Accounting and Auditing Review

Print ISSN: 2645-8020
Online ISSN: 2645-8039

Audit Firm Quality Control Systems and the Performance of Audit Managers

Saman Moazam
PhD. Candidate, Department of Accounting, Bu.C, Islamic Azad University, Bushehr, Iran. E-mail: saman.moazam@iau.ac.ir

Abdolreza Mohseni *
*Corresponding Author, Assistant Prof., Department of Accounting, Bu.C, Islamic Azad University, Bushehr, Iran. E-mail: abdolreza.mohseni@iau.ac.ir

Mostafa Ghasemi
Assistant Prof., Department of Accounting, Bu.C, Islamic Azad University, Bushehr, Iran. E-mail: mostafa.ghasemi@iau.ac.ir

Abstract

Objective

In recent years, the quality of audit managers' professional performance, particularly in high-risk and sensitive contexts such as regulatory bodies and audit firms, has received increasing attention. Among the key factors influencing this performance is the effective design and implementation of quality control systems within audit firms. This study aims to examine the effect of audit firms' quality control systems on the performance of professional managers in this field, emphasizing the mediating role of three key variables: psychological empowerment, auditors' attitudes toward auditing standards, and role clarity. In this study, the performance of professional audit managers was evaluated through the five dimensions of the balanced scorecard, including learning and growth, internal business processes, clients or employers, financial, and corporate ethics.

Methods

This research is applied in purpose and descriptive-survey in method. In this study, the quality control system of audit firms serves as the independent variable, the performance of professional audit managers is the dependent variable, and the variables of auditors'

Citation: Moazam, Saman; Mohseni, Abdolreza & Ghasemi, Mostafa (2026). Audit Firm Quality Control Systems and the Performance of Audit Managers. *Accounting and Auditing Review*, 33(3), 625-654. (*in Persian*)

Accounting and Auditing Review, 2026, Vol. 33, No.3, pp. 625-654
Published by University of Tehran, College of Management
https://doi.org/10.22059/acctgrev.2026.407579.1009198
Article Type: Research Paper
© Authors
Received: December 16, 2025
Revised: March 10, 2026
Accepted: March 28, 2026
Published online: August 23, 2026

psychological empowerment, auditors' attitudes toward auditing standards, and auditors' role clarity function as mediating variables. The statistical population includes all professional audit managers employed in the Supreme Audit Court and private-sector audit firms in Iran. Data were collected through a structured questionnaire using a Likert scale. The reliability and validity of the measurement instrument were assessed using Cronbach's alpha, composite reliability, rho_A coefficient, average variance extracted, and Heterotrait–Monotrait Ratio (HTMT). According to statistics and data obtained from the Human Resources Department of the Supreme Audit Court and the Iranian Association of Certified Public Accountants, the population of professional audit managers in the country consists of approximately 1,671 individuals. The sample size was determined based on the Morgan table, and 352 participants were selected using a non-probability cluster sampling method. The collected data were analyzed using structural equation modeling (SEM) with SmartPLS software.

Results

The findings revealed that the audit firm's quality control system has a significant direct effect on the performance of professional audit managers. Moreover, psychological empowerment and role clarity strengthen this relationship, while the mediating role of attitudes toward auditing standards was not supported. However, this variable showed a significant moderating effect on the relationship between quality control system and managerial performance, indicating its complex and multidimensional nature in auditors' mental frameworks. Robustness tests via multi-group analysis based on gender and employment sector were also conducted. The results showed significant differences between male and female respondents in certain model paths, while no significant differences were found between public and private sector respondents.

Conclusion

The obtained findings not only reinforce the theoretical foundations of quality control models in the auditing profession but also offer practical insights for designing motivational structures, developing professional training programs, and enhancing managerial performance in audit settings.

Keywords: Psychological empowerment, Role clarity, Managerial performance, Quality control system, Auditors' attitudes toward auditing standards.

بررسی‌های حسابداری و حسابرسی
شاپا چاپی: ۲۶۴۵-۸۰۲۰
شاپا الکترونیکی: ۲۶۴۵-۸۰۳۹

سیستم کنترل کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی و عملکرد مدیران حرفهٔ حسابرسی

سامان معظم
دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد بوشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، بوشهر، ایران. رایانامه: saman.moazam@iau.ac.ir

عبدالرضا محسنی*
* نویسنده مسئول، استادیار، گروه حسابداری، واحد بوشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، بوشهر، ایران. رایانامه: abdolreza.mohseni@iau.ac.ir

مصطفی قاسمی
استادیار، گروه حسابداری، واحد بوشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، بوشهر، ایران. رایانامه: mostafa.ghasemi@iau.ac.ir

چکیده

هدف: در سال‌های اخیر، کیفیت عملکرد مدیران حرفه‌ای در حوزهٔ حسابرسی، به‌ویژه در محیط‌های پُرریسک و حساس مانند نهادهای نظارتی و مؤسسه‌های حسابرسی، بسیار در کانون توجه قرار گرفته است. یکی از عوامل کلیدی اثرگذار بر این عملکرد، نحوهٔ استقرار و اجرای سیستم کنترل کیفیت در مؤسسه‌های حسابرسی است. پژوهش حاضر با هدف بررسی اثر سیستم کنترل کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی بر عملکرد مدیران این حرفه انجام شده است و تأکید آن بر نقش میانجی سه متغیر مهم شامل «توانمندسازی روان‌شناختی»، «نگرش حسابرسان به استانداردهای حسابرسی» و «وضوح نقش» است. ارزیابی عملکرد مدیران حرفهٔ حسابرسی در این پژوهش، از طریق پنج بُعد ارزیابی متوازن صورت گرفته است. این ابعاد عبارت‌اند از: «یادگیری و رشد»، «فرایندهای داخلی کسب‌وکار»، «مشتریان یا صاحب‌کاران»، «مالی» و «اخلاق شرکتی».

روش: این پژوهش از نظر هدف، کاربردی و از نظر روش، توصیفی ـ پیمایشی است. در این پژوهش سیستم کنترل کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی متغیر مستقل، عملکرد مدیران حرفهٔ حسابرسی متغیر وابسته و متغیرهای توانمندسازی روان‌شناختی حسابرسان، نگرش حسابرسان به استانداردهای حسابرسی و وضوح نقش حسابرسان، به‌عنوان میانجیگر ایفای نقش می‌کنند. جامعهٔ آماری، کلیهٔ مدیران حرفهٔ حسابرسی شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسه‌های حسابرسی بخش خصوصی در ایران بود. داده‌های پژوهش از طریق پرسش‌نامه با استفاده از مقیاس لیکرت گردآوری شد. پایایی و روایی ابزار اندازه‌گیری از طریق آزمون‌های آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی، شاخص‌های rho_A، AVE و HTMT اندازه‌گیری و بررسی شد. با توجه به آمار و اطلاعات واحد منابع انسانی سازمان حسابرسی و جامعهٔ حسابداران رسمی کشور، تعداد مدیران حرفهٔ حسابرسی کشور، در حدود ۱۶۷۱ نفر است. اندازهٔ نمونه با جدول مورگان تعیین شد. نمونه‌گیری به روش

استناد: معظم، سامان؛ محسنی، عبدالرضا و قاسمی، مصطفی (۱۴۰۵). سیستم کنترل کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی و عملکرد مدیران حرفهٔ حسابرسی . *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۳۳(۳)، ۶۲۵- ۶۵۴.

بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۴۰۵، دوره ۳۳، شماره ۳، صص. ۶۲۵-۶۵۴
ناشر: دانشکدگان مدیریت، دانشگاه تهران
نوع مقاله: علمی پژوهشی
© نویسندگان
تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۹/۲۵
تاریخ ویرایش: ۱۴۰۴/۱۲/۱۹
تاریخ پذیرش:۱۴۰۵/۰۱/۰۸
تاریخ انتشار: ۱۴۰۵/۰۶/۰۱
doi: https://doi.org/10.22059/acctgrev.2026.407579.1009198

خوشه‌ای غیراحتمالی و با حجم ۳۵۲ نفر انجام گرفت. برای تحلیل داده‌ها از مدل‌سازی معادلات ساختاری و نرم‌افزار اسمارت پی‌ال‌اس استفاده شد.

یافته‌ها: یافته‌ها نشان داد که سیستم کنترل کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی، بر عملکرد مدیران حرفهٔ حسابرسی اثر مستقیم معناداری دارد. همچنین، دو متغیر میانجی توانمندسازی روان‌شناختی و وضوح نقش، این رابطه را تقویت می‌کند؛ در حالی که نقش میانجی نگرش به استانداردهای حسابرسی تأیید نشد. با این حال، این متغیر در نقش تعدیلگر میان رابطهٔ سیستم کنترل کیفیت و عملکرد مدیران، اثر معناداری داشت که بیانگر ماهیت پیچیده و چندوجهی آن در الگوی ذهنی حسابرسان است. آزمون‌های استحکام مدل از طریق تحلیل چندگروهی، بر اساس جنسیت و محل اشتغال نیز نشان داد که تفاوت‌هایی بین مدیران حسابرسی زن و مرد در مسیرهای معنادار مدل وجود دارد؛ اما بین مدیران حسابرسی شاغل در بخش دولتی و خصوصی تفاوت معناداری مشاهده نشد.

نتیجه‌گیری: نتایج این پژوهش علاوه‌بر ارزش نظری، پیامدهای عملی مهمی برای مؤسسه‌های حسابرسی و سیاست‌گذاران دارد. نخست، تقویت سیستم‌های کنترل کیفیت با تأکید بر طراحی جامع و منسجم، موجب بهبود عملکرد مدیران حرفه‌ای می‌شود. دوم، توانمندسازی روان‌شناختی حسابرسان از طریق افزایش حس کنترل، خودکارآمدی و استقلال شغلی، در ارتقای عملکرد نقش مؤثری دارد. سوم، شفاف‌سازی نقش‌ها و کاهش ابهام شغلی، رضایت و کارایی را افزایش می‌دهد. چهارم، تقویت نگرش مثبت به استانداردهای حسابرسی از طریق آموزش و فرهنگ‌سازی، اثربخشی کنترل کیفیت را افزایش می‌دهد. پنجم، با توجه به تفاوت‌های جنسیتی، باید سیاست‌های منابع انسانی متناسب با ویژگی‌های کارکنان تدوین شود. در نهایت، این یافته‌ها می‌تواند به تدوین چارچوب‌های مناسب برای ارتقای کیفیت خدمات حسابرسی کمک کند.

کلیدواژه‌ها: توانمندسازی روان‌شناختی، وضوح نقش، عملکرد مدیران، سیستم کنترل کیفیت، نگرش حسابرسان به استانداردهای حسابرسی.

مقدمه

در چند دهۀ اخیر، سازمان‌ها دستخوش رقابت کسب‌وکار بی‌سابقه، تجدید ساختار سریع بازار و سازمان‌دهی مجدد شده‌اند (عدنان‌حمود، پیری و آشتاب، ۱۴۰۴). سازمان‌ها و از جمله مؤسسه‌های حسابرسی برای بقا در محیط آشفته امروز باید بیشتر به عملکرد مدیران خود توجه داشته باشند؛ زیرا ادامۀ حیات آن‌ها تا حد زیادی به توان مدیران آن‌ها در اتخاذ تصمیم تجاری درست وابسته است. مسئولیت‌های مدیران بیش‌ازپیش دشوار و چالش‌برانگیز شده است که گاهی اوقات آن‌ها را در معرض ریسک بالا و داشتن عملکرد مدیریتی پایین قرار می‌دهد؛ بنابراین، مدیران مسئولیت مهمی را در هدایت واحدهای کسب‌وکار در راستای اهداف سازمانی بر عهده دارند (هوبر، کراس و میدل[1]، ۲۰۲۵).

چنهال[2] (۲۰۰۳) بیان می‌کند که بین عملکرد سازمانی و سیستم‌های کنترلی شکاف بزرگی وجود دارد که این مسئله حاکی از نیاز به تمرکز بر پیامدهای سیستم‌های کنترلی در مورد رفتارهای مدیران است تا عملکرد سازمانی بهبود یابد. بر همین اساس و با توجه به منافع ناشی از سیستم کنترل کیفیت در مؤسسه‌های حسابرسی و شکاف موجود با عملکرد مدیران حرفۀ حسابرسی، این پژوهش ضرورت پیامدهای رفتاری این سیستم‌ها را بر عملکرد مدیران این حرفه بررسی می‌کند تا این حرفه بتواند با استفاده از سیستم کنترل کیفیت حسابرسی، استراتژی‌های خود را اصلاح کند و به عملکرد بهتر از جنبه‌های مختلف دست یابد.

در دوران معاصر کمتر کسی یافت می‌شود که در خصوص لزوم و ضرورت وجود نظام ارزیابی عملکرد در سازمان‌ها و شرکت‌ها تردید داشته باشد. از این‌رو توسعه، گسترش و تحولات دانش مدیریت به‌صورت عام و حوزه مدیریت منابع انسانی و منابع مالی به‌طور اخص، نوآوری و تغییر در فرایند ارزیابی عملکرد را اجتناب‌ناپذیر کرده است. این تحولات در زمینه‌های مختلف از قبیل شاخص‌ها، معیارها و نحوۀ نگرش به ارزیابی جلوه کرده است (هگازی، الدیب، حمدی و حلیم[3]، ۲۰۲۳).

در چنین شرایطی که سازمان‌ها برای بقا در محیط پرتلاطم و رقابتی کنونی ناگزیرند به مدیرانی توانمند، تصمیم‌گیر و اثربخش اتکا کنند، ضرورت دارد تا سازوکارهایی که می‌توانند عملکرد مدیریتی را بهبود بخشند، در کانون توجه قرار گیرند. در حرفۀ حسابرسی نیز مدیران حرفه‌ای در هدایت تیم‌ها، تضمین کیفیت خدمات، مدیریت تعارض‌ها و اجرای صحیح استانداردها، نقش محوری دارند؛ اما چالش اصلی آن است که چه عواملی می‌توانند عملکرد این مدیران را ارتقا دهند؟ یکی از سازوکارهای مهم در این زمینه، سیستم کنترل کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی است که با هدف حفظ کیفیت خدمات، رعایت اصول اخلاقی و استانداردهای حرفه‌ای طراحی شده است. با این حال، پرسش اصلی این پژوهش آن است که آیا صرف وجود سیستم کنترل کیفیت، می‌تواند به‌تنهایی عملکرد مدیران حرفۀ حسابرسی را بهبود بخشد یا اثربخشی آن به واسطه‌هایی در سطح فردی و روان‌شناختی نیازمند است؟ برای پاسخ به این پرسش، در این پژوهش سه عامل کلیدی زیر به‌عنوان متغیرهای میانجی بررسی می‌شود:

1. Huber, Kraus & Meidell
2. Chenhall
3. Hegazy, El-Deeb, Hamdy & Halim

۱. نگرش حسابرسان به استانداردهای حسابرسی؛
۲. وضوح نقش آنان در سازمان؛
۳. توانمندسازی روان‌شناختی حسابرسان.

این سه عامل می‌توانند سازوکارهایی باشند که از طریق آن‌ها، مزایای بالقوهٔ سیستم کنترل کیفیت به عملکرد واقعی مدیران حرفهٔ حسابرسی منتقل شود و تحقق یابد.

