



The Effect of Perceived Quality-Oriented Culture on Auditors' Willingness to Manage Their Own Errors

Fahime Ebrahimi 

Assistant Prof., Department of Accounting, Faculty of Humanities Knowledge, Jahrom University, Jahrom, Iran. E-mail: febrahimi@jahromu.ac.ir

Amin Rostami * 

*Corresponding Author, Assistant Prof., Department of Accounting, Faculty of Administrative Sciences and Economics, University of Isfahan, Isfahan, Iran. E-mail: a.rostami@ase.ui.ac.ir

Abstract

Objective

Audit quality is widely acknowledged as the cornerstone of the auditing profession's legitimacy. Its absence would undermine the profession's credibility and its ability to protect the public interest. Recent research and regulatory frameworks have expanded their focus beyond technical auditing aspects to include the significant influence of organizational culture on auditors' attitudes and behaviors. A quality-oriented culture is posited to inculcate professional values throughout the firm, thereby reinforcing auditor independence and commitment to the public interest. Concurrently, error management—conceptualized as the willingness of auditors to acknowledge, analyze, communicate, and correct self-made unintentional errors—has emerged as a critical behavioral antecedent that sustains audit quality. In contrast to intentional fraud, such unintentional errors present valuable opportunities for organizational learning when managed effectively. This study examines how auditors' perceptions of a quality-oriented culture influence their professionalism—operationalized as commitment to the public interest and independence—and how these professional commitments, in turn, shape their willingness to manage their own unintentional errors.

Citation: Ebrahimi, Fahime & Rostami, Amin (2026). The Effect of Perceived Quality-Oriented Culture on Auditors' Willingness to Manage Their Own Errors. *Accounting and Auditing Review*, 33(2), 222-246. (in Persian)



Methods

This study utilized an applied, descriptive-survey research design. The target population comprised practicing auditors from audit firms affiliated with the Iranian Association of Certified Public Accountants. Data were collected in the first half of 2025 via a structured questionnaire, which was divided into four sections. The first section gathered demographic and professional details (e.g., gender, age, education, experience, and job rank). The second section measured the perception of a quality-oriented culture using a 33-item scale by Kritzinger & Barac (2025). The third section evaluated professionalism through two constructs: commitment to the public interest, assessed with a five-item scale from Barrainkua & Espinosa-Pike (2018), and commitment to independence, measured with a four-item scale from Tuan Mansor et al. (2020). The final section gauged auditors' willingness to manage self-made errors using a 13-item scale by Gronewold & Donle (2011), which encompassed dimensions of error analysis, learning, communication, and correction competence. All constructs were measured on a five-point Likert scale. The instrument's content validity was confirmed by expert judgment, and its reliability was verified through Cronbach's alpha and composite reliability indices. Out of 350 distributed questionnaires (using both online and paper-based formats), 206 were returned, resulting in 186 valid and usable responses for analysis. The data were analyzed with SmartPLS 3 software, following a two-step procedure to evaluate the measurement model (for convergent and discriminant validity) and the structural model.

Results

The results indicate that auditors' perceptions of a quality-oriented organizational culture have a positive and significant effect on their commitment to the public interest and their commitment to independence. Furthermore, organizational culture directly and positively influences auditors' willingness to manage errors. Both components of professionalism—commitment to the public interest and commitment to independence—were also found to positively affect auditors' error management. Mediation analysis confirmed that these two constructs play significant mediating roles in the relationship between organizational culture and error management. In other words, a quality-oriented organizational culture not only strengthens professionalism but also indirectly promotes constructive error management through enhanced professional commitment.

Conclusion

The findings indicate that cultural signals from senior leadership—such as tone at the top, reward systems, learning opportunities, and policies prioritizing quality over commercial interests—are instrumental in shaping auditors' professional values and behaviors. When auditors perceive that their organization champions quality and supports ethical judgment, they are more inclined to view errors as opportunities for learning rather than as career threats, thereby promoting continuous improvement in audit quality. This study contributes to the audit quality literature by integrating organizational culture, professionalism, and error management into a coherent framework. It demonstrates that a quality-oriented culture not only enhances professionalism but also encourages constructive error management, thereby reinforcing overall audit quality. Theoretically, the research advances understanding by delineating the behavioral pathways through which culture influences audit outcomes and by

clearly distinguishing error management from fraud-related issues—emphasizing that unintentional errors, when properly managed, can serve as valuable sources of organizational learning. For practice, the results imply that audit firm leaders and regulators should look beyond technical standards to actively foster environments that encourage professionalism and proactive error management. This can be achieved by redesigning performance and reward systems to recognize responsible error disclosure, providing structured consultation and peer review mechanisms, aligning workload and budget pressures with quality objectives, and institutionalizing non-punitive channels for sharing lessons learned from errors. Such measures would help cultivate a culture of transparency and accountability, ultimately restoring and sustaining public trust in the auditing profession.

Keywords: Audit quality, Commitment to independence, Commitment to public interest, Error management by auditors, Professionalism, Quality-oriented organizational culture.

تأثیر ادراک از فرهنگ کیفیت‌محور بر تمایل حساب‌رسان به مدیریت اشتباه خود

فهیمة ابراهیمی

استادیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه جهرم، جهرم، ایران. رایانامه: febrahimi@jahromu.ac.ir

امین رستمی*

* نویسنده مسئول، استادیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اداری و اقتصاد، دانشگاه اصفهان، اصفهان، ایران. رایانامه: a.rostami@ase.ui.ac.ir

چکیده

هدف: کیفیت حسابرسی به‌طور گسترده‌ای زیربنای مشروعیت حرفه حسابرسی شناخته می‌شود. بدون کیفیت، این حرفه اعتبار خود را از دست می‌دهد و در ایفای نقش خود برای حمایت از منافع عمومی، ناتوان خواهد بود. در سال‌های اخیر، پژوهش‌ها و چارچوب‌های نظارتی، علاوه بر عوامل فنی حسابرسی، بر نقش فرهنگ سازمانی در شکل‌دهی نگرش‌ها و رفتار حساب‌رسان نیز تأکید کرده‌اند. انتظار می‌رود که فرهنگ سازمانی کیفیت‌محور، ارزش‌های حرفه‌ای را در تمام سطوح مؤسسه نهادینه کند و بدین ترتیب، استقلال حساب‌رسان و تعهد آنان به منافع عمومی را تقویت کند. در همین حال، مدیریت اشتباه که به تمایل حساب‌رسان برای پذیرش، تحلیل، گزارش و اصلاح اشتباه‌های ناخواسته اشاره دارد، نوعی سازوکار رفتاری برای پشتیبانی از کیفیت حسابرسی شناخته می‌شود. برخلاف تقلب که ماهیتی عمدی دارد، اشتباه‌ها عمدی نیستند و اگر به‌درستی مدیریت شوند، می‌توانند فرصتی برای یادگیری سازمانی فراهم کنند. هدف پژوهش حاضر بررسی تأثیر ادراک از فرهنگ سازمانی کیفیت‌محور، بر تمایل حساب‌رسان به مدیریت اشتباه خود با در نظر گرفتن نقش میانجی تعهد به استقلال و تعهد به تأمین منافع عموم است.

روش: این پژوهش از نظر هدف، کاربردی و از نظر ماهیت، توصیفی - پیمایشی است. جامعه آماری آن، حساب‌رسان شاغل در مؤسسه‌های عضو جامعه حسابداران رسمی ایران بود. داده‌ها در نیمه نخست سال ۱۴۰۴، از طریق پرسش‌نامه استاندارد گردآوری شدند. پرسش‌نامه مشتمل بر چهار بخش بود: بخش نخست، به سؤال‌هایی برای گردآوری اطلاعات جمعیت‌شناختی و حرفه‌ای پاسخ‌دهندگان اختصاص داشت؛ از جمله جنسیت، سن، سطح تحصیلات، سابقه کاری و رده شغلی. بخش دوم، با استفاده از مقیاس ۳۳ سؤالی کرتزینگر و باراک (۲۰۲۵)، ادراک از فرهنگ سازمانی کیفیت‌محور را می‌سنجید. در بخش سوم، حرفه‌گرایی حساب‌رسان را از طریق دو سازه تعهد به منافع عمومی (پرسش‌نامه پنج‌سؤالی بارینکوا و اسپینوزا پایک، ۲۰۱۸) و تعهد به استقلال (پرسش‌نامه چهارسؤالی توان منصور و همکاران، ۲۰۲۰) اندازه‌گیری می‌کرد. بخش چهارم نیز با مقیاس ۱۳ سؤالی گرونولد و دونله (۲۰۱۱) شامل ابعاد تحلیل اشتباه، یادگیری از اشتباه، گزارش‌دهی و اصلاح اشتباه، به ارزیابی تمایل حساب‌رسان به مدیریت اشتباه می‌پرداخت. تمامی گویه‌ها در مقیاس پنج‌گزینه‌ای لیکرت

استناد: ابراهیمی، فهیمة و رستمی، امین (۱۴۰۵). تأثیر ادراک از فرهنگ کیفیت‌محور بر تمایل حساب‌رسان به مدیریت اشتباه خود. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۳۳(۲)، ۲۲۲-۲۴۶.

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۵/۳۱

تاریخ ویرایش: ۱۴۰۴/۰۸/۲۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۹/۱۲

تاریخ انتشار: ۱۴۰۵/۰۳/۱۰

doi: <https://doi.org/10.22059/ACCTGREV.2025.402837.1009158>

بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۴۰۵، دوره ۳۳، شماره ۲، صص. ۲۲۲-۲۴۶

ناشر: دانشکده‌های مدیریت، دانشگاه تهران

نوع مقاله: علمی پژوهشی

© نویسندگان

سنجیده شدند. روایی محتوایی با استفاده از نظر خبرگان و پایایی با آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی تأیید شد. در مجموع، ۳۵۰ پرسش‌نامه (کاغذی و آنلاین) توزیع شد که ۲۰۶ پاسخ دریافت و ۱۸۶ پرسش‌نامه معتبر برای تحلیل استفاده شد. داده‌ها با نرم‌افزار اسمارت پی‌ال‌اس ۳ تحلیل شدند. ابتدا مدل اندازه‌گیری (روایی همگرا و واگرا) و سپس مدل ساختاری بررسی شد.

یافته‌ها: نتایج نشان داد که ادراک از فرهنگ سازمانی کیفیت‌محور، بر تعهد حسابرسان به منافع عمومی و تعهد آنان به استقلال، اثر مثبت و معناداری دارد. علاوه‌براین، فرهنگ سازمانی کیفیت‌محور، به‌طور مستقیم بر تمایل حسابرسان به مدیریت اشتباه نیز اثر مثبت دارد. همچنین هر دو مؤلفه حرفه‌گرایی (تعهد به منافع عمومی و تعهد به استقلال) بر مدیریت اشتباه اثر مثبت و معناداری دارند. تحلیل میانجی‌گری تأیید کرد که این دو متغیر، در رابطه بین فرهنگ کیفیت‌محور و مدیریت اشتباه، نقش میانجی ایفا می‌کنند. به بیان دیگر، فرهنگ سازمانی کیفیت‌محور، نه تنها به‌طور مستقیم، بلکه از طریق تقویت حرفه‌گرایی، تمایل حسابرسان به مدیریت سازنده اشتباه را ارتقا می‌دهد.

