



فصلنامه علمی پژوهشی
دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت
سال پنجم / شماره ۲۰ / زمستان ۱۳۹۵

اثر رابطه مداری بر قضاوت‌های اخلاقی حسابرسان

میلاذ وهابزاده گردرودباری

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران (نویسنده مسئول)
vahabzadehmilad@gmail.com

بهمن بنی‌مهد

استادیار گروه حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران

تاریخ دریافت: ۹۵/۲/۴ تاریخ پذیرش: ۹۵/۳/۲۷

چکیده

این پژوهش ارتباط میان مولفه فرهنگی رابطه مداری و قضاوت اخلاقی حسابرسان در ۱۹۲ نفر از حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات خصوصی حسابرسی را بر اساس نظریه پیوندهای اجتماعی بررسی می‌نماید. این نظریه فعالیت‌های اقتصادی را بر اساس روابط اجتماعی میان گروه‌های مختلف اجتماعی، تفسیر و تحلیل می‌نماید. در این نظریه، ساختار شبکه‌های اجتماعی، منبع مهمی در دسترسی به فرصت‌های شغلی جدید و فعالیت اقتصادی است. روش پژوهش حاضر از نوع توصیفی بوده و ابزار آن پرسش‌نامه می‌باشد. آزمون فرضیه با استفاده از رگرسیون لاجستیک انجام شده است. نتایج پژوهش بیانگر آن است که رابطه معنی‌دار و مستقیم میان قضاوت‌های اخلاقی حسابرسان و رابطه مداری وجود دارد. هم‌چنین نتایج بیانگر آن بود که سطح رابطه مداری و قضاوت اخلاقی در میان حسابرسان شاغل در بخش‌های خصوصی و دولتی، حسابرسان زن و مرد و رتبه‌های شغلی حسابرسی با هم برابر است.

واژه‌های کلیدی: پیوندهای اجتماعی، رابطه مداری و قضاوت اخلاقی حسابرس.

۱- مقدمه

، سنجش و شناسایی میزان تمایل حسابرسان شاغل در حرفه حسابرسی به رابطه مداری است. هدف دوم مطالعه و بررسی ارتباط بین قضاوت حسابرس و رابطه مداری می باشد. هدف سوم این پژوهش نیز آگاه نمودن جامعه حسابداران رسمی کشور، سازمان بورس اوراق بهادار، سرمایه گذاران، دانشجویان، پژوهشگران حسابداری و سایر استفاده کنندگان صورتهای مالی حسابرسی شده در مورد اثر ارتباطات و پیوندهای اجتماعی بر قضاوت حسابرس است. انتظار می رود نتایج این پژوهش بتواند دستاورد و ارزش افزوده علمی به شرح زیر داشته باشد:

اول اینکه نتایج این پژوهش می تواند موجب گسترش مبانی نظری پژوهش های گذشته در ارتباط با قضاوت حسابرس و اخلاق در حسابداری و حسابرسی شود. دوم این که شواهد پژوهش نشان خواهد داد که آیا پیوندهای اجتماعی عامل تأثیر گذاری در نگرش حسابرس درباره قضاوت و تصمیم گیری در حسابرسی خواهد بود یا خیر؟ این موضوع به عنوان یک دستاورد علمی می تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار نهادهای قانونگذار در حرفه حسابداری قرار دهد. سوم این که این مقاله می تواند درک بهتری درباره این موضوع که هنجارها و ارزش های اجتماعی چگونه بر حرفه حسابرسی تأثیر خواهد گذاشت، به خوانندگان ارائه دهد. چهارم این که نتایج این پژوهش می تواند ایده های جدیدی برای انجام پژوهش های جدید در حوزه حسابرسی، پیشنهاد نماید. در ادامه مبانی نظری، متغیرها و آزمون فرضیه های پژوهش مورد بررسی قرار می گیرد.

۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

۱-۲- نظریه پیوندهای اجتماعی

نظریه پیوندهای اجتماعی توسط گرانووتر^۱ (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 یک دیگر 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 یک دیگر 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

رابطه مداری یعنی استفاده از رابطه شخصی، فامیلی و سیاسی در دستیابی به منافع شخصی در یک فعالیت اقتصادی. مطالعات نشان می دهد رابطه مداری در همه اقتصادها از جمله اقتصادهای نوظهور وجود دارد. برخی از تحقیقات نیز رابطه مداری را نوعی رانت خواری می شناسد و آن را غیر اخلاقی می دانند. به بیان دیگر، رابطه مداری یک روش برای تأمین یا تقسیم منافع برای بقاء در واحد های تجاری است و به تبانی اجتماعی بر اساس قدرت اشاره دارد و نتیجه سیستم های معاصر سیاسی و اقتصادی است (چان و همکاران، ۲۰۱۴).

تحقیقات در حوزه فرهنگ و ارزش های اجتماعی نشان می دهد، قضاوت و رفتار حسابرسان در تهیه و ارائه گزارش حسابرسی، تحت تأثیر فرهنگ و ارزش های اجتماعی است. از این رو مولفه ها فرهنگی جامعه نظیر رابطه مداری می تواند با قضاوت در حسابرسی ارتباط مستقیم داشته باشد. مطالعات نشان داده است حسابرسانی که با صاحبکاران خود روابط اجتماعی دارند، گزارش های حسابرسی مقبول صادر می نمایند و این موضوع می تواند موجب کاهش کیفیت حسابرسی شود (Lenox, 2005). از طرف دیگر نتایج برخی دیگر از پژوهش ها بیانگر آن است که ارتباطات و وابستگی های اجتماعی میان حسابرس و مدیران واحدهای تجاری می تواند باعث ارتقای کیفیت کار حسابرسی شود (Rennie et al. 2010) و (Kwon and Yi, 2012).

