



فصلنامه علمی پژوهشی  
دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت  
سال پنجم / شماره ۱۹ / پائیز ۱۳۹۵

## فاصله انتظاراتی میان حسابرسان و استفاده کنندگان نسبت به مفاهیم انتقال یافته از گزارش حسابرسی استاندارد

یحیی حساس یگانه  
دانشیار دانشگاه علامه طباطبایی

مصطفی منصوری  
کارشناس ارشد حسابرسی دانشگاه علامه طباطبایی  
mostafa66m@gmail.com

تاریخ دریافت: ۹۴/۱۲/۱۷ تاریخ پذیرش: ۹۵/۲/۲۱

### چکیده

هدف این تحقیق ارزیابی فاصله انتظاراتی میان حسابرسان و دو گروه استفاده کننده در درک پیام های منتقل شده توسط گزارش حسابرسی استاندارد است. سودمندی گزارش های حسابرسی نزد استفاده کنندگان از آن، به طور قابل توجهی وابسته به درک مناسب ایشان نسبت به اهداف و محدودیت های حسابرسی و همچنین تفسیر مناسب اصطلاحات تخصصی مورد استفاده در گزارش حسابرسی می باشد. در همین راستا با بهره گیری از ادبیات پژوهشی و مطالعات کتابخانه ای دو سطح فاصله انتظاراتی خرد و کلان تعریف و سولاتی در قالب پرسشنامه به منظور ارزیابی فاصله انتظاراتی میان سه گروه سرمایه گذاران، اعتبار دهندگان و حسابرسان، تهیه گردیده است. نتایج حاصل از توزیع ۱۹۶ پرسشنامه نشان از آن دارد که فاصله انتظاراتی در سطوح خرد و کلان میان گروه های مختلف وجود دارد. با این حال در برخی از موضوعات سطح کلان همچون سودمندی گزارش حسابرس در تصمیمات سرمایه گذاری، عاری از تقلب بودن صورت های مالی و فرض تداوم فعالیت و در برخی موضوعات سطح خرد فاصله انتظاراتی مشاهده نشده است. نتایج تحقیق همچنین بیانگر آن است که نوع فاصله انتظاراتی در اکثر موارد به نحوی است که کاهش فاصله انتظاراتی از طریق آموزش برای استفاده کنندگان امکان پذیر بوده و نیازمند تغییر در استانداردها نمی باشد.

واژه های کلیدی: فاصله انتظاراتی، گزارش حسابرسی استاندارد، حسابرسان و استفاده کنندگان و اصطلاحات فنی.

## ۱- مقدمه

نگرانی های زیادی در جامعه حسابداری گردیده است. به عنوان مثال، هیأت استانداردهای بین المللی حسابرسی و اطمینان بخشی<sup>۱</sup> در سال ۲۰۱۱ و هیأت استانداردهای حسابرسی آمریکا<sup>۲</sup> در سال ۲۰۱۰، برای حل این معضل، چهار مطالعه تحقیقاتی را صورت دادند تا میزان فاصله بین درک استفاده کنندگان از گزارش حسابرسی و منظور حسابرسان از آن گزارشها را تعیین و ارزیابی نمایند. نتیجه آن پیشنهاد ایجاد تغییراتی در گزارش حسابرسی استاندارد بود، به نحوی که گزارش حسابرسی بتواند به درستی مسئولیتها، ماهیت و نتایج فعالیت حسابرسی را منعکس نماید (هادريل، ۲۰۱۱).

گزارش حسابرسی استاندارد، یافته های حسابرس در ارتباط با صورتهای مالی را به استفاده کنندگان مختلف انتقال می دهد. با این حال، انتقال، جاده ای دو طرفه است و اثربخشی آن، به میزان درک مشترک بین انتقال دهنده و مخاطب نسبت به پیام و یا مفاهیم مورد انتقال بستگی دارد. (دونکان و موريارتی، ۱۹۹۸). نبود درک مشترک، منتج به برداشت نادرست می شود و از این رو می تواند به سرمایه گذاری های غیرکارا، تخصیص غیربهبینه منابع و یا کاهش اعتماد نسبت به عملکرد حسابرسی بیانجامد. بنابراین، شکل، محتوا و تفسیر نسبت به گزارش حسابرسی استاندارد، همواره موضوع مورد توجهی در تحقیقات حسابداری بوده است. در نتیجه، تشخیص، درک و در صورت امکان، کاهش فاصله انتظاراتی بین حسابرسان و استفاده کنندگان از گزارش حسابرسی حائز اهمیت می باشد.

هدف از این تحقیق، شناسایی میزان فاصله انتظاراتی بین حسابرسان، اعتبار دهندگان (بانکها)، و سرمایه گذاران در درک آنها نسبت به پیام های منتقل شده از گزارش حسابرسی استاندارد می باشد. به منظور بررسی موضوع این تحقیق، فاصله انتظاراتی بین گروههای مختلف در سه نوع مورد آزمون قرار گرفته است: (۱) بین گروههای استفاده کنندگان (اعتبار دهندگان و سرمایه گذاران) با حسابرسان فاصله انتظاراتی وجود دارد، (۲) بین یکی از گروههای استفاده کنندگان و همچنین حسابرسان با سایر گروههای استفاده کننده تفاوت انتظاراتی وجود دارد و (۳) بین کلیه گروهها (هم حسابرس و هم استفاده کنندگان) فاصله انتظاراتی وجود دارد. در همین راستا با بهره گیری از پژوهش های پیمایشی اقدام به جمع آوری اطلاعات و تحلیل فاصله انتظاراتی میان گروه های مختلف پرداخته ایم.

سودمندی گزارش های حسابرسی توسط استفاده کنندگان از اطلاعات گزارشگری مالی، همواره از اهمیت ویژه ای نزد پژوهشگران حسابداری و حسابرسی برخوردار بوده است. طبعاً هدف گزارش حسابرس، اطمینان بخشی به گزارشگری مالی از طریق افزودن اعتبار به اطلاعات گزارش شده است. از این رو، حسابرسان با معیار قرار دادن استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی، به ارزیابی و قضاوت در مورد اطلاعات مندرج در صورت های مالی می پردازند و نظر حرفه ای خود را در مورد مطلوبیت صورت های مالی در مطابقت با اصول پذیرفته شده حسابداری، در قالب گزارش حسابرسی اظهار می کنند. این گزارشات به سرمایه گذاران و سایر استفاده کنندگان از اطلاعات مالی ارائه می شود تا ایشان بتوانند با توجه به نیازهای اطلاعاتی خود در تصمیم گیری از آن بهره جویند.

فرآیند حسابرسی ترکیبی از عوامل اقتصادی و اجتماعی است و به استفاده کنندگان از اطلاعات مالی کمک می کند که به صورت های مالی اتکا کنند که این امر کمک موثری در ایفای مسئولیت پاسخگویی مدیریت است (صلاحی نژاد و سعادت ۱۳۹۳). محصول فرآیند حسابرسی گزارش حسابرس می باشد که سودمندی آن مستلزم توجه به این مهم است که آنچه حسابرسان در پی گزارش آن می باشند، درک مناسبی برای استفاده کنندگان پدید آورد. به این مفهوم که گزارش حسابرسی باید بتواند مفاهیم و انتظارات را از منظر استفاده کنندگان به نحو مناسبی پدید آورد و مانع از برداشت های نادرست از سوی ایشان شود. ممکن است حسابرسان مستقل نتوانند انتظارات تمام گروه های استفاده کننده را برآورده سازند و بین تصور استفاده کنندگان در مورد مسئولیت حسابرس مستقل و تصور حرفه حسابرسی در مورد مسئولیت خود، تفاوت یا فاصله ایجاد گردد. این فاصله می تواند مربوط به برداشت نادرست استفاده کنندگان نسبت به اهداف و محدودیتهای حسابرسی و همچنین تفسیر نسبت به اصطلاحات تخصصی مورد استفاده در گزارش حسابرسی باشد. در اصطلاح به این فاصله، فاصله انتظاراتی گفته می شود که در این پژوهش نیز در دو سطح خرد و کلان مورد بررسی قرار گرفته است. فاصله انتظاراتی کلان به درک نامناسب درخصوص نقش و مسئولیتهای حسابرس و فاصله انتظاراتی خرد بر درک نامناسب از اصطلاحات و مفاهیم تخصصی استفاده شده در گزارش حسابرسی استاندارد متمرکز می باشد.

