



## ارائه مدل تحلیل شبکه عوامل موثر بر اعتماد بین فردی حسابرسان و صاحبکار

دکتر علیرضا اکبری امامی<sup>۱</sup> ©

دکترای حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد قزوین

دکتر جواد رضازاده<sup>۲</sup>

دانشیار حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه تربیت مدرس

دکتر حسین کاظمی<sup>۳</sup>

استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد قزوین

(تاریخ دریافت: ۱۴ دی ۱۳۹۹؛ تاریخ پذیرش: ۲۱ تیر ۱۴۰۰)

هدف: اعتماد به عنوان برجسته اجتماعی تعریف شده که اعضای جامعه را به یکدیگر متصل می‌کند و با القای همکاری و احساسات مثبت برای پیشرفت و عملکرد موفقیت آمیز تیم‌ها حیاتی است. در این راستا، اعتماد بین فردی حسابرسان و صاحبکار می‌تواند نقش مهمی در فرآیند حسابرسی داشته باشد. هدف این پژوهش شناسایی و رتبه‌بندی این عوامل (محرک‌ها و شاخص‌ها) است. یافته‌ها: یافته‌های پژوهش نشان داد که محرک‌های یافته‌های پژوهش نشان داد که در میان محرک‌ها، نظام راهبری، ویژگی‌های شخصیتی، دانش و تجربه، ویژگی‌های فردی، کمیته‌های حسابرسی دارای بالاترین اهمیت بوده و همچنین رتبه‌بندی شاخص‌ها نیز بیانگر این بود که هیئت مدیره، حسابرسی داخلی، مدت تصدی اعضای کمیته حسابرسی، اندازه کمیته حسابرسی و استقلال حسابرسان از مهمترین شاخص‌های موثر در اعتماد بین فردی شرکت‌ها است. نتیجه‌گیری: نتایج این پژوهش می‌تواند شناخت حسابداران رسمی و مدیریت صاحبکار را در فرآیند پذیرش و انجام حسابرسی تسهیل نموده و استفاده‌های عملی برای نهادهای تدوین کننده مقررات مرتبط با حرفه حسابرسی و جنبه تردید حرفه‌ای در حسابرسی داشته باشد.

واژه‌های کلیدی: تحلیل شبکه، رتبه‌بندی، حسابرسان، اعتماد بین فردی، صاحبکار.

<sup>۱</sup> ar.akbary@gmail.com

<sup>۲</sup> j.rezazadeh@modares.ac.ir

<sup>۳</sup> kazemiho@yahoo.com

## مقدمه

حسابرسی حرفه ای است که شباهت زیادی به قضاوت در دادگاهها دارد. هم قاضی و هم حسابرس با ادعاهایی مواجه هستند، شواهد پشتوانه ادعاها را جمع‌آوری و ارزیابی نموده و در نهایت بر اساس معیارهایی که در اختیار آنهاست نظر داده و قضاوت می‌کنند [۲۴]. قضاوت حرفه‌ای، گوهر اصلی حسابرسی است. ارزشی که با حسابرسی صورت‌های مالی ایجاد شود ناشی از قضاوت حسابرس و درکل ناشی از مجموعه قضاوت‌های حرفه ای است که در چارچوب استانداردهای حسابداری و حسابرسی انجام می‌شود [۱۵] در سال‌های اخیر توجه بسیاری از محققان، دانشجویان و اساتید حسابداری به موضوع قضاوت حرفه‌ای حسابرسان جلب شده است. این جلب توجه، اهمیت موضوع قضاوت حرفه‌ای را بیان می‌کند. بنابراین شناسایی عواملی که بر قضاوت حرفه‌ای مؤثر هستند می‌تواند کمک بزرگی به حسابرسان مستقل نماید [۶]. در صورتی که قضاوت حسابرسان براساس اصول و استانداردهای حرفه ای و به دور از هرگونه تعصب و سوگیری انجام شود، اتکاپذیری به گزارشات حسابرسی بیشتر می‌شود. در حرفه‌ی حسابرسی، 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<sup>۱</sup> وجود دارد. این استدلال وجود دارد که روابط نزدیک بین حسابرسان و مدیریت صاحبکار موجب ایجاد اعتماد بین فردی<sup>۲</sup> می‌شود و در نتیجه، تردید حرفه‌ای حسابرسان را تهدید می‌نماید [۲۱]. در برخی از مطالعات تجربی نیز، تأثیر منفی اعتماد بین فردی بر تردید حسابرسان مشخص شده است [۳۲]. 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 [۱۴]. اعتماد بین فردی می‌تواند ابهام و تضاد رفتاری<sup>۳</sup> را کاهش دهد [۲۳]. علاوه بر این، در ادبیات حسابرسی نیز اثرات مثبت اعتماد بین فردی را بر تردید حرفه‌ای مشخص شده است [۲۸]. مطالعات دیگر نیز نتوانسته‌اند اثرات منفی استدلال‌های کرلر و کیلوف [۲۱] در ارتباط با موضوع خطر اعتماد را تأیید کنند. جالب توجه است که ریچارد [۳۰] و رنی و همکاران [۲۹] در مطالعات کیفی خود به وجود همبستگی و سازگاری اعتماد بین فردی و تردید حرفه ای 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.

طی سال‌های اخیر بررسی‌ها و تحقیقات زیادی درباره اعتماد بین فردی در حسابرسی صورت گرفته است [۲۷]. بررسی‌های نلسون و تان [۲۶] نشان می‌دهد شروع این تحقیقات به دهه ۱۹۷۰ باز می‌گردد، که

<sup>1</sup> Trust Threat

<sup>2</sup> Interpersonal Trust

<sup>3</sup> Behavioral Uncertainty And Conflict

در آن زمان تمرکز روی روش‌های تحلیلی، ارزیابی شواهد، ویژگی‌های فردی و محدودیت‌های شناختی حسابرسی بوده است. طی سال‌های ۱۹۸۰ تا ۱۹۹۰ تمرکز این تحقیقات عمدتاً در حوزه حسابرسی- روان‌شناسی بود که به دنبال پاسخ به این سؤال بود که آیا اعتماد بین فردی حسابرس و مدیریت صاحبکار تحت تأثیر شرایط روان‌شناختی و سوگیرانه است یا خیر؟ [۲۷]. در این تحقیقات و تحقیقات بعدی، کمتر به بررسی متغیرهایی چون ویژگی‌های فردی و شخصیتی، استانداردهای حسابرسی، نوع فعالیت صاحبکار و روش‌های حسابرسی، خوش بینی و اعتماد به نفس پرداخته شده است. همچنین در این راستا، مک‌چی [۲۵] به این نتیجه رسید که تفاوت‌های روان‌شناختی فردی قضاوت حرفه‌ای افراد را تحت تأثیر قرار می‌دهد [۱۲]. با توجه به این که حسابرسان از این قاعده مستثنی نیستند انتظار نمی‌رود همه آن‌ها مجموعه اطلاعات یکسانی جمع‌آوری نموده و مورد تجزیه و تحلیل قرار دهند.

