

## ارزیابی ادراکات و انتظارات متقاضیان از کیفیت خدمات حسابداری با استفاده از مدل سروکوال

غلامحسن تقی نتاج ملک‌شاه  
دانشیار دانشگاه جامع امام حسین  
Htoora@yahoo.com

فاطمه بلوردی  
فارغ التحصیل کارشناسی ارشد پردیس کیش دانشگاه تهران (نویسنده مسئول)  
Fateme\_balvardi@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۹۶/۰۳/۱۰ تاریخ پذیرش: ۹۶/۰۵/۱۸

### چکیده

هدف از این مطالعه، ارزیابی ادراکات و انتظارات متقاضیان از کیفیت خدمات حسابداری با استفاده از مدل سروکوال است. حسابداری نیز مانند دیگر خدمات در سایر حوزه‌ها یک خدمت است که توسط گروهی ارائه و توسط گروهی دیگر از اشخاص مورد استفاده قرار می‌گیرد. لذا می‌توان برای سنجش آن از مدل‌های استاندارد جهانی مانند سروکوال بهره برد. در این تحقیق که در بین متقاضیانی که بار اول درخواست استفاده از خدمات یک موسسه معتبر فعال در حوزه خدمات حسابداری را داشتند، انجام شد. یک پرسش‌نامه زوجی برای سنجش انتظارات و ادراکات متقاضیان از خدمات حسابداری تهیه و در بین یک نمونه ۵۵ موردی از شرکت‌های متقاضی توزیع شد. نتایج پژوهش نشان داد که از میان ابعاد پنج‌گانه سروکوال یعنی اطمینان، پاسخ‌گویی، تضمین، همدلی و ملموسات، در همه ابعاد شکاف منفی وجود داشته است و شرکت ارائه‌دهنده خدمات حسابداری نتوانسته است کیفیت مورد انتظار متقاضیان را ارائه دهد. همچنین بعد پاسخ‌گویی بیشترین شکاف را دارد. به عبارت دیگر فاصله بین آنچه متقاضیان از کیفیت خدمات حسابداری انتظار داشته‌اند و آنچه دریافت کرده‌اند، در این بعد بیشترین مقدار است.

واژه‌های کلیدی: کیفیت خدمات، کیفیت خدمات حسابداری، مدل سروکوال، انتظارات، ادراکات.

## ۱- مقدمه

حسابرسی را نیز به نوعی با مقایسه میان درک و انتظار استفاده کنندگان از این خدمات سنجید.

## ۲-۲- تعریف کیفیت حسابرسی

هیئت استانداردهای بین المللی حسابرسی و اطمینان بخشی<sup>۴</sup> در سال ۲۰۱۴ بیان نمود که کیفیت حسابرسی یک موضوع پیچیده بوده و تعریفی از آن که به رسمیت جهانی شناخته شود، وجود ندارد (۱۰). تاکنون برای کیفیت حسابرسی تعاریف گوناگونی مطرح شده است. دی آنجلو<sup>۵</sup> (۱۹۸۱) تعریفی دو بعدی<sup>۶</sup> برای کیفیت حسابرسی ارائه کرد. به این ترتیب، که اول، اشتباه با اهمیت باید کشف شود و دوم، اشتباه کشف شده باید گزارش شود. قسمت اول تعریف به ظرفیت‌های حرفه‌ای (شایستگی)<sup>۷</sup> حسابرس بستگی دارد، در حالی که قسمت دوم تعریف به استقلال<sup>۸</sup> وی بستگی دارد. همچنین دی آنجلو (۱۹۸۱) بیان کرد کیفیت حسابرسی را سنجش و ارزیابی بازار از توانایی حسابرس در کشف تحریفات با اهمیت و گزارش تحریف‌های کشف شده تعریف کرده است (۶).

تیتمان و ترومن (۱۹۸۶) کیفیت حسابرسی را میزان صحت و درستی اطلاعاتی تعریف کرده‌اند که پس از حسابرسی در اختیار سرمایه‌گذاران قرار می‌گیرد. پالمروس (۱۹۸۸) کیفیت حسابرسی را بر حسب میزان اعتباردهی حسابرس تعریف کرده است. از آنجا که هدف حسابرسی، ایجاد اطمینان نسبت به صورت‌های مالی است، لذا کیفیت حسابرسی به معنای عاری بودن صورت‌های مالی حسابرسی شده از تحریفات با اهمیت است (۲).

بنابراین طبق تعاریف، کیفیت حسابرسی، افزایش توانایی حسابرسی در کشف تحریف‌های حسابداری و ارزیابی توانایی و استقلال حسابرس توسط بازار است (۵).

به طور خلاصه عوامل تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی از دید پژوهشگران عبارتند از:

هایدی آنجلو<sup>۹</sup> (۱۹۸۱) و لینوکس (۱۹۹۹) نشان دادند که کیفیت حسابرسی با اندازه شرکت حسابرسی رابطه مثبتی دارد. شرکت‌های حسابرسی بزرگ منابع بیش‌تری در اختیار دارند و خدمات حسابرسی را بهتر از شرکت‌های حسابرسی کوچک ارائه می‌دهند (۱۸). جانسون و همکارانش، (۲۰۰۲) دوره تصدی حسابرس را معیاری برای کیفیت حسابرسی قلمداد می‌کنند. آن‌ها معتقد اند، حسابرسان با دوره تصدی بالا در شرکت، آگاهی و شناخت بیش‌تری نسبت به محیط فعالیت، کنترل‌های داخلی و سیستم حسابداری شرکت دارند. این مزیت اطلاعاتی، حسابرس را در کشف مدیریت سود و سایر فعالیت‌های غیرقانونی شرکت یاری می‌دهد. برخی دیگر هم‌چون گوش و

حسابرسی عبارت است از فرآیند منظم و با قاعده (سیستماتیک) جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد درباره ادعاهای مربوط به فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی، به‌منظور تعیین میزان انطباق این ادعاها با معیارهای از پیش تعیین‌شده و گزارش نتایج به افراد ذی‌نفع (۳). در واقع حسابرسی، ارزیابی کیفیت اطلاعات و اعتباربخشی به آن است، که برای صورت‌های مالی نوعی ارزش افزوده ایجاد می‌کند (۲۱).

