



بررسی و رتبه‌بندی تأثیر عوامل خارج از کنترل حسابرس بر کیفیت حسابرسی دیوان محاسبات کشور

امین اکبری^۱

احمد خدای پور^۲

امید پورحیدری^۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۹/۱۵

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۷/۱۵

چکیده

کیفیت حسابرسی یک مفهوم مهم در بخش دولتی و خصوصی است که مدل واحدی برای تعریف و سنجش آن وجود ندارد. اکثر مطالعات قبلی به بررسی کیفیت حسابرسی از دیدگاه بخش خصوصی پرداخته‌اند، اما این مطالعه بر کیفیت حسابرسی بخش دولتی تمرکز دارد. این پژوهش از نوع کاربردی و روش انجام آن توصیفی-پیمایشی است. هدف پژوهش حاضر، بررسی تأثیر عوامل خارج از کنترل حسابرس بر کیفیت حسابرسی دیوان محاسبات کشور و رتبه‌بندی عوامل مذکور می باشد. جامعه آماری این پژوهش شامل حسابرسان و مدیران حسابرسی دیوان محاسبات کشور بوده و نمونه آماری مشتمل بر ۳۰۴ پرسشنامه می باشد 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 این پژوهش نشان می‌دهد که عوامل خارج از کنترل حسابرس (حسابرسی ضمنی، حجم کار، گردش حسابرس، عوامل سیاسی، قوانین و مقررات، فشار زمانی، ساعت آموزش، پاداش، سرمایه‌گذاری در زیرساخت‌های حسابرسی، تعداد موارد واخواهی، پشتیبانی مدیریت ارشد، استفاده از خدمات کارشناس، اندازه دستگاه اجرایی، حسابرسی الزامی، حسابرسی عملکرد، ترکیب مالکیت دستگاه اجرایی، استانداردهای حسابرسی بخش عمومی و شواهد حسابرسی) بر کیفیت حسابرسی دیوان محاسبات کشور موثر بوده و عامل فشار زمانی از مهمترین عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی دیوان محاسبات کشور است. نتایج این پژوهش می تواند در تصمیم‌گیری های حسابرسان و دیوان محاسبات کشور جهت بهبود کیفیت حسابرسی مورد استفاده قرار گیرد.

واژه‌های کلیدی: کیفیت حسابرسی، متغیرهای خارج از کنترل حسابرس، دیوان محاسبات کشور.

۱. گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه شهیدباهنر کرمان، ایران. aminakbari_1364@yahoo.com

۲. گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه شهیدباهنر کرمان، ایران (نویسنده مسئول). khodamipour@uk.ac.ir

۳. گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه شهیدباهنر کرمان، ایران. opourheidari@uk.ac.ir



۱- مقدمه

حسابرسان نقش کلیدی در اعتبار بخشیدن به صورتهای مالی ایفا می کنند. حسابرسی با کیفیت تضمین کننده ثبات مالی است. کیفیت حسابرسی به بهترین وجه در محیطی حاصل می شود که در آن حمایت و تعاملات مناسب بین شرکت کنندگان در زنجیره گزارشگری مالی وجود دارد. اکثر تحقیقاتی که به کیفیت حسابرسی پرداخته‌اند بر بخش خصوصی تمرکز داشته و تحقیقات صورت گرفته در بخش دولتی بسیار کمتر بوده و به صورت جامع به بررسی عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی پرداخته نشده است. با توجه به اهمیت نظارت دیوان محاسبات کشور بر دستگاه‌های اجرایی، در رابطه با کیفیت حسابرسی دیوان محاسبات کشور، تحقیق جامعی انجام نشده است. در خصوص کیفیت حسابرسی تعاریف مختلفی صورت گرفته است اما تعریفی که در پژوهش‌های مختلف مورد استفاده قرار می گیرد، تعریفی است که توسط دی آنجلو^۱ (۱۹۸۱) ارائه شده و بیان گردیده که حسابرسان تحریفات با اهمیت را کشف و گزارش نماید. علیرغم اینکه تعاریف مختلفی از کیفیت حسابرسی وجود دارد لیکن به طور کلی دو عنصر اساسی در هنگام ارزیابی کیفیت مورد بررسی قرار می گیرند که عبارتند از توانایی حسابرسان برای یافتن و اعلام تحریف و استقلال حسابرسان. همچنین دتزن و گلد^۲ (۲۰۲۱) بیان می کنند کیفیت حسابرسان مفهومی چند وجهی است و ادبیات حسابرسان تا حد زیادی ماهیت چند وجهی کیفیت حسابرسان را به رسمیت می شناسد.

به طور متعارف، حسابرسی بخش عمومی در درجه اول به قانونی بودن، قابلیت اطمینان و یکپارچگی هزینه‌های دولت مربوط می شود. طی سال‌ها، عملکرد حسابرسان 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 حسابرسان متکی است و حسابرسان بخش عمومی مسئول نظارت، بینش و آینده‌نگری بر منابع عمومی است. حسابرسان، بررسی بی طرفانه برنامه‌ها، سیاست‌ها، عملیات و نتایج بخش عمومی را در اختیار تصمیم گیرندگان قرار می دهد و برای دستیابی به هر یک از این وظایف، حسابرسان از ابزارهایی مانند حسابرسی مالی، حسابرسی عملکرد و خدمات مشاوره استفاده می کنند. هدف حسابرسان دولتی پیگیری، راستی‌آزمایی و ارزیابی مسئولیت‌های دولت و روشی برای تأیید و کنترل مدیریت دولتی است. (طاهر دستا^۳، ۲۰۲۳)

حسابرسان بخش عمومی از ضرورت بالایی برخوردار است زیرا اطلاعات و ارزیابی مستقل و هدفمندی را در خصوص مباشرت و اجرای خط مشی‌ها و برنامه‌های دولت برای نهادهای قانون‌گذاری و نظارتی و اشخاصی که دارای جایگاه حاکمیتی بوده و همچنین عموم مردم فراهم می‌آورد (استاندارد ۳۱۰۰ حسابرسان بخش عمومی، ۱۳۹۶).

1. DeAngelo
2. Detzen and Gold
3. Tahir Desta

بخش اساسی در فرآیند کنترل و پاسخگویی، حسابرسی و اظهارنظر نسبت به گزارش‌های دولتی است که از طریق جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد و مدارک، سبب افزایش قابلیت اتکای اطلاعات گزارش شده توسط واحد مورد رسیدگی می‌گردد. (کرمی و همکاران، ۱۳۹۵).

قنبری و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهش خود در خصوص تأثیرگذاری قوانین و مقررات بر کیفیت حسابرسی دیوان محاسبات کشور بیان نمودند که دلیل تعدد قوانین و مقررات و وجود قانون خاص در برخی دستگاه‌های اجرایی و عدم بیان شفاف و صریح نظر مرجع تصویب‌کننده، سبب می‌شود از یک سو دستگاهها برداشت سلیقه‌ای خود را اجرایی نمایند و از سوی دیگر ناظرین متفاوت از مجریان می‌باشند.

معتمد و همکاران ۱ (۲۰۲۲) در پژوهش خود بیان نمودند که توجه به تنوع مفهوم، در مورد چگونگی تفسیر کیفیت حسابرسی توافق کمی وجود دارد و استفاده‌کنندگان، حسابرسان، سیاست‌گذاران و سایر ذینفعان می‌توانند نظرات متفاوتی در مورد تعریف کیفیت حسابرسی داشته باشند. عوامل متعددی در محیط‌های کاری مختلف بر نتایج حسابرسی تأثیر می‌گذارند که اهمیت تأثیر این عوامل، بر عملکرد حسابرسی در بخش دولتی موثر است و با توجه به نتایج پژوهش، عملکرد، قوانین، آموزش و مدیریت ارشد بر اثربخشی حسابرسی تأثیر دارند.

با توجه به نتایج پژوهش طاهر دستا (۲۰۲۳) حکمرانی خوب بخش عمومی به شدت به حسابرسی متکی است و حسابرس بخش عمومی مسئول نظارت، بینش و آینده‌نگری بر منابع عمومی است. همچنین هدف حسابرسی دولتی پیگیری، راستی‌آزمایی و ارزیابی مسئولیت‌های دولت و روشی برای تأیید و کنترل مدیریت دولتی است.