وجود فاصله انتظاراتی بین حسابرسان مستقل (ارائه کنندگان گزارش حسابرسی) و استفاده کنندگان از گزارش حسابرسی (مانند سرمایه گذاران و اعتبار دهندگان)، باعث

## ۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

ارائه گزارش حسابرسی استاندارد، به مقبولیت و اعتبار صورتهای مالی می افزاید و از این راه، تصمیمات سرمایه گذاران را تسهیل می سازد. (کورام و همکاران، ۲۰۱۱) با توجه به اینکه وجود برداشت های نادرست نسبت به وظایف حسابرس و مفاهیم درج شده در گزارش حسابرسی استاندارد، می تواند به اعتماد استفاده کنندگان نسبت به گزارش حسابرسی لطمه بزند. استانداردهاگذاران و حرفه حسابرسی همواره به دنبال کاهش این مهم بوده اند، با این حال، شواهد تجربی نشان از آن دارد که برداشت های نامناسب نسبت به گزارش حسابرسان کماکان وجود دارد، بنابراین تلاش زیادی برای کاهش این فاصله صورت گرفته است (AICPA، ۱۹۷۸). در سال ۱۹۷۴، انجمن حسابداران رسمی آمریکا، کمیسیونی را برای بررسی وجود فاصله انتظاراتی در ایالات متحده منصوب نمود. (AICPA، ۱۹۷۸) این کمیسیون که به نام رئیس آن، به کمیسیون کوهن معروف است نتیجه گرفت که نسبت به گزارش حسابرسی فاصله انتظاراتی وجود دارد. همچنین این کمیسیون برخی از کاستی های احتمالی گزارش های استاندارد جدید را نیز مشخص نمود. این کمیسیون همچنین دریافت که این گزارش، میزان مسئولیت نسبی مدیریت و حسابرسان، اهداف اصلی و محدودیتهای حسابرسی را به نحو واضح بیان نمی کند (به نحوی که بسیاری از استفاده کنندگان، آن گزارش را برابر با صحت و سلامت مالی شرکت تعبیر می کردند). همچنین از اصطلاحات تخصصی استفاده شده به راحتی دچار سوء تعبیر می گردد. بنابراین، کمیسیون مزبور، بهبود گزارش حسابرسی و حذف اصطلاحات تخصصی گنج کننده را خواستار شد. (آساره و رایت، ۲۰۱۲). به منظور رفع مشکل مزبور، استاندارد حسابرسی شماره ۵۸ (SAS58) منتشر گردید که منجر به طولانی تر شدن گزارش و در نظر گرفتن بند مقدمه گردید. پس از انتشار استاندارد حسابرسی شماره ۵۸، تحقیقاتی پیرامون ارزیابی اینکه آیا با طولانی تر شدن گزارش حسابرسی، فاصله انتظاراتی کاهش یافته یا خیر، صورت گرفت که نتایج متناقضی در تحقیقات مزبور به دست آمد. به منظور بهبود گزارش های حسابرسی و کاهش برداشت های نامناسب میان حسابرسان و استفاده کنندگان از گزارش های حسابرسی، هیئت تدوین استاندارد های بین المللی (IAASB) در سال ۲۰۰۶ اقدام به تغییر شکل گزارشگری حسابرسی در قالب استاندارد شماره ۷۰۰ نمود. همچنین به دنبال این تغییرات در سال ۱۳۸۹ کمیته تدوین استاندارد حسابرسی، استاندارد حسابرسی ۷۰۰ را مورد بازنگری قرار داد (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی ۱۳۹۱).

در ادبیات پژوهشی به فاصله ایجاد شده میان برداشت های استفاده کنندگان از گزارشات حسابرسی و حسابرسان، فاصله انتظاراتی گفته می شود، هرچند که فاصله انتظاراتی تنها معطوف به تفاوت در انتظارات نمی باشد بلکه جنبه های دیگری از جمله تفاوت در برداشت های ایشان نسبت به مفاهیم به کار گرفته شده در گزارش حسابرسی استاندارد نیز را در بر می گیرد. (کواکو و رایت ۲۰۱۲) فاصله انتظاراتی را در دو سطح کلان و خرد طبقه بندی می کنند. فاصله انتظاراتی کلان به درک نامناسب درخصوص نقش و مسئولیتهای حسابرس و فاصله انتظاراتی خرد بر درک نامناسب از اصطلاحات و مفاهیم تخصصی استفاده شده در گزارش حسابرسی استاندارد متمرکز می باشد.

با وجودی که استانداردگذاران و بسیاری از تحقیقات پیشین، بر فاصله انتظاراتی بین استفاده کنندگان و حسابرسان تأکید می کنند اما این احتمال نیز وجود دارد که بین گروههای مختلف استفاده کنندگان نیز تفاوت انتظاراتی وجود داشته باشد. بنابراین در این تحقیق فاصله انتظاراتی بین گروه های مختلف در سه دسته : (۱) بین گروه های استفاده کنندگان (اعتباردهندگان و سرمایه گذاران) با حسابرسان (فاصله انتظاراتی نوع ۱)، (۲) بین یکی از گروه های استفاده کنندگان و همچنین حسابرسان با سایر گروه های استفاده کننده (فاصله انتظاراتی نوع ۲)، (۳) بین کلیه گروه ها (هم حسابرس و هم استفاده کنندگان) (فاصله انتظاراتی نوع ۳) در دو سطح خرد و کلان مورد آزمون قرار می گیرد. فاصله های کلان گاهی به این دلیل ایجاد می شود که ذینفعان انتظارات متفاوتی از آنچه که حسابرسی انجام می دهند دارند، یا از محدودیتهای حسابرسی آگاه نیستند (فاصله بنیادی) و گاهی ناشی از تفسیر فرصت طلبانه نسبت به گزارش حسابرسی استاندارد می باشد. (فاصله فرصت طلبانه). از طرفی فاصله سطح خرد نیز به این دلیل ایجاد می شود که گزارش حسابرسی استاندارد از اصطلاحات نامفهومی مانند «بااهمیت» استفاده می کند که موضوع اختلاف و حتی تفسیر فرصت طلبانه می باشد.

تعیین دقیق و صحیح ماهیت فاصله انتظاراتی، برای نهادهای استانداردگذار حائز اهمیت است زیرا در این صورت است که راهکارهای کاهش این فاصله (که در جدول ۱ به صورت خلاصه بیان شده است) میتواند اثربخش عمل نماید.

