

تأثیر تخصص حسابرسان بر اعتماد اجتماعی با نقش میانجی کیفیت حسابرسی عملکرد (مطالعه موردی دیوان محاسبات)

تاریخ دریافت: ۹۸/۱۲/۲۰

تاریخ پذیرش: ۹۹/۲/۱۱

اکبر امجدی^۱

منصور گرکز^۲

مریم بخارائیان خراسانی^۳

علیرضا معطوفی^۴

چکیده:

در هر جامعه، جلب و حفظ اعتماد اجتماعی به حرفه حسابرسی، مستلزم آن است که اطلاعات فراهم شده به تأیید حسابرسان رسیده باشد و از بالاترین کیفیت ممکن برخوردار باشد. از طرف دیگر، با توجه به محدودیت درصورت‌های مالی و عدم پاسخگوی به نیازهای اطلاعاتی مدیریت، کاربرد حسابرسی عملکرد مدیریت برای ارزیابی اثربخشی، کارآیی و صرفه اقتصادی عملیات به نحو چشمگیری افزایش یافته است و ضرورت دارد که تأثیر حسابرسی عملکرد بر اعتماد اجتماعی مورد بررسی قرار گیرد. لذا هدف تحقیق حاضر بررسی تأثیر تخصص حسابرسان دیوان محاسبات بر اعتماد اجتماعی و همچنین نقش میانجی کیفیت حسابرسی عملکرد می‌باشد. جامعه آماری پژوهش حسابرسان در رده‌ها و پست‌های مختلف از حسابرس تا حسابرس کل در دیوان محاسبات کشور در پاییز سال ۱۳۹۸ بودند و با توجه به فرمول نمونه‌گیری کوکران حجم نمونه ۲۶۹ نفر تعیین شد این تعداد ۲۱۵ پرسشنامه قابل تجزیه و تحلیل آماری دریافت گردید. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از روش تحلیل مسیر استفاده شد. یافته‌ها حاکی از آن است که تخصص حسابرسان دیوان محاسبات بر اعتماد اجتماعی تأثیر مثبت و معنادار دارد. همچنین، تخصص حسابرسان دیوان محاسبات از طریق کیفیت حسابرسی آن‌ها بر اعتماد اجتماعی تأثیر مثبت دارد و به عبارتی کیفیت حسابرسی نقش میانجی در رابطه تخصص حسابرسان دیوان محاسبات و اعتماد اجتماعی دارد. نتیجه به دست آمده از پژوهش، گویای اهمیت تخصص و کیفیت حسابرسی حسابرسان دیوان محاسبات بر بهبود مشروعیت و اعتماد اجتماعی نسبت به حسابرسی دستگاه‌های اجرایی است.

کلمات کلیدی: تخصص حسابرس، کیفیت حسابرسی، اعتماد اجتماعی، دیوان محاسبات، حسابرسی عملکرد.

۱. گروه حسابداری، واحد گرگان، دانشگاه آزاد اسلامی، گرگان، ایران، ایمیل: amjadi_fa@yahoo.com

۲. دانشیار گروه حسابداری، واحد گرگان، دانشگاه آزاد اسلامی، گرگان، ایران، نویسنده مسئول، ایمیل: m_garkaz@yahoo.com

۳. استادیار گروه حسابداری، واحد علی‌آباد کتول، دانشگاه آزاد اسلامی، علی‌آباد کتول، ایران، ایمیل: m.bokharayan@gmail.com

۴. استادیار گروه حسابداری، واحد گرگان، دانشگاه آزاد اسلامی، گرگان، ایران، ایمیل: alirezamaetoofi@gmail.com

۱- مقدمه

در سال‌های اخیر کانون توجه بسیاری از حسابرسی‌ها در بخش عمومی و خصوصی دستخوش تغییراتی شده و از آنجا که صورت‌های مالی به تنهایی پاسخگوی نیازهای اطلاعاتی نیست، مدیران در بخش خصوصی و دولتی به دنبال کسب اطلاعات بیشتر به منظور ارزیابی و قضاوت در مورد کیفیت عملیات و پیشرفت‌های عملیاتی هستند. در نتیجه ایجاد چنین زمینه‌هایی نیاز به ضرورت وجود فنون حسابرسی عملکرد برای ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی عملیات به نحو چشمگیری افزایش یافته است. حسابرسی عملکرد بیان واضحی از رعایت صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی در عملکرد تمامی سازمان‌های بزرگ و کوچک دولتی است. اثر بخشی، کارایی و صرفه اقتصادی به عنوان اساسی‌ترین مولفه‌های حسابرسی عملکرد به شمار می‌رود (لاری دشت بیاض و همکاران، ۱۳۹۵). تعاریف زیادی درباره ویژگی‌ها و مفاهیم حسابرسی عملکرد وجود دارد، به طوری که استانداردهای حسابرسی دولتی آمریکا آن را در بررسی هدفمند و نظام‌مند برای تهیه یک ارزیابی مستقل از عملکرد و فعالیت‌های سازمان دولتی برای بهبود پاسخگویی عمومی و نیز سهولت تصمیم‌گیری دنبال می‌کند که شامل بررسی نظام‌مند فعالیت‌های یک سازمان یا بخش مشخصی از آن در دستیابی به هدف‌های مشخص همچون ارزیابی عملکرد، شناسایی فرصت‌ها و ارائه پیشنهادهایی برای بهبود عملیات است (بنی فاطمی کاشی، ۱۳۸۳). مطابق با اصل ۵۵ قانون اساسی دیوان محاسبات، به کلیه حساب‌های وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به نحوی از بودجه استفاده می‌کنند مطابق قانون مورد حسابرسی قرار می‌گیرند که هیچ هزینه‌ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکرده باشد و همچنین هر وجهی در محل خود به مصرف رسیده باشد. دیوان محاسبات، حساب‌ها و اسناد و مدارک مربوطه را برابر قانون جمع‌آوری کرده و گزارش تفریغ بودجه هر سال را به همراه نظرات خود به مجلس شورای اسلامی تسلیم می‌کند که این گزارش باید در دسترس عموم گذاشته شود (باباجانی و دوست‌جباران، ۱۳۹۶). از آنجا که در استانداردهای حسابرسی دولتی واژه حسابرسی عملکرد به کار می‌رود و به تأیید کمیته راهبردی حسابرسی عملکرد دیوان محاسبات کشور در ایران نیز از این واژه استفاده می‌شود (رحیمیان، ۱۳۹۰). بنابراین، از واژه حسابرسی عملکرد در این مطالعه استفاده شده است.

یکی مهم‌ترین وجوه توسعه در جهان امروزه توسعه سیاسی است که در جوامع امروزی شامل سه ضلع مهم دولت، جامعه مدنی و شهروندان است (عبداللهی، ۱۳۹۰). لذا این مشروعیت و ارتباط دولت و مردم تنها در سایه اعتماد ایجاد می‌شود و چنانچه این اعتماد ایجاد نشود نوعی بیگانگی و بی‌تفاوتی سیاسی بین دولت و مردم ایجاد خواهد شد که منجر به عدم مشارکت مردم در امور سیاسی می‌شود. اعتماد اجتماعی یکی از مولفه‌های سرمایه اجتماعی است. از نگاه دیگر، اعتماد اجتماعی یعنی اعتماد افراد جامعه نسبت به یک دیگر. علاوه بر این می‌توان اعتماد اجتماعی را به معنی راستگویی و صداقت، تمایلات همکاری جویانه و اطمینان به دیگران، احترام به حقوق دیگران در نظر گرفت که یکی از جنبه‌های مهم روابط انسانی است و زمینه مشارکت

