

الگوی قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان دیوان محاسبات کشور در خصوص ادای مسئولیت پاسخگویی نهادهای بخش عمومی

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۶/۳۱

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۷/۱۸

روح... صدیقی^۱

جعفر باباجانی^۲

محمد تقی تقوی فرد^۳

ابوالفضل گرگانی فیروزجاه^۴

چکیده:

پژوهش حاضر با هدف شناسایی عوامل تأثیرگذار بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان بخش عمومی در خصوص ادای مسئولیت پاسخگویی نهادهای بخش عمومی صورت پذیرفته است. این پژوهش از نوع ترکیبی از پژوهش‌های کاربردی و توسعه‌ای است. جامعه آماری شامل خبرگان فعال در زمینه قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسی بخش عمومی است. نتایج نشان داد که در خصوص سازه محیطی، تمامی ۱۹ شاخص مربوط به سازه محیطی در یک سطح قرار دارند. در مود سازه رفتاری، نتایج نشان داد که دو شاخص «خودکارآمدی» و «خودآگاهی» در سطح اول هستند. هفت شاخص در سطح دوم قرار دارند و در سطح سوم نیز شاخص «نگرانی از پاسخ‌گویی در برابر نمایندگان مجلس و مافوق» قرار دارد. در نهایت در سطح چهارم، پنج شاخص است. در خصوص سازه وظیفه‌ای نیز شاخص «شناخت فعالیت دستگاه مورد رسیدگی» در سطح اول قرار گرفته است. همچنین، هشت شاخص در سطح دوم قرار دارند. در سطح سوم نیز چهار شاخص و در سطح چهارم، شاخص «استفاده از ابزارها و تکنیک‌های نوین» قرار گرفته است. نتایج روش مدل‌سازی ساختاری-تفسیری نشان داد که سه سازه با یکدیگر رابطه دارند و هیچ یک بر دیگری برتری ندارد. نتایج پژوهش حاضر می‌تواند به نهادهای قانون‌گذار در حوزه حسابرسی بخش عمومی جهت تدوین بخشنامه‌ها کمک کند و همچنین، جهت انجام اقدامات مدیریتی در دیوان محاسبات کشور سودمند واقع شود.

واژه‌های کلیدی: مسئولیت پاسخگویی عمومی، دیوان محاسبات کشور، حسابرسی بخش عمومی، قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس، سازه‌های محیطی، رفتاری و وظیفه‌ای.

۱. استادیار حسابداری، دانشگاه علامه طباطبایی، تهران، ایران. نویسنده مسئول، ایمیل: e_seddighi@yahoo.com

۲. استاد حسابداری، دانشگاه علامه طباطبایی، تهران، ایران.

۳. دانشیار مدیریت، دانشگاه علامه طباطبایی، تهران، ایران.

۴. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه علامه طباطبایی، تهران، ایران.

مقدمه

در کشورهای مردم سالار که دولت‌ها مبتنی بر رأی ملت انتخاب می‌شوند و قدرت تبلور اراده مردم می‌باشد، دولت و افراد منتخب در جایگاه پاسخگو، الزام به ادای مسئولیت پاسخگویی در خصوص مصرف منابع و وضعیت مالی کشور دارند (باباجانی، ۱۳۹۰). بر اساس منطق مردم سالاری دولت‌ها ملزم هستند که در مقابل مردمی که قدرت را به آنان داده‌اند، پاسخگو باشند. مردم و ملت هر کشوری دارای این حق هستند که بر اساس حقوق شهروندی و حق پاسخ‌خواهی از چگونگی مصرف منابع مالی عمومی و بهره‌وری (کارایی و اثربخشی) برنامه‌های افراد منتخب و میزان تأثیر اجرای برنامه‌های آنها در ارتقای سطح رفتار خویش، مطلع شوند. لذا، مدیران فعال در بخش‌های عمومی باید در مقابل تصمیم‌هایی که اتخاذ می‌کنند و کارهایی که می‌کنند، پاسخگو باشند (کردستانی و نصیری، ۱۳۸۸).

از اساس یک نظام دموکراتیک مبتنی بر پاسخگویی است و فرض می‌شود که تمام اقدام‌های بخش عمومی، همان اقدام‌های شهروندان می‌باشد که به‌وسیله نمایندگان آنان صورت می‌پذیرد. به گفته اناهیو در خصوص تأمین منافع عمومی، طراحی دقیق یک الگوی پاسخگویی الزامی می‌باشد تا بدین ترتیب مردم اطمینان پیدا نمایند که حداکثر تلاش از سوی کسانی بعمل آمده است که به جای آنان تصمیم‌گیری و اقدام می‌کنند. این در حالی است که مفهوم پاسخگویی در بخش عمومی با آنچه در بخش خصوصی در مورد پاسخگویی مطرح است، کاملاً متفاوت است (صراف و همکاران، ۱۳۹۳). بر اساس مسئولیت پاسخگویی دولت‌ها باید در خصوص تحصیل و مصرف منابع مالی در زمینه اهداف تعیین شده به شهروندان توضیحات لازم را ارائه کنند. به عبارت دیگر، مسئولیت پاسخگویی به این معنا می‌باشد که مردم حق دانستن حقایق را به شکل علنی، مستقیم و یا غیرمستقیم به‌وسیله نمایندگان قانونی و عداللزوم به شکل منظره را دارند. در این زمینه، حسابداری و گزارش‌های مالی منتشر شده توسط نهاد‌های بخش عمومی، به مسئولان این بخش‌ها کمک می‌نماید تا مسئولیت پاسخگویی خود را در جامعه انجام دهند (هیئت استانداردهای حسابداری دولتی آمریکا، ۲۰۰۸). در این بین، حسابرسان دولتی نیز می‌توانند با رسیدگی‌های خود به ارتقای مسئولیت پاسخگویی مسئولان و دولت کمک کنند.

مسئولیت پاسخگویی عمومی چرخه‌ای است که با ارائه گزارش به‌وسیله پاسخگو شروع و با رسیدگی و اظهار نظر در مورد این گزارش ادامه می‌یابد و با قضاوت، تصمیم‌گیری و اقدام به‌وسیله پاسخ‌خواهان به سرانجام می‌رسد و این چرخه ادامه خواهد یافت. استفاده‌کنندگان اصلی اطلاعات حسابداری بخش عمومی (مردم و منتخبین آنها)، با توجه به اطلاعات مالی گزارش شده در بخش عمومی که مورد ارزیابی حسابرس قرار گرفته‌اند، مسئولیت پاسخگویی عمومی دولت را بررسی می‌کنند (باباجانی، ۱۳۹۰). رویه‌های گزارشگری مالی در بخش عمومی در بسیاری از جوامع ملی و بین‌المللی به علت ناکافی بودن اطلاعات مالی مورد استفاده در تهیه گزارش‌های مالی با چالش‌های فراوانی مواجه بوده است. عدم اطمینان نسبت به اطلاعات مالی بر تصمیم‌های

سیاست عمومی تأثیرگذار بوده و به گزارش‌های غیرقابل اعتمادی منتج می‌شود (یامادا^۱، ۲۰۰۷). در بخش عمومی کشورها اصلاحات متعددی انجام شده است که هدف آن افزایش اثربخشی و کارایی سیستم حسابداری و گزارشگری عمومی بوده است؛ این موضوع در اکثر کشورها رخ داده و بیشتر ناشی از جهانی‌شدن اقتصادی است (نیستور^۲، ۲۰۱۲؛ آندره^۳، ۲۰۱۴). همچنین، در سال‌های اخیر اکثر کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی اصلاحات در سیستم حسابداری و گزارشگری بخش عمومی را مطابق با دیدگاه‌ها و اصول مدیریت عمومی جدید انجام داده‌اند. اهداف اصلی اصلاحات عبارت بودند از: بهبود مدیریت خدمات عمومی و افزایش شفافیت و پاسخگویی دولت‌ها (چان و ژیاویوه^۴، ۲۰۰۲؛ کاپرچوینه^۵، ۲۰۰۶).

دولت و نهادهای عمومی، مسئولیت پاسخگویی خود را با ارائه گزارش‌های مالی از طریق سیستم حسابداری بخش عمومی نسبت به پاسخ‌خواهان ادا می‌کنند؛ اما پاسخ‌خواهان برای اطمینان به اطلاعاتی که توسط پاسخگو (بخش عمومی) ارائه می‌شود در جهت تصمیم و قضاوت آگاهانه، نیازمند اطلاعاتی است که توسط یک نهاد مستقل از بخش عمومی و به نمایندگی از آنان، گزارش‌های ارائه شده توسط بخش عمومی را مورد رسیدگی قرار دهد و نسبت به این گزارش‌ها اظهار نظر کند. بر این اساس حسابرسی به عنوان یک زیر سیستم نقش خود را در مرحله ارزیابی و با ارائه یک نظر تخصصی در مورد گزارش پاسخگو ایفا می‌کند تا این که زمینه مناسب جهت قضاوت و تصمیم‌گیری آگاهانه و مبتنی بر استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی، برای پاسخ‌خواهان فراهم گردد. بر این اساس که شفافیت شرط اولیه برای تحقق مسئولیت پاسخگویی می‌باشد و همچنین لازمه دست یافتن به شفافیت جریان درست و مناسب اطلاعات و گزارش‌ها میان پاسخگو و پاسخ‌خواه است، بنابراین حسابداری و حسابرسی حین تعامل و ارتباط با هم به عنوان دو نظام هدفمند در مسئولیت پاسخگویی به ایفای نقش مشغول هستند. در نتیجه، حسابرسان دیوان محاسبات کشور در مورد مسائلی قضاوت و تصمیم‌گیری می‌کنند که به ارتقای مسئولیت پاسخگویی حاکمان کمک می‌نماید.

حسابرسی بخش عمومی جایگاه مناسبی در فرآیند مسئولیت پاسخگویی به خود اختصاص می‌دهد و از جانب نمایندگان صاحبان حق یعنی عموم شهروندان ماموریت دارد گزارش‌های پاسخگویان حاوی وضعیت و نتایج مالی و غیرمالی که در جهت ایفای مسئولیت پاسخگویی تنظیم گردیده را مورد رسیدگی قرار داده و در مورد آنها اظهار نظر نماید که این اظهار نظر در اغلب حکومت‌های مبتنی بر نظام پارلمانی به دیوان محاسبات کشور آن کشورها محول شده است. دستگاه‌های اجرایی اغلب کشورها در ضرورت پاسخگویی به مرجع تصویب بودجه، یعنی پارلمان، در قبال نحوه مصرف اعتبارات مصوب، نتایج و آثار حاصله، مشترک می‌باشند. لذا

1. Yamada
2. Nistor
3. Andre
4. Chan and Xiaoyue
5. Caperchoine

پاسخگویی از جانب نهادهای عالی حسابرسی (دیوان محاسبات کشور)، به نمایندگی از پارلمان مورد مطالبه قرار می‌گیرد. در این کشورها، دیوان محاسبات کشور به عنوان نهاد عالی نظارتی و حسابرس مستقل در بخش عمومی، مجری حسابرسی بخش عمومی می‌باشد و بازوی نظارتی مجلس نمایندگان است (خاکباز، ۱۳۸۷). اصل ۵۴ قانون اساسی کشورمان نیز کارکردی مشابه با مأموریت نهادهای عالی حسابرسی در کشورهای یاد شده را عهده دیوان محاسبات کشور تعریف نموده است.

فرآیند حسابرسی مستلزم انجام قضاوت‌های حرفه‌ای زیادی توسط حسابرسان است. با وجود ابزارها و رویه‌های گوناگون مورد استفاده، حسابرسی بیش از هر چیزی، فرآیندی است مبتنی بر قضاوت و حسابرسان در زمینه‌های مختلف باید اقدام به تصمیم‌گیری و قضاوت کنند (رحیمیان، ۱۳۸۴). تصمیم‌گیری فرآیندی است که یک فرد زمان انتخاب یک راه‌حل از میان مجموعه راه‌حل‌های موجود با آن مواجه می‌شود. قضاوت نیز فرآیندی است که در آن افراد درباره جنبه‌های گوناگون زمینه مورد تصمیم‌گیری فکر و اظهار نظر می‌نمایند. می‌توان گفت که قضاوت زیرمجموعه‌ای از فرآیند تصمیم‌گیری افراد است و عمدتاً قضاوت‌ها در خصوص رسیدن به یک تصمیم انجام می‌پذیرند (برزیده و همکاران، ۱۳۹۷). قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس متأثر از عواملی هستند که از آن جمله می‌توان عوامل محیط کار حسابرس، ویژگی‌های رفتاری حسابرس و ویژگی‌های وظیفه‌ای حسابرس را نام برد (کی پی‌ام جی^۱، ۲۰۱۲). بنابراین، بر اساس کی پی‌ام جی (۲۰۱۲) می‌توان سازه‌های اثرگذار بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان را سازه‌های محیطی، رفتاری و وظیفه‌ای معرفی کرد. با این حال، ادبیات مستندی در بخش عمومی و به‌ویژه در ایران در خصوص این که آیا این سازه‌ها در کشورمان و علی‌الخصوص در بخش عمومی بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان دیوان محاسبات کشور تأثیر دارد یا خیر، وجود ندارد. در نتیجه، در خصوص شناسایی راهکارهایی برای ارتقای قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان دیوان محاسبات کشور پژوهش در این زمینه ضروری به نظر می‌رسد و از اهمیت بسزایی برخوردار است. در ایران واحدهای بخش عمومی مانند دولت و سازمان‌های تابعه، نهادهای انقلاب اسلامی و همچنین شهرداری‌ها از ویژگی‌های محیطی و مقررات خاص موجود تأثیر می‌پذیرند (باباجانی و حیدریان، ۱۳۹۴). این در حالی است که تغییرات گسترده‌ای نیز در چند سال اخیر در حوزه گزارشگری مالی و حسابداری بخش عمومی رخ داده است و نبود شناخت کافی از خلاءهای اجرایی این سیستم گزارشگری مالی در بخش عمومی، شناسایی و الگوسازی سازه‌های محیطی، رفتاری و وظیفه‌ای مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری افراد ناظر بر گزارشگری مالی بخش عمومی در خصوص ادای مسئولیت پاسخگویی در سیستم گزارشگری مالی جدید، عاملی است که باید مورد توجه قرار گیرد. چرا که ساختار حسابرسی بخش عمومی معمولاً دارای یک بروکراسی بزرگ بوده و ارزیابی کلی تخصص‌های کاری مورد نیاز در چنین ساختار پیچیده‌ای بسیار دشوار است (شلکر، ۲۰۱۲).

بر این اساس، پژوهش حاضر به دنبال پاسخ به این پرسش اصلی است که: سازه‌ها و شاخص‌های مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان دیوان محاسبات کشور در خصوص رسیدگی و حسابرسی به اطلاعات و گزارش‌های مالی بخش عمومی در راستای ادای مسئولیت پاسخگویی کدام‌اند؟ سازه‌ها و شاخص‌های مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان دیوان محاسبات در خصوص رسیدگی و حسابرسی به اطلاعات و گزارش‌های مالی بخش عمومی در راستای ادای مسئولیت پاسخگویی از چه وزنی برخوردارند؟ آیا سازه‌ها و شاخص‌های شناسایی شده همه در یک سطح قرار می‌گیرند (مقصود اثرپذیری و اثرگذاری سازه‌ها و شاخص‌ها بر یکدیگر است)؟ میزان اهمیت و اولویت سازه‌ها و شاخص‌های شناسایی شده چه میزان است؟ و در نهایت، الگوی عوامل اثرگذار بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان دیوان محاسبات کشور در خصوص رسیدگی و حسابرسی به اطلاعات و گزارش‌های مالی بخش عمومی در راستای ادای مسئولیت پاسخگویی با توجه به سازه‌های محیطی، رفتاری و وظیفه‌ای شناسایی شده چگونه است؟

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

حسابرسی بخش عمومی شاخه مهمی از حسابرسی است که پیچیده و نسبتاً ناشناخته می‌باشد (های و کوردی، ۲۰۱۸). هم‌چنین، از دیدگاه رادکلیف^۱ (۲۰۱۲) ترکیب دو موضوع بخش عمومی و حسابرسی نیز ناشناخته بوده و به ندرت در پژوهش‌های پیشین مورد مطالعه قرار گرفته است. به گونه کلی، محدوده کلمه حسابرسی بخش عمومی در هر کشوری بنا به مقتضیات سیاسی، اقتصادی و فرهنگی و چگونگی نظارت بر عملکرد بخش عمومی با توجه به قوانین و مقررات مربوطه مشخص می‌گردد. به شکل ساده می‌توان گفت که حسابرسی بخش عمومی عبارت از رسیدگی یا بررسی معاملات، حساب‌ها و کنترل‌های یک واحد عمومی به وسیله حسابرس برای اظهار نظر حرفه‌ای در خصوص این که: الف) اقدامات مالی و اقتصادی مبتنی بر اصول پذیرفته شده حسابداری بخش عمومی در صورت‌ها و گزارش‌های مالی به نحو مناسب و کامل افشا شده است، ب) کنترل‌ها و رویه‌های عملی بکار گرفته شده در خصوص نظارت بر رعایت قوانین و مقررات کافی می‌باشد، ج) دستگاه دولتی از کارایی لازم شامل پیشرفت بهینه فیزیکی کار، استفاده مناسب از منابع (مالی، انسانی و فیزیکی)، حرکت درست و صحیح به سوی تحقق هدف‌های کمی و کیفی طرح‌ها، محافظت از اسناد مالی و تهیه و ارائه به موقع اطلاعات و گزارش‌ها و تحویل و تحول دارایی‌های تکمیل شده در زمان مناسب برخوردار می‌باشد (حبشی، ۱۳۹۴).

