

آثار و پیامدهای اعتماد بین فردی حسابرِس و صاحبکار با ارائه راه کارها

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۱۲/۷

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۶/۱۱

علیرضا اکبری امامی^۱

جواد رضازاده^۲

حسین کاظمی^۳

چکیده:

هدف این پژوهش، تبیین مدل اعتماد بین فردی حسابرِس و صاحبکار با تأکید بر آسیب‌شناسی و ارائه راهکار با استفاده از روش پژوهش کیفی و رویکرد نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان است. این پژوهش در سال ۱۳۹۸ با انجام ۱۲ مصاحبه عمیق با شرکای مؤسسه‌های حسابرِس عضو جامعه حسابداران رسمی کشور و سازمان حسابرِس و مدیریت صاحبکار شرکت‌ها به روش نمونه‌گیری گلوله‌برفی انجام شده است. یافته‌های پژوهش نشان داد که مهمترین پیامد اعتماد بین فردی حسابرِس و صاحبکار، افزایش ریسک حسابرِس، افزایش دعاوی حقوقی، کاهش کیفیت حسابرِس و کیفیت گزارشگری، آسیب به حرفه حسابرِس و در نهایت کاهش اعتماد اجتماعی است. همچنین بر اساس نظر خبرگان پژوهش، مهمترین راهکارهای رفع مشکلات اشاره شده، شفاف‌سازی قوانین و استانداردها، نظارت و حمایت مراجع ذیصلاح بر روابط حسابرِس و صاحبکار، تمرکز بازار حسابرِس، کنترل کیفیت، تغییر ساختار مؤسسات حسابرِس، بهبود شرایط فرهنگی و اثربخشی کمیته‌های حسابرِس است.

واژه‌های کلیدی: اعتماد بین فردی، حرفه حسابرِس، دعاوی حقوقی، زمینه‌بنیان، ریسک حسابرِس.

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران.

۲. دانشیار حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران. (نویسنده مسئول)

۳. استادیار، گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران.

۱- مقدمه

حسابرسان برای ارائه اظهار نظر در خصوص صورتهای مالی از مدارک و شواهد ارائه شده توسط مدیریت به عنوان یک منبع اطلاعاتی استفاده می‌کنند. در این شرایط، رابطه میان آنها بر اساس میزان اطمینان و اتکا حسابرسان نسبت به مدیران شرکت و مدارک و شواهد ارائه شده توسط آنها شکل می‌گیرد. حسابرسان، در هنگام فرآیند حسابرسی، موظف به حفظ تردید حرفه‌ای^۱ خود می‌باشند (فدراسیون بین‌المللی حسابداران^۲، ۲۰۱۲). تردید حرفه‌ای تا هنگام به دست آوردن شواهد کافی همچنان ادامه می‌یابد (هرت^۳، ۲۰۱۰). هر چند که طبق استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی، حسابرسان ملزم هستند فرآیند حسابرسی را با تردید حرفه‌ای برنامه ریزی و اجرا نمایند (اعمال مراقبت حرفه‌ای)، باز هم حسابرس چاره‌ای جز این ندارد که به اطلاعات ارائه شده توسط مدیران اتکا نماید. بر این اساس، حسابرس باید برای انجام یک حسابرسی، با سطحی از اعتماد شروع کند. انتظار می‌رود که در طی دوره حسابرسی این سطح اعتماد رشد نموده و شاید رشد آن طی سالها ادامه یابد. از طرفی چنانچه اجازه داده شود که این اعتماد به میزان گسترده‌ای شکل گیرد، ممکن است تردید حرفه‌ای حسابرسان آسیب ببیند (رنی و همکاران^۴، ۲۰۱۰). در نتیجه، از یک طرف برای انجام حسابرسی، به همکاری مدیریت نیاز دارد و از طرف دیگر مدیریت در این موقعیت قرار دارد که بتواند حسابرس را در جستجو برای شواهد و مدارک معتبر گمراه نمایند. طبق یافته‌های کپ و همکاران^۵ (۲۰۰۳)، سطوح بیش از حد اعتماد می‌تواند تردید حرفه‌ای را خدشه دار کند و از طرفی تردید حرفه‌ای ممکن است قدرت محدود نمودن ایجاد سطوح بالای اعتماد را داشته باشد. به عبارت دیگر، طبق باور ایوالد و همکاران^۶ (۲۰۱۷)، حسابرسان علاوه بر وجود استانداردهای حسابرسی، همچنان از قضاوت خود برای انجام عمل حسابرسی استفاده می‌نمایند و با توجه به گزینه‌های انسان نیز، قضاوت از روابط بین فردی تاثیر پذیر است و اعتماد هم نوعی از روابط بین فردی می‌باشد و در نتیجه اعتماد بین فردی نیز به صورت غیر مستقیم بر قضاوت و خروجی نهایی فرآیند حسابرسی (گزارش حسابرسی) تاثیر گذار است.

اعتماد بین افراد جزء مفاهیمی است که در علوم مختلف توسط صاحب نظران مورد بررسی قرار گرفته و بنا بر قوانین حاکم بر هر کدام از این علوم تعاریف متفاوتی از آن ارائه شده است. در واقع پژوهشگران در این رشته‌ها، موضوع مشابهی را از رویکردهای مختلف مورد بررسی قرار داده و هر یک بر جنبه‌های خاصی از مفهوم اعتماد تمرکز کرده که همین امر خود منجر به تعاریف متعدد شده است (دیرکیز^۷، ۱۹۹۹).

1. Professional Skepticism
2. International Federation of Accountants (IFAC)
3. Hurtt
4. Rennie and et al.
5. Kopp and et al.
6. Ewald and et al.
7. Dirks

در حرفه‌ی حسابرس، در برخی از شرایط، حسابرس و مدیریت صاحبکار، به ناچار باید به یکدیگر اعتماد نمایند. این اعتماد می‌تواند پیامدهای منفی و مثبتی در پی داشته باشد. در تحقیقات حسابرسی، موضوعی به نام خطر اعتماد^۱ وجود دارد. در این موضوع و مبحث، این استدلال وجود دارد که روابط نزدیک بین حسابرسان و مدیریت صاحبکار موجب ایجاد اعتماد بین فردی^۲ می‌شود و در نتیجه، تردید حرفه‌ای حسابرسان را تهدید می‌نماید (کرلر و کیلوف^۳، ۲۰۰۹). در برخی از مطالعات تجربی نیز، تأثیر منفی اعتماد بین فردی بر تردید حسابرسان مشخص شده است (راس^۴، ۲۰۰۷). اما اعتماد بین فردی می‌تواند جنبه مثبتی نیز داشته باشد. به عنوان نمونه، در ادبیات رشته مدیریت، از اعتماد بین فردی به عنوان عامل کلیدی که تأثیرات مثبتی بر روابط درون سازمانی دارد، یاد می‌گردد (برامیلی و هاریس^۵، ۲۰۰۶). اعتماد بین فردی می‌تواند ابهام و تضاد رفتاری^۶ را کاهش دهد (لوهمن^۷، ۲۰۰۰). علاوه بر این، در ادبیات حسابرسی نیز اثرات مثبت اعتماد بین فردی را بر تردید حرفه‌ای مشخص شده است (کوادرز^۸، ۲۰۰۹). مطالعات دیگر نیز نتوانسته‌اند اثرات منفی استدلال‌های کرلر و کیلوف (۲۰۰۹) در ارتباط با موضوع خطر اعتماد را تایید کنند. جالب توجه است که ریچارد^۹ (۲۰۰۶) و رنی و همکاران (۲۰۱۰) در مطالعات کیفی خود به وجود همبستگی و سازگاری اعتماد بین فردی و تردید حرفه‌ای در فرآیند حسابرسی اشاره می‌نمایند. نتایج متناقض پژوهش‌های گذشته، نه تنها نشان دهنده ارتباط واضح و روشن بین مفاهیم اعتماد بین فردی و تردید حرفه‌ای نیست، بلکه ابهاماتی را نیز در این زمینه اضافه می‌کند. با توجه به ابهام مذکور، نیاز است تا در رابطه بین حسابرس و مدیریت صاحبکار نگاه و تمرکز دقیق‌تری به نقش اعتماد بین فردی وجود داشته باشد.

همانگونه که مشخص گردید، ادبیات پژوهش بر روی نقش دوگانه اعتماد بین فردی متمرکز شده است. به عبارت دیگر، مرور ادبیات نشان دهنده این موضوع می‌باشد که اعتماد بین فردی هم جنبه‌های مثبت و هم جنبه‌های منفی می‌تواند داشته باشد. در ادبیات بیان شده در این پژوهش نیز صرفاً تأثیر مثبت و یا منفی اعتماد بین فردی بر تردید حرفه‌ای حسابرس (به عنوان یکی از معیارهای فرآیند حسابرسی و کیفیت حسابرسی) مشخص شده بود. حال آنکه در این پژوهش مراحل و روش گسترده‌ای برای مدل سازی و معرفی شرایطی که منجر به اعتماد بین فردی و پیامدهای اعتماد بین فردی در فرآیند حسابرسی پرداخته شده است. همچنین همانگونه که نتایج پژوهش نشان داده است، اعتماد بین فردی آثار و پیامدهای بسیار گسترده‌ای می‌تواند داشته باشد

1. Trust Threat
2. Interpersonal Trust
3. Kerler and Killough
4. Rose
5. Bromiley and Harris
6. Behavioral Uncertainty and Conflict
7. Luhmann
8. Quadackers
9. Richard

که طبق ادبیات پژوهش عمدتاً تاثیر اعتماد بین فردی بر تردید حرفه‌ای حسابرس مشخص شده بود. در این پژوهش پیامدهای گسترده اعتماد بین فردی بررسی و تحلیل شد. همچنین برای برخی از پیامدهایی که اثر منفی داشته‌اند راهکارهایی نیز ارائه گردید. همچنین با بررسی دقیق ادبیات پژوهش، پژوهش‌هایی اندکی در محیط ایران مرتبط با موضوع پژوهش صورت گرفته است. در نتیجه در این پژوهش با مصاحبه و بررسی نظرات خبرگان، ابعاد مختلف این مفهوم (اعتماد بین فردی بین حسابرس و صاحبکار) بررسی می‌شود.

با توجه به شرایط خاص اقتصادی و مالی کشور در چند سال اخیر و کشف تقلب و تخلف مالی در برخی از شرکت‌ها و بانک‌ها و نیز ارائه اظهارنظر حسابرسان در ارتباط با صورت‌های مالی این شرکت‌ها افزایش دعاوی حقوقی علیه حسابرسان این شرکت‌ها، ضروری است که روابط حسابرسان و صاحبکاران و نحوه تعامل طرفین، بیشتر مورد بررسی قرار گیرد. محور اصلی اکثر پژوهش‌های انجام شده در زمینه حسابرسی، ویژگی‌ها و خصوصیت حسابرسان و روابط بین اطلاعات و ویژگی‌های آنها بوده است و پیامدها و راهکارهای اعتماد بین حسابرس و صاحبکار کمتر مورد مطالعه قرار گرفته و به‌ویژه آسیب‌های ناشی از این اعتماد مورد بررسی قرار نگرفته است. با توجه به این که در پژوهش‌های پیشین، کم و بیش به شناسایی روابط و شرایط مذاکره بین حسابرسان به صاحبکاران پرداخته شده و آسیب‌های و پیامدهای ناشی از آن مغفول مانده است، بنابراین نوآوری این پژوهش، تلاش در جهت ارائه مدلی جامع بر اساس شرایط اقتصادی کشور است که علاوه بر شناسایی شرایط علی، شرایط بستر و شرایط مداخله‌گر و آسیب‌های اعتماد بین حسابرسان و صاحبکاران را نیز شناسایی نموده و در نهایت ارائه راهکار نماید.

با در نظر گرفتن انتظار جامعه از حرفه حسابرسی در جهت بهبود شفافیت مالی و نقش اطمینان‌بخشی صورت‌های مالی حسابرسی شده توسط حسابرسان در این زمینه و نیز افزایش رقابت در بین مؤسسات حسابرسی و بقای آنها در بازار حسابرسی، این پژوهش با هدف بررسی پیامدها و راهکارهای اعتماد بین حسابرس و صاحبکار با تأکید بر آسیب‌شناسی و ارائه راهکار، به دنبال پاسخ به این سؤالات است که ۱. دلایل اعتماد حسابرسان به صاحبکاران چیست؟ ۲. پیامدهای این اعتماد کدام هست؟ و ۳. چه راه‌حلی برای آسیب‌های ناشی از اعتماد حسابرسان به صاحبکاران وجود دارد؟

برای پاسخ به سؤال‌های پژوهش از روش نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان و مصاحبه با شرکای مؤسسات حسابرسی کشور و مدیران عامل و مالی استفاده شده است. انتظار می‌رود ضمن شناسایی عوامل مؤثر بر اعتماد بین فردی حسابرس و صاحبکار، یافته‌های این پژوهش بتواند آسیب‌ها و پیامدهای نامطلوب و مطلوب اعتماد را ارائه نموده و راهکارهایی را برای این موضوع تدوین نماید. با توجه به نیاز پذیرش حرفه از سوی جامعه، یافته‌های این پژوهش می‌تواند در جهت حفظ اعتماد عمومی به حرفه حسابرسی کمک نماید و راهبردی برای حسابرسان گردد که به علت ریسک حسابرسی و افزایش دعاوی حقوقی در سال‌های اخیر، تسلیم خواسته‌های نامتعارف صاحبکار نگردیده و قضاوت آنان عاری از سوگیری باشد. همچنین یافته‌های پژوهش

حاضر می‌تواند نقش کنترل کیفیت نهادهای متولی و به‌ویژه جامعه حسابداران رسمی ایران را برجسته‌تر نماید. پژوهش حاضر به‌طور کلی مطالعات حوزه مذاکرات حسابرسان و صاحبکار را توسعه می‌دهد و تلاش می‌نماید که به اثربخشی روابط و تعامل بین حسابرسان و صاحبکار کمک نماید. در ادامه پیشینه نظری و تجربی پژوهش، روش‌شناسی، یافته‌های پژوهش و بحث و نتیجه‌گیری ارائه می‌شود.

۲- مبانی نظری و پیشینه تجربی پژوهش

۲-۱- اعتماد بین فردی

روانشناسان شخصیت، اعتماد را به عنوان تمایل به اعتماد به دیگران و یک انتظار، اعتقاد یا احساسی که در روان فرد ریشه دارد، تعریف نموده‌اند. همچنین روانشناسان اجتماعی اعتماد را به عنوان شناختی در مورد اعتماد شونده و انتظار افراد از رفتار دیگران در حین تعاملات اجتماعی تعریف می‌کنند. اعتماد به عنوان برچسب اجتماعی^۱ تعریف شده که اعضای جامعه را به یکدیگر متصل می‌کند و با القای همکاری و احساسات مثبت برای پیشرفت و عملکرد موفقیت‌آمیز تیم‌ها حیاتی است (روتز، ۱۹۶۷).

