



فصلنامه علمی پژوهشی
دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت
دوره ۱۵ / شماره ۴ (پیاپی ۶۰) / زمستان ۱۴۰۵
صفحه ۱ تا ۱۶

ارائه مدل مفهومی مدیریت ریسک منابع و کیفیت حسابرسی در بخش عمومی

ابوالفضل حیدری

دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد سنندج، دانشگاه آزاد اسلامی، سنندج، ایران.
abolfazl.heidari@iau.ir

عطاء... محمدی ملقرنی

استادیار، گروه حسابداری، واحد سنندج، دانشگاه آزاد اسلامی، سنندج، ایران (نویسنده مسئول)
ata.mm@iausdj.ac.ir

امید محمودی خوشرو

استادیار، گروه حسابداری، واحد سنندج، دانشگاه آزاد اسلامی، سنندج، ایران
omkhoshro@iausdj.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۱۲/۲۰ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۱/۱۸

چکیده

اتفاقات احتمالی زیادی در سال های اخیر رخ داده است و علاوه بر این اتفاقات، کشورهای دارای منابع فراوان همواره با ریسک های مختلفی از داخل و خارج از کشور روبه رو هستند. این ریسک ها برای سازمان های دولتی بیشتر از سازمان های بخش خصوصی است و لذا باید برای حفظ این منابع در جهت بهبود کیفیت حسابرسی از مدیریت ریسک منابع استفاده شود. مدیریت ریسک به مثابه کنترل های داخلی پیشرفته و پیشگیرانه عمل می کند و سبب کاهش زیان های احتمالی خواهد شد، از اینرو در برنامه ریزی های حسابرسی نقشی کلیدی دارد. هدف از این پژوهش ارائه مدل مفهومی مدیریت ریسک منابع و کیفیت حسابرسی در بخش عمومی است. بدین منظور مولفه های مدیریت ریسک منابع با روش دلفی فازی و مولفه های کیفیت حسابرسی برای این مدل با روش دلفی شناسایی شد. مولفه های مدیریت ریسک منابع شامل ۲۰ مولفه و مولفه های کیفیت حسابرسی برای این مفاهیم ۲۳ مولفه در قالب ۴ محور اصلی بود. مدیریت ریسک منابع در کشورهای با منابع فراوان یکی از ابزارهای اصلی دستیابی به کیفیت حسابرسی است. حسابرسان باید در هنگام برنامه ریزی حسابرسی برای بهبود آزمون های حسابرسی به مولفه های مدیریت ریسک توجه نمایند. همچنین لازم است تا مدیریت ریسک در بخش عمومی به عنوان یکی از مسئولیت های اصلی مدیران تعریف شود و در قوانین نیز مورد اشاره قرار بگیرد.

واژه های کلیدی: مدیریت ریسک مبتنی بر منابع، کیفیت حسابرسی، بخش عمومی.

عمومی تأثیرات زیادی گذاشته است، زیرا ویروس کرونا که یکی از بحران‌های بزرگ قرن اخیر بوده به شدت بر متغیرهای کلان دولتی اثرگذار بوده و تمامی فعالیت‌های مالی و غیرمالی دولت را تحت تأثیر قرار داده است و این تأثیرات در همه فعالیت‌ها و به خصوص حسابرسی باید مورد توجه قرار گیرد.

کنسول گزارشگری مالی (۲۰۲۰) بیان نموده که در هنگام حسابرسی باید تأثیر کوید ۱۹ بر حسابرسی از مرحله برنامه ریزی تا ارائه گزارش حسابرسی مورد توجه قرار بگیرد. تمامی آزمون‌های رعایت و محتوا و همچنین شواهد حسابرسی و در نهایت قضاوت حسابرسی و تردید حرفه ای باید تأثیرات احتمالی حوادث مختلف را مورد توجه قرار دهند. شیوه توزیع کار بین اعضای حسابرسی و برخورد با واحد مورد رسیدگی در شرایط بحرانی متفاوت خواهد بود و تمامی موارد تأثیر پذیر از بحران‌هایی مانند کوید ۱۹ باید افشا شوند (البیتار و همکاران، ۲۰۲۱). بالا رفتن کیفیت حسابرسی سبب بهبود فعالیت‌های سازمان‌ها خواهد شد و با توجه به ایجاد تغییرات مثبت در سیستم حاکمیت سازمانی (حاکمیت شرکتی) و الزام سازمان‌ها به بهبود نظارت‌های بیشتر بر فعالیت‌های مالی و غیرمالی، در نهایت نشان‌دهنده تأثیر بیشتر مدیریت ریسک بر کیفیت حسابرسی است که در این تحقیق پس از ارائه مدل مطلوب مدیریت ریسک مبتنی بر منابع تأثیر آن بر کیفیت حسابرسی بررسی خواهد شد.

با توجه به بحران‌های اخیر در دنیای پر تلاطم امروز مدیریت ریسک رکن اصلی همه سازمان‌ها محسوب می‌شود و هیچ سازمانی بدون مدیریت ریسک باقی نخواهد ماند. اقتصادی که حدود ۷۰ درصد آن دولتی است برای بهبود کیفیت اطلاعاتش باید به مدیریت ریسک و کیفیت حسابرسی به عنوان یک ابزار حیاتی توجه زیادی نماید. ارائه مدلی که بتواند کیفیت حسابرسی را افزایش دهد در نهایت برای ارتقای فعالیت‌های بخش عمومی نیاز است و باید هر آنچه در بهبود آن تأثیر دارد مورد کنکاش قرار گیرد. توقعات مردم افزایش یافته و دوست دارند که علیرغم افزایش ریسک‌ها میزان پاسخگویی بخش عمومی افزایش یابد.

از اینرو مسئله اصلی پژوهش حاضر ارائه مدلی برای تأثیر مدیریت ریسک بر کیفیت حسابرسی و در نهایت بررسی رابطه مدیریت ریسک با کیفیت حسابرسی در بخش عمومی است.

مبانی نظری

مبحث کنترل‌های به موقع و توسعه پایدار و استفاده شفاف، عادلانه و بهینه از منابع، همراه با پاسخگویی از مهم‌ترین مباحث

با اتفاقاتی که در سال‌های اخیر رخ داد مشخص شد که بخش عمومی از حوادث مختلف تأثیر پذیر است. با توجه به وابستگی بالای اقتصاد کشور به بخش عمومی در هر زمانی باید به کیفیت کار حسابرسان توجه اساسی شود. اتفاقات مختلف مانند تحریم و بحران سلامت و جنگ‌های مختلف باعث می‌شوند که کیفیت حسابرسی احتمالاً کاهش پیدا کند و سبب اظهار نظر نادرست حسابرسان خواهد شد. با کاهش اطمینان جامعه در خصوص کیفیت بالای حسابرسی ریسک سازمان‌های دولتی و هزینه آن‌ها افزایش خواهد یافت و از اینرو مبحث مدیریت ریسک مطرح می‌گردد. مدیریت ریسکی که متناسب با شرایط موجود باشد (البیتار و همکاران^۱، ۲۰۲۱؛ اسمالاس، ۲۰۲۱).

مدیریت ریسک در سازمان‌های دولتی که هدفشان کاهش ریسک ذی نفعانشان و خلق ارزش برای جامعه و در نهایت رضایت شهروندان است یک فعالیت مهم و اساسی است. اهمیت این موضوع در شرایط عدم اطمینان دنیای واقعی دو چندان می‌باشد. مدیریت ریسک کارآ می‌تواند فرصت‌هایی را برای خلق ارزش ایجاد نماید که در شرایط معمولی قابل شناسایی نیستند. همه سازمان‌ها در سال‌های متمادی درگیر شناسایی و مدیریت ریسک‌های مرتبط با فعالیت‌های خود می‌باشند. علت این امر این است که ریسک دارای تأثیرات منفی بر رخدادهای شرکت می‌باشد. این موضوع سبب شده تا رویکردهای مختلفی برای مدیریت ریسک در سازمانها مطرح گردد. یکی از رویکردهای مناسب مدیریت ریسک مبتنی بر منابع است (بیرندرا^۲ و همکاران، ۲۰۱۹).

مدیریت ریسک مبتنی بر منابع، سازمان‌ها را در کنترل و بکارگیری مجموعه منحصر بفردی از منابع کمک می‌کند. این منابع نشان‌دهنده خلق ارزش برای ذی نفعان می‌باشد و سازمان را در کمک به شهروندان و در نهایت نتوسعه پایدار کمک می‌کند. در این نوع مدیریت ریسک منظور از منابع همه دارایی‌ها، قابلیت‌ها، فرآیندهای سازمانی، مشخصه‌های شرکت، اطلاعات، دانش و ... تحت کنترل سازمان می‌باشد که در نهایت برای اجرای راهبردها و بهبود اثربخشی و کارایی در همه ابعاد سازمان مفیدند. یکی از ابعاد مهم هر سازمان حسابرسی است (بیرندرا و همکاران، ۲۰۱۹).

نتایج مختلفی در پژوهش‌های قبلی نشان داده که متغیرهای مختلف که معیار کیفیت حسابرسی‌اند در حسابرسی ممکن است تحت تأثیر ویروس کرونا قرار گرفته باشند (البیتار و همکاران، ۲۰۲۱). در کشور ما ویروس کوید ۱۹ بر فعالیت‌های مختلف بخش عمومی و به تبع آن نوع حسابرسی ناظران بخش

². Birendra

¹. Albitar et al

سازمان‌ها و صنایع مختلف مؤثراند(مزنونی و چشیر^۱، ۲۰۱۷؛ ریالتس و همکاران^۲، ۲۰۱۶؛ بیرندرا و همکاران، ۲۰۱۹).

