت دارای سه بعد تخصص مالی، تخصص مربوط به قوانین و مقررات و تخصص مربوط به استاندارد استفاده شده که مبتنی بر طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای می‌باشد. برای سنجش متغیر میانجی کیفیت حسابرسی عملکرد از پرسشنامه ۱۰ سوالی دارای دو بعد کشف انحرافات و ارائه راهکار و پیشنهادها که توسط محققین تدوین گردیده است و بر اساس طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای می‌باشد استفاده شده است. همچنین برای سنجش متغیر وابسته پاسخگویی از پرسشنامه محقق ساخت با ۸ سوال طیف لیکرت استفاده شده است. با توجه به محقق ساخت بودن پرسشنامه پژوهش روایی و پایایی آن مورد بررسی قرار گرفت که در این تحقیق پرسشنامه توسط متخصصین و اساتید آشنا به موضوع، مورد بررسی قرار گرفته و روایی آن مورد تأیید است. برای بررسی پایایی پرسشنامه‌ها، ضریب آلفای کرونباخ با استفاده از نرم‌افزار SPSS محاسبه شد که با توجه به اینکه این عدد برای تمامی متغیرها بیشتر از عدد ۰/۷ می‌باشد، پایایی پرسشنامه نیز تأیید می‌شود.

الگوی مفهومی پیشنهادی مبتنی بر متغیرهای به شکل زیر خواهد بود:

شکل (۱) - مدل مفهومی تحقیق



۶- یافته‌های تحقیق

۶-۱- آمار توصیفی

جدول (۱)، آمار توصیفی مربوط به متغیرهای جمعیت شناختی را نشان می‌دهد. از بین ۲۱۵ نفر عضو نمونه آماری، ۱۷۸ نفر آن‌ها مرد می‌باشند که ۸۲/۸ درصد از افراد نمونه را تشکیل

می‌دهند و تعداد زنان ۳۷ نفر است که ۱۷/۲ درصد افراد نمونه را تشکیل می‌دهند. به لحاظ سنی از بین ۲۴ نفر دارای سن کمتر از ۳۰ سال، ۱۱۸ نفر دارای سن ۳۰ تا ۴۰ سال و ۷۳ نفر بالاتر از ۴۰ سال بودند و به لحاظ تحصیلات از بین ۲۱۵ نفر پاسخگو به پرسشنامه، ۶۶ نفر دارای تحصیلات لیسانس، ۱۲۷ نفر دارای تحصیلات فوق لیسانس و ۲۲ نفر دارای تحصیلات دکتری می‌باشند. همچنین، کمترین سابقه کار مربوط به گروه ۱ تا ۵ سال با تعداد ۱۷ نفر و ۷/۹ درصد می‌باشد. ضمن اینکه از نظر پست سازمانی بیشتر اعضای نمونه را حسابرسان ارشد تشکیل دادند.

جدول (۱) - آمار توصیفی متغیرهای جمعیت شناختی

درصد	تعداد	متغیر	
٪ ۱۷/۲	۳۷	زن	جنسیت
٪ ۸۲/۸	۱۷۸	مرد	
٪ ۱۱/۲	۲۴	کمتر از ۳۰ سال	سن
٪ ۵۴/۹	۱۱۸	۳۰ تا ۴۰ سال	
٪ ۳۴	۷۳	۴۰ سال به بالا	
٪ ۳۰/۷	۶۶	لیسانس	تحصیلات
٪ ۵۹/۱	۱۲۷	فوق لیسانس	
٪ ۱۰/۲	۲۲	دکتری	
٪ ۷/۹	۱۷	۱ تا ۵ سال	سابقه کار
٪ ۱۴/۴	۳۱	۵ تا ۱۰ سال	
٪ ۲۷	۵۸	۱۰ تا ۱۵ سال	
٪ ۳۳	۷۱	۱۵ تا ۲۰ سال	
٪ ۱۴/۴	۳۱	۲۰ تا ۲۵ سال	
٪ ۳/۳	۷	۲۵ تا ۳۰ سال	
٪ ۲۸/۴	۶۱	حسابرس	پست سازمانی
٪ ۳۲/۱	۶۹	حسابرس ارشد	
٪ ۲۰/۵	۴۴	سر حسابرس	
٪ ۱۲/۱	۲۶	سر حسابرس ارشد	
٪ ۷	۱۵	حسابرس کل	

