



The Emergence of Responsible Auditors in the Context of Cognitive Dissonance: Applying Grounded Theory to Expectation Convergence

Saeid Samimi 

PhD, Department of Accounting, Member of the Young and Elite Researchers Club, Faculty of Economics and Management, Tabriz Branch, Islamic Azad University, Tabriz, Iran. E-mail: samimisaied@gmail.com

Abstract

Objective: This research aims to examine the various factors and elements that influence the cognitive dissonance experienced by auditors in their roles and responsibilities, and to propose a model for the development of responsible auditors in Iran.

Methods: This study was conducted using a mixed-method approach for analysis. In the qualitative phase, grounded theory was used, while in the quantitative phase, structural equation modeling (SEM) was applied to assess the validity of the conceptual model. Furthermore, this research was carried out during the years 2021 and 2022. The study's statistical population included expert professors, members of the Iranian Association of Certified Public Accountants, senior managers of the Audit Organization, partners of audit firms, tax auditors, judicial experts, financial analysts, and senior managers of creditor organizations. For this purpose, 35 semi-structured interviews were done with the participants based on a composite purposeful sampling technique.

Results: The results showed that factors affecting the cognitive dissonance of auditors' responsibilities include irrational expectations and knowledge gap of users (0.394), the unfavorable performance of auditors (0.467), and underlying factors. The latter included a wide range of users (0.270), and a lack of sufficient surveillance over auditors' performance (0.492). Moreover, strategies for convergence between the expectations of auditors and financial reports' users obtained a value of 0.538. In contrast, the value of 0.468 was measured for constant monitoring of professional associations and surveillance institutes over the performance of auditors.

Conclusion: According to the achieved results, enforcement power does not exist to reduce negligence and malpractice of auditors and observe the professional conduct act. Moreover, educational centers and universities do not perform effectively to achieve intellectual and academic progress in audit and accounting, so there is a considerable gap between education and practice in accounting. Continuous surveillance over adherence to

professional conduct acts by auditors is the main request of financial statement users. Hence, the standard's tone must be changed to increase social interest, help make decisions, and provide information to anticipate coming events and the standard must be formulated based on the environmental conditions and stakeholders' expectations. The establishment of professional associations overseeing the quality of auditing institutions' performance should involve comprehensive software systems, and evaluations conducted by peers should take into account audit quality indicators when ranking these institutions. The novelty of this current study lies in its unique approach of combining qualitative analysis with empirical testing to identify the factors influencing cognitive dissonance among auditors in their roles and to introduce a model for the development of responsible auditors in Iran. This study provides some strategies to match the expectations of financial statements' users and auditors. It can also help professional associations and audit legislators to create expectations convergence.

Keywords: Cognitive dissonance, Responsible auditor origin, Perceptual and knowledge gap, Expectations gap, Fraud detection.

Citation: Samimi, Saeid (2023). The Emergence of Responsible Auditors in the Context of Cognitive Dissonance: Applying Grounded Theory to Expectation Convergence. *Accounting and Auditing Review*, 30(3), 481-505. (in Persian)

Accounting and Auditing Review, 2023, Vol. 30, No.3, pp. 481-505

Published by University of Tehran, Faculty of Management

<https://doi.org/10.22059/ACCTGREV.2023.351221.1008755>

Article Type: Research Paper

© Authors

Received: November 15, 2022

Received in revised form: August 11, 2023

Accepted: August 28, 2023

Published online: October 22, 2023



پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

خاستگاه حسابرسی مسئول در پرتو تضاد شناختی مسئولیت‌های حسابرسان: کاربرد زمینه‌بنیان در هم‌گرایی انتظارات

سعید صمیمی

دکتری تخصصی، گروه حسابداری، عضو باشگاه پژوهشگران جوان و نخبگان، دانشکده اقتصاد و مدیریت، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران. رایانامه: samimisaied@gmail.com

چکیده

هدف: هدف پژوهش حاضر واکاوی ابعاد و مؤلفه‌های مؤثر بر تضاد شناختی نقش و مسئولیت‌های حسابرسان و ارائه الگوی خاستگاه حسابرسی مسئول در ایران است.

روش: پژوهش حاضر به روش آمیخته تجزیه و تحلیل شده است. در بخش کیفی پژوهش، از روش زمینه‌بنیان و در بخش کمی، به منظور سنجش اعتبار الگوی مفهومی، از مدل‌سازی معادلات ساختاری استفاده شده است. قلمرو زمانی پژوهش، سال‌های ۱۴۰۰ و ۱۴۰۱ بوده است. جامعه آماری آن را اساتید خبره، اعضای شورای جامعه حسابرسان رسمی، مدیران ارشد سازمان حسابرسی، شرکای مؤسسه‌های حسابرسی، ممیزان مالیاتی، کارشناسان رسمی دادگستری، تحلیلگران مالی و مدیران ارشد اعتباردهندگان تشکیل می‌دهند که با استفاده از روش نمونه‌گیری ترکیبی هدفمند، ۳۵ مصاحبه نیمه‌ساختاریافته صورت پذیرفته است.

یافته‌ها: نتایج نشان داد که عوامل مؤثر بر تضاد شناختی مسئولیت‌های حسابرسان عبارتند از: انتظارات غیرمنطقی، شکاف دانشی استفاده‌کنندگان (۰/۳۹۴) و عملکرد نامطلوب حسابرسان (۰/۴۶۸). عوامل زمینه‌ای مؤثر بر تضاد شناختی مسئولیت‌های حسابرسان عبارتند از: طیف گسترده استفاده‌کنندگان (۰/۲۷۰) و فقدان نظارت کافی بر عملکرد حسابرسان (۰/۴۹۲). افزون‌بر این، از راهبردهای هم‌گرایی بین انتظارات حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی، بهبود کیفیت حسابرسی (۰/۵۳۸)، پایش مستمر مجامع حرفه‌ای و نهادهای ناظر بر عملکرد حسابرسان به میزان (۰/۴۶۸) احصا شد.

نتیجه‌گیری: به منظور کاهش قصور و سهل‌انگاری حسابرسان و در راستای رعایت کامل آیین رفتار حرفه‌ای، متأسفانه قوه قهریه وجود ندارد و مراکز آموزشی و دانشگاه‌ها نیز، به منظور نیل به بلوغ فکری و عملی حسابداری و حسابرسی، به آن اندازه که می‌بایست تأثیرگذار باشند، مؤثر عمل نمی‌کنند و شکاف محسوس بین آموزش و عمل در حسابداری وجود دارد. در واقع، نظارت مستمر بر پایبندی به آیین رفتار حرفه‌ای توسط حسابرسان، مطالبه اصلی استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی است؛ از این رو، لحن استانداردها باید در جهت افزایش سودمندی اجتماعی، کمک به تصمیم‌گیری و ارائه اطلاعات برای پیش‌بینی رویدادهای آتی تغییر کند و با توجه به شرایط محیطی، اقتصادی و توجه به انتظارات ذی‌نفعان تدوین شود. همچنین مجامع حرفه‌ای، سامانه‌های پایش کیفیت عملکرد مؤسسه‌های حسابرسی را در بستر نرم‌افزاری جامع راه‌اندازی کنند و ارزیابی هم‌پیشگان را از طریق شاخص‌های کیفیت حسابرسی و رتبه‌بندی مؤسسه‌های حسابرسی لحاظ نمایند. نوآوری پژوهش، ترکیب تحلیل کیفی و آزمون تجربی شناسایی عوامل مؤثر بر تضاد شناختی مسئولیت‌های حسابرسان و ارائه الگوی خاستگاه حسابرسی مسئول در ایران است که پیرامون انطباق انتظارات استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی و حسابرسان و در راستای کمک به مجامع حرفه‌ای و قانون‌گذاران حرفه حسابرسی، راهبردهایی را برای هم‌گرایی انتظارات ارائه می‌کند.

کلیدواژه‌ها: تضاد شناختی، خاستگاه حسابرسی مسئول، شکاف ادراکی و دانشی، فاصله انتظارات، کشف تقلب.

استناد: صمیمی، سعید (۱۴۰۲). خاستگاه حسابرسی مسئول در پرتو تضاد شناختی مسئولیت‌های حسابرسان: کاربرد زمینه‌بنیان در هم‌گرایی انتظارات. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۳۰(۳)، ۴۸۱-۵۰۵.

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۸/۲۴

تاریخ ویرایش: ۱۴۰۲/۰۵/۲۰

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۶/۰۶

تاریخ انتشار: ۱۴۰۲/۰۷/۳۰

doi: <https://doi.org/10.22059/ACCTGREV.2023.351221.1008755>

بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۳۰، شماره ۳، صص. ۴۸۱-۵۰۵

ناشر: دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

نوع مقاله: علمی پژوهشی

© نویسندگان

مقدمه

حسابرسی یک فرایند ارتباطی بر پایه روابط اجتماعی است و نقش تعیین‌کننده‌ای در کاهش تضاد منافع و هزینه‌های نمایندگی دارد. در واقع حسابرسی را می‌توان به‌عنوان یک پدیده اجتماعی در نظر گرفت که هدف آن تأمین انتظارات ذی‌نفعان است؛ درحالی‌که مطلوبیت اطلاعاتی استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی به‌صورت مستمر در حال تغییر است. از طرفی، واحدهای اقتصادی مکان هندسی و نقطه تلاقی قراردادها هستند و از اجتماع گروه‌های مختلفی تشکیل یافتند که هر یک از آن‌ها، بازده و مطلوبیت‌های متفاوتی دارند. مطلوبیت‌های اطلاعاتی، مبانی تصمیم‌گیری و انتظارات مختلفی را شکل می‌دهند که ممکن است با کارکردهای اصلی حسابرسان و استانداردهای حسابرسی در تضاد باشد؛ از این‌رو، زمانی که برداشت ذی‌نفعان گزارش‌های مالی با مفهوم اصلی پیام حسابرسی متفاوت باشد، اثربخشی و ارزش افزوده خدمات حسابرسی محقق نخواهد شد. اینجاست که به‌مثابه مشکل نمایندگی، بین انتظارات حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی در خصوص نقش و مسئولیت‌های حسابرسان، درک متضاد ایجاد می‌شود و در حفظ و تعالی ارزش‌های اطلاعاتی، منجر به بدبینی شدید نسبت به راهبردهای مدیریتی می‌گردد (بیگ‌پناه، اثنی عشری، هشی و اسدی، ۱۴۰۱؛ احمدزاده، اسماعیل‌زاده و دارابی، ۱۳۹۲).

درک متضاد ایجادشده، موجب عمیق‌تر شدن فاصله انتظارات بین مطلوبیت‌های اطلاعاتی و عملکرد نامطلوب حسابرسان می‌گردد. این در حالی است که استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی ادعا دارند که هر نوع اختلال بالقوه در عملکرد حسابرسان، اثر نامطلوبی بر تصمیم‌گیری‌های آنان دارد و دغدغه‌هایی که در خصوص بی‌طرفی، بی‌غرضی و استقلال آنان دارند، بی‌جهت نیست. در مقابل، حسابرسان ادعا دارند، انگاشت ادراکی استفاده‌کنندگان نسبت به حسابرسی بی‌کیفیت به‌واسطه عدم تصریح واژه تقلب در گزارش اظهارنظر، منطقی و بر پایه دانش فنی و ادراکی آنان نیست و توجه اصلی استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی فقط به بند اظهارنظر است (رضایی، ۱۳۹۵). درواقع، حسابرسان اذعان دارند که ذی‌نفعان گزارش‌های مالی، ارزش برقراری ارتباط از طریق نمادها و مصادیق را مقدم بر حصول اطمینان معقول از محتوای گزارش‌ها می‌دانند؛ درحالی‌که اشاره صریح به واژه تقلب و پذیرفتن مسئولیت کشف تقلب، نه برای واحدهای مورد رسیدگی، اقتصادی است و نه در حیطه وظایف حسابرسان است؛ بلکه مسئولیت اصلی حسابرسان محدود به برنامه‌ریزی و کسب اطمینان معقول از فقدان خطا یا تحریف بااهمیت است (کورام، موک، ترنر و گری^۱، ۲۰۱۱؛ هاشمی طاهری، جهان‌شاد و حیدرپور، ۱۳۹۲). مک انرو و مارتینز^۲ (۲۰۰۱)، استدلال دارند که علت اصلی درک متضاد نسبت به نقش و مسئولیت‌های حسابرسان، سوءتعبیر و درک نادرست استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی از مفهوم کیفیت گزارشگری مالی است.

