



Developing an Audit Quality Model for Public Sector (Case Study in the Supreme Audit Court)

Ali Asghar hadiloo¹, Adel Azar^{*2}, Reza Gholami Jamkarani³, Zadeh Maddahi⁴

High lights

- The audit reports of the Supreme Audit Court of Iran provide an independent and rational assessment of the operating environment in the public sector and seek to enhance the performance value of public organizations through adherence to laws and the provision of guidance for performance improvement.
- The complexity of auditing processes has increased due to differences in the legal environments surrounding executive bodies, which in turn has led to greater audit complexity.
- The consensus of recent research on achieving audit quality has shifted toward a systemic examination of audit suppliers and audit demanders within an interactive system of actors. Therefore, achieving audit quality requires consideration of all linkages within this system.
- In terms of research approach, the present study adopts an exploratory mixed-methods design. In the qualitative phase, using the grounded theory approach, audit quality in the public sector and its conceptual model are developed. In the quantitative phase, a questionnaire is designed based on the findings of the qualitative phase, and data are collected through distribution among the statistical sample.

1. Ph.D. Student, Department of Accounting, Qom Branch, Islamic Azad University, Qom, Iran. (hadiloo_a@yahoo.com).

2. Full Professor, Department of Management, Faculty of Management and Economics, Tarbiat Modares University, Tehran, Iran.

3. Assistant Professor, Department of Accounting, Qom Branch, Islamic Azad University, Qom, Iran. (accountghom@gmail.com).

4. Assistant Professor, Department of Accounting, Alzahra University, Tehran, Iran. (amaddahi@alzahra.ac.ir).

Corresponding Author:

Adel Azar

Email: azara@modares.ac.ir

Receive Date: 15 May 2024

Revise Date: 04 February 2025

Accept Date: 23 February 2025

Publish Date: 29 October 2025

How to Cite:

Asghar Hadiloo, Ali; Azar, Adel; Gholami Jamkarani, Reza; Maddahi, Zadeh; (2026). Developing an Audit Quality Model for Public Sector (Case Study in the Supreme Audit Court), *Governmental Accounting*, 12 (23), 241-260.

ABSTRACT

Subject and Porpuse: The purpose of this study is to systematically develop the factors affecting the quality of auditing in the public sector in a systematic way.

Research Method: In this research, a mixed exploratory research method (qualitative and quantitative) has been used. In the qualitative section, using the foundation theorizing method and taking 38 interviews from the statistical sample of the research that were selected by snowball method, to identify the factors affecting the audit quality during 1398 and finally using MAXQDA20 software, paradigm model of quality an audit is provided. Then, in a quantitative method, using the distribution of 110 questionnaires designed from the concepts extracted from the interviews, the effectiveness of each structure in the audit quality model was measured using SMARTPLS3 software. Finally, the indicators of the audit quality model in the public sector according the extent of their impact is presented in this model.

Research Findings: The results show that 191 sub-structures constitute 55 main structures in 7 categories of audit quality model in the public sector, the most important of which are suppliers in terms of quality of appointments, requirements in handling and desirability of facilities, and stakeholders in terms of quality audit reports. Expert opinions and the quality of experience of stakeholders and in the dimension of information providers in the general section, the quality of knowledge of information providers can be named.

Conclusion Originality and its Contribution to the Knowledge: Addressing the issue of audit quality in the public sector has not been considered by researchers so far and its systematic review considering the impact of factors involved in providing information can lead to a better understanding of how to create audit quality.

Keywords: Audit Quality, Grounded Theory, Stakeholders Audit Reports, Structural Equation Modeling.

JEL Classification: M42.



Introduction

In recent years, with the passage of various financial and accounting laws and regulations, the legal environment in the public sector has become very complex, and this has affected the information content of the Supreme Audit Court reports. The Supreme Audit Court seeks to meet the information needs of its stakeholders in various areas by reflecting the results of audit reports. Compiling and submitting reports according to the current scientific approach in the Supreme Audit Court and supporting this issue needs guidance to improve the quality of auditing. To this end, efforts to improve the quality of auditing are one of the key issues in the Supreme Audit Court and the activities of an important part of the compilers of the reporting framework. The growing demand for information from stakeholders and the existence of appropriate potential due to the possibility of access to information by auditors will try to improve the quality of reports, but the important issue is how to prepare, compile and reflect quality information to stakeholders in the form of reports. And determine the indicators related to this issue. Tiron et al. (2018, p.45) state that the need for change in the auditing profession and the submission of effective reports is a topic that is being discussed and accepted by both standardized and experts in the field. As a result of the global financial crisis, stakeholders need more useful information about the results of the auditor's activities. The ability to create useful information depends on determining specific factors affecting the quality of the report and then its effectiveness on stakeholders. Michnik (2009, p.852) also states that identifying the factors influencing reporting and dealing with complexities and managing them requires organizations to develop methods to improve the quality of the information contained in these reports for stakeholders.

In the last decade, repeated requests from stakeholders to provide case reports have led to the marginalization of the Supreme Audit Court's main report (the Budget Appropriation Report). This is due to the poor quality of the Supreme Audit Court's reporting and the lack of coverage of stakeholder needs. The need to pay attention to the quality of reports is important in that the scope of approval and

enforcement of computational financial laws has increased compared to the past and stakeholders seek the impact of their approvals and performance in society so that the resulting feedback can be used for various purposes. Desirable. However, due to the impact of various factors on the quality of auditing and their lack of full identification and management, it is not possible to continuously improve the quality of auditing in the Supreme Audit Court.

Although research has been done on various aspects of audit quality in various fields, so far the research has been done mainly in the private sector and has not examined the factors affecting the desired quality of auditing in the public sector and its various aspects are not clear. Given the above and the substantive importance of the Supreme Audit Court's reports in the cultural, social, economic, and political dimensions and its impact on public policy and legislation, the need to design and develop a comprehensive model for audit quality is increasingly felt. As the subject of the present study has been included in the research priorities of the Supreme Audit Court and has been addressed in this research. Given that the main purpose of this research is to provide a model for auditing quality in the public sector, so the main question of the research is:

What is the appropriate model to explain the factors affecting the audit quality of the Supreme Audit Court? And what strategies are proposed to achieve it?

The research sub-question is also stated as follows:

What are the indicators of each of the factors affecting the quality of auditing in the public sector?

To answer the main question, the present study has tried to formulate an audit quality model in the Supreme Audit Court through data theory of the foundation. And for further studies and answers to the research sub-question using structural equation modeling method from other aspects to review the proposed model. In this way, auditors as well as stakeholders of audit reports can use the identified factors and criteria to provide the necessary arrangements to further improve the quality of the audit. In the continuation of the literature and research background in both internal and external sections, and then the

research method, how to collect data from the selected sample, and the results of data analysis are presented. Finally, the audit quality model was presented and at the end, research limitations and suggestions for future research are mentioned.

Materials and Methods

In terms of research approach, the present study is mixed exploratory research that has been compiled and presented in the qualitative section using the grounded theory approach, audit quality in the public sector, and its conceptual model. The most important reasons for choosing this method are, first, that there is little known about the field of study, second, when the researcher needs to understand the participants' perceptions and experiences in a particular case, and third when the researcher aims to develop a theory. Be new. As mentioned before, no study on the quality of auditing in the public sector has been conducted so far, and the format of research conducted on the quality of auditing is related to the non-governmental sector. The data of this section is the result of 38 interviews with the expert Supreme Audit Court's auditors and the stakeholders of the audit reports, which was continued by the Snowball sampling and sampling until the stage of theoretical saturation in the collected information. Danaeifard (2010, p.357), quoting Strauss and Corbin (1990), states that fundamental grounded theory is a qualitative research method that uses a set of systematic procedures to create inductive theories about a phenomenon. The goal of grounded theory is to create evidence-based theories that seek to be comparable to evidence that is accurate, reproducible, and generalizable. Therefore, in the first part, using the underlying theory, proper understanding, and knowledge of the perceptions and insights of auditing experts and stakeholders, audit reports on audit quality in the public sector are presented in the form of a paradigm model. This approach inductively employs a series of systematic procedures to develop a theory of the phenomenon under study Strauss and Corbin. In the quantitative part, a questionnaire was designed using the findings of the qualitative part and the distribution and collection of information among the statistical sample. In this section, the structural equation modeling

approach is used to review and test the developed model. In this study, the quality of auditing from the perspective of producers (suppliers) and stakeholders of audit reports (applicants) with a systemic approach, taking into account the factors related to information providers in the executive apparatus has been investigated. This approach is a comprehensive approach to the input factors, processes, and outputs of the audit, to provide solutions to improve the quality of audit reports, so it considers the various aspects of all components of the system.

Results and Discussion

The main purpose of the Court's audit by the provisions of the law is to improve the implementation of laws in the executive apparatus, efficient and effective monitoring, timely prevention of possible deviations, and finally establish a constructive relationship with the executive apparatus by providing advice and correction. The Supreme Audit Court Reports are an independent and rational assessment of the operating environment in the public sector and seek to increase the performance value of government organizations through legislation and guidance for performance improvement. Also, by conducting an audit, he is reminded of the duty of accountability and accountability among the officials and managers of the public sector. On the other hand, the dynamism of financial systems in compiling and revising standards and guidelines has led to the demand for auditing the accuracy of these standards, and the need for stakeholders to provide accurate reports has led to the request for quality reports. Therefore, the continuous audit process needs continuous improvement. Understanding the factors affecting audit quality is essential; Because it directly affects the relevance and timeliness of these reports, which contain informative content. Improper presentation of information in the form of audit reports is not valuable in economic and financial decisions and will result in a waste of organizational resources.

Recent research consensus on creating audit quality has shifted to a systematic review (audit suppliers and audit applicants) and the influential role of financial information providers as the first input to this system is important. Therefore, the actors in the system

can contribute to the realization of audit quality. On the other hand, considering the inherent limitations of each of the actors involved in creating audit quality, it can be said that audit quality is a common domain of the desirability of actors involved in the issue of audit quality that determines its occurrence. Therefore, if the scope of this utility can be increased for all actors, or if the limitations and costs of auditing quality among actors can be reduced or the costs can be considered acceptable, we can hope to increase the quality of auditing in the future. Was.

Conclusion

The complexity of processes due to the difference in the legal environment around the executive apparatus has also caused the complexity of the audit. According to research, the complexity of the structure reduces the quality of the audit. Brought. The appropriate quality of the results of the proceedings to be presented to stakeholders is one of the important issues in creating the effect of the reports and is related to the objectives of the legislators. It is expected that the reports, if the criteria met in this study are observed, can strengthen the performance of the Court and, consequently, the quality of the audit and the reports provided to the stakeholders. Therefore, it is important to pay special attention to these criteria, both by suppliers and stakeholders. In this study, factors related to information providers in the executive apparatus were considered and examined as part of the system of actors.

Identifying these factors will ultimately lead to better control and management of reports to improve their quality and effectiveness. It should be noted that the factors listed in the paradigm model are based on the consensus of the interviewees and it is possible to expand it. The paradigm model presented in most cases is consistent with the findings of previous researchers, but in some cases due to the nature of the audit being performed in the public sector, some factors are not mentioned in other research.

