



## عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی بخش عمومی در شرایط بحران

■ حسن چمک<sup>۱</sup>

■ مهرداد قنبری<sup>۲</sup>

■ بابک جمشیدی نوید<sup>۳</sup>

■ جواد مسعودی<sup>۴</sup>

### چکیده:

در شرایط بحران‌های اخیر همچون کوید ۱۹ و نوسانات اقتصادی (برای مثال تورم بالا)، شرایط حسابرسی تغییر پیدا کرده است و وظایف حسابرسان پیچیده‌تر شده است. از اینرو برای انجام یک حسابرسی با کیفیت باید به عوامل موجود توجه نمود. هدف از این پژوهش شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی بخش عمومی بر اساس مطالعه متون تخصصی و نظرخواهی از ۲۰ نفر از خبرگان حوزه حسابرسی بخش عمومی در شرایط بحران می‌باشد. برای بررسی پایایی مولفه‌ها از شاخص کاپا استفاده شد. در جهت کمی‌سازی عوامل شناسایی شده از محاسبات دلفی فازی در نرم‌افزار صفحه گسترده اکسل استفاده شد. یافته‌های پژوهش نشان داد که عوامل مرتبط با واحد مورد رسیدگی (واحد گزارشگر) با شش زیر مولفه، عوامل مرتبط با نهاد حسابرسی (دیوان محاسبات) با هشت زیر مولفه، عوامل مرتبط با حسابرسان با شش زیر مولفه و عوامل محیطی با هشت زیر مولفه بر کیفیت حسابرسی بخش عمومی در شرایط بحران مؤثرند. به کلیه دستگاه‌های اجرایی و نهادهای ناظر و سیاست‌گذاران پیشنهاد می‌شود تدابیری جدی در جهت افزایش پاسخگویی بخش عمومی و کیفیت حسابرسی در شرایط بحرانی همچون کوید ۱۹ و شرایط تورمی اتخاذ نمایند.

**کلمات کلیدی:** بخش عمومی، شرایط بحران، کیفیت حسابرسی

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران.

۲. استادیار، گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران. نویسنده مسئول، ایمیل: ghanbari@iauksh.ac.ir

۳. استادیار، گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران.

۴. استادیار، گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران.

## ۱. مقدمه

دنیای امروز در شرایط پر ریسکی قرار دارد و همواره بحران‌های مختلفی به وجود می‌آید که باید مورد توجه جدی قرار بگیرند. انجام پژوهش‌های کیفی در شرایط بحران‌های سلامت (مانند کوید ۱۹) و اقتصادی (مانند تورم بالا) سبب خواهد شد تا پیش زمینه‌هایی برای مقابله با شرایط مشابه ارائه گردد. بحران کوید ۱۹ و تورم بالایی که در سال‌های اخیر رخ داده‌اند، نمونه‌ای از شرایط بحرانی بود که مشکلاتی برای سازمان‌های مختلف ایجاد نمود (ممکن است مواردی شبیه آن رخ دهد). برای مثال شرایط تورمی سازمان‌ها را با مشکلات اقتصادی رو به رو خواهد نمود و سبب تغییر در شرایط مالی سازمان‌ها خواهد شد و قابلیت اتکای صورت‌های مالی آنها را کاهش می‌دهد. ویروس کوید ۱۹ هم به عنوان نمونه‌ای دیگر از شرایط بحرانی که از سال ۲۰۱۹ از چین شروع شد و سرتاسر دنیا را فراگرفت همه بازارهای جهانی را تحت تأثیر قرار داد و برخی از شاخص‌های اقتصادی جهانی را دچار تغییر نمود (اسمالس<sup>۱</sup>، ۲۰۲۱). این ویروس مشکلات اجتماعی، اقتصادی و سلامتی زیادی را ایجاد نمود. این ویروس تأثیرات اقتصادی و مالی زیادی را برای مشاغل مختلف و از جمله حسابرسی ایجاد نمود. با توجه به اینکه این ویروس بر اطمینان ذی‌نفعان از احتمال عملکرد نامناسب سازمان‌ها اثرگذار بود، لذا سبب ایجاد بحران اساسی و هزینه بالا برای سازمان‌ها اعم از دولتی و خصوصی شد (دانگ‌های<sup>۲</sup>، ۲۰۲۲؛ البیتار و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۲۱). کیفیت حسابرسی تا حدی کاهش یافت و سبب کاهش اطمینان اظهارنظر حسابرسان در شرایط بحرانی موجود شد (تاهیردستا<sup>۴</sup>، ۲۰۲۳؛ لenz و هان<sup>۵</sup>، ۲۰۱۵).

با کاهش اطمینان جامعه در خصوص کیفیت حسابرسی صورت‌های مالی در شرایط بحرانی این چینی در کشورهای کمتر توسعه یافته و یا در حال توسعه، اطمینان به کیفیت گزارشگری مالی نیز کاهش خواهد یافت و ریسک سازمان‌های دولتی و به تبع آن هزینه‌ها افزایش خواهد یافت (لان<sup>۶</sup> و همکاران، ۲۰۲۲؛ گرجد و همکاران<sup>۷</sup>، ۲۰۲۰). نتایج مختلفی در پژوهش‌های قبلی نشان داده که متغیرهای مختلف که معیار کیفیت حسابرسی اند در حسابرسی ممکن است تحت تأثیر ویروس کرونا قرار گرفته باشند (البیتار و همکاران، ۲۰۲۱). در کشور ما ویروس کوید ۱۹ بر فعالیت‌های مختلف بخش عمومی و به تبع آن نوع حسابرسی ناظران بخش عمومی تأثیرات زیادی گذاشته است، زیرا ویروس کرونا که یکی از بحران‌های بزرگ قرن اخیر بوده به شدت بر متغیرهای کلان دولتی اثرگذار بوده و تمامی فعالیت‌های مالی و غیرمالی دولت را تحت تأثیر قرار داده است و این تأثیرات در همه فعالیت‌ها و به خصوص حسابرسی باید مورد توجه قرار گیرد. کنسول گزارشگری مالی آمریکا بیان نموده که در هنگام حسابرسی در شرایط بحرانی همچون

1. Smals
2. Dang Huy
3. Albitar et al
4. Tahir Deŝta
5. Lenz and Hahn
6. Lan
7. Gerged et al

کوید ۱۹ و یا سایر بحران‌های اقتصادی باید تأثیر بحران مربوطه بر موارد ذیل در نظر گرفته شود: ارزیابی ریسک حسابرس و اینکه آیا نیازی به تجدیدنظر وجود دارد یا خیر.

چگونه حسابرسان شواهد مناسب و کافی را جمع‌آوری کنند، تشخیص اینکه رویکرد حسابرسی برنامه‌ریزی شده نیاز به تغییر دارد یا خیر. حسابرس باید قادر باشد شواهد لازم را جمع‌آوری کند تا بتواند اظهارنظر مناسبی را برای تعدیل گزارش خود ارائه نماید.

چگونه سرپرست حسابرسی برای بررسی کار حسابرسان رسیدگی‌کننده جهت برآورده نمودن الزامات در استانداردها شامل در نظر گرفتن اینکه آیا رویه‌های بدیل می‌توانند استفاده شوند پیشنهاداتی ارائه می‌کند.

ارزیابی حسابرس از تداوم فعالیت و چشم‌اندازهای یک سازمان مورد رسیدگی در خصوص عدم اطمینان در مورد اقتصاد جهانی و بررسی فوری برای تعدادی از شرکت‌ها چگونه افزایش می‌یابد.

کفایت افشای بیان شده توسط مدیریت در مورد تأثیرپذیری سازمان از کوید ۱۹، به‌گونه‌ای که استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی مطلع باشند و اینکه چشم‌اندازهای سازمان چقدر از کوید ۱۹ تأثیر می‌پذیرند و درجه عدم اطمینان به‌صورت مشخص بیان گردد.

نیاز حسابرس برای ارزیابی مجدد جنبه‌های کلیدی حسابرسی به‌عنوان یک نتیجه از شرایط به‌سرعت در حال تغییر، تشخیص اینکه این ارزیابی بر گزارش حسابرس تأثیرگذار است و اینکه نیاز به شواهد و اطلاعات بیشتری به‌وسیله مدیریت هست. با توجه به اینکه شرایط جاری بر حسابرسی اثرگذار است به‌صورت کامل در گزارش حسابرسی بیان گردد. این شرایط به‌عنوان یک موضوع کلیدی حسابرسی باید بیان گردد.

موارد فوق نشان‌دهنده تأثیر شرایط بحران بر کیفیت حسابرسی است (البیتار و همکاران، ۲۰۲۱)، که سبب طرح مسئله بررسی عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی در بخش عمومی در شرایط بحرانی شد که نرخ تورم روندی افزایشی دارد و شرایط کرونایی هنوز از بین نرفته است. اهمیت بررسی مسئله پژوهش حاضر از این موضوع نشأت می‌گیرد که اقتصاد ایران یک اقتصاد دولتی است و هر ساله مبالغ بسیار کلانی به دستگاه‌های اجرایی اختصاص یافته و در قالب بودجه‌های سنواتی به مصرف می‌رسد. با بررسی مبالغ قوانین بودجه سنواتی مشخص می‌شود که حجم بودجه سازمان‌ها و نهادهای دولتی به خصوص در بخش هزینه‌های جاری در حال رشد است. در اختیار داشتن حجم وسیع منابع اقتصادی و احتمال عدم استفاده بهینه از منابع و امکانات، عدم کارایی و اثربخشی در مصرف و خرج کرد وجوه عمومی و عدم کشف این موارد توسط دستگاه‌های نظارتی همچون دیوان محاسبات کشور و سازمان بازرسی و وزارت امور اقتصادی و دارایی خطراتی هستند که همواره سازمان‌های عمومی با آن مواجه بوده‌اند. فرآیند کنترل و بهبود کیفیت حسابرسی یکی از بااهمیت‌ترین جریان‌های است که هر سازمان برای تضمین بقاء و اطلاع از چگونگی عملکرد و اجرای برنامه‌های خود به آن نیازمند است (حضور و

همکاران، ۱۳۹۴). تاهیردستا (۲۰۲۳) و دی فاند و ژانگ<sup>۱</sup> (۲۰۱۴) معتقدند که هرچقدر کیفیت حسابداری بالاتر باشد اطمینان در مورد کیفیت گزارشگری مالی نیز بالاتر می‌رود. تعریف کیفیت حسابداری از دیدگاه ذی‌نفعان مختلف شامل واحد مورد رسیدگی، حساب‌رسان، قانون‌گذاران و ذی‌نفعان درگیر در فرآیند گزارشگری مالی ممکن است تغییر کند. دیدگاه‌های مختلف بر نوع شاخص‌های کیفیت حسابداری اثرگذار است (آیدا و همکاران، ۲۰۱۹). کیفیت حسابداری در پژوهش‌های قبلی و قوانین و استانداردهای حسابداری مورد توجه زیادی قرار گرفته است. کیفیت حسابداری بخش عمومی به دلیل تفاوت‌هایی که در استانداردها و قوانین بخش عمومی وجود دارد با بخش خصوصی متفاوت است. مهم‌ترین تفاوت به هدف دو بخش عمومی و خصوصی اشاره دارد. با توجه به اینکه هدف اصلی بخش عمومی کسب سود نیست، لذا نوع حسابداری این دو نیز متفاوت خواهد بود. نبود وجود رقابت در حسابداری بخش عمومی سبب ایجاد انحصار حسابداری در دست گروه خاصی خواهد شد (آیدا و همکاران، ۲۰۱۹).

