



## اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر کاهش فاصله انتظارات حسابرسی با استفاده از روش فرایند تحلیل سلسله‌مراتبی فازی گروهی (GFAHP)

محمد تیرگان<sup>۱</sup> ©

کارشناسی ارشد رشته حسابداری موسسه آموزش عالی غیردولتی غیر انتفاعی پارسا، بابلسر

ایمان پوریا

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات، تهران

محمدحسین رحیمیان امیری

کارشناسی ارشد رشته حسابداری موسسه آموزش عالی غیردولتی غیر انتفاعی پارسا، بابلسر

(تاریخ دریافت: ۳۰ بهمن ۱۴۰۲؛ تاریخ پذیرش: ۸ مرداد ۱۴۰۳)

فاصله بین ادراک حسابرسان از مسئولیت خود و ادراک استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی از مسئولیت‌های حسابرسان، فاصله‌ی انتظارات حسابرسی نامیده می‌شود و تعیین عوامل مؤثر بر کاهش فاصله انتظارات حسابرسی و داشتن درک بهتر از دلایل آن به فرآیند یافتن مکانیزم‌های کاهش آن کمک خواهد کرد. هدف این پژوهش اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر کاهش فاصله انتظارات حسابرسی می‌باشد. بدین منظور با گردآوری اطلاعات لازم از طریق روش کتابخانه‌ای و سپس توزیع پرسشنامه در دو مرحله، اطلاعات جمع‌آوری شده با استفاده از روش تحلیل سلسله‌مراتبی فازی، رتبه‌بندی و مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. جامعه آماری مورد مطالعه در این پژوهش حسابرسان، اساتید حسابداری، اعتباردهنده‌گان و سرمایه‌گذاران هستند که از بین آنها تعداد ۲۰ نفر به عنوان نمونه انتخاب شدند. برای تعیین میزان اهمیت و رتبه‌بندی سبب عوامل اصلی و فرعی مؤثر بر کاهش فاصله انتظارات حسابرسی از روش سلسله‌مراتبی فازی گروهی (GFAHP) استفاده شده است. نتایج اولویت‌بندی متغیرهای تحقیق نشان داده است مهم‌ترین عامل اصلی کاهش فاصله انتظارات حسابرسی، شاخص گزارش حسابرسی تعیین شده و شاخص‌های کیفیت حسابرسی، ویژگی‌ها و مهارت حسابرسان، استانداردها و مقررات حسابداری و حسابرسی و آموزش در اولویت‌های بعدی قرار دارند.

**واژه‌های کلیدی:** فاصله انتظارات حسابرسی، حسابرسی، مدل سلسله‌مراتبی فازی گروهی (GFAHP).

<sup>۱</sup> m.sheikh@khu.ac.ir

## مقدمه

صورت‌های مالی به‌مثابه پنجره‌ای برای دیدن درون شرکت است و طیف‌های متفاوت برای تصمیم‌گیری‌های مختلف به آن نیاز دارند [۷]. گزارشگری مالی باید ارائه اطلاعات قابل اتکا را تضمین کند، زیرا استفاده‌کنندگان اطلاعات صورت‌های مالی خواستار اطلاعات صحیح، معتبر و قابل اتکا هستند [۸] و هدف حسابرسی در چارچوب فرایند آزمون محور با تکیه بر نظریه‌های مربوط، زدودن آلودگیهای اطلاعات افشاء شده است تا از طریق افزایش توان اتکای آن، بستری مساعد برای استفاده از اطلاعات در راستای تصمیم‌گیریهای اقتصادی باشد [۶]. انتظار بر این است که نظامی منصفانه از جریان اطلاعات میان پاسخ‌گو و پاسخ‌خواه به وجود آید. اطمینان از منصفانه بودن این جریان دلیل وجود حرفه‌ی حسابرسی است. با انجام فرآیند منظم و با قاعده، شواهد مرتبط با فعالیت‌های اقتصادی را جمع‌آوری کرده و میزان انطباق ادعاهای موجود را با معیارهای از پیش تعیین شده بررسی و به افراد ذینفع گزارش نماید. یکی از مهم‌ترین و مؤثرترین جوانب حسابرسی، کیفیت حاصل از نتایج حسابرسی است که به نوبه‌ی خود می‌تواند در بسیاری از تصمیم‌گیری‌ها مؤثر واقع شود. سودمندی گزارش‌های حسابرسی نزد استفاده‌کنندگان از آن، به طور قابل توجهی وابسته به درک مناسب ایشان نسبت به اهداف و محدودیت‌های حسابرسی و همچنین تفسیر مناسب اصطلاحات تخصصی مورد استفاده در گزارش حسابرسی می‌باشد [۱]. قریب چهار سال است که استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی حسابرسی شده، مخاطب گزارش حسابرسی یکنواختی (گزارش استاندارد کوتاه) هستند. با گذشت این مدت، انتظار می‌رود اعتباردهندگان، سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان، گزارش حسابرسی و اهداف آن را به خوبی درک نمایند؛ اما واقعیت این نیست و شواهد مبین گسترش شکاف بین اهداف حسابرسان و انتظارات استفاده‌کنندگان است [۳].

بقا و غنای خدمات حسابرسی مستلزم عکس‌العمل مناسب و به موقع حرفه در برابر انتظارات جامعه است. حرفه‌ی حسابرسی با پذیرش مسئولیت بیشتر و گسترش نقش خود و یا تقویت آموزش عمومی درباره‌ی نقش و محدودیت‌های حسابرسی، می‌تواند به نیازهای جامعه پاسخ داده و فاصله‌ی انتظارات را کاهش دهد [۳].

برای ارزیابی نقش حسابرسی صرفاً نباید به برداشت حرفه از مسئولیت خود، اکتفا کرد. توجه اکید به چارچوب گزارشگری حسابرسی (برای پاسخ به نیازها و انتظارات مشروع استفاده‌کنندگان) نیز، اهمیتی وافر دارد. رشد اعتراضات عمومی و تکرار سوء برداشتهای، نشانه‌ی وجود ابزارهای ارتباطی نامناسب بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان است، در این برهه نیاز به بازسازی فرایندارتباطات حسابرسی (گزارشگری) شدیداً احساس می‌شود [۳].

تعیین سطح فاصله انتظارات حسابرسی و داشتن درک بهتر از دلایل آن به فرآیند یافتن مکانیزم‌های جلوگیری از آن یا کاهش شدت آن کمک خواهد کرد. هدف این پژوهش اولویت‌بندی عوامل کاهش دهنده فاصله انتظارات حسابرسی بر اساس نظر خبرگان حسابرسی، اساتید دانشگاه، سرمایه‌گذاران و

اعتبار دهندگان می‌باشد و سوالی که در اینجا مطرح می‌باشد این است که عوامل مؤثر بر کاهش فاصله انتظارات حسابرسی از چه وزنی برخوردارند.