۶-۲- برآزش مدل‌های اندازه‌گیری

در برآزش مدل‌های اندازه‌گیری از سه معیار پایایی، روایی همگرا و روایی واگرا استفاده می‌شود. پایایی نیز از سه طریق، سنجش بارهای عاملی، آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی بررسی می‌گردد. مقدار ملاک برای مناسب بودن ضرایب بارهای عاملی، ۰/۴ می‌باشد (هولاند، ۱۹۹۹). با توجه به جدول (۲)، تمامی ضرایب بارهای عاملی از ۰/۴ بیشتر است که بیانگر مناسب بودن مدل‌های اندازه‌گیری مورد استفاده در این پژوهش می‌باشد.

جدول (۲) - بار عاملی هر یک از متغیرهای آشکار پژوهش

سازه‌ها	عنوان در مدل	زیر سازه	بار عاملی مرحله اول	زیر سازه	بار عاملی مرحله دوم
تخصص حسابرسان	EXP	FINEXP	۰/۸۲۶	FINEXP 1	۰/۶۹۷
		FINEXP 2		۰/۶۷۱	
		FINEXP 3		۰/۷۹۲	
	LOWEXP	LOWEXP	۰/۸۵۰	LOWEXP 1	۰/۷۴۸
				LOWEXP 2	۰/۷۸۵
				LOWEXP 3	۰/۵۹۹
	STDEXP	STDEXP	۰/۸۶۳	STDEXP 1	۰/۷۰۴
				STDEXP 2	۰/۵۸۳
				STDEXP 3	۰/۷۹۳
کیفیت حسابداری	AUD QUALITY	SOLUTION	۰/۸۸۹	SOLUTION 1	۰/۴۲۱
				SOLUTION 2	۰/۷۱۵
				SOLUTION 3	۰/۶۴۲
				SOLUTION 4	۰/۸۱۱
				SOLUTION 5	۰/۴۱۸
	DISDEV	DISDEV	۰/۷۹۲	DISDEV 1	۰/۶۰۸
				DISDEV 2	۰/۵۸۷
				DISDEV 3	۰/۶۴۱
				DISDEV 4	۰/۴۶۸
				DISDEV 5	۰/۵۳۷

سازه‌ها	عنوان در مدل	زیر سازه	بار عاملی مرحله اول	زیر سازه	بار عاملی مرحله دوم
پاسخگویی	RESPO	RESPO 1	۰/۶۶۰	---	---
		RESPO 2	۰/۷۱۲	---	---
		RESPO 3	۰/۴۶۴	---	---
		RESPO 4	۰/۵۹۳	---	---
		RESPO 5	۰/۷۳۲	---	---
		RESPO 6	۰/۵۵۱	---	---
		RESPO 7	۰/۴۸۴	---	---
		RESPO 8	۰/۶۳۱	---	---

ضرایب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی نیز در صورتی که بالاتر از ۰/۷ باشد، حاکی از پایایی مناسب مدل می‌باشند (داوری و رضازاده، ۱۳۹۳). با توجه به جدول (۳) مقادیر مربوط برای تمامی سازه‌ها بالاتر از ۰/۷ بوده که نشان‌دهنده پایایی مناسب مدل‌های اندازه‌گیری پژوهش است.

جدول (۳) - ضرایب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی متغیرهای پنهان

متغیرهای پنهان	عنوان در مدل	ضریب آلفای کرونباخ	ضریب پایایی ترکیبی
تخصص حسابرسان	EXP	۰/۷۷۶	۰/۸۸۳
کیفیت حسابرسی	AUDQUALITY	۰/۷۷۳	۰/۷۴۳
پاسخگویی	RESPO	۰/۷۵۴	۰/۸۲۳

روایی همگرا، ابزار دیگری برای بررسی مدل‌های اندازه‌گیری است. روایی همگرا با استفاده از معیار AVE (میانگین واریانس استخراجی)، میانگین واریانس به اشتراک گذاشته شده بین هر سازه با متغیرهای (شاخص‌ها) خود را نشان می‌دهد. فورنل و لارکر^۱ (۱۹۸۱) مقدار بحرانی برای این معیار را ۰/۵ معرفی نموده‌اند؛ بدین معنی که مقدار AVE بیشتر از ۰/۵ روایی همگرای قابل قبول را نشان می‌دهد (داوری و رضازاده، ۱۳۹۳). همان‌گونه که در جدول (۴) ملاحظه می‌شود، میانگین واریانس استخراجی برای تمامی متغیرهای پنهان، بیشتر از ۰/۵ بوده که بیانگر روایی همگرای مناسب مدل است.