و همکاری میان اعضای جامعه را فراهم می‌سازد. اعتماد اجتماعی منجر به افزایش همکاری و مشارکت گروه‌های مختلف جامعه در حوزه‌های اقتصادی، اجتماعی، سیاسی و فرهنگی می‌گردد. بهبود اعتماد اجتماعی موجب ارتقاء ارزش‌های اخلاقی مثبت مانند صداقت، انصاف، امانت‌داری، تعهد و کاهش ارزش‌های اخلاقی منفی مانند دروغ، کلاهبرداری، نفاق، تضاد، ریاکاری، رشوه و غیره می‌شود. شبکه اعتماد می‌تواند بین گروه و یا گروه‌ها و سازمان‌های مختلف به وجود آید و از دید جامعه‌شناسان، اعتماد اجتماعی پایه هرگونه قرارداد اقتصادی و اجتماعی است (حیدر آبادی، ۱۳۸۹). بدیهی است که فضای بی‌اعتمادی در جامعه سبب قطع راه‌های ارتباطی مردم و دولت می‌گردد که این امر تأثیر منفی بر روی روند توسعه سیاسی در جامعه خواهد داشت و منجر به ایجاد مشکل برای نهادهای ذیربط خواهد شد. عموماً حسابرسان دارای سه نقش متفاوت و کلیدی هستند و می‌توان فرآیند حسابرسی را شامل ترکیبی از عوامل اجتماعی، اقتصادی و روانشناسی دانست. زیرا اولاً با ایجاد اطمینان و تأیید، به ایجاد ثبات مورد نیاز در ارتباطات اجتماعی کمک می‌کنند و در واقع این موضوع نشان‌دهنده نقش اجتماعی حسابرس می‌باشد، همچنین حسابرسان در تصمیم‌سازی افراد و سازمان‌ها درباره پیامدهای اقتصادی با اهمیت استفاده از اطلاعات، نقش اقتصادی خود را ایفا کرده و در نهایت به منافع شخصی اقتصادی و اجتماعی افراد و سازمان‌ها خدمت می‌کنند. نقش اقتصادی حسابرسی بعنوان محرک اصلی وجود تقاضا برای انجام کار حسابرسی با بالاترین کیفیت می‌باشد. در واقع حسابرس عاملی برای کاهش تردید نسبت به کیفیت اطلاعات و قابلیت اعتماد صورت‌های مالی بوده و کمک موثری برای ایفا مسئولیت پاسخگویی مدیریت می‌باشد (صالحی نژاد و سعادت، ۱۳۹۳).

اعتماد اجتماعی حسابرس تحت تأثیر سطح اعتماد اجتماعی در جامعه است، زیرا حسابرسان یکی از شهروندان جامعه بوده و مانند سایر افراد رفتارشان متأثر از هنجارها و ارزش‌های اجتماعی است. همچنین حسابرس می‌تواند در فرآیند اعتماد بخشی به گروه‌های طرف قرار داد با واحد تجاری، کمک کند و موجب افزایش اعتماد آن‌ها به مدیران واحدهای تجاری گردد. شفاف‌سازی اطلاعات و اعتماد بخشی به عموم از جمله مسئولیت اجتماعی حسابرسان در ارتقای اعتماد اجتماعی است. حسابرسان موظفند مصادیق فساد نظیر پولشویی و تقلب مدیران را گزارش نمایند. از دیدگاه ثنوری، حسابرسان ارزش‌ها و هنجارهای اجتماعی را رعایت می‌کنند، چرا که از ریسک دعاوی حقوقی و قضایی علیه خود جلوگیری و راهی برای ارتقای شهرت آن‌ها است. از این رو رابطه مستقیم میان رعایت ارزش‌های اجتماعی (نظیر اعتماد اجتماعی) از سوی حسابرس و استقلال حرفه‌ای وجود دارد. رعایت ارزش‌ها و هنجارهای اجتماعی توسط حسابرس موجب بهبود ویژگی استقلال حرفه‌ای او خواهد شد. به بیان دیگر هر چه اعتماد اجتماعی حسابرس بیشتر باشد، استقلال او نیز ارتقاء می‌یابد. مسئولیت اجتماعی حسابرسان در ارتقای اعتماد اجتماعی، شفاف‌سازی اطلاعات و اعتماد بخشی به عموم، نقش و مسئولیتی خطیر است. نقش و وظیفه حسابداران حرفه‌ای در قبال جامعه، صاحبان سرمایه و دیگر اشخاص ذیحق و ذینفع ایجاب می‌کند که آنان اصول عمومی اخلاق حسنه را در همه جنبه‌ها رعایت کنند و به آیین رفتار

حرفه‌ای پایبند باشند و پذیرش، اعتبار و احترام اجتماعی که لازمه فعالیت در هر حرفه است، را به دست آورند (برادران حسن زاده و همکاران، ۱۳۹۲). بنابراین اهمیت و جایگاه ویژه حرفه حسابرسی بیش از پیش مشخص می‌شود و در هر جامعه، جلب و حفظ اعتماد عمومی به حرفه حسابرسی، مستلزم کیفیت بالای حسابرسی اطلاعات فراهم شده و به تأیید رسیده حسابرسان می‌باشد (نیکبخت و محمودی خوشرو، ۱۳۹۶). با توجه به این مطالب انتظار می‌رود کیفیت حسابرسی حسابرسان دیوان محاسبات از عوامل تأثیرگذار بر اعتماد اجتماعی باشد. از طرفی بر خلاف سایرگونه‌های حسابرسی، در حسابرسی عملکرد معیارهای قطعی به صورت از پیش تعیین شده در اختیار حسابرسان قرار ندارند. معیارها عمدتاً مبتنی بر دانش و تخصص به دست آمده از بهترین تجارب موجود در در انجام فعالیت‌ها با عملکرد مطلوب (بیشترین کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی) می‌باشند. شناسایی و تعیین شاخص‌ها و معیارهای مناسب برای تضمین کیفیت حسابرسی عملکرد بسیار ضروری است. چراکه در بسیاری از موارد شناسایی و تبیین شاخص‌ها و معیارهای حسابرسی، قسمتی از ارزش افزوده حسابرسی عملکرد به شمار می‌رود. بنابراین تخصص حسابرسان دیوان محاسبات (مالی، قوانین و مقررات و استانداردهای حسابداری) از عوامل تأثیر گذار بر کیفیت حسابرسی آن‌ها می‌باشد. در این پژوهش به بررسی تأثیر تخصص حسابرسان دیوان محاسبات بر اعتماد اجتماعی می‌پردازیم و همچنین نقش میانجی کیفیت حسابرسی حسابرسان دیوان محاسبات را مورد بررسی قرار می‌دهیم. پرسش‌های اصلی تحقیق آن است که آیا بین تخصص حسابرسان عملکرد و اعتماد اجتماعی رابطه معناداری وجود دارد؟ آیا کیفیت حسابرسی نقش میانجی بر رابطه تخصص حسابرسان عملکرد و اعتماد اجتماعی دارد؟ و در صورت مثبت بودن پاسخ، نوع رابطه چگونه می‌باشد؟ انتظار می‌رود نتایج این پژوهش بتواند دستاوردها و ارزش افزوده علمی به شرح زیر داشته باشد:

اول اینکه نتایج پژوهش می‌تواند موجب بسط مبانی نظری پژوهش‌های گذشته در ارتباط با حسابرسی عملکرد شود. دوم اینکه، شواهد پژوهش نشان خواهد داد که تا چه اندازه، تخصص حسابرس و کیفیت گزارش حسابرسی عملکرد آنها، می‌تواند بر اعتماد اجتماعی اثرگذار باشد که این موضوع به عنوان یک دستاورد علمی می‌تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری و سایر استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری و حسابرسی و عموم مردم قرار دهد. سوم این که مقاله حاضر می‌تواند درک بهتری از این که حسابرسان دیوان محاسبات چگونه منجر به بهبود هنجارها و ارزش‌های اجتماعی نظیر اعتماد اجتماعی شده، به خوانندگان ارائه می‌نماید. در نهایت، این پژوهش می‌تواند ایده‌های جدیدی را برای انجام پژوهش‌های آتی در حوزه حسابرسی عملکرد پیشنهاد نماید.

