



**Investigating the Effect of Transformational Client Leadership on Auditor's Judgment and the Mediating Role of Client Identification**

Badpa, Behrooz<sup>1\*</sup>, Pourheidari, Omid<sup>2</sup>, Khodamipour, Ahmad<sup>3</sup>

- 1- Ph. D. Candidate of Accounting, Shahid Bahonar University of Kerman, Iran.
- 2- Professor of Accounting, Shahid Bahonar University of Kerman, [Opourheidari@uk.ac.ir](mailto:Opourheidari@uk.ac.ir)
- 3- Associate Professor of Accounting, Shahid Bahonar University of Kerman, [Khodamipour@uk.ac.ir](mailto:Khodamipour@uk.ac.ir)

ARTICLE INF	ABSTRACT
Received: 13-2-2019 Accepted: 10-7-2019	Researchers have recently focused on the effects of non-financial factors on auditors' judgment. One of the important non-financial factors having a negative impact on auditors' objectivity is transformational client leadership. The main purpose of this research was to examine the effect of transformational client leadership on objectivity in auditors' judgment. The statistical population of this study included professional auditors working in trusted audit institutions of the Stock Exchange. The statistical sample in this study consisted of 163 independent auditors as members of trusted audit institutions of the Stock Exchange in 2017-2018. The data were collected via a questionnaire and then analyzed using AMOS software. The findings of this study reveal a significant and negative relationship between transformational client leadership and objectivity in auditor's judgment and the impact of transformational client leadership on auditor's objectivity is also partly mediated by client identification, using Structural Equation Modeling at 95% confidence level. Accordingly, transformational client leadership has a positive effect on client identification, and client identification also positively influences auditor's client acquiescence. Furthermore, the results of the research show that auditor tenure with client, client importance, and client image have a positive impact on client identification. In addition, firm tenure with client has a positive effect on the variable of auditor's client acquiescence.
* Corresponding author: Badpa, Behrooz Ph. D. Candidate of Accounting, Shahid Bahonar University of Kerman, Iran Email: <a href="mailto:Behroozaracc@yahoo.com">Behroozaracc@yahoo.com</a>	

**1- Introduction**

Researchers have recently focused on the effects of non-financial factors on auditors' judgment. One of the important non-financial factors having a

negative impact on auditors' objectivity is transformational client leadership. Client identification is also established following a close relationship between auditors and clients. Studies have suggested that auditors tend to identify with their client firms; therefore, social identity theory framework has been applied in such investigations and it has been concluded that client identification impairs auditor objectivity (Svanberg, Ohman, & Neidermeyer, 2017). The main purpose of this research was to examine the effect of transformational client leadership on objectivity in auditors' judgment and to clarify the mediating role of auditor identification with client.

## **2- Research Hypothesis**

According to social identity theory and given the results of some studies by Bamber and Iyer (2007), LeBoeuf, Shafir, and Bayuk (2010), and Svanberg, Ohman, and Neidermeyer (2017); identification overshadows the effect of transformational leadership on followers' behaviors and it is also considered as a mediator in this respect. In the auditing context, it is expected that clients practicing transformational leadership will be able to influence auditors in such a way that objectivity in auditors' judgment is impaired. It is also expected that the given effect be mediated by auditor's client identification.

Main research hypothesis: Transformational client leadership has a negative effect on auditor objectivity.

**H1:** Transformational client leadership has a positive effect on auditor identification with client.

**H2:** Auditor tenure with client has a positive effect on auditor's client identification.

**H3:** Client importance has a positive effect on auditor's client identification.

**H4:** Client image has a positive effect on auditor's client identification.

**H5:** Auditor's client identification has a positive effect on auditor's client acquiescence.

**H6:** Transformational client leadership has a positive effect on auditor's client acquiescence.

**H7:** Effect of transformational client leadership on auditor's client acquiescence is mediated by auditor's client identification.

**H8:** Firm tenure with client has an effect on auditor's client

acquiescence.

**H9:** Auditor experience has a negative effect on auditor's client acquiescence.

**H10:** Auditor's professional identification has a negative effect on auditor's client acquiescence.

### **3- Methods**

The statistical population of this study included professional auditors working in trusted audit institutions of the Stock Exchange. To this end, more than 350 questionnaires were distributed and a total number of 167 questionnaires were collected, of which, 163 questionnaires could be used for analysis. Therefore, the statistical sample in this study consisted of 163 independent auditors as members of trusted audit institutions of the Stock Exchange in 2018. The data were collected via a questionnaire and then analyzed using AMOS software. To examine the effect of transformational client leadership on auditors' judgment and the mediating role of auditor's client identification, a questionnaire was designed comprising items concerning demographic information (age and gender), auditor experience, auditor tenure, client importance, and firm tenure with client. Moreover, Multifactor Leadership Questionnaire was used to measure transformational client leadership and 20 items were raised about the chief financial officer of the largest client firm. To measure client image, 3 items were addressed. In order to measure auditors' objectivity in their initial judgment, a fundamental question was presented and then a scenario was designed for auditor-client conflicts over disclosure or non-disclosure of an unrecorded liability that is important in an auditor's opinion and a client strongly disagrees with. To measure auditor's client identification as well as auditor's professional identification, Organizational Identification Scale (Mael & Ashforth, 1992) and the studies by Bamber and Iyer (2007) and Svanberg, Ohman, and Neidermeyer (2017) were utilized. For each of these two variables, 5 items had been raised. After ensuring the validity and the reliability of the research instrument, the questionnaire data were analyzed and correspondingly Structural Equation Modeling was used to test the research hypotheses.

### **4- Results**

The findings of this study reveal a significant and negative relationship

between transformational client leadership and objectivity in auditor's judgment and the impact of transformational client leadership on auditor's objectivity is also partly mediated by client identification, using Structural Equation Modeling at 95% confidence level. Accordingly, transformational client leadership has a positive effect on client identification, and client identification also positively influences auditor's client acquiescence. Furthermore, the results of the research show that auditor tenure with client, client importance, and client image have a positive impact on client identification. In addition, firm tenure with client has a positive effect on the variable of auditor's client acquiescence.

## **5- Discussion and Conclusion**

The present study focused on the effects of non-financial factors on auditors' judgment. It was concluded that auditor-client relationships can be a potential threat to neutral judgment. One of the other non-financial factors affecting auditor's judgment through close relationships (auditor's client identification) is transformational client leadership. The results of this study demonstrate that the mean score of transformational client leadership is just above the scale midpoint indicating that the average auditors do perceive the chief financial officer of the largest client firm as a transformational leader. However, the mean score of auditor's objectivities (auditor's client acquiescence) which was lower than average scale midpoint represents conservative attitudes among auditors and against a client-favorable position.

The results of this study, using Structural Equation Modeling analysis results, show that transformational client leadership has a significant and positive effect on auditor's client identification; moreover, transformational client leadership has a significant and positive impact on auditor's client acquiescence. To examine the seventh hypothesis of this study, the Structural Equation Modeling results indicate that the effect of transformational client leadership on the variable of auditor's client acquiescence is fulfilled through auditor's client identification; therefore, auditor's client identification is considered as a mediator variable.

**Keywords:** Transformational Client Leadership, Auditor Objectivity, Client Identification, Structural Equation Modeling, Auditor's Client Acquiescence.

مجله پیشرفت‌های حسابداری دانشگاه شیراز  
دوره یازدهم، شماره اول، بهار و تابستان ۱۳۹۸، پیاپی ۷۶/۳، صفحه‌های ۲۹-۶۷  
(مجله علوم اجتماعی و انسانی پیشین)

## بررسی تأثیر رهبری دگرگون‌ساز صاحب‌کار بر قضاوت حسابرس و نقش میانجی‌آشنایی با صاحب‌کار

بهروز بادپا\*      دکتر امید پورحیدری\*\*      دکتر احمد خدای پور\*\*\*  
دانشگاه شهید باهنر کرمان

### چکیده

پژوهشگران به‌تازگی اثر عوامل غیرمالی بر قضاوت حسابرسان را به‌طور ویژه محور توجه قرار داده‌اند. یکی از عوامل غیرمالی مهم که می‌تواند بر قضاوت عینی حسابرسان اثر منفی بگذارد، رهبری دگرگون‌ساز صاحب‌کار است. هدف اصلی پژوهش حاضر نیز بررسی اثر رهبری دگرگون‌ساز صاحب‌کار بر عینیت در قضاوت حسابرس است. جامعه آماری این پژوهش حسابرسان حرفه‌ای شاغل در مؤسسات حسابرسی معتمد بورس بودند. در این پژوهش، ۱۶۳ حسابرس حرفه‌ای عضو مؤسسات حسابرسی معتمد بورس در سال‌های ۱۳۹۶ و ۱۳۹۷ به‌عنوان نمونه آماری انتخاب شدند. داده‌ها با ابزار پرسش‌نامه جمع‌آوری شدند و با استفاده از نرم‌افزار AMOS تجزیه و تحلیل شدند. یافته‌های پژوهش نشان داد با استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری در سطح اطمینان ۹۵ درصد، بین رهبری دگرگون‌ساز صاحب‌کار و عینیت در قضاوت حسابرس رابطه منفی و معنادار وجود دارد و اثر رهبری دگرگون‌ساز صاحب‌کار بر قضاوت حسابرس تا حدی از طریق آشنایی (هویت‌یابی) حسابرس با صاحب‌کار رخ می‌دهد.

**کلیدواژه‌ها:** رهبری دگرگون‌ساز صاحب‌کار، عینیت حسابرس، آشنایی حسابرس با صاحب‌کار، مدل‌سازی معادلات ساختاری، موافقت حسابرس با رویه‌های صاحب‌کار.

---

\* دانشجوی دکتری حسابداری (نویسنده مسئول)، Behroozaracc@yahoo.com

\*\* استاد گروه حسابداری Opourheidari@uk.ac.ir

\*\*\* دانشیار گروه حسابداری Khodamipour@uk.ac.ir

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۸/۴/۱۹

تاریخ دریافت: ۱۳۹۷/۱۱/۲۴

## ۱. مقدمه

استقلال، بی‌طرفی<sup>۱</sup> و عینیت حسابرسان<sup>۲</sup> از مباحث بسیار مهم حسابرسی و تدوین استانداردهای حسابرسی به شمار می‌روند (بامبر و آیر،<sup>۳</sup> ۲۰۰۷). بر اساس آیین رفتار حرفه‌ای مصوب، بی‌طرفی جزء احکام قابل اجرا در مورد تمامی حسابداران حرفه‌ای است. بر اساس آن، حسابدار حرفه‌ای باید بی‌طرف باشد و نباید اجازه دهد هرگونه پیش‌داوری، جانب‌داری، تضاد منافع یا نفوذ دیگران، بی‌طرفی او را در ارائه خدمات حرفه‌ای مخدوش کند؛ همچنین استقلال حسابرسان جزء احکام قابل اجرا در مورد حسابداران حرفه‌ای مستقل است و بر اساس آن، هنگامی که حسابداران حرفه‌ای مستقل مسئولیت انجام کاری را به عهده می‌گیرند که مستلزم گزارشگری حرفه‌ای است، باید بدون هرگونه نفع و علاقه‌ای، صرف‌نظر از آثار واقعی آن باشند که ممکن است بر درستکاری، بی‌طرفی و استقلال ایشان تأثیر بگذارد یا به نظر رسد که تأثیر می‌گذارد (آیین رفتار حرفه‌ای حسابداران، ۱۳۹۱). عینیت نیز مقوله‌ای ذهنی و به معنای آزادی از هرگونه تعصب و جانب‌داری است. عینیت در حسابرسی به معنای نگرش ذهنی عاری از جانب‌داری در کار حسابرسی است که به حسابرسان اجازه می‌دهد تا وظایف و برنامه‌های خود را به صورتی که در کار خود به آن معتقد هستند، انجام دهند؛ به عبارت دیگر عینیت حسابرسان را ملزم می‌کند قضاوت خود را تابع سایرین نکنند (استاندارد اخلاقی شماره یک هیئت رویه‌های حسابرسی بریتانیا،<sup>۴</sup> ۲۰۱۱). آشنایی و هویت‌یابی حسابرسان با صاحب‌کار به سبب روابط نزدیک بین حسابرسان و صاحب‌کار ایجاد می‌شود. بامبر و آیر (۲۰۰۷) معتقدند ماهیت روابط بین حسابرسان و صاحب‌کار، تدوین استانداردهای حسابرسی را تحت الشعاع قرار داده است. بر همین اساس هیأت تدوین استانداردهای حسابرسی آمریکا<sup>۵</sup> (۲۰۰۰) در بیانیه چارچوب مفهومی حسابرسان حرفه‌ای،<sup>۶</sup> آشنایی بین حسابرسان و صاحب‌کار را یکی از تهدیدهای پنج‌گانه استقلال حسابرسان معرفی کرده است و قانون ساربنز-آکسلی<sup>۷</sup> (۲۰۰۲) نیز به منظور حفظ استقلال و عینیت حسابرسان، حسابرسان را از خدمات مشاوره‌ای منع کرده است. بازرمان، لاون‌اشتاین و موری<sup>۸</sup> (۲۰۰۲) نیز معتقدند بین ضرورت آشنایی حسابرسان با صاحب‌کار و حفظ عینیت حسابرسان تناقض وجود دارد و نمی‌توان انتظار داشت قضاوت حسابرسان کاملاً عینی و بی‌طرفانه باشد. حسابرسان به منظور حفظ استقلال، بی‌طرفی و سوگیری نکردن در

اظهار نظر و کسب شواهد، لازم است دارای نگرش عینی باشد؛ به بیان دیگر عینیت داشته باشد. اسوانبرگ و اومن<sup>۹</sup> (۲۰۱۶) معتقدند عینیت نگرش ذهنی غیرجانبدارانه‌ای است که به حسابرسان این امکان را می‌دهد تا تعهدات خود را به صورتی انجام دهند که صادقانه به حاصل کار خود باور داشته و قضاوت خود را تابع رأی دیگران قرار ندهند.

