

## بررسی ابعاد رویکرد ارزیابی متوازن اثرگذار بر ارزیابی عملکرد شرکت‌های حسابرسی: با استفاده از تحلیل عاملی تأییدی

■ بهنام کرماشاهی<sup>۱</sup>

■ تابنده صالحی<sup>۲</sup>

■ زینب اعظمی<sup>۳</sup>

### چکیده:

مؤسسات حسابرسی ایران برای پایداری و رشد خود ملزم به تامین اهداف عملکردی پیچیده و چندگانه هستند و این امر، ضرورت انجام ارزیابی عملکرد و برنامه‌ریزی استراتژیک را نمایان می‌سازد. در این راستا، هدف این پژوهش بررسی ابعاد رویکرد ارزیابی متوازن اثرگذار بر ارزیابی عملکرد شرکت‌های حسابرسی با استفاده از تحلیل عاملی تأییدی است. در این پژوهش پس از بررسی روایی محتوا، جهت بررسی روایی سازه از تحلیل عاملی تأییدی، ماتریس همبستگی و آلفای کرونباخ استفاده شد. اطلاعات مورد نیاز پژوهش به وسیله پرسشنامه از ۱۷۲ شریک و مدیر مؤسسات حسابرسی مستقل در ایران جمع‌آوری شده است تا نظر حساب‌رسان مستقل در خصوص سنجه‌های پیشنهادی ارزیابی متوازن مورد ارزیابی قرار گیرد و برای تحلیل داده‌ها از نرم‌افزارهای SPSS و لیزرل استفاده شده است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که یک کارت ارزیابی متوازن با پنج بعد یادگیری و رشد، مشتریان، فرآیندهای داخلی، مالی و منظر اخلاق شرکتی مرتبط با حسابرسی (آئین رفتار حرفه‌ای) برای ارزیابی و ارتقای عملکرد مؤسسات حسابرسی موثر است و یک چارچوب جامع و هدفمند برای ارزیابی عملکرد استراتژیک مؤسسات حسابرسی ایران به دست می‌دهد. نتایج پژوهش نشان داد که توسعه و بکارگیری سنجه‌های پیشنهادی ارزیابی متوازن سبب بهبود عملکرد شرکت‌های حسابرسی می‌شود و شرکت‌های حسابرسی با بکارگیری سنجه‌های ارزیابی متوازن از محرک‌های اثرگذار بر عملکرد و استراتژی دانش بیشتری کسب می‌کنند و بدین وسیله مزیت رقابتی ایجاد می‌شود. نتایج این پژوهش نه تنها برای مؤسسات حسابرسی بلکه برای هیات‌های نظارت بر حسابرسی و تدوین کنندگان استانداردهای حسابرسی نیز ارزشمند است. آن‌ها می‌توانند با درک بیشتر سیستم‌های عملکردی در مؤسسات حسابرسی با اندازه‌های مختلف فرآیندها و ساز و کارهای نظارتی را طراحی نمایند.

**واژگان کلیدی:** کارت ارزیابی متوازن، ارزیابی عملکرد، تحلیل عاملی تأییدی

۱. استادیار گروه حسابداری، مجتمع آموزش عالی بافت، دانشگاه شهید باهنر کرمان، کرمان، ایران، نویسنده مسئول، بهنام.karamshahi@uk.ac.ir

۲. استادیار گروه حسابداری، مجتمع آموزش عالی بافت، دانشگاه شهید باهنر کرمان، کرمان، ایران

۳. مربی گروه حسابداری، مجتمع آموزش عالی بافت، دانشگاه شهید باهنر کرمان، کرمان، ایران

## ۱- مقدمه

در محیط کسب و کار رقابتی امروزی، موسسات ارائه دهنده خدمات هدفی قوی برای جلب رضایت مشتریان با هزینه کم برای اطمینان از حمایت/وفاداری آن‌ها دارند (تن<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۱۷). موسسات حسابرسی به عنوان موسسات ارائه دهنده خدمات مالی و اطمینان‌بخشی، از جایگاه مهمی در اقتصاد جامعه برخوردار بوده و منافع ذینفعان متعددی تحت تأثیر عملکرد آن‌ها قرار می‌گیرد (نهمی<sup>۲</sup>، ۲۰۱۷ و پورتر<sup>۳</sup>، ۲۰۱۴). آیین رفتار حرفه‌ای و استانداردهای حسابرسی به عنوان ضوابطی جهان شمول، خواستار پایبندی حسابرسان مستقل به عالی‌ترین درجه از اصول حرفه‌ای و تامین بالاترین کیفیت در خدمات حرفه هستند (وسترمن<sup>۴</sup> و همکاران، ۲۰۱۵؛ پورتر، ۲۰۱۴). اما، مسئله تعداد ذینفعان، محدودیت منابع و شرایط سخت محیطی همواره موسسات حسابرسی را با گلوگاهی پیچیده از تعهدات مواجه می‌سازد که برآورده نمودن همه آن‌ها مستلزم یک راه حل جامع و عمل‌گرایانه است (سوندین<sup>۵</sup> و همکاران، ۲۰۱۰). به عبارت دیگر، بقاء و توسعه پایدار موسسات حسابرسی در شرایط دشوار و پیچیده فعلی منوط به برنامه‌ریزی و اقدام‌هایی استراتژیک است، به طوری که عملکرد سازمان به صورتی سیستماتیک و هدفمند با اهداف متعدد پیشرو تطابق پیدا کند (نهمی، ۲۰۱۷).

استانداردهای حسابرسی برای افزایش کیفیت خدمات حسابرسی خط‌مشی‌ها و راه‌کارهایی را ارائه می‌نمایند. اما به نحوه مدیریت شرکت‌های حسابرسی توجه اندکی دارند. برای مثال، استانداردهای حسابرسی بدون لحاظ کردن مشارکت یک سیستم اندازه‌گیری عملکرد یکپارچه در یک محیط همیشه پویا، به دنبال برجسته کردن عناصر مرتبط با فرآیندهای داخلی و مدیریت منابع انسانی هستند (هگازی<sup>۶</sup> و همکاران، ۲۰۲۲). شرکت‌های حسابرسی نیاز به سیستمی دارند که به وسیله آن علاوه بر حفظ کیفیت خروجی کار خود (اظهار نظر حسابرسی)، بتوانند عملکرد خود را اندازه‌گیری کنند. این سیستم می‌تواند ترکیبی از: (۱) بررسی داخلی (۲) بررسی بیرونی (۳) نظارت و (۴) عملکرد و بهینه‌سازی باشد. اگر چه در گذشته به بررسی هم پیشگان و بررسی داخلی توسط کنترل کیفیت شرکا تاکید زیادی شده است، اما در سال‌های اخیر به ارزیابی عملکرد در بهینه‌سازی توجه بیشتری شده است (آلبرایت<sup>۷</sup> و همکاران، ۲۰۱۶؛ دیتیلو<sup>۸</sup> و همکاران، ۲۰۱۶؛ هوکو<sup>۹</sup>، ۲۰۱۶؛ کونز<sup>۱۰</sup> و همکاران، ۲۰۱۶ و سید<sup>۱۱</sup>، ۲۰۱۳). اندازه‌گیری عملکرد به صورت اطلاعات

1. Tan
2. Nehme
3. Porter
4. Westermann
5. Sundin
6. Hegazy
7. Albright
8. Ditillo
9. Hoque
10. Kunz
11. Sayed



یا بازخورد اقدامات برای دستیابی به اهداف استراتژیک و رضایت مشتری تعریف می‌شود. به گونه کلی، ارزیابی عملکرد یک موسسه خدماتی یک فرآیند پیچیده زمان‌بر است که به رضایت مشتریان بستگی دارد (تن و همکاران، ۲۰۱۷). سیستم‌های اندازه‌گیری عملکرد باید دربرگیرنده اندازه‌گیری عناصر مهم عملکرد مانند رضایت‌مندی مشتری، رشد و دوام مالی حسابرس باشند. شرکت‌های حسابرسی باید امکان پذیرش و بکارگیری رویکردهای ارزیابی عملکرد جامع‌تر مانند کارت ارزیابی متوازن<sup>۱</sup> را مورد بررسی و آزمون قرار دهند. کارت ارزیابی متوازن و نقشه استراتژی حاصل از آن، یک چارچوب دستوری عملگرایانه است که در جهت رفع مشکلاتی از این دست و برای سازمان‌های عصر اقتصادهای دانش بنیان ارائه شده است (مهربان پور و همکاران، ۱۴۰۰). کارت ارزیابی متوازن به موسسه حسابرسی کمک می‌کند تا عوامل کلیدی موفقیت خود را شناسایی کرده و تمامی آن‌ها را در قالب یک چارچوب منسجم و یکپارچه به طور متوازن و هماهنگ مورد توجه و مدیریت قرار دهد (کاپلان و نورتون<sup>۲</sup>، ۲۰۰۱).

در این راستا، می‌توان ادعا نمود که موسسات حسابرسی از جنبه‌های مختلف و متعدد دارای خصوصیتی منحصر به فرد و ویژه هستند و از این رو، نیازمند یک کارت ارزیابی متوازن و نقشه استراتژیک متفاوت و مخصوص به خود می‌باشند (هگازی و همکاران، ۲۰۲۲). اول این که، موسسات حسابرسی نه تنها توسط ناظران و استاندارد گذاران حرفه حسابرسی، بلکه از طرف متولیان بازارهای سرمایه و پول نیز تحت نظارت تخصصی قرار داشته و هر یک از آن‌ها خواسته‌ها و ضوابط مخصوص به خود را دارند و عدم تأمین آن‌ها توسط موسسه، می‌تواند بقا و توسعه پایدار آن را تحت تأثیر قرار دهد (مهربان پور و همکاران، ۱۴۰۰). دوم این که، حرفه حسابرسی به عنوان یکی از مهم‌ترین ارکان اجرایی سیاست‌های جلوگیری از فساد و انضباط اقتصادی جامعه با انتظارهای گسترده‌ای از سوی عموم مواجه است. سوم این که، تحریف در گزارشگری مالی، ترسناک و دارای پیامدهای اقتصادی با اهمیت برای کشور است (پورتر، ۲۰۱۴). چهارم این که، حسابرسی یک حرفه بوده و جامعه حسابداران رسمی انتظار دارد که فراتر از مادیات و انگیزه‌ها، خود را متعهد به خدمت به عموم بدانند (هگازی و همکاران، ۲۰۲۲). پنجم این که، طبق آیین رفتار حرفه‌ای و استانداردهای حسابرسی، کلیه خدمات ارائه شده توسط حسابداران رسمی باید بالاترین کیفیت ممکن را داشته باشند و کیفیت همواره باید به عنوان رکن اساسی انجام کار مورد تایید و صیانت قرار گیرد (مهربان پور و همکاران، ۱۴۰۰). ششم این که، اگرچه آموزش دانشگاهی و پیش نیازهای لازم برای آزمون حسابدار رسمی تا حدودی حسابرسان را برای عمل حرفه‌ای آماده می‌سازد، اما بخش عمده دانش حسابرسان در حین انجام کار حرفه‌ای به دست می‌آید. و از این رو، پرورش و توانمندسازی سرمایه‌های انسانی از اهمیت ویژه‌ای برای موسسات حسابرسی برخوردار است (بوسترمن و همکاران، ۲۰۱۵).

ارزیابی متوازن شرکای شرکت حسابرسی و مدیران را قادر می‌سازد تا عملکرد شرکت متبوع

1. Balance Scorecard

2. Kaplan and Norton

خود را در محیط‌های متفاوتی به طور هم‌زمان مورد بررسی قرار دهند. علی‌رغم اهمیت بالای ارزیابی و مدیریت استراتژیک عملکرد در موسسات حسابرسی، تاکنون این مسئله در پژوهش حسابرسی چندان مورد توجه نبوده است. بنابراین، پژوهش حاضر دارای سه هدف است:

۱. ارائه چارچوبی از ابعاد ارزیابی متوازن در شرکت‌های حسابرسی
  ۲. اعتبار سنجی تجربی گویه‌ها و شاخص‌های پیشنهادی این ابعاد
  ۳. ارزیابی اظهارنظر و دیدگاه‌های حسابرسان در خصوص اثر ارزیابی متوازن بر عملکرد شرکت‌های حسابرسی
- با توجه به مبانی و توضیحات فوق، این پژوهش به دنبال پاسخگویی به سوال زیر است:
- آیا سنجه‌ها و مقیاس‌های ارزیابی متوازن، ارزیابی عملکرد شرکت‌های حسابرسی را بهبود می‌بخشند؟

## ۲- ارزیابی عملکرد و کارت ارزیابی متوازن

مطابق آیه شریفه (فَمَنْ يَعْمَلْ مِثْقَالَ ذَرَّةٍ خَيْرًا يَرَهُ، وَ مَنْ يَعْمَلْ مِثْقَالَ ذَرَّةٍ شَرًّا يَرَهُ) عملکرد انسان اگر به قدر ذره‌ای هم باشد ارزیابی و سنجیده خواهد شد و بر همین اساس صاحب نظران و محققین معتقدند که ارزیابی عملکرد، موضوع اصلی در تمامی تحلیل‌های سازمانی و انسانی است (سید نقوی و فرهادی، ۱۳۹۵).