اعتماد بین فردی موضوعی می‌باشد که با زندگی روزمره افراد جامعه در ارتباط می‌باشد. در سال‌های اخیر توجه نهادهای دانشگاهی به موضوعات بین رشته‌ای به‌طور روزافزون افزایش یافته، به‌طوری که مقالات منتشر شده در این زمینه بیانگر این موضوع می‌باشد و رشته حسابرسی نیز از این قاعده مستثنی نمی‌باشد. علاوه بر توجه نهادهای دانشگاهی بررسی ابعاد و عوامل مختلف بر اعتماد بین فردی می‌تواند آثار و کاربردهای عملی برای حسابرسان در تعیین سطح و دامنه درجه اهمیت و اثربخشی و کارایی حسابرسی داشته باشد. مدیران شرکت‌ها نیز می‌توانند از نتایج این پژوهش در تدوین الگوی مذاکره خود با حسابرسان استفاده نمایند. علی‌رغم رشد و توجه زیاد کشورهای مختلف به مقوله اعتماد بین فردی، هنوز توجه کافی به این موضوع در ایران نشده است. بررسی ادبیات پژوهش این موضوع را نشان داد که متغیرهای مختلف و متنوعی می‌تواند به عنوان محرک اعتماد بین فردی حسابرس و صاحبکار در نظر گرفته شود. بنابراین در این پژوهش سعی گردیده تا عوامل موثر بر اعتماد بین فردی حسابرس و صاحبکار با بررسی ادبیات پژوهش شناسایی و سپس به روش تحلیل شبکه<sup>۱</sup> رتبه‌بندی گردد. با توجه به اهمیت روز افزون موضوع پژوهش، این مطالعه به چند طریق منجر به گسترش ادبیات حوزه حسابرسی می‌شود. یافته‌های این پژوهش علاوه بر این که می‌تواند ادبیات حوزه اعتماد بین فردی و تردید حرفه‌ای را گسترش دهد (جنبه دانشگاهی پژوهش)، می‌تواند مورد استفاده نهادهای قانون‌گذار و مدیران شرکت‌ها برای تجمیع عوامل مختلف موثر بر اعتماد بین فردی در نظر گرفته شود (جنبه حرفه‌ای پژوهش). همچنین نتایج این پژوهش را می‌توان در کلاس‌های تحصیلات تکمیلی رشته حسابرسی و همچنین کارگاه‌های آموزشی جامعه حسابداران رسمی و سایر نهادهای حرفه‌ای که اقدام به برگزاری دوره‌های آموزشی می‌کنند، مورد بحث و بررسی قرار داد. همچنین پژوهش‌های آینده می‌توانند از یافته‌های این پژوهش در حوزه‌های خاص‌تر تمرکز کرده و به بررسی هر کدام از ابعاد مذکور بپردازند.

مهمترین عامل انگیزشی در انجام این پژوهش، کمبود پژوهش‌های دانشگاهی است که عوامل موثر بر اعتماد بین فردی حسابرس و صاحبکار را بررسی کرده باشد. بسیاری از پژوهش‌های گذشته، عوامل موثر

<sup>۱</sup> Analytic Network Process (ANP)

بر سطح تردید و قضاوت حرفه‌ای حساب‌سازان را مورد بررسی و توجه قرار داده‌اند و به نتایج مختلفی نیز رسیده‌اند. بنابراین با بررسی این مطالعات و سایر مطالعات داخلی و خارجی مشابه با موضوع پژوهش در زمان تدوین این مطالعه، پژوهشی که به صورت جامع و با استفاده و ادغام محرک‌های ذکر شده در این پژوهش در کشور انجام نگرفته و این پژوهش سعی دارد تا این خلاء پژوهشی را تکمیل نماید. لذا در گام نخست این پژوهش، به معرفی مقوله مهم اعتماد بین‌فردی به صورت عام پرداخته شده و سپس سعی گردیده تا رتبه‌بندی این محرک‌ها و شاخص‌های اعتماد بین‌فردی حساب‌ساز و صاحبکار با استفاده از مدل تحلیل شبکه انجام شود. با توجه به این‌که که شرایط روانشناختی فرد، عامل مهمی در تعیین رفتار وی است این سؤال که عوامل موثر بر اعتماد بین‌فردی حساب‌ساز و صاحبکار چیست و این عوامل دارای چه رتبه و وزنی می‌باشند. در ادامه پژوهش به معرفی پیشینه نظری و تجربی، روش‌شناسی و یافته‌ها و تحلیل یافته‌ها اشاره او در نهایت نتیجه‌گیری، بحث و پیشنهاداتی مطرح می‌شود.

### مبانی نظری و تجربی پژوهش

#### تفاوت‌های افراد در اعتماد

ورود به یک حرفه تخصصی که نیازمند تصمیم‌گیری است، مستلزم مشخصه‌ها و ویژگی‌های متمایزی است که مهم‌ترین آن توانایی اتخاذ قضاوت‌های حرفه‌ای باکیفیت بالا و یکنواخت است [۱]. قضاوت فرآیند یک انتخاب یا یک تصمیم است که منجر به یک فعالیت می‌شود. این یک تعریف ساده از قضاوت است. اما فرآیند قضاوت احتمالاً مفهومی گسترده‌تر دارد. از لحاظ مفهومی قضاوت شامل درک اولیه و شناخت موضوع، جستجو برای کسب اطلاعات، ارزیابی و وزن‌دهی به اطلاعات موجود، ملاحظه ارزش و مطلوبیت پیامدهای بالقوه و در نهایت اتخاذ خود تصمیم است [۱۷]. اعتماد مفهومی است که در اغلب رشته‌ها مورد استفاده قرار می‌گیرد [۲۷]. در حسابرسی، اعتماد به معنای کاربرد دانش و تجربه در چارچوب استانداردهای حسابداری، حسابرسی و آیین رفتار حرفه‌ای برای تصمیم‌گیری درباره انتخاب یک گزینه از میان گزینه‌های مختلف است [۹]. انجمن حسابداران خبره کانادا [۱۵] بیان می‌کند: "اعتماد، گوهر اصلی حسابرسی است. ارزشی که با حسابرسی صورت‌های مالی ایجاد می‌شود، ناشی از قضاوت حساب‌ساز و در کل ناشی از مجموعه قضاوت‌های حرفه‌ای است که در چارچوب استانداردهای حسابداری و حسابرسی انجام می‌شود." حساب‌ساز در تمام مراحل از شروع تا پایان یک کار حسابرسی شامل پذیرش یک کار، برنامه‌ریزی، گردآوری و ارزیابی شواهد و گزارشگری با اعتماد مواجه است.

شروع مطالعات و تحقیقات در حوزه ویژگی‌ها و تفاوت‌های فردی حساب‌سازان به دهه ۱۹۷۰ بر می‌گردد. اما بعدها به دلیل نگرانی از اعتبار ساختار این تحقیقات و مبانی نظری ضعیف، با کاهش قابل ملاحظه‌ای مواجه گردید. این حوزه از تحقیقات به بررسی ارتباط بین برخی جنبه‌های شخصیت حساب‌ساز و عملکرد وی می‌پرداخت [۲۶]. امروزه محیط حسابرسی یک محیط پراسترس و پویا تلقی می‌شود [۱۲]. اشخاصی که با مسئولیت صحت و درستی مطلوبیت صورت‌های مالی سروکار دارند، در واقع درگیر فرآیندی پیچیده و پراسترس هستند. امروزه حساب‌سازان با شرایط پیچیده‌ای سروکار دارند که قضاوت و تصمیم‌گیری درباره

این تخصیص‌ها امری نسبتاً پیچیده است. محققان حسابداری علاقه‌مند به بررسی تأثیر تفاوت‌های روانشناختی فردی بر چنین قضاوت‌ها و تصمیماتی هستند.

پژوهش‌های اخیر پیرامون حسابرسی به طور عام، بیشتر متغیرهای کلانی مانند اندازه مؤسسات حسابرسی، اندازه سازمان‌ها، حق الزحمه حسابرسی و عوامل دیگر را بر کیفیت و قضاوت حسابرسان مورد بررسی قرار داده‌اند؛ اما در حقیقت، ببخش عمده ای از اظهار نظرات در حسابرسی مبتنی بر اعتماد است و این ویژگی‌های شخصیت حسابرسان است که باید به صورت دقیق‌تری مورد بررسی قرار گیرد تا بتوان پیرامون کیفیت حسابرسی مطالعات دقیق‌تری انجام داد [۸]. علاوه بر این مک چی [۲۵] معتقد است که تفاوت‌های روانشناختی فردی می‌تواند به عنوان یک متغیر اثرگذار بر اعتماد بین فردی شناسایی شود. در بسیاری کشورها عوامل موثر بر اعتماد بین فردی مورد بررسی و تحلیل قرار گرفته اما همچنان در ایران، به این موضوع توجه نشده است. بنابراین انتظار می‌رود نتایج این مطالعه دانش‌افزایی مناسبی در حوزه حسابرسی و همچنین ادبیات روان‌شناسی فراهم نماید. در این پژوهش شناسایی و رتبه‌بندی عوامل موثر بر اعتماد بین فردی حسابرسان و مدیریت صاحبکار پرداخته می‌شود که در تحقیقات قبلی، کمتر مورد بررسی و آزمون قرار گرفته‌اند.

