



رابطه مداری و استقلال حسابرس: آزمون نظریه پیوندهای اجتماعی

جواد بختیاری

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران
javad.bakhtiari@yahoo.com

زهرا پورزمانی

دانشیار گروه حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی، تهران، ایران (نویسنده مسئول)
zahra.poorzamani@yahoo.com

رمضانعلی رویایی

استادیار گروه حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران
ad_royaee@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۹۷/۰۱/۱۵ تاریخ پذیرش: ۹۷/۰۳/۲۱

چکیده

حسابرسان از یک سو با اعتباربخشی به صورتهای مالی به دنبال حفظ منافع عموم هستند و از سوی دیگر بمنظور کسب درآمد نیاز به حفظ ارتباط با صاحبکاران خود دارند. لذا یکی از نگرانیهای اصلی حرفه، قانون گذاران و عموم مربوط به زمانی است که این دو مقوله با هم در تضاد باشند. این پژوهش با توجه به نظریه پیوندهای اجتماعی به بررسی ارتباط بین رابطه مداری بعنوان یک مؤلفه اجتماعی با استقلال حسابرس می پردازد. بدین منظور در سال ۱۳۹۶ تعداد ۲۴۹ پرسشنامه میان حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات عضو جامعه حسابداران رسمی ایران به شیوه تصادفی توزیع و جمع آوری و داده های بدست آمده از آنها با استفاده از مدل معادلات ساختاری مورد تحلیل قرار گرفته است. در این تحقیق متغیر مستقل، رابطه مداری و متغیر وابسته، استقلال حسابرس می باشد. نتایج پژوهش نشان می دهد هر چه تمایل به رابطه مداری در حسابرسان بیشتر باشد احتمال آن که حسابرسان حتی با وجود نظارتهای حرفه ای، استقلال خود را زیر پا بگذارند، افزایش می یابد. این تحقیق نشان داد فرهنگ رابطه مداری به عنوان یک عامل تاثیرگذار در روابط بین حسابرس و صاحبکار در بازار حسابرسی کشور محسوب می شود. حسابرسان به منظور حفظ ارتباط با صاحبکاران خود سعی می کنند تا قضاوت خود را منطبق با روابط خود با صاحبکارانشان انجام دهند. این موضوع بیانگر آن است که ارتباطات و پیوندهای اجتماعی می تواند تاثیر منفی بر استقلال و کیفیت حسابرسی بگذارد.

واژه‌های کلیدی: فرهنگ سازمانی، کیفیت سود، مدل‌های فرهنگ سازمانی.

۱- مقدمه

آورد تا موضوع رابطه مداری و ارتباطات اجتماعی و اثر آن بر استقلال حسابرسی را مورد مطالعه قرار دهند. بنابراین سؤال اصلی این پژوهش آنست که آیا استقلال حسابرسان تحت تأثیر رابطه مداری حسابرسان و صاحبکار قرار می‌گیرد؟ لذا یکی از اهداف اصلی این پژوهش سنجش و شناسایی تمایل یا عدم تمایل حسابرسان شاغل در حرفه حسابرسی به رابطه مداری است. هدف بعدی آن نیز مطالعه و بررسی ارتباط بین استقلال حسابرسی و رابطه مداری است. در نهایت مقصود آخر این پژوهش نیز آگاه نمودن جامعه حسابداران رسمی کشور، سازمان بورس اوراق بهادار، سرمایه‌گذاران، محققان، تحلیل‌گران مالی و سایر استفاده‌کنندگان صورتهای مالی حسابرسی شده در مورد اثر ارتباطات و پیوندهای اجتماعی بر استقلال حسابرسان است. از این رو انتظار بر این است که نتایج این پژوهش بتواند دستاوردهای علمی بشرح زیر داشته باشد:

اول آنکه نتایج این پژوهش می‌تواند موجب گسترش مبانی نظری پژوهش‌های گذشته در ارتباط با استقلال حسابرسان و جایگاه اخلاق در حسابداری و حسابرسی شود. دوم آنکه شواهد پژوهش نشان خواهد داد که آیا پیوندهای اجتماعی عامل تأثیر گذاری در نگرش حسابرسان درباره وجود استقلال در حسابرسی خواهد بود یا خیر؟ این موضوع به عنوان یک دستاورد علمی می‌تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار نهادهای قانونگذار در حرفه حسابداری قرار دهد. سوم آنکه این مقاله می‌تواند درک بهتری درباره این موضوع که هنجارها و ارزش‌های اجتماعی چگونه بر حرفه حسابرسی تأثیر خواهد گذاشت، به خوانندگان ارائه دهد. چهارم آنکه نتایج این پژوهش می‌تواند ایده‌های جدیدی برای انجام پژوهش‌های جدید در حوزه حسابرسی، پیشنهاد نماید. در ادامه مبانی نظری، متغیرها و آزمون فرضیه‌های پژوهش مورد بررسی قرار می‌گیرد.

۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

استقلال حسابرسی

از آن جا که گزارش‌های حسابرسان مستقل موجب اعتباربخشی به اطلاعات حسابداری و منابع تصمیم‌گیری گروه‌های ذینفع می‌شود، استقلال حسابرسان یک مفهوم ضروری به نظری می‌رسد. اگر حسابرسان از واحد مورد رسیدگی مستقل نباشد، چیزی به اعتبار گزارش‌های آن نمی‌افزاید. پس این انتظار وجود دارد که حسابرسان به شایستگی و درستکاری در حرفه خود عمل کنند، به ویژه از آنها انتظار می‌رود که در انجام این کار اجازه ندهند که قضاوت‌ها و تصمیم‌گیری‌هایشان زیر نفوذ و تأثیر مدیریت واحد مورد رسیدگی و دیگران قرار گیرد. کلمه حسابرسان بیشتر مواقع با کلمه مستقل همراه و تزیین می‌شود

وظیفه حسابرسان اعتباربخشی به صورتهای مالی برای حفظ منافع عموم است. سهامداران به منظور کنترل وظایف مدیر در راستای کاهش تضاد نمایندگی نیازمند خدمات حسابرسی می‌باشند. هر چه سطح استقلال حسابرسان بیشتر باشد، این موضوع می‌تواند تضاد نمایندگی میان مدیر و سهامداران را کاهش دهد اما یکی از مواردی که باعث می‌شود استقلال حسابرسان تحت تأثیر قرار گیرد، رابطه مداری است.

رابطه مداری مفهومی از روابط و ارتباطات درون فردی است. رابطه مداری را می‌توان به عنوان نوع خاصی از رابطه تعریف کرد که اعتماد، مساعدت، وابستگی و سازش را شامل می‌شود (بنی‌مهد و بیگی، ۱۳۹۱).

رابطه مداری یعنی استفاده از رابطه شخصی، فامیلی و سیاسی در دستیابی به منافع شخصی در یک فعالیت اقتصادی. مطالعات نشان می‌دهد رابطه مداری در همه اقتصادها از جمله اقتصادهای نوظهور وجود دارد. برخی از تحقیقات نیز رابطه مداری را نوعی رانت خواری می‌شناسند و آن را غیر اخلاقی می‌دانند. به بیان دیگر رابطه مداری یک روش برای تامین یا تقسیم منافع برای بقاء در واحدهای تجاری است و به تبانی اجتماعی بر اساس قدرت اشاره دارد و نتیجه سیستم‌های معاصر سیاسی و اقتصادی است (یوئن و چان، ۲۰۱۴).

تحقیقات در حوزه فرهنگ و ارزش‌های اجتماعی نشان می‌دهد قضاوت و رفتار حسابرسان در تهیه و ارائه گزارش حسابرسی، تحت تأثیر فرهنگ و ارزش‌های اجتماعی است. از این رو مولفه‌های فرهنگی جامعه نظیر رابطه مداری می‌تواند با قضاوت در حسابرسی ارتباط مستقیم داشته باشد. مطالعات نشان داده است حسابرسانی که با صاحبکاران خود روابط اجتماعی دارند، استقلال خود را حفظ نکرده و گزارش‌های حسابرسی مقبول‌تری در مقایسه با دیگر حسابرسان صادر می‌نمایند و این موضوع می‌تواند موجب کاهش کیفیت حسابرسی شود (Lennox, 2005). از طرف دیگر نتایج برخی دیگر از پژوهش‌ها بیانگر آن است که ارتباطات و وابستگی‌های اجتماعی میان حسابرسان و مدیران واحدهای تجاری می‌تواند باعث ارتقای کیفیت کار حسابرسی شود. (Rennie, 2010) و (Kwon & Yi, 2012).

