



فصلنامه علمی پژوهشی  
دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت  
سال پنجم / شماره ۱۹ / پائیز ۱۳۹۵

## اعتماد اجتماعی و نگرش حسابرسان درباره استقلال

بهمن بنی‌مهد

استادیار گروه حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران (مسئول مکاتبات)  
dr.banimahd@gmail.com

حدیثه درویش

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران  
hadis.darvish@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۹۴/۱۲/۵ تاریخ پذیرش: ۹۵/۲/۷

### چکیده

این مقاله رابطه‌ی اعتماد اجتماعی و نگرش حسابرسان درباره‌ی استقلال را بررسی می‌نماید. در این پژوهش تعداد ۱۴۸ پرسشنامه بین حسابرسان حرفه‌ای شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران به شیوه تصادفی توزیع و داده‌های استخراج شده از آن‌ها با استفاده از مدل رگرسیون مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. در این پژوهش متغیر مستقل، اعتماد اجتماعی و متغیر وابسته نگرش حسابرسان درباره‌ی استقلال می‌باشد. نتایج پژوهش نشان می‌دهد، اعتماد اجتماعی و رتبه‌ی شغلی حسابرس از جمله عوامل تاثیرگذار بر نگرش حسابرسان درباره‌ی استقلال است. همچنین یافته‌های این پژوهش بیانگر آن است که جنسیت و محل اشتغال حسابرس بر نگرش حسابرسان درباره‌ی استقلال از جمله عوامل تاثیرگذاری محسوب نمی‌شود.

**واژه‌های کلیدی:** اعتماد اجتماعی، استقلال حسابرس، جامعه حسابداران رسمی ایران.

## ۱- مقدمه

اعتماد اجتماعی عامل تاثیرگذاری در شکل گیری انضباط در روابط اجتماعی و زمینه ساز مشارکت و همکاری میان اعضای جامعه و در نهایت موجب توسعه ی اقتصادی، اجتماعی، سیاسی و فرهنگی آن جامعه است. بهبود در اعتماد اجتماعی، موجب ارتقاء و بهبود روابط اجتماعی، نگرش، احترام به قانون، عملکرد اجتماعی و شغلی افراد خواهد شد. در مقابل، فقدان اعتماد اجتماعی اثرات نامطلوبی مانند دروغ گویی، چالپوسی، کلاهبرداری، رشوه، پولشویی، فساد و عدم شفافیت مالی را به همراه خواهد داشت. بنابراین بسط و گسترش فرهنگ اعتماد می تواند ارزش های منفی مزبور را کاهش دهد (حیدر آبادی، ۱۳۸۹).

مسئولیت اجتماعی حسابرسان در ارتقای اعتماد اجتماعی، شفاف سازی اطلاعات و اعتماد بخشی به عموم، نقش و مسئولیتی خطیر است. نقش و وظیفه حسابداران حرفه ای در قبال جامعه، صاحبان سرمایه و دیگر اشخاص ذیحق و ذینفع ایجاب می کند که آنان اصول عمومی اخلاق حسنه را در همه جنبه ها رعایت کنند و به آیین رفتار حرفه ای پایبند باشند و پذیرش، اعتبار و احترام اجتماعی که لازمه ی فعالیت در هر حرفه است، را به دست آورند (برادران حسن زاده و همکاران، ۱۳۹۲). حسابرسان وظیفه دارند تا مصادیق فساد نظیر پولشویی و تقلب را گزارش نمایند. این مهم بعد از تشکیل جامعه حسابداران رسمی و هم چنین بروز تقلب و فساد در نظام مالی کشور و نیز با گسترش و رشد شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار و نیاز به سرمایه گذاری خارجی اهمیت خاصی به خود گرفته است. تا آنجا که استانداردهای حسابرسی، کیفیت اطلاعات مندرج در صورت های مالی را بدون گواهی حسابرسان مستقل فاقد اعتبار می دانند. این استانداردها، خدمات حسابرسی را نوعی خدمات اطمینان بخشی به عموم استفاده کنندگان اطلاعات مالی می شناسد و حسابرسی را ملزم به رعایت الزامات اخلاقی از جمله استقلال می نماید

(کمیته ی تدوین استاندارد حسابرسی، ۱۳۸۹). بنابراین، حسابرسان شأن و منزلت اجتماعی دارند: زیرا وظیفه اجتماعی حمایت از صاحبکاران خود و سایر افراد ذینفع در مقابل هرگونه عملکرد نادرست و تحریف به وسیله مدیران را به عهده دارند. برای آن که این منزلت حسابرسان، دچار لطمه نشود، از آن ها انتظار می رود که از نظر اقتصادی برای نفع شخصی خود تلاش نکنند، بلکه همواره در جهت ارتقای منافع عموم، استقلال، صداقت و درستکاری را رعایت نمایند.

فقدان پژوهش کافی در زمینه نگرش حسابرسان درباره اعتماد اجتماعی و هم چنین اهمیت ویژه ای که اعتماد اجتماعی حسابرسان بر استقلال آنان در راستای وظیفه اطمینان بخشی به سرمایه گذاران و سایر ذینفعان جامعه بعد از خصوصی سازی حرفه حسابرسی طی سال های اخیر متصور است، این انگیزه را در نویسندگان این مقاله به وجود آورد تا موضوع اعتماد اجتماعی و رابطه آن با استقلال حسابرسان مورد مطالعه قرار دهند. بنابراین پرسش اصلی این پژوهش آن است که آیا نگرش حسابرسان درباره استقلال تحت تاثیر ارزش های اجتماعی نظیر اعتماد اجتماعی قرار می گیرد؟ هدف نخست این پژوهش، سنجش اعتماد اجتماعی در حسابرسان و شناسایی میزان تمایل حسابرسان شاغل در حرفه حسابرسی به ارزش های اجتماعی است. هدف دوم بررسی رابطه بین اعتماد اجتماعی و نگرش حسابرسان درباره استقلال می باشد. هدف سوم این پژوهش نیز آن آنگاه نمودن جامعه حسابداران رسمی کشور، سازمان بورس اوراق بهادار، سرمایه گذاران، دانشجویان، پژوهشگران حسابداری و سایر استفاده کنندگان صورتهای مالی حسابرسی شده در مورد اثر ارزش های اجتماعی نظیر اعتماد اجتماعی بر استقلال حسابرسان است.