پژوهش‌های گذشته شکل‌های مختلف اعتماد بین فردی را مشخص کرده است (لی، ۲۰۰۷). ضعیف‌ترین شکل اعتماد، اعتماد محاسباتی است که براساس یک محاسبه اقتصادی، هزینه‌ها را در برابر منافع قرار می‌دهد (لوپسکی و بانکر، ۱۹۹۶) که این نوع اعتماد در دستگاه‌ها و سازمان‌های دولتی بسیار وجود دارد و ممکن است شامل قراردادهای جزئی و دقیق باشد (براملی و هانسن، ۱۹۹۴). در این سطح، اعتماد بین فردی در حالت افراد بازیگر آن ریشه‌یابی می‌گردد (اعتماد جهت مند^۲). هنگامی که روابط ایجاد می‌گردد، اعتماد بین فردی، ممکن است شامل اعتماد مبتنی بر دانش^۳ باشد (لوپسکی و بانکر، ۱۹۹۶) که این نوع اعتماد با شدت و تناوب ارتباطات رشد می‌کند. در این سطح، اعتماد بین فردی در تجربه با طرف مقابل ریشه‌یابی می‌شود (اعتماد مبتنی بر تجربه^۴). قوی‌ترین شکل اعتماد بین فردی، اعتماد مبتنی بر شناسه^۵ است که مستلزم شناسایی و درک قوی متقابل ارزش‌ها و استانداردهای رفتارهای دیگران است (لوپسکی و بانکر، ۱۹۹۶). در اینجا، روان‌شناسی^۶ جایگزین قراردادهای رسمی می‌شود (براملی و هانسن، ۱۹۹۴). در سطح اعتماد مبتنی بر شناسه، بازیگران خود را وابسته به شرکای آینده خود و به تبع

1. Social Caption
2. Rotter
3. Li
4. Lewicki and Bunker
5. Bromiley and Harris
6. Dispositional Trust
7. Knowledge-Based Trust
8. Experience-Based Trust
9. Identification-Based Trust
10. Psychological

آن رفتار احتمالی می‌کنند.

شکسته شدن اعتماد بین فردی، مانع رشد شناختی و رشد عاطفی-اجتماعی خواهد شد (نیازآذری و همکاران^۱، ۲۰۰۸). بی‌اعتمادی بین افراد، شایعه پراکنی، تضاد و کم‌کاری را در پی خواهد داشت (خنیفر و همکاران، ۱۳۸۸). نکته اینجاست که مقوله‌ی اعتماد بین فردی، بحث‌های بی‌شماری را به خود اختصاص داده و مطالعات متعددی بر اعتماد و شناخت مقدمات، عواقب و مکانیسم‌های آن متمرکز است (چانگ و فانگ^۲، ۲۰۱۳). با این حال وضعیت اعتماد بین فردی همچنان مبهم است و یکی از مهم‌ترین ابهامات این است که مزایا و معایب اعتماد در حالت‌های مختلف کدام است. طبق ادبیات، در حرفه حسابرسی دو طرف درگیر پروژه حسابرسی می‌باشند. ۱- حسابرس و ۲- مدیریت صاحبکار. در برخی از موارد حسابرس و صاحبکار باید به اطلاعات و اظهارات ارائه شده توسط یکدیگر اعتماد نماید. به این موضوع اعتماد بین فردی در حسابرسی (اعتماد حسابرس و صاحبکار به یکدیگر) گفته می‌شود. همانگونه که بیان شد، این نوع از اعتماد، می‌تواند جنبه‌های مثبت و منفی در پی داشته باشد. در ادامه پژوهش این موارد بررسی می‌شود.

۲-۲- اعتماد بین فردی حسابرس و صاحبکار

اعتماد بین فردی در روابط افراد بسیار مهم است و طبق ادبیات حسابداری و حسابرسی نشان داده شده است که اعتماد بین فردی حسابرس و صاحبکار می‌تواند اثرات مثبت و منفی در پی داشته باشد. برخی از اثرات مثبت آن در پژوهش‌های گذشته اشاره شده است. طبق ادبیات پژوهش، اعتماد بین فردی حسابرس و صاحبکار می‌تواند اثرات مثبتی در کاهش هزینه‌های نمایندگی^۳ (رینگ و وندون^۴، ۱۹۹۲)، کاهش هزینه‌های معامله^۵ (مکالی^۶، ۱۹۶۳)، کاهش مخارج نظارت و کنترل (زند^۷، ۱۹۷۲)، کاهش استفاده از اقدامات قانونی^۸ (سیتکین و روث^۹، ۱۹۹۳) و همچنین بهبود روابط (فیثمن و خانان^{۱۰}، ۱۹۹۹)، بهبود همکاری (دوز^{۱۱}، ۱۹۹۶) و جهت بهبود کیفیت تصمیم‌گیری در شرایط محدود بودن منابع اطلاعاتی (لاهنن، ۲۰۰۰) می‌گردد. علاوه بر این، ادبیات حسابرسی نشان می‌دهد که حسابرسان، موضوع اعتماد بین خود و صاحبکار را بسیار مهم می‌دانند (رانی و همکاران، ۲۰۱۰). ریچارد (۲۰۰۶) حدود ۶۰ مصاحبه با حسابرسان و

1. Niaz Azari and et al.
2. Chang and Fang
3. Agency Problems
4. Ring and Van de Ven
5. Transaction Costs
6. Macaulay
7. Zand
8. Use of Legal Actions
9. Sitkin, and Roth
10. Fisman, and Khanna
11. Doz

مدیران مالی را انجام داد که هدف آن مشخص نمودن اعتماد بین آنها بود. نتایج پژوهش نشان داد که تقریباً تمام افراد سوال شونده اشاره نمودند که اعتماد مهمترین ویژگی ارتباط بین حسابرس و مدیریت صاحبکار بوده و به عنوان یک زمینه مهم برای یک حسابرسی با کیفیت بالا در نظر گرفته می‌شود. رانی و همکاران (۲۰۱۰) نیز نشان دادند که حسابرسان به مفهوم اعتماد، در فرآیند حسابرسی بسیار اهمیت می‌دهند. البته آنها درک مفهوم اعتماد بین فردی را بررسی نکردند. ریچارد (۲۰۰۶) نشان داد که معنای متفاوت اعتماد بین فردی در میان افراد مختلف وجود دارد. اما با این وجود، یک عامل مهم در اعتماد بین فردی حسابرس و صاحبکار، احتمال کاهش تردید حرفه‌ای حسابرس می‌باشد. زیرا که هرت و همکاران (۲۰۱۳) مدل نظری از تردید حرفه‌ای را در دو حوزه فلسفه تردیدگرایی و ادبیات حسابرسی بنا نموده‌اند. آنها مدل تردید حرفه‌ای را به عنوان ساختار چند بعدی با شش ویژگی یا شاخص ارائه کردند. سه شاخص اولیه مرتبط با آزمون شواهد بود و شامل: الف: ذهن پرسشگر (تفکر سؤالی)، ب: تعلیق قضاوت، ج: تحقیق برای کسب شواهد (دانش) می‌باشد. هرت و همکاران (۲۰۱۳) تأکید کردند که تردیدگرایی منجر به تعلیق قضاوت و تصمیم‌گیری فرد شده و وی را وادار می‌سازد تا به دنبال کشف شواهد و مدارک بیشتر، تحقیق برای اطلاعات و مشاوره باشد. ویژگی یا شاخص چهارم مدل تردیدگرایی هرت و همکاران با فهم تهیه کننده (ارائه کننده) شواهد سرو کار دارد که از آن با عنوان فهم بین فردی (درک متقابل) یاد می‌گردد. آنها بیان کردند که اشخاص مختلف دارای درک متفاوتی از تردیدگرایی می‌باشند و این امر موجب می‌گردد تا افراد مختلف دارای درک متفاوتی از تردیدگرایی باشند و این باعث می‌شود تا افراد مختلف از رویدادهای مشابه، ادراک متفاوتی داشته باشند و این درک متضاد می‌تواند منجر به ارائه اطلاعات گمراه کننده، متعصبانه و نادرست توسط افراد مختلف شود. ویژگی پنجم و ششم مدل تردیدگرایی هرت و همکاران (۲۰۱۳) شامل اعتماد به نفس و خودرایی است که بایستی در جمع آوری شواهد حسابرسی اعمال شود. آنها بیان نمودند که تردیدگرایی باید شامل اعتماد به نفس و خودرایی باشد. این ویژگی‌ها دید وسیعی در تردیدگرایان ایجاد می‌کند و مفروضات دیگر را به چالش می‌طلبد و استدلال‌های غلط ارائه شده توسط دیگران و تناقضات موجود را حل می‌کند. این شش معیار یا شاخص توسط هرت و همکاران (۲۰۱۳) مطرح شد که مبنای تردیدگرایی می‌باشد. بنابراین، همانگونه که مشخص گردید، یکی از مهمترین خطرهای اعتماد بین فردی حسابرس و صاحبکار، احتمال کاهش تردید حرفه‌ای حسابرس می‌باشد.

فقدان استقلال و کیفیت ضعیف حسابرسی موجب وقوع وقایعی مانند انرون و ورلدکام در آمریکا و اروپا شده است. در پی این وقایع، قانون‌گذاران و تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابرسی سعی در تدوین قوانینی داشتند تا استقلال حسابرسان و کیفیت حسابرسی را بهبود بخشند. به عنوان مثال؛ می‌توان به تصویب قانون ساربینز_آکسلی (۲۰۰۳) اشاره کرد. بخش ۲۰۳ این قانون، موسسات حسابرسی را ملزم می‌کند تا شرکا و مدیران خود را بعد از هر ۵ سال متوالی کار حسابرسی روی یک صاحبکار واحد تغییر دهند. حضور طولانی مدت حسابرس در

کنار یک صاحبکار، موجب ایجاد تمایلاتی برای حفظ و رعایت نقطه نظرات مدیریت صاحبکار می‌شود، وضعیتی که استقلال و بیطرفی او را مخدوش می‌کند. این موارد نیز برخی از خطرات اعتماد بین فردی است.

۲-۳- مدل جامع اعتماد بین فردی حسابرسان و صاحبکار

سطح اعتماد حسابرسان و میزان تردید حرفه‌ای وی بر اساس ریسک برآوردی، ذهنیتی است که همه‌ی جنبه‌های یک کار حسابرسی و تمامی تصمیمات حسابرسان از ابتدای فرایند حسابرسی تا انتهای آن را تحت تأثیر قرار می‌دهد (ارنز و همکاران^۱، ۲۰۰۳). انتظار می‌رود که حسابرسان همیشه آماده بی‌اعتمادی و سوءظن از طرف صاحبکار باشد. حسابرسان باید سطح مطلوبی از اعتماد و تردید حرفه‌ای را در طی یک دوره حسابرسی حفظ نمایند که دستیابی به توازن میان این دو امری دشوار است (کپ و همکاران، ۲۰۰۳). گزارش هیئت اثربخشی حسابرسی^۲ (۲۰۰۰) وضعیت حسابرسان را در فرایند حسابرسی اینگونه توصیف کرده است: «از یک طرف برای انجام حسابرسی، به همکاری مدیریت نیاز دارد و از طرف دیگر مدیریت در این موقعیت قرار دارد که بتواند حسابرسان را در جستجو برای شواهد و مدارک معتبر گمراه نمایند». سطوح بیش از حد اعتماد می‌تواند تردید حرفه‌ای را خدشه‌دار کند و از طرفی تردید حرفه‌ای ممکن است قدرت محدود نمودن ایجاد سطوح بالای اعتماد را داشته باشد (کپ و همکاران، ۲۰۰۳).

تحقیقات کمی در رابطه با موضوعات اعتماد بین فردی، تردید حرفه‌ای یا مراقبت حرفه‌ای حسابرسان و عوامل موثر بر آن وجود دارد (رنی و همکاران، ۲۰۱۰) شعب^۳ (۱۹۹۶) اثر برخی عوامل مربوط به تجارب گذشته حسابرسان، عوامل محیطی و عوامل مربوط به خلق و خوی حسابرسان را بر تردید حسابرسان نسبت به صاحبکار بررسی نمود. متغیرهایی که وی برای بررسی تأثیر تجربه گذشته حسابرسان در نظر گرفت شامل طول مدت ارائه خدمات توسط حسابرسان به صاحبکار و نیز قابلیت اتکا و دقت اطلاعات مشتری در گذشته (میزان اشتباهات یافت شده در حسابرسی‌های گذشته) می‌باشد. اطلاعات مربوط به این دو متغیر به حسابرسان اجازه می‌دهد تا در خصوص تکرار وقوع اشتباهات قضاوت نموده که این قضاوت بر اعتماد آنها تأثیرگذار خواهد بود. در خصوص عوامل محیطی وی طبق مدل کی و ناکس^۴ (۱۹۷۰) فرض نمود که متغیرهایی چون انگیزه (انگیزه ارائه نادرست اطلاعات هنگام قرار گرفتن در برخی شرایط خاص مثل عدم موفقیت در تصمیمات تجاری اتخاذ شده)، قدرت نسبی (بر اساس سهم مشتری در ایجاد درآمد برای موسسه حسابرسی)، کیفیت ارتباطات (میزانی دشواری یا آسانی برگزاری جلسات با مدیران و ویژگی‌های فردی یا شرکتی که قرار است مورد اعتماد قرار گیرد (به عنوان مثال شرکت مورد رسیدگی جزء صنایع پیچیده باشد، صاحبکار قبلاً مشتری مؤسسات حسابرسی دیگر بوده باشد و

1. Arens and et al.

2. Panel on Audit Effectiveness

3. Shaub

4. Kee and Knox

جنسیت صاحبکار) بر اعتماد بین فردی حسابرس و صاحبکار تأثیر خواهد گذاشت. در حال حاضر مدل کامل و خاصی در رابطه با عوامل موثر بر اعتماد حسابرس و صاحبکار وجود ندارد. در برخی از مدل‌های مربوط به درک اعتماد بین فردی، مانند مدلی که رمپل و همکاران^۱ (۱۹۸۵) و لویکی و بانکر^۲ (۱۹۹۶) ارائه نمودند، ایجاد اعتماد بین فردی به عنوان یک فرایند سلسله مراتبی در نظر گرفته شده است که در آن دیدگاه افراد نسبت به دیگران به طور فزاینده‌ای با افزایش اطلاعات نسبت به آنها شکل می‌گیرد. برای مثال، رمپل و همکاران (۱۹۸۵) بیان داشتند که افراد با مشاهده واکنش‌های یکدیگر و جستجوی الگوهای ثابت رفتار مثبت، به هم اعتماد می‌کنند. الگوهای تکرار شونده رفتاری، برای قضاوت در خصوص احتمال رفتار مشابه در آینده مورد استفاده قرار می‌گیرد. قابلیت پیش‌بینی، ریسک و عدم اطمینان ذاتی یک رابطه را کاهش داده و باعث می‌شود که فرد کمتر در معرض نتایج منفی و غیر منتظره قرار بگیرد. بنابراین، مراحل اولیه ایجاد اعتماد شامل ارزیابی قابلیت پیش‌بینی طرف دیگر است. با استفاده از شاخص‌های رفتاری برای سنجش اعتماد، چنانچه فرد دیگر قابل پیش‌بینی به نظر برسد، احتمال ایجاد اعتماد بیشتر است. در مرحله بعدی افراد به جای اینکه برای قضاوت در خصوص قابلیت اعتماد و اطمینان دیگران تنها از شاخص‌های رفتاری استفاده کنند، اقدام به تهیه شواهدی در مورد انگیزه‌ها و نیت دیگران نیز می‌نمایند؛ که این شواهد فقط در مورد رفتار احتمالی فرد در شرایط مشخص صحبت می‌کنند اما میزان احتمال انجام آن به طور کلی بستگی به موقعیت شان دارد. سپس، در این مرحله از ایجاد اعتماد، رفتارهای مجزا در سیستم منسجمی از دانش نسبت به فرد یکپارچه شده و به عنوان محصولی از انگیزه‌های واقعی فرد درک می‌شود (لویکی و بانکر، ۱۹۹۶). هر دو مدل فوق‌الذکر بیان می‌دارند که اعتماد کامل فراتر از پیش‌بینی صرف و شواهد قابل اطمینان است (رمپل و همکاران، ۱۹۸۵) و از آنجا که ارزیابی انگیزه‌ها و توانایی‌های فرد دیگر، در هر حوزه‌ای ممکن نیست، در برخی شرایط لازم است که فرد به دیگری اعتماد کند، حتی اگر نتیجه‌ی این عمل مشخص نباشد (آدامز و وب^۳، ۲۰۰۲).

