

ارائه مدلی برای تبیین اثر بخشی شکاف انتظارات عمومی از حسابرسی بر مبنای فقدان اعتماد اجتماعی

سیدعرفان لطفی شیخ‌رضی

دانشجوی دکتری 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

سینا خردیار

استادیار، گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران

Kheradyar@iaurasht.ac.ir

تاریخ دریافت: ۹۹/۰۷/۰۶ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۳/۰۸

چکیده

شکاف انتظارات عمومی از حسابرسی امری پیچیده و چند بعدی می‌باشد که عوامل مختلفی بر آن تأثیر دارند؛ با توجه به نبود مدلی در این زمینه این مطالعه با هدف ارائه مدلی برای تبیین اثر بخشی شکاف انتظارات عمومی از حسابرسی بر مبنای فقدان اعتماد اجتماعی طراحی و تدوین گردید. پژوهش حاضر بر اساس رویکرد تحقیق کمی-کیفی می‌باشد، همچنین از لحاظ هدف، کاربردی و از نظر شیوه گردآوری داده‌های تحقیق، توصیفی از نوع پیمایشی بوده که در آن از ابزار پرسشنامه و مصاحبه استفاده گردیده است. جامعه آماری این تحقیق را حساب‌رسان فعال در کشور تشکیل می‌دادند؛ با توجه به حجم نمونه ۵۰۰ پرسشنامه به صورت آنلاین توزیع شد که ۳۸۴ عدد تکمیل شده و دریافت گردید. تجزیه و تحلیل نهایی داده‌های گردآوری شده با استفاده از نرم‌افزار AMOS نسخه ۲۱ صورت گرفته است. برای رد یا عدم رد فرضیات پژوهش نیز از آزمون معناداری هر یک از ضرایب رگرسیونی استاندارد شده مدل ساختاری (آزمون t) استفاده شد؛ سطح خطای مورد قبول ۵ درصد در نظر گرفته شد ($\alpha < 0/05$).

نتایج نشان داد که مدل طراحی شده از برازش کافی برخوردار است و متغیرهای عدم ادراک استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی، عدم کیفیت انتقال اطلاعات صورت‌های مالی، عدم اعتمادپذیری صورت‌های مالی، عدم رفتار اخلاقی در حرفه حسابرسی و عدم کیفیت حسابرسی بر شکاف انتظارات عمومی از حسابرسی بر مبنای فقدان اعتماد اجتماعی تأثیر معناداری دارند ($P < 0/05$).

درکل با توجه به نتایج بدست آمده می‌توان گفت که مدل طراحی شده از مبانی نظری و عملی کافی جهت اجرا برخوردار می‌باشد و استفاده از آن توصیه می‌گردد.

واژه‌های کلیدی: مدل‌یابی معادلات ساختاری، شکاف انتظارات عمومی از حسابرسی، اعتماد اجتماعی.

۱- مقدمه

فاصله انتظارات از خدمات حسابداری تاریخچه‌ی طولانی دارد و نگرانی گسترده‌ای در مورد وجود فاصله انتظارات بین حرفه حسابداری و عموم وجود دارد. اصطلاح فاصله انتظارات از دهه‌ی هفتاد میلادی در پژوهش‌های انجام شده رایج گردید و بعد از آن زمان، شواهد به‌طور فزاینده‌ای وجود فاصله انتظارات را نشان داده است. دی‌بیا^۱ (۲۰۱۵) معتقد است که فاصله انتظارات زمانی وجود دارد که حساب‌برسان و استفاده‌کنندگان از خدمات حسابداری عقاید مختلفی را در مورد وظایف و مسئولیت‌های حساب‌برسان و پیام‌های منتقل شده در گزارش‌های حسابداری ابراز دارند. ظاهراً فاصله‌ی بین آنچه عموم از عملکرد حسابداری دارند و آنچه آن‌ها در واقع به‌دست می‌آورند وجود دارد. با توجه به مقوله جدایی مالکیت از مدیریت، بحث حاکمیت شرکتی و همچنین تئوری‌های مطرح شده مرتبط با آن از قبیل تئوری نمایندگی، تئوری ذی‌نفعان و دیگر تئوری‌ها، نیاز به رسیدگی و حسابداری صورت‌های مالی شرکت‌ها کاملاً ضروری می‌باشد. حسابداری، برای صورت‌های مالی گزارش شده ارزش افزوده (مضاعف) فراهم می‌کند، زیرا نتایج بررسی مربوط بودن و قابلیت اتکای محتوای صورت‌های مالی را گزارش می‌دهد. به‌طور خلاصه، حسابداری مشکلات اعتباردهی ناشی از تضاد منافع را کاهش داده و از این رو به قابلیت اتکای آن می‌افزاید. حساب‌برسان با استفاده از استانداردهای پذیرفته شده حسابداری به ارزیابی و قضاوت در مورد مطلوبیت صورت‌های مالی در مطابقت با اصول پذیرفته شده حسابداری، در قالب گزارش حسابداری اظهار می‌کنند (همت‌فر و همکاران، ۱۳۸۹)؛ اما در این میان ممکن است حساب‌برسان نتوانند انتظارات تمام گروه‌های استفاده‌کننده را برآورده سازند و بین تصور استفاده‌کنندگان در مورد گزارش‌های حسابداری و تصور حرفه حسابداری در مورد گزارش‌های حسابداری، تفاوت یا "شکاف" ایجاد گردد. این شکاف می‌تواند از عوامل مختلفی به‌وجود آید که از آن جمله می‌توان به فقدان اعتماد اجتماعی و عدم درک مفاهیم حسابداری اشاره نمود. اگرچه هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری و اطمینان‌بخشی^۲ در سال ۲۰۱۱ و هیئت استانداردهای حسابداری آمریکا^۳ در سال ۲۰۱۰، برای حل این معضل، چهار مطالعه تحقیقاتی را صورت دادند تا میزان فاصله‌ی بین درک استفاده‌کنندگان از گزارش حسابداری و منظور حساب‌برسان از آن گزارش‌ها را تعیین و ارزیابی نمایند. نتیجه آن پیشنهاد ایجاد تغییراتی در گزارش حسابداری استاندارد بود، به‌نحوی که گزارش

حسابداری بتواند به‌درستی مسئولیت‌ها، ماهیت و نتایج فعالیت حسابداری را منعکس نماید (هادرل^۴، ۲۰۱۱). به‌طور مسلم وجود و تداوم فاصله انتظارات حسابداری، موجب کاهش اعتبار و جایگاه حسابداری در جامعه شده و اثربخشی آن را به‌منزله یک حرفه معتبر اجتماعی، کم‌رنگ‌تر خواهد کرد؛ بنابراین حرفه حسابداری همواره کاهش یا خنثی کردن این فاصله را در کانون توجه قرار داده و تلاش‌های متعددی را انجام داده است (مهرانی و نونهالی‌نهر، ۱۳۹۲، ۱۲۴). در این میان اعتماد اجتماعی یکی از ارکان اصلی مبادلات اقتصادی است. انجام مبادله مستلزم اعتماد افراد طرف قرارداد به یک‌دیگر است. اعتماد افراد در انجام معاملات موجب کاهش هزینه مبادله می‌شود و کارکرد سازمان نیز بهبود می‌یابد (گیزو و همکاران^۵، ۲۰۰۴). در این میان حساب‌برس می‌تواند در فرایند اعتمادبخشی به گروه‌های طرف قرارداد، کمک نماید و اعتماد آن‌ها را به مدیران افزایش دهد. شفاف‌سازی اطلاعات و اعتمادبخشی به عموم از جمله مسئولیت اجتماعی حساب‌برسان در ارتقای اعتماد اجتماعی است. حساب‌برسان وظیفه دارند تا مصادیق فساد نظیر پول‌شویی و تقلب مدیران را گزارش نمایند. از دیدگاه تئوری حساب‌برسان به منظور جلوگیری از ریسک دعاوی حقوقی و قضایی علیه خود و همچنین به منظور ارتقای شهرت خود، سعی می‌کنند تا ارزش و هنجارهای اجتماعی را رعایت کنند (خسروآبادی و بنی‌مهد، ۱۳۹۴؛ ۴۶). با وجود اینکه تحقیقات پیشین، شکاف انتظاراتی بالقوه در استفاده از گزارش حسابداری استاندارد را بررسی نموده‌اند؛ اما به‌دلیل نبود یک مدل جامع و معتبر برای شکاف انتظارات عمومی از حسابداری، این مشکل کماکان به‌قوت خود باقی است، بنابراین مسئله اصلی پژوهش حاضر ارائه مدلی جامع برای تبیین اثر بخشی شکاف انتظارات عمومی از حسابداری بر مبنای فقدان اعتماد اجتماعی می‌باشد. وجود تقلب و فساد مالی گسترده در شرکت‌های بورسی و غیربورسی، منجر به سلب اعتماد اجتماعی استفاده‌کنندگان از گزارش‌گری مالی و حسابداری می‌شود، از این رو تعیین وجود این اختلافات در بین حساب‌برسان و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، از اهمیت شایانی برخوردار می‌باشد. هدف نخست این مقاله تحلیل و شناسایی عوامل اثرگذار بر ایجاد شکاف انتظارات عمومی از حسابداری، با استفاده از تحلیل معادلات ساختاری است و هدف دوم این پژوهش ارائه مدلی برای تبیین اثر بخشی شکاف انتظارات عمومی از حسابداری بر مبنای فقدان اعتماد اجتماعی می‌باشد. انتظار بر

³. Auditing Standards Board (ASB)

⁴. Haddrill

⁵. Guiso et al

¹. Dibia

². International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)

آن است تا نتایج این پژوهش بتواند دستاورد و ارزش افزوده علمی به شرح زیر داشته باشد:

اول این که نتایج این مقاله می‌تواند موجب بسط مبانی نظری متون مرتبط با سرمایه‌گذاران و حسابرسان گردد. دوم این که نتایج پژوهش نشان خواهد داد که چه عواملی در ایجاد شکاف انتظارات عمومی از حسابرسی در ایران مؤثر می‌باشند. سوم این که نتایج پژوهش می‌تواند ایده‌های جدیدی برای انجام پژوهش‌های جدید در حسابرسی پیشنهاد نماید.

۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

اعتماد اجتماعی یکی از مولفه‌های سرمایه اجتماعی است. اعتماد اجتماعی یعنی اعتماد افراد جامعه نسبت به یک دیگر. اعتماد اجتماعی به معنی راستگویی و صداقت، تمایلات همکاری جویانه و اطمینان به دیگران، احترام به حقوق دیگران است که یکی از جنبه‌های مهم روابط انسانی است و زمینه‌ساز مشارکت و همکاری میان اعضای جامعه است. اعتماد اجتماعی، همکاری و مشارکت گروه‌های مختلف جامعه در حوزه‌های اقتصادی، اجتماعی، سیاسی و فرهنگی را افزایش می‌دهد. بهبود اعتماد اجتماعی موجب ارتقاء و بهبود ارزش‌های اخلاقی مثبت مانند صداقت، انصاف، امانتداری، تعهد و کاهش ارزش‌های اخلاقی منفی مانند دروغ، کلاهبرداری، نفاق، تضاد، ریاکاری، رشوه و غیره می‌شود. شبکه اعتماد می‌تواند بین گروه و یا گروه‌ها و سازمان‌های مختلف به وجود آید. جامعه شناسان اعتماد اجتماعی را پایه هر گونه قرارداد اقتصادی و اجتماعی می‌شناسند. معمولاً حسابرسان دارای سه نقش متفاوت و کلیدی می‌باشند و به عبارتی فرآیند حسابرسی شامل ترکیبی از عوامل اجتماعی، اقتصادی و روانشناسی است. زیرا اولاً با ایجاد اطمینان و تأیید، به ایجاد ثبات مورد نیاز در ارتباطات اجتماعی کمک می‌کنند و در واقع این موضوع بیانگر نقش اجتماعی حسابرس می‌باشد، همچنین حسابرسان در تصمیم‌سازی افراد و سازمان‌ها درباره پیامدهای اقتصادی بااهمیت استفاده از اطلاعات، نقش اقتصادی خود را ایفا کرده و در نهایت به منافع شخصی اقتصادی و اجتماعی افراد و سازمان‌ها خدمت می‌کنند. نقش اقتصادی حسابرسی بعنوان محرک اصلی وجود تقاضا برای انجام کار حسابرسی با بالاترین کیفیت می‌باشد. در واقع حسابرس عاملی برای کاهش تردید نسبت به کیفیت اطلاعات و قابلیت اعتماد صورت‌های مالی بوده و کمک مؤثری برای ایفا مسئولیت پاسخگویی مدیریت می‌باشد اعتماد اجتماعی حسابرس تحت تاثیر سطح اعتماد اجتماعی در جامعه است. زیرا حسابرس یکی

از شهروندان جامعه بوده و همانند سایر افراد رفتار او متأثر از هنجارها و ارزش‌های اجتماعی است. (بنی‌مهد و درویش، ۱۳۹۵). 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 می‌باشد، که انتظارات جامعه از حسابرسان ممکن است از مسئولیت‌ها و مقررات و استانداردهای حرفه‌ای فراتر رود (هاسینگ و دیگران^۱، ۲۰۰۹). انجمن حسابداران رسمی آمریکا^۲ (۲۰۱۱) فاصله انتظارات را تفاوت بین آنچه استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی از حسابرسان انتظار دارند با عملکرد واقعی حسابرسان، تعریف می‌کند. به تعریف دیگر فاصله انتظارات از خدمات حسابرسی عبارت است از فاصله بین ادراک حسابرسان از مسئولیت خود و ادراک دیگران از مسئولیت‌های حسابرسان که از دو جزء فاصله عملکرد و فاصله معقول تشکیل شده است. این انجمن از اواخر دهه هشتاد میلادی تلاش کرده است تا فاصله انتظارات موجود را با ارائه‌ی بیانیه‌هایی (از شماره ۵۳ تا ۶۱) در مورد استانداردهای حسابرسی کاهش دهد. با این وجود، این انجمن کارایی این استانداردها را ارزیابی کرده و به این نتیجه رسیده است که فاصله انتظارات مخصوصاً در حوزه ردیابی تقلب، همچنان وجود دارد. بخشی از فاصله انتظارات در خصوص عملکرد حسابرسی به‌درک مختلف بین آنچه که جامعه می‌تواند معقولانه از حسابرسان به‌درک مختلف بین آنچه که آن‌ها حاصل می‌کنند، اشاره می‌کند. از این جهت، این تقسیم‌بندی با استانداردهای ناقص (فاصله بین آنچه حسابرسان باید طبق الزامات استانداردهای حسابرسی انجام دهند و آنچه استفاده‌کنندگان انتظار دارند در حسابرسی صورت‌های مالی توسط حسابرسان انجام شود- فاصله معقول) و عملکرد ناقص (فاصله بین استاندارد پیش‌بینی شده جهت عملکرد فعلی حسابرسان و درک از عملکرد حسابرسان توسط جامعه - فاصله عملکرد) ارائه شده است، بنابراین فاصله معقول به‌عنوان اختلاف بین آنچه جامعه از حسابرسان انتظار به‌انجام رساندن دارند و آنچه حسابرسان به‌طور معقول انتظار انجام آن را دارند، شناخته شده است. به‌عبارت دیگر این فاصله انتظارات با پیچیدگی و سوءتفاهم در خصوص ماهیت، هدف و توانایی‌های عملکرد حسابرسی مشاهده شده توسط جامعه ارتباط دارد

^۱. Hassink et al

^۲. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)

(پورتر^۱، ۱۹۹۳). هامفری^۲ (۱۹۹۷) بیان می‌کند که فاصله انتظارات اصولاً به علت ماهیت ذهنی مفاهیم بیان شده در حسابرسی همچون اظهارنظر منصفانه، اطمینان معقول، مفهوم اهمیت، کفایت و اعتبار وجود دارد که به طور دقیق در استانداردهای حسابداری و حسابرسی تعریف نشده است؛ اما برای قضاوت حسابرسان به‌جا مانده‌اند. دی‌گابریل^۳ (۲۰۰۹) معتقد است که یکی از کمبودهای اصلی در مطالعات قبلی در مورد فاصله انتظارات، این است که بیشتر تمرکز روی فرایند کلی حسابرسی است تا روی چالش‌هایی که حسابرسان با آن مواجه هستند. وی عنوان می‌کند که به‌منظور آنکه حسابرسان بتوانند به نحو مؤثری موارد مربوط به تقلب را ردیابی کنند، باید مهارت‌های اساسی حسابداری در حوزه حقوقی را به عملکرد حسابرسی خود اضافه کنند. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که نبود مهارت‌های حسابرسی در یک حوزه خاص، می‌تواند به وجود فاصله انتظارات خاصی بیانجامد. یکی از راه‌های تلاش برای درک نقش حسابرسی و دستیابی به انتظارات یکسان از آن حرکت به سوی یک دیدگاه جستجوگرانه‌ی مفاهیم اساسی که نقش حسابرسی بر پایه آن بنا گردیده می‌باشد. کیفیت حسابرسی نیز به‌عنوان یکی از موضوعات و مفاهیم قابل طرح در فاصله انتظارات گروه‌های حرفه‌ای از نقش حسابرسی در فرایند اعتباردهی در پژوهش‌های سال‌های اخیر مورد توجه شاخه‌ای از پژوهش‌ها بوده است. گزارش‌های حسابرسی، فراهم کننده‌ی ارزش افزوده به اطلاعات مالی ارائه شده توسط مدیریت است. از دیدگاه استفاده‌کنندگان، گزارش حسابرسی در جهت ایجاد اطمینان در مورد ارائه‌ی اطلاعات توسط مدیریت تلقی شده است، اگر چه این اطمینان مطلق نیست. از چشم انداز حسابرسان، گزارش‌های مالی حسابرسی شده می‌تواند به‌عنوان پل اصلی ارتباط با سهامداران در نظر گرفته شود (بهزادیان و ایزدی‌نیا، ۱۳۹۶).

به عقیده فوکویاما^۴ (۱۹۹۵) در وظایف و کارهایی که اعتماد به انجام دهنده‌ی آن وجود نداشته باشد، مخارج انجام آن کار، یک هزینه و مالیات تحمیل شده بر جامعه است. پژوهشگران معتقدند تقلب‌ها و رسوایی‌های مالی سال‌های گذشته در شرکت‌های آمریکایی، ناشی از فقدان اعتماد به مدیران آن شرکت‌ها بوده است. هم‌چنین آن‌ها پیشنهاد می‌کنند تا سیستم حسابداری از طریق انتشار اطلاعات در زمینه فعالیت‌ها و مسئولیت اجتماعی شرکت، اعتماد سرمایه‌گذاران،