اثرگذاری بالای اجزای مدیریت ریسک در بخش عمومی سبب شده که مدیریت ریسک به‌عنوان یکی از مهم‌ترین اجزای بهبود حکمرانی سازمانی در بخش دولتی معرفی شود. نقش نظارتی بالای اجزای مربوطه سبب شده که بر اساس تجربیات مؤسسات عالی حسابرسی کشورهای آمریکا، انگلیس، استرالیا و... مدیریت ریسک یکی از مهم‌ترین اجزای بهبود حسابرسی دولتی بیان شود و این موضوع سبب نظارت بهتر مؤسسات عالی حسابرسی بر فعالیت‌های دولتی شود. شرایط متغیر کشور و مسائل مهم اقتصادی ایران و موارد مرتبط با شرایط منطقه‌ای نشان از حساسیت بالای مدیریت ریسک در نهادهای نظارتی همچون دیوان محاسبات کشور در جهت بهبود حسابرسی دولتی است (کریستانا^۳ و همکاران، ۲۰۱۸؛ دوموکاس و همکاران^۴، ۲۰۱۵).

روند تاثیر مدیریت ریسک بر حسابرسی در قالب یک روند در سال‌های مختلف بر اساس شرایط موجود تکرار می (کریستانا و همکاران، ۲۰۱۸؛ اسلام زاده و همکاران، ۱۴۰۰).

پیشینه پژوهش

رجب زاده و اسچاویتز^۵ (۲۰۲۵) نشان دادند که گزارش‌های حسابرسی با کیفیت تر به کاهش عدم تقارن اطلاعات کمک می‌کند. مداح مرزوکی و همکاران (۲۰۲۴) مدیریت ریسک را عامل مهمی در گزارشگری مالی متقلبانه اعلام نمودند. دویر^۶ و همکاران (۲۰۲۴) ارزیابی ریسک توسط حسابرسان را عامل مهمی در بهبود گزارش حسابرسی اعلام نمودند. فری^۷ و همکاران (۲۰۲۳) نشان دادند که حسابرسی و شیوه پاسخگویی با توجه به شرایط موجود در هر کشور تغییر می‌کند. کانتوگیورجا و پاپانایوتو^۸ (۲۰۲۳) نشان دادند که حسابرسی بر فساد مالی تاثیر گذار است. صالحی^۹ و همکاران (۲۰۲۲) نشان دادند که بین اصلاحات حسابرسی و کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد. الفرزا^{۱۰} و همکاران (۲۰۲۱) نشان دادند که شایستگی حسابرسان، تردید حرفه‌ای حسابرسان و درک سیستم‌های اطلاعاتی بر کیفیت حسابرسی اثرگذارند. البیتار و همکاران (۲۰۲۱) نشان دادند که کرونا ویروس به عنوان یک ریسک بر حق الزحمه حسابرسی، فرض تداوم فعالیت، سرمایه انسانی حسابرسی، رویه‌های حسابرسی، حقوق کارکنان

دنیای کنونی است. برای دستیابی به این مفاهیم ارزشمند تاکنون ایده‌های زیادی مطرح شده است که مدیریت ریسک یکی از این ایده‌ها است. مدیریت ریسک یک مفهوم کلان نظارتی است که هدف اصلی آن جلوگیری از زیان‌های احتمالی است. این مبحث هم در بخش خصوصی وجود دارد و هم در بخش دولتی (اسلام زاده و همکاران، ۱۴۰۰).

ریسک جزء جدایی‌ناپذیر فعالیت‌های بخش دولتی است. ریسک همه موقعیت‌های پرخطر سازمان‌ها را پوشش می‌دهد. ریسک از دو قسمت مهم تشکیل می‌شود: یکی احتمال رخداد و یکی عمق عواقب رخداد. یکی از راه‌های مقابله با ریسک‌های احتمالی در بخش عمومی اجرای طرح مدیریت ریسک در سازمان‌های موجود در این بخش است. به‌طور معمول در اغلب سازمان‌ها از مدیریت ریسک برای کاهش اثرات احتمالی مربوط به پیدایش شرایط نامساعد و در نتیجه کاهش تأثیر رفتاری این شرایط بر عملکرد و کارکرد آن‌ها و رقابت راحت‌تر استفاده می‌شود. شدت رقابت و دشواری مدیریت در بخش عمومی افزایش یافته است. در محیط کسب‌وکار امروز، مدیریت و کارکنان می‌بایست توانایی برخورد با روابط درونی وابستگی‌های مبهم و بگرنج میان فناوری، داده‌ها، وظایف، فعالیت‌ها، فرآیندها و افراد را دارا باشند. در چنین محیط‌های پیچیده‌ای بخش عمومی نیازمند مدیرانی هستند که این پیچیدگی‌های ذاتی را در زمان تصمیم‌گیری‌های مهم‌شان لحاظ و تفکیک کنند. مدیریت ریسک مؤثر که بر مبنای یک اصول مفهومی معتبر قرار دارد، بخش مهمی از این فرآیند تصمیم‌گیری را تشکیل می‌دهد، این اصول به‌وسیله شناسایی عامل‌های اصلی ریسک و بررسی چگونگی تأثیر بالقوه این عناصر در موفقیت سازمان‌ها و چگونگی مقابله و مدیریت ریسک‌ها مورد بحث قرار می‌گیرند. مدیریت ریسک، نظام و فرآیندی تخصصی است که هدف اصلی آن بهبود کیفیت تصمیمات در کلیه سطوح بنگاه‌های اقتصادی به‌منظور افزایش ارزش برای ذی‌نفعان سازمان است. از آنجاکه بخش عمومی به‌عنوان نهادهای فعال در جامعه عمده‌ترین عرضه‌کننده خدمات داخلی و بین‌المللی به شمار می‌آیند و عملکرد صحیح آن‌ها سبب تحکیم ثبات اقتصادی کشور می‌شود، مدیریت ریسک آن‌ها از اولویت خاصی برخوردار خواهد بود. تحقیقات سنوات اخیر عامل‌هایی را برای مدیریت ریسک اثربخش معرفی نموده‌اند که هر یک از این موارد در اثربخشی فعالیت همه

6. dwyer

7. Ferry

8. Kontogeorga and Papapanagiotou

9. Salehi

10. Alfareza

1. Manzoni and Cheshire

2. Rialtais et al

3. Cristina

4. Domokos et al

5. Rajabalizadeh and Schadewitz

عدم وفاداری صاحبکار تفاوتی در سطح کیفیت حسابداری مشاهده نشده است. در واقع بکارگیری الگوریتم تجمع ذرات در این پژوهش نشان داد که کیفیت حسابداری دارای ضرایب بهینه مطلوبی در دو گروه بوده و استقلال حسابرسان که یکی از مولفه های اساسی عملکرد حسابداری است متاثر از تصمیمات انتصاب حسابرسان توسط مدیریت نمی باشد. محمدرضایی و همکاران (۱۴۰۲) به شناسایی و رتبه بندی ریسک های حسابداری شرکتها (مقدمه ای بر تحلیل توپولوژیکی) پرداختند. ر این بررسی به ترتیب ریسک های تورم، نقدینگی، اعتباری، درآمد، بودجه، نقدشوندگی، نرخ مبادله، مالیات، سرمایه گذاری مجدد، تامین مالی مجدد، عملیاتی، نرخ بهره، منابع انسانی، تکنولوژی، مدیریت، رقابت، قوانین و مقررات، صنعت، شهرت، نظام های مدیریتی، فرآیندها، قیمت سهام به عنوان ریسک های حسابداری در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار شناخته شده اند. صاحبه محمدیان و گلخندان (۱۴۰۲) نقش مهم تمرکززدایی مالی در کاهش ریسک وقوع درگیری داخلی در کشور نفتی ایران را تأیید نمودند. سیفی و میرانی (۱۴۰۲) نشان دادند که مکانیسم های حاکمیت شرکتی و کیفیت حسابداری با هزینه بدهی رابطه دارند و از این طریق بر امور مالی شرکتها اثرگذارند. خانجانی کارودی و همکاران (۱۴۰۲) در تحقیقی با عنوان ارائه مدل کیفیت حسابداری مبتنی بر فناوری بلاکچین نشان دادند ۱۵ مؤلفه تشکیل دهنده مدل در سه سطح قرار گرفته اند. مؤلفه ۱۵ (همان متغیر وابسته مدل است) که در سطح اول گراف معادلات ساختاری قرار دارد، اثرپذیرترین و وابسته ترین مؤلفه مدل است. در سطح آخر (سوم)، مؤلفه های امنیت بالای تراکنش ها، تمرکززدایی، ردیابی آسان اطلاعات و تراکنش ها، امکان حسابداری چندطرفه، حذف روش های سنتی حسابداری، تسهیل معاملات امن آنلاین و ایجاد قراردادهای هوشمند قرار دارند که اثرگذارترین و پرنفوذترین مؤلفه های مدل هستند. در سطح دوم (میانی) نیز مؤلفه های شفافیت بالای اطلاعاتی، دقت بالا، سرعت بالا، پردازش خودکار اطلاعات، ایفای کامل مکانیزم حاکمیتی، محدود کردن اختلاس و رفتار فرصت طلبانه و صرف هزینه و زمان کمتر حسابداری قرار گرفته اند که بر مؤلفه ۱۵ که در سطح اول قرار دارد اثر می گذارند و از مؤلفه هایی که در سطح سوم قرار دارند، اثر می پذیرند. کریمی خرمی و همکاران (۱۴۰۲) نشان دادند که کیفیت حسابداری در دوران قبل و بعد از کرونا تفاوت معناداری دارد. نعمتی کشتلی و همکاران (۱۴۰۱) نشان دادند که سبک های حل

