

## فاصله انتظاراتی بین حساب‌رسان و استفاده‌کنندگان از

### نقش اعتباردهی حساب‌رسان مستقل\*

دکتر یحیی حساس یگانه\*\* - احمد خالقی بایگی\*\*\*

#### چکیده

ارزش افزوده (مضاعف) حسابرسی متشکل از دو بعد است. بعد کنترل و بعد اعتباربخشی. از دیدگاه اعتباربخشی، حسابرسی بر اعتبار اطلاعات می‌افزاید؛ زیرا استفاده‌کنندگان می‌توانند مطمئن باشند که عوامل کنترلی بر فرآیند گزارش‌گری حاکم و باعث بهبود کیفیت اطلاعات شده است و در نتیجه استفاده از اطلاعات حسابداری به شکوفایی کامل ارزش نهفته اطلاعات حسابداری منجر می‌شود. ارزش اطلاعات حسابداران در غایت، تابع استفاده از اطلاعات است، نه تهیه گزارش آن. به‌طور خلاصه، حسابرسی مشکلات اعتباردهی ناشی از تضاد منافع را کاهش می‌دهد و از این‌رو به قابلیت اتکای آن می‌افزاید.

این تحقیق به بررسی فاصله انتظاراتی بین حساب‌رسان و استفاده‌کنندگان از نقش اعتباردهی حساب‌رسان مستقل می‌پردازد. جامعه آماری مورد تحقیق حساب‌رسان رسمی و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی می‌باشد. اطلاعات مورد نیاز از طریق ارسال پرسش‌نامه جمع‌آوری گردید. تحقیق با استفاده از آزمون‌های  $t$  یومن ویتنی و کلموگروف - اسمیرنف صورت گرفته است. نتایج به‌دست آمده بیانگر آن است که تفاوت معنی‌داری بین فاصله انتظاراتی حساب‌رسان و استفاده‌کنندگان از نقش اعتباردهی حساب‌رسان مستقل وجود دارد.

**واژه‌های کلیدی:** فاصله انتظارات از حرفه حسابرسی مستقل، حسابرسی، استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی و نقش اعتباردهی (شهادت‌دهی).

\* این مقاله مستخرج از رساله کارشناسی‌ارشد دانشگاه علامه طباطبایی تحت همین عنوان است.

\*\* استادیار دانشکده حسابداری و مدیریت، دانشگاه علامه طباطبایی

\*\*\* مربی دانشگاه پیام‌نور بوئین‌زهرا ی قزوین

## مقدمه

عمومی شدن مالکیت بنگاه‌های اقتصادی، تامین مالی (استقراض) از طریق مشارکت عمومی و خصوصی‌سازی بخش‌های دولتی و بنگاه‌های تحت پوشش در سال‌های اخیر از جمله عوامل اصلی تغییرات بنیادی در محیط اقتصادی ایران است. در چنین شرایطی شفافیت و کیفیت مطلوب اطلاعات مالی و غیرمالی که پایه و اساس تصمیم‌گیری‌های اقتصادی سرمایه‌گذاران و وام‌دهندگان بالفعل و بالقوه است، از اهمیت به‌سزایی برخوردار می‌باشد.

با در نظر گرفتن این که میزان قابل توجهی از اطلاعات مورد نیاز استفاده‌کنندگان توسط مدیریت بنگاه‌های اقتصادی تهیه، پردازش و گزارش می‌شود، حصول اطمینان نسبی از کیفیت این اطلاعات ضروری به نظر می‌رسد. تئوری‌های موجود به ویژه تئوری کارگزاری بیانگر تضاد منافع بین تولیدکننده اطلاعات و استفاده‌کنندگان آن است. این تضاد منافع مولد انگیزه لازم برای مدیریت در جهت بهینه نمودن منافع خویش بوده و منجر به انجام حرکاتی نظیر تحریفات صورت‌های مالی می‌گردد که غالباً زیان سرمایه‌گذاری را دربردارد. در این شرایط وجود یک مکانیزم کنترلی که به طور نسبی تضمین‌کننده شفافیت اطلاعات گزارش شده در صورت‌های مالی باشد، ضرورت می‌یابد. در یک اقتصاد آزاد، این مکانیزم در قالب حسابرسی مالی و توسط حسابرسان مستقل ارائه می‌گردد.

از منظر تئوری نمایندگی دلیل اصلی وجود حرفه حسابرسی مستقل، وظیفه اعتباردهی است. اجرای این نقش، حسابرسان را در موقعیت منحصر به فرد و بسیار اساسی در جامعه قرار می‌دهد.

یکی از راه‌های تلاش برای درک نقش حسابرسی و دستیابی به انتظارات یکسان از آن، حرکت به سوی یک دیدگاه جستجوگرانه مفاهیم اساسی که نقش حسابرسی بر پایه آن بنا گردیده است، می‌باشد. چنین ارزیابی از نقش مذکور موجب ارائه امکانات مختلف با جنبه‌های متفاوت جهت پاسخ‌گویی به فاصله انتظاراتی از آن نقش می‌گردد. حال اگر حسابرسان به‌طور کامل نقش خود را در جامعه درک نکرده باشند، چگونه می‌توانند در انجام وظیفه حیاتی خود انتظارات جامعه را برطرف نمایند و بر اساس منطق اقتصادی بتوانند در درازمدت به‌عنوان یک فرایند اقتصادی سودمند بقا داشته باشند.

