

تاریخ دریافت: ۸۹/۷/۱۵

تاریخ پذیرش: ۸۹/۸/۴

بررسی شکاف انتظارات بین حسابرسان و استفاده کنندگان در مورد ویژگی های حسابرسان مستقل

دکتر محمود همّت فر / استادیار گروه حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد بروجرد
یعقوب پور کریم / کارشناس ارشد حسابداری و مدرس دانشگاه آزاد اسلامی خسروشهر
اصغر امامدوست / کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد بروجرد

چکیده

بین آن چه جامعه از حسابرسان مستقل انتظار دارد و آن چه حسابرسان مستقل در حال حاضر انجام می دهند، فاصله هایی وجود دارد که به آن « شکاف انتظارات » می گویند. هدف از این پژوهش بررسی شکاف انتظارات بین استفاده کنندگان از گزارش های حسابرسی و حسابرسان مستقل در مورد ویژگی های حسابرسان مستقل و ارائه راهکارهایی برای کاهش این شکاف بوده است. جامعه آماری این پژوهش، حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی و استفاده کنندگان از گزارش های حسابرسی (مدیران و سهامداران) بوده که اطلاعات مورد نیاز از طریق ارسال پرسشنامه جمع آوری گردیده است. جهت آزمون فرضیه پژوهش از آزمون های دانکن، کروسکال والیس و تحلیل واریانس استفاده شده است. نتایج این پژوهش نشان داده اند که بین نگرش استفاده کنندگان از گزارش های حسابرسی و حسابرسان مستقل در مورد ویژگی های حسابرسان مستقل، شکاف معنی داری وجود دارد.

واژه های کلیدی: شکاف انتظارات، ویژگی های حسابرسان، حسابرسان مستقل، استفاده کنندگان از

گزارش های حسابرسی

مقدمه

با توجه به مقوله جدایی مالکیت از مدیریت، بحث حاکمیت شرکتی و همچنین تئوری‌های مطرح شده مرتبط با آن از قبیل تئوری نمایندگی، تئوری ذی نفعان و دیگر تئوری‌ها، نیاز به رسیدگی و حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌ها کاملاً ضروری می‌باشد. حسابرسی، برای صورت‌های مالی گزارش شده ارزش افزوده (مضاعف) فراهم می‌کند، زیرا نتایج بررسی مربوط بودن و قابلیت اتکای محتوای صورت‌های مالی را گزارش می‌دهد [۳]. به طور خلاصه، حسابرسی مشکلات اعتباردهی ناشی از تضاد منافع را کاهش داده و از این رو به قابلیت اتکای آن می‌افزاید [۷]. حسابرسان با استفاده از استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی به ارزیابی و قضاوت در مورد اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی می‌پردازند و نتیجه کار و نظر حرفه‌ای خود را در مورد مطلوبیت صورت‌های مالی در مطابقت با اصول پذیرفته شده حسابداری، در قالب گزارش حسابرسی اظهار می‌کنند [۱۱].

اما در این میان ممکن است حسابرسان مستقل نتوانند انتظارات تمام گروه‌های استفاده‌کننده را برآورده سازند و بین تصور استفاده‌کنندگان در مورد مسئولیت حسابرس مستقل و تصور حرفه حسابرسی در مورد مسئولیت خود، تفاوت یا "شکاف" ایجاد گردد [۱۹]. این شکاف می‌تواند از عوامل مختلفی به وجود آید که از آن جمله می‌توان به ویژگی‌های حسابرسان مستقل اشاره نمود. چرا که بر اساس پژوهش‌های انجام شده، ویژگی‌های حسابرس می‌تواند گزارش حسابرسی او را به شدت تحت الشعاع قرار دهد، از این رو آشنایی با آن برای درک، ارزیابی و ارتقای تصمیمات حسابرسی ضروری است [۶]. یک حسابرس خوب باید مستقل و بی‌طرف، با معلومات و مجرب، دارای صلاحیت حرفه‌ای، رازدار، آگاه از قضاوت‌های جانبدارانه و فطرتاً کنجکاو و شکاک باشد. با آنکه قانون تجارت ایران و اصلاحیه مصوب ۱۳۴۷ هیچ‌گونه شرایط و خصوصیات و یا پایه علمی و عملی برای حسابرس مؤسسات حسابرسی تعیین ننموده است، دارا بودن تقوی و صلاحیت اخلاقی و تخصصی، مهم‌ترین ویژگی حسابرسان تلقی می‌گردد. اگر برداشت استفاده‌کنندگان گزارش حسابرسی از آنچه حسابرس باید ارائه دهد و یا آنچه که اکنون ارائه می‌دهد با برداشت حسابرسان مستقل متفاوت باشد، انجام حسابرسی فاقد اثربخشی لازم بوده و خدمات حسابرسی ارزش افزوده‌ای را فراهم نخواهد کرد و بدیهی است که چنین فعالیتی بیهوده می‌باشد. همچنین اگر حسابرسان به طور کامل نقش خود را در جامعه درک نکرده باشند، چگونه می‌توانند در انجام وظیفه حیاتی خود انتظارات جامعه را برطرف نمایند و بر اساس منطق اقتصادی بتوانند در دراز مدت به عنوان یک فرایند اقتصادی سودمند بقا

داشته باشند [۴].