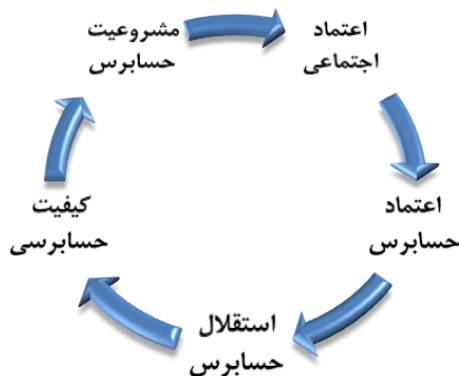
انتظار می رود نتایج این پژوهش بتواند دستاورد و ارزش افزوده علمی به شرح زیر داشته باشد:

اول اینکه نتایج این پژوهش می تواند موجب گسترش مبانی نظری پژوهش های گذشته در ارتباط با استقلال حسابرسان شود. دوم این که شواهد پژوهش نشان خواهد داد که آیا اعتماد اجتماعی عامل تاثیر گذاری در نگرش حسابرسان درباره استقلال خواهد بود یا خیر؟ این موضوع به عنوان یک دستاورد علمی می تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار نهادهای قانونگذار اخلاق در جامعه قرار دهد. سوم این که این مقاله می تواند درک بهتری از این که حرفه حسابرسی چگونه منجر به بهبود هنجارها و ارزش های اجتماعی خواهد شد به خوانندگان خواهد داد. چهارم این که نتایج این پژوهش می تواند ایده های جدیدی برای انجام پژوهش های جدید در حوزه حسابرسی، پیشنهاد نماید. در ادامه مبانی نظری، متغیرها و آزمون فرضیه های پژوهش مورد بررسی قرار می گیرد.

## ۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

اعتماد اجتماعی یکی از مولفه های سرمایه اجتماعی است. اعتماد اجتماعی یعنی اعتماد افراد جامعه نسبت به یک دیگر. اعتماد اجتماعی به معنی راستگویی و صداقت، تمایلات همکاری جویانه و اطمینان به دیگران، احترام به حقوق دیگران است که یکی از جنبه های مهم روابط انسانی است و زمینه

اجتماعی (نظیر اعتماد اجتماعی) از سوی حسابرس و استقلال حرفه ای وجود دارد. رعایت ارزش ها و هنجارهای اجتماعی توسط حسابرس موجب بهبود ویژگی استقلال حرفه ای او خواهد شد. به بیان دیگر هر چه اعتماد اجتماعی حسابرس بیشتر باشد، استقلال او نیز ارتقاء می یابد. این موضوع موجب بهبود کیفیت حسابرسی می شود. در نهایت، ارتقای کیفیت حسابرسی مشروعیت اجتماعی حسابرس و صاحبکار را به دنبال دارد. در جامعه ای که حسابرسان از مشروعیت و شهرت کافی در کشف و گزارش تقلب برخوردار باشند. آن گاه اعتماد عموم به حسابرس ارتقاء می یابد و این خود به بهبود اعتماد اجتماعی در سطح کشور کمک می کند. بنابراین از دیدگاه نظری، حرفه حسابرسی، مدیران واحدهای تجاری را ملزم به پاسخگویی می داند. این همان مکانیزمی است که موجب ارتقای اعتماد اجتماعی می شود (Jensen, 2006). این مکانیزم باید اطمینان لازم درباره صحت و کامل بودن اطلاعات صورتهای مالی تهیه شده توسط مدیران واحدهای تجاری را فراهم آورد. برای این منظور حسابرس باید از استقلال کافی برخوردار باشد. تحقیقات انجام شده در حوزه روان شناسی اجتماعی نشان داده اند که ویژگی های افراد شاغل در یک حرفه مانند جنسیت، تحصیلات، اعتقادات مذهبی، سن، نژاد، صداقت، تعهد، انصاف و... ویژگی های ساختاری آن حرفه را شکل می دهند (Jessor, 1981). در این مقاله نیز نویسندگان اعتقاد دارند در جوامعی که اعتماد اجتماعی پایین باشد، موازین اخلاق حرفه ای نظیر استقلال حسابرسان، کمتر رعایت خواهد شد. بنابراین ارتباط تنگاتنگی میان اعتماد اجتماعی حسابرس و استقلال او وجود دارد.



نموار شماره ۱: رابطه بین اعتماد اجتماعی و استقلال حسابرس

ساز مشارکت و همکاری میان اعضای جامعه است. اعتماد اجتماعی، همکاری و مشارکت گروه های مختلف جامعه در حوزه های اقتصادی، اجتماعی، سیاسی و فرهنگی را افزایش می دهد. بهبود اعتماد اجتماعی موجب ارتقاء و بهبود ارزش های اخلاقی مثبت مانند صداقت، انصاف، امانتداری، تعهد و کاهش ارزش های اخلاقی منفی مانند دروغ، کلاه برداری، نفاق، تضاد، ریاکاری، رشوه و غیره می شود. شبکه اعتماد می تواند بین گروه و یا گروه ها و سازمان های مختلف به وجود آید. جامعه شناسان اعتماد اجتماعی را پایه هر گونه قرارداد اقتصادی و اجتماعی می شناسند (حیدر آبادی، ۱۳۸۹).

معمولا حسابرسان دارای سه نقش متفاوت و کلیدی می باشند و به عبارتی فرآیند حسابرسی شامل ترکیبی از عوامل اجتماعی، اقتصادی و روانشناسی است. زیرا اولاً با ایجاد اطمینان و تأیید، به ایجاد ثبات مورد نیاز در ارتباطات اجتماعی کمک می کنند و در واقع این موضوع بیانگر نقش اجتماعی حسابرس می باشد، همچنین حسابرسان در تصمیم سازی افراد و سازمان ها درباره پیامدهای اقتصادی بااهمیت استفاده از اطلاعات، نقش اقتصادی خود را ایفا کرده و در نهایت به منافع شخصی اقتصادی و اجتماعی افراد و سازمان ها خدمت می کنند. نقش اقتصادی حسابرسی بعنوان محرک اصلی وجود تقاضا برای انجام کار حسابرسی با بالاترین کیفیت می باشد. در واقع حسابرس عاملی برای کاهش تردید نسبت به کیفیت اطلاعات و قابلیت اعتماد صورت های مالی بوده و کمک موثری برای ایفا مسئولیت پاسخگویی مدیریت می باشد (صلاحی نژاد و سعادت، ۱۳۹۳).