### مبانی نظری

#### فاصله انتظارات در حسابرسی

تاکنون تعاریف متعددی از فاصله انتظارات حسابرسی ارائه شده است. فاصله انتظارات برای اولین بار توسط لوجو<sup>۱</sup> [۲۲] مطرح شد. او فاصله انتظارات در حسابرسی را تفاوت در انتظارات عملکرد حسابرسی، بین استفاده کنندگان صورت‌های مالی و حسابداران مستقل بیان کرد. کمیسیون کوهن<sup>۲</sup> [۱۳] این فاصله را تفاوت بین عقاید و خواسته‌های جامعه و آنچه که حسابرسی می‌تواند و باید به طور معقولانه انجام دهد، تعریف کرد. پورتر<sup>۳</sup> [۲۹] با اشاره به ماهیت سطحی تعاریف پیشین، با آنها موافق نیست. چرا که وی معتقد بود، شاید حسابرسی قادر به اجرای موارد اشاره شده در تعاریف پیشین همچون «عملکرد مورد انتظار» تعریف لوجو [۲۲] و «می‌توان و می‌بایست معقولانه انجام دادن کار» تعریف کمیسیون کوهن (۱۹۷۸) نباشد. پورتر [۲۹] اشاره می‌کند که فاصله انتظارات در حسابرسی، فاصله انتظارات/عملکرد حسابرسی است. او فاصله انتظارات در حسابرسی را فاصله انتظارات جامعه از حسابرسان و ادراک جامعه از عملکرد حسابرسان می‌داند.

گای و سالیوان<sup>۴</sup> [۱۹] فاصله انتظارات حسابرسی را تفاوت بین ادراک جامعه از مسئولیت‌های حسابرسان و ادراک حسابرسان از مسئولیت خود تعریف می‌کنند. سیکا و همکاران<sup>۵</sup> [۳۴] فاصله انتظارات حسابرسی را تفاوت بین انتظارات جامعه از حسابرسان و آنچه که حرفه حسابرسی بعنوان هدف حسابرسی در نظر گرفته است، تعریف می‌کنند.

دو تعریف رایج و متداول در مورد فاصله انتظارات حسابرسی وجود دارد که عبارتند از: تعریف انجمن حسابداران رسمی آمریکا «AICPA»<sup>۶</sup> و تعریف مونرو و ودلیف<sup>۷</sup> [۲۴]. انجمن حسابداران رسمی آمریکا «AICPA» [۱۱] فاصله انتظارات حسابرسی را تفاوت بین آنچه که جامعه و استفاده کنندگان صورت‌های مالی معتقدند که از مسئولیت‌های حسابرسان است و آنچه که حسابرسان آن را مسئولیت خود می‌دانند، تعریف می‌کند. مونرو و ودلیف [۲۴] فاصله انتظارات حسابرسی را فاصله بین ادراک جامعه و حسابرسان نسبت به وظایف و مسئولیت حسابرسان و محتوای گزارش حسابرسی تعریف می‌کنند.

<sup>1</sup> Liggio

<sup>2</sup> Cohen Commission

<sup>3</sup> Porter

<sup>4</sup> Guy and Sullivan

<sup>5</sup> Sikka et al

<sup>6</sup> American Institute of Certified Public Accountants

<sup>7</sup> Monroe & Woodliff

دنيس<sup>۱</sup> [۱۴] فاصله انتظارات حسابرسی را تفاوت در باورها و تمایلات بین استفاده کنندگان و حسابرسان تعریف می‌کند. مک انرو و مارتنز [۲۳] فاصله انتظارات حسابرسی را تفاوت بین آنچه استفاده کنندگان صورت‌های مالی به عنوان وظایف حسابرسان می‌دانند و آنچه که حسابرسان آن را مسئولیت‌های خود قلمداد می‌کنند، تعریف می‌کنند.

با توجه به تعاریف پیشین می‌توان فاصله انتظارات در حسابرسی را تفاوت در باورها و تمایلات بین جامعه و حسابرسان در رابطه با مسئولیت‌ها و وظایف حسابرسان تعریف کرد.

### عوامل موثر بر شکل‌گیری فاصله انتظارات حسابرسی

مطالعات پیشین عواملی که بر فاصله انتظارات حسابرسی تاثیر می‌گذارند را مشخص کرده‌اند. با بررسی و ارزیابی پژوهش‌های موجود می‌توان مواردی همچون، پیچیدگی کار، حسابرسی تضاد منافع، ادراک ارزیابی عملکرد حسابرسی، فاصله زمانی بین پاسخگویی و تغییر انتظارات حسابرسی جامعه، ماهیت خودکنترلی حرفه حسابرسی و انتظارات غیر معقولانه را از عوامل موثر بر ایجاد فاصله انتظارات حسابرسی نام برد.

### عوامل موثر بر کاهش فاصله انتظارات حسابرسی

بین انتظارات جامعه از حسابرسان و عملکرد یا نقش حسابرسان فاصله وجود دارد، این فاصله یک موضوع رایج در حسابداری و حسابرسی است. با این حال، فاصله انتظارات با فروپاشی شرکت‌های انرون، ورلدکام و لیمن برادرز که تاثیر شدیدی بر اعتبار حسابرسان گذاشته‌است، تشدید شده‌است [۳۲]. در خطر بودن اعتبار حسابرسان و حرفه حسابرسی، نهادهای حرفه‌ای حسابرسی را بر آن داشت که طی اقداماتی با کاهش فاصله انتظاراتی، بی‌اعتمادی به وجود آمده بین جامعه و حرفه حسابرسی را کاهش دهند. علاوه بر آن، چالش فاصله انتظارات حسابرسی تبدیل به موضوعی داغ و جالب برای پژوهشگران شد و تحقیقاتی متعددی در خصوص عوامل موثر بر این فاصله و همین‌طور عوامل کاهش دهنده این فاصله شکل گرفت. در این پژوهش با بررسی مطالعات پیشین عواملی همچون، آموزش، گزارش حسابرسی، کیفیت حسابرسی، مقررات و استانداردهای حسابداری و حسابرسی و ویژگی‌ها و مهارت حسابرسان بعنوان عوامل موثر بر کاهش فاصله انتظارات حسابرسی مورد بررسی قرار گرفت.

### آموزش

«آموزش اصول، موازین، محدودیت‌ها و سایر شرایط مربوط به فرایند حسابرسی» یکی از راهکارهای پیشنهاد شده برای کاستن از اثرات مخرب «فاصله انتظارات حسابرسی» است [۲۱]. پژوهش‌های متنوعی در کشورهای مختلف درباره نقش آموزش در کاهش فاصله انتظارات در حسابرسی صورت گرفته است. این تحقیقات درصدد این موضوع بودند که آیا آموزش به حسابرسان و استفاده کنندگان صورت‌های مالی تاثیری در اندازه این فاصله دارد یا خیر؟ تحقیقات متعددی به نقش موثر آموزش در کاهش فاصله

<sup>1</sup> Dennis

انتظارات در حسابرسی اشاره داشتند. پورتر و گاوثرپ<sup>۱</sup> [۲۸] بر مؤثر بودن آموزش در کاهش فاصله انتظارات حسابرسی تاکید کردند. آنها با لازم دانستن آموزش برای حسابرسان و کارآموزان حسابرسی، این کار را در جهت درک بهتر مسئولیت‌های محوله مطابق اساسنامه‌های مربوط، مفید می‌دانستند. مونرو و وودلیف [۲۴] نیز اشاره کردند که سطح ادراک دانشجویان از کار حسابرسان پس از گذراندن دوره آموزشی حسابرسی تغییری اساسی کرده‌است. پیرس و کیلکامینز<sup>۲</sup> [۲۷] یافتند افرادی که در دوره آموزشی حسابرسی شرکت کرده بودند، انتظارات کمتری از حسابرسان داشتند. گرامبلینگ و همکاران<sup>۳</sup> [۱۸] نیز مشاهده کردند، حضور داوطلبان در دوره‌های آموزشی حسابرسی که موضوع مسئولیت حسابرسان را نیز پوشش می‌داد، موجب کاهش فاصله انتظارات گردیده‌است. انس و همکاران<sup>۴</sup> [۱۶] اشاره داشتند که حتی اگر آموزش به طور کامل فاصله انتظارات را از بین نبرد، موجب افزایش سطح درک افراد نسبت به مسئولیت‌های پیشگیری و کشف تقلب حسابرسان می‌شود. اصغری و همکاران [۲] یافتند که پس از آموزش حسابرسی، انتظارات افراد تعدیل و به استانداردها و سایر قوانین ومقررات حرفه‌ای نزدیک‌تر شده‌است.