هر حرفه‌ای، همانند هر صنعت یا شرکتی، با شناسایی و مدیریت راهبردی صلاحیت‌های کلیدی خود، نه‌تنها به‌طور مؤثر خود را از ضعف‌ها و تهدیدهای موجود مصون نگه می‌دارد، بلکه می‌تواند اعتلا و توسعه خود را نیز تسهیل و تضمین نماید، سیاست‌گذاران و ذی‌نفعان حرفه حسابرسی مستقل با شناسایی قوت‌ها و ضعف‌های موجود در حرفه حسابرسی و

1. Coram, Mock, Turner & Gray
2. Martens & McEnroe

تهدیدها و فرصت‌های آن، می‌توانند به‌گونه‌ای مؤثر در راستای توسعه ارزش و اعتبار خدمات حسابرسی مستقل عمل نموده و در ارتقای رفاه اقتصادی و اجتماعی نقشی اساسی ایفا کنند (مهربان‌پور، کرمی و جندقی قمی، ۱۴۰۱). مشکلات مربوط به گسترش تقلب و سوءاستفاده‌های مالی از منابع شرکت‌ها، به‌گونه‌ای طراحی می‌شود که یا اثری از آن باقی نمی‌ماند و یا به‌واسطه بودجه زمانی محدود و تعیین سطح اهمیت حسابرسی، از چشم حسابرسان پنهان می‌ماند. افزون بر این، عدم انطباق استانداردهای حسابداری و حسابرسی با قابلیت‌های اجرایی آن‌ها در محیط کسب‌وکار، موجب ناکارآمدی و بی‌اعتمادی نسبت به حرفه حسابرسی شده است. به عبارتی، استانداردهایی که در یک اقتصاد رقابتی با قوانین به‌روز تدوین شده است در یک اقتصاد غیررقابتی و غیر شفاف به‌سختی می‌توان اجرا نمود.

توضیح اقلام بااهمیت به‌منظور پیش‌بینی در متن صورت‌های مالی با توضیح قضاوتی حسابرسان میسر نیست و این موضوع بین انتظارات حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی شکاف ایجاد نموده است. کمک به تصمیم‌گیری و پیش‌بینی رویدادهای مالی آتی، با ماهیت اصلی گزارش‌های مالی که بیشتر بیانگر آثار مالی رویدادهای گذشته هستند و دربرگیرنده معیارهای غیرمالی عملکرد، یا چشم‌اندازها و برنامه‌های آتی نیستند، متضاد است. به عبارتی، ماهیت توضیحی وقایع و همچنین متقاعد کردن شواهد به‌عنوان مبانی اظهارنظر، نقطه مقابل سودمندی در تصمیم‌گیری و پیش‌بینی جریان‌های نقدی و رویدادهای آتی است (سویفت و داندو^۱، ۲۰۰۲؛ سیکا، پوکستی، ویلموت و کوپر^۲، ۱۹۹۲). خاستگاه حسابرسان مسئول در کاهش ریسک اطلاعاتی، افزایش قابلیت اتکای اطلاعات مالی و اطمینان‌بخشی حسابرسان و همچنین حفظ استقلال و ایجاد قوانین و سازوکارهای لازم برای ارائه گزارش به‌موقع، همواره مورد مطالبه استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی بوده است. بر این اساس، ضرورت انجام پژوهش حاضر ایجاب می‌کند که در راستای توجه به انتظارات ذی‌نفعان و همچنین رفع بی‌اعتمادی ایجادشده نسبت به حرفه حسابرسی در دهه‌های اخیر، منشأ انتظارات معقول و یا نامعقول، ناکارآمدی استانداردها، بی‌کفایتی قوانین بازدارنده و عملکرد نامطلوب حسابرسان از دیدگاه صاحب‌نظران حرفه حسابرسی به‌طور جامع بررسی گردد و راهبردهای مناسبی برای هم‌گرایی انتظارات و شکل‌گیری خاستگاه حسابرس مسئول در کشور ارائه شود. رسیدن به یک وجه مشترک به‌واسطه دیدگاه‌های رسته شده و نظری، می‌تواند برای تدوین آیین‌نامه‌های نظارتی و قوانین بازدارنده، تخصیص بهینه منابع بازار سرمایه، رفع ابهام در خصوص سوء عملکرد شرکت‌ها و درنهایت اثربخشی حرفه حسابرسی بستری مناسب فراهم آورد. نوآوری پژوهش، ترکیب تحلیل کیفی و آزمون تجربی برای شناسایی عوامل مؤثر بر تضاد شناختی مسئولیت‌های حسابرسان و ارائه الگوی خاستگاه حسابرس مسئول در ایران است که پیرامون انطباق انتظارات استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی و حسابرسان و در راستای کمک به مجامع حرفه‌ای و قانون‌گذاران حرفه حسابرسی راهبردهایی را برای هم‌گرایی انتظارات ارائه می‌نماید.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

حسابرسی و اطمینان مستقل از سازوکارهای اصلی ثبات مالی، اعتماد و اطمینان در بازارهای مالی است و نظر حرفه‌ای مستقل حسابرسان در مورد ارائه منصفانه اطلاعات مالی، در قضاوت‌های صحیح سرمایه‌گذاران تأثیرگذار بوده و موجب

1. Swift & Dando

2. Sikka, Puxty, Willmot & Cooper

افزایش کارایی بازارهای مالی می‌گردد. استفاده‌کنندگان از حسابرسان انتظار دارند، فقدان تقلب در صورت‌های مالی را تضمین و یا اطمینان مطلق از نبود تحریف بااهمیت ارائه نمایند. آنان ارائه سطح اطمینان معقول بر اساس استانداردهای حسابرسی را رویکرد دفاعی نسبت به ایفای مسئولیت حسابرسان می‌دانند. بیشترین نقدی هم که به حسابرسان در طول تاریخ وارد شده است، مربوط به رویکرد محافظه‌کارانه حسابرسان در پرداختن به موضوع کشف تقلب و در دهه اخیر، موضوع مسئولیت‌های اجتماعی بوده است. به عبارتی، دیدگاه غالب این است که حسابرسان در سایه ناکارآمدی استانداردها، انزوا و بی‌طرفی را در حوزه پایداری شرکت‌ها و مسئولیت‌های اجتماعی خود در پیش گرفته‌اند و این بی‌توجهی در کشور ما نقش مضاعفی داشته و به‌اندازه‌ای که دارای اهمیت بوده، موردتوجه قرار نگرفته است (صمیمی، برادران حسن‌زاده و دانشور، ۱۳۹۹).

تضاد شناختی نقش و مسئولیت‌های حسابرسان

یکی از مهم‌ترین عواملی که در خصوص مسئولیت‌های حسابرسان تضاد شناختی ایجاد نموده است، کشف تقلب توسط حسابرسان است. کشف تقلب در حسابرسی ریشه عمیقی در تاریخ دارد و قدمت آن به اوایل ۱۵۰۰ میلادی برمی‌گردد. عمده‌ترین تغییرات و توجه به کشف تقلب از اواخر دهه ۱۹۲۰ میلادی آغاز شده است و تاکنون نیز مسئولیت کشف تقلب به‌عنوان جدی‌ترین تهدید برای حرفه حسابرسی به شمار می‌رود که اثرات مخرب آن بر بی‌اعتمادی نسبت به عملکرد حسابرسان همچنان ادامه دارد (براون، هیز و استییز^۱، ۲۰۱۶). پژوهش‌ها مختلفی نشان داده‌اند که استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی، درک معقولی از نقش و مسئولیت‌های حسابرسان ندارند و تفسیرهای متفاوتی از مسئولیت‌های آنان با توجه به مبانی تصمیم‌گیری خود در نظر می‌گیرند (موک و همکاران^۲، ۲۰۱۳؛ برازل، بیرستاکر، چوی، گلوور و مایرز^۳، ۲۰۱۱). آنان خاستگاه حسابرسی را افشای پیامدهای اقتصادی و نحوه برخورد با ریسک عملیاتی و رعایت می‌دانند که در گزارش‌های مالی مسکوت می‌ماند. از طرفی، حسابرسان معتقدند، بودجه مالی و زمانی کافی برای فراهم نمودن این‌گونه انتظارات وجود ندارد و انتظارات ذی‌نفعان در خصوص کشف تقلب، نامعقول بوده و با آنچه قابل‌دستیابی است، فاصله دارد (هوتون و جاب^۴، ۲۰۲۰؛ هامرسلی و ریچی^۵، ۲۰۲۱؛ آدبایو و کریستین^۶، ۲۰۱۲). بزرگ اصل (۱۳۸۷) به نقل از اتاق بازرگانی ایالات متحده (۲۰۰۶) بیان می‌کند که حسابرسان نه کارگاه هستند و نه بازوی اعمال قانون؛ آن‌ها قادر به صدور احضاریه، استراق سمع و انجام آزمون‌های دروغ‌سنجی نیستند و نباید هم باشند. آن‌ها ابزار انتظامی برای بازدارندگی ارتکاب به تقلب را ندارند و نمی‌توانند رفتار شخصی افراد را کنترل کنند. اگرچه حسابرسان قادر به از بین بردن خطر تقلب نیستند؛ اما با کشف تقلب، بی‌شک سرزنش می‌شوند، حتی اگر خودشان تقلب را کشف نمایند. از طرفی تفویض مسئولیت حسابرسان برای کشف تقلب، هزینه‌های حسابرسی را هم افزایش می‌دهد؛ از این‌رو نباید از حسابرسان انتظار داشت که تمامی تقلب‌ها را کشف کنند.

1. Brown, Hays & Stuebs
2. Mock et al.
3. Brazel, Bierstaker, Choi, Glover & Myers
4. Houghton & Jubb
5. Hammersley & Ricci
6. Adebayo & Christian

نیکبخت، رضایی و خرم (۱۳۹۱) معتقدند بخشی از تضاد شناختی مسئولیت‌های حسابرسان مربوط به تضاد قابل اغماض است که می‌تواند به‌وسیله آموزش دریافت‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی برطرف گردد و این وظیفه بر عهده مجامع حرفه‌ای است. لیز و واتس^۱ (۱۹۹۴) نیز معتقدند، عدم درک صحیح وظیفه حسابرسی توسط مخاطبان گزارش‌های مالی، موجب ایجاد تضاد شناختی و شکاف انتظارات گردیده است. همچنین پورتر^۲ (۱۹۹۳)، سیکا و همکاران (۱۹۹۲) و اُجو^۳ (۲۰۰۶) نیز آموزش استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی در خصوص درک نقش و مسئولیت‌های حسابرسان را راهبردی برای حل مشکل تضاد شناختی مسئولیت‌های حسابرسان می‌دانند. در مقابل، نسرین^۴ (۲۰۰۶) ادعا می‌کند، با آموزش استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی نمی‌توان به‌تنهایی فاصله انتظارات را کاهش داد؛ زیرا تمرکز حسابرسان به مسئولیت‌های اجتماعی و چابک‌سازی حرفه در مقابل تغییرات، جزو کارکردهای اصلی حسابرسان است و با غفلت از این موضوع، نمی‌توان به آموزش میلیون‌ها نفر استفاده‌کننده در سایه بی‌توجهی به مسئولیت‌های اجتماعی مبادرت نمود. بر این اساس و در راستای مبانی نظری مربوط به تضاد شناختی نقش و مسئولیت‌های حسابرسان، در این پژوهش به دنبال پاسخی مناسب برای این سؤال هستیم که ابعاد و مؤلفه‌های تعیین‌کننده و مؤثر در تضاد شناختی نقش و مسئولیت‌های حسابرسان کدامند؟

خاستگاه حسابرس مسئول و هم‌گرایی انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان

سازمان بین‌المللی مؤسسات عالی حسابرسی^۵ و فدراسیون بین‌المللی حسابداری^۶ در سال ۲۰۱۶ گزارشی مبتنی بر اثربخشی حسابرسی به‌جای اطمینان بخشی در چارچوب عملکرد حسابرسان منتشر نمودند. استدلال مجامع حرفه‌ای فوق بر این بود که دیگر گزارش‌دهی بر مبنای رعایت و یا عدم رعایت استانداردهای حسابداری (صفر و یک) و همچنین تأیید یا رد اطلاعات تاریخی، کاربردی برای استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی ندارد و حسابرسان برای بقای حرفه خود، می‌بایست به گزارش‌های مالی که مبنای پیش‌بینی‌های آتی و تصمیم‌گیری بهینه باشد روی آورند. همچنین، انجمن حسابداران رسمی آمریکا (۲۰۲۰) در گزارش خود بیان داشت، اگر حسابرسی خود را با تغییرات موجود نتواند تطبیق دهد، تقاضا برای آن روز به روز کاهش خواهد یافت. سرافیم و همکاران (۲۰۱۳) نیز معتقدند، حسابرسان باید همواره خود را جزئی از اجتماع بدانند و علاوه بر این که نسبت به جامعه احساس مسئولیت داشته باشند، در جهت بهبود رفاه عمومی به‌گونه‌ای مستقل از منافع شرکت عمل کنند. با پیچیده شدن محیط‌های کسب‌وکار و دگردیسی دیجیتال، تضاد بین انتظارات استفاده‌کنندگان و حسابرسان در سال‌های اخیر، تنها به موضوع کشف تقلب معطوف نشده است و بی‌توجهی به مسئولیت‌های اجتماعی و بهره‌گیری از فناوری اطلاعات از دیگر عوامل مؤثر بر ایجاد شکاف بین انتظارات حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی بوده است. از نظر جامعه، نقش و مسئولیت‌های حسابرسان باید همگام با تغییرات فناوری اطلاعات و به‌صورت صریح، ضمنی و فراتر از نقش قانونی آن‌ها باشد؛ زیرا گذشت زمان ارزشمندی اطلاعات را

1. Lys & Watts

2. Porter

3. Ojo

4. Nasreen

5. International Organization of Supreme Audit Institutions

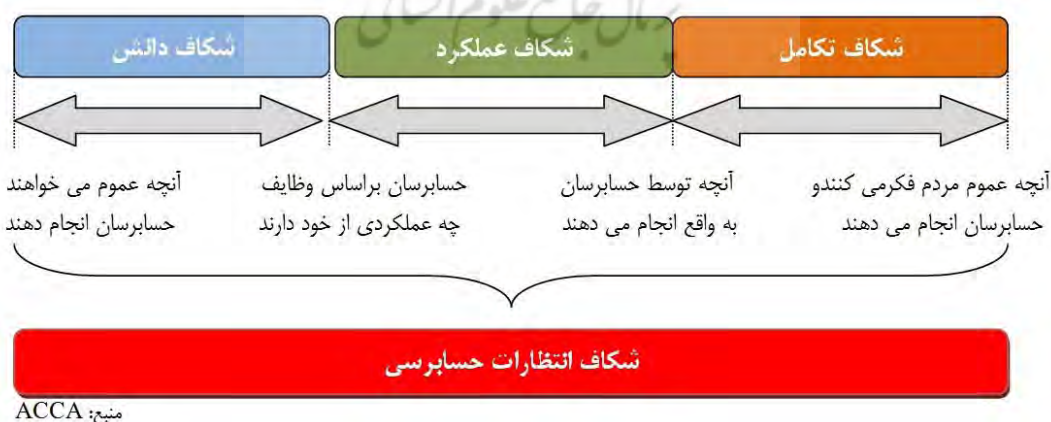
6. International Federation of Accountants

کاهش داده و تقلب را نیز غیرقابل پیشگیری خواهد نمود. تمرکز واضح‌تر حسابرسان به مسئولیت‌های اجتماعی، پیشرفت فناوری و حسابرسی رایانه‌ای موجب تکامل این حرفه در پاسخ به تأمین انتظارات و تغییر نیازهای استفاده‌کنندگان خواهد بود (صمیمی و همکاران، ۱۴۰۱؛ انجمن حسابداران رسمی، ۲۰۲۰).

گسترده نبودن حوزه اطمینان‌بخشی به‌خصوص در بحث مسئولیت‌های حسابرسان، موجب دلسردی جامعه از حرفه در حفظ و تعالی ارزش‌های اخلاقی و حرفه‌ای آنان شده است. این مسئله ممکن است ناشی از نبود تعریف جامعی از حسابرس مسئول در ساختار اقتصاد کشورمان باشد. تداوم فقدان این جایگاه، درنهایت به سلب اعتماد عمومی و بی‌اعتمادی منجر خواهد شد و درنهایت منابع به‌صورت بهینه در بازارهای مالی تخصیص نخواهد یافت. جذب سرمایه‌گذاری خارجی در سایه نبود بازار سرمایه شفاف کاهش پیدا نموده و تقلب، تبانی و سوءاستفاده از دارایی‌ها، افزایش پیدا می‌کند. همچنین انحراف مصرف تسهیلات، پول‌شویی افسارگسیخته، جذب نیروی انسانی ناکارآمد و گزارش‌های مالی با تأخیر، جملگی از اثرات نامطلوب عملکرد نامناسب حسابرسان در سایه نقص قوانین، ناکارآمدی استانداردها و نبود نظارت کافی توسط نهادهای ناظر می‌باشد (صمیمی و همکاران، ۲۰۲۲). از این‌رو تعریف جایگاهی برای حسابرس مسئول از دیدگاه حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی، ضروری و اجتناب‌ناپذیر به نظر می‌رسد؛ زیرا حسابرسی در محیط داخلی و بیرونی باید پویا، سریع و چابک عمل کند. بر این اساس، سؤال دوم پژوهش به این صورت مطرح می‌گردد: الگوی مناسب برای خاستگاه حسابرس مسئول در ایران با تأکید بر هم‌گرایی بین انتظارات حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی چگونه است؟

پیشینه تجربی پژوهش

انجمن حسابداران رسمی دنیا، در سال ۲۰۲۰ به‌منظور بیان ابعاد شکاف انتظارات، یک همه‌پرسی با مشارکت یازده هزار نفر اعم از حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی، برگزار نمود. در این تحقیق ابعاد جدیدی از شکاف انتظارات مطرح گردید که شامل: شکاف دانش، شکاف عملکرد و شکاف تکاملی می‌باشد. شکل ۱ شماتیک نتایج این پژوهش را نشان می‌دهد.



شکل ۱. مدل نوین شکاف انتظارات حسابرسی

شکاف دانش تفاوت بین آنچه جامعه از حسابرسان انتظار دارد و آنچه حسابرسان در عمل انجام می‌دهند، بیان می‌گردد که ناشی از تضاد شناختی استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی از نقش و مسئولیت‌های حسابرسان می‌باشد. در واقع در این بُعد از شکاف، تصور بر این است که حسابرسان به واسطه ارائه خدمات غیر حسابرسی به استقلال خود خدشه وارد می‌کنند. شکاف عملکردی، دلیل اصلی برآورده نشدن انتظارات ذی‌نفعان گزارش‌های مالی را نقص در استانداردها و مقررات تفسیر می‌کند. این شکاف ناشی از عدم تمرکز کافی در ارائه حسابرسی باکیفیت، پیچیدگی خاص استانداردهای حسابرسی، تفاوت در تفسیر قوانین و ناکارآمدی در الزامات نظارتی بر عملکرد حسابرسان را شامل می‌شود. شکاف تکاملی نیز به در نظر گرفتن تقاضای عمومی، تغییر نیازهای استفاده‌کنندگان همگام با پیشرفت فناوری اطلاعات و رویه‌های کلی و برنامه‌ریزی حسابرسی اشاره دارد (انجمن حسابداران رسمی، ۲۰۲۰).

تضاد شناختی در خصوص مسئولیت‌های حسابرسان دارای یک تاریخچه طولانی و برجسته است که این مفهوم را از سال ۱۹۶۹ مورد کنکاش قرار داده است که نتایج بررسی‌ها در چند دهه اخیر حاکی از وجود و تداوم این پدیده در اکثر نقاط دنیا بوده است. در جدول ۱ به پژوهش‌هایی که در این حوزه صورت گرفته است، اشاره می‌گردد.

جدول ۱. خلاصه پژوهش‌های انجام‌شده

نویسندگان	کشور	موضوع	نتایج کلیدی
لورنت زون و الادفتوح (۲۰۲۳)	آمریکا	دیجیتالی شدن حرفه حسابرسی و پیامدهای آن بر شکاف انتظارات حسابرسی	فناوری‌های دیجیتال، پتانسیل افزایش کنترل‌های داخلی و تسهیل پیشگیری و کشف تقلب را دارند، بنابراین شکاف انتظارات را از این منظر می‌توان تعدیل نمود
دیپل و جا یاماها (۲۰۲۲)	مالزی	مروری بر ادبیات جامع شکاف انتظارات حسابرسی	حسابرسان اطمینان مناسبی در خصوص سلامت گزارشگری و تحقق اهداف استراتژیک در شرکت‌ها ارائه می‌دهند؛ اما سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان انتظار کشف و گزارش سوءاستفاده‌های مالی شرکت‌ها را از حسابرسان دارند.
هامیلتون و اسمیت (۲۰۲۱)	آمریکا	استراتژی‌های تقلب مدیران و ارزیابی حسابرسان از آن‌ها	مدیران از طریق اعمال تقلب مایل‌اند برخی از معاملات مهم در صورت‌های مالی را حذف نمایند تا این‌که معامله‌ای را به‌صورت نادرست ثبت کنند.
فوزی و همکاران	کامرون	مطالعه تجربی عوامل مؤثر بر شکاف انتظارات	تجربه حسابرسان تأثیری بر شکاف انتظارات ندارد؛ در عوض با افزایش مسئولیت‌های حقوقی حسابرسان و بازنگری استانداردها، فاصله انتظارات کاهش می‌یابد.
هوتون و جاب (۲۰۲۰)	استرالیا	افشای سطح اهمیت و شکاف واقعی انتظارات حسابرسی	حسابرسان ادعا دارند که مفاهیم انتقال یافته در خصوص سطح اهمیت، به‌خوبی درک می‌شود و اگر هم مشکلی باشد مربوط به سطح آموزش دریافت‌کنندگان اطلاعات است.
طومه و یحیی (۲۰۱۸)	اردن	شکاف بین انتظارات حسابرسان و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی در خصوص فرایندهای حسابرسی	انتظارات نامعقول استفاده‌کنندگان، بیشترین تأثیر را در افزایش شکاف دارد؛ اما نقص استانداردها و نقش کم‌رنگ مجامع حرفه‌ای در مسئولیت‌های حسابرسان و عدم رعایت استانداردهای بین‌المللی حسابداری نیز از عوامل اساسی تلقی می‌شوند.