فقدان پژوهش کافی در زمینه استقلال حسابرسی و رابطه مداری و هم‌چنین اهمیت ویژه‌ای که رابطه مداری حسابرسان و صاحبکار بر استقلال حسابرسان و اظهار نظر وی در راستای وظیفه اطمینان بخشی به سرمایه‌گذاران و سایر ذینفعان جامعه بعد از خصوصی سازی حرفه حسابرسی طی سال‌های اخیر متصور است، این انگیزه را در نویسندگان این مقاله به وجود

می دهد. از این رو، ساختار شبکه های اجتماعی، منبع مهمی در دسترسی به فرصت های شغلی جدید و فعالیت اقتصادی محسوب می شود.

رابطه مداری

رابطه مداری، مفهومی است که عمیقاً ریشه در فرهنگ کنفوسیوس چین دارد. بنابراین به منظور درک بهتر آن باید با وجه تسمیه آن آشنا شد. به دلیل بی نظمی هایی که در نظام قانونی سنتی و فئودالی چین وجود داشت، داشتن رابطه ای خوب با متصدیان امور حکومتی به منظور داشتن کسب و کار بی دغدغه، امری ضروری بود. چنین رابطه ای گانگسی^۳ نام گرفت. این کلمه در فرهنگ لغت های مختلف، با عنوان رابطه ترجمه شده است. اما گانگسی، شبکه یا چرخه ای از روابط است که دوستان در این چرخه قرار گرفته و دیگران خارج آن قرار میگیرند. بنابراین این سیستم، یک سیستم کاملاً انتخابی و تبعیضی است و قوانین خاص خود را دارد. رابطه مداری به میزان قابل ملاحظه ای توجه پژوهشگران را به خود جلب کرده است، به طوریکه مقالات متعددی در زمینه اخلاق کسب و کار منتشر شده که بر رابطه مداری تمرکز کرده اند (بنی مهد و بیگی، ۱۳۹۱).

رابطه مداری در اظهار نظر برای مدت های طولانی یکی از دغدغه های اصلی قانون گذاران حوزه حسابرسی بوده است. از دید محققان نوع اظهار نظر تحت تأثیر عوامل فراوانی قرار داشته که استقلال حسابرس را نیز مخدوش می کند. باید دانست که مؤسسات حسابرسی ای که در بازارهای رقابتی فعالیت دارند، همواره به حفظ صاحبکاران خود توجه می کنند. در این راستا، مؤسسات حسابرسی یا از طریق بهبود سرعت رسیدگیها و یا نرمش و انعطاف پذیری، روابط خود با صاحبکاران را حفظ نموده و یا توسعه می دهند. در حالت بهبود سرعت رسیدگیها، حسابرس سرعت در کار را فدای اثربخشی می نماید. لذا احتمال کشف تحاریف با اهمیت توسط حسابرس کاهش می یابد. در حالت نرمش و انعطاف پذیری نیز، حسابرس به دلیل ورود زیان احتمالی ناشی از صدور گزارش حسابرسی نامطلوب به صاحبکار (مانند کاهش قیمت سهام شرکت مورد رسیدگی که منجر به کاهش اعتبار مدیر نزد سهامداران می گردد) ممکن است انعطاف پذیری بیشتری نسبت به مدیر به خرج داده و در پی آن از گزارش برخی موارد چشم پوشی نماید. با توجه به این تفاسیر میتوان نتیجه گرفت که در یک بازار رقابتی حسابرسی، استقلال حسابرس و بدنبال آن کیفیت حسابرسی کاهش می یابد اما از طرفی هم می توان فرض نمود که افزایش رقابت موجب نوآوری در حسابرسی و بهبود کیفیت آن می گردد. (نیوتن و همکاران، ۲۰۱۶)

به این مفهوم که شخصی که کار حسابرسی را می پذیرد، از سازمان مورد رسیدگی مستقل است و هیچ گونه منفعت مستقیم و یا غیرمستقیمی که بتواند بر اظهار نظر وی تأثیر بگذارد، ندارد. لذا استقلال جوهره و روح حسابرسی است و حسابرسی بدون استقلال فاقد ارزش و معنی خواهد بود (عباس زاده و محمدی، ۱۳۹۳).

با توجه به گسترش مؤسسات خصوصی حسابرسی در سال های اخیر، رعایت اخلاق حرفه ای توسط حسابرسان شاغل در حرفه بیش از پیش ضروری بوده و با توجه به مسئولیت حسابرسان در برابر منافع عموم، بررسی رفتار حرفه ای و همچنین شناسایی هنجارهای اجتماعی حاکم بر جامعه حسابرسی و تبیین ارتباط میان موضوعات رفتار حرفه ای و اجتماعی امری ضروری است. چرا که بهبود هنجارهای اجتماعی موجب پایبندی به هنجارهای حسابرسی و به تبع آن موجب رعایت هر چه بیشتر آئین رفتار حرفه ای از جمله استقلال حسابرسی می شود (محمودی نسب، بنی مهد و اوحدی، ۱۳۹۶).

نظریه پیوندهای اجتماعی

نظریه پیوندهای اجتماعی توسط گرانووتر^۴ (۱۹۸۵) ارائه شده است. در این نظریه بر اهمیت روابط اجتماعی در تحلیل فعالیت های اقتصادی در دنیای مدرن صنعتی تأکید می شود. این در حالی است که در اقتصاد کلاسیک و غیر کلاسیک توجه عمیقی به آن نشده است. نظریه پیوندهای اجتماعی عنوان می کند: "وقتی دو نفر، دوست شخص ثالثی شوند، احتمالاً دوست یکدیگر نیز خواهند شد." گرانووتر پیوندهای اجتماعی را به پیوندهای نیرومند و پیوندهای سست طبقه بندی می کند. در این طبقه بندی به عقیده او پیوندهای نیرومند میان افرادی برقرار می شود که روابط نزدیک با یکدیگر دارند و پیوسته در ارتباط با یکدیگر به سر می برند. مانند پیوند افراد با دوستان نزدیک خود. اما پیوند افراد با آشنایان دور خود را پیوند سست می نامد. هر چند از دیدگاه جامعه شناسان، پیوندهای نیرومند در میان افراد و گروه های اجتماعی اهمیت بیشتری دارد. اما پیوندهای سست نیز می تواند در روابط میان افراد و گروه های اجتماعی مهم باشد. به بیان دیگر، اگر گروه ها به میزان پیوند قوی، پیوند ضعیف نداشته باشند، تلاشی خواهند شد. زیرا پیوندهای سست میان دو فرد، می تواند به عنوان پل بین دو گروهی بکار آید که پیوندهای داخلی نیرومند دارند. به عقیده گرانووتر از آنجاییکه تأیید اطلاعات درباره فعالیت های اقتصادی ممکن است مشکل باشد، وجود ارتباطات اجتماعی، منجر به تسهیم اطلاعات میان افراد شده و اعتماد میان آن ها را افزایش

پیوندهای اجتماعی می تواند تاثیر منفی بر کیفیت هیئت مدیره بگذارد.

رینی و همکاران^۹ (۲۰۱۰) اعتقاد دارند رابطه اجتماعی میان اعضای کمیته حسابرسی و حسابرسان می تواند موجب انتقال اطلاعات، نظیر ضعف در کنترل های داخلی، نقض قوانین توسط شرکت و امثالهم از سوی کمیته حسابرسی به حسابرسان مستقل شود. به عقیده آنها، این موضوع می تواند موجب بهبود عملکرد حسابرسان و در نتیجه بهبود کیفیت حسابرسی گردد.

فان و همکاران^{۱۰} (۲۰۱۲) اثر رابطه مداری بر قضاوت اخلاقی حسابرسان را در چین مورد مطالعه قرار دادند. آنها نشان دادند که تمایلات رابطه مداری در حسابرسان چینی بالا بوده و ارتباطی معنی دار میان رابطه مداری و قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان وجود دارد.