اعتباردهندگان و سایر ذینفعان را جلب کنند. در تأیید این عقیده، برانکو و دلگادو^۵ (۲۰۱۲) گزارشگری پایداری را ابزاری برای پاسخ‌گویی اجتماعی و ارتقای اعتماد اجتماعی در مقابل فساد مالی در واحدهای تجاری می‌دانند. آن‌ها معتقدند اطلاعاتی که درباره‌ی وقوع فساد مالی که باید در گزارشگری پایداری افشا شود، عاملی برای پاسخ‌گویی مدیران واحدهای تجاری در مبارزه با فساد است. به نظر آن‌ها این گونه افشاء، ذینفعان واحد را در ارزیابی ریسک واحد تجاری آگاه می‌نماید و اعتماد آن‌ها را نسبت به مدیران واحد تجاری بهبود می‌بخشد. مک‌گیر و همکاران^۶ (۲۰۱۲) اعتقاد دارند که هنجارها و ارزش‌های اجتماعی هر منطقه بر فعالیت شرکت تأثیرگذار است. آن‌ها می‌گویند که مدیران شرکت‌ها برای جلوگیری از تحمیل هزینه و جریمه بر شرکت، مجبور هستند که در چارچوب هنجارهای اجتماعی عمل کنند تا اعتماد جامعه را به خود جلب کنند. برگ‌لند و کنگ^۷ (۲۰۱۳) نشان دادند هر گاه حسابرسان درک کنند که اعتماد اجتماعی نسبت به شرکت بالا است، در آن صورت ریسک شرکت پایین خواهد بود و در نتیجه حق الزحمه کمتری را پیشنهاد خواهند کرد. آن‌ها اعتقاد دارند که هنجارها و ویژگی‌های اجتماعی بر کار حسابرسان و گزارشگری مالی تأثیرگذار هستند. رعایت ارزش‌ها و هنجارهای اجتماعی توسط حسابرس موجب بهبود کیفیت حسابرسی خواهد شود. به بیان دیگر هر چه 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، آن‌گاه اعتماد عموم به حسابرس ارتقاء می‌یابد و این خود به بهبود اعتماد اجتماعی در سطح کشور کمک می‌کند؛ بنابراین از دیدگاه نظری، حرفه حسابرسی، مدیران واحدهای تجاری را ملزم به پاسخگویی می‌داند. این همان مکانیزمی است که موجب ارتقای اعتماد اجتماعی می‌شود (جنسن^۸، ۲۰۰۶). میزان اعتماد اجتماعی با عدم تقارن اطلاعاتی رابطه‌ای معکوس دارد. هر چه اعتماد اجتماعی گروه‌های طرف قرارداد، افزایش یابد عدم تقارن اطلاعاتی میان آن‌ها نیز کاهش می‌یابد، به عنوان نمونه، هر چه سرمایه‌گذاران به حسابرسان اعتماد بیشتری داشته باشند و حسابرسان نیز توانسته باشند

5. Branco and Delgado

6. McGuire et al

7. Berglund and Kong

8. Jensen

1. Porter

2. Humphrey

3. Di Gabriele

4. Fukuyama

آن‌ها در حال گذر است و فعل و انفعالات مزبور در محیط تجاری آن‌ها به خوبی شناسایی و در مسیر درست هدایت نشده است وجود دارد (نیکبخت 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 به پیروی 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 مسئله مذکور، در نظر است با شناخت دیدگاه‌های اهالی حرفه، عوامل تأثیرگذار در ایجاد شکاف انتظارات عمومی از حساسی را که ناشی از درک مفاهیم حساسی و فقدان اعتماد اجتماعی است، شناسایی و مورد بررسی قرار داده و در همین راستا با بهره‌گیری از پژوهش‌های پیمایشی اقدام به جمع‌آوری اطلاعات و تحلیل شکاف انتظاراتی میان گروه‌های مختلف شده. در پژوهش حاضر، سعی شده است علاوه بر عواملی که در پژوهش‌های قبلی مورد مطالعه قرار گرفته است، عوامل دیگری نیز با استفاده از نظر متخصصان حرفه حساسی شناسایی نموده و به ارائه مدلی برای تبیین اثربخشی شکاف انتظارات عمومی از حساسی بر مبنای فقدان اعتماد اجتماعی پرداخته شده است.

۳- پیشینه پژوهش

مطالعات گوناگونی در زمینه شکاف انتظارات حساسی و تلاش جهت ارائه راه‌کارهایی برای کاهش این شکاف انجام یافته است، که هر کدام از آن‌ها یکی از ابعاد شکاف انتظارات را مورد بررسی قرار داده‌اند در این بخش از مقاله به مرور این مقالات پرداخته می‌شود.

کوچ و سالتیریو^۳ (۲۰۱۷) پژوهشی با عنوان اثرات وابستگی حساسی با صاحبکار و فشار صاحبکار بر تعدیلات پیشنهادی حساسی انجام دادند. آن‌ها بررسی کردند که چگونه قضاوت حساسی درباره رویه‌های حسابداری ممکن است در سطوح مختلف وابستگی به مدیریت صاحبکار و همچنین میزان

اعتماد سرمایه‌گذاران را به خود جلب نموده باشند، در آن صورت عدم تقارن اطلاعاتی کمتر می‌شود (هارت^۱، ۲۰۰۱).

آردلین^۲ (۲۰۱۳) اعتقاد دارد از آنجاییکه حساسی یک حرفه اجتماعی است باید پاسخ‌گو باشد و اعتماد عموم را به خود جلب کند برای این منظور حساسی خود را باید از هر گونه رفتار مغایر با اخلاق حرفه‌ای به دور نگه دارند تا بتوانند اعتماد عمومی را جلب کنند. او معتقد است حساسی باید وظیفه اجتماعی خود را ارتقای سلامت اجتماعی در راستای پاسخ‌گویی اجتماعی بدانند. پژوهش‌های انجام شده در کشورهای متعدد نشان می‌دهد که فاصله انتظاراتی مذکور وجود دارد. پاسخ عمومی به این مسئله انتشار استانداردهای حسابداری و حساسی و وضع مقررات بیشتر می‌باشد. با این حال راه‌حل‌های ارائه شده در یک کشور ممکن است در کشور دیگر عملی و مفید نباشد چرا که حساسی تحت تأثیر محیطی است که در آن عمل می‌کند.

کار حساسی به عنوان یک فعالیت نظارتی و یکی از سازوکارهای حاکمیت شرکتی برای جلب و حفظ اعتماد سرمایه‌گذاران به وجود تقارن اطلاعاتی، منصفانه بودن بازار و نیز، منصفانه بودن اطلاعات در دسترس، ضروری است حساسی مستقل از طریق اعتباردهی به صورت‌های مالی، تضمین قابلیت اتکا و تأیید کیفیت اطلاعات مالی، موجب حمایت از حقوق تمام ذینفعان شرکت می‌شود. اهمیت و جایگاه ویژه حرفه حساسی بیش از پیش مشخص می‌باشد و در هر جامعه، جلب و حفظ اعتماد عمومی به حرفه حساسی، مستلزم کیفیت بالای حساسی اطلاعات فراهم شده و به تأیید رسیده حساسی می‌باشد. (نیکبخت و محمودی خوشرو، ۱۳۹۶)

وجود رفتار اخلاقی برای حرفه حساسی ضروری است رفتار اخلاقی نیاز اساسی برای جلب اعتماد استفاده‌کنندگان خدمات می‌باشد که این خدمات نیازمند صداقت و عینیت در ارائه صورتهای مالی می‌باشند مطالعات انجام شده در مورد سقوط شرکت آترون و حساسی آن (شرکت آرتور آندرسون) نشان داد که دلیل آن استانداردهای بین‌المللی ناکافی یا استانداردهای حساسی نبود، دلیل اصلی آن عدم رعایت اخلاق حرفه‌ای خود آنها بود.

ارائه راه‌حل برای حذف یا حداقل کردن این فاصله انتظاراتی بدون درک فعل و انفعالات موجود در محیط تجاری که بر ماهیت، هدف، امکانات و محدودیت‌های حساسی اثر می‌گذارد مناسب به نظر نمی‌رسد. این مسئله برای کشورهای که اقتصاد

³. Koch and Salterio

¹. Hart

².Ardelean

مختلف فشار مدیریت صاحبکار، متفاوت باشد. نتایج بررسی آن‌ها نشان داد که حسابداری 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 حساب‌برسان باعث شد که آن‌ها در برابر شدت فشارهای صاحبکار تعدیلات گسترده‌تری نسبت به حسابداری صاحبکار پیشنهاد کنند.

کواکو آساره و رایت^۱ (۲۰۱۲) در پژوهش خود با عنوان درک سرمایه‌گذاران، حساب‌برسان 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 حساب‌برسان ناشی از عدم درک استفاده‌کنندگان از اصطلاحات تخصصی حسابرسی است.

گلد و همکاران^۲ (۲۰۱۰) در پژوهشی تحت عنوان «بررسی شکاف انتظارات بین حساب‌برسان و استفاده‌کنندگان صورتهای مالی تحت استاندارد بین‌المللی حسابرسی شماره ۷۰۰ (اصلاح شده)» پرداختند. نتایج نشان دادند که توضیحات مشروح مندرج در گزارش حسابرسی طبق ISA700 در برابر مسئولیت مدیریت و دامنه حسابرسی، شکاف انتظارات را کاهش نمی‌دهند و حتی ممکن است اثر نامطلوبی نیز داشته باشند.

لی و همکاران^۳ (۲۰۰۹) در پژوهش خود با عنوان شکاف انتظارات حسابرسی در مالزی: بررسی علل و راه‌حل‌های آن، نشان دادند که علل شکاف انتظارات حسابرسی در مالزی پیچیده است. اینها ناشی از ترکیبی از سوء تفاهم یا عدم آگاهی از سوی استفاده‌کنندگان، ماهیت پیچیده عملکرد حسابرسی، انتظارات غیرمعقول، قانون نامناسب و عملکرد ناچیز حساب‌برسان به دلایلی از جمله هزینه‌های غیر منطقی حسابرسی در میان دیگران است بنابراین به مقررات‌گذاران توصیه کردند که جهت کاهش شکاف انتظارات از حرفه حسابرسی می‌توانند با رویه‌های حسابداری و حسابرسی برای بررسی مدام مقررات موجود به منظور کسب اطمینان از مربوط بودن و مناسب بودن مقررات فعلی اقدام نمایند.

صدیقی و همکاران^۴ (۲۰۰۹) در پژوهشی تحت عنوان «بررسی اثر آموزش حسابرسی در کاهش شکاف انتظارات حسابرسی در اقتصادهای نوظهور (بنگلادش)» پرداختند.

