

## Social Capital Framework for Iranian Audit Firms

**Mohammadreza Mehrabanpour\***

Assistant Prof. in Accounting, College of Farabi, University of Tehran.  
(Corresponding Author), [mehrabanpour@ut.ac.ir](mailto:mehrabanpour@ut.ac.ir)

**Gholamreza Karami**

Associate Prof. in Accounting, Faculty of Management, University of Tehran,  
Tehran. [ghkarami@ut.ac.ir](mailto:ghkarami@ut.ac.ir)

**Mohammad Jandaghi Ghomi**

Ph.D. Candidate in Accounting, College of Farabi, University of Tehran. Email:  
[jandaghighomim@gmail.com](mailto:jandaghighomim@gmail.com)

### Abstract:

Audit firm faces complex issues such as conflict of interest, fierce competition, lack of intellectual capital, underdevelopment, and stakeholders' expectations gap. On the other hand, social capital is recognized as a fundamental solution to reconciling conflicts and strengthening trust, cooperation, synergy, and development. In this regard, the purpose of the present study is to explain the framework of social capital in the context of Iranian auditing firms. For this aim, the qualitative grounded theory method and a triangulation data collection including 25 semi-structured interviews, 38 secondary interviews, and the qualitative analysis of 548 documents from professional magazines of the country have been used in the present study. The results showed that the social capital of Iranian auditing firms can be explained from two perspectives, within the organization and outside the organization, and three structural, cognitive, and relational dimensions. In short, the structural dimension includes the organization, roles, and internal and external relations of the organization, the cognitive dimension includes the norms and policies of the organization's internal and external interactions, and the relationship dimension includes trust, intellectual capital, synergy, and legitimacy that is gained by the firm through the other two dimensions of income. Each dimension of the research framework explains several categories and contextual concepts that overall provide a comprehensive and coherent theoretical framework for the promotion and development of the country's auditing firms.

**Keywords:** Iranian audit firms, Social capital, Audit profession, Expectations gap, Stakeholders.

Copyrights



This license only allowing others to download your works and share them with others as long as they credit you, but they can't change them in any way or use them commercial.

## چارچوب سرمایه اجتماعی برای مؤسسات حسابرسی ایران

محمد رضا مهربان پور\*<sup>۱</sup> غلامرضا کریمی<sup>۲</sup> محمد جندقی قمی<sup>۳</sup>

تاریخ پذیرش: ۹۹/۱۲/۰۲

تاریخ دریافت: ۹۹/۰۸/۱۴

### چکیده

مؤسسه حسابرسی با مسائل پیچیده‌ای از قبیل تضاد منافع، رقابت حاد، کمبود سرمایه فکری، توسعه‌نیافتگی و فاصله انتظارهای ذینفعان مواجه است. از سوی دیگر، سرمایه اجتماعی به عنوان راه‌حلی بنیادین برای ایجاد مصالحه در تضادها و تقویت اعتماد، تعاون، هم‌افزایی و توسعه شناخته می‌شود. در این راستا، هدف پژوهش حاضر، تبیین چارچوب سرمایه اجتماعی در بافت مؤسسات حسابرسی ایران است. بدین منظور، در مطالعه حاضر از روش کیفی تئوری داده‌بنیاد و گردآوری داده سه‌گانه شامل ۲۵ مصاحبه نیمه‌ساختاریافته، ۳۸ مصاحبه دست دوم و تحلیل کیفی ۵۴۸ سند از نشریه‌های حرفه‌ای کشور استفاده شده است. نتایج پژوهش نشان داد که چارچوب سرمایه اجتماعی مؤسسات حسابرسی ایران از دو منظر درون‌سازمانی و برون‌سازمانی و سه بُعد ساختاری، شناختی و رابطه‌ای قابل تبیین می‌باشد. به‌طور خلاصه، بُعد ساختاری شامل تشکیلات، نقش‌ها و روابط درونی و بیرونی مؤسسه، بُعد شناختی شامل هنجارها و سیاست‌های مؤسسه در تعامل-های درونی و بیرونی، و بُعد رابطه‌ای شامل اعتماد، سرمایه فکری، هم‌افزایی و مشروعیتی است که به واسطه مقوله‌های دو بُعد دیگر عاید مؤسسه می‌شود. هر یک از ابعاد چارچوب پژوهش، مقوله‌ها و مفاهیم زمینه‌ای متعددی را تبیین می‌کنند که در مجموع، یک سازه تئوریک جامع و منسجم برای اعتلاء و توسعه مؤسسات حسابرسی کشور فراهم می‌آورند.

**واژگان کلیدی:** مؤسسات حسابرسی ایران، سرمایه اجتماعی، حرفه حسابرسی، فاصله انتظارها، ذینفعان.

<sup>۱</sup> استادیار حسابداری، پردیس فارابی دانشگاه تهران. (نویسنده مسئول)، mehrrabanpour@ut.ac.ir

<sup>۲</sup> آدانشیار حسابداری، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران (ghkarami@ut.ac.ir)

<sup>۳</sup> دانشجوی دکتری حسابداری، پردیس فارابی دانشگاه تهران (jandaghghomim@gmail.com)

## ۱-مقدمه

مؤسسه حسابداری یک نهاد اجتماعی پیچیده است که اجتماعی منحصر به فرد از انگیزه‌ها، وظایف، ذینفعان و مسئولیت‌های چند گانه را در بر می‌گیرد (لنوکس و همکاران، ۲۰۲۰؛ آئوبدیا، ۲۰۲۰؛ جنکینز و همکاران، ۲۰۰۸). در وهله نخست، مؤسسه حسابداری یک واحد سودگرای تضامنی است که مجموعه‌ای از تخصص‌ها را گرد هم می‌آورد تا به یک همکاری و سازماندهی دارای ارزش افزوده دست یابد (واندنهاوت و همکاران، ۲۰۲۰: مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابداری حرفه‌ای- از این به بعد مرکز آموزش، ۱۳۹۷). شرکاء به عنوان مالکان مؤسسه، نیروی کار و منابع خود را به اشتراک می‌گذارند، به طور تضامنی در ریسک عملیات سازمان سهیم می‌شوند و انتظار دارند که به یک بازدهی اقتصادی منصفانه برای سرمایه‌گذاری خود دست یابند (واندنهاوت و همکاران، ۲۰۲۰). از جنبه‌های دیگر، مؤسسه حسابداری بلوک‌های سازنده حرفه حسابداران رسمی را شکل می‌دهند و باید آمیزه‌ای پیچیده از اخلاق و آیین رفتار، اصول و ضوابط حرفه‌ای، دانش فنی و فناوری را بکار گیرند تا خدماتی با کیفیت و در جهت تأمین منافع عمومی عرضه نمایند (جنکینز و همکاران، ۲۰۰۸). در این راستا، آیین رفتار حرفه‌ای به عنوان سنگ‌بنای حرفه حسابداران رسمی، مؤسسه حسابداری را ملزم می‌نماید که نه تنها در قبال جلب رضایت صاحب‌کار مسئولیت‌پذیر باشد، بلکه باید رضایت سایر ذینفعان خدمات حرفه‌ای خود را نیز برآورده نماید (مرکز آموزش، ۱۳۹۷).

بنابر توصیف فوق از مؤسسه حسابداری، پر واضح است که یک مؤسسه حسابداری با مسائل بسیار پیچیده‌ای هم از جنبه درونی سازمانی و هم از جنبه برون سازمانی رویارو می‌باشد (کنچل، ۲۰۱۶). از جنبه درون‌سازمانی شدت یافتن تضاد منافع بین شرکاء و اعضاء (لنوکس و همکاران، ۲۰۲۰)، جزیره‌ای بودن (های و همکاران، ۲۰۰۷)، عدم رشد و توسعه (مهربان‌پور و همکاران، ۱۳۹۹)، کمبود سرمایه فکری (کافی، ۲۰۱۹)، عدم تنوع و ارزش افزایی خدمات (کنچل، ۲۰۱۶) و سوء مدیریت در سازمان (هگازی و همکاران، ۲۰۲۰) از مهم‌ترین چالش‌های امروز مؤسسات حسابداری هستند (مهربان‌پور و همکاران، ۱۳۹۹). همچنین، از جنبه برون‌سازمانی رخداد رسوایی‌های مالی (کنچل، ۲۰۱۶)، وجود رقابت حاد در بازار خدمات حرفه (ولک و همکاران، ۲۰۱۷)، امضاء فروشی (امیری و فخاری، ۱۳۹۹)، شیوع بی‌اخلاقی‌های حرفه‌ای (دقوند و لنوکس، ۲۰۱۱)، حق‌الزحمه پایین (مهربان‌پور و همکاران، ۱۳۹۹)، عدم تقاضا برای کیفیت حسابداری (امیری و فخاری، ۱۳۹۹)، ناشناخته باقی‌ماندن توانمندی‌های حرفه (مهربان‌پور و همکاران، ۱۳۹۹) و فاصله انتظارهای ذینفعان (پورتر، ۲۰۱۴) از مهم‌ترین معضله‌های اجتماعی حرفه حسابداری به شمار می‌آیند.

در پژوهش‌های معاصر علوم اجتماعی سرمایه اجتماعی<sup>۱</sup> به عنوان یک راه‌حل جامع و تحول آفرین برای مسائل ایجاد اعتماد، تعاون، اتحاد و هم‌افزایی، ایجاد مزیت رقابتی، توسعه پایدار، تأمین سرمایه‌های فیزیکی و فکری، مهار رفتارهای فرصت‌طلبانه و اطمینان از پایبندی افراد به قوانین و مقررات شناخته می‌شود (پیتمن و همکاران، ۲۰۱۹). در ادبیات موجود، تعاریف و تبیین‌های متعدد و متنوعی از سازه سرمایه اجتماعی ارائه شده است (جها و چن، ۲۰۱۵). اما به طور عمده، سرمایه اجتماعی به معنای مجموعه‌ای از ویژگی‌های محیطی و روابط اجتماعی تعریف می‌گردد که می‌توانند با تقویت و تسهیل اعتماد متقابل، همکاری، هماهنگی و هم‌افزایی میان افراد، موجب دستیابی به اهداف و منافع مشترک شود (مهربان‌پور و همکاران، ۱۳۹۷). در واقع، سرمایه اجتماعی یک تئوری وسیع و انعطاف‌پذیر است که وابسته به بافت مورد مطالعه خود را بسط، تعدیل و سازگار می‌نماید تا با در بر گرفتن کلیت و تمامی ابعاد و پیچیدگی‌های محیط مورد مطالعه، آنها را در قالب یک چارچوب مفهومی پرمعنا، جامع و در جهت دستیابی به یک وضعیت دائمی از توسعه، تحول و سعادت پایدار، منسجم و تبیین نماید (داسگویتا و سراگلدین، ۲۰۰۰؛ فوکویاما، ۲۰۰۱). به عبارت دیگر، سرمایه اجتماعی یک مفهوم چند وجهی و پیچیده است، به طوری که کسب شناخت از آن نیازمند یک مطالعه عمیق پیرامون عوامل زمینه‌ای خاص بافت مورد مطالعه است (هائوبرر، ۲۰۱۱؛ گانون و روبرتس، ۲۰۲۰).

در این راستا، هدف پژوهش حاضر تبیین چارچوب سرمایه اجتماعی در بافت تخصصی مؤسسات حسابرسی ایران است. به بیان دیگر، مطالعه حاضر در جست‌وجوی پاسخ این سؤال است که پدیده سرمایه اجتماعی مؤسسات حسابرسی ایران از چه ابعاد و مقوله‌هایی برخوردار می‌باشد. بعبارت دیگر، پژوهش حاضر دنبال آن است تا سرمایه اجتماعی که به صورت یک اصطلاح کلی و عمومی در ادبیات علوم اجتماعی ارائه شده، و فاقد هر گونه شناخت و عملیاتی سازی جامع و منسجم در ادبیات حسابرسی بوده، در قالب یک چارچوب قابل فهم و عمل‌گرایانه و مبتنی بر مفاهیم، مقوله‌ها و ابعادی اختصاصی برای بافت مؤسسه حسابرسی ایران تبیین نماید. پژوهش حاضر از جنبه‌های متعددی حائز دانش‌افزایی‌های با اهمیت و متنوع می‌باشد. نخست، تاکنون در ادبیات داخلی و خارجی حسابرسی، تبیین چارچوب سرمایه اجتماعی متناسب با شرایط ویژه مؤسسات حسابرسی مورد مطالعه قرار نگرفته است. دوم، تاکنون در ادبیات حسابرسی، جنبه‌های متعدد تضادها و پیچیدگی‌های عملیات مؤسسات حسابرسی در قالب یک تئوری جامع و منسجم مورد تبیین و انسجام قرار نگرفته است. سوم، نتایج حاصل از این مطالعه می‌توانند به‌طور عمل‌گرایانه سیاست‌گذاران حرفه و رهبران (شرکا) مؤسسات حسابرسی را در

<sup>۱</sup> Social capital theory

جهت مدیریت زمینه‌های بنیادین ارتقای کیفیت و توسعه پایدار خدمات حرفه‌ای حسابداران رسمی در کشور یاری نماید. چهارم، یافته‌های پژوهش حاضر با نمایان ساختن ذینفعان تأثیرگذار بر مؤسسات حسابرسی، می‌تواند به عنوان یک راه‌حل مؤثر برای بهبود چالش شدت فاصله انتظارهای ذینفعان قلمداد گردد. پنجم، مطالعه حاضر با بهره‌گیری از یک تحلیل سیستماتیک میدانی، مقوله‌ها و مفاهیم رفتاری متعددی پیرامون سرمایه اجتماعی مؤسسات حسابرسی نمایان می‌سازد که قلمرویی مناسب برای توسعه مطالعات آتی است.

در ادامه مطالعه پیشرو، ابتدا در بخش مبانی نظری و پیشینه پژوهش، به ویژگی‌های مؤسسات حسابرسی و چالش‌های متعدد نهفته در حوزه عملیات آنها پرداخته شده و سپس، ادبیات سرمایه اجتماعی معرفی می‌شود. در بخش بعد، روش‌شناسی پژوهش شامل طرح مطالعه پیرامون روش گردآوری و تحلیل داده‌ها ارائه گردیده و سپس، در بخش یافته‌ها دستاوردهای حاصل از پیاده‌سازی تئوری سرمایه اجتماعی در بافت تخصصی مؤسسات حسابرسی ایران تبیین می‌شود. سرانجام نیز بحث و نتیجه‌گیری پژوهش بیان می‌گردد.

## ۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

### ■ مؤسسات حسابرسی

مؤسسات حسابرسی ستون فقرات و تأمین‌کنندگان اصلی خدمات حرفه حسابداری به جامعه هستند و رشد و توسعه آنها در اعتلاء حرفه و صیانت از منافع عمومی در حوزه اقتصادی و اجتماعی از اهمیت حیاتی برخوردار است (مرکز آموزش، ۱۳۹۷). مؤسسات حسابرسی به صورت واحدهای انتفاعی تضامنی و در چارچوب قوانین و مقررات حرفه فعالیت می‌کنند. شرکاء مؤسسه تأمین‌کنندگان اصلی منابع اقتصادی و سرمایه انسانی مؤسسه بوده، مدیریت و راهبری سازمان را عهده‌دار هستند، در ریسک و تعهدات عملیات مسئولیت تضامنی دارند و در سود و زیان عملکرد مؤسسه به صورت مورد توافق سهیم می‌باشند (واندنهات و همکاران، ۲۰۲۰). هدف نخست مؤسسه حسابرسی همانند هر نوع واحد انتفاعی دیگر، حداکثر نمودن ارزش اقتصادی و سودآوری سازمان برای مالکانش است (اشنبرنر و همکاران، ۲۰۱۵). پر واضح است که از این جنبه، مؤسسه حسابرسی از انگیزه رقابت با سایر مؤسسات و تلاش برای جلب توجه صاحب‌کاران بیش‌تر به منظور حداکثر نمودن درآمد خود برخوردار است (ولک و همکاران، ۲۰۱۷). با این وجود، مؤسسه حسابرسی به عنوان شخصیتی حرفه‌ای نیز قلمداد می‌شود که فارغ از مادیات و انگیزه سودگرایی، باید خود را وقف تأمین منافع عمومی نماید (گآ، ۱۳۹۹). به عبارت دیگر، طبق تئوری جامعه‌شناسی حرفه‌ها، جامعه به حسابداران رسمی قدرت و اعتبار اعطا می‌کند، زیرا آنها دارای مجموعه‌ای از دانش مرتبط با نیازها و ارزش‌های کلیدی سیستم اجتماعی هستند. در مقابل، جامعه از

حرفه انتظار دارد که در ارائه خدمات خود، به تأمین منافع عمومی در برابر منافع مادی خود رجحان دهد (مهربانپور و همکاران، ۱۳۹۹).

توصیف ارائه شده حاکی از وجود دشواری‌های ویژه‌ای در چرخه عملیاتی مؤسسات حسابرسی هم از منظر درون سازمانی و هم از منظر برون سازمانی می‌باشد (لنوکس و همکاران، ۲۰۲۰؛ میلز و بتنر، ۱۹۹۲). نخست از منظر درون‌سازمانی، نهاده اصلی خلق ارزش افزوده در سازمان سرمایه‌های انسانی و به خصوص شرکاء مؤسسه حسابرسی هستند (هگازی و همکاران، ۲۰۲۰؛ بیانچی و همکاران، ۲۰۲۰). در این راستا، پژوهش حسابرسی نشان می‌دهد که در مؤسسه حسابرسی مسئله نمایندگی به شکل خطر اخلاقی در بین شرکاء اتفاق می‌افتد، به این معنا که برخی از شرکاء ممکن است از زیر تعهدات خود در قبال مؤسسه شانه خالی نمایند و یا، متناسب با سهم‌شان از منافع عملیات تلاش نکنند (لنوکس و همکاران، ۲۰۲۰؛ نارایانا، ۱۹۹۵). این مسئله به پیدایش و شیوع مؤسسات حسابرسی جزیره‌ای در حرفه دامن می‌زند، یعنی مؤسساتی که شرکای آنها نتوانسته‌اند با یکدیگر به طور محتوایی بر سر منافع مؤسسه به توافق برسند (موهر و اسپکمن، ۱۹۹۴). در این قبیل مؤسسات حسابرسی، هر شریک یا هر گروه از شرکاء به صورت جزیره‌هایی جدا از هم و با پرسنل مخصوص خود به مشتریانی که به شرکاء و نه مؤسسه تعلق دارند، خدمات ارائه نموده و هر گروه از شرکاء تنها در منافع حاصل از گروه خود و نه کل مؤسسه سهیم است (های و همکاران، ۲۰۰۷). این شکل از مؤسسه‌داری، توان سازمان را برای استقرار یک نظام راهبری حرفه‌ای و اجرای یک کنترل کیفیت قوی و یک پارچه در مورد خدمات تقلیل می‌یابد (آئوبیدا، ۲۰۲۰؛ جنکینز و همکاران، ۲۰۰۸).

