



## سرمایه اجتماعی و استقلال حساب‌رسان؛ رویکرد حرفه‌ای گرای

جواد بختیاری<sup>۱</sup>

زهرا پورزمانی<sup>۲</sup>

رمضانعلی رویایی<sup>۳</sup>

تاریخ پذیرش: ۹۸/۰۷/۰۱

تاریخ دریافت: ۹۸/۰۲/۰۶

### چکیده

امروزه حساب‌رسان شآن 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 آن‌ها انتظار می‌رود که از نظر اقتصادی برای نفع شخصی خود تلاش نکنند بلکه همواره در جهت ارتقای منافع عموم، استقلال، صداقت و درستکاری را رعایت نمایند. این پژوهش به بررسی ارتباط بین سرمایه اجتماعی با استقلال حساب‌رسان می‌پردازد. بدین منظور تعداد ۲۴۹ پرسشنامه میان حساب‌رسان شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات عضو جامعه حسابداران رسمی ایران به شیوه تصادفی توزیع و جمع‌آوری و داده‌های بدست آمده از آنها با استفاده از مدل معادلات ساختاری مورد تحلیل قرار گرفته است. در این تحقیق متغیر مستقل، سرمایه اجتماعی و متغیر وابسته، استقلال حساب‌رسان می‌باشد. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که سرمایه اجتماعی تأثیر مثبت بر استقلال حساب‌رسان دارد. این موضوع باعث ارتقاء و بهبود ارزشهای اخلاقی مثبت خواهد شد. از آنجاییکه وظیفه اصلی حساب‌رسان اطمینان بخشی به استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی می‌باشد، لذا هر چه سطح سرمایه اجتماعی حساب‌رسان بیشتر باشد، این مؤلفه اجتماعی بر رفتار حساب‌رسان در رعایت استقلال و در نتیجه ارتقای کیفیت حساب‌رسانی اثرگذار خواهد بود. این موضوع باعث خواهد شد تا شهرت حساب‌رسان بهبود یافته و ریسک دعاوی حقوقی بر علیه آنها کاهش یابد لذا عاملی برای مشروعیت اجتماعی حساب‌رسان خواهد بود.

**واژه‌های کلیدی:** سرمایه اجتماعی، اعتماد اجتماعی، انسجام و همبستگی جمعی، هویت جمعی، استقلال حساب‌رسان.

۱- دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران. javad.bakhtiari@yahoo.com

۲- استاد گروه حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی، تهران، ایران (نویسنده مسئول). zahra.poorzamani@yahoo.com

۳- استادیار گروه حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران. ad\_royaee@yahoo.com

## ۱- مقدمه

از آن جا که گزارش های حسابرسان مستقل موجب اعتباربخشی به اطلاعات حسابداری و منابع تصمیم گیری گروه های ذینفع می شود، استقلال حسابرس یک مفهوم ضروری به نظری می رسد. اگر حسابرس از واحد مورد رسیدگی مستقل نباشد، چیزی به اعتبار گزارشهای آن نمی افزاید. پس این انتظار وجود دارد که حسابرسان به شایستگی و درستکاری در حرفه خود عمل کنند، به ویژه از آنها انتظار می رود که در انجام این کار اجازه ندهند که قضاوت ها و تصمیم گیری هایشان زیر نفوذ و تاثیر مدیریت واحد مورد رسیدگی و دیگران قرار گیرد. (عباس زاده و محمدی، ۱۳۹۳)

فرایند حسابرسی و ارائه اظهارنظر در واقع یک مسئولیت اجتماعی است که بر دوش حسابرسان گذاشته شده است. لذا حسابرسان در ارتقای سطح سرمایه اجتماعی شامل شفاف سازی اطلاعات و اعتماد بخشی به عموم استفاده کنندگان در بکارگیری اطلاعات حسابداری مسئولیتی خطیر بعهده دارند. این مسئولیت و وظیفه آنها در قبال جامعه، صاحبان سرمایه و دیگر اشخاص ذینفع ایجاب می نماید تا حسابرسان آئین رفتار حرفه ای مانند استقلال حسابرسی را رعایت نمایند. بر این اساس آنها وظیفه دارند تا مصادیق فساد نظیر پولشویی و تقلب را گزارش نمایند. در واقع این موضوع بیانگر نقش اجتماعی حسابرسان می باشد. حسابرسان در تصمیم سازی افراد و سازمانها می بایست در راستای منافع عموم عمل کنند چرا که بهبود منافع عموم یکی از مؤلفه های سرمایه اجتماعی می باشد. هر چه سطح سرمایه اجتماعی حسابرسان بیشتر باشد این مؤلفه اجتماعی بر رفتار حسابرس در رعایت استقلال و در نتیجه ارتقای کیفیت حسابرسی اثرگذار خواهد بود. در نهایت این موضوع باعث ارتقای اطمینان بخشی صورتهای مالی از سوی حسابرس می گردد. (بنی مهد و درویش، ۱۳۹۵)

تحقیقات پیشین نشان می دهد قضاوت و رفتار حسابرسان در تهیه و ارائه گزارش حسابرسی، تحت

تأثیر فرهنگ و ارزش های اجتماعی است. از این رو مولفه های فرهنگی و اجتماعی جامعه نظیر اعتماد اجتماعی می تواند با قضاوت در حسابرسی ارتباط مستقیم داشته باشد. مطالعات نشان داده است حسابرسانی که با صاحبکاران خود روابط اجتماعی دارند، استقلال خود را حفظ نکرده و گزارش های حسابرسی مقبول بیشتری در مقایسه با دیگر حسابرسان صادر می نمایند و این موضوع می تواند موجب کاهش کیفیت حسابرسی شود (Lennox, 2005). از طرف دیگر نتایج برخی دیگر از پژوهش ها بیانگر آن است که ارتباطات و وابستگی های اجتماعی میان حسابرس و مدیران واحدهای تجاری می تواند باعث ارتقای کیفیت کار حسابرسی شود. (Rennie et al, 2010) و (Kwon & Yi, 2012).

فقدان پژوهش کافی در زمینه سرمایه اجتماعی و اهمیت ویژه ای که در خصوص آثار ناشی از این عامل بر استقلال حسابرسی در راستای وظیفه اطمینان بخشی به سرمایه گذاران و سایر ذینفعان جامعه بعد از خصوصی سازی حرفه حسابرسی طی سالهای اخیر متصور است، این انگیزه را بوجود آورد که رابطه سرمایه اجتماعی با استقلال حسابرسان مورد مطالعه قرار گیرد. بنابراین سؤال اصلی این پژوهش آنست که آیا سرمایه اجتماعی و ابعاد آن بر استقلال حسابرسان مؤثر است؟ لذا هدف اصلی این تحقیق سنجش و شناسایی عوامل مؤثر بر استقلال حسابرسی بعنوان مهمترین رکن اخلاق حرفه ای با توجه به مؤلفه های سرمایه اجتماعی در ایران است. مقصود دیگر این پژوهش نیز آگاه نمودن جامعه حسابداران رسمی کشور، سازمان بورس اوراق بهادار، سرمایه گذاران، محققان، تحلیل گران مالی و سایر استفاده کنندگان صورتهای مالی حسابرسی شده در مورد آثار ناشی از سرمایه اجتماعی و مؤلفه های آن بر حرفه حسابرسی است. از این رو انتظار بر این است که نتایج این پژوهش بتواند دستاوردهای علمی بشرح زیر داشته باشد:

اول آنکه نتایج این پژوهش می تواند موجب گسترش مبانی نظری پژوهش های گذشته در ارتباط با

مدیریت صاحبکار نباشد، نظرش چیزی به اعتبار صورتهای مالی نمی افزاید. بنابراین همواره این انتظار وجود دارد که حسابرسان با شایستگی و درستکاری در حرفه خود عمل کنند. بویژه از آنها انتظار می رود که از مهارتها و دانش خود در جهت منافع افراد ذینفع استفاده کنند و در انجام این کار اجازه ندهند که قضاوتها و تصمیم گیریهایشان تحت نفوذ و تأثیر مدیریت صاحبکار قرار گیرد. همچنین در خصوص تعهد اجتماعی حسابرسان، این انتظار متعارف وجود دارد که آنها در تمام مدت، مستقل از هر نوع منفعتی، از جمله منافع شخصی، به وظایف خود عمل کنند. (حساس یگانه، ۱۳۸۴)

با توجه به گسترش مؤسسات خصوصی حسابرسی در سالهای اخیر، رعایت اخلاق حرفه ای توسط حسابرسان شاغل در حرفه بیش از پیش ضروری بوده و با توجه به مسئولیت حسابرسان در برابر منافع عموم، بررسی رفتار حرفه ای و همچنین شناسایی هنجارهای اجتماعی حاکم بر جامعه حسابرسی و تبیین ارتباط میان موضوعات رفتار حرفه ای و اجتماعی امری ضروری است. چرا که بهبود هنجارهای اجتماعی موجب پایبندی به هنجارهای حسابرسی و به تبع آن موجب رعایت هر چه بیشتر آئین رفتار حرفه ای از جمله استقلال حسابرسی می شود (محمودی نسب، بنی مهد و اوحدی، ۱۳۹۶).

#### سرمایه اجتماعی

امروزه در کنار سرمایه های انسانی، مالی و اقتصادی، سرمایه دیگری بنام سرمایه اجتماعی مورد بهره برداری قرار گرفته است. این مفهوم به پیوندها و ارتباطات میان اعضای یک شبکه به عنوان منبع با ارزش اشاره دارد که با خلق هنجارها و اعتماد متقابل موجب تحقق اهداف اعضا می شود. سرمایه اجتماعی در چند دهه اخیر به عنوان یکی از مهمترین مباحث در بین اندیشمندان شاخه های مختلف علوم اجتماعی و انسانی مطرح شده است. سرمایه اجتماعی موضوعی واحد نیست؛ بلکه انواع گوناگونی از مقوله هاست که دو ویژگی مشترک دارد: یکی اینکه همه آنها شامل جنبه

استقلال حسابرس و جایگاه اخلاق در حسابداری و حسابرسی شود. دوم آنکه شواهد پژوهش نشان خواهد داد که آیا سطح سرمایه اجتماعی حسابرسان، عامل تأثیر گذاری در نگرش آنها درباره وجود استقلال در حسابرسی خواهد بود یا خیر؟ این موضوع به عنوان یک دستاورد علمی می تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار نهادهای قانونگذار در حرفه حسابداری قرار دهد. سوم آنکه این مقاله می تواند درک بهتری درباره این موضوع که هنجارها و ارزش های اجتماعی چگونه بر حرفه حسابرسی تأثیر خواهد گذاشت، به خوانندگان ارائه دهد. چهارم آنکه 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.

#### مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش استقلال حسابرسی

حرفه حسابرسی در طول زمان با اتکای بر شهرت، درستی و صداقت، جایگاه خود را در میان سایر حرفه ها حفظ کرده و این امر آن را قادر ساخته است تا بتواند به فعالیت در زمینه منافع عمومی بپردازد. (سلمان پناه و طالب نیا، ۱۳۹۲) در واقع حسابرسی مکانیسمی اجتماعی جهت کمک به نظارت و کنترل رفتار مدیران و به نوعی ابزار سیاسی دولتهاست. حسابرسی زمانی می تواند این نقشها را بخوبی ایفا نماید که تحریفات حسابداری را تا حد امکان کشف نماید. به عبارت بهتر فرآیند حسابرسی باید دارای کیفیت بالایی باشد. (رویایی و آذین فر، ۱۳۹۱) برای حفظ کیفیت حسابرسی، حسابرس باید مستقل باشد. اهمیت مفهوم استقلال در حسابرسی مستقل به حدی است که برای اثبات آن بعنوان یکی از شالوده ها در ساختار هر تئوری حسابرسی، توجیه اندکی نیاز است. از آنجا که نظر حسابرس برای گواهی و اعتباربخشی به صورتهای مالی که توسط مدیریت صاحبکار تهیه شده، ارائه می گردد، لذا استقلال حسابرس یک مفهوم ضروری به نظر می رسد. اگر حسابرس، مستقل از

هم منفعت عمومی دارد و هم منفعت خصوصی .  
(جوادیه، ۱۳۹۲)

### مؤلفه های سرمایه اجتماعی

ویلانوا و جوسا<sup>۲</sup> (۲۰۰۳) سرمایه اجتماعی را پدیده ای مدیریتی تلقی کرده که دارای ویژگیهای اعتماد، هنجارها، ارزشها و رفتارهای مشترک، روابط، همکاری، فهم و درک، تعهد متقابل و شبکه های متقابل است. به زعم آنان، سرمایه اجتماعی نه تنها بدون وجود یکی از این ویژگیها نمی تواند وجود داشته باشد بلکه نمی توان تصور کرد که سازمانی بدون وجود بعضی از ویژگیهای سرمایه اجتماعی بتواند وظیفه خود را انجام دهد. از نظر آنان سرمایه اجتماعی عمل مبتنی بر همکاری را تسهیل کرده و ارزش داراییهای نامشهود را افزایش می دهد. ابعاد سرمایه اجتماعی بر اساس تعریف ایشان شامل موارد زیر است:

**اعتماد اجتماعی:** اعتماد اجتماعی به معنی راستگویی و صداقت، تمایلات همکاری جویانه و اطمینان و احترام به حقوق دیگران که یکی از جنبه های مهم روابط انسانی و زمینه ساز مشارکت و همکاری میان اعضای جامعه بوده می باشد. به دنبال بهبود اعتماد اجتماعی، سرمایه اجتماعی نیز ارتقاء یافته و ارزشهای اخلاقی مثبت نظیر صداقت، امانتداری، انصاف و تعهد ترقی یافته و ارزشهای اخلاقی منفی مانند دروغ و ریاکاری کاهش می یابد.

