

## طراحی مدل و ارزیابی قابلیت‌های موسسات حسابداری در ارتقای اعتماد اجتماعی

مهدی صفری گرایلی<sup>۱</sup>

حسن ولیان<sup>۲\*</sup>

تاریخ دریافت: ۹۶/۱۰/۲۵

تاریخ پذیرش: ۹۶/۱۲/۱۶

### چکیده

نقش موسسات حسابداری بدلیل ارتقای سطح اعتماد اجتماعی بسیار حساس و مهم تلقی می‌شود و موسساتی که توانایی لازم برای کسب مزیت رقابتی در این عرصه را نداشته باشند، محکوم به شکست هستند. این تحقیق با درک این موضوع به دنبال طراحی مدل و ارزیابی نقش قابلیت‌های موسسات حسابداری در ارتقای اعتماد اجتماعی می‌باشد. دوره زمانی تحقیق یکساله ۱۳۹۵-۱۳۹۶ می‌باشد. روش شناسی تحقیق ترکیبی می‌باشد و جامعه ی هدف شامل دو بخش کیفی و کمی است. در بخش کیفی تعداد ۱۴ نفر از اساتید دانشگاه و انجمن حسابداران خبره به عنوان اعضای پانل از طریق روش نمونه گیری همگن انتخاب شدند که از این تعداد ۱۰ نفر آنها به عنوان ارزیابی کنندگان مقالات برای ارزیابی حیاتی مشارکت داشتند. در این بخش مقالات مشابه به موضوع تحقیق در داخل و خارج بر اساس معیار ۵۰ امتیاز تعیین شدند و سپس شاخص‌های مرتبط با موضوع پژوهش در قالب چک لیست‌های امتیازی تدوین شدند و بین ۱۴ نفر از اعضای پانل (خبرگان) توزیع شدند تا بر اساس شاخص‌های دلفی همچون میانگین، انحراف معیار و ضریب توافقی، شاخص‌های تحقیق تایید شوند. در بخش کمی، جامعه ی هدف شامل ۱۲ موسسه حسابداری بود که تعداد ۹۶ نفر از حساب‌برسان از طریق نمونه گیری تصادفی و فرمول کوکران که جزء حساب‌برسان شاغل در ۱۲ موسسه ی حسابداری یاد شده بودند، انتخاب و پرسشنامه‌های بعد از تایید دلفی، بین آنها توزیع شد. در این پژوهش ۲ سوال اصلی در بخش کیفی مطرح شد و دو فرضیه در بخش کمی ارائه گردید. نتایج در راستای سوالات تحقیق مشخص ساخت، قابلیت‌های موسسات حسابداری به دو مولفه درونی و بیرونی که هر کدام شامل ۴ شاخص

<sup>۱</sup> دانشیار گروه حسابداری، واحد بندرگز، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرگز، ایران

Mehdi.safari83@yahoo.com

<sup>۲</sup> استادیار گروه حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران (نویسنده مسئول)

Hasan.valiyan@yahoo.com

بودند تفکیک شدند. همچنین اعتماد اجتماعی به سه مولفه پاسخگویی اخلاقی، پاسخگویی قانونی و ارتقای قدرت تصمیم گیری بر اساس تحلیل دلفی و شاخص‌های امتیازی میانگین، انحراف معیار و ضریب توافق دسته بندی شدند. به منظور آزمون فرضیات تحقیق در بخش کمی، از آزمون‌های تعقیبی و تحلیل واریانس بر اساس بررسی شدت میانگین استفاده شد و نتایج نشان داد، زمانیکه ابعاد قابلیت‌های دورنی و بیرونی یک موسسه ی حسابرسی با هم تطبیق داشته باشند، یعنی شاخص‌های قابلیت‌های دورنی با هم همراستا باشند، همچنین شاخص‌های قابلیت‌های بیرونی نیز با هم همراستا باشند، ضمن تایید این موضوع که موسسه ی حسابرسی دارای قابلیت و توانمندی است، باعث ارتقای سطح اعتماد اجتماعی سهامداران و تصمیم گیرندگان مالی می‌شود. نتایج بدست آمده از نظر مفهومی با تحقیق ال قول و همکاران (۲۰۱۶) و با (۲۰۱۶) مطابقت دارد.

**واژگان کلیدی:** قابلیت‌های دورنی موسسات حسابرسی، قابلیت‌های بیرونی موسسات حسابرسی، اعتماد اجتماعی.

## ۱-مقدمه

حرفه حسابرسی با موضوعات احتمالی زیادی رو به رو بوده است به گونه ای که این شغل حساس را تحت تاثیر عوامل و متغیرهای فراوانی قرار می دهد. کاهش مهارت حرفه ای، ضعف حرفه و کیفیت پایین آموزش حسابرسان (بکوف و همکاران، ۲۰۱۵: ۱۴)، توجه نکردن به شناخت احساسات و هیجانات (آردلین، ۲۰۱۳: ۵۷) همه به منزله عامل مربوط در تصمیم گیری‌های درست و کامل (مک فایل ۲۰۰۴: ۶۳۳) در حرفه ای حسابرسی محسوب می شود. حسابرسی به دلیل نقش با اهمیتی که در اعتبار دهی به صورت‌های مالی دارد، همواره از جایگاه بالایی در بازارهای سرمایه و حرفه حسابداری برخوردار است. به موجب نقش با اهمیت حسابرسی، همواره این نگرانی وجود دارد که آیا کیفیت حسابرسی به حدی است که بتواند این نقش پر مخاطره را به خوبی اجرا کند؟ آیا موسسات حسابرسی توانمندی‌های لازم به منظور ارتقای کیفیت صورت‌های مالی را به یک اندازه دارا هستند؟ چه عللی می تواند در انتخاب موسسات حسابرسی نقش داشته باشند؟ این سوالات معمولاً از منظر صاحبکاران در زمان انعقاد قرار داد جهت همکاری با موسسات حسابرسی مورد بحث است. هر چند انگیزه‌های صاحبکاران درباره انتخاب موسسات حسابرسی ممکن است متفاوت باشد، اما موضوع توانمندی و قابلیت‌های موسسات حسابرسی می تواند دلیل برای انتخاب آنها از جانب صاحبکاران قلمداد گردد. (بال، ۲۰۰۶: ۵۷۲). نکته ی قابل توجه این است، که در بازارهای نارکارآمد سرمایه همچون بازار سرمایه کشور ما، بدلیل وجود زیر ساخت‌های نامناسب شرکت‌های فعال در این عرصه، هزینه نمایندگی به عنوان یک مسئله جدید بین شرکت‌ها و سهامداران وجود دارد و عدم اطلاعات کافی آنها از عملکرد شرکت‌ها صرفاً بدلیل نبود معیارهای بررسی کیفی عملکردی شرکت‌ها ایجاد و باعث می گردد، سهامداران و سرمایه گذاران سرخورده از سرمایه گذاری‌های خود شوند. قابلیت‌های موسسات حسابرسی چه از نوع کمی و چه از نوع کیفی می تواند زوایای نا آشکار عملکرد شرکت‌ها را بهتر افشا نماید و به سهامداران و سرمایه گذاران و حتی تدوین کنندگان آیین نامه‌های بورس اوراق بهادار، کمک می کند تا با اطلاعات بهتری اقدام به تصمیم گیری نمایند. از این منظر وجود قابلیت‌های موسسات حسابرسی به عنوان یک معیار تصمیم ساز و حرفه ای برای اقتصاد کشورهایی همچون کشور ما لازم و ضروری است. بعبارت دیگر، قابلیت‌های موسسات حسابرسی اشاره به بخش نامرئی هر موسسه اما اثربخش دارد که می تواند در بدست آوردن مزیت رقابتی موسسات در افزایش تعداد صاحبکاران در صنایع مختلف به منظور انجام عمل حسابرسی موثر و تاثیر گذار باشد. بعبارت دیگر، قابلیت‌های موسسات حسابرسی را می توان به صورت یک الگوی اکتسابی و ثابت از فعالیت جمعی تعریف نمود که موسسه از طریق آن می تواند به افزایش کیفیت صورت‌های مالی شرکت‌ها کمک نماید. (زولو و وینتر، ۲۰۰۲: ۳۴۴). باید توجه داشت، جایگاه و نقش موسسات حسابرسی

در تصمیمات استفاده کنندگان داخلی و خارجی به عنوان عوامل کلیدی در تهیه گزارش‌های حسابداری و افزایش اعتماد عمومی جامعه مهم و قابل تامل است. (رحیمیات و جان فدا، ۱۳۹۳: ۶۹). به همین دلیل برای افزایش کیفیت کار و حفظ استقلال موسسات حسابداری راه کارهای مختلفی از سوی مراجع حرفه ای و صاحب نظران در این حرفه ارائه شده است که یکی از پیشنهادهاى مورد توصیه آنان، چرخش منظم موسسات حسابداری می‌باشد. اما اینکه الزاما این قوانین بدون توجه به محتوی کیفی عملکردهای موسسات حسابداری بتواند باعث ارتقای کیفیت گزارشات مالی به صورت مستقیم و تقویت اعتماد عمومی جامعه به طور غیر مستقیم گردد، موضوعی است که این تحقیق تلاش دارد با اتکا به روش اقتباس نظری و استفاده از نظر متخصصان حسابداری و متخصصان مالی، معیارهای قابلیت‌های موسسات حسابداری را در قالب مدلی طراحی و میزان اثربخشی آن را در مورد ارتقای اعتماد عمومی جامعه مورد سنجش قرار دهد. در واقع کمتر به معیارهای کیفی عملکردی موسسات حسابداری توجه شده است و این موضوع به عنوان یک چرخه معیوب در ارتقای اعتماد اجتماعی محسوب می‌شود، بعبارت دیگر قابلیت‌های موسسات حسابداری در کنار ویژگی‌های کمی تلاش دارد با اتکا به شناخت علل مهم و تاثیر گذار در عملکرد موسسات حسابداری، به ارتقای هر چه بیشتر اعتماد اجتماعی که بدلیل ویژگی‌های نظام اقتصادی کشور ما در طی چند سال اخیر، کاهش یافته است کمک نماید. نتایج این تحقیق می‌تواند به نهادهای نظارتی و تدوین کننده قوانین کمک نماید با دید وسیع‌تری عملکردهای موسسات حسابداری را بررسی کنند.

## ۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

### ■ انواع قابلیت‌های شرکت‌ها

کولیس (۱۹۹۴)، قابلیت و توانایی شرکت‌ها را به سه گروه گسترده، یعنی قابلیت‌های استاتیک، دینامیک و خلاقانه تقسیم بندی می‌کند.

اولین گروه قابلیت شرکت‌ها به توانایی استاتیک شرکت برای انجام فعالیت‌ها می‌پردازد. این یک «قابلیت سطح صفر» است که می‌توان آن را به عنوان توانایی موسسات حسابداری برای انجام فعالیت‌های کارکردی اصلی تعریف کرد. به عنوان مثال، امیت و اسکومیکر (۱۹۹۳: ۳۳-۴۶)، قابلیت و توانایی را، توسعه نواحی کارکردی و عملکردی و استاک و همکاران (۱۹۹۲: ۵۷-۶۹)، قابلیت و توانایی مجموعه ای از پرسه‌های تجاری تعریف می‌کند و گرانت<sup>۱</sup> (۱۹۹۱) قابلیت را با استفاده از یک طبقه بندی کارکردی فعالیت‌های شرکت، شناسایی و ارزیابی کرد. دومین گروه قابلیت شرکت‌ها، قابلیت سطح درجه اول است که به بررسی توانایی (دینامیک پویا) شرکت‌ها

<sup>1</sup> Grant

برای توسعه سهم بیشتر در بازار تعریف می‌کند. به عنوان مثال، تیس و همکاران (۱۹۹۷)، قابلیت موسسات را توانایی برای یادگیری، تطبیق، تغییر و تجدید با گذشت زمان و توجه به محیط در حال تغییر تعریف می‌کنند. سومین گروه، قابلیت سطح بالاتر می‌باشد که به بررسی توانایی خلاقانه شرکت‌ها برای سازماندهی منابع آنها برای توسعه استراتژی‌های جدید می‌پردازد. نوآوری و خلاقیت استراتژیک یک روش بنیادی برای رقابت در کسب و کار و تجارت موجود است. کانستانشنز و کانستانشتر (۲۰۰۳: ۵۵-۶۳) معتقدند، نوآوری و خلاقیت استراتژیک بر ویژگی‌های ارائه خدمات و ماهیت خدمات مختلف در مقایسه با رویکردهای سنتی، تأکید دارد. در طول زمان، این شرکت‌ها قادر به ارائه خدمات مطلوب تر است که نسبت به ویژگی‌های سنتی دارای مزیت رقابتی بیشتری می‌باشد. در دسته بندی دیگری، کالیس (۱۹۹۴) با توجه به تغییراتی جزئی که در دسته بندی قابلیت‌های شرکت‌ها انجام داد، آن را به چهار دسته قابلیت تقسیم نمود. دسته اول آنهایی که توانایی انجام فعالیت‌های عملکردی اساسی شرکت را منعکس می‌کنند (کالیس، ۱۹۹۴). دومین دسته بهبودهای پویا برای فعالیت‌های موسسات مانند فعالیت‌های بهبودی ادامه دار هستند. دسته سوم تشخیص ارزش ذاتی منابع دیگر یا برای توسعه استراتژی‌های جدید نسبت به رقبای است (کالیس، ۱۹۹۴). چهارمین دسته اصطلاحاً «رتبه بالاتر» و یا «فرا قابلیت‌ها» هستند که بر قابلیت‌های یادگیری تأکید می‌نمایند. وینتر (۲۰۰۳) عنوان می‌کند که قابلیت‌های سطح صفر هم وجود دارند همچنین قابلیت‌های عملیاتی یا قابلیت‌های معمولی که از نظر او به عنوان مواردی که به شرکت اجازه می‌دهد که در حال حاضر امرار معاش کنند تعریف شده اند. سپس توضیح می‌دهد که قابلیت‌های سطح اول، قابلیت‌های سطح صفر را اصلاح و تغییر می‌دهند. در مجموع در مورد قابلیت در موسسات حسابرسی باید بیان نمود، این قابلیت‌ها شامل، مجموع توانمندا و ویژگی‌های تخصصی موسسه در محیط رقابتی امروز صنایع می‌باشد، که با درک شرایط تغییرات محیطی می‌تواند به مزیت رقابتی دست یابد و به آنها کمک کند تا سهم بیشتری از بازار را به خود اختصاص دهند. در این پژوهش قابلیت‌های موسسات حسابرسی به دو بخش قابلیت‌های درونی و قابلیت‌های بیرونی تفکیک می‌شود (برانکو و دلگادو ۲۰۱۲).

#### الف) قابلیت‌های درونی موسسات حسابرسی

این قابلیت‌ها توسط بتاحد (۲۰۰۹) برای شناخت ویژگی‌ها و توانمندی‌های موسسات تعریف شده است و مبنایی برای دست یابی به مزیت رقابتی نسبت به سایر موسسات حسابرسی فعال در یک صنعت یا بورس قلمداد می‌شود. قابلیت‌های درونی در سال ۲۰۰۴ توسط کارگروه بخش عمومی (PSC) به منظور تقویت پاسخگویی و افزایش میزان توانمندی‌های موسسات ناظر و حسابرسی مالی پیشنهاد شد و به عنوان یک راه کار و نه الزام برای کسب موفقیت بیشتر موسسات حسابرسی توصیه شد. این قابلیت‌ها مبتنی بر

یک مسیر تکاملی هستند که با شناخت توانمندی‌های درونی خود و به روز نگه داشتن ویژگی‌های فردی و تخصصی خود می‌توانند توانمندی‌های پاسخگویی خود را افزایش دهند و از یک سطح معمول حسابرسی داخلی در یک موسسه کمتر توسعه یافته به یک موسسه بالغ تر که توانمندی پاسخگویی به نیازها و انتظارات را دارد، تبدیل شود. (بارنی، ۱۹۹۱). همچنین این مدل به عنوان یک ویژگی خود ارزیاب عمل می‌کند و به موسسات کمک می‌کند تا افرادی توانمند تر با ویژگی‌های اخلاقی و مهارتی بالاتری را به خدمت بگیرد. طبق گزارش فائو و کریس (۲۰۱۱) گزاره ارزش قابلیت‌های حسابرسی درونی مبتنی بر سه عنصر محوری و ارزشی است که شامل اطمینان بخشی<sup>۱</sup>، بینش<sup>۲</sup> و بی طرفی<sup>۳</sup> می‌باشد.