حسابرسی تأثیر دارد. رمجانی و الیادا^۱ (۲۰۲۰) نشان دادند که تجربه حسابرسان، فشار بودجه زمانی، تخصص و دانش حسابرسان و تجربه کاری مرتبط بر کیفیت حسابداری اثرگذارند. جوسیتی و مگدالنا^۲ (۲۰۲۰) استقلال، شایستگی، ویژگی های شخصی (شامل تجربه، صلاحیت ها، ارتباطات اجتماعی و جنسیت)، اندازه حسابداری شونده، حق الزحمه، پروفایل حسابداری شونده در زمینه مدیریت درآمد و هزینه ها، تعدیلات حسابداری، دیدگاه های کاربران، چرخش حسابرسان، حسابداری های مشترک، شرایط قانون و خدمات غیر حسابداری به عنوان عوامل اثرگذار بر کیفیت حسابداری بخش عمومی معرفی کردند. آیدا^۳ و همکاران (۲۰۱۹) نشان دادند که بین استقلال حسابرسان و شایستگی حسابرسان با کیفیت حسابداری رابطه مثبت معناداری وجود دارد و شایستگی حسابرسان مهم ترین عامل مؤثر بر کیفیت حسابداری در بخش عمومی است. بیگ پناه و همکاران (۱۴۰۴) تأثیر نظام حاکمیت موسسات حسابداری بر کیفیت حسابداری را رد نکردند. حکمی پور و قنبرزاده (۱۴۰۴) به شناسایی و رتبه بندی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابداری از دیدگاه گروه های درگیر با آن در ایران به روش تحلیل عاملی تأییدی پرداختند. افته های تحقیق حاکی از آن است که کیفیت حسابداری وابسته به سه دسته شاخص اصلی شامل: ویژگی های حسابرسان، صاحبکار و موسسه حسابداری است. همچنین، از طریق مطالعه کتابخانه ای و مصاحبه با خبرگان، ۲۶ فاکتور جهت بررسی اثر این شاخص ها بر کیفیت حسابداری شناسایی و با استفاده از تحلیل عاملی تأییدی مرتبه دوم، تأثیر ۱۷ فاکتور مورد تأیید قرار گرفت و میزان اثر هر عامل تعیین شد. رستمی استادکلایه و همکاران (۱۴۰۳) نشان دادند که رویکرد حسابداری ریسک تجاری طبق نظر خبرگان و یافته های آماری از هر سه بعد هنجاری، عملی و شناختی دارای مشروعیت بوده و مورد پذیرش می باشد. در بعد هنجاری، با توجه به نقص ها و کمبودهای روش فعلی حسابداری کشور، ادغام این رویکرد در روش فعلی حسابداری، نویدبخش است. در بعد عملی، رویکرد حسابداری ریسک تجاری دارای ارزش ذاتی می باشد و به کاهش آزمون های اساسی و رفع حسابداری بیش از حد کمک می کند؛ و نهایتاً در بعد شناختی، این رویکرد روش طبیعی و صحیح انجام حسابداری است و برای نهادینه شدن در فرهنگ حسابداری به تغییر ذهنیت وابسته است. زکی زاده و همکاران (۱۴۰۲) به سنجش کیفیت حسابداری در مواجهه با وفاداری صاحبکار با رویکرد الگوریتم تجمع ذرات پرداختند. نتایج نشان داد که در هر گروه وفاداری و

³. Aida

¹. Ramadhani & Eliada.

². Josette & Magdalena

پژوهشی نشان دادند نوع شخصیت حسابرسان دیوان محاسبات معنی دار دارند. بنابراین سبک‌های خلاقانه، اعتماد، گرایش، درماندگی، مهارگری و اجتناب به ترتیب بیشترین تأثیر را بر خودکارآمدی حسابرسان دارند. حق‌بین و همکاران (۱۴۰۱) پژوهشی با عنوان بررسی تأثیر جنسیت بر رابطه بین استرس و کیفیت حسابرسی انجام دادند. نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده‌ها نشان داد که استرس، نقشی کاهشی بر کیفیت حسابرسی دارد. همچنین نتایج نشان داد که ضمن اینکه میان استرس شغلی و کیفیت حسابرسی حسابرسان زن و مرد تفاوت معنی داری وجود دارد. باباجانی و همکاران (۱۴۰۰) نشان دادند که از نظر مدیران ارشد، اعضای کمیته حسابرسی، حسابرسان مستقل و مثلث حاکمیت شرکتی، مدیریت ریسک بنگاه اقتصادی بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر مثبت و معنادار دارد و نظریه نمایندگی بر رابطه بین مدیریت ریسک بنگاه و کیفیت گزارشگری مالی نقش تعدیل‌گری مثبت ایفا می‌نماید. اما از نظر مثلث حاکمیت شرکتی، نظریه وابستگی منابع بر رابطه بین مدیریت ریسک بنگاه اقتصادی و کیفیت گزارشگری مالی نمی‌تواند اثر تعاملی داشته باشد. از نظر مدیران ارشد، تأثیر نظریه‌های مذکور بر رابطه بین مدیریت ریسک بنگاه اقتصادی و کیفیت گزارشگری مالی نسبت به نظرات کمیته حسابرسی و همکاران (۱۴۰۰) نشان دادند که به دلیل عدم قطعیت و ریسک‌های موجود در فعالیت‌های اکتشاف و تولید، تصمیم‌گیری برای سرمایه‌گذاری در پروژه‌های بالادست همواره برای سرمایه‌گذاران چالش برانگیز بوده است. بنابراین نوعی مدل کمی ریسک مورد نیاز است تا سرمایه‌گذاران به واسطه آن، بتوانند نتایج مالی مورد انتظار از پروژه‌های بالادستی را برآورد نمایند. فارس‌جانی و همکاران (۱۴۰۰) نشان دادند که هر سازمانی ریسک‌های مخصوص به خود را دارد. صراف و محمدی (۱۳۹۹) پژوهشی با عنوان کیفیت حسابرسی بخش عمومی انجام دادند. یافته‌ها نشان داد که تفاوت عوامل موجود در بخش عمومی و خصوصی بر گرفته از تأثیر متفاوت حکمرانی در بخش عمومی در مقایسه با بخش خصوصی دارد. رضایی و محمدی ملقرنی (۱۳۹۹) نشان دادند معیار نقاط ضعف از بیشترین اولویت از میان معیارهای اصلی و شاخص تغییرات سریع، عدم شفافیت و عدم اصلاح قوانین و مقررات کشور از بیشترین اولویت در میان تمامی زیر معیارهای موجود برخوردار بود. امیدوار و همکاران (۱۳۹۹) نشان دادند حسابرسی عملکرد، اثرگذارترین گزاره ارتقای کیفیت حسابرسی بخش عمومی و ارتقاء نرم‌افزار سنا و استفاده از سامانه‌های یکپارچه اطلاعاتی تلفیق و پردازش، کم‌اثرترین گزاره کیفیت حسابرسی بخش عمومی‌اند. صفرزاده و همکاران (۱۳۹۹)

پژوهشی نشان دادند نوع شخصیت حسابرسان دیوان محاسبات معنی دار دارند. بنابراین سبک‌های خلاقانه، اعتماد، گرایش، درماندگی، مهارگری و اجتناب به ترتیب بیشترین تأثیر را بر خودکارآمدی حسابرسان دارند. حق‌بین و همکاران (۱۳۹۸) نشان دادند که تعهد حرفه‌ای و ایدئولوژی اخلاقی، بر کیفیت حسابرسی و رفتار اخلاقی تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد و همچنین نقش میانجی‌گری رفتار اخلاقی حسابرسان شرکت‌های دولتی نیز تأیید شد. زاهدی طهرانی و دلشاد (۱۳۹۵) نشان دادند که کیفیت حسابرسی بر مدیریت مالی تأثیر دارد. کشور ما با منابع فراوان همواره با ریسک‌های مختلفی و به خصوص ریسک مبتنی بر منابع رو به رو می‌باشد. تحقیق حاضر با در نظر گرفتن رویکردی جدید از مدیریت ریسک و متناسب با شرایط بومی کشور برای بخش دولتی که حدود ۷۰ درصد از اقتصاد کشور را تشکیل می‌دهد دارای ارزش و نوآوری است و مولفه‌های جدیدی جهت بکارگیری در حوزه‌های مختلف بخش عمومی کاربرد دارد. همچنین با توجه به اینکه مدیریت ریسک شکل پیشرفته کنترل‌های داخلی است برای نهادهای نظارتی نیز در افزایش کیفیت حسابرسی نقش دارد.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نوع اکتشافی و کاربردی است. برای تدوین ادبیات موضوع از روش کتابخانه‌ای و برای جمع‌آوری داده‌های تحقیق و تحلیل آنها از روش میدانی استفاده می‌شود. ابزار تحقیق نیز پرسشنامه دلفی و دلفی فازی می‌باشند. جامعه تحقیق در مرحله دلفی فازی برای پاسخگویی به سوال سوم شامل افراد متخصص و خبره و پاسخ‌دهنده سازمان‌های دولتی و دیوان محاسبات کشورند. در خصوص پرسشنامه دلفی نمونه‌ای به تعداد ۲۰ نفر انتخاب می‌شود که شامل اعضای با تخصص بالای هریک از اعضای جامعه مذکور می‌باشد. در مرحله اول این تحقیق به دلیل تعداد کم افراد متخصص در حوزه مدیریت ریسک و به دلیل استفاده از روش دلفی و دلفی فازی از روش نمونه‌گیری گلوله برفی استفاده می‌شود. یعنی بعد از پرسش از هر متخصص فرد بعدی با کمک پاسخ‌دهنده مشخص می‌شود. برای پاسخگویی به سوال دوم پرسشنامه‌ای در اختیار خبرگان قرار گرفت تا در خصوص مولفه‌های موثر بر کیفیت حسابرسی اجماع حاصل گردد. در این مرحله ۱۰ نفر از خبرگان شامل حسابرسان دولتی با تجربه در دیوان محاسبات (۳ نفر)، سازمان بازرسی (۱ نفر) و سازمان حسابرسی (۲ نفر)، ذیحسابان وزارت دارایی (۲) و اساتید دانشگاه (۲) انتخاب شدند. لازم بذکر است که از لحاظ تحصیلات تعداد ۷ نفر از پاسخ‌دهندگان دارای مدرک تحصیلی فوق لیسانس و ۳ نفر دارای مدرک تحصیلی دکتری