## پیشینه تحقیق

اولین استفاده از عبارت "فاصله انتظارات" می‌تواند به کشور ایالات متحده ردیابی شود. قبل از سال ۱۹۷۴ کمیسیون مشورت‌های حسابرسان (کوهن) توسط انجمن امریکایی حسابداران رسمی به منظور تهیه و تدوین مسئولیت‌های مناسب حسابرسان تشکیل شد. این کمیسیون باید تعیین می‌کرد که آیا بین انتظارات عموم آنچه حسابرسان انجام می‌دهند و یا باید به طور معقول انجام دهند شکافی وجود دارد؟

در پاییز سال ۱۹۷۵ یک کمیته فرعی زیر نظر سنا (کمیته متک) برای ارایه راه کارهایی جهت بهبود پاسخ‌گویی شرکت‌های سهامی عام و حسابرسان آنها تشکیل شد که این امر در سال‌های بعد توسط کمیته موس ادامه یافت. در کانادا نیز در سال ۱۹۷۷ کمیته آدامز با فاصله اندکی از کمیسیون کوهن اقدام به انتشار گزارش خود کرد. زمانی که عبارت فاصله انتظارات در امریکای شمالی در حال ریشه دواندن بود در انگلستان نیز مسایل مشابهی در حال شکل‌گیری بود. سپس در سال ۱۹۸۰ کمیته فعالیت‌های حسابرسی اولین مجموعه استانداردهای حسابرسی را منتشر کرد.

برنارد پیرس<sup>۱</sup> و کیل کومینس<sup>۲</sup> در سال ۱۹۶۶ تحقیقی بین پنج گروه مختلف دانشجویی در ابتدای سال و انتهای سال انجام دادند. این تحقیق بیانگر این مطلب بود که کاهش قابل ملاحظه‌ای در شکاف انتظارات بین افرادی که مطالعه نکرده و آن‌هایی که مطالعه می‌نمایند وجود دارد (پیرس و کیل کومینس، ۱۹۶۶).

لنی و کایو<sup>۳</sup> در سال ۱۹۹۸ تحقیق دیگری انجام دادند که در آن برای بانکداران و حسابرسان به‌عنوان کاربران پیشرفته صورت‌های مالی پرسش‌نامه‌ای ارسال شده است. نتایج به‌دست‌آمده گویای این است که گزارش حسابرسی اصلاح شده در کاهش فاصله انتظارات مؤثر است. طبق این تحقیق، بانکداران نسبت به نقش حرفه حسابرسی در کشف تقلب انتظار بالاتری داشتند (لنی و کایو، ۱۹۹۸).

هم‌چنین در همین سال جین هرانسکی<sup>۴</sup> تحقیق دیگری انجام داد. در این تحقیق فرض بر این است که فاصله انتظاراتی اغلب در فرایند ارتباط و انتقال مطالب گزارش حسابرسی

1. Bernard Pierce

2. Kil Comins

3. Leany & Ckau

4. Jame Hronsky

ایجاد می‌شود. محقق در این تحقیق مدلی تئوریکي ارائه نموده است که سعی بر کاهش این فاصله انتظار داشته است (جین هرانسکی، ۱۹۹۸).

یک تحقیق تجربی در مورد اهداف حسابرسی توسط هلان کی کن<sup>۱</sup> در سال ۲۰۰۰ انجام شد که نتایج آن حاکی از این بود که حسابرسان خیلی بیش‌تر از استفاده‌کنندگان اهداف حسابرسی را درک می‌کنند در حالی که استفاده‌کنندگان هدف از حسابرسی را تنها محدود به جلوگیری از اشتباهات و تقلب، ارضاء الزامات قانونی و اطمینان از دقیق بودن حساب‌های مالی می‌دانند (هلان کی کن، ۲۰۰۰). هم‌چنین آزمون دیگری که توسط مارتین و کیم<sup>۲</sup> در سال ۲۰۰۰ انجام شد نشان می‌داد که فاصله انتظارات با تجربه کاری پاسخ‌دهندگان نسبت عکس دارد و نیز از عوامل سیاسی، قانونی و اجتماعی تأثیر می‌گیرد (مارتین و کیم، ۲۰۰۰).

تحقیقات دیگری توسط برنارد پیرس در سال ۱۹۹۶، ریمونا در سال ۱۹۹۸ و بویس کو در همین سال صورت گرفت.

در ایران دکتر موسی بزرگ اصل در سال ۱۳۷۹ تحقیقی تحت‌عنوان "برداشت حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان از محتوای پیام‌های ارسال شده بوسیله گزارش‌های حسابرسی" انجام داده است. نتایج تحقیق بیانگر این است که در مواردی بین آنچه حسابرسان در گزارش خود منعکس می‌نمایند و آنچه استفاده‌کنندگان از آن برداشت می‌نمایند تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

### فرضیه‌های تحقیق

برخی از دیدگاه‌ها صرفاً به معنی فاصله بین انتظار سهامداران و سایر استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی و یا مجامع عمومی از نقش از پیش تعیین شده حسابرسان می‌باشد و گاهی اوقات به معنی فاصله مقررات قانون‌گرایانه انتظارات از حرفه حسابرسی و تلقی حسابرسان از وظایف خود می‌باشد. با عنایت به این که وظیفه اعتباردهی یکی از دلایل اصلی وجود حرفه حسابرسی است. این سؤال مطرح می‌گردد که:

آیا بین انتظار استفاده‌کنندگان از نقش اعتباردهی حسابرسی و انتظار حسابرسان از آن نقش اختلاف معنی‌داری وجود دارد؟

در تحقیق حاضر، براساس بررسی‌های مقدماتی پنج فرضیه به شرح ذیل تدوین شده است:

1. Hlan Ckye Kon  
2. Martin & Kim

- فرضیه اول: بین انتظار استفاده کنندگان و حسابرسان از قابلیت اعتماد اطلاعات مذکور، اختلاف معنی داری وجود دارد.
- فرضیه دوم: بین انتظار استفاده کنندگان و حسابرسان از قابلیت مقایسه اطلاعات مذکور، اختلاف معنی داری وجود دارد.
- فرضیه سوم: بین انتظار استفاده کنندگان و حسابرسان از یکنواختی اطلاعات مذکور، اختلاف معنی داری وجود دارد.
- فرضیه چهارم: بین انتظار استفاده کنندگان و حسابرسان از کافی بودن اطلاعات مذکور، اختلاف معنی داری وجود دارد.
- فرضیه پنجم: بین انتظار استفاده کنندگان و حسابرسان از ثبت کلیه دارائی‌ها، بدهی‌ها، هزینه‌ها و درآمدها در صورت‌های مالی، اختلاف معنی داری وجود دارد.