۲- مبانی نظری پژوهش

حسابرسی عملکرد

حسابرسی عملکرد ممکن است نیازمند به کارگیری انواع گوناگونی از آگاهی‌ها و تجربیات

در زمینه فنی، شغلی و صنعتی یا دولتی باشد که حسابرس باید از دسترس بودن مهارت‌های مورد نیاز اعم از مالی، قوانین و مقررات و استانداردهای حسابداری اطمینان یابد (صفر، ۱۳۷۶). نیاز فزاینده به مدیریت آگاه با توجه به شرایط اقتصادی حاضر در دستگاه‌ها، توسعه پویایی حرفه حسابرسی را ایجاب می‌کند، تا علاوه بر اینکه وضعیت مالی در چارچوب اصول و ضوابط حسابرسی را رسیدگی می‌کنند، ابعاد مختلف عملکرد مدیریت را نیز مورد بررسی قرار دهد. تعیین دقیق معیارها در حسابرسی عملکرد نقش محوری دارند لذا وجود زیر ساخت‌ها و استانداردهای عملکرد معقول و قابل دسترس برای ارزیابی و سنجش اثربخشی، کارایی، صرفه اقتصادی و سایر مولفه‌های حسابرسی عملکرد ضروری است (بنی فاطمه کاشی، ۱۳۸۳) چرا که، ارزیابی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی منابع بکار گرفته شده در برنامه‌ها، فعالیت‌ها، پروژه‌ها، عملیات و سیستم‌های مدیریتی و نیز ارزیابی پیامدهای محیطی، عدالت اجتماعی و اخلاق حرفه‌ای تصمیمات مدیریت، مبنایی برای انجام اقدامات اصلاحی فراهم می‌سازد و موجب بهبود پاسخگویی و شفافیت می‌شود (نخبه فلاح و همکاران، ۱۳۹۸). معیارهای تدوین شده به وسیله حسابرس عملیاتی شامل عملکردهای سازمان مشابه، آمارهای مربوط به صنعت و عملکرد تجزیه و تحلیل ویژه، استانداردهای مهندسی و قضاوت حسابرسی می‌باشد (بنی فاطمه کاشی، ۱۳۸۳). با توجه به تنوع موضوع‌های مورد حسابرسی، دامنه دانش و مهارت‌های لازم برای حسابرس عملکرد بسیار گسترده است (سجادی و جامعی، ۱۳۸۲).

تخصص حسابرسی عملکرد

تخصص در حسابرسی عبارتست از توانایی انجام وظیفه‌های نسبتاً پیچیده، به شیوه‌ای مناسب و بر اساس دانش انباشته در زمینه‌ای خاص (رایت^۱، ۱۹۸۸). در تعریف مشابهی، تخصص توانایی کسب‌شده از طریق آموزش برای انجام وظایف خاص به نحو مطلوب است (بدارد و چی^۲، ۱۹۹۳). همچنین، برخورداری از دانش و تخصص زیاد و مهارت‌های وابسته به عمل، تعریف دیگری از تخصص است که بدارد^۳ (۱۹۸۹) به کار برده است؛ در حالی که دیویس و سولومون^۴ (۱۹۸۹) مفهوم مبتنی بر عملکرد از تخصص را ترجیح می‌دهند.

حسابرسان دیوان محاسبات باید از تخصص‌های مختلفی نظیر مالی، قوانین و مقررات و تخصص مربوط به استانداردهای حسابرسی برخوردار باشند. استانداردهای حسابرسی دیوان محاسبات به دفعات به تخصص حسابرسان اشاره کرده است. به طور مثال، بند ۱۸ استاندارد حسابرسی ۳۱۰۰ مربوط به اصول حسابرسی بخش عمومی بیان می‌کند مجموع افراد درون گروه حسابرسی باید از دانش، مهارت و تخصص لازم به منظور انجام موفق حسابرسی برخوردار باشند. این امر شامل شناخت و تجربه عملی از نوع حسابرسی در حال انجام، آشنایی با استانداردها و

1. Wright
2. Bédard & Chi
3. Bédard
4. Davis & Solomon

مقررات موجود، شناخت از عملیات دستگاه اجرایی و توانایی و تجربه برای اعمال قضاوت حرفه‌ای می‌باشد. همچنین، در بند ۶۴ استاندارد ۳۳۰۰ که در مورد اصول بنیادی حسابرسی عملکرد می‌باشد ذکر شده که برای اطمینان از اینکه حسابرسی به شکلی درست برنامه‌ریزی شده است، لازم است حسابرسان از موضوع مورد نظر دانش کافی داشته باشند. در حسابرسی عملکرد، دانش تخصصی، موضوعی و روش انجام حسابرسی، قبل از شروع حسابرسی (مطالعات اولیه) تحصیل می‌شود. علاوه بر این مطابق با بند ۶۸ این استاندارد، حسابرسان باید به دنبال برقراری تماس با ذینفعان و آگاهان و متخصصان حوزه مورد رسیدگی باشند، تا دانش مناسب برای ایجاد رویه‌های مطلوب یا بهترین رویه‌ها شکل دهند. هدف کلی در مرحله برنامه‌ریزی، تصمیم‌گیری از طریق ساخت دانش و بررسی انواع راهبردها، و نحوه انجام حسابرسی به بهترین شکل می‌باشد. ضمن اینکه، بند ۸ استاندارد حسابرسی ۴۲۱۰ بیان می‌کند در حسابرسی عملکرد، حسابرسان ضمن کسب شناخت تخصصی‌تر در خصوص موضوع تحت حسابرسی، با تحلیل اطلاعات موجود و تهیه و تحلیل اطلاعات و داده‌های بیشتر در صورت لزوم، ضمن شناسایی نقاط ضعف، توصیه‌هایی جهت بهبود عملیات و فعالیت‌ها و شرایط تحقق صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی را ارائه می‌نمایند. مطابق با بند ۴۰ این استاندارد، بر خلاف سایرگونه‌های حسابرسی، در حسابرسی عملکرد معیارهای قطعی به صورت از پیش تعیین شده در اختیار حسابرسان قرار ندارند. معیارها عمدتاً مبتنی بر دانش و تخصص به دست آمده از بهترین تجارب موجود در انجام فعالیت‌ها با عملکرد مطلوب (بیشترین کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی) می‌باشند. شناسایی و تعیین شاخص‌ها و معیارهای مناسب برای تضمین کیفیت حسابرسی عملکرد بسیار ضروری است. چراکه در بسیاری از موارد شناسایی و تبیین شاخص‌ها و معیارهای حسابرسی، قسمتی از ارزش افزوده حسابرسی عملکرد به شمار می‌رود. بند ۵۶ و ۵۷ این استاندارد دیوان محاسبات کشور را ملزم می‌کند از صلاحیت حرفه‌ای گروه حسابرسی (هم از بعد فردی و هم از بعد ترکیب تخصص‌های اعضاء گروه) برای انجام حسابرسی عملکرد موضوع مورد حسابرسی در دستگاه اجرایی مربوطه اطمینان حاصل نماید و صلاحیت حرفه‌ای در حسابرسی عملکرد شامل برخورداری از دانش و تخصص کافی در حسابرسی، شناخت دقیق و کامل دستگاه اجرایی تحت حسابرسی، اشراف به برنامه‌ها و فعالیت‌های مرتبط با موضوع حسابرسی، تسلط به قوانین و مقررات مربوطه و نیز تکنیک‌های بررسی، ارزیابی و سنجش عملکرد می‌باشد. سایر صلاحیت‌ها، شامل ویژگی‌های مطلوب شخصیتی و نیز مهارت‌هایی از قبیل قدرت تحلیل، مهارت‌های نوشتاری، مهارت‌های ارتباطی، آشنایی با روش تحقیق، درک فرهنگی و اجتماعی، خلاقیت و انعطاف‌پذیری در کار گروهی می‌گردد.