رابطه میان اعتماد اجتماعی حسابرس و استقلال و نیز پیامدهای حاصل از آن را می توان به شرح نمودار شماره ۱ ترسیم نمود. این نمودار، بیانگر آن است که اعتماد اجتماعی حسابرس تحت تاثیر سطح اعتماد اجتماعی در جامعه است. زیرا حسابرس یکی از شهروندان جامعه بوده و همانند سایر افراد رفتار او متأثر از هنجارها و ارزش های اجتماعی است. هم چنین حسابرس می تواند در فرآیند اعتماد بخشی به گروه های طرف قرار داد با واحد تجاری، کمک نماید و اعتماد آن ها به مدیران واحدهای تجاری را بهبود بخشد. شفاف سازی اطلاعات و اعتماد بخشی به عموم از جمله مسئولیت اجتماعی حسابرسان در ارتقای اعتماد اجتماعی است. حسابرسان وظیفه دارند تا مصادیق فساد نظیر پولشویی و تقلب مدیران را گزارش نمایند. از دیدگاه تئوری، حسابرسان به منظور جلوگیری از ریسک دعوی حقوقی و قضایی علیه خود و هم چنین به منظور ارتقای شهرت خود، سعی می کنند تا ارزش ها و هنجارهای اجتماعی را رعایت کنند. از این رو به نظر نویسندگان مقاله، رابطه ای مستقیم میان رعایت ارزش های

میزان اعتماد اجتماعی با عدم تقارن اطلاعاتی رابطه ای معکوس دارد. هرچه اعتماد اجتماعی گروه های طرف قرارداد، افزایش یابد عدم تقارن اطلاعاتی میان آن ها نیز کاهش می یابد. به عنوان نمونه، هرچه سرمایه گذاران به حسابرسان اعتماد بیشتری داشته باشند و حسابرسان نیز توانسته باشند اعتماد سرمایه گذاران را به خود جلب نموده باشند، در آن صورت عدم تقارن اطلاعاتی کمتر می شود (Hart, 2001). به عقیده فوکویاما (۱۹۹۵) در وظایف و کارهایی که اعتمادی به انجام دهنده آن وجود نداشته باشد، مخارج انجام آن کار، یک هزینه و مالیات تحمیل شده بر جامعه است. پژوهشگران معتقدند تقلب ها و رسوایی های مالی سال های گذشته در شرکت های آمریکایی، ناشی از فقدان اعتماد به مدیران آن شرکت ها بوده است. هم چنین آن ها پیشنهاد می کنند تا سیستم حسابداری از طریق انتشار اطلاعات در زمینه فعالیت ها و مسئولیت اجتماعی شرکت، اعتماد سرمایه گذاران، اعتباردهندگان و سایر ذینفعان را جلب کنند (Cheney, 2010).

در تایید این عقیده، برانکو و دلگادو<sup>۱</sup> (۲۰۱۲) گزارشگری پایداری را ابزاری برای پاسخگویی اجتماعی و ارتقای اعتماد اجتماعی در مقابل فساد مالی در واحدهای تجاری می دانند. آن ها معتقدند اطلاعاتی که درباره وقوع فساد مالی که باید در گزارشگری پایداری افشاء شود، عاملی برای پاسخگویی مدیران واحدهای تجاری در مبارزه با فساد است. به نظر آن ها این گونه افشاء، ذینفعان واحد تجاری را در ارزیابی ریسک واحد تجاری آگاه می نماید و اعتماد آن ها را نسبت به مدیران واحد تجاری بهبود می بخشد. مک گیر و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۱۲) اعتقاد دارند که هنجارها و ارزش های اجتماعی هر منطقه بر فعالیت شرکت تاثیرگذار است. آن ها می گویند که مدیران شرکت ها برای جلوگیری از تحمیل هزینه و جریمه بر شرکت، مجبور هستند که در چارچوب هنجارهای اجتماعی عمل کنند تا اعتماد جامعه را به خود جلب کنند.

گری (۱۹۹۵) اعتقاد داشت که حسابداری به عنوان یکی از اجزای ارزش های اجتماعی است. بنابراین حسابداری خرده فرهنگی است که در درون فرهنگ ملی بزرگتری قرار دارد. به بیان دیگر، ارزش های حسابداری زیر مجموعه ای از ارزش های اجتماعی هستند. به نظر او، آن دسته از ارزش ها یا رفتارهای حسابداران که از ارزش های اجتماعی مشتق می شوند، توسعه ارزش های حسابداری را تحت تاثیر قرار خواهد داد. ون باستلیر و لیترز<sup>۳</sup> (۲۰۰۶) دریافتند هرچه اعتماد اجتماعی در یک جامعه بیشتر باشد، نکول اقساط وام از سوی وام گیرندگان نیز کمتر است. در تایید این یافته، مک لین<sup>۴</sup>

(۲۰۱۰) نشان دادند که میزان اعتماد اجتماعی در زنان بیشتر از مردان است و این موضوع باعث شده تا زنان در مقایسه با مردان اقساط وام خود را به موقع پرداخت کنند. در این راستا، آگاروال و همکاران<sup>۵</sup> (۲۰۱۴) نقش اعتماد اجتماعی در پرداخت وام به زنان را در سطح بین المللی مورد مطالعه قرار دادند. آن ها دریافتند در کشورهایی که اعتماد اجتماعی در آن ها پایین است، موسسات مالی مایل به پرداخت وام به زنان هستند تا مردان. آن ها دلیل آن را بالا بودن اعتماد اجتماعی زنان نسبت به مردان می دانند.