در یک نگاه سیستمی به چهارچوب مفهومی مسئولیت پاسخگویی عمومی، می‌توان بیان کرد که این سیستم از مجموعه‌ای خرده نظام فعال و هدفمند تشکیل گردیده است. این خرده نظام‌ها عناصر اصلی تشکیل‌دهنده مدیریت عمومی نوین هستند (باباجانی، ۱۳۹۰). در این بین حسابداری و حسابرسی حین تعامل و رابطه با هم به عنوان دو سامانه هدفمند در سیستم

1. Radcliffe

پاسخگویی عمومی، ایفای نقش می‌کنند. اگر در فرآیند مسئولیت پاسخگویی در بخش عمومی، به نقش بودجه نیز به عنوان مبنای پاسخگویی توجه گردد، آنگاه تصویر واضح و مشخصی از سامانه پاسخگویی نمایان می‌شود. گروه‌های مهم استفاده‌کننده (مردم و نمایندگان آنان) با استفاده از گزارش‌های مالی حسابرسی شده در بخش عمومی، مسئولیت پاسخگویی عمومی قوه مجریه را بررسی می‌نمایند (باباجانی، ۱۳۹۰). گفتنی است که در اصل پنجاه و پنجم قانون اساسی کشور نیز بر ارثه گزارش تفریغ بودجه (گزارش حسابرسی) و تقدیم آن به مجلس شورای اسلامی (نمایندگان مردم) و انتشار عمومی آن تأکید شده است (باباجانی، ۱۳۹۰). از دیدگاه مجبوری یزدی و همکاران (۱۳۹۷) از دیرباز حسابرسی بخش عمومی به عنوان بخشی از فرآیند پاسخگویی بخش عمومی بوده است. می‌توان چهارچوب مسئولیت پاسخگویی عمومی را مطابق با شکل شماره ۱ نمایش کرد.

شکل ۱. چرخه مسئولیت پاسخگویی عمومی



بر اساس شکل شماره ۲ و مطالب بالا، می‌توان اظهار داشت که حسابرسی بخش جدا نشدنی چرخه مسئولیت پاسخگویی است و در ارزیابی صحیح و کامل آن نقش بسیار با اهمیتی ایفا می‌کند. نورمنتون^۱ (۱۹۹۶) نیز نشان داد که دولت‌ها از حسابرسی برای تقویت مسئولیت پاسخگویی بلکه مدیریت مؤثر منابع استفاده می‌کنند. هم‌چنین، بسیاری دیگر از پژوهشگران

1. Normanton

(به‌عنوان نمونه، ایزامل و ویلموت^۱، ۱۹۹۳؛ کوچرانه^۲، ۱۹۹۳؛ بوتری^۳ و همکاران، ۱۹۹۳؛ لیولین^۴، ۱۹۹۳؛ هرزلینگر و نیترهاوس^۵، ۱۹۹۵؛ لیولین و گران^۶، ۱۹۹۶؛ گری و جنکینز^۷، ۱۹۹۳؛ گوثریه^۸، ۱۹۹۳؛ بوورمان^۹، ۱۹۹۴) بر این عقیده استوار بوده‌اند که حسابرسی بخش عمومی یکی از شیوه‌های پاسخگویی بهتر به شهروندان است. از آنجا که فرآیند مسئولیت پاسخگویی با ارائه گزارش تکمیل نمی‌شود و با ارائه گزارش این فرآیند شروع می‌گردد، بنابراین در ادامه فرآیند مسئولیت پاسخگویی که به رسیدگی، اظهارنظر، قضاوت و اقدام پرداخته می‌شود، حسابرس ایفای نقش می‌کند. در مرحله مذکور از فرآیند مسئولیت پاسخگویی، حسابرسی با بکارگیری سازوکارهای مناسب، گزارش‌های تنظیمی به وسیله پاسخگو را مورد بررسی و اظهارنظر قرار داده تا مبنایی برای قضاوت آگاهانه پاسخ‌خواهان و نمایندگان قانونی آنان فراهم نماید (باباجانی، ۱۳۹۰).

های و کوردری^{۱۰} (۲۰۱۸) اعتقاد دارند که عمدتاً می‌توان از تئوری‌های موجود در زمینه حسابرسی بخش خصوصی برای حسابرسی بخش عمومی نیز استفاده کرد بر این اساس، در این پژوهش نیز به دلیل محدود بودن شواهد موجود درباره حسابرسی بخش عمومی، حسب مورد از نظریه‌های موجود در حسابرسی بخش خصوصی بهره گرفته شده است. حسابرسی درگیر دنیای بدهکار و بستانکار نیست، بلکه با مواردی همچون ریسک، اندازه‌گیری عملیات، کنترل‌ها و اسناد حسابرسی سر کار دارد. در نتیجه، فرآیند حسابرسی مستلزم انجام قضاوت‌های حرفه‌ای زیادی توسط حسابرسان است (جیبنس و سوارین^{۱۱}، ۱۹۹۵؛ لیبی^{۱۲}، ۱۹۹۵؛ میسر^{۱۳}، ۱۹۹۵؛ سالومن و شیلدز^{۱۴}، ۱۹۹۵؛ چوی و کینگ^{۱۵}، ۲۰۰۵؛ تراتمن^{۱۶} و همکاران، ۲۰۱۵؛ سایمون^{۱۷} و همکاران، ۲۰۱۸؛ ایوتسلر^{۱۸} و همکاران، ۲۰۱۸). علی‌رغم وجود ابزارها و روش‌های گوناگون قابل استفاده، کار حسابرسی بیش از هر چیز، فرآیندی قضاوتی می‌باشد و حسابرسان در زمینه‌های مختلفی

1. Ezzamel and Willmott
2. Cochrane
3. Buttery
4. Llewellyn
5. Herzlinger and Nitterhouse
6. Grant
7. Gray and Jenkins
8. Guthrie
9. Bowerman
10. Hay and Cordery
11. Gibbins and Swieringa
12. Libby
13. Messier
14. Solomon and Shields
15. Choy and King
16. Trutman
17. Simon
18. Eutsler

الزام به تصمیم‌گیری و قضاوت دارند (رحیمیان، ۱۳۸۴). با توجه به این که انجام قضاوت صحیح تا اندازه زیادی بستگی به میزان استفاده انسان از عقل و درایت دارد، اعمال یک قضاوت خوب به طور یکنواخت در یک محیط کسب و کاری که مداوم در حال افزایش پیچیدگی، تغییر و پویایی، نبود اطمینان و فشار بالا می‌باشد، مستلزم استفاده از یک فرآیند منظم خواهد بود. فرآیند مذکور متأثر از سازه‌هایی می‌باشد که می‌توان در این خصوص از مواردی همچون محیط کار و فعالیت حسابرسی، ویژگی‌ها و مشخصات حسابرِس (مانند قدرت استدلال و تحلیل، دارای روحیه مشورت‌پذیر، سودمندگرایی، محافظه‌کاری، تعهد حرفه‌ای و اخلاقی، اعتقادات مذهبی)، شواهد و مستندات، فرآیند تصمیم‌گیری ویژگی‌های شخصیتی حسابرِس (مانند خودکارآمدی، حس نگرانی از عواقب کار، رابطه‌مداری، بیش‌واکنشی، جمع‌گرایی، دیرپذیری، سوگیری و خودآگاهی) یاد کرد (کی پی‌ام جی، ۲۰۱۲). سازه‌های محیطی از جمله دوره تصدی حسابرِس (جاهنسون، ۲۰۰۶)، نگرش‌های سیاسی (رادکلیفه، ۲۰۱۲)، محدودیت زمانی و فشار کاری، و تعداد همکاران حسابرِس در رسیدگی‌ها (هوستون^۱، ۱۹۹۹)، رقابت در حق‌الزحمه حسابرِسی (سایمون، ۱۹۸۰)، منافع عمومی، فرهنگ پاسخ‌گویی در کشور و دستگاه مورد رسیدگی (سوسانتو^۲ و همکاران، ۲۰۱۹) راهبری شرکتی و کنترل‌های داخلی (مالا و چاند^۳، ۲۰۱۵)، فرهنگ سازمانی موجود در دیوان محاسبات کشور (شورای گزارشگری مالی انگلیس (FRC)، ۲۰۰۸؛ به نقل از لی^۴ و همکاران، ۲۰۱۶)، تنش‌های سیاسی و اداری در کشور و دستگاه‌های مورد رسیدگی و مؤسسه حسابرِس (رادکلیفه، ۲۰۱۲) و همچنین سازه‌های وظیفه‌ای از جمله نحوه‌ی ارائه اطلاعات، پیچیدگی و ریسک (مالا و چاند، ۲۰۱۵)، توجه به اصول پاسخگویی عمومی دولت (سوسانتو و همکاران، ۲۰۱۹)، ارتباط دستگاه مورد رسیدگی با اشخاص وابسته، تخصص حسابرِس در بودجه و برنامه‌های ضدفساد قوه قضاییه و مجلس (لی و همکاران، ۲۰۱۶)، پایبندی به اصول اخلاقی، شناخت فعالیت واحد مورد رسیدگی، رازداری، پیشنهاد هدایا، استفاده از ابزارها و تکنیک‌های نوین و موضوع مورد رسیدگی (های و کوردی، ۲۰۱۸) نیز بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرِس تأثیر می‌گذارند. از آنجا که قضاوت‌های نادرست، اکثراً ناشی از اشتباه در تصمیم‌گیری‌ها می‌باشد، بنابراین به جهت بهبود تصمیم‌گیری‌ها بایستی اقدام‌های نادرست در قضاوت‌ها شناسایی شده و کمینه گردد (رحیمیان، ۱۳۸۴).

تصمیم‌گیری فرآیندی می‌باشد که یک شخص زمان انتخاب یک راه‌حل از میان مجموعه راه‌حل‌های ممکن با آن برخورد می‌کند و قضاوت فرآیندی می‌باشد که در آن اشخاص در مورد جنبه‌های مربوط به مسأله مورد تصمیم‌گیری فکر و اظهارنظر می‌نمایند. قضاوت زیرمجموعه‌ای از فرآیند تصمیم‌گیری می‌باشد و بسیاری از قضاوت‌ها اصولاً در جهت رسیدن به یک تصمیم صورت می‌پذیرد (برزیده و همکاران، ۱۳۹۷). یکی از کلیدی‌ترین و اصلی‌ترین جنبه‌های مرتبط

1. Houston
2. Sousando
3. Mala and Chand
4. Lee

با حسابرسی، قضاوت‌هایی می‌باشد که حسابرسان به عنوان قسمتی از فعالیت روزانه خود با آن سروکار دارند. ادبیات نظری موجود در زمینه قضاوت و تصمیم‌گیری نشان می‌دهد که حسابرسان، مستعد «تمایلات ناخودآگاه خدمت به خود» می‌باشند؛ به این معنا که تمایل دارند که امور معقول و قابل قبول را با اموری که تأمین‌کننده منفعت شخصی آن‌ها است، ترکیب کنند (بابکوک و لوپسنتین^۱، ۱۹۹۷). حسابرسان همیشه فرض می‌کنند که تصمیم‌گیری منطقی و معقول می‌باشند؛ به بیان دقیق‌تر، پیش‌فرض حسابرسان این می‌باشد که فعالیت‌های خویش را به شکل بی‌طرفانه انجام می‌دهند؛ اما به دلیل وجود این تمایلات ناخودآگاه، آنان شواهد را جانبدارانه ارزیابی کرده و به شکل ندانسته شواهد را به صورت راهبردی ارزیابی می‌کنند و یا توجیهاتی که با نگرش‌های مخاطبان توانمند آنان (صاحبکاران و شرکاء) هم‌جهت می‌باشد، توسعه می‌دهند (مور^۲ و همکاران، ۲۰۰۶). همچنین بسیاری از پژوهش‌های روانشناسی نشان داده‌اند که اشخاص در حوزه پردازش اطلاعات و تجزیه و تحلیل یک تصمیم معین دارای اشتباه‌های مشترک می‌باشند (رحیمیان، ۱۳۸۴). نگرانی‌های مرتبط با منافع شخصی، به‌طور مثال ارتقای حرفه‌ای و یا ادامه کار با صاحب‌کار حسابرسی، باعث ایجاد انگیزه در حسابرسان برای اتخاذ تصمیم‌هایی می‌گردد که تأمین‌کننده هدف‌های مخاطبان آنان می‌باشد. حسابرسان درگیر استدلال انگیزشی شده و هدف‌های سویه‌دار آنان، استدلال و توجیهاتشان را جانبدارانه می‌نمایند. به بیان دیگر، آنان در «توهم بی‌طرفی» تصمیم‌گیری می‌نمایند (جونز^۳ و همکاران، ۲۰۰۸). به اعتقاد بیزمن^۴ (۱۹۹۷) نیز برای حسابرسان غیرممکن است تا بی‌طرفی خود را کاملاً حفظ کنند و در هنگام ارزیابی رسوایی‌های حسابرسی نباید صرفاً بر فساد حسابرسان تمرکز نمود، چراکه سوگیری‌ها نه تنها وقتی که حسابرسان قضاوت‌های خود را گزارش می‌دهند، بلکه مدت‌ها قبل از آن یعنی در مرحله ناخودآگاه که تصمیمات اتخاذ می‌شوند، به شکلی ناخودآگاه به وجود می‌آیند. در چنین محیط حسابرسی، هر دو بعد کارایی و اثربخشی با اهمیت می‌باشند و مهم است که اشخاص حرفه‌ای نه تنها بدانند در فرآیند قضاوت چگونه مشارکت نمایند، بلکه بدانند که در چه شرایطی گرفتار چالش‌های قضاوت و سوگیری می‌شوند (کی پی‌ام جی، ۲۰۱۲).

می‌توان سوگیری‌های رفتاری را به‌عنوان اشتباه‌های نظام‌مند در قضاوت حرفه‌ای تعریف کرد (پاینو^۵ و همکاران، ۲۰۱۴). پژوهشگران فهرست بلندی از انواع مختلف سوگیری‌های رفتاری را شناسایی و ارائه نموده‌اند. در این خصوص، مطالعات اخیر بیش از ۵۰ نوع از سوگیری‌های رفتاری را معرفی نموده و این در حالی می‌باشد که بسیاری از تمایلات رفتاری هنوز به‌روشنی شناسایی نشده‌اند (پمپین^۶، ۲۰۰۶). تی‌ورسکی و کانمن^۷ (۱۹۷۴) که برای اولین بار مفهوم سوگیری

1. Babcock and Loewenstein

2. Moore

3. Jones

4. Beserman

5. Paino

6. Pompian

7. Tversky and Kahneman

شناختی را ارائه کردند، بیان داشته‌اند که جامعه از رویکرد کاوش شناختی استفاده می‌نماید، به نوعی که پیچیدگی قضاوت‌های ممکن را کاهش دهد. به‌گونه کلی این مکاشفه‌ها سودمند هستند، اما گاهی باعث خطای نظام‌مند می‌گردند. آنان دیدگاه خویش از این کاوش و سوگیری را به این شکل بیان می‌نمایند: در تصمیم‌گیری و قضاوت تحت وضعیت نااطمینانی، به نظر نمی‌رسد که اشخاص محاسبه‌ی شانس یا نظریه آماری پیش‌بینی را دنبال نمایند. در مقابل، آنان به شمار محدودی از اکتشافات خویش بر مبنای تجربه اتکا می‌نمایند و گاهی تفاوت‌های معقولی را نتیجه می‌دهند و در بعضی مواقع نیز منجر به خطای منظم و شدید می‌شوند (پمپین، ۲۰۰۶).

از این‌رو در گذشته تعداد پژوهش‌های رفتاری در حسابرسی بیشتر شده و پژوهشگران بسیاری سعی نموده‌اند که به بررسی رابطه بین اطلاعات رفتارهای انسانی و جنبه‌های مختلف نظریه‌های تصمیم‌گیری رفتاری بپردازند. این در حالی است که مطالعات پیشین حکایت از سودمندی حسابرسی هم در بخش خصوصی و هم در بخش عمومی دارند (والاس^۱، ۱۹۸۰؛ چاو^۲، ۱۹۸۲؛ عبدالخلیق^۳، ۱۹۹۳؛ های و همکاران، ۲۰۱۴). این ادبیات در درجه اول برای حسابرسی بخش خصوصی توسعه یافته است، اما می‌تواند به بخش عمومی نیز مربوط باشد (وانس و پاتون^۴، ۱۹۸۷؛ های و کوردی، ۲۰۱۸). با این حال، قضاوت و تصمیم‌گیری بخش‌های حساس حسابرسی است که آثار قابل توجهی بر عملکرد و کارایی آن دارد. مطابق با الگوی «اداری تصمیم‌گیرنده» که به وسیله سایمون (۱۹۶۰) ارائه شده است، تصمیم‌گیرنده کاملاً عقلایی عمل نمی‌نماید، بلکه عقلانیت را تنها در محدوده‌ای اعمال می‌کند که به وسیله زمینه تحمیل شده، یا از طریق ادراک از گزینه و توان بکارگیری مدل تصمیم و مشابه آن‌ها بدست آمده است. درحالی‌که هدف مدل انسان اقتصادی، به‌طور مناسب تعریف شده است، اما هدف الگو اداری ممکن است با دریافت شواهدی از موفقیت یا شکست تغییر پیدا کند (میرمحمدی و هادوی‌نیا، ۱۳۸۷). با این حال از دیدگاه عبدالمحمدی و رایت^۵ (۱۹۸۷) تصمیم‌گیری رفتاری به علت عظمت و پیچیدگی مسائل مرتبط با رفتار انسان، به‌طور کامل قابل توضیح نیست و از آن‌جا که حسابرسان در انجام فرآیند حسابرسی همواره به دنبال کسب شواهد و اسناد و مدارک مثبت در راستای ادعاهای مدیریت می‌باشند و باید درباره این شواهد اظهار نظر حرفه‌ای و تصمیم‌گیری کنند، از این‌رو به نظر می‌رسد با توجه به شرایط زمانی و محدودیت‌های شناختی اشاره شده در الگوی اداری تصمیم‌گیرنده، از این الگو در قضاوت و تصمیم‌گیری استفاده کنند، هر چند که در این زمینه ادبیاتی پراکنده‌ای وجود دارد. به‌گونه کلی، از دیدگاه رحیمیان (۱۳۸۴) روش‌های مشخصی وجود ندارد که کامل و اثربخش باشند و همه مشکل‌های مرتبط با اشتباه‌های قضاوتی را از بین ببرند، اما واقعیت این است که تعدادی از روش‌های به کار گرفته شده در فرآیند حسابرسی بر این مطلب دلالت دارند

1. Wallace
2. Chow
3. Abdel-khalik
4. Evans and Patton
5. Abdolmohammadi and Wright

که حسابرسان با به کارگیری این روش‌ها، به‌طور منطقی می‌توانند آثار سوگیری‌های قضاوتی را در قضاوت‌های حرفه‌ای خود کمینه نمایند.