مقدار R^2 برای متغیر درون‌زای پژوهش محاسبه شده است که با توجه به مقادیر ملاک، می‌توان مناسب بودن برازش مدل ساختاری پژوهش را تأیید نمود. لازم به ذکر است که این ضریب برای متغیرهای برون‌زا محاسبه نمی‌گردد.

جدول (۶) - نتایج معیار R^2 متغیر درون‌زا

متغیر درون‌زا	عنوان در مدل	R^2
کیفیت حسابرسی	AUDQUALITY	۰/۶۵۷
پاسخگویی	RESPO	۰/۷۸۳

دومین معیار برای بررسی برازش مدل ساختاری پژوهش، مقدار Q^2 متغیرهای درون‌زای مدل است. این معیار قدرت پیش‌بینی مدل را مشخص می‌سازد. هینسلر و همکاران (۲۰۰۹) سه مقدار ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ برای این معیار را به ترتیب بیانگر قدرت پیش‌بینی ضعیف، متوسط و قوی در مورد سازه مربوطه معرفی نموده‌اند (داوری و رضازاده، ۱۳۹۳). با توجه به جدول (۷)، مقدار Q^2 متغیر درون‌زا از ۰/۱۵ بیشتر شده است که نشان از قدرت پیش‌بینی قوی مدل دارد و برازش مناسب مدل ساختاری تحقیق را تأیید می‌کند.

جدول (۷) - نتایج معیار Q^2 در پیش‌بینی مدل

متغیر درون‌زا	SSE	SSO	$Q^2 = 1 - \frac{SSE}{SSO}$
کیفیت حسابرسی	۷۴۴	۱۰۷۵	۰/۳۰۸
پاسخگویی	۴۱۲	۶۴۵	۰/۳۶۰

۶-۴-۶- برازش مدل کلی

پس از بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری و مدل ساختاری، مدل کلی معادلات ساختاری پژوهش باید با استفاده از معیار نیکویی برازش (GOF) بررسی گردد. مدل کلی شامل هر دو بخش مدل اندازه‌گیری و ساختاری می‌شود و با تأیید برازش آن، بررسی برازش در یک مدل کامل می‌شود. برای بررسی برازش مدل کلی، از معیار GOF به شرح رابطه زیر، استفاده می‌شود:

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

که در آن:

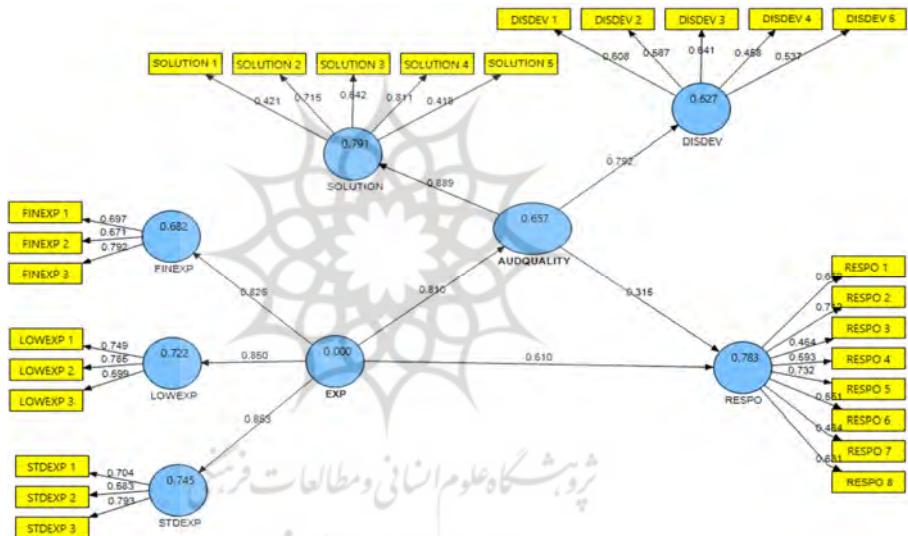
communalities : میانگین مقادیر اشتراکی متغیرهای پنهان و R^2 : میانگین مقادیر ضریب تعیین متغیرهای درون‌زای مدل است. سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ به ترتیب به‌عنوان

مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای GOF در نظر گرفته می‌شود. با توجه به این که مقدار بدست آمده برای مدل اول پژوهش، ۰/۶۹۲ است؛ لذا برازش بسیار مناسب مدل‌های کلی تحقیق تایید می‌گردد.