حسابرسان تمایل دارند درباره شرکت صاحب‌کار خود شناخت کسب کنند و با صاحب‌کار خود رابطه نزدیک برقرار کنند (بامبر و آیر، ۲۰۰۷). برخی از پژوهش‌های حسابداری مانند مطالعه بامبر و آیر (۲۰۰۷)، چارچوب تئوری هویت اجتماعی را به کار گرفتند و به این نتیجه رسیدند که آشنایی حسابرس با صاحب‌کار به عینیت حسابرس آسیب می‌زند. با این وجود، به اثر رهبری دگرگون‌ساز صاحب‌کار<sup>۱۰</sup> بر عینیت حسابرس که آن هم انعکاسی از روابط بیش از حد صاحب‌کار-حسابرس محسوب می‌شود، کم توجهی شده است. رهبری دگرگون‌ساز صاحب‌کار به طور خاص بر قدرت نفوذ رهبر صاحب‌کار بر تصمیم و نظر حسابرس دلالت دارد و این اثر با استفاده از روابط نزدیک آن‌ها اعمال می‌شود (اسوانبرگ، اومن و نیدرمیر،<sup>۱۱</sup> ۲۰۱۷). در برخی از مبانی علوم مدیریتی رهبری دگرگون‌ساز تحت عنوان «رهبری تحول‌گرا» نیز به کار گرفته می‌شود (حقیقی و هادی‌زاده، ۱۳۸۶). اهمیت هویت اجتماعی را می‌توان به کمک پژوهش در زمینه رهبری درک کرد که آن هم رهبری را به عنوان فرآیندی که اثربخشی آن تا حد زیادی از شناخت و هویت پیروان حاصل می‌شود، توصیف می‌کند. در اصل، این مفهوم بدان معنا است که اگر بدانیم هر اجتماع با کدام رهبری هویت پیدا کرده است، نفوذ و تأثیر بر آن گروه آسان‌تر است. از آنجاکه پژوهش‌های حسابداری به این نتیجه رسیده‌اند که حسابرسان تمایل دارند با صاحب‌کار خود آشنا شوند و روابط نزدیک بین آن‌ها ایجاد می‌شود، ممکن است تحت تأثیر رهبری صاحب‌کار قرار گیرند (اسوانبرگ، اومن و نیدرمیر، ۲۰۱۷).

ون‌نیپنبرگ و سیتکین<sup>۱۲</sup> (۲۰۱۳) معتقدند رهبری دگرگون‌ساز یکی از اقسام رهبری محسوب می‌شود که در پژوهش‌های تجربی سی سال گذشته بسیار بررسی شده است. این پژوهش نیز بر رهبری دگرگون‌ساز تأکید می‌کند. بر اساس آن، یکی از سوالات پژوهش حاضر این است که تا چه حدی دگرگون‌سازی حسابرسان از سوی مدیر مالی بزرگ‌ترین صاحب‌کاران آن‌ها، به عینیت حسابرس لطمه می‌زند. مطابق مبانی رهبری، پیروان هرچه

بیشتر با گروهی شناخته شوند و هویت آن گروه را به خود بگیرند، بیشتر مستعد رهبری دگرگون‌ساز هستند و با خطر این نوع رهبری مواجه می‌شوند (هاول و شمیر، ۱۳، ۲۰۰۵). کانگر، کانونگو و منون<sup>۱۴</sup> (۲۰۰۰) معتقدند رهبر دگرگون‌ساز، پیروان را ترغیب می‌کند تا با آن سازمان آشنا شوند و باعث ایجاد روابط نزدیک بین آن‌ها و سازمان می‌شود. برخی از پژوهش‌های پیشین مانند مطالعه کانگر، کانونگو و منون (۲۰۰۰) و کارک، شمیر و چن<sup>۱۵</sup> (۲۰۰۳) نشان داده‌اند شناخت و هویت اجتماعی تا حدودی از طریق اثر رهبری دگرگون‌ساز بر رفتار پیروان ایجاد می‌شود. واقعیت آن است که حتی اگر حسابرسان و صاحب‌کاران عضو یک سازمان نباشند، باز هم آشنایی حسابرسان با صاحب‌کاران عاملی برای تردید درباره این موضوع است که آیا حسابرسان در معرض خطر رهبری دگرگون‌ساز صاحب‌کار قرار دارند یا خیر. با توجه به اهمیت نکات ذکرشده، این پژوهش به دنبال پاسخگویی به سؤال‌های اصلی و فرعی زیر است:

**سؤال اصلی:** آیا رهبری دگرگون‌ساز صاحب‌کار بر عینیت حسابرس تأثیر دارد؟

سؤال اول: آیا رهبری دگرگون‌ساز صاحب‌کار بر آشنایی حسابرس با صاحب‌کار تأثیر دارد؟

سؤال دوم: آیا رهبری دگرگون‌ساز صاحب‌کار بر قضاوت حسابرس تأثیر دارد؟

سؤال سوم: آیا اثر رهبری دگرگون‌ساز صاحب‌کار بر قضاوت حسابرس از طریق آشنایی

حسابرس با صاحب‌کار (به‌عنوان متغیر میانجی) رخ می‌دهد؟

سازمان‌دهی مقاله در ادامه به این شرح است: در بخش بعدی، ابتدا مبانی نظری و

سپس پیشینه پژوهش بیان می‌شود؛ در بخش سوم، فرضیه‌ها و روش‌شناسی پژوهش ارائه

می‌شوند و پس از آن نتایج آماری و یافته‌های پژوهش بیان می‌شوند؛ در بخش پایانی، پس از

بحث و نتیجه‌گیری، پیشنهادها و محدودیت‌های پژوهش ارائه می‌شوند.

## ۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

### ۲-۱. رهبری دگرگون‌ساز صاحب‌کار و عینیت حسابرس

رهبر کسی است که برای به دست آوردن اهداف متعالی به باورها و تلاش‌های دیگران

جهت می‌دهد (میرمحمدی و رجائی، ۱۳۹۳). رهبری جزء مهمی از وظایف مدیریت



محسوب می‌شود. رهبران هر سازمانی می‌توانند بر عملکرد شغلی کارکنان به شیوه‌های گوناگون تأثیر بگذارند. آن‌ها می‌توانند کارکنان را به سمت فرآیندهای مبتکرانه هدایت کنند (جلیلیان و همکاران، ۱۳۸۹). رهبری فرآیندی است که به کمک آن هر فرد، افراد دیگر را برای تلاش به‌منظور دستیابی به هدف معین تحت تأثیر قرار می‌دهد. رهبری دگرگون‌ساز به‌عنوان یکی از پارادایم‌های رهبری برای ارتقای عملکرد سازمان در محیط متلاطم امروزی، با قابلیت برانگیختن کارکنان سعی در پیش‌بینی تغییرات محیطی دارد (شعبانی‌نژاد، علیاری و ابوالقاسم، ۱۳۹۵). رهبران تحول‌آفرین (دگرگون‌ساز) به چند دلیل مؤثر هستند: آن‌ها قادرند هم پیروان خود را متعهد کنند و هم اهداف و باورهای پیروان را تغییر دهند؛ رهبران دگرگون‌ساز تصویری از یک چشم‌انداز برای آینده را به پیروان خود ارائه می‌دهند؛ از آنجاکه چنین رهبرانی قادرند چشم‌اندازی روشن و موردنیاز را شکل دهند احتمالاً قادر به انگیزش کارکنان برای مشارکت در آن چشم‌انداز نیز هستند و زیردستان را برای انجام کار، بیش‌ازحد انتظار بر می‌انگیزانند (میرمحمدی و رجائی، ۱۳۹۳).

رهبر دگرگون‌ساز به دنبال برقراری رابطه بین علایق فردی و جمعی است تا به زیردستان اجازه کار کردن برای اهداف متعالی را بدهد (میرمحمدی و رجائی، ۱۳۹۳)؛ همچنین رهبری دگرگون‌ساز به عملکردی اطلاق می‌شود که درصدد است از طریق نفوذ آرمانی، الهام‌بخش، تحریک فرهیختگی و با حمایت توسعه‌گرا، پیروان را در مداری فراتر از منافع زودگذر شخصی به حرکت درآورد. این رهبران پیروان را به‌گونه‌ای ارتقا می‌دهند که به سطوح بالاتری از آرمان‌ها دست یابند، اهتمام فراوانی برای رسیدن به دستاوردهای برتر و احراز شکوفایی به کار ببندند و بر تعالی سازمان و جامعه خویش بیندیشند (سنجقی، ۱۳۸۰). باس<sup>۱۶</sup> (۱۹۹۹) معتقد است که رهبر دگرگون‌ساز توجه پیروان را به اهداف جمعی هدایت می‌کند و برای تحریک انگیزه‌های سطح بالای کارکنان، آنان را در تعقیب اهداف سازمانی ترغیب می‌کنند. رهبری دگرگون‌ساز به‌عنوان مجموعه‌ای از رفتارهای مؤثر رهبری (باس، ۱۹۸۵) یا ادراک پیروان از رفتارهای رهبر (لاو، کرویگ و سیواسوبرامانیام، ۱۹۹۶)<sup>۱۷</sup> تعریف می‌شود. ابعاد چهارگانه رهبری دگرگون‌ساز عبارت‌اند از انگیزش الهام‌بخش، نفوذ آرمانی، ترغیب ذهنی و ملاحظات فردی (باس و واولیو، ۱۹۹۵)<sup>۱۸</sup>. بعد انگیزش الهام‌بخش، مهارت رهبر در ارائه چشم‌اندازهای آینده و داشتن انتظارات زیاد و

فوق‌العاده از طریق همدلی و خوش‌بینی را نشان می‌دهد. منظور از نفوذ آرمانی، اشتغال به اقدامات دگرگون‌سازی است که موجب کسب احترام، اعتبار و فخر و مباحثات می‌شود، بر ارزش‌ها و باورهای بااهمیت تأکید می‌کند، حس هدفمندی را ایجاد کرده و موجب تمرکز بر منافع جمعی می‌شود (منافعی که موجب دستیابی به چشم‌انداز می‌شود). ترغیب ذهنی (فرهیختگی) شامل به چالش کشیدن پیروان از طریق زیر سؤال بردن مفروضات آن‌ها و نیز ایجاد تفکرات متمایز، خلاق و پویایی ذهنی است. بُعد ملاحظات فردی زمانی ایجاد می‌شود که رهبر درصدد توانمندسازی پیروان خود است و به تک‌تک آن‌ها به‌عنوان هویت‌های مستقل توجه می‌کند. این بُعد شامل ارشاد، آموزش، مربی‌گری و ایجاد درک و فهم شایسته است (میرمحمدی و رجائی، ۱۳۹۳).

همان‌طور که یافته‌های موجود در مبنای حسابرسی نشان می‌دهد، حسابرسان با صاحب‌کاران بزرگ خود آشنایی دارند (بامبر و آیر، ۲۰۰۷)؛ بنابراین پیش‌بینی می‌شود اگر صاحب‌کاری بتواند از قدرت رهبری خود استفاده کند، با حسابرس آشنا باشد و روابط نزدیکی با وی داشته باشد، حسابرس در معرض خطر اثر رفتارهای رهبری صاحب‌کار قرار بگیرد، اندازه شرکت صاحب‌کار هر مقداری هم که باشد فرقی نمی‌کند؛ اما فراتر از آن، حتی اگر بین حسابرس و صاحب‌کار آشنایی و روابط نزدیکی وجود نداشته باشد، باز هم انتظار می‌رود رهبری دگرگون‌ساز صاحب‌کار بر عینیت حسابرس اثر بگذارد؛ چون رهبر دگرگون‌ساز صاحب‌کار می‌تواند تأثیر زیادی بر دیگران داشته باشد (لاو، کرویک و سیواسوبرامانیام، ۱۹۹۶). به چند دلیل می‌توان انتظار داشت از بین رفتن عینیت حسابرس می‌تواند در نتیجه رهبری دگرگون‌ساز صاحب‌کار باشد. پیروانی که تحت نفوذ و تأثیر رهبری دگرگون‌ساز هستند، تمایل دارند از منافع شخصی خود به سمت منافع اجتماعی یعنی تیم و سازمان عبور کنند، فداکاری خود را در جهت انجام این رسالت نشان دهند و به چشم‌اندازهای ترسیم‌شده رهبر نزدیک شوند. علاوه بر این، وابستگی عاطفی قوی خود به رهبر را نشان می‌دهند، اهداف و ارزش‌های مدنظر رهبر را درونی‌سازی می‌کنند و برای آن اهداف و ارزش‌ها، تعهدات اخلاقی و شخصی قوی از خود نشان می‌دهند. بر این اساس، فقط الزامات از پیش تعیین‌شده را مدنظر قرار نمی‌دهند (بأس، ۱۹۸۵). این سطح ادراک و احساس منجر به تحسین، احترام و تکریم رهبر می‌شود و در نتیجه آن، موجبات اعتماد به

اطلاعات رهبر نیز فراهم می‌شود (کانگر، کانونگو و منون، ۲۰۰۰). رهبران دگرگون‌ساز به پشتوانه جایگاه ویژه خود، بروز نگرانی خود درباره نیازهای پیروان و توجه نکردن به منافع شخصی و نمایش فداکاری خود در جهت انگیزه‌های مشترک، موجب کسب اعتماد پیروان می‌شوند. یک رهبر دگرگون‌ساز به نوعی خیرخواه و خیراندیش در نظر گرفته می‌شود و این حقیقتی است که باعث می‌شود پیروانی که مستعد نفوذ رهبر هستند، افزایش پیدا کنند (مایر، داویس و اسپورمن، ۱۹۹۵). اگر این نشانه‌ها در روابط حسابرس و صاحب‌کار نمایان شود، می‌تواند عینیت حسابرس را تهدید کند. در واقع اگر این شیوه نفوذ و اثرگذاری امکان‌پذیر باشد، صاحب‌کار ممکن است علاقه‌مند باشد از آن استفاده کند.

