

## بررسی تأثیر ویژگی‌های صاحبکار بر نگرش حمایتی حسابرس در فرآیند قضاوت و تصمیم‌گیری

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۹/۱۷  
تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۱۱/۱۵

بهرز باد پا<sup>۱</sup>

فرشاد سبزی‌پور<sup>۲</sup>

فتح‌اله حاجی‌زاده<sup>۳</sup>

### چکیده:

یکی از عوامل مؤثر بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس نوع نگرش حسابرس نسبت به صاحبکار است. هدف اصلی پژوهش حاضر بررسی تأثیر اهمیت و تصویر صاحبکار بر نگرش حمایتی حسابرس در فرآیند قضاوت و تصمیم‌گیری است. این پژوهش در مقطع زمانی سال ۱۳۹۷ و نیمه اول سال ۱۳۹۸ انجام شده است و جامعه آماری آن را حسابران حرفه‌ای شاغل در مؤسسات حسابرسی معتمد بورس تشکیل می‌دهد که از بین آن‌ها تعداد ۱۲۴ حسابرس با استفاده از فرمول کوکران انتخاب گردید. به منظور گردآوری داده‌ها از پرسش‌نامه و جهت آزمون فرضیه‌ها نیز از مدل‌سازی معادلات ساختاری با بهره‌گیری از نرم‌افزار AMOS استفاده گردید. یافته‌های پژوهش نشان داد که اهمیت و تصویر صاحبکار بر نگرش حمایتی حسابرس تأثیر مثبت و معناداری دارند. هم‌چنین، نگرش حمایتی حسابرس بر عینیت حسابرس تأثیر منفی دارد. از سوی دیگر، یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که هویت حرفه‌ای حسابرس و هویت سازمانی حسابرس بر قضاوت عینی حسابرس تأثیر مثبت دارند. بر اساس نتایج پژوهش، برخی از ویژگی‌های صاحبکار مانند اهمیت و تصویر صاحبکار می‌توانند از طریق نگرش حمایتی حسابرس عینیت در فرآیند قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس را از بین ببرند.

**کلید واژه‌ها:** اهمیت صاحبکار، تصویر صاحبکار، نگرش حمایتی حسابرس، قضاوت حسابرس، مدل‌سازی معادلات ساختاری.

۱. - استادیار، گروه حسابداری، دانشکده ادبیات و علوم انسانی، دانشگاه ایلام، ایلام، ایران. نویسنده مسئول، ایمیل: b.badpa@ilam.ac.ir

۲. - استادیار، گروه حسابداری، دانشکده ادبیات و علوم انسانی، دانشگاه ایلام، ایلام، ایران.

۳. - سرحسابرس دیوان محاسبات استان ایلام و مدرس دانشگاه ایلام، ایلام، ایران.

## ۱- مقدمه

قضاوت و تصمیم‌گیری، هسته مرکزی فرآیند حسابرسی را تشکیل می‌دهد. نحوه قضاوت حسابرسان ریشه بسیاری از نگرانی‌های حرفه و پژوهشگران است. شواهد زیادی وجود دارد که نشان می‌دهد حسابرسان همیشه قضاوت‌های باکیفیتی انجام نمی‌دهند. قضاوت‌هایی که از نظر کیفیت با مشکلاتی مواجه است، می‌تواند تبعات جدی را برای خود قضاوت‌کننده و یا تصمیم‌گیرنده، مؤسسه حسابرسی، صاحبکار و سایر افرادی که از نتیجه قضاوت استفاده می‌نمایند، به همراه داشته باشد (بانز، ۲۰۰۸). یکی از مهم‌ترین وظایف حسابرسان در راستای حمایت از منافع جامعه، حفظ عینیت است. عینیت در حسابرسی به معنای نگرش ذهنی غیرجانبدارانه‌ای است که به حسابرسان این امکان را می‌دهد تا قضاوت خود را تابع رأی دیگران قرار ندهند (اسوانبرگ و اوهمن، ۲۰۱۶).

بر اساس استانداردهای حسابرسی، ضرورت دارد حسابرسان از عوامل تهدیدکننده عینیت آگاه باشند و برای جلوگیری از قرارگرفتن در معرض این تهدیدها اقدام کنند (تیسیاک، ۲۰۱۳). یکی از عوامل تأثیرگذار بر قضاوت عینی حسابرس، نگرش دارای سوگیری است. نگرش بی‌طرفانه با استانداردهای حسابرسی مطابقت دارد که این نوع نگرش هم به ارزیابی عینی شواهد نیاز دارد و ارزیابی عینی شواهد نیز از طریق بررسی و ارزیابی شواهدی که هم از ادعاهای مدیریت حمایت می‌کند و هم با چنین ادعاهایی تناقض دارد، صورت می‌گیرد. اما نگرش‌های حمایتی سطح بالا و پایین حسابرس، کیفیت شواهد جمع‌آوری شده را به سبب سونگری در قضاوت‌های حسابرس و اثر آن بر نوع شواهد جمع‌آوری شده بعدی تحت تأثیر قرار می‌دهند (پنینگتون، اسچافر و پینسکر، ۲۰۱۷). بنابراین، نگرش حسابرس اگر دارای سوگیری باشد، قضاوت حسابرس نمی‌تواند عینی و واقع‌بینانه باشد. نوع نگرش حسابرس می‌تواند بر فرآیند قضاوت و تصمیم‌گیری و هم‌چنین پیامدهای قضاوت و تصمیم‌گیری تأثیر داشته باشد.

نتایج برخی از پژوهش‌ها (مانند پژوهش بوبک، هاگمن و هاتفیلد، ۲۰۱۰) نشان می‌دهد که نگرش حمایتی حسابرس تحت تأثیر عوامل متعددی قرار دارد. به‌طور خاص، ویژگی‌های صاحبکار مانند اهمیت صاحبکار و تصویر صاحبکار می‌توانند بر نوع نگرش حسابرس تأثیر داشته باشند. میزان اهمیت صاحبکار برای حسابرس نشان می‌دهد که از دست‌دادن صاحبکار برای حسابرس چقدر اهمیت دارد. صاحبکاران بزرگ‌تر از شهرت، اعتبار و جایگاه والاتری برخوردار هستند و برای حسابرس اهمیت بیشتری دارند. تصویر صاحبکار، ادراک حسابرس از دیدگاه افراد برون‌سازمانی نسبت به صاحبکار را نشان می‌دهد. صاحبکارانی که اهمیت بیشتری برای حسابرس دارند و هم‌چنین صاحبکارانی که تصویر مطلوب‌تری در بین مردم و حرفه دارند، بیشتر مورد

1. Bonner
2. Svanberg, & Öhman
3. Tysiac
4. Pennington, Schafer & Pinsker
5. Bobek, Hageman, & Hatfield

توجه حسابرسان قرار دارند و به احتمال زیاد، بر رفتار و تصمیم حسابرسان تأثیر و نفوذ بیشتری دارند. حتی این امکان وجود دارد که حسابرس رأی و تصمیم خود را تابع دیدگاه‌ها و قضاوت‌های صاحبکار قرار دهد. بنابراین، اهمیت و تصویر صاحبکار برخی از ویژگی‌های صاحبکار هستند که می‌توانند بر قضاوت و رفتار عینی حسابرس تأثیر منفی داشته باشند.

هدف اولیه پژوهش حاضر بررسی اثر اهمیت و تصویر صاحبکار بر نگرش حمایتی حسابرس است و هدف دیگر پژوهش نیز بررسی اثر نگرش حمایتی حسابرس بر عینیت در قضاوت حسابرس است. علاوه بر اهداف اصلی مزبور، یکی از اهداف فرعی پژوهش نیز بررسی اثر برخی از عواملی است که می‌توانند آثار منفی عوامل تهدیدکننده عینیت حسابرس را خنثی کنند. به‌طور خاص، اثر هویت حرفه‌ای و سازمانی حسابرس بر عینیت در قضاوت حسابرس مورد بررسی قرار گرفته است. افرادی که هویت حرفه‌ای دارند، تلاش می‌کنند تا از استانداردها، اصول و قواعد و اخلاق حرفه‌ای پیروی نمایند تا خدمات با کیفیتی را عرضه نمایند. از این‌رو، حسابرسان باید به گونه‌ای عمل کنند که خدمات خود را در بالاترین سطح ارائه دهند (رحیمیان و هدایتی، ۱۳۹۲). هویت حرفه‌ای و هویت سازمانی بر تردید حرفه‌ای حسابرس در اتخاذ تصمیمات و قضاوت‌های حرفه‌ای تأثیرگذار هستند (آرانیسا، پولوک و آمرنیک، ۱۹۸۱). در پژوهش‌های داخلی پیشین، اثر اهمیت و تصویر صاحبکار بر میزان آشنایی حسابرس با صاحبکار مورد بررسی قرار گرفته است (مانند پژوهش بادپا، ۱۳۹۸)؛ بنابراین، یکی از نوآوری‌های پژوهش آن است که ارتباط بین دو ویژگی صاحبکار با نگرش حمایتی حسابرس بررسی شده است. علاوه بر این، عوامل مؤثر بر مراحل مختلف فرآیند قضاوت و تصمیم‌گیری به‌طور همزمان مورد بررسی قرار گرفته‌اند. در بخش اول مدل، ارتباط بین ویژگی‌های صاحبکار با نوع نگرش حسابرس و در بخش دوم ارتباط بین نگرش حمایتی حسابرس با قضاوت وی مورد ارزیابی قرار گرفته است. در کنار نگرش حمایتی حسابرس، اثر هویت حسابرس بر قضاوت وی بررسی شده است. بنابراین، پژوهش حاضر چندمرحله‌ای و چندبعدی محسوب می‌شود. با توجه به اهمیت موارد ذکر شده، این پژوهش به دنبال پاسخگویی به سؤال‌های اصلی و فرعی زیر است:

**سؤال اصلی اول:** آیا ویژگی‌های صاحبکار بر نوع نگرش حسابرس به صاحبکار اثر می‌گذارد؟

۱-۱. آیا اهمیت صاحبکار بر نگرش‌های حمایتی حسابرس تأثیر دارد؟

۲-۱. آیا تصویر صاحبکار بر نگرش‌های حمایتی حسابرس تأثیر دارد؟

**سؤال اصلی دوم:** آیا نوع نگرش حسابرس به صاحبکار بر قضاوت حسابرس اثر می‌گذارد؟

**سؤال اصلی سوم:** آیا هویت حسابرس بر قضاوت وی اثر می‌گذارد؟

۱-۳. آیا هویت حرفه‌ای حسابرس بر قضاوت عینی حسابرس تأثیر دارد؟

۲-۱. آیا هویت سازمانی حسابرس بر قضاوت عینی حسابرس تأثیر دارد؟

سازمان‌دهی مقاله در ادامه به این شرح است: در بخش بعدی، ابتدا مبانی نظری و پیشینه پژوهش بیان می‌شود. سپس، فرضیه‌ها و روش‌شناسی پژوهش ارائه می‌شوند و پس از آن نتایج

آماری و یافته‌های پژوهش بیان می‌شوند؛ در بخش پایانی، نیز به ارائه نتیجه‌گیری و پیشنهادهای پژوهش تشریح می‌گردد.

