

بررسی عوامل موثر بر فاصله انتظاراتی بین حسابرسان و استفاده کنندگان از

صورت‌های مالی در محیط ایران

دکتر محمدرضا نیکبخت

دانشیار گروه حسابداری دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

فراهمرز رضایی

کارشناس ارشد رشته حسابداری دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

اسماعیل خرم

کارشناس ارشد رشته حسابداری دانشکده مدیریت و حسابداری دانشگاه شهید بهشتی

تاریخ دریافت: ۹۱/۰۴/۱۲، تاریخ پذیرش: ۹۱/۰۸/۰۹

چکیده

"انتظار استفاده کنندگان از گرایش‌های حسابرسان، مستقل از تلقی حسابرسان از وظایف خود"، به عنوان فاصله انتظاراتی بین حسابرسان و استفاده کنندگان از صورت‌های مالی بیان شده است. عوامل متعددی در شکل‌گیری فاصله انتظاراتی مذکور دخیل می‌باشند. در پژوهش حاضر اثر برخی از این عوامل، شامل دوگانگی بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات و همچنین ارائه خدمات جانبی توسط حسابرسان در ایران مورد بررسی قرار گرفته است. برای گردآوری داده‌های این پژوهش از پرسشنامه با مقیاس لیکرت و برای ارزیابی فرضیه‌ها از آزمون‌های t استیودنت، یومن ویتنی و کولموگروف-اسمیرنوف استفاده شده است. جامعه آماری پژوهش متشکل از دو گروه، استفاده کنندگان صورت‌های مالی شامل سرمایه‌گذاران و گروه حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی می‌باشد. نتایج حاصله نشان داد که بین دیدگاه حسابرسان و استفاده کنندگان از صورت-

های مالی به دلیل وجود دوگانگی بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات کشور و ارائه خدمات جانبی به صاحبکار توسط مؤسسات حسابرسی فاصله انتظاراتی وجود دارد. همچنین در بررسی دیدگاه‌های پرسش شوندگان، نتایج پژوهش نشان می‌دهد که بین دیدگاه حسابرسان و استفاده کنندگان (بین گروهی) تفاوت معنی داری وجود داشته و بین دیدگاه‌های استفاده کنندگان (درون گروه) تفاوتی وجود ندارد.

واژه‌های کلیدی: فاصله انتظاراتی، حسابرسان، استفاده کنندگان از صورت‌های مالی

مقدمه:

نیاز به حسابرسی مستقل می‌تواند بعنوان پاسخی برای مشکلات نمایندگی تلقی گردد. نقش حسابرسی بعنوان مکانیزمی برای گواهی دادن بر پاسخگویی و مباشرت مدیریت شد. در نتیجه افزایش در پیچیدگی ساختار تجاری، فعالیت‌های جهانی شدن و جدایی مالکیت از مدیریت، واحد تجاری [9] و تقویت کننده صحت و قابلیت اعتماد گزارشگری مالی انتظار می‌رود حسابرسان اطمینان بیشتری نسبت به اطلاعات مالی ارائه شده بوسیله شرکت‌ها فراهم آورند [6]. نقش حسابرسان در طول زمان دچار تغییرات زیادی شده است، آنان باید پاسخگوی تقاضای گروه‌های مختلفی برای خدماتشان باشند. این تغییرات به فاصله انتظاراتی منجر شده است. بدین معنا که بین آنچه که عموم از نقش حسابرسی انتظار دارند و آنچه که حرفه حسابرسی بعنوان اهدافی که باید انجام شود، در نظر دارد، تفاوت وجود دارد [7].

پژوهش‌های انجام شده در کشورهای متعدد نشان می‌دهد که فاصله انتظاراتی مذکور وجود دارد. پاسخ عمومی به این مسئله انتشار استانداردهای حسابداری و حسابرسی و وضع مقررات بیشتر می‌باشد. با این حال راه حل‌های ارائه شده در یک کشور ممکن است در کشور دیگر عملی و مفید نباشد چرا که حسابرسی تحت تاثیر محیطی است که در آن عمل می‌کند. ارائه راه حل برای حذف یا حداقل کردن این فاصله انتظاراتی بدون درک فعل و انفعالات موجود در محیط تجاری که بر ماهیت، هدف، امکانات و محدودیت‌های حسابرسی اثر می‌گذارد مناسب به نظر نمی‌رسد. این مسئله برای کشورهایی که اقتصاد آنها

در حال گذار است و فعل و انفعالات مزبور در محیط تجاری آنها به خوبی شناسایی و در مسیر درست هدایت نشده است وجود دارد.

در پژوهش حاضر، سعی شده است علاوه بر عواملی که در پژوهش‌های قبلی مورد مطالعه قرار گرفته است، به عوامل موجود در محیط که بر عملکرد حسابرسی تاثیر می‌گذارند، در بررسی فاصله انتظاراتی بین حساب‌رسان و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی توجه شود.

تشریح و بیان موضوع

عمومی شدن مالکیت بنگاه‌های اقتصادی، تأمین مالی از طریق مشارکت عمومی و خصوصی‌سازی بخش‌های دولتی و بنگاه‌های تحت پوشش در سال‌های اخیر از جمله عوامل اصلی تغییرات بنیادی در محیط اقتصادی ایران است. در چنین شرایطی شفافیت و کیفیت مطلوبیت اطلاعات مالی و غیرمالی که پایه و اساس تصمیم‌گیری‌های اقتصادی سرمایه‌گذاران و وام‌دهندگان بالفعل و بالقوه است، از اهمیت بسزایی برخوردار می‌باشد. حصول اطمینان نسبی از کیفیت اطلاعات در شرایطی که میزان قابل توجهی از اطلاعات مورد نیاز استفاده‌کنندگان توسط مدیریت بنگاه‌های اقتصادی تهیه، پردازش و گزارش می‌شود، ضروری به نظر می‌رسد.

