

## رابطه ابعاد داخلی و خارجی کیفیت حسابرسی با کیفیت گزارشگری مالی بخش عمومی در شرایط بحران

حسن چمک

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

مهرداد قنبری

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

بابک جمشیدی نوید

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

جواد مسعودی

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

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۴/۱۹ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۶/۱۹

### چکیده

در شرایط بحرانی و ریسک پاسخگویی یکی از مهم‌ترین مولفه‌های راهبری سازمانی در دستگاه‌های دولتی است که با بهبود کیفیت گزارشگری مالی محقق خواهد شد. کیفیت حسابرسی با توجه به عوامل داخلی و خارجی تغییر می‌کند و تحت همین عوامل بر کیفیت گزارشگری مالی اثرگذار است. هدف از این پژوهش تعیین رابطه ابعاد داخلی و خارجی کیفیت حسابرسی با کیفیت گزارشگری مالی بخش عمومی در شرایط بحران است. ابزار پژوهش پرسشنامه ۵ گزینه‌ای محقق ساخته مبتنی بر ادبیات تحقیق بود. برای انجام پژوهش از نظرات کارشناسان مالی دستگاه‌های دولتی استفاده شد. یافته‌ها نشان داد که کیفیت حسابرسی بخش عمومی در شرایط ریسک بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر معناداری دارد. عوامل داخلی شامل عوامل مرتبط با واحد مورد رسیدگی (واحد گزارشگر) بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر معناداری دارد. عوامل خارجی نیز شامل (عوامل محیطی، عوامل مرتبط با حسابرس و عوامل مرتبط با نهاد حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر معناداری دارد. در جهت بهبود فرآیند پاسخگویی بخش عمومی باید به تمامی ابعاد کیفیت حسابرسی توجه شود. این تحقیق برای ارتقای سطح راهبری سازمانی در بخش عمومی دارای ارزش است.

**واژه‌های کلیدی:** بخش عمومی، شرایط بحران، کیفیت حسابرسی، کیفیت گزارشگری مالی.

## ۱- مقدمه

امنیتی و اقتصادی اخیر بر فعالیتهای مختلف بخش عمومی و به تبع آن نوع حسابرسی ناظران بخش عمومی تأثیرات زیادی گذاشته است، زیرا بحران‌هایی که در سال‌های اخیر همگی از بحران‌های بزرگ قرن اخیر بوده‌اند 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 به‌خصوص حسابرسی باید مورد توجه قرار گیرد. در هنگام حسابرسی باید تأثیر بحران‌ها و ریسک‌های موجود بر موارد ذیل در نظر گرفته شود:

- ارزیابی ریسک حسابرس و اینکه آیا نیازی به تجدیدنظر وجود دارد یا خیر.
- چگونه حسابرسان شواهد مناسب و کافی را جمع‌آوری کنند، تشخیص اینکه رویکرد حسابرسی برنامه‌ریزی شده نیاز به تغییر دارد و گزینه‌های بدیل توسعه‌یافته به‌ویژه در حسابرسی‌های گروهی. حسابرس باید قادر باشد شواهد لازم را جمع‌آوری کند تا بتواند اظهار نظر مناسبی را برای تعدیل گزارش خود ارائه نماید.
- چگونه سرپرست حسابرسی برای بررسی کار حسابرسان رسیدگی‌کننده جهت برآورده نمودن الزامات در استانداردها شامل در نظر گرفتن اینکه آیا رویه‌های بدیل می‌توانند استفاده شوند پیشنهاد می‌دهد.
- ارزیابی حسابرس از تداوم فعالیت و چشم‌اندازهای یک سازمان مورد رسیدگی در خصوص عدم اطمینان در مورد اقتصاد جهانی و بررسی فوری برای تعدادی از شرکت‌ها چگونه افزایش می‌یابد.
- کفایت افشای بیان‌شده توسط مدیریت در مورد تأثیرپذیری سازمان از ریسک، به‌گونه‌ای که استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی مطلع باشند و اینکه چشم‌اندازهای سازمان چقدر از ریسک تأثیر می‌پذیرند و درجه عدم اطمینان به‌صورت مشخص بیان گردد.
- نیاز حسابرس برای ارزیابی مجدد جنبه‌های کلیدی حسابرسی به‌عنوان یک نتیجه از شرایط به‌سرعت در حال تغییر، تشخیص اینکه این ارزیابی بر گزارش حسابرس تأثیرگذار است و اینکه نیاز به شواهد و اطلاعات بیشتری به‌وسیله مدیریت هست. با توجه به اینکه شرایط جاری بر حسابرسی اثرگذار است به‌صورت کامل در گزارش

خاورمیانه همواره یکی از مناطق پر چالش جهان محسوب می‌شود. در کشورهای مناطق خاورمیانه منابع نفتی فراوانی وجود دارد. کشور ایران به عنوان یکی از مهم‌ترین کشورهای منطقه علاوه بر نفت از منابع دیگری نیز برخوردار است که همواره اقتصاد کشور را با نوساناتی روبه‌رو نموده است. این ریسک‌ها نیازمند تمهیداتی در رابطه با مسائل اقتصادی و موارد مرتبط می‌باشد. ریسک‌های مرتبط با منابع همواره تأثیرات اقتصادی و مالی زیادی را برای مشاغل مختلف و از جمله حسابداری و حسابرسی ایجاد می‌کند. در شرایط پر ریسک کیفیت حسابرسی احتمالاً کاهش خواهد یافت و سبب اظهار نظر نادرست حسابرسان خواهد شد و کیفیت گزارشگری مالی دولت تحت تأثیر قرار می‌گیرد. با کاهش اطمینان شهروندان در خصوص کیفیت حسابرسی صورت‌های مالی و گزارشگری مالی دولت اعتماد مردم به دولت نیز کاهش خواهد یافت و ریسک سازمان‌های دولتی و هزینه آن‌ها افزایش خواهد یافت (مداح مرزوقی<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۲۴؛ بیرندرا<sup>۲</sup> و همکاران، ۲۰۱۹؛ اسمالسی<sup>۳</sup>، ۲۰۲۱؛ دانگ‌های<sup>۴</sup>، ۲۰۲۲؛ البیتار و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۲۱؛ فری<sup>۶</sup> و همکاران، ۲۰۲۳؛ گرجد و همکاران<sup>۷</sup>، ۲۰۲۰؛ لenz و هان<sup>۸</sup>، ۲۰۱۵؛ بنایی قدیم و رحمانی فرد، ۱۴۰۰).

با وجود ریسک‌های مالی و غیر مالی که در سال‌های اخیر وجود داشته شرایط اقتصادی و از جمله حسابرسی دچار نوساناتی شده است (اسمالسی، ۲۰۲۱). ریسک‌های مختلف مطرح در سال‌های اخیر بر اطمینان ذی‌نفعان از احتمال عملکرد نامناسب سازمان‌ها اثرگذار است، لذا سبب ایجاد بحران اساسی و هزینه بالا برای سازمان‌ها اعم از دولتی و خصوصی خواهد شد (البیتار و همکاران<sup>۹</sup>، ۲۰۲۱). کیفیت حسابرسی دچار تغییراتی خواهد شد (Lenz و هان<sup>۱۰</sup>، ۲۰۱۵). با کاهش اطمینان جامعه در خصوص کیفیت بالای حسابرسی صورت‌های مالی اطمینان به کیفیت گزارشگری مالی نیز کاهش خواهد یافت و ریسک سازمان‌های دولتی و هزینه آن‌ها افزایش خواهد یافت (گرجد و همکاران<sup>۱۱</sup>، ۲۰۲۰).

نتایج مختلفی در پژوهش‌های قبلی نشان داده که متغیرهای مختلف که معیار کیفیت حسابرسی‌اند در حسابرسی ممکن است تحت تأثیر ریسک‌های مختلف قرار گرفته باشند (البیتار و همکاران، ۲۰۲۱). در کشور ما بحران‌های سلامت و

7. Gerged et al

8. Lenz and Hahn

9. Albitar et al

10. Lenz and Hahn

11. Gerged et al

1. Madah Marzuki

2. Birendra

3. Smals

4. Dang Huy

5. Albitar et al

6. Ferry

کیفیت حسابرسی بخش عمومی به دلیل تفاوت‌هایی که در استانداردها و قوانین بخش عمومی وجود دارد با بخش خصوصی متفاوت است. مهم‌ترین تفاوت به هدف دو بخش عمومی و خصوصی اشاره دارد. با توجه به اینکه هدف اصلی بخش عمومی کسب سود نیست، لذا نوع حسابرسی این دو نیز متفاوت خواهد بود. نبود وجود رقابت در حسابرسی بخش عمومی سبب ایجاد انحصار حسابرسی در دست گروه خاصی خواهد شد (آیدا و همکاران، ۲۰۱۹).

علاوه بر همه این موارد شرایط کشور در حال حاضر با توجه به شرایط بحران‌های اخیر تغییرات زیادی نموده است و این موضوع بر فعالیت دستگاه‌های اجرایی و نوع حسابرسی حسابرسان اثرگذار بوده است که همه این‌ها لزوم بررسی تحقیق حاضر در بخش عمومی را نشان می‌دهد.