برخی از مولفه‌های تأثیرگذار 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 خارج از کنترل حسابرس بر کیفیت حسابرسی دیوان محاسبات کشور و میزان تأثیر هریک از آنها پرداخته شده است. با توجه به موضوعات مطروحه، این پژوهش در تلاش برای پاسخ به سوالات زیر است:

- ۱) آیا بین حسابرسی ضمنی و کیفیت حسابرسی ارتباط معناداری وجود دارد؟
- ۲) آیا بین حجم کار و کیفیت حسابرسی ارتباط معناداری وجود دارد؟
- ۳) آیا بین گردش حسابرس و کیفیت حسابرسی ارتباط معناداری وجود دارد؟
- ۴) آیا بین عوامل سیاسی و کیفیت حسابرسی ارتباط معناداری وجود دارد؟
- ۵) آیا بین قوانین و مقررات و کیفیت حسابرسی ارتباط معناداری وجود دارد؟
- ۶) آیا بین فشار زمانی و کیفیت حسابرسی ارتباط معناداری وجود دارد؟

- ۷) آیا بین ساعت آموزش و کیفیت حسابرسی ارتباط معناداری وجود دارد؟
- ۸) آیا بین پاداش و کیفیت حسابرسی ارتباط معناداری وجود دارد؟
- ۹) آیا بین سرمایه‌گذاری در زیرساخت‌های حسابرسی و کیفیت حسابرسی ارتباط معناداری وجود دارد؟
- ۱۰) آیا بین تعداد موارد واخواهی و کیفیت حسابرسی ارتباط معناداری وجود دارد؟
- ۱۱) آیا بین پشتیبانی مدیریت ارشد و کیفیت حسابرسی ارتباط معناداری وجود دارد؟
- ۱۲) آیا بین استفاده از خدمات کارشناس و کیفیت حسابرسی ارتباط معناداری وجود دارد؟
- ۱۳) آیا بین اندازه دستگاه اجرایی و کیفیت حسابرسی ارتباط معناداری وجود دارد؟
- ۱۴) آیا بین حسابرسی الزامی و کیفیت حسابرسی ارتباط معناداری وجود دارد؟
- ۱۵) آیا بین حسابرسی عملکرد و کیفیت حسابرسی ارتباط معناداری وجود دارد؟
- ۱۶) آیا بین ترکیب مالکیت دستگاه اجرایی و کیفیت حسابرسی ارتباط معناداری وجود دارد؟
- ۱۷) آیا بین استانداردهای حسابرسی بخش عمومی و کیفیت حسابرسی ارتباط معناداری وجود دارد؟
- ۱۸) آیا بین شواهد حسابرسی و کیفیت حسابرسی ارتباط معناداری وجود دارد؟

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

عوامل خارج از کنترل حسابرسی

بکارگیری روشهایی که بتواند کیفیت حسابرسی را به صورت واقعی‌تر بیان کند، مفید خواهد بود. بینگ، هوانگ، لی و زو (۲۰۱۴) بیان نمودند که در پژوهش‌های پیشین، کیفیت حسابرسی به شیوه‌های متفاوتی مورد اندازه‌گیری قرار گرفته‌اند که هر کدام دارای محدودیت‌هایی به شرح زیر بوده‌اند:

۱. یک یا چند معیار محدود برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی مورد استفاده قرار گرفته است، اما ضروری است به منظور تبیین دقیق‌تر کیفیت حسابرسی از مجموعه‌ای از معیارها استفاده شود.
۲. کیفیت حسابرسی معمولاً مبتنی بر خروجی کار حسابرسی اندازه‌گیری می‌شود و از طرفی استفاده از معیارهای خروجی، به تنهایی تبیین‌کننده دقیق کیفیت حسابرسی نیستند، لذا ضروری است به منظور تبیین دقیق‌تر کیفیت حسابرسی، معیارهای ورودی، فرایند و خروجی به صورت سیستمی‌نگر در نظر گرفته شوند.
۳. گاهی برداشت از کیفیت مبنای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی قرار می‌گیرد. مثلاً، برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی، معیار اندازه مؤسسه حسابرسی مورد استفاده قرار می‌گیرد. به عبارتی، کیفیت کارهای انجام شده توسط مؤسسه حسابرسی بزرگتر، بیشتر فرض می‌شود و برعکس؛ یعنی تمام کارهای انجام شده توسط یک مؤسسه حسابرسی بزرگ باکیفیت است که ممکن است با واقعیت در تضاد باشد و برخی از کارهای انجام شده

توسط مؤسسه حسابرسی بزرگ، بی کیفیت باشد، لذا بایستی معیارهای واقع بینانه‌تری مورد استفاده قرار گیرد که با کیفیت حسابرسی رابطه مستقیم دارند.

شواهد حسابرسی قابل اتکا تأثیر بسزایی بر گزارش حسابرسی دارد و یک عامل تأثیرگذار مهم در گزارش حسابرسی است به طوری که وجود یا عدم وجود شواهد حسابرسی کافی و قابل اعتماد می تواند گزارش حسابرسی را تعدیل کند. شواهد حسابرسی به اطلاعاتی بستگی دارد که مبنایی واقعی را فراهم می کند تا حسابرس بتواند اظهارنظر حسابرسی را ارائه دهد. هیچ فرمول ریاضی یا مدل خاصی برای ارزیابی کیفیت شواهد حسابرسی وجود ندارد. شواهد حسابرسی قابل اتکا تأثیر بسزایی بر گزارش حسابرسی دارد و یک عامل مهم و تأثیرگذار در گزارش حسابرسی است به طوری که وجود یا عدم وجود شواهد حسابرسی کافی و قابل اعتماد می تواند گزارش حسابرسی را تعدیل کند.

برخی دستگاه‌های اجرایی دارای قانون خاص در امور مالی و یا استخدامی هستند، در حالیکه با تصویب قانون محاسبات عمومی کشور انتظار می‌رفت تمامی دستگاهها در شمول آن قرار گیرند لیکن در خصوص برخی دستگاه‌ها مانند دانشگاهها، موسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی مانند شهرداری‌ها این اتفاق نیفتاده است. تعدد قوانین و مقررات و عدم بیان شفاف و صریح نظر مرجع تصویب کننده سبب می شود از یک سو دستگاهها عمداً یا سهواً برداشت سلیقه‌ای خود را اجرایی نمایند و از سوی دیگر ناظرین متفاوت از مجریان می‌باشند، لذا بر همین اساس قوانین و مقررات می‌تواند بر کیفیت حسابرسی دیوان محاسبات کشور تأثیرگذار باشند. (قنبری و همکاران، ۱۴۰۰)

رعایت دو اصل مهم و اساسی به موقع بودن و معتبر بودن در تهیه و ارائه گزارشات نقش بسزایی در تصمیم‌گیری صحیح استفاده کنندگان دارد. گزارش تفریغ بودجه به عنوان یکی از گزارشات مالی مهم در تصمیم‌گیری های کلان اقتصاد کشور توسط مجلس شورای اسلامی و دولت مورد استفاده قرار می‌گیرد ولی به دلیل زمان هزینه‌کرد دستگاه‌های اجرایی و در نتیجه زمان ارائه گزارش تفریغ بودجه یکی از اصول ارائه گزارش که به موقع بودن است، از دست می‌رود. به دنبال رفع این موضوع علاوه بر گزارش تفریغ بودجه گزارشات حسابرسی ضمنی تهیه و به مجلس شورای اسلامی ارائه می‌گردد. حسابرسی ضمنی در طول دوره مالی و قبل از پایان سال مالی و بستن حسابها توسط حسابرسان مستقل انجام می‌شود. این شیوه حسابرسی مستند به ماده (۱) قانون دیوان می‌باشد که نظارت مستمر مالی را برای پاسداری از بیت المال لازم شمرده است (لاری دشت بیاض و احمدی شادمهری، ۱۳۹۴). همچنین با توجه به بند (ط) تبصره (۱۹) قانون بودجه سال (۱۴۰۱) کل کشور کلیه دستگاه‌های اجرایی مشمول ماده (۲۹) قانون برنامه پنجساله ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مکلفند، عملکرد کلیه جداول، ردیف، اجزاء، بندها و تبصره‌های این قانون را در مقاطع زمانی دوماهه در قالب برگه (فرم)ها، چهارچوب‌ها و براساس دستورالعملی که دیوان محاسبات کشور پس از یک‌ماه از تاریخ ابلاغ این قانون تهیه می‌نماید، از طریق سامانه نظارت الکترونیکی (سنا) به دیوان ارائه نمایند که بیانگر توجه ویژه به حسابرسی ضمنی می‌باشد.