پژوهشگران در کره جنوبی دریافتند رابطه مداری میان مدیرعامل شرکت و شرکای حسابرسی موجب افزایش حق الزحمه حسابرسان می شود. هم چنین آن ها به این نتیجه رسیدند که این موضوع باعث می شود تا حسابرسان زمان بیشتری را برای حسابرسی صرف کنند و این خود باعث افزایش کیفیت حسابرسی می شود. (Kwon & Yi, 2012)

یوئن و چان (۲۰۱۴) در تحقیقی رابطه مداری و اثر آن روی استقلال حسابرسان را مورد بررسی قرار دادند. نتایج تحقیق نشان می دهد رابطه مداری یک عامل مهم و موثر بر استقلال حسابرسان است. با در نظر گرفتن اهمیت عامل رابطه مداری در ارتباط با استقلال حسابرسان، بنگاه ها باید چرخش کار حسابرسان را در شرکت های مورد نظر به منظور جلوگیری از رابطه مداری انجام دهند تا قابلیت اطمینان به حسابرسی بهبود یابد.

در تحقیقی دیگر پژوهشگران درباره بانک هایی که برای اولین بار سهام آنها در بورس عرضه می شود، دریافتند آن دسته از بانکها که مدیران آنها ارتباطات اجتماعی بیشتری دارند، به نتایج بهتری بعد از ورود به بورس دست می یابند و ارزش سهام آن بانکها افزایش می یابد. (Cooney et al. 2015)

نیوتون و همکاران (۲۰۱۶) به بررسی ارتباط رقابت در بازار حسابرسی بر رابطه مداری (انتخاب) اظهار نظر حسابرسی پرداختند. آنان دریافتند که رقابت در بازار حسابرسی بر رابطه مداری (انتخاب) اظهار نظر حسابرسی تأثیر معنی داری داشته و کنترل های داخلی، تعدیل کننده تأثیر رقابت در بازار حسابرسی بر رابطه مداری (انتخاب) اظهار نظر حسابرسی می باشد.

یوان و همکاران^{۱۱} (۲۰۱۶) نشان دادند هنجار تقابل اجتماعی بعنوان یکی از مؤلفه های سرمایه اجتماعی بر حق الزحمه حسابرسی تأثیرگذار است. به عقیده آنها روابط دوستانه

در این خصوص هیأت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام (PCAOB)^۵ که بموجب قانون ساربنز اکسلی سال ۲۰۰۲ ایجاد گردیده و وظیفه نظارت بر حسابرسی شرکتهای سهامی عام را بمنظور حمایت از سرمایه گذاران و حفظ منافع عموم بر عهده دارد در بیانیه شماره ۱۱ خود طی سال ۲۰۱۳ هشدار داد که در حسابرسیهای انجام شده طی سه سال منتهی به سال مزبور، موفق به دریافت شواهد کافی و مناسبی مبنی بر کمبود رسیدگیها توسط حسابرسان گردیده است.

۲-۱- پیشینه پژوهش

او و ونگ^۶ (۲۰۰۰) رابطه بین رشد اخلاق شناختی، رابطه مداری و تصمیم گیری اخلاقی حسابرسان حرفه ای هنگ کنگی را هنگام مواجهه با دوره های اخلاقی بررسی کردند. یافته ها نشان داد که دامنه اثر رابطه مداری در تصمیمات اخلاقی به رشد اخلاق شناختی بستگی دارد. بویژه حسابرسان با سطوح پایین تر از رشد اخلاق شناختی و درجه بالایی از رابطه مداری، تمایل کمتری به اتخاذ تصمیمات اخلاقی دارند. در حالی که حسابرسان با سطوح بالاتر رشد اخلاق شناختی و درجه پایین تری از رابطه مداری، تمایل بیشتری به اتخاذ تصمیمات اخلاقی دارند.

لنوکس^۷ (۲۰۰۵) نشان داد حسابرسانی که با صاحبکاران خود روابط اجتماعی دارند، گزارش های حسابرسی مقبول دریافت می کنند. به عقیده او روابط میان حسابرسان و مدیرعامل ممکن است موجب کاهش کیفیت حسابرسی شود.

در پژوهش دیگری لنوکس و پارک (۲۰۰۷) نشان دادند که کمیته حسابرسی مستقل می تواند وابستگی میان حسابرسان مستقل و صاحبکار را کاهش دهد. در مطالعه دیگر نشان داده شد دوستی و روابط میان اعضای کمیته حسابرسی و مدیر عامل شرکت بر کیفیت وظیفه نظارتی کمیته حسابرسی تأثیر منفی دارد (Bruynseels & cardinaels, 2014).

تحقیق دیگری به بررسی تأثیر ارزشهای فردی و رابطه مداری بر نیت اخلاقی حسابرسان حرفه ای چینی پرداخت. یافته های پژوهش نشان داد که حسابرسان حرفه ای چینی با درجه بالایی از رابطه مداری، در تصمیمات خود هنگام مواجهه با تنگنای اخلاقی، گرایش بیشتری به رفتار غیر اخلاقی دارند. (Mingzhi, 2008)

هم چنین نتایج پژوهش وانگ و کیم^۸ (۲۰۰۹) نشان داده است در شرکتهایی که اعضای هیئت مدیره بر اساس رابطه انتخاب می شوند، پاداش پرداختی به هیئت مدیره بیشتر از سایر شرکتهای است. این موضوع بیانگر آن است که ارتباطات و

حسابرسی بوده لکن در بخش خصوصی نه از طریق تغییرات حق الزحمه بلکه با تغییر حسابرِس رابطه داشته است.

نتایج پژوهش عباس زاده و محمدی (۱۳۹۳) نشان می دهد از نظر حسابرسان، رعایت کامل آئین رفتار حرفه ای در حین کار حسابرسی و نداشتن هیچ گونه ارتباط خویشاوندی، کاری و مالی با مدیران واحد مورد رسیدگی و قانونگرایی بودن و مناعت طبع و عدم استفاده از امکانات واحد مورد رسیدگی برای منافع شخصی، بعنوان عوامل افزایشده استقلال حسابرسی حسابرسان دیوان محاسبات کشور می باشد.

وهاب زاده و بنی مهد (۱۳۹۵) در پژوهشی اثر رابطه مداری بر قضاوت های اخلاقی حسابرسان را مورد سنجش قرار دادند. نتایج تحقیق آنها نشان داد که ارتباط مستقیم و معنی داری میان قضاوت های اخلاقی حسابرسان و رابطه مداری وجود دارد. هم چنین نتایج پژوهش بیانگر آن بود که سطح رابطه مداری و قضاوت اخلاقی در میان حسابرسان شاغل در بخش های خصوصی و دولتی، حسابرسان زن و مرد و رتبه های شغلی حسابرسی با هم برابر است.

بیگلر و محمدی (۱۳۹۶) به بررسی تأثیر کنترل های داخلی بر رابطه سهم بازار حسابرسی و رابطه مداری در اظهارنظر حسابرِس شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. به عبارت دیگر آنها بدنبال پاسخ این سوال بودند که آیا کنترل های داخلی می تواند رابطه رقابت بازار حسابرسی و رابطه مداری در اظهارنظر حسابرِس را تعدیل نماید؟ یافته های پژوهش ایشان حاکی از این مطلب بود که کنترل های داخلی، توان لازم را برای تعدیل رابطه سهم بازار حسابرسی و رابطه مداری در اظهارنظر حسابرِس ندارد.

۳- روش شناسی پژوهش

این پژوهش با توجه به ماهیت، از نوع پژوهش های کاربردی به شمار می رود چرا که هدف آن توسعه دانش و آگاهی در زمینه رابطه مداری و اثر آن بر استقلال در حرفه حسابرسی است. هم چنین از نظر روش، این پژوهش در زمره پژوهش های توصیفی- پیمایشی می باشد. در انجام پژوهش حاضر بخشی از اطلاعات که مبانی تحقیق را تشکیل می دهد به روش کتابخانه ای و با مطالعه کتب، نشریات، مقالات و مجلات و بخشی نیز به روش میدانی با ارسال و جمع آوری پرسشنامه گردآوری می گردد.