#### ادبیات پژوهش

حسابداری دارای دو دیدگاه اصلی اطلاعاتی و اندازه‌گیری است. در بین این دو دیدگاه، دیدگاه اطلاعاتی بیشتر با مفهوم مربوط بودن در ارتباط است و دیدگاه اندازه‌گیری با قابلیت اتکا در ارتباط است. بر اساس دیدگاه اطلاعاتی کلیه سازمان‌ها با کمک گزارشگری مالی ملزم به پاسخگویی به ذی‌نفعان هستند. گزارشگری مالی به‌عنوان یک منبع حیاتی جهت انتقال اطلاعات مالی و فعالیت‌های مالی به همه ذی‌نفعان به کار می‌رود. گزارش‌های مالی باکیفیت بالا می‌تواند تأثیر مثبت و معناداری بر ذی‌نفعان سازمان داشته باشد و برعکس، زیرا به چگونگی مدیریت حساب‌های مستقل برای کمک به تصمیم‌گیری ذی‌نفعان کمک می‌کند (موراینا و داندگو، ۲۰۲۰). کیفیت گزارشگری مالی را می‌توان به‌عنوان مجموعه‌ای از بالاترین (شامل اطلاعات مرتبط، صحیح، کامل و بی‌طرفانه)<sup>۳</sup> تا پایین‌ترین (شامل اطلاعاتی که نه تنها مغرضانه یا ناقص، بلکه احتمالاً ساختگی خالص) در بر می‌گیرد، در نظر گرفت. این اطلاعات واقعیت‌های اقتصادی را نشان می‌دهند و انتخاب روش حسابداری جسورانه یا محافظه کارانه متناسب با منافع عموم است.<sup>۴</sup> یکی از عوامل مهم و اثرگذار بر کیفیت گزارشگری مالی چگونگی نظارت و حسابرسی بر آن است. به عبارتی کیفیت حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی بی‌تأثیر نیست.

کیفیت حسابرسی در هر دو بخش خصوصی و دولتی یک مفهوم مهم است، اما هیچ مدل یگانه‌ای برای تعریف و عملیاتی سازی کیفیت حسابرسی وجود ندارد. گسترده‌ترین تعریف

حسابرسی بیان گردد. این شرایط به‌عنوان یک موضوع کلیدی حسابرسی باید بیان گردد. موارد فوق نشان‌دهنده تأثیر شرایط ریسک و بحران بر کیفیت حسابرسی است (البیتار و همکاران، ۲۰۲۱).

بالا رفتن کیفیت حسابرسی سبب بهبود فعالیت‌های سازمان‌ها خواهد شد و با توجه به ایجاد تغییرات مثبت در سیستم راهبری سازمانی (حاکمیت شرکتی/راهبری شرکتی) و الزام سازمان‌ها به بهبود نظارت‌های بیشتر بر فعالیت‌های مالی و غیرمالی، در نهایت به احتمال زیاد سبب بالا رفتن کیفیت گزارشگری مالی در سازمان خواهد شد (کاوازی<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۲۱).

موارد فوق سبب طرح مسئله بررسی تأثیر ابعاد کیفیت حسابرسی بر بهبود کیفیت گزارشگری مالی در سازمان‌های دولتی شد.

اهمیت بررسی مسئله تحقیق حاضر از این موضوع نشأت می‌گیرد که اقتصاد ایران یک اقتصاد دولتی است و هر ساله مبالغ بسیار کلانی به دستگاه‌های اجرایی اختصاص یافته و در قالب بودجه‌های سنواری به مصرف آن‌ها می‌رسد. بررسی روند سالیان اخیر حاکی از بزرگ‌تر شدن حجم بودجه سازمان‌ها و نهادهای دولتی دارد. در اختیار داشتن حجم وسیع منابع اقتصادی و احتمال عدم استفاده بهینه از منابع و امکانات، عدم کار آیی و اثربخشی در مصرف و خرج کرد وجوه عمومی و عدم کشف این موارد توسط دستگاه‌های نظارتی همچون دیوان محاسبات کشور و سازمان بازرسی و وزارت امور اقتصادی و دارایی خطراتی هستند که همواره سازمان‌های عمومی با آن مواجه بوده‌اند. فرآیند کنترل و بهبود کیفیت حسابرسی یکی از بااهمیت‌ترین جریاناتی است که هر سازمان برای تضمین بقاء و اطلاع از چگونگی عملکرد و اجرای برنامه‌های خود به آن نیازمند است (حضور و همکاران، ۱۳۹۴). دی فاند و ژانگ<sup>۲</sup> (۲۰۱۳) معتقدند که هرچقدر کیفیت حسابرسی بالاتر باشد اطمینان در مورد کیفیت گزارشگری مالی نیز بالاتر می‌رود. تعریف کیفیت حسابرسی از دیدگاه ذی‌نفعان مختلف شامل واحد مورد رسیدگی، حسابرسان، قانون‌گذاران و ذی‌نفعان درگیر در فرآیند گزارشگری مالی ممکن است تغییر کند. دیدگاه‌های مختلف بر نوع شاخص‌های کیفیت حسابرسی اثرگذار است (آیدا و همکاران، ۲۰۱۹).

کیفیت حسابرسی در پژوهش‌های قبلی و قوانین و استانداردهای حسابرسی مورد توجه زیادی قرار گرفته است.

4. <https://www.cfainstitute.org/en/membership/professional-development/refresher-readings/financial-reporting-quality>

1. Kaawaase

2. DeFond and Zhang

3. <https://ift.world/booklets/fra-financial-reporting-quality-part1/>

یافته‌ها نشان داد که بین اصلاحات حسابرسی و کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد. الفرزا و همکاران (۲۰۲۱) پژوهشی با عنوان تحلیل عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی انجام دادند. یافته‌ها نشان داد که شایستگی حسابرسان، تردید حرفه‌ای حسابرسان و درک سیستم‌های اطلاعاتی بر کیفیت حسابرسی اثرگذارند. البیتار و همکاران (۲۰۲۱) پژوهشی با عنوان حسابرسی در دوران فاصله‌گذاری اجتماعی: تأثیر کووید ۱۹ بر کیفیت حسابرسی انجام دادند. یافته‌ها نشان داد که بحران کووید ۱۹ بر حق‌الزحمه حسابرسی، فرض تداوم فعالیت، سرمایه انسانی حسابرسی، رویه‌های حسابرسی، حقوق کارکنان حسابرسی تأثیر دارد. کاوازی و همکاران (۲۰۲۱) نشان دادند که معیارهای حاکمیت شرکتی شامل تخصص هیأت مدیره، استقلال هیأت مدیره و نقش عملکردی هیأت مدیره و کیفیت حسابرسی داخلی با کیفیت گزارشگری مالی اوگاندا رابطه معناداری داشت. موراینا و دانداگو<sup>۵</sup> (۲۰۲۰) نشان دادند که اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی بر جنبه پاسخگویی کیفیت گزارشگری مالی نیجریه تأثیر مثبت و معناداری دارد و همچنین اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی بر جنبه تصمیم‌گیری کیفیت گزارشگری مالی نیجریه تأثیر بهبوددهنده‌ای داشت. جوسیتی و مگدالنا (۲۰۲۰) پژوهشی با عنوان جستجوی کیفیت حسابرسی در بخش عمومی انجام دادند. استقلال، شایستگی، ویژگی‌های شخصی (شامل تجربه، صلاحیت‌ها، ارتباطات اجتماعی و جنسیت)، اندازه واحد مورد رسیدگی، حق‌الزحمه، پروفایل واحد مورد رسیدگی در زمینه مدیریت درآمد و هزینه‌ها، تعدیلات حسابرسی، دیدگاه‌های کاربران، چرخش حسابرسان، حسابرسانی‌های مشترک، شرایط قانون و خدمات غیر حسابرسانی به‌عنوان عوامل اثرگذار بر کیفیت حسابرسی بخش عمومی معرفی شدند. فواد و سینگیج<sup>۶</sup> (۲۰۱۹) نشان دادند که نسبت مخارج سرمایه‌ای، بودجه دستگاه‌های دولتی، دستگاه‌های دولتی مستقر در کلان‌شهرها و پایتخت، تجربه مدیر و سن مدیر دستگاه‌های دولتی بر کیفیت گزارشگری مالی اثرگذار است.

اقبالی عمو قین و همکاران (۱۴۰۴) نشان دادند که مهمترین متغیرهای موثر بر کیفیت گزارشگری عبارتست از: افشای اطلاعات، توانایی مدیریت، حاکمیت شرکتی، کمیته حسابرسی، کیفیت حسابرسی، عدم تقارن اطلاعاتی، نظام کنترل داخلی، قوانین و الزامات بورس اوراق بهادار و تضاد منافع که بر این اساس، سه متغیر توانایی مدیریت، حاکمیت شرکتی و کیفیت حسابرسی از نقش و اهمیت قابل توجهی در کیفیت

به‌کاررفته برای کیفیت حسابرسی توسط دی آنجلو<sup>۱</sup> (۱۹۸۱) به شکل ذیل به‌کاررفته است: احتمال اینکه حسابرسان تخلفات واحد مورد رسیدگی در سیستم‌های حسابداری را پیدا کند و سپس آن را گزارش کند. علیرغم وجود این حقیقت که تعاریف گوناگونی برای کیفیت حسابرسی وجود دارد اما دو عنصر اساسی در همه تعاریف وجود دارد. قابلیت حسابرسان برای پیدا کردن و اعلام کردن انحرافات و استقلال حسابرسان (آیدا و همکاران، ۲۰۱۹). کیفیت قوانین مالی و غیر مالی، دوره تصدی حسابرسان، بودجه نهاد حسابرسی، مأموریت‌ها و اهداف واحد مورد رسیدگی، مشخصه‌های تخصیص منابع (توسط سازمان برنامه و بودجه)، استقلال، زمان حسابرسی، اندازه واحد مورد رسیدگی (واحد گزارشگر)، تردید حرفه‌ای، کیفیت سیاست‌ها و برنامه‌های بلندمدت، روش‌های حسابرسی، سیاست‌ها و دستورالعمل‌های مرتبط با ریسک، قدرت پاسخ‌خواهی، شاخص‌های کلان اقتصادی، مشخصه‌های پرداخت وجه (توسط خزانه)، حق‌الزحمه حسابرسی، میزان بودجه و منابع داخلی، کنترل‌های داخلی واحد مورد رسیدگی، استانداردهای حسابرسی، ویژگی‌های شخصی (هوش هیجانی، ارتباطات اجتماعی و جنسیت و ...)، پیروی از نهادهای حرفه‌ای بین‌المللی، عوامل پاسخ‌خواه از واحد گزارشگر، عضویت در نهادهای حرفه‌ای بین‌المللی، پروفایل واحد مورد رسیدگی در زمینه مدیریت درآمد و هزینه‌ها، تجربیات، دانش و شایستگی، کیفیت افشاء اطلاعات، مشخصه‌های واحدهای استانداردها و همکاری با سایر نهادهای نظارتی همگی جزء فاکتورهای کیفیت حسابرسی اند (چمک و همکاران، ۱۴۰۲). همه این عوامل بر کیفیت گزارشگری مالی اثرگذارند که در پژوهش‌های مختلف مورد توجه قرار گرفته‌اند.