Author Contributions

All authors contributed equally to the conceptualization of the article and writing of the original and subsequent drafts.

Data Availability Statement

Data available on request from the authors.

Acknowledgements

The authors would like to thank all participants in the present study.

Ethical Considerations

The authors avoided data fabrication, falsification, plagiarism, and misconduct.

Funding

This research didn't receive any specific grant from funding agencies in the public, commercial, or not-for-profit sectors.

Conflict of Interest

The authors declare no conflict of interest.

«مقاله پژوهشی»

تدوین الگوی کیفیت حسابرسی در بخش عمومی (مطالعه موردی در دیوان محاسبات کشور)

علی اصغر هادیلو^۱، عادل آذر^{۲*}، رضا غلامی جمکرانی^۳، آزاده مداحی^۴

نکات برجسته

- گزارش‌های حسابرسی دیوان محاسبات کشور، ارزیابی مستقل و منطقی از محیط فعالیت در بخش دولتی بوده و تلاش می‌کند از طریق قانون‌مداری و ارائه رهنمود برای بهبود عملکرد، ارزش عملکردی سازمان‌های دولتی را افزایش دهد.
- پیچیدگی فرآیندهای حسابرسی به دلیل تفاوت محیط قانونی موجود در پیرامون دستگاه‌های اجرایی باعث پیچیدگی حسابرسی نیز شده است.
- اجماع پژوهش‌های اخیر در ایجاد کیفیت حسابرسی به سمت بررسی سیستمی عرضه‌کنندگان حسابرسی و تقاضاکنندگان حسابرسی در یک سیستم کنشگران حرکت کرده است. بنابراین دستیابی به کیفیت حسابرسی نیازمند در نظر گرفتن تمام پیوندها در سیستم یاد شده است.
- پژوهش حاضر از دیدگاه رویکرد پژوهشی، پژوهش آمیخته از نوع اکتشافی است که در بخش کیفی با استفاده از رویکرد نظریه داده بنیاد، کیفیت حسابرسی در بخش عمومی و مدل مفهومی آن تدوین و در بخش کمی به طراحی پرسشنامه با استفاده از یافته‌های بخش کیفی و توزیع و گردآوری اطلاعات در بین نمونه آماری پرداخته شده است.

چکیده

موضوع و هدف مقاله: هدف پژوهش حاضر، گسترش و بسط مفهومی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در بخش عمومی است.

روش پژوهش: در این پژوهش از روش پژوهش آمیخته اکتشافی (کیفی و کمی) استفاده شده است. در بخش کیفی با استفاده از روش نظریه‌پردازی داده بنیاد و گرفتن ۳۸ مصاحبه از نمونه آماری پژوهش که به روش گلوله برفی انتخاب شده‌اند نسبت به شناسایی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی طی سال ۱۳۹۸ اقدام و در نهایت با بهره‌مندی از نرم‌افزار MAXQDA20 مدل پارادایمی کیفیت حسابرسی ارائه و سپس در روش کمی با استفاده از توزیع ۱۱۰ پرسشنامه طراحی شده از مفاهیم استخراج شده از مصاحبه‌ها اقدام به سنجش میزان اثرگذاری هر یک از سازه در مدل کیفیت حسابرسی با استفاده از نرم‌افزار SMARTPLS3 شده و میزان تأثیرگذاری آنها در الگوی یادشده ارائه شده است.

یافته‌های پژوهش: نتایج پژوهش نشان می‌دهد ۱۹۱ سازه فرعی و ۵۵ سازه اصلی در ۷ مقوله الگوی کیفیت حسابرسی در بخش عمومی را تشکیل می‌دهد که مهمترین آنها در بعد عرضه‌کنندگان کیفیت انتصاب‌ها، الزامات در رسیدگی و مطلوبیت امکانات و در بعد تقاضاکنندگان گزارش‌های حسابرسی کیفیت دانش ذینفعان، درخواست نظرات تخصصی و کیفیت تجربه ذینفعان و در بعد تهیه‌کنندگان اطلاعات در بخش عمومی کیفیت دانش ارائه‌دهندگان اطلاعات را می‌توان نام برد.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: ایجاد کیفیت حسابرسی از طریق بررسی عرضه‌کنندگان و تقاضاکنندگان حسابرسی حاصل می‌شود و نقش تأثیرگذار تهیه‌کنندگان اطلاعات مالی به‌عنوان نخستین ورودی این سیستم دارای اهمیت است. از طرفی با توجه به محدودیت‌های ذاتی هر یک از کنشگران یاد شده درگیر در ایجاد کیفیت حسابرسی، می‌توان عنوان کرد، کیفیت حسابرسی دامنه اشتراکی مطلوبیت کنشگران درگیر در مساله کیفیت حسابرسی است.

واژه‌های کلیدی: تئوری زمینه بنیاد، ذینفعان گزارش‌های حسابرسی، کیفیت حسابرسی، مدل‌سازی معادلات ساختاری.

طبقه‌بندی موضوعی: M42.

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران. (hadiloo_a@yahoo.com)
۲. استاد، گروه مدیریت صنعتی، دانشکده مدیریت و اقتصاد دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران.
۳. گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران. (accountghom@gmail.com)
۴. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران. (a.maddahi@alzahra.ac.ir)

نویسنده مسئول:

عادل آذر

رایانامه:

azara@modares.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۲/۲۶

تاریخ بازنگری: ۱۴۰۳/۱۱/۱۶

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۱۲/۰۵

تاریخ انتشار: ۱۴۰۴/۰۸/۰۱

استناد به مقاله:

هادیلو، علی اصغر؛ آذر، عادل؛ غلامی جمکرانی، رضا، مداحی، آزاده؛ (۱۴۰۴)، تدوین الگوی کیفیت حسابرسی در بخش عمومی (مطالعه موردی در دیوان محاسبات کشور)، حسابداری دولتی، ۱۲ (۲۳)، ۲۶۰-۲۴۱.

حق انتشار این مستند، متعلق به نویسندگان آن است. © ۱۴۰۴. ناشر این مقاله، دانشگاه پیام نور است.

این مقاله تحت گواهی زیر منتشر شده و هر نوع استفاده غیرتجاری از آن مشروط بر استناد صحیح به مقاله و عدم تغییر یا تعدیل مقاله مجاز است.

Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)



مقدمه

امروزه به علت رشد و توسعه برنامه‌های دولت، حسابرسی بخش عمومی متحول شده و حوزه خود را فراتر از حسابرسی مالی یا رعایت قرار داده است (محمدی، ۱۳۹۳). دیوان محاسبات کشور بر اساس اصول ۵۵ و ۵۵ قانون اساسی به عنوان متولی حسابرسی در بخش عمومی است و تلاش می‌کند تا هیچ هزینه‌ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکرده و هر وجهی در محل خود به مصرف رسیده باشد. در سنوات اخیر و با تصویب قوانین و مقررات مختلف مالی و محاسباتی، محیط قانونی در بخش عمومی بسیار پیچیده شده و این موضوع باعث تأثیرگذاری بر محتوای اطلاعاتی گزارش‌های حسابرسی دیوان شده است. دیوان محاسبات در تلاش است تا با انعکاس نتایج گزارش‌های مربوط به حسابرسی بتواند نیازهای اطلاعاتی ذینفعان خود را در بخش‌های مختلف برآورده کند. تدوین و ارائه گزارش‌ها با توجه به رویکرد علمی جاری در دیوان محاسبات و حمایت از این موضوع نیازمند هدایت در جهت ارتقاء کیفیت حسابرسی است. بدین منظور تلاش برای ارتقاء کیفیت حسابرسی یکی از امور اساسی در دیوان محاسبات بوده و فعالیت بخش مهمی از تدوین‌کنندگان چارچوب تهیه گزارش‌ها را به خود اختصاص داده است. روند روبه رشد تقاضای اخذ اطلاعات از جانب ذینفعان و وجود پتانسیل مناسب به دلیل امکان دسترسی به اطلاعات توسط حسابرسان، تلاش برای ارتقاء کیفیت گزارش‌ها را در پی خواهد داشت لیکن مسئله مهم نحوه تهیه، تدوین و انعکاس اطلاعات به صورت باکیفیت به ذینفعان در قالب انواع گزارش‌ها و تعیین شاخص‌های مربوط به این موضوع است. تورین^۱ و همکاران (۲۰۱۸) عنوان می‌نمایند که نیاز به تغییر در حرفه حسابرسی و ارائه گزارش‌های اثربخش موضوعی است که مورد بحث و پذیرش هم توسط استاندارد گذاران و هم متخصصان این رشته است. بطوریکه در نتیجه بحران مالی جهانی، ذینفعان در مورد نتایج فعالیت حسابرسان به اطلاعات مفیدتری نیاز دارند. توان ایجاد اطلاعات مفید وابسته به تعیین عوامل خاص تأثیرگذار بر کیفیت گزارش و در ادامه اثربخشی آن بر ذینفعان است. همچنین می‌شنایک^۲ (۲۰۰۹) عنوان می‌کند که شناسایی عوامل مؤثر در ارائه گزارش‌ها و برخورد مناسب با پیچیدگی‌ها و مدیریت آن‌ها

ایجاب می‌کند سازمان‌ها به دنبال توسعه روش‌هایی باشند تا سطح کیفی اطلاعات بیان شده در این گزارش‌ها را برای ذینفعان ارتقاء و بهبود بخشند.

در دهه اخیر درخواست‌های مکرر ذینفعان جهت ارائه گزارش‌های موردی باعث به حاشیه راندن گزارش اصلی دیوان (گزارش تفریغ بودجه) شده است. این موضوع به دلیل ضعف کیفیت گزارشگری دیوان و عدم پوشش نیازهای ذینفعان است. ضرورت توجه به کیفیت گزارش‌ها از این حیث حائز اهمیت است که گستره تصویب و الزام به اجرای قوانین مالی محاسباتی نسبت به گذشته فزونی یافته است و ذینفعان به دنبال تأثیر مصوبات و عملکرد خود در جامعه هستند تا از بازخوردهای ناشی از آن بتوانند در مقاصد مختلف استفاده مطلوب کنند. باین وجود به واسطه تأثیر عوامل مختلف بر کیفیت حسابرسی و عدم شناسایی و مدیریت کامل آن‌ها، امکان ایجاد بهبود مستمر در خصوص کیفیت حسابرسی در دیوان بطور مطلوب فراهم نشده است.