رعایت استانداردها و اجرای حرفه‌ای که حسابرس در انجام فرایند حسابرسی به‌کار می‌گیرد، می‌تواند یکی از متغیرهای مهم کیفیت حسابرسی محسوب شود. علوی، قربانی و رستمی (۱۳۹۴) نشان دادند که کیفیت حسابرسی امتیاز کنترل کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی را بهبود می‌بخشد. از این‌رو عامل رعایت استانداردها و اجرای حرفه‌ای حسابرس، یکی از متغیرهای مهم کیفیت حسابرسی است. با این حال، صرف رعایت ظاهری استانداردها نمی‌تواند تضمین‌کنندهٔ کیفیت حسابرسی باشد، بلکه نگرش حسابرسان به استانداردهای حرفه‌ای و درک عمیق آن‌ها از الزامات کنترل کیفیت، نقش بسزایی در ارتقای اثربخشی این استانداردها ایفا می‌کند. در این راستا، سیستم کنترل کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی، می‌تواند با فراهم‌سازی بسترهای آموزشی، نظارتی و انگیزشی مناسب، نگرش حرفه‌ای حسابرسان را به اهمیت رعایت دقیق استانداردها بهبود بخشد. به عبارت دیگر، هرچه نگرش حسابرسان به استانداردهای حسابرسی مثبت‌تر و متعهدانه‌تر باشد، احتمال به‌کارگیری مؤثر این استانداردها در عمل بیشتر خواهد شد و در نتیجه، عملکرد مدیران حرفهٔ حسابرسی نیز بهبود خواهد یافت. از این منظر، سیستم کنترل کیفیت، نه‌تنها بر فرایندهای فنی اثرگذار است، بلکه می‌تواند در شکل‌گیری نگرش‌ها و رفتارهای حرفه‌ای در درون مؤسسه‌های حسابرسی، عاملی تعیین‌کننده باشد. با این حال، شواهد تجربی در این خصوص بسیار محدود است و این پرسش اساسی مطرح می‌شود که آیا نگرش حسابرسان به استانداردهای حسابرسی، می‌تواند در رابطهٔ میان سیستم کنترل کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی و عملکرد مدیران این حرفه، نقش واسطه‌ای ایفا کند؟

کم‌توجهی مدیران حرفهٔ حسابرسی به استانداردهای حسابرسی، وضوح نقش حسابرسان (یعنی آگاهی دقیق آن‌ها از انتظارات، مسئولیت‌ها و اختیارات شغلی خود) و توانمندسازی روان‌شناختی حسابرسان (احساس شایستگی، خودمختاری، معناداری کار و اثرگذاری)، باعث می‌شود که مشکلاتی از جمله عدم استقلال، فاصلهٔ انتظارات از خدمات حسابرسی و اعتباردهی، گزارشگری سطحی و کلیشه‌ای، ضعف فرهنگ‌سازی عمومی دربارهٔ نقش حسابرس، نرخ‌های ناعادلانهٔ حق‌الزحمه، رقابت غیرحرفه‌ای و حتی نفوذ ملاحظات سیاسی در فرایند استانداردگذاری بروز کند؛ مسائلی که در نهایت به هدررفت منابع مالی و انسانی و کاهش بهره‌وری در حرفهٔ حسابرسی منجر خواهند شد. در این میان، کارآمدی سیستم کنترل کیفیت، می‌تواند نقش مؤثری در کاهش این هزینه‌ها و ارتقای کیفیت خدمات حرفه‌ای ایفا کند؛ به‌ویژه اگر این سیستم از شاخص‌های ملموس و قابل‌محاسبه برای ارزیابی عملکرد برخوردار باشد (هال[1]، ۲۰۰۸). در این چارچوب، وضوح نقش و توانمندسازی روان‌شناختی می‌تواند واسطه‌ای برای انتقال مؤثر مزایای کنترل کیفیت به عملکرد واقعی مدیران باشد. بنابراین، این پرسش مطرح می‌شود که آیا متغیرهایی مانند وضوح نقش و توانمندسازی روان‌شناختی

1. Hall

حسابرسان می‌توانند در کنار نگرش حرفه‌ای بـه اسـتانداردها، نقـش واسـطه‌ای در رابطـه بـین سیسـتم کنتـرل کیفیـت مؤسسه‌های حسابرسی و عملکرد مدیران ایفا کنند؟

ساختار این مقاله بدین صورت تدوین شده است: در بخش دوم، پیشینهٔ نظری و مبانی مـرتبط ارائـه و فرضـیه‌های پژوهش توسعه داده می‌شود. بخش سوم به تشریح روش‌شناسی تحقیق اختصاص دارد. در بخش چهارم، نتایج حاصـل از تجزیه‌وتحلیل داده‌ها ارائه می‌شود و در نهایت، در بخش پایـانی، جمع‌بنـدی، بحـث و نتیجـه‌گیری کلـی پـژوهش بیـان می‌شود.

مبانی نظری پژوهش و توسعهٔ فرضیه‌ها

ارزیابی عملکرد مدیران حرفهٔ حسابرسی

رسوایی‌ها و فشارهای حرفه‌ای ضرورت ایجاد و بهبود سیستم‌های کنترل کیفیت در مؤسسه‌های حسابرسی را نمایان کرد (هگازی و تاوفیک[1]، ۲۰۱۵). این موضوع هم در داخل کشور و هم در خارج از کشور مشهود اسـت. اگـر هـدف افـزایش عملکرد مؤسسه‌های حسابرسی است، شاید باید به ورودی‌های آن‌ها و همچنین خروجی‌هایی کـه ارائـه می‌دهنـد، توجـه بیشتری معطوف شود. با این حال، استانداردهای حسابرسی بیشتر به کیفیت حسابرسی‌های انجام شـدهٔ مؤسسـه‌ها توجـه می‌کنند تا اینکه بر این تمرکز کنند که چگونه آن‌ها واقعاً خود را مدیریت و کنترل می‌کنند. با وجود اهمیـت انـدازه‌گیری عملکرد، استانداردهای حسابرسی توجه کمی به نحوهٔ مدیریت مؤسسه‌های حسابرسی دارند. بر اساس نهادهای حسابرسی حرفه‌ای، مؤسسه‌های حسابرسـی در صـورتی موفـق هسـتند کـه حسابرسـی «کیفـی» را انجـام دهنـد. بـه‌طور مثـال، استانداردهای بین‌المللی حسابرسی شمارهٔ ۲۲۰، مؤسسه‌های حسابرسی را ملزم می‌کند تا یک سیستم کنترل کیفیت ایجاد کنند. با وجود این، مؤسسه‌های حسابرسی هنوز به سیستمی نیاز دارند که عملکرد خود را اندازه‌گیری کند، نه فقط کیفیت «خروجی» را. این استانداردها فقط بر فراینـدهای داخلـی و مـدیریت منـابع انسـانی متمرکزنـد کـه از ترکیـب سیسـتم اندازه‌گیری عملکرد قوی‌تر و یکپارچه‌تر در چنین محیط رقابتی و پویایی غفلت می‌کنند (هگازی و تاوفیک، ۲۰۱۵).

مؤسسه‌های حسابرسی اگر می‌خواهند رقابتی و نوآور باشند، باید رویکـردی چندبُعـدی را در ارزیـابی عملکـرد خـود اتخاذ کنند. متأسفانه، اجرای چنین سنجشی آسان نیست؛ زیرا مؤسسه‌های حسابرسـی بـا معضـل منحصـربه‌فرد توسـعهٔ خدمات برای جلب رضایت مشتریان خود و در عین حال حفظ فاصله و استقلال از آن‌هـا مواجهنـد (هگـازی و تاوفیـک، ۲۰۱۵). کل ارزش خدمات حسابرسی آن‌ها بر این فرض استوار است که آن‌ها ارزیاب شخص ثالث مسـتقلی هسـتند کـه نشان می‌دهد صورت‌های مالی مشتریان‌شان چقدر منصفانه است و نباید آن‌ها را مـرتبط یـا مـؤثر دانسـت. علاوه‌بـراین، حسابرسی صنعتی است به‌شدت مقررات‌گذاری‌شده (کینی[2]، ۲۰۰۵). توسعهٔ یک سیسـتم انـدازه‌گیری عملکـرد، در چنـین حرفه‌ای خاص، نه تنها باید عناصر مؤثر بر عملکرد مؤسسه و دستیابی به اهداف کیفی و شهرت آن را در نظر بگیرد، بلکه باید اطمینان حاصل کند که آن‌ها با استانداردهای حسابرسی قابل اجرا مطابقت دارند.

1. Tawfik
2. Kinney

علاوه‌بر این، مؤسسه‌های حسابرسی برای این که بتوانند عملکرد خود را ارزیابی کنند، به سیستم اطلاعاتی سالم و پیشرفته با ابزارهایی نیاز دارند که به آن‌ها کمک می‌کند تا حسابرسی خود را با کیفیت مورد نیاز انجام دهند. محدودیت‌های اعمال شده بر مؤسسه‌های حسابرسی، برای ارائهٔ خدمات غیرحسابرسی به مشتریان خود، ممکن است منابع موجود برای این مؤسسه‌ها را برای پیاده‌سازی چنین سیستم اطلاعاتی با اولویت دادن به ابزارهای حسابرسی که برای دستیابی به کیفیت مطلوب خدمات آن‌ها مهم تلقی می‌شوند، کاهش دهد. همچنین، ارزیابی عملکرد کارکنان در مؤسسه‌های حسابرسی، کار چالش‌برانگیزی خواهد بود. ارزیابی کیفیت خدمات حسابرسی، کاری گروهی است تا فردی؛ زیرا در آن، صدور نظر حسابرسی، نتیجهٔ تلاش همهٔ اعضای تیم حسابرسی است. این ماهیت خاص خدمات حسابرسی، ارزیابی حسابرس، سرپرست حسابرسی و مدیر را به کاری دشوار تبدیل می‌کند (هگازی و تاوفیک، ۲۰۱۵). اقدامات غیرمالی و ذهنی مانند اجرای مناسب استانداردهای حسابرسی، توانایی شناسایی تحریف‌ها و تلاش‌هایی که برای عملکرد خدمات حسابرسی انجام می‌شود، در سیستم‌های اندازه‌گیری عملکرد در مؤسسه‌های حسابرسی مهم تلقی می‌شوند. بنابراین، در آن مؤسسه‌های حرفه‌ای مهم است که بر معیارهای کیفی مانند یادگیری و رشد، فرایند داخلی کسب‌وکار تأکید بیشتری شود تا اقدام‌های مالی. در نتیجه چنین معیارهای کیفی، انتظار می‌رود که پاداش‌های دریافتی توسط کارکنان با معیارهای سیستم‌های عملکرد مرتبط باشد. بر همین اساس، در این پژوهش بر عملکرد از نگاه چارچوب ارزیابی متوازن توجه شده است.

مؤسسه‌های حسابرسی ایران، برای پایندگی و رشد خود، ملزم هستند که اهداف عملکردی پیچیده و چندگانه خود را تأمین کنند و این امر، ضرورت انجام ارزیابی عملکرد و برنامه‌ریزی استراتژیک را نمایان می‌سازد (مشایخ، حیدری و محمودخانی، ۱۴۰۲). با این حال، شاخص‌های عملکرد کلیدی معمولی که می‌تواند در ارزیابی متوازن یک خدمات یا صنعت دیگر گنجانده شود، ممکن است برای حرفهٔ حسابرسی مناسب نباشد (هگازی و همکاران، ۲۰۲۲). به‌طور مثال، حسابرسان نمی‌توانند نیازهای مشتریان خود را با یک محصول مناسب برآورده کنند؛ زیرا حسابرسان باید نظر خود را دربارهٔ ارائهٔ منصفانه صورت‌های مالی مشتریان خود، صرف‌نظر از اینکه مشتریان از آن «راضی هستند» یا خیر، ارائه دهند. علاوه‌براین، بر اساس استانداردهای حسابرسی و الزامات هیئت‌های نظارت، ممکن است ارائهٔ «محصولات جدید» به مشتریان، برای مشتریان خاصی مجاز نباشد. در نتیجه، ایجاد ارزیابی متوازن برای اندازه‌گیری عملکرد در مؤسسه‌های حسابرسی، باید پس از در نظر گرفتن الزامات استانداردهای حسابرسی و نیازهای این دست از شرکت‌های حرفه‌ای باشد (مهربان‌پور، کرمی و جندقی قمی، ۱۴۰۰). بررسی تجربی ارزیابی متوازن پیشنهادی، برای کشف عملی بودن آن و اینکه آیا عملکرد حسابرسی را بهبود می‌بخشد، ضروری است. بنابراین، به‌کارگیری ارزیابی متوازن می‌تواند رضایت شاغلان را از ارزیابی عملکرد در مؤسسهٔ حسابرسی افزایش دهد (هگازی و همکاران، ۲۰۲۲).

پنج عنصر وجود دارد که در ارزیابی عملکرد برای مؤسسه‌های حسابرسی گنجانده می‌شود (هگازی و همکاران، ۲۰۲۲). اولین مؤلفهٔ مهم، «یادگیری و رشد» است. از ویژگی‌های چنین دیدگاهی می‌توان به ارزیابی صلاحیت و تجربهٔ کارکنان در مؤسسه‌های حسابرسی اشاره کرد. دومین مؤلفهٔ ارزیابی متوازن، «فرایندهای داخلی کسب‌وکار» است که مؤسسه‌های حسابرسی از طریق ارائهٔ مؤثر و کارآمد حسابرسی با کیفیت بالا با گزارش مناسب آن را اندازه‌گیری می‌کنند.

مشتریان، سومین جزء ارزیابی متوازن را تشکیل می‌دهند. رویه‌های رسمی و مکتوب برای رسیدن و اندازه‌گیری رضایت مشتریان شامل ارسال پرسش‌نامه‌های رضایت مشتریان به مدیریت ارشد مشتری و درخواست پاسخ مستقیم به شریک اصلی شرکت بدون اطلاع شریک حسابرسی مسئول است. مؤلفهٔ چهارم، «مالی» است که می‌تواند توسط هر مؤسسهٔ حسابرسی از طریق سیستم اطلاعاتی پیچیدهٔ آن اندازه‌گیری شود. یک مؤسسهٔ حسابرسی باید سود عملیاتی هر تیم حسابرسی را اندازه‌گیری کند (دیتیلو، اندنیچ و هافجان[1]، ۲۰۱۶). در نهایت، جنبهٔ اخلاق شرکتی، پنجمین جزء ارزیابی متوازن را تشکیل می‌دهد. این دیدگاه اضافی از ارزیابی متوازن اصلی کاپلان و نورتون[2]، به‌دنبال مطالعات دیگری مانند تسامنی، اونوما و کوما[3] (۲۰۱۰) است که دیدگاهی برای سلامت، ایمنی و محیط‌زیست اضافه کردند. با توجه به گسترهٔ خدمات حسابرسی و تخلف‌های اخیر شرکتی، توجه به استانداردهای اخلاقی پذیرفته شده در حرفهٔ حسابرسی جلب شده است (جاکلینگ، کوپر، لئونگ و دلاپورتاس[4]، ۲۰۰۷). هدف مؤسسه‌های حسابرسی این است که از طریق به‌کارگیری چندین تکنیک و رعایت اصول اخلاقی، عضوی سازنده در جامعه باشند.