تصمیم‌گیری اقتصادی مطلوب نیازمند دسترسی داشتن به اطلاعات مربوط و قابل اتکا است. در این زمینه، حسابرسی نیاز استفاده کنندگان گزارش‌های مالی به ارزیابی کیفیت اطلاعات پیش از استفاده از آن‌ها در فرآیند تصمیم‌گیری را برطرف ساخته و زمینه مناسبی برای اخذ تصمیمات اقتصادی مطلوب فراهم می‌آورد (۲).

از سوی دیگر جامعه نیز در معنای عام آن همواره خواستار دریافت خدمات با کیفیت حسابرسی است، زیرا انتظار می‌رود بهبود کیفیت حسابرسی، بهبود کیفیت افشا و گزارش‌گری مالی و نیز غنی‌تر شدن محیط اطلاعاتی پیرامون یک شرکت را به دنبال داشته باشد و در نهایت زمینه مناسب‌تری برای اتخاذ تصمیمات اقتصادی مطلوب فراهم آورد (۴). در این راستا پژوهش حاضر کوشیده است تا با بررسی شکاف احتمالی بین انتظارات و ادراکات استفاده کنندگان از خدمات گروه‌های حسابرسی به بررسی نقاط قوت و ضعف عمده کیفیت خدمات حسابرسی بپردازد.

## ۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

## ۲-۱- تعریف کیفیت خدمات

پاراسورامان، بری<sup>۱</sup> و زیتامل<sup>۲</sup> کیفیت خدمات را سنجش میزان اختلاف موجود بین انتظارات و ادراکات مشتریان از خدمات دریافتی تعریف کرده‌اند و از اولین کسانی بودند که تلاش کردند تا روش‌های مختلف ارزیابی کیفیت خدمات را مقایسه و طبقه‌بندی کنند. بعدها مفهوم و تعریف کیفیت خدمات هم تحت تأثیر کارهای عملی آنان قرار گرفت (۱). در تعاریفی دیگر، کیفیت خدمات عبارت است از "قضاوت درک شده در نتیجه فرآیند ارزیابی که مشتریان انتظارات خود را با درک خود از خدمت دریافت شده مقایسه می‌کنند" (۲۲).

"کیفیت خدمات، قضاوت درباره برتری یا تعالی کلی خدمت است" (۱۵) و از مقایسه "آن‌چه مشتریان تصور می‌کنند (یعنی انتظارات مشتریان) با آنچه را که ارائه‌دهنده خدمات عملاً ارائه می‌دهد (یعنی ادراک<sup>۳</sup> مشتریان) ناشی می‌شود" (۱۳). با این تعاریف مختصر و گویا می‌توان کیفیت

عملکرد پا بین تر از سطح انتظارات باشد، کیفیت از نظر مشتریان پایین خواهد بود. کیفیت خدمات در مدل اساسی پاراسورامان و همکارانش ناشی از فاصله بین انتظارات و عملکرد است. هرگاه عملکرد فراتر از انتظارات باشد کیفیت افزایش و هر گاه عملکرد پایین تر از انتظارات باشد کیفیت کاهش می یابد. بنابراین، فاصله‌های موجود بین انتظارات و عملکرد در ابعاد مختلفی که جهت ارزیابی خدمات مورد استفاده قرار می‌گیرد (۶).

این ابزار، ادراک<sup>۱۳</sup> و انتظارات<sup>۱۴</sup> مشتریان را در پنج بعد اندازه‌گیری می‌کند. ادراک بر «چگونه است» و انتظارات، بر «چگونه باید باشد» تمرکز دارد (۸). در حقیقت، ابعاد پنج‌گانه سروکوال خلاصه‌ای از مهم‌ترین معیارهایی است که مشتریان هنگام ارزیابی کیفیت خدمات به کار می‌گیرند. شرح این ابعاد پنج‌گانه (بعد ملموسات<sup>۱۵</sup>، بعد اطمینان<sup>۱۶</sup>، بعد پاسخگویی<sup>۱۷</sup>،

بعد تضمین<sup>۱۸</sup> و بعد همدلی<sup>۱۹</sup> به قرار زیر است:

بعد ملموسات: وجود تسهیلات و تجهیزات، ظاهر فیزیکی کارکنان، وسایل ارتباطی.

بعد اطمینان: توانایی ارائه خدمات وعده داده شده به‌طور دقیق و مطمئن به گونه‌ای که انتظارات مشتری تأمین شود.

بعد پاسخگویی: میل و رغبت کارکنان برای کمک به مشتریان و فراهم کردن فوری خدمات.

بعد تضمین: دانش و شایستگی کارکنان و توانایی آن‌ها برای ایجاد اعتماد و اطمینان.

بعد همدلی: برای دقت و توجه فردی سازمان به مشتریان، به‌طوری که مشتریان قانع شوند که سازمان آن‌ها را درک کرده است و برای سازمان مهم هستند (۱۱).