نمونه‌های تحقیق شامل حساب‌برسان، بانکداران و دانشجویان می‌باشد. آن‌ها با تجزیه و تحلیل نتایج به این نتیجه رسیدند که آموزش حسابرسی بطور معنی‌داری شکاف انتظارات حسابرسی را کاهش می‌دهد.

حنیفا و هدیب^۵ (۲۰۰۷) در پژوهشی تحت عنوان «تعیین شکاف انتظارات حسابرسی در زمینه‌های فرهنگی» به بررسی شکاف انتظارات حسابرسی در کشور عربستان سعودی پرداختند. نتایج پژوهش نشان دهنده شکاف عملکرد در حسابرسی در رابطه با برخی مسئولیت‌های حساب‌برسان بخصوص در مورد پیروی از اصول اخلاقی حرفه، اطمینان دادن از افشای کافی و گزارش تمامی تخلفات و کشف تقلب می‌باشد.

دیسکن و همکاران^۶ (۲۰۰۶) در پژوهشی تحت عنوان «بررسی شکاف انتظارات در مصر» به بررسی شکاف انتظارات حسابرسی بین حساب‌برسان و استفاده‌کنندگان صورتهای مالی در کشور مصر پرداختند. نتایج پژوهش نشان دهنده شکاف انتظارات وسیعی در مصر در مورد مسئولیت حساب‌برسان برای پیشگیری از تقلب می‌باشد.

ناصری و علیزاده (۱۳۹۷) در تحقیقی با عنوان بررسی تأثیر فاصله انتظارات حسابرسی بر ارزیابی تصمیمات حساب‌برسان با نمونه آماری ۱۴۹ آزمودنی، متشکل از چهار گروه استفاده‌کنندگان گزارشات حسابداری شامل: حساب‌برسان، دانشجویان حسابداری، اعتباردهندگان و سرمایه‌گذاران به این نتیجه رسیدند که بین ارزیابی گروه‌های استفاده‌کننده، تفاوت معناداری وجود دارد، که این حاکی از وجود فاصله انتظاراتی حسابرسی می‌باشد.

فروغی و عسگری ارجنگی (۱۳۹۶) در تحقیقی 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 حساب‌برسان مستقل برای کشف و پیشگیری از تقلب، است. شکاف انتظارات تأیید شده به سه گروه شکاف معقول بودن، شکاف عملکرد ناکار و شکاف استاندارد ناکار تفکیک شده است.

بهبادیان و ایزدی‌نیا (۱۳۹۶) در تحقیقی با عنوان بررسی فاصله انتظارات حساب‌برسان مستقل و استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی در خصوص کیفیت خدمات به این نتیجه رسیدند که نقش افراد حرفه‌ای در فرایند حسابرسی به عنوان حساب‌برسان مستقل یا تهیه‌کننده صورتهای مالی و نیز تجربه حرفه‌ای افراد

^۱ Kwaku Asare and Wright

^۲ Gold et al

^۳ Lee et al

^۴ Siddiqui et al

^۵ Haniffa & Hudaib

^۶ Dixon et al

دوگانگی بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات کشور و نیز به دلیل ارائه خدمات جانبی به صاحبکار توسط مؤسسات حسابرسی، فاصله انتظارات وجود دارد.

نیکومرام و همکاران (۱۳۹۲) در تحقیقی با عنوان مفاهیم شکل و محتوا و فاصله آن در حسابداری، به این نتیجه رسیدند که فاصله قابل توجه بین شکل و محتوا و اینکه تدوین و بکارگیری استانداردهای حسابداری مناسب، می‌تواند نقش مهمی در کاهش فاصله مذکور داشته باشد.

گرچه هر یک از محققان (در داخل و خارج از کشور) با توجه به دیدگاه‌های نظری خود، به بررسی یک یا دو مورد از عوامل مؤثر بر شکاف انتظارات عمومی از حسابرسی پرداخته‌اند که این امر باعث شد مقاله حاضر در تکمیل نواقص و کمبودهای مقالات مزبور، با استفاده از عوامل مورد بررسی در مبنای نظری و نظرات خبرگان حسابرسی، با تهیه لیست جامع از عوامل مؤثر که به شرح جدول ۱ می‌باشد به ارائه مدلی برای تبیین اثربخشی شکاف انتظارات عمومی از حسابرسی بر مبنای فقدان اعتماد اجتماعی پرداخته است.

در فاصله انتظارات از عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مؤثر نمی‌باشد. درحالی که اندازه و رتبه کیفی مؤسسات حسابرسی در فاصله انتظارات افراد در حوزه‌ی مقررات حسابرسی تأثیرگذار بوده‌اند.

بنی‌مهد و درویش (۱۳۹۵) در تحقیقی 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 تحقیقی 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.

نیکبخت و همکاران (۱۳۹۲) در پژوهش خود با عنوان بررسی عوامل مؤثر بر فاصله انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی در محیط ایران نشان می‌دهند که بین دیدگاه حسابرسان و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی به دلیل

جدول ۱. عوامل شناسایی شده از سطح ادبیات، پیشینه پژوهش و نظر خبرگان به کمک روش تحلیل محتوای کیفی

متغیرها	شاخص‌ها	زیر شاخص‌ها	پیشینه
عوامل مؤثر بر عدم درک مفاهیم حسابرسی در ایجاد شکاف انتظارات عمومی از حسابرسی	عدم ادراک استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی	عدم درک و آشنایی استفاده‌کنندگان از اصطلاحات تخصصی حسابرسی	آساره و رایب (۲۰۱۲) و مصاحبه، نظر خبرگان
		سوء تعبیر استفاده‌کنندگان از اصطلاحات تخصصی، مبانی، مفاهیم و استانداردهای حسابرسی	آساره و رایب (۲۰۱۲) و مصاحبه، نظر خبرگان
		عدم آگاهی و درک نامناسب استفاده‌کنندگان در خصوص نقش و مسئولیت‌های حسابرس	دی‌بیا (۲۰۱۵) و مصاحبه، نظر خبرگان
عدم کیفیت انتقال اطلاعات صورت‌های مالی	عدم نیاز اطلاعاتی استفاده‌کنندگان به اطلاعات حسابرسی شده به دلیل ساختار بازار سرمایه	وجود دوگانگی بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات کشور به جهت عدم بروز شدن استانداردها	نیکبخت و همکاران (۱۳۹۲) و مصاحبه، نظر خبرگان
		رعایت برتری محتوا بر شکل	نیکومرام و همکاران (۱۳۹۲) و مصاحبه، نظر خبرگان
		عدم انتقال مفاهیم مدنظر در حسابرسی و اشکالات ساختاری در گزارش‌های حسابرسی	مصاحبه، نظر خبرگان
عوامل مؤثر بر فقدان اعتماد اجتماعی در ایجاد شکاف انتظارات عمومی از حسابرسی	عدم اعتماد پذیری صورت‌های مالی	عدم تقارن اطلاعاتی	هارت (۲۰۰۱) و مصاحبه، نظر خبرگان
		عدم کشف تقلب و سوء استفاده‌های مالی در گزارشها و صورت‌های مالی	هاسینگ و دیگران (۲۰۰۹)، فروغی و عسگری ارجنگی (۱۳۹۶) و مصاحبه، نظر خبرگان
		گزارشگری پایداری	برانکو و دلگادو (۲۰۱۲) و مصاحبه، نظر خبرگان

متغیرها	شاخص ها	زیر شاخص ها	پیشینه
		ارائه خدمات جانبی به صاحبکار توسط حسابرسان	نیکبخت و همکاران، (۱۳۹۲)، کوچ و سالتیریو (۲۰۱۷) و مصاحبه، نظر خبرگان
عدم رفتار اخلاقی در حرفه حسابرسی		هنجارها و ارزش های اجتماعی	مک گیر و همکاران (۲۰۱۲) و مصاحبه، نظر خبرگان
		سقوط اخلاقی و عدم پایداری افراد بر اخلاقیات	مصاحبه، نظر خبرگان
		افزایش انگیزه ها و رفتارهای سوداگرایانه	مصاحبه، نظر خبرگان
عدم کیفیت حسابرسی		رقابت در بازار مالی و حسابرسی و ارائه قیمت های رقابتی برخی از مؤسسات و استفاده از نیروهای تخصصی سطح پایین جهت پوشش هزینه ها	مصاحبه، نظر خبرگان
		انتظار انجام حسابرسی کیفی از حسابرسان	مصاحبه، نظر خبرگان

۴- روش شناسی پژوهش

این پژوهش بر اساس رویکرد تحقیق کمی-کیفی می باشد، همچنین از لحاظ هدف، کاربردی و از نظر شیوه گردآوری داده های تحقیق، توصیفی از نوع پیمایشی بوده که در آن از ابزار پرسشنامه و مصاحبه استفاده گردیده است. کلیه متغیرهای تأثیرگذار بر شکاف انتظارات عمومی از حسابرسی برگرفته از مبانی نظری و ادبیات موضوع و مصاحبه شامل ۸۹ عامل شناسایی شد. این عوامل با توجه به نظرات متخصصان و مصاحبه با آنها به ۵۸ گویه دسته بندی و تقلیل یافت. پرسشنامه پژوهش مشتمل از این ۵۸ گویه با استفاده از طیف پنج گزینه ای لیکرت طراحی شد. در تحقیق حاضر برای تعیین روایی پرسشنامه، بعد از بررسی ها و مطالعات انجام شده در مورد پرسشنامه و مقایسه با کارهای قبلی در این زمینه، پرسشنامه به رؤیت و تأیید ۱۵ نفر از صاحب نظران حسابداری و حسابرسی رسید؛ و نتایج نشان داد که همه سوالات تدوین شده طبق نظر ۱۵ متخصص، از روایی محتوایی (ضرورت، مربوط بودن، سادگی، وضوح) خوبی برخوردار هستند.