مایر و همکاران^۴ (۱۹۹۵) نیز در بررسی ابعاد مختلف موثر بر ایجاد اعتماد بین فردی برای ارائه مدل و تئوری اعتماد بیان داشتند که ویژگی‌های فرد اعتماد شونده نیز باید همچون ویژگی‌های فرد اعتماد کننده در ارائه مدل مورد توجه قرار گیرد. بر اساس مدل ارائه شده آنان، عواملی چون توانایی، نوع دوستی (خیرخواهی برای دیگران)، صداقت و درستی، امانتداری و نشان دادن علاقه و توجه می‌توانند نقش کلیدی در قضاوت در خصوص اعتماد بازی نمایند (مایر و همکاران، ۱۹۹۵). بر اساس تحقیق شو^۵ (۱۹۹۷) از جمله موارد ضروری در ارتقای سطح اعتماد سازمانی و

1. Rempel and et al.
2. Lewicki and Bunker
3. Adams Webb
4. Mayer and et al.
5. Shaw

تیمی شامل رفتار و عمل با امانتداری و صداقت، نشان دادن و ابراز علاقه و توجه است. میسرا^۱ (۱۹۹۶) نیز در تحقیق خود بر اهمیت تأثیر عوامل صلاحیت و شایستگی، گشودگی، نشان دادن علاقه و توجه و قابلیت اطمینان بر سطح اعتماد تأکید داشت. نتیجه تحقیق ویتنر و همکاران^۲ (۱۹۹۸) نشان می‌دهد که ویژگی‌هایی همچون: ثبات رفتاری (به عنوان مثال، قابلیت اطمینان و یا پیش بینی)؛ صداقت رفتاری (هماهنگی بین کلام و عمل)، ارتباطات (دادن اطلاعات دقیق و ارائه توضیحات برای تصمیم‌گیری) و نشان دادن علاقه و توجه، درک ما را از قابلیت اعتماد فرد مقابل تحت تأثیر قرار می‌دهند. روتر (۱۹۶۷) در تحقیق خود نشان داد عوامل از جمله وابستگی، راضی نگه داشتن، زودباوری، قابلیت اطمینان، شهرت و معروفیت و دوستی و مهربانی از جمله ویژگی‌های فرد اعتماد شونده است که بر ایجاد و سطح اعتماد بین فردی تأثیرگذار خواهد بود. با بررسی کامل ادبیات گذشته مشخص گردید که پژوهشی جامع درباره مدل اعتماد حسابرسان و صاحبکار وجود ندارد و در این پژوهش سعی گردیده است تا شرایط علی، بستر، مداخله‌گر و پیامدها و راهکارهای این مدل تشریح و تبیین گردد.

۲-۴- پیشینه تجربی پژوهش

در حوزه موضوع پژوهش (مخصوصاً اعتماد بین فردی حسابرسان و صاحبکار)، در داخل کشور پژوهش‌های زیادی انجام نشده است. با این وجود به برخی از پژوهش‌های خارجی و داخلی صورت گرفته در ادامه اشاره می‌شود.

پیشینه خارجی

بیگز^۳ (۲۰۲۰) در تحقیق خود به بررسی ارتباط بین خوش بینی و مسئولیت حسابرسان پرداخت. وی نتیجه گرفت با افزایش سطح خوش بینی حسابرسان، میزان مراقبت حرفه‌ای و مسئولیت حسابرسان کاهش می‌یابد.

آنوگرا و همکاران^۴ (۲۰۱۹) به بررسی رابطه بین ویژگی‌های شخصی حسابرسان و کیفیت کار حسابرسان پرداختند. آن‌ها در پژوهش خود از ابزار پرسش‌نامه استفاده کردند و نمونه آن‌ها شامل ۲۰۶ حسابرسان است. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که بین دانش، تجربه و توانایی حسابرسان داخلی با کیفیت کار حسابرسان رابطه وجود دارد.

آوادالله^۵ (۲۰۱۸) با نظرخواهی از طریق پست الکترونیک و تماس تلفنی از ۱۵۲ حسابدار رسمی کشور قطر و با استفاده از مدل توجه دوگانه در مذاکرات بین حسابرسان و صاحبکار نشان داد که حسابرسان در برابر موارد اختلاف نظر با صاحبکاران، از استراتژی‌های مذاکره استفاده

1. Mishra
2. Whitener and et al.
3. Bigus
4. Anugerah and et al.
5. Awadallah

می‌کنند تا سریع‌تر موارد اختلاف با صاحبکار را حل و فصل کنند.

فردیناند و همکاران^۱ (۲۰۱۷) دریافتند که ویژگی‌های فردی حسابرسان از قبیل سوابق آموزشی، تجربه و وابستگی سیاسی، بر کیفیت حسابرسی انجام شده توسط آن‌ها مؤثر است. برگنر و همکاران^۲ (۲۰۱۶) در پژوهشی پیمایشی به مطالعه استراتژی‌های امتیازدهی، تحکم و پاسخگویی در مذاکرات بین حسابرس و صاحبکاران شرکت‌های آمریکایی پرداختند و نشان دادند حسابرسان، زمانی که صاحبکاران از استراتژی‌های مخالفت مانند فشار و تحکم در طی مذاکرات استفاده می‌کنند، بیشتر مستعد لغو اصلاحات پیشنهادی با اهمیت هستند. رئوس فیگیورا و کاردونا^۳ (۲۰۱۶) به بررسی رابطه بین (تجربه حسابرس و قضاوت حرفه‌ای حسابرس پرداختند. تعداد نمونه شامل ۲۵۰ نفر و ابزار پژوهش آن‌ها پرسشنامه است. نتایج آن‌ها نشان داد که تجربه کاری بر قضاوت حسابرس تأثیر ندارد.

هو و همکاران^۴ (۲۰۱۳) در تحقیقی به بررسی میزان محافظه کاری چینی‌ها و استرالیایی‌ها در قضاوت‌های حسابداری پرداختند. آن‌ها نتیجه گرفتند که چینی‌ها در مقایسه با استرالیایی‌ها در قضاوت‌های خود محافظه کارانه‌تر عمل می‌کنند. و این موضوع ناشی از تفاوت بین فرهنگ این دو ملت است.

مطالعه پراولت و همکاران^۵ (۲۰۱۱) در ایالات متحده آمریکا در زمینه سبک مذاکره حسابرس و صاحبکار و با استفاده از روش پیمایشی و شبیه‌سازی مذاکرات با رایانه در چند دور، که در آن رایانه نقش طرف مقابل حسابرس یا صاحبکار بود، حاکی از آن است حسابرسانی که از سبک ارتباط ستیزه‌جویانه در تعامل با صاحبکار استفاده می‌کنند، نسبت به حسابرسانی که از شیوه مشارکتی استفاده می‌کنند، به طور عمده امتیازات کمتری از صاحبکاران می‌گیرند.

پیشینه داخلی

حسینی و همکاران (۱۳۹۹) تأثیر دیدگاه‌های تردید حرفه‌ای حسابرس بر ارزیابی ریسک تقلب را با توجه به اثر مداخله‌کنندگی مهارت ارتباطی و تضعیف اجتماعی، در میان ۴۴۵ نفر از حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات خصوصی حسابرسی استان تهران بررسی کردند. نتایج این مطالعه نشان می‌دهد که از میان شش مشخصه تردید حرفه‌ای، تنها دو عامل ذهن پرسشگر و وقفه در قضاوت بر ارزیابی ریسک تقلب معنادار هستند. مهارت ارتباطی با سه شاخص تردید حرفه‌ای در ارزیابی ریسک تقلب، یعنی جستجوی دانش، وقفه در قضاوت و اعتماد به نفس اثر مداخله‌گری مثبت و معنادار دارد. تضعیف اجتماعی بر سه شاخص تردید حرفه‌ای در ارزیابی ریسک تقلب، یعنی ذهن پرسشگر، وقفه در قضاوت و اعتماد به نفس اثر مداخله‌گری

1. Ferdinand and et al.
2. Bergner and et al.
3. Rios-Figueroa and Cardona
4. Hu and et al.
5. Perreault et al.

منفی و معنادار دارد.

امانی و همکاران (۱۳۹۹) رابطه عواطف فردی و تردید حرفه‌ای را بررسی نموده‌اند. نمونه آماری آنها شامل ۱۰۷ نفر از حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسی بوده و زمان انجام پژوهش سال ۱۳۹۶ می‌باشد. برای تحلیل داده‌های پژوهش از رگرسیون چندگانه استفاده شد. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که رابطه معنی‌دار و مثبتی بین عواطف مثبت با تردید حرفه‌ای و همچنین رابطه معنی‌دار و منفی بین عواطف منفی با تردید حرفه‌ای وجود دارد.

حسینی و زکریایی (۱۳۹۸) تأثیر دیدگاه‌های تردید حرفه‌ای خنثی و سوگیرانه بر پیامدهای شغلی حسابرسان را بررسی نموده‌اند. نتایج نشان می‌دهد که در نمونه مورد بررسی تردید حرفه‌ای سوگیرانه و خنثی، به ترتیب تأثیر معنی‌دار منفی و مثبت بر حمایت درک شده شریک و سازمان دارد. همچنین، حمایت درک شده شریک به طور غیرمستقیم تأثیر مثبت بر رفتار سازمانی فردی، و تأثیر منفی بر تمایل به ترک شغل حسابرسان دارد. نتایج حاصل می‌تواند در شناسایی عوامل انگیزشی رفتاری حسابرسان مبتنی بر گرایش تردیدگرایی آنان، و حفظ دارایی‌های انسانی موسسات حسابرسی نقش به‌سزایی ایفا کند.

مهرانی و همکاران (۱۳۹۸) مدل تردید حرفه‌ای حسابرسان را بر اساس نظریه مبنایی تدوین نمودند. بر اساس یافته‌های پژوهش، داشتن «شک مبتنی بر گمان» به عنوان هسته اساسی تردید حرفه‌ای در حسابرسی، مهمترین یافته است.

حساس‌یگانه و همکاران (۱۳۹۶) عوامل اقتضایی مؤثر بر نحوه رفتار حسابرسان و مدیریت برای حل و فصل اختلاف نظرهای حسابرسان با صاحبکار در ارتباط با نحوه گزارشگری مالی را با توزیع پرسشنامه بین ۵۳ نفر از حسابداران رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران مورد بررسی قرار دادند. یافته‌های آنها نشان داد از بین عوامل اقتضایی، مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی بیشترین میزان تأثیرگذاری را بر انتخاب استراتژی‌های اعتماد داشته است.

سعیدی گراغانی و ناصری (۱۳۹۶) به بررسی تأثیر تفاوت‌های فردی بر قضاوت و اعتماد حسابرسان پرداختند. در این پژوهش اثر چهار ویژگی فردی شامل دو ویژگی جمعیت‌شناختی (جنسیت و تجربه) و دو ویژگی روان‌شناختی (خوش بینی و اعتماد به نفس) بر قضاوت حرفه‌ای و اعتماد حسابرسان مورد مطالعه قرار گرفته است. جامعه آماری این پژوهش حسابرسان شاغل در مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی ایران بودند. برای انجام این تحقیق از یک طرح آزمایشی و به منظور داده‌ها و سنجش شخصیت آزمودنی‌ها از پرسش‌نامه‌های استاندارد روان‌شناسی استفاده شده است. داده‌های جمع‌آوری شده با استفاده از آزمون تی-استیودنت مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نتایج تحقیق نشان می‌دهد کلیه متغیرهای مورد مطالعه در این مقاله (خوش بینی و اعتماد به نفس، تجربه و جنسیت) منجر به وجود تفاوت در قضاوت حرفه‌ای و اعتماد حسابرسان می‌شود.

شواهد پژوهش مهرانی و اسکندر (۱۳۹۵) با انجام ۳۰ مصاحبه با شرکای حسابرسی و مدیران شرکت‌ها و به روش نظریه زمینه‌بنیان به منظور تبیین مدل‌سازی پارادایم مذاکرات حسابرسان

و صاحبکار پیرامون گزارشگری مالی، حاکی از آن بود که علت اصلی ایجاد اکثر اختلاف و تعارض‌ها بین حسابرسان و صاحبکاران که مذاکره را امری اجتناب‌ناپذیر می‌سازد، علل دانشی، علل اطلاعاتی، علل ارتباطی و مشکل ابزاری است.

شهرابی (۱۳۹۳) در تحقیق خود به بررسی عنوان تأثیر عامل جنسیت بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان به این نتیجه رسید که جنسیت تأثیر مستقیم و معناداری بر قضاوت حرفه‌ای و اعتماد حسابرسان دارد.

حاجی‌ها و همکاران (۱۳۹۲) به بررسی ارتباط ویژگی‌های تردید حرفه‌ای حسابرسان و قضاوت، اعتماد و تصمیم‌گیری آن‌ها پرداختند. حجم نمونه مورد بررسی یکصد نفر است. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که ویژگی تعلیق در قضاوت، منبع کنترلی و شک و تردید حرفه‌ای بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان موثرند.

مطالعه حساس‌یگانه و بیگلر (۱۳۹۴) با عنوان الگوی استراتژی‌های مذاکره برای حل و فصل اختلاف نظرهای حسابرس با صاحبکار در ارتباط با نحوه گزارشگری مالی، با توزیع پرسشنامه بین ۵۳ نفر از حسابداران رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران نشان داد که حسابرسان استراتژی امتیازدهی را برای مذاکره با صاحبکار مناسب نمی‌دانند. آنها معتقدند یکی از علت‌های اصلی چنین نتیجه‌ای لزوم رعایت استقلال و آیین رفتار حرفه‌ای توسط حسابرسان است.

