

## بررسی تأثیر فاصله انتظارات حسابرسی بر ارزیابی تصمیمات حسابرس

■ احمد ناصری<sup>۱</sup>

■ الهام علی‌زاده<sup>۲</sup>

تاریخ دریافت: ۹۴/۱۱/۰۹

تاریخ پذیرش: ۹۶/۰۶/۱۱

### چکیده:

سال‌هاست که حرفه حسابرسی گرفتار مسأله فاصله انتظارات بین تهیه‌کنندگان گزارشات حسابداری و استفاده‌کنندگان از این گزارشات می‌باشد، و سؤالاتی از این قبیل مطرح است که، چرا بین انتظارات استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری و درک حسابرسان از مسئولیت حرفه‌ای‌شان تفاوت وجود دارد؟ و یا چرا به محض یک شکست حسابرسی، استفاده‌کنندگان، حسابرسان را مقصر قلمداد می‌کنند؟ حرفه این تصور جامعه از حسابرسان را به عنوان فاصله انتظارات حسابرسی در نظر گرفته است.

هدف این مطالعه بررسی تأثیر فاصله انتظارات حسابرسی بر ارزیابی تصمیمات و به تبع، عملکرد و قضاوت حسابرسان، توسط گروه‌های مختلف استفاده‌کنندگان می‌باشد. مطالعه حاضر، از نوع نیمه تجربی و روش تحقیق آن علی-مقایسه‌ای است. برای گردآوری داده‌ها از پرسشنامه، و برای آزمون فرضیه از آزمون تحلیل واریانس یکطرفه و آزمون پس‌معناداری توکی استفاده شده است. نمونه آماری پژوهش حاضر، شامل ۱۴۹ آزمودنی، متشکل از چهار گروه از استفاده‌کنندگان گزارشات حسابداری شامل: حسابرسان، دانشجویان حسابداری، اعتباردهندگان و سرمایه‌گذاران می‌باشد. نتایج حاصل از این پژوهش نشان داد که، بین ارزیابی گروه‌های استفاده‌کننده، تفاوت معناداری وجود دارد، که این حاکی از وجود فاصله انتظاراتی حسابرسی می‌باشد.

کلمات کلیدی: فاصله انتظارات حسابرسی، ساختار فاصله انتظارات، گزارش حسابرسی

۱- استادیار گروه حسابداری دانشگاه سیستان و بلوچستان

۲- کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه سیستان و بلوچستان، نویسنده مسئول، ایمیل: [accu\\_alizadeh@ymail.com](mailto:accu_alizadeh@ymail.com)

## ۱- مقدمه

### ۱-۱- بیان مسئله

حرفه حسابرسی همواره در معرض تصورات اشتباه افراد بوده است؛ یکی از این تصورات اشتباه این است که حسابرسان می‌توانند در مورد صحت صورت‌های مالی یک شرکت، اطمینان مطلق دهند. ادبیات حسابرسی به طور گسترده وجود یک فاصله انتظاراتی را توصیف و نشان داده است که ناشی از این واقعیت می‌باشد، که انتظارات جامعه از حسابرسان ممکن است از مسئولیت‌ها و مقررات و استانداردهای حرفه‌ای فراتر رود (هاسینک<sup>۳</sup> و دیگران، ۲۰۰۹).

فسادهای مالی در سال‌های اخیر منجر به ایجاد تصویر نامطلوبی از حرفه حسابداری و حسابرسی در جامعه شده است. در دعوای حقوقی که علیه حسابرسان اتفاق می‌افتد، طرفین دعوا تمایل دارند حسابرسان را به علت اینکه نتوانستند مشکلات مالی مشتریان خود را پیش‌بینی کنند، مقصر نشان دهند، حرفه نیز، فقط توانسته است برای پاسخ به این مشکلات، قوانین سخت تبیین کند، اما این مشکلات علاوه بر این که حل نشدند، هموار نیز نگشتند. در این بین، مفهومی تحت عنوان «فاصله انتظارات» وجود دارد، که برای اولین بار توسط لاجیو (۱۹۷۴) مفهوم سازی شد (سیکا و همکاران، ۱۹۹۸)؛ و بر درک افراد از حرفه اثر دارد، لاجیو (۱۹۷۴) فاصله انتظارات را، به عنوان تفاوت بین سطوح عملکرد مورد انتظار «که توسط حسابدار مستقل و توسط استفاده‌کننده از صورت‌های مالی تصور شده است»، تعریف کرده است (لاجیو، ۱۹۷۴)؛ به بیان دیگر، به تفاوت بین (۱) آن چه که عموم و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی از مسئولیت حسابرسان باور دارند و (۲) آن چه که حسابرسان از مسئولیت‌های خود باور دارند، اشاره می‌کند (AICPA، ۱۹۹۳). به دنبال پی بردن به این موضوع هستیم که، این عامل بر ارزیابی تصمیمات حسابرسان توسط افراد چه تأثیری دارد و آیا قصور نسبت داده شده، از این عامل منتج می‌گردد. بنابراین موضوع اصلی این تحقیق، بررسی اثر فاصله انتظارات حسابرسانی بر ارزیابی تصمیمات حسابرسان است. پژوهش‌های قبلی حاکی از این است که فاصله انتظارات حسابرسانی بر ارزیابی تصمیمات حسابرسان در جاهای مختلف دنیا اثر داشته است.