#### اهمیت اعتماد بین فردی

اعتماد بین فردی در روابط افراد بسیار مهم است و طبق ادبیات حسابداری و حسابرسی نشان داده شده است که اعتماد بین فردی حسابرسان و صاحبکار می‌تواند اثرات مثبت و منفی در پی داشته باشد. برخی از اثرات مثبت آن در پژوهش‌های گذشته اشاره شده است. اعتماد بین فردی حسابرسان و صاحبکار می‌تواند اثرات مثبتی در کاهش هزینه‌های نمایندگی<sup>۱</sup>، کاهش هزینه‌های معامله<sup>۲</sup>، کاهش مخارج نظارت و کنترل، کاهش استفاده از اقدامات قانونی<sup>۳</sup>، همچنین بهبود روابط، بهبود همکاری، و جهت بهبود کیفیت تصمیم‌گیری در شرایط محدود بودن منابع اطلاعاتی می‌گردد [۲۳]. علاوه بر این، ادبیات حسابرسی نشان می‌دهد که حسابرسان، موضوع اعتماد بین خود و صاحبکار را بسیار مهم می‌دانند [۲۹]. ریچارد [۳۰] حدود ۶۰ مصاحبه با حسابرسان و 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 حسابرسان و مدیریت صاحبکار بوده و به عنوان یک زمینه مهم برای یک حسابرسی با کیفیت بالا در نظر گرفته می‌شود رانی و همکاران [۲۹] 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 [۳۰] 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 حسابرسان و صاحبکار، احتمال کاهش تردید حرفه‌ای حسابرسان می‌باشد. زیرا که هرت و همکاران [۱۹] مدل نظری از تردید حرفه‌ای را در دو حوزه فلسفه

<sup>1</sup> Agency Problems

<sup>2</sup> Transaction Costs

<sup>3</sup> Use of Legal Actions

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 [۱۹] 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، برای اطلاعات و مشاوره باشد. ویژگی یا شاخص چهارم مدل تردیدگرایی هرت و همکاران با فهم تهیه‌کننده (ارائه‌کننده) شواهد سرو کار دارد که از آن با عنوان فهم بین‌فردی (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 گمراه‌کننده، متعصبانه و نادرست توسط افراد مختلف شود. ویژگی پنجم و ششم مدل تردیدگرایی هرت و همکاران [۱۹] شامل اعتماد به نفس و خودرأیی است که بایستی در جمع‌آوری شواهد حسابرسی اعمال شود. آنها بیان نمودند که تردیدگرایی باید شامل اعتماد به نفس و خودرأیی 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 [۱۹] مطرح شد که مبنای تردیدگرایی می‌باشد. بنابراین، همانگونه که مشخص گردید، یکی از مهمترین خطرهای اعتماد بین‌فردی حسابرسان و صاحبکار، احتمال کاهش تردید حرفه‌ای حسابرسان می‌باشد.

#### پیشینه تجربی پژوهش

بیگز [۱۳] 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 [۱۱] به بررسی رابطه بین ویژگی‌های شخصی حسابرسان و کیفیت کار حسابرسان در کشور اندونزی پرداختند. آنها در پژوهش خود از ابزار پرسش‌نامه استفاده کردند و نمونه آن‌ها شامل ۲۰۶ حسابرسان داخلی است. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که بین دانش، تجربه و توانایی حسابرسان داخلی با کیفیت کار حسابرسان رابطه وجود دارد.

فردیناند و همکاران [۱۶] دریافته‌اند که ویژگی‌های فردی حسابرسان از قبیل سوابق آموزشی، تجربه و وابستگی سیاسی، بر کیفیت حسابرسانی انجام شده توسط آن‌ها مؤثر است.

رئوس فیگیورا و کاردونا [۳۱] به بررسی رابطه بین (تجربه حسابرسان و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان پرداختند. تعداد نمونه شامل ۲۵۰ نفر و ابزار پژوهش آن‌ها پرسشنامه است. نتایج آن‌ها نشان داد که تجربه کاری بر قضاوت حسابرسان تأثیر ندارد.

هو و همکاران [۱۸] 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 کارانه تر عمل می‌کنند. و این موضوع ناشی از تفاوت بین فرهنگ این دو ملت است.

طبق مطالعات لی و همکاران [۲۲] بسیاری از مطالعات نسبت به ظرفیت قضاوت حرفه ای حسابرسان با دیده تردید نگریده‌اند و بیان می‌کنند که قضاوت حرفه ای حسابرسان تحت تأثیر آموزش و تجربه حسابرسان است که با زمان و مسائل پیچیده دیگر وابسته و از فردی به فرد دیگر متفاوت است و حتی تحت تأثیر ویژگی‌های شخصیتی حسابرس و مسائل روانشناختی وی مانند خوش بینی و بدبینی قرار می‌گیرد.

کنت و همکاران [۲۰] به بررسی اثر ویژگی‌های روانشناسی بر رابطه بین تخصص حسابرس و قضاوت حسابرس پرداختند. در این پژوهش از ابزار پرسش نامه استفاده شد و نمونه پژوهش شامل ۵۵ حسابرس بود. در این پژوهش اثر ۱۴ ویژگی روان‌شناسی که بر تخصص تأثیر گذار است مورد بررسی قرار گرفت. نتایج پژوهش نشان داد که چهارده ویژگی روانشناسی در تمام مراحل حسابرسی بر قضاوت حسابرس تأثیر دارد. ویژگی‌های روان‌شناسی شامل پاسخگویی، اعتماد پذیری، پذیرش تغییرات، دانش تخصصی، کنترل استرس، خلاق و غیره است.

حسینی و همکاران [۵] 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 منفی و معنادار دارد.

امانی و همکاران [۲] رابطه عواطف فردی و تردید حرفه‌ای را بررسی نموده‌اند. نمونه آماری آنها شامل ۱۰۷ نفر از حسابرسان شاغل در مؤسسات 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 [۴] تأثیر دیدگاه‌های تردید حرفه‌ای خنثی و سوگیرانه بر پیامدهای شغلی حسابرس 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 مؤسسات حسابرسی نقش به‌سزایی ایفا کند.

مهرانی و همکاران [۱۰] مدل تردید حرفه‌ای حسابرسان را بر اساس نظریه مبنایی تدوین نمودند. براساس یافته‌های پژوهش، داشتن «شک مبتنی بر گمان» به عنوان هسته اساسی تردید حرفه‌ای در حسابرسی، مهمترین یافته است.

حساس‌یگانه و همکاران [۳] عوامل اقتضایی مؤثر بر نحوه رفتار حسابرسان و مدیریت برای حل و فصل اختلاف‌نظرهای 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 تاثیرگذاری را بر انتخاب استراتژی‌های اعتماد داشته است.

سعیدی گراغانی و ناصری [۷] به بررسی تاثیر تفاوت‌های فردی بر قضاوت 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 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 حسابرسان می‌شود.