با توجه به این که هدف از این پژوهش، شناسایی شکاف انتظارات بین استفاده‌کنندگان از گزارش‌های حسابرسی و حساب‌برسان مستقل در مورد ویژگی‌های حساب‌برسان و ارائه راهکارهایی برای کاهش این شکاف می‌باشد، سؤال اصلی پژوهش حاضر چنین مطرح می‌شود که آیا بین نگرش استفاده‌کنندگان از گزارش‌های حسابرسی و حساب‌برسان مستقل در مورد ویژگی‌های حساب‌برسان، که به نوعی بر چگونگی شکل‌گیری گزارش حسابرسی اثرگذار می‌باشند، شکاف معنیداری وجود دارد؟

پیشینه پژوهش

اولین استفاده از عبارت «شکاف انتظارات» می‌تواند به کشور ایالات متحده ردیابی شود. قبل از سال ۱۹۷۴ کمسیون مشورت‌های حساب‌برسان (کوهن) توسط انجمن امریکایی حسابداران رسمی به منظور تهیه و تدوین مسئولیت‌های مناسب حساب‌برسان تشکیل شد. این کمسیون باید تعیین می‌کرد که آیا بین انتظارات عموم، آن چه حساب‌برسان انجام می‌دهند و یا باید به طور معقول انجام دهند شکافی وجود دارد؟ در پاییز سال ۱۹۷۵ یک کمیته فرعی زیر نظر سنا برای ارائه راه‌کارهایی جهت بهبود پاسخ‌گویی شرکت‌های سهامی عام و حساب‌برسان آن‌ها تشکیل شد که این امر در سال‌های بعد توسط کمیته موس‌ادامه یافت. در کانادا نیز در سال ۱۹۷۷ کمیته آدامز با فاصله اندکی از کمسیون کوهن اقدام به انتشار گزارش خود کرد. زمانی که عبارت شکاف انتظارات در امریکای شمالی در حال ریشه‌دواندن بود در انگلستان نیز مسایل مشابهی در حال شکل‌گیری بود. سپس در سال ۱۹۸۰ کمیته فعالیت‌های حسابرسی اولین مجموعه استانداردهای حسابرسی را منتشر کرد [۴].

پرت [۱۵] در پژوهشی به منظور کاهش شکاف انتظارات، به این نتیجه رسید که حذف کامل شکاف انتظارات امری غیر ممکن بوده و مسأله شکاف انتظارات تنها از طریق ترکیبی از اندازه‌گیری‌ها به طور موفقیت‌آمیزی قابل حل است. پیرس و کیل کومینس [۱۴] پژوهشی بین پنج گروه مختلف دانشجویی در ابتدای سال و انتهای سال انجام داده و به این نتیجه رسیدند که کاهش قابل ملاحظه‌ای در شکاف انتظارات بین افرادی که مطالعه نکرده و آن‌هایی که مطالعه می‌نمایند وجود دارد. دیکسون و همکاران [۹] در پژوهش خود برخی از مسئولیت‌های حساب‌برسان را مورد بررسی قرار داده و به این نتیجه رسیدند که بین حساب‌برسان و استفاده‌کنندگان در رابطه با این مسئولیت‌ها تفاوت وجود دارد و استفاده‌کنندگان، حساب‌برسان را موظف به اجرای تمام این مسئولیت‌ها می‌دانند. ماهاداواسوامی و

صالحی [۱۳] پژوهشی با عنوان شکاف انتظارات حسابرسی در رابطه با مسئولیت حسابرسان بین ایران و هند انجام داده و به این نتیجه رسیدند که در هر دو کشور در زمینه فوق شکاف معنی داری وجود ندارد، اما با وجود این در برخی موارد مانند مسئولیت تهیه صورت‌های مالی، مسئولیت اعتباردهی به صورت‌های مالی و کشف تحریفات عمدی در صورت‌های مالی تفاوت‌هایی وجود دارد.