- **اطمینان بخشی:** قابلیت‌های موسسات حسابرسی در زمینه استراتژی‌های، مدیریت ریسک و فرآیندهای کنترلی شرکت‌ها که به دست یابی به اهداف استراتژیک منجر می‌شود، کمک می‌کنند و آینده قابل پیش بینی را برای شرکت‌ها متصور می‌شوند. بعبارت دیگر این قابلیت‌ها کمک می‌کنند شرکت‌ها تا با شناخت بیشتر انتظارات اجتماعی و تغییر شکل و ابعاد مسئولیت‌های اجتماعی را درک کنند و استراتژی‌های خود را مبتنی بر آن تدوین نمایند. (مک کوئور و همکاران، ۲۰۱۲).
- **بینش:** بینش قابلیت‌های موسسات حسابرسی به عنوان یک کاتالیست یا کنش‌یار، تجربه و تحلیل گر و ارزیاب محسوب می‌شود که به بهبود اثربخشی و کارایی سیاست‌ها و برنامه‌های شرکت‌ها از طریق پیشنهادهای مبتنی بر ارزیابی داده‌های محیطی و تحلیل آنها کمک قابل توجهی می‌نماید و باعث بهبود فرآیند تجاری شرکت‌ها در یک محیط رقابتی می‌شود. (مک کوئور و همکاران، ۲۰۱۲).
- **بی طرفی:** این ویژگی و توانمندی موسسات حسابرسی اشاره به تعهد، درستی و صداقت آنها در بررسی‌های عادلانه عملکردهای مالی شرکت‌ها دارد که به شفافیت هر چه بیشتر شرکت کمک می‌کند. این ویژگی، موسسات حسابرسی را نه تنها به عنوان یک مرجع رسیدگی بلکه به شرکت‌ها در ارتقای سطح شفافیت اطلاعات افشا شده، کمک می‌کنند. (مک کوئور و همکاران، ۲۰۱۲).

<sup>1</sup> Assurance

<sup>2</sup> Insight

<sup>3</sup> Objectivity

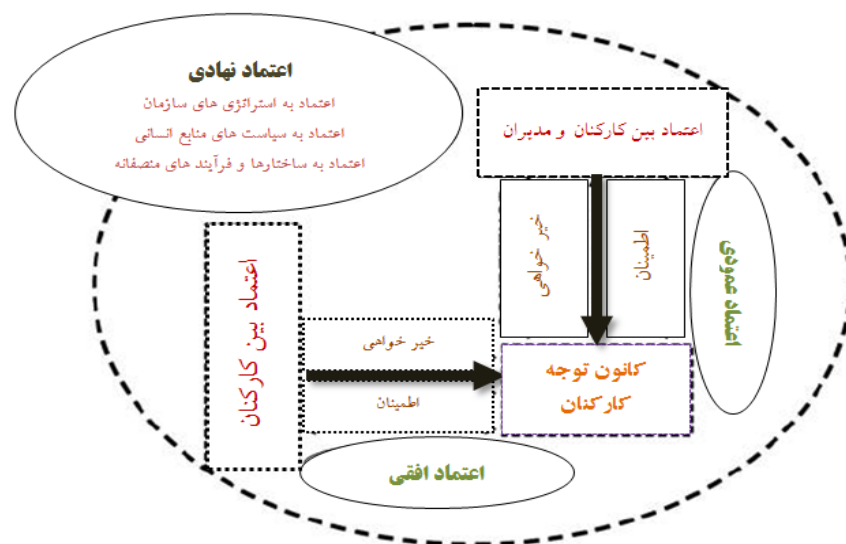
**ب) قابلیت‌های بیرونی موسسات حسابرسی**

قابلیت‌های بیرونی موسسات حسابرسی اشاره به بخش نامرئی فعالیت‌های آنها دارد. بخشی که به دنبال افزایش کیفیت است، نه فقط کمیت. به عبارت دیگر، قابلیت‌های بیرونی موسسات حسابرسی را می‌توان به صورت یک الگوی اکتسابی و ثابت از فعالیت جمعی تعریف کرد که موسسات از طریق آن به طور نظام مند به ایجاد و تعدیل فعالیت‌های عملیاتی روزمره می‌پردازد تا به اثربخشی بالاتری دست یابد (زولو و وینتر، ۲۰۰۲: ۳۴۴). مهمترین مزیت این نوع از قابلیت‌های کسب موفقیت و رسیدن به اهداف از قبل تعیین شده می‌باشد. توجه عمیق به شاخص‌های موفقیت در شناسایی و درک بهتر خلأها، نارسایی‌ها، کمبودها و همچنین در بهبود برنامه‌های سازمان از جهت کمی و کیفی کمک شایانی می‌کنند. باید توجه داشت، قابلیت‌های بیرونی موسسات حسابرسی به آنها در جهت ایجاد نوآوری و بهبود مستمر فعالیت‌هایشان کمک می‌کند. (نلسون و وینتر، ۱۹۹۲). در واقع این قابلیت به دلیل توانایی در اصلاح، تغییر (ایسنهاردت و مارتین، ۲۰۰۰: ۱۱۰۵-۱۱۲۱)، طراحی مجدد، ترکیب (کوگات و زاندر، ۱۹۹۲: ۳۸۳-۳۹۷) و ادغام منابع کنترل شده موسسات دارای اهمیت راهبردی هستند. (گرت، ۱۹۹۶: ۳۷۵-۳۸۷). بعضی از قابلیت‌ها، معمولی بوده و باعث استحکام فرآیندهای سازمانی می‌شوند اما بعضی دیگر پیچیده و بسیار خاص هستند (ایسنهاردت و مارتین، ۲۰۰۰). در واقع این قابلیت‌ها به موسسات حسابرسی در ارتقای رتبه موسسه حسابرسی، حسن شهرت موسسات، تعدد صاحبکاران و افزایش حق الزحمه حسابرسی کمک می‌کند. به عبارت دیگر، این معیارها در حوزه فعالیت‌های حسابرسی، همان معیارهای موفقیت و کسب مزیت رقابتی برای یک موسسه حسابرسی محسوب می‌شود. نکته مهم و قابل توجه اینست که، شاخص‌های موفقیت برای هر نهاد و سازمانی همچون موسسات حسابرسی، نمایشگر واقعیت‌های عرصه فعالیت‌های آنها در نظام مدیریتی است که ابزاری کارآمد برای ارزشیابی برنامه‌ها و فعالیت‌های آن سازمان و مدیران محسوب می‌شود، زیرا از طریق آن، می‌توانند از دستیابی به اهداف از پیش تعیین شده در برنامه‌ها و همچنین میزان دستیابی به عملکرد مطلوب کارکنان، آگاهی یابند. (کریمی مزیدی و همکاران، ۱۳۹۲).

**■ اعتماد اجتماعی**

اعتماد به عنوان بارزترین مشخصه سرمایه اجتماعی و مهمترین بعد فرهنگ؛ محرک رفتاری شناخته شده است که فرد برا ساس ذهنیت خود دست به انجام عملی میزند که ممکن است برای فرد مفید باشد و یا سبب رساندن حداقل زیان به وی شود. (گامبتا، ۱۹۹۸: ۲۱۹؛ الون، ۲۰۰۵: ۱۱؛ پروری و همکاران، ۱۳۹۵: ۱۳۸). اعتماد در حقیقت باور ما به این امر است که

دیگران همان کاری را انجام می دهند که ما از آنها انتظار داریم، بدون اینکه آنها تحت نظارت باشند. (پروری و همکاران، ۱۳۹۵: ۱۳۸). بر اساسین تعریف، یکی از مسائل و مشکلات شرکت‌های امروزی، کمبود اعتماد بین کارکنان و مدیران است. در شرکت‌های ما به خصوص شرکت‌های دولتی، شکاف قابل توجهی بین کارکنان و مدیریت و خواسته‌های این دو وجود دارد. در نتیجه این شکاف، تصمیمات معمولاً با مشکلات اجرایی روبرو می شوند زیرا کارکنان در اجرای تصمیمات سرسختی نشان می دهند و در مقابل مدیران نیز به کارکنان اعتماد نمی کنند و آنها را در جریان تصمیم گیری مشارکت نمی دهند و این‌ها همه باعث ایجاد فضای بی اعتمادی در شرکت می شود. (شمس و اسفندیاری مقدم، ۱۳۹۳: ۱۷۲). الونن (۲۰۰۵) اعتماد شرکتی را به دو بعد اعتماد بین شخصی (ارتباطی) و غیر شخصی تفکیک کردند. بعبارت دیگر، اعتماد فردی (اعتماد میان افراد) و اعتماد غیر فردی (اعتماد نهادی) که مدل زیر آن را به وضوح نشان می دهد.



شکل (۱) مدل اعتماد شرکتی (منبع: الونن و همکارانش<sup>۱</sup>، ۲۰۰۸)

اعتماد شخصی می تواند به دو بعد اعتماد افقی<sup>۲</sup> اعتماد عمودی<sup>۳</sup> تقسیم شود. اعتماد افقی به اعتماد بین کارکنان در یک شرکت مربوط می شود و مشخص کننده این موضوع است، تا چه

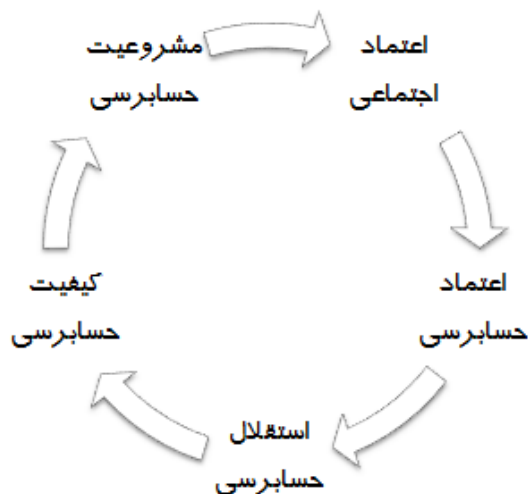
<sup>1</sup> Ellonen et al

<sup>2</sup> Lateral trust

<sup>3</sup> Vertical trust



اندازه افراد درون یک شرکت بر اساس اطمینان و خیرخواهی با هم ارتباط برقرار می‌نمایند و به یکدیگر اعتماد کامل دارند. از طرف دیگر اعتماد عمودی اشاره به اعتماد بین کارکنان و مدیران یا سرپرستان دارد. بر مبنای اعتماد عمودی کارکنان و مدیران تلاش می‌نمایند، در راستای اطمینان متقابل و خیرخواهی رفتار نمایند و تعهدات متقابل را به درستی انجام دهند. (دیتز و تریزاگ، ۲۰۰۶: ۵۵۹). اما اعتماد نهادی، نوعی اعتمادی غیر فردی است که مبتنی بر اعتماد کارکنان به استراتژی‌ها، سیاست‌ها و برنامه‌ها، فرآیند و ساختارهای شرکتی. بعبارت دیگر، اعتماد نهادی، اعتماد اعضای شرکت به راهبردها و شایستگی‌های تجاری و فنی شرکت، و اعتماد به ساختارها و فرایندهای شرکتی، مانند سیاست‌های منابع انسانی است. (الون و همکاران، ۲۰۰۸: ۱۶۴). ارتقای اعتماد اجتماعی از طریق نظارت و بررسی نهادها و موسسات حسابرسی یکی از مهمترین ابعاد ارتقای سطح سرمایه گذاری و توسعه پایدار در بازارهای سرمایه محسوب می‌شود، چرا که این مکانیزم‌ها باید اطمینان لازم در سرمایه گذاران نسبت به صحت و سقوط اطلاعات صورت‌های مالی تقویت نماید و به ارتقای سطح شفافیت‌های صورت‌های مالی آنها کمک کند. تحقیقات انجام شده در حوزه روان شناسی اجتماعی همچون یه و چو (۲۰۰۷)؛ مک کی و همکاران (۲۰۱۵)؛ منگ و همکاران (۲۰۱۵) نشان داده اند که ویژگی‌های افراد شاغل در یک حرفه مانند جنسیت، تحصیلات، اعتقادات مذهبی، سن، نژاد، صداقت، تعهد، انصاف و.... ویژگی‌های ساختاری آن حرفه را شکل می‌دهند.



شکل (۲) ارتباط حسابرسی با اعتماد اجتماعی (منبع: بنی مهد و درویش، ۱۳۹۵)

میزان اعتماد اجتماعی با عدم تقارن اطلاعاتی رابطه ای معکوس دارد. هرچه اعتماد اجتماعی گروه‌های طرف قرارداد، افزایش یابد عدم تقارن اطلاعاتی میان آنها نیز کاهش می‌یابد. به عنوان

نمونه، هرچه سرمایه گذاران به حسابرسان اعتماد بیشتری داشته باشند و حسابرسان نیز توانسته باشند اعتماد سرمایه گذاران را به خود جلب نموده باشند، در آن صورت عدم تقارن اطلاعاتی کمتر می شود. (بنی مهد و درویش، ۱۳۹۵). به عقیده فوکویاما (۱۹۹۵) در وظایف و کارهایی که اعتمادی به انجام دهنده آن وجود نداشته باشد، مخارج انجام آن کار، یک هزینه و مالیات تحمیل شده بر جامعه است. پژوهشگران معتقدند تقلب‌ها و رسوایی‌های مالی سال‌های گذشته در شرکت‌های آمریکایی، ناشی از فقدان اعتماد به مدیران آن شرکت‌ها بوده است. هم چنین آن‌ها پیشنهاد می کنند تا سیستم حسابداری از طریق انتشار اطلاعات در زمینه فعالیت‌ها و مسئولیت اجتماعی شرکت، اعتماد سرمایه گذاران، اعتباردهندگان و سایر ذینفعان را جلب کنند. (چنی، ۲۰۱۰). مک گیر و همکاران (۲۰۱۲) اعتقاد دارند که هنجارها و ارزش‌های اجتماعی هر منطقه بر فعالیت شرکت تاثیرگذار است. آن‌ها می گویند که مدیران شرکت‌ها برای جلوگیری از تحمیل هزینه و جریمه بر شرکت، مجبور هستند که در چارچوب هنجارهای اجتماعی عمل کنند تا اعتماد جامعه را به خود جلب کنند.

#### ■ ارتباط تئوریک قابلیت‌های موسسات حسابرسی با اعتماد اجتماعی

رقابتی شدن فضای حرفه ای موسسات حسابرسی و افزایش تعدد شرکت‌های قابل بررسی، باعث گردیده است، موسساتی بتوانند موفق تر عمل نمایند که نیازهای در حال تغییر سرمایه گذاران و انتظارات آنها را بهتر بشناسند، و تلاش کنند، تمام ظرفیت‌های خود را برای برآورده نمودن آن هم به عنوان یک معیار حرفه ای و هم به عنوان یک معیار اخلاقی نسبت به جامعه، بکار گیرند. در واقع این توانمندی و ویژگی رقابتی به یکباره حادث نمی شود، بلکه با اتکا به تجربه، تخصص و داشتن مسئولیت‌های اخلاقی و اجتماعی ایجاد می شود. (با، ۲۰۱۶). نکته ی مهم در این بحث اینست که قابلیت‌ها زمانی می‌توانند اثربخش تر عمل نمایند که، هم در حوزه قابلیت‌های فردی و هم در حوزه سازمانی همسو باهم رشد نمایند، چرا که در این صورت است که باعث ایجاد شایستگی‌ها و مزیت‌های رقابتی برای آنها می‌گردد. (کالیکا، ۲۰۰۲). در واقع قابلیت‌های موسسات حسابرسی به شرکت‌های حسابرسی کمک می کند تا اعتماد اجتماعی افزایش یابد، چرا که سهامداران و سرمایه گذاران، به عنوان اصیلانی محسوب می شوند، که ممکن است وکلای آنها یعنی مدیران شرکت‌ها دارای انگیزه‌های مفعیت طلبانه باشد و حقوق و منافع آنها را نادیده بگیرند. حضور حسابرسان دارای توانمندی‌های تخصصی و عمومی به برآورده شدن خواسته ی نظارتی سهامداران کمک می کند و باعث ایجاد اعتماد بیشتر در آنها می شود. این موضوع نه تنها به عنوان یک خواسته و نیاز منفعت خواهانه ی سهامداران، بلکه به عنوان یک کارکرد اجتماعی برای رفع عدم اطمینان‌های کلان به دولت و یا بین مردم کمک می کند و آن را به تعادل می کشاند. (قربانی و همکاران، ۱۳۹۳).