پرسشنامه های استفاده شده در این پژوهش شامل دو پرسشنامه یکی پرسشنامه رابطه مداری فان و همکاران (۲۰۱۲) بوده که بدون تغییر مورد استفاده قرار گرفته و دیگری

میان حسابرِس و مدیریت می تواند منجر به دریافت گزارش های حسابرسی مطلوب گردد و این موضوع خود باعث افزایش حق الزحمه حسابرِس خواهد شد.

پژوهشگران در حوزه حسابرسی معتقدند که صداقت و مسئولیت پذیری، هنجارهای اولیه در حرفه حسابرسی محسوب می شود. اگر این هنجارهای اجتماعی توسط حسابرِس نقض شود در آن صورت رفتار اخلاقی حسابرِس در قضاوت و تصمیم گیری او نقض خواهد شد. این موضوع نیز بر استقلال حسابرِس تأثیرگذار خواهد بود. (AICPA, 2017)

نتایج تحقیق اخیر هم نشان می دهد که هر گاه حسابرسان هنجار صداقت و مسئولیت اجتماعی خود را رعایت کنند، در آن صورت کیفیت حسابرسی نیز افزایش یافته و گزارش حسابرسی با کیفیت تری را در اختیار سرمایه گذاران و سایر اشخاص ذینفع قرار خواهند داد. (Blay et al, 2017)

خوش طینت و بستانیان (۱۳۸۶) قضاوت حرفه ای در حسابرسی را مورد بررسی قرار دادند. یافته های این تحقیق نشان می دهد دانش، تجربه، درستکاری، استقلال، پای بندی به مبانی اخلاقی، تردید حرفه ای و استقلال مهمترین ویژگی های تأثیر گذار بر قضاوت حسابرسان می باشند.

نتایج پژوهش نوروش و رضانی (۱۳۸۹) نشان می دهد که وجود کمیته حسابرسی صاحبکار، وابستگی اقتصادی حسابرِس، ارائه خدمات غیرحسابرسی و نقش مدیران در انتصاب حسابرسان و تعیین حق الزحمه حسابرسی بر استقلال حسابرِس تأثیر دارد.

بر اساس یافته های پژوهش انصاری و همکاران (۱۳۹۰)، میزان خدمات غیرحسابرسی به صاحبکار حسابرسی بر استقلال حسابرِس اثرگذار است. (به نقل از همایون و همکاران، ۱۳۹۶)

نتایج پژوهش بنی مهد و بیگی (۱۳۹۱) نشان می دهد از نظر آماری رابطه معنی داری بین جهت گیریهای اخلاقی و گرایش حسابرسان ایرانی به نیت غیراخلاقی، هنگام مواجهه با تنگنای اخلاقی وجود ندارد. به عبارتی تفاوت در جهت گیری اخلاقی یک فرد، در پیش بینی نیت اخلاقی وی در زمینه حسابرسی بی اهمیت است. اما بین رابطه مداری و گرایش حسابرسان ایرانی به رفتار غیراخلاقی، هنگام مواجهه با تنگنای اخلاقی، رابطه معنادار و مثبتی وجود دارد. به عبارتی با افزایش رابطه مداری، گرایش حسابرسان به نیت غیراخلاقی هنگام مواجهه با تنگنای اخلاقی افزایش می یابد.

عبادی و نظری (۱۳۹۳) در تحقیقی دریافتند که تعدیل تعداد بند های حسابرسی قبل از بند اظهارنظر حسابرسی (بندهای شرط) در بخش غیر خصوصی در سطح اطمینان ۹۱ درصد دارای رابطه معنی داری با تغییرات حق الزحمه

پرسشنامه رابطه مداری: متغیر مستقل تحقیق یعنی رابطه مداری از طریق پرسشنامه فان و همکاران (۲۰۱۲) اندازه گیری می شود. این پرسشنامه شامل ۹ سوال می باشد که براساس مقیاس پنج گزینه ای لیکرت به هر سوال امتیاز داده می شود.

پرسشنامه استقلال حسابرسی: دومین پرسشنامه مورد استفاده در این پژوهش، پرسشنامه استقلال حسابرسی بکار برده شده در رساله دکتری ماسلینا بینتی احمد^{۱۲} تحت عنوان استقلال حسابرسی در مالزی بوده که البته با توجه به شرایط و قوانین و مقررات جامعه حسابداران رسمی ایران و منشور کمیته حسابرسی منتشره توسط سازمان بورس اوراق بهادار ایران تعدیل گردیده است. این پرسشنامه در شش بعد شامل ۱- مدت تصدی حسابرسی ۲- وابستگی اقتصادی حسابرسی به یک صاحبکار ۳- ارائه خدمات غیرحسابرسی به صاحبکار حسابرسی ۴- اشتغال حسابرسی در بنگاه صاحبکار ۵- وجود کمیته حسابرسی جهت حفظ استقلال و ۶- حفظ استقلال ظاهری توسط حسابرسی و نظارت و کنترل توسط مقامات ذیصلاح جهت حفظ استقلال بر اساس مقیاس پنج گزینه ای لیکرت تنظیم و نمره گذاری شده است.

۵- فرضیه های پژوهش

با توجه به مبانی نظری و اهداف تحقیق فرضیه های تحقیق به شرح زیر تدوین می شود:

فرضیه اول: میان رابطه مداری و استقلال حسابرسی رابطه معنی داری وجود دارد.

فرضیه دوم: میان رابطه مداری و وجود کمیته حسابرسی جهت حفظ استقلال رابطه معنی داری وجود دارد.

فرضیه سوم: میان رابطه مداری و حفظ استقلال ظاهری توسط حسابرسی و نظارت و کنترل توسط مقامات ذیصلاح جهت حفظ استقلال رابطه معنی داری وجود دارد.

۶- یافته های پژوهش

۶-۱- تحلیل عاملی رابطه مداری

نتایج تحلیل عاملی متغیر رابطه مداری در حالت استاندارد و معنی داری نشان می دهد همه سوالات (۹ سؤال) بار عاملی بیشتر از ۰/۴ داشته و از نظر آماری نیز معنی دار می باشند چرا که آماره T مربوط به هر سوال بیشتر از ۱/۹۶ می باشد. اما مقدار AVE^{۱۳} محاسبه شده برای این متغیر کمتر از ۰/۴ بود. از آن جایی که برای داشتن روایی همگرا مقدار AVE نیز باید بیشتر از ۰/۴ باشد، لذا با حذف سولاتی که بار عاملی کمتری

پرسشنامه استقلال حسابرسی مربوط به رساله دکتری کار شده در مالزی بوده که مطابق با شرایط ایران تعدیل گردیده است. از آنجاییکه این تحقیق در یک محیط واقعی یعنی سازمان حسابرسی و موسسات خصوصی حسابرسی انجام شده است، جزو تحقیقات میدانی به شمار می آید. جامعه آماری پژوهش حاضر، حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی بخش خصوصی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می باشد.

در این تحقیق طی سال ۱۳۹۶ بیش از ۳۰۰ پرسشنامه خام بصورت تصادفی بین حسابرسان توزیع و ۲۴۹ پرسشنامه تکمیل شده دریافت گردید. با توجه به قاعده حد مرکزی و و نرمال بودن متغیرهایی که پرسش نامه آن ها را اندازه گیری می نماید، این تعداد از پرسش نامه کافی است. نمونه آماری شامل ۲۳ درصد حسابرسان شاغل در بخش دولتی و ۷۷ درصد حسابرسان شاغل در بخش خصوصی را شامل می شود که از این تعداد ۸۴ درصد مرد و ۱۶ درصد زن هستند. از کل نمونه آماری ۱ درصد مدرک تحصیلی کاردانی، ۳۴ درصد مدرک تحصیلی کارشناسی، ۶۱ درصد مدرک کارشناسی ارشد و ۴ درصد مدرک دکتری دارند. نتایج تحقیق نشان می دهد که حدود ۴۲ درصد از مشارکت کنندگان در تحقیق در سطح حسابرسی و حسابرسی ارشد بوده، ۲۵ درصد سرپرست و سرپرست ارشد بوده و بقیه در سطوح مدیر و شریک حسابرسی قرار دارند.

