

## بررسی نقش واسطه‌ای خودکارآمدی بر رابطه بین کیفیت حسابداری و توسعه حرفه‌ای در بخش دولتی

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۲/۱۷

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۸/۱۴

علیرضا صالحی امین<sup>۱</sup>

محمد رضا وطن پرست<sup>۲</sup>

فرزین فرحبد<sup>۳</sup>

### چکیده:

آنچه جامعه از حرفه حسابداری انتظار دارد ارائه خدمات با کیفیت حسابداری است. کیفیت که تعیین کننده عملکرد حسابداری است تابع عوامل متعددی همچون توانایی‌های حسابداری و اجرای حرفه‌ای حسابداری است. هدف این پژوهش، بررسی نقش واسطه‌ای خودکارآمدی بر رابطه بین کیفیت حسابداری و توسعه حرفه‌ای در بخش دولتی بود. روش تحقیق مورد استفاده، توصیفی/پیمایشی و روش تحلیل داده‌ها مدل معادلات ساختاری است که با استفاده از نرم‌افزار لیزرل انجام گرفت. نمونه آماری شامل حسابرسان دیوان محاسبات کشور به تعداد ۳۰۸ نفر می‌باشد. ابزار گردآوری داده‌ها پرسشنامه‌های استاندارد می‌باشد که در بازه زمانی مهر الی آذرماه ۹۸ از حسابرسان شانزده استان جمع‌آوری گردید. آزمون سوبل، تأثیر غیرمستقیم توسعه حرفه‌ای بر کیفیت حسابداری از طریق خودکارآمدی را معنی‌دار و فرضیه نقش میانجی‌گری تأیید گردید. طبق یافته‌های پژوهش، ضریب مسیر غیرمستقیم (۰/۴۲۶)، تأثیر بالای خودکارآمدی حسابرسان روی کیفیت حسابداری آنان را نشان می‌دهد. نتایج نشان می‌دهد توسعه حرفه‌ای از طریق متغیر میانجی خودکارآمدی بر کیفیت حسابداری تأثیرگذار است.

**کلیدواژه:** خودکارآمدی، توسعه حرفه‌ای، کیفیت حسابداری.

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران  
۲. استادیار، گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، ایران، نویسنده مسئول، ایمیل: vatanparast@iaurasht.ac.ir

۳. استادیار، گروه مدیریت دولتی، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران

## ۱. مقدمه

چالش‌های حسابرسان در رویارویی با تغییرات در محیط‌های بخش دولتی، نگرانی‌هایی در مورد کیفیت حسابداری را ایجاد کرده است. اندازه‌گیری کیفیت حسابداری در بخش دولتی یک چالش قابل توجه برای شاغلان و دانشگاهیان است؛ زیرا، هیچ مدل واحدی برای تعریف و عملیاتی کردن کیفیت حسابداری وجود ندارد. اقدامات حسابرسان دولتی برای انجام وظایف خود بر مبنای استانداردهای عمومی حسابداری (GAAP) و کدهای اخلاقی صورت می‌گیرد و کشف تخلفات و انحرافات سیستم حسابداری مشتری در طی فرایند حسابداری، نشان دهنده کیفیت حسابداری است (سناتیپ و ساویکو<sup>۱</sup>، ۲۰۱۷). با وجود پژوهش‌های بسیاری در زمینه کیفیت حسابداری، همچنان این مفهوم، مبهم و پیچیده است. بر اساس مطالعات اخیر، کیفیت حسابداری‌های مستقل، نگران کننده است. از نظر کنچل، کیفیت حسابداری از آنچه قبلا اعلام شده بود، دارای ابعاد چندگانه بیشتری است و با متغیرهای کافی مورد بررسی قرار نگرفته است. همچنین، بیشتر مطالعات در مورد کیفیت حسابداری در بخش خصوصی انجام شده است و در بخش دولتی کمتر به این موضوع پرداخته شده است (ایسمائیل و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۹). عدم وجود رقابت در سطح بخش دولتی کیفیت حسابداری را با مشکل روبرو ساخته است. اما اگر دانش پایه‌ای و مهارت‌های حسابداری قوی و غنی گردد، حاکمیت بخش عمومی را می‌توان ارتقا داد (استوبینگر و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۱۷).

حسابداری صورت‌های مالی امری ضروری است؛ زیرا صورتهای مالی حسابداری شده می‌تواند این اطمینان را فراهم نماید که اطلاعاتی قابل اتکا در اختیار ذینفعان قرار می‌گیرد و بنابراین حسابداری می‌تواند ارزش افزوده اقتصادی را برای یک شرکت به وجود آورد و با در نظر گرفتن اهمیت خدمات حسابداری و عدم امکان مشاهده مستقیم کیفیت حسابداری، پیدا کردن روشی اثربخش برای کنترل کیفیت حسابداری امری ضروری است (بنی مهد و بهاری، ۱۳۹۳: ۵۸). مشکلات بخش دولتی در نتیجه تضاد منافی که میان مدیران و واحدهای مختلف سازمانی وجود دارد، ایجاد می‌شود؛ همچنین همین تضاد منافع بین روسای واحدهای مختلف نیز ممکن است وجود داشته باشد. چنین تضاد منافی باعث ایجاد مسایل و مشکلات و در نتیجه منجر به هزینه‌هایی شده که به بخش‌های مختلف آنان منتقل شده است. در همین راستا، از یک سو فعالیت‌های سازمان ناشی از تلاش کارکنان آنها برای کنترل واحدها قابل توجه و با اهمیت است و از سوی دیگر، مدیران نیز مایل هستند ثابت نمایند که آنها نسبت به منافع کارکنان خود مسئول می‌باشند. بنابراین، هر دو گروه (مدیران و کارکنان) مایل به استفاده از خدمات حسابداری مستقل می‌باشند. بدین ترتیب حسابداری به عنوان راهکاری کارآمد برای محدود کردن اختیارات مدیران در روابط قراردادی محسوب می‌شود (نعمت الهی و خوزین، ۱۳۹۸: ۱۲۸). می‌توان در سازمان‌های دولتی چنین برداشت نمود که صورت‌های مالی بخش عمده‌ای از اطلاعات مورد نیاز سرمایه

1. Senatip &amp; Savico

2. Ismael et al

3. Stobinger et al

گذاران و اعتبار دهندگان یک سازمان را تامین می‌کنند که براساس چنین سطح اعتمادی به صورت‌های مالی، نقش حسابرسان نیز حیاتی است (کالین و خان<sup>۱</sup>، ۲۰۱۳: ۲۷۳). موارد بیان شده نشان می‌دهد که در سازمان‌های دولتی، افزایش روز افزون واحدهای اقتصادی، توسعه فناوری ارتباطات و وجود تضاد منافع، نیازهای نظارتی را به وجود می‌آورد که این وضعیت باعث شده است سطح انتظارات ذی نفعان در دریافت اطلاعات و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی افزایش یابد و استفاده کنندگان برای تصمیم‌گیری به اطلاعات مختلف، از جمله اطلاعات مالی درباره بنگاه‌های اقتصادی نیاز داشته باشند؛ اطلاعاتی که باید توسط حسابرسان اعتبار بخشی شده باشد (مشعشی و همکاران، ۱۳۹۷: ۴۳۴).

اخیراً بحران مالی جهانی موجب شده رسانه‌های جمعی به دنبال پاسخ به این سوال باشند، که آیا حسابرسان وظیفه حسابداری خود را به درستی انجام داده‌اند؟ به عنوان مثال، کمیته نظارت بر حسابداری عمومی حسابرسان را متهم کرده است که استانداردهای حسابداری در ارتباط با بیانیه سود و حسابهای ترازنامه که به طور قابل توجهی تحت تاثیر بحران اقتصادی قرار گرفته‌اند، اعمال نکرده است (دیو و لیا<sup>۲</sup>، ۲۰۱۸: ۵۷۳). رسوایی‌های مالی اخیر در جهان، نگرانی‌هایی را در رابطه با قابلیت اتکای صورت‌های مالی ایجاد کرده است که این رسوایی‌ها و پیامدهای بعد از آن، دلیل اصلی برای توجه بیشتر به کیفیت صورت‌های مالی است. علاوه بر این، فشار بحران‌های مالی بر بسیاری از کشورهای جهان در سال‌های اخیر، تقاضا برای حسابداری با کیفیت بالا را افزایش داده است (هاریس و ویلیامز<sup>۳</sup>، ۲۰۲۰: ۳).

در ایران نیز شاهد اخبار ناگوار از فساد مالی توسط کارکنان و مدیران سازمانی بخش عمومی و بانکها در رسانه‌های رسمی و مجازی بوده ایم. در چند سال گذشته افشای فساد مالی در برخی نهادهای مالی و پولی، صندوق‌های قرض‌الحسنه و فساد بانکی اخیر نمونه‌های بارزی هستند که به نوعی پای حسابرسان را به میان کشیده است. از این رو، آشنایی اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران و کارکنان موسسات حسابداری با پدیده فساد مالی و راهکارهای مبارزه با آن الزامی است. به ویژه آنکه قانون ضد پولشویی و آیین‌نامه اجرایی آن منتشر و لازم‌الاجرا شده و حتما عارضه‌های آن می‌تواند گریبانگیر حسابرسان شود. مسئولیت حسابرسان در جهان کنونی بسی سنگین و التزام به آیین و رفتار حرفه‌ای به ویژه استقلال رای و بی‌طرفی از موارد موکدی است که باید به آن پای‌بند باشند تا بتوانند در مبارزه با فساد مالی و نقش و جایگاه مسئولیت اجتماعی خود موفق شوند (دوانی، ۱۳۹۰). طبق گزارش سازمان شفافیت بین‌المللی، جایگاه ایران به لحاظ درک فساد در مقایسه با سال ۲۰۱۷ که در بین ۱۷۶ کشور رتبه ۱۳۰ بود، این جایگاه با هشت پله نزول در سال ۲۰۱۸، در بین ۱۸۰ کشور جهان به رتبه ۱۳۸ تنزل پیدا کرد. شاخص ادراک فساد، میزان فساد موجود در میان مقامات دولتی و سیاستمداران را نشان می‌دهد. به منظور جلوگیری از ریشه دواندن فساد در نظام مالی و اقتصادی کشور و جلوگیری از نهادینه شدن

1. Callen & Khan
2. Du & Lai
3. Harris & Williams

آن، مبارزه با فساد باید جزو برنامه‌های اصلی هر سازمان بویژه حسابرسان باشد. ریسک بالای فساد سیاسی برای حسابرسان بخش دولتی مسئله‌ای است که باید هنگام انجام حسابرسی‌های عملکردی در نظر گرفته شود. با توجه به اینکه حسابرسان، دفاتر حسابرسی صاحبکاران خود را بررسی و هرگونه تخلف مالی در امور مؤسسه را اعلام می‌کنند، خط مقدم مبارزه با فساد و پول شوئی قلمداد می‌شوند. البته چگونگی انعکاس تخلفات مالی در گزارشات حسابرسی همواره از مسائل بحث برانگیز بوده است (صراف و حسن زاده، ۱۳۹۹).

به طور کلی، محققان اتفاق نظر دارند که ورودی‌های حسابرسی و مدیریت این ورودی‌ها از عوامل مهم تعیین کننده کیفیت حسابرسی هستند. می‌توان ادعا کرد که حسابرسان مهمترین ورودی‌ها هستند، زیرا بخش قابل توجهی از ارزش مؤسسه‌های حسابرسی از ارزش دانش و مهارت حسابرسان آن تشکیل شده است. در ادبیات حسابرسی، این عوامل را صلاحیت حسابرسان می‌گویند که به توانایی حسابرس در ارائه کیفیت حسابرسی بالا اشاره دارد و شامل دانش و مهارت او است (دیفاند و ژانگ، ۲۰۱۴<sup>۱</sup>). از آنجائیکه حسابرسان و حسابداران مدیریت ویژگیهای فردی خود را بکار می‌گیرند، محدودیت‌های شناختی آنان منجر به انحراف و چالش در قضاوت حرفه‌ای می‌شود. همچنین، بدلیل اینکه غالباً فعالیت‌ها و مراحل مختلف حسابرسی توسط یک نفر انجام می‌شود، یک فرد نمادی از حرفه بوده و بار مسئولیت حرفه‌ای را بر دوش می‌کشد (صدیقی و مؤمن زاده، ۱۳۹۲). هر قدر قضاوت‌های حسابرسان بر اساس اصول و استانداردهای حرفه‌ای و به دور از تعصب و سوگیری انجام شود، اتکاپذیری به گزارشات حسابرسی بیشتر می‌شود. تحقیقات نشان داده است با وجود استانداردهای حسابرسی واحد و لازم‌الاجرا برای همه حسابرسان، باز هم در خصوص موضوعات یکسان و مشابه، قضاوت‌های متفاوتی را از آنها شاهد هستیم. این تفاوتها عمدتاً از تفاوت‌های فردی و تفاوت در شخصیت حسابرسان ناشی می‌شود (سعیدی گراغانی و ناصر، ۱۳۹۶). قضاوت حسابرسی تحت تاثیر عوامل زیادی در هر دو بعد فنی و غیرفنی قرار دارد. عوامل بعد غیرفنی شامل کلیه رفتارهای فردی و جنبه‌های روانشناختی نظیر دانش، تجربه، فشارهای مدیریتی، پیچیدگی وظائف و خودکارآمدی می‌باشد (افیفا و همکاران، ۲۰۱۵).