مداح مرزوقی و همکاران (۲۰۲۴) مدیریت ریسک را عامل مهمی در گزارشگری مالی متقلبانه اعلام نمودند. دویر<sup>۲</sup> و همکاران (۲۰۲۴) ارزیابی ریسک توسط حسابرسان را عامل مهمی در بهبود گزارش حسابرسی اعلام نمودند. فری<sup>۳</sup> و همکاران (۲۰۲۳) نشان دادند که حسابرسی و شیوه پاسخگویی با توجه به شرایط موجود در هر کشور تغییر می‌کند. کانتوگیورجا و پاپانایوتو<sup>۴</sup> (۲۰۲۳) نشان دادند که حسابرسی بر فساد مالی تأثیر گذار است. تاهیردستا (۲۰۲۳) نشان داد که شایستگی، تجربه و استقلال حسابرسان و عدم تقارن اطلاعاتی و شواهد حسابرسی و مستندسازی بر کیفیت حسابرسی اثرگذار است. صالحی و همکاران (۲۰۲۲) پژوهشی با عنوان رابطه بین اصلاحات حسابرسی و کیفیت حسابرسی در عراق انجام دادند.

<sup>4</sup> . Kontogeorga and Papanagiotou

<sup>5</sup> . Muraina and Dandago

<sup>6</sup> . Fuad and Singgih

<sup>1</sup> . DeAngelo

<sup>2</sup> . Dwyer

<sup>3</sup> . Ferry

در فصل شلوغ حسابرسی رابطه معنی‌دار و منفی وجود دارد؛ اما در فصول خلوت میان این دو متغیر ارتباط معنی‌داری مشاهده نشد. وکیلان آغویی و همکاران (۱۳۹۸) نشان دادند که کنترل‌های داخلی کوزو بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر دارد. محمدی و همکاران (۱۳۹۸) نشان دادند که مقوله‌های کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی عبارت‌اند از ساختار بودجه‌بندی، زیرساخت‌ها در بخش عمومی، کیفیت منابع انسانی، سیستم و مبنای حسابداری، آموزش و نظام پاسخ‌گویی حاکم بر جامعه به‌عنوان عوامل زمینه‌ای شناخته شده‌اند. کمبود نیروی انسانی متخصص، کمبود اساتید دانشگاهی و خبرگان حرفه‌ای، پایین بودن سطح تفکر سیستمی-تحلیلی، تغییر رفتار سیاست‌مداران و مقاومت نیروی انسانی در برابر نوآوری به‌عنوان ورودی‌ها معرفی شدند. ضعف در پیاده‌سازی حسابداری تعهدی، عدم اجرایی شدن کامل بودجه‌ریزی عملیاتی، نفوذ سیاسی در فرآیند تصمیم‌گیری، عدم دسترسی به صورت‌حساب عملکرد سالانه بودجه و گزارش تفریح بودجه و عدم شناسایی برخی از اقلام صورت‌های مالی به‌عنوان فرآیندها شناسایی شدند. پیامد کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی عبارت‌اند از عدم دستیابی به اهداف گزارشگری مالی بخش عمومی، عدم تخصیص منابع مالی به مخارج بخش عمومی، تشدید کسری بودجه، پراکنده‌کاری و ناکارآمدی گزارشگری مالی در بخش عمومی، افزایش اتلاف منابع و عدم تحقق مسئولیت پاسخ‌گویی است. موسوی شیرینی و همکاران (۱۳۹۸) نشان دادند که رابطه معناداری بین چرخش سیستماتیک حسابرسان به سمت جایگاه مدیریتی و نیز چرخش کارمندان واحد حسابرسی داخلی در درون واحد حسابرسی با کیفیت گزارشگری مالی وجود ندارد؛ و نظارت کمیته حسابرسی و نیز تخصص مالی حسابرسان داخلی نیز بر این ارتباط بی‌تأثیر است. انور خطیبی و همکاران (۱۳۹۸) نشان دادند که تفاوت معناداری بین گروه‌های مختلف در خصوص ارتباط بین شاخص‌های کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی وجود دارد. نیکبخت و احمدخان بیگی (۱۳۹۷) نشان دادند که دو بعد حسابرسی و ساختار مالکیت، بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر معناداری داشته‌اند. شور ورزی و هدایت (۱۳۹۶) نشان دادند که بین زیر نظام اطلاعاتی مدیریت منابع (انبار و اموال)، زیر نظام اطلاعاتی پذیرش، زیر نظام اطلاعاتی اتاق عمل، زیر نظام اطلاعاتی داروخانه، زیر نظام اطلاعاتی حسابداری درمان، زیر نظام اطلاعاتی رادیولوژی و سونوگرافی، زیر نظام اطلاعاتی آزمایشگاه و زیر نظام اطلاعاتی بیماران سرپایی (درمانگاه‌ها) با کیفیت گزارشگری مالی رابطه معناداری وجود دارد. معینیان و پورزمانی (۱۳۹۶) نشان دادند که ویژگی‌های کیفی اطلاعات ارائه‌شده در گزارش‌های مالی

گزارشگری مالی برخوردار است. نادری و همکاران (۱۴۰۴) نشان دادند که افزایش سطح مدیریت خطا افزایش سطح کیفیت گزارشگری مالی را بدنبال دارد. مهرفر و همکاران (۱۴۰۲) نشان دادند که خوش‌بینی مدیریت تأثیر معنادار و معکوس بر کیفیت گزارشگری مالی دارد. همچنین ویژگی‌های شخصیتی مدیران با شیوه‌های گزارشگری مالی رابطه معناداری دارد به عبارتی، با افزایش خوش‌بینی مدیریت، کیفیت گزارشگری کاهش می‌یابد. متوسل و همکاران (۱۴۰۲) نشان دادند که که وابستگی اقتصادی حسابرس اثر منفی و معنی‌دار بر ارقام تعهدی اختیاری، اثر مثبت و معنی‌داری بر ثبات سود و اثر منفی و معنی‌دار بر هموارسازی سود دارد. با این حال رابطه ای بین وابستگی اقتصادی حسابرس و قابلیت پیش بینی سود مشاهده نشد بنابراین وابستگی اقتصادی حسابرس در تمامی نمادها غیر از قابلیت پیش بینی سود بر کیفیت گزارشگری مالی اثرگذار است. در مورد عوامل راهبری شرکتی نتایج حاصله نشان می‌دهد که دانش اعضای هیات مدیره رابطه بین وابستگی اقتصادی حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی را تعدیل می‌کند. نتایج پژوهش در کل از فرضیه حفظ اعتبار حسابرس حمایت می‌کند. امیدوار و همکاران (۱۳۹۹) پژوهشی با عنوان ارائه مدلی از کیفیت حسابرسی بخش عمومی بر اساس روش تحلیل تم انجام دادند. نتایج نشان داد که متغیرهای عوامل سازمانی، عوامل انسانی، داده‌ها و معیار استاندارد، برنامه‌ریزی، فرآیند حسابرسی و گزارشگری استاندارد تأثیر مثبت و معناداری بر کیفیت حسابرسی دارند. عوامل مداخله‌گر تأثیر منفی و معناداری بر کیفیت حسابرسی دارد. صراف و محمدی (۱۳۹۹) پژوهشی با عنوان کیفیت حسابرسی بخش عمومی انجام دادند. یافته‌ها نشان داد که تفاوت عوامل موجود در بخش عمومی و خصوصی بر گرفته از تأثیر متفاوت حکمرانی در بخش عمومی در مقایسه با بخش خصوصی دارد. گلی و همکاران (۱۳۹۹) پژوهشی با عنوان بررسی نقش بیمه مسئولیت اجتماعی و حرفه‌ای حسابرسان بر ریسک شهرت اخلاقی و کیفیت حسابرسی با استفاده از رویکرد دلفی و معادلات ساختاری انجام دادند. نتایج نشان داد که بیمه مسئولیت اجتماعی و حرفه‌ای منجر به کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود. ایمانی جاجرمی (۱۳۹۹) پژوهشی با عنوان پیامدهای اجتماعی شیوع ویروس کرونا در جامعه ایران انجام داد. داده‌های به‌دست‌آمده نشان می‌دهد که این بحران بر حوزه‌هایی چون خانواده و آموزش، روابط کار و برخی گروه‌های اجتماعی مانند زنان، کودکان، صاحبان مشاغل خرد و مهاجران، بیشترین پیامدها را داشته است. پزشکی و پورزمانی (۱۳۹۸) نشان دادند بین کیفیت افشاء و حق‌الزحمه حسابرسی رابطه معنی‌دار و منفی وجود دارد. همچنین، بین کیفیت افشاء و حق‌الزحمه حسابرسی

بار عاملی تمامی گویه ها بزرگتر از ۰/۵ می باشد لذا روایی پرسشنامه تایید می گردد.