تخصص حسابرسی عملکرد، کیفیت حسابرسی، اعتماد اجتماعی

هدف‌های کلی حسابرسی عملکرد مشتمل بر ارزیابی عملکرد، شناسایی فرصت‌هایی برای بهبود عملیات، ارائه پیشنهادهایی برای بهبود عملیات یا لزوم انجام بررسی‌ها و اقدامات بیشتر

است (داوودی و همکاران، ۱۳۹۸). پیشرفت و موفقیت نهایی در دستیابی به مزایای حسابرسی عملکرد، تا حد زیادی بستگی به تخصص‌های حسابرس و شناخت دقیق نیاز واحدهای مورد رسیدگی دارد. تعیین دامنه رسیدگی مواردی چون وظایف و سیاست‌های دولت، پاسخگویی به مردم در خصوص مدیریت عمومی، ارزیابی صرفه اقتصادی، کارایی استفاده از منابع دولت و اثربخشی برنامه‌های دولت، باعث می‌شود تا اجرای حسابرسی عملکرد با مشکل مواجه شود (ساروار^۱، ۲۰۱۰؛ مورت^۲، ۲۰۰۱). بنابراین توجه به پیچیدگی کار حسابرسی و کسب شناخت لازم از دستگاه و شرکت‌های مورد رسیدگی می‌تواند نقش بسزایی را در بهبود کیفیت حسابرسی و به تبع آن اثربخشی حسابرسی به همراه داشته باشد. فارغ از اینکه حسابرسی از چه از نوعی باشد آشنایی هر چه بیشتر با سازمانی که مورد حسابرسی واقع می‌شود می‌تواند تأثیرات مهمی را در نتایج حسابرسی پدیدار سازد به نحوی که برخی از انواع حسابرسی مانند حسابرسی عملکرد امکان دست یافتن به نتایج مناسب بدون شناخت وجود نداشته و شالوده حسابرسی بر پایه شناخت هر چه بهتر و بیشتر گذاشته می‌شود. در همین راستا می‌بایست طبقه‌بندی دستگاه‌های مورد رسیدگی در قالب تقسیم‌بندی به عمل آمده به صورت تخصصی انجام پذیرد تا حسابرسان ضمن اشراف کامل به قوانین و مقررات دستگاه‌های تحت رسیدگی شناخت کامل و دقیقی را نیز از اهداف و وظایف و اختیارات دستگاه‌های تحت رسیدگی کسب نموده و با ارائه گزارشاتی دقیق‌تر و عمیق‌تر بتواند ضمن افزایش اثربخشی حسابرسی، در حرکت اصلاحی دستگاه‌ها در جهت عمل به وظایف محوله موثرتر واقع شوند (کرمی و همکاران، ۱۳۹۵). بنابراین، انتظار می‌رود حسابرسان عملکرد متخصص با توجه به دانش و تخصص خود می‌توانند انحرافات را بهتر کشف کنند و راهکارهای عملی دقیق‌تری ارائه دهند و این عوامل منجر به اثربخشی حسابرسی و در نهایت کیفیت حسابرسی می‌گردد. در نهایت، ارتقای کیفیت حسابرسی مشروعیت اجتماعی حسابرس و صاحبکار را به دنبال دارد و در جامعه‌ای که حسابرسان از مشروعیت و شهرت کافی در کشف و گزارش تقلب برخوردار باشند. آنگاه اعتماد عموم به حسابرس ارتقاء می‌یابد و این خود به بهبود اعتماد اجتماعی در سطح کشور کمک می‌کند (بنی‌مهد و درویش، ۱۳۹۵). لذا انتظار می‌رود تخصص حسابرسان عملکرد از طریق افزایش کیفیت حسابرسی و بهبود مشروعیت اجتماعی منجر به بهبود اعتماد اجتماعی گردند. با توجه به مطالب مطروحه، فرضیه‌های پژوهش به صورت زیر بیان می‌گردند:

فرضیه اول: تخصص حسابرسان عملکرد بر اعتماد اجتماعی تأثیر مثبت دارد.

فرضیه دوم: تخصص حسابرسان عملکرد از طریق کیفیت حسابرسی آن‌ها بر اعتماد اجتماعی

تأثیر مثبت دارد

1. Sarowar

2. Mort

۳- پیشینه تجربی تحقیق

برگلند و کانگ^۱ (۲۰۱۸) به بررسی اعتماد اجتماعی در گزارشگری مالی با توجه به هزینه‌های حسابرسی پرداختند. نتایج نشان داد هزینه حسابرسی شرکت‌های دارای استراتژی اعتماد اجتماعی پایین‌تر از سایر شرکت‌هاست، به این دلیل که این شرکت‌ها در تلاشند سطح اطمینان به صورت‌های مالی خود را با افشای صادقانه حفظ کرده و منجر به کاهش هزینه‌های نمایندگی خود شوند.

وانگ و همکاران^۲ (۲۰۱۷) به بررسی چگونگی ارتباط هویت اجتماعی، فشارهای نهادی و کیفیت حسابرسی پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد هویت اجتماعی تأثیر معناداری در شکل دادن به انطباق در صنعت حسابرسی دارد.

چن و همکاران^۳ (۲۰۱۶) در پژوهش خود پیامدهای اعتماد اجتماعی بر محافظه‌کاری گزارش حسابرسی بررسی کردند. نتایج پژوهش نشان داد اعتماد اجتماعی رابطه معکوس با محافظه‌کاری گزارش حسابرسان دارد و افزایش میزان اعتماد اجتماعی منجر به کاهش محافظه‌کاری در گزارش حسابرسان می‌گردد.

آردلین^۴ (۲۰۱۳) معتقد است 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 هرگونه رفتار مغایر با اخلاق حرفه‌ای به دور نگه دارند تا بتوانند اعتماد عمومی را جلب کنند و حسابرسان باید وظیفه اجتماعی خود را ارتقای سلامت اجتماعی در راستای پاسخگویی اجتماعی بدانند و هر چه حسابرسان اخلاق را بیشتر رعایت کنند اعتماد اجتماعی به حرفه حسابرسی بیشتر خواهد شد. صفری گرایلی و ولیان حسن (۱۳۹۷) پژوهشی با عنوان "طراحی مدل و ارزیابی قابلیت‌های موسسات حسابرسی در ارتقای اعتماد اجتماعی" انجام دادند و به این نتیجه رسیدند که زمانی که ابعاد قابلیت‌های درونی و بیرونی یک موسسه حسابرسی با هم تطبیق داشته باشند، یعنی شاخص‌های قابلیت‌های درونی با هم هم‌راستا باشند، همچنین شاخص‌های قابلیت‌های بیرونی نیز با هم هم‌راستا باشند، ضمن تایید این موضوع که موسسه حسابرسی دارای قابلیت و توانمندی است، باعث ارتقای سطح اعتماد اجتماعی سهامداران و تصمیم‌گیرندگان مالی می‌شود.

احمدی حصار و همکاران (۱۳۹۷) به بررسی و تحلیل عوامل موثر روان‌شناختی بر مهارت‌های حسابرسان دیوان محاسبات پرداختند. نمونه آماری پژوهش ۱۱۳ نفر از کارکنان دیوان محاسبات استان اردبیل، آذربایجان شرقی و استان گیلان که در سال ۱۳۹۵ بودند. نتایج به دست آمده نشان داد متغیرهای مسئولیت‌پذیری، ادراکی، مهارت ارتباطی، ساده‌سازی پیچیدگی‌ها، اطلاعات مرتبط و غیرمرتبط، استثناها، اطمینان، میزان دانش، به‌گزینی، سازگاری، خودکاری، خلایقیت، تحمل استرس و ناتوانی در تشریح فرایند تصمیم‌گیری به‌عنوان ویژگی‌های روان‌شناختی اثرگذار

1. Berglund & Kang

2. Wang et al.

3. Chen et al.

4. Ardelean

در مهارت حسابرسان می‌توان تلقی کرد. لذا با آموزش عوامل روانشناختی می‌توان مهارت‌های حسابرسان را افزایش داده و از این طریق کیفیت حسابرسی دیوان محاسبات را بالا برد. از بین عوامل مورد بررسی متغیرهای مسئولیت‌پذیری، مهارت‌های ادراکی، مهارت ارتباطی، ساده‌سازی پیچیدگی‌ها به عنوان عوامل مهم و متغیرهای تحمل استرس و ناتوانی در تشریح فرایند تصمیم‌گیری به عنوان عوامل غیر مهم می‌باشند.

بنی‌مهد و درویش (۱۳۹۵) در پژوهش خود به بررسی اعتماد اجتماعی و نگرش حسابرسان درباره استقلال پرداختند. نمونه آماری این پژوهش شامل ۱۴۸ نفر حسابرسان حرفه‌ای شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران بودند. نتایج پژوهش نشان داد، اعتماد اجتماعی و رتبه شغلی حسابرس از جمله عوامل تأثیرگذار بر نگرش حسابرسان درباره استقلال است. همچنین نتایج این پژوهش بیانگر آن بود که جنسیت و محل اشتغال حسابرس بر نگرش حسابرسان درباره استقلال از جمله عوامل تأثیرگذاری محسوب نمی‌شود.