با جدایی مالکیت از مدیریت شرکت و انباشت منابع مالی عظیم ناشی از تجمع سرمایه‌های اندک، مطابق با تئوری نمایندگی در نحوه استفاده صحیح، موثر و کارآمد از این منابع در جهت نیل به هدف حداکثرسازی ثروت و منافع صاحبان آن سرمایه‌ها با مدیریت شرکت‌ها تضاد منافع ایجاد گردیده است [۳]. برای حذف یا حداقل کردن اثرات ناشی از این تضاد منافع و نهایتاً تأمین منافع طرفین، حسابرسی مستقل و پالایش اطلاعات ضرورت می‌یابد. از منظر این تئوری دلیل اصلی وجود حرفه حسابرسی مستقل وظیفه اعتباردهی است. اجرای این نقش، حساب‌رسان را در موقعیتی منحصر به فرد و بسیار اساسی در جامعه قرار می‌دهد [۲]. در بدو امر به نظر می‌رسد که دیدگاه‌های حساب‌رسان و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی از نقشی که حسابرسی در عرصه اقتصادی و تجاری می‌تواند داشته باشد، یکسان است. با این همه پژوهش‌های تجربی و بررسی‌های به عمل آمده حکایت از فاصله انتظاراتی بین دو گروه مذکور دارد. عوامل متعددی در شکل‌گیری فاصله انتظاراتی بین

حسابرسان و استفاده کنندگان از صورت‌های مالی دخیل می‌باشند. در پژوهش حاضر اثر برخی از عوامل شامل دوگانگی بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات و ارائه خدمات جانبی توسط حسابرسان مورد بررسی قرار خواهد گرفت.

اهداف اساسی پژوهش

هدف اساسی از انجام این پژوهش حذف یا حداقل کردن فاصله انتظاراتی بین حسابرسان و استفاده کنندگان از صورت‌های مالی می‌باشد، که این مهم از طریق شناخت عوامل موثر در ایجاد فاصله انتظاراتی مذکور امکان پذیر می‌باشد.

دستیابی به هدف مزبور عملاً اهداف دیگری از جمله ارائه شناخت به جامعه حرفه‌ای حسابرسی نسبت به جایگاه خود در جامعه و نقشی که در آن ایفا می‌کنند، سوق دادن انتظارات از حرفه حسابرسی در جهت منافع این حرفه در قالب استانداردهای حسابرسی و در نهایت شناساندن نوع خدمات و لزوم انجام و حدود آنها و ضوابط حاکم بر عملیات حسابرسی و نحوه صحیح استفاده از این خدمات به منظور اخذ تصمیمات مقتضی برای استفاده کنندگان را محقق خواهد نمود.

فاصله انتظاراتی حسابرسی

حسابرسی را از منظر تاریخی می‌توان بصورت تغییری در توجه و تمرکز عملی آن از انسان‌ها و رفتارهای آنها به ثبت‌های حسابداری و اخیراً به صورت‌های مالی برگرفته از این ثبت‌ها، یعنی از واقعیت قابل مشاهده انسان و مسئولیت او در مباشرت به داده‌های مالی حاصل از عملکردها و بالاخره خلاصه‌ای از گزارش‌های مربوط به جنبه‌های معینی از این داده‌ها در نظر گرفت. لکن در پاره‌ای موارد تصور عموم از نقش حسابرس، همچنان متمرکز بر رفتار انسان‌هاست که بر اساس اطلاعات حسابداری بیان می‌شود. گاهی نیز تمرکز تصور عموم بر نقش جدید حسابرسی است، لیکن عوامل موجود در محیط بر افکار حسابرسان تاثیر گذاشته و باعث انحراف تمرکز آنان از نقش و وظیفه تعیین و تعریف شده خود می‌شود. همانگونه که از تنوع دیدگاه‌های موجود درباره نقش حسابرسی انتظار می‌رود تعاریف گوناگونی از فاصله انتظارات حسابرسی ارائه شده است. برخی از این دیدگاه‌ها صرفاً به معنی فاصله بین انتظار سهامداران و سایر استفاده کنندگان از صورت‌های

مالی و یا مجامع عمومی از نقش از پیش تعیین شده حساب‌برسان می‌باشد و گاهی اوقات به معنی فاصله مقررات قانون گرایانه انتظارات از حرفه حسابداری و تلقی حساب‌برسان از وظایف خود می‌باشد. این مسائل باعث بوجود آمدن مبحثی تحت عنوان «فاصله قابل اغماض» شده و به معنی فاصله‌ای است که می‌تواند بوسیله آموزش دریافت‌کنندگان خدمات حسابرسی توسط مجامع حرفه‌ای به منظور مشخص کردن این موضوع که بطور معقول چه انتظاراتی از حسابرسی وجود دارد، برآورده گردد. سایرین سعی بر این دارند که بوسیله یکی کردن عوامل ارائه خدمت، تعریف جامع‌تری از فاصله انتظارات ارائه دهند، خصوصاً ارزیابی این مطلب که آیا حساب‌برسان به وظایف خود عمل می‌کنند و آیا این وظایف جهت اجرا در یک سطح معقول به حساب‌برسان ارجاع شده است؟ گروه اندکی نیز سعی دارند که دسته اخیر را به دو گروه کفایت استانداردهای حسابرسی جاری و کیفیت خدمات ارائه شده توسط حساب‌برسان تفکیک نمایند. مشکلات عملیاتی کردن این گروه-های گوناگون و فاصله انتظارات حسابرسی باعث شده است که بطور شدیدی بر روی کلمه «معقول» تکیه گردد [۲] برای اهداف این پژوهش باید فاصله انتظارات از حسابرسی بصورت کلی‌تری تعریف گردد. برای این منظور فاصله انتظارات رامی‌توان چنین بیان کرد: «انتظار استفاده‌کنندگان از گرایش‌های حساب‌برسان، مستقل از تلقی حساب‌برسان از وظایف خود می‌باشد».