در این پژوهش، برای تحلیل داده های بدست آمده از نمونه ها هم از روشهای آمار توصیفی و هم از روشهای آمار استنباطی استفاده شده است. برای بررسی مشخصات پاسخ دهندگان از آمار توصیفی استفاده گردیده است. برای تحلیل داده ها و آزمون فرضیات پژوهش نیز تحلیل عاملی و مدل معادلات ساختاری به کار گرفته شده است. برای انجام این تحلیل ها از نرم افزارهای آماری SPSS 22 و LISREL 8.8 استفاده شده است.

۴- متغیرهای پژوهش و نحوه اندازه گیری آن

متغیر مستقل پژوهش عبارت است از رابطه مداری و متغیر وابسته نیز استقلال حسابرسی می باشد. منظور از رابطه مداری در حسابرسی آنست که حسابرسی به منظور اینکه مانع از دست دادن رابطه خود با صاحبکار گردد گزارش حسابرسی را با در نظر گرفتن این عامل صادر نماید. این موضوع استقلال حسابرسی را که می بایست بر اساس قضاوت حرفه ای و بدون تأثیر از سایر عوامل صادر گردد خدشه دار می نماید. (ارباب سلیمانی، ۱۳۹۶) اطلاعات مربوط به متغیرهای تحقیق در پرسش نامه وجود داشته و از حسابرسان درخواست شده است که به سوالات مربوط به متغیرهای تحقیق پاسخ دهند.

سوالات باقیمانده مربوط به هریک از ابعاد، دارای بارعاملی بزرگتر از ۰/۴ بوده و آماره T همگی بیشتر از ۱/۹۶ می باشند. مقادیر AVE ابعاد متغیر استقلال حسابرس در قطر اصلی جدول ۳ نشان داده شده است. برای آزمون روایی تشخیصی نیز ماتریس توان دوم همبستگی بین ابعاد متغیر استقلال حسابرس با میزان AVE هر بعد مقایسه گردید (جدول ۳). همانطور که مشاهده می شود، AVE هر بعد بیشتر از توان دوم همبستگی بین آن بعد با بعد دیگر می باشد و این بیان گر روایی تشخیصی ابعاد متغیر استقلال حسابرس می باشد.

جدول ۱- نتایج تحلیل عاملی رابطه مداری

گویه	بارعاملی	آماره T	خطای استاندارد
GO3	۰/۵۵	۸/۵۷	۰/۷۰
GO4	۰/۸۳	۱۳/۰۰	۰/۳۱
GO5	۰/۷۸	۱۱/۹۶	۰/۳۹
GO6	۰/۷۱	۱۱/۵۴	۰/۵۰
GO8	۰/۵۱	۷/۹۵	۰/۷۴
GO9	۰/۵۳	۸/۲۳	۰/۷۲

دارند، مقدار AVE را بهبود بخشیدیم. بدین منظور سوالات GO1، GO2، GO7 از مجموعه سوالت حذف شده و مجدداً تحلیل عاملی برای متغیر رابطه مداری آزمون گردید. در تحلیل عاملی مجدد پس از حذف سنجه های ضعیف، به محاسبه مجدد AVE پرداخته شده که مقدار AVE برای متغیر رابطه مداری برابر با ۰/۴۴۱ بدست آمد که این میزان بیشتر از ۰/۴ بوده و می توان از روایی هم گرا برای این متغیر اطمینان حاصل نمود. همانطور که در جدول ۱ مشاهده می شود، بعد از آزمون مجدد تحلیل عاملی، بارعاملی مربوط به تمام سوالات بیشتر از ۰/۴ بوده که از نظر آماری نیز معنی دار می باشند چون مقدار آماره T همگی بیشتر از ۱/۹۶ می باشد.

۲-۶- تحلیل عاملی مرتبه اول متغیر استقلال حسابرس

نتایج تحلیل عاملی مرتبه اول متغیر استقلال حسابرس پس از حذف سنجه های ضعیف هر بعد و نیز بعد وابستگی اقتصادی حسابرس به یک صاحبکار (EDSC)، به طور خلاصه در جدول ۲ نشان داده شده است. نتایج نشان می دهد که

جدول ۲- نتایج تحلیل عاملی مرتبه اول متغیر استقلال حسابرس

نام متغیر	گویه	بارعاملی	آماره T	خطای استاندارد
مدت تصدی حسابرس (LAT)	LAT1	۰/۸۸	۱۵/۴۶	۰/۲۳
	LAT2	۰/۹۳	۱۶/۶۳	۰/۱۴
	LAT5	۰/۴۹	۷/۷۴	۰/۷۶
ارائه خدمات غیر حسابرسی به صاحبکار (PNAS)	PNAS3	۰/۷۵	۱۳/۳۱	۰/۴۴
	PNAS4	۰/۹۲	۱۸/۷۹	۰/۱۵
	PNAS9	۰/۴۲	۶/۴۴	۰/۸۲
اشتغال حسابرس در بنگاه صاحبکار (EAE)	EAE1	۰/۵۸	۹/۷۹	۰/۶۶
	EAE2	۰/۵۲	۸/۵۵	۰/۷۳
	EAE3	۰/۶۰	۱۰/۱۵	۰/۶۴
	EAE4	۰/۹۴	۱۸/۷۱	۰/۱۲
	EAE5	۰/۸۸	۱۷/۰۲	۰/۲۳
وجود کمیته حسابرسی جهت حفظ استقلال (EAC)	EAC1	۰/۵۲	۸/۲۴	۰/۷۳
	EAC5	۰/۵۲	۸/۲۹	۰/۷۳
	EAC7	۰/۵۹	۹/۶۳	۰/۶۵
	EAC9	۰/۶۰	۹/۹۲	۰/۶۴
	EAC10	۰/۶۲	۱۰/۱۶	۰/۶۲
	EAC11	۰/۷۰	۱۱/۸۷	۰/۵۱
	EAC12	۰/۷۲	۱۲/۴۵	۰/۴۸
	EAC13	۰/۷۴	۱۳/۰۲	۰/۴۵
EAC15	۰/۷۸	۱۳/۸۷	۰/۳۹	

نام متغیر	گویه	بارعاملی	آماره T	خطای استاندارد
حفظ استقلال ظاهری توسط حسابرِس و کنترل مقامات ذیصلاح (MICR)	MICR6	۰/۶۰	۹/۷۸	۰/۶۴
	MICR7	۰/۵۲	۸/۲۷	۰/۷۳
	MICR8	۰/۷۹	۱۴/۰۸	۰/۳۸
	MICR9	۰/۸۸	۱۶/۴۴	۰/۲۳
	MICR10	۰/۷۱	۱۲/۲۰	۰/۵۰

جدول ۳- ماتریس توان دوم همبستگی بین ابعاد متغیر استقلال حسابرِس و AVE

متغیر	مدت تصدی	خدمات غیر حسابرسی	اشتغال در بنگاه صاحبکار	وجود کمیته حسابرسی	حفظ استقلال ظاهری
مدت تصدی	۰/۶۲۶				
خدمات غیر حسابرسی	۰/۱۳۷	۰/۵۲۸			
اشتغال در بنگاه صاحبکار	۰/۰۰۶	۰/۰۷۳	۰/۵۲۵		
وجود کمیته حسابرسی	۰/۰۱۴	۰/۰۰۴	۰/۰۰۲	۰/۴۲۲	
حفظ استقلال ظاهری و کنترل مقامات	۰/۰۰۲	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۲۰۳	۰/۵۰۷

خلاصه نتایج مربوط به تحلیل عاملی مرتبه دوم متغیر استقلال حسابرِس در جدول ۴ نشان داده شده است. همان طور که در این جدول نشان داده شده است، ابعاد باقیمانده تبیین کننده متغیر استقلال حسابرِس هستند. زیرا که بار عاملی همه بیشتر از ۰/۴ بوده و از نظر آماری نیز معنی دار هستند چرا که مقدار آماره T هر یک بیشتر از ۱/۹۶ است.

