



Doi:

## بررسی نقش اخلاق حرفه ای حسابرسان در تأثیر سرمایه اجتماعی حسابرسان بر استراتژی تعامل با صاحبکار

محمد مسعودی مقدم<sup>۱</sup>  
قدرت اله طالب نیا<sup>۲</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۴/۱۲ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۶/۱۹

### چکیده

هدف: بررسی نقش اخلاق حرفه ای حسابرسان در تأثیر سرمایه اجتماعی حسابرسان بر استراتژی تعامل با صاحبکار می باشد.

روش (نمونه و ابزار): پژوهش حاضر، پژوهش کاربردی و ماهیتاً توصیفی - همبستگی است. جامعه آماری، اعضای شاغل و فعال عضو جامعه حسابداران رسمی ایران به تعداد ۱۸۷۹ نفر می باشند که حجم نمونه با استفاده از فرمول کوکران ۳۱۹ نفر تعیین و با استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی در دسترس مورد مطالعه قرار گرفتند. برای اندازه‌گیری اخلاق حرفه ای حسابرسان، سرمایه اجتماعی حسابرسان و استراتژی تعامل با صاحبکار از پرسشنامه‌های استاندارد زارفرو (۲۰۱۶)، معانی پور (۱۳۹۱) و کولسرت و استوارت (۲۰۱۸) استفاده شده است. جهت آزمون فرضیات، از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری و از نرم افزارهای SPSS22 و Smart PLS4 استفاده شده است.

یافته‌ها: سرمایه اجتماعی حسابرسان بر اخلاق حرفه ای حسابرسان و استراتژی تعامل با صاحبکار تأثیر دارد و اخلاق حرفه ای حسابرسان بر استراتژی تعامل با صاحبکار تأثیر دارد. در نهایت، اخلاق حرفه ای حسابرسان در تأثیر سرمایه اجتماعی حسابرسان بر استراتژی تعامل با صاحبکار نقش میانجی دارد.

نتیجه‌گیری: رعایت اخلاق حرفه ای توسط حسابرسان شاغل در حرفه و توجه به مسئولیت حسابرسان امری ضروری است چرا که به تبع آن موجب رعایت هر چه بیشتر آیین رفتار حرفه ای از جمله تعامل با صاحبکار می شود.

**واژه‌های کلیدی:** اخلاق حرفه ای حسابرسان، سرمایه اجتماعی حسابرسان، استراتژی تعامل با صاحبکار

۱ دانشجوی دکتری حسابداری، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران masoudi.64@gmail.com  
۲ دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران (نویسنده مسئول) gh-talebnia@yahoo.com



## ۱- مقدمه

تصمیمات حسابرسان در اقتصاد امروز از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است، زیرا برای ذینفعان در مورد قابلیت اطمینان صورت‌های مالی امری ضروری می‌باشد. تقلب و گزارشگری نادرست، تصمیمات اخلاقی حسابرسان را در جریان حسابرسی دوباره در کانون توجه مردم قرار داده است و نهادها به طور فزاینده‌ای بر موضوعاتی مانند رفتار اخلاقی و صداقت تأکید می‌کنند (همتی و همکاران، ۱۴۰۲). اشتباهات و لغزش‌های اخلاقی که در مورد برخی از حسابرسان مشاهده شده است، علت بسیاری از شکست‌های حسابرسی بوده اند که از همان روزهای اول تولد حرفه حسابرسی توجه زیادی را به خود جلب کرده است. اما بسیاری از این شکست‌ها به رفتارهای غیر اخلاقی و یا حداقل غیر حرفه ای حسابرسان مربوط می‌شود (انوفه و همکاران، ۲۰۱۵). اخلاق حرفه‌ای تمامی مباحث مربوط به استانداردهای اخلاقی در حرفه‌های مختلف مثل حقوق، پزشکی، فلسفه، حسابداری و ... را پوشش می‌دهد و آن را طبقه بندی می‌کند (بریت، ۲۰۱۵).

در عین حال اخلاق حرفه ای و تأثیر آن در تعاملات مبحثی جدید است و دیدگاه حسابرس نسبت به اخلاق حرفه ای مبتنی بر این نظریه ها می‌تواند در نوع تعاملات وی و ارتباطات وی با صاحبکار تأثیر مستقیم بگذارد. ادوارد لنزو در سال ۲۰۲۲ اشاره کرد که در تعاملات باید اخلاق حرفه ای در نظر گرفته شود و از دیدگاه متفکران فعال می‌بایست میان دیدگاه شخصی که در تعامل مشارکت دارد و مشاهده کننده آن تفاوت قائل شد بر این اساس می‌توان متصور بود که دیدگاه شخص حسابرس که مستقیماً با صاحبکار در تعامل است با دیدگاه مشاهده گر این تعاملات می‌تواند متفاوت باشد (لنزو، ۲۰۲۲).

اهداف حسابرس و صاحبکار معمولاً متفاوت و متضاد است. این تضاد باعث می‌شود بین حسابرس و صاحبکار در قالب بحث یا مذاکرات رسمی یا غیر رسمی تعاملاتی صورت گیرد. معمولاً آغاز کننده این تعاملات حسابرس بوده و سمت و سوی آن را تعیین می‌کند (مهرانی و همکاران، ۱۳۹۲). از طرفی سرمایه اجتماعی گروه حسابرسی به عنوان یک واحد اجتماعی که نشأت گرفته از روابط درون گروهی بین حسابرسان و هنجارهای جاری بین آن‌ها می‌باشد بر سطح ارتباطات آن‌ها با صاحبکار و به تبع استراتژی‌های بحث و مذاکره ای که اتخاذ می‌کنند، تأثیر می‌گذارد (جان بانی و همکاران، ۲۰۲۲).

مطابق نظریه پیوندهای ضعیف، سرمایه اجتماعی ضعیف میان اعضای یک گروه می‌تواند به گسترش روابط با سایر اشخاص و گروه‌ها تأثیر بگذارد و در حوزه حسابرسی نیز میتوان متصور نمود که سرمایه اجتماعی ضعیف اعضای گروه حسابرسی منجر به روابط گسترده تر با صاحبکار گردیده و بر انعطاف رفتاری حسابرس تأثیر می‌گذارد که در نهایت می‌تواند منجر به اتخاذ استراتژی‌های متفاوت مذاکره‌ای با صاحبکار می‌گردد و بر روند کلی انجام مراحل مختلف حسابرسی تأثیر گذاشته و احتمالاً نتیجه حسابرسی را هم تحت شعاع قرار دهد (تاکاشی و اینامیزو<sup>۱</sup>، ۲۰۱۴).

<sup>۱</sup> Takahashi

اوا کاکس<sup>۱</sup> (۱۹۹۵) مفهوم سرمایه اجتماعی را به «فرآیندهای بین فردی، که اعتماد و هنجارهای اجتماعی و شبکه روابط را می سازند و همکاری و هماهنگی متقابل را تسهیل می کنند» مربوط می داند که در نتیجه آن، منافع متقابل، افزایش می یابد. از نظر وی سرمایه اجتماعی قابل اندازه گیری است و منزلت اجتماعی سایر سرمایه ها را نیز در بر دارد، همچنین فوکویاما (۲۰۰۱) سرمایه اجتماعی را یک هنجار اجتماعی محسوب می کند که همکاری بین دو یا چند نفر را تقویت می بخشد و آن را ویژگی عمل متقابل بین دو دوست می داند. او معتقد است که اعتماد، شبکه های ارتباطی و جامعه مدنی، همگی محصول سرمایه اجتماعی هستند، نه این که خود آنها سرمایه اجتماعی به حساب آیند. از نظر او هنجارهایی سرمایه اجتماعی هستند که به همکاری در گروه ها منجر شوند (هابسون و همکاران، ۲۰۱۹).

به طور کلی می توان گفت که سرمایه اجتماعی یک ظرفیت، جوهر اجتماعی یا هنجاری غیر رسمی است که همکاری میان افراد و نهادهای یک جامعه را ارتقا می بخشد. هر شبکه اجتماعی، برای دستیابی به اهداف خود، علاوه بر افراد آگاه و با تجربه و امکانات و ابزار مادی، به عوامل مانند: اعتماد، تعهد و مسئولیت پذیری و... هم نیاز دارد که این عوامل، همان سرمایه های اجتماعی هستند (طالبی مقدم، ۱۴۰۱). هر چه سطح سرمایه اجتماعی حسابرسان بیشتر باشد این مولفه اجتماعی بر رفتار حسابرسان در رعایت استقلال و در نتیجه ارتقای کیفیت حسابرسی تاثیر گذار خواهد بود. در نهایت این موضوع باعث ارتقای اطمینان بخشی صورت های مالی از سوی حسابرس می گردد (بنی مهد و درویش، ۱۳۹۵). برخی از محققان از سرمایه اجتماعی به عنوان یک قانون نانوشته که منجر به اتخاذ تصمیمات مناسب تر توسط حسابرسان می شود یاد می کنند (بای، شانگ و همکاران، ۲۰۲۲). اما عاملی دارای ساختار نیز می تواند ضعف آن را پوشش دهد که این عامل می تواند اخلاق حرفه ای باشد، راهکار اخلاقی به ویژه در بلند مدت دارای دو مزیت است: اول اینکه باعث کسب فایده معنوی برای حسابرس (صاحبکار و جامعه) می شود و دوم اینکه افزایش فایده مادی را برای حسابرس (صاحبکار و جامعه) نیز در بر دارد (پورحسن، ۱۳۹۷ و آقایی، ۱۳۹۸).

در مزیت اول، هدف اخلاق نهادینه کردن آن در وجود حسابرس، حرفه و جامعه است. در این صورت، حسابرس می تواند به نحو موثرتری به انجام وظیفه خود بپردازد و وظایفی از قبیل بررسی عملیات شرکت ها، کنترل های داخلی، تعیین نقاط ضعف و قوت شرکت ها و اظهار نظر نهایی در خصوص صورت های مالی و پیوست های آنرا بهتر و بر اساس اصول اخلاقی انجام داده و اعتماد عمومی را نسبت به اعمال حرفه، افزایش دهد. افزایش فایده معنوی نیز به افزایش فایده مادی برای حسابرس (و صاحبکار) می انجامد، زیرا باعث می شود که حسابرس کمتر مبادرت به ارتکاب تخلف، سوء استفاده و اعمال حرفه ای غیر قانونی و غیر اخلاقی، کند (نمازی و همکاران، ۱۳۹۷).