پیشینه پژوهش

در سال ۱۹۸۸ هیئت استانداردهای حسابرسی آمریکا (AICPA) ۹ استاندارد حسابرسی جدید منتشر نمود تا فاصله انتظارات را کاهش دهد. سپس با انجام دوپژوهش دیگر نشان داد که بخش‌های مهمی از عامه مردم (شامل قضات و سرمایه‌گذاران) هنوز انتظارات برآورده نشده‌ای دارند و البته این انتظارات غیرمعقول می‌باشند. یکی دیگر از نتایج این پژوهش (بین ۵۶ حساب‌برس و ۶۵ مشتری) این بود که مشتریان همیشه انتظارات غیرعقلایی رایبان نمی‌کنند [۵]. هیان چی کو [۱۶] پژوهشی را با هدف بررسی فاصله انتظارات از حرفه حسابرسی در کشور هنگ‌کنگ انجام داد. نتایج پژوهش نشان داد که یک فاصله انتظاراتی بین حساب‌برسان و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی وجود دارد که ناشی از

درک پایین تر اهداف و نقش حسابرسی توسط استفاده کنندگان در مقایسه با حسابرسان می باشد. بر دی مارتینز [۸] نیز در سال ۲۰۰۰ پژوهشی را در کشور سنگاپور با هدف آزمون درکی که سطوح پایینتر کاربران از نقش، اهداف و محدودیت های حسابرسی و همچنین انتظارات غیر عقلایی حسابرسی دارند، انجام داد. نتایج پژوهش نشان داد پاسخ دهندگانی که بصورت نسبی تجربه کاری کمتر و کیفیت تحصیلی پایین تری دارند فاصله انتظاراتی را افزایش می دهند. همچنین محققین در این پژوهش به این نتیجه رسیدند که فاصله انتظارات از شاخص هایی همچون عوامل سیاسی، قانونی و اجتماعی نیز تاثیر می پذیرد. دیوینگ و راسل [۱۲] در سال ۲۰۰۲ پژوهشی را با هدف ارائه یک مطالعه موردی که برداشت و درک یک گروه اصلی از ذینفعان اولیه یعنی مدیران سرمایه گذاری در مورد تعریف فاصله انتظاراتی را شرح دهد و همچنین بررسی اینکه آیا این امکان وجود دارد که فاصله مذکور از طریق بهبود مقررات و استانداردهای حسابرسی کاهش یابد، انجام دادند. یافته های پژوهش نشان داد که مدیران سرمایه گذاری نسبت به فاصله انتظاراتی حسابرسی آگاهی کافی دارند و در رابطه با دامنه مسئولیت های حسابرسان و همچنین کیفیت کار آنان توجه و تمرکز مناسبی دارند. چادهری و دیگران [۱۰] در پژوهشی به بررسی فاصله انتظاراتی حسابرسی بخش عمومی در کشور بنگلادش پرداختند و به این نتیجه رسیدند که، بین انتظارات حسابرسان و انتظارات هردو گروه استفاده کننده از گزارشات حسابرسی فاصله معنی داری وجود دارد. حنیفا و حودیپ [۱۴] در سال ۲۰۰۷ فاصله انتظاراتی بین حسابرسان و استفاده کنندگان از صورت های مالی را با در نظر گرفتن شرایط فرهنگی و عوامل محیطی موجود در کشور عربستان سعودی با هدف ارائه یک دید کلی از انواع فاصله انتظاراتی که از شرایط و عوامل موجود در جامعه ناشی می شود و یافتن تاثیر محیط اجتماعی و تجاری بر برداشت استفاده کنندگان و حسابرسان از نقش و وظیفه حسابرسی مورد بررسی قرار دادند. محققین به این نتیجه رسیدند که وارد کردن اصول اسلامی و ارزش های اخلاقی در استانداردهای حسابرسی می تواند به کاهش فاصله انتظاراتی موجود کمک نماید. هاسینک و دیگران [۱۵] در سال ۲۰۰۹ در یک مطالعه تجربی فاصله انتظاراتی را با توجه به نقش حسابرسان در موارد تقلب مورد بررسی قرار دادند. یافته های پژوهش

نشان داد که اولاً حسابرسان آگاهی زیادی نسبت به مسئولیت حرفه‌ای خود در قبال بررسی هرگونه وقوع تقلب در تمامی شرایط را ندارند. محققین این عامل را موجب ایجاد فاصله انتظاراتی ناشی از ضعف کارایی عنوان نموده و برای رفع آن، آموزش حسابرسان را در این زمینه پیشنهاد دادند.

در ایران بزرگ‌اصل [۱] تحقیقی تحت عنوان "برداشت حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان از محتوای پیام‌های ارسال شده بوسیله‌ی گزارش‌های حسابرسی" انجام داد. نتایج تحقیق بیانگر این است که در مواردی بین آنچه حسابرسان در گزارش خود منعکس می‌نمایند و آنچه استفاده‌کنندگان از آن برداشت می‌نمایند تفاوت معنی‌داری وجود دارد. حساس یگانه و خالق‌ی بایگی [۲] در تحقیقی نشان دادند که بین برداشت حسابرسان از نقش اعتباردهی حسابرسی مستقل و برداشت استفاده‌کنندگان تفاوت معنی‌داری وجود دارد. عرب مازار و همکاران [۴] در تحقیقی به تبیین ارتباط بین شفافیت گزارشگری مالی با گزارشگری مالیاتی در ایران پرداختند. نتایج تحقیق بیانگر وجود یک رابطه مثبت بین گزارشگری مالیاتی و شفافیت گزارشگری مالی بوده است بطوری که در صورت تهیه گزارشگری مالیاتی به ضمیمه گزارشگری مالی، شفافیت گزارشگری مالی تا حدود زیادی تامین خواهد شد.

فرضیه‌های پژوهش

در پژوهش حاضر، بر اساس بررسی‌های مقدماتی دو فرضیه به شرح ذیل تدوین شده است: یکی از مهم‌ترین مخاطبان و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی در ایران سازمان امور مالیاتی می‌باشد. سازمانی که مرجع قابل استناد آن قوانین و مقررات کشور از جمله قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد تا مجموعه استانداردهای حسابداری. از طرفی از دید سایر استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی، تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی باید مجموعه استانداردهای حسابداری را برای تهیه گزارشات مالی مدنظر خود قرار دهند. در حالیکه تهیه‌کنندگان گزارش‌های مالی با توجه به قدرت و اهمیت سازمان امور مالیاتی نسبت به سایر استفاده‌کنندگان به نوعی مجبور هستند گزارش‌های مذکور را بر اساس قوانین و مقررات کشور تهیه کنند و حسابرسان نیز در مواردی که بین استانداردهای حسابداری و

قوانین موجود در کشور دوگانگی وجود دارد بالاچار قوانین و مقررات را نسبت به استانداردهای حسابداری در اولویت قرار می‌دهند. با توجه به این که بین قوانین و مقررات و استانداردهای حسابداری در برخی زمینه‌ها دوگانگی وجود دارد و همچنین با عنایت به مطالب مزبور فرضیه شماره ۱ را می‌توان به شکل زیر بیان نمود:

فرضیه ۱: بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی بدلیل وجود دوگانگی

بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات کشور فاصله انتظاراتی وجود دارد.