سیستم کنترل کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی

در طول بحران مالی آسیا در سال ۱۹۹۷، بسیاری از شرکت‌های بورسی در آسیا، مانند کیا و دوو، حتی با نظر حسابرسی مقبول ورشکست شدند. این رویدادها به باور فعالان بازار در مورد قابلیت اطمینان و عینی بودن نظرهای حسابرسی آسیب زد. ایران نیز از این موضوع مستثنا نبود. در همین راستا، در پاسخ به رسوایی‌های حسابداری پسرمخاطب و آسیب‌دیدگی اعتبار مؤسسه‌های حسابرسی، استانداردگذاران در کشورهای آسیایی، قوانین جدیدی را برای مؤسسه‌های حسابرسی و شرکت‌ها، به‌منظور افزایش کیفیت حسابرسی و استقلال حسابرس تصویب کردند. برای نمونه، می‌توان به قوانینی از قبیل قانون چرخش حسابرس و کمیته‌های حسابرسی اشاره کرد؛ اما این قوانین کفایت لازم را نداشت و به اندازهٔ کافی رضایت از عملکرد مدیریتی در حرفهٔ حسابرسی را تأمین نمی‌کرد. از دیدگاه PCAOB، هر مؤسسهٔ حسابرسی به یک سازوکار کنترل کیفیت نیاز دارد که شامل یک سیستم مؤثر نظارت و بررسی تعهدها انتخاب شده باشد (هوآنگ، ساراث و هان[5]، ۲۰۲۲). این سیستم شامل آموزش حرفه‌ای، رویه‌های پذیرش و تداوم واحد مورد رسیدگی و رویه‌هایی برای تضمین استقلال، صداقت و عینیت است (بدارد، دیس، کرتیس و جنکینز[6]، ۲۰۰۸). در بند ۳ استاندارد حسابرسی شمارهٔ ۱ ایران نیز آمده است که «مؤسسه برای کسب اطمینان معقول از اینکه الزامات استانداردهای حرفه‌ای، قانونی و مقرراتی رعایت می‌شود و گزارش‌ها، مناسب شرایط موجود، صادر می‌شود، باید سیستم کنترل کیفیت مناسبی را طراحی و برقرار کند». مطابق با این استاندارد، سیستم کنترل کیفیت مؤسسه، باید شامل سیاست‌ها و روش‌هایی باشد که هر یک از اجزای مسئولیت‌های مدیریت دربارهٔ کیفیت در درون مؤسسه، الزامات اخلاقی، پذیرش و ادامهٔ کار، منابع انسانی، اجرای کار و نظارت را مورد توجه قرار دهد.

1. Ditillo, Endenich & Hoffjan
2. Kaplan & Norton
3. Tsamenyi, Onumah & Kumah
4. Jackling, Cooper, Leung & Dellaportas
5. Hwang, Sarath & Han
6. Bedard, Deis, Curtis & Jenkins

به‌طور کلی، انتظار می‌رود که حسابرسان مستقل با ایفای نقش نظارتی، اطمینان حاصل کنند که وجوهی که توسط سهام‌داران به مدیریت سپرده شده است، برای پیشبرد منافع آن‌ها استفاده می‌شود (هوآنگ و همکاران، ۲۰۲۲). ادبیات پیشین نشان می‌دهد که حسابرسی با اطمینان از جریان سرمایهٔ از سهام‌داران به شرکت‌ها، نقشی حیاتی در روابط سهام‌داران شرکت ایفا می‌کند. علاوه‌بر این، صورت‌های مالی حسابرسی شده اطلاعات مهمی را در اختیار سرمایه‌گذاران بالقوه در بازارهای سهام قرار می‌دهد. در این نقش، حسابرسان با تضاد منافع ذاتی مواجه می‌شوند؛ زیرا توسط شرکت‌هایی که حسابرسی می‌کنند، استخدام می‌شوند و حقوق می‌گیرند (دونتو، رونن و ساراث[1]، ۲۰۱۳). علاوه‌براین، حسابرسان عاملانی اقتصادی هستند که باید منافع خود را در نظر بگیرند (آنتل[2]، ۱۹۸۴). این فشارهای اقتصادی می‌تواند باعث به خطر انداختن قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان شود (فیلیو، هوانگ، جمال و ساندر[3]، ۲۰۱۳)، بنابراین، برای حسابرسان حیاتی است که سیستم‌هایی ایجاد کنند که با این فشارها مقابله کند. استفاده از یک تیم کنترل کیفیت مجزا و سیستم مناسب در این زمینه در یک مؤسسهٔ حسابرسی، یکی از سازوکارهای مورد استفاده برای حفظ استقلال حرفه‌ای است (هوآنگ و همکاران، ۲۰۲۲).

تنظیم‌کنندگان استاندارد خواستار شفافیت بیشتر در خصوص حاکمیت داخلی مؤسسه‌های حسابرسی شده‌اند (هگازی و همکاران، ۲۰۲۳). ادبیات تحلیلی (لیو و سیمونیک[4]، ۲۰۰۵) نشان می‌دهد که تخصص برخی از شرکا در نظارت بر وظایف حسابرسی باعث کاهش طفره رفتن و افزایش انطباق با بهترین شیوه‌های مؤسسهٔ حسابرسی می‌شود. سیستم کنترل کیفیت یک مؤسسهٔ حسابرسی، می‌تواند نقش مهمی در این زمینه ایفا کند (هوآنگ و همکاران، ۲۰۲۲). مطالعات گراملینگ، کریشنان و ژنگ[5] (۲۰۱۱) و آوبدیا[6] (۲۰۲۰) نشان داد که کاستی‌های کنترل کیفیت شناسایی شده توسط آژانس‌های خارجی مانند PCAOB، به‌طور منفی با کیفیت حسابرسی مرتبط است. این یافته‌ها نشان می‌دهد که فعالیت‌های کنترل کیفیت انجام‌شده توسط تیم‌های داخلی نیز ممکن است نقش مهمی در حفظ استقلال داشته باشد و به حسابرسی‌های دقیق‌تر منجر شود و عملکرد مدیریتی را در حرفهٔ حسابرسی بهبود بخشد.

سیستم‌های کنترل کیفیت ناقص می‌توانند پیامدهای نامطلوبی از جمله کیفیت پایین حسابرسی و از دست دادن اعتماد سرمایه‌گذاران را برای مؤسسه‌های حسابرسی ایجاد کنند (آوبدیا، ۲۰۲۰). در نتیجه، مؤسسه‌های حسابرسی اخیراً منابع شایان توجهی را برای بهبود سیستم‌های کنترل کیفیت خود سرمایه‌گذاری کرده‌اند (هاینه، پیچر، پیکرد و ژو[7]، ۲۰۲۳). مطالعات قبلی به فعالیت‌های کنترل کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی به‌عنوان یک بررسی داخلی از نیروهای کار حسابرسی، به‌ویژه با تمرکز بر حفظ کیفیت حسابرسی مداوم در یک مؤسسهٔ حسابرسی، پرداخته است (گول، وو و یانگ[8]، ۲۰۱۳). با این حال، استانداردگذاران انتظار دارند که سیستم‌های کنترل کیفیت برای کمک به حسابرسان، به جلوگیری از

1. Dontoh, Ronen & Sarath
2. Antle
3. Fiolleau, Hoang, Jamal & Sunder
4. Liu & Simunic
5. Gramling, Krishnan & Zhang
6. Aobdia
7. Hayne, Peecher, Pickerd & Zhou
8. Gul, Wu & Yang

عدم رعایت استقلال (پالمروس[1]، ۲۰۰۶) و بهبود عملکرد مدیریتی در حرفهٔ حسابرسی (آموفا سارپونگ، تورنیوا و بوآکی[2]، ۲۰۲۴) کمک کنند.

از جنبهٔ نظری، رابطهٔ بین سیستم کنترل کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی و عملکرد مدیران حرفهٔ حسابرسی را می‌توان بر مبنای نظریهٔ رفتار برنامه‌ریزی‌شده[3] (آیزن[4]، ۱۹۹۱) تبیین کرد. بر اساس این نظریه، رفتار افراد نتیجهٔ مستقیم قصد رفتاری است که خود تحت تأثیر سه مؤلفهٔ اصلی، یعنی نگرش به رفتار، هنجارهای ذهنی و کنترل رفتاری ادراک‌شده شکل می‌گیرد. در محیط‌های حرفه‌ای نظیر حسابرسی، نگرش مثبت به اهمیت کنترل کیفیت و الزامات استانداردی، تمایل مدیران را به رعایت رویه‌های حرفه‌ای و دقت در اجرا افزایش می‌دهد. زمانی که مدیران حرفهٔ حسابرسی باور داشته باشند که اجرای کامل الزامات کنترل کیفیت، نه تنها الزامی مقرراتی، بلکه نشانه‌ای از شایستگی و مسئولیت‌پذیری حرفه‌ای است، رفتار آنان به‌سمت رعایت دقیق‌تر استانداردها سوق می‌یابد.

همچنین، وجود سیستم کنترل کیفیت رسمی و نهادینه‌شده در مؤسسه می‌تواند هنجارهای ذهنی مدیران را نیز تحت تأثیر قرار دهد؛ به‌گونه‌ای که پایبندی به استانداردها و الزامات اخلاقی به یک «هنجار سازمانی» تبدیل شود و مدیران احساس تعهد اجتماعی بیشتری به رعایت آن‌ها داشته باشند. در نهایت، مؤلفه سوم نظریه، یعنی کنترل رفتاری ادراک‌شده، از طریق فراهم‌سازی رویه‌ها، آموزش‌ها و ابزارهای کنترل کیفیت تقویت و سبب می‌شود که مدیران احساس کنند توانایی و اختیار لازم برای اعمال کنترل‌های حرفه‌ای و تصمیم‌گیری‌های باکیفیت را دارند. از این رو، بر مبنای نظریهٔ رفتار برنامه‌ریزی‌شده، سیستم‌های کنترل کیفیت مؤثر می‌توانند از مسیر نگرش‌ها، هنجارها و ادراک کنترل رفتاری، موجب ارتقای عملکرد مدیران حرفهٔ حسابرسی شوند. بر این اساس، فرضیهٔ اول پژوهش مطرح می‌شود:

فرضیهٔ اول: سیستم کنترل کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی بر عملکرد مدیران حرفهٔ حسابرسی تأثیر دارد.

برای بررسی دقیق سازوکار اثر سیستم کنترل کیفیت بر عملکرد مدیران حرفه‌ای، سه متغیر میانجیِ نگرش حسابرسان به استانداردهای حسابرسی، وضوح نقش و توانمندسازی روان‌شناختی، به‌دلیل نقش تعیین‌کنندهٔ آن‌ها در تبیین رفتار حرفه‌ای، تصمیم‌گیری و عملکرد مدیریتی انتخاب شده‌اند. نگرش حسابرسان نشان‌دهندهٔ ارزیابی‌های شناختی و عاطفی آنان به الزامات حرفه‌ای است و بر تعهد و دقت در اجرای استانداردها اثرگذار است؛ وضوح نقش، شفافیت انتظارها و مسئولیت‌ها را تضمین می‌کند و از تعارض و ابهام شغلی می‌کاهد و توانمندسازی روان‌شناختی با ارتقای احساس شایستگی، خودمختاری و اثرگذاری، انگیزه درونی و کارآمدی عملکرد مدیران را افزایش می‌دهد.

متغیرهایی نظیر نگرش به استانداردهای حسابرسی و توانمندسازی روان‌شناختی، در ظاهر ماهیتی فردی و روان‌شناختی دارند؛ اما ادبیات رفتار سازمانی نشان می‌دهد که این سازه‌ها به‌طور چشمگیری تحت تأثیر ساختارها، رویه‌ها و سیستم‌های رسمی سازمان قرار دارند. بر اساس نظریهٔ رفتار برنامه‌ریزی‌شده، نگرش‌ها و ادراک کنترل رفتاری، نه ویژگی‌های ثابت فردی، بلکه ادراک‌هایی هستند که در بستر هنجارها، انتظارها و سیگنال‌های نهادی شکل می‌گیرند.

1. Palmrose
2. Amofa-Sarpong, Tornyeva & Boakye
3. Theory of Planned Behaviour
4. Ajzen

سیستم کنترل کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی، به‌عنوان یک سازوکار نهادی رسمی، با تعریف انتظارات حرفه‌ای، رویه‌های ارزیابی، آموزش و نظارت، می‌تواند نگرش حسابرسان به استانداردهای حسابرسی را شکل داده و درونی‌سازی الزامات حرفه‌ای را تسهیل کند.

همچنین، توانمندسازی روان‌شناختی طبق دیدگاه اسپریتزر[1] (۲۰۱۷)، نوعی ادراک موقعیتی است که از احساس اختیار، شایستگی و اثرگذاری در چارچوب‌های سازمانی نشئت می‌گیرد. در این راستا، سیستم‌های کنترل کیفیت از طریق شفاف‌سازی مسئولیت‌ها، مشروعیت‌بخشی به تصمیم‌گیری حرفه‌ای و حمایت ساختاری از استقلال حسابرس، زمینهٔ ادراک توانمندسازی روان‌شناختی را فراهم می‌آورند. بنابراین، برخلاف تصور اولیه، متغیرهای روان‌شناختی مورد بررسی، نه‌تنها از سیستم کنترل کیفیت مستقل نیستند، بلکه می‌توانند به‌عنوان پیامدهای شناختی و رفتاری این سیستم عمل کنند و در انتقال اثر آن بر عملکرد مدیران حرفهٔ حسابرسی نقش میانجی داشته باشند. در ادامه، روابط علّی این نقش‌های میانجی در مدل پژوهش تشریح می‌شود.

نگرش حسابرسان به استانداردهای حسابرسی

نگرش افراد در رفتار و عملکرد آن‌ها نقش کلیدی ایفا می‌کند. در واقع، نگرش‌ها بازتابی از ارزیابی‌های شناختی، عاطفی و رفتاری افراد به یک موضوع یا پدیده هستند (آیزن، ۱۹۹۱). بر اساس نظریهٔ عمل منطقی[2] (آیزن و فیشبین[3]، ۱۹۸۰)، نگرش‌ها و هنجارهای ذهنی، در شکل‌گیری قصد رفتاری و در نهایت رفتار واقعی افراد نقش مهمی دارند. این نظریه بیان می‌دارد که رفتار فردی، حاصل ادراکات و باورهای درونی او به محیط و الزامات آن است. مطابق با نظریهٔ پُرکاربرد رفتار برنامه‌ریزی شده (آیزن، ۱۹۹۱) نیز معمولاً فرض می‌شود که نگرش‌ها، بر رفتار تأثیر علّیدارند. در واقع طبق این نظریه، نگرش‌های حرفه‌ای حسابرسان، پیش‌بینی‌کننده مهم رفتار و عملکرد آنان در محیط‌های حرفه‌ای است.