۵-۶- نتایج آزمون فرضیه‌ها

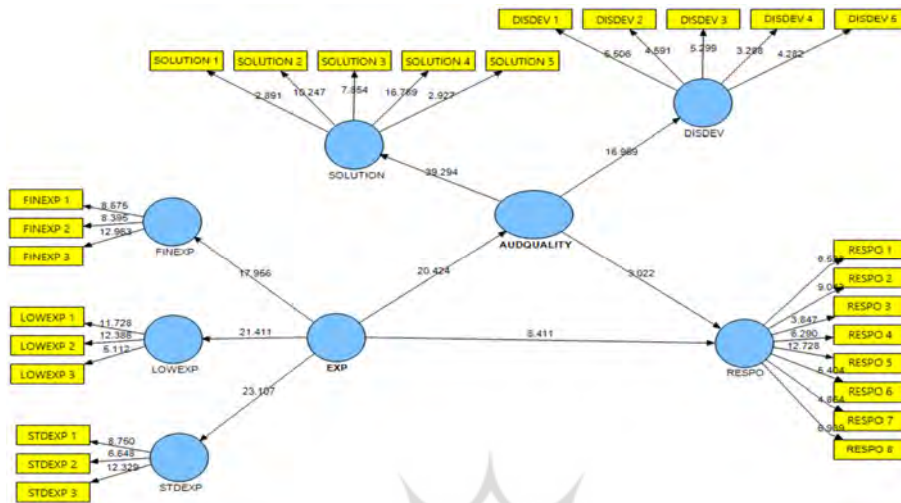
پس از بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری و مدل ساختاری و داشتن برازش مناسب مدل کلی و با توجه به شکل‌های (۲) و (۳) به بررسی نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش پرداخته می‌شود که نتایج آن در جدول (۸) و جدول (۹) ارائه شده است:

شکل (۳) - مدل پژوهش همراه با ضریب استاندارد شده مسیر



پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
رتال جامع علوم انسانی

شکل (۴) - مدل پژوهش همراه با مقادیر t-values



جدول (۸) - نتایج مربوط به آزمون فرضیه‌های پژوهش

فرضیه	متغیر مستقل	متغیر میانجی	متغیر وابسته	مسیر	ضریب مسیر	آماره t	نتیجه آزمون فرضیه
اول	تخصص حسابرسان	---	پاسخگویی	EXP ---> RESPO	۰/۶۱۰	۶/۴۱۱	تایید فرضیه
دوم	تخصص حسابرسان	کیفیت حسابرسی	پاسخگویی	EXP ---> AUDQUALITY	۰/۸۱۰	۲۰/۴۲۴	تایید فرضیه
				AUDQUALITY ---> RESPO			

همان‌طور که در جدول فوق ملاحظه می‌شود، ضریب مسیر بین تخصص حسابرسان و پاسخگویی، مثبت (۰/۶۱۰) و آماره t آن (۶/۴۱۱) بزرگ‌تر از مقدار ۱/۹۶ بوده که حاکی از وجود تأثیر مثبت و معنادار تخصص حسابرسان بر پاسخگویی می‌باشد. بر این اساس، فرضیه اول پژوهش تایید می‌شود. همچنین، نتایج نشان می‌دهد که آماره t مربوط به متغیر تخصص حسابرسان و کیفیت حسابرسی (۲۰/۴۲۴) بزرگ‌تر از مقدار ۱/۹۶ بوده و ضریب مسیر آن نیز (۰/۸۱۰) مثبت به‌دست آمده و همچنین ضریب مسیر بین کیفیت حسابرسی و پاسخگویی، مثبت (۰/۳۱۵) و آماره t آن (۳/۰۲۲) بزرگ‌تر از مقدار ۱/۹۶ است. بدین ترتیب، فرضیه دوم تحقیق تایید می‌شود و می‌توان گفت تخصص حسابرسان از طریق کیفیت حسابرسی آن‌ها بر پاسخگویی تأثیر مثبت دارد.