مسئولیت اجتماعی حسابرسان در شفاف سازی اطلاعات و اعتماد بخشی به عموم، نقش و مسئولیتی خطیر است. حسابرسان وظیفه دارند تا مصادیق فساد نظیر پولشویی و تقلب را گزارش نمایند. این مهم بعد از تشکیل جامعه حسابداران رسمی و هم چنین بروز تقلب و فساد در نظام مالی کشور و نیز با گسترش و رشد شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار و نیاز به سرمایه گذاری خارجی اهمیت خاصی به خود گرفته است. فقدان پژوهش کافی در زمینه نگرش حسابرسان درباره رابطه مداری و هم چنین اهمیت ویژه ای که رابطه مداری حسابرس و صاحبکار بر اظهار نظر حسابرسی در راستای وظیفه اطمینان بخشی به سرمایه گذاران و سایر ذینفعان جامعه بعد از خصوصی سازی حرفه حسابرسی طی سال های اخیر متصور است، این انگیزه را در نویسندگان این مقاله به وجود آورد تا موضوع رابطه مداری و ارتباطات اجتماعی و اثر آن بر قضاوت حسابرس را مورد مطالعه قرار دهند. بنابراین پرسش اصلی این پژوهش آن است که آیا قضاوت حسابرسان تحت تأثیر ارتباطات و رابطه مداری حسابرس و صاحبکار قرار می گیرد؟ هدف نخست این پژوهش

گانگسی، شبکه یا چرخهای 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 ملاحظه‌ای 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. آنگ و لئونگ، پرسشنامه‌های شامل 9 سؤال را برای ارزیابی گرایش به سوی رفتار رابطه مدار طراحی کردند این پرسشنامه توسط پژوهشگران دیگری نیز مورد استفاده قرار گرفته است. (بنی مهد و بیگی ۱۳۹۱)

۲-۲- پیشینه پژوهش

منون و ویلبامیز^۲ (۲۰۰۴) در تحقیقی دریافتند هر گاه شریک حسابرسی یک موسسه حسابرسی به عنوان مدیر در شرکت صاحبکار استخدام شود، در آن صورت در شرکت صاحبکار، حجم اقلام تعهدی غیرعادی و نوسان پذیری سود شرکت نسبت به سایر شرکتهای بیشتر خواهد شد. لنوکس (۲۰۰۵) نشان داد حسابرسی که با صاحبکاران خود روابط اجتماعی دارند، گزارش های حسابرسی مقبول دریافت می کنند. به عقیده او روابط میان حسابرس 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 حسابرس 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 تاثیر منفی دارد (Bruynseels and cardinaels, 2014). رینی و همکاران^۳ (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 آن ها، این موضوع می تواند موجب بهبود عملکرد حسابرسان و در نتیجه بهبود کیفیت حسابرسی می شود. چن و همکاران^۴ (۲۰۰۲) دریافتند مدیران شرکتهای چینی برای افزایش معاملات شرکت و در نتیجه بهبود سودآوری آن، درگیر فعالیت هایی هستند که آن فعالیت ها مستلزم برقراری روابط است. سو و همکاران^۵ (۲۰۰۳) نشان دادند رابطه مداری در شرکت های سهامی خاص بیشتر از شرکتهای دولتی در چین می باشد. به عقیده آن ها، شرکتهای خصوصی نیازمند ایجاد رابطه هستند تا بتوانند منابع مالی لازم

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 تایید اطلاعات درباره فعالیتهای اقتصادی ممکن است مشکل باشد، 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 (Granovetter, 1985)

۲-۲- جهت گیری اخلاقی و رابطه مداری

به عقیده پژوهشگران، هنگام بررسی تصمیم گیریهای اخلاقی یک شخص، تفاوت های فردی نظیر جهت گیریهای اخلاقی را باید به عنوان یک عامل مهم در نظر گرفت. علاوه براین، تفاوت های فردی در تصمیمات اخلاقی ممکن است به وسیله دو عامل اساسی مورد بررسی قرار گیرد: آرمانگرایی و نسیبگرایی. آرمانگرایی حوزه های را در برمیگیرد که یک نفر خود را ملزم به انجام عمل صحیح و درست میکند و معتقد است، همیشه میتوان در تصمیمات خود از آسیب رساندن به دیگران اجتناب کرد. به عبارتی افراد با آرمانگرایی بالا معتقدند که اعمال آنها باید عواقب مثبتی برای دیگران به همراه داشته باشد. نسبیت اصول اخلاقی به این معناست که اصول اخلاقی را فرهنگها و خرده فرهنگ ها (مانند کشور، قبیله، کلاس و امثالهم) تعیین میکنند به طور کلی نسیبگرایی حوزه های را در بر گرفته که یک شخص به حساب اتکاء و اعتماد به تحلیل دیدگاه های شخصی خود از موقعیتهای، از رعایت اصول اخلاقی جامعه پسند اجتناب می ورزد. به عبارتی شخصی با جهت گیری اخلاقی نسیبگرایانه، تصمیمات خود را ابتدا بر اساس شرایط و سپس بر مبنای قوانین مورد قبول می سنجد. 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 های گانگسی نام گرفت. این کلمه در فرهنگ لغتهای مختلف، با عنوان رابطه ترجمه شده است. اما

ونعیمی(۱۳۸۲) در تحقیقی نشان دادند که هرچند حسابرسان خود را معتقد و مقید به رعایت اخلاق حرفه ای می دانند. اما در برابر فشار بودجه زمانی، اقدام به اعمال رفتارهای غیرحرفه ای می نمایند. هم چنین نتایج نشان می دهد که متناسب با افزایش فشار بودجه زمانی، احتمال بروز رفتارهای غیر حرفه ای نیز بیشتر می گردد. 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، تردیدحرفه ای و استقلال مهمترین ویژگی های تاثیر گذار بر قضاوت حسابرسان می باشند. هم چنین وجود شرایطی که حسابرسان خود را ملزم به پاسخگویی نسبت به قضاوت های حرفه ای انجام شده بدانند، وجود برنامه ها و چک لیست های حسابرسی و غیر قابل تفسیر بودن استانداردهای حسابداری و حسابرسی مهمترین عوامل محیطی موثر بر قضاوت حرفه ای در حسابرسی است. بنی مهد و بیگی(۱۳۹۱) رابطه بین ارزش های فردی و نیات اخلاقی حسابرسان را مورد بررسی قرار دادند. نتایج این تحقیق نشان می دهد که آینده حرفه حسابرسی درگرو رهبری اخلاقی متصدیان این حرفه است. لذا لازم است آنها با تبیین اهمیت معیارهای اخلاقی والا و آموزش، ضرورت درست کاری فردی، حسابرسان فعلی و آتی را به سوی رعایت رفتار اخلاقی سوق دهند. حاجیها و همکاران(۱۳۹۲) ارتباط ویژگی های تردیدحرفه ای حسابرسان و قضاوت و تصمیم گیری آنها مورد بررسی قرار دادند و دریافتند چهار ویژگی تردید حرفه ای (اعتماد فردی، تعلیق در قضاوت، منبع کنترلی و شک و تردید حرفه ای) بر قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان موثرند. حساس یگانه و کاظم پور(۱۳۹۲) رابطه سطح مهارت حسابرسان با حساسیت و قضاوت اخلاقی را مورد بررسی قرار دادند آنها دریافتند بین حساسیت اخلاقی حسابرسان ماهر و نیمه ماهر و نحوه تعیین تنبیه های انتظامی توسط آنها اختلاف معنادار وجود دارد. حساس یگانه و مقصودی(۱۳۹۰) ارزش های اخلاقی در قضاوت های حرفه ای حسابرسان را بررسی کردند. آنها به این نتیجه رسیدند که آیین رفتار حرفه ای بر انگیزش و عملکرد حسابرسان تاثیر گذار است. همچنین جنسیت بر قضاوت حسابرسان موثر بوده و زنان قضاوت های اخلاقی تری اعمال نموده اند. سهرابی جهرمی(۱۳۹۰) تاثیر روش های حسابرسی در قضاوت نسبت به صورت های مالی واحدهای مورد رسیدگی را مورد بررسی قرار داد. او دریافت که حسابرسان استفاده کننده از رویکرد حسابرسی سیستمهای راهبردی، قضاوت بهتری نسبت به صورت های مالی صاحبکار داشته و این قضاوت، عاملی برای کاهش ریسک حسابرسی می باشد. عبادی

