



The study of equalizer's role of financial reporting council in tax service organization and Iranian society of formal accountants on the effect of audit expectations gap on the shareholder's amount of trust

Mohamad Mohamadi¹, Saman Mohamadi², Yaser Elyasi³

Received: 2022/06/26

Approved: 2023/01/09

Research Paper

Abstract:

The trust and assurance of benefactors, shareholders and investors can be achieved through meeting their expectations and filling the audit expectations gap, as an important tool for keeping the trust of shareholders, And the auditor's independence is considered as a basis in accounting profession, because it is assumed to be the basis of the public trust. This research examines the effect of audit expectations gap on the shareholder's amount of trust by the role of financial reporting council modifiers in tax service organization and the Iranian society of formal accountants. This research is based on practical purpose, the type of data is quantitative, and it uses the survey correlation field in descriptive performance. The statistical society in this research are auditors of tax organization and the auditors of formal society of accountants, 379 people were examined as a sample. This research used the structural equation modeling methods by using the LIS software. Results of the study show that the auditor's perceived independence and the improved auditor communication level has a meaningful relation on the shareholder's trust and reducing the auditor's expectations. Also, the moderating role of financial reporting council has a meaningful and positive relation between the audit expectation gap and the trust amount of shareholders and auditor's perceived independence and improved auditor communication level. The results show that there is a meaningful and positive relation between the audit expectations gap and the trust amount of shareholders.

Key Words: Audit expectations gap, shareholder's trust, financial reporting council

 10.22034/JPAR.2023.556556.1094

1. Assistant Professor, Department of Accounting, Parandak Institute of Higher Education, Saveh, Iran.
(Corresponding Author) mkz.mohamadi@gmail.com

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Razi University, Kermanshah, Iran.
s.mohammadi@razi.ac.ir

3. Msc.of Accounting, Parandak, Institute of Higher Education, Saveh, Iran. el.yaser1398@gmail.com
<http://article.iacpa.ir>

اثر تعدیل کننده شورای گزارشگری مالی بر رابطه بین فاصله انتظارات حسابرسی و میزان اعتماد سهامداران در سازمان امور مالیاتی و جامعه حسابداران رسمی

محمد محمدی^{۱*}، سامان محمدی^۲، یاسر الیاسی^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۴/۰۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۱۰/۱۹

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

پژوهش حاضر به بررسی تاثیر فاصله انتظارات حسابرسی، استقلال ادراک شده حسابرس و سطح ارتباطات حسابرس بر میزان اعتماد سهامداران با نقش تعدیل‌کنندگی شورای گزارشگری مالی در سازمان امور مالیاتی و جامعه حسابداران رسمی ایران می‌پردازد. این پژوهش، بر حسب هدف کاربردی، نوع داده‌ها کمی و نحوه اجراء توصیفی از نوع همبستگی پیمایشی می‌باشد. جامعه آماری پژوهش مشتمل بر ۳۷۹ نفر از حسابرسان سازمان مالیاتی و حسابرسان جامعه حسابداران رسمی است. در این پژوهش، از روش‌های مدل معادلات ساختاری با استفاده از نرم‌افزار LIS استفاده گردید. نتایج فرضیه نخست نشان داد که مسئولیت حسابرس در کشف تقلب، معنی‌داری و سودمندی گزارش حسابرس، حسابرسان ارائه‌دهنده خدمات غیر حسابرسی، انتظار برای اطمینان بخشی از گزارشگری و انتظار برای سایر خدمات اطمینان‌دهی تاثیر معناداری بر فاصله انتظارات حسابرسی دارد. نتایج فرضیه دوم نشان داد که محدودیت در ارائه خدمات غیر حسابرسی، چرخش حسابرس و ارتباط موثر با کمیته حسابرسی فعال، تاثیر معناداری بر استقلال ادراک شده حسابرس دارد. نتایج فرضیه سوم نشان داد که سطح ارتباطات بهبود یافته حسابرس تاثیر معناداری بر توسعه گزارش حسابرسی و اطمینان از آموزش حسابرسی دارد. همچنین سطح ارتباطات بهبود یافته حسابرس بر فاصله انتظارات حسابرسی تاثیر معناداری دارد. نتایج فرضیه چهارم نشان داد که فاصله انتظارات حسابرسی تأثیر معنادار و منفی بر اعتماد سهامداران دارد. همچنین، استقلال ادراک شده حسابرس تأثیر معنادار و مثبتی بر اعتماد سهامداران دارد. همچنین سطح ارتباطات بهبود یافته حسابرس تأثیر معنادار و مثبتی بر اعتماد سهامداران دارد. نتایج فرضیه پنجم نیز نشان داد که نقش تعدیلگر شورای گزارشگری مالی فعال بر رابطه بین استقلال ادراک شده حسابرسان و فاصله انتظارات حسابرسی تاثیر معناداری ندارد. نقش تعدیلگر شورای گزارشگری مالی فعال بر رابطه بین سطح بهبود یافته حسابرسان و فاصله انتظار حسابرسی تاثیر معناداری ندارد. نقش تعدیلگر شورای گزارشگری مالی فعال بر رابطه بین استقلال ادراک شده حسابرسان و اعتماد سهامداران تاثیر معناداری دارد. نقش تعدیلگر شورای گزارشگری مالی فعال بر رابطه بین بهبود سطح ارتباطات حسابرسان و اعتماد سهامداران تاثیر معناداری ندارد.

واژه‌های کلیدی: فاصله انتظارات حسابرسی؛ استقلال ادراک شده حسابرس؛ سطح ارتباطات حسابرس اعتماد سهامداران؛ شورای گزارشگری مالی

doi: 10.22034/JPAR.2023.556556.1094

mkz.mohamadi@gmail.com

s.mohammadi@razi.ac.ir

el.yaser1398@gmail.com

http://article.iacpa.ir

۱ استادیار، گروه حسابداری، موسسه آموزش عالی پرندک، ساوه، ایران. (نویسنده مسئول)

۲ استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه رازی، کرمانشاه، ایران.

۳ کارشناسی ارشد حسابداری، موسسه آموزش عالی پرندک، ساوه، ایران.

۱- مقدمه

حرفه حسابرسی از طریق افزایش و تقویت اعتماد و اطمینان نسبت به گزارشگری مالی، عملکرد اقتصادی کلیدی در راستای خدمت به منافع عمومی انجام می‌دهد (آکشر و ژو^۱، ۲۰۲۰). بر همین اساس، با سقوط غول‌هایی مانند «انرون^۲» و «ورلدکام^۳»، از زمان تصویب «قانون ساربنز-آکسلی^۴» در سال ۲۰۰۲، تغییرات بی شماری در پیشبرد مسیر حرفه حسابرسی قانونی با هدف بازگرداندن اعتماد به حسابرسی صورت‌های مالی آغاز شده است (هاویسون^۵، ۲۰۱۳ و بیکر و همکاران^۶، ۲۰۱۴). با این حال، برای چندین دهه، حرفه حسابرسی به دلیل عدم رسیدگی حسابرسان به انتظارات جامعه، با دادخواست‌ها و اتهامات زیادی روبرو شده است و یک «فاصله و مغایرت مورد انتظار در حسابرسی» با عنوان «فاصله انتظارات حسابرسی^۷» در آن ایجاد شده است که به نوبه خود، اعتماد به عملکرد حسابرسی را تضعیف کرده و با نقصان مواجه ساخته است (پورتر و همکاران^۸، ۲۰۱۲). شکاف انتظارات حسابرسی در طول دهه گذشته به یک موضوع هیجان‌انگیز در حرفه‌های مالی و حسابداری در کشورهای مختلف تبدیل شده است (دوی و همکاران^۹، ۲۰۲۱). حتی در آغاز سال ۲۰۱۸، به دلیل فروپاشی شرکت ساختمانی کارلیون در انگلیس، یک «فاصله و مغایرت مورد انتظار در حسابرسی» از یک زاویه جدید تشخیص داده شده است و استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی به شدت نگران این مساله هستند (استفان^{۱۰}، ۲۰۱۸). فاصله انتظارات حسابرسی یک نگرانی عمده و بسیار مهم در حرفه حسابرسی بشمار می‌آید و هرچه نقض انتظارات، بیشتر و بزرگتر باشد، اعتبار، قدرت و احترام شرکت با عملکرد ضعیف حسابرسان پایین‌تر خواهد آمد (استیونسون^{۱۱}، ۲۰۱۹). وجود فاصله انتظارات حسابرسی به اعتبار حرفه حسابرسی آسیب رسانده و اعتماد کاربران به نقش حسابرسان را کاهش داده است. فاصله انتظارات حسابرسی، تفاوت در انتظارات و ادراک بین کاربران و حسابرسان و همچنین تفاوت در انتظارات و ادراک مردم، جامعه یا استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی می‌باشد (هیویی و هیویی^{۱۲}، ۲۰۲۲). «مشتریان شرکت‌ها، انتظارات صریح و خاصی از متخصصان در خدمات مردم نهاد مانند حسابداران، وکلا و پزشکان دارند و آن‌ها میزان خدمات دهی را بر مبنای عملکرد نقش ارائه دهنده خدمات ارزیابی می‌نمایند و انطباق با انتظارات آن‌ها، مبنای بسیار مهم ارزیابی کیفیت و اثربخشی خدمات ارائه شده قلمداد می‌شود (آکشر و ژو، ۲۰۲۰). بر مبنای یک گزارش تحقیقاتی از «شورای گزارشگری مالی» در سال (۲۰۱۶)، اطمینان سه‌همداران به حسابرسی با سطح فاصله انتظارات حسابرسی ارتباط نزدیکی دارد و هنگامی که اعتقاد بر این باشد که حسابرسان، مستقل از شرکت‌های مشتری عمل می‌کنند، دارای صلاحیت و شایستگی لازم و موقعیت مطلوب به منظور حسابرسی در سطح بالا هستند که از طریق ترکیبی از اصول و قواعد مرتبط انگلیخته می‌شوند و در یک بازار آزاد و منصفانه فعالیت می‌کنند. در این میان مسئولیت‌های شورای گزارشگری مالی عبارتند از: ایجاد الزامات و شروط گزارشگری مالی برای کلیه نهادهای کسب و کار در کشور. شامل تعهد به حمایت از حسابداری و حسابرسی ارائه مجوز به حسابرسان؛ اعتبارسنجی حسابرسان و تأیید مؤسسات حسابرسی؛ مشاهده و ارزیابی گزارشگری مالی شرکت‌ها و اعمال هرگونه مجازات برای نقض قواعد و اصول و همچنین تحمیل رضایت با ضوابط

حسابداری و حسابرسی و الزامات اخلاقی مربوطه (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۱۷). از این رو و به منظور جلب اعتماد مجدد جامعه در خصوص عملکردهای حسابرسی و کاهش دادخواست و اتهامات حسابرسان، فاصله انتظارات حسابرسی باید از بین برود (علی و همکاران^{۱۳}، ۲۰۰۹). مسأله استقلال حسابرسان یکی از مباحث کانونی در خصوص فاصله انتظارات حسابرسی به شمار می‌آید. بر این اساس، به هر میزان که استقلال حسابرسان بیشتر باشد، فاصله انتظارات حسابرسی نیز کمتر و اعتماد به کار حسابرسان بیشتر خواهد شد (صالحی و آذری^{۱۴}، ۲۰۰۹). استقلال حسابرسان به عنوان سنگ بنایی در حرفه حسابرسی تلقی می‌شود زیرا فرض بر این است که پایه اعتماد عمومی می‌باشد (بازمن و مور^{۱۵}، ۲۰۱۱؛ جمال و ساندر^{۱۶}، ۲۰۱۱). استقلال حسابرسان دو بعد مشخص دارد: (۱) «استقلال حسابرسان در واقعیت^{۱۷}» که یک نگرش ذهنی بدون سوگیری خاص از طرف حسابرسان است و (۲) «استقلال حسابرسان در ظاهر^{۱۸}»، که درک یک ناظر منطقی است که بر مبنای آن حسابرسان هیچ ارتباطی با مشتری حسابرسی ندارد که نشان دهنده تضاد منافع می‌باشد؛ با این حال، استقلال، مولفه و شاخصی است که در واقعیت قابل مشاهده نیست (بیتی و دیگران^{۱۹}، ۱۹۹۹). از فاصله انتظاراتی، اغلب به مثابه فاصله ارتباطی بین حسابرسان و مشتریان یاد می‌شود و استفاده‌کنندگان در درک معنای مورد نظر گزارش حسابرسی با مشکل روبرو هستند (موک و همکاران^{۲۰}، ۲۰۱۲). تنظیم‌کنندگان استاندارد و حرفه حسابرسی در خصوص کاهش هرگونه فاصله ارتباطی با مشتریان دقت نظری بیشتری دارند، زیرا چنین فاصله‌ای می‌تواند اعتماد و اطمینان در گزارش حسابرسی را از بین ببرد و باعث ایجاد دعاوی غیر ضروری شود (گولد و همکاران^{۲۱}، ۲۰۱۲). اگرچه «تئوری نمایندگی^{۲۲}»، بر تداوم قانونی حسابرسی به عنوان مسأله‌ای مهم برای محافظت از سهامداران تأکید دارد، اما هدف حسابرسی‌ها با توجه به «تئوری ذی‌نفعان^{۲۳}» باید با واقعیت در دنیای چند وجهی مطابقت داشته باشد، به این معنی که سازمان‌ها سهامداران دیگری نیز دارند (اکشر و ژو، ۲۰۲۰). در مورد وجود فاصله انتظارات حسابرسی و پیامدهای چنین فاصله‌ای در فضای کسب و کار معاصر با توجه به نظرات سهامداران، یک فاصله تحقیقاتی قابل توجهی وجود دارد. با این حال، با توجه به موضوعات چندگانه، این مطالعه سه سوال مهم تحقیقاتی را معرفی می‌کند، از جمله اینکه چه عواملی در شکل‌گیری فاصله انتظارات حسابرسی نقش دارند؟ آیا فاصله انتظارات حسابرسی تأثیری بر اعتماد سهامداران دارد؟ و چگونه می‌توان فاصله انتظارات حسابرسی را به منظور افزایش اعتماد سهامدار در حسابرسی‌ها کاهش داد؟

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

بررسی فاصله انتظارات حسابرسی

تعریف مفهوم شکاف انتظار حسابرسی توسط پورتر (۱۹۹۳) عمدتاً به عنوان یک شکاف منطقی از تفاوت بین آنچه‌ی است که مردم معتقدند حسابرسان برای رسیدن به آن تلاش می‌کنند و آنچه‌ی که عملاً می‌توانند به دست آورند، توصیف شده است. شکاف عملکرد شکاف بین استاندارد مورد انتظار برای عملکرد وظایف موجود حسابرسان و عملکرد حسابرسان است، همانطور که

توسط افراد درک می‌شود، و همچنین شکاف استاندارد تفاوت بین آنچه از حساب‌رسان و وظایف موجود حساب‌رسان انتظار می‌رود همانطور که توسط قانون و استانداردهای حرفه‌ای تعریف شده است. با این حال، در این پژوهش، تصویر واضح‌تری از اصطلاح شکاف انتظارات حساب‌رسی از دو الگوی مشخص ارائه شده است: شکاف غیرمعقول و شکاف معقول. شکاف معقول به یک شکاف عملکردی معقول و همچنین یک شکاف استاندارد معقول تقسیم شده است.

شکاف غیرمعقول

شکاف بین آنچه‌ی است که جامعه در ذهن خود بدان باور دارد و اینکه حساب‌رسان چه چیزی را می‌توانند بدست آورند و چه عملی را می‌توانند محقق سازند. همچنین می‌تواند به عنوان عدم درک عموم مردم از هدف و دامنه حساب‌رسی و ایجاد انتظارات غیرمعقول شناخته شود.

شکاف معقول

شکاف عملکردی معقول: آنچه‌ی است که جامعه به طور معقول می‌تواند از حساب‌رسان در مورد سطح واقعی عملکرد حساب‌رسان و استاندارد عملکرد توصیف شده در آیین‌نامه فعلی انتظار داشته باشد.

شکاف استاندارد معقول: آنچه‌ی است که در صورت اصلاح در قانون فعلی براساس تقاضای عادلانه شرکت‌کنندگان و مقرون به صرفه بودن انجام آن، جامعه می‌تواند به طور معقول از حساب‌رسان انتظار داشته باشد (آکثر و ژو، ۲۰۲۰). از آنجا که حساب‌رسی ابزاری قدرتمند برای تقویت اعتماد سهامداران با نتایج عملیات بازرگانی است، بسیاری از انتظارات تحت تأثیر نقشی هستند که حساب‌رسان خارجی در حال انجام آن هستند (آکثر و ژو، ۲۰۱۸). از سوی دیگر، انتظارات کاربران در مورد نقش حساب‌رس در کشف تقلب بسیار زیاد است و محققان بی‌شماری فاصله انتظارات حساب‌رسی را در زمینه‌های مسئولیت حساب‌رس برای کشف تقلب آشکار کرده‌اند (لین و چن^{۲۴}، ۲۰۰۴؛ دیکسون و همکاران^{۲۵}، ۲۰۰۶؛ استیبرو^{۲۶}، ۲۰۱۰؛ روحکه و اشمیت^{۲۷}، ۲۰۱۴). اگرچه طبق نظر «هیئت استانداردهای بین‌المللی حساب‌رسی و اطمینان‌دهی^{۲۸}» (۲۰۰۹)، روشن است که مسئولیت اصلی در مورد بازرندگی و کشف تقلب، هم به عهده مدیریت و هم نهاد حاکم بر واحد تجاری است؛ حساب‌رس در مورد دستیابی به اطمینان منطقی از اینکه صورت‌های مالی، به طور کلی، از تحریف قابل توجهی عاری هستند، پاسخگو است، اما هنوز انتظارات قابل توجهی در مورد موضوع وجود دارد. با این وجود، یک توجیه نادرست و عملی از شکاف‌های مهم ارتباطی در گزارش حساب‌رسی وجود دارد، و تلاش گسترده‌ای در کاهش این شکاف‌ها شده است (آساری و رایت^{۲۹}، ۲۰۱۲). علاوه بر این، فاصله انتظارات حساب‌رسی قابل توجهی نیز در قابلیت اطمینان و سودمندی گزارش حساب‌رسی یافت شده است. کاربران در درک مفاهیم اساسی در گزارش حساب‌رسی مانند اطمینان منطقی، اهمیت و نمونه‌گیری مشکل دارند (گرای و همکاران^{۳۰}، ۲۰۱۱). در دیگر سو، اگرچه زنجیره‌ای از اصول اخلاقی مورد حمایت قرار گرفته است، اما انتقادهایی وجود دارد که ترکیبی از خدمات حساب‌رسی و غیر حساب‌رسی را ناسازگار می‌داند (کینی و همکاران^{۳۱}، ۲۰۰۴؛ زمان و همکاران^{۳۲}، ۲۰۱۱). صالحی و رستمی (۲۰۰۹) ادعا کردند

که زمینه‌های سقوط استقلال حسابرس، وابستگی مالی حسابرس به تنازعات در بازار حسابرسی مشتری، ارائه خدمات غیر حسابرسی و زیرساخت‌های راهبری در بازار است. به دلیل توالی ارائه خدمات آمیخته، حسابرسان نقش متنوعی را در یک زمان مانند مشاور مدیریت و همچنین به عنوان حسابرس آزاد برای سهامداران انجام می‌دهند (آکثر و ژو، ۲۰۲۰). بحث و تجزیه و تحلیل مدیریت در خصوص گزارش سالانه و در ارتباط با ارائه اطلاعات در پیش‌بینی پیامدهای اقتصادی اجتناب‌ناپذیر بسیار ارزشمند است. با این حال، استانداردهای جاری حسابرسی، حسابرس را ملزم نمی‌کند که اطلاعات سایر قسمت‌های گزارش سالانه را به عنوان بخشی از حسابرسی صورت‌های مالی، حسابرسی نماید (موک و همکاران، ۲۰۱۲). احتمالاً گزارشات پایداری شرکت‌هایی که مایل به افزایش قابلیت اطمینان خود هستند، افزایش یافته و سرمایه‌گذاران تمایل به دریافت اطلاعات مربوط به مسئولیت‌های زیست محیطی و اجتماعی را از یک منبع شخص ثالث دارند، بنابراین، دلایل نگرانی در مورد اعتبار این نوع افشاگری بسیار زیاد است (کوهن و همکاران، ۲۰۱۱).

بررسی استقلال ادراک شده حسابرس

ارائه خدمات غیر حسابرسی تعارضات نقش ایجاد می‌کند و عواقب زیانباری بر عینیت و توانایی انجام حسابرسی بدون پیش داوری دارد. به دلیل پاداش‌های قابل توجه برای خدمات غیر حسابرسی، حسابرسان ممکن است به گونه‌ای عمل کنند که صرفاً منافع خود را محقق سازند. چهار شرکت بزرگ حسابرسی را می‌توان در ارائه خدمات غیر حسابرسی محدود کرد و از همین رو فراخوان بیشتری برای ایجاد شرکت‌های ارائه دهنده خدمات «حسابرسی» به صورت خاص وجود دارد. این فرآیند یک تلاش جامع به منظور تقویت رقابت و از بین بردن تضاد منافع می‌باشد (پیکارد و ماریچ^{۳۳}، ۲۰۱۸). یک دوره حسابرسی پنج ساله یا بیشتر بر استقلال حسابرس تأثیر می‌گذارد. ارتباط مداوم بین حسابرس و مشتری ممکن است حسابرس را وادار کند که به طور ناخودآگاه با نقص‌های عمده در بررسی حسابداری مالی مشتری مواجه شود و بر همین اساس دستکاری‌های سود عمده را پنهان نماید. نهادهای نظارتی و سیاست‌گذاران در حال بررسی مجدد در مورد تغییر اجباری حسابرس و گام‌های جدی در مورد روند کار هستند. کمیته حسابرسی عملکرد داوری را برای حل ناسازگاری بین حسابرس و مشتری ارائه می‌دهند. عملکرد حسابرسی سه‌گانه، که شامل حسابرسان خارجی، حسابرسان داخلی و کمیته‌های حسابرسی می‌شود، برای حفظ مسئولیت‌پذیری شرکت‌ها ضروری است (آکثر و ژو، ۲۰۲۰). همچنین، حفظ استقلال ادراک شده حسابرس به عنوان عاملی مهمی در کاهش شکاف انتظارات حسابرسی تلقی می‌شود زیرا بدون استقلال ادراک شده، گزارش حسابرسی چیزی بیش از تلاش تبلیغاتی یک شرکت محسوب نمی‌شود (آکثر و ژو، ۲۰۲۰). بازرمن و همکاران (۱۹۹۷) نتیجه گرفتند که «شکست‌های حسابرسی محصول طبیعی رابطه حسابرسی و مشتری است» و محدود کردن حسابرسان در ارائه کار غیر حسابرسی و افزایش نظارت مستقل حسابرسی برای کاهش انتظارات مربوط به حسابرسی امری حیاتی است.

بررسی سطح ارتباطات بهبود یافته حسابرس

به دلیل عدم ارتباط صحیح اطلاعاتی با مشتری، ممکن است شکاف‌های انتظاراتی ایجاد شود. تنظیم‌کنندگان استاندارد و حرفه حسابرسی علاقه فراوانی در کاهش شکاف ارتباطی دارند، زیرا یک شکاف می‌تواند اعتماد و اطمینان در گزارش حسابرسی را از بین ببرد، منجر به تصمیم‌گیری‌های ضعیف شود و منجر به دعاوی غیرضروری گردد (پورتر و همکاران، ۲۰۱۲). گزارش حسابرسی موجود صرفاً «بندهای یک سند قانونی» است و برای تشخیص ذینفعان در مورد امور دقیق شرکت فی کافی نیست (موک و همکاران، ۲۰۱۲). مشارکت در امور مهم حسابرسی، افشای عنوان شریک کاری در گزارش حسابرسی و الزام به ارائه بخش نظر گزارش حسابرسی، در آغاز، برخی از تغییراتی است که برای گسترش گزارش حسابرسی اعمال می‌شود (هیئت حسابرسی بین‌المللی و هیأت استانداردهای تضمین، ۲۰۱۵). آموزش نیز می‌تواند یک عملکرد ضروری در کاهش انتظارات مربوط به حسابرسی باشد. ذی نفعان خبره‌تر، احتمال کمتری در تأیید و اطمینان به حسابرس دارند که می‌توان با تقویت آگاهی‌های لازم در مورد صفات و محدودیت‌های حسابرسی، شکاف پیش‌بینی را کاهش داد. آموزش ممکن است یک تاکتیک مؤثر برای کاهش انتظارات حسابرسی و شکاف ارتباطی باشد (آکثر و ژو، ۲۰۲۰). همچنین نتایج برخی از مطالعات قبلی حاکی از آن است که شکاف ارتباطی بین حسابرسان و کاربران صورت‌های مالی وجود دارد. تنظیم‌کنندگان حرفه حسابرسی سعی کردند اطمینان حاصل کنند که میان آنچیزی که حسابرس قصد دارد از طریق آن ارتباط برقرار کند و آنچیزی که توسط کاربران به عنوان یک شکاف ارتباطی احساس می‌شود، اختلاف جزئی و نه یک شکاف وجود دارد که همین امر نیز می‌تواند اعتماد به گزارش حسابرسی را از بین ببرد و دعاوی بیهوده‌ای را علیه این حرفه ایجاد کند. از این رو، ارتباط بهتر حسابرسان شکاف انتظارات حسابرسی را کاهش می‌دهد (آساری و رایت، ۲۰۱۲). اگرچه تئوری نمایندگی اظهار می‌دارد که تداوم قانونی حسابرسی برای محافظت از سهامداران است، اما لازم است هدف از حسابرسی را با توجه به نظریه سهامداران و همراه با واقعیت حل کند چرا که سازمان‌ها ذینفعان دیگری دارند. رسوایی‌های شرکت‌های معاصر شرکت‌ها و خسارات عظیم حسابرسی نشان می‌دهد که بین آنچه که افراد از حسابرسان پیش‌بینی می‌کنند و آنچه‌ی که حسابرسان از خود تصور می‌کنند، تمایز فراوانی وجود دارد و از این تمایزات به عنوان شکاف اعتماد بین حسابرسان و کاربران صورت‌های مالی حسابرسی شده یاد می‌شود (هوگان و همکاران، ۲۰۰۸). برآوردن انتظارات جامعه و پر کردن شکاف انتظارات حسابرسی ممکن است به عنوان ابزاری مهم برای حفظ اعتماد به نفس سهامداران عمل کند. طبق یک گزارش تحقیقاتی از شورای گزارشگری مالی در انگلیس، شورای گزارشگری مالی (۲۰۱۶) اطمینان هنگامی وجود دارد که حسابرسان به صورت مستقل از شرکت‌های مشتری کار می‌کنند. برای اینکه یک حسابرسی معتبر و قابل اعتماد باشد، باید توسط شخصی انجام شود که مستقل است و نمی‌تواند تحت تأثیر موقعیت و قدرت قرار گیرد. هرچه استقلال حسابرسی بیشتر

باشد، چشم انداز بیشتری از اعتبار صورت‌های مالی حسابرسی شده نیز وجود دارد. همچنین، گروه ذینفعان گسترده‌تر، به ویژه عموم مردم و رسانه‌ها، در درک هدف و وظایف حسابرسی کوتاهی می‌کنند و بنابراین، برای بهبود درک عمومی از حسابرسی، طرفدار ارتباطات بهتر این حرفه هستند. یک شکاف ارتباطی بین کاربران از نظر ماهیت عملکرد حسابرسی و همچنین معنی گزارش حسابرسی وجود دارد و برای افزایش اطمینان در حسابرسی به یک انجمن برای ایجاد رابط بین حسابرسان، مدیریت و کاربران صورت‌های مالی نیاز است. یک شکاف ارتباطی بین حسابرسان و کاربران صورت‌های مالی در درک پیام منتقل شده توسط گزارش حسابرسی استاندارد وجود دارد، اگرچه اعتماد بیشتری در مورد سودمندی گزارش‌های حسابرسی به کاربران می‌دهد، بنابراین بهبود در مدل گزارشگری حسابرسی لازم است (آساری و رایت، ۲۰۱۲). شورای گزارشگری مالی می‌تواند به عنوان یک تنظیم‌کننده مستقل در حرفه حسابرسی نقش مهمی داشته باشد. بنابراین، شورای گزارشگری مالی می‌تواند حافظ منافع عمومی باشد و نقش زیادی در اطمینان از شکاف انتظارات حسابرسی کمتر و افزایش اطمینان در حسابرسی داشته باشد. در ادامه به ارائه خلاصه‌ای از پژوهش‌های انجام شده در این حوزه می‌پردازیم.

گاجیرو (۲۰۲۰) پژوهشی با عنوان: تأثیر مشخصات کمیته حسابرسی بر شکاف انتظار حسابرسی: شواهد شرکت‌های دولتی در کنیا انجام داد. هدف نویسندگان این بود که بررسی کنند آیا آموزش حسابرسی تأثیری در وجود شکاف انتظار حسابرسی دارد یا خیر. برای دستیابی به این هدف، آنها یک نظرسنجی از دانشجویان انجام دادند، که به عنوان متغیری برای گروه‌های مختلف ذینفعان استفاده می‌شود. نتایج نشان می‌دهد که آموزش حسابرسی در پوشش شکاف منطقی حسابرسی تأثیرگذار است. جیانگ و همکاران (۲۰۱۹) پژوهشی با عنوان: «رابطه بین خدمات مربوط به عملیات حسابرسی داخلی و عملکرد عملیاتی شرکت» انجام دادند. در این مقاله، به بررسی این موضوع پرداخته شده است که آیا خدمات مربوط به عملیات ارائه شده توسط عملکرد حسابرسی داخلی مزایای اقتصادی برای شرکت‌ها به همراه دارد. نتایج نشان داد که میزان مشارکت خدمات مربوط به عملیات در عملکرد حسابرسی داخلی رابطه معنادار مثبتی با عملکرد عملیاتی دارد. علاوه بر این، با تجزیه عملکرد حسابرسی داخلی به خدمات ارزیابی متداول (به عنوان مثال، حسابرسی عملیاتی) و خدمات تسهیل‌گری کسب و کار محور (به عنوان مثال، مشاوره استراتژی) رابطه معناداری دارد. کوراو وانگ (۲۰۱۹) پژوهشی با عنوان: «تأثیر افشای موارد اصلی حسابرسی و دقت استاندارد حسابداری بر شکاف انتظارات حسابرسی» انجام دادند. این مطالعه یک آزمایش را با استفاده از کاربران گزارش مالی غیر حرفه‌ای برای بررسی تأثیر افشای موارد اصلی حسابرسی در شکاف انتظار حسابرسی گزارش می‌کند. نتایج نشان می‌دهد که افشای موارد اصلی حسابرسی به خودی خود در گزارش حسابرسی بر شکاف انتظار حسابرسی تأثیری ندارد. سوله و همکاران (۲۰۱۹) پژوهشی با عنوان: «ادراک کاربران درباره مسئولیت حسابرسان در زمینه جلوگیری از تقلب، کشف و انتظارات حسابرسی در نیجریه» انجام دادند. این مطالعه از یک طرح تحقیق پیمایشی استفاده می‌کند که در آن ۲۰۰ نسخه از پرسشنامه‌ها به دانشجویان، حسابداران، سرمایه‌گذاران، سهامداران و بانکداران در

ایالت‌های کانو و جیگاوا نیجریه ارائه شده است. یافته‌های این مطالعه نشان داد که فاصله انتظارات حسابداری در زمینه پیشگیری و کشف تقلب در نیجریه وجود دارد. با توجه به این، این مقاله پیشنهاد می‌کند که روشننگری مناسب برای مردم، سرمایه‌گذاران و سرمایه‌گذاران بالقوه در مورد عملکرد حسابداری و مسئولیت‌های حسابداری در مورد پیشگیری و کشف تقلب باید توسط ناظران، نهادهای حسابداری حرفه‌ای و سایر سهامداران انجام شود زیرا این می‌تواند در کاهش اصله انتظارات حسابداری در نیجریه مثر ثمر باشد.

کهزادی طه‌نه (۱۳۹۹) پژوهشی با عنوان: سطح اهمیت حسابداری: شکاف انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش حسابداری» انجام دادند. این پژوهش از نوع پیمایشی است و نمونه آماری با استفاده از فرمول کوکران با جامعه نامعلوم، تعداد ۳۸۴ نفر تعیین گردید که در نهایت تعداد ۱۶۸ پرسشنامه از حسابرسان و تعداد ۱۸۷ عدد از استفاده‌کنندگان جمع‌آوری گردید نتایج پژوهش نشان می‌دهد که بین نظرات دو گروه در مورد تاثیر تعدیلات صورت‌های مالی بر اهمیت، افشای سطح اهمیت و نحوه فراگیر بودن آثار تحریف‌ها، تفاوت معنی‌داری وجود نداشت و هر دو گروه موافق افشای سطح اهمیت در گزارش حسابداری و بازنگری معیار و ضرایب مشخص شده در دستورالعمل سطح اهمیت هستند.

فتح الله زاده و علوی (۱۳۹۹) پژوهشی با عنوان: «بررسی تاثیر دوره تصدی حسابداری بر ارتباط بین اظهارنظر حسابداری و رفتار سرمایه‌گذاران» انجام دادند. این پژوهش حاضر تاثیر دوره تصدی حسابداری بر ارتباط بین اظهارنظر حسابداری و رفتار سرمایه‌گذاران را بررسی می‌کند. نمونه پژوهش حاضر شامل ۱۱۴ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۶ می‌باشد. برای اندازه‌گیری رفتار سرمایه‌گذاران از بازده غیرعادی تجمیعی ۱۰ روز بعد از ارائه گزارش حسابرسان مستقل استفاده شده است. برای آزمون فرضیه‌ها از مدل‌های رگرسیونی چند متغیره و نرم‌افزار اقتصادسنجی Stata بهره گرفته شده است. نتایج تحقیق حاضر اثر معناداری را از سوی اظهارنظر حسابداری بر رفتار سرمایه‌گذاران نشان نداد. همچنین نقش دوره تصدی حسابداری به عنوان متغیر تعدیلی بر ارتباط بین اظهارنظر حسابداری و رفتار سرمایه‌گذاران مورد تایید قرار نگرفت.

حسینی و همکاران (۱۳۹۹) پژوهشی با عنوان: «بررسی تاثیر دیدگاه‌های تردید حرفه‌ای حسابداری بر ارزیابی ریسک تقلب، با توجه به اثر مداخله‌کنندگی مهارت ارتباطی و تضعیف اجتماعی» انجام دادند. داده‌های پژوهش از طریق پرسشنامه، جمع‌آوری شده و با استفاده از معادلات ساختاری به کمک نرم‌افزار آموس، مورد تحلیل قرار گرفته است. 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.

بختیاری و همکاران (۱۳۹۹) پژوهشی با عنوان: «سرمایه اجتماعی و استقلال حسابرسان؛

رویکرد حرفه‌ای گرای» انجام دادند. تعداد ۲۴۹ پرسشنامه میان حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات عضو جامعه حسابداران رسمی ایران به شیوه تصادفی توزیع و جمع آوری و داده‌های بدست آمده از آنها با استفاده از مدل معادلات ساختاری مورد تحلیل قرار گرفته است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که سرمایه اجتماعی تأثیر مثبت بر استقلال حسابرسان دارد. امجدی و همکاران (۱۳۹۹) پژوهشی با عنوان: «تأثیر تخصص حسابرسان بر اعتماد اجتماعی با نقش میانجی کیفیت حسابرسی عملکرد (مطالعه موردی دیوان محاسبات)» انجام دادند. جامعه آماری پژوهش حسابرسان در رده‌ها و پست‌های مختلف از حسابرسان تا حسابرسان کل در دیوان محاسبات کشور در پاییز سال ۱۳۹۸ بودند و با توجه به فرمول نمونه‌گیری کوکران حجم نمونه ۲۶۹ نفر تعیین شد این تعداد ۲۱۵ پرسشنامه قابل تجزیه و تحلیل آماری دریافت گردید. یافته‌ها حاکی از آن است که تخصص حسابرسان دیوان محاسبات بر اعتماد اجتماعی تأثیر مثبت و معنادار دارد. همچنین، تخصص حسابرسان دیوان محاسبات از طریق کیفیت حسابرسی آن‌ها بر اعتماد اجتماعی تأثیر مثبت دارد و به عبارتی کیفیت حسابرسی نقش میانجی در رابطه تخصص حسابرسان دیوان محاسبات و اعتماد اجتماعی دارد.

فرضیه‌های پژوهش

فرضیه ۱) مسئولیت حسابرسان در کشف تقلب، معنی‌داری و سودمندی گزارش حسابرسان، حسابرسان ارائه‌دهنده خدمات غیر حسابرسی، انتظار برای اطمینان بخشی از گزارشگری و انتظار برای سایر خدمات اطمینان دهی تأثیر معناداری بر شکاف انتظارات حسابرسی دارد.

فرضیه ۲) محدودیت در ارائه خدمات غیر حسابرسی، چرخش حسابرسان و ارتباط موثر با کمیته حسابرسی فعال، تأثیر معناداری بر استقلال ادراک شده حسابرسان دارد.

فرضیه فرعی ۱-۲-) استقلال ادراک شده حسابرسان تأثیر معنادار و منفی بر شکاف انتظارات حسابرسی دارد.

فرضیه ۳) سطح ارتباطات بهبود یافته حسابرسان با توسعه گزارش حسابرسی و اطمینان از آموزش حسابرسی مرتبط است.

فرضیه فرعی ۱-۳-) سطح ارتباطات بهبود یافته حسابرسان تأثیر معنادار و منفی بر شکاف انتظارات حسابرسی دارد.

فرضیه ۴) شکاف انتظارات حسابرسی تأثیر معنادار و منفی بر اعتماد سهامداران دارد.

فرضیه فرعی ۱-۴-) استقلال ادراک شده حسابرسان تأثیر معنادار و مثبتی بر اعتماد سهامداران دارد.

فرضیه فرعی ۲-۴-) سطح ارتباطات بهبود یافته حسابرسان تأثیر معنادار و مثبتی بر اعتماد سهامداران دارد.

فرضیه ۵) نقش تعدیلگر شورای گزارشگری مالی فعال بر رابطه بین استقلال ادراک شده حسابرسان و فاصله انتظارات حسابرسی تأثیر معناداری دارد.

فرضیه فرعی ۱-۵-) نقش تعدیلگر شورای گزارشگری مالی فعال بر رابطه بین سطح بهبود

یافته حسابرسان و شکاف انتظار حسابرسی تاثیر معناداری دارد.
 فرضیه فرعی ۲-۵-) نقش تعدیلگر شورای گزارشگری مالی فعال بر رابطه بین استقلال ادراک شده حسابرسان و اعتماد سهامداران تاثیر معناداری دارد.
 فرضیه فرعی ۳-۵-) نقش تعدیلگر شورای گزارشگری مالی فعال بر رابطه بین بهبود سطح ارتباطات حسابرسان و اعتماد سهامداران تاثیر معناداری دارد.

نحوه اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش

نگاره (۱): اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش

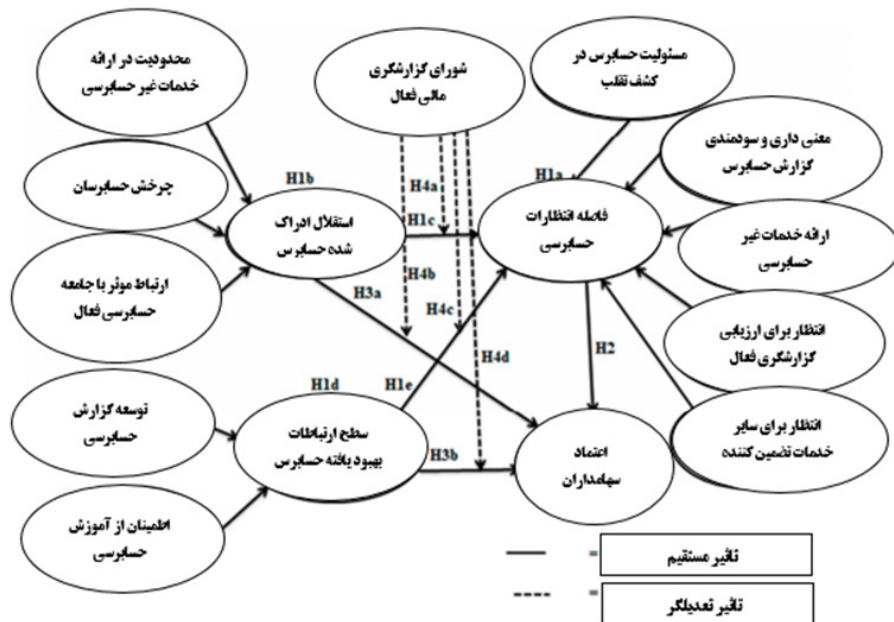
متغیرهای پژوهش متغیر وابسته	منابع مورد استفاده شاخص‌های پژوهش	مقیاس	تعداد مولفه‌ها	نوع و تعداد سنجه‌ها
اعتماد سهامداران	اوکافور و اوتالر (۲۰۱۳) و ژیه (۲۰۱۶).	لیکرت	ندارد	۴ سنجه
متغیرهای مستقل		مقیاس	تعداد ابعاد	سنجه‌های مرتبط و تعداد آنها
فاصله انتظارات حسابرسی	آساری و رایت (۲۰۱۲)؛ کورام و همکاران (۲۰۱۱)؛ گرای و همکاران (۲۰۱۱). موک و همکاران (۲۰۱۲)؛ کوهن و همکاران (۲۰۱۱).	لیکرت	۵ مولفه	مسئولیت حسابرسان در کشف تقلب (۴ سنجه) معنی داری و سودمندی گزارش حسابرسان (۵ سنجه) ارائه خدمات غیر حسابرسی (۳ سنجه) انتظار برای ارزیابی گزارشگری فعال (۴ سنجه) انتظار برای سایر خدمات تضمین‌کننده (۳ سنجه)
استقلال ادراک شده حسابرسان	گرای و همکاران (۲۰۱۱). موک و همکاران (۲۰۱۲)؛ کوهن و همکاران (۲۰۱۱).	لیکرت	۳ مولفه	محدودیت در ارائه خدمات غیر حسابرسی (۴ سنجه) چرخش اجباری حسابرسان (۴ سنجه) ارتباط موثر با جامعه حسابرسی فعال (۳ سنجه)
سطح ارتباطات بهبود یافته حسابرسان	آساری و رایت (۲۰۱۲)؛ کورام و همکاران (۲۰۱۱)؛ گرای و همکاران (۲۰۱۱). موک و همکاران (۲۰۱۲)؛ کوهن و همکاران (۲۰۱۱).	لیکرت	۲ مولفه	توسعه گزارش حسابرسی (۳ سنجه) اطمینان از آموزش حسابرسی (۳ سنجه)
متغیر تعدیلگر		مقیاس	تعداد ابعاد	سنجه‌های مرتبط و تعداد آنها
شورای گزارشگری مالی	احمد (۲۰۱۷).	لیکرت	ندارد	۳ سنجه

۳- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش پژوهش حاضر بر مبنای هدف در دسته پژوهش‌های کاربردی قرار می‌گیرد. بر مبنای ماهیت و روش و در طبقه‌بندی انواع تحقیقات براساس روش، پژوهش حاضر از نوع توصیفی^{۳۵}

قلمداد می‌شود. پژوهش توصیفی در تعریف شامل مجموعه روش‌ها و فنی‌ها است که هدف غایی آن‌ها توصیف کردن شرایط یا پدیده‌های مورد بررسی می‌باشد (خاکی، ۱۳۹۹). با توجه به این‌که در پژوهش حاضر از روش‌های مطالعه کتابخانه‌ای و همچنین روش‌های میدانی نظیر پرسش‌نامه استفاده می‌گردد، می‌توان عنوان داشت که پژوهش حاضر براساس ماهیت و روش، تحقیقی توصیفی از نوع هم‌بستگی است. جامعه آماری پژوهش حاضر را حسابرسان سازمان امور مالیاتی و حسابرسان جامعه حسابداران در سال ۱۴۰۱ تشکیل می‌دهند که تعداد آنها برابر با ۳۷۹ نفر می‌باشد.

مدل مفهومی پژوهش



شکل (۱): مدل مفهومی پژوهش: (آکثر و ژو، ۲۰۲۰).

۴- یافته‌های پژوهش آمار توصیفی

نگاره (۲): بررسی وضعیت پاسخ دهندگان از نقطه نظر جنسیت

جنسیت	فراوانی	درصد فراوانی	درصد فراوانی تجمعی
زن	۱۴۷	۳۸,۸	۳۸,۸
مرد	۲۳۲	۶۱,۲	۱۰۰
مجموع	۳۷۹	۱۰۰	-

نگاره (۳): بررسی وضعیت پاسخ‌دهندگان از نظر مدرک تحصیلی

درصد فراوانی	درصد فراوانی	فراوانی	تحصیلات
۲۲,۴	۲۲,۴	۸۵	لیسانس
۶۹,۹	۴۷,۵	۱۸۰	فوق لیسانس
۱۰۰	۳۰,۱	۱۱۴	دکترا و بالاتر
-	۱۰۰	۳۷۹	مجموع

نگاره (۴): بررسی وضعیت پاسخ‌دهندگان از نظر سن

درصد فراوانی	درصد فراوانی	فراوانی	سن
۱۹,۳	۱۹,۳	۷۳	۳۵-۳۰ سال
۴۸,۳	۲۹,۰	۱۱۰	۳۵-۴۰ سال
۱۰۰	۵۱,۷	۱۹۶	بالای ۴۰ سال
-	۱۰۰	۳۷۹	مجموع

نگاره (۵): بررسی وضعیت پاسخ‌دهندگان از نظر سابقه کار

درصد فراوانی	درصد فراوانی	فراوانی	سابقه
۲۴,۸	۲۴,۸	۹۴	۱۰-۵ سال
۶۵,۴	۴۰,۶	۱۵۴	۱۵-۱۰ سال
۱۰۰	۳۴,۶	۱۳۱	بالای ۱۵ سال
-	۱۰۰	۳۷۹	مجموع

تحلیل‌های تک متغیره

شاخص‌های توصیفی

در حالت کلی گفته می‌شود چنانچه مقادیر چولگی و کشیدگی یک توزیع در بازه ۲- تا ۲+ قرار گیرد، می‌توان ادعا کرد که این توزیع، نرمال است. همان‌گونه که مشاهده می‌شود، مقادیر جدول زیر شامل قاعده مذکور است لذا می‌توان گفت داده‌های تحقیق دارای توزیع نرمال هستند.

نگاره (۶): شاخص‌های توصیفی متغیرهای پژوهش

تعداد مشاهدات	کشیدگی	چولگی	میانه	
۳۷۹	-۰.۵۹	-۰.۷۷۹	۰.۳۷۸	ارائه خدمات غیر حسابرسی
۳۷۹	۰.۳۹۵	-۰.۶۵۴	-۰.۲۱۳	ارتباط موثر با جامعه حسابرسی فعال
۳۷۹	-۰.۰۶۱	-۰.۲۵۸	-۰.۱۸۳	اطمینان از آموزش حسابرسی
۳۷۹	-۰.۰۱۸	-۰.۸۳۳	-۰.۰۷۸	اعتماد سهامداران

۳۷۹	-۰.۲	-۱.۴۶۸	۰.۱۱۲	انتظار برای ارزیابی گزارشگری فعال
۳۷۹	-۰.۵۴۷	-۱.۱۴۸	۰.۵۰۸	انتظار برای سایر خدمات تضمین کننده
۳۷۹	۰.۴۹۱	-۰.۹۱۹	-۰.۰۶	توسعه گزارش حسابرسی
۳۷۹	-۰.۱۷۷	-۱.۳۵۲	۰.۲۷۳	شورای گزارشگری مالی
۳۷۹	-۰.۲۱۵	-۱.۵۹۶	۰.۱۳۳	محدودیت در ارائه خدمات غیر حسابرسی
۳۷۹	-۰.۱۰۳	-۱.۱۹۵	۰.۰۹۳	مسئولیت حسابرس در کشف تقلب
۳۷۹	-۰.۱۵۹	-۱.۴۲۲	۰.۰۴۳	معنی داری و سودمندی گزارش حسابرس
۳۷۹	-۰.۲۸۹	-۱.۴۳۹	۰.۰۸۸	چرخش اجباری حسابرسان

آزمون میانگین

در این بخش به بررسی و تحلیل وضعیت متغیرهای تحقیق پرداخته می‌شود. در واقع هدف از این امر تعیین وضعیت ادراکی جامعه تحقیق از متغیرها می‌باشد. برای این منظور آزمون t تک نمونه استفاده شده است.

نگاره (۷): آزمون میانگین متغیرهای پژوهش

فاصله اطمینان ۹۵٪ حد پایین حد بالا		تفاوت میانگین	وضعیت ادراکی جامعه از متغیر	عدد معناداری	درجه آزادی	مقدار t	
۰.۴۹۷	۰.۲۶۰	۰/۳۷۹	مطلوب	۰/۰۰۰	۳۷۹	۶/۳۳۴	مسئولیت حسابرس در کشف تقلب
۱.۴۶۰	۱.۲۸۰	۱,۳۷۰	مطلوب	۰,۰۰۰	۳۷۹	۳۰,۳۰۵	معنی داری و سودمندی گزارش حسابرس
۱.۴۰۴	۱.۲۵۹	۱.۳۳۱	مطلوب	۰/۰۰۰	۳۷۹	۳۶,۴۵۶	ارائه خدمات غیر حسابرسی
۱.۲۷۷	۱.۰۷۹	۱.۱۷۸	مطلوب	۰/۰۰۰	۳۷۹	۲۳,۶۲۴	انتظار برای ارزیابی گزارشگری مداوم
۱.۱۳۹	۰,۹۱۹	۱.۰۲۹	مطلوب	۰/۰۰۰	۳۷۹	۱۸,۵۶۲	انتظار برای سایر خدمات تضمین کننده
۰,۶۰۱	۰,۲۵۱	۰,۴۲۶	مطلوب	۰,۰۰۰	۳۷۹	۴,۸۳۴	محدودیت در ارائه خدمات غیر حسابرسی

با توجه به اطلاعات جدول فوق می‌توان گفت چون حدود بالا و پایین برای همه متغیرها مثبت است، پس میانگین جامعه در آن متغیر بیش از مقدار آزمون شده است.

تحلیل‌های چند متغیره آزمون کفایت نمونه برداری

یکی از روش‌های سنجش تناسب حجم نمونه جهت تحلیل عاملی، محاسبه شاخص کایزر مایرز (KMO) و آزمون بارتلت است. دامنه مقدار شاخص KMO بین ۰ تا ۱ است. به طوری که هر چه این مقدار به عدد ۱ نزدیک‌تر باشد، داده‌ها برای تحلیل عاملی مناسب قلمداد می‌شود. حداقل مقدار قابل برای این شاخص ۰/۶ توصیه شده است. آزمون بارتلت نیز یک روش دیگر برای تشخیص مناسب بودن داده‌ها می‌باشد و این فرضیه را که ماتریس همبستگی مشاهده شده متعلق به جامعه‌ای با متغیرهای نایسته است، می‌آزماید. مطلوب آن است که فرض صفر رد شود.

نگاره (۸): نتایج حاصل آزمون کفایت نمونه برداری

آزمون بارتلت			شاخص KMO	متغیر
عدد معناداری	درجه آزادی	مربع کای تقریبی		
۰/۰۰۰	۳	۲۳۹,۵۱۴	۰/۶۸۵	مسئولیت حسابرسان در کشف تقلب
۰/۰۰۰	۱۰	۱۰۴۴/۰۰۲	۰/۷۷۰	معنی داری و سودمندی گزارش حسابرسان
۰/۰۰۰	۳	۴۴۲,۰۰۵	۰/۷۱۸	ارائه خدمات غیر حسابرسانی
۰/۰۰۰	۶	۹۰۹/۴۲۷	۰/۸۲۹	انتظار برای ارزیابی گزارشگری مداوم
۰,۰۰۰	۳	۶۹۷,۷۵۲	۰,۷۵۴	انتظار برای سایر خدمات تضمین کننده
۰,۰۰۰	۶	۸۸۲,۳۰۵	۰,۷۵۹	محدودیت در ارائه خدمات غیر حسابرسانی
۰,۰۰۰	۳	۱۲۲۱,۴۷۱	۰,۸۳۵	چرخش اجباری حسابرسان
۰,۰۰۰	۳	۱۷۲,۷۰۳	۰,۶۱۴	ارتباط موثر با جامعه حسابرسانی فعال
۰,۰۰۰	۳	۲۰۴,۷۶۲	۰,۶۶۸	توسعه گزارش حسابرسانی
۰,۰۰۰	۳	۲۷۸,۵۶۱	۰,۶۰۴	اطمینان از آموزش حسابرسانی
۰,۰۰۰	۶	۵۷۴,۴۸۷	۰,۷۵۷	اعتماد سهامداران
۰,۰۰۰	۳	۲۹۶,۹۲۵	۰,۶۳۹	شورای گزارشگری مالی

ارزیابی مدل اندازه‌گیری روایی همگرا

روایی همگرا در روش مبتنی بر واریانس، بر اساس میانگین واریانس استخراج شده (AVE) سنجیده می‌شود. نتایج حاصل از این تحلیل در نگاره (۹) آمده است. همان گونه که مشاهده می‌شود تمامی مقادیر از حداقل مقدار قابل قبول بالاتر است. لذا می‌توان گفت متغیرهای تحقیق از لحاظ روایی همگرا مناسب است.

نگاره (۹): روایی همگرایی متغیرهای پژوهش

میانگین واریانس استخراج شده	متغیر
۰/۶۵۱	مسئولیت حسابرس در کشف تقلب
۰/۶۶۵	معنی داری و سودمندی گزارش حسابرس
۰/۷۴۷	ارائه خدمات غیر حسابرسی
۰/۷۶۲	انتظار برای ارزیابی گزارشگری مداوم
۰/۸۳۳	انتظار برای سایر خدمات تضمین کننده
۰/۷۲۶	محدودیت در ارائه خدمات غیر حسابرسی
۰/۸۰۹	چرخش اجباری حسابرسان
۰/۵۹۳	ارتباط موثر با جامعه حسابرسی فعال
۰/۵۸۳	توسعه گزارش حسابرسی
۰/۶۴۰	اطمینان از آموزش حسابرسی
۰/۶۵۷	اعتماد سهامداران
۰/۶۵۴	شورای گزارشگری مالی
۰/۸۵۴	

سازگاری درونی

آلفای کرونباخ

نتایج حاصل از محاسبه ضرایب آلفای کرونباخ در جدول زیر ارائه شده است. بر اساس مقادیر محاسبه شده، می توان نتیجه گرفت تمامی متغیرهای تحقیق از لحاظ پایایی مطلوب به شمار می روند.

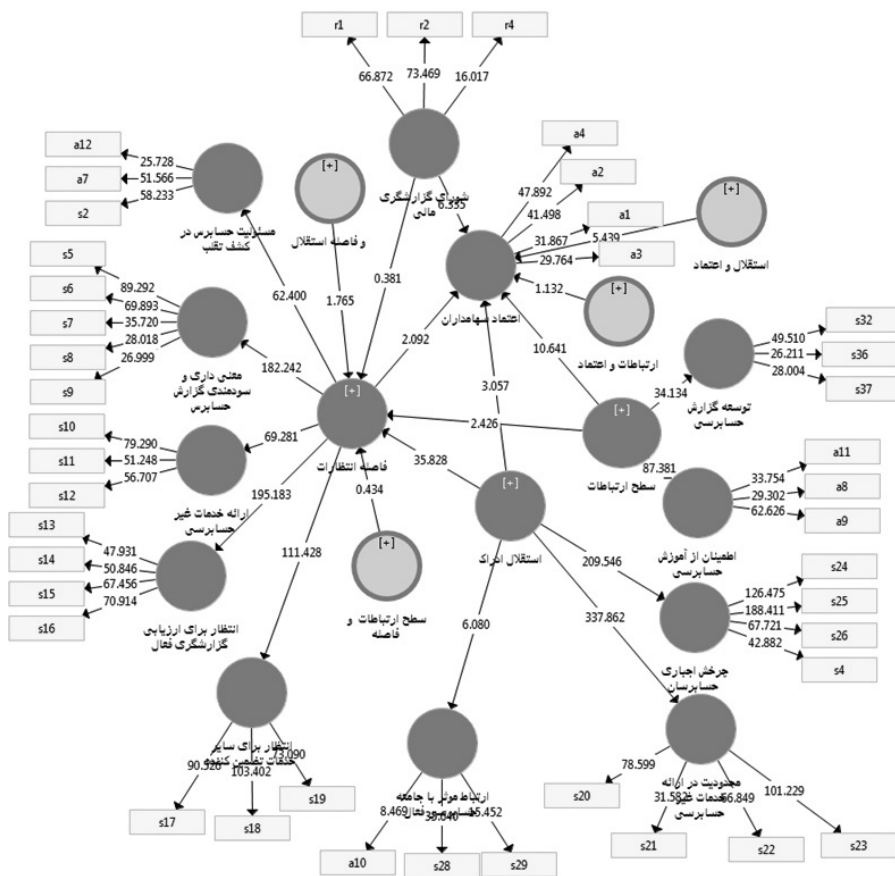
نگاره (۱۰): آلفای کرونباخ متغیرهای پژوهش

ضریب آلفای کرونباخ	متغیر
۰/۷۳۵	مسئولیت حسابرس در کشف تقلب
۰/۸۳۷	معنی داری و سودمندی گزارش حسابرس
۰/۸۳۴	ارائه خدمات غیر حسابرسی
۰/۸۹۶	انتظار برای ارزیابی گزارشگری مداوم
۰/۹۰۰	انتظار برای سایر خدمات تضمین کننده
۰/۸۷۲	محدودیت در ارائه خدمات غیر حسابرسی
۰/۹۲۰	چرخش اجباری حسابرسان
۰/۷۷۴	ارتباط موثر با جامعه حسابرسی فعال
۰/۷۰۴	توسعه گزارش حسابرسی
۰/۷۲۵	اطمینان از آموزش حسابرسی
۰/۸۲۵	اعتماد سهامداران
۰/۷۴۳	شورای گزارشگری مالی

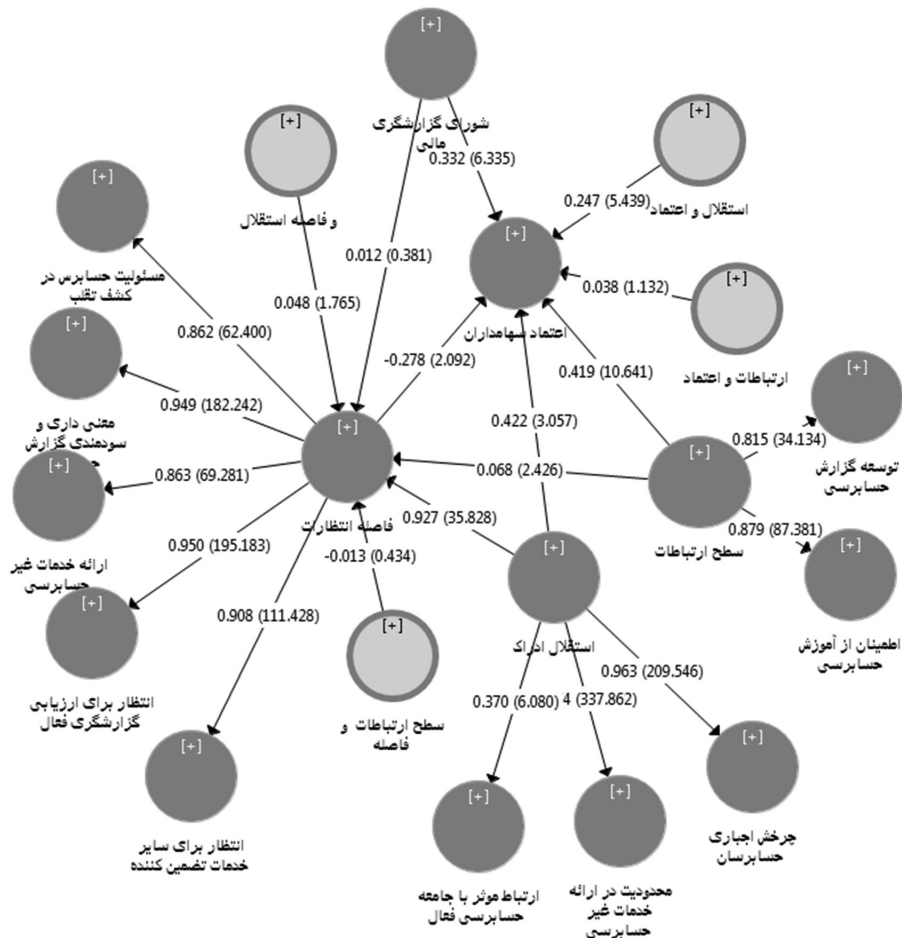
آزمون فرضیه‌های پژوهش

نگاره (۱۱): نتایج حاصل از تحلیل مسیرهای مستقیم برای فرضیه‌های فرعی

ضریب مسیر	آماره تی	سطح معنی‌داری	
۰.۰۳۸	۱.۱۳۲	۰.۲۵۸	ارتباطات و اعتماد -> اعتماد سهامداران
۰.۳۷	۶.۰۸	۰	استقلال ادراک -> ارتباط موثر با جامعه حسابرسی فعال
۰.۴۲۲	۳.۰۵۷	۰.۰۰۲	استقلال ادراک -> اعتماد سهامداران
۰.۹۲۷	۳۵.۸۲۸	۰	استقلال ادراک -> فاصله انتظارات
۰.۹۷۴	۳۳۷.۸۶۲	۰	استقلال ادراک -> محدودیت در ارائه خدمات غیر حسابرسی
۰.۹۶۳	۲۰۹.۵۴۶	۰	استقلال ادراک -> چرخش اجباری حسابسان
۰.۲۴۷	۵.۴۳۹	۰	استقلال و اعتماد -> اعتماد سهامداران
۰.۸۷۹	۸۷.۳۸۱	۰	سطح ارتباطات -> اطمینان از آموزش حسابرسی
۰.۴۱۹	۱۰.۶۴۱	۰	سطح ارتباطات -> اعتماد سهامداران
۰.۸۱۵	۳۴.۱۳۴	۰	سطح ارتباطات -> توسعه گزارش حسابرسی
۰.۰۶۸	۲.۴۲۶	۰.۰۱۶	سطح ارتباطات -> فاصله انتظارات
-۰.۰۱۳	۰.۴۳۴	۰.۶۶۵	سطح ارتباطات و فاصله -> فاصله انتظارات
۰.۳۳۲	۶.۳۳۵	۰	شورای گزارشگری مالی -> اعتماد سهامداران
۰.۰۱۲	۰.۳۸۱	۰.۷۰۴	شورای گزارشگری مالی -> فاصله انتظارات
۰.۸۶۳	۶۹.۲۸۱	۰	فاصله انتظارات -> ارائه خدمات غیر حسابرسی
-۰.۲۷۸	۲.۰۹۲	۰.۰۳۷	فاصله انتظارات -> اعتماد سهامداران
۰.۹۵	۱۹۵.۱۸۳	۰	فاصله انتظارات -> انتظار برای ارزیابی گزارشگری فعال
۰.۹۰۸	۱۱۱.۴۲۸	۰	فاصله انتظارات -> انتظار برای سایر خدمات تضمین کننده
۰.۸۶۲	۶۲.۴	۰	فاصله انتظارات -> مسئولیت حسابرس در کشف تقلب
۰.۹۴۹	۱۸۲.۲۴۲	۰	فاصله انتظارات -> معنی‌داری و سودمندی گزارش حسابرس
۰.۰۴۸	۱.۷۶۵	۰.۰۷۸	فاصله استقلال -> فاصله انتظارات



شکل (۱): تحلیل مسیرها برای فرضیه‌های پژوهش



شکل (۲): ضرایب مسیرها برای فرضیه‌های پژوهش

در شکل‌های فوق، مقادیر بحرانی بالای ۱/۹۶ و سطح معناداری پایین‌تر از ۰/۰۵ به منزله رد فرض صفر و حفظ ادعای مطرح شده (در قالب فرضیه‌های تحقیق) است. در ادامه به توضیح فرضیه‌ها و نتایج حاصل از تحلیل مسیر پرداخته می‌شود.

نگاره (۱۲): خلاصه نتایج پژوهش

نتیجه	فرضیات پژوهش
تایید فرضیه	فرضیه ۱: مسئولیت حسابرسان در کشف تقلب، معنی دار بودن و سودمندی گزارش حسابرسان، ارائه خدمات غیر حسابرسان، برآورده سازی انتظارات از تضمین گزارشگری مالی و برآورده سازی انتظارات برای سایر خدمات اطمینان بخش، تاثیر معناداری بر فاصله انتظارات حسابرسان دارد.
تایید فرضیه	فرضیه ۲: محدودیت در ارائه خدمات غیر حسابرسان، چرخش حسابرسان و ارتباط موثر با کمیته حسابرسان فعال، تاثیر معناداری بر استقلال ادراک شده حسابرسان دارد. فرضیه ۲-۱: استقلال ادراک شده حسابرسان تاثیر معنادار بر فاصله انتظارات حسابرسان دارد.
تایید فرضیه	فرضیه ۳: سطح ارتباطات بهبود یافته حسابرسان با توسعه گزارش حسابرسان و اطمینان از آموزش حسابرسان مرتبط است. فرضیه ۳-۱: سطح ارتباطات بهبود یافته حسابرسان بر فاصله انتظارات حسابرسان تاثیر دارد.
تایید فرضیه	فرضیه ۴: فاصله انتظارات حسابرسان بر اعتماد سهامداران دارد. فرضیه ۴-۱: استقلال ادراک شده حسابرسان تاثیر معنادار بر اعتماد سهامداران دارد. فرضیه ۴-۲: سطح ارتباطات بهبود یافته حسابرسان بر اعتماد سهامداران دارد.
رد فرضیه	فرضیه ۵: نقش تعدیلگر شورای گزارشگری مالی فعال بر رابطه بین استقلال ادراک شده حسابرسان و فاصله انتظارات حسابرسان تاثیر معناداری دارد.
رد فرضیه	فرضیه ۵-۱: نقش تعدیلگر شورای گزارشگری مالی فعال بر رابطه بین سطح بهبود یافته حسابرسان و فاصله انتظار حسابرسان تاثیر معناداری دارد.
تایید فرضیه	فرضیه ۵-۲: نقش تعدیلگر شورای گزارشگری مالی فعال بر رابطه بین استقلال ادراک شده حسابرسان و اعتماد سهامداران تاثیر معناداری دارد. می پردازد.
رد فرضیه	فرضیه ۵-۳: نقش تعدیلگر شورای گزارشگری مالی فعال بر رابطه بین بهبود سطح ارتباطات حسابرسان و اعتماد سهامداران تاثیر معناداری دارد.

۵- بحث و نتیجه گیری

بحث و بررسی فرضیه نخست پژوهش

با توجه به نتایج بدست آمده از فرضیه نخست و همچنین از دیدگاه نظری و بر مبنای برآوردهای بیشتر پژوهشگر می توان عنوان نمود که با توجه به پیچیده شدن کسب و کارها در زمان کنونی، افزایش انتظارات از شرکتها در زمینه های مختلف، رقابتی شدن بازار و بحران های اقتصادی پیش آمده به دلیل عوامل مختلف نظیر اپیدمی کرونا، شرکت های ایرانی باید حساسیت بسیار بالایی در انتخاب حسابرسان خود داشته باشند. چرا که در حال حاضر همانند سال ها و دهه های پیش، وظایف حسابرسان صرفا در گزارشگری مالی خلاصه نمی شود و محدوده بسیار وسیعی از مسئولیتها را پوشش می دهد. هرچه خبرگی حسابرسان در حوزه های جدید بیشتر باشد، فاصله انتظارات از وی و دیگر حسابرسان به طبع کاهش خواهد یافت. این وظایف از کشف تقلب و اشتباه در گزارش های مالی تا مشاوره در کسب و کارها و شناسایی رقبای بازار متغیر است. همچنین به هر میزان که خبرگی حسابرسان در گزارشگری مالی و عدم سوگیری بیشتر

باشد، فاصله انتظارات ذی‌نفعان و سرمایه‌گذاران از آنها کاهش خواهد یافت. نتایج با پژوهش‌های فروغی و عسگری ارجنگی (۱۳۹۶) پژوهشی با عنوان: «بررسی شکاف انتظارات حسابرسی در زمینه کشف تقلب در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران»؛ کهزادی طه‌ننه (۱۳۹۹) با عنوان: سطح اهمیت حسابرسی: شکاف انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش حسابرسی؛ سوله و همکاران (۲۰۱۹) با عنوان: «ادراک کاربران درباره مسئولیت حسابرسان در زمینه جلوگیری از تقلب، کشف و انتظارات حسابرسی در نیجریه» و آکتر و ژو (۲۰۲۰) پژوهشی با عنوان: «وجود شکاف انتظار حسابرسی و تأثیر آن بر اعتماد سهامداران: نقش تعدیل‌کننده شورای گزارشگری مالی» همسو می‌باشد.

بحث و بررسی فرضیه دوم پژوهش

با توجه به نتایج بدست آمده از فرضیه دوم و همچنین از دیدگاه نظری و بر مبنای برآوردهای بیشتر پژوهشگر می‌توان عنوان نمود که در وهله اول، ارائه خدمات غیر حسابرسی از آنجا که می‌تواند ذهنیت حسابرس را با مواردی غیر از حرفه کاری وی درگیر نماید، لذا تمرکز وی را از سمت و سوی گزارشگری مالی به موارد دیگر منحرف می‌سازد و روند حسابرسی را با اشتباهات عمده مواجه می‌سازد. همچنین چرخش دوره حسابرسی نیز موضوعی است که استقلال حسابرسان را با تهدید مواجهه می‌سازد. دوره تصدی طولانی حسابرس می‌تواند باعث آشنایی بیشتر و به نوعی ایجاد نوعی صمیمیت بین حسابرس و صاحبکار شده و از این رو حسابرس به دلایل مختلف از بسیاری از تخلف‌ها و تقلب‌ها در صورت‌های مالی چشم‌پوشی نماید و در نهایت باعث از بین رفتن وجهه و اعتبار شرکت در آینده شود. برآیند تمام این اتفاقات، تأثیر معنادار و منفی بر فاصله انتظارات حسابرسی دارد و می‌تواند دیدگاه بسیاری از ذی‌نفعان را نسبت به شرکت منفی نماید. نتایج با پژوهش‌های آکتر و ژو (۲۰۲۰) پژوهشی با عنوان: «وجود شکاف انتظار حسابرسی و تأثیر آن بر اعتماد سهامداران: نقش تعدیل‌کننده شورای گزارشگری مالی»؛ رمان و همکاران (۲۰۲۰) با عنوان: «آیا استقلال حسابرس تحت تأثیر خدمات غیر حسابرسی است؟ دیدگاه ذینفعان؟» و آستولفی (۲۰۲۱) با عنوان: «آیا استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شکاف انتظارات حسابرسی را افزایش داده است؟ یک مطالعه اکتشافی» همسو می‌باشد.

بحث و بررسی فرضیه سوم پژوهش

با توجه به نتایج بدست آمده از فرضیه سوم و همچنین از دیدگاه نظری و بر مبنای برآوردهای بیشتر پژوهشگر می‌توان عنوان نمود از آنجا که شکاف ارتباطی بین حسابرسان و کاربران صورت‌های مالی ممکن است ایجاد شود لذا قانونگذاران و متولیان دستورالعمل‌های حرفه حسابرسی بر آن هستند تا اطمینان حاصل کنند که میان آنچه‌ی که حسابرس قصد دارد از طریق آن ارتباط برقرار کند و آنچه‌ی که توسط کاربران به عنوان یک شکاف ارتباطی احساس می‌شود، اختلاف جزئی و نه یک شکاف وجود دارد که همین امر نیز می‌تواند اعتماد به گزارش حسابرسی را از بین ببرد و دعاوی بیهوده‌ای را علیه این حرفه ایجاد کند. از این رو، ارتباط بهتر حسابرسان شکاف انتظارات حسابرسی را کاهش می‌دهد. آموزش درست و اصولی حسابرس نیز

یک می‌تواند در کاهش انتظارات مربوط به حسابرسی در ایران مفید باشد. ذی‌نفعان خبره‌تر، احتمال کمتری در تایید و اطمینان به حسابرس دارند که می‌توان با تقویت آگاهی‌های لازم در مورد صفات و محدودیت‌های حسابرسی، شکاف پیش‌بینی را کاهش داد. آموزش ممکن است یک تاکتیک موثر برای کاهش انتظارات حسابرسی و شکاف ارتباطی باشد.

نتایج با پژوهش‌های آکثر و ژو (۲۰۲۰) با عنوان: «وجود شکاف انتظار حسابرسی و تأثیر آن بر اعتماد سهامداران: نقش تعدیل کننده شورای گزارشگری مالی»؛ و فولوپ و همکاران (۲۰۱۹) با عنوان: «نقش آموزش حسابرسی در کاهش شکاف انتظار» همراستا می‌باشد.

بحث و بررسی فرضیه چهارم پژوهش

در ارتباط با تحلیل‌ها و استنباط‌های بیشتر پژوهشگر و از منظر تئوریک و حسابداری می‌توان بیان داشت که ایجاد شکاف و فاصله انتظارات در خصوص کارکردها از یک طرف و عمل حسابرسان در واقعیت از طرف دیگر می‌تواند به وجهه و جایگاه حسابرسان در نزد ذی‌نفعان، سهامداران و سرمایه‌گذاران خدشه وارد نماید. از آنجا که حسابرسان جایگاه ویژه‌ای در شرکت دارد و به نوعی نماد صداقت در گزارشگری مالی و عملکرد شرکت محسوب می‌شود لذا عملکرد درست وی و کاهش فاصله انتظارات از عملکرد مطلوب وی می‌تواند نتایج سومندی هم برای خود حسابرسان هم شرکت داشته باشد. دو عامل مهم در اینجا یعنی استقلال حسابرسان و سطح ارتباطات بهبود یافته حسابرسان نیز می‌تواند تأثیر چشمگیری در کاهش فاصله انتظارات حسابرسان داشته باشد. استقلال حسابرسان باعث افزایش اعتماد بنفوس، تمرکز و دقت بیشتر حسابرسان شده و وی را از بسیاری از اشتباهات احتمالی مصون می‌دارد. سطح ارتباطات بهبود یافته حسابرسان با جوامع هدف نیز احتمال بروز بسیاری از سوءظن‌ها و سوگیری‌های احتمالی را از بین می‌برد و به کاهش فاصله انتظارات حسابرسان کمک فراوانی می‌نماید.

نتایج با پژوهش‌های ناظمی و جبارزاده کنگرلوئی (۱۳۹۳) با عنوان: «بررسی شکاف انتظارات بین حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان گزارش حسابرسی در خصوص نقش و مسئولیت و استقلال حسابرسان»؛ کوراو وانگ (۲۰۱۹) با عنوان: «تأثیر افشای موارد اصلی حسابرسی و دقت استاندارد حسابداری بر شکاف انتظارات حسابرسی» و آکثر و ژو (۲۰۲۰) پژوهشی با عنوان: «وجود شکاف انتظار حسابرسی و تأثیر آن بر اعتماد سهامداران: نقش تعدیل کننده شورای گزارشگری مالی» همراستا می‌باشد.

بحث و بررسی فرضیه پنجم پژوهش

در ارتباط با تحلیل‌ها و استنباط‌های بیشتر پژوهشگر و از منظر تئوریک و حسابداری می‌توان بیان داشت از آنجا که شورای گزارشگری مالی معمولاً از افراد خبره و آگاه به وضعیت حسابرسان تشکیل می‌شود لذا شناخت کامل‌تری نسبت به کارکرد حسابرسان و نوع نیازها و ضرورت‌های آنان دارد. شورای گزارشگری مالی فعال می‌تواند در صورت بروز اختلافات جدی وارد عمل شده و با استفاده از تجربه خود، از بروز بسیاری از دعاوی احتمالی جلوگیری نماید. شورای گزارشگری مالی فعال از یک سو با دادن اختیارات مشخص به حسابرسان به استقلال آنها احترام گذاشته و

باعث عملکرد بهتر آنها می‌شود و از طرف دیگر با افزایش سطح ارتباطات حسابرسان باعث کاهش فاصله انتظارات ذی‌نفعان از حسابرسان می‌شود.

نتایج با پژوهش‌های آکثر و ژو (۲۰۲۰) پژوهشی با عنوان: «وجود شکاف انتظار حسابرسی و تأثیر آن بر اعتماد سهامداران: نقش تعدیل‌کننده شورای گزارشگری مالی» همراستا می‌باشد.

پیشنهادها بر اساس نتایج حاصل از پژوهش پیشنهادهای مرتبط با فرضیه ویژه اول

(۱) با توجه به نتایج حاصل از فرضیه نخست و آثار مثبت مسئولیت حسابرس در کشف تقلب بر کاهش فاصله انتظارات حسابرسی به مدیران پیشنهاد می‌شود در انتخاب حسابرس داخلی، به فاکتورهای تاثیرگذاری نظیر تجربه و صلاحیت‌های فردی دقت نظر فراوانی داشته باشند چرا که این دو عامل احتمال تقلب در صورت‌های مالی شرکت‌ها را کاهش داده و می‌تواند در کاهش فاصله انتظارات حسابرسی از دیدگاه ذی‌نفعان تاثیرگذار باشد.

(۲) از آنجا که تعریف دقیقی از نوع خدمات ممنوع شده و غیرمرتبط توسط نهادهای ذی‌ربط ارائه نشده است پیشنهاد می‌شود که برای هر طبقه از این گونه خدمات نمونه‌های پرکاربردی ارائه گردد. همچنین باید دامنه این خدمات افزایش پیدا کرده و یا باقانون‌های نهایی مقررات کمیسیون بورس و اوراق بهادار امریکا (SEC) و ساربینز اکسلی هماهنگ شود.

(۳) افشای اهمیت در گزارشگری حسابرسی یکی از مقوله‌های مهم بشمار می‌آید. از این رو پیشنهاد می‌شود که این شاخص بسیار مهم در گزارش‌های حسابرسی لحاظ شود زیرا باعث افزایش میزان درک بهره‌وران صورت‌های مالی و همچنین کاهش فاصله انتظارات از عملکردهای حسابرس برای سایر خدمات اطمینان بخش می‌شود.

پیشنهادهای مرتبط با فرضیه ویژه دوم

(۱) از آنجا که محدودیت در ارائه خدمات غیر حسابرسی می‌تواند باعث افزایش استقلال حسابرس شود، پیشنهاد می‌گردد تا حد مشخصی که ارائه خدمات غیر حسابرسی به استقلال حسابرس آسیب وارد ننماید، این دست از خدمات به دلیل بالابردن میزان شناخت و تجربه حسابرس از فرآیندهای مختلف، محدودیتی وجود نداشته باشد.

(۲) از آنجا چرخش و دوره تصدی حسابرس تاثیر بسزایی بر میزان استقلال حسابرس دارد لذا به مدیران پیشنهاد می‌گردد نسبت به تدوین ساز و کارهای مشخص و دوره‌های زمانی ویژه برای دوره تصدی حسابرسان به صورتی که دوره‌ها نه بسیار کوتاه و نه بسیار بلندمدت باشند، همت گمارند و حمایت‌های لازم را از حسابرسان در طول دوره کاری آنها فراهم نمایند.

(۳) پیشنهاد می‌گردد ترکیب کمیته‌های حسابرسی، متشکل از افراد خبره و کارآموده باشد تا بتوانند در صورت بروز مشکل برای حسابرسان و پیش از ایجاد دعوی حقوقی برای آنها، مسائل ایجاد شده را زودتر حل و فصل نمایند.

پیشنهادهای مرتبط با فرضیه ویژه سوم

۱) با توجه به نتایج حاصل، به مدیران پیشنهاد می‌شود نسبت به آموزش‌های ضمن خدمت بیشتر برای حسابرسان و کارکنان تلاش بیشتری نشان دهند چرا که موجب بهبود قضاوت حرفه‌ای آنها شده و بسیاری از انتظارات ذی‌نفعان را رفع می‌نماید.

۲) با توجه به پیچیده شدن کار حسابرسی و همچنین حساس شدن ذی‌نفعان و سرمایه‌گذاران نسبت به کار حسابرسان، پیشنهاد می‌شود تا حد امکان کار حسابرسی به افراد خیره و دارای مدارک تحصیلی عالی محول شود تا ریسک اشتباهات احتمالی پایین بیاید.

۳) پیشنهاد می‌شود در زمان استخدام حسابرس، ویژگی‌های شخصیتی آنها نظیر برون‌گرایی نیز مورد توجه قرار گیرد. چرا که جدیداً ثابت شده ویژگی‌های شخصیتی حسابداران و حسابرسان نظیر برون‌گرایی، تجربه‌پذیری، فعال بودن و غیره می‌تواند تاثیر چشمگیری بر روابط کاری آنها داشته باشد.

پیشنهاد‌های مرتبط با فرضیه ویژه چهارم

۱) پیشنهاد می‌شود به منظور کاهش فاصله انتظارات حسابرسی، روش‌های ساختاریافته حسابرسی استفاده گردد و نسبت به تدوین استانداردهایی برای یکنواختی در اندازه‌گیری اهمیت و درج میزان اهمیت در گزارش حسابرس، تلاش بیشتری صورت گیرد.

۲) پیشنهاد می‌شود به منظور عدم سوء تفاهم‌های احتمالی در آینده، حدود مسوولیت حسابرس در قرارداد حسابرسی به صورت کامل مشخص گردد تا ضمن حفظ استقلال و جایگاه حسابرس، از بروز دعاوی جلوگیری شود.

۳) پیشنهاد می‌شود تا حد ممکن نسبت به گسترش مسوولیت‌های حسابرس و افزایش استقلال حسابرس وی تلاش بیشتری صورت گیرد.

پیشنهاد‌های مرتبط با فرضیه ویژه پنجم

۱) پیشنهاد می‌شود، دستورالعمل و برنامه‌ای مشخص و مدون با توجه به بیانیه شورای گزارشگری مالی انگلستان تدوین و همگام با فرهنگ و محیط کاری ایران بومی‌سازی شود تا آیین‌نامه‌ای جامع برای حسابرسان با توجه به روش‌ها روز دنیا در دسترس باشد.

پیشنهادها برای پژوهش‌های آتی

به پژوهشگران و تحلیلگران پیشنهاد می‌گردد پژوهش حاضر را در آینده به صورت کمی-کیفی و از طریق مصاحبه عمیق با خبرگان صورت دهند تا بتوان نتایج را در اختیار دیگر مدیران و ذی‌نفعان قرار داد.

به پژوهشگران و تحلیلگران پیشنهاد می‌گردد در پژوهش‌های آتی در کنار متغیرهای عنوان شده در این پژوهش، دیگر متغیرها نظیر مراقبت‌های حرفه‌ای حسابرسی نیز آورده شود.

پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی از دیگر گروه‌های استفاده‌کننده از گزارش حسابرسان مستقل از جمله سرمایه‌گذاران، تحلیلگران مالی نیز به عنوان جامعه آماری استفاده شود.

پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی مضاف بر بر آزمون فرضیه گروه‌های مختلف به مقایسه اختلاف انتظارات گروه‌های مورد بررسی از طریق آماره اختلاف معنی دار ضرایب پرداخته شود.

منابع:

- اباذری، زهره، نصیرزاده، فرزانه. (۱۳۹۷). چرخش اجباری مؤسسات حسابداری و محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابداری: هزینه‌ها و منافع. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابداری، ۱۰(۳۹)، ۱۰۷-۱۳۸.
- بختیاری، جواد؛ پورزمانی، زهرا، رویایی، رمضانعلی. (۱۳۹۹). سرمایه اجتماعی و استقلال حسابرسان؛ رویکرد حرفه‌ای گرای. حسابداری مدیریت، ۱۳(۴۷)، ۱۳-۳۶.
- حسینی، سید حسین؛ بنی‌مهد، بهمن؛ 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(۲).
- فتح‌اله زاده، زینب و داداشی، ایمان. (۱۳۹۹). بررسی تأثیر دوره تصدی حسابرس بر ارتباط بین اظهارنظر حسابداری و رفتار سرمایه‌گذاران، اولین کنفرانس بین‌المللی چالش‌ها و راهکارهای نوین در مهندسی صنایع و مدیریت و حسابداری، ساری.
- فروغی، داریوش و عسگری ارجنگی، مجتبی. (۱۳۹۶). بررسی شکاف انتظارات حسابداری در زمینه کشف تقلب در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. نشریه دانش حسابداری، ۱۷(۶۸)، ۶۳-۸۲.
- کهزادی طه‌نه، آزاده. (۱۳۹۹). سطح اهمیت حسابداری: شکاف انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش حسابداری. مجله چشم انداز حسابداری و مدیریت، ۳(۲۴): ۶۸-۵۷.
- محمد، محمدی؛ همتی، حسن؛ میرشاهی، ابراهیم. (۱۴۰۱). تأثیر افشای اختلاف حسابداری و صاحبکار بر کنارگیری حسابداری. فصلنامه پژوهش‌های حسابداری حرفه‌ای، ۲(۶)، ۵۶-۸۱.
- ناظمی، سلمان و جبارزاده کنگرلوئی، سعید. (۱۳۹۳). بررسی شکاف انتظارات بین حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان گزارش حسابداری در خصوص نقش و مسئولیت و استقلال حسابرسان، کنفرانس بین‌المللی حسابداری و مدیریت، تهران.
- ولیان، حسن؛ عبدلی، محمدرضا؛ اروئی، مهران. (۱۳۹۷). تعدیل شکاف انتظارات حسابداری بر اساس استراتژی‌های منابع انسانی از طریق رویکرد تئوری راف و تئوری خاکستری. حسابداری مدیریت، ۱۱(۳۹)، ۱۱۵-۱۳۷.
- Abazari, Zohra, Nasir Zadeh, Farzaneh. (2017). Mandatory rotation of audit firms and restrictions on the provision of other audit services: costs and benefits. Financial accounting and auditing research, 10(39), 107-138. (In Persian)
- Akther, T., & Xu, F. (2020). Existence of the Audit Expectation Gap and Its Impact on Stakeholders' Confidence: The Moderating Role of the Financial Reporting Council. International Journal of Financial Studies, 8(1), 4.
- Ali, O. M., & Nesrine, A. (2015). Factors affecting auditor independence in Tunisia: the perceptions of financial analysts. Journal of Finance and Accounting, 3(3), 42-49.
- Asare, S. K., & Wright, A. M. (2012). Investors', auditors', and lenders' understanding of the message conveyed by the standard audit report on the financial statements. Accounting

Horizons, 26(2), 193-217.

Astolfi, P. (2021). Did the international financial reporting standards increase the audit expectation gap? an exploratory study. *Accounting in Europe*, 18(2), 166-195.

Baker, C. R., Bédard, J., & dit Hauret, C. P. (2014). The regulation of statutory auditing: an institutional theory approach. *Managerial Auditing Journal*.

Bakhtiari, Javad; Pourzmani, Zahra, Royai, Ramzan Ali. (2019). social capital and independence of auditors; Professional approach. *Management Accounting*, 13(47), 13-36. (In Persian)

Bazerman, M. H., & Moore, D. (2011). Is it time for auditor independence yet?. *Accounting, Organizations and Society*, 36(4-5), 310-312.

Beattie, Vivien, Richard Brandt, and Stella Fearnley. 1999. Perceptions of Auditor Independence: U.K. Evidence. *Journal of International Accounting, Auditing, and Taxation* 8: 67-107.

Dewi, N., Wulanditya, P., Oktarina, D., & Ardianto, H. (2021). Banking sector lack detection: Expectation gap between auditors and bankers. *Accounting*, 7(6), 1353-1362.

Dixon, R., Woodhead, A. D., & Sohliman, M. (2006). An investigation of the expectation gap in Egypt. *Managerial Auditing Journal*.

Fetullah Zadeh, Zainab and Dabashi, Iman. (2019). Investigating the effect of auditor's tenure on the relationship between audit opinion and investors' behavior, the first international conference on new challenges and solutions in industrial engineering and management and accounting, Sari. (In Persian)

Foroughi, Dariush and Asgari Arjangi, Mujtaba. (2016).: Examining the audit expectations gap in the field of fraud detection in companies admitted to the Tehran Stock Exchange. *Journal of Auditing Knowledge*, 17(68), 63-82. (In Persian)

Gold, A., Gronewold, U., & Pott, C. (2012). The ISA 700 auditor's report and the audit expectation gap: Do explanations matter?. *International Journal of Auditing*, 16(3), 286-307.

Gray, Glen L., Jerry L. Turner, Paul J. Coram, and Theodore J. Mock. (2011). Perceptions and Misperceptions Regarding the Unqualified Auditors Report by Financial Statement Preparers, Users, and Auditors. *Accounting Horizons* 25: 659-84.

Hieu, P., & Hoai, N. (2022). A new method for measuring audit expectation gap. *Accounting*, 8(3), 367-374.

Hogan, C. E., Rezaee, Z., Riley Jr, R. A., & Velury, U. K. (2008). Financial statement fraud: Insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 27(2), 231-252.

Hosseini, Seyed Hossein; Banimahd, Bahman; Safari, Zahra (2019). Examining the impact of auditor's professional skepticism views on fraud risk assessment, considering the intervening effect of communication skills and social weakening. *Accounting Knowledge*, 11(2):56-68. (In Persian)

Howieson, B. (2013). Quis auditoret ipsos auditores? Can auditors be trusted?. *Australian Accounting Review*, 23(4), 295-306.

Jamal, K., & Sunder, S. (2011). Is mandated independence necessary for audit quality?. *Accounting, Organizations and Society*, 36(4-5), 284-292.

Kinney, W. R., Palmrose, Z. V., & Scholz, S. (2004). Auditor independence, non-audit services, and restatements: Was the U.S. government right? *Journal of Accounting Research*, 42(3), 561-588.

Kohzadi Tahneh, Azadeh. (2019). Level of audit significance: the expectation gap between

auditors and audit report users. *Perspective Journal of Accounting and Management*. 3(24): 68-57(In Persian)

Lin, Z. J., & Chen, F. (2004). An empirical study of audit expectation gap in the People's Republic of China. *International Journal of Auditing*, 8(2), 93-115.

Mock, T. J., Bİddard, 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*, 32(Supplement 1), 323-351.

Mohammad, Mohammadi; Hemmati, Hassan; Mirshahi, Ibrahim. (1401). The effect of disclosing the differences between the auditor and the employer, withdrawing the auditor. *Professional Audit Research Quarterly*, 2(6), 56-81. (In Persian)

Nazimi, Salman and Jabarzadeh Kangarloui, Saeed. (2013). Examining the expectation gap between independent auditors and audit report users regarding the role, responsibility and independence of auditors, *International Accounting and Management Conference*, Tehran (In Persian)

Pickard, J., & Marriage, M. (2018). Labour Consider Breaking up Big Four Accounting Firms. *The Financial Times*. September, 21.

Porter, B., hİgartagh, C., & Baskerville, R. (2012). Audit Expectation-Performance Gap Revisited: Evidence from New Zealand and the United Kingdom. Part 2: Changes in the Gap in New Zealand 1989-2008 and in the United Kingdom 1999-2008. *International Journal of Auditing*, 16(3), 215-247.

Ruhnke K, Schmidt M (2014) The audit expectation gap: Existence, causes, and the impact of changes. *Accounting and Business Research* 44(5): 572-599.

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.

Stephen, K. (2018). Auditings Expectation Gap is Worse than ever *Financial Times*. *The Financial Times*, 14.

Stevenson, M. (2019). Can auditors close the great expectation gap for good. *Pivot Magazine*. February, 2.

Stirbu, D. A. (2010). Current controversy on audit functions. *Annals of DAAAM & Proceedings*, 1433-1435.

Walian, Hassan; Abdoli, Mohammadreza; Eroİ, Mehran. (2017). Adjusting the audit expectation gap based on human resource strategies through rough theory and gray theory approach. *Management Accounting*, 11(39), 115-137. (In Persian)

Zaman, Mahbub, Mohammed Hudaib, and Roszaini Haniffa. (2011). Corporate governance quality, audit fees and nominees of Auditor Independence: Evidence from Hong & Accounting. *Journal of Business Finance & Accounting* 38: 165-97.

پی‌نویس:

1. Akther & Xu
2. Enron
3. WorldCom
4. Sarbanes-Oxley Act قانون سارینز- آکسلی یا قانون اصلاح حسابداری شرکت عام و محافظت از سرمایه‌گذار
5. Howieson
6. Baker et al
7. Audit expectations gap
8. Porter et al
9. Dewi et al
10. Stephen
11. Stevenson
12. Hieu & Hoai
13. Ali et al
14. Salehi and Azary
15. Bazerman and Moore
16. Jamal and Sunder
17. Independence in-fact
18. Independence in appearance
19. Beattie et al
20. Mock et al
21. Gold et al
22. Agency theory
23. Stakeholder theory
24. Lin and Chen
25. Dixon et al.
26. Stirbu
27. Ruhnke and Schmidt
28. International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB)
29. Asare and Wright
30. Gray et al
31. Kinney et al
32. Zaman et al
33. Pickard & Marriage
34. Hogan et al
35. Descriptive Research