۷- نتیجه‌گیری

بدون شک حسابرسی یکی از مهم‌ترین ارکان پاسخگویی می‌باشد. نظام پاسخگویی نهادهای بزرگ بخش عمومی نظیر دولت از انواع و سطوح مختلفی برخوردار است که تحقق آن در گرو کارکرد خرده نظام‌هایی نظیر بودجه بندی، حسابداری، حسابرسی و ارزیابی عملکرد و دسترسی آزاد و آسان به اطلاعات و تناسب منطقی این سیستم‌ها بوده است. حسابرسی عملکرد به عنوان بخشی از سیستم حسابرسی که از روش‌های پیشرفته‌ای برای ارزیابی کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی منابع مالی عمومی و عملکرد دستگاه‌های اجرای استفاده می‌کند، در ارزیابی انواع سطوح مسئولیت پاسخگویی به ایفای نقش آن‌ها می‌پردازد. مزایای استقرار حسابرسی عملکرد را به صورت عمده باید در پاسخ به نیازهای ارزیابی مسئولین پاسخگویی عملیاتی جستجو نمود. حسابرسی عملکرد در پاسخ به بخشی از نیازهای تحقق مدیریت عمومی نوین پا به عرصه حیات گذاشت و تمرکز اصلی آن بر ارزیابی کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی در مصرف منابع عمومی می‌باشد که به نوبه خود در فرآیند ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عملیاتی دولت‌ها نقش بسزایی ایفا می‌کند. لذا، در پژوهش حاضر رابطه بین تخصص حسابرسان دیوان محاسبات و پاسخگویی با توجه به نقش میانجی کیفیت حسابرسی عملکرد، مورد بررسی قرار گرفت. پژوهش حاضر از این حیث دارای اهمیت است که در زمره نخستین تحقیقات داخلی می‌باشد که به بررسی این موضوع پرداخته و از این‌رو، می‌تواند به توسعه ادبیات حسابرسی عملکرد در کشور در حال توسعه ایران، کمک شایانی نماید.

نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش بیانگر آن است که تخصص حسابرسان عملکرد بر پاسخگویی تاثیر مثبت دارد. با توجه به اینکه حسابرسان نسبت به ارتقای پاسخگویی یک نوع مسئولیت اجتماعی دارند، تخصص حسابرسان دیوان محاسبات اعم از تخصص مالی، قوانین و مقررات و استانداردهای حسابداری باعث بهبود اشتیاق و اثربخشی آن‌ها در محیط کار گشته و این امر شفاف سازی اطلاعات را به همراه دارد و در نتیجه منجر به اعتماد بخشی به عموم مردم و افزایش پاسخگویی می‌گردد. در فرضیه دوم پژوهش، نقش میانجی کیفیت حسابرسی در رابطه بین تخصص حسابرسان عملکرد و پاسخگویی مورد بررسی قرار گرفت. نتایج حاصل از آزمون این فرضیه نشان می‌دهد کیفیت حسابرسی نقش میانجی در رابطه بین تخصص حسابرسان عملکرد و پاسخگویی دارد و تخصص حسابرسان عملکرد از طریق کیفیت حسابرسی آن‌ها بر پاسخگویی تاثیر مثبت دارد. در واقع حسابرسان متخصص با توجه به مهارت‌های خود و شناخت لازم از دستگاه و شرکت‌های مورد رسیدگی نقش مهمی در بهبود کیفیت حسابرسی و در نتیجه اثربخشی حسابرسی دارند و با ارائه گزارشات دقیق‌تر و عمیق‌تر ضمن افزایش اثربخشی حسابرسی، در حرکت اصلاحی دستگاه‌ها در جهت عمل به وظایف محوله موثرتر عمل می‌کنند و از این طریق مشروعیت اجتماعی خود را افزایش داده و منجر به بهبود پاسخگویی آن‌ها می‌گردند.