گروه‌های مختلف استفاده‌کننده از صورت‌های مالی جهت اتخاذ تصمیمات اقتصادی، برنامه‌ریزی و نظارت، نیازمند دریافت اطلاعاتی در مورد وضعیت مالی و عملکرد اقتصادی می‌باشند. این اطلاعات از طریق گزارشگری مالی که محصول اصلی آن مجموعه صورت‌های مالی به همراه یادداشتهای توضیحی آن است، ارائه می‌شود. اطلاعات منعکس در صورت‌های مالی، زمانی برای استفاده‌کنندگان مفید و مؤثر است که ویژگی‌های کیفی لازم را دارا باشد. تجزیه و تحلیل کیفی اطلاعات باید توسط شخص ذیصلاحی غیر از تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی انجام شود؛ مسئولیت این کار برعهده حسابرسان مستقل گذاشته شده است (آقایی و دیگران، ۱۳۹۰). قضاوت حرفه‌ای، تصمیم‌گیری و

توجیه و اظهار نظر در حسابرسی از موضوع‌های بسیار با اهمیت در حرفه حسابرسی است که موجب چالش‌های اساسی در کیفیت حسابرسی می‌شوند و نهایتاً در واکنش بازار خدمات حرفه‌ای حسابرسی تأثیر بسیار دارند (حساس یگانه، ۱۳۸۵). قریب چهل سال است که استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی حسابرسی شده، مخاطب گزارش حسابرسی یکنواختی (گزارش استاندارد کوتاه) هستند. با گذشت این مدت زمان انتظار می‌رود اعتبار دهندگان، سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان، گزارش حسابرسی و اهداف آن را به‌خوبی درک نمایند. اما واقعیت این نیست و شواهد مبین گسترش شکاف بین اهداف حسابرسان و انتظارات استفاده‌کنندگان است (بزرگ‌اصل، ۱۳۷۷).

اختلاف فاحش بین آنچه اغلب استفاده‌کنندگان از صورتحساب‌های مالی حسابرسی شده انتظار دارند، که از مطالعه این صورتحساب‌ها بدست آورند، و آنچه حسابرسان مستقل اصرار دارند که در اختیار این استفاده‌کنندگان بگذارند، همیشه یکی از حادترین مسائل موجود دنیای حسابداری امروزی بوده است (فرقاندوست حقیقی، ۱۳۵۶).

#### ۱-۲- مروری بر مبانی نظری و پیشینه پژوهش

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

رابرت مدنیک (۱۹۸۶)، در این تحقیق نقش حسابرسان مستقل در جامعه مورد بررسی قرار گرفته؛ و تاریخچه‌ای از فاصله انتظارات و رشد آن بیان گردیده است. در ادامه تلاش‌های صورت گرفته از جانب مجامع حرفه‌ای بیان شده است. در این مقاله پیشنهاد شده که، به جای تغییر ساختار گزارش حسابرسی، یک یادداشت مکمل (آموزشی) درباره نقش و محدودیت‌های حسابرسی به عنوان پیوست گزارش حسابرسی منتشر شود.

هامفری و همکاران (۱۹۹۲)، در مطالعه‌ای، پاسخ حرفه حسابداری به فاصله انتظارات حسابرسی را بررسی کردند و دو استراتژی اصلی به عنوان پاسخ مشخص شده است که شامل: یک رویکرد دفاعی، تمرکز بر آموزش و اطمینان عمومی؛ و یک رویکرد سازنده، به دنبال انتقال و تمایل به تغییر فعالیت‌های حسابرسی برای پاسخگویی به نگرانی‌های عمومی است، می‌شود، ارائه شده است. این مقاله به ارزیابی این پاسخ، و احتمال موفقیت در کاهش مشکلات انتظاراتی، در زمینه مشکلات ذاتی در ساختار حسابرسی به عنوان یک فعالیت تحت نظارت می‌پردازد.