#### ۲-۴- پیشینه پژوهش

تاکنون در پژوهش‌های متعددی در داخل و خارج کشور به ارزیابی کیفیت خدمات براساس مدل سروکوال پرداخته شده است، در ایران تحقیقات انجام شده با این مدل بیشتر در زمینه اندازه‌گیری کیفیت ارائه خدمات میباشد، نظیر پژوهش انجام شده توسط باقرزاده خواجه مجید و باقرزاده فاطمه (۱۳۸۸) تحت عنوان " بررسی کیفیت خدمات مراکز آموزش عالی تبریز با استفاده از مدل سروکوال و رتبه بندی مراکز با استفاده از فرآیند تحلیل سلسله مراتبی" صورت پذیرفته بر اساس این پژوهش هدف اصلی این تحقیق تعیین میزان شکاف بین انتظارات و ادراکات دانشجویان در مراکز آموزش عالی تبریز (دانشگاه آزاد اسلامی واحد تبریز، موسسه غیرانتفاعی الغدیر، موسسه غیرانتفاعی ارس، سازمان مدیریت صنعتی آذربایجان شرقی) می باشد. بدین منظور پرسشنامه عمومی مقیاس

مون<sup>۱۰</sup> (۲۰۰۵) بر این باورند که تعاملات طولانی مدت حسابرسی و صاحب‌کار منجر به کاهش استقلال حسابرسی و کیفیت حسابرسی می‌گردد. گروهی دیگر دفعات انتشار گزارش مردود و مشروط حسابرسی را به عنوان معیاری از کیفیت حسابرسی تلقی می‌کنند. حسابرسانی که خدمات با کیفیت بالا عرضه می‌کنند، دفعات انتشار گزارش‌های مردود و مشروط بیش‌تری دارند، زیرا نگران از دست رفتن فرصت‌های حسابرسی صاحب‌کاران خود نیستند، در حالیکه در شرکت‌های حسابرسی با کیفیت پایین، دفعات انتشار گزارش‌های مردود و مشروط کمتر است (۱۲).

با تمام این تعاریف، حسابرسی یک خدمت است که از طرف گروه حسابرسی به کارفرما ارائه می‌شود و مانند همه‌ی خدمات دیگر می‌توان با استفاده از رویکرد و ابزار استاندارد کیفیت آن را اندازه‌گیری کرد. اما تحقیقات بسیار معدودی در جهت ایجاد چارچوب یا مدل ادراکی برای تشریح ساختار کیفیت خدمات حسابرسی انجام شده است.

کاتاناک و واکر مدلی را معرفی کردند که نشان می‌دهد کیفیت حسابرسی تابع دو عامل مرتبط با عملکرد حسابرسی است. این عوامل عبارتند از: توانایی حسابرسی (از جمله دانش، تجربه، قدرت تطبیق و کارایی فنی) و اجرای حرفه‌ای (از جمله استقلال، عینیت، مراقبت حرفه‌ای، تضاد منافع و قضاوت) است (۱۴).

اما در این پژوهش از مدلی دیگر با نام مدل سروکوال به عنوان مدل استاندارد می‌گردد که در همه حوزه‌های خدماتی مورد استفاده قرار گرفته و کارایی‌اش به اثبات رسیده است، به عنوان مدل سنجش کیفیت خدمات حسابرسی استفاده می‌شود.

#### ۲-۳- تعریف مدل سروکوال

کوشش‌های قابل توجه و ابزارهای زیادی در دو دهه اخیر برای سنجش کیفیت خدمات ایجاد شده است. این ابزارها از نظر تعریف، محتوا و نوع سنجش متفاوت‌اند، اما ابزار "سروکوال"<sup>۱۱</sup> که در سال ۱۹۹۸ توسط پاراسورامان و همکاران<sup>۱۲</sup> براساس مدل شکاف طراحی شد، تاکنون از پرکاربردترین ابزارها در سنجش کیفیت خدمات بوده است (۸). هدف از طراحی سروکوال ارزیابی کیفیت خدمات بر مبنای ادراک مشتریان است. مشتریان در گروه‌های مورد نظر کیفیت خدمات را بر اساس میزان هماهنگی بین عملکرد خدماتی و سطح عملکرد مورد انتظار در ابعاد مختلف مورد مباحثه قرار می‌دهند. کیفیت خدمات بالا ممکن است در سطحی از عملکرد که مورد انتظار مشتریان است، ارائه شود. سطحی از عملکرد که یک خدمت با کیفیت بالا باید ارائه دهد همان انتظارات مشتری است. اگر

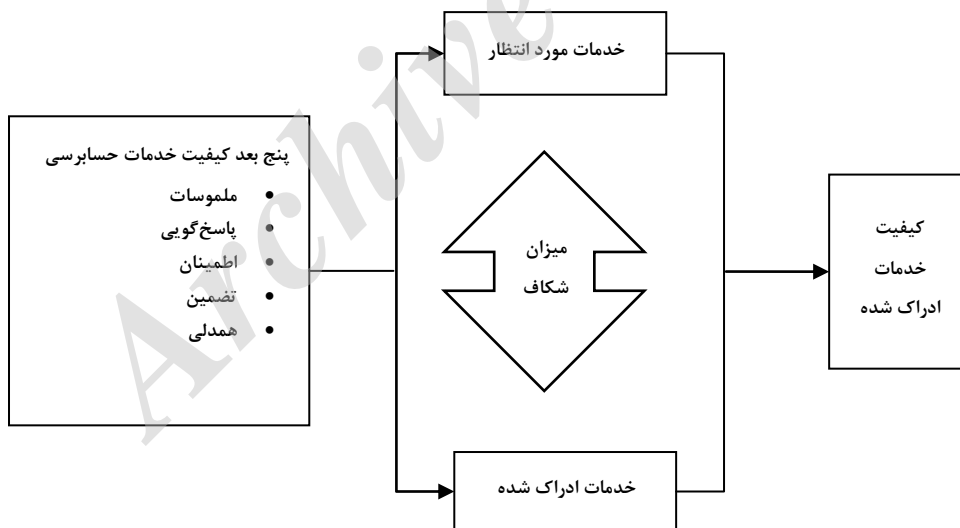
تکنولوژیکی). "ریسک کم" در دوره اولیه، فرایندی است که حسابرسان برای این مزایا رقابت می کنند. به طور بحرانی، کاهش های اولیه استقلال حسابرسی را تحت تاثیر قرار نمی دهند.