## ۲- مبانی نظری پژوهش

### ۲-۱. نگرش‌های حمایتی و قضاوت حسابرس

در شرایط ابهام، صاحبکاران رویه‌های دلخواه خود را به کار می‌گیرند تا بتوانند تصویر بهتر و مطلوب‌تری از خود به نمایش بگذارند. حسابرس ممکن است در برخورد با این شرایط مواضع متفاوتی را اتخاذ کند. به‌طور کلی، حسابرس ممکن است از رویه‌های مطلوب صاحبکار حمایت کند، یا با آن رویه‌ها مخالفت کند و یا این که نسبت به آن خنثی باشد. ماسون و لوی<sup>۱</sup> (۲۰۰۱) معتقدند که حمایت از صاحبکار یک حالت ذهنی است و باعث می‌شود که حسابرس نسبت به صاحبکار خود احساس وفاداری کند. هاینس، جنکینز و نات<sup>۲</sup> (۱۹۹۸) و پینسکر، پنینگتون و اسپاچر<sup>۳</sup> (۲۰۰۹) معتقدند که نگرش‌های حمایتی حسابرس، تمایل حسابرس به حمایت یا عدم حمایت از رویه‌های مطلوب صاحبکار را در شرایط ابهام نشان می‌دهد.

در یک تقسیم‌بندی کلی می‌توان نگرش‌های حمایتی حسابرس را در سه دسته طبقه‌بندی کرد: نگرش حمایتی سطح بالا، نگرش حمایتی سطح پایین و نگرش خنثی (بی‌طرفانه). گلاور و پراویت<sup>۴</sup> (۲۰۱۳) زنجیره حمایت حسابرس از صاحبکار را طراحی کردند و نشان دادند که نگرش حمایتی سطح بالا می‌تواند از طریق سونگری در مرحله برنامه‌ریزی، وزن‌دهی به شواهد و جستجوی شواهد بعدی، قضاوت‌های حسابرس را تحت تأثیر قرار دهد. بر این اساس، حسابرسانی که نسبت به صاحبکار خود نگرش حمایتی بالایی دارند، تمایل دارند که با رویه‌های دلخواه صاحبکار موافقت کنند، به شواهدی که به نفع صاحبکار است وزن بیشتری بدهند و برای کسب شواهد حسابرسی جستجوی بسیار کمی انجام بدهند. از طرفی، بر اساس زنجیره حمایت گلاور و پراویت (۲۰۱۳)، حسابرسانی که نسبت به صاحبکار خود نگرش حمایتی پایینی دارند، تمایل دارند که با رویه‌های دلخواه صاحبکار مخالفت کنند، به شواهدی که علیه صاحبکار است وزن بیشتری بدهند و در عملیات حسابرسی جستجوی بیش از حد محافظه‌کارانه انجام دهند. علاوه بر نگرش‌های حمایتی سطح بالا و سطح پایین، حسابرس می‌تواند نسبت به صاحبکار خود نگرش بی‌طرفانه (خنثی) داشته باشد. این نوع نگرش باعث می‌شود که حسابرسان قضاوت عینی داشته باشند و قضاوت خود را هم براساس شواهد موجود به نفع صاحبکار و هم براساس شواهد موجود علیه صاحبکار انجام دهند. هم‌چنین، استراتژی جستجوی شواهد عینی و متعادلی را به کار می‌گیرند.

بویک، هاگمن و هاتفیلد (۲۰۱۰) مدلی را برای حمایت از صاحبکار در فرآیند قضاوت و

1. Mason & Levy
2. Haynes, Jenkins & Nutt
3. Pinsker, Pennington & Schafer
4. Glover & Prawitt

تصمیم‌گیری طراحی کردند. این مدل در شکل (۱) ارائه شده است. مطابق این مدل، برخی از ویژگی‌های صاحبکار مانند اهمیت صاحبکار و ریسک صاحبکار می‌توانند بر نوع نگرش حسابرسان اثرگذار باشد و نوع نگرش حسابرسان نیز می‌تواند بر فرآیند قضاوت و تصمیم‌گیری و همچنین پیامدهای قضاوت و تصمیم‌گیری مؤثر باشد. وزن‌دهی به شواهد حسابرسانی یکی از مولفه‌هایی است که در فرآیند قضاوت و تصمیم‌گیری به عنوان بخشی از عملیات حسابرسانی انجام می‌شود. آنان معتقدند که ویژگی‌های صاحبکار می‌تواند به‌طور مستقیم وزن‌دهی به شواهد در فرآیند قضاوت و تصمیم‌گیری و همچنین تصمیم‌گیری نهایی حسابرسان را تحت تأثیر قرار دهند. علاوه بر روابط مذکور، بر اساس مدل فوق حمایت حسابرسان از صاحبکار می‌تواند به‌طور مستقیم تصمیم‌گیری نهایی حسابرسان را تحت‌الشعاع قرار دهد. بر اساس مطالب بیان شده، انتظار می‌رود که نگرش‌های حمایتی حسابرسان بر میزان موافقت حسابرسان با صاحبکار تأثیر مثبت داشته باشد. بر اساس شاخص اندازه‌گیری عینیت حسابرسان بامبر و آی‌یر<sup>۱</sup> (۲۰۰۷)، موافقت بیشتر حسابرسان با صاحبکار به معنای عینیت کمتر حسابرسان است. بنابراین نگرش حمایتی حسابرسان می‌تواند بر عینیت حسابرسان تأثیر منفی داشته باشد.

شکل ۱: مدل حمایت از صاحبکار در فرآیند قضاوت و تصمیم‌گیری (مأخذ، بوبک، هاگمن و هاتفیلد، ۲۰۱۰)



به‌طور کلی مباحث فوق‌نشان می‌دهد که نگرش حمایتی حسابرسان تحت تأثیر عواملی قرار دارد که برخی از آن‌ها مربوط به صاحبکار هستند. در بخش‌های بعدی، متغیرهای اهمیت صاحبکار و تصویر صاحبکار که امکان اثرگذاری بر نوع نگرش حسابرسان را دارند مورد بررسی قرار می‌گیرند. علاوه بر این، در عملیات حسابرسانی، قضاوت و تصمیم‌گیری تحت تأثیر نگرش حسابرسان نسبت به صاحبکار قرار دارد.

## ۲-۲. اهمیت صاحبکار و نگرش‌های حمایتی حسابرس

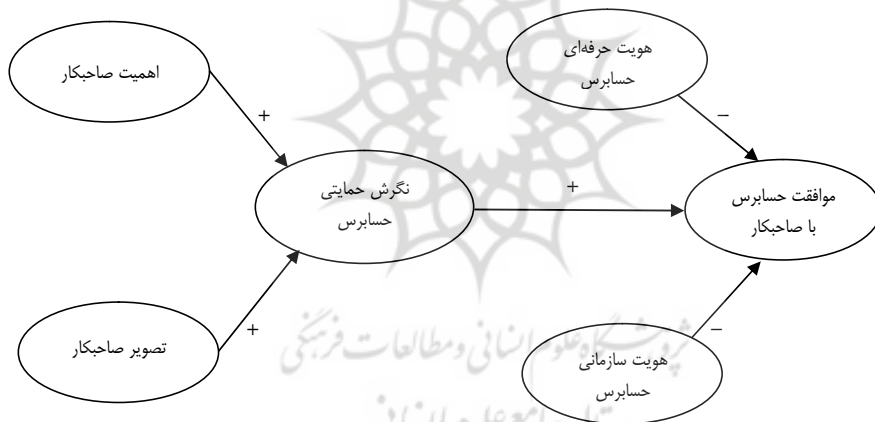
منظور از اهمیت صاحبکار، میزان اهمیت صاحبکار برای حسابرس است. در واقع، این متغیر نشان می‌دهد که از دست‌دادن صاحبکار برای حسابرس چقدر اهمیت دارد (بامبر و آیر، ۲۰۰۷). ری‌نولد و فرانسیس<sup>۱</sup> (۲۰۰۰) معتقدند که صاحبکاران مهم و کلیدی، معمولاً بزرگ‌ترین صاحبکاران هستند. هر چه صاحبکار بزرگ‌تر باشد و از شهرت و جایگاه بالاتری برخوردار باشد، اهمیت آن برای حسابرس بیشتر است. برخی از پژوهش‌های پیشین (مانند بامبر و آیر، ۲۰۰۷ و بادپا، پورحیدری و خدای‌پور، ۱۳۹۸) نشان دادند که اهمیت صاحبکار با میزان آشنایی بین حسابرس و صاحبکار رابطه مثبت دارد. به بیان دیگر، هر چه صاحبکار با اهمیت‌تر باشد آشنایی و هویت‌یابی حسابرس با آن صاحبکار نیز بیشتر است و به تبع آن، آشنایی حسابرس با صاحبکار نیز بر عینیت حسابرس تأثیر منفی دارد. بر همین اساس، اهمیت صاحبکار از طریق متغیر آشنایی حسابرس با صاحبکار، عینیت حسابرس را به مخاطره می‌اندازد. از طرفی، بوبک، هاگمن و هاتفیلد (۲۰۱۰) معتقدند که اهمیت صاحبکار می‌تواند عینیت حسابرس را از طریق نوع نگرشی که حسابرس نسبت به صاحبکار خود دارد، تحت تأثیر قرار دهد. بر این اساس، اهمیت صاحبکار می‌تواند بر نگرش‌های حمایتی حسابرس تأثیر مثبت داشته باشد و نگرش‌های حمایتی حسابرس نیز بر عینیت حسابرس تأثیر منفی دارد. پژوهش‌های اخیر (مانند پنینگتون، اسچافر و پینسکر، ۲۰۱۷ و بادپا، پورحیدری و خدای‌پور، ۱۳۹۸) نشان دادند که نگرش‌های حمایتی سطح بالا باعث می‌شود که موافقت حسابرس با صاحبکار بیشتر باشد که به معنای عینیت کمتر حسابرس است و بالعکس. بنابراین انتظار می‌رود که اهمیت صاحبکار بر نگرش‌های حمایتی حسابرس تأثیر مثبت داشته باشد.