نتیجه‌گیری: یافته‌ها نشان می‌دهد که پیام‌های فرهنگی منتقل شده از سوی مدیران ارشد، همچون لحن از بالا، نظام‌های پاداش، فرصت‌های یادگیری و سیاست‌هایی که کیفیت را بر منافع تجاری مقدم می‌دارند، در شکل‌دهی ارزش‌ها و رفتارهای حرفه‌ای حسابرسان نقش کلیدی دارند. چنانچه حسابرسان درک کنند که سازمانشان، کیفیت را در اولویت قرار می‌دهد و از قضاوت اخلاقی حمایت می‌کند، اشتباه‌ها را نه تهدید، بلکه فرصتی برای یادگیری تلقی می‌کنند و در نتیجه، بهبود مستمر و ارتقای کیفیت حسابرسی حاصل می‌شود. این پژوهش با یکپارچه‌سازی مفاهیم فرهنگ سازمانی، حرفه‌گرایی و مدیریت اشتباه، به ادبیات کیفیت حسابرسی می‌افزاید و مسیرهای رفتاری تأثیرگذار بر پیامدهای حسابرسی را روشن می‌سازد. همچنین با تمایز میان مدیریت اشتباه و تقلب، نشان می‌دهد که اشتباه‌های ناخواسته، در صورت مدیریت مناسب، می‌توانند فرصتی برای یادگیری سازمانی باشند. از منظر کاربردی، نتایج پژوهش توصیه می‌کند که رهبران مؤسسه‌های حسابرسی و نهادهای ناظر، علاوه‌بر توجه به استانداردهای فنی، بر ایجاد محیطی تمرکز کنند که در آن حرفه‌گرایی و مدیریت اشتباه تشویق شود. این امر شامل بازطراحی نظام‌های ارزیابی و پاداش، ایجاد فرصت‌های مشاوره و بازبینی همتایان، هم‌سوسازی فشار بودجه و زمان با اهداف کیفی و استقرار سازوکارهایی برای گزارش و یادگیری از اشتباه‌ها بدون تبعات تنبیهی است. چنین اقدام‌هایی، فرهنگ شفافیت و پاسخ‌گویی را شکل خواهد داد و اعتماد عمومی به حرفه حسابرسی را تقویت خواهد کرد.

کلیدواژه‌ها: تعهد به استقلال، تعهد به تأمین منافع عموم، حرفه‌گرایی، فرهنگ سازمانی کیفیت‌محور، کیفیت حسابرسی، مدیریت اشتباه حسابرسان.

مقدمه

کیفیت حسابرسی سنگ بنای اصلی این حرفه به‌شمار می‌آید؛ به‌گونه‌ای که بدون آن، حسابرسی مشروعیت خود را از دست می‌دهد و قادر نخواهد بود در جهت منافع عمومی عمل کند (گلد، دتزن، ون موریک، والاژ و رایت^۱، ۲۰۲۲). بنابراین، کیفیت حسابرسی، همواره مورد توجه پژوهشگران، صاحب‌نظران و نهادهای نظارتی بوده است. یکی از رویکردهای نوین در این زمینه، توجه به نقش فرهنگ سازمانی در مؤسسه‌های حسابرسی است؛ فرهنگی که ارزش‌های مرتبط با کیفیت را در ذهن و رفتار اعضای مؤسسه نهادینه می‌سازد (آلبرتی، بدارد، بیک و ونسترالن^۲، ۲۰۲۲).

گزارش‌های نهادهای نظارتی و تدوین‌کنندگان استاندارد (مانند هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی^۳، ۲۰۲۰ و هیئت نظارت بر حسابرسی شرکت‌های سهامی عام^۴، ۲۰۱۵) مؤسسه‌های حسابرسی را تشویق می‌کنند تا در سطوح عالی سازمان، فرهنگ و جوّی مناسب را برای حمایت از حسابرسی با کیفیت ایجاد و نهادینه کنند. این نهادها فرهنگ سازمانی و فضای ایجاد شده توسط مدیران ارشد را راه‌کاری جامع برای هدایت رفتار حسابرسان، ارتقای کیفیت حسابرسی و بازگرداندن اعتماد عمومی به حرفه معرفی می‌کنند (آلبرتی و همکاران، ۲۰۲۲). علاوه‌براین، نهادهای نظارتی عمومی نیز در ارزیابی‌ها و بازرسی‌های خود توجه ویژه‌ای به فرهنگ سازمانی مؤسسه‌های حسابرسی دارند (برای نمونه، شورای گزارشگری مالی^۵، ۲۰۱۸). بر این اساس، مؤسسه‌های حسابرسی امروز موظف‌اند مدیریت کیفیت را به‌طور فعال دنبال کنند و فرهنگی کیفیت‌محور پرورش دهند؛ فرهنگی که در تمامی ابعاد عملکرد سازمان نفوذ داشته باشد. مطابق با پژوهش‌های پیشین (آلبرتی و همکاران، ۲۰۲۲؛ کریتزینگر و باراک^۶، ۲۰۲۵)، فرهنگ کیفیت‌محور تلفیقی از سه بُعد اصلی فرهنگ گرایانه، فرهنگ اخلاقی و فرهنگ یادگیری است. فرهنگ گرایانه بر تعهد به منافع عمومی، رعایت استانداردهای حرفه‌ای و مسئولیت‌پذیری اجتماعی تأکید دارد. فرهنگ اخلاقی، ارزش‌هایی همچون صداقت، شفافیت و عدالت را در تصمیم‌گیری‌های حسابرسی نهادینه می‌کند و فرهنگ یادگیری، اشتباه‌ها و چالش‌ها را فرصتی برای بازاندیشی و بهبود مستمر فرایندهای حسابرسی تلقی می‌کند. به بیان دیگر، فرهنگ کیفیت‌محور به نظامی از ارزش‌ها، هنجارها و باورهای سازمانی اطلاق می‌شود که کیفیت حسابرسی، منافع عمومی و حرفه‌گرایی را بر اهداف تجاری و سودمحور مقدم می‌دارد (یوستلر و کاسزاک^۷، ۲۰۲۵). پژوهشگران و صاحب‌نظران، فرهنگ تجاری‌گرایانه را در مقابل فرهنگ کیفیت‌محور معرفی می‌کنند. در فرهنگ تجاری‌گرایانه، ارزش‌ها و هنجارها بر سودآوری، گسترش سبد مشتریان و هم‌سویی با منافع صاحب‌کار متمرکزند؛ حتی اگر بهای آن نادیده گرفتن منافع عمومی باشد. روند سال‌های اخیر نشان‌دهنده افزایش گرایش به اهداف تجاری است؛ وضعیتی که بسیاری از صاحب‌نظران آن را علت اصلی شکست‌های حسابرسی دانسته و بر لزوم بازگشت به هویت حرفه‌ای و تقویت تعهد استقلال و منافع عمومی تأکید کرده‌اند (ویات^۸، ۲۰۰۴؛ بارینکوا و اسپینوزا پایک^۱، ۲۰۱۸؛ یوستلر و کاسزاک، ۲۰۲۵).

1. Gold, Detzen, Van Mourik, Wallage & Wright
2. Alberti, Bedard, Bik & Vanstraelen
3. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)
4. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)
5. Financial Reporting Council (FRC)
6. Kritzinger & Barac
7. Eutsler & Kaszak
8. Wyatt

علاوه‌براین، شواهدی از نقش فرهنگ اخلاقی و یادگیری در شکل‌دهی نگرش و رفتار حسابرسان گزارش شده است. برای نمونه، پژوهش‌ها نشان داده‌اند که ادراک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی موجب تقویت تردید حرفه‌ای و کاهش رفتارهایی می‌شود که کیفیت حسابرسی را تضعیف می‌کنند (کارپنتر و ریمرس^۲، ۲۰۱۳؛ استیونز، مورونی و وبستر^۳، ۲۰۱۹). همچنین، فرهنگ یادگیری و به‌ویژه فرهنگ مدیریت اشتباه، در تمایل حسابرسان به مواجهه سازنده با اشتباه‌های خود نقشی اساسی دارد (امبی، ژائو و سیوکه^۴، ۲۰۱۹؛ گلد و همکاران، ۲۰۲۲). منظور از مدیریت اشتباه، نحوه برخورد حسابرس با اشتباه پس از شناسایی آن است. این رفتار مجموعه‌ای از نگرش‌ها و کنش‌های فردی را توصیف می‌کند که حسابرس در واکنش به اشتباه‌های غیرعمدی خود، در فرایند حسابرسی بروز می‌دهد. رفتار مدیریت اشتباه در حسابرسی، شامل مؤلفه‌های پذیرش اشتباه، تحلیل اشتباه، گزارش اشتباه و اصلاح اشتباه و یادگیری از آن است که به‌ترتیب به تمایل حسابرس به شناسایی و پذیرش اشتباه خود به جای پنهان‌کاری، بررسی علل ریشه‌ای اشتباه و درس‌آموزی از آن، اطلاع‌رسانی شفاف به همکاران یا مدیران درباره اشتباه رخ داده و انجام اقدامات اصلاحی برای جلوگیری از تکرار آن‌ها اشاره دارد (گرونولد و دونله^۵، ۲۰۱۱). به بیان دیگر، مدیریت اشتباه، به نحوه مواجهه سازنده و یادگیرنده با اشتباه‌های غیرعمدی که می‌تواند به ارتقای کیفیت حسابرسی و یادگیری سازمانی منجر شود، اشاره دارد.

از مجموع مباحث ارائه شده در بالا می‌توان استنباط کرد که فرهنگ مؤسسه حسابرسی ماهیت اصلی مؤسسه حسابرسی است و ارزش‌ها، اخلاقیات و نگرش‌های مشترک حسابرسان را تعیین می‌کند و بر طرز فکر کارکنان مؤسسه حسابرسی و نحوه انجام مسئولیت‌ها توسط آن‌ها تأثیر می‌گذارد (کریتزینگر و باراک، ۲۰۲۵). از این رو، این پژوهش به دنبال پاسخ به این سؤال است که آیا «فرهنگ سازمانی کیفیت‌محور، در ارتقای کیفیت حسابرسی، از طریق تأثیر بر نگرش حرفه‌گرایی حسابرسان، نقش با اهمیتی دارد؟». بر این اساس، هدف پژوهش حاضر بررسی تأثیر ادراک از فرهنگ سازمانی کیفیت‌محور بر تعهد حسابرسان به منافع عموم و تعهد استقلال، به‌عنوان شاخص‌های حرفه‌گرایی (بارینکوا و اسپینوزا پیک، ۲۰۱۸) و همچنین، بر تمایل حسابرسان به مدیریت اشتباه‌هایی است که خود ناخواسته مرتکب آن‌ها شده و بعداً توسط خودشان کشف شده‌اند.