قابلیت اعتماد (پایایی) ابزار مورد استفاده در این تحقیق از طریق آلفای کرونباخ، با انجام طرح پایلوت که طی آن ۳۰ پرسشنامه توزیع گردید برای تمامی سوالات برابر با ۰/۹۷ برآورد گردید؛ که نشان دهنده همسویی و هماهنگی درونی سوالات و پایایی مطلوب ابزار اندازه گیری مورد استفاده می باشد.

جامعه آماری این تحقیق را حسابرسان فعال در کشور تشکیل می دهند؛ با توجه به حجم نمونه ۵۰۰ پرسشنامه به صورت آنلاین توزیع شد که ۳۸۴ عدد تکمیل شده و دریافت گردید.

۴-۱- روش تجزیه و تحلیل داده ها

تجزیه و تحلیل نهایی داده های گردآوری شده نیز با استفاده از نرم افزار AMOS نسخه ۲۱ صورت گرفته است. در تحلیل مدل سازی معادلات ساختاری، مدل معادله ساختاری، ترکیبی از مدل های اندازه گیری (مدل های عاملی تأییدی) و مدل های ساختاری (مدل های مسیر) است، برای آزمون فرضیه های پژوهش، یک فرایند دو مرحله ای طی می شود. ابتدا باید از برازش قابل قبول مدل اندازه گیری (شکاف انتظارات عمومی از حسابرسی) اطمینان حاصل شود و سپس برازش مدل ساختاری مورد بررسی قرار گیرد. برای رد یا عدم رد فرضیات پژوهش نیز از آزمون معناداری هر یک از ضرایب رگرسیونی استاندارد شده مدل ساختاری (آزمون t) استفاده شده است. چنانچه احتمال آماره t کمتر از ۵ درصد باشد، فرضیه تحقیق رد نمی شود.

۵- یافته های پژوهش

۵-۱- آمار توصیفی متغیرها

به منظور بررسی مشخصات عمومی متغیرها و تجزیه و تحلیل دقیق آن ها، آشنایی با آمار توصیفی مربوط به متغیرها لازم است. در این مطالعه از ۳۸۴ فرد مورد بررسی ۱۱۰ نفر (۲۸/۱۶) حسابداری و ۱۱۲ نفر (۲۹/۲) حسابرسان و ۴۸ نفر (۱۲/۵) فعال بازار سرمایه و ۴۸ نفر (۹/۱۲/۵) هیئت علمی یا مدرس دانشگاه و ۶۶ نفر (۱۷/۲) در سایر حوزه ها فعالیت داشتند.

در این مطالعه عوامل موثر بر عدم درک مفاهیم حسابرسی در ایجاد شکاف انتظارات عمومی از حسابرسی شامل دو شاخص و ۷ زیر شاخص بود که میانگین و انحراف استاندارد متغیرهای عدم درک و آشنایی استفاده کنندگان از اصطلاحات تخصصی حسابرسی (۱۴/۶۱۸ ± ۴/۰)؛ سوء تعبیر استفاده کنندگان از اصطلاحات تخصصی، مبانی، مفاهیم و استانداردهای حسابرسی

اطلاعاتی (۴/۰±۱۲/۷۳۴)؛ عدم کشف تقلب و سوءاستفاده‌های مالی در گزارش‌ها و صورت‌های مالی (۴/۰±۲۱/۷۷۶)؛ گزارشگری پایداری (۴/۰±۰۱/۷۳۲)؛ هنجارها و ارزش‌های اجتماعی (۴/۰±۰۹/۷۴۸)؛ سقوط اخلاقی و عدم پایبندی افراد بر اخلاقیات (۴/۰±۱۰/۷۶۲)؛ ارائه خدمات جانبی به صاحبکار توسط حسابرس (۳/۰±۹۲/۷۳۷)؛ افزایش انگیزه‌ها و رفتارهای سودگرایانه (۴/۰±۲۷/۶۹۱)؛ رقابت در بازار مالی و حسابرسی و ارائه قیمت‌های رقابتی برخی از مؤسسات و استفاده از نیروهای تخصصی سطح پایین جهت پوشش هزینه‌ها (۴/۰±۰۷/۷۶۷) و انتظار انجام حسابرسی کیفی از حسابرسان (۴/۰±۰۳/۷۲۳) برآورد شد.

(۴/۰±۰۳/۶۹۸)؛ عدم آگاهی و درک نامناسب استفاده‌کنندگان در خصوص نقش و مسئولیت‌های حسابرس (۳/۰±۹۳/۷۰۵)؛ وجود دوگانگی بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات کشور به جهت عدم بروز شدن استانداردها (۳/۰±۹۴/۸۰۷)؛ رعایت برتری محتوا بر شکل (۳/۰±۸۴/۷۳۰)؛ عدم نیاز اطلاعاتی استفاده‌کنندگان به اطلاعات حسابرسی شده به دلیل ساختار بازار سرمایه (۴/۰±۰۷/۶۹۰)؛ عدم انتقال مفاهیم مدنظر در حسابرسی و اشکالات ساختاری در گزارش‌های حسابرسی (۴/۰±۱۱/۷۶۸) برآورد گردید.

همچنین عوامل موثر بر فقدان اعتماد اجتماعی در ایجاد شکاف انتظارات عمومی از حسابرسی شامل سه شاخص و ۹ زیر شاخص بود که میانگین و انحراف استاندارد متغیرهای عدم تقارن

جدول ۲. آماره‌های توصیفی متغیرهای مورد بررسی

متغیرها	شاخص‌ها	زیر شاخص‌ها	میانگین	انحراف استاندارد	کمترین	بیشترین	
عوامل موثر بر عدم درک مفاهیم حسابرسی در ایجاد شکاف انتظارات عمومی از حسابرسی	عدم ادراک استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی	عدم درک و آشنایی استفاده‌کنندگان از اصطلاحات تخصصی حسابرسی	۴/۱۴	۰/۶۱۸	۱	۵	
		سوء تعبیر استفاده‌کنندگان از اصطلاحات تخصصی، مبانی، مفاهیم و استانداردهای حسابرسی	۴/۰۳	۰/۶۹۸	۱	۵	
		عدم آگاهی و درک نامناسب استفاده‌کنندگان در خصوص نقش و مسئولیت‌های حسابرس	۳/۹۳	۰/۷۰۵	۱	۵	
	عدم کیفیت انتقال اطلاعات صورت‌های مالی	وجود دوگانگی بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات کشور به جهت عدم بروز شدن استانداردها	۳/۹۴	۰/۸۰۷	۱	۵	
		رعایت برتری محتوا بر شکل	۳/۸۴	۰/۷۳۰	۱	۵	
		عدم نیاز اطلاعاتی استفاده‌کنندگان به اطلاعات حسابرسی شده به دلیل ساختار بازار سرمایه	۴/۰۷	۰/۶۹۰	۱	۵	
		عدم انتقال مفاهیم مدنظر در حسابرسی و اشکالات ساختاری در گزارش‌های حسابرسی	۴/۱۱	۰/۷۶۸	۱	۵	
عوامل موثر بر فقدان اعتماد اجتماعی در ایجاد شکاف انتظارات عمومی از حسابرسی	عدم اعتماد پذیری صورت‌های مالی	عدم تقارن اطلاعاتی	۴/۱۲	۰/۷۳۴	۱	۵	
		عدم کشف تقلب و سوء استفاده‌های مالی در گزارش‌ها و صورت‌های مالی	۴/۲۱	۰/۷۷۶	۱	۵	
	عدم اعتماد	گزارشگری پایداری	۴/۰۱	۰/۷۳۲	۱	۵	
		ارائه خدمات جانبی به صاحبکار توسط حسابرس	۳/۹۲	۰/۷۳۷	۱	۵	
		هنجارها و ارزش‌های اجتماعی	۴/۰۹	۰/۷۴۸	۱	۵	
	عدم کیفیت حسابرسی	عدم رفتار اخلاقی در حرفه حسابرسی	سقوط اخلاقی و عدم پایبندی افراد بر اخلاقیات	۴/۱۰	۰/۷۶۲	۱	۵
			افزایش انگیزه‌ها و رفتارهای سودگرایانه	۴/۲۷	۰/۶۹۱	۱	۵
		عدم کیفیت حسابرسی	رقابت در بازار مالی و حسابرسی و ارائه قیمت‌های رقابتی برخی از مؤسسات و استفاده از نیروهای تخصصی سطح پایین جهت پوشش هزینه‌ها	۴/۰۷	۰/۷۶۷	۱	۵
			انتظار انجام حسابرسی کیفی از حسابرسان	۴/۰۳	۰/۷۲۳	۱	۵

۵-۲- اعتبارسنجی مدل اندازه‌گیری

پس از تعیین مدل مفهومی پژوهش و گردآوری داده‌ها، مهم‌ترین مرحله مدل‌سازی، اعتبارسنجی مدل اندازه‌گیری است. در این بخش، پژوهشگر به دنبال جواب این پرسش است که آیا مدل مفهومی، داده‌های پژوهش را نمایندگی می‌کند؟ اعتبار یک مدل با استفاده از معیارهای نیکویی برازش مورد بررسی قرار می‌گیرد؛ بنابراین در این مرحله از تحلیل‌های آماری انتظار بر این است که برازش داده‌ها به مدل مفهومی پژوهش براساس معیارهای علمی قابل قبول باشد.

معیارهای نیکویی برازش ارائه شده در جدول ۳ بیان می‌دارند که مدل اندازه‌گیری از اعتبار کافی جهت آزمون فرضیه‌های تحقیق برخوردار است.