زی فرت و همکاران<sup>۶</sup> (۲۰۱۰) نشان دادند که بهبود عدالت سازمانی موجب کشف تقلب می شود. آن ها تاکید دارند که اعتماد مکانیزمی برای استقرار عدالت سازمانی و کشف تقلب است. هم چنین فرازیر و همکاران<sup>۷</sup> (۲۰۱۰) در بررسی رابطه میان عدالت سازمانی و اعتماد دریافتند عدالت سازمانی بر اعتماد افراد شاغل در سازمان تاثیرگذار است و این موضوع باعث بهبود کارایی کارکنان در انجام وظایف و در نهایت موجب بهبود رفتار و اخلاق سازمانی کارکنان می شود. زی فرت و همکاران (۲۰۱۴) در پژوهشی دیگر، رابطه بین عدالت سازمانی و احتمال افشای رفتارهای خلاف مقررات توسط حسابرسان داخلی، به این نتیجه رسیدند که اعتماد حسابرسان داخلی به مدیران سازمان، نقش مهمی در کشف و گزارش رفتارهای غیراخلاقی و غیر قانونی دارد. آن اعتقاد دارند که با آموزش به مدیران سازمان ها به منظور جلب اعتماد کارکنان، می توان اعتماد کارکنان را بهبود بخشید و در نتیجه فساد و بروز رفتارهای مغایر با قانون، بیشتر از گذشته کشف و افشاء خواهد شد. می سلی و دیگران<sup>۸</sup> (۲۰۱۲) دریافتند هرگاه مدیران واحدهای تجاری موارد غیر قانونی و تقلب را افشاء و گزارش کنند. آن گاه اعتماد کارکنان به آن ها افزایش می یابد و این موضوع این انگیزه را به کارکنان می دهد تا آن ها حس کنند که این کار سودمند و با ارزش است.

برگ لند و کنگ<sup>۹</sup> (۲۰۱۳) نشان دادند هرگاه حسابرسان درک کنند که اعتماد اجتماعی نسبت به شرکت بالا است، در آن صورت ریسک شرکت پایین خواهد بود و در نتیجه حق الزحمه کمتری را پیشنهاد خواهند کرد. آن ها اعتقاد دارند که هنجارها و ویژگی های اجتماعی بر کار حسابرسان و گزارشگری مالی تاثیرگذار هستند. آردلین<sup>۱۰</sup> (۲۰۱۳) اعتقاد دارد از آنجاییکه حسابرسی یک حرفه اجتماعی است، باید پاسخگو باشد و اعتماد عموم را به خود جلب نماید. برای این منظور حسابرسان خود را باید از هر گونه رفتار مغایر با اخلاق حرفه ای به دور نگه دارند تا بتوانند اعتماد عمومی را جلب کنند. او معتقد است حسابرسان باید وظیفه اجتماعی خود را

شورورزی، زنده دل و قاسم پور انارکی (۱۳۹۱) به بررسی تاثیر تصدی طولانی بر استقلال حسابرس پرداختند. آن‌ها استقلال حسابرس را توسط پنج عامل تهدید منافع شخصی، خود بررسی، جانبداری، روابط صمیمانه و ارباب اندازه گیری نمودند. آن‌ها دریافتند که استقلال حسابرس در دوره های تصدی کوتاه مدت بیشتر از تصدی طولانی مدت تهدید می شود. آنها چرخش اجباری حسابرس در دوره های تصدی طولانی را با توجه به نتایج تحقیقشان ضروری نمی دانند.

سجادی و همکاران (۱۳۸۴) عوامل افزاینده استقلال حسابرس مستقل از دیدگاه حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران را مورد بررسی قرار دادند. آن‌ها با استفاده از پرسش نامه، نشان دادند از نظر حسابرسان مستقل، کمیته حسابرسی، صاحب کار، اندازه و سابقه موسسه حسابرسی و اندازه شرکت صاحب کار به عنوان عوامل افزاینده استقلال محسوب و رقابت در حرفه حسابرسی به عنوان عامل کاهنده استقلال حسابرسی می باشد.

سجادی و همکاران (۱۳۸۲) در بررسی سودمندی حسابرسی مستقل صورت های مالی از دیدگاه مدیران مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی یک پژوهش پیمایشی با استفاده از پرسشنامه دریافتند که از نظر مدیران مالی شرکت های مزبور، حسابرسی مستقل در خصوص کشف و کاهش احتمال تخلف، اعمال غیرقانونی و ارزیابی دقیق مبانی لازم برای برآوردهای حسابداری سودمند می باشد.

### ۳- روش شناسی پژوهش

این تحقیق با توجه به ماهیت، از نوع تحقیقات کاربردی است. زیرا هدف آن توسعه دانش و آگاهی زمینه اعتماد اجتماعی در حرفه حسابداری است. هم چنین از نظر روش، پیمایشی و از نوع تحقیق کیفی است. چارچوب نظری و پیشینه تحقیق نیز از راه استقرایی و جمع آوری داده ها و نتیجه نهایی برای آزمون رد یا پذیرش فرضیه ها از راه استقرایی و از طریق پرسش نامه انجام می شود. از آنجایی که این تحقیق در یک محیط واقعی یعنی سازمان حسابرسی و موسسات خصوصی حسابرسی انجام شده است، جزو تحقیقات میدانی به شمار می آید. به منظور جمع آوری اطلاعات مورد نظر و سنجش متغیرهای تحقیق از پرسشنامه استفاده شده است. در این پژوهش از پرسش نامه صفاری نیا و شریف (۱۳۹۲) برای سنجش اعتماد اجتماعی استفاده شده است. هم چنین برای سنجش درک حسابرسان از استقلال، مطابق با مفاد مواد ۱۳، ۱۴ و ۱۵ از فصل پنجم دستورالعمل موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار سئوالاتی درباره

ارتقای سلامت اجتماعی در راستای پاسخگویی اجتماعی بدانند. هر چه حسابرسان اخلاق را بیشتر رعایت کنند اعتماد اجتماعی به حرفه حسابرسی بیشتر خواهد شد. جونز با بررسی " هویت حسابرسان، فشار مسئولیت پاسخگویی صاحبکار و رفتار مصلحت آمیز حسابرسان" در سال ۲۰۰۸ نتیجه گیری نمود که علاوه بر انگیزه های اقتصادی و تمایلات جانبدارانه شناختی، عوامل اجتماعی و انفرادی نقش مهمی در رفتار مصلحت آمیز حسابرسان ایفا می کنند.