### پرسش‌های پژوهش

پرسش اصلی پژوهش حاضر این است که رتبه‌بندی محرک‌های اعتماد بین فردی در ایران چگونه است؟ برای پاسخ‌گویی به این پرسش، ۱۷ محرک و ۶۹ شاخص معرفی شده و سعی شده تا این محرک‌ها بررسی و در نهایت این محرک‌ها و شاخص‌ها را رتبه‌بندی گردند. به عبارت دیگر، پرسش‌های فرعی این پژوهش به شرح زیر است:

۱. محرک‌ها و شاخص‌های اعتماد بین فردی حسابرسان و صاحبکار چیست؟

۲. محرک‌ها و شاخص‌های اعتماد بین فردی حسابرسان و صاحبکار دارای چه وزن و رتبه‌ای هستند؟

### روش پژوهش

با توجه به این‌که این پژوهش دانش موجود در زمینه اعتماد بین فردی را توسعه می‌دهد، از لحاظ نتیجه اجرا، کاربردی، از نظر فرآیند اجرا، کیفی، از نظر هدف، اکتشافی و از نظر بعد زمانی، مقطعی است. این پژوهش در سه مرحله، مطالعه مبانی نظری (روش کتابخانه‌ای)، طراحی پرسش‌نامه (پرسش‌نامه محقق ساخته) و رتبه‌بندی محرک‌ها و شاخص‌های اعتماد بین فردی حسابرسان و صاحبکار انجام شده است. در این پژوهش از نرم‌افزارهای اکسل برای تحلیل داده‌های خام و تحلیل نهایی نیز با استفاده از نرم‌افزار سوپر دسیشن انجام شده است. جامعه آماری پژوهش حاضر شامل دو گروه زیر خواهد بود:

۱. گروه اول حسابداران رسمی شامل شرکا و مدیران حسابرسی



۲. گروه دوم مدیریت صاحبکار شامل مدیران عامل و مالی طرف قرار داد با حسابرس است. در این پژوهش پرسش‌نامه‌ها به صورت شکل کاغذی و آنلاین طراحی و بین پاسخ‌دهندگان نمونه انتخابی توزیع شد. پرسش‌نامه‌های آنلاین با ایمیل و شبکه‌های اجتماعی نظیر تلگرام ارسال و در نهایت ۳۰ پرسشنامه کامل و قابل تحلیل دریافت شد. هدف این پژوهش رتبه‌بندی عوامل موثر بر اعتماد بین‌فردی حسابرس و صاحبکار است که برای این منظور پرسش‌نامه‌های با مقیاس مقایسه زوجی تهیه گردید در نهایت بررسی اولیه پرسش‌نامه، نشان می‌دهد که با آلفای کرونباخ ۸۴ درصد پرسش‌نامه از اعتبار کافی برای آزمون برخوردار است. در این پژوهش، برای رتبه‌بندی عوامل از روش تحلیل شبکه استفاده شده است.

### یافته های پژوهش

#### آمار توصیفی پاسخ دهندگان به سوالات پرسش‌نامه

در جدول (۱) مشخصات کلی پاسخ دهندگان گزارش شده است.

جدول ۱. آمار توصیفی پاسخ دهندگان

معیار اصلی طبقه بندی	معیار فرعی طبقه بندی	تعداد	درصد
جنسیت	مرد	۲۲	۷۳/۳۳
	زن	۸	۲۶/۶۴
رشته تحصیلی	حسابداری و حسابداری	۱۵	۵۰
	مدیریت	۸	۲۶/۶۴
	سایر	۷	۲۳/۳۳
مدرک تحصیلی	کارشناسی	۹	۳۰
	کارشناسی ارشد دکتری	۱۵ ۶	۵۰ ۲۰
تجربه کاری	۵سال تا ۱۰ سال	۳	۱۰
	۱۰ تا ۱۵ سال	۱۴	۴۶/۶۶
	بالاتر از ۱۵ سال	۱۳	۴۳/۳۴
حوزه تخصص	حسابرسی	۱۵	۵۰
	مدیریت صاحبکار	۱۵	۵۰

### معرفی و تایید محرک‌ها و شاخص‌های هر محرک

با مرور مبانی نظری و تجربی پژوهش، برخی از محرک‌هایی که بر اعتماد بین فردی حسابرس و صاحبکار تاثیرگذار است، در ۵ محرک و ۲۴ شاخص شناسایی گردید. در ادامه جهت بومی‌سازی این محرک‌ها طی پرسشنامه‌ای از ۲۳ نفر از خبرگان خواسته شد که بر اساس طیف ۱ تا ۵ لیکرت (۱=اهمیت خیلی کم، ۲=اهمیت کم، ۳=اهمیت متوسط، ۴=اهمیت زیاد، ۵=اهمیت خیلی زیاد) به هر شاخص امتیاز دهند. سپس میانگین امتیازات هر شاخص محاسبه شد. چنانچه میانگین امتیاز شاخصی از عدد ۳ کمتر باشد حذف می‌گردد. نتایج نشان داد که میانگین تمامی شاخص‌ها بالاتر از عدد ۳ است و در نتیجه تمامی شاخص‌ها مورد تایید خبرگان است. درخت مدل اعتماد بین فردی حسابرس و صاحبکار و نتایج تایید این محرک‌ها در جدول (۲) ارائه شده است.

جدول ۲: معرفی محرک‌ها و شاخص‌های اعتماد بین فردی

ردیف	محرک‌ها	کد	شاخص‌ها	کد	میانگین امتیازات
۱	ویژگی‌های فردی	A	تجربه کاری عمومی	a1	۳/۴۰۹
			تحصیلات	a2	۳/۶۸۲
			سن	a3	۳/۵۰۰
			توانایی و استعداد	a4	۳/۹۵۵
۲	دانش و تجربه	B	دانش فنی	b1	۳/۵۰۰
			دانش عمومی	b2	۳/۶۳۶
			دانش فعالیت اقتصادی واحد مورد رسیدگی	b3	۳/۶۳۶
			سوابق کاری در حرفه	b4	۳/۸۶۴
۳	سبک‌های فردی	C	پرسش‌گری	c1	۳/۶۳۶
			کل‌نگری	c2	۳/۳۱۸
			محافظه کاری	c3	۳/۱۳۶
			خوش‌بینی	c4	۳/۰۴۵
			بیش‌اعتمادی	c5	۳/۴۰۹
۴	ویژگی‌های شخصیتی	D	خبرگی	d1	۳/۶۸۲
			بی‌طرفی	d2	۳/۵۰۰

ردیف	محرک‌ها	کد	شاخص‌ها	کد	میانگین امتیازات
			آموزش	d3	۳/۹۵۵
			استقلال	d4	۳/۵۰۰
			درستکاری	d5	۳/۶۳۶
			با وجدان بودن	d6	۳/۶۳۶
۵	انگیزش شغلی	E	مزایای مالی	e1	۳/۹۵۵
			ارتقای شغلی	e2	۳/۹۵۵
			حضور در ارکان جوامع حرفه ای	e3	۳/۵۰۰
			ادغام موسسات حسابرسی	e4	۳/۶۳۶
۶	تقوا	F	کدهای اخلاقی	f1	۳/۶۳۶
			خیرخواهی	f2	۳/۸۶۴
			دین	f3	۳/۶۳۶
			پایبندی به اصول اخلاقی	f4	۳/۳۱۸
۷	استانداردهای حسابداری	G	قوانین و مقررات	g1	۳/۱۳۶
			هنجارهای حرفه ای	g2	۳/۹۵۵
			کنترل‌های داخلی	g3	۳/۵۰۰
			سطح حرفه ای	g4	۳/۶۳۶
۸	نوع فعالیت صاحب‌کار	H	شناخت فعالیت صاحب‌کار	h1	۳/۶۳۶
			انتظارات فرادستان	h2	۳/۸۶۴
			فرهنگ پذیرش داوطلبانه حسابرسی توسط صاحب‌کار	h3	۳/۹۵۵
۹	روش‌های حسابرسی	I	استانداردهای حرفه ای	i1	۳/۵۰۰
			ابزارهای تصمیم‌گیری (چک لیست؛ نرم افزارهای حسابداری)	i2	۳/۶۳۶
۱۰	پاسخگویی	J	کنترل درونی موسسه	j1	۳/۶۳۶
			کنترل بیرونی از موسسه	j2	۳/۶۳۶