از جنبه پرسنل مؤسسه نیز این چالش وجود دارد که رده‌های حرفه‌ای مختلف درون مؤسسه نه تنها با یکدیگر، بلکه با وظایف سازمانی خود هم به طور بالقوه دارای ناسازگاری منافع هستند (هوپس و همکاران، ۲۰۱۸؛ موریسن و ویلهلم، ۲۰۰۴؛ بورک و همکاران، ۲۰۲۰). به طور معمول، بخش عمده‌ای از هر کار مؤسسه به وسیله پرسنل سطوح کمک حسابرس، حسابرس و سرپرستان انجام می‌شود، در حالی که مدیران و شرکاء بیش‌تر در انجام مذاکرات با صاحب‌کار و نهایی کردن گزارش کار نقش ایفا می‌نمایند (هوپس و همکاران، ۲۰۱۸؛ مرکز آموزش، ۱۳۹۷). بر اساس عقلانیت اقتصادی، شرکاء و مدیران مؤسسه به عنوان بالاترین رده حرفه‌ای و مالک سازمان، منافع خود را در حداکثرسازی سود انجام هر کار می‌بینند (لنوکس و همکاران، ۲۰۲۰). از آنجایی که به دلیل بازار رقابتی حرفه، امکان افزایش حق‌الزحمه خدمات برای مؤسسه محدود است، شرکاء به طور بالقوه انگیزه دارند تا با تحدید جبران خدمات رده‌های حرفه‌ای دیگر، بازدهی اقتصادی انجام کار را برای خود بالا ببرند (هوپس و همکاران، ۲۰۱۸). به عنوان نمونه‌ای دیگر از این تضاد، پرسنل حرفه‌ای مؤسسه که از سطح دانش فنی بالاتری برخوردار هستند، به منظور آنکه از رانت

برتری فنی خود مراقبت نمایند، به طور عقلایی از این انگیزه برخوردار هستند که از تعلیم و انتقال دانش ضمنی خود به پرسنل سطوح پایین‌تر اجتناب نمایند (موریسن و ویلهلم، ۲۰۰۴). معضل دیگر پرسنل در مؤسسه حسابداری، ناسازگاری منافع شخصیتی آنها با تعهدات سازمانی-شان است (جنکینز و همکاران، ۲۰۰۸). به بیان دیگر، در مؤسسه حسابداری یا از افراد تعهداتی در خواست می‌شود که با منافع شخصیتی آنها تناسب ندارد، و یا افراد بر اساس شخصیت خود منفعی از سازمان انتظار دارند که در مؤسسه تعهدی برای برآورده کردن آنها وجود ندارد (بولن و فلامهولتز، ۱۹۸۵؛ ایر و همکاران، ۱۹۹۷). نمونه‌های متعددی از این قبیل ناسازگاری‌ها موجب ایجاد بحران در سرمایه انسانی و راهبری مؤسسات حسابداری می‌شود (هردا و جونز، ۲۰۱۲). عدم حضور زنان در مؤسسات حسابداری، به خصوص در سطوح رده‌های حرفه‌ای بالا نمونه‌ای از این پدیده است. ادبیات موجود نشان می‌دهد که زنان به سبب تعارض مسائل کار-خانواده از قبیل تحمیل مسافرت‌های بیش از حد، ساعات کاری طولانی، نقش مادری و تربیت فرزند، تبعیض‌های کاری و نبود تدابیر سازمانی مناسب برای آنها، مؤسسات و حرفه حسابداری را ترک می‌کنند (والاس، ۲۰۰۹). نمونه دیگر از ناسازگاری مذکور، شرایطی است که موجب خروج زود هنگام فارغ‌التحصیلان از مؤسسه و حرفه حسابداری می‌شود. وجود ابهام نسبت به وظایف سازمانی، در نظر گرفته نشدن ارزش کار فرد در مؤسسه، ناسازگاری بین خواسته‌های حرفه و عمل مؤسسه، روابط انسانی نامناسب و عدم امیدواری کافی نسبت به اعتبار و منزلت شغلی خود از عواملی زمینه‌ای پیدایش ناسازگاری شخصیتی-سازمانی در سرمایه‌های انسانی جوان مؤسسه حسابداری است (ایر و همکاران، ۱۹۹۷؛ جنکینز و همکاران، ۲۰۰۸؛ میلز و بتنر، ۱۹۹۲).

دوم از منظر برون‌سازمانی، عامل اصلی بقاء و بازدهی اقتصادی مؤسسه حسابداری منوط به جلب رضایت هم صاحب‌کاران و هم سایر ذینفعان خدمات مؤسسه است (پورتر، ۲۰۱۴؛ مرکز آموزش، ۱۳۹۷). شواهد پژوهش حسابداری حاکی از آن است که در سال‌های اخیر به دلیل فزونی بیش از حد سمت عرضه نسبت به تقاضا در بازار خدمات حرفه، صاحب‌کاران خدمات مؤسسات حسابداری قدرت چانه‌زنی بیش از حدی بدست آورده‌اند که این پدیده به معضله‌های زیان‌باری از قبیل تحمیل شدن خواسته‌های غیرحرفه‌ای به حساب‌رسان توسط صاحب‌کاران (احمدی لویه و همکاران، ۱۳۹۷)، شیوع رسوایی‌های مالی (کافی، ۲۰۱۹)، حق‌الزحمه پایین برای خدمات (مهربان‌پور و همکاران، ۱۳۹۹)، کوچک ماندن مؤسسات حسابداری (مهربان‌پور و همکاران، ۱۳۹۹)، تشدید خطر تداوم فعالیت در حرفه (دفوند و لنوکس، ۲۰۱۱)، از بین رفتن قبح تخلفات-های اخلاقی در بازار خدمات (آدلر و لیاناراچی، ۲۰۲۰)، همه‌گیری نرخ‌شکنی (ولک و همکاران، ۲۰۱۷) و شیوع امضاءفروشی (امیری و فخاری، ۱۳۹۹) دامن زده است. این امر در حالی است که ناظران بازار سرمایه به عنوان مدعی‌العموم و با تأکید بر جنبه حرفه‌ای‌گرایی فعالیت مؤسسه

حسابرسی، همچنان به طور پیوسته خواهان رقابت بیش‌تر در بازار حرفه، کیفیت بالاتر خدمات و تحمیل حق‌الزحمه کم‌تر به مؤسسات حسابرسی هستند (کافی، ۲۰۱۹؛ چو و همکاران، ۲۰۱۸). علاوه بر چالش‌های مذکور، این واقعیت که کیفیت و ارزش افزوده خدمات حرفه‌ای یک پدیده پیچیده و چند وجهی است که از قابلیت مشاهده و اندازه‌گیری مستقیم و عینی به وسیله اشخاص ثالث برخوردار نمی‌باشند، کشمکش‌ها و تعارض‌های موجود در چرخه عملیاتی مؤسسات حسابرسی را با شدتی فزاینده مواجه می‌سازد (میلز و بتنر، ۱۹۹۲؛ پنینگز و لی، ۱۹۹۹). در این راستا، قوانین و مقررات درونی و پیرامونی حرفه همواره تلاش نموده‌اند تا با برقراری مصالحه بین طرفین ذینفع در فعالیت مؤسسات حسابرسی، از کیفیت خدمات حرفه‌ای و به تبع آن، تأمین منافع عمومی صیانت نمایند (کافی، ۲۰۱۹). با این حال، شواهد موجود از نارضایتی و شدت گرفتن فاصله انتظارات ذینفعان نسبت به عملکرد و وضعیت حرفه و مؤسسات حسابرسی، نشان‌دهنده عدم موفقیت مؤثر این تلاش‌ها تا به امروز بوده است (کنچل، ۲۰۱۶؛ کافی، ۲۰۱۹). این مشکلات در واقع به دلیل شکلی بودن ضوابط و مقررات حرفه حسابرسی و ناتوانی آنها در شناسایی، تنظیم و صیانت از عناصر محتوایی کیفیت خدمات مؤسسات حسابرسی ظهور و بروز یافته‌اند (دفوند و ژانگ، ۲۰۱۴؛ کافی، ۲۰۱۹). به بیان دیگر، پدیده شدت فاصله انتظارات ذینفعان حاکی از آن است که برای صیانت از اعتلاء و اعتبار حرفه حسابداران رسمی، سیاست‌ها و قوانین باید به دنبال شناسایی ریشه‌های زمینه‌ای تغذیه‌کننده رفتارهای غیرحرفه‌ای گام بردارند، و با تنظیم عوامل بنیادی حرفه‌ای‌گرایی و کیفیت خدمات حرفه‌ای، مؤسسات حسابرسی را به طور پایدار و خودتنظیم در جهت صیانت از منافع عمومی و اعتلاء حرفه راهبری نمایند (های و همکاران، ۲۰۱۴؛ کافی، ۲۰۱۹). در این راستا، علی‌رغم اهمیت بالای موضوع، تاکنون در ادبیات حسابرسی یک تئوری جامع برای تبیین چرخه عملیاتی و تحلیل انواع چالش‌های بالقوه نهفته در آن ارائه نشده است (کنچل، ۲۰۱۶؛ میلز و بتنر، ۱۹۹۲؛ دفوند و ژانگ، ۲۰۱۴).

#### ■ سرمایه اجتماعی برای مؤسسات حسابرسی

سرمایه اجتماعی یک تئوری نوظهور است که از دهه ۱۹۷۰ در علوم اجتماعی مورد توجه قرار گرفته و این ایده وسیع را معرفی می‌نماید که روابط اجتماعی حامل منابعی هستند که به افراد برای اقدام اثربخش کمک می‌کنند (داسگوپتا و سراگلدین، ۲۰۰۰). دیدگاه‌های ارائه شده طی چند دهه پژوهش پیرامون سرمایه اجتماعی از طیفی بسیار وسیع برخوردار هستند. گروهی از صاحب‌نظران، سرمایه اجتماعی را به صورت ویژگی‌های سازمان‌های اجتماعی از قبیل اعتماد تعریف می‌کنند. گروهی دیگر، سرمایه اجتماعی را به عنوان انباشتی از هنجارهای رفتاری در نظر می‌گیرند. برخی دیگر از اندیشمندان سرمایه اجتماعی را به عنوان شبکه‌هایی از روابط اجتماعی

تیین می‌نمایند و عده‌ای دیگر نیز، یک منظومه ترکیبی از دیدگاه‌های مذکور را عرضه می‌نمایند (داسگوپتا و سراگلدین، ۲۰۰۰).

در این راستا، ناهاپیت و قوشال (۱۹۹۸) سرمایه اجتماعی را به سه نوع ساختاری، شناختی و رابطه‌ای دسته‌بندی می‌کند. سرمایه ساختاری الگویی کلی از اتصال‌ها بین کنشگران است، یعنی کسانی که افراد به آنها دسترسی دارند و اینکه چگونه به آنها دسترسی می‌یابند. در واقع، سرمایه ساختاری، با روابط یا تعامل‌های فیزیکی بین افراد در یک سیستم اجتماعی ایجاد می‌شود. سرمایه اجتماعی ساختاری، اشکال مختلفی از سازمان اجتماعی و به‌طور خاص نقش‌ها، قواعد، سوابق، رویه‌ها و نیز انواع مختلفی از شبکه روابط را در بر می‌گیرد که به ایجاد همکاری‌ها و بخصوص تلاش برای انجام اقدام‌های جمعی دارای منافع مشترک کمک می‌نماید (داسگوپتا و سراگلدین، ۲۰۰۰). سرمایه اجتماعی شناختی بیانگر اهداف مشترک میان اعضای یک سیستم اجتماعی است، پدیده‌ای که عدم آن به انحراف از اهداف می‌انجامد (کلتون و پنینگتون، ۲۰۲۰). در واقع، منظر شناختی سرمایه اجتماعی ناشی از فرآیندهای ذهنی افراد بوده و ایده‌های تحمیل شده به وسیله فرهنگ و ایدئولوژی، به خصوص هنجارها، ارزش‌ها، گرایش‌ها و باورها را در بر می‌گیرد که به ایجاد رفتارهای تعاونی و اقدام جمعی برای منافع مشترک کمک می‌نماید (داسگوپتا و سراگلدین، ۲۰۰۰). سرمایه شناختی به وسیله سرمایه ساختاری توزیع و توسعه می‌یابد و نشان می‌دهد که تا چه میزان اعضای شبکه از درک و رویکردی مشترک برای ایفای به وظایف و برآورده نمودن نتایج برخوردارند (کلتون و پنینگتون، ۲۰۲۰). سرمایه رابطه‌ای نیز به معنای دارایی‌های ایجاد شده و اهرم‌ساز در سراسر تعامل‌های شبکه شامل اعتماد، انتظارات و تعهدات است. سرمایه رابطه‌ای به وسیله هر دو سرمایه‌های ساختاری و شناختی تحت تأثیر قرار می‌گیرد و منابع رابطه‌ای تعبیه شده در شبکه اجتماعی را بازتاب می‌دهد (کلتون و پنینگتون، ۲۰۲۰). هر یک از ابعاد سرمایه اجتماعی نه تنها دارای اهمیتی مستقل است، بلکه دارای تأثیر تعاملی بر سایر ابعاد نیز می‌باشد (کلتون و پنینگتون، ۲۰۲۰؛ ناهاپیت و قوشال، ۱۹۹۸).

از دیدگاهی دیگر، پوتنام با تمرکز بر یک ایده درونی و بیرونی از سرمایه اجتماعی، دو نوع سرمایه اجتماعی اتصال<sup>۱</sup> و همبستگی<sup>۲</sup> را از یک دیگر متمایز نمود. سرمایه اجتماعی اتصال به معنای گرد هم آوردن افرادی بسیار متفاوت، و سرمایه اجتماعی همبستگی به معنای ایجاد ارتباط بین افراد مشابه می‌باشند. به بیانی دیگر، سرمایه اجتماعی اتصال، به افراد خارج از یک گروه توجه داشته و می‌خواهد افرادی از طبقه‌ها و نقش‌های اجتماعی متفاوت را به همدیگر متصل نماید. در مقابل، سرمایه اجتماعی همبستگی، خواهان ایجاد اتحاد و انسجام در بین گروه‌هایی

<sup>1</sup> Bridging social capital

<sup>2</sup> Bonding social capital

همگن از افراد است (به نقل از هائوبر، ۲۰۱۱). سرمایه اجتماعی اتصالی می‌تواند برای دستیابی به مزیت‌های بیرونی و تضمین جریان اطلاعاتی مورد استفاده قرار گیرد، در حالی که سرمایه اجتماعی همبستگی، می‌تواند به ایجاد همکاری متقابل و اتحاد کمک نماید (پوتنام، ۲۰۰۰). سرمایه اجتماعی همبستگی با همگنی اجتماعی، اعتماد، وفاداری، همکاری متقابل، تعاون، محافظه‌کاری و تراکم روابط درونی انعکاس می‌یابد. در مقابل، سرمایه اجتماعی اتصالی با ورود و خروج افراد به مجموعه و عوامل آنها، روابط کاری، روابط با نهاد ناظر و تعداد مجموعه‌های همکار تبیین می‌گردد (هائوبر، ۲۰۱۱).

قلمروی گسترده‌ای از ادبیات علوم اجتماعی، این تئوری را در تمامی سطوح فردی، سازمانی، ملی و بین‌المللی مورد مطالعه قرار داده‌اند و شواهد حاصل نشان می‌دهد که سرمایه اجتماعی نه تنها در بهبود بیماری‌ها و از هم‌گسیختگی‌های اجتماعی مانند بی‌اعتمادی، تفرقه، هنجارشکنی، منفعت‌طلبی شخصی و از این قبیل موارد دارای تأثیری معنادار است، بلکه از توان توضیح‌دهندگی بالایی نیز در زمینه چگونگی دستیابی به رشد و توسعه اقتصادی، بهزیستی، ایجاد مشروعیت و جلب حمایت‌های سیاسی و مردمی برخوردار می‌باشد (داسگوپتا و سراگلدین، ۲۰۰۰؛ مهربانپور و همکاران، ۱۳۹۷).

در سال‌های اخیر توجه برخی از پژوهش‌های حسابرسی نیز به تئوری نوظهور سرمایه اجتماعی جلب شده است (پنینگز و لی، ۱۹۹۹؛ پیتمن و همکاران، ۲۰۱۹؛ بیانچی و همکاران، ۲۰۲۰؛ جها و چن، ۲۰۱۵؛ مهربانپور و همکاران، ۱۳۹۷). در این راستا، پنینگز و لی (۱۹۹۹) در یک مطالعه آغازگر بیان نمودند که سرمایه اجتماعی یک بخش جدایی‌ناپذیر از دارایی نامشهود سازمان است که به‌طور بالقوه از منافع اقتصادی آتی برخوردار می‌باشد و در مؤسسات خدمات حرفه‌ای از قبیل مؤسسه حسابرسی، اشخاص حرفه‌ای مؤسسه کانون‌های اصلی سرمایه اجتماعی سازمان را شکل می‌دهند. به اعتقاد پنینگز و لی (۱۹۹۹) یک مؤسسه حسابرسی سازمانی بسیار مسطح است، به طوری که حرفه‌ای‌گرایی مجموعه نه تنها در گرو وفاداری اعضاء به میثاق‌های حرفه‌ای قرار دارد، بلکه به طور معناداری به وفاداری آنها به سازمان نیز بستگی دارد. به بیان دیگر، چنانچه شرکای مؤسسه به وسیله رفتارهایی جسورانه پیوندها و میثاق‌های حرفه‌ای را در درون مؤسسه تخریب نمایند، این پدیده نهایتاً خدشه‌دار شدن اعتبار آنها نزد حرفه و ذینفعان را به دنبال خواهد داشت، زیرا سرمایه اجتماعی مؤسسه حسابرسی، واقعیتی است که از شخصیت‌های حرفه‌ای (شرکای) مؤسسه تکوین و تکامل می‌یابد. همچنین، پنینگز و لی (۱۹۹۹) می‌گویند شرکاء، می‌تواند مؤسسه حسابرسی را به کانونی برای هم‌افزایی و هم‌دلی یا به یک کالبد تصنعی برای برآورده نمودن الزام‌های قانونی تبدیل نمایند. این پدیده بر ساختاری حرفه و مؤسسات حسابرسی دارای تأثیر عمیقی خواهد بود. به عبارت دیگر، در اثر فقر سرمایه اجتماعی، تضاد

منافع و ناسازگاری‌ها در مؤسسات حسابداری شدت می‌یابند و نتیجه این امر شکسته شدن یا تقسیم سازمان بین شرکاء و تبدیل شدن مؤسسه به جزایری جدا از هم است. در وهله‌ای دیگر، نهادهای ناظر و حرفه‌ای‌گرایی در مؤسسات نیز به‌طور آگاهانه و همه‌شمول به‌سوی کالبدهایی غیراثربخش و ظاهری سوق می‌یابند و هر کسی هم که وارد بافت حرفه حسابداری شود، ناگزیر است شرایط تصنعی حاکم را بپذیرد.

