

The Effect of Leadership Power of Client CFO on Auditor Advocacy Attitude

Behrooz Badpa¹, Sohrab Osta²

Received: 2021/08/02

Accepted: 2021/09/01

Research Paper

Abstract

Among the important issues in resolving ambiguities between client management and independent auditors is the type of relationships formed between client managers and auditors, which are affected by client management attributes such as the leading power of client CFO. The main objective of the present study is to investigate the effect of the leading power of client CFO on auditor advocacy attitude in judgment and decision-making processes. The statistical population consists of professional auditors, working in trusted audit institutions in the Tehran stock exchange in 2019. To this end, a total number of 153 auditors are selected. To collect the data and test the research hypotheses, a questionnaire and the structural equations modeling with the use of the AMOS software is employed. The results indicate that the leadership power of the client CFO has a significant positive effect on auditor advocacy attitude and client identification. Moreover, auditor advocacy attitude and client identification positively impact acquiescing to client-preferred position, in conditions of ambiguity. On the other hand, the findings show that auditors' professional identity harms auditors' acquiescence to client-preferred treatment. The results show that some of the client's attributes such as the leading power of the client CFO can destroy the objectivity in the auditor's judgment and decision-making process through the auditor advocacy attitude.

Keywords: Leadership Power of CFO, Auditor Advocacy Attitude, Auditor Identity, Auditor's Acquiescence to Client Management, Structural Equation Modeling.

JEL: M42, M12, G30.

1. Assistant Professor, Accounting, Ilam University, Ilam, Iran (Email: b.badpa@ilam.ac.ir)

2. Assistant Professor, Accounting, Ilam University, Ilam, Iran (Corresponding Author)
(Email: sohrabosta54@gmail.com)

اثر توان رهبری مدیر مالی شرکت بر نگرش حمایتی حسابرس

بهروز بادپا^۱، سهراب اُستا^۲

مقاله پژوهشی

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۵/۱۱

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۶/۱۰

چکیده

یکی از مسائل مهم در رفع ابهامات بین مدیریت شرکت و حسابرسان مستقل نوع روابطی است که بین مدیران شرکت و حسابرسان شکل می‌گیرد و روابط بین آنان نیز متأثر از ویژگی‌های مدیریت شرکت مانند توان رهبری مدیریت است. هدف اصلی پژوهش حاضر بررسی تأثیر توان رهبری مدیر مالی شرکت صاحبکار بر نگرش حمایتی حسابرس در فرآیند قضاوت و تصمیم‌گیری است. این پژوهش در سال‌های ۱۳۹۷ و ۱۳۹۸ انجام شده است و جامعه آماری آن را حسابرسان حرفه‌ای معتمد بورس شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات خصوصی تشکیل می‌دهد که از بین آن‌ها تعداد ۱۵۳ حسابرس به عنوان نمونه انتخاب گردید. به منظور گردآوری داده‌ها از ابزار پرسش‌نامه و برای آزمون فرضیه‌ها نیز از مدل‌سازی معادلات ساختاری توسط نرم‌افزار AMOS استفاده شد. یافته‌های پژوهش نشان داد که توان رهبری مدیر مالی شرکت صاحبکار بر نگرش حمایتی حسابرس و همچنین میزان هویت‌یابی (آشنایی) حسابرس با صاحبکار تأثیر مثبت و معناداری دارد. همچنین در شرایط ابهام، نگرش حمایتی حسابرس و متغیر هویت‌یابی حسابرس با مدیریت صاحبکار نیز بر میزان موافقت حسابرس با رویه‌های صاحبکار تأثیر مثبت دارند. از طرفی، هویت حرفه‌ای حسابرس بر میزان موافقت حسابرس با رویه‌های مطلوب صاحبکار تأثیر منفی دارد. بر اساس نتایج پژوهش، برخی از ویژگی‌های صاحبکار مانند توان رهبری مدیر مالی می‌توانند از طریق نگرش حمایتی حسابرس عینیت در فرآیند قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس را از بین ببرند.

واژه‌های کلیدی: توان رهبری مدیر مالی، نگرش حمایتی حسابرس، هویت حسابرس، موافقت حسابرس با مدیریت صاحبکار، مدل‌سازی معادلات ساختاری.

طبقه‌بندی موضوعی: M42, M12, G30

۱. استادیار گروه حسابداری، دانشگاه ایلام، ایلام، ایران (Email: b.badpa@ilam.ac.ir)

۲. استادیار گروه حسابداری، دانشگاه ایلام، ایلام، ایران (نویسنده مسئول) (Email: sohrabosta54@gmail.com)

مقدمه

ماهیت روابط بین مدیریت شرکت مورد رسیدگی و حسابرس یکی از مهم‌ترین موضوعات در زمینه تدوین مقررات و استانداردهای حسابرسی است (بامبر و آیر^۱، ۲۰۰۷). مدیریت شرکت از زمان انعقاد قرارداد حسابرسی تا پایان عملیات حسابرسی به‌طور مستمر با حسابرسان شرکت در ارتباط است. ماهیت فعالیت‌های مالی، حسابداری و حسابرسی به گونه‌ای است که در موضوعات مختلف ابهامات قابل توجهی به وجود می‌آید و لازم است مدیریت صاحبکار با حسابرسان شرکت در مورد اختلاف نظرهای پیش آمده به توافق برسند. شکل‌گیری رفتار متقابل حسابرس و مدیریت صاحبکار می‌تواند تابع بسیاری از عوامل فردی، سازمانی، محیطی و سایر عوامل باشد. بر اساس تئوری هویت اجتماعی^۲، روابط بسیار نزدیک و صمیمانه بین حسابرس و مدیریت صاحبکار می‌تواند باعث نفوذ مدیریت صاحبکار بر رفتار و قضاوت حسابرس می‌شود. شاید از دیدگاه مدیریت شرکت نفوذ بر رفتار و قضاوت حسابرس امری مطلوب باشد، اما از دیدگاه حرفه‌ای، حسابرس باید مستقل باشد و اظهار نظر وی تحت تأثیر روابط صمیمانه با صاحبکار قرار نگیرد. در واقع تعامل بیش از حد مدیریت صاحبکار با حسابرس چالش جدی برای عینیت و استقلال حسابرس محسوب می‌شود (اسوانبرگ و همکاران^۳، ۲۰۱۷).

یکی از عواملی که می‌تواند بر قضاوت حسابرس در مورد کیفیت اطلاعات مالی شرکت مؤثر باشد نوع نگرش حسابرس به روش‌های حسابداری مورد استفاده صاحبکار است (بادپا، ۱۳۹۸). پنینگتون و همکاران^۴ (۲۰۱۷) نوع نگرش حسابرس به صاحبکار را به نوع نگرش خنثی، نگرش حمایتی سطح پایین و نگرش حمایتی سطح بالا تقسیم‌بندی کردند و معتقدند که نوع نگرش حسابرس به صاحبکار بر قضاوت حسابرس و استراتژی جستجوی شواهد حسابرسی تأثیر دارد. در واقع آنان معتقدند که هر چه سطح نگرش حمایتی حسابرس نسبت به صاحبکار بالاتر باشد احتمال این‌که حسابرس با رویه‌های مورد نظر مدیریت شرکت موافقت کند بیشتر است و برعکس. از طرفی بوبک و همکاران^۵ (۲۰۱۰) اعتقاد دارند که نگرش حمایتی حسابرس می‌تواند تابع عوامل مختلفی مانند ویژگی‌های صاحبکار باشد. آنان نشان دادند که برخی از ویژگی‌های صاحبکار و مدیریت آن مانند اهمیت صاحبکار برای حسابرس می‌تواند بر نگرش حمایتی حسابرس تأثیر مثبت داشته باشد.

از طرفی اسوانبرگ و همکاران (۲۰۱۷) معتقدند که توان رهبری مدیریت صاحبکار (رهبری تحول‌آفرین) بر قضاوت حسابرس به‌طور مستقیم و غیرمستقیم تأثیر دارد. به اعتقاد آنان، بر اساس تئوری هویت اجتماعی روابط نزدیک بین حسابرس و صاحبکار موجب هویت‌یابی حسابرس با صاحبکار می‌شود، حسابرس ناخودآگاه احساس تعلق به هویت صاحبکار پیدا می‌کند و رفتار و تصمیم‌های وی تحت تأثیر مدیریت صاحبکار و منافع آن شرکت قرار می‌گیرد. بر این اساس، آنان اعتقاد دارند هر چه توان رهبری مدیریت صاحبکار بیشتر باشد حسابرس با رویه‌های مورد نظر مدیریت شرکت بیشتر همراهی می‌کند. علاوه بر این، هر چه توان رهبری مدیریت صاحبکار بیشتر باشد میزان هویت‌یابی حسابرس با شرکت مورد رسیدگی افزایش می‌یابد و از مجرای آن قضاوت حسابرس هم تحت تأثیر قرار می‌گیرد. با توجه به این‌که بیش‌ترین ارتباط ارکان شرکت مورد رسیدگی با حسابرس توسط مدیر مالی شرکت صورت می‌گیرد، در این پژوهش اثر توان رهبری مدیر مالی صاحبکار بر نوع نگرش حسابرس، میزان هویت‌یابی

1. Bamber & Iyer
2. Social Identity Theory
3. Svanberg et al.
4. Pennington et al.
5. Bobek et al.

حسابرس با صاحبکار و قضاوت حسابرس بررسی می‌شود. از طرفی بر اساس تئوری هویت اجتماعی یکی از عواملی که می‌تواند باعث عدم موافقت حسابرس با مدیریت صاحبکار در زمینه موضوع‌های مبهم و چالشی بین شرکت و حسابرس شود، هویت حرفه‌ای حسابرس است. بر اساس آن، در پژوهش حاضر اثر هویت حرفه‌ای حسابرس بر قضاوت وی نیز بررسی می‌گردد. یکی از نوآوری‌های این پژوهش آن است که ارتباط بین توان رهبری مدیریت صاحبکار با نگرش حمایتی حسابرس بررسی شده است. علاوه بر این، عوامل مؤثر بر مراحل مختلف فرآیند قضاوت و تصمیم‌گیری به‌طور همزمان بررسی شده است. بنابراین، پژوهش حاضر چندمرحله‌ای و چندبُعدی محسوب می‌شود. با توجه به اهمیت موارد مزبور، سؤال‌های پژوهش به شرح زیر است:

۱. آیا توان رهبری مدیر مالی شرکت بر نوع نگرش حسابرس به صاحبکار و قضاوت وی اثر می‌گذارد؟

۲. آیا توان رهبری مدیر مالی شرکت بر میزان هویت‌یابی حسابرس با مدیریت شرکت اثر می‌گذارد؟

۳. آیا هویت حرفه‌ای حسابرس بر میزان موافقت وی با مدیریت شرکت در شرایط ابهام اثر می‌گذارد؟

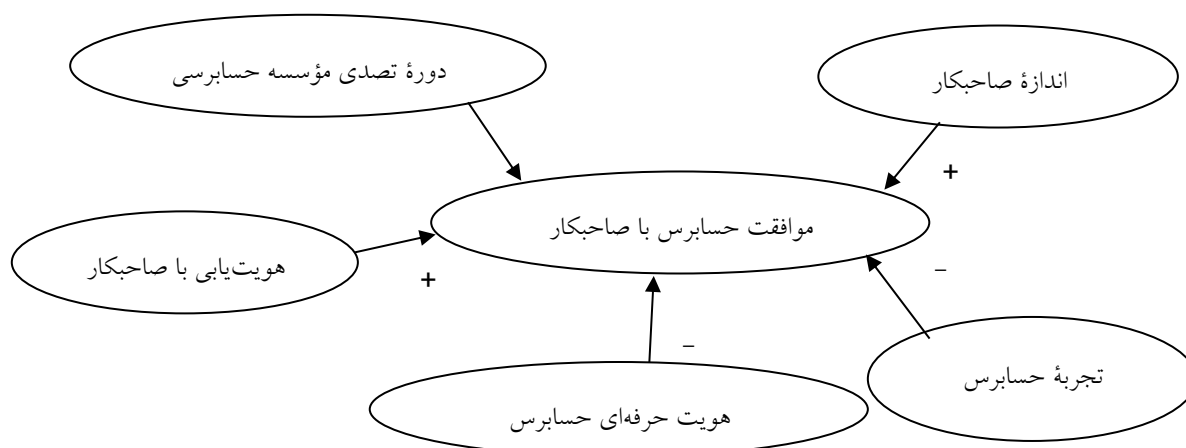
سازمان‌دهی مقاله در ادامه به این شرح است: ابتدا مبانی نظری و پیشینه پژوهش ارائه می‌شود. سپس، فرضیه‌ها و روش‌شناسی پژوهش بیان می‌گردد و پس از آن نتایج آماری و یافته‌های پژوهش گزارش می‌شود؛ در بخش پایانی، نیز نتیجه‌گیری و پیشنهادهای پژوهش تشریح می‌گردد.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

اثر هویت‌یابی حسابرس با مدیریت شرکت صاحبکار بر قضاوت حسابرس

هویت حسابرس به دلیل اثری که بر تصمیم و رفتار حسابرس دارد، بر عملکرد حسابرس اثرگذار است. روابط نزدیک و صمیمانه بین حسابرس و صاحبکار موجب آشنایی بیش از حد آنان شده، باعث می‌شود حسابرس هویت صاحبکار را به خود بگیرد. استدلال صورت گرفته در این زمینه مبتنی بر تئوری هویت اجتماعی است و بر اساس آن افراد خود را در گروه‌های مختلف که لزوماً ناسازگار هم نیستند، طبقه‌بندی می‌کنند (اسوانبرگ و همکاران، ۲۰۱۷). یکی از پژوهش‌هایی که به‌طور جامع روابط بین مدیریت شرکت (صاحبکار) و حسابرس را بررسی کرده است، مدل بامبر و آیر (۲۰۰۷) است. همان‌طور که در شکل ۱ مشاهده می‌شود، بر اساس این مدل، میزان هویت‌یابی حسابرس با مدیریت شرکت صاحبکار بر میزان موافقت حسابرس با رویه‌های مورد نظر صاحبکار تأثیر مثبت دارد. آنان از تئوری هویت اجتماعی استفاده کردند و استدلال کردند که سه عامل می‌تواند باعث آشنایی بیشتر و هویت‌یابی حسابرس با مدیریت صاحبکار شود. تئوری هویت اجتماعی تصمیم‌های افراد، رفتار و رابطه آنان با گروه‌ها را توضیح می‌دهد و تلاش می‌کند بیان کند که چرا و چه وقت افراد خود را به عنوان عضوی از یک گروه خاص تلقی می‌کنند. هویت اجتماعی به همسانی و شباهت بین افراد اشاره دارد و نشان‌دهنده تعلق فرد به یک گروه است (عبداللهی، ۱۳۷۴).

یکی از این عوامل، میزان شهرت و اعتبار شرکت در بین جامعه، بازار کسب و کار خود و بازار حسابرسی است. بامبر و آیر (۲۰۰۷) این عامل را به عنوان متغیر تصویر صاحبکار معرفی کردند. عامل مهم دیگری که می‌تواند بر میزان هویت‌یابی حسابرس با مدیریت صاحبکار تأثیر داشته باشد اهمیت صاحبکار نزد حسابرس است. به اعتقاد آنان شرکت‌های بزرگ دارای جایگاه ویژه‌ای نزد حسابرس هستند و از نظر حسابرسان اهمیت بیشتری دارند. سومین عاملی که بر هویت‌یابی حسابرس با صاحبکار تأثیر دارد دوره تصدی حسابرس است. منظور از دوره تصدی حسابرس، مدت زمانی است که شخص حسابرس، مسئولیت رسیدگی به صورت‌های مالی شرکت را به عهده داشته است.



شکل (۱): مدل تلخیص شده هویت یابی حسابرس با صاحبکار و موافقت وی با صاحبکار

منبع: بامبر و آیر (۲۰۰۷)

در مدل بامبر و آیر (۲۰۰۷) علاوه بر هویت یابی حسابرس با مدیریت صاحبکار، عوامل دیگری نیز معرفی شده است که بر میزان موافقت حسابرس با صاحبکار اثرگذار هستند. دوره تصدی مؤسسه حسابرسی می تواند هم اثر منفی و هم اثر مثبت بر عینیت در قضاوت حسابرس داشته باشد. هویت حرفه‌ای حسابرس و تجربه وی عواملی هستند که بر میزان موافقت حسابرس با صاحبکار تأثیر منفی دارند. آنان معتقدند که هرچه حسابرس هویت حرفه‌ای بالاتری داشته باشد میزان موافقت وی با رویه‌های مطلوب مدیریت صاحبکار کمتر است. هویت حرفه‌ای، وابستگی فرد به حرفه اوست و میزان تخصص، مهارت و دانش وی است که بر پایه نظریه نقش بنا شده است (هاشمی و همکاران، ۱۳۹۵). سطح وابستگی به حرفه حسابرسی در بین حسابرسان بالا است، این موضوع بر قضاوت و تصمیم‌گیری حرفه‌ای حسابرسان تأثیر دارد و موجب ارتقای کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری و ارائه خدمات حسابرسی می‌شود (رحیمیان و هدایتی، ۱۳۹۲). آلوسون^۱ (۲۰۰۰) معتقد است که هویت حرفه‌ای حسابرسان مانع از شکل‌گیری روابط صمیمانه بین حسابرس و مدیریت شرکت صاحبکار می‌شود و مانع هویت یابی با مدیریت صاحبکار می‌شود. باویر^۲ (۲۰۱۵) نیز معتقد است اگر یک حسابرس جایگاه ویژه‌ای از نظر هویت و شخصیت حرفه‌ای نداشته باشد و هویت صاحبکار آن قوی باشد، احتمال بیشتری دارد که با دیدگاه‌های صاحبکار موافقت کند و قضاوت حسابرس تحت تأثیر قرار می‌گیرد. لزوم تردید حرفه‌ای برای حسابرسان در کنار الزامات قانونی حرفه حسابرسی، آن‌ها را مجبور به استفاده از رویکردهای محافظه کارانه تر می‌کند، به طوری که بیشتر روی جنبه‌های اطلاعات منفی تمرکز می‌کنند و قضاوت‌ها را با در نظر گرفتن احتمالات منفی و محافظه کارانه انجام می‌دهند (بانر^۳، ۲۰۰۸).