در رابطه با ارزیابی عملکرد مباحث زیادی مطرح است، نقل قول معروفی از لرد کوین است که بیان می‌کند: «وقتی شما می‌توانید آنچه را که درباره آن صحبت می‌کنید مورد سنجش قرار دهید و آن را به اعداد و ارقام بیان کنید، در واقع می‌توانید ادعا کنید که چیزی در مورد آن می‌دانید؛ اما وقتی نتوانید آن را بسنجید و نتوانید آن را با اعداد و ارقام بیان کنید، دانش و آگاهی شما درباره این موضوع بسیار ناچیز و ناراضی‌کننده است» (کریم نجاتی، ۱۳۹۶).

در عصر حاضر کسب رضایت مشتری، بهبود مستمر فعالیت‌ها و قابلیت‌های رقابتی به عنوان عوامل حیاتی موفقیت در فعالیت‌های اقتصادی مطرح است. از آن‌جا که اندازه‌گیری این عوامل حیاتی به عنوان چراغ راه و هدایتگر کلیه فعالیت‌های مدیریتی است و رشد و توسعه پایدار سازمان‌ها و موسسات کشور و پیامد آن یعنی رشد اقتصاد ملی مرهون سنجش، اندازه‌گیری، تجزیه و تحلیل و انجام اقدامات لازم در این زمینه بوده، مبحث اندازه‌گیری عملکرد روز به روز از اهمیت بیشتری برخوردار شده است. ارزیابی عملکرد، زمینه‌ای را فراهم می‌سازد که مدیران اجرایی ضمن توجه به اهداف کوتاه مدت، به اهداف راهبردی سازمان نیز تمرکز کنند (مهربان پور و همکاران، ۱۴۰۰). تا کنون مدل‌ها و الگوهای مختلفی در خصوص ارزیابی عملکرد ارائه شده‌اند که می‌توان آن‌ها را از منظر حوزه‌ای در سه دسته زیر تقسیم‌بندی نمود؛ دسته اول مدل‌های مبتنی بر زمان و هزینه از قبیل نمودار نیمه عمر واسکور که تأکید بر ارزیابی‌های حوزه مالی و فرایندهای ساخت و تولید داشته و مبتنی بر کنترل زمان و هزینه صرف شده می‌باشند. دسته دوم مدل‌های برتری سازمانی و خود ارزیابی از قبیل مالکوم بالدریج و تعالی سازمانی که تأکید بر

ارزیابی‌های حوزه مدیریت فرایندهای ساخت و تولید داشته و مبتنی بر ارتقای کیفیت فرآیندها و نتیجه‌گیری می‌باشند. دسته سوم مدل‌های یکپارچه از قبیل سیستم اسمارت، منشور عملکرد، مدل الگو گذاری، مدیریت بر مبنای هدف و نظام هاشین و کارت ارزیابی متوازن که تأکید بر ارزیابی‌های حوزه مدیریت، فرآیندهای ساخت و تولید، مال و نیروی انسانی داشته و مبتنی بر اجرای استراتژی می‌باشند (همایونفر و امیر تیموری، ۱۳۹۸).

ارزیابی عملکرد همواره برای تأمین اهداف مشخصی از قبیل ارتقا، جبران خدمت عدالت محوری و یا به طور خلاصه بهبود انگیزش به کار برده می‌شود. این اهداف زمانی تحقق می‌یابد که ابزارهای آن به درستی پیش‌بینی و به کار گرفته شوند. ارزیابی کارکنان ابزاری مناسب و اثربخش برای دستیابی به اهدافی تلقی می‌شود که با به کارگیری آن می‌توان میزان کارایی برنامه‌ها و تحقق اهداف را سنجید و بر اساس آن برنامه‌ها را به منظور بهبود آن‌ها تقویت یا ترمیم کرد یا آن‌ها را تغییر داد. این ارزشیابی فرایندی منظم برای تعیین و تشخیص میزان همسویی اهداف فردی و سازمانی، عدالت محوری و شایسته سالاری در سازمان‌ها بوده و شاخصی مناسب برای پیش‌بینی میزان تحقق اهداف آتی سازمان به شمار می‌رود (کاظمی و اسمعیل‌پور، ۱۳۹۵).

برای ارزیابی عملکرد سازمان از مقیاس‌های مالی استفاده می‌کردند اما در سال ۱۹۹۲، کاپلان و نورتون ابزار جدیدی ارائه کردند و علاوه بر سنجه‌های مالی، شاخص‌های غیر مالی را هم مورد توجه قرار دادند (شور ورزی و همکاران، ۱۳۹۲). این تکنیک از ابزارهای بسیار پرکاربرد ارزیابی عملکرد حسابداری مدیریت است و کارت ارزیابی متوازن نام دارد (تاپورا<sup>۱</sup> و دیگران، ۲۰۱۵).

دلیل پرداختن به مدل کارت ارزیابی متوازن در این پژوهش در حقیقت این است که در سال‌های اخیر در بین الگوهای ارزیابی عملکرد، مدل کارت ارزیابی متوازن (BSC) از اقبال بیشتری برخوردار بوده است (بختیاری و همکاران، ۱۳۹۹). درواقع، کارت ارزیابی متوازن یک ابزار استراتژیک جهت ارزیابی عملکرد سازمان است (ورمرزیار و همکاران، ۲۰۱۶) که در آن در کنار توجه به سنجه‌های مالی، به ملزومات مشتریان، فرآیندهای کسب و کار، پایداری یا ثبات بلند مدت نیز توجه می‌شود (کیارزم و کوهکن، ۱۳۹۲). مدل کارت ارزیابی متوازن برای مدیران ارشد سازمان یک قضاوت سریع اما جامع را امکان پذیر می‌سازد. سیستم ارزیابی متوازن، ابزاری مناسب و سودمند، در تحلیل وضعیت واحدهای تجاری است که با اندازه‌گیری واقعی عملکرد (ابعاد مالی و غیرمالی) و مقایسه آن با هدف‌های از پیش تعیین شده، مسیر و استراتژی مناسب را به مدیران نشان می‌دهد (هادنورکار و راتد<sup>۲</sup>، ۲۰۱۷).

کارت امتیازی متوازن قادر است استراتژی را به اهداف و برنامه‌های اجرایی و عملیاتی سازمان در قالب یک سامانه جامع مدیریتی متصل نماید. کارت امتیازی متوازن تنها چارچوب موجود در دنیا است که قادر است استراتژی‌ها را با عملکرد و بودجه تلفیق نماید (کاپلان و نورتون، ۲۰۰۸). مالمی<sup>۳</sup> (۲۰۰۱) با بررسی ۱۷ شرکت فنلاندی دو نوع کاربرد کارت ارزیابی متوازن را

1. Tappura

2. Hudnurkar and Rathod

3. Malmi

استنتاج نمود: بعضی از شرکت‌ها از کارت امتیازی متوازن به عنوان یک ابزار مدیریتی جهت تحصیل اهداف استفاده کردند. در مقابل، شرکت‌های دیگری از کارت امتیازی متوازن به عنوان یک سیستم اطلاعاتی جهت بهبود عملکرد بهره می‌برند. چن هال<sup>۱</sup> (۲۰۰۳) در مورد تعدادی از روش‌های چگونگی استفاده مدیران از سیستم اندازه‌گیری عملکرد استراتژیک مثل کارت ارزیابی متوازن در انجام وظایفشان بحث می‌کند. اول، مدیران برای ارزیابی سازگاری تصمیمات با استراتژی شرکت، معیارهای عملکرد را با یکدیگر ترکیب می‌کنند. در ارتباط با این نوع استفاده از کارت ارزیابی متوازن، مدیران اهداف و بازخورد را از کارت ارزیابی متوازن دریافت می‌کنند که به آن‌ها در ارزیابی اثربخش استراتژی‌ها و امکان ارائه استراتژی‌های جدید کمک می‌کند. دوم، مدیران از کارت امتیازی متوازن برای ابلاغ اطلاعات به صورت عمودی و افقی استفاده می‌کنند که برای همسو کردن تصمیمات آن‌ها با تصمیمات سایر مدیران با اهمیت می‌باشد. سوم، کارت امتیازی متوازن برای یکپارچه‌سازی بسیاری از تغییرات محیطی مثل تغییر در نیازهای مشتریان مورد استفاده قرار می‌گیرد.

### ۳- اندازه‌گیری عملکرد و کارت ارزیابی متوازن در شرکت‌های خدمات حرفه‌ای

اهمیت اندازه‌گیری عملکرد به طور گسترده‌ای در ادبیات حسابداری مورد بحث قرار گرفته است و به نظر محققان اندازه‌گیری عملکرد یکی از قوی‌ترین ابزارها برای حصول اطمینان از موفقیت استراتژی‌های کسب و کار می‌باشد (دیتیلو و همکاران، ۲۰۱۶). یافته‌های پژوهش‌گران تایید می‌کند که سازمان‌ها نیازمند توسعه و اجرای سیستم‌های اندازه‌گیری عملکرد با خروجی اندازه‌های مالی و غیرمالی (مانند؛ رضایت مشتریان، فرآیند داخلی و فرآیند یادگیری تعاملی) و همچنین مخابره و مبادله این اطلاعات در همه سطوح مدیریت می‌باشند (سید، ۲۰۱۳ و و آسپین وال<sup>۲</sup>، ۲۰۱۰).

به طور سنتی شرکت‌ها با استفاده از سود یا سایر شاخص‌های مشابه تنها عملکرد مالی را اندازه‌گیری می‌کنند. اما برای برقراری ارتباط میان اندازه‌گیری عملکرد و استراتژی و کسب مزیت رقابتی لازم است تا میان شاخص‌های مالی و غیرمالی اندازه‌گیری عملکرد تعادل وجود داشته باشد (آلبرایت و همکاران، ۲۰۱۵). چارچوب‌های زیادی شامل؛ سلسله مراتب عملکرد (مک نایر<sup>۳</sup> و همکاران، ۱۹۹۰)، پیامدها و چارچوب تصمیم‌گیری (فیتز جerald و بریگ<sup>۴</sup>، ۱۹۹۱)، کارت ارزیابی متوازن (کاپلان و نورتون، ۱۹۹۲ و ۲۰۰۱)، کارت ارزیابی دارایی‌های نامشهود (سویلی<sup>۵</sup>، ۱۹۹۷)، سیستم‌های مدیریت عملکرد جامع (بیتیتسی<sup>۶</sup> و همکاران، ۱۹۹۷) و منشورهای عملکرد (نیلی<sup>۷</sup>

1. Chenhall
2. Sousa and Aspinwall
3. Mc Nair
4. Fitzgerald and Brigall
5. Sevily
6. Bititci
7. Neely

و همکاران، ۲۰۰۲) جهت برقراری چنین توازنی توسعه یافته‌اند. اگرچه در خصوص اندازه‌گیری عملکرد در شرکت‌های تولیدی مطالعات زیادی انجام شده است (عبدالله و النمری<sup>۱</sup>، ۲۰۱۵ و آلبراتسن و لیوگ<sup>۲</sup>، ۲۰۱۴). اما تفاوت میان شرکت‌های تولیدی و خدماتی از انتقال مفاهیم این پژوهش‌ها به بخش خدماتی جلوگیری می‌کند و نیاز به تحقیقات اندازه‌گیری عملکرد بخش خدماتی را نمایان می‌سازد. ویژگی‌های خاص و متنوع شرکت‌های خدمات حرفه‌ای مانند شرکت‌های حسابرسی، نیاز به رویه‌های اندازه‌گیری عملکرد متفاوت و انجام پژوهش در این زمینه را آشکار می‌سازد (هگازی و توافیک<sup>۳</sup>، ۲۰۱۵). این ویژگی‌ها را می‌توان به شرح زیر برشمرد:

۱. در سال‌های اخیر، حسابرسی با تغییرات و چالش‌های محیطی مواجه بوده است (مهربان پور و همکاران، ۱۴۰۰). افزایش شمار موسسات حسابرسی به پیدایش رقابتی سرسام آور در بازار کار منجر شده و تخطی‌های فزاینده حسابرسان مستقل از آیین رفتار حرفه‌ای و دامن زدن به رسوایی‌های مالی متعدد (پورتر، ۲۰۱۴)، خدشه دار شدن اعتبار حرفه نزد قانون‌گذاران و ذینفعان را در پی داشته است (کوفی<sup>۴</sup>، ۲۰۱۹).