بودند. همچنین سابقه کاری ۴ نفر از خبرگان بین ۱۰ تا ۱۵ سال و سابقه کاری ۶ نفر بالای ۱۵ سال بوده است.

یافته های پژوهش

سوال اول پژوهش: اجزای مدل مدیریت ریسک مبتنی بر منابع در بخش عمومی کدامند؟

شیوه کار روش دلفی فازی: در مرحله اول خبرگان به بیان اهمیت هر یک از موارد در قالب دلفی فازی ۷ درجه پرداختند، تا در نهایت میزان اجماع مشخص شود. طیف فازی در بیان اهمیت شاخص‌ها به صورت ۷ گزینه‌ای در قالب موارد ذیل است:

کاملاً با اهمیت

خیلی با اهمیت

با اهمیت متوسط

بی اهمیت

خیلی بی اهمیت

کاملاً بی اهمیت

که این موارد با نمرات فازی کمی سازی می شوند.

پس از این مرحله محاسبات فازی انجام می شوند و موارد نهایی مشخص می شوند. سپس میانگین نهایی با آستانه تحمل طیف ۷ گزینه‌ای (۰/۷) مقایسه می شود و در نهایت شناسایی عوامل کلیدی با توجه به اهمیت آنها انجام می شود.

جامعه تحقیق در مرحله دلفی و دلفی فازی شامل افراد متخصص و خبره و پاسخ دهنده سازمان‌های دولتی و دیوان محاسبات کشورند. در خصوص پرسشنامه دلفی نمونه‌ای به تعداد ۲۰ نفر انتخاب می شود که شامل اعضای با تخصص بالای هریک از اعضای جامعه مذکور می باشد. در مرحله اول این تحقیق به دلیل تعداد کم افراد متخصص در حوزه مدیریت ریسک و به دلیل استفاده از روش دلفی و دلفی فازی از روش نمونه‌گیری گلوله برفی استفاده می شود. یعنی بعد از پرسش از هر متخصص فرد بعدی با کمک پاسخ دهنده مشخص می شود. در این مرحله تعداد ۲۰ متخصص در دو دور به سوال اول تحقیق پاسخ دادند و در نهایت مولفه‌های مدیریت ریسک بخش دولتی انتخاب شدند:

برای پاسخگویی در ابتدا از ۲۰ نفر از متخصصین مدیریت ریسک در سازمان‌های مختلف و همچنین اساتید دانشگاه استفاده شد که همگی دارای مدرک تحصیلی فوق لیسانس به بالا و تجربه کاری بالای ۱۰ سال بمولفه‌های شناسایی شده در مرحله دلفی به شرح ذیل بودند:

تعهد و پشتیبانی کاری، فکری و اخلاقی کارکنان دستگاه‌های دولتی از مدیریت ارشد سبب انجام بهتر کارها و دستیابی به رسالت سازمان خواهد شد.

توجه به ارتباطات مورد نیاز دستگاه‌های دولتی در انجام وظایفش و گسترش آن مأموریت دستگاه را تسهیل می کند. توجه به فرهنگ کاری موجود در دستگاه‌های دولتی سبب توسعه خواهد شد.

توجه به ساختار سازمانی دستگاه‌های دولتی از موازی کاری و انجام فعالیت‌های فاقد ارزش افزوده جلوگیری می کند. بالابردن میزان آموزش‌های مرتبط کاری و اخلاقی در دستگاه‌های دولتی دانش را ارتقا می دهد.

گسترش و بهبود فناوری اطلاعات در دستگاه‌های دولتی ضروری است.

گسترش اعتماد و یکدلی در بین کارکنان دستگاه‌های دولتی سبب توسعه کاری خواهد شد.

توجه به واقعیت‌ها و حقیقت‌های موجود در رابطه با ریسک‌های رو در روی دستگاه‌های دولتی ضروری است.

ارزیابی اهمیت ریسک‌ها توسط دستگاه‌های دولتی ضروری است. نگرش درست و حرفه‌ای دستگاه اجرایی در رابطه با وظایف محوله خود ضروری است.

اندازه‌گیری‌های دقیق (دقیق بودن در هر موضوعی که نیاز به اندازه‌گیری دارد) توسط دستگاه‌های دولتی ضروری است. تخصیص مناسب و کافی منابع مالی و غیر مالی در دستگاه‌های دولتی ضروری است.

برقراری محیط کنترلی توسط دستگاه‌های دولتی ضروری است. برقراری فعالیت‌های کنترلی توسط دستگاه‌های دولتی ضروری است.

توجه به بعد اطلاعاتی و ارتباطاتی کنترل‌های داخلی توسط دستگاه‌های دولتی ضروری است.

برقراری سیستم پیشگیری توسط دستگاه‌های دولتی به رونق فعالیت‌ها کمک می کند.

ارزیابی ریسک‌ها توسط دستگاه‌های دولتی باید توسط تیم خبره ای انجام گردد.

هدف‌گذاری منطقی و قابل دسترس در دستگاه‌های دولتی باید بر اساس اولویت‌های دستگاه انجام شود.

پاسخ به موقع به ریسک‌ها توسط دستگاه‌های دولتی عاملی مهم در موفقیت سازمانی است.

شناسایی رخدادهای با اهمیت در دستگاه‌های دولتی همواره باید با در نظر گرفتن شرایط مختلف مورد توجه قرار بگیرد.

نهایتاً در مرحله بعد برای اعتبار سنجی موارد فوق از روش دلفی فازی استفاده شد و سوالات در اختیار ۲۰ متخصص قرار داده

شد. در این مرحله خبرگان به بیان اهمیت هر یک از موارد در قالب دلفی فازی ۷ درجه‌ای پرداختند، تا در نهایت میزان اجماع مشخص شود. طیف فازی در بیان اهمیت شاخص‌ها به صورت جدول زیر است:

جدول ۱: محاسبات فازی نظرات خبرگان

رتبه	میانگین نهایی $(\sum L + \sum M + \sum N) / 3$	میانگین فازی			زیر مولفه‌ها	ردیف
		$\sum N / 20$	$\sum M / 20$	$\sum L / 20$		
۱	۰.۹۵	۰.۸۷	۰.۹۸	۱	تعهد و پشتیبانی مدیریت ارشد	۱
۴	۰.۸۶	۰.۷۵	۰.۸۸	۰.۹۵	توجه به ارتباطات مورد نیاز	۲
۲	۰.۹۳	۰.۸۴	۰.۹۶	۱	توجه به فرهنگ کاری	۳
۱	۰.۹۵	۰.۸۷	۰.۹۸	۱	توجه به ساختار سازمانی	۴
۴	۰.۸۶	۰.۷۵	۰.۸۸	۰.۹۵	بالا بردن میزان آموزش های مرتبط کاری و اخلاقی	۵
۱	۰.۹۵	۰.۸۷	۰.۹۸	۱	گسترش و بهبود فناوری اطلاعات	۶
۱	۰.۹۵	۰.۸۷	۰.۹۸	۱	گسترش اعتماد و یکدلی	۷
۲	۰.۹۳	۰.۸۴	۰.۹۶	۱	توجه به واقعیت های و حقیقت های موجود	۸
۱	۰.۹۵	۰.۸۷	۰.۹۸	۱	ارزیابی اهمیت ریسک ها	۹
۳	۰.۹۰	۰.۷۹	۰.۹۳	۰.۹۸	نگرش درست و حرفه ای	۱۰
۱	۰.۹۵	۰.۸۷	۰.۹۸	۱	اندازه گیری های دقیق	۱۱
۱	۰.۹۵	۰.۸۷	۰.۹۸	۱	تخصیص مناسب و کافی منابع مالی و غیر مالی	۱۲
۱	۰.۹۵	۰.۸۷	۰.۹۸	۱	برقراری محیط کنترلی	۱۳
۲	۰.۹۳	۰.۸۴	۰.۹۶	۱	برقراری فعالیت های کنترلی	۱۴
۳	۰.۹۰	۰.۷۹	۰.۹۳	۰.۹۸	اطلاعات و ارتباطات	۱۵
۲	۰.۹۳	۰.۸۴	۰.۹۶	۱	برقراری سیستم پایشگری	۱۶
۱	۰.۹۵	۰.۸۷	۰.۹۸	۱	ارزیابی ریسک ها	۱۷
۱	۰.۹۵	۰.۸۷	۰.۹۸	۱	هدف گذاری منطقی و قابل دسترس	۱۸
۲	۰.۹۳	۰.۸۴	۰.۹۶	۱	پاسخ به موقع به ریسک ها	۱۹
۴	۰.۸۶	۰.۷۲	۰.۸۸	۰.۹۸	شناسایی رخدادهای با اهمیت	۲۰

