





Investigating the Relationship between Audit Expectation Gap and Investor's Confidence: Examining the Role of Auditor's Improved Level of Communication

- Farzad Eivani**  Associate Professor, Department of Human Sciences, Razi University, Kermanshah, Iran.
- Hadis Abdi** * Master of Accounting, Razi University, Kermanshah, Iran.
- Farshid Khairollahi**  Associate Professor, Department of Human Sciences, Razi University, Kermanshah, Iran.
- Mehri Alimoradi**  Master of Accounting, Razi University, Kermanshah, Iran.

Abstract

The purpose of this study is to investigate the relationship between the audit expectation gap and investor's confidence, and also to investigate the role of the auditor's improved level of communication in this relationship. To study these effects, a model with higher-order constructs using a partial least-squares structural equation model (PLS-SEM), has been used. Based on a questionnaire survey with auditors and institutional investors, as one of the main users of audited financial statements, this study explored investors' perceptions of both unreasonable and sensible audit expectation gaps (auditing performance and auditing standard gap) and the impact of auditor's improved level of communication on this assessment. Based on the findings and values related to the path coefficients, audit quality and ensuring audit education have had a significant and positive effect on investor confidence. Also, a significant and negative relationship has been seen between the performance gap and the unreasonable audit gap with the level of investor confidence. Another finding of this study is the significant and positive effect of the auditor's improved level of communication on the relationship


* Corresponding Author: hadisabdi.2020@gmail.com


How to Cite: Eivani, F., Abdi, H., Khairollahi, F., Alimoradi, M. (2022). Investigating the Relationship between Audit Expectation Gap and Investor's Confidence: Examining the Role of Auditor's Improved Level of Communication, *Empirical Studies in Financial Accounting Quarterly*, 19(73), 117-149.


between the audit performance gap and the unreasonable audit gap with the level of investor confidence. Also, the calculation and analysis of fitness indicators using Smart-PLS software have confirmed the conformity of the conceptual framework and the experimental background with the results.


Keywords: Investor Confidence, Auditor's Improved Level of Communication; Auditing Performance Gap; Auditing Standard Gap; Unreasonable Audit Gap.

بررسی رابطه بین شکاف انتظار حسابرسی و اطمینان سرمایه گذاران: بررسی نقش بهبود سطح ارتباطات حسابرسان

فرزاد ایوانی  استادیار حسابداری، دانشگاه رازی، کرمانشاه، ایران.

حدیث عبدی  * کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه رازی، کرمانشاه، ایران.

فرشید خیرالهی  استادیار حسابداری، دانشگاه رازی، کرمانشاه، ایران.

مهری علیمردی  کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه رازی، کرمانشاه، ایران.

چکیده

هدف از این مطالعه بررسی رابطه بین شکاف انتظار حسابرسی و اطمینان سرمایه گذاران و همچنین بررسی نقش متغیر بهبود سطح ارتباطات حسابرسان بر این رابطه بوده است. بدین منظور، از یک مدل معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی (PLS-SEM) و یک مدل با سازه‌های مرتبه بالاتر استفاده شده است. با استفاده از اطلاعات گردآوری شده از پرسشنامه مربوط به حسابرسان و سرمایه گذاران نهادی، به عنوان یکی از اصلی ترین کاربران صورت‌های مالی، به بررسی برداشت سرمایه گذاران از شکاف انتظار معقول حسابرسی (شکاف عملکرد حسابرسی و شکاف استاندارد حسابرسی) و شکاف نامعقول (غیرقابل تصور) حسابرسی و تأثیر بهبود سطح ارتباطات حسابرسان بر این برداشت، پرداخته شده است. بر اساس یافته‌ها و مقادیر مربوط به ضرایب مسیرها، کیفیت حسابرسی و تضمین آموزش حسابرسی بر اطمینان سرمایه گذاران اثر معنادار و مثبتی داشته است. همچنین بین شکاف عملکرد و شکاف نامعقول حسابرسی با سطح اطمینان سرمایه گذاران رابطه معنادار و منفی دیده شده است. از دیگر یافته‌های این پژوهش، اثر معنادار و مثبت بهبود سطح ارتباطات حسابرسان بر رابطه بین شکاف عملکرد حسابرسی و شکاف نامعقول حسابرسی با

سطح اطمینان سرمایه‌گذاران، بوده است؛ از طرفی، برآورد و تحلیل شاخص‌های نیکویی برآزش با استفاده از نرم‌افزار Smart-PLS نیز انطباق چارچوب مفهومی و پیشینه تجربی را با نتایج تأیید کرده است.

کلیدواژه‌ها: اطمینان سرمایه‌گذاران، بهبود سطح ارتباطات حسابرسان، شکاف عملکرد حسابرسی، شکاف استاندارد حسابرسی، شکاف نامعقول حسابرسی.

مقدمه

با فروپاشی غول‌هایی مانند اندرون و ورلدکام توصیه‌های زیادی از زمان تصویب قانون ساربینز-آکسلی^۱ در سال ۲۰۰۲، مبنی بر تأکید مجدد به افزایش اعتماد نسبت به گزارش‌های حسابرسی، صورت گرفته است (Baker et al, 2014)، زیرا اطمینانی که به واسطه استقلال، نظر حرفه‌ای، رعایت آیین رفتار حرفه‌ای و سایر الزامات دیگر صورت می‌گیرد، سبب اطمینان بیشتر سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان و سایر گروه‌های ذینفع نسبت به عملکرد و گزارش‌های تهیه‌شده حسابرسی می‌گردد و نهایتاً موجب ارتقا حرفه حسابرسی می‌شود (فروغی و عسگری ارجنگی، ۱۳۹۵). فاصله انتظارات مسئله‌ای قابل توجه برای حرفه حسابرسی است، زیرا هرچه این فاصله بیشتر باشد اعتباردهی، درآمد بالقوه و وجهه اجتماعی کمتری برای حسابرسان وجود خواهد داشت؛ بنابراین، یافتن راه‌هایی برای حذف و یا حداقل کاستن از اثرات نامطلوب آن همواره مورد توجه محققان حسابرسی بوده است. در این راستا برخی از محققین اظهار داشته‌اند که داشتن اعتماد و اطمینان به گزارش‌های حسابرسی شده شرکت‌ها بسیار حیاتی است، زیرا اطمینان در بازارهای سرمایه را در سطح مطلوبی قرار می‌دهد. برای بازار سرمایه پایدار، بدیهی است که سرمایه‌گذاران به حسابرسی صورت‌های مالی اطمینان داشته باشند. با این وجود، برای ده‌ها سال است که حرفه حسابرسی به دلیل عدم موفقیت حسابرسان در برآورده کردن انتظارات جامعه، با انتقادهای گسترده و دعاوی حقوقی بسیاری مواجه است. از طرفی تأیید بر شکاف انتظار حسابرسی به نوبه خود، اطمینان به عملکرد حسابرسی را تضعیف می‌کند (Porter, 1993)، زیرا مشتریان انتظارات مشخصی از افراد متخصص به ویژه افرادی مانند حسابداران، حسابرسان، وکلا و پزشکان دارند و برخوردهای خدماتی را بر اساس عملکرد ادراک‌شده از ارائه‌دهنده خدمات مطابق با انتظارات خودارزیابی می‌کنند و رعایت آن انتظارات، پایه مهمی برای ارزیابی کیفیت و اثربخشی خدمات ارائه شده است (Broderick, 1999). بارکر (۱۹۹۹) اظهار می‌کند که تاب‌آوری جامعه که

1. Sarbanes Oxley (SOX)

توسط کارکنان ماهر انجام می‌شود، «ضربان قلب آن حرفه» است. از این رو، اگر به اعتمادی که جامعه به عملکرد آن‌ها دارد خیانت شود، آن حرفه دچار آسیب شده و متعاقباً، حساب‌برسان ناکارآمد می‌شوند (Porter et al., 2008).

سوئیفت و داندو^۱ (۲۰۰۲) بیان می‌کنند که شکاف انتظارات از حرفه حسابرسی می‌تواند از هر عاملی مانند نبود صلاحیت فنی، عدم به‌موقع بودن و مربوط بودن ارتباط‌های حساب‌برسان، نبود استقلالی که فراهم‌کننده اطمینان باشد و پایین بودن میزان تعهد نسبت به منافع عمومی، ناشی شود. در واقع، شکاف انتظار حسابرسی ممکن است ناشی از فقدان اطلاعات کافی از ارتباطات مناسب حساب‌برس با صاحب کار باشد. تنظیم‌کنندگان استاندارد و حرفه حسابرسی به کاهش فاصله ارتباطی حساب‌برسان به‌منظور کاهش شکاف انتظار حسابرسی علاقه نشان می‌دهند. در واقع این شکاف ارتباطی برای عموم، سرمایه‌گذاران و سیاست‌مداران، زیان‌بار است، زیرا در اقتصاد سرمایه‌ای، فرایند تولید ثروت و ثبات سیاسی تا حد زیادی به اعتماد بر فرایند پاسخگویی وابسته است (Porter et al., 2012)؛ بنابراین، برای کاهش دعاوی حقوقی و اتهام علیه حساب‌برسان و مهم‌تر از آن برای بازگرداندن اعتماد عمومی به گزارشگری مالی و وظایف حسابرسی، باید شکاف انتظارات از حرفه حسابرسی به‌طور درخور توجهی کاهش یابد. از طرفی داشتن یک رابطه خوب با صاحب کار به‌نوعی یک استراتژی حرفه‌ای برای حساب‌برس به شمار می‌رود که در جمع‌آوری بهینه و نهایتاً اثربخشی و کارایی حسابرسی مؤثر است. همچنین کیفیت گزارش حسابرسی از طریق ایجاد تخصص و دانش کافی در حساب‌برسان و لزوم به‌کارگیری صحیح استانداردهای حسابرسی و تضمین آموزش عالی به‌عنوان معیاری برای بهبود ارتباطات حساب‌برسان جایگاه ممتازی در حوزه حسابرسی دارد و خدمات آموزشی یک نوع سرمایه‌گذاری مولد در ذخیره نیروی انسانی است. با توجه به مضامین چندگانه، پژوهش حاضر چند سؤال مهم را مطرح می‌نماید: از جمله اینکه اگر واقعاً یک شکاف انتظار از حسابرسی وجود داشته باشد، آیا این شکاف تأثیری بر اعتماد سرمایه‌گذاران دارد و چگونه بهبود سطح ارتباطات

1. Swift and Dando

حسابرسان به‌منظور کاهش این شکاف‌ها برای توسعه اطمینان سرمایه‌گذاران نسبت به گزارش‌های حسابرسی، مؤثر است.