۲. کیفیت خدمات موسسات حسابرسی همواره با چالش عدم رضایت ذینفعان مواجه بوده و شدت یافتن پدیده فاصله انتظارها، می‌تواند بقاء و توسعه آتی حرفه و موسسات حسابرسی را با بحران اساسی مواجه سازد (پورتر، ۲۰۱۴).

۳. موسسه حسابرسی به عنوان یک بنگاه دانش‌بنیان، از وابستگی بالایی با سرمایه‌های فکری و فناوریانه برخوردار هستند (نهمی، ۲۰۱۷؛ لو<sup>۵</sup> و همکاران، ۲۰۱۹).

۴. شرکت‌های ارائه دهنده خدمات حرفه‌ای مانند شرکت‌های حسابرسی برای ارائه موفقیت آمیز خدمات خود باید دانش حرفه‌ای داشته باشند و این دانش حرفه‌ای ورودی و خروجی فرآیند کاری آن‌ها را مشخص می‌کند. افزون بر این، شرکت‌های حسابرسی به عنوان یک شرکت خدمات حرفه‌ای از خروجی شرکت‌های دیگر به عنوان ورودی میانی خود در فرآیند ارائه خدمات استفاده می‌کنند (سید، ۲۰۱۳). لذا این شرکت‌ها برای ارزیابی بازده خروجی خدمات خود به ابزارهای متفاوت و متنوعی نیازمند می‌باشند.

۵. در شرکت‌های حسابرسی ارتباط زمانی زیادی میان شرکت و مشتریان وجود دارد.

۶. در شرکت‌های حسابرسی تمرکز بیشتر بر فرآیند کار است و خروجی در اولویت‌های بعدی قرار دارد و فرآیند کار توسط کارکنانی اجرا می‌شود که باید ذی صلاح، واجد شرایط و آگاه باشند و خروجی کار حسابرسان یعنی اعتباربخشی به صورت‌های مالی زمانی قابل اتکا است که حسابرسی مستقل، عینی و مطابق با استانداردهای کیفیت باشد (هگازی و همکاران، ۲۰۲۲).

۷. اهداف حسابرسی زمانی قابل دستیابی هستند که هزینه‌های مرتبط با کار حسابرسی و

1. Abdallah and Alnamri
2. Albertsen and Lueg
3. Hegazy and Tawfic
4. Coffee
5. Lo

حفظ استانداردهای حرفه‌ای قابل کنترل باشند. سوئینی و مک‌گری<sup>۱</sup> (۲۰۱۱) اهمیت کنترل‌های غیر رسمی را در شرکت‌های حسابرسی نشان دادند. این امر به دلیل ویژگی‌های خاص حسابرسی از جمله؛ محدودیت‌های نظارت مستقیم، سطوح بالای عدم قطعیت، نقش اساسی اعتبار و اعتماد و پیچیدگی‌های مربوط به اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی است. ارتباطات رسمی و غیر رسمی در ساختار هر شرکت حسابرسی امری معمول است. به دلیل فشار زمانی و اهمیت قضاوت‌های عملکرد ذهنی و درونی، ابزار و اسناد غیر رسمی ارزیابی عملکرد غالباً در اولویت هستند و بر فرآیندهای رسمی‌تر ترجیح داده می‌شوند (دیتیلو، ۲۰۱۶).

۸. سرمایه انسانی و دورنمای رفتاری آن‌ها برای حرفه حسابرسی دارای اهمیت زیادی است. تجربه حسابرسان، نحوه‌ی اجرای کار حسابرسان و آموزش آن‌ها و همچنین، رابطه میان شرکای حسابرسی و کارکنان تابع آن‌ها باید مورد رسیدگی قرار گیرد و کارایی و اثربخشی هر کار حسابرسی باید مورد ارزیابی قرار گیرد. همچنین، مسائل مربوط به بودجه زمانی اجرای کار حسابرسی از جمله محدودیت‌های ساعات کار تخصیص داده شده به هر کار حسابرسی باید مورد ملاحظه قرار گیرد (هگازی و همکاران، ۲۰۲۲).

۹. بصیرت، درک، بینش، احساس و تخصص شرکای حسابرسی از اجزاء اصلی سیستم ارزیابی عملکرد و هر کنترلی در شرکت حسابرسی است. این امر را می‌توان به حس ششم در حسابرسان تشبیه کرد که با طرح سوالات مناسب در طی حسابرسی، استخدام بهترین نیروهای کار و حفظ تعادل میان اعتماد و نظارت بر کارکنان تابع متبلور می‌شود (پیرس و سوئینی<sup>۲</sup>، ۲۰۰۵).

در پاسخ به چنین مسائلی، کارت ارزیابی متوازن به عنوان یکی از مهمترین ابتکارها در پژوهش حسابداری، در اواخر سده بیستم میلادی و به عنوان یک راهکار جامع و تحول آفرین برای غلبه بر چالش‌های بقاء و توسعه پایدار بنگاه‌ها در محیط کسب و کار جدید ارائه شد (مهربان پور و همکاران، ۱۴۰۰). توسعه یک مجموعه از سنج‌ها و مقیاس‌های ارزیابی متوازن برای شرکت‌های حسابرسی بر مبنای مطالعه و تجزیه و تحلیل مفاهیم ارزیابی متوازن و کاربرد آن‌ها در شرکت‌های خدماتی دیگر قابل دستیابی است. اما شاخص‌های ارزیابی عملکرد کلیدی که می‌تواند در ارزیابی متوازن یک شرکت خدماتی وجود داشته باشد ممکن است برای حرفه حسابرسی مفید و مناسب نباشند. برای مثال، حسابرسان باید درباره منصفانه بودن صورت‌های مالی مشتریان خود اظهار نظر نمایند، صرفنظر از این‌که این اظهار نظر مطلوب مشتری باشد یا خیر. بنابراین، حسابرسان نمی‌توانند همانند سایر صنایع خدماتی با ارائه یک خدمت درخور و مناسب، مشتریان خود را راضی نگه دارند. گذشته از این، بر طبق استانداردهای حسابرسی و مقررات هیات نظارت بر حسابرسی، حسابرسان مجاز به ارائه برخی از خدمات (مانند خدمات مالی به شرکت تحت حسابرسی) نیستند. بنابراین، برای اجرای ارزیابی متوازن برای ارزیابی عملکرد شرکت‌های حسابرسی نیازمند در نظر گرفتن الزامات استانداردهای حسابرسی و قوانین و مقررات

1. Sweeney and Mcgray

2. Pierce and Sweeney

موضوعه است (هگازی و همکاران، ۲۰۲۲).

بر مبنای مطالب فوق فرضیه پژوهش به صورت زیر ارائه می‌شود:  
سنجه‌ها و مقیاس‌های ارزیابی متوازن، ارزیابی عملکرد شرکت‌های حساس‌رسی را بهبود می‌بخشند.

هگازی و همکاران (۲۰۲۲) در پژوهشی به بررسی محرک‌های ارزیابی عملکرد در شرکت‌های حساس‌رسی پرداختند. آن‌ها بیان نمودند که یک کارت ارزیابی متوازن با پنج بعد یادگیری و رشد، مشتریان، فرآیندهای داخلی، مالی و منظر آیین رفتار برای ارزیابی و ارتقای عملکرد موسسات حساس‌رسی موثر است. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که توسعه و بکارگیری سنجه‌های پیشنهادی ارزیابی متوازن سبب بهبود شرکت‌های حساس‌رسی می‌شود و شرکت‌های حساس‌رسی با بکارگیری سنجه‌های ارزیابی متوازن از محرک‌های اثرگذار بر عملکرد و استراتژی، دانش بیشتری کسب می‌کنند و بدین وسیله مزیت رقابتی ایجاد می‌شود.

ساپوترا<sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۲۱) در مقاله‌ای با عنوان "کارت ارزیابی متوازن ابزاری برای ارزیابی عملکرد" به بررسی تاثیر پیاده‌سازی کارت ارزیابی متوازن بر ارزیابی عملکرد بانک Tbk اندونزی پرداختند. یافته‌های آن‌ها نشان می‌دهد که بانک Tbk با اجرای سیستم مدیریت عملکرد مبتنی بر ارزیابی متوازن، توانسته عملکرد مالی و سهم خود در بازار را افزایش دهد. بررسی محرک‌های عملکرد و ارزیابی عملکرد نشان می‌دهد که ابعاد فرآیندهای تجاری داخلی و رشد و یادگیری، منجر به بهبود عملکرد مالی و افزایش رضایت مشتری می‌شوند.

آجیبید<sup>۲</sup> و همکاران (۲۰۲۱) در مطالعه‌ای نشان دادند که ابعاد کارت ارزیابی متوازن به گونه‌ای متعادل و یکسان بر روی عملکرد بازار اثر مثبت و معناداری دارند. همچنین، بکارگیری کارت ارزیابی متوازن منجر به ارائه خدمات با کیفیت شده و با ایجاد مزیت رقابتی، سبب خلق ثروت و افزایش ارزش بازار می‌شود.

نهمی (۲۰۱۷) بیان نمود رویه‌های ارزیابی عملکرد نامناسب فعلی، سوء رفتارها را در حرفه حساس‌رسی شدت می‌بخشند. از این رو، وی تاکید نمود که موسسات حساس‌رسی باید فن‌های ارزیابی دیگری مطابق با اهدافشان تهیه نمایند که حساس‌رسان را به سوی رفتارهای نادرست سوق ندهد.

کمپیل<sup>۳</sup> و همکاران (۲۰۱۵) دریافتند که کارت ارزیابی متوازن به طور سیستماتیک و به موقع، اطلاعات لازم پیرامون چالش‌های استراتژی را فراهم نموده و به شناسایی نقاط ضعف و دلایل شکست استراتژی کمک می‌کند. همچنین، آن‌ها اذعان نمودند که کارت ارزیابی متوازن، موجب تجربه مثبت بهتری از سوی مشتری نسبت به سازمان می‌شود.

سوندین و همکاران (۲۰۱۰) نشان دادند زمانی که کسب و کار با ذینگان متعددی سر و کار

1. Saputra

2. Ajibade

3. Campbell

دارد، بکارگیری کارت ارزیابی متوازن در مدیریت استراتژیک اهداف ضروری است، زیرا این مدل به طور بالقوه به سازمان کمک می‌کند تا به طور متوازن به عناصر لازم برای موفقیت و توسعه خود بپردازد.

چنگرو<sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۰۹) به بررسی تاثیر بکارگیری رویکرد کارت امتیازی متوازن در مدیریت عملکرد و ثروت بانک‌ها پرداختند که مشخص شد ترکیب رویکرد کارت امتیازی متوازن و تجزیه و تحلیل سلسله مراتبی توانسته است تصمیم‌گیرندگان را با ارائه متوازن‌تر، واقعی‌تر و صحیح‌تر چالش عملکرد تجاری مدیریت ثروت بانک‌ها مواجه سازد.

قویدل و بهبودی (۱۴۰۱) به ارائه مدلی جهت ارزیابی عملکرد دانشگاه هرمزگان با رویکرد ترکیبی کارت ارزیابی متوازن، تحلیل سلسله مراتبی و پویا شناسی سیستم‌ها پرداختند. در این تحقیق ابتدا عوامل ومولفه‌های موثر بر ارزیابی عملکرد دانشگاه هرمزگان در ابعاد کارت امتیازی متوازن تعریف شدند. سپس وزن معیارها و زیر معیارها بوسیله‌ی روش تحلیل سلسله مراتبی، مشخص شد. بر این اساس پنج شاخص که دارای وزن بیشتری از نظر اهمیت در بهبود عملکرد دانشگاه بودند، به عنوان شاخص‌های اصلی و کلیدی انتخاب شدند. کیفیت پژوهش از بعد "پژوهش، نوآوری و فناوری" جایگاه در رتبه‌بندی و رضایت دانشجو از بعد "مشارتی" توان رقابتی دانشگاه از بعد "رشد و یادگیری" و بهبود خدمات از بعد "فرایندهای داخلی" کارت امتیازی متوازن به عنوان مهم‌ترین شاخص‌های ارزیابی عملکرد انتخاب شدند.