در حوزهٔ حسابرسی، نوع نگرش حسابرسان به استانداردهای حسابرسی و چارچوب‌های قانونی، عاملی تعیین‌کننده در کیفیت عملکرد آنان محسوب می‌شود. نگرش مثبت به استانداردها، می‌تواند به رفتار حرفه‌ای‌تر، اجرای دقیق‌تر روش‌های تحلیلی و ارتقای کیفیت گزارشگری حسابرسی منجر شود، در حالی که نگرش منفی ممکن است به رفتارهای سطحی، تکراری و حتی غیرحرفه‌ای بینجامد (دورمیشی، طاهری‌نیا، مسلمی و گیواکی[4]، ۲۰۲۱). از این رو، نگرش به استانداردها نه‌تنها بر رفتار فردی حسابرسان اثرگذار است، بلکه می‌تواند عملکرد مدیران حرفهٔ حسابرسی را نیز تحت تأثیر قرار دهد. از سوی دیگر، سیستم‌های کنترل کیفیت در مؤسسه‌های حسابرسی می‌توانند نقش دوگانه‌ای ایفا کنند: نقش پیشگیرانه از طریق اعمال نظارت و تنبیه در صورت انحراف از استانداردها و همچنین، نقش محرک از طریق شکل‌دهی به مبانی فکری و نگرش مثبت حسابرسان به حرفه و جامعه. این سیستم‌ها می‌توانند درونی‌سازی استانداردهای حسابرسی را تسهیل کنند و با ارتقای نگرش حرفه‌ای، زمینه‌ساز بهبود عملکرد مدیریتی شوند. در این چارچوب، نگرش حسابرسان به استانداردهای حسابرسی، نه فقط یک باور فردی، بلکه بازتابی از پیام‌ها، انتظارها و سازوکارهای رسمی نهادینه‌شده در

1. Spreitzer
2. Theory of Reasoned Action
3. Fishbein
4. Dormishi, Taherinia, Moslemi & Givaki

سیستم کنترل کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی است. بنابراین، با توجه به اهمیت نگرش حسابرسان در شکل‌گیری رفتار و عملکرد حرفه‌ای، فرضیه زیر مطرح می‌شود:

فرضیهٔ دوم: نگرش به استانداردهای حسابرسی در رابطه بین سیستم کنترل کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی و عملکرد مدیران در حرفهٔ حسابرسی نقش متغیر میانجی ایفا می‌کند.

وضوح نقش حسابرسان

در حرفهٔ حسابرسی، برخلاف بسیاری از صنایع تولیدی که ماشین‌آلات نقش محوری ایفا می‌کنند، نیروی انسانی عامل اصلی در کیفیت و اثربخشی عملکرد است. عملکرد مؤسسه‌های حسابرسی، به‌طور مستقیم متأثر از رفتار، درک و نقش‌هایی است که کارکنان آن ایفا می‌کنند. از این منظر، شفاف‌سازی نقش‌های شغلی حسابرسان، یکی از پیش‌نیازهای حیاتی برای ارتقای کیفیت حسابرسی و عملکرد مدیران حرفه‌ای در این حوزه به شمار می‌آید (هگازی و همکاران، ۲۰۲۳).

نقش در محیط حسابرسی معمولاً تحت تأثیر سه مفهوم کلیدی قرار دارد: تعارض نقش، اضافه‌بار نقش و ابهام نقش (الیندا، ایسواتی و ستیوان[1]، ۲۰۱۹). تعارض نقش و اضافه‌بار ناشی از انتظارهای متضاد یا حجم زیاد کار است، در حالی که ابهام نقش، به عدم وضوح وظایف و انتظارات اشاره دارد. این عوامل به کاهش تمرکز، فرسودگی شغلی و در نهایت تضعیف عملکرد منجر می‌شوند (زلیخا و استقومه[2]، ۲۰۲۱). در مقابل، وضوح نقش که نقطه مقابل ابهام نقش است، به میزان آگاهی کارکنان از اهداف، انتظارات و نحوهٔ انجام وظایف خود اشاره دارد (هال، ۲۰۰۸). وضوح نقش می‌تواند رفتارهای هدفمند، اعتماد در تیم‌های کاری، هماهنگی وظایف و در نهایت بهره‌وری سازمانی را ارتقا دهد (فروگلی، رودمن و گوستاوسون[3]، ۲۰۱۹). در واقع، هنگامی که حسابرسان از طریق ساختارهای سازمانی از جمله سیستم‌های کنترل کیفیت به درک روشنی از نقش خود دست می‌یابند، احتمال بروز تعارض، ابهام و خطا در عملکرد آنان کاهش یافته و کیفیت خروجی‌ها بهبود می‌یابد (هال، ۲۰۰۸).

برخلاف برخی متغیرهای روان‌شناختی که بیشتر در ادراکات فردی ریشه دارند، وضوح نقش ماهیتی به‌شدت ساختاری و سازمان‌محور دارد و به‌طور مستقیم از سیاست‌ها، رویه‌ها و سیستم‌های رسمی سازمان تأثیر می‌پذیرد. در حرفهٔ حسابرسی، سیستم کنترل کیفیت با تعیین مسئولیت‌ها، رویه‌های اجرایی، سطوح اختیار و الزامات مستندسازی، نقش‌ها را به‌صورت رسمی تعریف و نهادینه می‌کند. از این رو، وضوح نقش را می‌توان یکی از پیامدهای شناختی مستقیم سیستم کنترل کیفیت دانست که به‌واسطهٔ کاهش ابهام و تعارض نقش، عملکرد مدیران حرفهٔ حسابرسی را بهبود می‌بخشد. طبق نظریهٔ رفتار برنامه‌ریزی‌شده نیز، درک روشن افراد از نقش‌ها و انتظارها، رفتارهای حرفه‌ای آنان را هدایت می‌کند و زمینه‌ساز تصمیم‌گیری‌های مؤثر و عملکرد بهتر است. در این میان، نقش سرپرستان و مدیران در تبیین دقیق انتظارات کاری و ترسیم مرزهای نقش شغلی بسیار حائز اهمیت است. ارائهٔ دستورالعمل‌های روشن، هدف‌گذاری مشخص

1. Elinda, Iswati & Setiawan
2. Zulaikha & Istiqomah
3. Frögéli, Rudman & Gustavsson

و استانداردهای دقیق از سوی سیستم کنترل کیفیت، می‌تواند به‌عنوان محرکی برای شکل‌گیری وضوح نقش در حسابرسان عمل کند. این امر در نهایت به تصمیم‌گیری‌های بهتر، اجرای دقیق‌تر فرایندهای حسابرسی و ارتقای عملکرد مدیران حرفهٔ حسابرسی منجر خواهد شد. بر همین اساس، فرضیهٔ سوم پژوهش حاضر به شرح زیر مطرح می‌شود:

فرضیهٔ سوم: وضوح نقش در رابطه بین سیستم کنترل کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی و عملکرد مدیران در حرفهٔ حسابرسی نقش متغیر میانجی ایفا می‌کند.

توانمندی روان‌شناختی حسابرسان

در مشاغل دانش‌محوری مانند حسابرسی، بر نقش سرمایهٔ انسانی در ارتقای کیفیت خدمات و عملکرد سازمانی، بسیار تأکید شده است (بیگ‌پناه، اثنی عشری، هشی و اسدی، ۱۴۰۱). برخلاف سایر منابع سازمانی مانند منابع مالی یا فناوری، سرمایهٔ انسانی به‌دلیل قابلیت‌های فکری، ادراکی و انگیزشی خود، در تحقق اهداف و ارتقای عملکرد نقش کلیدی دارد. یکی از مؤلفه‌های کلیدی سرمایهٔ انسانی که در سال‌های اخیر توجه محققان را به خود جلب کرده، توانمندسازی روان‌شناختی است؛ مفهومی که به احساس شایستگی، خودمختاری، معناداری و اثرگذاری کارکنان در محیط کار اشاره دارد (اسپریتزر، ۲۰۱۷). توانمندسازی روان‌شناختی به‌عنوان یک سازوکار انگیزشی درونی، نقشی اساسی در افزایش تعهد، مسئولیت‌پذیری و اثربخشی عملکرد کارکنان، به‌ویژه در حرفهٔ حسابرسی ایفا می‌کند (صفرزاده، کاظمی و دهقانی سعدی، ۱۳۹۷). کارکنانی که احساس می‌کنند نقش‌شان معنا دارد، در انجام وظایف خود شایسته‌اند، بر امور تحت مسئولیت خود کنترل دارند و می‌توانند بر نتایج نهایی اثرگذار باشند، عملکرد بهتری از خود نشان می‌دهند و به اصول حرفه‌ای بیشتر پایبند می‌مانند. این درک از خود، زمینه‌ساز نوآوری، تفکر خلاق و تصمیم‌گیری اثربخش در موقعیت‌های پیچیده حسابرسی می‌شود. در محیط‌های فشارزا و پُرچالش مانند حسابرسی، این عامل می‌تواند کارآمدی و تصمیم‌گیری حرفه‌ای مدیران حسابرسی را تقویت کند. طبق نظریهٔ رفتار برنامه‌ریزی‌شده نیز، ادراک افراد از شایستگی و کنترل بر نقش خود، رفتارهای حرفه‌ای آن‌ها را شکل می‌دهد و در نتیجه بر عملکرد مدیریتی اثر می‌گذارد.

از سوی دیگر، سیستم کنترل کیفیت در مؤسسه‌های حسابرسی، از طریق ایجاد رویه‌های منظم، تعریف دقیق وظایف و فراهم‌سازی ساختارهای حمایتی، زمینهٔ بروز این توانمندسازی روان‌شناختی را فراهم می‌کند (هال، ۲۰۰۸). زمانی که حسابرسان احساس کنند در تصمیم‌گیری‌ها مشارکت دارند، از استقلال کافی برخوردارند و تلاش آن‌ها ارزشمند تلقی می‌شود، احتمال بهره‌گیری بیشتر از ظرفیت‌های حرفه‌ای آنان افزایش می‌یابد (هگازی، هگازی و الدیب[1]، ۲۰۲۲). به بیان دقیق‌تر، توانمندسازی روان‌شناختی می‌تواند به‌عنوان یکی از سازوکارهای شناختی و انگیزشی، رابطهٔ بین سیستم‌های کنترل کیفیت و عملکرد مدیریتی را تبیین کند. بر این اساس، می‌توان انتظار داشت که توانمندسازی روان‌شناختی نقش میانجی در رابطه بین سیستم کنترل کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی و عملکرد مدیران حرفه ایفا کند. به بیان دیگر، سیستم‌های اثربخش کنترل کیفیت با ارتقای احساس توانمندی روانی حسابرسان، موجب بهبود عملکرد مدیریتی آن‌ها می‌شوند. به‌طور خلاصه، توانمندسازی روان‌شناختی حسابرسان را می‌توان ادراکی موقعیتی دانست که در

1. Hegazy, Hegazy & Eldeeb

بستر ساختارها، رویه‌ها و نظام‌های رسمی همچون سیستم کنترل کیفیت شکل می‌گیرد، نه ویژگی‌ای ثابت و مستقل از محیط سازمانی. در نتیجه، فرضیهٔ چهارم پژوهش به شرح زیر تدوین می‌شود:

فرضیهٔ چهارم: توانمندسازی روان‌شناختی در رابطه بین سیستم کنترل کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی و عملکرد مدیران حرفهٔ حسابرسی نقش میانجی ایفا می‌کند.

روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از نظر هدف، کاربردی و از حیث روش، توصیفی ـ پیمایشی با رویکرد علّی است. جامعهٔ آماری پژوهش را کلیهٔ مدیران حرفهٔ حسابرسی کشور، شامل مدیران فنی، مدیران ارشد، مدیران هماهنگ‌کننده گزارش‌ها، اعضای هیئت عامل سازمان حسابرسی و شرکا (مدیران) مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعهٔ حسابداران رسمی ایران تشکیل می‌دهند که در زمان گردآوری داده‌ها، به فعالیت حرفه‌ای خود مشغول بوده‌اند. با توجه به آمار و اطلاعات واحد منابع انسانی سازمان حسابرسی و جامعهٔ حسابداران رسمی کشور، تعداد مدیران حرفهٔ حسابرسی کشور، حدود ۱۶۷۱ نفر است. برای تعیین اندازهٔ نمونه از جدول مورگان استفاده شد؛ مطابق با این جدول و با توجه به اندازهٔ جامعهٔ آماری، تعداد نمونه مورد نیاز برابر با ۳۱۲ نفر تعیین می‌شود. سعی شد توزیع پرسش‌نامه‌ها به‌گونه‌ای باشد که از مدیران مؤسسه‌های حسابرسی در نقاط مختلف کشور در نمونه مورد مطالعه وجود داشته باشد. برای گردآوری داده‌ها از ابزار پرسش‌نامه استفاده شده و پس از توزیع و پیگیری چندباره، تعداد ۳۵۲ پرسش‌نامه کامل برای تحلیل نهایی گردآوری شد. شایان ذکر است که تمام ملاحظات اخلاقی در این پژوهش رعایت شده است؛ از جمله اخذ رضایت آگاهانه از شرکت‌کنندگان، حفظ محرمانگی اطلاعات و انجام هماهنگی‌های لازم با نهادهای مرتبط جهت جمع‌آوری داده‌ها.

متغیر عملکرد مدیران حرفهٔ حسابرسی به‌عنوان متغیر وابسته، با استفاده از مقیاس ۶۳ سؤالی هگازی و همکاران (۲۰۲۲) سنجیده شد که ۱۳ سؤال آن مربوط به «یادگیری و رشد»، ۱۸ سؤال مربوط به «فرایندهای داخلی کسب‌وکار»، ۱۴ سؤال مربوط به «مشتریان یا صاحب‌کاران»، ۹ سؤال مربوط به «مالی» و ۹ سؤال نیز مربوط به «اخلاق شرکتی» است. در ایران، در مقالهٔ کرمشاهی، صالحی و اعظمی (۱۴۰۲) از این پرسش‌نامه استفاده شده است. سیستم‌های کنترل کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی نیز متغیر مستقل این پژوهش است. برای اندازه‌گیری عملیاتی این متغیر از پرسش‌نامه‌ای که پژوهشگر با به‌کارگیری روایی صوری طراحی کرد، بهره گرفته شد. این پرسش‌نامه مشتمل بر ۳۵ سؤال است که بر اساس اجزای سیستم کنترل کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی، مطابق با استانداردهای حسابرسی طراحی شده است. به‌طور دقیق‌تر، این پرسش‌نامه از هفت بُعد تشکیل شده است:

۱. «مسئولیت‌های مدیریت دربارهٔ کیفیت در درون مؤسسه، مشتمل بر ۵ سؤال؛
۲. «الزامات اخلاقی»، مشتمل بر ۵ سؤال؛
۳. «پذیرش و ادامهٔ کار»، مشتمل بر ۴ سؤال؛
۴. «منابع انسانی»، مشتمل بر ۱۰ سؤال؛
۵. «اجرای کار»، مشتمل بر ۶ سؤال؛

۶. «نظارت»، مشتمل بر ۴ سؤال؛

۷. «مستندسازی سیستم کنترل کیفیت»، ۱ سؤال.