## ۳-۲. تصویر صاحبکار و نگرش‌های حمایتی حسابرس

منظور از تصویر صاحبکار، ادراک حسابرس از تصویر و دیدگاه افراد برون‌سازمانی نسبت به صاحبکار است. برای اندازه‌گیری تصویر صاحبکار معمولاً سه پرسش اساسی درباره یک صاحبکار خاص مطرح می‌شود: اول این که، آیا از نظر حسابرس این صاحبکار در بازار کسب و کار خوشنام و دوست‌داشتنی است یا خیر؟ دوم این که آیا از نظر حسابرس، این صاحبکار برای انجام کار حسابرسی جزء بهترین شرکت‌ها به شمار می‌رود یا خیر؟ و سوم این که، آیا از نظر حسابرس این صاحبکار در بین مردم شرکت خوب و با ارزشی محسوب می‌شود یا خیر؟. مجموع امتیازهایی که به این سه پرسش داده می‌شود تصویر صاحبکار را نشان می‌دهد. همانند متغیر اهمیت صاحبکار، تصویر صاحبکار می‌تواند بر آشنایی حسابرس با صاحبکار تأثیر مثبت داشته باشد (بامبر و آیر، ۲۰۰۷) و بر این اساس، تصویر صاحبکار می‌تواند از طریق آشنایی با صاحبکار به عنوان واسطه، عینیت حسابرس را تحت تأثیر قرار دهد. از طرفی، تصویر صاحبکار ادراک حسابرس را نسبت به برخی از ویژگی‌های صاحبکار نشان می‌دهد و ویژگی‌های صاحبکار نیز می‌تواند نگرش‌های

حمایتی حسابرس و سپس عینیت حسابرس را تحت تأثیر دهد (بوبک، هاگمن و هانتفیلد، ۲۰۱۰). اگر صاحبکار شهرت، اعتبار و جایگاه مناسب در نزد جامعه، کسب و کار و حرفه داشته باشد، سطح نگرش‌های حمایتی حسابرس نسبت به وی بالاتر خواهد بود. در واقع ادراک مطلوب حسابرس از جایگاه صاحبکار باعث می‌شود صاحبکار بیشتر از وی حمایت کند. بنابراین، انتظار می‌رود که تصویر صاحبکار بر نگرش‌های حمایتی حسابرس تأثیر مثبت داشته باشد. این امکان هم وجود دارد که اگر یک صاحبکار در بین شرکت‌ها و جامعه جایگاه و اعتبار ویژه‌ای داشته باشد، حسابرس آن صاحبکار را به عنوان شرکتی که مولد فرصت‌های شغلی است در نظر بگیرد و برای استخدام در چنین شرکتی برنامه‌ریزی و تلاش کند (بامبر و آیر، ۲۰۰۷). بدیهی است که این نوع برنامه‌ریزی و تلاش آگاهانه یا ناآگاهانه می‌تواند عاملی برای حمایت حسابرس از صاحبکار باشد. شکل (۲)، مدل پژوهش حاضر را درباره تأثیر ویژگی‌های صاحبکار بر نگرش حمایتی حسابرس در فرآیند قضاوت و تصمیم‌گیری به نمایش می‌گذارد:

شکل ۲: مدل مفهومی اثر ویژگی‌های صاحبکار بر نگرش حمایتی حسابرس در فرآیند قضاوت و تصمیم‌گیری



همانطور که قبلاً بیان شد، نوع نگرش حسابرس به صاحبکار تحت تأثیر برخی از ویژگی‌های صاحبکار است؛ از طرفی، قضاوت حسابرس تحت تأثیر نگرش حمایتی حسابرس و هویت حسابرس قرار دارد، میزان تأثیر هویت حسابرس و نوع تأثیر آن بر قضاوت عینی حسابرس در ادامه مورد بحث قرار می‌گیرد.

## ۲-۴. هویت‌یابی حسابرس و قضاوت حسابرس

حسابرس هم یک عضو حرفه‌ای است و هم عضوی از مؤسسه حسابرسی محسوب می‌شود و به‌طور همزمان به حرفه و مؤسسه حسابرسی وابستگی دارد. بر همین اساس، حسابرس می‌تواند

هویت حرفه‌ای و سازمانی داشته باشد. هویت‌های چندگانه حسابرس بر رفتار و قضاوت وی تأثیر دارند. تئوری هویت اجتماعی تصمیمات و رفتار افراد و رابطه آن‌ها با گروه‌ها را توضیح می‌دهد و تلاش می‌کند توضیح دهد 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 گروه اشاره دارد و نشان‌دهنده تعلق فرد به یک گروه است (عبدلهی، ۱۳۷۴).

هویت حرفه‌ای میزان تخصص، دانش، مهارت و گرایش فرد به شغل خود است. هویت حرفه‌ای در علوم اجتماعی بر پایه نظریه نقش بنا شده است که از طریق آن فرد برای انتظارات یا نقش‌های یک شغل به خصوص آماده می‌شود (هاشمی، اکبری و امید، ۱۳۹۵). هویت حرفه‌ای بر یادگیری و کسب تجارب حرفه‌ای توسط کارکنان سازمان تأکید دارد. در یک حرفه، احساس هویت موضوعی با اهمیت برای افراد شاغل در آن حرفه است. حسابرسی که درگیر فعالیت حرفه‌ای هستند، حرفه حسابرسی را بخش مهمی از هویت شخصی خود می‌شناسند. به بیان دیگر، وابستگی به حرفه حسابرسی در بین حسابرسان بالا است. این موضوع نقش مهمی در قضاوت و تصمیم‌گیری حرفه‌ای حسابرسان دارد. افرادی که هویت حرفه‌ای دارند، تلاش می‌کنند تا از استانداردها، اصول و قواعد و اخلاق حرفه‌ای پیروی نمایند تا خدمات با کیفیتی را عرضه نمایند. از این‌رو، حسابرسان به عنوان افرادی که نقش بسیار مهمی در جامعه بر عهده دارند، باید نسبت به مسئولیت‌هایی که جامعه از آنان انتظار دارد به گونه‌ای عمل کنند که خدمات خود را در بالاترین سطح ارائه دهند (رحیمیان و هدایتی، ۱۳۹۲). 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 (باویر، ۲۰۱۵).

هویت سازمانی (شغلی) نیز مفهومی برای توصیف رابطه بین فرد با سازمانی محل فعالیت وی است و اشاره به درجه‌ای دارد که یک عضو سازمان خود را با ویژگی‌های سازمان، تطبیق می‌دهد و نشان‌دهنده ارتباط روان‌شناختی بین فرد و سازمان است (نوبی، ۱۳۹۰). هویت سازمانی، فرآیندی است که اهداف سازمان و اهداف کارکنان را به هم نزدیک می‌کند (رضایی، بنی‌مهد و حسینی، ۱۳۹۷). همچنین، ابزاری راهبردی برای دستیابی به اهداف و چشم‌اندازهای سازمان است. این موضوع باعث می‌شود تا دیدگاه کارکنان سازمان به اهداف و ارزش‌های سازمان نزدیک شود و کارکنان تعهد عاطفی نسبت به سازمان بدست آورند (هال، اشنایدر و نایگرن، ۱۹۷۰). در سطح فردی نیز، هویت سازمانی بر اقدامات و تصمیم‌گیری کارکنان در موضوعات عملیاتی، سازمانی و راهبردی تأثیر می‌گذارد (بارنی و استیوارت، ۲۰۰۰). حسابرس پس از احراز شرایط لازم برای عضویت در مؤسسه حسابرسی، به عنوان یک عضو تیم حسابرسی فعالیت حرفه‌ای خود را انجام می‌دهد. بنابراین، وجه دیگر هویت‌یابی حسابرس، هویت شغلی یا سازمانی است. هویت‌یابی حسابداران و حسابرسان همانند هویت‌یابی پرسنل دیگر بر

1. Bauer
2. Hall, Schneider and Nygren
3. Barney and Stewart



نتایج و پیامدها اثر می‌گذارد. وقتی حسابرسان هویت سازمانی بالایی دارد، تعهد او نسبت به سازمان بیشتر می‌گردد. لذا در راستای اهداف سازمان عمل نموده و برای تحقق اهداف سازمان تمام تلاش خود را به کار می‌گیرد (رضایی، بنی‌مهد و حسینی، ۱۳۹۷). اگر در حرفه و مؤسسه حسابرسانی استانداردهای حرفه‌ای مبنای ارزیابی عملکرد حسابرسان قرار گیرد، به‌طور معمول هویت حرفه‌ای حسابرسان و هویت سازمانی وی عواملی هستند که می‌توانند عینیت در قضاوت حسابرسان را ارتقا دهند (بادپا، ۱۳۹۸).

### ۳- پیشینه تجربی پژوهش

در بخش مبانی نظری، به تشریح عناصر اصلی مدل تأثیر نگرش حمایتی صاحبکار بر فرآیند قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان پرداخته شد. علاوه بر پژوهش‌های بیان شده در بخش مبانی نظری، در این بخش به مطالعات داخلی و خارجی که ارتباط موضوعی با پژوهش حاضر دارند پرداخته می‌شود.

والاس<sup>۱</sup> (۱۹۹۵) در پژوهشی که در مورد وکلا انجام داد به این نتیجه رسید که افراد حرفه‌ای می‌توانند تا حد زیادی هم به سازمان خود و هم به حرفه‌ی خود متعهد باشند و هویت‌یابی با یکی از این دو لزوماً هویت‌یابی با دیگری را تحت تأثیر قرار نمی‌دهد؛ به بیان دیگر، هویت‌یابی با یک نهاد به معنای قطع ارتباط و عدم هویت‌یابی با گروه دیگر نیست.

بامبر و آیر (۲۰۰۷) اثر آشنایی حسابرسان با صاحبکار بر عینیت حسابرسان را مورد بررسی قرار دادند. در این پژوهش ۲۵۷ حسابرسان از ۵ مؤسسه حسابرسانی بزرگ ایالات متحده آمریکا مورد آزمون قرار گرفتند. به این نتیجه رسیدند که دو متغیر اهمیت صاحبکار و تصویر صاحبکار موجب آشنایی بیشتر حسابرسان با صاحبکار می‌شوند و از این طریق می‌توانند بر عینیت حسابرسان تأثیر منفی داشته باشند. از سوی دیگر، حسابرسان با تجربه‌تر و حسابرسانی که دارای سطح بالایی از هویت حرفه‌ای هستند، عینیت بیشتری دارند و کمتر تسلیم موقعیت صاحبکار می‌شوند.

بوبک، هاگمن و هاتفیلد (۲۰۱۰) به این نتیجه رسیدند که دو ویژگی اهمیت صاحبکار و ریسک صاحبکار بر نگرش حمایتی ممیزان مالیاتی اثر می‌گذارند و متغیر اهمیت صاحبکار بر وزن‌دهی به شواهد تأثیر مثبت دارد. همچنین به این نتیجه رسیدند که حمایت از صاحبکار متغیرهای فرآیندی مانند وزن‌دهی به شواهد را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

پنینگتون، اسپاچر و پینسکر (۲۰۱۷) اثر نگرش‌های حمایتی حسابرسان بر عینیت حسابرسان را مورد بررسی قرار دادند. در این پژوهش ۶۰ حسابرسان از ۴ مؤسسه حسابرسانی بزرگ ایالات متحده آمریکا مورد آزمون قرار گرفتند. نتایج حاصل از پژوهش آنان نشان داد که نگرش‌های حمایتی حسابرسان بر میزان موافقت حسابرسان با صاحبکار تأثیر مثبت دارد. بنابراین، میزان حمایت از صاحبکار بر عینیت حسابرسان تأثیر منفی دارد.