<sup>1</sup> Cox

<sup>2</sup> Bai

در عین حال عقیده بسیاری از محققان بر این است که سرمایه اجتماعی و اخلاق حرفه ای دارای ارتباط تنگاتنگی هستند که در شرایط که سرمایه اجتماعی به عنوان یک مکانیزم حکمرانی و نظارت در مقابل رفتارهای غیر اخلاقی یاد می کنند (بای، شانگ و دیگران ۲۰۲۲). در صورت عدم وجود آن نیاز به اخلاق حرفه ای که ساختارمند می باشد حس می گردد (برزگر و ابراهیمی، ۱۳۹۹). البته، در ادبیات تکنیک‌های مذاکره، شواهدی وجود دارد که نشان میدهد انتخاب تکنیک مذاکره به خودکارآمدی مذاکره‌کننده بستگی دارد (عارف منش و موسوی، ۱۴۰۱).

از طرف دیگر، در سال‌های اخیر نیاز به توجه به اخلاق حرفه ای در تعامل و مذاکرات بیش از پیش مطرح شده است؛ هر چند در حوزه حسابرسی بدان پرداخته نشده است، اما در معدود پژوهش‌های انجام شده اخیر در حوزه حسابرسی صرفاً تأثیر اخلاق حرفه ای در بلوغ مذاکراتی مورد تأیید قرار گرفته است (سامی و خسروی پور، ۱۴۰۱). تأثیر آن بر تعدیل رابطه سرمایه اجتماعی گروه حسابرسی و در نهایت انواع استراتژی‌هایی که توسط حسابرسان در مذاکره اتخاذ می کنند نیاز به کنکاش دارد، با توجه به گسترش موسسات خصوصی حسابرسی در سال‌های اخیر، رعایت اخلاق حرفه ای توسط حسابرسان شاغل در حرفه بیش از پیش ضروری بوده و 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 آیین رفتار حرفه ای از جمله استقلال حسابرسی می شود (محمودی نسب و همکاران، ۱۳۹۶). لذا هدف در این پژوهش، بررسی نقش اخلاقی حرفه ای در تأثیر سرمایه اجتماعی حسابرسان بر استراتژی تعامل با صاحبکار می باشد.

## ۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

حسابرسی مکانیسمی اجتماعی جهت کمک به نظارت و کنترل رفتار مدیران و به نوعی ابزار سیاسی دولت هاست (رویایی و آذین فر، ۱۳۹۱). همانطور که اشاره شد از مهمترین تئوری‌های مطرح در خصوص سرمایه اجتماعی تئوری پیوندهای ضعیف می باشد، در این خصوص گرانووتر<sup>۱</sup> (۱۹۷۳) معتقد است می توان سرمایه اجتماعی را از نظر شدت، تکرار و شمولیت انواع مختلف روابط مانند دوستی‌ها، همکاری‌ها و ... مورد سنجش قرار داد. شدت و استحکام روابط یک گروه اجتماعی در داخل گروه موجب تضعیف روابط اعضای آن گروه با بیرون می گردد. در واقع گرانووتر معتقد بود که روابط منسجم میان اعضای یک گروه، منجر به روابط ضعیف با اعضای گروه‌های خارجی شده و سرمایه اجتماعی را کاهش می دهد و در مقابل، پیوندهای ضعیف درون گروهی موجب روابط با افراد و گروه‌های خارجی شده و به ایجاد سرمایه اجتماعی می انجامد (کمالی و همکاران، ۱۳۹۷).

<sup>۱</sup> Granovetter

نارسایی اخلاق عملی یا ضعف احساس تکلیف نسبت به قاعده مزبور در قبال دیگران بیش از هر چیز یک مشکل اجتماعی است. البته برای علت یابی این مشکل اجتماعی می توان علل بی شماری را گمانه سازی، و فهرستی از فرضیه های متعدد را تهیه کرد در این زمینه می توان به قضیه استحکام اشاره کرد. میزان احساس تکلیف نسبت به قاعده اخلاقی به میزان استحکام "ما" یا اجتماع بستگی دارد. به عبارت دیگر، استحکام اجتماع یا "ما" منوط به این است که اعضای اجتماع تا چه حد در "ما" مستحیل شده اند و با آن همذات پنداری می کنند و خود را جزئی از "ما" می بینند، زیرا این امر آنها را همزمان از نوعی هویت جمعی برخوردار می کند که سوی اجتماع به آنها هدایت شده اند (هابسون و همکاران، ۲۰۱۹). بنابراین یکی از سازوکارهای مولد احساس تکلیف در افراد همذات پنداری با اجتماع است. زیرا اعضا از طریق عضویت در "ما" و درگیر شدن در میدان تعاملی آن، به نوعی هویت جمعی دست می یابند که می توانند بر مبنای آن و احساس تعلق به جمع، منافع فردی را جزئی از منافع جمعی تلقی کنند (سامی و خسروی پور، ۱۴۰۱).

نظریه های حوزه اخلاق کاربردی به دو دسته ناظر بر الزام و ناظر بر ارزش تقسیم می شوند. نظریه های ناظر بر الزام نیز خود به دو دسته غایت گرایی و وظیفه گرایی طبقه بندی می شوند در حالی که نظریه های ناظر بر ارزش، فضیلت گرا نامیده می شود (مجتهد زاده و همکاران، ۱۳۹۳) در نظریه غایت گرایی، حسابرس به درستی و نادرستی عمل بر مبنای نتایج واقعی آن توجه می کند و غایت و نتیجه نهایی مد نظر است. در وظیفه گرایی، حسابرس این ادعا که درستی و نادرستی اعمال تنها مبتنی بر نتایج است را نادیده می گیرد و وظایف نیز مد نظر قرار می گیرد. در این نظریه ها بر درستی و نادرستی ذاتی اعمال به خوبی و بدی نتایج آن ها تاکید می شود. به عبارتی حسابرس در مقام یک کنشگر اخلاقی وظایفی دارد که فارغ از آثار و نتایجی که بر آن مترتب بوده و بر اساس عقل موظف به انجام آن ها است اقدام کند (اترک، ۱۳۸۹). در دیدگاه نظریه های فضیلت گرا، موضوع اصلی اخلاق، منش حسابرس است نه کنش او. در این حالت اگر حسابرس دارای منش درستی باشد، کنش او مانند شجاعت، راستگویی و صداقت نیز درست خواهد بود، بنابر این، در این صورتی که تنها به نتیجه نهایی توجه شود و اخلاقی بودن مسیر و روش مورد بررسی حسابرسان قرار نگیرد، غایت گرایی خود نمایی می کند. در نظریه وظیفه گرایی، به صحت ذاتی عمل توجه می شود (ویوین بتی و همکاران، ۲۰۱۸). برای نمونه حسابرسان نباید جهت اهداف شخصی خود از دیگر همکاران خود سوء استفاده کنند. همچنین، شرکت ها نیز نباید با پنهان کاری بانک ها را جهت اخذ وام فریب دهند. در فضیلت گرایی، حسابرسان باید در تمامی ارتباط های حرفه ای خود قابل اطمینان باشند. آن ها باید برای دیگران مفید واقع شوند و از صدمه زدن و سوء استفاده از دیگران اجتناب کنند و مسئولیت پذیری خود را ارتقا دهند، زیرا نسبت به وظایف خود تعهداتی دارند. همچنین، آن ها باید با درستکاری و صداقت رفتار کنند و اگر تمامی این اهداف را مبنی بر فضیلت به سرانجام رسانند، به حسابرسی بی نقص مبدل خواهند شد (دوسکا، دوسکا و راگتز، ۲۰۱۱). باید توجه داشت که اخلاق حرفه ای صرفاً به بکارگیری روش های فلسفی خاص در کار حرفه ای نیست، زیر تمامی اعتقادات بر هم منطبق نیستند و این امر باعث می شود که فرد

دست به انتخاب بزند و بر اساس اصول و کدهای اخلاق حرفه‌ای و شرایط تصمیم‌گیری نماید (کمالی و همکاران، ۱۳۹۷).

در مجموع، با بررسی و جستجو در مقالات منتشر شده در مجلات داخلی و خارجی کمتر مقاله‌ای تأثیر اخلاقی حرفه‌ای در تأثیر سرمایه اجتماعی حساب‌برسان بر استراتژی تعامل با صاحبکار را به طور کامل مورد بررسی قرار داده‌اند. مطالعاتی که فواید اخلاقی حرفه‌ای و سرمایه اجتماعی حساب‌برسان را در سطح فردی نشان می‌دهند، کمیاب هستند. در ادامه این پژوهش به بررسی مقالات نزدیک در حوزه تحقیق اشاره می‌گردد.

یادگاری و همکاران (۱۴۰۲) در تحقیقی تحت عنوان ارائه مدل سرمایه اجتماعی حساب‌برسان با تأکید بر پنج عامل بزرگ شخصیتی بیان کردند که حساب‌برسان به مثابه یک سرمایه اجتماعی خود را موظف به سودمند بودن برای اجتماع و اقتصاد، عامل جلوگیری از اتلاف منابع، و تأمین‌کننده منافع عموم جامعه می‌دانند که این امر مقدمه‌ای در جهت پیامدهای مثبت فردی حساب‌برسان و مؤسسات است و باعث افزایش کارآیی حساب‌برسان، بهبود کیفیت حسابرسی، و افزایش اعتماد جامعه به گزارش حساب‌برسان می‌شود.

سامی و خسروی پور (۱۴۰۱) در پژوهشی تحت عنوان تأثیر کاربرد استعاره دیالتیکی بر فرایند بلوغ مذاکره حساب‌برسان، به این نتیجه رسیدند که اخلاق حرفه‌ای به عنوان هویت فردی در قالب اخلاق‌گرایی در مذاکره می‌تواند به اثر بخشی مذاکره منجر شود و از طرف دیگر بالاترین میزان انحراف معیار مربوط به اعتماد متقابل حساب‌برسان است، بدین معنی که نظر حساب‌برسان نسبت به رعایت اعتماد در مذاکره دارای تفاوت و پراکندگی است. همچنین، مشخص گردید کاربرد استعاره دیالتیکی بر اثر بخشی مذاکره حساب‌برسان تأثیر مثبت دارد.