مرور پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهد که مطالعات مربوط به کیفیت حسابرسی، به‌طور عمده بر عواملی مانند اندازه مؤسسه و حق‌الزحمه پرداختی به حسابرس متمرکز بوده‌اند (گویزانی و عبدالکریم^۶، ۲۰۲۱). در سال‌های اخیر نیز نقش فرهنگ سازمانی کیفیت‌محور در بهبود کیفیت حسابرسی در کانون توجه قرار گرفته است (کریتزینگر و باراک، ۲۰۲۵؛ آندیولا، داوونی و وسترنمن^۷، ۲۰۲۰)؛ اما سازوکارهای رفتاری میان فرهنگ و عملکرد فردی حسابرسان، کمتر بررسی شده است. از سوی دیگر، پژوهش‌هایی که مفهوم مدیریت اشتباه را معرفی کرده‌اند (گرونولد و دونله، ۲۰۱۱؛ گلد و همکاران، ۲۰۲۲)، هنوز به این پرسش پاسخ نداده‌اند که چگونه ارزش‌های حرفه‌ای، این رفتار یادگیرنده را تقویت

1. Barrainkua & Espinosa-Pike
2. Carpenter & Reimers
3. Stevens, Moroney & Webster
4. Emby, Zhao & Sieweke
5. Gronewold & Donle
6. Guizani & Abdalkrim
7. Andiola, Downey & Westermann

می‌کنند. همچنین، تمرکز اغلب مطالعات گذشته بر تقلب بوده است، در حالی که اشتباه‌های غیرعمدی ماهیتی شناختی و یادگیرنده دارند و واکنش به آن‌ها، مستلزم سازوکارهای متفاوتی است. از جنبه نظری، تفاوت میان اشتباه و تقلب صرفاً در قصد و نیت نیست، بلکه در سازوکارهای رفتاری و یادگیری نیز نهفته است. در حالی که تقلب حاصل تصمیم آگاهانه برای پنهان کاری و نقض اصول اخلاقی است، اشتباه بازتاب محدودیت‌های شناختی انسان و فرصتی برای یادگیری و بهبود است (سکلر، گرونولد و ریلن^۱، ۲۰۱۷؛ اسمیتس، گیجسلرز و میویسن و گرونرت^۲، ۲۰۲۲). واکنش حسابرسان به اشتباه‌ها، برخلاف تقلب، با فرایندهایی مانند پذیرش، تحلیل و اصلاح خطا همراه است و می‌تواند به یادگیری سازمانی و ارتقای کیفیت حسابرسی منجر شود. از این رو، تمرکز بر اشتباه‌های غیرعمدی، نه تنها تکرار پژوهش‌های مربوط به تقلب نیست، بلکه گسترش ادبیات کیفیت حسابرسی از جنبه شناختی و یادگیرنده است. از این دیدگاه، پژوهش حاضر می‌تواند به سهم خود، خلأهای موجود در ادبیات را پوشش دهد.

پرداختن به این پژوهش می‌تواند در راستای بهبود کیفیت حسابرسی، کاربردهای ارزشمندی برای ذی‌نفعان مختلف، از جمله رهبران مؤسسه‌های حسابرسی، نهادهای حرفه‌ای و قانون‌گذاران، داشته باشد و در عین حال، به گسترش دانش در حوزه فرهنگ سازمانی کیفیت‌محور، حرفه‌گرایی و مدیریت اشتباه کمک کند. علاوه بر این، استاندارد بین‌المللی شماره ۱ مدیریت کیفیت هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی که مؤسسه‌های حسابرسی را به مدیریت کیفیت از طریق ایجاد فرهنگ کیفیت‌محور ملزم کرده است، اهمیت و ضرورت انجام چنین پژوهش‌هایی را دوچندان می‌سازد. تمایز اصلی این پژوهش در آن است که برخلاف اغلب مطالعات پیشین که تمرکز خود را بر اشتباه‌های صورت‌های مالی صاحب‌کار (مرتبط با کیفیت گزارشگری مالی) معطوف کرده‌اند، به بررسی اشتباه‌های حسابرس (مرتبط با کیفیت فرایند حسابرسی) می‌پردازد؛ اشتباه‌هایی که در جریان کار حسابرسی رخ می‌دهند. همچنین، این پژوهش بر خلاف تحقیقات گسترده‌ای که به موضوع تقلب پرداخته‌اند، به شرایطی می‌پردازد که در آن حسابرس ناخواسته از برنامه‌ها یا اهداف منحرف و مرتکب اشتباه می‌شود. در چنین مواردی، حسابرس از طریق مدیریت اشتباه، تلاش می‌کند تا این اشتباه بالقوه اجتناب‌پذیر را اصلاح و جبران کند.

در این پژوهش ابتدا به مبانی نظری و مرور پیشینه پرداخته می‌شود؛ سپس فرضیه‌های پژوهش مطرح خواهند شد. در ادامه، روش‌شناسی و یافته‌های پژوهش ارائه می‌شود و در پایان، بحث و نتیجه‌گیری مطرح خواهد شد.

مبانی نظری

پژوهش حاضر بر مبنای نظریه یادگیری سازمانی (سنگه^۳، ۱۹۹۰؛ آرگریس و شون^۴، ۱۹۷۸) شکل گرفته است. مطابق نظریه یادگیری سازمانی، سازمان‌ها زمانی می‌توانند به بهبود مستمر دست یابند که اعضای آن‌ها، اشتباه‌ها را نه به‌عنوان شکست، بلکه به‌عنوان فرصتی برای یادگیری تلقی کنند. این دیدگاه با مفهوم مدیریت اشتباه هم‌راستا است که بر واکنش سازنده و یادگیرنده به اشتباه‌ها تأکید دارد. بر اساس چارچوب هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و

1. Seckler, Gronewold & Reihlen
2. Smeets, Gijsselaers, Meuwissen & Grohnert
3. Senge
4. Argyris & Schon

اطمینان بخشی (۲۰۱۴)، فرهنگ سازمانی کیفیت محور بستری فراهم می‌آورد که در آن یادگیری از اشتباه‌ها، بازخورد مستمر و بهبود کیفیت، در سطح فردی و سازمانی تقویت می‌شود. در ادامه به تبیین هریک از سازه‌های پژوهش پرداخته می‌شود.

فرهنگ سازمانی کیفیت محور

فرهنگ سازمانی مفهومی گسترده است که مجموعه‌ای از ارزش‌ها، باورها و فرضیه‌های مشترک را دربرمی‌گیرد؛ عناصری که به دیدگاه‌های کارکنان و میزان مشارکت آن‌ها در فعالیت‌های سازمانی معنا می‌بخشد و چارچوبی برای رفتار در محیط کار فراهم می‌سازد (کریتزینگر^۱، ۲۰۲۳). به بیان دیگر، فرهنگ سازمانی بازتاب ارزش‌ها و هنجارهای مشترکی است که در نگرش‌ها و رفتار اعضای سازمان نمود پیدا می‌کند (کریتزینگر و باراک، ۲۰۲۵).

نظر به اینکه هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی (۲۰۲۰) تأکید می‌کند که کیفیت باید در تمامی ابعاد عملکرد مؤسسه‌های حسابرسی مشهود باشد، لازم است حسابرسان بتوانند اهمیت کیفیت را در محیط کاری خود ببینند، بشنوند و احساس کنند. این هیئت (۲۰۱۴) ویژگی‌های کلیدی فرهنگ کیفیت محور را چنین برمی‌شمارد:

۱. جوّ سازمانی مناسب ایجاد شده توسط مدیران ارشد؛
۲. نظام‌های ارزیابی و پاداش در حمایت از کیفیت حسابرسی؛
۳. ملاحظات مالی که به کیفیت لطمه‌ای وارد نمی‌کنند (مانند بودجه و فشار زمان)؛
۴. فرصت‌های توسعه حرفه‌ای و پشتیبانی فنی مستمر؛
۵. فرهنگ مشاوره در مواجهه با مسائل دشوار.

آلبرتی و همکاران (۲۰۲۲) با مرور پژوهش‌های انجام شده در دهه اخیر، نشان داده‌اند که فرهنگ یک مؤسسه حسابرسی، زمانی بیشترین گرایش به سمت کیفیت را دارد که رهبری سازمان بر حرفه‌گرایی بیش از تجارت‌گرایی تأکید کند، ارزش‌های اخلاقی را در تصمیم‌گیری تقویت کند و یادگیری را از طریق نظام‌های حمایتی، همکاری و تعاملات بین فردی میان حسابرسان تسهیل کند. در همین راستا، شرکا و مدیران مؤسسه‌های حسابرسی، به‌عنوان نقطه آغاز شکل‌گیری ادراک از فرهنگ سازمانی شناخته می‌شوند؛ چرا که سیاست‌ها و رویه‌هایی که آنان بر آن‌ها تأکید می‌ورزند، ارزش‌های سازمان را برای حسابرسان ملموس ساخته و نگرش‌ها و رفتار آنان را جهت می‌دهد (کریتزینگر، ۲۰۲۳).

حرفه‌گرایی

حرفه‌گرایی سنگ بنای حسابرسی به‌شمار می‌آید؛ زیرا در غیاب آن، قرارداد اجتماعی ضمنی میان این حرفه و جامعه از میان خواهد رفت (آدلر و لیانارچی^۲، ۲۰۲۰). به‌طور کلی، حرفه‌گرایی به نگرش حسابرسان و میزان پایبندی آنان به ارزش‌های بنیادین حرفه اشاره دارد. یک فرد زمانی حرفه‌ای تلقی می‌شود که سه معیار اصلی را داشته باشد: نخست، برخورداری از تجربه کافی برای انجام وظایف در حوزه فعالیت مربوطه؛ دوم، انجام وظایف مطابق با استانداردهای

1. Kritzinger

2. Adler & Liyanarachchi

تعیین شده در حرفه؛ سوم، پایبندی به اصول اخلاقی در انجام وظایف حرفه‌ای (سولیستیواتی و سوپریاتی^۱، ۲۰۱۵). بر این اساس، حرفه‌ای بودن، فقط به مهارت و دانش محدود نمی‌شود، بلکه ارزش‌ها و تعهدهای اخلاقی را نیز دربرمی‌گیرد (یزدی، پورحیدری و خدای پور، ۱۴۰۱). استاک و مالش^۲ (۲۰۲۲) نیز اهمیت کسب مهارت‌های نرم برای حسابرسان، بیش از آموزش‌های فنی، در شکل‌گیری هویت حرفه‌ای را برجسته می‌کنند. این مهارت‌ها شامل توانایی درک و به‌کارگیری قواعد و هنجارهای نانوشته حرفه‌گرایی است که در طول دوران حرفه‌ای پابرجا می‌مانند. چنین قواعد و هنجارهایی، به‌طور فعال توسط مؤسسه‌های حسابرسی در سطح سازمانی شکل می‌گیرند و به‌عنوان ابزارهای قدرتمند کنترل فرهنگی عمل می‌کنند.

پژوهش‌های پیشین (بارینکوا و اسپینوزا پایک، ۲۰۱۸؛ آدلر و لیاناراجی، ۲۰۲۰) تعهد به منافع عمومی و تعهد استقلال را دو مؤلفه اصلی حرفه‌گرایی و پایبندی حسابرسان به ارزش‌های حرفه معرفی کرده‌اند. تعهد به منافع عمومی، به‌معنای پایبندی حسابرسان به تأمین منافع اشخاص ثالثی است که به نظرها و توصیه‌های حرفه حسابرسی اتکا می‌کنند (پارکر^۳، ۱۹۸۷). در همین راستا، مینتز^۴ (۲۰۱۵) تأکید می‌کند که تعهد حسابداران به منافع عمومی، زیربنای قضاوت‌های اخلاقی در حسابرسی است. از سوی دیگر، تعهد استقلال به میزان اعتقاد حسابرس به استقلال به‌عنوان ویژگی محوری حرفه و ضرورت اجرای سخت‌گیرانه استانداردهای استقلال مصوب حرفه یا نهادهای نظارتی اشاره دارد (گندرون، سودابی و لام^۵، ۲۰۰۶).

