



تأثیر مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت و اخلاق حرفه‌ای حسابرسان بر مبنای مدل بوهایا، گاس و زاکی بر کیفیت حسابرسی

بهنام سام دلیری^۱

دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد بابل

دکتر کاوه آذین فر^۲

استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد بابل

دکتر سید علی نبوی چاشمی^۳

دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد بابل

(تاریخ دریافت: ۱۷ مرداد ۱۳۹۸؛ تاریخ پذیرش: ۴ دی ۱۳۹۸)

هدف از تحقیق حاضر، بررسی تأثیر مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت و اخلاق حرفه‌ای حسابرسان بر مبنای مدل بوهایا، گاس و زاکی بر کیفیت حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد. روش تحقیق، توصیفی-پیمایشی و گردآوری داده‌ها به صورت میدانی و از پرسشنامه معتبر بوهایا و همکاران^۴ (۲۰۱۵) و صالحی^۵ (۱۳۹۵) و آرچی کارول^۵ (۱۹۷۹) استفاده گردید. جامعه آماری شامل حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی و روش نمونه‌گیری تصادفی ساده به تعداد ۲۴۲ نفر انتخاب شدند. سپس برای آزمون فرضیه‌های تحقیق از مدل رگرسیونی و مدل معادلات ساختاری استفاده شده است. یافته‌های حاصل از تحقیق حاکی از آنست که ابعاد مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت و ابعاد اخلاق حرفه‌ای حسابرسان بر کیفیت حسابرسی تأثیرگذار است. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که کیفیت حسابرسی در شرکت بر اساس تغییرات مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت و اخلاق حرفه‌ای حسابرسان تبیین پذیر است.

واژه‌های کلیدی: مسئولیت پذیری اجتماعی، اخلاق حرفه‌ای حسابرسان، کیفیت حسابرسی.

^۱ behnam_sam_60@yahoo.com

^۲ azinfarbaboli@yahoo.com

^۳ chashmie_ali@gmail.com

^۴ Bohaya et l.

^۵ Archi Carull

مقدمه

حسابرسی فرایندی منظم و با قاعده جهت جمع آوری و ارزیابی بیطرفانه شواهد درباره ادعاهای مربوط به فعالیت ها و وقایع اقتصادی، به منظور تعیین درجه ی انطباق این ادعاها با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارش به افراد ذینفع است. نظریه کارگزاری^۱، حسابرس را به عنوان نماینده مستقل سهامداران و سایر اشخاص ذینفع در کنترل صحت، قابلیت اتکاء و مربوط بودن اطلاعاتی می شناسد که توسط مدیران واحد تجاری تهیه و ارائه می شود [۱۵]. در این میان انگیزه های مدیران در جهت اعمال منافع شخصی خود در کیفیت سود، مانع از رسیدن حسابرسان به اهداف خود می شوند. در مقابل حسابرسان می توانند با افزایش کیفیت حسابرسی^۲، مدیریت سود صورت گرفته توسط مدیران را کشف کرده و مدیران را در اعمال مدیریت سود در تنگنا قرار دهند [۹].

مسئولیت اجتماعی شرکت ها به ارائه روش هایی می پردازد که سازمان ها در فضاهای کسب و کار خود به آن عمل می کنند و پاسخگوی توقعات جامعه، انتظارات تجاری، قانونی، اخلاقی و اجتماعی آنان هستند [۶]. حسابرسان نیز مانند حرفه های دیگر نیاز به این اصول و یا بیشتر از آن دارند چرا که نتایج کار آنها مشتریان، جامعه خود و دیگران را تحت تاثیر قرار می دهد. بنابراین، آنها باید به قوانین اخلاق و رفتار حرفه ای، به منظور تاثیر سازنده آنها، متعهد باشند [۲].

بنابراین، افزایش مزیت رقابتی یک سازمان، توان رقابت آن را افزایش می دهد و بالطبع موفقیت سازمان نیز تسهیل می شود. موانع موفقیت نیز بسیاری از جمله تنش های درونی ناشی از پدیده های کم کاری، رفتارهای نادرست و غیر اخلاقی که موجب اتلاف منابع انرژی، فرصت و شادابی و توان نیروی انسانی و زمان می گردد. بنابراین در پژوهش حاضر در پی پاسخگویی به این سوال اساسی هستیم که مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت و اخلاق حرفه ای حسابرس بر کیفیت حسابرسی تاثیر دارد یا خیر؟

بیان مساله

در سال های اخیر این نظریه مطرح است که کسب و کار نباید صرفاً منجر به کسب سود و افزایش ثروت سهام داران شود بلکه باید مسئولیت هایی در قبال کارکنان، محیط زیست و جامعه بپذیرد. این نظریه تحت عنوان مسئولیت اجتماعی^۳ شرکت به یکی از ویژگی های شرکت ها تبدیل شده است. مسئولیت اجتماعی بنگاه ها برآیند چهار مؤلفه^۴ مسئولیت اقتصادی^۴، مسئولیت قانونی^۵، مسئولیت اخلاقی^۶،

¹ Brokerage Theory

² Quality Audit

³ Social responsibility

⁴ Economic responsibility

⁵ Legal responsibility

⁶ Moral responsibility

مسئولیت‌های بشردوستانه^۱ است [۱۰]. تفکر جدید پیرامون شرکت و مسئولیت اجتماعی آن توسط بوون^۲ (۱۹۵۳) مطرح گردید. از لحاظ نظری، حوزه‌ی مسئولیت اجتماعی شرکت با مشکلاتی مشابه‌ای در تعریف مفهوم مسئولیت اجتماعی روبه‌رو می‌باشد. تعدد و چندگانگی روش‌ها و ابعاد این مفهوم پیچیده، ارائه گزارش عینی از اجزای آن که بیشتر ذهنی و اغلب ارزیابی آن بر اساس معیارهای مربوط به زمینه‌های اخلاقی و یا اجتماعی می‌باشد را دشوار کرده است [۱۶].