### روش تحقیق

در پژوهش حاضر از سه روش تحقیق موردی، تحقیق توصیفی و تحقیق کاربردی بهره گرفته شده است. روش موری به منظور مطالعه عمقی و متمرکز گذشته، شرایط فعلی و روابط محیطی متقابل موضوع پژوهش، استفاده شده است. روش توصیفی به منظور توضیح سیستماتیک، عینی و دقیق وقایع و خصوصیات جامعه مورد نظر و اطلاع از اقداماتی که سایرین در مسائل و موضوعات یا در موقعیت‌های مشابه انجام داده‌اند و بهره‌گیری از تجربیات آن‌ها در تصمیم‌گیری‌ها و تدوین طرح‌های آینده مورد استفاده قرار گرفته است. روش کاربردی به منظور تدوین روش‌ها و ضوابط جدید و نیز حل مسائلی که مستقیماً به شرایط واقعی حرفه مربوط می‌شود مورد نظر بوده است.

### قلمرو تحقیق

در این تحقیق، جامعه آماری هدف، متشکل از دو گروه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان می‌باشد. حسابرسان مستقل یک گروه نسبتاً محدود و مشخص‌اند، اما استفاده کنندگان گزارش‌های حسابرسی هم متنوعند و هم گسترده. از آنجا که گزارش حسابرسی مستقل نسبت به صورت‌های مالی ارائه می‌شود، استفاده کنندگان گزارش‌های حسابرسی، همان استفاده کنندگان اطلاعات صورت‌های مالی می‌باشند.

استفاده کنندگان از صورت‌های مالی شامل سرمایه‌گذاران، اعطاء کنندگان تسهیلات

مالی، دولت و مؤسسات دولتی، تأمین کنندگان کالا و خدمات و سایر بستانکاران، مشتریان،

کارکنان و واحد تجاری، دولت، جامعه به‌طور اعم و سایر استفاده‌کنندگان می‌باشند. با عنایت به این طیف وسیع از استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی و ماهیت این تحقیق، ایجاب می‌نماید که دامنه گروه‌های استفاده‌کنندگان محدود شود. بنابراین در این تحقیق از جامعه آماری استفاده‌کنندگان سرمایه‌گذاران به‌عنوان جامعه آماری انتخاب شده‌اند که میزان استفاده نسبی آن‌ها از صورت‌های مالی نسبتاً زیاد و مستمر می‌باشد و هم‌چنین از دانشی مبنی برای تکمیل پرسش‌نامه تحقیق برخوردار باشند.

سرمایه‌گذاران یک دامنه بسیار گسترده‌ای از اشخاص حقیقی و حقوقی را دربرمی‌گیرد. انتخاب نمونه تصادفی از بین جامعه سرمایه‌گذاران به دلیل نبود یک لیست جامع اول امکان‌پذیر نیست. ضمناً عده زیادی از سرمایه‌گذاران در ایران، از حداقل دانش لازم برای استفاده از گزارش‌های حسابرسی محرومند و نظرات آنان برای تحقیق قابل استفاده نیست. حتی ممکن است باعث مخدوش شدن اعتبار نتایج تحقق شود. بنابراین محدود کردن جامعه سرمایه‌گذاران و انتخاب جانشین‌گريزناپذیر بود.

در این تحقیق، از شرکت‌های سرمایه‌گذاری، کارگزاری‌های بورس اوراق بهادار و مشتریان آن‌ها برای جامعه سرمایه‌گذاران استفاده شده است. شرکت‌های سرمایه‌گذاری ایران حجم قابل توجهی از معاملات سرمایه‌گذاری را انجام می‌دهند و از سوی دیگر این شرکت‌ها دارای مدیرانی هستند که انتظار می‌رود آشنایی کافی با گزارش‌های حسابرسی مستقل داشته باشند.

برای جمع‌آوری اطلاعات لازم تعداد ۱۶۴ پرسش‌نامه توزیع گردید و به تفکیک دو فاصله زمانی دو هفته‌ای جمع‌آوری گردید. در نوبت اول ۸۴ پرسش‌نامه و در نوبت دوم ۵۸ پرسش‌نامه جمع‌آوری شد. کلیه پرسش‌نامه‌های برگشت شده «به استثنای» دو مورد کاملاً قابل استفاده بود و مخاطبان دیدگاه و برداشت خود را در مورد کلیه سئوالات و عبارت «به استثنای» یک الی دو سؤال در هر پرسش‌نامه، روی دامنه لیکروت پنج مرتبه‌ای مشخص نموده بودند.