در ادامه به بیان تحقیقات پیشین مرتبط با موضوع این تحقیق پرداخته می‌شود:

بیش از سه دهه قبل، نلسون و وینتر (۱۹۸۲) پژوهش جدیدی را آغاز کردند که این پژوهش در مورد نحوه توزیع نامتجانس قابلیت‌ها در تشریح عملکرد متفاوت سازمان‌ها بود. آنها می‌خواستند از این طریق عملکردهای متفاوت شرکت‌های مختلف را مورد بررسی و کاوش قرار دهند. (آمیت و چوماکر، ۱۹۹۳: ۳۳-۴۶؛ پروتوچیرو و همکاران، ۲۰۱۲: ۶۱۵-۶۴۷). قابلیت‌ها در بیان نحوه مدیریت توسعه محصولات و خدمات جدید (کوها و همکاران، ۲۰۱۱: ۱۰۱۱-۱۰۲۴) و برنامه‌های استراتژیک شرکت‌ها (کاپالدو و همکاران، ۲۰۱۱) و همچنین نظم بخشیدن و یکپارچه سازی آنچه که این شرکت‌ها کسب می‌کنند، نقش بسیار مهمی را ایفا می‌کنند. (هیمرکس و همکاران، ۲۰۱۲: ۷۰۳-۷۲۶). به طور جامع‌تر، بیان چگونگی عملکرد شرکت‌ها در محیط رقابتی باعث شده تا پژوهش در زمینه قابلیت‌ها به یکی از مهمترین مکتب‌هایی تبدیل شود که به هنگام پژوهش در زمینه استراتژی‌های آتی سازمان‌ها و موسسات می‌توان به آن استناد کرد. (هلفات و همکاران، ۲۰۰۷). میزان اهمیت قابلیت‌ها برای عملکرد شرکت‌ها باعث شده تا موضوع توسعه قابلیت‌ها حتی به مباحث مالی نیز راه پیدا کند. (بارتو، ۲۰۱۰: ۲۵۶-۲۸۰).

در بیشتر تحقیقاتی که در این زمینه انجام شده است، توجه محققین بطور مشخص بر منابع غیرملموس و توانمندی‌های درونی و بیرونی غیر قابل لمس بوده است و آن را به عنوان اولویت در قابلیت سازی مد نظر قرار داده‌اند. باوری که وجود دارد این است که منابع غیرملموس سخت تر از منابع دیگر قابل تقلید و کپی برداری هستند در نتیجه از لحاظ مزیت رقابتی نسبت به بقیه منابع پایدارتر می‌باشند. (بارنی، ۱۹۹۱: ۹۹-۱۲۰؛ دیریکس و کول، ۱۹۸۹: ۱۵۰۴-۱۵۱۱). تاکید بر منابع غیر ملموس اشاره به این دارد که این منابع با منابع ملموس همبستگی دارد، طوری که می‌توان در مجموع همه آنها را با نام کلی قابلیت‌ها شناخت. (گرت، ۱۹۹۶: ۳۷۵-۳۸۷؛ تیزی و همکاران، ۱۹۹۷: ۵۰۹-۵۳۳). در واقع علت توجه به قابلیت‌های شرکت‌ها یا موسسات مالی اینست، تا از این طریق توانایی شرکت برای ایجاد نوآوری مستمر بهبود یابد (نلسون و وینتر، ۱۹۹۲). به طور ویژه تر، قابلیت‌های موسسات در بخش‌های مالی همچون موسسات حسابرسی در سال ۱۹۹۴ توسط گروه مشاوران بوستون توسعه یافت و در این راستا بیان نمودند، قابلیت‌های شرکت‌ها به خاطر توانایی در اصلاح، تغییر، (ایسنهاردت و مارتین، ۲۰۰۰: ۱۱۰۵-۱۱۲۱)، طراحی مجدد، ترکیب (کوگات و زاندر، ۱۹۹۲: ۳۸۳-۳۹۷)، و ادغام منابع کنترل شده شرکت دارای اهمیت استراتژیک هستند و می‌توانند سهم بیشتری از بازار را به شرکت حسابرسی مزبور اختصاص دهد (گرت، ۱۹۹۶: ۳۷۵-۳۸۷). عبارت دیگر، قابلیت‌ها مجموعه گسترده از توانایی‌های این موسسات شامل تغییرات بیرونی، شناخت انتظارات ذینفعان، سازگاری با بازارهای ناپایدار و بی ثبات از نظر ساختارهای اقتصادی و تغییر رویه‌ها و استانداردهای بین‌المللی

حسابداری و حسابرسی می باشد. (کاپالدو و همکاران، ۲۰۱۱: ۲۷۳-۲۸۶). بنابراین توسعه قابلیت‌ها خلق نمی شود بلکه همانند قابلیت‌های کنونی در تعامل با منابع شرکت مورد استفاده قرار می گیرد. (زهرا و همکاران، ۲۰۰۶: ۹۱۷-۹۵۵). جستجو در پژوهش‌های انجام شده در این زمینه نشان می دهد، قابلیت‌ها در موسسات مالی و شرکت‌ها، از کارها و امور عادی شامل فرآیندهای جمعی مستمر، هدفمند، آگاهانه (و یا حتی نا آگاهانه) تشکیل شده اند. (آمبروسین و همکاران، ۲۰۰۹: ۹-۲۴؛ ریروپ و فلدمن، ۲۰۱۱: ۵۵۷-۶۱۰؛ وینتر، ۲۰۰۳: ۹۹۱-۹۵۵؛ بیکر، ۲۰۰۴: ۶۴۳-۶۷۸؛ چریگ و کلیشادبر، ۲۰۰۷: ۹۱۳-۹۳۳؛ تیزی، ۲۰۰۷: ۱۳۱۹-۱۳۵۰). از آنجا که این یک فرآیند تدریجی و تکاملی است و نقطه ثابتی ندارد و الزاما یک ماهیت سازمانی و یک کارکرد را از نظر عملکرد در یک محیط اجتماعی در بر نمی گیرد، در نتیجه توسعه قابلیت‌ها معمولا جزء الزامات شرکت‌ها و موسسات، بخصوص موسسات حسابرسی بدلیل ویژگی و جایگاه اجتماعی حساسی که دارد، محسوب می شود (هیمرکس و همکاران، ۲۰۱۲: ۷۰۳-۷۲۶). در رابطه با تحقیقات صورت گرفته در مورد قابلیت‌های موسسات حسابرسی، مستندات چندان در دست نیست، چرا که بیشتر تحقیقات در این زمینه بین سال‌های ۲۰۰۵ تا ۲۰۱۳ تحت تاثیر نقش قابلیت‌ها در شرکت‌ها با ماهیت خصوصی و یا دولتی و حتی مالی قرار گرفت و روند رو به رشدی در مورد نقش قابلیت‌های موسسات حسابرسی توسعه نیافت. این پژوهش نیز تلاش کرده است تا تحقیقات تا حدی مشابه را جمع آوری و مستند نماید. مثلا آردلین (۲۰۱۳) نقش حسابرسی را توسعه ابعاد اعتماد اجتماعی از طریق یک تحقیق موردی بررسی نمودند. او بیان نمود، از آنجاییکه حسابرسی یک حرفه اجتماعی است، باید پاسخگو باشد و توانایی جلب اعتماد عموم را داشته باشد. برای این منظور حسابرسان خود را باید از هر گونه رفتار مغایر با اخلاق حرفه‌ای به دور نگه دارند تا بتوانند اعتماد عمومی را جلب کنند. همچنین بیان نمود، هر چه حسابرسان اخلاق را بیشتر رعایت کنند اعتماد اجتماعی به حرفه حسابرسی بیشتر خواهد شد. مارگارت (۲۰۱۴) استراتژی‌های رقابتی شرکت‌های حسابرسی را در نایروبی بررسی نمود. در این پژوهش ۳۲۰ موسسه حسابرسی کشور نایروبی از طریق روش تحقیق کیفی مبتنی بر تحلیل محتوا بررسی شدند. در واقع با مرور استراتژی‌های تعریف شده شرکت‌ها محقق تلاش کرد، ابعاد مختلف موفقیت استراتژی‌های رقابتی موسسات حسابرسی را استخراج نماید و بر این اساس مشخص گردید معیارهایی همچون کیفیت حسابرسی، پاسخگویی، تخصص و توانمندی‌های حرفه‌ای، تسلط بر قوانین و آیین‌نامه‌های بین‌المللی و داخلی به عنوان علل موفقیت استراتژی‌های موسسات حسابرسی این کشور محسوب می شدند.

ال قول و همکاران (۲۰۱۶) در پژوهش خود ارتباط بین انتخاب موسسات حسابرسی با کیفیت و ساختار سررسید بدهی‌ها را برای نمونه‌ای مشتمل بر ۴۲۶۷۹ شرکت-سال مشاهده از

شرکت‌های حاضر در ۴۲ کشور مختلف جهان مورد بررسی قرار دادند. آنها در این تحقیق برای سنجش کیفیت حسابرسی از اندازه موسسه حسابرسی استفاده نمودند. با بهره‌گیری از مدل‌های رگرسیونی چند متغیره، نتایج پژوهش نشان داد که شرکت‌هایی که توسط موسسات حسابرسی بزرگ (با کیفیت تر) حسابرسی شده‌اند، از بدهی‌های با سرسید بلندمدت‌تری برخوردارند.

با (۲۰۱۶) در پژوهشی معیارهای تاثیرگذار بر عملکرد و قابلیت‌های شرکت‌های حسابرسی را در کشور استونی مورد بررسی قرار داد. این تحقیق بر اساس رویکرد دو فازی (کیفی و کمی) انجام شده است و دوره زمانی یکساله ۲۰۱۴-۲۰۱۵ را در بر می‌گیرد. در این تحقیق تعداد ۵۲ شاخص تاثیرگذار بر عملکرد شرکت‌های حسابرسی بررسی گردید و مشخص شد، معیارهای پاسخگویی رفتاری (اخلاقی)، قابلیت اتکای مالی و دقت حسابرسی به عنوان معیارهای مهم در عملکرد و قابلیت‌های شرکت‌های حسابرسی محسوب می‌شوند که در صورتی که شرکت‌ها بتوانند این معیارها را رعایت نمایند، می‌توانند، موفقیت بیشتری در زمینه جذب سهم بیشتر بازار کسب نمایند.

برگلد و کانگ (۲۰۱۸) در پژوهشی اعتماد اجتماعی در گزارشگری مالی را با توجه به هزینه‌های حسابرسی بررسی نمودند. نتایج این تحقیق نشان داد، هزینه‌های حسابرسی شرکت‌هایی که دارای استراتژی‌های اعتماد اجتماعی هستند به مراتب پایین تر نسبت به سایر شرکت‌ها است، چرا که این شرکت‌ها تلاش می‌نمایند، سطح اطمینان به صورت‌های مالی خود را با افشای صادقانه تر حفظ نمایند و هزینه‌های نمایندگی خود را کاهش دهند. در این شرکت‌ها معمولاً افشای اختیاری مسئولیت‌های اجتماعی شرکت‌ها بیشتر رعایت می‌شود.

در تحقیقات داخلی چندان این موضوع بررسی نشده است، اما در یکی از تحقیقات معدود و تا حدی مشابه، خسرو آبادی و بنی مهد (۱۳۹۴) پژوهشی تحت عنوان پیش بینی بی اخلاقی و فساد مالی با توجه به اعتماد اجتماعی در حرفه حسابرسی انجام دادند. جامعه آماری شامل حسابرسان شاغل در بخش دولتی و خصوصی حرفه حسابرسی بود و تعداد ۳۲۰ نفر از حسابرسان شاغل در بخش دولتی و خصوصی از طریق نمونه گیری تصادفی به عنوان حجم نمونه انتخاب شدند. نتایج پژوهش نشان داد، رابطه مستقیمی میان اعتماد اجتماعی پایین و فساد مالی در میان حسابرسان شاغل در بخش خصوصی حرفه حسابرسی وجود دارد این نتیجه تایید نمود، توسعه اخلاق، در حرفه حسابرسی مستلزم بهبود ارزشهای اجتماعی از جمله اعتماد اجتماعی است.

بنی مهد و درویش (۱۳۹۵) اعتماد اجتماعی و نگرش حسابرسان درباره استقلال را بررسی نمودند. در این پژوهش تعداد ۱۴۸ پرسشنامه بین حسابرسان حرفه ای شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران به شیوه تصادفی توزیع و

داده‌های استخراج شده از آن‌ها با استفاده از مدل رگرسیون مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد، اعتماد اجتماعی و رتبه‌ی شغلی حسابرس از جمله عوامل تاثیر گذار بر نگرش حسابرسان درباره‌ی استقلال است. همچنین یافته‌های این پژوهش بیانگر آن است که جنسیت و محل اشتغال حسابرس بر نگرش حسابرسان درباره‌ی استقلال از جمله عوامل تاثیر گذاری محسوب نمی‌شود.

همانطور که در پیشینه مطرح شده مشاهده می‌کنید، بیشتر موضوعات بررسی شده، حول ویژگی‌های فردی حسابرس و نقش آن در ارتقای سطح اعتماد بوده است و این موضوع که ویژگی‌های کلان موسسات حسابداری تا چه اندازه در ارتقای سطح اعتماد عمومی جامعه می‌تواند موفق شوند، به عنوان یک شکاف تئوریک در این پژوهش مورد توجه می‌باشد. چرا که می‌توان با شناخت بهتر ویژگی‌های موسسات حسابداری ابعاد منسجم‌تری در این زمینه برای ارتقای سطح اعتماد اجتماعی ایجاد شود. لذا این تحقیق با اتکا به این شکاف تئوریک تلاش دارد تا ابعاد جدیدی در راستای موضوع تحقیق ایراد نماید.

### ۳- فرضیه های تحقیق

با عنایت به موضوع، پژوهش ابتدا دو سوال زیر مطرح می‌شود:

۱. ابعاد و مولفه‌های قابلیت‌های درونی موسسات حسابداری در ارتقای سطح اعتماد اجتماعی کدامند؟

۲. ابعاد و مولفه‌های قابلیت‌های بیرونی موسسات حسابداری در ارتقای سطح اعتماد اجتماعی کدامند؟

سپس بعد از تعیین شاخص‌های قابلیت‌های موسسات حسابداری، دو فرضیه زیر ارائه می‌شود:

۱. آیا هم‌ردیفی بین ابعاد قابلیت‌های درونی موسسات حسابداری موجب ایجاد اعتماد اجتماعی می‌گردد؟

۲. آیا هم‌ردیفی بین ابعاد قابلیت‌های بیرونی موسسات حسابداری موجب ایجاد اعتماد اجتماعی می‌گردد؟

### ۴- روش شناسی پژوهش

این پژوهش از نظر نتیجه، جزء تحقیقات توسعه‌ای قلمداد می‌گردد زیرا بدنبال طراحی مدل و ارزیابی قابلیت‌های موسسات حسابداری در ارتقای اعتماد اجتماعی می‌باشد. از لحاظ هدف انجام، این تحقیق جزء تحقیقات کاربردی است. (اعرابی و فیاضی، ۱۳۸۹: ۲۲۶-۲۲۸). در واقع رویکرد پژوهشی این مطالعه به لحاظ منطق گرد آوری داده‌ها از نوع استقراء- قیاسی است؛ بدین منظور ابتدا با بررسی مبانی نظری و تئوریک تحقیق مؤلفه‌های اصلی و فرعی و شاخص‌های موثر بر

قابلیت‌های موسسات حسابرسی و اعتماد اجتماعی شناسایی و در قالب چک لیست امتیازی تهیه و تدوین گردید (ضمیمه ۱) و بر مبنای رویکرد قیاسی تلاش شد از طریق روش دلفی شاخص‌ها و مؤلفه‌های تحقیق تأیید گردند، سپس بر اساس روش تحلیل واریانس و آزمون تعقیبی بون فروتی اقدام به ارزیابی مدل در جامعه هدف می‌شود. در واقع این روش شدت میانگین و هم‌ردیفی ورودی (شاخص‌های قابلیت‌های موسسات حسابرسی) و خروجی (اعتماد اجتماعی) را بررسی می‌نماید. ابزار گردآوری اطلاعات در بخش کیفی، براساس روش ارزیابی انتقادی<sup>۱</sup> و بررسی مقالات و تحقیقات مشابه بود (طبق جدول شماره ۱) که با استفاده از امتیاز بندی قابلیت‌های موسسات حسابرسی شامل قابلیت‌های بیرونی و قابلیت‌های درونی، همچنین اعتماد اجتماعی شامل پاسخگویی اخلاقی، پاسخگویی قانونی و ارتقای قدرت تصمیم‌گیری از طریق چک لیست امتیازی طراحی شده (ضمیمه ۱) و روش تحلیل دلفی انجام پذیرفت. بر مبنای روش امتیازی، با تعیین ۱۰ معیار اهداف تحقیق، منطق روش تحقیق، طرح تحقیق، نمونه برداری، جمع‌آوری داده‌ها، انعکاس‌پذیری، دقت تجزیه و تحلیل، بیان تئوریک و شفاف یافته‌ها و ارزش تحقیق به هر مطالعه در راستای موضوع امتیاز داده می‌شود. این امتیازات نیز توسط ۱۰ نفر از اساتید دانشگاهی در رشته حسابداری انتخاب شده‌اند که خلاصه مطالب استخراج شده به صورت فیش برداری شده نویسندگان را امتیاز داده‌اند. بعبارت دیگر، در این مرحله، این متخصصان به هر یک از سؤالات یک امتیاز کمی می‌دهد و سپس بر اساس یک فرم امتیازی مخص می‌شود کدام تحقیق بیشتری نزدیکی را برای انتخاب شاخص‌های بررسی موضوع تحقیق را دارا هستند. (فهم‌نیا و همکاران، ۱۳۹۶: ۶). بر اساس مقیاس ۵۰ امتیازی برنامه مهارت‌های ارزیابی حیاتی، پژوهش نظام امتیاز بندی زیر را مطرح کرده و هر مقاله‌ای را که پایین‌تر از امتیاز خوب (پایینتر از ۳۰) باشد را حذف می‌کند. این برنامه، شاخصی است که به پژوهشگر کمک می‌کند تا دقت، اعتبار و اهمیت مطالعه‌های کیفی پژوهش را مشخص کند.