رسوایی انرون در سال ۲۰۰۱ که تعطیلی موسسه حسابرسی آرتور اندرسون را به همراه داشت، منجر به این گردید که موسسات حسابرسی از ارائه خدمات جانبی به صاحبکاران خود منع گردند. اعمال این محدودیت موسسات حسابرسی را از یکی از بهترین منابع درآمدی‌شان محروم می‌کرد و آنان را وا داشت تا در کنار موسسه حسابرسی اقدام به تاسیس یک موسسه خدمات مالی با یک نام دیگر نمایند. در این حالت موسسه خدمات مالی، خدمات جانبی را ارائه می‌دهد و موسسه حسابرسی وظایف و نقش حسابرسی را ایفا می‌نماید. با توجه به اینکه ارائه خدمات جانبی عمدتاً محدود به چند زمینه خاص می‌باشد، منجر به تغییر نگرش حسابرسان نسبت به زمینه‌هایی که در ارتباط با آن‌ها خدمات جانبی ارائه داده‌اند می‌گردد. یعنی می‌توان گفت حسابرسان در برخورد با مواردی که در ارتباط با آن‌ها خدمات جانبی ارائه داده‌اند با ملاحظه بیشتری نسبت به سایر موارد عمل می‌کنند. در حالیکه استفاده‌کنندگان بدون در نظر گرفتن شرایط مذکور این انتظار را از حسابرسان دارند که در ارتباط با تمام موارد موجود در شرکت، چه در مورد آن خدمات جانبی ارائه داده باشند و چه ارائه نداده باشند، بطور یکسان عمل و اظهار نظر نمایند. حال این سوال پیش می‌آید که آیا ارائه خدمات جانبی به صاحبکار منجر به فاصله انتظاراتی بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی می‌شود؟ با توجه به این مطالب فرضیه شماره ۲ را می‌توان به شکل زیر بیان نمود:

فرضیه ۲: بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی بدلیل ارائه خدمات جانبی

به صاحبکار توسط موسسات حسابرسی فاصله انتظاراتی وجود دارد.

روش پژوهش

از آنجایی که در این پژوهش به توصیف و مطالعه آن چه هست پرداخته شده، یک پژوهش توصیفی است. از سویی چون در پژوهش‌های توصیفی می‌توان ویژگی‌های جامعه مورد مطالعه را از طریق پیمایش ارزیابی کرد، پژوهش حاضر از نوع پیمایشی و کاربردی است. جامعه آماری این تحقیق شامل حساب‌برسان مستقل و سرمایه‌گذاران به عنوان استفاده‌کنندگان می‌باشد. روش نمونه‌گیری پژوهش حاضر، نمونه‌گیری طبقه‌ای است که در این روش ابتدا گروه(خوشه‌هایی) از عناصر جامعه حسابداران رسمی برای تعیین تعداد حساب‌برسان و سپس عناصری از خوشه‌های انتخابی انتخاب شده است و از رابطه زیر برای تعیین حجم نمونه استفاده شده است:

$$n = \frac{N \times Z_{\alpha/2}^2 \times \sigma^2}{\varepsilon^2(N-1) + Z_{\alpha/2}^2 \times \sigma^2} = \frac{1702 \times (1.96)^2 \times .25}{(.1)^2(1702-1) + (1.96)^2 \times .25} = 124.77$$

در رابطه فوق ε نشان دهنده دقت برآورد، N تعداد اعضای جامعه، 0.05 واریانس جامعه، $Z_{\alpha/2}$ برابر 1.96 و n حجم نمونه می‌باشد که در نهایت حجم نمونه برابر با 124 اختیارگردید. در این پژوهش برای جمع‌آوری اطلاعات از دو روش عمده استفاده شده است، ابتدا جهت تبیین ادبیات نظری پژوهش، با استفاده از شیوه‌ی کتابخانه‌ای به جمع‌آوری اطلاعات مبادرت شده است. پس از مطالعه نظری، به روش میدانی پرسش‌نامه تدوین گردیده است و با استفاده از پرسشنامه اطلاعات لازم جهت تجزیه و تحلیل فرضیه‌های پژوهش، جمع‌آوری شده است. با توجه به اینکه هدف از پژوهش حاضر مقایسه برداشت دو گروه حساب‌برسان و استفاده‌کنندگان می‌باشد، تعداد 62 پرسشنامه برای حساب‌برسان و 62 پرسشنامه نیز برای گروه استفاده‌کنندگان ارسال گردید. مقیاس مورد استفاده در پرسشنامه، مقیاس 5 درجه‌ای لیکرت است. در این تحقیق به منظور برآورد پایایی پرسشنامه، از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شد که مقدار آن برابر با 0.87 به دست آمد که نشانگر اعتبار بالای پرسشنامه است.

روش‌های آماری بکار گرفته شده جهت آزمون فرضیات

از آنجا که پرسشنامه تحقیق با طرح ۵ درجه لیکرت طراحی شده که از خیلی کم تا خیلی زیاد و به ترتیب برای آنها امتیاز یک تا پنج در نظر گرفته شده است. لذا سؤالات به مقیاس فاصله‌ای تبدیل شده و در این صورت مجاز به استفاده از روش آماری پارامتری t استیودنت هستیم. از طرف دیگر چون با توزیع فراوانی گزینه‌ها سر و کار داریم، لذا مقیاس داده‌ها از نوع اسمی و مرتبه‌ای است و در این حالت از آزمون‌های ناپارامتری استفاده می‌شود و می‌توان از آزمون‌های ناپارامتری یومن ویتنی و کولموگوروف - اسمیرنوف استفاده کرد. بنابراین در این تحقیق برای تجزیه و تحلیل فرضیات و تعمیم نتایج نمونه به جامعه از آزمون‌های t استیودنت، یومن ویتنی و کولموگوروف - اسمیرنوف با درجه آزادی و سطح اطمینان ۹۵ درصدی با استفاده از نرم‌افزار SPSS استفاده شده است.