اسوانبرگ، اوهمن و نیدرمیر<sup>۱</sup> (۲۰۱۹) اثر توانایی ادراک‌شده حسابرس در مذاکره با صاحبکار بر عینیت حسابرس را مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش آنان نشان داد، حسابرسانی که کارآمدی بیشتری در مذاکره با صاحبکار دارند، به نسبت حسابرسانی که سطح کارآمدی آنان در مذاکره پایین است، در مواجهه با اقلام مهم و اختیاری حسابداری تصمیمات بهتری اتخاذ می‌کنند. نکته جالب آن است که این نوع رابطه با توجه به متغیر هویت حرفه‌ای تعدیل نمی‌شود. بنابراین، کارآمدی حسابرس در مذاکره با صاحبکار بر عینیت حسابرس تأثیر مثبت دارد. بنابراین، استخدام حسابرسانی که در مذاکرات کارآمدتر هستند و یا آموزش حسابران برای افزایش این نوع قابلیت موجب افزایش عینیت حسابرس می‌شود.

آقازاده و هوانگ<sup>۲</sup> (۲۰۲۰) 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 حسابران ارشده در مقایسه با سایر ارکان مؤسسه حسابرسی بیشتر در معرض خطر نفوذ صاحبکار هستند. در این پژوهش ۸۴ حسابرس از مؤسسات بین‌المللی مورد آزمون قرار گرفتند.

اعتمادی و جباری (۱۳۸۶) نقش پاسخگویی در کیفیت قضاوت حسابران را مورد بررسی قرار دادند. یافته‌های این پژوهش بر اساس ۸۴ پرسش‌نامه قابل استفاده نشان داد که افزایش سطح پاسخگویی در مرحله ارزیابی نتایج کار حسابرس منجر به افزایش میزان محافظه‌کاری، تلاش و عینیت قضاوت حسابران می‌شود، اما تأثیری بر میزان عینیت و محافظه‌کاری قضاوت حسابران در مرحله برنامه‌ریزی حسابرسی ندارد.

یعقوب‌نژاد، رویایی و آذین‌فر (۱۳۹۱)، ارتباط بین شاخص‌های مکتب تردیدگرایی و کیفیت حسابرسی را مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش نشان داد که بین شاخص‌های تردیدگرایی و کیفیت حسابرسی در مؤسسات حسابرسی معتمد بورس ایران رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. حساس‌یگانه، خیرالهی و رشیدی‌باغی (۱۳۹۲) به بررسی این موضوع پرداختند که آیا اطلاع حسابران از نگرش شرکا منجر به تحریف قضاوت‌ها و گزارش نتایج همسو با نگرش آن‌ها می‌شود؟ با انجام یک طرح تجربی و استفاده از روش سناریو برای گردآوری اطلاعات، حسابران و دانشجویان حسابرسی تحت شرایط مسئولیت پاسخ‌گویی اقدام به اتخاذ قضاوت نمودند. مشارکت‌کنندگانی که ابتدا اقدام به اعمال قضاوت کردند اما بعد از آن متوجه نگرش متناقض شرکا گردیدند، قضاوت‌های گزارش شده خود را در راستای انطباق آن با نگرش آن‌ها تحریف نمودند. مشارکت‌کنندگانی که قبل از اعمال قضاوت از نگرش شرکا آگاه شدند، تحت تأثیر نگرش آن‌ها قرار گرفتند.

بهزادیان و ایزدی‌نیا (۱۳۹۷) عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی از دیدگاه حسابران مستقل و مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران را مورد بررسی قرار دادند.

1. Svanberg,, Öhman & Neidermeyer

2. Aghazadeh & Hoang

در این پژوهش، ۱۶۸ مشارکت‌کننده به سؤالات پاسخ کامل دادند. نتایج نشان داد که محدودیت ارتباط شخصی و مالی با صاحبکار بر ارتقای سطح کیفی خدمات حسابرسی تأثیر دارند.

بادپا، پورحیدری و خدامی‌پور (۱۳۹۸) به این نتیجه رسیدند که نگرش حمایتی حسابرس بر نوع قضاوت اولیه وی تأثیر دارد و بر اساس آن، نگرش حمایتی سطح بالا باعث می‌شود قضاوت اولیه حسابرس در جهت منافع صاحبکار باشد و نگرش حمایتی سطح پایین باعث می‌شود قضاوت اولیه حسابرس علیه منافع صاحبکار باشد. علاوه بر این، یافته‌های پژوهش نشان داد حسابرسان شواهدی را جستجو می‌کنند که با نگرش حمایتی حسابرس و قضاوت اولیه حسابرس همسو باشد. بین آشنایی حسابرس با صاحبکار و استراتژی جستجوی بعدی حسابرسان نیز رابطه معناداری مشاهده نشد. در این پژوهش، ۱۶۴ حسابرس حرفه‌ای عضو مؤسسات حسابرسی معتمد بورس در سال‌های ۱۳۹۶ و ۱۳۹۷ مشارکت کردند و از ابزار پرسش‌نامه استفاده شد.

بادپا (۱۳۹۸) اثر عوامل غیرمالی بر عینیت حسابرس را بررسی کرد. در این پژوهش، ۱۶۷ حسابرس حرفه‌ای عضو مؤسسات حسابرسی معتمد بورس در سال‌های ۱۳۹۶ و ۱۳۹۷ به عنوان نمونه آماری انتخاب شدند و از ابزار پرسش‌نامه استفاده شد. نتایج پژوهش نشان داد که نگرش حمایتی حسابرس بر وزن‌دهی به شواهد تأثیر مثبت دارد و وزن‌دهی به شواهد نیز بر موافقت حسابرس با صاحبکار تأثیر مثبت دارد؛ بنابراین، وزن‌دهی نامتقارن به شواهد حسابرسی بر عینیت حسابرس تأثیر مثبت دارد.

بامری، صفری گرایلی و ولیان (۱۳۹۸) تأثیر حمایت ادراک شده شریک حسابرسی بر نگرش‌های مبتنی بر بی‌طرفی و شک در تردید حرفه‌ای و پیامدهای رفتاری حسابرس را بررسی کردند. حمایت ادراک شده شریک حسابرسی به نقش حمایتی شرکای حسابرسی از عملکردهای تردید حرفه‌ای حسابرسان اشاره دارد و به تقویت کیفیت اطلاعات بررسی شده کمک می‌نماید. جامعه آماری پژوهش، حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی بوده است. ابزار پژوهش پرسش‌نامه بوده و با مشارکت ۲۹۴ حسابرس در ۶ ماه اول سال ۱۳۹۷ پژوهش انجام شده است. نتایج پژوهش نشان داد، حمایت ادراک شده شریک حسابرس بر دیدگاه مبتنی بر شک حسابرسان تأثیر منفی و معناداری دارد، در حالی که با دیدگاه مبتنی بر بی‌طرفی حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری دارد. علاوه بر این، حمایت ادراک شده شریک حسابرس در مورد تردید حرفه‌ای با حمایت ادراک شده سازمانی تأثیر مثبت و معناداری دارد. در نهایت مشخص گردید حمایت ادراک شده شریک حسابرس بر رفتار شهروندی و تعهد رفتاری تأثیر مثبت و معناداری دارد و حمایت ادراک شده شریک حسابرس، تأثیر منفی حمایت ادراک شده سازمانی با جابجایی حسابرسان را تقویت می‌نماید.

شهبازی و مهرانی (۱۳۹۹) مدلی را برای قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل تدوین کردند. در این پژوهش، ۱۸ خبره حرفه حسابرسی مشارکت کردند. هدف این پژوهش تدوین مدلی برای قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل، با توجه به ویژگی‌های محیطی و شرایط حاکم بر حرفه حسابرسی کشور بوده است. در این پژوهش، از روش کیفی و رویکرد مبتنی بر نظریه‌پردازی

زمینه‌ای استفاده شد. 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 و مقرراتی پیرامون قرار می‌گیرد.

#### ۴- فرضیه‌های پژوهش

بر اساس مبانی نظری و پیشینه پژوهش، نوع نگرش حسابرس به صاحبکار تحت تأثیر برخی از ویژگی‌های صاحبکار قرار می‌گیرد. اگر چه در پژوهش‌های پیشین فقط تعداد اندکی از ویژگی‌های مؤثر شناسایی و معرفی شده‌اند، اما این امکان وجود دارد که نگرش حمایتی حسابرس متأثر از ویژگی‌های متعدد صاحبکار و یا حتی عوامل دیگری باشد. از سوی دیگر، نگرش‌های حمایتی حسابرسان در سطح بالا (جسورانه) و پایین (شکاکانه) باعث می‌شود قضاوت آنان جانبدارانه و غیرعینی باشد. هارت، براون‌لی‌بارد، ایرلی و کریشنامورسی<sup>۱</sup> (۲۰۱۳) معتقدند که نگرش شکاکانه موجب ناکارآمدی حسابرسی می‌شود، هزینه‌های غیرضروری را به ذی‌نفعان تحمیل می‌کند و به آبرو، شهرت و اعتبار صاحبکار خدشه وارد می‌کند؛ هر چند که این نوع نگرش را در راستای اصل سنتی محافظه‌کاری در نظر می‌گیرند، اما کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس را به خطر می‌اندازد. از طرفی نگرش حمایتی بسیار بالا باعث وزن‌دهی جسورانه به شواهد و موجب قضاوت دارای سوگیری می‌شود و حتی پتانسیل از دست رفتن شغل حسابرس را هم دارد. مطابق با این استدلال‌ها، فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر بیان می‌گردند:

**فرضیه اول:** اهمیت صاحبکار بر نگرش‌های حمایتی حسابرس تأثیر مثبت دارد.

**فرضیه دوم:** تصویر صاحبکار بر نگرش‌های حمایتی حسابرس تأثیر مثبت دارد.

**فرضیه سوم:** نگرش‌های حمایتی حسابرس بر موافقت حسابرس با صاحبکار تأثیر مثبت دارد.

**فرضیه چهارم:** هویت حرفه‌ای حسابرس بر موافقت حسابرس با صاحبکار تأثیر منفی دارد.

**فرضیه پنجم:** هویت سازمانی حسابرس بر موافقت حسابرس با صاحبکار تأثیر منفی دارد.

#### ۵- روش‌شناسی پژوهش

هدف پژوهش حاضر توسعه دانش کاربردی و عملی حسابرسان در فرآیند قضاوت و تصمیم‌گیری است و از نظر روش، پژوهشی توصیفی-پیمایشی است؛ با توجه به این که پژوهش حاضر به دنبال مشخص کردن رابطه چند متغیر است، لذا پژوهش از نوع همبستگی است. داده‌های مورد نیاز پژوهش از طری میدانی و با ابزار پرسش‌نامه گردآوری شده است. جامعه آماری پژوهش حاضر، حسابرسان ارشد و یا بالاتر شاغل در مؤسسات حسابرسی معتمد بورس (شامل حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی) است. بر اساس مصوبه شورای بورس اوراق بهادار، حسابرسی سالیانه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس باید توسط مؤسسات حسابرسی معتمد بورس انجام پذیرد؛ در این پژوهش، از پرسش‌نامه با طیف