<sup>۱</sup> Critical Appraisal Skills Program: CASP

جدول (۱) ارزیابی انتقادی مقالات مرتبط با موضوع پژوهش

| مقاله                        | معیار | اهداف تحقیق | منطق روش تحقیق | طرح تحقیق | نمونه برداری | جمع آوری داده‌ها | انعکاس پذیری | ملاحظات اخلاقی | دقت تجزیه و تحلیل | بیان تئوریک و شفاف | ارزش تحقیق | جمع |
|------------------------------|-------|-------------|----------------|-----------|--------------|------------------|--------------|----------------|-------------------|--------------------|------------|-----|
| بک آف و همکاران (۲۰۱۵)       | ۴     | ۴           | ۴              | ۳         | ۴            | ۴                | ۴            | ۴              | ۵                 | ۴                  | ۴          | ۳۸  |
| با (۲۰۱۶)                    | ۳     | ۵           | ۳              | ۳         | ۲            | ۵                | ۴            | ۵              | ۵                 | ۵                  | ۴          | ۴۲  |
| آردیلین (۲۰۱۳)               | ۵     | ۳           | ۳              | ۳         | ۲            | ۳                | ۴            | ۵              | ۳                 | ۳                  | ۴          | ۳۷  |
| زولا و وینتر (۲۰۰۲)          | ۴     | ۵           | ۵              | ۵         | ۵            | ۳                | ۴            | ۳              | ۴                 | ۵                  | ۵          | ۴۳  |
| گرنٹ (۱۹۹۶)                  | ۵     | ۳           | ۳              | ۱         | ۲            | ۳                | ۳            | ۳              | ۳                 | ۳                  | ۲          | ۲۹  |
| وینتر (۲۰۰۳)                 | ۴     | ۵           | ۳              | ۳         | ۴            | ۴                | ۴            | ۵              | ۴                 | ۳                  | ۴          | ۴۰  |
| فائو و کریس (۲۰۱۰)           | ۳     | ۲           | ۲              | ۳         | ۲            | ۴                | ۵            | ۵              | ۵                 | ۴                  | ۵          | ۳۸  |
| بارنی (۱۹۹۱)                 | ۵     | ۵           | ۵              | ۵         | ۵            | ۵                | ۴            | ۳              | ۴                 | ۵                  | ۵          | ۴۶  |
| گامبیتا (۱۹۸۸)               | ۴     | ۵           | ۳              | ۳         | ۲            | ۴                | ۵            | ۵              | ۵                 | ۵                  | ۵          | ۴۴  |
| الونن و همکاران (۲۰۰۸)       | ۵     | ۲           | ۲              | ۳         | ۴            | ۴                | ۵            | ۴              | ۵                 | ۵                  | ۵          | ۴۲  |
| دیتز و هرزتوگ (۲۰۰۶)         | ۳     | ۴           | ۴              | ۵         | ۴            | ۴                | ۴            | ۴              | ۵                 | ۴                  | ۵          | ۴۴  |
| فوکویاما (۱۹۹۵)              | ۴     | ۴           | ۴              | ۴         | ۳            | ۵                | ۴            | ۵              | ۳                 | ۳                  | ۴          | ۳۹  |
| مارگارت (۲۰۱۴)               | ۴     | ۴           | ۴              | ۴         | ۵            | ۴                | ۵            | ۳              | ۴                 | ۴                  | ۵          | ۴۳  |
| ال قول و همکاران (۲۰۱۶)      | ۲     | ۲           | ۲              | ۳         | ۴            | ۲                | ۲            | ۲              | ۴                 | ۵                  | ۴          | ۲۹  |
| برگلند و کانگ (۲۰۱۳)         | ۴     | ۴           | ۴              | ۴         | ۴            | ۴                | ۳            | ۲              | ۴                 | ۴                  | ۵          | ۴۱  |
| فرازیرو و همکاران (۲۰۱۰)     | ۲     | ۳           | ۳              | ۳         | ۳            | ۴                | ۲            | ۱              | ۲                 | ۳                  | ۳          | ۲۶  |
| کریمی مزیدی و همکاران (۱۳۹۲) | ۳     | ۴           | ۳              | ۳         | ۳            | ۲                | ۳            | ۳              | ۲                 | ۳                  | ۳          | ۲۹  |
| بنی مهد و درویش (۱۳۹۵)       | ۵     | ۴           | ۴              | ۴         | ۵            | ۵                | ۴            | ۵              | ۵                 | ۴                  | ۴          | ۴۵  |

بعد از تعیین مولفه‌های کلیدی از طریق روش ارزیابی انتقادی چک لیست‌های مربوط به انجام روش دلفی طراحی و طبق هماهنگی‌های قبلی، چک لیست‌های امتیازی طبق جدول (۲) طراحی شد و در اختیار اعضای پانل (خبرگان) قرار داده شد.



جدول (۲) چک لیست اولیه برای تحلیل دلفی

| ضریب اهمیت<br>شاخص‌های<br>مؤلفه فرعی | شاخص‌های مؤلفه فرعی              | مؤلفه‌های فرعی                                                                                     | مؤلفه اصلی                                                                                                                                                            | ۱ | ۲ | ۳ | ۴ | ۵ | ۶ | ۷ |  |
|--------------------------------------|----------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|---|---|---|---|---|---|--|
|                                      |                                  |                                                                                                    |                                                                                                                                                                       |   |   |   |   |   |   |   |  |
|                                      | رتبه موسسه حسابرسی               | قابلیت بیرونی<br>(مارگارت ۲۰۱۴؛ با ۲۰۱۶؛<br>بک آف و همکاران ۲۰۱۵)                                  | قابلیت‌های<br>موسسه<br>حسابرسی<br>(بک آف و همکاران<br>۲۰۱۵؛ با ۲۰۱۶؛<br>زولا و وینتر ۲۰۰۲؛<br>وینتر ۲۰۰۳؛ فائو و<br>کریس ۲۰۱۰)                                        |   |   |   |   |   |   |   |  |
|                                      | حق الزحمه موسسه حسابرسی          |                                                                                                    |                                                                                                                                                                       |   |   |   |   |   |   |   |  |
|                                      | حسن شهرت موسسه حسابرسی           |                                                                                                    |                                                                                                                                                                       |   |   |   |   |   |   |   |  |
|                                      | تعداد صاحبکار موسسه حسابرسی      | قابلیت درونی<br>(بارنی ۱۹۹۱؛ با ۲۰۱۶؛<br>وینتر ۲۰۰۳)                                               |                                                                                                                                                                       |   |   |   |   |   |   |   |  |
|                                      | تعدد تخصص حسابرسان               |                                                                                                    |                                                                                                                                                                       |   |   |   |   |   |   |   |  |
|                                      | تعهد کاری حسابرسان               |                                                                                                    |                                                                                                                                                                       |   |   |   |   |   |   |   |  |
|                                      | وفاداری حسابرسان                 |                                                                                                    |                                                                                                                                                                       |   |   |   |   |   |   |   |  |
|                                      | اخلاق حرفه‌ای حسابرسان           |                                                                                                    |                                                                                                                                                                       |   |   |   |   |   |   |   |  |
|                                      | انگیزه کاری حسابرسان             | پاسخگویی اخلاقی<br>(برگلد و کانگ ۲۰۱۳؛<br>گامبیتا ۱۹۸۸؛ فوکویاما<br>۱۹۹۵؛ بنی مهد و درویش<br>۱۳۹۵) | اعتماد اجتماعی<br>(آردلین ۲۰۱۳؛<br>گامبیتا ۱۹۸۸<br>الون و همکاران<br>۲۰۰۸؛ دیتز و<br>هرزتوگ ۲۰۰۶؛<br>فوکویاما ۱۹۹۵؛<br>برگلد و کانگ<br>۲۰۱۳؛ بنی مهد و<br>درویش ۱۳۹۵) |   |   |   |   |   |   |   |  |
|                                      | وفاداری حسابرسان                 |                                                                                                    |                                                                                                                                                                       |   |   |   |   |   |   |   |  |
|                                      | رعایت موازن شرعی<br>و وجدان کاری |                                                                                                    |                                                                                                                                                                       |   |   |   |   |   |   |   |  |
|                                      | نگرش شغلی مسئولیت پذیر           | پاسخگویی قانونی<br>(بنی مهد و درویش ۱۳۹۵؛<br>فوکویاما ۱۹۹۵)                                        |                                                                                                                                                                       |   |   |   |   |   |   |   |  |
|                                      | احترام به حقوق دیگران            |                                                                                                    |                                                                                                                                                                       |   |   |   |   |   |   |   |  |
|                                      | رعایت قانون اساسی                |                                                                                                    |                                                                                                                                                                       |   |   |   |   |   |   |   |  |
|                                      | رعایت استانداردهای حرفه‌ای       |                                                                                                    |                                                                                                                                                                       |   |   |   |   |   |   |   |  |
|                                      | رعایت هنجارهای اجتماعی           |                                                                                                    |                                                                                                                                                                       |   |   |   |   |   |   |   |  |
|                                      | رعایت حقوق ذینفعان               | ارتقای قدرت تصمیم<br>گیری<br>(گامبیتا ۱۹۸۸)                                                        |                                                                                                                                                                       |   |   |   |   |   |   |   |  |
|                                      | قابلیت اتکا به گزارشات           |                                                                                                    |                                                                                                                                                                       |   |   |   |   |   |   |   |  |
|                                      | قابلیت اتکا به اطلاعات           |                                                                                                    |                                                                                                                                                                       |   |   |   |   |   |   |   |  |
|                                      | کاهش هزینه‌های نمایندگی          |                                                                                                    |                                                                                                                                                                       |   |   |   |   |   |   |   |  |
|                                      | افزایش بازده سرمایه گذاری        |                                                                                                    |                                                                                                                                                                       |   |   |   |   |   |   |   |  |

در بخش کمی تحقیق بعد از تایید مولفه‌های تحقیق در دو رند دلفی، از طریق پرسشنامه محقق ساخته (ضمیمه شماره ۳)، تاثیر شاخص‌های تایید شده، مورد بررسی و آزمون قرار گرفت.

#### ■ روایی و پایایی تحقیق

بمنظور تایید روایی پرسشنامه‌های ساخته شده، از روش روایی محتوای (CVR) استفاده گردید که بر این اساس از ۱۵ نفر از اعضای پانل خواسته شد، براساس جدول (۳) امتیاز لازم به

هر مولفه داده شود. نتیجه نشان می دهد با توجه به اینکه مقدار CVR مقیاس بزرگتری از ۰/۴۹ است، (نیک نشان و همکاران، ۱۳۸۹) اعتبار محتوایی مولفه‌های تحقیق تایید گردید.

جدول (۳) روایی پرسشنامه پژوهش

| تایید/حذف | نحوه محاسبه                                                  | CVR   |       |                       |           | شاخص‌ها                     | مولفه‌های فرعی    | مولفه اصلی                |                  |
|-----------|--------------------------------------------------------------|-------|-------|-----------------------|-----------|-----------------------------|-------------------|---------------------------|------------------|
|           |                                                              | نتیجه | ضروری | مفید ولی ضرورتی ندارد | غیر ضروری |                             |                   |                           |                  |
| تایید     | $CVR = \frac{14 - \frac{15}{2}}{\frac{15}{2}} = 0/86 > 0/49$ | ۰/۸۶  | -     | ۱                     | -         | رتبه موسسه حسابرسی          | قابلیت‌های بیرونی | قابلیت‌های موسسات حسابرسی |                  |
| تایید     | $CVR = \frac{14 - \frac{15}{2}}{\frac{15}{2}} = 0/86 > 0/49$ | ۰/۸۶  | -     | ۱                     | -         | حق الزحمه موسسه حسابرسی     |                   |                           |                  |
| تایید     | $CVR = \frac{15 - \frac{15}{2}}{\frac{15}{2}} = 1 > 0/49$    | ۱     | ۱     | -                     | -         | حسن شهرت موسسه حسابرسی      |                   |                           |                  |
| تایید     | $CVR = \frac{15 - \frac{15}{2}}{\frac{15}{2}} = 1 > 0/49$    | ۱     | ۱     | -                     | -         | تعداد صاحبکار موسسه حسابرسی |                   |                           |                  |
| تایید     | $CVR = \frac{15 - \frac{15}{2}}{\frac{15}{2}} = 1 > 0/49$    | ۱     | ۱     | -                     | -         | تعدد تخصص حسابرسان          |                   |                           | قابلیت‌های درونی |
| تایید     | $CVR = \frac{15 - \frac{15}{2}}{\frac{15}{2}} = 1 > 0/49$    | ۱     | ۱     | -                     | -         | تعهد کاری حسابرسان          |                   |                           |                  |
| تایید     | $CVR = \frac{15 - \frac{15}{2}}{\frac{15}{2}} = 1 > 0/49$    | ۱     | ۱     | -                     | -         | اخلاق حرفه ای حسابرسان      |                   |                           |                  |
| تایید     | $CVR = \frac{15 - \frac{15}{2}}{\frac{15}{2}} = 1 > 0/49$    | ۱     | ۱     | -                     | -         | انگیزه کاری حسابرسان        |                   |                           |                  |
| تایید     | $CVR = \frac{15 - \frac{15}{2}}{\frac{15}{2}} = 1 > 0/49$    | ۱     | ۱     | -                     | -         | رعایت موازن شرعی            | پاسخگویی اخلاقی   | اعتماد اجتماعی            |                  |
| تایید     | $CVR = \frac{15 - \frac{15}{2}}{\frac{15}{2}} = 1 > 0/49$    | ۱     | ۱     | -                     | -         | وجدان کاری                  |                   |                           |                  |

|       |                                                              |      |   |   |   |                                  |                           |
|-------|--------------------------------------------------------------|------|---|---|---|----------------------------------|---------------------------|
| تایید | $CVR = \frac{14 - \frac{15}{2}}{\frac{15}{2}} = 0/86 > 0/49$ | ۰/۸۶ | - | ۱ | - | نگرش شغلی<br>مسئولیت پذیر        |                           |
| تایید | $CVR = \frac{14 - \frac{15}{2}}{\frac{15}{2}} = 0/86 > 0/49$ | ۰/۸۶ | - | ۱ | - | احترام به حقوق<br>دیگران         |                           |
| تایید | $CVR = \frac{15 - \frac{15}{2}}{\frac{15}{2}} = 1 > 0/49$    | ۱    | ۱ | - | - | رعایت قانون<br>اساسی             | پاسخگویی<br>قانونی        |
| تایید | $CVR = \frac{15 - \frac{15}{2}}{\frac{15}{2}} = 1 > 0/49$    | ۱    | ۱ | - | - | رعایت<br>استانداردهای<br>حرفه ای |                           |
| تایید | $CVR = \frac{15 - \frac{15}{2}}{\frac{15}{2}} = 1 > 0/49$    | ۱    | ۱ | - | - | رعایت هنجارهای<br>اجتماعی        |                           |
| تایید | $CVR = \frac{15 - \frac{15}{2}}{\frac{15}{2}} = 1 > 0/49$    | ۱    | ۱ | - | - | رعایت حقوق<br>ذینفعان            |                           |
| تایید | $CVR = \frac{15 - \frac{15}{2}}{\frac{15}{2}} = 1 > 0/49$    | ۱    | ۱ | - | - | قابلیت اتکا به<br>گزارشات        | ارتقای قدرت تصمیم<br>گیری |
| تایید | $CVR = \frac{15 - \frac{15}{2}}{\frac{15}{2}} = 1 > 0/49$    | ۱    | ۱ | - | - | قابلیت اتکا به<br>اطلاعات        |                           |
| تایید | $CVR = \frac{15 - \frac{15}{2}}{\frac{15}{2}} = 1 > 0/49$    | ۱    | ۱ | - | - | کاهش هزینه‌های<br>نماینده‌گی     |                           |
| تایید | $CVR = \frac{14 - \frac{15}{2}}{\frac{15}{2}} = 0/86 > 0/49$ | ۰/۸۶ | - | ۱ | - | افزایش بازده<br>سرمایه گذاری     |                           |

به منظور تعیین پایایی پرسشنامه‌ها، از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شد و نتایج طبق جدول (۴) نشان داد، تمامی مولفه‌های تحقیق بالاتر از ۰/۷ می باشند.

