

# A Comprehensive Model of Factors Affecting the Expectation Gap between Auditors and Users of Financial Statements: A Multidimensional Grounded Theory and Structural Equation Modeling<sup>1</sup>

Saeid Samimi<sup>2</sup>, Younes Badavar Nahandi<sup>3</sup>, Ali Asghar Mottaghi<sup>4</sup>

Received: 2021/10/18

Accepted: 2022/02/19

Research Paper

## Abstract

**Objective:** The present study seeks to explain a comprehensive model of factors affecting the expectation gap between auditors and users of financial statements by using the qualitative method of multidimensional grounded theory.

**Methodology:** The statistical population of the study consists of university faculties, partners of auditing firms and users of financial statements, of which 42 in-depth and semi-structured interviews and Multidimensional Grounded Theory were conducted in this regard using mixed purposive sampling. The structural equation modeling was used to measure the model validity and PLS software was used to fit the model.

**Results:** The factors affecting the expectation gap are individual and knowledge gap, irrational expectations and complexity of the business environment, while the grounded factors include auditors' adverse performance, inefficient standards, lack of adequate monitoring on auditors' performance and the legal gap resulting from divergence in the interpretation of laws and regulations.

**Conclusion:** The government and non-competitive economics and managerial and political factors had the highest impact on the expectation gap between auditors and users of financial statements with a coefficient of 0.658 and 0.601, respectively, and a wide range of users and knowledge gap between different stakeholder groups had the least impact on the expectation gap between auditors and users of financial statements with a coefficient of 0.270 and 0.394, respectively.

**Keywords:** Expectations Gap, Individual and Knowledge Gap, Inherent Auditor Limitations, IT Growth, Managerial and Political Factors.

**JEL classification:** M42

---

1. DOI: 10.22051/JAASCI.2022.38918.1659

2. Ph.D. Student of Accounting, Islamic Azad University, Tabriz Branch, Tabriz, Iran. (Samimisaied@gmail.com)

3. Associate Professor of Accounting, Islamic Azad University, Tabriz Branch, Tabriz, Iran. Corresponding Author  
(badavamahandi@iaut.ac.ir)

4. Assistant Professor of Accounting, Islamic Azad University, Tabriz Branch, Tabriz, Iran. (aliasghar.mottaghi@iaut.ac.ir)



## الگوی جامع عوامل موثر بر شکاف بین انتظارات حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی: رهیافت زمینه بنیان چندوجهی و معادلات ساختاری<sup>۱</sup>

سعید صمیمی<sup>۲</sup>، یونس بادآورنهندي<sup>۳</sup>، علی اصغر متقی<sup>۴</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۷/۲۶

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱۱/۳۰

مقاله پژوهشی

### چکیده

**هدف:** پژوهش حاضر در تلاش است با استفاده از روش کیفی زمینه بنیان چندوجهی، الگوی جامع شکاف بین انتظارات حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی را تبیین نماید.

**روش:** جامعه آماری پژوهش شامل اساتید دانشگاهی، شرکای مؤسسات حسابر سی و گروهی از استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی می‌باشد که با استفاده از روش زمینه بنیان چند وجهی و نمونه‌گیری ترکیبی هدفمند، ۴۲ مصاحبه عمیق و نیمه ساختاریافته انجام گردید. به منظور اعتبارسنجی مدل از رویکرد مدلیابی معادلات ساختاری و برای برازش مدل از نرم‌افزار PLS استفاده شده است.

**یافته‌ها:** عوامل علی موثر بر ایجاد شکاف انتظارات شامل شکاف فردی و دانشی، انتظارات غیرمنطقی، پیچیدگی محیط کسب و کار می‌باشد و عوامل زمینه‌ای شامل عملکرد نامطلوب حسابرسان، استانداردهای ناکارآمد، نبود نظارت کافی بر عملکرد حسابرسان و شکاف قانونی ناشی از واگرایی در تفسیر قوانین و مقررات می‌باشد.

**نتیجه‌گیری:** اقتصاد دولتی و غیررقابتی و عوامل مدیریتی و سیاسی به ترتیب با ضریب ۰/۶۵۸ و ۰/۶۰۱، بیشترین تاثیر و طیف گسترده استفاده‌کنندگان و شکاف دانشی بین گروه‌های مختلف ذینفعان به ترتیب با ضریب ۰/۲۷۰ و ۰/۳۹۴، کمترین تاثیر را در ایجاد شکاف بین انتظارات حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی دارند.

**واژه‌های کلیدی:** شکاف انتظارات، شکاف فردی و دانشی، عوامل مدیریتی و سیاسی، رشد فناوری اطلاعات و محدودیت‌های ذاتی

طبقه بندی موضوعی: M42

DOI: 10.22051/JAASCI.2022.38918.1659

۲. دانشجوی دکتری حسابداری، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران. (Samimisaied@gmail.com).

۳. دانشیار گروه حسابداری، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران. نویسنده مسئول، (badavarnahandi@iaut.ac.ir).

۴. استادیار گروه حسابداری، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران. (aliasghar.mottaghi@iaut.ac.ir).

## مقدمه

ارتباط بین حسابرسان و ذینفعان از دایره محدودیت‌های ارتباط بشری (از طریق نمادها و علائم) خارج نیست و در دهه‌های اخیر عدم درک این موضوع برای حرفه حسابرسی چالش‌برانگیز بوده است. واحدهای اقتصادی مکان هندسی و نقطه تلاقی قراردادهای هستند که از اجتماع ذینفعان مختلفی تشکیل یافتند و هر یک از آن‌ها نیازهای اطلاعاتی، بازده و مطلوبیت‌های متفاوتی دارند. به دلیل آنکه طیف استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی گسترده است، انتظارات فردی آنها نیز متفاوت است (سالادرگوئز و گرانو، ۲۰۱۴؛ ص ۱۲۱، ساها و باروها، ۲۰۰۸؛ ص ۳). ذینفعان، حسابرسان را در شناسایی انگیزه‌های ارتکاب به تقلب، جلوگیری از زمینه وقوع آن و افشای پیامدهای اقتصادی، مسئول می‌دانند و سودمندی و بقای حرفه حسابرسی را در تامین نیازهای خود خلاصه می‌کنند؛ در مقابل حسابرسان بر این باورند که فرایند حسابرسی، مبتنی بر نمونه‌گیری است و امکان بررسی تمامی اسناد و مدارک وجود ندارد، اگرهم بدون در نظر گرفتن بودجه زمانی و مالی تمامی اسناد بررسی گردد، بازهم امکان تبانی در شکل‌گیری اسناد و خطای انسانی وجود دارد. بنابراین، امکان ارائه اطمینان مطلق وجود ندارد. در این شرایط انتظارات ذینفعان و حسابرسان همسو نخواهد بود. شکاف بین انتظارات حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی به‌مثابه یک مشکل نمایندگی کلاسیک، موجب شده است که ذینفعان در حفظ و تعالی ارزش‌های خود، در اجرای استراتژی‌ها از مدیریت عقب بمانند (ولیان و همکاران، ۱۳۹۷؛ ص ۱۱۶).

وجود تحریف در گزارشگری مالی تهدیدی جدی برای تمامی ذینفعان است که بر رفتار سرمایه‌گذاران اثر می‌گذارد. انجمن بازرسان رسمی تقلب آمریکا در تعریف تقلب بیان دارد: "تقلب دربرگیرنده ابزارهای مختلف ساخته انسان است و یک فرد به‌واسطه اعمال دروغین یا کتمان حقیقت، تمام رویدادهای ناگهانی، ترفندها، حيله‌گری‌ها، مخفی‌کاری‌ها و دیگر راه‌های غیرمنصفانه را به کار می‌گیرد تا منفعتی را کسب نماید". فارغ از زیان‌های مادی که تقلب در گزارشگری به ذینفعان وارد می‌نماید، به میزان قابل توجهی اعتماد جامعه از حسابرسی را سلب کرده و نبود مسئولیت‌پذیری کافی در قبال کشف تقلب، شکاف انتظارات بین استفاده‌کنندگان و حسابرسان را عمیق‌تر و بادوام‌تر نموده است (گل‌ایری و همکاران، ۱۳۹۹؛ ص ۴۰، استانداردهای حسابرسی، ۱۳۸۴؛

بخش ۲۴، هامیلتون و اسمیت، ۲۰۲۱؛ ص ۲۲۶). حساب‌برسان در اصل نمی‌توانند انتظارات تمام گروه‌های ذینفع را برآورده سازند، زمانی که بین تصورات استفاده‌کنندگان در مورد مسئولیت‌های حساب‌برسان و عملکرد واقعی آنان بر مبنای استانداردهای حسابرسی درک مشترک وجود نداشته باشد و شکاف انتظارات ایجاد شود.. نبود درک مشترک، منجر به سرمایه‌گذاری‌های ناکارآمد، تخصیص غیربهبه منابع و بی‌اعتمادی نسبت به حرفه حسابرسی می‌گردد. همچنین، تحلیلگران مالی از گزارش‌های حسابرسی استفاده کاربردی ندارند. این مسئله نشان می‌دهد که ارزش برقراری ارتباط از طریق گزارش‌ها را مقدم بر حصول اطمینان معقول از محتوای گزارش‌ها می‌دانند. شکاف انتظارات، نارضایتی از عملکرد حساب‌برسان و طرح دعوی علیه آنان را در دهه‌های اخیر افزایش داده است. هرچه شکاف وسیع‌تر باشد، اعتبار و حسن شهرت حرفه و کیفیت حسابرسی نیز در سطح پایین‌تری قرار می‌گیرد (رحیمیان و زمانی فرد، ۱۳۹۴؛ ص ۱۱۱). همفری (۱۹۹۷) معتقد است فاصله انتظارات اصولاً به علت ماهیت ذهنی مفاهیم حسابرسی همچون اظهارنظر منصفانه، اطمینان معقول، اهمیت، کفایت، و اعتبار ایجاد شده است که به صورت واضح در استانداردهای حسابداری و حسابرسی توضیح داده نشده است، اما برای قضاوت حساب‌برسان به‌جامانده است. دیدگاه‌های مختلف در مورد شکاف انتظارات، یک پدیده جهان‌شمول و غیرقابل اجتناب را ایجاد کرده است و درک این واژه را تا اندازه‌ای مبهم ساخته است (لیو، ۲۰۱۸؛ ص ۷۸، ولیان و همکاران، ۱۳۹۷؛ ص ۱۱۸). این ابهام می‌تواند از طریق پرسش و پاسخ‌های ارزیابی‌شونده، مفهومی و تحقیقات کاربردی به‌منظور کاهش فاصله انتظارات تا حدی مرتفع گردد. پژوهش حاضر تلاش می‌کند به موجب بینش‌های به‌دست آمده از صاحب‌نظران و تطبیق و اعتبارسنجی آن با نظریه‌های موجود، الگوی جامع عوامل موثر بر شکاف بین انتظارات حساب‌برسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی را ارائه نماید.

### مبانی نظری

اصطلاح شکاف انتظارات نخستین بار، توسط لی‌گیو (۱۹۷۳) مطرح گردید. او این مفهوم را شکاف بین سطح عملکرد مورد انتظار از دیدگاه حسابداران مستقل و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی تعریف نمود (جایاسنا و همکاران، ۲۰۱۷؛ ص ۵، فروغی و عسگری ارجنگی، ۱۳۹۶؛ ص ۶۴؛ اولاگونجو و لیرا، ۲۰۱۲؛ ص ۱۹۸). کمیته کوهن (۱۹۷۸) که توسط انجمن حسابداران رسمی آمریکا مامور به

تحقیق در زمینه شکاف انتظارات بود، تعریف دیگری از این واژه ارائه نمود. "شکاف انتظارات، فاصله نیاز اطلاعاتی جامعه و آنچه به‌طور منطقی حساب‌برسان می‌توانند انجام دهند را بیان می‌کند". پورتر (۱۹۹۳) نیز در تعریف خود شکاف انتظارات را به دو بخش تقسیم می‌کند. (۱) فاصله بین انتظارات جامعه از آنچه حساب‌برسان باید بدان دست یابند، با آنچه می‌توان به‌طور منطقی از حساب‌برسان انتظار داشت (فاصله ادراکی یا فاصله معقول) و (۲) فاصله بین آنچه جامعه به‌طور منطقی از حساب‌برسان انتظار دارد، با آنچه حساب‌برسان بدان دست یافته‌اند (فاصله عملکرد). فاصله عملکرد ناشی از کیفیت حسابرسی است که به عنوان شاخص تعیین‌کننده عملکرد حسابرسی، تابع عوامل متعددی از قبیل توانایی‌های حسابرس شامل دانش، تجربه، قدرت تطبیق و کارایی فنی شامل استقلال، عینیت، مراقبت حرفه‌ای، تضاد منافع و قضاوت است (گرندل و آزادی، ۱۴۰۰؛ ص ۱۰۸).

یکی از مهمترین عوامل ایجادکننده در شکاف انتظارات، انتظار کشف تقلب توسط حساب‌برسان است. کشف تقلب در حسابرسی ریشه عمیقی در تاریخ دارد و قدمت آن به اوایل ۱۵۰۰ میلادی برمی‌گردد. عمده‌ترین تغییرات و توجه به کشف تقلب از اواخر دهه ۱۹۲۰ میلادی شروع شد. امروزه تقلب به‌عنوان جدی‌ترین تهدید برای منافع عمومی و بازار سرمایه محسوب می‌شود و اثرات مخرب آن همچنان ادامه دارد. در اوایل سال ۲۰۰۰ رسوایی‌های صورت گرفته موجب بدنامی حرفه حسابرسی و اضمحلال یکی از بزرگ‌ترین مؤسسات حسابرسی جهان (آرتوراندرسن) شد (رویائی و محمدی، ۱۳۹۴؛ ص ۹). موارد فوق بیانگر این مطلب است که حرفه حسابرسی در طول چند دهه اخیر شاهد افزایش نارضایتی علیه عملکرد حساب‌برسان بوده است که پیامدهای ناگوار حاصل از این نارضایتی برای حرفه حسابرسی نگران‌کننده است (صمیمی و همکاران، ۱۳۹۹؛ ص ۳). از طرفی حساب‌برسان معتقدند، انتظارات ذینفعان در خصوص وظایف و مسئولیت‌های آنان نامعقول است و با آنچه در واقع قابل‌دستیابی است، فاصله دارد. حساب‌برسان همچنین اذعان دارند، مفاهیم انتقال یافته و مصادیق بیان شده در گزارش‌های مالی، به‌خوبی قابل درک است و اگر هم مشکلی باشد، مربوط به سطح کیفی آموزش دریافت‌کنندگان اطلاعات است (هوتون و همکاران، ۲۰۱۱؛ ص ۴۸۱، اولاًگونجو و لیرا، ۲۰۱۲؛ ص ۲۱۲). شکاف انتظارات حسابرسی دارای یک تاریخچه طولانی است که این مفهوم را از سال ۱۹۶۹ مورد کنکاش قرار داده است (آدمی و اولوکر، ۲۰۱۱؛ ص ۱۵۵). بتی و

همکاران (۱۹۹۸) درک صحیح از استقلال حسابرس را بخش بنیادین و جدایی ناپذیر ایجاد شکاف انتظارات در حسابرسی می‌دانند (هنیفا و حدید، ۲۰۰۷؛ ص ۱۸۱). درنگاره (۱) به پژوهش‌هایی که در این حوزه انجام شده است، پرداخته شده است.

**نگاره (۱): خلاصه پژوهش‌های صورت‌گرفته در خصوص شکاف انتظارات**

نویسندگان	سال	موضوع	نتایج کلیدی
۱ نیکبخت و همکاران	۱۴۰۰	اغواگری مدیریت و انگیزه‌های مدیریت و ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل بر کیفیت قضاوت حسابرس	اغواگری مدیریت و انگیزه‌های مدیریت نسبت به مدیریت سود و ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل بر کیفیت قضاوت حسابرس تاثیر مثبت و معناداری دارد. (۱) نوع گزارش حسابرس بر رابطه بین اطلاعات عملکرد و موقعیت مالی شرکت با بازده سهام، تاثیر گذار است.
۲ میرهاشمی‌نسب و همکاران	۱۴۰۰	تاثیر گزارش حسابرس بر مربوط بودن اطلاعات مالی	(۲) نوع حسابرس نیز بر رابطه بین اطلاعات عملکرد و موقعیت مالی شرکت با بازده سهام، تاثیر گذار است.
۴ ولیان و همکاران	۱۳۹۷	بررسی شکاف انتظارات حسابرسی بر اساس استراتژی‌های منابع انسانی بر اساس تئوری راف و خاکستری	(۱) شکاف‌های ادراکی ذینفعان، شکاف عملکردی، قانونی، سازمانی، فردی و دانشی به‌عنوان عوامل ایجاد شکاف شناسایی شدند. (۲) نتیجه تحلیل راف نشان داد، تضاد منافع مهم‌ترین عامل شکاف است و نتیجه تحلیل خاکستری نشان داد، استراتژی‌های توسعه منابع انسانی شکاف انتظارات را می‌تواند کاهش دهد.
۵ بهزادیان و ایزدی‌نیا	۱۳۹۶	فاصله انتظارات حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان از خدمات حسابرسی در خصوص کیفیت خدمات حسابرسی	(۱) توانایی‌های فردی حسابرسان عامل افزایش کیفیت حسابرسی و کاهش فاصله انتظارات نیست. (۲) اندازه و رتبه کیفی مؤسسات حسابرسی در کاهش فاصله انتظارات افراد در حوزه مقررات حسابرسی، تاثیر گذار است.

۱) شکاف انتظارات بین هر سه گروه در مورد نقش و وظیفه حسابرسان مستقل برای کشف و پیشگیری از تقلب، وجود دارد.	۲) این شکاف به انتظارات نامعقول، عملکرد ناکارا و استانداردهای ناکارا تفکیک می‌شود.	۱) شکاف انتظارات شدید بین حسابرسان و استفاده کنندگان در ایران وجود دارد.	۲) الزامات استاندارد حسابرسی ۷۰۰ جدید تاثیر چندانی در کاهش این فاصله ندارد.	۱) افزایش میزان صراحت زبان در ارائه گزارش حسابرس، بر ادراک سرمایه‌گذاران و تاثیر بسزایی دارد و می‌تواند فاصله انتظارات حسابرسی را تا حد زیادی کاهش دهد.	در موارد متعدد بین برداشت حسابرسان و استفاده کنندگان تفاوت معنی‌داری وجود دارد که نشانگر وجود نارسایی در فرآیند گزارشگری مالی است.	تجربه حسابرسان تاثیری بر شکاف انتظارات ندارد؛ در عوض با افزایش مسئولیت‌های حقوقی حسابرسان و بازنگری استانداردها، فاصله انتظارات تا حدودی کاهش می‌یابد.	مفاهیم انتقال یافته از گزارش‌ها در خصوص سطح اهمیت، به‌خوبی درک می‌شود و اگر مشکلی هم باشد، مربوط به سطح کیفی آموزش دریافت کنندگان اطلاعات، به‌ویژه سرمایه‌گذاران خرد، است.	بسیاری از استفاده کنندگان ماهیت عملکرد گواهی‌دهی را در خصوص کشف تقلب به‌خوبی درک نمی‌کنند و این عامل موجب ایجاد شکاف در انتظارات بین استفاده کنندگان و حسابرسان مستقل می‌شود.	بررسی شکاف انتظارات حسابرسی در زمینه کشف تقلب بین حسابرسان، مدیران مالی و اعتباردهندگان	۱۳۹۶	۶	فروغی و عسگری ارجنگی
۱) ارزیابی تاثیر بکارگیری الزامات استاندارد ۷۰۰ در کاهش فاصله انتظارات	آزمون تاثیر رویکردهای قضائتی زبان بر کاهش فاصله انتظارات حسابرسی	۱۳۹۲	۸	نیکو مرام و همکاران								
برداشت حسابرسان و استفاده کنندگان از محتوای پیام‌های ارسال شده و گزارش‌های حسابرسی	یک مطالعه تجربی از عوامل موثر بر شکاف انتظارات	۱۳۹۲	۹	مهرانی و نونهال نهر								
برداشت حسابرسان و استفاده کنندگان از محتوای پیام‌های ارسال شده و گزارش‌های حسابرسی	یک مطالعه تجربی از عوامل موثر بر شکاف انتظارات	۱۳۷۹	۱۲	بزرگ اصل								
افشای سطح اهمیت و شکاف واقعی انتظارات حسابرسی	بررسی رویکردی جدید برای کم‌می‌کردن شکاف انتظاراتی	۲۰۲۰	۱۶	فوسانگ و همکاران								
افشای سطح اهمیت و شکاف واقعی انتظارات حسابرسی	بررسی رویکردی جدید برای کم‌می‌کردن شکاف انتظاراتی	۲۰۲۰	۱۸	هوتون وجاب								
بررسی رویکردی جدید برای کم‌می‌کردن شکاف انتظاراتی		۲۰۱۶	۲۲	صالحی								

<p>عدم درک جامعه در خصوص نقش و مسئولیت‌های حساب‌رسان، استانداردهای ناکارا و حمایت استانداردها از عملکرد حساب‌رسان، از جمله عوامل شکاف انتظارات می‌باشند.</p>	<p>بررسی شکاف انتظارات حساب‌رسی مورد استنباط از گزارشگری مالی</p>	۲۰۱۵	دی بیا	۲۳
<p>عواملی که بیشترین شکاف را ایجاد می‌کنند شامل: استقلال حساب‌رس، انتظارات نامعقول استفاده‌کنندگان، ماهیت فرایند حساب‌رسی، و انتظار کشف تقلب می‌باشند.</p>	<p>بررسی تاثیر کشف تقلب و سایر عوامل اثرگذار بر شکاف انتظارات حساب‌رسی</p>	۲۰۱۴	سالادریگوتز و گرانو	۲۴
<p>انتظارات بیش از حد استفاده‌کنندگان، مشکل در ارزیابی عملکرد حساب‌رسان، عدم آگاهی حساب‌رسان از نقش و مسئولیت‌های خود، از جمله عوامل ایجادکننده شکاف می‌باشد. در مورد مسئولیت حساب‌رسان در رابطه با کشف و پیشگیری از تقلب و همچنین راستی‌آزمایی ساختار کنترل داخلی، شکاف انتظارات وجود دارد.</p>	<p>بررسی دلایل وجود و تاثیرات شکاف انتظارات در کشور آلمان</p>	۲۰۱۴	رانک و اشمیت	۲۵
<p>انتظار استفاده‌کنندگان در خصوص وظایف، نقش و مسئولیت‌های حساب‌رسان بیش از حد است و با آنچه در واقع قابل دستیابی است فاصله دارد. بنابراین، باید روش‌هایی را برای آموزش استفاده‌کنندگان از گزارش‌های حساب‌رسی ایجاد نمود.</p>	<p>یک مطالعه تجربی از ارزیابی شکاف انتظارات حساب‌رسی</p>	۲۰۱۳	آقی و همکاران	۲۶
<p>تحلیلگران مالی از گزارش حساب‌رسی جدید استفاده کاربردی ندارند. این مسئله نشان می‌دهد که ارزش برقراری ارتباط از طریق گزارش‌ها را مقدم بر حصول اطمینان معقول از محتوای گزارش‌ها می‌دانند.</p>	<p>شکاف انتظارات: چشم‌انداز حساب‌رسان و استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی</p>	۲۰۱۲	اولاگونجو و لیرا	۲۷
<p>حساب‌رسان آگاهی زیادی نسبت به مسئولیت‌های حرفه‌ای خود در قبال کشف تقلب یا هرگونه سوءاستفاده مالی را در هر شرایطی ندارند.</p>	<p>بررسی ارزش‌های ارتباطی گزارش حساب‌رسان برای استفاده‌کنندگان</p>	۲۰۱۱	موک و همکاران	۳۰
	<p>بررسی فاصله انتظارات حساب‌رسی و کشف تقلب</p>	۲۰۰۹	هاسینگ و همکاران	۳۳



اعتباردهندگان پیشگیری و کشف تقلب را جزو مسئولیت‌های حساب‌برسان می‌دانند و اذعان دارند حساب‌برسان از استقلال کافی برای ارائه اظهار نظر مستقل برخوردار نیستند.	کشف تقلب و شکاف انتظارات: شواهد تجربی از اعتباردهندگان	۲۰۰۸	صالحی و آذری	۳۴
از ۱۰۴ مورد مقایسه، ۷۸ مورد در سطح ۱۰ درصد و ۷۲ مورد در سطح ۵ درصد تفاوت معنی‌داری دارند.	برداشت حساب‌برسان و استفاده‌کنندگان از محتوای پیام‌های گزارش حساب‌رسی	۲۰۰۳	هالت و مویزد	۳۶
واگرایی انتظارات بین حساب‌برسان و استفاده‌کنندگان، ناشی از مسئولیت‌پذیری حساب‌برسان و انتظارات نامعقول استفاده‌کنندگان می‌باشد.	برداشت‌های متفاوت حساب‌برسان و سرمایه‌گذاران از شکاف انتظاراتی	۲۰۰۱	مک انروی و مارتینز	۴۷

با بررسی پیشینه تجربی پژوهش، می‌توان دریافت تاکنون تحقیقات داخلی و خارجی مختلفی به پدیده شکاف انتظارات تمرکز داشته‌اند، اما در پی یافتن عوامل علی، ساختاری و پیامدهای وجود شکاف انتظارات بر حرفه حساب‌رسی نبوده‌اند. پژوهش حاضر از چند نظر دارای نوآوری است. اول اینکه تلاش دارد به منظور برطرف نمودن خلاء تحقیقاتی موجود و با استفاده از روش زمینه بنیان چندوجهی، مدلی جامع برای عوامل موثر بر شکاف بین انتظارات حساب‌برسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی ارائه دهد. دوم اینکه میزان تاثیر هر یک از این عوامل را در ایجاد شکاف انتظارات بین حساب‌برسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی احصاء نماید.

### روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش به لحاظ نتیجه، جزء تحقیقات توسعه‌ای قلمداد می‌گردد. به لحاظ هدف، جزء تحقیقات کاربردی است. به لحاظ روش، توصیفی و به لحاظ اجرا از نوع میدانی است. همچنین، در این پژوهش منطق گردآوری داده‌ها از نوع استقراء قیاسی است. بدین منظور، ۱۶۷ مطالعه خارجی از سال‌های ۱۹۸۷ الی ۲۰۲۱ در پایگاه‌های علمی معتبر (ساینس دایرکت، اسپرینگر، امرالد، الزویر، پروکوئست، گوگل اسکولار) صورت پذیرفت؛ در داخل کشور نیز ۵۴ مقاله از سال‌های ۱۳۷۰ الی ۱۴۰۰ در پایگاه‌های معتبر (پرتال علوم انسانی، مگ ایران، نورمگز و ساید)، به منظور استخراج مؤلفه‌های موثر بر شکاف انتظارات مطالعه گردید. قلمرو زمانی پژوهش، سال‌های ۱۳۹۹ الی ۱۴۰۰ می‌باشد و قلمرو مکانی مؤسسات

حسابرسی، سازمان حسابرسی، سازمان امور مالیاتی کشور (ستاد مرکزی)، سازمان تأمین اجتماعی، دانشگاه‌های سراسری و آزاد و سازمان بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. جامعه آماری این پژوهش را اساتید خبره با مرتبه علمی حداقل استادیار، شرکای مؤسسات حسابرسی، مدیران ارشد سازمان حسابرسی، ممیزان مالیاتی، تحلیلگران مالی، مدیران ارشد اعتباردهندگان و حسابرسان بیمه تأمین اجتماعی تشکیل می‌دهند. با توجه به ماهیت اکتشافی بودن پژوهش، از روش نمونه‌گیری ترکیبی هدفمند یا انتخاب آگاهانه شرکت‌کننده‌های خاص (جلالی، ۱۳۹۱؛ ص ۳۱۸، تدلی و یو، ۲۰۰۷؛ ص ۸۰) استفاده شد. همان‌طور که بیان شد روش پژوهش از نوع زمینه‌بنیان چندوجهی است. نظریه زمینه‌بنیان چندوجهی، یک رویکرد پژوهشی کیفی و نوین برای بررسی پدیده‌های پیچیده در رابطه با علوم اجتماعی است که به منظور گسترش درک افراد جامعه، بسیار هدفمند و دقیق عمل می‌کند و به عنوان یک رویکرد توسعه‌یافته، زمینه‌بنیان نظری را به زمینه‌بنیان تجربی اضافه می‌نماید (جونز و آلونی، ۲۰۱۱؛ ص ۹۶، فرودی و حجازی، ۱۳۹۹؛ ص ۱۰۰). به منظور گردآوری داده‌های کیفی، ۴۲ مصاحبه عمیق و نیمه‌ساختاریافته با میانگین وزنی ۳۸ دقیقه صورت پذیرفت. نگاره (۲) آمار مشارکت‌کنندگان پژوهش را بیان می‌کند.

نگاره (۲): توصیف مشارکت‌کنندگان در مصاحبه پژوهش

حوزه کاری	تعداد	رتبه علمی					میزان تجربه	
		استاد	دانشی ار	استادیار	سایر	کمتر از ده سال	بیش از ده سال	
آموزش (هیئت‌عل‌می دانشگاه)	۱۴	۵	۷	۲	-	۲	۱۳	
شورای عالی جامعه حسابداران رسمی	۳	-	-	۲	۱	-	۳	
سازمان حسابرسی	۵	-	۱	۴	-	-	۵	
شرکای مؤسسات حسابرسی	۶	-	-	۵	۱	-	۶	
تحلیل‌گر مالی	۶	۱	۲	۱	۲	-	۶	
کارشناس رس‌می دادگستری	۳	-	۲	۱	-	-	۳	
حسابرس مالیاتی	۳	-	-	۱	۲	-	۳	
حسابرس بیمه تأمین اجتماعی	۲	-	-	-	۲	۱	۱	
مجموع	۴۲	۶	۱۲	۱۶	۸	۳	۳۹	

متن هر ۴۲ مصاحبه، به منظور دسته‌بندی، در نرم‌افزار مکس کیودا تحلیل گردید و برای عوامل ایجادکننده شکاف انتظارات، ۲۴۸ مفهوم اولیه شناسایی شد. مفاهیم مستخرج از نرم‌افزار، در قالب کدگذاری استقرایی، دسته‌بندی و مرتب گردید و مؤلفه‌های اصلی موثر بر شکاف انتظارات شناسایی شد. نگاره (۳) به معرفی و توضیح این بخش می‌پردازد.

### نگاره (۳): کدگذاری استقرایی مفاهیم عوامل ایجادکننده شکاف انتظارات

مفاهیم	مؤلفه اصلی
انتظار کشف تقلب توسط حساب‌رسان و درک نادرست استفاده کنندگان از مسئولیت‌های حساب‌رسان. استفاده کنندگان دیدگاه ابزاری نسبت به گزارش‌های حساب‌رسی دارند (موج‌سواری اطلاعات).	انتظارات نامعقول استفاده کنندگان
طیف گسترده استفاده کنندگان مبانی متفاوت در تصمیم‌گیری ایجاد می‌کند و انتظارات گروه غیرمنسجم را در مقابل یک گروه منسجم (حساب‌رسان) قرار می‌دهد.	طیف گسترده استفاده کنندگان
استفاده کنندگان دانش کافی برای درک مصادیق تقلب در متن گزارش‌های حساب‌رسی را ندارند. حساب‌رسان در به کارگیری استانداردها، مهارت کافی ندارند (برای مثال در خصوص ریسک‌های موجود در واحد تجاری شناخت کافی ندارند). نسبت به ماهیت حرفه حساب‌رسی تضاد شناختی وجود دارد. حساب‌رسی یک اصل اجتماعی یاری‌دهنده و نه مچ‌گیرنده، است. در اجرای استانداردها و بکارگیری صحیح آنها در محیط کسب‌وکار، موانعی، از جمله عدم دانش کافی اجراکنندگان و هزینه زیاد اجرای استانداردها وجود دارد.	تضاد شناختی و شکاف دانشی
فعالیت‌های شرکت‌ها پیچیده‌تر شده است و شکاف عمیق بین محیط کسب‌وکار و قابلیت اجرای استانداردها ایجاد گردیده است. ماهیت تقلب‌ها و تبانی‌ها، پیچیده و پنهانی است که در قالب روکش کار صحیح ارائه می‌شود و هیچ اثری از آنها باقی نمی‌ماند. در سیستم کنترل‌های داخلی نارسایی وجود دارد.	پیچیدگی محیط کسب‌وکار و فعالیت‌ها
در حوزه سرمایه‌داری شکاف وجود دارد و حکمرانی اقتصادی کشور، ناکارآمد است. دراقتصاد متورم کنونی، نیاز به حسابداری تورمی، بیش‌ازپیش اهمیت یافته است، زیرا سازوکار لازم برای ارائه ارزش منصفانه فراهم نشده است. انجام حساب‌رسی در کشور ناشی از الزام قانونی و نه ضرورت آن، است. (برای مثال با کدام گزارش حساب‌رسی مدیریت تغییر پیدا کرده است؟) سهامداران عمده، نفوذ زیادی در تصمیم‌گیری‌های شرکت، حتی انتخاب حساب‌رسان، دارند.	عوامل کلان اقتصادی، مدیریتی و سیاسی

اقتصاد دولتی کشور در اختیار یک گروه خاص (آلیگارش می) است که اساساً با حسابرسی همخوانی ندارد.

در وضع قوانین افراط وجود دارد و مقررات از انسجام خوبی برخوردار نیست. به همین دلیل، تفسیرهای متفاوتی از قوانین صورت می‌پذیرد و موجب قضاوت‌های حرفه‌ای اشتباه نیز می‌شود. قانون تجارت ما به‌روز نیست و متولد سال ۱۳۱۱ است. در نتیجه با فضای کسب و کارهای کنونی همخوانی ندارد (برای مثال هنوز هم وظایف بازرسان قانونی از حسابرس مستقل تفکیک نشده و در یک گزارش بیان می‌شود).

واگرایی در استانداردها و قوانین و تفسیرپذیری آنها

بین استانداردهای حسابداری با قوانین و مقررات (قانون مالیات‌های مستقیم و قانون تجارت و...) و آگرایی وجود دارد. بخشی از این مشکل، ناشی از ترجمه محض و ناقص استانداردها است که با شرایط محیطی کشور به‌خوبی تطبیق داده نشده است و مقاصد متفاوتی در حسابرسی صورت‌های مالی و حسابرسی رعایت (توسط ممیزان مالیاتی و بیمه تأمین اجتماعی) ایجاد کرده است.

استانداردهای ناکارآمد

به نیازهای استفاده‌کنندگان و تحلیلگران مالی در متن استانداردها، توجه خوبی نشده است. ساختار و چارچوب گزارش‌های حسابرسی، سستی است و دامنه مسئولیت حسابرسان محدود است. در سال‌های اخیر، حرفه حسابرسی بیشتر انزوای طلبی را در سایه استانداردهای ناکارآمد، پیشی گرفته است و به حوزه اطمینان‌بخشی، به‌خصوص در بحث مسئولیت‌پذیری اجتماعی، ورود نکرده است و استانداردهای لازم در این خصوص تدوین نشده است.

نحوه گزینش حسابرسان، توسط مدیران، به‌منظور تأمین منافع شخصی است (برای مثال حسابرسی بیشترین مشاوره را به مدیریت می‌دهد، انتخاب می‌شود). حسابرسان مسئولیت بررسی و گزارش موارد خاص، مانند: افشای انحراف مصرف تسهیلات، افشای توجیه نحوه مصرف منابع، و عدم قاطعیت در مبارزه با پول‌شویی را بر عهده نمی‌گیرند. در حوزه نظارتی و اجرایی، در سازمان حسابرسی، دوگانگی وظایف وجود دارد. به بیان دیگر، تمرکز بر حوزه نظارتی، کم‌رنگ‌تر شده و موجب عدم بکارگیری مطلوب از ظرفیت‌های سازمان و منابع انسانی آن گشته است.

عملکرد نامطلوب حسابرسان

در صدور گزارش حسابرسی تاخیر زیادی وجود دارد؛ به عبارتی گزارش‌های حسابرسی به‌موقع ارائه نمی‌شوند.

در سایه عدم رعایت کامل آیین‌رفتار حرفه‌ای، استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی، در مورد استقلال حسابرسان، با ابهام روبرو هستند. حسابرسی مبتنی بر ریسک به‌درستی اجرا و گزارش نمی‌شود. به‌واسطه حق‌الزحمه پایین و ابهام در تداوم فعالیت (به‌ویژه در ۶ ماهه دوم سال)، نرخ شکستی، توسط برخی مؤسسات صورت می‌پذیرد. اثربخشی لازم در فرایندهای حسابرسی وجود ندارد و اطلاعات مفیدی برای پیش‌بینی استفاده‌کنندگان در تصمیم‌گیری فراهم نمی‌شود.

فقدان صلاحیت و آموزش کافی در بکارگیری فناوری اطلاعات، کیفیت عملکرد حساب‌رسان را کاهش داده است.

قضاوت‌های حرفه‌ای حساب‌رسان به دلیل دست‌دوم بودن کارها، با سوء‌گیری مواجه شده است. به عبارتی، بخشی از فرایندهای حسابداری به شرکت‌های حسابداری برون‌سپاری می‌گردد که موجب قضاوت‌های حرفه‌ای اشتباه می‌شود.

تعریف نادرستی از سطح اهمیت حسابداری شده است؛ این مشکل موجب شده است که تخلف‌های کمتر از این سطح، نادیده گرفته شود.

بین حساب‌رسان مستقل و داخلی ارتباط موثری برقرار نیست.

بین ارکان نظارتی، به‌منظور پایش فنی کیفیت حسابداری‌ها و تخصیص بودجه زمانی کافی برای

رسیدگی‌ها، هماهنگی وجود ندارد.

مجامع و تشکل‌های حرفه‌ای، تعریف جامعی از حساب‌رس مسئول، در کشور ندارند.

نظارت ناکافی مجامع

حرفه‌ای و ارکان نظارتی

واکنش به‌موقع نسبت به محیط‌های پیچیده فناوری اطلاعات، وجود ندارد و نبود دانش و تخصص کافی، در بکارگیری فناوری اطلاعات، باعث شده است که حسابداری همیشه چند گام از تغییرات محیطی عقب بماند.

هزینه‌های فراهم نمودن زیرساخت‌های لازم و اجرای حسابداری رایانه‌ای، باتوجه‌به امکانات محدود، بسیار زیاد است.

رشد و تغییرات فناوری

اطلاعات

الگوی مناسبی برای سنجش کیفیت گزارشگری مالی به لحاظ تطابق با استانداردها و قوانین و مقررات در اجرای سیاست‌های راهبری شرکتی، وجود ندارد.

توجه بیشتر به جنبه عمومی گزارش‌های مالی، از پیش‌بینی‌پذیری و تحلیل‌پذیری اطلاعات می‌کاهد.

کیفیت پایین گزارشگری

مالی

ماهیت حسابداری، غیر ملموس و غیر انتظامی است.

بیمه‌گران در مورد بیمه مسئولیت حساب‌رسان شناخت و اطلاعات کافی ندارند و نمی‌دانند چه چیزی را باید بیمه کنند. ادعای خسارت از حساب‌رسان، در نبود پوشش بیمه‌ای، غیر منطقی به نظر می‌رسد.

برخی از گزارش‌های حسابداری، به‌منظور مقاصد تسهیلاتی، در پرونده‌های اعتباری مستند می‌شوند و برای اعتباردهندگان، کاربرد لازم را ندارد (گزارش‌های حسابداری به اعتباردهندگان، هیچ‌گونه اطلاعاتی در خصوص ورشکستگی و تداوم فعالیت شرکت‌ها، ارائه نمی‌کند).

محدودیت ذاتی

حساب‌رسان در دو سال اول، به دلیل حفظ تداوم فعالیت در شرکت مورد رسیدگی، محافظه‌کارانه عمل

می‌کنند، اما در دو سال آخر، استقلال بیشتری از خود نشان می‌دهند.

حساب‌رسان مباشر سهامداران در شرکت‌ها هستند، اما در سایه فشارهای سیاسی و فرار از مسئولیت، در انعکاس واقعیت‌های اقتصادی، زیر چتر استانداردها، محافظه‌کاری می‌کنند و زیان گروه‌های مختلف برای آنان، اهمیتی ندارد.

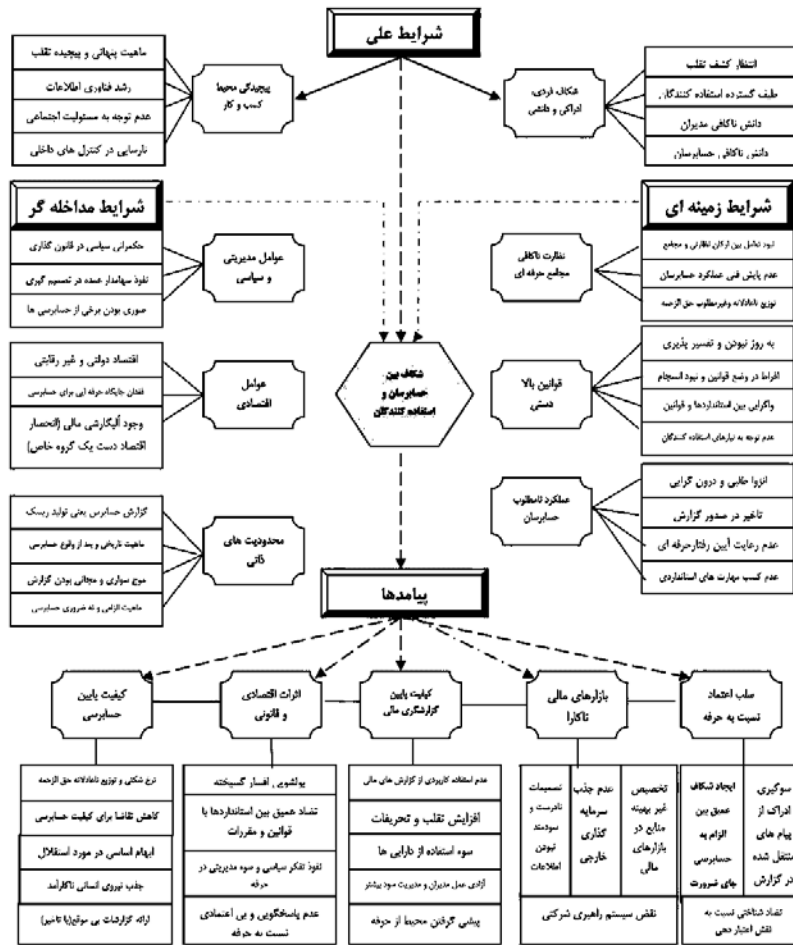
محافظه‌کاری حساب‌رسان

در ادامه به منظور ساماندهی، ادغام و گروه‌بندی اولیه مصاحبه، غنی‌سازی مفاهیم از طریق جدول راهنمای ارتباط شرطی اسکات و هاوول (۲۰۰۸) صورت گرفته است (فرودی و حجازی، ۱۳۹۹). در نگاره (۴) پالایش مفهومی مقوله‌های اصلی بیان شده است.

#### نگاره (۴): پالایش مفهومی مقوله‌های اصلی پژوهش

مقوله اصلی	چه چیزی	چه موقع	چرا	چطور	پیامد
انتظارات نامعقول و طیف گسترده استفاده‌کنندگان و شکاف دانشی	انتظارات استفاده‌کنندگان در خصوص کشف تقلب را چگونه ارزیابی می‌کنید؟	هنگام ارزیابی و تصمیم‌گیری	انتظار نامعقول و دانش ناکافی	ادراک فردی	افزایش شکاف و کاهش قابلیت اطمینان
پیچیدگی کسب و کار	پیچیدگی کسب و کار را چگونه ارزیابی می‌کنید؟	هنگام اجرای حسابرسی	تغییر در نیازهای مشتری	رشد فناوری اطلاعات	حسابرسی ناکارآمد
عوامل اقتصادی و عوامل مدیریتی و سیاسی	اقتصاد دولتی و غیررقابتی نبود حسابداری تورمی را چگونه ارزیابی می‌کنید؟	هنگام ارائه خدمات	ساختار سیاسی اقتصاد	اقتصاد انحصاری	اقتصاد متورم و عدم شایستگی در سمت‌های مدیریتی
ناکارآمدی استانداردها و واگرایی در قوانین	نقص قوانین پایه، واگرایی بین استانداردها و قوانین و مقررات را چگونه ارزیابی می‌کنید؟	قبل و هنگام اجرای کار	ترجمه ناقص و عدم انسجام	مطابقت با استانداردها بین المللی	شکاف عمیق بین کسب و کار و قابلیت اجرای استانداردها
عملکرد نامطلوب و نظارت ناکافی مجامع و نهاد ناظر	عملکرد ضعیف حسابرسان، نظارت ناکافی مجامع حرفه‌ای و نهادهای ناظر را چگونه ارزیابی می‌کنید؟	قبل و هنگام ارائه خدمات	فقدان سیستم پایش عملکرد و نقض آیین رفتار حرفه‌ای	ترس از تداوم فعالیت، نبود زیرساخت لازم	تخصیص غیربهبه منابع، کیفیت پایین حسابرسی‌ها
رشد و تغییرات فناوری اطلاعات و کیفیت پایین گزارشگری مالی	تأثیرات رشد فناوری اطلاعات و کیفیت پایین گزارشگری مالی را چگونه ارزیابی می‌کنید؟	قبل و بعد از ارائه خدمات	عدم دانش کافی حسابرسان، عوام ل مدیریتی و نظارتی	آموزش مستمر	کیفیت پایین حسابرسی و بی‌اعتمادی
محدودیت‌های ذاتی و محافظه‌کاری حسابرسان	محافظه‌کاری حسابرسان را در افشای پیامدهای اقتصادی، چگونه ارزیابی می‌کنید؟	پیش از ارائه خدمات - هنگام اجرای کار	ماهیت حسابرسی و عدم مسئولیت‌پذیری	مسئولیت‌پذیری اجتماعی	شکل‌گیری انتظارات غیرمنطقی، ابهام در خصوص استقلال

در کد گذاری بخش های پیشین، مقوله‌ها به صورت نظام مند، بهبود و توسعه یافتند و با زیر مقوله‌ها پیوند داده شدند؛ باین حال، این مقوله‌ها باید برای تشکیل یک آرایش نظری بزرگ تر یکپارچه شوند (فرودی و حجازی، ۱۳۹۹). به همین منظور، الگوی جامع عوامل موثر بر شکاف بین انتظارات حسابرسان و استفاده کنندگان گزارش های مالی، در شکل ۲ ارائه شده است. در روش زمینه بنیان چندوجهی، بعد از تلخیص نظریه، انطباق نظری و شفاف سازی با مبانی نظری موجود، صورت می پذیرد.



شکل ۱. الگوی جامع عوامل موثر بر شکاف بین انتظارات حسابرسان و استفاده کنندگان گزارش های مالی

الگوی نهایی شکاف انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی، با مبانی نظری موجود سازگاری دارد و از انسجام نظری لازم برخوردار است. نگاره (۵) نشان می‌دهد کدام یک از مقوله‌های شکاف انتظارات با ادبیات موجود انطباق دارد و کدام یک از مقوله‌های جدید به ادبیات موجود اضافه می‌شود. مؤلفه‌های اضافه شده توسط ۵ نفر از صاحب‌نظران به تایید رسیده و در بخش معادلات ساختاری نیز اعتبارسنجی شده است.

#### نگاره (۵): غنی‌سازی / صحت‌گذاری داده‌ها

مؤلفه‌های موجود در ادبیات	صاحب‌نظر، محقق	انطباق نظریه با یافته‌ها (صحت‌گذاری)
رشد فناوری اطلاعات و دگر‌دیی دیجیتال (عدم واکنش به‌موقع، نبود دانش و تخصص کافی بکارگیری فناوری اطلاعات در محیط‌های پیچیده، هزینه‌های اجرایی زیاد و نبود ساختار لازم برای اجرای حسابرسی رایانه‌ای)	-	مؤلفه جدید
پیچیدگی محیط کسب‌وکار و فعالیت‌های شرکت (نارسایی در سیستم کنترل‌های داخلی، ماهیت پیچیده و غیرقابل کشف تقلب‌ها)	-	مؤلفه جدید
عوامل مدیریتی و سیاسی (حکمرانی سیاسی در حرفه حسابرسی، شکاف در حوزه سرمایه‌داری، نبود حسابداری تورمی، نبود بستر لازم برای ارزش‌گذاری منصفانه، صوری بودن برخی حسابرسی‌ها به‌واسطه نفوذ سیاسی، نفوذ زیاد سهامداران عمده در تصمیم‌گیری‌ها)	-	مؤلفه جدید
عوامل اقتصادی (فقدان خط‌مشی اقتصادی و اجرا نشدن صحیح اصل ۴۴ قانون اساسی، غیررقابتی بودن بازار که موجب عدم قابلیت مقایسه اطلاعات در صنایع مختلف می‌شود، وجود الیگارش‌های مالی در اقتصاد کشور که با حرفه حسابرسی همخوانی ندارد)	-	مؤلفه جدید
عدم توجه به مسئولیت‌های اجتماعی و گزارشگری پایداری شرکت‌ها	-	مؤلفه جدید



<p>مؤلفه جدید</p>	<p>(انزواطلبی، عدم توجه به نیازهای جامعه و عدم افشای پیامدهای اقتصادی شرکت) به‌روز نبودن قانون تجارت و قوانین پایه، افراط در وضع قوانین و عدم انسجام در قوانین و مقررات (نبود تشریک مساعی در قانون‌گذاری، میان‌تشکل‌های حرفه‌ای و نهادهای ناظر و استانداردهاگذار)</p>
<p>مؤلفه جدید</p>	<p>ناکارآمدی در نظارت مجامع حرفه‌ای و نهادهای ناظر (عدم پاسخگویی حساب‌برسان، نبود پایش فنی کیفیت حسابرسی‌ها، فقدان تعریف مناسبی از حسابرس مسئول، تعامل نامناسب بین حساب‌برسان مستقل و داخلی، تعدد مؤسسات حسابرسی و توزیع ناعادلانه حق‌الزحمه)</p>
<p>به‌غیراز مقوله‌های فرعی زیر، در سایر موارد با ادبیات موجود انطباق دارد. «ضعف دانش در ارکان تصمیم‌گیری و عدم شایسته‌سالاری در ارکان مدیریتی» و «تضاد شناختی نسبت به حرفه به‌عنوان ابزار یاری‌دهنده»</p>	<p>ولیان و همکاران (۱۳۹۷)، فروغی و عسگری ارجنکی (۱۳۹۶)، علی‌زاده و ناصری (۱۳۹۳)، علیخانی (۱۳۸۰)، بزرگ‌اصل (۱۳۷۹)، هامیلتون و اسمیت (۲۰۲۱)، ایلول و سکلانا (۲۰۲۰)</p>
<p>به‌غیراز مقوله‌های فرعی زیر، در سایر موارد با ادبیات موجود انطباق دارد. «عدم اجرای صحیح حسابرسی مبتنی بر ریسک» و «عدم صلاحیت و دانش فنی در حوزه فناوری اطلاعات»</p>	<p>نیکخواه آزاد و مجتهدزاده (۱۳۷۹)، گدارد و اشمیت (۲۰۲۰)، ایلول و سکلانا (۲۰۲۰)، ACCA (۲۰۲۰)، اولوهیده و همکاران (۲۰۲۰)، نجیب (۲۰۱۷)، محمدو البکش (۲۰۱۷)</p>
<p>انطباق دارد</p>	<p>نیکبخت و همکاران (۱۳۹۱)، گرای و همکاران (۲۰۱۱)، ACCA (۲۰۲۰)</p>
<p>به‌غیراز مقوله‌های فرعی زیر، در سایر موارد با ادبیات موجود انطباق دارد.</p>	<p>ولیان و همکاران (۱۳۹۷)، نیکبخت و همکاران (۱۳۹۱)، طومه و یحیی</p>

«ترجمه محض استانداردها و عدم مطابقت با شرایط محیطی کشور» و «عدم توجه به حوزه‌های مسئولیت‌پذیری اجتماعی»	لی و همکاران (۲۰۱۸)، پورتر (۱۹۹۳)، ACCA (۲۰۲۰)	پیشگیری استانداردها، عدم تطبیق با شرایط محیطی، عدم قابلیت اجرا در فضای کسب و کار، توجه ناکافی به نیازهای استفاده‌کنندگان و مسئولیت‌پذیری اجتماعی در متن استانداردها)
انطباق دارد	بزرگ اصل (۱۳۷۹)، آقی و همکاران (۲۰۱۳)	کیفیت گزارشگری مالی (فقدان بستر نرم‌افزاری سنجش و پایش کیفی گزارشگری مالی و توجه مضاعف به جنبه عمومی گزارشگری مالی)
به‌غیر از مقوله‌های فرعی زیر، در سایر موارد با ادبیات موجود انطباق دارد. «نبود پوشش بیمه‌ای مسئولیت مدنی برای حسابرسان به دلیل عدم شناخت بیمه‌گرها» و «ماهیت توضیحی رویدادهای تاریخی»	سالادریگوئز و گرانو (۲۰۱۴)، هانیفا و هیدایب، ۲۰۰۷، احمدزاده و همکاران (۱۳۹۲)، نجیب (۲۰۱۷)، رانک و اسکمیت (۲۰۱۴)	محدودیت‌های ذاتی و ماهیت حرفه حسابرسی (فقدان پوشش بیمه مسئولیت مدنی، ماهیت غیر ملموس و غیر انتظامی حسابرسی، ماهیت توضیحی رویدادهای تاریخی، انجام حسابرسی از روی الزام و نه ضرورت، حق‌الزحمه پایین نسبت به سایر خدمات حرفه‌ای)
انطباق دارد	مک انروی و مارتینز (۲۰۰۱)، چانگ (۱۹۹۵)	محافظه‌کاری حسابرسان (محافظه‌کاری در انعکاس واقعیت‌های اقتصادی، از دست دادن استقلال به واسطه حفظ تداوم فعالیت)

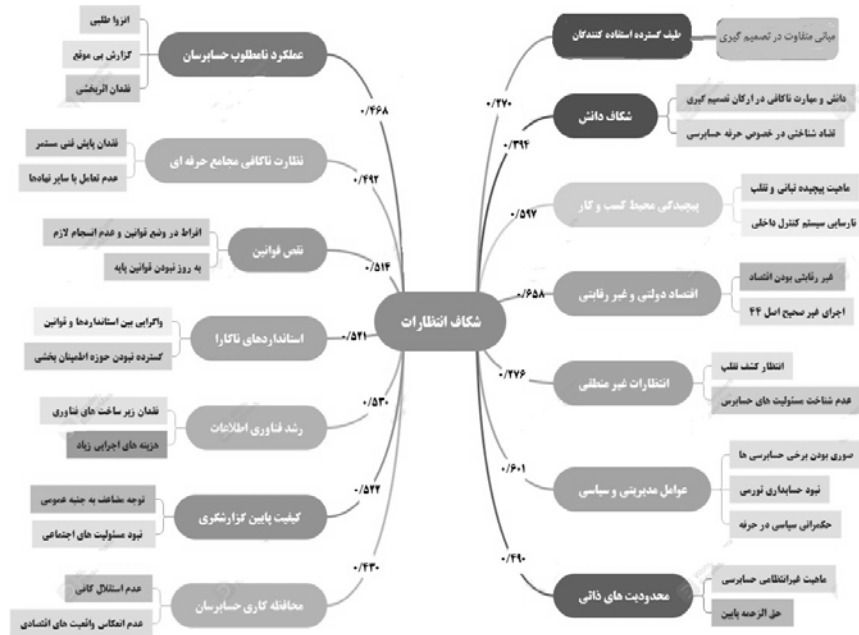
در بخش دوم از بین اساتید خبره، شرکای مؤسسات حسابرسی، تحلیلگران مالی و سایر اعضای نمونه آماری تعداد ۷۱۳ نفر انتخاب شد و با بهره‌گیری از فرمول کوکران، ۲۴۹ فقره پرسشنامه بین اعضای پانل مصاحبه‌شونده و سایر نفرات، توزیع گردید. از میان پرسشنامه‌های توزیع‌شده، ۱۸۰ فقره، قابل استفاده ارزیابی شد که ۱۷ نفر در بخش مصاحبه‌شوندگان بخش اول قرار داشتند. همچنین، تعداد ۲۷٪ پاسخ‌دهندگان را زن و ۷۳٪ آنها را مرد تشکیل دادند. ۴۷٪ از پاسخ‌دهندگان با مدرک تحصیلی دکتری، ۳۱٪ دانشجوی دکتری، ۱۹٪ مدرک کارشناسی ارشد و ۳٪ با مدرک کارشناسی در این بخش مشارکت نمودند. همان‌طور که در نگاره (۶) بیان شده است، مقادیر بارهای عاملی بیش از ۰/۴ می‌باشد که نشان می‌دهد به‌طور متوسط سازه بیش از نیمی از واریانس معرف‌های متناظر را تشریح می‌کند. همچنین، میانگین واریانس استخراج‌شده هر یک از مؤلفه‌ها بیش از ۰/۴ است که نشان می‌دهد سازه از روایی و همگرایی مناسبی برخوردار است و مؤید تحلیل عاملی تأییدی نیز می‌باشد.

## نگاره (۶): نتایج تحلیل عاملی

AVE	خطای استاندارد	بار عاملی	گویه
۰/۴۳۲	۰/۰۷۴	۰/۴۶۷	انتظار کشف تقلب توسط حسابرسان
۰/۴۴۵	۰/۰۷۴	۰/۴۵۲	طیف گسترده استفاده کنندگان
۰/۵۸۹	۰/۰۷۲	۰/۶۸۷	شکاف دانشی بین گروه‌های مختلف و تضاد شناختی
۰/۵۹۲	۰/۰۷۱	۰/۶۷۱	پیچیدگی محیط کسب و کار و فعالیت‌های شرکت
۰/۵۴۷	۰/۰۷۳	۰/۷۵۳	اقتصاد دولتی و غیررقابتی بودن بازار
۰/۵۵۲	۰/۰۷۲	۰/۶۹۲	عوامل مدیریتی و سیاسی
۰/۵۲۰	۰/۰۷۳	۰/۵۰۸	عملکرد نامطلوب حسابرسان
۱/۰۰۰	۰/۰۷۳	۱/۰۰۰	عدم انسجام و به‌روز نبودن قوانین پایه
۰/۵۳۶	۰/۰۷۲	۰/۵۱۱	استانداردهای ناکارآمد
۰/۴۹۲	۰/۰۷۴	۰/۵۴۵	نبود نظارت کافی بر عملکرد حسابرسان توسط نهادهای ناظر
۱/۰۰۰	۰/۰۷۴	۱/۰۰۰	رشد فناوری اطلاعات
۱/۰۰۰	۰/۰۷۲	۱/۰۰۰	کیفیت پایین گزارشگری مالی
۰/۶۵۹	۰/۰۷۲	۰/۷۶۱	محدودیت‌های ذاتی
۱/۰۰۰	۰/۰۷۳	۱/۰۰۰	محافظة کاری حسابرسان

برای آزمون روایی واگرا از روش فورنل ولارکر (۱۹۸۱) استفاده شده است تا رابطه هر مؤلفه با معرف‌هایش، مشخص گردد. انتظارات غیرمنطقی به میزان (۰/۶۵۷)، طیف گسترده استفاده کنندگان (۰/۶۶۷)، شکاف دانشی گروه‌های ذینفع (۰/۶۶۷)، پیچیدگی محیط کسب و کار (۰/۷۶۷)، اقتصاد دولتی و غیررقابتی (۰/۷۶۹)، عوامل مدیریتی و سیاسی (۰/۷۳۹)، عملکرد نامطلوب حسابرسان (۰/۷۴۲)، نقص قوانین پایه (۰/۷۲۱)، استانداردهای ناکارآمد (۱/۰۰۰)، نظارت ناکافی بر عملکرد حسابرسان (۰/۶۹۴)، رشد فناوری اطلاعات (۰/۷۰۱)، کیفیت پایین گزارشگری مالی (۰/۸۷۲)، محدودیت‌های ذاتی حسابرسی (۱/۰۰۰) و محافظه کاری حسابرسان به میزان (۱/۰۰۰) با معرف‌های خود در تعامل هستند. همچنین، نتایج سنجش سازگاری درونی و پایایی مدل یعنی آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی بر اساس همبستگی درونی گویه‌ها، به ترتیب ۰/۷۱۱ و ۰/۷۹۶ بوده که نشان می‌دهد، مدل برازش شده از پایایی مناسبی برخوردار است.

نتایج تحلیل مسیر هر یک از مؤلفه‌های اصلی شکاف انتظارات در شکل ۲ نمایش داده شده است.



شکل ۲: مدل معادلات ساختاری پژوهش

## بحث و نتیجه گیری

حسابرسی دانش تردید حرفه‌ای و تعقیب و جمع‌آوری شواهد تاریخی است، درحالی‌که سرمایه‌گذاری و تحلیلگری، دانش پیش‌بینی رویدادها است که اهداف حسابرسی را با اهداف سرمایه‌گذاری و تحلیلگری ناهمگون ساخته است. در این پژوهش سعی شد عوامل موثر بر شکاف انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی شناسایی و میزان تاثیر هر یک از این عوامل تبیین شود. شکاف فردی، دانشی و ادراکی، عملکرد نامطلوب حسابرسان، طیف گسترده استفاده‌کنندگان و تضاد شناختی، استانداردهای ناکارآمد، نبود نظارت کافی بر عملکرد حسابرسان، عدم تعامل بین تشکل‌های حرفه‌ای و نهادهای ناظر، کیفیت پایین گزارشگری مالی، محافظه‌کاری حسابرسان و محدودیت‌های ذاتی حسابرسی، با ادبیات موجود شکاف انتظارات مطابق با روش شناسی زمینه بنیان چندوجهی انطباق داشت. همچنین، رشد فناوری اطلاعات، پیچیدگی محیط کسب‌وکار، عوامل مدیریتی و حکمرانی سیاسی، اقتصاد دولتی و غیررقابتی، عدم توجه به

مسئولیت‌های اجتماعی و گزارشگری پایداری، شکاف قانونی ناشی از واگرایی در تفسیر قوانین و مقررات نیز، به‌عنوان مؤلفه‌های جدید، به ادبیات موجود اضافه شد. علاوه بر آن، بازارهای مالی ناکارآمد، کیفیت پایین حسابرسی، کیفیت پایین گزارشگری مالی، اثرات اقتصادی، قانونی و اجتماعی و خدشه‌دار شدن اعتبار حرفه از پیامدهای وجود شکاف انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی تبیین گردید.

در بخش دوم پژوهش، پرسشنامه ای مبتنی بر مفاهیم مستخرج از کدگذاری مصاحبه‌ها تدوین گردید و بین اعضای نمونه آماری پژوهش توزیع شد تا میزان تاثیر هر یک از عوامل ایجادکننده شکاف انتظارات نیز آزمون گردد. نتایج مدل‌سازی معادلات ساختاری نیز نشان داد، اقتصاد دولتی و غیررقابتی و عوامل مدیریتی و سیاسی به ترتیب با ضریب ۰/۶۵۸ و ۰/۶۰۱، بیشترین تاثیر و طیف گسترده استفاده‌کنندگان و شکاف دانشی بین گروه‌های مختلف ذینفعان به ترتیب با ضریب ۰/۲۷۰ و ۰/۳۹۴ کمترین تاثیر را در ایجاد شکاف بین انتظارات حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی دارند.

گزارش‌های حسابرسی به‌مثابه یک کالای عمومی و رایگان در دسترس ذینفعان قرار دارد که حاضر نیستند، هزینه‌ای بابت کیفیت گزارش‌ها، پرداخت کنند. علیرغم اینکه ممکن است گزارش حسابرسان، حاوی مصادیق تقلب و تبانی باشد، اما به دلیل عدم تصریح واژه تقلب، ممکن است توانایی درک پیام‌های صادره توسط استفاده‌کنندگان فراهم نباشد. نحوه انتصاب مدیران به‌گونه‌ای است که بین دانش مالی و حوزه مسئولیت آن‌ها شکاف ایجاد شده است و مدیریت‌ها بر اساس توانمندی، دانش و تجربه آنان، نیست. بنابراین، بازخورد مناسبی از بندهای حسابرسی در مجامع عمومی صورت نمی‌پذیرد.

حسابداری در سایر کشورها، محصول روابط اجتماعی است، درحالی‌که در ایران، محصول روابط سیاسی است. در کشور ما حسابرسی، به‌منظور اخذ امضا برای برگزاری مجمع و یا مقاصد مالیاتی با کمترین هزینه صورت می‌پذیرد، درحالی‌که حسابرسی از روابط اجتماعی پدیدآمده است و در بسیاری از کشورها، حسابرسی از ضرورت و نه الزام، پدید می‌آید. در کشور ما استانداردهای حسابداری و حسابرسی با شرایط محیطی کشور و کسب و کارهای موجود به‌خوبی تطبیق داده نشده

است و حاصل ترجمه استانداردهای بین‌المللی است که شکاف عمیقی بین کسب‌وکارها و استانداردها ایجاد کرده است. به‌طور کلی در استانداردها، به نیازهای استفاده‌کنندگان کمتر توجه شده است و استانداردهایی که در یک اقتصاد رقابتی با قوانین به‌روز تدوین شده است را نمی‌توان در یک اقتصاد دولتی و غیرشفاف اجرا نمود. این مسئله کیفیت گزارشگری مالی را نیز تحت‌تاثیر خود قرار داده است.

یکی از عوامل موثر بر شکاف انتظارات، عملکرد نامطلوب حسابرسان، نقض استقلال در سایه حفظ تداوم فعالیت (به‌خصوص در ۶ ماهه دوم سال) و عدم رعایت آیین رفتار حرفه‌ای بود. همچنین، وجود تعداد زیاد مؤسسات حسابرسی نیز به توزیع ناعادلانه حق‌الزحمه حسابرسی کمک می‌کرد. گسترده نبودن حوزه اطمینان بخشی به‌خصوص در بحث مسئولیت‌پذیری اجتماعی، موجب بی‌اعتمادی جامعه نسبت به حسابرسان در حفظ ارزش‌های اخلاقی و حرفه‌ای آنان شده است. در خصوص این‌گونه محافظه‌کاری‌ها که در سایه تداوم فعالیت و حفظ مشتری صورت می‌پذیرد، قوانین محکم و سخت‌گیرانه‌ای وجود ندارد و حسابرسان زیر چتر استانداردها خود را بیمه نموده و واقعیت‌های اقتصادی و پایداری شرکت‌ها را افشا نمی‌کنند. این مسئله ممکن است، ناشی از نبود تعریف جامعی از حسابرس مسئول در ساختار حرفه حسابرسی باشد. وجود و تداوم شکاف انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی، در نهایت به سلب اعتماد عمومی و بی‌اعتمادی، منجر خواهد شد. انحراف مصرف تسهیلات، پول‌شویی افسارگسیخته، سرمایه‌گذاری‌های غیرمولد و ناکارا، جذب نیروی انسانی ناکارآمد، گزارش با تاخیر، همگی از پیامدهای وجود شکاف، بین انتظارات حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی می‌باشد.

از سوی دیگر، می‌توان اذعان نمود حرفه حسابرسی ابزارهای لازم برای بهره‌مندی از تمامی ظرفیت‌ها (انسانی و ابزارهای نوین) را ندارد. همچنین، با تقویت درک و دانش استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی، در خصوص ماهیت حسابرسی و نقش و مسئولیت‌های آنان می‌توان بخشی از این شکاف را پر کرد. آموزش‌های ترویجی به‌منظور آگاهی‌بخشی استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی، می‌تواند در خصوص شناخت مسئولیت‌های حسابرسان یاری‌دهنده باشد و نگرش و بینش ملی نسبت به حرفه حسابرسی، به‌عنوان یک ابزار اجتماعی یاری‌دهنده، ایجاد کند و با تقویت فرهنگ ضروری

سازی حسابرسی، تقاضا برای کیفیت بالای حسابرسی نیز افزایش پیدا خواهد کرد. همچنین، تغییر سبک آموزش در رشته حسابداری و حسابرسی در دانشگاه‌ها و مراکز آموزشی، می‌تواند به غنای حرفه حسابرسی بیافزاید. علاوه بر این، می‌توان با ایجاد قوه قهریه و مرجعی برای گزارش‌های مردمی، در خصوص قصور و سهل‌انگاری حسابرسان، پایش همگانی ایجاد نمود. تلاش برای رقابتی کردن صنایع (مانند صنعت فرش و لبنیات)، تعامل بین تشکل‌های حرفه‌ای در پایش مستمر کیفیت حسابرسی، الزام به پایبندی کامل به آیین رفتار حرفه‌ای، تشریک‌مساعی و انسجام قوانین و مقررات و استانداردها، از مواردی هستند که در راستای کاهش شکاف انتظارات، گامی اساسی تلقی می‌شوند. همچنین، تغییر لحن استانداردهای حسابرسی در جهت افزایش سودمندی اجتماعی، کمک به تصمیم‌گیری و ارائه اطلاعات برای پیش‌بینی رویدادهای آتی، و از همه مهم‌تر، بهره‌گیری از فناوری اطلاعات و ایجاد زیرساخت‌های لازم برای اجرای آن در همگرایی انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی، اثرگذار خواهد بود.

با توجه به اینکه تحقیق حاضر صرفاً به بررسی عوامل موثر بر ایجاد شکاف انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی پرداخته است، پیشنهاد می‌شود در تحقیقات آتی موضوعات زیر نیز مورد بررسی قرار گیرد:

- ۱) بررسی نقش نهادهای ناظر و مجامع حرفه‌ای در همگرایی بین انتظارات حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی،
- ۲) همگون‌سازی انتظارات ذینفعان گزارش‌های مالی و متن استانداردهای حسابرسی با تاکید بر مسئولیت‌های اجتماعی،
- ۳) تاثیر گزارشگری پیامدهای اقتصادی عملکرد شرکت‌ها بر رابطه شکاف بین انتظارات استفاده‌کنندگان و حسابرسان،
- ۴) بررسی رابطه بین اصلاح قوانین کسب و کار و کیفیت حسابرسی.

همواره تحقیقات عل‌می با محدودیت‌هایی مواجه بوده است که بخشی از آن مربوط به دسترسی مطالعات کتابخانه‌ای و بخشی دیگر مربوط به اطلاعات آماری است. در پژوهش حاضر دو محدودیت وجود داشت. محدودیت اول مربوط به دشواری مشارکت دادن افراد خبره در مصاحبه

(بخش اول پژوهش) و معذوریت مراجعه حضوری به دلیل گسترش کرونا بود و محدودیت دوم، عدم تکمیل مناسب پرسشنامه‌ها به دلیل شناسایی تعداد زیاد عوامل ایجادکننده شکاف بین انتظارات حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی در پرسشنامه بود که علیرغم کاهش نمونه آماری، مجموع پاسخ‌های دریافتی (با توجه به فرمول کوکران)، قابل قبول ارزیابی گردید.



## منابع

- بهزادیان، فتاح، ایزدی نیا، ناصر. (۱۳۹۶). بررسی فاصله انتظارات حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان از خدمات حسابرسی در خصوص کیفیت خدمات. پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۶(۱۰)، ۸۸-۶۷.
- بزرگ اصل، موسی. (۱۳۷۹). برداشت حسابرسان و استفاده کنندگان از محتوای پیام‌های ارسال شده به وسیله گزارش‌های حسابرسی. رساله دکتری، دانشگاه علامه طباطبایی.
- رویائی، رمضانعلی، محمدی، مهدی. (۱۳۹۴). اخلاق و حرفه ای‌گرایی در حسابداری. تهران، انتشارات کتابخانه فرهنگ، چاپ سوم.
- رحیمیان، نظام‌الدین، زمانی فرد، ندا. (۱۳۹۴). شکاف انتظارات از حرفه حسابرسی، مسائل و چالش‌ها. مجله حسابر، ش ۷۶، ۱۱۴-۱۰۶.
- گردنل، زهرا، آزادی، کیهان. (۱۴۰۰). اثر تعدیلی جنسیت حسابرس بر رابطه بین کیفیت حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی. فصلنامه حسابداری و منافع اجتماعی، ۱۱(۳)، ۱۲۴-۱۰۷.
- صمیمی، سعید، برادران حسن زاده، رسول، دانشور، هادی. (۱۳۹۹). تاثیر محافظه‌کاری حسابرس بر ریسک دادخواهی و عدم تقارن اطلاعاتی. هجدهمین همایش ملی حسابداری، یزد، ایران.
- علی زاده، الهام، نصری، احمد، کرد تمینی، بهمن. (۱۳۹۳). آتارسوگیری ادراک و فاصله انتظارات حسابرسی در ارزیابی تصمیمات حسابرس. پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه سیستان و بلوچستان.
- فروغی، اریه، عسگری ارجنکی، مجتبی. (۱۳۸۴). بررسی شکاف انتظارات حسابرسی در زمینه کشف تقلب. مجله دانش حسابرسی، ۱۷(۶۸)، ۸۲-۶۳.
- فرودی، مریم، حجازی، رضوان. (۱۳۹۹). ارائه الگوی مفهومی مدیریت سود مبتنی بر روش نظریه داده بنیاد چند وجهی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۲(۴۸)، ۱۲۰-۹۵.
- میرهاشمی نسب، سید امیرحسین، مرسلی ارزنق، زلیخا، الهویی نظری، مینا. (۱۴۰۰). تاثیر گزارش حسابرس بر مربوط بودن اطلاعات حسابداری گزارش شده توسط شرکت‌های پذیرفته شده در بورس تهران. مجله حسابداری و منافع اجتماعی، ۱۱(۲)، ۶۰-۴۳.
- مهرانی، ساسان، نونهال نهر، علی اکبر. (۱۳۹۲). آزمون تأثیر رویکردهای قضاوتی زبان در کاهش فاصله انتظارات حسابرسی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۰(۳)، ۱۴۴-۱۲۳.

نیکبخت، محمدرضا، رضایی، فرامرزه، خرم، اسماعیل. (۱۳۹۲). بررسی عوامل موثر بر فاصله انتظاراتی بین حساب‌رسان و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی در محیط ایران. تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۵(۲۰)، ۳۳-۱۸.

نیکبخت، محمدرضا، سلیمانی امیری، غلامرضا، مومنی، منصور، حسین پور، امیرحسین. (۱۴۰۰). تأثیر اغواگری مدیریت و انگیزه‌های مدیریت نسبت به مدیریت سود و ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل بر کیفیت قضاوت حسابرس. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۱۱(۱)، ۷۵-۱۰.

ولیان، حسن، عبدلی، محمدرضا، اروئی، مهران. (۱۳۹۷). تعدیل شکاف انتظارات حسابرسی بر اساس استراتژی‌های منابع انسانی از طریق رویکرد تئوری راف و تئوری خاکستری. حسابداری مدیریت ۱۱(۳۹)، ۱۳۷-۱۱۵.

## References

- Alizadeh, E. Naseri, A. Kurd Tamini, B. (2014). The effects of perception bias and the distance of audit expectations on the evaluation of auditor decisions, Master Thesis. Sistan and Baluchestan University. (In Persian).
- Albeksh, H. M. A. (2017). The role of auditing quality in narrowing the Expectation Gap in auditing profession. *International Journal of Advanced Research*, 4(2), 1585-1597.
- ACCA.(2020). Closing the expectation gap in audit, [www.accaglobal.com](http://www.accaglobal.com).
- Olagunju, A., & Leyira, M. C. (2012). Audit expectation gap: Perspectives of auditors and audited account users. *International Journal of Development and Management Review*, 7(1).
- Adeyemi, S. B., & Olowookere, J. K. (2011). Stakeholders' perception of audit performance gap in Nigeria. *International journal of accounting and financial reporting*, 1(1), 152-172.
- Agyei, A., Aye, B. K., & Owusu-Yeboah, E. (2013). An assessment of audit expectation gap in Ghana. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 3(4), 112-118.
- Behzadian, F., & Nia, N. I. (2017). An Investigation of expectation gap between independent auditors and users from auditing services related to the quality of auditing services based on their role and professional features. *Asian Journal of Accounting Research*. (in Persian).
- Bozorgasl, M. (2000). Auditors 'and Users' Perceptions of the Content of Messages Sent by Audit Reports. PhD Thesis, Allameh Tabatabai University. (In Persian).
- Boyle, D., & Canning, M. (2005). The Impact of Audit Education on Perceptions of Deficient Auditor Performance. *Irish accounting review*, 12(1).
- Commission on Auditor's Responsibilities, (Cohen Commission). (1978). Report, Conclusions and Recommendations. New York.

- Foroughi, A., & Asgari Arjangi, M. (2005). Audit Expectations Gap in Fraud Detection. *Journal of Audit Science*, 17(68), 63-82. (In Persian).
- Foroudi, M. Hejazi, R. (1399). Presenting a Conceptual Model of Profit Management Based on Multidimensional Foundation Data Theory. *Quarterly Journal of Financial Accounting and Auditing Research*, 12(48), 120-95. (in Persian).
- Fornell, C., & Larcker, D. F. (1981). Evaluating structural equation models with unobservable variables and measurement error. *Journal of marketing research*, 18(1), 39-50.
- Fossung, M. F., Fotoh, L. E., & Lorentzon, J. (2020). Determinants of audit expectation gap: the case of Cameroon. *Accounting Research Journal*.
- Grandel, Z. & Azadi, K. (2021). Investigating the Adjustment Effect of Auditor Gender on the Relationship between Audit Quality and Audit Fee. *Accounting and Social Benefits Journal*, 11(3), 124-107. (In Persian).
- Gray, G. L., Turner, J. L., Coram, P. J., & Mock, T. J. (2011). Perceptions and misperceptions regarding the unqualified auditor's report by financial statement preparers, users, and auditors. *Accounting Horizons*, 25(4), 659-684.
- Goddard, F., & Schmidt, M. (2020). Attributes influencing clients' auditor choices: The expectation gaps between auditors and board members. *Current Issues in Auditing*, 14(2), A1-A14.
- Goldkuhl, G., & Cronholm, S. (2010). Adding theoretical grounding to grounded theory: Toward multi-grounded theory. *International journal of qualitative methods*, 9(2), 187-205.
- Hamilton, E. L., & Smith, J. L. (2021). Error or fraud? The effect of omissions on management's fraud strategies and auditors' evaluations of identified misstatements. *The Accounting Review*, 96(1), 225-249.
- Hassink, H. F., Bollen, L. H., Meuwissen, R. H., & de Vries, M. J. (2009). Corporate fraud and the audit expectations gap: A study among business managers. *Journal of international accounting, auditing and taxation*, 18(2), 85-100.
- Haniffa, R., & Hudaib, M. (2007). Locating audit expectations gap within a cultural context: The case of Saudi Arabia. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 16(2), 179-206.
- Humphrey, C., Moizer, P., & Turley, S. (1992). The audit expectations gap—plus ça change, plus c'est la meme chose? *Critical perspectives on accounting*, 3(2), 137-161.
- Holt, G., & Moizer, P. (1990). The meaning of audit reports. *Accounting and business research*, 20(78), 111-121.
- Houghton, K., Jubb, Ch. Michael, K. (2011). Materiality in the context of audit: the real expectations gap, *Managerial Auditing Journal*, 35(9), 482- 500.
- Jones, M., & Alony, I. (2011). Guiding the use of Grounded Theory in Doctoral studies—an example from the Australian film industry.
- Jayasena, S., Ajward, R., & Dissabandara, H. (2017). The Audit Expectations Gap and the Role of Audit Education: Evidence from Sri Lanka. *Vidyodaya Journal of Management*, 3(1), 01-26.

- Liggio, C.D. (1974). The expectation gap: the accountant's waterloo. *Journal of Contemporary Business*, 3(2), 27-44.
- Liu, X. (2018). Discussion about categories management of AEG: logic engineering perspective. *Auditing Research*, 265-71.
- Mehrani, S., Nonahal Nahr, A. (2013). Evaluating the Effect of the Judgmental Approaches of Language in Reducing Audit Expectation Gap. *Accounting and Auditing Review*, 20(3), 123-144. doi: 10.22059/acctgrev.2013.35679. (In Persian).
- Mirhasheminasab, S., morsaliarzanagh, Z., alhovinazari, M. (2021). The Impact of Auditor's Report on Relevance of Reported Accounting Information in Tehran Stock Exchange. *Journal of Accounting and Social Interests*, 11(2), 43-60. doi: 10.22051/ijar.2020.29825.1573. (In Persian).
- McEnroe, J. E., & Martens, S. C. (2001). Auditors' and investors' perceptions of the "expectation gap". *Accounting Horizons*, 15(4), 345-358.
- Mock, T. J., Bédard, J., Coram, P. J., Davis, S. M., Espahbodi, R., & Warne, R. C. (2013). The audit reporting model: Current research synthesis and implications. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(Supplement 1), 323-351.
- Masoud, N. (2017). An empirical study of audit expectation-performance gap: The case of Libya. *Research in International Business and Finance*, 41, 1-15.
- Nikbakht, M., Soleimani amiri, G., momeni, M., Hosseinpour, A. (2021). Effects of Management Ingratiation, Earnings Management Incentives, and Audit Committee Communication with the External Auditor on Auditors' Judgment Quality. *Empirical Research in Accounting*, 11(1), 75-104. doi: 10.22051/jera.2020.28932.2581. (In Persian).
- Nikbakht, M., Rezaie, F., Khoram, E. (2013). Factors Affecting Expectation Gap Auditors and financial Statements Users. *Accounting and Auditing Research*, 5(20), 18-33. doi: 10.22034/iaar.2013.104502.. (in Persian).
- Porter, R. (1993). A recurring issues in auditing: Back to the future, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 9, 4-29.
- Rahimian, N., Zamani Fard., N. (2015). Gap of Expectations from the Auditing Profession, Issues and Challenges. *Auditor's Journal*, 76. (In Persian).
- Royaei, R., & Mohammadi, M. (2015). *Ethics and professionalism in accounting*. Farhang Library Publications, third edition. (In Persian).
- Ruhnke, K., & Schmidt, M. (2014). The audit expectation gap: existence, causes, and the impact of changes. *Accounting and Business research*, 44(5), 572-601.
- Samimi, S., Bradaran Hassanzadeh., R. & Daneshvar., H. (1399). The effect of auditor conservatism on litigation risk and information asymmetry, 18th National Accounting Conference. Yazd, Iran. (in Persian).
- Saladrigues, R., & Grañó, M. (2014). Audit Expectation Gap: Fraud detection and other factors. *European Accounting and Management Review*, 1(1).
- Saha, A., & Baruah, D. (2008). Audit Expectations Gap in India: An Empirical Survey. *ICFAI Journal of Audit Practice*, 5(2).

- Salehi, M. (2016). Quantifying audit expectation gap: a new approach to measuring expectation gap. *Zagreb International Review of Economics & Business*, 19(1), 25-44.
- Salehi, M., & Azary, Z. (2008). Fraud detection and audit expectation gap: Empirical evidence from Iranian bankers. *International Journal of Business and Management*, 3(10), 65-77.
- Sikka, P., Puxty, A., Willmott, H., & Cooper, C. (1998). The impossibility of eliminating the expectations gap: some theory and evidence. *Critical perspectives on accounting*, 9(3), 299-330.
- Teddle, C., & Yu, F. (2007). Mixed methods sampling: A typology with examples. *Journal of mixed methods research*, 1(1), 77-100.
- Toumeh, A. A., Yahya, S., & Siam, W. Z. (2018). Expectations gap between auditors and user of financial statements in the audit process: an auditors' perspective. *Asia-Pacific Management Accounting Journal (APMAJ)*, 13(3), 79-107.
- Valiyan, H., Abdoli, M., & Orooyee, M. (2018). Adjustment of audit expectation gap based on human resources strategies through the rough and gray theory. *Management Accounting*, 11(39), 115-137. (in Persian).

## پرسشنامه

## بسمه تعالی

باسلام واحترام، پرسشنامه ایی که درمقابل حضرتتعالی است به منظور ارائه الگویی برای همگرایی بین انتظارات حسابرسان و استفاده کنندگان از گزارش های مالی می باشد. نتایج حاصل از این پژوهش می تواند در اثربخشی فرآیندهای حسابرسی، ارتقای حرفه و تخصیص بهینه منابع کمک شایانی نماید و رهنمودی مدون در کاهش شکاف انتظارات ارائه دهد. از جناب عالی تقاضا می شود قبول زحمت نموده و بخشی از وقت گرانبهای خود را برای پاسخ به سوالات زیر اختصاص دهید و در انجام این پژوهش نویسندگان را یاری فرمایید.

الف) مشخصات مشارکت کننده:

۱- جنسیت: مرد  زن

۲- شغل حرفه ایی شما کدام است؟

حسابرس\*  مدیر مالی  حسابدار  تحلیلگر مالی  کارمند دارایی   
کارمند بیمه تامین اجتماعی  کارمند بانک  سایر

\*رده حرفه ایی شما نزد موسسه / سازمان حسابرسی که در آن فعالیت دارید کدام یک از موارد ذیل می باشد؟

حسابرس  حسابرس ارشد  سرپرست یا سرپرست ارشد  مدیر یا شریک حسابرسی

۳. چند سال سابقه کار در شغل خود دارید؟ ..... سال



					۴- ضعف دانش در ارکان تصمیم‌گیری و وجود پدیده تورم شغلی ناشی از عدم شایسته‌سالاری در ارکان مدیریتی	
					۵- نبود فرهنگ، دانش و شناخت کافی نسبت به حساب‌رسان به عنوان یک ابزار یاری‌دهنده و نه مچ‌گیرنده.	
					۶- نبود بازخورد مناسب و اقدام مقتضی از بندهای حسابرسی درمجامع عمومی	
					۷- عدم شناخت و دانش کافی حساب‌رسان نسبت به ریسک‌های موجود در واحد تجاری	
					۸- موانع اجرایی استانداردها از جمله عدم دانش کافی اجراکنندگان و هزینه اجرای آنها	
					۱- پیچیدگی محیط کسب و کار فعالیت‌های شرکت	پیچیدگی محیط کسب و کار
					۲- شکاف عمیق بین فضای کسب و کار و قابلیت اجرای استانداردها	
					۳- ماهیت پنهانی و پیچیده ثقل و تپانی‌ها که در قالب روکش کار صحیح ارائه می‌شود و هیچ اثری از آن نمی‌ماند	
					۴- نارسایی‌های موجود در سیستم کنترل داخلی که با تپانی و ثقل مدیریت همراه است.	
					۱- حکمرانی ناکارآمد و شکاف در حوزه سرمایه‌داری	عوامل مدیریتی و سیاسی
					۲- نبود جایگاه حرفه‌ای برای حسابرسی در اقتصاد کشور	
					۳- عدم استفاده کاربردی از گزارش‌های حسابرسی توسط استفاده‌کنندگان در شرایط اقتصادی حال حاضر کشور	
					۴- ریسک سیاسی و نوسان نرخ بهره بالا	
					۵- نبود حسابداری توری که اطلاعات را در اقتصاد متورم نامربوط ساخته است	
					۶- نبود سازو کار لازم و الگوی مناسب برای ارائه ارزش منصفانه	
					۷- صوری بودن برخی حسابرسی‌ها ناشی از الزام قانونی و نه ضرورت (برای مثال با کدام گزارش حسابرسی مدیریت تغییر کرده است؟)	
					۸- واحدهایی هستند که بر اساس روابط، حمایت‌ها و دستورات بالادستی اساساً حسابرسی نمی‌شوند.	
					۹- نفوذ قابل ملاحظه سهامدار عمده در تصمیم‌گیری‌ها حتی انتخاب حساب‌رسان	
					۱۰- وجود تمایلات اعضای ناظر در برخی از مجامع حرفه‌ای حسابرسی به حکمرانی سیاسی در قانون‌گذاری	
					۱- تناقص در شکل و محتوای اکثر شرکت‌ها (خصوصی یا دولتی بودن آنها)	اقتصاد دولتی و غیررقابتی
					۲- نبود خط‌مشی اقتصادی و اجرا نشدن خصوصی‌سازی به معنای واقعی	

					۳- غيرقابتي بودن بازار و در نتيجه عدم قابليت مقايسه اطلاعات در صنايع مختلف	
					۴- اقتصاد دولتي در اختيار يک گروه خاص است (آليگارشي مالي) که اساسا با حسابري همخواني ندارد.	
					۱- وجود قوانين و مقررات افراطي و نامنسجم	قوانين بالا دستي
					۲- تفسير پذيري قوانين و مقررات (براي يک صورت مالي بعضا دو موسسه حسابري دو اظهار نظر متفاوت ارائه مي دهند)	
					۳- نقص، تعارض و تقابل بين قانون تجارتي، استانداردهاي حسابداري و قانون ماليات هاي مستقيم	
					۴- عدم تفكيك وظايف و گزارش بازرس از حسابري قانوني	
					۵- نبود استرازي بلندمدت نسبت به انسجام قوانين و مقررات و در نتيجه بروز اشتباه در قضاوت حرفه اي	
					۱- ترجمه محض و ناقص، عدم پيوستگي و انسجام استانداردها که با شرايط محيطي کشور به خوبي تطبيق داده نشده است.	استانداردهاي ناکارآمد
					۲- شکاف عميق در فضاي کسب و کار داخلي با آنچه که در استانداردها قابليت اجرا دارد.	
					۳- عدم توجه به نيازهاي استفاده کنندگان در متن استانداردها و مجموع قوانين و مقررات	
					۴- سنتي بودن ساختار و چارچوب گزارش هاي حسابري	
					۵- منطبق نبودن استانداردها با حوزه مسئوليت پذيري اجتماعي و در نتيجه عدم ورود حسابريان به آن	
					۶- واگرائي بين استانداردهاي حسابداري و قوانين مالياتي ناشي از استانداردهاي ترجمه شده و قوانين مالياتي منطبق بر شرايط محيطي و اقتصادي	
					۷- مقاصد متفاوت حسابري صورت هاي مالي با حسابري رعايت توسط ميزان مالياتي به دليل قوانين متفاوت در رسيدگي ها	
					۱- کيفيت حسابري پايين ناشي از نحوه گزينش حسابري و استقلال باطني و ظاهري او	عملکرد نامطلوب حسابريان
					۲- انزواي طلبي و فرار از مسئوليت ناشي از نداشتن تمايل حسابريان به بررسي موارد خاص مانند انحراف مصرف تسهيلات و يا گزارش توجيحي براي نحوه مصرف منابع	
					۳- درون گرا شدن حرفه در حوزه مسئوليت هاي اجتماعي ناشي از عدم توجه مراجع استاندارد گذار	
					۴- دوگانگي وظايف سازمان حسابري در حوزه نظارتي و اجرايي و عدم بکارگيري نامطلوب از ظرفيت ها	



					۵- عدم قاطعیت کافی در مبارزه با پولشویی	
					۶- تاخیر زیاد در صدور گزارش حسابداری و به عبارتی بی‌موقع بودن گزارش‌ها.	
					۷- تضعیف استقلال حساب‌رسان ناشی از حق‌الزحمه پایین	
					۸- ابهام در خصوص استقلال حساب‌رسان به علت ماهیت خدمات حسابداری (متقاضی به جای کار با کیفیت به منظور بیمه مسئولیت خود و اخذ امضاء برای برگزاری مجمع و مقاصد مالیاتی متقاضی حسابداری با کمترین قیمت است که در این حالت عامل کیفیت برداشته می‌شود).	
					۹- عدم رعایت کامل آیین رفتار حرفه‌ایی	
					۱۰- حجم فعالیت اجرایی سازمان حسابداری به گونه‌ای است که نبود نیروی انسانی کافی موجب پدید آمدن کار دست دوم شده است.	
					۱۱- عدم اجرای صحیح حسابداری مبتنی بر ریسک	
					۱۲- فقدان اثربخشی لازم در فرآیندهای حسابداری که اطلاعات مفیدی برای پیش‌بینی استفاده‌کنندگان به لحاظ تصمیم‌گیری فراهم نمی‌کند.	
					۱۳- نقص عملکرد ناشی از فقدان صلاحیت و شایستگی به خصوص در حوزه فناوری اطلاعات که به کیفیت حسابداری اثر منفی می‌گذارد.	
					۱۴- دست دوم بودن کارها (برون‌سپاری بخشی از کارهای حسابداری)	
					۱۵- تعریف سطح اهمیت در حسابداری که تخلف‌های پایین‌تر از این سطح با توجه به اندازه شرکت رسیدگی نمی‌شوند	
					۱۶- سوء‌گیری قضاوت حرفه‌ایی حساب‌رسان	
					۱۷- منفعت‌گرایی در ارجاع کار به حسابداری (برای مثال هر حسابداری که مشاوره بیشتری به مدیریت بدهد انتخاب می‌شود).	
					۱- عدم تعامل و مشارکت برخی از تشکلهای مانند اتاق بازرگانی صنایع و معادن به نقش حرفه حسابداری در اقتصاد کشور	نبود نظارت کافی و تعامل مناسب بین تشکلهای حرفه‌ایی
					۲- عدم ارتباط موثر بین حساب‌رسان مستقل و داخلی	
					۳- فقدان اثربخشی و هماهنگی کامل در ارکان نظارتی در خصوص نظارت بر عملکرد حساب‌رسان	
					۴- نبود تعامل بین حسابداری بیمه تامین اجتماعی (حسابداری رعایت) و حسابداری صورت‌های مالی	
					۵- نظارت ناکافی مجامع و ناظران در تخصیص بودجه زمانی برای رسیدگی‌ها	
					۶- عدم پایش فنی کیفیت حسابداری‌ها	
					۱- عدم بکارگیری صحیح فناوری اطلاعات در محیط‌های پیچیده	

					۲- پیچیدگی فعالیت‌ها، رشد فناوری اطلاعات و پیشی گرفتن محیط ازح رفه حسابرسی	فناوری اطلاعات و مسئولیت پذیری اجتماعی
					۳- حسابرسی خود را با تغییرات تکنولوژی و فراوانی اطلاعات به موقع تطبیق نمی‌دهد و همیشه چند گام عقب است.	
					۴- گسترده نبودن حوزه اطمینان بخشی به خصوص در بحث مسئولیت پذیری اجتماعی حسابرسان که IFAC مدت عدیدی است که وارد این حوزه شده است.	
					۵- منطبق نبودن استانداردها با حوزه مسئولیت پذیری اجتماعی و در نتیجه عدم ورود حسابرسان به آن	
					۶- نبود ساختار لازم برای بهره گیری از ابزارهای نوین در حسابرسی‌ها به منظور ارائه اطمینان بالا بر پایه رسیدگی‌های بیشتر	
					۷- هزینه‌های زیاد و کافی نبودن ساختار و زمینه لازم برای حسابرسی رایانه‌ای	
					۸- انحراف رشد محیطی صاحبکاران به لحاظ فناوری اطلاعات و عدم تخصص کافی و نبود ابزار لازم برای حسابرسان	
					۹- تعارض اهداف حسابرسی با نیازهای تحلیلگران مالی (حسابرسی دانش تردید و تعقیب و جمع آوری شواهد تاریخی است، اما تحلیلگری دانش پیش‌بینی رویدادها است)	
					۱۰- نبود تعریف جامعی از حسابرس مسئول	
					۱- سبک مدیریت، روش گزارشگری، ابزارهای مورد استفاده در گزارشگری مالی	کیفیت گزارشگری پایین
					۲- عدم وجود سازو کاری برای گواهی شفافیت اطلاعات	
					۳- عدم توجه کافی به اجرای سیاست‌های راهبردی شرکتی	
					۴- فقدان سنجه مناسب برای اعتبار سنجی کیفیت گزارشگری مالی به لحاظ تطابق با استانداردها و قوانین و مقررات.	
					۵- توجه بیشتر به جنبه عمومی گزارش‌های مالی که از پیش‌بینی‌پذیری و تحلیل‌پذیری اطلاعات می‌کاهد.	
					۱- محدود بودن بودجه زمانی و ابزار انتظامی‌نا کافی برای حسابرسان	محدودیت‌های ذاتی
					۲- عدم دسترسی به منابع انسانی شایسته و همچنین نرم‌افزارهای حسابرسی جامع برای سازمان و موسسات حسابرسی.	
					۳- ماهیت غیر ملموس و غیر انتظامی حسابرسی	
					۴- وجود ابهام در خصوص وظایف حسابرسان در حسابرسی رعایت، عملیاتی و صورت‌های مالی در چارچوب نقش بازرس قانونی	
					۵- تعارض اهداف حسابرسی با نیازهای تحلیلگران مالی (حسابرسی دانش تردید و تعقیب و جمع آوری شواهد تاریخی است اما تحلیلگری دانش پیش‌بینی رویدادها است)	

					۶- صدور گزارش حسابرسی یعنی تولید ریسک (زیراهمیت سرمایه‌داری که در آن همیشه فساد وجود داشته است حسابرسی را با ریسک مواجه کرده است).	
					۷- نبود پوشش بیمه‌ای برای حسابرسان یکی دیگر از عوامل تضاد انتظارات است که اساساً بیمه‌ها در این خصوص شناخت کافی ندارند و اصلاحی دارند باید چه چیزی را بیمه کنند.	
					۸- رشد حرفه حسابرسی به دلیل دولتی بودن آن در کشور به کندی صورت می‌پذیرد.	
					۹- ماهیت حسابرسی توضیح واقعه است و نه پیشگیری از آن، زیرا بعد از سال مالی صورت می‌پذیرد.	
					۱۰- توضیح اقلام با اهمیت برای پیش‌بینی در متن صورت‌های مالی با توضیح قضاوتی حسابرسان میسر نیست.	
					۱۱- گزارش‌های حسابرسی به منظور رفع تکلیف در پرونده‌های اعتباری مستد می‌شوند کاربرد نیستند برای مثال گزارشات حسابرسی در خصوص ورشکستگی و تداوم فعالیت شرکت‌ها چه اطلاعاتی به اعتباردهندگان ارائه می‌دهند؟	
					۱- محافظه‌کاری حسابرسان در دو سال ابتدایی دوره تصدی حسابرسی و استقلال بیشتر در دو سال پایانی دوره تصدی‌گری	محافظه‌کاری حسابرسان
					۲- محافظه‌کاری حسابرسان در سایه حفظ مشتری و فشار سیاسی و در نتیجه عدم انعکاس واقعیت‌های اقتصادی	
					۳- محافظه‌کاری و کانالیزه برخورد کردن مباشر سهامداران (حسابرسان) در سایه نقص قوانین و مقررات	
					۴- حسابرسان به تکالیف مودیان بیمه تامین اجتماعی ورود نمی‌کنند	
					۵- حسابرسان مسئولیت حرفه‌ای خود را در اجرای صحیح آیین رفتار حرفه‌ای می‌دانند و اینکه چه گروه از استفاده‌کنندگان سود و یا زیان می‌کنند برای حسابرسان مهم نیست	
					۶- استانداردها دامنه مسئولیت حسابرسان را محدود کرده‌اند و موجب محافظه‌کاری بیش از حد حسابرسان می‌شوند.	
					۱- حق‌الزحمه تولید ریسک (گزارش‌های حسابرسی) به مراتب کمتر از سایر خدمات حرفه‌ای اجتماعی است	حق‌الزحمه پایین و تداوم فعالیت حسابرسان
					۲- نرخ‌شکنی ناشی از نگرانی درخصوص تداوم فعالیت حسابرسان که بر استقلال و کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد (به خصوص در ۶ ماهه دوم)	
					۳- حق‌الزحمه‌های ناچیز در مقابل انتظارات متفاوت ذینفعان	
					۴- توزیع ناعادلانه حق‌الزحمه حسابرسی ناشی از تعدد موسسات حسابرسی.	

## COPYRIGHTS



This is an open access article under the CC-BY 4.0 license.