۴-۶- پایایی متغیرهای پژوهش

برای آزمون پایایی متغیرهای پژوهش از روش پایایی سازه و آلفای کرونباخ استفاده گردیده است. مقدار پایایی ترکیبی (CR) و آلفای کرونباخ، برای سوالات و ابعادی محاسبه گردید که سنجه مناسبی برای تبیین هر متغیر به حساب می آمدند. همان طور که در جدول ۵ نشان داده شده است مقدار پایایی ترکیبی (CR) و آلفای کرونباخ به دست آمده برای متغیرهای پژوهش بیشتر از ۰/۷ می باشند و بدین ترتیب می توان از پایایی متغیرهای پژوهش نیز اطمینان حاصل نمود.

۳-۶- تحلیل عاملی مرتبه دوم استقلال حسابرِس

از آن جایی که ابعاد باقی مانده متغیر استقلال، شامل ۵ بعد مجزا (مدت تصدی حسابرِس، ارائه خدمات غیر حسابرسی به صاحبکار، اشتغال حسابرِس در بنگاه صاحبکار، وجود کمیته حسابرسی جهت حفظ استقلال، حفظ استقلال ظاهری توسط حسابرِس و کنترل مقامات ذیصلاح) می باشد، باید تحلیل عاملی مرتبه دوم را نیز برای این متغیر مورد آزمون قرار داد تا معلوم شود کدام یک از این ابعاد می توانند به گونه مناسبی متغیر استقلال حسابرِس را تبیین کنند.

نتایج تحلیل عاملی مرتبه دوم متغیر استقلال حسابرِس نشان می دهد که بارعاملی بعد مدت تصدی حسابرِس (LAT)، ارائه خدمات غیر حسابرسی به صاحبکار (PNAS)، اشتغال حسابرِس در بنگاه صاحبکار (EAE) کمتر از ۰/۴ بوده و سنجه مناسبی برای تبیین متغیر استقلال حسابرِس محسوب نمی شود. لذا باید از مجموعه ابعاد حذف گردد. نتایج تحلیل عاملی نهایی نشان می دهد که مقدار AVE نیز برای متغیر استقلال حسابرِس برابر با ۰/۴۱ می باشد که بزرگتر از ۰/۴ می باشد و می توان گفت روایی همگرا برای این متغیر وجود دارد.

جدول ۴- نتایج تحلیل عاملی مرتبه دوم استقلال حسابرِس

نام مشخصه اثرگذار (بعد)	بار عاملی استاندارد شده	آماره T
وجود کمیته حسابرسی جهت حفظ استقلال (EAC)	۰/۸۷	۴/۳۶
حفظ استقلال ظاهری توسط حسابرِس و کنترل مقامات ذیصلاح (MICR)	۰/۹۷	۳/۷۶

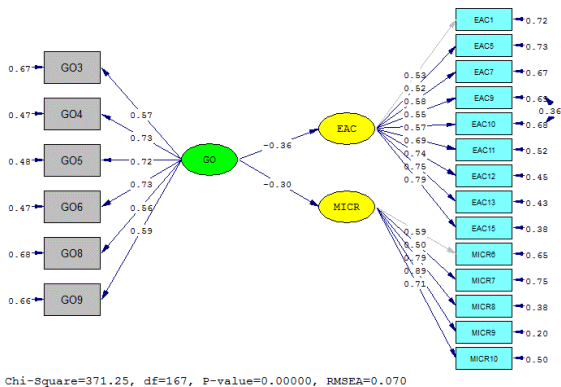
جدول ۵- نتایج آزمون پایایی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	نام بعد	تعداد سوالات	پایایی ترکیبی (CR)	آلفای کرونباخ
رابطه مداری (GO)	_____	۶	۰/۸۲۰	۰/۸۱۴
استقلال حسابرس (AI)	وجود کمیته حسابرسی جهت حفظ استقلال	۵	۰/۸۶۶	۰/۸۶۰
	حفظ استقلال ظاهری و کنترل مقامات ذیصلاح	۹	۰/۸۳۲	۰/۸۳۱

استقلال حسابرس به میزان ۰/۴۳ واحد و خلاف جهت با رابطه مداری تغییر می کند. شایان ذکر است که این تاثیر از نظر آماری نیز معنادار می باشد چرا که آماره T برابر با (۴/۶۲-) می باشد که این میزان از مقدار ۱/۹۶- کمتر می باشد. بنابراین فرضیه تاثیر رابطه مداری بر استقلال حسابرس را نمی توان رد کرد.

۷-۱- آزمون تاثیر رابطه مداری بر ابعاد استقلال حسابرس

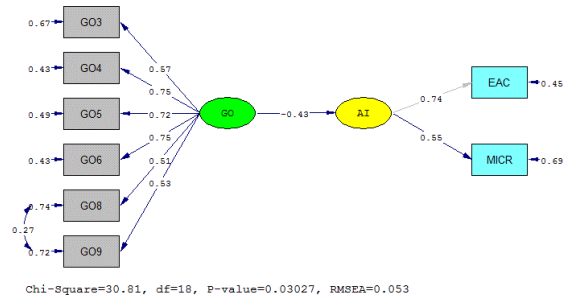
در فرضیه اول پژوهش ادعا شده بود که رابطه مداری تاثیر معنی داری بر استقلال حسابرس دارد. نتایج آزمون هم نشان داد که رابطه مداری تاثیر منفی و معنی داری بر استقلال حسابرس دارد. برای پاسخ به این سوال که میزان تاثیر رابطه مداری بر هر یک از ابعاد استقلال حسابرس چه میزان است، تاثیر رابطه مداری بر هر یک از ابعاد استقلال حسابرس مورد آزمون قرار گرفت. نتایج روش مدل سازی معادلات ساختاری به منظور آزمون تاثیر رابطه مداری بر ابعاد استقلال حسابرس، در حالت استاندارد و معنی داری در نمودارهای ۳ و ۴ نشان داده شده است.



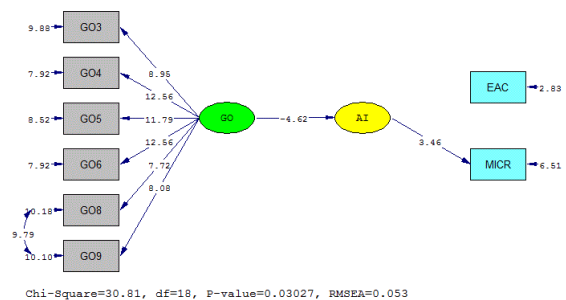
نمودار ۳- نتیجه آزمون تاثیر رابطه مداری بر ابعاد استقلال حسابرس در حالت استاندارد

۷-۲ آزمون فرضیه های پژوهش

در فرضیه اول پژوهش ادعا شده بود که رابطه مداری تاثیر معنی داری بر استقلال حسابرس دارد. نتایج روش مدل سازی معادلات ساختاری به منظور آزمون فرضیه اول پژوهش، در حالت استاندارد و معنی داری در نمودارهای ۱ و ۲ نشان داده شده است.



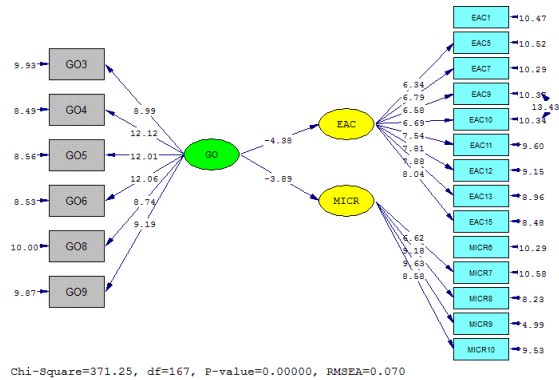
نمودار ۱- نتیجه آزمون فرضیه اول پژوهش در حالت استاندارد



نمودار ۲- نتیجه آزمون فرضیه اول پژوهش در حالت معنی داری

نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول پژوهش نشان می دهد که: رابطه مداری تاثیر منفی (۰/۴۳-) بر استقلال حسابرس دارد. به عبارتی با هر واحد تغییر در رابطه مداری، متغیر

رابطه مداری تأثیر منفی (۰/۳۰-) بر بعد حفظ استقلال ظاهری توسط حسابرِس و کنترل مقامات ذیصلاح (MICR) دارد. به عبارتی با هر واحد تغییر در رابطه مداری، بعد حفظ استقلال ظاهری توسط حسابرِس و کنترل مقامات ذیصلاح به میزان ۰/۳۰ واحد و خلاف جهت با رابطه مداری تغییر می کند. لازم به ذکر است که این تأثیر از نظر آماری نیز معنادار می باشد. چرا که آماره T برابر با (۳/۸۹-) می باشد که این میزان از مقدار ۱/۹۶- کمتر می باشد. بنابراین فرضیه تأثیر رابطه مداری بر بعد حفظ استقلال ظاهری توسط حسابرِس و کنترل مقامات ذیصلاح را نمی توان رد کرد. نتیجه آزمون فرضیه های پژوهش بصورت خلاصه در جدول ۶ نشان داده شده است.