پیامد برای استاندارد گذاران	نوع فاصله انتظاراتی	فاصله انتظاراتی
خواستار روشنی در مسئولیت های حسابرسان و یا تغییر در استانداردها هستند	نوع ۱: یک فاصله انتظاراتی اساسی میان صادر کنندگان گزارش حسابرسی (حسابرسان) با استفاده کنندگان (سرمایه گذاران و بانک ها) از گزارش استاندارد وجود دارد.	گروه استفاده کنندگان (سرمایه گذاران و بانک ها) متفاوت از گروه حسابرسی می باشد
کاهش فاصله از طریق آموزش برای استفاده کنندگان، با این حال تغییر استانداردها لزومی ندارد.	نوع ۲: یک فاصله انتظاراتی است که خاص استفاده کنندگان می باشد.	یک گروه استفاده کننده (اعتبار دهندگان و بانک ها) با گروه حسابرسی متفاوت باشد، همچنین بین اعتبار دهندگان با بانک ها فاصله وجود داشته باشد
تغییر در استانداردها یا شفاف سازی مفاهیم میان گروه های مختلف ضروری است.	نوع ۳: عدم درک گسترده میان گروه های مختلف است.	هر کدام از گروه ها با یکدیگر فاصله انتظاراتی دارند

همراه با ایرادهایی است و پیام های مورد نظر حسابرسان آنگونه که خودشان در نظر دارند به استفاده کنندگان منتقل نمی شود.

نیکخواه آزاد و مجتهد زاده (۱۳۷۷) تفاوت دیدگاه ها در خصوص مسئولیت حسابرسی از نظر حسابرسان و استفاده کنندگان از خدمات حسابرسی را مورد بررسی قرار دادند. نتایج این پژوهش نشان از آن دارد که فاصله بین دیدگاه های متفاوت وجود دارد که می تواند فاصله ای در انتظارات گروه های مختلف ایجاد نماید. وو و کو (۱۹۹۸) به نقل از گولد (۲۰۱۲) اذعان داشتند که درک بهتر هدف، ماهیت و اهمیت حسابرسی با تهیه و ارائه یک گزارش کامل میسر می گردد. به همین ترتیب براون (۱۹۹۳) به این نتیجه رسید که مفصل کردن گزارش حسابرسی در واقع میزان تفاوت در ادراک استفاده کنندگان مختلف را افزایش می دهد.

ولی پور و همکاران (۱۳۹۳) به مطالعه دیدگاه های گروه ها و اعضای حرفه ای صاحب نظر (شامل مدیران شرکت ها و حسابرسان مستقل فعال در موسسات و سازمان حسابرسی) در ارتباط با لزوم ارائه گزارش جدیدی تحت عنوان " گزارش کنترل های داخلی" از بعد مفید بودن و تاثیر آن بر بهبود کلی گزارشگری مالی، به صورت مقایسه ای مورد بررسی قرار دادند. نتایج این پژوهش حاکی از آن است که مدیران و حسابرسان در خصوص مفید بودن این نوع گزارش تاکید داشته اند. از دیدگاه مدیران گزارشگری داوطلبانه مدیریت در خصوص کنترل داخلی، گزارشگری مالی را بهبود می بخشد، از سوی دیگر حسابرسان نیز عقیده دارند که گزارشگری اجباری مدیریت در خصوص کنترل داخلی، گزارشگری مالی را بهبود نمی بخشد. سایر نتایج حاکی از آن است که بین دیدگاه

با وجودی که تحقیقات پیشین، فاصله انتظاراتی بالقوه در استفاده از گزارش حسابرسی استاندارد را بررسی نموده اند، اما هیچکدام از مطالعات مزبور، به تمایز بین فاصله انتظاراتی در سطوح خرد و کلان نپرداخته اند، همچنین هیچکدام فاصله انتظاراتی بین گروههای مختلف استفاده کننده را نیز مورد بررسی قرار نداده اند.

حساس یگانه (۱۳۸۲) به بررسی علل عدم تأثیر مناسب گزارش حسابرسان مستقل بر تصمیم گیری مجامع عمومی شرکت ها، وزارت خانه ها، موسسات دولتی و بانک ها پرداخته است. نتایج حاکی از آن است که عدم تفکیک محتوای مالکیت از مدیریت، نبود یا ضعیف بودن تضاد منافع بین مالکیت و مدیریت، دسترسی مستقیم مالک به اطلاعات مالی، آثار برخی از مواد قانون تجارت و نبود قوانین و مقررات، بر استفاده از گزارش حسابرسان مستقل بر تصمیم گیری مجامع عمومی شرکت ها، موسسات دولتی و بانک ها اثر می گذارد.

هامفری و همکاران (۱۹۹۲) فاصله انتظارات حسابرسان را در کشور انگلستان با توزیع پرسش نامه بین دو گروه مورد مطالعه و آزمون قرار دادند. ایشان دریافتند که بین برداشت ها از عملکرد حسابرس میان حسابرسان و استفاده کنندگان از صورت های مالی تفاوت معنا داری وجود دارد.

حساس یگانه و خالقی بایگی (۱۳۸۳) در تحقیقی با عنوان «فاصله انتظاراتی بین حسابرسان و استفاده کنندگان از نقش اعتبار دهی حسابرسان مستقل» به این نتیجه رسیدند که تفاوت معنا داری بین فاصله انتظاراتی حسابرسان و استفاده کنندگان از نقش اعتبار دهی حسابرسان مستقل وجود دارد. بزرگ اصل (۱۳۷۹) به بررسی دیدگاه های حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان از پیام های مندرج در گزارش های حسابرسی پرداخت و دریافت که فرآیند گزارشگری حسابرس

حسابرسی استاندارد، در: (۱) اتخاذ تصمیمات سرمایه گذاری و اعطای تسهیلات (مفیدبودن در تصمیم گیری)، (۲) گزارشگری مالی متقلبانه (ریسک اطلاعاتی)، (۳) حیات آتی شرکت (ریسک تداوم فعالیت)، (۴) چگونگی مدیریت شرکت (ریسک اثربخشی مدیریت)، (۵) مناسب بودن سرمایه گذاری شرکت (ریسک سرمایه گذاری)، (۶) توانایی شرکت در دستیابی به اهداف راهبردی (ریسک راهبردی) و (۷) احتمال شناسایی تقلب بااهمیت توسط حسابرسی (ریسک کشف تقلب) وجود داشته است. با توجه به موارد ذکر شده، سوالات تحقیق حاضر در سطح کلان به شرح ذیل در نظر گرفته می شود. همچنین فرضیات تحقیق نیز با توجه به سوال مطروح در ذیل آن ارائه شده است. جدول ۲ نشان دهنده محوریت سوالات و فرضیات تحقیق می باشد. همچنین فرضیات اول و چهارم دارای دو فرضیه فرعی می باشند. هدف از تدوین فرضیات فرعی بررسی دقیق تر سوال مربوطه می باشد.

مدیران و حسابرسان در ارتباط با گزارشگری کنترل های داخلی تفاوت معنی داری وجود دارد.

### ۳- سوالات و فرضیه های پژوهش

همانطور که پیشتر نیز اشاره گردید فاصله انتظاراتی در دو سطح کلان و خرد قابل بررسی است. در همین راستا در این پژوهش نیز سوالات و فرضیات تحقیق نیز با محوریت همین موضوع طراحی شده است. در ادامه ابتدا به تشریح سوالات و فرضیات تحقیق در سطح کلان و سپس در سطح خرد خواهیم پرداخت.