یافته‌های پژوهش

نتایج تجزیه و تحلیل سؤالات و آماره‌های توصیفی مربوط به فرضیه‌های اول و دوم در نگاره‌های شماره ۱ الی ۳ منعکس شده است.

نگاره شماره ۱- توزیع فراوانی سؤال‌های فرضیه اول در رابطه با حساب‌برسان و استفاده‌کنندگان

شماره سؤال	سؤال‌های فرضیه اول		توزیع فراوانی حساب‌برسان					توزیع فراوانی استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی				
	تعداد	درصد	کاملاً مخالفم	مخالفم	بدون نظر	موافقم	کاملاً موافقم	کاملاً مخالفم	مخالفم	بدون نظر	موافقم	کاملاً موافقم
۱	تعداد	حسابرسی صورتهای مالی اطمینان معقولی از افشا تمام واقعیت‌هایی که می‌تواند توصیف رویدادهای اقتصادی را کامل کند یا مفهوم اطلاعات را تغییر دهد، بدست می‌دهد؟	۰	۴	۲	۵۲	۴	۰	۳۴	۱۴	۱۳	۱
	درصد		۰	۶	۳	۸۵	۶	۰	۵۵	۲۳	۲۰	۲
۲	تعداد	حسابرسی صورتهای مالی اطمینان معقولی از انعکاس تمام درآمدها، هزینه‌ها، منابع و تعهدات شرکت، بدست می‌دهد؟	۰	۶	۷	۴۴	۵	۷	۳۸	۴	۱۲	۱
	درصد		۰	۱۰	۱۱	۷۱	۸	۱۱	۶۱	۶	۲۰	۲
۳	تعداد	حسابرسی صورتهای مالی اطمینان معقولی از این	۱	۵	۲۰	۳۳	۳	۵	۲۲	۲۵	۹	۱

۲	۱۵	۴۰	۳۵	۸	۵	۵۳	۳۲	۸	۲	درصد	امر بدست می‌دهد که اعداد و ارقام و توضیحات یادداشت‌های همراه، همان چیزی را ارائه می‌کنند که در واقع وجود داشته یا اتفاق افتاده است؟
۰	۱۴	۱۳	۲۹	۶	۱	۳۲	۲۵	۴	۰	تعداد	۴
۰	۲۲	۲۱	۴۷	۱۰	۲	۵۲	۴۰	۶	۰	درصد	
۱	۱۸	۲۷	۱۶	۰	۱۲	۲۸	۲۱	۱	۰	تعداد	۵
۲	۲۹	۴۳	۲۶	۰	۱۹	۴۵	۳۴	۲	۰	درصد	

نگاره شماره ۲- توزیع فراوانی سؤال‌های فرضیه دوم در رابطه با حساب‌برسان و استفاده‌کنندگان

شماره سؤال	سؤال‌های فرضیه دوم		توزیع فراوانی حساب‌برسان					توزیع فراوانی استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی				
	تعداد	درصد	کاملاً موافقم	موافقم	بدون نظر	مخالقم	کاملاً مخالفم	کاملاً موافقم	موافقم	بدون نظر	مخالقم	کاملاً مخالفم
۶	۱	۳	۱	۳	۷	۴۷	۴	۰	۸	۱۵	۳۹	۰
	۲	۵	۲	۵	۱۱	۷۶	۶	۰	۱۳	۲۴	۶۳	۰
۷	۱	۵	۱	۵	۳	۵۰	۳	۰	۵	۳۱	۲۴	۰
	۲	۸	۲	۸	۵	۸۰	۵	۰	۸	۵۰	۳۹	۰
۸	۱	۴	۱	۴	۳۳	۲۱	۳	۰	۷	۲۲	۳۳	۰
	۲	۶	۲	۶	۵۳	۳۴	۵	۰	۱۱	۳۶	۵۳	۰
۹	۰	۳	۰	۳	۲۲	۲۶	۱۱	۰	۱۰	۲۵	۲۶	۰

۲	۱۶	۴۰	۴۲	۰	۱۸	۴۲	۳۵	۵	۰	درصد	قابلیت مقایسه این صورت‌ها با صورت‌های مالی شرکت‌های واقع در یک صنعت، بدست می‌دهد؟
۲	۱۵	۲۵	۱۹	۱	۱۱	۳۸	۱۱	۲	۰	تعداد	حسابرسی صورت‌های مالی اطمینان معقولی از بدون تغییر بودن اصول و روش‌های حسابداری مورد استفاده واحد تجاری در طول یک دوره و از یک دوره به دوره بعد، بدست می‌دهد؟
۳	۲۴	۴۰	۳۱	۲	۱۸	۶۱	۱۸	۳	۰	درصد	
۱	۱۳	۸	۲۸	۱۲	۲	۳۵	۲۰	۵	۰	تعداد	حسابرسی صورت‌های مالی اطمینان معقولی از رعایت قوانین و مقررات جاری کشور، بدست می‌دهد؟
۲	۲۱	۱۳	۴۵	۱۹	۳	۵۷	۳۲	۸	۰	درصد	
۰	۷	۱۹	۳۲	۴	۷	۴۵	۹	۱	۰	تعداد	حسابرسی صورت‌های مالی اطمینان معقولی از محاسبه درست و صحیح اطلاعات و ارقام صورت‌های مذکور و دقت کافی در ارائه آن‌ها، بدست می‌دهد؟
۰	۱۱	۳۱	۵۲	۶	۱۱	۷۲	۱۵	۲	۰	درصد	
۱	۱۴	۲۶	۲۱	۰	۱	۲۸	۲۹	۴	۰	تعداد	حسابرسی صورت‌های مالی اطمینان معقولی از وضعیت تداوم فعالیت شرکت طی سنوات آتی، بدست می‌دهد؟
۲	۲۲	۴۲	۳۴	۰	۲	۴۵	۴۷	۶	۰	درصد	

نگاره شماره ۳- آماره‌های توصیفی سؤال‌های فرضیه‌های اول و دوم در رابطه با حساب‌رسان و استفاده‌کنندگان