نتایج پژوهش حاضر می‌تواند راهنمایی‌هایی ارزنده‌ای را برای تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابرسی ارائه دهد، زیرا هر بعد از شکاف انتظار حسابرسی ممکن است تدوین‌کنندگان را آگاه سازد که در واقع شکاف وجود دارد و چگونه می‌توان شکاف‌ها را کاهش داد تا اعتماد بیشتری به حسابرسی ایجاد گردد. از طرفی، با توجه به اینکه بیشتر تحقیقات حسابرسی روی بازار بورس متمرکز است، تمرکز این مطالعه در بین گروه‌های سرمایه‌گذاران در کشوری همچون ایران، بینش جدیدی را در مورد نقش حسابرسان از طریق بهبود ارتباطات در ایجاد اعتماد سرمایه‌گذاران برای تنظیم‌کنندگان بازار، تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابرسی و سایر استفاده‌کنندگان به ارمغان می‌آورد.

مبانی نظری

شکاف انتظار حسابرسی

عدم دسترسی مستقیم به اطلاعات، فرآیند تهیه آن و آثار زیان‌بار استفاده از اطلاعات گمراه‌کننده و مهم‌تر از آن تضاد منافع موجب افزایش تقاضا برای خدمات حسابرسی مستقل شده است و ارزش نهایی خدمات حسابرسی در کمک به استفاده‌کننده به‌منظور تشخیص کیفیت اطلاعات درک شده می‌باشد. در این راستا، استفاده‌کنندگان می‌بایست برخی از ویژگی‌های حسابرس از جمله، استقلال، صلاحیت وی و بهبود سطح ارتباطات حسابرسان را به‌منظور کشف تقلب موردبررسی قرار داده تا بتوانند به او اعتماد کنند. در شرایطی که اطمینان استفاده‌کنندگان جلب نشود هدف‌های حسابرسی به‌طور کامل تحقق نمی‌یابد (یعقوب‌نژاد و امیری، ۱۳۸۸)؛ بنابراین، زمانی که بین انتظارات استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی و پیام‌های منتشره از گزارش حسابرسی تفاوت وجود داشته باشد، یک شکاف انتظاری از دید استفاده‌کنندگان در مورد تعهدات و مسئولیت‌های حسابرس ایجاد می‌گردد که به آن شکاف انتظار حسابرسی می‌گویند (Porter, 1993). پورتر استدلال می‌کند که افزایش اخیر انتقادات و دادخواهی علیه حسابرسان ناشی از عدم موفقیت

حسابرسان در برآوردن انتظارات جامعه است که عدم موفقیت آنها به نوبه خود باعث تضعیف اعتماد و اطمینان به عملکرد حسابرسی می‌شود؛ از این رو، برای محدود کردن شکاف انتظار حسابرسی، لازم است که مشخص شود: (۱) انتظارات جامعه از وظایفی که حسابرسان می‌بایست انجام دهند، (۲) وظایفی معقولی که انتظار می‌رود حسابرسان انجام دهند و (۳) میزان رضایت جامعه از انجام انتظارات معقول توسط حسابرسان (Porter et al., 2005). به همین ترتیب، پورتر پیشنهاد می‌کند که مطالعه شکاف انتظار حسابرسی باید به شکلی گسترده‌تر انجام گیرد که امکان شناسایی مؤلفه‌های مختلف شکاف انتظار حسابرسی را فراهم کند.

شکاف انتظار حسابرسی و اطمینان سرمایه‌گذاران

اعتماد و اطمینان سرمایه‌گذاران به حسابرسی‌های قانونی به دلیل افشای ناکافی در مورد کلاهبرداری و شیوه‌های حسابداری قابل‌انکار به صورت قابل توجهی کاهش یافته است؛ از طرفی، نتایج مطالعات پیشین نشان داده است که شکاف‌های ارتباطی بین حسابرسان و کاربران صورت‌های مالی وجود دارد (Best et al, 2001). در این راستا، تنظیم‌کننده‌های حرفه حسابرسی ابراز نموده‌اند که بین آنچه حسابرس به منظور برقراری ارتباط منتشر می‌کند و آنچه توسط کاربران درک می‌شود شکاف ارتباطی ناچیزی وجود دارد که موجب کاهش اعتماد نسبت به گزارش حسابرسی و افزایش دعاوی غیرضروری علیه این حرفه می‌شود؛ از این رو، انتظار می‌رود گسترش ارتباطات بهتر از طرف حسابرسان، فاصله انتظار حسابرسی را کاهش دهد و موجب افزایش اطمینان سرمایه‌گذاران شود (Asare & Wright, 2012)؛ از طرفی متقاضیان خدمات حسابرسی می‌توانند انتظار داشته باشند که خدمات حسابرسی، بالاترین سطح کیفیت را برای افزایش اطمینان استفاده‌کنندگان حفظ خواهد کرد (Humphrey et al, 1993). همچنین داشتن اطمینان به صورت‌های مالی حسابرسی شده بسیار حیاتی است، زیرا این اطمینان چرخه‌های بازارهای سرمایه را به عنوان موتور محرکه اقتصاد راه‌اندازی نموده و از این طریق موجب توسعه اقتصادی و رفاه اجتماعی گردد؛ از طرفی انتظار می‌رود که هرچقدر شکاف انتظار حسابرسی بیشتر باشد،

اعتبار عملکرد و شهرت در کار حسابرسان کاهش یابد؛ از این رو، شکاف انتظار حسابرسی ممکن است تأثیر منفی بر اعتماد و اطمینان سرمایه‌گذاران داشته باشد (Sikka et al, 1998).

ارتباطات حسابرسان

ارتباطات در گزارش حسابرسی استاندارد می‌تواند به دودسته گسترده تقسیم شود، دسته اول، اطلاعات مربوط به موضوع حسابرسی (صورت‌های مالی) است. هدف حسابرسی، افزایش میزان اطمینان استفاده‌کنندگان نسبت به صورت‌های مالی است و این هدف با اظهارنظر حسابرسان نسبت به اینکه آیا صورت‌های مالی از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط تهیه شده است یا خیر تأمین می‌شود. در واقع حسابرسان، یک رابطه بین واحد تجاری و استفاده‌کنندگان از طریق گزارش حسابرسی (اظهارنظر) برقرار می‌کند. حسابرسی مستقل نقش عمده‌ای در حمایت از کیفیت گزارشگری مالی و منافع عمومی ایفا می‌نماید؛ بنابراین، کیفیت آن متأثر از تعداد زیادی محرک‌های مستقیم و غیرمستقیم است که از مهم‌ترین مسائل مدنظر تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابرسی محسوب می‌شود. از طرفی استانداردهای حسابرسی پایه و اساسی به منظور حمایت از حسابرسی با کیفیت بالا ایجاد می‌کنند. همچنین در ادبیات کاربردی، کیفیت حسابرسی از طریق میزان تطابق آن با استانداردهای حسابرسی تعریف شده است (رحیمیان و همکاران، ۱۳۹۵). پال مروس^۱ (۱۹۸۸) کیفیت حسابرسی را «ایجاد اطمینان از صورت‌های مالی و احتمال آنکه صورت‌های مالی هیچ‌گونه تحریف بااهمیتی نداشته باشد» تعریف نمود. نتایج برخی پژوهش‌ها نشان داده است که حسابرسی با کیفیت‌تر صحت اطلاعات ارائه شده را بهبود می‌بخشد و به سرمایه‌گذاران اجازه می‌دهد تا برآورد دقیق‌تری نسبت به شرکت داشته باشند. از طرفی هرچه حسابرسی با کیفیت‌تر انجام شود، قابلیت اطمینان و اعتماد به اطلاعات صورت‌های مالی بیشتر است (پایدارمنش و همکاران، ۱۳۹۵). همچنین

1. Palmrose, Z. V.

برخی مطالعات از آموزش به عنوان عاملی برای آگاهی بخشی استفاده کنندگان از نقش و مسئولیت‌های حسابرس و محدودیت‌های وظایف حسابرسی نام برده‌اند و ابراز نموده‌اند که از طریق آموزش و کیفیت حسابرسی می‌توان شکاف ارتباطی بین حسابرسان و استفاده کنندگان را کاهش داد (نیکومرام و همکاران، ۱۳۹۲).

دسته دوم ارتباطات، اطلاعات مربوط به خود حسابرسی (آنچه حسابرس در واقع انجام داده است) می‌باشد. اطلاعات اضافی در این مورد می‌تواند شامل اطلاعات در مورد ارتباطاتی باشد که ممکن است در دسترس باشند؛ اما به طور علنی افشا نمی‌شوند؛ به عنوان مثال شامل اطلاعاتی باشند که حسابرسان معمولاً با مدیریت و یا اشخاصی که مسئول مذاکره با وی هستند، سهیم باشند. در این راستا، برخی محققین پیشنهاد کرده‌اند که گزارش حسابرسی استاندارد باید حاوی اطلاعات بیشتری در ارتباط با کیفیت گزارش‌های مالی باشد که حسابرس در حال حاضر ملزم به همکاری با افراد دارای حاکمیت شرکتی هست که می‌تواند شامل مسائلی مانند ثبات سیاست‌های حسابداری شرکت و کاربرد آن‌ها، شفافیت و کامل بودن اظهارات مالی شرکت (به عنوان مثال افشاهای مرتبط) باشد.

ارتباطات حسابرسی، فرایندی از کاوش، بررسی، نظارت و ارزیابی فرآیند ارتباط در سازمان‌ها در جریان حسابرسی است. چنین حسابرسی می‌تواند توصیفی از جریان مؤثر و کارآمد باشد. در برخی تحقیقات از ارتباط حسابرس با صاحب کار در سازمان‌ها به عنوان معیاری برای ارزیابی جریان ارتباطات و تعیین چگونگی ارتباط بهتر با فرهنگ‌های خاص سازمانی عنوان شده است. از طرفی در جریان ارتباطات حسابرسان در سازمان‌ها به منظور انجام فرایند حسابرسی مذاکرات و گفت‌وگوهای به منظور حفظ سیاست‌ها، رویه‌ها، عملیات و یا تسهیل فرایند حسابرسی با صاحب کار صورت می‌گیرد (Bogdanowicz, 1992). بر اساس پژوهش‌های پیشین، ارتباط میان حسابرس-صاحبکار بر موضوعات مورد مذاکره، به صورت دو نوع مثبت و صمیمی یا منفی و خصمانه دیده شده است. در مذاکره، حسابرس با دو نوع انگیزه متضاد یعنی همکاری (توافق) و رقابت (عدم توافق) روبروست، زیرا انتظارات صاحب کار، حسابرس را به یک جهت سوق می‌دهد درحالی که مقررات و

نیروهای دیگر او را به سمت دیگری می‌کشاند. در واقع مذاکره بین حسابرس و صاحب‌کار به منظور حل اختلاف نظرهای طرفین بر سر اصلاحات پیشنهادی حسابرس و یا سایر موضوعات مرتبط در جریان فرایند حسابرسی می‌باشد که ناتوانی در حل اختلاف نظر در ارتباط بین حسابرس و صاحب‌کار می‌تواند پیامدهای ناگواری را همراه داشته باشد؛ به‌عنوان مثال شکست در دستیابی به توافق که می‌تواند منجر به صدور گزارش حسابرسی تعدیل‌شده (مشروط، مردود یا عدم اظهارنظر) گردد. در اغلب موارد صدور گزارش حسابرسی تعدیل‌شده موجب به هم خوردن روابط بین صاحب‌کار و حسابرس می‌شود و فرصت‌های شغلی حسابرس را هم کاهش می‌دهد (کاظمی علوم و همکاران، ۱۳۹۸)؛ از طرفی ارتباط حسابرس-صاحب‌کار همواره بایستی بر اساس الزامات قانونی و یا روش‌های اجرایی حسابرس در جریان حسابرسی صورت‌های مالی باشد که منجر به حسابرسی مفید، مؤثر و کارآمد شود و از آنجا که کیفیت حسابرسی (مفید و مؤثر بودن گزارش حسابرسی) نشان از توافق بهتر بین حسابرس و صاحب‌کار در جریان فرآیند حسابرسی می‌باشد به‌عنوان معیاری برای اندازه‌گیری بهبود ارتباط بین حسابرس و صاحب‌کار معرفی گردیده است (Akther & Fengju, 2019). همچنین مهارت و آشنایی با استراتژی‌های مذاکره می‌تواند ریسک‌های بروز اختلاف بین حسابرس و صاحب‌کار را کاهش دهد و مانع از گزارش‌های تعدیل‌شده بیشتر گردد (کاظمی علوم و همکاران، ۱۳۹۸)؛ بنابراین، آموزش به‌عنوان معیاری دیگر به‌منظور سنجش بهبود سطح ارتباطات حسابرسان در نظر گرفته می‌شود (Akther & Fengju, 2019).