را به منظور تداوم فعالیت خود به دست آورند. میلینگتن و دیگران^۶ (۲۰۰۵) در پژوهش خود دریافتند شرکتهای انگلیسی که در چین فعالیت دارند برای تامین مواد اولیه خود با شرکتهای چینی، با شبکه های ارتباطی به شدت وابسته هستند. آن ها به این نتیجه رسیدند که شرکتهای خارجی برای بقا و تداوم فعالیت خود در کشور چین مجبور هستند تا با این شبکه های ارتباطی همکاری کنند. فان و همکاران^۷ (۲۰۱۲) اثر رابطه مداری بر قضاوت اخلاقی حسابرسان را در چین مورد مطالعه قرار دادند. آن ها نشان دادند که تمایلات رابطه مداری در حسابرسان چینی بالا بوده و ارتباط معنی دار میان رابطه مداری و قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان وجود دارد. کریشن و همکاران (۲۰۱۱) نشان دادند در شرکتهایی که مدیران مالی و مدیران عامل با رابطه انتخاب شده اند، مدیریت سود در آن شرکتهای بیشتر از بقیه شرکتهای است. در تحقیق دیگر پژوهشگران درباره بانک هایی که برای اولین بار سهام آن ها در بورس عرضه می شود، دریافتند آن دسته از بانکها که مدیران آن ها 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). پژوهشگران در کره جنوبی دریافتند رابطه مداری میان مدیرعامل شرکت و شرکای حسابرسی موجب افزایش حق الزحمه حسابرسی می شود. هم چنین آن ها به این نتیجه رسیدند که این موضوع باعث می شود تا حسابرسان زمان بیشتری را برای حسابرسی صرف کند و این خود باعث افزایش کیفیت حسابرسی می شود (Kwon and Yi, 2012). هم چنین نتایج پژوهش وانگ و کیم (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 پیوندهای اجتماعی می تواند تاثیر منفی بر کیفیت هیئت مدیره بگذارد. یوئن و چن^۸ (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 در شرکت های مورد نظر به منظور جلوگیری از رابطه مداری انجام دهند تا قابلیت اطمینان به حسابرسی بهبود یابد.

بنی مهد و همکاران(۱۳۹۱) در تحقیقی دریافتند که با تغییر حسابرسان گزینش اظهار نظر نیز افزایش یافته است. نتایج تحقیق آن ها نشان داد یک نوع همسویی منافع میان حسابرسان و مدیریت واحد مورد رسیدگی وجود دارد. مهرانی

با توجه به قاعده حد مرکزی و و نرمال بودن متغیرهایی که پرسش نامه آن‌ها را اندازه‌گیری می‌نماید، این تعداد از پرسش نامه کافی است. نمونه آماری شامل ۱۸ درصد حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و ۸۲ درصد حسابرسان شاغل در بخش موسسات حسابرسی خصوصی را شامل می‌شود که از این تعداد ۸۵ درصد مرد و ۱۵ درصد زن هستند. از کل نمونه آماری ۳ درصد دارای مدرک تحصیلی کاردانی، ۵۹ درصد دارای مدرک تحصیلی کارشناسی، ۳۷ درصد مدرک کارشناسی ارشد و ۱ درصد مدرک دکتری دارند. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که حدود ۷۸ درصد از مشارکت کنندگان در تحقیق در سطح حسابرس و حسابرس ارشد بوده و ۱۷ درصد نیز در سطح سرپرست و بقیه در سطوح مدیر و شریک حسابرسی قرار دارند.

۴- متغیرهای پژوهش و نحوه اندازه‌گیری آن

متغیر مستقل پژوهش عبارت است از رابطه مداری و متغیر وابسته نیز قضاوت حسابرس می‌باشد. هم‌چنین متغیرهای جنسیت، محل اشتغال و رتبه شغلی و تحصیلات از جمله متغیرهای کنترل در این پژوهش هستند.

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. متغیر وابسته قضاوت اخلاقی حسابرسان است که از طریق پرسش نامه اندازه‌گیری شده است. این پرسش نامه شامل یک مطالعه موردی بوده که پس از طرح آن سه سوال درباره قضاوت اخلاقی حسابرس مطرح می‌نماید. این مطالعه موردی و سوالات مربوط به آن به شرح زیر است:

شرکت الوند یک شرکت سهامی عام بزرگ تولید کننده لوازم الکترونیکی برای بیمارستانها و آزمایشگاههای درمانی است. در حسابرسی سال جاری اختلافی بین حسابرس مسئول و مدیر مالی شرکت در مورد اهمیت تعدادی از بدهی‌های ثابت نشده کشف شده در حین حسابرسی بوجود آمد. مدیر مالی شرکت معتقد است که حجم بدهی‌های ثابت نشده فاقد اهمیت بوده و نیازی به تعدیل صورتهای مالی نیست. اما حسابرس مسئول احساس می‌کند که این رقم دارای اهمیت است و صورتهای مالی باید تعدیل شود. اما حسابرس باید در نظر بگیرد که حق الزحمه حسابرسی شرکت الوند نزدیک ۲۵ درصد از درآمد سالانه موسسه حسابرسی را تشکیل می‌دهد. این در حالی است که در بازار حسابرسی تعداد موسسات حسابرسی در حال افزایش است. اگر حسابرس این موضوع را به عنوان بند تحریف با اهمیت در گزارش حسابرسی لحاظ نماید،