سامانه نظارت الکترونیکی (سنا) مکانیزمی است که کاربران و حسابرسان دیوان محاسبات را قادر می‌سازد با بیشترین میزان دقت در کمترین زمان، به اطلاعات موردنیاز جهت حسابرِس دستگاه‌های استفاده کننده از بودجه دست یابند و با صرفه جویی در وقت و هزینه، از تخلفات جلوگیری و به وظیفه پاسداری از بیت المال به نحو مطلوب‌تری عمل نمایند. (ضرونی و جلالیان، ۱۳۹۷)

در بخش عمومی پژوهش جامعی که در زمینه ی تقسیم بندی معیارهای اندازه‌گیری کیفیت حسابرِس باشد، صورت نگرفته است و اغلب پژوهش‌های انجام شده در برگیرنده یکی از معیارهای اندازه‌گیری می باشد. برخی از مولفه‌هایی که در این پژوهش بر کیفیت حسابرِس تأثیر داشتند بعضاً توسط پژوهشگران پیشین نیز اثبات شده است اما آنچه در این تحقیق به طور خاص به دست آمده، این است که به بررسی و رتبه بندی تأثیر عوامل خارج از کنترل حسابرِس بر کیفیت حسابرِس دیوان محاسبات کشور پرداخته شده است. در این پژوهش اثر متغیرهای خارج از کنترل حسابرِس شامل حسابرِس ضمنی، حجم کار، گردش حسابرِس، عوامل سیاسی، قوانین و مقررات، فشار زمانی، ساعات آموزش هر حسابرِس، پاداش حسابرِس، سرمایه‌گذاری در زیرساخت‌های حسابرِس، تعداد موارد واخواهی، پشتیبانی مدیریت ارشد، استفاده از خدمات کارشناس، اندازه دستگاه اجرایی، حسابرِس الزامی، حسابرِس عملکرد، ترکیب مالکیت دستگاه اجرایی، استانداردهای حسابرِس بخش عمومی و شواهد حسابرِس بر کیفیت حسابرِس دیوان محاسبات کشور مورد بررسی قرار می‌گیرد.

کیفیت حسابرِس

تعریفی که به طور گسترده از کیفیت حسابرِس استفاده می شود، تعریف دی آنجلو (۱۹۸۱) است که کیفیت حسابرِس را احتمال کشف و گزارش تحریف‌های با اهمیت در سیستم حسابداری صاحبکار توسط حسابرِس، تعریف می کند. علیرغم اینکه تعاریف مختلفی از کیفیت حسابرِس وجود دارد اما به طور کلی دو عنصر اساسی در هنگام ارزیابی کیفیت مورد توجه قرار می‌گیرد که عبارتند از توانایی حسابرِس برای یافتن و اعلام تحریف و مستقل بودن حسابرِس. دی فوند و ژانگ (۲۰۱۴) معتقدند که هر چه کیفیت حسابرِس بالاتر باشد، اطمینان بیشتری نسبت به گزارشگری مالی است. تعریف کیفیت حسابرِس می تواند با توجه به دیدگاه مشتریان، حسابرسان، تنظیم کننده ها و ذینفعان درگیر در فرآیند گزارشگری مالی متفاوت باشد، همچنین تعریف کیفیت حسابرِس در بخش دولتی با بخش خصوصی متفاوت خواهد بود زیرا بخش دولتی به طرق مختلف از جمله حسابداری و گزارشگری مالی با بخش خصوصی متفاوت است.

پیشینه خارجی پژوهش

به طور متعارف، حسابرسی بخش عمومی در درجه اول به قانونی بودن، قابلیت اطمینان و یکپارچگی هزینه‌های دولت مربوط می‌شود. در سال‌های اخیر، 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)

معتمد و همکاران (۲۰۲۲) در پژوهش خود به بررسی عواملی می‌پردازد که بر کیفیت حسابرسی داخلی دولت تأثیر می‌گذارند. نگرانی‌های متعددی در مورد کیفیت حسابرسی دولت 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. بینایی استاندارد حسابرسی ممکن است به کیفیت چشم‌هایی که فرد با 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 و بر نوع معیارهایی که می‌تواند برای ارزیابی کیفیت حسابرسی استفاده شود، تأثیرگذار باشد. پیش فرض این است که فرهنگ بر محیط حسابرسی و در نتیجه بر خروجی فرآیند حسابرسی تأثیر می‌گذارد. عوامل متعددی در محیط‌های کاری مختلف بر نتایج حسابرسی تأثیر می‌گذارند که اهمیت تأثیر این عوامل، بر عملکرد حسابرسی در بخش دولتی موثر است. نتایج این مطالعه نشان داد که عملکرد، قوانین، آموزش و مدیریت ارشد بر اثربخشی حسابرسی تأثیر دارند.

فادیل و فیتریانی^۱ (۲۰۲۱) مطالعه‌ای با هدف بررسی تأثیر اهمیت صاحبکار بر کیفیت حسابرسی با در نظر گرفتن قوانین چرخش مؤسسات حسابرسی قبل و بعد از لغو قانون تعهد چرخش مؤسسات حسابرسی در کشور اندونزی انجام داده‌اند. نتایج این مطالعه بیانگر این است که هیچ تفاوتی در تأثیر اهمیت صاحبکار بر کیفیت حسابرسی در دوره قبل و بعد از حذف قانون مذکور وجود ندارد.

دتن و گلد (۲۰۲۱) در پژوهش خود به ارائه یک مرور کلی از دیدگاه‌های مختلف در مورد کیفیت حسابرسی و عوامل تعیین‌کننده آن در ادبیات حسابرسی دانشگاهی پرداختند. نتایج پژوهش بینش‌های دانشگاهی مهمی را برای درک کیفیت و عملکرد حسابرسی ارائه می‌دهد. پژوهشگران در این پژوهش نشان

1. Fadilah and Fitriany

می‌دهند که کیفیت حسابرسی برای افراد مختلف معانی متفاوتی دارد و ازجمله نتیجه‌گیری نموده‌اند که مفهوم سازی‌های آکادمیک کیفیت حسابرسی ماهیت چند وجهی حسابرسی را تشخیص می‌دهند. سووارنو^۱ (۲۰۲۰) پژوهشی را با هدف بررسی تأثیر حق الزحمه حسابرسی، دوره تصدی حسابرسی، چرخش حسابرسی و شهرت حسابرس بر کیفیت حسابرسی در شرکت‌های مواد غذایی و آشامیدنی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار اندونزی طی سال‌های ۲۰۱۴ تا ۲۰۱۸ انجام داد. نتایج نشان می‌دهد که حق الزحمه حسابرسی، دوره تصدی حسابرسی، چرخش حسابرسی و شهرت حسابرس هیچ تأثیری بر کیفیت حسابرسی ندارند.

ناریاناسوای و راقاناندان^۲ (۲۰۱۹) تأثیر چرخش اجباری شرکت حسابرسی را بر کیفیت حسابرسی، هزینه‌های حسابرسی و تمرکز بازار حسابرسی در هند مورد بررسی قرار دادند. نگرانی در مورد استقلال حسابرس و کیفیت حسابرسی باعث شده است که قانون‌گذاران و دولت، اصلاحات سازمانی را برای حسابرسی اعمال کنند. چرخش اجباری شرکت حسابرسی از جمله اقدامات توصیه شده برای بهبود استقلال حسابرس معرفی گردید. شواهد مربوط به شرکتها برای سالهای ۲۰۱۴ تا ۲۰۱۷ نشان می‌دهد که چرخش اجباری مؤسسه حسابرسی از اول آوریل ۲۰۱۴ در هند، کیفیت حسابرسی را بهبود نداده است. علاوه بر این، چرخش اجباری حسابرس تأثیر قابل توجهی در هزینه حسابرسی نداشته است. سرانجام، چرخش اجباری شرکت حسابرسی با افزایش رقابت حسابرسی همراه نبوده و به طور کلی، به نظر می‌رسد که قبل از اجرای راه‌حل‌های بنیادی برای از بین بردن مشکلات کیفیت پایین حسابرسی، ضروری است تجزیه و تحلیل دقیق تر هزینه‌ها و درآمدها صورت گیرد.