### ۳- مدل مفهومی و سوالات پژوهش

مدل مفهومی این پژوهش در نمودار شماره ۱ ارائه می گردد. بر اساس اهداف و مدل مفهومی تحقیق سوالات پژوهش به شرح زیر تدوین شدند:

- ۱) میزان انتظارات متقاضیان خدمات حسابرسی از کیفیت خدمات حسابرسی چگونه است؟
- ۲) میزان ادراک متقاضیان از کیفیت خدمات حسابرسی چگونه است؟
- ۳) آیا بین انتظارات و ادراک متقاضیان از کیفیت خدمات حسابرسی تفاوت معنی داری وجود دارد؟
- ۴) تحلیل شکاف و اولویت بندی ابعاد کیفیت خدمات حسابرسی با توجه به دیدگاه متقاضیان کیفیت خدمات حسابرسی چگونه است؟

سروکوال برای بخش خدمات آموزش عالی تطبیق داده شد و برای ارزیابی شکاف کیفیت خدمات استفاده گردید. ما برای تجزیه تحلیل داده ها از نرم افزار spss استفاده نمودیم. نتایج نشان می دهند مراکز آموزش عالی تبریز، نتوانسته اند انتظارات دانشجویان خود را برآورده سازند. کمترین میزان شکاف مربوط به بعد تضمین و بیشترین میزان شکاف مربوط به بعد همدلی می باشد. از نظر دانشجویان بعد همدلی و پاسخگویی بیشترین اهمیت را دارند. همچنین نتایج حاصل از نرم افزار فرآیند تحلیل سلسله مراتبی (Expert, choice) نشان می دهد که سازمان مدیریت صنعتی آذربایجان شرقی از نظر کیفیت خدمات در رتبه نخست قرار دارد. همچنین در مطالعات انجام شده در خارج از کشور میتوان به پژوهش دی آنجلو با عنوان "نقش استقلال حسابرسی در کم کردن ریسک، و شفاف سازی اطلاعات" اشاره کرد این مقاله به مسئولیت حسابرسان و کمیسیون اوراق بهادار و اوراق بهادار در مورد "کم کردن ریسک" در حسابرسی اولیه، استقلال حسابرسی و مواردی که موارد مذکور را مختل می کند می پردازد. آنها نشان دادند که بر خلاف این ادعا، "کاهش ریسک" استقلال را تحت تاثیر قرار نمی دهد. بلکه یک پاسخ رقابتی به انتظارات شبهه اجاره های آینده برای حسابرسان معتبر است ( به دلیل مزایای



نمودار ۱- مدل مفهومی پژوهش

حسابرسی از یک موسسه فعال در حوزه خدمات حسابرسی معتمد بورس و عضو جامعه حسابداران مستقر در شهر تهران بودند که برای اولین بار قصد استفاده از خدمات این شرکت را داشتند. تعداد این متقاضیان در مجموع ۶۴ شرکت

### ۴- روش شناسی پژوهش

روش پژوهش مورد استفاده در این تحقیق از منظر هدف کاربردی و از منظر روش جمع آوری اطلاعات، از نوع توصیفی-پیمایشی است. جامعه آماری پژوهش، متقاضیان خدمات

تجزیه و تحلیل داده‌ها به کمک نرم‌افزار آماری اس. پی. اس. اس. نسخه ۲۲ (spss22) و با استفاده از آمار توصیفی و استنباطی انجام گرفت. برای بررسی میزان انتظارات و ادراک متقاضیان از کیفیت خدمات حسابرسی از آزمون تی (T) تک نمونه‌ای و برای بررسی تفاوت معنی‌داری بین انتظارات و ادراک متقاضیان از کیفیت خدمات حسابرسی از آزمون تی (T) وابسته استفاده شد. داده‌های توصیفی توزیع پاسخ‌گویان براساس ویژگی‌های جمعیت‌شناختی نشان داد که از ۵۵ نفر مدیران شرکت‌ها که به پرسش‌نامه جواب داده بودند، ۴۷ نفر مرد و هشت نفر زن بودند. همچنین ۳۰ نفر مدرک کارشناسی، ۲۲ نفر مدرک کارشناسی ارشد و ۳ نفر دارای مدرک دکتری بودند.

#### ۵- یافته‌های پژوهش

۱-۵- سؤال اول پژوهش: میزان انتظارات متقاضیان خدمات حسابرسی از کیفیت خدمات حسابرسی چگونه است؟ طبق جدول (۱)، برای شناسایی میزان انتظارات متقاضیان خدمات حسابرسی از کیفیت خدمات حسابرسی از آزمون تی تک نمونه‌ای استفاده شد. یافته‌ها نشان داد؛ در همه ابعاد مربوط به کیفیت خدمات حسابرسی در سطح انتظارات شامل؛ ملموسات، اطمینان، تضمین، همدلی و پاسخگویی تفاوت معنی‌داری بین میانگین نمونه با میانگین فرضی مربوط به جامعه در سطح معنی‌داری ۰/۰۱ وجود داشت؛ بنابراین فرض صفر دال بر برابری میانگین نمونه با میانگین نظری ۴ رد می‌شود و چون مقدار میانگین‌ها در همه ابعاد بیشتر از ۴ است، می‌توان گفت که انتظارات متقاضیان از کیفیت خدمات حسابرسی در ابعاد ملموسات، اطمینان، تضمین، همدلی و پاسخگویی بیشتر از حد متوسط است. در مجموع انتظارات متقاضیان از کیفیت خدمات حسابرسی با میانگین (۴/۵۹) در سطح زیاد بود.