روش پژوهش

پژوهش حاضر و محتوای پرسش‌های مطرح شده در آن در پی دستیابی به سازه‌های کلیدی (محیطی، رفتاری و وظیفه‌ای) اثرگذار بر تصمیم‌گیری و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دستگاه‌های بخش عمومی است. بنابراین، اتخاذ رویکرد تفسیری از میان رویکردهای موجود روش‌شناسی پژوهش، مناسب‌ترین راه خواهد بود و در این زمینه استفاده از پژوهش دلفی با استفاده از منطق فازی (روش دلفی فازی) دستیابی به اهداف پژوهش را میسر خواهد ساخت. بر این اساس، پژوهش حاضر در مراحل مختلفی به شرح زیر اجرا شده است:

الف- مطالعه مبانی نظری: در این مرحله، پیرامون موضوع مورد نظر، پژوهش و مطالعه صورت پذیرفت و شناخت کافی نسبت به مسئله مورد بررسی بدست آمد. در این مرحله، مطالعات انجام شده در حوزه تصمیم‌گیری و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دستگاه‌های بخش عمومی، مطالعه و بررسی می‌گردد (مطالعه کتابخانه‌ای). در این بخش، با بررسی ادبیات و پیشینه پژوهش، متغیرهای (شاخص‌های) احتمالی اثرگذار بر قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان بخش عمومی در خصوص ادای مسئولیت پاسخگویی شناسایی شدند. متون فارسی اولیه عمدتاً از بین مقاله‌های علمی پژوهشی نمایه شده در پایگاه مجلات تخصصی نور، پایگاه اطلاعات علمی جهاد دانشگاهی، بانک اطلاعات نشریات کشور، پژوهشگاه علوم و فناوری اطلاعات ایران، پایگاه استنادی علوم جهان اسلام و پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی (پرتال جامع علوم انسانی) و همچنین پایان‌نامه‌ها و رساله‌های نمایه شده در پژوهشگاه علوم و فناوری اطلاعات ایران انتخاب شده است. متون انگلیسی نیز عمدتاً از بین مقاله‌ها، پایان‌نامه‌ها و رساله‌های معتبر نمایه شده در پایگاه‌های اطلاعاتی *proquest*، *science direct*، *springer*، *J store* انتخاب شد. بر اساس تحقیقات ارائه شده در این پایگاه‌های علمی، سازه‌های اثرگذار بر تصمیم‌گیری و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دستگاه‌های بخش عمومی، استخراج و بر اساس آنها، پرسش‌های قابل درج در پرسشنامه، جهت نظرخواهی از خبرگان، طراحی می‌شود. به عبارت دقیق‌تر، پس از بررسی کمی تعداد مقاله‌ها از رویکرد تحلیل محتوای کیفی برای بررسی عناوین آنها استفاده شد. در این مقاله با پیروی از مراحل مشخص شده تحلیل محتوا به‌وسیله نئوندورف (۲۰۰۲) گام‌های زیر دنبال شد: تعیین محتوا و علت انتخاب آن: در این مرحله با توجه به اهمیت قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان بخش عمومی در خصوص ادای مسئولیت پاسخگویی و نبود طبقه‌بندی و تحلیل محتوای پژوهش‌ها مرتبط با آن، هدف طبقه‌بندی و تحلیل محتوای مطالعات مرتبط با قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان بخش عمومی در خصوص ادای مسئولیت پاسخگویی در نظر گرفته شد؛

تصمیم‌گیری در مورد مفهوم‌سازی: این پژوهش با هدف طبقه‌بندی و تحلیل محتوای

تحقیقات انتشار یافته مرتبط با قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان بخش عمومی در خصوص ادای مسئولیت پاسخگویی صورت پذیرفت؛

- تعیین واحد جمع‌آوری داده‌ها، سطح اندازه‌گیری و نمونه‌گیری: جمع‌آوری اطلاعات از پژوهش‌های منتشر شده مرتبط با قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان بخش عمومی در خصوص ادای مسئولیت پاسخگویی منتشر شده از ابتدای انتشار هر نشریه تا پایان اسفند ۱۳۹۹ صورت گرفت. همچنین برای افزایش دقت، قابلیت اتکا و اعتماد بیشتر به یافته‌های حاصل از مطالعه و کاهش خطر نمونه‌گیری، تمام شماره‌های نشریه‌های حسابداری و حسابرسی بررسی شد؛ لذا هیچگونه نمونه‌گیری به عمل نیامد؛
- کدگذاری توسط دو کدگذار: در این مرحله پژوهش‌های مرتبط با حسابداری و حسابرسی که در عنوان آن از کلمه‌ی «قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان بخش عمومی» استفاده شده است، به وسیله دو نفر کدگذاری شد و به صورت مستقل تحلیل شد تا روابی پژوهش افزایش یافته و تحلیل محتوای پژوهش‌ها تنها مبتنی بر قضاوت‌های یک فرد نباشد؛
- تهیه‌ی جدول و الگوی نهایی طرح: پس از استخراج پژوهش‌های مرتبط با قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان بخش عمومی در خصوص ادای مسئولیت پاسخگویی به وسیله دو نفر کدگذار، برای استفاده بهینه از نتایج، یافته‌ها به صورت جدول ارائه شد. در نهایت، تعداد ۳ سازه و ۷۴ شاخص اولیه شناسایی شدند که مبنای نظرخواهی از خبرگان قرار گرفت؛ این سازه‌ها و شاخص‌ها به شرح جدول ۱ می‌باشد.

جدول ۱: سازه‌ها و شاخص‌های شناسایی شده

سازه‌ها		رفتاری	شاخص‌ها
وظیفه‌ای	محیطی		
استقلال مالی حسابرس از دستگاه مورد رسیدگی و دولت	نگرش سیاسی: حزب حاکم بر دولت	خودکارآمدی ^۱	
استقلال قانونی حسابرس از دستگاه مورد رسیدگی و دولت	نگرش سیاسی: حزب حاکم بر مجلس	تردید حرفه‌ای حسابرس	
استقلال سیاسی حسابرس از دستگاه مورد رسیدگی و دولت	نگرش سیاسی: همسویی حزبی دولت و مجلس	ترس از مجازات	
استقلال سازمانی حسابرس ^{۱۲}	محدودیت زمانی و فشار کاری	اعتقادات و باورهای مذهبی	

سازه‌ها			
وظیفه‌ای	محیطی	رفتاری	
استانداردها، آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌های موجود در خصوص شیوه رسیدگی‌ها	دوره تصدی حسابرس در دستگاه‌های مورد رسیدگی	رابطه مداری ^۲	
پابندی به اصول و قواعد حاکم بر حرفه حسابرسی	منافع عمومی	تمایل به کار گروهی	
کنترل‌های داخلی دستگاه مورد رسیدگی	جنسیت حسابرس	سوگیری پیامد ^۳	
قوانین و مقررات حاکم بر دستگاه‌های دولتی	دانش و یادگیری مستمر	تمایلات ناخودآگاه خدمت به خود ^۴	
قوانین و مقررات حاکم بر دیوان محاسبات کشور	تخصص حسابرس در دستگاه‌های مورد رسیدگی	محافظه‌کاری حسابرس	
ساختار اداره دستگاه‌های دولتی ^{۱۳}	فرهنگ سازمانی موجود در دیوان محاسبات کشور	نگرانی از پاسخ‌گویی در برابر افکار عمومی مردم	
توجه به اصول پاسخگویی عمومی دولت	تجربه و سابقه کاری حسابرس در بخش دولتی	نگرانی از پاسخ‌گویی در برابر مسئولان عالی‌رتبه دولتی	
شناخت فعالیت دستگاه مورد رسیدگی	تشویق و پاداش	نگرانی از پاسخ‌گویی در برابر نمایندگان مجلس و مافوق	تجرباتی
برنامه‌های ضدفساد قوه قضاییه	تعداد همکاران حسابرس در رسیدگی‌ها	سودمندگرایی حسابرس ^۵	
برنامه‌های ضدفساد مجلس شورای اسلامی	تنش‌های موجود در دستگاه‌های مورد رسیدگی	سوگیری تأییدی ^۶	
استفاده از ابزارها و تکنیک‌های نوین	تنش‌های سیاسی موجود در کشور	بیش واکنشی ^۷	
تخصص حسابرس در امور مرتبط با بودجه	تنش‌های موجود در دیوان محاسبات کشور	جمع‌گرایی ^۸	
تخصص حسابرس در زمینه فعالیت دستگاه مورد رسیدگی	اهداف حسابرسی در رسیدگی‌ها	خودآگاهی ^۹	
نمونه‌گیری در رسیدگی‌ها	باورها و ارزش‌های موجود (اخلاقی، عرفی، فرهنگی و اجتماعی) در دستگاه‌های دولتی	روابط عمومی قوی	
اهمیت اقلام رسیدگی شده در رسیدگی‌ها	تقلب‌ها و فسادهای مالی شناسایی شده در گذشته در دستگاه مورد رسیدگی	مشورت در کار	

سازه‌ها			
وظیفه‌ای	محیطی	رفتاری	
ارتباط دستگاه مورد رسیدگی با اشخاص وابسته ^{۱۴}	نظارت بر کار حسابرس توسط مافوق	قدرت استدلال و تحلیل	تأثیرها
موضوع مورد رسیدگی ^{۱۵}	سوابق آموزشی و حرفه‌ای حسابرس	احساسات حسابرس	
پایبندی به اصول اخلاقی	برگزاری انتخابات ریاست جمهوری و مجلس در دوره مورد رسیدگی	سوگیری در دسترس بودن ^{۱۶}	
رازداری	سطح درآمد حسابرسان دولتی	دیر پذیری ^{۱۱}	
پیشنهاد هدایا و برخورد غیرمتعارف از سوی مسئولان دستگاه‌های دولتی	فرهنگ پاسخ‌گویی در کشور	تعهد حرفه‌ای	
-	فرهنگ پاسخ‌گویی در دستگاه مورد رسیدگی	تعهد اخلاقی در برابر عموم مردم	
<p>شاخص‌های ارائه شده در این جدول بیشتر مبتنی بر مبنای ادبیات پیشین (به‌عنوان نمونه، تیورسکی و کانمن^۶، ۱۹۷۴؛ بات^{۱۷} و همکاران، ۱۹۸۲؛ آشتن^{۱۸}، ۱۹۹۵؛ هوستون، ۱۹۹۹؛ دی‌کونیک، ۲۰۰۵؛ جانهسون، ۲۰۰۶؛ استرک و بوکارت، ۲۰۰۶؛ فولرتون و دورتسچی، ۲۰۰۸؛ شورای گزارشگری مالی انگلیس (FCR)، ۲۰۰۸؛ لی و مدعلی، ۲۰۰۸؛ چین و چیو، ۲۰۰۸؛ کوادکرز^{۱۹}، ۲۰۰۹؛ مارتینو و فلارت، ۲۰۰۹؛ نلسون^{۲۰}، ۲۰۱۰؛ پرادتیننگرام و جانپواتری، ۲۰۱۱؛ پاینو و همکاران، ۲۰۱۱؛ گول و همکاران، ۲۰۱۱؛ رادکلیفه، ۲۰۱۲؛ کی‌پی‌ام‌جی، ۲۰۱۲؛ نپ و همکاران، ۲۰۱۲؛ الزبان و ساوان، ۲۰۱۳؛ اندرسون^{۲۱}، ۲۰۱۴؛ فی، ۲۰۱۵؛ لی و همکاران، ۲۰۱۶؛ های و کوردی، ۲۰۱۸؛ سوسانتو و همکاران، ۲۰۱۹؛ رزریو و ایسلا، ۲۰۲۰؛ رحیمیان، ۱۳۸۴؛ خوش‌طینت و بستانیان، ۱۳۸۶؛ اعتمادی و جباری، ۱۳۸۷؛ رجبی، ۱۳۸۸؛ حساس‌یگانه و مقصودی، ۱۳۹۰؛ مهرانی و همکاران، ۱۳۹۰؛ رویایی و همکاران، ۱۳۹۳؛ ابراهیمی و اسماعیل‌زاده، ۱۳۹۴؛ موسوی شیری و همکاران، ۱۳۹۴؛ مهربانی و غلامی‌جمکرانی، ۱۳۹۶؛ آذر و حبشی، ۱۳۹۶؛ مشایخی و اسکندری، ۱۳۹۶؛ برزیده و همکاران، ۱۳۹۷) شناسایی شده‌اند.</p>			

۱. خودکارآمدی دیدگاه ذهنی حسابرس نسبت به توانایی‌های خود می‌باشد. / ۲. استفاده از رابطه شخصی، فامیلی و سیاسی در دستیابی به منافع شخصی در حسابرسی. / ۳. تشویق حسابرس به این موضوع که به‌جای ارزیابی کیفیت یک تصمیم بر مبنای دقت در فرآیند تصمیم‌گیری، بر مبنای پیامد نهایی تصمیم، آن را ارزیابی کند. / ۴. گرایش به اینکه حسابرس امور معقول و پذیرفتنی را با اموری که تأمین‌کننده منافع شخصی آن‌ها است، ترکیب کند. / ۵. انجام عملی که بیشترین عایدی و فایده را برای حسابرس داشته باشد. / ۶. تمایل حسابرس به جستجو و وزن‌دهی بیشتر به اطلاعاتی است که مطابق با باورهای اولیه یا ترجیحات آن باشد. / ۷. عکس‌العمل سریع نسبت به اطلاعاتی که اخیراً منتشر شده است. / ۸. در جوامعی که درجه جمع‌گرایی در آن‌ها بالاست، وابستگی‌های عاطفی شدیدی بین اعضای سازمان‌ها وجود دارد و سازمان‌ها نیز مسؤلیت زیادی در برابر اعضای خود تقبل می‌نمایند. / ۹. توانایی شناخت افراد از نقاط ضعف و قوت، خواسته‌ها و ترس‌های خود است. / ۱۰. این سوگیری بیانگر تمایل بالقوه حسابرس برای در نظر گرفتن اطلاعاتی است که به‌عنوان محتمل‌ترین، مربوط‌ترین، و مهم‌ترین اطلاعات برای قضاوت، به‌راحتی قابل‌بازرسی باشند. / ۱۱. نوعی فرآیند ذهنی است که موجب می‌شود افراد به دیدگاه‌ها یا پیش‌بینی‌های قبلی خود متمسک شده و اطلاعات جدید را نادیده بگیرند و یا کمتر از حد لازم به آن‌ها واکنش نشان دهند. / ۱۲. به این معناست که حسابرس نتواند بر نتیجه فرآیند حسابرسی تأثیر بگذارد. / ۱۳. به‌عنوان نمونه، دانشگاه‌ها در ایران به صورت هیأت امنایی اداره می‌شوند و شیوه اداره این دستگاه‌ها نسبت به دستگاه‌های دیگر تا حدودی متفاوت است و یا مثلاً شهرداری‌ها در مقایسه با سایر دستگاه‌های دولتی. / ۱۴. منظور از اشخاص وابسته وجود افرادی است که با دستگاه مورد رسیدگی همکاری استخدای نداشته و از وابستگان نزدیک مدیران ارشد دستگاه مورد رسیدگی هستند. / ۱۵. مثلاً در خصوص

این که موضوع مورد رسیدگی به بودجه جاری مربوط می‌شود یا بودجه عمرانی و موارد مشابه. / ۱۶. Tversky and Kahneman / ۱۷. Butt / ۱۸. Ashton / ۱۹. Quadaackers / ۲۰. Nelson / ۲۱. Anderson

ب- نظرخواهی از خبرگان: در این مرحله از پژوهش، با استفاده از روش پژوهش دلفی فازی، نظر و عقیده صاحب‌نظران منتخب راجع به پرسشنامه‌ها گردآوری شد.

