



فصلنامه علمی پژوهشی
دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت
دوره ۱۶ / شماره ۴ (پیاپی ۶۴) / زمستان ۱۴۰۶
صفحه ۱ تا ۱۶

ارائه مدل مفهومی گزارش حسابرسی و کیفیت حسابرسی بخش عمومی با روش دلفی

قیاد شمسی

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

بابک جمشیدی نوید

دانشیار، گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران. نویسنده مسئول

jamshidinavid@gmail.com

مهرداد قنبری

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

فروزان محمدی یاریجانی

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

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۶/۰۹ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۸/۱۵

چکیده

محصول نهایی حسابرسی، گزارشی است که به ذی‌نفعان کلیدی واحد مورد رسیدگی ارائه می‌شود. در بخش عمومی مانند بخش خصوصی به گزارش‌های حسابرسی توجه نشده است، این در حالی است که پژوهش‌های قبلی نشان داده که گزارش‌های حسابرسی با مفهوم کیفیت حسابرسی و کنترل‌های داخلی مبتنی بر ریسک دارای روابطی از جهات مختلف می‌باشد که در این تحقیق هدف این است که روابط مربوطه به صورت دقیق‌تری الگوسازی شود. پژوهش حاضر از نوع اکتشافی است که با استفاده از روش دلفی و نظرخواهی از ۵ خبره آشنا با موضوع، مولفه‌های مرتبط با هر یک از متغیرها شناسایی شد. مدل نهایی نیز بر اساس شاخص کاپا مشخص گردید. در این مدل گزارش حسابرسی به عنوان متغیر مستقل و کیفیت حسابرسی به عنوان متغیر وابسته اعلام شد و مشخص شد که کنترل‌های داخلی مبتنی بر ریسک در این رابطه می‌تواند نقش میانجی داشته باشد. اعتبار سنجی مدل با تحلیل مسیر و ضریب تی مبتنی بر نظرخواهی از ۱۱۰ کارشناس حوزه حسابرسی و مالی بخش عمومی الگوی مطروحه را رد نکرد. فلسفه وجودی مدل تحقیق این است که کنترل‌های داخلی در تمامی ابعاد حسابرسی نقشی تعیین کننده دارد. نتایج این تحقیق در بهبود حفظ حقوق مردم توسط نهادهای اجرایی و ناظر دارای ارزش است.

واژه‌های کلیدی: گزارش حسابرسی، کیفیت حسابرسی، کنترل‌های داخلی مبتنی بر ریسک، بخش عمومی، روش دلفی.

۱- مقدمه

ذی نفعان سازمان‌ها همواره به دنبال گرفتن تصمیمات صحیح هستند و برای گرفتن این تصمیمات به اطلاعات تضمین شده و مطمئن نیاز دارند. گزارش حسابداری این وظیفه را بر عهده دارد (رجبی زاده و چادویتر^۱، ۲۰۲۵). حسابداری چه در بخش عمومی و چه در بخش خصوصی برای اطمینان بخشی به ذی نفعان کلیدی واحد مورد رسیدگی است، تا بتوانند تصمیمات درستی اتخاذ نمایند. با توجه به اهمیت بالای حسابداری برای ذی نفعان انجام آن باید با کیفیت بالایی همراه باشد. کیفیت حسابداری در پژوهش‌های قبلی و قوانین و استانداردهای حسابداری مورد توجه زیادی قرار گرفته است. با توجه به اینکه هدف اصلی بخش عمومی معمولاً کسب سود مطلق نیست، لذا نوع حسابداری این دو نیز تا حد زیادی متفاوت خواهد بود. نبود وجود رقابت در حسابداری بخش عمومی سبب ایجاد انحصار حسابداری در دست گروه خاصی خواهد شد و این خود نیاز به قوانین اجباری برای بالا بردن کیفیت حسابداری را نشان می‌دهد (آیدا^۲ و همکاران، ۲۰۱۹). محصول نهایی و با اهمیت حسابداری گزارش حسابداری است که نحوه تنظیم آن و مولفه‌های مربوطه بر بالا رفتن کیفیت حسابداری اثرگذار است، چرا که هر چه گزارش حسابداری نیازمند مولفه‌های بیشتری باشد، حسابداری با دقت بیشتری انجام می‌شود و این دو در هم تنیده و به هم مرتبط هستند (آثاول^۳ و همکاران، ۲۰۲۲). گزارشات حسابداری بخش خصوصی تحت استاندارد ۷۰۰ سازمان حسابداری از بندهای مختلف مانند موارد ذیل تشکیل شده است:

- در ابتدای گزارش عنوان گزارش درج می‌شود
- مقدمه که شامل اطلاعات مختصری گزارش می‌شود
- مسئولیت هیئت مدیره در قبال صورت مالی
- مسئولیت حسابرس
- مبانی اظهار نظر که شامل اظهار نظر مشروط-مردود یا ...
- اظهار نظر مشروط - مردود یا ...
- سایر بندهای توضیحی
- گزارش در مورد سایر الزامات و مقررات قانونی
- گزارش در مورد سایر وظایف بازرسی قانونی
- گزارش در مورد سایر مسئولیت‌های قانونی و مقررات حسابداری
- تاریخ
- امضاء شرکا

در بخش عمومی خیلی به گزارشات حسابداری توجه نشده است، اما با توجه به روند کاری حسابرسان بخش عمومی، گزارش حسابداری بخش عمومی هم در بر گیرنده مواردی مشابه موارد فوق است. با توجه به غیر انتفاعی بودن و ساختار بخش عمومی مدیریت و حسابرسان در گزارش متفاوت خواهد بود و ماهیت گزارش و موارد اعلام شده تا حدی متفاوت هستند (افریم^۴ و همکاران، ۲۰۲۰). همچنین با توجه به اینکه نامه مدیریت نیز می‌تواند به عنوان بخشی از گزارش حسابداری بخش عمومی ارائه شود می‌تواند بر نحوه کنترل‌های داخلی نیز اثرگذار باشد (برای مثال چنانچه در گزارش حسابداری نامه مدیریت تشریح شود کنترل‌های داخلی کمتری برای واحد مورد رسیدگی جهت بررسی نیاز خواهد بود). البته مبحث کنترل‌های داخلی به موقع و توسعه پایدار و استفاده شفاف، عادلانه و بهینه از منابع، همراه با پاسخگویی از مهم‌ترین مباحث دنیای پر ریسک و پر اتفاق امروز است که باید توجه زیادی به آن شود. برای دستیابی به این مفاهیم ارزشمند، تاکنون ایده‌های زیادی مطرح شده است که کنترل‌های داخلی مبتنی بر ریسک یکی از این ایده‌ها است. کنترل‌های داخلی بر گرفته از حکمرانی مطلوب و دستیابی به اهداف حاکمیت شرکتی است و لذا یک مفهوم کلان نظارتی است که هدف اصلی آن جلوگیری از زیان‌های احتمالی و کمک جهت دستیابی به اهداف سازمانی است. گرچه تصور عموم بر آن است که ساختار کنترل داخلی معادل اقدامات واحد تجاری برای جلوگیری از تقلب و اشتباه کارکنان است، لیکن چنین اقداماتی تنها جزئی از کنترل‌های داخلی است. کنترل‌های داخلی بر کیفیت حسابداری اثرگذار است، چرا که قوی بودن کنترل‌های داخلی نیاز کمتر به حسابداری با کیفیت را نشان می‌دهد. علت اصلی این موضوع این است که کنترل‌های داخلی مطلوب کار حسابرس را ساده تر می‌کند و او نیازمند رسیدگی‌های کمتر خواهد بود (سیراه و همکاران^۵، ۲۰۱۴).

کنترل‌های داخلی تعیین کننده برنامه حسابداری خواهد بود. سه هدف اصلی کنترل‌های داخلی مبتنی بر ریسک شامل اثربخشی و کارایی عملیات، قابلیت اتکای گزارشگری مالی و رعایت قوانین و مقررات با در نظر گرفتن ریسک‌های موجود می‌باشد (لانسیلتو و همکاران^۶، ۲۰۱۶). بر اساس مباحث فوق مسئله اصلی پژوهش حاضر ارائه الگوی مطلوب گزارش حسابداری بخش عمومی و کیفیت حسابداری با در نظر گرفتن نقش میانجی کنترل‌های داخلی مبتنی بر ریسک است.

⁴. Efrim

⁵. Sarah et al

⁶. Lansiluoto et al

¹. Rajabalizadeh & Schadewitz

². Aida

³. Athavale

مبتنی بر ریسک دارای رابطه هستند، اما در تحقیق هدف این است که روابط مربوطه به صورت دقیق الگوسازی شود.

