



## تأثیر عوامل تحت کنترل حسابرسان بر کیفیت حسابرسی دیوان محاسبات کشور

امین اکبری<sup>۱</sup>

احمد خدای پور<sup>۲</sup>

امید پورحیدری<sup>۳</sup>

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۶/۲۱

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۴/۱۴

### چکیده

هدف پژوهش حاضر، بررسی تأثیر عوامل تحت کنترل حسابرسان بر کیفیت حسابرسی دیوان محاسبات کشور و رتبه‌بندی عوامل مذکور می‌باشد. این پژوهش از نوع کاربردی و روش انجام آن توصیفی-پیمایشی است. جامعه آماری این پژوهش شامل حسابرسان و مدیران حسابرسی دیوان محاسبات کشور بوده و نمونه آماری مشتمل بر ۳۰۴ پرسشنامه می‌باشد که در زمستان ۱۴۰۱ و بهار ۱۴۰۲ توزیع و جمع‌آوری گردیده است. به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش از آزمون t و جهت رتبه‌بندی عوامل از آزمون فریدمن استفاده شده است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که عوامل تحت کنترل حسابرسان شامل اخلاق، انگیزه، صلاحیت حرفه‌ای، سطح تحصیلات، تجربه، استقلال، تسلط بر قوانین، تلاش، خدمات غیرحسابرسی، حضور مناسب در واحد مورد رسیدگی، استفاده از فناوری، سابقه کار، تخصص در صنعت و قضاوت حسابرسان بر کیفیت حسابرسی در دیوان محاسبات کشور موثر است. علاوه بر این، یافته‌های پژوهش حاکی از این است که استرس حسابرسان بر کیفیت حسابرسی در دیوان محاسبات کشور تأثیری ندارد. نتایج این پژوهش می‌تواند در تصمیم‌گیری‌های حسابرسان و دیوان محاسبات کشور جهت بهبود کیفیت حسابرسی مورد استفاده قرار گیرد.

**واژه‌های کلیدی:** کیفیت حسابرسی، متغیرهای تحت کنترل حسابرسان، دیوان محاسبات کشور.

<sup>۱</sup> دانشجوی دکتری حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه شهیدباهنر کرمان، کرمان، ایران. [aminakbari\\_1364@yahoo.com](mailto:aminakbari_1364@yahoo.com)

<sup>۲</sup> گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه شهید باهنر کرمان، کرمان، ایران. (نویسنده مسئول) [khodamipour@uk.ac.ir](mailto:khodamipour@uk.ac.ir)

<sup>۳</sup> گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه شهید باهنر کرمان، کرمان، ایران. [opourheidari@uk.ac.ir](mailto:opourheidari@uk.ac.ir)



## ۱- مقدمه

اگرچه پژوهش‌های گسترده‌ای نقش و کیفیت حسابرسی را مورد بررسی قرار داده‌اند، اما بیشتر بر بخش خصوصی تمرکز داشته‌اند و پژوهش‌های بسیار کمتری در بخش دولتی یا غیرانتفاعی انجام شده است و در برگیرنده متغیرهای جامع کیفیت حسابرسی نیستند. به طور متعارف، حسابرسی بخش عمومی در درجه اول به قانونی بودن، قابلیت اطمینان و یکپارچگی هزینه‌های دولت مربوط می‌شود. طی سال‌ها، عملکرد حسابرسی گسترش یافته و شامل نظارت بر برنامه‌ها و فعالیت‌های دولتی با توجه به مسئولیت‌پذیری، بازده، کارایی و ارزش پول شده است. حکمرانی خوب بخش عمومی به شدت به حسابرسی متکی است و حسابرس بخش عمومی مسئول نظارت، بینش و آینده‌نگری بر منابع عمومی است. حسابرسی، بررسی بی‌طرفانه برنامه‌ها، سیاست‌ها، عملیات و نتایج بخش عمومی را در اختیار تصمیم‌گیرندگان قرار می‌دهد و برای دستیابی به هر یک از این وظایف، حسابرسان از ابزارهایی مانند حسابرسی مالی، حسابرسی عملکرد و خدمات مشاوره استفاده می‌کنند. هدف حسابرسی دولتی پیگیری، راستی‌آزمایی و ارزیابی مسئولیت‌های دولت و روشی برای تأیید و کنترل مدیریت دولتی است (طاهر دستا، ۲۰۲۳). گزارش‌های حسابرسی باکیفیت توسط دیوان محاسبات کشور می‌تواند علاوه بر تقویت جنبه‌های مثبت مدیریت، منجر به ارائه پیشنهادهایی جهت بهبود کیفیت عملیات در بخش عمومی در راستای مصرف بهینه منابع و اعتبارات به منظور پاسداری از بیت‌المال گردد. هدف اصلی پژوهش حاضر، بررسی تاثیر عوامل تحت کنترل حسابرس بر کیفیت حسابرسی دیوان محاسبات کشور می‌باشد.

اظهار نظر نسبت به گزارش‌های دولتی، بخش اساسی در فرآیند کنترل و پاسخگویی حسابرسی است، حسابرسی از طریق جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد و مدارک موجب افزایش قابلیت اتکای اطلاعات گزارش شده توسط واحد مورد رسیدگی می‌شود (کرمی و همکاران، ۱۳۹۸). دو مبنای اصلی در خصوص اهداف حسابرسی بخش عمومی وجود دارد. از یک سو حسابرسان با انجام حسابرسی و ارائه نتایج حاصل از آن به مدیران و تصمیم‌گیران، ضمن تشریح وضعیت موجود، مدیران را در اتخاذ تصمیمات کارآمدتر یاری می‌رسانند. از سوی دیگر همزمان با ارائه نتایج حسابرسی به مراجع قانونی پاسخ‌خواه و مردم، نقش مهمی در پاسخگویی مقامات عمومی ایفا می‌کنند. اگرچه پژوهش‌ها در مورد کیفیت حسابرسی به طور گسترده انجام شده است، هیچ تعریف دقیقی از کیفیت حسابرسی وجود ندارد (داف، ۲۰۰۴). بدارد، جانستون و اسمیت<sup>۳</sup> (۲۰۱۰) نشان دادند که حتی متخصصان باتجربه‌ای که برای بحث در مورد مفهوم کیفیت حسابرسی گرد هم می‌آیند، در توافق بر سر یک تعریف مشترک مشکل دارند. تعاریف مختلفی در خصوص کیفیت حسابرسی صورت گرفته است. تعریفی که در اکثر پژوهش‌ها مورد استفاده قرار می‌گیرد، توسط دی آنجلو<sup>۴</sup> (۱۹۸۱) به این شکل ارائه شده که حسابرس تحریفات با اهمیت را

1. Tahir Desta

Duff 2.

3. Bedard, Johnstone and Smith

DeAngelo 4.

کشف و گزارش نماید. کیفیت حسابرسی از نظر والاس<sup>۱</sup> (۱۹۸۷) بهبود میزان شفافیت اطلاعات حسابداری است. کیفیت حسابرسی توسط لی، تیلور و والتر<sup>۲</sup> (۱۹۹۹)، احتمال عدم انتشار گزارش مقبول برای صورتهای مالی حاوی اشتباهات اساسی تعریف شده است. همچنین دتزن و گلد<sup>۳</sup> (۲۰۲۱) بیان می کنند کیفیت حسابرسی مفهومی چند وجهی است و ادبیات حسابرسی تا حد زیادی ماهیت چند وجهی کیفیت حسابرسی را به رسمیت می شناسد. برخی از مولفه هایی که در این پژوهش بر کیفیت حسابرسی تاثیر داشتند بعضاً توسط پژوهشگران پیشین نیز اثبات شده است. اما آنچه در این پژوهش به طور خاص به دست آمده این است که علاوه بر تعیین عوامل متعدد به شناسایی عوامل موثر تحت کنترل حسابرس بر کیفیت حسابرسی دیوان محاسبات کشور و میزان تاثیر هر یک از آنها پرداخته شده است. در ادامه این مقاله در ابتدا مبانی نظری پژوهش و توسعه فرضیه ها آورده شده است. سپس روش پژوهش شرح داده می شود. در ادامه یافته های پژوهش ارائه شده است و در نهایت به نتیجه گیری و جمع بندی پرداخته می شود.

## ۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

در ادبیات کاربردی، کیفیت حسابرسی را اغلب از طریق تطابق آن با استانداردهای حسابرسی تعریف نموده اند. در مقابل پژوهشگران حسابداری و حسابرسی، ابعاد چندگانه کیفیت حسابرسی را مورد توجه قرار داده اند. ابعاد مذکور اغلب به تعاریف متفاوتی منجر شده است، تعریفی که به طور گسترده از کیفیت حسابرسی استفاده می شود، تعریف دی آنجلو (۱۹۸۱) است که کیفیت حسابرسی را این احتمال تعریف می کند که تحریف های بااهمیت در سیستم حسابداری صاحبکار توسط حسابرس کشف و گزارش گردد. علیرغم اینکه تعاریف مختلفی از کیفیت حسابرسی وجود دارد، به طور کلی دو عنصر اساسی در هنگام ارزیابی تعریف کیفیت ایجاد می شود که عبارتند از توانایی حسابرس برای یافتن و اعلام تحریف و مستقل بودن حسابرس. دی فوند و ژانگ<sup>۴</sup> (۲۰۱۴) معتقدند که هر چه کیفیت حسابرسی بالاتر باشد، اطمینان بیشتر نسبت به گزارشگری مالی با کیفیت است. تعریف کیفیت حسابرسی می تواند با توجه به دیدگاه مشتریان، حسابرسان، تنظیم کننده ها و ذینفعان درگیر در فرآیند گزارشگری مالی متفاوت باشد، همچنین تعریف کیفیت حسابرسی در بخش دولتی با بخش خصوصی متفاوت خواهد بود زیرا بخش دولتی به طرق مختلف از بخش خصوصی متفاوت است، از جمله حسابداری و گزارش مالی آن. به عنوان مثال، تفاوت بخش دولتی با یک سازمان تجاری، عدم وجود هدف سود آن است. اندریانی و نورسیام<sup>۵</sup> (۲۰۱۸) کیفیت حسابرسی را احتمال یافتن و گزارش تخلف حسابرسان از سیستم حسابداری مشتری تعریف می کنند.

Wallace1.

Lee, Taylor and Walter2.

3.Detzen and Gold

4. De fond and Zhang

5. Andriani and Nursiam

با توسعه صنعتی شدن، استرس کاری به عنوان موضوع مهمی در زمینه‌های علوم رفتاری، روانشناسی و جامعه‌شناسی تبدیل شده است. بحث‌های فراوانی در خصوص تعریف استرس کاری، نحوه تأثیر آن و راه‌های مقابله با آن صورت گرفته است. انتظار می‌رود استرس کاری حسابرسان دارای تأثیر مثبت باشد. از سوی دیگر، یان و زی<sup>۱</sup> (۲۰۱۶) به بررسی چگونگی تأثیر استرس کاری حسابرس بر کیفیت حسابرسی در کشور چین طی سالهای ۲۰۰۹ تا ۲۰۱۳ پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد استرس بر کیفیت حسابرسی تأثیری ندارد و در حسابرسی نخستین یک رابطه منفی بین این دو متغیر وجود دارد و ادراک از استرس شغلی به ویژگیهای فردی حسابرس بستگی دارد.

برای انجام کار حسابرسی، حسابرس باید دارای تجربه در زمینه حسابداری، حسابرسی و صنعت مشتری باشد. تجربه حسابرس بر توانایی حسابرس برای شناسایی خطاها تأثیر می‌گذارد، در حالی که آموزش، مهارت در انجام حسابرسی را افزایش می‌دهد. تجربه حسابرس با افزایش تجربه حسابرسی و بحث در مورد حسابرسی با همکاران، سرپرستان و افزایش می‌یابد. با توجه به بکارگیری افراد با تجربه‌تر، کیفیت حسابرسی با افزایش شایستگی حرفه‌ای حسابرس افزایش می‌یابد. علاوه بر این، حسابرسان باتجربه فرآیند حسابداری و حسابرسی را بهتر درک نموده و در نتیجه گزارش حسابرسی از کیفیت بالاتری برخوردار می‌گردد.

تلاش حسابرسی به عنوان یک عامل حیاتی بر کیفیت حسابرسی تأثیرگذار است، زیرا کار سخت برای انجام یک حسابرسی موفق، ضروری است. با این حال، به دلیل عدم دسترسی به اطلاعات در مورد تلاش حسابرسی، شواهد بسیار محدودی در رابطه بین تلاش حسابرسی و کیفیت حسابرسی وجود دارد. برخی از مطالعات مبتنی بر روش‌های تجربی هستند و برای اندازه‌گیری تلاش حسابرسی از شاخص‌های غیرمستقیم (مانند هزینه‌های حسابرسی) استفاده می‌کنند (بونر و اسپرینکل<sup>۲</sup>، ۲۰۰۲؛ یانگ و ژانگ<sup>۳</sup>، ۲۰۱۰).

از آنجا که طبق استانداردهای حسابرسی ایران، مدیر مسئول کار باید مسئولیت کیفیت هر کار حسابرسی محول شده به وی را بپذیرد، لازم است در همه مراحل کار حسابرسی الگویی را درباره کیفیت حسابرسی برای دیگر اعضای گروه تدوین کند. این الگو، به طور معمول از طریق اقدامهای مدیر مسئول کار مانند اهمیت اجرای کار طبق الزامهای استانداردهای حرفه‌ای، قانونی و مقرراتی، اهمیت رعایت سیاستها و روشهای کنترل کیفیت مؤسسه، به اعضای گروه ارائه می‌شود. حضور شریک حسابرسی در حین عملیات حسابرسی، در راستای کارایی و اثربخشی عملیات حسابرسی در زمینه‌هایی چون شناخت موضوع فعالیت واحد مورد رسیدگی، طرح کلی حسابرسی، تأثیر قوانین یا استانداردهای حرفه‌ای جدید بر کار حسابرسی و اطلاعات لازم برای برآورد خطر حسابرسی، تأکید شده است.

1. Yan and Xie
2. Bonner and Sprinkle
3. Yang and Zhang

تجربه حسابرس طبق نظر (سویونو<sup>۱</sup>، ۲۰۱۲) مدت تصدی حسابرس، تعداد کارهای حسابرسی انجام شده است و به این منظور، تجربه حسابرس با افزایش وظایف حسابرسی افزایش می‌یابد. علاوه بر این، بادارا و سعیدین<sup>۲</sup> (۲۰۱۳) تجربه حسابرس را به عنوان انواع مختلف دانش و مهارت‌هایی که حسابرس در طول دوره شغلی خود در حسابرسی کسب می‌کند، تعریف کردند و این باعث بهبود اثربخشی وی به عنوان یک حسابرس می‌شود. بادارا و سعیدین (۲۰۱۴) به این نتیجه رسیدند که تجربه حسابرس، حسابرس را قادر می‌سازد تا اطلاعات صحیح را برای قضاوت حسابرسی تعیین کند. امروزه تحولات شگرفی در زمینه فناوری اطلاعات رخ داده و پیشرفتهای آن فراگیر شده، و روندهای دگرگونی را در زمینه‌های مختلف از جمله حسابداری و حسابرسی ایجاد کرده است از طرفی نیز باگسترش حجم عملیات و پیچیده‌تر شدن امور حسابداری و حسابرسی، حسابرسان ناگزیر به استفاده از روشها و امکانات تسهیل کننده عملیات حسابرسی هستند، لذا استفاده از فناوری اطلاعات به دلیل وجود فشارهای کاری، به صورت فزاینده‌ای کارایی و اثربخشی حسابرسی را افزایش می‌دهد.