**تعاون و همکاری متقابل:** این عبارت در مقابل واژه رقابت بکار می رود و بیانگر عمل جمعی است که اعضای سازمان با دیگران در جامعه یا گروه خود در موارد مشترک عمل می کنند.

**شبکه ها و هنجارهای مشترک:** بر اساس دیدگاه سرمایه اجتماعی، آنچه برای موفقیت حیاتی است، ویژگیهای فردی نیست بلکه موقعیت شبکه ارتباطی فرد در سازمان است. یعنی موقعیت فرد در شبکه های اجتماعی تعیین کننده سرمایه اجتماعی فرد است که به نتایج شغلی مختلف منجر می شود.

ای از ساخت اجتماعی است و دیگر اینکه کنشهای معین افرادی را که در درون ساختار قرار دادند، تسهیل میکند. سرمایه اجتماعی، نه در افراد و نه در ابزار فیزیکی تولید؛ بلکه در روابط اجتماعی شکل میگیرد و توسعه پیدا میکند. سرمایه اجتماعی در حقیقت به آرمانهای مشترک، وفاق و انسجام اجتماعی، اعتماد، صداقت و احترام متقابل افراد نسبت به همدیگر، رعایت ارزشها و هنجارها و اصول اخلاقی و پرهیز از هرگونه تظاهر در رفتار اطلاق می گردد. (نصر اصفهانی و همکاران، ۱۳۹۰) فلورا و فلورا<sup>۱</sup> (۱۹۹۶) سرمایه اجتماعی را شبکه ای از روابط و اعتماد متقابل می دانند که دربردارنده نمادها و هویت جمعی به اشتراک گذاشته شده است.

فوکویاما (۲۰۰۰) در تعریفی از سرمایه اجتماعی می گوید: سرمایه اجتماعی مجموعه هنجارهای موجود در سیستم های اجتماعی است که موجب ارتقای سطح همکاری اعضای آن جامعه گردیده و موجب پایین آمدن سطح هزینه های تبادلات و ارتباطات می گردد. ایشان معتقد است که قدرت و کارایی سرمایه اجتماعی در جامعه به میزان پایداری اعضای آن جامعه به هنجارها و ارزشهای مشترک و توانایی آنها برای چشم پوشی از منافع شخصی در راستای خیر و سعادت همگانی بستگی دارد. ایشان هنجارهای موجود در فرهنگهای مختلف را مولد سرمایه اجتماعی می داند. هنجارهایی که در فرهنگ و تمدن وجود دارد، موجب پیوند یافتن مردم به یکدیگر می شود و همکاری بین دو یا چند فرد را بوجود می آورد. (اخترمحققی، ۱۳۸۵) در واقع سرمایه اجتماعی، دارایی شخصی هیچ یک از افرادی نیست که از آن سود می برد. مثلاً، انواع ساختارهای اجتماعی که هنجارهای اجتماعی و ضمانتهای اجرایی برای تحمیل آنها را امکان پذیر می سازد در درجه اول به افرادی سود نمی رساند که تلاشهای آنها برای به وجود آوردن هنجارها و ضمانتهای اجرایی لازم است. بلکه به همه افرادی سود می رساند که جزء آن ساختار معین هستند. نکته قابل توجه این است که سرمایه اجتماعی

## ارتباط میان استقلال حسابرس و سرمایه اجتماعی

پی گیری نفع شخصی و ارتباط آن با مسئولیت پذیری و نهایتاً تحقق منافع و مصالح عمومی از موضوعات چالش برانگیز عصر حاضر است. امروزه رشد بلند مدت جوامع مستلزم رشد افراد، سازمانها و ساختارهای موجود در آن و صحت و اصولی بودن روابط و مناسبات بین آنهاست. منفعت طلبی شخصی اگر توأم با مسئولیت پذیری و قابلیت اعتماد بوده باشد، می تواند به تحقق منافع و مصالح عمومی منجر گردد. (حجابی و دیگران، ۱۳۹۴) از دیدگاه آئین رفتار حرفه ای، اهداف حرفه حسابداری عبارت از دستیابی به بهترین اصول و ضوابط حرفه ای، اجرای عملیات در بالاترین سطح ممکن بر اساس اصول و ضوابط مزبور و بطور کلی تأمین منافع عمومی است. لذا تأکید بر حفظ استقلال باطنی و ظاهری توسط حسابرسان نیز در واقع در راستای حفظ منافع عمومی است. به گفته دکتر استاورس توماداکیس<sup>۳</sup>، رئیس هیئت استانداردهای بین المللی اخلاق حرفه ای برای حسابداران، استقلال حسابرس پایه و اساس اعتماد عمومی به حرفه حسابرسی مستقل است. (IESBA<sup>۴</sup>, 2015)

حسابرسان بعنوان بخشی از شهروندان جامعه، متأثر از هنجارها و ارزشهای اجتماعی بوده و می توانند در فرایند شفاف سازی اطلاعات و اعتماد بخشی به گروههای طرف قرارداد با واحد تجاری، سهم به سزایی در ارتقای سرمایه اجتماعی داشته باشند. لذا میتوان ادعا نمود که رعایت ارزشها و هنجارهای اجتماعی توسط حسابرس موجب بهبود ویژگی استقلال حرفه ای او بعنوان مهمترین رکن اخلاق حرفه ای خواهد گردید. این موضوع باعث بهبود کیفیت حسابرسی شده و مشروعیت اجتماعی حسابرس و صاحبکار را بدنبال دارد. (بنی مهد و درویش، ۱۳۹۵) لذا مسئولیت اجتماعی حسابداران حرفه ای را میتوان بدین صورت تعبیر نمود که این افراد باید در ارائه خدمات حرفه ای خود منافع عمومی را بر منافع خود ارجح بدانند. صداقت داشته باشند تا

انسجام و همبستگی جمعی: انسجام و همبستگی جمعی احساس مسئولیت متقابل بین چند نفر یا چند گروه است که از آگاهی و اراده برخوردار بوده و حائز یک معنای اخلاقی است که متضمن وجود اندیشه یک وظیفه یا الزام متقابل است و نیز یک معنای مثبت از آن برمی آید که وابستگی متقابل کارکردها، اجزا یا موجودات در یک کل ساخت یافته را می رساند.

**همدلی، درک و احترام متقابل، همیاری و مشارکت داوطلبانه:** همدلی یا درک متقابل را به عنوان وحدت دلها نیز آورده اند اما بیشتر منظور، پیدا کردن حس مشترک است. فهم متقابل یعنی اینکه فرد بتواند زندگی دیگران را حتی در زمانی که در آن شرایط قرار ندارد، درک کند. درک یا فهم متقابل به فرد کمک می کند تا بتواند انسان دیگر را حتی وقتی با آنها متفاوت است بپذیرد و به آنها احترام گذارد. درک متقابل روابط اجتماعی را بهبود می بخشد و به ایجاد رفتارهای حمایت کننده و پذیرنده نسبت به انسان های دیگر منجر می شود. لذا همکاری، همیاری و مشارکت افراد جهت نیل به منافع مشترک حاصل می شود.

**هویت جمعی:** فرایندی است که طی آن فرد خود را به عنوان فردی در کنار فرد یا گروهی دیگر از افراد می بیند. این فرایند می تواند منتج از عضویت فرد در گروه باشد و یا نتیجه عملکرد گروه به عنوان "مرجع" برای آن فرد باشد که مطابق هنجار گروه مرجع، فرد ارزش ها و استانداردهای سایر افراد یا گروه ها را به عنوان چهار چوبی برای انطباق خود بر می گزیند. هویت جمعی به حس تعلق افراد به یک گروه دسته جمعی اشاره دارد. هویت جمعی از دیدگاه فرد، بخشی از هویت شخصی خود است. گاهی اوقات، احساس تعلق به یک گروه خاص می تواند بقدری مستحکم و قوی باشد که ابعاد دیگر هویتی فرد را تحت تأثیر قرار دهد؛ تا حدی که فرد حیات خویش را برای بقا و حفظ آن گروه به خطر می اندازد.

### پیشینه پژوهش

#### پژوهشهای خارجی

ماتز و شرف<sup>۵</sup> (۱۹۸۰) نشان دادند که وقتی حسابرسان از ماهیت و اهمیت استقلال آگاهی دارند، برای حفظ آن احتیاطهای ضروری را بکار می گیرند. این موضوع باعث می شود حسابرسان از انجام رفتارهایی که به شهرت آنها لطمه وارد می کند، بازداشته شوند چرا که پیش از آن با هزینه های بالایی کسب شهرت کرده اند و ممکن است با از دست دادن استقلال حرفه ای، هزینه های سنگینی در آینده بابت از دست دادن موقعیت شغلی خود نسبت به قبل متحمل گردند.

گری<sup>۶</sup> (۱۹۹۵) اعتقاد داشت که حسابداری بعنوان یکی از اجزای ارزشهای اجتماعی است. بنابراین حسابداری خرده فرهنگی است که در درون فرهنگ ملی بزرگتری قرار دارد. به بیان دیگر ارزشهای حسابداری زیر مجموعه ای از ارزشهای اجتماعی هستند. به نظر او آن دسته از ارزشها یا رفتارهای حسابداران که از ارزشهای اجتماعی مشتق می شوند توسعه ارزشهای حسابداری را تحت تأثیر قرار خواهند داد.

همچنین تحقیقات نشان داده است حسابرسانی که هنجارهای حرفه ای و اجتماعی را رعایت می کنند، تصمیم گیری اخلاقی آنها در حرفه حسابرسی بیشتر است. (Green & Weber, 1997) ساندر<sup>۷</sup> (۲۰۰۵) هنجارهای اجتماعی را عامل مهمی در تصمیم گیریهای حسابداری و حسابرسی می داند. نتایج پژوهشی بیانگر آنست که فشارهای اجتماعی در جوامعی که فاصله قدرت بالا بوده و فردگرایی پایین است بر قضاوت حسابرس تأثیرگذار است. از این رو انتظار می رود حسابرسانی که اعتقاد به رعایت هنجارهای اجتماعی و مذهبی دارند استقلال خود را بیشتر از سایرین رعایت نمایند. به عبارت دیگر حسابرسان با اتخاذ رفتارهای صحیح اخلاقی می توانند استقلال خود را حفظ نمایند. (Schatzberg et al, 2005)

اعتماد عمومی به فعالیتهایشان حفظ و گسترش یابد. بی طرف و مستقل باشند تا بدور از تضاد منافع به جامعه خدمت کنند و مراقبتها و استانداردهای اخلاقی لازم را در خدمات دهی خود در نظر داشته باشند. (رویایی و دیگران، ۱۳۸۸)

از این رو به نظر نویسندگان مقاله، رابطه ای مستقیم میان رعایت ارزش های 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 سرمایه 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، آنگاه اعتماد عموم به حسابرس ارتقاء می یابد و این مکانیزم خود به بهبود سرمایه اجتماعی و ارتقای آن در سطح کشور کمک می کند. (Jensen, 2006) همچنین 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 (Jesser, 1981). در این مقاله نیز نویسندگان اعتقاد دارند در جوامعی که سطح سرمایه اجتماعی پایین باشد، موازین اخلاق حرفه ای نظیر استقلال حسابرسان، کمتر رعایت خواهد شد. بنابراین ارتباط تنگاتنگی میان سرمایه اجتماعی حسابرس و استقلال او وجود دارد.

جونز<sup>۸</sup> (۲۰۰۸) با بررسی " هویت حسابرسان، فشار مسئولیت پاسخگویی صاحبکار و رفتار مصلحت آمیز حسابرسان" 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.