جدول (۴) ضریب آلفای کرونباخ متغیرهای تحقیق

| مؤلفه اصلی                   | مؤلفه فرعی             | تعداد سوالات | ضریب آلفای کرونباخ |
|------------------------------|------------------------|--------------|--------------------|
| قابلیت‌های موسسات<br>حسابرسی | قابلیت‌های بیرونی      | ۴            | ۰/۷۴               |
|                              | قابلیت‌های درونی       | ۴            | ۰/۸۵               |
| اعتماد اجتماعی               | پاسخگویی اخلاقی        | ۴            | ۰/۸۳               |
|                              | پاسخگویی قانونی        | ۴            | ۰/۸۹               |
|                              | ارتقای قدرت تصمیم‌گیری | ۴            | ۰/۷۵               |

مشارکت‌کنندگان این تحقیق شامل دو بخش می‌باشد. در بخش اول یعنی انجام دلفی، تعداد ۱۴ نفر از متخصصان رشته‌های حسابداری، مالی و مدیریت به عنوان اعضای پانل حضور داشتند که این افراد از طریق روش نمونه‌گیری کیفی همگن به عنوان اعضای گروه پانل انتخاب شدند. در این روش نمونه‌گیری، محقق نمونه‌های خود را با هدف کسب دانش عمیق، متمرکز و با جزئیات زیاد از بین کسانی که این پدیده را تجربه کرده‌اند و می‌توانند اطلاعات زیادی را در اختیار پژوهشگر بگذارند، انتخاب می‌شوند. (مارتینز، ۲۰۱۲؛ رنجبر و همکاران، ۱۳۹۱). جدول (۵) اطلاعات لازم را در این زمینه ارائه می‌دهد:

جدول (۵) مشخصات جمعیت شناختی مشارکت‌کنندگان در بخش کیفی

| شماره مشارکت‌کننده | جنسیت | سن | مدرک تحصیلی | سابقه شغلی | حوزه تخصصی  | محل فعالیت              |
|--------------------|-------|----|-------------|------------|-------------|-------------------------|
| ۱                  | مرد   | ۳۹ | دکتری       | ۹ سال      | حسابداری    | انجمن حسابداران خبره    |
| ۲                  | مرد   | ۴۱ | دکتری       | ۱۳ سال     | حسابداری    | انجمن حسابداران خبره    |
| ۳                  | زن    | ۴۵ | دکتری       | ۱۴ سال     | مدیریت مالی | هیات علمی دانشگاه آزاد  |
| ۴                  | مرد   | ۴۱ | فوق لیسانس  | ۱۲ سال     | حسابداری    | انجمن حسابداران خبره    |
| ۵                  | مرد   | ۴۳ | فوق لیسانس  | ۱۴ سال     | حسابداری    | هیات علمی دانشگاه آزاد  |
| ۶                  | مرد   | ۴۲ | دکتری       | ۱۲ سال     | حسابداری    | هیات علمی دانشگاه آزاد  |
| ۷                  | زن    | ۴۴ | دکتری       | ۱۴ سال     | حسابداری    | انجمن حسابداران خبره    |
| ۸                  | زن    | ۴۶ | دکتری       | ۱۳ سال     | مدیریت      | هیات علمی دانشگاه آزاد  |
| ۹                  | زن    | ۴۶ | دکتری       | ۱۱ سال     | حسابداری    | انجمن حسابداران خبره    |
| ۱۰                 | مرد   | ۳۹ | دکتری       | ۸ سال      | حسابداری    | هیات علمی دانشگاه آزاد  |
| ۱۱                 | مرد   | ۴۴ | دکتری       | ۱۴ سال     | مدیریت مالی | هیات علمی دانشگاه دولتی |
| ۱۲                 | زن    | ۴۷ | دکتری       | ۱۴ سال     | مدیریت      | انجمن حسابداران خبره    |
| ۱۳                 | زن    | ۳۹ | دکتری       | ۹ سال      | مدیریت      | هیات علمی دانشگاه دولتی |
| ۱۴                 | مرد   | ۴۳ | دکتری       | ۱۱ سال     | حسابداری    | انجمن حسابداران خبره    |

در بخش دوم تحقیق با توجه به مشخص نبودن تعداد با توجه به اینکه تعداد حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی بخش خصوصی عضو جامعه حسابداران رسمی در ایران بدرستی مشخص نیست و با توجه به اینکه جامعه آماری در این تحقیق نامحدود است به پیروی از تحقیق بنی مهد و درویش (۱۳۹۵) برای تعیین حجم نمونه از فرمول زیر استفاده می‌شود:

$$n = \frac{Z_{\alpha}^2 pq}{d^2}$$

در این فرمول

$n$  = تعداد نمونه

$Z_{\alpha}^2$  = مقدار نرمال استاندارد یعنی عدد ۱/۹۶

$pq$  = نسبت صفت متغیر یعنی عدد ۰/۵

$d^2$  = برابر با ۰/۱

حال با توجه به محاسبه انجام شده زیر:

$$\frac{1.96^2 \times 0.5 \times 0.5}{0.1^2} \cong 96$$

تعداد تقریبی ۹۶ نفر از حسابرسان تعداد ۱۲ موسسه حسابرسی به منظور پاسخگویی به سوالات پرسشنامه به عنوان جامعه هدف انتخاب شدند.

##### ۵- یافته‌های پژوهش

در این بخش به منظور تعیین مولفه‌های تحقیق در مدل، ابتدا مولفه‌های شناسایی شده تحقیق در قالب چک لیست امتیازی طبق جدول (۲) بین ۱۴ نفر از نخبگان انتخاب شده از طریق روش نمونه گیری همگن توزیع شد تا مشخص گردد نظر آنها در رابطه با ویژگی‌های شناسایی شده در مورد قابلیت‌های موسسه حسابرسی و اعتماد اجتماعی امتیاز لازم را کسب می کند یا خیر.

##### ■ راند اول دلفی

در این بخش به منظور تایید مولفه‌های تدوین شده در قالب چک لیست جدول (۶) که براساس مقیاس ۷ گزینه ای لیکرت تهیه شده است، از معیار ضریب توافق بالاتر از ۰.۵، معیار میانگین بیشتر از ۵، و انحراف معیار کمتر استفاده می‌شود.

جدول (۶) نتایج راند اول دلفی

| مؤلفه اصلی                | مؤلفه‌های فرعی          | شاخص‌های مؤلفه فرعی          | ضریب اهمیت شاخص‌های مؤلفه فرعی |         |            |
|---------------------------|-------------------------|------------------------------|--------------------------------|---------|------------|
|                           |                         |                              | انحراف معیار                   | میانگین | ضریب توافق |
| قابلیت‌های مؤسسه حسابداری | قابلیت بیرونی           | رتبه مؤسسه حسابداری          | ۰.۶۱                           | ۵.۱۴    | ۰.۷۸       |
|                           |                         | حق الزحمه مؤسسه حسابداری     | ۰.۷۳                           | ۵.۳۲    | ۰.۷۳       |
|                           |                         | حسن شهرت مؤسسه حسابداری      | ۰.۶۶                           | ۵.۲۳    | ۰.۸        |
|                           |                         | تعداد صاحبکار مؤسسه حسابداری | ۰.۷۱                           | ۵.۴۲    | ۰.۸۳       |
|                           | قابلیت درونی            | تعدد تخصص حساب‌رسان          | ۰.۸۲                           | ۵.۴۷    | ۰.۷۸       |
|                           |                         | تعهد کاری حساب‌رسان          | ۰.۸۶                           | ۵.۸۳    | ۰.۸۸       |
|                           |                         | اخلاق حرفه ای حساب‌رسان      | ۰.۶۲                           | ۵.۴۳    | ۰.۷۹       |
|                           |                         | انگیزه کاری حساب‌رسان        | ۰.۶۹                           | ۵.۵۳    | ۰.۸۳       |
| اعتماد اجتماعی            | پاسخگویی اخلاقی         | وفاداری حساب‌رسان            | ۱.۷۸                           | ۴.۷۸    | ۰.۴۷       |
|                           |                         | رعایت موازن شرعی             | ۱.۰۱                           | ۵.۱۹    | ۰.۵۶       |
|                           |                         | وجدان کاری                   | ۰.۵۷                           | ۶.۰۱    | ۰.۸۷       |
|                           |                         | نگرش شغلی مسئولیت پذیر       | ۰.۸۱                           | ۵.۷۳    | ۰.۸        |
|                           | پاسخگویی قانونی         | احترام به حقوق دیگران        | ۰.۶۵                           | ۵.۱۱    | ۰.۵۶       |
|                           |                         | رعایت قانون اساسی            | ۰.۹۱                           | ۵.۴۶    | ۰.۵۵       |
|                           |                         | رعایت استانداردهای حرفه ای   | ۰.۸۹                           | ۵.۷۲    | ۰.۸۲       |
|                           |                         | رعایت هنجارهای اجتماعی       | ۰.۷۷                           | ۵.۶۷    | ۰.۷۱       |
|                           | ارزقای قدرتی تصمیم‌گیری | رعایت حقوق ذینفعان           | ۰.۸۴                           | ۵.۱۹    | ۰.۶۷       |
|                           |                         | قابلیت اتکا به گزارشات       | ۰.۹۱                           | ۵.۷۹    | ۰.۷۳       |
|                           |                         | قابلیت اتکا به اطلاعات       | ۰.۶۹                           | ۵.۷۳    | ۰.۶۸       |
|                           |                         | کاهش هزینه‌های نمایندگی      | ۰.۷۸                           | ۵.۶۱    | ۰.۸۴       |
|                           |                         | افزایش بازده سرمایه گذاری    | ۰.۹۸                           | ۵.۱۶    | ۰.۵۷       |

بر اساس اطلاعات بدست آمده از جدول فوق مشخص می‌گردد، وفاداری حساب‌رسان به عنوان شاخص قابلیت درونی موسسات حسابداری به دلیل اینکه انحراف معیار بالا، میانگین زیر ۵ و ضریب توافق کمتر از ۰.۵ بدست آورد در این دور حذف گردید. همانطور که در جدول (۷) مشاهده می‌فرمایید، از سه معیار ضریب توافق، میانگین و انحراف معیار برای تایید یا عدم تایید شاخص‌های شناسایی شده طبق نظر اعضای پانل استفاده شده است و هر گاه امتیاز شاخص‌ها

در ضریب توافق بالای ۰/۵، در میانگین با توجه به مقیاس لیکرت ۷ گزینه ای بالای امتیاز ۵ و در انحراف معیار تا ۱/۰۱ طبق مقیاس لیکرت ۷ گزینه ای باشد، ادامه می باشد.

### ■ راند دوم دلفی

مجدداً نتایج را به دلیل رسیدن به تایید نهایی در دور دوم دلفی بین اعضای پانل توزیع و نتایج طبق جدول (۷) براساس توضیحات فوق تحلیل می گردد.

جدول (۷) دور دوم دلفی

| مؤلفه اصلی               | مؤلفه‌های فرعی            | ضریب اهمیت شاخص‌های مؤلفه فرعی |         |            |      |
|--------------------------|---------------------------|--------------------------------|---------|------------|------|
|                          |                           | انحراف معیار                   | میانگین | ضریب توافق |      |
| قابلیت‌های موسسه حسابرسی | قابلیت بیرونی             | رتبه موسسه حسابرسی             | ۰.۹۸    | ۵.۹۹       | ۰.۸۷ |
|                          |                           | حق الزحمه موسسه حسابرسی        | ۰.۸۳    | ۵.۴۳       | ۰.۷۵ |
|                          |                           | حسن شهرت موسسه حسابرسی         | ۰.۸۷    | ۶.۰۳       | ۰.۹۱ |
|                          |                           | تعداد صاحبکار موسسه حسابرسی    | ۰.۷۲    | ۵.۹        | ۰.۶۹ |
|                          | قابلیت درونی              | تعدد تخصص حسابرسان             | ۰.۸۷    | ۵.۵۴       | ۰.۷۹ |
|                          |                           | تعهد کاری حسابرسان             | ۰.۵۹    | ۵.۹۶       | ۰.۸۱ |
|                          |                           | اخلاق حرفه ای حسابرسان         | ۰.۸۴    | ۵.۱۲       | ۰.۶۸ |
|                          |                           | انگیزه کاری حسابرسان           | ۰.۹۷    | ۵.۶۹       | ۰.۸  |
| اعتماد اجتماعی           | پاسخگویی اخلاقی           | رعایت موازن شرعی               | ۰.۹۱    | ۵.۲۴       | ۰.۵۸ |
|                          |                           | وجدان کاری                     | ۰.۸۸    | ۵.۹        | ۰.۶۷ |
|                          |                           | نگرش شغلی مسئولیت پذیر         | ۰.۸۹    | ۵.۸۳       | ۰.۶۲ |
|                          |                           | احترام به حقوق دیگران          | ۰.۹۷۹   | ۶.۲        | ۰.۷۱ |
|                          | پاسخگویی قانونی           | رعایت قانون اساسی              | ۰.۶۷    | ۵.۹        | ۰.۸۱ |
|                          |                           | رعایت استانداردهای حرفه ای     | ۰.۷۲    | ۵.۸۸       | ۰.۹۹ |
|                          |                           | رعایت هنجارهای اجتماعی         | ۰.۶۴    | ۶.۱۸       | ۰.۹۷ |
|                          |                           | رعایت حقوق ذینفعان             | ۰.۸     | ۵.۳۸       | ۰.۷  |
| ارتقای قدرت تصمیم‌گیری   | قابلیت اتکا به گزارشات    | ۰.۸۸                           | ۵.۸۱    | ۰.۷۹       |      |
|                          | قابلیت اتکا به اطلاعات    | ۰.۸۹                           | ۵.۰۲    | ۰.۷۵       |      |
|                          | کاهش هزینه‌های نمایندگی   | ۰.۹۵                           | ۵.۶۹    | ۰.۸۴       |      |
|                          | افزایش بازده سرمایه گذاری | ۰.۸۵                           | ۵.۸۹    | ۰.۷۱       |      |

با توجه به جدول فوق تمامی متغیرهای تحقیق تایید شدند و نتایج راند دوم دلفی نشان داد تمامی شاخص‌های تعیین شده بر اساس مولفه‌های فرعی و اصلی، بر اساس انحراف معیار زیر ۱، میانگین بالای ۵ و ضریب توافق بالای ۰.۵ تایید گردیدند.