ردیف	محرک‌ها	کد	شاخص‌ها	کد	میانگین امتیازات
			شفافیت اطلاعاتی	j3	۳/۹۵۵
			گزارش دهی منظم	j4	۳/۹۵۵
۱۱	کمیته های حسابرسی	K	تخصیص مالی	k1	۳/۵۰۰
			تجربه	k2	۳/۶۳۶
			مدت تصدی اعضای کمیته حسابرسی	k3	۳/۶۳۶
			استقلال	k4	۳/۸۶۴
			اندازه کمیته حسابرسی	k5	۳/۹۵۵
۱۲	رقابت	L	وجود رقبا	l1	۳/۵۰۰
			قواعد پذیرفته شده رقابت	l2	۳/۶۳۶
			نتیجه رقابت (پاداش)	l3	۳/۶۳۶
۱۳	پذیرش کار حسابرسی	M	انتظار تداوم همکاری با صاحبکار در سالهای آتی	m1	۳/۶۳۶
			انتظارات صاحبکار	m2	۳/۹۵۵
			شرایط بازار کار حسابرسی	m3	۳/۹۵۵
۱۴	ویژگی‌های رفتاری مذاکره کنندگان	N	سیک ارتباط	n1	۳/۶۸۲
			روش و نحوه مذاکره	n2	۳/۵۰۰
			تجربه و فنون مذاکره حسابرس	n3	۳/۹۵۵
			انعطاف‌پذیری و فشار صاحبکار	n4	۳/۵۰۰
			مذاکرات قبلی و روابط گذشته	n5	۳/۶۳۶
۱۵	قوانین و مقررات	O	قدرت و چانه‌زنی	o1	۳/۶۳۶
			اظهار نظر حسابرسی	o2	۳/۹۵۵
			گردش اجباری حسابرسان	o3	۳/۹۵۵
			رقابت در بازار حسابرسی	o4	۳/۵۰۰
۱۶	نظام راهبری	P	کمیته حسابرسی	p1	۳/۶۸۲

ردیف	محرک‌ها	کد	شاخص‌ها	کد	میانگین امتیازات
			حق الزحمه حسابرسی	p2	۳/۵۰۰
			هیئت مدیره	p3	۳/۹۵۵
			حسابرسی داخلی	p4	۳/۵۰۰
۱۷	جنسیت	Q	شریک حسابرسی زن	q1	۳/۶۳۶
			مدیریت صاحبکار زن	q2	۳/۶۳۶
			عضو کمیته حسابرسی زن	q3	۳/۸۶۴
			عضو هیئت مدیره زن	q4	۳/۹۵۵
			مدیر مالی زن	q5	۳/۵۰۰

## روش تحلیل شبکه

## ارزیابی نرخ ناسازگاری محرک‌ها و شاخص‌های اعتماد بین فردی

به منظور بررسی نرخ ناسازگاری محرک‌ها و شاخص‌های اعتماد بین فردی، ماتریس مقایسه زوجی محرک‌ها و شاخص‌ها تهیه شده است. بدین منظور از میانگین هندسی نظرات گروهی حاصل از پرسش‌نامه استفاده شده است. نرخ ناسازگاری این مقایسه زوجی برابر با  $0.31$  شده است و چون از  $0.1$  کمتر است، نشان از سازگاری قابل قبول دارد. به عبارت دیگر، وجود هیچ کدام از محرک‌ها و شاخص‌ها شناسایی شده، تضادی با وجود سایر محرک‌ها ندارد. به عبارت دیگر، تحلیل داده‌های بدست آمده بیانگر این موضوع می‌باشد که تمام محرک‌ها و شاخص‌های شناسایی شده از نظر خبرگان می‌توانند همزمان با سایر محرک‌ها و شاخص‌ها، به عنوان محرک‌ها و شاخص‌های اعتماد بین فردی شرکت‌ها در نظر گرفته شوند.

## سوپر ماتریس اولیه، موزون و حدی

به منظور بررسی و ارزیابی اهمیت محرک‌ها و شاخص‌ها در مقایسه با سایر محرک‌ها و شاخص‌ها، سوپر ماتریس اولیه، موزون و حدی تشکیل می‌گردد. اعداد هر ستون وزن و اهمیت محرک‌ها و شاخص‌ها را در مقایسه با سایر محرک‌ها و شاخص‌ها نشان می‌دهد. به عنوان نمونه، مقایسه وزن محرک‌ها در مقایسه با سایر محرک‌ها و همچنین در مقایسه با شاخص‌های تشکیل دهنده همان محرک سنجیده می‌شود. همچنین منظور از عدد ستون هدف که در سوپر ماتریس اولیه تنها مربوط به محرک‌ها می‌باشد، به مفهوم همگرایی وزن‌های بدست آمده برای هر محرک می‌باشد که به سمت آن عدد میل می‌کند. در سوپر ماتریس اولیه، می‌توان وزن اولیه محرک‌ها و شاخص‌ها را متوجه شد و سپس از آنها برای تشکیل سوپر ماتریس موزون و نرمال استفاده کرد. پس از تشکیل سوپر ماتریس اولیه (ناموزون)، باید سوپر ماتریس اولیه را موزون کرد. منظور از موزون کردن سوپر ماتریس اولیه، در این مرحله، هر درایه سوپر ماتریس اولیه را بر مجموع درایه‌های ستون تقسیم می‌شود. پس از تشکیل سوپر ماتریس موزون باید اقدام به

تشکیل سوپر ماتریس حدی نمود. هدف از تشکیل سوپر ماتریس حدی، مشخص نمودن وزن نهایی محرک‌ها و شاخص‌ها و استفاده از این اوزان برای رتبه‌بندی می‌باشد. به عبارت دیگر، با استفاده از اعداد همگرا شده محرک‌ها و شاخص‌ها، رتبه‌بندی نهایی انجام می‌شود. مرحله نهایی قبل از تعیین اوزان و رتبه‌بندی، تشکیل سوپر ماتریس حدی است. به منظور رعایت آیین نگارش نشریه در تعداد صفحات، این جداول به صورت پیوست ارائه شده است.

### وزن نهایی محرک‌ها، شاخص‌ها و انتخاب گزینه برتر

#### وزن نهایی و رتبه‌بندی محرک‌ها

وزن و رتبه سایر محرک‌ها در جدول (۳) گزارش شده است. بر این اساس وزن محرک نظام راهبری برابر با ۰/۱۹۱۳ می‌باشد که دارای بالاترین وزن در بین محرک‌ها می‌باشد و در نتیجه به‌عنوان مهم‌ترین محرک شناخته می‌شود. همچنین، ویژگی‌های شخصیتی با وزن ۰/۱۸۲۳ رتبه دوم، محرک دانش و تجربه با وزن ۰/۱۸۱۰ رتبه سوم، محرک ویژگی‌های فردی شرکت با وزن ۰/۱۸۰۵ رتبه چهارم و در نهایت کمیته‌های حسابرسی با وزن ۰/۱۷۹۶ رتبه پنجم را کسب کرده است.