بیانچی و همکاران (۲۰۲۰) بیان نمودند که سرمایه اجتماعی در مؤسسات حسابداری، یک نوع دارایی است که در شکل ایجاد تعهد و اعتماد در صاحب‌کاران و اعضای مؤسسه به وجود می‌آید و نه تنها در اشتراک‌گذاری دانش دارای نقشی اساسی است، بلکه به دلیل دشواری از تقلید، موجب مزیت رقابتی در بازار خدمات حرفه می‌شود. ایشان استدلال می‌کنند که: (۱) سرمایه اجتماعی به دلیل افزایش صلاحیت حرفه‌ای موجب ارتقای کیفیت حسابداری می‌شود، (۲) با افزایش تعامل حسابرسان با صاحب‌کاران و سایر حسابرسان، یک سرریزی دانش را به وجود می‌آورد که ارتقای تخصص و مزیت رقابتی مؤسسه حسابداری را موجب می‌گردد، و (۳) سرمایه اجتماعی، ادراک صاحب‌کاران نسبت به ارزش افزوده خدمات حسابداری را افزایش داده و بدین وسیله، عایدی اقتصادی بالاتری را برای مؤسسه به ارمغان می‌آورد.

پیتمن و همکاران (۲۰۱۹) سرمایه اجتماعی را به عنوان توانایی دسترسی افراد به منافع به وسیله روابط تعریف می‌کنند و استدلال نمودند که سرمایه اجتماعی عملکرد و آینده کاری حسابرسان را تحت تأثیر قرار می‌دهد. آنها با عملیاتی نمودن سرمایه اجتماعی حسابرسان انفرادی بر اساس روابط تحصیلی ناشی از اندازه شبکه فارغ‌التحصیلان دانشگاه محل تحصیل حسابرسان و نیز بر حسب تعداد افرادی از آن فارغ‌التحصیلان که دارای مشاغل ریاست هیأت مدیره، مدیر عامل یا مدیریت مالی نزد شرکت‌های سهامی عام بودند دریافتند که حسابرسان با سرمایه اجتماعی بیش‌تر: (۱) کیفیت حسابداری بالاتری دارند، (۲) صاحب‌کاران بزرگ‌تری جذب نموده و حق‌الزحمه‌های بالاتری بدست می‌آورند، (۳) با احتمال بیش‌تری به مؤسسات حسابداری با کیفیت بالاتر منتقل می‌شوند و احتمال کم‌تری وجود دارد که حرفه حسابداری را ترک نمایند.

در ادبیات داخلی، مهربان‌پور و همکاران (۱۳۹۹) به ارائه یک تبیین جامع از عوامل کلیدی موفقیت در مؤسسات حسابداری در قالب یک تحلیل SWOT پرداختند. آنها بیان نمودند آنچه که رکن استحکام و قوت حرفه حسابداری ایران، تشکیلات حرفه‌ای حسابرسان است که از مقوله‌هایی از قبیل ایجاد حرفه‌ای‌گرایی، اصول و ضوابط حرفه‌ای و مؤسسات حسابداری برخوردار است. با این وجود، حرفه حسابداری ایران از سه بُعد پایین بودن حق‌الزحمه حسابداری، تعامل با ذینفعان، مشکل‌های ساختاری و قانونی، و عدم همبستگی و هم‌افزایی در حرفه ضعف وجود دارد. از سوی دیگر، فرصت‌های پیش‌روی حرفه حسابداری ایران از چهار بُعد شامل جلب توجه و اعتماد

ذینفعان، توسعه روابط بین‌المللی، بزرگ‌تر شدن مؤسسات حسابرسی، و تجدید ساختار در ارکان حرفه قابل تبیین هستند. همچنین، حرفه با سه تهدید فاصله انتظارها، شرایط بنگاه‌های اقتصادی کشور، و شرایط سیاسی و اقتصادی ایران مواجه است. در نهایت، مهربان‌پور و همکاران (۱۳۹۹) نتیجه‌گیری نمودند که به منظور اجتناب از پیامدهای مخرب ناشی از تهدیدهای موجود و نیز بهره‌مندی از فرصت‌های پیشرو، حرفه حسابرسی ایران به یک برنامه‌ریزی راهبردی در جهت رفع ضعف‌ها و افزایش بهره‌وری نقاط قوت خود نیازمند است.

همچنین، در پژوهش‌های حسابرسی که در آنها به طور خلاصه به تئوری‌های مربوط به سرمایه اجتماعی پرداخته شده موضوع‌هایی مورد مطالعه قرار گرفته‌اند که بنظر می‌رسد بطور ضمنی با مفاهیم و خصوصیات سرمایه اجتماعی ارتباط دارند. کلید واژه مربوط هر ادبیات، به عنوان مضمون برجسته شده و در جدول ۱ آورده شده است.

جدول ۷: مضامین مربوط به سرمایه اجتماعی مؤسسه حسابرسی در پژوهش‌های پیشین

موضوع‌ها	مضامین ادبیات
ادغام	با ادغام مؤسسات حسابرسی، تبادل‌های قوی‌تری بین حساب‌رسان با تخصص بیشتر و حساب‌رسان با تخصص کمتر صورت می‌گیرد و این پدیده به واسطه نشر دانش تخصص صنعت در مؤسسه حسابرسی به طور معناداری عملکرد حساب‌رسان را به صورت اقتصادی بهبود می‌بخشد (هه و همکاران، ۲۰۲۰).
مؤسسات حسابرسی بزرگ	مؤسسات حسابرسی بزرگ، شبکه‌هایی جهانی از مؤسسات حسابرسی محلی هستند. روابط درون این شبکه، روش‌شناسی و کیفیت حسابرسی یکسانی برای مؤسسات حسابرسی عضو به ارمغان می‌آورند و تعاون درون شبکه، به مجموعه نسبت به رقبا مزیت رقابتی می‌دهد (اگ و همکاران، ۲۰۲۰؛ لنز و جیمز، ۲۰۰۷).
شبکه‌ها و اتحادیه‌های بین‌المللی	مؤسسات حسابرسی با عضویت در اتحادیه‌ها و شبکه‌های حسابداری به منابع و تخصص مورد نیاز خود دست می‌یابند و بدین وسیله، مشروعیت و کیفیت خدمات خود را ارتقاء می‌بخشند (بیلز و همکاران، ۲۰۱۸).
فارغ‌التحصیلان مؤسسات	اشتغال فارغ‌التحصیلان مؤسسات حسابرسی نزد صاحب‌کاران، در انتخاب حسابرس مؤثر است، نرخ چرخش حسابرس و مدیریت را به طور معناداری کاهش می‌دهد، اما بر کیفیت حسابرسی تأثیر معناداری ندارد (فینلی و همکاران، ۲۰۱۹؛ لنوکس و پارک، ۲۰۰۷).
روابط سیاسی	رابطه با دولت موجب گسترش شبکه روابط اجتماعی مؤسسه شده و بدین وسیله نه تنها حسن شهرت حسابرس افزایش می‌یابد، بلکه صاحب‌کاران نیز از منافع روابط سیاسی مؤسسه بهره‌مند می‌شوند (یانگ، ۲۰۱۳؛ برگنر و همکاران، ۲۰۲۰).
مسئولیت‌پذیری اجتماعی	اعتبار اجتماعی مؤسسات حسابرسی، شامل توجه به فارغ‌التحصیلان رشته، رفاه کارکنان، اعطای هدایا به دانشگاه‌ها، پژوهشگران و غیره، فعالیت در امور زیست

<p>محیطی و مشارکت‌های انسانی دوستانه، نه تنها مشروعیت، اعتمادپذیری و حسن شهرت آنها را در بین ذینفعان و بازار کار افزایش می‌دهد، بلکه سرمایه فکری، صرف حق‌الزحمه و ثروت شرکاء مؤسسه را نیز به طور اثربخش ارتقاء می‌بخشد (دوف، ۲۰۱۶ و ۲۰۱۷؛ گون و همکاران، ۲۰۱۹).</p>	
<p>آیین رفتار حرفه‌ای، حسابداران را ملزم به تعهد در قبال «رفتار قابل تحسین» نموده، و بر این اساس، حسابدار رسمی نقشی است که با پذیرش مجموعه‌ای از هنجارها و به ویژه، تعهد در قبال منافع عمومی معنا می‌یابد (گآ، ۱۳۹۹؛ سیترون و تافلر، ۲۰۰۱).</p>	آیین رفتار حرفه‌ای
<p>حرفه‌ای‌گرایی، سنگ‌بنای حرفه حسابرسی و عنصر بنیادی ایفای حسابداران حرفه‌ای به قرارداد اجتماعی خود و جلب اعتماد عمومی است (آدلر و لیانارآچچی، ۲۰۲۰).</p>	حرفه‌ای‌گرایی
<p>روابط استاد-شاگردی در مؤسسه حسابرسی بین پرسنل مجرب ارشد و پرسنل کم‌تجربه زیردست، موجب فراهم آوردن جهت‌دهی، حمایت و بازخورد کاری برای حسابرسان کم‌تجربه شده و بدین ترتیب، تعهد سازمانی و تمایل آنها به ترک مؤسسه بهبود می‌یابد (هال و اسمیت، ۲۰۰۹).</p>	روابط استاد-شاگردی
<p>انصاف و حمایت ادراک شده در مؤسسه موجب شکل‌گیری تلاش همگانی کارکنان برای تحقق منافع مشترک شده و تمایل آنها نسبت به تعهد سازمانی و ماندن در مؤسسه افزایش می‌دهد (هردا و لاوله، ۲۰۱۲).</p>	روابط مؤسسه-حسابرس
<p>دفاتر مؤسسه حسابرسی با ایجاد شبکه‌ای از روابط برای اشتراک دانش و سرپرستی، کیفیت حسابرسی خود را پشتیبانی نموده و بدین وسیله، صاحب کاران آنها دارای تجدیدارائه و اقلام تعهدی اختیاری کم‌تری هستند. همچنین، پژوهشگران دریافته‌اند که در قضاوت‌های پیچیده‌تر حسابرس، تأثیر سودمند شبکه روابط قوی‌تر است (سیاوی و همکاران، ۲۰۱۸).</p>	شبکه روابط درون مؤسسه
<p>افزایش ثبات تصدی در سطح مؤسسه، درون مؤسسه حسابرسی و نیز در سطح تیم انجام کار و یا پرسنل انفرادی حسابرسی، به طور مثبتی اعتماد را افزایش داده و بدین وسیله، افراد به میزان بیش‌تری به تبادل نظر درباره تقلب صاحب‌کار و خبررسانی تمایل می‌یابند (ویلسون و همکاران، ۲۰۱۷).</p>	ثبات مؤسسه حسابرسی
<p>شرکاء فرهنگ‌های کاری مختلفی اعم از اخلاقی، حرفه‌ای‌گرایی، اقتصادی و غیره را در سازمان پیاده می‌نمایند. نگرش در رأس مؤسسه، رفتار پرسنل ارشد و رابطه آنها با کارکنان حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد (آندیولا و همکاران، ۲۰۲۰؛ تروو و همکاران، ۲۰۱۴).</p>	نگرش در رأس مؤسسه
<p>کیفیت روابط حسابرس-صاحب‌کار، از جمله اعتماد متقابل یک عامل تعیین‌کننده در انتخاب حسابرس است (فونتاينه و همکاران، ۲۰۱۳).</p>	روابط حسابرس-صاحب‌کار

### ۳- سؤال پژوهش

ادبیات سرمایه اجتماعی به روشنی نشان می‌دهند که این مفهوم، یک سازه پیچیده، چند وجهی و منعطف است، به طوری که وابسته به بافت و موضوع مورد مطالعه، می‌تواند در قالب ابعاد و مقوله‌های متفاوتی انعکاس یابد. در این راستا، فوکویاما (۲۰۰۱) می‌گوید هر یک از تعاریف و ساختارهای نظری سرمایه اجتماعی، به جای ارائه یک تبیین جامع و مانع از آن، تنها جنبه‌هایی از این مفهوم را نشان می‌دهند. به همین ترتیب، گانون و روبرتس (۲۰۲۰) سرمایه اجتماعی را یک اصطلاح همچنان بسیط و مبهم در علوم اجتماعی می‌دانند که مفهوم ذاتی آن در بین طیفی گسترده و متنوع از ایده‌های نظری سرگردان می‌باشد. بر این اساس، هائوبرر (۲۰۱۱) معتقد است که چارچوب سرمایه اجتماعی متناسب با بافت و موضوع مورد مطالعه مستلزم مفهوم‌سازی اختصاصی و دقیق است، زیرا در غیر این صورت، سرمایه اجتماعی یک سازه‌ای ساختار نیافته قلمداد خواهد شد که طیفی بی‌انتهای از تمامی مقوله‌های اجتماعی را در بر می‌گیرد.

از سوی دیگر، همان‌طور که از مبانی نظری و پیشینه پژوهش قابل استنباط است، مؤسسات حسابرسی یک نهاد اجتماعی پیچیده می‌باشد که از جنبه‌های درون سازمانی و برون سازمانی با چالش‌های متعدد و متنوعی در چرخه عملیاتی خود مواجه است. از طرف دیگر، تاکنون یک تئوری جامع در ادبیات حسابرسی برای تبیین منسجم چالش‌های مذکور ارائه نشده و به تبع این امر، سیاست‌ها و قوانین حرفه هم در راهبری مؤسسات و حرفه حسابرسی در مسیر اعتلاء و توسعه موفقیت‌چندانی حاصل نکرده‌اند. با این وجود، سرمایه اجتماعی دارای یک ساختار نظری منعطف و تطبیق‌پذیر است که برای تبیین عناصر بنیادی جامعه‌شناختی و ایجاد مصالحه بین آنها کاربرد داشته و می‌تواند با انجام یک تحلیل سیستماتیک مبتنی بر عناصر زمینه‌ای نهاد اجتماعی مورد نظر، چارچوبی جامع، منسجم و مؤثر برای ایجاد اعتماد متقابل، تعاون، هم‌افزایی و توسعه بین بازیگران فراهم آورد. از این‌رو، هدف پژوهش حاضر مفهوم‌سازی چارچوب سرمایه اجتماعی در بافت مؤسسات حسابرسی ایران است، به طوری که راه‌حلی جامع و منسجم برای پاسخ‌گویی به چالش‌های درونی و بیرونی مؤسسات حسابرسی فراهم آید. به بیانی دیگر، پژوهش حاضر به دنبال تبیین منظومه مفاهیم، مقوله‌ها و ابعاد سرمایه اجتماعی متناسب با شرایط زمینه‌ای مؤسسات حسابرسی ایران بوده و بر این اساس، سؤال پژوهش به صورت زیر طرح می‌گردد:

چارچوب سرمایه اجتماعی در بافت مؤسسات حسابرسی ایران چگونه قابل تبیین است؟

### ۴- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر مطالعه‌ای کیفی و اکتشافی به روش تئوری داده‌بنیاد است. در این راستا، ادبیات تئوری داده‌بنیاد به‌طور مرسوم، به سه فرآیند اصلی کدگذاری شامل کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی اشاره می‌نمایند (کریستنسن و همکاران، ۲۰۱۵). در

کدگذاری باز، اجزای داده پژوهش از هم دیگر باز شده و به مفاهیمی اولیه و موقت تجزیه می‌شوند. در این مرحله تلاش می‌شود تا با شکستن داده‌ها به قطعاتی کوچک، امکان شناسایی مقوله‌ها و ابعادی از داده فراهم گردد (گودارد، ۲۰۱۷). کدگذاری محوری مرحله‌ای است که طی آن کدهای باز بر حسب خصوصیات‌شان با یکدیگر تلفیق می‌شوند تا مقوله‌هایی غنی‌تر از مفاهیم اولیه ساخته شوند، به طوری که با برقراری روابط بین آن رده‌ها، امکان تشکیل ابعاد اولیه تئوری فراهم آید (گودارد، ۲۰۱۷). کدگذاری انتخابی نیز یک کدگذاری محوری است که در مرتبه‌ای بالاتر و حتی انتزاعی‌تر صورت می‌گیرد. هدف این مرحله از کدگذاری، بدست آوردن سیستماتیک ابعادی هسته‌ای هستند که با متمرکز ساختن مقوله‌های قبلی و ایجاد روابطی قابل درک و قوی بین آنها و نیز مفاهیم زیربنایی‌شان فراهم می‌آیند. ابعاد هسته‌ای، ستون فقرات تئوری را می‌سازند، در حالی که روابط بین مفاهیم درون مقوله‌ها، الگوها، معانی و محتوای مفهومی لازم برای یک تئوری خوب را فراهم می‌آورند (گودارد، ۲۰۱۷).

لازم به ذکر است که پرسش موضوع نظریه داده‌بنیاد به دو نوع قابل تقسیم هستند: (۱) تبیین چیرستی یک پدیده یا فرآیند، و (۲) تبیین چگونگی تکوین یک پدیده یا فرآیند (کریستنسن و همکاران، ۲۰۱۵: ۳۷۹). بر حسب نوع پرسش پژوهش، خروجی حاصل از نظریه داده بنیاد هم متفاوت خواهد بود. پرسش پژوهش حاضر در مورد چیرستی «سرمايه اجتماعي در مؤسسات حسابرسی ایران» است، و از نوع تبیین یک پدیده است. در تبیین چیرستی یک پدیده، خروجی نظریه داده بنیاد به صورت یک چارچوب جامع و منسجم ارائه می‌گردد که ابعاد، مقوله‌ها و مفاهیم سازنده آن پدیده را تبیین می‌نماید. از جنبه‌ای دیگر، پژوهش داده بنیاد به دو رهیافت انجام می‌گیرد: (۱) رهیافت اشتراوس و کوربین که طبق آن کدگذاری محوری باید در قالب یک چارچوب حاوی جعبه‌هایی از شرایط علی، مداخله‌گر، راهبردها و ... پیاده شود و (۲) رهیافت گلیرز که منعطف‌تر و کم‌تر تجویزکننده بوده و اجازه می‌دهد که نظریه از خود داده‌ها ظاهر شود، بدون آنکه لزومی به فشردن داده‌ها در قالب یک ساختار از پیش تعیین شده از شرایط علی، زمینه، مداخله‌گر و ... وجود داشته باشد (دانایی فرد و همکاران، ۱۳۹۶: ۱۰۴).