رابطه توان رهبری مدیر مالی صاحبکار با نگرش حمایتی و قضاوت حسابرس

نوع نگرش حسابرس به مدیریت صاحبکار بر نوع قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس تأثیر مستقیم دارد (پنینگتون و همکاران، ۲۰۱۷). نگرش حمایتی حسابرسان، تمایل کلی حسابرسان به حمایت و یا عدم حمایت از رویه‌های مورد

1. Alvesson

2. Bauer

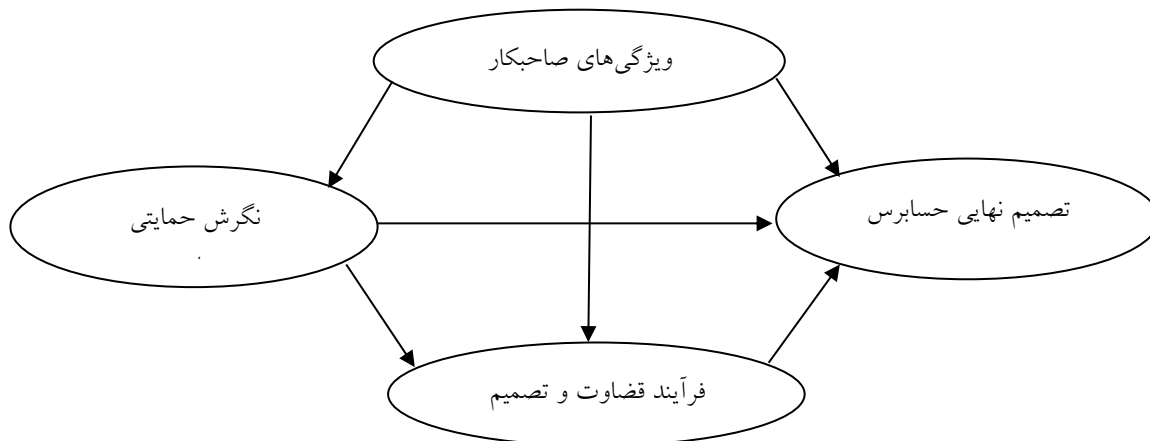
3. Bonner

نظر صاحبکاران در شرایط ابهام را نشان می‌دهد (هاینس و همکاران^۱، ۱۹۹۸ و پینسکر و همکاران^۲، ۲۰۰۹). به اعتقاد ماسون و لوی^۳ (۲۰۰۱) حمایت و دفاع از صاحبکار یک حالت ذهنی است که باعث می‌شود یک حسابرس احساس کند نسبت به صاحبکار خود بسیار وفادار است. وقتی اولویت‌های مورد نظر مدیریت صاحبکار مشخص باشد و آزادی عمل کافی در چارچوب استانداردهای حسابرسی وجود داشته باشد، ممکن است حسابرسان تحت تأثیر اطلاعاتی قرار گیرند که مطلوب مدیریت شرکت صاحبکار است (جن‌کینز و هاینس^۴، ۲۰۰۳). این نتایج به یک عامل منفرد تحت عنوان حمایت از صاحبکار نسبت داده می‌شود. علاوه بر این، آگاهی کامل از اولویت‌های مدیریت شرکت صاحبکار یک عامل خارجی (بیرونی) است که قضاوت حسابرس را تحت تأثیر قرار می‌دهد (هاینس و همکاران، ۱۹۹۸). میزان حمایت حسابرس از صاحبکار بر همهٔ مراحل فرآیند قضاوت و تصمیم‌گیری اثر می‌گذارد. در واقع نگرش حمایتی حسابرس به عنوان یک متغیر مستقل، فرآیند قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس را تحت‌الشعاع قرار می‌دهد. عملیات حسابرسی فرآیندی است که جمع‌آوری شواهد، ارزیابی، وزن‌دهی، استراتژی جستجوی آن‌ها و تصمیم‌نهایی را شامل می‌شود. منظور از سطح نگرش حمایتی بالا، حمایت حسابرس از صاحبکار و رویه‌های مورد استفاده وی فراتر از سطح بی‌طرفانه است. بر همین اساس، سطح نگرش حمایتی بالا باعث جمع‌آوری بیشتر شواهد به نفع مدیریت شرکت، وزن‌دهی بیشتر به این‌گونه شواهد و جستجوی بیشتر این دسته از شواهد است. این نوع نگرش، اثربخشی حسابرسی را با مشکل مواجه می‌کند. نگرش حمایتی سطح پایین درست نقطهٔ مقابل رویکرد حمایتی سطح بالا است و نگرش بدبینانه محسوب می‌شود. نگرش بدبینانه، کارایی حسابرسی را با مشکل مواجه می‌کند و به روابط بین حسابرس و صاحبکار لطمه می‌زند (بادپا، ۱۳۹۸).

شرایط ابهام زمانی به وجود می‌آید که رهنمودهای حرفه‌ای حسابداری و حسابرسی در یک موضوع خاص مشخص نباشد یا حسابرس در آن زمینه آزادی عمل داشته باشد. به خصوص زمانی این موضوع تبدیل به چالش جدی می‌شود که در آن زمینه بین حسابرس و مدیریت صاحبکار اختلاف نظر وجود داشته باشد و بر اساس دستورالعمل‌ها و مجوزهای هیئت مدیرهٔ صاحبکار، به مدیرعامل، مدیر مالی و سایر ارکان مدیریتی تفویض اختیار هم صورت گرفته باشد. پنینگتون و همکاران (۲۰۱۷) با استفاده از شواهد تجربی نشان دادند که میزان حمایت حسابرس از صاحبکار می‌تواند بر قضاوت حسابرس و استراتژی جستجوی شواهد حسابرسی تأثیر داشته باشد. به بیان دیگر، هرچه سطح نگرش حمایتی حسابرس از مدیریت صاحبکار و رویه‌های مورد نظر وی بیشتر باشد میزان موافقت حسابرس با صاحبکار بیشتر است و بیشتر شواهدی را جستجو می‌کند که مطلوب مدیریت صاحبکار باشد. بوبک و همکاران (۲۰۱۰) مدلی را پیشنهاد کردند که بر اساس آن نگرش حمایتی حسابرس تحت تأثیر ویژگی‌های صاحبکار قرار دارد. آنان از اهمیت صاحبکار و ریسک او به عنوان متغیرهای اثرگذار بر نوع نگرش حسابرس به مدیریت شرکت مورد رسیدگی استفاده کردند. علاوه بر این نشان دادند که نگرش حمایتی حسابرس نسبت به رویه‌های شرکت مورد رسیدگی بر فرآیند قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس و همین‌طور تصمیم‌نهایی وی تأثیر دارد. در شکل ۲ این روابط نشان داده شده است. بر اساس این مدل شرکت‌هایی که از شهرت، جایگاه و اعتبار بالاتری برخوردار هستند ذهنیت مثبتی برای حسابرسان نسبت به شرکت ایجاد می‌کنند و موجب اعتماد و جلب توجه آنان می‌شوند و از این طریق

-
1. Haynes et al.
 2. Pinsker et al.
 3. Mason & Levy
 4. Jenkins & Haynes

می‌توانند در مورد مسائل محل مناقشه حمایت حسابرس را کسب کنند که پیامد آن همراهی و موافقت بیشتر حسابرس با مدیریت شرکت مورد رسیدگی است.



شکل (۲): مدل اثر ویژگی‌های صاحبکار بر نگرش حمایتی حسابرس در فرآیند قضاوت و تصمیم‌گیری
منبع: بویک و همکاران (۲۰۱۰)

علاوه بر یافته‌های مدل فوق، اسوانبرگ و همکاران (۲۰۱۷) به این نتیجه رسیدند که توان رهبری تحول‌آفرین مدیریت شرکت یکی از ویژگی‌های صاحبکار است که می‌تواند قضاوت حسابرس را تحت تأثیر قرار دهد. در واقع مدلی که آنان پیشنهاد کردند رابطه بین قدرت رهبری مدیریت صاحبکار و قضاوت حسابرس را به‌طور مستقیم و غیرمستقیم ترسیم می‌کند. آنان در توصیف مسیر غیرمستقیم رابطه مذکور از تئوری هویت اجتماعی استفاده کرده، استدلال کردند که اگر بین حسابرس و مدیریت شرکت مورد رسیدگی روابط نزدیک ایجاد شود، موجب اعمال نفوذ مدیریت شرکت بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس می‌شود.

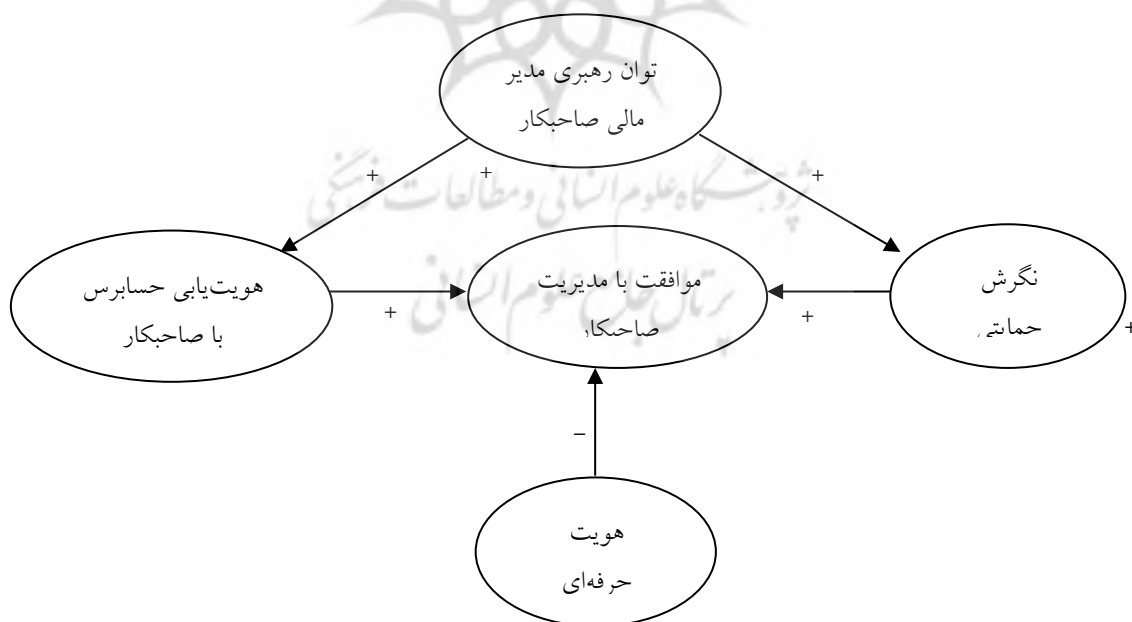


شکل (۳): مدل اثر رهبری تحول‌آفرین صاحبکار بر هویت‌یابی حسابرس با صاحبکار و قضاوت حسابرس
منبع: اسوانبرگ و همکاران (۲۰۱۷)

یکی از انتقادهای مطرح شده درباره استفاده از تئوری هویت اجتماعی این بود که حسابرس عضو شرکت مورد رسیدگی نیست و زیر نظر مستقیم مدیریت صاحبکار قرار ندارد؛ بنابراین ممکن است هویت‌یابی شکل نگیرد و

حسابرس تحت تأثیر هویت صاحبکار نباشد. آنان در پاسخ به انتقادهای بیان شده به رابطه غیرمستقیم از طریق هویت‌یابی حسابرس و استفاده از تئوری هویت اجتماعی استدلال کردند که عضویت نداشتن حسابرس در شرکت مورد رسیدگی شاید بتواند اثرگذاری توان رهبری مدیریت صاحبکار بر حسابرس را کاهش دهد اما اثر آن را کاملاً خنثی نمی‌کند، چون هویت‌یابی محدود به مرزهای سازمانی نبوده و تعاملات مستمر و روابط نزدیک این زمینه را فراهم می‌کند.