جدول ۳: وزن و رتبه نهایی محرک‌ها

رتبه	وزن نرمال	وزن حاصل از سوپر ماتریس	کد	محرک
۴	۰/۱۸۰۵	۰/۰۸۷۵	A	ویژگی‌های فردی
۳	۰/۱۸۱۰	۰/۰۹۰۵	B	دانش و تجربه
۹	۰/۱۵۴۱	۰/۰۷۰۱	C	سبک‌های فردی
۲	۰/۱۸۲۳	۰/۰۹۲۲	D	ویژگی‌های شخصیتی
۱۷	۰/۱۲۹۸	۰/۰۴۶۶	E	انگیزش شغلی
۱۶	۰/۱۳۱۱	۰/۰۴۷۸	F	تقوا
۸	۰/۱۶۱۲	۰/۰۷۰۵	G	استانداردهای حسابداری
۱۰	۰/۱۵۳۳	۰/۰۶۸۸	H	نوع فعالیت صاحب‌کار
۷	۰/۱۷۴۵	۰/۰۷۲۵	I	روش‌های حسابرسی
۱۱	۰/۱۴۲۳	۰/۰۶۱۵	J	پاسخگویی
۵	۰/۱۷۹۶	۰/۰۸۲۶	K	کمیته‌های حسابرسی
۱۴	۰/۱۳۵۵	۰/۰۵۱۴	L	رقابت
۱۲	۰/۱۴۰۲	۰/۰۵۹۸	M	پذیرش کار حسابرسی
۱۵	۰/۱۳۲۱	۰/۰۵۱۲	N	ویژگی‌های رفتاری مذاکره‌کنندگان

رتبه	وزن نرمال	وزن حاصل از سوپر ماتریس	کد	محرك
۱۳	۰/۱۳۸۷	۰/۰۵۸۸	O	قوانین و مقررات
۱	۰/۱۹۱۳	۰/۰۹۴۱	P	نظام راهبری
۶	۰/۱۷۵۵	۰/۰۸۱۹	Q	جنسیت

#### وزن نهایی و رتبه‌بندی شاخص‌ها

پس از رتبه‌بندی محرك‌ها با استفاده از سوپر ماتریس حدی، وزن و رتبه شاخص‌ها بدست آمده است. این نتایج در جدول (۴) گزارش شده است. برای رتبه‌بندی نهایی شاخص‌ها از ستون وزن نرمال استفاده می‌شود. این ستون از تقسیم وزن هر سلول سوپر ماتریس حدی بر مجموع وزن سوپر ماتریس حاصل شده است. تفسیر این یافته‌ها نیز دقیقاً مشابه با جدول (۳) (وزن و رتبه نهایی محرك‌ها) می‌باشد. به عبارت دیگر هر شاخصی که وزن بالاتری را کسب کرده باشد، اهمیت و رتبه بالاتری نیز دارد. به عنوان نمونه، وزن نرمال تجربه کاری عمومی برابر با ۰/۱۷۴۵ و وزن نرمال تحصیلات ۰/۱۶۷۴ می‌باشد. از آنجا که وزن نرمال تحصیلات بالاتر از وزن نرمال تجربه کاری عمومی می‌باشد، در نتیجه تحصیلات رتبه بالاتر و بهتری نسبت به تجربه کاری عمومی کسب کرده است. برای تمام شاخص‌ها می‌توان چنین تفاسیری را در نظر گرفت. در نهایت نتایج رتبه‌بندی ۶۹ شاخص نشان داد که هیئت مدیره، حسابرسی داخلی، مدت تصدی اعضای کمیته حسابرسی، اندازه کمیته حسابرسی و استقلال حسابرسان دارای بالاترین اهمیت و رتبه می‌باشند. رتبه سایر شاخص‌ها نیز در جدول (۴) قابل مشاهده می‌باشد.

#### جدول ۴: وزن و رتبه نهایی شاخص‌ها

رتبه	وزن نرمال	وزن حاصل از سوپر ماتریس	کد	شاخص‌ها
۱۳	۰/۱۷۴۵	۰/۰۷۳۳	a1	تجربه کاری عمومی
۱۶	۰/۱۶۷۴	۰/۰۶۵۷	a2	تحصیلات
۱۴	۰/۱۷۳۲	۰/۰۷۰۲	a3	سن
۱۵	۰/۱۷۰۱	۰/۰۶۸۸	a4	توانایی و استعداد
۹	۰/۱۹۰۲	۰/۰۷۷۵	b1	دانش فنی
۱۰	۰/۱۸۹۶	۰/۰۷۶۵	b2	دانش عمومی
۱۱	۰/۱۸۷۵	۰/۰۷۵۵	b3	دانش فعالیت اقتصادی واحد مورد رسیدگی
۱۲	۰/۱۷۶۶	۰/۰۷۴۲	b4	سوابق کاری در حرفه
۲۹	۰/۱۴۹۹	۰/۰۴۶۶	c1	پرسش‌گری

رتبه	وزن نرمال	وزن حاصل از سوپر ماتریس	کد	شاخص‌ها
۳۳	۰/۱۴۴۷	۰/۰۴۳۰	c2	کل نگری
۸	۰/۱۹۱۱	۰/۰۷۸۲	c3	محافظه کاری
۶	۰/۱۹۳۲	۰/۰۸۰۲	c4	خوش بینی
۷	۰/۱۹۲۴	۰/۰۷۹۶	c5	بیش اعتمادی
۳۲	۰/۱۴۵۰	۰/۰۴۳۸	d1	خبرگی
۳۱	۰/۱۴۶۹	۰/۰۴۴۹	d2	بی طرفی
۳۰	۰/۱۴۸۷	۰/۰۴۵۷	d3	آموزش
۵	۰/۱۹۵۷	۰/۰۸۱۵	d4	استقلال
۱۷	۰/۱۶۵۵	۰/۰۶۳۲	d5	درستکاری
۱۸	۰/۱۶۲۱	۰/۰۶۱۱	d6	با وجدان بودن
۴۹	۰/۱۳۴۹	۰/۰۳۱۸	e1	مزایای مالی
۳۴	۰/۱۴۳۷	۰/۰۴۲۸	e2	ارتقای شغلی
۵۰	۰/۱۳۴۲	۰/۰۳۰۷	e3	حضور در ارکان جوامع حرفه ای
۶۱	۰/۱۲۵۲	۰/۰۱۸۷	e4	ادغام موسسات حسابرسی
۶۹	۰/۰۹۱۴	۰/۰۰۴۵	f1	کدهای اخلاقی
۶۸	۰/۱۰۳۲	۰/۰۰۵۶	f2	خیرخواهی
۶۲	۰/۱۲۴۳	۰/۰۱۵۹	f3	دین
۶۳	۰/۱۲۳۸	۰/۰۱۵۴	f4	پایبندی به اصول اخلاقی
۳۵	۰/۱۴۲۲	۰/۰۴۱۷	g1	قوانین و مقررات
۵۱	۰/۱۳۴۱	۰/۰۳۰۵	g2	هنجارهای حرفه ای
۶۰	۰/۱۲۹۶	۰/۰۱۹۶	g3	کنترل‌های داخلی
۳۶	۰/۱۴۱۸	۰/۰۴۱۵	g4	سطح حرفه ای
۶۴	۰/۱۱۵۶	۰/۰۱۲۳	h1	شناخت فعالیت صاحب کار
۶۶	۰/۱۰۹۵	۰/۰۱۰۷	h2	انتظارات فرادستان