اگرچه پژوهش‌هایی در خصوص ابعاد مختلف کیفیت حسابرسی در زمینه‌های گوناگون انجام شده است اما تاکنون پژوهش‌های صورت گرفته بیشتر در بخش خصوصی بوده و عوامل مؤثر بر ایجاد کیفیت مطلوب در حسابرسی را در بخش عمومی مورد بررسی قرار نداده و همچنان جنبه‌های مختلف آن به روشنی مشخص نیست. با توجه به موارد یادشده و اهمیت ماهوی گزارش‌های دیوان در ابعاد فرهنگی، اجتماعی، اقتصادی و سیاسی و تأثیر آن در خطمشی‌گذاری عمومی و قانون‌گذاری، ضرورت طراحی و تدوین الگوی جامع برای کیفیت حسابرسی بیش‌ازپیش احساس می‌شود. بطوریکه موضوع پژوهش حاضر در اولویت‌های پژوهشی دیوان محاسبات قرار گرفته است و در این پژوهش به آن پرداخته شده است. با توجه به اینکه هدف اصلی این پژوهش، ارائه مدلی برای کیفیت حسابرسی در بخش عمومی است بنابراین بر این اساس پرسش اصلی پژوهش این است که:

مدل مناسب برای تبیین عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی دیوان محاسبات چیست؟ و چه راهبردهایی برای دستیابی به آن پیشنهاد می‌شود؟

کمک به ارزیابی عملکرد، تصمیم گیری و ارتقاء کیفیت گزارشگری برای بنگاه‌های اقتصادی است (باقیان و همکاران، ۱۳۹۹). حسابرسی با کیفیت بالا، از طریق بهبود قابلیت اتکاء و افزایش اعتبار فرایند گزارشگری مالی، به سودمندی این فرآیند و کارایی تصمیم گیری ذینفعان کمک می‌کند.

۱. تعریف کیفیت حسابرسی و چالش‌های پیش رو

کیفیت حسابرسی به شیوه‌های مختلفی تعریف شده است اما تا کنون تعریف کاملی از آن ارائه نشده است به طوریکه پژوهشگران نیز به یک مفهوم جامع در این زمینه دست نیافته‌اند. مشکل کیفیت حسابرسی از دیدگاه ناظران دامنه گسترده و متنوع آن می باشد. دی آنجلو^۱ (۱۹۸۱) کیفیت حسابرسی را ارزیابی بازار از احتمال اینکه صورت‌های مالی حاوی تحریف با اهمیت توسط حسابرسان کشف و گزارش شود، عنوان کرده است. تیمان و ترومن^۲ (۱۹۸۶) صحت اطلاعات گزارش شده توسط حسابرس را به عنوان کیفیت حسابرسی تعریف کرده‌اند. فرانسس^۳ (۲۰۰۴) معتقد است که قصور حسابرس را می‌توان به عنوان پایین‌ترین حد کیفیت حسابرسی در نظر گرفت. همچنین داف^۴ (۲۰۰۴) بیان کرد که کیفیت حسابرسی از دو بخش کیفیت تخصصی (فنی) و کیفیت خدمات (سطح رضایت مشتریان و انتظارات آن‌ها) تشکیل شده است. هیات استانداردهای بین‌المللی و اطمینان بخشی^۵ (۲۰۱۳) کیفیت حسابرسی را به صورت سیستمی عنوان کرده که در تقابل عرضه و تقاضا، کیفیت آن تعیین می‌شود. مداحی و همکاران (۱۳۹۲) کیفیت حسابرسی را حاصل تقابل ویژگی‌های فنی عرضه‌کنندگان گزارش حسابرسی و تقاضای کنندگان آن عنوان کرده‌اند.

با توجه به تعریف‌ها و رویکردهای فوق، ملاحظه می‌شود که کیفیت حسابرسی مفهومی چندوجهی است که از دیدگاه‌های مختلف می‌تواند موردبررسی قرار گیرد. از یک دیدگاه اگر حسابرسی را به عنوان فعالیتی موردتوجه قرار دهیم که محصول نهایی آن گزارش حسابرسی است و ذینفعان مختلف بر اساس گزارش نهایی حسابرس تصمیمات

پرسش فرعی پژوهش نیز به این صورت عنوان می‌شود که: نشانگرهای هریک از عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در بخش عمومی کدامند؟

برای پاسخ به پرسش اصلی، پژوهش حاضر از طریق نظریه‌پردازی داده بنیاد تلاش کرده تا به تدوین مدل کیفیت حسابرسی در دیوان محاسبات بپردازد و برای بررسی‌های بیشتر و پاسخ به پرسش فرعی پژوهش با استفاده از روش مدلسازی معادلات ساختاری از سایر جنبه‌ها نیز به بررسی مدل ارائه شده بپردازد. به این ترتیب حسابرسان و نیز ذینفعان گزارش‌های حسابرسی می‌توانند با استفاده از عوامل و معیارهای شناسایی شده تمهیدات لازم را برای ارتقای بیشتر کیفیت حسابرسی فراهم کنند. در ادامه ادبیات و پیشینه پژوهش در دو بخش داخلی و خارجی عنوان شده و سپس روش پژوهش، شیوه گردآوری داده‌ها از نمونه انتخابی و نتایج تجزیه و تحلیل داده‌ها ارائه شده است. در نهایت مدل کیفیت حسابرسی ارائه شد و در انتها محدودیت‌های پژوهش و پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آتی بیان شده است.

ادبیات و پیشینه پژوهش

بحران‌های اقتصادی در دهه اخیر در بخش دولتی و وجود منابع محدود برای تخصیص به بخش‌های مختلف، باعث شده تا نقش حیاتی و مهم گزارشگری مالی و با کیفیت پررنگتر شود. این موضوع همچنین توجه بیش از پیش به نقشی که کیفیت حسابرسی در ارتقاء گزارشگری مالی می‌تواند داشته باشد را بیشتر نمایان کرده است. دستیابی به کیفیت بالای گزارشگری مالی، نیاز به درستی و صحت عمل هریک از حلقه‌های زنجیره عرضه گزارشگری مالی دارد. حسابرسی مستقل به عنوان یکی از حلقه‌های این زنجیره نقش عمده ای در حفظ و تقویت کیفیت گزارشگری مالی برای ذینفعان ایفا می‌کند (مداحی، ۱۳۹۲). تأثیرپذیری ذینفعان از کیفیت گزارشگری مالی و به تبع آن کیفیت حسابرسی موجب تقاضا برای بررسی ابعاد مختلف آن از دیرباز شده است. دلیل استفاده از مفهوم کیفیت حسابرسی، اهمیت شفافیت اطلاعات مالی برای ذینفعان است. در واقع هدف از آن

4. Daf

5. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)

1. De Angelo

2. Titman & Truman

3. Francis

مناسب برای حمایت از اظهارنظر حسابرس در نظر گرفته می‌شود.

۳- تفاوت دیدگاه‌های ذینفعان در مورد کیفیت حسابرسی؛

۴- شفافیت و ارتباط کم رنگ بین فعالیت حسابرسی و یافته‌های گزارش شده (لاری و جوان، ۱۳۹۵).

با وجود پژوهش‌های گسترده صورت گرفته پیرامون کیفیت حسابرسی و بررسی جنبه‌های مختلف آن در داخل و خارج کشور و ارائه مدل‌های متنوع و معرفی متغیرهای گوناگون تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی، ولی در حال حاضر ماهیت نظری و اجماع در خصوص مدل‌ها و متغیرهای ارائه شده به حد مطلوبی نرسیده و با تغییر نوع و فرآیندهای کسب‌وکار که حسابرسی نیز بر پایه تغییرات یاد شده برنامه‌ریزی و اجرا می‌شود، ارائه نسخه‌های جامع‌تری از کیفیت حسابرسی را طلب می‌کند. بر اساس نظریه سامونیک^۱ (۱۹۸۰) اگر خدمات اطمینان بخشی حساب‌رسان را به‌عنوان کالای اقتصادی در نظر بگیریم در آن صورت کیفیت حسابرسی به‌وسیله عرضه حسابرس و تقاضای صاحب‌کار تعیین می‌شود که تحت تأثیر صلاحیت‌ها و انگیزه‌های آن دو قرار دارد. بنابراین تفاوت در صلاحیت‌ها و انگیزه‌های حساب‌رسان و ذینفعان منجر به تفاوت در کیفیت حسابرسی می‌شود.

با توجه به موارد یادشده می‌توان عنوان کرد که نگرش به کیفیت حسابرسی از حالت تک بعدی مربوط به ویژگی‌های حساب‌رسان خارج و به سمت بررسی سایر جنبه‌ها از جمله تقاضاهای مربوط به ذینفعان گزارش حساب‌رسان نیز سوق پیدا کرده بنابراین در بررسی آن می‌باید به جنبه‌های هر دو طرف توجه ویژه کرد.

۲. پیشینه پژوهش

تا کنون مطالعاتی که کیفیت حسابرسی را در بخش عمومی مورد بررسی قرار دهد (که متولی آن دیوان محاسبات کشور است) صورت نپذیرفته است در ادامه برخی از پژوهش‌های هم راستا با موضوع این پژوهش که در بخش بازرگانی و گاهی عمومی به ثمر رسیده است، عنوان می‌شود:

لازم را اتخاذ خواهند کرد، در این صورت حسابرسی، زمان دارای کیفیت لازم است که محصول نهایی آن یعنی گزارش حسابرس از کیفیت بالایی برخوردار باشد. در دیدگاه دیگری که در خصوص کیفیت حسابرسی مطرح است، حسابرسی به‌عنوان یک خدمت در نظر گرفته می‌شود که این خدمت باید توسط اشخاص واجد شرایط ارائه شود و فرایند انجام این خدمت و ارائه گزارش نتایج آن، تابع ضوابط و استانداردهای خاص است. بدین ترتیب در صورتی که ارائه خدمت یاد شده از نقطه شروع تا نقطه پایان که ارائه گزارش حسابرسی است، مطابق با استانداردها و ضوابط تعیین شده انجام شود، در این صورت حسابرسی از کیفیت لازم برخوردار است. به عبارت دیگر در این دیدگاه، نگاه سیستمی بر کیفیت حسابرسی حاکم است و کیفیت ورودی‌ها، فرایند و خروجی‌های حسابرسی، تعیین‌کننده کیفیت حسابرسی است و کیفیت تمام اجزای سیستم، مورد تأکید و توجه قرار می‌گیرد.

نتایج بسیاری از پژوهش‌های صورت گرفته نشان می‌دهد که استانداردهای حسابرسی پایه و اساس مهمی را برای کیفیت حسابرسی فراهم می‌آورند بخصوص استانداردهای بین‌المللی حسابرسی منتشرشده توسط هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی که اهداف حساب‌رسان را توصیف و حداقل الزامات را تعیین می‌کند. با وجود این بیشتر الزامات بیان شده در استانداردهای بین‌المللی حسابرسی یا چارچوبی را برای قضاوت‌های حسابرسی فراهم می‌آورند یا اینکه حساب‌رسان برای به‌کارگیری مناسب آن‌ها نیاز به قضاوت دارند. افزون بر ماهیت قضاوتی جنبه‌های زیربنایی صورت‌های مالی، عوامل دیگری نیز وجود دارند که توصیف و ارزیابی کیفیت حسابرسی را به چالش می‌کشند این عوامل عبارت‌اند از:

۱- وجود یا عدم وجود ارائه‌های نادرست بااهمیت در صورت‌های مالی حسابرسی شده که تنها بینشی جزء و ناقص در مورد کیفیت حسابرسی فراهم می‌آورد.