۳- روش پژوهش

با توجه به این که هدف پژوهش حاضر، تبیین پیامدها و راهکارهای اعتماد بین حسابرس و صاحبکار از نظر خبرگان و به روش نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان است، از منظر بعد زمانی، مقطعی است؛ زیرا مصاحبه‌ها در سال ۱۳۹۸ انجام شده است. به دلیل این که هیچ پژوهشی با موضوع این پژوهش در کشور انجام نشده است و یافته‌های این پژوهش، دانش موجود در این زمینه را توسعه می‌دهد، از منظر هدف، اکتشافی است. از منظر نتیجه اجرا، از نوع بنیادی است که با هدف کشف ماهیت پدیده‌ها انجام می‌شود. از منظر منطق اجرا (نوع استدلال)، از نوع استقرایی است؛ زیرا در این پژوهش، مصاحبه‌شوندگان با توجه به فعالیت حرفه‌ای در حسابرسی در مورد نتایج پدیده‌ها توضیحات خود را ارائه می‌کنند. از منظر فرایند اجرا (نوع داده‌ها)، از نوع کیفی است؛ زیرا اطلاعات این پژوهش از طریق مصاحبه جمع‌آوری شده است (بنی‌مهد و همکاران، ۱۳۹۸).

این پژوهش در سال ۱۳۹۸ و در محدوده جغرافیایی استان تهران انجام شده است. به منظور غنای پژوهش و با توجه به این که در اکثر اوقات، شرکای مؤسسه حسابرسی به‌طور مستقیم با صاحبکار مذاکره نموده و معمولاً پیش‌نویس گزارش حسابرسی را آنها به مدیریت صاحبکار ارائه می‌نمایند، بنابراین جامعه آماری پژوهش، شرکای مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی کشور است.

همانگونه که بیان شد این پژوهش از نوع پژوهش‌های کیفی است. پژوهش کیفی انواعی دارد

و می‌توان آن را به شیوه‌های مختلف انجام داد، یکی از این شیوه‌ها نظریه‌پژازی زمینه‌بنیان^۱ است (مهرانی و اسکندر، ۱۳۹۵). در این پژوهش از این روش استفاده گردیده است. مهم‌ترین دلایل انتخاب این روش به شرح زیر است (عبدی و همکاران، ۱۳۹۹).

- زمانی که درباره حوزه مورد مطالعه تقریباً چیز شناخته شده کمی وجود داشته باشد؛
- زمانی که پژوهشگر به فهم ادراکات و تجارب افراد شرکت‌کننده در مورد خاصی را داشته باشند؛

- زمانی که پژوهشگران علاقه داشته باشند که نظریه‌های موجود را به چالش بکشند؛
- زمانی که هیچ نظریه زمینه‌ای برای توضیح تناسب ساختارهای روان‌شناختی خاص با رفتارهای تحت بررسی وجود نداشته باشد؛

- زمانی که هدف پژوهشگر گسترش یک نظریه جدید باشد.
همچنین طبق باور کرسل (۲۰۰۵) زمانی از نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان استفاده می‌شود که نیازمند تبیین کلی از یک فرآیند و موضوع جدید (در این پژوهش اعتماد بین فردی در حسابرسان) باشند و همچنین نظریه‌های موجود به مشکل اشاره شده نپردازند و در این هنگام می‌توان از فرآیند نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان استفاده می‌شود. همچنین با توجه به اینکه با خبرگان مصاحبه عمیق صورت گرفته می‌توان یافته‌های کاربردی‌تری داشته باشد. همچنین به باور گلیزر (۱۹۹۸) در پژوهش‌هایی که آثار یک موضوع مشخص مبهم می‌باشد، می‌توان از نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان استفاده کرد و به جای استفاده از داده‌ها برای آزمون فرضیه، از داده‌ها برای خلق نظریه استفاده کرد.

شرح این روش به اختصار در ادامه آمده و با توجه به شناخته‌شدن این روش در بین افراد دانشگاهی، از تشریح جزئیات این روش اجتناب شده است.

نظریه پردازی زمینه بنیان

به گفته استراوس و کوربین^۲ (۱۹۹۸) روش‌شناسی کیفی به پژوهش‌هایی برمی‌گردد که یافته‌های آن حاصل داده‌ها و روش‌های آماری کمی نیست و به پژوهش‌گر اجازه می‌دهد تا به درک وسیع و جامعی از معانی‌ای که افراد به طور روزمره تجربه می‌کنند، دست یابد. پژوهش کیفی انواعی دارد و می‌توان آن را به شیوه‌های مختلف انجام داد، یکی از این شیوه‌ها نظریه زمینه‌بنیان است. زمینه‌بنیان نظریه‌ای است که از داده استخراج شده و به صورت منظم و با استفاده از فرایند پژوهش گردآوری و تحلیل می‌شود (گلیزر و استراوس^۳، ۱۹۶۷). هدف عمده این نوع نظریه‌پردازی، تبیین یک پدیده از طریق مشخص کردن مؤلفه‌های کلیدی آن پدیده و سپس طبقه‌بندی روابط این مؤلفه‌ها درون بستر و فرایند آن پدیده است. به عبارت دیگر هدف آن حرکت از جزء به کل، بدون از دست دادن توجه به محور اصلی بررسی است. (دانایی فرد و

1. Grounded Theory
2. Strauss. and Corbin
3. Glaser and Strauss.

امامی، ۱۳۸۶). در این پژوهش از «رهیافت نظام‌مند» برای تبیین مدل کلی پژوهش استفاده شده است که برای تدوین نظریه در رابطه با یک پدیده، به صورت استقرایی، مجموعه‌ای نظام‌مند از رویه‌ها را به کار می‌گیرد.

بر اساس دیدگاه استراوس و کوربین (۱۹۹۸) نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان در این پژوهش طی دو مرحله گردآوری داده‌ها و تجزیه و تحلیل داده‌ها (کدگذاری) به شرح زیر انجام شده است.

مرحله اول - گردآوری داده‌ها: در رویکرد نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان، کاربرد مصاحبه‌های عمیق ساختارنیافته (خان، ۲۰۱۴) رایج است. در رویکردهای سنتی پژوهش، جمع‌آوری داده‌ها به‌عنوان یک مرحله مجزا در پژوهش است که معمولاً قبل از تحلیل داده‌ها کامل می‌شود. در نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان الگوی جمع‌آوری داده‌ها متفاوت است و فعالیت‌های جمع‌آوری و تحلیل داده‌ها به طور همزمان صورت می‌گیرد. بر این اساس و با توجه به هدف پژوهش، جمع‌آوری داده‌ها از طریق مصاحبه ساختارنیافته با خبرگان و با رویکردی اکتشافی صورت گرفت. داده‌های اولیه این پژوهش از منبع مصاحبه با خبرگان و متخصصین با استفاده از ۴ سوال باز به شرح زیر جمع‌آوری شده است.

۱. نظر شما در رابطه با اعتماد بین فردی حسابرسان در مذاکرات با صاحبکار چیست؟
۲. دلایل استفاده از اعتماد بین فردی توسط حسابرسان و صاحبکاران چیست؟
۳. پیامدهای استفاده از استراتژی اعتماد بین فردی توسط حسابرسان و صاحبکاران چیست؟
۴. چه راه‌حلی برای آسیب‌های ناشی از اعتماد بین فردی توسط حسابرسان و صاحبکاران وجود دارد؟

مرحله دوم - تجزیه و تحلیل داده‌ها (کدگذاری متن و نظریه‌پردازی): شامل فرآیند شکستن داده به اجزای مفهومی (کدگذاری) و در ادامه بررسی ارتباط هر مفهوم با مفهومی گسترده‌تر (نظریه‌پردازی) است. فرآیند کدگذاری داده‌ها شامل سه سطح است: کدگذاری باز^۱، کدگذاری محوری^۲ و کدگذاری انتخابی^۳. کدگذاری باز بخشی از فرآیند تحلیل داده‌هاست که به خردکردن، مقایسه‌سازی، نام‌گذاری، مفهوم‌پردازی و مقوله‌بندی داده‌ها می‌پردازد. کدگذاری محوری نامی است که به عملیات ثانوی در تحلیل نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان داده شده است که در آن مقولات اصلی که از کدگذاری باز داده‌ها تکوین یافته‌اند، با یکدیگر مرتبط می‌شوند. در پایان این مرحله، مقوله‌ها بر حسب شرایط به شرایط علی^۴ (مقوله‌هایی هستند که مقوله اصلی را به وجود می‌آورند و به وقوع و گسترش پدیده مورد نظر کمک می‌نمایند)، شرایط بستر^۵ (مجموعه خاصی از شرایط که در یک زمان و مکان خاص جمع می‌شوند تا مجموعه اوضاع، احوال و یا مسائلی را به وجود

-
1. Open Coding
 2. Axial Coding
 3. Selective coding
 4. Causal Conditions
 5. Context Conditions

آورند که اشخاص با عمل خود به آنها پاسخ می‌دهند)، شرایط مداخله‌گر^۱ (شرایط ساختاری که به پدیده‌ها تعلق دارند و بر راهبردهای کنش و واکنش اثر می‌گذارند)، پیامدها^۲ (نتایجی که بر اثر راهبردها و شکل‌گیری مقوله اصلی پدیدار می‌شوند و نتایج و حاصل کنش‌ها و واکنش‌ها هستند) و راهکارها^۳ تقسیم می‌شوند. مقوله اصلی در این پژوهش اعتماد بین فردی حسابرسان و صاحبکار است. سومین عملیات در تحلیل نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان، کدگذاری انتخابی است. در این کدگذاری، هدف یکپارچه‌سازی و در کنار هم قرار دادن فرضیه‌ها و گزاره‌های به‌دست‌آمده و تحلیل رو به رشد است. در مجموع هدف از انواع کدگذاری، ساختن نظریه‌انتزاعی درباره‌ی داده‌ها است، یعنی نظریه‌ای که در داده‌ها ریشه دارد و زمینه‌ای شده است (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸). این مرحله کدگذاری در بخش یافته‌های پژوهش تبیین خواهد شد.

روش‌شناسی نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان با رویکرد نمونه‌گیری نظری^۴ اجرا می‌شود. در این نوع نمونه‌گیری، همزمان با مراحل پژوهش از جمله جمع‌آوری اطلاعات از افراد اولیه، تحلیل این اطلاعات، دسته‌بندی مفهومی و تعیین زمینه‌ها انجام می‌گیرد. نمونه‌گیری و جمع‌آوری اطلاعات تا زمان اشباع همه دسته‌ها و زمینه‌ها ادامه می‌یابد (باسول و کانون، ۲۰۱۲). با توجه به هدف و روش پژوهش از روش نمونه‌گیری گلوله‌برفی^۵ برای مصاحبه با شرکای مؤسسات حسابرسان استفاده شده است. به گفته مشایخی و همکاران (۱۳۹۲) نمونه‌گیری گلوله‌برفی، یعنی انتخاب شرکت‌کنندگانی که به نحوی با یکدیگر پیوند دارند و پژوهش‌گر را به دیگر افراد همان جامعه راهنمایی می‌کنند. به عبارتی در فرایند مصاحبه، در ابتدا با تعدادی از شرکای مؤسسات حسابرسان که دارای تحصیلات و تجربه کافی در امور حسابرسان بودند، مصاحبه صورت گرفت و از آنها خواسته شد که تا سایر شرکای مؤسسات حسابرسان را نیز معرفی نمایند. بر این اساس تعداد ۱۲ مصاحبه انجام شده و تقریباً پس از مصاحبه شانزدهم، هیچ داده و مقوله جدیدی ایجاد نشد و مقوله‌ها به شکل مطلوب از لحاظ ویژگی‌ها و ابعاد پرورده شده بودند و نمونه‌گیری به اشباع رسید و دیگر مصاحبه جدیدی صورت نگرفت. برای سنجش روایی و پایایی پژوهش، قبل از شروع مصاحبه‌ها، رهنمود مصاحبه تدوین گردید. پس از مصاحبه با ۲ نفر از شرکای مؤسسات حسابرسان و یک حسابدار رسمی عضو هیئت علمی دانشگاه و اخذ نظرات آنها، نهایتاً رهنمود مصاحبه تهیه گردید و مصاحبه‌ها حول رهنمود آن صورت پذیرفت. به تدریج پیشرفت مصاحبه‌ها، رهنمود مزبور نیز تکامل یافت. با اطلاع مشارکت‌کنندگان، تمام مصاحبه‌ها ضبط و برای استخراج مفاهیم کلیدی بررسی شدند. میانگین مدت زمان مصاحبه برای تبیین استراتژی اعتماد، ۲۲ دقیقه است. ذکر این نکته ضروری است که مصاحبه‌های پایانی پژوهش در مقایسه

1. Intervening Conditions
2. Consequences
3. Solves
4. Theoretical Sampling
5. Boswell and Cannon
6. Snowball Sampling

با مصاحبه‌های نخست به علت نزدیکی به نقطه اشباع و توسعه مفاهیم و مقوله‌ها، زمان کمتری نیاز داشت. پژوهشگران هر یک از مصاحبه‌ها را چندین بار بررسی کرده و در نرم‌افزار Word پیاده‌سازی کرده، تا نسبت به استخراج کلیه مفاهیم و مقوله‌ها و جلوگیری از دست دادن برخی داده‌ها، اطمینان حاصل آید. فرآیند کدگذاری و الصاق برچسب‌های مفهومی به قطعات متن نیز به صورت رفت و برگشتی و طی چندین مرحله توسط پژوهشگران صورت گرفت. به منظور اعتبار یافته‌ها، نتایج تحلیل و کدگذاری برخی از مصاحبه‌ها در اختیار ۲ نفر از مشارکت‌کنندگان در پژوهش و ۲ نفر خارج از مشارکت‌کنندگان قرار گرفت و نظر آنها پیرامون کدهای استخراجی از متن داده‌ها اخذ گردید. آنها عموماً برچسب‌های مفهومی الصاقی را با محتوای داده‌ها مناسب و معتبر تلقی نمودند. دستیابی به اشباع نظری^۱ و عدم اضافه‌شدن مفاهیم و مقوله‌های جدید در مصاحبه‌های آخر گواهی بر اعتبار یافته‌های پژوهش است (امیرآزاد و همکاران، ۱۳۹۷).

۴- یافته‌های پژوهش

۴-۱- آمار توصیفی مصاحبه‌شوندگان

جدول ۱ اطلاعات مشارکت‌کنندگان در پژوهش را نشان می‌دهد.