علاوه بر همه این موارد شرایط کشور در حال حاضر با توجه به شرایط بحران‌هایی همچون کوید ۱۹ و تحریم‌های اقتصادی و روند تورمی بالا تغییرات زیادی نموده است و این موضوع بر فعالیت دستگاه‌های اجرایی و نوع حسابداری حساب‌رسان اثرگذار بوده است که همه این‌ها لزوم بررسی پژوهش حاضر در بخش عمومی را نشان می‌دهد. همانگونه که در بخش پیشینه پژوهش اشاره خواهد شد، پژوهش‌های قبلی داخلی و خارجی موضوع کیفیت حسابداری را عمدتاً در بخش خصوصی بررسی نموده‌اند (صالحی<sup>۲</sup> و همکاران، ۲۰۲۲؛ الفرزا<sup>۳</sup> و همکاران، ۲۰۲۱، البیتار و همکاران، ۲۰۲۱؛ رمجانی و الیادا<sup>۴</sup>، ۲۰۲۰؛ جعفری و همکاران، ۱۴۰۰) و در حسابداری بخش عمومی هم پژوهش‌هایی که انجام شده است (جوسیتی و مگدالنا<sup>۵</sup>، ۲۰۲۰؛ آیدا<sup>۶</sup> و همکاران، ۲۰۱۹؛ امیدوار و همکاران، ۱۳۹۹؛ صراف و محمدی، ۱۳۹۹) شرایط بحران شامل بحران‌های کرونا و یا نوسانات اقتصادی (همچون تورم بالا) را در نظر نگرفته‌اند، لذا انجام پژوهش در بخش عمومی با در نظر گرفتن شرایط بحرانی همچون تورم و کرونا نوآوری پژوهش حاضر است که می‌تواند مدلی برای کیفیت حسابداری بخش عمومی در شرایط بحران ارائه نماید.

## ۲. مروری بر پیشینه تحقیق و چارچوب نظری

تئوری زیربنایی بحث کیفیت حسابداری مرتبط با مبحث پاسخگویی، تئوری ذی‌نفعان، تئوری بیمه و تئوری اطلاعات است که همگی هدفشان ایجاد اعتبار برای گزارشگری مالی سازمان‌هاست. از آنجاییکه ماهیت دولت مستلزم پاسخگویی عمومی و ایجاد مشروعیت در فعالیت‌هایش است لذا

1. DeFond and Zhang
2. Salehi
3. Alfareza
4. Ramadhani & Eliada.
5. Josette & Magdalena
6. Aida

باید به کیفیت حسابرسی توجه شود. پاسخگویی با گزارشگری مالی و کنترل‌های داخلی شروع می‌شود. حسابرسان مستقل بدون اینکه بخشی از ساختار کنترل داخلی باشند نقش آنها کمک به دولت‌ها در نشان دادن مسئولیت پاسخگویی آنها است. دولت‌ها مانند بخش خصوصی برای اعتبار بخشیدن به گزارشگری مالی به شخص ثالث و بیطرفی برای حسابرسی نیاز دارند (هیو<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۲۳؛ بلان<sup>۲</sup>، ۲۰۱۰). حسابرسی وظیفه مهمی است که به صورت‌های مالی اعتبار می‌بخشد (بارتلت و همکاران<sup>۳</sup>، ۱۹۹۵؛ پیوت<sup>۴</sup>، ۲۰۰۱). نقش مهم حسابرسی در بخش دولتی نقشی ترکیبی جهت تلاش برای ارائه یک دید عمومی مستقل از امور مالی دولت است (جانز و پندلبوری<sup>۵</sup>، ۲۰۱۰). این صرفاً وظیفه حسابرسان نیست بلکه وظیفه او حسابرسی با کیفیت است. مفهوم کیفیت حسابرسی یک موضوع پیچیده است که با تغییر شرایط موجود اقتصادی نیز تغییر می‌کند (هیو و همکاران، ۲۰۲۳؛ دیز و گروکس<sup>۶</sup>، ۱۹۹۲).

با در نظر گرفتن شرایط موجود و علیرغم پیچیدگی‌های حسابرسی، کیفیت حسابرسی در هر دو بخش خصوصی و دولتی یک مفهوم مهم است، اما هیچ مدل یگانه‌ای برای تعریف و عملیاتی سازی کیفیت حسابرسی وجود ندارد. گسترده‌ترین تعریف به کار رفته برای کیفیت حسابرسی توسط دی‌آنجلو<sup>۷</sup> (۱۹۸۱) به کار رفته است: احتمال اینکه حسابرسان تخلفات واحد مورد رسیدگی در سیستم‌های حسابداری را پیدا کند و سپس آن را گزارش کند. علیرغم وجود این حقیقت که تعاریف گوناگونی برای کیفیت حسابرسی وجود دارد، اما دو عنصر اساسی در همه تعاریف وجود دارد. قابلیت حسابرسان برای پیدا کردن و اعلام کردن انحرافات و استقلال حسابرسان (آیدا و همکاران، ۲۰۱۹). حال اینکه این هدف چگونه محقق خواهد شد به عوامل زیادی بستگی دارد. عوامل مربوطه عموماً مرتبط با واحد مورد رسیدگی و واحد حسابرسی کننده و عوامل محیطی و مشخصه‌های حسابرسان است که در پژوهش‌های داخلی و خارجی مورد توجه قرار گرفته‌اند. تاهیردستا (۲۰۲۳) نشان داد که شایستگی، تجربه و استقلال حسابرسان و عدم تقارن اطلاعاتی و شواهد حسابرسی و مستندسازی بر کیفیت حسابرسی اثرگذار است. صالحی و همکاران (۲۰۲۲) پژوهشی با عنوان رابطه بین اصلاحات حسابرسی و کیفیت حسابرسی در عراق انجام دادند. یافته‌ها نشان داد که بین اصلاحات حسابرسی و کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد. الفرزا و همکاران (۲۰۲۱) پژوهشی با عنوان تحلیل عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی انجام دادند. یافته‌ها نشان داد که شایستگی حسابرسان، تردید حرفه‌ای حسابرسان و درک سیستم‌های اطلاعاتی بر کیفیت حسابرسی اثرگذارند. البیتار و همکاران (۲۰۲۱) پژوهشی با عنوان حسابرسی در دوران فاصله‌گذاری اجتماعی: تأثیر کووید ۱۹ بر کیفیت حسابرسی انجام دادند. یافته‌ها نشان داد

1. Hu
2. Blann
3. Bartlett et al
4. Piot
5. Jones & Pendlebury
6. Deis & Giroux
7. DeAngelo

که بحران کووید ۱۹ بر حق الزحمه حسابداری، فرض تداوم فعالیت، سرمایه انسانی حسابداری، رویه‌های حسابداری، حقوق کارکنان حسابداری تأثیر دارد. اسمالس<sup>۱</sup> (۲۰۲۱) پژوهشی با عنوان گرایش سرمایه‌گذار و بازده بازار جهانی در دوران کووید ۱۹ انجام داد. یافته‌ها نشان داد که بحران ویروس کووید ۱۹ بر بازار سرمایه و اوراق قرضه تأثیر منفی داشته است. سرمایه‌گذاران به دنبال اطلاعاتی همچون نظرات حسابرسان برای از بین بردن شرایط عدم اطمینان‌اند. سالم و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۲۱) پژوهشی در خصوص کیفیت حسابداری در بانک‌های اسلامی و غیر اسلامی انجام دادند. نتایج نشان داد که احتمال وجود کیفیت حسابداری برای بانک‌های اسلامی در مقایسه با طرف مقابل آن خیلی بیشتر است. رمجانی و الیدا (۲۰۲۰) در پژوهشی با عنوان عوامل مؤثر بر کیفیت حسابداری نشان دادند که تجربه حسابرس، فشار بودجه زمانی، تخصص و دانش حسابرس و دوره تصدی حسابرس بر کیفیت حسابداری اثرگذارند. جوسیتی و مگدالنا (۲۰۲۰) پژوهشی با عنوان جستجوی کیفیت حسابداری در بخش عمومی انجام دادند. استقلال، شایستگی، ویژگی‌های شخصی (شامل تجربه، صلاحیت‌ها، ارتباطات اجتماعی و جنسیت)، اندازه واحد مورد رسیدگی، حق الزحمه، پروفایل واحد مورد رسیدگی در زمینه مدیریت درآمد و هزینه‌ها، تعویلات حسابداری، دیدگاه‌های کاربران، چرخش حسابرس، حسابداری‌های مشترک، شرایط قانون و خدمات غیر حسابداری به‌عنوان عوامل اثرگذار بر کیفیت حسابداری بخش عمومی معرفی شدند. آیدا و همکاران (۲۰۱۹) پژوهشی با عنوان اهمیت کیفیت حسابداری در حسابداری بخش عمومی مالزی انجام دادند. یافته‌های این مطالعه نشان داد که بین استقلال حسابرس و شایستگی حسابرس با کیفیت حسابداری رابطه مثبت معناداری وجود دارد و شایستگی حسابرس مهم‌ترین عامل مؤثر بر کیفیت حسابداری در بخش عمومی است. صالحی امین و همکاران (۱۴۰۱) در پژوهشی با عنوان بررسی نقش واسطه‌ای خودکارآمدی بر رابطه بین کیفیت حسابداری و توسعه حرفه‌ای در بخش دولتی نشان دادند که توسعه حرفه‌ای از طریق متغیر میانجی خودکارآمدی بر کیفیت حسابداری تأثیرگذار است. جعفری و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهشی با عنوان آرایه الگویی برای شناسایی عوامل تأثیرگذار بر کیفیت حسابداری با بکارگیری روش دلفی و منطق فازی نشان دادند که دو عامل «صلاحیت علمی و فنی حسابرسان» و «سطح حمایت حاکمیت از حرفه حسابداری» بیشترین تأثیر را بر کیفیت حسابداری داشته‌اند. سایر عوامل به ترتیب «استقلال و بی‌طرفی، تخصص سرپرست تیم حسابداری در صنعت صاحبکار، ریسک دعاوی حقوقی، هوش هیجانی، سطح شفافیت اقتصادی در جامعه، فرهنگ پاسخ‌خواهی و رتبه‌بندی مؤسسات حسابداری توسط نهادهای نظارتی» مهم‌ترین عوامل تأثیرگذار بر کیفیت حسابداری هستند. امیدوار و همکاران (۱۳۹۹) پژوهشی با عنوان ارائه مدلی از کیفیت حسابداری بخش عمومی بر اساس روش تحلیل تم انجام دادند. نتایج نشان داد که متغیرهای عوامل سازمانی، عوامل انسانی، داده‌ها و معیار استاندارد، برنامه‌ریزی، فرآیند حسابداری و گزارشگری استاندارد