ونظری (۱۳۹۳) در تحقیقی دریافتند که تعدیل تعداد بند های حسابرسی قبل از بند حسابرسی در بخش غیر خصوصی در سطح اطمینان ۹۰ درصد دارای رابطه معنی داری با تغییرات حق الزحمه حسابرسی بوده لکن در بخش خصوصی نه از طریق تغییرات حق الزحمه بلکه با تغییر حسابرس رابطه داشته است. بنی‌مهد و امیری (۱۳۹۳) در تحقیقی به این نتیجه رسیدند هرچند تعداد بند های حسابرسی قبل از بند های اظهار نظر در گزارش حسابرسی و مدت تصدی مدیرعامل افزایش یابد، صورت های مالی نیز با تاخیر بیشتری ارائه می‌شود، هم‌چنین تغییر حسابرس، نوع حسابرس و اندازه صاحبکار از جمله متغیر های تاثیر گذار بر ارائه به موقع صورت های مالی حسابرسی شده می‌باشند. اما نتایج نشان داد نسبت بدهی و نسبت سودآوری شرکت رابطه ای با ارائه به موقع صورت های مالی حسابرسی شده ندارد.

۳- روش شناسی پژوهش

این تحقیق با توجه به ماهیت، از نوع تحقیقات کاربردی است. زیرا هدف آن توسعه دانش و آگاهی زمینه رابطه مداری و اثر آن بر قضاوت اخلاقی حسابرس در حرفه حسابداری است. هم‌چنین از نظر روش پیمایشی و از نوع تحقیق کیفی است. چارچوب نظری و پیشینه تحقیق نیز از راه استقرایی و جمع آوری داده‌ها و نتیجه نهایی، برای آزمون رد یا پذیرش فرضیه‌ها از راه استقرایی و از طریق پرسش نامه انجام می‌شود. از آنجاییکه این تحقیق در یک محیط واقعی یعنی سازمان حسابرسی و موسسات خصوصی حسابرسی انجام شده است، جزو تحقیقات میدانی به شمار می‌آید. به منظور جمع آوری اطلاعات مورد نظر و سنجش متغیرهای تحقیق از پرسشنامه استفاده شده است. در این پژوهش از پرسش نامه فان و همکاران (۲۰۱۲) برای سنجش رابطه مداری و قضاوت حسابرس استفاده شده است. برای آزمون فرضیه‌ها، از آزمون مقایسه میانگین و رگرسیون لاجستیک باینری استفاده شده است.

جامعه آماری پژوهش حاضر، حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی بخش خصوصی عضو جامعه حسابداران رسمی می‌باشد. روش نمونه‌گیری خوشه‌ای تصادفی است. بدین منظور دو جامعه یعنی حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسی بخش خصوصی هر کدام به عنوان یک خوشه در نظر گرفته شد.

در این تحقیق تعداد ۲۳۵ پرسش نامه میان حسابرسان به صورت تصادفی توزیع شد و ۱۹۲ پرسش نامه دریافت گردید.

تحصیلات: یک متغیر رتبه ای است به افراد با مدرک کاردانی مقدار ۱، کارشناسی مقدار ۲، کارشناسی ارشد مقدار ۳ و دکتری مقدار ۴ اختصاص داده می شود.

۵- فرضیه های پژوهش

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

فرضیه اول: رابطه مداری میان حسابرسان مرد و زن با هم برابر است.

فرضیه دوم: قضاوت اخلاقی میان حسابرسان مرد و زن با هم برابر است.

فرضیه سوم: رابطه مداری میان حسابرسان شاغل در بخش خصوصی و دولتی با هم برابر است.

فرضیه چهارم: قضاوت اخلاقی میان حسابرسان شاغل در بخش خصوصی و دولتی با هم برابر است.

فرضیه پنجم: رابطه مداری میان رتبه های شغلی حسابرسان با هم برابر است.

فرضیه ششم: قضاوت اخلاقی میان رتبه های شغلی حسابرسان با هم برابر است.

فرضیه هفتم: میان رابطه مداری و قضاوت اخلاقی حسابرسان رابطه معنی دار وجود دارد.

برای آزمون فرضیه های اول تا چهارم از آزمون مقایسه میانگین، آزمون فرضیه پنجم و ششم از آزمون آنالیز واریانس و برای تایید یا رد فرضیه هفتم از رگرسیون لجستیک باینری استفاده شده است.

۶- یافته های پژوهش

۶-۱- آماره های توصیفی تحقیق

جدول شماره ۱ میانگین رابطه مداری و قضاوت حسابرسان را به تفکیک جنسیت و محل اشتغال حسابرسان نشان می دهد. نتایج این جدول بیانگر آن است که میانگین رابطه مداری و قضاوت اخلاقی در دو گروه مردان و زنان و هم چنین حسابرسان شاغل در بخش های دولتی و خصوصی به هم نزدیک هستند. هم چنین جدول شماره ۲ میانگین رابطه مداری و قضاوت حسابرسان به تفکیک رتبه شغلی حسابرسان را نشان می دهد. نتایج این جدول نیز نشان می دهد میانگین رابطه مداری و قضاوت اخلاقی در رتبه های مختلف شغلی به هم نزدیک بوده و میانگین ها مساوی است.

ممکن است سال بعد شرکت حسابرسی دیگری را انتخاب نماید. پس از بحث زیاد با مدیر مالی شرکت، حسابرسی تصمیم می گیرد بدهی های ثبت نشده نه در صورتهای مالی تعدیل شود و نه در گزارش حسابرسی به آن اشاره ای شود.

شما این تصمیم حسابرسی را چگونه ارزیابی می کنید؟ لطفاً نظر خود را با کشیدن دایره روی اعداد مورد نظر مشخص کنید.

اگر شما جای حسابرسی مستقل بودید، آیا شما می توانستید پیشنهاد مدیر مالی شرکت مبنی بر عدم درج موضوع در گزارش حسابرسی را انجام دهید

قطعاً بله ۱ ۲ ۳ ۴ ۵ ۶ ۷ قطعاً خیر

اگر شما جای حسابرسی مستقل بودید، به مدیران شرکت می گفتید که نمی توانید کارهایی که آن ها از شما می خواهند انجام دهید؟

قطعاً بله ۱ ۲ ۳ ۴ ۵ ۶ ۷ قطعاً خیر

اگر شما جای حسابرسی مستقل بودید، با مدیران شرکت برای حل مشکل با شرکت به توافق می رسیدید.