درک خودکارآمدی در کارکنان سازمان می‌تواند در نحوه عملکرد آنها در محیط، عوامل شخصی و عملکرد آنان در سازمان دولتی تاثیر گذار باشد. کارکنان در سازمان‌ها با مجموعه خودکارآمدی بالا، دارای اهداف چالشی تر و مؤثرتر از افراد با خودکارآمدی پایین هستند. با این حال، ممکن است باورهای خودکارآمدی به خوبی در افراد شکل نگرفته باشد تا بتوانند اعمال خود را به طور واقعی در کار تنظیم نمایند. به طور کلی، ادراک اولیه خودکارآمدی تاثیرات قابل توجهی روی فعالیت کارکنان دارد (أهو، ۲۰۲۰: ۱). خودکارآمدی در کارکنان یک عامل مهم برای انجام موفقیت‌آمیز فعالیت‌ها و عملکرد و توسعه حرفه‌ای سازمان است (رومینج و

1. Difand &amp; Zhang

2. Afifah &amp; et al

3. Oh

همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۲۰: ۶۱). خودکارآمدی تنها زمانی بر کارکرد فعالیت‌های سازمانی تاثیر می‌گذارد که شخص مهارت‌های لازم را برای انجام کارهای ویژه دارا باشد و از سوی دیگر این خودکارآمدی بر توسعه مهارت‌های حرفه‌ای کارکنان در بخش‌های دولتی نیز تاثیر گذار باشد (زنجانی و همکاران، ۱۳۹۶: ۳). خودکارآمدی به وجود آمده، برگرفته از نتیجه احساسی پایدار و روشن از قابلیت‌های فرد برای کنار آمدن با موقعیت‌های تنش‌زا در سازمان و ایجاد یک محیط توسعه‌ای می‌باشد که در آن با اطمینان به توانایی در کنترل افکار، احساسات، و فعالیت‌ها است و بنابراین روی پیامدهای خودکارآمدی و توسعه‌ای حرفه‌ای موثر است (اسماعیلی و همکاران، ۱۳۹۹: ۸۱). باورهای خودکارآمدی که هسته مرکزی نظریه شناختی اجتماعی در نظر گرفته شده است بر عملکرد حرفه‌ای حسابرسان تأثیر می‌گذارد و باعث می‌شود سطح بینش و ادراک فردی نسب به ویژگی‌های تخصصی و الزامات محتوایی اخلاقی، در این حرفه افزایش یابد (افیفا و همکاران، ۲۰۱۵: ۲۰۸). خودکارآمدی در حسابرس ایجاد نوعی شناخت درونی از ویژگی‌ها و توانمندی‌های فردی است به منظور ارتقای سطح ارائه خدمات مشاوره‌ای و اظهارنظرهای تخصصی در حساسبری که موجب می‌شود فرد ضمن درک بهتر استانداردهای رفتاری و تخصصی، از شغل خود بیشتر لذت ببرد (جی و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۷: ۱۲۸). توجه به این نکته مهم است. زیرا ادراک مطلوب‌تر از شغل موجب می‌شود فرد بر اساس محرک‌های انگیزشی در مسیر مطلوب‌تری از ارتقای سطح کیفی حساسبری گام بر دارد و دچار انحراف و انحطاط در این مسیر نگردد. به عبارت ساده‌تر، خودکارآمدی حسابرس از انگیزش و رفتار حرفه‌ای او تأثیر می‌پذیرد و باعث می‌شود به طور متقابل بر آنها تأثیر بگذارد و سطوح بالای آن موجب افزایش مشارکت فرد در تکالیف و رفتارهای شغلی اش می‌شود (اکبری و همکاران، ۱۳۹۵: ۱۰۵).

نکته دارای اهمیت در خصوص خودکارآمدی و توجه به توانایی‌ها ذاتی حسابرس، به عنوان یکی از مؤلفه‌های رفتار حرفه‌ای، آن است که اگر چه به عنوان یک رویکرد کلی و بلند مدت در خصوص ضوابط حرفه‌ای همیشه تأکید بر مراقبت و دوری از چالش‌هایی بوده است که استقلال و رفتار حرفه‌ای را تهدید می‌کند، اما در مواردی ممکن است حسابرس به ناچار با چنین تهدیدهایی مواجه باشد که در این شرایط توجه به رویکردهای سنتی، ناکافی و به دور از هرگونه اقدام هوشمندانه خواهد بود. بر این اساس، با توجه به تغییرات گسترده در محیط‌های حساسبری و بروز مسائل و موضوع‌های مختلف در حساسبری، رفتار حرفه‌ای فراتر از توجه به ضوابط تعریف شده در آیین‌نامه‌ها و رهنمودهای کلی حرفه‌ای است. به نحوی که حسابرسان با توجه به مسائل روانشناختی، نیازمند تقویت خودکارآمدی شخصی هستند تا در مقابله با تهدیدهای کوتاه مدت و چالش‌های جدیدی که با آن مواجه می‌شوند به نشان دادن رفتار حرفه‌ای فراتر از اقدام‌های کلیشه‌ای طراحی شده قبلی بپردازند (دیکینز و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۱۸).

مطابق با استاندارد ۲۲۰۰ کنترل کیفیت، دیوان محاسبات کشور باید اطمینان حاصل نماید

1. Romijn et al
2. Ji et al
3. Dickens et al

که کلیه اشخاص عهده دار وظایف حساسبرسی و رسیدگی از صلاحیت لازم برای انجام وظایف حرفه‌ای برخوردار می‌باشند. در ادامه همین استاندارد مشخص شده است که دیوان محاسبات کشور به منظور ارتقاء سطح کیفی کلیه اشخاص عهده دار وظایف حساسبرسی و رسیدگی مطابق با آخرین پیشرفت‌های به وقوع پیوسته در حرفه، باید ارتقاء کیفی سطح آموزش و یادگیری را به عنوان یک امر مهم در نظر داشته باشد. همچنین، دیوان محاسبات کشور باید سیاست‌ها و رویه‌هایی را وضع نماید که ایفای وظایف با کیفیت بالا را ترویج نموده و موجب جلوگیری از ایفای وظایف با کیفیت پایین شود؛ به این منظور ایجاد محیط انگیزشی، زمینه‌ای برای خدمات حرفه‌ای مناسب و ارتقای کیفیت مهیا می‌نماید.

با توجه به حجم و گستردگی کار دیوان محاسبات کشور و کمبود حسابرسان و اهمیت موضوع کیفیت حساسبرسی در سیستم بخش‌های دولتی، کارکنانی که خودکارآمدی قوی دارند در انجام وظایف چالش‌هایی را می‌بینند که باید بر آنها تسلط یابند؛ نه به عنوان تهدیداتی که از آنها دوری کنند. این افراد عمیق‌تر در فعالیت‌ها مشغول می‌شوند و تلاش بیشتری را در موقع شکست به کار می‌گیرند. اما افرادی که خودکارآمدی ضعیفی دارند باعث کاهش در کیفیت حساسبرسی و عدم توسعه حرفه‌ای در سازمان می‌شود و این موارد نشان می‌دهد که افزایش خودکارآمدی باعث تقویت در کیفیت حساسبرسی و ایجاد توسعه حرفه‌ای در فعالیت‌های بخش دولتی می‌گردد. بنابراین، در این پژوهش به دنبال پاسخ به این پرسش هستیم که آیا خودکارآمدی حسابرسان دولتی، در رابطه بین توسعه حرفه‌ای و کیفیت حساسبرسی نقش میانجی دارد؟ و اگر نقش میانجی دارد چه اندازه تأثیرگذار است؟ توسعه حرفه چه اندازه بر کیفیت حساسبرسی دولتی تأثیرگذار است؟ بنا بر موارد گفته شده مبنی بر پاسخگویی دولت، ارتقای کیفیت حساسبرسی، نقش نظارتی دولت از طریق حسابرسان دولتی، صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان و استانداردهای مربوطه، ضرورت دارد نقش توسعه حرفه‌ای و خودکارآمدی حسابرسان در کیفیت کارشان مورد بررسی قرار گیرد. هرچند پژوهش‌های زیادی در سایر حوزه‌ها در زمینه توسعه حرفه‌ای، عوامل انگیزشی و خودکارآمدی و نقش آن روی عملکرد کارکنان انجام شده است اما بطور خاص در حوزه حساسبرسی و حسابداری دولتی ایران پژوهشی در این زمینه انجام نگردیده است. به این ترتیب، هدف این پژوهش، بررسی نقش متغیرهای خودکارآمدی و توسعه حرفه‌ای حسابرسان بر کیفیت حساسبرسی بخش دولتی است. ادامه پژوهش بشرح زیر سازماندهی می‌گردد. در بخش اول مبانی نظری و پیشینه پژوهش، بخش دوم مدل پژوهش و فرضیه‌های آن، بخش سوم روش پژوهش شامل جامعه آماری، روش جمع آوری داده‌ها، بخش چهارم یافته‌های پژوهش و نتایج آزمون فرضیه‌ها و در بخش آخر به نتیجه گیری و پیشنهادها پرداخته می‌شود.

## ۲. مبانی نظری

### ۲.۱. کیفیت حساسبرسی

کیفیت حساسبرسی یکی از اجزای کیفیت گزارشگری مالی است که از طرفی دولت به عنوان

اصلی‌ترین حامی اقتصاد هر کشور همواره نقش قیم را برای واحدهای اقتصادی در هر جامعه‌ای ایفا می‌نماید (می‌هکانین<sup>۱</sup>، ۲۰۱۳: ۴۲). کیفیت حسابداری ارزیابی و استنباط بازار از احتمال توانایی حسابداری در کشف تحریف‌ها در صورت‌های مالی و یا سیستم حسابداری می‌باشد و مجموعه‌ای از فرصت‌ها سرمایه‌گذاری و متغیر نماینده آن است که نسبت به ارزش بازار به ارزش دفتری دارائی‌ها عملکرد بهتری از سایر متغیرها دارا می‌باشد (حاجیه‌ها، قانع، ۱۳۹۵: ۱۰۶). اتفاق‌های جهانی از جمله بحرانهای اقتصادی منجر به پررنگ ترشدن نقش اساسی گزارشهای مالی قابل اعتماد و باکیفیت شده است. این اتفاقها همچنین نشانگر اهمیت کیفیت حسابداری در دیگر جنبه‌ها و زمینه‌های گزارشگری مالی است. دستیابی به کیفیت گزارشگری مالی منوط به صحت و درستی هر یک از حلقه‌های زنجیره گزارشگری مالی است. یکی از این حلقه‌ها که نقش عمده‌ای را در حمایت از کیفیت گزارشگری میالی در سرتاسر دنیا چه در زمینه بازار سرمایه، بخش عمومی و چه بخش خصوصی ایفا می‌کند، حسابداری مستقل است. حسابداری مستقل، بخش مهم کنترل، نظارت و بازرسی زیربنایی سازمانی و یک فعالیت مهم مبتنی بر منافع عمومی است که اطمینان می‌بخشد اطلاعات موجود در گزارشهای مالی به طور منصفانه و اطمینان بخش ارائه شده است. بنا براین، کیفیت حسابداری مهم ترین موضوع برای تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری محسوب می‌شود. تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری بیدرنگ به منظور تقویت کیفیت حسابداری به تدوین استانداردهای حسابداری و استانداردهای کنترل کیفیت می‌پردازند. این استانداردها پایه و اساسی به منظور حمایت از حسابداری با کیفیت بالا ایجاد می‌کنند. به هر حال، این نکته حائز اهمیت است که عوامل مهم دیگر، همچون بینش استفاده کنندگان، مهارت و صلاحیت حسابرسان، فعالیت‌های دیگران در زنجیره گزارشگری مالی، قوانین و مقررات و محیط کسب و کار نیز نقش بسزایی بر کیفیت حسابداری دارند (ایمانی برندق و همکاران، ۱۳۹۵: ۱۶۸). کیفیت حسابداری مفهوم پیچیده‌ای است. تعاریف گوناگونی از این مفهوم ارائه شده است؛ ولی این تعاریف از جامعیت و قابلیت پذیرش همگانی برخوردار نیست. کیفیت حسابداری دارای سه جنبه اساسی فرآیند حسابداری است. این سه جنبه شامل ورودی، خروجی و عوامل محیطی است. ورودی‌های موثر بر کیفیت حسابداری شامل استانداردهای حسابداری، ویژگی‌های فردی (مانند توانایی، تجربه، ارزش‌های اخلاقی و طرز تفکر حسابرس)، روش‌شناسی صحیح فرآیندهای حسابداری، اثربخشی ابزارهای مورد استفاده و فنون کافی است. خروجی‌های موثر بر کیفیت حسابداری، گزارشگری حسابداری و ارتباطات حسابرس است. عوامل محیطی نیز شامل قوانین و مقررات و حاکمیت شرکتی است (ملانظری و اسماعیلی کیا، ۱۳۹۳). با این حال، وقتی به واژه کیفیت حسابداری "نوبین" نگاه می‌کنیم، با تعریف کوتاهی مواجه می‌شویم. اگرچه اظهار نظر نادرست نماینده کیفیت پایین حسابداری است اما کیفیت، امروزه فقط به تعریف یا اشتباه مربوط نمی‌شود. غالباً گفته می‌شود که ارزیابی اثربخشی حسابداری حتی پس از انجام کار، دشوار

است (بول و گرانبر، ۲۰۱۹).

طبق تعریف دی آنجلو<sup>۲</sup> (۱۹۸۱)، کیفیت حساسیبری "ارزیابی بازار از احتمال اینکه الف) یک حسابرِس مشخص نواقص سیستم حسابداری مشتری یا صاحبکار را کشف کند و ب) این نواقص را گزارش کند. برخی محققان تاکید دارند که از نظر حسابرسان، کیفیت حساسیبری به معنای این است که حسابرِس مطابق با روش یا اصول تعریف شده صاحب‌نظران حسابرِس قابل دستیابی باشد. همچنین از نظر صاحب‌نظران حسابرِس، کیفیت حسابرِس به معنای این است که گزارش حسابرِس می‌تواند در مقابل چالش دادگاه مقاومت نماید (کنچل و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۱۳). داده‌های زیادی بر کیفیت حسابرِس مؤثرند که در واقع جزئی از الزامات حسابرِس نیستند. یکی از آنها، ویژگی‌های شخصی حسابرِس است؛ مثل تجربه، مهارت، ارزش‌های اخلاقی و نظام فکری (معززی راد، ۱۳۹۱).

عوامل مختلفی همچون تجربیات حسابرِس، میزان دعاوی حقوقی، برعلیه حسابرِس، اندازه موسسه حسابرِس، انگیزه کسب شهرت، وجود کمیته حسابرِس در واحدهای مورد رسیدگی، سابقه موسسه حسابرِس، تخصص حسابرِس، بررسی هم‌پیشگان، دوره تصوی حسابرِس، حق الزحمه حسابرِس، نیز بر کیفیت فعالیت‌های حسابرِس تاثیر می‌گذارد (نبی زاده و ابراهیمی رومنجان، ۱۳۹۹: ۶۲).