چیا و کارلسون (۲۰۱۲) به بررسی تاثیر تصدی طولانی حسابرس بر استقلال پرداختند. یافته های آنان نشان می دهد تهدید منافع شخصی، خود بررسی و ارباب در دوره های تصدی طولانی بر استقلال حسابرس موثر است و تهدید جانبداری و روابط صمیمانه در دوره ی تصدی طولانی بر استقلال حسابرس موثر نیست.

کولین و جونزگارد (۲۰۰۷)، در پژوهشی به تجزیه و تحلیل تاثیر جنسیت بر روند اعتباریابی حسابرس در جامعه حرفه ای با این دیدگاه پرداختند که حرفه حسابرسی یک حرفه متأثر از جنسیت می باشد. این پژوهشگران بر این باورند که حسابرسان زن هنوز نتوانسته اند به جایگاه بالا در این حرفه دست یابند. در این پژوهش، حسابرسانی که به تازگی در کشور سوئد وارد حرفه حسابرسی شده اند، مورد بررسی قرار گرفته است و آزمون فرضیه ها نشان می دهد که تفاوت در جنسیت حسابرس بر روند دریافت گواهی حسابرس رسمی در این کشور تاثیر گذار می باشد.

اوفالن و باترفیلد (۲۰۰۵) در مطالعاتی که در مورد تصمیم گیری بر اساس اصول اخلاقی داشتند، به این نتیجه رسیدند که اغلب تفاوت معناداری بین زنان و مردان مشاهده نمی شود، اما در صورتی که تفاوتی مشاهده شود نشاندهنده ی آن است که زنان نسبت به مردان پایبندی بیشتری نسبت به اصول اخلاقی دارند.

بنی مهد و همکاران (۱۳۹۲) رابطه بین ارزش های فرهنگی و فرصت طلبی را بررسی نمودند. آن‌ها دریافتند که میزان فرصت طلبی و ارزش های فرهنگی حرفه گرایی و رعایت یکنواختی در میان حسابرسان شاغل در هر دو بخش سازمان حسابرسی و موسسات خصوصی حسابرسی یکسان است. اما ارزش های فرهنگی پنهان کاری و محافظه کاری در هر دو بخش متفاوت است. همچنین رابطه ای مثبت میان ویژگی اخلاقی فرصت طلبی و ویژگی فرهنگی تمایل به پنهان کاری در حسابرسان هر دو بخش یافتند. نتایج دیگر پژوهش آن‌ها نشان داد که میزان تمایل به پنهان کاری در حرفه حسابرسی متأثر از فرصت طلبی و رتبه شغلی حسابرسان است.

هم چنین متغیرهای جنسیت، رتبه شغلی، محل خدمت از جمله متغیرهای کنترل در این پژوهش هستند.

متغیر وابسته در این پژوهش، نگرش حسابرسان درباره استقلال است و متغیر مستقل یعنی اعتماد اجتماعی است. هر دو متغیر که از طریق پرسش نامه و در طیف لیکرت و بر مبنای مقیاس پنج گزینه ای اندازه گیری شده است. به طوری که کاملاً موافق = ۵، موافق = ۴، نظری ندارم = ۳، مخالف = ۲ و کاملاً مخالف = ۱ می باشد. تعداد سئوالات اعتماد اجتماعی برابر ۲۵ سئوال و تعداد سئوالات نگرش درباره استقلال برابر ۷ سئوال است.

هرگاه اعتماد اجتماعی پاسخ دهنده پرسش نامه کمتر از چارک اول باشد، مقدار آن یک و در غیر آن صورت مقدار صفر به آن اختصاص داده می شود. مطابق مبانی نظری پژوهش، نویسندگان مقاله معتقدند که سطح پایین اعتماد اجتماعی موجب کاهش استقلال حرفه ای حسابرس خواهد شد. متغیرهای کنترل تحقیق نیز به صورت زیر قابل اندازه گیری است:

جنسیت: یک متغیر اسمی است که با مقدار یک و صفر نشان داده می شود. یک برای جنسیت مرد و صفر برای جنسیت زن.

رتبه شغلی: یک متغیر فاصله ای است که با مقدار یک الی پنج نشان داده می شود. اگر پاسخ دهنده دارای رتبه شغلی حسابرس باشد مقدار یک، حسابرس ارشد عدد دو، سرپرست حسابرسی عدد سه، مدیر عدد چهار و شریک حسابرسی عدد پنج اختصاص داده می شود.

تحصیلات: یک متغیر فاصله ای است که با مقدار یک الی چهار نشان داده می شود. اگر پاسخ دهنده دارای مدرک تحصیلی کاردانی باشد مقدار یک، کارشناسی عدد دو، کارشناسی ارشد عدد سه و دکتری عدد چهار اختصاص داده می شود.

#### ۵- فرضیه پژوهش

سطح پایین اعتماد اجتماعی حسابرسان، موجب کاهش استقلال آنان خواهد شد.

تمایل حسابرسان به رعایت استقلال در طیف لیکرت طراحی و استفاده شده است. مقدار ضریب آلفای کرونباخ برای پرسشنامه اعتماد اجتماعی برابر ۷۹ درصد و پرسش نامه استقلال برابر ۷۳ محاسبه شد. از آنجاییکه این مقادیر بیش از ۶۷ درصد است، بنابراین پرسش نامه ها از روایی لازم برخوردار است. برای آزمون فرضیه ها، از رگرسیون چند متغیره استفاده شده است.