۲- نقش پر رنگ قضاوت در حسابرسی به دلیل وجود تفاوت در حسابرسی‌ها و آنچه به‌عنوان شواهد کافی و

شخصی شرکا و کارکنان مؤسسه حسابرسی، فرآیند حسابرسی، سودمندی گزارش حسابرسی و عواملی که خارج از کنترل حسابرسان هستند. شورای گزارشگری مالی (۲۰۰۸) بیان کرد که نقش مکانیسم‌های حاکمیتی داخلی شرکت (مانند کمیته‌های حسابرسی) و الزامات قانون‌گذاری به بهبود کیفیت حسابرسی کمک می‌کنند. همچنین عنوان نمود که یک کمیته حسابرسی اثربخش از طریق مشارکت فعال در طی دوره حسابرسی و تعامل مؤثر با حسابرسان می‌تواند به ارتقای کیفیت حسابرسی کمک کند.

هیئت استانداردهای حسابداری و حسابرسی (۲۰۱۱) از طریق استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و استانداردهای بین‌المللی کنترل کیفیت به‌طور مستقیم در پشتیبانی از کیفیت حسابرسی مشارکت و فعالیت کرده است. این استانداردهای زیربنای ساختار مهمی برای پشتیبانی از حسابرسی باکیفیت بالا فراهم می‌کنند. رعایت الزامات استانداردهای بین‌المللی حسابرسی، مستلزم آن است که حسابرسان اعمال قضاوت حرفه‌ای، طراحی و برنامه‌ریزی و اجرای کار حسابرسی را با تردید حرفه‌ای انجام دهد. قضاوت و شک‌گرایی ویژگی‌های رفتاری شخصی است که بر اساس ویژگی‌ها و ارزش‌های اخلاقی اشخاصی که حسابرسی را انجام می‌دهند و همچنین شناخت آن‌ها از شرکت و صنعتی که در آن فعالیت می‌کند، تعیین می‌شود. دانش و ویژگی‌های رفتاری شخصی به‌نوبه خود تحت تأثیر آموزش و تجربه شرکا و سایر اعضای گروه حسابرسی قرار دارد. بنابراین کیفیت حسابرسی مفهوم گسترده‌تری از مطابقت صرف با استاندارد است.

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی (۲۰۱۸) با مشارکت هیئت نظارت منافع عمومی (PIOB) که بر فعالیت آن نظارت دارد و گروه مشورتی خود (CAG) که منافع عموم را در توسعه استانداردهای رهنمودها در نظر می‌گیرد در طی یک فرآیند استاندارد‌گذاری مشارکتی، اقدام به تدوین استانداردهای حسابرسی و اطمینان بخشی و ارائه رهنمودهایی برای استفاده‌کنندگان و همه حسابداران حرفه‌ای پرداخته است. دربند (۵) مرور کلی این استاندارد عنوان‌شده که چارچوب برای حسابرسی همه واحدهای تجاری، بدون توجه به اندازه، ماهیت و پیچیدگی آن‌ها قابل استفاده است. همچنین تمام مؤسسات حسابرسی،

مداحی و همکاران (۱۳۹۲) در پژوهشی با عنوان تدوین مدل کیفیت حسابرسی به ارائه مدلی جامع برای کیفیت حسابرسی، با توجه به ویژگی‌های محیطی و شرایط حاکم بر حرفه حسابرسی کشور پرداختند. با توجه به محیط حقوقی، سازوکار نظارتی، اندازه مؤسسات و ... که دارای ویژگی‌های خاص خود است، در پژوهش ایشان از روش پژوهش کیفی و رویکرد مبتنی بر نظریه‌پردازی زمینه بنیان استفاده شده که در مصاحبه از نظرات خبرگان حرفه حسابرسی و بازار سرمایه، عوامل تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی استخراج شده است. نتایج پژوهش ایشان دربردارنده مدل پیشنهادی برای ارتقاء کیفیت حسابرسی در بخش خصوصی و در سطح مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی است. که از منظر عرضه و تقاضا به آن پرداخته شده و یافته‌های ایشان بیانگر وجود ارتباط سیستمی بین تقاضاکنندگان حسابرسی و عرضه‌کنندگان گزارش‌ها حسابرسی در تعیین کیفیت حسابرسی است.

داف (۲۰۰۴) در پژوهشی با عنوان ارائه مدل کیفیت حسابرسی نه عامل به‌عنوان شاخص کیفیت حسابرسی بیان کرد که شامل اعتبار (شهرت)، صلاحیت، اطمینان، استقلال، تخصص، تجربه، پاسخ‌دهی، همدلی و ارائه خدمات غیر حسابرسی است. مدل ایشان کیفیت حسابرسی را به دو جزء کیفیت فنی و کیفیت خدمات طبقه‌بندی کرده است. کیفیت فنی به دو عامل مشخص‌شده در تعریف دی-آنجلو از کیفیت حسابرسی یعنی صلاحیت شایستگی و بی‌طرفی عینیت مربوط می‌شود. از آنجا که شایستگی و بی‌طرفی به‌سادگی قابل مشاهده نیستند، برخی ابعاد مرتبط با این موضوعات ارائه شده است که این ابعاد عبارت‌اند از اعتبار مؤسسه، شایستگی شرکای مسئول و تیم حسابرسی، تجربه شرکای مسئول تیم حسابرسی، تخصص، استقلال، و توانایی مؤسسه برای ارائه خدمات غیرحسابرسی. کیفیت خدمات به عوامل مربوط به مؤسسه حسابرسی، شریک مسئول کار و تیم حسابرسی مرتبط است متغیرهای یادشده را در چهار دسته عامل اصلی با عنوان صلاحیت، استقلال، روابط و کیفیت خدمات طبقه‌بندی کرد.

شورای گزارشگری مالی انگلستان (۲۰۰۸) در چارچوب کیفیت حسابرسی، پنج عامل کلیدی برای کیفیت حسابرسی بیان کرد: فرهنگ مؤسسه حسابرسی، مهارت و ویژگی‌های

صرف نظر از اندازه آن‌ها می‌توانند از این چارچوب استفاده کنند و حتی مؤسساتی که به صورت شبکه‌ای فعالیت می‌کنند را در برمی‌گیرد. مشخصه‌های کیفیت حسابرسی توصیف شده در این چارچوب از سطوح اهمیت متفاوتی برخوردار هست و از راه‌های مختلفی بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارند (لاری و جوان، ۱۳۹۵).

روش پژوهش

پژوهش حاضر از دیدگاه رویکرد پژوهشی، پژوهش آمیخته از نوع اکتشافی است که در بخش کیفی با استفاده از رویکرد نظریه داده بنیاد، کیفیت حسابرسی در بخش عمومی و مدل مفهومی آن تدوین و ارائه شده است. مهمترین دلایل انتخاب این روش آن است که اول، درباره حوزه مورد مطالعه که حسابرسی در بخش عمومی کشور است و متولی آن دیوان محاسبات کشور است کمابیش پژوهشی وجود نداشته باشد، دوم زمانی که پژوهشگر به فهم ادراکات و تجارب مشارکت کنندگان در مورد خاصی نیاز داشته باشند و سوم زمانی که هدف پژوهشگر ایجاد یک نظریه جدید باشد. همان‌طور که پیشتر نیز عنوان شد تاکنون مطالعه در خصوص کیفیت حسابرسی در بخش عمومی صورت نپذیرفته و قالب پژوهش‌های صورت پذیرفته در خصوص کیفیت حسابرسی مربوط به بخش غیردولتی است. داده‌های این بخش حاصل انجام ۳۸ مصاحبه با حسابرسان خبره دیوان محاسبات کشور و ذینفعان گزارش‌های حسابرسی است که با روش گلوله برفی انتخاب و نمونه‌گیری تا مرحله اشباع نظری در اطلاعات گردآوری شده ادامه یافته است. دانایی فرد (۱۳۸۹) به نقل از اشتراوس و کوربین^۱ (۱۹۹۰) عنوان می‌دارد که نظریه داده بنیاد یک شیوه پژوهش کیفی است که از مجموعه‌ای از رویه‌های نظام‌مند برای ایجاد نظریه‌ای استقرایی در مورد یک پدیده استفاده می‌کند.

در بخش کمی به طراحی پرسشنامه با استفاده از یافته‌های بخش کیفی و توزیع و گردآوری اطلاعات در بین نمونه آماری پرداخته شده است. در این بخش از رویکرد مدل‌سازی معادلات ساختاری به منظور بررسی و آزمون مدل تدوین شده استفاده شده است. در این پژوهش، کیفیت

حسابرسی از دیدگاه تهیه‌کنندگان (عرضه‌کنندگان) و ذینفعان گزارش‌های حسابرسی (تقاضاکنندگان) با رویکرد سیستمی، با در نظر گرفتن عوامل مربوط به تهیه‌کنندگان اطلاعات در دستگاه‌های اجرایی بررسی شده است. این دیدگاه، رویکرد نگرش جامع نسبت به عوامل ورودی، فرایندها و خروجی‌های حسابرسی، به منظور ارائه راهکارهایی برای ارتقاء کیفیت گزارش‌های حسابرسی است بنابراین جنبه‌های مختلف تمام اجزای سیستم را مورد توجه قرار می‌دهد.

۱- ابزار گردآوری و تحلیل اطلاعات

ابزار گردآوری داده‌ها در بخش کیفی از طریق مصاحبه بوده و تحلیل داده‌ها به‌طور هم‌زمان صورت گرفته است. برای تحلیل اطلاعات جمع‌آوری شده در روش کیفی با استفاده از روش‌های مطرح توسط نیازی و نظری (۱۳۹۷) از نرم‌افزار MAXQDA12 بهره گرفته شده است. در بخش کمی با استفاده از روش مدلسازی معادلات ساختاری به روش کمترین مربعات جزئی، از پرسشنامه‌ای متشکل از ۵۵ گویه در طیف پنج گزینه‌ای لیکرت بهره گرفته شده است. تحلیل مربوط به پرسشنامه با استفاده از روش‌های مطرح توسط آذر و غلامزاده (۱۳۹۵) و محسنین و اسفیدانی (۱۳۹۶) از نرم‌افزار SMARTpls استفاده شده است.

۲- قلمرو پژوهش، جامعه و نمونه آماری

پژوهش حاضر از دیدگاه مکانی در حوزه ستاد و ادارات کل دیوان محاسبات سراسر کشور و همچنین مجلس شورای اسلامی و از دیدگاه زمانی طی سال ۱۳۹۸ انجام شده است. جامعه آماری پژوهش در بخش کیفی حسابرسان کل در ادارات کل دیوان محاسبات استان‌ها و ستاد (۴۵) نفر و ذینفعان گزارش‌های (نمایندگان مجلس شورای اسلامی ۲۹۰ نفر) حسابرسی هستند. با توجه به ماهیت پژوهش که میزان مصاحبه‌های مورد نیاز را تا نقطه اشباع نظرات گرفته شده و عدم وجود نظرات بدیع دنبال می‌کند بنابراین نمونه آماری شامل (۱۸) نفر از مدیران، حسابرسان خبره و (۲۰) نفر از ذینفعان گزارش‌ها (به شرح جداول ۱ و ۲) است. قلمرو پژوهش، جامعه

۱- تحلیل داده در بخش کیفی

در این بخش ابتدا ویژگی‌های جمعیت شناختی مصاحبه‌شوندگان ارائه و سپس به تحلیل داده‌های ناشی از مصاحبه‌ها پرداخته شده است.