کارن آل. هوک (۱۹۹۲)، مطالعه‌ای با دیدگاهی انتقادی از فاصله انتظاراتی، انجام داده است. این مقاله به تجزیه و تحلیل معینی از پاسخ‌های حرفه حسابداری به فاصله انتظاراتی، با استفاده از اصول طبقه‌بندی و تجزیه و تحلیل مبتنی بر تئوری‌های حرفه‌ای می‌پردازد. یک نتیجه‌گیری این پژوهش این است که، به نظر می‌رسد همه اقدامات حرفه حسابداری به منظور کمک به بهبود یک تابع رفاه اجتماعی است؛ بنا بر این، به مدیریت تضادهای اجتماعی موجود بین حوزه‌های مختلف خدمات حسابداران کمک می‌کند، و همه اقدامات حرفه‌ای را نیز حفظ یا تقویت می‌کند. این مطالعه عدم

وجود انحصار متقابل نظریه‌های مختلف را نشان می‌دهد؛ و مشخص می‌سازد که تجزیه و تحلیل تجربی به تنهایی در تبیین رفتار اجتماعی، کفایت نمی‌کند.

اندرسون و همکاران (۱۹۹۳)، در تحقیقی تحت عنوان «ارزیابی تصمیمات حسابرس: تأثیر سوگیری ادراک و فاصله انتظار»، بررسی نمودند که آیا سوگیری ادراک و فاصله انتظار تأثیری بر ارزیابی تصمیمات حسابرس دارد. این تحقیق به صورت پیش‌آزمون - پس‌آزمون انجام شد؛ و نتایج حاکی از وجود تأثیر هم سوگیری ادراک و هم فاصله انتظار بر ارزیابی تصمیمات حسابرس بود. اما این تحقیق به علت استفاده از دانشجویان رشته حسابداری و حقوق، از واقع‌گرایی برخوردار نمی‌باشد. استفان‌هایند (۱۹۹۷)، مطالعه‌ای تحت عنوان «بدهمی، فاصله انتظاراتی و حسابرسان» انجام داده است. وی بدهمی را به عنوان «کیفیت فاصله انتظارات» توصیف می‌کند، و نشان می‌دهد که حسابرسان و مشتریان‌شان برداشت‌های بسیار متفاوتی از حسابرسی دارند، و فاصله انتظاراتی در بین پاسخ‌دهندگان جوان بزرگتر است.

سیکا و همکاران (۱۹۹۸)، در مطالعه‌ای تحت عنوان «عدم امکان حذف فاصله انتظاراتی: تعدادی نظریه و شواهد»، به بحث مکان‌یابی انتظارات حسابرسی در درون یک چارچوب اجتماعی، سیاسی و تاریخی می‌پردازند. استدلال آن‌ها این است که، در یک جامعه مشخص شده توسط بخش بزرگ اجتماعی، دوری از تعریف شیوه‌های اجتماعی، مانند حسابرسی، مورد مجادله است. با توجه به تضادهای اجتماعی، تعریف شیوه‌های اجتماعی، موضوع چالش‌های مستمر و مذاکره و فاصله بین معانی رقیب حسابرسی است، که نمی‌تواند حذف شود. آن‌ها این تفسیر را از طریق بررسی ارتباط حسابرسی با تشخیص و گزارش‌تقلب، نشان می‌دهند. براساس مدارک و شواهد تاریخی، آن‌ها استدلال می‌کنند که اهداف حسابرسی در درون روابط اجتماعی قوی ساخته و دگرگون شده است. هانیفا و هیدایب (۲۰۰۷)، مطالعه‌ای را با عنوان «مکان‌یابی فاصله انتظاراتی حسابرسی در درون یک زمینه فرهنگی: مطالعه موردی در عربستان سعودی»، از طریق مصاحبه و پرسش‌نامه انجام دادند. این مقاله درک و بینش کلی نسبت به نوعی از «فاصله انتظارات حسابرسی» که در یک زمینه فرهنگی وجود دارد، ارائه می‌دهد. نتایج این تحقیق، بیشتر نشان می‌دهد فاصله عملکرد ناشی از چهار عامل در محیطی است که، در آن حسابرسی اعمال شده است؛ این چهار عامل، سیاست صدور مجوز، فرایند استخدام، ساختار سیاسی و حقوقی، و قالب ارزش‌های اجتماعی هستند. نتایج مصاحبه، تأثیر تنظیمات نهادی و فرهنگی در فاصله انتظاراتی حسابرسی را نشان می‌دهد. همچنین نشان می‌دهد که گنجاندن اصول اسلامی در استانداردهای حسابرسی و نظام اخلاقی به کاهش فاصله انتظارات که در عربستان سعودی وجود داشته، کمک کرده است.