1. Smales

2. Salem et al

تأثیر مثبت و معناداری بر کیفیت حسابرسی دارند. عوامل مداخله‌گر تأثیر منفی و معناداری بر کیفیت حسابرسی دارد. صراف و محمدی (۱۳۹۹) پژوهشی با عنوان کیفیت حسابرسی بخش عمومی انجام دادند. یافته‌ها نشان داد که تفاوت عوامل موجود در بخش عمومی و خصوصی بر گرفته از تأثیر متفاوت حکمرانی در بخش عمومی در مقایسه با بخش خصوصی دارد. گلی و همکاران (۱۳۹۹) پژوهشی با عنوان بررسی نقش بیمه مسئولیت اجتماعی و حرفه‌ای حسابرسان بر ریسک شهرت اخلاقی و کیفیت حسابرسی با استفاده از رویکرد دلفی و معادلات ساختاری انجام دادند. نتایج نشان داد که بیمه مسئولیت اجتماعی و حرفه‌ای منجر به کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود. ایمانی جاجرمی (۱۳۹۹) پژوهشی با عنوان پیامدهای اجتماعی شیوع ویروس کرونا در جامعه ایران انجام داد. داده‌های به‌دست‌آمده نشان می‌دهد که این بحران بر حوزه‌هایی چون خانواده و آموزش، روابط کار و برخی گروه‌های اجتماعی مانند زنان، کودکان، صاحبان مشاغل خرد و مهاجران، بیشترین پیامدها را داشته است. منتی (۱۳۹۹) پژوهشی با عنوان بررسی اثرات ویروس کرونا کووید ۱۹ بر اقتصاد جهانی انجام داد. نتایج نشان داد که بحران‌هایی همچون کووید ۱۹، اثرات همه‌گیری بر بخش‌های مهم اقتصاد جهانی، نظیر بازارهای مالی، بازار نیروی کار، بازار انرژی و مسافرت و صنعت گردشگری دارد که اقتصادهای مختلف باید روش‌های متفاوتی برای مقابله با این بحران‌ها برگزینند. پزشکی و پورزمانی (۱۳۹۸) نشان دادند بین کیفیت افشاء و حق‌الزحمه حسابرسی رابطه معنی‌دار و منفی وجود دارد. همچنین، بین کیفیت افشاء و حق‌الزحمه حسابرسی در فصل شلوغ حسابرسی رابطه معنی‌دار و منفی وجود دارد؛ اما در فصول خلوت میان این دو متغیر ارتباط معنی‌داری مشاهده نشد.

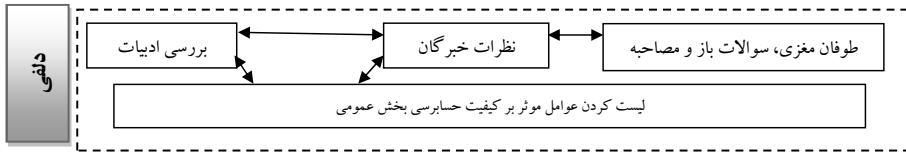
با توجه به مبانی نظری و تجربی پژوهش سوالات زیر طراحی می‌شود:

- سوال اول پژوهش:** در شرایط بحران (وجود آثار کرونایی و تورمی) چه عواملی بر کیفیت حسابرسی بخش عمومی اثر گذارند؟
- سوال دوم پژوهش:** کدامیک از عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی بخش عمومی در شرایط بحران (وجود آثار کرونایی و تورمی) از لحاظ خبرگان دارای اهمیت بیشتری است؟

### ۳. روش‌شناسی پژوهش

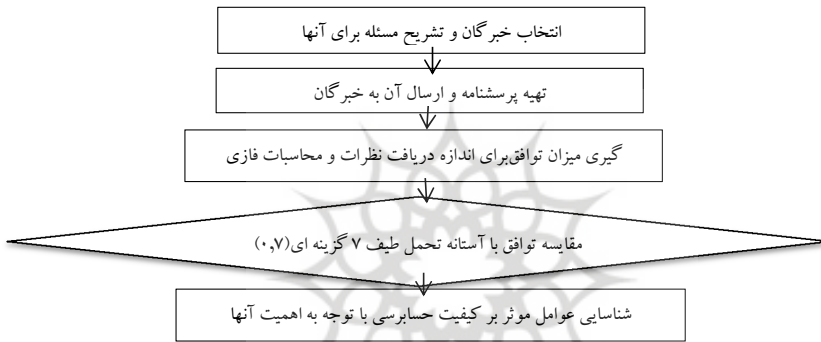
برای پاسخ سوال اول از روش دلفی و برای پاسخ به سوال دوم از روش دلفی فازی استفاده می‌شود، لذا این پژوهش، پژوهشی کیفی - کمی است که در دو مرحله انجام می‌شود. مرحله اول اجرای روش دلفی است که با مطالعه متون تخصصی و سپس رد و بدل شدن مولفه‌های شناسایی شده در بین ۲۰ نفر از خبرگان بکار می‌رود. مرحله دوم اجرای روش دلفی فازی جهت کمی نمودن و بررسی میزان توافق روی هریک از مولفه‌های شناسایی شده در مرحله دلفی که با نظرخواهی از ۲۰ نفر از خبرگان انجام می‌شود. در این مرحله مولفه‌های مهم‌تر شناسایی و میزان توافق بر روی آنها نیز اندازه‌گیری می‌شود. شیوه کار روش دلفی به عنوان ابزاری کیفی به شرح زیر است:

شکل ۱: تشریح دلفی (حیدری نژاد و همکاران، ۱۳۹۹؛ جوشی<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۱۱)



شیوه کار روش دلفی فازی به عنوان ابزاری کیفی - کمی به شرح زیر است:

شکل ۲: الگوی دلفی فازی (حبیبی و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۵)



#### ۴. یافته‌های پژوهش

**سوال اول پژوهش:** در شرایط بحران (وجود آثار کرونایی و تورمی) چه عواملی بر کیفیت حسابرسی بخش عمومی اثرگذارند؟

برای پاسخگویی به سوال اول ابتدا مقالات فارسی و انگلیسی مرتبط با موضوع مورد مطالعه قرار گرفت و عوامل اثرگذار بر کیفیت حسابرسی شناسایی شد. برای تعیین روایی ابزارهای پژوهش که مقالات مورد مطالعه‌اند از برنامه مهارت‌های ارزیابی حیاتی<sup>۲</sup> CASP استفاده شد. با استفاده از برنامه مهارت‌های ارزیابی حیاتی یا روش CASP با ۱۰ شرط کیفی هر مقاله به لحاظ کیفی مورد ارزیابی قرار می‌گیرد. به هر یک از مقالات براساس هر یک از این شرایط، امتیازی بین ۱ تا ۵ تخصیص داده می‌شود. مقالاتی که مجموع امتیازات آن‌ها ۲۵ و بالاتر شود به لحاظ کیفی تأیید و باقی مقالات حذف خواهند شد. شرایط در نظر گرفته شده برای روش CASP در این پژوهش عبارتند از: تناسب اهداف مقاله مورد بررسی با اهداف پژوهش، به روز بودن پژوهشی مقاله مورد بررسی، طرح مطرح شده در مقاله مورد بررسی، روش نمونه‌گیری در

1. Joshi  
2. Habibi et al  
3. Critical Appraisal Skills Program



مقاله مورد بررسی، روش و کیفیت جمع‌آوری داده‌ها، میزان انعکاس پذیری امکان بسط دادن نتایج و دستاوردها مقاله مورد بررسی، میزان و نحوه رعایت نکات اخلاقی رایج در زمینه تدوین متون پژوهشی در مقاله مورد بررسی، میزان دقت در زمینه تجزیه و تحلیل داده‌ها در مقاله مورد بررسی، وضوح بیان در ارائه یافته‌های مقاله مورد بررسی و ارزش کلی مقاله مورد بررسی. از آنجا که ۱۰ ویژگی وجود دارد و حداکثر امتیاز هر ویژگی ۵ می‌باشد، بنابراین بیشترین نمره‌ای که هر مقاله براساس مقیاس *CASP* کسب می‌کند، ۵۰ می‌باشد. ساده‌ترین روش آن است که مقاله‌ای که پایین‌تر از ۲۵ امتیاز دارد حذف شود. امتیازات شامل ضعیف (۰ تا ۱۰)، متوسط (۱۱ تا ۲۰)، خوب (۲۱ تا ۳۰)، خیلی خوب (۳۱ تا ۴۰) و عالی (۴۰ تا ۵۰) است. میزان میانگین امتیاز *CASP* مربوط به مقالات ۴۲،۱۱ می‌باشد که نشان‌دهنده روایی ابزارهای پژوهش به صورت عالی (۴۱ تا ۵۰) است. امتیاز مقالات از ۳۷ تا ۴۹ متغیر بوده‌اند.