پژوهشگران نشان داده اند که عقاید اجتماعی و مذهبی می تواند بر اخلاق کسب و کار اثرگذار باشد. این عقاید در تشکیل تعاملات و همکاریهای اجتماعی می تواند افراد را برای بهبود و افزایش ارزشهای اخلاقی کمک نماید. این موضوع می تواند الگوهای رفتاری ویژه ای را در میان افراد یک گروه ایجاد نماید. (Parboteeah et al,2008) همچنین مطالعات نشان داده است که فرهنگ و هنجارهای اجتماعی نقش عمده ای را در نگرش و رفتار افراد بازی می کنند. افراد مذهبی تمایل به رعایت هنجارهای اجتماعی و مذهبی محیط خود را دارند و سعی می کنند تا قوانین و مقررات را نقض نکنند. (Festre et al,2010)

رینی و همکاران<sup>۹</sup> (۲۰۱۰) اعتقاد دارند رابطه اجتماعی میان اعضای کمیته حسابرسی و حسابرسان می تواند موجب انتقال اطلاعاتی نظیر ضعف در سیستم کنترلهای داخلی، نقض قوانین توسط شرکت و امثالهم از سوی کمیته حسابرسی به حسابرسان مستقل شود. به عقیده آنها، این موضوع می تواند باعث بهبود عملکرد حسابرسان و در نتیجه بهبود کیفیت حسابرسی گردد. کاپلان و همکاران<sup>۱۰</sup> (۲۰۱۰) تأثیر تقابل اجتماعی را بعنوان یکی از مؤلفه های سرمایه اجتماعی بر عملکرد کارکنان حسابرسی در کشف تقلب مورد بررسی قرار دادند. نتایج تحقیق آنها نشان داد تقابل اجتماعی موجب تقویت قصد حسابرسان برای گزارشگری تقلب شده و در نتیجه عملکرد آنان در رابطه با کشف و گزارشگری تقلب را بهبود می بخشد. نتایج سایر تحقیقات نیز نشان می دهد که هنجارهای مثبت اجتماعی با صدور گزارشهای محافظه کارانه حسابرسی ارتباط مثبتی دارد. ( Omer et al,2012)

مک گوئر و همکارانش (۲۰۱۲) پس از مطالعه تمام شرکت‌های پایگاه داده کامپیوستات طی سال های ۲۰۰۶ تا ۲۰۰۸ با استفاده از روش تحلیل رگرسیون دریافتند که شرکت های واقع در مناطقی با دینداری بیشتر، به میزان کمتری به رفتارهای غیراخلاقی و گزارشگری مالی غیرمنصفانه مبادرت می کنند.

آردلین<sup>۱۱</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 ارتقای سلامت اجتماعی در راستای پاسخگویی اجتماعی بدانند. هر چه حسابرسان اخلاق را بیشتر رعایت کنند اعتماد اجتماعی به حرفه حسابرسی بیشتر خواهد شد. برگ لند و کنگ<sup>۱۲</sup> (۲۰۱۳) نشان دادند هر گاه حسابرسان درک کنند که اعتماد اجتماعی نسبت به شرکت بالاست، در آن صورت ریسک شرکت پایین خواهد بود و در نتیجه حق الزحمه کمتری را پیشنهاد خواهند کرد. آنها اعتقاد دارند که هنجارها و ویژگیهای اجتماعی بر کار حسابرسان و گزارشگری مالی تأثیرگذار هستند.

حسن و همکارانش<sup>۱۳</sup> (۲۰۱۵) با بررسی ۵۶۷۸ شرکت در آمریکا طی سال های ۱۹۹۰ تا ۲۰۱۲ و به کارگیری روش تحلیل رگرسیون بیان کردند که شرکت‌های واقع در محیط های با سرمایه اجتماعی بیشتر، در قراردادهای بدهی با شرایط آسان تری مواجه می شوند.

به عقیده جها<sup>۱۴</sup> (۲۰۱۷) سرمایه اجتماعی صاحبکار، از هنجارها، ارزش ها، تمایلها، فرهنگ و روابط وی نشأت می گیرد و به منزله نوعی سازوکار کنترلی، احتمال اتخاذ سیاست های فرصت طلبانه عملیاتی و گزارشگری را کاهش میدهد. همچنین جها و چن<sup>۱۵</sup> (۲۰۱۵) معتقدند سرمایه اجتماعی مجموعه ویژگی های محیطی و روابط اجتماعی است که می تواند با تسهیل همکاری و هماهنگی میان افراد، موجبات دستیابی به اهداف و منافع مشترک را فراهم

کند. بر اساس تحقیق ایشان، سرمایه اجتماعی صاحبکار می تواند اعتماد حسابرس نسبت به صاحبکار را تحت تأثیر قرار دهد و از این طریق، بر تلاش و حق الزحمه حسابرسی اثرگذار باشد. هر چه سرمایه اجتماعی صاحبکار کمتر باشد، حسابرسی نیز در فضایی با اعتماد کمتر انجام می شود و اعتماد کم می تواند به افزایش ریسک و تلاش بیشتر حسابرسی منجر شده و حق الزحمه حسابرسی را افزایش دهد. ایشان بر اساس نمونه ای شامل ۵۱۶۷ شرکت در آمریکا طی سال های ۲۰۰۰ تا ۲۰۰۹ و استفاده از روش تحلیل رگرسیون به این نتیجه رسیدند که استقرار شرکت ها در محیطی با سرمایه اجتماعی بیشتر، به پرداخت حق الزحمه حسابرسی کمتری منتج می شود.

مطالعات دیگر نیز نشان داده است که در مناطقی که سطح سرمایه اجتماعی در آنها بالاست شفافیت اطلاعات و اجتناب از رفتارهای گمراه کننده کمتر می باشد. (Chen et al, 2016) همچنین هر چه سطح اعتماد اجتماعی به صاحبکاران بیشتر باشد در آن صورت حسابرس، استقلال بیشتری در صدور اظهارنظر حسابرسی دارد. مضافا اینکه تحقیقات نشان داده است در مناطقی که سطح اعتماد اجتماعی بالاست، احتمالا مدیران شرکتها کمتر درگیر رفتارهای فرصت طلبانه در گزارشگری مالی می شوند. این موضوع باعث می شود تا ریسک حسابرسی کاهش یافته و حتی بر قیمتگذاری خدمات حسابرسی نیز تأثیرگذار باشد. (Pevzener et al, 2015)

یوآن و همکاران<sup>۱۶</sup> (۲۰۱۶) نشان دادند هنجار تقابل اجتماعی بعنوان یکی از مؤلفه های سرمایه اجتماعی بر حق الزحمه حسابرسی تأثیرگذار است. به عقیده آنها روابط دوستانه میان حسابرس و مدیریت می تواند منجر به دریافت گزارشهای حسابرسی مطلوب گردد و این موضوع خود باعث افزایش حق الزحمه حسابرس خواهد شد.

پژوهشگران در حوزه حسابرسی معتقدند که صداقت و مسئولیت پذیری، هنجارهای اولیه در حرفه حسابرسی محسوب می شود. اگر این هنجارهای اجتماعی توسط حسابرس نقض شود در آن صورت

رفتار اخلاقی حسابرس در قضاوت و تصمیم گیری او نقض خواهد شد. این موضوع نیز بر استقلال حسابرس تأثیرگذار خواهد بود. (AICPA, 2017) نتایج تحقیق اخیر هم نشان می دهد که هر گاه حسابرسان هنجار صداقت و مسئولیت اجتماعی خود را رعایت کنند، در آن صورت کیفیت حسابرسی نیز افزایش یافته و حسابرسان گزارش حسابرسی با کیفیت تری را در اختیار سرمایه گذاران و سایر اشخاص ذینفع قرار خواهند داد. (Blay et al, 2017)

### پژوهشهای داخلی

خوش طینت و بستانیان (۱۳۸۶) قضاوت حرفه ای در حسابرسی را مورد بررسی قرار دادند. یافته های این تحقیق نشان می دهد دانش، تجربه، درستکاری، استقلال، پای بندی به مبانی اخلاقی، تردید حرفه ای و استقلال مهمترین ویژگی های تأثیر گذار بر قضاوت حسابرسان می باشند.

مدرس و رفیعی (۱۳۸۷) پژوهشی در رابطه با دیدگاه عمومی درباره رعایت آیین رفتار حرفه ای توسط حسابرسان و ضمانت اجرایی آن در ایران انجام داده اند. نتایج نشان میدهد که از دیدگاه عموم، حسابرسان نسبتا به آیین رفتار حرفه ای پایبند هستند اما با وجود نیاز به اقدامات انضباطی برای جلوگیری از رفتار خلاف شئون حرفه ای، نظارت شفاف و مستمر بر رفتار حسابرسان و ضمانت اجرایی برای آیین رفتار حرفه ای وجود ندارد.

نتایج پژوهش حاجیها، گودرزی و فتاحی (۱۳۹۲) بیان می کند که هرچه اعتماد در روابط اجتماعی بالا رود و از قضاوت های عجولانه پیشگیری شود و اهمیت ساختار کنترلی سازمان به دلیل نبود یا کمبود شواهد مستقیم مورد توجه قرار گیرد و افراد حسابرس دانش و تجربه کافی را داشته باشند، کیفیت قضاوت و تصمیم گیری بالا خواهد رفت و ارتقای کیفیت قضاوت حسابرسی موجب بهبود کیفیت حسابرسی و در نتیجه موجب افزایش کیفیت گزارش های مالی خواهد شد.

ملکیان و توکل نیا (۱۳۹۳) در پژوهشی به این نتیجه رسیدند که فرهنگ اخلاقی با کیفیت خدمات



منافع شخصی، جانبداری، آشنایی، ارعاب و خود بررسی را مورد پژوهش قرار دادند که نتایج تحقیق آنها نشان داد پنج عامل فوق بر استقلال ظاهری و باطنی حسابرسان اثر معکوس (منفی) داشته است. همچنین آنها به این نتیجه رسیدند که تخصص و تجربه حسابرسان رابطه بین تهدیدها و استقلال باطنی را تضعیف نموده اما بر رابطه بین تهدیدها و استقلال ظاهری بی تأثیر است. بر اساس این تحقیق حسابرسان باید در راستای جلب اعتماد عمومی، اهتمام جدی نسبت به حفظ هر دو جنبه استقلال داشته باشند.

نتایج پژوهش مهربان پور، جندقی قمی و رجب بیکی (۱۳۹۷) نشان داد که سرمایه اجتماعی نشأت گرفته از دینداری، جمع گرایی و رابطه با سایر شرکتهای بر حق الزحمه حسابرسی اثر منفی و معناداری دارد. با این وجود، برای سایر شاخص های سرمایه اجتماعی، یعنی ارزش های خانوادگی و رابطه با دولت، اثر معناداری مشاهده نشد. به عبارت دیگر استقرار صاحبکار در محیطی با دینداری و جمع گرایی بیشتر، بطور معناداری به پرداخت حق الزحمه کمتری می انجامد. این نتیجه، حاکی از تأثیر منفی و معنادار سرمایه اجتماعی شناختی صاحبکار بر حق الزحمه حسابرسی است. به بیان دیگر، سرمایه اجتماعی شناختی صاحبکار به طور معناداری موجب افزایش اعتماد حسابرس به فرایند گزارشگری مالی صاحبکار شده و این مسئله به کاهش تلاش و حق الزحمه حسابرسی می انجامد. بر اساس نتایج این تحقیق، گسترش روابط صاحبکار با شرکت های دیگر، به دلیل تسهیل تبادل اطلاعات و منابع اقتصادی میان واحدهای تجاری و نیز هنجارهای ضمنی برآمده از روابط یاد شده، به افزایش اعتبار و جایگاه صاحبکار نزد حسابرس انجامیده و از این رو، حسابرس در ارزیابی خود نسبت به درستکاری و ریسک صاحبکار، اعتماد بیشتری را برای وی لحاظ خواهد کرد. لذا بر اساس این پژوهش، سرمایه اجتماعی عاملی اثرگذار بر اعتماد متقابل، رفتار اخلاقی و مشارکت های سودمند اقتصادی است.

حسابرسی رابطه مستقیم و هم افزایی دارد. بدین معنی که هر چه کیفیت فرهنگ اخلاقی در مؤسسه حسابرسی بالاتر باشد، کیفیت خدمات حسابرسی در آن مؤسسه بالاتر خواهد بود.

بنی مهد و درویش (۱۳۹۵) در تحقیقی با عنوان اعتماد اجتماعی و نگرش حسابرسان درباره استقلال پی بردند که هر چه سطح اعتماد اجتماعی در حسابرسان پایین باشد، انتظار می رود رعایت استقلال نیز در میان آنها کاهش یابد. به عبارت دیگر رابطه ای منفی بین سطح پایین اعتماد اجتماعی و رعایت استقلال توسط حسابرسان وجود داشته و افزایش سطح اعتماد اجتماعی میان حسابرسان منجر به رعایت بیشتر موازین اخلاق حرفه ای که مهمترین آن استقلال می باشد خواهد گردید. آنها همچنین در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که این ارزشهای اجتماعی و فرهنگی هستند که ارزشهای اخلاق حرفه ای را معنی می بخشند. به عبارت دیگر دیدگاه و نگرش حسابرسان نسبت به مقوله ای همچون استقلال، تحت تأثیر ارزشهای اخلاقی جامعه نظیر اعتماد اجتماعی خواهد بود.