۲. مبانی نظری و تجربی

معمولاً پژوهش های کیفی نیاز به مبانی نظری گسترده ای ندارند و در این بخش عمدتاً به فلسفه وجودی موضوع مورد بررسی اشاره می شود. در بخش عمومی پاسخگویی و به تبع آن پاسخ خواهی از اهمیت زیادی برخوردار است، زیرا منافع افراد زیادی در بخش عمومی مطرح می باشد. به عبارتی عمومی بودن بودجه دولت کار این بخش را سخت تر و پیچیده تر نموده است. همه اینها برای دستیابی به حکمرانی مطلوب مورد توجه است و لذا فلسفه وجودی حسابرسی با کیفیت در بخش عمومی، حکمرانی خوب توسط نهادهای سیاست گذار و قانونگذار و ... است. تئوری زیربنایی بحث کیفیت حسابرسی مرتبط با بحث پاسخگویی و تئوری ذی نفعان است و تا حدی با تئوری بیمه و تئوری اطلاعات نیز تا حدی مرتبط است که همگی هدفشان ایجاد اعتبار برای گزارشگری مالی سازمان ها و افزایش اعتماد عمومی جامعه است. از آنجاییکه ماهیت دولت مستلزم پاسخگویی عمومی و ایجاد مشروعیت در فعالیت هایش است، لذا باید به کیفیت حسابرسی توجه شود. پاسخگویی با گزارشگری و کنترل های داخلی شروع می شود. حسابرسان مستقل بدون اینکه بخشی از ساختار کنترل داخلی باشند نقش آنها کمک به دولت ها در نشان دادن مسئولیت پاسخگویی آنها است. دولت ها مانند بخش خصوصی برای اعتبار بخشیدن به گزارشگری مالی به شخص ثالث و بی طرفی برای حسابرسی نیاز دارند (هیو^۴ و همکاران، ۲۰۲۳؛ بلان^۲، ۲۰۱۰). حسابرسی وظیفه مهمی است که به صورت های مالی اعتبار می بخشد (بارتلت و همکاران^۳، ۱۹۹۵؛ پیوت^۱، ۲۰۰۱). نقش مهم حسابرسی در بخش دولتی نقشی ترکیبی جهت تلاش برای ارائه یک دید عمومی مستقل از امور مالی دولت است (جانز و پندلبوری^۵، ۲۰۱۰). این صرفاً وظیفه حسابرس نیست بلکه وظیفه او حسابرسی با کیفیت است. مفهوم کیفیت حسابرسی یک موضوع پیچیده است که با تغییر شرایط موجود اقتصادی نیز تغییر می کند (هیو و همکاران، ۲۰۲۳؛ دیز و گروکس^۶، ۱۹۹۲).

شاخص های کیفیت حسابرسی در بخش عمومی عمدتاً در کمک به اهداف کلان پاسخگویی و شفافیت و همچنین عدالت نهفته است. با توجه به بحران های اقتصادی اخیر نیاز است که بخش عمومی به این بحث در جهت افزایش اعتماد جامعه توجه

اهمیت بررسی مسئله تحقیق حاضر از این موضوع نشأت می گیرد که اولاً شرایط جامعه بسیار پر نوسان شده و همواره ریسک های جدیدی مطرح می گردد و دوم اینکه اقتصاد ایران یک اقتصاد دولتی است و هرساله مبالغی به دستگاه های اجرایی اختصاص یافته و در قالب بودجه های سنواتی به مصرف آن ها می رسد. بررسی روند سالیان اخیر حاکی از این است که بودجه سازمان ها و نهادهای دولتی به درستی مصرف نمی شود. 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 دستگاه های نظارتی همچون دیوان محاسبات کشور و سازمان بازرسی و وزارت امور اقتصادی و دارایی خطرناکی هستند که همواره سازمان های عمومی با آن مواجه بوده اند. در این شرایط گرچه فرآیند کنترل و بهبود کیفیت حسابرسی یکی از بااهمیت ترین جریاناتی است که هر سازمان برای تضمین بقاء و اطلاع از چگونگی عملکرد و اجرای برنامه های خود به آن نیازمند است، اما کنترل های داخلی با توجه به اینکه مسئولیت استقرار آن با مدیران است از اهمیت بیشتری برخوردار است (حضور و همکاران، ۱۳۹۴). با توجه به اینکه همواره در سال های اخیر ریسک های مختلفی مانند بحران سلامت کوید و جنگ کشورهای همسایه و تحریم های اقتصادی و سایر موارد بودجود آمده است نیاز است که در رویه های مرتبط با حسابرسی ریسک هم مورد توجه قرار گیرد. با این همه متأسفانه بخش عمومی در سالیان اخیر خیلی مورد توجه قرار نگرفته است و لذا نیاز است که در این زمینه پژوهش هایی در جهت غنی نمودن ادبیات پژوهش و ارائه پیشنهادهای کاربردی به دست اندکاران بخش عمومی ارائه گردد. مواردی مانند تغییر از مبنای نقدی به حسابداری تعهدی، تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی، تدوین استانداردهای حسابرسی بخش عمومی، دستورالعمل وزارت دارایی در خصوص افزایش توجه به کنترل های داخلی، افزایش ریسک های احتمالی در بخش عمومی با توجه به تحریم های اقتصادی و عضویت ایران در نهادهای بین المللی حسابرسی بخش عمومی ضرورت انجام تحقیق حاضر را دو چندان می کند؛ از اینرو این تحقیق با ارائه الگویی برای گزارش حسابرسی بخش عمومی دارای نوآوری است. گرچه در پژوهش های قبلی مندرج در پیشینه تحقیق بیان شده که گزارش های حسابرسی با مفهوم کیفیت حسابرسی و کنترل های داخلی

⁴ .Piot

⁵ .Jones & Pendlebury

⁶ .Deis & Giroux

¹ . Hu

² .Blann

³ .Bartlett et al

کنترل حساب های مستقل دولتی ارائه نموده است (دهکردی و همکاران، ۱۴۰۱).

بحث کنترل های داخلی نیز چنانچه با در نظر گرفتن ریسک های موجود انجام شود می تواند در بهبود حسابرسی نقش آفرینی کند، به خصوص اینکه ریسک های زیادی در شرایط فعلی وجود دارد که توجه به آنها سبب حذف فعالیت های فاقد ارزش خواهد شد. توسعه حسابداری تعهدی در بخش عمومی و همچنین افزایش ریسک های احتمالی و تحریم های اقتصادی نیازمند افزایش اعتماد جامعه است که با بهبود کیفیت حسابرسی و کنترل های داخلی و به خصوص کنترل های داخلی مبتنی بر ریسک افزایش خواهد یافت. جدول زیر خلاصه پژوهشی قبلی مرتبط با متغیرهای تحقیق را نشان می دهد:

بیشتری نماید و گزارش های حسابرسی با کیفیت تری در اختیار ذی نفعان کلیدی قرار دهد. چرا که این گزارش ها اگر مطلوب و مناسب باشند هم بر کیفیت حسابرسی و هم بر کیفیت کنترل های داخلی که مدام رو به توسعه هستند نیز اثرگذار خواهند بود (آثاول و همکاران، ۲۰۲۲). گزارشات حسابرسی باید توسط افراد مختلف تایید و دقیق و قابل فهم باشد (لاورنس^۱ و دیگران، ۲۰۲۲). در سال های اخیر به موضوع کنترل های داخلی توجه بیشتری شده است به گونه ای که وزارت امور اقتصادی و دارایی طی نامه ای در سال ۱۴۰۱ به مدیران ادارات امور و اقتصاد و دارایی استان ها بر لزوم اجرای ماده (۹۰) و ماده (۹۴) قانون محاسبات عمومی تأکید نموده و بسته مدونی از اقدامات مرتبط با کنترل های داخلی در قالب چک لیست های مفصل در رابطه با