مهربان پور و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهشی کارت ارزیابی متوازن و نقشه استراتژی برای موسسات حسابرسی ایران را مورد بررسی قرار دادند و از روش کیفی تئوری داده بنیاد استفاده کردند. گردآوری داده‌های این پژوهش به صورت سه گانه (مثلی) شامل ۲۵ مصاحبه نیمه‌ساختاریافته، ۳۸ مصاحبه ثانویه و تحلیل کیفی ۵۴۸ سند از نشریه‌های حرفه‌ای ایران بوده است. یافته‌های پژوهش نشان داد که یک کارت ارزیابی متوازن با پنج منظر شامل مالی، صاحب کار، فرآیندهای داخلی، یادگیری و رشد و حسن شهرت، یک چارچوب جامع و هدفمند برای ارزیابی عملکرد استراتژیک موسسات حسابرسی ایران به دست می‌دهد. همچنین، نتایج مطالعه حاضر نشان داد که نقشه استراتژی حاصل از مدل کارت ارزیابی متوازن پژوهش، یک نقشه راه سیستماتیک و موثر برای پاسخگویی به چالش‌ها و نیازهای اساسی موسسات حسابرسی ایران فراهم نموده است.

حسن زاده دیزجی و همکاران (۱۴۰۰) به پیشنهاد شاخص‌های ارزیابی عملکرد برای کتابخانه ملی ایران بر مبنای ابعاد کارت امتیازی متوازن پرداختند و با استفاده از رویکرد تحلیل محتوا آن‌ها را در ۴ بعد کارت امتیازی متوازن (شامل منابع، دستیابی، و زیرساختار؛ استفاده؛ کارایی؛ پتانسیل و توسعه) دسته‌بندی کردند. از میان ۱۹۲ شاخص عملکرد پیشنهاد شده به خبرگان سازمانی ۳۲ شاخص تأیید شد و در قالب مناظر چهارگانه کارت امتیازی متوازن، شامل ۱۱ شاخص در بعد منابع، ۸ شاخص در بعد استفاده، ۱۰ شاخص در بعد کارایی، و ۳ شاخص در بعد

پتانسیل و توسعه، پیشنهاد شده است. با استخراج و انتخاب شاخص‌های عملکرد و دسته‌بندی آن‌ها در ۴ بعد کارت امتیازی متوازن، این امکان برای کتابخانه ملی ایران فراهم می‌شود که ضمن ارزیابی عملکرد خود بتواند نتایج و روش‌های به‌کاررفته را با سایر کتابخانه‌های ملی مقایسه کند و با مرور و پایش‌های مکرر، در خصوص شاخص‌های ارزیابی متوازن به اجماع برسد.

بختیاری و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی به مدلسازی مولفه‌ها و ابعاد ارزیابی عملکرد سازمان‌ها متناسب با شرایط محیطی ایران پرداختند. یافته‌های پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد بعد جدیدی تحت عنوان مسئولیت اجتماعی با رویکرد اسلامی به عنوان زیربنایی ترین عنصر در ارزیابی عملکرد سازمانی و ابعاد مدل سنتی اضافه شود. همچنین بر معنای یافته‌های تحقیق، مدل پارادایمی پیشنهادی شامل عوامل علمی (محیط ارزشی، تحقق اهداف استراتژیک، ارتقا، تصمیم‌گیری، مدیریت عملکرد)، عوامل مداخله‌گر (شرایط سازمانی، شرایط محیط کلان)، عوامل زمینه‌ای (جهان بینی اسلامی، فرهنگ عمومی کشور)، پدیده محوری (ارزیابی عملکرد سازمانی در شرایط محیطی ایران)، راهبردها (مسئولیت‌پذیری اجتماعی با رویکرد اسلامی، رشد و یادگیری، فرآیندهای داخلی، تکریم مشتریان و مالی) و پیامدها (رضایت الهی، تعالی انسان، تعالی سازمانی) است.

بذر افشان و غلامی جمرانی (۱۳۹۳) در پژوهشی به بررسی نظام ارزیابی عملکرد متوازن در شرکت‌های نرم‌افزاری مالی و حسابداری و ارائه نقشه راه پرداختند. یافته‌های تحقیق حاکی از آن است که ارزیابی عملکرد در این شرکت‌ها تا حد زیادی به چارچوب ارائه شده در کارت امتیازی متوازن نزدیک است. به‌طوری‌که فرضیه بکارگیری ابعاد این نظام در ارزیابی عملکرد این شرکت‌ها بجز در بُعد رشد و یادگیری در سایر ابعاد شامل بُعد مالی، فرایندهای داخلی و مشتری مورد تأیید قرار گرفت. همچنین اهمیت شاخص‌های مطرح شده در هریک از این ابعاد نیز از بعد شرکت‌های نرم‌افزاری مالی و حسابداری یکسان نبوده و حاکی از وجود تفاوت معناداری بین ابعاد مختلف کارت امتیازی متوازن می‌باشد.

این مطالعه در مقایسه با تحقیقت گذشته، به توسعه ادبیات حسابرسی و ارزیابی عملکرد کمک می‌کند و دارای نوآوری‌هایی به شرح زیر است:

۱. این مطالعه شاخص‌های اندازه‌گیری عملکرد کارت ارزیابی متوازن را در شرکت‌های حسابرسی به گونه‌ای علمی مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌دهد و بعد (جنبه) اخلاق شرکتی را به عنوان بعد پنجم بر جنبه‌های چهارگانه ارزیابی متوازن ارائه شده توسط نورتون (۱۹۹۶) اضافه می‌کند. این جنبه منحصر به شرکت‌های حسابرسی است زیرا نوع خدمت ارائه شده توسط آن‌ها بر مبنای اخلاق، درستی، امانت و تمامیت است.

۲. در این مطالعه بر مبنای اظهار نظر حساب‌رسان بررسی می‌شود که چگونه یک چارچوب ارزیابی متوازن پیشنهادی در مقایسه با سیستم‌های ارزیابی عملکرد سنتی منجر به بهبود عملکرد شرکت‌های حسابرسی می‌شود.

#### ۴- روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از حیث هدف از نوع کاربردی و ترکیبی از روش‌های کتابخانه‌ای و میدانی است و در دسته پژوهش‌های کمی طبقه‌بندی می‌شود. از نظر زمانی از نوع پژوهش‌های مقطعی است. چرا که در یک برهه زمانی یعنی سال ۱۴۰۱ اطلاعات لازم را ارائه می‌دهد. روش این پژوهش از نوع تحلیل عاملی تأییدی است. تحلیل عاملی تأییدی روشی است که به برآورد پارامتر و آزمون فرضیه‌ها با توجه به عوامل‌های زیربنایی روابط بین مجموعه‌ای از متغیرها می‌پردازد. در این روش محقق میزان هماهنگی داده‌ها با یک ساختار عاملی معین را مشخص می‌کند. بنابراین با این روش می‌توان تأییدی برای یک ساختار عاملی مفروض به دست آورد (احمدی حصار و همکاران، ۱۳۹۷). در این پژوهش برای گردآوری داده‌ها از پرسشنامه استفاده شد. برای تهیه پرسشنامه، پژوهش‌های نظری و کاربردی مرتبط بررسی و بر مبنای آن‌ها متغیرها و معیارهای اندازه‌گیری استخراج و بر پایه آن‌ها ۶۴ سوال (۶۱ سوال تخصصی و ۳ سوال عمومی) طراحی گردید. برای سنجش روایی پرسشنامه از روش صوری و روایی محتوا استفاده شد و لذا پرسشنامه‌ها، در اختیار ۷ نفر از متخصصین و صاحب‌نظران قرار گرفت تا اهمیت اطلاعات و ارتباط بین متغیرها، در جای مناسب مورد بررسی قرار بگیرد و مشخص شود آیا این پرسشنامه‌ها در راستای هدف مطالعه قرار دارند یا خیر. با طرح دیدگاه‌های آن‌ها، تغییر در آئین نگارش و مفهوم برخی از پرسش‌ها، روایی صوری و روایی محتوا حاصل شد.

جامعه آماری پژوهش مدیران و شرکای موسسات حساس‌رسی در سال ۱۴۰۱ می‌باشند. برای تعیین حجم نمونه یک سوال بسیار مهم در تحلیل عاملی تعیین حداقل حجم نمونه لازم برای گردآوری داده‌های مربوط به مدل‌یابی معادلات ساختاری است. کلاین (۲۰۱۰) معتقد است در تحلیل عاملی تأییدی حداقل حجم نمونه بر اساس عامل‌ها تعیین می‌شود. اگر از معادلات ساختاری استفاده شود، حدود ۲۰ نمونه برای هر عامل (متغیر پنهان) لازم است. در این پژوهش برای افزایش دقت و روایی پژوهش و توجه به عدم پاسخ برخی از پاسخ‌دهندگان به پرسش‌نامه، تعداد ۲۱۴ عدد پرسش‌نامه یا به صورت الکترونیک از طریق ایمیل و رسانه‌های اجتماعی ارسال شد و یا به صورت حضوری از پرسش‌شوندگان درخواست شد که پرسشنامه را از تکمیل نمایند. از مجموع ۲۱۴، عدد پرسشنامه ۱۷۲ عدد آن برگشت داده شد که قابل استفاده بود. معیار ارزیابی عملکرد شرکت‌های حساس‌رسی دارای ۶۱ گویه است که در پنج بعد (جنبه) یادگیری و رشد، مشتریان، فرآیندهای تجاری داخلی، مالی و اخلاق شرکتی مرتبط با حساس‌رسی مورد آزمون قرار می‌گیرد. نمره گذاری این مقیاس در طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای از کاملاً مخالفم (۱) تا کاملاً موافقم (۵) درجه‌بندی می‌شود. برای تجزیه و تحلیل داده‌ها نیز از نرم‌افزارهای SPSS و لیزرل استفاده شده است.

#### ۵- یافته‌های پژوهش

طبق اطلاعات جدول (۱) ملاحظه می‌شود که بیشتر افراد به لحاظ سابقه خدمتی بین ۱۶ تا

۲۰ سال می‌باشند و به لحاظ سنی از بین ۱۷۲ نفری که به سوالات پرسشنامه پاسخ گفته‌اند؛ ۲۸ نفر دارای سن ۲۸ تا ۳۳ سال، ۴۲ نفر دارای سن ۳۴ تا ۳۹ سال، ۵۴ نفر دارای سن ۴۰ تا ۴۵ سال و ۴۸ نفر بالاتر از ۴۶ سال بودند و به لحاظ تحصیلات از بین ۱۷۲ نفر پاسخگو به پرسشنامه؛ ۵۸ نفر دارای تحصیلات کارشناسی، ۹۶ نفر دارای تحصیلات کارشناسی ارشد و ۱۸ نفر دارای تحصیلات دکترا می‌باشند.

جدول شماره (۱): آمار توصیفی ویژگی‌های جمعیت‌شناسی

| سابقه خدمت      | فراوانی | سن              | فراوانی | تحصیلات       | فراوانی |
|-----------------|---------|-----------------|---------|---------------|---------|
| ۱ تا ۵ سال      | ۱۶      | ۲۸ تا ۳۳ سال    | ۲۸      | کارشناسی      | ۵۸      |
| ۶ تا ۱۰ سال     | ۳۱      | ۳۴ تا ۳۹ سال    | ۴۲      | کارشناسی ارشد | ۹۶      |
| ۱۱ تا ۱۵ سال    | ۳۵      | ۴۰ تا ۴۵ سال    | ۵۴      | دکترا         | ۱۸      |
| ۱۶ تا ۲۰ سال    | ۴۶      | ۴۶ سال و بالاتر | ۴۸      |               |         |
| ۲۱ سال و بالاتر | ۴۴      |                 |         |               |         |
| کل              | ۱۷۲     |                 | ۱۷۲     |               | ۱۷۲     |

جدول شماره (۲) پایایی پرسشنامه ارزیابی عملکرد شرکت‌های حساس‌برسی را با استفاده از شاخص ضریب آلفای کرونباخ نشان می‌دهد. ضریب اعتبار با استفاده از شاخص ضریب آلفای کرونباخ برای خرده مقیاس‌های پرسشنامه بین ۰/۷۸ تا ۰/۸۴ است. از طرفی ارزیابی عملکرد کلی دارای ضریب اعتبار ۰/۸۶ است که نشان دهنده پایایی مناسب آزمون است.