نویسندگان	کشور	موضوع	نتایج کلیدی
صالحی (۲۰۱۶)	ایران	بررسی رویکردی جدید برای کمی نمودن شکاف انتظارات	بسیاری از استفاده‌کنندگان ماهیت عملکرد گواهی‌دهی را در خصوص کشف تقلب به‌خوبی درک نمی‌کنند و این عامل موجب ایجاد شکاف بین انتظارات آنان و حسابرسان مستقل می‌شود.
دی بیا (۲۰۱۵)	نیجریه	بررسی شکاف انتظارات حسابرسان مورد استنباط از گزارشگری مالی	عدم درک جامعه در خصوص نقش و مسئولیت‌های حسابرسان، استانداردهای ناکارا و حمایت استانداردها از عملکرد حسابرسان از جمله عوامل شکاف انتظارات می‌باشد.
رانک و اشمیت (۲۰۱۴)	آلمان	بررسی دلایل وجود و تأثیرات شکاف انتظارات در کشور آلمان	انتظارات نامعقول در خصوص نقش و مسئولیت‌های حسابرسان، ناتوانی در ارزیابی عملکرد حسابرسان و عدم آگاهی حسابرسان از نقش و مسئولیت‌های خود، از جمله عوامل ایجادکننده شکاف انتظارات می‌باشد.
آقی و همکاران (۲۰۱۳)	غنا	مطالعه تجربی از ارزیابی شکاف انتظارات حسابرسان	در مورد مسئولیت حسابرسان در رابطه با کشف و پیشگیری از تقلب و همچنین راستی‌آزمایی ساختار کنترل داخلی، شکاف انتظارات وجود دارد.
آدبایو و کریستین (۲۰۱۲)	نیجریه	شکاف انتظارات: چشم‌انداز حسابرسان و استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی	انتظار استفاده در خصوص وظایف، نقش و مسئولیت‌های حسابرسان بیش از حد است و با آنچه در واقع قابل‌دستیابی است فاصله دارد. از این‌رو باید هم‌نشست‌هایی را برای آموزش استفاده‌کنندگان از گزارش‌های حسابرسان ایجاد نمود.
هادی نیا و همکاران (۱۴۰۱)	ایران	طراحی الگوی فرایند تصمیم‌گیری خردمندانه در حسابرسان با رویکرد مبتنی بر نظریه داده‌بنیاد	ویژگی‌های شخصی، مهارت‌های حسابرسان و خدمات حسابرسان در جهت تصمیم‌گیری خردمندانه حسابرسان مؤثر بوده و این عوامل می‌تواند بر تصمیم‌های حسابرسان در ارتباط با صورت‌های مالی تأثیرگذار باشد.
لطفی شیخ رضی و آزادی (۱۴۰۱)	ایران	شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر شکاف انتظارات عمومی از حسابرسان	عدم انتقال مفاهیم مدنظر در حسابرسان و رقابت در بازار مالی و تعدیل نرخ حق‌الزحمه و همچنین تضاد منافع بین استفاده‌کنندگان و حسابرسان از مهم‌ترین عوامل ایجادکننده شکاف انتظارات می‌باشند.
کهرزادی طعنه (۱۳۹۹)	ایران	سطح اهمیت حسابرسان: انتظارات کاهش تضاد بین و حسابرسان استفاده‌کنندگان	حسابرسان برای کاهش تضاد انتظارات تأکید بیشتری بر ضرورت بازنگری دستورالعمل‌های حسابرسان دارند.
ولیان و همکاران (۱۳۹۷)	ایران	بررسی شکاف انتظارات حسابرسان بر اساس استراتژی‌های منابع انسانی بر اساس تئوری راف و خاکستری	تضادهای ادراکی ذی‌نفعان، عملکردی، قانونی، سازمانی، فردی و دانشی به‌عنوان عوامل مؤثر بر ایجاد شکاف انتظارات می‌باشند که در تحلیل راف تضاد منافع مهم‌ترین عامل و در تحلیل خاکستری استراتژی‌های توسعه منابع مهم‌ترین بستر تعدیل‌کننده به‌شمار می‌روند.
بهزادیان و ایزدی نیا (۱۳۹۶)	ایران	فاصله انتظارات حسابرسان و استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسان در خصوص کیفیت خدمات حسابرسان	توانایی‌های فردی حسابرسان عامل افزایش کیفیت حسابرسان و کاهش فاصله انتظارات نیست و اندازه و رتبه کیفی مؤسسه‌های حسابرسان در کاهش فاصله انتظارات تأثیرگذار است.

نویسندگان	کشور	موضوع	نتایج کلیدی
فروغی و عسگری ارجنگی (۱۳۹۶)	ایران	بررسی شکاف انتظارات حسابرسی در زمینه کشف تقلب بین حسابرسان، مدیران مالی و اعتباردهندگان	شکاف انتظارات بین هر سه گروه در مورد نقش و وظیفه حسابرسان مستقل برای کشف و پیشگیری از تقلب، وجود دارد و به ۳ بخش: شکاف انتظارات نامعقول، شکاف عملکرد ناکارا و شکاف استاندارد ناکارا تقسیم می‌شود.
حساس یگانه و منصوری (۱۳۹۵)	ایران	ارزیابی فاصله انتظارات میان حسابرسان و استفاده‌کنندگان نسبت به مفاهیم انتقال یافته	فاصله انتظارات در سطح خرد و کلان میان گروه‌های مختلف استفاده‌کنندگان وجود دارد که از طریق آموزش استفاده‌کنندگان کاهش می‌یابد و نیازمند تغییر در استانداردها نمی‌باشد.
علی زاده و ناصری (۱۳۹۳)	ایران	آثار سوگیری ادراک و فاصله انتظارات در ارزیابی تصمیمات حسابرس	بین ارزیابی گروه‌های استفاده‌کننده با توجه به دانش و تجربه تخصصی حسابرسان در مقایسه با سایر گروه‌ها فاصله انتظارات وجود دارد.

منبع: مطالعات کتابخانه‌ای پژوهش

علی‌رغم نقش تعیین‌کننده نتایج کار حسابرسی بر تصمیم‌گیری‌ها و همچنین بیان اهمیت هم‌گرایی بین انتظارات حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی، می‌توان دریافت که تاکنون هیچ پژوهشی در پی کاهش تضاد شناختی نقش و مسئولیت‌های حسابرسان در قالب یک الگوی منسجم نبوده است. از این رو پژوهش حاضر از چند نظر دارای نوآوری است؛ نخست اینکه تلاش دارد به منظور برطرف نمودن خلأ تحقیقاتی موجود و با استفاده از روش زمینه بنیان، عوامل مؤثر بر تضاد شناختی مسئولیت‌های حسابرسان و انتظارات استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی را شناسایی نماید و در وهله دوم، خاستگاه حسابرسی مسئول در اقتصاد ایران را از دیدگاه استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی و حسابرسان با تعیین میزان تأثیر هریک از مؤلفه‌های مرتبط، احصاء نماید.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر به لحاظ نتیجه، جزء تحقیقات توسعه‌ای قلمداد می‌گردد؛ به لحاظ هدف، جزء تحقیقات کاربردی است؛ به لحاظ روش، توصیفی و به لحاظ اجرا از نوع میدانی است. همچنین رویکرد و منطق گردآوری داده‌ها در این پژوهش از نوع استقرای قیاسی است. جامعه آماری پژوهش را اساتید خبره، اعضای شورای جامعه حسابداران رسمی، مدیران ارشد سازمان حسابرسی، شرکای مؤسسه‌های حسابرسی، ممیزان مالیاتی، کارشناسان رسمی دادگستری، تحلیلگران مالی و مدیران ارشد اعتباردهندگان تشکیل می‌دهند که با استفاده از روش نمونه‌گیری ترکیبی هدفمند و انتخاب آگاهانه شرکت‌کننده‌های خاص انتخاب شده‌اند (تدلی و یو^۱، ۲۰۰۷؛ پاتون^۲، ۲۰۰۲). همچنین قلمرو زمانی پژوهش طی سال‌های ۱۴۰۰ تا ۱۴۰۱ می‌باشد. در بخش کیفی پژوهش به منظور استخراج داده‌ها از روش زمینه بنیان استفاده شده است. این روش به منظور نظریه‌پردازی و نظریه‌گستری مورد استفاده قرار می‌گیرد و نظریه تدوین شده برخاسته از داده‌هایی است که به شکل نظام‌مند و هم‌زمان گردآوری و تحلیل می‌شوند. به این منظور، از طریق مطالعه کتابخانه‌ای پایگاه‌های اطلاعاتی

1. Teddlie & Yu
2. Patton

معتبر، ۱۶۷ مقاله خارجی طی سال‌های ۱۹۸۷ تا ۲۰۲۲ (ساینس دایرکت^۱، اسپرینگر^۲، امرالد^۳، الزویر^۴، پروکوئست^۵، گوگل اسکولار^۶) و ۵۴ مقاله طی سال‌های ۱۳۷۰ تا ۱۴۰۱ (پرتال علوم انسانی، مگ ایران، نورمگز و ساید) مورد بررسی قرار گرفت؛ در ادامه همانند سایر پژوهش‌های زمینه بنیان، از ابزار مصاحبه نیمه ساختاریافته برای گردآوری داده‌ها بهره گرفته شد. پس از انجام مصاحبه‌ها، گردآوری، تجزیه و تحلیل و ساخت داده‌ها هم‌زمان صورت پذیرفت و شاخص‌های مدل در این بخش، به صورت کدهای انتخابی، کدهای محوری و کدهای باز تعیین گردید. در کدگذاری باز، با مرور مجموعه داده‌های گردآوری شده و بدون اعمال محدودیت تعیین کدها صورت پذیرفت و باهدف تقطیر و تلخیص انبوه اطلاعات، به طبقه‌بندی و کدگذاری مفاهیم درون مصاحبه‌ها پرداخته شد. در مرحله بعد یعنی کدگذاری محوری به منظور ایجاد ارتباط بین مقوله‌های رسته شده در کدگذاری باز، محورهای اصلی در مجموعه داده‌ها حول محور یک مقوله اصلی به نام خاستگاه حسابرس مسئول تعیین گردید. در آخرین مرحله یعنی کدگذاری انتخابی نیز، فرایند انتخاب و دسته‌بندی اصلی، مرتبط کردن نظام‌مند هریک از مفاهیم با دیگر دسته‌بندی‌ها، تأیید اعتبار هریک از روابط بین مؤلفه‌های اصلی و فرعی صورت پذیرفت. بدین ترتیب مقوله محوری یعنی خاستگاه حسابرس مسئول به شکل نظام‌مند به دیگر مقوله‌ها ربط داده شد و مقوله‌هایی که به بهبود و توسعه بیشتری نیاز داشتند، اصلاح گردید (اشتراوس و کوربین، ۱۹۹۸؛ مهرانی و اسکندر، ۱۳۹۵). پس از کدگذاری استقرایی و با دسته‌بندی مقوله‌ها و مفاهیم مستخرج از مصاحبه‌ها، مؤلفه‌های جدید در مورد عوامل مؤثر بر تضاد شناختی مسئولیت‌های حساب‌برسان آشکار شد. در گام نهایی نیز، الگوی خاستگاه حسابرسی مسئول از دیدگاه استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی و حساب‌برسان تبیین گردید. به منظور کسب اطمینان از روایی داده‌های کیفی، در زمان انجام مصاحبه‌ها، پس از هماهنگی با فرد مصاحبه‌شونده از دستگاه‌های ضبط صدا استفاده گردید تا امکان بررسی دقیق داده‌های خام فراهم گردد تا با تولید متن مصاحبه به‌طور کلمه به کلمه، داده‌های غنی، عمیق‌تر و آشکارتر حاصل گردد. همچنین برای بررسی پایداری و صحت کدگذاری‌ها و افزایش اعتبار درونی داده، از آزمون کاپای کوهن در نرم‌افزار اس‌پی‌اس‌اس استفاده شده است که نتایج آن در بخش یافته‌ها ارائه می‌شود.

در بخش کمی پژوهش با بهره‌گیری مفاهیم استخراج شده از مصاحبه‌های بخش کیفی، پرسش‌نامه پژوهشگر ساخته‌شده شامل مؤلفه‌های نوظهور و مبتنی بر عوامل مؤثر بر تضاد شناختی مسئولیت‌های حساب‌برسان با تأیید ۵ نفر از اساتید خبره دانشگاهی تدوین شد. ۲۴۹ فقره از این پرسش‌نامه در بین نمونه آماری متشکل از اساتید دانشگاهی، حساب‌برسان شاغل در مؤسسه‌های حسابرسی، مدیران مالی، تحلیلگران مالی، کارشناسان سازمان امور مالیاتی و حساب‌برسان سازمان تأمین اجتماعی توزیع گردید. از تعداد ۱۹۴ فقره وصولی، ۱۸۰ مورد قابل استفاده ارزیابی شد که از نمونه مذکور، ۱۷ نفر در پانل مصاحبه‌شوندگان بخش اول قرار داشتند. همچنین ۲۷ درصد پاسخ‌دهندگان را زن و ۷۳ درصد آن‌ها را مرد تشکیل دادند. ۴۷ درصد از پاسخ‌دهندگان با مدرک تحصیلی دکتری، ۳۱ درصد دانشجوی دکتری، ۱۹ درصد مدرک

1. Science Direct
2. Springer
3. Emerald
4. Elsevier
5. Proquest
6. Google scholar

کارشناسی ارشد و ۳ درصد با مدرک کارشناسی در این بخش مشارکت نمودند. در این بخش با استفاده از رویکرد مدل‌سازی معادلات ساختاری، میزان تأثیر هریک از مؤلفه‌های مکنون و آشکار مدل مفهومی ارزیابی گردید.

یافته‌های پژوهش

به‌منظور گردآوری داده‌های کیفی، ۳۵ مصاحبه عمیق و نیمه ساختاریافته با میانگین وزنی ۳۸ دقیقه صورت پذیرفت. جدول ۲ آمار مشارکت‌کنندگان پژوهش را بیان می‌کند.