ج- استخراج عناصر الگوی سازه‌های اثرگذار بر تصمیم‌گیری و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان بخش عمومی و تعیین روابط بین این عناصر برای ایجاد الگو: در این مرحله از مطالعه، با استفاده از نتایج حاصل از تحلیل پاسخ‌ها و عوامل مستخرجه در مرحله نظرخواهی از خبرگان با استفاده از روش دلفی فازی، سازه‌های اثرگذار بر تصمیم‌گیری و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان واحدهای بخش عمومی استخراج و با تعیین روابط بین این عناصر، الگوی مربوطه ارائه شد.

در مجموع، می‌توان گفت که از نظر جهت‌گیری‌های پژوهشی، مطالعه حاضر از نوع ترکیبی از پژوهش‌های کاربردی و توسعه‌ای است و قصد دارد شاخص‌های مهم و معتبر برای شناسایی سازه‌های محیطی، رفتاری و وظیفه‌ای مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان دیوان محاسبات کشور در خصوص ادای مسئولیت پاسخگویی را ارائه کند. از لحاظ شناسایی شاخص‌های جدید، توسعه‌ای و از لحاظ نگاه به ارتقا و بهبود تصمیم‌گیری و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان بخش عمومی کاربردی است. در خصوص گردآوری داده‌ها ترکیبی از دو روش مطالعه کتابخانه‌ای، کتب و مقالات تخصصی در زمینه‌ی منابع بالقوه تصمیم‌گیری و قضاوت حرفه‌ای (به‌ویژه در خصوص حسابرسی بخش عمومی) و نیز از روش پیمایشی استفاده می‌شود.

در این مطالعه جامعه آماری شامل خبرگانی است که در زمینه‌ی قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسی بخش عمومی فعالیت دارند. به بیان دقیق‌تر، جامعه آماری این پژوهش را حسابرسان ارشد و حسابرسان کل دیوان محاسبات کشور تشکیل می‌دهند که نسبت به سازه‌های مؤثر بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان بخش عمومی شناخت کافی دارند. به‌گونه کلی، هیچ قانون قوی و صریحی در خصوص چگونگی انتخاب و تعداد متخصصین وجود ندارد و تعداد آنان بستگی به عامل‌های همگنی یا ناهمگنی بودن نمونه، هدف دلفی یا وسعت مشکل، کیفیت تصمیم، توانایی تیم پژوهش در اداره مطالعه، اعتبار داخلی و خارجی، زمان گردآوری داده‌ها و منابع در دسترس، دامنه مسأله و پذیرش پاسخ می‌باشد و تعداد شرکت‌کنندگان معمولاً کمتر از ۵۰ نفر و اکثراً ۱۵ تا ۲۰ نفر بوده است (احمدی، ۱۳۸۸). علاوه بر این، شرکت‌کنندگان بایستی دارای دانش، تخصص و تجربه در موضوع، انگیزه، زمان کافی برای شرکت و مهارت‌های ارتباطی مؤثر باشند به بیان دقیق‌تر، آنان باید دانش کافی در زمینه مورد نظر داشته باشند، در بحث درگیر و بر نتایج تأثیر بگذارند، نسبتاً بی‌طرف باشند و اطلاعات بدست آمده منعکس‌کننده دانش و درک آنان باشد (احمدی، ۱۳۸۸). بر این اساس، افراد مدنظر در این پژوهش باید یکی از دو شرایط زیر را داشته باشند:

- دارای مدرک کارشناسی ارشد و حداقل ۱۵ سال سابقه حسابرسی در دیوان محاسبات کل

کشور؛

- دارای مدرک دکتری و حداقل ۱۰ سال سابقه حسابرسی در دیوان محاسبات کل کشور. ابتدا از طریق اخذ مجوز اجرای پژوهش از دیوان محاسبات کل کشور، حسابرسان دیوان محاسبات شناسایی و با توجه به امکان ارتباط با آن‌ها، پرسش‌نامه‌ها از طریق رایانامه یا به صورت الکترونیکی ارسال شد. در پیام همراه پرسش‌نامه، خواسته شد تا در صورت امکان افرادی که حائز شرایط شرکت در این مطالعه هستند، معرفی شوند. به این ترتیب، در نهایت افراد حائز شرایط شناسایی شدند و پرسش‌نامه بین آن‌ها توزیع شد. از این میان تعدادی از حسابرسان حائز شرایط به دلیل کمبود وقت برای شرکت در مطالعه اعلام آمادگی نکردند. تعدادی از حسابرسان حائز شرایط نیز در مراحل بعدی به هر دلیلی قادر به همکاری با این پژوهش نبودند. به این ترتیب، در مرحله اول تعداد ۲۷ پرسش‌نامه تکمیل شد و ۲۰ نفر از این حسابرسان در تمام مراحل مطالعه شرکت داشتند که داده‌های مربوط به این ۲۰ نفر مورد بررسی قرار گرفت.

روش تجزیه و تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها

در این پژوهش برای تأیید روایی پرسش‌نامه‌های ساخته شده، از روش روایی محتوای (CVR) استفاده گردید که بر این اساس از اعضای پانل دلفی خواسته شد، برای هر شاخص یکی از گزینه‌های ضروری، مفید ولی ضرورتی ندارد و یا غیرضروری را انتخاب کنند. بعد از آن با توجه به پاسخ‌های اعضای پانل دلفی، میزان CVR محاسبه شد. مطابق با حاجی‌زاده و اصغری (۱۳۹۰) در صورتی که تعداد اعضای پانل ۲۰ نفر باشند؛ چنانچه میزان CVR بزرگتر یا مساوی ۰/۴۲ باشد، اعتبار روایی آن شاخص تأیید می‌شود. نتیجه بدست آمده مشخص ساخت با توجه به این که مقدار CVR مقیاس بزرگتری از ۰/۴۲ است، اعتبار محتوایی شاخص‌های پژوهش تأیید می‌شود. همچنین، جهت تعیین پایایی پرسشنامه، در این پژوهش از ضریب آلفای کرونباخ از طریق نرم افزار SPSS نسخه ۲۴، استفاده شد و نتایج طبق جدول ۲ نشان داد، ضریب آلفای کرونباخ تمامی سازه‌های پژوهش بالاتر از ۰/۷ می‌باشد.

جدول ۲: ضرایب آلفای کرونباخ

سازه‌های پژوهش	تعداد شاخص‌های نهایی	ضریب آلفای کرونباخ
سازه رفتاری	۱۵	۰/۸۱
سازه وظیفه‌ای	۱۹	۰/۸۰
سازه محیطی	۱۷	۰/۷۸

در بخش کمی ابزار تجزیه و تحلیل، در این پژوهش از روش‌های آماری و تصمیم‌گیری چندمعیاره برای تجزیه و تحلیل نظرات خبرگان پژوهش استفاده شد. بدین جهت در این پژوهش

روش غربالگری فازی، روش معادلات ساختاری تفسیری و فرآیند تحلیل شبکه‌ای (ANP) فازی بکار گرفته شد.

یافته‌های پژوهش

در این بخش یافته‌های بدست آمده از تحلیل‌های پژوهش ارائه می‌شود. در مرحله اول، از روش غربالگری فازی برای نهایی کردن سازه‌ها و شاخص‌های پژوهش استفاده شد. نتایج این مرحله از پژوهش نشان داد که از میان ۷۴ شاخص شناسایی شده در این پژوهش (مندرج در جدول ۱)، تنها ۵۱ شاخص مورد تایید نهایی قرار گرفته است. که از این ۵۱ شاخص، ۱۵ شاخص مربوط به سازه رفتاری (شامل شاخص‌های خودکارآمدی، اعتقادات و باورهای مذهبی، تمایل به کار گروهی، محافظه‌کاری حسابرس، نگرانی از پاسخ‌گویی در برابر نمایندگان مجلس و مافوق، سوگیری تأییدی، بیش‌واکنشی، خودآگاهی، روابط عمومی قوی، قدرت استدلال و تحلیل، احساسات حسابرس، سوگیری در دسترس بودن، تعهد حرفه‌ای و تعهد اخلاقی در برابر عموم مردم)، ۱۹ شاخص مربوط به سازه محیطی (شامل شاخص‌های محدودیت زمانی و فشار کاری، دوره تصدی حسابرس در دستگاه‌های مورد رسیدگی، منافع عمومی، دانش و یادگیری مستمر، تخصص حسابرس در دستگاه‌های مورد رسیدگی، فرهنگ سازمانی موجود در دیوان محاسبات کشور، تجربه و سابقه کاری حسابرس در بخش دولتی، تشویق و پاداش، تعداد همکاران حسابرس در رسیدگی‌ها، تنش‌های موجود در دیوان محاسبات کشور، اهداف حسابرسی در رسیدگی‌ها، باورها و ارزش‌های موجود (اخلاقی، عرفی، فرهنگی و اجتماعی) در دستگاه‌های دولتی، تقلب و فسادهای مالی شناسایی شده در گذشته در دستگاه مورد رسیدگی، نظارت بر کار حسابرس توسط مافوق، سوابق آموزشی و حرفه‌ای حسابرس، سطح درآمد حسابرسان دولتی، فرهنگ پاسخ‌گویی در کشور و فرهنگ پاسخ‌گویی در دستگاه مورد رسیدگی) و ۱۷ شاخص مربوط به سازه وظیفه‌ای (شامل شاخص‌های استقلال مالی حسابرس از دستگاه مورد رسیدگی و دولت، استقلال قانونی حسابرس از دستگاه مورد رسیدگی و دولت، استقلال سازمانی حسابرس، پایبندی به اصول و قواعد حاکم بر حرفه حسابرسی، کنترل‌های داخلی دستگاه مورد رسیدگی، قوانین و مقررات حاکم بر دستگاه دولتی، قوانین و مقررات حاکم بر دیوان محاسبات کشور، ساختار اداره دستگاه دولتی، شناخت فعالیت دستگاه مورد رسیدگی، استفاده از ابزارها و تکنیک‌های نوین، تخصص حسابرس در امور مرتبط با بودجه، تخصص حسابرس در زمینه فعالیت دستگاه مورد رسیدگی، نمونه‌گیری در رسیدگی‌ها، اهمیت اقلام رسیدگی شده در رسیدگی‌ها، پایبندی به اصول اخلاقی و رازداری) می‌باشد. در گام بعد با استفاده از روش مدل ساختاری-تفسیری روابط میان شاخص‌های تأیید شده بررسی می‌شود.

جدول ۳ روابط مقایسه زوجی برای هر سه سازه رفتاری، محیطی و وظیفه‌ای را نشان می‌دهد. همانطور که مشخص است از نماد X برای رابطه تمامی متغیرها استفاده شده است. بنابراین در

جدول ۴ عدد ۱ برای رابطه تمام سازه‌ها استفاده شده است. از آنجایی که ماتریس دستیابی اولیه همان ماتریس نهایی است از دوباره نوشتن آن پرهیز شده است. بدین ترتیب در جدول ۵ به سطح‌بندی سازه‌ها پرداخته شده است و همانطور که انتظار می‌رفت، هر سه سازه در یک سطح قرار می‌گیرند و هر یک بر دیگری تأثیرگذار هستند. شکل ۲ مدل نهایی میان این سه سازه را نشان می‌دهد.

جدول ۳: روابط مقایسه زوجی برای سازه‌ها به صورت کلی

سازه وظیفه‌ای	سازه محیطی	سازه رفتاری
سازه رفتاری		
سازه محیطی	X	
سازه وظیفه‌ای	X	X

جدول ۴: ماتریس دستیابی اولیه و نهایی برای سازه‌ها به صورت کلی

سازه وظیفه‌ای	سازه محیطی	سازه رفتاری
سازه رفتاری	۱	۱
سازه محیطی	۱	۱
سازه وظیفه‌ای	۱	۱

جدول ۵: سطح‌بندی سازه‌ها به صورت کلی

سطح	مجموعه مشترک	مجموعه خروجی	مجموعه ورودی	سازه
۱	۳، ۲، ۱	۳، ۲، ۱	۳، ۲، ۱	رفتاری
۱	۳، ۲، ۱	۳، ۲، ۱	۳، ۲، ۱	محیطی
۱	۳، ۲، ۱	۳، ۲، ۱	۳، ۲، ۱	وظیفه‌ای

شکل ۲: مدل سازه‌های کلی پژوهش



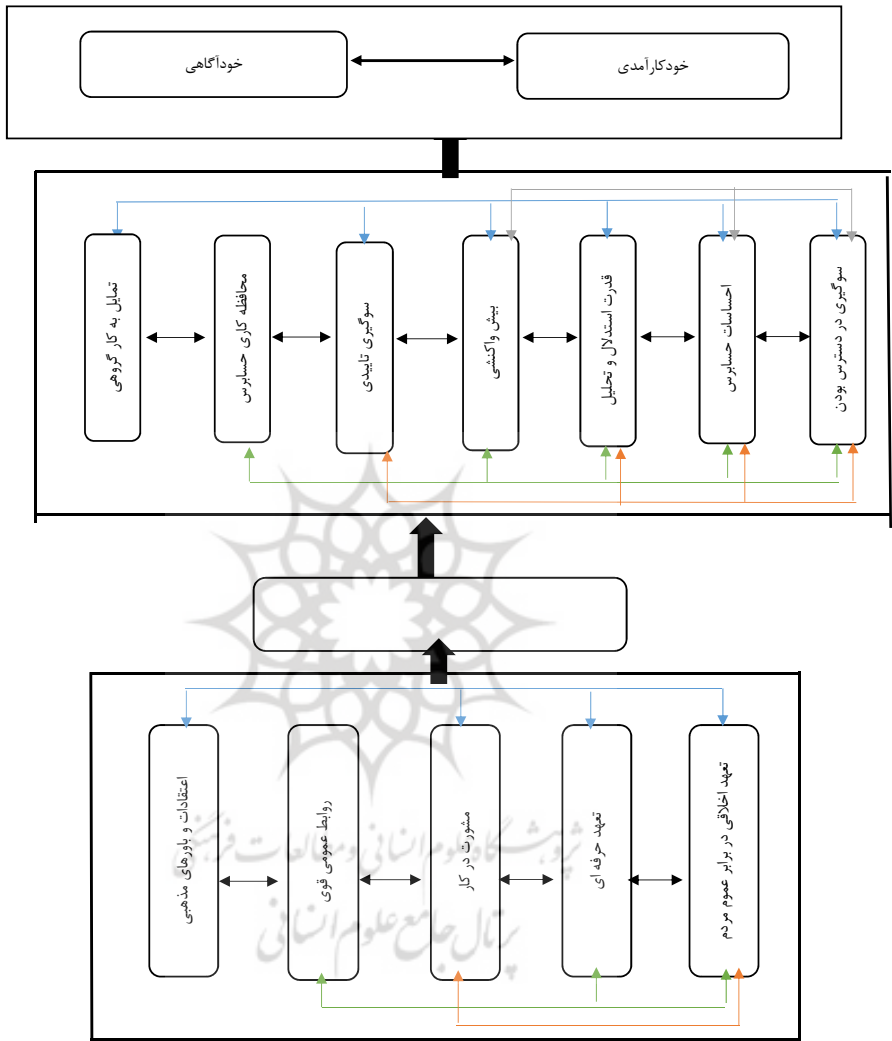
در خصوص شاخص‌های هر یک از سازه‌ها نیز روابط مقایسه زوجی، ماتریس دستیابی اولیه و ماتریس دستیابی نهایی طی شد تا زمینه لازم برای سطح‌بندی شاخص‌ها و ارائه الگوی هر کدام فراهم شود. بر اساس ماتریس دستیابی نهایی مربوط به سازه رفتاری به سطح‌بندی شاخص‌های آن پرداخته شده است تا وضعیت هر شاخص در الگوی نهایی مشخص شود. همانطور که در جدول ۶ مشخص است، دو شاخص «خودکارآمدی» و «خودآگاهی» در سطح اول قرار می‌گیرند. بدین معنی که بیشترین تأثیرپذیری را از دیگر شاخص‌ها دارند. هفت شاخص «تمایل به کار گروهی»، «محافظه‌کاری حسابرس»، «سوگیری تأییدی»، «بیش‌واکنشی»، «قدرت استدلال و تحلیل»، «حسابات حسابرس» و «سوگیری در دسترس بودن» در سطح دوم قرار دارند. این هفت شاخص به‌طور مستقیم بر یکدیگر و همچنین بر دو شاخص سطح اول تأثیر می‌گذارند. در سطح سوم شاخص «نگرانی از پاسخ‌گویی در برابر نمایندگان مجلس و مافوق» قرار دارد. این شاخص به‌طور مستقیم بر شاخص‌های سطح دوم تأثیر دارند. در سطح چهارم، پنج شاخص «اعتقادات و باورهای مذهبی»، «روابط عمومی قوی»، «مشورت در کار»، «تعهد حرفه‌ای» و «تعهد اخلاقی در برابر عموم مردم» قرار دارند. این شاخص‌ها افزون‌بر این که به‌طور مستقیم بر یکدیگر تأثیر گذارند، بر شاخص سطح سوم نیز تأثیر می‌گذارند. بر اساس سطح‌بندی مشخص شده، شکل ۳ نیز الگوی نهایی مربوط به سازه رفتاری را نشان می‌دهد.