فساد و رسوایی‌های مالی که در سالهای اخیر در گوشه و کنار دنیا از جمله ایران رخ داده، دامن گیر حساب‌برسان نیز بوده است. این موضوع باعث شده است که رعایت اخلاق حرفه‌ای در حرفه حسابرسی مورد تردید قرار گرفته، شهرت و مشروعیت مؤسسات حسابرسی نیز در معرض خطر باشد رفتار حرفه‌ای نشان دهنده مجموعه‌ای از قوانین و فضایل اخلاقی است و این قوانین اخلاقی برای وجود و تداوم حرفه ضروری هستند [۴]. لذا مراقبت حرفه‌ای مستلزم این است که حساب‌برس از استانداردهای حرفه‌ای فنی و اخلاقی پیروی کند و تلاش نماید که مسئولیت‌های حرفه‌ای خود به بهترین شکل ممکن انجام دهد و کیفیت خدمات را بهبود بخشد. با توجه به مطالب عنوان شده مساله پژوهش آن است که مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت و اخلاق حرفه‌ای حساب‌برس بر مبنای مدل بوهاویو، گاکاس و زاکی بر کیفیت حسابرسی تا چه حد تأثیر دارد.

مبانی نظری

مسئولیت اجتماعی

اصطلاح مسئولیت اجتماعی شرکت به وسیله‌ی سه لغت که دربرگیرنده‌ی آن است تعریف شده است: شرکت، اجتماع، مسئولیت، زو و تن^۳ (۲۰۰۸) مسئولیت اجتماعی شرکت را به عنوان فرآیند ایجاد ثروت، ارتقاء مزیت رقابتی شرکت و حداکثر کردن ارزش ثروت و منافع ایجاد شده برای جامعه بیان کرده‌اند [۲۱]. مسئولیت اجتماعی شرکت اغلب به طبقات اقتصادی، اجتماعی و محیطی تقسیم می‌شود که با توجه به تعریف مرکز جهانی توسعه پایدار کسب و کار، به عنوان تعهد کسب و کار در توجه به توسعه اقتصادی پایدار، کار کردن با کارمندان، خانواده، جامعه‌ی محلی و به طور کلی جامعه در جهت بهبود کیفیت زندگی تعریف شده است [۱۹]. ایده‌ی اساسی مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها این است که آن منعکس‌کننده‌ی ضرورت‌ها و پیامدهای اجتماعی موفقیت در کسب و کار می‌باشد [۱۴]. با این حال، در تمام تعاریفی که دانشمندان در مورد مفهوم مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها ارائه کرده‌اند، این باور عمومی وجود دارد که فراتر از تلاش برای به حداکثر رساندن سود شرکت، سازمان‌ها و شرکت‌ها نقشی حیاتی در حل مشکلات جامعه بازی می‌کنند.

اخلاق حرفه‌ای

^۱ Humanitarian responsibilities

^۲ Bowen

^۳ Zo & Ten

معنای اصلی اخلاق، عبارت است از آن چیزهایی که در نهاد یک انسان بطور طبیعی وجود دارد و یا به عبارت دیگر نرم افزار اصلی انسان که بوسیله آن با محیط پیرامون ارتباط برقرار می‌کند. به طور معمول، دامنه اخلاق در حد رفتارهای فردی تلقی می‌گردد [۳]. کوهلر^۱ در فرهنگ حسابداری، اخلاق را چنین توصیف کرده است: "قواعد و اصول معنوی و کاربرد آنها برای مسائل رفتاری مشخص، بویژه مقررات حرفه‌ای که توسط نهادهای حرفه‌ای در مورد اعضا تدوین یافته است." [۱].

اخلاق حرفه‌ای^۲ دانشی است که به نحوی روش مند، رفتار مناسب و درست را در هر حرفه تبیین و رهنمودهای عملی و کاربردی را به منظور تعیین حد و مرز مسئولیت‌ها، ارائه می‌دهد. بسیاری از حرفه‌های شناخته شده، اصول و استانداردهای کاربردی را برای اخلاق حرفه‌ای خود تدوین نموده اند [۵].

کیفیت حسابداری

یکی از متداول‌ترین تعاریف‌ها درباره‌ی کیفیت حسابداری^۳، تعریفی است که دی آنجلو (۱۹۸۱) تحت عنوان "ارزیابی بازار" ارائه کرده است. او کیفیت حسابداری را این‌گونه تعریف کرده است: ارزیابی (استنباط) بازار از احتمال این که حسابرس: ۱- موارد تحریفات بااهمیت در صورت‌های مالی و یا سیستم حسابداری صاحب‌کار را کشف کند؛ ۲- تحریف بااهمیت کشف‌شده را گزارش دهد. احتمال این که حسابرس موارد تحریفات بااهمیت را کشف کند به "شایستگی حسابرس"، و احتمال این که حسابرس موارد تحریفات بااهمیت کشف‌شده را گزارش کند، به "استقلال حسابرس" بستگی دارد [۲۰]. پالمروس^۴ (۱۹۸۸) کیفیت حسابداری را برحسب میزان اعتبار دهی حسابرس تعریف می‌کند. از آنجاکه هدف حسابرس، ایجاد اطمینان نسبت به صورت‌های مالی است، لذا "کیفیت حسابداری به معنی عاری بودن صورت‌های مالی حسابداری شده از تحریفات بااهمیت است." [۸].

ساختار کیفیت حسابداری از سازه‌های گوناگون کمی و کیفی از قبیل توانایی‌های حسابرس و اجرای ضوابط حرفه‌ای تشکیل شده و به همین دلیل اندازه‌گیری آن دشوار است. از آنجاکه عوامل زیادی بر کیفیت حسابداری تأثیر می‌گذارد، تبیین کیفیت حسابداری، موضوعی بااهمیت محسوب می‌شود [۱۲]. مایرز و دیگران^۵ یکی دیگر از شاخص‌های کمی اندازه‌گیری کیفیت حسابداری را میزان مراقبت حرفه‌ای حسابرس و توانایی نظارت آن یعنی "دوره تصدی حسابرس" می‌دانند. هرچه دوره تصدی حسابرس بیشتر باشد، شناخت او از صاحب‌کار و تخصص او در آن صنعت خاص بالاتر رفته و موجب افزایش کیفیت حسابداری خواهد شد [۲۳].

مروری بر پیشینه تحقیق

¹ Kohler

² Professional ethics

³ Audit quality

⁴ Palmerus

⁵ Mayerz et al.

با توجه به عنوان پژوهش حاضر تحقیقی مشابه پیدا نگردید اما با توجه به بررسی های بعمل آمده تحقیقاتی که بخش هایی از بدنه پژوهش حاضر را مورد حمایت قرار دهند انجام گرفته است که به بخشی از آنها اشاره می گردد.