اضام. ام. دی. علی و همکاران (۲۰۰۷)، در مطالعه‌ای تحت عنوان «آموزش عملی و فاصله انتظاراتی حسابرسی: مطالعه موردی از دانشجویان دوره کارشناسی حسابداری در دانشگاه Utara مالزی»، تأثیر کارآموزی را در کاهش فاصله انتظارات حسابرسی بررسی کردند. آن‌ها دریافتند که یک تغییر قابل توجهی در برداشت میان دانشجویان پس از برنامه کارآموزی وجود دارد. با این حال، آن‌ها تغییر در برداشت‌ها را از طریق برنامه کارآموزی، به عنوان وسیله‌ای برای کاهش فاصله انتظارات حسابرسی

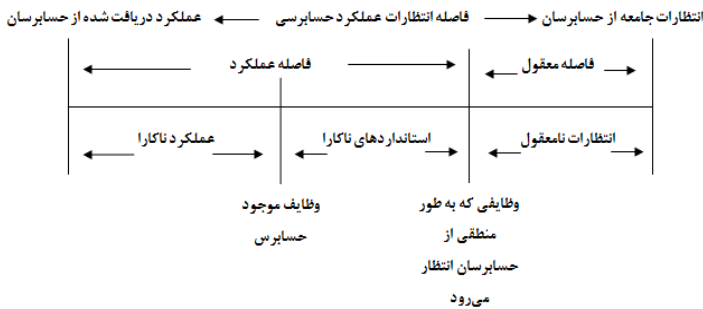
تضمین نکردند. اما معتقدند که، یک برنامه کارآموزی می‌تواند برای تکمیل آموزش حسابرسان در دانشگاه مورد استفاده قرار گیرد و به عنوان یک راه‌حل ایده‌آل برای نمایاندن مسائل حرفه‌ای به دانشجویان، مورد استفاده قرار گیرد و آن‌ها را به درک بهتر از عملکرد واقعی و وظایف حسابرسان قادر سازد.

هاسینک و همکاران (۲۰۰۹)، در تحقیقی با عنوان «تقلب شرکت‌ها و فاصله انتظارات حسابرسان: مطالعه‌ای در میان مدیران حرفه»، به دنبال ارزیابی اهمیت یک فاصله معقول، فاصله عملکرد ناکارا و فاصله استانداردهای ناکارا بودند. در این تحقیق، فاصله انتظارات حسابرسان از دیدگاه سه گروه از مدیران حرفه مورد بررسی قرار گرفته است؛ و از بانکداران به عنوان گروه شاهد استفاده نموده‌اند. براساس نتایج، در مقایسه با بانکداران، مدیران حرفه تمایل کمتری به قضاوت عملکرد حسابرسان نشان دادند؛ و معتقدند در بخش‌های کمتری نیاز به اصلاح استانداردهای حسابرسان وجود دارد. یگانه و خالقی بایگی (۱۳۸۳)، این تحقیق به بررسی فاصله انتظاراتی بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان از نقش اعتباردهی حسابرسان مستقل پرداخته است. داده‌های این پژوهش از طریق توزیع پرسشنامه بین حسابرسان رسمی و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی جمع‌آوری شده است. نتایج این تحقیق بیانگر وجود تفاوت معناداری بین فاصله انتظاراتی حسابرسان و استفاده‌کنندگان از نقش اعتباردهی حسابرسان مستقل می‌باشد.

حیدرپور و همکاران (۱۳۸۹)، در این تحقیق، فاصله انتظاراتی بین حسابرسان، مؤدیان و سازمان مالیاتی به عنوان نماینده بخش عمومی، بررسی شده است؛ و نقش حسابرسان مستقل در کاهش فاصله انتظاراتی بر مبنای چهار معیار فاصله زمانی بین رسیدگی تا صدور برگ تشخیص، فاصله زمانی بین صدور برگ تشخیص، فاصله زمانی بین صدور برگ تشخیص تا صدور برگ قطعی تا انجام عملیات اجرایی، مورد ارزیابی و بررسی قرار گرفته است. اطلاعات این تحقیق از روش اسناد کاوی جمع‌آوری گردیده است. نتایج این تحقیق حاکی از این بود که انجام حسابرسان مالیاتی موجب تسریع در وصول مالیات، کاهش وقفه‌های مالیاتی و افزایش سطح کیفی گزارش‌های مالی می‌گردد. آقایان و همکاران (۱۳۹۰)، در این تحقیق نقش آموزش حسابرسان در فاصله انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی مورد بررسی قرار گرفته است. داده‌های تحقیق نیز از طریق توزیع پرسشنامه جمع‌آوری شده‌اند. نتایج حاصل از بررسی یافته‌ها، حاکی از این بوده است که، آموزش حسابرسان به استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی باعث کاهش فاصله انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی می‌شود.

### ۱-۳- ساختار فاصله انتظاراتی حسابرسان

برای سنجش فاصله انتظارات حسابرسان، ادبیات تحقیق، مطالعات صورت گرفته و مبانی نظری تحقیق مورد بررسی قرار گرفت؛ و نهایتاً با الهام از ساختار معرفی شده توسط پورتر (۱۹۹۳)، برای فاصله انتظارات حسابرسان، پرسشنامه تدوین گردید. این ساختار در ادامه تشریح می‌گردد. شکل زیر، اجزای فاصله انتظارات حسابرسان که توسط پورتر پیشنهاد شده است را، به تصویر می‌کشد.