جدول ۱: خلاصه پژوهش های قبلی

منبع	نتیجه
رجبی زاده و چادویتز (۲۰۲۵)	قابلیت خوانایی گزارش حسابرسی و کیفیت اطلاعات رابطه معناداری دارند.
دونالدی و مسعودی ^۲ (۲۰۲۵)	کیفیت حسابرسی و مدیریت سود رابطه معناداری دارند.
ابید الشبیل و همکاران ^۳ (۲۰۲۵)	حسابرسی از راه دور و توانایی های کارکنان حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تاثیر معناداری دارد.
روبا و همکاران ^۴ (۲۰۲۴)	حسابرسی از راه دور همراه با فناوری های نوین بر کیفیت حسابرسی تاثیر معناداری دارد.
الهراسیس و همکاران ^۵ (۲۰۲۴)	موضوعات کلیدی حسابرسی با کیفیت حسابرسی رابطه معناداری دارد و شرایط ریسکی بر این رابطه تأثیر گذار است.
هیچری ^۶ (۲۰۲۳)	بین کیفیت حسابرسی و محتوای ارزشی رابطه معناداری هست و کیفیت گزارشگری بر محتوای ارزش تاثیر دارد و اخلاقیات تجاری بر رابطه کیفیت حسابرسی و محتوای ارزشی نقش میانجی دارد.
فاروغ (۲۰۲۳)	انتخاب حسابرس بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر ندارد.
آثاول و همکاران (۲۰۲۲)	تنوع امضاکنندگان گزارش حسابرس و کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.
هوئی و همکاران (۲۰۲۲)	مشخص نمودند که سیستم های کنترل داخلی شدت نوآوری را افزایش می دهد، که تأثیر مفیدی بر عملکرد سازمانی دارد. علاوه بر این، داده ها نشان داد که شدت نوآوری به طور کامل روابط بین سیستم های کنترل داخلی و عملکرد سازمانی را تعدیل می کند و رهبری تحول آفرین روابط میانجی را تقویت می کند.
جوسیتی و مگدالنا (۲۰۲۰)	استقلال، شایستگی، ویژگی های شخصی (شامل تجربه، صلاحیت ها، ارتباطات اجتماعی و جنسیت)، اندازه واحد مورد رسیدگی، حق الزحمه، پروفایل واحد مورد رسیدگی در زمینه مدیریت درآمد و هزینه ها، تعدیلات حسابرسی، دیدگاه های کاربران، چرخش حسابرس، حسابرسی های مشترک، شرایط قانون و خدمات غیر حسابرسی به عنوان عوامل اثرگذار بر کیفیت حسابرسی بخش عمومی معرفی شدند.
آلام و همکاران (۲۰۱۹)	سیستم کنترل داخلی در بخش عمومی دارای مولفه هایی شامل بررسی سیاست ها و رویه های مرتبط با اطمینان از استقرار کنترل داخلی مناسب؛ دریافت تایید از مدیریت ارشد برای سیاست ها رویه های عملیات داخلی مکتوب؛ به روز کردن اطلاعات مرتبط با قوانین و مقررات تصمیم گیری؛ آگاه نمودن همه کارکنان درباره سیاست ها و رویه های سازمان؛ در موارد عدم انطباق گزارش شده، اقدامات مناسب را انجام می دهد؛ اطمینان حاصل می کند که همه پرسنل نقش خود را درک کرده اند و می دانند که فعالیت های آنها چگونه با دیگران مرتبط است؛ اطمینان حاصل می کند که همه قوانین و مقررات در بخش تدوین و حسابرسی شده است؛ اطمینان حاصل می کند که تراکنش های مالی در سازمان به

⁴ Ruba et al.

⁵ Alharasis et al

⁶ Hichri

¹ Lawrence

² Donaldy and Massoudi

³ Obeid Al Shbail et al

منبع	نتیجه
	درستی مستند و مطابق با قوانین و مقررات گزارش شده است؛ با حسابرس داخلی برای بررسی عملکرد بخش همکاری می‌کند و ارزیابی کفایت سیستم کنترل داخلی است.
چانگ و همکاران (۲۰۱۸)	یک تیم حسابرسی داخلی بزرگ‌تر می‌تواند عملکرد حسابرسی داخلی را هم برای عملیات و هم برای انطباق افزایش دهد، در حالی که شایستگی حسابرس داخلی به طور مثبت با اثربخشی کنترل داخلی بر انطباق مرتبط است، اما نه عملیات. این مطالعه با روشن کردن عوامل تعیین کننده دستیابی به عملیات و اهداف انطباق به ادبیات کمک می‌کند. همچنین پیامدهای مهمی را برای ذینفعان و شاغلان فراهم می‌کند، زیرا کنترل یک شرکت بر عملیات و انطباق ممکن است متقابلاً بر گزارشگری مالی کنترل داخلی و در نهایت موفقیت تجاری آن تأثیر بگذارد.
احمدی لیمنجوبی و همکاران (۱۴۰۴)	باتوجه به اساس و پایه‌ی روابط اخلاقی مابین کارفرما و حسابرس نتایج پژوهش حاضر منجر به ایجاد مدل‌هایی مفهومی گردید که نشان می‌دهند با افزایش در میزان مؤلفه‌های اخلاق همانند (اعتمادآفرینی، تجربه و تبحر، صلاحیت و استقلال) و از سوی دیگر کاهش در میزان مؤلفه‌های اقتصادی همانند (تورم و فشار مالی) و کاهش در مؤلفه فشار محیطی منجر به ارتقای کیفیت رابطه میان کارفرما و حسابرس و افزایش شفافیت گزارش‌های حسابرسی می‌شود.
حکمی پور و قنبرزاده (۱۴۰۴)	کیفیت حسابرسی وابسته به سه دسته شاخص اصلی شامل: ویژگی‌های حسابرس، صاحب کار و موسسه حسابرسی است.
رخشان و همکاران (۱۴۰۳)	علاوه بر ضرورت توجه به اصول اخلاقی، موانع مذکور در شش گروه اصلی شامل؛ رویه‌های قیمت گذاری خدمات حسابرسی و نتایج حاصل از بکارگیری آن‌ها، حق الزحمه حسابرسی و نحوه پرداخت آن، چگونگی رقابت بین مؤسسات حسابرسی و سهم آن‌ها از بازار حسابرسی و عوامل مؤثر بر آن، نحوه و شرایط ارائه انواع خدمات و صدور گزارش حسابرسی توسط مؤسسات حسابرسی، اندازه مؤسسات حسابرسی و چگونگی و آثار ادغام آن‌ها بایکدیگر، طول دوران تصدی مؤسسات حسابرسی و عوامل مؤثر بر انتخاب و تغییر حسابرسان طبقه بندی شده‌اند که طبق نتایج پژوهش رفع ایرادات موجود در آن‌ها می‌تواند در نهایت منجر به ارتقای کیفیت حسابرسی گردد.
اسکندر و همکاران (۱۴۰۴)	معیار درآمد حسابرس، شاخص مناسبی برای کیفیت خدمات ارائه شده توسط حسابرسان نیست و درآمد بالا، علامتی برای کیفیت بالای خدمات محسوب نمی‌شود. بدین ترتیب نظریه اندازه در ایران تایید نمی‌شود.
جعفری و همکاران (۱۴۰۴)	ارتباط بین حسابرسی ضمنی و نهایی بر تاخیر گزارش حسابرس، تجدید ارائه صورتهای مالی و حق الزحمه حسابرسی رد نشد.
نوروزی اصل و همکاران (۱۴۰۴)	نتایج تحقیق درک بهتری از چگونگی تاثیر کیفیت حسابرسی از منظر عوامل ورودی، فرایند، خروجی و زمینه‌ای بر مدل تصمیم مطابق با دیدگاه محتوای اطلاعاتی و نظریه سودمندی تصمیم برای تصمیم‌گیری به استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری ارائه نمود.
شاه نظری و همکاران (۱۴۰۴)	رابطه بین رعایت اصول اخلاقی و کیفیت حسابرسی و تأثیر آن بر کاهش فرار مالیاتی رد نشد.
خانجانی کاکرودی و همکاران (۱۴۰۲)	تأثیر فناوری بر کیفیت حسابرسی تایید شد.
چمک و همکاران (۱۴۰۲)	کیفیت حسابرسی در بر گیرنده عضویت در نهادهای حرفه‌ای بین‌المللی، پیروی از نهادهای حرفه‌ای بین‌المللی، استانداردهای حسابرسی، همکاری با سایر نهادهای نظارتی، روش های حسابرسی، زمان حسابرسی و قدرت پاسخ خواهی و بودجه نهاد حسابرسی می باشد.
اسکندری و همکاران (۱۴۰۲)	رابطه معنی دار بین رعایت الزامات استانداردهای گزارشگری حسابرسی و ساختار زبانی (لحن و صراحت) گزارش‌های حسابرسی با رفتار استفاده کننده از گزارش‌های حسابرسی تایید شد.
امیدوار و همکاران (۱۳۹۹)	متغیرهای عوامل سازمانی، عوامل انسانی، داده‌ها و معیار استاندارد، برنامه ریزی، فرآیند حسابرسی و گزارشگری استاندارد تأثیر مثبت و معناداری بر کیفیت حسابرسی دارند. عوامل مداخله‌گر تأثیر منفی و معناداری بر کیفیت حسابرسی دارد و نیز کیفیت حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری بر ایجاد ارزش افزوده برای دستگاه اجرایی و جامعه دارد.
صراف و محمدی (۱۳۹۹)	حکمرانی بر کیفیت حسابرسی بخش عمومی تأثیر دارد.

منبع	نتیجه
گلی و همکاران (۱۳۹۹)	حسابرسان مستقل بیمه مسئولیت اجتماعی و حرفه‌ای را بر کاهش ریسک شهرت خود مؤثر می‌دانند و ارتباط مثبت و معناداری میان بیمه مسئولیت اجتماعی و حرفه‌ای و کاهش ریسک شهرت اخلاقی حسابرسان وجود دارد. همچنین بیمه مسئولیت اجتماعی و حرفه‌ای منجر به کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود.
پزشک و پورزمانی (۱۳۹۸)	بین کیفیت افشاء و حق‌الزحمه حسابرسی رابطه معنی‌دار و منفی وجود دارد. همچنین، بین کیفیت افشاء و حق‌الزحمه حسابرسی در فصل شلوغ حسابرسی رابطه معنی‌دار و منفی وجود دارد؛ اما در فصول خلوت میان این دو متغیر ارتباط معنی‌داری مشاهده نشد.

۳. روش شناسی پژوهش

استفاده از روش های حسابرسی معتبر و نوین بر اساس تجربیات سایر کشورها مفید است. به خصوص کشورهایی که دارای ساختار مشابه با اقتصاد هستند. در غیر اینصورت نیاز به بومی سازی می باشد.