پرسلین و همکاران^۳ (۲۰۱۸) دریافته‌اند که حجم کار حسابرسی به طور غیرمستقیم بر کیفیت حسابرسی با کاهش رضایت شغلی و متعاقباً گسترش رفتار خروج حسابرس تأثیر می‌گذارد. به طور کلی، یافته‌ها نشان داد زمانیکه حجم کاری بیش از حد وجود دارد، حجم کاری زیاد ممکن است بر کیفیت حسابرسی تأثیر معکوس بگذارد.

بلنکلی و همکاران^۴ (۲۰۱۵) در مطالعه خود به این نتیجه رسیدند که اگر تأخیر در گزارش حسابرسی افزایش یابد، فشار زمانی حسابرسان باعث کاهش دقت و کیفیت کار می‌شود، و کیفیت حسابرسی کاهش خواهد یافت.

لوپز و پیتز^۵ (۲۰۱۲) بررسی کردند که آیا فصل اوج کار و فشار حجم کاری بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد یا خیر. نتایج پژوهش بیانگر این بود که فصل اوج کار و اضافه بار کاری، کیفیت حسابرسی را از سال

1. Suwarno

2. Narayanaswamy and Raghunandan

3. Persellin et al

4. Blankley et al

5. Lopez and Peters

۲۰۰۶ تا ۲۰۰۹ تضعیف کرده است. تحقیقات تجربی و پیمایشی قبلی نشان داد که فشار حجم کار باعث رفتار ناکارآمد و کیفیت حسابرسی پایین‌تر در بین حسابرسان می‌شود. بنابراین، حجم کار که اغلب با فصول پرکار مرتبط است، به عنوان یک عامل استرس‌زا می‌باشد و نشان دهنده اثر منفی می‌باشد. پیش‌بینی می‌شود که حسابرسان احتمالاً حجم کار را به عنوان یک عامل استرس‌زا در نظر خواهند گرفت. با افزایش حجم کار حسابرسی، حسابرسان فشار شغلی بیشتری و رضایت شغلی کمتری را احساس می‌کنند که به ناچار منجر به کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود.

چن و همکاران^۱ (۲۰۰۹) رابطه بین اندازه مؤسسه حسابرسی، کیفیت حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی را با نمونه بزرگی از مؤسسات حسابرسی از سال ۲۰۰۰ تا ۲۰۰۵ مورد بررسی قرار دادند. با توجه به نتایج تحقیق آنها، اندازه مؤسسه حسابرسی با کیفیت حسابرسی همبستگی مثبت دارد، زیرا مؤسسه حسابرسی بزرگتر از نظر مالی کمتر به یک حسابرس خاص وابسته است و بنابراین بهتر می‌تواند در برابر فشارهای حسابرس از نظر صدور گزارشگری جانبدارانه مقاومت کند.

دیس و ژيرو^۲ (۱۹۹۲) تحقیقات مربوط به کیفیت حسابرسی را به بخش دولتی گسترش دادند و عواملی را که در بخش خصوصی بر کیفیت حسابرسی تأثیرگذار بود، در بخش دولتی مورد آزمون قرار دادند. آنها دریافتند که کیفیت حسابرسی در بخش دولتی با عواملی مانند دوره تصدی حسابرسی، تعداد مشتری حسابرسی، اندازه مشتری و سلامت مرتبط است. در انگلستان، قبل از سال ۲۰۱۲، کمیته حسابرسی، کار حسابرسی در بخش‌های دولتی را تنظیم می‌کرد.

پیشینه داخلی پژوهش

دلبری راغب و اسماعیل زاده مقری (۱۴۰۲) پژوهشی را با هدف تعیین مدل کیفیت حسابرسی مستقل با تأکید بر رفع نیازهای ذینفعان انجام داده‌اند. این مدل چند وجهی شامل چهار جزء مشترک و طبقه بندی سه گانه ذینفعان می‌باشد. اجزای مدل پژوهش دارای رابطه تعاملی با یکدیگر بوده که این رابطه وضعیتی را ایجاد می‌کند که هر جزء مدل، در شرایط اثرگذاری و اثرپذیری نسبت به دیگر جزء قرار می‌گیرد. این مدل ضمن تصدیق تئوری اخلاقی حسابرسی، دیدگاه و تصویر ذهنی مصاحبه شوندگان پژوهش از کیفیت حسابرسی مستقل با تأکید بر رفع نیازهای ذینفعان را نشان می‌دهد. اجرای مدل پژوهش و یا استفاده از اجزای آن، علاوه بر کمک به ذینفعان درخصوص کیفیت حسابرسی، منجر به افزایش اعتماد عمومی جامعه به اطلاعات مالی خواهد شد. مهدوی و همکاران (۱۴۰۱) در پژوهش خود به بررسی تأثیر دین‌داری و تعهد حرفه‌ای بر کیفیت حسابرسی پرداختند. نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان می‌دهد که دین‌داری و تعهد حرفه‌ای تأثیر مثبت و معنی

1 .Chen et al
2 . Deis and Giroux

داری بر کیفیت حسابرسی دارد. بنابراین، هر چه حسابرس پایبندی بیشتری به دین‌داری و همچنین تعهد حرفه‌ای بالاتری داشته باشد، حسابرسی انجام شده کیفیت بالاتری خواهد داشت. همچنین، رفتار ناکارآمد حسابرس تأثیر منفی و معنی‌داری بر کیفیت حسابرسی دارد. کاهش رفتار ناکارآمد حسابرس، نیز منجر به افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود.

دلبری راغب و همکاران (۱۴۰۱) به ارائه مؤلفه‌های کیفیت حسابرسی مستقل با تأکید بر رفع نیازهای ذینفعان پرداختند. در این تحقیق ۱۹ مؤلفه اصلی مؤثر بر کیفیت حسابرسی با به کارگیری روش خوشه‌بندی در سه سطح شامل سطح استفاده‌کنندگان (۴ مؤلفه)، سطح مؤسسه‌های حسابرسی و حساب‌رسان (۵ مؤلفه) و سطح نهادهای ناظر بر حساب‌رسان (۷ مؤلفه) طبقه‌بندی شدند و سه مؤلفه در این سطوح مشترک بودند. براساس نتایج تحقیق، تأمین نیازهای ذینفعان و برطرف شدن نسبی نارضایتی آنان از کیفیت خدمات ارائه شده در حوزه حسابرسی مستقل، مستلزم به کارگیری مؤلفه‌های مؤثر در ارتقای کیفیت خدمات مؤسسه‌های حسابرسی و حساب‌رسان، کاهش سطح نارضایتی ذینفعان و افزایش سهم نظارتی نهادهای ناظر می‌باشد.

برخی دستگاه‌های اجرایی دارای قانون خاص در امور مالی و یا استخدامی هستند، در حالیکه با تصویب قانون محاسبات عمومی کشور انتظار می‌رفت تمامی دستگاهها در شمول آن قرار گیرند لیکن در خصوص برخی دستگاه‌ها مانند دانشگاهها، موسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی مانند شهرداری‌ها این اتفاق نیفتاده است. تعدد قوانین و مقررات و عدم بیان شفاف و صریح نظر مرجع تصویب‌کننده سبب می‌شود از یک سو دستگاهها عمداً یا سهواً برداشت سلیقه‌ای خود را اجرایی نمایند و از سوی دیگر ناظرین متفاوت از مجریان می‌باشند، لذا بر همین اساس قوانین و مقررات می‌تواند بر کیفیت حسابرسی دیوان محاسبات کشور تأثیرگذار باشد. (قنبری و همکاران، ۱۴۰۰)

کریمی و همکاران (۱۴۰۰) پژوهشی را با هدف بررسی تأثیر سوگیری‌های روانشناختی و ابعاد شخصیتی حساب‌رسان بر کیفیت حسابرسی انجام داده‌اند. نتایج حاصل از پژوهش بیانگر این است که سوگیری‌های مذکور (برخلاف ابعاد شخصیتی حساب‌رسان)، اثری قابل توجه بر کیفیت حسابرسی خواهد گذاشت.