لاو و همکاران^۱ (۱۹۹۶) معتقدند اگر مدیریت شرکت صاحبکار بتواند با حسابرس روابط نزدیک ایجاد کند و مدیریت صاحبکار هم قصد استفاده از توان رهبری خود را داشته باشد، رفتار و قضاوت حسابرس تحت تأثیر قرار می‌گیرد و اندازه شرکت هر چقدر باشد بر این موضوع تأثیر ندارد. به بیان دیگر، ویژگی‌های شرکت مانند اهمیت، میزان دارایی، میزان سرمایه، شهرت و اعتبار آن و ... مانع از تأثیر توان رهبری مدیریت شرکت بر قضاوت حسابرس نمی‌شود. آنان معتقدند حتی با فرض این‌که بین مدیریت صاحبکار و حسابرس روابط صمیمانه ایجاد نشده است باز هم مدیریت صاحبکار می‌تواند از قدرت رهبری تحول‌آفرین خود استفاده کند و قضاوت حسابرس را تحت تأثیر قرار دهد. ادعای اخیر لاو و همکاران (۱۹۹۶) با نتایج اسوانبرگ و همکاران (۲۰۱۷) که رابطه مستقیم رهبری مدیریت صاحبکار با قضاوت حسابرس را بررسی کردند، مطابقت دارد. بنابراین، خارج از چارچوب تئوری هویت اجتماعی نیز توان رهبری مدیریت صاحبکار بر میزان موافقت حسابرس با رویه‌های مطلوب مدیریت صاحبکار تأثیر مثبت دارد. بر اساس نتایج پژوهش‌هایی که پیش ازین مطرح شد و تلفیق مدل‌های بامبر و آیر (۲۰۰۷)، بوبک و همکاران (۲۰۱۰)، پنینگتون و همکاران (۲۰۱۷) و اسوانبرگ و همکاران (۲۰۱۷) مدل مفهومی پژوهش حاضر به شرح زیر پیشنهاد می‌شود و بر اساس آن فرضیه‌های پژوهش آزموده می‌شود:



شکل(۴): مدل مفهومی اثر توان رهبری مدیر مالی صاحبکار بر نگرش حمایتی و قضاوت حسابرس

بر اساس مدل مفهومی پیشنهادی فوق، انتظار می‌رود توان رهبری مدیر مالی شرکت بر نگرش حمایتی حسابرس و هویت‌یابی حسابرس با مدیریت صاحبکار تأثیر مثبت داشته باشد و نگرش حمایتی حسابرس و هویت‌یابی وی با مدیریت صاحبکار بر میزان موافقت او با رویه‌های مورد نظر مدیریت صاحبکار نیز تأثیر مثبت باشد. میزان موافقت حسابرس با صاحبکار یک شاخص معکوس برای اندازه‌گیری قضاوت عینی حسابرس است که در مدل‌های قبلی معرفی شده به کار گرفته شده است. از طرفی، متوقع است هویت حرفه‌ای حسابرس بر میزان موافقت حسابرس با رویه‌های مطلوب مدیریت صاحبکار تأثیر منفی داشته باشد.

علاوه بر پژوهش‌های بیان‌شده در بخش مبانی نظری، در ادامه نتایج مطالعات داخلی و خارجی مربوط به پژوهش حاضر بیان می‌گردد.

آقازاده و هوانگ^۱ (۲۰۲۰) کیفیت رابطه بین حسابرس و صاحبکار را بررسی کردند و به این نتیجه رسیدند که بسیاری از مؤسسات حسابرسی از ابزارهای مدیریت روابط با صاحبکار استفاده می‌کنند؛ اما تأکید بیش از حد بر کیفیت روابط با صاحبکار می‌تواند موجب نفوذ صاحبکار بر حسابرس شود و حسابرسان ارشد در مقایسه با سایر ارکان مؤسسه حسابرسی بیشتر در معرض خطر نفوذ صاحبکار هستند. در این پژوهش ۸۴ حسابرس از مؤسسات بین‌المللی آزموده شدند.

اسوانبرگ و همکاران^۲ (۲۰۱۹) درباره اثر توانایی ادراک‌شده حسابرس در مذاکره با صاحبکار بر قضاوت حسابرس تحقیق کردند. نتایج پژوهش آنان نشان داد، حسابرسانی که کارآمدی بیشتری در مذاکره با صاحبکار دارند در مقایسه با حسابرسان دارای سطح کارآمدی پایین، تصمیم‌های بهتری می‌گیرند و منافع حسابرسان را بیشتر تأمین می‌کنند. بر اساس یافته‌های آنان، این نوع رابطه با توجه به متغیر هویت حرفه‌ای تعدیل نمی‌شود. بنابراین، کارآمدی حسابرس در مذاکره با صاحبکار بر قضاوت عینی حسابرس تأثیر مثبت دارد. آنان بر اساس یافته‌های پژوهش استدلال کردند، استخدام حسابرسانی که در مذاکرات کارآمدتر هستند و یا آموزش حسابرسان برای افزایش این نوع قابلیت موجب ارتقای کیفیت قضاوت حسابرس می‌شود.

بویک و همکاران (۲۰۱۰) نقش حمایت از صاحبکار در مشاوره ممیزان مالیاتی را بررسی کردند و به این نتیجه رسیدند که دو ویژگی اهمیت صاحبکار و قدرت ریسک او بر نگرش حمایتی ممیزان مالیاتی اثر می‌گذارد و متغیر اهمیت صاحبکار بر وزن‌دهی به شواهد تأثیر مثبت دارد. همچنین حمایت از صاحبکار متغیرهای فرآیندی مانند وزن‌دهی به شواهد را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

هاینس و همکاران (۱۹۹۸) درباره رابطه بین حمایت از صاحبکار و تجربه حسابرس پژوهش کردند و به این نتیجه رسیدند که اگر منافع حاصل از صاحبکار با اهمیت باشد، حسابرسان رفتار حمایتی از خود نشان می‌دهند.

چارچ^۳ (۱۹۹۰) استفاده حسابرسان از فرآیندهای تأیید شواهد را بررسی کرد و بیان کرد که سونگری در ارزیابی و تأیید شواهد باعث می‌شود حسابرسان به جستجوی شواهدی بپردازند که فرض اولیه آن‌ها را تأیید کند؛ بنابراین، نگرش حمایتی سطح بالا و پایین موجب ارزیابی، تأیید و همچنین جستجوی جانبدارانه شواهد می‌شود، اما نگرش‌های بی‌طرفانه می‌تواند رابطه بین قضاوت اولیه و انتخاب استراتژی جستجوی شواهد را از طریق کاهش سونگری در تأیید شواهد تعدیل کند.

1. Aghazadeh & Hoang

2. Svanberg et al.

3. Church

شهبازی و مهرانی (۱۳۹۹) مدلی را برای قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل تدوین کردند. در این پژوهش، ۱۸ خبره حرفه حسابرسی مشارکت کردند و در آن از روش کیفی و رویکرد مبتنی بر نظریه‌پردازی زمینه‌ای بهره بردند. نتایج آنان نشان داد که قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل، ماهیت پیچیده و چندوجهی دارد و علاوه بر ویژگی‌ها و عملکرد شخصی حسابرسان، تحت تأثیر ویژگی‌های شرکت، ذی‌نفعان، محیط قانونی آن قرار می‌گیرد. بادپا و همکاران (۱۳۹۸) اثر نگرش‌های حمایتی و آشنایی حسابرس با صاحبکار بر قضاوت اولیه حسابرس و استراتژی جستجوی شواهد را بررسی کردند. نتایج آن نشان داد که سطح نگرش حمایتی حسابرس بر قضاوت اولیه وی تأثیر دارد و بر اساس آن، نگرش حمایتی سطح بالا باعث قضاوت اولیه حسابرس در جهت منافع صاحبکار می‌شود و بر عکس نگرش حمایتی سطح پایین قضاوت اولیه حسابرس را علیه منافع صاحبکار شکل می‌دهد. در این پژوهش، ۱۶۴ حسابرس حرفه‌ای عضو مؤسسه‌های حسابرسی معتمد بورس در سال‌های ۱۳۹۶ و ۱۳۹۷ مشارکت کردند و از ابزار پرسش‌نامه استفاده شد.

بهزادیان و ایزدی‌نیا (۱۳۹۷) عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی از دیدگاه حسابرسان مستقل و مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران را بررسی کردند. در این پژوهش، ۱۶۸ مشارکت‌کننده به پرسش‌ها پاسخ کامل دادند. نتایج نشان داد که محدودیت ارتباط شخصی و مالی با صاحبکار بر ارتقای سطح کیفی خدمات حسابرسی تأثیر دارند.

رجبی‌فرجاد (۱۳۹۷) درباره اثر رهبری تحول‌آفرین بر نگرش‌های شغلی تحقیق کرد. در این پژوهش از ابزار پرسش‌نامه استفاده شد و ۱۶۵ نفر در آن مشارکت داشتند. نتایج آن نشان داد که بین رهبری تحول‌آفرین و نوع نگرش شغلی کارکنان ارتباط معنادار وجود دارد.

یعقوب‌نژاد و همکاران (۱۳۹۱) ارتباط بین شاخص‌های مکتب تردیدگرایی و کیفیت حسابرسی را بررسی نمودند و بیان کردند که میان شاخص‌های تردیدگرایی و کیفیت حسابرسی در مؤسسات حسابرسی معتمد بورس ایران رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. قلمرو مکانی و زمانی این پژوهش، مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و معتمد بورس اوراق بهادار در مقطع زمانی ۱۳۸۶ تا ۱۳۸۹ بود و تعداد ۱۵۰ حسابرس عضو ۱۰ مؤسسه حسابرسی در این پژوهش مشارکت داشتند.