بود که با استفاده از جدول نمونه‌گیری مورگان تعداد ۵۵ شرکت از میان آنها به صورت تصادفی ساده انتخاب و پرسش‌نامه تحقیق برای آنها ارسال شد.

برای جمع‌آوری داده‌ها از پرسش‌نامه محقق ساخته استفاده شد که با اقتباس از مدل سروکوال و تحقیقات داخلی و خارجی انجام شده در این زمینه، تهیه شد. این پرسش‌نامه دربرگیرنده ۲۱ جفت سؤال با طیف هفت درجه‌ای لیکرت (خیلی زیاد، زیاد، نسبتاً زیاد، متوسط، نسبتاً کم، کم و خیلی کم) و نحوه نمره-گذاری به ترتیب (از هفت تا یک) بود. از میان ۲۱ سؤال، ۳ سؤال مربوط به بعد ملموسات، ۶ سؤال مربوط به بعد اطمینان، ۴ سؤال مربوط به بعد پاسخگویی، ۴ سؤال مربوط به بعد تضمین و ۴ سؤال مربوط به بعد همدلی می‌شود. پرسش‌نامه اول به منظور سنجش انتظارات قبل از ارائه خدمات حسابرسی توسط حسابرسان به شرکت‌های متقاضی داده شد و سپس پرسش‌نامه دوم برای سنجش درک و رضایت متقاضیان از خدماتی که دریافت کرده بودند بعد از اتمام کار حسابرسان در اختیار مدیران شرکت‌ها قرار گرفت. برای تعیین شکاف کیفیت، نمره متقاضیان از وضعیت موجود (ادراک آن‌ها از کیفیت خدمات ارائه شده) با نمره آن‌ها از وضعیت مطلوب (انتظار آن‌ها از کیفیت خدمات) مقایسه شد. نمره حاصل در صورت مثبت بودن بیان‌گر آن بود که خدمات حسابرسی ارائه شده بیشتر از حد انتظار متقاضیان است و در صورت منفی بودن حاکی از آن بود که خدمات حسابرسی ارائه شده، انتظارات شرکت‌های متقاضی را برآورده نمی‌کند و شکاف کیفیت وجود دارد. در صورتی که نمره حاصل برابر با صفر می‌شد، به معنی نبود شکاف کیفیت و نشان‌دهنده در حد انتظار بودن خدمات حسابرسی ارائه شده به متقاضیان بود. روایی پرسش‌نامه پژوهش با توجه به نظر شش تن از متخصصان مورد بررسی و تأیید نهایی قرار گرفت. پایایی کلی<sup>۲۰</sup> پرسش‌نامه هم با محاسبه ضریب آلفای کرونباخ<sup>۲۱</sup> به میزان ۰/۸۹ به دست آمد.

جدول ۱- نتایج آزمون تی تک نمونه‌ای انتظارات متقاضیان از کیفیت خدمات حسابرسی (ارزش آزمون = ۴)

متغیر	میانگین	انحراف استاندارد	خطای استاندارد	انحراف از میانگین	مقدار t	درجه آزادی	سطح معنی‌داری
انتظارات متقاضیان از کیفیت خدمات حسابرسی	اطمینان	۴/۶۷	۰/۹۱	۰/۱۲۳	۵/۴۷۵	۵۴	۰/۰۰۱
	پاسخگویی	۴/۸۳	۱/۲۳	۰/۱۶۶	۰/۰۱۴	۵۴	۰/۰۰۱
	تضمین	۴/۴۳	۱/۱۰	۰/۱۴۸	۲/۹۰۹	۵۴	۰/۰۰۵
	همدلی	۴/۵۸	۰/۹۵	۰/۱۲۸	۴/۵۳۵	۵۴	۰/۰۰۱
	ملموسات	۴/۴۶	۱/۱۵	۰/۱۵۵	۲/۹۹۹	۵۴	۰/۰۰۴
نمره کل	۴/۵۹	۰/۷۰	۰/۰۹۴	۶/۳۲۱	۵۴	۰/۰۰۱	

۵-۲- سؤال دوم پژوهش: میزان ادراک متقاضیان از کیفیت خدمات حسابرسی چگونه است؟

طبق جدول (۲)، برای شناسایی میزان ادراک متقاضیان از کیفیت خدمات حسابرسی از آزمون تی تک نمونه ای استفاده شد. یافته‌ها نشان داد؛ در همه ابعاد مربوط به کیفیت خدمات حسابرسی در سطح ادراک شامل: ملموسات، اطمینان، تضمین، همدلی و پاسخگویی تفاوت معنی داری بین میانگین نمونه با میانگین فرضی مربوط به جامعه در سطح معنی داری ۰/۰۱ وجود دارد؛ بنابراین فرض صفر دال بر برابری میانگین نمونه با میانگین نظری ۴ رد می شود و چون مقدار میانگین ها در همه ابعاد کمتر از ۴ است، می توان گفت که ادراک متقاضیان از کیفیت خدمات حسابرسی در ابعاد ملموسات، اطمینان، تضمین، همدلی و پاسخگویی کمتر از حد متوسط است؛ بنابراین در مجموع ادراک متقاضیان از کیفیت خدمات حسابرسی با میانگین (۳/۴۵) در سطح کم است.