## ۲.۲. خودکارآمدی

خودکارآمدی یک بعد از ویژگی‌های فردی است که نقش کلیدی و حرفه‌ای را در توسعه حرفه‌ای حسابرسان بازی می‌کند. باورهای خودکارآمدی هسته مرکزی نظریه شناختی و اجتماعی است که بر عملکرد حرفه‌ای حسابرسان تاثیر گذار می‌باشد. سطح بینش و ادراک فردی نسبت به ویژگی‌های تخصصی و الزامات محتوایی در حرفه‌های سازمانی افزایش می‌یابد (آفیفاه و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۱۵: ۲۰۸). خودکارآمدی نوعی قضاوت حسابرِس در زمینه عملکرد تعریف شده است که باعث می‌شود ارزیابی دائم خود از کیفیت عملکرد و رفتاری بالاتری نسبت به سایر حسابرسان برخوردار باشد. در واقع، منظور از خودکارآمدی در حسابرِس، ایجاد نوعی شناخت درونی از ویژگی‌ها و توانمندی‌های فردی است که به منظور ارتقای سطح ارائه خدمات مشاوره‌ای در حسابرِس می‌باشد که با درک بهتر استانداردهای رفتاری و تخصصی از شغل خود بیشتر لذت ببرد (جی و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۱۷: ۱۲۸). خودکارآمدی از نظریه شناخت اجتماعی مشتق شده است و به باورها یا قضاوت‌های فرد در زمینه توانایی خود در پرداختن به وظایف و مسئولیت‌ها اشاره می‌کند. افرادی که خودکارآمدی بالاتری دارند بر تلاش خود به منظور دستیابی به اهداف تعیین

1. Bol & Granber
2. DeAngelo
3. Knechel et al.
4. Afifah et al
5. Ji et al



شده مصرترند؛ حتی زمانی که با وضعیت دشوار و چالش انگیز (تضاد) مواجه باشند. به همین ترتیب، افرادی که خودکارآمدی کمتری دارند در مواجهه با مشکلات ممکن است از تلاش خود برای نیل به اهداف تعیین شده دست بکشند. بنابراین انتظار می‌رود حساب‌رسان خودکارآمد، که همواره حتی در شرایط سخت به دنبال نیل به اهداف حرفه حسابرسی هستند، نسبت به سایر حساب‌رسان تعهد بیشتری به حرفه حسابرسی داشته باشند (سلیمی و همکاران، ۱۳۹۹: ۳۰۲).

در حرفه‌هایی از جمله اساتید دانشگاه، پرستاران یا مددکاران، خودکارآمدی همیشه برای ارزیابی رضایت شغلی، عملکرد شغلی، توسعه حرفه‌ای و ارتقای سلامتی مورد استفاده قرار می‌گیرد. یافته‌های بدست آمده از این مشاغل و حرفه‌ها اهمیت خودکارآمدی را برای پیش‌بینی و بهبود عملکرد کاری نشان می‌دهد. اگر کیفیت حسابرسی وابسته به توانایی، تلاش و پافشاری در کار باشد پس تلاش‌های انجام شده برای تغییر خودکارآمدی و توسعه حرفه‌ای (با تغییر باورها، اطلاعات و دانش) باید عملکرد را بهبود بخشد. اگرچه تحقیقات گذشته در زمینه پاسخگویی حسابرسی، اختیارات و تعهدات، وظایف، روش‌ها، عملکرد و استقلال حسابرس، صفات شخصیتی، استرس شغلی، تعهد سازمانی و تمایل به ترک سازمان مورد بحث و بررسی پرداخته اند اما رابطه بین خودکارآمدی، توسعه حرفه‌ای و کیفیت حسابرسی حساب‌رسان هنوز به طور کامل مورد بررسی قرار نگرفته است (شو و همکاران ۲۰۱۶).

نظریه خودکارآمدی با اشاره به تاثیر خودکارآمدی بر رفتار به این موضوع اشاره دارد که وجود هدف‌های تبیین شده در خصوص یک فعالیت، ممکن است احتمال موفقیت فرد را در رابطه با آن فعالیت مشخص، افزایش دهد. به نحوی که توجیه کننده پیگیری و میزان دستیابی به هدف مورد انتظار باشد. بر این اساس، انتظار می‌رود علاوه بر آنکه ممکن است خودکارآمدی بهبود دهنده رفتار حرفه‌ای حسابرس باشد، به نوعی با توجه به اصول، ضوابط و الزام‌های تدوین شده حرفه‌ای، با اثربخشی بیشتر بر رفتار حسابرس نمایان باشد (ساوان برگ و همکاران، ۲۰۱۸).

چن و توت ویلر<sup>۱</sup> با اشاره به نقش خودکارآمدی در نوع رفتار، مطرح می‌سازند که حساب‌رسان با تکیه بر خودکارآمدی می‌توانند توانایی خود را برای دفاع از اظهارنظرهای خود در برابر مخالفت‌های احتمالی مشتریان و صاحبکاران، ابراز دارند. با این توضیح که ممکن است حسابرس در مواجهه با محیط پیرامون خود، نیاز به دفاع از موقعیت خود داشته باشد تا بتواند روند رسیدگی را مبتنی بر اصول از پیش تعیین شده هدایت نماید. در چنین شرایطی، با توجه به الزام رعایت رفتار حرفه‌ای، خودکارآمدی حسابرس ممکن است به عنوان یک امتیاز برای مقابله با واکنش‌های کنترلی صاحبکاران مطرح باشد، تا حسابرس به گونه‌ای مطلوب مطابق با آیین‌های حرفه‌ای رفتار کند (چین و توت ویلر<sup>۲</sup>، ۲۰۱۷).

با اشاره به تهدیدهای روانشناختی حاکم بر رفتار حرفه‌ای حسابرس، خودکارآمدی فردی حسابرس ممکن است به عنوان یک مزیت حرفه‌ای در راستای رفع چالش‌ها و جلوگیری از

1. Svanberg et al

2. chen and Tutwiler

3. chen and Tutwiler 2017

پذیرش مخاطره‌های غیرمعقول در فرآیند حساسیبری، مطرح باشد. با یادآوری مفهوم خودکارآمدی به عنوان یک توانایی ذاتی و رفتار فردی برای مقابله با موقعیت‌های آینده نگر، می‌توان از آن به عنوان عاملی برای تمرکز بیشتر بر فرایند انجام فعالیت‌ها و به وجود آورنده‌ی انگیزه‌های رفتار حرفه‌ای نام برد. به گونه‌ای که افراد با خودکارآمدی بیشتر در مقایسه افرادی با خودکارآمدی کمتر، در رویارویی با مشکلات که به نوعی اثربخشی فردی را در پی دارد، با استفاده از نقاط قوت فردی، بر راه حل‌های پیش روی متمرکز می‌شود (ساوانبرگ و همکاران، ۲۰۱۸).

### ۳.۲. توسعه حرفه‌ای

در دهه‌های اخیر، نقش حسابرسان بسیار پیچیده شده است. پیاده‌سازی قواعد فعالیت‌های حرفه‌ای به شدت سخت شده است. همچنان، آموزش مستمر و حتی پایه‌ای در خصوص حساسیبری متفاوت ارائه می‌گردد و با وجود افزایش قواعد شفاف جهت بهبود کنترل کیفیت و نظارت در زمینه خدمات اطمینان بخش، ارزیابی کیفیت کار حساسیبری مشکل‌تر گردیده است. بهبود کیفیت حساسیبری نباید فقط برای سازمانهای حرفه‌ای و مسئولان دولتی مهم باشد بلکه باید در کانون توجه مستمر مؤسسه‌های حساسیبری باشد که تأکید بر اهمیت برنامه‌های آموزشی دارند. باید توجه داشت که آموزش حرفه‌ای مطلوب، حسابرسان را قادر می‌سازد در تمام مراحل حساسیبری، قضاوت حرفه‌ای با کیفیت انجام دهند (کورنا چرسان، ۲۰۱۹).

توسعه حرفه‌ای اشاره دارد به انواع گوناگون تجارب آموزشی مرتبط با شغل هر فرد. پزشکان، وکلا، استادان، حسابداران و حسابرسان و مهندسیین از جمله افرادی هستند که برای یادگیری و استفاده از دانش جدید و مهارتهایی تلاش می‌کنند که عملکرد شغلی شان را بهبود بخشد. در محیط‌های آموزشی، تحقیقات زیادی نشان می‌دهد که کیفیت آموزش و مدیریت مراکز آموزشی جزء مهم‌ترین عوامل موفقیت دانشجویان و دانش‌آموزان است. توسعه حرفه‌ای تنها روشی است که سطح عملکرد شاغلان حرفه‌ای را بالا می‌برد. بسیاری از افراد اصطلاح توسعه حرفه‌ای را مختص فرایندهای رسمی مثل شرکت در کنفرانس‌ها، سمینارها، کارگاه‌ها، آموزش ضمن خدمت و یا دریافت مدرک دانشگاهی می‌دانند. در حالی که، توسعه حرفه‌ای می‌تواند در زمینه‌های غیررسمی نظیر بیان مباحث کاری بین کارکنان، مطالعه و پژوهش‌های مستقل، مشاهدات در محیط کار یا محیط آموزشی و سایر اشکال یادگیری نیز رخ دهد (میزل، ۲۰۱۰).

مدیران سازمان‌های دولتی در توسعه فعالیت‌ها در سازمان‌هایی که با فناوری‌های جدید ترکیب می‌شوند، مسئول می‌باشند. هر چند که تعداد اندکی از کارکنان آموزش‌های رسمی در رسانه‌های اجتماعی و دیجیتالی را دریافت کرده‌اند. ضرورت توسعه در سازمان‌ها با هدف ادغام فناوری‌های جدید در فعالیت‌ها طراحی شده است که این عوامل توسعه‌ای را بیش از پیش در سازمان‌ها آشکار می‌سازد (پورکریمی و رمضان پور، ۱۳۹۸: ۱۲۸). توسعه حرفه‌ای موجود در

1. Svanberg et al.

2. Chersan, L. C

3. Mizell

کارکنان بر بهبود کیفیت دانش و مهارت تاکید می‌ورزد تا موجب بهبود یادگیری کارکنان در سازمان‌های دولتی شود. در واقع، توسعه حرفه‌ای فرآیندی سازماندهی شده و هدفمند برای دستیابی به رشد و پیشرفت شغلی است که در این فرآیند کسب مهارت‌هایی که می‌تواند موجب پیشرفت اعضای سازمان در حوزه‌های مختلف کاربردی و تحقیقاتی شود (باتیس و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۴: ۳).

فشارکاری می‌تواند هم میزان و هم کیفیت تسهیم دانش را در بین اعضای تیم حساسبرسی کاهش دهد. به دلیل محیط کاری پرتنش، از دست دادن پرسنل عامل اصلی بی‌ثباتی ساختار در سازمانهای حساسبرسی است. این مساله بطور معنی‌داری کیفیت حساسبرسی را کاهش می‌دهد. برای حفظ حسابرسان، مقامات حساسبرسی باید چشم انداز جذاب آینده را که تأکید بر بازخورد و یادگیری در سازمان دارد، توسعه دهند. دانش از عوامل اولیه ورودی برای انجام فرایند حساسبرسی می‌باشد. کیفیت حساسبرسی بستگی به کیفیت قضاوت‌های حسابرسان در تمام مراحل حساسبرسی از جمله ارزیابی ریسک، ارزیابی کنترل‌های داخلی، آزمون و بازنگری دارد. بیشتر تحقیقات انجام شده، اثرات مثبت فرایندهای بازنگری و کنترل کیفیت خوب بر کیفیت حساسبرسی را نشان می‌دهد<sup>۲</sup> (بدارد و همکاران، ۲۰۰۸).

### ۳. پیشنهادیه تحقیق

#### ۳.۱. پیشنهادیه تحقیق خارجی

پاویترا و سوهارتینی<sup>۳</sup> (۲۰۱۹) در مطالعه‌ای به بررسی تأثیر جنبه‌های رفتار فردی متشکل از دانش، تجربه حساسبرسی، فشار اطاعت و پیچیدگی وظایف و جنبه‌های روانشناختی خودکارآمدی به عنوان یک متغیر تعدیل‌کننده برای قضاوت حساسبرسی پرداختند. داده‌ها توسط پرسشنامه‌ای که در شرکت حساسبرسی بخش عمومی سورابایا اندونزی برای ۷۱ حسابرسان شریک توزیع شده است، جمع‌آوری گردید. ابزار تحلیل Smart PLS ۳ بود. نتایج نشان می‌دهد که دانش تأثیر مثبت و معناداری بر داوران حساسبرسی دارد. برعکس، تجربه حساسبرسی تأثیر مثبتی بر قضاوت حساسبرسی ندارد و فشار انطباق و پیچیدگی وظیفه تأثیر منفی روی حساسبرسی‌های قضاوت ندارد. خودکارآمدی، به عنوان متغیر تعدیل‌کننده، فقط قادر به تعدیل فشار مطابقت با ممیزی‌های قضاوت است. آنها پیشنهاد می‌کنند که مؤسسه‌های حسابداری دولتی و همچنین حسابرسان، باید دانش خود را افزایش دهند تا بتوانند قضاوت‌های حساسبرسی بهتری انجام دهند.

ارلینا و مودا<sup>۴</sup> (۲۰۱۸) در پژوهشی تأثیر خودکارآمدی و توسعه حرفه‌ای را روی کیفیت کار حسابرسان داخلی در کشور اندونزی بررسی و آزمون نمودند. آنها در تحقیق خود در مرحله اول از روش کیفی و سپس کمی استفاده نمودند. جامعه آماری شامل حسابرسان داخلی دولتی در

1. Bates et al
2. Bedard et al.
3. Pavitra & Sohartini.
4. Erlina and Moda

برخی شهرهای اندونزی شامل سردانگ، دایری، تینگی سیتی و مدان سیتی بود. روش نمونه‌گیری، تصادفی ساده بود. داده‌ها از طریق پرسشنامه و مصاحبه جمع‌آوری شد. روش تحلیل هم‌مدل معادلات ساختاری با pls بود که در کل از داده‌های ۹۳ پرسشنامه استخراج گردید. نتایج نشان داد که خودکارآمدی و توسعه حرفه‌ای تأثیر مثبت روی کیفیت حساسیبری دارد. بطوریکه خودکارآمدی پایین اعتماد پایین حسابرسان را در بر داشت و حسابرسان به دنبال آموزش مستمر و فرصتهای تبادل نظر با همکاران جهت اشتراک و تسهیم اطلاعات و دانش بودند.