اگرچه هویت و شخصیت هر فرد تابع علاقه و منافع شخصی هم هست و این موضوع با مباحث حسابرسی نیز ارتباط دارد؛ اما تمرکز پژوهش حاضر بر آشنایی و هویت‌یابی حسابرس با شرکت صاحب‌کار است. حسابرسی که به موضوع آشنایی با صاحب‌کار توجه نمی‌کند، در معرض ریسک رفتاری غیراخلاقی تحت عنوان اثر آشنایی و هویت‌یابی با شرکت صاحب‌کار قرار می‌گیرد. افلسبرگ، سولگا و گارت<sup>۲۰</sup> (۲۰۱۴) اظهار کردند رهبری دگرگون‌ساز، ریسک ترغیب پیروان را برای مشارکت در موفقیت شرکت خود از طریق شیوه‌هایی که عموماً غیراخلاقی است، در بر می‌گیرد و این اثر از طریق متغیر واسطه‌ای با عنوان شناخت یا هویت‌یابی پیروان با شرکت ظاهر می‌شود؛ بنابراین به نظر می‌رسد ممکن است افراد تشویق یا ترغیب شوند تا از هنجارهای اجتماعی منحرف شوند و در جهت منافع شرکت اقدام کنند. به‌طور مشابه، چون حسابرسان تمایل دارند با شرکت صاحب‌کار خود آشنایی پیدا کنند، ممکن است علی‌رغم جنبه‌های اخلاقی و پیامدهای بالقوه تصمیمات خود، روش‌های حسابداری مدنظر صاحب‌کاران خود را تأیید کنند و تسلیم خواسته‌های آنان شوند (سوئینی و پیرس، ۲۰۰۶). از آنجاکه ابعاد چهارگانه رهبری در سطح بالایی با یکدیگر همبستگی دارند (اسوانبرگ، اومن و نیدرمیر، ۲۰۱۷) و شواهد تجربی، مانند مطالعه باس (۱۹۸۵) و شین و ژو،<sup>۲۱</sup> (۲۰۰۳)، نیز این موضوع را تأیید می‌کند، می‌توان از آن‌ها به‌عنوان سنگ بنای رهبری دگرگون‌ساز استفاده کرد؛ بنابراین از لحاظ نظری هیچ دلیلی وجود ندارد بین ابعاد چهارگانه رهبری دگرگون‌ساز و عینیت حسابرس رابطه متفاوتی وجود داشته باشد و می‌توان رهبری دگرگون‌ساز را متغیری منفرد و مجزا در نظر گرفت. با توجه

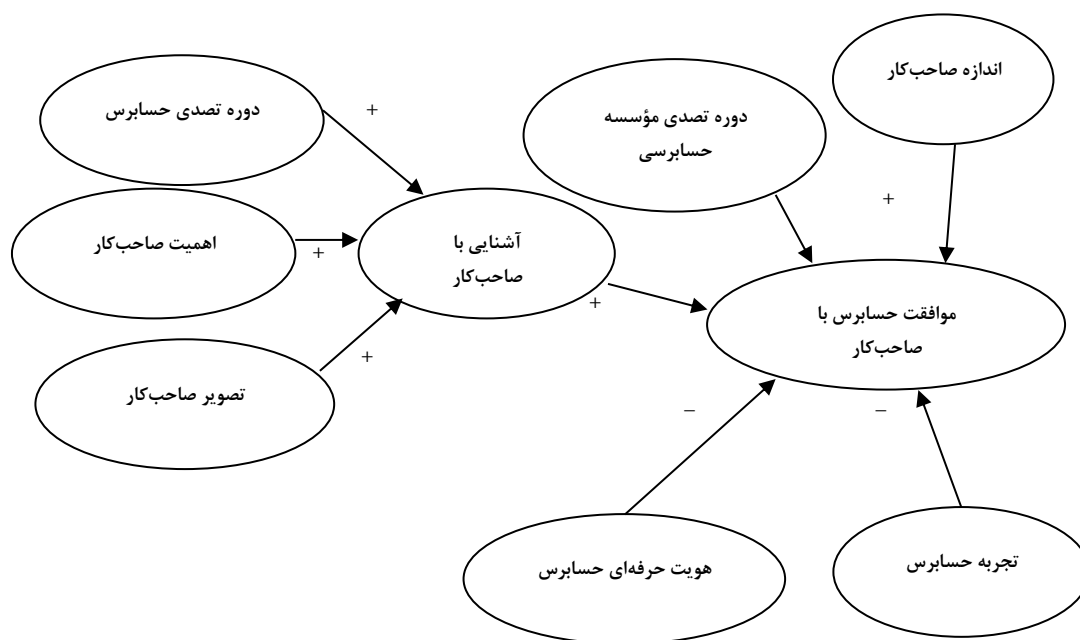
به مطالب ذکرشده و نتایج برخی از پژوهش‌ها درباره رهبری، رهبر صاحب‌کار می‌تواند با رفتار خود، تصمیم و اظهارنظر حسابرس را تحت تأثیر قرار دهد؛ بنابراین رهبری دگرگون‌ساز صاحب‌کار می‌تواند بر عینیت قضاوت حسابرس اثر منفی داشته باشد.

## ۲-۲. آشنایی حسابرس با صاحب‌کار

تئوری هویت اجتماعی<sup>۲۲</sup> تصمیمات و رفتار افراد و رابطه آن‌ها با گروه‌ها را توضیح می‌دهد و تلاش می‌کند توضیح دهد چرا و چه وقت افراد خود را عضوی از گروهی خاص تلقی می‌کنند. بر اساس این تئوری، هویت افراد بر اساس خودپنداشت فردی از احساس تعلق به گروه خاص شکل می‌گیرد (تاجفل،<sup>۲۳</sup> ۱۹۷۴). هویت اجتماعی به همسانی و شباهت بین افراد گروه اشاره دارد و نشان‌دهنده تعلق فرد به گروه است؛ علاوه بر این، هویت اجتماعی هویتی است که فرد در ارتباط با گروه‌های جامعه کسب می‌کند و خود را از لحاظ عاطفی، تعهد و تکلیف منتسب و مدیون به آن گروه‌ها می‌داند (عبدالهی، ۱۳۷۴)؛ همچنین تئوری هویت اجتماعی می‌تواند توصیفی از شناخت و هویت ارائه دهد که در مقابل توصیف مربوط به وابستگی‌های اقتصادی قرار دارد و به چرایی نفوذ و تأثیر بسیار زیاد صاحب‌کار بر حسابرسان خود توجه کند. بر اساس این تئوری، افراد خودشان را در گروه‌های اجتماعی مختلف طبقه‌بندی می‌کنند. این طبقات عبارت‌اند از گروه‌های شغلی، سازمانی، جنسیت، ملیت، تقسیمات اداری و جغرافیایی، قوم، نژاد و سن. این هویت‌های مختلف متمایز هستند و ممکن است با یکدیگر سازگاری داشته باشند یا رقیب یکدیگر باشند (اسکات،<sup>۲۴</sup> ۱۹۹۷). پژوهشگران به این نتیجه رسیدند که هویت سازمانی می‌تواند در چارچوب‌های مختلف شامل گروه‌های کاری، نظامی، دانشگاهی، مؤسسه حسابداری، روزنامه‌نگاری، نمایندگان تعاونی و حسابرسان شکل گیرد. این طبقه‌بندی‌های شخصی افراد به‌عنوان نقطه حرکت و جهت‌دهنده عمل می‌کند؛ بنابراین هویت اجتماعی احتمال درونی‌سازی ارزش‌ها و هنجارهای گروه در افراد را افزایش می‌دهد. کسب شناخت ویژه بر روش تفسیر اطلاعات افراد و تصمیم‌گیری آن‌ها اثر می‌گذارد. افراد تمایل دارند با گروه‌هایی شناخته شوند که ارزش‌های آن برای افراد جاذبه داشته باشد (آلوسون،<sup>۲۵</sup> ۲۰۰۰). علاوه بر این، طبقه‌بندی‌های شخصی افراد ممکن است در چارچوب هویت‌های جداگانه و متمایز در

نظر گرفته شود؛ بدین معنا که مثلاً آشنایی و هویت‌یابی اشخاص با سازمانی که در استخدام آن هستند، لزوماً مانعی برای آشنایی و هویت‌یابی با حرفه آن‌ها محسوب نمی‌شود (لاچمن و آرانیا،<sup>۲۶</sup> ۱۹۸۶). با این حال افرادی که در ابتدا خود را به‌عنوان فرد متخصص و حرفه‌ای در نظر می‌گیرند، احتمالاً کمتر به سمت شرکتی که در آن استخدام شده‌اند گرایش پیدا می‌کنند و کمتر در چارچوب آن هویت قرار می‌گیرند؛ چون این شرکت اولویت دوم برای شناخت و هویت‌یابی آن فرد محسوب می‌شود (آلوسون، ۲۰۰۰).

نکته مهم دیگر آن است که شناخت و هویت‌یابی بر نتایج و پیامدها اثر می‌گذارد. به اعتقاد کینگ<sup>۲۷</sup> (۲۰۰۲) احساس هویت اجتماعی حسابرسان تا حدودی ناشی از تعصب و سوگیری است؛ به این معنا که حسابرس هویت صاحب‌کاری را به خود می‌گیرد که خدماتی به آن ارائه کرده است و این نوع سوگیری نیز خطری برای حفظ عینیت حسابرس محسوب می‌شود. بر اساس پیش‌بینی‌های تئوری هویت اجتماعی، پرسنل خدماتی سازمان‌هایی که به‌طور مستقیم با صاحب‌کار دارای تعامل هستند، بخش عمده‌ای از کارشان را با شناخت از صاحب‌کار آغاز می‌کنند. در عرصه حسابرسی، این موضوع باعث می‌شود حسابرسان تلاش کنند بیشتر با صاحب‌کار خود آشنا شوند و ناخودآگاه روابط نزدیکی برقرار کنند. علاوه بر این، ممکن است حسابرسان، صاحب‌کار را به‌عنوان کارفرمایی بالقوه در آینده در نظر بگیرند. با توجه به مطالب ارائه‌شده، حسابرسان معمولاً با صاحب‌کار خود آشنا هستند و روابط نزدیکی را برقرار می‌کنند.



شکل ۱: مدل آشنایی حسابرس با صاحب‌کار و موافقت حسابرس با صاحب‌کار

مأخذ: بامبر و آیر (۲۰۰۷، ص ۵)

شکل ۱، مدل بامبر و آیر (۲۰۰۷) را درباره آشنایی حسابرس با صاحب‌کار خود به نمایش می‌گذارد. برای بررسی اثر آشنایی حسابرس با صاحب‌کار بر عینیت حسابرس، ابتدا سه عاملی که بر اساس تئوری هویت اجتماعی بر آشنایی با صاحب‌کار حسابرس اثر می‌گذارند، بررسی می‌شوند. اولین عامل، دوره تصدی حسابرس است؛ یعنی مدت‌زمانی که حسابرس به انجام عملیات حسابداری شرکت اشتغال دارد. مال و اشفورت<sup>۲۸</sup> (۱۹۹۲) و اریلی و چت‌من<sup>۲۹</sup> (۱۹۸۶) نشان دادند هرچه مدت‌زمان همکاری با سازمانی بیشتر باشد، شناخت و هویت‌یابی سازمانی نیز افزایش می‌یابد. دوم اینکه فرض می‌شود میزان اهمیت صاحب‌کار برای حسابرس باعث می‌شود آشنایی حسابرس با آن صاحب‌کار افزایش یابد. صاحب‌کاران مهم و کلیدی، اغلب بزرگ‌ترین صاحب‌کاران هستند (ری‌نولد و فرانسیس،<sup>۳۰</sup> ۲۰۰۰). سومین عاملی که انتظار می‌رود بر آشنایی حسابرس با صاحب‌کار اثر بگذارد تصویری است که درباره صاحب‌کار وجود دارد. بر اساس تئوری هویت اجتماعی، این عامل

هم یکی از عوامل تعیین‌کننده در هویت اجتماعی است. وان‌هاگینز، ریوردان و گریفث<sup>۳۱</sup> (۱۹۹۸) به این نتیجه رسیدند که تصور بیرونی که راجع به صاحب‌کاری وجود دارد (مثلاً زمانی که کارکنان معتقدند مشتریان و سایرین در صنعتی خاص، شرکت آن‌ها را به‌عنوان مکانی خوب برای فعالیت قبول دارند)، عاملی مهم و تعیین‌کننده در میزان هویت‌یابی کارکنان با شرکت آن‌ها محسوب می‌شود.

درحالی‌که ممکن است آشنایی صاحب‌کار با حسابرس به‌عنوان یکی از تهدیدهای عینیت حسابرس مطرح شود، سایر ویژگی‌های حسابرس ممکن است بتوانند این تهدید را خنثی کنند. یکی از این عوامل خنثی‌کننده، هویت حرفه‌ای حسابرس است. آرانیا، پولاک و امرنیک<sup>۳۲</sup> (۱۹۸۱) استدلال کردند وابستگی‌های حرفه‌ای نسبت به وابستگی به سازمانی (شرکت) خاص هم جداگانه است و هم دارای اولویت است؛ به عبارتی دارای حق تقدم است. به احتمال بسیار زیاد، حسابرسانی که هویت حرفه‌ای پیدا می‌کنند، ارزش‌ها و هنجارهای حرفه را درونی‌سازی می‌کنند؛ به‌عبارت‌دیگر آن‌ها را به کار می‌گیرند و به آن‌ها پایبند هستند؛ در نتیجه هویت حرفه‌ای باید رفتار حرفه‌ای و عینیت حسابرسان را ارتقا دهد (جانستون، ساتون و وارفیلد،<sup>۳۳</sup> ۲۰۰۱). از طرفی، حسابرسان باتجربه، بهتر می‌توانند اشتباهات را شناسایی کنند و توضیحات مقبول‌تری درباره اشتباهات گزارش‌های مالی فراهم کنند (بستانیان، ۱۳۸۷). پژوهشگران از دیرباز متوجه تأثیر تجربه بر قضاوت و تصمیم‌گیری بوده‌اند؛ برای مثال در رشته‌های بسیار تخصصی نظیر حسابداری و حسابداری، آگاهی از تفاوت‌هایی که در فرآیندهای تصمیم‌گیری و روش تجربی متخصصین در مقابل تازه‌کارها وجود دارد، در طراحی ابزارهای کمکی برای تصمیم‌گیری (مثل سیستم‌های خبره و پشتیبان تصمیم‌گیری) و پیشبرد برنامه‌های آموزشی کارکنان بسیار ارزشمند است (عبدالحمیدی و رایت،<sup>۳۴</sup> ۱۹۸۷). در مجموع انتظار می‌رود عینیت حسابرس همراه با تجربه وی افزایش یابد.