پس از حصول اطمینان از نیکویی برازش مدل ساختاری و عدم وجود تفاوت قابل توجه بین معیارهای نیکویی برازش در الگوهای اندازه‌گیری و ساختاری پژوهش، نوبت به بررسی فرضیه‌های پژوهش (تفسیرضرایب برآوردی بین متغیرهای پنهان و متغیر مشاهده‌پذیر) می‌رسد که در جدول ۴، نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش به همراه آماره‌های مربوط به آن ارائه شده است.

با توجه به ضرایب بدست آمده در جدول ۴ می‌توان گفت که همه زیر شاخص‌های بررسی شده در مدل در شکاف انتظارات عمومی از حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری دارند ($P < 0.05$). در شکل ۱ مدل ساختاری پژوهش به همراه ضرایب استاندارد شده رگرسیون ارائه گردیده است

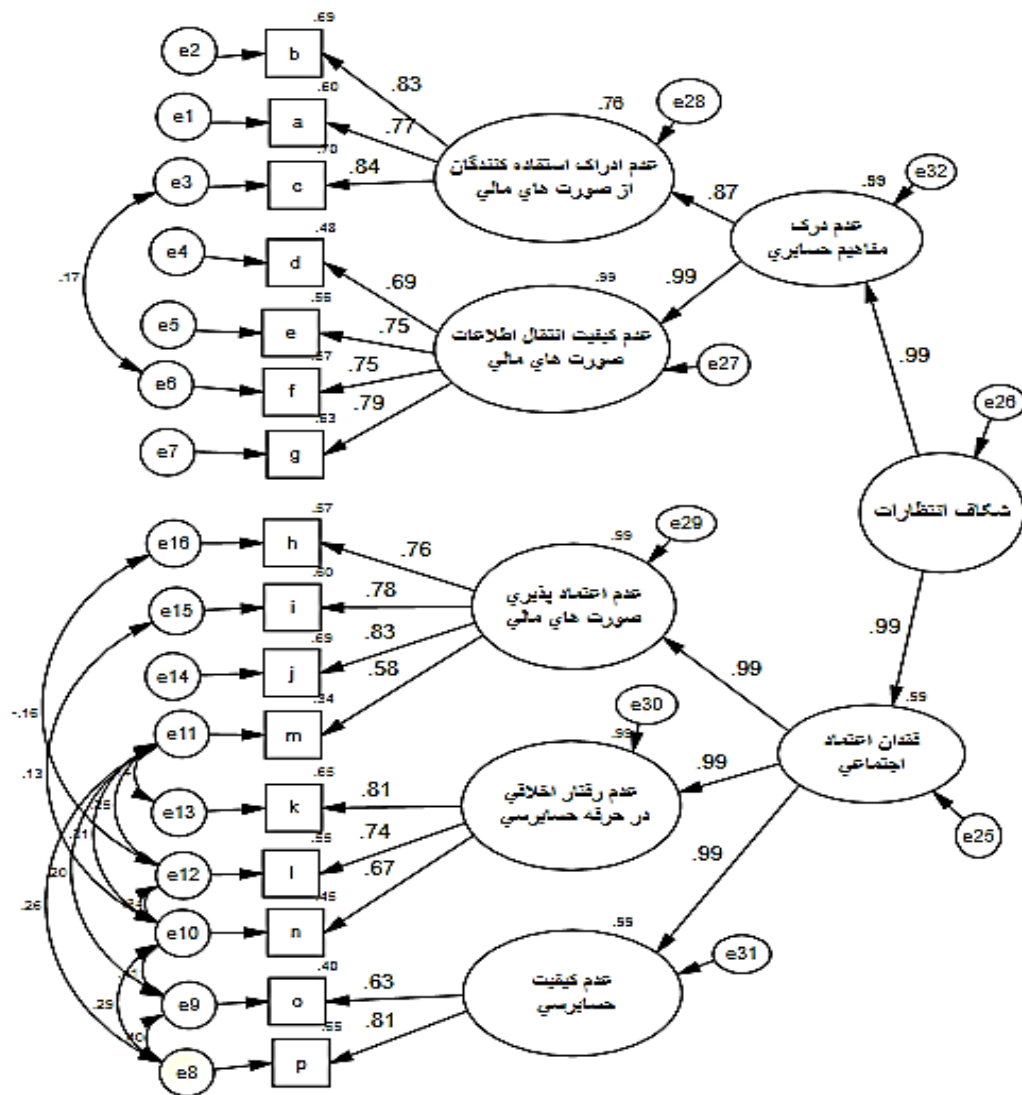
جدول ۳. بررسی شاخص‌های برازش مدل اندازه‌گیری شده در مدل اولیه و بعد از اصلاح

شاخص‌های مقتصد				شاخص‌های تطبیقی		شاخص مطلق	دسته بندی شاخص‌ها
CMIN/DF	RMSEA	PCFI	PNFI	CFI	TLI	CMIN	نام شاخص
کمتر از ۳	کمتر از ۰/۰۶	بالاتر از ۰/۴۵	بالاتر از ۰/۴۵	بالاتر از ۰/۹	بالاتر از ۰/۹	مقدار احتمال بالاتر از ۰/۰۵	برازش مورد قبول
۲/۵۱	۰/۰۸۹	۰/۷۸۶	۰/۷۴۰	۰/۹۲۵	۰/۹۱۲	۰/۰۰۰	قبیل از اصلاح
۱/۶۴۱	۰/۰۵۸	۰/۷۲۹	۰/۶۹۹	۰/۹۷۲	۰/۹۶۳	۰/۰۷۴	بعد از اصلاح
قابل قبول	قابل قبول	قابل قبول	قابل قبول	قابل قبول	قابل قبول	قابل قبول	نتیجه

جدول ۴. آماره‌های مدل یابی معادلات ساختاری در متغیرهای مورد بررسی

متغیرها	شاخص‌ها	زیر شاخص‌ها	β	CR	سطح معناداری
عوامل موثر بر عدم درک مفاهیم حسابرسی در ایجاد شکاف انتظارات عمومی از حسابرسی	عدم ادراک استفاده کنندگان از صورت‌های مالی	عدم درک و آشنایی استفاده‌کنندگان از اصطلاحات تخصصی حسابرسی	۰/۷۷۴	۲/۴۲۲	۰/۰۱۵
		سوء تعبیر استفاده‌کنندگان از اصطلاحات تخصصی، مبانی، مفاهیم و استانداردهای حسابرسی	۰/۸۳۲	۲/۴۲۴	۰/۰۱۵
		عدم آگاهی و درک نامناسب استفاده‌کنندگان در خصوص نقش و مسئولیت‌های حسابرس	۰/۸۳۶	۲/۴۲۸	۰/۰۱۵
عدم کیفیت انتقال اطلاعات صورت‌های مالی	وجود دوگانگی بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات کشور به جهت عدم بروز شدن استانداردها	رعایت برتری محتوا بر شکل	۰/۷۵۱	۲/۴۴۷	۰/۰۱۴
		عدم نیاز اطلاعاتی استفاده‌کنندگان به اطلاعات حسابرسی شده به دلیل ساختار بازار سرمایه	۰/۷۵۳	۲/۴۵۰	۰/۰۱۴
		عدم انتقال مفاهیم مدنظر در حسابرسی و اشکالات ساختاری در گزارش‌های حسابرسی	۰/۷۹۳	۲/۴۵۹	۰/۰۱۴
		عدم تقارن اطلاعاتی	۰/۷۵۷	۲/۴۸۲	۰/۰۱۳
عدم اعتماد پذیری صورت‌های مالی	عدم کشف تقلب و سوء استفاده‌های مالی در گزارشها و صورت‌های مالی	گزارشگری پایداری	۰/۸۳۳	۲/۴۷۹	۰/۰۱۳
		گزارشگری پایداری	۰/۷۷۵	۲/۴۵۸	۰/۰۱۴

متغیرها	شاخص‌ها	زیر شاخص‌ها	β	CR	سطح معناداری
عوامل موثر بر فقدان اعتماد اجتماعی در ایجاد شکاف انتظارات عمومی از حسابرسی	عدم رفتار اخلاقی در حرفه حسابرسی	ارائه خدمات جانبی به صاحبکار توسط حسابرس	۰/۵۸۲	۲/۴۴۰	۰/۰۱۵
		هنجارها و ارزش‌های اجتماعی	۰/۸۰۶	۲/۴۵۷	۰/۰۱۴
		سقوط اخلاقی و عدم پایبندی افراد بر اخلاقیات	۰/۷۳۸	۲/۴۳۸	۰/۰۱۵
		افزایش انگیزه‌ها و رفتارهای سوداگرانه	۰/۶۶۹	۲/۴۲۴	۰/۰۱۵
عدم کیفیت حسابرسی	رقابت در بازار مالی و حسابرسی و ارائه قیمت‌های رقابتی برخی از مؤسسات و استفاده از نیروهای تخصصی سطح پایین جهت پوشش هزینه‌ها	رقابت در بازار مالی و حسابرسی و ارائه قیمت‌های رقابتی برخی از مؤسسات و استفاده از نیروهای تخصصی سطح پایین جهت پوشش هزینه‌ها	۰/۸۰۸	۲/۴۴۶	۰/۰۱۴
		انتظار انجام حسابرسی کیفی از حساب‌رسان	۰/۶۲۹	۲/۴۱۲	۰/۰۱۶



شکل ۱. ضرایب استاندارد برآورد شده در مدل نهایی

۶- بحث و نتیجه گیری

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 آورد. شکاف انتظارات عمومی از حسابرسی امری پیچیده و چند بعدی می‌باشد که عوامل مختلفی بر آن تأثیر دارند؛ با توجه به نبود مدلی در این زمینه، این مطالعه با هدف ارائه مدلی برای تبیین اثر بخشی شکاف انتظارات عمومی از حسابرسی بر مبنای فقدان اعتماد اجتماعی طراحی و تدوین گردید. کلیه متغیرهای تأثیرگذار بر شکاف انتظارات عمومی از حسابرسی بر مبنای فقدان اعتماد اجتماعی از مبنای نظری و ادبیات موضوع و مصاحبه با خبرگان شناسایی شده لذا در این پژوهش عوامل شناسایی شده در دو بعد عدم درک مفاهیم حسابرسی و فقدان اعتماد اجتماعی ساماندهی شد.