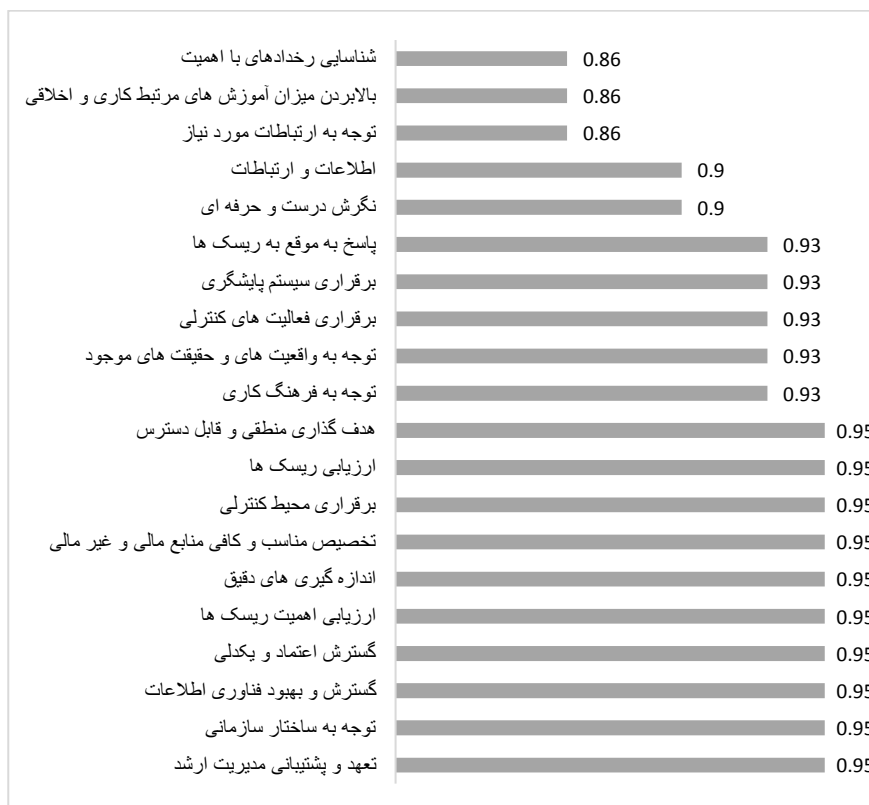
مأخذ: یافته‌های پژوهش

همانگونه که جدول فوق نشان داد میانگین نهایی همه موارد دارای نمره فازی بالاتر از ۰.۷ بودند، لذا مورد پذیرش و اجماع بالایی قرار گرفته‌اند. در نهایت مدل ریسک حسابرسی مبتنی بر منابع دارای مولفه‌هایی به شرح نمودار یک خواهد بود:

جدول ۲: ترتیب اهمیت مولفه‌های مدیریت ریسک منابع

میانگین نهایی	زیر مولفه‌ها
۰.۹۵	تعهد و پشتیبانی مدیریت ارشد
۰.۹۵	توجه به ساختار سازمانی
۰.۹۵	گسترش و بهبود فناوری اطلاعات
۰.۹۵	گسترش اعتماد و یکدلی
۰.۹۵	ارزیابی اهمیت ریسک ها
۰.۹۵	اندازه گیری های دقیق
۰.۹۵	تخصیص مناسب و کافی منابع مالی و غیر مالی

میانگین نهایی	زیر مولفه‌ها
۰.۹۵	برقراری محیط کنترلی
۰.۹۵	ارزیابی ریسک‌ها
۰.۹۵	هدف‌گذاری منطقی و قابل دسترس
۰.۹۳	توجه به فرهنگ کاری
۰.۹۳	توجه به واقعیت‌های و حقیقت‌های موجود
۰.۹۳	برقراری فعالیت‌های کنترلی
۰.۹۳	برقراری سیستم پیشگیری
۰.۹۳	پاسخ به موقع به ریسک‌ها
۰.۹	نگرش درست و حرفه‌ای
۰.۹	اطلاعات و ارتباطات
۰.۸۶	توجه به ارتباطات مورد نیاز
۰.۸۶	بالابردن میزان آموزش‌های مرتبط کاری و اخلاقی
۰.۸۶	شناسایی رخدادهای با اهمیت



نمودار ۱: رتبه بندی مولفه‌ها

با تجربه در دیوان محاسبات (۳ نفر)، سازمان بازرسی (۱ نفر) و سازمان حسابرسی (۲ نفر)، ذیحسابان وزارت دارایی (۲) و اساتید دانشگاه (۲) انتخاب شدند. لازم بذکر است که از لحاظ تحصیلات تعداد ۷ نفر از پاسخ‌دهندگان دارای مدرک تحصیلی فوق لیسانس و ۳ نفر دارای مدرک تحصیلی دکتری بودند. همچنین

سوال دوم پژوهش: در شرایط ریسک منابع چه عواملی بر کیفیت حسابرسی بخش عمومی اثرگذارند؟
در این مرحله پرسشنامه‌ای در اختیار خبرگان قرار گرفت تا در خصوص مولفه‌های موثر بر کیفیت حسابرسی اجماع حاصل گردد. در این مرحله ۱۰ نفر از خبرگان شامل حسابرسان دولتی

سابقه کاری ۴ نفر از خبرگان بین ۱۰ تا ۱۵ سال و سابقه کاری ۶ نفر بالای ۱۵ سال بوده است. پس از این مرحله در دو راند دلفی عوامل زیر نهایی شدند. حسابرس فردی است که توسط نهاد های ناظر مثل دیوان محاسبات استخدام می شود و برای حسابرسی دستگاه های اجرایی ملم به رعایت فنون، قوانین و استانداردهای حسابرسی است (رضایی و محمدی ملقرنی، ۱۳۹۹).

حسابرسی کننده نیز همان نهاد ناظر بر فعالیت دستگاه های اجرایی است که با حکم قانونی از امکانات مختلف برای نظارت بر فعالیت دستگاه های اجرایی استفاده می کند (آیدا و همکاران، ۲۰۱۹).

جدول ۳: عوامل نهایی شده در راندهای دلفی

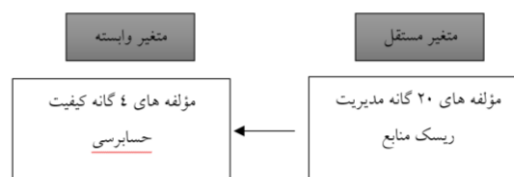
شاخص های اصلی	شاخص های فرعی	شاخص های اصلی	شاخص های فرعی
معیارهای مرتبط با حسابرسی شونده	میزان دارایی ها	معیارهای مرتبط با حسابرسی	مشخصه های فردی
	بودجه، مأموریت و اهداف حسابرسی شونده		تجربه کاری مرتبط
	کیفیت افشاء اطلاعات		صلاحیت حرفه ای
	ریسک مرتبط با منابع		
معیارهای خارجی و مرتبط با ریسک	مدیریت ریسک واحد تجاری	معیارهای مرتبط با حسابرسی کننده	پیروی از حرفه
	اقتصاد جهانی		آموزش حسابرسان
	رویه های مقابله با ریسک		همکاری با سایر نهادهای نظارتی
	کیفیت قوانین		رویه های حسابرسی
	کیفیت سیاست ها و برنامه های بلندمدت		فشار بودجه زمانی
	اسناد بالا دستی و مافوقان		قدرت کنترل و راهبری
	شاخص های کلان اقتصادی		بودجه حسابرسی کننده
	شفافیت و انضباط بودجه ای		
رشد فناوری و تکنولوژی			

منبع: یافته های پژوهش

حسابرسی بخش عمومی و ارزیابی تاثیر آن بر مدیریت مالی بخش عمومی بر اساس مطالعه متون تخصصی و نظرخواهی از از خبرگان حوزه حسابرسی بخش عمومی شامل حسابرسان نهادهای ناظر و ذیحسابان و اساتید دانشگاه در شرایط ریسک منابع بود. پس از دو راند دلفی چهار عامل اصلی و بیست و سه زیر عامل موثر بر کیفیت حسابرسی بخش دولتی در شرایط ریسک منابع شناسایی شد که مولفه‌ها با عوامل موجود در پژوهش‌های قبلی همخوانی داشت. یافته‌های پژوهش نشان داد که معیارهای مرتبط با حسابرسی شونده با پنج زیر مولفه، معیارهای مرتبط با حسابرسی کننده با هفت زیر مولفه، معیارهای مرتبط با حسابرس با سه زیر مولفه و معیارهای خارجی و مرتبط با ریسک با هشت زیر مولفه بر کیفیت حسابرسی بخش عمومی در شرایط ریسک منابع موثرند. تحقیق حاضر با پژوهش‌های مداح مرزوقی و همکاران (۲۰۲۴)؛ دویر و همکاران (۲۰۲۴)؛ فری و همکاران (۲۰۲۳) و کریمی خرمی و همکاران (۱۴۰۲) تا حدی همخوانی داشت. شرایط ریسک منابع برای کشور ایران با توجه به منابع متعدد از اهمیت زیادی برخوردار است. گرچه مدیریت ریسک مبتنی بر منابع نقشی کلیدی در افزایش کیفیت حسابرسی دارد، اما آنچه که مشخص است این است که افزایش کیفیت حسابرسی موضوعی چند بعدی است و نیاز به هماهنگی و همکاری بین کلیه دستگاه‌های اجرایی و همچنین ایجاد یکپارچگی در مصرف منابع دارد. مهم‌ترین پیشنهاد در ابتدا آموزش مقابله با ریسک به کلیه کارکنان و سپس آموزش مدیریت ریسک به مدیران سطوح مختلف است. در این زمینه تدوین دستورالعمل مدیریت ریسک در بخش عمومی الزامی است و باید هر دستگاه اجرایی این دستورالعمل را برای کارکنان تشریح و بومی نماید. دستگاه‌های اجرایی باید هر هفته کمیته مدیریت ریسک را تشکیل دهند.