دجاندنگ و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۸) در پژوهشی رابطه خودکارآمدی و کیفیت حساسیبری در اندونزی با توجه به متغیر میانجی فرهنگ فردگرایی را بررسی نمودند. آنها با روش نمونه‌گیری هدف دار یا قضاوتی از تعداد ۲۸۸ حسابرسان، ۱۲۲ حسابرسان دیوان محاسبات را به عنوان حجم نمونه انتخاب شدند که ۲۱ نفر پاسخ ندادند؛ بنابراین نمونه نهایی به ۱۰۱ نفر رسید. نتایج به شناخت اجتماعی در تئوری بندورا مرتبط بود. نتایج نهایی نشان داد که خودکارآمدی تأثیر معنی‌داری روی فرهنگ فردی حسابرسان و نهایتاً کیفیت حساسیبری دارد. به عبارتی دیگر، انگیزش حسابرسان از طریق اثربخشی اعتماد گزارش حسابرسان، کیفیت حساسیبری را بهبود می‌بخشد.

بی بوبک و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۱۷) در پژوهشی با عنوان بررسی محیط اخلاقی حسابرسان دولتی و غیردولتی به بررسی ادراک حسابرسان از محیط اخلاقی خود پرداختند. آنها بطور خاص ادراک حسابرسان در بخش عمومی و خصوصی و همچنین شرکتهای بزرگ (B4) بخش عمومی و شرکتهای بزرگ (B4) بخش خصوصی بطور مقایسه‌ای بررسی نمودند. محیط اخلاقی یکی از مؤلفه‌های فرهنگ سازمانی و مشوق تصمیم‌گیری‌های اخلاقی است. ۹۰۴ حسابرسان به پرسشنامه پاسخ دادند. نتایج نشان داد که ادراک حسابرسان بخش عمومی از محیط اخلاقی قویتر از حسابرسان بخش خصوصی است. همچنین در بخش عمومی مؤسسه‌های بزرگ (B4) نسبت به مؤسسه‌های بزرگ (B4) بخش خصوصی ادراک حسابرسان قوی تر است.

شو و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۱۶) نشان می‌دهد تخصص و خودکارآمدی حسابرسان، تأثیر زیادی بر عملکرد آنها دارد. این محققان با بررسی حدود ۵۰ درصد از کلیه حسابرسان دولتی تایوان دریافتند تجربه یکی از عوامل مهم در کارایی حساسیبری است و تخصص حسابرسان می‌تواند قضاوت حرفه آنان را بهبود بخشد. همچنین دانش و مهارتهای حسابرسان می‌تواند بطور مؤثر به بهبود قضاوت حرفه‌ای بیانجامد. آنها دریافتند که تغییر فرهنگ سازمانی، ایجاد فرصتهای آموزشی، افزایش تخصص و تجربه می‌تواند بطور قابل توجهی بر کیفیت حساسیبری تأثیر مثبت بگذارد.

لانگ و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۱۵) در پژوهشی با عنوان توسعه حرفه‌ای مستمر در حرفه حساسیبری که اطلاعات را از ۱۳۱۰ حسابدار در حوزه کشورهای اقیانوس آرام گرفتند بیان کردند که از نظر ارائه‌کنندگان خدمات حرفه‌ای، اهمیت کاری فعالیتهای توسعه حرفه‌ای مداوم از عوامل تعیین‌کننده

1. Djaddang et al.

2. Bobek et al.

3. Sho et al.

4. Lang et al.

نوع فعالیت‌های توسعه حرفه‌ای مداوم بجای حرفه طولانی تر میباشد. عملکرد اشاره به توانایی فرد در خلاق بودن، مبتکر بودن، انگیزه دهنده، و پذیرفتن وظایف چالش برانگیز برای رسیدن به اهداف سازمانی می‌باشد. بنابراین، مقامات حساسبرسی باید محیطی را ایجاد کند که در آن دست یافتن به کیفیت بالا ارزش گذاری می‌شود، پرورش داده می‌شود و برای آن پاداش در نظر گرفته می‌شود. چنین الزامی به هدف شغل از ارائه خدمات کیفیت بالا برای برآورده کردن نیازهای عموم مردم کمک می‌کند و آن را تسهیل میکند.

وونگ پینون وتنا و پانچو<sup>۱</sup> (۲۰۱۴) در پژوهشی به بررسی ایجاد خودکارآمدی در حسابرسان داخلی جهت حساسبرسی فناوری اطلاعات، با محوریت آموزش ضمن خدمت پرداختند. جامعه آماری شامل دو گروه بود که گروه اول مدیران حساسبرسی دو شرکت و گروه دوم کارشناسان فناوری ۴ شرکت انتخاب شدند. ابزار گردآوری داده‌ها مصاحبه ساختاریافته بین ۳۰ تا ۹۰ دقیقه که نهایتاً گزارش ۸۰ صفحه‌ای استخراج گردید. محققین به بررسی ۸ مولفه موثر بر خودکارآمدی حسابرسان داخلی و عملکردشان پرداختند. این سازه‌ها شامل عوامل فردی، عوامل رفتاری، عامل محیطی، متقاعد سازی کلامی، برانگیختگی هیجانی، تجارب مهارت، مدل سازی و کارایی در حساسبرسی فناوری اطلاعات بود. تحقیق در محیط شرکتهای مخابرات و کشاورزی انجام شد، یافته نشان داد که این ۸ مولفه بر روی خودکارآمدی و عملکرد آموزش شونده موثر است.

چارخابی و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۱۳) در پژوهشی با عنوان رابطه فرسودگی تحصیلی با خودکارآمدی و کیفیت تجربه یادگیری که آزمودنی‌ها ۲۳۳ نفر دانشجوی کارشناسی به روش نمونه گیری تصادفی طبقه‌ای انتخاب شدند و از روش ضریب همبستگی استفاده نمودند، دریافتند که زمانیکه افرادی با خودکارآمدی بالا با مسائل آموزشی روبرو می‌شوند، کمتر تسلیم می‌شوند و راه حل‌های مفیدی برای رفع مسائل و مشکلات می‌یابند. بنابراین، برای برداشتن موفقیت‌آمیز یک چالش و مانع و انجام وظیفه حساسبرسی، حل مشکل باید تجربه، دانش و توانایی‌های شناختی را ترسیم کند. هنگامیکه دانش خاص جمع آوری می‌شود و مهارت‌های حساسبرسی بیشتری توسعه می‌یابد، حسابرسان بیشتر گزارشات حرفه‌ای و جامع حساسبرسی را تولید می‌کنند.

### ۲-۳-۲. پیشنهادیه تحقیق داخلی

سلیمی و همکاران (۱۳۹۸) به بررسی تأثیر گزاره‌های خودکارآمدی بر کیفیت حساسبرسی با نقش تعدیلگر فرهنگ فردگرایی پرداختند. در این پژوهش که در بازه زمانی ۶ ماهه دوم سال ۹۷ با مشارکت ۲۹۴ حسابرسان سازمان حساسبرسی و مؤسسه‌های حساسبرسی بخش خصوصی از طریق پرسشنامه انجام شد. نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش از روش تحلیل حداقل مربعات جزئی نشان داد خودکارآمدی حسابرسان باعث ارتقای کیفیت حساسبرسی می‌شود. همچنین مشخص گردید فرهنگ فردگرایی موجب تقویت رابطه مثبت بین خودکارآمدی با کیفیت حساسبرسی می‌گردد. مشعشعی و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهشی به تأثیر تفاوت‌های فردی حسابرسان بر تعهد حرفه‌ای

1. Wongpinunwatana et al.

2. Charkhabi et al.

آنها و بررسی نقش میانجی سازگاری جو اخلاقی پرداختند. داده‌های پژوهش از طریق پرسشنامه توسط ۲۵۲ حسابدار رسمی شاغل در سازمان حسابداری و مؤسسه‌های حسابداری جمع آوری شد. یافته‌های پژوهش نشان داد تفاوت‌های فردی حسابداران (خودکارآمدی و منبع کنترل درونی) بر تعهد حرفه‌ای آنان اثر مثبت و معنی‌داری دارد. همچنین سازگاری جو اخلاقی بعنوان متغیر میانجی، موجب تقویت رابطه مثبت بین تفاوت‌های فردی حسابداران و تعهد حرفه‌ای آنها می‌گردد. سعیدی گراغانی و ناصری (۱۳۹۶) به بررسی تفاوت‌های فردی و قضاوت حرفه‌ای پرداختند. محققان در جست و جوی پاسخ به این سوال است که آیا تفاوت‌های فردی در حسابداران منجر به تفاوت در قضاوت آنها می‌شود یا خیر؟ این تحقیق در زمره تحقیقات بین رشته‌ای (حسابداری - روانشناسی) بود. در این تحقیق اثر چهار ویژگی فردی شامل دو ویژگی جمعیت شناختی (جنسیت و تجربه) و دو ویژگی روان شناختی (خوش بینی و اعتماد به نفس) بر قضاوت حرفه‌ای مورد مطالعه قرار گرفت. جامعه آماری این پژوهش حسابداران شاغل در موسسات عضو جامعه حسابداران رسمی ایران بودند. برای انجام این تحقیق از یک طرح آزمایشی و به منظور جمع آوری داده‌ها و سنجش شخصیت آزمودنی‌ها از پرسش نامه‌های استاندارد روانشناسی استفاده شد. داده‌های جمع آوری شده با استفاده از آزمون تی-استیوننت مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نتایج تحقیق نشان داد کلیه متغیرهای مورد مطالعه در این مقاله (خوش بینی و اعتماد به نفس، تجربه و جنسیت) منجر به وجود تفاوت در قضاوت حرفه‌ای حسابداران می‌شود.

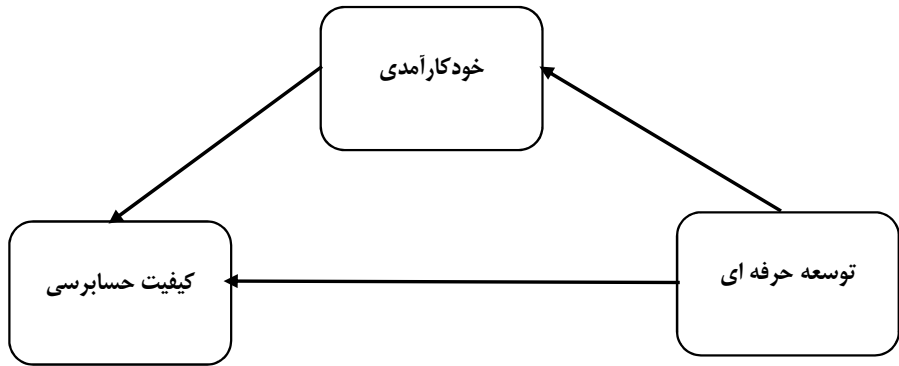
نادری و همکاران (۱۳۹۵) در پژوهشی به بررسی تأثیر تیپ‌های شخصیتی A و B و C و D حسابداران بر محتوای گزارش حسابداری پرداختند. جامعه آماری پژوهش شامل مدیران سازمان حسابداری و مؤسسه‌های عضو جامعه حسابداران رسمی بود. چهار گروه پرسشنامه تیپ‌های شخصیتی A و B و C و D را توزیع نمود. برای تحلیل داده‌ها از روش تحلیل واریانس یک عاملی و آزمون لوین استفاده شد. نتایج نشان داد بین اظهار نظر مقبول، مشروط و مردود و تیپ‌های شخصیتی تفاوت معنی‌داری وجود دارد ولی بین گزارش عدم اظهار نظر و تیپ‌های شخصیتی تفاوت معنی‌داری وجود ندارد.

اخوان علوی و همکاران (۱۳۹۳) در پژوهشی به بررسی تأثیر عوامل انگیزشی (شغلی، سازمانی و فردی) بر کیفیت نظارت مالی ذیحسابان و مدیران مالی دستگاههای اجرایی پرداختند. جامعه آماری تحقیق شامل ۹۵ ذیحساب و مدیر مالی بود که ۶۵ نفر به عنوان نمونه آماری به روش نمونه گیری تصادفی ساده انتخاب شدند. ابزار جمع آوری داده‌ها پرسشنامه بود که از پایایی بالای ۹۰ درصد برخوردار بود. نتایج تحلیل رگرسیون چند متغیره نشان داد عوامل انگیزشی با کیفیت نظارت مالی رابطه دارد و مؤلفه‌های عوامل شغلی، سازمانی و فردی نیز با نظارت مالی رابطه دارد.

### ۳. مدل پژوهش و متغیرهای آن

مدل مفهومی پژوهش از تحقیق شو و همکاران (۲۰۱۶: ۱۰) با عنوان "بررسی جامع خودکارآمدی و توسعه حرفه‌ای حسابداران دولتی جهت بهبود کیفیت حسابداری" استخراج شده

شکل (۱) مدل مفهومی تحقیق



#### ۴. فرضیه‌های پژوهش

مبنای فرضیه‌ها مربوط به مدل ارائه شده در چارچوب نظری تحقیق و بر اساس مدل مفهومی تحقیق شو و همکاران (۲۰۱۶: ۱۰) با عنوان "بررسی جامع خودکارآمدی و توسعه حرفه‌ای حساب‌رسان دولتی جهت بهبود کیفیت حسابرسی" می‌باشد.

فرضیه ۱: توسعه حرفه‌ای بر خودکارآمدی تأثیر دارد.

فرضیه ۲: توسعه حرفه‌ای بر کیفیت حسابرسی تأثیر دارد.

فرضیه ۳: خودکارآمدی بر کیفیت حسابرسی تأثیر دارد.

فرضیه ۴: توسعه حرفه‌ای از طریق میانجی‌گری خودکارآمدی بر کیفیت حسابرسی تأثیر دارد.

متغیر میانجی متغیری است که به صورت غیرمستقیم بر جهت رابطه یا میزان رابطه متغیرهای مستقل و وابسته می‌تواند مؤثر باشد. اثرات این متغیر قابل مشاهده و اندازه‌گیری است. متغیر میانجی یک متغیر مستقل درون‌زا است یعنی این متغیر نسبت به متغیر مستقل حالت وابسته دارد و نسبت به متغیر وابسته حالت مستقل دارد (حبیبی، ۱۳۹۱).