عوامل موثر بر عدم درک مفاهیم حسابرسی در ایجاد شکاف انتظارات عمومی از حسابرسی در دو دسته عدم ادراک استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی و عدم کیفیت انتقال اطلاعات صورت‌های مالی مورد بررسی قرار گرفت.

طبق نتایج حاصل از مطالعه عدم ادراک استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی متاثر از سه زیر شاخص ۱- عدم درک و آشنایی استفاده‌کنندگان از اصطلاحات تخصصی حسابرسی ۲- سوءتعبیر استفاده‌کنندگان از اصطلاحات تخصصی، مبنایی، مفاهیم و استانداردهای حسابرسی ۳- عدم آگاهی و درک نامناسب استفاده‌کنندگان در خصوص نقش و مسئولیت‌های حسابرس است.

با توجه به نتایج حاصله اینگونه می‌توان استنباط نمود که عدم آشنایی و سوءتعبیر استفاده‌کنندگان از اصطلاحات تخصصی، مبنایی، مفاهیم و استانداردهای حسابرسی به جهت تخصصی بودن اصطلاحات به کار رفته در گزارش حسابرسی موجب ایجاد شکاف انتظارات عمومی از حسابرسی می‌شود که اینها ناشی از ترکیبی از سوء تفاهم یا عدم آگاهی از سوی استفاده‌کنندگان، ماهیت پیچیده عملکرد حسابرسی و انتظارات غیرمعقول است که همسو با مطالعه آساره و رایت (۲۰۱۲)، لی و همکاران (۲۰۰۹) 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 با مطالعات دی بیلا (۲۰۱۵)، حنیفا و هدیب (۲۰۰۷) مطابقت دارد. بنابراین به مقررات گذاران توصیه می‌شود که جهت کاهش شکاف انتظارات

از حرفه حسابرسی می‌توانند با رویه‌های حسابداری و حسابرسی برای بررسی مدام مقررات موجود به منظور کسب اطمینان از مربوط بودن و مناسب بودن مقررات فعلی اقدام نمایند.

در مطالعه حاضر عدم کیفیت انتقال اطلاعات صورت‌های مالی متاثر از چهار زیر شاخص ۱- وجود دوگانگی بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات کشور به جهت عدم بروز شدن استانداردها ۲- رعایت برتری محتوا بر شکل ۳- عدم نیاز اطلاعاتی استفاده‌کنندگان به اطلاعات حسابرسی شده به دلیل ساختار بازار سرمایه و ۴- عدم انتقال مفاهیم مدنظر در حسابرسی و اشکالات ساختاری در گزارش‌های حسابرسی بود.

نتایج این پژوهش حاکی از آن است که وجود دوگانگی بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات کشور به جهت عدم بروز شدن استانداردها که بر عدم کیفیت انتقال اطلاعات صورت‌های مالی مؤثر می‌باشد؛ بنابراین می‌بایست تدوین کنندگان 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، عدم رعایت برتری محتوا بر شکل که به منزله نقطه ضعف گزارشگری مالی در برخی از ورشکستگی‌های 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 لی و همکاران (۲۰۰۹)، نیکبخت و همکاران (۱۳۹۲) و نیکومرام و همکاران (۱۳۹۲) همسو می‌باشد. با این وجود با مصاحبه با خبرگان دو متغیر دیگر از جمله عدم نیاز اطلاعاتی استفاده‌کنندگان به اطلاعات حسابرسی شده به دلیل ساختار بازار سرمایه و عدم انتقال مفاهیم مدنظر در حسابرسی و اشکالات ساختاری در گزارش‌های حسابرسی به عدم کیفیت انتقال اطلاعات صورت‌های مالی به مدل اضافه گردید که از لحاظ آماری این دو متغیر تأثیر معناداری بر عدم کیفیت انتقال اطلاعات صورت‌های مالی داشتند.

در ادامه عوامل موثر بر فقدان اعتماد اجتماعی در ایجاد شکاف انتظارات عمومی از حسابرسی در سه دسته ۱- عدم اعتماد پذیری صورت‌های مالی ۲- عدم رفتار اخلاقی در حرفه حسابرسی ۳- عدم کیفیت حسابرسی مورد بررسی قرار گرفت. طبق نتایج حاصل از مطالعه عدم اعتماد پذیری صورت‌های مالی متاثر از چهار عامل ۱- عدم تقارن اطلاعاتی ۲- عدم کشف تقلب و سوء استفاده‌های مالی در گزارشها و صورت‌های مالی

۳- عدم گزارشگری پایداری و ۴- ارائه خدمات جانبی به صاحبکار توسط حسابرس می باشد.

همسو با مطالعه حاضر هارت (۲۰۰۱)، هاسینگ و همکاران (۲۰۰۹)، فروغی و عسگری (۱۳۹۶)، دیکسن (۲۰۰۶)، برانکو و دلگادو (۲۰۱۲)، نیکبخت و همکاران (۱۳۹۲) و در مطالعات خود اشاره کردند که عدم تقارن اطلاعاتی، عدم کشف تقلب و سوء استفاده‌های مالی در گزارشها و صورت‌های مالی، عدم گزارشگری پایداری و ارائه خدمات جانبی به صاحبکار توسط حسابرس باعث عدم اعتماد پذیری صورت‌های مالی می گردد. می توان اینگونه استنباط کرد که میزان اعتماد اجتماعی با عدم تقارن اطلاعاتی رابطه معکوس دارد و هر چه سرمایه‌گذاران به حسابرسان اعتماد بیشتری داشته باشند و حسابرسان نیز اعتماد سرمایه‌گذاران را به خود جلب نموده باشند در این صورت عدم تقارن اطلاعاتی کمتر می‌شود، عدم کشف تقلب توسط حسابرسان و عدم گزارشگری پایداری موجب افزایش ریسک و هزینه کسب و کار شده و اعتماد سرمایه‌گذاران را کاهش می‌دهد و حسابرسان در برخورد با مواردی که به صاحبکاران خود خدمات جانبی ارائه داده‌اند با ملاحظه بیشتری نسبت به سایر موارد عمل کنند و این امر موجب ایجاد شکاف انتظارات عمومی از حسابرسی است.

طبق نتایج حاصل از مطالعه عدم رفتار اخلاقی در حرفه حسابرسی متأثر از سه عامل ۱- هنجارها و ارزش‌های اجتماعی ۲- سقوط اخلاقی و عدم پایبندی افراد بر اخلاقیات و ۳- افزایش انگیزه‌ها و رفتارهای سوداگریانه می باشد.

همسو با مطالعه حاضر مطالعات مک گیر و همکاران (۲۰۱۲) و برگ‌لند و کنگ (۲۰۱۳) نشان دادند که هنجارها و ارزش‌های اجتماعی باعث عدم رفتار اخلاقی در حرفه حسابرسی می شود. با این وجود با مصاحبه با خبرگان دو متغیر سقوط اخلاقی و عدم پایبندی افراد بر اخلاقیات و افزایش انگیزه‌ها و رفتارهای سوداگریانه به مدل اضافه گردید که از لحاظ آماری این دو متغیر تأثیر معناداری بر عدم رفتار اخلاقی در حرفه حسابرسی داشتند. رعایت هنجارها و ارزش‌های اجتماعی و پایبندی حسابرسان بر اخلاقیات موجب می‌شود تا استفاده‌کنندگان به حسابرسان اعتماد کنند و هر چقدر اعتماد استفاده‌کنندگان به حسابرسان بیشتر باشد منجر به کاهش شکاف انتظارات عمومی از حسابرسی خواهد شد و هرچه شکاف وسیع‌تر باشد اعتبار و حسن شهرت مربوط به کار حسابرسی در سطح پایین‌تری خواهد بود.

طبق نتایج حاصل از مطالعه عدم کیفیت حسابرسی متأثر از دو عامل رقابت در بازار مالی و حسابرسی و ارائه قیمت‌های رقابتی برخی از مؤسسات و استفاده از نیروهای تخصصی سطح پایین جهت پوشش هزینه‌ها و انتظار انجام حسابرسی کیفی از

حسابرسان می باشد. این دو عامل از مصاحبه با خبرگان بدست آمد و به مدل اضافه گردید. هرچه اعتماد اجتماعی حسابرس بیشتر باشد کیفیت حسابرسی او نیز ارتقا می‌یابد و در نهایت ارتقای کیفیت گزارش حسابرسی مشروعیت اجتماعی حسابرس را به دنبال دارد در جامعه‌ای که حسابرسان از مشروعیت و شهرت کافی در کشف و گزارش تقلب برخوردار باشند اعتماد عموم به حسابرس ارتقا می‌یابد و این خود به بهبود اعتماد اجتماعی در سطح کشور کمک می‌کند. در کل با توجه به نتایج بدست آمده می توان گفت که مدل طراحی شده از مبنای نظری و عملی کافی جهت اجرا برخوردار می باشد و استفاده از آن توصیه می گردد.