- ویژگی‌های جمعیت شناختی مصاحبه‌شوندگان

جدول زیر ویژگی‌های فردی مصاحبه‌شوندگان را عنوان می‌کند.

و نمونه آماری در بخش کمی نیز همانند بخش کیفی بوده با این تفاوت که در بخش کمی پرسشنامه‌های توزیع شده ۱۵۰ مورد بوده که ۱۱۰ مورد از آنها منتج به نتیجه شده است. لازم به بیان است که توزیع پرسشنامه‌ها در بین افرادی بوده که در مصاحبه‌ها شرکت نداشته‌اند.

تحلیل داده‌ها

تحلیل داده‌ها به شرح زیر و در دو بخش کیفی و کمی صورت می‌گیرد.

جدول ۱. ویژگی‌های کیفی نمونه در بعد عرضه‌کنندگان

ردیف	عرضه‌کنندگان گزارش	سمت	تحصیلات	سابقه خدمت	میانگین زمان مصاحبه
۱	ادارات کل در استان‌ها و ستاد مرکزی دیوان محاسبات	مدیران کل و معاونین و حسابرسان	کارشناسی ارشد	دکتر و دانشجوی دکتری	۲۸-۲۳
		۱۸	۱۵	۳	
					۹۰ دقیقه

منبع: یافته‌های پژوهشگر

تحصیلات ایشان در سطح کارشناسی ارشد و دکتری هست مدت‌زمان مصاحبه به‌طور میانگین ۵۵ دقیقه هست. تفاوت زمان یاد شده با زمان عرضه‌کنندگان گزارش حسابرسی حاکی از ضیق وقت ذینفعان (نمایندگان) است. میانگین دوره تصدی نمایندگی مجلس در نمونه آماری ۲/۵ سال بوده که این موضوع نشان‌دهنده مطالعه حداقل ۱۰ گزارش تفریغ بودجه سالیانه کشور و بیش از ۲۰ مورد گزارش ضمی حسابرسی هست بنابراین اشراف اطلاعاتی ایشان مطلوب ارزیابی می‌شود.

- تجزیه و تحلیل داده‌ها در بخش کیفی

سه رهیافت مسلط در نظریه پردازی داده بنیاد امروز قابل تمیز است. رهیافت نظامند که با اثر استرواس و کوربین شناخته می‌شود، رهیافت ظاهر شونده که مربوط به اثر گلیزر است و رهیافت ساخت گرایانه که توسط چارمز حمایت می‌شود. در این پژوهش از رهیافت نظام مند استفاده می‌شود. این رهیافت برای تدوین نظریه در رابطه با یک پدیده، بصورت استقرایی مجموعه‌ای سیستماتیک از رویه‌ها را بکار می‌گیرد. تحلیل داده‌ها مطابق با روش نظریه‌پردازی داده بنیاد با

نمونه آماری در بعد عرضه‌کنندگان ۱۸ نفر از مدیران کل، معاونان و حسابرسان دیوان محاسبات بوده که دارای تحصیلات کارشناسی ارشد و دکتری هستند. سابقه خدمتی نمونه آماری پژوهش بین ۲۳ تا ۲۸ سال بوده که این موضوع بیانگر تجربه بالای ایشان است. با توجه به میانگین مدت‌زمان مصاحبه صورت گرفته که ۹۰ دقیقه به طول انجامیده که در روش پژوهش حاضر زمان قابل قبولی هست.

جدول ۲. ویژگی‌های کیفی نمونه در بعد تقاضاکنندگان

ردیف	تقاضاکنندگان گزارش (ذینفعان)	تعداد	تحصیلات	میانگین دوره تصدی نمایندگی	میانگین زمان مصاحبه
۱	نمایندگان مجلس شورای اسلامی	۲۰	کارشناسی ارشد و دکتری	۲/۵ دوره	۵۵ دقیقه

منبع: یافته‌های پژوهشگر

در بعد تقاضاکنندگان (ذینفعان) تعداد نمونه آماری بالغ بر ۲۰ نفر از نمایندگان مجلس شورای اسلامی هست که

می‌شود که جدول شماره (۳) در ۱۹۱ سازه فرعی، ۵۵ سازه اصلی و ۷ مقوله در قالب سیستم کنشگران کیفیت حسابرسی دسته‌بندی شده‌اند.

۱- **مقوله اصلی (محوری):** پدیده اصلی (هسته) مورد مطالعه که در اینجا، «کیفیت حسابرسی» هست.

۲- **شرایط مداخله‌گر:** شرایط ساختاری که به پدیده‌ای تعلق دارند و بر راهبردهای کنش و واکنش اثر می‌گذارند. آن‌ها راهبردها را در درون زمینه خاصی سهولت می‌بخشند و یا آن‌ها را محدود و مقید می‌کنند.

۳- **شرایط علی:** مقوله‌هایی (شرایطی) هستند که مقوله اصلی را تحت تأثیر قرار می‌دهند و به وقوع یا گسترش پدیده موردنظر می‌انجامد. شرایط علی در داده‌ها بیشتر با واژگانی مانند به سبب و به علت بیان می‌شوند.

۴- **راهبردها:** راهبردها مبتنی بر کنش‌ها و واکنش‌هایی برای کنترل، اداره و برخورد با پدیده موردنظر (کیفیت حسابرسی) هستند. راهبردها مقصود داشته، هدفمند بوده و به دلیلی صورت می‌گیرد. همواره شرایط مداخله‌گری نیز حضور دارند که راهبردها را سهولت می‌بخشند یا آن را محدود می‌سازند.

۵- **پیامدها:** نتایجی که در اثر راهبردها پدیدار می‌شود. پیامدها نتایج و حاصل کنش‌ها و واکنش‌ها هستند.

۶- **بستر (زمینه):** بستر یا زمینه مجموعه مشخصه‌های است که به پدیده موردنظر دلالت می‌کند یعنی محل حوادث و وقایع متعلق به پدیده. بستر نشانگر مجموعه شرایط خاصی است که در آن راهبردهای کنش و واکنش صورت می‌پذیرد.

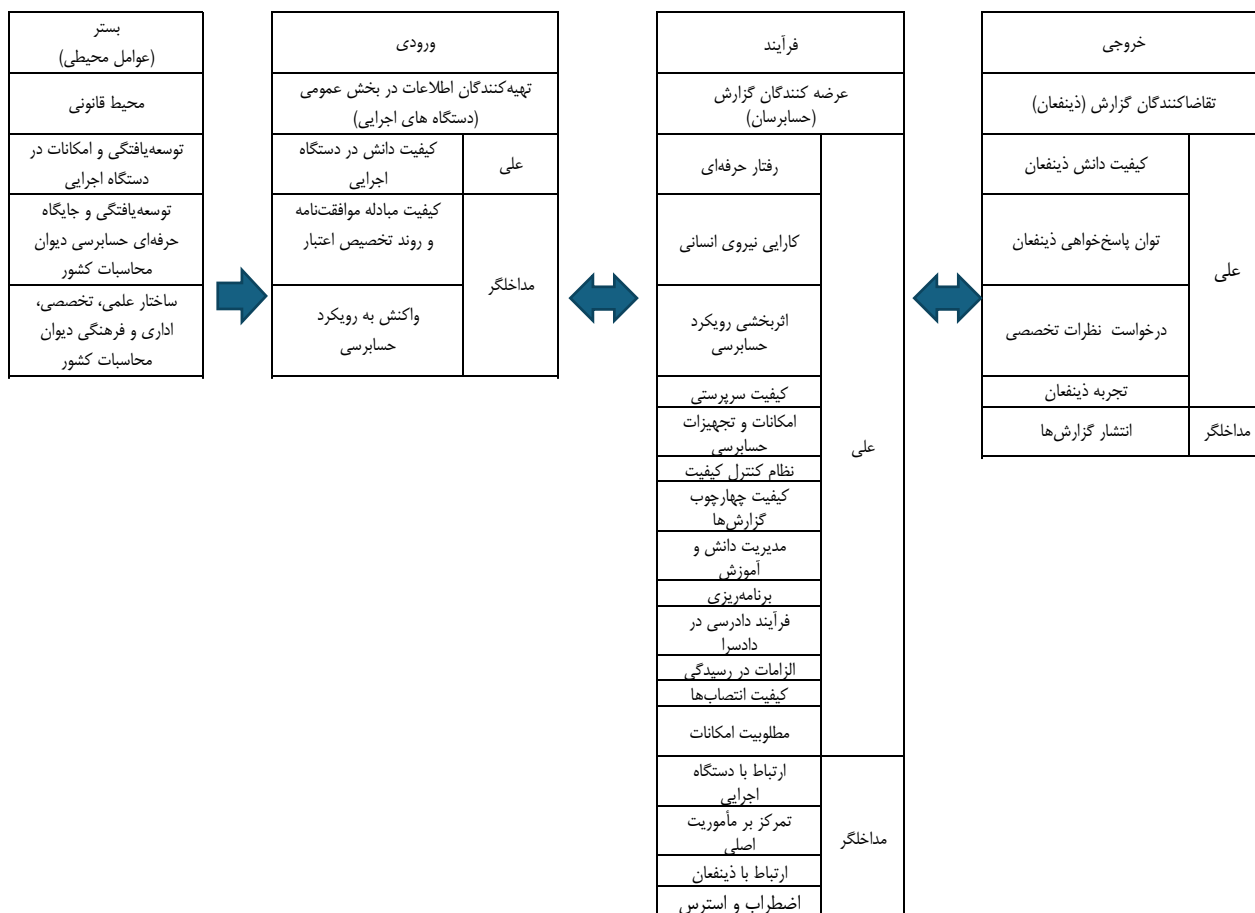
- پاسخ به پرسش اصلی پژوهش

بنا به نظر پژوهشگران یک نظریه پرداز زمینه بنیاد می‌تواند نظریه خود را به سه روش ممکن ارائه کند: به صورت نمودار، به شکل تشریحی و روایت یک داستان، و یا به صورت مجموعه‌ای از گزاره‌ها. در این پژوهش مدل خلق شده در قالب نمودار ۱ ارائه شده است.

استفاده از رهیافت نظام مند، طی سه مرحله کدگذاری انجام شده است. نخستین گام یافتن مقولات مفهومی در داده‌ها در سطح اولیه‌ای از انتزاع بوده است. گام دوم یافتن ارتباطات بین این مقولات است و گام سوم مفهوم‌سازی و گزارش این ارتباطات در سطح بالاتری از انتزاع است. با توجه به توضیحات بالا، کدگذاری سه‌گانه یعنی کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی، در قلب تحلیل نظریه‌پردازی داده بنیاد قرار گرفته است که این‌ها بناچار به‌طور متوالی انجام نمی‌گیرند، در موارد زیادی باهم همپوشانی دارند و به‌طور هم‌زمان انجام می‌گیرند اما از دیدگاه مفهومی، عملیات مجزایی دارند که شرح مختصری از آن در ادامه ارائه می‌شود (مداحی و همکاران، ۱۳۹۲).