براساس یافته‌های پژوهش حاضر، به حسابرسان دیوان محاسبات کشور پیشنهاد می‌شود که با کسب و بهبود تخصص حسابرسی عملکرد و انجام حسابرسی‌های با کیفیت منجر به افزایش

پاسخگویی نسبت به حسابرسی دستگاه‌های اجرایی گردند. همچنین، با توجه به اهمیت تخصص و کیفیت حسابرسی به مدیران و تصمیم‌گیرندگان دیوان محاسبات پیشنهاد می‌شود با برگزاری کلاس‌های آموزشی و جلسه‌های متعدد با حسابرسان، موجب شوند که همکاران، آشنایی و درک مستمر بیشتری نسبت به شغل و تخصص خود کسب کنند و خود را با اهداف مورد نظر سازمان، سازگار نمایند. علاوه بر این، به مدیران و تصمیم‌گیرندگان دیوان محاسبات کشور پیشنهاد می‌شود به منظور بهبود پاسخگویی دستگاه‌های اجرایی، با در نظر گرفتن پاداش و ایجاد فضای رقابتی در بین حسابرسان منجر به ایجاد انگیزه برای حسابرسان برای بهبود تخصص و همچنین بهبود کیفیت حسابرسی‌شان گردد.

در فرآیند انجام پژوهش علمی، شرایطی وجود دارد که خارج از کنترل محقق است ولی به طور بالقوه می‌تواند نتایج پژوهش را تحت تأثیر قرار دهد. یکی از مهم‌ترین محدودیت پژوهش حاضر آن است که از آن جایی که جامعه و نمونه آماری پژوهش شامل حسابرسان دیوان محاسبات کشور می‌باشد و نتایج پژوهش فقط بر اساس دیدگاه و نظرات حسابرسان دیوان محاسبات کشور می‌باشد، تعمیم این نتایج به سایر حسابرسان، باید با احتیاط انجام گیرد.

در انتهای پژوهش، به برخی از موضوعات مهم برای بررسی در پژوهش‌های آتی اشاره می‌شود:

۱- بررسی ارتباط تخصص حسابرسی و پاسخگویی با توجه به نقش میانجی کیفیت حسابرسی در سازمان حسابرسی و سایر موسسات خصوصی.

۲- بررسی ارتباط بین ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان عملکرد بر کیفیت حسابرسی و پاسخگویی.

۳- ارائه مدل پاسخگویی حسابرسان عملکرد با استفاده از رویکرد داده بنیاد.

۵- فهرست منابع

الف- منابع فارسی

۱. احمدی حصار فرساد، پاکدل عبدالله، رضایی شریف علی، تحلیل عوامل مؤثر روان‌شناختی بر مهارت‌های حسابرسان (مطالعه موردی حسابرسان دیوان محاسبات). دانش حسابرسی. ۱۳۹۷؛ ۱۸ (۷۲): ۲۳۱-۲۵۰
۲. اسدی، مرتضی و مجید دارابی. (۱۳۹۱). کیفیت حسابرسی، مجله حسابرسی، شماره ۶۲.
۳. باباجانی، جعفر، بابایی، مسعود. (۱۳۹۰). تأثیر استقرار واحد حسابرسی داخلی و تشکیل کمیته حسابرسی در ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی. مجله علمی-پژوهشی دانش حسابداری، ۲(۴)، ۷-۲۷.
۴. باباجانی، جعفر. (۱۳۸۳). مسئولیت پاسخگویی و کنترل‌های داخلی در بخش عمومی. مجله دانشکده علوم اداری و اقتصاد- دانشکده اصفهان، شماره ۴، ص ۱-۶.
۵. باباجانی، جعفر. (۱۳۸۸). پژوهش در مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها؛ (جلد اول: مفاهیم بنیادی حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها). تهران: انتشارات مرکز مطالعات و برنامه‌ریزی شهر تهران.
۶. باباجانی، جعفر، دوست جباریان، جواد. (۱۳۹۶). الگوی برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت ۲۱(۶)، ۱۵۶-۱۴۳.
۷. باباجانی، جعفر، تحلیلی نظری پیرامون سیستم نظارت مالی کشور از منظر پاسخگویی، بهار ۱۳۸۲. فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۳۱.