بزرگ اصل [۱] در پژوهشی با عنوان برداشت حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان از محتوای پیام‌های ارسال شده به وسیله گزارش‌های حسابرسی به این نتیجه رسیده است که در مواردی بین آنچه حسابرسان در گزارش خود منعکس می‌کنند و آنچه استفاده‌کنندگان از آن برداشت می‌نمایند تفاوت معنی داری وجود دارد. علیجانی [۵] در پژوهش خود شکاف بین نگرش حسابرسان مستقل و گروهی از استفاده‌کنندگان گزارش حسابرسی را در مورد ارزیابی رعایت قوانین و مقررات در حسابرسی صورت‌های مالی توسط حسابرسان مستقل، بررسی نموده و نتایج به‌دست آمده نشان می‌دهد که بین تصور حسابرسان و استفاده‌کنندگان در مورد وظیفه حسابرسان مستقل پیرامون ارزیابی رعایت قوانین و مقررات تفاوت معنی داری وجود دارد. جهان آرا [۲] طی پژوهشی به بررسی نقش آموزش حسابرسی در کاهش شکاف انتظارات بین حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی پرداخته و به این نتیجه رسیدند که بین استفاده‌کنندگان آموزش دیده با استفاده‌کنندگان آموزش ندیده در رابطه با فاصله برداشت از وظایف حسابرسان مستقل و چارچوب قانونی و اخلاقی و انواع گزارش حسابرسی تفاوت معنی داری وجود دارد. حساس یگانه و خالقی [۴] در تحقیقی اقدام به بررسی شکاف انتظاراتی بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان از نقش اعتباردهی حسابرسان نموده و به این نتیجه رسیدند که بین برداشت حسابرسان از نقش اعتباردهی حسابرسان مستقل و میانگین برداشت استفاده‌کنندگان تفاوت معنی داری وجود دارد. صالحی و نقی لو [۱۶] طی پژوهشی اقدام به بررسی شکاف انتظارات بین حسابرسان و کارکنان بانک در مورد وظایف حسابرسان مستقل نموده و به این نتیجه رسیدند که علی‌رغم وجود برخی توافقات، شکاف معنی داری بین حسابرسان و کارکنان بانک در مورد دیدگاه آن‌ها نسبت به وظایف حسابرسان مستقل وجود دارد. صالحی و رستمی [۱۸] اقدام به انجام پژوهشی در زمینه شکاف انتظارات حسابرسی بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان نموده و به این نتیجه رسیدند که آموزش استفاده‌کنندگان و آشنا کردن آنها با اهداف حسابرسی باعث کاهش شکاف انتظارات حسابرسی گردیده و در مجموع، شکاف انتظارات حسابرسی باعث ایجاد نقایصی در استقلال حسابرس و مکانیزم حسابرسی می‌شود. صالحی و همکاران [۱۷] طی پژوهشی

که در رابطه با استقلال حسابرس و شکاف انتظارات انجام دادند به این نتیجه رسیدند که حفظ استقلال حسابربان برای استفاده کنندگان صورتهای مالی بسیار با اهمیت بوده و بین حسابربان و استفاده کنندگان در مورد استقلال حسابربان شکاف معنی داری وجود دارد.

فرضیه پژوهش

با توجه به این که در این پژوهش در صدد آن هستیم که بدانیم آیا بین نگرش استفاده کنندگان از گزارشهای حسابرسی و حسابربان مستقل در مورد ویژگیهای حسابربان مستقل، شکاف معنی داری وجود دارد یا خیر، فرضیه این پژوهش را به صورت زیر بیان می کنیم:

بین نگرش استفاده کنندگان از گزارشهای حسابرسی و حسابربان مستقل در مورد ویژگیهای حسابربان مستقل، شکاف معنی داری وجود دارد.

جامعه آماری، نمونه آماری و دوره زمانی پژوهش

جامعه آماری این پژوهش، حسابربان عضو جامعه حسابداران رسمی و استفاده کنندگان از گزارشهای حسابرسی می باشد. تعداد اعضای جامعه حسابداران رسمی تا پایان فروردین ماه سال ۱۳۸۹، ۱۵۸۶ نفر است. به دلیل اینکه استفاده کنندگان از گزارش حسابرسی متنوع و گسترده می باشند، از این رو لازم است که دامنه گروههای استفاده کننده محدود گردد. بنابراین استفاده کنندگان در این تحقیق شامل "مدیران و سهامداران" شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشند که تا پایان فروردین ماه سال ۱۳۸۹، تعداد ۴۵۱ شرکت به عضویت بورس درآمده اند. نمونه آماری این پژوهش که با استفاده از فرمول نمونه گیری کوکران تعیین شده است، تعداد ۲۶۷ نفر می باشد. از بین ۲۶۷ پرسشنامه توزیع شده، تعداد ۱۴۴ پرسشنامه قابل استفاده به طور کامل جمع آوری گردیده و مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. دوره زمانی این پژوهش، شش ماهه اول سال ۱۳۸۹ می باشد.

روش انجام پژوهش

این پژوهش از نوع توصیفی - پیمایشی می باشد که جهت گردآوری دادهها پرسشنامه ای با استفاده از مقیاس طیف لیکرت (بسیار با اهمیت، با اهمیت، متوسط، کم اهمیت، بسیار کم اهمیت)