ملانظری و اسماعیلی‌کیا (۱۳۹۳) در پژوهشی به بررسی شناسایی ویژگی‌های روانشناختی اثرگذار بر مهارت حسابرسان در انجام قضاوت‌های حسابرسی پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که هر چهارده ویژگی بررسی شده در چهار مرحله حسابرسی اهمیت دارند، اما درجه اهمیت هر یک در مراحل گوناگون متفاوت است؛ به گونه‌ای که مهمترین ویژگی‌ها در مرحله اول مسئولیت‌پذیری و به‌گزینی، در مرحله دوم تمایز میان اطلاعات مرتبط و غیر مرتبط و سازگاری بود. ویژگی ادراکی/توجه در مرحله سوم حسابرسی حائز بیشترین اهمیت شد و در مرحله آخر حسابرسی، ویژگی خودکاری بیشترین درجه اهمیت را به خود اختصاص داد.

۴- روش‌شناسی تحقیق

این تحقیق با توجه به ماهیت از نوع تحقیقات کاربردی می‌باشد. زیرا هدف آن توسعه دانش مربوط به تخصص و کیفیت حسابرسی در حرفه حسابرسی عملکرد است. هم‌چنین از نظر روش توصیفی پیمایشی است. چارچوب نظری و پیشینه تحقیق نیز از راه مطالعات کتابخانه‌ای و جمع‌آوری داده‌ها از طریق پرسش‌نامه که روایی و پایایی آن مورد آزمون قرار گرفت، انجام می‌شود و از آنجایی که این تحقیق در یک محیط واقعی انجام شده است، جزو تحقیقات میدانی به شمار می‌آید. جامعه مورد نظر شامل کلیه حسابرسان در رده‌ها و پست‌های مختلف از حسابرس تا حسابرس کل در دیوان محاسبات کشور می‌باشد. روش نمونه‌گیری، روش نمونه‌گیری تصادفی خوشه‌ای می‌باشد. افراد شاغل به عنوان حسابرس در دیوان محاسبات کشور، بالغ بر ۷۰۰ تا ۹۰۰ نفر می‌باشند. با توجه به اندازه جامعه و نتایج بدست آمده از فرمول کوکران، حجم نمونه آماری ۲۶۹ عدد تعیین گردید. پرسشنامه این پژوهش در پاییز سال ۱۳۹۸ به صورت کاغذی و الکترونیک توزیع و جمع‌آوری گردید که از ۲۳۲ نفر پاسخ دریافت شد که از این تعداد ۱۷ پرسشنامه به علت مشکل در فایل دریافتی و عدم دسترسی به اطلاعات آنها حذف گردید و

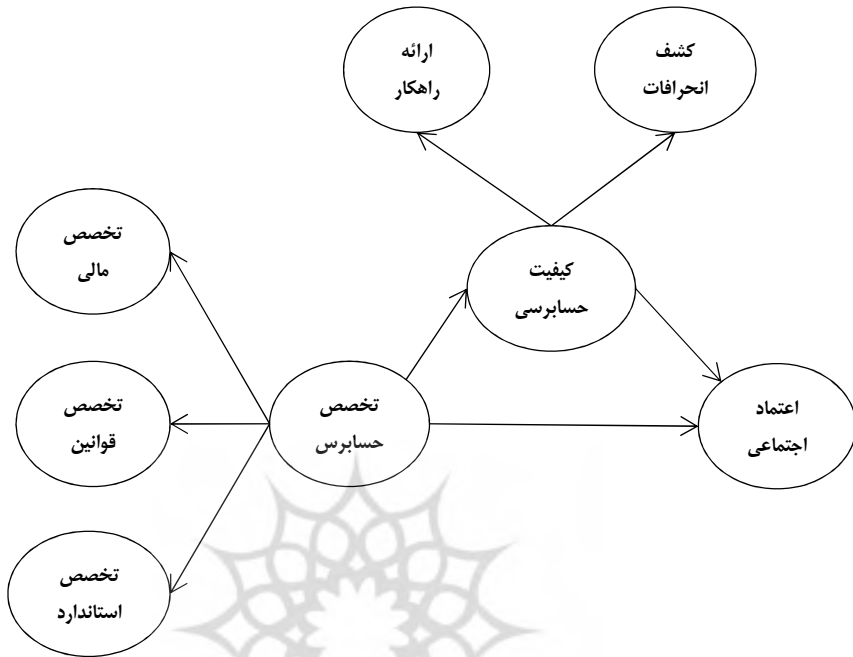
سرانجام تعداد ۲۱۵ پرسش نامه برای آزمون فرضیه‌ها تحقیق مورد استفاده قرار گرفت. تجزیه و تحلیل نهایی داده‌های گردآوری شده نیز با استفاده از روش تحلیل مسیر و نرم‌افزار PLS صورت گرفته است. مراحل انجام تحلیل مسیر بدین ترتیب است که ابتدا با انجام تحلیل عاملی به بررسی مناسب بودن سازه‌ها پرداخته و بعد از حذف سازه‌های نامناسب و سپس به آزمون فرضیه‌های پژوهش پرداخته می‌شود. تحلیل مسیر یک روش پیشرفته آماری است که به کمک آن می‌توانیم علاوه بر تأثیرات مستقیم، تأثیرات غیر مستقیم هر یک از متغیرهای مستقل بر متغیر وابسته را نیز شناسایی کنیم. بنابراین، مهم‌ترین مزیتی که استفاده از روش تحلیل مسیر نسبت به روش رگرسیون دارد، این است که در روش تحلیل رگرسیون، تنها قادر به شناسایی تأثیر مستقیم هر متغیر مستقل بر متغیر وابسته است. اما در روش تحلیل مسیر علاوه بر تأثیر مستقیم، امکان شناسایی تأثیرات غیر مستقیم هر یک از متغیرهای مستقل بر متغیر وابسته نیز وجود دارد. به همین دلیل، در تحلیل مسیر، با چندین معادله خط رگرسیونی استاندارد شده مواجه هستیم، در حالی که در تحلیل رگرسیون، تنها یک معادله خط رگرسیونی استاندارد شده وجود دارد. (مشهدی قره قیه و همکاران، ۱۳۹۸).

۴-۱- متغیرها و مدل مفهومی تحقیق

متغیر مستقل در این پژوهش، تخصص حسابرسان عملکرد، متغیر میانجی کیفیت حسابرسی حسابرسان عملکرد و متغیر وابسته در این پژوهش اعتماد اجتماعی می‌باشد. برای اندازه‌گیری تخصص حسابرسان از پرسشنامه ۹ سوالی محقق ساخت دارای سه بعد تخصص مالی، تخصص مربوط به قوانین و مقررات و تخصص مربوط به استاندارد استفاده شده که مبتنی بر طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای می‌باشد. برای سنجش متغیر میانجی کیفیت حسابرسی عملکرد از پرسشنامه ۱۰ سوالی دارای دو بعد کشف انحرافات و ارائه راهکار و پیشنهادها که توسط محققین تدوین گردیده است و بر اساس طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای می‌باشد استفاده شده است. همچنین برای سنجش متغیر وابسته اعتماد اجتماعی از پرسشنامه محقق ساخت با ۸ سوال طیف لیکرت استفاده شده است. با توجه به محقق ساخت بودن پرسشنامه پژوهش روایی و پایایی آن مورد بررسی قرار گرفت که در این تحقیق پرسشنامه توسط متخصصین و اساتید آشنا به موضوع، مورد بررسی قرار گرفته و روایی آن مورد تأیید است. برای بررسی پایایی پرسشنامه‌ها، ضریب آلفای کرونباخ با استفاده از نرم‌افزار SPSS محاسبه شد که با توجه به اینکه این عدد برای تمامی متغیرها بیشتر از عدد ۰/۷ می‌باشد، پایایی پرسشنامه نیز تأیید می‌شود.