جدول ۱. ویژگی‌های اعضای خبرگان

معیار اصلی	معیار فرعی	تعداد	درصد
جنسیت	مرد	۱۰	۸۳/۳۳
	زن	۲	۱۶/۶۷
رشته تحصیلی	حسابداری و حسابرسی	۸	۶۶/۶۶
	مدیریت	۴	۳۳/۳۴
مدرک تحصیلی	کارشناسی	۳	۲۵/۰۰
	کارشناسی ارشد	۶	۵۰/۰۰
	دکتری	۳	۲۵/۰۰
تجربه کاری	۱۰ تا ۱۵ سال	۲	۱۶/۶۷
	۱۵ سال تا ۲۰ سال	۳	۲۵/۰۰
	۲۰ تا ۲۵ سال	۵	۴۱/۶۶
	بالتر از ۲۵ سال	۲	۱۶/۶۷
سمت مصاحبه‌کننده	حسابرس شریک	۶	۵۰/۰۰
	مدیریت صاحبکار	۶	۵۰/۰۰

منبع: یافته‌های پژوهش

۲-۴- تجزیه و تحلیل داده‌ها

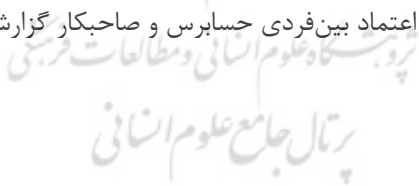
پس از انجام هر مصاحبه، تحلیل داده‌ها مطابق با روش زمینه‌بنیان، طی سه مرحله کدگذاری صورت گرفت. گام اول یافتن مقولات مفهومی در داده‌ها در سطح اولیه‌ای از انتزاع بود. گام دوم یافتن ارتباطات بین مقولات و گام سوم مفهوم‌سازی و گزارش این ارتباطات در سطح بالاتری از انتزاع بود. در ادامه سه نوع کدگذاری در این پژوهش تشریح می‌گردد:

کدگذاری باز: طی کدگذاری باز، داده‌ها به بخش‌های مجزا خرد شده و برای به دست آوردن مشابهت‌ها و تفاوت‌هایشان مورد بررسی قرار گرفتند. سپس این "مفاهیم" بر اساس مشابهت‌هایشان مورد طبقه‌بندی قرار گرفت که به این کار "مقوله‌پردازی" گفته می‌شود و "مقوله" مفهومی است که از سایر مفاهیم انتزاعی‌تر است و بنای نظریه از آنها تشکیل می‌شود. به‌طور خلاصه، نتیجه کدگذاری باز مجموعه‌ای از مقوله‌های مفهومی ایجاد شده از داده‌هاست. از ۱۲ مصاحبه انجام شده در این پژوهش، در مجموع ۸۵ مفهوم استخراج شده است.

کدگذاری محوری: در کدگذاری محوری بین مقوله‌های اساسی که در کدگذاری باز گسترش یافت، در سطح ویژگی‌ها و ابعاد، ارتباطات درونی برقرار شد. در پایان این مرحله، داده‌های پژوهش در خصوص اعتماد بین فردی حسابرس و صاحبکار، شرایط علی، شرایط بستر و شرایط مداخله‌گر که موجب اتخاذ اعتماد می‌گردد، پیامدهای مرتبط با پدیده اصلی و در نهایت راهکارهای ارائه شده حول مقوله اصلی پژوهش بررسی و تحلیل شده است.

شرایط علی

طبق نظرات خبرگان، ۲۵ مفهوم به عنوان شرایط علی اعتماد بین فردی حسابرس و صاحبکار در نظر گرفته شده است. این مفاهیم در ۸ مقوله تلخیص شده است. در جدول ۲ تفاسیر مرتبط با شرایط علی استراتژی اعتماد بین فردی حسابرس و صاحبکار گزارش شده است.



جدول ۲. شرایط علی اعتماد بین فردی حسابرسان و صاحبکار

مفهوم	مقوله	توضیحات
از دست دادن پروژه حسابرسی	حفظ تداوم فعالیت حسابرسان	طبق نظر خبرگان پژوهش، برخی از حسابرسان نمی‌توانند کل تمرکز خود را بر رعایت قوانین و مقررات و استانداردها قرار دهند و سعی می‌کنند که اهداف تجاری خود را نیز دنبال کنند. این موضوع موجب اعتماد بین فردی حسابرسان و صاحبکار می‌شود. در برخی از موقعیت‌ها، حسابرسان ممکن است به علت عدم اعتماد، پروژه حسابرسی را از دست بدهند. طبق نظر خبرگان پژوهش، مؤسسات حسابرسی کوچک به علت حفظ صاحبکار و بقاء خود، در رابطه با صاحبکار انعطاف بیشتری نشان می‌دهند.
ریسک از دست دادن صاحبکار		
رویکرد تجاری حسابرسان		
حق الزحمه حسابرسی		
سطح اهمیت موضوع	سطح اهمیت	معمولاً در فرآیند حسابرسی، سطح اهمیت موضوع، تعیین‌کننده استراتژی حسابرسان و قضاوت وی است. به عبارتی میزان اعتماد و انعطاف حسابرسان بستگی به موضوع و مبلغ اصلاحیه موردنظر دارد. حسابرسان مبالغ بالاتر از سطح اهمیت را با مدیریت صاحبکار در میان می‌گذارند. برخی از حسابرسان سعی می‌کنند اصلاحات پیشنهادی زیادی را به صاحبکار ارائه نموده و در ادامه کار، اصلاحاتی را که خیلی با اهمیت نیستند، چشم‌پوشی نمایند.
مبالغ بالاتر از سطح اهمیت		
قضاوت حسابرسان		
تغییر حسابرسان	دوره تصدی حسابرسان	دوره تصدی حسابرسان می‌تواند دامنه اصلاحات پیشنهادی حسابرسان به صاحبکار را تحت تأثیر قرار دهد. معمولاً در سال‌های پایانی تصدی، حسابرسان از اصلاحات پیشنهادی کوتاه نمی‌آید. در نهایت در سال‌های پایانی اعتماد حسابرسان کاهش می‌یابد. معمولاً در چنین شرایطی علت تغییر حسابرسان از سوی مراجع ذیصلاح مانند سازمان بورس اوراق بهادار مورد پیگیری قرار می‌گیرد. همچنین حسابرسان جدید نیز علت تغییر حسابرسان را پی‌جویی می‌کنند.
دوره تصدی حسابرسان		
گردش اجباری حسابرسان		
رتبه مؤسسات حسابرسی	اعتبار حسابرسان	چنانچه حسابرسان یک شرکت که دارای درجه و رتبه بالا هستند، تغییر یابند، موجب کاهش منافع شرکت و پیامدهای منفی به خصوص در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار می‌شوند و به عبارتی اعتبار و شهرت شرکت و در برخی موارد قیمت سهام شرکت نیز تحت تأثیر قرار می‌گیرد. همچنین حسابرسان تازه‌کار که دنبال کسب شهرت هستند، ممکن است در مذاکرات با صاحبکار و بندهای گزارش حسابرسی انعطاف بیشتری نشان دهند.
برند مؤسسه حسابرسی		
اعتبار و شهرت حسابرسان		
مؤسسات حسابرسی کوچک	اندازه مؤسسه حسابرسی	خبرگان معتقدند که اندازه مؤسسه حسابرسی با مقوله اعتماد حسابرسان مرتبط است. اکثر مصاحبه‌شوندگان معتقدند چنانچه اندازه مؤسسه حسابرسی خیلی بزرگ باشد، حتی فشارهای سیاسی هم نمی‌تواند موجب اعتماد بیش از حد گردد و در نهایت ممکن است حسابرسان از کار کناره‌گیری نموده و پروژه را واگذار نماید.
مؤسسات حسابرسی بزرگ		
مانند سازمان حسابرسی		
سهام از بازار حسابرسی		
وابستگی مالی حسابرسان به صاحبکار		

مفهوم	مقوله	توضیحات
شخصیت حسابرس	ویژگی‌های شخصی شخصیتی حسابرس	ویژگی‌های شخصی و رفتاری حسابرس بر میزان اعتماد آنان مؤثر است. ویژگی‌های شخصیتی، تعامل حسابرس و صاحبکار را تحت تأثیر قرار داده و منجر به انعطاف بیشتر آن‌ها می‌گردد. حسابرس می‌تواند در چارچوب قوانین و مقررات، انعطاف بیشتری از خود نشان دهد. در این رابطه، حسابرسان محافظه‌کار، اعتماد کمتری می‌کنند. همچنین ریسک‌پذیری حسابرسان متفاوت است و می‌تواند بر نتایج صورت‌های مالی حسابرسی شده اثر گذارد. مؤسسات حسابرسی نوپا به دلیل افزایش پروژه‌های حسابرسی، ریسک‌پذیری بیشتری دارند و در مذاکره با صاحبکار، اعتماد بیشتری در اعمال پندهای اصلاحی از خود نشان می‌دهند. خبرنگار پژوهش معتقدند حسابرسان ذاتاً محافظه‌کار هستند و ریسک‌پذیری بالایی ندارند، ولی گاهی اوقات شرایط کار و بازار موجب می‌شود که حسابرسان، تا حدودی از مواضع خود کوتاه آیند.
ریسک‌پذیری حسابرس		
محافظه‌کاری حسابرس		
انعطاف‌پذیری حسابرس		
جنسیت حسابرس	تنوع جنسیتی حسابرس	جنسیت حسابرسان به دلیل تفاوت در ویژگی‌های اخلاقی و رفتاری مانند ریسک‌پذیری و محافظه‌کاری، مذاکرات حسابرس و صاحبکار را تحت تأثیر قرار می‌دهد. حسابرسان مرد در مقایسه با حسابرسان زن در مذاکرات حسابرسی با صاحبکار، دامنه ریسک بیشتری را می‌پذیرند. حسابرسان زن از ابزارهای تشبیهی و مجازات بیشتر می‌ترسند. حسابرسان زن به دلیل محافظه‌کاری، در مقایسه با حسابرسان مرد، بیشتر بر درج بندها در گزارش حسابرسی اصرار می‌ورزند و کمتر تسلیه خواسته‌های صاحبکار می‌شوند. در نتیجه تنوع جنسیتی زنان بر اعتماد حسابرسان بر رابطه بین آنها و مدیریت صاحبکار مؤثر می‌باشد.
اثر بخشی کمیته حسابرسی صاحبکار	ویژگی‌های کمیته حسابرسی صاحبکار	به عقیده خبرنگار پژوهش در حین جلسه مذاکره حسابرسان با صاحبکار، حضور اعضای هیئت مدیره، مدیر عامل و کمیته حسابرسی ممکن است به رفع موارد عدم توافق کمک نماید. تعامل حسابرسان با اعضای کمیته‌های حسابرسی به علت داشتن دانش مالی و تخصص در مقایسه با مدیرعامل و سایر اعضای هیئت مدیره بهتر است و دامنه اصلاحات پیشنهادی حسابرسان را تحت تأثیر قرار می‌دهد. کمیته‌های حسابرسی به دلیل نداشتن استقلال کافی، در طی مذاکرات و جلسات حسابرس و صاحبکار به سمت و سوی صاحبکار وابستگی دارند و معمولاً از روابط و کارکنان صاحبکار هستند و به حسابرسان، در راستای خواسته‌های صاحبکار فشار می‌آورند. هنگامی که اعضای کمیته حسابرسی در جلسات حسابرس و صاحبکار حضور دارند، حسابرسان سعی می‌کنند که گزارش آن‌ها در سطح بالا و دقیق باشد، زیرا در کمیته‌های حسابرسی افرادی حاذق و معمولاً با دانش مالی وجود دارد. ساختار شرکت‌ها به ویژه کنترل‌های داخلی و نظام راهبری آن‌ها مانند کمیته حسابرسی، تعیین‌کننده دیدگاه حسابرس به آن شرکت و میزان ریسک پذیرفته شده توسط حسابرس است و بر پیش‌نویس گزارش حسابرسی تأثیر دارد.
تعامل حسابرس با اعضای کمیته حسابرسی		
فشار اعضای کمیته حسابرسی به حسابرس		
کاهش هزینه‌های حسابرسی	کاهش هزینه‌های حسابرسی	با وجود اعتماد بین فردی، مدیریت اطلاعات بهتر و کامل‌تری به حسابرس ارائه می‌دهد و در نتیجه حسابرس نیز، زمان و هزینه کمتری برای گردآوری اطلاعات صرف می‌نماید و تمرکز خود را موضوعاتی صرف می‌نماید که اظهارات و ادعاهای مدیریت درباره آن‌ها مبهم می‌باشد.

منبع: یافته‌های پژوهش

شرایط بستر

بر اساس مصاحبه‌های انجام شده، اتخاذ استراتژی اعتماد از ویژگی‌های زمینه‌ای و بستر حرفه حسابداری و حسابرسی تأثیر می‌گیرد که طبق یافته‌های پژوهش در جدول ۳ تفاسیر مرتبط با آن گزارش شده است.

جدول ۳. شرایط بستر اعتماد بین فردی حسابرسان و صاحبکار

مفهوم	مقوله	توضیحات
استانداردهای حسابداری و ابهام در آنها	استانداردهای حسابداری	در برخی اوقات میزان ابهام در استانداردهای حسابداری، چالشی برای توافق بین حسابرسان و صاحبکار است، زیرا حسابرسان تفسیر یکسانی از استانداردهای حسابداری ندارند. ابهام در استانداردهای حسابداری می‌تواند به صورت ناخواسته منجر به اعتماد حسابرسان می‌باشد.
تفسیر متفاوت از استانداردها		
قوانین و مقررات	الزامات قانونی و مقررات	الزامات و نظارت نهادهای حرفه‌ای بر حسابرسان شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار موجب شده است که حسابرسان این‌گونه شرکت‌ها دامنه ریسک‌پذیری خود را کاهش دهند و کمتر به مدیریت صاحبکار اعتماد نمایند.
الزامات نهادهای ذیصلاح		
تضعیف آیین رفتار حرفه‌ای	آیین رفتار حرفه‌ای	با توجه به آیین رفتار حرفه‌ای و اخلاق حسابداران رسمی، حسابرسان باید موجب اعتلای حرفه نیز بگردند. در نتیجه اعتماد حسابرسان به مدیریت صاحبکار سطح آستانه مشخصی را در پی دارد.
تخطی از آیین رفتار حرفه‌ای		
اخلاق حرفه‌ای حسابرسان		

منبع: یافته‌های پژوهش

شرایط مداخله‌گر

بر اساس مصاحبه‌های انجام شده، اعتماد بین فردی حسابرسان و مدیریت صاحبکار از ویژگی‌های زمینه‌ای عمومی و محیطی تأثیر می‌گیرد که طبق یافته‌های پژوهش در جدول ۴ تفاسیر مرتبط با آن گزارش شده است.