به برنامه‌ریزان و سیاست‌گذاران بخش دولتی پیشنهاد می‌شود تدابیری جدی در جهت افزایش پاسخگویی بخش عمومی و بهبود مدیریت مالی و کیفیت حسابرسی در شرایط ریسک اتخاذ نمایند، برای مثال می‌توانند کمیته مدیریت ریسکی جهت رصد نمودن ریسک‌ها و آمادگی مقابله با تغییرات احتمالی ایجاد نمایند. رعایت دقیق استانداردهای حسابداری بخش عمومی و سایر استانداردها و قوانین بین‌المللی نیز باید به عنوان اولویت‌های اصلی دستگاه‌های دولتی مورد توجه باشد. مجلس شورای اسلامی به عنوان نهاد قانونگذاری قوانین دست و پاگیر را حذف و قوانین متناسب با شرایط موجود تدوین نمایند. دستگاه‌های دولتی برای دستیابی به اهداف و مأموریت‌های خود سیستم کنترل داخلی و مدیریت ریسک دقیقی ایجاد نمایند. دیوان

حسابرسی شونده نیز همان واحد مورد رسیدگی است که برای تحقق برنامه‌ها و مأموریت‌های محوله از بودجه دولت استفاده می‌نماید (آیدا و همکاران، ۲۰۱۹). معیارهای خارجی و مرتبط با ریسک نیز هر آنچه که تحت کنترل دولت و نهاد ناظر بر حسابرسی نباشد را در بر می‌گیرد (دویر و همکاران، ۲۰۲۴). لذا مدل نهایی به شکل ذیل است:



شکل ۱: مدل مفهومی منبعث از یافته‌های پژوهش

بحث و نتیجه گیری

با افزایش اتفاقات ریسکی متعدد در سال‌های اخیر حسابرسی تنها بررسی گزارش‌های مالی نیست و در برنامه حسابرسی همواره باید به ریسک‌های احتمالی توجه شود. برنامه‌ریزی در حسابرسی عاملی مهم و تعیین‌کننده است و اگر با در نظر گرفتن ریسک‌های احتمالی انجام شود حسابرسی را توسعه خواهد داد. اجزای مدیریت ریسک در بخش دولتی سبب شده که مدیریت ریسک به خصوص در سازمان‌های رو به رو با ریسک‌های احتمالی به عنوان یکی از مهم‌ترین اجزای بهبود حکمرانی سازمانی/اداره امور سازمانی (راهبری شرکتی/حاکمیت شرکتی) در بخش دولتی معرفی شود. نقش نظارتی بالای اجزای مربوطه سبب شده که بر اساس تجربیات موسسات عالی حسابرسی کشورهای آمریکا، انگلیس، استرالیا و ... مدیریت ریسک یکی از مهم‌ترین اجزای توسعه و تحول در حسابرسی دولتی بیان شود و این موضوع سبب نظارت بهتر موسسات عالی حسابرسی بر فعالیت‌های دولتی و در نهایت افزایش شفافیت و پاسخگویی شود. شیوه حسابرسی هر کشور باید متناسب با شرایط اقتصادی آن کشور باشد. کشور ما نیز از این امر مستثنی نیست و نیازمند بالا بردن کیفیت حسابرسی با توجه به شرایط موجود است. یکی از مباحث مهم مرتبط با اقتصاد کشور ما بحث ریسک منابع است که همواره باید در مباحث مالی و حسابرسی مورد توجه جدی قرار بگیرد. برای انجام یک حسابرسی با کیفیت باید به عوامل اثرگذار بر این پدیده مهم حکمرانی و پاسخگویی توجه نمود تا در نهایت بتوان مدیریت مالی بخش عمومی را نیز ارتقا داد. هدف از این پژوهش شناسایی و رتبه‌بندی عوامل موثر بر کیفیت

اثربخش‌ترین علل کیفیت حسابرسی بخش عمومی. دوفصلنامه علمی حسابداری دولتی، (۱۷)، ۱۴۵-۱۶۰. ایمانی جاجرمی، حسین، (۱۳۹۹). پیامدهای اجتماعی شیوع ویروس کرونا در جامعه ایران. ارزیابی تأثیرات اجتماعی، دوره ۲(۱) (ویژه‌نامه پیامدهای شیوع ویروس کرونا- کووید ۱۹)، صص ۸۷-۱۰۳. باباجانی ابوالفضل، بحری ثالث جمال، جبارزاده کنگرلوئی سعید، پاکمرام عسگر. (۱۴۰۰)، تأثیر مدیریت ریسک بنگاه اقتصادی بر کیفیت گزارشگری مالی از دیدگاه مدیران ارشد، اعضای کمیته حسابرسی و حسابرسان مستقل. فصلنامه دانش حسابرسی؛ ۲۱ (۸۲): ۴۱۰-۴۴۶. بانی، محمود، فغانی ماکرانی، خسرو، ذبیحی، علی. (۱۳۹۸). تأثیر تعهد حرفه‌ای و ایدئولوژی اخلاقی بر کیفیت حسابرسی با نقش میانجی رفتار اخلاقی حسابرسان شرکت‌های دولتی با روش مدل‌سازی معادلات ساختاری. دوفصلنامه علمی حسابداری دولتی، (۱)۶، ۹۶-۸۱. بنایی قدیم، رحیم، رحمانی فرد، سمیه. (۱۴۰۰). تأثیر مشکلات نمایندگی بر رابطه بین افق زمانی کوتاه مدت سرمایه گذار نهادی و ریسک سقوط قیمت سهام. چشم انداز مدیریت مالی، ۱۱(۳۴)، ۱۱۷-۱۴۴. بیگ پناه، بهزاد، اثنی عشری، حمیده، هشی، عباس و اسدی، غلامحسین. (۱۴۰۴). تأثیر نظام حاکمیت موسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۴(۵۶)، ۹۷-۱۱۳. پزشکی، یاسمن، پور زمانی، زهرا، (۱۳۹۸)، فصلی بودن حسابرسی، کیفیت افشاء اطلاعات و کیفیت حسابرسی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۸(۲۹)، صص ۵۷-۷۰. پسندیده فرد فایزه، وادی زاده کاظم، سپاسی سحر. (۱۳۹۹)، شناسایی عوامل مؤثر بر گزارشگری مالی متقلبانه و نادرست با استفاده از روش فراترکیب. دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری؛ ۵ (۹): ۳۳۴-۳۰۱. پورزمانی، زهرا، کریمی، علی، (۱۳۸۹)، تأثیر مدیریت موثر ریسک و سرمایه های فکری بر سطح عملکرد شرکت ها، مجله دانش مالی تحلیل اوراق بهادار (مطالعات مالی)، دوره ۳، شماره ۶، از صفحه ۱ تا صفحه ۱۸. حبیبی، آرش؛ آفریدی، صنم. (۱۴۰۱). تصمیم‌گیری چندشاخصه، تهران: انتشارات نارون.

محاسبات کشور به عنوان مهم‌ترین نهاد ناظر بر عملیات دولت با پیروی از نهادهای حرفه‌ای و افزایش مهارت حسابرسی کارکنان از حسابرسی‌های نوین و به روز در جهت افزایش پاسخگویی بخش عمومی استفاده نماید. حسابرسان نیز با مطالعه دقیق ادبیات حسابرسی و قوانین و استانداردهای موجود بر کیفیت حسابرسی بیفزایند.

به پژوهشگران آتی نیز پیشنهاد می‌شود که در جهت غنی نمودن مبانی نظری و تجربی موضوع، پژوهش‌های زیر را انجام دهند و با نتایج این پژوهش مقایسه نمایند:

موضوع اول: تأثیر مدیریت ریسک مبتنی بر منابع بر کیفیت حسابرسی بخش عمومی در شرایط کسری بودجه با فرضیات ذیل:

فرضیه اول: مدیریت ریسک مبتنی بر منابع بر کیفیت حسابرسی بخش عمومی تأثیر معناداری دارد.

فرضیه دوم: کسری بودجه بر رابطه مدیریت ریسک مبتنی بر منابع و کیفیت حسابرسی بخش عمومی تأثیر معناداری دارد.