جامعه آماری پژوهش حاضر، حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی بخش خصوصی عضو جامعه حسابداران رسمی می باشد. روش نمونه گیری خوشه ای تصادفی است. بدین منظور دو جامعه یعنی حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسی بخش خصوصی هر کدام به عنوان یک خوشه در نظر گرفته شد. از آنجاییکه جامعه آماری در این تحقیق نامحدود است، برای تعیین حجم نمونه از فرمول زیر استفاده شد.

$$n = \frac{Z_{\alpha}^2 Pq}{d^2}$$

در این فرمول:

تعداد نمونه =  $Z2a/2$  ، مقدار نرمال استاندارد یعنی  $1/96$  و  $d = 0/1$  و  $p = q = 0/5$

تعداد نمونه آماری بدست آمده مطابق با فرمول بالا ۹۶ مشاهده می باشد که در این تحقیق تعداد ۱۸۰ پرسش نامه میان حسابرسان به صورت تصادفی توزیع شد و ۱۴۸ پرسش نامه دریافت گردید. با توجه به قاعده حد مرکزی و و نرمال بودن متغیرهایی که پرسش نامه آن ها را اندازه گیری می نماید، این تعداد از پرسش نامه کافی است. هم چنین حدود ۲۵ درصد نمونه آماری زن و ۷۵ درصد مرد هستند. ۵۱ درصد شاغل در سازمان حسابرسی و ۴۹ درصد نیز شاغل در موسسات حسابرسی خصوصی هستند. حدود ۶۴ درصد از مشارکت کنندگان در تحقیق در سطح حسابرس و حسابرس ارشد بوده اند و ۱۴ درصد نیز در سطح سرپرست و بقیه (۲۲ درصد) در سطوح مدیر و شریک حسابرسی قرار دارند. ۲ درصد از پاسخ دهندگان تحصیلات کاردانی، ۵۷ درصد کارشناسی، ۴۰ درصد کارشناسی ارشد و یک درصد نیز دارای مدرک تحصیلی دکتری بودند.

#### ۴- متغیرهای پژوهش و نحوه اندازه گیری آنها

متغیر مستقل پژوهش عبارت است از اعتماد اجتماعی و متغیر وابسته نیز نگرش حسابرسان درباره استقلال می باشد.

## ۶- یافته های پژوهش

## ۶-۱- آمار توصیفی پژوهش

آمار توصیفی داده‌های اعتماد اجتماعی به تفکیک جنسیت و رتبه شغلی حسابرسان به شرح زیر است.

جدول شماره ۲ بیانگر آن است مردان در مقایسه با زنان، تمایل بیشتری به رعایت استقلال دارند. اعتماد اجتماعی مردان نیز بیشتر از زنان است.

جدول شماره ۳ نشان می‌دهد که میانگین سطح استقلال با توجه به رتبه شغلی حسابرسان کاهش می‌یابد. سطح اعتماد اجتماعی با ارتقای رتبه شغلی از حسابرس تا رده سرپرست حسابرسی در حال افزایش است. اما بعد از آن سطح اعتماد اجتماعی کاهش می‌یابد. یعنی در رتبه های شغلی بالا در حرفه حسابرسی، هم استقلال و هم اعتماد اجتماعی کمتر از سایر رده های شغلی است.

با افزایش سطح تحصیلات، میانگین نگرش نسبت به استقلال افزایش می‌یابد. هم چنین میانگین سطح اعتماد اجتماعی از کارشناسی به کارشناسی ارشد، افزایش یافته است.

## جدول شماره ۱: آماره های توصیفی اعتماد اجتماعی و

## نگرش حسابرسان درباره استقلال

نگرش حسابرسان درباره استقلال	اعتماد اجتماعی	آماره ها
۲۲/۰۴	۹۰/۱۷	میانگین
۲۳/۰۰	۹۱/۰۰	میانه
۶/۲۳۶	۱۰/۵۷۵	انحراف معیار
۰	۰	حداقل
۳۵	۱۱۱	حداکثر
۲۰	۸۵/۲۵	چارک اول
۲۶	۹۶	چارک سوم

## جدول شماره ۲: آماره های توصیفی به تفکیک جنسیت

جنسیت		آماره ها	
مرد	زن		
۱۱۱	۳۷	تعداد مشاهده	
اعتماد	استقلال	اعتماد	استقلال
۹۰/۹۰	۲۲/۶۱	۸۷/۹۷	۲۰/۳۲
۹۱	۲۳	۹۰	۲۲
۷/۰۳۵	۵/۸۴۸	۱۷/۲۸۶	۷/۰۸۷

## جدول شماره ۳: آماره های توصیفی به تفکیک رتبه شغلی

رتبه شغلی	تعداد مشاهده	میانگین	میانه	انحراف معیار
حسابرس	۵۱	استقلال	۲۴	۵/۷۱۹
		اعتماد	۹۱	۵/۸۵۶
حسابرس ارشد	۴۳	استقلال	۲۳	۵/۶۴۴
		اعتماد	۹۰	۱۶/۲۲۸
سرپرست	۲۱	استقلال	۲۳	۱۶/۲۲۸
		اعتماد	۹۳	۵/۷۵۷
مدیر	۱۴	استقلال	۲۳	۶/۸۵
		اعتماد	۸۹/۵	۶/۶۴۲
شریک	۱۹	استقلال	۲۰	۸/۱۳۷
		اعتماد	۹۳	۱۰

## جدول شماره ۴: آماره های توصیفی به تفکیک تحصیلات

دکتری		کارشناسی ارشد		کارشناسی		کاردانی		تعداد مشاهده
۱	۱	۵۹	۱	۸۴	۱	۳	۱	
اعتماد	استقلال	اعتماد	استقلال	اعتماد	استقلال	اعتماد	استقلال	
۹۰	۲۴	۹۱/۰۵	۲۲/۸	۸۹/۵۵	۲۱/۴۹	۹۰/۳۳	۲۲	میانگین
۹۰	۲۴	۹۳	۲۳	۹۱	۲۲/۵	۹۳	۱۹	میانه
-	-	۷/۸۴۲	۵/۳۰۴	۱۲/۳۹۵	۶/۸۹۶	۴/۶۱۹	۶/۰۸۳	انحراف معیار

## ۲-۶- آزمون فرضیه

آزمون فرضیه بر اساس رگرسیون چند متغیره به شرح جدول شماره ۵ انجام شده است. با توجه به جدول مذکور از آنجایی که آماره T متغیر سطح پایین اعتماد اجتماعی برابر  $-2/545$  و سطح معنی داری برابر  $1/2$  درصد و زیر  $5$  درصد و ضریب آن منفی است، لذا با اطمینان  $95$  درصد می توان ادعا نمود که رابطه معنی داری و منفی میان سطح پایین اعتماد اجتماعی و استقلال در حسابرسان وجود دارد. از این رو، فرضیه تحقیق تایید می شود. به عبارت دیگر، هر چه سطح اعتماد اجتماعی در حسابرسان پایین باشد، آن گاه انتظار آن است که رعایت استقلال نیز در میان آنها کاهش یابد. همچنین این جدول نشان می دهد رتبه شغلی حسابرسان از جمله متغیر دیگری است که رابطه ای منفی و معنی دار با استقلال حسابرسان دارد. به عبارت دیگر، با افزایش رتبه شغلی حسابرسان رعایت استقلال کاهش می یابد. اما، جنسیت رابطه ای مثبت و معنی دار با استقلال حسابرسان دارد. یعنی هرگاه جنسیت حسابرسان مرد باشد، میزان رعایت استقلال افزایش می یابد. در سطح اطمینان  $90$  درصد نیز می توان ادعا نمود تحصیلات رابطه ای مثبت با استقلال دارد. به بیان دیگر، هر چه سطح تحصیلات حسابرسان، بیشتر شود، سطح استقلال حسابرسان نیز بیشتر خواهد شد.