### گزارش حسابرسی

گزارش استاندارد حسابرسی به عنوان محصول نهایی فرآیند حسابرسی می‌تواند افزایش اعتبار بخشی صورت‌های مالی را به همراه داشته و با کاهش ریسک اطلاعاتی استفاده‌کنندگان سطح بیشتری از سرمایه‌گذاری و کارایی بازار سرمایه را فراهم آورد. با این وجود سودمندی گزارشات حسابرسان وابسته به برداشت صحیح استفاده‌کنندگان از اهداف، محدودیت‌های حسابرسی و همچنین تفسیر نسبت به اصطلاحات تخصصی مورد استفاده در گزارش حسابرسی می‌باشد [۴]. در مطالعات انجام‌شده در آمریکا، انگلستان و استرالیا (نیر و ریتنبرگ، ۱۹۸۷؛ هامفری و همکاران، ۱۹۹۳؛ مونرو و وودلیف، ۱۹۹۴) مشاهده شد که گزارش حسابرسی تاثیر چشمگیری بر سطح ادراک استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی بر مسئولیت حسابرسان، هدف حسابرسی، فرآیند و رویه‌های حسابرسی و مسئولیت‌های مدیریت در قبال تهیه صورت‌های مالی دارد. این مطالعات نشان‌دهنده اهمیت گزارش حسابرسی است که به استفاده‌کنندگان این امکان را می‌دهد که درک بهتری از دامنه، ماهیت و میزان حسابرسی داشته باشند [۲۱]. هامفری و همکاران<sup>۵</sup> [۲۰] معتقد بودند که آموزش دادن و اطمینان دادن به مردم از طریق ابزارهای مختلف مانند؛ تغییر اصطلاحات گزارش حسابرسی، انتشار اظهارات حرفه‌ای در مورد مسئولیت‌های واقعی حسابرسان، استانداردسازی گزارش حسابرسی برای کاهش پیچیدگی و درک بهتر آن، امری ضروری است.

<sup>1</sup> Porter and Gowthorpe

<sup>2</sup> Pierce and Kilcommins

<sup>3</sup> Grambling et al

<sup>4</sup> Enes at al

<sup>5</sup> Humphrey et al

### مقررات و استانداردهای حسابداری و حسابرسی

هنگامی که شک و تردید در رابطه با عدم تحقق مسئولیت‌های اجتماعی برای یک حرفه بوجود می‌آید، بحث‌های مختلفی در رابطه با تغییرات در مکانیزم‌های نظارتی شکل می‌گیرد [۳۶]. یکی از اقدامات و سیاست‌های اتخاذی قانون‌گذاران و نهادهای حرفه‌ای در مواجهه با فاصله انتظارات حسابرسی، تدوین دانش حسابرسی از طریق وضع و انتشار استانداردهای حسابرسی است [۲۸]. استانداردهای حسابرسی به منظور کمک به حسابرسان برای ارزیابی مدارک و شواهد و به طور منطقی طراحی می‌شوند تا حسابرسان به کمک آن بتوانند به یک قضاوت حرفه‌ای موثر و مفید دست یابند. به عبارت دیگر، استانداردهای حسابرسی راهنمای عملیاتی در رابطه با مهارت‌هایی که از حسابرسان انتظار می‌رود را فراهم می‌کند [۳۵]. با وضع و انتشار استانداردهای حسابرسی، این حرفه تلاش می‌کند تا نشان دهد که عملی در جهت برآورده کردن انتظارات جامعه انجام می‌دهد [۱۷]. این بدان معناست که وضع استانداردهای حسابرسی به کاهش فاصله انتظارات حسابرسی کمک کرده‌است. رامی ال‌ریشاوی [۵] نیز در پژوهشی یافت که تنظیم مقررات و استانداردها در عراق موجب کاهش فاصله انتظارات حسابرسی می‌شود. آکینبولی<sup>۱</sup> [۹] معتقد است وضع استانداردهای جدید و تجدید نظر در استانداردهای فعلی حسابرسی توسط نهادهای حرفه‌ای یکی از راهکارهای کاهش فاصله انتظارات حسابرسی است. یکی از روش‌های متداول در کاهش فاصله انتظارات حسابرسی انتشار استانداردهای بیشتر حسابداری و حسابرسی است. صالحی [۳۱] نیز اشاره می‌کند که می‌توان فاصله انتظارات در حسابرسی را از طریق افزایش مسئولیت‌های حسابرس و تدوین استانداردهای جدید کاهش داد. پورتر [۲۹] یافت که نیمی از مشکلات مربوط به فاصله انتظارات در حسابرسی ناشی از نارسایی استاندارد است. وی دریافت که نارسایی استاندارد را به راحتی می‌توان از طریق بازنگری و اصلاحات در استانداردهای حسابرسی به حداقل رساند و بدین صورت فاصله انتظارات حسابرسی را کاهش داد. شیل<sup>۲</sup> [۳۳] نیز عنوان می‌کند که وضع قوانین گزارشگری مالی و اجرای موثر آن موجب کاهش فاصله انتظارات حسابرسی می‌شود.

### کیفیت حسابرسی

کیفیت حسابرسی یکی از عوامل اصلی در کاهش فاصله انتظارات حسابرسی است که تاثیر زیادی بر حرفه حسابرسی و اعتماد سرمایه‌گذاران در حوزه‌های مالی و غیر مالی دارد. اولووکر<sup>۳</sup> [۲۶] یافت که رعایت اقدامات مربوط به کنترل کیفیت در موسسه حسابرسی در هنگام بررسی اسناد شرکت‌ها، موجب کاهش فاصله انتظارات حسابرسی می‌شود. بست<sup>۴</sup> و همکاران [۱۲] نیز افزایش کیفیت عملکرد حسابرسان از راه‌های کاهش فاصله انتظارات حسابرسی می‌دانند. پورتر و همکاران [۳۰] طی یک مطالعه که در انگلستان انجام دادند به این نتیجه رسیدند که افزایش نظارت بر عملکرد حسابرسان موجب افزایش کیفیت حسابرسی و به تبع آن باعث کاهش فاصله انتظارات حسابرسی می‌شود. پورتر و گائروپ [۲۸] نیز طی پژوهشی در استرالیا و نیوزلند یافتند که بهبود کنترل کیفیت در موسسات حسابرسی و

<sup>1</sup> Akinbuli

<sup>2</sup> Shil

<sup>3</sup> Olowookere, J. K

<sup>4</sup> Best et al

تضمین کیفیت عملکرد حسابرسان به نوبه خود موجب کاهش فاصله انتظارات ناشی از نارسایی عملکرد می‌شود. اوگونو<sup>۱</sup> [۲۵] انجام اصلاحات در جهت افزایش کیفیت حسابرسی و عملکرد حرفه‌ای برای برآورده ساختن انتظارات معقول و منطقی استفاده کنندگان را از عوامل کاهش‌دهنده فاصله انتظارات حسابرسی بیان کرد.