تأثیر بهبود سطح ارتباطات حسابرسان بر سطح اطمینان سرمایه‌گذاران

برخی مطالعات قبلی نشان داده است که افزایش شکاف ارتباطی در برآورد انتظارات، می‌تواند موجب کم‌رنگ‌تر شدن اهمیت و نقش حسابرسی در جامعه گردد و درنهایت باعث منزوی و بی‌اثر شدن حسابرسی شود؛ بنابراین، عمده و مهم‌ترین تلاش‌های حرفه حسابرسی، از طریق تغییر در گزارش حسابرسی جهت ارائه یک گزارش مؤثر و مفید به‌عنوان اصلی‌ترین و شناخته‌شده‌ترین وسیله ارتباط حسابرسی با مخاطبانش بوده است

(نیکومرام و همکاران، ۱۳۹۲). از طرفی لونگ و چائو (۲۰۰۱) دریافتند که گزارش حسابرسی به طور مکرر در جهت بهتر شدن درک سهامداران در مورد اطلاعات مالی، در رابطه با ظرفیت آن برای برقراری ارتباط واقعی و عادلانه عمل می‌کند. علاوه بر این، برخی دیگر از محققین دریافتند که افزایش خطر دادرسی موجب تلاش بیشتر حسابرسان در راستای بهبود ارتباط خود با صاحب‌کار و همچنین بهبود کیفیت حسابرسی می‌شود؛ در نتیجه، حسابرسی با کیفیت، منجر به کاهش احتمال تحریف و کاهش دعاوی علیه حسابرس خواهد شد و شکاف انتظارات را در طول زمان کاهش می‌دهد؛ در نتیجه موجب افزایش اعتماد سرمایه‌گذاران به گزارش‌های مالی می‌گردد. شکاف انتظار حسابرسی ممکن است به دلیل عدم برقراری ارتباط مناسب حسابرس با صاحب‌کار ایجاد شود. تدوین‌کنندگان استانداردها و تنظیم‌کنندگان حرفه حسابرسی در کاهش شکاف ارتباطات، منافع مهم و واضحی دارند، زیرا یک شکاف می‌تواند اعتماد به یک گزارش حسابرسی را از بین ببرد و منجر به اتخاذ تصمیمات ضعیفی شود و دادرسی‌های غیر ضروری را به دنبال داشته باشد (Mock et al, 2012; Porter et al., 2012)، همچنین برخی محققین نشان داده‌اند که با تقویت شناخت مدنی در مورد ویژگی‌ها و محدودیت‌های حسابرسی می‌توان شکاف پیش‌بینی را برطرف نمود. علاوه بر این کاربران با سطح آگاهی بالاتر از اطلاعات، می‌توانند با اطمینان بیشتر نسبت به گزارش‌های مالی، تصمیمات مفیدتری اتخاذ نمایند (Kim et al, 2018). همچنین نتایج برخی از پژوهش‌ها نشان داده است که آموزش استفاده‌کنندگان و آشنا کردن آن‌ها با اهداف حسابرسی باعث کاهش شکاف انتظارات حسابرسی می‌شود و سطح اطمینان به گزارش‌های حسابرسی را افزایش می‌دهد؛ در غیر این صورت، شکاف انتظارات حسابرسی باعث ایجاد نقایصی در استقلال حسابرس و مکانیزم حسابرسی خواهد شد. (Salehi & Rostami, 2009). همچنین مونرو و همکاران (۱۹۹۳) اظهار کرده‌اند که آموزش یک تاکتیک مؤثر برای کاهش انتظارات حسابرسی و شکاف ارتباطی است؛ بنابراین، بهبود ارتباطات حسابرسان به منظور کاهش شکاف انتظار حسابرسی می‌تواند اعتماد سرمایه‌گذاران را نسبت به گزارش حسابرسی افزایش دهد (Fadzly &

(Ahmad, 2004).

پیشینه پژوهش و تدوین فرضیه‌ها

آزهام و همکاران^۱ (۲۰۱۶) در پژوهش خود با عنوان «کارآموزی و شکاف انتظار حسابرسی در بین دانشجویان کارشناسی ارشد در مالزی» به این نتیجه دست یافتند که تغییر در درک و بینش افراد ممکن است یک برنامه کارآموزی را به‌عنوان ابزاری برای کاهش شکاف انتظار حسابرسی تضمین نکند، زیرا برداشت‌های غلط در مورد وظایف حسابرسان در زمینه پیشگیری و کشف تقلب همچنان در بین پاسخ‌دهندگان یافت می‌شود. با این وجود، کارآموزی هنوز هم می‌تواند برای تکمیل آموزش حسابرسی مورد استفاده قرار گیرد.

اختر و فنگو (۲۰۱۹) در پژوهشی با عنوان «مدل‌سازی معادلات ساختاری حداقل مربعات جزئی، رویکردی برای بررسی شکاف انتظارات حسابرسی و تأثیر آن بر اطمینان سرمایه‌گذاران: مطالعه‌ای از یک کشور در حال توسعه» به این نتیجه دست یافتند که وجود شکاف انتظار حسابرسی بر اطمینان سرمایه‌گذاران اثر معناداری دارد و هرچه شکاف انتظار حسابرسی بیشتر باشد، سطح اطمینان سرمایه‌گذاران نسبت به گزارش‌های حسابرسی کمتر می‌شود. از طرفی بین استقلال ادراک شده و بهبود سطح ارتباطات حسابرسان با شکاف انتظار حسابرسی رابطه معنادار و منفی و با اطمینان سرمایه‌گذاران رابطه معنادار و مثبت دیده شد.

هیو تان و آن هو^۲ (۲۰۲۰) در پژوهشی با عنوان «شکاف انتظار حسابرسی: شواهدی از ویتنام» به بررسی شکاف انتظار حسابرسی و سطح اطمینان به خدمات حسابرسی پرداختند. تجزیه و تحلیل نتایج شکاف انتظار حسابرسی بین گروه حسابرسان و کاربران نشان داد که در مسئولیت حسابرسان برای کشف کلیه کلاه‌برداری‌ها، خطاها و حفاظت از دارایی‌های شرکت، شکاف انتظار وجود دارد. بدین منظور برای افزایش اطمینان به

1. Azham et al

2. Hieu thanh & anh huu

گزارش‌های حسابرسی باید به تقویت استانداردهای حسابرسی، مجازات اعمال نادرست و اطمینان از استقلال حسابرس توجه ویژه‌ای داشت.

اختر و فنگو (۲۰۲۰) در پژوهشی با عنوان «وجود شکاف انتظار حسابرسی و تأثیر آن بر اطمینان سهامداران: بررسی نقش تعدیل‌کننده شورای گزارشگری مالی» به مطالعه شکاف انتظار حسابرسی از جنبه‌های مختلف، مانند مسئولیت حسابرسان برای تشخیص تقلب، مؤثر و مفید بودن گزارش حسابرسی، ارائه خدمات غیرحسابرسی پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که هرچه شکاف انتظارات حسابرسی بیشتر باشد، اطمینان سرمایه‌گذاران کمتر می‌شود. از طرفی استقلال حسابرسان و بهبود سطح ارتباطات حسابرسان با استفاده‌کنندگان، شکاف انتظارات حسابرسی را کاهش داده و اطمینان سهامداران را به‌طور هم‌زمان افزایش می‌دهد. علاوه بر این، نقش فعال شورای گزارشگری مالی به‌عنوان عاملی تعدیل‌کننده عمل می‌کند تا از استقلال حسابرسان اطمینان حاصل گردد.

آقایی و همکاران (۱۳۹۰) در پژوهشی با عنوان «نقش آموزش حسابرسی در فاصله انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی» جهت بررسی نقش آموزش حسابرسی در فاصله انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان، نشان دادند که آموزش حسابرسی به استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی موجب کاهش فاصله انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان می‌شود.

اصغری و همکاران (۱۳۹۴) در پژوهشی با عنوان «فاصله انتظارات حسابرسی: بررسی اثربخشی آموزش تئوریک حسابرسی در کاستن از انتظارات نامعقول (مطالعه موردی دانشگاه خلیج فارس)» به این نتیجه دست یافتند که آموزش حسابرسی، می‌تواند انتظارات نامعقول افراد را تعدیل کرده و آن‌ها را به اصول و موازین حرفه حسابرسی نزدیک‌تر کند؛ اما اثر آموزش با توجه به افراد مختلف و زمینه‌های مختلف حسابرسی متفاوت خواهد بود.

بهار مقدم و جوکار (۱۳۹۵) در پژوهشی تحت عنوان «اثر تعدیل‌کنندگی کیفیت

حسابرسی بر تمایلات سرمایه‌گذاران در قیمت‌گذاری سهام» به این نتیجه دست یافتند که گزارش‌های حسابرسان، اعتماد سرمایه‌گذاران به اطلاعات حسابداری را تقویت می‌کند و بر تمایلات سرمایه‌گذاران در قیمت‌گذاری سهام تأثیر می‌گذارد؛ اما اندازه حسابرسان دارای اثر تعدیل‌کنندگی نمی‌باشد و تأثیری بر تمایلات سرمایه‌گذاران در بازار سرمایه ندارد.

ناصری و علی زاده (۱۳۹۷) در پژوهشی با عنوان «بررسی تأثیر فاصله انتظارات حسابرسی بر ارزیابی تصمیمات حسابرسان» به بررسی تأثیر فاصله انتظارات حسابرسی بر ارزیابی تصمیمات و به تبع، عملکرد و قضاوت حسابرسان، توسط گروه‌های مذکور پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که بین ارزیابی گروه‌های استفاده‌کنندگان، تفاوت معناداری وجود دارد. بر اساس نتایج حاصله از یافته‌های پژوهش آن‌ها، این تفاوت بین دو گروه حسابرسان و اعتباردهندگان بیشتر دیده شد که نشان‌دهنده وجود شکاف انتظاراتی حسابرسی می‌باشد.