شواهد محکمی خارج از حیطه حسابداری، مانند نتایج پژوهش کارک، شمیر و چن (۲۰۰۳) و افلسبرگ، سولگا و گارت (۲۰۱۴)، وجود دارد که نشان می‌دهد هویت و شخصیت اجتماعی پیروان می‌تواند اثر رهبری دگرگون‌ساز بر رفتار پیروان را تحت‌الشعاع قرار دهد. این شواهد با یافته‌های بامبر و آیر (۲۰۰۷) ترکیب می‌شود. بر اساس مبحث

آشنایی حسابرسان با صاحب‌کار می‌تواند این موضوع مهم را بررسی کرد که آیا آشنایی حسابرسان با صاحب‌کار می‌تواند به‌عنوان واسطه عمل کند و اثر رهبری دگرگون‌ساز صاحب‌کار بر عینیت حسابرسان را تحت‌الشعاع قرار دهد یا خیر. تئوری هویت اجتماعی در مورد رهبری اظهار می‌کند احتمالاً در موقعیت‌های اجتماعی، منفعت‌طلبی شخصی در جهت گرایش به ارزش‌ها و اصول اجتماعی تغییر مسیر پیدا می‌کند و باعث ایجاد انگیزه برای مشارکت در اجتماع می‌شود (شمیر، ۳۵، ۱۹۹۰). اولین تأثیری که بر روی عضو هر گروهی نمایان می‌شود، مستقیماً مربوط به عضویت در گروه است. به این معنا که عضو گروه باید درجه‌ای از کنترل‌های اجتماعی را بپذیرد که تا حدودی هنجاری و تا حدودی هم مربوط به شناخت است. اثر دوم آن هم این است که هر عضو گروه خود را از زاویه دید هویت اجتماعی می‌بیند و باعث می‌شود این عضو، منافع گروه را با جان‌ودل بپذیرد و اساساً منافع گروه را بر منافع شخصی خود ترجیح دهد (ون‌نیپنبرگ، ۳۶، ۲۰۰۰). این تعریف درباره هویت فرد در اجتماع منجر به افزایش انگیزه‌های درونی می‌شود و فرد در جهت منافع گروهی اقدام می‌کند. چنین اثراتی باعث می‌شود حفظ عینیت برای هر عضو گروه در مقابل گروه مشکل باشد و حسابرسان نیز از این قاعده مستثنی نیست. هرچند حسابرسان عضو واقعی شرکت صاحب‌کار محسوب نمی‌شود، شواهد قبلی درباره آشنایی حسابرسان با شرکت صاحب‌کار و اثر آن بر عینیت حسابرسان نشان می‌دهد ریسک زیادی وجود دارد که اثرات مربوط به گروه و عضویت در آن ممکن است موجب صدمه زدن به عینیت حسابرسان شود (بامبر و آیر، ۲۰۰۷). به اعتقاد کارک، شمیر و چن (۲۰۰۳) هویت اجتماعی، اثر رهبری دگرگون‌ساز بر توانمندی و اختیارات را تحت تأثیر قرار می‌دهد و در واقع به‌عنوان متغیر واسطه‌ای بر این رابطه اثرگذار است. علاوه بر این، شناخت و هویت اجتماعی از طریق رهبری دگرگون‌ساز افزایش می‌یابد (کانگر، کانونگو و منون، ۲۰۰۰). برآیند این نتایج نشان می‌دهد حداقل بخشی از اثربخشی رهبری دگرگون‌ساز از طریق شناخت و هویت اجتماعی پیروان حاصل می‌شود. علاوه بر پژوهش‌های بیان‌شده در بخش مبانی نظری، می‌توان به مطالعات داخلی و خارجی زیر اشاره کرد

اعتمادی و جباری (۱۳۸۶) نقش پاسخگویی در کیفیت قضاوت حسابرسان را بررسی کردند. یافته‌های این پژوهش نشان داد افزایش سطح پاسخگویی در مرحله ارزیابی نتایج



کار حسابرس منجر به افزایش میزان محافظه‌کاری، تلاش و عینیت قضاوت حسابرسان می‌شود. سیرانی، خواجوی و نوشادی (۱۳۸۸) اثر تجربه را در سطوح مختلف پیچیدگی کار بررسی کردند و نشان دادند هر چه وظایف و کار حسابرسی پیچیده‌تر شود، اهمیت و اثر تجربه بیشتر نمایان می‌شود. سجادی، فرازمنند و قربانی (۱۳۹۱) تأثیر تداوم انتخاب حسابرس بر کیفیت حسابرسی را بررسی کردند، نتایج این پژوهش نشان داد تداوم انتخاب حسابرس تأثیر معناداری بر کیفیت حسابرسی ندارد.

واعظ، احمدی و رشیدی‌باغی (۱۳۹۳) تأثیر کیفیت حسابرسی بر حق‌الزحمه حسابرسی شرکت‌های بورسی را بررسی کرده و استدلال کردند حق‌الزحمه خدمات حسابرسی شرط ضروری برای اطمینان به کیفیت حسابرسی است. نتایج پژوهش آنان نشان داد تداوم انتخاب حسابرس و اندازه مؤسسه حسابرسی رابطه مثبت و معناداری با حق‌الزحمه حسابرسی دارند. مدرس، ابراهیمی و عزیزخانی (۱۳۹۵) حفاظ‌های مؤثر بر استقلال حسابرس در برابر تهدید صاحب‌کار به جایگزینی وی را بررسی کردند. بررسی آن‌ها نشان داد عوامل ذیل بر استقلال حسابرس در برابر تهدید صاحب‌کار به جایگزینی وی مؤثر است: بررسی هم‌پیشگان؛ افزایش سطح دانش استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسی در مورد گزارش‌های مالی؛ شفافیت حوزه مسئولیت حسابرسان مستقل از دید استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی؛ الزام به برقراری ارتباط با حسابرسان پیشین؛ مسئولیت تضامنی شرکا با مؤسسه حسابرسی؛ محدود کردن نسبت حق‌الزحمه دریافتی از یک صاحب‌کار؛ الزام به افشای دلایل تغییر حسابرسان از سوی صاحب‌کاران؛ تغییر ادواری حسابرسان.

نیکبخت و همکاران (۱۳۹۷) مدل استقلال حسابرس را تدوین کردند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد کیفیت منابع انسانی، نفوذ نداشتن صاحب‌کار بر حسابرس، وابستگی نداشتن مالی به صاحب‌کار، کیفیت توزیع کار حسابرسی، چرخش صحیح مؤسسات حسابرسی، کیفیت حق‌الزحمه حسابرسی، میزان فضای رقابتی در حرفه حسابرسی، رعایت مقررات حرفه‌ای و کفایت نظارت حرفه‌ای بر استقلال حسابرس تأثیر دارند. بهزادیان و ایزدی‌نیا (۱۳۹۷) عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی از دیدگاه حسابرسان مستقل و مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران را بررسی کردند و به این نتیجه رسیدند که لزوم چرخش دوره‌ای حسابرسی در واحدهای رسیدگی‌شده و محدودیت ارتباط

شخصی و مالی با صاحب‌کار بر ارتقای سطح کیفی خدمات حسابرسی تأثیر دارند. داتون، داکریچ و هارکویل<sup>۳۷</sup> (۱۹۹۴) استدلال کردند هرگاه شخصی با سازمانی ارتباط بلندمدتی داشته باشد، اغلب در طبقه‌بندی‌های شخصی، خود را در عضویت آن سازمان تصور می‌کند. آیر، بامبر و بارفیلد<sup>۳۸</sup> (۱۹۹۷) به این نتیجه رسیدند که شهرت و اعتبار هر شرکت حسابداری به‌طور مثبتی بر ادامه ارتباط شخصی که با آن شرکت همکاری داشته است و استمرار هویتی که از آن پیدا کرده است، اثر می‌گذارد. وان‌هاگینز، ریوردان و گریفث (۱۹۹۸) به این نتیجه رسیدند که تصور بیرونی که درباره صاحب‌کار وجود دارد (مثلاً زمانی که کارکنان معتقدند مشتریان و سایرین در یک صنعت خاص، شرکت آن‌ها را به‌عنوان مکانی خوب برای فعالیت قبول دارند)، عاملی مهم و تعیین‌کننده در میزان هویت‌یابی کارکنان با شرکت آن‌ها محسوب می‌شود.

بامبر و آیر (۲۰۰۲) به این نتیجه رسیدند که حسابرسان تناقض بسیار اندکی بین هویت‌یابی با حرفه خود و هویت‌یابی با شرکتی که در آن شاغل‌اند می‌بینند. بر همین اساس گفته می‌شود حسابرسان می‌توانند درخواست‌ها و مطالبات را مدیریت کنند. بامبر و آیر (۲۰۰۷) نشان دادند حسابرسانی که آشنایی بیشتری با صاحب‌کار خود دارند، احتمالاً بیشتر با شرایط و رویه‌های دلخواه و پسند صاحب‌کار موافقت می‌کنند و تسلیم خواسته‌های آن‌ها می‌شوند. از سوی دیگر، حسابرسان باتجربه‌تر و حسابرسانی که دارای سطح بالایی از شناخت حرفه‌ای هستند احتمالاً کمتر تسلیم موقعیت صاحب‌کار می‌شوند. اسوانبرگ، اومن و نیدرمیر (۲۰۱۷) اثر رهبری دگرگون‌ساز بر عینیت حسابرسان را بررسی کردند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد رهبری دگرگون‌ساز صاحب‌کار بر عینیت حسابرسان اثر منفی می‌گذارد و این اثر فقط تا حدی از طریق آشنایی با صاحب‌کار انجام می‌شود. بر اساس نتایج آن‌ها، حسابرسان در معرض خطر اثر اعمال رهبری دگرگون‌ساز صاحب‌کار هستند. عدیلی، خدای پور و پورحیدری<sup>۳۹</sup> (۲۰۱۸) اثر هنجارهای تیم حسابرسی را بر عینیت حسابرسان بررسی کردند. منظور از هنجارهای تیم حسابرسی، مقررات و استانداردهایی است که اعضای تیم حسابرسی به کار می‌گیرند که رفتار تیم حسابرسی را تنظیم و کنترل می‌کند. نتایج این پژوهش نشان داد هنجارهای تیم حسابرسی بر عینیت حسابرسان تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد. بر همین اساس، استدلال کردند بهبود این هنجارها گامی مهم

برای اعتلای حرفه حسابرسی است و می‌تواند موجب افزایش عینیت حسابرس شود.

### ۳. فرضیه‌های پژوهش

همان‌طور که پیش‌تر بیان شد، بر اساس تئوری هویت اجتماعی و نتایج برخی از پژوهش‌ها مانند مطالعه بامبر و آیر (۲۰۰۷)، لی‌بویف، شفیر و بایوک<sup>۴۰</sup> (۲۰۱۰) و اسوانبرگ، اومن و نیدرمیر (۲۰۱۷) آشنایی و هویت‌یابی اثر رهبری دگرگون‌ساز بر رفتار پیروان را تحت‌الشعاع قرار می‌دهد و متغیر واسطه در این رابطه محسوب می‌شود. در عرصه حسابرسی، ممکن است صاحب‌کارانی که رهبری دگرگون‌ساز را به کار می‌گیرند، بتوانند حسابرس را تحت تأثیر قرار دهند، به‌طوری‌که عینیت در قضاوت حسابرس خدشه‌دار شود؛ همچنین، انتظار می‌رود این اثر از طریق آشنایی حسابرس با صاحب‌کار انجام شود.

**فرضیه اصلی پژوهش:** رهبری دگرگون‌ساز صاحب‌کار بر عینیت حسابرس تأثیر

منفی دارد.

فرضیه اول: رهبری دگرگون‌ساز صاحب‌کار بر آشنایی حسابرس با صاحب‌کار تأثیر

مثبت دارد.

فرضیه دوم: دوره تصدی حسابرس بر آشنایی حسابرس با صاحب‌کار تأثیر مثبت دارد.

فرضیه سوم: اهمیت صاحب‌کار بر آشنایی حسابرس با صاحب‌کار تأثیر مثبت دارد.

فرضیه چهارم: تصویر صاحب‌کار بر آشنایی حسابرس با صاحب‌کار تأثیر مثبت دارد.

فرضیه پنجم: آشنایی حسابرس با صاحب‌کار بر موافقت حسابرس با رویه‌های مدنظر

صاحب‌کار تأثیر مثبت دارد.

فرضیه ششم: رهبری دگرگون‌ساز صاحب‌کار بر موافقت حسابرس با رویه‌های مدنظر

صاحب‌کار تأثیر مثبت دارد.

فرضیه هفتم: اثر رهبری دگرگون‌ساز صاحب‌کار بر موافقت حسابرس با رویه‌های

مدنظر صاحب‌کار از طریق آشنایی حسابرس با صاحب‌کار (به‌عنوان متغیر میانجی) انجام

می‌شود.

فرضیه هشتم: دوره تصدی مؤسسه حسابرسی (بر صاحب‌کار) بر موافقت حسابرس با

رویه‌های مدنظر صاحب‌کار تأثیر دارد.

فرضیه نهم: تجربه حسابرسان بر موافقت حسابرسان با رویه‌های مدنظر صاحب‌کار تأثیر منفی دارد.

فرضیه دهم: هویت حرفه‌ای حسابرسان بر موافقت حسابرسان با رویه‌های مدنظر صاحب‌کار تأثیر منفی دارد.

#### ۴. روش‌شناسی پژوهش

##### ۴-۱. نوع پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف، از نوع پژوهش‌های کاربردی است؛ زیرا هدف پژوهش‌های کاربردی، توسعه دانش کاربردی در زمینه‌ای خاص است؛ به بیان دیگر پژوهش‌های کاربردی به سمت کاربرد عملی دانش هدایت می‌شوند؛ از نظر روش، توصیفی است؛ اجرای پژوهش‌های توصیفی می‌تواند تنها برای شناخت بیشتر شرایط موجود یا به منظور یاری رساندن به فرایند تصمیم‌گیری باشد. داده‌های لازم از دو طریق پژوهش‌های کتابخانه‌ای و پژوهش میدانی و نیز با ابزار پرسش‌نامه گردآوری شده است. بر اساس نحوه گردآوری داده‌ها، این پژوهش از نوع پیمایشی محسوب می‌شود. نظر به اینکه پژوهش حاضر به دنبال مشخص کردن رابطه چندمتغیره است، لذا از نوع همبستگی است.

##### ۴-۲. جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری پژوهش حاضر، حسابرسان حرفه‌ای شاغل در مؤسسات حسابرسی معتمد بورس را شامل می‌شود. بر اساس مصوبه شورای بورس اوراق بهادار، حسابرسی سالیانه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس را باید مؤسسات حسابرسی معتمد بورس انجام دهند. با توجه به اینکه آمار رسمی حسابرسان حرفه‌ای شاغل در این مؤسسات در دست نیست، حجم جامعه و واریانس آن نامشخص فرض می‌شود. علاوه بر این، چون از پرسش‌نامه با طیف لیکرت پنج درجه استفاده شده است، 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، ۱۳۸۶)؛ بنابراین با استفاده از فرمول کوکران حجم نمونه لازم برابر با ۱۱۸ حسابرسان حرفه‌ای است.

### ۳-۴. روش و ابزار جمع‌آوری اطلاعات

در پژوهش حاضر، بیش از ۳۵۰ پرسش‌نامه توزیع شد که پس از تلاش‌های پی‌درپی در نهایت ۱۶۷ پرسش‌نامه جمع‌آوری شده است؛ اما فقط ۱۶۳ پرسش‌نامه قابل‌استفاده است؛ بنابراین نمونه آماری آزمون‌شده در این پژوهش شامل ۱۶۳ پرسش‌نامه (حسابرس مستقل) در سال‌های ۱۳۹۶ و ۱۳۹۷ است. روایی (محتوا و سازه) و پایایی پرسش‌نامه بررسی شد. به‌منظور بررسی روایی محتوا، پرسش‌نامه در اختیار استادان و صاحب‌نظران قرار گرفت و بر اساس دیدگاه‌های تخصصی آن‌ها اصلاحات لازم انجام شد. به‌منظور بررسی روایی سازه از تحلیل عاملی استفاده شده است. پایایی پرسش‌نامه نیز با استفاده از روش آلفای کرونباخ بررسی شده است. با توجه به اینکه بررسی پایایی کل سؤالات پرسش‌نامه اشتباه است باید پایایی سؤالات هر بخش (متغیر) بررسی شود (کریمی، ۱۳۹۴). بر همین اساس، آلفای کرونباخ هر متغیر جداگانه ارائه می‌شود. داده‌های جمع‌آوری‌شده نیز با استفاده از نرم‌افزار AMOS تجزیه و تحلیل شده‌اند. علاوه بر این، پرسش‌نامه این پژوهش به‌صورت پیش‌آزمون بر روی ۲۹ حسابرس آزمون‌شده و با توجه به نتایج آن تغییرات لازم انجام شده است.