با توجه به اینکه اعداد آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی (سازگاری درونی) و AVE همگی در بازه مربوطه قرار گرفته اند، می توان مناسب بودن وضعیت پایایی و روایی همگرای مدل پژوهش را تایید کرد. در این بخش به تجزیه و تحلیل یافته های حاصل از پرسشنامه در دو سطح توصیفی و استنباطی پرداخته خواهد شد. در ابتدا از شاخص های آمار توصیفی مانند فراوانی، درصد، میانگین و انحراف معیار برای بررسی و تجزیه و تحلیل اطلاعات مربوط به ویژگیهای عمومی پاسخگویان استفاده شده است و سپس شاخص های آمار استنباطی مورد استفاده قرار گرفته شده است که با استفاده از آزمون تحلیل مسیر فرضیه های تحقیق مورد آزمون قرار گرفته اند.

دانشگاه های علوم پزشکی از نظر نحوه ارائه اطلاعات، با استانداردهای حسابداری بخش عمومی مطابقت دارد. دانشگاه های علوم پزشکی، با اندک تغییرات و بازنگری در نحوه ارائه صورتهای مالی و گزارشگری خود می توانند با استانداردهای حسابداری بخش عمومی همسو شوند. طالب نیا و احمدزاده (۱۳۹۱) نشان دادند که توجه مدیریت واحد تجاری به رعایت استانداردهای حسابداری مالی، اعمال کنترل های داخلی لازم به طور قوی و همچنین تهیه و ارائه گزارش های مالی به طور مطلوب از یک سیستم حسابداری جامع (مطابق با اصول پذیرفته شده حسابداری)، منجر به بهبود کیفیت گزارشگری مالی می گردد.

### روایی<sup>۱</sup> ابزار گردآوری داده

برای روایی ابزار تحقیق از معنادار بودن بار عاملی که توسط نرم افزار اسمارت پی ال اس ارائه می شود استفاده شده است که در جدول (۱) برای هر سوال نشان داده شده است که در این تحقیق

جدول (۱): نتایج تحلیل عاملی تائیدی برای سوالات تحقیق

کیفیت گزارشگری مالی		کیفیت حسابرسی بخش عمومی در شرایط ریسک							
گزینه ها	بار عاملی	گزینه ها	بار عاملی	گزینه ها	بار عاملی	گزینه ها	بار عاملی	گزینه ها	بار عاملی
G1	۰.۷۱۰	H1	۰.۸۴۶	H8	۰.۸۷۲	H15	۰.۸۱۲	H22	۰.۸۰۵
G2	۰.۷۷۷	H2	۰.۸۸۰	H9	۰.۸۲۲	H16	۰.۸۱۹	H23	۰.۶۴۵
G3	۰.۷۴۹	H3	۰.۷۶۰	H10	۰.۶۸۳	H17	۰.۸۴۱	H24	۰.۷۴۶
G4	۰.۸۱۱	H4	۰.۸۲۱	H11	۰.۸۲۲	H18	۰.۸۰۴	H25	۰.۷۸۸
G5	۰.۸۵۵	H5	۰.۸۶۶	H12	۰.۹۲۸	H19	۰.۸۲۲	H26	۰.۷۶۸
G6	۰.۸۱۵	H6	۰.۶۴۹	H13	۰.۹۳۳	H20	۰.۸۳۳	H27	۰.۸۱۹
-	-	H7	۰.۹۰۹	H14	۰.۷۸۴	H21	۰.۸۲۲	H28	۰.۷۴۲

جدول (۲): نتایج سه معیار آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی و روایی همگرا

میانگین واریانس استخراجی (AVE>0/5)	ضریب پایایی ترکیبی (Cr>0/7)	ضریب آلفای کرونباخ (Alpha>0/7)	متغیرها
۰.۷۱۹	۰.۹۵۳	۰.۹۴۳	عوامل محیطی
۰.۶۷۵	۰.۹۲۶	۰.۹۰۴	عوامل مرتبط با حسابرس
۰.۵۹۱	۰.۹۲۰	۰.۹۰۰	عوامل مرتبط با نهاد حسابرسی (دیوان محاسبات)
۰.۶۵۲	۰.۹۱۸	۰.۸۹۲	عوامل مرتبط با واحد مورد رسیدگی (واحد گزارشگر)
۰.۶۲۰	۰.۹۰۷	۰.۸۷۶	کیفیت گزارشگری مالی

<sup>۱</sup>. Validity

### فراوانی و درصد فراوانی نمونه ها مربوط به اطلاعات جمعیت شناختی

در میان پاسخ دهندگان تعداد ۲۶۶ نفر مرد و ۱۱۸ نفر زن بودند که بیشترین درصد فراوانی را مردان با بیش از ۶۹ درصد به خود اختصاص داده بودند. از میان کل پاسخ دهندگان بیشترین فراوانی مربوط به افراد دارای سن بین ۳۱ تا ۴۰ سال است که شامل ۲۳۸ نفر می باشد و ۶۲/۰ درصد حجم نمونه را تشکیل می دهند. تعداد ۶۸ نفر از پاسخ دهندگان افراد دارای سن ۳۰ تا ۴۰ سال می باشند که کمترین مقدار فراوانی ۱۷/۷ درصد را تشکیل می دهند. از میان کل پاسخ دهندگان بیشترین فراوانی مربوط به افراد دارای تحصیلات فوق لیسانس است که شامل ۲۴۴ نفر می باشد و ۶۳/۵ درصد حجم نمونه را تشکیل می دهند. تعداد ۶۰ نفر از پاسخ دهندگان افراد دارای تحصیلات دکتری می باشند که کمترین مقدار فراوانی ۱۵/۶ درصد را تشکیل می دهند. از میان کل پاسخ دهندگان بیشترین فراوانی مربوط به افراد دارای رشته تحصیلی حسابداری است که شامل ۱۹۷ نفر می باشد و ۵۱/۳ درصد حجم نمونه را تشکیل می دهند. تعداد ۱۷ نفر از پاسخ دهندگان دارای سایر رشته تحصیلی می باشند که کمترین مقدار فراوانی ۴/۴ درصد را تشکیل می دهند. از میان کل پاسخ دهندگان بیشترین فراوانی مربوط به افراد دارای پست سازمانی حسابدار است که شامل ۱۳۸ نفر می باشد و ۳۵/۹ درصد حجم نمونه را تشکیل می دهند. تعداد ۲۴ نفر از پاسخ دهندگان دارای پست سازمانی ذیحساب می باشند که کمترین مقدار فراوانی ۶/۳ درصد را تشکیل می دهند. از میان کل

پاسخ دهندگان بیشترین فراوانی مربوط به افراد دارای تجربه کاری بین ۱۱ تا ۲۰ سال است که شامل ۲۰۳ نفر می باشد و ۵۲/۹ درصد حجم نمونه را تشکیل می دهند. تعداد ۸۰ نفر از پاسخ دهندگان دارای تجربه کاری بیش از ۲۰ سال می باشند که کمترین مقدار فراوانی ۲۰/۸ درصد را تشکیل می دهند.

### آمار توصیفی شاخص های پژوهش

به منظور شناخت بهتر جامعه مورد پژوهش و آشنایی بیشتر با متغیرهای پژوهش، قبل از تجزیه و تحلیل داده های آماری، لازم است این داده ها توصیف شوند. بنابراین پیش از آزمون فرضیه های تحقیق، آمار توصیفی متغیرهای مورد استفاده در تحقیق مورد بررسی قرار گرفت. میانگین به عنوان یکی از پارامترهای مرکزی، نشان دهنده ی مرکز ثقل جامعه بوده و به عبارتی مبین این امر است که اگر به جای تمامی مشاهدات جامعه میانگین آن قرار داده شود هیچ تغییری در جمع کل داده های جامعه ایجاد نمی گردد.

با توجه به جدول (۳) ملاحظه می شود بیشترین میانگین پاسخ افراد به متغیر کیفیت گزارشگری مالی برابر ۳/۱۷۳، می باشد و کمترین میانگین پاسخ افراد به متغیر کیفیت حسابرسی بخش عمومی در شرایط ریسک برابر ۳/۱۴۹، می باشد.

با توجه به جدول (۴) ملاحظه می شود بیشترین میانگین پاسخ افراد به مولفه عوامل مرتبط با واحد مورد رسیدگی (واحد گزارشگر) برابر ۳/۲۹۱، می باشد و کمترین میانگین پاسخ افراد به مولفه عوامل محیطی برابر ۳/۰۵۷، می باشد.