مدیریت اشتباه

اشتباه‌های حسابرسان، انحراف‌های ناخواسته و غیرعمدی از برنامه‌ها و اهداف هستند که به‌طور بالقوه امکان پیشگیری از آن‌ها وجود دارد. پژوهش‌های حسابرسی، این اشتباه‌ها را به دو دسته مکانیکی و مفهومی تقسیم می‌کنند. اشتباه‌های مکانیکی به اشتباه‌هایی اطلاق می‌شود که موجب کاهش دقت فنی یا ناقص ماندن کاربرگ‌ها می‌شوند؛ مانند محاسبات نادرست یا نبود عطف متقابل. در مقابل، اشتباه‌های مفهومی ماهیتی پیچیده‌تر دارند و به قضاوت حرفه‌ای و کفایت کلی فرایند حسابرسی مربوط می‌شوند. استفاده از روش‌های حسابرسی نامناسب، جمع‌آوری ناکافی شواهد، اشتباه در نمونه‌گیری یا بی‌توجهی به معاملات مشکوک، نمونه‌هایی از این نوع اشتباه است (سکلر و همکاران، ۲۰۱۷). مؤسسه‌های حسابرسی از سازوکارهای متعددی برای پیشگیری از اشتباه بهره می‌گیرند؛ اما به‌دلیل ماهیت انسانی فعالیت حسابرسان، حتی با وجود تلاش‌های گسترده نیز امکان حذف کامل اشتباه‌ها وجود ندارد (گلد و همکاران، ۲۰۲۲). نتایج پژوهش‌های پیشین (استفانیاک و رابرتسون^۶، ۲۰۱۰؛ گلد، گرونولد و سالتریو^۷، ۲۰۱۴) نشان می‌دهد که واکنش حسابرس به اشتباهی که خود مرتکب شده و آن را شناسایی کرده است، چه در قالب تحلیل و بررسی دلایل بروز اشتباه، مطرح کردن آن با

1. Sulistyowati & Supriyati

2. Stack & Malsch

3. Parker

4. Mintz

5. Gendron, Suddaby & Lam

6. Stefaniak & Robertson

7. Gold, Gronewold & Salterio

سرپرست و همکاران و تلاش برای اصلاح و یادگیری از آن و چه در قالب نادیده گرفتن و پنهان سازی، به فرهنگ سازمانی مدیریت اشتباه وابسته است. فرهنگ سازمانی مدیریت اشتباه، به مجموعه‌ای از شیوه‌های سازمانی اشاره دارد که با هدف پیشگیری و رسیدگی به اشتباه‌ها به کار گرفته می‌شوند. این شیوه‌ها شامل گزارش و مخابره اشتباه، به اشتراک گذاری دانش حاصل از اشتباه رخ داده، همکاری برای رفع اشتباه در تیم حسابرسی و نیز کشف و اصلاح سریع آن‌هاست (سکلر و همکاران، ۲۰۱۷؛ گرونولد و دونله، ۲۰۱۱). بر این اساس، پژوهشگران دو الگوی اصلی برای فرهنگ سازمانی مدیریت اشتباه مطرح کرده‌اند: در فرهنگ باز^۱، رهبران سازمان گزارش و مخابره اشتباه‌ها در تیم حسابرسی را ابزاری برای تقویت یادگیری سازمانی می‌دانند و تنها اشتباه‌های تکرارشونده مشمول مجازات می‌شوند. در مقابل، در فرهنگ اشتباه‌گریز^۲، این ذهنیت در میان حسابرسان شکل می‌گیرد که اشتباه‌ها هرگز پذیرفته نمی‌شوند و فردی که مرتکب اشتباه شود با مجازات روبه‌رو خواهد شد (گلد و همکاران، ۲۰۱۴؛ پراولت، وینبرگ و لویپولد^۳، ۲۰۱۷). یافته‌های پژوهش گلد و همکاران (۲۰۲۲) نشان می‌دهد که در نظر گرفتن اشتباه، به‌عنوان پدیده‌ای ناسازگار با کار حسابرسی، نه تنها احتمال تکرار اشتباه را افزایش می‌دهد، بلکه فرصت‌های بهبود خدمات و دستیابی به نوآوری را نیز از بین می‌برد. مطابق با آنچه در بالا به آن اشاره شد، در فرهنگ کیفیت محور، ارزش‌های مرتبط با منافع عمومی، استقلال و یادگیری از اشتباه، از طریق الگوگیری از رهبران سازمانی، بازخورد همتایان و نظام پاداش، به تدریج درونی و به بخشی از هویت حرفه‌ای حسابرسان تبدیل می‌شوند. از این رو، ادراک حسابرسان از فرهنگ سازمانی کیفیت محور بر تمایل حسابرسان به مدیریت اشتباه تأثیری مستقیم دارد. افزون بر این، فرهنگ کیفیت محور از طریق تقویت ارزش‌های اخلاقی و حرفه‌ای، نگرش حسابرسان را شکل داده و حرفه‌گرایی را به‌عنوان سازه‌ای میانجی تقویت می‌کند. حرفه‌گرایی نیز این ارزش‌ها را به انگیزش درونی برای رفتار مطلوب تبدیل کرده و تمایل به مدیریت اشتباه را افزایش می‌دهد.

پیشینه تجربی پژوهش

پژوهش‌های پیشین شواهدی از تأثیر ادراک حسابرسان از فرهنگ سازمانی کیفیت محور بر نگرش و رفتار حسابرسان ارائه کرده‌اند. یزدی و همکاران (۱۴۰۱) به این نتیجه رسیدند که بین مؤلفه‌های حرفه‌گرایی، تعهد حسابرسان به منافع عمومی و تعهد استقلال، و قضاوت اخلاقی رابطه معناداری وجود دارد و ادراک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی سازمانی، رابطه بین حرفه‌گرایی و قضاوت اخلاقی را تعدیل می‌کند. بارینکوا و اسپینوزا پایک (۲۰۱۸) و صفرزاده، مریدی و هوشمند کاشانی (۱۴۰۱) نیز، شواهدی از تأثیر تعهد حسابرسان به منافع عمومی و تعهد استقلال بر قضاوت حرفه‌ای به دست آوردند. احمدزاده، یعقوب‌نژاد و وکیلی فرد (۱۴۰۰) به این نتیجه رسیدند که تعهد حسابرسان به تأمین منافع عموم، بر کاهش پذیرش اخلاقی رفتار غیرحرفه‌ای و کاهش مشارکت آن‌ها در رفتار غیرحرفه‌ای تأثیرگذار است. نوش‌فر، محسنی و قاسمی (۱۴۰۱) در فراتحلیلی به این نتیجه رسیدند که فرهنگ سازمانی یکی از مهم‌ترین عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی در حرفه حسابداری و حسابرسی است. دریایی و شهبازی (۱۴۰۳) به این نتیجه رسیدند که فرهنگ سازمانی، عنصر حیاتی

1. Open error management organizational culture
2. Error -averse error management organizational culture
3. Perreault, Wainberg & Luippold

موفقیت سازمانی، به‌ویژه بهبود کیفیت است. بنی‌مهد و باقرزادگان (۱۴۰۳) دریافتند که میان حفظ منافع عموم و هم‌سویی منافع میان حسابرس و صاحب‌کار، رابطه‌ی معناداری وجود ندارد، در حالی که میان حفظ استقلال و هم‌سویی منافع میان حسابرس و صاحب‌کار رابطه‌ی منفی وجود دارد. نتایج پژوهش ابراهیمی و رستمی (۱۴۰۳) نیز حاکی از آن بود که سازه‌های تاب‌آوری، خودکارآمدی، تعهد استقلال و ادراک حسابرسان از جوّ مدیریت اشتباه سازمانی مؤسسه‌ی حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری بر تمایل حسابرسان مستقل به مدیریت اشتباه‌های خود دارد. آندیالو و همکاران (۲۰۲۰) با بررسی پژوهش‌های مرتبط با فرهنگ مؤسسه‌ی حسابرسی به این نتیجه رسیدند که رفتار حسابرس و کیفیت حسابرسی، تحت تأثیر جنبه‌های فرهنگ مؤسسه‌ی حسابرسی قرار می‌گیرد. آن‌ها دریافتند که برخی از ویژگی‌های اساسی فرهنگ می‌توانند برای مدیریت و کنترل مؤثر رفتار حسابرس مفید باشند، در عین حال ویژگی‌های بسیاری وجود دارند که می‌توانند برای کیفیت حسابرسی مضر باشند. نتایج پژوهش امبی و همکاران (۲۰۱۹) بیانگر این است که هنگامی که حسابرسان ارشد درباره‌ی تجارب خود در زمینه‌ی اشتباه‌ها و چگونگی تصحیح آن سخن می‌گویند، حسابرسان رده‌ی پایین تمایل بیشتری دارند تا اشتباه‌های خود را مدیریت کنند. گلد و همکاران (۲۰۲۲) نیز دریافتند که فرهنگ مدیریت اشتباه باز تأثیر مثبت و معناداری بر تمایل حسابرسان به مدیریت اشتباه‌های خود و به بیان دیگر، ارتقای کیفیت حسابرسی دارد.

فرضیه‌های پژوهش

در این پژوهش، بر اساس مبانی نظری و پیشینه پژوهش، فرضیه‌های زیر مطرح می‌شوند:

فرضیه اول: ادراک حسابرسان از فرهنگ سازمانی کیفیت‌محور، بر تعهد حسابرسان به تأمین منافع عموم، تأثیر مثبت و معناداری دارد.

فرضیه دوم: ادراک حسابرسان از فرهنگ سازمانی کیفیت‌محور، بر تعهد استقلال حسابرسان، تأثیر مثبت و معناداری دارد.

فرضیه سوم: ادراک حسابرسان از فرهنگ سازمانی کیفیت‌محور، بر تمایل حسابرسان به مدیریت اشتباه‌های خود، تأثیر مثبت و معناداری دارد.

فرضیه چهارم: تعهد حسابرسان به تأمین منافع عموم، بر تمایل حسابرسان به مدیریت اشتباه‌های خود، تأثیر مثبت و معناداری دارد.

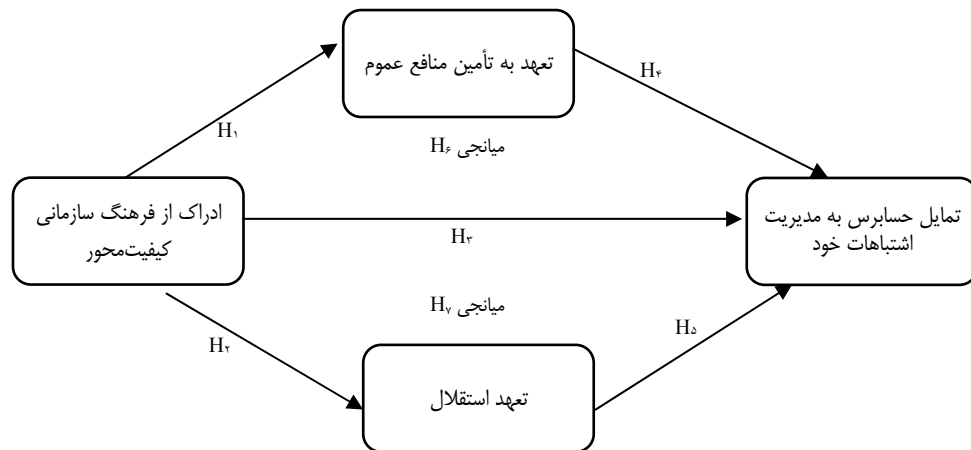
فرضیه پنجم: تعهد استقلال حسابرسان، بر تمایل حسابرسان به مدیریت اشتباه‌های خود، تأثیر مثبت و معناداری دارد.

فرضیه ششم: تعهد حسابرسان به تأمین منافع عموم، رابطه‌ی بین ادراک از فرهنگ سازمانی کیفیت‌محور و تمایل به مدیریت اشتباه‌های خود را میانجی‌گری می‌کند.

فرضیه هفتم: تعهد استقلال، رابطه‌ی بین ادراک از فرهنگ سازمانی کیفیت‌محور و تمایل به مدیریت اشتباه‌های خود را میانجی‌گری می‌کند.