خوش‌طینت و بستانیان (۱۳۸۶) عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای را بررسی کردند. یافته‌های آنان نشان داد که تردید حرفه‌ای بر قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی تأثیر دارد. همچنین نظارت حرفه‌ای بر کار حسابرسان و الزام به پاسخ‌گویی نسبت به قضاوت‌های حرفه‌ای انجام‌شده به عنوان عوامل محیطی مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی به‌شمار می‌روند.

فرضیه‌های پژوهش

در پژوهش حاضر اثر توان رهبری مدیر مالی شرکت بر نگرش حسابرس و در نتیجه قضاوت وی آزموده شد. بر اساس مطالب بیان شده، هنگامی که بین حسابرس و مدیر مالی شرکت صاحبکار چالش به وجود می‌آید، عوامل مختلفی می‌تواند نگرش حسابرس به صاحبکار را تحت تأثیر قرار دهد. مدیریت شرکت می‌تواند در شرایط ابهام از قدرت رهبری خود استفاده کند و موافقت حسابرس را با رویه‌های مورد نظر خود جلب کند. علاوه بر این، مدیر مالی شرکت با استفاده از توان رهبری خود می‌تواند رابطه صمیمانه‌ای را به وجود آورد که در نتیجه آن، حسابرس در موارد چالشی قضاوتی داشته باشد که مطلوب مدیریت شرکت باشد. از طرفی، چون حسابرس یک عضو حرفه‌ای محسوب

می‌شود دیدگاه‌ها و تفکر وی تحت تأثیر هویت حرفه‌ای خود قرار دارد و این ویژگی باعث می‌شود حسابرس با تردید حرفه‌ای موضوعات چالش‌برانگیز را قضاوت کند و کمتر با رویه‌های مطلوب مدیریت شرکت صاحبکار همراهی کند. با توجه به مطالبی که بیان شد، فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر است:

- فرضیه اول: توان رهبری مدیر مالی شرکت بر نگرش حمایتی حسابرس تأثیر مثبت دارد.
- فرضیه دوم: توان رهبری مدیر مالی شرکت بر میزان هویت‌یابی حسابرس با صاحبکار تأثیر مثبت دارد.
- فرضیه سوم: نگرش حمایتی حسابرس بر میزان موافقت وی با مدیریت صاحبکار تأثیر مثبت دارد.
- فرضیه چهارم: هویت‌یابی حسابرس با صاحبکار بر میزان موافقت حسابرس با مدیریت صاحبکار تأثیر مثبت دارد.
- فرضیه پنجم: هویت حرفه‌ای حسابرس بر میزان موافقت حسابرس با مدیریت صاحبکار تأثیر منفی دارد.

روش‌شناسی پژوهش

داده‌های پژوهش حاضر به صورت میدانی و با استفاده از پرسش‌نامه جمع‌آوری شده است و اثر توان رهبری مدیر مالی شرکت را بر نگرش و قضاوت حسابرس بررسی می‌کند. بنابراین، روش پژوهش توصیفی-پیمایشی بوده و همبستگی بین چند متغیر را بررسی می‌کند. جامعه آماری پژوهش حاضر، حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی را که از طرف سازمان بورس اوراق بهادار به عنوان معتمد بورس معرفی شده‌اند در برمی‌گیرد. پرسش‌نامه استفاده شده در پژوهش بر اساس طیف لیکرت طراحی شده است کمترین مقدار آن یک و بیشترین آن پنج خواهد بود. در سال‌های ۱۳۹۷ و ۱۳۹۸ تعداد ۲۴۵ پرسش‌نامه بین حسابرسان معتمد بورس توزیع شد و از بین پرسش‌نامه‌های جمع‌آوری شده تعداد ۱۵۳ پرسش‌نامه قابل استفاده بود. روایی محتوای پرسش‌نامه بر اساس دیدگاه صاحب‌نظران ارزیابی گشت و بر اساس آن اصلاحات لازم به عمل آمد. تعداد ۳۰ پرسش‌نامه به عنوان پیش‌آزمون توزیع شد و بر اساس تحلیل‌های صورت گرفته اصلاحات لازم انجام گردید. روایی سازه نیز با استفاده از رویکرد تحلیل عاملی ارزیابی شد. پایایی پرسش‌نامه با استفاده از آلفای کرونباخ ارزیابی شد که نتایج آن در بخش بعد ارائه می‌شود. برای برازش مدل و آزمون فرضیه‌ها از نرم افزار AMOS استفاده گردید.

متغیرهای پژوهش

پرسش‌نامه پژوهش حاضر به منظور بررسی تأثیر توان رهبری مدیر مالی شرکت بر نگرش حسابرس و قضاوت وی در چند بخش طراحی شده است؛ در بخش اول از جنسیت حسابرس، تجربه و رتبه وی در مؤسسه حسابرسی پرسش شده است. در بخش دوم، توان رهبری مدیر مالی شرکت صاحبکار با استفاده از پرسش‌نامه رهبری چندعاملی (۵ عامل) ارزیابی شده که این پرسش‌نامه شامل ۲۰ سؤال مبتنی بر طیف لیکرت است و امتیازهای هر سؤال در دامنه عدد یک (کاملاً مخالف) تا عدد پنج (کاملاً موافق) قرار دارد. از این رویکرد برای اندازه‌گیری توان رهبری مدیر مالی بر اساس پژوهش اسوانبرگ و همکاران (۲۰۱۷) استفاده شده است. آلفای کرونباخ این متغیر برابر با ۰/۹۴ بوده و از مقدار پذیرفته شده بیشتر است. آماره KMO بیشتر از ۰/۷ و برابر با ۰/۹۱۶ بوده و نتیجه آزمون بارتلت در سطح خطای ۵ درصد معنادار است؛ بنابراین امکان انجام تحلیل عاملی وجود دارد و پرسش‌ها توان عملی شدن را دارند. کل واریانس تبیین‌شده با گویه‌ها نیز برابر با ۵۹/۹۹ درصد است. در بخش سوم، نگرش حمایتی حسابرس ارزیابی شده است. در این بخش ۸ پرسش درباره نوع نگرش حسابرس نسبت به شرکت صاحبکار مطرح شده است. پرسش‌ها مبتنی بر طیف لیکرت بوده و آلفای کرونباخ این متغیر برابر با ۰/۸۵۴ بوده است. آماره KMO برابر با ۰/۸۲۵ و آماره

بارتلت در سطح خطای ۵ درصد معنادار است. بنابراین نتایج تحلیل عاملی و بارهای عاملی مطلوب هستند؛ کل واریانس تبیین‌شده این متغیر برابر با ۶۵/۶۰ درصد است. رویکرد مذکور برای سنجش نگرش حمایتی از پژوهش پنینگتون و همکاران (۲۰۱۷) اقتباس شده است.

جدول (۱). نتایج آزمون پایایی پرسش‌نامه

متغیر	آلفای کرونباخ	تعداد سؤال
توان رهبری مدیر مالی صاحبکار	۰/۹۴	۲۰
نگرش حمایتی حسابرس	۰/۸۵۴	۸
هویت‌یابی حسابرس با صاحبکار	۰/۷۹۷	۵
هویت حرفه‌ای حسابرس	۰/۷۶۹	۵
موافقت حسابرس با مدیریت صاحبکار	۰/۸۳۳	۴

منبع: یافته‌های پژوهش

در بخش چهارم، هویت‌یابی حسابرس با مدیریت شرکت صاحبکار و هویت حرفه‌ای حسابرس ارزیابی شده است؛ پرسش‌های این دو متغیر بر اساس پرسش‌نامه هویت سازمانی مال و اشفورت^۱ (۱۹۹۲) و وان‌هاگینز و همکاران (۱۹۹۸) طراحی شده و با استفاده از رویکرد بامبر و آیر (۲۰۰۷) اصلاحات لازم در پرسش‌های هر دو متغیر صورت گرفته است. هرکدام از متغیرهای فوق دارای ۵ سؤال بر اساس طیف لیکرت است. مطابق جدول (۱) آلفای کرونباخ این دو متغیر مطلوب است. علاوه بر این نتایج آزمون تحلیل عاملی و بارهای عاملی مطلوب است.

در بخش پایانی پرسش‌نامه جامع، ۴ سؤال مبتنی بر طیف لیکرت به صورت سناریو درباره میزان موافقت حسابرس با مدیریت صاحبکار مطرح شده است. در واقع ۴ سناریو در مورد موضوعات چالش برانگیز بین مدیر مالی شرکت و حسابرس طرح شده است و از میزان موافقت حسابرس با رویه‌های مورد نظر مدیریت شرکت پرسش شده است. آلفای کرونباخ این متغیر برابر با ۰/۸۳۳ بوده و پذیرفتنی است. علاوه بر این، واریانس تبیین‌شده، نتایج تحلیل عاملی و بارهای عاملی این متغیر مطلوب است. در رویکرد مزبور برای اندازه‌گیری عینیت در قضاوت حسابرس، از پژوهش عدیلی (۱۳۹۷) استفاده شده است.