جدول ۱: عوامل اثرگذار بر کیفیت حسابرسی بخش عمومی در مقالات مورد مطالعه

عامل اثرگذار	منبع
استقلال	جوسیتی و مگدالنا (۲۰۲۰)؛ آیدا و همکاران (۲۰۱۹)؛ روئیز باربادیلو و همکاران (۲۰۰۴)
شایستگی	الفرزا و همکاران (۲۰۲۱)؛ جوسیتی و مگدالنا (۲۰۲۰)؛ آیدا و همکاران (۲۰۱۹)؛ ریچارد <sup>۱</sup> (۲۰۰۶)
ویژگی‌های شخصی (شامل تجربه، صلاحیت‌ها، ارتباطات اجتماعی و جنسیت)	جوسیتی و مگدالنا (۲۰۲۰)؛ امیدوار و همکاران (۱۳۹۹)؛ کی و همکاران <sup>۲</sup> (۲۰۱۷)؛ مننز مونتگرو و آنتونز براس <sup>۳</sup> (۲۰۱۵)؛ هاردیس و همکاران <sup>۴</sup> (۲۰۱۶)؛ کمران و همکاران <sup>۵</sup> (۲۰۱۸)
اندازه واحد مورد رسیدگی (واحد گزارشگر)	جوسیتی و مگدالنا (۲۰۲۰)؛ چو و همکاران <sup>۶</sup> (۲۰۱۳)؛ آروندا <sup>۷</sup> (۲۰۰۰)؛ دی آنجلو <sup>۸</sup> (۱۹۸۱)
حق‌الزحمه حسابرسی	دانگ‌های (۲۰۲۲)؛ جوسیتی و مگدالنا (۲۰۲۰)؛ سایمونس و زین <sup>۹</sup> (۲۰۱۶)؛ نیمی <sup>۱۰</sup> (۲۰۰۴)؛ فرانسس <sup>۱۱</sup> (۱۹۸۴)
پروفایل واحد مورد رسیدگی در زمینه مدیریت درآمد و هزینه‌ها و بودجه واحد گزارشگر	جوسیتی و مگدالنا (۲۰۲۰)؛ هاک و همکاران <sup>۱۲</sup> (۲۰۱۸)؛ چن و همکاران <sup>۱۳</sup> (۲۰۱۸)؛ مننز مونتگرو و آنتونز براس (۲۰۱۵)؛ ساند گرن و اسوانستروم <sup>۱۴</sup> (۲۰۱۳)؛ واندر باوید و ویلکنز <sup>۱۵</sup> (۲۰۰۴)؛ کراسول و همکاران <sup>۱۶</sup> (۱۹۹۵)
اصلاحات و تعدیلات حسابرسی	صالحی و همکاران (۲۰۲۲)؛ جوسیتی و مگدالنا (۲۰۲۰)؛ هالم و ینگارد <sup>۱۷</sup> (۲۰۱۸)؛ هاک و همکاران (۲۰۱۸)؛ چن و همکاران (۲۰۱۸)؛ لیزیج و همکاران <sup>۱۸</sup> (۲۰۲۷)؛ گارسیا بلندن و آرگیلس باسچ <sup>۱۹</sup> (۲۰۱۷)؛ اسوانستروم <sup>۲۰</sup> (۲۰۱۳)؛ وانگ و همکاران <sup>۲۱</sup> (۲۰۱۱)
دیدگاه‌های ذی‌نفعان (مثلا دیدگاه نمایندگان مجلس)	جوسیتی و مگدالنا (۲۰۲۰)؛ کمران و همکاران (۲۰۱۶)؛ وانسترایلن <sup>۲۲</sup> (۲۰۰۰)؛ وارمینگ راسموسن و جنسن <sup>۲۳</sup> (۱۹۹۸)
چرخش و تغییر حسابرس	جوسیتی و مگدالنا (۲۰۲۰)؛ گارسیا بلندن و آرگیلس باسچ (۲۰۱۷)؛ کمران و همکاران (۲۰۱۶)؛ ایولت ناثر و همکاران <sup>۲۴</sup> (۲۰۱۳)؛ وانسترایلن (۲۰۰۰)

جوسیتی و مگدالنا (۲۰۲۰)؛ هالم و ٲینگارد (۲۰۱۸)؛ هاك و همكاران (۲۰۱۸)؛ زرنی و همكاران <sup>۲۶</sup> (۲۰۱۲)	حسابرسی‌های مشترك با سایر نهادهای نظارتی
جوسیتی و مگدالنا (۲۰۲۰)؛ جی و ژانگ <sup>۲۷</sup> (۲۰۱۷)؛ بیٲی و همكاران <sup>۲۸</sup> (۲۰۱۳)؛ ترومبٲا <sup>۲۹</sup> (۲۰۱۳)	شرایط قانونی موجود از جمله نحوه ارتباط با سایر دستگاه‌های اجرایی و نهادهای حاکمیتی
جوسیتی و مگدالنا (۲۰۲۰)؛ راتزینگر ساكل و اسپانبرگر <sup>۳۰</sup> (۲۰۱۳)؛ اسوانستروم <sup>۳۱</sup> (۲۰۱۳)؛ دی لاس هراس و همكاران <sup>۳۲</sup> (۲۰۱۲)؛ لنوكس <sup>۳۳</sup> (۱۹۹۹)	خدمات غیر حسابرسی برای دستگاه‌ها
دانگ‌های (۲۰۲۲)؛ امیدوار و همكاران (۱۳۹۹)	عوامل سازمانی
امیدوار و همكاران (۱۳۹۹)	داده‌ها و معیار استاندارد
دانگ‌های (۲۰۲۲)؛ امیدوار و همكاران (۱۳۹۹)	برنامه‌ریزی
دانگ‌های (۲۰۲۲)؛ امیدوار و همكاران (۱۳۹۹)	فرآیند حسابرسی
امیدوار و همكاران (۱۳۹۹)	گزارشگری استاندارد
جعفری و همكاران (۱۴۰۰)؛ صراف و محمدی (۱۳۹۹)	عوامل حکمرانی و كلان
جعفری و همكاران (۱۴۰۰)؛ گلی و همكاران (۱۳۹۹)	ریسك دعاوی حقوقی
گانك و همكاران <sup>۳۴</sup> (۲۰۲۲)؛ دانگ‌های (۲۰۲۲)؛ ایمانی جاجرمی (۱۳۹۹)؛ منٲی (۱۳۹۹)	شرایط بحران مانند كویٲد ۱۹
پزشك و پورزمانی (۱۳۹۸)	فصلی بودن حسابرسی
پزشك و پورزمانی (۱۳۹۸)	کیفیت افشاء اطلاعات
رمجانی و الیدا (۲۰۲۰)؛ صالحی امین و همكاران (۱۴۰۱)	تجربه حسابرس
رمجانی و الیدا (۲۰۲۰)	فشار بودجه زمانی
رمجانی و الیدا (۲۰۲۰)؛ جعفری و همكاران (۱۴۰۰)	تخصص و دانش حسابرس
رمجانی و الیدا (۲۰۲۰)	دوره تصدی حسابرس

1. Ruiz-Barbadillo et al/ 2. Richard/ 3. Qi et al/ 4. Menezes Montenegro & Antunes Bras/ 5. Hardies et al/ 6. Cameran et al/ 7. Chu et al/ 8. Arrunada/ 9. De Angelo/ 10. Simons & Zein/ 11. Niemi/ 12. Francis/ 13. Haak et al/ 14. Chen et al/ 15. Sundgren & Svanström/ 16. Vander Bauwhede & Willekens/ 17. Craswell et al/ 18. Holm & Thinggaard/ 19. Lesage et al/ 20. Garcia-Blandon & Argiles-Bosch/ 21. Svanström/ 22. Wang et al/ 23. Vanstraelen/ 24. Warming-Rasmussen and Jensen/ 25. Ewelt-Knauer et al/ 26. Zerni et al/ 27. Ge & Zhang/ 28. Beattie et al/ 29. Trombetta/ 30. Ratzinger-Sakel & Schönberger/ 31. Svanström/ 32. De las Heras et al/ 33. Lennox/ 34. Gong et al

منبع: یافته‌های پژوهش

پس از این مرحله پرسشنامه‌ای در اختیار خبرگان قرار گرفت تا در خصوص حذف و اضافه نمودن مولفه‌های موثر بر کیفیت حسابرسی توافق حاصل گردد. در این مرحله ۲۰ نفر از خبرگان شامل حسابرسان دولتی با تجربه در دیوان محاسبات (۳ نفر)، سازمان بازرسی (۶ نفر) و سازمان حسابرسی (۲ نفر)، ذیحسابان وزارت دارایی (۶ نفر) و اساتید دانشگاه (۳ نفر) انتخاب شدند. جدول ذیل مشخصات پاسخ‌دهندگان را نشان می‌دهد:

جدول ۲: مشخصات ۲۰ پاسخ دهنده خبره

ردیف	ویژگی‌ها	تعداد	درصد
۱	جنسیت	زن	۳
		مرد	۱۷
۲	تحصیلات	لیسانس	۲
		فوق لیسانس	۱۰
		دکتری	۸
۳	سن	بین ۳۰ تا ۴۰	۱۱
		۴۱ سال به بالا	۹
۴	رشته تحصیلی	حسابداری	۹
		مدیریت	۳
		اقتصاد	۶
		حقوق	۲
۵	سابقه کاری	بین ۵ تا ۱۰ سال	۳
		بین ۱۱ تا ۲۰ سال	۱۲
		۲۰ سال به بالا	۵

پس از این مرحله در دو راند دلفی عوامل زیر نهایی شدند:

جدول ۳: عوامل نهایی شده در راندهای دلفی

مؤلفه‌های اصلی و محوری	مؤلفه‌های فرعی	مؤلفه‌های اصلی و محوری	مؤلفه‌های فرعی
عوامل مرتبط با رسیدگی (واحد گزارشگر)	اندازه واحد مورد رسیدگی (واحد گزارشگر)	عوامل مرتبط با حسابداری	ویژگی‌های شخصی (هوش هیجانی، ارتباطات اجتماعی و جنسیت و ...)
	ماموریت‌ها و اهداف واحد مورد رسیدگی		تردید حرفه ای
	پروفایل واحد مورد رسیدگی در زمینه مدیریت درآمد و هزینه‌ها		دوره تصدی حسابرس
	کیفیت افشاء اطلاعات		حق الزحمه حسابداری
	میزان بودجه و منابع داخلی		استقلال
کنترل‌های داخلی واحد مورد رسیدگی	تجربیات، دانش و شایستگی		