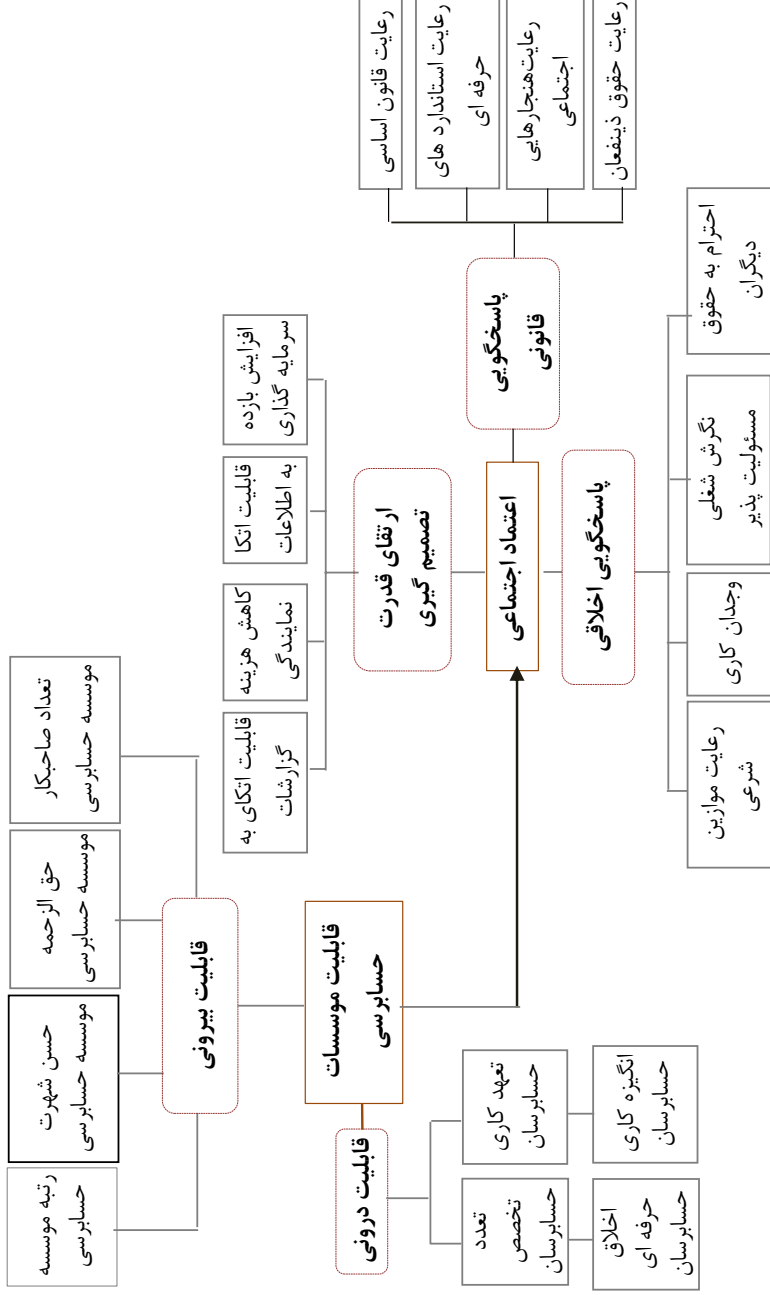
با توجه به نتایج تحلیل دلفی پاسخ به دو سوال اول تحقیق که پرسیده شده بود:

۱. ابعاد و مولفه‌های قابلیت‌های درونی موسسات حسابرسی در ارتقای سطح اعتماد اجتماعی کدامند؟

۲. ابعاد و مولفه‌های قابلیت‌های بیرونی موسسات حسابرسی در ارتقای سطح اعتماد اجتماعی کدامند؟

مشخص گردید، قابلیت‌های موسسات حسابرسی شامل دو بخش قابلیت‌های درونی با ۴ شاخص (تعدد تخصص حسابرسان، تعهد، کاری حسابرسان، اخلاق حرفه‌ای حسابرسان، انگیزه کاری حسابرسان) و قابلیت‌های بیرونی شامل ۴ شاخص (رتبه موسسه حسابرسی، حق الزحمه موسسه حسابرسی، حسن شهرت موسسه حسابرسی، تعداد صاحبکار موسسه حسابرسی) می باشد. همچنین، اعتماد اجتماعی در قالب سه مولفه‌ی فرعی پاسخگویی اخلاقی با ۴ شاخص (رعایت موازن شرعی، وجدان کاری، نگرش شغلی مسئولیت پذیر، احترام به حقوق دیگران)، پاسخگویی قانونی شامل ۴ شاخص (رعایت قانون اساسی، رعایت استانداردهای حرفه‌ای، رعایت هنجارهای اجتماعی، رعایت حقوق ذینفعان) و ارتقای قدرت تصمیم‌گیری شامل ۴ شاخص (قابلیت اتکا به گزارشات، قابلیت اتکا به اطلاعات، کاهش هزینه‌های نمایندگی، افزایش بازده سرمایه‌گذاری) می باشد که در قالب مدل و شکل (۳) مشهود است.





شکل (۳) مدل تحقیق تایید شده توسط اعضای پانل

## تعاریف متغیرهای تایید شده

### ■ قابلیت موسسه حسابرسی

قابلیت موسسه حسابرسی اشاره به توانمندی‌های موسسات حسابرسی فعال در یک صنعت می‌باشند که معیارهای متفاوتی همچون تخصص اعضا، تعداد اعضا، ارائه خدمات باکیفیت تر و ... را دارا می‌باشند که توانسته اند سهم بیشتری از بازارها را به خود اختصاص دهند. با توجه به وضعیت رقابتی بازار، می‌توان این قابلیت‌ها را به دو بخش قابلیت‌های درونی و قابلیت‌های بیرونی دسته بندی نمود.

### الف) قابلیت‌های درونی

قابلیت‌های درونی یک موسسه حسابرسی اشاره به ویژگی‌های رفتاری و انگیزشی اعضا شاغل در این حرفه اشاره دارد که تا چه اندازه توانسته اند، سهم قابل توجهی از اعتماد صاحبکاران را به خود جلب نمایند. این معیارهای رفتاری و انگیزشی می‌تواند از طریق آموزش و مکانیزم‌های نظارتی صاحبان موسسه‌های حسابرسی کسب شود و در این رابطه می‌توان گفت نقش اکتساب نقش مهم و قابل توجهی می‌باشد. (دهقانیان و همکاران، ۱۳۹۲: ۱۵۸). قابلیت‌های درونی بر اساس ۵ شاخص همچون تعدد تخصص حسابرسان، تعهدکاری حسابرسان، اخلاق حرفه ای حسابرسان، انگیزه کاری حسابرسان، وفاداری حسابرسان به موسسه حسابرسی مورد بررسی قرار می‌گیرد. این ۵ شاخص نشان می‌دهند تا چه اندازه قابلیت‌های درونی در موسسات از منظر حسابرسان و وفاداری به آنها وجود دارد.

### ب) قابلیت‌های بیرونی

قابلیت‌های بیرونی یک موسسه حسابرسی اشاره به حسن شهرت، رتبه موسسه، حق الزحمه و تعدد صاحبکاران می‌باشد که می‌تواند نقش مهمی در افزایش میزان سهم موسسه‌های حسابرسی در کسب بازار از رقبای خود و یا همان سایر موسسات حسابرسی باشند. (حساس یگانه و آذین فر، ۱۳۸۹: ۸۷). این معیار نیز بر اساس ۴ شاخص رتبه موسسه حسابرسی، حق الزحمه موسسه حسابرسی، حسن شهرت موسسه حسابرسی، تعداد صاحبکار موسسه حسابرسی از طریق چک لیست امتیازی و نظرات ۷۰ نفر از مشارکت کنندگان سنجیده می‌شود.

### ■ اعتماد اجتماعی

اعتماد اجتماعی یکی از مولفه‌های سرمایه اجتماعی است. اعتماد اجتماعی یعنی اعتماد افراد جامعه نسبت به یک دیگر. اعتماد اجتماعی به معنی راستگویی و صداقت، تمایلات همکاری جویانه و اطمینان به دیگران، احترام به حقوق دیگران است که یکی از جنبه‌های مهم روابط

انسانی است و زمینه ساز مشارکت و همکاری میان اعضای جامعه است. اعتماد اجتماعی، همکاری و مشارکت گروه‌های مختلف جامعه در حوزه‌های اقتصادی، اجتماعی، سیاسی و فرهنگی را افزایش می‌دهد. بهبود اعتماد اجتماعی موجب ارتقاء و بهبود ارزش‌های اخلاقی مثبت مانند صداقت، انصاف، امانتداری، تعهد و کاهش ارزش‌های اخلاقی منفی مانند دروغ، کلاهبرداری، نفاق، تضاد، ریاکاری، رشوه و غیره می‌شود. شبکه اعتماد می‌تواند بین گروه و یا گروه‌ها و شرکت‌های مختلف به وجود آید. جامعه‌شناسان اعتماد اجتماعی را پایه هر گونه قرارداد اقتصادی و اجتماعی می‌شناسند. (بنی‌مهد و درویش، ۱۳۹۵: ۱۷). در این تحقیق اعتماد اجتماعی شامل ارتقای قدرت تصمیم‌گیری، پاسخگویی قانونی و پاسخگویی اخلاقی می‌باشد.

### الف) ارتقای قدرت تصمیم‌گیری

این بعد از اعتماد اجتماعی اشاره به نقش تاثیرگذار موسسات حسابرسی در ارتقای قابلیت‌های افشای مطلوب تر صورت‌های مالی شرکت‌ها برای تصمیم‌گیری سهامداران دارد. هر قدر میزان صورت‌های مالی افشاء شده توانمندی لازم از منظر قابلیت اتکاء، کاهش هزینه و افزایش میزان بازده ناشی از سرمایه‌گذاری را برای سهامداران به همراه داشته باشد، می‌توان گفت میزان اعتماد اجتماعی به عملکرد شرکت‌ها افزایش می‌یابد. (تقوایی یزدی، ۱۳۹۵: ۹۷). در این تحقیق قابلیت اتکا به گزارشات، قابلیت اتکا به اطلاعات، کاهش هزینه‌های نمایندگی و افزایش بازده سرمایه‌گذاری از طریق چک لیست امتیازی مورد بررسی قرار می‌گیرند و بعنوان مبنا و معیار ارتقای قدرت تصمیم‌گیری محسوب می‌شوند.

### ب) پاسخگویی قانونی

پاسخگویی قانونی به عنوان یک بعد دیگر از اعتماد اجتماعی یک ملزوم در افشای صورت‌های مالی و کاهش ابهام برای سهامداران و سرمایه‌گذاران محسوب می‌شود که در صورت رعایت استانداردهای حرفه‌ای، رعایت هنجارهای اجتماعی و رعایت حقوق ذینفعان می‌تواند به ارتقای سطح اعتماد عمومی جامعه منجر گردد. (با، ۲۰۱۶: ۱۸). در این تحقیق رعایت قانون اساسی، رعایت استانداردهای حرفه‌ای، رعایت هنجارهای اجتماعی و رعایت حقوق ذینفعان به عنوان مبنا و معیار سنجش پاسخگویی قانونی قلمداد می‌شوند. که از طریق چک لیست امتیازی مورد بررسی قرار می‌گیرند.

### ج) پاسخگویی اخلاقی

پاسخگویی اخلاقی نیز به عنوان یک بعد دیگر اعتماد اجتماعی نقش مهم و تاثیرگذاری بر ارتقای سطح اعتماد عمومی اجتماعی دارد، چرا که از رعایت موازین شرعی و اخلاقی و احترام به حقوق ذینفعان نشأت می‌گیرد و از این طریق می‌توان انتظار داشت سطح اعتماد

عمومی جامعه غنی تر گردد. (همان منبع) این معیار نیز بر اساس ۴ شاخص رعایت موازن شرعی، وجدان کاری، نگرش شغلی مسئولیت پذیر و احترام به حقوق دیگران مورد بررسی قرار می گیرند.

##### ۵- یافته‌های پژوهش

در این بخش بر اساس تحلیل توصیفی داده‌ها و استفاده از آماره‌های مناسب به آزمون فرضیه های تحقیق پرداخته می‌شود.

در این بخش دو فرضیه زیر مطرح است:

۱. هم‌ردیفی بین ابعاد قابلیت‌های درونی موسسات حسابرسی موجب ایجاد اعتماد اجتماعی می‌گردد.

۲. هم‌ردیفی بین ابعاد قابلیت‌های بیرونی موسسات حسابرسی موجب ایجاد اعتماد اجتماعی می‌گردد.

پیش از آن لازم است مفروضات اصلی استفاده از آمار پارامتریک (برقراری نرمال بودن و تصادفی بودن داده‌ها) مورد بررسی قرار گیرد. آزمون‌های مورد استفاده در این پژوهش، آزمون کولموگروف-اسمیرنوف<sup>۱</sup>؛ آزمون تحلیل واریانس<sup>۲</sup> و آزمون تعقیبی بونفرونی<sup>۳</sup> استفاده می‌شود. برای بررسی نرمال بودن متغیر وابسته پژوهش از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف<sup>۴</sup> استفاده شده است. (در صورتی که متغیر وابسته نرمال باشد، باقی‌مانده‌های مدل نیز نرمال خواهند بود).

آزمون کولموگروف-اسمیرنوف جهت بررسی ادعای مطرح شده در مورد توزیع داده‌های یک متغیر کمی مورد استفاده قرار می‌گیرد و با استفاده از مقایسه تابع تجمعی احتمال داده‌ها و تابع تجمعی احتمال توزیع نرمال، فرض پیروی داده‌ها از توزیع نرمال را بررسی می‌کند (مؤمنی و فعالی قیومی، ۱۳۸۷). سوال صفر و سوال مقابل آن در این آزمون را می‌توان به صورت زیر نوشت: توزیع داده‌های مربوط به قابلیت‌های موسسات حسابرسی و اعتماد اجتماعی، نرمال است:  $H_0$  توزیع داده‌های مربوط به قابلیت‌های موسسات حسابرسی و اعتماد اجتماعی، نرمال نیست:  $H_1$  نتایج آزمون سنجش نرمالیتی در جدول (۸) ارائه شده است. با توجه به سطح معناداری آزمون (۰/۸۸۱ که بیشتر از ۰/۰۵ است)، فرض صفر رد نمی‌شود و ادعای نرمال بودن داده‌ها تأیید می‌گردد. عبارت دیگر، توزیع مشاهده شده با توزیع نظری یکسان بوده و تفاوتی بین این دو وجود ندارد.

<sup>1</sup> Kolmogorov- Smirnov

<sup>2</sup> Analysis of variance (ANOVA)

<sup>3</sup> Bonferoni

<sup>4</sup> Kolmogorov- Smirnov

جدول (۸) نتایج آزمون کولموگروف-اسمیرنوف

| ۹۶     | تعداد        |                  |
|--------|--------------|------------------|
| ۱/۰۴۸  | میانگین      | پارامترهای نرمال |
| ۰/۴۷۲۲ | انحراف معیار |                  |
| ۰/۱۱۴  | قدرمطلق      | بیشترین انحراف   |
| ۰/۱۱۴  | مثبت         |                  |
| -۰/۰۷۳ | منفی         |                  |
| ۰/۶۲۱  | مقدار آماره  |                  |
| ۰/۸۸۱  | معناداری     |                  |

به منظور مشخص نمودن همراستایی بین ابعاد متغیرهای تحقیق با توجه به فرضیه های یاد شده، می بایست ابتدا سه حالت ممکن شامل همراستایی ضعیف، همراستایی متوسط و همراستایی قوی مورد بررسی قرار گیرد. در واقع هدف از انجام این آزمون اینست تا از طریق مقایسه قابلیت های موسسات حسابرسی در سه حالت همراستای (بین شاخص های قابلیت های موسسات حسابرسی، مثلا اگر یک موسسه حسابرسی همه ی شاخص های قابلیت درونی را به یک اندازه داشته باشد، اصطلاحا همراستا هستند) قوی، متوسط و ضعیف مشخص شود، آیا داشتن قابلیت های موسسات حسابرسی منجر به اعتماد اجتماعی می شود. این کار از طریق مقایسه در سه حالت قابل پذیرش تر می باشد. به منظور بررسی تفاوت اعتماد اجتماعی به عنوان متغیر وابسته در این سه حالت از آزمون تحلیل واریانس دو عاملی استفاده می شود:

$$H_0 = \mu_1 \mu_2 \mu_3$$

حداقل بین میانگین یکی از زوج تفاوتها وجود دارد

$\mu_1$ : میانگین شدت ابعاد قابلیت‌های موسسات حسابرسی، زمانی که همراستایی کمی بین ابعاد اعتماد اجتماعی وجود دارد

$\mu_2$ : میانگین شدت ابعاد قابلیت‌های موسسات حسابرسی، زمانی که همراستایی متوسط بین ابعاد اعتماد اجتماعی وجود دارد

$\mu_3$ : میانگین شدت ابعاد قابلیت‌های موسسات حسابرسی، زمانی که همراستایی زیاد بین ابعاد اعتماد اجتماعی وجود دارد

جدول (۹) آزمون مدل را براساس نتایج هر موسسه حسابرسی نشان می دهد. براساس اطلاعات ارائه شده در این جدول میانگین شدت اعتماد اجتماعی بالا در موسسات حسابرسی دارای همراستایی قوی با ابعاد قابلیت‌های موسسات حسابرسی (یعنی به صفر نزدیک تر) بیشتر از میانگین شدت اعتماد اجتماعی دارای همراستایی متوسط و ضعیف است.