جدول (۱) خلاصه تحقیقات انجام شده داخلی و خارجی

محقق	سال	نتایج
نیکبخت و همکاران	(۱۳۹۵)	تحقیقی تحت عنوان " رابطه بین حق الزحمه حسابرسی و تجربه حسابرسی با کیفیت حسابرسی " انجام دادند. نتایج نشان داد که بین تغییر حق الزحمه حسابرسی با کیفیت حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.
اعتباری	(۱۳۹۶)	بنابراین اخلاق یکی از موضوعات مهم در این حرفه می باشد که متأسفانه به دلیل نادیده گرفته شدن، از طرف برخی مدیران مالی باعث بروز مشکلات عدیده در زمینه تصمیم گیری های مالی، برنامه ریزی، بودجه بندی و کنترل شده و این امر باعث بی اعتمادی افراد جامعه نسبت به گزارش مالی و صحت آن می شود.
کیم و کیم ^۱	(۲۰۱۵)	در پژوهشی در خصوص مقایسه تاثیر نگرش های سنتی و ارزش های فرهنگی بر درک مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت های کره ای به این نتیجه رسیدند که تاثیر نگرش و باورهای بنیادی و سنتی بر درک مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت ها نسبت به تاثیر ارزش های فرهنگی هوفستد با اهمیت تر است.
باود و ویلکینز ^۲	(۲۰۱۷)	آثار اندازه مؤسسه حسابرسی را بر کیفیت حسابرسی به آزمون گذاشتند و برای اندازه حسابرسی، عواملی چون سهم بازار حسابرسی، تعداد صاحبکاران مؤسسه حسابرسی و قرار دادند. در نهایت نتایج پژوهش های ایشان نشان داد، رابطه معناداری بین اندازه حسابرسی و کیفیت حسابرسی وجود ندارد.

روش شناسی تحقیق

تحقیق حاضر از نظر هدف، کاربردی و از نظر نحوه گردآوری اطلاعات، توصیفی و از نوع پیمایشی و به طور مشخص مبتنی بر مدل سازی معادلات ساختاری است. جامعه آماری مورد نظر در این پژوهش حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی است که در شهر تهران مشغول فعالیت می باشد که برای نمونه گیری از جامعه مورد مطالعه، از روش نمونه گیری تصادفی ساده با تخصیص متناسب به کمک جدول گرجسی و مورگان استفاده شد و تعداد ۲۴۲ نفر به عنوان نمونه آماری انتخاب شدند. سپس برای آزمون فرضیه های تحقیق از مدل رگرسیونی استفاده شده است که تعداد ۹۱ شرکت از شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران جامعه آماری مورد نظر را تشکیل می دهند. برای گردآوری داده ها از پرسشنامه استفاده شده که پس از بررسی ادبیات مربوطه، برای متغیر اخلاق حرفه‌ای از مدل پرسشنامه

¹ Kim & Kim

² Bauwhede & Willekens

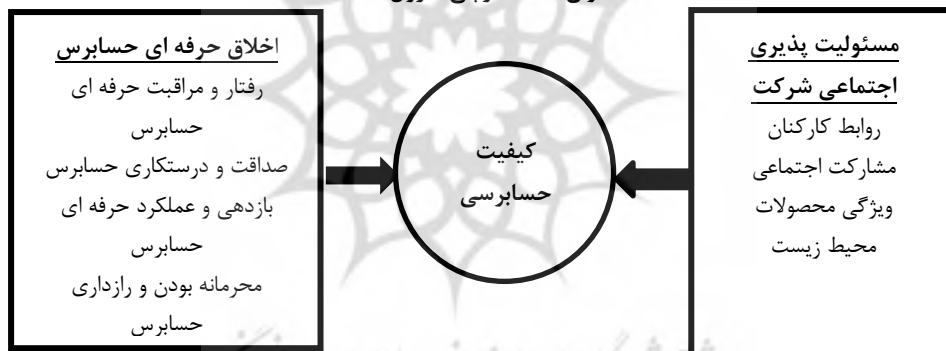
ارایه شده در تحقیقات بوهاویا و همکاران^۱ (۲۰۱۵) و پرسشنامه اخلاق حرفه‌ای حسابرسی صالحی (۱۳۹۵) و برای اندازه‌گیری مسئولیت‌پذیری اجتماعی از پرسشنامه آرچی کارول^۲ (۱۹۷۹) استفاده شده است.

مدل مفهومی تحقیق

در هر کسب و کاری و از جمله شرکت‌هایی که برای تولید ثروت و کسب و کار ایجاد شده‌اند باید صد در صد مسئولیت تمام کارهای خود که جنبه اجتماعی دارند را به عهده بگیرند. این مسئولیت در کسب و کار معمولی بر عهده صاحب آن و در شرکت‌ها بر عهده هیئت مدیره و مدیر عامل آن شرکت است (طهماسی، ۱۳۹۶). اخلاق حرفه‌ای مجموعه‌ای از «بایدها» و «نبایدها» است که کارکنان یک سازمان (جامعه) در جهت تحقق کامل شرایط کمی و کیفی کاری که تعهد کرده‌اند باید رعایت کنند که نماد آن صداقت در رفتار، گفتار و کردار است (طالبیان و همکاران، ۱۳۹۳). از طرفی، دیوید سان و نو^۳ (۱۹۹۳) تعریف متفاوتی از کیفیت حسابرسی ارائه کردند: از دیدگاه آنان کیفیت حسابرسی به توانایی حسابرسی در کشف و رفع تحریف‌های با اهمیت و دستکاری در سود خالص گزارش شده مربوط می‌شود.

شکل (۱): مدل مفهومی تحقیق محقق ساخته (بر گرفته از تحقیق صالحی، ۱۳۹۵؛ بوهاویا و

همکاران، ۲۰۱۵؛ آرچی کارول، ۱۹۷۹)



فرضیات تحقیق

۱. مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر کیفیت حسابرسی تاثیر دارد.
۲. اخلاق حرفه‌ای حسابرسی طبق مدل بوهاویا و همکاران بر کیفیت حسابرسی تاثیر دارد.

مدل رگرسیونی تحقیق

برای آزمون فرضیه‌های تحقیق از مدل ترکیبی زیر برگرفته از تحقیقات بوهاویا و همکاران (۲۰۱۵)، کارول (۱۹۷۹)، صالحی (۱۳۹۵) و محمودآبادی و منصوری (۱۳۹۰) استفاده شده است:

¹ Bohaya et l.