1. Hurr, Brown-Libur, Earley, & Krishnamoorthy

لیکرت پنج‌درجه‌ای استفاده شده است، بنابراین، بزرگ‌ترین مقدار پنج و کوچک‌ترین مقدار یک خواهد بود و انحراف معیار برابر با  $0/66$  خواهد بود که این مقدار بیشینه انحراف معیار است (مؤمنی و فعال قیومی، ۱۳۹۶). با توجه به اطلاعات مزبور و با استفاده از فرمول کوکران، حجم نمونه لازم برابر با ۱۲۴ حسابرس حرفه‌ای است. در این راستا، بیش از ۲۵۰ پرسش‌نامه در طی چند مرحله توزیع گردید و در نهایت از پرسش‌نامه‌های جمع‌آوری شده فقط ۱۲۴ پرسش‌نامه قابل استفاده بود و بر این اساس، نمونه آماری پژوهش حاضر شامل ۱۲۴ حسابرس مستقل در سال‌های ۱۳۹۷ و ۱۳۹۸ است. روایی پرسش‌نامه در دو بخش روایی سازه و روایی محتوا مورد بررسی قرار گرفت. در بخش روایی محتوا، دیدگاه‌های تخصصی اساتید و صاحب‌نظران به کار گرفته شد و اصلاحات موردنظر انجام شد. علاوه بر این، پرسش‌نامه این پژوهش به صورت پیش‌آزمون بر روی ۳۰ حسابرس آزمون شده و با توجه به نتایج آن تغییرات لازم صورت گرفته است. روایی سازه نیز با استفاده از رویکر تحلیل عاملی بررسی شد. به منظور بررسی پایایی ابزار پژوهش (پرسش‌نامه) از آلفای کرونباخ استفاده شد. آلفای کرونباخ هر متغیر به‌طور جداگانه اندازه‌گیری شد که در بخش بعدی ارائه می‌شوند. به منظور برازش مدل پژوهش و آزمون فرضیه‌ها از نرم‌افزار AMOS استفاده شده است.

### ۵-۱. تعریف عملیاتی متغیرهای پژوهش

در پژوهش حاضر، اثر اهمیت و تصویر صاحبکار بر نگرش‌های حمایتی حسابرس در فرآیند قضاوت و تصمیم‌گیری مورد بررسی قرار گرفته است. بنابراین، پرسش‌نامه‌ای به همین منظور طراحی شده است که شامل چندین بخش است. در بخش اول، اطلاعات عمومی و شخصی حسابرس از جمله جنسیت، میزان تجربه حسابداری، میزان تجربه حسابداری و رتبه حسابرس مورد پرسش واقع شده است. در بخش دوم، پرسش‌نامه عینیت حسابرس (میزان موافقت حسابرس با صاحبکار) ارائه شده است. در این بخش از پرسش‌نامه، ۴ سؤال به صورت سناریو مطرح شده است. در سناریوی اول، میزان موافقت حسابرس با صاحبکار در مورد عدم ثبت بدهی احتمالی مورد پرسش واقع شده است، در سناریوی دوم، موافقت حسابرس با صاحبکار در مورد عدم تفکیک هزینه‌های عملیاتی از بهای تمام‌شده مطرح شده است. در سناریوی سوم و چهارم نیز موافقت حسابرس با صاحبکار در مورد در نظر نگرفتن ذخیره کاهش ارزش موقت سرمایه‌گذاری و عدم افشای معاملات با اشخاص وابسته مورد سؤال واقع شده است. سؤالات این بخش مبنی بر طیف لیکرت (۵ گزینه‌ای) هستند و امتیاز هر سؤال بین ۱ (کاملاً مخالف) و ۵ (کاملاً موافق) قرار دارد. این رویکرد از پژوهش عدیلی (۱۳۹۷) اقتباس شده است. آلفای کرونباخ پرسش‌نامه عینیت حسابرس برابر با  $0/772$  است و از مقدار قابل قبول ( $0/6$ ) بیشتر است. مقدار آماره KMO برابر با  $0/756$  است و نتیجه آزمون بارتلت نیز در سطح خطای ۵ درصد معنادار است. این نتایج نشان می‌دهند که تحلیل عاملی برای این متغیر امکان‌پذیر است و سناریوها توان عاملی شدن را دارند. کل واریانس تبیین شده توسط گویه‌ها برابر است با  $59/36$  درصد است.

در بخش سوم پرسش‌نامه، سؤالات مربوط به متغیرهای هویت حرفه‌ای حسابرس، هویت سازمانی حسابرس و تصویر صاحبکار مطرح شده است. برای اندازه‌گیری هویت حرفه‌ای حسابرس ۵ سؤال بر اساس طیف لیکرت مطرح شده است. آلفای کرونباخ این متغیر برابر با ۰/۷۵۶ بوده که قابل قبول است. نتایج تحلیل عاملی نیز مطلوب هستند و سؤالات معرف یک متغیر هستند. همانند متغیر هویت حرفه‌ای، متغیر هویت سازمانی حسابرس نیز با استفاده از ۵ سؤال ۵ گزینه‌ای مبتنی بر طیف لیکرت اندازه‌گیری شده است. آلفای کرونباخ این متغیر برابر با ۰/۸۶۰ بوده که مقداری مطلوب است. نتایج نشان‌دهنده امکان پذیر بودن و مناسب بودن تحلیل عاملی هستند و گویه‌ها معرف یک متغیر هستند. هر دو متغیر هویت حرفه‌ای و هویت سازمانی بر اساس مقیاس هویت سازمانی وان‌هاگنیز، ریوردان و گریفز<sup>۱</sup> (۱۹۹۸)، رویکرد بامبر و آیر (۲۰۰۷)، اسوانبرگ، اوهمن و نیدرمیر (۲۰۱۷) و بادپا، پورحیدری و خدای پور (۱۳۹۸) اندازه‌گیری شده‌اند. متغیر تصویر صاحبکار با استفاده از ۳ سؤال اندازه‌گیری شده است و آلفای کرونباخ آن ۰/۶۹۵ است و از مقدار قابل‌پذیرش (۰/۶) بیشتر است. نتایج تحلیل عاملی نیز مطلوب بوده و بارهای عاملی مناسب هستند. سؤالات مطرح‌شده برای اندازه‌گیری تصویر صاحبکار، دیدگاه حسابرس را در مورد صاحبکار از سه جنبه مورد بررسی قرار می‌دهند. در سؤال اول از صاحبکار خواسته شده که میزان موافقت خود را با محبوبیت و خوشنام‌بودن بزرگ‌ترین صاحبکار آنان در بازار کسب و کار بیان کنند. در سؤال دوم از حسابرسان خواسته شده که میزان موافقت خود را با مطلوب‌بودن صاحبکار برای انجام کار حسابرسی بیان کنند و در سؤال آخر از آنان خواسته شده تا موافقت خود را خوب‌بودن و با ارزش‌بودن بزرگ‌ترین صاحبکارشان در بین مردم (جامعه) اعلام کنند. برای اندازه‌گیری میزان اهمیت بزرگ‌ترین صاحبکار خود از حسابرسان خواسته شده که میزان اهمیت صاحبکارشان را برای آنان با استفاده از اعداد ۱ تا ۵ مشخص کنند. رویکرد اندازه‌گیری تصویر صاحبکار و اهمیت صاحبکار از پژوهش بامبر و آیر (۲۰۰۷) اقتباس شده است.

جدول ۱. نتایج آزمون پایایی پرسش‌نامه

تعداد سؤال	آلفای کرونباخ	متغیر
۳	۰/۶۹۵	تصویر صاحبکار
۸	۰/۷۸۹	نگرش حمایتی حسابرس
۵	۰/۷۵۶	هویت حرفه‌ای حسابرس
۵	۰/۸۶۰	هویت سازمانی حسابرس
۴	۰/۷۷۲	موافقت حسابرس با صاحبکار

مأخذ: محاسبات پژوهش

در بخش پایانی پرسش‌نامه، مشارکت کنندگان به ۸ سؤال در مورد میزان نگرش حمایتی آنان نسبت به صاحبکاران خود پاسخ داده‌اند. سؤالات مبتنی بر طیف لیکرت هستند. آلفای کرونباخ این متغیر نیز برابر با ۰/۷۸۹ است. نتایج تحلیل عاملی و مقدار بارهای عاملی مطلوب هستند و کل واریانس تبیین شده توسط سؤالات این متغیر برابر با ۶۱/۶۷ درصد است. این رویکرد اندازه‌گیری از پژوهش پنینگتون، اسچافر و پینسکر (۲۰۱۷) و بادپا، پورحیدری و خدای‌پور (۱۳۹۸) اقتباس شده است.

## ۶- یافته‌های پژوهش ۱-۱. آمار توصیفی

آمار توصیفی متغیرهای پژوهش به شرح جدول ۲ است. از ۱۲۴ حسابرس آزمون شونده ۸۲ نفر مرد و ۳۴ نفر زن بوده‌اند. جنسیت مابقی مشارکت‌کنندگان مشخص نشده است. میانگین امتیاز متغیر موافقت حسابرس با صاحبکار به عنوان شاخص اندازه‌گیری عینیت حسابرس برابر با ۱/۹۵ بوده است که به‌طور با اهمیتی از نقطه میانگین طیف پایین‌تر است ( $t = -16/784$  و  $p = 0/000$ ) و نشان می‌دهد که حسابرسان با رویه‌های موردنظر صاحبکار کمتر موافقت می‌کنند. میانگین امتیاز نگرش حمایتی حسابرس نیز ۳/۰۳ است که اختلاف معناداری با نقطه میانی طیف لیکرت ندارد ( $t = 0/576$  و  $p = 0/566$ ) و نشان دهنده آن است که حسابرسان به‌طور میانگین نسبت به صاحبکار خود نگرش بی‌طرفانه‌ای دارند. سایر آمارهای توصیفی متغیرهای پژوهش در جدول ۲ نشان داده شده است.