فرضیه‌های پژوهش

۱. فرضیه ۱. بهبود سطح ارتباطات حسابرسان بر سطح اطمینان سرمایه‌گذاران اثر معنادار دارد.
 - ۱-۱. کیفیت حسابرسی بر سطح اطمینان سرمایه‌گذاران اثر معنادار دارد.
 - ۲-۱. تضمین آموزش حسابرسی بر سطح اطمینان سرمایه‌گذاران اثر معنادار دارد.
۲. فرضیه ۲. بین شکاف انتظار حسابرسی و سطح اطمینان سرمایه‌گذاران رابطه معنادار وجود دارد.
 - ۱-۲. بین شکاف عملکرد حسابرسی و سطح اطمینان سرمایه‌گذاران رابطه معنادار وجود دارد.
 - ۲-۲. بین شکاف استاندارد حسابرسی و سطح اطمینان سرمایه‌گذاران رابطه معنادار وجود دارد.
- ۳-۲. بین شکاف نامعقول حسابرسی و سطح اطمینان سرمایه‌گذاران رابطه معنادار وجود دارد.
۳. فرضیه ۳. بهبود سطح ارتباطات حسابرسان بر رابطه بین شکاف انتظار حسابرسی و

اطمینان سرمایه گذاران، اثر معنادار دارد.

۱-۳. بهبود سطح ارتباطات حسابرسان بر رابطه بین شکاف عملکرد حسابرسی و

اطمینان سرمایه گذاران، اثر معنادار دارد.

۲-۳. بهبود سطح ارتباطات حسابرسان بر رابطه بین شکاف استاندارد حسابرسی و

اطمینان سرمایه گذاران، اثر معنادار دارد.

۳-۳. بهبود سطح ارتباطات حسابرسان بر رابطه بین شکاف نامعقول حسابرسی و

اطمینان سرمایه گذاران، اثر معنادار دارد.

روش پژوهش

جامعه آماری، نمونه آماری و دوره زمانی پژوهش

جامعه آماری در این پژوهش، حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی و سازمان حسابرسی و همچنین سرمایه گذاران نهادی، به عنوان یکی از اصلی ترین استفاده کنندگان صورت های مالی حسابرسی شده، است. سرمایه گذاران نهادی، مأمورین ارشد اجرایی یا کارمندان سطح مدیریتی شرکت ها، شرکت های سرمایه گذاری مختلف، بانک ها و مؤسسه های اعتباری را شامل می شوند و جامعه آماری مربوط به حسابرسان رسمی تا پایان سال ۱۳۹۸ را شامل می شود. نمونه آماری این پژوهش که با استفاده از فرمول نمونه گیری کوکران تعیین گردید، تعداد ۲۹۳ عدد می باشد که از بین ۲۶۴ پرسشنامه توزیع شده، تعداد ۲۴۵ پرسشنامه قابل استفاده به طور کامل جمع آوری گردیده و با استفاده از مدل معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی و با استفاده از نرم افزار Smart PLS با اکتشاف عملی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

روش انجام پژوهش

این پژوهش بر مبنای هدف، کاربردی و به لحاظ زمانی، پژوهشی تک مقطعی است و بر مبنای روش توصیفی می باشد که شیوه اجرا آن پیمایشی-تحلیلی است، زیرا اطلاعات آن به روش پیمایشی جمع آوری گردیده است. در ادبیات مربوط به شکاف انتظار

حسابرسی، بیشتر محققان نیز از پرسشنامه استفاده کرده‌اند. پرسشنامه مربوط به پژوهش حاضر بر اساس مقیاس پنج‌درجه‌ای لیکرت طراحی شده است: ۵=کاملاً موافق؛ ۴=موافق؛ ۳=بدون نظر؛ ۲=مخالف؛ ۱=کاملاً مخالفم. بدین منظور پرسشنامه‌ای متشکل از ۴۱ گویه علاوه بر گویه‌های جمعیت‌شناختی در نظر گرفته شده است که این گویه‌ها مربوط به دو مؤلفه مربوط به بهبود سطح ارتباطات حسابرسان که شامل یک مقیاس ۳ موردی آساره و رایت (۲۰۱۲)؛ موک و همکاران (۲۰۱۲) برای کیفیت حسابرسی و مقیاس ۳ موردی صدیقی و همکاران (۲۰۰۹)؛ مونرو و وودلیف^۱ (۱۹۹۴) برای تضمین آموزش حسابرسی استفاده شده است؛ از طرفی از سؤالات مربوط به پرسشنامه اوکافور و اتالور^۲ (۲۰۱۳)؛ سیکا و همکاران (۱۹۸۹) به منظور برآورد اطمینان سرمایه‌گذاران و از پرسشنامه پژوهش تورنر و همکاران^۳ (۲۰۱۰)؛ پورتر و همکاران (۲۰۱۲) و نگوک و همکاران^۴ (۲۰۱۹) برای شکاف (فاصله) انتظار حسابرسی استفاده گردیده است. سؤالات مربوط به پرسشنامه در بخش متغیرهای اصلی در جدول شماره (۱) ارائه گردیده است.

جدول ۱. متغیرهای پژوهش و مؤلفه‌های مربوط به سؤالات پرسشنامه

| متغیرها | سؤالات |
|----------------------------|---|
| | ۱. گزارش حسابرسی حاوی اطلاعاتی است که نشان می‌دهد فعالیت‌های شرکت عاری از هرگونه تحریف بااهمیت ناشی از تقلب در صورت‌های مالی است. |
| کیفیت حسابرسی (AQ) | ۲. گزارش حسابرسی حاوی اطلاعاتی در مورد عوامل خطر و ریسک مالی است که از لحاظ وضعیت مادی ادامه فعالیت و موجودیت شرکت را تحت تأثیر قرار می‌دهد. |
| | ۳. گزارش حسابرسی باید اطلاعات مربوط به هرگونه عدم اطمینان در رابطه با تداوم فعالیت شرکت را به‌عنوان یک نگرانی در برگیرد. |
| تضمین آموزش حسابرسی (EAED) | ۱. برنامه آموزشی می‌بایست برای سهامداران در مورد نقش و اهمیت حسابرسی در جلسه عمومی سالانه ارائه گردد و درک بهتر در مورد نقش حسابرسی را تقویت کند. |
| | ۲. شرکت‌های حسابداری عمومی باید در فعالیت‌های محلی دانشکده‌ها و دانشگاه‌ها شرکت کنند |

1. Monroe & Woodliff
2. Okafor & Otalor
3. Turner et al
4. Ngoc et al

| متغیرها | سؤالات |
|-----------------------------|--|
| | تا زمینه آموزشی خوبی نسبت به این حرفه را برای خود ایجاد نمایند. |
| | ۳. ارائه دروس عملی حسابداری و آشنایی بیشتر با این حرفه در مقطع کارشناسی برای دانشجویان حسابداری در دانشگاه آن‌ها را از نقش حسابرسان بیشتر آگاه می‌کند. |
| اطمینان سرمایه-گذاران (ICF) | ۱. آشنایی و آموزش بیشتر در زمینه حسابداری و بهبود کیفیت حسابداری موجب افزایش اطمینان سرمایه‌گذاران می‌شود. |
| | ۲. درج اطلاعات خاص در گزارش حسابداری در مورد عدم تقلب و کلاهبرداری باعث افزایش اعتماد و اطمینان سرمایه‌گذاران می‌شود. |
| | ۳. درج اطلاعات خاص درباره تداوم فعالیت شرکت؛ به‌عنوان مثال درج بیشتر بندهای تداوم فعالیت، به پیش‌بینی ورشکستگی احتمالی کمک می‌کند و سرمایه‌گذاران اطمینان بیشتری در مورد شرکت کسب می‌کنند. |
| | ۴. حضور کمیته حسابداری مستقل، موجب می‌شود که سرمایه‌گذاران احساس اطمینان بیشتری نسبت به گزارش‌های مالی داشته باشند. |
| شکاف عملکرد معقول (APG) | ۱. صورت‌های مالی حسابداری شده صاحب‌کار به‌طور منصفانه منعکس‌کننده وضعیت مالی آن است. |
| | ۲. حسابرسان موارد شک و تردید درباره تداوم فعالیت صاحب‌کار را به یک نهاد مقررات‌گذار (نظارتی) گزارش می‌دهند. |
| | ۳. حسابرسان تداوم فعالیت صاحب‌کار را (در قالب بند حسابداری) در گزارش حسابداری افشا می‌کنند. |
| | ۴. در گزارش حسابداری، تحریف‌های عمدی صورت‌های مالی صاحب‌کار افشا می‌گردد. |
| | ۵. در گزارش حسابداری، اقدامات غیرقانونی هیئت‌مدیره/مدیرعامل یا مدیران ارشد که مستقیماً بر صورت‌های مالی صاحب‌کار تأثیر می‌گذارند، افشا می‌گردد. |
| | ۶. حسابرسان سایر اطلاعات متناقض با اطلاعات ارائه‌شده در صورت‌های مالی را بررسی و افشا می‌کنند. |
| | ۷. در گزارش حسابداری، برای مشتریان بوری، انطباق با کلیه الزامات بوری حاکمیت شرکتی، توسط حسابرسان بررسی شده و موارد عدم رعایت گزارش می‌گردد. |
| | ۸. حسابرسان کفایت رویه‌های کنترلی را به‌منظور شناسایی یا مدیریت ریسک‌های مالی بررسی کرده و به هیئت‌مدیره (یا کمیته حسابداری) گزارش می‌دهند. |
| شکاف استاندارد معقول (ASG) | ۱. حسابداری شامل اطمینان از انطباق گزارش‌های مالی با قانون شرکت‌ها (قانون تجارت) است. |
| | ۲. حیف‌ومیل و دزدی مبالغ بااهمیت در دارایی‌های صاحب‌کار توسط کارمندان غیر مدیریتی در گزارش حسابداری افشا می‌گردد. |