سطح تحصیلات حسابرس یکی از ویژگیهای اصلی است که می‌تواند کیفیت حسابرسی را تقویت سازد (یان و زی، ۲۰۱۶). حسابرسان دارای تحصیلات تکمیلی کار حسابرسی با کیفیت تری را نسبت به حسابرسان با مدرک کارشناسی حسابرسی انجام می‌دهند، چون دانش بیشتری دارند (چی و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۱۷). دان و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۰۰) در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که بین نوع صنعت مورد تخصص حسابرس و کیفیت گزارش حسابرسی رابطه مثبتی وجود دارد. به بیان دیگر، حسابرسانی که در صنعت مورد نظر تخصص دارند به دلیل داشتن توانایی بیشتر در شناسایی و برخورد با مشکلات ویژه آن صنعت، می‌توانند حسابرسی را با کیفیت بیشتری انجام دهند.

ارائه گزارش‌های حسابرسی باکیفیت توسط حسابرسان دیوان محاسبات کشور می‌تواند علاوه بر تقویت جنبه‌های مثبت مدیریت، منجر به ارائه پیشنهادهایی به منظور بهبود کیفیت عملیات در بخش عمومی در راستای مصرف بهینه منابع و اعتبارات در جهت پاسداری از بیت‌المال شوند. سهم بسیار کمی از مقالات علمی- پژوهشی حوزه حسابداری به موضوع حسابداری بخش عمومی اختصاص دارد و جای تأمل بسیار دارد که سهم بسیار ناچیزی از این سهم اندک مربوط به پژوهش‌های حسابرسی بخش عمومی بوده است و در سال‌های اخیر به صورت پراکنده مدلهایی از کیفیت حسابرسی در بخش خصوصی و حسابرسی داخلی ارائه شده است. با توجه به اینکه بخش عمومی سهم قابل توجهی از اقتصاد کشور را در اختیار دارد و از طرفی به دلیل متمایز بودن ساختار بخش عمومی ایران با سایر کشورها و نیز وجود آسیب‌های فراوان از جمله بروز تخلفات مالی متعدد یک دهه اخیر، ضروری است تا به بررسی شاخص‌های کیفیت حسابرسی در بخش عمومی به صورت جامع پرداخته شود.

1. Suyono
2. Badara and Saidin
3. Che, Langli and Svanstrom
4. Dunn, Mayhew and Morsfield

ورمیر، راغوناندان و فورجیونه<sup>۱</sup> (۲۰۰۹) پیشنهاد می‌کند که نظارت توسط حسابرسان مستقل برای سازمان‌های غیرانتفاعی بسیار مهم است و حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی مکملی برای حسابرسی مستقل می‌باشند نه جایگزینی برای آن. نقش حسابرسی در بخش دولتی یا غیر انتفاعی از نظر ساختار سازمانی، فرهنگ، نیازهای مالی، مقررات حسابداری، ذینفعان یا استفاده کنندگان گزارش‌های مالی متفاوت با بخش خصوصی است (تیت<sup>۲</sup>، ۲۰۰۷).

### پیشینه خارجی

حکمرانی خوب بخش عمومی به شدت به حسابرسی متکی است. حسابرس بخش عمومی مسئول نظارت، بینش و آینده نگری بر منابع عمومی است. آینده‌نگری، بررسی بی‌طرفانه برنامه‌ها، سیاست‌ها، عملیات و نتایج بخش عمومی را در اختیار تصمیم‌گیرندگان قرار می‌دهد. روندها و مشکلات قریب الوقوع با استفاده از آینده‌نگری شناسایی شدند. برای دستیابی به هر یک از این وظایف، حسابرسان از ابزارهایی مانند حسابرسی مالی، حسابرسی عملکرد و خدمات مشاوره استفاده می‌کنند. هدف حسابرسی دولتی پیگیری، راستی‌آزمایی و ارزیابی مسئولیت‌های دولت است. حسابرسی دولتی روشی برای تأیید و کنترل مدیریت دولتی است. سطح بالایی از صلاحیت حرفه‌ای به تدریج از طریق آموزش و تجربه عملی در فرآیند حسابرسی به دست می‌آید. دانش کافی حسابرسان در زمینه‌های حسابداری و حسابرسی آنها را قادر می‌سازد تا تکالیف حسابرسی را به طور موثر و کیفی انجام دهند. شواهد تجربی قبلی تأیید می‌کند که صلاحیت حرفه‌ای به طور قابل توجهی بر کیفیت گزارش‌های حسابرسی تأثیر می‌گذارد. (طاهر دستا، ۲۰۲۳)

معتم و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۲۲) در پژوهش خود به بررسی عواملی می‌پردازد که بر کیفیت حسابرسی داخلی دولت تأثیر می‌گذارند. نگرانی‌های متعددی در مورد کیفیت حسابرسی‌های دولتی در سال‌های اخیر ابراز شده است. کیفیت حسابرسی بسیار مورد بحث است، اما درک پایینی از آن وجود دارد و با توجه به تنوع مفهوم، در مورد چگونگی تفسیر کیفیت حسابرسی توافق کمی وجود دارد. بنیایی استاندارد حسابرسی ممکن است به شدت به چشم‌هایی که فرد به آن نگاه می‌کند متکی باشد. استفاده کنندگان، حسابرسان، سیاست‌گذاران و سایر ذینفعان می‌توانند نظرات متفاوتی در مورد آنچه که کیفیت حسابرسی را تعریف می‌کند داشته باشند، که ممکن است بر نوع معیارهایی که می‌تواند برای ارزیابی کیفیت حسابرسی استفاده شود، تأثیر بگذارد. پیش فرض این است که فرهنگ بر محیط حسابرسی و در نتیجه بر نتیجه فرآیند حسابرسی تأثیر می‌گذارد. مدل نظری متغیرهای مختلفی را در بررسی پیشنهاد نموده است. عوامل متعددی در محیط‌های کاری مختلف بر نتایج حسابرسی تأثیر می‌گذارند که اهمیت این عوامل موثر، بر عملکرد حسابرسی بخش دولتی مورد بحث قرار می‌گیرد. هدف تضمین کیفیت دستیابی به اطمینان معقولی است که محصول و خدمات حسابرسی از بهترین شیوه‌های اثبات شده بین‌المللی و

1. Vermeer, Raghunandan and Forgiione
2. Tate
3. Moatsem, Meana and Maged

انتظارات ذینفعان پیروی می‌کنند، در مقابل از فرآیندهای حسابرسی فردی انتقاد می‌شود. نتایج این مطالعه نشان داد که عملکرد، قوانین، آموزش و مدیریت ارشد بر اثربخشی تأثیر دارند. شرود و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۲۰) به بررسی رابطه بین تنوع در سطح پرسنل حرفه‌ای شرکت‌های حسابرسی و کیفیت حسابرسی پرداختند. داده‌های پژوهش حاصل منابع انسانی حسابدار رسمی در چهار شرکت بزرگ حسابرسی ۴۲ ایالت آمریکا می‌باشد. نتایج نشان داد موسسات حسابرسی که تعداد بیشتری از کارکنان واجد شرایط دارند از کیفیت حسابرسی بالاتری برخوردارند و این موضوع در فصل کاری شلوغ بیشتر نمایان است. ندوبویسی و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۱۷) عوامل تعیین کننده کیفیت حسابرسی را در نیجریه بررسی کرد و دریافت که استقلال حسابرسی، دوره تصدی و اندازه مؤسسه حسابرسی بر کیفیت گزارش‌های حسابرسی تأثیر می‌گذارد. با توجه به دلایل شکست حسابرسی از سه جنبه حسابداری و گزارشگری، شرکت‌های حسابرسی شده و استانداردهای حسابرسی ناشی می‌شود. هنگامی که دولت یک سیستم حسابداری تعهدی را اجرا می‌کند و گزارش مالی با کیفیت بالایی دارد، بر کیفیت خدمات عمومی تأثیر خواهد داشت. علاوه بر این، دولت که به طور متوسط از سطح مناسبی برای پیگیری با توصیه‌های حسابرسی بالا برخوردار است، گزارش مالی با کیفیت بهتری در سال بعد دارد.