#### ۵. روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر ماهیت کاربردی و از نظر روش توصیفی-پیمایشی محسوب می‌شود و از آنجایی که در محیط دیوان محاسبات کشور اجرا شده است از نوع میدانی می‌باشد. در این پژوهش برای آزمون فرضیه‌های اول تا سوم از مدل معادلات ساختاری و برای فرضیه چهارم به منظور تأیید نقش میانجی‌گری متغیر خودکارآمدی، علاوه بر بکارگیری مدل مذکور از آزمون سوبل جهت تأیید فرضیه استفاده شده و از طریق نرم‌افزارهای لیزرل و اس پی اس اس مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. در فرضیه چهارم تأثیرگذاری متغیر مستقل توسعه حرفه‌ای

بر متغیر وابسته کیفیت حساسیبری از طریق میانجی‌گری متغیر خودکارآمدی آزمون گردید. به منظور دستیابی به نتایج مورد نظر از مطالعات کتابخانه‌ای و تحقیقات میدانی بهره گرفته شد. جهت تدوین مبانی، تعاریف و مفاهیم نظری از منابع کتابخانه‌ای استفاده می‌شود که مهم‌ترین و مفیدترین منبع مقالات، پایان‌نامه‌ها، همایش‌ها و کتب مرتبط با موضوع پژوهش، پایگاه‌ها و منابع اطلاعاتی و کتابخانه‌های دانشگاه‌های کشور می‌باشد. برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از روش توصیفی و استنباطی استفاده شده است. برای این کار جهت همه متغیرهای پژوهش، از پرسشنامه استفاده شده و طی مجوز شماره ۱۹۴/۲۰۲۰/۶ دفتر مطالعات و تدوین استانداردها و دستورالعمل‌ها در بین حسابرسان دیوان محاسبات مراکز استانهای نمونه بصورت پستی توزیع و بصورت اتوماسیونی جمع‌آوری گردیده است. ابزار گردآوری اطلاعات پرسشنامه پژوهش متشکل از دو بخش است. بخش اول شامل جمع‌آوری اطلاعات عمومی پایه از جمله جنسیت، سن، وضعیت تأهل، تحصیلات، رشته شغلی و سابقه کار می‌باشد. بخش دوم شامل سوالاتی تخصصی در مورد خودکارآمدی، توسعه حرفه‌ای و کیفیت حساسیبری می‌باشد. کلیه گویه‌های پرسشنامه با استفاده از طیف ۵ گزینه‌ای لیکرت اندازه‌گیری می‌شوند. در پژوهش شو و همکاران (۲۰۱۶: ۱۰)، با عنوان "بررسی جامع خودکارآمدی و توسعه حرفه‌ای حسابرسان دولتی جهت بهبود کیفیت حساسیبری" فرهنگ سازمانی، انگیزه یادگیری و فرصت آموزش از جمله مؤلفه‌های توسعه حرفه‌ای محسوب گردیده است.

در این پژوهش از پرسشنامه‌های استاندارد به شرح جدول زیر استفاده شده است.

جدول (۱): پرسشنامه استاندارد

نماد متغیر	نام متغیر و شاخص	نحوه سنجش	تعداد گویه‌ها	جمع گویه‌های هر متغیر
C.DEV	توسعه حرفه‌ای (فرهنگ سازمانی)	پرسشنامه Lange and et al (۲۰۱۵)	۵	
	توسعه حرفه‌ای (انگیزه یادگیری)	پرسشنامه Huang C-C (۲۰۰۹)	۳	۱۲
	توسعه حرفه‌ای (فرصت آموزش)	پرسشنامه Huang C-C (۲۰۰۹)	۴	
EFF	خودکارآمدی (حرفه و تجربه)	پرسشنامه Bandura A (۱۹۸۶)	۴	
	خودکارآمدی (اعتماد به نفس و تلاش)	پرسشنامه Bandura A (۱۹۸۶)	۳	۱۰
	خودکارآمدی (علاقه و عملکرد)	پرسشنامه Bandura A (۱۹۸۶)	۳	
Q.AD	کیفیت حساسیبری (مدیریت و رهبری)	پرسشنامه Knechel and et al (۲۰۱۳)	۵	
	کیفیت حساسیبری (کیفیت حرفه‌ای)	پرسشنامه Knechel and et al (۲۰۱۳)	۴	۱۶
	کیفیت حساسیبری (هدف و مأموریت)	پرسشنامه Cervone and et al (۱۹۹۱)	۴	
	کیفیت حساسیبری (ارزش مشتری)	پرسشنامه Knechel and et al (۲۰۱۳)	۳	

منبع: یافته‌های تحقیق



## ۶. یافته‌های پژوهش

### ۶-۱. آمار توصیفی

آمار توصیفی از شاخص‌های آماری مانند فراوانی، درصد فراوانی، میانگین، انحراف استاندارد، نمودار دایره‌ای و ستونی استفاده شد.

### ۶-۲. توصیف متغیرهای جمعیت شناختی پاسخ دهندگان

متغیرهای جمعیت شناختی پاسخ دهندگان شامل سن، جنسیت، وضعیت تأهل، تحصیلات، رشته شغلی و سابقه کار بشرح جداول زیر خلاصه شده است.

جدول (۲): متغیرهای جمعیت شناختی تحقیق

وضعیت	کل	درصد فراوانی	فراوانی	مولفه	متغیرهای جمعیت شناختی
معتبر	۳۰۸	۱۴/۶	۴۵	زن	جنسیت
		۸۰/۸	۲۴۹	مرد	
		۴/۵	۱۴	بدون پاسخ	
معتبر	۳۰۸	۳۶/۴	۱۱۲	سال ۳۵-۲۵	سن
		۴۱/۲	۱۲۷	سال ۴۵-۳۶	
		۱۶/۹	۵۲	سال ۵۵-۴۵	
		۱	۳	سال ۶۵-۵۶	
		۴/۵	۱۴	بدون پاسخ	
معتبر	۳۰۸	۱۹/۲	۵۹	مجرد	وضعیت تاهل
		۷۵/۶	۲۳۳	متاهل	
		۵/۲	۱۶	بدون پاسخ	
معتبر	۳۰۸	۰/۶	۲	دیپلم	تحصیلات
		۰/۳	۱	کاردانی	
		۲۶/۶	۸۲	کارشناسی	
		۶۵/۶	۲۰۲	کارشناسی ارشد	
		۲/۳	۷	دکتری	
		۴/۵	۱۴	بدون پاسخ	

وضعیت	کل	درصد فراوانی	فراوانی	مولفه	متغیرهای جمعیت شناختی
معتبر	۳۰۸	۳۴/۴	۱۰۶	حسابرس	سمت / رسته شغلی
		۲۱/۱	۶۵	حسابرس ارشد	
		۲۱/۱	۶۵	سر حسابرس	
		۱۱	۳۴	سر حسابرس ارشد	
		۰/۳	۱	حسابرس کل	
		۷/۵	۲۳	سایر	
		۴/۵	۱۴	بدون پاسخ	
معتبر	۳۰۸	۲۲/۷	۷۰	زیر ۵ سال	سابقه کار
		۲۰/۸	۶۴	از ۶ تا ۱۰ سال	
		۳۱/۸	۹۸	۱۱ تا ۲۰ سال	
		۲۰/۱	۶۲	۲۱ تا ۳۰ سال	
		۴/۵	۱۴	بدون پاسخ	

منبع: یافته‌های تحقیق

### ۳-۶. توصیف متغیرهای تحقیق

قبل از ورود به مرحله‌ی تجزیه و تحلیل اطلاعات گزارشی توصیفی از متغیرهای تحقیق ارائه شده که این نوع اطلاعات در قالب جداول به شرح زیر نشان داده می‌شود.

جدول (۳) توصیف متغیرهای تحقیق و ابعاد آنها

تعداد	کمترین	بیشترین	میانگین	انحراف معیار	واریانس	چولگی	کشدگی	
۳۰۸	۱	۵	۳/۵۸۹۷	۰/۷۳۵۹۱	۰/۵۴۲	-۰/۳۹۵	۰/۱۰۷	توسعه حرفه‌ای
۳۰۸	۱	۵	۳/۵۲۶	۰/۸۲۱۹۹	۰/۶۷۶	-۰/۵۴	۰/۱۶۴	فرهنگ سازمانی
۳۰۸	۱	۵	۳/۶۱۹	۰/۸۲۶۵۷	۰/۶۸۳	-۰/۴۰۷	-۰/۳۹۵	انگیزه یادگیری
۳۰۸	۱	۵	۳/۶۲۴۲	۰/۷۸۶۸۳	۰/۶۱۹	-۰/۷۰۱	۰/۶۶۹	مزیت آموزشی
۳۰۸	۱/۳۳	۵	۴/۲۳۷	۰/۶۲۰۹۳	۰/۳۸۶	-۱/۵۵۴	۴/۶۵۵	استقلال حرفه‌ای
۳۰۸	۱/۳۹	۵	۳/۹۳۲	۰/۶۱۳۰۸	۰/۳۷۶	-۰/۷۴۶	۱/۹۱۵	خود کارآمدی
۳۰۸	۱/۲۵	۵	۳/۸۶۵۳	۰/۶۶۴۴۴	۰/۴۴۱	-۰/۶۴۷	۱/۳۳۵	حرفه و تجربه
۳۰۸	۱	۵	۳/۹۸۱۶	۰/۶۷۳۷	۰/۴۵۴	-۰/۹۸۹	۱/۸۲۷	اعتماد به نفس و تلاش
۳۰۸	۱	۵	۳/۹۴۹۱	۰/۶۸۹۵۷	۰/۴۷۶	-۰/۷۶۱	۱/۴۷	علاقه و عملکرد
۳۰۸	۱/۵	۵	۳/۸۵۹	۰/۶۲۸۴۳	۰/۳۹۵	-۰/۵۹۴	۰/۶۸۵	کیفیت حساسیبری
۳۰۸	۱	۵	۳/۶۶۱	۰/۷۹۰۲۸	۰/۶۲۵	-۰/۵۹۴	۰/۴	مدیریت و رهبری
۳۰۸	۱	۵	۳/۸۹۵۳	۰/۷۲۵۱۵	۰/۵۲۶	-۰/۸۶۳	۱/۱۸۲	کیفیت حرفه‌ای

تعداد	کمترین	بیشترین	میانگین	انحراف معیار	واریانس	چولگی	کشیدگی
۳۰۸	۱/۲۵	۵	۳/۹۲۹۴	۰/۶۵۱۱۱	۰/۴۲۴	-۰/۷۲۲	۱/۰۲۹
۳۰۸	۱/۳۳	۵	۳/۹۵۰۲	۰/۷۱۶۱۷	۰/۵۱۳	-۰/۶۹۸	۰/۶۶۳

منبع: یافته‌های تحقیق

## ۷. بررسی وضعیت متغیرهای مورد مطالعه در جامعه آماری

جدول (۵): آزمون تی تست متغیرهای تحقیق

تعداد	میانگین	انحراف استاندارد	آماره t	درجه آزادی	سطح معنی داری
۳۰۸	۳/۵۸۹۷	۰/۷۳۵۹۱	۱۴/۰۶۴	۳۰۷	۰/۰۰۰
۳۰۸	۳/۹۳۲	۰/۶۱۳۰۸	۲۶/۶۷۹	۳۰۷	۰/۰۰۰
۳۰۸	۳/۸۵۹	۰/۶۲۸۴۳	۲۳/۹۸۸	۳۰۷	۰/۰۰۰

منبع: یافته‌های تحقیق

### One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Confidence 95% Interval of the Difference	
					Lower	Upper
توسعه حرفه‌ای	14.064	307	.000	.58974	.5072	.6722
خود کارآمدی	26.679	307	.000	.93200	.8633	1.0007
کیفیت حساسی	23.988	307	.000	.85898	.7885	.9294

با توجه به نتایج بدست آمده در جدول (۵) مشاهده می‌شود که مقدار سطح معنی داری به دست آمده برای برای متغیرهای تحقیق کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد در نتیجه بین میانگین متغیرهای تحقیق با میانگین مورد انتظار جامعه تفاوت معناداری وجود دارد. میانگین‌های بدست آمده بالاتر از حد مورد انتظار (در طیف پنج گزینه‌ای لیکرت عدد ۳ حد مورد انتظار) می‌باشند؛ آزمون t تک نمونه یا One Sample t-Tset یک روش پارامتریک و یکی از انواع آزمون میانگین جامعه است. برای آزمون فرض پیرامون میانگین یک جامعه از آزمون t تک نمونه استفاده می‌شود. در بیشتر پژوهش‌هایی که با مقیاس لیکرت انجام می‌شوند جهت بررسی فرضیه‌های پژوهش و تحلیل سوالات تخصصی مربوط به آنها از این آزمون استفاده می‌شود (حبیبی، ۱۳۹۱). با توجه به جدول

آزمون  $t$  تک نمونه بالا، حد بالا و پائین فاصله اطمینان برای میانگین جامعه مثبت شده است. بنابراین می‌توان گفت که متغیرهای تحقیق در نمونه مورد بررسی از وضعیت مطلوبی (سطح بالای متوسط) برخوردار می‌باشد.

### ۸. تحلیل عاملی تأییدی (بررسی مدل اندازه‌گیری)

در این بخش به بررسی مدل اندازه‌گیری تحقیق با استفاده از بررسی بار عاملی بین متغیرهای آشکار با متغیرهای مکنون پرداخته می‌شود. بار عاملی در حقیقت یک ضریب همبستگی بین متغیرهای مکنون و متغیرهای آشکار در یک مدل اندازه‌گیری است. این ضریب تعیین میکند که متغیر مکنون چقدر از واریانس متغیرهای آشکار را تبیین میکند و از آن جا که یک ضریب همبستگی است باید از نظر آماری معنادار باشد. معناداری بار عاملی با آماره‌های  $T$  VALUE بررسی می‌شود. قدرت رابطه بین عامل (متغیر پنهان) و متغیر قابل مشاهده به وسیله بار عاملی نشان داده می‌شود. بار عاملی مقداری بین صفر و یک است. اگر بار عاملی کمتر از ۰.۳ باشد رابطه ضعیف در نظر گرفته شده و از آن صرف‌نظر می‌شود. بار عاملی بین ۰.۳ تا ۰.۶ قابل قبول است و اگر بزرگ‌تر از ۰.۶ باشد خیلی مطلوب است.