جدول ۶: مراحل تعیین سطح شاخص‌های سازه رفتاری

مرحله اول: تعیین شاخص‌های سطح اول			
سازه	مجموعه ورودی	مجموعه خروجی	مجموعه مشترک
R ₁	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳، ۱۴،۱۵	۱،۸	۱،۸
R ₂	۲،۹،۱۰،۱۴،۱۵	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳، ۱۴،۱۵	۲،۹،۱۰،۱۴،۱۵
R ₃	۲،۳،۴،۵،۶،۷،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۵	۱،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۱۱،۱۲،۱۳	۳،۴،۵،۶،۷،۱۱،۱۲،۱۳
R ₄	۲،۳،۴،۵،۶،۷،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۵	۱،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۱۱،۱۲،۱۳	۳،۴،۵،۶،۷،۱۱،۱۲،۱۳
R ₅	۲،۳،۴،۵،۷،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۵	۱،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۱۱،۱۲،۱۳	۳،۴،۵،۶،۷،۱۱،۱۲،۱۳
R ₆	۲،۳،۴،۵،۶،۷،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۵	۱،۳،۴،۶،۷،۸،۱۱،۱۲،۱۳	۳،۴،۶،۷،۱۱،۱۲،۱۳
R ₇	۲،۳،۴،۵،۶،۷،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۵	۱،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۱۱،۱۲،۱۳	۳،۴،۵،۶،۷،۱۱،۱۲،۱۳
R ₈	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳، ۱۴،۱۵	۱،۸	۱،۸
R ₉	۲،۹،۱۰،۱۴،۱۵	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳، ۱۴،۱۵	۲،۹،۱۰،۱۴،۱۵
R ₁₀	۲،۹،۱۰،۱۴،۱۵	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳، ۱۴،۱۵	۲،۹،۱۰،۱۴،۱۵
R ₁₁	۲،۳،۴،۵،۶،۷،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۵	۱،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۱۱،۱۲،۱۳	۳،۴،۵،۶،۷،۱۱،۱۲،۱۳

R12	۲.۳.۴.۵.۶.۷.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵	۱.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۱۱.۱۲.۱۳	۳.۴.۵.۶.۷.۱۱.۱۲.۱۳	
R13	۲.۳.۴.۵.۶.۷.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵	۱.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۱۱.۱۲.۱۳	۳.۴.۵.۶.۷.۱۱.۱۲.۱۳	
R14	۲.۹.۱۰.۱۴.۱۵	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵	۲.۹.۱۰.۱۴.۱۵	
R15	۲.۹.۱۰.۱۴.۱۵	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵	۲.۹.۱۰.۱۴.۱۵	
مرحله دوم: تعیین شاخص‌های سطح دوم				
R2	۲.۹.۱۰.۱۴.۱۵	۲.۳.۴.۵.۶.۷.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵	۲.۹.۱۰.۱۴.۱۵	
R3	۲.۳.۴.۵.۶.۷.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵	۳.۴.۵.۶.۷.۱۱.۱۲.۱۳	۳.۴.۵.۶.۷.۱۱.۱۲.۱۳	۲
R4	۲.۳.۴.۵.۶.۷.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵	۳.۴.۵.۶.۷.۱۱.۱۲.۱۳	۳.۴.۵.۶.۷.۱۱.۱۲.۱۳	۲
R5	۲.۳.۴.۵.۷.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵	۳.۴.۵.۶.۷.۱۱.۱۲.۱۳	۳.۴.۵.۷.۱۱.۱۲.۱۳	
R6	۲.۳.۴.۵.۶.۷.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵	۳.۴.۶.۷.۱۱.۱۲.۱۳	۳.۴.۶.۷.۱۱.۱۲.۱۳	۲
R7	۲.۳.۴.۵.۶.۷.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵	۳.۴.۵.۶.۷.۱۱.۱۲.۱۳	۳.۴.۵.۶.۷.۱۱.۱۲.۱۳	۲
R9	۲.۹.۱۰.۱۴.۱۵	۲.۳.۴.۵.۶.۷.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵	۲.۹.۱۰.۱۴.۱۵	
R10	۲.۹.۱۰.۱۴.۱۵	۲.۳.۴.۵.۶.۷.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵	۲.۹.۱۰.۱۴.۱۵	
R11	۲.۳.۴.۵.۶.۷.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵	۳.۴.۵.۶.۷.۱۱.۱۲.۱۳	۳.۴.۵.۶.۷.۱۱.۱۲.۱۳	۲
R12	۲.۳.۴.۵.۶.۷.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵	۳.۴.۵.۶.۷.۱۱.۱۲.۱۳	۳.۴.۵.۶.۷.۱۱.۱۲.۱۳	۲
R13	۲.۳.۴.۵.۶.۷.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵	۳.۴.۵.۶.۷.۱۱.۱۲.۱۳	۳.۴.۵.۶.۷.۱۱.۱۲.۱۳	۲
R14	۲.۹.۱۰.۱۴.۱۵	۲.۳.۴.۵.۶.۷.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵	۲.۹.۱۰.۱۴.۱۵	
R15	۲.۹.۱۰.۱۴.۱۵	۲.۳.۴.۵.۶.۷.۹.۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵	۲.۹.۱۰.۱۴.۱۵	
مرحله سوم: تعیین شاخص‌های سطح سوم				
R2	۲.۹.۱۰.۱۴.۱۵	۲.۵.۹.۱۰.۱۴.۱۵	۲.۹.۱۰.۱۴.۱۵	
R5	۲.۵.۹.۱۰.۱۴.۱۵	۵	۵	۳
R9	۲.۹.۱۰.۱۴.۱۵	۲.۵.۹.۱۰.۱۴.۱۵	۲.۹.۱۰.۱۴.۱۵	
R10	۲.۹.۱۰.۱۴.۱۵	۲.۵.۹.۱۰.۱۴.۱۵	۲.۹.۱۰.۱۴.۱۵	
R14	۲.۹.۱۰.۱۴.۱۵	۲.۵.۹.۱۰.۱۴.۱۵	۲.۹.۱۰.۱۴.۱۵	
R15	۲.۹.۱۰.۱۴.۱۵	۲.۵.۹.۱۰.۱۴.۱۵	۲.۹.۱۰.۱۴.۱۵	
مرحله چهارم: تعیین شاخص‌های سطح چهارم				
R2	۲.۹.۱۰.۱۴.۱۵	۲.۹.۱۰.۱۴.۱۵	۲.۹.۱۰.۱۴.۱۵	۴
R9	۲.۹.۱۰.۱۴.۱۵	۲.۹.۱۰.۱۴.۱۵	۲.۹.۱۰.۱۴.۱۵	۴
R10	۲.۹.۱۰.۱۴.۱۵	۲.۹.۱۰.۱۴.۱۵	۲.۹.۱۰.۱۴.۱۵	۴
R14	۲.۹.۱۰.۱۴.۱۵	۲.۹.۱۰.۱۴.۱۵	۲.۹.۱۰.۱۴.۱۵	۴
R15	۲.۹.۱۰.۱۴.۱۵	۲.۹.۱۰.۱۴.۱۵	۲.۹.۱۰.۱۴.۱۵	۴

شکل ۳: الگوی شاخص‌های سازه رفتاری



هم‌چنین، در خصوص سازه محیطی نیز براساس ماتریس دستیابی نهایی به سطح‌بندی شاخص‌ها پرداخته شده است تا وضعیت هر شاخص در الگوی نهایی مشخص شود. همانطور که در جدول ۷ مشاهده می‌شود، تمامی ۱۹ شاخص مربوط به آن در یک سطح قرار گرفته‌اند؛ بدین معنی که هر شاخص به‌طور مستقیم بر ۱۸ شاخص دیگر این سازه تأثیر مستقیم دارد. با توجه به این که تمام شاخص‌های مربوط به این سازه در یک سطح قرار گرفته‌اند، الگوی آن ترسیم نشده است.

M1۹	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲ ،۱۳،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸،۱۹	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲ ،۱۳،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸،۱۹	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲ ،۱۳،۱۴،۱۵،۱۶،۱۷،۱۸،۱۹	۱
-----	---	---	---	---

همانند سازه‌های رفتاری و محیطی، در مورد سازه وظیفه‌ای نیز بر اساس ماتریس دستیابی نهایی به سطح‌بندی شاخص‌ها پرداخته شده است تا وضعیت هر شاخص در الگوی نهایی مشخص گردد. جدول ۸ نتایج مربوط به این سطح‌بندی را نشان می‌دهد. طبق اطلاعات این جدول، شاخص «شناخت فعالیت دستگاه مورد رسیدگی» در سطح اول قرار گرفته است. بدین معنی که بیشترین تأثیرپذیری را از دیگر شاخص‌ها دارد. همچنین، هشت شاخص «استقلال مالی حسابرس از دستگاه مورد رسیدگی و دولت»، «استقلال قانونی حسابرس از دستگاه مورد رسیدگی و دولت»، «استقلال سیاسی حسابرس از دستگاه مورد رسیدگی و دولت»، «استقلال سازمانی حسابرس»، «قوانین و مقررات حاکم بر دستگاه دولتی»، «قوانین و مقررات حاکم بر دیوان محاسبات کشور»، «ساختار اداره دستگاه دولتی» و «ارزاداری» در سطح دوم قرار دارند. این هشت شاخص علاوه بر این که به‌طور مستقیم بر یکدیگر تأثیرگذار هستند بر شاخص سطح اول نیز تأثیر می‌گذارند. شواهد بیشتر نشان می‌دهد که در سطح سوم، چهار شاخص «پایبندی به اصول و قواعد حاکم بر حرفه حسابرسی»، «نمونه‌گیری در رسیدگی‌ها»، «اهمیت افلام رسیدگی شده در رسیدگی‌ها» و «پایبندی به اصول اخلاقی» قرار دارند. این شاخص‌ها افزون‌بر تأثیری که بر یکدیگر دارند، به‌طور مستقیم بر شاخص‌های سطح دوم نیز تأثیر دارند. افزون‌بر این، شاخص «استفاده از ابزارها و تکنیک‌های نوین» در سطح چهارم قرار دارد و دو شاخص نیز در سطح پنج قرار دارند که عبارتند از «تخصص حسابرس در امور مرتبط با بودجه» و «تخصص حسابرس در زمینه فعالیت دستگاه مورد رسیدگی». این شاخص‌ها مانند شاخص‌های سایر سطوح هم بر یکدیگر و هم بر شاخص‌های سطح چهارم تأثیرگذارند. در نهایت، در سطح ششم شاخص «کنترل‌های داخلی دستگاه مورد رسیدگی» قرار دارد که بر شاخص‌های سطح پنجم تأثیرگذار می‌باشد.

جدول ۸: مراحل تعیین سطح شاخص‌های سازه وظیفه‌ای

مرحله اول: تعیین شاخص‌های سطح اول				
سطح	مجموعه مشترک	مجموعه خروجی	مجموعه ورودی	سازه
	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹	V1
	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹	V2
	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹	V3
	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹	V4
	۵،۱۶	۵،۱۰،۱۶،۱۷	۵،۱۶	V5
	۶	۶،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۵	۶	V6

V7	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹.۱۰	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹	
V8	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹.۱۰	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹	
V9	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹.۱۰	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹	
V10	۱.۲.۳.۴.۵.۶.۷.۸.۹.۱۰.۱۱. ۱۲.۱۳.۱۴.۱۵.۱۶.۱۷	۱۰	۱۰	۱
V11	۶.۱۱.۱۲.۱۳	۱۰.۱۱.۱۴.۱۵	۱۱	
V12	۶.۱۲.۱۳	۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵	۱۲.۱۳	
V13	۶.۱۲.۱۳	۱۰.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵	۱۲.۱۳	
V14	۶.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵	۱۰.۱۴.۱۵	۱۴.۱۵	
V15	۶.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵	۱۰.۱۴.۱۵	۱۴.۱۵	
V16	۵.۱۶	۵.۱۰.۱۶.۱۷	۵.۱۶	
V17	۵.۱۶.۱۷	۱۰.۱۷	۱۷	
مرحله دوم: تعیین شاخص‌های سطح دوم				
سازه	مجموعه ورودی	مجموعه خروجی	مجموعه مشترک	سطح
V1	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹	۲
V2	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹	۲
V3	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹	۲
V4	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹	۲
V5	۵.۱۶	۵.۱۶.۱۷	۵.۱۶	
V6	۶	۶.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵	۶	
V7	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹	۲
V8	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹	۲
V9	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹	۱.۲.۳.۴.۷.۸.۹	۲
V11	۶.۱۱.۱۲.۱۳	۱۱.۱۴.۱۵	۱۱	
V12	۶.۱۲.۱۳	۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵	۱۲.۱۳	
V13	۶.۱۲.۱۳	۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵	۱۲.۱۳	
V14	۶.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵	۱۴.۱۵	۱۴.۱۵	
V15	۶.۱۱.۱۲.۱۳.۱۴.۱۵	۱۴.۱۵	۱۴.۱۵	
V16	۵.۱۶	۱۶.۱۷	۱۶	

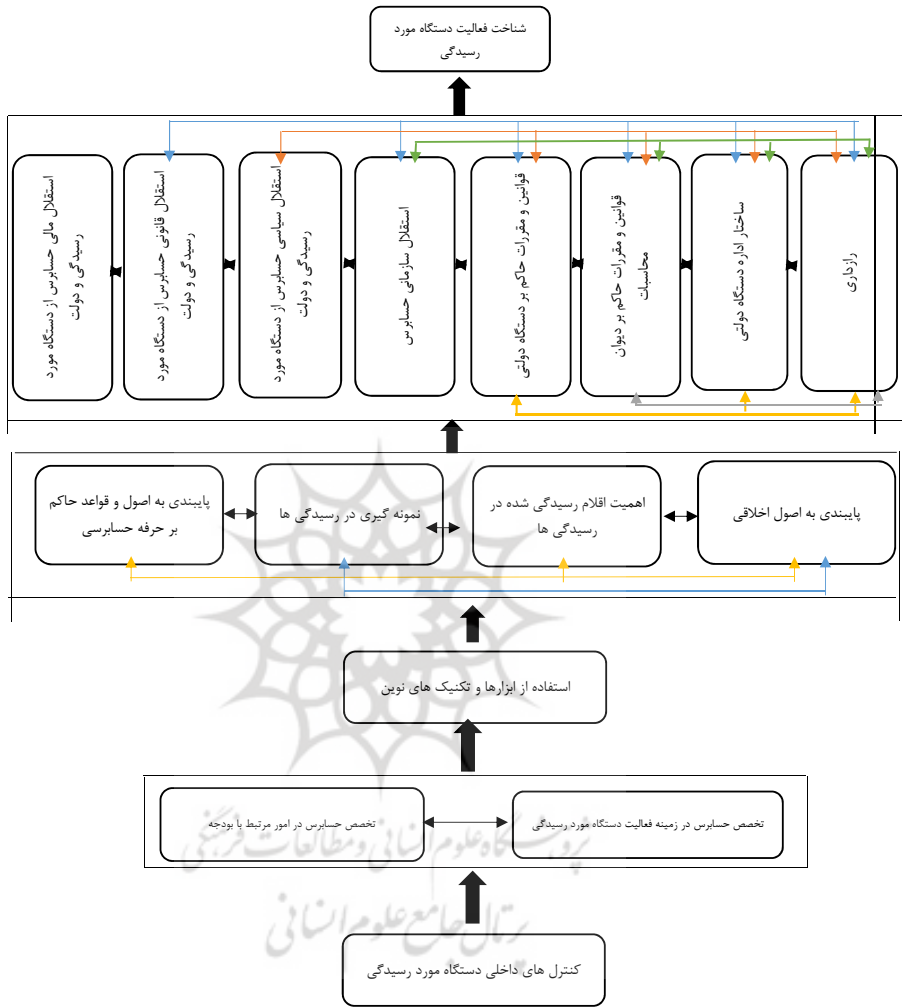
۷۱۷	۵،۱۶،۱۷	۱۷	۱۷	۲
مرحله سوم: تعیین شاخص‌های سطح سوم				
سازه	مجموعه ورودی	مجموعه خروجی	مجموعه مشترک	سطح
۷۵	۵،۱۶	۵،۱۶	۵،۱۶	۳
۷۶	۶	۶،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۵	۶	
۷۱۱	۶،۱۱،۱۲،۱۳	۱۱،۱۴،۱۵	۱۱	
۷۱۲	۶،۱۲،۱۳	۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۵	۱۲،۱۳	
۷۱۳	۶،۱۲،۱۳	۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۵	۱۲،۱۳	
۷۱۴	۶،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۵	۱۴،۱۵	۱۴،۱۵	۳
۷۱۵	۶،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۵	۱۴،۱۵	۱۴،۱۵	۳
۷۱۶	۵،۱۶	۵،۱۶	۵،۱۶	۳
مرحله چهارم: تعیین شاخص‌های سطح چهارم				
سازه	مجموعه ورودی	مجموعه خروجی	مجموعه مشترک	سطح
۷۶	۶	۶،۱۱،۱۲،۱۳	۶	
۷۱۱	۶،۱۱،۱۲،۱۳	۱۱	۱۱	۴
۷۱۲	۶،۱۲،۱۳	۱۱،۱۲،۱۳	۱۲،۱۳	
۷۱۳	۶،۱۲،۱۳	۱۱،۱۲،۱۳	۱۲،۱۳	
مرحله پنجم: تعیین شاخص‌های سطح پنجم				
سازه	مجموعه ورودی	مجموعه خروجی	مجموعه مشترک	سطح
۷۶	۶	۶،۱۲،۱۳	۶	
۷۱۲	۶،۱۲،۱۳	۱۲،۱۳	۱۲،۱۳	۵
۷۱۳	۶،۱۲،۱۳	۱۲،۱۳	۱۲،۱۳	۵
مرحله ششم: تعیین شاخص‌های سطح ششم				
سازه	مجموعه ورودی	مجموعه خروجی	مجموعه مشترک	سطح
۷۶	۶	۶	۶	۶

بر اساس سطح‌بندی ارائه شده در جدول ۸، شکل ۴ الگوی نهایی مربوط به سازه وظیفه‌ای را نشان می‌دهد. شکل ۵ نیز الگوی نهایی کلی پژوهش حاضر را نشان می‌دهد. در این شکل برای سادگی روابط متقابل میان شاخص‌های هم سطح در حداقل ممکن رسم گردیده است. همان‌طور که مشخص است اگرچه شاخص‌های هر سازه روابط خاصی با یکدیگر دارند اما در نهایت هر سه

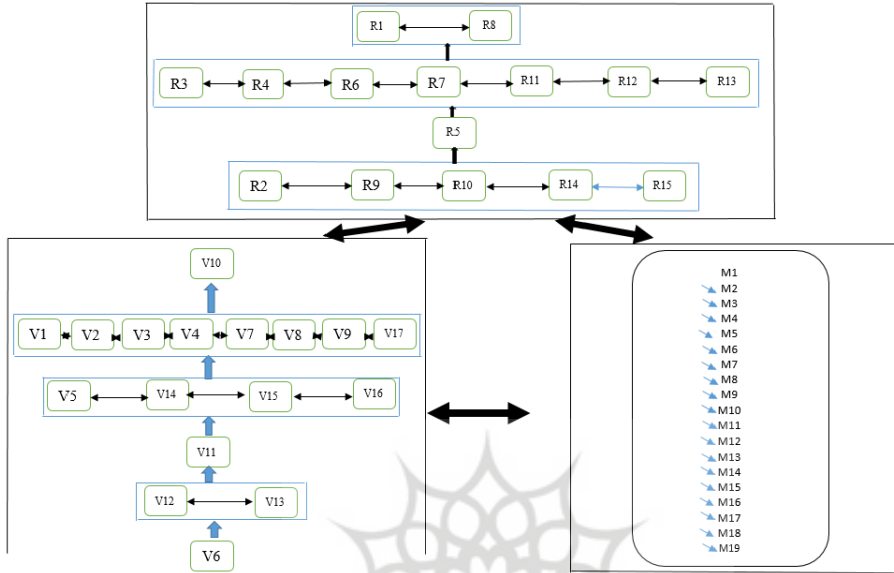
سازه رفتاری، محیطی و وظیفه‌ای با یکدیگر روابط متقابل داشته و از یکدیگر تأثیر می‌گیرند و بر یکدیگر نیز تأثیر می‌گذارند.