۵-۳- سؤال سوم پژوهش: آیا بین انتظارات و ادراک متقاضیان از کیفیت خدمات حسابرسی تفاوت معنی داری وجود دارد؟

طبق جدول (۳)، برای بررسی تفاوت معنی داری بین انتظارات و ادراک متقاضیان از کیفیت خدمات حسابرسی از آزمون تی وابسته استفاده شده است. از آنجا که سطح معنی داری آزمون تی وابسته بین انتظار و ادراک متقاضیان کیفیت خدمات حسابرسی در همه ابعاد ۰/۰۱ است، در نتیجه فرض صفر دال بر برابری میانگین ها با توجه به هر زوج بعد رد می شود و تفاوت میانگین ها معنی دار است در نتیجه در همه ابعاد بین انتظارات و ادراک متقاضیان خدمات حسابرسی نسبت به کیفیت خدمات حسابرسی تفاوت معنی داری وجود داشت و چون مقدار میانگین‌های انتظار متقاضیان خدمات حسابرسی از میانگین‌های ادراک آن ها در ابعاد پنجگانه مدل سروکوآل بیشتر است، می‌توان گفت که ادراک متقاضیان از کیفیت خدمات حسابرسی کمتر از انتظارات آنها بوده است. به طور کلی نیز میانگین کل انتظارات متقاضیان از خدمات حسابرسی ۴/۵۹ است در حالی که میانگین کل ادراک ۳/۴۵ بود. در نتیجه بین ادراک و انتظارات، شکاف (-۱/۱۴۷) وجود داشت که این تفاوت با اطمینان بالا معنی دار است ( $p=0/001$ )  $(T=6/420)$ .

جدول ۲- نتایج آزمون تی تک نمونه ای ادراک متقاضیان از کیفیت خدمات حسابرسی

متغیر	میانگین	انحراف استاندارد	خطای استاندارد	انحراف از میانگین	مقدار t	درجه آزادی	سطح معنی داری
ادراک متقاضیان از کیفیت خدمات حسابرسی	اطمینان	۳/۵۱	۱/۴۸	۰/۲۰۰	-۲/۴۱۸	۵۴	۰/۰۱۹
	پاسخگویی	۳/۳۸	۱/۶۹	۰/۲۲۸	-۲/۶۸۸	۵۴	۰/۰۱۰
	تضمین	۳/۵۰	۱/۵۹	۰/۲۱۵	-۲/۳۰۰	۵۴	۰/۰۲۵
	همدلی	۳/۵۳	۱/۶۱	۰/۲۱۷	-۲/۱۵۵	۵۴	۰/۰۳۶
	ملموسات	۳/۳۱	۱/۵۸	۰/۲۱۳	-۳/۲۰۷	۵۴	۰/۰۰۲
	نمره کل	۳/۴۵	۱/۴۴	۰/۱۹۵	-۲/۸۱۶	۵۴	۰/۰۰۷

جدول ۳- نتایج آزمون تی وابسته پیرامون تفاوت بین انتظارات و ادراک متقاضیان از کیفیت خدمات حسابرسی

متغیر	سطح	میانگین	انحراف معیار	مقدار t	درجه آزادی	سطح معنی داری
اطمینان	انتظارات	۴/۶۷	۰/۹۱	۶/۲۵۴	۵۴	۰/۰۰۱
	ادراکات	۳/۵۱	۱/۴۸			
پاسخگویی	انتظارات	۴/۸۳	۱/۲۳	۵/۶۴۴	۵۴	۰/۰۰۱
	ادراکات	۳/۳۸	۱/۶۹			
تضمین	انتظارات	۴/۴۳	۱/۱۰	۳/۹۳۰	۵۴	۰/۰۰۱
	ادراکات	۳/۵۰	۱/۵۹			
همدلی	انتظارات	۴/۵۸	۰/۹۵	۴/۶۸۹	۵۴	۰/۰۰۱
	ادراکات	۳/۵۳	۱/۶۱			
ملموسات	انتظارات	۴/۴۶	۱/۱۵	۵/۳۷۳	۵۴	۰/۰۰۱
	ادراکات	۳/۳۱	۱/۵۸			
نمره کل	انتظارات	۴/۵۹	۰/۷۰	۶/۴۲۰	۵۴	۰/۰۰۱
	ادراکات	۳/۴۵	۱/۴۴			

۴-۵- سؤال چهارم پژوهش: تحلیل شکاف و اولویت‌بندی ابعاد کیفیت خدمات حسابرسی با توجه به دیدگاه متقاضیان کیفیت خدمات حسابرسی چگونه است؟ همان طور که جدول (۴) نشان می‌دهد، میانگین ادراک در هر یک از ابعاد کیفیت خدمات حسابرسی نسبت به سطح انتظارات کمتر است که این اختلاف موجب بروز شکاف منفی شده است. مقدار این شکاف با توجه به هر بعد شامل: ملموسات (۱/۱۵۱-)، اطمینان (۱/۱۶۰-)، تضمین (۰/۹۲۷-)، همدلی (۱/۰۵۰-) و پاسخگویی (۱/۴۵۰-) بود. در نتیجه

بیشترین میزان شکاف کیفیت خدمات مربوط به بعد پاسخگویی با مقدار (۱/۴۵۰-) و کمترین میزان شکاف کیفیت خدمات مربوط به بعد تضمین با مقدار (۰/۹۲۷-) است. از آنجایی که ملاک اولویت بندی ابعاد کیفیت خدمات حسابرسی میزان شکاف است، در نهایت اولویت بندی این ابعاد با توجه به دیدگاه متقاضیان کیفیت خدمات حسابرسی به ترتیب شامل: پاسخگویی، اطمینان، ملموسات، همدلی و تضمین بود.