جدول ۲. آمار توصیفی

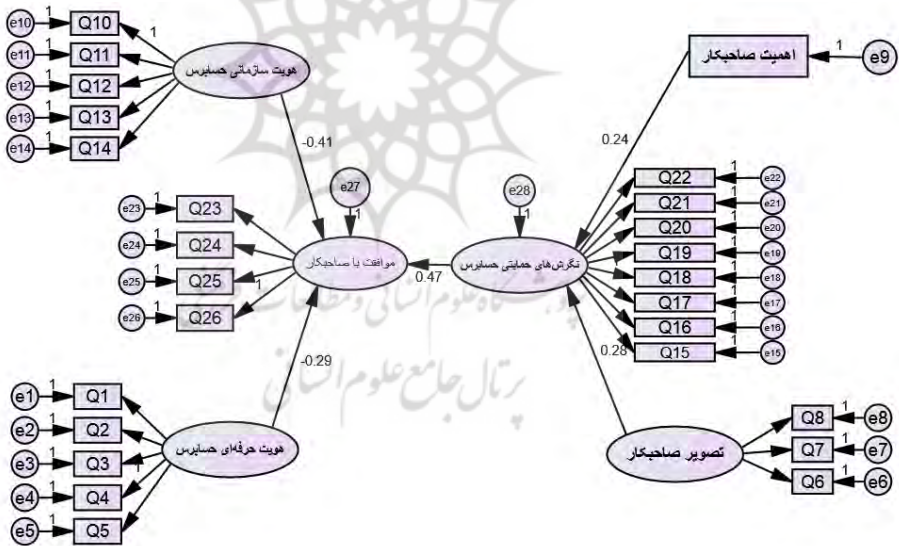
متغیر	تعداد	میانگین	انحراف معیار	کمینه	بیشینه
مشارکت‌کنندگان در پژوهش	۱۲۴				
مرد	۸۲				
زن	۳۴				
نامشخص	۸				
سن	۳۶/۹۴		۱۰/۲۳۵	۲۲	۷۲
تجربه حسابرس	۱۰/۰۵۲		۹/۹۴۹۶	۳	۳۵
اهمیت صاحبکار	۴/۱۰		۰/۷۷۰	۲	۵
تصویر صاحبکار	۳/۵۷۵۳		۰/۶۱۳۵۲	۲	۵
نگرش حمایتی حسابرس	۳/۰۳۴۳		۰/۶۶۳۰۴	۱	۴/۷۵
موافقت حسابرس با صاحبکار	۱/۹۴۵۶		۰/۶۹۹۵۶	۱	۴
هویت حرفه‌ای حسابرس	۳/۶۶۹۴		۰/۶۲۸۷۳	۲	۵
هویت سازمانی حسابرس	۳/۸۸۲۳		۰/۶۱۱۰۲	۲	۵

مأخذ: محاسبات پژوهش

میانگین تجربه حسابرسان مشارکت‌کننده در پژوهش حاضر تقریباً ۱۰ سال است با توجه به این که فقط حسابرسان ارشد و بالاتر مورد آزمون هستند مقدار آن مطلوب به نظر می‌رسد. میانگین هر دو متغیر اهمیت و تصویر صاحبکار که بر نگرش حمایتی حسابرسان اثرگذار هستند، از میانگین طیف به‌طور با اهمیتی بالاتر است و نشان می‌دهد حسابرسان به بزرگترین صاحبکار خود اهمیت زیادی می‌دهند ( $t=15/871$  و  $p=0/000$ ) و جایگاه ویژه‌ای بر آنان در جامعه، بازار کسب و کار و حرفه قائل هستند ( $t=10/441$  و  $p=0/000$ ). میانگین هویت حرفه‌ای حسابرسان  $3/67$  است که به‌طور با اهمیتی از نقطه میانگین طیف بالاتر است ( $t=11/872$  و  $p=0/000$ ). میانگین امتیاز هویت سازمانی حسابرسان نیز  $3/88$  است که به‌طور با اهمیتی از نقطه میانگین طیف بالاتر است ( $t=16/079$  و  $p=0/000$ ).

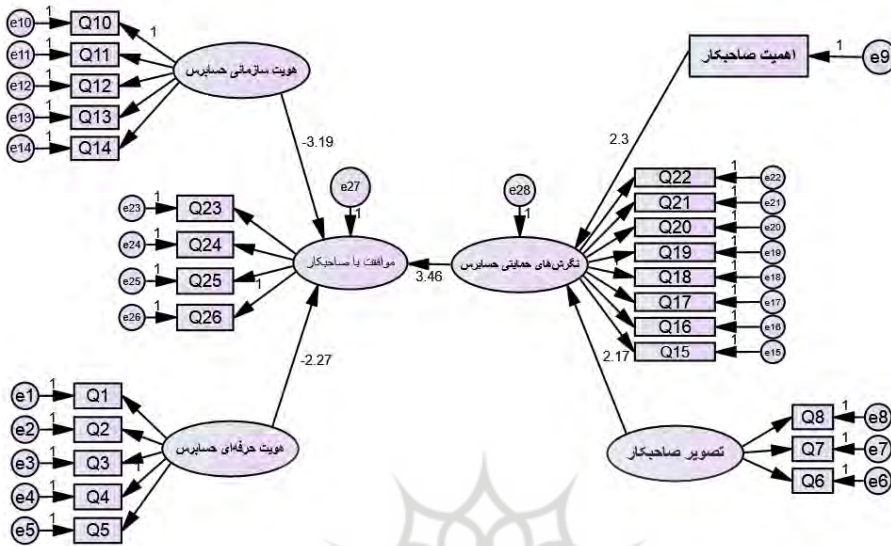
### ۲-۶. مدل معادلات ساختاری

شکل ۳: مدل معادلات ساختاری پژوهش با ضرایب مسیر (استاندارد)





شکل ۴: مدل معادلات ساختاری پژوهش با ضرایب معناداری



به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش از رویکرد مدل‌یابی معادلات ساختاری استفاده می‌شود. بر این اساس، ابتدا رویه و پایایی ابزار پژوهش و مفروضات مدل‌سازی معادلات ساختاری و در ادامه روابط موجود در بخش ساختاری مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج حاصل از برازش مدل ساختاری در شکل (۳) و (۴) ارائه شده است.

### ۳-۶. تحلیل مدل معادلات ساختاری

در مدل معادلات ساختاری، ابتدا باید مدل پژوهش مورد تجزیه و تحلیل قرار گیرد تا میزان حمایت داده‌های جمع‌آوری شده از مدل نظری مشخص شود. برای پاسخ به این سؤال، شاخص‌های کمی برازش (مانند شاخص‌های کای اسکور بهبودیافته، نیکویی برازش، برازش تطبیقی و ...) مورد استفاده قرار می‌گیرند. اگر شاخص‌های کلی مطلوب باشند، آن‌گاه مدل نظری قابل قبول بوده و پس از آن، روابط درون مدل مورد بررسی قرار می‌گیرد. برای آزمون مطلوب بودن ضرایب رگرسیونی فرضیه‌ها و بارهای عاملی گویه‌ها از شاخص جزئی  $P$  استفاده می‌شود که مقدار آن باید از ۰/۰۵ کمتر باشد تا مورد پذیرش قرار گیرد. در جدول ۳ شاخص‌های برازش مدل همراه با مقادیر مطلوب نشان داده شده است:

جدول ۳. شاخص‌های برازش مدل نظری پژوهش

مقدار دست آمده در مدل	مقدار ایده‌آل	مقدار قابل قبول	نام شاخص
۲۷۶	-	-	درجه آزادی (df)
۳۹۶/۳۱۲	$2df > \chi^2 \geq 0$	$3df \geq 2df \leq \chi^2$	کای اسکوئر ( $\chi^2$ )
۱/۴۳۶	$2 \geq df/\chi^2 \geq 0$	$3 \geq df/\chi^2 > 2$	کای اسکوئر بهینه‌شده ( $df/\chi^2$ )
۰/۸۱۲	$1 \geq GFI \geq 0/95$	$0/95 > GFI \geq 0/80$	نیکویی برازش (GFI)
۰/۰۸۳	$0/05 \geq RMR \geq 0$	$0/1 \geq RMR > 0/05$	ریشه میانگین مربعات باقی‌مانده (RMR)
۰/۹۰۳	$1 \geq CFI \geq 0/97$	$0/97 > CFI \geq 0/90$	شاخص برازش تطبیقی (CFI)
۰/۰۶۰	$0/05 \geq RMSEA \geq 0$	$0/08 \geq RMSEA > 0/05$	ریشه‌ی میانگین مربعات خطای برآورد (RMSEA)
۰/۶۳۸	$1 \geq PGFI \geq 0/60$	$0/60 > PGFI \geq 0/50$	شاخص نیکویی برازش ایجازی (PGFI)
۰/۶۳۴	$1 \geq PNFI \geq 0/60$	$0/60 > PNFI \geq 0/50$	شاخص برازش ایجازی هنجار شده (PNFI)

مأخذ: محاسبات پژوهش

یکی از مهم‌ترین شاخص‌های برازش مدل معادلات ساختاری، شاخص کای اسکوئر بهینه شده است که از تقسیم کای اسکوئر به درجه آزادی مدل محاسبه می‌شود. مقادیر بین ۰ و ۲ مقادیر ایده‌آل این شاخص محسوب می‌شوند (راهنما، خوراکیان و ناظمی، ۱۳۹۶ و علیمرادی، ۱۳۹۶). همان‌طوری که در نگاره ۳ نشان داده شده است، مقدار شاخص کای اسکوئر بهینه شده مدل پژوهش ۱/۴۳۶ است که مقداری ایده‌آل است. بر اساس نتایج شاخص نیکویی برازش مدل پژوهش ۰/۸۱۲ است. شاخص نیکویی برازش یک شاخص تطبیقی است و مقادیر بین ۰/۸ تا ۰/۹۵ مقادیر قابل قبول این شاخص هستند (راهنما، خوراکیان و ناظمی، ۱۳۹۶ و علیمرادی، ۱۳۹۶). بر این اساس، شاخص نیکویی برازش مدل پژوهش مناسب و قابل قبول است.

یکی از شاخص‌هایی که هم برای ارزیابی کلی مدل و هم برای برازش جزئی مورد استفاده قرار می‌گیرد، ماتریس باقی‌مانده است. ریشه دوم میانگین مربعات باقی‌مانده (RMR) مدل پژوهش ۰/۰۸۳ است که مقداری مطلوب است. شاخص برازش تطبیقی (CFI) مدل پژوهش نیز ۰/۹۰۳ است و با توجه به این که از ۰/۹ بیشتر است مقداری قابل قبول بوده و نشان می‌دهد که داده‌ها دارای برازش مناسبی هستند. مقدار شاخص ریشه میانگین مربعات خطای برآورد (RMSEA) در مدل پژوهش حاضر ۰/۰۶ است. این شاخص مبتنی بر تحلیل ماتریس باقی‌مانده است و اگر مقدار آن از ۰/۰۵ کمتر باشد ایده‌آل است و اگر در دامنه ۰/۰۵ تا ۰/۰۸ قرار گیرد قابل قبول است، اما مقادیر بیشتر از ۰/۰۸ نشان‌دهنده ضعیف بودن مدل است (راهنما، خوراکیان و ناظمی، ۱۳۹۶ و علیمرادی، ۱۳۹۶). بنابراین مقدار این شاخص در پژوهش حاضر، قابل قبول است.