جدول ۲. توصیف مشارکت‌کنندگان در مصاحبه پژوهش

میزان تجربه	رشته تحصیلی		میزان تحصیلات		تعداد	حوزه کاری
	بیش از ۱۰ سال	کمتر از ۱۰ سال	مدیریت و اقتصاد	حسابداری		
۸	۲	۱	۹	-	۱۰	آموزش (هیئت علمی دانشگاه)
۳	-	-	۳	۲	۱	شورای عالی جامعه حسابداران رسمی
۴	-	-	۴	۲	۲	سازمان حسابرسی
۵	-	-	۵	۲	۳	شرکای مؤسسه‌های حسابرسی
۵	-	۳	۲	۲	۳	تحلیلگر مالی
۳	-	-	۳	۳	-	کارشناس رسمی دادگستری
۳	-	-	۳	۲	۱	حسابرس مالیاتی
۱	۱	-	۲	۱	۱	حسابرس بیمه تأمین اجتماعی
۳۲	۳	۴	۳۱	۱۴	۲۱	مجموع

یافته‌های بخشی اول: عوامل مؤثر بر تضاد شناختی

متن هر ۳۵ مصاحبه به‌منظور دسته‌بندی و مرتب‌سازی، در نرم‌افزار مکس کیودا تحلیل گردید و برای عوامل مؤثر در تضاد شناختی مسئولیت‌های حسابرسان، ۱۴۶ مفهوم شناسایی شد. جدول ۳ فراوانی مفاهیم تضاد شناختی مسئولیت‌های حسابرسان استخراج شده از نرم‌افزار مکس کیودا را بیان می‌کند.

جدول ۳. فراوانی مفاهیم تضاد شناختی

زمنه بنیان	مقوله‌های اصلی پژوهش	تعداد مفاهیم	درصد فراوانی
عوامل علی	انتظارات غیرمنطقی و شکاف ادراکی استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی	۳۵	۲۴
	عملکرد نامطلوب حسابرسان	۴۰	۲۷
عوامل زمینه‌ساز	طیف گسترده استفاده‌کنندگان	۱۶	۱۰
	نظارت ناکافی و نبود تعامل بین مجامع حرفه‌ای و ارکان نظارتی نسبت به مسئولیت‌های حسابرسان	۱۷	۱۲
عوامل مداخله‌گر	استانداردهای ناکارآمد	۲۳	۱۷
	بی‌توجهی و محافظه‌کاری حسابرسان نسبت به افشای پیامدهای اقتصادی و مسئولیت‌های اجتماعی	۱۵	۱۰
مجموع		۱۴۶	۱۰۰

داده‌های تجربی گردآوری شده، بر اساس وجوه مشترک، کدگذاری و دسته‌بندی (به‌منظور کاهش حجم و بررسی اشباع نظری) گردید و با توجه به هر جمله اساسی درون‌متنی، مفاهیم اولیه استخراج شد (مهرانی و اسکندر، ۱۳۹۵). در مرحله دسته‌بندی و با بسط مفاهیم مستخرج از داده‌ها دیدگاه‌های جدید در مورد پدیده مورد بررسی آشکار گردید. بررسی روایی و پایایی مفاهیم استخراج شده از مصاحبه‌ها حاکی از تأیید پذیری هریک از مفاهیم و مؤلفه‌های پژوهش به میزان ۰/۶۲۳ (ضریب کاپای کوهن) می‌باشد که پس از اطمینان از ثبات داده‌ها به شرح جدول ۴ کدگذاری گردید.

جدول ۴. نمونه‌ای از کدگذاری استقرایی مفاهیم

مفاهیم	مقوله‌های اصلی
آموزش‌های ترویجی به‌منظور آگاهی بخشی بیشتر استفاده‌کنندگان درباره نقش و مسئولیت‌های حساب‌برسان	فراهم نمودن بستر فرهنگی و آموزشی
تغییر نگرش و بینش ملی نسبت به حرفه حساب‌برسی به‌عنوان یک مکانیسم اجتماعی یاری‌دهنده و ایجاد بستر مناسب برای بلوغ حساب‌برسی	
تشویق و تقویت تقاضا برای کیفیت بالای حساب‌برسی از طریق مشوق‌های مالیاتی	
تقویت شناخت بیمه‌گرها درباره بیمه مسئولیت حساب‌برسان که در مجاورت ریسک قرار دارند	
بازنگری سریع قانون تجارت در راستای تغییر و تحولات ایجاد شده در محیط کسب و کارها (برای مثال تفکیک وظایف دوگانه بازرسی قانونی و حساب‌برسی و گزارش‌های ارائه شده)	بازنگری و وحدت رویه بین قوانین و مقررات بالادستی
انسجام و صراحت بیشتر قوانین و مقررات و قاطعیت در اجرای آن‌ها به‌منظور جلوگیری در سوگیری قضاوت‌ها	
اجماع نظری در خصوص قوانین بالادستی با حضور نمایندگان سازمان امور اقتصاد و دارایی و مجامع حرفه‌ای حساب‌برسی و پایش مصوبه‌ها و تعاملات فی‌مابین	
استانداردها با توجه به شرایط محیطی و نیاز سنجی انتظارات استفاده‌کنندگان تدوین شوند	انسجام و تشریک‌مساعی در قانون‌گذاری و تدوین استانداردها
تدوین حساب‌داری تورمی به‌عنوان یک مجموعه کامل در راستای ارائه گزارش مربوطتر ضروری است	
توجه بیشتر به سوءاستفاده از دارایی‌ها در متن استانداردهای حساب‌داری ضروری است	
تغییر لحن استانداردهای حساب‌برسی در جهت افزایش سودمندی اجتماعی و کمک به تصمیم‌گیری برای پیش‌بینی رویدادهای آتی اثربخش است	بهبود عملکرد و اثربخشی حساب‌برسی
تقویت مؤسسه‌های حساب‌برسی به لحاظ ابزار فناوری اطلاعات و نیروی انسانی مجرب	
پایبندی کامل به آیین رفتار حرفه‌ای در خصوص ارجاع به کار حساب‌برسی، استقلال باطنی و صلاحیت‌های حرفه‌ای	
منزه کردن حساب‌برسان به اخلاق حرفه‌ای و مجهز کردن آنان به سرمایه‌گذاری‌های بیشتر در حوزه آموزش	
جلوگیری از برون‌سپاری کار حساب‌برسان به شرکت‌های حساب‌داری	
حذف انحصارگرایی و رقابتی کردن بازار حساب‌برسی به لحاظ کیفیت کار	
تسلط بر مهارت‌های استاندارد از طریق تسلط کامل بر کاربرد استانداردهای حساب‌داری و حساب‌برسی	
استفاده از متخصصان فناوری اطلاعات و حقوقدانان در ترکیب شرکای حساب‌برسی	
رشد و بلوغ فکری و عملی حساب‌برسان داخلی از طریق آموزش مستمر و سیستماتیک شدن فرایندهای حساب‌برسی داخلی	

سنجه رایج برای ایجاد روایی هم‌گرا در سطح سازه، میانگین واریانس استخراج‌شده می‌باشد. همان‌طور که در جدول ۵ مشاهده می‌شود، نتایج تحلیل عاملی سؤالات پرسش‌نامه پژوهش نشان می‌دهد که مقادیر بارهای عاملی مؤلفه‌های پنهان مدل، بیش از ۰/۴ است که به لحاظ آماری معنی‌دار بوده و مؤید تشریح مناسب واریانس معرف‌های متناظر خود می‌باشد. همچنین، میانگین واریانس استخراج‌شده هر یک از مؤلفه‌ها بیش از ۰/۴ است که نشان می‌دهد مدل برازش شده، از روایی هم‌گرای مناسبی برخوردار است و مؤید تحلیل عاملی تأییدی نیز می‌باشد.

جدول ۵. نتایج تحلیل عاملی تأییدی سؤالات پرسش‌نامه - بخش اول

AVE	خطای استاندارد	بار عاملی	گویه	مؤلفه	زمینه‌بنیان
۰/۵۷۹	۰/۰۷۴	۰/۶۸۷	انتظار کشف تقلب توسط حسابرسان	انتظارات غیرمنطقی و شکاف ادراکی استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی	
			دیدگاه ابزاری و طلبکارانه نسبت به گزارش‌های مالی		
			عدم دانش کافی استفاده‌کنندگان نسبت به وجود مصادیق تقلب		
			مهارت ناکافی و شکاف دانشی حسابرسان		
			بازخورد نامناسب از بندهای حسابرسی در مجامع عمومی		
			درک نادرست از مسئولیت‌های حسابرسان		
۰/۵۲۰	۰/۰۷۳	۰/۵۰۸	درون‌گرایی حرفه در مسئولیت‌های اجتماعی	عملکرد نامطلوب حسابرسان	عامل مؤثر
			تأخیر و بی‌موقع بودن گزارش‌های حسابرسی		
			عدم قاطعیت کافی در مبارزه با پول‌شویی		
			فقدان اثربخشی لازم در فرایندهای حسابرسی که اطلاعات مفیدی برای پیش‌بینی استفاده‌کنندگان به لحاظ تصمیم‌گیری فراهم نمی‌کند		
			منفعت‌گرایی در ارجاع کار به حسابرسی (برای مثال هر حسابرسی که مشاوره بیشتری به مدیریت می‌دهد، انتخاب می‌شود)		
			توجه بیشتر به جنبه عمومی گزارش‌های مالی		
			تعریف نادرست از سطح اهمیت حسابرسی که منجر به محدود نمودن برخی رسیدگی‌ها می‌شود		
			مبانی متفاوت در تصمیم‌گیری گروه‌های مختلف ذی‌نفعان	طیف گسترده استفاده‌کنندگان اجتماعی	
۰/۴۴۵	۰/۰۷۴	۰/۴۵۲	شکل‌گیری انتظارات مضاعف از حسابرسی در سایه روابط اجتماعی		
۰/۴۹۲	۰/۰۷۴	۰/۵۴۵	فقدان اثربخشی و تشریک‌مسابی لازم در ارکان نظارتی بر عملکرد حسابرسان	نبود نظارت کافی بر عملکرد حسابرسان توسط نهادهای ناظر و مجامع حرفه‌ای	عامل زمینساز
			نبود تعامل بین حسابرسی صورت‌های مالی و حسابرسی رعایت (مالیاتی و بیمه تأمین اجتماعی)		
			عدم پایش فنی و مستمر کیفیت حسابرسی‌ها		

زمینة بنیان	مؤلفه	گویه	بار عاملی	خطای استاندارد	AVE	
عوامل مداخله‌گر	نقص استانداردها	عدم توجه به نیازهای استفاده‌کنندگان در متن استانداردها	۰/۵۱۱	۰/۰۷۲	۰/۵۳۶	
		سننی بودن ساختار گزارش‌های حسابرسان				
		استانداردها دامنه مسئولیت حسابرسان را محدود کرده‌اند				
	بی‌توجهی و محافظه‌کاری حسابرسان نسبت به مسئولیت‌های اجتماعی و افشای پیامدهای اقتصادی	محافظه‌کاری حسابرسان در دو سال ابتدایی و برخورد جسورانه و استقلال بیشتر در دو سال آخر تصدی حسابرسان	فقدان تعریف جامعی از حسابرسان مسئول در اقتصاد کشور	۰/۷۶۱	۰/۰۷۳	۰/۶۵۹
			کاربردی نبودن گزارش‌های مالی			
			عدم وجود سازوکاری برای گواهی شفافیت اطلاعات			
			عدم توجه کافی به اجرای سیاست‌های راهبردی شرکتی			
			محافظه‌کاری حسابرسان در سایه حفظ مشتری و فشار سیاسی و در نتیجه عدم انعکاس واقعیت‌های اقتصادی فعالیت‌های شرکت			

به‌منظور سنجش روایی واگرا از روش فورنل و لارکر (۱۹۸۱) استفاده شده است تا رابطه هر مؤلفه با معرف‌هایش، مشخص گردد. همان‌طور که در جدول ۶ مشاهده می‌شود، انتظارات غیرمنطقی و شکاف ادراکی، طیف گسترده استفاده‌کنندگان، عملکرد نامطلوب حسابرسان، نقص در استانداردهای، نظارت ناکافی بر عملکرد حسابرسان و بی‌توجهی و محافظه‌کاری حسابرسان نسبت به افشای پیامدهای اقتصادی با معرف‌های خود به ترتیب به میزان ۰/۶۶۷، ۰/۷۲۱، ۰/۶۹۴، ۰/۷۰۱، ۱/۰۰۰ در تعامل هستند.