جدول (۴) نتایج میزان شکاف بین ادراک و انتظار متقاضیان از کیفیت خدمات بر اساس ابعاد کیفیت خدمات حسابرسی

متغیر	سطح	میانگین	میزان شکاف	انحراف معیار	خطای انحراف استاندارد میانگین
اطمینان	ادراکات	۳/۵۱	-۱/۱۶	۱/۳۷	۰/۱۸۵
	انتظارات	۴/۶۷			
پاسخگویی	ادراکات	۳/۳۸	-۱/۴۵	۱/۹۰	۰/۲۵۶
	انتظارات	۴/۸۳			
تضمین	ادراکات	۳/۵۰	-۰/۹۲	۱/۷۴	۰/۲۳۵
	انتظارات	۴/۴۳			
همدلی	ادراکات	۳/۵۳	-۱/۰۵	۱/۶۶	۰/۲۲۳
	انتظارات	۴/۵۸			
ملموسات	ادراکات	۳/۳۱	-۱/۱۵	۱/۵۸	۰/۲۱۴
	انتظارات	۴/۴۶			
نمره کل	ادراکات	۳/۴۵	-۱/۱۴	۱/۳۲	۰/۱۷۸
	انتظارات	۴/۵۹			

#### ۶- نتیجه گیری و بحث

کیفیت خدمات حسابرسی یک مسئله مهم برای ارائه دهندگان و استفاده کنندگان از این نوع خدمات است. به صورتی که بدون انجام حسابرسی یا انجام حسابرسی با کیفیت پایین، سرمایه گذاران و اعتباردهندگان خارج از شرکت نسبت به اطلاعات تهیه شده به وسیله ی سازمان تردید خواهند کرد و بنابراین یا سرمایه گذاری نمی کنند و یا نرخ بازده بسیار بالایی را به علت پذیرفتن ریسک طلب می کنند. اما چطور می توان سطح این خدمات را سنجید. برای جواب بدین پرسش، پژوهش حاضر با الگوبرداری از یکی از استانداردهای مدل‌های سنجش کیفیت خدمات یعنی سروکوال به طراحی پرسش نامه استاندارد در زمینه بررسی و سنجش کیفیت خدمات حسابرسی پرداخت و سپس مدل و پرسش نامه را در میدان پژوهش، آزمایش کرد. این پژوهش، راهنما و سندی برای کمک به موسسات فعال در حوزه حسابرسی برای بهبود سطح کیفیت خدمات حسابرسی به

شمار می رود. نتایج پژوهش قابل تامل بودند. به گونه‌ای که در هیچ کدام از ابعاد پنج گانه موسسه حسابرسی مورد مطالعه نتوانسته بود رضایت متقاضیان را جلب کند. در همه ابعاد شکاف منفی وجود داشت که بدین معنی است که در همه ابعاد سطح انتظار متقاضیان بیش از خدماتی بوده که در نهایت از موسسه حسابرسی دریافت کرده‌اند. از آنجایی که در پژوهش حاضر بیشترین شکاف در بُعد پاسخگویی مشاهده شد، ضروری است که موسسه حسابرسی تمهیداتی را به منظور جلب اعتماد مشتریان ببیند. شفافیت در برنامه‌های کاری و وظایف گروه حسابرسی، شفافیت در جایگاه هر نفر در گروه و وظایف شغلی، وجود ساز و کار مستندسازی فرایندهای تصمیم گیری در گروه حسابرسی و تبادل نظر بین حسابرس مستقل و داخلی از جمله راهکارهای موثری هستند که برای کم کردن شکاف در بعد پاسخگویی می توانند مورد استفاده قرار گیرند.