مهدوی و نمازی (۱۳۹۶) به بررسی الگوی رابطه بین متغیرهای کیفیت حسابرسی با استفاده از رویکرد علت و معلولی سیستمهای پویا در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج پژوهش بیانگر این بود که رعایت استانداردها و اجرای حرفه‌ای به وسیله حسابرس، اندازه حسابرس، حق‌الزحمه حسابرس، درصد تحریفات کشف و گزارش شده، تعداد بندهای تعدیل در گزارش حسابرسی، شهرت حسابرس، تخصص حسابرس، طول دوره تصدی حسابرس، تأخیر در گزارش حسابرسی، نوع اظهارنظر حسابرس و شناخت وی از صنعت در الگوی علت و معلولی کیفیت حسابرسی، با لحاظ ارتباط متقابل، بر یکدیگر اثر معنادار دارند.

نیکبخت و همکاران (۱۳۹۶) به بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی با توجه به شاخص‌های نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام با رویکرد سیستمی پرداخته است و سپس با استفاده از روش تحلیل سلسله مراتب فازی به رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی پرداختند.

برادران حسن‌زاده و همکاران (۱۳۹۳) در پژوهش خود به بررسی تاثیر ساختار مالکیت بر کیفیت حسابرسي پرداختند. با توجه به نتايج پژوهش، ميزان تمرکز مالکيت و درصد سهام مالکان نهادی بر اندازه موسسه حسابرسي دارای تاثیر معنی‌دار و منفی و بر تخصص در صنعت موسسه حسابرسي تاثیر معنی‌دار و مثبت می‌باشد، در حالی که تمرکز مالکيت و مالکيت نهادی تاثیر معنی‌دار بر دوره تصدی موسسه حسابرسي ندارند. مشايخي و همکاران (۱۳۹۲) به ارائه مدلی برای کیفیت حسابرسي با توجه به ویژگی‌های محیطی و شرایط حاکم بر حرفه حسابرسي ایران پرداختند و با رویکردی کیفی مبتنی بر نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان، عواملی چون اثربخشی نظام کنترل کیفیت در حرفه، وضعیت تأثیر صلاحیت حسابداران رسمی، تقاضا برای کیفیت حسابرسي، اثربخشی پاسخ‌خواهی از حساب‌رسان، تناسب تعداد مؤسسات حسابرسي و بازار کار، حسن شهرت و اعتبار مؤسسات حسابرسي و دوره تصدی و فشار زمانی را به عنوان مهمترین عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسي بیان نموده‌اند.

برزیده و خیراللهی (۱۳۹۰) دریافتند فشار زمانی می تواند احتمال کتمان شواهد متناقض بعدی را افزایش دهد، لذا پیشنهاد نمودند که حسابرسی ضمنی به منظور کاهش حجم عملیات حسابرسی برای حسابرسی نهائی در طی دوره مالی صورت گیرد. نتایج پژوهش نشان داد که مسئولیت پاسخگویی حسابرسان برای کار حسابرسی انجام شده سبب ایجاد تصور تضاد منافع در حسابرسان هنگام مواجه شدن با شواهد متناقض بعدی و در نتیجه کتمان شواهد در وضعیت تصمیم گیری متوالی می گردد، بنابراین پابندی حسابرسان به ارزشهای اخلاقی و انجام وظایف خود در چارچوب آن ارزشها می تواند منجر به کاهش تعقیب منافع فردی گردد.

۳- فرضیه‌های پژوهش

با توجه به مبانی نظری و پیشینه پژوهش، فرضیه های پژوهش به شرح زیر تدوین شد:

فرضیه ۱: بین حساب سه، ضمنی، و کیفیت حساب سه، ارتباط معناداری وجود دارد.

فرضیه ۲: بین حجم کار و کیفیت حسابرسی ارتباط معناداری وجود دارد.

فرضیه ۳: بین گردش حساب‌ریز و کیفیت حساب‌ریز، ارتباط معناداری وجود دارد.

فرضیه ۴: بین عوامل سیاسی و کیفیت حسابرسی ارتباط معناداری وجود دارد.

فرضیه ۵: بین قوانین و مقررات و کیفیت حسابداری ارتباط معناداری وجود دارد.

فرضیه ۶: بین فشار زمانه و کیفیت حساسه، ارتباط معناداری وجود دارد.

فرضیه ۷: بین ساعات آموزش حسابرسی و کیفیت حسابرسی ارتباط معناداری وجود دارد.

فرضیه ۸: بین یادداشت حسابرس و کیفیت حسابرس، ارتباط معناداری وجود دارد.

- فرضیه ۹: بین سرمایه‌گذاری در زیرساخت‌های حسابرسی و کیفیت حسابرسی ارتباط معناداری وجود دارد.
- فرضیه ۱۰: بین تعداد موارد واخواهی و کیفیت حسابرسی ارتباط معناداری وجود دارد.
- فرضیه ۱۱: بین پشتیبانی مدیریت ارشد و کیفیت حسابرسی ارتباط معناداری وجود دارد.
- فرضیه ۱۲: بین استفاده از خدمات کارشناس و کیفیت حسابرسی ارتباط معناداری وجود دارد.
- فرضیه ۱۳: بین اندازه دستگاه اجرایی و کیفیت حسابرسی ارتباط معناداری وجود دارد.
- فرضیه ۱۴: بین حسابرسی الزامی و کیفیت حسابرسی ارتباط معناداری وجود دارد.
- فرضیه ۱۵: بین حسابرسی عملکرد و کیفیت حسابرسی ارتباط معناداری وجود دارد.
- فرضیه ۱۶: بین ترکیب مالکیت دستگاه اجرایی و کیفیت حسابرسی ارتباط معناداری وجود دارد.
- فرضیه ۱۷: بین استانداردهای حسابرسی بخش عمومی و کیفیت حسابرسی ارتباط معناداری وجود دارد.
- فرضیه ۱۸: بین شواهد حسابرسی و کیفیت حسابرسی ارتباط معناداری وجود دارد.

۴- روش‌شناسی پژوهش

از لحاظ هدف، این پژوهش از نوع پژوهش‌های کاربردی است زیرا نتایج حاصل از آن می‌تواند در تصمیمات حسابرسان و تصمیم‌گیری 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 استفاده شده است. جامعه آماری این تحقیق 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 نمونه‌در سطح خطای ۵ درصد ۳۰۴ نفر به دست آمد.

$$n = \frac{\frac{z^2 pq}{d^2}}{1 + \frac{1}{N} \left[\frac{z^2 pq}{d^2} - 1 \right]}$$

حجم جامعه تقریبی در دسترس (۱۴۶۲ نفر) در نظر گرفته شده و مقدار Z با توجه به جدول نرمال استاندارد برابر با ۱/۹۶ است. مقدار خطای قابل قبول ۵ درصد در نظر گرفته شد. P برابر است با نسبت موفقیت در جامعه که چون مقدار آن در اختیار نیست برابر ۰/۵ قرار داده شده است. پرسشنامه از نوع محقق ساخته می‌باشد که برای طراحی آن، در مرحله اول با مطالعه مقالات و منابع موجود پیش‌نویس 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 صاحب نظران استفاده و بدین منظور پرسشنامه در اختیار صاحب نظران 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 حسابرسان، 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
حسابرسی ضمنی	۰/۷۱
حجم کار	۰/۷۶
گردش حسابرسان	۰/۸۳
عوامل سیاسی	۰/۷۳
قوانین و مقررات	۰/۷۱
فشار زمانی	۰/۷۶
ساعات آموزش حسابرسان	۰/۷۶
پاداش حسابرسان	۰/۷۸
سرمایه‌گذاری در زیرساخت‌های حسابرسان	۰/۷۴
تعداد موارد واخواهی	۰/۷۲
پشتیبانی مدیریت ارشد	۰/۷۵
استفاده از خدمات کارشناس	۰/۷۰
اندازه دستگاه اجرایی	۰/۷۲
حسابرسی الزامی	۰/۷۱
حسابرسی عملکرد	۰/۸۱
ترکیب مالکیت دستگاه اجرایی	۰/۸۴
استانداردهای حسابرسان بخش عمومی	۰/۷۸
شواهد حسابرسان	۰/۷۴

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۵- یافته‌های پژوهش

جمعیت شناختی

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

جدول ۲- توزیع فراوانی مشارکت کنندگان 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
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
	حسابرس یا همتراز	۶۸	۲۲/۴
سابقه کاری	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
	کم تر از ۵ سال	۵۷	۱۸/۸