#### فاصله انتظاراتی در سطح کلان

هدف از حسابرسی صورتهای مالی اظهار نظر در ارتباط با ارائه منصفانه وضعیت مالی، نتیجه عملیات و جریان وجوه نقد در تطابق با اصول پذیرفته شده حسابداری است. در طی سالیان اخیر، بحث های زیادی در ارتباط با اهمیت گزارش

ردیف	شرح محوریت سوالات، سوالات و فرضیات تحقیق
۱	محوریت سوال اول: اهمیت SAR در تصمیم گیری اقتصادی
	سوال ۱: آیا بین ارزیابی مشارکت کنندگان نسبت به اهمیت SAR به عنوان یک ابزار تسهیل کننده تصمیم گیری فاصله انتظاراتی معنا دار وجود دارد؟ فرضیه ۱: بین ارزیابی مشارکت کنندگان نسبت به اهمیت SAR به عنوان یک ابزار تسهیل کننده تصمیم گیری فاصله انتظاراتی معنا دار وجود دارد.
۲	محوریت سوال ۲: اهمیت SAR در ارزیابی عاری بودن صورتهای مالی از تقلب با اهمیت
	سوال ۲: آیا بین ارزیابی مشارکت کنندگان نسبت به اهمیت SAR در عاری بودن صورتهای مالی از تقلب با اهمیت فاصله انتظاراتی معنا داری وجود دارد؟ فرضیه ۲: بین ارزیابی مشارکت کنندگان نسبت به اهمیت SAR در عاری بودن صورتهای مالی از تقلب با اهمیت فاصله انتظاراتی معنا داری وجود دارد.
۳	محوریت سوال ۳: سطح اطمینان SAR در مورد ارزیابی تداوم فعالیت شرکت
	سوال ۳: آیا بین ارزیابی مشارکت کنندگان نسبت به سطح اطمینانی که SAR در مورد تداوم فعالیت شرکت فراهم می آورد فاصله انتظاراتی معنا داری وجود دارد؟ فرضیه ۳: بین ارزیابی مشارکت کنندگان نسبت به سطح اطمینانی که SAR در مورد تداوم فعالیت شرکت فراهم می آورد فاصله انتظاراتی معنا داری وجود دارد.
۴	محوریت سوال ۴: سطح اطمینان SAR در مورد مدیریت شرکت، صحت سرمایه گذاری ها و توانایی شرکت در دستیابی به اهداف راهبردی
	سوال ۴: آیا بین ارزیابی مشارکت کنندگان نسبت به سطح اطمینانی که SAR در مورد مدیریت شرکت، صحت سرمایه گذاری ها و توانایی شرکت در دستیابی به اهداف راهبردی فراهم می آورد، فاصله انتظاراتی معنا داری وجود دارد؟ فرضیه ۴: بین ارزیابی مشارکت کنندگان نسبت به سطح اطمینانی که SAR در مورد مدیریت شرکت، صحت سرمایه گذاری ها و توانایی شرکت در دستیابی به اهداف راهبردی فراهم می آورد، فاصله انتظاراتی معنا داری وجود دارد. فرضیه فرعی ۱-۴: بین ارزیابی مشارکت کنندگان نسبت به سطح اطمینانی که SAR در مورد اثربخشی مدیریت واحد تجاری فراهم

ردیف	شرح محوریت سوالات، سوالات و فرضیات تحقیق
	می آورد، فاصله انتظاراتی معناداری وجود دارد. فرضیه فرعی ۲-۴: بین ارزیابی مشارکت کنندگان نسبت به سطح اطمینانی که SAR در توانایی رسیدن به اهداف راهبردی تجاری فراهم می آورد، فاصله انتظاراتی معناداری وجود دارد.
۵	محوریت سوال ۵: فاصله انتظاراتی در ارزیابی احتمال کشف تقلب های با اهمیت توسط حسابرس سوال ۵: آیا بین ارزیابی مشارکت کنندگان در مورد احتمال کشف تقلب های با اهمیت توسط حسابرس با بهره گیری از SAR، فاصله انتظاراتی معناداری وجود دارد؟ فرضیه ۵: بین ارزیابی مشارکت کنندگان در مورد احتمال کشف تقلب های با اهمیت توسط حسابرس با بهره گیری از SAR، فاصله انتظاراتی معناداری وجود دارد.

### سوالات تحقیق در سطح خرد

همانگونه که در بالا بیان گردید، در فاصله انتظاراتی سطح خرد، بر درک متفاوت نسبت به اصطلاحات تخصصی استفاده شده در گزارش حسابرسی تمرکز می شود. تحقیقات نشان می دهد که برداشت استفاده کنندگان مختلف و حسابرسان نسبت به اصطلاحاتی مانند «به نحو مطلوب ارائه می کند»، «اطمینان معقول»، «تحریف بااهمیت» و نظایر آن متفاوت می باشد. (به عنوان نمونه، مک انرو و مارتنز، ۲۰۰۱). به عنوان مثال، در بند دامنه رسیدگی، بیان می شود که: «استانداردهای حسابرسی ایجاب می کند که این موسسه، حسابرسی را چنان برنامه ریزی و اجرا نماید که از نبود تحریفی بااهمیت در صورتهای مالی، اطمینان معقول به دست آید». با این حال، توافقی روی این موضوع که چه میزان از اطمینان به عنوان اطمینان معقول محسوب می شود وجود ندارد یا برداشت نسبت به تحریف بااهمیت از نظر استفاده کنندگان مختلف با برداشت حسابرسان متفاوت است. با توجه به موارد ذکر شده، سوال ششم تحقیق که مربوط به فاصله انتظاراتی در سطح خرد می باشد به شرح ذیل بیان می گردد.

**سوال ششم:** آیا بین تفسیر اصطلاحات تخصصی «اطمینان معقول»، «دامنه رسیدگی های حسابرسی»، «اهمیت» و «به نحو مطلوب ارائه می نماید» ذکر شده در SAR توسط مشارکت کنندگان، فاصله انتظاراتی معناداری وجود دارد؟

**فرضیه ششم:** بین تفسیر اصطلاحات تخصصی «اطمینان معقول»، «دامنه رسیدگی های حسابرسی»، «اهمیت» و «به نحو مطلوب ارائه می نماید» ذکر شده در SAR توسط مشارکت کنندگان، فاصله انتظاراتی معناداری وجود دارد.

لازم به ذکر است که به منظور بررسی فرضیه ششم؛ هشت سوال در پرسشنامه در نظر گرفته شده است. پس از ارائه

سوالات و فرضیات تحقیق، در ادامه به تشریح روش تحقیق و بیان نتایج تحقیق خواهیم پرداخت.

### ۴- روش شناسی پژوهش

این تحقیق از نوع توصیفی- کاربردی و همچنین پیمایشی می باشد. از آنجا که هدف پژوهش، مقایسه برداشتهای سرمایه گذاران، حسابرسان و اعتباردهندگان از پیام های منتقل شده توسط ASR بر صورت های مالی می باشد، بنابراین تحقیق دارای ماهیتی اکتشافی - توصیفی است. ابزار گردآوری اطلاعات در این تحقیق پرسشنامه هفت سطحی لیکرت بوده است.

با توجه به شرایط تحقیق، نوع جامعه آماری، و نامحدود بودن تعداد اعضای جامعه آماری، از روش نمونه گیری غیر احتمالی (نمونه در دسترس) استفاده شد. در روش های نمونه گیری غیر احتمالی، احتمال یا شانس حضور همه اعضای جامعه در انتخاب نمونه یکسان نیست. در نمونه گیری در دسترس، اعضای نمونه فقط به دلیل سادگی و در دسترس بودن انتخاب می شوند. به این ترتیب نمونه از موسسات حسابرسی، شرکت های سرمایه گذاری، و بانکهایی که آماده همکاری و ارائه نظر بودند، انتخاب گردید.