### ویژگی‌ها و مهارت حسابرس

مطالعات پیشین در حوزه فاصله انتظارات حسابرسی اکثراً در رابطه با فرآیندهای کلی حسابرسی بود و محققین کمتر بر روی نقش مهارت حسابرسان در فاصله انتظارات حسابرسی و چالش‌های پیش روی آن تمرکز کردند. استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی از حسابرسان این انتظار را دارند که ضعف‌های سیستم حسابداری شرکت مورد رسیدگی را گزارش کنند. احتمال کشف ضعف به مهارت‌ها و قابلیت‌های فنی حسابرس بستگی دارد. دی‌گابریل<sup>۲</sup> [۱۵] اشاره کرد که مهارت‌های بنیادین قانونی حسابداری در کشف انحرافات مالی مؤثر است. وی بیان کرد که فقدان و ضعف مهارت‌های حسابرس در حوزه‌های خاص موجب افزایش فاصله انتظارات حسابرسی می‌شود. صالحی [۳۱] در بررسی فاصله انتظارات حسابرسی یافت که مهارت‌های حسابرس در شکل‌گیری فاصله انتظارات حسابرسی مؤثر است. علوی و همکاران [۱۰] نیز به روز بودن دانش و مهارت حسابرسان در کشف تقلب‌ها و انحرافات مالی را از عوامل کاهش فاصله انتظارات حسابرسی عنوان کردند.

### سوال پژوهش

- ۱- از بین شاخص‌های اصلی کاهش‌دهنده فاصله انتظارات حسابرسی کدام دارای اولویت می‌باشد؟
- ۲- از بین عوامل زیر مجموعه‌ی شاخص آموزش کدام دارای اولویت می‌باشند؟
- ۳- از بین عوامل زیر مجموعه‌ی شاخص گزارش حسابرسی کدام دارای اولویت می‌باشند؟
- ۴- از بین عوامل زیر مجموعه‌ی شاخص کیفیت حسابرسی کدام دارای اولویت می‌باشند؟
- ۵- از بین عوامل زیر مجموعه‌ی شاخص مقررات و استانداردهای حسابداری و حسابرسی کدام دارای اولویت می‌باشند؟
- ۶- از بین عوامل زیر مجموعه‌ی شاخص ویژگی‌ها و مهارت حسابرس کدام دارای اولویت می‌باشند؟

### روش تحقیق

هدف عملیاتی پژوهش حاضر، پاسخ به این مسئله است که اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر کاهش فاصله‌ی انتظارات حسابرسی چگونه باید انجام گیرد. پس نوع و روش انجام تحقیق بر اساس هدف، کاربردی و بر اساس ماهیت، توصیفی است. از طرف دیگر این تحقیق دارای ماهیت میدانی می‌باشد؛ بدین معنا که بخش عمده‌ای از اطلاعات از طریق مصاحبه و تکمیل پرسشنامه پژوهش خبرگان حسابرسی، اساتید

<sup>1</sup> Ogweno

<sup>2</sup> DiGabriele

حسابداری، سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان گردآوری شده است. تحقیق حاضر به بررسی پدیده‌های مستند و تکراری در محیط و شرایطی جدید در یک مقطع زمانی می‌پردازد. در این پژوهش برای پاسخ به سؤالات از روش‌های غیرآماري (تحقیق در عملیات) استفاده شده است. همچنین جمع‌آوری داده‌های این پژوهش به صورت کتابخانه‌ای و میدانی انجام شده است.

### جامعه و نمونه آماری

جامعه هدف در دسترس این تحقیق، خبرگان حسابرسي، اساتید حسابداری، سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان هستند. که از بین آنها تعداد ۲۰ نفر به عنوان نمونه آماری این پژوهش شناسایی شدند تا در خصوص انتخاب عوامل مؤثر بر کاهش فاصله‌ی انتظارات حسابرسي و اولویت‌بندی آنها نظر داده و در تهیه گزارشات مورد نیاز همکاری نمایند.

### جدول ۱- اطلاعات جمعیت شناختی پاسخ دهندگان

متغیر	جنسیت		سن		تحصیلات		تجربه کاری	
	مرد	زن	۴۰ تا ۵۰ سال	بالتر از ۵۰ سال	لیسانس	فوق لیسانس	۱۰ تا ۱۵ سال	بالتر از ۱۵ سال
سطوح متغیر	۲	۲	۳	۱۵	۸	۶	۶	۱۷
فراوانی	۱۸	۱۸	۱۵	۷۵	۴۰	۳۰	۳۰	۸۵
درصد	۹۰	۱۰	۱۰	۱۵	۴۰	۳۰	۳۰	۸۵

### داده‌ها و مقیاس اندازه‌گیری‌ها

با توجه به اینکه این تحقیق توصیفی است و اطلاعات مورد نیاز به روش میدانی جمع‌آوری شده است لذا برای دستیابی به اطلاعات مورد نیاز از پرسشنامه استفاده شده است.

در این تحقیق به منظور جمع‌آوری نظرات اساتید و صاحب‌نظران در این بخش، پرسشنامه‌ای تهیه گردیده و پرسشنامه در اختیار نمونه قرار گرفته و پس از جمع‌آوری و بازبینی و مرتب نمودن نتایج حاصله با توجه به امتیازات داده شده عوامل به ترتیب امتیاز لیست شده است. جهت تهیه پرسشنامه ابتدا، با توجه به ادبیات تحقیق و مقالات معتبر داخلی و خارجی و با استفاده از نظر خبرگان و کارشناسان، ۲۶ عامل مربوط به کاهش فاصله انتظارات حسابرسي جمع‌آوری شده است، که در قالب ۵ شاخص آموزش، گزارش حسابرسي، کیفیت حسابرسي، مقررات و استانداردهای حسابداری و حسابرسي و ویژگی‌ها و مهارت حسابرسي تعیین شده است. در ادامه، به منظور دست‌یافتن به اهداف تحقیق و پاسخگویی به سؤالات تحقیق، پرسشنامه‌ای تنظیم شده است که در آن ۲۶ عامل با پرسشنامه‌ای مخصوص جهت رتبه‌بندی شاخص‌ها، بین پرسش‌شوندگان توزیع گردید. هریک از پرسشنامه‌ها به صورت ۹ گزینه‌ای جدول ماتریس سلسله‌مراتبی فازی گروهی (GFAHP) تنظیم شده است.