در مرحله سوم از روش تحلیل شبکه‌ای برای رتبه‌بندی میزان اهمیت هر یک از شاخص‌ها استفاده شد؛ این مرحله خود به دو بخش مجزا تقسیم می‌شود. در بخش نخست وزن هر سازه نسبت به هدف (جاگیری در الگوی نهایی سازه‌های تأثیرگذار در قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان دیوان محاسبات کشور) با استفاده از روش فرآیند تحلیل شبکه‌ای فازی محاسبه می‌شود (W21). در بخش دوم با استفاده از نتایج مرحله دوم پژوهش (بررسی روابط میان سازه‌ها با استفاده از روش الگوسازی ساختاری-تفسیری)، میان سازه‌هایی که با یکدیگر رابطه دارند ماتریس مقایسه زوجی تشکیل می‌شود. مقایسات زوجی حاصل با استفاده از روش فرآیند تحلیل شبکه‌ای فازی مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد تا وزن آنها نسبت به یکدیگر نیز مشخص شود (W22). وزن نهایی هر سازه برابر است با وزن هر سازه نسبت به هدف (W21) ضرب در وزن هر سازه نسبت به سازه‌هایی که با آنها رابطه دارد (W22). جدول ۹ وزن نهایی سازه‌های رفتاری، محیطی و وظیفه‌ای را نسبت به هدف (W21) نشان می‌دهد. هم‌چنین، به منظور حصول اطمینان از سازگار بودن داده‌ها، باید نرخ ناسازگاری محاسبه شود. در صورتی که نرخ ناسازگاری برابر یا کمتر از ۰/۱ باشد، داده‌ها سازگار در نظر گرفته می‌شوند. بررسی‌ها پژوهش نشان می‌دهد که تمامی داده‌ها سازگار بوده (یعنی $CR \geq 0/1$) و بنابراین می‌توان به یافته‌های حاصل از آنها اطمینان نمود.

شکل ۴: الگوی شاخص‌های سازه وظیفه‌ای



شکل ۵: الگوی نهایی پژوهش مبتنی بر سازه‌های رفتاری، محیطی و وظیفه‌ای



جدول ۹: وزن نهایی سازه‌ها و شاخص‌ها نسبت به هدف (W_{۲۱})

وظیفه‌ای		محیطی		رفتاری		سازه
۰/۳۳۳		۰/۳۳۵		۰/۳۳۲		وزن نهایی (W _{۲۱})
وزن نهایی (W _{۲۱})	شاخص	وزن نهایی (W _{۲۱})	شاخص	وزن نهایی (W _{۲۱})	شاخص	ردیف
۰/۱۰۰۹	قوانین و مقررات حاکم بر دستگاه دولتی	۰/۰۷۶۲	تنش‌های موجود در دستگاه‌های مورد رسیدگی	۰/۰۹۷۷	تعهد حرفه‌ای	۱
۰/۰۸۸۲	قوانین و مقررات حاکم بر دیوان محاسبات کشور	۰/۰۷۰۱	باورها و ارزش‌های موجود (اخلاقی، عرفی، فرهنگی و اجتماعی) در دستگاه‌های دولتی	۰/۰۸۳۹	تعهد اخلاقی در برابر عموم مردم	۲
۰/۰۷۵۱	ساختار اداره دستگاه دولتی	۰/۰۶۹۵	فرهنگ سازمانی موجود در دیوان محاسبات کشور	۰/۰۸۱۸	محافظه کاری حسابرسی	۳

۴	قدرت استدلال و تحلیل	۰/۰۷۶۸	تنش‌های موجود در دیوان محاسبات کشور	۰/۰۶۰۷	استقلال مالی حسابرس از دستگاه مورد رسیدگی و دولت	۰/۰۷۳۷
۵	سوگیری در دسترس بودن	۰/۰۷۰۳	فرهنگ پاسخ‌گویی در دستگاه مورد رسیدگی	۰/۰۶۰۰	کنترل‌های داخلی دستگاه مورد رسیدگی	۰/۰۷۲۴
۶	نگرانی از پاسخ‌گویی در برابر نمایندگان مجلس و مافوق	۰/۰۶۵۸	سطح درآمد حسابرسان دولتی	۰/۰۵۴۶	استقلال سیاسی حسابرس از دستگاه مورد رسیدگی و دولت	۰/۰۶۳۵
۷	احساسات حسابرس	۰/۰۶۴۱	نظارت بر کار حسابرس توسط مافوق	۰/۰۵۴۳	شناخت فعالیت دستگاه مورد رسیدگی	۰/۰۶۲۶
۸	خودکارآمدی	۰/۰۶۲۵	فرهنگ پاسخ‌گویی در کشور	۰/۰۵۲۱	استقلال قانونی حسابرس از دستگاه مورد رسیدگی و دولت	۰/۰۶۱۹
۹	بیش واکنشی	۰/۰۶۱۷	تجربه و سابقه کاری حسابرس در بخش دولتی	۰/۰۵۰۴	پایبندی به اصول اخلاقی	۰/۰۵۰۹
۱۰	اعتقادات و باورهای مذهبی	۰/۰۵۹۳	تخصص حسابرس در دستگاه‌های مورد رسیدگی	۰/۰۵۰۰	پایبندی به اصول و قواعد حاکم بر حرفه حسابرسی	۰/۰۵۰۳
۱۱	مشورت در کار	۰/۰۵۹۳	سوابق آموزش و حرفه‌ای حسابرس	۰/۰۴۹۰	تخصص حسابرس در زمینه فعالیت دستگاه مورد رسیدگی	۰/۰۴۸۳
۱۲	خودآگاهی	۰/۰۵۶۰	دانش و یادگیری مستمر	۰/۰۴۸۶	استقلال سازمانی حسابرس	۰/۰۴۷۹
۱۳	سوگیری تاییدی	۰/۰۵۴۳	محدودیت زمانی و فشار کاری	۰/۰۴۸۲	استفاده از ابزارها و تکنیک‌های نوین	۰/۰۴۲۱
۱۴	تمایل به کار گروهی	۰/۰۵۳۳	تشویق و پاداش	۰/۰۴۸۲	تخصص حسابرس در امور مرتبط با بودجه	۰/۰۴۱۵
۱۵	روابط عمومی قوی	۰/۰۵۳۲	دوره تصدی حسابرس در دستگاه‌های مورد رسیدگی	۰/۰۴۳۲	اهمیت اقلام رسیدگی شده در رسیدگی‌ها	۰/۰۴۱۱
۱۶	-	-	تقلب و فسادهای مالی شناسایی شده در گذشته در دستگاه مورد رسیدگی	۰/۰۴۲۸	نمونه‌گیری در رسیدگی‌ها	۰/۰۴۱۰
۱۷	-	-	منافع عمومی	۰/۰۴۱۴	رازداری	۰/۰۳۸۶

۱۸	-	-	اهداف حسابرسی در رسیدگی‌ها	۰/۰۴۰۸	-
۱۹	-	-	تعداد همکاران حسابرسی در رسیدگی‌ها	۰/۰۳۹۹	-
-	مجموع وزن‌ها	۱	مجموع وزن‌ها	۱	مجموع وزن‌ها

در ادامه، پس از مشخص شدن وضعیت روابط شاخص‌های هر یک از سازه‌ها با یکدیگر، وزن سازه‌ها و شاخص‌ها نسبت به یکدیگر (W۲۲) و وزن نهایی کل مشخص می‌شود. جدول‌های ۱۰ تا ۱۳ وزن‌های سازه‌های کلی و شاخص‌ها نسبت به یکدیگر (W۲۲) را نشان می‌دهد.

جدول ۱۰: وزن‌های سازه‌های کلی نسبت به یکدیگر (W۲۲)

سازه وظیفه‌ای	سازه محیطی	سازه رفتاری
۰/۵۰۰	۰/۵۰۰	۰
۰/۵۰۰	۰	۰/۵۰۲
۰	۰/۵۰۰	۰/۴۹۷

جدول ۱۱: وزن شاخص‌های سازه رفتاری نسبت به یکدیگر

	R۱	R۲	R۳	R۴	R۵	R۶	R۷	R۸	R۹	R۱۰	R۱۱	R۱۲	R۱۳	R۱۴	R۱۵
R۱	۰	۰/۰۵۸	۰/۱۰۹	۰/۱۰۶	۰/۱۰۳	۰/۱۲۲	۰/۱۰۷	۱	۰/۰۶۶	۰/۰۶۶	۰/۱۱۲	۰/۱۰۴	۰/۱۰۹	۰/۰۷۱	۰/۰۷۰
R۲	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰/۰۵۵	۰/۰۶۳	۰	۰	۰	۰/۰۶۶	۰/۰۶۶
R۳	۰	۰/۰۵۷	۰	۰/۱۰۰	۰/۰۹۵	۰/۱۱۵	۰/۰۹۲	۰	۰/۰۵۶	۰/۰۵۶	۰/۱۰۲	۰/۰۹۸	۰/۱۰۳	۰/۰۶۰	۰/۰۵۹
R۴	۰	۰/۰۹۰	۰/۱۲۴	۰	۰/۱۲۰	۰/۱۱۱	۰/۱۳۰	۰	۰/۰۷۹	۰/۰۸۲	۰/۱۳۸	۰/۱۲۷	۰/۱۲۱	۰/۰۹۳	۰/۰۸۷
R۵	۰	۰/۰۶۶	۰/۱۰۷	۰/۱۱۱	۰	۰	۰/۱۱۱	۰	۰/۰۷۰	۰/۰۷۰	۰/۱۱۲	۰/۱۰۸	۰/۱۰۵	۰/۰۷۲	۰/۰۷۲
R۶	۰	۰/۰۵۸	۰/۰۷۵	۰/۰۸۵	۰/۰۸۶	۰	۰/۰۸۰	۰	۰/۰۵۷	۰/۰۵۴	۰/۰۸۳	۰/۰۷۹	۰/۰۷۴	۰/۰۶۰	۰/۰۵۴
R۷	۰	۰/۰۶۶	۰/۰۹۹	۰/۱۰۲	۰/۱۰۱	۰/۱۰۶	۰	۰	۰/۰۶۵	۰/۰۶۶	۰/۱۰۶	۰/۱۰۰	۰/۰۹۶	۰/۰۶۷	۰/۰۶۲
R۸	۱	۰/۰۶۲	۰/۱۰۴	۰/۱۰۹	۰/۱۰۷	۰/۱۲۵	۰/۰۸۴	۰	۰/۰۵۹	۰/۰۵۹	۰/۱۱۰	۰/۱۰۶	۰/۱۱۵	۰/۰۶۲	۰/۰۶۲
R۹	۰	۰/۰۶۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰/۰۵۶	۰	۰	۰	۰/۰۵۷	۰/۰۵۷
R۱۰	۰	۰/۰۶۴	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰/۰۶۳	۰	۰	۰	۰	۰/۰۶۴	۰/۰۶۴
R۱۱	۰	۰/۰۷۸	۰/۱۳۶	۰/۱۲۱	۰/۱۳۳	۰/۱۵۰	۰/۱۳۳	۰	۰/۰۸۳	۰/۰۸۳	۰	۰/۱۴۲	۰/۱۴۸	۰/۰۸۴	۰/۰۸۴
R۱۲	۰	۰/۰۶۹	۰/۱۲۰	۰/۱۳۴	۰/۱۱۸	۰/۱۲۱	۰/۱۲۵	۰	۰/۰۶۸	۰/۰۶۸	۰/۱۱۲	۰	۰/۱۲۷	۰/۰۷۰	۰/۰۷۱
R۱۳	۰	۰/۰۷۶	۰/۱۲۸	۰/۱۳۷	۰/۱۳۰	۰/۱۴۶	۰/۱۳۳	۰	۰/۰۷۵	۰/۰۷۳	۰/۱۲۱	۰/۱۳۰	۰	۰/۰۷۷	۰/۰۷۷
R۱۴	۰	۰/۱۰۲	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰/۱۰۶	۰/۱۰۷	۰	۰	۰	۰	۰/۱۰۸
R۱۵	۰	۰/۰۸۷	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰/۰۹۱	۰/۰۹۱	۰	۰	۰	۰/۰۹۳	۰

بعد از تعیین وزن هر یک از سازه‌ها و شاخص‌ها نسبت به یکدیگر، باید برای تعیین رتبه هر سازه و شاخص در الگوی نهایی وزن‌های نهایی سازه‌ها و شاخص‌ها محاسبه شود. جدول ۱۴ این وزن‌ها را نشان می‌دهد. طبق اطلاعات بخش الف این جدول، وزن‌های هر سه سازه کلی با یکدیگر برابر است؛ بدین معنی که هیچ یک از سازه‌ها از دیگری برتری ندارد. همچنین، به طور خلاصه نتایج تحلیل شبکه‌ای ارائه شده در بخش ب جدول ۱۴ نشان می‌دهد که از دیدگاه خبرگان این مطالعه شاخص «خودآگاهی» مهم‌ترین شاخص در میان شاخص‌های سازه رفتاری می‌باشد. همچنین، که شاخص «خودکارآمدی» در رتبه دوم و شاخص «قدرت استدلال و تحلیل» در رتبه سوم قرار دارد. از آن طرف سه شاخص «مشورت در کار»، «اعتقادات و باورهای مذهبی» و «روابط عمومی قوی» با کمترین میزان وزن به ترتیب در سه رتبه آخر قرار دارند. بنابراین، مشخص است که خبرگان اهمیت زیادی برای آنها قائل نیستند. در خصوص سازه محیطی نیز اطلاعات بخش پ جدول ۱۴ نشان می‌دهد که از دیدگاه خبرگان، شاخص «فرهنگ پاسخگویی در دستگاه مورد رسیدگی» مهم‌ترین شاخص در میان شاخص‌های این سازه بود و پس از آن شاخص «تنش‌های موجود در دستگاه مورد رسیدگی» در رتبه دوم و شاخص «باورها و ارزش‌های موجود (اخلاقی، عرفی، فرهنگی و اجتماعی) در دستگاه‌های دولتی» در رتبه سوم قرار گرفت. همچنین سه شاخص «منافع عمومی»، «اهداف حسابرسی در رسیدگی‌ها» و «تعداد همکاران حسابرسی در رسیدگی‌ها» با کمترین میزان وزن به ترتیب در سه رتبه آخر قرار گرفتند. در نهایت، بخش ت جدول ۱۴ حاکی از آن است که در خصوص سازه وظیفه‌ای از دیدگاه خبرگان، شاخص «فرهنگ پاسخگویی در دستگاه مورد رسیدگی» مهم‌ترین شاخص است و پس از آن شاخص «تنش‌های موجود در دستگاه مورد رسیدگی» در رتبه دوم و شاخص «باورها و ارزش‌های موجود (اخلاقی، عرفی، فرهنگی و اجتماعی) در دستگاه‌های دولتی» در رتبه سوم قرار می‌گیرد. همچنین سه شاخص «منافع عمومی»، «اهداف حسابرسی در رسیدگی‌ها» و «تعداد همکاران حسابرسی در رسیدگی‌ها» با کمترین میزان وزن به ترتیب در سه رتبه آخر قرار گرفتند.