جهت جمع آوری داده های تحقیق، پرسشنامه ای در دو بخش کلان و خرد طراحی گردید به گونه ای که بخش کلان آن شامل ۷ پرسش و بخش خرد آن شامل ۸ پرسش می باشد. ۶ سوال از بخش کلان بر اساس طیف لیکرت و هفت سطحی طبقه بندی شده است و سوال آخر بخش کلان و همچنین ۸ پرسش بخش خرد به صورت امتیازدهی ۱۰۱ درجه ای طراحی گردیده است. پاسخ ها بر همین مبنای دریافت شد و تحلیل گردید. از آنجا که در این مقیاس، داده ها از نوع رتبه ای است و هیچ گونه اطلاعی در خصوص توزیع جامعه وجود ندارد و نمی توان فرض نرمال بودن توزیع جامعه را پذیرفت، برای بررسی و آزمون فرضیه های تحقیق باید از آزمون های ناپارامتریک

همان گونه که قبلا تصریح گردید با توجه به شرایط طرح، نوع جامعه آماری و نامحدود بودن تعداد اعضای جامعه آماری، از روش نمونه گیری غیر احتمالی یا در دسترس استفاده شده است. تعداد ۸۶ نفر از جامعه حسابرسان و ۴۸ نفر از جامعه شرکت های سرمایه گذاری و ۶۲ نفر از بانکهای دولتی و خصوصی نمونه های آماری این پژوهش می باشد.

#### ۵- نتایج پژوهش

جدول آماره های توصیفی پاسخ های دریافتی از پرسشنامه ها به تفکیک گروه های مورد آزمون یعنی حسابرسان، بانکها و شرکتهای سرمایه گذاری در نگاره ۳ نمایش داده شده است.

استفاده شود. (آذر و مومنی ۱۳۸۷) که در این پژوهش از آزمون ناپارامتریک من ویتنی<sup>۱</sup> استفاده شده و برای ارزیابی پایایی نتایج پرسشنامه نیز از آلفای کرونباخ استفاده شده است. در این مقاله از سه جامعه آماری شامل حسابرسان و شرکتهای سرمایه گذاری و بانکها نظر سنجی شده است. حسابرسان از میان حسابداران رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی شامل شرکا و مدیران موسسات حسابرسی و سازمان حسابرسی انتخاب شدند. شرکت های سرمایه گذاری از شرکت های سرمایه گذاری بوری و غیر بوری بوده و بانکهای دولتی و خصوصی انتخاب شده اند.

#### نگاره ۳ - سوالات ۱ تا ۷ - بررسی فاصله انتظاراتی در سطح کلان

اهمیت	حسابرس		سرمایه گذار		بانک		
	آماره فیش	انحراف معیار	میانگین	انحراف معیار	میانگین	انحراف معیار	
پرسش ۱: تا چه اندازه گزارش حسابرسی در تصمیمات سرمایه گذاری مهم است؟							
۰,۰۶۷	۲,۷۸۳	۱,۵۰۲۲	۴,۹۵۳۵	۱,۳۹۲۳	۵,۳۷۵	۱,۴۸۶۷	۵,۷۷۴۲
پرسش ۲: تا چه اندازه گزارش حسابرسی در ارزیابی این موضوع که صورت های مالی عاری از تقلب با اهمیت است، اهمیت دارد؟							
۰,۴۵۹	۰,۷۸۶	۱,۵۸۵۱	۴,۹۳۰۲	۱,۳۲۶۲	۵,۱۶۶۷	۱,۶۳۳۲	۵,۳۸۷۱
پرسش ۳: در ارتباط با ارزیابی تداوم فعالیت واحد تجاری، گزارش حسابرس چه درصدی از سطح اطمینان را فراهم می آورد؟							
۰,۲۷۰	۱,۳۲۷	۱,۳۱۱۶	۵,۲۰۹۳	۱,۴۱۳۵	۴,۷۰۸۳	۱,۲۴۶۸	۵,۲۲۵۸
پرسش ۴: در ارتباط با اثربخشی مدیریت واحد تجاری، گزارش حسابرس چه درصدی از سطح اطمینان را فراهم می آورد؟							
۰,۰۰۱	۷,۶۴۶	۱,۵۷۲۶	۳,۷۹۰۷	۱,۴۵۳۱	۳,۶۲۵۰	۰,۹۷۰۲	۴,۹۰۳۲
پرسش ۵: در ارتباط با تصمیمات سرمایه گذاری واحد تجاری، گزارش حسابرس چه درصدی از سطح اطمینان را فراهم می آورد؟							
۰,۰۰۸	۵,۰۹۱	۱,۶۷۸۰	۴,۲۳۲۶	۱,۵۸۸۹	۳,۶۶۶۷	۱,۱۵۸۷	۴,۹۶۷۷
پرسش ۶: در ارتباط با نیل به اهداف راهبردی واحد تجاری، گزارش حسابرس چه درصدی از سطح اطمینان را فراهم می آورد؟							
۰,۰۰۰	۱۲,۰۷۵	۱,۴۶۴۵	۴,۱۳۹۵	۱,۳۷۸۰	۳,۱۲۵۰	۱,۲۱۴۲	۴,۹۶۷۷
پرسش ۷: احتمال اینکه حسابرسان به کشف تقلب با اهمیت برسند، تا چه اندازه است؟							
۰,۰۳۳	۳,۵۲۴	۱۷,۶۸۱۱	۵۷,۴۱۸۶	۱۸,۵۰۷۰	۴۸,۹۵۸۳	۲۲,۲۰۱۶	۶۳,۰۶۴۵
پرسش ۸: حسابرسان در بند اظهار نظر گزارش حسابرسی عبارت "به نحو مطلوب ارائه می کند" را استفاده می کنند، این عبارت چه سطحی از اطمینان را در ارتباط با "محتوای اقتصادی معاملات" فراهم می کند؟							
۰,۴۸۳	۰,۷۳۴	۲۸,۱۱۸۰	۵۹,۳۲۵۶	۲۳,۲۹۲۷	۵۵,۰۰۰۰	۱۸,۷۱۶۰	۶۳,۰۶۴۵
پرسش ۹: حسابرسان در بند اظهار نظر گزارش حسابرسی عبارت "به نحو مطلوب ارائه می کند" را استفاده می کنند، به نظر شما این عبارت چه سطحی از اطمینان در خصوص "انطباق با استانداردهای حسابداری" فراهم میکند؟							
۰,۱۶۲	۱,۸۵۹	۱۹,۹۵۴۷	۷۷,۳۰۲۳	۱۶,۲۷۴۱	۸۰,۲۰۸۳	۱۶,۰۵۸۱	۷۱,۱۹۳۵
پرسش ۱۰: معمولا بیان می شود که گزارش حسابرسی، اطمینان معقول در رابطه با تطابق صورت های مالی با استانداردهای حسابداری فراهم می کند، به نظر شما اطمینان معقول چه سطحی از اطمینان را فراهم می کند؟							
۰,۰۴۶	۳,۱۷۸	۲۰,۱۶۶۳	۶۹,۹۵۳۵	۱۴,۷۹۷۶	۷۹,۵۸۳۳	۱۳,۹۰۶۴	۶۸,۷۰۹۷
پرسش ۱۱: حسابرسان چه درصدی از معاملات فروش را آزمون می کنند؟							
۰,۰۸۷	۲,۵۱۱	۲۳,۰۷۶۲	۳۷,۲۴۸۸	۲۱,۶۳۴۲	۳۶,۰۴۱۷	۲۰,۶۸۴۴	۴۷,۶۱۲۹
پرسش ۱۲: حسابرسان چه درصدی از معاملات فروش را باید به عنوان نمونه انتخاب کنند؟							