جدول ۴. شرایط مداخله‌گر اعتماد بین فردی حسابرسان و صاحبکار

مفهوم	مقوله	توضیحات
شبکه‌های مجازی	فشارهای محیطی	یکی دیگر از عوامل مهمی که خبرگان در مصاحبه‌ها بدان اشاره کردند، مقوله فشارهای محیطی است. در نظر آنها با گسترش فضای مجازی و دنیای اینترنت، توجه توان پاسخ‌خواهی گروه‌های مختلف می‌باشد. همه گروه‌ها از روش‌های مختلفی سعی دارند تا شرکت‌ها و سازمان‌های مختلف، آثار زیان‌بار گزارش‌های خود را منتشر نمایند.
گسترش اینترنت		
رسانه‌های عمومی		
دسترسی گسترده و سریع افراد به اطلاعات		
ساختار فرهنگی کشور	ویژگی‌های فرهنگی و اجتماعی کشور	با افزایش سطح تحصیلات افراد در جامعه، آگاهی افراد از حقوق خود در جامعه نیز افزایش پیدا می‌کند و شهروندان نیز در این زمینه تلاش می‌کنند. همچنین، طبق نظر مصاحبه‌شوندگان، یکی از عوامل مهم تاثیرگذار بر اعتماد بین فردی حسابرسان و صاحبکار، فرهنگ ملی کشور می‌باشد. همچنین ساختار فرهنگی و اجتماعی کشور این موضوع را تعیین می‌کند که آیا تمام افراد جامعه بدون توجه به موضوعات تخصصی سطح اعتماد بالاتری به یکدیگر دارند یا خیر
سطح تحصیلات افراد جامعه		
دین‌مداری		
شرایط اقتصادی کشور	شرایط اقتصادی و محیطی	از دیدگاه خبرگان پژوهش، شرایط اقتصادی کشور و متغیرهای اقتصادی مهمترین مقوله این پژوهش است که همگان بر آن اجماع داشتند. موضوع حسابرسان باید با توجه به شرایط محیطی، اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی بحث شود. متغیرهایی مانند نرخ بیکاری، اشتغال و مسائل پیرامونی دیگر، مؤسسات و صاحبکاران را تحت فشار قرار می‌دهند. شرایط اقتصادی کشور مشخص می‌کند که هدف از گزارش حسابرسان چیست و چه منافعی دارد و سازوکار آن کدام است. چنانچه وضعیت اقتصادی کشور مثل سال‌های اخیر مساعد نباشد و حجم اقتصاد کوچک باشد و به سمت بهبود و رونق کسب و کار نرود، رقابت ناسالم در حرفه‌های مختلف شکل گرفته و حسابرسان هم از این قضیه مستثنی نیست. شرایط اقتصادی کشور در سال‌های اخیر باعث شده است که حسابرسان به علت این که شرکت‌ها دچار کمبود نقدینگی و سرمایه در گردش هستند، کمتر گزارش مردود و عدم اظهار نظر صادر نمایند. شرایط اقتصادی و محیطی کشور نقش با اهمیتی در میزان درآمد مؤسسات حسابرسان دارد که این موضوع نیز تأثیر فراوانی بر استراتژی اعتماد حسابرسان دارد. در این راستا یکی از مصادیق شرایط اقتصادی و سیاسی، تحریم‌ها و دور زدن آن‌ها است. بر این اساس، شرکت‌ها نمی‌توانند مبادلات تجاری خود را به روش عادی انجام دهند و این موضوع منجر به تخطی از ساختارها می‌شود. در این شرایط حسابرسان با این‌گونه از شرکت‌ها دچار چالش شده و ممکن است از اصلاحات پیشنهادی خود کوتاه آیند.
بحران مالی و اقتصادی		
ورشکستگی شرکت‌ها		
حجم کوچک اقتصاد		
تحریم		
موقعیت جغرافیایی		

منبع: یافته‌های پژوهش

پیامدها

بر اساس مصاحبه‌های انجام شده، اعتماد حسابرسان به صاحبکار، پیامدهایی (آسیب‌هایی) خواهد داشت که طبق یافته‌های پژوهش در جدول ۵ تفاسیر مرتبط با آن گزارش شده است.

جدول ۵. پیامدهای اعتماد بین فردی حسابرس و صاحبکار

مفهوم	مقوله	توضیحات
افزایش ریسک حسابرسی	افزایش ریسک حسابرسی	بر اساس نظر خبرگان پژوهش، چنانچه حسابرسان به مدیریت صاحبکار اعتماد نمایند و قضاوت آنها جانبدارانه باشد، این اعتماد موجب افزایش بسیار شدید ریسک حسابرسی شده و در برخی موارد باعث خواهد شد که شرکای برخی از مؤسسات حسابرسی نسبت به توقف فعالیت خود اقدام نمایند.
افزایش دعاوی حقوقی	افزایش دعاوی حقوقی	با توجه به این که رسالت حسابرسی اعتباربخشی به صورت‌های مالی اساسی است و اعتماد توسط حسابرس منجر به ضعف در کیفیت گزارشگری مالی شده و منافع ذینفعان را به خطر می‌اندازد، بنابراین ذینفعان می‌توانند در این مورد شاکی شوند. با افزایش دعاوی حقوقی علیه حسابرسان در جامعه، حسابرسان سعی می‌کنند که در اعمال بندهای گزارش حسابرسی انعطاف کمتری از خود نشان دهند.
کاهش کیفیت حسابرسی	کاهش کیفیت حسابرسی و گزارشگری	اتخاذ رویکرد اعتماد توسط حسابرسان موجب کاهش استقلال حسابرسان، کیفیت حسابرسی و افزایش دعاوی حقوقی می‌گردد. اعتماد حسابرسان به صاحبکاران منجر به کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود. بدین صورت که تصور می‌شود حسابرسان در کشف و رفع تحریف‌های با اهمیت ناتوان بوده‌اند و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی حسابرسی شده به معنای واقعی نمی‌توانند از گزارش‌ها استفاده نموده و تصمیمات صحیح اتخاذ نمایند. گزارش حسابرسی که محصول کوتاه آمدن حسابرس در برابر صاحبکار باشد، باعث می‌شود که استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی حسابرسی شده، نتوانند از گزارش‌ها استفاده نموده و تصمیمات صحیح اتخاذ نمایند. در نتیجه کیفیت گزارشگری مالی کاهش یافته و کیفیت تصمیم‌گیری نیز کاهش می‌یابد.
کاهش سطح اطمینان بخشی		
کاهش کیفیت تصمیم‌گیری		
کاهش کیفیت گزارشگری مالی		
تنزل جایگاه حرفه حسابرسی	آسیب به حرفه حسابرسی	یکی از مهم‌ترین پیامدهای کوتاه آمدن حسابرسان در برابر صاحبکاران، آسیب‌هایی است که به حرفه حسابرسی وارد می‌شود و دید جامعه را نسبت به حرفه تحت تأثیر قرار می‌دهد. اعتماد منجر به تنزل جایگاه حرفه و کاهش اعتماد به حرفه حسابرسی می‌شود. به عبارتی نوع گزارشگری تحت تأثیر قرار گرفته و این موضوع منجر به رقابت ناسالم در بازار حسابرسی شود. چنانچه وضعیت اقتصادی کشور مطلوب نباشد، رقابت ناسالم در حرفه بیشتر شده و این رقابت علاوه بر نرخ‌شکنی، موجب انعطاف‌پذیری حسابرسان می‌شود. اعتماد موجب تضعیف بازار حسابرسی می‌شود.
کاهش اعتماد به حرفه حسابرسی		
رقابت ناسالم در بازار حسابرسی		

اعتماد حسابرسان به صاحبکاران منجر به تنزل جايگاه اجتماعي حرفه شده و ديد جامعه را نسبت به حرفه تحت تأثير قرار داده، اعتماد عمومي در حال و آينده را کاهش و رعايت آيين و رفتار حرفه‌اي را ضعيف نموده و در نهايت موجب کاهش منافع ذينفعان مي‌شود. همچنين اعتماد توسط حسابرسان، داراي عواقب منفي اجتماعي مانند افزايش فاصله طبقات اجتماعي است. اعتماد باعث مي‌شود استفاده‌کننده به جاي استفاده از صورتهای مالي جهت تصميم‌گيري، دنبال يافتن اطلاعات در بازارهای رانت اطلاعاتي باشد.	کاهش اعتماد اجتماعي
	کاهش منافع ذينفعان
	رانت اطلاعاتي
حسابرس با اعتماد به صاحبکار، بررسي‌های کمتری در ارتباط با ادعاهای مدیریت انجام می‌دهد و در نتیجه این امر، تلاش حسابرس برای کشف شواهد حسابرسي کاهش می‌يابد. تمام این موارد حق الزحمه حسابرسي را کاهش داده و منجر به افزايش کارايي حسابرسي می‌گردد.	افزايش صرفه اقتصادي حسابرسي
اعتماد به اطلاعات ارائه شده از جانب صاحبکار، می‌تواند عدم تقارن اطلاعاتي بين حسابرسان و صاحبکار را کاهش داده و در نتیجه کیفیت تصميم‌گيري و قضاوت حسابرسان را بهبود بخشد.	افزايش کیفیت تصميم‌گيري
با وجود اعتماد حسابرسان و صاحبکار، حسابرسان برنامه‌های حسابرسي خود را در زمان کمتری رسيدگی می‌نمايد و در نتیجه برنامه‌های حسابرسي در کمترین زمان ممکن به نتیجه می‌رسد و حسابرسان می‌تواند بيشتري زمان خود را بر موضوعات ابهام‌دار صرف نمايد.	افزايش کارايي حسابرسي

منبع: یافته‌های پژوهش

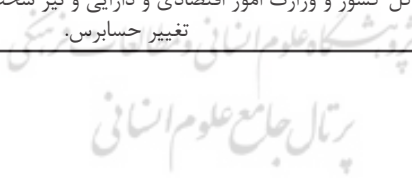
راهکارها

با توجه به این که اعتماد بیش از حد حسابرسان به مدیریت، آسیب‌هایی را به دنبال خواهد داشت، در ادامه بر اساس دیدگاه خبرگان راهکارهایی به شرح جدول ۶ ارائه می‌شود.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

جدول ۶. راهکارهای اعتماد بین فردی حسابرسان و صاحبکار

مفهوم	مقوله	توضیحات
شفاف سازی قوانین و مقررات و استانداردها	شفاف سازی قوانین و استانداردها	کاهش میزان ابهام در استانداردهای حسابداری می تواند موجب قطعیت بیشتر نظر حسابرسان گردد و اعتماد به صاحبکار کاهش یابد. شفاف سازی قوانین و مقررات و استانداردها می تواند وظایف طرفین را دقیق مشخص نموده و مسئولیت های آنان را تبیین نماید. در این مسیر مطلوب است علاوه بر شفاف سازی قوانین و مقررات و تعیین مسئولیت دقیق حسابرسان و صاحبکار، در صلاحیت و نحوه تعیین صلاحیت حسابرسان، بازنگری صورت گیرد، یکنواختی و ثبات رویه در تهیه صورت های مالی حسابرسی شکل گیرد و جامعه حسابداران رسمی، سازمان حسابرسی، بانک مرکزی و سازمان بورس اوراق بهادار در نحوه تهیه صورت های مالی، هماهنگی کافی داشته باشند.
کاهش سطح تفسیر پذیری استانداردها		
تعیین مسئولیت دقیق حسابرسان و صاحبکار		
بازنگری و تعیین صلاحیت حسابرسان		
افزایش دامنه الزامات شرکت های غیر بورسی		
حمایت قانونی توسط مراجع ذیصلاح از حسابرسان	نظارت و حمایت مراجع ذیصلاح	حمایت قانونی توسط مراجع ذیصلاح از حسابرسان در برابر فشارهای وارده، موجب کاهش اعتماد و رفع مشکلات در این حوزه می شود. حمایت جامعه حسابداران رسمی کشور از حسابرسان، می تواند آنها را در تصمیم گیری های مرتبط با گزارش حسابرسی مستقل تر نموده و گزارش ها را بر اساس واقعیت ها ارائه نمایند. همچنین ورود نهادهای حاکمیتی به حوزه مالی و شفافیت در آن نیز بر مقوله اعتماد حسابرسان اثرگذار خواهد بود. به عنوان نمونه نظارت و حسابرسی دیوان محاسبات، سازمان بازرسی کل کشور و وزارت امور اقتصادی و دارایی و نیز سخت گیری در خصوص تغییر حسابرسان،
نظارت نهاد های ذیصلاح مانند سازمان بازرسی		



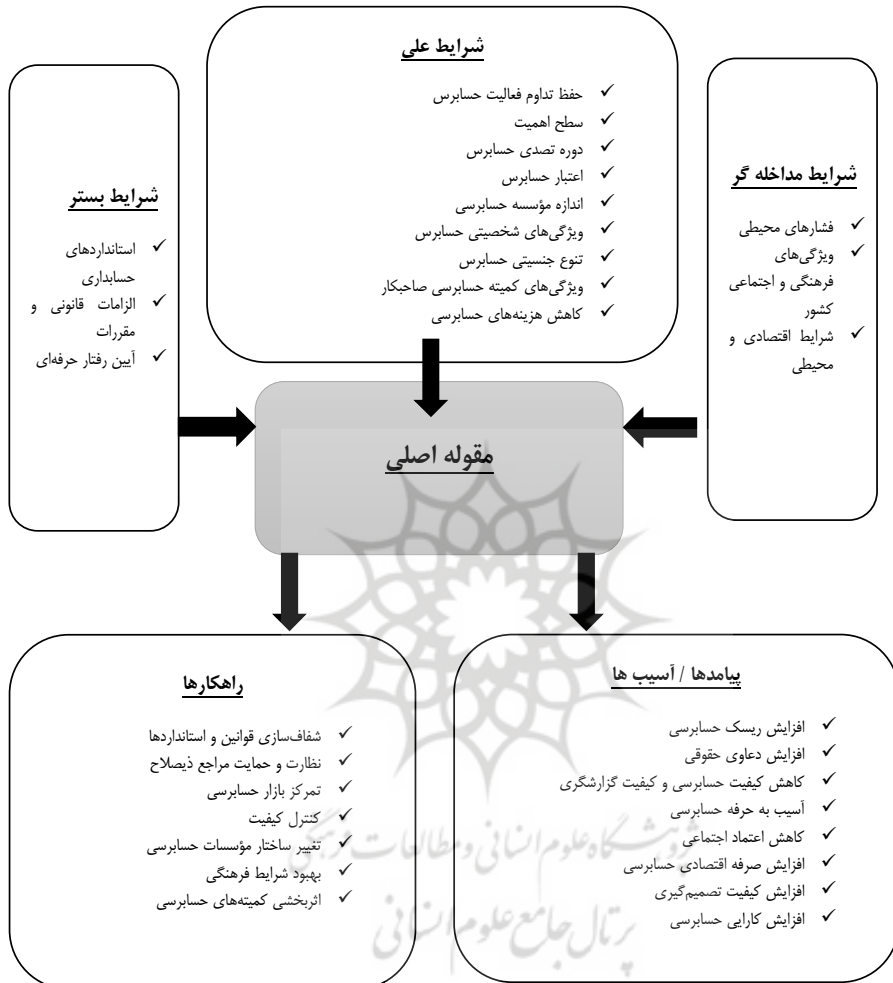
مفهوم	مقوله	توضیحات
تمرکز در بازار حسابرسی	تمرکز بازار حسابرسی	یکی از راهکارهای کاهش اعتماد، تلاش جهت تمرکززدایی در بازار حسابرسی است و این که تا حدودی عدالت در توزیع پروژه‌های حسابرسی وجود داشته باشد. مدیریت قراردادهای بین حسابرسان و صاحبکاران، به‌ویژه چنانچه سازوکاری حاکم شود که حسابرس مستقیماً حق الزحمه خود را از صاحبکار دریافت ننماید، می‌تواند کمک زیادی به افزایش توانایی حسابرس در مذاکره و درج اصلاحات پیشنهادی وی نماید. افزایش خدمات جانبی توسط حسابرسان مانند خدمات مشاوره، خدمات مالیاتی و خدمات غیرحسابرسی می‌تواند سطح درآمدهای حسابرس را افزایش داده و سهم حسابرس از پورتفوی درآمدهای مؤسسات کم شود و در نتیجه میزان وابستگی مالی حسابرس به صاحبکار کاهش یافته و به دنبال آن اعتماد نیز کاهش یابد.
عدالت در توزیع پروژه‌های حسابرسی		
مدیریت قراردادهای حسابرسی		
افزایش حسابرسان معتمد سازمان بورس اوراق بهادار		
افزایش خدمات غیرحسابرسی		
تقویت کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی	کنترل کیفیت	اعتماد بین فردی حسابرس و صاحبکار موجب نرخ‌شکنی در حرفه شده و بهای تمام شده خدمات حسابرسی را غیرواقعی می‌کند که کنترل کیفیت توسط جامعه حسابداران رسمی کشور می‌تواند از این موضوع جلوگیری نماید. جامعه حسابداران رسمی با نظارت‌های بیشتر و ارتقای سطح کنترل کیفیت می‌تواند موجب اثربخشی حسابرسی گردد. در این راستا مبلغ درآمدهای مؤسسات حسابرسی با توجه به زیر ساخت‌های آنها باید کنترل شود. به عنوان مثال تعداد شرکای مؤسسات حسابرسی شاخص تعیین‌کننده‌ای برای مجموع درآمدهای مؤسسات حسابرسی باشد. همچنین بودجه‌بندی پروژه‌های حسابرسی هم می‌تواند مفید باشد. رعایت یکنواختی با ایجاد سیستم‌های اطلاعاتی یکپارچه در حوزه‌های مالیاتی، پول‌شویی، ارز و ... می‌تواند راهکاری برای اثربخشی فرایندهای حسابرسی گردد.
سازوکارهای تشویقی و تنبیهی (تنزل رتبه)		
تطابق درآمد مؤسسه با زیرساخت مؤسسه		
بودجه‌بندی پروژه‌های حسابرسی		
سیستم اطلاعاتی یکپارچه مالی		