### پیشینه داخلی

گنجی و همکاران (۱۴۰۲) تأثیر پیشایندها و پیامدهای اثربخشی حسابرسی داخلی بر کیفیت حسابرسی داخلی را مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش حاکی از این است که سوابق و پیامدهای اثربخشی حسابرسی داخلی بر کیفیت حسابرسی داخلی تأثیر مثبت و معناداری دارند. پژوهش با برجسته نمودن عوامل مرتبط با اثربخشی حسابرسی داخلی و نتایج حسابرسی کیفی برای محافظت از بهترین منافع مدیران و در عین حال انجام الزامات حاکمیت شرکتی، به نظریه نمایندگی کمک می‌کند.

حاجیها و چناری (۱۴۰۲) به بررسی تأثیر قابلیت مقایسه صورتهای مالی بر کیفیت گزارشگری مالی با تأکید بر کیفیت حسابرسی پرداختند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که قابلیت مقایسه صورتهای مالی موجب ارتقا کیفیت گزارشگری مالی می‌شود اما نقش تعدیل‌کنندگی کیفیت حسابرسی بر این ارتباط تأثیری ندارد. همچنین سطوح بالاتر مقایسه‌پذیری موجب بهبود محیط اطلاعاتی مدیران و کیفیت گزارشگری مالی می‌شود.

جعفری و همکاران (۱۴۰۲) در پژوهش خود با عنوان "ارائه مدلی از عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی با بکارگیری روش دلفی و تکنیک فازی مثلثی مرکز ثقل" ۶۶ عامل تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی با بهره‌گیری از نظر ۵۱ نفر از حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و به روش دلفی احصاء نمودند و به ارائه مدل مفهومی متأثر از عوامل مذکور پرداختند. بر اساس یافته‌های پژوهش عواملی همچون صلاحیت علمی و فنی،

1. Sherwood, Matthew and Nagy
2. Ndubuisi, Okeke and Chinyere

استقلال و بی طرفی، تخصص سرپرست کار در صنعت صاحبکار، هوش هیجانی حسابرس و تعامل تیم حسابرسی به عنوان مهمترین معیارهای درونی تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی احصاء گردید.

رمضانی و همکاران (۱۴۰۱) در پژوهش خود با عنوان "نقش فرهنگ اسلامی و تجربه حسابرس در رابطه بین انصاف متقابل و کیفیت حسابرسی در شرایط محیطی ایران" دریافتند انصاف متقابل دارای تاثیر مستقیم بر کیفیت حسابرسی می باشد و تعامل فرهنگ اسلامی و تجربه حسابرس، رابطه بین انصاف متقابل بر کیفیت حسابرسی را تعدیل می نماید. همچنین رواج تعهد به اجرای انصاف متقابل، پایبندی به اجرا را تقویت نموده و در پررنگ سازی اجرای آیین رفتار حرفه ای نقش داشته و در نهایت کیفیت حسابرسی را بهبود می بخشد.

امجدی و همکاران (۱۴۰۰) به بررسی تاثیر تخصص حسابرسان دیوان محاسبات بر پاسخگویی و همچنین نقش میانجی کیفیت حسابرسی عملکرد پرداختند. یافته های پژوهش حاکی از آن است که تخصص حسابرسان دیوان محاسبات بر پاسخگویی تاثیر مثبت و معنادار دارد. همچنین، تخصص حسابرسان دیوان محاسبات از طریق کیفیت حسابرسی آن ها بر پاسخگویی تاثیر مثبت دارد و به عبارتی کیفیت حسابرسی نقش میانجی در رابطه تخصص حسابرسان دیوان محاسبات و پاسخگویی دارد. همچنین نتایج پژوهش گویای اهمیت تخصص و کیفیت حسابرسی حسابرسان دیوان محاسبات بر بهبود مشروعیت و پاسخگویی نسبت به حسابرسی دستگاه های اجرایی است.

دریایی و عزیزی (۱۳۹۷) رابطه بین اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه ای حسابرسان با کیفیت حسابرسی با توجه به متغیر تعدیلی شک و تردید حرفه ای حسابرسی را مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش نشان داد که متغیر شک و تردید حرفه ای به عنوان یک متغیر تعدیل گر و تأثیرگذار بین اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه ای و کیفیت حسابرسی است.

### ۳- فرضیه های پژوهش

- با توجه به مبانی نظری و پیشینه پژوهش، فرضیه های پژوهش به شرح زیر تدوین شد:
- ۱) بین اخلاق و کیفیت حسابرسی ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد.
  - ۲) بین انگیزه حسابرس و کیفیت حسابرسی ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد.
  - ۳) بین صلاحیت حرفه ای حسابرس و کیفیت حسابرسی ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد.
  - ۴) بین استرس حسابرس و کیفیت حسابرسی ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد.
  - ۵) بین سطح تحصیلات حسابرس و کیفیت حسابرسی ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد.
  - ۶) بین تجربه حسابرس و کیفیت حسابرسی ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد.
  - ۷) بین استقلال حسابرس و کیفیت حسابرسی ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد.
  - ۸) بین تسلط حسابرس بر قوانین و مقررات و کیفیت حسابرسی ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد.
  - ۹) بین تلاش حسابرس و کیفیت حسابرسی ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد.



- ۱۰) بین خدمات غیر حسابرسی حسابرس و کیفیت حسابرسی ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد.
- ۱۱) بین حضور مناسب حسابرس در واحد مورد رسیدگی و کیفیت حسابرسی ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد.
- ۱۲) بین استفاده از فناوری توسط حسابرس و کیفیت حسابرسی ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد.
- ۱۳) بین سابقه کار حسابرس و کیفیت حسابرسی ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد.
- ۱۴) بین تخصص حسابرس در صنعت و کیفیت حسابرسی ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد.
- ۱۵) بین قضاوت حسابرس و کیفیت حسابرسی ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد.