منبع: یافته‌های پژوهشگر

آمار توصیفی

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

جدول ۳- آماره های توصیفی متغیرهای خارج از کنترل حسابرس در کیفیت حسابرسی

متغیرها	کمینه	بیشینه	میانگین	انحراف معیار	چولگی	کشدگی
حسابرسی ضمنی	۲	۵	۳/۶	۰/۷۷	۰/۲۷۱	-۰/۳۷۹
حجم کار	۲/۷	۵	۴/۱۱	۰/۴۷۵	-۰/۰۲۷	-۰/۸۹۹
گردش حسابرس	۱/۳	۵	۳/۸۷	۰/۶۳۶	-۰/۴۴۳	۰/۷۹۷
عوامل سیاسی	۱/۷	۵	۳/۶۴	۰/۷۲۳	-۰/۱۵	-۰/۱۸۹
قوانین و مقررات	۲	۵	۴/۰۴	۰/۵۲۳	-۰/۰۲۷	۰/۱۶۵
فشار زمانی	۲/۵	۵	۴/۳	۲/۴۹	-۰/۲۵۱	-۰/۳۸۲
ساعات آموزش هر حسابرس	۲/۸	۵	۴/۱۸	۰/۵۷۸	-۰/۰۳۸	-۰/۹۳۹
پاداش حسابرس	۱/۷	۵	۳/۶۹	۰/۵۳۶	۰/۲۸۷	۰/۵۲
سرمایه گذاری در زیرساخت های حسابرسی	۲	۵	۳/۸۴	۰/۶۵۱	۰/۱۵۷	-۰/۵۰۲
تعداد موارد واخواهی	۱/۸	۵	۳/۹۴	۰/۶۳۴	۰/۱۲۴	-۰/۴۳
پشتیبانی مدیریت ارشد	۲	۵	۴/۰۶	۰/۵۹۴	-۰/۲۷۴	-۰/۲۱۹
استفاده از خدمات کارشناس	۲/۷	۵	۴/۱۶	۰/۴۹۳	-۰/۲۲۷	-۰/۵۸۴
اندازه دستگاه اجرایی	۲/۵	۵	۳/۸۶	۰/۶۷۱	۰/۱۷۳	-۰/۸۴۵
حسابرسی الزامی	۱	۵	۳/۹۹	۰/۶۳۷	-۰/۴۴۶	۱/۵۳۷
حسابرسی عملکرد	۱	۵	۴/۱۲	۰/۷۰۹	-۰/۸۱۹	۰/۹۷۶
ترکیب مالکیت دستگاه اجرایی	۱	۵	۴/۱	۰/۷۰۷	-۰/۹۲۹	۱/۵۶۸
استانداردهای حسابرسی بخش عمومی	۱/۲	۵	۳/۸۷	۰/۶۹۸	-۰/۲۵۴	۰/۰۹۱
شواهد حسابرسی	۲/۵	۵	۴/۲۲	۰/۴۹۷	-۰/۲۲۴	۰/۰۴۷

منبع: یافته های پژوهشگر

آمار استنباطی

نتایج آزمون فرضیه های پژوهش

تحلیل استنباطی داده ها از طریق آزمون فریدمن نشان می دهد که معنی داری آماره فریدمن عوامل خارج از کنترل حسابرس بر کیفیت حسابرسی در دیوان محاسبات کشور کمتر از ۰/۰۵ می باشد. براین اساس فرضیه صفر رد می شود یعنی اولویت بندی عوامل خارج از کنترل حسابرس بر کیفیت حسابرسی در دیوان محاسبات کشور متفاوت است، بنابراین عامل فشار زمانی از مهمترین عوامل موثر خارج از کنترل حسابرس بر کیفیت حسابرسی در دیوان محاسبات کشور می باشد. میانگین و رتبه هریک از عوامل موثر خارج از کنترل حسابرس بر کیفیت حسابرسی در دیوان محاسبات کشور در جدول شماره ۴ ذکر شده است.

جدول ۴- آماره های آزمون فریدمن جهت الویت بندی عوامل موثر خارج از کنترل حسابرِس بر کیفیت

حسابرِس		
الویت بندی عوامل موثر خارج از کنترل حسابرِس بر کیفیت حسابرِس	رتبه	میانگین
حسابرِسِ ضمنی	۱۳	۶/۳
حجم کار	۷	۱۰/۶۸
گردش حسابرِس	۱۲	۸/۶۳
عوامل سیاسی	۱۷	۶/۶۳
قوانین و مقررات	۹	۱۰/۱۳
فشار زمانی	۱	۱۲/۹۴
ساعات آموزش هر حسابرِس	۳	۱۱/۲۹
پاداش حسابرِس	۱۸	۵/۸۴
سرمایه گذاری در زیرساخت های حسابرِس	۱۶	۷/۹۹
تعداد موارد واخواهی	۱۱	۹/۰۷
پشتیبانی مدیریت ارشد	۸	۱۰/۵
استفاده از خدمات کارشناس	۴	۱۱/۲۷
اندازه دستگاه اجرایی	۱۵	۸/۱۹
حسابرِس الزامی	۱۰	۹/۵۷
حسابرِس عملکرد	۵	۱۰/۹۷
ترکیب مالکیت دستگاه اجرایی	۶	۱۰/۸۸
استانداردهای حسابرِس بخش عمومی	۱۴	۸/۲
شواهد حسابرِس	۲	۱۱/۹۱
تعداد	۳۰۴	
درجه آزادی	۱۷	
آماره کای دو	۷۹۰/۸۱۲	
معنی داری	۰/۰۰۱	

منبع: یافته های پژوهشگر

بر اساس اطلاعات ارائه شده در جدول ۵، با توجه به آماره t ، چون مقدار p (معنا داری) برابر $۰/۰۰۱$ و کوچکتر از سطح اطمینان $\alpha = ۰/۰۵$ است لذا در این سطح تمامی فرضیه‌های پژوهش تایید می‌شود، به عبارتی دیگر عوامل حسابرِسِ ضمنی، حجم کار، گردش حسابرِس، عوامل سیاسی، قوانین و مقررات، فشار زمانی، ساعات آموزش هر حسابرِس، پاداش حسابرِس، سرمایه گذاری در زیرساخت های حسابرِس، تعداد موارد واخواهی،

پشتیبانی مدیریت ارشد، استفاده از خدمات کارشناس، اندازه دستگاه اجرایی، حسابرسان الزامی، حسابرسان عملکرد، ترکیب مالکیت دستگاه اجرایی، استانداردهای حسابرسان بخش عمومی و شواهد حسابرسان بر کیفیت حسابرسان در دیوان محاسبات کشور تاثیر معناداری دارد.