به موقع بودن حسابرسی تخلفات را به شدت کاهش می دهد. قدرت پاسخ خواهی بالا سبب انجام حسابرسی دقیق تر خواهد شد.

بودجه مناسب نهاد حسابرسی از الزامات فعالیت حسابرسی است. نامه مدیریتی ابزار مهمی برای کمک به مدیران و تخلفات را به شدت کاهش می دهد.

بندهای توضیحی باید با دقت بالایی در گزارشات ارائه شوند. وضوح پیام گزارش باید به گونه ای باشد که هر خواننده معمولی بتواند مفهوم آن را درک کند.

دقت بالا در هر کاری از اهمیت بالایی برخوردار است و بر اعتبار گزارشات می افزاید.

مربوط بودن سبب گرفتن تصمیمات بهتر می شود. مستندات کافی لازمه انجام هر کاری است که نیاز به استدلال و تایید نظرات دیگران دارد.

گزارش همه الزامات قانونی در کلیه گزارشات قابل افشا باید صورت گیرد.

قابل فهم بودن مبانی اظهار نظر بر اعتبار گزارش می افزاید. با در نظر گرفتن شرایط موجود، کامل بودن گزارش در حد امکان باید مورد توجه قرار گیرد.

برنامه-ریزی دقیق سبب انجام بهتر کارها می شود. ارائه بموقع گزارش به تصمیم گیران کمک زیادی می کند. اشاره به اثربخشی فعالیت ها سبب ارائه کارهای درست و دارای ارزش افزوده می شود.

اشاره به کارایی فعالیت ها در انجام بتر کارها کمک کننده است. اشاره به صرفه اقتصادی فعالیت ها منفعت هزینه هر فعالیتی را بازگو می کند که این موضوع برای همه مهم است.

اجزای کامل گزارش از جمله مقدمه و عملکرد و پیشنهادات و ... باید با توجه به نوع گزارش و مخاطبان مورد توجه قرار گیرد.

تحقیق حاضر از نوع کیفی است که در مرحله اول با روش دلفی و نظرخواهی از ۵ خبره دارای سابقه کاری بالای ۱۰ سال متغیرهای فرعی مربوط به هر متغیر اصلی شناسایی شدند. برای تأیید نهایی مولفه‌ها توسط خبرگان از درصد توافق درون موضوعی استفاده می‌شود. این خبرگان دارای سطح بالایی از سواد حسابرسی علمی و تجربی هستند. برای تعیین الگوی مدل نهایی پژوهش از شاخص کاپا استفاده شد. در این شاخص از نظرات دو متخصص کاملاً آشنا با موضوع که در این زمینه دارای حداقل سه کار علمی هستند استفاده شد. هر دو ارزیاب دارای تحصیلات دکتری در رشته حسابداری و دارای سابقه کار حسابرسی و حسابداری در بخش عمومی و همچنین تدریس در مقاطع تحصیلات تکمیلی هستند. در مرحله بعد از نظرات ۱۱۰ کارشناس مالی و حسابرس در دسترس استفاده شد.

۴. یافته های پژوهش

سوال اول پژوهش: از نظر خبرگان گزارش حسابرسی، کیفیت حسابرسی و کنترل‌های داخلی مبتنی بر ریسک در بخش عمومی دارای چه مولفه‌هایی است؟

در دور اول مولفه‌ها به شرح ذیل ارائه شدند:

عضویت در نهادهای حرفه‌ای بین‌المللی همچون اینتوسای، آسوسای و اکوسای و ... برای نهادهای حسابرسی ضروری است و سپس ارتقای سطح حسابرسی می شود.

پیروی از نهادهای حرفه‌ای بین‌المللی همچون اینتوسای، آسوسای و اکوسای و سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و ... باید در قوانین متعدد مورد تاکید قرار گیرد.

رعایت استانداردهای حسابرسی بخش عمومی سپس ارتقای سطح حسابرسی و بالا رفتن دانش حسابرسان می شود.

همکاری با سایر نهادهای نظارتی همچون سازمان بازرسی و وزارت دارایی و سازمان حسابرسی و ... در بالا بردن میزان انسجام و هماهنگی در نظارت موثر است.

آگاه نمودن همه کارکنان از ریسک‌ها و مخاطرات احتمالی در شرایط فعلی جامعه ضرورتی انکار ناپذیر است. اقدامات مناسب در موارد عدم انطباق گزارش شده و مخاطرات موجود در شرایط فعلی جامعه ضرورتی انکار ناپذیر است. درستی تراکنش‌های مالی در سازمان و فقدان ریسک برای اهداف سازمانی در شرایط فعلی جامعه ضرورتی انکار ناپذیر است. ایجاد کمیته‌های مدیریت ریسک در شرایط فعلی جامعه ضرورتی انکار ناپذیر است. تشکیل جلسات مستمر مدیریت ریسک در شرایط فعلی جامعه ضرورتی انکار ناپذیر است. یافته‌های دلفی در دو دور نشان داد که هر یک از متغیرها دارای مولفه‌های زیر هستند و میزان توافق جمعی بر روی هر یک به شرح جدول ذیل است:

درصد توافق درون موضوعی = (تعداد توافق) ÷ تعداد کل نظرات

چنانچه این شاخص بیش از ۰/۶ باشد، کدگذاری از قابلیت اعتماد کافی برخوردار است.

اشاره به تأثیرات اجتماعی، سیاسی و اقتصادی گزارش سبب بالا رفتن اعتبار گزارشات خواهد شد. شناسایی ریسک‌های ابعاد رعایتی کنترل‌های داخلی در شرایط فعلی جامعه ضرورتی انکار ناپذیر است. شناسایی ریسک‌های ابعاد عملیاتی کنترل‌های داخلی در شرایط فعلی جامعه ضرورتی انکار ناپذیر است. شناسایی ریسک‌های ابعاد گزارشگری کنترل‌های داخلی در شرایط فعلی جامعه ضرورتی انکار ناپذیر است. سیاست‌ها و رویه‌های مرتبط با اطمینان از استقرار سیستم نیاز به بررسی‌های دقیق دارد. دریافت تایید از مدیریت ارشد مسئولیت اصلی مدیر را به او گوشزد می‌کند. گزارش‌های مالی مخاطرات احتمالی در شرایط فعلی جامعه ضرورتی انکار ناپذیر است. به روز کردن اطلاعات قوانین و مقررات تصمیم‌گیری در شرایط فعلی جامعه ضرورتی انکار ناپذیر است. کاهش ریسک‌ها و مخاطرات احتمالی در شرایط فعلی جامعه ضرورتی انکار ناپذیر است.

جدول ۲: نتایج توافق جمعی خبرگان در دور آخر دلفی

متغیر	متغیر فرعی	خبره ۱	خبره ۲	خبره ۳	خبره ۴	خبره ۵	درصد توافق درون موضوعی
کیفیت حسابرسی (E)	عضویت در نهادهای حرفه‌ای بین‌المللی همچون اینتوسای، آسوسای و اکوسای و ...	توافق	توافق	توافق	توافق	توافق	۸۰
	پیروی از نهادهای حرفه‌ای بین‌المللی همچون اینتوسای، آسوسای و اکوسای و سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و ...	توافق	توافق	توافق	توافق	توافق	۱۰۰
	رعایت استانداردهای حسابرسی	توافق	توافق	توافق	توافق	توافق	۱۰۰
	همکاری با سایر نهادهای نظارتی همچون سازمان بازرسی و وزارت دارایی و سازمان حسابرسی و ...	توافق	توافق	توافق	توافق	توافق	۱۰۰
	استفاده از روش‌های حسابرسی معتبر و نوین	توافق	توافق	توافق	توافق	توافق	۱۰۰
	به موقع بودن حسابرسی	توافق	توافق	توافق	توافق	توافق	۱۰۰
	قدرت پاسخ‌خواهی بالا	توافق	توافق	توافق	توافق	توافق	۱۰۰
	بودجه مناسب نهاد حسابرسی	توافق	توافق	توافق	توافق	توافق	۱۰۰
	نامه مدیریتی	توافق	توافق	توافق	توافق	توافق	۱۰۰
	بندهای توضیحی	توافق	توافق	توافق	توافق	توافق	۱۰۰
گزارش حسابرسی (R)	وضوح پیام گزارش	توافق	توافق	توافق	توافق	عدم توافق	۸۰
	دقت بالا	توافق	توافق	توافق	توافق	عدم توافق	۸۰
	مربوط بودن	توافق	توافق	توافق	توافق	عدم توافق	۸۰