Chi-Square=371.25, df=167, P-value=0.00000, RMSEA=0.070

نمودار ۴- نتیجه آزمون تأثیر رابطه مداری بر ابعاد استقلال حسابرِس در حالت معنی داری

نتایج حاصل از آزمون تأثیر رابطه مداری بر ابعاد استقلال حسابرِس نشان می دهد که:

رابطه مداری تأثیر منفی (۰/۳۶-) بر بعد وجود کمیته حسابرِسی جهت حفظ استقلال حسابرِس (EAC) دارد. به عبارتی با هر واحد تغییر در رابطه مداری، بعد وجود کمیته حسابرِسی جهت حفظ استقلال حسابرِس به میزان ۰/۳۶ واحد و خلاف جهت با رابطه مداری تغییر می کند. لازم به ذکر است که این تأثیر از نظر آماری نیز معنادار می باشد. چرا که آماره T برابر با (۴/۳۸-) می باشد که این میزان از مقدار ۱/۹۶- کمتر می باشد. بنابراین فرضیه تأثیر رابطه مداری بر بعد وجود کمیته حسابرِسی جهت حفظ استقلال حسابرِس را نمی توان رد کرد.

۲-۷- نتایج برازش الگوی مفهومی پژوهش

پس از آزمون فرضیه های پژوهش باید اطمینان نمود که مدل معادلات ساختاری از برازش لازم برخوردار است. مجموعه وسیعی از معیارها و شاخص های برازندگی وجود دارند که می توانند برای اندازه گیری کل الگو مورد استفاده قرار گیرند. یک محقق باید از معیارهای مختلفی برای قضاوت در مورد برازش مدل استفاده کند، زیرا شاخص واحدی وجود ندارد که به طور قطعی برای آزمون مدل، مورد قضاوت و ارزیابی قرار گیرد (کلانتری ۱۳۸۸). بر این اساس در جدول ۷ به چند شاخص مهم سنجش برازش الگوی مفهومی در خصوص هر یک از مدل های معادلات ساختاری پیش گفته، که در این پژوهش مورد اندازه گیری قرار گرفته است، اشاره می شود.

جدول ۶- نتایج آزمون فرضیه های پژوهش

نتیجه آزمون	آماره T	ضریب مسیر	فرضیه
نمی توان رد کرد	-۴/۶۲	-۰/۴۳	تأثیر رابطه مداری بر استقلال حسابرِس
نمی توان رد کرد	-۴/۳۸	-۰/۳۶	تأثیر رابطه مداری بر بعد وجود کمیته حسابرِسی جهت حفظ استقلال حسابرِس
نمی توان رد کرد	-۳/۸۹	-۰/۳۰	تأثیر رابطه مداری بر بعد حفظ استقلال ظاهری حسابرِس و کنترل مقامات ذیصلاح

جدول ۷- نتایج برازش معادلات ساختاری

وضعیت برازش	مقادیر توصیه شده	مقادیر محاسبه شده شاخص ها در آزمون فرضیه ها		شاخص های برازش الگوی مفهومی
		رابطه مداری بر استقلال	رابطه مداری بر ابعاد استقلال	
—	—	۳۷۱/۲۵	۳۰/۸۱	Chi Square
—	—	۱۶۷	۱۸	Df
قابل قبول	Chi Square/Df ≤ ۳	۲/۲۲۳۰	۱/۷۱۱۷	Chi Square/Df
قابل قبول	RMSEA ≤ ۰/۰۸	۰/۰۷۰	۰/۰۵۳	RMSEA

۸- نتیجه گیری و بحث

این مقاله رابطه مداری و تاثیر آن بر استقلال حسابرسان و ابعاد آن را مورد مطالعه قرار داد. رابطه مداری یعنی استفاده از روابط دوستانه و شخصی، فامیلی و سیاسی در یک فعالیت اقتصادی به منظور کسب هر چه بیشتر منافع شخصی. این موضوع بر اساس نظریه پیوندهای اجتماعی قابل تفسیر و توصیف است. این نظریه می گوید وجود ارتباطات اجتماعی، منجر به تسهیم اطلاعات میان افراد شده و اعتماد میان آن ها را افزایش می دهد. از این رو، ساختار شبکه های اجتماعی، منبع مهمی در دسترسی به فرصت های شغلی جدید و فعالیت اقتصادی محسوب می شود. نتایج تحقیقات گذشته بر این نکته تاکید دارند که رابطه مداری و وجود ارتباطات اجتماعی میان حسابرسان و صاحبکار می تواند کیفیت کار حسابرسان را کاهش دهد. اما از سوی دیگر، برخی دیگر از تحقیقات نیز نشان داده اند این موضوع باعث ارتقای کیفیت حسابرسان می شود.

نتایج تحقیق حاضر نشان می دهد که رابطه مداری تأثیر منفی بر استقلال حسابرسان و ابعاد آن دارد. به عبارت دیگر متغیر وابسته تحقیق یعنی استقلال حسابرسان در خلاف جهت با رابطه مداری تغییر می کند. این تأثیر از نظر آماری نیز معنی دار است چرا که آماره آزمون محاسبه شده کمتر از ۱/۹۶- می باشد. بنابراین فرضیه تأثیر رابطه مداری بر استقلال حسابرسان را نمی توان رد کرد. به عبارت دیگر نتایج تحقیق بیانگر آنست که هر چه تمایل به رابطه مداری در حسابرسان بیشتر باشد احتمال آنکه حسابرسان حتی با وجود نظارت های حرفه ای بر کار ایشان توسط کمیته حسابرسان یا مراجع ذیصلاح نظیر جامعه حسابداران رسمی و بورس اوراق بهادار استقلال خود را زیر پا بگذارند افزایش می یابد. این یافته با نتایج تحقیق فان و همکاران (۲۰۱۲) مطابقت دارد. آن ها نشان دادند که تمایلات رابطه مداری در حسابرسان چینی بالا بوده و ارتباط معنی داری میان رابطه مداری و قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان وجود دارد. همچنین نتایج مقاله حاضر را می توان با نتایج تحقیق یوئن و چان (۲۰۱۴) همسو دانست. آن ها در پژوهش خود نشان دادند رابطه مداری یک عامل مهم و موثر بر استقلال حسابرسان است. نتایج تحقیق حاضر با نتایج تحقیق وهاب زاده و بنی مهد (۱۳۹۵) نیز همسو است. آنها نیز اثر رابطه مداری بر قضاوت های اخلاقی حسابرسان را معنی دار و مستقیم ارزیابی کردند. در تحقیقی دیگر بنی مهد و بیگی (۱۳۹۱) پی برده بودند که در زمان تنگناهای اخلاقی رابطه معنی دار و مثبتی بین رابطه مداری و گرایش حسابرسان ایرانی به رفتار غیراخلاقی وجود داشته که نتایج تحقیق حاضر این یافته را نیز پشتیبانی می کند. لذا رابطه مداری را می توان یک عامل منفی

مؤثر بر گرایشهای اخلاقی، استقلال و اظهارنظر حسابرسان دانست.

دستاوردها و ارزش افزوده نتایج مقاله بیانگر این موضوع است که حسابرسان ایرانی بر اساس رابطه و نه ضابطه صاحبکاران و مشتریان خود را پیدا می کنند. لذا با توجه به نظریه پیوندهای اجتماعی، رابطه مداری یک عامل مهم و اثر گذار بر استقلال حسابرسان و بدنبال آن اظهارنظر وی می باشد. به عبارت دیگر افزایش رابطه مداری و ارتباطات اجتماعی باعث می شود تا حسابرسان استقلال خود را زیر پا گذارند. به عقیده نگارندگان، با نظارت بر پیوندها و ارتباطات اجتماعی از طریق تدوین قوانین مناسب در سطح جامعه، میتوان رعایت ارزشهای اخلاقی همچون استقلال حسابرسان و بدنبال آن کارایی و کیفیت حسابرسان را بهبود بخشید.

