

بررسی فاصله انتظارات حساب‌رسان مستقل و استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی در خصوص کیفیت خدمات

فتاح بهزادیان*، ناصر ایزدی‌نیا**

چکیده

در این مقاله با استفاده از چارچوب تحلیلی در خصوص عوامل مؤثر بر کیفیت خدمات حسابرسی، به بررسی عواملی پرداخته می‌شود که در فاصله انتظارات ارائه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسی در خصوص عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی تأثیرگذار است. عوامل موثری که در این خصوص مورد بررسی قرار گرفته، ویژگی‌های حرفه‌ای شامل نقش حرفه‌ای افراد در فرایند حسابرسی (حساب‌رسان در برابر تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی)، تجربه حرفه‌ای افراد، رتبه‌بندی حرفه‌ای و اندازه مؤسسات حسابرسی بوده است. جامعه آماری اول شامل حسابداران رسمی شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات خصوصی حسابرسی بوده و جامعه آماری دوم شامل شرکت‌های سرمایه‌گذاری است که تحت نظارت سازمان بورس و اوراق بهادار تهران فعالیت می‌کنند. بر اساس نتایج پژوهش، نقش افراد حرفه‌ای در فرایند حسابرسی به‌عنوان حساب‌رسان مستقل یا تهیه‌کننده صورت‌های مالی و نیز تجربه حرفه‌ای افراد در فاصله انتظارات از عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مؤثر نمی‌باشد. در حالی که اندازه و رتبه کیفی مؤسسات حسابرسی در فاصله انتظارات افراد در حوزه مقررات حسابرسی تأثیرگذار بوده‌اند.

واژه‌های کلیدی: کیفیت حسابرسی، فاصله انتظارات از خدمات حسابرسی، فاصله

انتظارات از کیفیت حسابرسی

مقدمه

اساسی‌ترین نقش حرفه حسابرسی مستقل را می‌توان وظیفه اعتباربخشی^۱ دانست. اعتباربخشی به صورت‌های مالی به معنای ایجاد اطمینان از مطلوبیت ارائه و قابلیت اتکا صورت‌های مالی است. وجود حسابرسی نه تنها کیفیت اطلاعات مالی گزارش شده را تعیین می‌کند، بلکه این کیفیت را ارتقاء می‌دهد و مزایای اقتصادی مشخصی برای سازمان گزارش‌کننده و اعضای برون‌سازمانی آن فراهم می‌کند (والاس، ۱۹۸۶). از طرف دیگر کیفیت خدمات حسابرسی با توجه به موقعیتی که در آن مدیران درباره موفقیت‌ها و دستاوردهای سازمانی از طریق ارائه اطلاعات در خصوص وضعیت مالی و نتایج عملیات واحدهای تجاری گزارشگری می‌کنند و موجب بروز تردید و عدم اطمینان افراد برون‌سازمانی می‌شود، اهمیت بسزایی دارد. استنباط تقاضاکنندگان خدمات حسابرسی از وظایف حسابرسان در طول زمان دستخوش تغییرات قابل توجهی بوده است. کیفیت حسابرسی که تعیین‌کننده عملکرد حسابرسی است، تابع عوامل متعددی چون توانایی حسابرسان شامل دانش، تجربه، قدرت تطبیق و کارایی فنی و اجرای حرفه‌ای شامل استقلال، بی‌طرفی، مراقبت حرفه‌ای، تضاد منافع و قضاوت حرفه‌ای است. از آنجاکه حسابرسان باید پاسخگوی تقاضای طیف گسترده‌ای از ذینفعان در راستای ارائه خدماتشان باشند، این تغییرات به یک فاصله انتظارات منجر شده است و آن تفاوتی است که ناشی از انتظار عموم از نقش حسابرسی و آن اهدافی است که حرفه حسابرسی انتظار دستیابی به آنان را دارد و چگونگی استنباط از کیفیت خدمات حسابرسی نیز یکی از موضوعاتی است که بخشی از این فاصله انتظارات را تشکیل می‌دهد. بنابراین بررسی عواملی که در استنباط عرضه‌کنندگان و تقاضاکنندگان از خدمات حسابرسی در خصوص کیفیت حسابرسی می‌تواند بخشی از فاصله انتظارات از نقش حسابرسی را در این حوزه موضوعی تبیین نموده و در راستای کاهش آن مؤثر باشد. عموماً، پژوهش‌های انجام‌شده در حوزه کیفیت حسابرسی، عوامل مؤثر بر کیفیت خدمات حسابرسی را به طور پراکنده مورد بررسی قرار داده و چارچوب یا مدل مدونی در این خصوص ارائه نگردیده است. علیرغم آن که مجامع حرفه‌ای استاندارد گذاری در کشورهای توسعه یافته بر لزوم سنجش و مطالعه و مقایسه قضاوت افراد حرفه‌ای در حوزه قانون گذاری تاکید ورزیده‌اند، پژوهش‌های انجام شده به بررسی تاثیر عوامل مورد مطالعه بر کیفیت حسابرسی، از طریق پردازش داده‌های