اولین متغیر واسطه‌ای، نگرش حسابرسان به استانداردهای حسابرسی است که برای اندازه‌گیری آن از پرسش‌نامهٔ ۶ سؤالی پژوهشگرساخته بهره گرفته شد. توانمندسازی روان‌شناختی، یکی دیگر از متغیرهای میانجیگر این پژوهش است که برای اندازه‌گیری آن، از پرسش‌نامه ۱۲ سؤالی اسپریتزر (۲۰۱۷) بهره گرفته می‌شود. در نهایت، سومین متغیر میانجیگر، وضوح نقش حسابرسان است. برای اندازه‌گیری عملیاتی آن، از پرسش‌نامهٔ ۹ سؤالی ساویر[1] (۱۹۹۲) استفاده می‌شود. شایان ذکر است که در این پرسش‌نامه‌ها، از پاسخ‌دهندگان خواسته شده است تا در مقیاس لیکرت هفت‌گزینه‌ای (۱= میزان بسیار کم، ...، ۷ = میزان بسیار زیاد) به سؤال‌ها پاسخ دهند. روایی صوری پرسش‌نامه‌ها نیز با نظر خبرگان دانشگاهی و حرفه‌ای تأیید شد. نتایج حاصل از آزمون‌های پایایی و روایی در جدول ۱ ارائه شده است؛ طبق اطلاعات این جدول، روایی همگرا از طریق شاخص میانگین واریانس استخراج‌شده (AVE) ارزیابی شد که مقدار پذیرش آن بیش از ۰/۵ در نظر گرفته می‌شود. همچنین، روایی واگرا با استفاده از معیار HTMT مورد بررسی قرار گرفت که مقادیر کمتر از ۰/۹ نشان‌دهنده روایی واگرای مناسب است. پایایی ابزار اندازه‌گیری نیز با بهره‌گیری از ضریب آلفای کرونباخ، شاخص پایایی ترکیبی و rho_A سنجیده شد که مقادیر بالاتر از ۰/۷ برای هر دو شاخص، بیانگر پایایی قابل قبول ابزار است.

جدول ۱. نتایج پایایی و روایی همگرا

سازه	آلفای کرونباخ	پایایی ترکیبی	rho_A	AVE	شاخص HTMT			
					(۱)	(۲)	(۳)	(٤)
سیستم کنترل کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی (۲)	۰/۹۲۰	۰/۹۲۸	۰/۹۲۱	۰/۵۸۲	۰/۴۵۳			
عملکرد مدیران حرفهٔ حسابرسی (۳)	۰/۹۵۱	۰/۹۵۵	۰/۹۵۳	۰/۵۸۳	۰/۵۷۷	۰/۸۶۰		
نگرش حسابرسان به استانداردهای حسابرسی (۴)	۰/۷۳۷	۰/۸۱۲	۰/۷۴۵	۰/۶۲۱	۰/۶۱۷	۰/۳۸۹	۰/۴۳۴	
وضوح نقش حسابرسان	۰/۷۸۷	۰/۸۴۱	۰/۷۹۳	۰/۷۷۴	۰/۵۷۳	۰/۶۱۸	۰/۶۵۲	۰/۶۵۳
توانمندسازی روان‌شناختی حسابرسان (۱)	۰/۸۵۶	۰/۸۸۱	۰/۸۶۵	۰/۷۸۴	–	–	–	–

جدول ۲. ماتریس فورنل و لارکر برای بررسی روایی واگرا

	(۱)	(۲)	(۳)	(٤)	(٥)
توانمندسازی روان‌شناختی حسابرسان (۱)	۰/۸۸۵				
سیستم کنترل کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی (۲)	۰/۴۳۲	۰/۷۶۲			
عملکرد مدیران حرفهٔ حسابرسی (۳)	۰/۵۳۷	۰/۷۱۹	۰/۷۶۳		
نگرش حسابرسان به استانداردهای حسابرسی (۴)	۰/۵۰۴	۰/۳۵۶	۰/۳۹۲	۰/۷۸۸	
وضوح نقش حسابرسان (۵)	۰/۴۹۰	۰/۵۳۵	۰/۵۷۸	۰/۴۹۵	۰/۸۷۹

1. Sawyer

همچنین، برای بررسی روایی واگرا از ماتریس فورنل و لارکر استفاده شد؛ نتایج این آزمون در جدول ۲ ارائه شده است و حاکی از آن است که با توجه به برتری مقادیر قطری نسبت به مقادیر غیرقطری، می‌توان گفت که مدل پژوهش از روایی واگرای قابل قبولی برخوردار است. بررسی مقادیر گزارش‌شده در جدول‌های ۱ و ۲ نشان می‌دهد که تمامی شاخص‌ها در دامنه‌های قابل پذیرش قرار دارند؛ ازاین‌رو، می‌توان نتیجه گرفت که ابزار اندازه‌گیری از روایی و پایایی مطلوب برخوردار است.

بر اساس هیر، سارستد، رینگل و منا[1] (۲۰۱۲) تحلیل عاملی شاخص‌های پرسش‌نامه انجام و شاخص‌های دارای بار عاملی کمتر از ۰/۴ از پژوهش حذف شدند. نتایج تحلیل عاملی نشان داد که برخی بارهای عاملی (کمتر از ۰/۴) برخی از شاخص‌های پرسش‌نامه، مناسب نیستند و به‌منظور ارتقای کیفیت مدل اندازه‌گیری، این شاخص‌ها حذف شدند. گویه‌های ۸ و ۲۸ از سازهٔ «سیستم کنترل کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی» و گویه‌های ۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲، ۳۴، ۳۷، ۶۱، ۶۲ و ۶۳ از سازه «عملکرد مدیران حرفهٔ حسابرسی»، به‌دلیل بار عاملی نامناسب، از مدل حذف شدند تا دقت سنجش سازه افزایش یابد. بارهای عاملی مرتبط با سایر سازه‌ها، همه در وضعیت مناسبی قرار داشتند. به‌طور کلی، نتایج به‌دست‌آمده از بررسی بارهای عاملی، گویای آن است که ابزار پژوهش از کفایت نسبی برای سنجش سازه‌های مفهومی برخوردار است و پس از حذف گویه‌های با بار پایین، مدل اندازه‌گیری در موقعیت مناسبی برای تحلیل‌های بعدی قرار گرفته است. از آنجا که داده‌های پژوهش از طریق پرسش‌نامه و از منبع واحدی گردآوری شده، برای بررسی تورش روش مشترک، از آزمون عامل منفرد هارمن استفاده شده است. نتایج نشان داد که عامل نخست تنها ۲۱/۱۸ درصد از واریانس کل متغیرها را تبیین می‌کند که کمتر از حد آستانه‌ای ۵۰ درصد است؛ از این‌رو، بخش عمدهٔ واریانس داده‌ها به یک عامل منفرد نسبت داده نمی‌شود و احتمال بروز تورش روش مشترک در داده‌ها پایین است. برای تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌های پژوهش نیز، از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری با نرم‌افزار اسمارت پی‌ال‌اس نسخهٔ ۳ استفاده شد.

یافته‌های پژوهش

به‌منظور شناخت دقیق‌تر ترکیب نمونهٔ پژوهش و بررسی قابلیت تعمیم نتایج، اطلاعات جمعیت‌شناختی پاسخ‌دهندگان تحلیل شد. از نظر جنسیت، اکثریت پاسخ‌دهندگان را مردان تشکیل می‌دهند؛ به‌طوری‌که از مجموع ۳۵۲ پرسش‌نامهٔ معتبر، تعداد ۲۷۵ نفر (۷۸/۱ درصد) مرد و تنها ۷۷ نفر (۲۱/۹ درصد) زن بوده‌اند. این ترکیب جنسیتی بیانگر غالب بودن حضور مردان در مناصب مدیریتی حرفهٔ حسابرسی در ایران است که با ساختار سنتی و مردمحور بسیاری از سازمان‌های حرفه‌ای و فنی در کشور هم‌راستا است. در خصوص محل اشتغال، ۲۶۷ نفر (۷۵/۹ درصد) از پاسخ‌دهندگان در مؤسسه‌های حسابرسی بخش خصوصی و ۸۵ نفر (۲۴/۱ درصد) در سازمان حسابرسی مشغول به کار بوده‌اند. این توزیع، نشان‌دهندهٔ آن است که بخش عمدهٔ مدیران حرفه‌ای حسابرسی، در حال حاضر در بخش خصوصی فعالیت دارند که می‌تواند بر دیدگاه‌ها و ادراک آنان از نظام کنترل کیفیت، استانداردهای حرفه‌ای و عملکرد، تأثیر معناداری داشته باشد. از منظر توزیع سنی، بیشترین تعداد پاسخ‌دهندگان در گروه سنی ۴۱ تا ۵۰ سال قرار دارند (۱۵۴ نفر معادل ۴۳/۸ درصد) که

1. Hair, Sarstedt, Ringle & Mena

نشان‌دهندهٔ تمرکز حرفهٔ حسابرسی بر مدیرانی با تجربهٔ متوسط تا بالاست. پس از آن، گروه سنی ۳۰ تا ۴۰ سال با ۱۱۵ نفر (۳۲/۷ درصد) قرار دارد. تنها ۱۱ نفر (۳/۱ درصد) کمتر از ۳۰ سال سن داشته‌اند که تأییدی است بر اینکه مسئولیت‌های مدیریتی در این حرفه، بیشتر به افراد با سابقه و مجرب واگذار می‌شود. تحلیل سطح تحصیلات پاسخ‌دهندگان نشان می‌دهد که بالاترین فراوانی مربوط به دارندگان مدرک کارشناس ارشد است (۱۹۷ نفر معادل ۵۶درصد) و دارندگان مدرک دکتری نیز برابر با ۶۸ نفر (۱۹/۳ درصد) در نمونه پژوهش قرار داشتند. این ترکیب آموزشی، نشان‌دهندهٔ آن است که مدیران حرفه‌ای حسابرسی، بیشتر تحصیلات تکمیلی دارند که خود می‌تواند سطح درک، تحلیل و قضاوت حرفه‌ای آنان را تحت‌تأثیر قرار دهد. در نهایت، در ارتباط با سابقهٔ کاری، حدود ۳۷/۸ درصد از پاسخ‌دهندگان بین ۸ تا ۱۴ سال سابقهٔ کار در حرفهٔ حسابرسی داشته‌اند که بیشترین فراوانی را به خود اختصاص داده‌اند. ۳۲/۱ درصد نیز سابقه‌ای بین ۱۵ تا ۲۰ سال و ۱۷ درصد بیش از ۲۰ سال در این حرفه فعالیت داشته‌اند. تنها ۱۳/۱ درصد دارای سابقه‌ای کمتر از ۸ سال بوده‌اند. این الگو نشان‌دهندهٔ تمرکز پاسخ‌دهندگان بر گروه‌های با تجربهٔ متوسط و بالاست و از لحاظ آماری، ویژگی مناسبی برای مطالعهٔ دیدگاه‌های حرفه‌ای است.

در جدول ۳، نتایج آمار توصیفی متغیرهای پژوهش ارائه می‌شود. هدف از این تحلیل، بررسی وضعیت کلی پاسخ‌ها در ارتباط با هر یک از سازه‌های مفهومی است که در قالب پرسش‌نامهٔ هفت‌درجه‌ای گردآوری شده‌اند. در میان ابعاد تشکیل‌دهندهٔ سیستم کنترل کیفیت مؤسسهٔ حسابرسی، بُعد الزامات اخلاقی بالاترین میانگین (۴/۷۲۶) و بُعد اجرای کار پایین‌ترین میانگین (۴/۲۵۹) را دارد. نمرهٔ کل این متغیر نیز ۴/۵۱۵ با انحراف معیار ۰/۸۴۳ است که نشان می‌دهد ارزیابی کلی حسابرسان نسبت به کیفیت کنترل‌های داخلی در مؤسسه‌های حسابرسی، مثبت و بالاتر از حد متوسط است. تقریباً در تمامی ابعاد، نتایج آزمون t نیز معناداری آماری را تأیید می‌کنند[1]. این امر بیانگر آن است که مؤسسه‌های حسابرسی مورد بررسی از دیدگاه پاسخ‌دهندگان، در اجرای عناصر کلیدی کنترل کیفیت، عملکرد قابل قبولی دارند، هرچند برخی زمینه‌ها مانند منابع انسانی و اجرای کار، نیاز به بهبود دارند. عملکرد مدیران حرفهٔ حسابرسی نیز در پنج بُعد بررسی شد که وضعیت نسبتاً مطلوب عملکرد مدیران را از منظر ارزیابی پاسخ‌دهندگان نشان داد. در این میان، بُعد اخلاق شرکتی با میانگین ۴/۷۶۳ در جایگاه نخست قرار دارد و بُعد یادگیری و رشد با میانگین ۴/۶۱۹ کمترین ارزیابی را به خود اختصاص داده است. این یافته می‌تواند حاکی از آن باشد که مدیران حرفه‌ای، بیشتر در زمینه‌های اخلاقی و روابط با صاحب‌کاران قوی عمل می‌کنند؛ اما همچنان ظرفیت ارتقا در حوزه‌های توسعهٔ فردی و سازمانی وجود دارد. متغیر نگرش حسابرسان به استانداردهای حسابرسی نیز میانگین ۴/۹۳۸ با انحراف معیار ۰/۹۱۳ داشته است. این یافته بیانگر آن است که حسابرسان نگرشی مثبت و نسبتاً قوی نسبت به استانداردهای بخش گزارشگری دارند. متغیر وضوح نقش حسابرسان با میانگین ۴/۵۶۱ و انحراف معیار ۰/۷۴۵ نیز حاکی از آن است که درک افراد از حدود وظایف و مسئولیت‌های حرفه‌ای‌شان در سطح مطلوبی قرار دارد. این امر به کاهش تعارض نقش و افزایش بهره‌وری در محیط‌های کاری کمک می‌کند. در نهایت، توانمندسازی روان‌شناختی حسابرسان با بالاترین میانگین (۴/۹۹۶) در میان متغیرهای پژوهش و

۱. با توجه به حجم نسبتاً بالای نمونه، فرض نرمال‌بودن داده‌ها بر اساس قضیه حد مرکزی قابل پذیرش است؛ ازاین‌رو، استفاده از آزمون t توجیه‌پذیر است.

انحراف معیار ۰/۷۳۸ مشخص می‌شود. نتایج به‌دست‌آمده نشان می‌دهد که پاسخ‌دهندگان احساس بالایی از شایستگی، خودمختاری، معناداری کار و تأثیرگذاری در محیط شغلی خود دارند.