۱- **کدگذاری باز:** کدگذاری باز بخشی از فرایند تحلیل داده‌هاست که به خرد کردن، مقایسه سازی، نام‌گذاری، مفهوم‌پردازی و مقوله‌بندی داده‌ها می‌پردازد. در کدگذاری باز، داده‌ها به بخش‌های مجزا خرد شده و برای به دست آوردن مشابهت‌ها و تفاوت‌هایشان موردبررسی قرار می‌گیرند. سپس این مفاهیم بر اساس مشابهت‌هایشان مورد طبقه‌بندی قرار می‌گیرند که به این کار مقوله پردازی گفته می‌شود و مقوله، مفهومی است که از سایر مفاهیم انتزاعی‌تر است. به‌طور خلاصه، نتیجه کدگذاری باز مجموعه‌ای از مقوله‌های مفهومی ایجاد شده از داده‌هاست.

۲- **کدگذاری محوری:** کدگذاری محوری نامی است که به عملیات ثانوی در تحلیل نظریه‌پردازی داده بنیاد داده شده است که در آن مقولات اصلی که از کدگذاری باز داده‌ها تکوین یافته‌اند، با یکدیگر مرتبط می‌شوند. اگر در کدگذاری باز داده‌ها را بشکنیم و از هم جدا کنیم، یا به‌منظور نمایش داده‌ها و مقوله‌های نظری، داده‌ها را بازکنیم، کدگذاری محوری دوباره مقوله‌های قبلی را با روش‌های متفاوت مفهومی در کنار هم قرار می‌دهد، بنابراین در کدگذاری محوری بین مقوله‌های اساسی که در کدگذاری باز گسترش یافته‌اند، ارتباطات درونی برقرار می‌شود. با توجه به توضیحات بیان شده در بالا در کدگذاری محوری پیوند بین مقوله‌ها به شرح زیر تعیین



راهنما						
اثربخشی و ارتقای عملکرد دادسرا	بهبود کیفیت اطلاعات در گزارش‌ها	بهبود برنامه‌ریزی	گسترش اختیارات قانونی	بازنویسی دستورالعمل‌های حساسی مبتنی بر مأموریت‌ها اهداف و قوانین هر دستگاه	تدوین استانداردهای حرفه‌ای	برقراری نظام مطلوب کنترل کیفیت
اجرای حساسی مبتنی بر ریسک	آموزش بر اساس نیازسنجی	بهبود و تقویت کیفیت فناوری اطلاعات	مدیریت گزینش و بهبود انتصاب‌ها	انتساب روسای دیوان از بین افراد باتجربه حساسی	افزایش سطح آگاهی ذینفعان نسبت به وظایف دیوان	اعمال کنترل عملیات و فعالیت‌های مالی و نظارت بهتر جهت پاسداری از بیت‌المال

کیفیت حساسی						
انجام حساسی فرآیندها	شفافیت در بیان اهداف گزارش‌ها	حسابرسی مأموریت‌های اصلی دستگاه اجرایی	ایراد نقاط ضعف و قوت در گزارش‌های حساسی	حسابرسی موضوعات با اهمیت و مؤثر بر هزینه‌ها و درآمدهای کشور	خلاصه بودن گزارش‌ها	بهبود محتوای اطلاعات در گزارش‌ها

پیامدها					
انجام حساسی فرآیندها	شفافیت در بیان اهداف گزارش‌ها	حسابرسی مأموریت‌های اصلی دستگاه اجرایی	ایراد نقاط ضعف و قوت در گزارش‌های حساسی	حسابرسی موضوعات با اهمیت و مؤثر بر هزینه‌ها و درآمدهای کشور	خلاصه بودن گزارش‌ها

شکل ۴. مدل طراحی شده کیفیت حساسی در بخش عمومی بر اساس مقوله‌های استخراجی از داده‌های پژوهش

- ویژگی‌های جمعیت شناختی پاسخ‌دهندگان به پرسشنامه

- بررسی اعتباربخشی به الگوی کیفیت حسابرسی

در پژوهش حاضر پس از تحلیل داده‌های حاصل از مصاحبه‌ها به منظور اعتباربخشی به الگو و نتایج پژوهش از طریق اجماع داده‌ها، کنترل اعضاء و معیار مقبولیت^۱ استفاده شده است.

کوربین و اشتراوس (۲۰۰۸) معیار مقبولیت را برای پژوهش کیفی ارائه کرده‌اند. منظور از مقبولیت این است که یافته‌های پژوهش تا چه حدی می‌تواند به گونه‌ای باورپذیر، منعکس‌کننده تجارب مشارکت‌کنندگان، پژوهشگر و خوانندگان در ارتباط با پدیده مورد نظر باشد. به این منظور ارزیابی کیفیت پژوهش حاضر بر مبنای شاخص یادشده نیز صورت گرفته است.

اجماع داده‌ها یعنی استفاده از منابع چندگانه داده‌ها، مانند گردآوری داده‌ها از گروه‌های مختلف، محیط‌های مختلف، یا در زمان‌های مختلف، به‌طور کلی، زمانی که برای گردآوری داده‌ها از بیش از یک دیدگاه استفاده می‌شود، تصویر کامل‌تری به دست خواهد آمد. در این پژوهش به منظور تدوین الگوی کیفیت حسابرسی، تلاش شد تا دیدگاه‌ها و نظرات حساب‌رسان خبره و باسابقه مانند مدیران، معاونین و حساب‌رسانی که به اهداف پژوهش می‌توانستند کمک کند، بهره گرفته شود.

کنترل اعضا^۲ یا اعتبار پاسخگو تکنیکی است که بدان وسیله پژوهشگر فرضیه‌های خود را با یک یا چند نفر از افراد مطلع تحت بررسی کنترل می‌کند و این تکنیک جهت تأیید تفاسیر پژوهشگر به کار می‌رود. در این روش پژوهشگران از دیدگاه مشارکت‌کنندگان و افراد مطلع، برای برقرار ساختن اطمینان‌پذیری یافته‌ها و تفاسیر استفاده می‌کند. در این راستا، در پژوهش حاضر پس از تحلیل داده‌های حاصل از مصاحبه‌ها به روش کدگذاری سه‌گانه، به منظور اعتباربخشی به الگوی پژوهش، متغیرهای استخراج‌شده از مصاحبه‌ها و نتایج حاصل، به ۴ نفر ارائه شده و مورد پالایش قرار گرفته است.

۲- تحلیل داده در بخش کمی

در این بخش ابتدا ویژگی‌های جمعیت‌شناختی پاسخ‌دهندگان ارائه شده و سپس آمار توصیفی و تجزیه و تحلیل استنباطی یافته‌ها عنوان شده است.

جدول ۴. ویژگی‌های جمعیت شناختی

درصد تجمعی	درصد	فراوانی	نام متغیر	
۷۴٪	۷۴٪	۸۱	حسابداری	رشته تحصیلی
۹۱٪	۱۸٪	۱۹	مدیریت	
۱۰۰٪	۹٪	۱۰	اقتصاد	
۶٪	۶٪	۶	دکتر	مقطع تحصیلی
۲۶٪	۲۱٪	۲۳	دانشجوی دکتری	
۱۰۰٪	۷۴٪	۸۱	کارشناسی ارشد	
۲۴٪	۲۴٪	۲۶	۳۰-۳۵	سن
۷۴٪	۵۰٪	۵۵	۳۶-۴۰	
۸۲٪	۹٪	۱۰	۴۱-۴۵	
۱۰۰٪	۱۸٪	۱۹	۴۶-۵۰	
۴۱٪	۴۱٪	۴۵	۱-۱۰	سابقه کار
۸۵٪	۴۴٪	۴۹	۱۱-۲۰	
۱۰۰٪	۱۵٪	۱۶	۲۱-۳۰	
۳۸٪	۳۸٪	۴۲	بدون سابقه	سابقه تدریس در دانشگاه‌ها
۷۹٪	۴۱٪	۴۵	۱-۱۰	
۱۰۰٪	۲۱٪	۲۳	۱۱-۲۰	
۱۸٪	۱۸٪	۱۹	سر حسابرس	عنوان پست سازمانی
۵۶٪	۳۸٪	۴۲	حسابرس ارشد	
۷۱٪	۱۵٪	۱۶	حسابرس	
۷۶٪	۶٪	۶	معاون	
۱۰۰٪	۲۴٪	۲۶	سایر	

با توجه به جدول بالا مشاهده می‌شود که بیشتر پاسخ‌دهندگان فارغ‌التحصیل رشته حسابداری در مقطع کارشناسی ارشد بوده‌اند و همچنین فراوانی سنی پاسخ‌دهندگان بین ۳۶ الی ۴۰ سال از دیگر طبقات گروه سنی بالاتر است. بالاترین طبقه در بین سابقه کار مربوط به ۱۱ تا ۲۰ سال بوده که بیانگر وجود تجربه مناسب برای پاسخ‌گویی است. با توجه به سابقه تدریس نمونه آماری در دانشگاه که ۶۲ درصد از پاسخ‌دهندگان را شامل می‌شود بیانگر اطمینان نسبی نسبت به

تأثیری دارد که یک متغیر برون‌زا یا مستقل بر یک متغیر درون‌زا یا وابسته می‌گذارد.

اشراف پاسخ‌دهندگان در خصوص به مبانی نظری موضوع پژوهش است.

جدول ۵. ضرایب تعیین مقوله‌های مدل کنشگران

مقوله‌های اصلی پژوهش	ضریب تعیین R^2
عرضه‌کنندگان گزارش	۰.۳۴۲
شرایط علی عرضه‌کنندگان	۰.۹۲۲
شرایط مداخله‌گر عرضه‌کنندگان	۰.۳۴۱
تقاضاکنندگان گزارش	۰.۳۷۲
شرایط علی تقاضاکنندگان گزارش	۰.۹۰۴
شرایط مداخله‌گر تقاضاکنندگان گزارش	۰.۷۰۵
تهیه‌کنندگان اطلاعات در بخش عمومی	۰.۰۹۰
شرایط علی تهیه‌کنندگان اطلاعات در بخش عمومی	۰.۶۰۱
تهیه‌کنندگان اطلاعات در بخش عمومی شرایط مداخله‌گر	۰.۸۵۵
پیامدها	۰.۱۷۷
کیفیت حسابرسی	۰.۲۲۷

با توجه به جدول ۵ بیشتر کنشگران دارای ضریب تعیین قابل قبولی هستند.