موضوع دوم: تأثیر مدیریت ریسک مبتنی بر منابع بر کیفیت بودجه ریزی بخش عمومی در شرایط کسری بودجه با فرضیات ذیل:

فرضیه اول: مدیریت ریسک مبتنی بر منابع بر کیفیت بودجه ریزی بخش عمومی تأثیر معناداری دارد.

فرضیه دوم: کسری بودجه بر رابطه مدیریت ریسک مبتنی بر منابع و کیفیت بودجه ریزی بخش عمومی تأثیر معناداری دارد.

موضوع سوم: تأثیر مدیریت ریسک مبتنی بر منابع بر کیفیت حسابرسی دستگاه‌های اجرایی مختلف به تفکیک مثل وزارت نفت، بانک مرکزی، گمرک، وزارت صنعت و معدن و تجارت و وزارت آموزش و پرورش و ... با فرضیه ذیل:

فرضیه اول: مدیریت ریسک مبتنی بر منابع بر کیفیت حسابرسی دستگاه اجرایی تأثیر معناداری دارد.

محدودیت اصلی مرتبط با جمع آوری داده‌ها بود که به دلیل محدودیت زمانی پاسخ دهندگان زمان تحقیق طولانی شد.

منابع فارسی

اسلام زاده، امید، حاجی نژاد، ابوالفضل، زارع، پریسا، صفاری، مهدی، (۱۴۰۰)، کنترل های داخلی در بخش عمومی (دیدگاه نظری)، تهران: انتشارات ترمه. امیدوار مریم، وکیلی فرد حمیدرضا، عابدینی بیژن. (۱۳۹۹)، ارائه مدلی از کیفیت حسابرسی بخش عمومی بر اساس روش تحلیل تم. دانش حسابرسی، ۲۰ (۸۱). امیدوار، مریم، وکیلی فرد، حمیدرضا، عابدینی، بیژن. (۱۳۹۹). طراحی مدل تفسیرگرایانه/ساختارمندانه‌ی

- حضور، محمدجواد، گرد، عزیز، گل دوست، مجید، (۱۳۹۴)، کنترل- سیستم در نارسایی بروز بر مؤثر عوامل بررسی اجرایی، فصلنامه دانش دستگاه‌های مالی های حسابداری، دوره ۱۵، شماره ۵۹، صص ۴۱-۱۹.
- حق بین، پرویز، آزادی، کیهان، پورعلی، محمد رضا، صمدی، محمود. (۱۴۰۱). بررسی تاثیرجنسیت بر رابطه بین استرس و کیفیت حسابداری. دوفصلنامه علمی حسابداری دولتی، ۸(۲)، ۱۰۱-۱۱۲.
- حکمی پور، نوشین و قنبرزاده، میترا . (۱۴۰۴). شناسایی و رتبه‌بندی عوامل موثر بر کیفیت حسابداری از دیدگاه گروه‌های درگیر با آن در ایران به روش تحلیل عاملی تاییدی. دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، ۱۴(۵۵)، ۱۴۴-۱۲۹.
- خانجانی کاکرودی سعیده، خسروانی آرزو، فاضلی نقی. (۱۴۰۲)، ارائه مدل کیفیت حسابداری مبتنی بر فناوری بلاکچین. فصلنامه دانش حسابداری؛ ۲۳ (۹۳): ۱۳۳-۱۵۷.
- رستمی استادکلاویه، شعیب، آقایی، محمدعلی، بیگلر، کیومرث. (۱۴۰۳). کارایی رویکرد حسابداری ریسک تجاری در ایران بر اساس ابعاد تئوری مشروعیت، دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، ۱۳(۵۲)، ۱۲۱-۱۳۶.
- رضایی، عباس، محمدی ملقرنی، عطاالله. (۱۳۹۹). شناسایی و اولویت‌بندی عوامل داخلی و خارجی مؤثر بر کیفیت حسابداری دیوان محاسبات بر اساس ترکیب تکنیک‌های دیمتل، فرآیند تحلیل شبکه و سوات. دوفصلنامه علمی حسابداری دولتی، ۷(۱)، ۷۸-۵۹.
- زاهدی طهرانی، پیروش، دلشاد، افسانه. (۱۳۹۵). بررسی تاثیر کیفیت حسابداری بر بهبود حجم معاملات و کیفیت اطلاعات مالی میان دوره‌های شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. چشم انداز مدیریت مالی، ۱۱(۱۵)، ۱۳۱-۱۱۱.
- زکی زاده، عباس ، خردیار، سینا ، محمدی نوده، فاضل و احمدی، ایوب. (۱۴۰۲). سنجش کیفیت حسابداری در مواجهه با وفاداری صاحبکار با رویکرد الگوریتم تجمع ذرات. دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، ۱۴(۵۳)، ۲۴۵-۲۳۵.
- سوری، داود، فرجی، یوسف، شادکام، حامد، راغ، فاطمه(۱۳۸۶)، "مدیریت بهینه ریسک نرخ ارز در بانک های تجاری آتیه سازان حافظ(مطالعه موردی منابع و مصارف ارزی بانک ملت)"، مجموعه مقالات برگرفته از پایان نامه های منتخب کارشناسی ارشد به مناسبت برگزاری هجدهمین همایش بانکداری اسلامی/ تدوین حامد شادکام، صص ۷۵-۴۵.
- سیفی، سعید، میرانی، احسان، (۱۴۰۲). بررسی رابطه بین مکانیسم های حاکمیت شرکتی و کیفیت حسابداری با هزینه بدهی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار. نشریه علمی رویکردهای پژوهشی نوین مدیریت و حسابداری، ۷(۲۵)، صص ۵۴۳-۵۶۰.
- صاحب محمدیان، منصور، گلخندان، ابوالقاسم. (۱۴۰۲). ریسک وقوع درگیری داخلی و نفرین سیاسی منابع نفت در ایران: با تأکید بر نقش تمرکززدایی مالی. بررسی مسائل اقتصاد ایران، ۱۰(۱۱)، ۲۵۵-۲۸۴.
- صراف، فاطمه و محمدی، زهرا، (۱۳۹۹)، کیفیت حسابداری بخش عمومی، چهارمین کنفرانس ملی پژوهش در حسابداری و مدیریت، تهران.
- صفرزاده، محمدحسین، سجادی، سید حسین، شعبانی، محیا. (۱۳۹۹). تأثیر تیپ شخصیتی بر کیفیت حسابداری(مطالعه موردی: حسابرسان دیوان محاسبات ایران). دوفصلنامه علمی حسابداری دولتی، ۶(۲)، ۱۵۴-۱۴۵.
- عزیزی مهدی، آذر عادل، دهقان نیری محمود. (۱۳۹۹). تصمیم گیری مشارکتی در دوران پسا کرونا. پژوهش های نوین در تصمیم گیری، ۵(۲)، ۱۶۵-۱۹۲.
- فارسیجانی، حسن، عارف نژاد، محسن، اسدی، سمیه، حسنونند، علی. (۱۴۰۰). ارائه مدل ساختاری انواع ریسک در بانک‌ها با استفاده از رویکرد مدل‌سازی ساختاری تفسیری فازی. چشم انداز مدیریت مالی، ۱۱(۳۳)، ۱۹۲-۱۷۳.
- کریمی خرمی اصغر، میر فاطمه، نکویی زاده شکوفه. (۱۴۰۲)، بررسی مقایسه‌ای کیفیت حسابداری در دوران قبل و بعد از کوید-۱۹(مطالعه موردی: شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران). فصلنامه دانش حسابداری، ۲۳ (۹۲): ۱۶۸-۱۸۶.
- گلی، علی، خوزین، علی، اشرفی، مجید، نادریان، آرش، (۱۳۹۹)، بررسی نقش بیمه مسئولیت اجتماعی و حرفه‌ای حسابرسان بر ریسک شهرت اخلاقی و کیفیت حسابداری با استفاده از رویکرد دلفی و معادلات ساختاری، پژوهش‌های اخلاقی (انجمن معارف اسلامی)، دوره ۱۰(۳)، صص ۱۹۵-۲۱۲.
- گلیجانی مهرداد، علی خانی رضیه، مران جویری مهدی، فلاح رضا. (۱۴۰۰). طراحی مدل فراترکیب عوامل موثر بر توسعه حسابداری در ایران. پژوهش های حسابداری