جدول ۳. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

	متغیرها	حداقل	حداکثر	میانگین	انحراف معیار	آماره t	سطح معناداری
سیستم کنترل کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی	مسئولیت‌های مدیریت درباره کیفیت در درون مؤسسه	۲	۷	۴/۸۷۶	۱/۲۳۳	۱۳/۳۳۹	p < ۰/۰۰۱
	الزامات اخلاقی	۱/۸۰۰	۶/۸۰۰	۴/۷۲۶	۱/۰۲۷	۱۳/۲۶۱	p < ۰/۰۰۱
	پذیرش و ادامه کار	۱	۶/۷۵۰	۴/۶۷۸	۱/۱۰۹	۱۱/۴۶۷	p < ۰/۰۰۱
	منابع انسانی	۱/۹۰۰	۶/۷۰۰	۴/۳۲۸	۰/۹۵۳	۶/۴۵۶	p < ۰/۰۰۱
	اجرای کار	۱	۶/۸۳۳	۴/۲۵۹	۱/۰۷۵	۴/۵۳۳	p < ۰/۰۰۱
	نظارت	۱	۷	۴/۵۴۵	۱/۲۳۰	۸/۳۱۷	p < ۰/۰۰۱
	مستندسازی سیستم کنترل کیفیت	۱	۷	۴/۳۰۱	۱/۵۰۰	۳/۷۶۶	p < ۰/۰۰۱
	نمره کل	۲/۸۲۹	۶/۴۵۷	۴/۵۱۵	۰/۸۴۳	۱۱/۴۷۸	p < ۰/۰۰۱
عملکرد مدیران حرفهٔ حسابرسی	یادگیری و رشد	۲/۱۵۴	۶/۵۳۸	۴/۶۱۹	۰/۸۸۴	۱۳/۱۴۸	p < ۰/۰۰۱
	فرایندهای داخلی کسب‌وکار	۲/۲۲۲	۶/۶۶۷	۴/۶۴۵	۰/۸۵۱	۱۴/۲۰۷	p < ۰/۰۰۱
	مشتریان یا صاحب‌کار	۲/۳۵۷	۶/۳۵۷	۴/۵۵۶	۰/۶۸۲	۱۵/۲۷۸	p < ۰/۰۰۱
	مالی	۲/۳۳۳	۶/۸۸۹	۴/۸۵۶	۱/۰۴۳	۱۵/۴۰۸	p < ۰/۰۰۱
	اخلاق شرکتی	۲/۳۳۳	۶/۴۴۴	۴/۷۶۳	۰/۷۹۷	۱۷/۹۷۰	p < ۰/۰۰۱
	نمره کل	۲/۷۴۶	۶/۴۴۴	۴/۶۶۷	۰/۷۰۴	۱۷/۷۸۱	p < ۰/۰۰۱
نگرش حسابرسان به استانداردهای حسابرسی		۲/۸۳۳	۶/۳۳۳	۴/۹۳۸	۰/۹۱۳	۱۹/۲۹۰	p < ۰/۰۰۱
وضوح نقش حسابرسان		۲/۵۸۳	۶/۴۱۷	۴/۵۶۱	۰/۷۴۵	۱۴/۱۳۱	p < ۰/۰۰۱
توانمندسازی روان‌شناختی حسابرسان		۲/۶۶۷	۶/۴۴۴	۴/۹۹۶	۰/۷۳۸	۲۵/۳۳۲	p < ۰/۰۰۱

جدول ۴ نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش را نشان می‌دهد. بر اساس این نتایج، اثر مستقیم سیستم کنترل کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی بر عملکرد مدیران حرفهٔ حسابرسی با ضریب مسیر ۰/۶۷۱ و سطح معناداری کمتر از ۰/۰۰۱ معنادار گزارش شده است. این یافته از فرضیG اول پژوهش حمایت می‌کند و نشان می‌دهد که ارتقای سیستم کنترل کیفیت می‌تواند به‌طور مستقیم به بهبود عملکرد مدیران حرفه‌ای در حوزهٔ حسابرسی منجر شود. همچنین، مسیر سیستم کنترل کیفیت به وضوح نقش حسابرسان با ضریب ۰/۵۳۵ در سطح ۹۹ درصد معنادار است. اثر مستقیم سیستم کنترل کیفیت بر توانمندسازی روان‌شناختی حسابرسان نیز معنادار بود (β = ۰/۴۳۲، t = ۹/۰۷۰ و p < ۰/۰۰۱). مسیر سیستم کنترل کیفیت به نگرش حسابرسان به استانداردهای حسابرسی نیز با ضریب ۰/۳۵۶ و آماره t برابر ۸/۰۶۲ معنادار بوده است؛ هرچند این متغیر در ادامهٔ مسیر به عملکرد، اثرگذار نبوده است.

از میان متغیرهای میانجی، وضوح نقش (β = ۰/۱۳۰، t = ۲/۸۶۲ و p < ۰/۰۰۴) و توانمندسازی روان‌شناختی (β = ۰/۱۸۶، t = ۴/۶۵۲ و p < ۰/۰۰۱) هر دو اثر معناداری بر عملکرد مدیران حرفهٔ حسابرسی داشته‌اند، درحالی‌که

نگرش حسابرسان به استانداردهای حسابرسی فاقد اثر مستقیم معنادار بر عملکرد مدیران حرفهٔ حسابرسی بوده است ($\beta = -۰/۰۰۵$، $t = ۰/۱۴۷$ و $p = ۰/۸۸۳$).

در بخش روابط غیرمستقیم، مسیر سیستم کنترل کیفیت به عملکرد مدیران حرفهٔ حسابرسی از طریق وضوح نقش حسابرسان در سطح ۹۹ درصد معنادار است که تأییدکننده نقش میانجی وضوح نقش و فرضیهٔ سوم است.

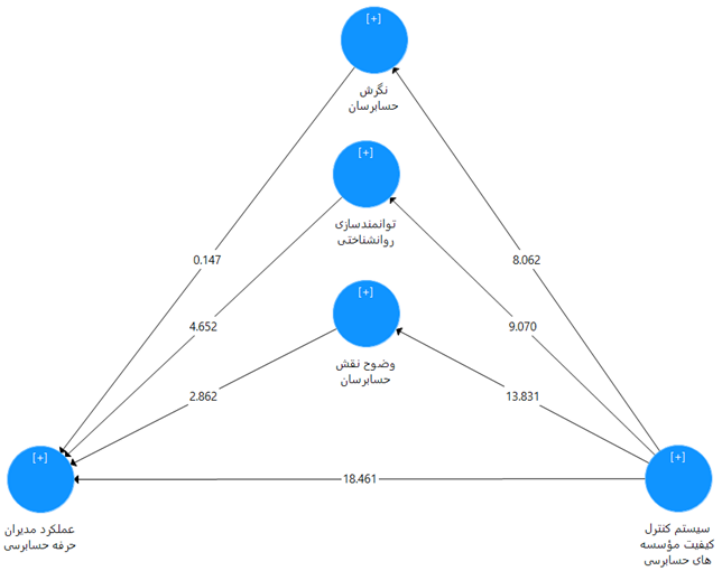
جدول ٤. نتایج تحلیل مسیر برای آزمون فرضیه‌های پژوهش

مسیر علّی	ضریب مسیر	آمارهٔ t	معناداری	VIF
آثار مستقیم				
سیستم کنترل کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی به عملکرد مدیران حرفهٔ حسابرسی	۰/۶۷۱	۱۸/۴۶۱	p < ۰/۰۰۱	۱/۴۸۳
سیستم کنترل کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی به وضوح نقش حسابرسان	۰/۵۳۵	۱۳/۸۳۱	p < ۰/۰۰۱	۱/۰۰۰
سیستم کنترل کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی به توانمندسازی روان‌شناختی حسابرسان	۰/۴۳۲	۹/۰۷۰	p < ۰/۰۰۱	۱/۰۰۰
سیستم کنترل کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی به نگرش حسابرسان به استانداردهای حسابرسی	۰/۳۵۶	۸/۰۶۲	p < ۰/۰۰۱	۱/۰۰۰
وضوح نقش حسابرسان به عملکرد مدیران حرفهٔ حسابرسی	۰/۱۳۰	۲/۸۶۲	۰/۰۰۴	۱/۷۲۵
توانمندسازی روان‌شناختی حسابرسان به عملکرد مدیران حرفهٔ حسابرسی	۰/۱۸۶	۴/۶۵۲	p < ۰/۰۰۱	۱/۵۵۸
نگرش حسابرسان به استانداردهای حسابرسی به عملکرد مدیران حرفهٔ حسابرسی	−۰/۰۰۵	۰/۱۴۷	۰/۸۸۳	۱/۵۰۸
آثار غیرمستقیم				**BCa**
سیستم کنترل کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی به عملکرد مدیران حرفهٔ حسابرسی از طریق وضوح نقش حسابرسان	۰/۰۷۰	۲/۶۳۹	۰/۰۰۸	(۰/۱۱۷ − ۰/۰۳۴)
سیستم کنترل کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی به عملکرد مدیران حرفهٔ حسابرسی از طریق توانمندسازی روان‌شناختی حسابرسان	۰/۰۸۰	۳/۷۱۶	p < ۰/۰۰۱	(۰/۰۸۹ − ۰/۰۲۴)
سیستم کنترل کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی به عملکرد مدیران حرفهٔ حسابرسی از طریق نگرش حسابرسان به استانداردهای حسابرسی	−۰/۰۰۲	۰/۱۴۲	۰/۸۸۷	(۰/۱۱۹ − ۰/۰۲۲)
R^2 عملکرد مدیران حرفهٔ حسابرسی	۰/۷۲۳	Q^2 عملکرد مدیران حرفهٔ حسابرسی		۰/۱۹۶
R^2 نگرش حسابرسان به استانداردهای حسابرسی	۰/۱۲۷	Q^2 نگرش حسابرسان به استانداردهای حسابرسی		۰/۰۴۴
R^2 توانمندسازی روان‌شناختی حسابرسان	۰/۱۸۷	Q^2 توانمندسازی روان‌شناختی حسابرسان		۰/۰۶۳
R^2 وضوح نقش حسابرسان	۰/۲۸۶	Q^2 وضوح نقش حسابرسان		۰/۱۰۱

همچنین، اثر غیرمستقیم سیستم کنترل کیفیت به عملکرد مدیران حرفهٔ حسابرسی از طریق توانمندسازی روان‌شناختی حسابرسان به‌طور معناداری تأیید شده است که بر نقش میانجی این متغیر و فرضیهٔ چهارم نیز صحه می‌گذارد. در مقابل، مسیر سیستم کنترل کیفیت به عملکرد مدیران حرفهٔ حسابرسی از طریق نگرش حسابرسان به استانداردهای حسابرسی ضریب بسیار ناچیز و منفی ($\beta = -۰/۰۰۲$) دارد و آمارهٔ t برابر ۰/۱۴۲ و فاقد معناداری است

(p = ۰/۸۸۷) و نقش میانجی نگرش حسابرسان نسبت به استانداردها و به‌تبع آن، فرضیهٔ دوم رد می‌شود. فاصلهٔ اطمینان بوت‌استرپ (BCa) برای اثرهای غیرمستقیم نیز تأییدکننده این نتایج است. همان‌گونه که در جدول ۴ نشان داده شده است، فاصلهٔ اطمینان بوت‌استرپ (BCa) مربوط به آثار غیرمستقیم در سطح اطمینان ۹۵ درصد، شامل مقدار صفر نیست؛ بنابراین اثر غیرمستقیم از نظر آماری معنادار است. همچنین، مقدار VIF برای متغیرها کمتر از آستانه بحرانی ۵ است؛ بنابراین هم‌خطی میان متغیرها وجود ندارد. شکل ۱ نیز نمایی کلی و شماتیک از نتایج تحلیل مسیرهای مدل پژوهش را نمایش می‌دهد.

مقدار شاخص ضریب تعیین (R^2) و مقدار Q^2 نیز در جدول ۴ ارائه شده است. طبق اطلاعات این جدول، در خصوص سازهٔ عملکرد مدیران حرفهٔ حسابرسی که متغیر وابسته اصلی محسوب می‌شود، مقدار شاخص ضریب تعیین (R^2) برابر با ۰/۷۲۳ گزارش شده است که مطابق با معیارهای پیشنهادی، بیانگر قدرت تبیین بسیار مطلوب مدل در این سازه است. همچنین مقدار Q^2 این متغیر برابر با ۰/۱۹۶ و گویای توان پیش‌بینی مثبت و متوسط مدل در خصوص عملکرد مدیران است. برای نگرش حسابرسان نیز مقدار R^2 معادل ۰/۱۲۷ و Q^2 برابر با ۰/۰۴۴ به‌دست آمده است که نشان‌دهندهٔ تبیین محدود (ضعیف) این سازه توسط متغیرهای ورودی، اما با توان پیش‌بینی مثبت است. در خصوص سازهٔ وضوح نقش حسابرسان، مقدار R^2 برابر با ۰/۲۸۶ و Q^2 معادل ۰/۱۰۱ گزارش شده است. این مقادیر از تبیین متوسط و توان پیش‌بینی نسبتاً قابل قبول مدل در خصوص این متغیر میانجی حکایت دارد. در نهایت، توانمندسازی روان‌شناختی حسابرسان با R^2 معادل ۰/۱۸۷ و Q^2 برابر با ۰/۰۶۳، در مجموع بیانگر سطح تبیین ضعیف تا متوسط و توان پیش‌بینی مثبت، اما کمابیش محدود این متغیر است.



شکل ۱. نتایج شماتیک آزمون فرضیه‌های پژوهش

جدول ۵ شاخص‌های برازش مدل را نشان می‌دهد. در این پژوهش، برازش کلی مدل با استفاده از شاخص SRMR انجام شد. مقدار به‌دست‌آمده برای شاخص SRMR در مدل نهایی برابر با ۰/۰۶۴ و کمتر از سطح آستانه

متعارف ۰/۰۸ است؛ بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که مدل ساختاری پژوهش دارای برازش قابل قبول با داده‌های تجربی است. همچنین مقدار NFI برابر با ۰/۹۸۷ گزارش شده که بیشتر از مقدار معیار ۰/۹ و مؤید برازش قوی مدل نسبت به مدل استقلالی است. سایر شاخص‌ها (d_ULS و d_G) نیز در سطوح مطلوب و قابل قبول قرار دارند و در مجموع انطباق مناسب مدل مفهومی پژوهش با ساختار داده‌ها و مسیرهای نظری طراحی‌شده را نشان می‌دهد.

جدول ۵. شاخص‌های برازش مدل

شاخص برازش مدل	SRMR	NFI	d_ULS	d_G
مقدار بدست آمده	۰/۰۶۴	۰/۹۸۷	۰/۳۲۳	۰/۲۴۶
مقدار قابل قبول	کوچک‌تر از ۰/۰۸	بزرگ‌تر از ۰/۹	هر چه کمتر، بهتر	هر چه کمتر، بهتر

آزمون‌های استحکام و اضافی

با توجه به اینکه متغیر نگرش در آزمون مسیرها نقش میانجی معناداری ایفا نکرد، بررسی نقش جایگزین این متغیر در قالب یک متغیر تعدیلگر در یک چارچوب اکتشافی بررسی شد. در واقع، اثر متقابل بین دو متغیر سیستم کنترل کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی و نگرش حسابرسان به استانداردهای حسابرسی با استفاده از روش Product Indicator به مدل افزوده شد و تحلیل مسیر مربوط به آن انجام گرفت. نتایج مندرج در جدول ۶ نشان می‌دهد که ضریب مسیر مربوط به متغیر تعاملی برابر با ۰/۰۸۵ بوده و آمارهٔ t آن ۲/۰۹۱ است که در سطح معناداری ۰/۰۳۷ = p معنادار تلقی می‌شود. این یافته بیانگر آن است که نگرش حسابرسان به استانداردهای حسابرسی، نقش تعدیل‌کننده‌ای در شدت رابطهٔ بین سیستم کنترل کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی و عملکرد مدیران حرفهٔ حسابرسی ایفا می‌کند. به بیان دقیق‌تر، در شرایطی که نگرش افراد به استانداردهای حسابرسی مثبت‌تر و سازنده‌تر باشد، اثر سیستم کنترل کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی بر عملکرد مدیران حرفهٔ حسابرسی تقویت می‌شود. این نتیجه نشان می‌دهد که نه‌تنها وجود یک سیستم کنترل کیفیت کارآمد مهم است، بلکه نگرش حسابرسان نسبت به چارچوب‌های حرفه‌ای و مقررات نیز می‌تواند در اثربخشی این سیستم نقش کلیدی ایفا کند.