متغیر	متغیر فرعی	خبره ۱	خبره ۲	خبره ۳	خبره ۴	خبره ۵	درصد توافق درون موضوعی
	مستندات کافی	توافق	توافق	توافق	توافق	توافق	۸۰
	گزارش همه الزامات قانونی	توافق	توافق	توافق	توافق	توافق	۸۰
	قابل فهم بودن مبانی اظهار نظر	توافق	توافق	توافق	توافق	توافق	۱۰۰
	کامل بودن گزارش	توافق	توافق	توافق	توافق	توافق	۱۰۰
	برنامه ریزی دقیق	توافق	توافق	توافق	توافق	توافق	۸۰
	ارائه بموقع گزارش	توافق	توافق	توافق	توافق	توافق	۱۰۰
	اشاره به اثربخشی فعالیت ها	توافق	توافق	توافق	توافق	توافق	۱۰۰
	اشاره به کارایی فعالیت ها	توافق	توافق	توافق	توافق	توافق	۱۰۰
	اشاره به صرفه اقتصادی فعالیت ها	توافق	توافق	توافق	توافق	توافق	۱۰۰
	اجزای کامل گزارش از جمله مقدمه و عملکرد و پیشنهادات و ...	توافق	توافق	توافق	توافق	توافق	۱۰۰
	اشاره به تأثیرات اجتماعی، سیاسی و اقتصادی گزارش	توافق	توافق	توافق	توافق	توافق	۱۰۰
	شناسایی ریسک های ابعاد رعایتی کنترل های داخلی	توافق	توافق	توافق	توافق	توافق	۱۰۰
	شناسایی ریسک های ابعاد عملیاتی کنترل های داخلی	توافق	توافق	توافق	توافق	توافق	۱۰۰
	شناسایی ریسک های ابعاد گزارشگری کنترل های داخلی	توافق	توافق	توافق	توافق	توافق	۱۰۰
کنترل های داخلی مبتنی بر ریسک (S)	سیاست ها و رویه های مرتبط با اطمینان از استقرار سیستم دریافت تایید از مدیریت ارشد	توافق	توافق	توافق	توافق	توافق	۱۰۰
	گزارش های مالی مخاطرات احتمالی	توافق	توافق	توافق	توافق	توافق	۱۰۰
	به روز کردن اطلاعات قوانین و مقررات تصمیم گیری	توافق	توافق	توافق	توافق	توافق	۱۰۰
	کاهش ریسک ها و مخاطرات احتمالی	توافق	توافق	توافق	توافق	توافق	۱۰۰
	آگاه نمودن همه کارکنان از ریسک ها و مخاطرات احتمالی	توافق	توافق	توافق	توافق	توافق	۱۰۰
	اقدامات مناسب در موارد عدم انطباق گزارش شده و مخاطرات موجود	توافق	توافق	توافق	توافق	توافق	۱۰۰
	درستی تراکنش های مالی در سازمان و فقدان ریسک برای اهداف سازمانی	توافق	توافق	توافق	توافق	توافق	۱۰۰
	ایجاد کمیته های مدیریت ریسک	توافق	توافق	توافق	توافق	توافق	۱۰۰
	تشکیل جلسات مستمر مدیریت ریسک	توافق	توافق	توافق	توافق	توافق	۱۰۰

نهایی پژوهش از شاخص کاپا استفاده شد. در این شاخص از نظرات دو متخصص کاملاً آشنا با موضوع استفاده شد. با توجه به اینکه مولفه ها نظر یکسانی در مورد متغیرها داشتند و مولفه ها مورد پذیرش هر دو کدگذار قرار گرفته، لذا میزان ضریب کاپای کوهن ۱۰۰ درصد می باشد.

سوال دوم پژوهش: مدل مفهومی گزارش حسابرسی و کیفیت حسابرسی بخش عمومی چگونه است؟
 برای تعیین میزان پایایی عوامل فوق در جهت ارائه مدل نهایی از ضریب کاپای کوهن (شاخص کاپا) استفاده می شود:

$$P_i = (PA_0 - PA_E) / (1 - PA_E)$$

مقدار PA_0 نمایانگر میزان توافق دو ارزیاب است. مقدار PA_E نیز نمایانگر میزان توافق مورد انتظار است. چنانچه مقدار این ضریب از ۰.۷ بیشتر باشد پایایی وجود دارد. برای تعیین الگوی مدل

جدول ۳: نتایج کدگذاری نهایی برای ارائه الگو

متغیر شناسایی شده	متغیر های فرعی شناسایی شده	نوع متغیر	نظر کدگذار ۱	نظر کدگذار ۲	اختلاف نظر
کیفیت حسابرسی (E)	عضویت در نهادهای حرفه‌ای بین‌المللی همچون اینتوسای، آسوسای و اکوسای و ...	وابسته	Accept	Accept	-
	پیروی از نهادهای حرفه‌ای بین‌المللی همچون اینتوسای، آسوسای و اکوسای و سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و ...	وابسته	Accept	Accept	-
	رعایت استانداردهای حسابرسی	وابسته	Accept	Accept	-
	همکاری با سایر نهادهای نظارتی همچون سازمان بازرسی و وزارت دارایی و سازمان حسابرسی و ...	وابسته	Accept	Accept	-
	استفاده از روش های حسابرسی معتبر و نوین	وابسته	Accept	Accept	-
	به موقع بودن حسابرسی	وابسته	Accept	Accept	-
	قدرت پاسخ خواهی بالا	وابسته	Accept	Accept	-
	بودجه مناسب نهاد حسابرسی	وابسته	Accept	Accept	-
	نامه مدیریتی	مستقل	Accept	Accept	-
	بندهای توضیحی	مستقل	Accept	Accept	-
گزارش حسابرسی (R)	وضوح پیام گزارش	مستقل	Accept	Accept	-
	دقت بالا	مستقل	Accept	Accept	-
	مربوط بودن	مستقل	Accept	Accept	-
	مستندات کافی	مستقل	Accept	Accept	-
	گزارش همه الزامات قانونی	مستقل	Accept	Accept	-
	قابل فهم بودن مبانی اظهار نظر	مستقل	Accept	Accept	-
	کامل بودن گزارش	مستقل	Accept	Accept	-
	برنامه‌ریزی دقیق	مستقل	Accept	Accept	-
	ارائه بموقع گزارش	مستقل	Accept	Accept	-
	اشاره به اثربخشی فعالیت ها	مستقل	Accept	Accept	-
	اشاره به کارایی فعالیت ها	مستقل	Accept	Accept	-
	اشاره به صرفه اقتصادی فعالیت ها	مستقل	Accept	Accept	-
	اجزای کامل گزارش از جمله مقدمه و عملکرد و پیشنهادات و ...	مستقل	Accept	Accept	-
	اشاره به تأثیرات اجتماعی، سیاسی و اقتصادی گزارش	مستقل	Accept	Accept	-
	شناسایی ریسک های ابعاد رعایتی کنترل های داخلی	میانجی	Accept	Accept	-
	شناسایی ریسک های ابعاد عملیاتی کنترل های داخلی	میانجی	Accept	Accept	-
	شناسایی ریسک های ابعاد گزارشگری کنترل های داخلی	میانجی	Accept	Accept	-
	سیاست‌ها و رویه‌های مرتبط با اطمینان از استقرار سیستم	میانجی	Accept	Accept	-
کنترل های داخلی مبتنی بر ریسک (S)	دریافت تایید از مدیریت ارشد	میانجی	Accept	Accept	-
	گزارش‌های مالی مخاطرات احتمالی	میانجی	Accept	Accept	-
	به روز کردن اطلاعات قوانین و مقررات تصمیم‌گیری	میانجی	Accept	Accept	-
	کاهش ریسک‌ها و مخاطرات احتمالی	میانجی	Accept	Accept	-
	آگاه نمودن همه کارکنان از ریسک‌ها و مخاطرات احتمالی	میانجی	Accept	Accept	-
	اقدامات مناسب در موارد عدم انطباق گزارش شده و مخاطرات موجود	میانجی	Accept	Accept	-
	درستی تراکنش‌های مالی در سازمان و فقدان ریسک برای اهداف سازمانی	میانجی	Accept	Accept	-
	ایجاد کمیته های مدیریت ریسک	میانجی	Accept	Accept	-
تشکیل جلسات مستمر مدیریت ریسک	میانجی	Accept	Accept	-	