این تحقیق نشان داد فرهنگ رابطه مداری به عنوان یک عامل تأثیرگذار در روابط بین حسابرسان و صاحبکار در بازار حسابرسان کشور محسوب می شود. حسابرسان به منظور حفظ ارتباط با صاحبکاران خود سعی می کنند تا قضاوت خود را منطبق با روابط خود با صاحبکارانشان انجام دهند. این موضوع بیانگر آن است که ارتباطات و پیوندهای اجتماعی می تواند تأثیر منفی بر استقلال و کیفیت حسابرسان بگذارد. بنابراین به قانون گذاران در حرفه حسابرسان پیشنهاد می شود تا با نظارت بیشتر بر حرفه حسابرسان از طریق آموزش اخلاق حرفه ای، مانع رفتارهای رابطه مدارانه حسابرسان شده و به منظور ارتقای کیفیت حسابرسان راه کارهای مناسبی را تدوین نمایند تا قضاوت حسابرسان و در نتیجه کیفیت حسابرسان کمتر تحت تاثیر رابطه مداری قرار گیرد.

فهرست منابع

- * ارباب سلیمانی، عباس. (۱۳۹۶). آیین رفتار حرفه ای برای حسابداران حرفه ای. تهران. مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسان حرفه ای جامعه حسابداران رسمی ایران.
- * بنی مهد، بهمن و بیگی هرچگانی، ابراهیم (۱۳۹۱). رابطه بین ارزشهای فردی و نیات اخلاقی حسابرسان. فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری. سال هفتم. شماره ۴. صص ۱۰-۱.
- * بیگلر، کیومرث و محمدی، مینا (۱۳۹۶). تأثیر کنترل داخلی بر رابطه سهم بازار حسابرسان و رابطه مداری در اظهارنظر حسابرسان. مقاله ارائه شده در اولین کنفرانس ملی نقش حسابداری، اقتصاد و مدیریت در توسعه پایدار با تأکید بر اقتصاد مقاومتی. تبریز. ایران.

- * Blay A.D., Gooden, E.S. Mellon, M. J. Steven, D.E. (2017). Can Social norms Activation Improve Audit Quality? Evidence from an Experimental Audit Market. *Journal of Business Ethics*. Doi: 10.1007/s10551-017-3561-z.
- * Bruynseels, L. and E. Cardinaels (2014) The audit committee: Management watchdog or personal friend of the CEO. *The Accounting Review*: Vol. 89, Issue 1, pp. 113-145.
- * Cooney, J., Madureirav, L., Singh, A. and Yang, K. (2015) Social Ties and IPO Outcomes, *Journal of Corporate Finance*, In Press, Accepted Manuscript.
- * Fan Y, H., Woodbine, G. and Scully G (2012) Guanxi and its influence on the judgments of Chinese auditors. No1. Vol18, page83-97.
- * Granovetter, M (1985) Economic action and social structure: The problem of embeddedness. *American Journal of Sociology* 91 (3): 481-510.
- * Hwang, B.-H., and S. Kim (2009) It pays to have friends. *Journal of Financial Economics* 93: 138-158.
- * Kwon, S. Y., Yi, H. (2012) and Do Social Ties between CEOs and Engagement Audit Partners Affect Audit Fees and Audit Quality? Working paper, Korea University.
- * Lennox, C.S (2005) Audit quality and executive officers' affiliations with CPA firms. *Journal of Accounting and Economics* 39 (2): 201-231.
- * Liu, Mingzhi, (2008); The effect of personal values on individuals' ethical behavioural intentions: evidence from professional auditors in peple's republic of china; available at: <http://www.ssrn.com:24-25>.
- * Maslina Binti, Ahmad (2012). Auditor Independence in Malaysia: The Perceptions of Loan Officers and Professional Investors. A Thesis Submitted in Fulfilment of the Requirements for the Degree of Doctor of Philosophy of Cardiff University. Accounting and Finance Section Cardiff Business School, Cardiff University.
- * Newton, N. J., Persellin, J. S., Wang, D., & Wilkins, M. S. (2016). Internal control opinion shopping and audit market competition. *The Accounting Review*, 91, 603-623.
- PCAOB, 2013b. Staff Audit Practice Alert No. 11. http://pcaobus.org/Standards/QandA/10-24-2013_SAPA_11.pdf.
- * Rennie, M.D., L.S., Kopp and W.M. Lemon (2010) Exploring trust and the auditor-client relationship: Factors influencing the auditor's trust of a client representative. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 29 (1): 279-293.
- * Yuen, D., and Chan, L (2014) The Impact of Guanxi on Auditor Independence: Perceptions of Auditors and CFOs in Hong Kong. Department of Accounting, Faculty of Business Administration, University of Macau.
- * Yuyan Guan, Lixin (Nancy) Su, Donghui Wu and Zhifeng Yang, (2016) Do School Ties between Auditors and Client Executives Influence Audit outcomes? , *Journal of Accounting and Economics*, 61: 506
- * خوش طینت، محسن و بستانیان، جواد (۱۳۸۶). قضاوت حرفه ای در حسابرسی. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*. شماره ۱۸. صص ۵۸-۲۵.
- * عبادی خورده بلاغ، بهروز و نظری، رضا (۱۳۹۳). بررسی تطبیق تغییرات حق الزحمه خدمات حسابرسی و اظهار نظر حسابرس در بخش خصوصی و غیر خصوصی، *مجله دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، دوره سوم، شماره ۱۲، صص ۸۶-۷۵.
- * عباس زاده، محمدرضا و محمدی، جمال (۱۳۹۳). بررسی عوامل مؤثر بر افزایش استقلال حسابرسان دیوان محاسبات کشور. *فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی*. سال ششم. شماره ۲۱. صص ۲۸-۱.
- * کلانتری، خلیل. ۱۳۸۸. مدل سازی معادلات ساختاری در تحقیقات اجتماعی - اقتصادی. تهران: انتشارات فرهنگ صبا.
- * محمودی نسب، زینب، بنی مهد، بهمن و اوحدی، فریدون (۱۳۹۶). مطالعه تقابل اجتماعی در حرفه حسابرسی: آزمون نظریه اصناف. *فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*. سال ششم. شماره ۲۱. صص ۱۶۷-۱۵۷.
- * نوروش، ایرج و رمضانی، مسعود (۱۳۸۹). بررسی عوامل مؤثر بر استقلال حسابرس از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان خدمات حسابرسی. *فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی*. سال دوم. شماره ۷. صص ۲۲-۱.
- * وهاب زاده گردودوباری، میلاد و بنی مهد، بهمن. (۱۳۹۵). اثر رابطه مداری بر قضاوت های اخلاقی حسابرسان. *فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*. سال پنجم. شماره ۲۰. صص ۱۲-۱.
- * همایون، سعید. قائم مقامی، کامران و زمانی، مرتضی (۱۳۹۶). اثر متقابل آئین رفتار حرفه ای: استقلال حسابرس و خدمات غیرحسابرسی. *مجله حسابرس*. شماره ۹۱. صص ۱۱۵-۱۰۸.
- * American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (2017). AICPA Clarified Statements on Auditing Standards, AU-C Section 200: Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance With Generally Accepted Auditing Standards. Retrieved from: <http://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/Pages/clarifiedSAS.aspx>.
- * Au, A., and D. Wong. (2000), 'The Impact of Guanxi on the Ethical Decision-Making Process of Auditors-An Exploratory study on Chinese CPAs in Hong Kong', *Journal of Business Ethics* 28(1): 87-93.

یادداشت‌ها

- ¹Yuen & Chan
- ²Granovetter
- ³Guanxi
- ⁴Newton et al
- ⁵Public Company Accounting Oversight Board
- ⁶Au & Wong
- ⁷Lennox
- ⁸Hwang & Kim
- ⁹Rennie et al
- ¹⁰Fan et al
- ¹¹Yuyan et al
- ¹²Maslina Binti Ahmad

^{۱۳} میانگین واریانس استخراج شده