معیار Q^2

این معیار که توسط استون و گیزر^۱ در سال ۱۹۷۷ معرفی شد، قدرت پیش‌بینی مدل را مشخص می‌سازد. به اعتقاد آن‌ها مدل‌هایی که دارای برازش مدل عاملی تأییدی قابل قبول هستند، باید قابلیت پیش‌بینی متغیرهای آشکار مربوط به متغیرهای وابسته مدل را داشته باشند. در صورتی که مقدار Q^2 در مورد یکی از متغیرهای درون‌زا سه مقدار ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۲ را کسب کند، به ترتیب نشان از قدرت پیش‌بینی ضعیف، متوسط و قوی متغیر یا متغیرهای برون‌زای مربوط به آن دارد.

– تجزیه و تحلیل استنباطی یافته‌ها و پاسخ پرسش فرعی پژوهش

در پژوهش حاضر در پاسخ به پرسش فرعی پژوهش نشانگرهای هریک از عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در بخش عمومی کدام‌اند؟ همچنین وجاهت درج عوامل شناسایی شده در مدل پارادایمی از آزمون دوجمله‌ای و برای بررسی مدل ارائه شده از روش مدلسازی معادلات ساختاری استفاده شده است.

آزمون مدل ساختاری

در بخش مدل ساختاری، متغیرهای پنهان همراه با روابط میان آن‌ها نیز بررسی می‌شود.

برای بررسی برازش مدل عاملی تأییدی پژوهش از چندین معیار استفاده می‌شود که نخستین و اساسی‌ترین معیار، ضرایب معنی‌داری t یا همان مقادیر t -values است. ابتدایی‌ترین معیار برای سنجش رابطه بین متغیرها در مدل، اعداد معنی‌داری t است. در صورتی که مقدار این اعداد از ۱/۹۶ بیشتر شود، نشان از صحت رابطه بین متغیرها و در نتیجه تأیید روابط در سطح اطمینان ۰/۹۵ است. البته باید توجه داشت که اعداد تنها صحت رابطه را نشان می‌دهند و شدت رابطه بین متغیرها را نمی‌توان با آن سنجید.

با توجه به نمودار شماره (۳) و مقدار آماره t محاسبه شده برای این رابطه‌ها که بیشتر از ۱/۹۶ است می‌توان عنوان کرد که تمامی متغیرهای به غیر از متغیرهای کد ۳۷ و ۴۰ مدل دارای رابطه معنی‌داری هستند که به دلیل درج در سازه نظری در اینجا نیز حذف نشده‌اند.

معیار ضریب تعیین (R^2)

ضریب تعیین معیاری است که برای متصل کردن بخش اندازه‌گیری و بخش مدل ساختاری به کار می‌رود و نشان از

جدول ۶. معیار Q^2

مقوله‌های اصلی پژوهش	SSO	SSE	$Q^2 (=1-SSE/SSO)$
شرایط علی عرضه‌کنندگان	۱.۴۳۰.۰۰۰	۹۴۴.۴۸۵	۰.۳۴۰
بستر (عوامل محیطی)	۴۴۰.۰۰۰	۴۴۰.۰۰۰	ترکیبی
تقاضاکنندگان گزارش	۴۴۰.۰۰۰	۳۵۱۶.۰۶	۰.۲۰۱
تهیه‌کنندگان اطلاعات در بخش عمومی	۳۳۰.۰۰۰	۳۱۶.۹۹۰	۰.۰۳۹
تهیه‌کنندگان اطلاعات در بخش عمومی شرایط مداخله‌گر	۲۲۰.۰۰۰	۸۳.۵۶۲	۰.۶۲۰
راهبرد	۱.۴۳۰.۰۰۰	۱.۴۳۰.۰۰۰	ترکیبی
شرایط علی تقاضاکنندگان گزارش	۴۴۰.۰۰۰	۲۳۸.۹۴۵	۰.۴۵۷
شرایط علی تهیه‌کنندگان اطلاعات در بخش عمومی	۱۱۰.۰۰۰	۴۶.۲۱۹	۰.۵۸۰
شرایط مداخله‌گر تقاضاکنندگان گزارش	۱۱۰.۰۰۰	۳۴.۵۵۶	۰.۶۸۶
شرایط مداخله‌گر عرضه‌کنندگان	۴۴۰.۰۰۰	۳۳۹.۰۰۷	۰.۲۳۰
عرضه‌کنندگان گزارش	۱.۸۷۰.۰۰۰	۱.۶۸۰.۶۱۰	۰.۱۰۱
پیامدها	۶۶۰.۰۰۰	۶۱۲.۹۷۰	۰.۰۷۱
کیفیت حسابرسی	۷۷۰.۰۰۰	۷۱۸.۳۹۶	۰.۰۶۷

بحث و نتیجه‌گیری

هدف اصلی حسابرسی دیوان در راستای موارد مقرر در قانون، بهبود روند اجرای قوانین در دستگاه‌های اجرایی، نظارت کارآمد و اثربخش، جلوگیری به‌موقع از انحرافات احتمالی و درنهایت ایجاد ارتباط سازنده با دستگاه اجرایی از طریق ارائه پیشنهاد و اصلاح امور است. گزارش‌های حسابرسی دیوان محاسبات، ارزیابی مستقل و منطقی از محیط فعالیت در بخش دولتی بوده و تلاش می‌کند از طریق قانون‌مداری و ارائه رهنمود برای بهبود عملکرد، ارزش عملکردی سازمان‌های دولتی را افزایش دهد. همچنین با انجام حسابرسی وظیفه پاسخگویی و حسابدهی در بین مسئولان و مدیران بخش دولتی را به ایشان متذکر می‌شود. از طرفی پویای نظام‌های مالی در تدوین و تجدیدنظر در استانداردهای و دستورالعمل‌ها موجب تقاضا برای حسابرسی نسبت به صحت رعایت استانداردهای یاد شده و نیاز ذینفعان به گزارش‌های دقیق باعث درخواست گزارش‌های باکیفیت شده است. بنابراین فرآیند حسابرسی پیوسته نیازمند بهبود مستمر می‌باشد. درک عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی ضروری است زیرا به‌طور مستقیم بر مربوط بودن و به‌موقع بودن گزارش‌های مزبور که دارای محتوای اطلاعاتی است، اثر می‌گذارد. ارائه نامطلوب اطلاعات در قالب گزارش‌های حسابرسی، در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی و مالی ارزش نداشته و اتلاف منابع سازمان را در بر خواهد داشت.

بیشتر پژوهش‌های اخیر در ایجاد کیفیت حسابرسی به سمت بررسی سیستمی (عرضه‌کنندگان حسابرسی و تقاضاکنندگان حسابرسی) حرکت کرده و نقش تأثیرگذار تهیه‌کنندگان اطلاعات مالی به‌عنوان نخستین ورودی این سیستم دارای اهمیت است. بنابراین کنشگران موجود در سیستم می‌توانند در تحقق کیفیت حسابرسی سهم داشته باشند. از طرفی با توجه به محدودیت‌های ذاتی هر یک از کنشگران درگیر در ایجاد کیفیت حسابرسی، می‌توان عنوان نمود که کیفیت حسابرسی در واقع دامنه اشتراکی مطلوبیت کنشگران درگیر در مسئله کیفیت حسابرسی می‌باشد که بروز آن را رقم می‌زنند. بنابراین در صورتی که بتوان دامنه مطلوبیت یادشده را برای کلیه کنشگران افزایش داد و یا در صورتی که بتوان محدودیت‌ها و هزینه‌های ناشی از تحقق کیفیت حسابرسی را در بین کنشگران کاهش داد و یا هزینه‌های بیان شده را قابل‌قبول جلوه داد، می‌توان نسبت به افزایش کیفیت حسابرسی در آینده امیدوار بود.

پیچیدگی فرآیندها به دلیل تفاوت محیط قانونی موجود در پیرامون دستگاه‌های اجرایی باعث پیچیدگی حسابرسی نیز شده است بر اساس پژوهش‌های صورت گرفته پیچیدگی ساختار موجب کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود بنابراین به دلیل نقش و اهمیت ماهوی دیوان محاسبات می‌باید از کاهش کیفیت حسابرسی در حال اجر جلوگیری به عمل آورد. کیفیت مناسب

اهمیت این موضوع را دوچندان می‌کند این است که تنها تهیه‌کنندگان میزان کیفیت آن را تعیین نمی‌کنند و می‌بایست سایر عوامل در زنجیره مربوط به ایجاد کیفیت حسابرسی به یکدیگر به‌طور مناسب پیوند داده شوند. بنابراین دستیابی به کیفیت حسابرسی نیازمند در نظر گرفتن تمام پیوندها در سیستم کنشگران است.

۱- محدودیت‌های پژوهش

با توجه به گسترده بودن جامعه آماری پژوهش در بخش ذینفعان و وجود محدودیت‌های زمانی مصاحبه‌شوندگان امکان گسترش نمونه آماری میسر نشد ولی در پژوهش حاضر سعی شده تا بیشتر جنبه‌های مؤثر بر کیفیت حسابرسی در بخش عمومی از نظرات بدست آمده گرفته شود و مورد بهره‌برداری قرار گیرد.

۲- پیشنهادهای کاربردی

از جمله پیشنهادهای کاربردی در خصوص ارتقاء کیفیت حسابرسی در دیوان می‌توان به بهبود در برنامه ریزی و اصلاح دستورالعمل‌های حسابرسی به دلیل تغییر و افزایش محتوای قوانین مالی محاسباتی و نیز تدوین استاندارد های حرفه ای حسابرسی و بهبود کیفیت اطلاعات در گزارش‌ها اشاره کرد همچنین افزایش اثربخشی آراء دادرسی دیوان از طریق کاهش مدت زمان رسیدگی پرونده های دادرسی و صدور آراء با قابلیت بازدارندگی نیز حائز اهمیت است. بنابراین این موارد باید از سوی دیوان محاسبات کشور مد نظر قرار گیرد.

برای ایجاد سرمایه انسانی قوی و پویا برای ارتقاء کیفیت در دیوان پیشنهاد می‌شود گزینش‌های استخدام نیروی انسانی به سمت مهارت محوری و علاقه‌مندی به حسابرسی در بخش دولتی رود و تنها بهره‌مندی از مدارک مربوطه ملاک عمل قرار نگیرد همچنین در انتصاب‌ها ملاک عمل سوابق اشخاص در امر حسابرسی موجود در سامانه‌های نرم‌افزاری دیوان قرار گیرد. در انساب افراد در سمت های مدیریتی حتی المقدور از حسابرسان با تجربه خود بهره برداری کنند.

با توجه به اینکه کنترل ادواری از عوامل ایجاد کننده بازخورد برای بهبود فرآیندهای حسابرسی است بنابراین برقراری نظام مطلوب کنترل کیفیت در دیوان باید بصورت پر رنگ تر پیگیری و جلسات مربوطه به صورت منظم برگزار شود.