مولفه‌های اصلی و محوری	مولفه‌های اصلی و محوری	مولفه‌های فرعی	مولفه‌های فرعی
عوامل محیطی	عوامل مرتبط با نهاد حساسیابی (دیوان محاسبات)	مشخصه‌های واحدهای استانداردگذاری	عضویت در نهادهای حرفه‌ای بین‌المللی
		سیاست‌ها و دستورالعمل‌های ستاد بحران (مانند ستاد کرونا)	پیروی از نهادهای حرفه‌ای بین‌المللی
		کیفیت قوانین مالی و غیر مالی	استانداردهای حساسیابی
		کیفیت سیاست‌ها و برنامه‌های بلند مدت	همکاری با سایر نهادهای نظارتی
		عوامل پاسخ خواه از واحد گزارشگر	روش‌های حساسیابی
		شاخص‌های کلان اقتصادی	زمان حساسیابی
		مشخصه‌های تخصیص منابع (توسط سازمان برنامه و بودجه)	قدرت پاسخ خواهی
		مشخصه‌های پرداخت وجه (توسط خزانه)	بودجه نهاد حساسیابی

منبع: یافته‌های پژوهش

برای تعیین میزان پایایی عوامل فوق از ضریب کاپای کوهن (شاخص کاپا) استفاده می‌شود: مقدار  $PA_0$  نمایانگر میزان توافق دو ارزیاب است. مقدار  $PA_B$  نیز نمایانگر میزان توافق مورد انتظار است. چنانچه مقدار این ضریب از ۰,۶ بیشتر باشد پایایی وجود دارد.

جدول ۴: میزان توافق بین کدگذاران برای طبقه بندی عوامل فرعی و اصلی

نرمال سازی	جمع	کدگذار ۲				جدول متقاطع	کدگذار ۱
		عوامل مرتبط با نهاد حساسیابی (دیوان محاسبات)	عوامل مرتبط با حساسیابی	عوامل محیطی	عوامل مرتبط با واحد مورد رسیدگی (واحد گزارشگر)		
۰,۰۳۳	۱	۱	۰	۰	۰	عوامل مرتبط با واحد مورد رسیدگی (واحد گزارشگر)	
۰,۲۳۳	۷	۰	۱	۵	۱	عوامل محیطی	
۰,۵	۱۵	۰	۱۳	۱	۱	عوامل مرتبط با حساسیابی	
۰,۲۳۳	۷	۵	۱	۰	۱	عوامل مرتبط با نهاد حساسیابی (دیوان محاسبات)	
فرمول کاپا	۳۰	۶	۱۵	۶	۳	جمع	
$Pi = (PA_0 - PAE) / (1 - PAE) = 0.643$		۰,۲	۰,۵	۰,۲	۰,۱	نرمال سازی	

منبع: یافته‌های پژوهش

مجموع قطر ماتریس تقسیم بر عدد ۳۰ (توافق دو ارزیاب)  $(PA_0)$  ۰,۷۷ است. مجموع ضرب اعداد نرمال شده در یکدیگر (توافق مورد انتظار)  $(PA_E)$  ۰,۳۵ است. لذا میزان ضریب کاپا بر اساس محاسبات انجام شده (تقسیم ۰,۴۲ بر ۰,۶۵) ۰,۶۴۳ بود که نشان دهنده تأیید طبقه‌بندی عوامل فرعی فوق در هر یک از عوامل اصلی می‌باشد.

در نهایت با در اختیار قراردادن عوامل فوق در اختیار خبرگان و وزن‌دهی فازی آنها علاوه بر پذیرش نهایی مولفه‌ها به رتبه‌بندی آنها پرداخته می‌شود:

**سوال دوم پژوهش:** کدامیک از عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی بخش عمومی در شرایط بحران (وجود آثار کرونایی و توری) از لحاظ خبرگان دارای اهمیت بیشتری است؟ در این مرحله ابتدا خبرگان به بررسی روایی دقیق مولفه‌ها پرداختند و مولفه‌ها نهایی شدند. سپس به بیان اهمیت هر یک از موارد در قالب دلفی فازی ۷ درجه اشاره شد، تا در نهایت میزان اجماع بر هر یک از مولفه‌ها مشخص شود.

جدول ۵: اعداد فازی مثلثی معادل طیف لیکرت ۷ درجه

کاملاً بااهمیت			خیلی بااهمیت			بااهمیت			متوسط			بی اهمیت			خیلی بی اهمیت			کاملاً بی اهمیت					
۱	۱	۱	۰,۹	۰,۹	۱	۰,۷۵	۰,۷۵	۰,۹	۰,۵	۰,۵	۰,۷۵	۰,۳	۰,۳	۰,۵	۰,۱	۰,۳	۰,۳	۰,۱	۰,۱	۰,۱	۰	۰	۰

منبع: (حیبی و همکاران، ۲۰۱۵)

ابتدا پاسخ‌های خبرگان در قالب اعداد فازی به شرح زیر وارد جدول می‌شوند:

جدول ۶: کمی سازی نظرات خبرگان در قالب اعداد فازی

مؤلفه اصلی	زیر مؤلفه‌ها									
	نظر کارشناس خبره ۱			نظر کارشناس خبره ...			نظر کارشناس خبره ۲۰			
	N	M	L	N	M	L	N	M	L	
عوامل مرتبط با واحد مورد رسیدگی (واحد گزارشگر)	اندازه واحد مورد رسیدگی (واحد گزارشگر)	۱	۱	۰,۹	...	...	...	۱	۱	۰,۹
	ماموریت‌ها و اهداف واحد مورد رسیدگی	۱	۱	۰,۹	...	...	...	۱	۱	۰,۹
	پروفایل واحد مورد رسیدگی در زمینه مدیریت درآمد و هزینه‌ها	۱	۱	۰,۹	...	...	...	۱	۱	۰,۹
	کیفیت افشاء اطلاعات	۱	۱	۰,۹	...	...	...	۱	۱	۰,۹
	میزان بودجه و منابع داخلی	۱	۱	۰,۹	...	...	...	۱	۱	۰,۹
	کنترل‌های داخلی واحد مورد رسیدگی	۱	۱	۰,۹	...	...	...	۱	۱	۰,۹

مؤلفه اصلی			زیر مؤلفه‌ها			نظر کارشناس خبره ۱			نظر کارشناس ...خبره...			نظر کارشناس خبره ۳۰		
N	M	L	N	M	L	N	M	L	N	M	L	N	M	L
عوامل محیطی	مشخصه‌های واحدهای استانداردگذاری سیاست‌ها و دستورالعمل‌های ستاد بحران (مانند ستاد کرونا) کیفیت قوانین مالی و غیر مالی کیفیت سیاست‌ها و برنامه‌های بلند مدت عوامل پاسخ خواه از واحد گزارشگر شاخص‌های کلان اقتصادی مشخصه‌های تخصیص منابع (توسط سازمان برنامه و بودجه) مشخصه‌های پرداخت وجه (توسط خزانه)	۱	۰,۹	۰,۷۵	...	...	...	۱	۰,۹	۰,۷۵	...	...	...	...
		۱	۰,۹	۰,۷۵	...	...	...	۱	۱	۰,۹	...	...	...	...
		۱	۱	۰,۹	...	...	...	۱	۱	۰,۹	...	...	...	...
		۱	۱	۰,۹	...	...	...	۱	۱	۰,۹	...	...	...	...
		۱	۰,۹	۰,۷۵	...	...	...	۱	۰,۹	۰,۷۵	...	...	...	...
		۱	۰,۹	۰,۷۵	...	...	...	۱	۰,۹	۰,۷۵	...	...	...	...
		۱	۱	۰,۹	...	...	...	۱	۱	۰,۹	...	...	...	...
		۱	۱	۰,۹	...	...	...	۱	۱	۰,۹	...	...	...	...
عوامل مرتبط با حساسیابی	ویژگی‌های شخصی (هوش هیجانی، ارتباطات اجتماعی و جنسیت، اخلاق و ...) تردید حرفه ای دوره تصدی حساسیابی حق الزحمه حساسیابی استقلال	۱	۱	۰,۹	...	...	...	۱	۱	۰,۹	...	...	...	...
		۱	۱	۰,۹	...	...	...	۱	۱	۰,۹	...	...	...	...
		۱	۱	۰,۹	...	...	...	۱	۱	۰,۹	...	...	...	...
		۱	۱	۰,۹	...	...	...	۱	۱	۰,۹	...	...	...	...
عوامل مرتبط با نهاد حساسیابی (دیوان محاسبات)	تجربیات، دانش و شایستگی عضویت در نهادهای حرفه ای بین‌المللی پیروی از نهادهای حرفه ای بین‌المللی استانداردهای حساسیابی همکاری با سایر نهادهای نظارتی روش‌های حساسیابی زمان حساسیابی قدرت پاسخ خواهی بودجه نهاد حساسیابی	۱	۰,۹	۰,۷۵	...	...	...	۱	۱	۰,۹	...	...	...	...
		۱	۰,۹	۰,۷۵	...	...	...	۱	۰,۹	۰,۷۵	...	...	...	...
		۱	۰,۹	۰,۷۵	...	...	...	۱	۱	۰,۹	...	...	...	...
		۱	۰,۹	۰,۷۵	...	...	...	۱	۱	۰,۹	...	...	...	...
		۱	۰,۹	۰,۷۵	...	...	...	۱	۰,۹	۰,۷۵	...	...	...	...
		۱	۰,۹	۰,۷۵	...	...	...	۱	۱	۰,۹	...	...	...	...
		۱	۱	۰,۹	...	...	...	۱	۱	۰,۹	...	...	...	...
		۱	۰,۹	۰,۷۵	...	...	...	۱	۱	۰,۹	...	...	...	...