یافته‌های پژوهش

در جدول (۲) آمار توصیفی متغیرهای پژوهش ارائه شده است. ۱۵۳ حسابرس در این پژوهش مشارکت نمودند که جنسیت ۱۳۹ نفر آنان مشخص است که ۱۰۳ مرد و ۳۶ زن را در بر می‌گیرد. میانگین امتیاز توان رهبری مدیر مالی شرکت صاحبکار برابر با ۳/۱۳۴ است که اختلاف معناداری با نقطه میانی طیف لیکرت (۳) ندارد ($p=۰/۰۵۱$). میانگین امتیاز نگرش حمایتی حسابرس نیز برابر با ۳/۲۴ بوده، با نقطه میانی طیف دارای تفاوت معنادار است ($t=۳/۵۰۱$ و $p=۰/۰۰۱$) و نشان می‌دهد که به‌طور متوسط، حسابرسان نگرش حمایتی سطح بالایی نسبت به مدیریت صاحبکار خود دارند. میانگین امتیاز موافقت حسابرس با مدیریت صاحبکار برابر با ۱/۹۸ است که به‌طور معناداری از نقطه میانی طیف پایین‌تر است ($t=-۱۴/۷۹۶۴$ و $p=۰/۰۰۰$) و نشان می‌دهد که به‌طور میانگین حسابرسان در شرایط

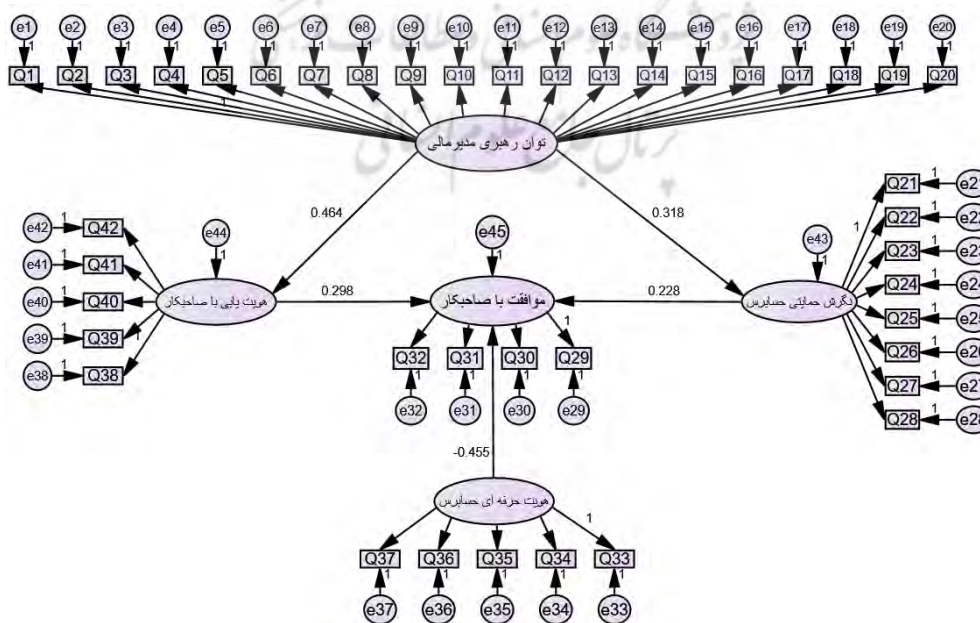
ابهام محافظه کارانه عمل می کنند و کمتر با رویه های مطلوب مدیریت شرکت صاحبکار موافقت می نمایند. سایر آمارهای توصیفی در جدول (۲) نشان داده شده است.

جدول (۲) آمار توصیفی

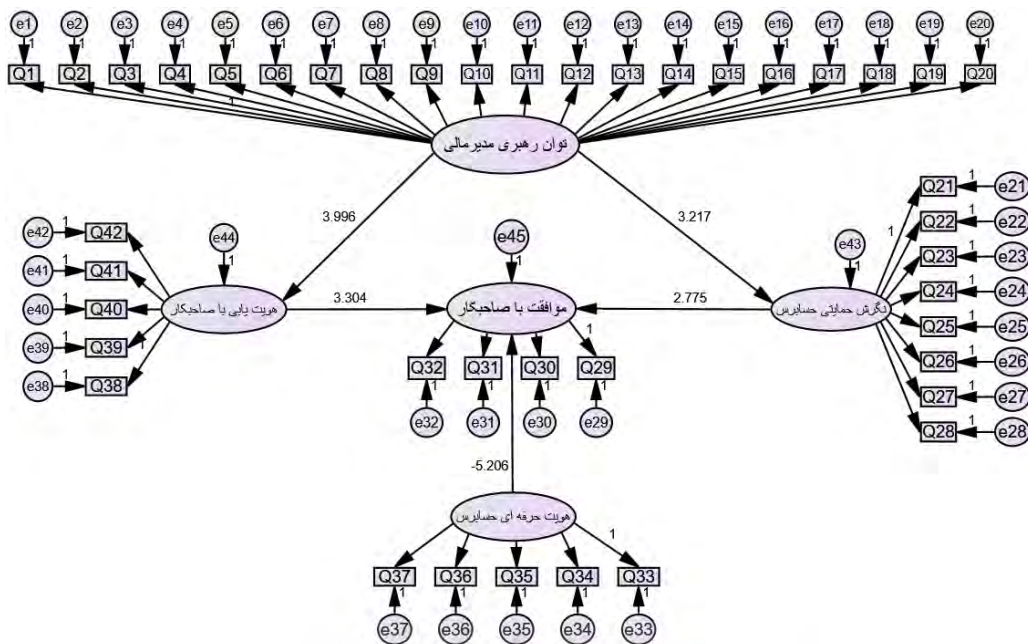
متغیر	تعداد	میانگین	انحراف معیار	کمینه	بیشینه
مشارکت کنندگان در پژوهش	۱۵۳				
مرد	۱۰۳				
زن	۳۶				
نامشخص	۱۴				
سن	۳۶/۵۹		۱۰/۱۶۲	۲۸	۶۶
تجربه حسابرس	۱۰/۰۵۸		۹/۶۶۰۵	۱	۴۵
توان رهبری مدیر مالی صاحبکار	۳/۱۳۴		۰/۸۴۰۹۹	۱	۵
نگرش حمایتی حسابرس	۳/۲۴۸۴		۰/۸۷۷۵۸	۱	۵
هویت یابی حسابرس با صاحبکار	۲/۹۶۷۳		۰/۸۳۶۴۱	۱	۵
هویت حرفه ای حسابرس	۳/۴۴۷۷		۰/۸۶۶۳۴	۱/۵	۵
موافقت حسابرس با صاحبکار	۱/۹۸۰۴		۰/۸۵۲۴۰	۱	۴

منبع: یافته های پژوهش

پس از بررسی روایی و پایایی ابزار پژوهش و همچنین بررسی فرض های مدل سازی معادلات ساختاری، مدل یابی معادلات ساختاری به منظور آزمون فرضیه های پژوهش انجام می شود که در بخش های قبلی همه این مباحث بررسی گشت. با توجه به نتایج مزبور، امکان برازش مدل معادلات ساختاری فراهم شده است. نتایج برازش مدل پژوهش در شکل ۵ و ۶ نشان داده شده است.



شکل (۵): مدل معادلات ساختاری پژوهش با ضرایب مسیر (استاندارد)



شکل (۶): مدل معادلات ساختاری پژوهش با ضرایب معناداری

مدل معادلات ساختاری

در مدل معادلات ساختاری، شاخص‌های کمی برازش ارزیابی می‌شوند تا پاسخ سؤال اصلی روش پژوهش در مورد میزان تأیید مدل بر اساس داده‌های گردآوری شده مشخص شود. مهم‌ترین شاخص‌هایی که به این منظور باید از آن بهره برد، کای اسکور بهینه‌شده، ریشه میانگین مربعات باقیمانده، شاخص برازش تطبیقی، ریشه میانگین مربعات خطای برآورد و ... است. برای مطلوب بودن ضرایب رگرسیون فرضیه‌ها و بارهای عاملی گویه‌ها از شاخص جزئی P استفاده می‌شود که مقدار آن باید کمتر از ۵ درصد باشد (راهنما، خوراکیان و ناظمی، ۱۳۹۶ و علیمرادی، ۱۳۹۶). در جدول (۳) مهم‌ترین شاخص‌های برازش مدل معادلات ساختاری و مقادیر خروجی مدل پژوهش حاضر ارائه شده است.

جدول (۳). شاخص‌های برازش مدل نظری پژوهش

مقدار به دست آمده در مدل	مقدار ایده‌آل	مقدار پذیرفتنی	نام شاخص
۷۶۱	-	-	درجه آزادی (df)
۱۰۹۵/۹۶	$0 \leq \chi^2 < 2df$	$2df \leq \chi^2 \leq 3df$	کای اسکور (χ^2)
۱/۴۴۰	$0 \leq \chi^2/df \leq 2$	$2 < \chi^2/df \leq 3$	کای اسکور بهینه‌شده (χ^2/df)
۰/۱۰۹۶	$0 \leq RMR \leq 0/05$	$0/05 < RMR \leq 0/1$	ریشه میانگین مربعات باقی‌مانده (RMR)
۰/۹۰۱	$0/97 \leq CFI \leq 1$	$0/90 \leq CFI < 0/97$	شاخص برازش تطبیقی (CFI)
۰/۱۰۵۴	$0 \leq RMSEA \leq 0/05$	$0/05 < RMSEA \leq 0/08$	ریشه میانگین مربعات خطای برآورد (RMSEA)
۰/۱۶۳۵	$0/60 \leq PGFI \leq 1$	$0/50 \leq PGFI < 0/60$	شاخص نیکویی برازش ایجازی (PGFI)
۰/۱۶۵۵	$0/60 \leq PNFI \leq 1$	$0/50 \leq PNFI < 0/60$	شاخص برازش ایجازی هنجارشده (PNFI)

منبع: یافته‌های پژوهش

برای محاسبه کای اسکور بهینه شده، باید کای اسکور بر درجه آزادی مدل تقسیم شود؛ مقدار آن در مدل پژوهش ۱/۴۴ است که بین ۰ و ۲ قرار دارد و ایده آل است (راهنما و همکاران، ۱۳۹۶ و علیمرادی، ۱۳۹۶). شاخص میانگین مربعات باقیمانده در پژوهش حاضر برابر با ۰/۰۹۶ است و چون بین ۰/۰۵ تا ۰/۱ قرار دارد، پذیرفتنی است. این شاخص برای بررسی برازش مدل به صورت کلی و همچنین برازش مدل به صورت جزئی کاربرد دارد. شاخص برازش تطبیقی مدل برابر ۰/۹۰۱ و در دامنه ۰/۹۰ تا ۰/۹۷ قرار دارد. بنابراین مقداری پذیرفتنی برای ارزیابی محسوب می شود. یکی از شاخص های مهم دیگر ریشه میانگین مربعات خطای برآورد است. با توجه به این که مقدار آن در مدل ۰/۰۵۴ است در دامنه ۰/۰۵ تا ۰/۰۸ قرار می گیرد و مقداری پذیرفتنی است (راهنما و همکاران، ۱۳۹۶ و علیمرادی، ۱۳۹۶). این شاخص، نتیجه تحلیل ماتریس باقیمانده را نشان می دهد. سایر شاخص های برازش مدل در جدول (۳) نشان داده شده است. با توجه به نتایج ارائه شده، مدل ساختاری این پژوهش مطلوب بوده و در گام بعدی روابط بین متغیرهای درون مدل بررسی می شود. سطح معناداری کمتر از ۵ درصد و قدرمطلق عدد معناداری بیشتر از ۱/۹۶ نشان دهنده معناداری ضریب مسیر بین متغیرهای مدل است.