² Archi Carull

³ David & Neou

$$DA_{i,t} = \beta_1 CSR_{i,t} + \beta_2 PEA_{i,t} + \beta_3 SRSR_{i,t} + \beta_4 SPSR_{i,t} + \beta_5 FSRP_{i,t} + \beta_6 ERS_{i,t} + \beta_7 PCCA_{i,t} + \beta_8 HIA_{i,t} + \beta_9 EPPA_{i,t} + \beta_{10} IIOA_{i,t} + \beta_{11} CCA_{i,t} + \varepsilon$$

که در این مدل :

متغیر وابسته: DA: کیفیت حسابرسی

در این تحقیق، کیفیت حسابرسی بوسیله اقلام تعهدی غیر عادی سنجیده شده است. اقلام تعهدی، اقلام تعهدی غیر اختیاری (عادی) و اقلام تعهدی اختیاری (غیرعادی) این‌گونه محاسبه می‌شود: (محمودآبادی و منصوروی ۱۳۹۰)

$$ACC_{it} = NI_{it} - CFO_{it}$$

$$NDACC_{it} = \Delta(AR_{it} + I_{it} + P_{it}) - \Delta(AP_{it} + TP_{it})$$

$$DA_{it} = ACC_{it} - NDACC_{it}$$

I = موجودی مواد و کالا

AR = حسابهای دریافتنی

P = پیش‌پرداختها

AP = حسابهای پرداختنی

TP = مالیاتهای پرداختنی

ACC = جمع اقلام تعهدی

NI = سود خالص قبل از اقلام غیرمترقبه

DEP = هزینه استهلاک

CFO = جریان نقدی عملیاتی

NDACC = اقلام تعهدی (غیر اختیاری) عملیاتی

DA = اقلام تعهدی غیرعملیاتی (اختیاری)

متغیرهای مستقل :

CSR: شاخص مسئولیت پذیری اجتماعی

شاخص مولفه های مسئولیت پذیری اجتماعی طبق پرسشنامه مسئولیت پذیری اجتماعی آرجی کارول (۱۹۷۹)

جدول (۲): شاخص مولفه های مسئولیت پذیری اجتماعی طبق پرسشنامه مسئولیت پذیری اجتماعی

آرجی کارول (۱۹۷۹)

متغیر مستقل	مولفه	سوالات مربوط به هر مولفه
مسئولیت پذیری اجتماعی	روابط کارکنان ^۱ SRSR	۷-۱
	مشارکت ^۲ SPSR	۱۴-۷
	ویژگی محصول ^۳ FSRP	۲۲-۱۵

^۱ Staff Relationships Social Responsibility

^۲ Social Participation Social Responsibility

^۳ Features of Social Responsibility Products

۲۸-۲۳	بعد محیط ریست ^۱ ERS	
-------	--------------------------------	--

PEA: شاخص اخلاق حرفه ای حسابرسان

شاخص مولفه های اخلاق حرفه ای حسابرسان طبق پرسش نامه اخلاق حرفه ای حسابرسان بوهایا و همکاران (۲۰۱۵) و صالحی (۱۳۹۵)

جدول (۳): شاخص مولفه های اخلاق حرفه ای حسابرسان طبق پرسش نامه اخلاق حرفه ای حسابرسان بوهایا و همکاران (۲۰۱۵) و صالحی (۱۳۹۵)

متغیر مستقل	مولفه	سوالات مربوط به هر مولفه
اخلاق حرفه ای حسابرسی	رفتار و مراقبت حرفه ای حسابرسان ^۲ PCCA	۸-۱
	صداقت و درستکاری حسابرسان ^۳ HIA	۹-۱۸
	بازدهی و عملکرد حرفه ای حسابرسی ^۴ EPPA	۱۹-۲۴
	استقلال و بی طرفی و عینیت حسابرسی ^۵ IIOA	۲۵-۳۴
	محرمانه بودن و رازداری حسابرسان ^۶ CCA	۳۵-۳۶

یافته های تحقیق

تحلیل ویژگی های جمعیت شناختی نمونه نشان می دهد که تعداد ۶۸٫۵٪ پاسخگویان مردان و ۳۱٫۵٪ دیگر آنها زنان می باشند. همچنین، ۱۶ درصد از پاسخ دهندگان کمتر از ۵ سال، ۲۱ درصد ۶ تا ۱۰ سال، ۱۱ درصد ۱۱ تا ۱۵ سال، ۱۲ درصد ۱۶ تا ۲۰ سال و ۴۰ درصد بیشتر از ۲۰ سال سابقه کاری داشته اند.

جدول (۴): نتایج ضریب آلفای کرونباخ و ضریب پایایی ترکیبی مسئولیت پذیری اجتماعی

ردیف	متغیر	آلفای کرونباخ	پایایی ترکیبی	AVE	Cv Com
۱	روابط کارکنان مسئولیت پذیری اجتماعی	۰/۸۱	۰/۸۹	۰/۵۱	۰/۴۰
۲	مشارکت اجتماعی	۰/۷۶	۰/۸۴	۰/۵۸	۰/۳۳

^۱ Environmental Responsibility Social

^۲ Professional conduct and care of the auditor

^۳ Honesty and integrity of the auditor

^۴ Efficiency and Professional Performance of the Auditor

^۵ Independence, impartiality and objectivity of the auditor

^۶ Confidentiality and confidentiality of the auditor

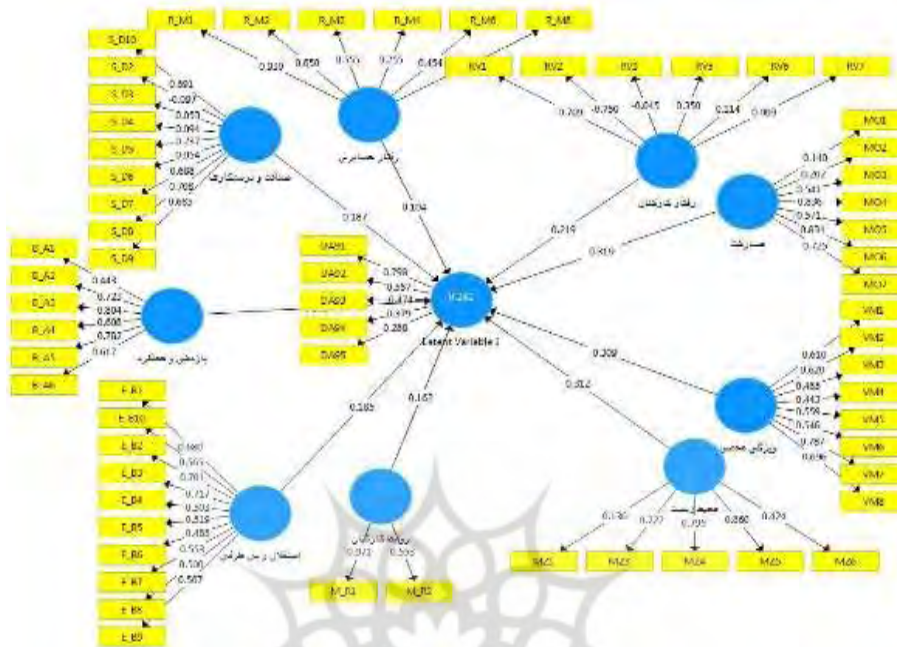
۰/۵۷	۰/۵۵	۰/۸۴	۰/۷۷	ویژگی محصولات	۳
۰/۳۸	۰/۶۱	۰/۸۷	۰/۷۹	بعد محیط زیست مسئولیت پذیری	۴