جدول (۶) نتایج تحلیل عاملی تأییدی متغیر توسعه حرفه‌ای

میزان همبستگی با متغیر مکنون (بار عاملی)	سوالیات	مولفه‌ها	میزان همبستگی با متغیر مکنون (بار عاملی)	سوالیات	مولفه‌ها
۰/۷۹	C.DEV2.2	انگیزه یادگیری	۰/۷۷	C.DEV1.1	فرهنگ سازمانی
۰/۷۹	C.DEV2.3		۰/۸۵	C.DEV1.2	
۰/۸۵	C.DEV3.1	مزیت آموزشی	۰/۷۸	C.DEV1.3	
۰/۸۰	C.DEV3.2		۰/۸۰	C.DEV1.4	
۰/۷۹	C.DEV3.3		۰/۷۵	C.DEV1.5	
۰/۶۷	C.DEV3.4		۰/۸۲	C.DEV2.1	

منبع: یافته‌های تحقیق

با توجه به جدول (۶) مشاهده می‌شود که کلیه سوالات مربوط به متغیرها دارای ضرایب همبستگی معنی‌داری با متغیرهای مکنون هستند چرا که سطح معنی‌داری مربوطه کوچکتر از ۰/۵ می‌باشد. از سوی دیگر کلیه بارهای عاملی بیشتر از ۰/۵ است.

جدول (۷) نتایج تحلیل عاملی تأییدی متغیر خود کارآمدی

میزان همبستگی با متغیر مکنون (بارعاملی)	سوالات	مولفه‌ها	میزان همبستگی با متغیر مکنون (بارعاملی)	سوالات	مولفه‌ها
۰/۸۶	EFF2.2	اعتماد به نفس و تلاش	۰/۶۷	EFF1.1	حرفه و تجربه
۰/۸۴	EFF2.3		۰/۷۳	EFF1.2	
۰/۸۳	EFF3.1	علاقه و عملکرد	۰/۶۳	EFF1.3	
۰/۷۷	EFF3.2		۰/۷۲	EFF1.4	
۰/۷۴	EFF3.3		۰/۷۸	EFF2.1	

منبع: یافته‌های تحقیق

با توجه به جدول (۷) مشاهده می‌شود که کلیه سوالات مربوط به متغیرها دارای ضرایب همبستگی معنی‌داری با متغیرهای مکنون هستند چرا که سطح معنی‌داری مربوطه کوچکتر از ۰/۰۵ می‌باشد. از سوی دیگر کلیه بارهای عاملی بیشتر از ۰/۵ است.

جدول (۸) نتایج تحلیل عاملی تأییدی متغیر کیفیت حسابداری

میزان همبستگی با متغیر مکنون (بارعاملی)	سوالات	مولفه‌ها	میزان همبستگی با متغیر مکنون (بارعاملی)	سوالات	مولفه‌ها
۰/۷۵	Q.AD2.4	هدف و مأموریت	۰/۶۸	Q.AD1.1	مدیریت ورهبری
۰/۷۷	Q.AD3.1		۰/۷۷	Q.AD1.2	
۰/۷۷	Q.AD3.2		۰/۶۹	Q.AD1.3	
۰/۵۸	Q.AD3.3		۰/۸۸	Q.AD1.4	
۰/۶۹	Q.AD3.4		۰/۸۹	Q.AD1.5	
۰/۵۰	Q.AD4.1	ارزش مشتری	۰/۸۳	Q.AD2.1	کیفیت حرفه‌ای
۰/۶۹	Q.AD4.2		۰/۸۴	Q.AD2.2	
۰/۶۹	Q.AD4.3		۰/۶۶	Q.AD2.3	

منبع: یافته‌های تحقیق

با توجه به جدول (۸) مشاهده می‌شود که کلیه سوالات مربوط به متغیرها دارای ضرایب همبستگی معنی‌داری با متغیرهای مکنون هستند چرا که سطح معنی‌داری مربوطه کوچکتر از ۰/۰۵ می‌باشد. از سوی دیگر کلیه بارهای عاملی بیشتر از ۰/۵ است.

۹. تجزیه و تحلیل پایایی ابزار اندازه‌گیری  
 آلفا معیاری کلاسیک برای سنجش پایایی و سنجش‌های مناسب برای ارزیابی پایداری درونی  
 (سازگاری درونی) محسوب می‌گردد. پایداری درونی نشانگر همبستگی بین یک سازه و  
 شاخص‌های مربوط به آن است.  
 نتایج بررسی مقادیر آلفای کرونباخ در جدول زیر آمده است:

جدول (۹): مقادیر ضرایب پایایی سازگاری درونی

متغیرها	ضریب آلفا
توسعه حرفه‌ای	۰/۹۳۵
خودکارآمدی	۰/۹۲۲
کیفیت حساسیبری	۰/۹۳۶

منبع: یافته‌های تحقیق

همانطور که مشاهده می‌گردد مقادیر آلفای کرونباخ برای تمام سازه‌ها بالای ۷۰٪ می‌باشد.  
 بنابراین می‌توان استنباط نمود که ابزار اندازه‌گیری از پایایی سازگاری درونی خوبی برخوردار  
 است.

### ۱۰. الگوی نهایی و آزمون مدل کلی

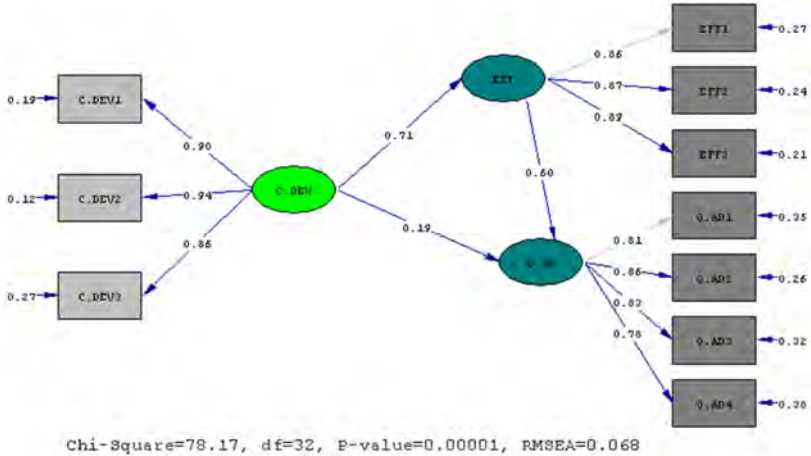
در این پژوهش جهت آزمون مدل و فرضیه‌ها از مدل‌سازی معادلات ساختاری و نرم‌افزار لیزرل  
 استفاده می‌شود. عناوین اختصاص یافته به متغیرهای پژوهش، در جدول زیر تشریح می‌گردد.

جدول (۱۰): عنوان متغیرها در مدل

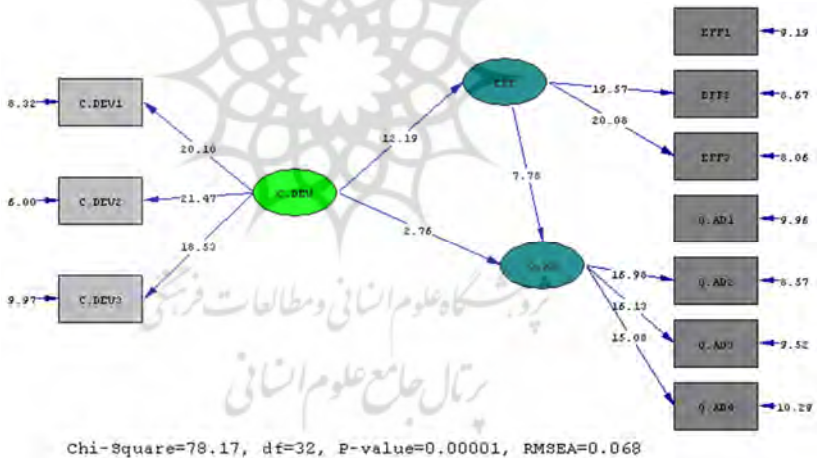
متغیر	عنوان در مدل
توسعه حرفه‌ای	C.DEV
خودکارآمدی	EFF
کیفیت حساسیبری	Q.AD

منبع: یافته‌های تحقیق

نمودار (۱): آزمون مدل تحقیق (حالت استاندارد: میانجی خود کار آمدی)



نمودار (۲): آزمون مدل تحقیق (حالت اعداد معنی‌داری: میانجی خود کار آمدی)



### ۱-۱۰. بررسی شاخص‌های معنی‌داری و برازش مدل کلی تحقیق

پس از آن که برآورد پارامترها برای یک مدل تدوین شده و مشخص به دست آمدند باید تعیین شود که داده‌ها تا چه حد با مدل برازش دارند یعنی تا چه اندازه مدل نظری به وسیله داده‌های نمونه حمایت می‌شود. تعدادی آزمون برای این موضوع که مدل تا چه حد روابط مشاهده شده بین متغیرهای قابل اندازه‌گیری را توصیف می‌نماید به کار می‌رود. جدول زیر معرف انواع شاخص‌های برازش و معنی‌داری مدل می‌باشد.

ابتدا شاخص‌های برازش مدل بررسی می‌گردد:

جدول (۱۱): شاخص‌های معنی‌داری و برازش مدل (میانجی خود کار آمدی )

میزان در مدل بدست آمده	بrazنده است اگر	اختصار	نام شاخص	
۰/۰۶۸	کوچکتر از ۰/۰۸ باشد	RMSEA	ریشه میانگین مربعات خطای برآورد	معنی‌داری شاخص‌های
۲/۴۴۳	مساوی و کوچکتر از ۳ باشد	$\frac{\chi^2}{df}$	کای اسکوربه درجه آزادی	
۰/۹۵	بزرگتر از ۰/۹ باشد	GFI	شاخص نیکویی برازش	تخصص‌های برازش
۰/۹۷	بزرگتر از ۰/۹ باشد	NNFI	شاخص برازش هنجارنشده	
۰/۹۷	بزرگتر از ۰/۹ باشد	NFI	شاخص برازش هنجارنشده	
۰/۹۸	بزرگتر از ۰/۹ باشد	CFI	شاخص برازش تطبیقی	
۰/۹۸	بزرگتر از ۰/۹ باشد	IFI	شاخص برازش افزایشی	
۰/۹۲	بزرگتر از ۰/۸ باشد	AGFI	شاخص نیکویی برازش اصلاح شده	
۰/۹۵	بزرگتر از ۰/۹ باشد	RFI	شاخص تناسب نسبی	
۰/۰۰۲۵	کوچکتر از ۰/۰۸ باشد	RMR	ریشه میانگین مجذور باقیمانده	

منبع: یافته‌های تحقیق

با توجه به نتایج بدست آمده می‌توان گفت که مدل تحقیق از نظر شاخص‌های معنی‌داری و برازش مورد تأیید است.

### ۱.۱. آزمون فرضیه‌ها

در این بخش نتایج حاصله از کاربرد روش‌های استنباطی در قالب مدل معادلات ساختاری ارائه شده است.

#### فرضیه ۱: توسعه حرفه‌ای بر خودکارآمدی تأثیر دارد.

با توجه به مدل ساختاری تحقیق در حالت ضرایب معناداری مشاهده می‌شود که میزان آماره تی بین دو متغیر توسعه حرفه‌ای و خودکارآمدی خارج از بازه (۱/۹۶ & ۱/۹۶-) است و لذا فرضیه پذیرفته می‌شود. میزان این تأثیر نیز برابر با ۰/۷۱ است. با توجه به قضیه حد مرکزی، هر گاه نمونه‌های تصادفی  $n$  تایی از یک جامعه غیرنرمال با میانگین و انحراف معیار مشخص انتخاب شود، وقتی  $n$  بزرگ باشد، توزیع نمونه‌گیری میانگین نمونه، تقریباً به صورت نرمال توزیع خواهد شد. همچنان که حجم نمونه بزرگتر و بزرگتر می‌شود، تقریب بیشتر و بیشتر به نرمال نزدیک شده، دقیق تر خواهد شد. بسیاری از نویسندگان بر اساس یک قاعده سرانگشتی معتقدند که صرف نظر از توزیع جامعه آماری، حداقل یک نمونه ۳۰ تایی لازم است تا بتوان گفت توزیع آماره میانگین نمونه، نرمال است (آذر و مؤمنی، ۱۳۸۷: ۲۶).



جدول (۱۲): نتایج تحلیل آزمون فرضیه اول پژوهش

نتیجه آزمون	ضریب مسیر استاندارد	T-Value	فرضیه پژوهش			
			خودکارآمدی	<===	توسعه حرفه‌ای	H1
تأیید	۰/۷۱	۱۲/۱۹				

منبع: یافته‌های تحقیق

فرضیه ۲: توسعه حرفه‌ای بر کیفیت حسابداری تأثیر دارد.

با توجه به مدل ساختاری تحقیق در حالت ضرایب معناداری مشاهده می‌شود که میزان آماره تی بین دو متغیر توسعه حرفه‌ای و کیفیت حسابداری خارج از بازه  $(-۱/۹۶ \& ۱/۹۶)$  است و لذا به استناد داده‌های مستخرج از نمونه و خروجی نرم‌افزار، فرضیه فوق پذیرفته می‌شود. میزان این تأثیر نیز برابر با ۰/۱۹ است.

جدول (۱۳): نتایج تحلیل آزمون فرضیه دوم پژوهش

نتیجه آزمون	ضریب مسیر استاندارد	T-Value	فرضیه پژوهش			
			کیفیت حسابداری	<===	توسعه حرفه‌ای	H2
تأیید	۰/۱۹	۲/۷۶				

منبع: یافته‌های تحقیق

فرضیه ۳: خودکارآمدی بر کیفیت حسابداری تأثیر دارد.

با توجه به مدل ساختاری تحقیق در حالت ضرایب معناداری مشاهده می‌شود که میزان آماره تی بین دو متغیر خودکارآمدی و کیفیت حسابداری خارج از بازه  $(-۱/۹۶ \& ۱/۹۶)$  است و لذا فرضیه پذیرفته می‌شود. میزان این تأثیر نیز برابر با ۰/۶ است.

جدول (۱۴): نتایج تحلیل آزمون فرضیه سوم پژوهش

نتیجه آزمون	ضریب مسیر استاندارد	T-Value	فرضیه پژوهش			
			کیفیت حسابداری	<===	خودکارآمدی	H3
تأیید	۰/۶	۷/۷۸				

منبع: یافته‌های تحقیق

فرضیه ۴: توسعه حرفه‌ای از طریق میانجی‌گری خودکارآمدی بر کیفیت حسابداری تأثیر

دارد.