#### ۴- روش پژوهش

از لحاظ هدف، این پژوهش از نوع پژوهش‌های کاربردی است زیرا نتایج حاصل از آن می‌تواند در تصمیم‌گیری حسابرسان و دیوان محاسبات کشور جهت بهبود کیفیت حسابرسی مورد استفاده قرار گیرد. روش پژوهش از نوع توصیفی-پیمایشی است که شامل چندین مرحله می‌باشد. برای جمع‌آوری داده‌ها از پرسشنامه و برای آزمون فرضیه‌ها از آزمون t و جهت رتبه‌بندی عوامل از آزمون فریدمن و نرم افزار Spss استفاده شده است. جامعه آماری این پژوهش شامل حسابرسان و مدیران حسابرسی دیوان محاسبات کشور در نظر گرفته شده است و به منظور تعیین حجم نمونه از فرمول کوکران استفاده شد که بر این اساس تعداد نمونه در سطح خطای ۵ درصد ۳۰۴ نفر به دست آمد. پرسشنامه از نوع محقق ساخته می‌باشد که برای طراحی آن، در مرحله اول با مطالعه مقالات و منابع موجود پیش نویس اولیه پرسشنامه تهیه و در مرحله بعد با نظرخواهی از اساتید، پرسشنامه اولیه تدوین گردید. سپس آزمون محدود در خصوص پرسشنامه اولیه انجام و با کمک نتایج حاصل از آن پرسشنامه نهایی تدوین شد. به منظور بررسی روایی، از نظر صاحب‌نظران استفاده و بدین منظور پرسشنامه در اختیار صاحب‌نظران و افراد متخصص قرار گرفته تا اگر توصیه‌ای در ارتباط با سوالات مطرح شده وجود دارد، ارائه نمایند و با توجه به نظرات ارائه شده و حذف و اضافه گویه‌ها، در نهایت ابعاد و گویه‌های موجود در قالب یک پرسشنامه طیف لیکرت تهیه گردید. سوالات پرسشنامه شامل اطلاعات فردی اعم از میزان سابقه در فعالیت حسابرسی، میزان تحصیلات و سایر اطلاعات فردی می‌باشد. پرسشنامه‌ها در سطح کشور بین حسابرسان دیوان محاسبات در زمستان ۱۴۰۱ و بهار ۱۴۰۲ به روش نمونه در دسترس توزیع و جمع‌آوری شد. به منظور سنجش پایایی پرسشنامه، از آلفای کرونباخ استفاده گردید. با توجه به اطلاعات جدول ۱ برای تمام متغیرها مقدار آلفای کرونباخ بیشتر از ۰/۷ می‌باشد.

جدول ۱- آزمون آلفای کرونباخ

متغیر	آلفای کرونباخ
اخلاق	۰/۷۵
انگیزه	۰/۸۴
صلاحیت حرفه ای	۰/۷۶
استرس	۰/۷۵
سطح تحصیلات	۰/۷۱
تجربه	۰/۸۵
استقلال	۰/۸۶
تسلط حسابرسان بر قوانین	۰/۷۲
تلاش حسابرسان	۰/۷۷
خدمات غیرحسابرسی حسابرسان	۰/۸۷
حضور مناسب حسابرسان در واحد مورد رسیدگی	۰/۷۴
استفاده از فناوری توسط حسابرسان	۰/۷۶
سابقه کار حسابرسان	۰/۷۲
تخصص حسابرسان در صنعت	۰/۷۲
قضاوت حسابرسان	۰/۷۱

منبع: یافته‌های پژوهشگر

### ۵- یافته‌های پژوهش

با توجه به نتایج حاصل از پرسشنامه‌ها، فراوانی مشارکت‌کنندگان شامل جنسیت، تحصیلات، پست سازمانی، سابقه کار و سن به شرح جدول ۲ می‌باشد.

جدول ۲- توزیع فراوانی مشارکت‌کنندگان پژوهش

ویژگی‌های فردی	زیر گروه	تعداد	درصد
جنسیت	مرد	۲۵۲	۸۲/۹
	زن	۵۲	۱۷/۱
مدرک تحصیلی	دکتری	۱۷	۵/۶
	کارشناسی ارشد	۲۴۶	۸۰/۹
	کارشناسی	۴۱	۱۳/۵

ویژگی های فردی	زیر گروه	تعداد	درصد
رشته تحصیلی	حسابداری	۱۸۲	۵۹/۹
	مدیریت	۱۰۲	۳۳/۶
	اقتصاد	۲۰	۶/۶
پست سازمانی	حسابرس کل	۵	۱/۶
	سر حسابرس ارشد یا همتراز	۶۲	۲۰/۴
	سر حسابرس یا همتراز	۷۷	۲۵/۳
	حسابرس ارشد یا همتراز	۹۲	۳۰/۳
سابقه کاری	حسابرس یا همتراز	۶۸	۲۲/۴
	بالاتر از ۲۰ سال	۷۲	۲۳/۷
	۱۶ تا ۲۰ سال	۶۵	۲۱/۴
	۱۱ تا ۱۵ سال	۷۰	۲۳
	۵ تا ۱۰ سال	۴۰	۱۳/۲
گروه سنی	کم تر از ۵ سال	۵۷	۱۸/۸
	۵۰ سال به بالا	۲۶	۸/۶
	بین ۴۰ تا ۵۰ سال	۱۰۵	۳۴/۵
	بین ۳۰ تا ۴۰ سال	۱۴۹	۴۰
	کمتر از ۳۰ سال	۲۴	۷/۹

منبع: یافته‌های پژوهشگر

به منظور تجزیه و تحلیل توصیفی اطلاعات، ابتدا لازم است آماره‌های توصیفی داده‌های تحت بررسی محاسبه شود. در جدول ۳ شاخص‌های مرکزی و پراکندگی مربوط به متغیرهای پژوهش نشان داده شده است. نتایج انحراف معیار نشان می‌دهد متغیرهای استرس و انگیزه نمونه دارای بیشترین نوسان و پراکندگی می‌باشند.

جدول ۳- آماره‌های توصیفی متغیرهای تحت کنترل حسابرس در کیفیت حسابرسی

متغیرها	میانگین	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی	کمترین	بیشترین
اخلاق	۴/۰۸	۰/۶۰۵	-۰/۰۷۹	-۰/۷۳۵	۲/۵	۵
انگیزه	۳/۸۵	۰/۷۴۲	-۰/۷۰۲	۰/۷۰۹	۱	۵
صلاحیت حرفه ای	۴/۵۳	۰/۴۱۲	-۰/۵۸۱	-۰/۳۴۱	۳/۱	۵
استرس	۳/۱	۰/۹۳۲	۰/۳۵۵	-۰/۴۹۴	۱	۵

متغیرها	میانگین	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی	کمترین	بیشترین
سطح تحصیلات	۴/۰۵	۰/۵۳۹	-۰/۲۷۳	۰/۰۹۴	۲/۲	۵
تجربه	۴/۲۸	۰/۶۲۳	-۰/۹۴۹	۱/۵۶۵	۲	۵
استقلال	۳/۸۶	۰/۵۸۲	۰/۳۸۷	-۰/۴۱۵	۲/۵	۵
تسلط حسابرس بر قوانین	۴/۱	۰/۵	-۰/۱۱	-۰/۲۴۲	۲/۸	۵
تلاش حسابرس	۴	۰/۶۵۹	-۰/۶۸۳	۰/۹۰۲	۱/۴	۵
خدمات غیرحسابرسی حسابرس	۳/۵۹	۰/۵۷	۰/۲۱۲	-۰/۳۷۸	۲	۵
حضور مناسب حسابرس در واحد مورد رسیدگی	۳/۷۶	۰/۶۳۲	۰/۳۱۳	-۰/۵۰۸	۲/۴	۵
استفاده از فناوری توسط حسابرس	۴/۳۹	۰/۴۵۲	-۰/۴۱۲	-۰/۴۸۷	۳	۵
سابقه کار حسابرس	۴/۲۴	۰/۶۵	-۰/۸۲۴	۰/۶۰۳	۲	۵
تخصص حسابرس در صنعت	۴/۵۲	۰/۴۶۱	-۰/۵۳۲	-۰/۳۷۹	۲/۷	۵
قضاوت حسابرس	۴/۰۵	۰/۵۵	۰/۲۲۸	-۰/۸۴۸	۲/۸	۵

منبع: یافته‌های پژوهشگر

تحلیل استنباطی داده‌ها از طریق آزمون فریدمن نشان می‌دهد که معناداری آماره فریدمن عوامل تحت کنترل حسابرس بر کیفیت حسابرسی در دیوان محاسبات کشور کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد. براین اساس فرضیه صفر رد می‌شود یعنی اولویت‌بندی عوامل تحت کنترل حسابرس بر کیفیت حسابرسی در دیوان محاسبات کشور متفاوت است، بنابراین صلاحیت حرفه‌ای و تخصص حسابرس از مهمترین عوامل موثر تحت کنترل حسابرس بر کیفیت حسابرسی در دیوان محاسبات کشور می‌باشد. میانگین و رتبه هریک از عوامل موثر تحت کنترل حسابرس بر کیفیت حسابرسی در دیوان محاسبات کشور در جدول ۴ ذکر شده است.