- از آن جایی که مدل "سروکوال" یکی از ابزارهای معتبر برای سنجش کیفیت خدمات است و در این پژوهش هم از این ابزار استفاده شد، به منظور مقایسه سالانه برای تعیین اثربخشی بهبود کیفیت خدمات و ارزیابی برنامه‌های بهبود کیفیت در هر یک از ابعاد پنج گانه کیفیت در موسسات حسابرسی، بهتر است بررسی‌ها با استفاده از مدل سروکوال هر ساله انجام شود.
- فهرست منابع**
- \* باقرزاده خواجه، مجید و باقرزاده، فاطمه، (۱۳۸۸). "بررسی کیفیت خدمات مراکز آموزش عالی تبریز با استفاده از مدل سروکوال و رتبه بندی مراکز با استفاده از فرآیند تحلیل سلسله مراتبی"، علوم تربیتی، ۸، ۳۱-۵۴.
- \* پورحیدری، امید؛ زارع زاده، مهریزی و تاکر، رضا (۱۳۹۱)، "بررسی ارتباط کیفیت حسابرسی با توانایی پیشبینی سود از دیدگاه سرمایه گذاران"، فصلنامه علمی-پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال اول، شماره چهارم، صص ۱۵-۲۵.
- \* حساس یگانه، یحیی، قاسمی، محسن، (۱۳۸۴). "محتوای اطلاعاتی کسری ذخایر مورد اشاره در گزارش حسابرسی"، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۴۲، صص ۳۹-۲۱.
- \* حساس یگانه، یحیی، ولی زاده لاریجانی، اعظم، محمدی، امیر، (۱۳۹۱). "بررسی تأثیر تخصص حسابرسان بر گزارشگری مالی و واکنش بازار سرمایه"، فصلنامه بورس اوراق بهادار، شماره ۱۹، ۶۴-۴۳.
- \* حساس یگانه، یحیی و آذین فر، کاوه (۱۳۸۹). رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۶، صص ۸۵-۹۸.
- \* زیوریا، فرزاد؛ ضیایی، محمدصادق و نرگسیان، جواد (۱۳۹۰)، "بررسی عوامل موثر بر رضایت مشتریان با استفاده از مدل سروکوال"، فصلنامه علمی- پژوهشی تحقیقات بازاریابی نوین، سال دوم، شماره سوم، شماره پیاپی (۶)، صص ۱۸۶-۱۷۳.
- \* سلیمانی امیری، غلامرضا و نبی یی، الهام (۱۳۹۱)، "رابطه بین میزان ساعات کارکرد حسابرسی و مدیریت سود"، پژوهش‌های تجربی حسابداری، سال اول، شماره ۳، بهار ۱۳۹۱، صص ۳۵-۵۱.
- \* سهرابی، زهره و مجیدی، زهرا، (۱۳۹۲). "شکاف کیفیت خدمات آموزشی: دیدگاه مدیران آموزشی، اعضای هیأت علمی و دانشجویان پزشکی"، دانشکده پیراپزشکی دانشگاه علوم پزشکی تهران (پیابورد سلامت)، ۵، ۳۷۶-۳۸۸.
- \* سید جوادین، سیدرضا و کیماسی، مسعود، (۱۳۹۳). مدیریت کیفیت خدمات، تهران: نگاه دانش.
- \* صفائی، سید عماد؛ همتی، حسن، داغانی، رضا (۱۳۹۵)، "ارزیابی تأثیر کیفیت حسابرسی بر تأخیر در گزارشگری مالی"، فصلنامه تحقیقات حسابداری و حسابرسی، شماره ۳۱.
- \* عباسیان، مریم و چمن، رضا؛ موسوی، سیدعباس؛ امیری، محمد؛ غلامی طارم‌سری، مهشید؛ ملکی، فهیمه و راعی، مهدی، (۱۳۹۲). "دلیل شکاف بین ادراکات و انتظارات دانشجویان از کیفیت خدمات آموزشی با استفاده از مدل سروکوال"، دانشگاه علوم پزشکی قم، ۲، ۲-۹.
- \* علوی طبری، سید حسین و بشیری منش، نازنین (۱۳۹۲)، "اثر کیفیت حسابرسی و تغییر حسابرسان بر بازار سرمایه"، فصلنامه علمی-پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال دوم، شماره ششم، صص ۶۵-۷۵.
- \* فیض، محمدرضا (۱۳۸۹)، "ارزیابی کیفیت خدمات با استفاده از روش سروکوال"، همکاران و پژوهش، ۱۶۲، ۴۴-۴۶.
- \* مجتهدزاده، ویدا و آقایی، پروین (۱۳۸۳)، عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، سال یازدهم، شماره ۳۸، صص ۵۳-۷۶.
- \* محمدی، علی و وکیلی، محمدمسعود، (۱۳۸۸). "بررسی رضایت‌مندی دانشجویان از خدمات آموزشی ارائه شده و ارتباط آن با کیفیت خدمات در دانشگاه علوم پزشکی زنجان"، توسعه آموزش در علوم پزشکی، ۳، ۴۸-۵۹.
- \* مهدوی، غلام حسین، حسینی‌نیا، سمیه، (۱۳۹۴). "بررسی اثربخشی کیفیت حسابرسی بر کاهش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، مجله دانش حسابداری، سال ششم، ش ۲۱، ص ۷ تا ۳۰.
- \* واعظ، سید علی؛ احمدی، محمد رمضان و رشیدی باغی، محسن (۱۳۹۳)، تأثیر کیفیت حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی شرکت‌ها، مجله علمی - پژوهشی دانش حسابداری مالی، دوره ۱، شماره ۱، صص ۸۷-۱۰۷.
- \* DeAngelo, L.E. (1981). "Auditor independence, 'lowballing', and disclosure regulation". Journal of Accounting and Economics, 3(2), 113-127.
- \* Ghosh, A. and D. Moon, "Auditor Tenure and Perceptions of Audit Quality", The Accounting Review 80(2) (2005), pp. 585- 612.
- \* Guan,L.,DaopingHe.D.Yang,(2010),"Auditing.integral approach to quarterly reporting , and cosmetic



earnings management", *Managerial Auditing Journal*, Vol.21, No.6, 569-581.

- \* Parasuraman, A. , Zeithaml, V. and Berry, L. L. (1988). "SERVQUAL: A multiple-item scale for measuring consumer perceptions of service quality". *Journal of Retailing*, 63(1), pp.12-37
- \* Wong, A. (2004). The role of emotional satisfaction in service encounters. *Managing Service Quality*, 14(5), 365-376

## یادداشت‌ها

- <sup>1</sup> Berry
- <sup>2</sup> Zeithaml
- <sup>3</sup> Perception
- <sup>4</sup> International auditing and Assurance Standards board (IAASB)
- <sup>5</sup> DeAngelo
- <sup>6</sup> Two-dimensional
- <sup>7</sup> Technological Capabilities
- <sup>8</sup> Independence
- <sup>9</sup> DeAngelo
- <sup>10</sup> Ghosh and Moon
- <sup>11</sup> Servqual
- <sup>12</sup> Parasuraman & et al
- <sup>13</sup> Perception
- <sup>14</sup> Expectation
- <sup>15</sup> Tangibles
- <sup>16</sup> Reliability
- <sup>17</sup> Responsiveness
- <sup>18</sup> Assurance
- <sup>19</sup> Empathy
- <sup>20</sup> Reliability
- <sup>21</sup> Cronbach's Alpha