جدول (۱۵): نتایج تحلیل آزمون فرضیه چهارم پژوهش

نتیجه آزمون	ضریب مسیر استاندارد	T-Value	فرضیه پژوهش			
			H4	توسعه حرفه‌ای	<==	خودکارآمدی
تأیید	۰/۷۱	۱۲/۱۹				

منبع: یافته‌های تحقیق

با توجه به مدل ساختاری تحقیق در حالت ضرایب معناداری مشاهده می‌شود که میزان آماره تی غیر مستقیم بین متغیر توسعه حرفه‌ای از طریق میانجی‌گری خودکارآمدی بر کیفیت حسابداری خارج از بازه  $(-1/96 \& 1/96)$  است و لذا فرضیه پذیرفته می‌شود. میزان تأثیر توسعه حرفه‌ای از طریق میانجی‌گری خودکارآمدی بر کیفیت حسابداری نیز برابر با  $0/426$  می‌باشد. فرضیه چهارم: خودکارآمدی در تأثیر توسعه حرفه‌ای بر کیفیت حسابداری نقش میانجی دارد.

جهت آزمون این فرضیه، فرضیه‌های فرعی زیر مورد بررسی قرار گرفت:

الف: توسعه حرفه‌ای بر خود کار آمدی تأثیر دارد.

ب: خود کار آمدی بر کیفیت حسابداری تأثیر دارد.

ج: توسعه حرفه‌ای بر کیفیت حسابداری تأثیر دارد.

همانطور که در جدول زیر مشاهده می‌شود متغیر توسعه حرفه‌ای با ضریب استاندارد شده  $0/71$  دارای تأثیر معنی‌دار بر خود کار آمدی می‌باشد  $(t > 1/96)$ . همچنین متغیر خود کار آمدی با ضریب استاندارد شده  $0/60$  دارای تأثیر معنی‌دار بر کیفیت حسابداری می‌باشد  $(t > 1/96)$ . بر این اساس می‌توان پذیرفت که خود کار آمدی در تأثیر توسعه حرفه‌ای بر کیفیت حسابداری نقش میانجی دارد. ضمناً با توجه به اینکه مسیر مستقیم توسعه حرفه‌ای بر کیفیت حسابداری دارای ضریب استاندارد شده معنی‌دار است، می‌توان نتیجه گرفت که متغیر خود کار آمدی به صورت متغیر میانجی جزئی در تأثیر گذاری توسعه حرفه‌ای بر کیفیت حسابداری عمل می‌نماید. آزمون سوبل نیز رویکرد دیگری در قبول یا رد فرضیات مربوط به نقش میانجی یک متغیر می‌باشد. همانطوری که در جدول نشان داده شده است مقدار  $t$  غیر مستقیم حاصل از آزمون سوبل  $6/558$  است. که این مقدار از  $1/96$  بیشتر است. و براین اساس می‌توان نتیجه گرفت که تأثیر غیر مستقیم توسعه حرفه‌ای بر کیفیت حسابداری از طریق خود کار آمدی معنی‌دار و فرضیه مذکور مورد تأیید قرار گرفته است. بر اساس نتایج حاصل از آزمون مدل، ضریب مسیر کل در حالت استاندارد بین توسعه حرفه‌ای و کیفیت حسابداری از طریق خودکارآمدی برابر با  $0/616$  است.

جدول (۱۶): بررسی فرضیه اصلی پژوهش

نتیجه	تأیید یا عدم تأیید	P (sig)	آماره t	ضریب مسیر استاندارد	فرضیه
متغیر خود کار آمدی به صورت متغیر واسطه‌ای جزئی در تأثیر توسعه حرفه‌ای بر کیفیت حساسبرسی عمل می‌نماید.	تأیید	$P < 0.05$	۱۲/۱۹	۰/۷۱	توسعه حرفه‌ای $\Rightarrow$ خود کار آمدی
	تأیید	$P < 0.05$	۷/۷۸	۰/۶۰	خودکارآمدی $\Rightarrow$ کیفیت حساسبرسی
	تأیید	$P < 0.05$	۲/۷۶	۰/۱۹	توسعه حرفه‌ای $\Rightarrow$ کیفیت حساسبرسی
ضریب مسیر غیر مستقیم = ۰/۴۲۶				ضریب مسیر مستقیم = ۰/۱۹	
t غیرمستقیم = ۶/۵۵۸				t مستقیم = ۲/۷۶	
ضریب مسیر کل = ۰/۶۱۶					

منبع: یافته‌های تحقیق

## ۱۲. بحث و نتیجه‌گیری

افرادی که با قضاوت کردن سر و کار دارند، درگیر فرایند پیچیده و پر استرسی هستند که مستلزم تقویت مهارت‌های فردی آنان است تا عملکرد آنها افزایش یابد. مفاهیم مهارت حساسبرس و عملکرد قضاوتی او بطور واضح تفکیک پذیر نیستند. کیفیت که تعیین کننده عملکرد حساسبرسی است تابع عوامل متعددی همچون توانایی‌های حساسبرس (شامل دانش، تجربه، قدرت تطبیق و کارایی فنی) و اجرای حرفه‌ای (شامل استقلال، عینیت، مراقبت حرفه‌ای، تضاد منافع و قضاوت) است. صلاحیت و مهارت فنی، توانایی‌های فردی است و به نظر می‌رسد معیار مهمی برای تعیین کارایی تصمیم‌گیری و کیفیت قضاوت باشد. هدف از پژوهش حاضر، بررسی نقش واسطه‌ای خودکارآمدی بر رابطه بین کیفیت حساسبرسی و توسعه حرفه‌ای در بخش دولتی بود.

نتایج فرضیه اول نشان می‌دهد توسعه حرفه‌ای بر خودکارآمدی تأثیر دارد. میزان این تأثیر قوی و معنی‌دار و ۰/۷۱ می‌باشد. یعنی توسعه حرفه‌ای بطور معنی‌دار قادر به پیش‌بینی خودکارآمدی است. تأثیر توسعه حرفه‌ای روی خودکارآمدی بطور مثبت و معنی‌داری در پژوهش صفاری و همکاران (۱۳۹۶) با عنوان رابطه بین توسعه حرفه‌ای کارکنان با خودکارآمدی آنان و نوع قدرت مدیران در دانشگاه آزاد ارومیه تایید شده است. همچنین در پژوهش لاکسمی (۲۰۱۵) با عنوان توسعه حرفه‌ای مستمر برای حساسبرسی، به رابطه و تأثیرگذاری توسعه حرفه‌ای بر خودکارآمدی اشاره شده است.

باتوجه به یافته‌های شیرمحمدزاده و همکاران (۱۳۹۷) می‌توان نتیجه گرفت که هرگونه افزایش در توسعه حرفه‌ای همراه با افزایش در رضایت، تعهد شغلی و خودکارآمدی از طرف کارکنان است و توجه به توسعه حرفه‌ای در سازمانها، خودکارآمدی شغلی آنان را ارتقا می‌دهد. بنابراین باید از طریق آموزش مستمر و تغییر نگرش، سطح خودکارآمدی حساسبران را حفظ نمود و ارتقاء داد.

نتایج فرضیه دوم نشان می‌دهد توسعه حرفه‌ای بر کیفیت حسابداری تأثیر دارد. نتیجه این تأثیرگذاری مثبت و معنی‌دار و ۱۹٪ می‌باشد. توسعه حرفه‌ای اشاره دارد به انواع گوناگون تجارب آموزشی مرتبط با شغل هر فرد. پزشکان، وکلا، استادان، حسابداران و حسابرسان و مهندسیان از جمله افرادی هستند که برای یادگیری و استفاده از دانش جدید و مهارت‌هایی تلاش می‌کنند که عملکرد شغلی شان را بهبود بخشد. توسعه حرفه‌ای تنها روشی است که سطح عملکرد شاغلان حرفه‌ای را بالا می‌برد (میزل، ۲۰۱۰). همانطور که جامعه شناسان ذکر کرده اند، آموزش فشرده (کنچل و همکاران ۲۰۱۳)، تخصصی شدن حسابداری و اقدام به کشف خطا، تحلیل روند، ارزیابی ریسک حسابداری و کشف ضعف‌های کنترل‌های داخلی (استیفنز ۲۰۱۱)، دانش و مهارت جهت تصمیم‌گیری حرفه‌ای (کنچل و همکاران ۲۰۱۰؛ بوبک و همکاران ۲۰۱۲<sup>۱</sup>) و حرفه‌ای‌گرایی حسابرسان (ناگی ۲۰۱۲<sup>۲</sup>) از جمله عواملی هستند که می‌تواند کیفیت حسابداری را بهبود بخشد. تخصصی سازی در محیط حسابداری کنونی از اهمیت بیشتری برخوردار است و ویژگی تیم حسابداری به یکی از عوامل حیاتی برای کیفیت حسابداری تبدیل شده است. در محیط اقتصادی پویای امروز، حسابرسان حرفه‌ای باید شایستگی‌ها و دانش همگام با پیشرفت‌های جاری را حفظ نمایند تا بتوانند با مراقبت و مهارت به موقع عمل کنند. توسعه حرفه‌ای مستمر به یک حسابرس حرفه‌ای توانایی می‌دهد قابلیت‌های اجرای کار را بطور کارآمد و موثر در محیط حرفه‌ای توسعه دهد و حفظ نماید (لی و همکاران ۲۰۱۶). تجربه و دانش را می‌توان نمادی از صلاحیت فنی دانست (حساس یگانه و مقصودی، ۱۳۸۹؛ به نقل از ملانظری و اسماعیلی کیا، ۱۳۹۳). دانش معیار اصلی دیگری برای صلاحیت فنی است. دانش تخصصی بویژه در وظائف حسابداری نیمه ساختاریافته یا غیرساختاری مفید است. دانش و توانایی اولیه در مقایسه با تجربه بهتر می‌تواند تغییرات عملکرد را تشریح کند (بانر و لوئیس، ۱۹۹۰؛ به نقل از ملانظری و اسماعیلی کیا، ۱۳۹۳). آیمان و سوکرسنو (۲۰۱۴) اثبات نمودند که تخصص حسابرسان در صنعت، تأثیر قابل توجهی بر اجرای روش‌های حسابداری برای تشخیص تقلب دارد بطوریکه تجربه حسابرسان در صنعت موجب افزایش کیفیت حسابداری به منظور کشف تقلب در صورتهای مالی خواهد شد. همچنین اولیوا و راتناوات (۲۰۱۵) در بررسی تأثیر تجربه کاری، شایستگی، انگیزه، مسئولیت پذیری و بیطرفی حسابرسان روی کیفیت حسابداری مؤثر بوده و برای ارتقای قضاوت حرفه‌ای بهتر باید شایستگی حسابرسان و دانش او را توسعه داد. در پژوهش نیکبخت، شعبانزاده و کنارکار (۱۳۹۵) با عنوان رابطه بین حق الزحمه حسابداری و تجربه حسابرسان با کیفیت حسابداری طبق فرضیه دوم اثبات شد که بین تجربه حسابرسان که یکی از مؤلفه‌های توسعه حرفه‌ای است با کیفیت حسابداری رابطه معنی‌داری وجود دارد.

نتایج فرضیه سوم نشان می‌دهد خودکارآمدی بر کیفیت حسابداری تأثیر دارد. میزان این تأثیرگذاری مثبت و معنی‌دار و ۶۰٪ است. در حرفه‌هایی بجز حسابداری، از جمله اساتید دانشگاه،

1. Bobek et al.

2. Continuing professional development (CPD)

پرستاران یا مددکاران، خودکارآمدی همیشه برای ارزیابی رضایت شغلی، عملکرد شغلی، توسعه حرفه‌ای و ارتقای سلامتی مورد استفاده قرار می‌گیرد. یافته‌های بدست آمده از این مشاغل و حرفه‌ها اهمیت خودکارآمدی را برای پیش‌بینی و بهبود عملکرد کاری نشان می‌دهد (لی و همکاران ۲۰۱۶). چن و توت ویلر (۲۰۱۷) با اشاره به نقش خودکارآمدی در نوع رفتار، مطرح می‌سازند که حسابرسان با تکیه بر خودکارآمدی می‌توانند توانایی خود را برای دفاع از نظرهای خود در برابر مخالفت‌های احتمالی مشتریان و صاحبکاران ابراز دارند، با این توضیح که ممکن است حسابرسان در مواجهه با محیط پیرامون خود، نیاز به دفاع از موقعیت خود داشته باشند تا بتوانند روند رسیدگی را مبتنی بر اصول از پیش تعیین شده هدایت کنند. بنابراین اگر خودکارآمدی در حسابرسان تقویت شود و آنها باور به توانایی‌های خود پیدا کنند، کیفیت گزارشات حسابرسی و عملکردشان بالا می‌رود.

پژوهش حاضر، نسبتاً همراستا با تحقیق دجادنگ و همکاران (۲۰۱۸) با عنوان رابطه خودکارآمدی و کیفیت حسابرسی در اندونزی با توجه به متغیر میانجی فرهنگ فردگرایی است. نتایج نهایی نشان داد که خودکارآمدی تأثیر معنی‌داری روی فرهنگ فردی حسابرسان و نهایتاً کیفیت حسابرسی دارد. به عبارتی دیگر، انگیزش حسابرسان از طریق اثربخشی اعتماد گزارش حسابرسی، کیفیت حسابرسی را بهبود می‌بخشد.

نتایج فرضیه چهارم نشان می‌دهد توسعه حرفه‌ای از طریق میانجی‌گری خودکارآمدی بر کیفیت حسابرسی تأثیر دارد. معنی‌دار بودن تأثیر غیرمستقیم توسعه حرفه‌ای بر کیفیت حسابرسی از طریق خودکارآمدی توسط آزمون سوبل نیز مورد تأیید قرار گرفته است. ضریب تأثیرگذاری متغیر میانجی خودکارآمدی ۰/۴۲۶، مثبت و معنی‌دار است. ضریب مسیر غیرمستقیم بالاتر از ضریب مسیر مستقیم (۰/۱۹) نشان دهنده اهمیت بالای متغیر میانجی خودکارآمدی می‌باشد. ضمن اینکه باید این شرایط در حسابرسان حفظ گردد بلکه باید بیشتر تقویت شود تا بتواند کیفیت گزارشات حسابرسی را بالاتر ببرد. گاول ال.ام (۲۰۱۸) در تحقیقی با عنوان تأثیر خودکارآمدی، توسعه حرفه‌ای، ریسک درک بر مبنای حسابرسی داخلی با نقش میانجی‌گری تعهد سازمانی بر روی کیفیت حسابرسی در ایالت سوماترای شمالی اندونزی نتیجه گرفت خودکارآمدی و توسعه حرفه‌ای با کیفیت حسابرسی رابطه مثبت و معنی‌داری دارد. اگر کیفیت حسابرسی وابسته به توانایی، تلاش و پافشاری در کار باشد پس تلاش‌های انجام شده برای تغییر خودکارآمدی و توسعه حرفه‌ای (با تغییر باورها، اطلاعات و دانش) باید عملکرد را بهبود بخشد (لی و همکاران ۲۰۱۶). بنابراین اگر خودکارآمدی مورد توجه بیشتر قرار گیرد، کیفیت حسابرسی نیز افزایش می‌یابد.