جدول شماره (۲): ضریب آلفای کرونباخ پرسشنامه ارزیابی عملکرد موسسات حساس‌برسی مستقل

| عوامل                          | تعداد سوالات | پایایی (آلفای کرونباخ) |
|--------------------------------|--------------|------------------------|
| جنبه رشد و یادگیری             | ۱۳           | ۰/۸۳                   |
| جنبه مشتری                     | ۱۳           | ۰/۸۲                   |
| جنبه فرآیندهای تجاری داخلی     | ۱۷           | ۰/۸۴                   |
| مالی                           | ۹            | ۰/۷۸                   |
| اخلاق شرکتی مرتبط با حساس‌برسی | ۹            | ۰/۷۹                   |
| ارزیابی عملکرد کلی             | ۶۱           | ۰/۸۶                   |

**سوال پژوهش:** آیا سنج‌ها و مقیاس‌های کارت ارزیابی متوازن، ارزیابی عملکرد شرکت‌های حساس‌برسی را بهبود می‌بخشند؟  
برای بررسی سوال پژوهش از تحلیل عاملی تأییدی استفاده شده است. در تحلیل عاملی

تأییدی مشخص است که کدام سوال مربوط به کدام عامل می‌باشد. جدول شماره (۳) نتایج مربوط به تحلیل عاملی تأییدی پرسشنامه ارزیابی عملکرد موسسات حساسیتی مستقل را نشان می‌دهد.

جدول شماره (۳): تحلیل عاملی تأییدی پرسشنامه ارزیابی عملکرد موسسات حساسیتی مستقل

| ردیف | گویه                                                                              | میانگین | انحراف استاندارد | بار عاملی | ارزش t |
|------|-----------------------------------------------------------------------------------|---------|------------------|-----------|--------|
| ۱    | فرم‌های ارزیابی کارکنان و بکارگیری آن‌ها                                          | ۴/۲۰    | ۰/۸۳             | ۰/۷۰۴     | ۵/۳۷   |
| ۲    | واجد شرایط بودن کارکنان (تجربه کاری و گواهینامه حرفه‌ای)                          | ۴/۱۴    | ۰/۷۶             | ۰/۴۳۰     | ۶/۳۶   |
| ۳    | فرم‌های بازخورد رضایتمندی کارکنان                                                 | ۴/۰۹    | ۱/۰۱             | ۰/۶۲۱     | ۴/۲۶   |
| ۴    | سیستم‌های دریافت پیشنهادات کارکنان و محاسبه درصد پیاده سازی آن‌ها                 | ۳/۵۳    | ۰/۸۵             | ۰/۵۳۸     | ۴/۴۲   |
| ۵    | سیاست‌های ایجاد انگیزش در کارکنان در قالب بسته‌های مادی و اهداف آتی               | ۴/۰۳    | ۰/۸۷             | ۰/۶۰۴     | ۵/۹۲   |
| ۶    | شرایط کاری مناسب                                                                  | ۴/۱۲    | ۰/۷۲             | ۰/۶۰۴     | ۵/۴۲   |
| ۷    | استراتژی‌های افزایش کارکنان دارای گواهی‌های حرفه‌ای                               | ۳/۶۲    | ۰/۹۱             | ۰/۶۲۳     | ۴/۵۵   |
| ۸    | آموزش حرفه‌ای مداوم کارکنان                                                       | ۴/۲۳    | ۰/۷۵             | ۰/۷۲۷     | ۴/۹۲   |
| ۹    | سرعت پذیرش استانداردها و مقررات جدید                                              | ۳/۵۴    | ۰/۹۷             | ۰/۶۵۳     | ۴/۸۷   |
| ۱۰   | ارائه خدمات جدید (با توجه به محدودیت‌های استانداردها)                             | ۳/۱۶    | ۰/۹۸             | ۰/۵۳۷     | ۴/۲۶   |
| ۱۱   | استراتژی‌های شرکا (بازاریابی و مالی) برای جذب مشتریان جدید                        | ۳/۶۲    | ۰/۸۴             | ۰/۷۶۸     | ۴/۴۲   |
| ۱۲   | ایجاد شبکه‌های درونی و بیرونی برای رشد و یادگیری خدمات حسابداری و حساسیتی پیشرفته | ۳/۴۸    | ۰/۹۱             | ۰/۸۰۴     | ۴/۵۶   |
| ۱۳   | ایجاد انگیزه در کارکنان با محیا ساختن شرایط شریک شدن در موسسه                     | ۳/۵۳    | ۰/۷۹             | ۰/۷۶۴     | ۳/۲۲   |
| ۱۴   | فرم بازخورد رضایتمندی مشتریان                                                     | ۴/۱۵    | ۰/۷۴             | ۰/۸۲۷     | ۶/۳۶   |
| ۱۵   | بررسی شکایت مشتریان                                                               | ۳/۹۲    | ۰/۹۸             | ۰/۸۱۲     | ۴/۳۹   |
| ۱۶   | دسترسی آسان مشتریان به شرکای موسسه برای هرگونه مشاوره و استعلام                   | ۴/۲۳    | ۰/۸۵             | ۰/۷۹۶     | ۵/۷۲   |
| ۱۷   | منطقی بودن زمان انجام حساسیتی از دید مشتریان                                      | ۴/۰۱    | ۰/۷۶             | ۰/۷۷۱     | ۶/۴۱   |
| ۱۸   | انجام اصلاحات به هنگام در روند حساسیتی                                            | ۳/۸۷    | ۰/۸۴             | ۰/۸۲۷     | ۵/۲۷   |
| ۱۹   | وجود زمان‌های ارتباطی برنامه‌ریزی شده میان شرکت و مشتریان                         | ۳/۹۴    | ۰/۹۵             | ۰/۸۵۷     | ۴/۸۸   |
| ۲۰   | پذیرش هزینه‌های حساسیتی توسط مشتریان                                              | ۴/۱۲    | ۰/۸۶             | ۰/۸۰۱     | ۳/۸۶   |

| ردیف | گویه                                                                                                                | میانگین | انحراف استاندارد | بار عاملی | ارزش t |
|------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|------------------|-----------|--------|
| ۲۱   | آگاهی‌های لازم از برند و کسب و کار مشتریان                                                                          | ۳/۸۲    | ۰/۸۶             | ۰/۷۷۳     | ۶/۵۲   |
| ۲۲   | ماندگاری و وفاداری مشتری و درآمدهای حاصل از سایر خدمات ارائه شده به مشتریان مطابق محدودیت‌های استانداردهای حساسبرسی | ۴/۰۷    | ۰/۸۳             | ۰/۸۴۱     | ۴/۴۲   |
| ۲۳   | درصد مشتریان جدید                                                                                                   | ۳/۱۲    | ۰/۹۸             | ۰/۵۳۹     | ۱/۴۹   |
| ۲۴   | سهم از بازار حساسبرسی                                                                                               | ۳/۹۳    | ۰/۹۱             | ۰/۶۶۱     | ۴/۲۶   |
| ۲۵   | تعداد مشتریان جدید                                                                                                  | ۳/۸۲    | ۱/۱۲             | ۰/۵۹۸     | ۳/۲۶   |
| ۲۶   | مشتریان از دست رفته                                                                                                 | ۳/۲۸    | ۰/۸۹             | ۰/۶۱۲     | ۳/۹۴   |
| ۲۷   | توانایی موسسه در جذب پرسنل با مهارت بالا                                                                            | ۳/۷۹    | ۰/۷۹             | ۰/۶۸۲     | ۵/۵۶   |
| ۲۸   | اقدامات مربوط به استقلال، تمامیت و عینیت                                                                            | ۴/۳۳    | ۰/۷۳             | ۰/۸۵۳     | ۷/۸۲   |
| ۲۹   | پذیرش کار و پیوند با مشتریان و تعهدات                                                                               | ۴/۱۰    | ۰/۴۹             | ۰/۷۸۵     | ۶/۹۳   |
| ۳۰   | برنامه‌ریزی انجام تعهدات و زمان‌بندی تهیه طرح و برنامه حساسبرسی                                                     | ۴/۳۴    | ۰/۶۴             | ۰/۸۵۱     | ۷/۳۲   |
| ۳۱   | به روز رسانی کاربرگ‌های دستی و الکترونیکی                                                                           | ۴/۱۴    | ۰/۷۶             | ۰/۷۲۸     | ۴/۴۵   |
| ۳۲   | امنیت اطلاعات و کاربرگ‌های مشتریان                                                                                  | ۴/۲۱    | ۰/۷۲             | ۰/۷۷۱     | ۴/۸۶   |
| ۳۳   | بکارگیری آخرین فناوری‌ها و تکنولوژی‌ها                                                                              | ۴/۱۷    | ۰/۶۵             | ۰/۷۷۷     | ۵/۱۲   |
| ۳۴   | وجود بخش کنترل کیفیت برای نظارت بر اجرای استانداردها و ارزیابی کیفیت                                                | ۴/۱۰    | ۰/۵۲             | ۰/۸۰۳     | ۸/۱۵   |
| ۳۵   | کشف تحریف‌ها                                                                                                        | ۳/۹۵    | ۰/۷۴             | ۰/۸۲۸     | ۳/۶۸   |
| ۳۶   | نظارت کافی بر انجام حساسبرسی توسط مدیران و حساسبران ارشد                                                            | ۴/۱۷    | ۰/۸۱             | ۰/۹۲۱     | ۶/۶۷   |
| ۳۷   | وجود عملکرد تعاملی برای اجرای تعهدات                                                                                | ۳/۸۲    | ۰/۷۹             | ۰/۸۴۲     | ۴/۶۶   |
| ۳۸   | صدور نامه مدیریت برای گزارش تحریف‌های با اهمیت و توصیه‌های لازم برای رفع آن‌ها                                      | ۳/۹۲    | ۰/۸۵             | ۰/۷۹۲     | ۵/۲۹   |
| ۳۹   | ارتباط دوستانه با مشتریان در طی اجرای خدمات حساسبرسی                                                                | ۳/۸۳    | ۰/۸۲             | ۰/۷۳۲     | ۳/۸۹   |
| ۴۰   | نبود اشتباهات و خطاهای با اهمیت پس از تکمیل کار                                                                     | ۴/۱۹    | ۰/۷۰             | ۰/۶۹۷     | ۵/۳۶   |
| ۴۱   | بررسی نتایج حساسبرسی و تأیید آن توسط شرکای دیگر (بررسی هم پیشگان داخلی)                                             | ۴/۱۴    | ۰/۷۶             | ۰/۷۱۴     | ۶/۵۴   |
| ۴۲   | برآورده کردن ضرب الاجل‌های جدول زمانی اجرای تعهدات                                                                  | ۳/۹۰    | ۰/۸۶             | ۰/۷۹۸     | ۳/۸۸   |
| ۴۳   | بررسی هزینه‌های حساسبرسی (کارآیی)                                                                                   | ۴/۲۸    | ۰/۶۲             | ۰/۸۵۴     | ۶/۷۲   |
| ۴۴   | استقرار و پیش‌بردن کنترل‌هایی مانند برنامه‌ها، بودجه‌ها، استانداردها و هدف‌ها                                       | ۳/۹۵    | ۰/۹۴             | ۰/۸۵۶     | ۴/۸۳   |