شعبان، بنی مهد و رویایی (۱۳۹۶) در تحقیقی اثر محافظه کاری اجتماعی و ماکیاولیسم (فرصت طلبی) را بر استقلال حسابرس آزمون نمودند. بر اساس این پژوهش، محافظه کاری اجتماعی به معنی پایبندی افراد به سنت ها و ارزشهای اجتماعی است در حالیکه ماکیاولیسم استفاده از هر وسیله ای را برای رسیدن به هدف مجاز می داند حتی اگر با آرمانهای همان هدف در تناقض باشد. نتایج حاصل از این تحقیق بیانگر آنست که هر چه سطح ماکیاولیسم در میان حسابرسان افزایش یابد، تمایل به رعایت استقلال در آنها کاهش می یابد. به بیان دیگر رابطه ای منفی و معکوس میان ماکیاولیسم و درک حسابرسان درباره استقلال وجود دارد. همچنین نتایج این تحقیق نشان می دهد که محافظه کاری اجتماعی رابطه ای مثبت و مستقیم با رعایت استقلال توسط حسابرسان دارد.

سلیمانی، شورورزی و نوری (۱۳۹۷) تأثیر پنج تهدید مهم و تأثیرگذار بر استقلال حسابرس شامل

## روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر ماهیت از نوع پژوهش های کاربردی است چرا که هدف آن توسعه دانش و آگاهی در زمینه فرهنگ و رفتار اخلاقی در حرفه حسابرسی است. به عبارت دیگر پس از انجام آزمون های آماری و بحث و نتیجه گیری می توان «اثر سرمایه اجتماعی بر استقلال حسابرسان» را مورد بررسی قرار داد. همچنین این پژوهش از نظر روش جمع آوری اطلاعات جزء پژوهش های توصیفی و از نوع پیمایشی می باشد و از آن جایی که این پژوهش در یک محیط واقعی یعنی موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان حسابرسی انجام خواهد شد، جزو پژوهش های میدانی به شمار می رود. در انجام پژوهش حاضر بخشی از اطلاعات که مبانی تحقیق را تشکیل می دهد به روش کتابخانه ای و با مطالعه کتب، نشریات، مقالات و مجلات و بخشی نیز به روش میدانی با ارسال و جمع آوری پرسشنامه گردآوری شده است. پرسشنامه های استفاده شده در این پژوهش شامل دو پرسشنامه یکی پرسشنامه محقق ساخته سرمایه اجتماعی حامد بردبار بوده که بدون تغییر مورد استفاده قرار گرفته و دیگری پرسشنامه استقلال حسابرسی مربوط به رساله دکتری کار شده در مالزی بوده که مطابق با شرایط ایران تعدیل گردیده است. جامعه آماری این پژوهش دربرگیرنده افراد شاغل در حرفه حسابرسی با تمامی مراتب شغلی آن شامل حسابر، حسابرس ارشد، سرپرست حسابرسی، مدیر حسابرسی و شریک حسابرسی شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می باشد. از آنجاییکه جامعه آماری در این پژوهش نامعین (نامحدود) است، برای تعیین حجم نمونه از فرمول زیر استفاده شده است:

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

در این فرمول: تعداد نمونه = n ، مقدار نرمال استاندارد یعنی ۱/۹۶ و p=q=۰/۵ و d=۰/۱ می باشد. تعداد نمونه آماری بدست آمده مطابق با فرمول بالا ۹۶ مشاهده می باشد که در این پژوهش تعداد ۳۰۰

پرسشنامه خام بصورت تصادفی بین حسابرسان توزیع و ۲۴۹ پرسشنامه تکمیل شده دریافت گردید. با توجه به قاعده حد مرکزی و نرمال بودن متغیرهایی که پرسش نامه آنها را اندازه گیری می نماید، این تعداد از پرسش نامه کافی است.

## متغیرهای پژوهش و نحوه اندازه گیری آن

متغیر مستقل پژوهش شامل سرمایه اجتماعی و ابعاد آن بوده که در قسمتهای پیشین مورد تعریف قرار گرفت و متغیر وابسته نیز استقلال حسابرسان و ابعاد آن شامل موارد اشاره شده در پرسشنامه استقلال حسابرسی می باشد. اطلاعات مربوط به متغیرهای تحقیق در پرسش نامه های زیر وجود داشته و از حسابرسان درخواست شده است که به سوالات مربوط به متغیرهای تحقیق پاسخ دهند.

**پرسشنامه سرمایه اجتماعی:** اولین ابزار مورد استفاده در این پژوهش، پرسشنامه سرمایه اجتماعی محقق ساخته آقای حامد بردبار بوده که بر اساس الگوی ویلانوا و جوسا (۲۰۰۳) طراحی شده است. این پرسشنامه شش بعد سرمایه اجتماعی شامل: ۱- اعتماد اجتماعی ۲- شبکه ها و هنجارهای مشترک ۳- تعاون و همکاری متقابل ۴- انسجام و همبستگی جمعی ۵- همدلی، درک و احترام متقابل، همیاری و مشارکت داوطلبانه و ۶- هویت جمعی را مورد بررسی قرار می دهد که در ۳۱ گویه تنظیم و بر اساس مقیاس پنج گزینه ای لیکرت شامل: ۱- کاملاً مخالف ۲- مخالف ۳- بی نظر ۴- موافق و ۵- کاملاً موافق نمره گذاری شده است.

**پرسشنامه استقلال حسابرسی:** دومین ابزار مورد استفاده در این پژوهش، پرسشنامه استقلال حسابرسی بکار برده شده در رساله دکتری احمد ماسلینا بینتی تحت عنوان استقلال حسابرسان در مالزی بوده که البته با توجه به شرایط و قوانین و مقررات جامعه حسابداران رسمی ایران و منشور کمیته حسابرسی منتشره توسط سازمان بورس اوراق بهادار ایران تعدیل گردیده است. همچنین به منظور تامین روایی (اعتبار محتوایی) پرسشنامه استقلال،

سوال های مرتبط با تمام متغیرهای موثر بر فرضیه های پژوهش از طریق همفکری و مشورت مکرر با استادان، دست اندرکاران و تعدادی از مدیران رده بالای حرفه حسابرسی بررسی و با توزیع آزمایشی تعدادی از پرسشنامه های تدوین شده در سطحی محدود، نواقص و اشکال های آن شناسایی و مورد جرح و تعدیل قرار گرفت. این پرسشنامه در شش بعد شامل ۱- مدت تصدی حسابرس ۲- وابستگی اقتصادی حسابرس به یک صاحبکار ۳- ارائه خدمات غیرحسابرسی به صاحبکار حسابرسی ۴- اشتغال حسابرس در بنگاه صاحبکار ۵- وجود کمیته حسابرسی جهت حفظ استقلال و ۶- حفظ استقلال ظاهری توسط حسابرس و نظارت و کنترل توسط مقامات ذیصلاح جهت حفظ استقلال بر اساس مقیاس پنج گزینه ای لیکرت شامل: ۱- کاملاً مخالف ۲- مخالف ۳- بی نظر ۴- موافق و ۵- کاملاً موافق تنظیم و نمره گذاری شده است.

با توجه به اینکه در پرسشنامه طراحی شده سرمایه اجتماعی بعنوان متغیر مستقل و استقلال حسابرسی بعنوان متغیر وابسته هر کدام شامل ۶ بعد یا متغیر فرعی بوده اند لذا بمنظور ایجاد مدل اندازه گیری برانده و قابل قبول، تحلیل عامل تأییدی در مورد کلیه عوامل نهفته در متغیرهای پژوهش انجام گرفت که در نتیجه آن از متغیرهای سرمایه اجتماعی ۳ متغیر و از متغیرهای استقلال حسابرسی نیز ۲ متغیر جهت آزمون فرضیه های مرتبط مورد پذیرش قرار گرفتند.

### فرضیه های پژوهش

بعد از اجرای تحلیل عاملی مرتبه اول و دوم که در قسمت یافته های تحقیق توضیح داده خواهد شد، پس از حذف سنجه های ضعیف ابعاد سرمایه اجتماعی و استقلال حسابرس، ابعاد باقیمانده سرمایه اجتماعی شامل ۱- اعتماد اجتماعی ۲- انسجام و همبستگی جمعی و ۳- هویت جمعی و ابعاد باقیمانده استقلال حسابرس نیز شامل ۱- وجود کمیته حسابرسی جهت حفظ استقلال و ۲- حفظ استقلال

ظاهری توسط حسابرس و نظارت و کنترل توسط مقامات ذیصلاح جهت حفظ استقلال، بوده است. برای تدوین فرضیات تحقیق ابتدا رابطه بین دو متغیر اصلی با یکدیگر در قالب فرضیه شماره ۱ بیان شده و سپس رابطه ابعاد سرمایه اجتماعی با استقلال حسابرس (فرضیات دوم تا چهارم) و نهایتاً رابطه سرمایه اجتماعی با ابعاد استقلال حسابرس در قالب فرضیات ۵ و ۶ عنوان شده است:

**فرضیه اول:** میان سرمایه اجتماعی و استقلال حسابرس رابطه معنی داری وجود دارد.

**فرضیه دوم:** میان اعتماد اجتماعی و استقلال حسابرس رابطه معنی داری وجود دارد.

**فرضیه سوم:** میان انسجام و همبستگی جمعی و استقلال حسابرس رابطه معنی داری وجود دارد.

**فرضیه چهارم:** میان هویت جمعی و استقلال حسابرس رابطه معنی داری وجود دارد.

**فرضیه پنجم:** میان سرمایه اجتماعی و وجود کمیته حسابرسی جهت حفظ استقلال رابطه معنی داری وجود دارد.

**فرضیه ششم:** میان سرمایه اجتماعی و حفظ استقلال ظاهری توسط حسابرس و نظارت و کنترل توسط مقامات ذیصلاح جهت حفظ استقلال رابطه معنی داری وجود دارد.

### روشهای تحلیل داده ها و آزمون فرضیه ها

در این پژوهش، برای تحلیل داده های بدست آمده از نمونه ها هم از روشهای آمار توصیفی و هم از روشهای آمار استنباطی استفاده شده است. برای بررسی مشخصات پاسخ دهندگان از آمار توصیفی استفاده گردیده است. برای تحلیل داده ها و آزمون فرضیات پژوهش نیز تحلیل عاملی و مدل معادلات ساختاری به کار گرفته شده است. برای انجام این تحلیل ها از نرم افزارهای آماری SPSS 22 و LISREL 8.8 استفاده شده است.

## یافته های پژوهش

### آمار توصیفی پژوهش

نمونه آماری شامل ۲۳ درصد حسابرسان شاغل در بخش دولتی و ۷۷ درصد حسابرسان شاغل در بخش خصوصی را شامل می شود که از این تعداد ۸۴ درصد مرد و ۱۶ درصد زن هستند. از کل نمونه آماری ۱ درصد مدرک تحصیلی کاردانی، ۳۴ درصد مدرک تحصیلی کارشناسی، ۶۱ درصد مدرک کارشناسی ارشد و ۴ درصد مدرک دکتری دارند. نتایج تحقیق نشان می دهد که حدود ۴۲ درصد از مشارکت کنندگان در تحقیق در سطح حسابرس و حسابرس ارشد بوده، ۲۵ درصد سرپرست و سرپرست ارشد بوده و بقیه در سطوح مدیر و شریک حسابرسی قرار دارند.

### آمار استنباطی پژوهش

#### تحلیل عاملی مرتبه اول ابعاد متغیر سرمایه اجتماعی

نتایج تحلیل عاملی مرتبه اول برای ابعاد متغیر سرمایه اجتماعی پس از حذف سنجه های ضعیف هر بعد و نیز سه بعد شبکه ها و هنجارهای مشترک (SNN)، تعاون و همکاری متقابل (MC)، و بعد همدلی، درک و احترام متقابل، همیاری و مشارکت داوطلبانه (URVP) که از کفایت لازم برخوردار نبوده، به طور خلاصه در جدول ۱ نشان داده شده است. نتایج نشان می دهد که سوالات باقیمانده مربوط به هریک از ابعاد، دارای بارعاملی بزرگتر از ۰/۴ بوده و آماره T همگی بیشتر از ۱/۹۶ و از نظر آماری معنی دار می باشند.