بر این اساس، مدل مفهومی مطالعه حاضر در شکل ۱ نشان داده شده است. مطابق با این مدل، فرهنگ سازمانی کیفیت‌محور، به‌عنوان متغیر مستقل، از طریق تأثیرگذاری بر ارزش‌ها و نگرش‌های حرفه‌ای حسابرسان، موجب تقویت حرفه‌گرایی (تعهد به منافع عمومی و تعهد به استقلال) می‌شود. حرفه‌گرایی نیز به‌عنوان متغیر میانجی، رفتار حسابرسان

در مواجهه با اشتباه‌های ناخواسته را جهت می‌دهد و تمایل آنان به مدیریت سازنده اشتباه‌ها را افزایش می‌دهد. در نتیجه، فرهنگ کیفیت محور، هم به صورت مستقیم و هم از طریق ارتقای حرفه‌گرایی، به بهبود رفتار مدیریت اشتباه حسابرسان و ارتقای کیفیت حسابرسی منجر می‌شود.



شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش

روش شناسی پژوهش

هدف پژوهش حاضر، بررسی تأثیر ادراک از فرهنگ سازمانی کیفیت محور بر تمایل حسابرسان به مدیریت اشتباه خود با در نظر گرفتن نقش میانجی تعهد استقلال و تعهد به تأمین منافع عموم است. از لحاظ هدف، پژوهش حاضر در زمره تحقیقات کاربردی طبقه‌بندی می‌شود و با اتخاذ روش توصیفی از نوع هم‌بستگی، به مطالعه داده‌های جمع‌آوری شده در مقطع زمانی مشخص (نیمه نخست سال ۱۴۰۴) می‌پردازد. ابزار اصلی مورد استفاده برای اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش، پرسش‌نامه استاندارد است. بخش نخست پرسش‌نامه به گردآوری اطلاعات جمعیت‌شناختی پاسخ‌دهندگان از قبیل جنسیت، گروه سنی، سابقه فعالیت حرفه‌ای، رده شغلی، آخرین مدرک تحصیلی و رشته دانشگاهی اختصاص یافت. در بخش سؤال‌های تخصصی پرسش‌نامه، برای سنجش سازه ادراک از فرهنگ سازمانی کیفیت محور، از پرسش‌نامه کریتزرینگر و باراک (۲۰۲۵) استفاده شده است. این پرسش‌نامه که حاوی ۳۳ گویه است، ابعادی مانند سرپرستی و بازخورد، خطامشی‌ها و رویه‌های مؤسسه حسابرسی فشار کاری، قابلیت رؤیت کیفیت، آموزش و نوآوری و رفتار اخلاقی را می‌سنجد. همچنین، به منظور سنجش سازه تعهد به تأمین منافع عموم و تعهد استقلال، به ترتیب از پرسش‌نامه ۵ گویه‌ای بارینکوا و اسپینوزا پایک (۲۰۱۸) و پرسش‌نامه ۴ گویه‌ای توان منصور، محمدعارف و هاشم^۱ (۲۰۲۰) استفاده شده است. در نهایت، به منظور سنجش سازه تمایل حسابرس به مدیریت اشتباه‌های خود، از پرسش‌نامه ۱۳ گویه‌ای گرونولد و دونله (۲۰۱۱) استفاده شده است که حاوی ۴ بُعد تجزیه و تحلیل اشتباه، یادگیری از اشتباه، مخابره و گزارش اشتباه و صلاحیت در تصحیح اشتباه است. در این پژوهش، برای کمی‌سازی نظرهای پاسخ‌دهندگان، از طیف پنج‌گزینه‌ای لیکرت استفاده

شد و در نهایت، به‌منظور اطمینان از کفایت و مرتبط بودن گویه‌ها (روایی محتوا)، نظرهای کارشناسان و استادان متخصص اخذ و تغییرات لازم در گویه‌های مورد استفاده در پرسش‌نامه اعمال شد.

جامعه آماری این پژوهش، شامل حساب‌برسان شاغل در مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران از رده حسابرس تا مدیر است. با توجه به موضوع پژوهش، پاسخ دهندگان باید یک سرپرست بالاسری داشته باشند و بنابراین، باید عمدتاً در رده شغلی حسابرس و سرپرست باشند تا راهنمایی آن‌ها توسط یک سرپرست بالاسری انجام و عملکرد آن‌ها بررسی و بازخورد دریافت شود. برای نمونه آماری، از روش نمونه‌گیری در دسترس استفاده شده است؛ از این رو، نسخه کاغذی پرسش‌نامه، از طریق مراجعه حضوری به دفاتر مؤسسه‌ها و نسخه برخط پرسش‌نامه، از طریق پست الکترونیکی و پیام‌رسان‌های شبکه‌های اجتماعی، برای حساب‌برسان ارسال شد و از آن‌ها درخواست شد پرسش‌نامه را تکمیل کنند. به‌طور کلی بیش از ۳۵۰ پرسش‌نامه کاغذی و برخط ارسال شد که ۲۰۶ پرسش‌نامه دریافت و ۱۸۶ نسخه از آن‌ها قابلیت تجزیه و تحلیل داشت. با هدف برآورد حداقل حجم نمونه مورد نیاز، از روش پیشنهادی کوک و هادایا^۱ (۲۰۱۸) که توسط هیر و همکاران^۲ (۲۰۲۲) به‌عنوان یک چارچوب مناسب برای مطالعات مدل‌سازی معادلات ساختاری با رویکرد کمترین مربعات جزئی معرفی شده است، استفاده شد. مطابق با فرمول محاسباتی این روش، در سطح معناداری ۵ درصد و با در نظر گرفتن توان آماری ۸۰ درصد و حداقل ضریب مسیر معنادار ۰/۲، حداقل تعداد نمونه مورد نیاز ۱۵۵ نفر به دست می‌آید:

$$n_{min} > \left(\frac{2.486}{0.2} \right)^2 \quad \text{رابطه (۱)}$$

برای پردازش و آماده‌سازی اولیه داده‌ها، از قابلیت‌های نرم‌افزار اکسل نسخه ۲۰۱۹ استفاده شد. همچنین، فرایند آزمون فرضیه‌ها و تحلیل نتایج با به‌کارگیری روش مدل‌سازی معادلات ساختاری مبتنی بر کمترین مربعات جزئی و بهره‌گیری از نرم‌افزار اسمارت پی‌ال‌اس نسخه ۳ صورت گرفت.

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

جدول ۱، نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل سؤال‌های عمومی پرسش‌نامه را نشان می‌دهد. همان‌طور که ملاحظه می‌شود، ۵۵ درصد پاسخ‌دهندگان را مردان و ۴۵ درصد پاسخ‌دهندگان را زنان تشکیل می‌دهند. به‌علاوه، ۷۴ درصد از پاسخ‌دهندگان کمتر از ۳۰ سال و ۸۱ درصد آن‌ها تجربه حرفه‌ای تا ۱۰ سال دارند. ۷۱ درصد از پاسخ‌دهندگان، دارای رده شغلی حسابرس و حسابرس ارشد و ۱۶ درصد دارای رده سرپرست و سرپرست ارشد بوده‌اند؛ لذا عمده پاسخ‌دهندگان دارای سرپرست بالاسری جهت ارائه راهنمایی، ارزیابی عملکرد و دریافت بازخورد هستند.

1. Kock & Hadaya
2. Hair

جدول ۱. ویژگی‌های جمعیت‌شناختی

درصد	فراوانی	شرح	
۴۵	۸۴	زن	جنسیت
۵۵	۱۰۲	مرد	
۱۰۰	۱۸۶	جمع	
۷۴	۱۳۸	کمتر از ۳۰ سال	سن
۲۰	۳۶	۳۰ تا ۴۰ سال	
۳	۶	۴۱ تا ۵۰ سال	
۳	۶	بیشتر از ۵۰ سال	
۱۰۰	۱۸۶	جمع	
۸۱	۱۵۰	کمتر از ۱۰ سال	تجربه حرفه‌ای
۱۶	۳۰	۱۰ تا ۲۰ سال	
۳	۶	بیشتر از ۲۰ سال	
۱۰۰	۱۸۶	جمع	
۷۱	۱۳۲	حسابرس و حسابرس ارشد	رده شغلی
۱۶	۳۰	سرپرست و سرپرست ارشد	
۱۳	۲۴	مدیر	
۱۰۰	۱۸۶	جمع	
۹۰	۱۶۸	حسابداری و حسابرسی	رشته تحصیلی
۱۰	۱۸	مدیریت و اقتصاد و مالی	
۱۰۰	۱۸۶	جمع	
۵۲	۹۶	کارشناسی	تحصیلات
۴۵	۸۴	کارشناسی ارشد	
۳	۶	دکتری	
۱۰۰	۱۸۶	جمع	

جدول ۲ به ارائه شاخص‌های توصیفی متغیرهای پژوهش شامل میانگین، انحراف معیار، کشیدگی و چولگی می‌پردازد. همان‌طور که از داده‌های این جدول مشاهده می‌شود، مقادیر مطلق چولگی و کشیدگی تمامی سازه‌ها کمتر از مقدار ۱ است. با توجه به نزدیک بودن این مقادیر به صفر، می‌توان عدم وجود انحراف شدید داده‌ها از توزیع نرمال را پذیرفت. همان‌طور که ملاحظه می‌شود، سازه تعهد به تأمین منافع عموم دارای بیشترین میانگین (۴/۱۴۷) و سازه ادراک از فرهنگ سازمانی کیفیت محور دارای کمترین میانگین (۳/۵۱۱) است. به علاوه، سازه تمایل حسابرسان به مدیریت اشتباه خود، کمترین انحراف استاندارد و سازه تعهد استقلال، بیشترین انحراف استاندارد را دارند.

جدول ۲. آمار توصیفی سازه‌های پژوهش

چولگی	کشیدگی	انحراف معیار	میانگین	سازه
-۰/۲۷۰	-۰/۷۷۴	۱/۰۲۸	۳/۵۱۱	ادراک از فرهنگ سازمانی کیفیت محور
-۰/۶۴۵	-۰/۰۴۹	۱/۰۶۶	۳/۸۵۸	تعهد استقلال
-۰/۹۷۱	۰/۷۷۴	۰/۹۵۱	۴/۱۴۷	تعهد به تأمین منافع عموم
-۰/۹۱۲	۰/۷۹۱	۰/۸۴۲	۴/۰۰۷	تمایل حسابرس به مدیریت اشتباه خود

ارزیابی مدل‌های اندازه‌گیری

برای سنجش برازش مدل اندازه‌گیری، معیارهای روایی همگرا و روایی تشخیصی بررسی شد. در گام نخست، روایی همگرا از طریق تحلیل بارهای عاملی، پایایی ترکیبی و شاخص میانگین واریانس استخراج شده ارزیابی شد. مطابق با هیر و همکاران (۲۰۲۲)، حصول اطمینان از برقراری روایی همگرا مستلزم آن است که مقادیر بارهای عاملی حداقل ۰/۴ و مقادیر پایایی ترکیبی و آلفای کرونباخ فراتر از ۰/۷ باشد. همچنین مقدار میانگین واریانس استخراج شده، باید بیشتر از ۰/۵ باشد. همان‌طور که در جدول ۳ ملاحظه می‌شود، برخی از گویه‌های پژوهش، بارهای عاملی کمتر از حد نصاب ۰/۴ داشتند و حذف شدند؛ برای مثال گویه‌های ۱ تا ۴، ۶ تا ۱۱، ۱۴، ۱۵ و ۲۱ از متغیر ادراک از فرهنگ سازمانی کیفیت‌محور حذف شدند. سایر گویه‌های پژوهش که بارهای عاملی بیشتر از حد نصاب ۰/۴ داشتند، در مدل باقی ماندند. علاوه بر این، مقادیر پایایی ترکیبی و آلفای کرونباخ برای تمامی گویه‌ها، از مرز ۰/۷ فراتر و مقدار میانگین واریانس استخراج شده گویه‌ها بیشتر از ۰/۵ بود. بنابراین، با توجه به اینکه کلیه شاخص‌های محاسبه شده از مقادیر معیار و توصیه شده، فراتر بودند، می‌توان ادعا کرد که مدل اندازه‌گیری از روایی همگرایی مطلوب برخوردار است.