جدول ۶. نتایج ماتریس فورنل و لارکر

مؤلفه‌ها	انتظارات غیرمنطقی و شکاف ادراکی	طیف گسترده استفاده‌کنندگان	عملکرد نامطلوب حسابرسان	نقص در استانداردها	نظارت ناکافی بر عملکرد	نسبت به افشای پیامدهای اقتصادی حسابرسان
	۰/۶۵۷					
انتظارات غیرمنطقی و شکاف ادراکی		۰/۶۶۷				
طیف گسترده استفاده‌کنندگان	۰/۱۰۵۲					
عملکرد نامطلوب حسابرسان	۰/۶۵۰	-۰/۲۴۱	۰/۷۲۱			
نقص در استانداردها	۰/۵۰۸	۰/۰۵۸	۰/۲۰۶	۰/۶۹۴		
نظارت ناکافی بر عملکرد حسابرسان	۰/۰۴۰	-۰/۰۵۲	-۰/۰۲۴	۰/۳۳۵	۰/۷۰۱	
بی‌توجهی و محافظه‌کاری حسابرسان نسبت به افشای پیامدهای اقتصادی	۰/۲۴۹	-۰/۰۰۳	۰/۰۵۰	۰/۰۲۳	۰/۱۷۸	۱/۰۰۰

همچنین نتایج سنجش سازگاری درونی و پایایی مدل، نتایج آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی بر اساس همبستگی درونی گویه‌ها، به ترتیب ۰/۷۱۱ و ۰/۷۹۶ را نشان می‌دهد که بیانگر پایایی مناسبی مدل برازش شده است. همچنین نتایج تحلیل مسیر هریک از مؤلفه‌های اصلی مؤثر بر تضاد شناختی نقش و مسئولیت‌های حساب‌برسان نشان می‌دهد، انتظارات غیرمنطقی و شکاف دانشی استفاده‌کنندگان به میزان (۰/۳۹۴)، طیف گسترده استفاده‌کنندگان (۰/۲۷۰)، نقص در استانداردها (۰/۵۲۱)، عملکرد نامطلوب حساب‌برسان (۰/۴۶۸)، نظارت ناکافی بر عملکرد حساب‌برسان (۰/۴۹۲) و بی‌توجهی و محافظه‌کاری حساب‌برسان نسبت به افشای پیامدهای اقتصادی به میزان (۰/۵۳۰)، در تضاد شناختی بین نقش و مسئولیت‌های حساب‌برسان مؤثر می‌باشند.

یافته‌های بخش دوم: خاستگاه حساب‌برسی مسؤل

همان‌طور که بیان شد هدف از انجام این پژوهش، شناسایی عوامل مؤثر بر تضاد شناختی نقش و مسئولیت‌های حساب‌برسان و درنهایت ارائه الگویی برای خاستگاه حساب‌برسی مسؤل با توجه به شرایط محیطی کشور ایران بود. بدین منظور در اجرای گام دوم پژوهش، داده‌های کیفی حاصل از مصاحبه‌های صورت گرفته، بر اساس وجوه مشترک گردآوری، کدگذاری و دسته‌بندی (به‌منظور کاهش حجم و بررسی اشباع نظری) گردید. سپس با استفاده از نرم‌افزار مکس کیودا ۱۱۵ مفهوم اولیه در بخش خاستگاه حساب‌برسی مسؤل استخراج گردید که در جدول ۷، فراوانی مفاهیم منتج شده بیان می‌گردد.

جدول ۷. فراوانی مفاهیم خاستگاه حساب‌برسی مسؤل

درصد فراوانی	تعداد مفاهیم	مقوله‌های اصلی پژوهش	زمینه بنیان
۳۲	۳۶	فراهم نمودن بستر فرهنگی و آموزشی برای استفاده‌کنندگان و حساب‌برسان به‌منظور کاهش تضاد شناختی	شرایط بسترساز
۸	۱۰	انسجام و تشریک‌مساعی در قانون‌گذاری و تدوین استانداردها	
۴۰	۴۵	نظارت مؤثر تشکل‌های حرفه‌ای و نهادهای ناظر به عملکرد حساب‌برسان	راهبردها
۱۰	۱۲	بهبود عملکرد و اثربخشی حساب‌برسی	
۱۰۰	۱۱۵		جمع

به‌منظور برازش مدل نهایی از سه معیار، پایایی، روایی هم‌گرا و روایی واگرا استفاده‌شده است. همان‌طور که در جدول ۸ مشاهده می‌شود، مقادیر بارهای عاملی سنجه‌های مؤلفه‌های مدل بیش از ۰/۴ می‌باشد که به لحاظ آماری معنی‌دار است. همچنین میانگین واریانس استخراج‌شده (AVE) هریک از مؤلفه‌ها بیش از ۰/۴ بوده و بیانگر این موضوع است که مدل برازش شده از روایی هم‌گرای مناسبی برخوردار است و مؤید تحلیل عاملی تأییدی نیز می‌باشد.

جدول ۸. نتایج تحلیل عاملی سؤالات پرسش‌نامه - بخش دوم

AVE	خطای استاندارد	بار عاملی	گویه	مؤلفه	زمینه‌بنیان
۰/۵۰۱	۰/۰۷۲	۰/۶۱۸	فراهم نمودن بسترهایی برای آموزش‌های ترویجی استفاده‌کنندگان در خصوص نقش و مسئولیت‌های حساب‌رسان	فراهم نمودن بستر فرهنگی و آموزشی	ترویج
			تغییر نگرش ملی به حساب‌رسی به‌عنوان مکانیسم اجتماعی یاری‌دهنده		
			تشویق برای تقاضای کیفیت بالای حساب‌رسی		
			آموزش بیمه‌گرها به بیمه مسئولیت مدنی حساب‌رسان		
۰/۵۲۴	۰/۰۷۲	۰/۵۱۴	استانداردها با توجه به متون به پیش‌بینی رویدادهای آتی و سوءاستفاده از دارایی‌ها	انسجام و تشریک‌مسابی در قانون‌گذاری و تدوین استانداردها	ترویج
			تطبیق استانداردها با شرایط محیطی و نیازسنجی اطلاعات		
			تدوین حسابداری تورمی در شرایط کنونی		
۰/۵۵۲	۰/۰۷۴	۰/۴۶۴	حفظ استقلال و صلاحیت و دانش حرفه‌ای حساب‌رسان و تقویت نیروی انسانی مجرب	بهبود عملکرد حساب‌رسی	ترویج
			کاهش برون‌سپاری بخش عمده رسیدگی‌ها به کارشناسان غیرحرفه‌ای		
			رقابتی کردن بازار حساب‌رسی به لحاظ کیفیت کار		
			تقویت تسلط بر مهارت‌های استاندارد و فناوری اطلاعات		
			رشد و بلوغ فکری و عملی حساب‌رسان با آموزش‌های سیستماتیک		
			افشای انحراف مصرف تسهیلات و انحراف مصرف منابع توسط شرکت‌ها		
۰/۴۴۷	۰/۰۷۲	۰/۴۸۸	تشریح مسئولیت‌ها بین صاحب‌کار و حساب‌رسان قبل از پذیرش کار	نظارت مستمر تشکل‌های حرفه‌ای و نهادهای ناظر بر عملکرد حساب‌رسان و ارائه آموزش‌های مستمر	ترویج
			ایجاد و تعریف کمیته حساب‌رسی اثربخش به شکل واقعی و نه تزیینی		
			ادغام مؤسسه‌های حساب‌رسی کوچک و تشکیل مؤسسات بزرگ‌تر با کنترل کیفیت مناسب‌تر		
			ایجاد سامانه‌های پایش کیفیت و ارزیابی هم‌پیشگان به‌واسطه بستر نرم‌افزاری جامع		
			الزام به ارائه دلیل محکمه‌پسند توسط صاحب‌کاران برای تغییر حساب‌رس		
			تغییر در سبک آموزش حسابداری و حساب‌رسی در دانشگاه‌ها و مجامع حرفه‌ای		
			حل مشکل بی‌موقع بودن گزارش‌های حساب‌رسی		

نتایج روایی و اگر، بر اساس روش فورنل و لارکر (۱۹۸۱) در جدول ۹ بیان شده است. رابطه هر مؤلفه با معرف‌های خود و سایر مؤلفه‌ها در این آزمون بررسی شده و مقادیر ضریب همبستگی بین مؤلفه‌ها و مقادیر میانگین واریانس استخراج شده مربوط به هر مؤلفه ارائه شده است. همان‌طور که مشاهده می‌شود مؤلفه‌های مدل در مقایسه با مؤلفه‌های دیگر، تعامل بیشتری با شاخص‌های خوددارند.

جدول ۹. نتایج ماتریس فورنل و لارکر

مؤلفه‌ها	فراهم نمودن بستر فرهنگی و آموزشی	انسجام و تشریک مساعی در قانون‌گذاری و تدوین استانداردها	عملکرد حسابرسی بهبود	نظارت مستمر تشکلهای حرفه‌ای و نهادهای ناظر
فراهم نمودن بستر فرهنگی و آموزشی	۰/۷۰۷			
انسجام و تشریک مساعی در قانون‌گذاری	۰/۰۱۵	۰/۷۲۳		
بهبود عملکرد حسابرسی	۰/۱۰۴	۰/۲۵۹	۰/۷۴۲	
نظارت مستمر تشکلهای حرفه‌ای و نهادهای ناظر	۰/۴۲۵	۰/۰۶۵	۰/۳۸۴	۰/۷۰۲

منبع: یافته‌های پژوهش

نتایج سنجش پایایی مدل (آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی) در بخش کمی پژوهش به ترتیب ۰/۷۱۴ و ۰/۸۰۰ می‌باشد که بیانگر پایایی مناسب مدل برآزش شده است. همچنین ضرایب مسیر مؤلفه‌های خاستگاه حسابرس نیز توان توضیحی و تأثیرگذاری هریک از مؤلفه‌ها در ایجاد خاستگاه حسابرس مسئول با توجه به ضرایب را نشان می‌دهد.

جدول ۱۰. نتایج آزمون ضرایب مسیر خاستگاه حسابرس مسئول

مؤلفه‌ها	ضرایب مسیر	P- values
فراهم نمودن بستر فرهنگی و آموزشی	۰/۴۵۳	۰/۰۰۱
انسجام و تشریک مساعی در قانون‌گذاری و تدوین استانداردها	۰/۴۹۸	۰/۰۰۳
بهبود کیفیت عملکرد حسابرسان	۰/۵۳۸	۰/۰۰۱
نظارت مؤثر تشکلهای حرفه‌ای و نهادهای ناظر بر عملکرد حسابرسان	۰/۴۶۸	۰/۰۱۰

تلخیص و توسعه نظری

در کدگذاری بخش‌های پیشین، مقوله‌ها به صورت نظام‌مند، بهبود و توسعه یافتند و با زیر مقوله‌ها پیوند داده شدند؛ باین وجود، این مقوله‌ها باید برای تشکیل یک آرایش نظری بزرگ‌تر یکپارچه شوند (فردی و حجازی، ۱۳۹۹). به همین منظور، الگوی خاستگاه حسابرس مسئول از دیدگاه حسابرسان و استفاده‌کنندگان، در شکل ۱ ارائه شده است.



شکل ۲. الگوی مفهومی و ساختاری خاستگاه حسابرس مسئول در ایران

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

پرداختن به موضوع کیفیت گزارشگری مالی و کیفیت عملکرد حسابرسان، فرایندی همیشگی و مستمر بوده است و با توجه به تأکید مجامع حرفه‌ای بر افزایش کیفیت آن، پژوهشگران و فرهیختگان این حرفه به دنبال اعتلای کیفیت آن‌ها از طریق شاخص‌های بهبود عملکرد و نظرات ارزشمند هم‌پیشگان حرفه حسابرسی بوده‌اند؛ پژوهش حاضر نیز از این قاعده مستثنا نیست. حرفه حسابرسی دانشی است بر مبنای تردید حرفه‌ای، تعقیب و جمع‌آوری شواهد متقاعدکننده که در یک بازه زمانی و بودجه مالی محدود صورت می‌پذیرد که گاهی با انتظارات و مطلوبیت‌های اطلاعاتی استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی و واقعیت‌های اقتصادی و استانداردهای حرفه حسابرسی در تضاد است. این تضاد بین درک استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی و وظایف اصلی حسابرسان، موجب دلسردی و بی‌اعتمادی نسبت به حرفه حسابرسی شده است. از این رو، اهمیت حوزه‌های مسئولیت حسابرسان در اعتباربخشی به کیفیت اطلاعات بر هیچ‌کس پوشیده نیست. مسئله اساسی که پژوهش حاضر به دنبال رفع آن صورت پذیرفت، فقدان جایگاه حرفه‌ای مناسب برای حسابرسی در بدنه اقتصاد کشور بود. بدین منظور تلاش گردید جهت رفع گوشه‌ای از مشکلات بیان شده و با کمک ابزارهای تحلیل آزمون کیفی و تجربی، عوامل مؤثر بر تضاد شناختی مسئولیت‌های حسابرسان در پیرامون انطباق انتظارات استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی و کارکردهای اصلی حسابرسان شناسایی گردد و به‌منظور هم‌گرایی بین انتظارات حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی، الگویی مناسب ارائه شود. در این راستا، صاحب‌نظران حرفه حسابرسی کشور در خصوص عوامل مؤثر بر تضاد شناختی مسئولیت‌های حسابرسان بر روی مقوله‌های شکاف ادراکی و دانشی استفاده‌کنندگان، عملکرد نامطلوب حسابرسان و طیف گسترده استفاده‌کنندگان و فقدان نظارت کافی بر عملکرد حسابرسان اتفاق نظر داشتند. همچنین بسترها و راهبردهایی که در هم‌گرایی انتظارات مؤثر شناسایی گردید شامل:

بسترسازی فرهنگی، آموزشی و انسجام و تشریک‌مسابی قوانین و استانداردها، بهبود کیفیت حسابرسی و پایش مستمر مجامع حرفه‌ای و نهادهای ناظر بر عملکرد حسابرسان بود.