<sup>۱</sup>C.B.Flora & J.L.Flora

<sup>۲</sup>Vilanova & Josa

<sup>۳</sup>Stavros Thomadakis

<sup>۴</sup>International Ethics Standards Board for Accountants

<sup>۵</sup>Mautz & Sharaf

<sup>۶</sup>Gray

<sup>۷</sup>Sunder

<sup>۸</sup>Jones

<sup>۹</sup>Rennie et al

<sup>۱۰</sup>Kaplan et al

<sup>۱۱</sup>Ardelean

<sup>۱۲</sup>Berglund & Kang

<sup>۱۳</sup>Hasan et al

<sup>۱۴</sup>Jha

<sup>۱۵</sup>Jha & Chen

<sup>۱۶</sup>Yuyan et al

### **Social Capital & Auditor's Independenc:Professionalism Approach**

Javad Bakhtiari

Ph.D. student of Accounting, Islamic Azad University, Science and Research Branch, Tehran, Iran

[javad.bakhtiari@yahoo.com](mailto:javad.bakhtiari@yahoo.com)

Zahra Poorzamani

Professor of Accounting Department, Islamic Azad University, Central Tehran Branch, Tehran, Iran (Corresponding Author)

[zahra.poorzamani@yahoo.com](mailto:zahra.poorzamani@yahoo.com)

Ramezanali Royae

Assistant Professor of Accounting Department, Islamic Azad University, Science and Research Branch, Tehran, Iran

[ad\\_royae@yahoo.com](mailto:ad_royae@yahoo.com)

#### **Abstract:**

Today, auditors have dignity and social status. Because the social duty of protecting their own owners and other stakeholders is against any misconduct and distortion by the managers. In order to avoid damaging the auditors' privilege, they are expected to be economically unsuccessful in their personal interest but always to respect the interests of the public, independence, integrity and righteousness. This research examines the relationship between social capital and the independence of the auditor. For this purpose, 249 questionnaires distribute and collect between auditors working in an audit organization and Institutions of Iranian Association of Certified Public Accountants randomly and the data obtained from them has been analyzed using the structural equation

auditor's behavior in respect of independence and thus improve the quality of audit. This will improve the reputation of auditors and reduce the risk of legal actions against them, therefore, it will be a factor to the auditor's social legitimacy.

**Keywords:** social capital, social trust, collective cohesion, collective identity, auditor's independence.

modeling. In this research independent variable is social capital and dependent variable is auditor's independence. The results of the research show that social capital has a positive impact on the independence of the auditor. This will promote and improve positive moral values. Since the main task of audit is assurance to users of financial statements, therefore, the higher the level of social capital of auditors, the greater this social component will affect the

جدول ۱- نتایج تحلیل عاملی مرتبه اول متغیر سرمایه اجتماعی

نام متغیر	گویه	بار عاملی	آماره T	خطای استاندارد
اعتماد اجتماعی (ST)	ST3	۰/۷۹	۱۳/۲۸	۰/۳۸
	ST4	۰/۷۶	۱۲/۵۹	۰/۴۲
	ST5	۰/۷۳	۱۲/۰۴	۰/۴۷
انسجام و همبستگی جمعی (CC)	CC1	۰/۷۳	۱۲/۵۲	۰/۴۷
	CC2	۰/۷۳	۱۲/۵۴	۰/۴۷
	CC3	۰/۹۰	۱۵/۵۷	۰/۱۹
	CC4	۰/۷۶	۱۲/۰۰	۰/۴۲
هویت جمعی (CI)	CI1	۰/۶۴	۱۰/۰۹	۰/۵۹
	CI2	۰/۶۶	۱۰/۴۴	۰/۵۶
	CI3	۰/۷۷	۱۲/۷۶	۰/۴۱
	CI4	۰/۶۸	۱۰/۹۴	۰/۵۴

جدول ۲- ماتریس توان دوم همبستگی بین ابعاد متغیر سرمایه اجتماعی و AVE

ابعاد سرمایه اجتماعی	اعتماد اجتماعی	انسجام و همبستگی جمعی	هویت جمعی
اعتماد اجتماعی	۰/۵۷۸		
انسجام و همبستگی جمعی	۰/۳۹۷	۰/۶۱۳	
هویت جمعی	۰/۱۷۶	۰/۳۱۴	۰/۴۷۵

### تحلیل عاملی مرتبه دوم ابعاد متغیر سرمایه اجتماعی

از آن جایی که ابعاد باقی مانده متغیر سرمایه اجتماعی، شامل ۳ بعد مجزا (اعتماد اجتماعی، انسجام و همبستگی جمعی، هویت جمعی) می باشد، باید تحلیل عاملی مرتبه دوم را نیز برای این متغیر مورد

مقدار AVE (میانگین واریانس استخراج شده) نیز برای هر یک از ابعاد باقیمانده متغیر سرمایه اجتماعی محاسبه گردید که مقدار آن برای همه ابعاد باقیمانده متغیر مذکور بیشتر از ۰/۴ بوده و بیانگر روایی هم گرا این ابعاد می باشد. مقادیر AVE نیز در قطر اصلی جدول ۲ نشان داده شده است. برای آزمون روایی تشخیصی نیز ماتریس توان دوم همبستگی بین ابعاد متغیر سرمایه اجتماعی با میزان AVE هر بعد مقایسه گردید. (جدول ۲). همانطور که مشاهده می شود، AVE هر بعد بیشتر از توان دوم همبستگی بین آن بعد با دیگر ابعاد می باشد و این بیان گر روایی تشخیصی ابعاد متغیر سرمایه اجتماعی می باشد.

### تحلیل عاملی مرتبه اول متغیر استقلال حسابرس

نتایج تحلیل عاملی مرتبه اول متغیر استقلال حسابرس پس از حذف سنج‌های ضعیف هر بعد و نیز بعد وابستگی اقتصادی حسابرس به یک صاحبکار (EDSC)، به طور خلاصه در جدول ۴ نشان داده شده است. نتایج نشان می‌دهد که سوالات باقیمانده مربوط به هر یک از ابعاد، دارای بارعاملی بزرگتر از ۰/۴ بوده و آماره T همگی بیشتر از ۱/۹۶ می‌باشند.

مقادیر AVE ابعاد متغیر استقلال حسابرس در قطر اصلی جدول ۵ نشان داده شده است. برای آزمون روایی تشخیصی نیز ماتریس توان دوم همبستگی بین ابعاد متغیر استقلال حسابرس با میزان AVE هر بعد مقایسه گردید (جدول ۵). همانطور که مشاهده می‌شود، AVE هر بعد بیشتر از توان دوم همبستگی بین آن بعد با بعد دیگر می‌باشد و این بیان‌گر روایی تشخیصی ابعاد متغیر استقلال حسابرس می‌باشد.

آزمون قرار داد تا معلوم شود کدام یک از این ابعاد می‌توانند به گونه مناسبی متغیر سرمایه اجتماعی را تبیین کنند. نتایج تحلیل عاملی مرتبه دوم ابعاد متغیر سرمایه اجتماعی نشان می‌دهد که بار عاملی تمامی ابعاد متغیر سرمایه اجتماعی بیشتر از ۰/۴ بوده و از نظر آماری نیز معنی‌دار می‌باشد چرا که آماره T-Value همگی بیشتر از ۱/۹۶ می‌باشند. شایان ذکر است مقدار AVE نیز برای متغیر سرمایه اجتماعی برابر با ۰/۵۵۴ می‌باشد که می‌توان گفت روایی همگرا برای این متغیر وجود دارد. نتایج مربوط به تحلیل عاملی مرتبه دوم مربوط به متغیر سرمایه اجتماعی به طور خلاصه در جدول شماره ۳ نشان داده شده است.

جدول ۳- نتایج تحلیل عاملی مرتبه دوم متغیر سرمایه

نام مشخصه اثرگذار (بعد)	بار عاملی	آماره T
اعتماد اجتماعی	۰/۶۸	۷/۹۰
انسجام و همبستگی جمعی	۰/۹۱	۸/۳۲
هویت جمعی	۰/۶۱	۶/۵۵

جدول ۴- نتایج تحلیل عاملی مرتبه اول متغیر استقلال حسابرس

نام متغیر	گویه	بار عاملی	آماره T	خطای استاندارد
مدت تصدی حسابرس (LAT)	LAT1	۰/۸۸	۱۵/۴۶	۰/۲۳
	LAT2	۰/۹۳	۱۶/۶۳	۰/۱۴
	LAT5	۰/۴۹	۷/۷۴	۰/۷۶
ارائه خدمات غیر حسابرسی به صاحبکار (PNAS)	PNAS3	۰/۷۵	۱۳/۳۱	۰/۴۴
	PNAS4	۰/۹۲	۱۸/۷۹	۰/۱۵
	PNAS9	۰/۴۲	۶/۴۴	۰/۸۲
اشتغال حسابرس در بنگاه صاحبکار (EAE)	EAE1	۰/۵۸	۹/۷۹	۰/۶۶
	EAE2	۰/۵۲	۸/۵۵	۰/۷۳
	EAE3	۰/۶۰	۱۰/۱۵	۰/۶۴
	EAE4	۰/۹۴	۱۸/۷۱	۰/۱۲
	EAE5	۰/۸۸	۱۷/۰۲	۰/۲۳
وجود کمیته حسابرسی جهت حفظ استقلال (EAC)	EAC1	۰/۵۲	۸/۲۴	۰/۷۳
	EAC5	۰/۵۲	۸/۲۹	۰/۷۳
	EAC7	۰/۵۹	۹/۶۳	۰/۶۵
	EAC9	۰/۶۰	۹/۹۲	۰/۶۴
	EAC10	۰/۶۲	۱۰/۱۶	۰/۶۲
	EAC11	۰/۷۰	۱۱/۸۷	۰/۵۱
EAC12	۰/۷۲	۱۲/۴۵	۰/۴۸	

نام متغیر	گویه	بار عاملی	آماره T	خطای استاندارد
حفظ استقلال ظاهری توسط حسابرس و کنترل مقامات ذیصلاح (MICR)	EAC13	۰/۷۴	۱۳/۰۲	۰/۴۵
	EAC15	۰/۷۸	۱۳/۸۷	۰/۳۹
	MICR6	۰/۶۰	۹/۷۸	۰/۶۴
	MICR7	۰/۵۲	۸/۲۷	۰/۷۳
	MICR8	۰/۷۹	۱۴/۰۸	۰/۳۸
	MICR9	۰/۸۸	۱۶/۴۴	۰/۲۳
	MICR10	۰/۷۱	۱۲/۲۰	۰/۵۰

جدول ۵- ماتریس توان دوم همبستگی بین ابعاد متغیر استقلال حسابرس و AVE

متغیر	مدت تصدی	خدمات غیر حسابرسی	اشتغال در بنگاه صاحبکار	وجود کمیته حسابرسی	حفظ استقلال ظاهری
مدت تصدی	۰/۶۲۶				
خدمات غیر حسابرسی	۰/۱۳۷	۰/۵۲۸			
اشتغال در بنگاه صاحبکار	۰/۰۰۶	۰/۰۷۳	۰/۵۲۵		
وجود کمیته حسابرسی	۰/۰۱۴	۰/۰۰۴	۰/۰۰۲	۰/۴۲۲	
حفظ استقلال ظاهری و کنترل مقامات	۰/۰۰۲	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۲۰۳	۰/۵۰۷

#### تحلیل عاملی مرتبه دوم استقلال حسابرس

از آن جایی که ابعاد باقی مانده متغیر استقلال، شامل ۵ بعد مجزا (مدت تصدی حسابرس، ارائه خدمات غیر حسابرسی به صاحبکار، اشتغال حسابرس در بنگاه صاحبکار، وجود کمیته حسابرسی جهت حفظ استقلال، حفظ استقلال ظاهری توسط حسابرس و کنترل مقامات ذیصلاح) می باشد، باید تحلیل عاملی مرتبه دوم را نیز برای این متغیر مورد آزمون قرار داد تا معلوم شود کدام یک از این ابعاد می توانند به گونه مناسبی متغیر استقلال حسابرس را تبیین کنند. نتایج تحلیل عاملی مرتبه دوم متغیر استقلال حسابرس نشان می دهد که بار عاملی بعد مدت تصدی حسابرس (LAT)، ارائه خدمات غیر حسابرسی به صاحبکار (PNAS)، اشتغال حسابرس در

بنگاه صاحبکار (EAE) کمتر از ۰/۴ بوده و سنجه مناسبی برای تبیین متغیر استقلال حسابرس محسوب نمی شود. لذا باید از مجموعه ابعاد حذف گردد. نتایج تحلیل عاملی نهایی نشان می دهد که مقدار AVE نیز برای متغیر استقلال حسابرس برابر با ۰/۴۱ می باشد که بزرگتر از ۰/۴ می باشد و می توان گفت روایی همگرا برای این متغیر وجود دارد. خلاصه نتایج مربوط به تحلیل عاملی مرتبه دوم متغیر استقلال حسابرس در جدول ۶ نشان داده شده است. همان طور که در این جدول نشان داده شده است، ابعاد باقیمانده تبیین کننده متغیر استقلال حسابرس هستند. زیرا که بار عاملی همه بیشتر از ۰/۴ بوده و از نظر آماری نیز معنی دار هستند چرا که مقدار آماره T هر یک بیشتر از ۱/۹۶ است.