بر اساس مطالب بیان شده و شاخص‌های کمی برازش، مدل ساختاری پژوهش حاضر مدلی قابل قبول و مناسب است. بنابراین، روابط درون مدل و ضرایب مسیر بین متغیرها مورد بررسی قرار می‌گیرد. شاخص‌های سطح معناداری و عدد معناداری برای آزمون فرضیه‌ها مورد استفاده قرار می‌گیرند که برای معناداری فرضیه باید سطح معناداری از ۰/۰۵ کمتر باشد و قدر مطلق عدد معناداری از ۱/۹۶ بیشتر باشد.

## ۶-۴. آزمون فرضیه‌های پژوهش

به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش از نتایج برازش مدل ساختاری پژوهش مطابق شکل (۳) و (۴) استفاده می‌شود. در جدول ۴، خلاصه نتایج برازش مدل ساختاری ارائه شده است. در این جدول ضرایب مسیر همان بتای استاندارد شده در رگرسیون خطی است که ضرایب مسیر مثبت (منفی) بیانگر روابط مستقیم (معکوس) بین سازه‌های تحقیق است.

مطابق نتایج ارائه شده در جدول (۴)، در خصوص آزمون فرضیه اول، مقدار ضریب مسیر اثر اهمیت صاحبکار بر نگرش حمایتی حسابرس ۰/۲۴۰ است و عدد معناداری آن ۲/۳۰۲ نیز از ۱/۹۶ بیشتر و در نتیجه سطح معناداری آن از ۰/۰۵ کمتر است، پس می‌توان نتیجه گرفت که اهمیت صاحبکار بر نگرش‌های حمایتی حسابرس تأثیر مثبت دارد؛ به بیان دیگر، هر چه صاحبکار برای حسابرس اهمیت بیشتری داشته باشد، میزان حمایت حسابرس از صاحبکار بیشتر است.

جدول ۴. ضریب رگرسیونی و معناداری فرضیه‌های پژوهش

فرضیه	مسیر مستقیم	ضریب مسیر	عدد معناداری	سطح معناداری	نتیجه
۱	اهمیت صاحبکار بر نگرش حمایتی حسابرس	۰/۲۴۰	۲/۳۰۲	۰/۰۲۱	عدم رد
۲	تصور صاحبکار بر نگرش حمایتی حسابرس	۰/۲۸۴	۲/۱۷۱	۰/۰۳۰	عدم رد
۳	نگرش حمایتی حسابرس بر موافقت حسابرس با صاحبکار	۰/۴۶۶	۳/۴۶۰	۰/۰۰۰	عدم رد
۴	هویت حرفه‌ای حسابرس بر موافقت حسابرس با صاحبکار	-۰/۲۹۲	-۲/۲۶۶	۰/۰۲۳	عدم رد
۵	هویت سازمانی حسابرس بر موافقت حسابرس با صاحبکار	-۰/۴۱۴	-۳/۱۸۹	۰/۰۰۱	عدم رد

مأخذ: محاسبات پژوهش

در خصوص آزمون فرضیه دوم، ضریب مسیر اثر تصویر صاحبکار بر میزان نگرش حسابرس برابر با ۰/۲۸۴ و سطح معناداری آن کمتر از ۰/۰۵ است. این نتایج نشان می‌دهد که تصویر صاحبکار بر متغیر نگرش حمایتی حسابرس تأثیر مثبت دارد؛ به بیان دیگر، هر چه تصویر بیرونی نسبت به صاحبکار مطلوب‌تر باشد، میزان حمایت حسابرس از صاحبکار نیز بیشتر است.

در ارتباط با فرضیه سوم، ضریب مسیر اثر نگرش حمایتی حسابرس بر موافقت وی با رویه‌های مورد نظر برابر با ۰/۴۶۶ و سطح معناداری آن کمتر از ۰/۰۵ است. بنابراین، می‌توان نتیجه گرفت که نگرش حمایتی حسابرس بر متغیر موافقت با صاحبکار تأثیر مثبت دارد. به بیان دیگر، هر چه سطح نگرش حمایتی حسابرس بالاتر باشد، عینیت در قضاوت حسابرس کمتر است و حسابرس با رویه‌های مورد نظر صاحبکار بیشتر موافقت می‌کند. هم‌چنین، هر چه سطح نگرش حمایتی حسابرس پایین‌تر باشد، حسابرس با رویه‌های مورد نظر صاحبکار بیشتر مخالفت می‌کند.

در فرضیه چهارم به منظور بررسی اثر هویت حرفه‌ای حسابرس بر میزان موافقت وی با صاحبکار، ضریب مسیر به میزان -۰/۲۹۲ برآورد شده است. سطح معناداری آن از ۰/۰۵ کمتر

است و قدر مطلق عدد معناداری آن از ۱/۹۶ بیشتر است. بنابراین، هویت حرفه‌ای حسابرس بر میزان موافقت حسابرس با رویه‌های موردنظر صاحبکار تأثیر منفی دارد. این یافته پژوهش نشان می‌دهد که هرچه حسابرس خود را متعهدتر و وابسته‌تر به حرفه حسابرسی و حسابداری بداند، موافقت وی با رویه‌های دلخواه صاحبکار کمتر است (عینیت حسابرسی ارتقا پیدا می‌کند).

همان گونه که در جدول ۴ مشاهده می‌شود، ضریب مسیر اثر هویت سازمانی حسابرس بر موافقت وی با صاحبکار به میزان ۰/۴۱۴- برآورد شده است. با توجه به این که قدر مطلق عدد معناداری آن (۳/۱۸۹) از ۱/۹۶ بیشتر است و سطح معناداری آن از ۰/۰۵ کمتر است، می‌توان به این نتیجه رسید که هویت سازمانی حسابرس بر موافقت حسابرس با صاحبکار تأثیر منفی دارد و به بیان دیگر، هویت سازمانی حسابرس بر عینیت در قضاوت حسابرسی تأثیر مثبت دارد.

#### ۷- نتیجه‌گیری و پیشنهادها

در این پژوهش اثر اهمیت و تصویر صاحبکار بر نگرش حمایتی حسابرس مورد بررسی قرار گرفت. بادپا، پورحیدری و خدای پور (۱۳۹۸) نشان دادند که نگرش حمایتی حسابرس می‌تواند فرآیند قضاوت در تصمیم‌گیری حسابرس را تحت تأثیر قرار دهد. بنابراین، در پژوهش حاضر برخی از عوامل اثرگذار بر نگرش حمایتی حسابرس مورد بررسی قرار گرفت. همچنین اثر نگرش حمایتی، هویت حرفه‌ای و هویت سازمانی حسابرس بر عینیت در قضاوت حسابرس مورد آزمون قرار گرفت. یافته‌های پژوهش نشان داد که اهمیت صاحبکار و تصویر صاحبکار بر نگرش حمایتی حسابرس تأثیر مثبت دارند. این نتایج با یافته‌های رکرز، ساندرز و وایندلت<sup>۱</sup> (۱۹۹۱)، مک‌گیل<sup>۲</sup> (۱۹۸۸) و کال و وایت<sup>۳</sup> (۲۰۰۴)، هماهنگی دارد. همچنین، یافته‌ها حاکی از آن است که نگرش حمایتی حسابرس بر میزان موافقت با صاحبکار تأثیر مثبت دارد. یعنی، حمایت بیشتر حسابرس از صاحبکار و رویه‌های مورد نظر وی، به معنای از دست رفتن عینیت در قضاوت حسابرس است. این یافته پژوهش با نتایج پژوهش‌های لیتجنس، پینسکر و بیست<sup>۴</sup> (۲۰۱۵)، پنینگتون، اسپاوفر و پینسکر (۲۰۱۷) و بادپا، پورحیدری و خدای پور (۱۳۹۸) مطابقت دارد. همچنین، نتایج پژوهش نشان داد که هویت حرفه‌ای و هویت سازمانی حسابرس بر میزان موافقت وی با صاحبکار تأثیر منفی دارند. بنابراین، سطح هویت حرفه‌ای و سازمانی بالاتر به معنای موافقت کمتر با صاحبکار و عینیت بیشتر حسابرس در قضاوت است. این نتایج با یافته‌های بامبر و آیر (۲۰۰۷) هماهنگی دارد. رضایی، بنی‌مهد و حسینی (۱۳۹۷) نشان دادند که هویت حرفه‌ای و هویت سازمانی تأثیر معنادار و مثبتی بر ابعاد تردید حرفه‌ای در حسابرسی مستقل دارند. بر این اساس، هویت حرفه‌ای و سازمانی بالاتر می‌تواند موجب ارتقای رفتار حرفه‌ای حسابرس شود. با توجه به این که ارتقای سطح رفتار حرفه‌ای و تردید حرفه‌ای حسابرس موجب ارتقای عینیت

1. Reckers, Sanders, Wyndelt
2. McGill
3. Kahle & White
4. Litjens, R., Pinsker, R., & Beest

حسابرس در فرآیند قضاوت و تصمیم‌گیری می‌شود، نتایج فرضیه‌های چهارم و پنجم پژوهش حاضر با نتایج آنان هماهنگی دارد. علاوه بر این، نتایج کلی این پژوهش حاکی از آن است که برخی از ویژگی‌های شخصی حسابرسان، ویژگی‌های محیطی و قانونی (اهمیت و تصویر صاحبکار، نوع نگرش حسابرس به صاحبکار و هویت حسابرس) بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان اثرگذار هستند. بنابراین این نتایج با یافته‌های شهبازی و مهرانی (۱۳۹۹) هماهنگی دارد.