منبع: یافته‌های پژوهش

پس از این مرحله محاسبات فازی انجام می‌شوند و موارد مورد پذیرش نهایی مشخص می‌شوند:

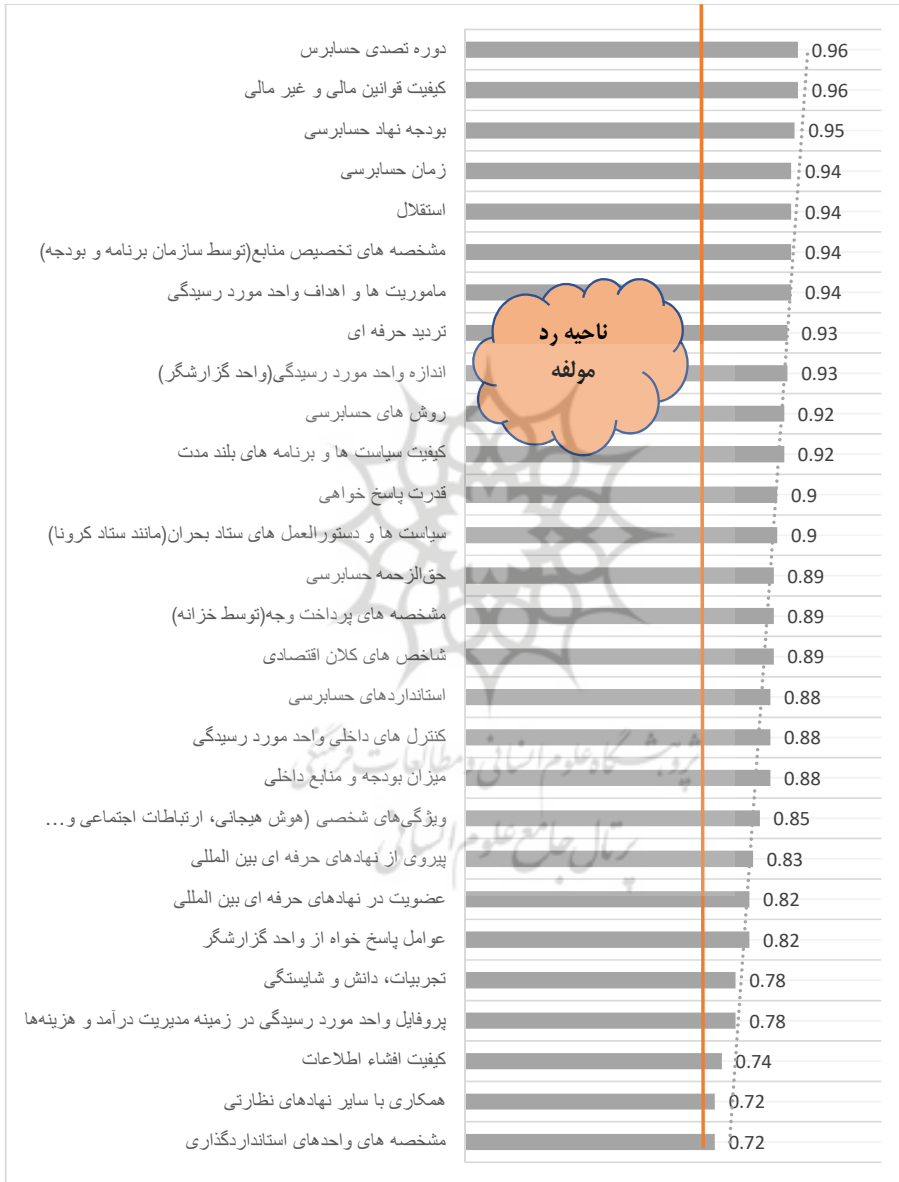
جدول ۷: محاسبات فازی نظرات خبرگان

مؤلفه اصلی	زیر مؤلفه‌ها	جمع فازی			میانگین فازی			میانگین نهایی	نتیجه نهایی
		$L \Sigma$	$M \Sigma$	$N \Sigma$	$L/20 \Sigma$	$M/20 \Sigma$	$N/20 \Sigma$		
عوامل مرتبط با واحد مورد گزارشگر (واحد)	اندازه واحد مورد رسیدگی (واحد گزارشگر)	۱۶,۹	۱۹,۳	۱۹,۸	۰,۸۴	۰,۹۶	۰,۹۹	۰,۹۳	Accept
	ماموریت‌ها و اهداف واحد مورد رسیدگی	۱۷,۳	۱۹,۵۵	۱۹,۹	۰,۸۶۵	۰,۹۷	۰,۹۹	۰,۹۴	Accept
	پروفایل واحد مورد رسیدگی در زمینه مدیریت درآمد و هزینه‌ها	۱۳,۲	۱۶,۱۵	۱۷,۹	۰,۶۶	۰,۸	۰,۸۹	۰,۷۸	Accept
	کیفیت افشاء اطلاعات	۱۲,۳۵	۱۵,۰۵	۱۷,۱	۰,۶۷	۰,۷۵	۰,۸۵	۰,۷۴	Accept
	میزان بودجه و منابع داخلی	۱۵,۶	۱۸,۲	۱۹,۵	۰,۷۸	۰,۹۱	۰,۹۷	۰,۸۸	Accept
عوامل محیطی	کنترل‌های داخلی واحد مورد رسیدگی	۱۵,۶	۱۸,۲	۱۹,۵	۰,۷۸	۰,۹۱	۰,۹۷	۰,۸۸	Accept
	مشخصه‌های واحدهای استانداردگذاری	۱۲,۳۵	۱۴,۶۵	۱۶,۳	۰,۶۱	۰,۷۳	۰,۸۱۵	۰,۷۲	Accept
	سیاست‌ها و دستورالعمل‌های ستاد بحران (مانند ستاد کرونا)	۱۵,۸	۱۸,۵۵	۱۹,۹	۰,۷۹	۰,۹۲	۰,۹۹	۰,۹	Accept
	کیفیت قوانین مالی و غیر مالی	۱۷,۸۵	۱۹,۹	۲۰	۰,۸۹	۰,۹۹	۱	۰,۹۶	Accept
	کیفیت سیاست‌ها و برنامه‌های بلند مدت	۱۶,۷	۱۹,۱۵	۱۹,۹	۰,۸۳	۰,۹۵	۰,۹۹	۰,۹۲	Accept
	عوامل پاسخ‌خواه از واحد گزارشگر	۱۳,۵۵	۱۶,۶۵	۱۸,۹	۰,۶۷	۰,۸۳	۰,۹۴	۰,۸۲	Accept
	شاخص‌های کلان اقتصادی	۱۵,۵۵	۱۸,۴	۱۹,۸	۰,۷۷	۰,۹۲	۰,۹۹	۰,۸۹	Accept
	مشخصه‌های تخصیص منابع (توسط سازمان برنامه و بودجه)	۱۷,۳	۱۹,۵۵	۱۹,۹	۰,۸۶	۰,۹۷	۰,۹۹	۰,۹۴	Accept
	مشخصه‌های پرداخت وجه (توسط خزانه)	۱۵,۷	۱۸,۵۵	۱۹,۵	۰,۷۸	۰,۹۲	۰,۹۷	۰,۸۹	Accept
	عوامل مرتبط با حسابرس	ویژگی‌های شخصی (هوش هیجانی، ارتباطات اجتماعی و جنسیت و ...)	۱۴,۹	۱۷,۵۵	۱۸,۹	۰,۷۴۵	۰,۸۷	۰,۹۴	۰,۸۵
تردید حرفه‌ای		۱۶,۷	۱۹,۱۵	۱۹,۹	۰,۸۳	۰,۹۵	۰,۹۹	۰,۹۳	Accept
دوره تصدی حسابرس		۱۷,۸۵	۱۹,۹	۲۰	۰,۸۹	۰,۹۹	۱	۰,۹۶	Accept
حق الزحمه حسابرسی		۱۵,۷	۱۸,۵۵	۱۹,۵	۰,۷۸	۰,۹۳	۰,۹۷	۰,۸۹	Accept
استقلال		۱۷,۳	۱۹,۵۵	۱۹,۹	۰,۸۶	۰,۹۷	۰,۹۹	۰,۹۴	Accept
تجربیات، دانش و شایستگی		۱۳,۲	۱۶,۱۵	۱۷,۹	۰,۶۶	۰,۸	۰,۸۹	۰,۷۸	Accept
عضویت در نهادهای حرفه‌ای بین‌المللی		۱۳,۹	۱۷	۱۸,۶	۰,۶۹۵	۰,۸۵	۰,۹۳	۰,۸۲	Accept
پیروی از نهادهای حرفه‌ای بین‌المللی		۱۴	۱۶,۹۵	۱۸,۹	۰,۷	۰,۸۴	۰,۹۴	۰,۸۳	Accept
استانداردهای حسابرسی		۱۵,۶	۱۸,۲	۱۹,۵	۰,۷۸	۰,۹۱	۰,۹۷	۰,۸۸	Accept
همکاری با سایر نهادهای نظارتی		۱۲,۳۵	۱۴,۶۵	۱۶,۳	۰,۶۱	۰,۷۳	۰,۸۱	۰,۷۲	Accept
عوامل مرتبط با نهاد حسابرسی (دیوان محاسبات)	روش‌های حسابرسی	۱۶,۳۵	۱۸,۹	۲۰	۰,۸۲	۰,۹۴	۱	۰,۹۲	Accept
	زمان حسابرسی	۱۷,۳	۱۹,۵۵	۱۹,۹	۰,۸۶	۰,۹۷	۰,۹۹	۰,۹۴	Accept
	قدرت پاسخ‌خواهی	۱۵,۸	۱۸,۵۵	۱۹,۹	۰,۷۹	۰,۹۲	۰,۹۹	۰,۹	Accept
	بودجه نهاد حسابرسی	۱۷,۷	۱۹,۸	۲۰	۰,۸۸	۰,۹۹	۱	۰,۹۵	Accept

منبع: یافته‌های پژوهش

نمودار زیر نیز رتبه هر یک از عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی بخش عمومی را نشان می‌دهد:

نمودار ۱: رتبه‌بندی عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی بخش عمومی (منبع: یافته‌های پژوهش)





همانگونه که مشخص است ترتیب اهمیت عوامل اثرگذار بر کیفیت حسابرسی بخش عمومی در شرایط بحران به ترتیب ذیل اند:

کیفیت قوانین مالی و غیر مالی، دوره تصدی حسابرِس، بودجه نهاد حسابرسی، ماموریت‌ها و اهداف واحد مورد رسیدگی، مشخصه‌های تخصیص منابع (توسط سازمان برنامه و بودجه)، استقلال، زمان حسابرسی، اندازه واحد مورد رسیدگی (واحد گزارشگر)، تردید حرفه‌ای، کیفیت سیاست‌ها و برنامه‌های بلندمدت، روش‌های حسابرسی، سیاست‌ها و دستورالعمل‌های ستاد بحران (مانند ستاد کرونا)، قدرت پاسخ‌خواهی، شاخص‌های کلان اقتصادی، مشخصه‌های پرداخت وجه (توسط خزانه)، حق الزحمه حسابرسی، میزان بودجه و منابع داخلی، کنترل‌های داخلی واحد مورد رسیدگی، استانداردهای حسابرسی، ویژگی‌های شخصی (هوش هیجانی، ارتباطات اجتماعی و جنسیت و ...)، پیروی از نهادهای حرفه‌ای بین‌المللی، عوامل پاسخ‌خواه از واحد گزارشگر، عضویت در نهادهای حرفه‌ای بین‌المللی، پروفایل واحد مورد رسیدگی در زمینه مدیریت درآمد و هزینه‌ها، تجربیات، دانش و شایستگی، کیفیت افشاء اطلاعات، مشخصه‌های واحدهای استانداردگذاری و همکاری با سایر نهادهای نظارتی.