اهمیت	آماره فیشر	حسابرس		سرمایه گذار		بانک	
		انحراف معیار	میانگین	انحراف معیار	میانگین	انحراف معیار	میانگین
۰,۲۵۰	۱,۴۰۶	۲۵,۰۰۲۸	۳۷,۷۲۰۹	۲۷,۱۱۲۰	۴۵,۲۰۸۳	۲۰,۱۳۶۹	۴۶,۵۴۸۴
پرسش ۱۳: از طریق گزارش حسابرسی چه سطحی از اطمینان برای حساب های دریافتنی فراهم می شود؟							
۰,۳۴۸	۱,۰۶۷	۱۷,۵۵۸۹	۶۸,۳۲۵۶	۲۰,۴۷۳۱	۶۲,۵۰۰۰	۲۰,۶۰۰۴	۶۲,۵۸۰۶
پرسش ۱۴: از طریق گزارش حسابرسی چه سطحی از اطمینان برای موجودی نقد فراهم می شود؟							
۰,۸۴۱	۰,۱۷۳	۲۰,۸۲۹۱	۷۸,۰۶۹۸	۱۸,۰۹۶۴	۷۷,۰۸۳۳	۱۶,۸۵۳۸	۷۵,۴۱۹۴
پرسش ۱۵: حسابرس چه درصدی از سود خالص را برای تعیین سطح اهمیت استفاده کند؟							
۰,۰۰۰	۱۰,۳۱۷	۳۱,۱۸۶۲	۲۹,۹۳۰۲	۳۲,۵۲۱۹	۴۳,۱۶۶۷	۲۵,۹۲۰۳	۶۲,۲۵۸۱

حسابرسان، سرمایه گذاران و اعتبار دهندگان از لحاظ سطح معناداری بررسی می گردد. اگر گروه حسابرس به صورت یک دسته مجزا با هر کدام از گروه استفاده کنندگان (سرمایه گذاران و بانک ها) فاصله انتظاراتی وجود داشته باشد، فاصله از نوع ۱ می باشد و اگر بین گروه حسابرس با یک گروه از استفاده کنندگان (سرمایه گذاران یا بانک ها) و همچنین بین گروه استفاده کنندگان (سرمایه گذاران یا بانک ها) فاصله وجود داشته باشد از نوع ۲ می باشد و اگر بین هر کدام از گروه ها (حسابرس، سرمایه گذار و بانک) فاصله وجود داشته باشد از نوع ۳ می باشد. شایان ذکر است که برای ارزیابی فاصله انتظاراتی بین گروههای شرکت کننده در آزمون، از آزمون مقایسه زوجها استفاده شده است که نتایج به دست آمده مربوط به فاصله انتظاراتی کلان در نگاره .... ارائه شده است.

به منظور ارزیابی پایایی نتایج پرسشنامه از آماره آلفای کرونباخ استفاده شده است. ضریب آلفای کرونباخ برای سنجش میزان تک بعدی بودن نگرش ها، قضاوتها و سایر مقولاتی که اندازه گیری آنها آسان نیست به کار می رود. این آزمون که حاصل آن یک ضریب به نام آلفای کرونباخ می باشد، برای آزمون قابلیت اعتماد یا پایایی پرسشنامه ای که به صورت طیف لیکرت طراحی شده و جوابهای آن چند گزینه ای می باشند، به کار می رود. آلفای محاسبه شده برای نتایج پرسشنامه این تحقیق برابر با ۰,۶۲۲ می باشد که بیانگر سطح قابل قبولی از پایایی می باشد.

ارزیابی فاصله انتظاراتی میان گروه های مختلف در ۳ سطح طبقه بندی شده به نحوی که سه نوع فاصله انتظاراتی میان گروه های مختلف شناسایی شده است. در همین راستا سوالات پرسش نامه در ۲ سطح خرد و کلان بین ۳ گروه

نگاره ۴- سوالات ۱ تا ۷ - بررسی فاصله انتظاراتی در سطح کلان

نوع فاصله	p-value	خطای معیار	تفاوت میانگین	گروه دوم	گروه اول
ندارد	0.95	0.28	-0.479	سرمایه گذار	حسابرس
	0.002	0.275	-0.887	بانک	حسابرس
	0.702	0.324	-0.125	بانک	سرمایه گذار
ندارد	0.357	0.313	-0.291	سرمایه گذار	حسابرس
	0.078	0.278	-0.5	بانک	حسابرس
	0.901	0.332	0.0416	بانک	سرمایه گذار
ندارد	0.085	0.296	0.52	سرمایه گذار	حسابرس
	0.77	0.219	-0.645	بانک	حسابرس
	0.102	0.287	-0.479	بانک	سرمایه گذار
نوع ۲	0.632	0.302	0.145	سرمایه گذار	حسابرس
	0.000	0.239	-1.177	بانک	حسابرس
	0.000	0.251	-1.229	بانک	سرمایه گذار
نوع ۲	0.109	0.331	0.541	سرمایه گذار	حسابرس
	0.002	0.252	-0.806	بانک	حسابرس



نوع فاصله	p-value	خطای معیار	تفاوت میانگین	گروه دوم	گروه اول	
	0.000	0.307	-1.208	بانک	سرمایه گذار	
نوع ۳	0.001	0.294	1	سرمایه گذار	حسابرس	سوال ۶
	0.000	0.238	-0.902	بانک	حسابرس	
	0.000	0.263	-1.666	بانک	سرمایه گذار	
نوع ۲	0.029	3.883	8.729	سرمایه گذار	حسابرس	سوال ۷
	0.169	3.382	-4.709	بانک	حسابرس	
	0.014	4.74	-1.208	بانک	سرمایه گذار	

این معنا که تفاوت معناداری بین یک گروه از استفاده کنندگان (بانک) با گروه دیگر استفاده کنندگان و حسابرس وجود دارد. مقادیر به دست آمده در ارتباط با سوال ششم پرسشنامه، حاکی از وجود فاصله انتظاراتی نوع ۳ می باشد به این مفهوم که به لحاظ آماری، تفاوت معناداری بین کلیه گروههای شرکت کننده در این آزمون مشاهده می گردد. همچنین گروه های مختلف درک متفاوتی از مفاهیم به کار گرفته شده در گزارش حسابرسی استاندارد داشته و برداشت های متفاوتی از آن خواهند داشت. بنابراین بر اساس نتایج آزمون فرضیات، فرضیه چهارم نیز مورد تایید قرار می گیرد. در همین راستا استاندارد گذاران باید با در نظر گرفتن فاصله مربوطه در راستای کاهش این فاصله اقدامات لازم را صورت دهند.

وجود تفاوت معنادار بین پاسخ گروه سرمایه گذار به پرسش شماره ۷ با پاسخ دو گروه دیگر (حسابرس و بانک) نشان دهنده فاصله انتظاراتی نوع ۲ در مورد ارزیابی از احتمال کشف تقلب توسط حسابرس می باشد. بنابراین فرضیه پنجم نیز همانند فرضیه چهارم تایید می شود. در این خصوص لازم است تا فاصله انتظاراتی مربوطه از طریق توسعه آموزش برای استفاده کنندگان، کاهش یابد.