### شناسایی معیارهای نقش اعتباردهی (شهادت‌دهی)

برای سنجش فاصله انتظارات حساب‌برسان و استفاده‌کنندگان از نقش اعتباردهی حساب‌برسان به صورت‌های مالی ابتدا می‌بایست اعتبار اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی که حساب‌برسان بنای آن نقش اعتباردهی خود را ایفا می‌نماید، شناسایی می‌شد. در نخستین مراحل تحقیق معیارهای سنجش را باید با توجه به ادبیات حسابرسی و مطالعه تحقیقات گذشته مشخص

شد. برای اطمینان از شناسایی درست معیارهای مربوط به سنجش اعتبار صورت‌های مالی، متون مربوط به مبانی نظری معتبر و تحقیقات گذشته در این زمینه بررسی شد و این معیارها شناسایی و تعدیل گردید.

فهرست معیارهای سنجش اعتبار صورت‌های مالی در این تحقیق به شرح ذیل شناسایی گردیده است:

۱. قابلیت اعتماد
۲. قابلیت مقایسه
۳. یکنواختی اطلاعات
۴. کافی بودن اطلاعات
۵. ثبت کلیه دارائی‌ها، بدهی‌ها، هزینه‌ها و درآمدها

### ابزار جمع‌آوری اطلاعات

در این پژوهش، ابزار جمع‌آوری اطلاعات پرسش‌نامه و با استفاده از مقیاس لیکرت می‌باشد. در مقیاس مزبور از پاسخ‌گو تقاضا نمی‌شود تا صرفاً موافقت یا مخالفت خود را ابراز دارد بلکه خواسته می‌شود تا میان چند دسته از جواب‌ها انتخاب انجام داده و شدت موافقت و یا مخالفت خود را نمایان سازد. در این روش معمولاً برای هر سؤال پنج دسته جواب قائل می‌شوند که براساس نمراتی که به هر جواب اختصاص می‌یابد موضوعات مورد بررسی ارزیابی می‌شود. در تحقیقات مرتبط انجام شده در کشورهایی مثل آمریکا، انگلستان و استرالیا از پرسش‌نامه به‌عنوان ابزار جمع‌آوری اطلاعات استفاده شده است.

جهت بررسی روایی و پایایی ابزار جمع‌آوری اطلاعات، آزمون (تست) مقدم پرسش‌نامه به شرح زیر صورت پذیرفته است:

۱. با مطالعه متون نظری و تحقیقات مرتبط، تعاریف مشترک مرتبط با معیارهای نقش اعتباردهی شناسایی شد.
۲. سئوالات یا عبارات لازم برای اندازه‌گیری برداشت مخاطبان با توجه به مراحل اول طراحی و تعدیل گردیدند.
۳. نمونه‌ای پنج نفری از افراد معرف جامعه مورد بررسی انتخاب و متن پرسش‌نامه آزمایشی با پیش‌بینی فضای لازم برای عکس‌العمل و پیشنهادات اصلاحی برای آنان ارسال شده است.

۴. پرسش‌نامه‌های آزمایشی مورد بررسی قرار گرفته تا اگر اشکالی وجود دارد مشخص شود، مانند سئوالاتی که بدون پاسخ مانده‌اند، سئوالاتی که اطلاعات مفیدی به دست نمی‌دهند، سئوالاتی که درست درک نشده‌اند و یا برای پاسخ‌گو مبهم بوده‌اند.
۵. با استفاده از نتایج به دست آمده و با تغییرات لازم در پرسش‌نامه به عمل آمده، پرسش‌نامه نهایی جهت توزیع بین پاسخ‌دهندگان تدوین گردیده است. پرسش‌نامه دارای دو بخش است، بخش اول مشخصات فردی پاسخ‌دهنده و بخش دوم سئوالات مرتبط با نقش اعتباردهی می‌باشد.

### تجزیه و تحلیل اطلاعات

آزمون‌های آماری را می‌توان به دو دسته پارامتری و ناپارامتری تقسیم کرد. از آزمون پارامتری در مواردی استفاده می‌شود که مقیاس داده‌ها از نوع فاصله‌ای و نسبی باشد و از آنجا که پرسش‌نامه تحقیق با طرح پنج درجه لیکرت طراحی شده که از خیلی کم تا خیلی زیاد و به ترتیب برای آن‌ها امتیاز یک تا پنج در نظر گرفته شده است لذا سئوالات به مقیاس فاصله‌ای تبدیل شده و در این صورت مجاز به استفاده از روش آماری پارامتری  $t$  استیودنت هستیم. از طرف دیگر چون با توزیع فراوانی گزینه‌ها سر و کار داریم، لذا مقیاس داده‌ها از نوع اسمی و مرتبه‌ای است و در این حالت از آزمون‌ها ناپارامتری استفاده می‌شود و می‌توان از آزمون‌های ناپارامتری یومن ویتنی و کولموگوروف - اسمیرنف استفاده کرد.

بنابراین در این تحقیق برای تجزیه و تحلیل فرضیات و تعمیم نتایج نمونه به جامعه از آزمون‌های  $t$  استیودنت، یومن ویتنی و کولموگوروف - اسمیرنف با درجه آزادی و سطح اطمینان ۹۵ درصد با استفاده از نرم‌افزار SPSS استفاده شده است.

هرگاه یافته‌های در حد مقیاس ترتیبی به دست آمده باشند، آزمون یومن ویتنی را می‌توان به کار برد تا معلوم شود که آیا دو گروه مستقل از یک جامعه آماری مشترک آمده‌اند یا نه؟ این آزمون یکی از قوی‌ترین آزمون‌های ناپارامتری و یکی از مفیدترین جانشین‌های آزمون پارامتری  $t$  است که برای محققانی که می‌خواهد از مفروضات آزمون  $t$  اجتناب کند و یا وقتی که مقادیر به دست آمده پایین‌تر از سطح مقیاس فاصله‌ای هستند وسیله تجزیه و تحلیل مناسبی است.