جدول ۴- آماره‌های آزمون فریدمن جهت اولویت‌بندی عوامل موثر تحت کنترل حسابرس بر کیفیت حسابرسی

اولویت‌بندی عوامل موثر تحت کنترل حسابرس بر کیفیت حسابرسی	رتبه	میانگین
اخلاق	۶	۸/۴۱
انگیزه	۱۱	۶/۴۸
صلاحیت حرفه‌ای	۱	۱۱/۶۴
استرس	۱۵	۳/۷۳
سطح تحصیلات	۷	۸/۰۹
تجربه	۴	۱۰/۰۱

اولویت‌بندی عوامل موثر تحت کنترل حسابرس بر کیفیت حسابرسی	رتبه	میانگین
استقلال	۱۲	۶/۴
تسلط حسابرس بر قوانین	۸	۷/۹۹
تلاش حسابرس	۱۰	۷/۴۸
خدمات غیرحسابرسی حسابرس	۱۴	۴/۶
حضور مناسب حسابرس در واحد مورد رسیدگی	۱۳	۵/۵۹
استفاده از فناوری توسط حسابرس	۳	۱۰/۵۴
سابقه کار حسابرس	۵	۹/۶۸
تخصص حسابرس در صنعت	۲	۱۱/۵
قضاوت حسابرس	۹	۷/۸۲
تعداد	۳۰۴	
درجه آزادی	۱۴	
آماره کای دو	۱۲۷۶/۱۱۴	
معناداری	۰/۰۰۱	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

بر اساس اطلاعات ارائه شده در جدول ۵، با توجه به آماره  $t$ ، چون مقدار  $p$  (معناداری) برابر  $۰/۰۰۱$  و کوچکتر از سطح اطمینان  $\alpha = ۰/۰۵$  است لذا در این سطح تمامی فرضیه‌های پژوهش به غیر از فرضیه ۴ تایید می‌شود. به عبارتی دیگر عوامل اخلاق، انگیزه، صلاحیت حرفه‌ای، سطح تحصیلات، تجربه، استقلال، تسلط حسابرس بر قوانین و مقررات، تلاش حسابرس، خدمات غیرحسابرسی حسابرس، حضور مناسب حسابرس در واحد مورد رسیدگی، استفاده از فناوری توسط حسابرس، سابقه کار حسابرس، تخصص حسابرس در صنعت و قضاوت حسابرس بر کیفیت حسابرسی در دیوان محاسبات کشور تاثیر معناداری دارد و در رابطه با عامل استرس مقدار  $p$  (معناداری) برابر  $۰/۰۵۲$  و بزرگتر از سطح اطمینان  $\alpha = ۰/۰۵$  است لذا در این سطح فرضیه ۴ تایید نمی‌شود. پس می‌توان گفت که استرس حسابرس بر کیفیت حسابرسی در دیوان محاسبات کشور تاثیر معناداری ندارد.

جدول ۵- آماره‌های آزمون  $t$

آماره‌ها	تعداد	میانگین	انحراف معیار	مقدار آزمون	اختلاف میانگین	آماره $t$	درجه آزادی	معناداری
اخلاق	۳۰۴	۴/۰۸	۰/۶۰۵	۳	۱/۰۷۸	۳۱/۰۸	۳۰۳	۰/۰۰۱
انگیزه	۳۰۴	۳/۸۵	۰/۷۴۲	۳	۰/۸۴۷	۱۹/۸۹	۳۰۳	۰/۰۰۱

معنا داری	درجه آزادی	آماره t	اختلاف میانگین	مقدار آزمون	انحراف معیار	میانگین	تعداد	آماره ها
۰/۰۰۱	۳۰۳	۶۴/۹۲	۱/۵۳۵	۳	۰/۴۱۲	۴/۵۳	۳۰۴	صلاحیت حرفه ای
۰/۰۵۲	۳۰۳	۱/۹۵	۰/۱۰۴	۳	۰/۹۳۲	۳/۱	۳۰۴	استرس
۰/۰۰۱	۳۰۳	۳۴/۱	۱/۰۵۵	۳	۰/۵۳۹	۴/۰۵	۳۰۴	سطح تحصیلات
۰/۰۰۱	۳۰۳	۳۵/۷۴	۱/۲۷۷	۳	۰/۶۲۳	۴/۲۸	۳۰۴	تجربه
۰/۰۰۱	۳۰۳	۲۵/۸۲	۰/۸۶۲	۳	۰/۵۸۲	۳/۸۶	۳۰۴	استقلال
۰/۰۰۱	۳۰۳	۳۸/۳۶	۱/۰۹۹	۳	۰/۵	۴/۱	۳۰۴	تسلط حسابرس بر قوانین و مقررات
۰/۰۰۱	۳۰۳	۲۶/۳۹	۰/۹۹۷	۳	۰/۶۵۹	۴	۳۰۴	تلاش حسابرس
۰/۰۰۱	۳۰۳	۱۸/۱۶	۰/۵۹۳	۳	۰/۵۷	۳/۵۹	۳۰۴	خدمات غیرحسابرسی حسابرس
۰/۰۰۱	۳۰۳	۲۰/۹۹	۰/۷۶	۳	۰/۶۳۲	۳/۷۶	۳۰۴	حضور مناسب حسابرس در واحد مورد رسیدگی
۰/۰۰۱	۳۰۳	۵۳/۷۶	۱/۳۹۳	۳	۰/۴۵۲	۴/۳۹	۳۰۴	استفاده از فناوری توسط حسابرس
۰/۰۰۱	۳۰۳	۳۳/۳۳	۱/۲۴۳	۳	۰/۶۵	۴/۲۴	۳۰۴	سابقه کار حسابرس
۰/۰۰۱	۳۰۳	۵۷/۵	۱/۵۲۱	۳	۰/۴۶۱	۴/۵۲	۳۰۴	تخصص حسابرس در صنعت
۰/۰۰۱	۳۰۳	۳۳/۳۶	۱/۰۵۳	۳	۰/۵۵	۴/۰۵	۳۰۴	قضاوت حسابرس

منبع: یافته‌های پژوهشگر

## ۶- بحث و نتیجه‌گیری

مطالعات سال‌های اخیر در خصوص کیفیت حسابرسی، اکثراً در بخش خصوصی و حسابرسی داخلی متمرکز شده است. لیکن، علیرغم اهمیت حسابرسی بخش دولتی در ایران، به منظور جلوگیری از بروز تخلفات مالی و همچنین ارتقاء پاسخگویی و بهبود عملکرد مدیریت عمومی، پژوهشی جامع که در برگیرنده عوامل موثر تحت کنترل حسابرس بر کیفیت حسابرسی دیوان محاسبات کشور باشد، صورت نگرفته و از طرفی با توجه به اینکه کیفیت حسابرسی یک تابع مهم از مکانیسم‌های پاسخگویی است، چنین پژوهش‌هایی برای قانونگذاران در سطوح ملی و فراملی مهم است.