آماري ناشی از عملکرد شرکت‌ها و عموماً در بورس اوراق بهادار پرداخته‌اند. ضمن آن که در مطالعات استنباط سنجی نیز صرفاً قضاوت افراد بر اساس نقش حرفه‌ای آنان در فرایند حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته و بیانگر موضوعی است که به عنوان فاصله انتظارات مبتنی بر نقش افراد تعریف می‌شود. بنابراین به نظر می‌رسد بازنگری و تدوین عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی در قالب یک چارچوب تحلیلی یا یک مدل مفهومی قابل اندازه‌گیری و مطالعه ویژگی‌های فردی افراد حرفه‌ای شامل مهارت و تجربه آن‌ها و نیز ویژگی‌های محیط حرفه‌ای پیرامون آنان بر اساس ایجاد بستری در جهت اشتراک اطلاعات در قالب یک جامعه معرفی در راستای بررسی فاصله انتظارات در حوزه کیفیت حسابرسی فرای نقش آنان در فرایند حسابرسی به عنوان حسابرس یا تهیه‌کننده صورت‌های مالی، به نتایج باور پذیرتری نسبت به داده پردازی بر اساس نتایج و ارقام مندرج در گزارش‌های مالی منجر می‌گردد.

مبانی نظری

فاصله انتظارات از خدمات حسابرسی تاریخچه طولانی دارد و نگرانی گسترده‌ای در مورد وجود فاصله انتظارات بین حرفه حسابرسی و عموم وجود دارد. اصطلاح فاصله انتظارات از دهه هفتاد میلادی در پژوهش‌های انجام‌شده رایج گردید و بعد از آن زمان، شواهد به‌طور فزاینده‌ای وجود فاصله انتظارات را نشان داده است.

دی بیا (۲۰۱۵) معتقد است که فاصله انتظارات زمانی وجود دارد که حسابرسان و استفاده کنندگان از خدمات حسابرسی عقاید مختلفی را در مورد وظایف و مسئولیت‌های حسابرسان و پیام‌های منتقل شده در گزارش‌های حسابرسی ابراز دارند. ظاهراً فاصله‌ای بین آنچه عموم از عملکرد حسابرسی انتظار دارند و آنچه آن‌ها در واقع به دست می‌آورند وجود دارد. انجمن حسابداران رسمی آمریکا^۲ (۲۰۱۱) فاصله انتظارات را تفاوت بین آنچه استفاده کنندگان از صورت‌های مالی از حسابرسان انتظار دارند با عملکرد واقعی حسابرسان، تعریف می‌کند. به تعریف دیگر فاصله انتظارات از خدمات حسابرسی عبارت است از فاصله بین ادراک حسابرسان از مسئولیت خود و ادراک دیگران از مسئولیت‌های حسابرسان که از دو جزء فاصله عملکرد و فاصله معقول تشکیل شده است. این انجمن از اواخر دهه هشتاد میلادی تلاش کرده است تا فاصله انتظارات موجود را با ارائه