مفهوم	مقوله	توضیحات
تغییر در ساختار مؤسسات حسابرسی	تغییر ساختار مؤسسات حسابرسی	خبرگان پژوهش پیشنهاد نمودند مؤسسات حسابرسی کوچک ادغام شده و شرکای آنها در سطح مدیران فنی مؤسسات حسابرسی کار کنند و ساختار مؤسسات کاراتر و قوی‌تر گردد که بتوانند در بازار رقابت نموده و سهم از بازار آنها افزایش یافته و در تعامل با صاحبکار امتیاز واگذار نکنند و تسلیم خواسته‌های صاحبکار نگردند. در این راستا ادغام مؤسسات حسابرسی و تقویت کارگروهی می‌تواند منجر به تقویت مؤسسه و بیش‌اعتمادی شرکای مؤسسات حسابرسی گردد. چنانچه تعداد شرکای مؤسسات حسابرسی بیشتر باشد، مدیریت ریسک مؤسسه حسابرسی بهبود یافته، کنترل کیفیت بالا رفته و در نتیجه واگذاری امتیاز نیز کاهش می‌یابد.
افزایش شرکای مؤسسات حسابرسی		
ادغام مؤسسات حسابرسی کوچک		
فرهنگ‌سازی	بهبود شرایط فرهنگی	فرهنگ‌سازی و آموزش و دوره‌های ضمن خدمت توسط نهادهای مسئول می‌تواند موجب شفاف‌سازی قراردادها و تعارض‌های بین حسابرسان و صاحبکاران گردد. ارتقای دانش مالی و مهارتی و تقویت تجربه حسابرسان و آموزش‌های مورد نیاز در این راستا می‌تواند موجب کاهش اعتماد گردد. حتی ویژگی‌های جغرافیایی و ریسک مترتب بر آن نیز می‌تواند مؤثر باشد. به عنوان نمونه حسابرسی یک شرکت مستقر در شهر یزد و یا زاهدان، با تهران متفاوت است (مقوله فرهنگی).
آموزش		
اثربخشی کمیته‌های حسابرسی	اثربخشی کمیته‌های حسابرسی	تقویت کمیته‌های حسابرسی و تلاش جهت تحقق محتوا بر شکل آن، می‌تواند مذاکرات بین حسابرسان و صاحبکار را اثربخش نماید. در این مسیر باید اعضای کمیته‌های حسابرسی، وابستگی غیرعادی خود به صاحبکار را کاهش داده و جهت بهبود کیفیت گزارشگری مالی تلاش نمایند.

منبع: یافته‌های پژوهش

کدگذاری انتخابی و خلق نظریه: در این مرحله سعی شد با کنار هم قرار دادن نوع مقوله‌ها حول مقوله محوری و هسته اصلی پژوهش، یک روایت نظری برای موضوع پژوهش ایجاد و ارتباط نظام‌مند بین مفاهیم و مقوله‌ها نیز ارائه شود. بر اساس نظر کرسول (۲۰۰۷) نظریه پرداز زمینه‌بنیان می‌تواند نظریه خود را به سه شیوه ارائه نماید: به صورت نمودار، به شکل روایت یک داستان و به صورت مجموعه‌ای از گزاره‌ها یا فرضیه‌ها. در این پژوهش نظریه ایجاد شده با استفاده از دو شیوه روایت و تشریح (جدول ۲ تا ۶) و نمودار (شکل ۲) ارائه می‌گردد. بر اساس یافته‌های پژوهش شکل ۱ مدل کلی پژوهش را نشان می‌دهد.

شکل ۱. مدل کلی اعتماد بین فردی حسابرس و صاحبکار



منبع: یافته‌های پژوهش

۵- بحث و نتیجه‌گیری

هدف این پژوهش بررسی و تبیین پیامدهای اعتماد بین فردی حسابرس و صاحبکار و ارائه راه کارهای آن می‌باشد. با بررسی ادبیات گذشته مشخص گردید که پژوهشی جامع درباره مدل اعتماد بین فردی حسابرس و صاحبکار وجود ندارد و در این پژوهش سعی گردیده است تا شرایط علی، بستر، مداخله گر و پیامدها و راهکارهای این مدل تشریح و تبیین گردد. یافته‌های این پژوهش نشان داد که مهمترین شرایط علی ایجاد اعتماد بین حسابرس و مدیریت

صاحبکار، شامل: حفظ تداوم فعالیت حسابرس، سطح اهمیت، دوره تصدی حسابرس، اعتبار حسابرس، اندازه مؤسسه حسابرسی، ویژگی‌های شخصی حسابرس، تنوع جنسیتی حسابرس و ویژگی‌های کمیته حسابرسی صاحبکار است. همچنین طبق نظر خبرگان، استانداردهای حسابداری، الزامات قانونی و مقررات و آیین رفتار حرفه‌ای به عنوان شرایط بستر اعتماد حسابرسان به مدیریت در نظر گرفته می‌شود. در نهایت فشارهای محیطی، ویژگی‌های فرهنگی و اجتماعی کشور و شرایط اقتصادی و محیطی به عنوان شرایط مداخله‌گر اعتماد حسابرسان به مدیریت صاحبکار می‌باشد. علاوه بر شرایط ذکر شده، اعتماد حسابرسان به صاحبکار، پیامدهایی مانند، افزایش ریسک حسابرسی، افزایش دعاوی حقوقی، کاهش کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری، آسیب به حرفه حسابرسی و کاهش اعتماد اجتماعی دارد. خبرگان پس از اشاره به آسیب‌های ذکر شده، راهکارهایی مانند شفاف‌سازی قوانین و استانداردها، نظارت و حمایت مراجع ذیصلاح، تمرکز بازار حسابرسی، کنترل کیفیت، تغییر ساختار مؤسسات حسابرسی، بهبود شرایط فرهنگی، اثربخشی کمیته‌های حسابرسی را پیشنهاد دادند.

با توجه به این‌که تاکنون بررسی جامعی در ارتباط با موضوع پژوهش در داخل و خارج صورت نگرفته است، امکان تطابق کامل یافته‌های پژوهش با پژوهش‌های پیشین مقدور نیست. با این وجود نتایج این پژوهش با برخی از مطالعات اشاره شده در این پژوهش مورد مقایسه قرار می‌گیرد. یافته‌های این پژوهش در راستای نتایج پژوهش بیگز (۲۰۲۰) و آموگرا و همکاران (۲۰۱۹) می‌باشد. آنها در محیط پژوهشی خود به این نتیجه رسیدند که ویژگی‌های شخصی حسابرس بر کیفیت کار آنها و قضاوت و اعتماد آنها به صاحبکار موثر است. یافته‌های این پژوهش نیز در این راستا می‌باشد. همچنین فردیناند و همکاران (۲۰۱۷) نیز دریافتند که ویژگی‌های فردی حسابرسان از قبیل سوابق آموزشی، تجربه و وابستگی سیاسی، بر کیفیت حسابرسی انجام شده توسط آنها مؤثر است. بخش دیگری از مصاحبه‌های انجام شده اشاره بر این نکته دارد که سوابق و آموزش و تجربه حسابرس بر اعتماد آنها به صاحبکار مؤثر است. در محیط ایران نیز پژوهش‌های مشابهی وجود دارد. به عنوان نمونه، یافته‌های سعیدی گراغانی و ناصری (۱۳۹۶) نیز در راستای نتایج این پژوهش است. آنها نیز نشان دادند که متغیرهای خوش بینی و اعتماد به نفس، تجربه و جنسیت منجر به وجود تفاوت در قضاوت حرفه‌ای و اعتماد حسابرسان می‌شود. نتایج پژوهش حاجی‌ها و همکاران (۱۳۹۲) نیز به صورت غیر مستقیم در راستای نتایج این پژوهش است. آنها نشان دادند که ویژگی تعلیق در قضاوت، منبع کنترلی و شک و تردید حرفه‌ای بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان مؤثرند.

بر اساس یافته‌های پژوهش، پیشنهاد می‌شود که حسابرسان برای کاهش ریسک حسابرسی، سطح اعتماد بین فردی با صاحبکار را تا سطح معقولی حفظ نمایند. زیرا که با گسترش سطح اعتماد بین فردی، امکان کاهش کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی وجود دارد که نتایج این موارد در سطح خرد، ممکن است حرفه حسابرسی را تحت تاثیر قرار دهد. همچنین از سوی دیگر، در سطح کلان، آسیب دیدن حرفه حسابرسی می‌تواند منجر به کاهش اعتماد اجتماعی

گردد. در نتیجه حسابرسان نقش مهمی در حفظ اعتبار حرفه خود نزد اجتماع دارند. از سوی دیگر، حسابرسان برای کاهش سطح ریسک دعاوی خود نیز تا حد امکان بر اساس مشاهدات و مستندات خود عمل کرده و سطح بررسی‌های خود با توجه به استانداردهای موجود انجام دهند. اگرچه این موارد ممکن است در کوتاه مدت کارایی فرآیند حسابرسی را کاهش دهد اما در بلند مدت می‌تواند کیفیت تصمیم‌گیری را بهبود بخشد.

طبق یافته‌های این پژوهش، اعتماد بین فردی می‌تواند اثرات منفی به همراه داشته باشد. این موارد به صورت خلاصه به شرح پیش‌رو است. افزایش ریسک حسابرسی، افزایش دعاوی حقوقی، کاهش کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری، آسیب به حرفه حسابرسی و کاهش اعتماد اجتماعی. برای کاهش اثرات منفی این موارد و کمک به حسابرسان، پیشنهادهایی به نهادهای مختلف ارائه می‌گردد. به نهادهای تدوین‌کننده استانداردها (سازمان حسابرسی، سازمان بورس و اوراق بهادار، بانک مرکزی،...) پیشنهاد می‌گردد تا به کمک شفاف‌سازی قوانین و مقررات و استانداردها، وظایف طرفین (حسابرس و صاحبکار) را دقیق مشخص نموده و مسئولیت‌های آنان را تبیین نماید. همچنین پیشنهاد می‌گردد تا نظارت و حمایت قانونی مراجع ذیصلاح ذیصلاح از حسابرس در برابر فشارهای وارده افزایش یابد تا موجب کاهش اعتماد و رفع مشکلات در این حوزه شود. پیشنهاد می‌گردد تا با کمک و هدایت و حمایت نهادهای قانونی، تمرکز بازار حسابرسی در بازار حسابرسی ایران صورت گیرد. زیرا با وجود عدالت در توزیع پروژه‌های حسابرسی، میزان وابستگی مالی حسابرس به صاحبکار کاهش یافته و به دنبال آن اثرات منفی اعتماد بین فردی نیز کاهش می‌یابد. پیشنهاد دیگر، به نهاد کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی است. اعتماد بین فردی حسابرس و صاحبکار موجب نرخ‌شکنی در حرفه شده و بهای تمام شده خدمات حسابرسی را غیرواقعی می‌کند که کنترل کیفیت توسط جامعه حسابداران رسمی کشور و تدوین مبنای مناسب برای بهای خدمات حسابرسی می‌تواند از این موضوع جلوگیری نماید. البته اخیراً اقدامات اولیه توسط جامعه حسابداران رسمی جهت تعیین حداقل قیمت خدمات حسابرسی انجام شده ولی کافی به نظر نمی‌رسد. جامعه حسابداران رسمی با نظارت‌های بیشتر و ارتقای سطح کنترل کیفیت می‌تواند موجب اثربخشی حسابرسی گردد. پیشنهاد دیگر این پژوهش به خود موسسه‌های حسابرسی است. آنها می‌توانند با تغییر ساختار و ادغام خود می‌توانند در بازار رقابت نموده و سهم از بازار آنها افزایش یافته و در تعامل با صاحبکار امتیاز واگذار نکنند و سطح اعتماد بین فردی پایین‌تری داشته باشند. پیشنهاد آخر به کمیته‌های حسابرسی شرکت‌ها می‌باشد. کمیته‌های حسابرسی شرکت‌ها نیز می‌توانند نقش مهمی در کاهش اثرات منفی اعتماد بین فردی داشته باشند. در نتیجه تقویت کمیته‌های حسابرسی و تلاش جهت تحقق محتوا بر شکل آن، می‌تواند مذاکرات بین حسابرس و صاحبکار را اثربخش نماید. در این مسیر باید اعضای کمیته‌های حسابرسی، وابستگی غیرعادی خود به صاحبکار را کاهش داده و جهت بهبود کیفیت گزارشگری مالی تلاش نمایند.