جدول ۴: ضریب نهایی کوهن مولفه ها

ضریب نهایی کوهن	متغیر های فرعی شناسایی شده و نوع متغیر	متغیر شناسایی شده
۱۰۰ درصد	عضویت در نهادهای حرفه‌ای بین‌المللی همچون اینتوسای، آسوسای و اکوسای و ...	کیفیت حسابرسی (متغیر وابسته)
۱۰۰ درصد	پیروی از نهادهای حرفه‌ای بین‌المللی همچون اینتوسای، آسوسای و اکوسای و سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و ...	
۱۰۰ درصد	رعایت استانداردهای حسابرسی	
۱۰۰ درصد	همکاری با سایر نهادهای نظارتی همچون سازمان بازرسی و وزارت دارایی و سازمان حسابرسی و ...	
۱۰۰ درصد	استفاده از روش های حسابرسی معتبر و نوین	
۱۰۰ درصد	به موقع بودن حسابرسی	
۱۰۰ درصد	قدرت پاسخ خواهی بالا	
۱۰۰ درصد	بودجه مناسب نهاد حسابرسی	
۱۰۰ درصد	نامه مدیریتی	گزارش حسابرسی (متغیر مستقل)
۱۰۰ درصد	بندهای توضیحی	
۱۰۰ درصد	وضوح پیام گزارش	
۱۰۰ درصد	دقت بالا	
۱۰۰ درصد	مربوط بودن	
۱۰۰ درصد	مستندات کافی	
۱۰۰ درصد	گزارش همه الزامات قانونی	
۱۰۰ درصد	قابل فهم بودن مبانی اظهار نظر	
۱۰۰ درصد	کامل بودن گزارش	
۱۰۰ درصد	برنامه‌ریزی دقیق	
۱۰۰ درصد	ارائه بموقع گزارش	
۱۰۰ درصد	اشاره به اثربخشی فعالیت ها	
۱۰۰ درصد	اشاره به کارایی فعالیت ها	
۱۰۰ درصد	اشاره به صرفه اقتصادی فعالیت ها	
۱۰۰ درصد	اجزای کامل گزارش از جمله مقدمه و عملکرد و پیشنهادات و ...	
۱۰۰ درصد	اشاره به تأثیرات اجتماعی، سیاسی و اقتصادی گزارش	
۱۰۰ درصد	شناسایی ریسک های ابعاد رعایتی کنترل های داخلی	کنترل های داخلی مبتنی بر ریسک (متغیر میانجی)
۱۰۰ درصد	شناسایی ریسک های ابعاد عملیاتی کنترل های داخلی	
۱۰۰ درصد	شناسایی ریسک های ابعاد گزارشگری کنترل های داخلی	
۱۰۰ درصد	سیاست‌ها و رویه‌های مرتبط با اطمینان از استقرار سیستم	
۱۰۰ درصد	دریافت تایید از مدیریت ارشد	
۱۰۰ درصد	گزارش‌های مالی مخاطرات احتمالی	
۱۰۰ درصد	به روز کردن اطلاعات قوانین و مقررات تصمیم‌گیری	
۱۰۰ درصد	کاهش ریسک‌ها و مخاطرات احتمالی	
۱۰۰ درصد	آگاه نمودن همه کارکنان از ریسک‌ها و مخاطرات احتمالی	
۱۰۰ درصد	اقدامات مناسب در موارد عدم انطباق گزارش شده و مخاطرات موجود	
۱۰۰ درصد	درستی تراکنش‌های مالی در سازمان و فقدان ریسک برای اهداف سازمانی	
۱۰۰ درصد	ایجاد کمیته های مدیریت ریسک	
۱۰۰ درصد	تشکیل جلسات مستمر مدیریت ریسک	

دهندگان افراد دارای تحصیلات دکتری می‌باشند که کمترین مقدار فراوانی ۸/۲ درصد را تشکیل می‌دهند.

از لحاظ تجربه کاری بیشترین فراوانی مربوط به افراد دارای سابقه خدمت ۱۱ تا ۱۵ سال است که شامل ۴۲ نفر می‌باشد و ۳۸/۲ درصد حجم نمونه را تشکیل می‌دهند. تعداد ۲۰ نفر از پاسخ دهندگان دارای سابقه خدمت بیشتر از ۱۵ سال می‌باشند که کمترین مقدار فراوانی ۱۸/۲ درصد را تشکیل می‌دهند.

از لحاظ رشته تحصیلی نیز بیشترین فراوانی مربوط به افراد دارای رشته تحصیلی حسابداری است که شامل ۵۳ نفر می‌باشد و ۴۸/۲ درصد حجم نمونه را تشکیل می‌دهند. تعداد ۲۰ نفر از پاسخ دهندگان دارای رشته تحصیلی حقوق می‌باشند که کمترین مقدار فراوانی ۱۸/۲ درصد را تشکیل می‌دهند.

با توجه به جدول فوق ملاحظه می‌شود بیشترین میانگین پاسخ افراد به متغیر گزارش حسابرسی برابر ۳/۳۰۱ می‌باشد و کمترین میانگین پاسخ افراد به متغیر کنترل های داخلی مبتنی بر ریسک برابر ۲/۸۱۵ می‌باشد.

در نهایت برای اعتبار سنجی مدل فرضیه زیر طراحی و مورد بررسی قرار گرفت:

گزارش حسابرسی بر کیفیت حسابرسی بخش عمومی با نقش میانجی کنترل های داخلی مبتنی بر ریسک تأثیر معناداری دارد. در این مرحله از نظرات ۱۱۰ کارشناس در دسترس استفاده شد. این کارشناسان در بخش های نظارتی و ذیحسابی مشغول به کار بودند.

از لحاظ جنسیت تعداد ۴۷ نفر مرد و ۶۳ نفر زن بودند از لحاظ سن بیشترین فراوانی مربوط به افراد دارای سن بیشتر از ۳۵ سال است که شامل ۶۳ نفر می‌باشد و ۵۷/۳ درصد حجم نمونه را تشکیل می‌دهند. تعداد ۱۱ نفر از پاسخ دهندگان افراد دارای سن ۲۶ تا ۳۰ سال می‌باشند که کمترین مقدار فراوانی ۱۰ درصد را تشکیل می‌دهند.

از لحاظ تحصیلات بیشترین فراوانی مربوط به افراد دارای تحصیلات فوق لیسانس است که شامل ۶۱ نفر می‌باشد و ۵۵/۵ درصد حجم نمونه را تشکیل می‌دهند. تعداد ۹ نفر از پاسخ

جدول ۵: میانگین و انحراف معیار پاسخ ها

عامل	تعداد	میانگین	انحراف معیار	واریانس
گزارش حسابرسی	۱۱۰	۳.۳۰۱	۰.۸۰۳	۰.۶۴۵
کیفیت حسابرسی	۱۱۰	۳.۳۰۰	۰.۷۵۵	۰.۵۶۹
کنترل های داخلی مبتنی بر ریسک	۱۱۰	۲.۸۱۵	۰.۸۳۹	۰.۷۰۴

جدول ۶: مقدار آماره تی، مقدار ضریب مسیر و خطای استاندارد متغیرها در سطح معناداری ۰.۰۰۰۱

مستقل مسیر وابسته	آماره تی	مقدار ضریب	انحراف استاندارد	علامت
گزارش حسابرسی - کیفیت حسابرسی	۴.۹۲۷	۰.۴۱۲	۰.۰۸۴	+
گزارش حسابرسی - کنترل های داخلی مبتنی بر ریسک	۳۴.۸۱۶	۰.۸۷۱	۰.۰۲۵	-
کنترل های داخلی مبتنی بر ریسک - کیفیت حسابرسی	۶.۴۲۸	۰.۵۴۳	۰.۰۸۴	-

که مقدار بین ۰ و ۱ را اختیار می‌کند و هرچه این مقدار به ۱ نزدیکتر باشد نشان از قوی تر بودن تاثیر متغیر میانجی دارد در واقع این مقدار نسبت اثر غیر مستقیم بر اثر کل را می‌سنجد.

$$Z - value = \frac{(0.871) \times (0.543)}{\sqrt{((0.543)^2 \times (0.025)^2) + ((0.871)^2 \times (0.084)^2)}} = 6.356$$

با توجه به اینکه مقدار Z-value محاسبه شده (۶/۳۵۶) بزرگتر از ۱/۹۶ بدست آمده است در نتیجه کنترل های داخلی مبتنی بر ریسک نقش میانجی در گزارش حسابرسی با کیفیت حسابرسی بخش عمومی دارد.

"تعیین شدت اثر غیر مستقیم از طریق متغیر میانجی":
c: مقدار ضریب مسیر میان متغیر مستقل و وابسته = ۰/۴۱۲

با توجه به این که در نرم افزار اسمارت پی ال اس از مقدار آماره تی برای بررسی معنی دار بودن ضرایب استفاده می‌شود و این مقدار برای خطای ۵ درصد عدد ۱/۹۶ می‌باشد برای بررسی معنی داری از مقایسه مقدار آماره تی روابط با عدد مفروض فوق استفاده می‌گردد. 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 می‌شود تمامی روابط مدل معنادار می‌باشد.

برای بررسی نقش میانجی گری متغیر از آزمون سوبل استفاده شده است که برای معناداری تاثیر متغیر میانجی در رابطه میان دو متغیر دیگر به کار می‌رود. برای تعیین شدت اثر غیر مستقیم از طریق متغیر میانجی از آماره‌ای به نام VAF استفاده می‌شود

$$VAF = \frac{(0.871) \times (0.543)}{(0.871) \times (0.543) + (0.412)} = 0.534$$

این بدان معناست که حدود ۵۳ درصد از اثر کل گزارش حسابرسی با کیفیت حسابرسی بخش عمومی از طریق غیر

مستقیم توسط کنترل‌های داخلی مبتنی بر ریسک تبیین می‌شود در نتیجه این متغیر نقش میانجی دارد. بر اساس بررسی‌های انجام شده مبتنی بر مطالعات صورت گرفته و تحلیل‌های آماری، در نهایت مدل پژوهش به شکل ذیل ارائه گردید:



۵. بحث و نتیجه‌گیری

آگاه انجام شود و در نهایت بتواند میزان تخلفات مالی را کاهش دهد. کیفیت حسابرسی در بخش عمومی برای پاسداری از بیت المال و دستیابی به اهداف مرتبط با نظارت در مواد (۱) تا (۶) قانون دیوان محاسبات امری ضروری است. مواد ۶ گانه نقشی

شرایط پر ریسک و نوسان امروز در خصوص اوضاع اقتصادی کشور حسابرسی با کیفیت‌تر و دقیق‌تری را در واحدهای مورد رسیدگی بخش عمومی می‌طلبد. نظارتی که توسط حسابرسان

گزارشات حسابرسی دارای نقشی مکمل در افزایش کیفیت حسابرسی هستند و کنترل‌های داخلی مبتنی بر ریسک دارای نقش متمم در بهبود کیفیت حسابرسی است. گزارش حسابرسی با ارائه اطلاعات کامل در خصوص واحد مورد رسیدگی دارای نقش اطمینان بخشی به ذی‌نفعان کلیدی در تصمیم‌گیری‌ها است.