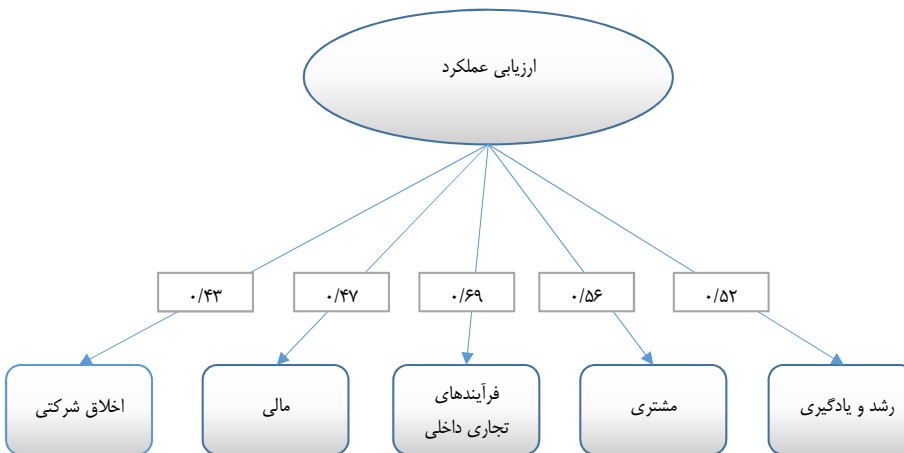
| ردیف | گویه                                                                                 | میانگین | انحراف استاندارد | بار عاملی | ارزش t |
|------|--------------------------------------------------------------------------------------|---------|------------------|-----------|--------|
| ۴۵   | درآمد حاصل از خدمات جدید                                                             | ۳/۶۲    | ۰/۷۶             | ۰/۷۸۶     | ۲/۹۸   |
| ۴۶   | رشد منابع (وجه)                                                                      | ۴/۰۲    | ۰/۹۶             | ۰/۸۶۹     | ۵/۱۸   |
| ۴۷   | نسبت‌های سودآوری                                                                     | ۳/۳۲    | ۰/۸۴             | ۰/۸۰۲     | ۵/۶۰   |
| ۴۸   | نسبت‌های نقدینگی                                                                     | ۳/۲۶    | ۱/۰۰             | ۰/۸۴۵     | ۴/۱۸   |
| ۴۹   | سودآوری قراردادهای                                                                   | ۴/۱۰    | ۱/۰۶             | ۰/۸۳۹     | ۷/۱۸   |
| ۵۰   | کاهش حساب‌های دریافتی و مطالبات                                                      | ۳/۹۲    | ۰/۷۸             | ۰/۶۱۴     | ۵/۳۶   |
| ۵۱   | بودجه‌ها و جریان‌های نقدی برای آموزش، توسعه و سایر موارد بهبود و اصلاح               | ۳/۹۸    | ۰/۹۵             | ۰/۵۴۰     | ۴/۳۳   |
| ۵۲   | وجود کنترل‌های بازخورد مانند تجزیه و تحلیل واریانس و کاهش در هزینه‌های بخش‌های کلیدی | ۳/۲۳    | ۰/۹۷             | ۰/۶۳۱     | ۵/۳۹   |
| ۵۳   | سطوح آموزش اخلاق تجاری                                                               | ۳/۵۲    | ۰/۹۳             | ۰/۶۴۸     | ۵/۳۶   |
| ۵۴   | روحیه اخلاقی کارکنان                                                                 | ۳/۷۲    | ۰/۷۶             | ۰/۶۰۴     | ۶/۵۲   |
| ۵۵   | گشودگی و شفافیت                                                                      | ۴/۲۲    | ۰/۷۹             | ۰/۷۰۶     | ۴/۳۷   |
| ۵۶   | نرخ حجم معاملات                                                                      | ۳/۱۰    | ۱                | ۰/۶۲۳     | ۴/۸۲   |
| ۵۷   | ارتباطات صنفی                                                                        | ۳/۴۱    | ۰/۹۵             | ۰/۷۲۷     | ۶/۷۸   |
| ۵۸   | سوابق کیفی                                                                           | ۳/۰۸    | ۰/۶۸             | ۰/۶۵۳     | ۳/۶۹   |
| ۵۹   | آگاهی‌های محیطی                                                                      | ۳/۵۰    | ۰/۷۸             | ۰/۵۳۷     | ۴/۵۲   |
| ۶۰   | سیاست‌های استخدامی کارکنان دارای شرایط خاص                                           | ۳/۲۲    | ۰/۸۸             | ۰/۶۳۲     | ۵/۱۴   |
| ۶۱   | پاسخگویی اجتماعی                                                                     | ۴/۲۰    | ۰/۷۹             | ۰/۵۹۸     | ۴/۳۷   |

شاخص t در مورد رابطه بین سوالات با عامل‌های مربوطه نشان می‌دهد که مقدار t در همه سوالات به جزء سوال ۲۳ بالاتر از ۱/۹۶ بوده است که بیانگر رابطه معنادار میان سوالات و عامل‌های مربوط است. بدین معنی که سوالات قادر به پیشگویی در مورد عامل‌ها می‌باشند. نتایج جدول شماره (۴) به توصیف ابعاد ۵ گانه پرسشنامه ارزیابی عملکرد شرکت‌های حساس‌رسی با استفاده از رویکرد ارزیابی متوازن می‌پردازد که بالاترین میانگین مربوط به بعد فرآیندهای تجاری داخلی است. از طرف دیگر شکل شماره (۱) رابطه ارزیابی عملکرد شرکت‌های حساس‌رسی با خرده مقیاس‌ها را نشان می‌دهد که در آن جنبه‌ها (ابعاد) فرآیندهای تجاری داخلی و مشتری بیشترین همبستگی را با سازه ارزیابی عملکرد دارند.

جدول شماره (۴): ویژگی‌های توصیفی خرده مقیاس‌های پرسشنامه

| ابعاد ارزیابی عملکرد           | میانگین | انحراف استاندارد | ارزش t |
|--------------------------------|---------|------------------|--------|
| رشد و یادگیری                  | ۳/۷۹    | ۰/۸۶             | ۸/۰۴   |
| مشتری                          | ۳/۸۲    | ۰/۸۸             | ۸/۱۲   |
| فرآیندهای تجاری داخلی          | ۴/۰۸    | ۰/۷۲             | ۱۰/۲۳  |
| مالی                           | ۳/۷۱    | ۰/۹۰             | ۷/۶۴   |
| اخلاق شرکتی مرتبط با حساس‌سازی | ۳/۵۴    | ۰/۸۴             | ۶/۳۴   |

شکل شماره (۱): مدل ۵ عاملی ارزیابی عملکرد موسسات حساس‌سازی با رویکرد ارزیابی متوازن



بر طبق نتایج ماتریس همبستگی نشان داده شده در جدول شماره ۵، رابطه خطی مثبت و معناداری (در سطح معناداری ۰/۰۰۱) میان ابعاد مدل کارت ارزیابی متوازن و سطح عملکرد شرکت‌های حساس‌سازی وجود دارد.

جدول شماره (۵): ماتریس همبستگی برای اندازه‌گیری روابط میان ابعاد مدل کارت ارزیابی متوازن پیشنهادی

و سطح عملکرد شرکت‌های حساسیتی

| ابعاد                 | عملکرد | رشد و یادگیری | مشتري  | فرآیندهای تجاری داخلی | مالی   | اخلاق شرکتی |
|-----------------------|--------|---------------|--------|-----------------------|--------|-------------|
| عملکرد                | ۱      |               |        |                       |        |             |
| رشد و یادگیری         | *۰/۵۱۴ | ۱             |        |                       |        |             |
| مشتري                 | *۰/۶۲۵ | *۰/۲۸۶        | ۱      |                       |        |             |
| فرآیندهای تجاری داخلی | *۰/۷۶۸ | *۰/۵۹۲        | *۰/۴۱۲ | ۱                     |        |             |
| مالی                  | *۰/۴۷۲ | *۰/۲۴۳        | *۰/۲۶۴ | *۰/۳۲۱                | ۱      |             |
| اخلاق شرکتی           | *۰/۶۴۲ | *۰/۳۹۸        | *۰/۳۱۲ | *۰/۴۶۳                | *۰/۲۲۲ | ۱           |

\*سطح معناداری ۰/۰۰۱

جدول شماره (۶): مقادیر شاخص‌های برازش تحلیل عاملی تأییدی مدل ارزیابی عملکرد موسسات حساسیتی

| شاخص‌های برازش                               | مقادیر مشاهده شده | حداقل مقادیر قابل قبول |
|----------------------------------------------|-------------------|------------------------|
| خی دو                                        | ۲۵۷/۹۳            | -                      |
| سطح معناداری                                 | *۰/۰۳۲۵           | -                      |
| نسبت مجذور خی به درجه آزادی                  | ۱/۳۵              | کمتر از ۲              |
| شاخص برازش تطبیقی بنتلر (CFI)                | *۰/۹۸             | بالاتر از ۰/۹۰         |
| شاخص ریشه میانگین مجذور برآورد تقریب (RMSEA) | *۰/۰۲۵            | کمتر از ۰/۱۰           |
| شاخص نیکویی برازش مقتصد (PGFI)               | *۰/۶۲             | بالاتر از ۰/۵۰         |
| شاخص نیکویی برازش (GFI)                      | *۰/۹۸             | بالاتر از ۰/۹۰         |
| شاخص نیکویی برازش تاکرلويس (NNFE)            | *۰/۹۶             | بالاتر از ۰/۹۰         |

مهم‌ترین آماره برازش، مجذور خی است. این آماره، میزان تفاوت ماتریس مشاهده شده و برآورد شده را اندازه می‌گیرد. این آماره به حجم نمونه بسیار حساس است. بنابراین مقدار آن بر درجه آزادی تقسیم می‌شود. اگر نتیجه از ۲ کمتر باشد، مناسب است. همان‌گونه که در جدول شماره (۶) مشاهده می‌شود، این مقدار کمتر از ۲ است. از دیگر شاخص‌های نیکویی برازش شاخص برازش تطبیقی بنتلر CFI است که نشان دهنده برازش قابل قبول و مطلوب مدل است. مقدار ریشه میانگین مربع برآورد تقریب RMSEA، ۰/۰۲۴ است و با توجه به این که از ۰/۰۵ کمتر است، قابل قبول و نشان دهنده تأیید مدل پژوهش است. سایر شاخص‌ها یعنی شاخص‌های PGFI، GFI و NNFE نیز در محدوده قابل قبول قرار دارند و مناسب بودن مدل را تأیید می‌کنند

## ۶- بحث و نتیجه‌گیری

هدف این پژوهش بررسی ابعاد رویکرد ارزیابی متوازن اثرگذار بر ارزیابی عملکرد شرکت‌های حسابرسی با استفاده از تحلیل عاملی تأییدی است. در سال‌های اخیر موسسات حسابرسی ایران با چالش‌های اساسی و متعدد مواجه شده‌اند. به گونه‌ای که بدون ارزیابی عملکرد و برنامه‌ریزی استراتژیک نمی‌توانند نیازمندی‌های عصر جدید و انتظارات ذینفعان را برآورده سازند. در این راستا مدل کارت ارزیابی متوازن کاپلان و نورتون از قابلیت بالایی برای ارزیابی عملکرد استراتژیک سازمان و ایجاد یک نقشه استراتژیک سیستماتیک و موثر برای ایجاد تحول و توسعه پایدار کسب و کارها در عصر رقابتی و اقتصادی دانش بنیان امروز برخوردار است. کارت ارزیابی متوازن سبب انتشار و انتقال هر چه بهتر مأموریت، چشم‌انداز و راهبردها در همه سطوح سازمانی می‌شود. سپس با فراهم آوردن اطلاعات درباره اهداف بلند مدت و کوتاه مدت از طریق یادگیری سازمانی آن‌ها را به دانش عملی تبدیل می‌کند. این امر موجب بهبود فرآیندهای داخلی می‌شود و به دنبال آن رضایت مشتری افزایش می‌یابد و در نهایت منجر به موفقیت مالی می‌شود. یافته‌های پژوهش حاضر نشان داد که ارزیابی عملکرد موسسات حسابرسی کشور با یک کارت ارزیابی متوازن مبتنی بر پنج منظر شامل یادگیری و رشد، مشتریان، فرآیندهای تجاری داخلی، مالی و اخلاق شرکتی، برای برنامه‌ریزی و ارزیابی عملکرد استراتژیک موسسات حسابرسی کشور مناسب و ممکن است. همچنین، نتایج نشان می‌دهد که حساب‌رسان بر اندازه‌گیری‌های غیرمالی و کیفی، همچون فرآیندهای تجاری داخلی (مثل، وجود بخش کنترل کیفیت و توانایی بکارگیری نیروی کار با مهارت بالا)، بیش از اندازه‌گیری مالی برای ارزیابی عملکرد تاکید دارند و از دید حساب‌رسان جنبه فرآیندهای تجاری داخلی مهم‌ترین جنبه کارت ارزیابی متوازن است و جنبه‌های مشتریان و رشد و یادگیری در رتبه‌های بعدی قرار دارند.