جدول ۶- نتایج تحلیل عاملی مرتبه دوم استقلال حسابرس

آماره T	بار عاملی استاندارد شده	نام مشخصه اثرگذار (بعد)
۴/۳۶	۰/۸۷	وجود کمیته حسابرسی جهت حفظ استقلال (EAC)
۳/۷۶	۰/۹۷	حفظ استقلال ظاهری توسط حسابرس و کنترل مقامات ذیصلاح (MICR)

### پایایی متغیرهای پژوهش

برای آزمون پایایی متغیرهای پژوهش از روش پایایی سازه و آلفای کرونباخ استفاده گردیده است. مقدار پایایی ترکیبی (CR) و آلفای کرونباخ، برای سوالات و ابعادی محاسبه گردید که سنجه مناسبی برای تبیین هر متغیر به حساب می آمدند. همان طور

که در جدول ۷ نشان داده شده است مقدار پایایی ترکیبی (CR) و آلفای کرونباخ به دست آمده برای متغیرهای پژوهش بیشتر از ۰/۷ می باشند و بدین ترتیب می توان از پایایی متغیرهای پژوهش نیز اطمینان حاصل نمود.

جدول ۷- نتایج آزمون پایایی متغیرهای پژوهش

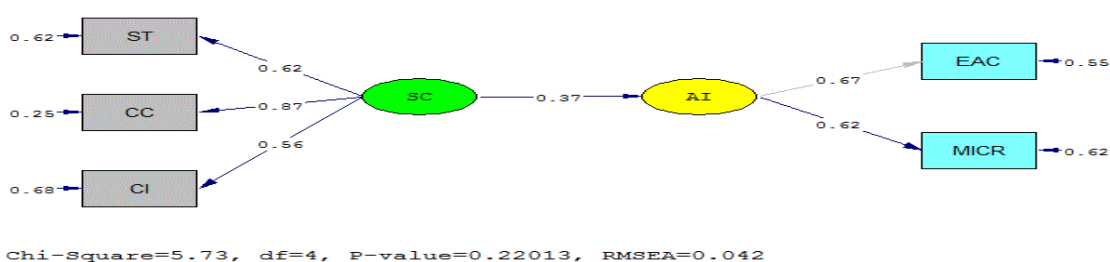
نام متغیر	نام بعد	تعداد سوالات	پایایی ترکیبی (CR)	آلفای کرونباخ
سرمایه اجتماعی	اعتماد اجتماعی	۳	۰/۸۰۴	۰/۸۰۳
	انسجام و همبستگی جمعی	۴	۰/۸۶۳	۰/۸۵۸
	هویت جمعی	۴	۰/۷۸۳	۰/۷۷۲
استقلال حسابرس	وجود کمیته حسابرسی جهت حفظ استقلال	۹	۰/۸۶۶	۰/۸۶۰
	حفظ استقلال ظاهری و کنترل مقامات ذیصلاح	۵	۰/۸۳۲	۰/۸۳۱

### آزمون فرضیه های پژوهش

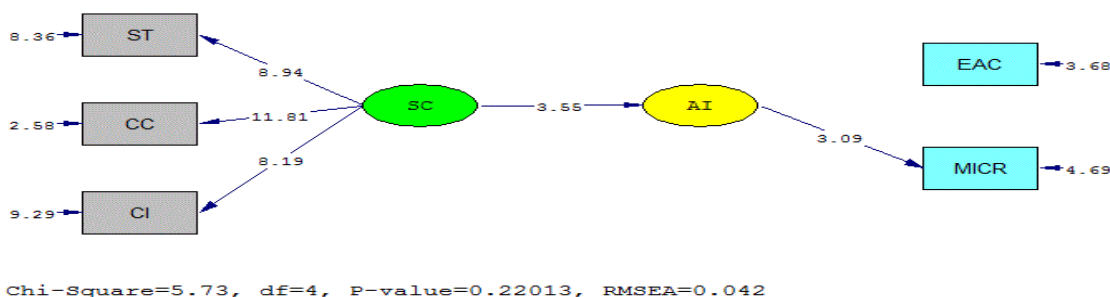
#### آزمون تأثیر سرمایه اجتماعی بر استقلال حسابرس

در فرضیه اصلی پژوهش ادعا شده بود که سرمایه اجتماعی تأثیر معنی داری بر استقلال حسابرس دارد.

نتایج روش مدل سازی معادلات ساختاری به منظور آزمون فرضیه اصلی پژوهش، در حالت استاندارد و معنی داری در نمودارهای ۱ و ۲ نشان داده شده است.



نمودار ۱- نتیجه آزمون فرضیه اصلی پژوهش در حالت استاندارد



نمودار ۲- نتیجه آزمون فرضیه اصلی پژوهش در حالت معنی داری



سرمایه اجتماعی بر استقلال حسابرسان چه میزان است، تاثیر هر یک از ابعاد سرمایه اجتماعی بر استقلال حسابرسان مورد آزمون قرار گرفت. نتایج روش مدل سازی معادلات ساختاری به منظور آزمون تاثیر ابعاد سرمایه اجتماعی بر استقلال حسابرسان، در حالت استاندارد و معنی داری در نمودارهای ۳ و ۴ نشان داده شده است.

نتایج حاصل از آزمون تاثیر ابعاد سرمایه اجتماعی بر استقلال حسابرسان نشان می دهد که:

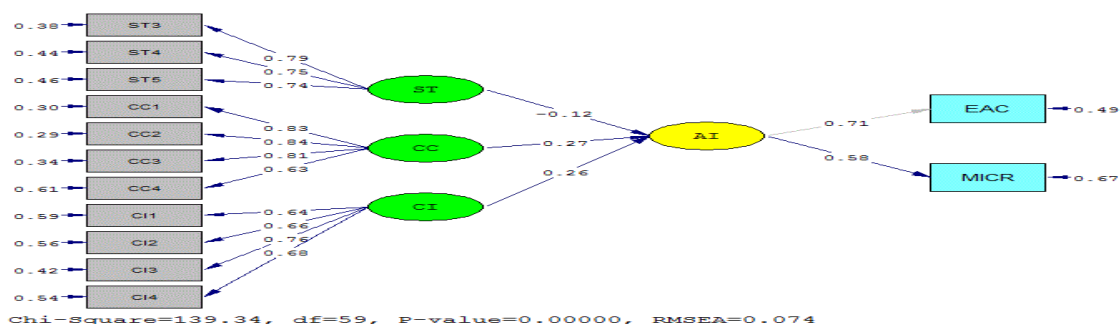
بعد اعتماد اجتماعی (ST) تاثیر منفی (-۰/۱۲) بر استقلال حسابرسان دارد. به عبارتی با هر واحد تغییر در بعد اعتماد اجتماعی، متغیر استقلال حسابرسان به میزان ۰/۱۲ واحد و خلاف جهت با بعد اعتماد اجتماعی تغییر می کند. اما این تاثیر از نظر آماری نیز معنادار نمی باشد. چرا که آماره T-Value برابر با (-۰/۹۶) می باشد که این میزان از مقدار ۱/۹۶- بیشتر می باشد. بنابراین فرضیه تاثیر بعد اعتماد اجتماعی بر استقلال حسابرسان رد می شود.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه اصلی پژوهش نشان می دهد که:

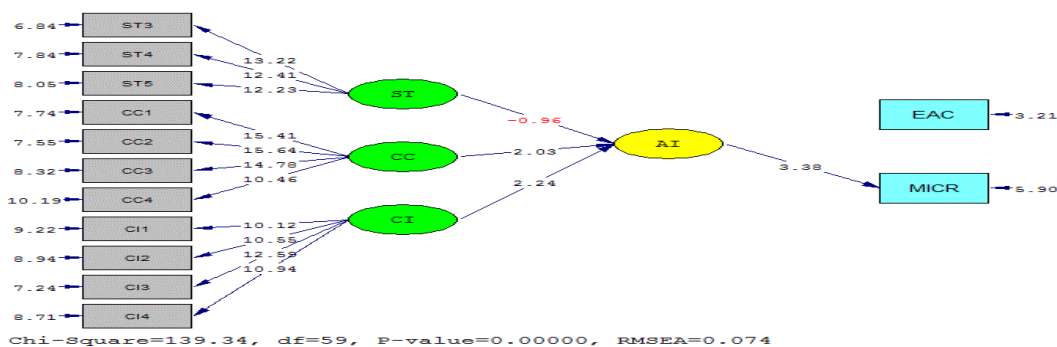
سرمایه اجتماعی تاثیر مثبت (۰/۳۷) بر استقلال حسابرسان دارد. به عبارتی با هر واحد تغییر در سرمایه اجتماعی، متغیر استقلال حسابرسان به میزان ۰/۳۷ واحد و هم جهت با سرمایه اجتماعی تغییر می کند. شایان ذکر است که این تاثیر از نظر آماری نیز معنادار می باشد چرا که آماره T-Value برابر با (۳/۵۵) می باشد که این میزان از مقدار ۱/۹۶ بیشتر می باشد. بنابراین فرضیه تاثیر سرمایه اجتماعی بر استقلال حسابرسان را نمی توان رد کرد.

### آزمون تاثیر ابعاد سرمایه اجتماعی بر استقلال حسابرسان

در فرضیه اصلی پژوهش ادعا شده بود که سرمایه اجتماعی تاثیر معنی داری بر استقلال حسابرسان دارد. نتایج آزمون هم نشان داد که سرمایه اجتماعی تاثیر مثبت و معنی داری بر استقلال حسابرسان دارد. برای پاسخ به این سوال که میزان تاثیر هر یک از ابعاد



نمودار ۳- نتیجه آزمون ابعاد سرمایه اجتماعی بر استقلال حسابرسان در حالت استاندارد



نمودار ۴- نتیجه آزمون ابعاد سرمایه اجتماعی بر استقلال حسابرسان در حالت معنی داری

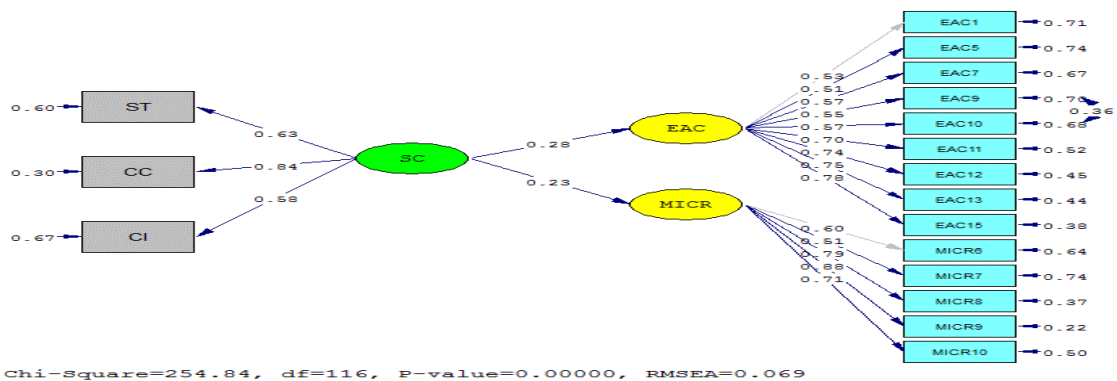
همبستگی جمعی بر استقلال حسابرسان را نمی توان رد کرد.

### آزمون تاثیر سرمایه اجتماعی بر ابعاد استقلال حسابرسان

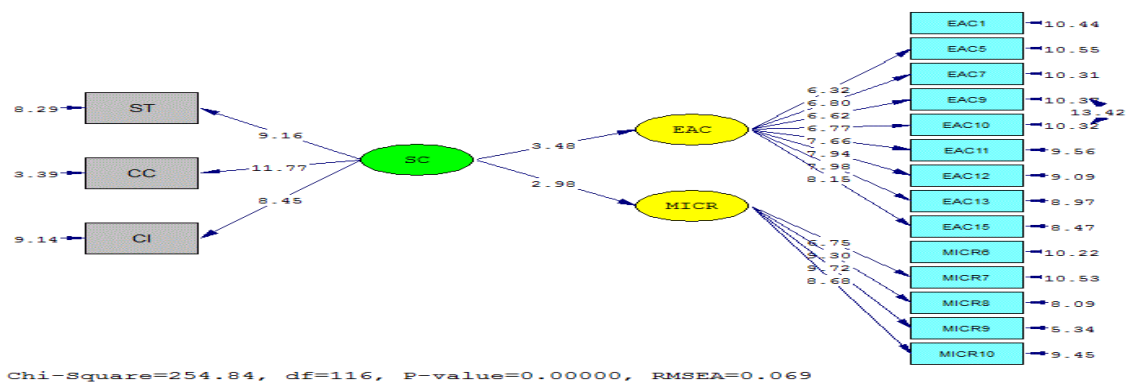
در فرضیه اصلی پژوهش ادعا شده بود که سرمایه اجتماعی تاثیر معنی داری بر استقلال حسابرسان دارد. نتایج آزمون هم نشان داد که سرمایه اجتماعی تاثیر مثبت و معنی داری بر استقلال حسابرسان دارد. برای پاسخ به این سوال که میزان تاثیر سرمایه اجتماعی بر هر یک از ابعاد استقلال حسابرسان چه میزان است، تاثیر سرمایه اجتماعی بر هر یک از ابعاد استقلال حسابرسان مورد آزمون قرار گرفت. نتایج روش مدل سازی معادلات ساختاری به منظور آزمون تاثیر سرمایه اجتماعی بر ابعاد استقلال حسابرسان، در حالت استاندارد و معنی داری در نمودارهای ۵ و ۶ نشان داده شده است.