قطعاً بله ۱ ۲ ۳ ۴ ۵ ۶ ۷ قطعاً خیر

میان پاسخ ها اندازه گیری و سپس مقادیر بالای آن که نشان دهنده قضاوت غیر اخلاقی است مقدار یک و مقادیر پایین آن مقدار صفر اختصاص داده می شود.

متغیر مستقل یعنی رابطه مداری نیز از طریق پرسشنامه فان و همکاران (۲۰۱۲) اندازه گیری می شود. این پرسشنامه شامل ۹ سوال می باشد که براساس طیف لیکرت نه گزینه ای به هر سوال امتیاز داده می شود. متغیرهای کنترل به صورت زیر قابل اندازه گیری است:

جنسیت: یک متغیر اسمی است که با مقدار یک و صفر نشان داده می شود. یک برای جنسیت مرد و صفر برای جنسیت زن.

رتبه شغلی: یک متغیر فاصله ای است که با مقدار یک الی ۵ نشان داده می شود. اگر پاسخ دهنده دارای رتبه شغلی حسابرسی باشد مقدار یک، حسابرسی ارشد عدد دو، سرپرست حسابرسی عدد سه و مدیر عدد چهار و شریک حسابرسی عدد ۵ اختصاص داده می شود.

محل اشتغال: یک متغیر اسمی است که با مقدار یک و صفر نشان داده می شود. اگر حسابرسی شاغل در یکی از موسسات خصوصی حسابرسی باشد مقدار آن یک و در غیر آن صورت مقدار آن صفر خواهد بود.

جدول ۱- میانگین قضاوت اخلاقی و رابطه مداری

رابطه مداری		قضاوت اخلاقی		رابطه مداری	
مرد	زن	مرد	زن	مرد	زن
۷/۴۵	۳/۷۷	۳/۸۲	۷/۰۴	۷/۵۸	۳/۸۶
۳/۸۰	۳/۸۰	۳/۸۰	۳/۸۰	۳/۸۰	۳/۸۰

اطمینان ۹۵ درصد می‌توان ادعا نمود که میانگین رابطه مداری میان حسابرسان مرد و زن با هم برابر است. از این رو، زنان به اندازه مردان به ایجاد رابطه و پیوند اجتماعی با مدیران واحد‌های مورد رسیدگی، به منظور کسب کار حسابرسی اعتقاد دارند.

جدول ۲- میانگین قضاوت اخلاقی و رابطه مداری

رتبه شغلی	رابطه مداری	قضاوت اخلاقی
حسابرس	۷/۴۷	۳/۷۵
حسابرس ارشد	۷/۵۶	۳/۷۷
سرپرست	۷/۲۳	۳/۹۵
مدیر	۷/۴۱	۳/۷۰
شریک	۷/۴۸	۳/۸۱

فرضیه دوم: این فرضیه به صورت زیر بیان می‌شود.

H_0 = قضاوت اخلاقی میان حسابرسان مرد و زن با هم برابر نیست.

H_1 = قضاوت اخلاقی میان حسابرسان مرد و زن باهم برابر است.

فرضیه اول: این فرضیه به صورت زیر نوشته می‌شود.

H_0 = رابطه مداری میان حسابرسان مرد و زن با هم برابر نیست.

H_1 = رابطه مداری میان حسابرسان مرد و زن باهم برابر است.

با توجه به جدول شماره ۴ چون سطح معنی داری آماره F در سطر اول برابر ۱۸/۵ درصد و بالای ۵ درصد است، لذا فرض برابری واریانس‌ها رد نمی‌شود و واریانس قضاوت اخلاقی میان حسابرسان مرد و زن برابر فرض می‌شود. بنابراین برای تایید یا رد فرضیه H_0 باید اطلاعات سطر اول را مورد بررسی بیشتر قرار دهیم. از آن جایی که سطح معنی داری دوم در سطر اول نیز برابر ۸۱/۷ درصد بزرگتر از ۵ درصد است، لذا فرض H_0 رد و فرضیه H_1 تایید می‌شود. بنابراین با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان ادعا نمود میانگین قضاوت اخلاقی میان حسابرسان مرد و زن با هم برابر می‌باشد. از این رو می‌توان اظهار داشت که زنان در مقایسه با مردان قضاوت اخلاقی بیشتری ندارند و در واقع سطح قضاوت اخلاقی زنان حسابرس به اندازه حسابرسان مرد است.

با توجه به جدول شماره ۳ چون سطح معنی داری آماره F در سطر اول برابر ۳۲/۴ درصد و بالای ۵ درصد است، لذا فرض برابری واریانس‌ها رد نمی‌شود و واریانس رابطه مداری میان حسابرسان مرد و زن برابر فرض می‌شود. بنابراین برای تایید یا رد فرضیه H_0 باید اطلاعات سطر اول را مورد بررسی بیشتر قرار دهیم. از آن جایی که سطح معنی داری دوم در سطر اول نیز برابر ۵۳/۱ درصد بزرگتر از ۵ درصد است، لذا فرض H_0 رد و فرضیه H_1 پذیرفته می‌شود و با

جدول ۳- آزمون مقایسه میانگین رابطه مداری در دو جامعه مردان و زنان

فاصله اطمینان ۹۵ درصد	تفاوت انحراف استاندارد	تفاوت میانگین	سطح معنی داری	درجه آزادی	آماره T	سطح معنی داری	آماره F	شرح
۰/۴۲۷۷	۰/۳۱۸۰	۰/۱۹۹۶	۰/۵۳۱	۱۹۰	۰/۶۲۸	۰/۳۲۴	۰/۹۷۷	واریانس‌ها برابر فرض می‌شوند.
۰/۴۹۰۳	۰/۳۳۹۹	۰/۱۹۹۶	۰/۵۶۱	۳۵/۰۷۵	۰/۵۸۷			واریانس‌ها برابر فرض نمی‌شوند.