جدول ۳. روایی همگرا و پایایی ابزار اندازه‌گیری

متغیر	میانگین واریانس استخراج شده	بارهای بیرونی	آماره t	معناداری	پایایی ترکیبی	آلفای کرونباخ
ادراک از فرهنگ سازمانی کیفیت‌محور	۰/۵۳۷				۰/۹۵۸	۰/۹۵۴
گویه ۵		۰/۷۳۱	۱۸/۶۴۳	۰/۰۰۰		
گویه ۱۲		۰/۷۱۰	۱۷/۳۸۹	۰/۰۰۰		
گویه ۱۳		۰/۷۷۳	۲۲/۶۸۷	۰/۰۰۰		
گویه ۱۶		۰/۷۶۷	۱۸/۳۷۲	۰/۰۰۰		
گویه ۱۷		۰/۶۹۱	۱۵/۵۱۷	۰/۰۰۰		
گویه ۱۸		۰/۷۹۷	۲۹/۵۱۹	۰/۰۰۰		
گویه ۱۹		۰/۷۷۱	۲۳/۷۲۲	۰/۰۰۰		
گویه ۲۰		۰/۷۴۹	۱۷/۲۹۵	۰/۰۰۰		
گویه ۲۲		۰/۸۲۹	۳۵/۸۴۴	۰/۰۰۰		
گویه ۲۳		۰/۶۵۲	۱۱/۵۳۳	۰/۰۰۰		
گویه ۲۴		۰/۶۳۴	۱۱/۸۳۶	۰/۰۰۰		
گویه ۲۵		۰/۷۰۱	۱۵/۴۷۳	۰/۰۰۰		
گویه ۲۶		۰/۷۳۳	۱۶/۴۲۸	۰/۰۰۰		
گویه ۲۷		۰/۷۴۸	۱۵/۳۶۰	۰/۰۰۰		
گویه ۲۸		۰/۷۷۰	۲۰/۰۰۲	۰/۰۰۰		
گویه ۲۹		۰/۷۶۹	۲۰/۴۹۶	۰/۰۰۰		
گویه ۳۰		۰/۷۰۵	۱۴/۵۰۰	۰/۰۰۰		

متغیر	میانگین واریانس استخراج شده	بارهای بیرونی	آماره t	معناداری	پایایی ترکیبی	آلفای کرونباخ
گویه ۳۱		۰/۷۴۴	۱۷/۱۹۳	۰/۰۰۰		
گویه ۳۲		۰/۶۹۴	۱۲/۹۰۴	۰/۰۰۰		
گویه ۳۳		۰/۶۵۴	۱۱/۲۵۵	۰/۰۰۰		
تعهد استقلال	۰/۷۹۲				۰/۹۱۹	۰/۸۶۸
گویه ۱		۰/۸۷۳	۴۸/۷۴۰	۰/۰۰۰		
گویه ۲		۰/۹۳۲	۵۶/۵۸۳	۰/۰۰۰		
گویه ۴		۰/۸۶۳	۲۸/۹۸۲	۰/۰۰۰		
تعهد به تأمین منافع عموم	۰/۷۷۱				۰/۹۳۱	۰/۹۰۰
گویه ۱		۰/۸۹۹	۴۹/۳۸۳	۰/۰۰۰		
گویه ۳		۰/۹۰۳	۴۶/۷۶۱	۰/۰۰۰		
گویه ۴		۰/۹۰۳	۴۶/۱۶۱	۰/۰۰۰		
گویه ۵		۰/۸۰۲	۱۶/۶۱۳	۰/۰۰۰		
تمایل حسابرسان به مدیریت اشتباه خود	۰/۵۰۷				۰/۸۷۶	۰/۸۳۸
گویه ۱		۰/۷۰۰	۱۵/۸۶۴	۰/۰۰۰		
گویه ۲		۰/۶۳۷	۸/۸۰۳	۰/۰۰۰		
گویه ۳		۰/۷۱۵	۱۳/۷۰۷	۰/۰۰۰		
گویه ۴		۰/۷۳۵	۲۱/۷۵۸	۰/۰۰۰		
گویه ۶		۰/۷۰۱	۱۳/۱۲۴	۰/۰۰۰		
گویه ۸		۰/۷۲۷	۱۴/۵۴۵	۰/۰۰۰		
گویه ۹		۰/۶۳۸	۸/۱۷۲	۰/۰۰۰		
گویه ۱۰		۰/۶۲۳	۹/۷۶۲	۰/۰۰۰		

برای ارزیابی روایی تشخیصی مدل نیز از معیار خصیصه متفاوت، خصیصه یکسان^۱ استفاده شد. کاربرد این معیار، تعیین میزان تمایز سازه‌ها از یکدیگر بر مبنای شواهد تجربی است؛ به گونه‌ای که بر منحصر به فرد بودن هر سازه و سنجش پدیده‌هایی دلالت دارد که توسط سایر سازه‌های موجود در مدل قابل اندازه‌گیری نیستند. مقادیر آستانه مجاز برای شاخص خصیصه متفاوت، خصیصه یکسان برای سازه‌های مشابه از نظر مفهومی ۰/۹ و برای سازه‌های متفاوت ۰/۸۵ است. مطابق با نتایج جدول ۴، کلیه مقادیر محاسبه شده برای سازه‌ها، در محدوده مقادیر توصیه شده قرار دارد و بنابراین، روایی تشخیصی (واگرا) مدل مطابق با ملاک‌های هیر و همکاران (۲۰۲۲) تأیید می‌شود.

جدول ۴. ماتریس خصیصه متفاوت، خصیصه یکسان برای بررسی روایی تشخیصی

متغیر	ادراک از فرهنگ سازمانی کیفیت محور	تعهد استقلال	تعهد به تأمین منافع عموم	تمایل به مدیریت اشتباه خود
ادراک از فرهنگ سازمانی کیفیت محور				
تعهد استقلال	۰/۵۱۴			
تعهد به تأمین منافع عموم	۰/۴۵۵	۰/۵۲۴		
تمایل به مدیریت اشتباه خود	۰/۵۶۹	۰/۵۵۸	۰/۶۲۷	

ارزیابی مدل ساختاری

هدف از ارزیابی مدل ساختاری، بررسی تأثیر متغیر برون‌زا بر متغیرهای درون‌زا است. جدول ۵ ضرایب مسیر (β)، آماره t و سطح معناداری (p -value) فرضیه‌های یک تا پنج را نشان می‌دهد. با توجه به مقدار آماره t ($t = ۶/۴۲۶$) و سطح معناداری (p -value $< ۰/۰۵$) و ضریب مسیر مثبت به دست آمده ($\beta = ۰/۴۳۹$) می‌توان گفت که ادراک از فرهنگ سازمانی کیفیت محور، بر تعهد تأمین منافع عموم تأثیر مثبت و معناداری دارد؛ بنابراین فرضیه اول پژوهش در سطح اطمینان ۹۵ درصد پذیرفته می‌شود. با توجه به مقدار آماره t ($t = ۶/۸۴۲$) و سطح معناداری (p -value $< ۰/۰۵$) حاصل شده، فرضیه دوم پژوهش در سطح اطمینان ۹۵ درصد پذیرفته می‌شود. از آنجایی که علامت ضریب مسیر مثبت است ($\beta = ۰/۴۸۲$)، می‌توان گفت که ادراک از فرهنگ سازمانی کیفیت محور، بر تعهد استقلال تأثیر مثبت و معناداری دارد. به علاوه، در بررسی اثر متغیر ادراک از فرهنگ سازمانی کیفیت محور، بر تمایل به مدیریت اشتباه خود با توجه به مقدار آماره t ($t = ۴/۴۰۹$) و سطح معناداری کمتر از ۵ درصد (p -value $< ۰/۰۵$) فرضیه سوم نیز پذیرفته می‌شود و با در نظر داشتن ضریب مسیر مثبت ($\beta = ۰/۲۹۲$) می‌توان گفت که ادراک از فرهنگ سازمانی کیفیت محور، بر تمایل حساب‌رسان به مدیریت اشتباه خود اثر مثبت معناداری دارد. همچنین، در ادامه، برای دو متغیر تعهد به تأمین منافع عموم و تعهد استقلال با توجه به مقدار آماره t به ترتیب $t = ۳/۸۹۴$ و $t = ۲/۵۵۰$ و ضریب مسیر مثبت به ترتیب $\beta = ۰/۲۹۸$ و $\beta = ۰/۲۲۳$ و سطح معناداری کمتر از ۵ درصد (p -value $< ۰/۰۵$) می‌توان گفت که متغیرهای مذکور بر تمایل حساب‌رسان به مدیریت اشتباه خود تأثیر مثبت و معناداری دارد و بنابراین فرضیه‌های چهارم و پنجم نیز پذیرفته می‌شوند.

جدول ۵. نتایج حاصل از برآورد تحلیل مسیر

فرضیه	مسیر	ضریب مسیر	آماره t	معناداری
۱	ادراک از فرهنگ سازمانی کیفیت محور ← تعهد به تأمین منافع عموم	۰/۴۳۹	۶/۴۲۴	۰/۰۰۰
۲	ادراک از فرهنگ سازمانی کیفیت محور ← تعهد استقلال	۰/۴۸۲	۶/۸۴۲	۰/۰۰۰
۳	ادراک از فرهنگ سازمانی کیفیت محور ← تمایل به مدیریت اشتباه خود	۰/۲۹۲	۴/۴۰۹	۰/۰۰۰
۴	تعهد به تأمین منافع عموم ← تمایل به مدیریت اشتباه خود	۰/۲۲۳	۲/۵۵۰	۰/۰۱۱
۵	تعهد استقلال ← تمایل به مدیریت اشتباه خود	۰/۲۹۸	۳/۸۹۴	۰/۰۰۰

جدول ۶ مقادیر ضریب تعیین، ضریب تعیین تعدیل شده، قدرت پیش‌بینی‌کنندگی مدل و شاخص تورم واریانس را نشان می‌دهد. مقدار ضریب تعیین ارائه شده برای متغیر وابسته تمایل حسابرسان به مدیریت اشتباه خود برابر با ۰/۴۲۶ و بیانگر این است که ۴۲/۶ درصد از تغییرات سازه تمایل حسابرسان به مدیریت اشتباه خود توسط سازه‌های برون‌زا قابل توضیح است. شاخص‌های پیش‌بینی‌کنندگی مدل بیشتر از صفر است و نشان می‌دهد که سازه درون‌زا قابلیت پیش‌بینی را دارد. همچنین، شاخص تورم واریانس کمتر از ۳ گویای این است که بین متغیرهای مستقل مدل هم‌خطی چندگانه معناداری وجود ندارد (هیر و همکاران، ۲۰۲۲).