همانطور که در نگاره ۴ مشهود است، در مورد سوال اول که مربوط به اهمیت گزارش حسابرسی استاندارد در تصمیمات سرمایه گذاری می باشد، تفاوت انتظاراتی بین گروه حسابرس و سرمایه گذار ( $p\text{-value}=0/95$ ) و همچنین بین گروه سرمایه گذار و بانک ( $p\text{-value}=0/702$ ) وجود ندارد؛ بنابراین بر اساس تعریف انواع فاصله انتظاراتی در چارچوب نظری تحقیق، نتایج در ارتباط با هیچ یک از انواع فاصله های انتظاراتی مصداق پیدا نمی کند؛ بنابراین نمی توان فرضیه اول را مورد پذیرش قرار داد. با این وجود تفاوت میانگین پاسخ گروههای حسابرس و بانک به سوال اول از نظر آماری معنادار می باشد که نشان دهنده وجود فاصله انتظاراتی بین این دو گروه است. ( $p\text{-value}=0/03$ )

در ارتباط با سوالات دوم و سوم، تفاوت معناداری بین پاسخ گروههای شرکت کننده مشاهده نمی گردد. بنابراین نمی توان فرضیه های دوم و سوم را مورد پذیرش قرار داد. نتایج به دست آمده در ارتباط با سوال های چهارم و پنجم پرسشنامه حاکی از وجود فاصله انتظاراتی نوع ۲ می باشد بنابراین بر اساس نتایج آزمون فرضیات، فرضیه چهارم تایید می شود، به

نگاره ۵ - سوالات ۸ تا ۱۵ - بررسی فاصله انتظاراتی در سطح خرد

نوع فاصله	p-value	خطای معیار	تفاوت میانگین	گروه دوم	گروه اول	
ندارد	0.5	5.853	3.979	سرمایه گذار	حسابرس	سوال ۸
	0.214	4.414	-5.548	بانک	حسابرس	
	0.03	4.456	-1	بانک	سرمایه گذار	
نوع ۲	0.409	4.024	-3.354	سرمایه گذار	حسابرس	سوال ۹
	0.048	2.997	6.048	بانک	حسابرس	
	0.024	3.037	7.104	بانک	سرمایه گذار	
نوع ۲	0.005	3.453	-1.025	سرمایه گذار	حسابرس	سوال ۱۰
	0.971	3.089	-0.1129	بانک	حسابرس	
	0.001	2.587	9.27	بانک	سرمایه گذار	
نوع ۲	0.796	4.494	1.166	سرمایه گذار	حسابرس	سوال ۱۱

نوع فاصله	p-value	خطای معیار	تفاوت میانگین	گروه دوم	گروه اول	
	0.003	3.829	-1.166	بانک	حسابرس	
	0.032	4.645	-1.025	بانک	سرمایه گذار	
ندارد	0.17	5.395	-7.52	سرمایه گذار	حسابرس	سوال ۱۲
	0.026	4.013	-9.145	بانک	حسابرس	
	0.729	4.842	-1.687	بانک	سرمایه گذار	
ندارد	0.285	4.104	4.437	سرمایه گذار	حسابرس	سوال ۱۳
	0.296	3.715	3.919	بانک	حسابرس	
	0.701	4.307	-1.666	بانک	سرمایه گذار	
ندارد	0.787	3.995	1.083	سرمایه گذار	حسابرس	سوال ۱۴
	0.796	3.474	0.903	بانک	حسابرس	
	0.753	3.361	-1.062	بانک	سرمایه گذار	
نوع ۳	0.025	6.596	-1.531	سرمایه گذار	حسابرس	سوال ۱۵
	0.000	5.019	-3.227	بانک	حسابرس	
	0.004	6.557	-2.006	بانک	سرمایه گذار	

در مورد سوال سیزدهم و چهاردهم پرسشنامه فاصله انتظاراتی بین گروه ها وجود ندارد و مقادیر به دست آمده در ارتباط با سوال پانزدهم پرسشنامه، حاکی از وجود فاصله انتظاراتی نوع ۳ می باشد به این مفهوم که به لحاظ آماری، تفاوت معناداری بین کلیه گروههای شرکت کننده در این آزمون مشاهده می گردد. همانند قبل، ضروری است تا در زمانی که فاصله انتظاراتی نوع ۳ پدید می آید، استاندارد گذاران با در نظر گرفتن فاصله مربوطه در راستای کاهش این فاصله اقدامات لازم را صورت دهند.

#### ۶- نتیجه گیری و بحث

تداوم حیات هر حرفه و اشتغال اعضای آن منوط به نوع کیفیت خدماتی است که ارائه می کند و اعتبار و اعتمادی است که در نتیجه ارائه این خدمات بدست می آورد (پور بهرامی و بامنی ۱۳۹۳). گزارش استاندارد حسابرسی به عنوان محصول نهایی فرآیند حسابرسی می تواند افزایش اعتبار بخشی صورت های مالی را به همراه داشته و با کاهش ریسک اطلاعاتی استفاده کنندگان سطح بیشتری از سرمایه گذاری و کارایی بازار سرمایه را فراهم آورد. با این وجود سودمندی گزارشات حسابرسان وابسته به برداشت صحیح استفاده کنندگان از اهداف، محدودیتهای حسابرسی و همچنین تفسیر نسبت به اصطلاحات تخصصی مورد استفاده در گزارش حسابرسی می باشد. هدف از انجام این پژوهش بررسی فاصله انتظاراتی میان حسابرسان و استفاده کنندگان از گزارش حسابرسی استاندارد می باشد. همچنین گروه های استفاده کنندگان نیز در قالب

به منظور بررسی فرضیه ششم، یعنی فاصله انتظاراتی در سطح خرد، هشت سوال در پرسشنامه در نظر گرفته شده است (سوالات ۸ تا ۱۵). از آنجا که فرضیه ششم در قالب هشت سوال و با محوریت بررسی فاصله انتظاراتی در خصوص موضوعات مختلف مطرح شده است، ضروری است تا هر سوال به تنهایی مورد بررسی قرار گیرد. در همین راستا برای آزمون فرضیه ششم باید سوالات فرعی مرتبط با فرضیه ششم را تک تک مورد بررسی قرار داد. در ارتباط با سوال هشتم، تفاوت انتظاراتی بین گروه حسابرس و سرمایه گذار و همچنین بین گروه حسابرس و بانک وجود ندارد. بنابراین بر اساس تعریف انواع فاصله انتظاراتی در چارچوب نظری تحقیق، نتایج در ارتباط با هیچ یک از انواع فاصله های انتظاراتی مصداق پیدا نمی کند. اما تفاوت میانگین پاسخ گروههای سرمایه گذار و بانک به سوال هشتم از نظر آماری معنادار می باشد که نشان دهنده وجود فاصله انتظاراتی بین این دو گروه می باشد.

نتایج به دست آمده در ارتباط با سوال های نهم، دهم و یازدهم پرسشنامه حاکی از وجود فاصله انتظاراتی نوع ۲ می باشد؛ به این معنا که تفاوت معناداری بین یک گروه از استفاده کنندگان (بانک) با گروه دیگر استفاده کنندگان و حسابرس وجود دارد. همچنین در مورد سوال دوازدهم تفاوت انتظاراتی بین گروه حسابرس و سرمایه گذار و همچنین بین گروه سرمایه گذار و بانک وجود ندارد. اما تفاوت میانگین پاسخ گروههای حسابرس و بانک به سوال دوازدهم از نظر آماری معنادار می باشد که نشان دهنده وجود فاصله انتظاراتی بین این دو گروه می باشد.