در مطالعه حاضر از رهیافت ظاهرشونده گلیرز استفاده شده است. همانطور که ذکر شد در این رهیافت، به جای آنکه به داده‌ها فشار آورده شود تا در قالب خاصی از جعبه‌های علی، مداخله‌گر و غیره جای گیرند، اجازه داده می‌شود تا نظریه از خود داده‌ها ظاهر شود (دانایی فرد و همکاران، ۱۳۹۶: کریستنسن و همکاران، ۲۰۱۵).

همچنین، در پژوهش حاضر متناسب با روش پژوهش تئوری داده‌بنیاد، از نمونه‌گیری هدفمند به روش گلوله برفی استفاده می‌شود تا داده‌هایی غنی و مناسب برای توسعه تئوری از متخصصان قلمرو موضوع پژوهش جمع‌آوری شود (کریستنسن و همکاران، ۲۰۱۵). به منظور

تعیین اندازه نمونه پژوهش نیز از قاعده اشباع نظری استفاده می‌گردد. به عبارت دیگر، فرآیند گردآوری داده تا زمانی ادامه می‌یابد که با مراجعه به خبرگان بعدی، مفهوم جدیدی به کدهای پژوهش اضافه نشود (کریستنسن و همکاران، ۲۰۱۵). برای حصول اطمینان از قابلیت اتکای داده‌ها نیز در پژوهش کیفی اغلب از روش گردآوری داده سه گانه (مثلث‌سازی) استفاده می‌شود، تا بدین وسیله تبیین و درک بهتری از پدیده مورد مطالعه بدست آید (کریستنسن و همکاران، ۲۰۱۵؛ گودارد، ۲۰۱۷). بدین منظور، در مطالعه حاضر از سه منبع برای گردآوری داده شامل ۲۵ مصاحبه نیمه‌ساختاریافته، ۳۸ مصاحبه دست دوم و تحلیل کیفی ۵۴۸ مقاله، میزگرد و مصاحبه منتشر شده در نشریه‌های حرفه‌ای کشور استفاده شده است. از سوی دیگر، به‌منظور اطمینان از اعتبار فرآیند انجام پژوهش از ثبت و گزارش مراحل انجام کار و اخذ نظر و تأیید ۵ نفر از متخصصان پژوهش کیفی در مراحل پیش از آزمون و پس از آن استفاده گردید. همچنین، به منظور کسب اطمینان از اعتبار چارچوب نهایی پژوهش، از سه روش بحث با سایر اعضای تیم پژوهش خارج از بخش مطالعه میدانی، گزارش یافته‌های نهایی و اخذ بازخورد از مشارکت‌کنندگان پژوهش و مرور تبیین‌های نظری متعدد موجود استفاده گردیده است (کریستنسن و همکاران، ۲۰۱۵). مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته پژوهش در تابستان و پاییز سال‌های ۱۳۹۸ و ۱۳۹۹ در قلمروی حرفه‌ای و دانشگاهی ایران انجام شده‌اند و طول انجام آنها دارای بازه ۲۵ تا ۱۳۰ دقیقه و با زمان میانگین حدود ۴۸ دقیقه است. اطلاعات جمعیت‌شناختی مصاحبه‌های نیمه‌ساختار یافته پژوهش در جدول ۲ ارائه شده است.

جدول ۸: اطلاعات جمعیت‌شناختی مصاحبه‌های نیمه‌ساختار یافته

شناسه	سوابق حرفه‌ای / دانشگاهی	جمع	۴۰ سال یا بیشتر	۳۰ تا ۳۹ سال	۲۰ تا ۲۹ سال	۱۰ تا ۱۹ سال
۱-الف	عضو شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران	۳	۱	۱	۱	۰
۲-الف	شریک مؤسسه حسابرسی	۷	۰	۴	۱	۲
۳-الف	مدیر مؤسسه حسابرسی	۲	۰	۱	۱	۰
۴-الف	سرپرست مؤسسه حسابرسی	۳	۰	۰	۰	۳
۵-الف	حسابدار رسمی غیرشاغل	۲	۰	۱	۰	۱
۶-الف	دکتری حسابداری و مدیریت اجرایی	۳	۰	۰	۰	۳
۷-الف	دانشیار حسابداری	۴	۰	۰	۳	۱
۸-الف	استادیار حسابداری	۱	۰	۰	۰	۱
	مجموع	۲۵	۱	۷	۶	۱۱

همچنین، در پژوهش حاضر از ۳۸ مصاحبه ویدئویی نامزدهای هفتمین دوره شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران، به عنوان مصاحبه‌های دست دوم استفاده شده است (جامعه حسابداران رسمی ایران، ۱۳۹۸). این مصاحبه‌ها بوسیله جامعه حسابداران رسمی ایران در شهریور ماه سال ۱۳۹۸ انجام شده و هر یک از نامزدها در زمانی حدود ۱۵ دقیقه به نقد و اعلام برنامه‌های خود پیرامون حرفه و مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می‌پردازند. در واقع، تئوری سرمایه اجتماعی به تحلیل و تبیین چالش‌های جامعه‌شناختی در سطوح فردی، سازمانی، ملی و ... می‌پردازد و هدف آن، ایجاد اعتماد، هم‌افزایی و همکاری متقابل بین بازیگران بافت مورد مطالعه، با ایجاد مصالحه بین آنهاست. مهم‌ترین موضوع‌های بحث شده در مصاحبه‌های مذکور نیز همین چالش‌ها هستند که دارای ارتباط مناسب و کافی با موضوع پژوهش حاضر هستند. استفاده از این منبع داده یک نوآوری مهم پژوهش حاضر می‌باشد که هم از قابلیت دسترسی عمومی برخوردار است، و هم به لحاظ اعتبار و غنای مفاهیم، در نوع خود منحصر به فرد است. از سوی دیگر، هدف از بررسی این ویدئو ها، همانند مصاحبه‌های نیمه ساختاریافته پژوهش، کشف مفاهیم، مقوله‌ها و ابعاد سرمایه اجتماعی مؤسسه حسابرسی است. در پژوهش‌های کیفی یکی از مهم‌ترین روش‌های کسب اطمینان از اعتبار نتایج مطالعه، استفاده از رویکرد سه گانه (مثلث سازی) در گردآوری داده است، بدین معنا که مفاهیم اولیه از سه منبع مختلف اعم از مصاحبه نیمه ساختاریافته، مصاحبه ثانویه، تحلیل اسناد، مشاهده و ... گردآوری شود (کریستنسن و همکاران، ۲۰۱۵: ۶۸-۷۰ و ۳۶۶-۳۶۷؛ خنیفر و مسلمی، ۱۳۹۶: ۳۷-۳۸ و ۲۰۲) که بررسی این ویدئو ها هم از این منظر بوده است. اطلاعات جمعیت‌شناختی مصاحبه‌های دست دوم به شرح جدول ۳ است.

جدول ۹: اطلاعات جمعیت‌شناختی مصاحبه‌های دست دوم

شناسه	سوابق حرفه‌ای / دانشگاهی	جمع	۴۰ سال یا بیشتر	۳۰ تا ۳۹ سال	۲۰ تا ۲۹ سال	۱۰ تا ۱۹ سال
۱-ث	عضو شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران	۷	۰	۳	۴	۰
۲-ث	شریک مؤسسه حسابرسی	۲۳	۳	۱۰	۸	۲
۳-ث	معادل شریک مؤسسه حسابرسی	۱	۰	۱	۰	۰
۴-ث	مدیر مؤسسه حسابرسی	۱	۰	۱	۰	۰
۵-ث	حسابدار رسمی شاغل	۱	۰	۰	۱	۰
۶-ث	حسابدار رسمی غیرشاغل	۵	۰	۲	۲	۱
	مجموع	۳۸	۳	۱۷	۱۵	۳

منبع سوم گردآوری داده در پژوهش حاضر، تحلیل سه نشریه حرفه‌ای ایران شامل حسابدار رسمی، حسابرس و حسابدار است. داده‌های گردآوری شده از نشریه‌های حرفه‌ای مذکور شامل میزگردها، مصاحبه‌ها و مقاله‌های حرفه‌ای مربوط به حرفه و مؤسسات حسابرسی مستقل در ایران است. اطلاعات پیرامون تعداد و بازه زمانی اسناد مروری شده در جدول ۴ ارائه شده است. به منظور کدگذاری شواهد پژوهش، طبق جدول ۲ از شناسه‌های ۱-الف تا ۸-الف برای مصاحبه‌های نیمه‌ساختار یافته، طبق جدول ۳ از شناسه‌های ۱-ث تا ۶-ث برای مصاحبه‌های دست دوم، طبق جدول ۴ از شناسه‌های ۱-ن تا ۳-ن برای تحلیل نشریه‌های حرفه‌ای و از شماره‌های ۰۰۱ تا ۶۱۱ به عنوان شناسه واحد تحلیل استفاده شده است.

جدول ۱۰: تعداد و بازه زمانی اسناد تحلیل شده از نشریه‌های حرفه‌ای

شناسه	نشریه	تعداد مقاله	۹۹	۹۸	۹۷	۹۶	۹۵	۹۴	۹۳	۹۲
۱-ن	حسابدار رسمی	۲۵۳	۲۱	۷۳	۷۴	۳۲	۳۲	۸	۱۳	۰
۲-ن	حسابرس	۱۸۸	۲۵	۲۹	۰	۲۲	۲۷	۲۳	۲۵	۳۷
۳-ن	حسابدار	۱۰۷	۰	۵	۱۱	۱۴	۲۶	۴۶	۵	۰
	مجموع	۵۴۸	۴۶	۱۰۷	۸۵	۶۸	۸۵	۷۷	۴۳	۳۷

#### ۵- یافته‌های پژوهش

همان‌طور که در مبانی نظری پژوهش بیان گردید، مؤسسه حسابرسی با چالش‌های جامعه‌شناختی متعدد و متنوعی از دو منظر درون‌سازمانی و برون‌سازمانی مواجه هستند. در این راستا، یافته‌های پژوهش حاضر نیز حاکی از آن است که سرمایه اجتماعی در بافت مؤسسات حسابرسی ایران در چارچوبی حاوی دو منظر درون‌سازمانی و برون‌سازمانی تبیین و معنا پیدا می‌نماید و از توان توضیح‌دهندگی جامع و منسجمی برای انواع مسائل و پیچیدگی‌های متعدد اجتماعی نهفته در چرخه عملیاتی مؤسسه حسابرسی برخوردار می‌باشد. همچنین، هر یک از مناظر چارچوب سرمایه اجتماعی از سه بُعد سرمایه اجتماعی ساختاری (شامل نقش‌ها و روابط)، سرمایه اجتماعی شناختی (سیاست‌ها و ارزش‌های سازمانی)، و سرمایه اجتماعی رابطه‌ای (اعتماد، مشروعیت و هم‌افزایی) برخوردار بوده است. بنابراین، سرمایه اجتماعی در بافت مؤسسات حسابرسی ایران از چارچوبی شش وجهی برخوردار است و به صورت یک تئوری جامع و کلان، انواع گوناگون نقش‌ها، تضادها، انگیزه‌ها، ذینفعان و عناصر بنیادی کیفیت خدمات مؤسسات حسابرسی ایران را در بر گرفته و در قالب یک منظومه منسجم و پرمعنا تبیین می‌نماید. در ادامه

به اختصار هر یک از ابعاد سه گانه چارچوب و مفاهیم زمینه‌ای سازنده آنها از دو منظر درون‌سازمانی و برون‌سازمانی تشریح می‌گردند.

### ● سرمایه اجتماعی مؤسسه از بُعد ساختاری

در پژوهش حاضر، آن گروه از عناصر سرمایه اجتماعی که اسکلت و استخوان‌بندی لازم برای تعبیه عناصر نرم و شناختی سازه را فراهم می‌آورند، تحت عنوان بُعد ساختاری فرمول‌بندی شده‌اند. از بُعد ساختاری استدلال می‌شود که عملیات سامان‌مند مؤسسه حسابرسی از مسیر مجموعه‌ای از نقش‌ها و روابط سازمانی جریان پیدا می‌کند. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهند که بُعد ساختاری سرمایه اجتماعی مؤسسه حسابرسی از پنج مقوله پیدایش می‌یابد: (۱) تشکیلات سازمانی مؤسسه، (۲) روابط بین شرکاء، (۳) روابط مدیران- سرپرستان، (۴) روابط سرپرستان- پرسنل، و (۵) روابط اعضاء در فضای مجازی.

تشکیلات سازمانی به معنای مجموعه‌ای از وظایف و مناسبات تعبیه شده در سازمان مؤسسه است. مؤسسه حسابرسی به منظور تأمین اهداف سازمانی خود، ابتدا به تعریف مسئولیت‌ها و شرح وظایف اقدام کرده و سپس، منابع سازمانی را به طور مناسب در بین مراکز مسئولیت خود توزیع می‌نماید. عنصر کلیدی در تکوین تشکیلات سازمانی مؤسسه، ترکیب شرکاء هستند. شرکاء مؤسسه به سه دسته شامل شرکای راهبردی (عمده)، شرکای میانی (فاقد کنترل مشترک) و شرکای خرد (اصغر) قابل تقسیم هستند. شرکای راهبردی مؤسسین و تصمیم‌سازان اصلی مؤسسه بوده، در عملیات بیش‌تر نقش نظارتی و غیرموظف را ایفا می‌نمایند، و از بیش‌ترین منافع مالکانه در مؤسسه برخوردار هستند. شرکای میانی به آن دسته از مالکان مؤسسه گفته می‌شوند که نمی‌توانند در تصمیم‌پذیرش شریک جدید که مستلزم موافقت اکثریت عددی شرکای فعلی با حداقل سه‌چهارم سرمایه مؤسسه است، تأثیرگذار باشند. دسته سوم شرکاء، که «شرکای اصغر» هم گفته می‌شوند، در واقع به طور اسمی و گاهی صرفاً با انگیزه امضای گزارش‌ها به عنوان شریک مؤسسه پذیرفته شده‌اند و از حقوق مالکانه و سهم سود و زیان ناچیزی برخوردار هستند. همچنین، هسته عملیاتی مؤسسه حسابرسی، هیأت مدیره است که اعضای آن به وسیله مجمع عمومی شرکاء و از بین شرکاء مؤسسه انتخاب می‌شوند و وظایف جذب صاحب‌کاران، کنترل کیفیت مؤسسه و مدیریت امور مالی و سرمایه انسانی مؤسسه را عهده‌دار بوده و وظایف مدیران، بردها و تیم‌های اجرایی را راهبری می‌نمایند. اعضای هیأت مدیره مؤسسه معمولاً عمده گزارش‌های مؤسسه را امضاء می‌کنند، مسئولیت اصلی کیفیت خدمات را عهده‌دار هستند و در مجامع عمومی صاحب‌کاران حضور می‌یابند.

مقوله دوم، روابط بین شرکاء است که به صورت رسمی یا غیررسمی تنظیم شده‌اند. اساسنامه مقرر برای مؤسسات حسابرسی ایران، از ساختاری همانند شرکت‌ها پیروی نموده و از ارکانی

شامل مجمع عمومی شرکاء، هیأت مدیره و حسابرس تشکیل شده است. با این وجود، نظام راهبری مؤسسه شامل تقسیم وظایف، تعهدات سازمانی، نظارت، سیاست‌های مشورتی و فرهنگ سازمانی وابسته به توافق‌های داخلی شرکاء مؤسسه شکل می‌گیرد. چنانچه یک مؤسسه از سازوکارهای حرفه‌ای مؤسسه‌داری برخوردار باشد، مناسبات شرکاء از غنای علمی و اخلاقی بالاتری برخوردار می‌شوند.

مقوله سوم و چهارم، روابط مدیران - سرپرستان و روابط سرپرستان - پرسنل مؤسسه است. طبق ضوابط جامعه حسابداران رسمی ایران، هر کار حسابرسی به وسیله مجموعه‌ای سلسله مراتبی از اعضای مؤسسه (شامل کمک حسابرس، حسابرس، حسابرس ارشد، سرپرست، سرپرست ارشد، مدیر، شریک) انجام می‌شوند که هر سطح از این افراد، از مهارت‌ها و وظایف مخصوص به خود برخوردار بوده و هر سطح پرسنل، فقط بخشی از فرآیند انجام هر کار را به طور تخصصی اجراء می‌نمایند. همچنین، هر یک از رده‌های پرسنلی مؤسسه مسئولیت سرپرستی، آموزش و ارزشیابی تعدادی از اعضای رده پایین‌تر خود را عهده‌دار است. در نتیجه، در بطن مؤسسه حسابرسی مجموعه‌ای از روابط زنده دو سویه از بالا به پایین و از پایین به بالا وجود دارند که همانند ضربان نبض سازمان، امکان فعالیت برای مؤسسه را به عنوان یک ارگانیک زنده را فراهم می‌آورند.

در نهایت، پنجمین مقوله منظر درون‌سازمانی سرمایه اجتماعی ساختاری، روابط اعضای مؤسسه در فضای مجازی است. امروزه، با پیشرفت وسیع فناوری و دسترسی همگانی به اینترنت و تجهیزات رایانه‌ای، ساختارهای مجازی از اهمیت بالایی در برقراری روابط سازمانی سریع و کم هزینه برخوردار هستند. شواهد پژوهش نشان می‌دهند که مؤسسات حسابرسی از فضای مجازی نیز برای انجام آموزش، پرسش و پاسخ پرسنل، روابط بین اعضای مؤسسه، جلسات شرکاء و حتی سرپرستی و نظارت بر انجام کار بهره می‌برند. بنابراین، تشکیلات مجازی نیز از ظرفیت مهمی در توسعه و تقویت تشکیلات و روابط سازمانی مؤسسه برخوردار است.