فرضیه	شماره سوال	حساب‌رسان				استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی			
		میانگین	میان	معیار	انحراف	تغییرات	میانگین	میان	معیار
اول	۱	۳/۹	۴	۰/۵۹	۰/۱۵	۲/۹۷۱	۲	۰/۸۸	۰/۳۲
	۲	۳/۷۷	۴	۰/۷۳	۰/۱۹	۲/۴	۲	۰/۹۹	۰/۴۲
	۳	۳/۵۲	۴	۰/۷۸	۰/۲۲	۲/۶۶	۳	۰/۸۹	۰/۳۳
	۴	۳/۴۸	۴	۰/۶۵	۰/۱۹	۲/۵۶	۲	۰/۹۵	۰/۳۷
	۵	۳/۸۲	۴	۰/۷۶	۰/۲۰	۳/۰۶	۳	۰/۷۹	۰/۲۶
دوم	۶	۳/۸۱	۴	۰/۷	۰/۱۸	۲/۵	۲	۰/۷۲	۰/۲۹
	۷	۳/۷۹	۴	۰/۷۳	۰/۱۹	۲/۷۶	۳	۰/۷۴	۰/۲۷

۰/۲۷	۰/۶۹	۲	۲/۵۸	۰/۲۲	۰/۷۵	۳	۳/۳۴	۸
۰/۲۸	۰/۷۸	۳	۲/۷۷	۰/۲۲	۰/۸۱	۴	۳/۷۳	۹
۰/۲۹	۰/۸۷	۳	۲/۹۷	۰/۱۸	۰/۷	۴	۳/۹۴	۱۰
۰/۴۵	۱/۰۸	۲	۲/۴	۰/۲۰	۰/۶۹	۴	۳/۵۵	۱۱
۰/۳۲	۰/۷۸	۲	۲/۴۷	۰/۱۴	۰/۵۷	۴	۳/۹۴	۱۲
۰/۲۷	۰/۸	۳	۲/۹۲	۰/۱۹	۰/۶۴	۳	۳/۴۲	۱۳

بررسی نرمال بودن توزیع داده‌های پژوهش

به منظور بررسی نرمال بودن توزیع سؤال‌ها و هم‌چنین فرضیه‌های پژوهش در دو گروه حساب‌برسان و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف استفاده شده است. نتایج آزمون کولموگروف-اسمیرنوف حکایت از نرمال بودن توزیع سؤال‌ها و هم‌چنین فرضیه‌های پژوهش در دو گروه حساب‌برسان و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی دارد، لذا می‌توان از آزمون‌های پارامتریک جهت آزمون سؤال‌ها و فرضیه‌های پژوهش استفاده کرد ولی جهت تقویت نتایج پژوهش، به طور هم‌زمان هم از آزمون‌های پارامتریک و هم از آزمون‌های ناپارامتریک استفاده شده است. بدین منظور برای آزمون فرضیه اول پژوهش، هم از آزمون پارامتریک "t" با دو نمونه مستقل" و هم-چنین از آزمون ناپارامتریک "یو من ویتنی" استفاده شده است که نتایج آن در نگاره ۴ ارائه شده است.

نگاره شماره ۴: نتایج آزمون‌های t با دو نمونه مستقل و یو من ویتنی برای فرضیه‌های پژوهش

میانگین خطای معیار		انحراف معیار	میانگین	تعداد	پاسخ‌دهندگان
۰/۰۸		۰/۶۳	۳/۷	۶۲	حساب‌برسان
۰/۱۱		۰/۸۵	۲/۶۸	۶۲	استفاده‌کنندگان
آزمون t برای تساوی میانگین‌ها			آزمون لون برای تساوی واریانس‌ها		
Sig. (2-tailed)	df	t	Sig.	F	
۰/۰۰۰	۱۲۲	۷/۵۸	۰/۰۰۷	۷/۵۸	فرض تساوی واریانس‌ها
۰/۰۰۰	۱۱۲/۸	۷/۵۸	-	-	فرض عدم تساوی واریانس‌ها
مجموع رتبه‌ها			میانگین رتبه	تعداد	پاسخ‌دهندگان
۵۱۰۵			۸۲/۳۴	۶۲	حساب‌برسان
۲۶۴۵			۴۲/۶۶	۶۲	استفاده‌کنندگان

Sig. (2-tailed)		آماره z	ویلیکاکسون	من ویتنی	رتبه دوم
۰/۰۰۰		-۶/۲	۲/۶۵	۶۹۲	
میانگین خطای معیار	انحراف معیار	میانگین	تعداد	پاسخ دهندگان	
۰/۰۸	۰/۶۳	۳/۶۹	۶۲	حسابرسان	
۰/۱۰	۰/۷۵	۲/۶۸	۶۲	استفاده کنندگان	
آزمون t برای تساوی میانگین ها		آزمون لون برای تساوی واریانس ها			
Sig. (2-tailed)	df	t	Sig.	F	
۰/۰۰۰	۱۲۲	۸/۱۸	۰/۰۳۰	۴/۸	
۰/۰۰۰	۱۱۸/۱	۸/۱۸	-	-	
مجموع رتبه ها		میانگین رتبه	تعداد	پاسخ دهندگان	
۵۱۸۰		۸۳/۵۵	۶۲	حسابرسان	
۲۵۷۰		۴۱/۴۵	۶۲	استفاده کنندگان	
Sig. (2-tailed)		آماره z	ویلیکاکسون	من ویتنی	
۰/۰۰۰		-۶/۵۴	۲/۵۷	۶۱۷	

همانگونه که در نگاره ۴ ملاحظه می گردد مقدار آمار بدست آمده برای فرضیه اول، $7/58$ $t =$ می باشد که این مخالف با فرضیه H_0 می باشد. بنابراین با $0/95$ اطمینان می توان گفت که فرض H_0 ، که بیانگر نقیض ادعاست، تأیید نمی شود. لذا در سطح اطمینان مذکور، نتایج حاکی از وجود تفاوت معنی دار بین دیدگاه حسابرسان و استفاده کنندگان صورت - های مالی در پاسخ گویی به فرضیه اول این پژوهش دارد. لذا، می توان گفت که بین حسابرسان و استفاده کنندگان از صورت های مالی به دلیل وجود دوگانگی بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات کشور فاصله انتظاراتی وجود دارد و فرضیه اول این پژوهش تأیید می گردد. نتایج آزمون من ویتنی هم حاکی از وجود تفاوت معنی دار بین حسابرسان و استفاده کنندگان صورت های مالی در پاسخ گویی به فرضیه اول پژوهش دارد. نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه دوم حاکی از قبول فرض H_0 در سطح خطای 5 درصد دارد، بنابراین نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه دوم حاکی از وجود تفاوت معنی - دار بین حسابرسان و استفاده کنندگان صورت های مالی در پاسخ گویی به فرضیه دوم این پژوهش دارد. لذا، می توان گفت که بین حسابرسان و استفاده کنندگان از صورت های مالی

به دلیل ارائه خدمات جانبی به صاحبکار توسط مؤسسات حسابرسی فاصله انتظاراتی وجود دارد و فرضیه دوم پژوهش نیز تأیید می‌گردد.