جدول (۳): میانگین و انحراف معیار متغیرهای پژوهش

عامل	تعداد	میانگین	انحراف معیار	واریانس
کیفیت حسابرسی بخش عمومی در شرایط ریسک	۳۸۴	۳.۱۴۹	۰.۷۷۰	۰.۵۹۴
کیفیت گزارشگری مالی	۳۸۴	۳.۱۷۳	۰.۸۲۸	۰.۶۸۶

جدول (۴): میانگین و انحراف معیار متغیر کیفیت حسابرسی بخش عمومی در شرایط ریسک

عامل	تعداد	میانگین	انحراف معیار	واریانس
عوامل مرتبط با واحد مورد رسیدگی (واحد گزارشگر)	۳۸۴	۳.۲۹۱	۰.۷۶۲	۰.۵۸۰
عوامل محیطی	۳۸۴	۳.۰۵۷	۰.۹۱۵	۰.۸۳۷
عوامل مرتبط با حسابررس	۳۸۴	۳.۰۸۰	۰.۹۰۲	۰.۸۱۳
عوامل مرتبط با نهاد حسابررسی (دیوان محاسبات)	۳۸۴	۳.۱۶۸	۰.۷۸۹	۰.۶۲۲

## آمار استنباطی

## بررسی نرمال بودن متغیرهای پژوهش

برای اجرای روش‌های آماری و محاسبه آماره آزمون مناسب و استنتاج منطقی درباره فرضیه‌های پژوهش مهمترین عمل قبل از هر اقدامی، انتخاب روش آماری مناسب برای پژوهش است برای این منظور آگاهی از توزیع داده‌ها از اولویت اساسی برخوردار است. برای همین منظور در این پژوهش از آزمون معتبر کولموگوروف اسمیرنوف<sup>۱</sup> برای بررسی فرض نرمال بودن داده‌های پژوهش استفاده شده است در این آزمون با توجه به فرضیات زیر گام به بررسی نرمال بودن داده‌ها نهاده شده است:

$H_0$ : داده‌ها دارای توزیع نرمال هستند.

$H_1$ : داده‌ها دارای توزیع نرمال نیستند.

باتوجه به مقادیر جدول (۵) سطح معناداری آزمون برای تمامی متغیرها کوچکتر از میزان ۰/۰۵ می‌باشد، می‌توان بیان کرد که فرضیه  $H_0$  تأیید نشده و لذا توزیع متغیرهای مذکور از توزیع نرمال پیروی نمی‌کند.

جدول (۵): آزمون نرمال بودن متغیرهای مورد بررسی

نتیجه	سطح معنی داری	متغیر
غیر نرمال	۰.۰۳۳	کیفیت حسابداری بخش عمومی در شرایط ریسک
غیر نرمال	۰.۰۰۰۱	کیفیت گزارشگری مالی

## مدل اندازه‌گیری

بخش مدل اندازه‌گیری شامل سوالات یا شاخص‌های هر بعد همراه با آن بعد است و روابط میان سوالات و ابعاد در این بخش مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد.

جدول (۶): ارزیابی مدل بیرونی پژوهش

متغیرهای اصلی مدل	AVE (>۰/۵)
عوامل محیطی	۰.۷۱۹
عوامل مرتبط با حسابرس	۰.۶۷۵
عوامل مرتبط با نهاد حسابداری (دیوان محاسبات)	۰.۵۹۱
عوامل مرتبط با واحد مورد رسیدگی (واحد گزارشگر)	۰.۶۵۲
کیفیت گزارشگری مالی	۰.۶۲۰

## روایی همگرا

روایی همگرا به بررسی میزان همبستگی هر سازه با متغیرها (شاخص‌ها)ی خود می‌پردازد. معیار AVE محاسبه شده توسط نرم‌افزار PLS برای این منظور به کار می‌رود. مقدار مناسب برای AVE، ۰/۵ به بالاست.

## روایی واگرا

برای بررسی روایی واگرا ماتریسی پیشنهاد می‌شود که این ماتریس مشابه با ماتریس نشان داده شده در قسمت خروجی نرم‌افزار Smart PLS در قسمت Latent Variable Correlations است، با این تفاوت که قطر اصلی این ماتریس حاوی جذر مقادیر AVE سازه‌های پنهان (مکنون) است. مقادیر قطر اصلی با عدد ۱ نشان داده شده‌اند، بنابراین ماتریس فورنل و لارکر برای بررسی روایی واگرای مدل پژوهش به شکل زیر خواهد بود. لازم به ذکر است تنها متغیرهای پنهان مرتبه اول در ماتریس فورنل و لارکر وارد می‌شوند.

با توجه به جدول (۷)، مقدار جذر AVE متغیرهای مکنون در پژوهش حاضر که در خانه‌های موجود در قطر اصلی ماتریس قرار گرفته‌اند، از مقدار همبستگی میان آن‌ها که در خانه‌های زیرین قطر اصلی ترتیب داده شده‌اند، بیشتر است. از این رو می‌توان اظهار داشت که در پژوهش حاضر، سازه‌ها (متغیرهای مکنون) در مدل، تعامل بیشتری با شاخص‌های خود دارند تا با سازه‌های دیگر. به بیان دیگر، روایی واگرای مدل در حد مناسبی است.

<sup>۱</sup> kolmogorov smirnov

جدول (۷): ماتریس فورنل و لارکر جهت بررسی روایی واگرا

کیفیت گزارشگری مالی	عوامل مرتبط با واحد مورد رسیدگی	عوامل مرتبط با نهاد حسابرسی	عوامل مرتبط با حسابررس	عوامل محیطی	
				۰.۸۴۸	عوامل محیطی
			۰.۸۲۲	۰.۸۱۱	عوامل مرتبط با حسابررس
		۰.۷۶۹	۰.۷۶۰	۰.۷۲۸	عوامل مرتبط با نهاد حسابرسی (دیوان محاسبات)
	۰.۸۰۸	۰.۷۴۵	۰.۷۲۴	۰.۶۹۰	عوامل مرتبط با واحد مورد رسیدگی (واحد گزارشگر)
۰.۷۸۷	۰.۷۲۱	۰.۷۵۴	۰.۷۳۳	۰.۷۶۱	کیفیت گزارشگری مالی

### معیار ضریب تعیین (R<sup>2</sup>)

دومین معیار برای بررسی برازش مدل ساختاری در یک پژوهش، ضرایب R<sup>2</sup> مربوط به متغیرهای درون‌زای (وابسته) مدل است. R<sup>2</sup> معیاری است که نشان از تأثیر یک متغیر برون‌زا بر یک متغیر درون‌زا دارد لازم به ذکر است این ضریب برای متغیرهای برون‌زا محاسبه نمی‌گردد. مطابق شکل (۲)، مقدار R<sup>2</sup> برای متغیرها محاسبه شده است که مناسب بودن برازش مدل ساختاری را تأیید می‌سازد.

### برازش مدل کلی (معیار GOF)

مدل کلی شامل هر دو بخش مدل اندازه‌گیری و ساختاری می‌شود و با تأیید برازش آن، بررسی برازش در یک مدل کامل می‌شود. برای بررسی برازش مدل کلی، تنها یک معیار به نام GOF استفاده می‌شود:

این معیار از طریق فرمول زیر محاسبه می‌شود:

$$GOF = \sqrt{Communalities \times R^2}$$

مقدار *Communalities* از میانگین مقادیر اشتراکی متغیرهای پنهان مرتبه اول به دست می‌آید. این مقادیر برای متغیرهای پنهان مرتبه اول مدل، به شرح جدول زیر می‌باشد که در نتیجه *Communalities* برابر است با ۰/۶۵۱.

از طرف دیگر، خروجی مدل نشان داده شده در شکل (۲) نشان داد که میانگین مقدار  $\bar{R}^2$  متغیرهای درون‌زای مدل برابر بود با ۰/۸۹۲ بدین ترتیب مقدار معیار GOF برای پژوهش فوق برابر می‌شود با:

$$GOF = \sqrt{Communalities \times \bar{R}^2} = \sqrt{0.651 \times 0.892} = 0.762$$

با توجه به سه مقدار ۰/۰۱؛ ۰/۲۵ و ۰/۳۶ به‌عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای GOF (محسنین و اسفیدانی، ۱۳۹۳: ۷۳)، حاصل شدن مقدار ۰/۷۶۲ برای GOF نشان از برازش کلی قوی مدل در پژوهش حاضر دارد.

جدول (۸): میانگین مقادیر اشتراکی و R<sup>2</sup> متغیرهای پنهان

R <sup>2</sup>	مقادیر اشتراکی	متغیرهای پنهان
-	۰.۷۱۹	عوامل محیطی
-	۰.۶۷۵	عوامل مرتبط با حسابررس
-	۰.۵۹۱	عوامل مرتبط با نهاد حسابرسی
-	۰.۶۵۲	عوامل مرتبط با واحد مورد رسیدگی
۰.۸۹۲	۰.۶۲۰	کیفیت گزارشگری مالی
۰/۸۹۲	۰/۶۵۱	میانگین مقادیر فوق

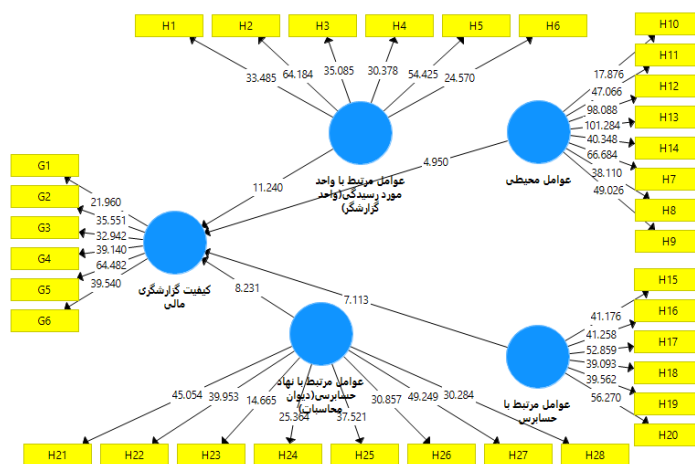
بررسی تناسب پیش بین مدل

همچنین مقدار آماره  $Q^2$  (استون-گیسر)<sup>۱</sup> که قدرت پیش بینی مدل در سازه‌های درون‌زا را مشخص می‌کند. مدل‌هایی که دارای برازش ساختاری قابل قبول هستند، باید قابلیت پیش‌بینی متغیرهای درون‌زای مدل را داشته باشند. بدین معنی که اگر در