**تشریح روش تحلیل سلسله‌مراتبی فازی گروهی<sup>۱</sup> (به روش تحلیل توسعه‌ای چانگ<sup>۲</sup>)**

در این پژوهش برای تعیین میزان اهمیت و رتبه‌بندی سید عوامل اصلی و فرعی مؤثر بر کاهش فاصله انتظارات حسابرسی از روش روش تحلیل سلسله‌مراتبی فازی گروهی (GFAHP) به روش تحلیل توسعه‌ای چانگ استفاده شده است. برای پیاده‌سازی این روش، ابتدا باید نظرات خبرگان مختلف با استفاده از روش میانگین هندسی با هم تلفیق شود. اما از آنجا که یک ماتریس ناسازگار می‌تواند منتج به نتایج اشتباه شود، تجمیع نظر خبرگان قبل از حل مسئله امری ضروری می‌باشد. در این پژوهش این کار با استفاده از روش گاگوس و بوچر (۱۹۹۸) انجام شده است:

گاگوس و بوچر (۱۹۹۸) بر اساس شرایط انتقال‌پذیری قوی، روشی را برای محاسبه‌ی درجه‌ی ناسازگاری ماتریس‌های مقایسات زوجی فازی ارائه نموده‌اند. شاخص ناسازگاری<sup>۳</sup> (CI) بترتیب زیر محاسبه می‌گردد:

$$CI^m = \frac{(\lambda_{max}^m - n)}{(n)}$$

$$CI^g = \frac{(\lambda_{max}^g - n)}{(n)}$$

$$CR = \frac{CI}{RI}$$

اگر نرخ ناسازگاری ( $CR^g$  و  $CR^m$ ) محاسبه‌شده برای هر دو ماتریس کمتر از ۰/۱ باشد نشان دهنده این است که ماتریس مقایسه زوجی فاکتورهای اصلی مربوط به ماتریس تجمیع نظرات خبرگان کاملاً سازگار است. چنانچه هر دو نرخ ناسازگاری ( $CR^g$  و  $CR^m$ ) هر ماتریس مقایسه زوجی بزرگ‌تر از ۰/۱ باشد، باید از خبره مورد نظر درخواست شود تا در ترجیحاتش تجدید نظر نماید. اگر فقط  $CR^m$  از ۰/۱ بزرگ‌تر باشد، در حالی که دیگری در طیف مورد قبول باشد، بهتر است تصمیم‌گیرنده برای ارزیابی مجدد مقادیر میانی (مقادیر حدها) ترغیب شوند و مقادیر حدها (مقادیر میانی) بدون تغییر بمانند.

**یافته‌های تحقیق**

در این بخش با استفاده از مراحل فازی‌سازی و داده‌های استخراج شده از پرسشنامه مربوط به متخصصان و خبرگان، شاخص‌های مورد استفاده با استفاده از رویکرد سلسله‌مراتبی فازی گروهی (GFAHP)، طبقه‌بندی و وزن دهی شده‌اند.

**سؤال اول: رتبه‌بندی عوامل اصلی مؤثر بر کاهش فاصله‌ی انتظارات حسابرسی کدام‌اند؟**

به منظور شناسایی عوامل با استفاده از نظر خبرگان، با مراجعه به تحقیقات مشابه و با استفاده از پرسشنامه بومی‌سازی، پنج شاخص اصلی (آموزش (A)، گزارش حسابرسی (B)، کیفیت حسابرسی (C)، مقررات و استانداردهای حسابداری و حسابرسی (D) و ویژگی‌ها و مهارت حسابرسان (E) مؤثر بر کاهش

<sup>1</sup> Group Fuzzy Analytical Hierarchy Process (GFAHP)

<sup>2</sup> Chang

<sup>3</sup> Consistency Index

فاصله‌ی انتظارات حسابرسی شناسایی شد. وزن نهایی، رتبه‌بندی عوامل اصلی مؤثر بر کاهش فاصله انتظارات و مقادیر نرخ ناسازگاری ماتریس‌های مقایسات زوجی مطابق با جدول ۲ به دست آمد.

### جدول ۲- وزن نهایی، رتبه‌بندی عوامل اصلی مؤثر بر کاهش فاصله انتظارات

E	D	C	B	A	عوامل اصلی
۰/۵۵۰	۰/۵۲۲	۰/۷۳۶	۱/۰۰۰	۰/۵۲۰	حداقل درجه امکان‌پذیری
۰/۱۶۵	۰/۱۵۷	۰/۲۲۱	۰/۳۰۱	۰/۱۵۶	وزن نهایی شاخص‌ها
۳	۴	۲	۱	۵	رتبه
$CR^m = ۰/۰۱۶$	$CI = ۰/۰۱۷$			$\lambda_{max}^m = ۵/۰۶۹$	
$CR^g = ۰/۰۴۲$	$CI = ۰/۰۱۵$			$\lambda_{max}^g = ۵/۰۶۰$	

نتایج جدول ۲ بیانگر کسب بالاترین اولویت توسط شاخص «گزارش حسابرسی» و پایین‌ترین اولویت توسط شاخص «آموزش» در گروه فاکتورهای اصلی مؤثر بر کاهش فاصله انتظارات حسابرسی است.

### سؤال دوم: رتبه‌بندی معیارهای مؤثر بر شاخص آموزش کدام‌اند؟

در این بخش به دنبال رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر شاخص آموزش می‌باشیم. برای این منظور با توجه به ادبیات تحقیق پنج عامل آموزش به جامعه در رابطه با وظایف حسابرسان (A۱)، شناخت استفاده‌کنندگان از انواع گزارش‌های حسابرسی (A۲)، تدریس استانداردهای حسابداری به صورت مطالب آموزشی در دانشگاه‌ها (A۳)، اهتمام به آموزش آیین رفتار حرفه‌ای در دانشگاه‌ها (A۴) و آموزش استفاده از رایانه در حسابرسی به حسابرسان (A۵)، انتخاب گردید. ماتریس تجمیع نظرات کارشناسان، رتبه‌بندی معیارهای مؤثر بر شاخص آموزش و مقادیر نرخ ناسازگاری ماتریس‌های مقایسات زوجی مطابق با جدول ۳ به دست آمد.

### جدول ۳- وزن نهایی، رتبه‌بندی زیرفاکتورهای شاخص آموزش

A۵	A۴	A۳	A۲	A۱	زیرفاکتورهای شاخص آموزش
۰/۵۸۰	۰/۶۵۵	۱/۰۰۰	۰/۵۶۴	۰/۵۳۷	حداقل درجه امکان‌پذیری
۰/۱۷۴	۰/۱۹۶	۰/۳۰۰	۰/۱۶۹	۰/۱۶۱	وزن نهایی شاخص‌ها
۳	۲	۱	۴	۵	رتبه
$CR^m = ۰/۰۱۲$	$CI = ۰/۰۱۳$			$\lambda_{max}^m = ۵/۰۵۳$	
$CR^g = ۰/۰۳۹$	$CI = ۰/۰۱۴$			$\lambda_{max}^g = ۵/۰۵۷$	

نتایج جدول ۳ بیانگر کسب بالاترین اولویت توسط عامل «تدریس استانداردهای حسابداری به صورت مطالب آموزشی در دانشگاه‌ها» و پایین‌ترین اولویت توسط عامل «آموزش به جامعه در رابطه با وظایف حسابرسان» در گروه زیرفاکتورهای شاخص آموزش است.