الگوی مفهومی پیشنهادی مبتنی بر متغیرهای به شکل زیر خواهد بود:

شکل (۱) - مدل مفهومی تحقیق



۵- یافته‌های تحقیق

۵-۱- آمار توصیفی

جدول (۱)، آمار توصیفی مربوط به متغیرهای جمعیت شناختی را نشان می‌دهد. از بین ۲۱۵ نفر عضو نمونه آماری، ۱۷۸ نفر آن‌ها مرد می‌باشند که ۸۲/۸ درصد از افراد نمونه را تشکیل می‌دهند و تعداد زنان ۳۷ نفر است که ۱۷/۲ درصد افراد نمونه را تشکیل می‌دهند. به لحاظ سنی از بین ۲۴ نفر دارای سن کمتر از ۳۰ سال، ۱۱۸ نفر دارای سن ۳۰ تا ۴۰ سال و ۷۳ نفر بالاتر از ۴۰ سال بودند و به لحاظ تحصیلات از بین ۲۱۵ نفر پاسخگو به پرسشنامه، ۶۶ نفر دارای تحصیلات لیسانس، ۱۲۷ نفر دارای تحصیلات فوق لیسانس و ۲۲ نفر دارای تحصیلات دکتری می‌باشند. همچنین، کمترین سابقه کار مربوط به گروه ۱ تا ۵ سال با تعداد ۱۷ نفر و ۷/۹ درصد می‌باشد. ضمن اینکه از نظر پست سازمانی بیشتر اعضای نمونه را حسابرسان ارشد تشکیل دادند.

جدول (۱) - آمار توصیفی متغیرهای جمعیت شناختی

متغیر	تعداد	درصد	متغیر	تعداد	درصد
جنسیت:	زن	۳۷	لیسانس	۶۶	۳۰/۷٪
	مرد	۱۷۸	فوق لیسانس	۱۲۷	۵۹/۱٪
	۱ تا ۵ سال	۱۷	دکتری	۲۲	۱۰/۲٪
سابقه کار:	۵ تا ۱۰ سال	۳۱	حسابرس	۶۱	۲۸/۴٪
	۱۰ تا ۱۵ سال	۵۸	حسابرس ارشد	۶۹	۳۲/۱٪
	۱۵ تا ۲۰ سال	۷۱	سر حسابرس	۴۴	۲۰/۵٪
	۲۰ تا ۲۵ سال	۳۱	سر حسابرس ارشد	۲۶	۱۲/۱٪
	۲۵ تا ۳۰ سال	۷	حسابرس کل	۱۵	۷٪
	کمتر از ۳۰ سال	۲۴			
	۳۰ تا ۴۰ سال	۱۱۸			
سن:	۴۰ سال به بالا	۷۳			

۵-۲- آمار استنباطی

برای بررسی روایی سازه‌ها از آزمون تحلیل عاملی تاییدی استفاده شده است. جدول (۲)، نشان‌دهنده نتیجه تحلیل عاملی متغیر تخصص حسابرسان بوده و از آنجایی که تمامی ضرایب بارهای عاملی از ۰/۴ بیشتر است که بیانگر مناسب بودن سازه‌های مورد استفاده است.

جدول (۲) - تحلیل عاملی متغیر تخصص حسابرسان

سازه	عنوان در مدل	زیر سازه	بار عاملی مرحله اول	زیر سازه	بار عاملی مرحله دوم
تخصص حسابرسان	EXP	FINEXP	۰/۸۳۶	FINEXP 1	۰/۶۶۸
				FINEXP 2	۰/۷۹۴
				FINEXP 3	۰/۶۹۸
		LOWEXP	۰/۷۷۲	LOWEXP 1	۰/۸۰۵
				LOWEXP 2	۰/۸۳۳
				LOWEXP 3	۰/۷۲۹
		STDEXP	۰/۷۷۹	STDEXP 1	۰/۶۱۲
				STDEXP 2	۰/۶۶۴
				STDEXP 3	۰/۷۱۲

جدول (۳)، نتایج حاصل از تحلیل عاملی متغیر کیفیت حسابرسی را نشان می‌دهد. با توجه به نتایج جدول تمامی ضرایب بارهای عاملی از ۰/۴ بیشتر است که نشان می‌دهد سازه‌های مورد استفاده مناسب هستند.

جدول (۳) - تحلیل عاملی متغیر کیفیت حسابرسی

سازه	عنوان در مدل	زیر سازه	بار عاملی مرحله اول	زیر سازه	بار عاملی مرحله دوم	
کیفیت حسابرسی	AUD QUALITY	SOLUTION	۰/۹۰۳	SOLUTION 1	۰/۵۹۵	
				SOLUTION 2	۰/۶۲۵	
				SOLUTION 3	۰/۷۱۰	
				SOLUTION 4	۰/۵۷۸	
				SOLUTION 5	۰/۷۸۳	
	DISDEV			۰/۸۹۸	DISDEV 1	۰/۶۶۳
					DISDEV 2	۰/۶۵۸
					DISDEV 3	۰/۵۷۰
					DISDEV 4	۰/۶۸۸
					DISDEV 5	۰/۶۹۵

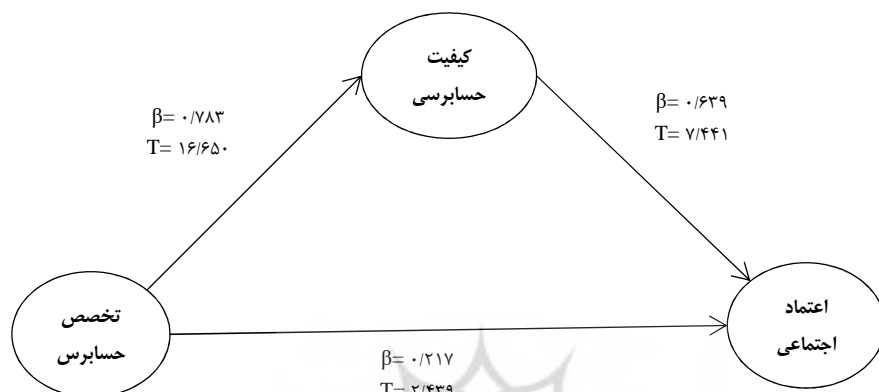
در جدول (۴) نیز نتایج حاصل از تحلیل عاملی اعتماد اجتماعی مورد بررسی قرار گرفته و بیشتر بودن بارهای عاملی از مقدار ۰/۴ بیانگر مناسب بودن سازه‌های مورد استفاده است.

جدول (۴) - تحلیل عاملی متغیر اعتماد اجتماعی

سازه	عنوان در مدل	زیر سازه	بار عاملی
اعتماد اجتماعی	TRUST	TRUST 1	۰/۶۷۲
		TRUST 2	۰/۶۳۱
		TRUST 3	۰/۶۲۷
		TRUST 4	۰/۵۲۱
		TRUST 5	۰/۵۰۶
		TRUST 6	۰/۵۴۰
		TRUST 7	۰/۵۱۸
		TRUST 8	۰/۴۰۱

پس از بررسی سازه‌های مناسب از طریق تحلیل عاملی، با توجه به شکل (۲) به بررسی نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش از روش تحلیل مسیر پرداخته می‌شود که نتایج آن در جدول (۵) ارائه شده است:

شکل (۲) - تحلیل مسیر



جدول (۵) - نتایج مربوط به آزمون فرضیه‌های پژوهش

فرضیه	متغیر مستقل	متغیر میانجی	متغیر وابسته	مسیر	ضریب مسیر	آماره t	نتیجه فرضیه
اول	تخصص حسابرس	---	اعتماد اجتماعی	تخصص حسابرس --- اعتماد اجتماعی	۰/۲۱۷	۲/۴۳۹	تایید فرضیه
دوم	تخصص حسابرس	کیفیت حسابرسی	اعتماد اجتماعی	تخصص حسابرس --- کیفیت حسابرسی	۰/۷۸۳	۱۶/۶۵۰	تایید فرضیه
		کیفیت حسابرسی --- اعتماد اجتماعی		۰/۶۳۹	۷/۴۴۱		

همان‌طور که در جدول فوق ملاحظه می‌شود، ضریب مسیر بین تخصص حسابرس و اعتماد اجتماعی، مثبت (۰/۲۱۷) و آماره t آن (۲/۴۳۹) بزرگ‌تر از مقدار ۱/۹۶ بوده که حاکی از وجود تأثیر مثبت و معنادار تخصص حسابرس بر اعتماد اجتماعی می‌باشد. بر این اساس، فرضیه اول پژوهش تایید می‌شود. همچنین، نتایج نشان می‌دهد که آماره t مربوط به متغیر تخصص حسابرس و کیفیت حسابرسی (۱۶/۶۵۰) بزرگ‌تر از مقدار ۱/۹۶ بوده و ضریب مسیر آن نیز (۰/۷۸۳) مثبت به‌دست آمده و همچنین ضریب مسیر بین کیفیت حسابرسی و اعتماد اجتماعی، مثبت (۰/۶۳۹) و آماره t آن (۷/۴۴۱) بزرگ‌تر از مقدار ۱/۹۶ است. بدین ترتیب، فرضیه دوم تحقیق تایید می‌شود و می‌توان گفت تخصص حسابرس از طریق کیفیت حسابرسی آن‌ها بر اعتماد اجتماعی تأثیر مثبت دارد.