جدول ۱۴: وزن‌های نهایی سازه‌ها و شاخص‌ها

رتبه در کل	رتبه در عامل	وزن‌های نهایی در کل (W _{۲۲} *W _{۲۱})	وزن‌های نهایی در عامل (W _{۲۱})	سازه یا شاخص
بخش الف: وزن‌های نهایی سازه‌های کلی				
۱	۳	۰/۳۳۴	۰/۳۳۲	سازه رفتاری
۲	۱	۰/۳۳۳	۰/۳۳۵	سازه محیطی
۲	۲	۰/۳۳۳	۰/۳۳۳	سازه وظیفه‌ای
بخش ب: وزن‌های نهایی شاخص‌های سازه رفتاری				
۲	۸	۰/۱۳۷	۰/۰۶۲	خودکارآمدی
۱۴	۱۰	۰/۰۱۸	۰/۰۵۹	اعتقادات و باورهای مذهبی
۹	۱۴	۰/۰۶۸	۰/۰۵۳	تمایل به کار گروهی
۵	۳	۰/۰۸۶	۰/۰۸۱	محافظه کاری حسابرسان
۸	۶	۰/۰۶۹	۰/۰۶۵	نگرانی از پاسخ‌گویی در برابر نمایندگان مجلس و مافوق
۱۰	۱۳	۰/۰۵۸	۰/۰۵۴	سوگیری تأییدی
۷	۹	۰/۰۷۰	۰/۰۶۱	بیش واکنشی
۱	۱۲	۰/۱۴۱	۰/۰۵۶	خودآگاهی
۱۵	۱۵	۰/۰۱۷	۰/۰۵۳	روابط عمومی قوی
۱۳	۱۱	۰/۰۱۸	۰/۰۵۹	مشورت در کار
۳	۴	۰/۰۹۱	۰/۰۷۶	قدرت استدلال و تحلیل
۶	۷	۰/۰۸۰	۰/۰۶۴	احساسات حسابرسان
۴	۵	۰/۰۸۷	۰/۰۷۰	سوگیری در دسترس بودن
۱۱	۱	۰/۰۲۷	۰/۰۹۷	تعهد حرفه‌ای
۱۲	۲	۰/۰۲۴	۰/۰۸۳	تعهد اخلاقی در برابر عموم مردم
بخش پ: وزن‌های نهایی شاخص‌های سازه محیطی				
۱۴	۱۳	۰/۰۴۸	۰/۰۴۸	محدودیت زمانی و فشار کاری
۱۵	۱۵	۰/۰۴۳	۰/۰۴۳	دوره تصدی حسابرسان در دستگاه‌های مورد رسیدگی
۱۷	۱۷	۰/۰۴۲	۰/۰۴۱	منافع عمومی
۱۲	۱۲	۰/۰۴۸	۰/۰۴۸	دانش و یادگیری مستمر
۱۰	۱۰	۰/۰۵۰	۰/۰۵۰	تخصیص حسابرسان در دستگاه‌های مورد رسیدگی

۴	۳	۰/۰۶۸	۰/۰۶۹	فرهنگ سازمانی موجود در دیوان محاسبات کشور
۹	۹	۰/۰۵۰	۰/۰۵۰۴	تجربه و سابقه کاری حسابرس در بخش دولتی
۱۳	۱۴	۰/۰۴۸	۰/۰۴۸	تشویق و پاداش
۱۹	۱۹	۰/۰۴۰	۰/۰۳۹	تعداد همکاران حسابرس در رسیدگی‌ها
۲	۱	۰/۰۷۴	۰/۰۷۶	تنش‌های موجود در دستگاه‌های مورد رسیدگی
۵	۴	۰/۰۶۰	۰/۰۶۰	تنش‌های موجود در دیوان محاسبات کشور
۱۸	۱۸	۰/۰۴۱	۰/۰۴۰	اهداف حسابرسی در رسیدگی‌ها
۳	۲	۰/۰۶۸	۰/۰۷۰	باورها و ارزش‌های موجود (اخلاقی، عرفی، فرهنگی و اجتماعی) در دستگاه‌های دولتی
۱۶	۱۶	۰/۰۴۳	۰/۰۴۲	تقلب و فسادهای مالی شناسایی شده در گذشته در دستگاه مورد رسیدگی
۷	۷	۰/۰۵۴	۰/۰۵۴	نظارت بر کار حسابرس توسط مافوق
۱۱	۱۱	۰/۰۴۹	۰/۰۴۹	سوابق آموزش و حرفه ای حسابرس
۶	۶	۰/۰۵۴	۰/۰۵۴	سطح درآمد حسابرسان دولتی
۸	۸	۰/۰۵۲	۰/۰۵۲	فرهنگ پاسخ‌گویی در کشور
۱	۵	۰/۰۵۹	۰/۰۶۰	فرهنگ پاسخ‌گویی در دستگاه مورد رسیدگی
بخش ت: وزن‌های نهایی شاخص‌های سازه وظیفه‌ای				
۷	۴	۰/۰۵۰	۰/۰۷۳	استقلال مالی حسابرس از دستگاه مورد رسیدگی و دولت
۹	۸	۰/۰۴۳	۰/۰۶۱	استقلال قانونی حسابرس از دستگاه مورد رسیدگی و دولت
۶	۶	۰/۰۵۱	۰/۰۶۳	استقلال سیاسی حسابرس از دستگاه مورد رسیدگی و دولت
۱۰	۱۲	۰/۰۳۷	۰/۰۴۷	استقلال سازمانی حسابرس
۱۵	۱۰	۰/۰۱۴	۰/۰۵۰	پایبندی به اصول و قواعد حاکم بر حرفه حسابرسی
۱۷	۵	۰	۰/۰۷۲	کنترل‌های داخلی دستگاه مورد رسیدگی

۳	۱	۰/۱۰۴	۰/۱۰۰	قوانین و مقررات حاکم بر دستگاه دولتی
۱	۲	۰/۰۸۷	۰/۰۸۸	قوانین و مقررات حاکم بر دیوان محاسبات کشور
۴	۳	۰/۰۷۰	۰/۰۷۵	ساختار اداره دستگاه دولتی
۲	۷	۰/۲۵۶	۰/۰۶۲	شناخت فعالیت دستگاه مورد رسیدگی
۱۱	۱۳	۰/۰۲۸	۰/۰۴۲	استفاده از ابزارها و تکنیک‌های نوین
۱۴	۱۴	۰/۰۱۶	۰/۰۴۱	تخصص حسابرس در امور مرتبط با بودجه
۱۳	۱۱	۰/۰۲۵	۰/۰۴۸	تخصص حسابرس در زمینه فعالیت دستگاه مورد رسیدگی
۸	۱۶	۰/۰۴۹	۰/۰۴۱	نمونه‌گیری در رسیدگی‌ها
۵	۱۵	۰/۰۵۶	۰/۰۴۱	اهمیت ارقام رسیدگی شده در رسیدگی‌ها
۱۶	۹	۰/۰۱۴	۰/۰۵۰	پایبندی به اصول اخلاقی
۱۲	۱۷	۰/۰۲۶	۰/۰۳۸	رازداری

بحث و نتیجه‌گیری

علی‌رغم اهمیت قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابرسی بخش عمومی، این موضوع هنوز به‌عنوان یکی از مسائل حل‌نشده در بحث حسابرسی بخش عمومی مطرح است. این موضوع در بخش عمومی به دلیل محدودیت‌ها و قوانین خاص بودجه‌ای نقش و اهمیت بیشتری نسبت به بخش خصوصی دارد. همین مسأله باعث شد تا مطالعه حاضر به ارائه مدلی برای قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان دیوان محاسبات کشور در خصوص ادای مسئولیت پاسخگویی واحدها بخش عمومی بپردازد.

یکی از پرسش‌ها پژوهش حاضر این بود که اجزای (ابعاد، مولفه‌ها و شاخص‌ها) الگوی ارزیابی مسئولیت پاسخگویی دستگاه‌های بخش عمومی از نگاه نقش حسابرسان دیوان محاسبات کشور چیست؟ با استفاده از تحلیل محتوا سه سازه کلی (سازه‌های رفتاری، محیطی و وظیفه‌ای) و تعداد ۷۴ شاخص (۲۵ شاخص مربوط به سازه رفتاری، ۲۵ شاخص مربوط به سازه محیطی و ۲۴ شاخص مربوط به سازه وظیفه‌ای) شناسایی شد. در ادامه، شواهد تکنیک غربالگری فازی نشان داد که تنها ۵۱ شاخص (۱۵ شاخص مربوط به سازه رفتاری، ۱۹ شاخص مربوط به سازه محیطی و ۱۷ شاخص مربوط به سازه وظیفه‌ای) مورد تأیید قرار می‌گیرد. این نتایج نشان می‌دهد که علی‌رغم این که برخی از شاخص‌های معرفی شده در پژوهش‌های پیشین به‌عنوان عوامل موثر

بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان بخش عمومی، اما از دیدگاه خبرگان این پژوهش از اهمیت چندانی برای قرار گرفتن در مدل عوامل اثرگذار بر قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان دیوان محاسبات کشور در راستای ادای مسئولیت پاسخگویی برخوردار نبودند. این شاخص‌ها در خصوص سازه رفتاری عبارتند از «تردید حرفه‌ای حسابرس»، «ترس از مجازات»، «رابطه‌مداری»، «سوگیری پیامد»، «تمایلات ناخودآگاه خدمت به خود»، «نگرانی از پاسخ‌گویی در برابر افکار عمومی مردم»، «نگرانی از پاسخ‌گویی در برابر مسئولان عالی‌رتبه دولتی»، «سودمندگرایی حسابرس»، «جمع‌گرایی» و «دیرپذیری». همچنین، در خصوص سازه محیطی نیز می‌توان به شاخص‌های «نگرش سیاسی: حزب حاکم بر مجلس»، «نگرش سیاسی: حزب حاکم بر مجلس»، «نگرش سیاسی: همسویی حزبی دولت و مجلس»، «جنسیت حسابرس»، «تنش‌های سیاسی موجود در کشور»، «برگزاری انتخابات ریاست جمهوری و مجلس در دوره مورد رسیدگی» اشاره کرد که از دیدگاه خبرگان چندان بااهمیت نبودند. افزون‌بر این، از بعد سازه وظیفه‌ای نیز خبرگان اعلام کردند که شاخص‌های «استانداردها، آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌های موجود در خصوص شیوه رسیدگی‌ها»، «توجه به اصول پاسخگویی عمومی دولت»، «برنامه‌های ضدفساد قوه قضاییه»، «برنامه‌های ضدفساد مجلس شورای اسلامی»، «ارتباط واحد مورد رسیدگی با اشخاص وابسته»، «موضوع رسیدگی» و «پیشنهاد هدایا و برخورد غیرمتعارف از سوی مسئولان واحدهای دولتی» فاقد اهمیت لازم برای قرار گرفتن در مدل عوامل اثرگذار بر قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان دیوان محاسبات کشور در راستای ادای مسئولیت پاسخگویی بودند.

سؤال دیگر این پژوهش این بود که سطوح روابط اجزاء شناسایی شده چگونه است؟ برای پاسخ به این پرسش، از معادلات ساختاری-تفسیری استفاده شد. نتایج این بخش نشان داد که هر یک از سازه‌های محیطی، رفتاری و وظیفه‌ای در مدل قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان دیوان محاسبات کشور در خصوص ادای مسئولیت پاسخگویی واحدهای بخش عمومی در یک سطح هستند و هیچ‌کدام بر دیگری ارجحیت یا برتری ندارد و به عبارتی هیچ‌کدام پیش‌نیاز و زیربنای سازه‌های دیگر نیست. این در حالی است که شواهد این پژوهش نشان داد که این سازه‌ها دارای ارتباط‌های متقابل می‌باشند و بر یکدیگر اثر می‌گذارند. نتایج مربوط به سطح‌بندی شاخص‌های سازه رفتاری، محیطی و وظیفه‌ای نشان داد که این شاخص‌ها، به ترتیب، در چهار، یک و پنج سطح قرار می‌گیرند. در اصل، با کنترل شاخص‌های هر یک از این سطوح می‌توان بر شاخص‌های سطوح قبل‌تر از آن اثر گذاشت. به بیان دقیق‌تر، شاخص‌هایی که در سطح اول قرار می‌گیرند، بیشترین تأثیرپذیری را از دیگر شاخص‌ها دارند و شاخص‌های سطح دوم نسبت به شاخص‌های سطح سوم به بعد تأثیر بیشتری از شاخص‌های دیگر می‌پذیرند. با کنترل این عوامل و شاخص‌ها، حسابرسان دیوان محاسبات کشور می‌توانند در راستای فلسفه وجودی حسابرسی بخش عمومی عمل کنند تا با افزایش توان خود در فرآیند قضاوت و تصمیم‌گیری از هر گونه انحراف در قضاوت حرفه‌ای خود که از رفتار نشأت می‌گیرد، جلوگیری نمایند و حافظ بیت‌المال و منافع عموم مردم باشند. لازم به ذکر است که از آن‌جا که پژوهش حاضر به صورت طراحی الگو و

شناسایی سازه‌های موثر بر قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان دیوان محاسبات کشور با بکارگیری فن‌های غربالگری فازی و معادلات ساختاری - تفسیری انجام شده است، امکان مقایسه با نتایج پژوهش‌های مشابه وجود نداشت. با این حال، کلیات یافته‌های این پژوهش با پیشینه‌های ارائه شده در بخش‌های قبل همسو است.

یکی دیگر از سؤال‌های این پژوهش این بود که میزان اهمیت و اولویت اجزای شناسایی شده چگونه است؟ جهت پاسخ به این سؤال پژوهش از روش تحلیل شبکه‌ای (FANP) جهت رتبه‌بندی شاخص‌های مربوط به هر یک از سازه‌ها استفاده شد. نتایج بدست آمده نشان می‌دهد سازه‌های محیطی، وظیفه‌ای و رفتاری به یک اندازه بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان دیوان محاسبات کشور تأثیر داشته و هیچ یک اولویت بیشتری ندارند این یافته با مطالعات پیشین همچون بونر (۱۹۹۰) و مالا و چاند (۲۰۱۵) در بخش خصوصی همسو است. همچنین، نتایج در مورد شاخص‌های سازه رفتاری حاکی از آن است که از دیدگاه خبرگان شاخص «خودآگاهی» مهم‌ترین شاخص در میان سایر شاخص‌های سازه رفتاری می‌باشد. علاوه بر این، شاخص «خودکارآمدی» در رتبه دوم و شاخص «قدرت استدلال و تحلیل» در رتبه سوم قرار می‌گیرد. از سوی دیگر، سه شاخص «مشورت در کار»، «اعتقادات و باورهای مذهبی» و «روابط عمومی قوی» با کمترین میزان وزن به ترتیب در سه رتبه آخر قرار دارند. بنابراین، مشخص است که خبرگان اهمیت زیادی برای آنها قائل نیستند. همچنین، نتایج مرتبط با تحلیل شبکه‌ای (FANP) جهت رتبه‌بندی شاخص‌های مربوط به سازه محیطی نیز نشان داد که از دیدگاه خبرگان، شاخص «فرهنگ پاسخگویی در دستگاه مورد رسیدگی» مهم‌ترین شاخص در میان شاخص‌های سازه محیطی می‌باشد و پس از آن شاخص «تنش‌های موجود در دستگاه مورد رسیدگی» در رتبه دوم و شاخص «باورها و ارزش‌های موجود (اخلاقی، عرفی، فرهنگی و اجتماعی) در دستگاه‌های دولتی» در رتبه سوم قرار دارد. همچنین، سه شاخص «منافع عمومی»، «اهداف حسابرسی در رسیدگی‌ها» و «تعداد همکاران حسابرسان در رسیدگی‌ها» با کمترین میزان وزن به ترتیب در سه رتبه آخر قرار دارند. افزون بر این، نتایج مرتبط با تحلیل شبکه‌ای (FANP) جهت رتبه‌بندی شاخص‌های مربوط به سازه وظیفه‌ای حاکی از آن است که از دیدگاه خبرگان، شاخص «قوانین و مقررات حاکم بر دیوان محاسبات کشور» مهم‌ترین شاخص در میان شاخص‌های سازه وظیفه‌ای است و پس از آن شاخص «شناخت فعالیت دستگاه مورد رسیدگی» در رتبه دوم و شاخص «قوانین و مقررات حاکم بر دستگاه دولتی» در رتبه سوم قرار گرفته‌اند. همچنین سه شاخص «پایبندی به اصول و قواعد حاکم بر حرفه حسابرسی»، «پایبندی به اصول اخلاقی» و «کنترل‌های داخلی دستگاه مورد رسیدگی» با کمترین میزان وزن به ترتیب در سه رتبه آخر قرار دارند.

اهمیت پژوهش حاضر این است که با استفاده از رویکرد مدل‌سازی ساختاری - تفسیری، چارچوبی جامع در خصوص قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان بخش عمومی در اختیار گروه‌های مختلف تصمیم‌گیرنده و فعال در حوزه حسابرسی بخش عمومی قرار می‌دهد. به‌طور کلی،

حسابرسان دیوان محاسبات کشور با تصمیم‌گیری و قضاوت حرفه‌ای بهتر می‌توانند اعتماد مردم نسبت به اطلاعات ارائه شده از سوی دولت و دستگاه‌های دولتی را افزایش دهند و از این طریق تصمیم‌گیری‌های گروه‌های مختلف استفاده‌کننده (از قبیل نمایندگان مجلس و مردم) را به‌گونه مثبت تحت‌الشعاع خود قرار دهند. همچنین، حسابرسان دیوان محاسبات کشور نیز با شناخت بهتر سازه‌ها و شاخص‌های اثرگذار بر تصمیم‌گیری و قضاوت حرفه‌ای خود در بخش دولتی، می‌توانند با دقت بالاتری وظایف و کارهای خود را انجام داده و نگرانی کمتری نسبت به پیامدهای تصمیمات خود داشته باشند.