## ۵. بحث و نتیجه‌گیری

دنیای امروز بسیار پر تلاطم شده و هر روز شاهد بروز حوادث جدیدی هستیم که هر یک با ریسک‌هایی همراه‌اند. در شرایط بحران‌های اخیر همچون کوید ۱۹ و نرخ تورم بالا شرایط حسابرسی تغییر پیدا کرده است و وظایف حسابرسان سخت‌تر شده است. از اینرو برای انجام یک حسابرسی با کیفیت باید به عوامل اثرگذار بر این پدیده مالی توجه نمود. هدف از این پژوهش شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی بخش عمومی بر اساس مطالعه متون تخصصی و نظرخواهی از از خبرگان حوزه حسابرسی بخش عمومی شامل حسابرسان نهادهای ناظر و ذیحسابان و اساتید دانشگاه در شرایط بحران بود. یافته‌های پژوهش نشان داد که عوامل مرتبط با واحد مورد رسیدگی (واحد گزارشگر) با شش زیر مولفه، عوامل مرتبط با نهاد حسابرسی (دیوان محاسبات) با هشت زیر مولفه، عوامل مرتبط با حسابرِس با شش زیر مولفه و عوامل محیطی با هشت زیر مولفه بر کیفیت حسابرسی بخش عمومی در شرایط بحران مؤثرند. از میان ۲۸ عامل شناسایی شده همه عوامل مورد پذیرش نهایی قرار گرفتند. از میان عوامل مربوطه کیفیت قوانین مالی و غیر مالی، دوره تصدی حسابرِس، بودجه نهاد حسابرسی، ماموریت‌ها و اهداف واحد مورد رسیدگی، مشخصه‌های تخصیص منابع (توسط سازمان برنامه و بودجه)، استقلال، زمان حسابرسی، اندازه واحد مورد رسیدگی (واحد گزارشگر)، تردید حرفه‌ای، کیفیت سیاست‌ها و برنامه‌های بلندمدت، روش‌های حسابرسی، سیاست‌ها و دستورالعمل‌های ستاد بحران (مانند ستاد کرونا) و قدرت پاسخ‌خواهی دارای نمره پذیرش بالای ۰/۹ بودند و عوامل دیگر شامل شاخص‌های کلان اقتصادی، مشخصه‌های پرداخت وجه (توسط خزانه)، حق الزحمه حسابرسی، میزان بودجه و منابع داخلی، کنترل‌های داخلی واحد مورد رسیدگی، استانداردهای حسابرسی،

ویژگی‌های شخصی (هوش هیجانی، ارتباطات اجتماعی و جنسیت و اخلاق و ...)، پیروی از نهادهای حرفه‌ای بین‌المللی، عوامل پاسخ‌خواه از واحد گزارشگر و عضویت در نهادهای حرفه‌ای بین‌المللی دارای نمره پذیرش بالای ۰/۸ بودند و در نهایت پروفایل واحد مورد رسیدگی در زمینه مدیریت درآمد و هزینه‌ها، تجربیات، دانش و شایستگی، کیفیت افشاء اطلاعات، مشخصه‌های واحدهای استانداردگذاری و همکاری با سایر نهادهای نظارتی دارای نمره پذیرش بالای ۰/۷ بودند. نتایج این پژوهش با پژوهش‌های (صالحی و همکاران، ۲۰۲۲؛ الفرزا و همکاران، ۲۰۲۱، البیتار و همکاران، ۲۰۲۱؛ رمجانی و الیدا، ۲۰۲۰؛ جوسیتی و مگدالنا، ۲۰۲۰؛ آیدا و همکاران، ۲۰۱۹؛ جعفری و همکاران، ۱۴۰۰؛ امیدوار و همکاران، ۱۳۹۹؛ صراف و محمدی، ۱۳۹۹) تا حدی همخوانی داشت.

به کلیه دستگاه‌های اجرایی و نهادهای ناظر و سیاست‌گذاران پیشنهاد می‌شود تدابیری جدی در جهت افزایش پاسخگویی بخش عمومی و کیفیت حسابرسی اتخاذ نمایند. مجلس شورای اسلامی به عنوان نهاد قانونگذاری قوانین دست و پاگیر را حذف و قوانین متناسب با شرایط موجود تدوین نمایند. دستگاه‌های دولتی برای دستیابی به اهداف و مواموریت‌های خود سیستم کنترل داخلی دقیقی ایجاد نمایند. دیوان محاسبات کشور به عنوان مهم‌ترین نهاد ناظر بر عملیات دولت با پیروی از نهادهای حرفه‌ای و افزایش مهارت حسابرسی کارکنان از حسابرسی‌های نوین و به روز در جهت افزایش پاسخگویی بخش عمومی استفاده نماید. حساب‌رسان نیز با مطالعه دقیق ادبیات حسابرسی و قوانین و استانداردهای موجود بر کیفیت حسابرسی بیفزایند. به پژوهشگران آتی نیز پیشنهاد می‌شود که در جهت غنی نمودن مبانی نظری و تجربی موضوع، پژوهش‌های زیر را انجام دهند و با نتایج این پژوهش مقایسه نمایند:

- بررسی عوامل مؤثر بر افزایش کیفیت حسابرسی دیوان محاسبات کشور
- بررسی تاثیر عوامل محیطی بر تغییر در کیفیت حسابرسی دیوان محاسبات کشور

## فهرست منابع

### الف- منابع فارسی:

۱. امیدوار مریم، وکیلی فرد حمیدرضا، عابدینی بیژن. (۱۳۹۹)، ارائه مدلی از کیفیت حسابرسی بخش عمومی بر اساس روش تحلیل تم. فصلنامه دانش حسابرسی، ۲۰ (۸۱).
۲. ایمانی جاجرمی، حسین، (۱۳۹۹). پیامدهای اجتماعی شیوع ویروس کرونا در جامعه ایران. ارزیابی تأثیرات اجتماعی، دوره ۲ (ویژه‌نامه پیامدهای شیوع ویروس کرونا-کووید ۱۹)، صص ۸۷-۱۰۳.
۳. پزشک، یاسمن، پور زمانی، زهرا، (۱۳۹۸)، فصلی بودن حسابرسی، کیفیت افشاء اطلاعات و کیفیت حسابرسی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۸ (۲۹)، صص ۵۷-۷۰.
۴. جعفری، کرامت، آزادی هیر، کیهان، فدائی، مهدی، (۱۴۰۰)، آرایه الگویی برای شناسایی عوامل تاثیرگذار بر کیفیت حسابرسی با بکارگیری روش دلفی و منطق فازی، فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۰ (۳۸)، ۲۶۹-۲۸۴.
۵. حضوری، محمدجواد، گرد، عزیز، گل دوست، مجید، (۱۳۹۴)، بررسی عوامل مؤثر بر بروز نارسایی در سیستم

۶. کنترل‌های مالی دستگاه‌های اجرایی، فصلنامه دانش حسابرسی، دوره ۱۵، شماره ۵۹، صص ۱۹-۴۱.
۷. حیدری نژاد قدرت اله، جمشیدی نوید بابک، قنبری مهرداد. (۱۳۹۹)، شناسایی عوامل مؤثر بر کیفیت کمیته حسابرسی. فصلنامه دانش حسابرسی، دوره ۲۰، شماره (۷۹)، صص ۳۱۶-۳۴۷.
۸. صالحی امین، علیرضا، وطن پرست، محمدرضا، فرحید، فرزین، (۱۴۰۱)، بررسی نقش واسطه ای خودکارآمدی بر رابطه بین کیفیت حسابرسی و توسعه حرفه ای در بخش دولتی، فصلنامه دانش حسابرسی، دوره ۲۲، شماره ۸۶، صص ۲۰۹-۲۴۰.
۹. صراف، فاطمه، محمدی، زهرا، (۱۳۹۹)، کیفیت حسابرسی بخش عمومی، چهارمین کنفرانس ملی پژوهش در حسابداری و مدیریت، تهران.
۱۰. گلی، علی، خوزین، علی، اشرفی، مجید، نادریان، آرش، (۱۳۹۹)، بررسی نقش بیمه مسئولیت اجتماعی و حرفه‌ای حسابرسان بر ریسک شهرت اخلاقی و کیفیت حسابرسی با استفاده از رویکرد دلفی و معادلات ساختاری، پژوهش‌های اخلاقی (انجمن معارف اسلامی)، دوره ۱۰(۳)، صص ۱۹۵-۲۱۲.
۱۱. منتسی، حسین، (۱۳۹۹)، بررسی اثرات ویروس کرونا کووید ۱۹ بر اقتصاد جهانی، فصلنامه ارزیابی تأثیرات اجتماعی، دوره ۱، شماره ۲، صص ۱۶۳-۱۸۱.