مروری بر نتایج به دست آمده از پژوهش

در ایجاد فاصله انتظاراتی بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی عواملی دخیل هستند که نمی‌توان این عوامل را تنها از جانب استفاده‌کنندگان دانست. در پژوهش‌های قبلی، بیشتر استفاده‌کنندگان به عنوان عامل فاصله انتظاراتی معرفی شده‌اند، بطوری که اپستین و جی‌گر [۱۱]، لیز و واتس [۱۵] و چانگ [۹] در پژوهش‌هایی که انجام دادند، بیان نمودند که عدم درک صحیح وظیفه حسابرسی توسط استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی و گزارش‌های حسابرسی باعث ایجاد فاصله انتظاراتی می‌شود. در حالی که می‌توان گفت حسابرسان نیز به اندازه استفاده‌کنندگان در ایجاد فاصله انتظاراتی نقش دارند. می‌توان گفت علاوه بر آموزش‌های دانشگاهی و استانداردهای حسابرسی، عوامل موجود در محیطی که حسابرسان در آن فعالیت می‌کنند نیز در شکل‌گیری انتظار حسابرسان از وظیفه و نقش خود، دخیل می‌باشند. این عوامل گاهی باعث انحراف این انتظار حسابرسان از مسیر درست خود می‌شود. برای این که بتوان این انحراف و به تبع آن فاصله انتظاراتی بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان را به حداقل رساند، باید عوامل مذکور را شناخت و سعی در برطرف کردن آن‌ها نمود. شناخت عوامل موجود که بر انتظار حسابرسان از نقش و وظیفه خود اثر منفی می‌گذارند و هم‌چنین کمک به حسابرسان جهت درک بهتر نقش حسابرسی، مستلزم انجام پژوهش‌هایی در این زمینه می‌باشد. پژوهش حاضر در این راستا گام برداشته است. در پژوهش حاضر اثر عوامل دوگانگی بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات و همچنین ارائه خدمات جانبی توسط حسابرسان در ایجاد فاصله انتظاراتی مورد بررسی قرار گرفت. نتایج حاصله نشان داد که بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی به دلیل وجود دوگانگی بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات کشور و ارائه خدمات جانبی به صاحبکار توسط مؤسسات حسابرسی فاصله انتظاراتی وجود دارد. در بررسی دیدگاه‌های پرسش‌شوندگان، با استفاده از آزمون پارامتریک "تحلیل واریانس یک طرفه"، نتایج پژوهش نشان می‌دهد که بین دیدگاه

حسابرسان و استفاده کنندگان (بین گروهی) تفاوت معنی داری وجود داشته و بین دیدگاه- های استفاده کنندگان (درون گروه) تفاوتی وجود ندارد. نتایج این پژوهش همراستا با نتایج هیان چی کو [۱۴]، دیوینگ و راسل [۱۰]، چادهری و دیگران [۸]، حنیفا و خودیب [۱۲]، بزرگ اصل [۱] و حساس یگانه و خالقی بایگی [۲] است.

پیشنادهای ناشی از یافته‌های پژوهش

بر اساس نتایج مزبور بین حسابرسان و استفاده کنندگان از صورت‌های مالی فاصله انتظاراتی وجود دارد، لذا می‌توان پیشنهادهای ذیل را مطرح نمود:

۱- با توجه به وجود فاصله انتظاراتی بین حسابرسان و استفاده کنندگان از صورت‌های مالی به دلیل وجود دوگانگی بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات کشور با اتکا به نتایج این پژوهش، پیشنهاد می‌شود تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری و متولیان قوانین و مقررات کشور در تدوین استانداردها و قوانین لازم‌الاجرا در کشور به این موضوع توجه ویژه‌ای داشته و دیدگاه و انتظارات استفاده کنندگان را در این زمینه دخالت دهند.

۲- با توجه به وجود فاصله انتظاراتی بین حسابرسان و استفاده کنندگان از صورت‌های مالی به دلیل ارائه خدمات جانبی به صاحبکار توسط مؤسسات حسابداری با اتکا به نتایج این پژوهش، پیشنهاد می‌شود سازمان حسابداری و جامعه حسابداران رسمی در زمینه بررسی استقلال حسابرسان، به این موضوع توجه ویژه‌ای داشته باشد.

پیشنادهایی برای پژوهش‌های آینده

در این پژوهش به بررسی وجود فاصله انتظاراتی بین حسابرسان و استفاده کنندگان از صورت‌های مالی در زمینه موضوعاتی از قبیل دوگانگی بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات کشور و ارائه خدمات جانبی به صاحبکار توسط مؤسسات حسابداری پرداخته شد. به نظر پژوهشگران، هنوز موضوعاتی مختلف در این زمینه وجود دارد که برای انجام پژوهش‌های آینده می‌تواند حائز اهمیت باشد. برخی از این موضوعات به شرح زیر است:

۱- بررسی وجود فاصله انتظاراتی بین حسابرسان و استفاده کنندگان از صورت‌های مالی در زمینه مفید و مطلوب بودن استانداردهای حسابداری.

۲- بررسی وجود فاصله انتظاراتی بین مدیران و استفاده کنندگان از صورت‌های مالی در زمینه مفید و مطلوب بودن صورت‌های مالی شرکت‌ها در اتخاذ تصمیمات اقتصادی.

۳- بررسی اثرات مالی ناشی از همگن کردن استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات کشور.