این تحقیق با نتایج پژوهش‌های الهراسیس و همکاران (۲۰۲۴)؛ فاروغ (۲۰۲۳)؛ آناول و همکاران (۲۰۲۲)؛ چمک و همکاران (۱۴۰۲)؛ صراف و محمدی (۱۳۹۹) در خصوص نوع متغیرهای شناسایی شده و روابط موجود بین متغیرها تا حد زیادی همخوانی داشت.

به دیوان محاسبات پیشنهاد می‌شود که گزارشات حسابرسی باید به صورت کاملاً کارشناسی شده و بر اساس مشخصه‌های واحد مورد رسیدگی و مخاطبان گزارش تهیه شوند تا در تصمیم‌گیری‌ها مفید واقع شوند. یک دستورالعمل مناسب برای تهیه گزارش حسابرسی تدوین گردد و در اختیار واحدهای ذیربط قرار داده شود. در گزارش حسابرسی حتماً نامه مدیریتی، بندهای توضیحی، وضوح پیام گزارش، دقت بالا، مربوط بودن، مستندات کافی، گزارش همه الزامات قانونی، قابل فهم بودن مبانی اظهار نظر، کامل بودن گزارش، برنامه‌ریزی دقیق، ارائه بموقع گزارش، اشاره به اثربخشی فعالیت‌ها، اشاره به کارایی فعالیت‌ها، اشاره به صرفه‌اقتصادی فعالیت‌ها، اجزای کامل گزارش از جمله مقدمه و عملکرد و پیشنهادات و اشاره به تأثیرات اجتماعی، سیاسی و اقتصادی گزارش مورد توجه باشد و عضویت در نهادهای حرفه‌ای بین‌المللی، پیروی از نهادهای حرفه‌ای بین‌المللی، رعایت استانداردهای حسابرسی، همکاری با سایر نهادهای نظارتی، استفاده از روش‌های حسابرسی معتبر و نوین، به موقع بودن حسابرسی، قدرت پاسخ‌خواهی بالا و بودجه مناسب نهاد حسابرسی اجباری شود. حتماً بر روی مولفه‌های کنترل‌های داخلی نظارت دقیق صورت گیرد.

مدیران دستگاه‌های اجرایی باید کنترل‌های داخلی مرتبط با تمامی ابعاد قانونی و مالی و عملیاتی شرکت را طراحی نمایند و در این کنترل‌ها به شرایط پر ریسک جامعه توجه نمایند و حتماً ریسک‌های ابعاد رعایتی و مالی و عملیاتی کنترل‌های داخلی به صورت دقیق مشخص شوند. دیوان محاسبات دستورالعملی برای ماده (۶) قانون دیوان محاسبات تهیه نماید و دستگاه‌های اجرایی را ملزم به رعایت آن نماید.

پیشنهاد می‌شود که محققین در جهت غنی شدن ادبیات پژوهش تأثیر متغیر گزارش حسابرسی را بر سایر ابعاد مرتبط با پاسخگویی مانند شفافیت و انضباط مالی در بخش عمومی انجام دهند. همچنین مولفه‌های کنترل‌های داخلی مبتنی بر ریسک

تعیین‌کننده در کاهش تخلفات مالی دارند. در این مواد به مهم‌ترین اهداف و وظایف قانونی دیوان محاسبات به شرح ذیل اشاره شده است:

ماده ۱ - هدف دیوان محاسبات کشور با توجه به اصول مندرج در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران عبارت است از اعمال کنترل و نظارت مستمر مالی به منظور پاسداری از بیت‌المال از طریق:

الف - کنترل عملیات و فعالیتهای مالی کلیه وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکتهای دولتی و سایر دستگاههایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند.

ب - بررسی و حسابرسی وجوه مصرف شده و درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار در ارتباط با سیاستهای مالی تعیین شده در بودجه مصوب باتوجه به گزارش عملیاتی و محاسباتی مأخوذه از دستگاههای مربوطه.

ج - تهیه و تدوین گزارش حاوی نظرات در مورد لایحه تفریغ بودجه و ارائه آن به مجلس شورای اسلامی. مهم‌ترین وظایف و اختیارات دیوان محاسبات به شرح ذیل است: ماده ۲ - حسابرسی یا رسیدگی کلیه حسابها درآمد و هزینه و سایر دریافتها و پرداختها و نیز صورتهای مالی دستگاهها از نظر مطابقت با قوانین ومقررات مالی و سایر قوانین مربوط و ضوابط لازم‌الاجراء.

ماده ۳ - بررسی وقوع عملیات مالی در دستگاهها به منظور اطمینان از حصول و ارسال صحیح و به موقع درآمد و یا انجام هزینه و سایر دریافتها و پرداختها.

ماده ۴ - رسیدگی به موجودی حساب اموال و داراییهای دستگاهها.

ماده ۵ - بررسی جهت اطمینان از برقراری روشها و دستورالعملهای مناسب مالی و کاربرد مؤثر آنها در جهت نیل به اهداف دستگاههای مورد رسیدگی.

ماده ۶ - اعلام نظر در خصوص لزوم وجود مرجع کنترل‌کننده داخلی و یا عدم کفایت مرجع کنترل‌کننده موجود در دستگاه-های مورد رسیدگی باتوجه به گزارشات حسابرسی و رسیدگیهای انجام شده جهت حفظ حقوق بیت‌المال.

با توجه به مواد قانونی فوق و مشکلاتی که در رابطه با حسابرسی و گزارشات حسابرسی وجود دارد، هدف از این پژوهش ارائه مدل مفهومی گزارش حسابرسی و کیفیت حسابرسی بخش عمومی بود. لذا پس از مطالعه دقیق ادبیات پژوهش و نظرخواهی از خبرگان مشخص شد که حسابرسی با کیفیت نیازمند گزارشات حسابرسی مناسب می‌باشد و کنترل‌های داخلی ماهیتی کمک‌کننده و میانجی دارد. این مهم نشان از اهمیت آزمون‌های رعایت و محتوا در حسابرسی بخش عمومی دارد. از اینرو همواره

حبیبی، آرش، (۱۴۰۱)، مدل بندی معادلات ساختاری، تهران: انتشارات سایت پارس مدیر.

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.

حکمی پور، نوشین، قنبرزاده، میترا. (۱۴۰۴). شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی از دیدگاه گروه‌های درگیر با آن در ایران به روش تحلیل عاملی تاییدی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۴(۵۵)، ۱۴۴-۱۲۹.

خانجانی کاکرودی، سعیده، خسروانی، آرزو، فاضلی، نقی، (۱۴۰۲)، ارائه مدل کیفیت حسابرسی مبتنی بر فناوری بلاکچین. فصلنامه دانش حسابرسی؛ ۲۳ (۹۳): ۱۳۳-۱۵۷.

دانایی فرد، حسن، امامی، سیدمجتبی. (۱۳۸۶). استراتژی‌های پژوهش کیفی- نظریه پردازی داده بنیاد. اندیشه مدیریت راهبردی (اندیشه مدیریت)، ۱(۲).

دهکردی، جمال، سلطانی‌احمد، سعید، غیائی‌خوی، محمد، (۱۴۰۱)، مقدمه ای بر حسابرسی داخلی در بخش عمومی، چاپ اول، گرگان: انتشارات ویراست.

رخشان، مجاهد، ذبیحی زرین کلایی، علی، پورآقاجان، عباسعلی. (۱۴۰۳). موانع ارتقای کیفیت حسابرسی با تأکید بر شناسایی رویه های معیوب. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۳(۵۲)، ۳۸۷-۴۰۳.

شاه نظری اسماعیل، پیری حبیب، طالب‌نیا قدرت. (۱۴۰۴)، بررسی رابطه بین رعایت اصول اخلاقی و کیفیت حسابرسی و تأثیر آن بر کاهش فرار مالیاتی. نشریه اقتصاد و بانکداری اسلامی؛ ۱۴ (۵۱): ۱۳۹-۱۶۵.

صراف، فاطمه، محمدی، زهرا، (۱۳۹۹)، کیفیت حسابرسی بخش عمومی، چهارمین کنفرانس ملی پژوهش در حسابداری و مدیریت، تهران.

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.

گلیجانی، مهرداد، علی‌خانی، رضیه، مران جوری، مهدی، فلاح، رضا. (۱۴۰۰). طراحی مدل فراترکیب عوامل مؤثر بر توسعه حسابداری در ایران. پژوهش‌های حسابداری

برای هر دستگاه اجرایی به صورت جداگانه شناسایی و تأثیر آنها بر کیفیت حسابرسی بررسی شوند. گزارش حسابرسی باید به صورت جداگانه مورد مطالعه قرار گیرد و ابتدا باید مطالعات تطبیقی انجام شود.