منظر برون‌سازمانی سرمایه اجتماعی ساختاری نیز مقوله‌هایی متعددی از روابط و نقش‌های برون‌سازمانی مؤسسه حسابرسی را بازتاب می‌دهد که عبارتند از: (۱) روابط مؤسسه - صاحب‌کار، (۲) روابط کاری شرکاء، (۳) روابط مؤسسه با ارکان حرفه و ناظران، (۴) روابط مؤسسه با همپیشگان، (۵) روابط بین‌المللی مؤسسه، (۶) روابط مؤسسه با متخصصان و مشاوران، (۷) روابط مؤسسه با اعضای سابق، و (۸) روابط مؤسسه ذینفعان. نخست، مقوله روابط مؤسسه - صاحب‌کار یک عنصر ویژه در این منظر محسوب می‌شود، زیرا به خصوص در شرایط رقابتی، مؤسسات حسابرسی برای تداوم حیات خود به برقراری و تقویت روابطی با کیفیت با صاحب‌کار نیازمند هستند. مؤسسه حسابرسی به طور معمول از سیاست‌هایی چون اطلاع‌رسانی الزام‌های قانونی و

مقرراتی، جلسات آموزشی، تعامل و هم‌فکری نسبت به مسائل فی‌مابین استفاده می‌نمایند. علاوه بر آن، طبق اصول و ضوابط حرفه‌ای، وجود روابطی از قبیل مذاکرات و اطلاع‌رسانی‌های مورد نیاز به ارکان راهبری دیکته شده است که در تأمین مضامین آیین رفتار حرفه‌ای و حرفه‌ای‌گرایی حسابداران رسمی نقشی کلیدی دارند.

مقوله دوم که به طور سنتی از اهمیت بالایی در مؤسسات حسابرسی برخوردار است، روابط کاری شرکاء می‌باشد. هر چقدر شرکای مؤسسه از سوابق دراز مدت‌تر و درخشان‌تری در حرفه برخوردار باشند، به طور طبیعی با بازیگران مختلفی از محیط سیاسی، اقتصادی و اجتماعی کشور ارتباط می‌یابند که زمینه‌ساز بازاریابی و بازاریابی بیشتر برای مؤسسه می‌شود. این مقوله با مقوله سوم این منظر تحت عنوان روابط مؤسسه با ارکان حرفه و ناظران دارای مشابهت به نظر می‌رسد، اما روابط با ارکان حرفه و ناظران بیشتر به لحاظ دانش فنی و مشروعیت حرفه‌ای از مؤسسه پشتیبانی می‌نمایند. نمونه‌های بارز این نوع از سرمایه اجتماعی ساختاری در مؤسسات حسابرسی عضویت شرکاء در کارگروه‌های تخصصی جامعه حسابداران رسمی و کمیته‌های تدوین استاندارد سازمان حسابرسی است.

مقوله چهارم، روابط مؤسسه با همپیشگان خود است. در قوانین و مقررات جامعه حسابداران رسمی به انواع مختلفی از روابط مؤسسات با همپیشگان اشاره شده است. انجام حسابرسی‌های مشترک، فعالیت‌های مشترک تحقیق و توسعه، همکاری در حسابرسی شرکت‌های گروه، ارتباط با حسابرس جانشین و حتی حسابرسی خود مؤسسات حسابرسی و خودانتظامی همپیشگان نمونه‌هایی از روابط مقرراتی بین مؤسسه با همپیشگان خود است. علاوه بر موارد مذکور، روابط دیگری نیز ناشی از آشنایی‌ها و دوستی‌های سنتی بین مؤسسات و حسابداران رسمی وجود دارد که روی هم رفته، عرصه را برای شکل‌گیری همکاری و اعتماد متقابل بین اعضای حرفه مهیا می‌سازند.

مقوله پنجم، روابط بین‌المللی مؤسسه حسابرسی است. این دسته از روابط مؤسسه خود از انواع مختلفی مانند همکاری با صاحب‌کاران خارجی، روابط با مؤسسات بزرگ بین‌المللی، عضویت در شبکه‌ها و اتحادیه‌های بین‌المللی مؤسسات حسابداری و حتی حضور و یا ارتباط اعضای مؤسسه با نهادهای بین‌المللی حرفه از قبیل انجمن حسابداران رسمی آمریکا، فدراسیون بین‌المللی حسابداران و انجمن حسابداران خبره رسمی برخوردار می‌باشد. در همین راستا، مقوله ششم بیانگر روابط مؤسسه با متخصصان و مشاوران از حوزه‌هایی اعم از صنعت، فناوری اطلاعات، امور حقوقی، مدیریت راهبردی، اقتصاد و مالی است که به طور بالقوه با تقویت جنبه‌های فنی، فناوری و مدیریتی مؤسسه، تأثیر با اهمیتی بر کیفیت، کارایی و مشروعیت خدمات حرفه‌ای به ارمغان می‌آورند.

مقوله هفتم این منظر، به روابط مؤسسه با اعضای سابق خود اشاره دارد. منظور از اعضای سابق مؤسسه شرکاء، پرسنل حرفه‌ای و فارغ‌التحصیلانی سابق هستند که مؤسسه همچنان آشنایی و تعامل خود را با آنان حفظ نموده است. به سبب محدودیت حرفه‌ای نسبت به تبلیغات حسابداران رسمی، اعضای سابق سازمان یکی از عناصر کلیدی معرفی مؤسسه در بازار کار و کنش‌یار تقویت و کیفیت روابط آن با صاحب‌کاران محسوب می‌شوند. همچنین، حضور اعضای سابق در ارکان حرفه یا مراجع نظارتی، به طور بالقوه موجب برخورداری مؤسسه از حمایت سیاسی آنها می‌شود.

در نهایت، مقوله هشتم منظر برون‌سازمانی سرمایه اجتماعی ساختاری مؤسسه، روابط مؤسسه- ذینفعان می‌باشد. مؤسسه به انواع مختلفی می‌تواند با ذینفعان خود ارتباط برقرار نموده و نزد آنها برای خود برندسازی و کسب حسن شهرت نماید. حضور در انجمن‌های حرفه‌ای، ارتباط با مراکز دانشگاهی و پژوهشگران، حضور در فضای مجازی و رسانه‌ها، حضور در همایش‌ها و کنگره از جمله انواع معمول روابط مؤسسه با ذینفعان خود هست. سایر یافته‌های پژوهش پیرامون بُعد سرمایه اجتماعی ساختاری مؤسسه حسابرسی در جدول ۵ ارائه شده است.

جدول ۱۱: چارچوب سرمایه اجتماعی مؤسسات حسابرسی ایران - بُعد ساختاری

منظر درون‌سازمانی	
۱. تشکیلات سازمانی مؤسسه؛	گزیده مفاهیم: {ترکیب شرکاء}، {هیأت مدیره}، {تیم‌های انجام کار}، {بردهای تخصصی}، {کمیته‌ها}، {کنترل کیفیت}، {نظام اداری}؛ گزیده منابع: {۱۰۰۱-الف}، {۱۰۰۳-الف}، {۲۰۰۵-الف}، {۲۰۰۷-الف}، {۲۰۰۸-الف}، {۱۳۰۹-ن}، {۳۵۳۳-ن}، {۳۵۶۶-ن}.
۲. روابط بین شرکاء؛	گزیده مفاهیم: {اساسنامه مؤسسه}، {تقسیم امور مدیریتی}، {نظام راهبری مؤسسه}، {غنا علمی و حرفه‌ای روابط شرکاء}؛ گزیده منابع: {۱۰۰۱-الف}، {۱۰۰۳-الف}، {۲۰۰۸-الف}، {۵۰۱۶-الف}، {۲۰۴۴-ث}، {۱۲۲۰-ن}، {۱۳۰۹-ن}، {۲۳۵۸-ن}.
۳. روابط مدیران-سرپرستان؛	گزیده مفاهیم: {تفویض اختیار}، {مهارت‌افزایی}، {جان‌نشین‌پروری}، {تأمین نیازهای مادی و انسانی سرپرست}، {ارزیابی عملکرد منصفانه}؛ گزیده منابع: {۱۰۰۱-الف}، {۱۰۰۳-الف}، {۲۰۰۵-الف}، {۲۰۰۸-الف}، {۴۰۱۴-الف}، {۴۰۱۵-الف}، {۸۰۲۵-الف}، {۱۰۳۲-ث}.
۴. روابط سرپرستان-پرسنل؛	گزیده مفاهیم: {فرآیند استاد-شاگردی}، {آموزش رسیدگی محتوایی}، {نظارت}، {ارشاد}، {کیفیت روابط انسانی}، {ارزشیابی پرسنل}؛ گزیده منابع: {۱۰۰۳-الف}، {۲۰۰۵-الف}، {۴۰۱۴-الف}، {۴۰۱۵-الف}، {۵۰۱۶-الف}، {۸۰۲۵-الف}، {۱۰۳۶-ث}، {۲۰۴۱-ث}.

<p>گزیده مفاهیم: {پرسش و پاسخ}، {آموزش، نظارت و سرپرستی}، {بهبود دسترسی پذیری اعضا}، {به اشتراک گذاری دانش}؛  گزیده منابع: {۱۰۰۱-الف}، {۲۰۰۷-الف}، {۲۰۰۹-الف}، {۴۰۱۴-الف}، {۲۰۴۵-ث}، {۱۲۲۲-ن}، {۱۲۹۵-ن}، {۲۳۶۲-ن}.</p>	<p>۵. روابط اعضا در فضای مجازی.</p>
<b>منظر برون سازمانی</b>	
<p>گزیده مفاهیم: {آموزش و اطلاع رسانی}، {مذاکرات}، {نامه مدیریت}، {خدمات مشاوره ای ضمن حسابرسی}، {تعامل در مورد گزارش}؛  گزیده منابع: {۱۰۰۱-الف}، {۱۰۰۳-الف}، {۲۰۰۵-الف}، {۲۰۰۶-الف}، {۲۰۰۹-الف}، {۳۰۱۱-الف}، {۴۰۱۳-الف}، {۶۰۱۸-الف}.</p>	<p>۱. روابط مؤسسه- صاحب کار؛</p>
<p>گزیده مفاهیم: {آشنایی با صاحب کار}، {پیشنهاد مؤسسه برای کار}، {رابطه با دولت}، {رابطه با سهامداران}، {رابطه با بخش عمومی}؛  گزیده منابع: {۱۰۰۲-الف}، {۲۰۰۵-الف}، {۲۰۰۶-الف}، {۴۰۱۴-الف}، {۶۰۱۸-الف}، {۱۰۳۵-ث}، {۲۰۴۶-ث}، {۱۱۰۰-ن}.</p>	<p>۲. روابط کاری شرکاء؛</p>
<p>گزیده مفاهیم: {جامعه حسابداران رسمی}، {سازمان بورس}، {بانک مرکزی}، {سازمان امور مالیاتی}، {سازمان حسابرسی}؛  گزیده منابع: {۱۰۰۲-الف}، {۲۰۰۵-الف}، {۲۰۰۸-الف}، {۶۰۱۸-الف}، {۶۰۲۰-الف}، {۱۰۳۲-ث}، {۲۰۴۴-ث}، {۴۰۵۹-ث}.</p>	<p>۳. روابط مؤسسه با ارکان حرفه و ناظران؛</p>
<p>گزیده مفاهیم: {تعامل های فنی}، {تبادل سرمایه انسانی}، {همکاری در حسابرسی شرکت های گروه}، {حسابرسی مشترک}، {ادغام مؤسسات}؛  گزیده منابع: {۲۰۰۸-الف}، {۶۰۱۸-الف}، {۷۰۲۱-الف}، {۱۰۲۷-ث}، {۲۰۴۴-ث}، {۲۰۴۶-ث}، {۲۰۴۷-ث}، {۱۳۰۹-ن}.</p>	<p>۴. روابط مؤسسه- همپیشگان؛</p>
<p>گزیده مفاهیم: {همکاری با صاحب کاران خارجی}، {همکاری با مؤسسات حسابرسی بین المللی}، {ارتباط با مراجع بین المللی حرفه}؛  گزیده منابع: {۱۰۰۱-الف}، {۱۰۰۲-الف}، {۲۰۰۹-الف}، {۳۰۱۲-الف}، {۲۰۴۳-ث}، {۲۰۴۴-ث}، {۲۰۴۹-ث}، {۴۰۵۹-ث}.</p>	<p>۵. روابط بین المللی مؤسسه؛</p>
<p>گزیده مفاهیم: {متخصصان صنعت}، {متخصصان فناوری اطلاعات}، {مشاوران حقوقی}، {مشاوران مدیریت کسب و کار}؛  گزیده منابع: {۱۰۰۱-الف}، {۲۰۰۴-الف}، {۵۰۱۷-الف}، {۴۰۱۳-الف}، {۵۰۱۷-الف}، {۱۰۳۴-ث}، {۶۰۴۲-ث}، {۲۰۴۹-ث}.</p>	<p>۶. روابط مؤسسه با متخصصان و مشاوران؛</p>
<p>گزیده مفاهیم: {کمک فنی}، {فرصت انجام کار}، {افزایش پایداری روابط با صاحب کاران}، {حمایت سیاسی در ارکان حرفه}؛</p>	<p>۷. روابط مؤسسه با اعضای سابق؛</p>

گزیده منابع: {۲۰۰۸-الف}، {۴۰۱۳-الف}، {۴۰۱۴-الف}، {۴۰۱۵-الف}، {۲۰۳۹-ث}، {۶۰۴۲-ث}، {۲۰۴۶-ث}، {۲۰۵۷-ث}.	
گزیده منابع: {۱۰۰۱-الف}، {۱۰۰۲-الف}، {۲۰۰۴-الف}، {۲۰۰۶-الف}، {۲۰۰۹-الف}، {۱۰۳۴-ث}، {۲۰۴۹-ث}، {۶۰۶۱-ث}.	۸. روابط مؤسسه- ذینفعان. گزیده مفاهیم: {انجمن‌های حرفه‌ای}، {دانشگاه‌ها}، {پژوهشگران}، {فضای مجازی}، {رسانه‌ها}، {همایش‌ها}، {عموم مردم}؛ گزیده منابع: {۱۰۰۱-الف}، {۱۰۰۲-الف}، {۲۰۰۴-الف}، {۲۰۰۶-الف}، {۲۰۰۹-الف}، {۱۰۳۴-ث}، {۲۰۴۹-ث}، {۶۰۶۱-ث}.

### ● سرمایه اجتماعی مؤسسه از بُعد شناختی

در مطالعه حاضر، بُعد شناختی سرمایه اجتماعی بیانگر ارزش‌ها، هنجارها و یا مقررات رسمی و غیررسمی است که نظام‌نامه تعامل‌ها، کیفیت روابط و محتوای نقش‌های درگیر در مؤسسه حسابرسی را تعیین و تبیین می‌نمایند. از منظر درون‌سازمانی، این بُعد از سرمایه اجتماعی مؤسسه حسابرسی شامل چهار مقوله است: (۱) یک‌پارچگی مؤسسه، (۲) نگرش حرفه‌ای در رأس مؤسسه، (۳) تعامل‌پذیری و خرد جمعی، و (۴) تأمین و همسوسازی منافع پرسنل. یک‌پارچگی در مؤسسه، مقوله بنیادین سرمایه اجتماعی شناختی است که دارای تأثیری اساسی بر کلیه تعامل‌ها، روابط و نقش‌های مولد رفتار در مؤسسه می‌باشد. ویژگی یک‌پارچگی در مقابل ویژگی پراکندگی یا اصطلاحاً «جزیره‌ای بودن» مؤسسه قرار می‌گیرد. یک‌پارچگی مؤسسه موجب تقویت نظام راهبری و کنترل کیفیت مؤسسه می‌شود، زیرا شفافیت و درستکاری را در بین شرکای سازمان نهادینه و تقویت می‌نماید. در مؤسسات یک‌پارچه مشتریان به طور مستقیم با مؤسسه ارتباط دارند، و از هر گونه روابط خصوصی و پنهان شرکاء یا تعلق مشتریان به شرکاء اجتناب می‌شود. همچنین، یک‌پارچگی مؤسسه انگیزه‌های سودگرایی افراطی و وابستگی به صاحب‌کاران را کاهش می‌دهد، و امکان استقرار سازوکارهایی حرفه‌ای مطابق با محتوای مقررات و استانداردهای حرفه را به ارمغان می‌آورد.

مقوله شناختی دوم، نگرش در رأس مؤسسه است. نگرش در رأس مؤسسه به سیاست‌های مدیریتی اشاره دارد که ارزش‌ها و هنجارهای اساسی مؤسسه را به اعضا و زیرمجموعه‌ها سازمان دیکته می‌نمایند. در مؤسساتی که نگرش نوین در رأس مؤسسه قرار دارد، سیاست‌های مدیریتی به وسیله الگوبرداری از مؤسسات بزرگ بین‌المللی و یا سازوکارهای مدیریت علمی سازمان همانند «چارچوب یک‌پارچه کنترل داخلی کوزو» تدوین می‌گردند. در این نوع از نگرش مدیریتی، وظایف سازمان به‌سوی تخصص‌گرایی راهبری می‌شوند، به طوری که بردهایی تخصصی و دارای سرمایه‌های فکری مورد نیاز برای هر دسته و حتی زیردسته از خدمات حرفه‌ای در مؤسسه شکل می‌گیرد. علاوه بر این، یک سیستم سنجش عملکرد شفاف و منصفانه در تمامی رده‌های پرسنلی

مؤسسه و به صورت سلسله مراتبی تعریف می‌شود و سیاست‌های تشویقی و تنبیهی به صورت عینی و با اعلان عمومی بر اساس سیستم سنجش عملکرد مؤسسه مورد اجرا قرار می‌گیرند. سومین مقوله سرمایه اجتماعی شناختی مؤسسه از منظر درون‌سازمانی، تعامل‌پذیری و خردجمعی است. در تیم انجام کار، تبادل نظر و استفاده از عقل جمعی نه تنها یکی از الزام‌های استانداردهای حسابداری است، بلکه از اهمیت بالایی در ایجاد هم‌افزایی و تعاون در بین پرسنل برای ارائه خدمات با کیفیت بالا و جلب رضایت و تلاش همگانی آنها برخوردار است. افزون بر آن، مؤسسه حسابداری می‌تواند از سیاست‌های مختلفی مثل سیستم انتقادات و پیشنهادات و جلسات توفان فکری در سطوح مختلفی از افراد سازمان برای مشارکت دادن همگان در سطوح مشخصی از تصمیم‌ها به منظور جلب نظرات و رضایت همه اعضا، کاهش مقاومت آنها در برابر تغییرات و ایجاد اتحاد و تعاون همگانی در برآورده نمودن اهداف سازمانی استفاده نماید.