استخراج گردیده است. پس از جمع‌آوری پرسشنامه‌های اولیه با توجه به نظرات پاسخ‌دهندگان، پرسشنامه دیگری طراحی و در اختیار نمونه آماری قرار گرفت. با توجه به این که در این مقیاس اندازه‌گیری، پاسخ‌ها به صورت کیفی است، لذا برای تبدیل آنها به پاسخ‌های کمی، برای هر کدام از گزینه‌ها اعداد ۱، ۲، ۳، ۴ و ۵ اختصاص داده شده و ضریب مقداری اهمیت مذکور در ضرایب مقدار فراوانی ضرب گردیده است تا نتایج به دست آمده جهت کارهای آماری مورد استفاده قرار گیرد. در پرسشنامه مربوط به این پژوهش، تعداد ۳۵ مورد از ویژگی‌های حساب‌رسان مستقل ارائه شده و میزان اهمیت هر یک از آنها به ترتیب از "بسیار با اهمیت" تا "بسیار کم اهمیت" توسط پاسخ‌دهنده مشخص شده است. لازم به ذکر است که در راستای بالا بردن روایی (اعتبار) پرسشنامه، ویژگی‌های حساب‌رسان مستقل از طریق مصاحبه با اعضای هیئت علمی دانشگاه‌ها در رشته حسابداری و همچنین از مقالات خارجی در زمینه حسابرسی استخراج گردیده و با توجه به شرایط خاص حساب‌رسان در ایران، از طریق مشاوره با صاحب نظران حسابرسی (حسابداران مستقل شاغل در مؤسسات حسابرسی) مورد تعدیل قرار گرفته است. این ویژگی‌ها به طور کامل در قسمت یافته‌های پژوهش ارائه شده و مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته‌اند. همچنین جهت بررسی پایایی پرسشنامه از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شده که برابر با ۰/۸۵۷ بوده و مقدار مطلوبی برای این پژوهش می‌باشد. در این مرحله پس از گردآوری داده‌های آماری با استفاده از پرسشنامه، جهت جمع‌بندی و محاسبات مورد نیاز از نرم‌افزار Excel استفاده شده است و نتایج به دست آمده از آن، در بسته نرم‌افزار آماری SPSS نسخه ۱۶ وارد شده و فرضیه پژوهش مورد تجزیه و تحلیل نهایی قرار گرفته است. گفتنی است که در هنگام توزیع پرسشنامه‌ها، پژوهشگر در کنار جامعه آماری حضور یافته و در زمینه سوالات احتمالی پاسخ‌گو بوده است.

روش‌های آماری پژوهش

پس از جمع‌آوری پرسشنامه و پاسخ‌های نمونه آماری به سوالات مربوطه، به منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها از دو روش آمار توصیفی و استنباطی استفاده شده است. در این پژوهش تعداد ۳۵ ویژگی مربوط به حساب‌رسان مستقل مطرح شده است که یک بار فرضیه این پژوهش، بین گروه‌های مورد نظر (حساب‌رسان مستقل، سهامداران و مدیران) با توجه به تک تک این ویژگی‌ها به طور جداگانه با استفاده از آزمون کروسکال ووالیس (بررسی تفاوت بین سه گروه مستقل از لحاظ

یک متغیر رتبه‌ای) مورد آزمون قرار گرفته و بار دیگر فرضیه این پژوهش، بین گروه‌های مورد نظر (حسابرسان مستقل، سهامداران و مدیران) با توجه به مجموعه این ویژگی‌ها به صورت یک جا با استفاده از آزمون تحلیل واریانس (بررسی تفاوت میانگین بین دو جامعه) مورد آزمون قرار گرفته است. در صورتی که بین گروه‌های مورد آزمون، تفاوت معنی‌داری وجود داشته باشد با استفاده از آزمون دانکن مشخص می‌شود که بین دیدگاه کدام گروه‌ها با هم تفاوت وجود دارد.

یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه پژوهش

آزمون کروسکال والیس

زمانی که پیدا کردن تفاوت در بین سه گروه مستقل از لحاظ یک متغیر رتبه‌ای مورد نظر باشد از آزمون کروسکال والیس استفاده می‌شود. در این بخش، فرضیه این پژوهش، بین گروه‌های مورد نظر (حسابرسان مستقل، سهامداران و مدیران) با توجه به تک تک این ویژگی‌ها به طور جداگانه با استفاده از آزمون کروسکال والیس مورد آزمون قرار گرفته است که یافته‌های حاصل از این آزمون در نگاره ۱ ارایه شده است. با توجه به نگاره ۱ و سطح معنی‌داری هر یک از ویژگی‌های حسابرسان مستقل، مشخص است که در مورد ویژگی‌های مربوط به ردیف‌های ۱، ۲، ۴، ۵، ۱۰، ۱۱، ۱۲، ۱۴، ۱۵، ۲۱، ۲۲، ۲۴، ۲۵، ۲۶، ۲۸، ۲۹، ۳۰، ۳۳ و ۳۴، فرض H_0 (فرض H_0 : بین نگرش استفاده‌کنندگان از گزارش‌های حسابرسی و حسابرسان مستقل در مورد ویژگی‌های حسابرسان مستقل، شکاف معنی‌داری وجود ندارد) در سطح خطای ۰.۵٪ رد شده و فرضیه این پژوهش تأیید می‌شود. در مورد ویژگی‌های مربوط به سایر ردیف‌های موجود در نگاره ۱، فرض H_0 در سطح خطای ۰.۵٪ تأیید شده و فرضیه این پژوهش رد می‌شود.