فهرست منابع

احمدی لیمنجویی، سیده ستاره، آزادی، کیهان، نیک کار، بهزاد. (۱۴۰۲). شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر رابطه حسابرس و کارفرما مبتنی بر رویکرد اخلاقی و تأثیر آن بر کیفیت گزارش حسابرسی با استفاده از فرآیند دلفی- فازی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۴(۵۳)، ۱۸-۱.

اسکندر، هدی و مرادی، محمد و حسین زاده، سهراب، (۱۴۰۴)، آیا درآمد موسسه های حسابرسی نشانه ای از کیفیت کار آن هاست؟، فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابرسی، دوره: ۳۲، شماره: ۲

اسکندری، احمد، بیات، علی، محمدی، علی، (۱۴۰۲)، تأثیر کیفیت گزارش‌های حسابرسی، ساختار زبانی گزارش، و حرفه ای گرای حسابرسان بر روی رفتار استفاده‌کنندگان: با تأکید بر رجحان محتوای بر شکل، پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۳(۱۱)، صص ۸-۳۵. اسلام‌زاده، 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. فصلنامه دانش حسابرسی، ۲۰ (۸۱). پزشک، یاسمن، پورزمانی، زهرا، (۱۳۹۸)، فصلی بودن حسابرسی، کیفیت افشاء اطلاعات و کیفیت حسابرسی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۸(۲۹)، صص ۵۷-۷۰.

جعفری، فاطمه، شیرشکن، سعید و باقری وفا، ایمان. (۱۴۰۴). بررسی ارتباط بین حسابرسی ضمنی و نهایی بر تاخیر گزارش حسابرسان، تجدید ارائه صورتهای مالی و حق الزحمه حسابرسی. پژوهش های حسابداری و حسابرسی عملیاتی و عملکرد، ۵(۲)، ۱۷-۳۲.

چمک، حسن، قنبری، مهرداد، جمشیدی‌نوید، بابک، مسعودی، جواد. (۱۴۰۲)، عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی بخش عمومی در شرایط بحران. فصلنامه دانش حسابرسی؛ ۲۳ (۹۲): ۱۱۱-۱۳۲.

- Hichri, A. (2023), "Audit quality, value relevance, integrated reporting and the moderating role of business ethics: evidence from European ESG firms", *Review of Accounting and Finance*, Vol. 22 No. 5, pp. 663-681.
- Hoai, T., T., Hung, B., Q., Nguyen, N., P., (2022), The impact of internal control systems on the intensity of innovation and organizational performance of public sector organizations in Vietnam: the moderating role of transformational leadership, *Heliyon* 8 (2022) e08954, journal homepage: www.cell.com/heliyon.
- Hu, Z., Li, Y., Lin, B. and Kleinman, G. (2023), "The impact of key audit matter reporting on analyst forecast accuracy and forecast dispersion: evidence from Chinese listed firms", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 38 No. 3, pp. 288-313.
- Jones, R., & Pendlebury, M. (2010). *Public sector accounting* (6th ed.). Pearson Education Limited.
- Lansiluoto, A., Jokipii, A., Eklund, T., (2016), Internal Control Effectiveness – a Clustering Approach, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 31 Iss 1 pp. 5 – 34.
- Lawrence J.Abbott, Colleen Boland, William Buslepp, Sean McCarthy, (2022), U.S. Audit partner identification and auditor reporting, *Journal of Accounting and Public Policy*, Volume 41, Issue 1
- Obeid Al Shbail, Mohannad Zaid Jaradat, Ahmad Al-Hawamleh, Allam Hamdan, Abdalmuttaleb M.A. Musleh Alsartawi; (2025), Enhancing audit quality in non-Big 4 firms: the role of remote auditing and audit staff capabilities. *Journal of Financial Reporting and Accounting* 20 March 2025; 23 (2): 700–720. <https://doi.org/10.1108/JFRA-11-2023-0653>
- Piot, C. (2001). Agency costs and audit quality: Evidence from France. *European Accounting Review*, 10(3), 461–499.
- Rajabalizadeh, Javad, Schadewitz, Hannu; (2025), Audit report readability and information efficiency: evidence from the Tehran Stock Exchange. *Journal of Accounting in Emerging Economies* 14 March 2025; 15 (2): 491–516. <https://doi.org/10.1108/JAEE-08-2024-0344>
- Ruba Taleb Alma'aitah, Krayem Al-Hajaya, Nedal Sawan, Abdulaziz Alzeban; (2024), The impact of remote auditing on audit quality: the moderating role of technology readiness. *Managerial Auditing Journal* 29 October 2024; 39 (6): 624–647. <https://doi.org/10.1108/MAJ-02-2024-4210>
- Sarah B. Clinton, Arianna Spina Pinello, Hollis A. Skaife, (2014), The implications of ineffective internal control and SOX 404 reporting for financial analysts, *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 33, No. 4, PP. 303–327.
- مالی و حسابرسی (پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی)، ۱۳(۵۰)، صص ۲۰۷-۲۲۷.
- نوروزی اصل بالکانلو مهناز، پیری پرویز، آشتاب علی، چالاکی پری. (۱۴۰۴)، ارائه الگوی کیفیت حسابرسی جهت استفاده در تصمیمات سرمایه‌گذاران با استفاده از مدل‌های آماری و یادگیری ماشین. *نشریه اقتصاد و بانکداری اسلامی*; ۱۴ (۵۱): ۲۶۹-۲۹۳.
- 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.
- Alam, M.M., Said, J. and bin Abd Aziz, M.A. (2019), "Role of integrity system, internal control system, and leadership practices on the accountability practices in the public sectors of Malaysia", *Social Responsibility Journal*, Vol. 15 No. 7, pp. 955-976.
- Alharasis, E.E., Alkhwalidi, A.F. and Hussainey, K. (2024), "Key audit matters and auditing quality in the era of COVID-19 pandemic: the case of Jordan", *International Journal of Law and Management*, Vol. 66 No. 4, pp. 417-446.
- Athavale, Manoj & Guo, Zhaorui & Meng, Yun & Zhang, Tianshu, (2022). "Diversity of signing auditors and audit quality: Evidence from capital market in China," *International Review of Economics & Finance*, Elsevier, vol. 78(C), pages 554-571.
- Bartlett, R. W., Brecht, H. D., & Corless, J. C. (1995). Accountability mechanisms in the auditing profession. *Accountability in Research*, 4(2), 133–146
- Blann, S. W. (2010). Auditor independence in the public sector. *Government Finance Review*, 26(4), 40–44.
- Chang, Y-T., Chen, H., Cheng, R.K., Chi, W., (2018), The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and compliance, *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, doi.org/10.1016/j.jcae.2018.11.002 .
- Deis, D. R., & Giroux, G. A. (1992). Determinants of audit quality in the public sector. *The Accounting Review*, 67(3), 462–479.
- Donaldy, Robert, Massoudi, Dianne; (2025), Audit quality and earnings management: evidence from rural and community banks in an emerging economy. *Journal of Accounting in Emerging Economies* 26 May 2025; 15 (3): 547–570. <https://doi.org/10.1108/JAEE-03-2023-0063>
- Efrim Boritz, J. & Hayes, Louise & Timoshenko, Lev M., 2020. "How understandable are SOX 404 auditors reports?," *International Journal of Accounting Information Systems*, Elsevier, vol. 39(C).
- Farooq Khalil, u., (2023), Auditor choice and its impact on financial reporting quality: A case of banking industry of Pakistan, *Asia Pacific Management Review*, In Press.



Accounting Knowledge & Management Auditing
Vol. 16/ No. 64/ Winter 2027

Presenting the conceptual model of the audit report and the audit quality of the public sector with the Delphi method

Gh. Shamsi

Ph.D. Candidate, Department of Accounting, Kermanshah Branch, Islamic Azad University, Kermanshah, Iran.

B. Jamshidi Navid

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

M. Ghanbari

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

F. Mohammadi yarijani

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

Abstract

The final product of the audit is a report that is presented to the key stakeholders of the unit under review. In the public sector, as in the private sector, audit reports have not been paid attention to, while previous researches have shown that audit reports have relationships with the concept of audit quality and risk-based internal controls in various ways. In this research, the goal is to model the relevant relationships more precisely. The current research is of an exploratory type, and by using the Delphi method and asking the opinions of 5 experts familiar with the subject, the components related to each of the variables were identified. The final model was determined based on the Kappa index. In this model, the audit report was declared as an independent variable and audit quality as a dependent variable, and it was found that risk-based internal controls can play a mediating role in this relationship. Validation of the model with path analysis and t-coefficient based on polling 110 experts in the field of auditing and finance in the public sector did not reject the proposed model. The existential philosophy of the research model is that internal controls play a decisive role in all aspects of auditing. The results of this research are valuable in improving the protection of people's rights by executive and supervisory institutions.

Keywords: audit report, audit quality, risk-based internal controls, public sector, Delphi method