بعد یادگیری و رشد شامل ارزیابی صلاحیت و تجربه کارکنان در شرکت‌های حسابرسی است. رویه‌های حرفه‌ای و با جزئیات زیاد اجرا می‌شوند تا این اطمینان حاصل شود که کارکنان مطابق با انتظارات عمل می‌کنند و به امور کاری خود آگاه و مسلط می‌باشند. افزون بر این، برای هر قرارداد کاری کیفیت خروجی کار آن‌ها با تهیه کاربرگ‌های لازم مورد ارزیابی قرار می‌گیرد. صلاحیت حرفه‌ای آن‌ها نیز از روی گواهینامه‌های حرفه‌ای، دوره‌های آموزشی و میانگین سال‌های تجربه حسابرسی مورد اندازه‌گیری و ارزیابی قرار می‌گیرد. همچنین، کفایت آن‌ها با تکیه بر عامل‌هایی مانند آگاهی از کار حسابرسی، کیفیت کار، سرعت نتیجه‌گیری، دنبال کردن طرح‌های حسابرسی، به روز رسانی دائمی کاربرگ‌ها، رفتار، توجه و رسیدگی، خودانگیزی، خوش قولی، شفافیت کار و قابل اعتماد بودن، قابل ارزیابی است. در کنار این موارد، شرکای شرکت حسابرسی به واسطه تفکر تجاری آن که در فرآیند جلب مشتری متبلور شده، مورد ارزیابی قرار می‌گیرند و گزارش عملکرد آن‌ها با هم پیشگان درون و برون شرکت مقایسه می‌شود. افزون بر این، حساب‌رسان بعد از تکمیل هر قرارداد حسابرسی از نظر کاری که انجام داده‌اند، زمانی که صرف کرده‌اند و هزینه‌هایی که متحمل شده‌اند مورد ارزیابی قرار می‌گیرند. گزارش کار، زمان صرف شده و هزینه‌های

حسابرسی توسط سرپرستان و مدیران کنترل کیفیت بررسی می‌شود تا عملکرد حسابرسان ارزیابی شود. کارکنان و مدیران بر مبنای ویژگی‌هایی مانند مدیریت امور، مهارت‌های ارتباطی و فنی و شایستگی ارتقا پیدا می‌کنند. حقوق و موقعیت شغلی و پاداش کارکنان بر اساس کار فردی آن‌ها و کسب مهارت‌های شغلی و گواهینامه‌های حرفه‌ای است. سرپرستان و مدیران حسابرسی نیز با انگیزه تبدیل شدن به شریک موسسه حسابرسی سعی می‌کنند کار خود را به بهترین شکل ممکن انجام دهند و حسب ضرورت گواهینامه‌های حرفه‌ای را دریافت نمایند. رشد شرکت‌های حسابرسی می‌تواند با تعداد مشتریان یا کل درآمد کسب شده اندازه‌گیری شود. مبالغ درآمد کسب شده با بودجه‌ها و مبالغ درآمد سال‌های قبل مقایسه می‌شود و هرگونه مشکل تاثیرگذار بر رشد شرکت شناسایی می‌شود. این مشکلات می‌تواند مربوط به کارکنان/شرکای حسابرسی و یا بازار مربوط به خدمات حسابرسی باشد. باید به این نکته توجه داشت که حسابرسان باید اطمینان حاصل نمایند که در انجام کارهای خود استانداردهای مربوط به استقلال را رعایت نمایند. مطابق الزامات استانداردهای مربوط به استقلال حسابرسان از انجام خدماتی مانند دفتر داری منع شده‌اند و برخی از خدمات حسابرسی تنها با تأیید کمیته حسابرسی مشتریان قابل انجام است. شرکت‌های حسابرسی به واسطه میزان اثر بخشی و کارایی اجرای حسابرسی و مناسب بودن کیفیت گزارش حسابرسی، بعد فرآیندهای تجاری داخلی را اندازه‌گیری می‌کنند. این بعد با مراجعه به جزئیات کاربرگ‌های مستند شده دست نویس و الکترونیکی که هر مرحله از کار حسابرسی انجام شده توسط کارکنان حسابرسی را توصیف می‌کنند، ارزیابی می‌شود. همچنین، رویه‌های کنترل کیفیت دقیق و چند لایه باید مستقر شوند تا وفاداری و کیفیت کار هر یک از کارکنان مورد نظارت و بازبینی قرار بگیرد و باید این اطمینان حاصل شود که کاربرگ‌های حسابرسی به طور مداوم توسط شریک مسئول انجام کار حسابرسی به روز رسانی و تجدید نظر می‌شوند. افزون بر این، یک بخش کنترل کیفیت داخلی باید وجود داشته باشد تا این اطمینان حاصل شود که همه پوشه‌ها و مستندات حسابرسی در مکان مناسب خود هستند و دارای امضای مسئولین مجاز می‌باشند. فرآیند استخدام نیرو نیز باید به اثربخش‌ترین روش اجرا شود. در گام نخست، مدرک تحصیلی و نمرات دوران دانشگاه متقاضیان کار باید بررسی شود تا مستعدترین و با کیفیت ترین شخص گزینش شود و پس از آن توسط شرکا و مدیران حسابرسی از کاندیداهای گزینش شده مصاحبه به عمل می‌آید. سوالات باید بر دانش متقاضی نسبت به استانداردهای حسابداری و حسابرسی و همچنین توانایی او در ارتباط برقرار کردن با تیم حسابرسی، مشتریان و صلاحیت اجتماعی متمرکز باشند. پس از استخدام نیز برای هر تازه استخدام شده یک راهنما انتخاب می‌شود تا در انجام کارها او را هدایت نماید. کارآیی کار حسابرسی (انجام حسابرسی با کیفیت و با هزینه کم) نیز در بعد فرآیند تجاری داخلی قرار دارد. افزون بر این، برای هر قرارداد حسابرسی باید یک طرح استراتژیک (بلند مدت) و یک بودجه تهیه شود. برای به دست آوردن درآمد بودجه شده لازم برای پوشش هزینه‌ها و سود متعارف باید ساعات کار مورد نیاز برای هر قرارداد حسابرسی در نرخ قابل اجرا برای هر یک از اعضای تیم حسابرسی ضرب شود. سپس

ساعات کار واقعی و درآمد دریافتی بهینه‌سازی می‌شوند تا نرخ پوشش هزینه‌ها محاسبه شود و زمان تحویل به هنگام ارزیابی شود. افزون بر این، شرکت‌های حسابرسی باید با یک سیستم اطلاعاتی خبره و پیشرفته را مستقر نمایند که دربرگیرنده پوشه‌ها و ثبت‌ها و مدارک لازم شرکت، داده‌های مشتریان با حفظ امنیت و مجموعه برنامه فهرست بندی شده برای نگهداری اطلاعات به روز رسانی شده از استانداردهای حسابرسی، قوانین و مقررات و مراجع باشد. همچنین، ابزارهای حسابرسی الکترونیک مانند ابزارهای حسابرسی به کمک رایانه باید به کار گرفته شوند. در کنار این موارد مشتریان به صورت غیر رسمی از نظر ریسک، گزارش‌های سال قبل، اظهارنظرهای شخصی و تجزیه و تحلیل هزینه - منفعت توسط شریک مسئول کار مورد ارزیابی قرار می‌گیرند. عملکرد هر تیم کاری به وسیله نظارت و کنترل کیفی داخلی مورد اندازه‌گیری قرار می‌گیرد و با مراجعه به کاربرگ‌ها و چک لیست‌ها این اطمینان حاصل می‌شود که استانداردها و طرح‌ها در طول برنامه‌ها دنبال می‌شوند و همه مستندات موجود بوده و اندازه نمونه به درستی تعیین شده است. مسئول انجام یک کار حسابرسی اشتباهات و تحریفات با اهمیت و همچنین توصیه‌های لازم برای رفع آن‌ها و ایجاد ارزش افزوده برای کسب و کار مشتری مورد نظر را در یک نامه با سربرگ موسسه حسابرسی تحت عنوان نامه مدیریت، برای مشتریان ارسال می‌کند.

جنبه مالی ارزیابی متوازن از طریق سیستم مالی خبره در شرکت‌های حسابرسی قابل سنجش و اندازه‌گیری است. یک شرکت حسابرسی باید با محاسبه درآمدها و هزینه‌های عملیاتی هر تیم حسابرسی، سود عملیاتی آن را محاسبه نماید. سود عملیاتی هر مدیر حسابرسی که مسئول نظارت بر چند تیم کاری است و سود عملیاتی هر شریک ارشد نیز باید محاسبه شود و با مبالغ بودجه شده و ارقام سال‌های قبل مقایسه شوند. همچنین، جمع درآمدهای دریافتی از هر مشتری به درآمد حاصل از خدمات حسابرسی، مشاوره‌ای، بازاریابی، نظارت و مالیاتی تفکیک می‌شوند و با سال‌های قبل مقایسه می‌شوند تا هر انحراف نامطلوب در عملکرد مورد ارزیابی و تحلیل قرار گیرد. افزون بر این، هرس ال با توجه به درآمدهای تحقق یافته و هزینه‌های متحمل شده و تحلیل آن‌ها، بودجه‌ریزی لازم در خصوص استخدام‌ها، توسعه، آموزش، حقوق و سایر هزینه‌ها انجام می‌شود. ارزیابی از بعد مشتریان عبارت است از رویه‌های رسمی و مکتوب برای دستیابی رضایت مشتریان و اندازه‌گیری آن، شامل؛ ارسال پرسشنامه میزان رضایتمندی مشتریان به مدیریت ارشد مشتری و درخواست ارسال مستقیم پاسخ‌ها به شریک اصلی موسسه حسابرسی. این ارزیابی رضایت مشتری را در خصوص منطقی بودن زمان انجام حسابرسی، ارزش افزوده خدمات و رفتار پرسنل حسابرسی اندازه‌گیری می‌کند. پذیرش هزینه‌های حسابرسی توسط مشتریان، ماندگاری و وفاداری مشتریان و درصد مشتریان جدید حسابرسی، سهم از بازار حسابرسی و مشتریان از دست رفته نیز از عامل‌های ارزیابی عملکرد از جنبه ارزیابی مشتریان می‌باشند. به علت دامنه خدمات حسابرسی و رسوایی‌های مالی و ورشکستگی‌های اخیر، به استانداردهای اخلاقی و رفتار حرفه‌ای در حسابرسی توجه خاصی شده است. شرکت‌های حسابرسی با آموزش اخلاق کسب و کار، کارآفرینی، ایفای مسئولیت‌های اجتماعی و ارائه خدمات با ارزش افزوده به جامعه و انجام

حسابرسی با کیفیت بالا می‌توانند بعد اخلاق شرکتی ارزیابی عملکرد بر مبنای کارت ارزیابی متوازن را عملیاتی سازند.

در مجموع نتایج مطالعه حاضر مطابق با پژوهش‌های هگازی و همکاران (۲۰۲۲)، کمپبل و همکاران (۲۰۱۵)، سوندین و همکاران (۲۰۱۰) و مهریان پور و همکاران (۱۴۰۰) می‌باشد. یافته‌های مذکور از جنبه‌های مختلف و متعددی برای ادبیات و رویه عمل موسسات و حرفه حسابرسی از دانش افزایی با اهمیت و تحول آفرین برخوردار است. نخست، پژوهش حاضر برای نخستین بار با استفاده از روش پژوهش کیفی و مراجعه به اسناد و مقالات مربوطه گویه‌های اثرگذار بر ارزیابی عملکرد شرکت‌های حساسیتی را استخراج نموده و در ابعاد کارت ارزیابی متوازن طبقه‌بندی کرده است و سپس با روش پژوهش کمی و تحلیل عاملی تأییدی، ارتباط گویه‌ها و خرده مقیاس‌ها را با ارزیابی عملکرد به اثبات رسانده و شناختی منسجم از شاخص‌های کلیدی موفقیت در حرفه حسابرسی فراهم آورده است. دوم ابعاد و مقوله‌های شناسایی شده در پژوهش دستاوردی عمل گرایانه و واقع گرایانه برای ناظران حرفه حسابرسی و رهبران موسسات حسابرسی در بر دارد، در این پژوهش رویکرد کارت ارزیابی متوازن مبنا قرار گرفته است تا یک مدل ارزشیابی عملکرد منظم پیشنهاد کند و یک راهنمای عملی برای مدیران در مورد ارزشیابی عملکرد و استراتژی‌هایی برای بهبود عملکرد و توسعه پایدار موسسات حرفه حسابرسی کشور باشد. سوم کارت ارزیابی متوازن و نقشه استراتژی پژوهش با ارائه یک شناخت متفاوت از عوامل بنیادین کیفیت خدمات موسسات حسابرسی رموز و مبانی چگونگی دستیابی به موسساتی پیشرو و کیفیت خدمات پایدار را هویدا نمود. چهارم، زمانی که مدیران از کارت ارزیابی متوازن برای یک هدف مثلاً ارزیابی عملکرد استفاده می‌کنند، استفاده از کارت ارزیابی متوازن می‌تواند برای سایر اهداف مدیران؛ برای مثال تصمیم‌گیری منطقی، ابلاغ استراتژی شرکت به کارکنان، اجرای استراتژی شرکت از طریق برقراری ارتباط با کارکنان و مشتریان و خدمت رسانی به مشتریان نیز مفید باشد.

### پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آتی:

۱. پژوهش‌گران می‌توانند با استفاده از روش تحلیل اهمیت عملکرد و رسم ماتریس اهمیت - عملکرد، در راستای اولویت‌بندی به منظرها و معیارهای کارت ارزیابی متوازن در بخش‌های مختلف سازمان‌ها در راستای بهبود عملکرد شرکت‌ها اقدام نمایند.
۲. در تحقیقات جداگانه پیاده‌سازی هر یک از شاخص‌های ارزیابی متوازن و تدوین نقشه استراتژی برای سازمان‌ها را مورد مطالعه قرار دهند.

### محدودیت‌های پژوهش:

هر پژوهشی محدودیت‌های ویژه و خاص خود را دارد. موارد زیر جزء محدودیت‌هایی است که در این پژوهش وجود داشته و باید هنگام تعمیم و تفسیر نتایج مدنظر قرار گیرد. با این وجود این

- محدودیت‌ها نهایت تلاش به عمل آمد تا روایی و پایایی پژوهش خدشه‌دار نگردد.
۱. با توجه به محدودیت‌های ذاتی پرسشنامه، لازم است که در تعمیم‌پذیری نتایج پژوهش، احتیاط لازم صورت پذیرد.
  ۲. با توجه به پژوهش‌های اندک در زمینه موضوع پژوهش و نبود پژوهش مشابه داخلی در این زمینه، امکان مقایسه دقیق‌تر نتایج پژوهش فراهم نبود.

## ۷- فهرست منابع

### الف- منابع فارسی:

۱. احمدی حصار، فرشاد، پاکدل، عبدالله، و رضایی شریف، علی. (۱۳۹۷). تحلیل عوامل موثر روان شناختی بر مهارت‌های حساب‌رسان (مطالعه موردی حساب‌رسان دیوان محاسبات). مجله دانش حسابرسی، ۱۸ (۷۲)، ۲۵۰-۲۳۱.
۲. بختیاری، مسعود، کاشانی پور، محمد، غلامی جمکرانی، رضا، و جهانگیر نیا، حسین. (۱۳۹۹). مدلسازی مولفه‌ها و ابعاد ارزیابی عملکرد سازمان‌های متناسب با شرایط محیطی ایران. مجله حسابداری مدیریت، ۱۳ (۴۶)، ۲۹-۱۷.
۳. بذرافشان، مجتبی، و غلامی جمکرانی، رضا. (۱۳۹۳). بررسی نظام ارزیابی عملکرد متوازن در شرکت‌های نرم‌افزاری مالی و حسابداری و ارائه نقشه راه. مجله پژوهش‌های نوین در حسابداری، ۵ (۵۲)، ۱۱۸-۱۳۱.
۴. حسن‌زاده دیزجی، الهه، عصاره، فریده، و خسروی، فریبرز. (۱۴۰۰). پیشنهاد شاخص‌های ارزیابی عملکرد برای کتابخانه ملی ایران بر مبنای ابعاد کارت امتیازی متوازن. مجله مطالعات کتابداری و سازمان‌دهی اطلاعات، ۱۲۵، ۳۳-۴۶.
۵. سید نقوی، میرعلی، و فرهادی، علی. (۱۳۹۵). ارزیابی عملکرد سازمانی از منظر نهج البلاغه. پژوهشنامه نهج البلاغه، ۵۰ (۱۵)، ۲۸-۳۹.
۶. شور ورزی، محمد رضا، مرادی، محسن، و قمیان، محمد مهدی. (۱۳۹۰). کارت ارزیابی متوازن و اندازه‌گیری عملکرد سازمان‌های بخش عمومی. پژوهش‌های تجربی حسابداری مالی، ۱۱ (۱)، ۱۰۱-۱۲۱.
۷. قوبدل، شریفه، و بهبودی، محمد رضا. (۱۴۰۱). ارائه مدلی جهت ارزیابی عملکرد دانشگاه هرمزگان با رویکرد ترکیبی کارت ارزیابی متوازن. تحلیل سلسله مراتبی و پویا شناسی سیستم‌ها. مجله مدیریت و برنامه‌ریزی در نظام آموزشی، ۲۸، ۲۷۹-۲۵۲.
۸. کاظمی، مهدی، و اسمعیل پور زنجانی، سعید. (۱۳۹۵). ارائه الگوی فازی برای ارزیابی عملکرد حساب‌رسان در موسسات حسابرسی (مورد مطالعه موسسه حسابرسی مفید راهبر). مجله دانش حسابرسی، ۱۶ (۶۴)، ۹۹-۱۱۸.
۹. کیارزم، آمنه، و کوهکن، فرهاد. (۱۳۹۲). اولویت‌بندی اثربخشی ارزش‌های مدیریت کیفیت جامع بر عملکرد مالی با استفاده AHP، مجله تحقیقات علمی پایه و کاربردی، ۳ (۴)، ۱۹۷-۲۰۲.
۱۰. مهربان پور، محمدرضا، کرمی، غلامرضا، و جندقی قمی، محمد. (۱۴۰۰). کارت ارزیابی متوازن و نقشه استراتژی برای موسسات حسابرسی ایران. دوفصلنامه پیشرفت‌های حسابداری، ۱۳ (۲)، ۱۷۷-۲۲۰.
۱۱. مهربان پور، محمدرضا، کرمی، غلامرضا، و جندقی قمی، محمد. (۱۴۰۰). تحلیل SWOT برای حرفه حسابرسی مستقل در ایران. مجله بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۸ (۲)، ۳۵۹-۳۹۷.
۱۲. همایونفر، مهدی، و امیر تیموری، علیرضا. (۱۳۹۸). ارزیابی عملکرد متوازن تامین کنندگان با رویکرد ترکیبی و سیاتل - تحلیل پوششی داده‌ها در خصوص عوامل نامطلوب. مجله پژوهش‌های نوین در ریاضی، ۵ (۱۸)، ۴۸-۳۱.

### ب- منابع خارجی

1. Abdallah, W., & Alnamri, M. (2015). Non-financial performance measures and the BSC of multinational companies with multi-cultural environment: An empirical investigation. Cross Cultural Management journal, 22(4), 594-607.
2. Ajibade, A., Akinbowale, S. & Audu, S. (2021). Financial and Non-Financial Evaluation of

- Market Performance of Service Companies Quoted in Nigeria: Balance Scorecard Approach. *International Journal of Innovative Research in Accounting and Sustainability*, 6(4), 12-27.
3. Albertsen, O. A., & Lueg, R. (2014). The balanced scorecard's missing link to compensation: A literature review and an agenda for future research. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 10(4), 431-465.
4. Albright, T. L., Burgess, C. M., & Davis, S. (2015). The balanced scorecard and twenty-first-century thoughts on motivation. *The Journal of Corporate Accounting and Finance*, 23(1), 43-50.
5. Bititci, U. S., Carie, A. L., & McDevitt, L. (1997). Integrated performance measurement systems: A development guide. *International Journal of Production Management*, 17(5), 522-534.
6. Campbell, D., S. Datar, S. L. Kulp, & V. G. Narayanan. (2015). Testing strategy with multiple performance measures evidence from a balanced scorecard at Store24. *Journal of Management Accounting Research*, 27(2), 39-65.
7. Cheng-Ru, w. & Chin-Tsai, L. & Tsai, P. (2009). "Analyzing Alternatives in Financial Services for wealth Management Banks: The Analytic Network Process and the Balanced Scorecard Approach". *IMA Journal of Management Mathematics*, 20, pp 303-322.
8. Chenhall, R.H., (2003). Integrative strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: an exploratory study. *Accounting, Organization and Society*, 30, 395-422.
9. Coffee, J. C. (2019). Why do auditors fail? What might work? What won't? *Accounting and Business Research*, 49(5), 540-561.
10. Ditillo, A., Eendenich, 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.
11. Fitzgerald, L., & Brigall, S. (1991). Performance measurement in service business. *Chartered Institute of Management Accounting*.
12. Hegazy, M., Hegazy, K. & Eldeed, M. (2022). The balance Scorecard: Measures that drive Performance Evaluation in Auditing Firms. *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 37(4), 902-927.
13. Hegazy, M., & Tawfik, M. (2015). Performance measurement systems in auditing firms: Challenges and other behavioural aspects. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 5(4), 395-423.
14. Hoque, Z. (2014). 20 years of studies on the balance scorecard: Trends, accomplishments, gaps, and opportunities for future research. *British Accounting Review*, 46(1), 33-59.
15. Hudnurkar, M. & Rathod, U. (2017). Collaborative practices with suppliers in Indian manufacturing multinationals. *Journal of Global Operations and Strategic Sourcing*, 10(2), 1-28
16. Kaplan, R. S., & Norton, D. (1992). The balanced scorecard- measures that drive performance. *Harvard Business Review*, 70, 71-79.
17. Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2001). Transforming the balanced scorecard from performance measurement to strategic management. *Accounting Horizon*, 15, 87-104.
18. Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2008). The execution premium: Linking strategy to operations for competitive advantage. *Massachusetts: Harvard Business Press*.
19. Kline, R.B. (2010). Principles and practice of structural equation modeling (3rd ed.). New York: Guilford Press.
20. Kunz, R. E., Siebert, J., & Mutterlen, J. (2016). Combining value-focused thinking and balanced scorecard to improve decision-making in strategic management. *Journal of Multi-Criteria Decision Analysis*, 23, 225-241.
21. Lo, A. W., K. Z. Lin, & R. M. Wong. (2019). Does availability of audit partners affect audit quality? Evidence from China. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, DOI:

- 10.1177/0148558X19893860.
22. Malmi, T., (2001). Balanced scorecards in Finnish companies: a research note. *Management Accounting Research*, 12, 207–220.
23. McNair, C. J., Lynch, R. L., & Cross, K. F. (1990). Do financial and non-financial performance measures have to agree. *Management Accounting*, 72(5), 28–37.
24. Neely, A. (2005). The evolution of performance measurement research: Developments in the last decade and a research agenda for the next. *International Journal of Production and Operations Management*, 25(2), 1264–1277.
25. Nehme, R. (2017). Performance evaluation of auditors: a constructive or a destructive tool of audit output. *Managerial Auditing Journal*, 32(2), 215 - 231.
26. Pierce, B., & Sweeney, B. (2005). Management control in audit firms-partner's perspectives. *Management Accounting Research*, 16(3), 340–370.
27. Porter, B. (2014). The audit expectation gap: A persistent but changing phenomenon. In D. Hay, W. R. Knechel, & M. Willekens (Eds.), *The Routledge Companion to Auditing* (pp. 43-53). New York: Routledge.
28. Saputra, D., Amiri, W., Affandi, N. & Nur Alam, G. (2021). Balance Scorecard a Tool for Performance Evaluation: A Specific Geogrpahical Setting Case Study on Bank Central Asia Tbk, Indonesia, *Review of international geographical education*, 11 (1), 469-483.
29. Sayed, N. (2013). Ratify, reject or revise: Balanced scorecard and universities. *International Journal of Educational Management*, 27(3), 203–220.
30. Sousa, S., & Aspinwall, E. (2010). Development of a performance measurement framework for SMEs. *Total Quality Management & Business Excellence*, 21(5), 475–501.
31. Sundin, H., M. Granlund, & D. A. Brown. (2010). Balancing multiple competing objectives with a balanced scorecard. *European Accounting Review*, 19(2), 203-246.
32. Sveily, K. E. (1997). *The new organizational wealth*. Berrett-Koehler.
33. Sweeney, B., & McGarry, C. (2011). Commercial and Professional Audit Goals: Inculcation of Audit Seniors. *International Journal of Auditing*, 15(3), 316–332.
34. Tan, Y., Zhang, Y. & Khodaverdi, R. (2017). Service performance evaluation using data envelopment analysis and balance scorecard approach: an application to automotive industry. *Annals of operations research*, 248, 449-470.
35. Tappura, S. Sievänen, M. Heikkilä, J. Jussila, A. and Nenonen, N. (2015). A management accounting perspective on safety. *Safety science journal*, 71, pp.151-159.
36. Varmazyar, M. Dehghanbaghi, M. & Afkhami, M. (2016). A novel hybrid MCDM model for performance evaluation of research and technology organizations based on BSC approach. *Evaluation and Program Planning Journal*, 25-58.
37. Westermann, K. D., J. C. Bedard, & C. E. Earley. (2015). Learning the “craft” of auditing: a dynamic view of auditors’ on-the-job learning. *Contemporary Accounting Research*, 32(3), 864-896.