جدول شماره ۵: نتایج رگرسیون چند متغیره

متغیرهای مستقل	ضرایب	آماره T	سطح معنی داری	عامل تورم واریانس (VIF)
عرض از مبدأ	۱۹/۴۰۹	۸/۲۲۳	۰/۰۰۰	-
سطح پایین اعتماد اجتماعی	-۲/۸۴۶	-۲/۵۴۵	۰/۰۱۲	۱/۰۱۱
جنسیت	۳/۵۷۰	۳/۰۸۴	۰/۰۰۲	۱/۰۸۳
رتبه شغلی	-۱/۲۵۷	-۳/۴۰۴	۰/۰۰۱	۱/۱۰۷
تحصیلات	۱/۵۲۶	۱/۶۹۰	۰/۰۹۳	۱/۰۲۵
آماره F	۶/۲۱۷		۰/۰۰۰	
		D.W = ۱/۷۳۰		Adj.R <sup>2</sup> = ۰/۱۲۵

## ۷- نتیجه گیری و بحث

اعتماد اجتماعی عامل مهمی در ایجاد انضباط در روابط اجتماعی و زمینه ساز مشارکت و همکاری میان اعضای جامعه است. هر چه سطح اعتماد اجتماعی در میان افراد جامعه بیشتر باشد، در آن صورت رعایت قانون، عملکرد اجتماعی و شغلی

افراد ارتقاء خواهد یافت. این موضوع باعث خواهد شد تا مصادیق فساد نظیر کلاهبرداری، رشوه، پولشویی و عدم شفافیت مالی کاهش خواهد یافت.

این مقاله رابطه میان اعتماد اجتماعی و تمایل حسابرسان به رعایت استقلال را مورد بررسی قرار داده است. نتایج تحقیق نشان می دهد رابطه ای منفی میان سطح پایین اعتماد اجتماعی و رعایت استقلال در میان حسابرسان وجود دارد. به بیان دیگر هر چه اعتماد اجتماعی در سطح پایینی قرار داشته باشد، آن گاه تمایل حسابرسان به رعایت استقلال کاهش می یابد. هم چنین نتایج این پژوهش بیانگر آن است هر چه رتبه شغلی حسابرسان افزایش می یابد، تمایل به رعایت استقلال در آن ها کاهش می یابد. هم چنین شواهد این مقاله نشان می دهد سطح اعتماد اجتماعی حسابرسان شاغل در رده های بالای مدیریتی نسبت به سایر حسابرسان کمتر است. به بیان دیگر، در رتبه های شغلی بالا، هم استقلال و هم اعتماد اجتماعی کمتر از سایر رده های شغلی است.

دستاوردها و ارزش افزوده ی نتایج مقاله بیانگر این موضوع است که اعتماد اجتماعی یک عامل مهم و اثر گذار در نگرش حسابرسان درباره رعایت استقلال است. به عبارت دیگر افزایش اعتماد اجتماعی باعث رعایت بیشتر موازین اخلاق حرفه ای در بین حسابرسان می شود. به عقیده نویسندگان مقاله، با بهبود سطح اعتماد اجتماعی در سطح جامعه، می توان رعایت ارزش های اخلاقی مانند استقلال را در میان حسابرسان ارتقاء داد. این موضوع باعث خواهد شد تا شهرت حسابرسان بهبود یابد و در نتیجه ریسک دعوی حقوقی و قضایی علیه آن ها کاهش یابد. هم چنین این مهم، موجب بهبود کیفیت حسابرسی و عاملی برای ارتقای مشروعیت اجتماعی حسابرسان خواهد بود.

با توجه به نتایج حاصله می توان اینگونه استنباط نمود که دیدگاه و نگرش حسابرسان نسبت به مقوله استقلال تحت تاثیر ارزش های اخلاقی جامعه نظیر اعتماد اجتماعی است. از این رو نتایج این پژوهش، با نتایج پژوهش گری (۱۹۹۵) و نظرات فوکویاما (۱۹۹۵) مطابقت دارد. به عقیده آن ها این ارزش های اجتماعی و فرهنگی هستند که ارزش های اخلاق حرفه ای را معنی می بخشند. از این رو، بر اساس نتایج تحقیق حاضر به دست اندرکاران و مسئولین حرفه حسابداری از جمله جامعه حسابداران رسمی پیشنهاد می شود تا در تصمیم گیری های خود برای ارتقای اخلاق حرفه ای از جمله استقلال در میان حسابرسان، متغیر و عامل ارزش های اجتماعی و فرهنگی جامعه را در مدل های تصمیم گیری لحاظ نمایند.