به دلیل اتخاذ رویکر فناورانه در سنوات اخیر و اقدام دیوان محاسبات کشور برای نظارت های الکترونیکی برخط و تاثیر آن بر حسابرسی، این موضوع مستلزم بهبود و تقویت کیفیت فناوری اطلاعات در یک سازمان فناورانه است بنابراین پیشنهاد می‌شود

نتایج حاصله از رسیدگی‌ها برای ارائه به ذینفعان یکی از موارد دارای اهمیت در ایجاد اثربخشی گزارش‌ها است و مرتبط با اهداف مدنظر قانون‌گذاران است. انتظار می‌رود سرانجام گزارش‌ها در صورت رعایت معیارهای احراز شده در این پژوهش بتواند موجب تقویت عملکرد دیوان و به تبع آن کیفیت حسابرسی و گزارش‌های ارائه‌شده به ذینفعان شود. بنابراین توجه ویژه به این معیارها چه از جانب عرضه‌کنندگان و چه از جانب ذینفعان اهمیت دارد. در این پژوهش عوامل مربوط به تهیه‌کنندگان اطلاعات در دستگاه‌های اجرایی جزئی از سیستم کنشگران شمرده شده و موردبررسی قرار گرفت. شناسایی عوامل مزبور در نهایت به کنترل و مدیریت بهتر گزارش‌ها در جهت ارتقاء کیفیت و اثربخشی آن خواهد انجامید. باید توجه داشت که عوامل درج‌شده در الگو پارادایمی بر اساس اجماع نظرات مصاحبه‌شوندگان بیان شده و امکان گسترش آن وجود دارد. الگوی پارادایمی ارائه‌شده در اکثر موارد منطبق بر یافته‌های پژوهش گران قبلی بوده اما در برخی موارد به دلیل ماهیت حسابرسی در حال اجر در بخش عمومی، بعضی از عوامل در سایر پژوهش/عنوان نشده است. همچنین در پژوهش حاضر ارائه‌کنندگان اطلاعات در بخش عمومی نیز به‌عنوان عاملی مؤثر بر کیفیت حسابرسی انگاشته شده که در تحقیقات قبلی کمتر موردتوجه واقع شده است. بر همین اساس از منظر تکمیل مطالعات قبلی، نتایج این پژوهش با نتایج حاصل از پژوهش مداحی و همکاران (۱۳۹۲) که به دنبال ارائه مدل کیفیت حسابرسی در بخش خصوصی در ایران بودند، و باقیان و همکاران (۱۳۹۹) که ارائه مدل کیفیت حسابرسی بر اساس رویکرد رفتاری (تحلیل داده بنیان) به ثمر رساندند در یک راستا است.

با توجه به یافته‌های پژوهش حاضر و نیز چارچوب های که هیات استاندارد های بین المللی حسابرسی و اطمینان بخشی در سال ۲۰۱۴ و ۲۰۱۸ منتشر کرد در یک راستا بوده و در هر دو پژوهش از رویکر سیستمی و ابعاد چندگانه بهره گرفته شده است. چارچوب هیات یادشده کیفیت حسابرسی مستقل را با درنظر گرفتن ورودی‌ها، فرایندها، خروجی‌ها، تعاملات میان ارکان راهبری شرکتی، مدیریت، حسابرسان، استفاده‌کنندگان، قانونگذاران و عوامل زمینه‌ای قوانین و مقررات گزارشگری مالی، رویه‌های تجاری، قانون تجارت، چارچوب گزارشگری مالی، سیستم‌های اطلاعاتی، راهبری شرکتی، عوامل فرهنگی، قوانین حسابرسی، محیط قانونی و حقوقی، جذب استعداد، جدول زمانی گزارشگری مالی و عوامل فرهنگی برشمرده است.

در نهایت می‌توان عنوان کرد کیفیت حسابرسی دارای ابعاد گستره‌ای هست و از عوامل مختلفی تأثیر می‌پذیرد. آنچه

با توجه به ارائه الگوها و مدل‌های مختلف در زمینه کیفیت حسابرسی در دهه اخیر پیشنهاد می‌شود پژوهشی در خصوص بررسی الگوها و مدل‌های کیفیت حسابرسی با مقایسه نقاط ضعف و قوت آن‌ها در دهه اخیر توسط سایر پژوهشگران صورت پذیرد.

ملاحظات اخلاقی

پیروی از اصول اخلاق پژوهش

نویسنده اصول اخلاقی را در انجام و انتشار این پژوهش علمی رعایت کرده است و این موضوع مورد تأیید اوست.

مشارکت نویسندگان

نویسندگان در تنظیم مقاله سهم مساوی داشته اند.

تعارض منافع

بنابر اظهار نویسندگان، این مقاله تعارض منافع ندارد.

حامی مالی

این پژوهش هیچ کمک مالی خاصی از منابع تأمین مالی در بخشهای عمومی، تجاری یا غیرانتفاعی دریافت نکرده است.

سپاسگزاری

نویسندگان از تمام کسانی که در این پژوهش همکاری داشته اند تشکر و قدردانی می کنند.

دیوان نسبت به گسترش ظرفیت‌های فناوری اطلاعات اهتمام بیشتری بورزد.

به دلیل اینکه ورودی‌های سیستم کیفیت حسابرسی از طریق ارائه اطلاعات از سوی دستگاه‌های اجرایی است و ارتقاء سطح کیفی اطلاعات مطمئناً در افزایش کیفیت حسابرسی موثر است که این موضوع مستلزم افزایش سطح علمی و مهارت کارکنان به شیوه مناسب در دستگاه‌های اجرایی است.

۳ - پیشنهاد پژوهش‌های آتی

موارد عنوان‌شده در الگوی کیفیت حسابرسی می‌تواند به صورت گسترده‌تر در پژوهش‌های آتی مدنظر پژوهشگران قرار که از آن جمله می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

۱. با توجه به بستر حسابرسی جاری در دیوان محاسبات پیشنهاد می‌شود پژوهشی در خصوص الگوی اثربخشی گزارش‌ها در دیوان محاسبات کشور نیز انجام شود.
۲. با توجه به گسترش حجم و محتوای قوانین و مقررات پیشنهاد می‌شود پژوهشی در خصوص بررسی اثر قوانین و مقررات بر کیفیت حسابرسی در دیوان محاسبات کشور انجام پذیرد.
۳. به دلیل اهمیت قضاوت حرفه‌ای و پیشنهاد می‌شود پژوهشی در خصوص ارائه الگوی قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی، در دیوان انجام پذیرد.

References

- Francis, J. R. (2004). What Do Auditors Know About Audit Quality? *The British Accounting Review*. 345-368, 36(4).
<https://doi:10.1016/j.bar.2004.09.003>
- Azar, A; & Gholamzadeh, R. (2015). *A primer on partial least squares structural equations modeling (PLS-SEM)*. Tehran: Neghah danesh (in Persian).
- Baghian, F; Hejazi, R; & Emamverdi, G. (2020). Developing an audit quality model based on a behavioral approach (grounded theory analysis). *Audit science*, 178-200. (In Persian).
<https://doi:10.22034/iaar.2024.206110>
- Corbin, J & Strauss, A. (2008). *Basics of Qualitative Research: Techniques and Procedures for Developing Grounded Theory (3rd Ed.)*. Inc: SAGE Publications.
<https://doi:10.4135/9781452230153>
- Financial Reporting Council. (2008). The audit quality framework. London, UK: Autho.
<https://www.frc.org.uk/getattachment/46582304-32b1-43bb-b614-90318b295f28/The-Audit-Quality-Framework-Feb-2008.pdf>
- Danaiifar, H. (2009). Social research methods: Qualitative and quantitative approaches. Tehran, Iran: Mehraban Nashr. (in Persian).
- De Angelo, L. (1981). Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*. 3(3), 183-199.
[https://doi:10.1016/0165-4101\(81\)90002-1](https://doi:10.1016/0165-4101(81)90002-1)
- DeFond, M; & Zhang, J. (2014). review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 52(2), 275-326
<https://doi:10.1016/j.jacceco.2014.09.002>
- Duff, A. (2004). AUDITQUAL: Dimensions of audit quality. Edinburgh, Scotland: The Institute of Chartered Accountants of Scotland.
- Harris, K; & Williams, T. (2020). Audit quality indicators: Perspectives from Non-Big Four audit firms and small company audit committees. *Advances in Accounting* 50, 1-13
<https://doi:10.1016/j.adiac.2020.100485>
- Madahi, A; Mashikhi, B; Mehrani, K; & Rahmani, A; (2012). Develop an audit quality model. *Journal of Securities Exchange*, 92-137, (In Persian).
- Michnik, J & Chen, L(2009). The assessment of the information quality with the aid of multiple criteria analysis. *European Journal of Operational Research*, 195(3), 850-856.
<https://doi:10.1016/j.ejor.2007.11.017>
- Mohhamadi, J. (2014). Factors affecting the improvement of performance audit report. *Hesabre*, 110-116, (In Persian).
- Mohsenin, S & Asfandani, M; (2017). *Structural equations based on the partial least squares approach using educational and practical Smart PLS software*. Tehran: Mehraban nashr (in Persian).
- Niyazi, M & Nazari, H. (2018). *Analysis of qualitative data using software (MAXQDA12)*. Tehran: Aron (in Persian).
- U.S. Government Accountability Office. (2018). Government auditing standards (2018 rev.). Author.
- Rezai, A & Mohamadi molqarani, A; (2021). Identify and Prioritize Internal and External Factors Affecting the Audit Quality of the Court of Audit based on a Combination of SWOT-ANP-DEMATEL Techniques. *Governmental Accounting*, 78-59, 7(1). (In Persian)
<https://doi:10.30473/GAA.2021.44619.1236>
- Sajadi, S; Safarzadeh, M & Shabani, M. (2020). The Effects of Personality Type on the Audit Quality (Case study: Evidence from Supreme Audit Court Auditors of Iran). *Governmental Accounting*, 151-168, 6(2), (In Persian).
<https://doi:10.30473/GAA.2020.50765.1341>
- Simonic, D. (1980). The pricing of audit services: Theory and evidence. *Journal of Accounting Research*. 161-190, 18.
- Standards(IAASB), I. A. (2013). *A Framework for Audit Quality*. IAASB.
- StandardsBoard, I. A(2015). *A framework for audit quality the components of the audit quality environment*. Tehran: Termeh (in Persian).
- StandardsBoard, I. A. (2011). *A Framework for Audit Quality*. New Yourk: International Federation of Accountants (IFAC).

- Tiron, A. T Cordoş, S. G & Fülöp, M. T. (2018). Stakeholders' perception about strengthening the audit report *African Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 43-69, 6(1).
<https://doi:10.1504/AJAAF.2018.091138>
- Titman, S; & Trueman, B. (1986). Information quality and the valuation of new issues. *Journal of Accounting and Economics*, 8(2), 159–172.
[https://doi.org/10.1016/0165-4101\(86\)90016-9](https://doi.org/10.1016/0165-4101(86)90016-9)
- Wang, P; Yuan, L; & Wu, J. (2016). The joint effects of social identity and institutional pressures on audit quality: The case of the Chinese audit industry. *International Business Review*, 25(1), 1–17.
<https://doi.org/10.1016/j.ibusrev.2015.05.007>
- Zahmatkesh, S; & Rezazadeh, J. (2017). The effect of auditor features on audit quality. *Tékhne – Review of Applied Management Studies*, 15(1), 1–9.
<https://doi.org/10.1016/j.tekhne.2017.09.003>