فرض صفر و مقابل آن به صورت زیر مشخص می‌شود:

$$\begin{cases} H_0: & \text{میانگین رتبه‌های دو گروه با هم برابر است} \\ H_1: & \text{میانگین رتبه‌های دو گروه با هم متفاوت است} \end{cases}$$



آزمون کلموگروف - اسمیرنف، روش ناپارامتری ساده‌ای برای تعیین همگونی اطلاعات تجربی با توزیع‌های آماری منتخب است.

آزمون‌هایی مانند  $t$  یا یومن ویتنی می‌توانند برای تعیین اختلاف دو نمونه به کار روند، اما این آزمون‌ها نسبت به اختلاف بین میانگین‌ها با میانه‌ها حساس‌اند، و ممکن است انواع دیگر اختلاف‌ها نظیر اختلاف واریانس را نتوانند تشخیص دهند، آزمون کلموگروف - اسمیرنف، آزمونی است که هرگونه اختلافی را بین توزیع دو نمونه نشان می‌دهد (دکتر عادل آذر، "آمار و کاربرد آن در مدیریت"، ج ۲، ص ۸۰-۹۱).

فرض صفر به صورت زیر تعیین می‌گردد:

$$\begin{cases} H_0 : G(x) = F(x) \\ H_1 : G(x) \neq F(x) \end{cases} \equiv \begin{cases} H_0 : \text{توزیع جامعه ۱ برابر با توزیع جامعه ۲ است} \\ H_1 : \text{توزیع جامعه ۱ برابر با توزیع جامعه ۲ نیست} \end{cases}$$

### تحلیل نتایج آزمون فرضیات

همان‌گونه که عنوان شد جهت آزمون فرضیه از ۳ روش آماری استفاده شده است. نتیجه ۳ آزمون ارائه شده به شرح زیر می‌باشد:

نگاره شماره ۱: نتایج آزمون عوامل مرتبط با تحقیق

مقدار Z کلموگروف	مقدار UZ	t	انحراف استاندارد SD		میانگین		
			استفاده کنندگان	حسابرسان	استفاده کنندگان	حسابرسان	
۴/۰۹	-۷/۷۴	۸/۹۱۵	۰/۱۶۸	۰/۲۳۸	۳/۱	۳/۸	فرضیه ۱
۳/۵۲	-۷/۱۹۷	۷/۵۶	۰/۳۶۸	۰/۳۷۲	۳/۲	۴/۰	فرضیه ۲
۳/۰۹۹	-۶/۲۶۶	۷/۱۱۵	۰/۵۹۸	۰/۲۲۵	۳/۱	۳/۹	فرضیه ۳
۴/۰۶۷	-۷/۸۰۶	۱۰/۱۵۸	۰/۵۸۹	۰/۱۰۵	۲/۶	۳/۶	فرضیه ۴
۴/۴۷۹	-۹/۲۲۹	۱۲/۷۰۵	۰/۷۴۷	۰/۱۱۷	۲/۴	۳/۹	فرضیه ۵

### نتایج آزمون فرضیه اول: قابلیت اعتماد

آزمون مقایسه میانگین دو جامعه ( $t$  دو جامعه)

همان‌گونه که در خروجی مربوطه مشاهده می‌شود مقدار آمار، به دست آمده برای این فرضیه  $t_1 = ۸/۹۱۵$  می‌باشد که این مخالف با فرضیه  $H_0$  می‌باشد. بنابراین با ۹۵٪ اطمینان می‌توان گفت که فرض  $H_0$ ، که بیانگر نقیض ادعاست، تأیید نمی‌شود. لذا در سطح

اطمینان ۹۵ درصد می‌توان ادعا کرد که انتظارحسابرسان و استفاده‌کنندگان از قابلیت اعتماد گزارشات اختلاف معنی‌داری وجود دارد.

این نتیجه بیانگر این است که استفاده‌کنندگان بر این عقیده می‌باشند که اعداد، ارقام و توضیحات یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی حسابرسی شده، همان چیزی را که واقعاً وجود داشته یا اتفاق افتاده است را ارائه نمی‌کنند و اگر صورت‌های مالی توسط فرد دیگری حسابرسی شود نتیجه دیگری به دست خواهد آمد.

### آزمون یو من ویتنی

همان‌گونه که در خروجی مربوطه مشاهده می‌شود مقدار آمار به دست آمده، برای این فرضیه  $Z_1 = -7/74$  می‌باشد یعنی این آزمون نیز اشاره به اختلاف پاسخ‌ها بین دو جامعه دارد. که این مخالف با فرضیه  $H_0$  می‌باشد بنابراین با ۹۵ درصد اطمینان می‌توان گفت که فرض  $H_0$ ، که بیانگر نقیض ادعاست، تأیید نمی‌شود. لذا در سطح اطمینان ۹۵٪ می‌توان ادعا کرد که انتظارات حسابرسان و استفاده‌کنندگان از قابلیت اعتماد گزارشات اختلاف معنی‌داری وجود دارد.

### آزمون کلموگروف - اسمیرنف

همان‌گونه که در خروجی مربوطه مشاهده می‌شود مقدار آمار به دست آمده برای این فرضیه  $Z_1 = 4/09$  می‌باشد. یعنی دو جامعه حسابرس و استفاده‌کننده از نظر شکل توزیعی نیز متفاوت است. که این مخالفت با فرضیه  $H_0$  می‌باشد بنابراین با ۹۵ درصد اطمینان می‌توان گفت که فرض  $H_0$ ، که بیانگر نقیض ادعاست، تأیید نمی‌شود. لذا در سطح اطمینان ۹۵٪ می‌توان ادعا کرد که انتظارحسابرسان و استفاده‌کنندگان از قابلیت اعتماد گزارشات اختلاف معنی‌داری وجود دارد.