جدول ۵- آماره های آزمون t

آماره ها	تعداد	میانگین	انحراف معیار	مقدار آزمون	اختلاف میانگین	آماره t	درجه آزادی	معناداری
حسابرسی ضمنی	۳۰۴	۳/۶	۰/۷۷	۳	۰/۵۹۶	۱۳/۵	۳۰۳	۰/۰۰۱
حجم کار	۳۰۴	۴/۱۱	۰/۵۷۵	۳	۱/۱۰۸	۳۳/۶۴	۳۰۳	۰/۰۰۱
گردش حسابرسان	۳۰۴	۳/۸۷	۰/۶۳۶	۳	۰/۸۶۸	۲۳/۷۹	۳۰۳	۰/۰۰۱
عوامل سیاسی	۳۰۴	۳/۶۴	۰/۷۲۳	۳	۰/۶۴	۱۵/۴۵	۳۰۳	۰/۰۰۱
قوانین و مقررات	۳۰۴	۴/۰۴	۰/۵۲۳	۳	۱/۰۳۸	۳۴/۶۲	۳۰۳	۰/۰۰۱
فشار زمانی	۳۰۴	۴/۳	۰/۴۹	۳	۱/۳۰۵	۴۶/۴۷	۳۰۳	۰/۰۰۱
ساعات آموزش هر حسابرسان	۳۰۴	۴/۱۸	۰/۵۷۸	۳	۱/۱۷۷	۳۵/۵۴	۳۰۳	۰/۰۰۱
پاداش حسابرسان	۳۰۴	۳/۶۹	۰/۵۳۶	۳	۰/۶۸۹	۲۲/۴	۳۰۳	۰/۰۰۱
سرمایه گذاری در زیرساخت های حسابرسان	۳۰۴	۳/۸۴	۰/۶۵۱	۳	۰/۸۳۷	۲۲/۴۳	۳۰۳	۰/۰۰۱
تعداد موارد واخواهی	۳۰۴	۳/۹۴	۰/۶۳۴	۳	۰/۹۴۴	۲۵/۹۷	۳۰۳	۰/۰۰۱
پشتیبانی مدیریت ارشد	۳۰۴	۴/۰۶	۰/۵۹۴	۳	۱/۰۶۴	۳۱/۲۵	۳۰۳	۰/۰۰۱
استفاده از خدمات کارشناس	۳۰۴	۴/۱۶	۰/۴۹۳	۳	۱/۱۶۵	۴۱/۲۵	۳۰۳	۰/۰۰۱
اندازه دستگاه اجرایی	۳۰۴	۳/۸۶	۰/۶۷۱	۳	۰/۸۵۸	۲۲/۳۲	۳۰۳	۰/۰۰۱
حسابرسی الزامی	۳۰۴	۳/۹۹	۰/۶۳۷	۳	۰/۹۸۶	۲۶/۹۷	۳۰۳	۰/۰۰۱
حسابرسی عملکرد	۳۰۴	۴/۱۲	۰/۷۰۹	۳	۱/۱۱۶	۲۷/۴۵	۳۰۳	۰/۰۰۱
ترکیب مالکیت دستگاه اجرایی	۳۰۴	۴/۱	۰/۷۰۷	۳	۱/۱۰۱	۲۷/۱۸	۳۰۳	۰/۰۰۱
استانداردهای حسابرسان بخش عمومی	۳۰۴	۳/۸۷	۰/۶۹۸	۳	۰/۸۷	۲۱/۷۶	۳۰۳	۰/۰۰۱
شواهد حسابرسان	۳۰۴	۴/۲۲	۰/۴۹۷	۳	۱/۲۲	۴۲/۸۲	۳۰۳	۰/۰۰۱

منبع: یافته های پژوهشگر

۶- بحث و نتیجه‌گیری

کیفیت حسابرِس در بخش عمومی به دلیل بستر خاصی که تحت تأثیر عوامل سیاسی، اجتماعی و فرهنگی است، پیچیده‌تر می‌شود و استفاده از یک مدل یکسان برای ارزیابی کیفیت حسابرِس بسیار دشوار است. با در نظر گرفتن اینکه کیفیت حسابرِس یک تابع مهم از مکانیسم‌های پاسخگویی است، چنین تحقیقاتی برای قانونگذاران در سطوح ملی و فراملی مهم است.

کیفیت حسابرِس و عوامل تبیین‌کننده آن مدتهاست که توجه و علاقه سرمایه‌گذاران، محققان، تحلیلگران مالی، اعتباردهندگان و مدیران را به خود جلب کرده است. برای دستیابی به گزارش‌های مالی با کیفیت بالا، هر جزء از زنجیره تامین گزارشگری مالی باید به درستی عمل کند. حسابرِس 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 حسابرِس نیز از این قاعده مستثنی نیست. بنابراین با توجه به تغییرات اخیر در حرفه حسابرِس در ایران، تاسیس تعداد زیادی از موسسات حسابرِس، وجود رقابت شدید بین این موسسات، پیشرفت‌های صورت گرفته در امور مالی و نیاز روزافزون به اطلاعات مالی قابل اتکا، تداوم تحقیق در مورد عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرِس در ایران ضروری است، زیرا حرفه حسابرِس باید با تغییرات سریع محیط، پیشرفت فناوری اطلاعات و دنیای در حال تغییر تجارت و حرفه سازگار شود. بنابراین عوامل و مدل‌های بهبود کیفیت حسابرِس باید به طور مستمر شناسایی و توسعه داده شوند. با توجه به ماهیت چند وجهی کیفیت حسابرِس، هیچ روش ایده‌آل و کاملی برای اندازه‌گیری و ارزیابی آن وجود ندارد و تنها تحت تأثیر حسابرِس و مؤسسه حسابرِس نیست، بلکه متأثر از عملکرد مشتری، بازار و مقررات می‌باشد، لذا تلاش برای بهبود کیفیت باید به کل عملکرد حسابرِس، یعنی فرآیند، افراد و انگیزه‌ای که بر خدمات ارائه‌شده توسط حسابرسان تأثیر می‌گذارند، معطوف شود.

برخی از مولفه‌های تأثیرگذار بر کیفیت حسابرِس 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 مؤثر خارج از کنترل حسابرِس بر کیفیت حسابرِس دیوان محاسبات کشور و میزان تأثیر هریک از آنها پرداخته شده است. تحلیل استنباطی داده‌ها از طریق آزمون فریدمن نشان می‌دهد که معنا داری آماره فریدمن عوامل خارج از کنترل حسابرِس بر کیفیت حسابرِس در دیوان محاسبات کشور کمتر از $0/05$ می‌باشد. براین اساس فرضیه صفر رد می‌شود یعنی اولویت بندی عوامل خارج از کنترل حسابرِس بر کیفیت حسابرِس در دیوان محاسبات کشور متفاوت است، بنابراین عامل فشار زمانی از مهمترین عوامل مؤثر خارج از کنترل حسابرِس بر کیفیت حسابرِس در دیوان محاسبات کشور می‌باشد. با توجه به آماره t ، چون مقدار p (معنا داری) برابر $0/001$ و کوچکتر از سطح اطمینان $\alpha = 0/05$ است لذا در این سطح فرضیه صفر رد می‌شود پس می‌توان گفت که عوامل خارج از کنترل حسابرِس (حسابرِس ضمنی، حجم کار، گردش حسابرِس، عوامل سیاسی، قوانین و مقررات، فشار زمانی، ساعات آموزش، پاداش،

سرمایه‌گذاری در زیرساخت‌های حسابرسی، تعداد موارد واخواهی، پشتیبانی مدیریت ارشد، استفاده از خدمات کارشناس، اندازه دستگاه اجرایی، حسابرسی الزامی، حسابرسی عملکرد، ترکیب مالکیت دستگاه اجرایی، استانداردهای حسابرسی بخش عمومی و شواهد حسابرسی) بر کیفیت حسابرسی در دیوان محاسبات کشور موثر می‌باشد.

در سال‌های اخیر مدل‌هایی از کیفیت حسابرسی در بخش خصوصی و حسابرسی داخلی ارائه شده است، لیکن با توجه به اهمیتی که حسابرسی بخش عمومی در جلوگیری از بروز تخلفات مالی و همچنین ارتقاء پاسخگویی و بهبود عملکرد مدیریت عمومی دارد تاکنون تحقیقی جامع که در برگرفته عوامل موثر خارج از کنترل حسابرس بر کیفیت حسابرسی دیوان محاسبات کشور باشد، کمتر صورت پذیرفته است. حکمرانی خوب بخش عمومی به شدت به حسابرسی متکی است. حسابرس بخش عمومی مسئول نظارت، بینش و آینده‌نگری بر منابع عمومی است. حسابرسی، بررسی بی طرفانه 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. انتظار بر این است که نتایج حاصل از این پژوهش، برای تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری و حسابرسی بخش عمومی، حسابرسان دیوان محاسبات، دیوان محاسبات کشور و دانشگاه‌ها و مراکز آموزش عالی و پژوهشگران قابل استفاده باشد.

یافته‌های پژوهش با نتایج حاصل از تحقیقات دییس و ژيرو(۱۹۹۲)، لویز و پیتز (۲۰۱۲)، پرسلین و همکاران (۲۰۱۸)، بلنکلی و همکاران (۲۰۱۵)، معتصم و همکاران (۲۰۲۲)، قنبری و همکاران (۱۴۰۰)، مشایخی و همکاران (۱۳۹۲) و مهدوی و نمازی (۱۳۹۶) سازگار است و با نتایج حاصل از تحقیقات ناریاناسوای و راقاناندان (۲۰۱۹) و سووارنو (۲۰۲۰) همسو نمی‌باشد.