۶- نتیجه‌گیری

اعتماد اجتماعی یکی از ابعاد مهم زندگی بشری می‌باشد که در واقع اعتماد باعث تداوم کنش اقتصادی، سیاسی، اجتماعی و فرهنگی می‌شود و بدون اعتماد هیچ عکس‌العمل متقابل مطمئنی صورت نمی‌پذیرد. اعتماد اجتماعی متقابل یکی از پیش نیازهای فرهنگ مدنی و ایجاد دموکراسی پایدار محسوب می‌شود و بخشی از نشانگان فرهنگی پایداری هست که منجر به بقای دموکراسی می‌شود (اینگلهارت، ۱۳۷۳). اعتماد اجتماعی عامل منجر به تأثیرگذاری در شکل‌گیری انضباط در روابط اجتماعی و زمینه‌ساز مشارکت و همکاری میان اعضای جامعه و در نهایت موجب توسعه اقتصادی، اجتماعی، سیاسی و فرهنگی آن جامعه می‌شود. بهبود در اعتماد اجتماعی، به ارتقاء و بهبود روابط اجتماعی، نگرش، احترام به قانون، عملکرد اجتماعی و شغلی افراد منجر خواهد شد. در مقابل، فقدان اعتماد اجتماعی اثرات نامطلوبی مانند دروغ‌گویی، چاپلوسی، کلاهبرداری، رشوه، پولشویی، فساد و عدم شفافیت مالی را به همراه خواهد داشت. بنابراین بسط و گسترش فرهنگ اعتماد می‌تواند ارزش‌های منفی ذکرشده را کاهش دهد (حیدر آبادی، ۱۳۸۹). فوکویاما^۱ (۱۹۹۵) معتقد است در وظایف و کارهایی که اعتمادی به انجام‌دهنده آن وجود نداشته باشد، مخارج انجام آن کار یک هزینه و مالیات را به جامعه تحمیل می‌کند. از طرف دیگر، حساب‌رسان نسبت به جامعه، صاحبان سرمایه و دیگر اشخاص ذبحق و ذینفع یک نوع مسئولیت اجتماعی دارند که این مسئولیت می‌تواند منجر به افزایش اعتماد اجتماعی و اعتماد بخشی به عموم گردد. لذا، در پژوهش حاضر رابطه بین تخصص حساب‌رسان دیوان محاسبات و اعتماد اجتماعی با توجه به نقش میانجی کیفیت حسابرسی، مورد بررسی قرار گرفت. پژوهش حاضر از این حیث دارای اهمیت است که در زمره نخستین تحقیقات داخلی می‌باشد که به بررسی این موضوع پرداخته و از این رو، می‌تواند به توسعه ادبیات حسابرسی عملکرد در کشور در حال توسعه ایران، کمک شایانی نماید. نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش بیانگر آن است که تخصص حساب‌رسان عملکرد بر اعتماد اجتماعی تأثیر مثبت دارد. با توجه به اینکه حساب‌رسان نسبت به ارتقای اعتماد اجتماعی یک نوع مسئولیت اجتماعی دارند، تخصص حساب‌رسان دیوان محاسبات اعم از تخصص مالی، قوانین و مقررات و استانداردهای حسابداری باعث بهبود اشتیاق و اثربخشی آن‌ها در محیط کار گشته و این امر شفاف‌سازی اطلاعات را به همراه دارد و در نتیجه منجر به اعتماد بخشی به عموم مردم و افزایش اعتماد اجتماعی می‌گردد. در فرضیه دوم پژوهش، نقش میانجی کیفیت حسابرسی در رابطه بین تخصص حساب‌رسان عملکرد و اعتماد اجتماعی مورد بررسی قرار گرفت. نتایج حاصل از آزمون این فرضیه نشان می‌دهد کیفیت حسابرسی نقش میانجی در رابطه بین تخصص حساب‌رسان عملکرد و اعتماد اجتماعی دارد و تخصص حساب‌رسان عملکرد از طریق کیفیت حسابرسی آن‌ها بر اعتماد اجتماعی تأثیر مثبت دارد. در واقع حساب‌رسان متخصص با توجه به مهارت‌های خود و شناخت لازم از دستگاه و شرکت‌های مورد رسیدگی نقش مهمی در بهبود کیفیت حسابرسی و در نتیجه اثربخشی حسابرسی دارند و با ارائه گزارشاتی دقیق‌تر و

عمیق‌تر ضمن افزایش اثربخشی حسابرسی، در حرکت اصلاحی دستگاه‌ها در جهت عمل به وظایف محوله موثرتر عمل می‌کنند و از این طریق مشروعیت اجتماعی خود را افزایش داده و منجر به بهبود اعتماد اجتماعی می‌گردند.

براساس یافته‌های پژوهش حاضر، مبنی بر تأثیر مثبت تخصص حسابرسان عملکرد بر اعتماد اجتماعی و همچنین تأثیر مثبت تخصص حسابرسان عملکرد بر اعتماد اجتماعی از طریق کیفیت حسابرسی به حسابرسان دیوان محاسبات کشور پیشنهاد می‌شود که با کسب و بهبود تخصص حسابرسی عملکرد و انجام حسابرسی‌های با کیفیت منجر به افزایش اعتماد اجتماعی نسبت به حسابرسی دستگاه‌های اجرایی گردند. علاوه بر این، با توجه به اینکه تخصص حسابرسان عملکرد فقط تخصص مالی نبوده و شامل تخصص نسبت به قوانین و مقررات و استانداردهای حسابرسی عملکرد نیز بوده به مدیران و تصمیم‌گیرندگان دیوان محاسبات کشور پیشنهاد می‌شود در جهت بهبود اعتماد اجتماعی در هنگام استخدام نیروی‌های جدیدی و همچنین انجام حسابرسی‌های عملکرد تمامی ابعاد تخصص را در نظر گرفته و به عنوان معیاری برای انتخاب حسابرس قرار دهند.

در فرآیند انجام پژوهش علمی، شرایطی وجود دارد که خارج از کنترل محقق است ولی به طور بالقوه می‌تواند نتایج پژوهش را تحت تأثیر قرار دهد. یکی از مهم‌ترین محدودیت پژوهش حاضر آن است که از آن جایی که جامعه و نمونه آماری پژوهش شامل حسابرسان دیوان محاسبات کشور می‌باشد و نتایج پژوهش فقط بر اساس دیدگاه و نظرات حسابرسان دیوان محاسبات کشور باشد، تعمیم این نتایج به سایر حسابرسان، باید با احتیاط انجام گیرد.

در انتهای پژوهش، به برخی از موضوعات مهم برای بررسی در پژوهش‌های آتی اشاره می‌شود:

- ۱- بررسی ارتباط تخصص حسابرس و اعتماد اجتماعی با توجه به نقش میانجی کیفیت حسابرسی در سازمان حسابرسی و سایر موسسات خصوصی.
- ۲- بررسی ارتباط بین ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان عملکرد بر کیفیت حسابرسی و اعتماد اجتماعی.