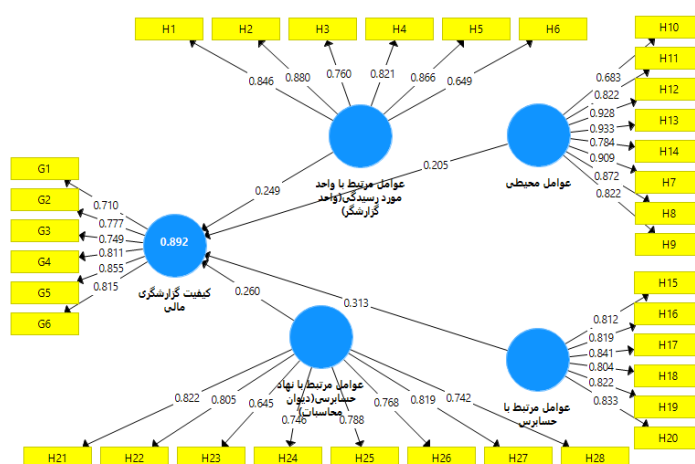
یک مدل، روابط بین سازه‌ها به درستی تعریف شده باشند، سازه‌ها تاثیر کافی بر یکدیگر گذاشته و از این راه فرضیه‌ها به درستی تأیید شوند. هینسلر و همکاران (۲۰۰۹) سه مقدار ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ را به عنوان قدرت پیش‌بینی کم، متوسط و قوی تعیین نموده‌اند.

جدول (۹): مقادیر آماره استون گیسر متغیرهای پژوهش

متغیرها	SSO	SSE	معیار استون گیسر $Q^2 (=1-SSE/SSO)$	وضعیت
عوامل محیطی	۳,۰۷۲,۰۰۰	۱,۲۱۰,۴۹۱	۰.۶۰۶	تناسب پیش بین قوی
عوامل مرتبط با حسابرس	۲,۳۰۴,۰۰۰	۱,۰۹۷,۳۵۱	۰.۵۲۴	تناسب پیش بین قوی
عوامل مرتبط با نهاد حسابرسی	۳,۰۷۲,۰۰۰	۱,۶۶۱,۲۴۳	۰.۴۵۹	تناسب پیش بین قوی
عوامل مرتبط با واحد مورد رسیدگی	۲,۳۰۴,۰۰۰	۱,۱۶۸,۲۸۷	۰.۴۹۳	تناسب پیش بین قوی
کیفیت گزارشگری مالی	۲,۳۰۴,۰۰۰	۱,۲۵۱,۵۱۹	۰.۴۵۷	تناسب پیش بین قوی

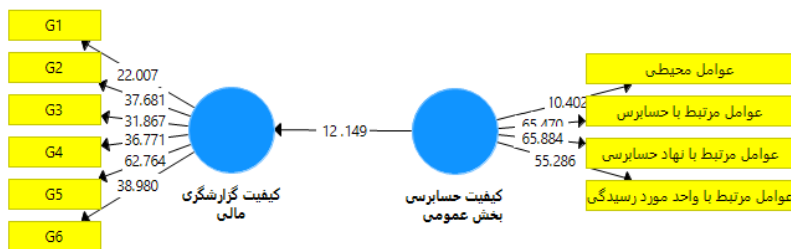


شکل ۱: ضرایب معناداری تی متغیرهای فرعی

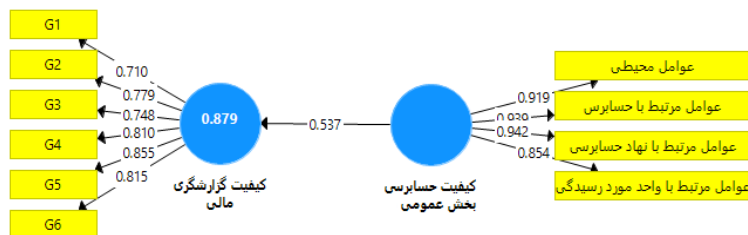


شکل ۲: مقدار ضریب مسیر متغیرهای فرعی

<sup>۱</sup> Stone-Geisser



شکل ۳: ضرایب معناداری تی متغیرهای اصلی



شکل ۴: مقدار ضریب مسیر متغیرهای اصلی

جدول ۱۰: مقدار آماره تی، مقدار ضریب مسیر و خطای استاندارد متغیرهای فرعی

علامت	سطح معناداری	انحراف استاندارد	مقدار ضریب	آماره تی	مستقل مسیر وابسته
+	۰.۰۰۰۱	۰.۰۱۷	۰.۵۳۷	۱۲.۱۴۹	کیفیت حسابرسی بخش عمومی در شرایط ریسک - کیفیت گزارشگری مالی
+	۰.۰۰۰۱	۰.۰۴۱	۰.۲۰۵	۴.۹۵۰	عوامل محیطی - کیفیت گزارشگری مالی
+	۰.۰۰۰۱	۰.۰۴۴	۰.۳۱۳	۷.۱۱۳	عوامل مرتبط با حسابرسی - کیفیت گزارشگری مالی
+	۰.۰۰۰۱	۰.۰۳۲	۰.۲۶۰	۸.۲۳۱	عوامل مرتبط با نهاد حسابرسی - کیفیت گزارشگری مالی
+	۰.۰۰۰۱	۰.۰۲۲	۰.۲۴۹	۱۱.۲۴۰	عوامل مرتبط با واحد مورد رسیدگی - کیفیت گزارشگری مالی

با توجه به اینکه آماره تی (۱۱/۲۴۰) بزرگتر از ۱/۹۶ می باشد و همچنین با توجه به مثبت بودن ضریب مسیر، می توان نتیجه گرفت که، عوامل مرتبط با واحد مورد رسیدگی (واحد گزارشگر) بر کیفیت گزارشگری مالی اثر مثبت و معناداری دارد. **فرضیه فرعی دوم:** عوامل محیطی بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر معناداری دارد.

با توجه به اینکه آماره تی (۴/۹۵۰) بزرگتر از ۱/۹۶ می باشد و همچنین با توجه به مثبت بودن ضریب مسیر، می توان نتیجه گرفت که، عوامل محیطی بر کیفیت گزارشگری مالی اثر مثبت و معناداری دارد.

**فرضیه فرعی سوم:** عوامل مرتبط با حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر معناداری دارد.

با توجه به اینکه آماره تی (۷/۱۱۳) بزرگتر از ۱/۹۶ می باشد و همچنین با توجه به مثبت بودن ضریب مسیر، می توان نتیجه گرفت که، عوامل مرتبط با حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی اثر مثبت و معناداری دارد.

با توجه به این که در نرم افزار اسمارت پی ال اس از مقدار آماره تی برای بررسی معنی دار بودن ضرایب استفاده می شود و این مقدار برای خطای ۵ درصد عدد ۱/۹۶ می باشد برای بررسی معنی داری از مقایسه مقدار آماره تی روابط با عدد مفروض فوق استفاده می گردد. به طوری که اگر مقدار آماره تی از مقدار ۱/۹۶ بیشتر باشد، رابطه نشان داده شده معنی دار است. بنابراین با توجه به شکل فوق ملاحظه می شود تمامی روابط مدل معنادار می باشد.

**فرضیه اصلی:** کیفیت حسابرسی بخش عمومی در شرایط ریسک بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر معناداری دارد.

با توجه به اینکه آماره تی (۱۲/۱۴۹) بزرگتر از ۱/۹۶ می باشد و همچنین با توجه به مثبت بودن ضریب مسیر، می توان نتیجه گرفت که، کیفیت حسابرسی بخش عمومی در شرایط ریسک بر کیفیت گزارشگری مالی اثر مثبت و معناداری دارد.

**فرضیه فرعی اول:** عوامل مرتبط با واحد مورد رسیدگی (واحد گزارشگر) بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر معناداری دارد.

**فرضیه فرعی چهارم:** عوامل مرتبط با نهاد حسابرسی (دیوان محاسبات) بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر معناداری دارد. با توجه به اینکه آماره تی (۸/۲۳۱) بزرگتر از ۱/۹۶ می باشد و همچنین با توجه به مثبت بودن ضریب مسیر، می توان نتیجه گرفت که، عوامل مرتبط با نهاد حسابرسی (دیوان محاسبات) بر کیفیت گزارشگری مالی اثر مثبت و معناداری دارد.