| متغیرها | سؤالات | |
|--|--|---|
| | ۳. حسابرسان موارد مشکوک به حیف‌ومیل اموال یا تحریف اطلاعات مالی را به مرجع نظارتی (مقررات‌گذار) گزارش می‌دهند. | |
| | ۴. حسابرسان قابلیت اطمینان اطلاعات ارائه‌شده در صورت‌های مالی سالیانه صاحب‌کار را بررسی کرده و در گزارش حسابرسی درج می‌کنند. | |
| | ۵. حسابرسان اثربخشی کنترل‌های داخلی مالی صاحب‌کار را بررسی نموده و گزارش می‌کنند. | |
| | ۶. حسابرسان منصفانه بودن اطلاعات غیرمالی ارائه‌شده توسط صاحب‌کار را بررسی و گزارش می‌کنند. | |
| | ۷. حسابرسان کارایی و اثربخشی مدیریت شرکت را مورد مذاقه و بررسی قرار می‌دهند. | |
| | ۸. حسابرسان صورت‌های مالی میان‌دوره‌ای حسابرسی شده را منتشر می‌کنند. | |
| | ۹. حسابرسان منصفانه بودن پیش‌بینی‌های مالی را بررسی کرده و گزارش می‌کنند. | |
| | ۱۰. حسابرسان معاملات تجاری با ذینفعان را مورد مذاقه و بررسی قرار می‌دهند. | |
| | ۱۱. حسابرسان قابلیت اطمینان کلیه اطلاعات ارائه‌شده در گزارش سالانه را بررسی کرده و افشا می‌کنند. | |
| | ۱۲. حسابرسان کفایت روش‌های صاحب‌کار برای شناسایی ریسک‌های مالی را بررسی کرده و به هیئت‌مدیره (با کمیته حسابرسی) گزارش می‌دهند. | |
| | شکاف انتظار نامعقول (غیرقابل‌تصور) حسابرسی (AUG) | ۱. حسابرسان تضمین می‌دهند که گزارش حسابرسی مقبول یعنی صاحب‌کار از جنبه مالی مشکلی ندارد. |
| | | ۲. حسابرسان تمامی موارد عدم رعایت قوانین مالیاتی را به مرجع نظارتی (مقررات‌گذار) گزارش می‌دهند. |
| ۳. حسابرسان تحریف‌های بی‌اهمیت در دارایی‌های صاحب‌کار توسط کارمندان غیر مدیریتی را کشف و گزارش می‌کنند. | | |
| ۴. حسابرسان تحریف‌های بی‌اهمیت در دارایی‌های صاحب‌کار توسط هیئت‌مدیره یا مدیران ارشد را کشف و گزارش می‌کنند. | | |
| ۵. حسابرسان تحریف‌های بااهمیت در دارایی‌های صاحب‌کار (به‌عنوان مثال بزرگ‌تر از ۰.۵٪ کل دارایی‌ها) توسط کارمندان غیر مدیریتی را به مرجع نظارتی (مقررات‌گذار) گزارش می‌دهند. | | |
| ۶. در گزارش حسابرسی تحریف‌های بی‌اهمیت در دارایی‌های صاحب‌کار توسط کارمندان غیر مدیریتی گزارش می‌شود. | | |
| ۷. حسابرسان اقدامات غیرقانونی، توسط هیئت‌مدیره و مدیریت صاحب‌کار که فقط به‌طور غیرمستقیم روی صورت‌های مالی صاحب‌کار تأثیر می‌گذارند را (به‌عنوان مثال نقض قوانین و مقررات زیست‌محیطی) کشف می‌کنند. | | |

| متغیرها | سؤالات |
|---------|--|
| | ۸. در گزارش حسابرسی اقدامات غیرقانونی هیئت‌مدیره و مدیریت صاحب‌کار که صرفاً به‌طور غیرمستقیم بر صورت‌های مالی صاحب‌کار تأثیر می‌گذارند (به‌عنوان مثال نقض قوانین زیست‌محیطی) کشف و گزارش می‌شود. |
| | ۹. حسابرسان سیستم‌های IT صاحب‌کار را بررسی کرده و موارد بااهمیت را در گزارش حسابرسی، گزارش می‌دهند. |
| | ۱۰. حسابرسان گزارش‌های مالی سه‌ماهه صاحب‌کار را حسابرسی می‌کنند. |
| | ۱۱. حسابرسان در پیوست گزارش حسابرسی، قابلیت اطمینان از اطلاعات ارسال‌شده توسط صاحب‌کار (غیر از صورت‌های مالی حسابرسی شده) را بررسی و گزارش می‌دهند. |

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی و استنباطی

در جدول (۲) تمام پرسش‌های مطرح‌شده در بخش جمعیت‌شناختی پژوهش به همراه فراوانی و درصد مربوط به آن‌ها ارائه گردیده است.

جدول ۲. فراوانی متغیرهای جمعیت‌شناختی پژوهش

| عوامل | فراوانی (درصد) | عوامل | فراوانی (درصد) |
|---------------------|----------------|---|----------------|
| جنسیت | | سطح تحصیلات | |
| زن | ۲۰ (۸/۲) | کارشناسی | ۸۸ (۳۵/۹) |
| مرد | ۲۲۵ (۹۱/۸) | کارشناسی ارشد | ۱۲۰ (۴۹) |
| | | دکتری | ۳۲ (۱۳/۱) |
| | | سایر | ۵ (۲) |
| سن | | میزان تجربه در بورس | |
| بین ۲۰-۳۰ سال | ۱۶ (۶/۵) | کمتر از ۶ ماه | ۱۰ (۴/۱) |
| بین ۳۱-۴۰ سال | ۱۱۰ (۴۴/۹) | بین ۶ ماه تا ۱ سال | ۱۶ (۶/۵) |
| بین ۴۱-۵۰ سال | ۹۷ (۳۹/۶) | بین ۱-۲ سال | ۴۱ (۱۶/۷) |
| بیشتر از ۵۰ سال | ۲۲ (۹) | بین ۲-۵ سال | ۱۲۷ (۵۱/۸) |
| | | بیشتر از ۵ سال | ۵۱ (۲۰/۸) |
| گروه‌های پاسخ‌دهنده | | میزان تجربه در زمینه حسابرسی و حسابداری | |
| حسابرسان | ۱۲۳ (۵۰/۲) | | |
| | ۷۶ (۳۱) | | |

| عوامل | فراوانی (درصد) | عوامل | فراوانی (درصد) |
|------------------------------|----------------|-----------------|----------------|
| مدیران مالی شرکت‌ها | ۱۲ (۰۴) | کمتر از ۱ سال | ۱۴ (۵/۷) |
| مدیران بانک‌ها و مؤسسات بیمه | ۳۴ (۱۳/۸) | بین ۱-۲ سال | ۴۷ (۱۹/۲) |
| موسسه‌های سرمایه‌گذاری و | | بین ۲-۵ سال | ۹۳ (۳۸) |
| کارگزاری‌ها | | بیش‌تر از ۵ سال | ۹۱ (۳۷/۱) |

برآزش مدل‌های اندازه‌گیری

طبق نتایج کسب‌شده بارهای عاملی به‌دست‌آمده مطابق شکل (۲) و (۴) برای بیشتر سازه‌های بکار گرفته‌شده در مدل پژوهش بالای ۰/۷ بوده است که نشان می‌دهد؛ همه سنجه‌ها دارای بار عاملی مناسبی می‌باشند. از طرفی آلفای کرونباخ معیار کلاسیک برای سنجش پایایی و شاخص ارزیابی پایداری درونی محسوب می‌شود. در مورد متغیرهای با تعداد سؤال‌های کم، مقدار ضریب آلفای ۰/۶ به‌عنوان سرحد ضریب معرفی و بالاتر از ۰/۷ نشانگر پایایی قابل قبول است. همچنین به‌منظور محاسبه پایایی معیار دیگری نیز وجود دارد که برتری‌هایی را نسبت به روش سنتی محاسبه آن به‌وسیله آلفا کرونباخ را به همراه دارد و به آن پایایی ترکیبی (CR) گفته می‌شود. برتری پایایی ترکیبی نسبت به آلفای کرونباخ در این است که پایایی سازه‌ها نه به‌صورت مطلق، بلکه با توجه به همبستگی سازه‌هایشان با یکدیگر محاسبه می‌گردد؛ از طرفی برای محاسبه آن، شاخص‌های با بار عاملی بیشتر اهمیت زیادی‌تری دارند. در بسیاری از پژوهش‌ها برای پایایی مرکب میزان بالای ۰/۷ مناسب گزارش گردیده است. پس از بررسی معیار پایایی، دومین معیار برآزش مدل‌های اندازه‌گیری روایی همگرا، استفاده از متوسط واریانس استخراجی (AVE) بر اساس نظر فورنل و لارکر^۱ (۱۹۸۱) در روش مدل‌سازی معادلات ساختاری است. هر چه این شاخص بیشتر باشد، همبستگی بیشتر و در نتیجه برآزش مدل، بهتر است. با توجه به جدول (۳) مقادیر به‌دست‌آمده برای سازه‌های مدل بالاتر از ۰/۵ است که مناسب می‌باشند.

جدول ۳. گزارش آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی و میانگین واریانس استخراج‌شده (AVE) سازه-

1. Fornell & Larcker

ها در مدل کلی پژوهش

| مقادیر اشتراکی communality>0 | میانگین واریانس استخراجی AVE> 0.5 | ضریب پایایی ترکیبی Alpha>0.7 | ضریب آلفای کرونباخ Alpha>0.7 | عنوان در مدل | سازه‌ها |
|---------------------------------|---|------------------------------------|------------------------------------|-----------------|--------------------------------|
| ۰/۶۱۴ | ۰/۶۷۱ | ۰/۹۴۲ | ۰/۹۴۴ | APG | شکاف عملکرد |
| ۰/۵۱۱ | ۰/۵۴۹ | ۰/۹۳۵ | ۰/۹۳۹ | ASG | شکاف استاندارد |
| ۰/۴۹۲ | ۰/۵۵۵ | ۰/۹۳۲ | ۰/۹۳۲ | AUG | شکاف نامعقول |
| ۰/۶۹۷ | ۰/۸۱۳ | ۰/۹۴۵ | ۰/۹۴۵ | ICF | اطمینان سرمایه‌گذاران |
| ۱/۰۰۰ | ۱/۰۰۰ | ۱/۰۰۰ | ۱/۰۰۰ | AILC | بهبود سطح ارتباطات حسابرسان |

روایی واگرا: محاسبه روایی واگرا در PLS به روش فورتل لارکر به وسیله ماتریس همبستگی صورت می‌پذیرد. با توجه به اینکه مقادیر خانه‌های پررنگ که در قطر اصلی ماتریس قرار گرفته‌اند، از مقدار همبستگی میانشان که در خانه‌های زیرین و سمت راست قطر اصلی قرار دارند، بیشتر است؛ این امر مورد تأیید قرار گرفته است. در ادامه، پس از سنجش روایی و پایایی مدل اندازه‌گیری، از سه معیار؛ ضریب معنی‌داری (t-values) و R Squares (R²) و Q² استفاده شده است. یکی از مزیت‌های روش حداقل مربعات جزئی این است که این روش، قابلیت کاهش خطاها در الگوهای اندازه‌گیری یا افزایش واریانس بین سازه و شاخص‌ها را دارد. یکی از معیارهای مفید برای کنترل این موضوع، ضریب تعیین است؛ در واقع هرچه مقادیر R² سازه‌های درون‌زای مدل بیشتر باشد، نشان‌دهنده برازش بهتر مدل است. از طرفی هرچه مقادیر درون‌زای مدل بیشتر باشد، از قدرت پیش‌بینی بهتر مدل حکایت می‌کند؛ در واقع Q² شاخص برازش مدل ساختاری، شاخصی است که به اعتقاد برخی از محققین مدل‌هایی که دارای برازش ساختاری قابل قبول هستند، باید قابلیت پیش‌بینی متغیرهای درون‌زای مدل را داشته باشند. مقادیر R² و Q² برای سازه‌های مدل در جدول (۴) ارائه گردیده است.