جدول (۹) آمار توصیفی مربوط به رابطه همراستایی ابعاد قابلیت‌های موسسات حسابرسی و ارتقای هویت اجتماعی

| موسسات <sup>۱</sup> | تعداد | انحراف استاندارد | میانگین (هرچه به صفر نزدیک‌تر باشد یعنی شدت شناخت بیشتر است) | شدت اعتماد اجتماعی در موسسات حسابرسی |
|---------------------|-------|------------------|--------------------------------------------------------------|--------------------------------------|
| موسسه شماره ۴       | ۲     | ۰/۵۱۴۷۳          | ۵/۶۵۶۹                                                       | ضعیف                                 |
| موسسه شماره ۱       |       |                  |                                                              |                                      |
| موسسه شماره ۳       | ۳     | ۰/۴۱۴۵۴          | ۲/۴۱۸۳                                                       | متوسط                                |
| موسسه شماره ۶       |       |                  |                                                              |                                      |
| موسسه شماره ۸       |       |                  |                                                              |                                      |
| موسسه شماره ۲       | ۷     | ۰/۳۸۶۱۷          | ۱/۵۶۲۲                                                       | قوی                                  |
| موسسه شماره ۵       |       |                  |                                                              |                                      |
| موسسه شماره ۷       |       |                  |                                                              |                                      |
| موسسه شماره ۹       |       |                  |                                                              |                                      |
| موسسه شماره ۱۰      |       |                  |                                                              |                                      |
| موسسه شماره ۱۱      |       |                  |                                                              |                                      |
| موسسه شماره ۱۲      | ۱۲    | کل               |                                                              |                                      |

نتایج آزمون تحلیل واریانس موسسات دارای همراستایی ضعیف، متوسط و قوی که در جدول (۱۰) ارائه شده، نشان می‌دهد که تفاوت معناداری بین شدت اعتماد اجتماعی وجود دارد. این نتایج می‌تواند در تفکیک موسسات حسابرسی از نظر داشتن یا عدم داشتن ویژگی‌های قابلیت‌های موسسات حسابرسی کمک کننده باشد و مشخص نماید، با توجه به شاخص‌های تعیین شده در مدل طراحی شده، چه تعداد از موسسات در سطح قوی، چه تعداد در سطح متوسط و چه تعداد در سطح ضعیف قرار دارند.

جدول (۱۰) نتایج آزمون تحلیل واریانس متغیرهای تحقیق

| Sig   | F      | میانگین مربعات | درجه آزادی | مجموع مربعات |
|-------|--------|----------------|------------|--------------|
| ۰/۰۰۱ | ۱۱/۶۲۷ | ۲/۳۹۹          | ۲          | ۴/۷۹۷        |
|       |        | ۰/۲۰۶          | ۱۵         | ۳/۰۹۵        |
|       |        |                | ۱۷         | ۷/۸۹۲        |

<sup>۱</sup> نکته قابل توجه اینست که به لحاظ رعایت امنیت داری، و بر حسب تاکید موسسات مبتنی بر عدم افشای اسم موسساتشان، اسامی به صورت شماره موسسه درج گردیده است.

پس از مشخص شدن تفاوت معنی‌دار بین موسسات حسابرسی دارای همراستایی ضعیف، متوسط و قوی، حال باید برای آزمون سوال‌های تحقیق، از آزمون‌های تعقیبی استفاده شود.

### آزمون فرضیه‌های تحقیق

فرضیه اول) هم‌ردیفی بین ابعاد قابلیت‌های درونی موسسات حسابرسی موجب ایجاد اعتماد اجتماعی می‌گردد. (هم‌ردیفی بین ورودی و خروجی).

فرضیه دوم) هم‌ردیفی بین ابعاد قابلیت‌های بیرونی موسسات حسابرسی موجب ایجاد اعتماد اجتماعی می‌گردد. (هم‌ردیفی بین ورودی و خروجی).

در اینجا منظور از هم‌ردیفی یعنی تطبیق شاخص‌های قابلیت‌های درونی و بیرونی موسسات حسابرسی و دارا بودن بکسان تمام ویژگی‌ها و شاخص‌ها می‌باشد. همچنین در این بخش شاخص‌های هر قابلیت موسسه‌ی حسابرسی به عنوان ورودی و ویژگی‌های اعتماد اجتماعی و یا شاخص‌های هر مولفه‌ی فرعی اعتماد اجتماعی به عنوان خروجی مورد توجه می‌باشد.

جدول (۱۱) آزمون تعقیبی بونفرونی<sup>۱</sup> جهت آزمون سوال‌های تحقیق

| سوال‌ها  | همراستایی ورودی (I) | همراستایی ورودی (J) | میانگین تفاوتها (I-J) | خطای استاندارد | فاصله اطمینان ۰/۹۵ |                    |
|----------|---------------------|---------------------|-----------------------|----------------|--------------------|--------------------|
|          |                     |                     |                       |                | سطح معناداری       | حد پایین / حد بالا |
| سوال اول | ضعیف                | متوسط               | -۰/۶۵۵۷               | ۰/۱۰۴۳۲        | ۰/۰۱۶              | -۰/۰۸۰۶            |
|          | متوسط               | قوی                 | -۱/۴۴۹۰               | ۰/۱۶۲۹۱        | ۰/۰۰۰              | -۰/۹۱۳۱            |
|          |                     | ضعیف                | ۰/۶۵۵۷                | ۰/۱۰۴۳۲        | ۰/۰۱۶              | ۱/۱۵۳۴             |
|          | قوی                 | قوی                 | -۰/۸۳۲۴               | ۰/۱۷۴۴۵        | ۰/۰۰۸              | -۰/۲۴۴۶            |
|          |                     | ضعیف                | ۱/۴۴۹۰                | ۰/۱۶۲۹۱        | ۰/۰۰۰              | ۱/۶۰۴۹             |
|          | متوسط               | متوسط               | ۰/۸۳۲۴                | ۰/۱۷۴۴۵        | ۰/۰۰۸              | ۱/۳۷۱۲             |
| ضعیف     |                     | متوسط               | -۰/۳۵۶۱               | ۰/۱۲۶۴۵        | ۰/۰۱۲              | -۰/۱۸۱۶            |
| سوال دوم | ضعیف                | قوی                 | -۱/۲۵۴۳               | ۰/۱۳۷۴         | ۰/۰۰۴              | -۰/۷۲۳۴            |
|          |                     | ضعیف                | ۰/۳۵۶۱                | ۰/۱۲۶۴۵        | ۰/۰۱۲              | ۰/۰۴۸۷             |
|          | متوسط               | قوی                 | -۰/۵۱۲۳               | ۰/۱۰۰۲۳        | ۰/۰۰۶              | -۰/۲۴۴۶            |
|          |                     | ضعیف                | ۱/۲۵۴۳                | ۰/۱۳۷۴         | ۰/۰۰۴              | ۱/۵۳۷۶             |
|          | قوی                 | ضعیف                | ۰/۵۱۲۳                | ۰/۱۰۰۲۳        | ۰/۰۰۶              | ۱/۳۷۱۲             |
|          |                     | متوسط               | متوسط                 | ۰/۵۱۲۳         | ۰/۱۰۰۲۳            | ۰/۰۰۶              |

نکته ۱: در تحلیل نتایج مربوط به هر سوال یکبار نتایج بدست آمده در دو حد پایین و بالای، همراستایی ورودی (I) ضعیف با متوسط و قوی سنجیده می‌شود، یکبار نتایج بدست آمده در دو حد پایین و بالای، همراستایی ورودی (I) متوسط با ضعیف و قوی سنجیده می‌شود، و یکبار هم نتایج بدست آمده در دو حد پایین و بالای، همراستایی ورودی (I) قوی با متوسط و ضعیف سنجیده می‌شود.

نکته ۲: تمامی نتایج بدست آمده در ورودی‌های ضعیف، متوسط و قوی همگی معنادار هستند.

<sup>1</sup> Bonferoni

براساس نتیجه آماری فرضیه اول، که بیان شد، هم‌ردیفی بین ابعاد قابلیت‌های درونی موسسات حسابرسی موجب ایجاد اعتماد اجتماعی می‌گردد باید گفت، میانگین نرخ اعتماد اجتماعی دارای هم‌راستایی ضعیف بین ابعاد قابلیت‌های درونی موسسات حسابرسی، متفاوت از میانگین اعتماد اجتماعی دارای هم‌راستایی قوی و متوسط بین ابعاد قابلیت‌های درونی موسسات حسابرسی است. با توجه به منفی بودن دو حد پایین و بالا در هر دو حالت هم‌راستایی متوسط و قوی بین ابعاد قابلیت‌های درونی موسسات حسابرسی، میانگین اعتماد اجتماعی موسسات حسابرسی دارای هم‌راستایی ضعیف از میانگین اعتماد اجتماعی موسسات حسابرسی دارای هم‌راستایی متوسط و قوی کمتر است. بر این اساس فرضیه اول تحقیق تایید می‌شود و مشخص می‌گردد، هم‌راستایی بین ابعاد قابلیت‌های درونی موسسات حسابرسی موجب ارتقای سطح اعتماد اجتماعی می‌شود چرا که مشخص گردید موسسات حسابرسی ای که دارای میانگین هم‌راستایی قوی بین ابعاد قابلیت‌های درونی خود هستند (یعنی تعهد کاری، تعدد تخصص، اخلاق حرفه‌ای و انگیزه‌های کاری در یک موسسه حسابرسی به صورت یکپارچه و هم‌راستا باشد) بیشتر از سایر موسسات باعث ارتقای سطح اعتماد اجتماعی می‌شود. بر این اساس باید گفت هر گاه قابلیت‌های درونی موسسات حسابرسی افزایش یابد، می‌توان انتظار داشت معیار اعتماد اجتماعی تقویت گردد.

همچنین براساس این توضیحات فرضیه دوم تحقیق که بیان شد، هم‌ردیفی بین ابعاد قابلیت‌های بیرونی موسسات حسابرسی موجب ایجاد اعتماد اجتماعی می‌گردد، باید گفت، میانگین اعتماد اجتماعی موسسات حسابرسی دارای هم‌راستایی ضعیف ابعاد قابلیت‌های بیرونی موسسات حسابرسی، متفاوت از میانگین اعتماد اجتماعی موسسات حسابرسی دارای هم‌راستایی قوی و متوسط قابلیت‌های بیرونی موسسات حسابرسی است و بر این اساس این فرضیه نیز تایید می‌شود چرا که مشخص گردید موسسات حسابرسی ای که دارای هم‌راستایی قوی بین ابعاد قابلیت‌های بیرونی موسسات حسابرسی هستند (یعنی اگر یک موسسه حسابرسی ابعاد مختلفی همچون رتبه موسسه حسابرسی مطلوب، حق الزحمه منصفانه، حسن شهرت و تعدد صاحبکار را دارا باشد) بیشتر می‌توانند اعتماد اجتماعی را تقویت نمایند. این به معنای آنست که با هم‌راستا سازی قابلیت‌های بیرونی موسسات حسابرسی می‌توان انتظار داشت اعتماد اجتماعی افزایش یابد.

## ۶- بحث و نتیجه‌گیری

هدف حسابرسی ارائه اظهار نظر حرفه‌ای نسبت به صورت‌های مالی توسط افراد با صلاحیت و مستقل می‌باشد. اظهار نظر حرفه‌ای باید اعتبار و قابلیت اتکا داشته باشد و مدل حسابرسی به کار گرفته شده، تعیین کننده اعتبار و قابلیت اتکای گزارش حسابرسی خواهد بود. در دنیای رقابت موسسات حسابرسی، خلق و بسط مدل‌های حسابرسی که بتواند شواهد مطلوب را جهت



اظهار نظر حسابرسی فراهم کند و در عین حال در وقت و هزینه حسابرسی صرفه جویی کند؛ یا به عبارتی، مدل حسابرسی که هم اثر بخش و هم کارا باشد؛ حائز اهمیت فراوانی است. هم چنان که نحوه و شیوه عمل حسابرسی به طور شگفت انگیزی در طول دهه‌های گذشته تغییر نموده است و سطح انتظارات و نیازهای استفاده کنندگان از صورت‌های مالی تغییر نموده است. (همکاران، ۱۳۹۳: ۱۳۰). هدف این تحقیق طراحی مدل و ارزیابی قابلیت‌های موسسات حسابرسی در ارتقای اعتماد اجتماعی می‌باشد. در این تحقیق بعد از شناسایی ابعاد و شاخص‌های قابلیت‌های موسسات حسابرسی و ابعاد سطح اعتماد اجتماعی با تحلیل دلفی مشخص گردید چه معیارهایی تایید شدند و در این مرحله ارزیابی و تبیین مدل در بین حسابرسان در قالب پرسشنامه توزیع گردید. براساس تحلیل‌های آماری و نتیجه بدست آمده از سوال اول تحقیق باید گفت موسسات حسابرسی که توانایی و توانمندی‌های درونی همچون تعدد تخصص حسابرسی، تعهد کاری، اخلاق حرفه ای حسابرسی و انگیزه‌های کاری خوبی را دارا باشند، می‌توانند اعتماد اجتماعی بیشتری را به خود جلب نمایند. بعبارت ساده تر، اینگونه موسسات حسابرسی به دلیل ویژگی‌های تخصصی و انگیزشی درونی خود، بهتر می‌توانند به نیازهای عمومی سهامداران و سرمایه گذاران پاسخ دهند و با شناخت نیازها و انتظارات آنها بهتر می‌تواند پاسخگوی آنها باشند تا از این طریق سهامداران و سرمایه گذاران بهتر بتوانند تصمیمات مطلوبتری را اتخاذ نمایند.

همچنین براساس نتیجه سوال دوم تحقیق مشخص گردید، موسسات حسابرسی که دارای همراستایی بهتری از نظر قابلیت‌های بیرونی هستند در ارتقای سطح اعتماد اجتماعی موفق تر عمل می‌کنند. در واقع این موسسات حسابرسی با اتکا به حسن شهرت خود، تعدد صاحبکاران، حق الزحمه و رتبه موسسه حسابرسی خود، می‌تواند معیار مناسب تری برای ارتقای سطح شفافیت اطلاعات برای سهامداران و سرمایه گذاران بازار سرمایه و بورس قلمداد گردند. از آنجاکه بسیاری از شرکت‌ها به دنبال ارتقای سطح اعتماد و اطمینان سهامداران خود هستند تا از این طریق بتوانند آنها را حفظ و سهامداران جدیدی را جذب نمایند، تلاش می‌نمایند موسسات حسابرسی را بکار گیرند که دارای توانمندی‌ها و ویژگی‌های بیرونی و قابل توجهی باشد که بدلیل سبقه و سابقه کاری آنها در طول زمان ایجاد شده است، باشند. از طرف دیگر باید بیان نمود، اعتماد اجتماعی بدلیل وجود این ویژگی‌های تقویت می‌گردد و چه از منظر پاسخگویی قانونی، چه از منظر پاسخگویی اخلاقی و چه از منظر ارتقای قدرت تصمیم گیری می‌توان انتظار تقویت اعتماد اجتماعی را با وجود قابلیت‌های بیرونی موسسات حسابرسی انتظار داشت. نتایج بدست آمده تا حدی از نظر مفهومی با تحقیق آردلین (۲۰۱۳)؛ برگ لند و کنگ (۲۰۱۳)؛ برانکو و دلگادو (۲۰۱۲) و فرازیر و همکاران (۲۰۱۰) که نتیجه این تحقیق را تایید می‌نماید، مطابقت دارد.

در واقع این نتایج در راستای توسعه پایدار بازارهای سرمایه کشورهای در حال توسعه محسوب می‌شود چرا که لازمه یک نظام کارآمد بازارهای سرمایه، وجود شفافیت‌ها و ارتقای سطح اعتماد اجتماعی از طریق پاسخگویی‌های به موقع و مشخص از جانب نهادها و موسسات نظارتی و حسابرسی می‌باشد. موسسات حسابرسی زمانی می‌توانند این نقش خطیر را بر عهده بگیرند، که بهتر نیازهای در حال تغییر و ابعاد محیطی همچون تغییرات سیاسی، اجتماعی و بین‌المللی را بهتر درک نمایند و فارغ از توانمندی‌های تخصصی، دارای ویژگی‌های رفتاری و اخلاقی و مسئولیت‌های اجتماعی ادراک شده در خود باشند. نکته قابل توجه اینست که قابلیت‌های درونی و بیرونی دو فاکتور مهم و همراستا می‌باشند که لازمه موفقیت موسسات حسابرسی محسوب می‌شوند. اینگونه موسسات حسابرسی توانمندی کسب سهم بیشتری از بازار را بدلیل کسب مزیت‌های رقابتی نسبت به سایر رقبای خود کسب می‌نمایند و از این طریق می‌توانند به موفقیت‌های بیشتر در عرصه حرفه‌ای خود دست یابند. بر اساس نتایج کسب شده پیشنهاد می‌شود سازمان حسابرسی به منظور ارتقای سطح رقابت بین موسسات حسابرسی تلاش نماید از طریق ارزیابی‌های دوره‌ای کیفی و کمی موسسات حسابرسی، بر اساس معیارهای از قبل تعیین شده همچون تعداد تخصص، دانش فنی، تجربه و معیارهای دیگری همچون تعدد صاحبکار، حسن شهرت و ... موسسات را دسته‌بندی نماید تا از این طریق بتوان انتظار داشت سطح کیفیت خدمات ارتقا یابد. در نهایت پیشنهاد می‌شود شاخص‌های کیفی موسسات حسابرسی به منظور ارتقای سطح اعتماد اجتماعی با تعیین معیارهای یکپارچه و فراگیر در جامعه، تدوین گردد تا از این طریق ذینفعان، تصمیم‌گیرندگان و سهامداران بر اساس آن معیارها میزان اعتماد و اطمینان خود را به اطلاعات ارائه شده تعیین کنند و از این طریق می‌توان انتظار داشت میزان ریسک آنها تا چه حدی است.