۴- بررسی ساز و کارها و مکانیزم‌های قابل قبول جهت نحوه انتخاب و عزل حسابرسان مستقل.

۵- در این تحقیق دو عامل، بعنوان عوامل محیطی موثر بر فاصله انتظاراتی مدنظر قرار گرفته است. لذا می‌توان تحقیقی دیگر با همین عنوان ولی با توجه به سایر عوامل موثر بر ایجاد فاصله انتظاراتی بین حسابرسان و استفاده کنندگان، انجام داد.

محدودیت‌های پژوهش

برخی از موانع و مشکلات عمده که در راه انجام این پژوهش وجود داشت به شرح زیر است:

۱- این پژوهش با محدودیت‌های ذاتی پرسش‌نامه جهت جمع‌آوری داده مواجه بوده است. برای مثال، پرسش‌نامه نمی‌تواند نظرها و طرز تفکر آزمودنی را به صورت کامل اندازه‌گیری کند. جهت رفع این محدودیت می‌توان از مصاحبه استفاده کرد.

۲- انتخاب تصادفی اعضای جامعه جهت انجام پژوهش یکی از محدودیت‌های انجام پژوهش بوده است. در این پژوهش با توجه به کمبود وقت سعی شد که نمونه از حسابرسانی که در مناطق شهری نزدیک به هم قرار داشتند، انتخاب شود که این یکی از محدودیت‌های این پژوهش بوده است.

Factors Affecting Expectation Gap Auditors and financial Statements Users

Mohammadreza Nikbakht (Ph.D)

Associate professor of Tehran University

Faramarz Rezaee

Masret of art of accounting, Tehran University

Esmaeil Khorram

Masret of art of accounting, Shahid Beheshti University

Abstract

"The difference between what the users of financial statements interpreted of duty and responsibility of auditing is different from what auditor believes with those of his responsibility" is mentioned as the expectation gap between the auditors and the users of financial statements. Several factors in formation of the expectation gap are involved. At present research, it is considered the effect of some of these factors, including the duality of Accounting standards and laws and regulations, different lateral services by auditors. For collecting data for this research, it is used questionnaire on a scale of Likert spectrum and to evaluate the hypothesis, Mann - Whitney U, t Student, Kolmogorov - Smirnov test, have been used. Statistics research society is consisting of two groups; the users of financial statements include investors and auditors that are official members of the Iranian Association of Certified Public Accountants. The results showed that there is expectation gap between auditors and users of financial statements because of the duality of Accounting standards and country laws and regulations, presenting services to employer by auditing institutions. Also in the study of respondents view,

the results of the research show that there is significant difference between the views of auditors and financial statements users (between groups) and there is no significant difference between financial statements users (within group).

Key words: distance expectations, auditors, the users of a financial statements



منابع و مآخذ

۱. برداشت حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان از محتوای پیام‌های ارسال شده بوسیله‌ی گزارش‌های حسابرسی، (۱۳۷۹)، رساله دکتری.
۲. خالقی بایگی، احمد، (۱۳۸۳)، "فاصله انتظاراتی بین حسابرسان و استفاده کنندگان از نقش اعتباردهی حسابرسان مستقل"، **فصلنامه‌ی بررسی‌های حسابداری و حسابرسی**، شماره ۳۵.
۳. صیدخانی، رضا و حاجی زاده، فتح‌اله، (۱۳۹۱)، "بررسی و تبیین جایگاه حسابرسی عملیاتی در نظام اقتصادی ایران با تمرکز بر شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، **فصلنامه مطالعات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، شماره ۲.
۴. عرب‌مازار، علی اکبر، طالب‌نیا، قدرت‌اله، و کیلی‌فر، حمیدرضا و صمدی لرگانی، محمود، (۱۳۹۰)، "تبیین ارتباط بین شفافیت گزارشگری مالی با گزارشگری مالیاتی در ایران"، **فصلنامه تحقیقات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، شماره ۹.
5. AICPA, (1987), "Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting (Tread way commission)", New York: American Institute of Certified Public Accountant.
6. Armstrong, P., (1987), "The rise of accounting controls in British capitalist enterprises", **Accounting, organization and society**, Vol. 12, PP. 415-436.
7. Chandler, R., & J. Edwards, (1996), "A recurring issues in auditing: Back to the future?", **Accounting, Auditing and Accountability journal**, Vol. 9, PP. 4-22.
8. Berdy, Martinz, S., (2000), "The audit expectation gap", **Critical perspectives on accounting**, Vol. 3, PP. 137-161.

9. Chandler, R., J. Edwards. & M. Anderson, (1993), "Changing perceptions of the role of the company auditor", 1840-1940. **Auditing and Business Research**, Vol. 23, PP. 443-459.
10. Chowdhury, R., Innes J, Kouhy, R., (2005), "The public sector audit expectations gap in Bangladesh", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 20 No. 8, PP. 893-908.
11. Chung, J., (1995), "Auditors confidence and the audit expectation gap", **Australian Accountants**, Vol. 65, PP. 26-30.
12. Dewing, L., Russell, P., (2002), "UK fund managers, audit regulation and the new accountancy foundation: towards a narrowing of the expectations gap?", **Managerial auditing journal**, Vol. 17, PP. 537-545.
13. Epstein, M. & M. Geiger, (1994), "Investor views of auditor assurance: Recent evidence of the expectation gap", **Journal of Accountancy**, (January), PP. 60-64.
14. Haniffa, R., Hudaib, M., (2007), "Locating audit expectations gap within a cultural context", **Journal of International Accounting Auditing and Taxation**, Vol. 16, PP. 179-206.
15. Hassink, H., Bollen, L., Meuwissen, L., de Vries, M., (2009), "Corporate fraud and the audit expectations gap: A study among business managers", **Journal of International Accounting Auditing and Taxation**, Vol. 18, PP. 85-100.
16. Hian, Chye Koh D., (1998), "The expectation gap in auditing", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 13, PP. 147-154.

17. Lys, T. & R. Watts, (1994), "Lawsuits against auditors", **Journal of Accounting Research**, Vol. 32, PP. 65-93.



پښتونستان د علومو او انساني مطالعاتو مرکز
پښتونستان د علومو او انساني مطالعاتو مرکز