نگاره ۱. نتایج حاصل از آزمون کروسکال والیس

ردیف	ویژگی‌ها	سطح معنی داری	کروسکال والیس	رتبه میانگین		
				حسابرسان مستقل	سهامداران	مدیران
۱	فراهم آوردن بستر مناسب برای شکوفایی استعداد های همکاران	۰,۰۳۰	۷,۰۵۱	۶۹,۵۴	۷۵,۹۴	۸۷,۴۱
۲	تلاش در جهت آسیب شناسی صحیح	۰,۰۰۲	۱۱,۹۹۷	۹۹,۸۴	۵۲,۰۶	۷۴,۹۲
۳	برخور داری از روابط عمومی قوی	۰,۰۹۵۲	۰,۰۴۷	۸۹,۸۷	۷۳,۰۹	۷۰,۴۰
۴	رعایت انصاف در حسابرسی ها	۰,۰۰۵	۱۰,۳۷۲	۹۱,۰۲	۶۳,۱۷	۷۵,۹۵
۵	ایجاد حس تعاون میان همکاران	۰,۰۰۷	۱۰,۳۱۴	۶۸,۷	۹۸,۱۲	۷۹,۲۱
۶	پایبندی به اصول و قواعد حاکم بر حرفه حسابرسی	۰,۲۵۴	۲,۶۸۴	۸۷,۸۸	۷۵,۸۹	۷۶,۳۹
۷	داشتن دلسوزی نسبت به جایگاه بیت‌المال	۰,۰۵۹	۵,۶۱۲	۹۵,۶۹	۶۱,۸۵	۸۰,۰۳
۸	رعایت سلسله مراتب اداری	۰,۲۱۹	۲,۷۳۴	۸۲,۱۷	۶۹,۶۲	۸۳,۳۰
۹	یاری جستن از امر شورا	۰,۳۱۸	۲,۳۷۹	۸۱,۴۷	۸۹,۸۵	۷۶,۴۴
۱۰	ارائه مشاوره به مجموعه تحت حسابرسی	۰,۰۰۴	۱۱,۵۲۷	۹۸,۵۱	۷۲,۰۹	۶۷,۰۵
۱۱	داشتن صراحت در بیان اظهار نظر های کارشناسی	۰,۰۰۱	۱۴,۵۵۱	۹۴,۴۳	۵۷,۸۰	۹۹,۸۶
۱۲	داشتن اطلاعات کافی از مجموعه قوانین دستگاه تحت حسابرسی	۰,۰۳۷	۶,۹۵۸	۸۵,۹۹	۵۳,۸۵	۸۶,۵۵
۱۳	تقدم منافع جمعی بر منافع شخصی	۰,۱۴۶	۳,۴۷۳	۸۳,۲۵	۶۴,۹۳	۸۴,۳۰
۱۴	پرهیز از بی تفاوتی در رسیدگیها	۰,۰۰۴	۱۱,۶۳۱	۸۸,۵۱	۵۹,۶۲	۸۲,۸۶
۱۵	استفاده از فناوریهای نوین مرتبط با شغل	۰,۰۱۸	۷,۹۱۱	۷۹,۵۱	۸۱,۳۲	۸۰,۷۸
۱۶	پرهیز از هرگونه تنش و درگیری	۰,۰۵۷	۵,۶۹۸	۷۲,۶۹	۹۵,۴۷	۸۰,۰۵
۱۷	رعایت ادب و نزاکت در جلسات	۰,۰۹۱	۴,۷۱۳	۸۴,۹۹	۶۶,۶۷	۸۶,۰۴