### ۴-۴. اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش

به‌منظور بررسی اثر رهبری دگرگون‌ساز صاحب‌کار بر قضاوت حسابرس و نقش میانجی آشنایی حسابرس با صاحب‌کار پرسش‌نامه‌ای طراحی شده است که در آن اطلاعات شخصی (سن و جنسیت)، تجربه حسابرس، عینیت حسابرس (میزان موافقت حسابرس با رویه‌های مدنظر صاحب‌کار)، دوره تصدی حسابرس، هویت حرفه‌ای حسابرس، رهبری چندعاملی صاحب‌کار، اهمیت صاحب‌کار، دوره تصدی مؤسسه حسابرسی بر صاحب‌کار و میزان آشنایی (هویت‌یابی) حسابرس با صاحب‌کار پرسیده شده است.

در بخش پرسش‌نامه رهبری چندعاملی از حسابرسان خواسته شده است رهبر بزرگ‌ترین صاحب‌کار خود (مدیر مالی صاحب‌کار) را در نظر بگیرند و به بیست سؤال رهبری چندعاملی پاسخ دهند. این سؤالات دارای پنج گزینه طیف لیکرت هستند و دامنه امتیاز هر سؤال بین ۱ یعنی کاملاً مخالف و ۵ یعنی کاملاً موافق قرار دارد. میانگین امتیازهای بیست سؤال، بیانگر امتیاز رهبری دگرگون‌ساز صاحب‌کار است. سؤالات این

متغیر هر چهار بُعد رهبری صاحب‌کار را آزمون می‌کند. این رویکرد اندازه‌گیری از پژوهش اسوانبرگ، اومن و نیدرمیر (۲۰۱۷) اقتباس شده است. کارک، شمیر و چن (۲۰۰۳) نشان دادند که هر چهار بُعد رهبری همبستگی زیادی دارند و تفکیک این ابعاد ضرورت ندارد و می‌توان از شاخص ترکیبی استفاده کرد. آلفای کرونباخ پرسش‌نامه رهبری دگرگون‌ساز برابر با ۰/۹۲۸ است و از مقدار پذیرفتنی (۰/۶) بیشتر است. علاوه بر این، مقدار آماره KMO برابر با ۰/۹۱۱ است که از مقدار پذیرفتنی (۰/۷) بیشتر است و نتیجه آزمون بارلت این تحلیل، در سطح خطای ۵ درصد معنادار است ( $P=۰/۰۰۰$ ). این دو آزمون نشان می‌دهند که انجام تحلیل عاملی بر روی متغیرها امکان‌پذیر است و متغیرها توانایی عاملی شدن را دارند. در تحلیل عاملی انجام‌شده، چهار عامل می‌توانند ۶۲/۸۲۷ درصد واریانس کل را تبیین کنند؛ این چهار عامل بر اساس مبانی نظری رهبری چندعاملی که در این پژوهش هم درباره آن‌ها بحث شده است، عبارت‌اند از ترغیب ذهنی، نفوذ آرمانی، انگیزش الهام‌بخش و ملاحظه فردی. مقدار بارهای عاملی نیز مقدار مناسب و بزرگی است.

به‌منظور بررسی آشنایی و هویت‌یابی حسابرسان با صاحب‌کار و هویت حرفه‌ای حسابرسان از مقیاس هویت سازمانی مال و اشفورت (۱۹۹۲) و وان‌هاگینز، ریوردان و گریفث (۱۹۹۸) استفاده شده است. این رویکرد از مطالعه بامبر و آیر (۲۰۰۷) و اسوانبرگ، اومن و نیدرمیر (۲۰۱۷) اقتباس شده است. برای هر یک از این دو متغیر پنج سؤال مطرح شده است. آلفای کرونباخ آشنایی حسابرسان با صاحب‌کار برابر ۰/۷۷۴ و پذیرفتنی است. نتایج تحلیل عاملی آن نیز پذیرفتنی است و سؤالات معرف یک متغیر هستند. آلفای کرونباخ هویت حرفه‌ای حسابرسان نیز از مقدار پذیرفتنی، بیشتر است و نتایج تحلیل عاملی نشان می‌دهد که بارهای عاملی (سه سؤال) مطلوب هستند. تصویر صاحب‌کار از نظر حسابرسان نیز با استفاده از سه سؤال آزمون شده است. به‌منظور اندازه‌گیری میزان عینیت حسابرسان در قضاوت اولیه‌ی، یک سؤال اساسی مطرح شده است و بر اساس آن سناریویی از اختلاف صاحب‌کار و حسابرسان در مورد افشا کردن یا افشا نکردن یک بدهی احتمالی طراحی شده است که از نظر حسابرسان با اهمیت است و صاحب‌کار مخالف این نظر است. پاسخ پنج گزینه‌ای در قالب طیف لیکرت میزان موافقت حسابرسان با صاحب‌کار را مشخص می‌کند. موافقت بیشتر حسابرسان با صاحب‌کار (احتمال افشا نکردن بدهی) به معنای عینیت کمتر

در قضاوت حسابرس است. این رویکرد اندازه‌گیری از پژوهش بامبر و آیر (۲۰۰۷) و اسوانبرگ، اومن و نیدرمیر (۲۰۱۷) اقتباس شده است. برای اندازه‌گیری اهمیت صاحب‌کار از حساب‌رسان خواسته شده است تا میزان اهمیت صاحب‌کار خود را با استفاده از امتیازهای ۱ تا ۵ مشخص کنند؛ همچنین خواسته شده تجربه حرفه‌ای خود را بر حسب سال بیان کنند. دوره تصدی حسابرس تعداد سال‌هایی است که حسابرس بزرگ‌ترین صاحب‌کار خود را حسابرسی کرده است. منظور از دوره تصدی مؤسسه حسابرسی نیز تعداد سال‌هایی است که مؤسسه فعلی حسابرسی آزمون‌شونده، بزرگ‌ترین صاحب‌کار وی را حسابرسی کرده است؛ بامبر و آیر (۲۰۰۷) معتقدند دوره تصدی حسابرس بر آشنایی حسابرس با صاحب‌کار تأثیر دارد و دوره تصدی مؤسسه حسابرسی به‌طور مستقیم عینیت حسابرس را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

## ۵. یافته‌های پژوهش

### ۵-۱. آمار توصیفی

آمار توصیفی متغیرهای پژوهش در نگاره ۱ نشان داده شده است. از ۱۶۳ حسابرس آزمون‌شده، ۱۰۹ نفر مرد و ۴۰ نفر زن بوده‌اند و جنسیت ۱۴ نفر نیز مشخص نشده است. میانگین امتیاز موافقت حسابرس با رویه‌های مدنظر صاحب‌کار (۲/۰۶) از میانگین طیف (۳) به‌طور چشمگیری کمتر است ( $t = -12/777$  و  $p = 0/000$ ) و نشان‌دهنده میزان موافقت کم حسابرس با افشا نکردن بدهی احتمالی مطرح‌شده در پژوهش است. میانگین امتیاز رهبری دگرگون‌ساز (۳/۳۴) از نقطه میانی طیف بیشتر است که نشان می‌دهد به‌طور میانگین حساب‌رسان رهبر (مدیر مالی) صاحب‌کار را رهبری دگرگون‌ساز تلقی می‌کنند. میانگین امتیاز آشنایی و هویت‌یابی با صاحب‌کار برابر با ۲/۹۹ است که اختلاف معناداری با نقطه میانگین طیف ندارد ( $t = -0/219$  و  $p = 0/827$ ).

## نگاره ۱: آمار توصیفی

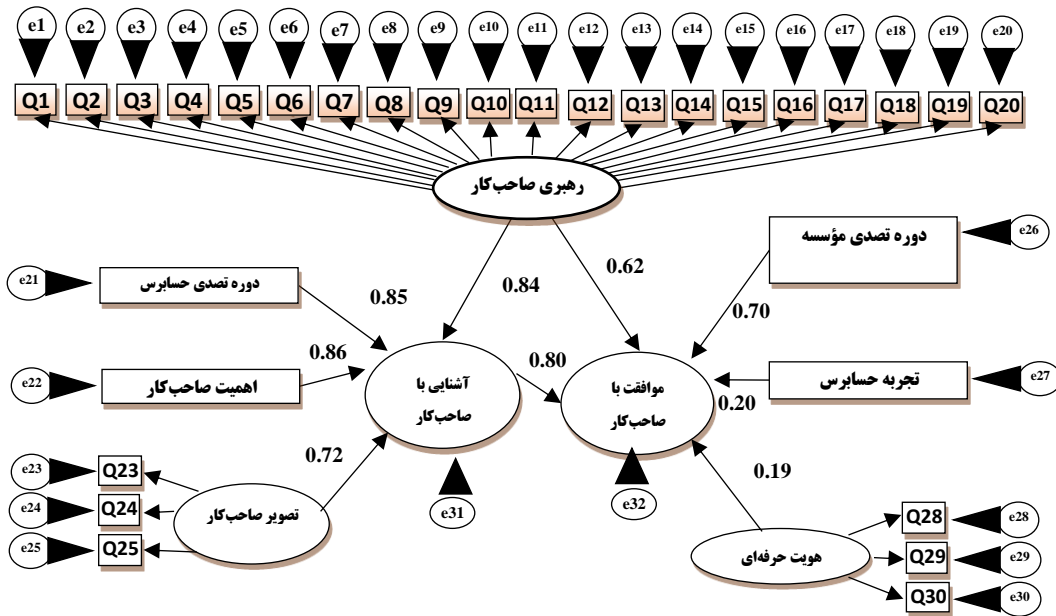
متغیر	تعداد	میانگین	انحراف معیار	کمینه	بیشینه
مشارکت‌کنندگان در پژوهش	۱۶۷				
پرسش‌نامه‌های قابل استفاده	۱۶۳				
مرد	۱۰۹				
زن	۴۰				
نامشخص	۱۴				
سن		۳۶/۴۱	۱۰/۰۰۱	۲۲	۷۲
دوره تصدی مؤسسه حسابداری		۸/۷۰	۸/۸۸۸	۱	۵۴
تجربه حسابداری		۱۱/۵۰	۹/۹۸۶۷	۱	۴۵
هویت حرفه‌ای حسابداری		۳/۸۰۲۲	۰/۶۸۴۰۵	۱/۲۵	۵
دوره تصدی حسابداری		۴/۷۱	۴/۷۹۵	۱	۲۵
اهمیت صاحب‌کار		۳/۹۴	۱/۰۶۱	۱	۵
تصویر صاحب‌کار		۳/۵۴۰۴	۰/۶۴۱۱۲	۱	۵
موافقت حسابداری با صاحب‌کار		۲/۰۶	۰/۹۴۱	۱	۴
آشنایی حسابداری با صاحب‌کار		۲/۹۸۶۸	۰/۷۶۷۵۵	۱	۵
رهبری دگرگون‌ساز صاحب‌کار		۳/۳۳۷۴	۰/۶۹۳۹۸	۱	۴/۸۰

مأخذ: محاسبات پژوهش

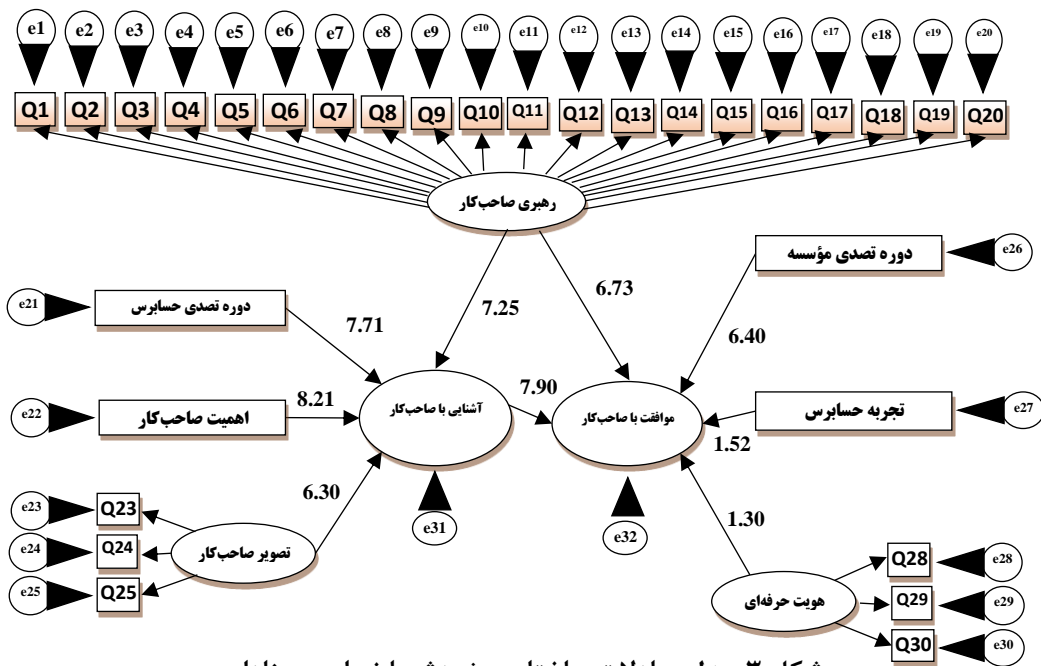
## ۲-۵. مدل معادلات ساختاری

برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از معادلات ساختاری استفاده شد که در ادامه بررسی می‌شوند. پس از اطمینان از روایی و پایایی ابزار پژوهش با تحلیل داده‌های پرسش‌نامه، مدل معادلات ساختاری زیر حاصل شد:





شکل ۲: مدل معادلات ساختاری پژوهش با ضرایب مسیر



شکل ۳: مدل معادلات ساختاری پژوهش با ضرایب معناداری

## ۳-۵. تحلیل مدل معادلات ساختاری

برای تحلیل فرضیه‌ها، ابتدا باید مدل نظری تدوین شده برای هر فرضیه پردازش شود تا مشخص شود داده‌های جمع‌آوری شده تا چه اندازه مدل نظری را حمایت می‌کنند. برای پاسخ به این سؤال از شاخص‌های کمی برازش مدل (CFI, GFI, RMR...) استفاده می‌شود. در صورتی که شاخص‌های کلی پذیرفتنی بودند یا به عبارتی مدل نظری تأیید شد، می‌توان به روابط درون مدل پرداخت که این روابط متقابل ضریب رگرسیونی (ضریب تأثیر) مربوط به فرضیه و بارهای عاملی مربوط به هر گویه هستند. برای آزمون پذیرفتنی بودن این ضرایب (ضرایب تأثیر بارهای عامل) از شاخص جزئی P استفاده می‌شود که مقدار آن برای مقادیر پذیرفتنی کمتر از ۰/۰۵ است (راهنما، خوراکیان و ناظمی، ۱۳۹۶ و علیمرادی، ۱۳۹۶). نگاره ۲ شاخص‌های برازش مدل به همراه مقادیر مطلوب را نشان می‌دهد.