برای دستیابی به گزارش‌های مالی با کیفیت، هر جزء از زنجیره تامین گزارشگری مالی باید به درستی عمل کند. حسابرسی یکی از اجزای این زنجیره است که نقش عمده‌ای در حفظ و ارتقای کیفیت گزارشگری مالی دارد.

در نتیجه، دیگر نمی‌توانیم به سیستم‌ها و روش‌های سنتی تکیه کنیم و حرفه حسابرسی نیز از این قاعده مستثنی نیست. بنابراین عوامل و مدل‌های بهبود کیفیت حسابرسی باید به طور مستمر شناسایی و توسعه داده شوند. با توجه به ماهیت چند وجهی کیفیت حسابرسی، هیچ روش ایده آل و کاملی برای اندازه‌گیری و ارزیابی آن وجود ندارد و تنها تحت تأثیر حسابرس و مؤسسه حسابرسی نیست، بلکه متأثر از عملکرد مشتری، بازار و مقررات می‌باشد، لذا تلاش برای بهبود کیفیت باید به کل عملکرد حسابرسی، یعنی فرآیند، افراد و انگیزه‌ای که بر خدمات ارائه‌شده توسط حسابرسان تأثیر می‌گذارند، معطوف شود.

حسابرسی بخش عمومی می‌تواند با ارائه گزارش‌های پاسخگو و همچنین حفاظت از ارزش‌های اصلی نهاد بخش عمومی، حاکمیت عمومی را تقویت کند. از این رو، انتصاب حسابرسان شایسته برای خدمت در تمام سطوح حسابرسی بخش عمومی بایستی به طور موثر به منظور بهبود کیفیت حسابرسی مورد حمایت قرار گیرد. بنابراین، مردم نیز از این امر سود می‌برند، زیرا عملکرد نهادها و ادارات دولتی شفاف‌تر و خدمت‌رسانی به مردم کارآمدتر می‌گردد.

برخی از مولفه‌های تاثیرگذار بر کیفیت حسابرسی که در این پژوهش مورد بررسی قرار گرفتند بعضاً توسط پژوهشگران پیشین نیز اثبات شده است اما آنچه در این پژوهش به طور خاص به دست آمده، این است که علاوه بر تعیین عوامل متعدد، به شناسایی عوامل موثر تحت کنترل حسابرس بر کیفیت حسابرسی دیوان محاسبات کشور و میزان تاثیر هر یک از آنها پرداخته شده است. تحلیل استنباطی داده‌ها از طریق آزمون فریدمن نشان می‌دهد که معناداری آماره فریدمن عوامل تحت کنترل حسابرس بر کیفیت حسابرسی در دیوان محاسبات کشور کمتر از  $0/05$  می‌باشد. براین اساس فرضیه صفر رد می‌شود یعنی اولویت‌بندی عوامل تحت کنترل حسابرس بر کیفیت حسابرسی در دیوان محاسبات کشور متفاوت است، بنابراین صلاحیت حرفه‌ای و تخصص حسابرس از مهمترین عوامل موثر تحت کنترل حسابرس بر کیفیت حسابرسی در دیوان محاسبات کشور می‌باشد. با توجه به آماره  $t$ ، چون مقدار  $p$  (معناداری) برابر  $0/001$  و کوچکتر از سطح اطمینان  $\alpha = 0/05$  است لذا در این سطح تمامی فرضیه‌های پژوهش به غیر از فرضیه ۴ تایید می‌شود، به عبارتی دیگر عوامل اخلاق، انگیزه، صلاحیت حرفه‌ای، سطح تحصیلات، تجربه، استقلال، تسلط حسابرس بر قوانین و مقررات، تلاش حسابرس، خدمات غیر حسابرسی حسابرس، حضور مناسب حسابرس در واحد مورد رسیدگی، استفاده از فناوری توسط حسابرس، سابقه کار حسابرس، تخصص حسابرس در صنعت و قضاوت حسابرس بر کیفیت حسابرسی در دیوان محاسبات کشور تاثیر معناداری دارد و در رابطه با عامل استرس مقدار  $p$  (معناداری) برابر  $0/052$  و بزرگتر از سطح اطمینان  $\alpha = 0/05$  است لذا در این سطح فرضیه ۴ تایید نمی‌شود، پس می‌توان گفت که استرس حسابرس بر کیفیت حسابرسی در دیوان محاسبات کشور تاثیر معناداری ندارد.

یافته‌های پژوهش با نتایج حاصل از پژوهش‌های بونر و اسپرینکل (۲۰۰۲)، یانگ و ژانگ (۲۰۱۰)، بادارا و سعیدین (۲۰۱۴)، ندوبویسی (۲۰۱۷)، معتصم و همکاران (۲۰۲۲)، طاهر دستا، (۲۰۲۳)، دریایی و عزیز (۱۳۹۷)

و جعفری و همکاران (۱۴۰۲) سازگار است و در رابطه با نتیجه فرضیه تأثیر عامل استرس با پژوهش یان و زی (۲۰۱۶) به نتایج یکسانی دست یافته است. همچنین استنباط می شود یکی از دلایلی که ممکن است باعث رد شدن فرضیه چهارم باشد، این است که حسابرسان دیوان محاسبات در حسابرسی دستگاه های اجرایی و به خصوص بررسی عملکرد تبصره های قانون بودجه دارای برنامه زمانی از پیش تعیین شده می باشد و در این زمینه استرس کاری کمتری دارند.

انتظار بر این است که نتایج حاصل از این پژوهش، برای تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری و حسابرسی بخش عمومی، حسابرسان دیوان محاسبات کشور، دیوان محاسبات کشور و دانشگاه ها و مراکز آموزش عالی و پژوهشگران قابل استفاده باشد. بنابراین، این پژوهش می تواند برای استانداردها گذاران، حسابرسان و سایر گروه های علاقه مند به موضوع کیفیت حسابرسی مفید باشد. همچنین انتظار می رود نتایج این پژوهش موجب بسط مبانی نظری مرتبط با مبحث حسابرسی و کیفیت آن گردد.

با توجه به نتایج فرضیه های پژوهش، به مدیران دیوان محاسبات کشور پیشنهاد می شود به منظور تسهیل در فرایند اخذ اطلاعات از دستگاه های اجرایی و تجزیه و تحلیل آنها در جهت افزایش کیفیت حسابرسی، امکان بکارگیری فناوری های رایانه ای در حسابرسی را از طریق دسترسی بیشتر به سامانه های در اختیار دستگاه های اجرایی را فراهم آورند. همچنین پیشنهاد می گردد ضمن توجه به تاثیر مثبت تسلط حسابرس بر قوانین و مقررات، تجربه، سابقه کار و تخصص حسابرس در صنعت بر کیفیت حسابرسی و با توجه به اینکه موضوعات بسیار زیادی توسط حسابرسان قابل رسیدگی است، لذا به منظور افزایش کیفیت حسابرسی، انتخاب دستگاه های اجرایی جهت حسابرسی، با توجه به در نظر گرفتن عوامل مذکور و تخصص افراد انجام گردد.