با توجه به یافته‌ها و نتایج حاصل از فرضیه‌های پژوهش مبنی بر وجود رابطه معنی‌دار و مستقیم بین توسعه حرفه‌ای حسابرسان با خودکارآمدی و کیفیت حسابرسی آنان و نقش غیرمستقیم و مؤثر متغیر میانجی خودکارآمدی، پیشنهاد می‌شود مسئولین حوزه حسابرسی دولتی جهت ارتقای بیشتر کیفیت حسابرسی، به خودکارآمدی حسابرسان توجه ویژه‌ای داشته و به تقویت خودکارآمدی آنان بپردازند. زیرا، با توجه به چالش‌های موجود و پیچیدگی کار

حسابرسان دولتی، باور به توانایی‌های یک حسابرس می‌تواند به او کمک نماید در اظهار نظرها و نتیجه‌گیری‌های خود عملکرد مطلوب تری داشته باشد. بویژه در زمان استخدام حسابرسان، معیارهایی برای سنجش خودکارآمدی تدوین نمایند تا ضعف‌های موجود در این زمینه رفع گردد. همچنین با توجه به تأثیر بالای توسعه حرفه‌ای و مؤلفه‌های آن (فرهنگ سازمانی، انگیزه یادگیری، مزیت آموزشی) روی خودکارآمدی حسابرسان در فرضیه اول، پیشنهاد می‌گردد مسئولین حوزه حسابداری دولتی، به تدوین استانداردهای خاص مربوط به ابعاد توسعه حرفه‌ای اقدام نمایند تا از این طریق کیفیت حسابداری بالاتر رود.

### ۱۳. فهرست منابع

#### الف- منابع فارسی:

- آذر، عادل؛ مؤمنی، منصور (۱۳۸۷). آمار و کاربرد آن در مدیریت، انتشارات سمت، جلد دوم، چاپ یازدهم، تهران.
- اخوان علوی، سید حسین؛ رحمتی، محمدحسین؛ قنبری، علی اکبر (۱۳۹۳). تأثیر عوامل انگیزشی (شغلی، سازمانی و فردی) بر کیفیت نظارت مالی ذیحسابان و مدیران مالی دستگاههای اجرایی، مدیریت فرهنگ سازمانی، ۱۲ (۴)، ۷۳۹-۷۱۹.
- اسماعیلی، الهام؛ سامری، مریم؛ حسنی، محمد (۱۳۹۹) نقش اعتماد سازمانی مدرسه و خودکارآمدی در توسعه حرفه‌ای معلمان زن دوره ابتدایی با نقش میانجیگری ادراک رهبری، فصلنامه علمی پژوهشی زن و جامعه، ۱۱ (۱)، ۷۹-۱۱۰.
- اکبری، محسن؛ محفوظی، غلامرضا؛ هوشمند، رضوان (۱۳۹۵). بررسی عوامل مؤثر بر رفتار ناکارآمد و تأثیر آن بر تغییر شغل حسابرسان، پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۵ (۳)، ۱۰۳-۱۲۶.
- ایمانی بندق، محمد؛ مهرانی، کاوه؛ حجت شمامی، رحیم. شناسایی عوامل تعیین کننده کیفیت حسابداری در ایران از دیدگاه حسابداران رسمی، دانش حسابداری، سال هفتم، شماره ۲۵، ۱۸۹-۱۶۷.
- بنی مهد، بهمن؛ بهاری، امیر (۱۳۹۳) رابطه بین تعداد بندهای حسابداری و مدیریت تصدی مدیرعامل با ارائه به موقع صورت‌های مالی، دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، ۳ (۱۲)، ۵۳-۶۲.
- پور کریمی، جواد؛ رمضان پور، انسیه (۱۳۹۸) الگوی توسعه حرفه‌ای اعضای هیات علمی آموزش الکترونیکی کشور: پژوهش کیفی، فصلنامه آموزش و توسعه منابع انسانی، سال ۶، شماره ۲۱، ص ۱۲۵-۱۴۶.
- حاجیها، زهره؛ قانع، علی (۱۳۹۵) بررسی تأثیر کیفیت حسابداری بر فرصت سرمایه‌گذاری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، دانش حسابداری، ۱۶ (۶۳)، ۱۰۳-۱۲۷.
- حبیبی، آرش (۱۳۹۱). آموزش کاربردی SPSS، ویرایش دوم، نشر الکترونیک پایگاه پارس مدیر. <https://parsmodir.com/db/research/mediator.php>
- دوانی، غلامحسین (۱۳۹۰). حسابرسان و فساد مالی، دنیای اقتصاد، شماره ۲۵۱۶، ششم آذر، خبر ۴۲۷۴۸۴.
- سعیدی گراغانی، مسلم و ناصری احمد. (۱۳۹۶). بررسی تفاوت‌های فردی و قضاوت حرفه‌ای حسابرس، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابداری، ۹ (۳۶)، ۱۲۹-۱۱۱.
- سلیمی، علی اکبر؛ صفری گرایلی، مهدی؛ ولیان، حسن (۱۳۹۸). بررسی تأثیر گزاره‌های خودکارآمدی بر کیفیت حسابداری از طریق اثر تعدیل‌کنندگی فرهنگ فردگرایی، مدیریت فرهنگ سازمانی، پردیس فارابی دانشگاه تهران، مقاله تأیید شده و منتشر نشده. <http://jomc.ut.ac.ir/article.html?۷۳۷۷۲>
- سلیمی، علی اکبر؛ صفری گرایلی، مهدی؛ ولیان، حسن (۱۳۹۹) بررسی تأثیر گزاره‌های خودکارآمدی بر کیفیت حسابداری: تحلیلی بر فهم فرهنگ فردگرایی، مدیریت فرهنگ سازمانی، ۱۸ (۲)، ۲۹۷-۳۲۴.
- صدیقی، روح‌اله؛ مؤمن زاده، محمد مهدی (۱۳۹۲). استقلال حسابداری و خدمات غیرحسابرسی، دنیای اقتصاد، شماره ۲۹۳۲، نهم خرداد، خبر ۷۲۴۳۰۸.

۱۵. صراف، فاطمه؛ حسن زاده، موسی (۱۳۹۹). نقش حسابرسان در پیشگیری و مبارزه با فساد مالی و پول سوئی، حسابدار، شماره ۳۳۲، ص ۴۶-۵۰.
۱۶. صفاری زنجانی، ناصر؛ کاظم زاده بیطالی، مهدی؛ حسنی، محمد؛ نمازپور، منصوره (۱۳۹۶). رابطه بین توسعه حرفه‌ای کارکنان با خودکارآمدی آنان و نوع قدرت مدیران در دانشگاه آزاد اسلامی واحد ارومیه، فصلنامه رسالت مدیریت دولتی، ۸، (۲۷)، ص ۱-۱۲.
۱۷. مشعشعی، سید محمد؛ هاشمی، سید عباس؛ فروغی، داریوش (۱۳۹۷). تاثیر تفاوت‌های فردی حسابرسان بر تعهد حرفه‌ای آن‌ها: بررسی نقش میانجی سازگاری جو اخلاقی، مجله بررسی حسابداری و حسابرسی، ۲۵، ۴۱۵-۴۳۲.
۱۸. ملانظری، مهناز و اسماعیلی کیا، غریبه، (۱۳۹۳)، "شناسایی ویژگی‌های روانشناختی اثرگذار بر مهارت حسابرسان در انجام قضاوت‌های حسابرسی"، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۱، شماره ۴، ص ۵۲۶-۵۰۵.
۱۹. معززی راد، محمد (۱۳۹۱). آیا مفهوم محافظه کاری مرده است؟ نشریه حسابدار، شماره ۶۲، ۷۳-۵۸.
۲۰. نادری، سپیده؛ بنی طالبی دهکردی، بهاره؛ غضنفری، احمد (۱۳۹۵). بررسی تأثیر تیپ‌های شخصیتی A و B و C و D حسابرسان بر محتوای گزارش حسابرسی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۵، شماره ۲۰، ص ۷۱-۸۶.
۲۱. نبی زاده، فهمیه؛ ابراهیمی رومنجان، مجتبی (۱۳۹۹). بررسی تاثیر ارتباطات سیاسی هیات مدیره بر رابطه بین کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی، فصلنامه چشم اندازه حسابداری و مدیریت، ۳، (۲۲)، ۶۰-۸۱.
۲۲. نعمت الهی، نگین؛ خوزین، علی (۱۳۹۸). بررسی ارتباط هنجارهای اجتماعی و کیفیت حسابرسی، فصلنامه پژوهش‌های جدید در مدیریت و حسابداری، ۳۵، ۱۲۷-۱۳۸.

## ب- منابع خارجی:

1. Afifah, U., Sari, R. N., Anugerah, R., & Sanusi, Z. M. (2015). The Effect of Role Conflict, Self-efficacy, Professional Ethical Sensitivity on Auditor Performance with Emotional Quotient as Moderating Variable, *Procedia Economics and Finance*, 31(2). 206-212.
2. Bates, T. Swennen, A. Jones, K. (2014) *The Professional development of teacher educators*. Abington / New York: Routledge.
3. Bedard JC, Deis DR, Curtis MB, Jenkins JG, (2008), " Risk monitoring and control in audit firms: a research synthesis", *Audit J Pract Theory* 27(1), PP: 187-218.
4. Bobek D. D., Dalton D. W, Daugherty B. E, Hageman, A. M, Radtke R. r. (2017). An Investigation of Ethical Environments of CPAs: Public Accounting versus Industry, *Behavioral Research in Accounting*, Volume 29 (1), 43-56.
5. Bol, Jasmijn; Grabner, Isabella (2019). *The Effect of Audit Culture on Audit Quality*, The Foundation for Auditing Research, pp 1-10.
6. Callen, J & Khan, M. (2013) *Accounting Quality, Stock Price Delay and Future Stock Returns*, *Temporary Accounting Research*, 30(1), 269-295.
7. Charkhabi, M. Azizi, Abarghuei M, & Hayati D. (2013). The association of academic burnout with self-efficacy and quality of learning experience among Iranian students, *Springerplus* 2:677.
8. Chen, J. A. and Tutwiler, M. S., (2017). *Implicit Theories of Ability and Self-Efficacy*, *Zeitschrift für Psychologie*, , 225, 127-136 .
9. Chersan, L. C. (2019). *Audit Quality and Several of Its Determinants*, *Audit financiar*, XVII, Nr. 1(153)/2019, 93-105.
10. Djaddang S., Lyshandra S., Wulandjani H., Sulistiawarni E. (2018). The Relationship between Self-Efficacy towards Audit Quality with Individualism. *The International Journal of Social Sciences and Humanities Invention*, 5(04): 4577-4583.
11. DeFond, M. and J. Zhang. 2014. A review of archival auditing research. *Journal of*

- Accounting and Economics 58 (2-3), 275-326.
12. Dickins, D. and Anna, J. J., and Reisch, J. T.,(2018). Selecting an Auditor for Bradco Using Indicators of Audit Quality, *Journal of Accounting Education*, 45, 32-44.
  13. Du, X., & Lai, S. (2018). Financial distress, investment opportunity, and the contagion effect of low audit quality: Evidence from china. *Journal of Business Ethics*, 147(3), 565-593.
  14. Harris,M.K. Williams,L.T.(2020) Audit quality indicators: Perspectives from Non-Big Four audit firms and small company audit committees, *Advances in Accounting*, 50, 1-13.
  15. Ji, M., Li, Y., Zhou, Ch., Han, H., Liu, B., & He, L. (2017). The impact of perfectionism on situational judgment among Chinese civil flying cadets: The roles of safety motivation and self-efficacy, *Journal of Air Transport Management*, 63(3): pp. 126-133.
  16. Knechel WR, Krishnan GV, Pevzner M, Shefchik LB, Velury UK (2013) Audit quality: insights from the academic literature. *Audit J Pract Theory* 32:385–421.
  17. Lange PD, Jackling S, Swardy T.(2015). Continuing professional development in the accounting profession: practices and perceptions from the Asia Pacific Region. *Account Education* 24(1):41–56.
  - 18.
  19. Miihkinen,A. (2013), The usefulness of firm risk disclosures under different firm riskiness, investor-interest, and market conditions: New evidence from Finland, *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, 29, 33–312.
  20. Mizell, hayes.(2010). " WhyProfessional development Matters", *learningforward, oxford,PP*: 1-28.
  21. OH,S.(2020) How future work self affects self-efficacy mechanisms in novel task performance: Applying anchoring heuristic under uncertainty, *Personality and Individual Differences*, 167, 1-6.
  22. Pawitra D. A. K., Suhartini D. The influence of individual behavioral aspects toward audit judgment: the mediating role of self-efficacy, *Journal of Economics, Business, and Accountancy Ventura* Vol. 22, No. 2, pp 264 – 273.
  23. Romijn,B.R. Slot,P.L. Leseman,P.P. Paagani,V.(2020) Teachers' self-efficacy and intercultural classroom practices in diverse classroom contexts: A cross-national comparison, *International Journal of Intercultural Relations*, Vol: 79, 58-70.
  24. Svanberg, P. and Öhman, P. and Neidermeyer, E.,(2018) Auditor Objectivity as a Function of Auditor Negotiation Self- Efficacy Beliefs, *Advances in Accounting*, 2018, Available online.
  25. Shue, C L. Jau, M S. Sang, B T. Tzu, L L. & Weiwei, D. (2016). A Comprehensive Survey Of Government Auditors Self-Efficacy And Professional Development For Improving Audit Quality. *Springer Plus*, 5:1263.
  26. Wongpinunwatana, N, Panchoo, P. (2014). Creating Self-Efficacy In Internal Auditors For Information Technology Audits: An On-The-Job Training Perspective, Thailand : *International Journal of Management & Information Systems*, 18( 3 ) , 213-222.