بعد انسجام و همبستگی جمعی (CC) تاثیر مثبت (۰/۲۷) بر استقلال حسابرسان دارد. به عبارتی با هر واحد تغییر در بعد انسجام و همبستگی جمعی، متغیر استقلال حسابرسان به میزان ۰/۲۷ واحد و هم جهت با بعد انسجام و همبستگی جمعی تغییر می کند. لازم به ذکر است که این تاثیر از نظر آماری نیز معنادار می باشد. چرا که آماره T-Value برابر با (۲/۰۳) می باشد که این میزان از مقدار ۱/۹۶ بیشتر می باشد. بنابراین فرضیه تاثیر بعد انسجام و همبستگی جمعی بر استقلال حسابرسان را نمی توان رد کرد.

بعد هویت جمعی (CI) تاثیر مثبت (۰/۲۶) بر استقلال حسابرسان دارد. به عبارتی با هر واحد تغییر در بعد هویت جمعی، متغیر استقلال حسابرسان به میزان ۰/۲۶ واحد و هم جهت با بعد هویت جمعی تغییر می کند. لازم به ذکر است که این تاثیر از نظر آماری نیز معنادار می باشد. چرا که آماره T-Value برابر با (۲/۲۴) می باشد که این میزان از مقدار ۱/۹۶ بیشتر می باشد. بنابراین فرضیه تاثیر بعد انسجام و



نمودار ۵- نتیجه آزمون سرمایه اجتماعی بر ابعاد استقلال حسابرسان در حالت استاندارد



نمودار ۶- نتیجه آزمون سرمایه اجتماعی بر ابعاد استقلال حسابرسان در حالت معنی داری

(۲/۹۸) می باشد که این میزان از مقدار ۱/۹۶ بیشتر می باشد. بنابراین فرضیه تاثیر سرمایه اجتماعی بر بعد حفظ استقلال ظاهری توسط حسابرس و کنترل مقامات ذیصلاح را نمی توان رد کرد.

### نتایج برازش الگوی مفهومی پژوهش

پس از آزمون فرضیه های پژوهش باید اطمینان نمود که مدل معادلات ساختاری از برازش لازم برخوردار است. مجموعه وسیعی از معیارها و شاخص های برازندگی وجود دارند که می توانند برای اندازه گیری کل الگو مورد استفاده قرارگیرند. یک محقق باید از معیارهای مختلفی برای قضاوت در مورد برازش مدل استفاده کند، زیرا شاخص واحدی وجود ندارد که به طور قطعی برای آزمون مدل، مورد قضاوت و ارزیابی قرار گیرد (کلانتری، ۱۳۸۸). بر این اساس در جدول ۸ به چند شاخص مهم سنجش برازش الگوی مفهومی در خصوص هر یک از مدل های معادلات ساختاری پیش گفته، که در این پژوهش مورد اندازه گیری قرار گرفته است، اشاره می شود.

نتایج حاصل از آزمون تاثیر سرمایه اجتماعی بر ابعاد استقلال حسابرس نشان می دهد که:

سرمایه اجتماعی تاثیر مثبت (۰/۲۸) بر بعد وجود کمیته حسابرسی جهت حفظ استقلال حسابرس (EAC) دارد. به عبارتی با هر واحد تغییر در سرمایه اجتماعی، بعد وجود کمیته حسابرسی جهت حفظ استقلال حسابرس به میزان ۰/۲۸ واحد و هم جهت با سرمایه اجتماعی تغییر می کند. لازم به ذکر است که این تاثیر از نظر آماری نیز معنادار می باشد. چرا که آماره T-Value برابر با (۳/۴۸) می باشد که این میزان از مقدار ۱/۹۶ بیشتر می باشد. بنابراین فرضیه تاثیر سرمایه اجتماعی بر بعد وجود کمیته حسابرسی جهت حفظ استقلال حسابرس را نمی توان رد کرد.

سرمایه اجتماعی تاثیر مثبت (۰/۲۳) بر بعد حفظ استقلال ظاهری توسط حسابرس و کنترل مقامات ذیصلاح (MICR) دارد. به عبارتی با هر واحد تغییر در سرمایه اجتماعی، بعد حفظ استقلال ظاهری توسط حسابرس و کنترل مقامات ذیصلاح به میزان ۰/۲۳ واحد و هم جهت با سرمایه اجتماعی تغییر می کند. لازم به ذکر است که این تاثیر از نظر آماری نیز معنادار می باشد. چرا که آماره T-Value برابر با

جدول ۸- نتایج برازش معادلات ساختاری

وضعیت برازش	مقادیر توصیه شده	مقادیر محاسبه شده شاخص ها در آزمون فرضیه ها			شاخص های برازش الگوی مفهومی
		سرمایه اجتماعی بر ابعاد استقلال	ابعاد سرمایه اجتماعی بر استقلال	سرمایه اجتماعی بر استقلال	
_____	_____	۲۵۴/۸۴	۱۳۹/۳۴	۵/۷۳	Chi Square
_____	_____	۱۱۶	۵۹	۴	Df
قابل قبول	Chi Square/Df ≤ 3	۲/۱۹۶۹	۱/۳۶۱۷	۱/۴۳۲۵	Chi Square/Df
قابل قبول	RMSEA ≤ 0/08	۰/۰۶۹	۰/۰۷۴	۰/۰۴۲	RMSEA

سازد با یکدیگر کار کنند. سرمایه اجتماعی همکاری و مشارکت گروههای مختلف جامعه را در حوزه های اقتصادی، اجتماعی، سیاسی و فرهنگی افزایش می دهد. این موضوع باعث ارتقاء و بهبود ارزشهای اخلاقی مثبت مانند صداقت، انصاف، تعهد، امانتداری و کاهش ارزشهای اخلاقی منفی مانند کلاه برداری، دروغ، تضاد منافع، ریاکاری، رشوه و... می شود. سرمایه اجتماعی

### نتیجه گیری و بحث

این مقاله سرمایه اجتماعی و تاثیر آن بر استقلال حسابرسی و ابعاد آن را مورد مطالعه قرار داد. سرمایه اجتماعی مجموعه ای از موهبت ها و امتیازات اجتماعی را نظیر ارزشها و هنجارهای مشترک، اعتماد، صداقت، درک متقابل، تساهل، همکاری، مشارکت و روابط متقابل را شامل می شود که افراد را قادر می

که خود متشکل از هنجارهای اجتماعی است بر تصمیمات حسابرسی تأثیرات زیادی دارد. یکی از وظایف حسابرسی اطمینان بخشی به استفاده کنندگان صورتهای مالی می باشد. هر چه سطح سرمایه اجتماعی در جامعه بیشتر باشد این مؤلفه اجتماعی بر رفتار حسابرس در رعایت استقلال و در نتیجه ارتقای کیفیت حسابرسی اثرگذار خواهد بود. در نهایت این موضوع باعث ارتقای اطمینان بخشی صورتهای مالی از سوی حسابرس می گردد.

نتایج تحقیق حاضر نشان می دهد که سرمایه اجتماعی و ابعاد آن (فرضیات ۱ تا ۴) بجز اعتماد اجتماعی (فرضیه ۲) تأثیر مثبت بر استقلال حسابرس و ابعاد آن دارد. به عبارت دیگر متغیر وابسته تحقیق یعنی استقلال حسابرس هم جهت با سرمایه اجتماعی تغییر می کند. این تأثیر از نظر آماری نیز معنی دار است چرا که آماره آزمون محاسبه شده بیشتر از  $1/96$  می باشد. بنابراین فرضیه تأثیر سرمایه اجتماعی بر استقلال حسابرس را نمی توان رد کرد. این یافته ها با نتایج تحقیق دیگران مطابقت دارد. شعبان، بنی مهد و رویایی (۱۳۹۶) در تحقیقی اثر محافظه کاری اجتماعی را بر استقلال حسابرس آزمون نمودند. بر اساس این پژوهش، محافظه کاری اجتماعی به معنی پایداری افراد به سنت ها و ارزشهای اجتماعی یعنی همان سرمایه اجتماعی است. نتایج حاصل از این تحقیق بیانگر آنست که محافظه کاری اجتماعی رابطه ای مثبت و مستقیم با رعایت استقلال توسط حسابرسان دارد. همچنین مطالعات نشان داده است که در مناطقی که سطح سرمایه اجتماعی در آنها بالاست، شفافیت اطلاعات و اجتناب از رفتارهای گمراه کننده کمتر می باشد. (Chen et al, 2016) لذا اگر استقلال حسابرسی را بعنوان نمادی از اطلاع رسانی صحیح و شفاف و اجتناب از رفتارهای گمراه کننده در گزارشدهی از سوی حسابرس تلقی نماییم، نتایج تحقیق مزبور فرضیه اصلی پژوهش را پشتیبانی می کند. جونز (۲۰۰۸) نیز با بررسی " هویت حسابرسان، فشار مسئولیت پاسخگویی صاحبکار و رفتار مصلحت آمیز حسابرسان" 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. لذا رعایت استقلال توسط حسابرسان را نیز می توان به نوعی رفتاری مصلحت آمیز تلقی نمود که عوامل اجتماعی و انفرادی بر آن مؤثر است. تا زمانی که عوامل اجتماعی بتواند بر عوامل انفرادی غلبه کند حسابرس تمایل بیشتری به رعایت استقلال خواهد داشت چرا که در صورت عدم اجرای آن تبعات اجتماعی در انتظار اوست. کاپلان و همکاران (۲۰۱۰) نیز تأثیر تقابل اجتماعی را بعنوان یکی از مؤلفه های سرمایه اجتماعی بر عملکرد کارکنان حسابرسی در کشف تقلب مورد بررسی قرار دادند. نتایج تحقیق آنها نشان داد تقابل اجتماعی موجب تقویت قصد حسابرسان برای گزارشگری تقلب (بعنوان یکی از مصادیق رعایت استقلال) شده و عملکرد آنان را در رابطه با کشف و گزارشگری تقلب بهبود می بخشد. رینی و همکاران (۲۰۱۰) اعتقاد دارند رابطه اجتماعی (بعنوان یکی دیگر از مؤلفه های سرمایه اجتماعی) میان اعضای کمیته حسابرسی و حسابرسان مستقل می تواند موجب انتقال اطلاعات نظیر ضعف در سیستم کنترلهای داخلی، نقض قوانین توسط شرکت و امثالهم از سوی کمیته حسابرسی به حسابرسان مستقل شود. به عقیده آنها، این موضوع می تواند باعث بهبود عملکرد حسابرسان و در نتیجه بهبود کیفیت حسابرسی گردد. لذا می توان نتیجه گرفت که سرمایه اجتماعی بر وجود کمیته حسابرسی جهت حفظ استقلال مؤثر است. به عبارت دیگر فرضیه پنجم پژوهش حاضر را مورد تأیید قرار می دهد. یافته های پژوهش حساس یگانه و جعفری (۱۳۸۴) در خصوص عوامل مؤثر بر استقلال حسابرسی گویای این بود که هفت عامل به ترتیب: تخصص گرای، کارایی حسابرسی، کشف تحریفات بااهمیت، تضاد منافع، وجود قوانین و مقررات، مکانیزم بازار و اندازه مؤسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی و استقلال حسابرسان مؤثرند. لذا بر اساس تحقیق ایشان وجود قوانین و مقررات و بدنبال آن رعایت این قوانین توسط

عاملی برای ارتقای مشروعیت اجتماعی حسابرس خواهد بود. همچنین با توجه به نتایج پژوهش، با نظارت مقامات ذیصلاح از طریق تدوین قوانین مناسب در سطح جامعه، میتوان رعایت ارزشهای اخلاقی همچون استقلال حسابرس و بدنبال آن کارایی و کیفیت حسابرسی را بهبود بخشید. بنابراین به قانون گذاران در حرفه حسابرسی پیشنهاد می شود تا با نظارت بیشتر بر حرفه حسابرسی از طریق آموزش اخلاق حرفه ای که مهمترین رکن آن رعایت استقلال است و اعمال ارزشهای اجتماعی و فرهنگی در مدل های تصمیم گیری خود بمنظور تدوین راه کارهای مناسب، موجبات ارتقای کیفیت حسابرسی را بیش از پیش فراهم آورند.

#### فهرست منابع

- \* \* اختر محقق، مهدی (۱۳۸۵). سرمایه اجتماعی. ناشر مؤلف.
- \* بنی مهد، بهمن و درویش، حدیثه (۱۳۹۵). اعتماد اجتماعی و نگرش حسابرسان درباره استقلال. فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت. سال پنجم. شماره ۱۹. صص ۲۶-۱۷.
- \* \* جوادی، زهره (۱۳۹۲). سرمایه اجتماعی و وضعیت ایران. لینک یکتا: <http://etedaal.ir/fa/news/> کد مطلب ۷۰۲۷۰.
- \* حجایی، حسین. مهدی زاده، حسن و بشارت، علی (۱۳۹۴). نقش سرمایه اجتماعی و اخلاق حرفه ای در توسعه. کنفرانس بین المللی جهت گیریهای نوین در مدیریت، اقتصاد و حسابداری.
- \* \* حساس یگانه، یحیی. (۱۳۸۴). فلسفه حسابرسی. تهران. شرکت انتشارات علمی و فرهنگی.
- \* حساس یگانه، یحیی و جعفری علی (۱۳۸۴). عوامل مؤثر بر استقلال و شایستگی اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران در ارائه خدمات گواهی. فصلنامه مطالعات حسابداری. شماره ۱۰ و ۱۱.