جدول ۴. همبستگی‌های میان متغیرهای مکنون و مقادیر AVE، مقادیر R² و Q²

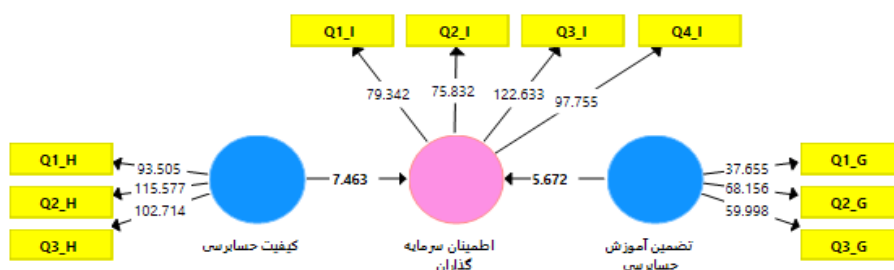
| Q ² | R Square | AUG | ASG | APG | ICF | AILC |
|----------------|----------|-----|-----|-----|-----|------|
|----------------|----------|-----|-----|-----|-----|------|

| | | | | | | | |
|-------|---------|-------|-------|-------|--------|--------|-------------|
| - | - | | | | | ۱/۰۰۰ | AILC |
| ۰/۵۵۹ | ۰/۶۹۷,۶ | | | | ۰/۹۲۷ | ۰/۸۰۵ | ICF |
| - | - | | | ۰/۸۴۷ | -۰/۶۳۹ | -۰/۶۵۶ | APG |
| - | - | | ۰/۷۷۴ | ۰/۴۳۱ | -۰/۳۷۸ | -۰/۴۵۷ | ASG |
| - | - | ۰/۷۷۲ | ۰/۳۷۵ | ۰/۴۹۹ | -۰/۷۲۰ | -۰/۶۱۲ | AUG |

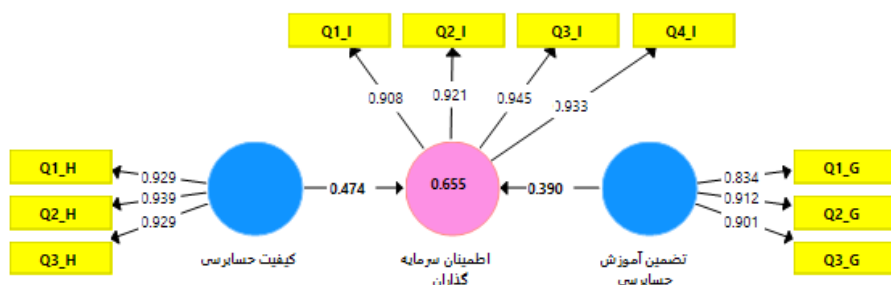
نتایج آزمون فرضیه‌ها

اولین و ابتدایی‌ترین معیار برای بررسی رابطه بین سازه‌ها در بخش ساختاری، ضرایب معناداری مسیر است. در صورتی که این مقدار بیش از ۱/۹۶ باشد، نشان از صحت رابطه بین سازه‌ها و تأیید فرضیه مربوط به سازه‌ها در سطح اطمینان ۹۵ درصد دارد. رابطه علت و معلولی بین دو مؤلفه مربوط به بهبود سطح ارتباطات حسابرسان و همچنین متغیر وابسته اطمینان سرمایه‌گذاران، در مدل ساختاری نشان‌دهنده ضرایب تی یا ضرایب معناداری مدل است. با توجه به نتایج ضرایب علی مسیر سازه‌های مربوط به بهبود سطح ارتباطات حسابرسان (ضریب معناداری تی کیفیت حسابرسی = ۷/۴۶۳ و ضریب معناداری تی تضمین آموزش حسابرسی = ۵/۶۷۲) نشان از تأثیر معنادار این سازه‌ها بر سطح اطمینان سرمایه‌گذاران دارد (شکل ۱).

از طرفی طبق ضرایب استاندارد خروجی نرم‌افزار Smart PLS که در شکل (۲) نیز نمایان است، ضریب تأثیر برای متغیر کیفیت حسابرسی به میزان ۰/۴۷۴ و برای تضمین آموزش حسابرسی ۰/۳۹۰ به دست آمد که نشان از اثر معنادار و مثبت این دو مؤلفه بر اطمینان سرمایه‌گذاران دارد. از طرفی به میزان ۶۵ درصد اطمینان سرمایه‌گذاران متأثر از سازه‌های مربوط است (R^2).

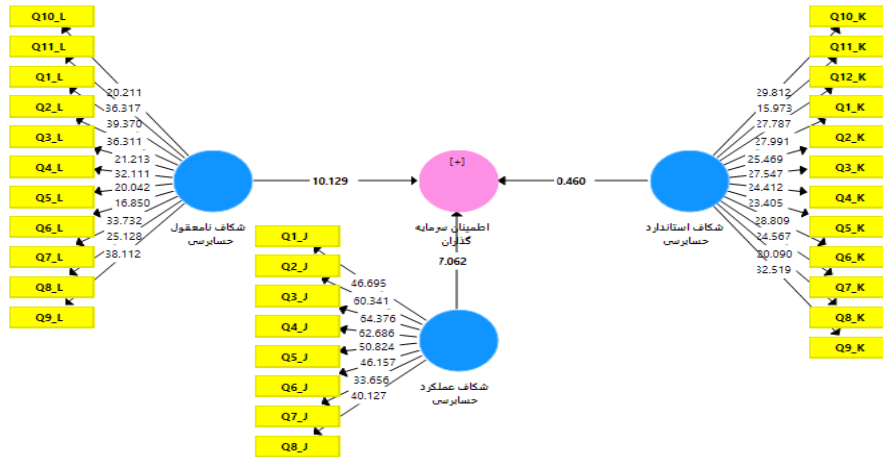


شکل ۱. ضرایب معناداری برای بررسی فرضیه اول پژوهش

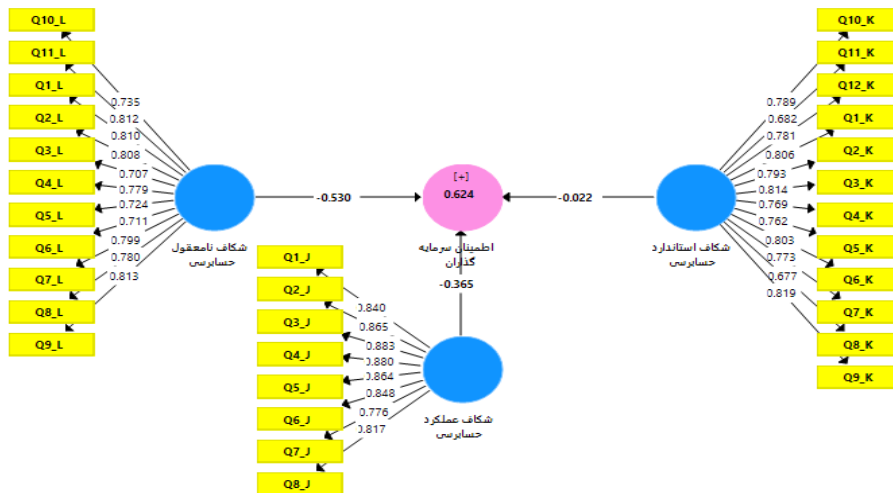


شکل ۲. بارهای عاملی سازه‌های مدل و ضرایب مسیر مدل پژوهش در سطح اطمینان ۹۵ درصد

در ادامه برآزش فرضیه‌های پژوهش (فرضیه دوم)، همان‌گونه که در شکل (۳) نیز مشاهده می‌شود، رابطه بین شکاف انتظار حسابرسی با سطح اطمینان سرمایه گذاران مورد بررسی قرار گرفته است. با توجه به ضرایب معناداری تی مربوط به هر مسیر؛ بین شکاف عملکرد حسابرسی و شکاف نامعقول حسابرسی با سطح اطمینان سرمایه گذاران رابطه معنادار وجود داشته است (ضریب معناداری تی شکاف عملکرد حسابرسی = $7/062$ و ضریب معناداری تی شکاف نامعقول حسابرسی = $10/129$)؛ درحالی‌که بین شکاف استاندارد حسابرسی با سطح اطمینان سرمایه گذاران رابطه معناداری وجود نداشته است. همچنین با توجه به ضرایب تأثیر هر مسیر در شکل (۴)، شکاف عملکرد حسابرسی باعث کاهش اطمینان سرمایه گذاران به میزان $0/365$ درصد و متغیر شکاف نامعقول حسابرسی موجب کاهش اطمینان سرمایه گذاران به میزان $0/530$ درصد خواهد شد.



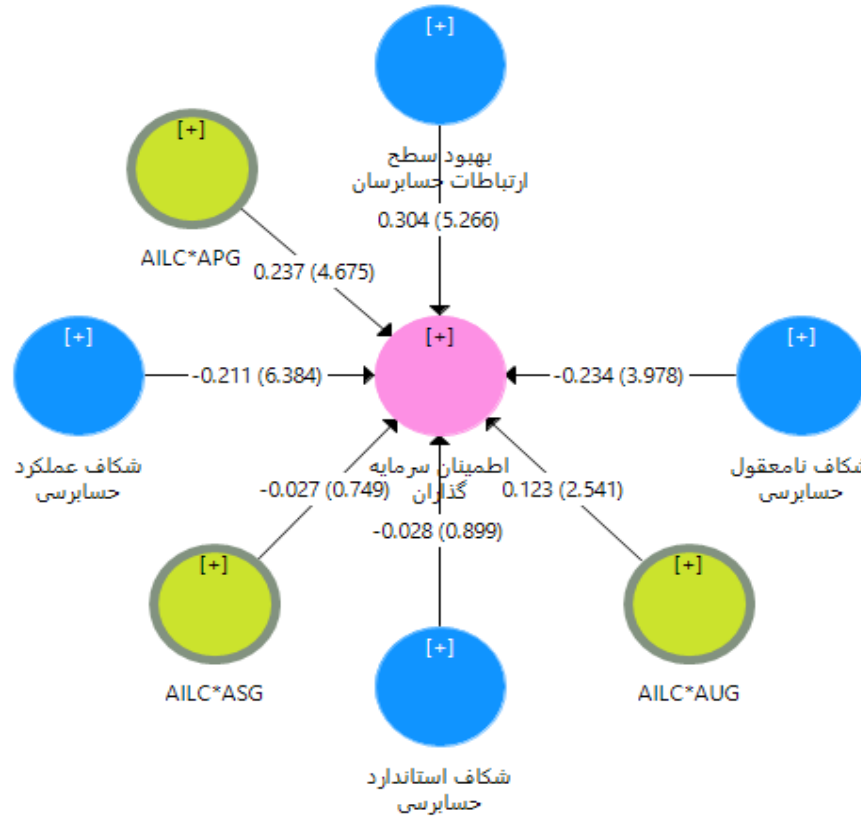
شکل ۳. ضرایب معناداری برای بررسی فرضیه دوم پژوهش



شکل ۴. بارهای عاملی سازه‌های مدل و ضرایب مسیر مدل پژوهش در سطح اطمینان ۹۵ درصد

در آزمون فرضیه سوم، با توجه به نتایج شکل (۵) مشخص گردیده است که از آنجاکه ضریب معناداری مربوط به متغیر (AILC*APG) بیشتر از ۱/۹۶ است (ضریب معناداری تی= ۴/۶۷۵)، متغیر بهبود سطح ارتباطات حسابرسان بر رابطه بین شکاف عملکرد حسابرسی و سطح اطمینان سرمایه گذاران اثر معنادار و مثبت داشته است؛ همچنین نتایج

حاکمی از معنادار بودن ضریب معناداری تی متغیر (AIRC* AUG) می باشد که نشان دهنده اثر معنادار و مثبت متغیر بهبود سطح ارتباطات حسابرسان بر رابطه بین شکاف نامعقول حسابرسی و اطمینان سرمایه گذاران است (ضریب معناداری تی=۲/۵۴۱).