دستاوردها و ارزش افزوده‌ی نتایج مقاله بیانگر این موضوع است که با بهبود سطح اعتماد اجتماعی در سطح جامعه با در نظر گرفتن عوامل مؤثر شناسایی شده، شکاف انتظارات عمومی از حسابرسی کاهش یابد. همچنین این امر، موجب بهبود کیفیت حسابرسی و عاملی برای ارتقای مشروعیت اجتماعی حسابرس خواهد شد. با توجه به اهمیت ویژه‌ای که اعتماد اجتماعی به حسابرسان در راستای وظیفه اطمینان‌بخشی به سرمایه‌گذاران و سایر ذینفعان جامعه (استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی) بعد از خصوصی سازی حرفه حسابرسی طی سال‌های اخیر متصور است، با شناسایی عوامل دخیل در ایجاد شکاف انتظارات عمومی از حسابرسی بر مبنای فقدان اعتماد اجتماعی و با ارائه مدلی برای تبیین اثر بخشی آن در مقاله حاضر، منجر به استفاده قانون‌گذاران حرفه حسابرسی از مدل مزبور شده و این امر تحقق یابد.

۷- پیشنهادهای پژوهش

- ۱) با توجه به یافته‌های این پژوهش به سازمان حسابرسی و نهادهای سیاستگذار پیشنهاد می‌شود در تدوین استانداردها و دستورالعمل‌های حسابرسی اصطلاحات و کلماتی به کار گیرند که قابل فهم بوده و ویژگی خوانایی و قابل فهم اصطلاحات برای همگان تقویت شود.
- ۲) بر اساس نتایج پژوهش حاضر به دست‌اندرکاران و مسئولین حرفه حسابداری از جمله جامعه حسابداران رسمی پیشنهاد می‌شود تا در تصمیم‌گیری‌های خود در مورد نظارت بر اجرای استانداردها و آیین رفتار حرفه‌ای برای جلب اعتماد عمومی و رعایت اخلاق حرفه‌ای، متغیرها و عامل‌های شناسایی شده در مدل تحقیق حاضر را در مدل‌های تصمیم‌گیری لحاظ نمایند.

فهرست منابع

- * همت‌فر، محمود؛ پورکریم، یعقوب؛ امام‌دوست، اصغر، (۱۳۸۹)، بررسی شکاف انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان در مورد ویژگی‌های حسابرسان مستقل، دانش حسابداری، دوره دهم، شماره ۴۰، صص ۸۴-۷۱.
- * Ardelean Alexandra (2013). Auditors' Ethics and their Impact on Public Trust. *Procedia – Social and Behavioral Sciences*, Volume 92, 10 October 2013, Pages 55–60
- * American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (2011). Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates and Related Disclosures. AU-C Section 540. New York, NY: AICPA, 483-518.
- * Branco, M.C., and Delgado, C. (2012). Business, social responsibility, and corruption, *Journal of Public Affairs*, 12(4) PP. 357–365.
- * Berglund, N., and Kong, T., (2013). Does Social Trust Matter in Financial Reporting?: Evidence from Audit Pricing, online
- * -Dibia, N. (2015). Audit Expectations Gap Perception of Financial Reporting. *International Journal of Managerial Studies and Research*, 3, 23-31.
- * DiGabriele, J. A. (2009). Implications of regulatory prescriptions and audit standards on the evolution of forensic accounting in the audit process. *Journal of Applied Accounting Research*, 10(2), 109-121.
- * Dixon R., A.D. Woodhead, and M. Sohlman. (2006). An Investigation of the Expectation Gap in Egypt, *Managerial Auditing Journal*, 21, 293 – 302.
- * Fukuyama, F. (1995). *Trust: The social virtues and the creation of prosperity*. New York: Free Press
- * Jensen, M. (2006). 'Should we stay or should we go? Accountability, status anxiety, and client deflections', *Administrative Science Quarterly*, 51, pp. 97-128.
- * Haddrill, S. (2011). "Speech by Stephen Haddrill", chief executive of the U.K. Financial Reporting Council, to the European Commission Conference on Financial Reporting and Auditing on Thursday 10 February 2011.
- * Hassink, H. F., Bollen, L. H., Meuwissen, R. H., & de Vries, M. J. (2009). Corporate fraud and the audit expectations gap: A study among business managers. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 18(2), 85-100.
- * Hart, O. D. (2001). Financial contracting. *Journal of Economic Literature*, 39(4)-1079-1100.
- * Humphrey, D. B., & Pulley, L. B. (1997). Banks' responses to deregulation: Profits, technology, and efficiency. *Journal of Money, Credit, and Banking*, 73-93. DOI:10.2307/2953687
- * Haniffa R., and M. Hudaib. (2007). Locating Audit Expectations Gap within a Cultural Context: The Case of Saudi Arabia, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 16, 179-206
- * Guiso L, Sapienza P, Zingales L. (2004). The role of social capital in financial development. *American Economic Review*, 94: 526-556.
- * Gold, A., Gronewold, U. and Pott, C. (2010). Does the Revised ISA 700 Unqualified Auditor's Report
- * بنی‌مهد، بهمن؛ درویش، حدیثه، (۱۳۹۵)، اعتماد اجتماعی در گزارش حسابرسان درباره استقلال، فصلنامه علمی پژوهش دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره پنجم، شماره ۱۹، صص ۲۶-۱۷.
- * بهزادیان، فتاح؛ ایزدینیا، ناصر، (۱۳۹۶)، بررسی فاصله انتظارات حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی در خصوص کیفیت خدمات، پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، دوره ششم، شماره ۱۰، صص ۶۷-۸۸.
- * خسروآبادی، طاهره؛ بنی‌مهد، بهمن، (۱۳۹۴)، پیش‌بینی بی‌اخلاقی و فساد مالی با توجه به اعتماد اجتماعی در حرفه حسابرسی، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، دوره دهم، شماره ۴، صص ۵۳-۴۵.
- * فروغی، داریوش؛ عسگری ارجنگی، مجتبی، (۱۳۹۶)، بررسی شکاف انتظارات حسابرسی در زمینه کشف تقلب در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، دانش حسابرسی، دوره هفدهم، شماره ۶۸، صص ۸۲-۶۳.
- * مهرانی، ساسان؛ نونهالی نهر، علی اکبر، (۱۳۹۲)، آزمون تأثیر رویکردهای قضوتی زبان در کاهش فاصله انتظارات حسابرسی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره بیستم، شماره ۳، صص ۱۴۴-۱۲۳.
- * ناصری، احمد؛ علی زاده، الهام، (۱۳۹۷)، بررسی تأثیر فاصله انتظارات حسابرسی بر ارزیابی تصمیمات حسابرس، دانش حسابرسی، دوره هجدهم، شماره ۷۰، صص ۸۷-۷۵.
- * نیکبخت، محمد رضا؛ رضایی، فرامرز؛ خرم، اسماعیل، (۱۳۹۲)، بررسی عوامل مؤثر بر فاصله انتظاراتی بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی در محیط ایران، پژوهش‌های حسابداری و حسابرسی، دوره چهارم، شماره ۲۰، صص ۳۲-۱۸.
- * نیکومرام، هاشم؛ رهنمای‌رودپشتی، فریدون؛ طالب‌نیا، قدرت‌اله؛ پیک‌فلک، جمشید، (۱۳۹۲)، مفاهیم شکل و محتوا و فاصله آن‌ها در حسابداری، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره بیستم، شماره ۳، صص ۴۶-۲۷.
- * نیکبخت، محمدرضا؛ محمودی خوشرو، امید (۱۳۹۶) بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در ایران با توجه به شاخص‌های هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌ها س سهامی عام، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۴، شماره ۳، صص ۴۶۲-۴۴۱.

- Reduce the Audit Expectation Gap?online, available at: <http://ssrn.com/abstract=1492082>
- * 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 & 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*, 9, 57-88.
 - * McGuire, S.T., Omer, T.C., and Sharp, N.Y. (2012). The Impact of Religion on Financial Reporting Irregularities. *The Accounting Review* 87 (2): 645-673.
 - * Porter, B. (1993). An empirical study of the audit expectation performance gap. *Accounting and business research*, 24(93), 4968.
 - * Siddiqui, J., Nasreen, T., Choudhury-Lema, A. (2009). The audit expectations gap & the role of audit education: the case of an emerging economy. *Managerial auditing journal*, 24(6): 564-583



Accounting Knowledge & Management Auditing

Vol. 11/ No. 44/ Winter 2023

Provide a model for explaining the effectiveness of the general expectation gap from auditing based on a lack of social trust

S. Erfan Lotfi Sheikh Razi

PhD Student in Accounting, Rasht Branch, Islamic Azad university, Rasht, Iran
Erfan_accountant@yahoo.com

Kayhan Azadi

Assistant Professor, Department of Accounting, Rasht Branch, Islamic Azad university, Rasht, Iran
ka.cpa2012@yahoo.com

sina Kheradyar

Assistant Professor, Department of Accounting, Rasht Branch, Islamic Azad university, Rasht, Iran
Kheradyar@iaurasht.ac.ir

Abstract

The gap in public expectations of auditing is complex and multidimensional, affecting a variety of factors; Due to the lack of a model in this field, this study was designed and developed with the aim of providing a model to explain the effectiveness of the general expectation gap from auditing based on the lack of social trust. The present study is based on a quantitative-qualitative research approach. Also, in terms of purpose, it is applied and in terms of research data collection method, it is a descriptive survey in which questionnaire and interview tools have been used. The statistical population of this study consisted of active auditors in the country; According to the sample size, 500 questionnaires were distributed online, of which 384 were completed and received. Final analysis of the collected data was performed using AMOS software version 21. To reject or not to reject the research hypotheses, the significance test of each of the standardized regression coefficients of the structural model (t-test) was used; The acceptable error level was considered 5% ($\alpha < 0.05$).

The results showed that the designed model has sufficient fit and the variables of users' lack of perception of financial statements, lack of quality of financial statement information transfer, lack of reliability of financial statements, lack of ethical behavior in the audit profession and lack of audit quality on the gap of public expectations of audit. They have a significant effect based on the lack of social trust ($P < 0.05$).

In general, according to the obtained results, it can be said that the designed model has sufficient theoretical and practical foundations to be implemented and its use is recommended.

Keywords: Structural Equation Modeling, General Audit Gaps in Auditing, Social Trust