شاهعلی زاده و همکاران (۱۴۰۰) نقش رهبری اخلاقی، هویت حرفه‌ای و هویت سازمانی بر قصد هشداردهی حساب‌برسان مستقل را مورد بررسی قرار دادند. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که رهبری اخلاقی بر قصد هشداردهی حساب‌برسان به صورت مستقیم و به واسطه هویت حرفه‌ای و هویت سازمانی تأثیر مثبت و معناداری دارد. بختیاری و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهش تحت عنوان سرمایه اجتماعی و استقلال حساب‌برسان، رویکرد حرفه‌ای‌گرایی به بررسی ارتباط بین سرمایه اجتماعی و استقلال حساب‌برسان مستقل پرداختند، نتایج پژوهش نشان می‌دهد که سرمایه اجتماعی تأثیری مثبت بر استقلال حساب‌برسان دارد. همچنین هر چه سطح سرمایه اجتماعی حساب‌برسان بیشتر باشد، این مولفه اجتماعی بر رفتار حساب‌برسان در رعایت استقلال و ارتقای کیفیت حسابرسی تأثیر خواهد گذاشت در واقع این موضوع موجب می‌گردد که شهرت حساب‌برسان بهبود یافته و ریسک دعاوی حقوقی بر علیه آنان کاهش یابد لذا عاملی بر مشروعیت اجتماعی حساب‌برسان خواهد بود.

کمالی و همکاران (۱۳۹۶) در پژوهشی تحت عنوان بررسی رابطه بین سرمایه اجتماعی با اخلاق کار (هنجار اخلاقی، هنجار اجتماعی) پرداختند و این نتیجه رسیدند که سرمایه اجتماعی رابطه‌ای و شناختی تأثیر معناداری بر اخلاق کار دارد.



رادسعید و همکاران (۲۰۲۵) در تحقیقی تحت عنوان ارائه مدلی برای بهبود تعامل بین حسابرس و صاحبکار بر اساس نظریه داده بنیاد نتیجه گرفتند که به موقع بودن ارائه اطلاعات توسط مدیران شرکت به حسابرسان، آشنایی حسابرسان با نرم افزارهای مورد استفاده در تهیه گزارش های مالی؛ حسابرسی داخلی، سابقه فعالیت حسابرسان و کاهش اضطراب کارکنان حسابرسی به ترتیب اولویت، عواملی در بهبود تعامل حسابرسان و صاحبکار می باشند.

بای، شانگ و دیگران (۲۰۲۱) در پژوهشی تحت عنوان "سرمایه اجتماعی و اخلاق فردی: بر اساس شواهدی از سوء رفتار مشاوران مالی" این نتیجه رسیدند که در سطح جامعه مشاوران مالی ایالات متحده آمریکا در ایالت های دارای سرمایه اجتماعی بالاتر سوء رفتار های کمتری از مشاوران مالی شاهد هستیم و بالعکس در ایالت های دارای سرمایه اجتماعی ضعیف تر رفتارهای غیر اخلاقی بیشتری از مشاوران مالی رخ می دهد.

هابسون و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهشی تحت عنوان "مزیت جدیت حسابرسان: تاثیر تعامل اجتماعی و زوایای تاریک شخصیت و اعتماد غیر منطقی به حسابرسان" به این نتیجه رسیدند که تعامل اجتماعی بیشتر فی مابین مدیران و حسابرسان احتمال بروز زوایای تاریک شخصیتی حسابرسان را افزایش می دهد و منجر به اعتماد ناپجا به حسابرسان خواهد شد.

ویوین بتی و همکاران (۲۰۱۸) در پژوهشی تحت عنوان "در پشت پرده گزارش حسابرسی، مطالعه ای در وصف بحث ها و مذاکرات فی مابین حسابرسان و صاحبکاران" در انگلستان به این نتیجه رسیدند که شرکت ها به دنبال حل فصل موضوع در قالب بحث هستند و اینکه کمیته حسابرسی می تواند منجر به حل فصل موضوعات در قالب بحث و نه در قالب مذاکرات باشد و در اکثر موارد مذاکرات می تواند به تغییر در صورت های مالی منجر گردد.

آردلین (۲۰۱۳) اعتقاد دارد از آنجایی که 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 حرفه ای دور نگه دارند تا بتوانند اعتماد عمومی را جلب نمایند. او معتقد است حسابرسان باید وظیفه اجتماعی خود را در ارتقای سلامت اجتماعی در راستای پاسخگویی اجتماعی بدانند. هر چه حسابرسان اخلاق را بیشتر رعایت کنند اعتماد اجتماعی به حرفه حسابرسی بیشتر خواهد شد.

موضوع ارتباط سرمایه اجتماعی حسابرسان و استراتژی های تعامل با صاحبکار مبحثی جدید می باشد که به طور خاص بررسی نگردیده است، برخی از محققان از سرمایه اجتماعی را به عنوان یک مکانیزم حکمرانی و نظارت یاد می کنند (بای، شانگ و دیگران ۲۰۲۱) که در نتیجه می تواند در استراتژی های انتخابی آنها در تعامل با صاحبکار تاثیر بگذارد، لذا فرضیه اول پژوهش به شکل ذیل تدوین می گردد:

**فرضیه اول:** سرمایه اجتماعی حسابرسان بر استراتژی تعامل با صاحبکار تاثیر دارد.

هر چه سطح سرمایه اجتماعی حسابرسان بیشتر باشد، این مولفه اجتماعی بر رفتار حسابرس در رعایت استقلال و در نتیجه ارتقای کیفیت حسابرسی اثرگذار خواهد بود (بنی مهد و درویش، ۱۳۹۵)، همچنین آگاه هستیم که

رعایت استقلال از عناصر اخلاق حرفه ای حسابرس می باشد، در عین حال پژوهش های دیگری مبین تأثیر مولفه های سرمایه اجتماعی بر اخلاق حرفه ای هستند (پور حسن، ۱۳۹۷) ما در این پژوهش با تدوین فرضیه ذیل این رابطه را در حوزه حسابرسی بررسی خواهیم کرد:

**فرضیه دوم:** سرمایه اجتماعی حسابرسان بر اخلاق حرفه ای حسابرسان تأثیر دارد.

سامی و خسروی پور (۱۴۰۱) اشاره کرده اند که اخلاق حرفه ای می تواند موجب اثر بخشی مذاکره حسابرس شود، در پژوهش عوض الله (۲۰۱۸) نیز به تأثیر عناصر اخلاق حرفه ای بر مذاکره حسابرس با صاحبکار تأکید شده است، مذاکره به عنوان بخشی از استراتژی های تعامل با صاحبکار می باشد و به صورت گسترده تر با تدوین فرضیه ذیل تأثیر اخلاق حرفه ای بر استراتژی های تعامل با صاحبکار بررسی می گردد:

**فرضیه سوم:** اخلاق حرفه ای حسابرسان بر استراتژی تعامل با صاحبکار تأثیر دارد.

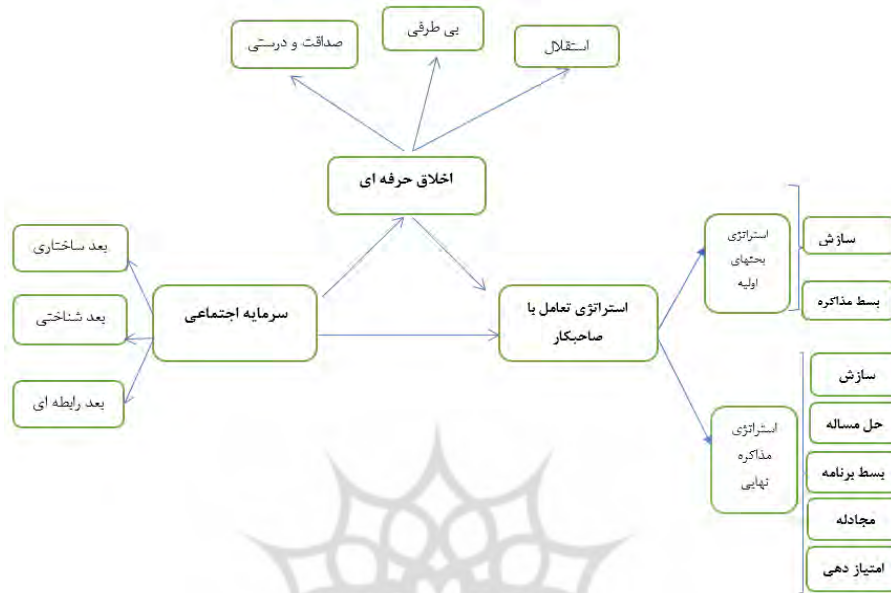
با فرض اثر متقابل اخلاق حرفه ای حسابرسان و سرمایه اجتماعی حسابرسان با توجه به مبانی نظری و پیشینه پژوهش با تدوین فرضیه چهارم نقش تعدیل کننده اخلاق حرفه ای و در تعدیل اثر سرمایه اجتماعی حسابرسان بر استراتژی های تعامل با صاحبکار بررسی می گردد:

**فرضیه چهارم:** اخلاق حرفه ای حسابرسان در تأثیر سرمایه اجتماعی حسابرسان بر استراتژی تعامل با صاحبکار نقش میانجی دارد.

لذا، در این پژوهش متغیر وابسته، "استراتژی تعامل با صاحبکار" و متغیر مستقل "سرمایه اجتماعی حسابرسان" بودند. همچنین متغیر "اخلاق حرفه ای حسابرسان" بعنوان متغیر میانجی در نظر گرفته شدند. براساس اهداف پژوهش و با توجه به مبانی نظری مربوطه مدل مفهومی پژوهش به صورت شکل ۱ در نظر گرفته شد. بنابراین فرضیات بصورت زیر مطرح می شوند:

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی





شکل ۱- مدل مفهومی تحقیق

منبع: یافته های پژوهشگر

### ۳- روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر، پژوهش کاربردی و ماهیتاً توصیفی-همبستگی است که هدف آن تبیین تاثیر ابعاد مدل های تصمیم گیری اخلاقی بر تعهد حرفه ای حسابرسان است. نتایج حاصل از این بررسی میتواند برای گروه های متعددی من جمله قانون گذاران حرفه حسابرسی سازمان حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی و مؤسسه های حسابرسی مورد استفاده قرار گیرد. بخش میدانی پژوهش از طریق پرسشنامه در دو بخش سؤالات عمومی و سؤالات تخصصی و توزیع در جامعه هدف گردآوری شده است. در بخش عمومی سؤالات در خصوص ویژگیهای جمعیت شناختی مطرح شده که برای سنجش متغیر مستقل و وابسته مورد استفاده قرار گرفتند. جامعه آماری در این مطالعه، کل اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران به تعداد ۲۹۹۰ نفر می باشند. که اعضای غیر شاغل برابر ۱۱۱۱ نفر بوده که از مجموع جامعه کسر خواهد شد. بنابراین، اعضای شاغل و فعال عضو جامعه حسابداران رسمی ایران به تعداد ۱۸۷۹ نفر می باشند که در این تحقیق، این تعداد مدنظر خواهد بود. حجم نمونه با استفاده از فرمول کوکران ۳۱۹ نفر تعیین شده و نمونه ها با استفاده از روش نمونه گیری تصادفی در دسترس انتخاب و مورد مطالعه قرار گرفتند. بدین منظور در حدود ۳۳۰ پرسشنامه توزیع شده و سپس ۳۱۹ پرسشنامه مورد تحلیل قرار گرفتند. همچنین در پژوهش حاضر، بر

اساس سوالات تحقیق، برای گردآوری داده ها از ابزار پرسشنامه استاندارد، استفاده شده است. برای اندازه گیری اخلاق حرفه ای حسابرسان از پرسشنامه زارفر (۲۰۱۶) و برای اندازه گیری سرمایه اجتماعی حسابرسان از پرسشنامه معانی پور (۱۳۹۱) استفاده شده است. و برای اندازه گیری استراتژی تعامل با صاحبکار از پرسشنامه کولسرت و استوارت<sup>۱</sup> (۲۰۱۸) استفاده شده است. نحوه نمره دهی به سوالات در پرسش نامه های مذکور بر حسب طیف ۵ درجه ای لیکرت از کاملاً مخالفم امتیاز ۱ تا کاملاً موافقم امتیاز ۵ است. روایی مقیاس با استفاده از روایی سازه (تحلیل عاملی تاییدی-CFA) تایید شده است. در بررسی روایی و پایایی ابزار پژوهش، با تحلیل عاملی تأییدی، ساختار کلی پرسش نامه های تحقیق مورد روائی سنجی سازه محتوانی قرار گرفت. بار عاملی بین ۰/۴ تا ۰/۶ قابل قبول و اگر بزرگتر از ۰/۶ باشد، خیلی مطلوب است که بار عاملی تمامی گویه ها بزرگتر از ۰/۴ میباشد لذا روایی پرسشنامه تأیید میگردد. همچنین در مورد سنجش پایایی از آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی استفاده شده است. که چون این ضرایب بزرگتر از ۰/۷ باشد، آزمون از پایایی قابل قبولی برخوردار است. جهت بررسی روابط بین متغیرها با استفاده از روش مدل سازی معادلات ساختاری، از نرم افزارهای SPSS22 و Smart PLS4 استفاده شده است.

#### ۴. یافته ها

به منظور شناخت بهتر جامعه‌ای که در پژوهش مورد مطالعه قرار گرفته است، قبل از تجزیه و تحلیل داده‌های آماری لازم است این داده‌ها توصیف شوند. نتایج حاصل از یافته های توصیفی در جدول ۱ نشان می دهد که اکثر افراد نمونه مرد بوده و دارای سن ۴۱ تا ۵۰ سال و دارای تحصیلات کارشناسی ارشد و سابقه ۱۱ تا ۱۵ سال می باشند.

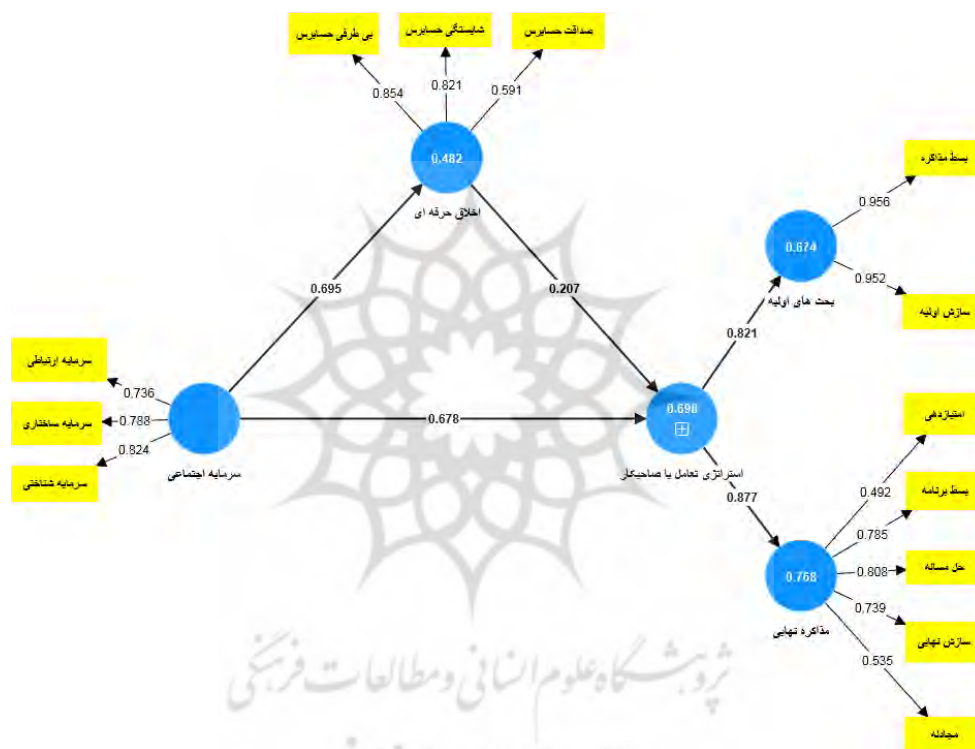
جدول ۱. یافته های توصیفی

| تعداد نفرات نمونه در طیف مورد استفاده |              |               |              | متغیر جمعیت شناختی |               |
|---------------------------------------|--------------|---------------|--------------|--------------------|---------------|
| زن                                    |              | مرد           |              | جنسیت              |               |
| ۴۸                                    |              | ۲۷۱           |              |                    |               |
| ۶۱ سال به بالا                        | ۵۱ تا ۶۰ سال | ۴۱ تا ۵۰ سال  | ۳۱ تا ۴۰ سال | ۲۰ تا ۳۰ سال       | سن            |
| ۱۳                                    | ۶۵           | ۱۰۱           | ۱۳۱          | ۹                  |               |
| دکتری                                 |              | کارشناسی ارشد |              | کارشناسی           |               |
| ۶۴                                    |              | ۱۸۶           |              | ۶۹                 |               |
| بیشتر از ۱۵ سال                       |              | ۱۱ تا ۱۵ سال  |              | ۶ تا ۱۰ سال        | کمتر از ۵ سال |
| ۳۷                                    |              | ۱۴۲           |              | ۱۰۴                | ۳۶            |

منبع: یافته های پژوهشگر

<sup>1</sup> Kulset and Stuart

در ادامه، نتایج حاصل از تحلیل عاملی تائیدی هر یک از متغیرهای پژوهش توسط نرم افزار SmartPLS نسخه ۴ آورده شده است. قدرت رابطه بین عامل (متغیر پنهان) و متغیر قابل مشاهده بوسیله بار عاملی نشان داده می‌شود. بار عاملی مقداری بین صفر و یک است. اگر بار عاملی کمتر از ۰/۴ باشد رابطه ضعیف در نظر گرفته شده و از آن صرف نظر می‌شود. بار عاملی بین ۰/۴ تا ۰/۶ قابل قبول است و اگر بزرگتر از ۰/۶ باشد خیلی مطلوب است (کلاین<sup>۱</sup>، ۲۰۱۰). بار عاملی متغیرهای پژوهش بصورت جداگانه محاسبه گردیده است.



نمودار ۱- بارهای عاملی سنجه‌های مدل در حالت استاندارد

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همان گونه که در نمودار و جدول ۲ مشاهده می‌شود در تمامی سازه‌های مدل بارهای عاملی دارای مقادیر بیشتر از ۰/۴ می‌باشند؛ بنابراین پایایی مدل‌های اندازه‌گیری قابل قبول می‌باشد. بعد از سنجش بارهای عاملی سوالات،

<sup>1</sup> Kline

نوبت به محاسبه و گزارش ضرایب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی (دلویین گلدشتاین) می‌رسد، که نتایج آن در جدول زیر آمده است.