رتبه	وزن نرمال	وزن حاصل از سوپر ماتریس	کد	شاخص‌ها
۵۲	۰/۱۳۴۰	۰/۰۳۰۳	h3	فرهنگ پذیرش داوطلبانه حسابرسی توسط صاحب‌کار
۳۷	۰/۱۴۰۹	۰/۰۴۰۸	i1	استانداردهای حرفه ای
۶۵	۰/۱۱۰۲	۰/۰۱۱۸	i2	ابزارهای تصمیم‌گیری (چک لیست؛ نرم افزارهای حسابداری)
۵۳	۰/۱۳۳۸	۰/۰۳۰۰	j1	کنترل درونی موسسه
۳۸	۰/۱۴۰۵	۰/۰۴۰۲	j2	کنترل بیرونی از موسسه
۴۸	۰/۱۳۵۸	۰/۰۳۴۱	j3	شفافیت اطلاعاتی
۳۹	۰/۱۴۰۰	۰/۰۳۹۸	j4	گزارش دهی منظم
۲۰	۰/۱۵۹۷	۰/۰۶۰۴	k1	تخصیص مالی
۲۱	۰/۱۵۹۲	۰/۰۶۰۱	k2	تجربه
۳	۰/۲۰۱۸	۰/۰۹۰۲	k3	مدت تصدی اعضای کمیته حسابرسی
۱۹	۰/۱۶۰۱	۰/۰۶۱۰	k4	استقلال
۴	۰/۲۰۰۱	۰/۰۸۹۵	k5	اندازه کمیته حسابرسی
۲۸	۰/۱۵۰۷	۰/۰۴۷۸	l1	وجود رقبا
۵۴	۰/۱۳۳۲	۰/۰۲۹۸	l2	قواعد پذیرفته شده رقابت
۴۰	۰/۱۳۹۷	۰/۰۳۹۲	l3	نتیجه رقابت (پاداش)
۴۱	۰/۱۳۸۷	۰/۰۳۹۰	m1	انتظار تداوم همکاری با صاحبکار در سالهای آتی
۵۵	۰/۱۳۳۱	۰/۰۲۹۵	m2	انتظارات صاحبکار
۴۲	۰/۱۳۸۵	۰/۰۳۸۵	m3	شرایط بازار کار حسابرسی
۲۶	۰/۱۵۲۷	۰/۰۵۳۷	n1	سبک ارتباط
۲۷	۰/۱۵۱۸	۰/۰۵۰۷	n2	روش و نحوه مذاکره
۵۶	۰/۱۳۳۰	۰/۰۲۸۴	n3	تجربه و فنون مذاکره حسابرس
۵۸	۰/۱۳۲۱	۰/۰۲۵۵	n4	انعطاف‌پذیری و فشار صاحبکار
۴۳	۰/۱۳۸۱	۰/۰۳۸۱	n5	مذاکرات قبلی و روابط گذشته

رتبه	وزن نرمال	وزن حاصل از سوپر ماتریس	کد	شاخص‌ها
۴۷	۰/۱۳۵۹	۰/۰۳۵۱	o1	قدرت و چانه‌زنی
۵۷	۰/۱۳۲۵	۰/۰۲۶۱	o2	اظهار نظر حسابرسی
۴۴	۰/۱۳۷۵	۰/۰۳۷۹	o3	گردش اجباری حسابرسان
۴۵	۰/۱۳۶۹	۰/۰۳۷۵	o4	رقابت در بازار حسابرسی
۲۳	۰/۱۵۶۶	۰/۰۵۵۰	p1	کمیته حسابرسی
۲۲	۰/۱۵۸۷	۰/۰۵۹۲	p2	حق الزحمه حسابرسی
۱	۰/۲۱۱۴	۰/۰۹۹۸	p3	هیئت مدیره
۲	۰/۲۱۰۲	۰/۰۹۱۵	p4	حسابرسی داخلی
۵۹	۰/۱۳۰۲	۰/۰۲۰۱	q1	شریک حسابرسی زن
۶۷	۰/۱۰۶۴	۰/۰۰۹۸	q2	مدیریت صاحبکار زن
۲۴	۰/۱۵۴۵	۰/۰۵۴۱	q3	عضو کمیته حسابرسی زن
۴۶	۰/۱۳۶۱	۰/۰۳۷۱	q4	عضو هیئت مدیره زن
۲۵	۰/۱۵۳۲	۰/۰۵۴۳	q5	مدیر مالی زن

### نتیجه‌گیری

هدف این پژوهش شناسایی و رتبه‌بندی محرک‌ها و شاخص‌های اعتماد بین‌فردی به روش تحلیل شبکه است. این عوامل در ۱۷ محرک اصلی و ۶۹ شاخص استخراج شده است. یافته‌های پژوهش نشان داد که در میان محرک‌ها، نظام راهبری، ویژگی‌های شخصیتی، دانش و تجربه، ویژگی‌های فردی، کمیته‌های حسابرسی دارای بالاترین اهمیت بوده و همچنین رتبه‌بندی شاخص‌ها نیز بیانگر این بود که هیئت مدیره، حسابرسی داخلی، مدت تصدی اعضای کمیته حسابرسی، اندازه کمیته حسابرسی و استقلال حسابرس از مهم‌ترین شاخص‌های موثر در اعتماد بین‌فردی شرکت‌ها است. این نتایج مشابه یافته‌های بیگز [۱۳]، آنوگرا و همکاران [۱۱]، فردیناند و همکاران [۱۶] و رئوس فیگیورا و کاردونا (۲۰۱۶) [۳۱] است. همچنین نتایج این پژوهش به صورت غیر مستقیم موید تایید نتایج پژوهش حسینی و همکاران [۵]، امانی و همکاران [۲]، سعیدی گراغانی و ناصری [۷] و شهرابی [۸] است.

تبیین یافته‌های این پژوهش بیانگر این موضوع می‌باشد که نظام راهبری شرکت‌ها عامل و محرک مهمی در اعتماد بین‌فردی حسابرس و صاحبکار است. این محرک از شاخص‌های کمیته حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی، هیئت مدیره و حسابرسی داخلی تشکیل شده است. شاید استدلال مرتبط با این یافته این

موضوع باشد که در حال حاضر حسابرسان شرکتها در بررسی‌های اولیه خود به نظام‌راهبری شرکتها توجه فراوانی می‌کنند و اگر ساختار راهبری شرکتها وضعیت مطلوبی داشته باشند، سعی می‌کنند تا اعتماد بیشتری به صاحبکار و خروجی‌های مالی شرکت مورد نظر داشته باشند. شاید اثربخشی نظام راهبری شرکتها ناشی از وجود دستورالعمل‌های متعدد نظام راهبری باشد که در سال‌های اخیر توسط سازمان بورس اوراق بهادار تهیه و شرکتها را ملزم به رعایت آن می‌کند. همچنین محرک مهم بعدی در این پژوهش، ویژگی‌های شخصیتی افراد است. این محرک متشکل از خبرگی، بی‌طرفی، آموزش، استقلال، درستکاری و با وجدان بودن حسابرس می‌باشد. در نتیجه طبق یافته‌های این پژوهش بخش مهمی از اعتماد بین فردی افراد (حسابرس و مدیریت صاحبکار) ناشی از ویژگی‌های شخصیتی افراد می‌باشد. در نتیجه این یافته نیز می‌تواند مورد توجه مدیران شرکتها و حسابرسان قرار گیرد. سومین محرک مهم در اعتماد بین فردی حسابرس و صاحبکار، محرک دانش و تجربه می‌باشد. شاخص‌های این محرک عبارتند از: دانش فنی، دانش عمومی، دانش فعالیت اقتصادی واحد مورد رسیدگی، سوابق کاری در حرفه. تفسیر این یافته می‌تواند ناشی از آن جهت باشد که حسابرسانی که دانش و تجربه بالاتری داشته باشند، می‌توانند سطح اعتماد بین فردی با صاحبکار را بهتر کنترل کرده و اثربخشی و کارایی حسابرسی را افزایش دهند. اتخاذ رویکرد اعتماد توسط حسابرسان موجب کاهش استقلال حسابرسان، کیفیت حسابرسی و افزایش دعوای 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.

روش تحلیل شبکه یکی از روش‌های رتبه‌بندی محرکها می‌باشد که در این پژوهش مورد استفاده قرار گرفت. در پژوهش‌های آتی می‌توان از سایر روشها نیز استفاده کرد و با نتایج این پژوهش مقایسه نمود. همچنین پیشنهاد می‌گردد در محیط‌های دانشگاهی و حرفه‌ای، ابعاد مختلف اعتماد بین فردی معرفی شود. مهمترین محدودیت این پژوهش عدم دسترسی به برخی از خبرگان حوزه پژوهش بود.

#### فهرست منابع

۱. ابراهیمی، ابراهیم و حجت اسماعیل زاده، (۱۳۹۴)، "سوگیری‌های شناختی در قضاوت حرفه‌ای حسابرسی"، **فصلنامه مطالعات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، شماره ۵ (۱۳)، صص ۷۴-۸۷.
۲. امانی، کوروش، نیکومرام، هاشم و بنی مهد، بهمن. (۱۳۹۹). "عواطف فردی و تردید حرفه‌ای حسابرس"، **حسابداری ارزشی و رفتاری**، ۵ (۹)، صص ۳۵-۵۳.

۳. حساس یگانه، یحیی، باباجانی، جعفر، برزیده، فرخ و بیگلر، کیومرث. (۱۳۹۶). "عوامل اقتصادی مؤثر بر مذاکره برای حل و فصل اختلاف نظرهای حسابرس با صاحبکار در ارتباط با نحوه گزارشگری مالی". **دانش حسابرسی**، ۱۷(۶۷)، صص ۵-۲۳.
۴. حسینی، سید حسین و ذکریایی، مهران. (۱۳۹۸). "تأثیر دیدگاه‌های تردید حرفه‌ای خنثی و سوگیرانه بر پیامدهای شغلی حسابرس"، **حسابداری ارزشی و رفتاری**، ۴(۷)، صص ۱۰۳-۱۳۴.
۵. حسینی، سید حسین، بنی مهد، بهمن و صفری، زهرا. (۱۳۹۹). "بررسی تأثیر دیدگاه‌های تردید حرفه‌ای حسابرس بر ارزیابی ریسک تقلب، با توجه به اثر مداخله‌کنندگی مهارت ارتباطی و تضعیف اجتماعی"، **دانش حسابداری**، ۱۱(۴۱)، صص ۷۱-۱۰۵.
۶. رویایی، رمضانعلی، احمد یعقوب نژاد و کاوه آذین فر. (۱۳۹۳)، "ارتباط بین تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل"، **پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی**، شماره ۲۲، صص ۶۷-۹۵.
۷. سعیدی گراغانی، مسلم و ناصری، سعید. (۱۳۹۶). "تفاوت‌های فردی و قضاوت حرفه‌ای حسابرس"، **پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی**، ۹(۳۶)، صص ۱۱۱-۱۲۹.
۸. شهرابی، شاهرخ، (۱۳۹۳)، "تأثیر عامل جنسیت بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان داخلی"، **حسابرسی: نظریه و عمل**، ۱(۲)، صص ۱۱۷-۱۳۲.
۹. کده، مریم و علی سالاری، (۱۳۹۲)، "تأثیر ویژگی‌های کیفی قضاوت بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان"، **حسابرس**، ۵(۵۴)، صص ۴-۱.
۱۰. مهران، ساسان، حساس یگانه، یحیی، ابویی، اردکان، محمد و گنجی، حمیدرضا. (۱۳۹۸). "طراحی مدل تردید حرفه‌ای حسابرسی مبتنی بر نظریه مبنایی". **دانش حسابرسی**، ۱۹(۷۶)، صص ۵-۳۸.

11. 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**.
12. Balkir, I, (2000). "Effect of Analytical Review Results, Optimism and Pattern for Coping on Audit Effort of Accounting Estimates", Doctoral thesis in Canada.
13. Bigus, J, (2020), "Optimism and Auditor Liability", **Accounting and Business Research**, 13 (51):1-24.
14. 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.
15. Canadian Institute of Chartered Accountants, 1995, "Professional Judgment and the Auditor, **CICA Research Study Group**, Toronto, CICA.
16. Ferdinand A. Gul, Donghui Wu, and Zhifeng Yang, (2017), "Do Individual Auditors Affect Audit Quality? Evidence from Archival Data", **The Accounting Review**, 88 (6): 1993-2023.
17. Gibbins, Mand Mason A. K, (1998). "Professional Judgment in Financial Reporting Canadian", **Institute of Chartered Accountants**.

18. 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, 12 (2): 51 -77.
19. Hurr, R. K., M. Eining and R. D. Plumlee, (2003), "Professional Skepticism: A Model with Implications for Research". **Practice and Education**, Working Paper, University of Wisconsin-Madison: 30 -40.
20. Kent.P, Munro.L and T. Gambling, (2006), "Psychological Characteristics Contributing to Expertise in Audit Judgment", **International Journal of Auditing**. 10 (3): 125-141.
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. Li, P. P. (2007). Towards an interdisciplinary conceptualization of trust: A typological approach. **Management and Organization Review** 3 (3): 421–445.
23. 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**.
24. Mautz R. and H. Sharaf, (1961)."The Philosophy of Auditing", **American Accounting Association**.
25. McChee, W. Shields. M.D. and Bingberg J.G, (1988). "The Effect of Personality on a Subjects Information Processing", **The Accounting Review**, 3 (4): 681-697.
26. Nelson, M, Tan, Hung-Tong, Tan, (2005), "Judgment and Decision-Making Research in Auditing: A Task, Person, and Interpersonal Interaction Perspective", **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, 24 (8): 41-71.
27. 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.
28. Quadackers, L. (2009). A Study of Auditors' Skeptical Characteristics and Their Relationship to Skeptical Judgments and Decisions. Doctoral dissertation, **VU University Amsterdam**.
29. 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.
30. Richard, C. (2006). Why an auditor can't be competent and independent: A French case study. **European Accounting Review** 15 (2): 153–179.
31. Rios-Figueroa and R.C Cardona, (2016), "Dose Experience Affect Auditors Professional Judgment?", Evidence from Puerto Rico. **Accounting and Taxation**. 5 (2): 13-32.
32. 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 (4): 215–229.



## **Provide a Network Analysis Model of Factors Affecting the Interpersonal Trust of the Auditor and the Client**

**Alireza Akbari Emami (PhD)<sup>1</sup>©**

Ph.D, Accounting, Qazvin Azad University, Qazvin, Iran

**Javad Rezazadeh (PhD)<sup>2</sup>**

Associate Professor, Department of Accounting, Tarbiat Nodares, Tehran, Iran

**Hossein Kazemi (PhD)<sup>3</sup>**

Ph.D, Assistant Professor, Qazvin University, Qazvin, Iran

(Received: 13 January 2021; Accepted: 12 July 2021)

Trust is defined as a social label that connects members of the community and is critical to the development and successful performance of teams by inducing cooperation and positive emotions. In this regard, the mutual trust of the auditor and the client can play an important role in the audit process. Various variables can be considered as factors affecting the interpersonal trust of the auditor and the client. The purpose of this study is to identify and rank these factors (stimuli and indicators).

This research is a qualitative and exploratory research. Network analysis method has been used to rank the stimuli and indicators. The statistical population of the respondents to the questionnaire questions were experts in the field of auditing (partners of auditing firms) and client management who answered 30 questionnaires in 2018.

Findings showed that the stimuli of the findings of the research showed that among the stimuli, leadership system, personality traits, knowledge and experience, personal characteristics, audit committees were of the highest importance and also the ranking of indicators indicated that the board, internal audit, The tenure of the members of the audit committee, the size of the audit committee and the independence of the auditor are the most important indicators affecting the interpersonal trust of companies.

The results of this study can facilitate the recognition of certified public accountants and client management in the process, acceptance and conduct of audits and have practical applications for regulatory bodies related to the audit profession and the aspect of professional skepticism in auditing.

---

<sup>1</sup> ar.akbary@gmail.com © (Corresponding Author)

<sup>2</sup> j.rezazadeh@modares.ac.ir

<sup>3</sup> kazemiho@yahoo.com

---

**Keywords:** Auditor, Client, Interpersonal Trust, Network Analysis, Ranking.