**سؤال سوم: رتبه بندی معیار های مؤثر بر شاخص گزارش حسابرسی کدام‌اند؟**

در این بخش به دنبال رتبه بندی عوامل مؤثر بر شاخص گزارش حسابرسی می باشیم. برای این منظور با توجه به ادبیات تحقیق پنج عامل تغییر اصطلاحات و ساده سازی گزارش حسابرسی (B۱)، گزارش حسابرسی گسترده (B۲)، درج قضاوت‌های مهم حسابرس در زمینه‌ی برآوردهای مهم مدیریت (B۳)، لزوم ارائه گزارش سالانه شرکت (به عنوان مثال، اطلاعات مربوط به کارکنان، محصول و سوابق ایمنی شغلی) در گزارش حسابرسی (B۴) و درج توضیح در مورد معاملات مهم طی سال (B۵)، انتخاب گردید. ماتریس تجمیع نظرات کارشناسان، رتبه‌بندی معیار های مؤثر بر شاخص گزارش حسابرسی و مقادیر نرخ ناسازگاری ماتریس‌های مقایسات زوجی مطابق با جدول ۴ به دست آمد.

**جدول ۴- وزن نهایی، رتبه بندی زیرفاکتورهای شاخص گزارش حسابرسی**

B۵	B۴	B۳	B۲	B۱	زیرفاکتورهای شاخص گزارش حسابرسی
۰/۶۰۲	۰/۵۹۲	۱/۰۰۰	۰/۷۱۱	۰/۵۲۶	حداقل درجه امکان‌پذیری
۰/۱۷۵	۰/۱۷۳	۰/۲۹۱	۰/۲۰۷	۰/۱۵۳	وزن نهایی شاخص‌ها
۳	۴	۱	۲	۵	رتبه
$CR^m = ۰/۰۱۵$		$CI = ۰/۰۱۶$		$\lambda_{max}^m = ۵/۰۶۶$	
$CR^g = ۰/۰۳۸$		$CI = ۰/۰۱۴$		$\lambda_{max}^g = ۵/۰۵۴$	

نتایج جدول ۴ بیانگر کسب بالاترین اولویت توسط عامل «درج قضاوت‌های مهم حسابرس در زمینه‌ی برآوردهای مهم مدیریت» و پایین‌ترین اولویت توسط عامل «تغییر اصطلاحات و ساده سازی گزارش حسابرسی» در گروه زیرفاکتورهای شاخص گزارش حسابرسی است.

**سؤال چهارم: رتبه بندی معیار های مؤثر بر شاخص کیفیت حسابرسی کدام‌اند؟**

در این بخش به دنبال رتبه بندی عوامل مؤثر بر شاخص کیفیت حسابرسی می باشیم. برای این منظور با توجه به ادبیات تحقیق پنج عامل افزایش نمونه حسابرسی و اسناد بیشتر (C۱)، بهبود کنترل کیفیت در موسسه حسابرسی (C۲)، استفاده از خدمات کارشناسی (C۳)، استفاده از رایانه در حسابرسی (C۴) و ارزیابی اثربخشی سیستم کنترل داخلی توسط حسابرسان (C۵) انتخاب گردید. ماتریس تجمیع نظرات کارشناسان، رتبه‌بندی معیار های مؤثر بر شاخص کیفیت حسابرسی و مقادیر نرخ ناسازگاری ماتریس‌های مقایسات زوجی مطابق با جدول ۵ به دست آمد.

## جدول ۵- وزن نهایی، رتبه بندی زیر فاکتورهای کیفیت حسابرسی

C5	C4	C3	C2	C1	زیرفاکتورهای شاخص کیفیت حسابرسی
۰/۴۷۹	۰/۴۸۹	۱/۰۰۰	۰/۴۸۶	۰/۴۸۲	حداقل درجه امکان پذیری
۰/۱۶۳	۰/۱۶۷	۰/۳۴۱	۰/۱۶۶	۰/۱۶۴	وزن نهایی شاخصها
۵	۲	۱	۳	۴	رتبه
$CR^m = ۰/۰۱۵$		$CI = ۰/۰۱۶$		$\lambda_{max}^m = ۵/۰۶۵$	
$CR^g = ۰/۰۴۴$		$CI = ۰/۰۱۶$		$\lambda_{max}^g = ۵/۰۶۳$	

نتایج جدول ۵ بیانگر کسب بالاترین اولویت توسط عامل « استفاده از خدمات کارشناسی » و پایین ترین اولویت توسط عامل « ارزیابی اثربخشی سیستم کنترل داخلی توسط حسابرسان » در گروه زیرفاکتورهای شاخص کیفیت حسابرسی است.

### سؤال پنجم: رتبه بندی معیارهای مؤثر بر شاخص مقررات و استانداردهای حسابداری و حسابرسی کداماند؟

در این بخش به دنبال رتبه بندی عوامل مؤثر بر شاخص مقررات و استانداردهای حسابداری و حسابرسی می باشیم. برای این منظور با توجه به ادبیات تحقیق شش عامل محدودیت ارتباطات شخصی و مالی با صاحبکار (D1)، تقویت نقش کمیته حسابرسی (D2)، ممنوعیت ارائه خدمات غیر اعتباردهی (D3)، بازنگری مقررات در خصوص حق الزحمه حسابرسی (D4)، نظارت مستمر سازمان بورس اوراق بهادار بر کیفیت حسابرسی داخلی (D5) و معرفی استانداردهای حسابرسی جدید در رابطه با موضوعات جدید انتخاب (D6) گردید. ماتریس تجمیع نظرات کارشناسان، رتبه بندی معیارهای مؤثر بر شاخص مقررات و استانداردهای حسابداری و حسابرسی و مقادیر نرخ ناسازگاری ماتریسهای مقایسات زوجی مطابق با جدول ۶ به دست آمد.

## جدول ۶- وزن نهایی، رتبه بندی زیرفاکتورهای مقررات و استانداردهای حسابداری و

## حسابرسی

D6	D5	D4	D3	D2	D1	زیرفاکتورهای شاخص مقررات و استانداردهای حسابداری و حسابرسی
۰/۱۵۴	۱/۰۰۰	۰/۴۲۲	۰/۴۷۰	۰/۴۶۲	۰/۴۷۷	حداقل درجه امکان پذیری
۰/۰۵۲	۰/۳۳۵	۰/۱۴۱	۰/۱۵۷	۰/۱۵۵	۰/۱۶۰	وزن نهایی شاخصها
۶	۱	۵	۳	۴	۲	رتبه

$CR^m = 0/001$	$CI = 0/001$	$\lambda_{max}^m = 6/004$
$CR^g = 0/037$	$CI = 0/014$	$\lambda_{max}^g = 6/074$

نتایج جدول ۶ بیانگر کسب بالاترین اولویت توسط عامل «نظارت مستمر سازمان بورس اوراق بهادار بر کیفیت حسابرسی داخلی» و پایین‌ترین اولویت توسط عامل «معرفی استانداردهای حسابرسی جدید در رابطه با موضوعات جدید» در گروه زیرفاکتورهای شاخص مقررات و استانداردهای حسابداری و حسابرسی است.