### بحث و نتیجه گیری

چند دهه اخیر همواره ریسک ها و بحران های مختلفی مانند کرونا و یروس، جنگ روسیه و اوکراین، حملات اسرائیل به فلسطین، سقوط هلی کوپتر رئیس جمهور و شهادت آنها و ... رخ داده که بر فعالیت های مالی و غیرمالی دستگاه های دولتی اثرگذار بوده اند. مشکلات موجود در خصوص شرایط مالی دستگاه های اجرایی نیازمند دقت بیشتر حسابداران در ارائه گزارش های مالی دولتی به ذی نفعان کلیدی سازمان در جهت پاسخگویی صحیح به آنها است. افزایش کیفیت گزارشگری مالی ابزاری برای ایفای مسئولیت پاسخگویی به نیازهای جامعه است. هدف اصلی از گزارشگری مالی، ارائه اطلاعات قابل اتکا و مربوط و به موقع به ذی نفعان است. مجموعه کامل صورتهای مالی بخش عمومی به استفاده کنندگان مختلف در ارزیابی وضعیت مالی، عملکرد سالانه و همچنین انعطاف پذیری مالی و عملکرد واحد تجاری یعنی واحد گزارشگری مالی و درک ماهیت فعالیت های سازمان یاری می رساند. استفاده کنندگان از اطلاعات مالی برای تصمیم گیری در زمینه های اقتصادی و برنامه ریزی و قانونگذاری و ... به اطلاعات مالی معتبر، مربوط و قابل فهم نیاز دارند، بنابراین مجموعه کامل صورتهای مالی آن باید از کیفیت گزارشگری مالی مطلوبی برخوردار باشند. کیفیت گزارشگری مالی به معنای توان صورتهای مالی در انتقال اطلاعات در رابطه با فعالیت کسب و کار و به طور خاص، به کلیه ذی نفعان سازمان است. یکی از مهم ترین ابزارهایی که بر کیفیت گزارشگری مالی اثرگذار است کیفیت حسابرسی است. هدف از این پژوهش رابطه ابعاد داخلی و خارجی کیفیت حسابرسی با کیفیت گزارشگری مالی بخش عمومی در شرایط بحران بود. از اینرو در این تحقیق تأثیر عوامل داخلی کیفیت حسابرسی (عوامل مرتبط با واحد مورد رسیدگی) و عوامل خارجی کیفیت حسابرسی (عوامل محیطی، عوامل مرتبط با حسابرس و عوامل مرتبط با نهاد حسابرسی) بر کیفیت گزارشگری مالی بررسی شد. نتایج نشان داد که (۱) کیفیت حسابرسی بخش عمومی در شرایط ریسک و بحران بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر معناداری دارد. (۲) عوامل مرتبط با واحد مورد رسیدگی (واحد گزارشگر) بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر معناداری دارد. (۳) عوامل محیطی بر کیفیت گزارشگری مالی

تأثیر معناداری دارد. (۴) عوامل مرتبط با حسابرس بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر معناداری دارد. (۵) عوامل مرتبط با نهاد حسابرسی (دیوان محاسبات) بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر معناداری دارد. کیفیت حسابرسی مفهومی چند بعدی است که از جهات مختلف بر کیفیت گزارشگری مالی اثرگذار است. چنانچه ابعاد مختلف کیفیت حسابرسی بهبود یابد، کیفیت گزارشگری مالی نیز به همان نسبت ارتقاء خواهد یافت. چنانچه هر یک از ابعاد چهار گانه کیفیت حسابرسی (عوامل مرتبط با واحد مورد رسیدگی، عوامل محیطی، عوامل مرتبط با حسابرس و عوامل مرتبط با نهاد حسابرسی) دارای ضعفی باشد، کیفیت گزارشگری مالی نیز کاهش خواهد یافت. در این میان، ابعاد داخلی که مرتبط با خود واحد مورد رسیدگی است دارای ارتباط بیشتری با کیفیت گزارشگری مالی است؛ به عبارتی واحد مورد رسیدگی دارای بیشترین تأثیر بر کیفیت گزارشگری مالی است که باید توسط همه سازمان ها مورد توجه قرار گیرد. این یافته نشان می دهد که اندازه واحد مورد رسیدگی (واحد گزارشگر)، ماموریت ها و اهداف واحد مورد رسیدگی، پروفایل واحد مورد رسیدگی در زمینه مدیریت درآمد و هزینه ها، کیفیت افشاء اطلاعات، میزان بودجه و منابع داخلی و به خصوص کنترل های داخلی واحد مورد رسیدگی تعیین کننده های اصلی کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی هستند.

نتایج این پژوهش با تحقیقات اقبالی عموقین و همکاران (۱۴۰۴)، مهرفر و همکاران (۱۴۰۲)، متوسل و همکاران (۱۴۰۲)، مداح مرزوقی و همکاران (۲۰۲۴)، دوبر و همکاران (۲۰۲۴)، فری و همکاران (۲۰۲۳)، کاوازی و همکاران (۲۰۲۱)، موراینا و داندگو (۲۰۲۰) تا حد زیادی همخوانی داشت. با توجه به نتایج فرضیه ها نیاز است که در هر بعد عوامل مربوطه به دقت مورد توجه قرار گرفته و جهت افزایش کیفیت گزارشگری مالی اعمال گردند:

فرضیه اصلی: کیفیت حسابرسی بخش عمومی در شرایط ریسک بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر معناداری دارد. در این خصوص نیاز است که به تمامی ابعاد و به خصوص ابعاد داخلی توجه زیادی شود و برای تک تک موارد در جهت افزایش کیفیت گزارشگری برنامه ریزی هایی انجام شود. در این مورد وجود یکپارچگی و مشارکت بین نهادهای ناظر و اجرایی عاملی مهم می باشد.

فرضیه فرعی اول: عوامل مرتبط با واحد مورد رسیدگی (واحد گزارشگر) بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر معناداری دارد. تیم مدیریت در جهت ارتقای اندازه واحد مورد رسیدگی (واحد گزارشگر)، ماموریت ها و اهداف واحد مورد رسیدگی، پروفایل واحد مورد رسیدگی در زمینه مدیریت درآمد

نماید. حسابرسان نیز با مطالعه دقیق ادبیات حسابرسی و قوانین و استانداردهای موجود بر کیفیت حسابرسی بیفزایند. به محققان آتی پیشنهاد می شود که پژوهش‌های زیر را انجام دهند و با نتایج این تحقیق مقایسه نمایند:

- تاثیر کیفیت حسابرسی بر کلیه ابعاد گزارشگری مالی به تفکیک هر دستگاه اجرایی
- مطالعه مقایسه‌ای شیوه گزارشگری مالی دستگاه‌های اجرایی
- تاثیر عوامل سیاسی، اقتصادی و اجتماعی بر کیفیت گزارشگری مالی
- عوامل موثر بر بهبود ابعاد داخلی و خارجی کیفیت حسابرسی

### فهرست منابع

- اقبالی عموقین، علیرضا، محمدزاده سالطه، حیدر، صالحی، مهدی، نونهال نهر، علی اکبر. (۱۴۰۴). استخراج ارتباط علی و معلولی متغیرهای موثر بر کیفیت گزارشگری مالی با استفاده از رویکرد دیمتل. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۴(۵۴)، ۳۷-۵۵.
- امیدوار مریم، وکیلی فرد حمیدرضا، عابدینی بیژن. (۱۳۹۹)، ارائه مدلی از کیفیت حسابرسی بخش عمومی بر اساس روش تحلیل تم. فصلنامه دانش حسابرسی، ۲۰(۸۱).
- انور خطیبی سعید، برادران حسن‌زاده رسول، متقی علی‌اصغر، تقی زاده هوشنگ، (۱۳۹۸). بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی از دیدگاه گروه‌های مختلف بر کیفیت گزارشگری مالی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۸(۳۱)، ۲۴۵-۲۵۹.
- ایمانی جاجرمی، حسین، (۱۳۹۹). پیامدهای اجتماعی شیوع ویروس کرونا در جامعه ایران. ارزیابی تأثیرات اجتماعی، دوره ۲۱(ویژه‌نامه پیامدهای شیوع ویروس کرونا- کووید ۱۹)، صص ۸۷-۱۰۳.
- 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.
- پزشک، یاسمن، پور زمانی، زهرا، (۱۳۹۸)، فصلی بودن حسابرسی، کیفیت افشاء اطلاعات و کیفیت حسابرسی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۸(۲۹)، صص ۵۷-۷۰.
- چمک حسن، قنبری مهرداد، جمشیدی نوید بابک، مسعودی جواد. (۱۴۰۲)، عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی بخش

و هزینه‌ها، کیفیت افشاء اطلاعات، میزان بودجه و منابع داخلی، کنترل‌های داخلی واحد مورد رسیدگی طرح‌ها و برنامه‌های دقیقی ارائه نمایند و کلیه کارکنان را نیز در این امر مشارکت دهند.

فرضیه فرعی دوم: عوامل محیطی بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر معناداری دارد. همواره کمیته مدیریت ریسک و بحران در خصوص مشخصه‌های واحدهای استانداردگذاری، سیاست‌ها و دستورالعمل‌های ستاد بحران (مانند ستاد کرونا)، کیفیت قوانین مالی و غیرمالی، کیفیت سیاست‌ها و برنامه‌های بلندمدت، عوامل پاسخ‌خواه از واحد گزارشگر، شاخص‌های کلان اقتصادی، مشخصه‌های تخصیص منابع (توسط سازمان برنامه و بودجه) و مشخصه‌های پرداخت وجه (توسط خزانه) جلسات منظم و متوالی را تشکیل دهند.

فرضیه فرعی سوم: عوامل مرتبط با حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر معناداری دارد. در این خصوص ویژگی‌های شخصی (هوش هیجانی، ارتباطات اجتماعی و جنسیت و ...)، تردید حرفه‌ای، دوره تصدی حسابرسی، حق‌الزحمه حسابرسی، استقلال و تجربیات، دانش و شایستگی توسط نهاد حسابرسی مورد بررسی و از تناسب منطقی آنها در جهت افزایش کیفیت حسابرسی اطمینان حاصل گردد.