۱۸	پرهیز از شتابزدگی در تصمیم‌گیریها	۰,۰۶۸	۵,۵۷۶	۸۷,۰۸	۶۵,۵۵	۷۹,۶۴
۱۹	برخورداری از صبر و حوصله در هنگام بروز مشکلات در رسیدگیها	۰,۹۱۴	۰,۰۶۶	۹۱,۰۸	۷۴,۳۰	۷۱,۶۱
۲۰	پرهیز از هرگونه زدوبند	۰,۳۴۲	۲,۳۱۰	۸۱,۸۳	۹۰,۲۱	۷۶,۸۰
۲۱	داشتن حس وفاداری نسبت به حرفه	۰,۰۲۷	۷,۷۰۹	۹۹,۹۴	۵۵,۰۸	۶۷,۸۰
۲۲	توجه به آراستگی محیط کار	۰,۰۰۸	۹,۸۲۴	۹۲,۹۳	۸۹,۶۵	۶۸,۶۳
۲۳	بهره‌گیری از آموزه‌های شرع مقدس در جهت توفیق هر چه بیشتر در انجام وظایف حرفه‌ای	۰,۱۹۸	۳,۰۰۵	۸۸,۱۰	۷۶,۱۱	۷۶,۶۱
۲۴	پرهیز از سوء ظن در مواجهه با دست‌اندرکاران امور مالی	۰,۰۰۱	۱۳,۶۳۱	۹۷,۱۸	۶۵,۵۶	۷۵,۲۰
۲۵	پرهیز از تعصب‌گرایی در حسابرسی‌ها	۰,۰۳۸	۶,۵۷۱	۹۷,۸۵	۷۲,۴۱	۷۲,۳۶
۲۶	پرهیز از اظهارنظرهای غیر کارشناسی	۰,۰۴۹	۵,۹۷۳	۸۷,۶۸	۵۶,۹۱	۸۴,۲۷
۲۷	کسب خشنودی و رضای خداوند متعال در شئون شغلی	۰,۰۸۱	۴,۹۸۳	۸۳,۱۱	۶۴,۷۹	۸۴,۱۶
۲۸	برخورداری از بصیرت در تجزیه و تحلیل مسائل	۰,۰۱۱	۸,۱۶۲	۹۷,۵۶	۵۴,۴۷	۶۸,۹۴
۲۹	داشتن آگاهی لازم از زبان انگلیسی	۰,۰۴۱	۶,۳۹۱	۷۴,۲۵	۹۳,۴۲	۷۹,۶۷
۳۰	تلاش در جهت رفع مشکلات حرفه‌ای	۰,۰۰۲	۱۱,۹۸۴	۸۶,۰۷	۵۳,۹۳	۸۶,۶۵
۳۱	اجازه ندادن به افراد سودجو	۰,۰۷۵	۵,۰۱۷	۸۷,۱۵	۶۵,۶۲	۷۹,۷۱
۳۲	به روز بودن دانسته‌های حرفه‌ای	۰,۱۷۶	۳,۴۵۸	۸۳,۳۲	۶۵,۱۲	۸۴,۳۷
۳۳	استفاده بهینه از امکانات در جهت اجرای دقیق وظایف	۰,۰۲۲	۷,۷۳۱	۹۱,۹۳	۶۴,۰۸	۷۶,۸۶
۳۴	داشتن خلاقیت در حین انجام وظایف	۰,۰۱۸	۷,۹۲۴	۷۹,۶۲	۸۱,۴۳	۸۰,۸۹
۳۵	بهره‌گیری از مدیریت زمان	۰,۲۴۹	۲,۷۰۵	۸۱,۱۹	۸۹,۵۷	۷۶,۱۶

آزمون تحلیل واریانس

در مواقعی که تجزیه و تحلیل و مقایسه میانگین گروه‌های مختلف در خصوص یک متغیر مورد نظر مبنی بر اینکه آیا میانگین نمره‌های هر یک از چند گروه در مقایسه با گروه‌های دیگر به طور معنی‌داری متفاوت است یا نه، به جای این که تعداد زیادی آزمون t انجام دهیم می‌توانیم از آزمون تحلیل واریانس استفاده کنیم. در این بخش، فرضیه این پژوهش، بین گروه‌های مورد نظر (حسابرسان مستقل، سهامداران و مدیران) با توجه به مجموعه این ویژگی‌ها به صورت یک جا با استفاده از آزمون تحلیل واریانس مورد آزمون قرار گرفته است که یافته‌های حاصل از این آزمون در نگاره ۲ ارائه شده است. بر اساس نتایج ارائه شده در نگاره ۲ با توجه به این که مقدار سطح معنی‌داری برابر با $0/004$ است فرض H_0 در سطح خطای 0.5% رد شده و فرضیه این پژوهش تأیید می‌شود.

نگاره ۲. نتایج حاصل از آزمون تحلیل واریانس

سطح معنی‌داری	F	میانگین مربعات	درجه آزادی	مجموع مربعات	
0,004	8,164	0,928	2	1,856	بین گروه
		0,115	141	16,331	درون گروه
			143	18,187	کل

آزمون دانکن

در صورتی که بین گروه‌های مورد آزمون، تفاوت معنی‌داری وجود داشته باشد با استفاده از آزمون دانکن مشخص می‌شود که بین دیدگاه کدام گروه‌ها با هم تفاوت وجود دارد. نتایج به دست آمده از آزمون دانکن در نگاره ۳ ارائه شده است. با توجه به نتایج این آزمون، بین دو گروه "حسابرسان مستقل" و "سهامداران و مدیران" تفاوت وجود داشته و بیشترین امتیاز مربوط به حسابرسان مستقل می‌باشد.

نگاره ۳. نتایج حاصل از آزمون دانکن

$\alpha = 0,05$		تعداد	
۲	۱		
	۴,۰۰۷۲	۴۸	سهامداران
	۴,۱۵۳۱	۴۶	مدیران
۴,۳۱۹۶		۵۰	حسابرسان مستقل
۱,۰۰۰	۰,۰۵۶		سطح معنی داری