با توجه به نتایج بدست آمده از این پژوهش مبنی بر این که سازه‌های اثرگذار بر قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان دیوان محاسبات کشور در راستای ادای مسئولیت پاسخگویی عبارتند از سازه‌های رفتاری، محیطی و وظیفه‌ای، به مسئولان دیوان محاسبات کشور پیشنهاد می‌شود که با در نظر گرفتن این سازه‌ها سعی بر آن کنند تا عملکرد حسابرسان آن دیوان را در مورد قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری بهبود بخشند. آنها برای این کار می‌توانند به شاخص‌های نهایی شناسایی شده در این پژوهش توجه ویژه داشته باشند. همچنین، حسابرسان دیوان محاسبات کشور، خود می‌توانند با علم به این که سازه‌ها و شاخص‌های اثرگذار و مهم‌تر در خصوص اثرگذاری بر قضاوت و تصمیم‌گیری آنان در رسیدگی به اطلاعات و گزارش‌های واحدهای بخش عمومی در راستای ادای مسئولیت پاسخگویی کدام موارد هستند، نسبت به آنها شناخت کافی کسب کنند و با تقویت این موارد، قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری خود را بهبود بخشند. این سازه‌ها و شاخص‌های مهم در این پژوهش حاضر مشخص شده‌اند. افزون بر این، با توجه به نتایج پژوهش پیشنهاد می‌شود که مسئولان دیوان محاسبات کشور و سایر نهاد‌های قانون‌گذار در حرفه حسابرسی بخش عمومی و همین‌طور حسابرسان دیوان به هر سه سازه محیطی، وظیفه‌ای و رفتاری به یک اندازه توجه کنند؛ چرا که این سازه‌ها هر سه به یک اندازه بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان دیوان محاسبات کشور تأثیر گذارند و هیچ یک نسبت به دیگری اولویت بیشتری ندارد. با این حال، در خصوص توجه به شاخص‌های تعیین شده از هر سازه، می‌توانند اولویت‌های خود را بر اساس شاخص‌های مهم‌تر تعیین شده در این پژوهش تعیین کنند. در نهایت، به پژوهشگران آتی پیشنهاد می‌شود که به بررسی نقش استفاده از حسابرسی داخلی در واحدهای بخش عمومی در خصوص ادای مسئولیت پاسخگویی عمومی دولت بپردازند. همچنین، آنان می‌توانند در مطالعه‌ای به شناسایی سازه‌ها و شاخص‌های اثرگذار بر قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان دیوان محاسبات کشور در راستای ادای مسئولیت پاسخگویی عمومی با در نظر گرفتن تیپ‌های شخصیتی حسابرسان بپردازند و نتایج آن را با یافته‌های پژوهش حاضر مقایسه کنند.

فهرست منابع

- ابراهیمی، ابراهیم؛ اسماعیل‌زاده، حجت (۱۳۹۴). سوگیری‌های شناختی در قضاوت حرفه‌ای حسابرسی.

مطالعات حسابداری و حسابرسی، ۱۳ (۱)، ص.ص. ۷۴-۸۷.

- Ebrahim, E., Esmailzadeh, H. (2015). Cognitive Biases in Audit Professional Judgment. *Journal of Accounting and Auditing Studies*, 13(1), pp. 74-87. (In Persian)
- احمدی، نسیمه (۱۳۸۸). معرفی و نقد روش دلفی. فصلنامه علوم اجتماعی، ۲۲، ص.ص. ۱۰۰-۱۰۸.

Ahmadi, N. (2009). Introduction and critique of Delphi method. *Social Sciences*, 22, pp. 100-108. (In Persian)

 - آذر، عادل؛ حبشی، نعمت (۱۳۹۶). ارائه الگوی مؤثر برای حسابرسی بخش عمومی دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران. دانش حسابرسی، ۱۷(۶۶)، ص.ص. ۵-۳۹.

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. *Journal of Audit Science*, 17(66), pp. 5-39. (In Persian)

 - باباجانی، جعفر (۱۳۹۰). بررسی تطبیقی فرآز و فرود ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی از طریق گزارشگری مالی بخش عمومی در سده گذشته. دانش حسابرسی، ۱۱(۴۴)، ص.ص. ۳۷-۷۲.

Babajani, J. (2011). Comparative study of the ups and downs of performance and evaluation of financial accountability through public sector financial reporting in the last century. *Journal of Audit Science*, 11(44), pp. 37-72. (In Persian)

 - باباجانی، جعفر؛ حیدریان، ناصر (۱۳۹۴). ارزیابی سازگاری چارچوب نظری، اصول حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها، با ویژگی‌های محیطی فعالیت‌های شهرداری‌ها از منظر کارشناسان مالی. پژوهش‌های حسابداری مالی، ۷(۲)، ص.ص. ۵۳-۷۲.

Babajani, J., & Heydarian, N. (2015). Assessing the Compatibility of the Content of the Theoretical Framework, Accounting Principles and Financial Reporting in Municipalities with Environmental Characteristics of Municipal Activities from the View of Financial Experts. *Journal of Financial Accounting Research*, 7(2), pp. 53-72. (In Persian)

 - برزیده، فرخ؛ باباجانی، جعفر؛ عبدالهی، احمد (۱۳۹۷). طراحی الگوی هویت در قضاوت حسابرسی با رویکرد مبتنی بر نظریه داده بنیاد. دانش حسابرسی، ۱۷(۷۱)، ص.ص. ۵-۳۶.

Barzideh, F., Babajani, J., & Abdollahi, A. (2018). Designing an identity model in auditing judgment with an approach based on data theory. *Journal of Audit Science*, 18(71), pp. 5-36. (In Persian)

 - حبشی، نعمت (۱۳۹۴). مطالعه نحوه ارزیابی عملکرد دیوان محاسبات کشور (مؤسسات عالی حسابرسی) دوازده کشور توسعه یافته و در حال توسعه در مقایسه با کشور جمهوری اسلامی ایران. دانش حسابرسی، ۱۴(۵۹)، ص.ص. ۱۴۷-۱۷۴.

Habashi, N. (2015). Study of how to evaluate the performance of the Court of Audit (Higher Auditing Institutions) of twelve developed and developing countries in comparison with the Islamic Republic of Iran. *Journal of Audit Science*, 14(59), pp. 147-174. (In Persian)

 - حساس‌یگانه، یحیی. و مقصودی، امید. (۱۳۹۰). ارزش‌های اخلاقی در قضاوت حرفه‌ای حسابرسان. فصلنامه اخلاق در علوم فناوری، ۱، ص.ص. ۶۲-۷۳.

Hasasyegane, Y., Magsoudi, O. (2011). Ethics in professional auditor judgments. *Ethics in science and Technology*, 6 (1), pp. 63-74. (In Persian)

 - رحیمیان، نظام‌الدین (۱۳۸۴). قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابرسی. حسابدار رسمی، شماره ویژه (دی‌ماه)، ص.ص. ۱۰۳-۱۲۰.

Rahimian, N. (2005). Judgment and decision making in auditing. *Certified Public Accountant, Special Issue*, pp. 103-120. (In Persian)

 - رؤیایی، رمضانعلی، یعقوب‌نژاد، احمد. و آذین‌فر، کاوه. (۱۳۹۳). ارتباط بین تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۲۲، ص.ص. ۶۷-۹۵.

Royaiee, R., Yaghobnejad, A., Azinfar, K. (2014). The relationship between professional skepticism and the professional judgment of independent auditors. *The Financial accounting and auditing researches*, 22, pp. 67-95. (In Persian)

- مجبوری یزدی، هدی؛ محمدی، شعبان؛ طالبی نجف آبادی، عبدالحسین؛ کمالی کرمانی، نرجس (۱۳۹۷). بررسی نقش تعدیل‌کنندگی حسابرسی عملکرد در تأثیر حسابداری تعهدی بر حسابداری بخش عمومی با استفاده از معادلات ساختاری. حسابداری دولتی، ۴(۲)، ص.ص. ۱۳۵-۱۵۴.
- Majbouri Yazdi, H., Mohammadi, S., Talebi Najaf Abadi, A., & Kamali Kermani, N. (2018). Investigate the Moderating Role of Performance Audit on Impact Accrual Accounting on Public Sector Accounting Using Structural Equation. *Governmental Accounting*, 4(2), pp. 135-154. (In Persian)
- مشایخی، بیتا، و اسکندری، قربان. (۱۳۹۶). بررسی رابطه مؤلفه‌های هوش هیجانی و قضاوت حسابرس. دانش حسابرسی، ۱۷(۶۶)، ص.ص. ۶۱-۸۰.
- Mashayekhi, B., Eskandari, G. (2017). Investigating the relationship between emotional intelligence components and auditor judgment. *Journal of Audit Science*, 17(66), pp. 61-80. (In Persian)
- میرمحمدی، سیدمحمد؛ هادونی‌نیا، عباس (۱۳۸۷). مدل‌های رفتاری در تصمیم‌گیری فردی. پیام مدیریت، ۲۸، ص.ص. ۲۹-۴۷.
- Mirmohammadi, S.M., & HadouniNia, A. (2008). Behavioral models in individual decision making. *Management message*, 28, 29-47. (In Persian)
- Abdel-khalik, A.R., 1993. Why Do Private Companies Demand Auditing? A Case for Organizational Loss of Control. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 8(1), pp.31-52.
- Abdolmohammadi, M. and A. Wright (1987). An Examination of the Effects of Experience and Task Complexity on Audit Judgments, *The Accounting Review*, 62, PP. 1-13.
- Ashton, R. H., & Ashton, A. H. (1995). Judgment and decision-making research in accounting and auditing. Cambridge University Press, New York.
- Babcock, L. and G. Loewenstein (1997). Explaining Bargaining Impasse: The Role of Self Serving Biases, *Journal of Economic Perspectives*, 11, PP. 109-126.
- Bowerman, M. 1994. The National Audit Office and the Audit Commission: Cooperation in the areas where their VFM responsibilities interface. *Financial Accountability and Management in Governments, Public Services and Charities* 10 (1): 47-63.
- Butt, J. L., & Campbell, T. I. (1989). The effects of information order and hypothesistesting strategies on auditors' judgments. *Accounting, Organizations and Society*, 14, pp. 471-479.
- Buttery, R., C. Hurford, and R. K. Simpson. 1993. *Audit in the Public Sector*. 2nd edition. Hemel Hempstead, U.K.: ICSA Publishing.
- Chow, C.W., 1982. The demand for external auditing: size, debt and ownership influences. *Accounting Review*, 57(2), pp.272-291.
- Choy, A. and R. King (2005). An Experimental Investigation of Approaches to Audit Decision Making: An Evaluation Using Systems-Mediated Mental Models. *Contemporary Accounting Research*, 22, PP. 311-350.
- Cochrane, A. 1993. From financial control to strategic management: The changing faces of accountability in British local government. *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 6 (3): 30-51.
- Cohen, J., Krishnamoorthy, G. and A. M. Wright (2002). Corporate Governance and the Audit Process. *Contemporary Accounting Research*, 19, PP. 573-594.
- Eutsler, J., Norris, A. E. and G. M. Trompeter (2018) A Live Simulation-Based Investigation: Interactions with Clients and Their Effect on Audit Judgment and Professional Skepticism.
- Evans, J.H. & Patton, J.M., 1987. Signaling and Monitoring in Public-Sector Accounting. *Journal of Accounting Research*, 25(May), p.130. Available at:
- Ezzamel, M., and H. Willmott. 1993. Corporate governance and financial accountability:

Recent Reforms in the U.K. public sector. Accounting, Auditing and Accountability Journal 6 (3): 109–132.

- Gibbins, M. and R. J. Swieringa (1995). Twenty Years of Judgment Research in Accounting and Auditing, in: R. H. Ashton, A. H. Ashton, eds., Judgment and Decision-Making Research in Accounting and Auditing (Cambridge University Press, New York), PP. 131–249.
- Guthrie, J. 1993. Australian public business enterprises: Analysis of changing accounting, auditing and accountability regimes. Financial Accountability and Management in Governments, Public Services and Charities 9 (2): 101–114.
- Hay, D. and C. Cordery (2018). The value of public sector audit: Literature and history. Journal of Accounting Literature, Vol. 40, pp. 1-15.
- Herzlinger, R. E., and D. L. Nitterhouse. 1995. Accountability in Non Profit and Governmental Organizations: An Opportunity for Accounting Researchers and Educators. Proceedings of the 1995 AAA Annual Meeting, Orlando, FL, August.
- Houston, R. W. (1999). The Effects of Fee Pressure and Client Risks on Audit Seniors' Time Budget Decisions. Auditing: A Journal of Practice and Theory, 18, PP. 70–86.
- International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) (2004). Audit of international institutions Guidance for SAIs, ISSAI 5020.
- Jones, K., Krishnan, G. and K. Melendrez (2008). Do models of Discretionary Accruals Detect Actual Cases of Fraudulent and Restated Earnings? An Empirical Analysis, Contemporary Accounting Research, 25, PP. 499–531.
- KPMG (2012). Professional Judgment Framework: Understanding and Developing Professional Judgment in Auditing, Available at: www.kpmgfacultyportal.com.
- Lee, S-C., Su, J-M., Tsai, S-B., Lu, T-L. and Dong, W. (2016). A comprehensive survey of government auditors' self-efficacy and professional development for improving audit quality. SpringerPlus, Vol. 5, pp. 1-25.
- Lee, S-C., Su, J-M., Tsai, S-B., Lu, T-L. and W. Dong (2016). A comprehensive survey of government auditors' self-efficacy and professional development for improving audit quality. Springerplus, Vol. 5, No. 1.
- Libby, R. (1995). The role of Knowledge and Memory in Audit Judgment. In Cambridge Series on Judgment and Decision Making: Judgment and Decision-Making Research in Accounting and Auditing, eds. R. H. Ashton and A. H. Ashton, 176–206. New York: Cambridge University Press.
- Llewellyn, S. (1993). Linking costs with quality in health and social care: New challenges for management accounting. Financial Accountability and Management in Governments, Public Services and Charities 9 (3): 177–194.
- Llewellyn, S., and J. Grant. (1996). The impact of fundholding on primary health care: Accounts from Scottish GPs. Financial Accountability and Management in Governments, Public Services and Charities 12 (2): 125–140.
- Mala, R. and P. Chand (2015). Judgment and Decision-Making Research in Auditing and Accounting: Future Research Implications of Person, Task, and Environment Perspective. Accounting Perspectives, 14, PP. 1–50.
- Messier, W. F. Jr. (1995). Research in and Development of Audit-Decision Aids. In Cambridge Series on Judgment and Decision Making: Judgment and Decision-Making Research in Accounting and Auditing, eds. R. H. Ashton and A. H. Ashton, 207–28. New York: Cambridge University Press. Auditing (Cambridge University Press, New York), PP. 76–101.
- Moore, D.A., Tetlock, P.E., Tanlu, L. and M.H. Bazerman (2006). Conflicts of Interest and The Case of Auditor Independence: Moral Seduction and Strategic Issue Cycling. Academy of Management Review, 31, PP. 1-10.
- Nelson, M, W. (2010). A model and literature review of professional skepticism in auditing.

- Auditing: Journal of Practice & Theory, 28, pp. 1-34.
- Paino, H., Ismail, Z. and M. Smith (2014). Modelling Dysfunctional Behaviour: Individual Factors and thical Financial Decision, Procedia - Social and Behavioral Sciences, 145, PP. 116 – 128.
- Quadackers, L. (2009). Auditors' skeptical characteristics and their relationship to skeptical judgments and decisions. Dissertation Amsterdam, 10, pp. 50-70.
- Radcliffe, V.S. (2012) The Election of Auditors in Government: A Study of Politics and the Professional. Accounting and the Public Interest, Vol. 12, pp. 38-61.
- Schelker, M. (2012). Auditor expertise: Evidence from the public sector. Economics Letters, Vol. 116, pp. 432-435.
- Simon, A. A., Smith, J. L. and M. F. Zimelman (2018). The Influence of judgment Decomposition on Auditors' Fraud Risk Assessments: Some Trade-Offs. The Accounting Review, Vol. 93, No. 5, pp. 273-291.
- Trotman, K. T., Bauer, T. D. and K. A. Humphreys (2015). Group Judgment and Decision Making in Auditing: Past and uture e research, Accounting, Organizations and Society, 47, PP. 56-72.
- Tversky, A., & Kahneman, D. (1973). Availability: a heuristic for judging frequency and probability. Cognitive Psychology, 5, pp. 207-232.
- Tversky, A., and D. Kahneman (1974). Judgment Under Uncertainty: Heuristics and Biases, Science, 185, PP. 1124–1131.
- Wallace, W.A., (1980). The Economic Role of the Audit in Free and Regulated Markets, Touche Ross Foundation.
- Yamada, Y. (2007). Objectives of Financial Reporting and Their Problems in Government Accounting-Government Auditing Review VOL.14 (March, 2007) Zimmerman, J. L & Watts, R (1990) Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective. The Accounting Review, Jan 1990; 65 pg. 131.