نتایج شاخصهای برازش مدلهای اندازه گیری در جدول فوق آمده است. همانطور که مشاهده میشود مقدار آلفای کرونباخ و ضریب پایایی ترکیبی تمامی متغیرها در حد قابل قبول و بالای ۰/۷ قرار گرفته‌اند. همچنین مقدار AVE متغیرهای موجود در جدول نیز همگی بالاتر از حد مرز ۰/۵ می‌باشند. مقدار شاخص کیفیت مدل اندازه گیری (Cvcom) برای تمامی متغیرها مثبت بوده و میانگین کل این شاخص برابر ۰/۴۳،۳ است که نشان از کیفیت مطلوب مدل‌های اندازه‌گیری می‌باشد.

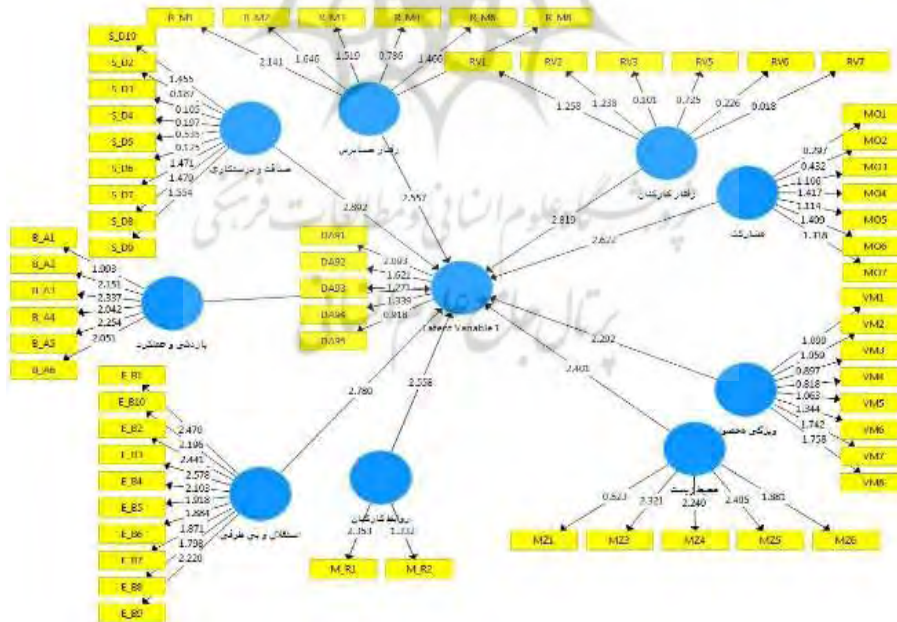
جدول (۵): نتایج ضریب آلفای کرونباخ و ضریب پایایی ترکیبی اخلاق حرفه‌ای

ردیف	متغیر	آلفای کرونباخ	پایایی ترکیبی	AVE	Cv Com
۱	رفتار و مراقبت حرفه‌ای حسابرس	۰/۷۵	۰/۸۸	۰/۵۵	۰/۴۵
۲	محرمانه بودن و رازداری حسابرس	۰/۷۲	۰/۸۱	۰/۵۹	۰/۳۷
۳	بازدهی و عملکرد حرفه‌ای حسابرس	۰/۷۶	۰/۷۹	۰/۵۶	۰/۳۹
۴	استقلال، بی طرفی و عینیت حسابرس	۰/۷۷	۰/۸۳	۰/۶۳	۰/۴۸
۵	صداقت و درستکاری حسابرس	۰/۷۳	۰/۸۴	۰/۶۲	۰/۵۵

نتایج شاخصهای برازش مدلهای اندازه گیری در جدول فوق آمده است. همانطور که مشاهده میشود مقدار آلفای کرونباخ و ضریب پایایی ترکیبی تمامی متغیرها در حد قابل قبول و بالای ۰/۷ قرار گرفته‌اند. همچنین مقدار AVE متغیرهای موجود در جدول نیز همگی بالاتر از حد مرز ۰/۵ می‌باشند. مقدار شاخص کیفیت مدل اندازه گیری (Cvcom) برای تمامی متغیرها مثبت بوده و میانگین کل این شاخص برابر ۰/۴۵ است که نشان از کیفیت مطلوب مدل‌های اندازه‌گیری می‌باشد. ضمناً برای بررسی روایی پرسشنامه از آزمون بار عاملی در نرم افزار PLS استفاده گردیده است. نمودار (۱): بررسی مدل پژوهش در حالت بررسی ضرایب



نمودار (۲): بررسی مدل پژوهش در حالت آزمون تی



جدول (۶): خلاصه نتایج آزمون

نتیجه آزمون فرضیه	فرضیه های اصلی
پذیرش فرضیه	مسئولیت پذیری اجتماعی بر کیفیت حسابرسی تأثیرگذار است.
پذیرش فرضیه	اخلاق حرفه‌ای حسابرسان بر مینای مدل بوهاوایا، گاکاس و زاکی کیفیت حسابرسی تأثیرگذار است.

نتیجه گیری

فساد و رسوایی های مالی که در سالهای اخیر در گوشه و کنار دنیا از جمله ایران رخ داده، دامنگیر حسابرسان نیز بوده است. این موضوع باعث شده است که رعایت اخلاق حرفه‌ای در حرفه حسابرسی مورد تردید قرار گرفته، شهرت و مشروعیت مؤسسات حسابرسی نیز در معرض خطر باشد رفتار حرفه‌ای نشان دهنده مجموعه‌ای از قوانین و فضایل اخلاقی است و این قوانین اخلاقی برای وجود و تداوم حرفه ضروری هستند. لذا با توجه به اهمیت اخلاق و رفتار حرفه‌ای، و برای توانمندسازی افراد حرفه به انجام کار خود به طور کاملاً صادقانه، بی عیب و صحیح، سازمان دهندگان حرفه حسابرسی، قوانین، مقررات و اصول رفتار حرفه‌ای را وضع کردند. این قوانین به طور معمول شامل صداقت، راستی، وفاداری، احترام، احساس مسئولیت و نگرانی برای منافع دیگران، احتیاط، عدالت و پایبندی به قوانین و مقررات هستند. حسابرسان نیز مانند حرفه‌های دیگر نیاز به این اصول و یا بیشتر از آن دارند چرا که نتایج کار آنها مشتریان، جامعه خود و دیگران را تحت تأثیر قرار میدهد. بنابراین، آنها باید به قوانین اخلاق و رفتار حرفه‌ای، به منظور تأثیر سازنده آنها، متعهد باشند [۲].