ماهیت ساختارهای نظارتی، الزامات شغلی و فرهنگ سازمانی در سازمان حسابرسی دولتی (مانند سازمان حسابرسی) با مؤسسه‌های حسابرسی بخش خصوصی تفاوت‌های بنیادینی دارد. در مؤسسه‌های دولتی، رویه‌ها معمولاً استانداردتر و بوروکراتیک‌ترند و مدیران حرفه‌ای ممکن است آزادی عمل کمتری داشته باشند؛ در حالی که در بخش خصوصی، تصمیم‌گیری‌ها اغلب تحت تأثیر عملکرد مالی، فشار مشتریان و سیاست‌های رقابتی قرار دارند (هـای، کنچل و لینگ[1]، ۲۰۰۸). این تفاوت‌های نهادی می‌تواند سبب تغییر در شدت و جهت اثرگذاری سیستم کنترل کیفیت مؤسسه، بر متغیرهایی چون توانمندسازی روان‌شناختی یا ادراک به وضوح نقش شود. همچنین، سازوکارهای انگیزشی و ساختار پاداش‌ها در دو بخش مذکور ممکن است تفاوت‌هایی ایجاد کند که بر عملکرد مدیران حرفهٔ حسابرسی در سطح فردی اثرگذار باشد.

1. Hay, Knechel & Ling

جدول ٦. نتایج تحلیل مسیر نقش تعدیل‌کنندگی نگرش حسابرسان به استانداردهای حسابرسی

مسیر علّی	ضریب مسیر	آماره t	معناداری	VIF
آثار مستقیم				
سیستم کنترل کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی به عملکرد مدیران حرفهٔ حسابرسی	۰/۶۴۹	۱۷/۸۷۴	p < ۰/۰۰۱	۱/۵۴۴
سیستم کنترل کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی به وضوح نقش حسابرسان	۰/۵۳۵	۱۴/۱۸۱	p < ۰/۰۰۱	۱/۰۰۰
سیستم کنترل کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی به توانمندسازی روان‌شناختی حسابرسان	۰/۴۳۳	۹/۳۰۱	p < ۰/۰۰۱	۱/۰۰۰
وضوح نقش حسابرسان به عملکرد مدیران حرفهٔ حسابرسی	۰/۱۲۹	۳/۰۰۶	۰/۰۰۳	۱/۷۳۱
توانمندسازی روان‌شناختی حسابرسان به عملکرد مدیران حرفهٔ حسابرسی	۰/۱۷۰	۴/۵۶۸	p < ۰/۰۰۱	۱/۶۱۶
نگرش حسابرسان به استانداردهای حسابرسی به عملکرد مدیران حرفهٔ حسابرسی	۰/۰۰۵	۰/۱۴۵	۰/۸۸۵	۱/۵۲۶
اثر تعدیل‌کنندگی نگرش حسابرسان به استانداردهای حسابرسی و سیستم کنترل کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی به عملکرد مدیران حرفهٔ حسابرسی	۰/۰۸۵	۲/۰۹۱	۰/۰۳۷	۱/۱۳۰
آثار غیرمستقیم				**BCa**
سیستم کنترل کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی به عملکرد مدیران حرفهٔ حسابرسی از طریق وضوح نقش حسابرسان	۰/۰۶۹	۲/۷۷۱	۰/۰۰۶	(۰/۱۲۲ – ۰/۰۱۸)
سیستم کنترل کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی به عملکرد مدیران حرفهٔ حسابرسی از طریق توانمندسازی روان‌شناختی حسابرسان	۰/۰۷۳	۳/۸۴۹	p < ۰/۰۰۱	(۰/۱۱۹ – ۰/۰۳۶)

این پژوهش با هدف بررسی تفاوت اثر مسیرهای علّی مدل در زیرگروه‌های جنسیتی و محل اشتغال، از آزمون چندگروهی (MGA) به‌عنوان رویکردی اکتشافی و تأییدی استفاده کرده است. ابتدا آزمون روی مدل بهینه‌شده با یک متغیر تعدیلگر انجام شد؛ اما به‌دلیل پیچیدگی مدل و حجم نمونهٔ محدود، نرم‌افزار امکان تحلیل را نداشت. بنابراین، آزمون چندگروهی روی مدل پایه، شامل سه متغیر میانجی و بدون متغیر تعدیلگر اجرا شد. در این تحلیل که در جدول ۷ نشان داده شده است، آزمودنی‌ها بر اساس متغیر جنسیت و محل اشتغال به دو گروه تقسیم شدند. هدف از این تحلیل، آن بود که مشخص شود آیا روابط بین متغیرهای اصلی مدل در گروه‌های مختلف به‌صورت معناداری متفاوت است یا خیر.

نتایج آزمون چندگروهی نشان داد که از میان مسیرهای مستقیم و غیرمستقیم مدل، سه مسیر تفاوت معناداری در سطح ۹۰ درصد یا بالاتر بین زنان و مردان دارند؛ به بیان دقیق‌تر، مسیر مستقیم سیستم کنترل کیفیت و وضوح نقش حسابرسان به عملکرد مدیران حرفهٔ حسابرسی و مسیر غیرمستقیم سیستم کنترل کیفیت به عملکرد مدیران حرفهٔ حسابرسی از طریق وضوح نقش حسابرسان در دو گروه جنسیتی متفاوت است. یافته‌های فوق حاکی از آن است که متغیر جنسیت می‌تواند نقش مهمی در شدت و مسیر تأثیرگذاری متغیرهای ساختاری و روان‌شناختی بر عملکرد حرفه‌ای

مدیران حسابرسی ایفا کند. این نتایج ضرورت توجه به رویکردهای مبتنی بر جنسیت در طراحی سیاست‌های ارتقای کیفیت کنترل، تعریف نقش، و تقویت توانمندی‌های حسابرسان را برجسته می‌سازد.

اما نتایج در مورد دو گروه شاغلان در سازمان حسابرسی (بخش دولتی) و شاغلان در مؤسسه‌های حسابرسی بخش خصوصی نشان داد که هیچ‌کدام از مسیرهای مستقیم و غیرمستقیم مدل مفهومی، تفاوت معناداری بین شاغلان سازمان حسابرسی و مؤسسه‌های حسابرسی بخش خصوصی ندارد. این نتیجه حاکی از آن است که فارغ از محیط سازمانی (دولتی یا خصوصی)، الگوهای تأثیر متغیرهای ساختار کنترل کیفیت، متغیرهای روان‌شناختی و درک رفتاری بر عملکرد مدیران حرفه‌ای حسابرسی، به‌صورت نسبتاً مشابه عمل می‌کنند. با این حال، می‌توان نتیجه گرفت که نقش نهاد استخدام‌کننده در شکل‌گیری روابط میان متغیرهای کلیدی مدل پژوهش کم‌رنگ است و تفاوت معناداری ایجاد نمی‌کند. بنابراین، قابلیت تعمیم نتایج اصلی پژوهش به هر دو بخش دولتی و خصوصی، بر اساس داده‌های این مطالعه، امکان‌پذیر است[1].

جدول ۷. نتایج آزمون مقایسه چندگروهی

مسیر علّی	اختلاف ضریب مسیر (زن ـ مرد)	اختلاف ضریب مسیر (دولتی ـ خصوصی)
سیستم کنترل کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی به عملکرد مدیران حرفهٔ حسابرسی	۰/۱۵۵**	۰/۰۰۴
سیستم کنترل کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی به وضوح نقش حسابرسان	۰/۰۶۸	۰/۰۲۱
سیستم کنترل کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی به توانمندسازی روان‌شناختی حسابرسان	−۰/۰۲۱	−۰/۰۳۳
سیستم کنترل کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی به نگرش حسابرسان به استانداردهای حسابرسی	−۰/۰۴۸	۰/۰۱۸
وضوح نقش حسابرسان به عملکرد مدیران حرفهٔ حسابرسی	−۰/۲۲۰*	−۰/۰۷۵
توانمندسازی روان‌شناختی حسابرسان به عملکرد مدیران حرفهٔ حسابرسی	۰/۰۵۶	۰/۰۶۵
نگرش حسابرسان به استانداردهای حسابرسی به عملکرد مدیران حرفهٔ حسابرسی	−۰/۰۵۸	−۰/۰۲۸
سیستم کنترل کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی به عملکرد مدیران حرفهٔ حسابرسی از طریق وضوح نقش حسابرسان	−۰/۱۲۴**	−۰/۰۳۹
سیستم کنترل کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی به عملکرد مدیران حرفهٔ حسابرسی از طریق توانمندسازی روان‌شناختی حسابرسان	۰/۰۲۰	۰/۰۲۱
سیستم کنترل کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی به عملکرد مدیران حرفهٔ حسابرسی از طریق نگرش حسابرسان به استانداردهای حسابرسی	−۰/۰۲۴	−۰/۰۱۲

نکته: * و ** نشان‌دهنده معناداری در سطح اطمینان ۹۵ و ۹۰ درصد است.

۱. شایان ذکر است که یافته‌های حاصل از آزمون چندگروهی مندرج در جدول ۷ با استفاده از روش مقایسه ضرایب مسیرها (PLS-MGA)، با نتایج به‌دست‌آمده از آزمون Welch–Satterthwaite نیز تأیید شد. تحلیل‌ها نشان داد که نتایج هر دو روش در تفسیر تفاوت میان گروه‌ها، همسو و سازگار بوده‌اند و تفاوت معناداری در برداشت‌های تحلیلی ایجاد نکرده‌اند.

بحث و نتیجه‌گیری

در این پژوهش، نقش سیستم کنترل کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی بر عملکرد مدیران حرفهٔ حسابرسی و اثرهای میانجی و تعدیل‌کنندهٔ چند متغیر روان‌شناختی و رفتاری بررسی شد. یافته‌های حاصل از تحلیل داده‌ها نشان داد که سیستم کنترل کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی، به‌عنوان متغیر مستقل، بر عملکرد مدیران حرفهٔ حسابرسی تأثیر معنادار و مثبتی دارد که این نتیجه، بیانگر اهمیت توجه به کیفیت در فرایندهای سازمانی، به‌منظور ارتقای سطح عملکرد مدیریتی است. در واقع، وجود یک سیستم کنترل کیفیت کارآمد و اثربخش، موجب بهبود فرایندهای داخلی، افزایش شفافیت و مسئولیت‌پذیری و در نهایت، تقویت عملکرد مدیران می‌شود. این یافته در راستای پژوهش آموفا سارپونگ و همکاران (۲۰۲۴) قرار دارد که به نقش حیاتی سیستم‌های کنترل کیفیت در افزایش بهره‌وری و ارتقای عملکرد مدیران اشاره کرده‌اند. از دیدگاه نظری، سیستم کنترل کیفیت، به‌عنوان یک سازوکار نظارتی و حمایتی، امکان شناسایی و اصلاح نارسایی‌ها و اشتباه‌ها را فراهم می‌آورد و با ارتقای استانداردهای کاری، مدیران را در جهت تحقق اهداف سازمانی یاری می‌کند.

در مقابل، نتایج مربوط به نقش میانجی نگرش حسابرسان به استانداردهای حسابرسی بخش گزارشگری، برخلاف انتظار، معنادار نبود. این عدم معناداری، ممکن است به چند دلیل باشد. نخست، نگرش حسابرسان به استانداردها، شاید بیشتر به‌صورت مستقیم بر عملکرد تأثیرگذار باشد و کمتر به‌شکل میانجی ظاهر شود. دوم، احتمال وجود عوامل مداخله‌گر یا پیچیدگی‌های سازمانی که این رابطه را مخدوش کرده‌اند نیز وجود دارد. در ادبیات حسابرسی، برخی پژوهش‌ها نشان داده‌اند که نگرش‌ها می‌توانند نقش تعدیل‌کننده یا حتی اثر مستقیم داشته باشند، نه فقط میانجی (صفرزاده و همکاران، ۱۳۹۷). همچنین، ممکن است شرایط محیطی امکان آشکارسازی اثر میانجی را محدود کرده باشد. با وجود این، در آزمون تعدیلگری، نقش نگرش حسابرسان به‌صورت تعدیل‌کننده بر رابطهٔ بین سیستم کنترل کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی و عملکرد مدیران حرفهٔ حسابرسی تأیید شد که این موضوع اهمیت بررسی‌های دقیق‌تر را برجسته می‌کند. از جنبهٔ نظری، این یافته در راستای نظریهٔ رفتار برنامه‌ریزی‌شده توجیه می‌شود که بر نقش نگرش‌ها در شکل‌دهی به رفتارهای حرفه‌ای تأکید دارد. نگرش مثبت به استانداردهای حسابرسی، می‌تواند باعث افزایش تعهد و دقت حسابرسان در رعایت پروتکل‌های کیفیت شود که این امر به سهم خود موجب بهبود عملکرد مدیران حرفهٔ حسابرسی می‌شود. در واقع، در مؤسسه‌هایی که حسابرسان نگرش قوی‌تری نسبت به اهمیت و کارکرد استانداردها دارند، سیستم کنترل کیفیت، کارآمدتر عمل می‌کند و اثر مثبت آن بر عملکرد مدیران برجسته‌تر خواهد بود.

این نقش تعدیلی بیانگر وجود تعامل بین دو متغیر است و سیستم کنترل کیفیت به تنهایی برای ارتقای عملکرد مدیران کافی نیست و اثربخشی آن، به نگرش حسابرسان متغیر وابسته است. بنابراین، وقتی نگرش حسابرسان به استانداردها ضعیف یا غیرتعهدی باشد، ممکن است حتی یک سیستم کنترل کیفیت مطلوب نیز نتواند به‌طور کامل عملکرد مدیران حرفه‌ای را بهبود بخشد. علاوه‌براین، نتایج نشان دادند که اثر مستقیم نگرش حسابرسان به استانداردهای حسابرسی، بر عملکرد مدیران حرفهٔ حسابرسی معنادار نبوده است. این موضوع نشان می‌دهد که نگرش به تنهایی و بدون تعامل با سیستم‌های کنترلی، نمی‌تواند به‌طور مستقیم عملکرد مدیران را تحت تأثیر قرار دهد؛ اما نقش کلیدی آن

در تعدیل اثر سایر عوامل برجسته است. این یافته اهمیت راهبردی نگرش در چارچوب سیستم کنترل کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی را تقویت می‌کند و توصیه می‌شود که برنامه‌های ارتقای نگرش مثبت به استانداردهای حسابرسی در مؤسسه‌های حسابرسی به‌صورت جدی در کانون توجه قرار گیرد.