۸. بنی فاطمی کاشی، سید محمد رضا. (۱۳۸۳). "آشنایی با برخی مفاهیم حسابرسی عملیاتی (صرفه اقتصادی)". مجله حسابرس، ۲۳، ۷۰-۷۳.
۹. جوی‌پا، حسن. (۱۳۸۹). آسیب شناسی اجرایی حسابرسی عملکرد توسط دیوان محاسبات کشور و ارائه پیشنهادهایی برای بهبود آن، فصلنامه دانش حسابرسی، سال دهم شماره ۲.
۱۰. خواجوی، شکراله، رضایی، غلامرضا، کشاورز مؤیدی، رقیه. (۱۳۴۸). اثربخشی حسابرسی مستقل در بخش عمومی به‌عنوان حلقه‌ی انتهایی پاسخگویی. خنثی‌سازی عمومی در مدیریت، ۱۱۰ (پیاپی ۳۳ بهار ۱۳۹۸)، ۳۷-۵۲.
۱۱. داودی و همکاران. (۱۳۹۸). شناسایی و اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر بهبود پاسخگویی مدیران در نظام حسابداری بخش عمومی با رویکرد نظریه داده بنیان، پایان نامه برای دریافت درجه دکتری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد بین‌المللی بندرانزلی.
۱۲. داودی کیومرث، ایزدی حسین، خردیار سینا. (۱۳۹۸). نقش حسابرسی عملکرد در بهبود پاسخگویی مدیران بخش عمومی. دانش حسابرسی، ۱۹ (۷۶): ۱۲۷-۱۴۵.
۱۳. دیوان محاسبات کشور. (۱۳۹۰). راهنمای حسابرسی عملکرد، کمیته اجرایی حسابرسی عملکرد.
۱۴. رحیمیان، نظام‌الدین. (۱۳۸۷). حسابرسی دولتی و انواع آن. دانش حسابرسی، شماره ۲۷، صص. ۴-۱۶.
۱۵. رحیمیان، نظام‌الدین. (۱۳۹۰). حسابرسی عملیاتی یا حسابرسی عملکرد، حسابرس، ۵۲، صص ۶۶-۷۷.
۱۶. رونقی محمد مهدی، آشورزاده سعید. (۱۳۹۴). تأثیر حسابرسی، حسابداری و پاسخگویی در توسعه اخلاق اسلامی و توسعه اقتصادی. نشریه اقتصاد و بانکداری اسلامی، ۸ (۱۱): ۱۲۹-۱۴۰.
۱۷. قدیم‌پور، جواد؛ طریقی، علی. (۱۳۸۸). بودجه ریزی عملیاتی و رابطه آن با حسابرسی عملیاتی. دانش حسابرسی، شماره ۲۸، پیاپی ۳۵.
۱۸. کاظم پور، احسان. حساس یگانه، یحیی. (۱۳۹۲). رابطه سطح مهارت حسابرسان با حساسیت و قضاوت اخلاقی. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۳ (۲)، ۵۳-۷۰.
۱۹. کامیابی، یحیی؛ ملکیان، اسفندیار و خانلاری، مرتضی. (۱۳۹۷). تبیین مؤلفه‌های حسابرسی عملکرد در بخش عمومی ایران با تأکید بر عملکرد زیست محیطی و اجتماعی. (۷۱)۱۸.
۲۰. کرمی غلامرضا، وکیلی فرد حمیدرضا، مزینانی مهدی. (۱۳۹۵). بررسی ارتباط بین فشار زمانی، پیچیدگی کار و اثربخشی حسابرسی در دیوان محاسبات کشور - مهدی مزینانی - دکتر غلامرضا کرمی - دکتر حمیدرضا وکیلی فرد. دانش حسابرسی، ۱۶ (۶۳): ۵-۳۴.
۲۱. لاری دشت بیاض، محمود، قائم مقامی، کامران، ملکی، علی. (۱۳۹۵). بررسی عوامل مؤثر در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی. دوفصلنامه علمی - پژوهشی حسابداری دولتی، ۳ (۱)، ۵۹-۶۸.
۲۲. محمدی، جمال. (۱۳۹۳). عوامل مؤثر بر بهبود گزارش حسابرسی عملکرد، مجله حسابرس، شماره ۷.
۲۳. ملا نظری، مهناز؛ اسماعیلی کیا، غریبه. (۱۳۹۳). شناسایی ویژگی‌های روانشناختی اثرگذار بر مهارت حسابرسان در انجام قضاوت‌های حسابرسی، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۱ (۴): ۵۰۵-۵۲۶.