جدول ۴- آزمون مقایسه میانگین قضاوت اخلاقی در دو جامعه مردان و زنان

فاصله اطمینان ۹۵ درصد	تفاوت انحراف استاندارد	تفاوت میانگین	سطح معنی داری	درجه آزادی	آماره T	سطح معنی داری	آماره F	شرح
۰/۴۵۰۳	۰/۲۰۴۲	۰/۰۴۷۳	۰/۸۱۷	۱۹۰	۰/۲۳۲	۰/۱۸۵	۱/۷۷۱	واریانس‌ها برابر فرض می‌شوند.
۰/۴۵۲۱	۰/۱۹۹۸	۰/۰۴۷۳	۰/۸۱۴	۳۷/۴۸۶	۰/۲۳۷			واریانس‌ها برابر فرض نمی‌شوند.

فرضیه سوم: این فرضیه به صورت زیر نوشته می شود.
 H_0 = رابطه مداری میان حسابرسان شاغل در بخش خصوصی و دولتی با هم برابر نیست.
 H_1 = رابطه مداری میان حسابرسان شاغل در بخش خصوصی و دولتی باهم برابر است.

با توجه به جدول شماره ۵ چون سطح معنی داری آماره F در سطر اول برابر ۴۴/۷ درصد و بالای ۵ درصد است، لذا فرض برابری واریانس ها رد نمی شود و واریانس رابطه مداری میان حسابرسان شاغل در بخش خصوصی و دولتی برابر فرض می شود. بنابراین برای تایید یا رد فرضیه H_0 باید اطلاعات سطر اول را مورد بررسی بیشتر قرار دهیم. از آن جایی که سطح معنی داری دوم در سطر اول نیز برابر ۶/۳ درصد بزرگتر از ۵ درصد است، لذا فرض H_0 رد و فرضیه H_1 پذیرفته می شود و با اطمینان ۹۵ درصد می توان ادعا نمود که میانگین رابطه مداری میان حسابرسان شاغل در بخش خصوصی و دولتی با هم برابر است. از این رو می توان گفت که حسابرسان شاغل در بخش دولتی در مقایسه حسابرسان بخش خصوصی هر دو به یک میزان، به ایجاد رابطه و پیوند اجتماعی به منظور کسب کار و درآمد بیشتر اعتقاد دارند.

فرضیه چهارم: این فرضیه به صورت زیر نوشته می شود.
 H_0 = قضاوت اخلاقی میان حسابرسان شاغل در بخش خصوصی و دولتی با هم برابر نیست.
 H_1 = قضاوت اخلاقی میان حسابرسان شاغل در بخش خصوصی و دولتی باهم برابر است.

با توجه به جدول شماره ۶ چون سطح معنی داری آماره F در سطر اول برابر ۸۵/۸ درصد و بالای ۵ درصد است، لذا فرض برابری واریانس ها رد نمی شود و واریانس قضاوت اخلاقی میان حسابرسان شاغل در بخش خصوصی و دولتی برابر فرض می شود. بنابراین برای تایید یا رد فرضیه H_0 باید اطلاعات سطر اول را مورد بررسی بیشتر قرار دهیم. از آن جایی که سطح معنی داری دوم در سطر اول نیز برابر ۷۳/۲ درصد بزرگتر از ۵ درصد است، لذا فرض H_0 رد و فرضیه H_1 تایید می شود. بنابراین با اطمینان ۹۵ درصد می توان ادعا نمود میانگین قضاوت اخلاقی میان حسابرسان شاغل در بخش خصوصی و دولتی با هم برابر می باشد. لذا می توان نتیجه گرفت که سطح رعایت اخلاق در ارائه قضاوت در حسابرسان شاغل در بخش دولتی در مقایسه با حسابرسان بخش خصوصی بیشتر نیست و قضاوت اخلاقی در هر دو گروه حسابرسان بخش دولتی و خصوصی در یک سطح قرار دارد.

جدول ۵- آزمون مقایسه میانگین رابطه مداری در دو جامعه حسابرسان شاغل در بخش خصوصی و دولتی

شرح	آماره F	سطح معنی داری	آماره T	درجه آزادی	سطح معنی داری	تفاوت میانگین	تفاوت انحراف استاندارد	فاصله اطمینان ۹۵ درصد	
								پایین	بالا
واریانس ها برابر فرض می شوند.	۰/۵۸۱	۰/۴۴۷	۱/۸۶۷	۱۹۰	۰/۰۶۳	۰/۵۳۸۴	۰/۲۸۸۴	-۰/۰۳۰۵	۱/۱۰۷۳
واریانس ها برابر فرض نمی شوند.			۱/۸۰۰	۴۸/۴۴۰	۰/۰۷۸	۰/۵۳۸۴	۰/۲۹۹۲	-۰/۰۶۳۰	۱/۱۳۹۸

جدول ۶- آزمون مقایسه میانگین قضاوت اخلاقی در دو جامعه شاغل در بخش خصوصی و دولتی

شرح	آماره F	سطح معنی داری	آماره T	درجه آزادی	سطح معنی داری	تفاوت میانگین	تفاوت انحراف استاندارد	فاصله اطمینان ۹۵ درصد	
								پایین	بالا
واریانس ها برابر فرض می شوند.	۰/۰۳۲	۰/۸۵۸	-۰/۳۴۳	۱۹۰	۰/۷۳۲	-۰/۰۶۴۲	۰/۱۸۶۷	-۰/۴۳۲۴	۰/۳۰۴۲
واریانس ها برابر فرض نمی شوند.			-۰/۳۴۱	۴۹/۹۶۲	۰/۷۳۴	-۰/۰۶۴۱	۰/۱۸۷۹	-۰/۴۴۱۵	۰/۳۱۳۳

حسابرسی، به شکلی مشابه و یکسان اخلاق را در انجام قضاوت رعایت می‌کنند.

فرضیه هفتم: این فرضیه به صورت زیر نوشته می‌شود.
 $H_0 =$ میان رابطه مداری و قضاوت اخلاقی حسابرسان رابطه معنی دار وجود ندارد.

$H_1 =$ میان رابطه مداری و قضاوت اخلاقی حسابرسان رابطه معنی دار وجود دارد.