#### سؤال ششم: رتبه‌بندی معیارهای مؤثر بر شاخص ویژگی‌ها و مهارت حسابرس کدام‌اند؟

در این بخش به دنبال رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر شاخص ویژگی‌ها و مهارت حسابرس می‌باشیم. برای این منظور با توجه به ادبیات تحقیق پنج عامل مهارت‌ها و دانش فناوری اطلاعات (E۱)، داشتن صراحت در بیان اظهارنظرهای کارشناسی (E۲)، نداشتن حب و بغض نسبت به صاحبکار (E۳)، شناخت انتظارات مشروع استفاده‌کنندگان (E۴) و به روز بودن معلومات حرفه‌ای (E۵) انتخاب گردید. ماتریس تجمیع نظرات کارشناسان، رتبه‌بندی معیارهای مؤثر بر شاخص ویژگی‌ها و مهارت حسابرس و مقادیر نرخ ناسازگاری ماتریس‌های مقایسات زوجی مطابق با جدول ۷ به دست آمد.

#### جدول ۷- وزن نهایی، رتبه‌بندی زیرفاکتورهای ویژگی‌ها و مهارت حسابرس

E۵	E۴	E۳	E۲	E۱	زیرفاکتورهای شاخص ویژگی‌ها و مهارت حسابرس
۱/۰۰۰	۰/۵۳۴	۰/۵۴۹	۰/۵۵۰	۰/۵۳۵	حداقل درجه امکان‌پذیری
۰/۳۱۶	۰/۱۶۸	۰/۱۷۳	۰/۱۷۴	۰/۱۶۹	وزن نهایی شاخص‌ها
۱	۵	۳	۲	۴	رتبه
$CR^m = 0/018$		$CI = 0/019$		$\lambda_{max}^m = 5/076$	
$CR^g = 0/051$		$CI = 0/018$		$\lambda_{max}^g = 5/074$	

نتایج جدول ۷ بیانگر کسب بالاترین اولویت توسط عامل «به روز بودن معلومات حرفه‌ای» و پایین‌ترین اولویت توسط عامل «شناخت انتظارات مشروع استفاده‌کنندگان» در گروه زیرفاکتورهای شاخص ویژگی‌ها و مهارت حسابرس است.

#### خلاصه نتایج

با توجه به جداول بالا که از انجام اجرای AHP فازی گروهی برای کلیه عوامل و زیر عوامل به دست می‌آید، نتایج در جدول ۸ خلاصه شده است:

#### جدول ۸- وزن نهایی و اولویت‌بندی عوامل اصلی و فرعی مؤثر بر کاهش فاصله انتظارات

رتبه نهایی	وزن	عوامل فرعی	وزن	عوامل اصلی
۲۰	۰/۱۶۱	A۱	۰/۱۵۶	A

۱۳	۰/۱۶۹	A۲		
۴	۰/۳۰۰	A۳		
۷	۰/۱۹۶	A۴		
۹	۰/۱۷۴	A۵		
۲۴	۰/۱۵۳	B۱	۰/۳۰۱	B
۶	۰/۲۰۷	B۲		
۵	۰/۲۹۱	B۳		
۱۲	۰/۱۷۳	B۴		
۸	۰/۱۷۵	B۵		
۱۸	۰/۱۶۴	C۱	۰/۲۲۱	C
۱۷	۰/۱۶۶	C۲		
۱	۰/۳۴۱	C۳		
۱۶	۰/۱۶۷	C۴		
۱۹	۰/۱۶۳	C۵		
۲۱	۰/۱۶۰	D۱	۰/۱۵۷	D
۲۳	۰/۱۵۵	D۲		
۲۲	۰/۱۵۷	D۳		
۲۵	۰/۱۴۱	D۴		
۲	۰/۳۳۵	D۵		
۲۶	۰/۰۵۲	D۶		
۱۴	۰/۱۶۹	E۱	۰/۱۶۵	E
۱۰	۰/۱۷۴	E۲		
۱۱	۰/۱۷۳	E۳		
۱۵	۰/۱۶۸	E۴		
۳	۰/۳۱۶	E۵		

### بحث و نتیجه گیری

فاصله‌ی انتظارات حسابرسی عبارت است از فاصله بین ادراک حسابرسان از مسئولیت خود و ادراک دیگران از مسئولیت‌های حسابرسان. هدف این پژوهش اولویت بندی عوامل مؤثر بر کاهش فاصله‌ی انتظارات حسابرسی می‌باشد. جامعه آماری مورد مطالعه در این پژوهش خبرگان حسابرسی، اساتید حسابداری، سرمایه گذاران و اعتباردهندگان هستند که از بین آنها تعداد ۲۰ نفر به عنوان نمونه انتخاب شدند. برای تعیین میزان اهمیت و رتبه بندی سبد عوامل اصلی و فرعی مؤثر بر کاهش فاصله‌ی انتظارات

حسابرسی از روش سلسله‌مراتبی فازی گروهی (GFAHP) استفاده شده است. نتایج اولویت‌بندی متغیرهای تحقیق نشان داده است کسب بالاترین اولویت توسط شاخص «گزارش حسابرسی» و پایین‌ترین اولویت توسط شاخص «آموزش» در گروه فاکتورهای اصلی مؤثر بر کاهش فاصله انتظارات حسابرسی است.

#### فهرست منابع

۱. مریدی، فاطمه؛ حجازی، رضوان؛ وکیلی‌فرد، حمیدرضا؛ رنجبر، محمدحسین. (۱۴۰۲). «ضرورت بهینه‌سازی صورت‌های مالی (نظریه داده‌بنیاد)». *تحقیقات حسابداری و حسابرسی*. ۱۵(۵۹)، ۱۸-۵.
۲. احدی‌نژاد، محدثه. (۱۳۹۵). «رابطه ویژگی‌های اخلاق حرفه‌ای حسابرس با کیفیت حسابرسی». موسسه آموزش عالی پرندک، دانشکده مدیریت و حسابداری، پایان‌نامه کارشناسی ارشد.
۳. حساس یگانه، یحیی؛ منصور، مصطفی. (۱۳۹۵). «فاصله انتظاراتی میان حسابرسان و استفاده‌کنندگان نسبت به مفاهیم انتقال یافته از گزارش حسابرسی استاندارد». *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*. ۵(۱۹)، ۷۷-۸۸.
۴. الرشواوی، رامی. (۱۳۹۵). «بررسی و مقایسه فاصله انتظاراتی در عراق و ایران از دیدگاه استفاده‌کنندگان». دانشگاه فردوسی مشهد، پایان‌نامه کارشناسی ارشد.
۵. سپاسی، سحر؛ انواری‌رستمی، علی‌اصغر؛ مسعودی، علی. (۱۳۹۵). «بررسی رابطه میان اظهار نظر حسابرسان با زمان‌بندی افشای صورت‌های مالی». *تحقیقات حسابداری و حسابرسی*. ۸(۲۹)، ۶۸-۷۹.
۶. اصغری، ایرج مهتدی؛ اعظم؛ موسوی، سید اسماعیل. (۱۳۹۴). «فاصله انتظارات حسابرسی: بررسی اثربخشی آموزش تئوریک حسابرسی در کاستن از انتظارات نامعقول (مطالعه موردی دانشگاه خلیج فارس)». *دانش حسابرسی*. ۱۵(۶۱)، ۱۳۵-۱۵۲.
۷. مهدوی، غلامحسین؛ علی‌پور، صفدر. (۱۳۹۱). «رویکردهای تصمیم‌گیری اخلاقی مدیران مالی شرکت‌ها». *مجله علمی-پژوهشی دانش حسابداری*. ۱(۲)، ۳۳-۵۳.
۸. بزرگ اصل، موسی. (۱۳۷۶). «نقش حسابرس مستقل در جامعه: رویکردی جدید برای کاهش فاصله انتظارات (تصورات)». *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*. ۱(۶)، -.
9. Akinbuli, S. F. (2010). "The effect of audit expectation gap on the work of auditors, the profession and users of financial information". *The Nigerian Accountant*, 43(4), 37-47.
10. Alawi, S. A. A., Wadi, R. M. A., & Kukreja, G. (2018). "The determinants of audit expectation gap: An empirical study from Kingdom of Bahrain". *Accounting and Finance Research*, 7(3), 54-66.
11. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (1993). "The expectation gap standards: Progress, implementation issues,