جدول ۲- نتایج آلفای کرونباخ - پایایی ترکیبی و روایی همگرا

| متغیرهای مکنون            | ضریب آلفای کرونباخ<br>(Alpha>0.7) | ضریب پایایی ترکیبی<br>(CR>0.7) | میانگین واریانس استخراجی<br>(AVE>0.5) |
|---------------------------|-----------------------------------|--------------------------------|---------------------------------------|
| اخلاق حرفه ای             | 0.726                             | 0.804                          | 0.584                                 |
| استراتژی تعامل با صاحبکار | 0.765                             | 0.830                          | 0.718                                 |
| سرمایه اجتماعی            | 0.791                             | 0.826                          | 0.614                                 |

منبع: یافته های پژوهشگر

با توجه به اینکه مقدار مناسب برای آلفای کرونباخ ۰/۷ است و مطابق با یافته‌های جدول فوق این معیارها در مورد متغیرهای مکنون مقدار مناسبی را اتخاذ نموده‌اند، می‌توان مناسب بودن وضعیت پایایی پژوهش را تأیید نمود. برای بررسی ضریب پایایی ترکیبی هر یک از سازه‌ها از ضریب دیلون-گلدشتاین استفاده می‌شود که در نرم افزار PLS4 با علامت CR مشخص می‌شود. ضریب پایایی ترکیبی بالاتر از ۰/۷ برای هر سازه نشان دهنده پایایی مناسب آن می‌باشد. معیار دیگر در بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری، روایی همگرا است. مقادیر میانگین واریانس استخراج شده AVE مربوط به سازه‌ها نیز در جدول بالا گزارش شده‌اند که با آن می‌توان ملاک سوم همسانی درونی سازه‌ها را بررسی کرد. در جدول بالا این مقادیر از ۰/۵ بیشتر می‌باشد که نشانگر اعتبار مناسب ابزار اندازه گیری می‌باشد. مقدار AVE بالای ۰/۵ روایی همگرای قابل قبولی را نشان می‌دهند. همچنین از معیار HTMT<sup>۱</sup> برای ارزیابی روایی و اگر استفاده می‌کنیم، اگر مقدار HTMT کمتر از ۰.۹۰ باشد، روایی و اگر در بین ساختار انعکاسی وجود دارد (هنسلر<sup>۲</sup> و دیگران، ۲۰۱۵).

جدول ۳- بررسی روایی و اگر از طریق معیار HTMT

| معیار HTMT                | اخلاق حرفه ای | استراتژی تعامل با صاحبکار | سرمایه اجتماعی |
|---------------------------|---------------|---------------------------|----------------|
| اخلاق حرفه ای             |               |                           |                |
| استراتژی تعامل با صاحبکار | 0.491         |                           |                |
| سرمایه اجتماعی            | 0.457         | 0.470                     |                |

منبع: یافته های پژوهشگر

<sup>1</sup> Heterotrait-Monotrait Ratio (HTMT)

<sup>2</sup> Henseler

### برازش کلی مدل ساختاری

چن (۱۹۹۸) سه مقدار  $0.19$ ،  $0.33$  و  $0.67$  را به عنوان مقدار ملاک برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی  $R^2$  معرفی کرده است. که مدل ساختاری پژوهش از نظر معیار  $R^2$ ، در مجموع دارای برازش قابل قبول می باشد (هیر و همکاران، ۲۰۱۱).

جدول ۴- مربوط به مقادیر  $R^2$

| متغیرهای مکنون            | $R^2$ | $R^2$ تعدیل شده | $Q^2$ |
|---------------------------|-------|-----------------|-------|
| اخلاقی حرفه ای            | 0.482 | 0.481           | 0.198 |
| استراتژی تعامل با صاحبکار | 0.698 | 0.697           | 0.187 |

منبع: یافته های پژوهشگر

دومین شاخص برازش مدل ساختاری، شاخص  $Q^2$  است. این معیار قدرت پیش بینی مدل را مشخص می سازد و در صورتی که مقدار  $Q^2$  در مورد یک سازه درون زا سه مقدار  $0.02$ ،  $0.15$  و  $0.35$  را کسب نماید، به ترتیب نشان از قدرت پیش بینی ضعیف، متوسط و قوی سازه برون زای مربوط به آن است. و برازش مدل ساختاری پژوهش را بار دیگر تأیید می سازد.

بر اساس نظر هنسeler<sup>۲</sup> و همکاران (۲۰۱۴) درباره ریشه استاندارد شده میانگین مربع باقی مانده، ارزش کمتر از  $0.1$  و در حالت محافظه کارانه  $0.08$  مناسب می باشد. که در این مدل برازش کلی مدل مناسب ارزیابی شده است.

جدول ۵- نتایج برازش مدل کلی با آزمون ریشه استاندارد شده میانگین مربع باقی مانده (SRMR) و معیار NFI

| متغیرهای مکنون | مدل اشباع شده | مدل بر آورد شده |
|----------------|---------------|-----------------|
| SRMR           | 0.088         | 0.088           |
| NFI            | 0.499         | 0.499           |
| d_ ULS         | 2.518         | 2.518           |
| d_ G           | 1.657         | 1.657           |

منبع: یافته های پژوهشگر

شاخص  $NFI^3$  که شاخص بنتلر-بونت<sup>۴</sup> نامیده می شود شاخص برازش تطبیقی می باشد. این شاخص، مدل را از جهت مقایسه بین مقادیر کای اسکوتر مدل مستقل و کای اسکوتر مدل اشباع شده ارزیابی می کند. و برای مقادیر

<sup>1</sup> Hair

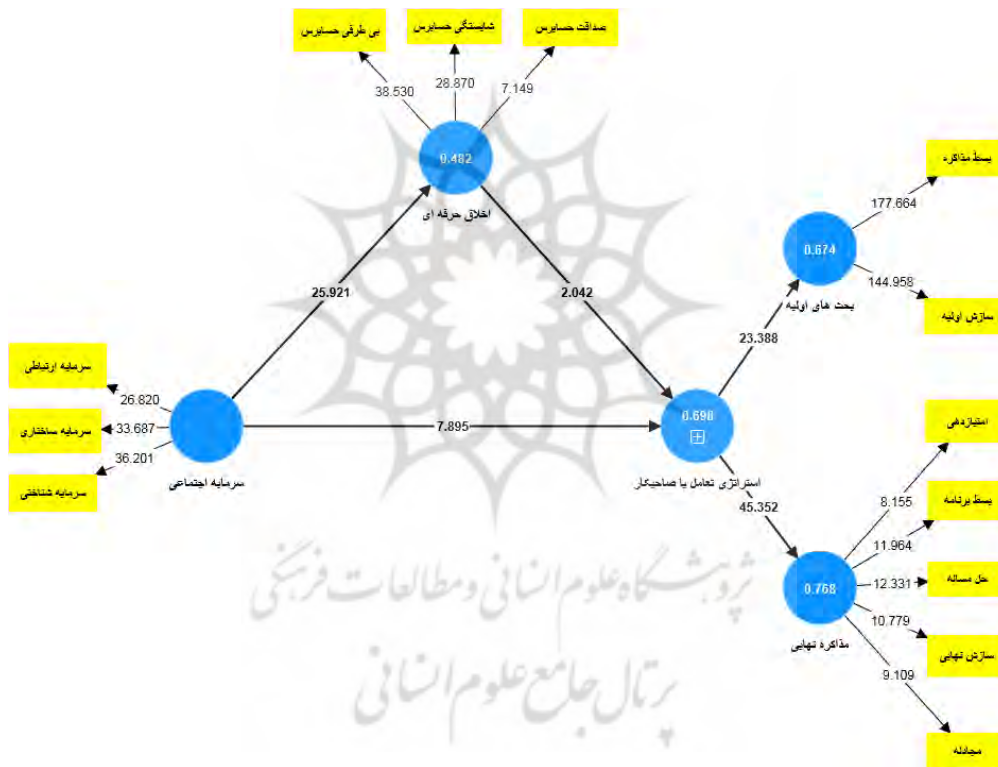
<sup>2</sup> Henseler et al.

<sup>3</sup> Normed Fit Index

<sup>4</sup> Bentler-Bonett

بالای ۰/۹ قابل قبول و نشانه برازندگی مدل است. بوت استرپ فواصل اطمینان این مقادیر اختلاف را فراهم می کند. مقادیر بیشتر از ۰.۰۵ برای معیار d\_ULS یعنی مجذور فاصله اقلیدسی) و d\_G (یعنی فاصله ژئودزیکی)، مقادیر مناسب این معیار برازش می باشند. با توجه به مقادیر معیار d\_ULS و d\_G که بیشتر از ۰.۰۵ می باشد، نشاندهنده مقادیر مناسب این معیار برازش می باشند.

نرم افزار PLS4 بصورت پیش فرض روابط را در سطح اطمینان ۹۵٪ آزمون می کند و چون مقدار t این سطح اطمینان برابر با ۱/۹۶ است، پس هر کدام از روابط که مقدار t برای آن خارج از بازه ۱/۹۶- تا ۱/۹۶+ باشد از لحاظ آماری در سطح اطمینان ۹۵٪ مورد تأیید است.



نمودار ۲- ضرایب معناداری مدل مفهومی پژوهش  
منبع: یافته های پژوهشگر

آماره T معنی دار بودن اثر متغیرها را بر هم نشان می‌دهد. اگر T بیشتر از  $1/96$  باشد بیشتر از  $1/96$  باشد؛ یعنی اثر مثبت وجود دارد و معنی دار است اگر بین بازه  $-1/96$  تا  $+1/96$  باشد؛ اثر معنی داری وجود ندارد و اگر کوچک‌تر از  $-1/96$  باشد؛ یعنی اثر منفی دارد ولی معنی دار است. همچنین ضرایب مسیر اگر بالای  $0/6$  باشد بدین معناست که ارتباطی قوی میان دو متغیر وجود دارد؛ اگر بین  $0/3$  تا  $0/6$  باشد، ارتباط متوسط و اگر زیر  $0/3$  باشد، ارتباط ضعیفی وجود دارد (کلاین، ۲۰۱۰). همان گونه که در مدل نشان داده شده، تمامی فرضیه‌های مدل مورد قبول است و مقدار t آن‌ها خارج از بازه‌ی مشخص شده می‌باشد که این امر معنادار بودن تمامی فرضیات و روابط بین متغیر را در سطح اطمینان ۹۵٪ نشان می‌دهد. نتایج فرضیات پژوهش بصورت زیر می‌باشد.

جدول ۶- نتایج مدل مفهومی پژوهش

| نتیجه مسیر | سطح معناداری | T Statistics ضرایب آماره | ضریب مسیر ( $\beta$ ) | مسیر   |       |
|------------|--------------|--------------------------|-----------------------|--|-------|
| قبول       | 0.041        | 2.042                    | 0.207                 | اخلاق حرفه ای -> استراتژی تعامل با صاحبکار                   | اول   |
| قبول       | 0.000        | 25.921                   | 0.695                 | سرمایه اجتماعی -> اخلاق حرفه ای                              | دوم   |
| قبول       | 0.000        | 7.895                    | 0.678                 | سرمایه اجتماعی -> استراتژی تعامل با صاحبکار                  | سوم   |
| قبول       | 0.046        | 1.995                    | 0.144                 | سرمایه اجتماعی -> اخلاق حرفه ای -> استراتژی تعامل با صاحبکار | چهارم |

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به جدول فوق تمامی فرضیه‌ها تایید می‌باشد.