آزمون فرضیه های پژوهش

شکل ۵ و ۶، نتایج آزمون فرضیه های پژوهش را در چارچوب خروجی مدل ساختاری نرم افزار AMOS نشان می دهد. خلاصه نتایج برازش مدل معادلات ساختاری پژوهش در جدول (۴) ارائه شده است. بر اساس ضرایب مسیر، عدد معناداری و سطح معناداری نتیجه رد یا عدم رد هر یک از فرضیه های پژوهش مشخص شده است. همان طور که در جدول (۴) نشان داده شده، ضریب مسیر اثر توان رهبری مدیر مالی شرکت صاحبکار بر نگرش حمایتی حسابرس برابر با ۰/۳۱۸ است و عدد معناداری آن ۳/۲۱۷ است. بنابراین در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار است. ضریب مسیر آن با علامت مثبت نشان می دهد که توان رهبری مدیر مالی شرکت صاحبکار بر نگرش حمایتی حسابرس تأثیر مثبت دارد. در نتیجه می توان گفت هر چه قدرت رهبری مدیر مالی بیشتر باشد و بتواند از آن استفاده کند، حمایت حسابرس را در موارد ابهام برانگیز و چالشی بین حسابرس و صاحبکار بیشتر کسب می کند. بنابراین فرضیه اول پژوهش رد نمی شود.

ضریب مسیر اثر توان رهبری مدیر مالی شرکت صاحبکار بر هویت یابی حسابرس با صاحبکار برابر با ۰/۴۶۴ و عدد معناداری آن ۳/۹۹۶ است. بر این اساس، در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار است. بنابراین، فرضیه دوم پژوهش رد نمی شود و نشان می دهد که هر چه توان رهبری مدیر مالی شرکت بیشتر باشد میزان آشنایی و هویت یابی حسابرس با صاحبکار بیشتر است. به بیان دیگر، روابط نزدیک و صمیمانه مدیر مالی شرکت و حسابرس تحت تأثیر ویژگی قدرت رهبری مدیر مالی شرکت است و ارتباط مستقیمی بین این دو متغیر وجود دارد. بررسی نتیجه آزمون فرضیه سوم پژوهش نشان می دهد ضریب مسیر اثر نگرش حمایتی حسابرس بر میزان موافقت وی با رویه های مطلوب مدیریت صاحبکار در شرایط چالشی و مورد اختلاف برابر با ۰/۲۲۸ و عدد معناداری آن ۲/۷۷۵ است. بنابراین، سطح معناداری آن کمتر از ۵ درصد بوده و فرضیه سوم اثبات می شود. بر این اساس، هر چه سطح حمایت حسابرس از مدیریت صاحبکار بیشتر باشد با رویه های مورد نظر مدیریت صاحبکار بیشتر موافقت می کند.

در فرضیه چهارم پژوهش، اثر هویت یابی حسابرس با صاحبکار بر میزان موافقت وی با رویه های مطلوب مدیریت صاحبکار بررسی شده است. ضریب مسیر آن ۰/۲۹۸ و عدد معناداری آن ۳/۳۰۴ است که در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار است. بنابراین فرضیه چهارم پژوهش نیز اثبات می گردد و نشان می دهد اگر حسابرس روابط

نزدیک‌تری با مدیریت شرکت مورد رسیدگی داشته باشد، احتمال این‌که در موارد ابهام‌برانگیز خواسته مدیریت صاحبکار را در قضاوت خود لحاظ کند بیشتر است.

جدول (۴) ضریب رگرسیونی و معناداری فرضیه‌های پژوهش

فرضیه	مسیر مستقیم	ضریب مسیر	عدد معناداری	سطح معناداری	نتیجه
۱	توان رهبری مدیر مالی صاحبکار بر نگرش حمایتی حسابرس	۰/۳۱۸	۳/۲۱۷	۰/۰۰۱	پذیرش
۲	توان رهبری مدیر مالی صاحبکار بر هویت‌یابی حسابرس با صاحبکار	۰/۴۶۴	۳/۹۹۶	۰/۰۰۰	پذیرش
۳	نگرش حمایتی حسابرس بر موافقت حسابرس با صاحبکار	۰/۲۲۸	۲/۷۷۵	۰/۰۰۶	پذیرش
۴	هویت‌یابی حسابرس با صاحبکار بر موافقت حسابرس با صاحبکار	۰/۲۹۸	۳/۳۰۴	۰/۰۰۰	پذیرش
۵	هویت حرفه‌ای حسابرس بر موافقت حسابرس با صاحبکار	-۰/۴۵۵	-۵/۲۰۶	۰/۰۰۰	پذیرش

منبع: یافته‌های پژوهش

فرضیه پنجم پژوهش، اثر هویت حرفه‌ای حسابرس را بر میزان موافقت وی با مدیریت صاحبکار ارزیابی می‌کند. ضریب مسیر آن $-۰/۴۵۵$ و عدد معناداری آن $-۵/۲۰۶$ است که در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار است. بر این اساس، فرضیه پنجم پژوهش پذیرفته می‌شود که برطبق آن هرچه سطح وابستگی حسابرس به حرفه و استانداردهای حرفه‌ای بیشتر باشد، احتمال این‌که در موارد مورد اختلاف با مدیریت صاحبکار کمتر همراهی کند بیشتر است. این موضوع را می‌توان به ویژگی محافظه‌کاری و تردید حرفه‌ای حسابرسان نسبت داد.

بحث و نتیجه‌گیری

حسابرسی صورت‌های مالی برای شرکت‌هایی که قصد بقا در بازار رقابتی سرمایه، حفظ شهرت و اعتبار خود و همچنین کسب اعتماد مشتری را دارند امری ضروری است. یکی از موضوعات مهم در فرآیند حسابرسی صورت‌های مالی شرکت توسط حسابرسان مستقل، حل و فصل چالش‌هایی است که در مورد موضوع‌های ابهام‌برانگیز و مورد اختلاف بین مدیریت شرکت و ایشان پیش می‌آید. از بین اعضای رده مدیریت شرکت، معمولاً مدیر مالی بیشترین ارتباط را با حسابرسان مستقل دارد. مدیر مالی شرکت علاوه بر ارائه مدارک، مستندات و شواهدی که در اختیار دارد می‌تواند از ویژگی‌های مدیریتی و رهبری خود استفاده کند تا در مورد موضوعات چالشی با حسابرسان به توافق برسد و قضاوت آنان را در جهت تأمین منافع شرکت تحت تأثیر قرار دهد. بر این اساس در پژوهش حاضر، ابتدا اثر توان رهبری مدیر مالی شرکت مورد رسیدگی بر میزان حمایت حسابرس از صاحبکار و قضاوت وی بررسی شد. علاوه بر این، چون روابط حسابرس و مدیریت صاحبکار بر قضاوت حسابرس تأثیر دارد، اثر توان رهبری مدیر مالی بر میزان هویت‌یابی حسابرس با صاحبکار نیز بررسی شده است. از طرفی، رفتار و قضاوت حسابرس تحت تأثیر استانداردهای مربوط به حسابرسی از جمله تردید حرفه‌ای و محافظه‌کاری است؛ برخی از ویژگی‌های حرفه‌ای می‌تواند مانع از همراهی حسابرس با صاحبکار در موارد چالشی شود. یکی از این ویژگی‌ها، هویت حرفه‌ای حسابرس است که می‌تواند بر میزان موافقت حسابرس با رویه‌های مطلوب مدیریت تأثیر معکوس داشته باشد. بنابراین در این‌جا درباره اثر هویت حرفه‌ای حسابرس بر میزان موافقت وی با مدیر مالی صاحبکار نیز پژوهش شده است.

یافته‌های پژوهش نشان داد که در سطح اطمینان ۹۵ درصد، توان رهبری مدیر مالی بر نگرش حمایتی حسابرس نسبت به صاحبکار تأثیر مثبت دارد؛ این نتیجه پژوهش، با یافته‌های بوبک، هاگمن و هاتفیلد (۲۰۱۰) سازگاری دارد. علاوه بر این نتایج نشان داد که نگرش حمایتی حسابرس بر میزان موافقت وی با مدیریت شرکت مورد رسیدگی اثر مثبت دارد؛ به بیان دیگر، نگرش حمایتی حسابرس به صاحبکار بر قضاوت عینی وی اثر منفی دارد. این یافته پژوهش با نتایج بوبک و همکاران (۲۰۱۰)، لیتجنس و همکاران^۱ (۲۰۱۵)، پنینگتون و همکاران (۲۰۱۷) و بادپا و همکاران (۱۳۹۸) همخوانی دارد. همان‌طور که گفته شد، یکی از راه‌های اثرگذاری مدیریت شرکت صاحبکار بر قضاوت حسابرس در شرایط ابهام، مدیریت و بهبود روابط شرکت و حسابرس است. نتایج پژوهش نشان داد که توان رهبری مدیر مالی شرکت بر هویت‌یابی حسابرس با صاحبکار و سپس موافقت وی با مدیریت صاحبکار تأثیر مثبت دارد و مدیریت صاحبکار باعث روابط صمیمانه حسابرس و صاحبکار می‌شود؛ اما بر قضاوت عینی حسابرس تأثیر منفی دارد. این نتایج با یافته‌های بامبر و آیر (۲۰۰۷)، اسوانبرگ و همکاران (۲۰۱۷) و بادپا و همکاران (۱۳۹۸) مطابقت دارد. از طرفی یافته‌های پژوهش نشان داد که هویت حرفه‌ای حسابرس بر میزان موافقت وی با مدیریت صاحبکار در شرایط ابهام تأثیر منفی (بر قضاوت عینی تأثیر مثبت) دارد. این نتیجه با یافته‌های بامبر و آیر (۲۰۰۷)، رضایی و همکاران (۱۳۹۷)، بادپا و همکاران (۱۳۹۸) و شهبازی و مهرانی (۱۳۹۹) هماهنگ است.