حسابرس (از جمله حفظ استقلال ظاهری) و کنترل رعایت آن از سوی مراجع ذیصلاح نظیر جامعه حسابداران رسمی ایران یکی از عوامل مؤثر بر استقلال حسابرسی بوده که با در نظر گرفتن تأثیر مثبت سرمایه اجتماعی بر استقلال حسابرس (فرضیه اصلی پژوهش) می توان نتیجه گرفت که وجود سرمایه اجتماعی بر بعد حفظ استقلال ظاهری توسط حسابرس و نظارت و کنترل توسط مقامات ذیصلاح مؤثر است. یعنی فرضیه ششم پژوهش حاضر توسط تحقیقات دیگر نیز رد نمی شود. نتیجه تحقیق حاضر در خصوص تأثیر بعد اعتماد اجتماعی بر استقلال حسابرسی مغایر با نتایج تحقیقات پیشین است. بنی مهد و درویش (۱۳۹۵) در تحقیقی با عنوان اعتماد اجتماعی و نگرش حسابرسان درباره استقلال پی بردند که هر چه سطح اعتماد اجتماعی در حسابرسان پایین باشد، انتظار می رود رعایت استقلال نیز در میان آنها کاهش یابد. به عبارت دیگر رابطه ای منفی بین سطح پایین اعتماد اجتماعی و رعایت استقلال توسط حسابرسان وجود داشته و افزایش سطح اعتماد اجتماعی میان حسابرسان منجر به رعایت بیشتر موازین اخلاق حرفه ای که مهمترین آن استقلال می باشد، خواهد گردید. تحقیق حاضر نتیجه مزبور را تأیید نمود.

دستاوردها و ارزش افزوده ی پژوهش حاضر بیانگر آنست که سرمایه اجتماعی یک عامل مهم و اثر گذار در نگرش حسابرسان درباره رعایت استقلال و بدنبال آن اظهار نظر وی می باشد. به عبارت دیگر افزایش سطح سرمایه اجتماعی حسابرسان باعث رعایت بیشتر موازین اخلاق حرفه ای در بین حسابرسان می شود. این موضوع موجب می شود تا حسابرسان استقلال خود را حفظ نموده و یا کمتر زیر پا گذارند. به عقیده نگارندگان، با بهبود سطح سرمایه اجتماعی در 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 دعوای حقوقی و قضایی علیه آن ها کاهش یابد. همچنین این مهم، موجب بهبود کیفیت حسابرسی و

- \* حاجیها، زهره. گودرزی، احمد و فتاحی، زهرا. (۱۳۹۲). ارتباط ویژگی های تردید حرفه ای حسابرسان و قضاوت و تصمیم گیری آنها. فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت. سال ششم. شماره ۱۹. ص ۵۷.
- \* خوش طینت، محسن و بستانیان، جواد (۱۳۸۶). قضاوت حرفه ای درحسابرسی. مطالعات تجربی حسابداری مالی. شماره ۱۸. صص ۲۵-۵۸.
- \* رویایی، رمضانعلی. رهنمای رودپشتی، فریدون و جباری، حسین. (۱۳۸۸). تأثیر فرهنگ بر استنباط اخلاقی دانشجویان حسابداری. مجله مدیریت فرهنگی. سال سوم. شماره ۵. صص ۸۵-۱۰۱.
- \* رویایی، رمضانعلی و آذین فر، کاوه. (۱۳۹۱). رابطه بین کیفیت حسابرسی و نوع صنعت. فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت. سال پنجم. شماره ۱۵. ص ۲۰.
- \* سلمان پناه، نجمه و طالب نیا، قدرت الله. (۱۳۹۲). بررسی گزیده عوامل موثر بر قضاوت اخلاقی حسابداران رسمی ایران. فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت. سال ششم. شماره ۱۸. ص ۹۰.
- \* سلیمانی، سمیه. شورورزی، محمدرضا و نوری توپکانلو، زهرا. (۱۳۹۷). تأثیر تهدیدها بر استقلال حسابرسان. مجله علمی- پژوهشی دانش حسابداری مالی. دوره پنجم. شماره ۳. پیاپی ۱۸. صص ۶۹-۸۰.
- \* شعبان، رضوان. بنی مهد، بهمن و رویایی، رمضانعلی. (۱۳۹۶). اثر محافظه کاری اجتماعی و ماکیاولیسم بر استقلال حسابرس. فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت. سال ششم. شماره ۲۲. صص ۷۵-۸۶.
- \* عباس زاده، محمدرضا و محمدی، جمال (۱۳۹۳). بررسی عوامل مؤثر بر افزایش استقلال حسابرسان دیوان محاسبات کشور. فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی. سال ششم. شماره ۲۱. صص ۲۸-۱.
- \* کلانتری، خلیل. ۱۳۸۸. مدل سازی معادلات ساختاری در تحقیقات اجتماعی- اقتصادی. تهران: انتشارات فرهنگ صبا.
- \* محمودی نسب، زینب، بنی مهد، بهمن و اوحدی، فریدون (۱۳۹۶). مطالعه تقابل اجتماعی در حرفه حسابرسی: آزمون نظریه اصناف. فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت. سال ششم. شماره ۲۱. صص ۱۶۷-۱۵۷.
- \* ملکیان، اسفندیار و توکل نیا، اسماعیل. (۱۳۹۳). بررسی تأثیر فرهنگ اخلاقی بر کیفیت حسابرسی تحت شرایط فشار بودجه زمانی. فصلنامه حسابرسی؛ نظریه و عمل. سال اول. شماره ۱. صص ۴۸-۲۱.
- \* مدرس، احمد و رفیعی، افسانه. (۱۳۸۷). بررسی دیدگاه عمومی درباره رعایت آیین رفتار حرفه ای توسط حسابرسان و ضمانت اجرایی آن در ایران. دانش حسابرسی. شماره ۲۵ و ۲۶.
- \* مهربان پور، محمدرضا. جندقی قمی، محمد و رجب بیکی، محمدعلی. (۱۳۹۷). سرمایه اجتماعی و حق الزحمه حسابرسی. فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابرسی. دوره ۲۵. شماره ۲. صص ۲۸۸-۲۶۹.
- \* نصر اصفهانی، علی و [دیگران] (۱۳۹۰). بررسی سرمایه اجتماعی سازمانی در سازمانهای خدماتی استان اصفهان. جامعه شناسی کاربردی. سال بیست و دوم، شماره ۴۱.
- \* Ardelean, Alexandra. (2013). Auditors' Ethics & their Impact on public Trust. *Procedia-Social & Behavioral Sciences* Volume 92, 10 October 2013, pp 55-60.
- \* □ American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (2017). AICPA Clarified Statements on Auditing Standards, AU-C Section 200: Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance With Generally Accepted Auditing Standards. Retrieved from: <http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/Pages/clarifiedSAS.aspx>.
- \* Berglund, N., and Kang, T.,(2013). Does Social Trust Matter in Financial Reporting?: Evidence from Audit Pricing,

- \* Jones, j . 2008. Auditors 'Identity, client Accountability pressure and auditors conciliatory behavior. york university, Toronto, Ontario.
- \* Kaplan, S. E. & Richmond, K. & Samuels, J. E., (2010), The Effect of Social Confrontation on Individuals' Intentions to Internally Report Fraud, Behavioral Research, American Accounting Association, 22:51-67.
- \* □□Kwon , s Y., Yi , H (2012) Do Social Ties between CEOs and Engagement Audit Partners Affect Audit Fees and Audit Quality? Working paper, Korea University.
- \* □□Lennox, C.S (2005) Audit quality and executive officers' affiliations with CPA firms. Journal of Accounting and Economics 39 (2): 201–231.
- \* Lesser , E . L . (2000 ) , " Leveraging Social capital in organizations " , In l Lesser , E . L . ( Ed ) Knowledge and Social capital : Foundations and applications , Butter worth , Heine mann.
- \* □□Mautz R.K., and H.A. Sharaf, (1980). The Philosophy of Auditing, 8th Printing, Florida: American Accounting Association.
- \* McGuire, S. T., Omer, T. C., & Sharp, N. Y. (2012). The impact of religion on financial reporting irregularities. The Accounting Review, 87(2), 645-673.
- \* Maslina Binti, Ahmad (2012). Auditor Independence in Malaysia: The Perceptions of Loan Officers and Professional Investors. A Thesis Submitted in Fulfilment of the Requirements for the Degree of Doctor of Philosophy of Cardiff University. Accounting and Finance Section Cardiff Business School, Cardiff University.
- \* Omer, T. C., Sharp, N. Y., & Wang, D. (2012). Do local religious norms affect auditors' going concern decisions? Working paper. . Texas A&M University.
- \* Pevzner, M., Xie, F., & Xin, X. (2015). When firms talk, do investors listen? The role of trust in stock market reactions to corporate earnings announcements. Journal of Financial Economics, 117(1), 190–223.
- \* Parboteeah, K. P., Hoegl, M., & Cullen, J. B. (2008). Ethics and religion: An empirical test of a multidimensional model. Journal of Business Ethics, 80(2), 387–398.
- \* Rennie, M.D., L.S., Kopp and W.M. Lemon (2010). Exploring trust and the auditor-client relationship: Factors influencing the auditor's trust of a client representative. Auditing: A Journal of Practice & Theory 29 (1): 279–293.
- <https://www.uts.edu.au/sites/default/files/ACCconf14TKang>.
- \* Blay A.D., Gooden,E.S. Mellon, M. J. Steven , D.E. (2017). Can Social norms Activation Improve Audit Quality? Evidence from an Experimental Audit Market. Journal of Business Ethics ,Doi: 10.1007/s10551-017-3561-z.
- \* Chen, D., Liu, X., & Wang, C. (2016). Social trust and bank loan financing: Evidence from China. Abacus, 52(3), 374–403
- \* Festre, A. (2010). Incentives and social norms: A motivation-based economic analysis of social norms. Journal of Economic Surveys, 24(3), 511–538.
- \* \*Flora, C.B. and J. L. Flora. (1996). The Past and Future: Social Contract, Social Policy and Social Capital. pp. 53-64 in Farm Foundation: Increasing Understanding of Public Problems and Policies.
- \* Green, S., & Weber, J. (1997). Influencing ethical development: Exposing students to the AICPA code of conduct. Journal of Business Ethics, 16(8), 777–790.
- \* Gray, S.J.,(1995). Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally, Abacus , Vol. 24 , PP.1-15.
- \* Hasan, I., Hoi, C., Wu, Q., & Zhang, H. (2015). Social capital and debt contracting: evidence from bank loans and public bonds. Working Paper, Bank of Finland Research.
- \* IESBA, IIESBA Reinforce Auditor Independence Provisions: Furthur Limits Exceptions and Clarifies Guidance around Non-assurance Services, [www.ifac.org](http://www.ifac.org), ۲۰۱۵.
- \* Jensen, M. (2006) 'Should we stay or should we go? Accountability, status anxiety, and client deflections', Administrative Science Quarterly, 51, pp. 97-128.
- \* \*□Jessor, R. 1981. The Perceived Environment in Psychological Theory and Research. Toward a Psychology of situations: An Interactional Perspective: 297-317.
- \* Jha, A., & Chen, Y. (2015). Audit fees and social capital. The Accounting Review, 90(2), 611-639.
- \* Jha, A. (2017). Financial reports and social capital. Journal of Business Ethics, 1-30. Available in: <https://link.springer.com/article/10.1007/s10551-017-3495-5>.

- \* Schatzberg, J., Sevcik, G., Shapiro, B., Thorne, L., & Wallace, R. (2005). A reexamination of behavior in experimental audit markets: The effects of moral reasoning and economic incentives on auditor reporting and fees. *Contemporary Accounting Research*, 22(1), 229–264.
- \* Sunder, S. (2005). Minding our manners: Accounting as social norms. *The British Accounting Review*, 37(4), 367–387.
- \* Vilanova, E. P., & Josa, R. T. (2003). Social capital as a managerial phenomenon. Working Paper, Tampere University of Technology. pp. 231-232.
- \* Yuyan Guan, Lixin (Nancy) Su, Donghui Wu and Zhifeng Yang, (2016). Do School Ties between Auditors and Client Executives Influence Audit outcomes? , *Journal of Accounting and Economics*,: 52-61.<http://dx.doi.org/10.1016/j.jacceco.2015.09.00>.