جامعه آماری مورد نظر در این پژوهش حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی است که در شهر تهران مشغول فعالیت می‌باشد. شاغلان انفرادی به دلیل عدم دسترسی به نشانی آنها و اعضای غیر شاغل نیز، هم به دلیل مذکور و هم به دلیل عدم فعالیت در زمینه حسابرسی، در جامعه مورد پژوهش قرار نگرفتند. ضمناً انتخاب شهر تهران به دلیل محدودیت های زمانی و اقتصادی بوده است. برای نمونه گیری از جامعه مورد مطالعه، از روش نمونه گیری تصادفی ساده با تخصیص متناسب به کمک جدول گرجسی و مورگان استفاده شد و تعداد ۲۴۲ نفر به عنوان نمونه آماری انتخاب شدند. در تحقیق حاضر شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران جامعه آماری مورد نظر را تشکیل می‌دهند. در تحقیق حاضر برای انجام نمونه گیری از روش حذف سیستماتیک استفاده شده است. بدین ترتیب که با در نظر گرفتن جامعه آماری (تمام شرکتهای پذیرفته شده در بورس تا سال ۱۳۹۵) و معیارهای به شرح زیر اقدام به انتخاب نمونه گیری شده است که از میان جامعه آماری تنها ۹۱ شرکت تمام معیارهای مذکور را احراز کرده اند و لذا از آنها به عنوان نمونه در تحقیق حاضر استفاده شده است. پس از اندازه گیری متغیرهای تحقیق، از تجزیه و تحلیل رگرسیون خطی چند متغیره مبتنی بر تکنیک داده‌های پانل برای آزمون فرضیه‌های تحقیق استفاده گردید.

نتیجه حاصل از آزمون فرضیه اصلی اول تحقیق، حاکی از آن است که مسئولیت پذیری اجتماعی بر کیفیت حسابرسی تاثیر دارد. در نتیجه فرضیه تحقیق پذیرفته می شود. نتیجه حاصل از آزمون فرضیه اصلی دوم تحقیق، حاکی از آن است که اخلاق حرفه‌ای حسابرس بر کیفیت حسابرسی تاثیر دارد. در نتیجه فرضیه تحقیق پذیرفته می شود. نتیجه حاصل از آزمون فرضیه فرعی اول تحقیق، حاکی از آن است که روابط کارکنان مسئولیت پذیری اجتماعی بر کیفیت حسابرسی تاثیر دارد. در نتیجه فرضیه تحقیق پذیرفته می شود. نتیجه حاصل از آزمون فرضیه فرعی دوم تحقیق، حاکی از آن است که مشارکت اجتماعی مسئولیت پذیری اجتماعی بر کیفیت حسابرسی تاثیر دارد. در نتیجه فرضیه تحقیق پذیرفته می شود. نتیجه حاصل از آزمون فرضیه فرعی سوم تحقیق، حاکی از آن است که ویژگی محصولات مسئولیت پذیری اجتماعی بر کیفیت حسابرسی تاثیر دارد. در نتیجه فرضیه تحقیق پذیرفته می شود. نتیجه حاصل از آزمون فرضیه فرعی چهارم تحقیق، حاکی از آن است که محیط زیست مسئولیت پذیری اجتماعی بر کیفیت حسابرسی تاثیر دارد؛ در نتیجه فرضیه تحقیق پذیرفته می شود. نتیجه حاصل از آزمون فرضیه فرعی پنجم تحقیق، حاکی از آن است که رفتار و مراقبت حرفه‌ای حسابرس بر کیفیت حسابرسی تاثیر دارد. در نتیجه فرضیه تحقیق پذیرفته می شود. نتیجه حاصل از آزمون فرضیه فرعی ششم تحقیق، حاکی از آن است که صداقت و درستکاری حسابرس بر کیفیت حسابرسی تاثیر دارد. در نتیجه فرضیه تحقیق پذیرفته می شود. نتیجه حاصل از آزمون فرضیه فرعی هفتم تحقیق، حاکی از آن است که بازدهی و عملکرد حرفه‌ای حسابرس بر کیفیت حسابرسی تاثیر دارد. در نتیجه فرضیه تحقیق پذیرفته می شود. نتیجه حاصل از آزمون فرضیه فرعی هشتم تحقیق، حاکی از آن است که استقلال، بی طرفی و عینیت حسابرس بر کیفیت حسابرسی تاثیر دارد. در نتیجه فرضیه تحقیق پذیرفته می شود. نتیجه حاصل از آزمون فرضیه فرعی نهم تحقیق، حاکی از آن است که محرمانه بودن و رازداری حسابرس بر کیفیت حسابرسی تاثیر دارد. در نتیجه فرضیه تحقیق پذیرفته می شود.

تا به امروز تلاشهای متعددی برای تعریف کیفیت در حسابرسی صورت پذیرفته است با این حال هیچکدام از آنها منجر به تعریف مورد قبول یا مورد پذیرش انجمنهای حرفه‌ای و جامعه حسابداران قرار نگرفته به طوریکه توسط جامعه بین الملل به رسمیت شناخته نشده است. زیرا از اساس، کیفیت حسابرسی در اصل یک مفهوم یک بعدی نبوده بلکه یک مفهوم مجتمع و چند وجهی است و عوامل متعددی چه بصورت مستقیم و چه غیرمستقیم بر روی کیفیت حسابرسی تاثیر میگذارند. تعدادی از این پژوهش ها، کیفیت تصمیم حسابرس و تاثیر آن را بر اثربخشی و کارایی حسابرسی آزمون کرده اند و بسیاری از این مطالعات، کیفیت حسابرسی را به طور مستقیم آزمون نکرده اند، اما عواملی را بررسی کرده اند که منجر به بهبود در کیفیت تصمیم حسابرس و در نتیجه کیفیت حسابرسی می شود.