نگاره ۲: شاخص‌های برازش مدل نظری پژوهش

مقدار به دست آمده در مدل	مقدار ایده آل	مقدار پذیرفتنی	نام شاخص
۱۳۷۳	-	-	درجه آزادی (df)
۳۶۳۵/۰۱۱	$0 \leq \chi^2 < 2df$	$2df \leq \chi^2 \leq 3df$	کای اسکوئر ( $\chi^2$ )
۰/۰۲۵	$0.01 < p \leq 0.05$	$0.05 < p \leq 1$	معناداری $\chi^2$
۲/۶۴۷	$0 \leq \chi^2/df \leq 2$	$2 < \chi^2/df \leq 3$	کای اسکوئر بهینه شده ( $\chi^2/df$ )
۰/۸۵۲	$0.95 \leq GFI \leq 1$	$0.80 \leq GFI < 0.95$	نیکویی برازش (GFI)
۰/۰۷۵	$0 \leq RMR \leq 0.05$	$0.05 < RMR \leq 0.1$	ریشه میانگین مربعات باقی مانده (RMR)
۰/۹۴۰	$0.97 \leq CFI \leq 1$	$0.90 \leq CFI < 0.97$	شاخص برازش تطبیقی (CFI)
۰/۰۷۲	$0 \leq RMSEA \leq 0.05$	$0.05 < RMSEA \leq 0.08$	ریشه‌ی میانگین مربعات خطای برآورد (RMSEA)
۰/۵۳۱	$0.60 \leq PGFI \leq 1$	$0.50 \leq PGFI < 0.60$	شاخص نیکویی برازش ایجازی (PGFI)
۰/۵۸۵	$0.60 \leq PNFI \leq 1$	$0.50 \leq PNFI < 0.60$	شاخص برازش ایجازی هنجار شده (PNFI)

مأخذ: محاسبات پژوهش

شاخص کای‌اسکوئر یکی از شاخص‌های مطلق است. هر چه مقدار کای‌اسکوئر مدل کوچک‌تر باشد مدلی که پژوهش‌گر تدوین کرده است، رضایت‌بخش‌تر و بهتر است. چنانچه سطح معناداری برای  $\chi^2$  بین ۰/۰۱ تا ۰/۰۵ باشد ایده‌آل است (راهنما، خوراکیان و ناظمی، ۱۳۹۶ و علیمرادی، ۱۳۹۶). با توجه به اینکه سطح معناداری برای مدل مذکور بین ۰/۰۱ تا ۰/۰۵ است، می‌توان نتیجه گرفت مقدار کای‌اسکوئر برای مدل ایده‌آل است.

یکی از شاخص‌های عمومی شاخص کای‌اسکوئر بهنجار یا نسبی است که از تقسیم ساده مقدار کای‌اسکوئر به درجه آزادی مدل محاسبه می‌شود. مقادیر بین ۱ تا ۳ برای این شاخص پذیرفتنی است (راهنما، خوراکیان و ناظمی، ۱۳۹۶ و علیمرادی، ۱۳۹۶). همان‌طور که در نگاره ۲ مشاهده می‌شود این مقدار برای مدل مدنظر ۲/۶۵ است که مقداری مناسب و پذیرفتنی است.

شاخص GFI یکی از شاخص‌های تطبیقی است که مقدار بیشتر از ۰/۸ نشان از برازش خوب مدل با کمک داده‌ها دارد (راهنما، خوراکیان و ناظمی، ۱۳۹۶ و علیمرادی، ۱۳۹۶). مقدار GFI برای مدل ۰/۸۵۲ به دست آمد که نشان از برازش خوب مدل دارد. ماتریس باقی‌مانده یکی از ماتریس‌های معمولی است که هم می‌تواند برای ارزیابی برازش کلی (مدل تدوین‌شده) و هم برای برازش جزئی (پارامترها تعریف‌شده بین دو متغیر) از آن استفاده شود. ریشه دوم میانگین مربعات باقی‌مانده یا RMR برای مدل مذکور ۰/۰۷۵ که برای مدل مقداری مطلوب است.

شاخص برازش تطبیقی یا CFI یکی از شاخص‌های تطبیقی است که مقادیر بین ۰/۹ تا ۰/۹۷ به‌عنوان پذیرفتنی و مقادیر بیشتر از ۰/۹۷ برای این شاخص به‌عنوان برازش بسیار خوب داده‌ها به مدل تفسیر می‌شود (راهنما، خوراکیان و ناظمی، ۱۳۹۶ و علیمرادی، ۱۳۹۶). مقدار CFI برای مدل مذکور ۰/۹۴۰ که با توجه به اینکه بین ۰/۹ تا ۰/۹۷ است، می‌توان گفت داده‌ها به‌طور بسیار مناسبی برازش یافته‌اند؛ به‌عبارت‌دیگر پژوهش از مدل مستقل فاصله دارد و به یک مدل اشباع نزدیک می‌شود.

شاخص ریشه دوم میانگین مربعات خطای برآورد یا RMSEA نیز همانند شاخص RMR بر مبنای تحلیل ماتریس باقی‌مانده قرار دارد. مدل‌های پذیرفتنی دارای مقدار ۰/۰۸ یا کوچک‌تر برای این شاخص هستند (راهنما، خوراکیان و ناظمی، ۱۳۹۶ و علیمرادی،

(۱۳۹۶). برازش مدل‌هایی که دارای مقادیر بیشتر از ۰/۱ هستند ضعیف برآورد می‌شود. مقدار RMSEA برای این مدل ۰/۰۷۲ به دست آمده که نشان‌گر پذیرفتنی بودن مدل است. با توجه به مطالب بالا و شاخص‌های کمی برازش می‌توان نتیجه گرفت مدل ساختاری مربوط به مدل نظری پژوهش، پذیرفتنی است. بر این اساس می‌توان به روابط درون مدل و مقادیر ضریب مسیر بین متغیرهای پنهان پرداخت. برای آزمون فرضیه از دو شاخص جزئی (p-value) و عدد معناداری استفاده شده است و شرط معنادار بودن یک رابطه این است که مقدار شاخص اول (p-value) برای رابطه موردنظر کم‌تر از ۰/۰۵ و مقدار شاخص دوم (t-value) از  $\pm 1/96$  بیشتر باشد.

#### ۴-۵. بررسی فرضیه‌های پژوهش

نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش با استفاده از معادلات ساختاری در نگاره ۳ نشان داده شده است. بر اساس آن، ضریب مسیر اثر رهبری دگرگون‌ساز صاحب‌کار بر آشنایی حسابرس با صاحب‌کار به میزان ۰/۸۴ برآورد شده است؛ همچنین عدد معناداری آن برابر با ۷/۲۵ است که از ۱/۹۶ بیشتر است. علاوه بر این سطح معناداری آن نیز از ۰/۰۵ کمتر است؛ بنابراین می‌توان نتیجه گرفت این ضریب مسیر در سطح خطای ۵ درصد معنادار است و رهبری دگرگون‌ساز صاحب‌کار بر آشنایی حسابرس با صاحب‌کار اثر مثبت دارد.

در فرضیه دوم، برای بررسی اثر دوره تصدی حسابرس بر میزان آشنایی حسابرس با صاحب‌کار، ضریب مسیر به میزان ۰/۸۵ برآورد شده است. عدد معناداری آن (۷/۷۱) از ۱/۹۶ بیشتر است. علاوه بر این سطح معناداری آن نیز از ۰/۰۵ کمتر است؛ بنابراین می‌توان نتیجه گرفت این ضریب مسیر در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار است و دوره تصدی حسابرس بر میزان آشنایی حسابرس با صاحب‌کار اثر مثبت دارد.

بر اساس نگاره ۳، ضریب مسیر اثر اهمیت صاحب‌کار بر میزان آشنایی حسابرس با صاحب‌کار به میزان ۰/۸۶ برآورد شده است. عدد معناداری آن برابر با ۸/۲۱ است و از ۱/۹۶ بیشتر و سطح معناداری آن نیز از ۰/۰۵ کمتر است؛ یعنی اهمیت صاحب‌کار بر میزان آشنایی حسابرس با صاحب‌کار اثر مثبت دارد.

برای بررسی فرضیه چهارم، ضریب مسیر اثر تصویر صاحب‌کار بر میزان آشنایی حسابرس با صاحب‌کار برابر با  $0/72$  برآورد شده است؛ همچنین عدد معناداری آن ( $6/30$ ) از  $1/96$  بیشتر و سطح معناداری آن از  $0/05$  کمتر است؛ یعنی تصویر صاحب‌کار بر میزان آشنایی حسابرس با صاحب‌کار اثر مثبت دارد.

همان‌گونه که در نگاره ۳ مشاهده می‌شود، ضریب مسیر اثر آشنایی حسابرس با صاحب‌کار بر میزان موافقت حسابرس با رویه‌های مدنظر صاحب‌کار برابر با  $0/80$  برآورد شده است. عدد معناداری آن هم برابر با  $7/90$  است که از  $1/96$  بیشتر و سطح معناداری آن نیز از  $0/05$  کمتر است. به بیان دیگر، آشنایی حسابرس با صاحب‌کار بر میزان موافقت حسابرس با رویه‌های مدنظر صاحب‌کار اثر مثبت دارد.

### نگاره ۳: ضریب رگرسیونی و معناداری فرضیه‌های پژوهش

فرضیه	مسیر مستقیم	ضریب مسیر	عدد معناداری	سطح معناداری	نتیجه
۱	رهبری دگرگون‌ساز صاحب‌کار بر آشنایی حسابرس با صاحب‌کار	$0/84$	$7/25$	$0/000$	عدم رد
۲	دوره تصدی حسابرس بر میزان آشنایی حسابرس با صاحب‌کار	$0/85$	$7/71$	$0/000$	عدم رد
۳	اهمیت صاحب‌کار بر میزان آشنایی حسابرس با صاحب‌کار	$0/86$	$8/21$	$0/000$	عدم رد
۴	تصویر صاحب‌کار بر میزان آشنایی حسابرس با صاحب‌کار	$0/72$	$6/30$	$0/000$	عدم رد
۵	آشنایی حسابرس با صاحب‌کار بر موافقت حسابرس با رویه‌های صاحب‌کار	$0/80$	$7/90$	$0/000$	عدم رد
۶	رهبری دگرگون‌ساز صاحب‌کار بر موافقت حسابرس با رویه‌های صاحب‌کار	$0/62$	$6/73$	$0/000$	عدم رد
۸	دوره تصدی مؤسسه حسابرسی بر میزان موافقت حسابرس با رویه‌های صاحب‌کار	$0/70$	$6/40$	$0/000$	عدم رد
۹	تجربه حسابرس بر موافقت حسابرس با رویه‌های مدنظر صاحب‌کار	$0/20$	$1/52$	$0/123$	رد
۱۰	هویت حرفه‌ای حسابرس بر موافقت حسابرس با رویه‌های صاحب‌کار	$0/19$	$1/30$	$0/210$	رد

مأخذ: محاسبات پژوهش

برای بررسی فرضیه ششم، ضریب مسیر اثر رهبری دگرگون‌ساز صاحب‌کار بر موافقت حسابرس با رویه‌های صاحب‌کار برابر با  $0/62$  برآورد شده است؛ همچنین عدد معناداری آن  $(6/73)$  از  $1/96$  بیشتر و سطح معناداری آن از  $0/05$  کمتر است؛ یعنی رهبری دگرگون‌ساز صاحب‌کار بر موافقت حسابرس با رویه‌های مدنظر صاحب‌کار اثر مثبت دارد.

در فرضیه هشتم برای بررسی اثر دوره تصدی مؤسسه حسابداری بر میزان موافقت حسابرس با رویه‌های مدنظر صاحب‌کار، ضریب مسیر به میزان  $0/70$  برآورد شده است. عدد معناداری آن  $(6/40)$  از  $1/96$  بیشتر است. علاوه بر این سطح معناداری آن نیز از  $0/05$  کمتر است؛ بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار است و دوره تصدی مؤسسه حسابداری بر میزان موافقت حسابرس با رویه‌های مدنظر صاحب‌کار اثر مثبت دارد.

بر اساس نتایج نگاره ۳، ضریب مسیر اثر تجربه حسابرس و هویت حرفه‌ای حسابرس بر موافقت حسابرس با رویه‌های صاحب‌کار به ترتیب برابر با  $0/20$  و  $0/19$  برآورد شده است. عدد معناداری این دو ضریب مسیر از  $1/96$  کمتر و سطح معناداری هر دو نیز از  $0/05$  بیشتر است؛ بنابراین در سطح اطمینان ۹۵ درصد، تجربه حسابرس و هویت حرفه‌ای حسابرس بر موافقت حسابرس با رویه‌های صاحب‌کار اثر منفی نمی‌گذارند.

#### ۵-۵. فرضیه میانجی‌گری

بر اساس فرضیه هفتم، اثر رهبری دگرگون‌ساز صاحب‌کار بر موافقت حسابرس با رویه‌های مدنظر صاحب‌کار از طریق آشنایی حسابرس با صاحب‌کار (به‌عنوان متغیر میانجی) رخ می‌دهد.

ضریب معناداری اثر رهبری دگرگون‌ساز صاحب‌کار بر موافقت حسابرس با رویه‌های مدنظر صاحب‌کار  $(6/73)$ ، ضریب معناداری اثر رهبری دگرگون‌ساز صاحب‌کار بر آشنایی حسابرس با صاحب‌کار  $(7/25)$  و ضریب معناداری اثر آشنایی حسابرس با صاحب‌کار بر موافقت حسابرس با رویه‌های مدنظر صاحب‌کار  $(7/90)$  از مقدار  $(1/96)$  بیشتر است و حاکی از معنادار بودن اثر رهبری دگرگون‌ساز صاحب‌کار بر موافقت حسابرس با رویه‌های مدنظر صاحب‌کار از طریق آشنایی حسابرس با صاحب‌کار است. به‌بیان‌دیگر، در سطح

اطمینان ۹۵ درصد می‌توان گفت متغیر رهبری دگرگون‌ساز صاحب‌کار بر موافقت حسابرس با رویه‌های مدنظر صاحب‌کار از طریق آشنایی حسابرس با صاحب‌کار به‌عنوان میانجی تأثیر دارد؛ از این رو فرضیه میانجی پژوهش تأیید می‌شود. شدت اثر متغیر رهبری دگرگون‌ساز صاحب‌کار بر موافقت حسابرس با رویه‌های مدنظر صاحب‌کار از طریق آشنایی حسابرس با صاحب‌کار  $0/67 (0/80 \times 0/84)$  است.