- research opportunities, Proceedings of the Expectations Gap Roundtable". 11–12 May, Charleston: South Carolina.
12. Best, P. J., Buckby, S., & Tan, C. (2001). "Evidence of the audit expectation gap in Singapore". **Managerial Auditing Journal**, 16(3), 134–144.
  13. Cohen Commission. (1978). **Report of the Commission on Auditors' Responsibilities**.
  14. Dennis, I. (2010). "What do you expect? A reconfiguration of the audit expectations gap". **International Journal of Auditing**, 14(2), 130–146.
  15. DiGabriele, J. A. (2009). "Implications of regulatory prescriptions and audit standards on the evolution of forensic accounting in the audit process". **Journal of Applied Accounting Research**, 10(2), 109–121.
  16. Enes, E. F., de Almeida, B. J. M., da Silva, A. M. F. G., Carvalho, F. P., & Simões, J. M. M. (2016). "Education as a contribution to reduce the audit expectation gap: The Portuguese case". **Review of Applied Management Studies**, 14(1), 10–19.
  17. Fogarty, T., Heiau, J., & Knutson, D. (1991). "The rationality of 'doing nothing': Auditor responses to legal liability in an institutionalized environment". **Critical Perspectives on Accounting**, 2, -.
  18. Gramling, A. A., & Schatzberg, J. W. (1996). "The role of undergraduate auditing coursework in reducing the expectation gap". **Issues in Accounting Education**, 11(1), 131–160.
  19. Guy, D. M., & Sullivan, J. D. (1988). "The expectation gap auditing standards". **Journal of Accountancy**, 165(4), 36–46.
  20. Humphrey, C. G., Moizer, P., & Turley, W. S. (1992). "The audit expectations gap – plus ça change plus c'est la même chose". **Critical Perspectives on Accounting**, 3(2), 137–161.
  21. Lee, T. H., Ali, A. M., & Bien, D. (2009). "Towards an understanding of the audit expectation gap". **ICFAI Journal of Audit Practice**, 6(1), 7–35.
  22. Liggio, C. D. (1974). "The expectation gap: The accountant's Waterloo". **Journal of Contemporary Business**, 3(3), 27–44.
  23. McEnroe, J. E., & Martens, S. C. (2001). "Auditors' and investors' perceptions of the expectations gap". **Accounting Horizons**, 14(4), 345–358.
  24. Monroe, G. S., & Woodliff, D. R. (1993). "The effect of education on the audit expectation gap". **Accounting and Finance**, 33(1), 61–78.
  25. Ogwen, J. A. (2018). "Factors affecting audit expectation gap in listed companies in Nairobi Securities Exchange (NSE)". Doctoral dissertation, KCA University.

26. Olowookere, J. K. (2011). "Stakeholders' perception of audit performance gap in Nigeria". **International Journal of Accounting and Financial Reporting**, 1(1), 29.
27. Pierce, B., & Kilcommins, M. (1996). "The audit expectation gap: The role of auditing education". **DCUBS Research Paper Series** (No. 13). Dublin: Dublin City University.
28. Porter, B. (1993). "An empirical study of the audit expectation-performance gap". **Accounting and Business Research**, 24(93), 49-68.
29. Porter, B., & Gowthorpe, C. (2004). "Audit expectations gap in the UK in 1999 and comparison with the gap in New Zealand in 1989 and 1999". Edinburgh: **Institute of Chartered Accountants of Scotland**.
30. Porter, B., Ó hÓgartaigh, C., & Baskerville, R. (2012). "Audit expectation-performance gap revisited: Evidence from New Zealand and the United Kingdom. Part 1: The gap in New Zealand and the United Kingdom in 2008". **International Journal of Auditing**, 16(2), 101-129.
31. Salehi, M. (2011). "Audit expectation gap: Concept, nature and trace". **African Journal of Business Management**, 5(21), 8376-8392.
32. Shikdar, M. A., Faruk, O., & Chowdhury, M. M. H. (2018). "Reducing the audit expectation gap: A model for Bangladesh perspective". **International Journal of Management, Accounting & Economics**, 5(3), -.
33. Shil, N. C. (2015). "Expectations gap and pre-Financial Reporting Act regime". **The Cost and Management**, 43(4), 45-52.
34. Sikka, P., Puxty, A., Willmott, H., & Cooper, C. (1998). "The impossibility of eliminating the expectations gap: Some theory and evidence". **Critical Perspectives on Accounting**, 9(3), 299-330.
35. Willekens, M., Steele, A., & Miltz, D. (1996). "Audit standards and auditor liability: A theoretical model". **Accounting and Business Research**, 26, -.
36. Willmott, H. (1991). "The auditing game: A question of ownership and control". **Critical Perspectives on Accounting**, 2, -.



## **Prioritizing Factors Affecting Audit Expectations Gap Using Group Fuzzy Analytic Hierarchy Process (GFAHP)**

**Mohammad Tirgan**<sup>1</sup>©

Master's Degree in Accounting, Parsa Private Non-Profit Higher Education Institute, Babolsar, Iran

**Iman Pouria**

PhD Candidate in Accounting, Islamic Azad University, Science and Research Branch, Tehran, Iran

**Mohammadhossein Rahimian Amiri**

Master's Degree in Accounting, Parsa Private Non-Profit Higher Education Institute, Babolsar, Iran

(Received: February 19, 2024; Accepted: July 29, 2024)

### **Abstract**

The disparity between auditors' perceptions of their responsibilities and users' perceptions of auditors' responsibilities is termed the audit expectation gap. Identifying the factors influencing the reduction of this audit expectation gap and gaining a better understanding of its underlying reasons will contribute to the process of finding mechanisms to mitigate it. To this end, the necessary information was first gathered through a literature review, followed by a two-stage questionnaire distribution. The collected data were then ranked and analyzed using the Group Fuzzy Analytical Hierarchy Process (GFAHP) method. The statistical population of this study comprises auditors, accounting professors, creditors, and investors, from which a sample of 20 individuals was selected. The Group Fuzzy Analytic Hierarchy Process (GFAHP) method was specifically chosen to determine the relative importance and prioritize the main and sub-factors influencing the audit expectations gap. The results of prioritizing the research variables indicate that the most significant main factor for reducing the audit expectation gap is the audit report indicator. Subsequently, the indicators of audit quality, auditor characteristics and skills, accounting and auditing standards and regulations, and training were ranked in lower priorities.

**Keywords:** Audit Expectations Gap, Audit, Fuzzy Group Analytic Hierarchy Process (GFAHP)

---

<sup>1</sup> m.sheikh@khu.ac.ir© (Corresponding Author)