بیانیه‌هایی (از شماره ۵۳ تا ۶۱) در مورد استانداردهای حسابرسی کاهش دهد. با این وجود، این انجمن کارایی این استانداردها را ارزیابی کرده و به این نتیجه رسیده است که فاصله انتظارات مخصوصاً در حوزه ردیابی تقلب، همچنان وجود دارد. بخشی از فاصله انتظارات در خصوص عملکرد حسابرسی به درک مختلف بین آنچه که جامعه می‌تواند معقولانه از حسابرسان انتظار انجام دادن داشته باشد و آن چه که آن‌ها حاصل می‌کنند، اشاره می‌کند. از این جهت، این تقسیم‌بندی با استانداردهای ناقص (فاصله بین آنچه حسابرسان باید طبق الزامات استانداردهای حسابرسی انجام دهند و آنچه استفاده کنندگان انتظار دارند در حسابرسی صورت‌های مالی توسط حسابرسان انجام شود - فاصله معقول) و عملکرد ناقص (فاصله بین استاندارد پیش‌بینی شده جهت عملکرد فعلی حسابرسان و درک از عملکرد حسابرسان توسط جامعه - فاصله عملکرد) ارائه شده است. بنابراین فاصله معقول به عنوان اختلاف بین آنچه جامعه از حسابرسان انتظار به انجام رساندن دارند و آنچه حسابرسان به طور معقول انتظار انجام آن را دارند، شناخته شده است. به عبارت دیگر این فاصله انتظارات با پیچیدگی و سوء تفاهم در خصوص ماهیت، هدف و توانایی‌های عملکرد حسابرسی مشاهده شده توسط جامعه ارتباط دارد (پورتر، ۱۹۹۳). هامفری (۱۹۹۷) بیان می‌کند که فاصله انتظارات اصولاً به علت ماهیت ذهنی مفاهیم بیان‌شده در حسابرسی همچون اظهار نظر منصفانه، اطمینان معقول، مفهوم اهمیت، کفایت و اعتبار وجود دارد که به طور دقیق در استانداردهای حسابداری و حسابرسی تعریف نشده است اما برای قضاوت حسابرسان به جا مانده‌اند. دی گابریل (۲۰۰۹) معتقد است که یکی از کمبودهای اصلی در مطالعات قبلی در مورد فاصله انتظارات، این است که بیشتر تمرکز روی فرایند کلی حسابرسی است تا روی چالش‌هایی که حسابرسان با آن مواجه هستند. وی عنوان می‌کند که به منظور آن که حسابرسان بتوانند به نحو مؤثری موارد مربوط به تقلب را ردیابی کنند، باید مهارت‌های اساسی حسابداری در حوزه حقوقی را به عملکرد حسابرسی خود اضافه کنند. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهند که نبود مهارت‌های حسابرسی در یک حوزه خاص می‌تواند به وجود فاصله انتظارات خاصی بیانجامد.

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 می‌باشد. کیفیت حسابرسی نیز به عنوان یکی از موضوعات و مفاهیم قابل طرح در

فاصله انتظارات گروه‌های حرفه‌ای از نقش حسابرسی در فرایند اعتبار دهی در پژوهشات سال‌های اخیر مورد توجه شاخه‌ای از پژوهشات بوده است. گزارش‌های حسابرسی، فراهم کننده ارزش افزوده به اطلاعات مالی ارائه شده توسط مدیریت است. از دیدگاه استفاده کنندگان، گزارش حسابرسی در جهت ایجاد اطمینان در مورد ارائه اطلاعات توسط مدیریت تلقی شده است؛ اگرچه این اطمینان مطلق نیست. از چشم انداز حسابربان، گزارش‌های مالی حسابرسی شده می‌تواند به عنوان پل اصلی ارتباط با سهامداران در نظر گرفته شود (جیل، ۲۰۰۴).