شکل ۵. ضرایب معناداری و ضریب مسیر سازه‌ها برای بررسی فرضیه سوم پژوهش

برازش مدل کلی (معیار نیکویی برازش/GoF)^۱

برای بررسی برازش مدل کلی از معیار GoF به منظور کنترل هر دو بخش مدل اندازه گیری و ساختاری پژوهش، طبق فرمول زیر استفاده شده است.

1. Goodness of fit (GOF)

جدول ۵. خلاصه نتایج فرضیه‌ها پژوهش براساس ضرایب استاندارد مسیر

| فرضیه‌ها | مسیر آزمون | ضریب مسیر | آماره t | P-Value | VIF | نتیجه فرضیه |
|-----------|-----------------|-----------|---------|---------|------|-------------|
| فرضیه ۱.۱ | AQ -> ICF | ۰/۴۷۴ | ۷/۴۶۳ | *۰/۰۰۰ | ۲/۲۸ | تأیید فرضیه |
| فرضیه ۲.۱ | EAED -> ICF | ۰/۳۹۰ | ۵/۶۷۲ | *۰/۰۰۰ | ۲/۲۸ | تأیید فرضیه |
| فرضیه ۱.۲ | APG -> ICF | -۰/۳۶۵ | ۷/۰۶۲ | *۰/۰۰۰ | ۱/۹۲ | تأیید فرضیه |
| فرضیه ۲.۲ | ASG -> ICF | -۰/۰۲۲ | ۰/۴۶۰ | ۰/۶۴۶ | ۱/۴۳ | رد فرضیه |
| فرضیه ۳.۲ | AUG -> ICF | -۰/۵۳۰ | ۱۰/۱۲۹ | *۰/۰۰۰ | ۲/۰۹ | تأیید فرضیه |
| فرضیه ۱.۳ | AILC*APG -> ICF | ۰/۲۳۷ | ۴/۶۷۵ | *۰/۰۰۰ | ۲/۲۶ | تأیید فرضیه |
| فرضیه ۲.۳ | AILC*ASG -> ICF | -۰/۰۲۷ | ۰/۷۴۹ | ۰/۴۵۴ | ۱/۲۶ | رد فرضیه |
| فرضیه ۳.۳ | AILC*AUG -> ICF | ۰/۱۲۳ | ۲/۵۴۱ | *۰/۰۱۱ | ۲/۴۷ | تأیید فرضیه |

$$GOF = \sqrt{(communality) * R^2}$$

Communality؛ معیاری است که نشان می‌دهد چه مقدار از تغییرپذیری شاخص‌ها (سؤالات) توسط سازه مرتبط با خود تبیین می‌شود. از طرفی R^2 معیاری برای نشان دادن برازش بهتر مدل است که برای مدل اول پژوهش ۰/۶۵۵ در مدل دوم ۰/۶۲۴ و در مدل سوم پژوهش به میزان ۰/۸۱۴ درصد به دست آمد که به‌طور میانگین برابر با ۰/۶۹۷،۶ بوده است. با توجه به آنکه معیار فوق (GoF) در فرمول مذکور برابر ۰/۶۷۹ است، نشان از برازش بسیار مناسب مدل دارد.

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

یکی از مشکلاتی که در حسابرسی بسیار متداول است، فاصله بین انتظارات بین حسابرسان و صاحب‌کار است. حسابرس انتظار دارد که شرکت (مدیریت یا مشتری) به او استقلال کافی را بدهد تا نظرات خود را در مورد گزارش‌های ارائه‌شده توسط شرکت (مدیریت یا مشتری) اظهار نماید. هنگامی که انتظارات هر دو طرف با یکدیگر متفاوت باشند، در این صورت پدیده شکاف انتظارات حسابرسی به وجود می‌آید. هدف پژوهش حاضر بررسی رابطه بین شکاف انتظار حسابرسی و اطمینان سرمایه‌گذاران و تأثیر بهبود سطح ارتباطات حسابرسان بر این رابطه بوده است. نتایج حاصل از تحلیل فرضیه‌های پژوهش با استفاده از

معادلات ساختاری نشان داده است که کیفیت حسابرسی و تضمین آموزش حسابرسی به‌عنوان دو مؤلفه از بهبود سطح ارتباطات حسابرسان بر سطح اطمینان سرمایه‌گذاران اثر معنادار و مستقیمی دارند. این نتیجه با نتایج پژوهش آقایی و همکاران (۱۳۹۰)؛ اصغری و همکاران (۱۳۹۴)؛ بهار مقدم و جوکار (۱۳۹۵)؛ اختر و فنگو (۲۰۱۹) و اختر و فنگو (۲۰۲۰) همسو می‌باشد. همچنین یافته‌ها نشان می‌دهد که کاهش شکاف انتظار حسابرسی (شکاف عملکرد حسابرسی و شکاف نامعقول حسابرسی) موجب افزایش اعتماد و اطمینان سرمایه‌گذاران می‌شود. این نتیجه با نتایج حاصل از پژوهش همت فر و همکاران (۱۳۸۹)؛ نصری و عزیزاده (۱۳۹۷)؛ اختر و فنگو (۲۰۱۹)؛ هیو تان و آن هو (۲۰۲۰) و اختر و فنگو (۲۰۲۰) همسو می‌باشد. اصلی‌ترین یافته تحقیق حاضر این است که بهبود سطح ارتباطات حسابرسان، می‌تواند انتظارات نامعقول افراد را تعدیل کرده و آن‌ها را به اصول و موازین حرفه حسابرسی نزدیک‌تر کند. در واقع بهبود سطح ارتباطات حسابرسان از طریق کاهش شکاف انتظار حسابرسی (شکاف عملکرد و شکاف نامعقول حسابرسی) موجب افزایش بیشتر اطمینان سرمایه‌گذاران نسبت به گزارش حسابرسی و گزارش‌های مالی می‌شود؛ در حالی که بهبود سطح ارتباطات حسابرسان بر رابطه بین شکاف استاندارد حسابرسی و اطمینان سرمایه‌گذاران اثر معناداری را نشان نداد. این نتیجه با نتایج حاصل از پژوهش اختر و فنگو (۲۰۱۹) و اختر و فنگو (۲۰۲۰) همسو می‌باشد.

پژوهش حاضر نخستین مطالعه تجربی برای مقایسه فاصله انتظار حسابرسی با سطح اطمینان سرمایه‌گذاران بوده است؛ با این حال، با محدودیت‌هایی همراه است. اول اینکه، در این مطالعه برای ارزیابی شکاف انتظار حسابرسی، فقط پاسخ حسابرسان و یک نوع کاربر صورت‌های مالی (سرمایه‌گذاران نهادی) در نظر گرفته شده است؛ بنابراین، پژوهش‌های آتی می‌تواند سرمایه‌گذاران غیر حرفه‌ای (اشخاص حقیقی) را نیز شامل شود و یک مطالعه مقایسه‌ای را برای ارزیابی سرمایه‌گذاران حرفه‌ای و غیر حرفه‌ای انجام داد. از طرفی با توجه به اختلاف سطح دانش و پختگی بین این دو گروه، می‌توان به نتایج مختلفی دست یافت. همچنین با توجه به اختلاف در روش‌های جمع‌آوری داده‌ها در کشورهای در حال توسعه، این نتایج فقط نشان‌دهنده نمونه کوچکی از ۲۴۵ پاسخ‌دهنده است که تحقیقات آینده

می‌تواند با استفاده از روش‌های جدید و نوین و اتکا بر معیارهای بیشتر و در مقیاس وسیع‌تر صورت گیرد تا شکاف انتظار حسابرسی را به‌طور گسترده مورد ارزیابی قرار دهد. علاوه بر این، تأثیر عوامل محدودی بر شکاف انتظار حسابرسی و اطمینان سرمایه‌گذاران مورد بررسی قرار گرفت که می‌توان با افزایش ابعاد دیگر اطلاعات مالی و غیرمالی همچون اطمینان به سایر اطلاعات همانند گزارش‌های اجتماعی و زیست‌محیطی شرکت‌ها به نتایج جدیدی در این حوزه دست‌یافت، زیرا بسیاری از محققین اظهار داشته‌اند که افشای اطلاعات در خصوص مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها برای تصمیم‌گیری در زمینه سرمایه‌گذاری و اطمینان از پایداری موجودیت ضروری است.

با توجه به نتایج پژوهش به مدیران توصیه می‌شود، با نظارت بیشتر بر کیفیت و بهبود سطح ارتباطات حسابرسان، ایجاد یک ارتباط مؤثر با حسابرسان و تهیه صورت‌های مالی باکیفیت، رفتارهای هیجانی سرمایه‌گذاران را کاهش دهند تا موجب تحکیم اعتماد سرمایه‌گذاران و رشد و جذابیت سهام در بازار شوند. همچنین به‌منظور کاهش شکاف انتظار حسابرسی، مؤسسات حسابرسی پرتفوی مشتریان خود را به‌منظور داشتن حسابرسی باکیفیت بیشینه، گسترده سازند تا بدین‌صورت بر استقلال خود نسبت به صاحب‌کاران بیفزایند و از این طریق اعتماد سرمایه‌گذاران افزایش یابد. از طرفی به شرکت‌ها پیشنهاد می‌گردد تا در هنگام انتخاب حسابرسان به عواملی چون تخصص حسابرسان، تجربه کاری و عملکرد پیشین حسابرسان به‌منظور جلب اعتماد سرمایه‌گذاران دقت کنند و به‌منظور بهبود سطح ارتباطات حسابرسان و کیفیت حسابرسی به عملکرد و وجود کمیته حسابرسی در شرکت و ضرورت فعالیت آن و همچنین برقراری و استمرار مدام در برنامه‌های آموزشی توجه لازم را داشته باشند.