یافته‌های پژوهش حاضر، مبنای فرآیند قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان و عوامل مؤثر بر قضاوت بی‌طرفانه را توسعه می‌دهد. هم‌چنین برخی از روش‌ها و مهارت‌هایی که باعث می‌شوند صاحبکار بتواند بر قضاوت‌های حسابرسان اثر منفی بگذارد را معرفی می‌کند. نتایج این پژوهش برای دانشگاهیان و مؤسسات حسابرسی اهمیت دارد؛ چون باعث می‌شود که آن‌ها برای دانشجویان و حسابرسان بهترین آموزش‌ها را در نظر بگیرند؛ بنابراین، یافته‌های پژوهش می‌تواند مورد استفاده دانشجویان، اساتید، حسابرسان، تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری و حسابرسی، پژوهشگران و سایر اشخاص حقیقی و حقوقی قرار گیرد. به‌طور خاص، نتایج پژوهش حاضر نشان می‌دهد که برخی از ویژگی‌های صاحبکار بر نوع نگرش حسابرس به صاحبکار تأثیر دارند. بر همین اساس، حسابرسان در معرض خطر اثر ناشی از نگرش حمایتی سطح بالا و پایین حسابرس و متغیرهای اثرگذار بر نگرش حمایتی حسابرس هستند؛ بنابراین، به‌سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی پیشنهاد می‌شود نسبت به آموزش مباحث روان‌شناسی رفتاری به حسابرسان که بر اساس آن تحت تأثیر رهبری دگرگون‌ساز صاحبکار قرار نگیرند، اقدام کنند. یکی از یافته‌های مهم پژوهش حاضر آن است که اهمیت و تصویر صاحبکار بر میزان حمایت حسابرس از صاحبکار تأثیر مثبت دارد. علاوه بر این نتایج آمار توصیفی نشان داد که صاحبکاران بزرگتر برای حسابرسان اهمیت بیشتری دارند و تصویر مطلوب‌تری نزد حسابرسان دارند. با توجه به این که در پژوهش‌های حسابرسی معمولاً برای سنجش اندازه صاحبکار از میزان دارایی‌های شرکت صاحبکار استفاده می‌شود و بیشتر مشارکت‌کنندگان پژوهش حاضر از پاسخ به این سؤال خودداری نمودند، انجام آزمون آماری برای بررسی رابطه بین اندازه صاحبکار و نگرش حمایتی حسابرس و هم‌چنین عینیت حسابرس امکان‌پذیر نبود. بنابراین در پژوهش‌های آتی می‌توان این در موضوع را مورد آزمون قرار داد. در پژوهش‌های آتی می‌توان اثر متغیر ریسک صاحبکار بر نگرش حمایتی حسابرس و عینیت حسابرس را بررسی کرد. علاوه بر این، می‌توان اثر ریسک صاحبکار را بر وزن‌دهی به شواهد حسابرسی مورد آزمون قرار داد.

## فهرست منابع

### الف- منابع فارسی

۱. اعتمادی، حسین و جباری، حسن (۱۳۸۶). نقش پاسخگویی در کیفیت قضاوت حسابرسان. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۸(۵)، ۱۰۵-۱۲۲.
۲. بادپا، بهروز (۱۳۹۸). اثر عوامل غیرمالی بر عینیت حسابرس. رساله دکتری، دانشگاه شهید باهنر کرمان.
۳. بادپا، بهروز؛ پورحیدری، امید؛ خدای‌پور، احمد (۱۳۹۸). اثر نگرش‌های حمایتی و آشنایی حسابرس با

- صاحبکار بر قضاوت اولیه حسابرس و استراتژی جستجوی شواهد. پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، (۱)، ۷-۴۲.
۴. بامری، مرضیه؛ صفری‌گرایلی مهدی و ولیان، حسن (۱۳۹۸). بررسی تأثیر حمایت ادراک شده شریک حسابرس بر نگرش‌های مبتنی بر بی‌طرفی و شک در تردید حرفه‌ای و پیامدهای رفتاری حسابرس. فصل‌نامه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۴ (۸)، ۹۳-۱۲۹.
۵. بهزادیان، فتاح؛ ایزدی‌نیا، ناصر (۱۳۹۷). بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی از دیدگاه حسابرسان مستقل و مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، مجله پیشرفت‌های حسابداری، ۱۰ (۱)، ۲۹-۶۰.
۶. حساس‌یگانه، یحیی؛ خیرالهی، فرشید؛ رشیدی باغی، محسن (۱۳۹۲). آگاهی از نگرش شرکا و تحریف قضاوت حسابرسی در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران. دانش حسابرسی، ۱۳ (۱۵)، ۲۹-۵۳.
۷. راهنما، سیده نرگس؛ خوراکیان، علی‌رضا؛ ناظمی، شمس‌الدین (۱۳۹۶). بررسی تأثیر فرح‌بخشی در کار بر رضایت شغلی و تعلق خاطر کاری کارکنان با نقش میانجی رفتار نوآورانه در شهرداری مشهد. پژوهش‌نامه مدیریت تحول، ۹ (۱۸)، ۹۰-۱۱۶.
۸. رحیمیان، نظام‌الدین؛ هدایتی، علی (۱۳۹۲). عوامل مؤثر بر اظهار نظر حرفه‌ای حسابرسان. حسابدار رسمی، ۲۴ (۲۶)، ۷۷-۹۶.
۹. رضایی، نرگس؛ بنی‌مهد، بهمن و حسینی، سید حسین. (۱۳۹۷). تأثیر هویت سازمانی و حرفه‌ای بر تردید حرفه‌ای حسابرس مستقل. دانش حسابرسی، ۱۸ (۷۱)، ۱۷۵-۱۹۹.
۱۰. شهبازی، مجید و مهرانی، کاوه (۱۳۹۹). تدوین مدل قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۷ (۱)، ۶۰-۸۶.
۱۱. عبدالهی، محمد (۱۳۷۴). هویت جمعی و مکانیسم تحول آن در ایران. نامه انجمن جامعه‌شناسی ایران، ۱، ۶۳-۸۰.
۱۲. عدیلی، مجتبی (۱۳۹۷). بررسی تأثیر فرهنگ اخلاقی مؤسسه حسابرسی و تیپ‌های شخصیتی حسابرسان بر عینیت حسابرس. رساله دکتری، دانشگاه شهید باهنر کرمان.
۱۳. علیمراد، عباس (۱۳۹۶). مدل‌یابی معادلات ساختاری با نرم‌افزار Amos (دوم). تهران، انتشارات فدک ایستاتیس.
۱۴. کریمی، رامین (۱۳۹۴). راهنمای آسان تحلیل آماری با SPSS (اول)، تهران، انتشارات هنگام.
۱۵. مؤمنی، منصور؛ فعال قیومی، علی (۱۳۹۶). تحلیل‌های آماری با استفاده از SPSS (یازدهم)، تهران، انتشارات آگاه.
۱۶. نوایی، ارمغان. (۱۳۹۰). تحلیل رابطه روش‌های جامعه‌پذیری سازمانی و هویت سازمانی در شهرداری اصفهان. پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه اصفهان، دانشکده علوم اداری و اقتصادی.
۱۷. هاشمی، احمد؛ اکبریه، پروین و امیدی، جمشید (۱۳۹۵). هویت حرفه‌ای معلمان: (اصول و راهکارها). چاپ اول، تهران: نشر تایماز.
۱۸. یعقوب‌نژاد، احمد؛ رویایی، رمضانعلی؛ آدین‌فر، کاوه (۱۳۹۱). ارتباط بین شاخص‌های مکتب تردیدگرایی و کیفیت حسابرسی. فصل‌نامه حسابداری مدیریت، ۵ (۳)، ۲۵-۳۵.

## ب- منابع خارجی

- Adily, M. (2018). Investigation the effect of audit firm's ethical culture and auditor's personality types on auditor objectivity, PhD Thesis, Shahid Bahonar University of Kerman. (in Persian)
- Alimoradi, A. (2017). Structural equation modeling with AMOS, 2nd Edition, Tehran: Fadak Eisatis Press. (in Persian)
- 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.

4. Aranya, N., Pollock, J., & Amernic, J. (1981). An examination of professional commitment in public accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 6(4), 271-280.
5. Badpa, B. (2019). The effect of non-financial factors on auditor objectivity, PhD Thesis, Shahid Bahonar University of Kerman. (in Persian)
6. 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(1), 7-42. (in Persian)
7. 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.
8. Barney, J. B. & Stewart. A. C. (2000). Organizational identity as moral philosophy. competitive implications for diversified corporations. (Eds), In Majken, J. Schultz, Mary Jo Hatch, and Mogens H. Larsen. *The expressive organization*, New York: Oxford university press.
9. Bauer, T. (2015). The effects of client identity strength and professional identity salience on auditor judgments. *The Accounting Review*, 90(1), 95-114.
10. 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), 28-60. (in Persian)
11. 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.
12. Bonner, S.E. (2008). *Judgment and decision making in accounting*. Upper Saddle River, N.J: Pearson Prentice Hall.
13. Glover, S.M., & Prawitt, D.F. (2013). *Enhancing auditor professional skepticism*. Brigham Young University. Retrieved from [www.thecaq.org/docs/research/skepticismreport.pdf](http://www.thecaq.org/docs/research/skepticismreport.pdf).
14. Hall, D. T., Schneider, B., & Nygren, H. T. (1970). Personal factors in organizational identification. *Administrative Science Quarterly*, 15(2), 176-190.
15. Hasas Yegane, Y., Kheyrolahi, F & Rashidi, M. (2014). Knowledge of partner's attitudes and falsification of audit judgment, *Journal of Audit Science*, 13(53), 25-49. (in Persian)
16. 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.
17. Hurt, R. K., Brown-Liburd, H., Earley, C. E., & Krishnamoorthy, G. (2013). Research on auditor professional skepticism: Literature synthesis and opportunities for future research. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(1), 45-97.
18. Kahle, J., & White, R. (2004). Tax professional decision biases: The effects of initial beliefs and client preference. *The Journal of the American Taxation Association.*, 26(1), 1-29.
19. Karimi, A. (2015). *Easy guide to statistical analysis*, 1nd Edition, Tehran: Hengam Press. (in Persian)
20. 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>.
21. 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.
22. McGill, G. )1988(. *The CPA's role in income tax compliance: An empirical study of variability in recommending aggressive tax positions*. Ph.D. dissertation, Texas Tech University.
23. Momeni, M., & Fal Ghayoumi, A.F. (2017). *Statistical analysis with SPSS*, 1nd Edition, Tehran: Aghah Press. (in Persian)

24. Pennington, R., Schafer, J. K., & Pinsker, R. (2017). Do Auditor Advocacy Attitudes Impede Audit Objectivity. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 32(1), 136-151.
25. 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.
26. Rahimian, N., & Hedayati, A. (2013). Factor affecting auditor's professional opinion, *Journal of Certified Public accountant*, 24, 77-96. (in Persian)
27. Rahnema, N., Khorakian, A & Nazemi, S. (2019). 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*, 11(1), 90-116. (in Persian)
28. Reckers, P., Sanders, D. & Wyndelts, R. (1991). An empirical investigation of factors influencing tax practitioner compliance. *The Journal of the American Taxation Association*, 13(2), 30-46.
29. Reynolds, J. K., & Francis, J. R. (2000). Does size matter? The influence of large clients on office-level auditor reporting decisions. *Journal of Accounting and Economics*, 30(3), 375-400.
30. Svanberg, J., & Öhman, P. (2016). Does ethical culture in audit firms support auditor objectivity?. *Accounting in Europe*, 13(1), 65-79.
31. 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.
32. 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.
33. Tysiac, K. (2013). Europe takes step toward mandatory audit firm rotation. *Journal of Accountancy*. Retrieved from <http://www.journalofaccountancy.com/news/20137862>.
34. Wallace, J. E. (1995). Organizational and professional commitment in professional and nonprofessional organizations. *Administrative Science Quarterly*, 40(2), 228-255.
35. 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.
36. Yaghub Nejad, A., Royaei, R & Azeinfar, K. (2015). The relationship between skepticism indexes and audit quality, *Management Accounting*, 5(3), 25-35. (in Persian).