شواهد پژوهش حاضر نشان داد که در کشور ما تقاضا برای حسابرسی به‌منظور اخذ امضا برای برگزاری مجامع عمومی و یا مقاصد مالیاتی صورت می‌پذیرد؛ برخلاف شواهد کسب‌شده از کشورهای توسعه‌یافته که در پرتو فرضیه بیمه (یکی از عوامل توجیه‌کننده تقاضا برای حسابرسی) انجام حسابرسی به دلیل ضرورت انجام آن صورت می‌پذیرد و نه الزام. به عبارتی بهره‌گیری از حسابرسی و اطلاعات شفاف در کشورهای توسعه‌یافته، محصول سرمایه‌داری رقابتی است. این مسئله نشان می‌دهد که مدیران و متقاضیان خدمات حسابرسی در کشورمان با ساختار حرفه حسابرسی و کارکردهای آن به‌خوبی آشنا نیستند و یا به دلیل عدم دانش فنی و ادراکی، تأمین الزامات قانونی برای انجام حسابرسی را بر ضرورت انجام آن مقدم می‌دانند. از سویی دیگر شناخت سرمایه‌گذاران نسبت به مسئولیت‌های حسابرسان به‌خصوص در مورد کشف تقلب غیرمنطقی است و شناخت تمام زوایای نقش و مسئولیت‌های حسابرسان نیاز به آموزش‌های مستمر و آگاهی بخشی گسترده استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی دارد که این امر خود مسئله‌ای چالش‌برانگیز است. در حوزه نظارتی نیز، نمی‌توان نسبت به فقدان نظارت کافی و عدم پایش کیفی عملکرد حسابرسان بی‌تفاوت بود. متأسفانه مجامع حرفه‌ای و نهادهای ناظر، در برون‌گرا شدن حرفه و سلب انزوای حسابرسان در حوزه مسئولیت‌پذیری اجتماعی مؤثر عمل نمی‌کنند (برای نمونه در مورد تخصیص بودجه زمانی و گزارش‌های با تأخیر). علی‌رغم تأکید به رعایت آیین رفتار حرفه‌ای به دلیل وسعت خدمات، قوه قهریه برای کاهش قصور و سهل‌انگاری حسابرسان وجود ندارد و مراکز آموزشی و دانشگاه‌ها نیز به‌منظور نیل به بلوغ فکری و عملی در حسابداری و حسابرسی به آن اندازه که می‌بایست تأثیرگذار باشند، مؤثر عمل نکرده و شکاف محسوسی بین آموزش و عمل در حسابداری وجود دارد.

در این راستا پیشنهادهایی به‌منظور کمک به تدوین خاستگاه حسابرس مسئول در کشور ارائه می‌گردد. تغییر اساسی سبک آموزش در دانشگاه‌ها و مراکز آموزشی در دستور کار مجامع حرفه‌ای قرار گیرد تا علاوه بر بررسی مسائل روز در مراکز آموزشی، محیط آموزش و عمل با یکدیگر تلفیق شود. حسابرسان در راستای رعایت کامل آیین رفتار حرفه‌ای، به اخلاق حرفه‌ای پایبندتر از همیشه و به سرمایه‌گذاری‌های بیشتر در حوزه آموزش مجهز شوند. نظارت مستمر بر پایبندی به آیین رفتار حرفه‌ای توسط حسابرسان، مطالبه اصلی استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی و بر عهده نهادهای ناظر بر حرفه است. لحن استانداردها در جهت افزایش سودمندی اجتماعی، کمک به تصمیم‌گیری و ارائه اطلاعات برای پیش‌بینی رویدادهای آتی تغییر یابد و استانداردهای حسابداری نیز با توجه به شرایط محیطی، اقتصادی و توجه به انتظارات ذی‌نفعان تدوین گردد. مجامع حرفه‌ای سامانه‌های پایش کیفیت عملکرد مؤسسه‌های حسابرسی را توسط بستر نرم‌افزاری جامع راه‌اندازی نموده و ارزیابی هم‌پیشگان از طریق شاخص‌های کیفیت حسابرسی را در رتبه‌بندی مؤسسات لحاظ نمایند. حق‌الزحمه‌های حسابرسی به‌صورت رسمی اعلام گردد و از نرخ شکنی آن جلوگیری به عمل آید. ادغام مؤسسه‌های حسابرسی کوچک و تشکیل مؤسسات بزرگ به‌منظور پایش کنترل کیفیت و توزیع عادلانه حق‌الزحمه‌ها در دستور کار مراجع حرفه‌ای و ناظر قرار گیرد. کارگروهی از حسابرسان مالیاتی، حسابرسان بیمه، جامعه حسابداران رسمی و ناظران بازار سرمایه تشکیل شود تا با شناسایی عوامل اصلی پراکندگی انتظارات و اخلال در صنعت (چه از لحاظ

استانداردها و قوانین و چه از لحاظ عملکرد حساب‌برسان) راهکارهای عملی برای هم‌گرایی قوانین، مقررات و استانداردها در تأمین نیازهای ذی‌نفعان ارائه شود. همچنین پیشنهاد می‌شود، نیازسنجی اطلاعات برای پیش‌بینی رویدادهای آتی از شرکت‌های مخاطره‌پذیر همچون شرکت‌های سرمایه‌گذاری، کانون سهام‌داران حقیقی، شرکت‌های مشاوره سرمایه‌گذاری، شرکت‌های رتبه‌بندی اعتباری و همچنین شرکت‌های تأمین سرمایه صورت پذیرد.

اصلاح و ایجاد زیرساخت‌های علمی فضای کسب‌وکار و تطبیق آن با شرایط اقتصاد کشور و همچنین اصلاح دیدگاه مدیریتی در خصوص ثبات اقتصادی کشور در راستای برنامه‌ریزی‌های استراتژیک بلندمدت به صورت واقع‌بینانه و متکی بر عمل، ایجاد بسترهای لازم در رقابتی کردن صنایع به جهت رونق اقتصادی از جمله شاخص‌های کلان اقتصادی است که می‌تواند موجب تعدیل فاصله بین انتظارات حساب‌برسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی گردد. کنترل نفوذ برخی از حکمرانی‌های سیاسی در تدوین استانداردها و قوانین و درک زمینه‌های فنی و رفتاری و شخصیتی افراد (مدیران، کارکنان مؤسسه‌های حسابرسی) در زمینه مبارزه با تقلب و در نهایت بهبود ارتباط و ایجاد زبان مشترک بین کمیته‌های حسابرسی، سهام‌داران جزء، مدیران اجرایی و حساب‌برسان داخلی از دیگر راهکارهای موجود و عملیاتی در هم‌گرایی انتظارات حساب‌برسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی می‌باشد. یافته‌های پژوهش حاضر در بخش عوامل مؤثر بر تضاد شناختی مسئولیت‌های حساب‌برسان، با پژوهش‌های ولیان و همکاران (۱۳۹۷)، فروغی و عسگری جانی (۱۳۹۶)، علی زاده و نصری (۱۳۹۳)، نیکبخت و همکاران (۱۳۹۱)، حساس یگانه و خالقی بایگی (۱۳۸۳)، بزرگ اصل (۱۳۷۹)، هامیلتون و اسمیت (۲۰۲۱)، فوزی و همکاران (۲۰۲۰)، اولوهیده و همکاران (۲۰۲۰)، طومه و یحیی (۲۰۱۶)، دی بیا (۲۰۱۶) و آزارو و رایت (۲۰۱۲) تطابق داشت و با یافته‌های کهزادی طعنه (۱۳۹۹)، بهزادیان و ایزدی نیا (۱۳۹۶)، رانک و اشمیت (۲۰۱۴) و گولد و گرانولد (۲۰۱۲)، هوتون و جاب (۲۰۲۰) در تضاد است. همچنین در بخش خاستگاه حسابرس مسئول، نتایج این پژوهش با یافته‌های حساس یگانه و منصوری (۱۳۹۵)، نیکومرام و همکاران (۱۳۹۲)، آقایی و همکاران (۱۳۹۰)، گذارد و اشمیت (۲۰۲۰)، کورام و وانگ (۲۰۲۰)، گرای و همکاران (۲۰۱۱) مطابقت داشت و با یافته‌های زارع به نمیری و حسن خانی (۱۴۰۰)، مهربان پور و همکاران (۱۴۰۰)، هاشمی طاهری و همکاران (۱۳۹۲)، علیخانی (۱۳۸۰)، روزاریو و توماس (۲۰۱۹) و هاسینگ و همکاران (۲۰۰۹) همخوانی ندارد. در ادامه پیشنهاد می‌گردد در تحقیقات آتی موضوعات ذیل نیز مورد بررسی قرار گیرد: ۱. الگویی برای فرهنگ اقتضایی تقاضای حسابرسی با کیفیت با رویکرد ضرورت انجام حسابرسی در کشور و ۲. امکان سنجی بیمه مسئولیت مدنی حساب‌برسان و کاهش مخاطرات بیمه سیاسی حرفه حسابرسی در ایران.

منابع

- آقایی، محمدعلی؛ موسی‌زاده عباسی، نورالدین و جهان‌آرا، تورج (۱۳۹۰). نقش آموزش حسابرسی در فاصله انتظارات بین حساب‌برسان و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی. *پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی*، ۱(۴۷)، ۱۰-۶۹.
- احمدزاده، زاهد؛ اسماعیل‌زاده، علی؛ دارابی، رویا (۱۳۹۲). شکاف انتظارات بین حساب‌برسان مستقل و سرمایه‌گذاران نهادی در ارزیابی بندهای گزارش حسابرسی. *مطالعات کمی در مدیریت*، ۴(۳)، ۱۰۱-۱۲۰.

بزرگ اصل، موسی (۱۳۸۷). حسابرسی: حرفه‌ای درخطر، ترجمه مقاله اتاق بازرگانی ایالات متحده در سال ۲۰۰۶، مجله حسابداری، ش ۲۰۱.

بهزادیان، فتح و ایزدی نیا، ناصر (۱۳۹۶). فاصله انتظارات حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی در خصوص کیفیت خدمات. پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۶(۱۰)، ۶۷-۸۸.

بیگ پناه، بهزاد؛ اثنی عشری، حمیده؛ هشی، عباس؛ اسدی، غلامحسین (۱۴۰۱). پاسخ‌گویی مؤسسه‌های حسابرسی: رویکرد تحلیل محتوا. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۹(۲)، ۲۱۳-۲۴۱.

حساس یگانه، یحیی؛ خالق بایگی، احمد (۱۳۸۳). فاصله انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان از نقش اعتباردهی حسابرسان مستقل. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱(۴۴)، ۱۱-۴۴.

رضایی، ذبیح اله (۱۳۹۵). راهبری شرکتی و اخلاق کسب‌وکار، شرکت چاپ و نشر بازرگانی.

روبائی، رمضان علی؛ محمدی، مهدی (۱۳۹۴). اخلاق و حرفه‌ای‌گرایی در حسابداری (چاپ سوم)، انتشارات کتابخانه فرهنگ.