- Blann, S. W. (2010). Auditor independence in the public sector. *Government Finance Review*, 26(4), 40–44.
- Cameran, M., Ditillo, A., & Pettinicchio, A. (2018). Audit team attributes matter: How diversity affects audit quality. *European Accounting Review*, 27(4), 595–621.
- Cristina Bailey, Denton L. Collins, and Lawrence J. Abbott (2018) The Impact of Enterprise Risk Management on the Audit Process: Evidence from Audit Fees and Audit Delay. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*: August 2018, Vol. 37, No. 3, pp. 25-46
- Dang Huy, N., (2022), Identifying factors affecting audit quality in the context of covid-19 pandemic in vietnam: theoretical model study, *Journal of Positive School Psychology*, Vol. 6, No. 6, pp. 176 – 184.
- De Angelo, L. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(December), 183–199.
- De Fond, M., & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58(2-3), 275–326.
- Deis, D. R., & Giroux, G. A. (1992). Determinants of audit quality in the public sector. *The Accounting Review*, 67(3), 462–479.
- Domokos, L., Nyeki, M., Jakovac, K., Nemeth, E., Hatvani, C., (2015), Risk Analysis and Risk Management in the Public Sector and in Public Auditing, *Public Finance Quarterly*, Vol, 60, No. 1, pp. 7-22.
- Dwyer, K.-A.M., Brennan, N.M. and Kirwan, C.E. (2024), "Disclosure of auditor risk assessments in expanded audit reports", *Journal of Applied Accounting Research*, Vol. 25 No. 1, pp. 1-23.
- Ferry, L., Hamid, K. and Hebling Dutra, P. (2023), "An international comparative study of the audit and accountability arrangements of supreme audit institutions", *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, Vol. 35 No. 4, pp. 431-450.
- Gerged, A. M., Mahamat, B. B., & Elmghamez, I. K. (2020). Did corporate governance compliance have an impact on auditor selection and quality? Evidence from FTSE 350. *International Journal of Disclosure and Governance*, Vol. 17 No.2, pp.15-60.
- Habibi, A., Firouzi Jahantigh, F., Sarafrazi, A., (2015), Fuzzy Delphi Technique for Forecasting and Screening Items, *Asian Journal of Research in Business Economics and Management*, Vol. 5, No. 2, pp. 130-143.
- Jones, R., & Pendlebury, M. (2010). *Public sector accounting* (6th ed.). Pearson Education Limited.
- Josette Caruana & Magdalena Kowalczyk (2020): The Quest for Audit Quality in the Public Sector, *Accounting in Europe*, DOI: 10.1080/17449480.2020.1757731
- Joshi, R., Banwet, D., Shankar, R., (2011), A Delphi-AHP-TOPSIS based benchmarking framework for performance improvement of a cold chain, *journal of Expert Systems with Applications*, vol. 38, n. 2, pp. 10170-10182.
- مالی و حسابرسی (پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی)، ۱۳(۵۰)، صص ۲۰۷-۲۲۷.
- محمدرضایی، معصومه، حیدریپور، فرزانه و جهانشاد، آریتا. (۱۴۰۲). شناسایی و رتبه بندی ریسک‌های حسابداری شرکتها (مقدمه ای برتحلیل توپولوژیکی). دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۲(۴۵)، ۱-۱۶.
- مصطفوی، محمد، محمدی، شاپور، شیروی، عبدالحسین، و فلاح پور، سعید. (۱۴۰۰). تجزیه و تحلیل ریسک در قراردادهای نفتی ایران از منظر سرمایه گذار و اثرات آن بر توجیه پذیری سرمایه گذاری در بالادستی. مطالعات اقتصاد انرژی، ۱۷(۶۸)، ۶۷-۱۰۵.
- منتی، حسین، (۱۳۹۹)، بررسی اثرات ویروس کرونا کووید ۱۹ بر اقتصاد جهانی، فصلنامه ارزیابی تأثیرات اجتماعی، دوره ۱، شماره ۲، صص ۱۶۳-۱۸۱.
- نعمتی کشتلی، رضا، محمدزاده مقدم، محمدباقر، جعفری، هستی. (۱۴۰۱). تأثیر سبک های حل مسأله بر خودکارآمدی حسابرسان دیوان محاسبات ایران (آزمون نظریه شناختی و رفتاری کسیدی). دوفصلنامه علمی حسابداری دولتی، دوره ۹، شماره ۱ پیاپی ۱۷، ۷۷-۱۰۴.
- Aida Hazlin Ismail, Natasha binti Muhammad Merejok, Muhamad Ridhuan Mat Dangi & Shukriah Saad, (2019), Does Audit Quality Matters in Malaysian Public Sector Auditing?, *International Journal of Financial Research*, Vol. 10, No. 3, Special Issue, pp. 203-215.
- Albitar, K., Gerged, A.M., Kikhia, H. and Hussainey, K. (2021), "Auditing in times of social distancing: the effect of COVID-19 on auditing quality", *International Journal of Accounting & Information Management*, Vol. 29 No. 1, pp. 169-178.
- Alexander, M., Maude, F., (2017), *corporate governance in central government departments: Code of good practice*, http://www.hm-treasury.gov.uk/d/corporate_governance_good_practice
- Alfareza Desta Prasetyo Adi Zainudin, Khoirul Aswar, Noegrahini Lastiningsih, Mahendro Sumardjo and Taufeni Taufik (2021). Analysis of potential factors influencing audit quality: The moderating effect of time budget pressure. *Problems and Perspectives in Management*, 19(4), 519-529.
- Bartlett, R. W., Brecht, H. D., & Corless, J. C. (1995). Accountability mechanisms in the auditing profession. *Accountability in Research*, 4(2), 133–146
- Birendra K. Mishra, Erik Rolland, Asish Satpathy, Michael Moore, (2019) "A framework for enterprise risk identification and management: the resource-based view", *Managerial Auditing Journal*, <https://doi.org/10.1108/MAJ-12-2017-1751>

- Smales, L.A., (2021), Investor attention and global market returns during the COVID-19 crisis, *International Review of Financial Analysis*, in press.
- Kapuscinska, K., Matejun, M., (2014), Risk Management in Public Sector Organizations: A Case Study, *International Journal of Business and Management Studies*, Vol. 3, No. 3, pp. 129-143.
- Kontogeorga, G. and Papapanagiotou, A. (2023), "Auditing ethics and corruption: old challenges and new trends for Supreme audit institutions in turbulent times", *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, Vol. 35 No. 4, pp. 474-492.
- Lenz, R. and Hahn, U. (2015), "A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 30 No. 1, pp. 5-33.
- Madah Marzuki, M., Nik Abdul Majid, W.Z., Abu Bakar, H., Abdul Wahab, E.A. and Mohd Sanusi, Z. (2024), "Risk Management practices and potential fraudulent financial reporting: evidence from Malaysia", *Asian Journal of Accounting Research*, Vol. 9 No. 2, pp. 116-126.
- Manzoni, J., Cheshire, S., (2017), *Management of Risk in Government*, https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/170110_Fram
- Muller, Ralf, (2009), "Critical Success Factors for effective risk management procedures in financial industries: A study from the perspectives of the financial institutions in Thailand", Umeå School of Business, Umeå University, Master Thesis, pp. 1-76.
- Oktay Turetken, Stevens Jethefer and Baris Ozkan, (2020), Internal audit effectiveness: operationalization and influencing factors, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 35 No. 2, pp. 238-271
- Piot, C. (2001). Agency costs and audit quality: Evidence from France. *European Accounting Review*, 10(3), 461-499.
- Rajabalizadeh, J. and Schadewitz, H. (2025), "Audit report readability and information efficiency: evidence from the Tehran Stock Exchange", *Journal of Accounting in Emerging Economies*, Vol. 15 No. 2, pp. 491-516. <https://doi.org/10.1108/JAEE-08-2024-0344>
- Ramadhani Calocha & Eliada Herwiyanti. (2020). Factors that affect audit quality. *Journal of Contemporary Accounting*, 2(1), 35-48.
- Rialtais, T., Uacht, S., Mhuirfean, S., Cliath, B., (2016), risk management guidance for government departments and offices, Ireland Government Accounting Unit, pp. 1-35, available at <http://govacc.per.gov.ie>.
- Salehi, Mahdi, Mohammed Ibrahim Jebur, Saleh Orfizadeh, and Ali Mohammed Abbas Aljahnab, (2022), The Relationship between Audit Adjustments and Audit Quality in Iraq. *Journal of Risk and Financial Management*, 15: 330.
- Salem, R., Usman, M., Ezeani, E., (2021), Loan loss provisions and audit quality: Evidence from MENA Islamic and conventional banks, *The Quarterly Review of Economics and Finance*, Volume 79, Pages 345-359.



Accounting Knowledge & Management Auditing
Vol. 15/ No. 60/ Winter 2026

Presenting a conceptual model of resource risk management and audit quality in the public sector

Abolfazl Heidari

PhD student in Accounting, Sanandaj Branch, Islamic Azad University, Sanandaj, Iran
abolfazl.heidari@iau.ir

Ataollah Mohammadi Molgharni (author responding)

Assistant Professor, Department of Accounting, Sanandaj Branch, Islamic Azad University, Sanandaj, Iran
ata.mm@iausdj.ac.ir

Omid Mahmoudi Khoshro

Assistant Professor, Department of Accounting, Sanandaj Branch, Islamic Azad University, Sanandaj, Iran
omkhoshro@iausdj.ac.ir

Abstract

Many potential events have occurred in recent years, and in addition to these events, countries with abundant resources are always faced with various risks from within and outside the country. These risks are greater for government organizations than for private sector organizations, and therefore resource risk management should be used to preserve these resources in order to improve audit quality. Risk management acts as advanced and preventive internal controls and will reduce potential losses, therefore it plays a key role in audit planning. The purpose of this research is to present a conceptual model of resource risk management and audit quality in the public sector. For this purpose, the components of resource risk management were identified using the fuzzy Delphi method and the audit quality components for this model were identified using the Delphi method. The components of resource risk management included 20 components and the audit quality components for these concepts were 23 components in the form of 4 main axes. Resource risk management in resource-rich countries is one of the main tools for achieving audit quality. Auditors should pay attention to risk management components when planning an audit to improve audit tests. Government planners should design a program for government organizations to increase audit quality by considering the identified factors, given the conditions in each period. It is also necessary to define risk management in the public sector as one of the main responsibilities of managers and to include it in the laws.

Keywords: Resource-based risk management, audit quality, public sector