## فهرست منابع

- \* کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی (۱۳۸۹) استانداردهای حسابرسی، سایر خدمات اطمینان بخشی و خدمات مرتبط، انتشارات سازمان حسابرسی، ص ۴۷.
- \* معیدفر، سعید (۱۳۸۵)، " بررسی میزان اخلاق کار و عوامل موثر بر آن در میان کارکنان ادارات دولتی"، فصلنامه علمی و پژوهشی رفاه اجتماعی، سال ششم، شماره ۲۳، ص ۳۲۱.
- \* Aggarwal, R., J.W. Goodell and L. J. Selleck(2014) Lending to women in microfinance: Role of social trust, *International Business Review*, Forthcoming
- \* Ardelean Alexandra (2013) . Auditors' Ethics and their Impact on Public Trust. *Procedia - Social and Behavioral Sciences* Volume 92, 10 October 2013, Pages 55–60
- \* Belverd , E., Jr. Needies, 1985 , "comparative International Accounting Standards".
- \* Berglund, N., and Kang, T.,(2013) Does Social Trust Matter in Financial Reporting?: Evidence from Audit Pricing, <https://www.uts.edu.au/sites/default/files/ACCconf14TKang.pdf>
- \* Branco, M.C., and Delgado, C.,(2012) Business, social responsibility, and corruption, *Journal of Public Affairs*, 12(4) PP. 357–365
- \* Frazier, M. L., P. D. Johnson, M. Gavin, J. Gooty, and D. B. Snow( 2010)Organizational justice, trustworthiness, and trust: A multifoci examination. *Group & Organization Management* 35 (1): 39–76.
- \* Fukuyama, F. (1995). *Trust: The social virtues and the creation of prosperity*. New York:Free Press.
- \* Gray, S.J.,(1995) Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally, *Abacus* , Vol. 24 , PP.1-15
- \* Hart, O. D. (2001). Financial contracting. *Journal of Economic Literature*, 39(4)-1079-1100
- \* Jessor, R. 1981. The Perceived Environment in Psychological Theory and Research. *Toward a Psychology of situations: An Interactional Perspective*: 297-317
- \* Jensen, M. (2006) 'Should we stay or should we go? Accountability, status anxiety, and client deflections', *Administrative Science Quarterly*, 51, pp. 97-128.
- \* Maclean, K. (2010). Capitalizing on women's social capital? Women-targeted microfinance in Bolivia. *Development and Change*, 41(3), 495–515.
- \* McGuire, S.T., Omer, T.C., and Sharp, N.Y. (2012) The Impact of Religion on Financial Reporting Irregularities. *The Accounting Review* 87 (2): 645-673.
- \* Miceli, M. P., J. P. Near, M. T. Rehg, and J. R. Van Scotter( 2012) Predicting employee reactions to perceived organizational wrongdoing: Demoralization, justice, proactive personality, and whistleblowing. *Human Relations* 65: 923–954.
- \* Seifert, D.L., W. W. Stammerjohan and R. B. Martin (2014) Trust, Organizational Justice, and
- \* بنی‌مهد، بهمن؛ مراد زاده، مهدی و معصومه اردکانی (۱۳۹۲)، " فرصت طلبی و ارزش های فرهنگی حسابداری"، *مجله مدیریت فرهنگی*، شماره ۲۰، صص ۷۲-۸۳.
- \* حیدر آبادی، ابوالقاسم (۱۳۸۹)، " اعتماد اجتماعی و عوامل اجتماعی-فرهنگی موثر بر آن (مطالعه موردی جوانان ۲۰ تا ۲۹ ساله استان مازندران)"، *جامعه‌شناسی مطالعات جوانان*، شماره ۱، صص ۳۹-۶۶.
- \* دستورالعمل موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار (۱۳۹۲)، سازمان بورس اوراق بهادار، ص ۷-۸
- \* برادران حسن زاده، رسول؛ فتاحی اصل، بهرام و سودا ابوالحسن زاده(۱۳۹۲)، " بررسی تأثیر تیپ های شخصیتی حسابرسان بر محتوای گزارش حسابرسی"، *فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، شماره ۶، صص ۸۹-۱۰۰.
- \* سجادی، سید حسین و لادن ناصح ( ۱۳۸۲ )، "سودمندی حسابرسی مستقل صورتهای مالی"، *بررسی های حسابداری و حسابرسی*، *مجله دانشکده مدیریت دانشگاه تهران*، سال دهم، شماره ۳۳، صص ۶۵-۹۱.
- \* سجادی، سید حسین و مهدی ابراهیمی مند (۱۳۸۴)، " عوامل افزایشدهنده استقلال، حسابرسان مستقل"، *بررسی های حسابداری و حسابرسی*، سال دوازدهم، شماره ۴۰، صص ۶۱-۸۰.
- \* شورورزی، محمد رضا؛ زنده دل، احمد و سینا قاسمپور انارکی(۱۳۹۱)، "تأثیر تصدی طولانی بر استقلال حسابرس"، *پژوهش های تجربی حسابداری مالی*، صص ۱۳۴-۱۶۲.
- \* صفاری نیا، مجید و نسیم شریف (۱۳۹۲)، " ساخت و بررسی ویژگیهای روانسنجی پرسشنامه اعتماد اجتماعی"، *فصلنامه پژوهش های روان شناسی اجتماعی*، شماره ۱۱، ص ۴۷.
- \* صلاحی نژاد، مریم و شهرزاد سعادت (۱۳۹۳)، " تأثیر اعتبار حسابرسی در جذب کمک های بلاعوض در مؤسسات غیرانتفاعی (شهرداری ها)"، *فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، شماره ۹، صص ۷۹-۸۹.
- \* علوی طبری، سید حسین؛ مجتهد زاده، ویدا و نغمه بختیاری (۱۳۹۱)، " تاثیر جنسیت حسابرس بر کیفیت حسابرس مستقل"، *پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی*، شماره ۱۳، صص ۲۱-۴۳.

- Whistleblowing: A Research Note, Behavioral Research in Accounting , 26(1) :157-168
- \* Seifert, D. L., J. T. Sweeney, J. A. Joireman, and J. M. Thornton( 2010) The influence of organizational justice on accountant whistleblowing. Accounting, Organizations and Society 35: 707-717.
  - \* VanBastelaer, T., & Leathers, H. (2006). Trust in lending: Social capital and joint liability seed loans in Southern Zambia. World Development, 34(10), 1788-180

## یادداشت‌ها

- <sup>1</sup>. Branco and delgado
- <sup>2</sup>. McGuire et al.
- <sup>3</sup>. Van bastelare and leathers
- <sup>4</sup>. Mc Lean
- <sup>5</sup>. Aggarwal et al.
- <sup>6</sup>. Seiferet et al.
- <sup>7</sup>. Frazier et al.
- <sup>8</sup>. Miceli et al.
- <sup>9</sup>. Berglund and Kang
- <sup>10</sup>. Ardelean