پژوهش حاضر یکی از مهم‌ترین ویژگی‌های مدیریت شرکت یعنی توان رهبری او را که می‌تواند بر نوع نگرش حسابرس و قضاوت وی در شرایط ابهام تأثیرگذار باشد معرفی نموده و روابط حاصل از آن را آزموده است. بنابراین، یافته‌های آن می‌تواند هم برای دانشگاهیان و هم برای حسابرسان و مدیران شرکت‌های مورد رسیدگی مفید باشد. مدیران شرکت می‌توانند روابط سازنده‌ای با حسابرسان داشته باشند و در شرایط ابهام که حسابرس تحت تأثیر عواملی مانند تجربه و هویت حرفه‌ای که مانع از موافقت با مدیریت صاحبکار است قرار دارد، از توان رهبری خود به نحو مطلوب استفاده کنند تا مسائل و مباحث چالشی بین آنان حل و فصل شود. از طرفی، حسابرسان باید از عوامل تهدیدکننده قضاوت آنان مانند ویژگی‌های مدیریت صاحبکار که بی‌طرفی حسابرس را به چالش می‌کشند، آگاه باشند. این عوامل در شرایطی که هیچ‌گونه توجیهی برای تأیید و تصدیق صورت‌های مالی وجود ندارد، می‌تواند موجب سوءاستفاده مدیران فرصت‌طلب شود. نتایج این پژوهش به حسابرسان در معرفی عوامل مزبور کمک می‌کند. بر اساس نتایج، ضرورت دارد مدیران مالی شرکت‌ها و حسابرسان آموزش مباحث روان‌شناسی رفتاری را در دستور کار خود قرار دهند و شرکت‌های مورد رسیدگی و مؤسسات حسابرسی نیز برای انجام آن برنامه‌ریزی کنند. یکی از محدودیت‌های پژوهش حاضر آن است که فرض می‌شود به دلیل ارتباط بیشتر مدیر مالی شرکت با حسابرس، توان رهبری مدیر مالی بر نگرش حسابرس تأثیر دارد، اما ممکن است سایر ارکان مدیریتی شرکت هم بتوانند از توان رهبری خود برای مدیریت روابط با حسابرس استفاده کنند. در پژوهش‌های آتی می‌توان اثر سایر ویژگی‌های مدیریت شرکت صاحبکار و همچنین اثر توان رهبری سایر ارکان مدیریتی شرکت مانند مدیر عامل را بر نوع نگرش حسابرس و قضاوت وی بررسی کرد.

References

- Abdullahi, M. (1992). Collective identity and its evolution mechanism in Iran. *Iranian Journal of Sociology*, 1(1), 63-80. (In Persian).
- Adili, M., Khodamipour, A., & Pourheidari, O. (2020). Investigation the effect of audit firm's ethical culture and auditor's personality types on auditor objectivity, *Journal of accounting and auditing research*. 12(46), 5-20. (In Persian).
- Alimoradi, A. (2017). *Structural equation modeling with AMOS* (2nd Ed). Fadak Eisatis Press, Tehran: (In Persian).
- Alvesson, M. (2000). Social identity and the problem of loyalty in knowledge-intensive companies. *The Journal of Management Studies*, 37(8), 1101-1124.
- Aghazadeh, S., & Hoang, K. J. (2020). How Does Audit Firm Emphasis on Client Relationship Quality Influence Auditors' Inferences about and Responses to Potential Persuasion in Client Communications?. *Accounting Organizations and Society*, 87, 101175.
- Badpa, B. (2019). The effect of non-financial factors on auditor objectivity, PhD Thesis, *Shahid Bahonar University of Kerman*. (In Persian)
- Badpa, B., Pourheidari, O., & Khodamipour, A. (2019). The effect of auditor advocacy attitudes and client identification on auditor's initial judgment and search strategy of evidence. *Journal of Applied Research in Financial Reporting*, 8(14), 7-42. (In Persian)
- Bamber, E. M., & Iyer, V. M. (2007). Auditors' identification with their clients and its effect on auditors' objectivity. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 26(2), 1-24.
- Bauer, T.D. (2015). The effects of client identity strength and professional identity salience on auditor judgments. *The Accounting Review*, 90(1), 95-114.
- Behzadian, F., & Izadi Nia, N. (2018). Investigating the factors affecting the audit quality from the viewpoints of independent auditors and financial managers of companies accepted in Tehran stock exchange. *Journal of Accounting Advances*, 10(1), 30-63. (In Persian)
- Bobek, D.D., Hageman, A.M., & Hatfield, R.C. (2010). The Role of client advocacy in the development of tax professionals' advice. *The Journal of the American Taxation Association*, 32(1), 25-51.
- Bonner, S.E. (2008). *Judgment and decision making in accounting* (1. ed.). Upper Saddle River, N.J: Pearson Prentice Hall.
- Church, B. K. (1990). Auditors' use of confirmatory processes. *Journal of Accounting Literature*, 9, 81-112.
- Hashemi, A., Omidi, J., & Akbarieh, P. (2014). *Teachers professional identity (principles and strategies)*. 1nd Edition, Timez Press. Tehran (In Persian).
- Haynes, C.M., Jenkins, J. G., & Nutt, S.R. (1998). The relationship between client advocacy and audit experience: An exploratory analysis. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 17(2), 88-104.
- Jenkins, J. G., & Haynes, C. M. (2003). The persuasiveness of client preferences: An investigation of the impact of preference timing and client credibility. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 22(1), 143-154.
- Karimi, R. (2015). *Easy guide to statistical analysis*, (1nd Ed), Hengam Press. Tehran: (In Persian).
- Khoshtinat, M., & Bostanian, J. (2007). Professional judgment in auditing. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 5(18), 25-57. (In Persian)
- Litjens, R., Pinsker, R., & Beest, F. V. (2015). How client advocacy attitudes and a foreign decision environment affect auditor judgement?. *Working Paper, Florida Atlantic University*. Available in: <http://ssrn.com/abstract=2679103>.

- Mason, J. D., & Levy, L. G. (2001). The use of the latent constructs method in behavioral accounting research: The measurement of client advocacy. *Advances in Taxation*, 13, 123-139.
- Lowe, K. B., Kroeck, K. G., & Sivasubramaniam, N. (1996). Effectiveness correlates of transformational leadership and transactional leadership: a meta-analytic review of the MLQ literature. *The Leadership Quarterly*, 7(3), 385-425.
- Mael, F. A., & Ashforth, B. E. (1992). Alumni and their alma mater: a partial test of the reformulated model of organizational identification. *Journal of Organizational Behavior*, 13(2), 103-123.
- Momeni, M., & Fal Ghayoumi, A.F. (2017). *Statistical analysis with SPSS* (1st Ed), Aghah Press :Tehran. (In Persian)
- Pennington, R., Schafer, J. K., & Pinsker, R. (2017). Do Auditor Advocacy Attitudes Impede Audit Objectivity. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 32(1), 136-151.
- Pinsker, R., Pennington, R., & Schafer, J. K. (2009). The influence of roles, advocacy, and adaption to the accounting decision environment. *Behavioral Research in Accounting*, 21(2), 91-111.
- Rahimian, N., & Hedayati, A. (2013). Factor affecting auditor's professional opinion. *Journal of Certified Public accountant*, 24, 77-96. (In Persian).
- Rahnama, N., Khorakian, A., & Nazemi, S. (2017). Investigating the impact of fun at work on job satisfaction and work engagement of employees through the mediating role of innovative behavior. *Transformation Management Journal*, 9(18), 90-116. (In Persian).
- Rajabi Farjad, H. (2018). Study of transformation-creating leadership's effect on occupational attitude with mediation of psychological empowerment. *The journal of Public Management Researches*, 11(39), 157-180. (In Persian).
- Rezaei, N., Bani Mahd, B., & Hosseini, S. H. (2018). The effect of organizational and professional identity on the professional skepticism of the independent auditor. *The journal of Audit Science*, 18(71), 175-199. (In Persian)
- Shahbazi, M., & Mehrani, K. (2020). Design a model for auditor's professional judgment. *Accounting and Auditing Review*, 27(1), 60-86. (In Persian).
- Svanberg, J., Öhman, P., & Neidermeyer, P. E. (2017). The relationship between transformational client leadership and auditor objectivity. *Journal of Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 30(5), 1142-1159.
- Svanberg, J., Öhman, P., & Neidermeyer, P. E. (2019). Auditor objectivity as a function of auditor negotiation self-efficacy beliefs. *Advances in Accounting*, 44, 121-131.
- Wan-Huggins, V. N., Riordan, C. M., & Griffeth, R. W. (1998). The development and longitudinal test of a model of organizational identification. *Journal of Applied Social Psychology*, 28(8), 724-749.
- Yaghob Nejad, A., Royaei, R., & Azeinfar, K. (2015). The relationship between skepticism indexes and audit quality. *Management Accounting*, 5(14), 25-35. (In Persian).