زارع به نمیری، محمدجواد؛ حسن خانی، فاطمه (۱۴۰۰). ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی و تأخیر ارائه گزارش حسابرسی با رویکرد فرا تحلیل. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۸(۴)، ۶۶۴-۶۹۰.

شیخ رضی، سید عرفان؛ آزادی، کیهان (۱۴۰۱). شناسایی عوامل مؤثر بر شکاف بین انتظارات حسابرسان و استفاده‌کنندگان. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۱(۴۱)، ۱۵۹-۱۷۶.

صمیمی، سعید؛ برادران حسن‌زاده، رسول؛ دانشور، هادی (۱۳۹۹). تأثیر محافظه‌کاری حسابرس بر ریسک دادخواهی وعدم تقارن اطلاعاتی، هجدهمین همایش ملی حسابداری، یزد، ایران.

علی زاده، الهام؛ ناصری، احمد؛ کرد تمینی، بهمن (۱۳۹۳). آثار سوگیری ادراک و فاصله انتظارات حسابرسی در ارزیابی تصمیمات حسابرسی. پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه سیستان و بلوچستان.

فروغی، اریه؛ عسگری ارجنگی، مجتبی (۱۳۸۴). شکاف انتظارات حسابرسی در زمینه کشف تقلب، مجله دانش حسابداری، ۷(۱۵)، ۲۰-۵.

کهزادی طعنه، آزاده (۱۳۹۹). سطح اهمیت حسابرسی: شکاف انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی. فصلنامه چشم‌انداز حسابداری و مدیریت، ۳(۲۴)، ۵۷-۶۸.

مهربان پور، محمدرضا؛ کرمی، غلامرضا؛ جندقی‌قمی، محمد (۱۴۰۰). تحلیل SWOT برای حرفه حسابرسی مستقل در ایران. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۸(۲)، ۳۵۹-۳۹۷.

نیکبخت، محمدرضا؛ رضایی، فرامرز؛ خرم، اسماعیل (۱۳۹۱). بررسی عوامل مؤثر بر فاصله انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی در محیط ایران. تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۱۱(۲۰)، ۱-۲۲.

نیکو مرام، هاشم؛ رهنمای رود پشته، فریدون؛ نونهال نهر، علی‌اکبر (۱۳۹۲). ارزیابی تأثیر به‌کارگیری الزامات استاندارد حسابرسی تجدیدنظر شده ۷۰۰ در کاهش فاصله انتظارات حسابرسی. فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، ۶(۱۷)، ۷۵-۹۲.

هادی نیا، صالح؛ پاکرام، عسگر؛ عبدی، رسول؛ جعفری، علی (۱۴۰۱). طراحی الگوی فرایند تصمیم‌گیری خردمندانه در حسابرسی با رویکرد مبتنی بر نظریه دانه‌بنیاد. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۹(۴)، ۷۳۸-۷۵۷.

هاشمی طاهری، ساناز؛ جهانشاد، آریتا؛ حیدرپور، فرزانه (۱۳۹۲). تأثیر تجدید نظر در استاندارد حسابرسی گزارشگری (۷۰۰) نسبت به صورت های مالی بر کاهش فاصله انتظاراتی بین استفاده‌کنندگان از صورت های مالی و حسابرسان، پایان‌نامه کارشناسی ارشد.

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

References

- ACCA, (2020). *Closing The expectation gap in audit*, www.accaglobal.com.
- Adebayo, O. & Micah Christian, L. (2012). Audit expectation gap: Perspectives of Auditors And audit account users, *International Journal of Development and Management*, 7(12), 197-215.
- Aghaei, M., Musazadeh, A. & Jahan R. T. (2011). The role of audit training in the expectation gap between auditors and users of financial statements, *Journal of Financial Accounting and Auditing*, 47(1), 10-69. (in Persian)
- Alizadeh, E., Naseri, A. & Kurd Tamini, B. (2014). *The effects of perception bias and the distance of audit expectations on the evaluation of auditor decisions*, Master Thesis, Sistan and Baluchestan University. (in Persian)
- American Institute of Certified Public Accountants. (1992). *Private Companies Practice Section, Expectation gap standards: progress, implementation issues, research opportunities*, Association Sections, Divisions, Boards, Teams. 69. <https://egrove.olemiss>.
- Arnes, A., Elder, R. & Besdley, M. (2000). Auditing and Assurance Service. *An Intergrated Approach*, 19(5), 45-69.
- Asare, S., & Wright, A. M. (2012). Investors', auditors', and lenders' understanding of the message conveyed by the standard audit report on the financial statements, *Accounting Horizons*, 26(2), 193-217.
- Behzadian, F. & Izadinia, N. (2017). Investigating the gap between the expectations of independent auditors and users of audit services regarding the quality of services, *Applied Research in Financial Reporting*, 6(10), 88-67. (in Persian)
- Bozorgasl, M. (2000). *Auditors 'and Users' Perceptions of the Content of Messages Sent by Audit Reports*, PhD Thesis, Allameh Tabatabai University. (in Persian)
- Brazel, J. F., Bierstaker, J. L., Choi, J., Glover, S. M., & Myers, L. A. (2011). Comments by the auditing standards committee of the auditing section of the American accounting association on the European commission green paper on audit policy: Lessons from the crisis. *Current Issues in Auditing*, 5(1), 65-89.
- Brown, J. O., Hays, J. & Stuebs, M. T. (2016). Modeling accountant whistle blowing intentions: applying the theory of planned behavior and the fraud triangle, *Accounting and the Public Interest*, 16 (1), 28- 56.

- Chung, J. (1995). Auditors confidence and the audit expectation gap. *Australian Accountants*, 65(16), 26-30.
- Coram, P. J., Mock, T. J., Turner, J. L. & Gray, G. L. (2011). The communicative value of the auditor's report. *Australian Accounting Review*, 21(3), 235-252.
- Deepal, A. G. & Jayamaha, A. (2022). Audit expectation gap: a comprehensive literature review. *Asian Journal of Accounting Research*, 7(3), 308-319.
- Dibia, N. (2015). Audit Expectations Gap Perception of Financial Reporting, *International Journal of Managerial Studies and Research*, 3(1), 23-31.
- Fornell, C. & Larcker, D. F. (1981). Evaluating Structural Equation Models with Unobservable Variables and Measurement Error. *Journal of Marketing Research*, 18(1), 39-50.
- Foroughi, A. & Asgari Arjangi, M. (2005). Investigating the Audit Expectations Gap in Fraud Detection. *Journal of Accounting Knowledge*, 7(15), 5-20. (in Persian)
- Fossung, M. F., Fotoh, L. E., & Lorentzon, J. (2020). Determinants of audit expectation gap: the case of Cameroon. *Accounting Research Journal*, 33(4/5), 561-576.
- Goddard, F. & Schmidt, M. (2020). Attributes Influencing Clients' Auditor Choices: The Expectation Gaps between Auditors and Board Members, *Current Issues in Auditing*, 14 (2) A1-A14.
- Hamilton, E., & Smith, J. (2021). The Effect of Omissions on Management's Fraud Strategies and Auditors' Evaluations of Identified Misstatements, *Accounting Review*, 96(1), 225-249.
- Hammersley, J. S. & Ricci, M. A. (2021). Using Audit Programs to Improve Auditor Evidence, *Accounting Review*, 96 (1), 251-272.
- Hashemi Taheri, S, Jahanshad, A. & Haidarpour, F. (2013). *The effect of revising the auditing standard on financial reporting in general (700) on reducing the expectation gap between users of financial statements and auditors*, Thesis. Islamic Azad university. (in Persian)
- Hassas Yeghane, Y. & Khaliq Baygi, A. (2004). Expectation gap between auditors and users of independent auditors' crediting role. *Accounting and Auditing Reviews*, 44(3), 11-44. (in Persian)
- Houghton, K. & Jubb, C. (2020). Materiality in the context of audit: the real expectations gap, *Managerial Auditing Journal*, 35(9), 482-500.
- Humphrey, C, Moizer P. & Turley, S. (2020). The audit expectations gap "Critical Perspectives on Accounting, *Accounting Review*, 3(4), 137-161.
- James, O. & Izedonmi, F.I.O. (2010). Evidence of audit expectation gap between auditors and users of financial reports in Nigeria, *Journal of business and accounting*, 30(2), 20-39.
- Jha, A., Manoj, K. & Jared, S. (2021). U.S. Political Corruption and Audit Fees, *Accounting Review*, 96 (1), 299-324.
- Lotfi Sheikh Razi, S., & Azadi, K. (2022). Identifying and ranking factors affecting the gap of public expectations. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 11(41), 159-176. (in Persian)

- Lys, T. & Watts, R. (1994). Lawsuits against auditors, *Journal of Accounting Research*, 32(1), 65-93.
- Manatunga, K.P. (2003), Audit expectation gap in auditor responsibilities: comparison between India and Iran. *International journal of business and management*, 3(11), 134-157.
- Mock, T. J., Bedard, J., Coram, P. J., Davis, S. M., Espahbodi, R., & Warne, R. C. (2013). The audit reporting model: Current research synthesis and implications. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(1), 323-351.
- Nasreen, T. (2006). Audit Expectation Gap in Bangladesh: The Role of Auditing Education in Narrowing, *DU Journal of marketing*, 9(1), 340-358.
- Nikbakht, M., Rezaei, F. & Korram, I. (2012). Investigating the Factors Affecting the Distance of Expectations between Auditors and Users of Financial Statements in the Iranian Environment. *Accounting and Auditing Research*, 20(1), 1-22. (in Persian)
- Niko Maram, H., Rahnemaye Rood Poshti, F. & Nonhal Nahr, A. (2013). Evaluating the Impact of Applying the Requirements of the Revised Auditing Standard 700 on Reducing the Distance between Audit Expectations, *Management Accounting Quarterly*, 6 (17), 92-75. (in Persian)
- Ojo M. (2006). Eliminating the Audit Expectations Gap: Myth or Reality? *Munich Personal RePeEc Archives*, 14(9), 145-169.
- Patton, M.Q. (2020). *Qualitative research and evaluation methods*. (3rd ed.). Thousand Oaks, CA: Sage.
- Porter, R., (1993). A recurring issues in auditing: Back to the future, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 9, 4-29.
- Rezaei, Z. (2015). *Corporate governance and business ethics*, Business Publishing Company. (in Persian)
- Royaei, R. & Mohammadi, M. (2015). *Ethics and professionalism in accounting*, (3rd ed.). Farhang Library Publications. (in Persian)
- Ruanke, K. & Schmidt, M. (2014). The audit expectation gap: existence, causes, and the impact of changes, *Accounting and Business*, 44(5), 572-601.
- Saladrigues, R. & Grañó, M. (2014). Audit expectation gap: fraud detection and other factors, *European accounting and management*, 1(1), 120-142.
- Salehi, M. (2016). Quantifying audit expectation gap: A new approach to measuring expectation gap, *Zagreb International Review of Economics and Business*, 19(1), 25-44.
- Samimi, S., Badavar Nahandi, Y. & Mottaghi, A. (2022). The Convergence of the Expectations between Auditors and the Users of Financial Statements A Multidimensional Grounded Theory, *Iranian Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 6(3), 29-54.
- Samimi, S., Bradaran Hassanzadeh, R., Daneshvar, H. (2020). The effect of auditor conservatism on litigation risk, *18 th National Accounting Conference*, Yazd, Iran. (in Persian)

- Sikka, P., Puxty, A., Willmot, H. & Cooper, C. (1998). The Impossibility of Eliminating the Expectation Gap: Some Theory and Evidence, *Critical Perspectives on Accounting*, 9(3), 14-24.
- Strauss, A. & Corbin, J. (1998). *Basics of Qualitative Research: Techniques and Procedures for Developing Grounded Theory*, (2th ed.). Sage Publications, Thousand Oaks, CA, USA.
- Teddlie, C. & Yu, F. (2007). Mixed methods sampling a typology with examples. *Journal of Mixed Methods Research*, 1(1), 77-100.
- Toumeh, A. Yahya, S. & Siam, W.Z. (2018). Expectations gap between auditors and users of financial statements in the audit process: An auditors' perspective. *Asia-Pacific, Management Accounting Journal*, 13(3), 79-107.
- Valian, H., Abdoli, M. & Aroei, M. (2018). Adjusting the Audit Expectations Gap Based on Human Resource Strategies through Rough Theory and Gray Theory Approach, *Management Accounting Quarterly*, 11 (39), 137-115. (in Persian)