### فهرست منابع

- امجدی، اکبر، گرکز، منصور، و بخارائیان خراسانی، مریم، ۱۴۰۰. تأثیر تخصص حسابرسان دیوان محاسبات بر پاسخگویی با نقش میانجی کیفیت حسابرسی عملکرد. *دانش حسابرسی*، ۲۱(۸۵)، صص. ۳۴۹-۳۷۲.
- حاجیه، زهره و چناری، حسن، ۱۴۰۲. تأثیر قابلیت مقایسه حسابداری بر کیفیت گزارشگری مالی با تأکید بر کیفیت حسابرسی. *قضاوت و تصمیم گیری در حسابداری*، ۲(۱)، صص. ۸۷-۱۰۶.
- دریایی، عباسعلی و عزیزی، اکرم، ۱۳۹۷. رابطه اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه ای حسابرسان با کیفیت حسابرسی (با توجه به نقش تعدیل کننده شک و تردید حرفه ای). *دانش حسابداری مالی*، ۵(۱)، صص. ۷۹-۹۹.
- رمضانی، حسین رضا، آذین فر، کاوه، غلام نیا روشن، حمیدرضا، و فلاح، رضا، ۱۴۰۱. نقش فرهنگ اسلامی و تجربه حسابرس در رابطه بین انصاف متقابل و کیفیت حسابرسی در شرایط محیطی ایران. *قضاوت و تصمیم گیری در حسابداری*، ۱(۱)، صص. ۱۴۳-۱۶۴.



کرمی، غلامرضا، و کیلی فرد، حمیدرضا، و مزینانی، مهدی، ۱۳۹۸. طراحی الگوی کیفیت حسابرسی بر مبنای زنجیره تامین گزارشگری مالی. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۳۱(۸)، صص. ۴۵-۶۸.

گنجی، حمیدرضا، حسینی، سید رسول، روزبان، مرضیه، محمدزاده، سارا، و نامی فرد طهرانی، نیایش، ۱۴۰۲. تأثیر پیشایندها و پیامدهای اثربخشی حسابرسی داخلی بر کیفیت حسابرسی داخلی. *قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری*، ۱(۲)، صص. ۱۰۷-۱۳۸.

- Andriani, N. and Nursiam, P., 2018. Fee Audit, Audit Tenure, Rotasi Audit dan Reputasi Auditor Terhadap Kualitas Audit (Studi Empiris Pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Tahun 2013-2015). *Journal ASET (Akuntansi Riset)*, 3(1), pp.29-39.
- Badara, M. S. and Saidin, S. Z., 2013. The relationship between audit experience and internal audit effectiveness in the public sector organizations. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 3(3), pp.329-339.
- Badara, M. S. and Saidin, S. Z., 2014. Empirical Evidence of the Moderating Effect of Effective Audit Committee on Audit Experience in the Public Sector: Perception of Internal Auditors. *Mediterranean Journal of Social Sciences*, 5(10), pp.176-184.
- Bedard, J. C., Johnstone, K. M. and Smith, E. F., 2010. Audit Quality Indicators: A Status Update on Possible Public Disclosure and Insight From Audit Practice. *Current issue in Auditing*, 4(1), pp.12-19.
- Bonner, S.E. and Sprinkle, G.B., 2002. The effects of monetary incentives on effort and task performance: theories, evidence, and a framework for research. *Accounting, Organizations and Society*, 27(4), pp.303-345.
- Che, L., Langli, J.C. and Svanstrom, T., 2017. Education, Experience, and Audit Effort. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 37 (3), pp.91-115.
- DeAngelo, L. E., 1981. Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), pp.183-199.
- DeFond, M. and Zhang, J., 2014. A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58(2), pp.275-326.
- Detzen, D. and Gold, A., 2021. The different Shades of Audit Quality: A Review of the Academic Literature. *Monthly Accounting and Business Economics*, 95(1/2), pp.5-15.
- Duff, A., 2004. *Auditqual: Dimensions of Audit Quality*. Edinburgh, Institute of Chartered Accountants of Scotland.
- Dunn, K., Mayhew, B.W. and Morsfield, S.G., 2000. Auditor industry specialization and client disclosure quality. *Contemporary Accounting Research*, 17, pp.183-198.
- Lee P. J., Taylor, S. L., and Walter, T. S., 1999. The Association between Audit Quality, Accounting Disclosures and Firm-Specific Risk: Evidence from the Australian IPO Market. *Journal of Banking and Finance*, 20, pp.1189-1210.
- Lu, T., and Sivaramakrishnan, K., 2009. Mandatory audit firm rotation: Fresh look versus poor knowledge. *Journal of Accounting and Public Policy*, 28(2), pp.71-91.
- Moatsem, M. Q., Meana, W., and Maged, S. D. Kh., 2022. Determinants of Audit Quality in Governmental Institutions. *Studies in Economics and Business Relations*, 3(1), pp.1 - 16.
- Ndubuisi, A.N., Okeke, M.N., and Chinyere, O.J., 2017. Audit quality determinants: Evidence from the listed healthcare firms in Nigeria. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Research*, 7(4), pp.216-231.

- Sherwood, M., Nagy, A., and Zimmerman, A. B., 2020. Qualified Audit personnel, office workload, and Audit quality, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2965292>.
- Suyono, E., 2012. Determinant Factors Affecting the Audit Quality: An Indonesian Perspective. *Global Review of Accounting and Finance*, 3(2), pp.42-57.
- Tahir, D., 2023. The Effects of Information Asymmetry and Documentation on Audit Quality: Evidence from Public Institutions in Ethiopia, *Journal of Agriculture and Horticulture Research*, 6(1), pp.151-162.
- Tate, S., 2007. Auditor change and auditor choice in nonprofit organizations. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 26(1), pp.47-70.
- Wallace, W., 1987. The Economic Role of the Audit in Free and Regulated Market: A Review. *Research in Accounting Regulation*, 1(12), pp.112-135.
- Vermeer, T. E., Raghunandan, K., and Forgione, D. A., 2009. Audit fees at U.S. non-profit organizations. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(2), pp.289-303.
- Yan, H. and Xie, S., 2016. How does auditors' work stress affect audit quality? Empirical evidence from the Chinese stock market. *China Journal of Accounting Research*, 9, pp.305-319.
- Yang, M. and Zhang, J., 2010. A study on the effect of experience and effort on audit judgment biases. *Nankai Business Review International*, 13(2), pp.151-158.



## The Impact of Factors under the Auditor's Control on the Supreme Audit Court's Audit Quality

Amin akbari<sup>1</sup>  
Ahmad Khodamipour<sup>2</sup>  
Omid Pourheidari<sup>3</sup>

Receive: : 04/July/2024      Acceptance: 11/ September/2024

### Abstract

The main purpose of this research is to investigate the impact of factors under the auditor's control on the audit quality of the Supreme audit court and to rank these different factors. As an operational research, the present study has a descriptive-analytical approach. For this sake, auditors and audit managers of the Supreme Audit Court are considered as the statistical population of the research. Among them, 304 auditors and audit managers were selected as the statistical sample and are examined by a questionnaire. The data gathering period is from the January to June 2023. T-test was applied for checking hypothesis and the Friedman test was used to rank the factors. The research findings show that the factors under the auditor's control have positive effect on the quality of the audit in the Supreme Audit Court. In addition, the research findings indicate that the auditor's stress has no effect on the audit quality in the Supreme Audit Court. The results of this research can be used in auditors and Supreme Audit Court's decision making to improve audit quality.

**Keywords:** Audit quality, Factors under the auditor's control, Supreme Audit Court.

<sup>1</sup> PhD student in accounting, Faculty of Management and Economics, Shahid Bahonar University of Kerman, Kerman, Iran. aminakbari\_1364@yahoo.com

<sup>2</sup> Department of Accounting, Faculty of Management and Economics, Shahid Bahonar University of Kerman, Kerman, Iran.. (Corresponding author) khodamipour@uk.ac.ir

<sup>3</sup> Department of Accounting, Faculty of Management and Economics, Shahid Bahonar University of Kerman, Kerman, Iran. opourheidari@uk.ac.ir



پروہشگاہ علوم انسانی و مطالعات فرہنگی  
پرتال جامع علوم انسانی