مقوله شناختی چهارم، تأمین و همسوسازی منافع پرسنل در مؤسسه می‌باشد. پرسنل مؤسسه نه تنها از انگیزه‌های مادی برای اشتغال خود در مؤسسه برخوردار هستند، بلکه از جنبه‌های انسانی و شخصیتی نیز دارای خواسته‌هایی بوده که انتظار دارند مؤسسه به تأمین آنها متعهد و پایبند باشد. در این راستا، عنصر بنیادی و تأثیرگذارترین مفهوم، حمایت ادراک شده از بالای مؤسسه نسبت به حقوق و منافع خود است. وجود سیاست‌های شفاف و منصفانه نسبت به ارزیابی عملکرد و جبران خدمات پرسنل، لزوم رفتار اخلاقی با کارکنان، ایجاد تسهیلات لازم برای اعضای زن و تأمین شرایط لازم برای پرسنل مشغول به تحصیل در تأمین و همسوسازی انتظارات کارکنان و ایجاد یک جو حرفه‌ای و اخلاقی مناسب در مؤسسه بسیار حائز اهمیت می‌باشند. به علاوه، وجود شرح روشن و متناسبی از وظایف و وجود سازوکار استاد-شاگردی و تعلیم‌گری مطلوب از عناصر مهم دیگر در تأمین و همسوسازی انتظارات پرسنل هستند.

از منظر برون‌سازمانی، سرمایه اجتماعی شناختی مؤسسه از پنج بُعد بدین شرح تکوین می‌یابد: (۱) آیین رفتار حرفه‌ای، (۲) حرفه‌ای‌گرایی، (۳) ارزش‌آفرینی برای صاحب‌کار، (۴) ضرورت تعاون در حرفه، (۵) مسئولیت‌پذیری اجتماعی. آیین رفتار حرفه‌ای توصیف‌گر اصول و ارزش‌های بنیادین حسابداران رسمی است، یعنی ارزش‌ها و هنجارهایی که سنگ‌بنا و ضامن بقای حرفه در جامعه هستند. هدف آیین رفتار حرفه‌ای تنظیم تعامل‌ها و روابط برون‌سازمانی مؤسسه است، به طوری که امکان تأمین منافع عمومی و جلب رضایت ذینفعان به عنوان یگانه هدف حرفه حسابداران رسمی فراهم آید. بایدها و نبایدهای آیین رفتار حرفه‌ای به مؤسسه کمک می‌کند تا انگیزه‌های فرصت‌طلبانه در تعامل‌های برون‌سازمانی خود را مهار و مدیریت نماید تا بدین وسیله از روابطی مشروع و پایدار با ذینفعان برون‌سازمانی و نیز اعتلای مؤسسه و حرفه در جامعه صیانت نماید.

مقوله شناختی دوم، حرفه‌ای‌گرایی مؤسسه در روابط برون‌سازمانی خود است. حرفه‌ای‌گرایی به معنای به منصفانه ظهور رسیدن آیین رفتار حرفه‌ای در عمل حسابداران رسمی است. اگر چه قوانین و مقررات حرفه، مجموعه روشن و مشخصی از ارزش‌ها و هنجارها را به اهالی حرفه تجویز می‌نماید، اما میزان و نحوه برداشت افراد و نیز میزان و نحوه پایبندی آنها به این اصول و ضوابط حرفه‌ای دارای طیفی از رفتار شکلی تا رفتار محتوایی و با درجه‌هایی متفاوت می‌باشد. حرفه‌ای‌گرایی این حالت شناختی را در روابط حسابداران رسمی تعبیه می‌سازد که به طور به‌الفعل از مرجعیت علمی، تخصصی و تجربی لازم در خدمات حرفه‌ای خود برخوردار باشد، کیفیت خدمات را به عنوان عنصری کلیدی به نحو مطلوب برآورده سازد و در راستای تأمین منافع عمومی و جلب رضایت ذینفعان، هر گونه رفتار جسورانه در تعامل‌های برون‌سازمانی خود به خصوص در ارتباط با صاحب‌کاران را به طور مطلوب مهار و مدیریت نماید.

مقوله شناختی سوم، ارزش‌آفرینی خدمات مؤسسه برای صاحب‌کاران است. در واقع، مهم‌ترین عاملی که موجب ایجاد روابط پایدار بین مؤسسه و صاحب‌کار می‌شود این مسئله می‌باشد که در ازای هزینه خدمات حرفه‌ای، چه میزان ارزش برای واحد صاحب‌کار فراهم شده است. ارزش‌افزایی برای صاحب‌کار از انواع مختلفی برخوردار بوده، و کاملاً متفاوت از اجرای شکلی استانداردهای حرفه‌ای است. در وهله نخست، ارزش‌آفرینی زمانی صورت می‌گیرد که مؤسسه از توانایی فنی و تجربی لازم برای فراهم آوردن منصفانه‌ترین گزارش ممکن برای صاحب‌کار برخوردار باشد. در وهله دوم، ارزش‌آفرینی مؤسسه برای صاحب‌کار در خدمات ضمنی‌ای صورت می‌گیرد که در چارچوب قوانین و ضوابط حرفه باید به صاحب‌کار انجام شود. نمونه‌های متداول این خدمات ضمنی، مشاوره‌های حقوقی حسابرس برای برآورده شدن الزامات قوانین و مقررات، نامه مدیریت و گزارشگری حسابرس نسبت به ضعف نظام کنترل داخلی و راهبری شرکتی صاحب‌کار است. در وهله سوم نیز، آنچه برای صاحب‌کار ارزش‌آفرینی دارد، برند و اعتبار مؤسسه حسابرسی است. در این راستا، صاحب‌کار از برند مؤسسه حسابرسی خود به عنوان نوعی تبلیغات و علامت‌دهی به سرمایه‌گذاران و ذینفعان خود استفاده نموده و بدین وسیله، برای خود اعتبار و حسن شهرت می‌سازد.

مقوله شناختی چهارم، ضرورت تعاون در حرفه است. تعاون بین مؤسسات حسابرسی از دو جنبه عام و خاص برخوردار می‌باشد. در جنبه عام، مؤسسه‌های حسابرسی همانند بلوک‌هایی هستند که شاکله حرفه حسابداران رسمی را در کشور ایجاد می‌نمایند. چنانچه بین مؤسسه‌های حسابرسی توافقی مشترک نسبت به سطح بالایی از حرفه‌ای‌گرایی حکم‌فرما باشد، این امر موجب ایجاد اتحاد و هم‌افزایی در اجرای اصول و ضوابط حرفه‌ای در سطح کلان شده و اعتلاء و توسعه جمعی حرفه حسابداران رسمی را به ارمغان می‌آورد. از جنبه خاص، تعاون در بین مؤسسات

حسابرسی می‌تواند به صورت همکاری مشترک دو یا چند مؤسسه در ارائه خدمات حرفه‌ای، فعالیت‌های تحقیق و توسعه و یا تبادل سرمایه‌های فکری صورت بگیرد. در مجموع، جنبه‌های عام و خاص تعاون مؤسسات حسابرسی زمینه هم‌گرایی و تعامل‌های نزدیک‌تر و دوستانه‌تر حسابداران رسمی را فراهم آورده که در نهایت به ادغام‌های ملی و بین‌المللی، تشکیل مؤسسات بزرگ‌تر و حرفه‌ای‌تر و به تبع آن، تقویت شاکله حرفه حسابرسی کشور می‌انجامد.

در نهایت، مقوله پنجم سرمایه اجتماعی شناختی مؤسسه، مسئولیت‌پذیری اجتماعی است. مسئولیت‌پذیری اجتماعی به عنوان یک ارزش، این‌گرایش شناختی را در مؤسسه حسابرسی نهادینه‌سازی می‌نماید که مؤسسه نباید نسبت به انتظارات اجتماعی از خود بی‌تفاوت باشد. ارتباط با دانشگاه‌ها، ایجاد فرصت کارآموزی و اشتغال برای فارغ‌التحصیلان جوان، کمک به ترویج آموزش و پژوهش در حرفه، معرفی حرفه در سطح کشور، کمک‌های انسان‌دوستانه، مشارکت در مراسم‌های اجتماعی، یاری به شرکت‌ها در جهت مسائل پایداری، کمک به دولت برای مدیریت مسائل اقتصادی و اجتماعی و اجرای سیاست‌های کلی نظام، و در نهایت، اهتمام همه‌جانبه برای کمک به جامعه در دستیابی به توسعه‌ای پایدار در زمینه‌های رفاه اقتصادی و اجتماعی از مهم‌ترین انتظارات اجتماعی از مؤسسات حسابرسی می‌باشند. در جدول ۶، سایر یافته‌های پژوهش پیرامون سرمایه اجتماعی شناختی مؤسسه ارائه شده است.

جدول ۱۲: چارچوب سرمایه اجتماعی مؤسسات حسابرسی ایران - بُعد شناختی

منظر درون‌سازمانی	
۱. یک‌پارچگی مؤسسه؛	گزیده مفاهیم: {شفافیت و درستکاری شرکاء}، {تعلق مشتری به مؤسسه}، {عدم مرزبندی جزیره‌ای}، {تمرکز و تأکید بر هم‌افزایی}؛ گزیده منابع: {۱۰۰۱-الف}، {۱۰۰۲-الف}، {۲۰۰۵-الف}، {۲۰۰۶-الف}، {۲۰۰۷-الف}، {۲۰۰۸-الف}، {۴۰۱۳-الف}، {۶۰۱۸-الف}.
۲. نگرش حرفه‌ای در رأس مؤسسه؛	گزیده مفاهیم: {اعتقاد به کار حرفه‌ای}، {ایرانیزه نکردن بافت حرفه‌ای مؤسسه}، {الگوپردازی از سیاست‌های مؤسسات مدرن بین‌المللی}؛ گزیده منابع: {۱۰۰۱-الف}، {۱۰۰۲-الف}، {۱۰۰۳-الف}، {۲۰۰۵-الف}، {۲۰۰۸-الف}، {۲۰۰۹-الف}، {۴۰۱۳-الف}، {۴۰۱۴-الف}.
۳. تعامل‌پذیری و خرد جمعی؛	گزیده مفاهیم: {کار تیمی}، {مشارکت در تصمیم‌گیری}، {هم‌افزایی}، {ایجاد اعتماد}، {رضایتمندی اعضا}، {بهبود مستمر}؛ گزیده منابع: {۱۰۰۳-الف}، {۳۰۱۲-الف}، {۴۰۱۳-الف}، {۴۰۱۴-الف}، {۴۰۱۵-الف}، {۵۰۱۶-الف}، {۶۰۲۰-الف}، {۱۰۳۶-ث}.

<p>گزیده مفاهیم: {حمایت از حقوق و منافع کارکنان}، {تأمین نیازهای اخلاقی و انسانی پرسنل}، {حمایت از ارتقای تحصیلی و حرفه‌ای}؛ گزیده منابع: {۱۰۰۱-الف}، {۱۰۰۲-الف}، {۲۰۰۵-الف}، {۲۰۰۷-الف}، {۲۰۰۸-الف}، {۴۰۱۳-الف}، {۵۰۱۷-الف}، {۶۰۱۹-الف}.</p>	<p>۴. تأمین و همسوسازی منافع پرسنل.</p>
<b>منظر برون سازمانی</b>	
<p>گزیده مفاهیم: {استقلال}، {بی‌طرفی}، {صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای}، {رازداری}، {رفتار حرفه‌ای}، {اصول و ضوابط حرفه‌ای}؛ گزیده منابع: {۱۰۰۱-الف}، {۵۰۱۶-الف}، {۶۰۱۸-الف}، {۷۰۲۳-الف}، {۱۰۲۹-ث}، {۱۰۳۳-ث}، {۱۰۶۸-ن}، {۲۳۷۵-ن}.</p>	<p>۱. آیین رفتار حرفه‌ای؛</p>
<p>گزیده مفاهیم: {مرجعیت علمی و تخصصی}، {دانش و فناوری روز}، {اهتمام به کیفیت خدمات}، {صیانت از منافع عمومی}؛ گزیده منابع: {۱۰۰۱-الف}، {۱۰۰۲-الف}، {۲۰۰۵-الف}، {۴۰۱۳-الف}، {۵۰۱۶-الف}، {۵۰۱۷-الف}، {۷۰۲۴-الف}، {۱۰۲۹-ث}.</p>	<p>۲. حرفه‌ای‌گرایی؛</p>
<p>گزیده مفاهیم: {مراقبت از ثروت صاحب‌کار}، {چاره‌اندیشی برای مشکلات}، {مشاوره‌های دارای ارزش افزایی}، {پرستیژ مؤسسه}؛ گزیده منابع: {۱۰۰۱-الف}، {۱۰۰۲-الف}، {۱۰۰۳-الف}، {۲۰۰۵-الف}، {۲۰۰۸-الف}، {۴۰۱۳-الف}، {۵۰۱۶-الف}، {۲۰۴۱-ث}.</p>	<p>۳. ارزش‌آفرینی برای صاحب‌کار؛</p>
<p>گزیده مفاهیم: {تلاش مشترک برای کسب دانش و فناوری روز}، {هم‌افزایی در بین مؤسسات}، {اهتمام به منافع حرفه}، {ادغام}؛ گزیده منابع: {۲۰۰۵-الف}، {۲۰۰۸-الف}، {۳۰۱۲-الف}، {۶۰۱۸-الف}، {۱۰۳۶-ث}، {۲۰۴۴-ث}، {۲۰۵۴-ث}، {۲۰۵۷-ث}.</p>	<p>۴. ضرورت تعاون در حرفه؛</p>
<p>گزیده مفاهیم: {مقابله با فساد}، {کمک به توسعه پایدار اقتصاد}، {همکاری با دانشگاه}، {کمک به نشر دانش و فناوری روز در حرفه}؛ گزیده منابع: {۲۰۰۱-الف}، {۵۰۱۶-الف}، {۶۰۱۹-الف}، {۸۰۲۵-الف}، {۱۰۲۶-ث}، {۲۰۴۰-ث}، {۲۰۴۳-ث}، {۲۰۴۵-ث}.</p>	<p>۵. مسئولیت‌پذیری اجتماعی.</p>

#### • سرمایه اجتماعی مؤسسه از بُعد رابطه‌ای

در پژوهش حاضر، سرمایه اجتماعی رابطه‌ای به معنای منافع مشهود و نامشهودی است که به واسطه دو بُعد دیگر (یعنی سرمایه اجتماعی ساختاری و شناختی)، به طور بالقوه عاید مؤسسه حسابرسی می‌شود. از منظر درون سازمانی، سرمایه اجتماعی رابطه‌ای به وسیله مجموعه‌ای متشکل از چهار مقوله بازتاب می‌یابد: (۱) اعتماد و اتحاد شرکاء، (۲) نهادینه شدن دانش ضمنی، (۳) اعتماد و اتکاپذیری پرسنل، و (۴) هم‌افزایی درونی و رشد طبیعی مؤسسه. در این راستا،

اعتماد و اتحاد شرکاء مهم‌ترین مقوله است، زیرا دارای تأثیری بنیادین بر سایر مقوله‌های سرمایه اجتماعی رابطه‌ای مؤسسه می‌باشد. اعتماد تداعی‌گر درجه بالایی از حرفه‌ای‌گرایی و درستکاری شرکاء و اتحاد بیانگر تلاش صادقانه و همگانی در جهت منافع جمعی مؤسسه است. در مؤسسه دارای این نوع از سرمایه اجتماعی، اخلاق و آیین رفتار حرفه‌ای در تمامی سطوح و اعضای سازمان نهادینه شده و یک وحدت کلمه آشکار برای تعاون و هم‌افزایی در جهت منافع و توسعه پایدار مؤسسه وجود دارد.

مقوله رابطه‌ای دوم، نهادینه‌سازی دانش ضمنی در مؤسسه است. مهم‌ترین سرمایه یک مؤسسه حسابرسی تخصص‌ها و مهارت‌های اخلاقی، فنی و رفتاری است که با گذر زمان و کسب تجربه در کالبد تک‌تک سرمایه‌های انسانی مؤسسه درون‌ریزی می‌شود. مؤسسه‌ای که دارای سرمایه رابطه‌ای نهادینه‌سازی دانش ضمنی است، به وسیله سیاست‌های تنظیم‌کننده روابط پرسنلی، ترویج تعامل‌پذیری در سازمان و هم‌سو نمودن منافع افراد با انتقال دانش و تجارب خود در قالب نقش‌هایی مثل روابط استاد-شاگردی یا آموزش‌های رسمی مؤسسه، انحصارطلبی تخصص و مهارت‌های انسانی را از بین برده، و مستقل از وجود شخصیت‌ها، سرمایه دانش ضمنی خود را به طور پایدار، همیشگی و نسل به نسل نگهداری نموده و توسعه می‌بخشد. این نوع از سرمایه اجتماعی، نه تنها کارایی و اثربخشی فعالیت‌های سازمانی را به طور مستمر ارتقاء می‌دهد، بلکه با جذب تخصص‌های جدید و نهادینه‌سازی دائمی آنها، امکان گسترش و تنوع تخصص و خدمات را نیز برای سازمان تسهیل می‌نماید.

مقوله رابطه‌ای سوم، اعتماد و اتکاپذیری پرسنل مؤسسه است. سیاست‌های سازمانی اخلاقی و حرفه‌ای، نه تنها موجب پرورش یافتن پرسنلی قابل اعتماد و اتکاپذیر برای مؤسسه می‌شود، بلکه به طور متقابل، پرسنل نیز نسبت به مؤسسه اعتماد و اتکاپذیری پیدا می‌کنند. این نوع از سرمایه اجتماعی موجب می‌شود تا مؤسسه به پرسنلی یک دست به لحاظ اخلاقی و حرفه‌ای‌گرایی دست یابد، به طوری که انجام وظایف فارغ از شخص انجام‌دهنده از کیفیت و محتوای یکسانی برخوردار خواهد بود. از سوی دیگر، مؤسسه حسابرسی به سبب برخورداری از کار فصلی و بازار کار پیش-بینی‌ناپذیر، مستلزم آن است که بتواند در شرایط بحرانی حتی چند برابر ظرفیت معمول از پرسنل خود خدمات دریافت نماید. در چنین شرایطی، سودمندی و ارزش آفرینی سرمایه اجتماعی اعتماد و اتکاپذیری پرسنل به روشنی مشاهده‌پذیر می‌شود. ثمره دیگر این نوع از سرمایه اجتماعی، ایجاد حسن شهرت بالا برای مؤسسه در بازار نیروی کار حرفه و امکان جذب استعدادها و تخصص‌های برتر در مؤسسه است.