شکل ۱. ساختار فاصله انتظارات عملکرد حسابرسی (پورتز، ۱۹۹۳، ص ۵۰)

پورتز (۱۹۹۳، ۴۹) فاصله انتظارات را بدین گونه تعریف کرده است:

«فاصله بین انتظارات جامعه از حسابرسان و عملکرد حسابرسان، که توسط جامعه دریافت شده است.» برای تمایز فاصله بین انتظارات جامعه از حسابرسان و عملکرد حسابرسان، پورتز دو جزء اصلی از فاصله انتظارات را شناسایی کرده است. جزء اول، فاصله معقول است «به معنای فاصله بین آن چه که جامعه انتظار دارد که حسابرسان انجام دهند، و آن چه که جامعه به طور منطقی می‌تواند انتظار داشته باشد، که حسابرسان انجام دهند» و جزء دوم، فاصله عملکرد است «به معنای فاصله بین آن چه جامعه به طور منطقی می‌تواند انتظار داشته باشد که حسابرسان انجام دهند، و آن چه که حسابرسان درک کرده‌اند که به آن دست یابند»؛ از طرفی حسابرسان براساس قوانین تدوین شده توسط حرفه و مراجع قانونی ملزم به رعایت اصول و قوانین خاصی می‌باشند، از این رو در مورد فاصله عملکرد می‌توان گفت که، انتظارات جامعه ممکن است، از این اصول و قوانین، انحراف داشته باشد. این انحراف را می‌توان با تقسیم فاصله عملکرد به فاصله استانداردهای ناکارا و فاصله عملکرد ناکارا در نظر گرفت؛ فاصله استانداردهای ناکارا «به معنای فاصله بین وظایفی که به طور منطقی می‌توان از حسابرسان انتظار داشت، و وظایف موجود حسابرسان که توسط قانون و مجامع حرفه‌ای تدوین شده است» و فاصله عملکرد ناکارا «به معنای فاصله بین استاندارد مورد انتظار از انجام وظایف موجود حسابرسان و عملکرد دریافت شده حسابرسان، که توسط جامعه درک شده است و انتظار می‌رود» می‌باشد (پورتز، ۱۹۹۳).

این تمایز و تقسیم‌بندی مهم است، زیرا هر یک از این سه جزء راه‌حل خاص خود را دارد. فاصله معقول را می‌توان با شفاف‌سازی و توضیح وظایف حسابرسان برای جامعه، در ارتباط با آن چه که به طور منطقی می‌تواند از حسابرسان انتظار داشته باشد، محدود کرد. گسترش استانداردهای حسابرسی در راستای وظایفی که جامعه منطقاً انتظار دارد که حسابرسان انجام دهند، یک راه‌حل برای پر کردن فاصله استانداردهای ناکارا است، در حالی که فاصله عملکرد ناکارا می‌تواند با آموزش‌های بیشتری از طرف حرفه حسابرسی و با بهبود کنترل کیفیت حسابرسی کاهش یابد (هاسینگ و دیگران، ۲۰۰۹).

از این مدل، برای طراحی سؤال مربوط به فرضیه استفاده نمودیم.

#### ۱-۴- فرضیه تحقیق

تصمیمات حسابرسان ممکن است توسط گروه‌های مختلف مورد ارزیابی واقع شود. هرکدام از این گروه‌ها درک متفاوتی از حرفه دارند، بنابراین انتظارات و نهایتاً ارزیابی تصمیمات حسابرسان توسط آنها با هم متفاوت است. بنابراین فرضیه اصلی تحقیق این است که:

بین ارزیابی تصمیمات حسابرسان در گروه‌های مختلف قضاوت کننده تفاوت معناداری وجود دارد.

#### ۲- روش تحقیق

در این پژوهش می‌خواهیم بررسی کنیم که، فاصله انتظارات حسابرسانی بر ارزیابی تصمیمات حسابرسان، چه تأثیری می‌گذارد، بدین ترتیب لازم است از طرح پژوهشی‌ای استفاده کنیم که اثر فاصله انتظارات افراد (متغیرهای مستقل) بر ارزیابی تصمیمات حسابرسان (متغیر وابسته) را بسنجد. بدین منظور از بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان صورتهای مالی نمونه‌ای به صورت تصادفی و در دسترس انتخاب شد، و از پرسشنامه برای سنجش انتظار آنان استفاده شده است. این پرسشنامه شامل یک طرح حسابرسانی، از یک شرکت است، که نظر حسابرسان در سال مشخصی از فعالیت در ارتباط با یک موضوع خاص به همراه اطلاعاتی که حسابرسان در اختیار داشته، داده شده است و از افراد درجه موافقت و یا مخالفت آنها با نظر حسابرسان با توجه به اطلاعات همان سال پرسیده شده است. برای سنجش فاصله انتظار از متغیر نوع گروه قضاوت‌کننده، استفاده نمودیم.