برخلاف نگرش حسابرسان، میانجیگری وضوح نقش و توانمندسازی روان‌شناختی حسابرسان، معنادار و مثبت بود. این نتیجه نشان می‌دهد که سیستم کنترل کیفیت مناسب در مؤسسه‌های حسابرسی، باعث تعریف شفاف و واضح نقش حسابرسان در سازمان‌ها می‌شود و این خود، به تقویت عملکرد مدیران حرفهٔ حسابرسی می‌انجامد. شفافیت در نقش‌ها موجب کاهش ابهام و تداخل وظایف، افزایش تمرکز و بهبود انگیزهٔ کارکنان و مدیران می‌شود که در نهایت به ارتقای عملکرد سازمانی منجر خواهد شد. این یافته با پژوهش‌های قبلی هم‌خوانی دارد. آن‌ها نیز بر اهمیت وضوح نقش در بهبود عملکرد سازمانی و کاهش تعارض‌های کاری تأکید کرده‌اند (صفرزاده و همکاران، ۱۳۹۷). توانمندسازی روان‌شناختی نیز به ایجاد انگیزه‌های درونی و افزایش تعهد و مسئولیت‌پذیری منجر می‌شود که این امر در نهایت موجب ارتقای کیفیت تصمیم‌گیری و عملکرد مدیران خواهد شد. این یافته با نظریه‌ها و مطالعات پیشین در حوزهٔ توانمندسازی و عملکرد سازمانی هم‌راستا است (اسپریتزر، ۲۰۱۷). می‌توان گفت که وضوح نقش و توانمندسازی روان‌شناختی، عوامل مهمی هستند که به‌عنوان پل ارتباطی، سیستم کنترل کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی را به عملکرد بهتر مدیران این حرفه متصل می‌کند و این نکته برای مدیران سازمان‌های حسابرسی بسیار حائز اهمیت است.

نتایج آزمون چندگروهی نشان داد که جنسیت در برخی مسیرهای کلیدی مدل تأثیرگذار است؛ اما محل اشتغال (دولتی یا خصوصی) تفاوت معناداری ایجاد نمی‌کند. تأثیر سیستم کنترل کیفیت و وضوح نقش بر عملکرد مدیران، در میان زنان قوی‌تر از مردان بود که بر اهمیت توجه به تفاوت‌های جنسیتی در طراحی سیاست‌های توانمندسازی و کنترل کیفیت تأکید دارد. در مقابل، اثرگذاری متغیرهای مدل در میان حسابرسان بخش دولتی و خصوصی مشابه بود که نشان می‌دهد چارچوب‌های کنترلی می‌توانند در هر دو بخش به‌طور یکسان به‌کار گرفته شوند. در مجموع، توصیه می‌شود که سیاست‌ها با در نظر گرفتن تفاوت‌های جنسیتی و در قالب چارچوبی مشترک برای همه محیط‌های کاری تدوین شوند.

نتایج این پژوهش علاوه‌بر ارزش نظری، برای مؤسسه‌های حسابرسی و سیاست‌گذاران، پیامدهای عملی مهمی به همراه دارد. نخست، تقویت سیستم‌های کنترل کیفیت با تأکید بر طراحی جامع و منسجم، موجب بهبود عملکرد مدیران حرفه‌ای می‌شود. دوم، توانمندسازی روان‌شناختی حسابرسان، از طریق افزایش حس کنترل، خودکارآمدی و استقلال شغلی، نقش مؤثری در ارتقای عملکرد دارد. سوم، شفاف‌سازی نقش‌ها و کاهش ابهام شغلی، رضایت و کارایی را افزایش می‌دهد. چهارم، تقویت نگرش مثبت به استانداردهای حسابرسی از طریق آموزش و فرهنگ‌سازی، اثربخشی کنترل کیفیت را افزایش می‌دهد. پنجم، با توجه به تفاوت‌های جنسیتی، باید سیاست‌های منابع انسانی متناسب با ویژگی‌های کارکنان تدوین شود. در نهایت، این یافته‌ها می‌تواند به تدوین چارچوب‌های مناسب برای ارتقای کیفیت خدمات حسابرسی کمک کند.

با توجه به اهمیت متغیرهای فردی و سازمانی در تحلیل روابط پژوهش و احتمال تأثیر آن‌ها بر نتایج، توصیه می‌شود که پژوهش‌های آتی، علاوه‌بر متغیرهای مورد بررسی در این مطالعه، کنترل‌های جامعی برای ویژگی‌های فردی

و سازمانی شامل سن، سابقهٔ کاری، بار کاری، تحصیلات و سایر شاخص‌های سازمانی لحاظ کنند. این اقدام می‌تواند دقت و اعتبار نتایج و تحلیل‌های استحکام را افزایش دهد و نقش این متغیرها را در اثرگذاری بر روابط پژوهش به‌صورت دقیق‌تر مشخص کند. همچنین، از آنجا که این مطالعه به‌صورت کمی اجرا شده است، توصیه می‌شود که پژوهشگران در آینده از رویکرد کیفی استفاده کنند و پاسخی برای این سؤال‌ها بیابند: کدام معیارهای ارزیابی عملکرد مدیران حرفه‌ای در معیارهای استاندارد حسابرسی نیستند، اما درعمل اثرگذارند؟، کدام معیارها یا شیوه‌ها در ارزیابی عملکرد مدیران حرفه‌ای درست عمل نمی‌شوند و چرا؟ تاکنون کدام نتایج ارزیابی عملکرد مدیران حرفه‌ای مبنای سیاست‌گذاری و تصمیم‌گیری واقع شده است؟

منابع

بیگ‌پناه، بهزاد؛ اثنی عشری، حمیده؛ هشی، عباس؛ اسدی، غلامحسین (۱۴۰۱). پاسخ‌گویی مؤسسه‌های حسابرسی: رویکرد تحلیل محتوا. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۹(۲)، ۲۱۳-۲۴۱.

صفرزاده، محمدحسین؛ کاظمی، کاظم؛ دهقانی‌سعدی، علی‌اصغر (۱۳۹۷). بررسی نقش توانمندسازی روان‌شناختی حسابرسان بر رعایت آیین رفتار حرفه‌ای با تأکید بر نقش تعدیلی جایگاه سازمانی و سابقهٔ کار. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۵(۱)، ۹۰-۷۱.

عدنان‌حمود، محمد؛ پیری، پرویز؛ آشتاب، علی (۱۴۰۴). امکان‌سنجی بهره‌گیری از فناوری‌های نوین هوش مصنوعی در بهبود فرایندهای حسابرسی در کشور. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۳۲(۳)، ۵۳۵-۵۵۹.

علوی، سیدمحمد؛ قربانی، بهزاد؛ رستمی، وهاب (۱۳۹۴). بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران. *دانش حسابرسی*، ۱۵(۶۰)، ۴۷-۷۰.

کرمشاهی، بهنام؛ صالحی، تابنده؛ اعظمی، زینب (۱۴۰۲). بررسی ابعاد رویکرد ارزیابی متوازن اثرگذار بر ارزیابی عملکرد شرکت‌های حسابرسی: با استفاده از تحلیل عاملی تأییدی. دانش حسابرسی، ۲۳(۹۳)، ۱۸۰-۲۰۴.

مشایخ، شهناز؛ حیدری، زهره؛ محمودخانی، مهناز (۱۴۰۲). وضعیت مدیریت استعداد و عملکرد حسابرسی در مؤسسه‌های حسابرسی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۳۰(۲)، ۳۱۱-۳۴۰.

مهربان‌پور، محمدرضا؛ کرمی، غلامرضا؛ جندقی قمی، محمد (۱۴۰۰). کارت ارزیابی متوازن و نقشه استراتژی برای مؤسسات حسابرسی ایران. *پیشرفت‌های حسابداری*، ۱۳(۲)، ۳۴۳-۳۸۶.

References

Adnan Hammood, M., Piri, P. & Ashtab, A. (2025). Feasibility of Utilizing Advanced Artificial Intelligence Technologies to Improve Auditing Processes in the Country. *Accounting and Auditing Review*, *32*(3), 535-559. doi: 10.22059/acctgrev.2025.391837.1009085 (*in Persian*)

Ajzen, I. (1991). The theory of planned behavior. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 50(2), 179–211.

Ajzen, I. & Fishbein, M. (1980). *Understanding attitudes and predicting social behavior*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.

Alavi, S. M., Ghorbani, B. & Rostami, V. (2015). An investigation of factors affecting audit quality in audit firms that are members of the Iranian Association of Certified Public Accountants. *Audit Knowledge*, 15(60), 47–70. (*in Persian*)

Amofa-Sarpong, K., Tornyeva, K. & Boakye, L.Y. (2024). The Effect of Audit Process and Quality Control Systems on Audit Quality in the Public Sector: The Moderating Role of Audit Expertise. *In: Aigbavboa, C., et al. Sustainable Education and Development—Clean Energy.* ARCA 2023. Springer, Cham.

Antle, R. (1984). Auditor independence. *Journal of Accounting Research*, 22(1), 1–20.

Aobdia, D. (2020). The economic consequences of audit firms' quality control system deficiencies. *Management Science*, 66(7), 2883-2905.

Bedard, J.C., Deis, D.R., Curtis, M.B. & Jenkins, J.G. (2008). Risk monitoring and control in audit firms: A research synthesis. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 27(1), 187–218.

Beygpanah, B., Asnaashari, H., Hoshi, A. & Assadi, G. H. (2022). Accountability of audit firms: Content analysis method. *Accounting and Auditing Review*, 29(2), 213–241. (*in Persian*)

Chenhall, R.H. (2005). Integrative strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: an exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, 30(5), 395-422.

Ditillo, A., Endenich, C. & Hoffjan, A. (2016). *Performance measurement and control systems in global audit firms-comparative case studies from Germany and Italy*. The American Accounting Association Annual Meeting, New York.

Dontoh, A., Ronen, J. & Sarath, B. (2013). Financial statements insurance. *Abacus*, 49(3), 269–307.

Dormishi, M., Taherinia, M., Moslemi, A. & Givaki, I. (2021). The effect of auditors' inefficient behavior on audit quality using structural equation modeling. *International Journal of Nonlinear Analysis and Applications*, 12, 2461-2474.

Elinda, A.I., Iswati, S. & Setiawan, P. (2019). Analysis of the influence of role stress on reduced audit quality. *Jurnal Akuntansi*, 23(2), 301-315.

Fiolleau, K., Hoang, K., Jamal, K. & Sunder, S. (2013). How do regulatory reforms to enhance auditor independence work in practice? *Contemporary Accounting Research*, 30(3), 864–890.

Frögéli, E., Rudman, A. & Gustavsson, P. (2019). The relationship between task mastery, role clarity, social acceptance, and stress: An intensive longitudinal study with a sample of newly registered nurses. *International Journal of Nursing Studies*, 91, 60– 69.

Gramling, A.A., Krishnan, J. & Zhang, Y. (2011). Are PCAOB-identified audit deficiencies associated with a change in reporting decisions of triennially inspected audit firms? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(3), 59–79.

Gul, F.A., Wu, D. & Yang, Z. (2013). Do individual auditors affect audit quality? Evidence from archival data. *The Accounting Review*, 88(6), 1993–2023.

Hair, J. F., Sarstedt, M., Ringle, C.M. & Mena, J. A. (2012). An assessment of the use of partial least squares structural equation modeling in marketing research. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 40, 414–433.

Hall, D. B. (2008). *Measurement error in nonlinear models: a modern perspective*.

Hammood, M. A., Piri, P. & Ashtab, A. (2025). Feasibility of utilizing advanced artificial intelligence technologies to improve auditing processes in the country. *Accounting and Auditing Review*, 32(3), 535–559. (*in Persian*)

Hay, D., Knechel, W.R. & Ling, H. (2008). Evidence on the impact of internal control and corporate governance on audit fees. *International Journal of Auditing*, 12(1), 9-24.

Hayne, C., Peecher, M.E., Pickerd, J.S. & Zhou, Y. (2023). *Managing Quality Control Systems: How Audit Firms Experience and Navigate Conflicting Institutional Demands*. Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=4339512

Hegazy, M. & Tawfik, M. (2015). Performance measurement systems in auditing firms. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 5(4), 395–423.

Hegazy, M., El-Deeb, M.S., Hamdy, H.I. & Halim, Y.T. (2023). Effects of organizational climate, role clarity, turnover intention, and workplace burnout on audit quality and performance. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 19(5), 765-789.

Hegazy, M., Hegazy, H. & Eldeeb, M. (2022). The Balanced Scorecard: Measures That Drive Performance Evaluation in Auditing Firms. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 37(4), 902–927.

Huber, C., Kraus, K. & Meidell, A. (2025). Integrating the balanced scorecard and enterprise risk management: Exploring the dynamics between management control anchor practices and subsidiary practices. *Management Accounting Research*, 66, 109-124.

Hwang, S., Sarath, B. & Han, S. (2022). Auditor independence: The effect of auditors' quality control efforts and corporate governance. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 47, 100-127.

Jackling, B., Cooper, B. J., Leung, P. & Dellaportas, S. (2007). Professional accounting bodies' perceptions of ethical issues, causes of ethical failure and ethics education. *Managerial Auditing Journal*, 22(9), 928–944.

Kermanshahi, B., Salehi, T. & Azami, Z. (2023). Examining the dimensions of an effective balanced scorecard approach to the performance evaluation of audit firms: Using confirmatory factor analysis. *Audit Knowledge*, 23(93), 180–204. (*in Persian*)

Kinney, W. (2005). Twenty five years of audit deregulation and re-regulation: what does it mean for 2005 and beyond? *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 24(3), 89-109.

Liu, X. & Simunic, D.A. (2005). Profit sharing in an auditing oligopoly. *The Accounting Review*, 80(2): 677–702.

Mashayekh, S., Heydari, Z. & Mahmoudkhani, M. (2023). The status of talent management and auditing performance in audit firms. *Accounting and Auditing Review*, 30(2), 311–340. (*in Persian*)

Mehrabanpour, M., Karami, G. & Jandaghi Ghomi, M. (2021). Balanced scorecard and strategy map for Iranian audit firms. *Journal of Accounting Advances*, 13(2), 343–386. (*in Persian*)

Palmrose, Z.V. (2006). Maintaining the value and viability of independent auditors as gatekeepers under SOX: An auditing master proposal. *In U. Fuchita & R. Litan (Eds.), Financial gatekeepers: Can they protect investors* (pp. 103–135). Baltimore, MD: The Brookings Institute.

Safarzadeh, M. H., Kazemi, K. & Dehghanisaadi, A. (2018). The role of auditors' psychological empowerment in observance of the code of professional conduct: Emphasis on the moderating role of organizational status and job experience. *Accounting and Auditing Review*, 25(1), 71–90. (*in Persian*)

Sawyer, J.E. (1992). Goal and process clarity: specification of multiple constructs of role ambiguity and a structural equation model of their antecedents and consequences. *Journal of Applied Psychology,* 77, 130-142.

Spreitzer, G.M. (2017). Psychological empowerment in the workplace: Dimensions, measurement, and validation. *Academy of Management Journal*, 38(5), 1442–1465.

Tsamenyi, M., Onumah, J. & Kumah, E. (2010). Post privatisation performance and organizational changes: Case studies from Ghana. *Critical Perspectives on Accounting*, 21(5), 428–448.

Zulaikha, I.A. & Istiqomah, F.N. (2021). Investigating the mediating effect of the role stressor in the relationship between type a personality and auditor burnout. *Advances in Social Science, Education and Humanities Research, Proceedings of the 2nd Annual Conference on Blended Learning, Educational Technology, and Innovation* (ACBLETI 2020), 560: 482-486.