ORCID

Farzad Eivani



<http://orcid.org/0000-0003-3075-5933>

Hadis Abdi



<http://orcid.org/0000-0002-6832-4947>

Farshid Khairollahi



<http://orcid.org/0000-0002-3812-9868>

Mehri Alimoradi



<https://orcid.org/0000-0002-5907-2813>

منابع

- اصغری، ایرج، مهدی، اعظم و موسوی، سید اسماعیل. (۱۳۹۴). فاصله انتظارات حسابرسی: بررسی اثربخشی آموزش تنوریک حسابرسی در کاستن از انتظارات نامعقول (مطالعه موردی دانشگاه خلیج فارس). *دانش حسابرسی*، ۱۵ (۶۱)، ۱۵۲-۱۳۵.
- آقایی، محمدعلی، موسی زاده عباسی، نورالدین و جهان آرا، تورج. (۱۳۹۰). نقش آموزش حسابرسی در فاصله انتظارات بین حسابرسان و استفاده کنندگان از صورت های مالی. *پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی*، ۳ (۱۰)، ۴۷-۶۹.
- بهارمقدم، مهدی و جوکار، حسین. (۱۳۹۵). اثر تعدیل کنندگی کیفیت حسابرسی بر تمایلات سرمایه گذاران در قیمت گذاری سهام. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۴ (۵۷)، ۱۲۳-۱۴۶.
- پایدارمنش، نوید، صالحی، مهدی و مرادی، مهدی. (۱۳۹۵). اتکای سرمایه گذاران بر کیفیت حسابرسی مستقل و تأثیرپذیری کیفیت گزارشگری مالی و افشای اطلاعات صورت های مالی. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۳ (۵۱)، ۱۴۵-۱۶۰.
- رحیمیان، نظام الدین، تقوی فرد، محمدتقی و جوادی صوفیانی، سپیده. (۱۳۹۵). کیفیت حسابرسی و ارزش گذاری بالای حقوق صاحبان سهام. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۳ (۵۲)، ۱۱۱-۱۴۰.
- فروغی، داریوش و عسگری ارجنگی، مجتبی. (۱۳۹۵). بررسی شکاف انتظارات حسابرسی در زمینه کشف تقلب در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *مجله دانش حسابرسی*، ۱۷ (۶۸)، ۶۳-۸۲.
- کاظمی علوم، مهدی، رضازاده، جواد و کردستانی، غلامرضا. (۱۳۹۸). شناسایی و رتبه بندی عوامل مؤثر بر اتخاذ استراتژی امتیازدهی در مذاکرات حسابرس و صاحب کار. *دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۴ (۸)، ۱۶۳-۲۱۳.
- ناصری، احمد و علی زاده، الهام. (۱۳۹۷). بررسی تأثیر فاصله انتظارات حسابرسی بر ارزیابی تصمیمات حسابرس. *مجله دانش حسابرسی*، ۱۸ (۷۰)، ۷۵-۸۷.
- نیکومرام، هاشم، رهنمای رودپشتی، فریدون و نونهال نهر، علی اکبر. (۱۳۹۲). ارزیابی تأثیر به کارگیری الزامات استاندارد حسابرسی تجدیدنظر شده ۷۰۰ در کاهش فاصله انتظارات حسابرسی. *فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت*، ۶ (۱۷)، ۷۵-۹۲.
- یعقوب نژاد، احمد و امیری، محمد. (۱۳۸۸). بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت گزارش های حسابرسی

و تأثیر عوامل مذکور بر ضریب همبستگی تغییرات قیمت و تغییرات سود سهام. فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱(۱)، ۵۳-۷۵.

References

- Akther, T., & Xu, F. (2020). Existence of the Audit Expectation Gap and Its Impact on Stakeholders' Confidence: The Moderating Role of the Financial Reporting Council. *International Journal of Financial Studies*, 1(4), 3-25.
- Akther, T., & Xu, F. (2019). A Partial Least-Squares Structural Equation Modeling Approach to Investigate the Audit Expectation Gap and Its Impact on Investor Confidence: Perspectives from a Developing Country, www.mdpi.com/journal/sustainability, 1-21.
- Asare, S. K., & Wright, A. M. (2012). Investors, Auditors, and Lenders Understanding of the Message Conveyed by the Standard Audit Report on the Financial Statements. *Accounting Horizons*, (26), 193-217.
- Azham, Ali, Md., Heang, L. T., Mohamad, R., & Ojo, M. (2016). Internship and Audit Expectation Gap Among Undergraduate Students in Universiti Utara Malaysia. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 6(1), 55-74.
- Baker, C.R., Bédard, J., & Hauret, C.P.D. (2014). The Regulation of Statutory Auditing: An Institutional Theory Approach. *Managerial Auditing Journal*, 29, 371-394.
- Best, P.J., Buckby, S., & Tan, C. (2001). Evidence of the Audit Expectation Gap in Singapore. *Managerial Auditing Journal*, (16), 134-144.
- Bogdanowicz, M. S. (1992). The Communication Audit: Information Flow and the Organization. *Discourse and Writing/Rédactologie*, 10(1), 1-10.
- Broderick, A. (1999). Role Theory and the Management of Service Encounters. *Service Industries Journal*, 19, 117-131.
- Dung, N. N. K., & Tuan, D. A. (2019). The Study of Audit Expectation Gap: The Auditor's Responsibilities in a Financial Statement Audit in Vietnam, *Asian Economic and Financial Review*, 9(11), 1227-1254.
- Fadzly, M. N., & Ahmad, Z. (2004). Audit Expectation gap: The Case of Malaysia. *Managerial Auditing Journal*, 15(7), 897-915.
- Humphrey, C., Moizer, P., & Turley, S. (1993). The Audit Expectations Gap in Britain: An Empirical Investigation. *Accounting and Business Research*, 23, 395-411.
- Kim, R., Kim, S., & Musa, P.M. (2018). When does comparability better enhance relevance? Policy implications from empirical evidence. *Journal of Accounting and Public Policy*, 37, 436-457.
- Mock, T.J., Bédard, J., Coram, P.J., Davis, S.M., Espahbodi, R., & Warne, R.C. (2012). The Audit Reporting Model: Current Research Synthesis

and Implications. *Auditing*, 32, 323-351.

- Monroe, G.S., & Woodliff, D.R. (1994). Great Expectations: Public Perceptions of the Auditor's Role. *Australian Accounting Review*, 4, 42-53.
- Nguyen, H. T., & Nguyen, A.H. (2020). Audit Expectation Gap: Empirical Evidence from Vietnam, *Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 7(5), 1-60.
- Okafor, C.A., Otolor, J.I. (2013). Narrowing the expectation gap in auditing: the role of the auditing profession. *Research Journal of Finance and Accounting*, 4, 43-52.
- Palmrose, Z. V. (1986). Audit fees and auditor size: further evidence. *Journal of Accounting Research*, 24, 97-110.
- Porter, B. (1993). An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap. *Accounting and Business Research*, 24, 49-68.
- Porter, B., Hogartaigh, C. O., & Baskerville, R. (2012). Audit Expectation-Performance Gap Revisited: Evidence from New Zealand and the United Kingdom. Part 1: The Gap in New Zealand and the United Kingdom in 2008. *International Journal of Auditing*, 16, 101-129.
- Salehi, M., & Rostami, V. (2009). Audit Expectation Gap: International Evidences. *International Journal of Academic Research*, 1(1), 140-146.
- Sikka, P., Puxty, A., Willmott, H., & Cooper, C. (1998). The Impossibility of Eliminating the Expectations Gap: Some Theory and Evidence. *Critical Perspectives on Accounting*, 9, 299-330.
- Swift T., & Dando, N. (2002). From Methods to Ideologies: Closing the Assurance Expectations Gap in Social and Ethical Accounting, Auditing and Reporting. *Journal of Corporate Citizenship*, 8, 81-90.
- Turner, K.F., Bienstock, C.C., & Reed, R.O. (2010). An application of the conceptual model of service quality to independent auditing services. *Journal of Applied Business Research*, 26(4), 1-8.

References [In Persian]

- Aghaei, M. A., Musazadeh Abbasi, N., & Jahanara, T. (2011). The role of audit training in the gap between expectations between auditors and users of financial statements, *Journal of Financial Accounting and Auditing*, 3(10), 47-69. [In Persian]
- Asghari, I., Mohtadi, A., & Mousavi, S. I. (2015). Audit Expectations Distance: A Study of the Effectiveness of Theoretical Auditing Training in Reducing Unreasonable Expectations (Case Study of Persian Gulf University). *Auditing Knowledge*, 61, 135-152. [In Persian]
- Bahar Moghadam, M., & Jokar, H. (2016). The effect of adjusting the audit quality on investors' tendencies in stock pricing, *Scientific-Research Quarterly of Experimental Studies in Financial Accounting*, 14(5),

123-146. [In Persian]

- Foroughi, D., & Asgari Arjangi, M. (2016). Investigating the gap between audit expectations in the field of fraud detection in companies listed on the Tehran Stock Exchange, *Auditing Knowledge*, 17(68), 63-82. [In Persian]
- Kazemi Oloum, M., Rezazadeh, J., & Kordestani, G. (2019). Identification and Ranking of Influencing Factors on The Adoption of a Concession Strategy in The Negotiations Between the Auditor and The Client. *Journal of Value & Behavioral Accounting*, 4 (8), 163-213. [In Persian]
- Naseri, A., & Alizadeh, E. (2018). Investigating the effect of audit expectations on the evaluation of auditor's decisions, *Journal of Audit Knowledge*, 18(70), 75-87. [In Persian]
- Nicomram, H., Rahnama Roodpashti, F., Nahr, N., & Akbar, A. (2013). Evaluate the Impact of Applying the Requirements of the Revised Auditing Standard 700 on Reducing the Distance of Audit Expectations. *Journal of Management Accounting*, 6(17), 75-92. [In Persian]
- Paidarmanesh, N., Salehi, M., & Moradi, M. (2016). Investors Rely on Independent Audit Quality, and Influences the Quality of Financial Reporting and Disclosure of Financial Statements. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 13(51), 145-160. [In Persian]
- Rahimian, N., Taghavifard, M., & Javadi Sofiani, S. (2016). Audit Quality and Overvalued Equity. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 13(52), 111-140. [In Persian]
- Yaqubnejad, A., & Amiri, M. (2009). Investigating the Factors Affecting the Quality of Auditing Reports and the Impact of These Factors on the correlation coefficient of price changes and dividend changes, *Quarterly Journal of Financial and Auditing Accounting Research*, 1(1), 53-75. [In Persian]

استناد به این مقاله: ایوانی، فرزاد، عبدی، حدیث، خیرالهی، فرشید، علیمراد، مهری. (۱۴۰۱). بررسی رابطه بین شکاف انتظار حسابرسی و اطمینان سرمایه‌گذاران: بررسی نقش بهبود سطح ارتباطات حسابرسان، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۹(۷۳)، ۱۱۷-۱۴۹.

DOI: 10.22054/qjma.2021.62225.2286



Empirical Studies in Financial Accounting is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License.