با توجه به مدل فاصله انتظارات حسابرسانی که توسط پورتر ارائه گردیده است، برای سنجش فاصله انتظار از ۲ سؤال، که یکی در ارتباط با اصول پذیرفته‌شده حسابداری در مورد اصل اهمیت می‌باشد (سنجش فاصله انتظار ناشی از استانداردهای ناکارا)، و دیگری در ارتباط با عملکرد حسابرسان می‌باشد که طی یک طرح واقعی حسابرسانی، مرتبط با اصل اهمیت، مطرح شد (سنجش فاصله انتظار ناشی از عملکرد ناکارا).

درجه موافقت و یا مخالفت افراد با نظر حسابرسان به عنوان ارزیابی تصمیم حسابرسان در نظر گرفته شده است.

این پژوهش از نظر ماهیت داده‌های جمع‌آوری شده، جزء مطالعات کمی، از منظر هدف، یک مطالعه کاربردی و از نظر شیوه، جزء مطالعات میدانی می‌باشد، روش تحقیق آن نیز، علی-مقایسه‌ای است. برای تجزیه و تحلیل داده‌ها نیز از نرم‌افزار SPSS استفاده شده است.

#### ۲-۱- جامعه و نمونه آماری

تمام حسابرسان مستقل و گروهی از استفاده‌کنندگان صورتهای مالی شامل دانشجویان حسابداری و سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان (بانک‌ها) می‌باشد؛ که به دلیل گستردگی آنها جامعه به صورت نامحدود تعریف گردیده است. برای جمع‌آوری اطلاعات از روش نمونه‌گیری در دسترس

استفاده شده است.

تعداد پرسشنامه‌های ارسالی و دریافتی، به شرح جدول (۱) است:

جدول (۱). تعداد پرسشنامه‌های ارسالی و دریافتی از آزمودنی‌ها

نمونه	تعداد پرسشنامه‌های ارسالی	تعداد پرسشنامه‌های دریافتی	تاریخ دریافت
حسابرسان	۱۵۰	۴۶	۱۳۹۲/۱۲/۱۰
دانشجویان حسابداری	۵۰	۴۷	۱۳۹۲/۱۲/۱۹
سرمایه‌گذاران	۵۰	۲۲	۱۳۹۳/۰۱/۱۶
اعتباردهندگان	۵۰	۳۶	۱۳۹۳/۰۱/۲۰

### ۳- تحلیل داده‌ها

برای انتخاب نوع آزمون آماری نیز می‌توان گفت، از آزمون‌های پارامتری زمانی استفاده می‌شود که سطح سنجش مقیاس‌ها، نسبی یا فاصله‌ای باشد، از آنجایی که پرسشنامه تحقیق با طرح هفت درجه لیکرت، از کاملاً موافقم تا کاملاً مخالفم، و به این ترتیب برای آن‌ها امتیاز یک تا هفت در نظر گرفته شده است، لذا سؤالات به مقیاس فاصله‌ای تبدیل شده و در این صورت، مجاز به استفاده از آزمون‌های پارامتری می‌باشیم. به این منظور، برای سنجش این متغیر به علت فاصله‌ای بودن مقیاس آن و تعداد بیش از دو گروه آزمودنی، از آزمون تحلیل واریانس یکطرفه (ANOVA) و آزمون پس معناداری توکی استفاده شده است.

#### ۳-۱- آزمون فرضیه

فرضیه اصلی: بین ارزیابی تصمیمات حسابرس در گروه‌های مختلف قضاوت کننده تفاوت معناداری وجود دارد.

برای بررسی و آزمون فرضیه «بین ارزیابی تصمیمات حسابرس در گروه‌های مختلف قضاوت کننده تفاوت معناداری وجود دارد» فرضیه صفر و فرضیه مخالف به شرح زیر تبیین گردیده است:

$H_0$ : بین ارزیابی تصمیمات حسابرس در گروه‌های مختلف قضاوت کننده تفاوت معناداری وجود ندارد.

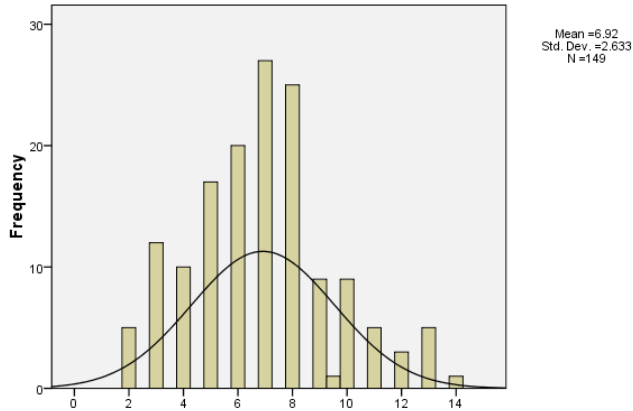
$H_1$ : بین ارزیابی تصمیمات حسابرس در گروه‌های مختلف قضاوت کننده تفاوت معناداری وجود دارد.