فرضیه فرعی چهارم: عوامل مرتبط با نهاد حسابرسی (دیوان محاسبات) بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر معناداری دارد. نهاد ناظر نیز در جهت افزایش اعتماد و اعتباربخشی بیشتر هیچ یک از ابعاد شامل عضویت در نهادهای حرفه‌ای بین‌المللی، پیروی از نهادهای حرفه‌ای بین‌المللی، استانداردهای حسابرسی، همکاری با سایر نهادهای نظارتی، روش‌های حسابرسی، زمان حسابرسی، قدرت پاسخ‌خواهی و بودجه نهاد حسابرسی را نادیده نگیرند.

به صورت خلاصه و در حالت کلی نیاز است در جهت بهبود کیفیت گزارشگری مالی به تمامی ابعاد کیفیت حسابرسی توجه شود. به کلیه دستگاه‌های اجرایی و نهادهای ناظر و سیاست‌گذاران پیشنهاد می‌شود تدابیری جدی در جهت افزایش کیفیت گزارشگری مالی و کیفیت حسابرسی اتخاذ نمایند. مجلس شورای اسلامی به عنوان نهاد قانونگذاری قوانین دست و پاگیر را حذف و قوانین متناسب با شرایط موجود تدوین نمایند. دستگاه‌های دولتی برای دستیابی به اهداف و مأموریت‌های خود یک سیستم گزارشگری قابل اتکا و مربوط به همراه یک سیستم کنترل داخلی دقیق ایجاد نمایند. دیوان محاسبات کشور به عنوان مهم‌ترین نهاد ناظر بر عملیات دولت با پیروی از نهادهای حرفه‌ای و افزایش مهارت حسابرسی کارکنان از حسابرسی‌های نوین و به روز در جهت افزایش پاسخگویی بخش عمومی استفاده

- عمومی در شرایط بحران، فصلنامه دانش حسابرسی، ۲۳، ۹۲، صص ۱۱۱-۱۳۲.
- حضور، محمدجواد، گرد، عزیز، گل دوست، مجید، (۱۳۹۴)، بررسی عوامل مؤثر بر بروز نارسایی در سیستم کنترل-های مالی دستگاه‌های اجرایی، فصلنامه دانش حسابرسی، دوره ۱۵، شماره ۵۹، صص ۱۹-۴۱.
- شوروزی، محمدرضا، هدایت، محمد، (۱۳۹۶)، بررسی تأثیر نظام اطلاعاتی بیمارستان بر کیفیت گزارشگری مالی (مورد مطالعه: بیمارستان بنت‌الهدی مشهد)، حسابداری سلامت، ۱۶ (پیاپی ۱۷)، صص ۴۴-۶۷.
- صراف، فاطمه، محمدی، زهرا، (۱۳۹۹)، کیفیت حسابرسی بخش عمومی، چهارمین کنفرانس ملی پژوهش در حسابداری و مدیریت، تهران.
- طالب نیا، قدرت اله، احمدزاده، علی، (۱۳۹۱)، شناسایی مفاد بندهای حاصل از عدم توافق گزارش‌های حسابرسی و اثرات آن بر بهبود کیفیت گزارشگری مالی (از دیدگاه مدیریت)، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی (پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی)، ۴ (۱۶)، صص ۶۹-۹۴.
- گلی، علی، خوزین، علی، اشرفی، مجید، نادریان، آرش، (۱۳۹۹)، بررسی نقش بیمه مسئولیت اجتماعی و حرفه‌ای حسابرسان بر ریسک شهرت اخلاقی و کیفیت حسابرسی با استفاده از رویکرد دلفی و معادلات ساختاری، پژوهش‌های اخلاقی (انجمن معارف اسلامی)، دوره ۱۰ (۳)، صص ۱۹۵-۲۱۲.
- متوسل، مرتضی، طالب نیا، قدرت اله، یعقوب نژاد، احمد. (۱۴۰۲)، پیامدهای وابستگی اقتصادی حسابرس بر کیفیت گزارشگری مالی با توجه به مکانیزم‌های راهبری شرکتی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۲ (۴۸)، صص ۲۹-۴۶.
- محمدی، علی، محمد زاده سالطه، حیدر، دیانتی دیلمی، زهرا، اقدام مزرعه، یعقوب، (۱۳۹۸)، ارائه مدل تبیین‌کننده چالش‌های کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی: با استفاده از رویکرد زمینه بنیان. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۶ (۶۳)، صص ۲۷-۵۱.
- معینیان، داوود، پور زمانی، زهرا، (۱۳۹۶)، بررسی کیفیت گزارشگری مالی بر مبنای استانداردهای حسابداری بخش عمومی از نظر نحوه ارائه اطلاعات، حسابداری دولتی، ۳ (۲) (پیاپی ۶)، صص ۹۳-۱۰۴.
- مهرفر، ابوطالب، کاظمی، حسین، رضایی، فرزین. (۱۴۰۲). خوش‌بینی طبیعی و انگیزشی مدیران و تأثیر آن بر
- کیفیت گزارشگری مالی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۲ (۴۸)، صص ۱۶۱-۱۷۶.
- موسوی شیر، سید محمود، قردان، احسان، حسینی، هاجرالسادات، (۱۳۹۸). نقش چرخش حسابرسان داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی. دانش حسابرسی، ۱۹ (۷۴)، صص ۷۷-۱۰۶.
- نادری، مریم، محمودی، محمد، یزدانی، شهره. (۱۴۰۴). بررسی جایگاه مدیریت خطا در ارتقاء کیفیت گزارشگری مالی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۴ (۵۵)، صص ۶۱-۸۱.
- نیکبخت، محمدرضا، احمدخان بیگی، مصطفی، (۱۳۹۷)، تأثیر حاکمیت شرکتی بر کیفیت گزارشگری مالی: رویکرد یکپارچه، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۵ (۳)، صص ۴۳۳-۴۵۵.
- وکیلان آغوثی، مهدی، مرادی، مهدی، صالحی، مهدی، جباری نوقایی، مهدی، (۱۳۹۸)، بررسی رابطه دیدگاه متخصصین مسئول در خصوص کنترل‌های داخلی کوزو (۲۰۱۳) با کیفیت گزارشگری مالی، دانش حسابداری مالی، ۲۱ (پیاپی ۲۱)، صص ۶۱-۸۹.
- 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.
- 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.
- 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>.
- 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.

- 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.
- De Fond, M., & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58(2-3), 275–326.
- 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.
- Fuad Rakhman, Singgih Wijayana, (2019), Determinants of Financial Reporting Quality in the Public Sector: Evidence from Indonesia, *The International Journal of Accounting*, Vol. 54, No. 3.
- Gerged, A. M., Mahamat, B. B., & Elmghaamez, I. K. (2020). Did corporate governance compliance have an impact on auditor selection and quality? Evidence from FTSE 350. *International Journal of Disclosure and Governance*, Vol. 17 No.2, pp.15-60.
- Kaawaase, T.K., Nairuba, C., Akankunda, B. and Bananuka, J. (2021), "Corporate governance, internal audit quality and financial reporting quality of financial institutions", *Asian Journal of Accounting Research*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/AJAR-11-2020-0117>.
- 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.
- Muraina, S.A. and Dandago, K.I. (2020), "Effects of implementation of International Public Sector Accounting Standards on Nigeria's financial reporting quality", *International Journal of Public Sector Management*, Vol. 33 No. 2/3, pp. 323-338. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-12-2018-0277>
- 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.
- Smales, L.A., (2021), Investor attention and global market returns during the COVID-19 crisis, *International Review of Financial Analysis*, in press.



*Accounting Knowledge & Management Auditing*  
Vol. 16/ No. 62/ Summer 2027

## **The relationship between internal and external dimensions of audit quality and the quality of public sector financial reporting in crisis conditions**

**Hasan Chamak**

PhD student, accounting department, Kermanshah branch, Islamic Azad University, Kermanshah, Iran.

**Mehrdad Ghanbari**

Assistant Professor, Department of Accounting, Kermanshah Branch, Islamic Azad University, Kermanshah, Iran.

**Babak Jamshidi Navid**

Assistant Professor, Accounting Department, Kermanshah Branch, Islamic Azad University, Kermanshah, Iran.

**Javad Masoudi**

Assistant Professor, Department of Accounting, Kermanshah Branch, Islamic Azad University, Kermanshah, Iran.

### **Abstract**

In critical and risk situations, accountability is one of the most important components of corporate governance in government agencies, which will be realized by improving the quality of financial reporting. Audit quality changes according to internal and external factors, and these factors affect the quality of financial reporting. The purpose of this research is to determine the relationship between the internal and external aspects of audit quality and the quality of public sector financial reporting in crisis conditions. The research tool was a 5-choice questionnaire made by the researcher based on research literature. To conduct the research, the opinions of financial experts of government institutions were used. The findings showed that the audit quality of the public sector has a significant effect on the quality of financial reporting under risk conditions. Internal factors including factors related to the unit under consideration (reporting unit) have a significant effect on the quality of financial reporting. External factors also include (environmental factors, factors related to the auditor and factors related to the audit institution) have a significant effect on the quality of financial reporting. In order to improve the accountability process of the public sector, attention should be paid to all dimensions of audit quality. This research is aimed at improving the level of corporate governance in the sector Public valuable.

**Keywords:** public sector, crisis conditions, audit quality, financial reporting quality.