جدول ۶. نتایج حاصل از مدل ساختاری

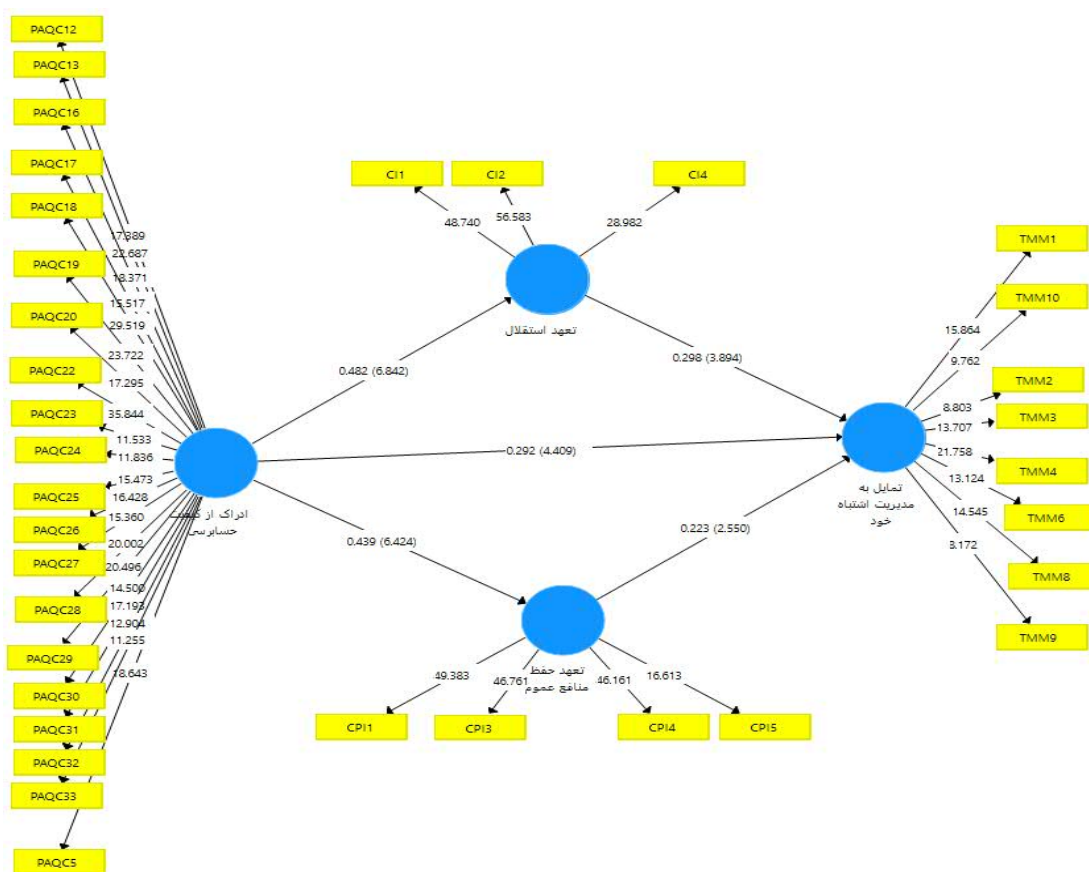
متغیر	ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده	قدرت پیش‌بینی‌کنندگی	اندازه اثر	شاخص تورم واریانس
تمایل حسابرس به مدیریت اشتباه خود	۰/۴۲۶	۰/۴۱۶	۰/۱۸۷		
تعهد استقلال	۰/۲۳۲	۰/۲۲۷	۰/۱۵۶		
تعهد به تأمین منافع عموم	۰/۱۹۳	۰/۱۸۸	۰/۱۴۷		
ادراک از فرهنگ سازمانی کیفیت محور				۰/۵۳۳	۱/۴۱۰
تعهد استقلال				۰/۲۹۷	۱/۴۵۴
تعهد به تأمین منافع عموم				۰/۲۲۳	۱/۳۸۲

جدول ۷ نتایج روش بوت استروپ برای تعیین معناداری روابط غیرمستقیم را نشان می‌دهد. سطوح اطمینان حاکی از معناداری مسیر غیرمستقیم ادراک از فرهنگ سازمانی کیفیت محور بر تمایل به مدیریت اشتباه خود با نقش میانجی تعهد تأمین منافع عموم ($\beta=0/098$ و $p\text{-value} < 0/05$) است. به علاوه، مسیر غیر مستقیم ادراک از فرهنگ سازمانی کیفیت محور بر تمایل به مدیریت اشتباه خود با نقش میانجی تعهد استقلال نیز معنادار است ($\beta=0/143$ و $p\text{-value} < 0/05$). بنابراین فرضیه‌های ۶ و ۷ نیز تأیید می‌شود.

جدول ۷. نتایج روش بوت استروپ در بررسی مسیرهای غیرمستقیم

فرضیه	مسیر	ضریب مسیر	آماره t	معناداری
۶	ادراک از فرهنگ سازمانی کیفیت محور ← تعهد به تأمین منافع عموم ← تمایل به مدیریت اشتباه خود	۰/۰۹۸	۲/۱۹۷	۰/۰۲۸
۷	ادراک از فرهنگ سازمانی کیفیت محور ← تعهد استقلال ← تمایل به مدیریت اشتباه خود	۰/۱۴۳	۳/۴۲۶	۰/۰۰۰

شکل ۲ ضرایب مسیر، بارهای بیرونی و آماره t سازه‌های پژوهش را نشان می‌دهد.



شکل ۲. مقادیر بارهای عاملی، ضرایب مسیر و آماره t

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

یافته‌های پژوهش حاضر نشان داد که ادراک از فرهنگ سازمانی کیفیت‌محور به‌طور معناداری با هر دو مؤلفه اصلی حرفه‌گرایی، یعنی تعهد به منافع عموم و تعهد استقلال رابطه مثبت دارد و علاوه بر آن، تمایل حسابرسان به مدیریت اشتباه خود را نیز به‌طور مستقیم ارتقا می‌دهد. این نتایج با پژوهش‌های امبی و همکاران (۲۰۱۹)، گلد و همکاران (۲۰۲۲)، ابراهیمی و رستمی (۱۴۰۳) و نوش‌فر و همکاران (۱۴۰۱) و ادبیات موجود و به‌ویژه با تأکید نهادهای تدوین استاندارد و نظارتی بر لحن از بالا و نهادینه‌سازی ارزش‌های کیفیت در تمامی سطوح مؤسسه حسابداری هم‌سو است. به بیان دیگر، وقتی هنجارها و سازوکارهای سازمانی (پاداش‌دهی، مشاوره، آموزش، بودجه/فشار زمان معقول) پیام روشنی درباره اولویت کیفیت ارسال می‌کنند، حسابرسان بیش از پیش خود را متعهد به منافع عمومی و استقلال می‌بینند و در مواجهه با اشتباه‌های ناخواسته، به جای پنهان‌سازی یا انکار، مسیر تحلیل، گزارش، اصلاح و یادگیری را برمی‌گزینند.

از سوی دیگر، نتایج نشان داد که تعهد به منافع عموم و تعهد استقلال هر دو به‌طور معناداری تمایل به مدیریت اشتباه را تقویت می‌کنند. این یافته‌ها با نتایج پژوهش‌های یزدی و همکاران (۱۴۰۱)، صفرزاده و همکاران (۱۴۰۱) و بارینکوا و اسپینوزا پایک (۲۰۱۸) هم‌سو است و حاکی از آن است که حرفه‌گرایی صرفاً یک نگرش انتزاعی نیست، بلکه سازوکاری رفتاری ایجاد می‌کند که کیفیت را در عمل بهبود می‌دهد. مسیرهای غیرمستقیم نیز این تصویر را تکمیل

می‌کنند: تأثیر فرهنگ کیفیت محور بر مدیریت اشتباه، از طریق تعهد به تأمین منافع عموم و از طریق تعهد استقلال معنادار است. بنابراین، فرهنگ کیفیت محور هم به طور مستقیم و هم با میانجیگری حرفه‌گرایی رفتارهای ارتقا دهنده کیفیت (یعنی مدیریت سازنده اشتباه) را برمی‌انگیزد.

یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که ادراک از فرهنگ سازمانی کیفیت محور با تقویت مؤلفه‌های کلیدی حرفه‌گرایی، یعنی تعهد به تأمین منافع عموم و تعهد استقلال، زمینه بروز رفتارهای ارتقا دهنده کیفیت را در عمل فراهم می‌کند. در چنین فرهنگی، پیام‌های روشن از سوی مدیریت ارشد، نظام‌های ارزیابی و پاداش هم‌سو با کیفیت، فرصت‌های یادگیری و مشاوره حرفه‌ای و نیز تنظیم واقع‌بینانه بودجه و فشار زمانی، به حسابرسان می‌آموزد که کیفیت اولویت اصلی است. در نتیجه، هنگام مواجهه با اشتباه‌های ناخواسته، به جای پنهان‌سازی یا انکار، رویکرد تحلیلی و یادگیرنده در پیش می‌گیرند، اشتباه را به مقام مافوق گزارش می‌کنند، درباره علل آن گفت‌وگو می‌شود، راه حل‌ها به سرعت به اجرا درمی‌آید و درس آموخته‌ها در تیم به اشتراک گذاشته می‌شود. این الگو با ادبیات فرهنگ مدیریت اشتباه باز هم خوان است و نشان می‌دهد که تلقی اشتباه به عنوان منبع یادگیری، علاوه بر کاهش تکرار اشتباه، فرصت‌های بهبود و نوآوری در فرایند حسابرسی را نیز فعال می‌کند. بر این مبنای حرفه‌گرایی سازوکاری رفتاری را پدید می‌آورد که کنش‌های روزمره حسابرسان را به سمت کیفیت هدایت می‌کند و پل میان فرهنگ سازمانی و پیامدهای عملی حسابرسی را می‌سازد.

نتایج این مطالعه چند دلالت مهم برای نظریه و عمل دارد. از جنبه نظری، نقش پیوندی فرهنگ کیفیت محور با حرفه‌گرایی و رفتارهای کیفیت‌افزا روشن‌تر می‌شود و تمایز میان اشتباه‌های ناخواسته حسابرس و پدیده تقلب برجسته می‌شود؛ تمایزی که مسیرهای هنجاری و فرهنگی تأثیرگذار بر مدیریت اشتباه را از سازوکارهای حاکم بر تقلب جدا می‌کند. از منظر مدیریتی و سیاستی، بازطراحی نظام‌های ارزیابی و پاداش به گونه‌ای که گزارش مسئولانه اشتباه، کیفیت شواهد و مشاوره به موقع را ارزش‌گذاری کند، بازنگری در برنامه‌ریزی زمانی و بودجه برای پرهیز از فشارهای مخمل کیفیت، تعبیه مسیرهای مشاوره اجباری در موضوعات پیچیده و ایجاد سازوکارهای بدون تنبیه برای ثبت و یادگیری از وقایع نزدیک به اشتباه توصیه می‌شود. هم‌سویی این اقدامات با انتظارات نهادهای ناظر می‌تواند به شکل‌گیری و ارزیابی منسجم‌تر فرهنگ کیفیت محور یاری رساند و اعتماد عمومی به حرفه را تقویت کند.

در مجموع این پژوهش نشان می‌دهد که نهادینه‌سازی فرهنگ کیفیت محور در مؤسسه‌های حسابرسی، چه به طور مستقیم و چه از مسیر تقویت تعهد به منافع عموم و تعهد استقلال، تمایل حسابرسان به مدیریت سازنده اشتباه‌های ناخواسته را افزایش می‌دهد. هنگامی که کیفیت در هنجارها، سازوکارهای پاداش، آموزش، بودجه‌گذاری و مشاوره ریشه می‌دواند، پاسخ حسابرس به اشتباه مسئولانه و یادگیرنده می‌شود و همین امر به بهبود مستمر و نوآوری در فرایند حسابرسی می‌انجامد. بر این اساس، سرمایه‌گذاری راهبردی در فرهنگ کیفیت محور باید در اولویت دستور کار رهبران مؤسسه‌های حسابرسی و نهادهای ناظر قرار گیرد.