در نهایت، مقوله چهارم، هم‌افزایی درونی و رشد طبیعی مؤسسه است. در واقع، این نوع از سرمایه اجتماعی ماحصل تمامی مقوله‌های درون‌سازمانی سرمایه اجتماعی مؤسسه می‌باشد.

توسعه و توجه به روابط درون سازمانی و تنظیم سیاست‌های اخلاقی و حرفه‌ای به منظور تأمین رضایت، تعاون و هم‌افزایی در تمامی سطوح مؤسسه نه تنها به صورت درون‌زا در اثر پرورش، ارتقاء و جوان‌سازی ساختاری مؤسسه به طور مستمر از شرکاء و سرمایه فکری توانمندتری برخوردار می‌شود، بلکه ظرفیت سازمان برای جذب سرمایه‌های فکری جدید را نیز ارتقاء می‌بخشد. حاصل این فعل‌وانفعال‌ها، افزایش بهره‌وری، برندسازی کیفی، بازدهی اقتصادی بالاتر و توسعه درونی پایدار برای مؤسسه است.

از منظر برون‌سازمانی نیز سرمایه اجتماعی رابطه‌ای به وسیله چهار بُعد بدین شرح ظهور و بروز می‌یابد: (۱) اعتماد متقابل با صاحب‌کار، (۲) اعتماد و یک‌پارچگی در حرفه، (۳) اعتماد و هم‌افزایی ذینفعان، و (۴) مشروعیت و هم‌افزایی بین‌المللی. از این منظر، مهم‌ترین مقوله سرمایه اجتماعی رابطه‌ای مؤسسه، اعتماد متقابل با صاحب‌کار است. طبق آیین رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی، جلب رضایت صاحب‌کار از مسئولیت‌های مؤسسه حسابرسی بوده و عنصر حیاتی در این زمینه، جلب اعتماد صاحب‌کار است. فرآیند ارائه خدمات حرفه‌ای به صورت یک همکاری پایاپای بین مجموعه مؤسسه حسابرسی و مجموعه سازمانی صاحب‌کار صورت می‌گیرد و وجود اعتماد متقابل یک عنصر حیاتی برای بهینه‌سازی همکاری مذکور است. این اعتماد حاصل مهارت‌های اخلاقی، فنی و رفتاری است که از ابعاد شناختی و رابطه‌ای سرمایه اجتماعی مؤسسه تغذیه می‌شوند. اعتماد متقابل صاحب‌کار نه تنها در فراهم کردن شرایط زمینه‌ای لازم برای همکاری مشترک مؤسسه-صاحب‌کار در جهت دستیابی به منصفانه‌ترین گزارش حسابرسی نقشی کلیدی ایفا می‌نماید، بلکه موجب پابندی صاحب‌کار به اخلاقیات و تمکین تعهدات قراردادی خود در قبال مؤسسه می‌شود. روی هم رفته، حاصل این نوع از سرمایه اجتماعی خود را در دستیابی به یک همکاری و هم‌افزایی دراز مدت در کیفیت و ارزش‌آفرینی بالای خدمات حرفه‌ای و به تبع این امر، تأمین رضایت و انتظارات متقابل مؤسسه و صاحب‌کار نمایان می‌گردد.

مقوله دوم سرمایه اجتماعی رابطه‌ای، پیدایش اعتماد و تعاون در حرفه است. چنانچه روابط مؤسسات حسابرسی با هم‌پیشگان خود توسعه و تقویت گردد و به طور عمومی، این ارزش شناختی در مؤسسات حسابرسی نهادینه شود که برای بقاء و توسعه حرفه، تعاون همه‌جانبه مؤسسات حسابرسی ضرورت دارد، سرمایه اجتماعی اعتماد و یک‌پارچگی در حرفه ظهور و بروز می‌یابد. به وسیله این نوع از سرمایه اجتماعی، فرصت‌طلبی‌ها در بازار خدمات حرفه‌ای به طور ریشه‌ای از بطن مؤسسات و به طور خودجوش مهار شده و مؤسسات حسابرسی به ائتلافی متحد در جهت توسعه و اعتلاء حرفه در کشور دست می‌یابند. از جنبه‌های دیگر، آنها نه تنها به تعاون و هم‌افزایی در تحقیق و توسعه و انتقال دانش و فناوری روز به محیط عمومی حرفه تشریک مساعی می‌نمایند، بلکه موجب ترویج نوگرایی، جوان‌گرایی و جذب استعداد‌های برتر به حرفه می‌شوند.

افزون بر آن، به وسیله این نوع از سرمایه اجتماعی، به سبب ایجاد وحدت رویه و همدلی در حرفه، حسابداران رسمی با سهولت بیش‌تری قادر به همکاری با یکدیگر خواهند بود و بدین وسیله، زمینه گسترش رشد خارجی مؤسسات در حرفه تسهیل می‌گردد.

مقوله رابطه‌ای سوم، شکل‌گیری اعتماد و هم‌افزایی از سوی ذینفعان است. مؤسسه حسابرسی از ذینفعان متعددی برخوردار است و برآیند دستیابی به ابعاد شناختی و رابطه‌ای سرمایه اجتماعی، به پدیدار شدن اعتمادی بین حرفه و ذینفعان می‌انجامد که زمینه‌ساز ائتلاف و هم‌افزایی متقابل آنها در جهت توسعه بازار و تقویت جایگاه حسابداران رسمی در جامعه و نیز به طور طبیعی، شکل‌گیری یک همکاری مشترک بین آنها برای توسعه پایدار رفاه اقتصادی و اجتماعی کشور است. نشانه‌های مشاهده‌پذیر این نوع از سرمایه اجتماعی، ارتقای فرهنگ پاسخ‌خواهی و پاسخ‌گویی در جامعه، افزایش تقاضای داوطلبانه برای خدمات حرفه‌ای مؤسسات حسابرسی، افزایش نقش حسابداران رسمی در قوانین و مقررات، مشارکت بیش‌تر دانشگاهیان در حرفه و ترغیب استعدادهای برتر کشور به سوی اشتغال در مؤسسات حسابرسی نمایان می‌شود.

سرانجام، چهارمین مقوله رابطه‌ای، مشروعیت و هم‌افزایی بین‌المللی است. ابعاد شناختی و رابطه‌ای سرمایه اجتماعی به مؤسسه کمک می‌کنند تا زیرساخت‌های فکری و ساختاری لازم را برای ارائه خدمات با کیفیت و ارزش افزوده بالا بدست آورد و بدین وسیله زمینه رشد درونی و خارجی سازمان فراهم گردد. یکی از فرصت‌های رشد و هم‌افزایی دیگر که در این مسیر عاید مؤسسه می‌شود، دستیابی به مشروعیت و هم‌افزایی بین‌المللی است. این نوع از سرمایه اجتماعی موجب شکل‌گیری اعتماد ذینفعان برون‌مرزی نسبت به اعتبار حرفه‌ای مؤسسه شده و زمینه همکاری و مشارکت در بازارهای و مراجع بین‌المللی حرفه را برای سازمان به ارمغان می‌آورد. یافته‌های دیگر پژوهش پیرامون سرمایه اجتماعی رابطه‌ای مؤسسه حسابرسی در جدول ۷ ارائه شده است.

جدول ۱۳: چارچوب سرمایه اجتماعی مؤسسات حسابرسی ایران - بُعد رابطه‌ای

منظر درون‌سازمانی	
۱. اعتماد و اتحاد شرکاء؛	گزیده مفاهیم: {نهادینه شدن اخلاق در تمامی ارکان مؤسسه}، {تلاش برای نوگرایی و ارتقاء مستمر مؤسسه}، {مؤسسه‌داری حرفه‌ای}؛ گزیده منابع: {۱۰۰۱-الف}، {۱۰۰۲-الف}، {۱۰۰۳-الف}، {۲۰۰۵-الف}، {۲۰۰۶-الف}، {۲۰۰۸-الف}، {۲۰۰۹-الف}، {۳۵۲۹-ن}.
۲. نهادینه شدن دانش ضمنی؛	گزیده مفاهیم: {سرپرستی مناسب از پرسنل}، {پرورش پرسنل کیفی}، {جانشین‌پروری}، {عدم انحصارطلبی فنی}؛

گزیده منابع: {۱۰۰۱-الف}، {۱۰۰۲-الف}، {۱۰۰۳-الف}، {۲۰۰۵-الف}، {۱۰۳۶-ث}، {۱۱۹۸-ن}، {۲۳۲۹-ن}، {۲۳۵۵-ن}.	
گزیده مفاهیم: {رضایت از وضعیت سازمانی}، {رضایت از منافع فردی}، {ثبات پرسنل}، {تشریک مساعی و همدلی}، {کار تیمی موفق}؛ گزیده منابع: {۱۰۰۱-الف}، {۱۰۰۲-الف}، {۲۰۰۵-الف}، {۲۰۰۶-الف}، {۲۰۰۷-الف}، {۲۰۰۸-الف}، {۴۰۱۳-الف}، {۱۰۳۲-ث}.	۳. اعتماد و اتکاپذیری پرسنل؛
گزیده مفاهیم: {افزایش درآمد}، {افزایش بهره‌وری}، {افزایش سودآوری}، {افزایش تعداد شرکاء}، {افزایش پرسنل حرفه‌ای مؤسسه}؛ گزیده منابع: {۱۰۰۱-الف}، {۴۰۱۳-الف}، {۴۰۱۴-الف}، {۵۰۱۶-الف}، {۱۰۲۹-ث}، {۶۰۴۲-ث}، {۱۲۷۶-ن}، {۲۳۷۷-ن}.	۴. هم‌افزایی درونی و رشد طبیعی مؤسسه.
<b>منظر برون‌سازمانی</b>	
گزیده مفاهیم: {تمکین صاحب‌کار به اخلاق و آیین رفتار حرفه‌ای}، {پایبندی صاحب‌کار به تعهدات قرارداد}، {رضایت صاحب‌کار}؛ گزیده منابع: {۱۰۰۱-الف}، {۱۰۰۲-الف}، {۲۰۰۵-الف}، {۲۰۰۶-الف}، {۲۰۰۸-الف}، {۴۰۱۳-الف}، {۲۰۴۴-ث}، {۲۰۴۷-ث}.	۱. اعتماد متقابل با صاحب‌کار؛
گزیده مفاهیم: {نهادینه شدن اخلاق در حرفه}، {جلوگیری از رفتارهای جسورانه صاحب‌کاران}، {رشد حرفه}، {ژنوگرایی و جوان‌گرایی}؛ گزیده منابع: {۱۰۰۱-الف}، {۱۰۰۲-الف}، {۱۰۰۳-الف}، {۲۰۰۵-الف}، {۲۰۰۸-الف}، {۲۰۰۹-الف}، {۳۰۱۲-الف}، {۲۰۴۴-ث}.	۲. اعتماد و یک‌پارچگی در حرفه؛
گزیده مفاهیم: {اعتلاء حرفه}، {کاهش فاصله انتظارها}، {صرف حق‌الزحمه}، {توسعه بازار}، {حمایت قانونی}، {جذب استعدادها برتر}؛ گزیده منابع: {۱۰۰۱-الف}، {۱۰۰۲-الف}، {۱۰۰۳-الف}، {۲۰۰۶-الف}، {۱۰۳۰-ث}، {۱۰۳۳-ث}، {۱۱۴۷-ن}، {۲۳۵۶-ن}.	۳. اعتماد و هم‌افزایی ذینفعان؛
گزیده مفاهیم: {سطح کیفی بین‌المللی}، {بازار بین‌المللی}، {برند بین‌المللی}، {مشروعیت برون‌مرزی}، {مراجع حرفه‌ای بین‌المللی}؛ گزیده منابع: {۱۰۰۱-الف}، {۱۰۰۳-الف}، {۲۰۰۴-الف}، {۳۰۱۲-الف}، {۷۰۲۴-الف}، {۲۰۴۹-ث}، {۲۳۷۶-ن}، {۳۵۳۹-ن}.	۴. مشروعیت و هم‌افزایی بین‌المللی.

## ۶- بحث و نتیجه‌گیری

در پژوهش حاضر به تبیین چارچوب سرمایه اجتماعی در بافت مؤسسات حسابرسی ایران پرداخته شد. در این راستا، گفته شد که مؤسسات حسابرسی ایران با چالش‌ها و مسائل جامعه‌شناختی متعدد و پیچیده‌ای از مناظر درون سازمانی و برون سازمانی مواجه هستند. از

منظر درون سازمانی، مسائلی از قبیل تضاد منافع شرکاء و پرسنل، جزیره‌ای بودن، عدم رشد و توسعه، کمبود سرمایه فکری، عدم تنوع و ارزش افزایی خدمات، و سوء مدیریت از معضل‌های روز مؤسسات حسابرسی ایران هستند. همچنین از منظر برون سازمانی پدیده‌هایی از قبیل وجود رقابت حاد، امضاء فروشی، رخدادهای رسوایی‌های مالی، شیوع بی‌اخلاقی‌های حرفه‌ای، حق‌الزحمه پایین، عدم تقاضا برای کیفیت حسابرسی، ناشناخته باقی ماندن توانمندی‌های حرفه و فاصله انتظارهای ذینفعان، مؤسسات حسابرسی ایران را در معضل تهدید و بحران جدی قرار داده‌اند. از سوی دیگر با مرور ادبیات سرمایه اجتماعی مشاهده گردید که این تئوری یکی از پرکاربردترین تئوری‌های معاصر در قلمروی وسیعی از علوم اجتماعی است که از توانایی توضیح‌دهندگی بالایی پیرامون عوامل زمینه‌ای مسائل و بیماری‌های جامعه‌شناختی از قبیل بی‌اعتمادی، تفرقه، منفعت-طلبی شخصی، قانون‌گریزی، و توسعه‌نیافتگی در کلیه سطوح فردی، سازمانی، نهادی، ملی و بین‌المللی برخوردار است.

در این راستا، چارچوب پژوهش حاضر سرمایه اجتماعی مؤسسه حسابرسی را به صورت سازه‌ای شش وجهی از دو منظر درون سازمانی و برون سازمانی و سه بُعد ساختاری، شناختی و رابطه‌ای تبیین می‌نماید. بُعد ساختاری سخت افزار اجتماعی لازم در مؤسسه را نشان می‌دهد که شامل نقش‌ها، شخصیت‌ها و روابطی است که بازیگران درون سازمانی و برون سازمانی مؤسسه حسابرسی در قالب آنها تعریف و هویت می‌یابند. مقوله بنیادین این بُعد، تشکیلات سازمانی و مفهوم هسته‌ای آن، ترکیب شرکاء مؤسسه است. به عبارت دیگر، اگر مؤسسه از ترکیب مناسبی از شرکاء (راهبردی، میانی و خرد) به لحاظ کمی و کیفی برخوردار باشد، به طور خودجوش مؤسسه از تشکیلات سازمانی مدون برخوردار می‌شود، غنای علمی و حرفه‌ای شرکاء به سوی تنظیم روابط درون سازمانی و برون سازمانی مناسب سرریز می‌شود و مؤسسه به یک ارگانیکس زنده و پویا تبدیل می‌شود که نه تنها ارگان‌های درونی آن به خوبی سازمان‌دهی شده‌اند، بلکه همانند یک پیکره واحد به طور مناسب با شخصیت‌ها و فرصت‌های برون سازمانی خود ارتباط و تعامل برقرار می‌نماید. در مجموع، چنانچه مقوله‌های سرمایه اجتماعی ساختاری به خوبی در مؤسسه تعبیه شود، این امر موجب مصون ماندن سازمان از شکستگی‌های ساختاری مثل خروج سرمایه انسانی، از دست رفتن صاحب کاران، و انقطاع مؤسسه از روابط با ناظران، همپیشگان و طرف‌های بین‌المللی می‌شود.

بُعد شناختی، تبیین‌گر نرم افزار و روح مؤسسه است که به کالبد ساختاری آن حیات و معنا می‌بخشد. مقوله بنیادین و تکوین‌گر این بُعد، یک‌پارچگی در مؤسسه و مفهوم هسته‌ای آن شفافیت و درستکاری شرکاء است. این مقوله نه تنها آشفتگی و تعارض منافع بین شرکاء را مهار می‌نماید، بلکه به یک تعهد محتوایی نسبت به تعاون و هم‌افزایی همگانی در جهت پایداری و

اعتلای مؤسسه حسابرسی می‌انجامد. بر این مبنا، مؤسسه نگرشی در رأس خود بر پایه اعتقاد به کار حرفه‌ای، اصول علمی و ارزش‌های اخلاقی بنیاد می‌نهد که نه تنها اعضاء سازمان را به مانند اجزاء یک ارگانسیم زنده حیات و انسجام می‌بخشد، بلکه کلیه سیاست‌های صریح و ضمنی مؤسسه را در جهت ارزش آفرینی بیش‌تر برای صاحب‌کار، تعاون و تشریک مساعی در حرفه و ایفای به رسالت واقعی حرفه در قبال جامعه بسیج و تنظیم می‌نماید. در مجموع، مقوله‌های بُعد شناختی سرمایه اجتماعی، مؤسسه و حرفه حسابرسی را از بیماری‌ها و آفت‌های اجتماعی همانند جزیره‌ای شدن، تفرقه، هنجارشکنی اخلاقی و حرفه‌ای، رخدادهای رسوایی‌های مالی، دعاوی حقوقی، تضاد منافع و تشدید ناسازگاری‌های درون سازمانی و برون سازمانی مصون می‌نماید.