برای آزمون این فرضیه از رگرسیون لاجستیک باینری استفاده شده است. در جدول شماره ۹، نتایج این آزمون نشان داده شده است. در این جدول، مقدار سطح معنی داری متغیر مستقل رابطه مداری برابر سه دهم درصد یعنی کمتر از ۵ درصد است. بنابراین در سطح اطمینان ۹۵ درصد، بین متغیر مستقل یعنی رابطه مداری و قضاوت اخلاقی حسابرس رابطه معنی دار وجود دارد. از اینرو فرض صفر آماری H_0 رد و فرض مقابل آن یعنی فرض H_1 را می‌توان تأیید نمود. به بیان دیگر، هرچه رابطه مداری افزایش یابد، احتمال آن که حسابرس قضاوت غیر اخلاقی نماید نیز افزایش می‌یابد. هم چنین نتایج نشان می‌دهد که متغیرهای جنسیت، تحصیلات، رتبه شغلی و محل اشتغال حسابرس رابطه ای معنی داری با قضاوت اخلاقی حسابرس ندارند. دلیل این موضوع آن است که میانگین رابطه مداری و قضاوت اخلاقی با توجه به جنسیت، محل اشتغال و رتبه شغلی با هم برابر است. از این رو متغیرهای کنترل با متغیر وابسته رابطه معنی داری ندارد.

فرضیه پنجم: این فرضیه به صورت زیر نوشته می‌شود.
 $H_0 =$ رابطه مداری میان رتبه های شغلی حسابرسان با هم برابر نیست.

$H_1 =$ رابطه مداری میان رتبه های شغلی حسابرسان باهم برابر است.

با توجه به جدول شماره ۷ چون سطح معنی داری آماره F برابر ۶۱/۱ درصد و بالای ۵ درصد است، لذا فرض H_0 رد و فرضیه H_1 تأیید می‌شود و با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان ادعا نمود رابطه مداری میان رتبه های شغلی حسابرسان با هم برابر است. به بیان دیگر در همه سطوح حسابرسی، اعتقاد بر آن است که کسب درآمد در حرفه حسابرسی بدون رابطه امکان پذیر نیست.

فرضیه ششم: این فرضیه به صورت زیر نوشته می‌شود.
 $H_0 =$ قضاوت اخلاقی میان رتبه های شغلی حسابرسان با هم برابر نیست.

$H_1 =$ قضاوت اخلاقی میان رتبه های شغلی حسابرسان باهم برابر است.

با توجه به جدول شماره ۸ چون سطح معنی داری آماره F برابر ۴۱/۷ درصد و بالای ۵ درصد است، لذا فرض H_0 رد و فرضیه H_1 تأیید می‌شود و با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان ادعا نمود قضاوت اخلاقی میان رتبه های شغلی حسابرسان با هم برابر است. به عبارت دیگر حسابرسان در سطوح مختلف

جدول ۷- آزمون مقایسه میانگین قضاوت اخلاقی با توجه به رتبه شغلی حسابرسان

سطح معنی داری	آماره F	میانگین مربعات	درجه آزادی	مجموع مربعات	مدل
۰/۶۱۱	۰/۶۷۴	۱/۶۳۸	۴	۶/۵۵۱	رگرسیون
		۲/۴۲۸	۱۸۷	۴۵۴/۱۲۲	باقیمانده
			۱۹۱	۴۶۰/۶۷۲	جمع

جدول ۸- آزمون مقایسه میانگین قضاوت اخلاقی با توجه به رتبه شغلی حسابرسان

سطح معنی داری	آماره F	میانگین مربعات	درجه آزادی	مجموع مربعات	مدل
۰/۴۱۷	۰/۹۸۴	۰/۹۷۸	۴	۳/۹۱۲	رگرسیون
		۰/۹۹۴	۱۸۷	۱۸۵/۷۹۶	باقیمانده
			۱۹۱	۱۸۹/۷۰۸	جمع

جدول ۹- نتایج رگرسیون لاجستیک

متغیرها	ضرایب	انحراف استاندارد	آماره والد	درجه آزادی	سطح معنی داری	ضرایب مورد انتظار
عرض از مبدا	-۴/۶۴۷	۱/۵۴۴	۹/۰۵۸	۱	۰/۰۰۳	۰/۰۱۰
جنسیت	-۰/۶۳۵	۰/۴۸۱	۱/۷۴۰	۱	۰/۱۸۷	۰/۵۳۰
محل اشتغال حسابرسان	۰/۲۲۶	۰/۵۴۵	۰/۱۷۲	۱	۰/۶۷۸	۱/۲۵۴
تحصیلات	-۰/۱۸۷	۰/۴۱۳	۰/۲۰۵	۱	۰/۶۵۱	۰/۸۲۹
رتبه ی شغلی	۰/۳۰۹	۰/۲۰۱	۲/۳۷۳	۱	۰/۱۲۳	۱/۳۶۲
رابطه مداری	۰/۵۰۶	۰/۱۷۰	۸/۸۸۰	۱	۰/۰۰۳	۱/۶۵۸

۸/۲ درصد=ضریب تعیین کاکس-اسنل ۷۹/۲ = درصد پیش بینی مدل Sig=۰/۰۰۰ Chi-square=۱۶/۳۴۴

هم خطی میان متغیرهای مستقل مدل

کنترل را نشان می دهد. همبستگی میان متغیرهای مذکور زیر ۵۰ درصد و ناچیز است بنابراین می توان جدول شماره ۱۰ نتایج مربوط به هم خطی میان متغیرهای مستقل و گفت که هم خطی شدید میان متغیرهای مستقل و کنترل در این تحقیق وجود ندارد.

جدول ۱۰- هم خطی میان متغیرهای مستقل و کنترل

متغیرها	رابطه مداری	جنسیت	تحصیلات	رتبه شغلی	محل خدمت
رابطه مداری	۱	-۰/۰۴۸	-۰/۰۱۶	۰/۰۰۵	۰/۱۴۱
جنسیت	-	۱	۰/۰۸۰	۰/۰۶۶	-۰/۱۵۷
تحصیلات	-	-	۱	۰/۳۸۷	۰/۰۰۹
رتبه شغلی	-	-	-	۱	۰/۰۶۴

۷- نتیجه گیری و بحث

این مقاله رابطه مداری و تاثیر آن بر قضاوت اخلاقی حسابرسان 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 حسابرسی می شود.

نتایج تحقیق حاضر نشان می دهد که رابطه معنی دار و مستقیم میان قضاوت های اخلاقی حسابرسان و رابطه مداری وجود دارد. به بیان دیگر، هر چه تمایل به رابطه مداری در حسابرسان بیشتر باشد احتمال آن که حسابرسان قضاوت غیر اخلاقی از خود بروز دهد نیز افزایش می یابد. این یافته با نتایج تحقیق فان و همکاران^۹ (۲۰۱۲) مطابقت دارد. آن ها نشان دادند که تمایلات رابطه مداری در حسابرسان چینی بالا بوده و ارتباط معنی دار میان رابطه داری مداری و قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان وجود دارد. هم چنین نتایج مقاله حاضر را می توان با نتایج تحقیق یوئن وچن^{۱۰} (۲۰۱۴) همسو دانست. آن ها در پژوهش خود نشان دادند رابطه مداری یک عامل مهم و موثر بر استقلال حسابرسان است.