از آنجایی که تعداد گروه‌های آزمودنی بیش از دو گروه و سطح سنجش متغیرها، اسمی - فاصله‌ای می‌باشد، برای بررسی این فرضیه از آزمون تحلیل واریانس یکطرفه استفاده شده است.

۲،۳. بررسی پیش‌فرض‌های استفاده از آزمون تحلیل واریانس یکطرفه:

پیش‌فرض نرمال بودن داده‌ها:





شکل ۲. توزیع داده‌ها برای متغیر ارزیابی تصمیمات

با توجه به شکل مشاهده می‌شود، توزیع داده‌ها نرمال است. پیش‌فرض همگونی واریانس‌ها:

جدول (۲). نتیجه بررسی همگونی واریانس‌ها

آزمون همگونی واریانس‌ها			
ارزیابی تصمیمات			
لوین	df۱	df۲	سطح معناداری
۲/۳۱۵	۳	۱۴۵	۰/۰۷۸

همانگونه که مشاهده می‌شود؛ آزمون لوین معنادار نشده است که این حاکی از همگونی واریانس‌ها می‌باشد، بدین ترتیب مجاز به استفاده از آزمون‌های پس معناداری هستیم که برای همگونی واریانس‌ها تعیین شده است. در بین آزمون‌های پس معناداری آزمون‌های شفیه و توکی آزمون‌های قوی و محافظه‌کارتر نسبت به سایر آزمون‌های این گروه هستند. بنابراین به علت یکسان نبودن حجم نمونه‌ها در گروه‌های مختلف، آزمون توکی از قابلیت اطمینان و اتکای بیشتری برخوردار می‌باشد که بدین ترتیب از آن استفاده می‌کنیم.

جدول (۳). توصیف آماری ارزیابی تصمیمات بر حسب گروه استفاده‌کننده

گروه استفاده‌کننده	تعداد	میانگین	انحراف معیار
حسابرسان	۴۳	۶/۱۱۶۳	۲/۶
اعتباردهندگان	۳۵	۷/۹۱۴۳	۲/۷
دانشجویان	۴۸	۶/۸۱۲۵	۲/۰۳
سهامداران	۲۲	۷/۰۰۰	۳/۰۵

جدول (۴). خلاصه نتایج آزمون واریانس یکطرفه ارزیابی تصمیمات

فاصله انتظارات	مجموع مجذورات	درجه آزادی	مربع مجذورات	نسبت *F	سطح معناداری
بین گروهی	۶۳/۰۰۶	۳	۲۱/۰۰۲	۳/۱۶۲	۰/۰۲۷
درون گروهی	۹۵۶/۴۷۴	۱۴۴	۶/۶۴۲		
جمع	۱۰۱۹/۰۴۸	۱۴۷			

$p > 0.05$

نتایج آزمون واریانس یکطرفه حاکی از آن است که، تفاوت معناداری بین دو گروه، در میانگین نمرات ارزیابی تصمیمات وجود دارد؛ که برای بررسی تفاوت بین گروه‌ها از آزمون تعقیبی توکی استفاده شد؛ که نتایج آن در جدول زیر آمده است.

[F (3.144) = 3/162, P = 0/027]

**جدول (۵). نتایج آزمون پس‌معدناری توکی بین گروه‌ها در متغیر ارزیابی تصمیمات**

متغیر	گروه استفاده‌کننده (i)	گروه استفاده‌کننده (j)	تفاوت میانگین (i-j)	خطای استاندارد	سطح معدناری
ارزیابی تصمیمات	حسابرسان	اعتباردهندگان	-۱/۸۴۲	۰/۵۶	۰/۰۰۴

نتایج آزمون توکی حاکی از آن است که، تفاوت معدنار فقط بین حسابرسان و اعتباردهندگان وجود دارد و میانگین نمرات اعتباردهندگان از حسابرسان بیشتر بود؛ اما تفاوت معدناری بین بقیه گروه‌ها وجود نداشت.

**۴- نتیجه‌گیری**

در این مطالعه، وجود تفاوت معدنار بین نوع گروه قضاوت‌کننده و ارزیابی تصمیمات حسابرس بررسی گردید؛ براساس نتایج حاصل، وجود تفاوت معدنار بین دو متغیر تأیید گردید. این فرضیه که بازتابی از فاصله انتظارات حسابرسی می‌باشد، حاکی از وجود تأثیر فاصله انتظارات حسابرسی بین گروه‌های استفاده‌کننده می‌باشد. براساس نتایج حاصله این تفاوت بین دو گروه حسابرسان و اعتباردهندگان بیشتر است. نتایج حاصل از این پژوهش نشان داد که، بین ارزیابی گروه‌های استفاده‌کننده، به علت دانش و تجربه تخصصی حسابرسان در مقایسه با سایر گروه‌ها تفاوت معدناری وجود دارد، که این حاکی از وجود فاصله انتظاراتی حسابرسی می‌باشد، و همچنین نتیجه این تحقیق مطابق با نتیجه تحقیق اندرسون، لاو و ریکرز (۱۹۹۳)، جنینگز، اندرسون و ریکرز (۱۹۹۳) و لاو و ریکرز (۲۰۰۲) می‌باشد.