در پژوهشی در ارتباط با مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت ها به این نتیجه رسید که مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت اثر بالقوه مثبت و پایا در کشورهای در حال توسعه به ویژه در جوامع دارای محدودیت های اجتماعی دارد. بنابراین همان طور که ورنر بیان می کند تأثیر مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت ها بالفعل نشده است که بتواند بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر گذار باشد که شاید دلیل بالفعل نشدن آن

این است که: در نظام فعلی حسابداری و گزارشگری مالی ایران، واحد های انتفاعی از قابلیت های مورد انتظار برای پاسخگویی به مسئولیت اجتماعی، برخوردار نمی باشند [۲۹]. تعهد حسابرس به رفتار حرفه ای کیفیت کار حسابرسی انجام شده توسط او بیشتر می کند. حسابرس نباید هر گونه عمل یا رفتار شخصی در وظایف خود که ممکن است موجب انحراف از صداقت و استقلال او شود یا نام و اعتماد حرفه ای او را به خطر اندازد و یا به دیگران آسیب رساند، انجام دهد. حسابرس باید از هر گونه پرداخت یا کمیسیون برای یک حسابرسی جدید خودداری کند. هرگز متوسل به فریب و گمراه کردن در رابطه با صلاحیت و تجربه خود و یا خدمات حرفه ای ارائه شده، نشود [۱۵]. هر چه تعهد حسابرس به صداقت و عینیت بیشتر باشد کیفیت کار حسابرسی انجام شده توسط او بیشتر می شود. برای افزایش صداقت لازم است که حسابرس پایبند به اعتقادات مذهبی باشد، حسابرس باید با وجود قرار گرفتن تحت فشارهای مختلف براساس شواهد بدست آمده تصمیم گیری کند، حسابرس باید قضاوتها و نظرات حرفه ای صادقانه و شفاف خود را، چه با محتوای مثبت چه منفی ارائه کند، حسابرس باید توانایی پذیرش اشتباهات خود را داشته باشد [۲۸].

پیشنهادات کاربردی تحقیق

پیشنهادات فرضیه اصلی اول (مسئولیت پذیری اجتماعی)

۱. مسئولیت اجتماعی یک مسئله پیچیده است و برای برخورد با چنین مسئله ای، مدیران لازم است که به آن مثل سایر مسائل سازمان نگاه مدیریتی داشته باشند. آنها باید به مسئولیت اجتماعی به عنوان یک مسئله اساسی سازمان که احتیاج به برنامه ریزی، تصمیم گیری، هماهنگی و ارزشیابی دقیق هست نگاه کنند.
۲. سازمان ها به منظور نیل به توان پاسخگویی اجتماعی در مقابل ذی نفعان و سایر افراد جامعه، باید به دغدغه های جامعه در خصوص محیط زیست، امور اجتماعی و بشردوستانه، اهمیت داده و متناسب با فرهنگ سازمانی خود، به تدوین سیاست های مسئولیت پذیری اجتماعی مبادرت ورزند.
۳. مهمترین قسمت مسئولیت اجتماعی شرکت ها این است که اهداف خود را بر اساس تفکر هم زیستی سازنده با جامعه و پیشرفت دو جانبه بنا کنند.
۴. در روند توسعه اقتصادی و اعتلای صنعت ضرورت ایجاد می کند که بالا بردن کیفیت زندگی مردم و دخالت و سهیم بودن در رفاه عمومی در اولویت قرار گیرد.

پیشنهادات فرضیه اصلی دوم (اخلاق حرفه ای حسابرس)

۱. سازمان های ناظر و حاکم بر حرفه حسابرسی دوره های آموزشی، کارگاه هایی در مورد استانداردهای حسابرسی و کار حرفه ای و قوانین اخلاقی حسابرسی به طور خاص برگزار کنند.
۲. یک ابزار تشویقی برای داشتن حسابرسان متعهد به اخلاق ایجاد شود، مبنای منطقی برای تعیین هزینه های حسابرسی تدوین شود، رقابت ناعادلانه محدود شود.

۳. همچنین برای توسعه تعهد مذهبی و تعمیق رفتار اخلاقی و دینی، برنامه آموزشی در دانشگاهها ضرورت دارد.
۴. لازم است محققان و سازمان های حاکم بر حرفه حسابرسی مطالعات بیشتر در مورد جنبه های اخلاقی حسابرسی و بهبود اخلاق حسابرسان به دلیل اهمیت و نقش برجسته آن در بررسی اطلاعات مالی شرکت ها، انجام دهند.

فهرست منابع

۱. ایمانی خوشخو، امید، صالحی، محمدعلی، (۱۳۹۴)، "ضرورت اخلاق حرفه ای در حسابداری و حسابرسی و چالش های پیش رو"، کنفرانس بین المللی جهت گیری های نوین در مدیریت، اقتصاد و حسابداری، تبریز، سازمان مدیریت صنعتی نمایندگی آذربایجان شرقی.
۲. صالحی، تابنده (۱۳۹۵)، "رابطه اخلاق حرفه ای حسابرسان و کیفیت حسابرسی"، **فصلنامه اخلاق در علوم فناوری**، دوره ۱۱، شماره ۳.
۳. حاجی نژاد، عاطفه، امسیا، المیرا، (۱۳۹۳)، "بررسی اهمیت اخلاق در حسابداری و حسابرسی در زمینه های مختلف"، اولین کنفرانس بین المللی اقتصاد، مدیریت، حسابداری و علوم اجتماعی رشت، شرکت کارآفرینان دانشگاهی منطقه آزاد انزلی.
۴. حاجبی، حسین؛ حسن مهدی زاده و علی بشارت، (۱۳۹۴)، "نقش سرمایه اجتماعی و اخلاق حرفه ای در توسعه"، کنفرانس بین المللی جهت گیری های نوین در مدیریت، اقتصاد و حسابداری تبریز، سازمان مدیریت صنعتی نمایندگی آذربایجان شرقی.
۵. حیدریان، فرزاد، (۱۳۹۴)، "بررسی تاثیر اصول اخلاقی حسابرسی بر قضاوت حرفه ای حسابرسان"، اولین همایش بین المللی حسابداری، حسابرسی مدیریت و اقتصاد، اصفهان، دبیرخانه همایش.
۶. رویایی، رمضانعلی؛ مهردوست، حسین (۱۳۸۸)، "بررسی نقش مدیران فرهنگی در ارتقای مسئولیت اجتماعی بررسی موردی مدیران تک پست سازمان صدا و سیما"، **مجله پژوهش نامه علوم اجتماعی** سال سوم - شماره ۳ (۱۸ صفحه - از ۴۳ تا ۶۰).
۷. سعیدی پور، مریم، فرنام، مدینه، (۱۳۹۵)، "بررسی تاثیر مسئولیت پذیری اجتماعی از بعد از قانونی اقتصادی و اخلاقی بر عملکرد شرکت"، نخستین کنفرانس بین المللی پارادیم های نوین مدیریت هوشمندی تجاری و سازمانی، تهران، دانشگاه شهید بهشتی.
۸. شکورنیا، روزین و سیار، حامد، (۱۳۹۶)، "بررسی ارتباط بین حاکمیت شرکتی، کیفیت حسابرسی و عملکرد شرکت ها"، دومین کنفرانس بین المللی مدیریت و حسابداری، تهران، موسسه آموزش عالی صالحان.
۹. فلاح گنجه، زین العابدین، صالحی، مهدی؛ (۱۳۹۵)، "اولویت بندی ارکان کیفیت گزارش حسابرسی با استفاده از تحلیل سلسله مراتبی فازی AHP"، **فصلنامه علمی - پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت**، وره ۵، شماره ۱۸، صفحه ۲۷-۱۵.
۱۰. گنجی ارجنکی، سمیه، عظیم، مجید؛ (۱۳۹۴)، "تأثیر مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت بر کیفیت گزارشگری مالی"، **پایگاه مجلات تخصصی نور**، شماره ۱۷ علمی-ترویجی ISC/ (۲۱ صفحه- از ۱۱۷ تا ۱۳۷).
۱۱. علی مدد، مصطفی (۱۳۹۰)، "اخلاق و آئین رفتار حسابداران حرفه ای"، **پایگاه مجلات تخصصی نور**، شماره ۶۱ (۷ صفحه - از ۴۶ تا ۵۲).
۱۲. نمازی محمد، بایزیدی انور، جبارزاده کنگرلویی، سعید (۱۳۸۸)، "بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، **تحقیقات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، دوره ۳، شماره ۹؛ از صفحه ۴ تا صفحه ۲۱.