هم چنین نتایج 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 حسابرسان با هم برابر است.

دستاوردها و ارزش افزوده ی نتایج مقاله بیانگر این موضوع است که بر اساس نظریه پیوندهای اجتماعی، رابطه مداری یک عامل مهم و اثر گذار در قضاوت اخلاقی حسابرسان است. به عبارت دیگر افزایش رابطه مداری و ارتباطات اجتماعی باعث می شود تا قضاوت غیر اخلاقی حسابرسان افزایش یابد. به عقیده نویسندگان مقاله، با نظارت بر پیوندها و ارتباطات اجتماعی از طریق تدوین قوانین مناسب در سطح جامعه، می توان رعایت ارزش های اخلاقی مانند قضاوت اخلاقی را در میان حسابرسان ارتقاء داد. این موضوع باعث خواهد شد تا کیفیت حسابرسی نیز بهبود یابد.

این تحقیق نشان داد فرهنگ رابطه مداری به عنوان یک عامل تاثیرگذار در روابط بین حسابرسان و صاحبکار در بازار حسابرسی کشور محسوب می شود. حسابرسان به منظور حفظ روابط با صاحبکار سعی می کنند که قضاوت خود را منطبق با روابط خود با صاحبکار انجام دهند. این موضوع بیانگر آن است

* عبادی خورده بلاغ بهروز، 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، صفحه ۷۵ تا ۸۶

* بنی مهد بهمن، بهاری امیر. (۱۳۹۳) رابطه بین تعداد بند های حسابرسی ومدت تصدی مدیر عامل با ارائه به موقع صورت های مالی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت ، سال سوم، شماره ۱۲، صفحه ۵۳ تا ۶۲

- * 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
- * Chan, R.Y.K., Cheng, L.T.W. and Szeto, R.W.E (2002) The dynamics of guanxi and ethics for Chinese executives. *Journal of business ethics*, 41, 327-336.
- * 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.
- * Krishnan, O, V., Raman, . K. K., Yang, and Yu m W (2011) CFO/CEO-Board Social Ties, Sarbanes-Oxley, and Earnings Management. *Accounting Horizons*, Vol. 25, No. 3, pp. 537-557.
- * 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.
- * Millington, A., Eberhardt, M. and Wilkinson, B (2005) Gift giving, guanxi and illicit payments in buyer-supplier relationships in China: analysing the experience of UK companies. *Journal of business ethics*, 57, 255-268.
- * 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.
- * Su, C., Sirgy, M.J. and Littlefield, J.E (2003) Is guanxi orientation bad, ethically speaking? A study of Chinese enterprises. *Journal of business ethics*, 44, 303-312
- * Yuen ,D., and Chan, L (2014) The Impact of Guanxi on Auditor Independence: Perceptions of Auditors and CFOs in Hong Kong. Department of

که ارتباطات و پیوندهای اجتماعی می تواند تاثیر منفی بر کیفیت حسابرسی بگذارد. بنابراین به قانون گذاران در حرفه حسابرسی پیشنهاد می شود به منظور ارتقای کیفیت حسابرسی راه کارهای مناسبی را تدوین نمایند تا قضاوت حسابرس و در نتیجه کیفیت حسابرسی کمتر تحت تاثیر رابطه مداری قرار گیرد.

فهرست منابع

- * آذر عادل، ربیع، مسعود، قیطاسی فاطمه (۱۳۸۷) اخلاق در علم مدیریت. فصلنامه اخلاق در علوم فناوری. سال سوم. شماره های ۲۰ و ۲۱. ص ۶۱-۷۰.
- * بنی مهد بهمن. بیگی هرچگانی ابراهیم (۱۳۹۱) رابطه بین ارزش های فردی و نیت اخلاقی حسابرسان. فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری سال هفتم. شماره چهارم.
- * خوش طینت محسن، بستانیان جواد (۱۳۸۶). قضاوت حرفه ای در حسابرسی. مطالعات تجربی حسابداری مالی شماره ۱۸. صفحه ۲۵-۵۸
- * حاجیها زهره، گودرزی، احمد فتاحی زهرا (۱۳۹۲). ارتباط ویژگی های تردید حرفه ای حسابرسان و قضاوت و تصمیم گیری آنها. فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت سال ششم. شماره نوزدهم.
- * حساس یگانه یحیی، مقصودی امید (۱۳۹۰) ارزش های اخلاقی حرفه ای حسابرسی. ۱. نشریه اخلاق در علوم فناوری دوره شش. شماره اول. صفحه ۶۲-۷۳
- * حساس یگانه یحیی، کاظم پور احمد، (۱۳۹۲). رابطه سطح مهارت حسابرسان با حساسیت و قضاوت های اخلاقی. فصلنامه علمی پژوهشی. پژوهش های تجربی حسابداری. دوره سوم. شماره دوم. صفحه ۵۳-۷۰.
- * سهرابی جهرمی علی (۱۳۹۰) بررسی تاثیر روش های حسابرسی در قضاوت نسبت به صورت های مالی واحد های مورد رسیدگی. مجله دانش حسابرسی. شماره ۴۵. صفحه ۱۰۴-۱۲۶.
- * مدرس احمد، رفیعی افسانه (۱۳۸۷) بررسی دیدگاه عمومی درباره آیین رفتار حرفه ای توسط حسابرسان و ضمانت اجرایی آن در ایران. فصلنامه دانش حسابرسی. شماره ۳۳.
- * مهرانی ساسان، نعیمی مهدیس (۱۳۸۲) تئوری اخلاقی و تاثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل بررسی حسابداری و حسابرسی. مجله دانشکده مدیریت دانشگاه تهران. شماره ۳۲. صفحه ۴۳-۶۱.

یادداشت‌ها

- ¹ - Granovetter
- ² - Menon and Williams
- ³ - Rennie et al.
- ⁴ - Chan et al.
- ⁵ - Su et al.
- ⁶ - Millington et al.
- ⁷ - Fan et al.
- ⁵ - Yuen & Chan
- ⁹ - Fan et al.
- ⁵ - Yuen & Chan