سهم اصلی پژوهش حاضر در تمرکز بر اشتباه‌های ناخواسته حسابرس و تبیین سازوکارهایی است که از طریق تقویت حرفه‌گرایی، تمایل به مدیریت اشتباه را برمی‌انگیزند. با این حال، مانند هر مطالعه‌ای، محدودیت‌هایی نیز وجود

دارد: اتکای پژوهش به داده‌های مقطعی و ادراک‌های خودگزارشی دامنه استنباط را محدود می‌کند؛ نمونه‌گیری در دسترس نیز تعمیم‌پذیری را کاهش می‌دهد.

پژوهش‌های آتی می‌توانند با طرح‌های طولی یا آزمایشی، استفاده از منابع چندگانه داده (از جمله ارزیابی سرپرستان و شواهد عینی بازرسی)، مقایسه‌های میان مؤسسه‌ای و نیز آزمون نقش متغیرهای تعدیلگر مانند متغیرهای جمعیت شناختی، تجربه حسابرس، فشار تجاری، اندازه مؤسسه و شدت فشار زمانی، تصویر کامل‌تری ارائه دهند.

منابع

- ابراهیمی، فهیمه و رستمی، امین (۱۴۰۳). بررسی تأثیر سازه‌های شخصی و سازمانی بر تمایل حسابرسان مستقل به مدیریت اشتباهات خود. *پیشرفت‌های حسابداری*، ۱۶(۱)، ۱-۲۸.
- احمدزاده، زاهد؛ یعقوب‌نژاد، احمد و وکیلی‌فرد، حمیدرضا (۱۴۰۰). تأثیر تعهد نسبت به منافع عموم و الزام به استقلال بر ارزش‌های حرفه‌ای (ارزش‌های اخلاقی) در مؤسسه‌های حسابرسی. *مجله دانش حسابداری*، ۱۲(۲)، ۱۲۳-۱۳۸.
- بنی مهد، بهمن و باقرزادگان، رضا (۱۴۰۳). روابط میان فرامادی‌گرایی، حفظ منافع عموم، استقلال و هم‌سویی منافع حسابرس و صاحب‌کار. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۳۱(۴)، ۶۳۵-۶۶۷.
- دریائی، عباسعلی و شهبازی، وحید (۱۴۰۳). ارائه مدل کیفیت حسابرسی با تأکید بر ابعاد فرهنگ سازمانی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۳۱(۱)، ۴۵-۶۹.
- صفرزاده، محمد حسین؛ مریدی، مجتبی و هوشمند کاشانی، عباس (۱۴۰۱). تأثیر تعهد خدمت به منافع عمومی و تعهد به اجرای استقلال در کار بر قضاوت اخلاقی: تفاوت در دیدگاه حسابرسان و دانشجویان تحصیلات تکمیلی. *پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای*، ۲(۶)، ۸-۲۳.
- نوش‌فر، علی داد؛ محسنی، عبدالرضا و قاسمی، مصطفی (۱۴۰۱). فراتحلیل عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی در حرفه حسابداری و حسابرسی. *حسابداری دولتی*، ۸(۲)، ۱۴۳-۱۶۶.
- یزدی، سمیه؛ پورحیدری، امید و خدای‌پور، احمد (۱۴۰۱). تأثیر نقش تعدیلی درک حسابرس از فرهنگ اخلاقی سازمان بر رابطه حرفه‌گرایی و قضاوت اخلاقی حسابرس. *پیشرفت‌های حسابداری*، ۱۴(۲)، ۳۵۳-۳۸۶.

References

- Adler, R. & Liyanarachchi, G. (2020). Towards measuring professionalism in accounting. *Accounting & Finance*, 60(3), 1907-1941.
- Ahmadzadeh, Z., Yaghoobnezhad, A. & Vakilifard, H. (2021). The effect of auditors' commitment to public interests and independence enforcement on professional values (ethical values) in audit firms. *Journal of Accounting Knowledge*, 12(2), 123-138. (in Persian)
- Alberti, C. T., Bedard, J. C., Bik, O. & Vanstraelen, A. (2022). Audit firm culture: Recent developments and trends in the literature. *European Accounting Review*, 31(1), 59-109.

- Andiola, L. M., Downey, D. H. & Westermann, K. D. (2020). Examining climate and culture in audit firms: Insights, practice implications, and future research directions. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 39(4), 1-29.
- Argyris, C. & Schon, D. (1978). *Organizational learning: A theory of action perspective*. Reading, MA: Addison-Wesley.
- Auditing, I. & Board, A. S. (2014). *A framework for audit quality: Key elements that create an environment for audit quality*. In: IAASB New York, NY.
- Banimahd, B. & Bagherzadegan, R. (2024). The Relationship between Post-materialism, Public Interest Protection, Independence, and the Alignment of Auditor and Client Interests. *Accounting & Auditing Review*, 31(4), 635-667. (in Persian)
- Barrainkua, I. & Espinosa-Pike, M. (2018). The influence of auditors' professionalism on ethical judgement: Differences among practitioners and postgraduate students. *Revista de Contabilidad*, 21(2), 176-187.
- Carpenter, T. D. & Reimers, J. L. (2013). Professional skepticism: The effects of a partner's influence and the level of fraud indicators on auditors' fraud judgments and actions. *Behavioral Research in Accounting*, 25(2), 45-69.
- Daryaei, A. A. & Shahbazi, V. (2024). Designing a Model of Audit Quality Based on Various Organizational Culture Factors. *Accounting & Auditing Review*, 31(1), 45-69. (in Persian)
- Ebrahimi, F. and Rostami, A. (2024). The Impact of Personal and Organizational Variables on the Predisposition of Independent Auditors toward Handling Self-made Errors. *Journal of Accounting Advances*, 16(1), 1-28. (in Persian)
- Emby, C., Zhao, B. & Sieweke, J. (2019). Audit senior modeling fallibility: The effects of reduced error strain and enhanced error-related self-efficacy on audit juniors' responses to self-discovered errors. *Behavioral Research in Accounting*, 31(2), 17-30.
- Eutsler, J. & Kaszak, S. (2025). Mission Statements of Public Accounting Firms: Antecedents and Consequences of Professional Vs. Commercial Orientations. *Journal of business ethics*, 197(1), 117-142.
- Financial Reporting Council (FRC). (2018). *Audit culture thematic review: Firms' activities to establish, promote and embed a culture that is committed to delivering consistently high-quality audits*. <https://www.frc.org.uk/getattachment/2f8d6070-e41b-4576-9905-4aeb7df8dd7e/Audit-Culture-ThematicReview.pdf>
- Gendron, Y., Suddaby, R. & Lam, H. (2006). An examination of the ethical commitment of professional accountants to auditor independence. *Journal of Business Ethics*, 64(2), 169-193.
- Gold, A., Detzen, D., Van Mourik, O., Wallage, P. & Wright, A. (2022). Walking the talk? Managing errors in the audit profession. *Contemporary Accounting Research*, 39(4), 2696-2729.
- Gold, A., Gronewold, U. & Salterio, S. E. (2014). Error management in audit firms: Error climate, type, and originator. *The accounting review*, 89(1), 303-330.

- Gronewold, U. & Donle, M. (2011). Organizational error climate and auditors' predispositions toward handling errors. *Behavioral Research in Accounting*, 23(2), 69-92.
- Guizani, M. & Abdalkrim, G. (2021). Ownership structure and audit quality: the mediating effect of board independence. *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society*, 21(5), 754-774.
- Hair, J. F. (2014). *A primer on partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM)*. Sage.
- IAASB. (2020). *Final Pronouncement, International Standard on Quality Management 1, Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Service Engagements*. Retrieved from: <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-quality-management-isqm-1-quality-management-firms-perform-audits-or-reviews>
- Kock, N. & Hadaya, P. (2018). Minimum sample size estimation in PLS-SEM: The inverse square root and gamma-exponential methods. *Information Systems Journal*, 28(1), 227-261.
- Kritzinger, J. A. (2023). Exploring audit quality climate dimensions: Unveiling the perception of employees. *Southern African Journal of Accountability and Auditing Research*, 25(1), 125-141.
- Kritzinger, J. A. & Barac, K. (2025). Measuring an audit quality climate among employees. *International Journal of Auditing*, 29(1), 1-33.
- Mintz, S. (2015). Whistleblowing considerations for external auditors under Dodd-Frank: A blueprint for future research. *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting*, 19, 99-128.
- Noshfar, A., Mohseni, A. & Ghasemi, M. (2022). Meta-Analysis of Factors Affecting Ethical Decision Making in the Accounting and Auditing Profession. *Governmental Accounting*, 8(2), 143-166. (in Persian)
- Parker, L. D. (1987). An historical analysis of ethical pronouncements and debate in the Australian accounting profession. *Abacus*, 23(2), 122-138.
- Perreault, S., Wainberg, J. & Luippold, B. L. (2017). The impact of client error-management climate and the nature of the auditor-client relationship on external auditor reporting decisions. *Behavioral Research in Accounting*, 29(2), 37-50.
- Safarzadeh, M. H., Moridi, M. & Hooshmand Kashani, A. (2022). The Effect of Public Interest Commitment and Independence Commitment on the Ethical Judgment: Differences among Practitioners and Graduate Students. *Professional Auditing Research*, 2(6), 8-32. (in Persian)
- Seckler, C., Gronewold, U. & Reihlen, M. (2017). An error management perspective on audit quality: Toward a multi-level model. *Accounting, Organizations and Society*, 62, 21-42.
- Senge, P. (1990). *The Fifth Discipline: The Art and Practice of the Learning Organization*, Doubleday, New York, NY.

- Smeets, L., Gijssels, W., Meuwissen, R. & Grohnert, T. (2022). Exploring the link between learning from error climate and professionals' engagement in social learning activities after errors. *Baltic Journal of Management*, 17(3), 413-428.
- Stack, R. & Malsch, B. (2022). Auditors' professional identities: Review and future directions. *Accounting Perspectives*, 21(2), 177-206.
- Stefaniak, C. & Robertson, J. C. (2010). When auditors err: How mistake significance and superiors' historical reactions influence auditors' likelihood to admit a mistake. *International Journal of Auditing*, 14(1), 41-55.
- Stevens, E., Moroney, R. & Webster, J. (2019). Professional skepticism: The combined effect of partner style and team identity salience. *International Journal of Auditing*, 23(2), 279-291.
- Sulistiyowati, L. & Supriyati, S. (2015). The effect of experience, competence, independence, and professionalism of auditors on fraud detection. *The Indonesian Accounting Review*, 5(1), 95-110.
- Tuan Mansor, T. M., Mohamad Ariff, A. & Hashim, H. A. (2020). Whistleblowing by auditors: the role of professional commitment and independence commitment. *Managerial Auditing Journal*, 35(8), 1033-1055.
- Wyatt, A. R. (2004). Accounting professionalism-They just don't get it! *Accounting horizons*, 18(1), 45-54.
- Yazdi, S., Pourheidari, O. & Khodamipour, A. (2023). The effect of the moderating role of the auditor's understanding of the organization's ethical culture on the relationship between professionalism and the auditor's ethical judgment. *Journal of Accounting Advances*, 14(2), 353-386. (in Persian)