جود و کنی<sup>۴۱</sup> (۱۹۸۱) برای شناخت وجود متغیر میانجی استفاده از سه مرحله رگرسیون را توصیه کرده‌اند: رگرس کردن متغیر میانجی بر روی متغیر مستقل؛ رگرس کردن متغیر وابسته اصلی بر روی متغیر مستقل اصلی؛ رگرس کردن متغیر وابسته اصلی بر روی متغیر مستقل اصلی و میانجی به‌طور هم‌زمان. اگر در سطح اطمینان ۹۵ درصد، چهار شرط زیر تحقق پیدا کند، متغیر میانجی از نوع متغیر کامل است:

- ۱- در رگرسیون اول، متغیر مستقل بر متغیر میانجی اثر داشته باشد؛
- ۲- در رگرسیون دوم، متغیر مستقل بر متغیر وابسته اثر داشته باشد؛
- ۳- در رگرسیون سوم، متغیر میانجی بر متغیر وابسته اثر داشته باشد؛
- ۴- در رگرسیون سوم، متغیر مستقل بر متغیر وابسته اثر نداشته باشد.

چارچوب بارون و کنی<sup>۴۲</sup> (۱۹۸۶) همانند چارچوب جود و کنی (۱۹۸۱) است، با این تفاوت که امکان نقض شرط چهارم وجود دارد. بر این اساس اگر متغیر مستقل در رگرسیون سوم هم معنادار باشد، متغیر میانجی از نوع میانجی جزئی است (نمازی و نمازی،<sup>۴۳</sup> ۲۰۱۶ و عزیز، ۱۳۹۲).

#### نگاره ۴: تحلیل میانجی‌گری برای متغیر آشنایی حسابرس با صاحب‌کار

P-value	R <sup>2</sup>	R	ضریب	متغیر وابسته	متغیر مستقل
۰/۰۰۰	۰/۳۰۱	۰/۵۴۹	۰/۵۷	آشنایی حسابرس با صاحب‌کار	رهبری دگرگون‌ساز صاحب‌کار
۰/۰۰۰	۰/۱۳۵	۰/۳۶۷	۰/۴۴۴	موافقت حسابرس با صاحب‌کار	رهبری دگرگون‌ساز صاحب‌کار
۰/۰۱۷			۰/۲۹۳	موافقت حسابرس با صاحب‌کار	رهبری دگرگون‌ساز صاحب‌کار
۰/۰۳۹	۰/۱۴۱	۰/۳۷۵	۰/۲۴۱	آشنایی حسابرس با صاحب‌کار	رهبری دگرگون‌ساز صاحب‌کار

مأخذ: محاسبات پژوهش صاحب‌کار

نتایج آزمون شناخت وجود متغیر میانجی و تعیین نوع آن در نگاره ۴ ارائه شده است. بر اساس آن در رگرسیون سوم، اثر هم‌زمان رهبری دگرگون‌ساز صاحب‌کار و آشنایی حسابرس با صاحب‌کار بر متغیر موافقت حسابرس با رویه‌های مدنظر صاحب‌کار بررسی شده است. نتایج نشان می‌دهد هر دو متغیر (مستقل و میانجی) اثر مثبت و معناداری بر متغیر وابسته دارند ( $p < 0/05$ ). بر اساس چارچوب بارون و کنی (۱۹۸۶)، اگر در این مدل برای تشخیص نوع متغیر میانجی، ضریب متغیر مستقل اصلی و ضریب متغیر میانجی معنادار باشند، متغیر میانجی از نوع میانجی جزئی محسوب می‌شود. علاوه بر این، کاهش اندازه ضریب رهبری دگرگون‌ساز صاحب‌کار از رگرسیون دوم (۰/۴۴۴) به رگرسیون سوم (۰/۲۹۳) و کاهش سطح معناداری این متغیر از رگرسیون دوم (۰/۰۰۰) به رگرسیون سوم (۰/۰۱۷)، میانجی بودن متغیر آشنایی حسابرس با صاحب‌کار را تأیید می‌کند؛ بنابراین بخشی از اثر رهبری دگرگون‌ساز صاحب‌کار بر عینیت در قضاوت حسابرس از طریق آشنایی حسابرس با صاحب‌کار انجام می‌شود.

## ۶. بحث و نتیجه‌گیری

در پژوهش حاضر عوامل غیرمالی مؤثر بر قضاوت حسابرس بر اساس مدلی مفهومی معرفی شدند و به‌طور خاص اثر رهبری دگرگون‌ساز صاحب‌کار بر قضاوت حسابرس بررسی شد. روابط بین حسابرس و صاحب‌کار می‌تواند تهدیدی بالقوه برای قضاوت بی‌طرفانه حسابرس باشد. بر همین اساس، پژوهش‌های پیشین نشان دادند آشنایی حسابرس با صاحب‌کار تهدیدی برای عینیت در قضاوت حسابرس محسوب می‌شود و مؤلفه‌های متعددی مانند اهمیت صاحب‌کار، تصویر صاحب‌کار و دوره تصدی حسابرس می‌توانند از طریق این روابط بر قضاوت حسابرس اثر بگذارند. یکی از عوامل غیرمالی دیگری که از طریق روابط نزدیک (آشنایی و هویت‌یابی حسابرس با صاحب‌کار) می‌تواند بر قضاوت حسابرس اثر بگذارد، رهبری دگرگون‌ساز صاحب‌کار است. جامعه آماری این پژوهش حسابرسان حرفه‌ای شاغل در مؤسسات حسابداری معتمد بورس بودند و ۱۶۳ حسابرس حرفه‌ای عضو مؤسسات مزبور در سال‌های ۱۳۹۶ و ۱۳۹۷ به‌عنوان نمونه آماری انتخاب شدند. داده‌های پژوهش نیز با ابزار پرسش‌نامه جمع‌آوری شدند. یافته‌های پژوهش نشان



داد میانگین امتیاز رهبری دگرگون‌ساز صاحب‌کار بیشتر از نقطه میانی طیف است. به بیان دیگر به‌طور میانگین، حسابرسان مدیر مالی بزرگ‌ترین صاحب‌کار خود را به‌عنوان رهبر دگرگون‌ساز تلقی می‌کنند. از طرفی یافته‌های پژوهش حاکی است میانگین امتیاز عینیت حسابرس (موافقت حسابرس با رویه‌های صاحب‌کار) که کمتر از حد متوسط طیف است، بیانگر نگرش محافظه‌کارانه حسابرسان و موافق نبودن با رویه‌های دلخواه صاحب‌کار است.

نتایج این پژوهش با استفاده از تحلیل نتایج مدل معادلات ساختاری در سطح اطمینان ۹۵ درصد نشان داد رهبری دگرگون‌ساز صاحب‌کار اثر مثبت و معناداری بر آشنایی (هویت‌یابی) حسابرس با صاحب‌کار به‌عنوان متغیر میانجی دارد؛ بنابراین نمی‌توان فرضیه اول پژوهش حاضر را رد کرد. این نتیجه با یافته‌های کانگر، کانونگو و منون (۲۰۰۰) و اسوانبرگ، اومن و نیدرمیر (۲۰۱۷) هماهنگی دارد. بر اساس فرضیه‌های دوم، سوم و چهارم دوره تصدی حسابرس، اهمیت صاحب‌کار و تصویر صاحب‌کار بر متغیر آشنایی (هویت‌یابی) حسابرس با صاحب‌کار اثر مثبت دارند. نتایج تحلیل مدل پژوهش حاکی از رد نشدن اثر مثبت این سه متغیر مستقل بر آشنایی حسابرس با صاحب‌کار است. بر اساس فرضیه پنجم، متغیر میانجی پژوهش (آشنایی حسابرس با صاحب‌کار) بر متغیر موافقت حسابرس با رویه‌های مدنظر صاحب‌کار اثر مثبت دارد. نتایج نشان داد این فرضیه را نمی‌توان رد کرد. این نتایج با یافته‌های کینگ (۲۰۰۲) و بامبر و آیر (۲۰۰۷) مطابقت دارد.

بر اساس نتایج آزمون فرضیه ششم، رهبری دگرگون‌ساز صاحب‌کار اثر مثبت و معناداری بر متغیر وابسته پژوهش، یعنی موافقت حسابرس با رویه‌های دلخواه صاحب‌کار دارد. این نتایج با یافته‌های اسوانبرگ، اومن و نیدرمیر (۲۰۱۷) هماهنگی دارد. علاوه بر این در راستای بررسی فرضیه هفتم پژوهش حاضر، یافته‌های مدل معادلات ساختاری نشان می‌دهد اثر رهبری دگرگون‌ساز صاحب‌کار بر متغیر موافقت حسابرس با رویه‌های صاحب‌کار از طریق آشنایی حسابرس با صاحب‌کار انجام می‌شود؛ بنابراین آشنایی حسابرس با صاحب‌کار متغیر میانجی تلقی می‌شود. این نتیجه پژوهش با یافته‌های کارک، شمیر و چن (۲۰۰۳)، افلسبرگ، سولگا و گارت (۲۰۱۴) و اسوانبرگ، اومن و نیدرمیر (۲۰۱۷) مطابقت دارد.

با توجه با نتایج متناقض اثر دوره تصدی مؤسسه حسابرسی بر متغیر میزان موافقت حسابرسی با صاحب‌کار در پژوهش‌های پیشین (مانند نتایج شاکلی،<sup>۴۴</sup> ۱۹۸۲ و بامبر و آیر، ۲۰۰۷)، بر اساس فرضیه هشتم انتظار می‌رفت دوره تصدی مؤسسه حسابرسی بر موافقت حسابرسی با صاحب‌کار اثر مثبت یا منفی داشته باشد. نتایج پژوهش نشان داد دوره تصدی مؤسسه حسابرسی بر موافقت حسابرسی با رویه‌های صاحب‌کار تأثیر مثبت دارد. علاوه بر این، بر اساس فرضیه‌های نهم و دهم انتظار می‌رفت تجربه حسابرسی و هویت حرفه‌ای حسابرسی بر متغیر موافقت حسابرسی با صاحب‌کار اثر منفی داشته باشند؛ اما نتایج پژوهش نشان داد این دو فرضیه رد می‌شوند.

#### ۷. محدودیت‌ها و پیشنهادهای پژوهش

ابزار جمع‌آوری داده‌ها پرسش‌نامه بوده است؛ بنابراین نارسایی‌های پرسش‌نامه، محدودیت عمده این پژوهش است. در پژوهش حاضر، مدیر مالی صاحب‌کار به‌عنوان رهبر دگرگون‌ساز صاحب‌کار معرفی شده است. این امکان وجود دارد روابط حسابرسی با سایر مدیران صاحب‌کار هم قضاوت حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد. علاوه بر این، تعداد زیاد سؤالات به‌ویژه در مورد پرسش‌نامه رهبری چندعاملی نیز ممکن است باعث خستگی پاسخ‌دهندگان و در نتیجه کاهش میزان دقت پاسخ‌ها شود. پراکندگی و دسترسی نداشتن آسان به پاسخ‌دهندگان نیز از دیگر محدودیت‌های این پژوهش بوده است.

یافته‌های پژوهش حاضر مبانی مربوط به قضاوت حسابرسان و عوامل تهدیدکننده قضاوت بی‌طرفانه را توسعه می‌دهد؛ همچنین برخی از روش‌ها و مهارت‌هایی را که باعث می‌شوند صاحب‌کار بتواند بر قضاوت‌های حسابرسان اثر منفی بگذارد، معرفی می‌کند. نتایج این پژوهش برای دانشگاهیان و مؤسسات حسابرسی اهمیت دارد؛ چون باعث می‌شود آن‌ها برای دانشجویان و حسابرسان بهترین آموزش‌ها را در نظر بگیرند؛ بنابراین از یافته‌های پژوهش دانشجویان، استادان، حسابرسان، تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری و حسابرسی، پژوهشگران و سایر اشخاص حقیقی و حقوقی می‌توانند استفاده کنند. به‌طور خاص، نتایج پژوهش حاضر نشان می‌دهد رهبری دگرگون‌ساز صاحب‌کار بر عینیت حسابرسی تأثیر منفی دارد و این اثر از طریق آشنایی با صاحب‌کار انجام می‌شود. بر همین

اساس، حسابرسان در معرض خطر اثر ناشی از رهبری دگرگون‌ساز صاحب‌کار هستند و نظریه رهبری نیز از این طریق با بحث عینیت حسابرس ارتباط پیدا می‌کند؛ بنابراین به سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی پیشنهاد می‌شود به‌منظور آموزش مباحث روان‌شناسی رفتاری به حسابرسان که بر اساس آن تحت تأثیر رهبری دگرگون‌ساز صاحب‌کار قرار نگیرند، اقدام کنند. در پژوهش‌های آتی می‌توان اثر متغیر اندازه صاحب‌کار بر آشنایی حسابرس با صاحب‌کار و عینیت حسابرس را بررسی کرد. علاوه بر این، می‌توان اثر هر چهار بُعد رهبری چندعاملی را بر عینیت حسابرس آزمود.

#### یادداشت‌ها

۱. Neutrality
2. Auditor Objectivity
3. Bamber & Iyer
4. Auditing Practices Board (APB)
5. The Independence Standards Board
6. Statement of Independence Standards: A Conceptual Framework for Auditor Independence
7. The Sarbanes-Oxley Act
8. Bazerman Loewenstein, & Moore
9. Svanberg & Ohman
10. Transformational Client Leadership
11. Svanberg, Ohman & Neidermeyer
12. Van-Knippenberg & Sitkin
13. Howell & Shamir
14. Conger, Kanungo & Menon
15. Kark, Shamir & Chen
16. Bass
17. Lowe, Kroeck & Sivasubramaniam
18. Bass & Avolio
19. Mayer, Davis & Schoorman
20. Effelsberg, Solga & Gurt
21. Shin & Zhou
22. Social Identity Theory
23. Tajfel
24. Scott
25. Alvesson
26. Lachman & Aranya
27. King
28. Mael & Ashforth
29. O'Reilly & Chatman
30. Reynolds & Francis
31. Wan-Huggins, Riordan & Griffeth
32. Aranya, Pollock & Amernic
33. Johnstone, Sutton & Warfield
34. Abdol-Mohammadi & Wright

- |                                 |                             |
|---------------------------------|-----------------------------|
| 35. Shamir                      | Pourheidari                 |
| 36. Van-Knippenberg             | 40. LeBoeuf, Shafir & Bayuk |
| 37. Dutton, Dukerich & Harquail | 41. Judd & Kenny            |
| 38. Iyer, Bamber & Barefield    | 42. Baron & Kenny           |
| 39. Adili, Khodamipour &        | 43. Namazi & Namazi         |
|                                 | 44. Shockley                |

### منابع

#### الف. فارسی

- اعتمادی، حسین و جباری، حسن (۱۳۸۶). نقش پاسخگویی در کیفیت قضاوت حسابرسان، مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۵(۱۸)، ۱۰۵ - ۱۲۲.
- بستانیان، جواد (۱۳۸۷). قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی، رساله دکتری حسابداری، تهران: دانشگاه علامه طباطبایی.
- بهزادیان، فتاح و ایزدی‌نیا، ناصر (۱۳۹۷). بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی از دیدگاه حسابرسان مستقل و مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، مجله پیشرفت‌های حسابداری، ۱۰(۱)، ۲۹-۶۰.
- جلیلیان، حمیدرضا؛ مرادی، مرتضی و کاکایی ماوایی، حسین (۱۳۸۹). رهبری تحول‌گرا و خلاقیت کارکنان، نشریه توسعه انسانی پلیس، ۷(۳۲)، ۷۲-۵۹.
- حقیقی، محمدعلی و هادی‌زاده، اکرم (۱۳۸۶). فرهنگ و اصطلاحات مدیریت و حسابداری، چ ۶، تهران: نشر ترمه، ۲۱۰.
- راهنما، سیده نرگس؛ خوراکیان، علی‌رضا و 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.
- سجادی، سیدحسین؛ فرازمنند، حسن و قربانی، صادق (۱۳۹۱). تأثیر تداوم انتخاب حسابرس بر کیفیت حسابرسی، مجله پیشرفت‌های حسابداری، ۴(۱)، ۸۱-۱۰۹.
- سنجقی، محمدابراهیم (۱۳۸۰). تحلیلی بر ماهیت و ابعاد رهبری تحول‌آفرین، فصل‌نامه علمی پژوهشی علوم انسانی، ۱۱(۳۷-۳۸)، ۲۸۱-۳۱۲.