نتیجه گیری

نتایج حاصل از آزمون فرضیه پژوهش نشان می‌دهند که بین نگرش استفاده‌کنندگان از گزارش‌های حسابرسی و حسابرسان مستقل در مورد ویژگی‌های حسابرسان، که به نوعی بر چگونگی شکل‌گیری گزارش حسابرسی اثرگذار می‌باشند، شکاف معنی‌داری وجود دارد. به عنوان مثال، بسیاری از استفاده‌کنندگان از گزارش‌های حسابرسی، محدودیت‌های وظایف حسابرسی را درک نمی‌کنند و این امر می‌تواند باعث ایجاد شکاف بین نگرش «حسابرسان مستقل» و «سهامداران و مدیران» در مورد ویژگی‌های حسابرسان مستقل شود. در مورد تأیید فرضیه این پژوهش می‌توان چنین نتیجه‌گیری کرد که هر کدام از گروه‌های مورد نظر (حسابرسان مستقل، سهامداران و مدیران)، برخی از ویژگی‌های مطرح شده در این پژوهش را در افزایش اثربخشی حسابرسان در انجام کارهای حسابرسی مفید و لازم می‌دانند، به طوری که نتایج حاصل از بررسی نظر سه گروه حسابرسان مستقل، سهامداران و مدیران در مورد ویژگی‌های حسابرسان مستقل نشان می‌دهد که حسابرسان مستقل، به ترتیب ویژگی‌های مربوط به ردیف‌های ۲۵، ۱۰، ۲۱، ۲۸ و سهامداران، به ترتیب ویژگی‌های مربوط به ردیف‌های ۵، ۱۶، ۲۹، ۲۰ و ۹ و مدیران، به ترتیب ویژگی‌های مربوط به ردیف‌های ۱۱، ۱، ۳۰، ۱۲ و ۱۷ موجود در نگاره ۱ را به عنوان پنج اولویت خود انتخاب نمودند. لذا تفاوت معنی‌داری بین نگرش این گروه‌ها در مورد ویژگی‌های حسابرسان مستقل وجود دارد.

برخی از ویژگی‌های مربوط به حسابرسان مستقل که در این پژوهش مورد استفاده قرار گرفته‌اند با متغیرهای مورد استفاده در پژوهش‌های انجام شده در ایران توسط علیجانی [۵]، حساس یگانه و خالقی [۴]، صالحی و نقی لو [۱۶]، صالحی و همکاران [۱۷] مشابه بوده و نتایج این پژوهش با نتایج

آن‌ها مطابق و سازگار است. همچنین، نتایج این پژوهش با نتایج پژوهش دیکسون و همکاران [۹] نیز مطابق و سازگار می‌باشد. با توجه به این که این پژوهش، برخی از ویژگی‌های مربوط به حساب‌رسان مستقل را مدنظر قرار داده است، از این رو تنها تفاوت آن با سایر پژوهش‌های انجام شده در ایران، در این است که سایر پژوهش‌ها در ارزیابی شکاف انتظارات بین حساب‌رسان و استفاده‌کنندگان، از موضوعات (متغیرها) مختلف دیگری مانند؛ برداشت حساب‌رسان مستقل و استفاده‌کنندگان از محتوای پیام‌های ارسال شده به وسیله گزارش‌های حسابرسی [۱]، ارزیابی رعایت قوانین و مقررات در حسابرسی صورتهای مالی توسط حساب‌رسان مستقل [۵]، نقش آموزش حسابرسی در کاهش شکاف انتظارات بین حساب‌رسان مستقل و استفاده‌کنندگان [۲] و ... استفاده کرده‌اند که نتایج این پژوهش‌ها نیز بیانگر وجود شکاف معنی‌دار بین حساب‌رسان مستقل و استفاده‌کنندگان می‌باشد.

پیشنهاد‌های پژوهش

با توجه به نتایج حاصل از این پژوهش، پیشنهادهایی به این شرح ارائه می‌شوند: کیفیت حساب‌رس عبارت است از حسن شهرت حساب‌رس و نظارت و مراقبت حرفه‌ای حساب‌رس، که در نتیجه حسن شهرت حساب‌رس، اعتبار اطلاعات صورت‌های مالی افزایش یافته و بر اثر نظارت و مراقبت حرفه‌ای حساب‌رس، کیفیت اطلاعات صورت‌های مالی افزایش خواهد یافت [۱۰]. اکنون با توجه به این که استفاده‌کنندگان (سهامداران و مدیران) نسبت به حساب‌رسان مستقل انتظاراتی داشته و بر اساس آن حداقل نسبت به حسن شهرت حساب‌رسان اظهار نظر می‌کنند، لذا به حساب‌رسان مستقل پیشنهاد می‌شود که انتظارات استفاده‌کنندگان را به طور معقول مورد توجه قرار داده و در رعایت و به‌کارگیری آن‌ها اهتمام بورزند، چرا که حسن شهرت آن‌ها عمدتاً در گرو رفع انتظارات استفاده‌کنندگان خواهد بود. همچنین، با توجه به این که میزان آگاهی و مطالعه استفاده‌کنندگان (سهامداران و مدیران) در مورد حسابرسی، حساب‌رس و ویژگی‌های مربوط به آن می‌تواند در انتظارات آن‌ها نسبت به حساب‌رسان مستقل تأثیرگذار باشد، بنابراین به استفاده‌کنندگان پیشنهاد می‌شود که نسبت به حساب‌رسان مستقل آگاهی و مطالعات بیشتری داشته و انتظارات خود را بر اساس آن تعدیل کنند. هر چند آشنایی استفاده‌کنندگان با ماهیت و اهمیت حسابرسی، حساب‌رس و ویژگی‌های مربوط به آن نیاز به زمان و هزینه زیادی دارد ولی از طریق برگزاری سمینارها و ترغیب آن‌ها جهت کسب اطلاعات بیشتر در این خصوص می‌توان به نتایجی دست یافت.