13. Babalola, Y. (2012), "The Impact of Corporate Social Responsibility on Firms' Profitability in Nigeria", **European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences** - Issue 45, 1450-2275
14. Bouhawia M .Gugus I .Zaki B. (2015). "The effect of working experience . integrity .competence .and organizational commitment on audit quality". **IOSR Journal of Economics and Finance**; 6(4):60-67.
15. Dkhili, H., & Ansi, H. (2012). "The Link between Corporate Social Responsibility and Financial Performance: The Case of the Tunisian Companies". **Journal of Organizational Knowledge Management**.
16. Zhu, D., & Tan, K. (2008). "Issues and challenges of CSR practices in textile industry: an empirical study in Suzhou, China". **Management and Enterprise Development Journal**, 5(6), 759-772.
17. Chen, Ken Y.; Elder, Randal J.; Hsieh, Yung-Ming. (2007)Corporate Governance and Earnings Management:" The Implications of Corporate Governance Best-Practice Principles for Taiwanese Listed Companies", **journal of contemporary accounting and economics**, Vol.3, No. 2 pp 73105-
18. Karna, e, a. (2004). "Social responsibility in environmental marketing planning". **European Journal of Marketing**, Vol 37.
19. Wooten. Thomas C. (2011). "Research About Audit Quality ". **The CPA Journal**. **January** 2003.published in 2011.
20. Holme, R., & Watts, P. (2000). "Corporate Social Responsibility: Making good business sense". **WorldBusiness Council for Sustainable Development**, p.p1-32.
21. Carroll, A. (1999). "Corporate social responsibility: Evolution of a definitional construct". **Business & Society**, 38, 268-295.
22. Davidson R. A. and D. Neu. (1993). "A Note on Association between Audit Firm Size and Auditor Quality", **Contemporary Accounting Research**, 9 (2), 1993, 479-488.
23. Carroll, B. Archie (1991), "The Pyramid of Corporate Social Responsibility: Toward the Moral Management of Corporate Stakeholders", **Business Horizons**, Vol. 34 (July-August).
24. Gray, R.; Owen, D.; and K. Maunders (1988). "Corporates Social Reporting:ii Emerging Trends in Accountability and" the Social Contract", **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, Vol. 1, No. 1, pp. 6-20.
25. DeAngelo, L. (1981). "Auditor size and auditor quality". **Journal of Accounting & Economic** (December): 183-199. S.
26. Askari M. (2013). "The study of the relationship between ethical issues and auditors decision making" [PhD Thesis]. **Shahrood : Islamic Azad University**. (In Persian)
27. Garkaz .M Dazeh N. (2015). "Relationship between moral reasoning .moral thinking." **moral intention and moral inclination among formal accountant**. **Ethics in Science & Technology**; 10(1):115-121.
28. Verner,S. (2009). "Audit independence .quality .and credibility: effects on reputation and sustainable success of CPAs in Thailand". **International Journal of Business Research**; 9(1):1-25.



The Impact of Corporate Social Responsibility and Auditor Professional Ethics on the Quality of Auditing Based on Bohavia, Gagas and Zaki Model

Behnam Sam Deliri¹

PhD Student of Accounting, Islamic Azad University, Babol, Iran

Kaveh Azinfar (PhD)²©

Assistant Professor, Department of Accounting, Babol Branch, Islamic Azad University, Babol, Iran

Seyed Ali Nabavi Chashmi (PhD)³

Associate Professor of Accounting, Babol Branch, Islamic Azad University, Babol, Iran

(Received: August 8, 2019; Accepted: December 25, 2019)

The purpose of the present study is to investigate the impact of corporate social responsibility and professional ethics of auditors based on Bohavia, Gagas and Zaki model on audit quality in listed companies in Tehran Stock Exchange. The research method was descriptive-survey and field data were collected using validated questionnaire by Bohavia et al. (2015) and Salehi (1395) and Archie Carroll (1979). The statistical population consisted of auditors working in audit firms and simple random sampling method with 242 persons. Then, regression model and structural equation model were used to test the research hypotheses. The findings of the study indicate that the dimensions of corporate social responsibility and the professional ethics of the auditor affect the quality of audit. Therefore, it can be concluded that the quality of auditing in a company can be explained by changes in corporate social responsibility and professional ethics of the auditor.

Keywords: Social Responsibility, Auditor Professional Ethics, Audit Quality.

¹ behnam_sam_60@yahoo.com

² azinfarbaboli@yahoo.com © (Corresponding Author)

³ chashmie_ali@gmail.com