۳- ارائه مدل اعتماد اجتماعی حسابرسان عملکرد با استفاده از رویکرد داده بنیاد.

فهرست منابع

الف- منابع فارسی:

۱. احمدی حصار، فرشاد؛ پاکدل، عبدالله و رضایی، شریف علی. (۱۳۹۷). تحلیل عوامل موثر روان‌شناختی بر مهارت‌های حسابرسان (مطالعه موردی حسابرسان دیوان محاسبات). دانش حسابرسی. ۱۸ (۷۲): ۲۳۱-۲۵۰.
۲. اینگلهارت، رونالد. (۱۳۷۳). تحول فرهنگی در جوامع پیشرفته صنعتی. ترجمه مریم وتر. تهران، انتشارات کویر.
۳. بنی‌مهد، بهمن و درویش، حدیثه. (۱۳۹۵). اعتماد اجتماعی و نگرش حسابرسان درباره استقلال، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۹(۵)، ۱۷-۲۸.
۴. باباجانی، جعفر و دوست جباریان، جواد. (۱۳۹۶). الگوی برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۲۱(۶)، ۱۴۳-۱۵۶.
۵. بنی‌فاطمی کاشی، سید محمد رضا. (۱۳۸۳). آشنایی با برخی مفاهیم حسابرسی عملیاتی (صرفه اقتصادی).

- مجله حسابرسان، ۲۳، ۷۰-۷۳.
۶. برادران حسن زاده، رسول؛ فتاحی اصل، بهرام و سودا ابوالحسن زاده. (۱۳۹۲). بررسی تأثیر تیپ‌های شخصیتی حسابرسان بر محتوای گزارش حسابرسی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۶، ۸۹-۱۰۰.
 ۷. حیدر آبادی، ابوالقاسم. (۱۳۸۹). اعتماد اجتماعی و عوامل اجتماعی-فرهنگی مؤثر بر آن (مطالعه موردی جوانان ۲۰ تا ۲۹ ساله استان مازندران)، جامعه‌شناسی مطالعات جوانان، ۱، ۳۹-۶۶.
 ۸. داوری، علی و رضازاده، آرش. (۱۳۹۳). مدل‌سازی معادلات ساختاری با نرم‌افزار PLS. چاپ دوم، انتشارات جهاد دانشگاهی، تهران.
 ۹. داودی، کیومرث؛ ایزدی، حسین؛ خردیار، سینا. (۱۳۹۸). نقش حسابرسی عملکرد در بهبود پاسخگویی مدیران بخش عمومی، دانش حسابرسی، ۱۹ (۷۶)، ۱۲۷-۱۴۵.
 ۱۰. رحیمیان، نظام الدین. (۱۳۹۰). حسابرسی عملیاتی یا حسابرسی عملکرد، حسابرسان، ۵۲، ۶۶-۷۷.
 ۱۱. سجادی، سید حسین و جامعی، رضا. (۱۳۸۲). سودمندی حسابرسی دیوان محاسبات کشور از دیدگاه مدیران مالی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۳۴، ۱۲۹-۱۴۹.
 ۱۲. صفار، محمد جواد. (۱۳۷۶). حسابرسی عملیاتی، کارآیی، اثربخشی، صرفه اقتصادی. گزارش کمیته انجمن حسابداران رسمی آمریکا، سازمان حسابرسی، کمیته حسابرسی عملیاتی، ۱۱۲ (۱).
 ۱۳. صفری گریلی مهدی، ولیان، حسن. (۱۳۹۷). طراحی مدل و ارزیابی قابلیت‌های موسسات حسابرسی در ارتقای اعتماد اجتماعی. حسابداری ارزشی و رفتاری. ۳ (۶): ۶۵-۱۰۴.
 ۱۴. عبداللهی، محمد. (۱۳۹۰). علل و موانع قوانین‌گرایی در ایران، نشر طرح نو.
 ۱۵. کرمی، غلامرضا؛ وکیلی فرد، حمیدرضا و مزینانی مهدی. (۱۳۹۵). بررسی ارتباط بین فشار زمانی، پیچیدگی کار و اثربخشی حسابرسی در دیوان محاسبات کشور. دانش حسابرسی، ۱۶ (۶۳)، ۳۴-۵۰.
 ۱۶. لاری دشت بیاض، محمود؛ قائم مقامی، کامران و ملکی، علی. (۱۳۹۵). بررسی عوامل مؤثر در تعیین معیارهای حسابرسی عملکرد در دستگاه‌های اجرایی - دوفصلنامه علمی- پژوهشی حسابداری دولتی، ۳ (۱)، ۵۹-۶۸.
 ۱۷. مشهدی قره‌قیه، هادی؛ بنی‌مهد، بهمن؛ فرقاندوست حقیقی، کامبیز و مرادزاده فرد، مهدی. (۱۳۹۸). ماکیاولیسم، پول پرستی، فرهنگ مشتری‌مداری و خرید اظهار نظر حسابرسی از سوی صاحبکار. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۸ (۲۹)، ۱۶۱-۱۷۴.
 ۱۸. ملائطری، مهناز و اسماعیلی کیا، غریبه. (۱۳۹۳). شناسایی ویژگی‌های روانشناختی اثرگذار بر مهارت حسابرسان در انجام قضاوت‌های حسابرسی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۱ (۴)-۵۰۵-۵۲۶.
 ۱۹. نخبه فلاح، افشین؛ کردستانی، غلامرضا؛ رحیمیان، نظام الدین؛ رضازاده، جواد. (۱۳۹۸). تحلیل محتوای گزارش‌های حسابرسی عملکرد؛ بر اساس مولفه‌های قانون برنامه پنجساله پنجم و ششم توسعه، دانش حسابرسی، ۱۹ (۷۶)، ۵۹-۸۵.
 ۲۰. نیکبخت، محمدرضا و محمودی خوشسرو، امیر (۱۳۹۶). بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در ایران با توجه به شاخص‌های هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۴ (۳)، ۴۴۱-۴۶۲.

ب- منابع انگلیسی:

1. Ardelean, A. (2013). Auditors' Ethics and their Impact on Public Trust. *Procedia. Social and Behavioral Sciences*, 92, 55-60.
2. Bédard, J. & Chi, M. T. H. (1993). Expertise in auditing. *A Journal of Practice & Theory*, 12 (Supplement): 21-45.
3. Bédard, J. (1989). Expertise in auditing: Myth or reality?. *Accounting, Organizations and Society*, 14 (1-2): 113-131.
4. Berglund, N. & Kang, T., (2018) Does Social Trust Matter in Financial Reporting?: Evidence from Audit Pricing, <https://www.uts.edu.au/sites/default/files/ACCconfl4TKang.pdf>
5. Chen, D., Li, L., Liu, X. & Lobo, G. J. (2016). Social Trust and Auditor Reporting Con-

- servatism. *Journal of Business Ethics*, Forthcoming. Available at SSRN : <https://ssrn.com/abstract=2593627>
6. Davis, J. S. & Solomon, I. (1989). Expertise and experience in behavioral accounting research. *Journal of Accounting Literature*, 8: 150–164.
 7. Fornell, C., & Larcker, D. F. (1981). Evaluating structural equation models with unobservable variables and measurement error, *Journal of Marketing Research*, 18(1), 39-50.
 8. Fukuyama, F. (1995). *Trust: The social virtues and the creation of prosperity*. New York:Free Press.
 9. Hulland, J. (1999). Use of partial least squares (PLS) in strategic management research: A review of four recent studies. *Strategic Management Journal*, 20(2), 195-204.
 10. Mort, D. (2001). Performance Auditing in Governments. *Managerial Auditing Journal*, 16 (8), PP. 442-438.
 11. Sarowar, H. (2010). From Project Audit to Performance Audit: Evolution of Performance Auditing in Australia. *The IUP Journal of Accounting Research & Audit Practices*, 6 (3), PP. 20-46.
 12. Wang, T. (2018). Social identity dimensions and consumer behavior in social media. *Asia Pacific Management Review*, 22(1): 45- 51
 13. Wright, W. F. (1988). Audit judgment experience and consensus, in Ferris, K. R. (ed.), *A Critical Analysis*, Columbus, OH: Century VII Publishing Company, pp. 305–328.