### ب- منابع خارجی:

1. Aida Hazlin Ismail, Natasha binti Muhammad Merejok, Muhamad Ridhuan Mat Dangi & Shukriah Saad, (2019), Does Audit Quality Matters in Malaysian Public Sector Auditing?, International Journal of Financial Research, Vol. 10, No. 3, Special Issue, pp. 203-215.
2. Albitar, K., Gerged, A.M., Kikhia, H. and Hussainey, K. (2021), «Auditing in times of social distancing: the effect of COVID-19 on auditing quality», International Journal of Accounting & Information Management, Vol. 29 No. 1, pp. 169-178.
3. Alfareza Desta Prasetyo Adi Zainudin, Khoirul Aswar, Noegrahini LaStiningsih, Mahendro Sumardjo and Taufeni Taufik (2021). Analysis of potential factors influencing audit quality: The moderating effect of time budget pressure. Problems and Perspectives in Management, 19(4), 519-529.
4. Arrunada, B. (2000). Audit quality: Attributes, private safeguards and the role of regulation. European Accounting Review, 9(2), 205-224.
5. Bartlett, R. W., Brecht, H. D., & Corless, J. C. (1995). Accountability mechanisms in the auditing profession. Accountability in Research, 4(2), 133-146
6. Beattie, V., Fearnley, S., & Hines, T. (2013). Perceptions of factors affecting audit quality in the post-SOX UK regulatory environment. Accounting and Business Research, 43(1), 56-81.
7. Blann, S. W. (2010). Auditor independence in the public sector. Government Finance Review, 26(4), 40-44.
8. Cameran, M., Ditillo, A., & Pettinicchio, A. (2018). Audit team attributes matter: How diversity affects audit quality. European Accounting Review, 27(4), 595-621.
9. Cameran, M., Prencipe, A., & Trombetta, M. (2016). Mandatory audit firm rotation and audit quality. European Accounting Review, 25(1), 35-58.
10. Chen, S., Li, Z., & Chi, W. (2018). Client importance and audit quality: Evidence from China. Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics, 25(5), 624-638.
11. Chu, L., Mathieu, R., & Mbagwu, C. (2013). Audit quality and banks' assessment of disclosed accounting information. European Accounting Review, 22(4), 719-738.
12. Craswell, A., Francis, J., & Taylor, S. (1995). Auditor brand name reputation and industry specializations. Journal of Accounting and Economics, 20(3), 297-322.
13. Dang Huy, N., (2022), Identifying factors affecting audit quality in the context of covid-19 pandemic in vietnam: theoretical model study, Journal of Positive School Psychology, Vol. 6, No. 6, pp. 176 - 184.

14. De Angelo, L. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(December), 183–199.
15. De Fond, M., & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58(2-3), 275–326.
16. De las Heras, E., Cañibano, L., & Moreira, J. A. (2012). The impact of the Spanish financial Act (44|2002) on audit quality. *Spanish Journal of Finance and Accounting*, 41(156), 521–546
17. Deis, D. R., & Giroux, G. A. (1992). Determinants of audit quality in the public sector. *The Accounting Review*, 67(3), 462–479.
18. Ewelt-Knauer, C., Gold, A., & Pott, C. (2013). Mandatory audit firm rotation: A review of stakeholder perspectives and prior research. *Accounting in Europe*, 10(1), 27–41.
19. Francis, J. (1984). The effect of firm size on audit prices: A study of the Australian market. *Journal of Accounting and Economics*, 6(2), 133–151.
20. Garcia-Blandon, J., & Argiles-Bosch, J. M. (2017). The interaction effects of firm and partner tenure on audit quality. *Accounting and Business Research*, 47(7), 810–830.
21. Ge, R., & Zhang, J. J. (2017). Regulatory investigations of audit partners and audit quality improvement. *China Journal of Accounting Studies*, 5(3), 275–293.
22. Gerged, A. M., Mahamat, B. B., & Elmghaamez, I. K. (2020). Did corporate governance compliance have an impact on auditor selection and quality? Evidence from FTSE 350. *International Journal of Disclosure and Governance*, Vol. 17 No.2, pp.15-60.
23. Gong, Sabrina, Ho, Nam, Jin, Justin Yiqiang, Kanagaretnam, Kiridaran, (2022), Audit quality and COVID-19 restrictions, *Managerial Auditing Journal*, Web of Science | ID: covidwho-1909156(in press).
24. Haak, M., Muraz, M., & Zieseniß, R. (2018). Joint audits: Does the allocation of audit work affect audit quality and audit fees? *Accounting in Europe*, 15(1), 55–80.
25. Habibi, A., Firouzi Jahantigh, F., Sarafrazi, A., (2015), Fuzzy Delphi Technique for Forecasting and Screening Items, *Asian Journal of Research in Business Economics and Management*, Vol. 5, No. 2, pp. 130-143.
26. Hardies, K., Breesch, D., & Branson, J. (2016). Do (Fe)Male auditors impair audit quality? Evidence from going-concern opinions. *European Accounting Review*, 25(1), 7–34.
27. Holm, C., & Thinggaard, F. (2018). From joint to single audits – audit quality differences and auditor pairings. *Accounting and Business Research*, 48(3), 321–344.
28. Hu, Z., Li, Y., Lin, B. and Kleinman, G. (2023), “The impact of key audit matter reporting on analyst forecast accuracy and forecast dispersion: evidence from Chinese listed firms”, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 38 No. 3, pp. 288-313.
29. Jones, R., & Pendlebury, M. (2010). *Public sector accounting* (6th ed.). Pearson Education Limited.
30. Josette Caruana & Magdalena Kowalczyk (2020): The Quest for Audit Quality in the Public Sector, *Accounting in Europe*, DOI: 10.1080/17449480.2020.1757731
31. Joshi, R., Banwet, D., Shankar, R., (2011), A Delphi-AHP-TOPSIS based benchmarking framework for performance improvement of a cold chain, *journal of Expert Systems with Applications*, vol. 38, n. 2, pp. 10170-10182.
32. Lan Anh Nguyen & Michael Kend & Hoa Luong, (2022). "Audit quality and independence concerns after major audit reforms within a developing country: stakeholder perceptions from Vietnam," *Managerial Auditing Journal*, Emerald Group Publishing Limited, vol. 38(3), pages 314-335, November.
33. Lennox, C. S. (1999). Non-audit fees, disclosure and audit quality. *European Accounting Review*, 8(2), 239–252.
34. Lenz, R. and Hahn, U. (2015), “A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities”, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 30 No. 1, pp. 5-33.

35. Lesage, C., Ratzinger-Sakel, N. V. S., & Kettunen, J. (2017). Consequences of the abandonment of mandatory joint audit: An empirical study of audit costs and audit quality effects. *European Accounting Review*, 26(2), 311–339.
36. Menezes Montenegro, T., & Antunes Bras, F. (2015). Audit quality: Does gender composition of audit firms matter? *Spanish Journal of Finance and Accounting*, 44(3), 264–297.
37. Niemi, L. (2004). Auditor size and audit pricing: Evidence from small audit firms. *European Accounting Review*, 13(3), 541–560.
38. Piot, C. (2001). Agency costs and audit quality: Evidence from France. *European Accounting Review*, 10(3), 461–499.
39. Qi, B., Yang, R., & Tian, G. (2017). Do social ties between individual auditors and client CEOs/CFOs matter to audit quality? *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 24(3-4), 440–463.
40. Ramadhani Calocha & Eliada Herwiyanti. (2020). Factors that affect audit quality. *Journal of Contemporary Accounting*, 2(1), 35-48
41. Ratzinger-Sakel, N. V. S., & Schönberger, M. W. (2015). Restricting non-audit services in Europe – The potential (lack of) impact of a blacklist and a fee cap on auditor independence and audit quality. *Accounting in Europe*, 12(1), 61–86.
42. Richard, C. (2006). Why an auditor can't be competent and independent: A French case study. *European Accounting Review*, 15(2), 153–179.
43. Ruiz-Barbadillo, E., Gómez-Aguilar, N., De Fuentes-Barberá, C., & García-Benau, M. A. (2004). Audit quality and the going-concern decision-making process: Spanish evidence. *European Accounting Review*, 13(4), 597–620.
44. Salehi, Mahdi, Mohammed Ibrahim Jebur, Saleh Orfizadeh, and Ali Mohammed Abbas Aljahnab, (2022), The Relationship between Audit Adjustments and Audit Quality in Iraq. *Journal of Risk and Financial Management*, 15: 330.
45. Salem, R., Usman, M., Ezeani, E., (2021), Loan loss provisions and audit quality: Evidence from MENA Islamic and conventional banks, *The Quarterly Review of Economics and Finance*, Volume 79, Pages 345-359.
46. Simons, D., & Zein, N. (2016). Audit market segmentation – The impact of mid-tier firms on competition. *European Accounting Review*, 25(1), 131–154.
47. Smales, L.A., (2021), Investor attention and global market returns during the COVID-19 crisis, *International Review of Financial Analysis*, in press.
48. Sundgren, S., & Svanström, T. (2013). Audit office size, audit quality and audit pricing: Evidence from small- and medium-sized enterprises. *Accounting and Business Research*, 43(1), 31–55.
49. Svanström, T. (2013). Non-audit services and audit quality: Evidence from private firms. *European Accounting Review*, 22 (2), 337–366.
50. Svanström, T. (2013). Non-audit services and audit quality: Evidence from private firms. *European Accounting Review*, 22 (2), 337–366.
51. Tahir Deṣta, (2023). The Effects of Information Asymmetry and Documentation on Audit Quality: Evidence from Public Institutions in Ethiopia, *J Agri Horti Res*, 6(1), 151-162.
52. Trombetta, M. (2003). International regulation of audit quality: Full harmonization or mutual recognition? An economic approach. *European Accounting Review*, 12(1), 3–27.
53. Vander Bauwhede, H., & Willekens, M. (2004). Evidence on (the lack of) audit-quality differentiation in the private client segment of the Belgian audit market. *European Accounting Review*, 13(3), 501–522.
54. Vanstraelen, A. (2000). Impact of renewable long-term audit mandates on audit quality. *European Accounting Review*, 9(3), 419–442.
55. Wang, T., Liu, C., & Chang, C. J. (2011). CPA-firm merger: An investigation of audit quality. *European Accounting Review*, 20(4), 727–761.

56. Warming-Rasmussen, B., & Jensen, L. (1998). Quality dimensions in external audit services-an external user perspective. *European Accounting Review*, 7(1), 65–82.
57. Zerni, M., Haapamäki, E., Järvinen, T., & Niemi, L. (2012). Do joint audits improve audit quality? Evidence from voluntary joint audits. *European Accounting Review*, 21(4), 731–765.



پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی