

شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر شکاف انتظارات عمومی از حسابرسی

سیدعرفان لطفی شیخ‌رضی

دانشجوی دکتری تخصصی، گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران

Erfan_accountant@yahoo.com

کیهان آزادی

استادیار، گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران (نویسنده مسئول)

ka.cpa2012@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۱/۲۳ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۲/۲۰

چکیده

عوامل متعددی در شکل‌گیری شکاف انتظاراتی دخیل می‌باشند. هدف از این پژوهش شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر شکاف انتظارات عمومی از حسابرسی با تأکید بر نظریه اعتماد اجتماعی با بکارگیری روش تحلیل سلسله مراتبی فازی است. در این پژوهش ابتدا ۱۳ عامل مؤثر بر عدم درک مفاهیم حسابرسی و فقدان اعتماد اجتماعی در ایجاد شکاف انتظارات عمومی از حسابرسی با مطالعه پیشینه و ادبیات نظری حسابرسی مشخص شد و به‌صورت پرسشنامه بازپاسخ از متخصصان مصاحبه شد و در نهایت با ترکیب آن با نظرات متخصصان ۱۶ عامل شناسایی و با استفاده از پرسشنامه مقایسات زوجی، از ۲۴ نفر از خبرگان حسابرسی که به‌صورت نمونه‌گیری هدفمند انتخاب شده بودند، نظرخواهی شد، سپس با بکارگیری نرم‌افزار Expert choice2000 عوامل ۱۶ گانه مؤثر در ایجاد شکاف انتظارات عمومی از حسابرسی رتبه‌بندی شد. از نظر آزمودنی‌ها رتبه‌بندی وزنی عامل‌ها، عامل «عدم انتقال مفاهیم مد نظر در حسابرسی» بر عدم درک مفاهیم حسابرسی و عامل «رقابت در بازار مالی، حسابرسی و ارائه قیمت‌های رقابتی برخی از مؤسسات» بر فقدان اعتماد اجتماعی نسبت به سایر عامل‌ها اهمیت بیشتری در ایجاد شکاف انتظارات عمومی از حسابرسی دارد. بر اساس نظر خبرگان حسابرسی همه ۱۶ عامل شناسایی شده در ایجاد شکاف انتظارات عمومی از حسابرسی بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی مؤثر می‌باشند، که در انطباق با مبانی نظری نشان دهنده این مسئله می‌باشد.

واژه‌های کلیدی: شکاف انتظارات عمومی، حسابرسی، مدل AHP.

۱- مقدمه

نیاز به حسابرسی مستقل می‌تواند به‌عنوان پاسخی برای مشکلات نمایندگی تلقی گردد. نقش حسابرسی به‌عنوان مکانیزمی برای گواهی دادن بر پاسخ‌گویی و مباشرت مدیریت شد. در نتیجه افزایش در پیچیدگی ساختار تجاری، فعالیت‌های جهانی شدن و جدایی مالکیت از مدیریت واحد تجاری (چندلر و همکاران^۱، ۱۹۹۳) و تقویت‌کننده صحت و قابلیت اعتماد گزارشگری مالی انتظار می‌رود حسابرسان اطمینان بیشتری نسبت به اطلاعات مالی ارائه شده به‌وسیله شرکت‌ها فراهم آورند (ارم‌استورونگ^۲، ۱۹۸۷). دانش حسابرسی در عصر حاضر با چالش‌های مختلفی از قبیل تقلب، فاصله انتظاراتی، میزان مراقبت حرفه‌ای، استقلال و از دست دادن مشتری، کیفیت حسابرسی، آیین رفتار حرفه‌ای، خدمات اعتباردهی تعریف نشده، نرخ‌های پایین حواله‌ها و رقابت غیرحرفه‌ای و ... روبه‌رو است، چالش‌هایی که می‌توان به‌عنوان ناپهنجاری‌های علمی از آن یاد کرد. از بین این عوامل دو تا از بزرگ‌ترین چالش‌های موجود تقلب در صورت‌های مالی و فاصله انتظارات است. که تهدیدهای اساسی برای تمامیت صورت‌های مالی محسوب می‌شود که عامل تقلب یکی از عوامل تأثیرگذار در بحران‌های مالی جهانی است (بحاسین^۳، ۲۰۱۳؛ اسمیت^۴، ۲۰۰۹).

نتایج حاصل از پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهند، استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی اغلب هنگامی که گزارش حسابرسی را می‌خوانند، یک سطح اطمینان مطلق را تصور می‌کنند و این امر، به طور بالقوه منجر به ایجاد انتظارات غیرمنطقی و نادرستی می‌شود (دی‌گابریل^۵، ۲۰۱۱). دادگاه‌ها در اغلب پرونده‌های رسوایی مالی متعدد هستند هدف اصلی حسابرسی صورت‌های مالی این است که ثابت شود صورت‌های مالی عاری از اظهارات غلط ناشی از تقلب یا خطا هستند (بحاسین، ۲۰۱۳). علاوه بر این، استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی دامنه گسترده‌ای را برای حسابرسی نسبت به آن چیزی که به‌واقع وجود دارد، تصور و فرض می‌کنند. آن‌ها ممکن است به‌گونه‌ای نادرست حسابرسی را با تأیید میزان کفایت مدیریت، تضمین عدم وجود تقلب و ارائه پیشنهادهایی برای سرمایه‌گذاری در شرکت مورد نظر مرتبط کنند (فرانک و همکاران^۶، ۲۰۰۱). استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی، اغلب مسئولیت‌هایی را به حسابرسان نسبت می‌دهند، در حالی که مدیران (به‌جای حسابرسان) در واقع اولین مسئول ارائه مطلوب و کفایت صورت‌های مالی هستند (مهرانی و نونهالی‌نهر، ۱۳۹۲). این‌گونه تفاوت‌ها و کژفهمی‌های موجود میان حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی را در اصطلاح

فاصله انتظاراتی می‌گویند؛ یعنی تفاوت میان آنچه دلایل و انگیزه حسابرسان از اجرای حسابرسی است و آنچه افراد و سازمان‌های استفاده‌کننده از گزارش حسابرسی از آن انتظار دارند. به طور مسلم وجود و تداوم فاصله انتظارات حسابرسی، موجب کاهش اعتبار و جایگاه حسابرسی در جامعه می‌شود و اثربخشی آن را به‌منزله یک حرفه معتبر اجتماعی، کم‌رنگ‌تر خواهد کرد؛ بنابراین حرفه حسابرسی، باید همواره کاهش یا خنثی کردن این فاصله را در کانون توجه خود قرار دهد (فخاری و اسکو، ۱۳۹۷؛ ۵۰).

دی‌بیا^۷ (۲۰۱۵) معتقد است که فاصله انتظارات زمانی وجود دارد که حسابرسان و استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسی عقاید مختلفی را در مورد وظایف و مسئولیت‌های حسابرسان و پیام‌های منتقل شده از گزارش‌های حسابرسی ابراز دارند. به ظاهر فاصله آنچه عموم از عملکرد حسابرسی دارند و آنچه آن‌ها در واقع به‌دست می‌آورند وجود دارد. پژوهش‌های انجام شده در کشورهای متعدد نشان می‌دهد که فاصله انتظاراتی مذکور وجود دارد. این شکاف می‌تواند از عوامل مختلفی به‌وجود آید. با وجود اینکه پژوهش‌های پیشین، شکاف انتظاراتی بالقوه در استفاده از گزارش حسابرسی استاندارد را بررسی نموده‌اند؛ اما به‌دلیل نبود مدل معتبر برای شکاف انتظارات عمومی از حسابرسی، این مشکل کماکان به‌قوت خود باقی است و هیچ‌کدام از مطالعات مزبور به رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر شکاف انتظاراتی عمومی از حسابرسی با استفاده از AHP نپرداخته‌اند، بنابراین مسئله اصلی پژوهش این است که چه عواملی بر شکاف انتظارات عمومی از حسابرسی در ایران مؤثر است؟ رتبه‌بندی و اولویت‌بندی این عوامل چگونه است؟ وجود تقلب و فساد مالی گسترده در شرکت‌های بورسی و غیربورسی، منجر به سلب اعتماد اجتماعی استفاده‌کنندگان از گزارشگری مالی و حسابرسی می‌شود، از این رو تعیین وجود این اختلافات در بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، از اهمیت شایانی برخوردار است. هدف نخست این مقاله بررسی شکاف انتظارات عمومی از حسابرسی با تأکید بر نظریه اعتماد اجتماعی است، هدف دوم این پژوهش تحلیل، شناسایی و اولویت‌بندی عوامل کیفی و کمی اثرگذار بر ایجاد شکاف انتظارات عمومی از حسابرسی، با استفاده از AHP است. انتظار بر آن است تا نتایج این پژوهش بتواند دستاورد و ارزش افزوده علمی به شرح زیر داشته باشد:

اول این‌که نتایج این مقاله می‌تواند موجب بسط مبانی نظری متون مرتبط با سرمایه‌گذاران و حسابرسان گردد. دوم این‌که نتایج پژوهش نشان خواهد داد که چه عواملی در ایجاد شکاف انتظارات عمومی از حسابرسی در ایران می‌باشد. سوم

این‌که نتایج پژوهش می‌تواند ایده‌های جدیدی برای انجام پژوهش‌های جدید در حسابرسی پیشنهاد نماید.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

بسیاری از پژوهشگران و صاحب‌نظران، حسابرسی را یک فرایند ارتباطی می‌دانند که به منظور اثربخشی بر روی مخاطبانش انجام می‌گیرد (فدراسیون بین‌المللی حسابداران^۸، ۲۰۰۲؛ ۱۶). فرایند اطلاع‌رسانی (ارتباطی)، یک فرایند بسیار پیچیده‌ای بوده است و ابعاد و جنبه‌های مختلف آن نیز به این ویژگی می‌افزاید. علم اطلاع‌رسانی، ذاتاً یک علم میان‌رشته‌ای است و بدون در نظر گرفتن کاربرد آن در سایر علوم (از قبیل حسابرسی)، به خودی خود وجود خارجی نخواهد داشت (نیکخواه آزاد، ۱۳۷۹؛ ۸۳). هدف گزارش حسابرسی، آگاه ساختن استفاده‌کنندگان از میزان انطباق صورت‌های مالی با معیارهای از پیش تعیین شده است. فرض بر این است که معیارهای از پیش تعیین شده مربوط هستند و در نتیجه، اطلاعات حسابرسی شده نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان را فراهم می‌آورد (نیکخواه آزاد، ۱۳۷۹، ۸۷). همانگونه که حسابرسی بایستی در فرایند رسیدگی‌ها بی‌طرف باشد، باید در ارائه نتایج حاصل از آزمون‌ها در گزارش حسابرس هم بیطرفانه عمل نماید. به منظور پذیرش خدمات حسابرسی که لازمه اتکای استفاده‌کنندگان به اظهارنظرهای حرفه‌ای حسابرسان است، حسابرس باید از توان، اختیار و صلاحیت اخلاقی لازم جهت ارائه صریح یافته‌هایش در گزارش حسابرسی برخوردار باشد. با توجه به اهمیت و نقش گزارش حسابرسی در فرایند ارتباط بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی، و نیز با عنایت به تداوم وجود فاصله انتظاراتی حسابرسی، حرفه حسابرسی همواره اقدام به تغییر در نحوه تدوین و ارائه این گزارش نموده است که آخرین تلاش آن نیز انتشار استاندارد حسابرسی تجدیدنظر شده ۷۰۰ است که به کارگیری آن از ابتدای سال ۱۳۹۰ در ایران نیز الزامی شده است (نیکومرام و همکاران، ۱۳۹۲؛ ۷۸). حرفه حسابرسی همواره در معرض تصورات اشتباه افراد بوده است؛ یکی از این تصورات اشتباه این است که حسابرسان می‌توانند در مورد صحت صورت‌های مالی یک شرکت، اطمینان مطلق دهند. ادبیات حسابرسی به طور گسترده وجود یک فاصله انتظاراتی را توصیف و نشان داده است که ناشی از این واقعیت است، که انتظارات جامعه از حسابرسان ممکن است از مسئولیت‌ها و مقررات و استانداردهای حرفه‌ای فراتر رود (هاسینگ و دیگران^۹، ۲۰۰۹). فسادهای مالی در سال‌های اخیر منجر به ایجاد تصویر نامطلوبی از حرفه حسابداری و حسابرسی در جامعه شده است.

در دعوای حقوقی که علیه حسابرسان اتفاق می‌افتد، طرفین دعوا تمایل دارند حسابرسان را به علت اینکه نتوانستند مشکلات مالی مشتریان خود را پیش‌بینی کنند، مقصر نشان دهند. حرفه نیز، فقط توانسته است برای پاسخ به این مشکلات، قوانین سخت تبیین کند، اما این مشکلات علاوه بر اینکه حل نشدند، هموار نیز نگشتند. در این بین، مفهومی تحت عنوان شکاف انتظارات وجود دارد (ناصری و علی‌زاده، ۱۳۹۷؛ ۷۶). اعتقاد بر این است که حسابرسان، مفهوم شکاف انتظارات از حرفه حسابرسی را به این دلیل به‌وجود آورده‌اند که دشواری‌های خود را در برابر برآورده ساختن انتظارات عمومی توجیه کنند. به عبارت دیگر، حرفه حسابرسی ادعا می‌کند که نقش حرفه، حفاظت از منافع ذینفعان است؛ اما متأسفانه این نقش برای برآورده ساختن انتظارات ذینفعان کافی نیست (رحیمیان و زمانی‌فرد، ۱۳۹۴). سیکا و همکاران^{۱۰} (۱۹۹۸) بیان می‌کنند که شکاف انتظارات از حرفه حسابرسی، مسئله‌ای زبان‌بر برای حرفه حسابرسی است؛ زیرا هر چه شکاف وسیع‌تر باشد، اعتبار و حسن‌شهرت مربوط به کار حسابرسی در سطح پایین‌تری خواهد بود. آنان بسیار تأکید می‌کنند که شکاف انتظارات برای عموم، سرمایه‌گذاران و سیاست‌مداران، زبان‌بر است؛ زیرا در اقتصاد سرمایه‌ای، فرایند تولید ثروت و ثبات سیاسی تا حد زیادی به اعتماد بر فرایند پاسخگویی وابسته است. بنابراین، برای کاهش دعوای حقوقی و اتهام علیه حسابرسان و مهم‌تر از آن برای بازگرداندن اعتماد عمومی به گزارشگری مالی و وظایف حسابرسی، باید شکاف انتظارات از حرفه حسابرسی به طور درخور توجهی کاهش یابد (لی و همکاران^{۱۱}، ۲۰۰۹). با این حال، فدراسیون بین‌المللی حسابداران در سال ۲۰۰۳ گزارش مطالعاتی با این محتوا منتشر کرد که حذف شکاف انتظارات از حرفه حسابرسی، موفقیت‌آمیز نبوده است.

به دنبال رشد روزافزون رسوایی‌های مالی و مطرح شدن گسترده شکاف انتظارات از حرفه حسابرسی در بسیاری از ملت‌ها، مطالعات بسیاری نیز در این زمینه انجام شده است. براساس پژوهش بوستیک و لوئل فینگ^{۱۲} (۲۰۰۴) با توجه به رشد روزافزون رسوایی‌های گزارشگری مالی مانند انرون و غیره، گزارشگری مالی بار دیگر در وضعیت حساسی قرار گرفته است.

حرفه حسابداری از منضبط‌ترین حرفه‌های دنیاست و به دلیل نوع و ماهیت خدماتی که ارائه می‌کند، از اعتبار و اعتماد خاصی برخوردار است. پایبندی به اصول اخلاقی نیز از شخصیت ذاتی و اعتقادات شخصی فرد سرچشمه می‌گیرد و نه از یک رشته قوانین و مقررات. در نتیجه ابعاد درستکاری

حرفه‌ای باید فراتر از مجموعه‌ای از آیین‌نامه‌های حرفه‌ای باشد (برادران حسن‌زاده و همکاران، ۱۳۹۲؛ ۹۱). از این رو به نظر می‌رسد رابطه مستقیمی بین رعایت ارزش‌های اجتماعی همچون اعتماد اجتماعی از سوی حسابرس و گزارش‌های حسابرسی وجود دارد. رعایت ارزش‌ها و هنجارهای اجتماعی توسط حسابرس موجب بهبود کیفیت حسابرسی خواهد شد. به بیان دیگر هرچه اعتماد اجتماعی حسابرس بیشتر باشد، کیفیت حسابرسی او نیز ارتقاء می‌یابد. این موضوع موجب بهبود کیفیت گزارش حسابرسی می‌شود. در نهایت، ارتقای کیفیت گزارش حسابرسی مشروعیت اجتماعی حسابرس و صاحبکار را به دنبال دارد. در جامعه‌ای که حسابرسان از مشروعیت و شهرت کافی در کشف و گزارش تقلب برخوردار باشند، اعتماد عموم به حسابرس ارتقاء می‌یابد و این خود به بهبود اعتماد اجتماعی در سطح کشور کمک می‌کند (بنی‌مهد و درویش، ۱۳۹۵؛ ۱۹).

اعتماد اجتماعی عامل تأثیرگذاری در شکل‌گیری انضباط در روابط اجتماعی و زمینه‌ساز مشارکت و همکاری میان اعضای جامعه و در نهایت موجب توسعه اقتصادی، اجتماعی، سیاسی و فرهنگی آن جامعه است. بهبود در اعتماد اجتماعی، موجب ارتقاء و بهبود روابط اجتماعی، نگرش، احترام به قانون، عملکرد اجتماعی و شغلی افراد خواهد شد. در مقابل، فقدان اعتماد اجتماعی اثرات نامطلوبی مانند دروغ‌گویی، چاپلوسی، کلاهبرداری، رشوه، پولشویی، فساد و عدم شفافیت مالی را به همراه خواهد داشت. بنابراین بسط و گسترش فرهنگ اعتماد می‌تواند ارزش‌های منفی مزبور را کاهش دهد (حیدرآبادی، ۱۳۸۹).

مسئولیت اجتماعی حسابرسان در ارتقای اعتماد اجتماعی، شفاف سازی اطلاعات و اعتماد بخشی به عموم، نقش و مسئولیتی خطیر است. نقش و وظیفه حسابداران حرفه‌ای در قبال جامعه، صاحبان سرمایه و دیگر اشخاص ذی‌نفع ایجاب می‌کند که آنان اصول عمومی اخلاق حسنه را در همه جنبه‌ها رعایت کنند و به آیین رفتار حرفه‌ای پایبند باشند و پذیرش، اعتبار و احترام اجتماعی که لازمه فعالیت در هر حرفه است، را به دست آورند (برادران حسن‌زاده و همکاران، ۱۳۹۲).

با توجه به اینکه اهمیت این مسئله در این است که با توجه به شکاف انتظارات گوناگون گروه‌های مختلف مرتبط با حرفه، یعنی کمک به استفاده‌کنندگان همسو با اتخاذ تصمیمات منطقی تحقق نمی‌یابد، بنابراین حل این مسئله برای استفاده‌کنندگان، به ویژه سهامدارانی که در بورس اوراق بهادار معامله سهام می‌کنند، بیشترین منافع را به همراه دارد. عوارض اصلی تداوم این مسئله، کم اهمیت شدن گزارش‌های

حسابداری برای استفاده‌کنندگان و به‌پیروی از آن، کاهش جایگاه دانش حسابداری است. تعیین دقیق و صحیح ماهیت شکاف انتظاراتی برای نهادهای استانداردگذار حائز اهمیت است، زیرا در این صورت است که راهکارهای کاهش این شکاف می‌تواند اثربخش عمل نماید. برای کمک به حل مسئله‌ی مذکور، با شناخت دیدگاه‌های اهالی حرفه، عوامل تأثیرگذار در ایجاد شکاف انتظاراتی عمومی از حسابرسی را که ناشی از درک مفاهیم حسابرسی و فقدان اعتماد اجتماعی است، شناسایی شده و مورد بررسی قرار گرفته است و در همین راستا با بهره‌گیری از پژوهش‌های پیمایشی اقدام به جمع‌آوری اطلاعات و تحلیل شکاف انتظاراتی میان گروه‌های مختلف پرداخته‌ایم. با وجودی که پژوهش‌های پیشین، شکاف انتظاراتی بالقوه در استفاده از گزارش حسابرسی استاندارد را بررسی نموده‌اند، اما هیچ‌کدام از مطالعات مزبور به رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر شکاف انتظاراتی عمومی از حسابرسی با استفاده از AHP نپرداخته‌اند.

تسلیم و فینگجو^{۱۳} (۲۰۲۰) در پژوهشی با عنوان وجود شکاف انتظار حسابرسی و تأثیر آن بر اعتماد سهامداران به این نتیجه رسیدند که شکاف انتظارات از حسابرسی با اعتماد سهامداران رابطه منفی دارد و هر چه شکاف انتظارات حسابرسی بیشتر باشد اعتماد سهامداران به حسابرسان کاهش می‌یابد و حسابرسانی که استقلال خود را حفظ کنند سطح ارتباط خود با استفاده‌کنندگان را بهبود می‌بخشند و این امر موجب کاهش شکاف انتظارات حسابرسی و جلب اعتماد سهامداران بطور همزمان می‌شود.

پاول و همکاران^{۱۴} (۲۰۲۰) در پژوهشی با عنوان شکاف انتظار حسابرسی: یک تحلیل تجربی به این نتیجه رسیدند که گزارش حسابرسی جدید در نیجریه هیچ تأثیری در کاهش شکاف انتظارات نداشته بنابراین شکاف انتظارات حسابرسی در درجه اول از انتظار غیرمنطقی استفاده‌کنندگان به دلیل عدم درک نقش حسابرسان ناشی شده است

کوچ و سالتیریو^{۱۵} (۲۰۱۷) پژوهشی با عنوان اثرات وابستگی حسابرس با صاحبکار و فشار صاحبکار بر تعدیلات پیشنهادی حسابرس انجام دادند. آن‌ها بررسی کردند که چگونه قضاوت حسابرس درباره رویه‌های حسابداری ممکن است در سطوح مختلف وابستگی به مدیریت صاحبکار و همچنین میزان مختلف فشار مدیریت صاحبکار، متفاوت باشد. نتایج بررسی آن‌ها نشان داد که حسابرسانی با سطح وابستگی بیشتر به صاحبکار و فشار صریح صاحبکار روبه‌رو هستند، تعدیلات کمتری نسبت به حسابداری صاحبکار پیشنهاد می‌کنند. همچنین محدودیت منطقی حداقل برخی از حسابرسان باعث

شد که آن‌ها در برابر شدت فشارهای صاحبکار تعدیلات گسترده‌تری نسبت به حسابداری صاحبکار پیشنهاد کنند.

دی‌بیا (۲۰۱۵) در پژوهشی با عنوان فاصله انتظارات از حسابرسی، استنباط از گزارشگری مالی عوامل مؤثر بر فاصله انتظارات حسابرسان و استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسی را در محیط نیجریه بررسی کرده و مواردی چون: ناتوانی جامعه در درک وظایف حسابرسان، حمایت استانداردهای حسابرسی از عملکرد حسابرسان و نقص در استانداردهای حرفه‌ای موجود را از جمله عوامل مؤثر بر ماندگاری فاصله انتظارات حسابرسان و استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسی عنوان نموده است.

کواکو آساره و رایت^{۱۶} (۲۰۱۲) در پژوهش خود با عنوان درک سرمایه‌گذاران، حسابرسان و وام‌دهندگان از پیامهای منتقل شده توسط گزارش حسابرسی استاندارد در صورتهای مالی به این نتیجه رسیدند که اصطلاحات تخصصی استفاده شده توسط استفاده‌کنندگان از گزارش‌های حسابرسی به راحتی دچار سوء تعبیر می‌شوند، همچنین آنان دریافتند که فاصله ایجادشده میان برداشت‌های استفاده‌کنندگان از گزارشات حسابرسی و حسابرسان ناشی از عدم درک استفاده‌کنندگان از اصطلاحات تخصصی حسابرسی است.

برگ لند و کنگ^{۱۷} (۲۰۱۳) در پژوهش خود با این عنوان که آیا اعتماد اجتماعی در گزارشگری مالی وجود دارد، نشان دادند که هر گاه حسابرسان به این نتیجه برسند که اعتماد اجتماعی نسبت به واحد تجاری بالا می‌باشد، در آن صورت ریسک واحد تجاری پایین خواهد بود و در نتیجه حق الزحمه کمتری را پیشنهاد خواهد کرد. آن‌ها بر این اعتقاد هستند که هنجارها و ویژگی‌های اجتماعی بر فرایند کار حسابرسان و گزارشگری مالی تأثیر گذار است.

هاسینگ و همکاران (۲۰۰۹) در یک مطالعه تجربی با عنوان تقلب و فاصله انتظارات: یک مطالعه بین‌مدیران تجاری، فاصله انتظارات را با توجه به نقش حسابرسان در موارد تقلب مورد بررسی قرار دادند. یافته‌های پژوهش نشان داد که حسابرسان آگاهی زیادی نسبت به مسئولیت حرفه‌ای خود در قبال بررسی هرگونه وقوع تقلب در تمامی شرایط را ندارند. محققین این عامل را موجب ایجاد فاصله انتظارات ناشی از ضعف کارایی عنوان نمود و برای رفع آن، آموزش حسابرسان را در این زمینه پیشنهاد دادند.

دیسکن و همکاران^{۱۸} (۲۰۰۶) در پژوهشی تحت عنوان «بررسی شکاف انتظارات در مصر» به بررسی شکاف انتظارات حسابرسی بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان صورتهای مالی در کشور مصر پرداختند. نتایج پژوهش نشان دهنده شکاف

انتظارات وسیعی در مصر در مورد مسئولیت حسابرسان برای پیشگیری از تقلب است.

آزاده کهزادی (۱۳۹۹) در پژوهشی با عنوان سطح اهمیت حسابرسی: شکاف انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش حسابرسی به این نتیجه رسیدند که حسابرسان و استفاده‌کنندگان معتقد به ضرورت افشای مبلغ سطح اهمیت هستند و این موضوع منجر به افزایش درک استفاده‌کنندگان از گزارش‌های حسابرسی خواهد شد که می‌تواند باعث کاهش شکاف انتظاراتی بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌ها در حوزه سطح اهمیت گردد.

فروغی و عسگری‌ارجنگی (۱۳۹۶) در پژوهشی تحت عنوان بررسی شکاف انتظارات حسابرسی در زمینه کشف تقلب در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به این نتیجه رسیدند که وجود شکاف انتظارات بین هر سه گروه در مورد وظیفه حسابرسان مستقل برای کشف و پیشگیری از تقلب است. شکاف انتظارات تأیید شده به سه گروه شکاف معقول بودن، شکاف عملکرد ناکارا و شکاف استاندارد ناکارا تفکیک شده است.

حساس‌یگانه و منصوری (۱۳۹۵) در پژوهشی با عنوان فاصله انتظاراتی میان حسابرسان و استفاده‌کنندگان نسبت به مفاهیم انتقال یافته از گزارش حسابرسی استاندارد به این نتیجه رسیدند که هرچند فاصله انتظاراتی در سطح کلان در قالب تصمیمات سرمایه‌گذاری، نبود تقلب و ارزیابی تداوم فعالیت واحد تجاری وجود ندارد ولی همچنان فاصله انتظاراتی معناداری در ارتباط با مدیریت واحد تجاری و سطح اطمینان از تصمیمات سرمایه‌گذاری از طریق گزارش حسابرسی مشاهده شده است. به عبارت دیگر تفاوت معناداری بین یک گروه از استفاده‌کنندگان (بانک) با گروه دیگر استفاده‌کنندگان و حسابرسان وجود دارد.

بنی‌مهد و درویش (۱۳۹۵) در پژوهشی با عنوان اعتماد اجتماعی و نگرش حسابرسان درباره استقلال، به این نتیجه رسیدند که اعتماد اجتماعی یک عامل مهم و اثرگذار در نگرش حسابرسان درباره رعایت استقلال است، به عبارت دیگر افزایش اعتماد اجتماعی باعث رعایت بیشتر موازین اخلاق حرفه‌ای در بین حسابرسان می‌شود.

خسروآبادی و بنی‌مهد (۱۳۹۴) در پژوهشی با عنوان پیش‌بینی بی‌اخلاقی و فساد مالی با توجه به اعتماد اجتماعی در حرفه حسابرسی، به این نتیجه رسیدند که رابطه مستقیمی میان اعتماد اجتماعی پایین و فساد مالی در میان حسابرسان شاغل در بخش خصوصی حرفه حسابرسی وجود دارد.

قطعی تبدیل شدند. و در ادامه، روش تجزیه و تحلیل اطلاعات در این پژوهش بر اساس مدل فازی AHP می‌باشد. وزن‌های نسبی هر یک از عوامل و نرخ سازگاری هر یک از عوامل نیز در مقایسات زوجی در محیط نرم‌افزار اکسپرت چویز محاسبه شد.

یافته‌های پژوهش

گرچه هر یک از محققان (در داخل و خارج از کشور) با توجه به دیدگاه‌های نظری خود، بر جنبه‌های خاصی از عوامل مؤثر بر شکاف انتظارات عمومی از حسابرسی تأکید کردند و مسائل مختلفی را پیش کشیدند، اما در مجموع می‌توان مؤلفه‌های مؤثر بر عدم درک مفاهیم حسابرسی و فقدان اعتماد اجتماعی را از دل این تحقیقات و با استفاده از نظر خبرگان حسابرسی استخراج کرد که به شرح جدول ۲ می‌باشد.

و در ضمن دیگر معیارهای دارای امتیاز کم‌تر هم مورد بررسی قرار گرفتند. در طی چندین جلسه با اساتید، تعدادی از معیارها که با هم هم‌پوشانی داشته و از نظر مفهوم یکسان بوده در یکدیگر ادغام شده، در پایان جلسات، معیارهایی با بیشترین امتیاز استخراج و برای اولویت‌بندی و مقایسات زوجی با یکدیگر در مرحله بعد مورد استفاده قرار گرفتند. سپس پرسشنامه دوم طراحی شده و برای ۲۴ نفر اعضای قبلی ارسال شد تا مقایسات زوجی بین دو به دوی عامل‌ها انجام شود و در نهایت وزن هر یک از معیارها با استفاده از مدل سلسله‌مراتبی فازی تعیین گردد.

پس از جمع‌آوری پرسشنامه‌ها، ماتریس مقایسات زوجی برای تمام پاسخ‌دهنده‌ها تشکیل شد و سپس پرسشنامه‌ها با بکارگیری میانگین هندسی و از طریق نرم‌افزار اکسل به یک پرسشنامه که در آن شاخص‌ها دارای وزن‌های فازی هستند، تبدیل شد. در ادامه داده‌ها بر اساس روش میانگین، به اعداد

جدول ۲. عوامل شناسایی شده از سطح ادبیات، پیشینه پژوهش و نظر خبرگان به کمک روش تحلیل محتوای کیفی

ردیف	نوع متغیر	عامل	پیشینه
۱	کیفی	عدم درک و آشنایی استفاده‌کنندگان از اصطلاحات تخصصی حسابرسی	آساره و رایت (۲۰۱۲)
۲	کیفی	سوءتعبیر استفاده‌کنندگان از اصطلاحات تخصصی، مبانی، مفاهیم و استانداردهای حسابرسی	آساره و رایت (۲۰۱۲)
۳	کیفی	عدم آگاهی و درک نامناسب استفاده‌کنندگان در خصوص نقش و مسئولیت‌های حسابرس	دی‌بیا (۲۰۱۵)
۴	کیفی	وجود دوگانگی بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات کشور به جهت عدم بروز شدن استانداردها	نیکبخت و همکاران (۱۳۹۲)
۵	کیفی	عدم رعایت برتری محتوا بر شکل	نیکومرام و همکاران (۱۳۹۲)
۶	کیفی	عدم نیاز اطلاعاتی استفاده‌کنندگان به اطلاعات حسابرسی شده به دلیل ساختار بازار سرمایه	مصاحبه، نظر خبرگان
۷	کیفی	عدم انتقال مفاهیم مدنظر در حسابرسی و اشکالات ساختاری در گزارش‌های حسابرسی	مصاحبه، نظر خبرگان
۸	کیفی	عدم تقارن اطلاعاتی	هارت (۲۰۰۱)
۹	کیفی	عدم کشف تقلب و سوءاستفاده‌های مالی در گزارش‌ها و صورت‌های مالی	هاسینگ و دیگران (۲۰۰۹)، فروغی و عسگری ارجنگی (۱۳۹۶)
۱۰	کیفی	عدم گزارشگری پایداری	برانکو و دلگادو (۲۰۱۲)
۱۱	کیفی	هنجارها و ارزش‌های اجتماعی	مک‌گیر و همکاران (۲۰۱۲)
۱۲	کیفی	سقوط اخلاقی و عدم پابندی افراد بر اخلاقیات	مصاحبه، نظر خبرگان
۱۳	کیفی	ارائه خدمات جانبی به صاحب‌کار توسط حسابرس	نیکبخت و همکاران، (۱۳۹۲)، کوچ و سالتیریو (۲۰۱۷)
۱۴	کیفی	افزایش انگیزه‌ها و رفتارهای سوداگرایانه	مصاحبه، نظر خبرگان
۱۵	کیفی	رقابت در بازار مالی و حسابرسی و ارائه قیمت‌های رقابتی برخی از مؤسسات و استفاده از نیروهای تخصصی سطح پایین جهت پوشش هزینه‌ها	مصاحبه، نظر خبرگان
۱۶	کیفی	انتظار انجام حسابرسی کیفی از حسابرسان	مصاحبه، نظر خبرگان

مدرک تحصیلی، تجربه کاری و حوزه فعالیت متخصصان در جدول ۳ منعکس می‌باشد.

آمار توصیفی پاسخ‌دهندگان

بر اساس پرسشنامه‌های ارائه شده، ویژگی‌های پاسخ‌دهندگان (خبرگان حسابرسی) بر اساس جنسیت،

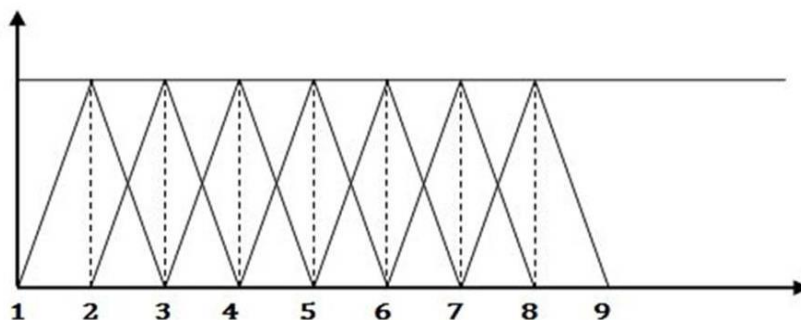
جدول ۳: ویژگی‌های پاسخ‌دهندگان و جدول فراوان

متغیرها	شرح	فراوانی	درصد
جنسیت	زن	۵	۲۰/۸
	مرد	۱۹	۷۹/۲
مدرک تحصیلی	کارشناسی ارشد	۶	۲۵
	دکتری	۱۸	۷۵
تجربه کاری	۵ تا ۱۰ سال	۷	۲۹/۲
	۱۰ تا ۱۵ سال	۴	۱۶/۷
	۱۵ تا ۲۰ سال	۷	۲۹/۲
	۲۰ تا ۲۵ سال	۴	۱۶/۷
	۲۵ سال به بالا	۲	۸/۳

جامعه آماری پژوهش حاضر اعضای هیئت علمی دانشگاه‌ها در حسابرسی و حسابداری، مدیران ارشد و شرکای حسابرسی است بنابراین نمونه انتخابی ۲۴ نفر به صورت هدفمند انتخاب شده‌اند. برخی از ویژگی‌های آن‌ها در قالب آمار توصیفی در جدول ۳ ارائه شده است. طیف فازی و شاخص‌های زبانی استفاده شده و همچنین اعداد فازی مثلثی به شرح جدول ۴ است.

جدول ۴. طیف فازی و شاخص‌های زبانی طیف ساعتی

عبارت کلامی وضعیت مقایسه i نسبت به j	معدل فازی	معدل فازی معکوس
ترجیح یکسان Preferred Equally	(۱، ۱، ۱)	(۱، ۱، ۱)
بینابین	(۱، ۲، ۳)	(۰، ۳۳۳، ۰، ۵، ۱)
کمی مرجح Preferred Moderately	(۴، ۳، ۲)	(۰، ۲۵، ۰، ۳۳۳، ۰، ۵)
بینابین	(۵، ۴، ۳)	(۰، ۲، ۰، ۳۳۳، ۰، ۵)
خیلی مرجح Preferred Strongly	(۶، ۵، ۴)	(۰، ۱۶۶، ۰، ۲، ۰، ۲۵)
بینابین	(۷، ۶، ۵)	(۰، ۱۴۲، ۰، ۱۶، ۰، ۲)
خیلی زیاد مرجح Preferred Strongly very	(۸، ۷، ۶)	(۰، ۱۲۵، ۰، ۱۴۲، ۰، ۱۶۶)
بینابین	(۹، ۸، ۷)	(۰، ۱۱۱، ۰، ۱۲۵، ۰، ۱۴۲)
کاملاً مرجح Preferred Extremely	(۹، ۹، ۹)	(۰، ۱۱۱، ۰، ۱۱۱، ۰، ۱۱۱)



شکل ۱. طیف فازی

زوجی انجام شده توسط هر پاسخ‌دهنده برای هر پرسشنامه جایگزین می‌شود و سپس نرخ ناسازگاری مشخص می‌شود. یکی از مزایای فرآیند تحلیل سلسله مراتبی امکان بررسی سازگاری در قضاوت‌های انجام‌شده برای تعیین ضریب اهمیت معیارها و زیر معیارهاست و نیز بررسی آنکه در تشکیل ماتریس زوجی معیارها، چقدر سازگاری در قضاوت‌ها رعایت شده است. وقتی اهمیت معیارها نسبت به هم برآورد می‌شود، احتمال ناهماهنگی در قضاوت‌ها وجود دارد (توفیق، ۱۳۷۲). تقریباً

نرخ ناسازگاری، تکنیکی است که سازگاری مقایسات را مشخص می‌کند. این تکنیک نشان می‌دهد که تا چه اندازه می‌توان به اولویت‌های حاصل از اعضای گروه و یا اولویت‌های جدول‌های ترکیبی اعتماد کرد. تجربه نشان داده است که اگر نرخ ناسازگاری کمتر از ۰/۱۰ باشد می‌توان سازگاری مقایسات را پذیرفت. در غیر این صورت باید ارزش اولیه در ماتریس مقایسه دو به دو را عوض کرد. برای تعیین سازگاری داده‌ها ابتدا اعداد فازی مثلثی ماتریس با عبارات کلامی در مقایسات

جدول ۵. شاخص تصادفی

N	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	۱۰
RI	۰	۰	۰/۵۸	۰/۹	۱/۱۲	۱/۲۴	۱/۳۲	۱/۴۱	۱/۴۵	۱/۵۱

روش نمره دهی

یکی از روش‌های کمی کردن قضاوت‌های کیفی، روش نمره دهی است. این روش در ادبیات جزء روش‌های کلاسیک تحلیل کارایی طبقه‌بندی می‌شود. در این روش، کلیه فاکتورهایی که ممکن است در ارزیابی مؤثر باشند، جمع‌آوری شده (مجموعاً تعداد M فاکتور) و به نام فاکتور ۱ تا M نام‌گذاری می‌شوند. سپس این فاکتورها در غالب چند معیار کلی (مجموعاً N معیار) دسته‌بندی شده که از ترکیب نمره این معیارها نمره کلی بدست می‌آید. بسته به ابعاد مسئله تعداد این مراحل تا رسیدن به نمره نهایی تفاوت دارد. آنچه اهمیت دارد کمی شدن معیارها و فاکتورها و قابل‌مقایسه شدن آن‌هاست. به‌منظور بالا بردن دقت در این روش و کاهش تأثیر وابستگی به نظر یک شخص، می‌تواند در تحلیل کارایی از تصمیم‌گیری جمعی استفاده نمود. این روش می‌تواند در غالب روش نمره دهی یا سایر روش‌های تحلیل کارایی مثل اولویت‌بندی نیز استفاده شود.

با توجه به هدف مورد بررسی، برای بررسی شکاف انتظاراتی عمومی از حسابرسی با تأکید بر نظریه اعتماد اجتماعی ابتدا به‌صورت پرسشنامه باز پاسخ از متخصصان در مورد عوامل مؤثر بر عدم درک مفاهیم حسابرسی در ایجاد شکاف انتظاراتی عمومی از حسابرسی و عوامل مؤثر بر فقدان اعتماد اجتماعی در ایجاد شکاف انتظاراتی عمومی از حسابرسی مصاحبه گردید؛ و در نهایت با ترکیب آن با مبانی نظری ۱۶ عامل شناسایی گردید؛ قابل‌ذکر است که عواملی که تکراری بود؛ حذف گردید؛ بعد از تدوین مدل پرسشنامه‌ای طراحی گردید و برای بررسی تأثیر هر کدام از عامل‌ها دوباره پرسشنامه بوسیله متخصصان ارزیابی گردید. پرسشنامه طراحی شده و اثرات متغیرها در جدول ۶ و ۷ آورده شده است.

تمامی محاسبات مربوط به فرایند تحلیل سلسله مراتبی بر اساس قضاوت اولیه تصمیم‌گیرنده که در قالب ماتریس مقایسات زوجی ظاهر می‌شود، صورت می‌پذیرد و هرگونه خطا و ناسازگاری در مقایسه و تعیین اهمیت بین گزینه‌ها و شاخص‌ها نتیجه نهایی به‌دست‌آمده از محاسبات را مخدوش می‌سازد. نرخ ناسازگاری، وسیله‌ای است که سازگاری را مشخص می‌کند و نشان می‌دهد که تا چه حد می‌توان به اولویت‌های حاصل از مقایسات اعتماد کرد. برای مثال اگر گزینه A نسبت به B مهم‌تر (ارزش ترجیحی ۵) و B نسبتاً مهم‌تر (ارزش ترجیحی ۳) باشد، آنگاه باید انتظار داشت A نسبت به C خیلی مهم‌تر (ارزش ترجیحی ۷ یا بیشتر) ارزیابی شود یا اگر ارزش ترجیحی A نسبت به B، ۲ و B نسبت به C، ۳ باشد آنگاه ارزش A نسبت به C باید ارزش ترجیحی ۴ را ارائه کند. شاید مقایسه دو گزینه امری ساده باشد، اما وقتی که تعداد مقایسات افزایش یابد اطمینان از سازگاری مقایسات به‌راحتی میسر نبوده و باید با بکارگیری نرخ سازگاری به این اعتماد دست‌یافت. تجربه نشان داده است که اگر نرخ ناسازگاری کمتر از ۰/۱۰ باشد سازگاری مقایسات قابل‌قبول است و در غیر این صورت مقایسه‌ها باید تجدیدنظر شود. قدم‌های زیر برای محاسبه نرخ ناسازگاری به کار گرفته می‌شود: گام ۱. محاسبه بردار مجموع وزنی: ماتریس مقایسات زوجی را در بردار ستونی «وزن نسبی» ضرب کنید بردار جدیدی را که به این طریق بدست می‌آوردید، بردار مجموع وزنی بنامید. گام ۲. محاسبه بردار سازگاری: عناصر بردار مجموع وزنی را بر بردار اولویت نسبی تقسیم کنید. بردار حاصل بردار سازگاری نامیده می‌شود. گام ۳. بدست آوردن λ_{max} ، میانگین عناصر برداری سازگاری λ_{max} را به دست می‌دهد. گام ۴. محاسبه شاخص سازگاری: شاخص سازگاری به‌صورت زیر تعریف می‌شود:

$$CI = \frac{\lambda_{max} - n}{n - 1}$$

n عبارت است از تعداد گزینه‌های موجود در مسئله
گام ۵. محاسبه نسبت سازگاری: نسبت سازگاری از تقسیم شاخص سازگاری بر شاخص تصادفی بدست می‌آید.

$$C.R. = \frac{C.I.}{R.I.}$$

نسبت سازگاری ۰/۱ یا کمتر سازگاری در مقایسات را بیان می‌کند (مهرگان، ۱۳۸۳). شاخص تصادفی از جدول زیر استخراج می‌شود.

جدول ۶. فرم پرسشنامه‌ی عوامل مؤثر بر عدم درک مفاهیم حسابداری در ایجاد شکاف انتظاراتی عمومی از حسابرسی

ردیف	عوامل مؤثر بر عدم درک مفاهیم حسابداری در ایجاد شکاف انتظاراتی عمومی از حسابرسی.	تعداد پاسخ‌های متخصصان به گزینه‌ها				میانگین
		کم	متوسط	زیاد	خیلی زیاد	
۱	عدم درک و آشنایی استفاده‌کنندگان از اصطلاحات تخصصی حسابداری	۳	۱	۲	۱۸	۸/۵
۲	سوء تعبیر استفاده‌کنندگان از اصطلاحات تخصصی، مبانی، مفاهیم و استانداردهای حسابداری	۲	۱	۳	۱۸	۸/۷۱
۳	عدم آگاهی و درک نامناسب استفاده‌کنندگان در خصوص نقش و مسئولیت‌های حسابرس	۲	۱	۲	۱۹	۸/۸۳
۴	وجود دوگانگی بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات کشور به جهت عدم بروز شدن استانداردها	۲	۱	۱	۲۰	۸/۹۶
۵	رعایت برتری محتوا بر شکل	۳	۲	۲	۱۷	۸/۲۵
۶	عدم نیاز اطلاعاتی استفاده‌کنندگان به اطلاعات حسابداری شده به دلیل ساختار بازار سرمایه	۱	۰	۲	۲۱	۹/۴۲
۷	عدم انتقال مفاهیم مدنظر در حسابداری و اشکالات ساختاری در گزارش‌های حسابداری	۱	۰	۲	۲۱	۹/۴۲

جدول ۷. فرم پرسشنامه‌ی عوامل مؤثر بر عوامل مؤثر بر فقدان اعتماد اجتماعی در ایجاد شکاف انتظاراتی عمومی از حسابرسی

ردیف	عوامل مؤثر بر فقدان اعتماد اجتماعی در ایجاد شکاف انتظاراتی عمومی از حسابرسی.	کم	متوسط	زیاد	خیلی زیاد	میانگین
۲	عدم کشف تقلب و سوءاستفاده‌های مالی در گزارش‌ها و صورت‌های مالی	۱	۱	۰	۲۲	۹/۴۲
۳	گزارشگری پایداری	۳	۱	۲	۱۸	۸/۵۰
۴	هنجارها و ارزش‌های اجتماعی	۳	۱	۲	۱۸	۸/۵۰
۵	سقوط اخلاقی و عدم پابندی افراد بر اخلاقیات	۲		۱	۲۱	۹/۲۱
۶	ارائه خدمات جانبی به صاحب کار توسط حسابرس	۲	۱	۲	۱۹	۸/۸۳
۷	افزایش انگیزه‌ها و رفتارهای سوداگرایانه	۱		۱	۲۲	۹/۵۴
۸	رقابت در بازار مالی و حسابداری و ارائه قیمت‌های رقابتی برخی از مؤسسات و استفاده از نیروهای تخصصی سطح پایین جهت پوشش هزینه‌ها	۱	۱	۰	۲۲	۹/۴۲
۹	انتظار انجام حسابداری کیفی از حسابرسان	۲	۱	۱	۲۰	۸/۹۶

بعد از جمع‌آوری پرسشنامه‌ها به بررسی و تحلیل نتایج حاصل از پاسخگویی پرداخته شد و برای آنکه میزان اهمیت هر معیار مشخص باشد به گزینه‌های میزان تأثیرگذاری مقادیر عددی مشخصی تعیین شد و به این ترتیب که برای گزینه کم عدد ۲، برای گزینه متوسط عدد ۴، برای گزینه زیاد عدد ۷ و برای گزینه خیلی زیاد عدد ۱۰ و با جمع و میانگین‌گیری از مقادیر بدست آمده برای هر عامل میزان اثربخشی عوامل مؤثر تعیین گردید و عواملی که میزان اثرگذاری در بین متغیرها بین ۷ تا ۱۰ (تأثیرگذاری خیلی زیاد) داشتند به عنوان معیارهای اصلی در نظر گرفته شد.

انتظاراتی عمومی از حسابداری برآورد شد ($\mu \geq 7$). این عوامل معیارهای اصلی تحلیل سلسله مراتبی و ارزیابی برآورد شکاف انتظاراتی عمومی از حسابداری با تأکید بر نظریه اعتماد اجتماعی قرار می‌گیرند.

فرآیند تحلیل سلسله مراتبی معیارها

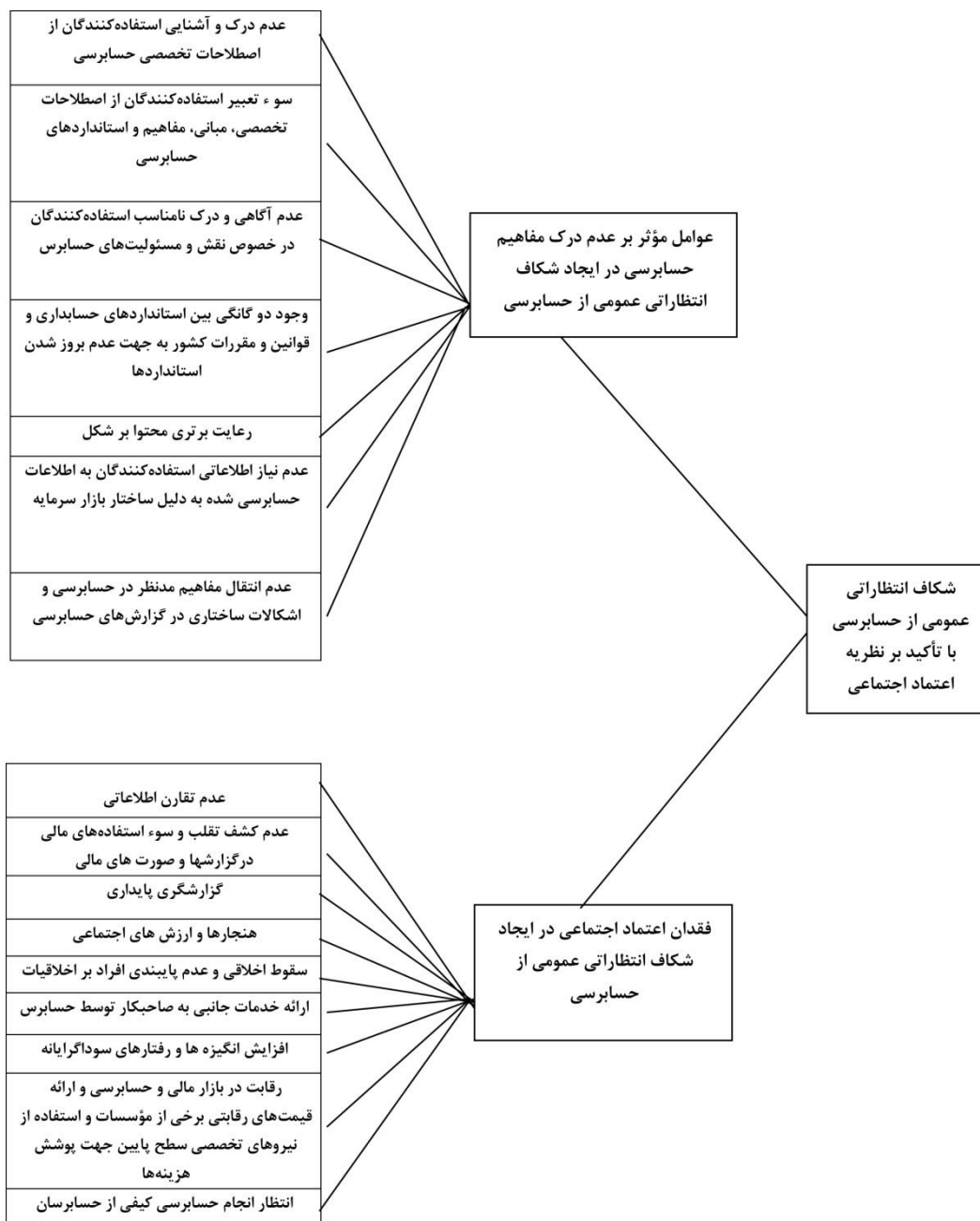
فرآیند تحلیل سلسله مراتبی با شناسایی اولویت‌بندی عناصر تصمیم‌گیری (اهداف، معیارها و گزینه‌ها) شروع می‌شود. مراحل مختلف تحلیل سلسله مراتبی برای بدست آوردن میزان ارزش هر یک از معیارها نسبت به یکدیگر طی می‌شود.

با توجه به جدول ۷ همه عوامل تعیین‌شده جزو عوامل مؤثر بر عدم درک مفاهیم حسابداری در ایجاد شکاف انتظاراتی عمومی از حسابداری و فقدان اعتماد اجتماعی در ایجاد شکاف

مدل‌سازی

با تبدیل موضوع عوامل مؤثر بر عدم درک مفاهیم حسابرسی و فقدان اعتماد اجتماعی در ایجاد شکاف انتظارات عمومی از حسابرسی به ساختار سلسله‌مراتبی مهم‌ترین قسمت فرآیند تحلیل سلسله‌مراتبی انجام داده شد. چراکه مبحث عوامل مؤثر بر عدم درک مفاهیم حسابرسی در ایجاد شکاف انتظارات عمومی از حسابرسی و فقدان اعتماد اجتماعی در ایجاد شکاف

انتظارات عمومی از حسابرسی به شکلی ساده که با ذهن انسان مطابقت دارد تبدیل شده است. برای تدوین الگوی سلسله‌مراتبی، اولویت‌بندی در سه اهداف، معیارها و گزینه‌ها صورت می‌گیرد. عواملی که مهم می‌باشند در قالب یک درخت تصمیم‌گیری به صورت سلسله‌مراتبی در شکل ۲ نشان داده شده است.



شکل ۲. درخت تصمیم‌گیری بصورت سلسله‌مراتبی برای متغیرها

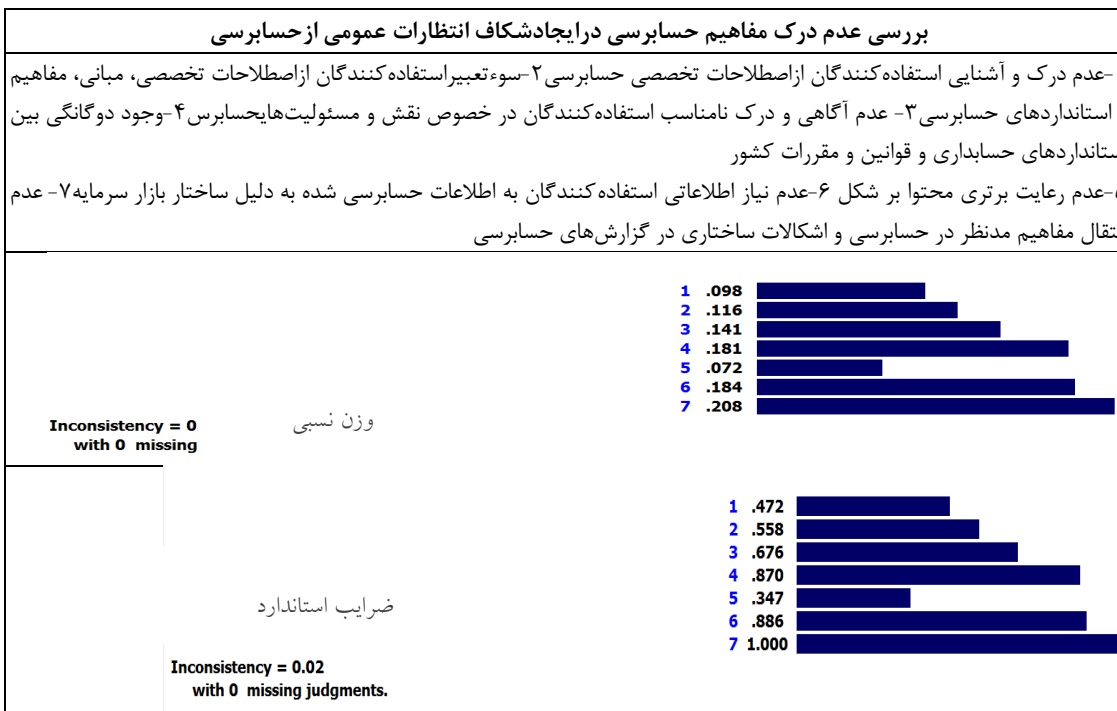
جدول ۸. ماتریس نهایی مقایسات زوجی برای عوامل مؤثر بر عدم درک مفاهیم حسابرسی در ایجاد شکاف انتظاراتی عمومی از حسابرسی

معیار	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷
عدم درک و آشنایی استفاده کنندگان از اصطلاحات تخصصی حسابرسی (۱)		۱/۱۱۹۴۵	۱/۸۲۸۸۳	۲/۲۲۶۵۸	۱/۱۶۸۱۵	۱/۲۳۶۷۷	۱/۹۲۴۹۲
سوء تعبیر استفاده کنندگان از اصطلاحات تخصصی، مبانی، مفاهیم و استانداردهای حسابرسی (۲)			۱/۳۰۱۲۵	۱/۸۲۴۵۴	۲/۱۹۷۸۱	۱/۶۵۷۶۳	۱/۶۴۶۶۸
عدم آگاهی و درک نامناسب استفاده کنندگان در خصوص نقش و مسئولیت‌های حسابرسی (۳)				۱/۶۱۴۴۵	۲/۲۴۳۴۵	۱/۴۳۴۴۵	۱/۵۸۰۲۴
وجود دوگانگی بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات کشور (۴)					۱/۶۴۳۳۷	۱/۵۴۵۸۵	۱/۰۴۶۹۷
عدم رعایت برتری محتوا بر شکل (۵)						۲/۸۴۰۱۶	۳/۰۱۲۵۳
عدم نیاز اطلاعاتی استفاده کنندگان به اطلاعات حسابرسی شده به دلیل ساختار بازار سرمایه (۶)							۱/۵۵۵۵۶
عدم انتقال مفاهیم مدنظر در حسابرسی و اشکالات ساختاری در گزارش‌های حسابرسی (۷)							

وزن معیارها

مورد معیارهای مؤثر بر عدم درک مفاهیم حسابرسی معیار عدم انتقال مفاهیم مدنظر در حسابرسی و اشکالات ساختاری در گزارش‌های حسابرسی با وزن نسبی ۰/۲۰۸ رتبه نخست و معیار عدم رعایت برتری محتوا بر شکل با وزن نسبی ۰/۰۷۲ رتبه آخر را به خود اختصاص داده‌اند.

میزان وزن و اهمیت هر یک از معیارها با استفاده از اطلاعات ماتریس نهایی مقایسات زوجی و نرم‌افزار Expert Choice 2000 تعیین شد. در جدول ۹ وزن‌های حاصل در مورد معیارها بررسی و محاسبه شده است مقادیر وزن‌های نسبی و نرمال شده در این جدول نشان می‌دهد که در رتبه‌های حاصل در



شکل ۳. نتایج وزن هر یک از معیارهای تأثیرگذار در عدم درک مفاهیم حسابرسی در ایجاد شکاف انتظارات عمومی از حسابرسی

جدول ۹. میزان وزن هر یک از معیارهای تأثیرگذار در عدم درک مفاهیم حسابرسی در ایجاد شکاف انتظارات عمومی از حسابرسی

رتبه	وزن نرمال شده	وزن نسبی	معیار
۶	۰/۴۷۲	۰/۰۹۸	عدم درک و آشنایی استفاده‌کنندگان از اصطلاحات تخصصی حسابرسی
۵	۰/۵۵۸	۰/۱۱۶	سوءتعبیر استفاده‌کنندگان از اصطلاحات تخصصی، مبانی، مفاهیم و استانداردهای حسابرسی
۴	۰/۶۷۶	۰/۱۴۱	عدم آگاهی و درک نامناسب استفاده‌کنندگان در خصوص نقش و مسئولیت‌های حسابرس
۳	۰/۸۷۰	۰/۱۸۱	وجود دوگانگی بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات کشور
۷	۰/۳۴۷	۰/۰۷۲	عدم رعایت برتری محتوا بر شکل
۲	۰/۸۸۶	۰/۱۸۴	عدم نیاز اطلاعاتی استفاده‌کنندگان به اطلاعات حسابرسی شده به دلیل ساختار بازار سرمایه
۱	۱	۰/۲۰۸	عدم انتقال مفاهیم مدنظر در حسابرسی و اشکالات ساختاری در گزارش‌های حسابرسی

میزان ناسازگاری=۰/۰۲

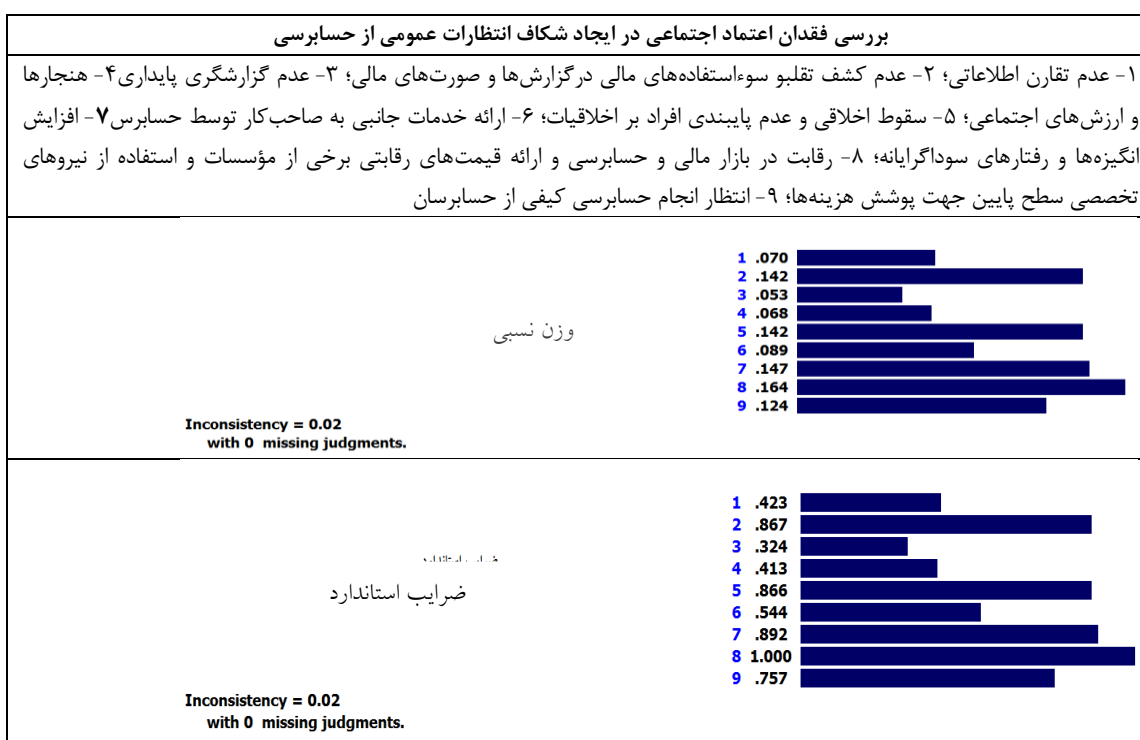
جدول ۱۰. ماتریس نهایی مقایسات زوجی برای عوامل مؤثر بر فقدان اعتماد اجتماعی در ایجاد شکاف انتظارات عمومی از حسابرسی

معیار	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹
عدم تقارن اطلاعاتی (۱)		۱/۶۹۱۸۳	۱/۲۸۸۱۲	۱/۶۹۳۸۲	۲/۲۷۵۵۵	۱/۸۳۱۶	۲/۳۸۹۴۸	۲/۲۳۵۵۴	۲/۲۰۱۸۴
عدم کشف تقلب و سوءاستفاده‌های مالی در گزارش‌ها و صورت‌های مالی (۲)			۲/۱۰۷۲۷	۲/۰۰۸۹۳	۱/۱۹۶۰۸	۲/۲۶۲۱۵	۱/۰۲۴۹۴	۱/۰۹۲۸۸	۱/۰۹۲۷۳
گزارشگری پایداری (۳)				۱/۸۷۹۲۴	۳/۱۸۸۵۶	۱/۸۹۵۱۵	۳/۱۲۲۴	۱/۸۷۶۰۴	۲/۳۷۴۵۵
هنجارها و ارزش‌های اجتماعی (۴)					۲/۲۵۰۳۷	۱/۱۶۰۴۴	۲/۵۹۰۸	۲/۲۹۴۸۷	۱/۶۵۰۲۹
سقوط اخلاقی و عدم پایبندی افراد بر اخلاقیات (۵)						۱/۱۶۴۴	۱/۴۲۱۱۷	۱/۴۳۹۸۱	۱/۱۳۵۲۵
ارائه خدمات جانبی به صاحب‌کار توسط حسابرس (۶)							۱/۴۹۴۰۸	۲/۳۴۳۷۶	۱/۷۲۱۴۷
افزایش انگیزه‌ها و رفتارهای سوداگرایانه (۷)								۱/۳۹۵۰۷	۱/۵۷۹۷
رقابت در بازار مالی و حسابرسی و ارائه قیمت‌های رقابتی برخی از مؤسسات و استفاده از نیروهای تخصصی سطح پایین جهت پوشش هزینه‌ها (۸)									۱/۳۰۰۶

وزن معیارها

پوشش هزینه‌ها با وزن نسبی ۰/۱۶۴ رتبه نخست و معیار عدم گزارشگری پایداری با وزن نسبی ۰/۰۵۳ رتبه آخر را به خود اختصاص داده‌اند.

میزان وزن و اهمیت هر یک از معیارها با استفاده از اطلاعات ماتریس نهایی مقایسات زوجی و نرم‌افزار Expert Choice 2000 تعیین شد. در جدول 11 وزن‌های حاصل در مورد معیارها بررسی و محاسبه شده است. مقادیر وزن‌های نسبی و نرمال شده در این جدول نشان می‌دهد که در رتبه‌های حاصل در مورد معیارهای مؤثر بر فقدان اعتماد اجتماعی در ایجاد شکاف انتظارات عمومی از حسابرسی معیار رقابت در بازار مالی و حسابرسی و ارائه قیمت‌های رقابتی برخی از مؤسسات و استفاده از نیروهای تخصصی سطح پایین جهت



شکل ۴. نتایج وزن هر یک از معیارهای تأثیرگذار در فقدان اعتماد اجتماعی در ایجاد شکاف انتظارات عمومی از حسابرسی

جدول ۱۱. میزان وزن هر یک از معیارهای تأثیرگذار در فقدان اعتماد اجتماعی در ایجاد شکاف انتظارات عمومی از حسابرسی

رتبه	وزن نرمال شده	وزن نسبی	معیار
۷	۰/۴۲۳	۰/۰۷۰	عدم تقارن اطلاعاتی
۳	۰/۸۶۷	۰/۱۴۲	عدم کشف تقلب و سوءاستفاده‌های مالی در گزارش‌ها و صورت‌های مالی
۹	۰/۳۲۴	۰/۰۵۳	عدم گزارشگری پایداری
۸	۰/۴۱۳	۰/۰۶۸	هنجارها و ارزش‌های اجتماعی
۴	۰/۸۶۶	۰/۱۴۲	سقوط اخلاقی و عدم پایبندی افراد بر اخلاقیات
۶	۰/۵۴۴	۰/۰۸۹	ارائه خدمات جانبی به صاحب‌کار توسط حسابرسان
۲	۰/۸۹۲	۰/۱۴۷	افزایش انگیزه‌ها و رفتارهای سودگرایانه
۱	۱	۰/۱۶۴	رقابت در بازار مالی و حسابرسی و ارائه قیمت‌های رقابتی برخی از مؤسسات و استفاده از نیروهای تخصصی سطح پایین جهت پوشش هزینه‌ها
۵	۰/۷۵۷	۰/۱۲۴	انتظار انجام حسابرسی کیفی از حسابرسان

میزان ناسازگاری = ۰/۰۲

آورد. با توجه به ضرورت و اهمیت موضوع، این پژوهش با هدف کاهش شکاف انتظارات عمومی از حسابرسی و نظر به اینکه در تحقیقات پیشین انجام شده فقط به ذکر برخی از عوامل اکتفا شده است و پژوهش‌های داخلی و خارجی تاکنون لیست جامعی از عوامل و رتبه‌بندی آن‌ها ارائه نکرده‌اند، لذا در این پژوهش با شناسایی عوامل از مبانی نظری و نظرات خبرگان حرفه حسابرسی در دو بعد عدم درک مفاهیم حسابرسی و فقدان اعتماد اجتماعی ساماندهی و به رتبه‌بندی این عوامل از

بحث و نتیجه‌گیری

تداوم حیات هر حرفه و اشتغال اعضای آن منوط به نوع کیفیت خدماتی است که ارائه می‌کند و اعتبار و اعتمادی است که در نتیجه ارائه این خدمات بدست می‌آورد (پوربهرامی و نامنی، ۱۳۹۱). گزارش استاندارد حسابرسی به عنوان محصول نهایی فرایند حسابرسی می‌تواند افزایش اعتباربخشی صورت‌های مالی را به همراه داشته و با کاهش ریسک اطلاعاتی استفاده‌کنندگان سطح بیشتری از سرمایه‌گذاری و کارایی بازار سرمایه را فراهم

شرکت‌های بزرگ شناخته شده، که در پی شناخت منشاء ایجاد آن، زمینه گزارشگری مقارن و با شفافیت بالاتر فراهم خواهد شد متأسفانه حرفه حسابداری نیز به دلیل عدم رعایت برتری محتوا بر شکل و در نظر نگرفتن این موضوع در گزارشگری مالی مقصر شناخته شد و باعث ایجاد شکاف انتظارات عمومی از حسابرسی گردید که با نتایج پژوهش نیکومرام و همکاران ۱۳۹۲ همسو می‌باشد. در بعد فقدان اعتماد اجتماعی با شناسایی و رتبه‌بندی ۹ عامل مؤثر در ایجاد شکاف انتظارات عمومی از حسابرسی و با توجه به نتایج حاصل از یافته‌های پژوهش، معیار رقابت در بازار مالی و حسابرسی و ارائه قیمت‌های رقابتی برخی از مؤسسات و استفاده از نیروهای تخصصی سطح پایین جهت پوشش هزینه‌ها و معیار افزایش انگیزه‌ها و رفتارهای سوداگرایانه که با استفاده از مصاحبه و نظر خبرگان حاصل شده به ترتیب رتبه نخست و دوم از نظر میزان وزن نسبی و درجه اهمیت به دست آورده‌اند که نشان دهنده اهمیت بیشتر عوامل مزبور در ایجاد شکاف انتظارات عمومی از حسابرسی از بعد فقدان اعتماد اجتماعی است. یکی از عوامل مؤثر در کاهش اعتمادپذیری گزارش‌ها و صورت‌های مالی پدیده تقلب است که موجب افزایش ریسک و هزینه کسب‌وکار شده، اعتماد سرمایه‌گذاران را کاهش داده و اعتبار و درستکاری حرفه حسابرسی را زیر سؤال می‌برد. عدم کشف تقلب و سوءاستفاده‌های مالی در گزارش‌ها و صورت‌های مالی در رتبه بعدی فقدان اعتماد اجتماعی قرار گرفته که با نتایج پژوهش فروغی و عسگری ارجنگی ۱۳۹۶ و هاسینگ و همکاران ۲۰۰۹ همسو می‌باشد، سقوط اخلاقی و عدم پایبندی افراد بر اخلاقیات و انتظار انجام حسابرسی کیفی از حسابرسان که با استفاده از مصاحبه و نظر خبرگان حاصل شده به ترتیب در رتبه‌های چهارم و پنجم از میان معیارهای مربوط به بعد فقدان اعتماد اجتماعی قرار گرفته‌اند، که عدم پایبندی حسابرسان بر اخلاقیات موجب سلب اعتماد اجتماعی استفاده‌کنندگان از حرفه حسابرسی می‌شود. با توجه به اینکه ارائه خدمات جانبی عمدتاً محدود به چند زمینه خاص است، منجر به تغییر نگرش حسابرسان نسبت به زمینه‌هایی که در ارتباط با آن‌ها خدمات جانبی ارائه داده‌اند می‌گردد که باعث می‌شود حسابرسان در برخورد در مواردی که در ارتباط با آن‌ها خدمات جانبی ارائه داده‌اند با ملاحظه بیشتری نسبت به سایر موارد عمل کنند و این امر موجب ایجاد شکاف انتظارات عمومی از حسابرسی است که با شناسایی معیار ارائه خدمات جانبی به صاحبکار توسط حسابرس در جهت رفع مشکل مزبور اقدام گردد که با نتایج پژوهش نیکبخت و همکاران ۱۳۹۲، کوچ و سالتیریو ۲۰۱۷ همسو می‌باشد و این معیار رتبه ششم را

نظر میزان وزنی و درجه اهمیت پرداخته شده است. بر اساس نظر خبرگان حسابرسی همه عوامل شناسایی شده در ایجاد شکاف انتظارات عمومی از حسابرسی بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی مؤثر می‌باشند، که در انطباق با مبانی نظری نشان دهنده این مسئله می‌باشد. نتایج حاصل از یافته‌ها نشان می‌دهد که در رتبه‌بندی عوامل تأثیرگذار بر اساس میزان وزن و اهمیت هر یک از معیارها با استفاده از اطلاعات ماتریس نهایی مقایسات زوجی و نرم‌افزار Expert Choice 2000 در بعد عدم درک مفاهیم حسابرسی، معیار عدم انتقال مفاهیم مدنظر در حسابرسی و اشکالات ساختاری در گزارش‌های حسابرسی و معیار عدم نیاز اطلاعاتی استفاده‌کنندگان به اطلاعات حسابرسی شده به دلیل ساختار بازار سرمایه که با استفاده از مصاحبه و نظر خبرگان شناسایی شده‌اند، در رتبه‌بندی از لحاظ وزن نسبی و درجه اهمیت به ترتیب رتبه نخست و دوم را حاصل کردند که نشان دهنده میزان اهمیت بیشتر این عوامل در افزایش شکاف انتظارات بین استفاده‌کنندگان و حسابرسان از بعد عدم درک مفاهیم حسابرسی است. معیار وجود دوگانگی بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات کشور که در رتبه بعدی قرار گرفته است، می‌بایست تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری و متولیان قوانین و مقررات کشور در تدوین استانداردها و قوانین لازم‌الاجرا در کشور به این موضوع توجه ویژه‌ای داشته و دیدگاه و انتظارات استفاده‌کنندگان را در این زمینه دخالت دهند که با نتایج پژوهش نیکبخت و همکاران ۱۳۹۲ همسو می‌باشد. به ظاهر فاصله‌ای بین آنچه عموم از عملکرد حسابرسی انتظار دارند و آنچه آن‌ها در واقع به دست می‌آورند وجود دارد که منجر به شناسایی معیار عدم آگاهی و درک نامناسب استفاده‌کنندگان در خصوص نقش و مسئولیت‌های حسابرس شده است که در رتبه چهارم از بعد عدم درک مفاهیم حسابرسی قرار دارد و با نتایج پژوهش دی‌بیا ۲۰۱۵ همسو می‌باشد. با توجه به اینکه اصطلاحات تخصصی استفاده شده در گزارش‌های حسابرسی به راحتی دچار سوءتعبیر و عدم درک استفاده‌کنندگان می‌شود و این امر باعث ایجاد شکاف انتظارات عمومی از حسابرسی می‌شود؛ بنابراین معیار سوءتعبیر استفاده‌کنندگان از اصطلاحات تخصصی، مبانی، مفاهیم و استانداردهای حسابرسی و معیار عدم درک و آشنایی استفاده‌کنندگان از اصطلاحات تخصصی حسابرسی شناسایی شده‌اند که در رتبه‌های بعدی از لحاظ میزان وزنی و درجه اهمیت قرار گرفته‌اند که با نتایج پژوهش آساره و رایت ۲۰۱۲ همسو می‌باشد. عدم رعایت برتری محتوا بر شکل که به منزله نقطه ضعف گزارشگری مالی در برخی از ورشکستگی‌های

از بین رتبه‌بندی عوامل بعد فقدان اعتماد اجتماعی بدست آورده است. عدم تقارن اطلاعاتی با میزان اعتماد اجتماعی رابطه‌ای معکوس دارد که به عنوان معیاری مؤثر در بعد فقدان اعتماد اجتماعی شناسایی شده، با نتایج پژوهش هارت ۲۰۰۱ همسو می‌باشد و در رتبه هفتم از نظر وزن نسبی و درجه اهمیت قرار گرفته است. معیار عدم رعایت هنجارها و ارزش‌های اجتماعی و معیار عدم گزارشگری پایداری، باعث افزایش شکاف انتظارات عمومی از حسابرسی می‌شود که بر اساس یافته‌های پژوهش به ترتیب در رتبه‌های آخر از بعد فقدان اعتماد اجتماعی قرار گرفته‌اند که شناسایی این معیارها با نتایج پژوهش‌های مک‌گیر و همکاران ۲۰۱۲ و برانکو و دلگادو ۲۰۱۲ همسو می‌باشد، رعایت ارزش‌ها و هنجارهای اجتماعی توسط حسابرسان موجب بهبود کیفیت حسابرسی خواهد شد به بیان دیگر هرچه اعتماد اجتماعی حسابرسان بیشتر باشد کیفیت حسابرسی او نیز ارتقا می‌یابد و در نهایت ارتقای کیفیت گزارش حسابرسی مشروعیت اجتماعی حسابرسان را به دنبال دارد در جامعه‌ای که حسابرسان از مشروعیت و شهرت کافی در کشف و گزارش تقلب برخوردار باشند اعتماد عموم به حسابرسان ارتقا می‌یابد و این خود به بهبود اعتماد اجتماعی در سطح کشور کمک می‌کند. بر اساس نتایج بدست آمده از یافته‌های این تحقیق امید است به کاهش شکاف انتظارات عمومی از حسابرسی و افزایش اعتماد استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی از گزارش حسابرسی دست یافت. لذا با در نظر گرفتن نتایج پژوهش پیشنهاد می‌گردد:

(۱) با توجه به اینکه عدم کشف تقلب و سوءاستفاده‌های مالی باعث افزایش شکاف انتظارات عمومی از حسابرسی می‌شود و استفاده‌کنندگان نسبت به حسابرسان انتظاراتی داشته، بر اساس آن حسابرسان در گزارش‌های حسابرسی به اظهارنظر در خصوص تقلب در صورت‌های مالی اهتمام ورزند.

(۲) وجود دوگانگی بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات کشور موجب افزایش شکاف انتظارات عمومی از حسابرسی می‌شود؛ بنابراین به سازمان حسابرسی نهاد تدوین کننده استانداردها و قانون‌گذاران پیشنهاد می‌شود که با تدوین قوانین و مقررات و استانداردهای لازم الاجرا نسبت به کاهش دوگانگی استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات کشور اقدامات لازم را انجام دهند.

(۳) با توجه به اینکه میزان آگاهی و مطالعه استفاده‌کنندگان در مورد حسابرسی، از جمله اصطلاحات تخصصی حسابرسی، مبانی، مفاهیم،

استانداردهای حسابرسی و نقش و مسئولیت‌های حسابرسان می‌تواند در انتظارات آن‌ها نسبت به حسابرسان تأثیرگذار باشد؛ بنابراین پیشنهاد می‌شود نسبت به حسابرسی مطالعه بیشتری داشته و انتظارات خود را بر اساس آن تعدیل کنند و برای آشنایی استفاده‌کنندگان با ماهیت و اهمیت حسابرسی و ویژگی‌های آن می‌توان از طریق فضای مجازی و برگزاری سمینارها و ترغیب آن‌ها جهت کسب اطلاعات بیشتر در این خصوص به نتایجی دست یافت. (۴) با توجه به وجود شکاف انتظاراتی بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی به دلیل ارائه خدمات جانبی به صاحبکار توسط حسابرسان، با اتکاء به یافته‌های این پژوهش پیشنهاد می‌شود جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی در زمینه استقلال حسابرسان و نظارت مستمر بر این موضوع توجه ویژه‌ای داشته باشند.

(۵) با توجه به انتظار انجام حسابرسی کیفی از حسابرسان در راستای انتظارات استفاده‌کنندگان به سازمان حسابرسی پیشنهاد می‌شود نسبت به افزایش کیفیت استانداردها، اصول و قوانین حرفه‌ای توجه ویژه‌ای داشته باشند.

(۶) وجود شکاف انتظاراتی بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی به دلیل سقوط اخلاقی و عدم پایداری افراد بر اخلاقیات و وجود رفتارهای سوداگرایانه، پیشنهاد می‌شود تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری در تدوین استانداردها با توجه به این موضوع دیدگاه و انتظارات استفاده‌کنندگان را در این زمینه دخالت دهند.

(۷) با توجه به اینکه رقابت در بازار مالی و حسابرسی و ارائه قیمت‌های رقابتی برخی از مؤسسات و استفاده از نیروهای تخصصی سطح پایین جهت پوشش هزینه‌ها موجب شکاف انتظاراتی از حسابرسی می‌شود به جامعه حسابداران رسمی پیشنهاد می‌شود به کنترل کیفیت مؤسسات حسابرسی توجه ویژه‌ای داشته باشند.

فهرست منابع

- * بنی‌مهد، بهمن و درویش، حدیثه، (۱۳۹۵)، "اعتماد اجتماعی در گزارش حسابرسان درباره استقلال"، فصلنامه علمی پژوهش دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، دوره ۵، شماره ۱۹، صص ۱۷-۲۶.
- * برادران حسن‌زاده، رسول، فتاحی‌اصل، بهرام و ابوالحسن‌زاده، سودا، (۱۳۹۲)، "بررسی تأثیر تیپ‌های شخصیتی حسابرسان بر محتوای گزارش حسابداری"، فصلنامه دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، دوره دوم، شماره ۶، صص ۸۹-۱۰۰.
- * پوربهرامی، بابک و نامنی، زهره، (۱۳۹۱)، "بررسی علل صدور گزارشات حسابداری غیرمقبول در سازمان حسابداری"، فصلنامه دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، صص ۱۰۷-۱۱۶.
- * توفیق، فیروز، (۱۳۷۲)، "ارزشیابی چند معیاری در طرح‌ریزی کالبدی"، فصلنامه آبادی، شماره ۱۱، صص ۴۰-۴۳.
- * حبیبی، آرش، سرافرازی، اعظم و ایزدیار، صدیقه، (۱۳۹۳)، "تصمیم‌گیری چند معیاره فازی"، انتشارات سیمای دانش، آذر، چاپ اول.
- * حساس‌یگانه، یحیی و منصوری، مصطفی، (۱۳۹۵)، "فاصله انتظاراتی میان حسابرسان و استفاده‌کنندگان نسبت به مفاهیم انتقال یافته از گزارش حسابداری استاندارد"، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، دوره ۵، شماره ۱۹، صص ۷۷-۸۸.
- * حیدرآبادی، قاسم، (۱۳۸۹)، "اعتماد اجتماعی و عوامل اجتماعی- فرهنگی مؤثر بر آن (مطالعه موردی: جوانان ۲۰ تا ۲۹ ساله استان مازندران)"، جامعه‌شناسی مطالعات جوانان، شماره ۱، صص ۳۹-۶۶.
- * خسروآبادی، طاهره و بنی‌مهد، بهمن، (۱۳۹۴)، "پیش‌بینی بی‌اخلاقی و فساد مالی با توجه به اعتماد اجتماعی در حرفه حسابداری"، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، دوره ۱۰، شماره ۴، صص ۴۵-۵۳.
- * رحیمیان، نظام‌الدین و زمانی‌فرد، ندا، (۱۳۹۴)، "شکاف انتظاراتی از حرفه حسابداری مسائل و چالش‌ها"، مجله حسابداری، شماره ۷۶.
- * فروغی، داریوش و سگری ارجنگی، مجتبی، (۱۳۹۶)، "بررسی شکاف انتظارات حسابداری در زمینه کشف تقلب در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار"، دانش حسابداری، دوره ۱۷، شماره ۶۸، صص ۶۳-۸۲.
- * فخاری، حسین و اسکو، وحید، (۱۳۹۷)، "تقلب در صورت‌های مالی: نیاز به تغییر الگو به سمت حسابداری دادگاهی"، مطالعات حسابداری و حسابداری، شماره ۲۶، صص ۴۵-۶۰.
- * کتابی، سعیده، حق شناس، اصغر و حدادیان، علیرضا، (۱۳۸۵)، "انتخاب چند معیاره تأمین‌کنندگان با استفاده از AHP فازی"، مطالعات مدیریت صنعتی، دوره ۴، شماره ۱۲، صص ۷۳-۹۶.
- * کهنزادی طهنه، آزاده، (۱۳۹۹)، "سطح اهمیت حسابداری: شکاف انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش حسابداری"، فصلنامه چشم‌انداز حسابداری و مدیریت، دوره ۳، شماره ۲۴، صص ۵۷-۶۸.
- * مهرانی، ساسان و نونهالی‌نهر، علی‌اکبر، (۱۳۹۲)، "آزمون تأثیر رویکردهای قضاوتی زبان در کاهش فاصله انتظارات حسابداری"، حسابداری و حسابداری، دوره ۲۰، شماره ۳، صص ۱۲۳-۱۴۴.
- * مهرگان، محمد رضا، (۱۳۸۳)، "پژوهش عملیاتی پیشرفته"، تهران، انتشارات کتاب دانشگاهی، چاپ اول.
- * ناصری، احمد و علی زاده، الهام، (۱۳۹۷)، "بررسی تأثیر فاصله انتظارات حسابداری بر ارزیابی تصمیمات حسابرسان"، دانش حسابداری، دوره هجدهم، شماره ۷۰، صص ۷۵-۸۷.
- * نیکبخت، محمد رضا، رضایی، فرامرز و خرم، اسماعیل، (۱۳۹۲)، "بررسی عوامل مؤثر بر فاصله انتظاراتی بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی در محیط ایران"، پژوهش‌های حسابداری و حسابداری، دوره ۴، شماره ۲۰، صص ۱۸-۳۲.
- * نیکومرام، هاشم و همکاران، (۱۳۹۲)، "مفاهیم شکل و محتوا و فاصله آن‌ها در حسابداری"، بررسی‌های حسابداری و حسابداری، دوره ۲۰، شماره ۳، صص ۲۷-۴۶.
- * نیکومرام، هاشم، رهنمای رودپشتی، فریدون و نونهالی‌نهر، علی‌اکبر، (۱۳۹۲)، "ارزیابی تأثیر بکارگیری الزامات استاندارد حسابداری تجدیدنظر شده ۷۰۰ در کاهش فاصله انتظارات حسابداری"، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، دوره ششم، شماره ۱۷، صص ۷۵-۹۲.
- * نیکخواه، آزاد، (۱۳۷۹)، "بیانیه مفاهیم بنیادی حسابداری"، تهران، انتشارات سازمان حسابداری، نشریه شماره ۱۲۱، چاپ دوم.
- * Armstrong, P. (1987), "The rise of accounting controls in British capitalist enterprises", Accounting, organization and society, Vol. 12, PP. 415-436.
- * Branco, M.C. and Delgado, C. (2012), "Business, social responsibility, and corruption", Journal of Public Affairs, Vol. 12, No. 4, pp 357-365.

- * - Paul, O., Olayinka, E., Osariemen, A., and Momoh, U., (2020), "Audit expectation gap: an empirical analysis", *Future Business Journal*, 6:10.
- * Smith, S. G. & Crumbley, L. D., (2009), "Defining a Forensic Audit". *The Journal of Digital Forensics, Security and Law*, Vol. 4, No. 1, pp 61 -79.
- * Sikka P., A. Puxty, H. Wilmot, and C. Copper., (1998). "The Impossibility of Eliminating the Expectation Gap: Some Theory and Evidence", *Critical Perspective on Accounting*, Vol. 9, No. 3, pp 299-330, Retrieved on 16/7/2010 from <http://linkinghub.elsevier.com/retrieve/pub/104523597901593>.
- * Taslima, A., and Fengju Xu , (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*, Vol. 8, No.1.

یادداشت‌ها

¹. Chandler et al

². Armstrong

³. Bahasin

⁴. Smith

⁵. DiGabriele

⁶. Frank et al

⁷. Dibia

⁸. International Fedration of Accountants (IFAC)

⁹. Hassink et al

¹⁰. Sikka et al

¹¹. Lee et al

¹². Bostick & Luehlfing

¹³. Taslima Akther and Fengju Xu

¹⁴. Paul Olojede, Olayinka Erin, Osariemen Asiriwu and Momoh Usman

¹⁵. Koch and Salterio

¹⁶. Kwaku Asare and Wright

¹⁷. Berglund and Kong

¹⁸. Dixon et al

- * Bahasin, M., (2013), "AN Empirical Investigation of the Relevant Skills of Forensic Accountants: Experience of a Developing economy ". *European Journal of Accounting Auditing And Finance Research*, Vol. 1, No. 2, pp 11-52.
- * Bostick L.N., and M.S. Luehlfing., (2004), "Minimising the Expectation Gap", *Academy of Accountng and Financial Studies Journal*, Vol. 8, No. 1, pp 51-61.
- * - Berglund, N., and Kang, T.,(2013) Does Social Trust Matter in Financial Reporting?: Evidence from Audit Pricing, <https://www.uts.edu.au/sites/default/files/ACCconf14TKang.pdf>
- * Chandler, R., J. Edwards. & M. Anderson. (1993), "Changing perceptions of the role of the company auditor", 1840-1940. *Auditing and Business Research*, Vol. 23, PP. 443-459.
- * Dibia, N. (2015), "Audit Expectations Gap Perception of Financial Reporting", *International Journal of Managerial Studies and Research*, vol. 3, pp 23-31.
- * Dixon R., A.D. Woodhead, and M. (2006), "Sohlman, An Investigation of the Expectation Gap in Egypt", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21, PP 293 – 302.
- * DiGabriele, J. A., (2011), "Revisiting the Integration of Forensic Accounting and the Auditing Paradigm". *the Forensic Examiner*, Vol. 20, No. 3, pp 70 -73.
- * Frank, K. E., Lowe, D. J. & Smith, J.K. (2001), "The expectation gap: Perceptual differences between auditors, Jurors and Students". *Managerial Auditing Journal* ,Vol. 16, No. 3, pp 145-149.
- * Hassink, H. F., Bollen, L. H., Meuwissen, R. H. and de Vries, M. J. (2009), "Corporate fraud and the audit expectations gap: A study among business managers". *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 18, No. 2, pp 85-100.
- * Hart, O. D. (2001), "Financial contracting". *Journal of Economic Literature*, Vol. 39, No. 4, pp 1079-1100.
- * International Federation of Accountants (IFAC) (2002), *The determination and communication of levels of assurance other than high*.
- * Koch, C., Salterio, S. (2017), "The Effects of Auditor Affinity for Client and Perceived Client Pressure on Auditor Proposed Adjustments", *The Accounting Review*, Vol. 92, No 5, pp 117-142.
- * Kwaku Asare, S. and Wright., M. (2012), "Investors', Auditors', and Lenders' Understanding of the Message Conveyed by the Standard Audit Report on the Financial Statements", *Accounting Horizons*, Vol. 26, No. 2, pp 193-217.
- * Lee T.H., A. Ali Md., and J.D. Gloeck., (2009), "The Audit Expectation Gap in Malaysia: An Investigation into its Causes and Remedies", *South African Journal of Accountability and Auditing Research*, Vol. 9, pp 57-88.
- * McGuire, S.T., Omer, T.C. and Sharp, N.Y. (2012), "The Impact of Religion on Financial Reporting Irregularities". *The Accounting Review*, Vol. 87, No. 2, pp 645-673.