سیرانی، محمد؛ خواجه‌وی، شکراله و نوشادی، میثم (۱۳۸۸). تأثیر تجربه و پیچیدگی موضوعات حسابرسی بر قضاوت حسابرس، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۶(۲)، ۳۵-۵۰.

شعبانی‌نژاد، حسین؛ علیاری، ابوالفضل و ابوالقاسم گرجی، حسن (۱۳۹۵). رابطه رهبری تحول‌گرا و عملکرد شغلی کارکنان در بیمارستان فارابی»، نشریه مدیریت سلامت، ۱۹(۶۵)، ۲۲-۳۰.

عبداللهی، محمد (۱۳۷۴). هویت جمعی و مکانیسم تحول آن در ایران، نامه/نجمن جامعه‌شناسی/ایران، ۱، ۶۳-۸۰.

عزیزی، شهریار (۱۳۹۲). متغیرهای میانجی، تعدیل‌گر و مداخله‌گر در پژوهش‌های بازاریابی: مفهوم، تفاوت‌ها، آزمون‌ها و رویه‌های آماری، تحقیقات بازاریابی نوین، ۳(۲)، ۱۵۵-۱۷۴.

علیمرادی، عباس (۱۳۹۶). مدل‌یابی معادلات ساختاری با نرم‌افزار Amos چ ۲، تهران: انتشارات فدک ایساتیس.

کریمی، رامین (۱۳۹۴). راهنمای آسان تحلیل آماری با SPSS چ ۱، تهران: انتشارات هنگام. کمیته فنی سازمان حسابرسی (۱۳۹۱). آیین رفتار حرفه‌ای، نشریه ۱۲۳، چ ۹، تهران: انتشارات سازمان حسابرسی.

مدرس، احمد؛ ابراهیمی، حسین و عزیزخانی، محسن (۱۳۹۵). حفاظت‌های مؤثر بر استقلال حسابرس در برابر تهدید صاحب‌کار به جایگزینی وی، فصل‌نامه پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۵(۳)، ۱۵۵-۱۸۰.

مؤمنی، منصور (۱۳۸۶). تحلیل‌های آماری با استفاده از SPSS، تهران: انتشارات کتاب نو. میرمحمدی، سید محمد و رجائی، هادی (۱۳۹۳). رابطه رهبری تحول‌آفرین و مسئولیت اجتماعی سازمان، فصل‌نامه علمی پژوهشی مطالعات مدیریت (بهبود و تحول)، ۲۳(۷۴)، ۱-۱۹.

نیکبخت، زهرا؛ خلیفه‌سلطانی، سیداحمد؛ حسینی، سیدعلی؛ مداحی، آزاده و ودادهیر، ابوعلی (۱۳۹۷). تدوین مدل استقلال حسابرس، نشریه حسابداری مالی، ۱۰(۳۸)، ۹۰-۱۱۲.

واعظ، سیدعلی؛ احمدی، محمدرمضان و رشیدی‌باغی، محسن (۱۳۹۳). تأثیر کیفیت حسابرسی بر حق‌الزحمه حسابرسی شرکت‌ها، *مجله علمی پژوهشی دانش حسابداری مالی*، ۱(۱)، ۸۷-۱۰۷.

### ب. انگلیسی

- Abdolhahi, M. (1995). Collective identity and the mechanism of its evolution in Iran, *Letter from the Iranian Sociological Association. 1*, 63-80. (In Persian)
- Abdol-Mohammadi, M., & Wright, A. (1987). An examination of the effects of experience and task complexity on audit judgments. *The Accounting Review*, 62(1), 1-13.
- Adili, M., Khodamipour, A., & Pourheidari, O. (2018). The effect of audit team norms on auditor objectivity. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 22(3), 1-8.
- Alimoradi, A. (2017). Modeling structural equations with software AMOS, Tehran. *Adak Instates Publications*. (In Persian)
- Alvesson, M. (2000). Social identity and the problem of loyalty in knowledge-intensive companies. *The Journal of Management Studies*, 37(8), 1101-1124.
- Aranya, N., Pollock, J., & Amernic, J. (1981). An examination of professional commitment in public accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 6(4), 271-280.
- Audit Organization Technical Committee. (2012) .the Code of Professional Conducet, Journal 123, and Tehran: *Audit Organization Publications*. (In Persian)
- Auditing Practices Board (APB). (2011). *Integrity, objectivity and independence*. Ethical standard 1, 5-6.
- Azizi, S. (2013). Mediator, moderator and intervening variables in marketing research's: conceptualization, differences and statistical procedures and tests. *New Marketing Research Journal*, 3(2), 157-176. (In Persian)
- Bamber, E. M., & Iyer, V. M. (2002). Big 5 auditors' professional and organizational identification: Consistency or conflict? *Auditing: A*

- Journal of Practice & Theory*, 21(2), 21-38.
- 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.
- Baron, R. M., & Kenny, D. A. (1986). Moderator-mediator variable distinction in social psychological research: conceptual, strategic, and statistical considerations. *Journal of Personality and Social Psychology*, 51(6), 1173-1182.
- Bass, B. M. (1985). *Leadership and Performance Beyond Expectations*. Free Press, New York, NY.
- Bass, B. M. (1999). Ethics, character, and authentic transformational leadership behavior. *The Leadership Quarterly*, 10(2), 181-217.
- Bazerman, M. H., Loewenstein, G. F., & Moore, D. A. (2002). Why good accountants do bad audits. *Harvard Business Review*, 80(11), 96-102.
- 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)
- Bostan, j. (2008). Professional judgment in auditing, Doctoral dissertation on accounting, Tehran, *Allameh Tabatabaei University*. (In Persian)
- Conger, J. A., Kanungo, R. N., & Menon, S.T. (2000). Charismatic leadership and follower effects. *Journal of Organizational Behavior*, 21(7), 747-767.
- Dutton, J. E., Dukerich, J. M., & Harquail, C. V. (1994). Organizational image and member identification. *Administrative Science Quarterly*, 39(2), 239-263.
- Effelsberg, D., Solga, N., & Gurt, J. (2014). Transformational leadership and follower's unethical behavior for the benefit of the company: a two-study investigation. *Journal of Business Ethics*, 120(1), 81-93.
- Etemadi, H. & Jabari, H. (2007). The role of accountability in auditor's judgment quality. *Empirical Studies in Financial*

- Accounting*. 5(18), 105-122. (In Persian)
- Haghighi, M. A. & Hadizade, A. (2007), Management and Accounting Culture and Terms. Tehran. Terme publishing, 210. (In Persian)
- Howell, J. M., & Shamir, B. (2005). The role of followers in the charismatic leadership process: relationships and their consequences. *Academy of Management Review*, 30(1), 96-112.
- Independence Standards Board (ISB). (2000). *Statement of Independence Standards: A Conceptual Framework for Auditor Independence (Exposure Draft)*. New York, NY: ISB
- Iyer, V. M., Bamber, E. M., & Barefield, R. (1997). Identification of accounting firm alumni with their former firm: Antecedents and outcome. *Accounting, Organizations and Society*, 22(3, 4), 315-336.
- Jaliliyan, H. R. Moradi, M. & Kakaai Maavaee, H. (2011). Transformational leadership and employees' creativity. *Police Organizational Development*. 7 (32), 59-72. (In Persian)
- Jenkins, J. G., & Lowe, D. J. (1999). Auditors as advocates for their clients: perceptions of the auditorclient relationship. *Journal of Applied Business Research*, 15(2), 73-78.
- Johnstone, K. M., Sutton, M. H., & Warfield, T. D. (2001). Antecedents and consequences of independence risk: Framework for analysis. *Accounting Horizons*, 15(1), 1-18.
- Judd, C. M., & Kenny, D. A. (1981). Process analysis: Estimating mediation in treatment evaluations. *Evaluation Review*, 5, 602-619.
- Karimi, R. (2015). Easy statistical analysis guide with SPSS, Tehran: Hengan Publications. (In Persian)
- Kark, R., Shamir, B., & Chen, G. (2003). The two faces of transformational leadership: empowerment and dependency. *Journal of Applied Psychology*, 88(2), 246-255.
- King, R. R. (2002). An experimental investigation of self-serving biases in an auditing trust game: The effect of group affiliation. *The Accounting Review*, 77(2), 265-284.
- Lachman, R., & Aranya, N. (1986). Evaluation of alternative models



- of commitments and job attitudes of professionals. *Journal of Occupational Behavior*, 7(3), 227-24.
- Le-Boeuf, R. A., Shafir, E., & Bayuk, J. B. (2010). The conflicting choices of alternative selves. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 111(1), 48-61.
- Lowe, K. B., Kroeck, K. G., & Sivasubramaniam, N. (1996). Effectiveness correlates of transformational leadership and transactional leadership: a meta-analytic review of the MLQ literature. *Leadership Quarterly*, 7(3), 385-425.
- Mael, F. A., & Ashforth, B. E. (1992). Alumni and their alma mater: a partial test of the reformulated model of organizational identification. *Journal of Organizational Behavior*, 13(2), 103-123.
- Mayer, R. C., Davis, J. H., & Schoorman, F. D. (1995). An integrative model of organizational trust. *Academy of Management Review*, 20(3), 709-734.
- Mir Mohammadi, S., & Rajaie, H. (2014). The Relationship between Trans for motional leadership and organizational social responsibility. *Management Studies in Development and Evolution*, 23(74), 1-19. (In Persian)
- Modares, A., Ebrahimi, H., & Azizkhani, M. (2016). Safeguards to auditor independence against the displacement threat of clients. *Empirical Research in Accounting*, 5(3), 155-180. (In Persian)
- Momeni, M. (2007). *Statistical Analysis Using SPSS*, Tehran: New Book Publishing. (In Persian)
- Namazi, M., & Namazi, N. R. (2016). Conceptual analysis of moderator and mediator variables in business research. *Procedia Economics and Finance*, 36, 540 – 554.
- Nikbakht, Z., Khalifeh Soltani, S. A. Hoseini, S. A., Maddahi, A., & Vedadhir, A. (2018). Compilation of auditor's independence model. *Quarterly Financial Accounting Journal*. 10 (38), 90-112. (In Persian)
- O'Reilly III, C., & Chatman, J. (1986). Organizational commitment and psychological attachment: The effects of compliance, identification, and internalization on prosocial behavior. *Journal*

*of Applied Psychology*, 71(3), 492-499.

- Rahnama, n., khorakiyan, A. R., & Nazemi, Sh. (2017). Investigating the impact of discouraging work on job satisfaction and job attachment employees with the mediating role of innovative behavior in mashhad municipality. *Transformation Management Research Journal*. 9(18), 90-116. (In Persian)
- 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.
- Sajadi, S., Farazmand, H., & Sadeg Gorbani, H. (2012). The Effect of Auditor Tenure on Audit Quality. *Journal of accounting advances*, 4(1), 81-109. (In Persian)
- Sanjaghi, M. E. (2001). An analysis of the nature and dimensions of transformational leadership, *Journal of Humanities*.11 (38-37), 312-281. (In Persian)
- Sayrani, M., Khajavi, S., & Noshadi, M. (2009). An Examination of the effects of experience and task complexity on audit judgments. *Accounting and Auditing Review*. 16(2), 35-50. (In Persian)
- Scott, S. G. (1997). Social identification effects in product and process development teams. *Journal of Engineering Technology Management*, 14(2), 97-127.
- Shabani Nezhad, H., aliyari, A., & Gorji, A. H. (2016). The Relationship between transformational leadership and employee job performance in Farabi Hospital. *Journal of Health Management*. 19(65). 22-30. (In Persian)
- Shamir, B. (1990). Calculations, values, and identities: the sources of collectivistic work motivation. *Human Relations*, 43(4), 313-332.
- Shin, S. J. & Zhou, J. (2003). Transformational leadership, conservation and creativity: evidence from Korea. *Academy of Management Journal*, 46(6), 703-714.
- Shockley, R. A. (1982). Perceptions of auditor independence: A conceptual model. *Journal of Accounting, Auditing, and Finance*, 5(2), 126-143.
- Stefaniak, C. M., Houston, R.W., & Cornell, R. M. (2012). The effects of employer and client identification on internal and external

- auditors' evaluations of internal control deficiencies. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(1), 39-56.
- Svanberg, J., & Öhman, P. (2015). Auditors' identification with their clients: effects on audit quality. *British Accounting Review*, 47(4), 395-408.
- Svanberg, J., & Öhman, P. (2016). Does ethical culture in audit firms support auditor objectivity?. *Accounting in Europe*, 13(1), 65-79.
- 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.
- Sweeney, B., & Pierce, B. (2006). Good hours, bad hours and auditors' defence mechanisms in audit firms. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19(6), 858-892.
- Tajfel, H. (1974). Social identity and intergroup behavior. *Social Science Information*, 13(2), 65-93.
- Vaez, S. A., Ahmadi, M. R., & Rashidi Baghi, M. (2014). The effect of audit fees on audit quality in Companies Listed in Stock Exchange. *Journal of Financial Accounting Knowledge*. 1(1), 87-107. (In Persian)
- Van-Knippenberg, D. (2000). *Group norms, prototypicality, and persuasion*", in Terry, D. J. and Hogg, M. A. (Eds), *Attitudes, Behavior, and Social Context: The Role of Norms and Group Membership*. Erlbaum, Mahwah, NJ, 157-170.
- Van-Knippenberg, D., & Sitkin, S. B. (2013). A critical assessment of charismatic-transformational leadership research: back to the drawing board?. *The Academy of Management Annals*, 7(1), 1-60.
- 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.