در ضمن پیشنهادهای زیر برای انجام پژوهش‌های آتی ارایه می‌گردد:

- ۱- بررسی شکاف انتظارات بین حسابرسی و استفاده کنندگان با توجه به سایر ویژگی‌های مربوط به حسابرسی مستقل که در این پژوهش مورد استفاده قرار نگرفته‌اند.
- ۲- بررسی شکاف انتظارات بین حسابرسی و استفاده کنندگان در مورد نقش اندازه موسسه حسابرسی [بزرگ‌تر یا کوچک‌تر]، دوره تصدی حسابرس [طولانی‌تر یا کوتاه‌تر]، ارایه خدمات غیر حسابرسی [استقلال حسابرس] و ... در تعیین میزان کیفیت حسابرس.
- ۳- بررسی نقش حسابرسی داخلی در کاهش شکاف انتظارات بین حسابرسی و استفاده کنندگان (مدیران و سهامداران) در مورد حسابرسی.

منابع و مآخذ:

۱. بزرگ اصل موسی، ۱۳۷۷، نقش حسابرسی در جامعه، رویکردی جدید برای کاهش فاصله انتظارات (تصورات)، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۲۳، صص ۱۰۷-۱۰۵.
۲. جهان آرا تورج، ۱۳۸۱، بررسی نقش آموزش حسابرسی در اندازه فاصله انتظارات بین حسابرسی مستقل و استفاده کنندگان از صورتهای مالی، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه تربیت مدرس.
۳. حساس یگانه یحیی، ۱۳۸۴، فلسفه‌ی حسابرسی، چاپ اول، تهران، شرکت انتشارات علمی و فرهنگی.
۴. حساس یگانه یحیی و خالقی بایگی احمد، ۱۳۸۳، فاصله انتظاراتی بین حسابرسی و استفاده کنندگان از نقش اعتباردهی حسابرسی مستقل، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، سال یازدهم، شماره ۳۵، صص ۳۱-۲۹.
۵. علیچانی مجید، ۱۳۸۰، بررسی فاصله انتظارات (تصورات) در مورد ارزیابی رعایت قوانین و مقررات در حسابرسی صورتهای مالی توسط حسابرس مستقل، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه تربیت مدرس.
۶. مهام، کیهان، ۱۳۷۸، تاثیر ویژگی‌های حسابرس بر قضاوت حرفه‌ای، مجله حسابدار رسمی، سال اول، شماره ۳، صص ۴۶-۴۳.
۷. نونهال، علی اکبر؛ سعید جبارزاده و یعقوب پورکریم، ۱۳۸۹، بررسی رابطه بین کیفیت حسابرس و قابلیت اتکای اقلام تعهدی، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۶۱، صص ۷۰-۵۵.
8. Best, P.J., Buckby S., & Tan C., 2001. Evidence of the Audit Expectation Gap in Singapore, *Managerial Auditing Journal*, pp 44 – 134.
9. Dixon, R. & Woodhead M. & Sohlman M., 2006. An Investigation of the Expectation Gap in Egypt, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21, No. 3, pp 293-302.
10. DeAngelo, L. E., 1981, Auditor size and audit quality, *Journal of Accounting & Economics* 3 (3):183.
11. LEE Teck-Heang, Azham Md. Ali ., 2008, The audit expectation gap: A review of the contributing factors, *Journal of Modern Accounting and Auditing*, No.39, pp 161-168.
12. Lin, J. Z. & Chen F., 2004. An Empirical Study of Audit Expectation Gap in The People's Republic of China, *International Journal of Auditing*, Vol. 8, pp 93-115.
13. Mahadevaswamy, G. & Salehi, M., 2008. Audit Expectation Gap in Auditor Responsibilities: Comparison between India and Iran, *International Journal of Business and Management*, Vol 3, No 11, pp 134-146.
14. Pierce, B. & Kilcommins, M., 1996, The Audit Expectation Gap, *The Role Of Auditing*

Education, No 13, pp 54-59.

15. Porter, B., 1993. An Empirical Study Of The Audit Expectation- Reformance Gap: Accounting and Business Research, Vol.24, No. 93, pp 49-68.

16. Salehi, M. & Nagilo, A., 2008. Fraud Detection and Expectation Gap: Empirical Evidence from Iranian Bankers, International Journal of Business and Management, Vol 3, No 10, pp 65-77.

17. Salehi, M. & Nagilo, A. & Mansoury, A. & Azary, Z., 2009. Audit Independence and Expectation Gap: Empirical Evidence from Iran, International Journal of Business and Management, Vol 1, No 1, pp 156-174.

18. Salehi, M. & Rostami, V., 2009. Audit Expectation Gap: International Evidences, International Journal of Academic Research, Vol. 1. No. 1. pp 140-146.

19. Siddiqui, J. & Nasreen, T. & Choudhury, A., 2008. The audit expectations gap and the role of audit education, the case of an emerging economy, University of Manchester, Manchester, UK, pp 57-65.