به پژوهشگران آتی پیشنهاد می‌شود تا عوامل شناسایی شده و مستخرج از مصاحبه عمیق

با خبرگان را به صورت گسترده و در نمونه حجیم بین افراد مختلف به صورت پرسشنامه توزیع نمایند تا اعتبارسنجی عوامل این پژوهش صورت گیرد. همچنین پژوهشگران آتی می‌توانند با تمرکز بر راهکارهای ارائه شده در این پژوهش، امکان‌سنجی انجام این راه‌کارها را با استفاده از روش‌های مختلف انجام دهند. همچنین در پژوهش‌های آتی می‌توان هر یک از مقوله‌های شناسایی شده در این پژوهش را می‌توانند به صورت مستقل مورد بررسی قرار داده و میزان اهمیت آنها را با استفاده از روش‌های مختلف، رتبه‌بندی نمایند و به توسعه ادبیات، مفاهیم و یافته‌های تجربی پژوهش کمک نمایند. مهمترین محدودیت این پژوهش دسترسی سخت به شرکای مؤسسات حسابرسی و در برخی موارد امتناع آنان از مصاحبه بود. بنابراین ممکن است، دیدگاه افراد مصاحبه‌شونده در این پژوهش، بیانگر دیدگاه کل افراد متخصص و صاحب نظر در کل کشور نباشد.

فهرست منابع

الف- منابع فارسی

۱. امانی، کوروش، نیکومرام، هاشم و بنی مهد، بهمن. (۱۳۹۹). عواطف فردی و تردید حرفه‌ای حسابرسان، حسابداری ارزشی و رفتاری، ۵ (۹)، آماده برای چاپ.
۲. امیرآزاد، میرحافظ، برادران حسن‌زاده، رسول، محمدی، احمد و هوشنگ تقی‌زاده. (۱۳۹۷). الگوی مفهومی عوامل مؤثر بر کیفیت گزارشگری مالی در ایران به روش نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان. پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۰ (۳۸)، صص ۲۱-۴۲.
۳. بنی‌مهد، بهمن، عربی، مهدی و حسن‌پور، شیوا. (۱۳۹۷). پژوهش‌های تجربی و روش‌شناسی در حسابداری، انتشارات ترمه.
۴. حاجیها، زهره، احمد گودرزی و زهرا فتاحی، (۱۳۹۲). ارتباط ویژگی‌های تردید حرفه‌ای حسابرسان و قضاوت و تصمیم‌گیری آنها، حسابداری مدیریت، ۶ (۱۹)، صص ۴-۱۹.
۵. حساس‌یگانه، یحیی و بیگلر، کیومرث. (۱۳۹۴). الگوی استراتژی‌های مذاکره برای حل و فصل اختلاف‌نظرهای حسابرسان با صاحبکار در ارتباط با نحوه گزارشگری مالی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۴ (۱۶)، صص ۱۵-۲۵.
۶. حساس‌یگانه، یحیی، باباجانی، جعفر، برزیده، فرخ و بیگلر، کیومرث. (۱۳۹۶). عوامل اقتضایی مؤثر بر مذاکره برای حل و فصل اختلاف نظرهای حسابرسان با صاحبکار در ارتباط با نحوه گزارشگری مالی. دانش حسابرسی، ۱۷ (۶۷)، صص ۵-۲۳.
۷. حسینی، سید حسین و ذکریایی، مهران. (۱۳۹۹). تأثیر دیدگاه‌های تردید حرفه‌ای خنثی و سوگیرانه بر پیامدهای شغلی حسابرسان، حسابداری ارزشی و رفتاری، ۴ (۷)، صص ۱۰۳-۱۳۴.
۸. حسینی، سید حسین، بنی‌مهد، بهمن و صفری، زهرا. (۱۳۹۹). بررسی تأثیر دیدگاه‌های تردید حرفه‌ای حسابرسان بر ارزیابی ریسک تقلب، با توجه به اثر مداخله‌کنندگی مهارت ارتباطی و تضعیف اجتماعی، دانش حسابداری، ۱۱ (۴۱)، صص ۷۱-۱۰۵.
۹. خنیفر، حسین، مقیمی، محمد؛ جندقی، غلامرضا و زروندی، نفیسه (۱۳۸۸). بررسی رابطه بین مولفه‌های اعتماد و تعهد سازمانی کارکنان، درسازمان‌های جهادکشاورزی و آموزش و پرورش استان قم، نشریه مدیریت دولتی، دوره ۱، شماره ۲، بهار و تابستان، صفحه ۱۸-۳.
۱۰. دانایی‌فرد، حسن و امامی، مجتبی. (۱۳۸۶). استراتژی‌های پژوهش کیفی: تاملی بر نظریه‌پردازی داده‌بنیاد. اندیشه مدیریت، ۱ (۲)، صص ۶۹-۹۷.
۱۱. سعیدی‌گراغانی، مسلم و ناصری، سعید. (۱۳۹۶). تفاوت‌های فردی و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان، پژوهش‌های

- حسابداری مالی و حسابرسی، ۹ (۳۶)، صص ۱۱۱-۱۲۹.
۱۲. شهرابی، شاهرخ، (۱۳۹۳)، تأثیر عامل جنسیت بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان داخلی، فصلنامه حسابرسی: نظریه و عمل، شماره ۲، صص ۶۶-۶۹۰.
۱۳. عبدی، مصطفی، کردستانی، غلامرضا و رضازاده، جواد. (۱۳۹۸). طراحی الگوی منسجم گزارشگری پایداری شرکت‌ها. پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۱(۴)، صص ۲۳-۴۴.
۱۴. مشایخی، بیتا، مهرانی، کاوه، رحمانی، علی و مداحی، آزاده. (۱۳۹۲). تدوین مدل کیفیت حسابرسی. بورس اوراق بهادار، ۶(۲۳)، صص ۱۰۳-۱۳۷.
۱۵. مهرانی، ساسان و اسکندر، هدی. (۱۳۹۵). تبیین مدل‌سازی پارادایم مذاکرات حسابرس- صاحبکار پیرامون گزارشگری مالی. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۶(۲۲)، صص ۱۴۳-۱۶۹.
۱۶. مهرانی، ساسان، حساس یگانه، یحیی، ابویی، اردکان، محمد و گنجی، حمیدرضا. (۱۳۹۸). دانش حسابرسی، ۱۹ (۷۶)، صص ۵-۳۸.
۱۷. مهرانی، کاوه، یزدانی، سیما، بهبهانی نیا، پریسادات و اسکندر، هدی. (۱۳۹۲). نحوه انتخاب استراتژی‌های مذاکرات با مدیر توسط حسابرس. پژوهش حسابداری، ۳(۸)، صص ۱۰۱-۱۲۲.

ب- منابع خارجی

- Adams, B. & Webb, R. (2002). Trust in Small Military Teams," 7th International Command and Control Research and Technology Symposium. Quebec City, Canada.
- Anugerah, R., Sari, R. N., and E. Primadona, (2019), "Personal Characteristics and Quality of Audit Work: Study on Regional Internal Audit Bodies in Indonesia", International Accounting Business Conference.
- Arens, Alvin A; Elder, Randal, E; Beasley, Mark S. (2003). Auditing and Assurance Service, an Integrated Approach, 10th Edition; Prentice Hall, Englewood Cliffs, New Jersey.
- Awadallah, E. (2018). Auditor-client negotiations: applying the dual concerns model in an emerging economy. Int. J. Managerial and Financial Accounting, 10(3): 250-272.
- Bergner, J. M., S. A. Pfeffer, & R. J. Ramsay. (2016). Concession, Contention, and Accountability in Auditor-Client Negotiations. Behavioral Research in Accounting, 28(1): 15-25.
- Bigus, J. (2020), "Optimism and Auditor Liability", Accounting and Business Research, PP.1 -24.
- Boswell, C. & Cannon, S. H. (2012). Introduction to Nursing Research (1st Ed.). Burlington, MA: Jones and Bartlett Publishers.
- Bromiley, P., and J. Harris. (2006). Trust, transaction cost economics, and mechanisms. In The Handbook of Trust Research, edited by Bachman, R., and A. Zaheer, 124-143. Cheltenham, U.K.: Edward Elgar.
- Chang, Y. Sh. & Fang, Sh. R. (2013). Antecedents And Distinctions Between Online Trust And Distrust: Predicting High- And Low-Risk Internet Behaviors, Journal of Electronic Commerce Research, Vol. 14(2), PP: 149-167.
- Dirks, K. T. (1999). The effects of interpersonal trust on work group performance. Journal of Applied Psychology 84(3), 445-455.
- Doz, Y. L. (1996). The evolution of cooperation in strategic alliances: Initial conditions or learning process? Strategic Management Journal 17 (1): 55-83.
- Ewald Aschauer, Matthias Fink, Andrea Moro, Katharina van Bakel-Auer, and Bent Warming-Rasmussen (2017) Trust and Professional Skepticism in the Relationship between Auditors and Clients: Overcoming the Dichotomy Myth. Behavioral Research in Accounting: Spring, Vol. 29, No. 1, pp. 19-42.
- Ferdinand A. Gul, Donghui Wu, and Zhifeng Yang, (2017), "Do Individual Auditors Affect Audit Quality? Evidence from Archival Data", The Accounting Review, Vol. 88,

- No. 6, PP. 1993-2023.
14. Fisman, R., and T. Khanna. (1999). Is trust a historical residue? Information flows and trust levels. *Journal of Economic Behavior & Organization* 38 (1): 79–92.
 15. Glaser B, Strauss A. (1967). *The discovery of grounded theory*. Chicago IL: Aldine.
 16. Hu, C, Parmod Chand, and Elaine Evans, (2013), "The Effect of National Culture, Acculturation, and Education on Accounting Judgments: A Comparative Study of Australian and Chinese Culture", *Journal of International Accounting Research*: Fall, Vol. 12, No. 2, PP. 51 -77.
 17. Hurtt, K., H. Brown-Liburd, C. E. Earley, and G. Krishnamoorthy. (2013). Research on auditor professional skepticism: Literature synthesis and opportunities for future research. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 32 (Supplement): 45–97.
 18. Hurtt, R. K. (2010). Development of a scale to measure professional skepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29 (1): 149–171.
 19. International Federation of Accountants (IFAC). (2012). *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*. New York: IFAC.
 20. Kee, H. W. and Knox, R. E. (1970). Conceptual and Methodological Considerations in the Study of Trust and Suspicion1. *The Journal of Conflict Resolution (pre-1986)* 14(3), 357-366.
 21. Kerler, W. A., and L. N. Killough. (2009). The effects of satisfaction with a client's management during a prior audit engagement, trust, and moral reasoning on auditors' perceived risk of management fraud. *Journal of Business Ethics* 85 (2): 109–136.
 22. Kopp, Lori; Lemon, W. Morley; and Rennie, Morina (2003). *A Model of Trust and Professional Skepticism in the Auditor-Client Relationship*. Presentation, School of Accountancy Seminar Series, University of Waterloo, June 2003.
 23. Lewicki, R. and Bunker, B. (1996). Developing and maintaining trust in work relationships. In Kramer, R. & Tyler, T. (Eds.). *Trust in organizations: Frontiers of theory and research*, 114-139. Thousand Oaks, CA, US: Sage Publications, Inc.
 24. Li, P. P. (2007). Towards an interdisciplinary conceptualization of trust: A typological approach. *Management and Organization Review* 3 (3): 421–445.
 25. Luhmann, N. (2000). Familiarity, confidence, trust: Problems and alternatives. In *Trust: Making and Breaking Cooperative Relations*, edited by D. Gambetta, Oxford, U.K.: Oxford University Press.
 26. Macaulay, S. (1963). Non-contractual relations in business: A preliminary study. *American Sociological Review* 28 (1): 55–67.
 27. Mayer, R. C.; Davis, J. H. and Schoorman, F. D. (1995). An Integration Model of Organizational Trust." *Academy of Management. The Academy of Management Review* 20(3), 709-734.
 28. Mishra, A.K. (1996). Organization responses to crisis: the centrality of trust. In R.M. Kramer & T.R Tyler (Eds.), *Trust in organizations: Frontiers of theory and reasearch*, 261-287. California: Sage Publications.
 29. Niaz Azari, K. Hassanzadeh, R., Sharabi, A. & Siamian, H. (2008). Study of the Relationship Between the Rate of Trust and Collaboration of Teachers in the High Schools, *World APPLIED Sciences Journal*, Vol. 3 (3), PP: 531-535.
 30. Panel on Audit Effectiveness (2000). *The Panel on Audit Effectiveness Report and Recommendations*, August 31, 2000. Stamford, CT: Panel on Audit Effectiveness (www.pobauditpanel.org).
 31. Perreault, S., Kida, T., & Piercy, M. D. (2011). The relative effectiveness of persuasion tactics in auditor–client negotiations. *Accounting, Organizations and Society*, 36(8): 534-547.
 32. Quadackers, L. (2009). *A Study of Auditors' Skeptical Characteristics and Their*

- Relationship to Skeptical Judgments and Decisions. Doctoral dissertation, VU University Amsterdam.
33. Rempel, J. K.; Holmes, J. G. and Zanna, M. P. (1985). Trust in Close Relationships." *Journal of personality and social psychology* 49(1), 95-112 .
 34. Rennie, Morina D.; Kopp, Lori S., and Lemon, W. Morley (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.
 35. Richard, C. (2006). Why an auditor can't be competent and independent: A French case study. *European Accounting Review* 15 (2): 153-179.
 36. Ring, P. S., and A. Van de Ven. (1992). Structuring cooperative relationships between organizations. *Strategic Management Journal* 13 (7): 483-498.
 37. Rios-Figueroa, C.B and R.C Cardona, (2016), "Dose Experience Affect Auditors Professional Judgment?", *Evidence from Puerto Rico. Accounting and Taxation*, Vol. 5, No. 2, PP. 13-32.
 38. Rose, J. M. (2007). Attention to evidence of aggressive financial reporting and intentional misstatement judgments: Effects of experience and trust. *Behavioral Research in Accounting* 19: 215-229.
 39. Rotter, J. B. (1967). A new scale for the measurement of interpersonal trust. *Journal of Personality* 35 (4): 651-665.
 40. Shaub, M.K. (1996). Trust and suspicion: The effects of situational and dispositional factors of auditors' trust of clients. *Behavioral Research in Accounting* (8), 155-174.
 41. Shaw, R. B. (1997). *Trust in the balance*. San Francisco: Jossey-Bass.
 42. Sitkin, S. B., and N. L. Roth. (1993). Explaining the limited effectiveness of legalistic "remedies " for trust/distrust. *Organizational Science* 4 (3): 367-392.
 43. Strauss. A and Corbin J. (1998), *Basic Qualitative Research: Grounded Theory Procedures and Techniques*, 2nd ed, Thousand Oaks, CA: Sage.
 44. Whitener, E.M.; Brodt, S.E.; Korsgaard, M.A. and Werner, J.M. (1998). Managers as initiators of trust: An exchange relationship framework for understanding managerial trustworthy behavior. *Journal of Management Review* (23), 513-530.
 45. Zand, D. E. (1972). Trust and managerial problem solving. *Administrative Science Quarterly* 17 (2): 229-239.