#### تحلیل فرضیات:

**فرضیه اول:** سرمایه اجتماعی حسابرسان بر استراتژی تعامل با صاحبکار تاثیر دارد. با توجه به شکل ۲ و ۳ می‌توان گفت ضریب استاندارد شده بین متغیرها (سرمایه اجتماعی حسابرسان بر استراتژی تعامل با صاحبکار) برابر  $\beta=0.678$  می‌باشد. و ضریب معناداری (آماره تی) نیز برابر  $t=7.895$  بوده (بیشتر از قدرمطلق  $1.96$ ) که نشان می‌دهد این تاثیر، معنادار است. و می‌توان نتیجه گرفت، سرمایه اجتماعی حسابرسان بر استراتژی تعامل با صاحبکار تاثیر مثبت و معناداری دارد.

**فرضیه دوم:** سرمایه اجتماعی حسابرسان بر اخلاق حرفه ای حسابرسان تاثیر دارد. با توجه به شکل ۲ و ۳ می‌توان گفت ضریب استاندارد شده بین متغیرها (سرمایه اجتماعی حسابرسان بر اخلاق حرفه ای حسابرسان) برابر  $\beta=0.695$  می‌باشد. و ضریب معناداری (آماره تی) نیز برابر  $t=25.921$  بوده (بیشتر از

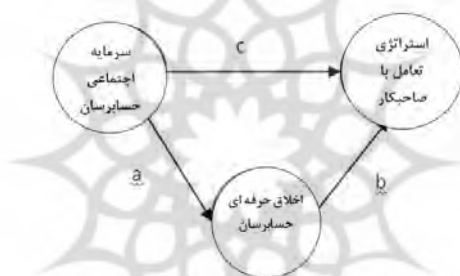
قدرمطلق (۱.۹۶) که نشان می‌دهد این تأثیر، معنادار است. و می‌توان نتیجه گرفت، سرمایه اجتماعی حسابرسان بر اخلاق حرفه ای حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری دارد.

**فرضیه سوم:** اخلاق حرفه ای حسابرسان بر استراتژی تعامل با صاحبکار تأثیر دارد.

با توجه به شکل ۲ و ۳ می‌توان گفت ضریب استاندارد شده بین متغیرها (اخلاق حرفه ای حسابرسان بر استراتژی تعامل با صاحبکار) برابر  $\beta=0.207$  می‌باشد. و ضریب معناداری (آماره تی) نیز برابر  $t=2.042$  بوده (بیشتر از قدرمطلق (۱.۹۶) که نشان می‌دهد این تأثیر، معنادار است. و می‌توان نتیجه گرفت، اخلاق حرفه ای حسابرسان بر استراتژی تعامل با صاحبکار تأثیر مثبت و معناداری دارد. و لذا فرضیه سوم تأیید خواهد شد.

**فرضیه چهارم:** اخلاق حرفه ای حسابرسان در تأثیر سرمایه اجتماعی حسابرسان بر استراتژی تعامل با صاحبکار نقش میانجی دارد.

طبق نظریه سوبل<sup>۱</sup> و با در نظر گرفتن اثرات ضرایب در حالت میانجی‌گری در جدول ۷ می‌توان گفت:

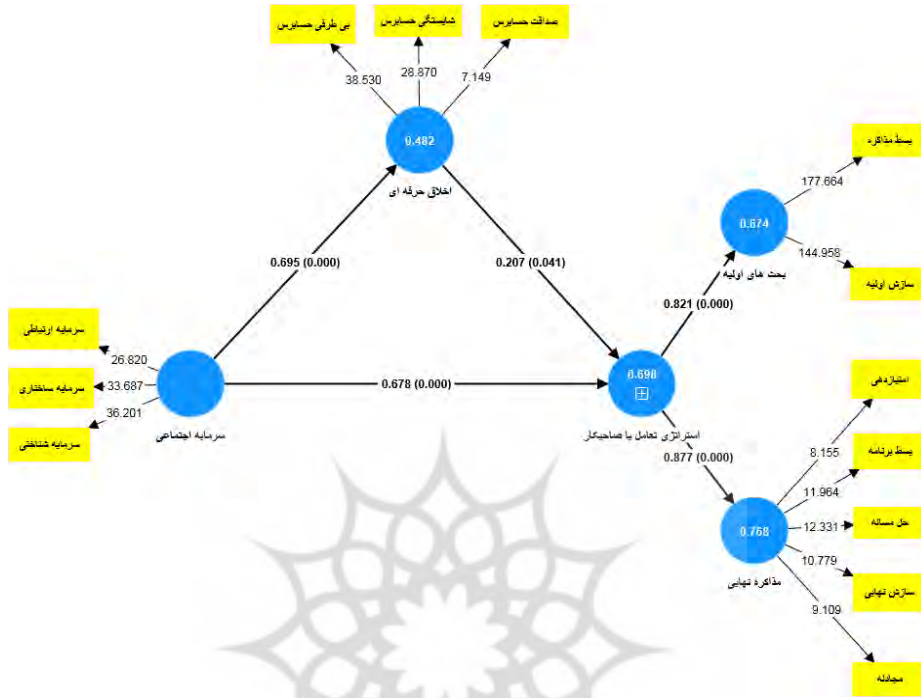


شکل ۲- روابط میانجی‌گری

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی

<sup>1</sup> Sobel





نمودار ۳- ضرایب مسیر و سطح معناداری در حالت میانجی گری  
منبع: یافته های پژوهشگر

شکل ۴ روابط اخلاق حرفه ای حسابرسان، سرمایه اجتماعی حسابرسان و استراتژی تعامل با صاحبکار را نشان می دهد.

جدول ۷- اثرات ضرایب در حالت میانجی گری

| متغیر         |       |            |               |
|---------------|-------|------------|---------------|
| c             | b     | a          |               |
| ۰.۶۷۸         | ۰.۲۰۷ | ۰.۶۹۵      | ضرایب بتا     |
| ۰.۰۰۲         | ۰.۰۴۱ | ۰.۰۰۰      | سطح معنی داری |
| اثر غیرمستقیم |       | اثر مستقیم | اثر کل        |
| a*b           |       | c          | (a*b)+c       |
| ۰.۱۴۴         |       | ۰.۶۷۸      | ۰.۸۲۲         |

منبع: یافته های پژوهشگر

جدول ۸- ضریب مسیر و مقدار آماره t و سطح معناداری در حالت میانجی گری

| نتیجه<br>مسیر | سطح<br>معناداری | T Statistics<br>ضرایب<br>آماره | ضریب<br>مسیر<br>( $\beta$ ) | مسیر   |
|---------------|-----------------|--------------------------------|-----------------------------|--|
| قبول          | 0.046           | 1.995                          | 0.144                       | سرمایه اجتماعی > اخلاق حرفه ای > استراتژی تعامل با صاحبکار |

منبع: یافته های پژوهشگر

طبق نظریه سوبل (۱۹۸۶) سه حالت پدید می آید:

- ۱) حالتی که c معنی دار نشود ولی a و b معنی دار شود یعنی m میانجی کامل است.
  - ۲) حالتی که c معنی دار بشود ولی a یا b یا هر دو معنی دار نشود m میانجی نیست.
  - ۳) حالتی که c معنی دار بشود a و b هم معنی دار شود m میانجی جزئی است
- با توجه به ضرایب بتا و سطح معناداری نمایش داده شده در جدول ۷ بین این سه متغیر و با توجه به شرایط ذکر شده در فوق، حالت سوم برقرار می باشد. بنابراین، می توان بیان کرد که فرضیه H<sub>۱</sub> رد و فرضیه H<sub>۱</sub> تأیید می شود و می توان نتیجه گرفت اخلاق حرفه ای حسابرسان در تأثیر سرمایه اجتماعی حسابرسان بر استراتژی تعامل با صاحبکار نقش میانجی جزئی دارد. و لذا فرضیه چهارم تأیید خواهد شد.

## ۵- نتیجه گیری و بحث

با بررسی مطالعات صورت گرفته در حوزه حسابرسی مشخص شد که مطالعات اندکی به موضوع بررسی نقش اخلاق حرفه ای حسابرسان در تأثیر سرمایه اجتماعی حسابرسان بر استراتژی تعامل با صاحبکار توجه داشته اند. و تاثیر همزمان آنها تاکنون در هیچ تحقیقی مورد بررسی قرار نگرفته است.

نتایج حاصل از فرضیه اول پژوهش، نشان می دهد که فارغ از جنسیت، سطح تحصیلات، تجربه کاری و محل اشتغال، سرمایه اجتماعی حسابرسان بر تعامل با صاحبکار تاثیر مثبت و معنی دار دارد. به عبارت دیگر، با افزایش سطح سرمایه اجتماعی در حسابرسان شاغل در حرفه حسابرسی، تعامل با صاحبکار نیز افزایش می یابد. این موضوع با نتایج پژوهش های مارتینز (۲۰۲۰)، لالوت و همکاران (۲۰۲۲) و رم و کانوی (۲۰۱۸) مطابقت دارد. آنها بر این نکته تأکید دارند که با افزایش سطح سرمایه اجتماعی در افراد، مسئولیت پذیری اجتماعی در آنها افزایش می یابد و در نهایت، این موضوع موجب گسترش اخلاق حرفه ای و بهبود تعامل با صاحبکار خواهد شد. مطابق نظریه پیوندهای ضعیف، سرمایه اجتماعی ضعیف میان اعضای یک گروه می تواند به گسترش روابط با سایر اشخاص و گروه ها تاثیر بگذارد و در حوزه حسابرسی نیز میتوان متصور نمود که سرمایه اجتماعی ضعیف اعضای گروه

<sup>۱</sup> Sobel

حسابرسی منجر به روابط گسترده تر با صاحبکار گردیده و بر انعطاف رفتاری حسابرس تاثیر می گذارد که در نهایت می تواند منجر به اتخاذ استراتژی های متفاوت مذاکراتی با صاحبکار می گردد و بر روند کلی انجام مراحل مختلف حسابرسی تاثیر گذاشته و احتمالا نتیجه حسابرسی را هم تحت شعاع قرار دهد.