تجربی حسابداری مالی (بهار ۱۳۸۲ - شماره ۲۰) صفحه ۶۰ تا ۴۱

\* حساس یگانه، یحیی؛ خالقی بایگی، احمد (۱۳۸۳). فاصله انتظاراتی بین حسابرسان و استفاده کنندگان از نقش اعتباردهی حسابرسان مستقل، مجله بررسی های حسابداری و حسابرسی (بهار ۱۳۸۳ - شماره ۳۵ ۱۶) صفحه - از ۲۹ تا ۴۴

\* مهمان، کیهان و اکبری، علیرضا (۱۳۹۳). مقایسه برداشت های حسابرسان و استفاده کنندگان از گزارش حسابرسی تهیه شده براساس استاندارد جدید گزارشگری نسبت به صورت های مالی

\* همت فر، محمود و پورکریم، یعقوب (۱۳۸۹). بررسی فاصله انتظاراتی بین حسابرسان و استفاده کنندگان در مورد ویژگی های حسابرسان مستقل، دانش حسابرسی

\* پوربهرامی، بابک و نامنی، زهره (۱۳۹۱). بررسی علل صدور گزارشات حسابرسی غیر مقبول در سازمان حسابرسی، فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت (پاییز ۱۳۹۱) صفحه- از ۱۰۷ تا ۱۱۶

\* صلاحی نژاد، مریم و سعادت، شهرزاد (۱۳۹۳). تاثیر اعتبار حسابرسی در جذب کمک های بلاعوض در موسسات غیر انتفاعی، فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت (بهار ۱۳۹۳) صفحه- از ۷۹ تا ۸۹

\* ولی پور، هاشم و مرادی، جواد (۱۳۹۱). مطالعه مقایسه ای دیدگاه مدیران و حسابرسان در ارتباط با تاثیر گزارشگری کنترل های داخلی بر بهبود گزارشگری مالی، فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت (پاییز ۱۳۹۱) صفحه- از ۱ تا ۱۶

\* American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Commission on Auditors' Responsibilities: Report, "Conclusions and Recommendations". New York, NY: AICPA.

\* Coram, P., T. Mock, J. Turner, and G. Gray, (2011). "The communicative value of the auditor's report". Australian Accounting Review (3): 235-252.

\* Duncan, T., and S. Moriarty, (1998). "A communication-based marketing model for managing relationships". The Journal of Marketing 62 (2): 1-13

\* Gay, G., and P. Schelluch, (1993). "The impact of the long form audit report on users' perceptions of the auditor's role". Australian Accountant Review 3 (2): 1-11.

\* Geiger, M, ( 1989). "The new audit report: An analysis of exposure draft comments. Auditing": A Journal of Practice & Theory (Spring): 40-63.

\* Gold, A., U. Gronewold, and C. Pott, (2012). "The ISA 700 Auditor's Report and the audit expectation gap: Do explanations matter?" International Journal of Auditing (forthcoming).

سرمایه گذاران و اعتبار دهندگان در قالب دو گروه مجزا مورد بررسی قرار گرفته است.

نتایج این پژوهش حاکی از آن است که هر چند فاصله انتظاراتی در سطح کلان در قالب تصمیمات سرمایه گذاری، نبود تقلب و ارزیابی تداوم فعالیت واحد تجاری وجود ندارد ولی همچنان فاصله انتظاراتی معناداری در ارتباط با مدیریت واحد تجاری و سطح اطمینان از تصمیمات سرمایه گذاری از طریق گزارش حسابرسی مشاهده شده است. به عبارت دیگر تفاوت معناداری بین یک گروه از استفاده کنندگان (بانک) با گروه دیگر استفاده کنندگان و حسابرس وجود دارد.

در ارتباط با فاصله انتظاراتی در سطح خرد که در قالب ۸ سوال در پرسش نامه مطرح گردید می توان اینگونه عنوان داشت که به صورت کلی فاصله انتظاراتی معناداری بین ۳ گروه در درک متفاوت از اصطلاحات تخصصی استفاده شده در گزارش حسابرسی وجود دارد که در این پژوهش اصطلاحاتی همچون «به نحو مطلوب ارائه می کند»، «اطمینان معقول»، «تحریف بااهمیت» مورد بررسی قرار گرفته است.

عمده نتایج حاکی از وجود فاصله انتظاراتی نوع دوم می باشد، به این مفهوم که فاصله ی انتظاراتی میان حسابرسان با یک گروه از استفاده کنندگان و همچنین فاصله ی انتظاراتی بین گروه های مختلف استفاده کننده (سرمایه گذاران در مقایسه با اعتبار دهندگان) وجود دارد. از آنجا که فاصله انتظاراتی نوع دوم به طور خاص به استفاده کنندگان مربوط می شود، پیشنهاد می گردد تا به منظور کاهش فاصله مربوطه و بهبود سودمندی گزارش حسابرسی استاندارد نزد استفاده کنندگان، دانش استفاده کنندگان از اهداف، محدودیت ها و مفاهیم به کار گرفته شده در گزارش حسابرسی استاندارد بهبود یابد که تحقق این مهم از طریق توسعه آموزش نزد استفاده کنندگان امکان پذیر است.

#### فهرست منابع

\* آزاد، علی نیکخواه، مجتهدزاده، ویدا (۱۳۷۷). بررسی حوزه های مسؤولیت حسابرسان مستقل از دیدگاه استفاده کنندگان خدمات حسابرسی و حسابرسان مستقل فصل نامه بررسی های حسابداری و حسابرسی دوره ۷، شماره ۲، زمستان ۱۳۷۷

\* بزرگ اصل، موسی (۱۳۷۶) نقش حسابرس مستقل در جامعه، رویکردی جدید برای کاهش فاصله انتظارات، بررسی های حسابداری و حسابرسی

\* حساس یگانه، یحیی (۱۳۸۲). تأثیر گزارش حسابرسان مستقل بر تصمیم گیری استفاده کنندگان مجله مطالعات

- \* Gray, G., J. Turner, P. Coram, and T. Mock, (2011). "Perceptions and misperceptions regarding the unqualified auditor's report by financial statement preparers, users and auditors". *Accounting Horizons*
- \* Guy, D., and J. Sullivan, (1988). "The expectation gap auditing standards". *Journal of Accountancy* (April)
- \* Haddrill, S. (2011). "Speech by Stephen Haddrill", chief executive of the U.K. Financial Reporting Council, to the European Commission Conference on Financial Reporting and Auditing on Thursday 10 February 2011.
- \* Han, J., K. Jamal, and H. Tan, (2011). "Auditors' overconfidence in predicting the technical knowledge of superiors and subordinates". *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 30 (1): 101-119.
- \* Hasan, M., S. Maijoo, T. Mock, P. Roebuck, R. Simnett, and A. Vanstraelen, (2005). "The different types of Assurance services and levels of assurance provided", *International Journal of Auditing*, 9: 91-102.
- \* Hatherly, D., I. Innes, and T. Brown (1991). "The expanded audit report—An empirical investigation", *Accounting and Business Research*, (Autumn): 311-322.
- \* Innes, J., T. Brown, and D. Hatherly, (1997). "The expanded audit report—A research study within the development of SAS 600. Accounting", *Auditing & Accountability Journal*, 10 (5): 702-717.
- \* Kwaku Asare, S & Wright, M. (2012) "Investors', Auditors', and Lenders' Understanding of the Message Conveyed by the Standard Audit Report on the Financial Statements", *Accounting Horizons* Vol. 26, No. 2 pp. 193-217

#### یادداشت‌ها

<sup>1</sup> International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)

<sup>2</sup> Auditing Standards Board (ASB)

<sup>3</sup> American Certified Public Accountants

<sup>4</sup> Asare & Wright

<sup>5</sup> Statements on Auditing Standards

<sup>6</sup> The International Auditing and Assurance Standards Board

<sup>7</sup> Standard Audit Report

<sup>8</sup> Mann-Whitney U test