### نتایج آزمون فرضیه دوم: قابلیت مقایسه

آزمون مقایسه میانگین دو جامعه (t دو جامعه)

همان‌گونه که در خروجی مربوطه مشاهده می‌شود مقدار آمار، به دست آمده برای این فرضیه  $t_2 = 7/56$  می‌باشد که این مخالف با فرضیه  $H_0$  می‌باشد. بنابراین با ۹۵٪ اطمینان می‌توان گفت که فرض  $H_0$ ، که بیانگر نقیض ادعاست، تأیید نمی‌شود. لذا در سطح اطمینان ۹۵ درصد می‌توان ادعا کرد که انتظار حسابرسان و استفاده‌کنندگان از قابلیت مقایسه اختلاف معنی‌داری وجود دارد.

برداشت حسابرسان این است که طبق استانداردهای حسابرسی هرگونه تغییر در رویه شرکت در صورت‌های مالی حسابرسی شده، منعکس می‌گردد ولی برداشت استفاده کنندگان خلاف این می‌باشد.

### آزمون یو من ویتنی

همان‌گونه که در خروجی مربوطه مشاهده می‌شود مقدار آمار به دست آمده، برای این فرضیه  $Z_1 = -7/197$  می‌باشد یعنی این آزمون نیز اشاره به اختلاف پاسخ‌ها بین دو جامعه دارد. که این مخالف با فرضیه  $H_0$  می‌باشد بنابراین با ۹۵ درصد اطمینان می‌توان گفت که فرض  $H_0$ ، که بیانگر نقیض ادعاست، تائید نمی‌شود. لذا در سطح اطمینان ۹۵٪ می‌توان ادعا کرد که انتظارات حسابرسان و استفاده کنندگان از قابلیت مقایسه اختلاف معنی‌داری وجود دارد.

### آزمون کلموگروف - اسمیرنوف

همان‌گونه که در خروجی مربوطه مشاهده می‌شود مقدار آمار به دست آمده برای این فرضیه  $Z_2 = 3/52$  می‌باشد. یعنی دو جامعه حسابرس و استفاده کننده از نظر شکل توزیعی نیز متفاوت است. که این مخالفت با فرضیه  $H_0$  می‌باشد بنابراین با ۹۵ درصد اطمینان می‌توان گفت که فرض  $H_0$ ، که بیانگر نقیض ادعاست، تائید نمی‌شود. لذا در سطح اطمینان ۹۵٪ می‌توان ادعا کرد که انتظار حسابرسان و استفاده کنندگان از قابلیت مقایسه اختلاف معنی‌داری وجود دارد.

### نتایج آزمون فرضیه سوم: یکنواختی

آزمون مقایسه میانگین دو جامعه (t دو جامعه)

همان‌گونه که در خروجی مربوطه مشاهده می‌شود مقدار آمار، به دست آمده برای این فرضیه  $t_3 = 7/115$  می‌باشد که این مخالف با فرضیه  $H_0$  می‌باشد. بنابراین با ۹۵٪ اطمینان می‌توان گفت که فرض  $H_0$ ، که بیانگر نقیض ادعاست، تائید نمی‌شود. یعنی در سطح اطمینان ۹۵ درصد می‌توان ادعا کرد که انتظار حسابرسان و استفاده کنندگان از یکنواختی اطلاعات اختلاف معنی‌داری وجود دارد.

به عبارتی طبق برداشت حسابرسان هرگونه تغییر در روش‌های حسابداری، مطلب در بند توضیحی گزارش حسابرسی درج می‌گردد ولی برداشت استفاده کنندگان برخلاف این

### آزمون یو من ویتنی

همان گونه که در خروجی مربوطه مشاهده می‌شود مقدار آمار به دست آمده، برای این فرضیه  $Z_3 = 6/266$  می‌باشد یعنی این آزمون نیز اشاره به اختلاف پاسخ‌ها بین دو جامعه دارد. که این مخالف با فرضیه  $H_0$  می‌باشد بنابراین با ۹۵ درصد اطمینان می‌توان گفت که فرض  $H_0$ ، که بیانگر نقیض ادعاست، تأیید نمی‌شود. لذا در سطح اطمینان ۹۵٪ می‌توان ادعا کرد که انتظارات حساب‌برسان و استفاده‌کنندگان از یکنواختی اطلاعات اختلاف معنی‌داری وجود دارد.

### آزمون کلموگروف - اسمیرنوف

همان گونه که در خروجی مربوطه مشاهده می‌شود مقدار آمار به دست آمده برای این فرضیه  $Z_3 = 3/099$  می‌باشد. یعنی دو جامعه حساب‌برس و استفاده‌کننده از نظر شکل توزیعی نیز متفاوت است. که این مخالفت با فرضیه  $H_0$  می‌باشد بنابراین با ۹۵ درصد اطمینان می‌توان گفت که فرض  $H_0$ ، که بیانگر نقیض ادعاست، تأیید نمی‌شود. لذا در سطح اطمینان ۹۵ درصد می‌توان ادعا کرد که انتظار حساب‌برسان و استفاده‌کنندگان از یکنواختی اطلاعات اختلاف معنی‌داری وجود دارد.