اگر سرمایه اجتماعی ساختاری را به زمین و سرمایه اجتماعی شناختی به بذر تشبیه نماییم، سرمایه اجتماعی رابطه‌ای محصولی است که مؤسسه حسابرسی از سازمان خود برداشت می‌نماید. در واقع، سرمایه اجتماعی رابطه‌ای تبیین‌گر دارایی‌های مشهود و نامشهودی است که به واسطه درهم‌آمیختن یک ترکیب کافی و مناسب از دو نوع سرمایه اجتماعی دیگر (ساختاری و شناختی)، عاید مؤسسه و به تبع آن، حرفه حسابرسی می‌شود. مقوله بنیادین و تکوین‌گر این بُعد، اعتماد و اتحاد شرکاء و مفهوم هسته‌ای آن نهادینه شدن اخلاق در تمامی ارکان مؤسسه است. اخلاق نهادینه شده در تشکیلات و روابط مؤسسه، یک گوهر هسته‌ای در سرمایه اجتماعی مؤسسه است که شرکاء را به طور طبیعی در جهت رفتار و عملکردی قابل تحسین در قبال یکدیگر، مؤسسه، حرفه و ذینفعان سوق می‌دهد. رهاورد این پدیده هم‌افزایی و اتحاد همگانی در تمامی ارکان سازمان در جهت توسعه و پایداری مؤسسه از جنبه‌های متعدد درون سازمانی و برون‌سازمانی خواهد بود. در مجموع، مقوله‌های سرمایه اجتماعی رابطه‌ای از یک سو، مؤسسه و حرفه حسابرسی ایران را از جدی‌ترین تهدیدهای خود یعنی ناسازگاری‌های درون سازمانی و برون‌سازمانی افسار گسیخته، منفعت‌طلبی شخصی، خودمحوری، سلطه‌جویی و در نهایت، شدت فاصله انتظارهای ذینفعان مصون می‌سازد، و از سوی دیگر، زمینه تعاون و هم‌افزایی درون سازمانی در جهت رشد و توسعه طبیعی مؤسسه و نیز همکاری و تشریک مساعی ذینفعان برای حمایت و تقویت حرفه حسابداران رسمی، شناخته شدن ارزش خدمات آنها و توسعه بازار کار مؤسسات حسابرسی را به ارمغان می‌آورد.

در مجموع، چارچوب حاصل از تبیین سرمایه اجتماعی در بافت مؤسسه حسابرسی یک سازه جامع و منسجم از مقوله‌ها را فراهم آورد که با در بر گرفتن تمامی جنبه‌های جامعه‌شناختی چرخه عملیاتی مؤسسه حسابرسی، عناصر بنیادین اعتلاء و پایداری مؤسسات حسابرسی ایران را هویدا می‌نماید. این چارچوب در واقع یک تئوری اختصاصی برای مؤسسات حسابرسی ایران بدست می‌دهد که به عنوان یک راه حل عملگرایانه و بنیادی برای چالش‌های جاری حرفه و

مؤسسات حسابرسی کشور از قبیل فقر و توسعه نیافتگی، ناکارایی قوانین و مقررات حرفه، از هم گسیختگی مؤسسات و تشکیلات حسابداران رسمی، مهار رفتارهای غیر حرفه‌ای درونی و بیرونی و تأمین انتظارهای ذینفعان مثمر ثمر است.

این نتایج از جنبه‌های متعدد و متنوعی دارای دانش‌افزایی با اهمیت برای ادبیات و ذینفعان مؤسسات و حرفه حسابرسی ایران است. نخست، پژوهش حاضر نشان می‌دهد که تئوری سرمایه اجتماعی به عنوان یک چارچوب فرارشته‌ای و انطباق‌پذیر، از امکان بسط یافتن به قلمرو ادبیات حسابرسی و فراهم آوردن یک تحلیل و تبیین جامع از پیچیدگی‌ها و ناسازگاری‌های نهفته در محیط پیچیده و تخصصی مؤسسه حسابرسی در قالب یک چارچوب منسجم و پرمعنا برخوردار است. دوم، چارچوب سرمایه اجتماعی پژوهش می‌تواند یک سازه مفهومی غنی فراهم آورد که نه تنها از قابلیت تعمیم به تمام جنبه‌های چرخه عملیاتی مؤسسه حسابرسی برخوردار است، بلکه امکان تبیین انواع مختلف تضاد منافع موجود در عملیات حسابداران رسمی را در قالب یک الگوی جامع و منسجم فراهم نماید. سوم، چارچوب پژوهش با شناسایی عوامل بنیادین کیفیت خدمات و پایداری مؤسسه حسابرسی، یک دستاورد منحصر به فرد در جهت تدوین سیاست‌های محتوایی به وسیله قانون‌گذاران و نیز برنامه‌ریزی راهبردی اثربخش در جهت توسعه و اعتلاء پایدار مؤسسه و حرفه حسابرسی کشور به ارمغان آورد. چهارم، با بسط دادن تئوری سرمایه اجتماعی به جنبه‌های مختلف فعالیت مؤسسه حسابرسی، چارچوبی یک‌پارچه از ذینفعان و انتظارهای آنها حاصل شد که به طور به‌لقوه یک راه‌حل عمل‌گرایانه و مؤثر برای چالش اساسی امروز حرفه، یعنی شدت گرفتن نارضایتی و فاصله انتظارهای ذینفعان است. در نهایت، پنجمین دانش‌افزایی مهم این پژوهش شناسایی و طبقه‌بندی طیفی وسیعی از عناصر رفتاری مهم و بنیادی در کیفیت و پایداری خدمات حسابداران رسمی است که قلمرو مناسبی برای توسعه مطالعات رفتاری آتی خواهد بود.

#### ۷- تقدیر، تشکر و ملاحظات اخلاقی

پژوهشگران لازم می‌دانند مراتب تشکر و قدردانی خود را به مشارکت‌کنندگان محترم پژوهش شامل اعضای عالی قدر جامعه حسابداران رسمی ایران و صاحب‌نظران بزرگوار حرفه‌ای و دانشگاهی اعلام نمایند.

## فهرست منابع

احمدی لویه، افشین؛ نیکومرام، هاشم؛ رهنمای رودپشتی، فریدون و بنی مهد، بهمن. (۱۳۹۷)، حق انتخاب حسابرس و مدیریت سود مبتنی بر اقلام تعهدی بر اساس نظریه انتخاب گلاسر. مطالعات تجربی حسابداری مالی، دوره ۱۵، شماره ۶۰، صص ۱۰۳-۱۲۳.

امیری، اسماعیل و فخاری، حسین. (۱۳۹۹)، شاخص ترکیبی برای خرید اظهارنظر حسابرس مبتنی بر فن تحلیل ممیزی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۷، شماره ۱، صص ۱-۳۱.

جامعه حسابداران رسمی ایران. (۴-۲/۰۶/۱۳۹۸)، ویدئوهای جامعه حسابداران رسمی ایران. بازیابی در ۴-۲/۰۶/۱۳۹۸، از صفحه جامعه حسابداران رسمی ایران در آپارات: [https://www.aparat.com/video/video/listuser/username/iacpa/wrapper/true/%D9%87%D9%85%D9%87\\_%D9%88%DB%8C%D8%AF%DB%8C%D9%88%D9%87%D8%A7](https://www.aparat.com/video/video/listuser/username/iacpa/wrapper/true/%D9%87%D9%85%D9%87_%D9%88%DB%8C%D8%AF%DB%8C%D9%88%D9%87%D8%A7)

دانایی فرد، حسن؛ الوانی، سید مهدی و آذر، عادل. (۱۳۹۶)، روش شناسی پژوهش کیفی در مدیریت: رویکردی جامع. تهران: صفار.

گا، جیمز. (۱۳۹۹)، لیبی، ترزا و ثورن، لیندا (تدوین کنندگان) در، پژوهش‌های حسابداری رفتاری (فرجی، امید؛ جندقی قمی، محمد و فتاحی، فروزان، مترجم)، صص. ۱۵۳-۱۷۴. تهران: انتشارات بورس.

مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای. (۱۳۹۷)، مجموعه قانون و مقررات حسابداران رسمی ایران. تهران: جامعه حسابداران رسمی ایران.

مهربان پور، محمدرضا؛ جندقی قمی، محمد و رجب بیکی، محمدعلی. (۱۳۹۷)، سرمایه اجتماعی و حق الزحمه حسابرسی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۵، شماره ۲، صص ۲۶۹-۲۸۸.

مهربان پور، محمدرضا؛ کرمی، غلامرضا و جندقی قمی، محمد. (۱۳۹۹)، تحلیل SWOT برای حرفه حسابرسی مستقل در ایران. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی

DOI: 10.22059/acctgrev.2020.290832.1008290

Adler, R., and G. Liyanarachchi. 2020. Towards measuring professionalism in accounting. *Accounting & Finance* 60(3): 1907-1941.

Andiola, L. M., D. H. Downey, and K. D. Westermann. 2020. Examining climate and culture in audit firms: Insights, practice implications,

- and future research directions. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 39(4): 1-29.
- Aobdia, D. 2020. The economic consequences of audit firms' quality control system deficiencies. *Management Science* 66(7): 2883-2905.
- Bergner, J., B. B. Marquardt, and P. Mohapatra. 2020. The auditor reputation cycle: A synthesis of the literature. *International Journal of Auditing* 24(2): 292-319.
- Bianchi, P. A., N. Carrera, and M. Trombetta. 2020. The effects of auditor social and human capital on auditor compensation: Evidence from the Italian small audit firm market. *European Accounting Review* 29(4): 1-29.
- Bills, K. L., C. Hayne, and S. E. Stein. 2018. A field study on small accounting firm membership in associations and networks: implications for audit quality. *The Accounting Review* 93(5): 73-96.
- Bullen, M. L., and E. G. Flamholtz. 1985. A theoretical and empirical investigation of job satisfaction and intended turnover in the large CPA firm. *Accounting, Organizations and Society* 10(3): 287-302.
- Burke, J. J., R. Hoitash, U. Hoitash, and S. Xiao. 2020. The costs and benefits of retirement policies at u.s. audit firms. Working Paper. Available at SSRN 3559503.
- Christensen, L. B., R. B. Johnson, and L. A. Turner. 2015. *Research Methods, Design, and Analysis* (12 ed.). Essex: Pearson Education Limited.
- Chu, L., D. A. Simunic, M. Ye, and P. Zhang. 2018. Transaction costs and competition among audit firms in local. *Journal of Accounting and Economics* 65(1): 129-147.
- Citron, D. B., and R. J. Taffler. 2001. Ethical behaviour in the U.K. audit profession: The case of the self-fulfilling prophecy under going-concern uncertainties. *Journal of Business Ethics* 29: 353-363.
- Coffee, J. C. 2019. Why do auditors fail? What might work? What won't? *Accounting and Business Research* 49(5): 540-561.
- Dasgupta, P., and I. Serageldin. 2000. *Social Capital: A Multifaceted Perspective*. Washington, D.C.: The World Bank.
- DeFond, M. L., and C. S. Lennox. 2011. The effect of SOX on small auditor exits and audit quality. *Journal of Accounting and Economics* 52(1): 21-40.
- DeFond, M., and J. Zhang. 2014. A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics* 58(2-3): 275-326.

- Duff, A. 2016. Corporate social responsibility reporting in professional accounting firms. *The British Accounting Review* 48(1): 74-86.
- Duff, A. 2017. Corporate social responsibility as a legitimacy maintenance strategy in the professional accountancy firm. *The British Accounting Review* 49(6): 513-531.
- Ege, M., Y. H. Kim, and D. Wang. 2020. Do global audit firm networks apply consistent audit methodologies across jurisdictions? Evidence from financial reporting comparability. *The Accounting Review* 95(6): 151-179
- Eschenbrenner, B., F. F. Nah, and V. R. Telaprolu. 2015. Efficacy of social media utilization by public accounting firms: findings and directions for future research. *Journal of Information Systems* 29(2): 5-21.
- Finley, A. R., M. H. Kim, P. T. Lamoreaux, and C. S. Lennox. 2019. Employee movements from audit firms to audit clients. *Contemporary Accounting Research* 36(4): 1999-2034.
- Fontaine, R., S. B. Letaifa and D. Herda. 2013. An interview study to understand the reasons clients change audit firms and the client's perceived value of the audit service. *Current Issues in Auditing* 7(1): A1-A14.
- Fukuyama, F. 2001. Social capital, civil society and development. *Third World Quarterly* 22(1): 7-20.
- Gannon, B., and J. Roberts. 2020. Social capital: Exploring the theory and empirical divide. *Empirical Economics* 58: 899-919.
- Goddard, A. 2017. Grounded theory approach to accounting studies: Overview of principles, assumptions and methods. In Z. Hoque, L. D. Parker, M. A. Covalski, & K. Haynes (Eds.), *The Routledge Companion to Qualitative Accounting Research Methods* (pp. 91-111). New York: Routledge.
- Gunn, J. L., C. Li, L. Liao, J. Yang, and S. Zhou. 2019. Audit firms' corporate social responsibility activities and auditor reputation. Working Paper. Available at: [http://www.rieb.kobe-u.ac.jp/tjar/conference/10th/CF3\\_Chan%20Li.pdf](http://www.rieb.kobe-u.ac.jp/tjar/conference/10th/CF3_Chan%20Li.pdf).
- Hall, M., and D. Smith. 2009. Mentoring and turnover intentions in public accounting firms: A research note. *Accounting, Organizations and Society* 34(6-7): 695-704.
- Häuberer, J. 2011. *Social Capital Theory: Towards a Methodological Foundation*. Heidelberg, Germany: Springer Fachmedien.
- Hay, D., R. Baskerville, T. H. Qiu. 2007. The association between partnership financial integration and risky audit client

- portfolios. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 26(2): 57–68.
- Hay, D., W. R. Knechel, and M. Willekens. 2014. Introduction: The function of auditing. In D. Hay, W. R. Knechel, and M. Willekens (Eds.), *The Routledge Companion to Auditing* (pp. 1-9). New York: Routledge.
- He, X., S. P. Kothari, T. Xiao, and L. Zuo. 2020. Industry-specific knowledge transfer in audit firms: Evidence from audit firm mergers in China. Working Paper. Available at: SSRN 3209590.
- Hegazy, M., K. Hegazy, and M. Eldeeb. 2020. The balanced scorecard: Measures that drive performance evaluation in auditing firms. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*. Available at: DOI: 10.1177/0148558X20962915.
- Herda, D. N., and J. J. Lavelle. 2012. The auditor-audit firm relationship and its effect on burnout and turnover intention. *Accounting Horizons* 26(4): 707–723.
- Hoopes, J. L., K. J. Merkley, J. Pacelli, and J. H. Schroeder. 2018. Audit personnel salaries and audit quality. *Review of Accounting Studies* 23(3): 1196-1136.
- Iyer, V. M., E. M. Bamber, and R. M. Barefield. 1997. Identification of accounting firm alumni with their former firm: Antecedents and outcome. *Accounting, Organizations, and Society* 22(3): 315-336.
- Jenkins, J. G., D. R. Deis, J. C. Bedard, and M. B. Curtis. 2008. Accounting firm culture and governance: A research synthesis. *Behavioral Research in Accounting* 20(1): 45–74.
- Jha, A., and Y. Chen. 2015. Audit fees and social capital. *The Accounting Review* 90(2): 611-639.
- Kelton, A. S., and R. R. Pennington. 2020. If you Tweet, they will follow: CEO Tweets, social capital, and investor say-on-pay judgments. *Journal of Information Systems* 34(1): 105-122.
- Knechel, W. R. 2016. Audit quality and regulation. *International Journal of Auditing* 20(3): 215–223.
- Lennox, C. S., and C. W. Park. 2007. Audit firm appointments, audit firm alumni, and audit committee independence. *Contemporary Accounting Research* 24(1): 235-258.
- Lennox, C., C. Wang, and X. Wu. 2020. Opening up the ‘black box’ of audit firms: The effects of audit partner ownership on audit adjustments. *Journal of Accounting Research* 58(5): 1299-1341.

- Lenz, H., and M. L. James. 2007. International audit firms as strategic networks – The evolution of global professional service firms. In W. A. Muller, and M. Bihn (Eds.), *Economics and management of networks* (pp. 367-392). New York: Physica-Verlag HD.
- Mills, S. K., and M. S. Bettner. 1992. Ritual and conflict in the audit profession. *Critical Perspectives on Accounting* 3(2): 185-200.
- Mohr, J., and R. Spekman. 1994. Characteristics of partnership success: Partnership attributes, communication behavior, and conflict resolution techniques. *Strategic Management Journal* 15(2): 135-152.
- Morrison, A. D., and W. J. Wilhelm, Jr. 2004. Partnership firms, reputation, and human capital. *American Economic Review* 94(5): 1682-1692.
- Nahapiet, J., and S. Ghoshal. 1998. Social capital, intellectual capital, and the organizational advantage. *The Academy of Management Review* 23(2): 242-266.
- Narayana, V. G. 1995. Moral hazard in repeated professional partnerships. *Contemporary Accounting Research* 11(2): 895-917.
- Pennings, J. M., and K. Lee. 1999. Social capital of organization: Conceptualization, level of analysis, and performance implications. In R. T. Leenders, and S. M. Gabbay (Eds.), *Corporate Social Capital and Liability*. New York: Springer Science+Business Media.
- Pittman, J., Qi, B., and G. Zhang. 2019. The importance of social capital to individual auditors. Working Paper. Available at: SSRN 3365474.
- Porter, B. 2014. The audit expectation gap: A persistent but changing phenomenon. In D. Hay, W. R. Knechel, and M. Willekens (Eds.), *The Routledge Companion to Auditing* (pp. 43-53). New York: Routledge.
- Putnam, R. D. 2000. *Bowling Alone: The Collapse and Revival of American Community*. New York: Simon Schuster.
- Sweavey, S. E., and M. J. Imhof, and T. J. Westfall. 2018. Audit firms as networks of offices. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 37(3): 211-242.
- Tervo, W., L. M. Smith, and M. Pitman. 2014. Dysfunctional auditor behavior: The effects of tone at the top and supervisors' relationships. *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting* 17: 47-77.

- Vandenhoute, M., K. Hardies, and D. Breesch. 2020. Professional and commercial incentives in audit firms: evidence on partner compensation. *European Accounting Review* 29(3): 1-34.
- Wallace, P. 2009. Reasons women chartered accountants leave public accounting firms prior to achieving partnership status: A qualitative analysis. *Canadian Journal of Administrative Sciences* 26(3): 179-196.
- Wilson, A. B., C. McNellis and C. K. Latham. 2018. Audit firm tenure, auditor familiarity, and trust: Effect on auditee whistleblowing reporting intentions. *Journal of International Accounting* 22(2): 113-130.
- Wolk, H. I., J. L. Dodd, and J. J. Rozycki. 2017. *Accounting Theory: Conceptual Issues in a Political and Economic Environment* (9 ed.). Thousand Oaks, California: SAGE.
- Yang, Z. 2013. Do political connections add value to audit firms? Evidence from IPO audits in China. *Contemporary Accounting Research* 30(3): 891-921.