**۵- پیشنهادات جانبی این تحقیق**

با توجه به نتایج این تحقیق و پژوهش‌های دیگر در ارتباط با فاصله انتظارات حسابرسی، ارائه «گزارش اهمیت به استفاده‌کنندگان» پیشنهاد می‌گردد، که در سال ۱۹۸۸، توسط پروفیسور زلی نیز پیشنهاد شد. افزایش کیفیت استانداردها، اصول و قوانین حرفه‌ای در راستای انتظارات استفاده‌کنندگان.

## ۶- منابع

- ۱- آقای، محمدعلی. موسوی‌زاده عباسی، نورالدین، و جهان‌آرا تورج، (۱۳۹۰). نقش آموزش حسابداری در فاصله انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی. پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابداری ۱۰، ۴۷-۶۹.
- ۲- بزرگ‌اصل، موسی. (۱۳۸۸). حسابداری میانه، جلد اول. تهران. سازمان حسابداری- مدیریت تدوین استانداردها.
- ۳- حساس‌یگانه، یحیی. (۱۳۸۵). قضاوت حرفه‌ای در حسابداری، فصلنامه خبری، اطلاع‌رسانی حسابداری ۱۱(۱۰)، ۲۹-۴۰.
- ۴- حساس‌یگانه، یحیی و خالق بایگی، احمد (۱۳۸۳). فاصله انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان از نقش اعتباردهی حسابرسان مستقل، بررسی‌های حسابداری و حسابداری ۲۹-۱۱-۴۴.
- ۵- حیدرپور، فرزانه، خداویسی جلیل، و داغاتی رضا، (۱۳۸۹). بررسی میزان کارایی اجرایی حسابداری مالیاتی در کاهش فاصله انتظارات، پژوهشنامه مالیات. ۵۶، ۲۱۱-۲۹۹.
- ۶- فرقاندوست حقیقی ک.، (۱۳۵۶)، تعریف دقیق‌تری برای حرفه حسابداری، مجله حسابرس ۵، ۲۰-۲۱ و ۳۳-۳۴.

1.American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). 1993. In D. Guy, and A. Winters (Eds.), The expectation gap standards: Progress, implementation issues, and research opportunities. New York: AICPA.

2.Azham Md. Ali, Teck Heang Lee, Rosli Mohamad, Nor Zalina Mohamad Yusof and Marianne Ojo., Practical Training and the Audit Expectations Gap: The Case of Accounting Undergraduates of Universiti Utara Malaysia, Journal of Financial Reporting and Accounting (Emerald Publications), Forthcoming.

3.Buchman, T. A., An Effect of Hindsight on Predicting Bankruptcy with Accounting Information, Accounting~ Organizations and Society.pp. 2671985 .285-.

4.Harold F.D. Hassink, Laury H. Bollen, Roger H.G. Meuwissen, Meinderd J. de Vries.. Corporate fraud and the audit expectations gap: A study among business managers. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation. Vol.18, pp.85-100.2009.

5.Hinde. S. Confusion, Expectation Gaps and Auditors. Computer Audit Update, Vol. 1997, no. 8, pp. 21997 4-.

6.Humphrey, C., P. Moizer, and S. Turley.. The audit expectations gap--plus ca change, plus c'est la meme chose?. Critical Perspectives on Accounting.vol. 3, no.2, pp. 1371992 .161-.

7.John C. Anderson., D. Jordan Lowe., Philip M.J. Reekers. Evaluation of auditor decisions: Hindsight bias effects and the expectation gap. Journal of Economic Psychol

ogy, vol.14, pp.711737.1993-.

8. Karen L. Hooks. Professionalism and self interest: A critical view of the Expectations Gap. Critical Perspectives on Accounting, Vol.3, no. 2, pp. 1091992 .136-.

9. Liggio, C. D. The expectation gap: The accountant's Waterloo. Journal of Contemporary Business, vol.3, no.3, pp. 27-44.1974.

10. Porter, B. A.. An empirical study of the audit expectation-performance gap. Accounting and Business Research, vol. 24, pp. 49-68. 1993.

11. Roszaini Haniffa, Mohammad Hudaib. Locating audit expectations gap within a cultural context: The case of Saudi Arabia. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Vol. 16, no. 2, pp. 1792007 .206-.

12. Sikka, P., A. Puxty, H. Willmott, and C. Cooper. The impossibility of eliminating the expectations gap: Some theory and evidence. Critical Perspectives on Accounting, vol. 9, no.3, pp. 299330.1998-.