### نتایج آزمون فرضیه چهارم: افشاء (کافی بودن اطلاعات)

آزمون مقایسه میانگین دو جامعه ( $t$  دو جامعه)

همان گونه که در خروجی مربوطه مشاهده می‌شود مقدار آمار، به دست آمده برای این فرضیه  $t_{\epsilon} = 10/158$  می‌باشد که این مخالف با فرضیه  $H_0$  می‌باشد. بنابراین با ۹۵٪ اطمینان می‌توان گفت که فرض  $H_0$ ، که بیانگر نقیض ادعاست، تأیید نمی‌شود. لذا در سطح اطمینان ۹۵ درصد می‌توان ادعا کرد که بین انتظار حساب‌برسان و استفاده‌کنندگان در کافی بودن اطلاعات اختلاف معنی‌داری وجود دارد.

برداشت حساب‌برسان در این خصوص که کلیه واقعیت‌هایی که می‌تواند توصیف رویدادهای اقتصادی را کامل کند یا مفهوم اطلاعات را تغییر دهد، افشاء شده است و با برداشت استفاده‌کنندگان متفاوت است.

### آزمون یو من ویتنی

همان گونه که در خروجی مربوطه مشاهده می‌شود مقدار آمار به دست آمده، برای این فرضیه  $Z_4 = -7/806$  می‌باشد یعنی این آزمون نیز اشاره به اختلاف پاسخ‌ها بین دو جامعه

دارد. که این مخالف با فرضیه  $H_0$  می باشد بنابراین با ۹۵ درصد اطمینان می توان گفت که فرض  $H_0$ ، که بیانگر نقیض ادعاست، تأیید نمی شود. لذا در سطح اطمینان ۹۵٪ می توان ادعا کرد که انتظارات حسابرسان و استفاده کنندگان از کافی بودن اطلاعات اختلاف معنی داری وجود دارد.

### آزمون کلموگروف - اسمیرنف

همان گونه که در خروجی مربوطه مشاهده می شود مقدار آمار به دست آمده برای این فرضیه  $Z_4 = 4/067$  می باشد. یعنی دو جامعه حسابرس و استفاده کننده از نظر شکل توزیعی نیز متفاوت است. که این مخالفت با فرضیه  $H_0$  می باشد بنابراین با ۹۵ درصد اطمینان می توان گفت که فرض  $H_0$ ، که بیانگر نقیض ادعاست، تأیید نمی شود. لذا در سطح اطمینان ۹۵ درصد می توان ادعا کرد که انتظار حسابرسان و استفاده کنندگان از کافی بودن اطلاعات اختلاف معنی داری وجود دارد.

**نتایج آزمون فرضیه پنجم: تمامیت - کامل بودن - (ثبت کلیه دارائی ها، بدهی ها، هزینه ها و درآمدها در صورت های مالی)**

آزمون مقایسه میانگین دو جامعه (t دو جامعه)

همان گونه که در خروجی مربوطه مشاهده می شود مقدار آمار، به دست آمده برای این فرضیه  $t_0 = 12/705$  می باشد که این مخالف با فرضیه  $H_0$  می باشد. بنابراین با ۹۵٪ اطمینان می توان گفت که فرض  $H_0$ ، که بیانگر نقیض ادعاست، تأیید نمی شود. لذا در سطح اطمینان ۹۵ درصد می توان ادعا کرد که انتظار حسابرسان و استفاده کنندگان از ثبت کلیه دارایی ها، بدهی ها، هزینه ها و درآمدها در صورت های مالی، اختلاف معنی داری وجود دارد.

به عبارتی استفاده کنندگان با مطالعه صورت های حسابرسی شده در این خصوص که کلیه دارائی ها، بدهی ها، هزینه ها و درآمدها در این صورت ها منعکس گردیده است اطمینان حاصل نمی نماید.

### آزمون یو من ویتنی

همان گونه که در خروجی مربوطه مشاهده می شود مقدار آمار به دست آمده، برای این فرضیه  $Z_0 = -9/229$  می باشد یعنی این آزمون نیز اشاره به اختلاف پاسخ ها بین دو جامعه دارد. که این مخالف با فرضیه  $H_0$  می باشد بنابراین با ۹۵ درصد اطمینان می توان گفت که

فرض  $H_0$ ، که بیانگر نقیض ادعاست، تأیید نمی‌شود. لذا در سطح اطمینان ۹۵٪ می‌توان ادعا کرد که انتظارات حسابرسان و استفاده‌کنندگان از ثبت کلیه دارایی‌ها، بدهی‌ها، هزینه‌ها و درآمدها در صورت‌های مالی، اختلاف معنی‌داری وجود دارد.

### آزمون کلموگروف - اسمیرنوف

همان‌گونه که در خروجی مربوطه (نگاره ۴-۴) مشاهده می‌شود مقدار آمار به‌دست آمده برای این فرضیه  $Z_0 = 4/479$  می‌باشد. یعنی دو جامعه حسابرس و استفاده‌کننده از نظر شکل توزیعی نیز متفاوت است. که این مخالفت با فرضیه  $H_0$  می‌باشد بنابراین با ۹۵ درصد اطمینان می‌توان گفت که فرض  $H_0$ ، که بیانگر نقیض ادعاست، تأیید نمی‌شود. لذا در سطح اطمینان ۹۵ درصد می‌توان ادعا کرد که انتظار حسابرسان و استفاده‌کنندگان از ثبت کلیه دارایی‌ها، بدهی‌ها، هزینه‌ها و درآمدها در صورت‌های مالی، اختلاف معنی‌داری وجود دارد.