## ۷- پیوست: پرسشنامه در بخش کمی

ضمن عرض سلام و خسته نباشید، پرسشنامه ای که مشاهده می فرمائید بررسی تاثیر قابلیت‌های موسسات حسابرسی در ارتقای سطح اعتماد اجتماعی در سال ۹۵-۹۶ می‌باشد. لذا از شما حسابرسان گرامی خواهشمندم پرسشنامه‌های زیر را با دقت پر فرمایید تا از این طریق در ایجاد محتوای جدید و راه کارهای پیشنهادی در این زمینه بر داریم. پیشاپیش از همکاری شما بی نهایت متشکریم.

## مشخصات فردی

|                              |                                                 |                                   |                                 |                                         |                                       |
|------------------------------|-------------------------------------------------|-----------------------------------|---------------------------------|-----------------------------------------|---------------------------------------|
| جنسیت:                       | مرد <input type="checkbox"/>                    | زن <input type="checkbox"/>       |                                 |                                         |                                       |
| تخصص:                        | حسابرسی <input type="checkbox"/>                | حسابداری <input type="checkbox"/> | مدیریت <input type="checkbox"/> | گرایش‌های مالی <input type="checkbox"/> |                                       |
| عضو سازمان حسابرسی یا مستقل: | زیر نظر سازمان حسابرسی <input type="checkbox"/> |                                   |                                 |                                         | موسسات مستقل <input type="checkbox"/> |

## ۱. پرسشنامه قابلیت‌های موسسات حسابرسی

| ردیف                                    | سوالات                                                                                                              | بسیار زیاد | زیاد | نه زیاد نه کم | کم | بسیار کم |
|-----------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|------|---------------|----|----------|
| <b>قابلیت‌های بیرونی موسسات حسابرسی</b> |                                                                                                                     |            |      |               |    |          |
| ۱                                       | آیا ارتقای رتبه موسسات حسابرسی می‌تواند به عنوان یک مزیت رقابتی برای موسسه قلمداد گردد؟                             |            |      |               |    |          |
| ۲                                       | آیا تعیین حق الزحمه منصفانه در کسب سهم بیشتر بازار موسسات حسابرسی موثر است؟                                         |            |      |               |    |          |
| ۳                                       | آیا داشتن حسن شهرت یک موسسه حسابرسی در موفقیت آن در یک بازار رقابتی تاثیر دارد؟                                     |            |      |               |    |          |
| ۴                                       | آیا داشتن تعدد صاحبکار یک موسسه حسابرسی می‌تواند به عنوان یک مزیت رقابتی برای موسسه قلمداد گردد؟                    |            |      |               |    |          |
| <b>قابلیت‌های درونی موسسات حسابرسی</b>  |                                                                                                                     |            |      |               |    |          |
| ۱                                       | تعدد حسابرسان متخصص و با تجربه می‌تواند کلید موفقیت یک موسسه حسابرسی از نظر دارایی‌های سرمایه ای درون سازمانی باشد؟ |            |      |               |    |          |
| ۲                                       | آیا تعهد کاری حسابرسان می‌تواند در شناخت بهتر ابعاد بازار کار موثر باشد؟                                            |            |      |               |    |          |

|  |  |  |  |  |   |                                                                                                                          |
|--|--|--|--|--|---|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|  |  |  |  |  | ۳ | آیا اخلاق حرفه ای حسابرسان در راستای منشور اخلاق حرفه ای حسابرسی در موفقیت یک موسسه حسابرسی تاثیر گذار است؟              |
|  |  |  |  |  | ۴ | آیا انگیزه های کاری و شغلی حسابرسان نقشی در موفقیت درونی یک موسسه حسابرسی در راستای ارتقای سطح بررسی صورت های مالی دارد؟ |

## ۲. پرسشنامه اعتماد اجتماعی

| ردیف | سوالات                                                                                                                                                 | بسیار زیاد | زیاد | نه زیاد نه کم | کم | بسیار کم |
|------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|------|---------------|----|----------|
|      | <b>پاسخگویی اخلاقی</b>                                                                                                                                 |            |      |               |    |          |
| ۱    | آیا توجه به مفاهیم و مضامین شرعی در بررسی صورت های مالی می تواند باعث افزایش سطح پاسخگویی اخلاقی قلمداد شود؟                                           |            |      |               |    |          |
| ۲    | آیا می توان وجدان کاری را به عنوان یکی از مهمترین دلایل اخلاقی یک حسابرس در جهت ایجاد اعتماد اجتماعی برای سهامداران و سرمایه گذاران محسوب نمود؟        |            |      |               |    |          |
| ۳    | وجود نگرش های شغلی مسئولانه و پاسخگو لازمه ارتقای سطح اعتماد اجتماعی می باشد؟                                                                          |            |      |               |    |          |
| ۴    | آیا احترام به حقوق دیگران به عنوان یک اخلاق حرفه ای و فردی برای پاسخگویی اخلاقی یک حسابرس بر اعتماد اجتماعی موثر است؟                                  |            |      |               |    |          |
|      | <b>پاسخگویی قانونی</b>                                                                                                                                 |            |      |               |    |          |
| ۱    | الزام به رعایت مفاد قانون اساسی به عنوان یک معیار قانونی برای پاسخگویی موسسات حسابرسی قلمداد می شود؟                                                   |            |      |               |    |          |
| ۲    | آیا احاطه بر استانداردهای حرفه ای حسابداری و حسابرسی به عنوان یک معیار مهم پاسخگویی قانونی موسسات حسابرسی در راستای ایجاد اعتماد اجتماعی محسوب می شود؟ |            |      |               |    |          |

|  |  |  |  |  |                                                                                                                                         |   |
|--|--|--|--|--|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|
|  |  |  |  |  | آیا در کنار قوانین الزام آور، تمرکز بر ابعاد اجتماعی یک تصمیم همچون هنجارها و عرف‌ها، می‌تواند به ارتقای سطح پاسخگویی قانونی کمک نماید؟ | ۳ |
|  |  |  |  |  | آیا تمرکز بر رعایت حقوق ذینفعان می‌تواند بر کاهش هزینه‌های نمایندگی و ارتقای سطح شفافیت‌ها برای پاسخگویی قانونی موثر باشد؟              | ۴ |
|  |  |  |  |  | <b>ارتقای قدرت تصمیم‌گیری</b>                                                                                                           |   |
|  |  |  |  |  | آیا ارتقای سطح شفافیت‌های ناشی از دقت بررسی‌های صورت‌های مالی موسسات حسابرسی نقش مهمی در تقویت قابلیت‌های اطلاعاتی گزارشات ایفا می‌کند؟ | ۱ |
|  |  |  |  |  | آیا دقت بررسی صورت‌های مالی بدلیل وجود قابلیت‌های موسسات حسابرسی در ایجاد عدالت اطلاعاتی بین استفاده‌کنندگان بیرون سازمان موثر است؟     | ۲ |
|  |  |  |  |  | آیا وجود مکانیزم‌های توانمندسازی موسسات حسابرسی در کاهش شکاف منافع مدیران و سهامداران شرکت‌ها تاثیر گذار است؟                           | ۳ |
|  |  |  |  |  | آیا وجود قابلیت‌های موسسات حسابرسی به افزایش بازده سرمایه‌گذاری‌های شرکت‌ها کمک می‌کند؟                                                 | ۴ |

## منابع

- بنی مهد، بهمن، درویش، حدیثه. (۱۳۹۵). اعتماد اجتماعی و نگرش حسابرسان درباره استقلال، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال پنجم، شماره ۱۹، پاییز، ۱۷-۲۸.
- پروری، پیمان، سهرابی، روح‌الله، نقدی، اسدالله. (۱۳۹۵). پژوهشی در تعامل بین اعتماد سازمانی و سکوت سازمانی کارکنان (مورد مطالعه: کارکنان و اعضای هیئت علمی دانشگاه بوعلی سینا)، فصلنامه فرهنگ در دانشگاه اسلامی، شماره ۱۸، سال ششم، شماره اول: ۱۳۵-۱۶۰.
- خسرو آباد، طاهره، بنی مهد، بهمن. (۱۳۹۴). پیش‌بینی بی‌اخلاقی و فساد مالی با توجه به اعتماد اجتماعی در حرفه حسابرسی، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال دهم، شماره ۴، ۴۵-۵۵.
- رحیمیان، نظام‌الدین، جان‌فدا، رضا. (۱۳۹۳). بررسی تأثیر چرخش اجباری و داوطلبانه موسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی، فصلنامه حسابرسی: نظریه و عمل، سال اول، شماره ۱، تابستان، ۶۷-۸۹.

رنجبر، هادی، حق دوست، علی اکبر، صلصالی، مهوش، خوشدل، علیرضا، سلیمانی، محمد علی، بهرامی، نسیم. (۱۳۹۱). نمونه گیری در پژوهش های کیفی: راهنمایی برای شروع، مجله علمی پژوهشی دانشگاه علوم پزشکی ارتش جمهوری اسلامی ایران، سال دهم، شماره ۳، پاییز، ۲۳۸-۲۵۰

شمس، شهاب الدین، اسفندیاری مقدم، امیر تیمور. (۱۳۹۳). ارتباط ابعاد مختلف اعتماد سازمانی با رضایت شغلی کارکنان، فصلنامه علمی- پژوهشی مطالعات مدیریت (بهبود و تحول)، سال بیست و سوم، شماره ۷۷: ۱۷۱-۱۸۵.

قربانی، سعید، آقای، محمد علی، احمدیان، وحید، نیکزادقادیکلایی، مهدیس. (۱۳۹۳). بررسی نارسایی های مدل حسابرسی مبتنی بر سیستم و امکان جایگزینی آن با مدل حسابرسی مبتنی بر ریسک در ایران، سال چهاردهم، شماره ۵۷، زمستان، ۱۲۹-۱۳۶.

کریمی مزیدی، احمدرضا؛ اسلامی، قاسم و ناجی عظیمی، زهرا (۱۳۹۲). نقش قابلیت های دانش محور در عملکرد شرکت ها، از دیدگاه قابلیت های سازمانی (مدل قابلیت های سازمانی دانش محور - عملکرد). فصلنامه پژوهش و توسعه فناوری. ۳(۶)، ص ۱-۲۶.

نیک نشان، شقایق، نوروزی، رضا علی، نصر اصفهانی، احمدرضا. (۱۳۸۹). تحلیلی بر رویکردهای روایی در پژوهش کیفی، فصلنامه روش شناسی علوم انسانی، سال ۱۶، شماره ۶۲، بهار، ۱۴۱-۱۶۰.

Amit, R., & Schoemaker, P. J. H. (1993). Strategic assets and organizational rent. *Strategic Management Journal*, 14(1), 33-46.

Ardelean, A. (2013). Auditors' Ethics and their Impact on Public Trust. *Procedia Social and Behavioral Sciences* Volume 92, 10 October 2013, Pages 55-60.

BA, J. E. (2016). Measuring performance audit effectiveness: the case of estonia, Thesis in partial fulfillment of the requirements for the Master of Arts Degree in Public Administration and Social Policy, University of Tartu.

Backof, A. G., Carpenter, T, D., and J. Thayer. (2015). Auditing Complex Estimates: How Do Information Format and Priming Impact Auditors' Consideration of Inconsistent Evidence?, McIntire School of Commerce 2013 summer research grant and 2011 PwC IN Quires Research Grant.

Ball, R. (2006). International Financial Reporting Standards (IFRS): Pros and Cons for Investors. *Accounting and Business Research*, Forthcoming, Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=929-561>.

Barney, J. (1991). Firm Resources and Sustained Competitive advantage. *Journal of Management*. 17(1): p. 99-120

- Berglund, N., & Kang, T. (2013). Does Social Trust Matter in Financial Reporting?: Evidence from Audit Pricing, <https://www.uts.edu.au/sites/default/files/ACCconf14TKang.pdf>
- Branco, M. C., & Delgado, C. (2012). Business, social responsibility, and corruption, *Journal of Public Affairs*, 12(4) PP. 357–365.
- Collis, D. J. (1994). Research note: how valuable are organizational capability? *Strateg. Manag. J.* 15,143-152.
- Constantinos, C. D., & Constantinos, M. C., (2003). Responses to disruptive strategic innovation. *MIT Sloan Manag. Rev.* 44(2), 55-63.
- Dietz, G., & Hertzog, D. N. (2006). Measuring Trust Inside Organizations. *Personnel Review*, 35(5), 557-588. DOI: 10.1002/1097-0266(200010/11)21:10/11<1105::AID-SMJ133>3.0.CO;2-E
- Eisenhardt, K. M., & Martin, J. A. (2000). Dynamic capabilities: What are they? *Strategic Management Journal*, 21(10/11, Special Is-sue), 1105-1121. Retrieved from:
- El Ghoul, S., Guedhami, O., Pittman, J.A., Rizeanu, S., (2016). Cross-country evidence on the importance of auditor choice to corporate debt maturity. *Contemporary Accounting Research* 33, 718-751
- Ellonen, R. (2005). The Relationship of Organizational Cultures, Trust and Innovativeness. A Dissertation, Lappeenranta University of Technology. 15-19.
- Ellonen, R. Blomqvist, Puumalainen. (2008). The Role of Trust in Organisational Innovativeness *European Journal of Innovativeness*, 11 (2008), pp. 160–181.
- Frazier, M. L., P. D. Johnson, M. Gavin, J. Gooty, & Snow, D, B. (2010). Organizational justice, trust worthiness, and trust: A multifoci examination. *Group & Organization Management* 35 (1): 39–76.
- Fukuyama, F. (1995). *Trust: The social virtues and the creation of prosperity*. New York:Free Press.
- Gambetta, D. (1988). Can we trust? *Trust: Making and breaking cooperative relations*, electronic edition, Department of Sociology, University of Oxford, chapter 13, pp. 213-237.
- Grant, R. M. (1996). Prospering in dynamically-competitive environments: Organizational capability as knowledge integration. *Organization Science*, 7(4), 375-387. Retrieved from: <https://doi.org/10.1287/orsc.7.4.375>
- Kogut, B., & Zander, U. (1992). Knowledge of the firm, combinative capabilities, and the replication of technology. *Organization Science*, 3(3), 383-397. Retrieved from: <https://doi.org/10.1287/orsc.3.3.383>
- Margaret, N. (2014). *Competitive Strategies Adopted by Audit Firms in Nairobi*, Administration (MBA) Degree, School of Business, University of Nairobi.

- Martínez-Salgado C. (2012). Sampling in qualitative research: basic principles and some controversies. *Ciência & Saúde Coletiva* 2012; 17 (3): 613-9.
- McGuire, S. T., Omer, T. C., & Sharp, N. Y. (2012) The Impact of Religion on Financial Reporting Irregularities. *The Accounting Review* 87 (2): 645-673.
- McPhail, K. (2004). An emotional response to the state of accounting education: developing accounting students' emotional intelligence. *Critical Perspectives on Accounting*, 15, 629-648.
- Nelson, R. R., & Winter, S. G. (1982). *An evolutionary theory of economic change*. Cambridge, MA: Harvard University Press. Retrieved from: <http://www.hup.harvard.edu/catalog.php?isbn=9780674272286>
- Phua, L. K., Chris, P. (2010). Competitive Advantages of Audit Firms in the Era of International Financial Reporting Standards: An Analysis using the Resource- Based View of the Firm, 2010 International Conference on E-business, Management and Economics. IACSIT Press, Hong Kong.
- Stalk, G., Evans, P., Shulman, L. E., (1992). Competing on capability: the new rules of corporate strategy. *Harv. Bus. Rev.* 70, 57-69.
- Teece, D. J., Pisano, G., & Shuen, A. (1997). Dynamic capabilities and strategic management. *Strategic Management Journal*, 18(7), 509-533.
- Winter, S. (2003). Understanding Dynamic Capabilities. *Strategic Management Journal*, 24, 991-995.
- Zollo, M. Winter, S.G. (2002). "Deliberate learning and the evolution of dynamic capabilities." *Organization Science*, 13(3), pp.339-351.