ب- منابع خارجی

1. Alissa, W, Capkun, V, Jeanjean, T and Suca, N (2014), "An Empirical Investigation of the Impact of Audit and Auditor Characteristics on Auditor Performance". Accounting, Organizations and Society, Forthcoming. ssm. June 2014
2. Bédard, J. & Chi, M. T. H. (1993). Expertise in auditing. A Journal of Practice & Theory, 12 (Supplement): 21-45.
3. Daujotaitis, D. , & Adomavičiūtė, D. (2017). "The Role and Impact of Performance Audit in Public Governance". In Empirical Studies on Economics of Innovation, Public Economics and Management, pp. 29-44.
4. Davis, J. S. & Solomon, I. (1989). Expertise and experience in behavioral accounting research. Journal of Accounting Literature, 8: 150-164.
5. Fornell, C., & Larcker, D. F. (1981). Evaluating structural equation models with

- unobservable variables and measurement error, *Journal of Marketing Research*, 18(1), 39-50.
6. Glover, S.M, Hansen, J.C and Seidel, T.A (2015), "The Effect of Deadline Imposed Time Pressure on Audit Quality". Ssrn. February 6, 2015
 7. Guidelines on Audit Quality. (2004). Revised Version for the Consideration of Contact of the Heads of the Sals of the European Union Committee.
 8. Hulland, J. (1999). Use of partial least squares (PLS) in strategic management research: A review of four recent studies. *Strategic Management Journal*, 20(2), 195-204.
 9. Jimi, J. & Bruno. H. (2012). Does Social Capital Increase Political Accountability? An Empirical Test for Flemish Municipalities. *Public Choice*, 150(3), 731-744.
 10. Mizrahi, S. and Ness-Weisman, I. (2007). Evaluating the Effectiveness of Auditing in Local Municipalities Using Analytic Hierarchy Process (AHP): A General Model and the Israeli Example. *International Journal of Auditing*, Vol. 11, No. 3, pp. 187-210.
 11. Mort, D. (2001), "Performance Auditing in Governments", *Managerial auditing journal*, 16 (8), PP. 442-438.
 12. Nalewaik, A, Mills. A (2015). "Project Performance Audit: Enhanced Protocols for Triple Bottom Line Results". 28th IPMA World Congress, IPMA 2014, 29 September – 1 October 2014, Rotterdam, The Netherlands. *Procedia - Social and Behavioral Sciences* 194 (2015). Pp. 134 – 145.
 13. Niemi, W, L., Knechel, R., Ojala, H & Collis, J. (2018). Responsiveness of Auditors to the Audit Risk Standards: Unique Evidence from Big 4 Audit Firms, *Accounting in Europe*, DOI: 10.1080/17449480.2018.1431398
 14. Parker. L. D& Jakobs. K. (2014). "Public sector Performance audit: A Critical Review of scope and practice in the contemporary Australian Context", www.cpaaustralia.com.au
 15. Raudla, R, Taro. K, Agu. C, Douglas, J, W (2015). "The Impact of Performance Audit on Public Sector Organizations: The Case of Estonia". *Public Organiz Review*, Springer Science & Business, New York 2015. pp. 1-17
 16. Sarowar, H, (2010), "From Project Audit to Performance Audit: Evolution of Performance Auditing in Australia", *The IUP Journal of Accounting Research & Audit Practices*, 6 (3), PP. 20-46.
 17. Schilder, A. (۲۰۱۱). .Audit Quality an IAASB Perspective , www.iaasb.org
 18. Tan, B.S. (2015), "The Value of Audit and the Economic History of Market. *International Journal of Economics and Accounting*", Forthcoming, March 16, 2015
 19. Wang, T. (2018). Social identity dimensions and consumer behavior in social media, *Asia Pacific Management Review*, 22(1): 45- 51
 20. Waring. C. G & Morgan. S. L. (2007). "Public Sector Performance Auditing in Developing Countries". siteresources.worldbank.org/.../33Performanceauditing.pdf.
 21. Wright, W. F. (1988). Audit judgment experience and consensus, in Ferris, K. R. (ed.), *A Critical Analysis*, Columbus, OH: Century VII Publishing Company, pp. 305–328.