نگاره شماره ۲: خلاصه نتایج آزمون

فرضیه	آزمون t	آزمون u	آزمون کلموگروف
فرضیه ۱	تأیید	تأیید	تأیید
فرضیه ۲	تأیید	تأیید	تأیید
فرضیه ۳	تأیید	تأیید	تأیید
فرضیه ۴	تأیید	تأیید	تأیید
فرضیه ۵	تأیید	تأیید	تأیید

### پیشنهاد‌های کاربری

موضوع این تحقیق، نقش اعتباردهی حسابرسی مستقل می‌باشد. اگرچه این نقش مهم‌ترین وظیفه حسابرسان مستقل می‌باشد ولی نتایج تحقیق بیانگر این است که در موارد زیادی بین انتظار حسابرسان و استفاده‌کنندگان از این نقش تفاوت معنی‌داری وجود دارد. آنچه استفاده‌کنندگان برداشت می‌کنند با آنچه حسابرسان مدنظر آن‌ها می‌باشد، متفاوت است. با توجه به نتایج تحقیق پیشنهادات زیر جهت کاهش فاصله انتظارات ارائه می‌شود.

۱. آشنا کردن مدیران صنایع با اهمیت و ماهیت حسابداری و حسابرسی: با توجه به این که این امر مشکل بوده و احتیاج به وقت و هزینه زیاد دارد ولی از طریق برگزاری سمینارهایی جهت آشنایی مدیران با حسابداری می‌توان به نتیجه رسید.

۲. کنترل و نظارت مستقیم بر کار مؤسسات حسابرسی و ارزیابی کار آنها: با توجه به درک حسابرسان از حیطه مسئولیت حسابرس و آشنایی آنها با محدودیت‌های استانداردهای حسابرسی ولی با این وجود در مواردی مشاهده می‌شود که اطمینان و اعتماد حسابرسان به صورت‌های مالی حسابرسی شده پائین می‌باشد.
۳. آموزش مستمر برای افراد شاغل در حرفه حسابداری و حسابرسی: همان‌گونه که علم و صنعت در حال تغییر است لذا لازم است که تکنیک‌های حسابداری و روش‌های حسابرسی نیز تغییر نماید. این امر مستلزم این است که به افراد شاغل در حرفه به‌طور مستمر روش‌های نوین حسابداری و حسابرسی تعلیم و راهنمایی شود تا استفاده کنندگان بهتر و بیش‌تر بتوانند به صورت‌های مالی اتکاء نموده و مورد استفاده قرار دهند. برای اجرای این امر باید امکانات آموزشی برای تربیت حسابرسان متخصص افزایش یابد. هم‌چنین می‌توان از همکاری مؤسسات و مجامع حرفه‌ای و دانشگاه‌ها برای آموزش حسابرسان متخصص استفاده نمود. مضافاً باید شرایطی را فراهم کرد که تنها متخصصان صلاحیت دار در این رشته به انجام کار حرفه‌ای مبادرت نمایند.
۴. بازنگری در سبک نوشتاری و گویایی گزارشات حسابرسی: با توجه به این که محصول کار حسابرس گزارش حسابرسی می‌باشد لذا نباید با گزارش‌هایی مواجه شویم که به دلیل نارسائی‌های نوشتاری مفهوم نبوده یا پی بردن به منظور تهیه کننده آن ناممکن باشد.

### نتیجه‌گیری

ارزش افزوده (مضاعف) حسابرسی متشکل از دو بعد است. بعد کنترل و بعد اعتباربخشی. از دیدگاه اعتباربخشی، حسابرسی بر اعتبار اطلاعات می‌افزاید؛ زیرا استفاده کنندگان می‌توانند مطمئن باشند که عوامل کنترلی بر فرآیند گزارش‌گری حاکم و باعث بهبود کیفیت اطلاعات شده است و در نتیجه استفاده کنندگان و استفاده‌آنان از اطلاعات حسابداری به شکوفایی کامل ارزش نهفته اطلاعات حسابداری منجر می‌شود. ارزش اطلاعات حسابداران در غایت، تابع استفاده از اطلاعات است، نه تهیه گزارش آن. به‌طور خلاصه، حسابرسی مشکلات اعتباردهی (شهادت‌دهی) ناشی از تضاد منافع را کاهش می‌دهد و از اینرو به قابلیت اتکای آن می‌افزاید.

ولی طبق نتایج به‌دست آمده در این تحقیق میانگین برداشت حسابرسان از نقش اعتباردهی حسابرسان مستقل و میانگین برداشت استفاده کنندگان دارای تفاوت معنی‌دار می‌باشد.

## منابع

آذر، عادل (۱۳۷۵). "آمار و کاربرد آن در مدیریت"، ج ۲، ص ۸۰-۹۱  
 بزرگ اصل، موسی (۱۳۷۷). نقش حسابرسی مستقل در جامعه: رویکردی جدید برای  
 کاهش فاصله انتظارات (تصورات)، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی،  
 شماره ۲۳.

بزرگ اصل، موسی (۱۳۷۹). برداشت حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان از محتوای  
 پیام‌های ارسال شده بوسیله گزارش‌های حسابرسی، رساله دکتری.

Bernard Pierce & Marg Kil Comins, *The audit expectation Gap. The role auditing education.* (1996), Dublin city university business school.

Christopher, H. *Debating audit expectations.* (1997) university of Sheffield management school.

Geoffrey. B, *Who can rely upon auditor attestations?* December 1995, Victoria university of technology.

Gerald. C & Partick. L, *The audit expectation Gap in the Attest function;* (1998). Hong Kong, polytechnic university.

Gina Wisker - *The postgraduate Research hand book* - 2001

Gray & S. Manson, *The Audit process principles, Practice & Case,* Business press. Inc. 2000.

Jane. J.F. Hronsky *Signs, codes and communication: the semiotics of audit reports* (february 1998), Department of accounting and finance university of Melbourne

Leif Hojskov, *The expectation Gap between users and auditors materiality Judgments in Denmark.* (August, 1998), Southern Denmark business school.

William F. Messier. Jr- *auditing & assurance Services*-2000