نتایج حاصل از فرضیه دوم پژوهش، نشان می دهد که سرمایه اجتماعی حسابرسان بر اخلاق حرفه ای حسابرسان تاثیر دارد. به عبارت دیگر، با افزایش سطح سرمایه اجتماعی در حسابرسان شاغل در حرفه حسابرسی، اخلاق حرفه ای حسابرسان نیز بهبود می یابد. این موضوع با نتایج پژوهش های رادسعید و همکاران (۲۰۲۵)، یادگاری و همکاران (۱۴۰۲) و بای، شانگ و دیگران (۲۰۲۱). کمالی و همکاران (۱۳۹۶) و بختیاری و همکاران (۱۳۹۹) می باشد در رابطه بین سرمایه اجتماعی با اخلاق کار (هنجار اخلاقی، هنجار اجتماعی)، این نتیجه رسیدند که سرمایه اجتماعی رابطه ای و شناختی تاثیر معناداری بر اخلاق حرفه ای در حسابرسی دارد. همچنین نتایج پژوهش آنها نشان می دهد که سرمایه اجتماعی تاثیری مثبت بر استقلال حسابرس دارد. همچنین هر چه سطح سرمایه اجتماعی حسابرسان بیشتر باشد، این مولفه اجتماعی بر رفتار حسابرس در رعایت استقلال و ارتقای کیفیت حسابرسی تاثیر خواهد گذاشت در واقع این موضوع موجب می گردد که شهرت حسابرسان بهبود یافته و ریسک دعاوی حقوقی بر علیه آنان کاهش یابد لذا عاملی بر مشروعیت اخلاقی و اجتماعی حسابرس خواهد بود. در عین حال عقیده بسیاری از محققان بر این است که سرمایه اجتماعی و اخلاق حرفه ای دارای ارتباط تنگاتنگی هستند که در شرایطی که سرمایه اجتماعی به عنوان یک قانون نانوشته متضمن رفتار اخلاقی تر می باشد در صورت عدم وجود آن نیاز به اخلاق حرفه ای که ساختارمند می باشد، حس می گردد.

نتایج حاصل از فرضیه سوم پژوهش، نشان می دهد که اخلاق حرفه ای حسابرسان بر استراتژی تعامل با صاحبکار تاثیر دارد. به عبارت دیگر، با افزایش سطح اخلاق حرفه ای در حسابرسان شاغل در حرفه حسابرسی، تعامل با صاحبکار نیز افزایش می یابد. در سال های اخیر نیاز به توجه به اخلاق حرفه ای در تعامل و مذاکرات بیش از پیش مطرح شده است هر چند در حوزه حسابرسی بدان پرداخته نشده است اما در معدود پژوهش های انجام شده اخیر در حوزه حسابرسی صرفا تاثیر اخلاق حرفه ای در بلوغ مذاکراتی مورد تایید قرار گرفته است. این نتیجه با نتایج پژوهش های سامی و خسروی پور (۱۴۰۱)، آردلین (۲۰۱۳) مشابه است که به این نتیجه رسیدند که اخلاق حرفه ای به عنوان هویت فردی در قالب اخلاق گرایی در مذاکره می تواند به اثر بخشی مذاکره منجر شود و از طرف دیگر بالاترین میزان انحراف معیار مربوط به اعتماد متقابل حسابرس است، بدین معنی که نظر حسابرس نسبت به رعایت اعتماد در مذاکره دارای تفاوت و پراکندگی است. همچنین، مشخص گردید کاربرد استعاره دیالکتیکی بر اثر بخشی مذاکره حسابرسان تاثیر مثبت دارد. و اعتقاد دارند 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 حرفه ای دور نگه دارند تا بتوانند اعتماد عمومی را جلب نمایند. و معتقدند، حسابرسان

باید وظیفه اجتماعی خود را در ارتقای سلامت اجتماعی در راستای پاسخگویی اجتماعی بدانند. هر چه حسابرسان اخلاق را بیشتر رعایت کنند تعامل با صاحبکار نیز بیشتر خواهد شد.

و در نهایت نتایج حاصل از فرضیه چهارم نشان داد که اخلاق حرفه ای حسابرسان در تأثیر سرمایه اجتماعی حسابرسان بر استراتژی تعامل با صاحبکار نقش میانجی دارد. بنابراین می توان بیان داشت که تاکنون نقش میانجی اخلاق حرفه ای در تأثیر سرمایه اجتماعی حسابرسان و در نهایت انواع استراتژی هایی که توسط حسابرسان در مذاکره اتخاذ می کنند بررسی نشده است، اما آنچه مسلم است طبق تحقیقات رادسعید و همکاران (۲۰۲۵)، یادگاری و همکاران (۱۴۰۲) و بای، شانگ و دیگران (۲۰۲۱) بر اساس شواهدی از رفتارهای حسابرسان، از حسابرسانی که دارای سرمایه اجتماعی و اخلاق حرفه ای بالاتر هستند سوء رفتارهای کمتری را شاهد هستیم و بالعکس.

با توجه به اهمیت اخلاق حرفه ای در توسعه سازمان، لازم است به میزان آموزش اخلاق و رفتار حرفه ای در سازمان توجه شود. البته در زمینه مذکور از جمله موانع تغییر رفتار اخلاقی در هر سازمان، ناآگاهی کارکنان از اخلاقیات شغل و سازمان می باشد. با توجه به اینکه امروزه هیچ سازمانی قادر نیست بدون آموزش توسعه یابد، لازم است در سازمان ها افزون بر آموزش تخصصها و مهارتهای مورد نیاز اخلاق و رفتار حرفه ای جزو برنامه های آموزش در سازمان قرار گیرد (کریم آبادی و همکاران، ۱۴۰۳).

که با توجه به نتایج حاصله در این پژوهش، رعایت اخلاق حرفه ای توسط حسابرسان شاغل در حرفه بیش از پیش ضروری بوده و توجه به مسئولیت حسابرسان در برابر منافع عموم، بررسی رفتار حرفه ای و توجه به هنجارهای اجتماعی حاکم بر جامعه حسابرسی بیش از پیش امری ضروری است چرا که بهبود هنجارهای اجتماعی موجب پایبندی به هنجارهای حسابرسی و به تبع آن موجب رعایت هر چه بیشتر آیین رفتار حرفه ای از جمله تعامل با صاحبکار می شود. با در نظر گرفتن این موضوع که در این پژوهش از ابزار پرسشنامه برای گردآوری داده ها استفاده شده است پژوهش دچار محدودیت هایی شده است. بدین صورت که پاسخ دهنده ممکن است به دلیل بالا بودن مشغله کاری و خستگی و همچنین با توجه به زیاد بودن تعداد سؤالات و صرف زمان دقت و صداقت لازم را در تکمیل پرسشنامه نداشته باشد که این مورد در کیفیت نتایج پژوهش می تواند اثرگذار باشد. محدود نمودن جامعه آماری پژوهش به حسابداران رسمی ایران، امکان تعمیم نتایج به شاخه های دیگر حرفه حسابداری را محدود می سازد. همچنین با توجه به نتایج پژوهش، پیشنهادهایی به شرح زیر برای انجام پژوهش های آتی ارائه می گردد: پیشنهاد می شود که بر اساس روش پژوهش کیفی و از طریق مصاحبه، تأثیر هر یک از مفاهیم موجود در مدل پژوهش آزمون شود. پیشنهاد میشود پژوهش حاضر با در نظر گرفتن تفکیک جنسیتی انجام شود. از این راه ویژگی های تصمیم گیری های اخلاقی اثرگذار بر استراتژی تعامل با صاحبکار، با توجه به متغیر جنسیت بررسی می شود. همچنین به دلیل وجود خصوصیات متفاوت فردی و تفاوت های فرهنگی توصیه میشود در تحقیقات آتی این موضوع بررسی شود که تفاوت های فرهنگی و با عوامل دیگر نظیر خصوصیات فردی تا چه اندازه میتواند در

تأثیر اخلاق حرفه ای حسابرسان و سرمایه اجتماعی حسابرسان بر استراتژی تعامل با صاحبکار نقش داشته باشد. طراحی مدل استراتژی تعامل با صاحبکار با رویکرد تحلیل داده بنیاد پیشنهاد می شود.

### فهرست منابع

- اترک، حسین ۱۳۸۹، وظیفه گرایی اخلاقی، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، (۱)۵، صص ۱۵-۲۶.
- آقایی، امینیان، ربیعی، رسولی دولت آباد، صابر. ۱۳۹۸. ارتباط بین سرمایه اجتماعی و مولفه های اخلاق حرفه ای اعضای هیأت علمی. فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، ۱۴، صص ۱۲۵-۱۳۲.
- بختیاری، جواد، پورزمانی، زهرا، و رویایی، رضانعلی. ۱۳۹۹. سرمایه اجتماعی و استقلال حسابرسان؛ رویکرد حرفه ای گرایی. حسابداری مدیریت، ۱۳(۴۷)، صص ۱۳-۳۶.
- بنی مهد، درویش، حدیثه. ۱۳۹۵. اعتماد اجتماعی و نگرش حسابرسان درباره استقلال. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، (۱۹)۵، صص ۱۷-۲۶.
- برزگر، قدرت اله، ابراهیمی، جمیل. ۱۳۹۹. بررسی تاثیر نظارت خارجی بر رابطه بین سرمایه اجتماعی و احتمال تقلب. پژوهش های کاربردی در گزارشگری مالی، ۱۷(۹)، صص ۷۷-۱۱۴.
- پورحسن سمیه ۱۳۹۷. مدل سازی رابطه بین سرمایه اجتماعی، سرمایه فرهنگی و اخلاق حرفه ای در شرکت های بازرگانی. اخلاق در علوم و فناوری، ۱۳(۴)، صص ۷۷-۸۵.
- رویایی، رضانعلی، آدین فر، کاوه. ۱۳۹۱. رابطه بین کیفیت حسابرسی و نوع صنعت. حسابداری مدیریت، (۱۵)۴۵، صص ۱۹-۳۰.
- سامی سیامک، خسروی پور نگار، لشگری زهرا. ۱۴۰۱. تأثیر کاربرد استعاره دیالکتیکی بر فرایند بلوغ مذاکره حسابرسان، مجله دانش حسابرسی، ۱۳(۱)، صص ۱۵-۲۵.
- شاهعلی زاده، رامین، هاشم نیکومرام و فرزانه حیدرپور، ۱۴۰۰. "نقش رهبری اخلاقی، هویت حرفه ای و هویت سازمانی بر قصد هشداردهی خطاکاری حسابرسان مستقل"، حسابداری ارزشی و رفتاری، ۶(۱۲)، صص ۲۱۳-۲۴۶
- طالبی مقدم، رومینا سادات، ۱۴۰۱. سرمایه اجتماعی و تاب آوری اجتماعی، سومین همایش ملی و اولین همایش بین المللی سرمایه اجتماعی و تاب آوری.
- عارف منش، زهره، موسوی، مهران. ۱۴۰۱، "تأثیر هویت حرفه ای حسابرس بر رابطه خودکارآمدی مذاکرات حسابرس و صاحبکار با بی طرفی، قضاوت و تصمیم گیری در حسابداری، ۳(۱)، صص ۱-۲۴.
- کریم آبادی، محمد، حاجیهها، زهره، جهانگیرنیا، حسین، غلامی جمکرانی، رضا. ۱۴۰۳. الگوی آئین رفتار حرفه ای حسابرسان مستقل بر اساس دیدگاه انتقادی، قضاوت و تصمیم گیری در حسابداری، ۹(۳)، صص ۱۰۵-۱۲۴.