با توجه به نتایج فرضیه‌های تحقیق، به مدیران دیوان محاسبات کشور پیشنهاد می‌شود به منظور تسهیل در فرایند اخذ اطلاعات از دستگاه‌های اجرایی و تجزیه و تحلیل آنها در جهت افزایش کیفیت حسابرسی از طریق حسابرسی ضمنی، امکان تصویب بند(ط) تبصره (۱۹) قانون بودجه سال ۱۴۰۱ کل کشور در مجلس شورای اسلامی را به صورت یک حکم دائمی فراهم آورند. همچنین پیشنهاد می‌گردد ضمن توجه به تأثیر مثبت قوانین و مقررات و ساعات آموزش بر کیفیت حسابرسی، به منظور افزایش کیفیت حسابرسی، آموزش‌های کاربردی و مستمر قوانین و مقررات جهت حسابرسی دستگاه‌های اجرایی را به صورت مجازی و کارگاهی در دستور کار قرار دهند. همچنین ضمن تفکیک و گروه‌بندی موارد واخواهی دستگاه‌های اجرایی، دوره‌های آموزشی لازم را در خصوص پیشگیری از تخلفات پرتکرار برای مسئولین مالی و مدیران دستگاه‌های اجرایی برگزار نمایند.

۷- محدودیت های پژوهش

استفاده از پرسشنامه به منظور جمع آوری اطلاعات، همواره با محدودیتهای ذاتی رو به رو است. یکی از مهمترین محدودیتهای ذاتی که بر پژوهش های مبتنی بر پرسشنامه تاثیرگذار است، ویژگی های فردی مشارکت کنندگان می باشد، لذا داده های جمع آوری شده می توانند تحت تاثیر چنین محدودیت هایی واقع شوند. در این راستا تلاش نویسندگان بر این بود که با استفاده از پرسشنامه های اصلاح شده به کمک خبرگان، این محدودیتها به حداقل ممکن کاهش یابد. همچنین ممکن است برخی از افراد از ارائه پاسخ واقعی خودداری کرده و پاسخ غیرواقعی داده باشند.

فهرست منابع

- برادران حسن زاده، رسول، یونس بادآور نهندی و سمیه اسماعیلی گنجینه کتاب، (۱۳۹۳)، "تأثیر ساختار مالکیت بر کیفیت حسابرسی"، **پژوهشهای حسابداری مالی و حسابرسی**، سال ۶، شماره ۲۳، صص ۹۹ - ۱۱۵
- برزیده، فرخ و مرشید خیراللهی، (۱۳۹۰)، "مسئولیت پاسخگویی، فشار زمانی، و کتمان شواهد حسابرسی"، **دانش حسابرسی**، سال یازدهم، شماره ۴۵، صص ۴-۲۷.
- بنی مهد، بهمن، مهدی عربی، شیوا حسن پور و شاهرخ بزرگمهریان، (۱۳۹۷). "مروری بر معیارهای اندازه گیری کیفیت حسابرسی: کاربردها و نقاط ضعف و قوت"، **پژوهش حسابداری**، دوره ۸، شماره ۳، صص ۳۳-۶۳.
- دلبری راغب، محسن و علی اسماعیل زاده مقری، (۱۴۰۲). "مدل کیفیت حسابرسی مستقل با تأکید بر رفع نیازهای ذینفعان"، **پژوهشهای حسابداری مالی و حسابرسی**، دوره ۱۵، شماره ۱، پیاپی ۵۷، صص ۶۹-۹۸.
- دلبری راغب، محسن، علی اسماعیل زاده مقری، امیر رضا کیقبادی و افسانه توانگر حمزه کلائی. (۱۴۰۱). "ارائه مؤلفه های کیفیت حسابرسی مستقل با تأکید بر رفع نیازهای ذینفعان"، **بررسی های حسابداری و حسابرسی**، ۲۹ (۲)، ۲۶۴-۲۸۶.
- ضرونی، داریوش و جلالیان، عسگر. (۱۳۹۷). "الگوی مطلوب نظارت مالی دیوان محاسبات"، **دانش حقوق مالیه**، دوره ۲، شماره ۴، صص ۳۹-۵۰.
- قنبری، محمدرضا، میرفیض فلاح شمس، مهدی معدنچی زاج و امیررضا کیقبادی، (۱۴۰۰). "الگوی مناسب نظارت مالی دیوان محاسبات کشور بر دستگاه های اجرایی جمهوری اسلامی ایران"، **دانش حسابرسی**، دوره ۲۱، شماره ۸۴، صص ۴۴۲-۴۶۹.

- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-199.
- DeFond, Mark. Zhang, Jieying. (2014). A review of archival auditing research, *Journal of Accounting and Economics*, 58, 275-326.
- Deis Jr, D. R. and G. A. Giroux (1992), Determinants of Audit Quality in the Public Sector, *The Accounting Review*, 67(3), 462-79.
- Detzen, D., and A. Gold. (2021), "The different Shades of Audit Quality: A Review of the Academic Literature", *Monthly Accounting and Business Economics* 95(1/2), PP. 5-15.
- Fadilah, R. A., and F. Fitriany. (2021), "The Influence of Client Importance on the Audit Quality: A Study to understand External Auditor's Role as the Guardians of Strong and Justice Organizations (Goal 16 Sustainable Development Goals)", *The 1st Journal of Environmental Science and Sustainable Development Symposium IOP Conf. Series: Earth and Environmental Science*.
- Fung, simon Yu Kit. Romman, KK. Zhu, Xindong kevin. (2017). Does the PCAOB international inspection program improve audit quality for non-US-listed foreign clients?, *Journal of Accounting and Economics*, 64, 15-36.
- Lo'pez, D.M., Peters, G.F., (2012). The effect of workload compression on audit quality. *Auditing: J. Practice Theory* 31 (4): 139-165.
- Moatasem M. Qaid, Meana Wadgule , Maged S. D. Khaled, (2022). Determinants of Audit Quality in Governmental Institutions, *Studies in Economics and Business Relations*, 3(1). 1- 16.
- Narayanaswamy, R. Raghunandan, K. (2019). The Effect of Mandatory Audit Firm Rotation on Audit Quality, Audit Fees and Audit Market Concentration: Evidence from India. *The Digital Institutional Repository of IIM Bangalore*. 582.
- Niktaba, A., & Aslani, A. (2015). The Effect Of Audit Evidence On The Auditor's Report. *International Journal of Accounting Research*. Publisher: ZARSMI, UAE, and Regent Business School, South Africa, 2(6).
- Persellin, J., Schmidt, J.J., Vandervelde, S.D., & Wilkins, M. (2018). Auditor perceptions of audit workloads, audit quality, and job satisfaction, *S.S.R.N. Electronic Journal*. DOI: 10.2139/ssrn.2534492.
- Suwarno, A. E., Anggraini, Y. B., & Puspawati, D. (2020). Audit Fee , Audit Tenure , Auditor's Reputation and Audit Rotation on Audit Quality . *Riset Akuntansi Dan Keuangan Indonesia* , 5(1) . 61-70.
- Tahir Desta, (2023). The Effects of Information Asymmetry and Documentation on Audit Quality: Evidence from Public Institutions in Ethiopia, *J Agri Horti Res*, 6(1), 151-162.

Abstract

Investigating and Ranking the Impact of Factors beyond the Auditor's Control on the Supreme Audit Court's Audit Quality

Amin akbari¹

Ahmad Khodamipour²

Omid Pourheidari³

Received: 07 / October / 2025 Accepted: 06 / December / 2025

Abstract

Audit quality as an important notion in private and governmental sector, is complicated to investigate. While, most researches concentrated on private auditing, the main purpose of the present research is to focus on the governmental audit quality. As an operational research, the present study has a descriptive-analytical approach. The main purpose of this research is to investigate the impact of factors beyond the auditor's control on the audit quality of the Supreme audit court and to rank these different factors. 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 findings of the research showed that all the factors beyond the auditor's control has a remarkable influence on the quality of the audit in the Supreme audit court; but among them, the time pressure factor is the most effective one. It seems that the results of the current research can be regarded by auditors and the Supreme audit court for improving the audit quality.

Key words: Audit quality, Factors beyond the auditor's control, Supreme Audit Court.

¹. Department of Accounting, Faculty of Management and Economics, Shahid Bahner University of Kerman, Iran. aminakbari_1364@yahoo.com

². Department of Accounting, Faculty of Management and Economics, Shahid Bahner University of Kerman, Iran (Corresponding author). khodamipour@uk.ac.ir

³. Department of Accounting, Faculty of Management and Economics, Shahid Bahner University of Kerman, Iran. opourheidari@uk.ac.ir