- کمالی، افسانه، موسوی خامنه، مرضیه، عظیمی سقین سرا، رقیه. ۱۳۹۶. 'بررسی رابطه بین سرمایه اجتماعی سازمانی با اخلاق کار (هنجار اخلاقی، هنجار اجتماعی) در بین کارمندان وزارت علوم، تحقیقات و فناوری تهران، 'جامعه شناسی اقتصادی و توسعه، ۶(۲)، صص ۱۱۷-۱۴۱.
- مجتهدزاده، اثنی عشری، حمیده، رباط میلی. ۱۳۹۳. نقش اخلاق در حسابداری و چالش های پیش روی آموزش دانشگاهی. حسابداری و منافع اجتماعی، ۴(۲)، صص ۱۵۷-۱۷۹.
- محمودی نسب، زینب، بنی مهد، بهمن، و اوحدی، فریدون. ۱۳۹۶. مطالعه تقابل اجتماعی در حرفه حسابرسی: آزمون نظریه انصاف. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۶(۲۱)، صص ۱۵۷-۱۶۷.
- معانی پور، حامد ۱۳۹۱، ارتباط میان سرمایه اجتماعی و مولفه های اخلاق حرفه ای اعضای هیأت علمی در واحدهای دانشگاه آزاد اسلامی استان گیلان، پایان نامه کارشناسی ارشد مدیریت منابع انسانی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد رشت.
- مهرانی، کاوه، یزدانی، بهبهانی نیا، پریسا سادات، اسکندر، ۱۳۹۲. نحوه انتخاب استراتژی های مذاکرات با مدیر توسط حسابرس. حسابداری و منافع اجتماعی، ۳(۱)، صص ۱۰۱-۱۲۲.
- نمازی، محمد، رجب دری، حسین، ۱۳۹۷. اخلاق حرفه ای حسابرسی در ایران: تحلیل محتوا، فصلنامه علمی پژوهشی مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۵(۵۹)، صص ۱-۳.
- همت، حسن، بیات مزلقانی، الهام، مرادی، مجید. ۱۴۰۲ تأثیر اخلاق و دوره تصدی بر توانایی حسابرسی در تشخیص شیوه های حساب آرایبی قضاوت و تصمیم گیری در حسابداری، ۸(۲)، صص ۱۴۱-۱۶۹.
- یادگاری، خالد، احمدی، شهرزاد، ناصر، عیسی، ۱۴۰۲. ارائه مدل سرمایه اجتماعی حسابرسان با تأکید بر پنج عامل بزرگ شخصیتی. مجله علمی "مدیریت سرمایه اجتماعی"، ۱۰(۴)، صص ۳۵۳-۳۶۸.
- Ardelean, Alexandra. 2013. Auditors' Ethics & their Impact on public Trust. *Procedia-Social & Behavioral Sciences*, 92(10), pp 55-60.
- Awadallah, Emad . (2018). Auditor-client negotiations: applying the dual concerns model in an emerging economy.
- Bai, J., Shang, C., Wan, C., & Zhao, Y. E. 2021. Social capital and individual ethics: Evidence from financial adviser misconduct. *Journal of business ethics*, pp 1-24.
- Beattie, V, Fearnley, S, Hines, T., 2014. Auditor-Client Interactions in the Changed UK Regulatory Environment – A Revised Grounded Theory Model, *International Journal of Auditing*.
- Berit, g. 2015, "Professional Ethics as a Part of Professional Competence of Supporting Professions", *Book of proceedings of the international scientific conference of the international project NIL-II-022-d*, 22-23 rd, pp 41-47.
- Enofe, A. O. Ukpebor, I. N. N. O. C. E. N. T. & Ogbomo, N. 2015, "The Effect of Accounting ethics in Improving Auditor Professional Skepticism", *International Journal of Advanced Academic Research-Social Sciences and Education*, 1(2), pp. 43-58.
- Cox, E. M., & Weir, D. 1995. *A truly civil society* (pp. 1-11). Sydney: ABC Books.
- Fukuyama, F. 2001. Social Capital, Civil Society and Development. *Third World Quarterly*, 22, 7-20.
- Duska, Ronald & Duska, Brenda & Ragatz, Julie. 2011. *Accounting Ethics*. Accounting Ethics. 10.1002/9781444395907.

- Granovetter, M. S. 1973. The strength of weak ties. *American journal of sociology*, 78(6), pp 1360-1380.
- Hair, J. F., Ringle, C. M., & Sarstedt, M. 2011. PLS-SEM: indeed a silver bullet. *Journal of Marketing Theory and Practice*, 19(2), pp 139-151.
- Henseler, J., Christian M. Ringle., Sarstedt, M. 2015. A new criterion for assessing discriminant validity in variance-based structural equation modeling, *Journal of the Academy of Marketing Science*, 43(1), pp 115-135.
- Hobson, J., Stern, M. 2019. The Benefit of Mean Auditors: The Influence of Social Interaction and the Dark Triad on Unjustified Auditor Trust.
- Kline, R.B. 2010, *Principles and Practice of Structural Equation Modeling*. The Guilford Press, New York.
- Kulset, E., & Stuart, I. 2018. Auditor-client negotiations over disputed accounting issues: Evidence from one of the Norwegian Big 4 firms. *International Journal of Auditing*, 22(3), pp 435-448.
- Lalot, F, M.Jauch. D. Abrams. 2022. Look past the divide: Social dominance, authoritarianism, future thinking, and superordinate identity underlie the political divide on environmental issues, *Current Research in Ecological and Social Psychology* 3(4), pp25-41.
- Lenzo, E. A. 2022. Ethics of interaction: Levinas and Enactivism on affectivity, responsibility, and signification. *Middle Voices*, 2(1), pp 5.
- Martins, S. 2020. Abusive supervision and moral disengagement: The role of ethical climate and team size [Dissertação de mestrado, Iscte - Instituto Universitário de Lisboa]. Repositório Iscte. Ph.D Dissertation: pp 1-54.
- RadSaeed, A., Khosravipour, N., & Esmaeilzadeh Magharri, A. 2025. Presenting a model for improving the interaction between the auditor and the client based on grounded theory. *International Journal of Nonlinear Analysis and Applications*, 16(2), pp 193-208.
- Rom, S, and P. Conway. 2018. The strategic moral self: self-presentation shapes moral dilemma judgments. *J. Exp. Soc. Psychol.* 74(3), 24-37.
- Sobel, Michael E. 1986. "Some New Results on Indirect Effects and Their Standard Errors in Covariance Structure". *Sociological Methodology*. 16, pp159-186.
- Takahashi, N., & Inamizu, N. 2014. Logical Weakness of "The Strength of Weak Ties". *Annals of Business Administrative Science*, 13(2), pp 67-76.
- Zarefar, A., & Zarefar, A. 2016. The Influence of Ethics, experience and competency toward the quality of auditing with professional auditor scepticism as a Moderating Variable. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 219, pp 828-832.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی



## Investigating the role of auditors' professional ethics in the impact of auditors' social capital on the strategy of interaction with client

Mohammad Masoudi Moghadam<sup>1</sup>  
Ghodratollah Talebnia<sup>2</sup>

Receive:02/July/2024

Acceptance: 09/ September/2024

### Abstract

**Purpose:** To investigate the role of auditors' professional ethics in the impact of auditors' social capital on the strategy of interaction with client.

**Method (sample and tools):** The present research is an applied and descriptive-correlational research in nature. The statistical population is 1879 working and active members of the Certified Public Accountants Society of Iran, and the sample size was determined using Cochran's formula of 319 people and studied using available random sampling method. Standard questionnaires of Zarfar (2016), Maanipour (2013) and Kolsert and Stewart (2018) have been used to measure auditors' professional ethics, social capital of auditors and interaction strategy with client. In order to test the hypotheses, structural equation modeling method and SPSS22 and Smart PLS4 software were used.

**Findings:** auditors' social capital has an effect on auditors' professional ethics and the strategy of interaction with the client, and auditors' professional ethics have an effect on the strategy of interaction with the client. Finally, auditors' professional ethics play a mediating role in the impact of auditors' social capital on the strategy of interaction with the client.

**Conclusion:** Observance of professional ethics by auditors working in the profession and paying attention to the responsibility of auditors is essential, because as a result, it leads to the observance of the code of professional conduct, including interaction with the client.

**Keywords:** professional ethics of auditors, social capital of auditors, strategy of interaction with client

---

<sup>1</sup> Accounting PhD student, Department of Accounting, Faculty of Management and Economics, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran, masoudi.64@gmail.com

<sup>2</sup> Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Economics, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran (Corresponding author), gh-talebnia@yahoo.com