این پژوهش به بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت خدمات حسابرسی در قالب یک چارچوب تحلیلی مبتنی بر مبانی نظری پژوهش‌های پیشین پرداخته و تلاش دارد فاصله انتظارات موجود بین حسابربان و استفاده کنندگان از خدمات حسابرسی را با توجه به نقش افراد حرفه‌ای مذکور در فرایند حسابرسی به عنوان حسابربان مستقل و یا تهیه کنندگان صورت‌های مالی (مدیران مالی) و سایر ویژگی‌هایی غیر از نقش افراد حرفه‌ای در فرایند حسابرسی، مورد بررسی قرار دهد. با بهره‌گیری از پژوهشاتی که به بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی پرداخته‌اند، چارچوبی جهت عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی ارائه شده و تلاش شده است تا ابتدا با منظور نمودن نقش افراد حرفه‌ای در فرایند حسابرسی به عنوان حسابربان مستقل و تهیه کننده صورت‌های مالی و سپس ویژگی‌های حرفه‌ای این افراد غیر از نقش آنان در فرایند حسابرسی شامل تجربه حرفه‌ای، اندازه و رتبه بندی کیفی موسسات حسابرسی که افراد فوق در آنان به طور تمام وقت مشغول به کارند یا در شرکت‌های تحت حسابرسی این موسسات حسابرسی شاغل می‌باشند، فاصله انتظارات موجود بین حسابربان و استفاده کنندگان از خدمات حسابرسی در زمینه کیفیت حسابرسی تبیین گردد. چارچوب کیفی ارائه شده در سه عامل عملیات حسابرسی، گروه حسابرسی و مقررات حسابرسی، دسته بندی گردیده و استنباط افراد حرفه‌ای را از عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در راستای تعیین فاصله انتظارات احتمالی مورد تحلیل قرار می‌دهد. ویژگی‌های کیفی عوامل یاد شده به شرح زیر است (گانتیر بساسیر و دیگران، ۲۰۱۶):

جدول ۱- ویژگی‌های عملیات حسابرسی موثر بر کیفیت حسابرسی

کیفیت ارتباط	مدیریت	کیفیت ارتباط	اطلاع کافی	حضور مناسب	پذیرش	استفاده از	تداوم	کیفیت فرایند
گروه حسابرسی	بودجه	بین گروه	شریک	شریک	توصیه‌های	خدمات	حسابرسی	حسابرسی و
با گروه	زمانی	حسابرسی و	حسابرسی از	حسابرسی در	حسابرسان	کارشناسی	واحد مورد	مستندسازی
حاکمیت	گروه	کارکنان واحد	صنعت	عملیات	توسط		رسیدگی	
شرکتی	حسابرسی	مورد رسیدگی	صاحبکار	حسابرسی	صاحبکار			

جدول ۲- ویژگی‌های گروه حسابرسی موثر بر کیفیت حسابرسی

کیفیت مدیریت	اندازه موسسه	آموزش مناسب گروه	اطلاعات و	عدم وجود مشکلات	رعایت اخلاق
گروه حسابرسی	حسابرسی	حسابرسی در جهت	توانایی فنی	شخصی اعضای	حرفه‌ای خارج
		کسب اطلاعات و	مناسب شریک	گروه حسابرسی در	از عملیات
		توانایی فنی	حسابرسی	چین عملیات	حسابرسی

جدول ۳- ویژگی‌های مقررات حسابرسی موثر بر کیفیت حسابرسی

لزوم مقررات در	لزوم مقررات	ممنوعیت ارائه	محدودیت	لزوم چرخش دوره‌ای
خصوص حق	نظارتی و رتبه	خدمات غیر	ارتباط شخصی و	حسابرس
الزومه حسابرسی	بندی کیفی	اطمینان دهی	مالی با صاحبکار	

پیشینه

گانتیربسا سیر و دیگران (۲۰۱۶) در پژوهشی با عنوان "استنباط از کیفیت حسابرسی: فراتر از فاصله استنباطی مبتنی بر نقش" با استفاده از چارچوب تحلیلی ارائه شده توسط پژوهش‌های قبلی و با اشتراک ارزش‌های اطلاعاتی شامل ویژگی‌های کیفیت حسابرسی مبتنی بر چارچوب تحلیلی یادشده به این افراد به این نتیجه رسیده است که استنباط از کیفیت حسابرسی به ویژگی‌های فردی افراد حرفه‌ای (که به سطح مهارت و تجربه آن‌ها از درک ارزش‌های اطلاعاتی به اشتراک گذاشته بین آن همبستگی دارد) مربوط است و لزوماً به نقش آن‌ها در فرایند حسابرسی مرتبط نیست. دی‌بیا (۲۰۱۵) در پژوهشی با عنوان فاصله انتظارات از حسابرسی، استنباط از گزارشگری مالی عوامل مؤثر بر فاصله انتظارات حسابرسان و استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسی را در محیط نیجریه بررسی کرده و مواردی چون: ناتوانی جامعه در درک از وظایف حسابرسان، حمایت استانداردهای حسابرسی از عملکرد حسابرسان و نقص در استانداردهای حرفه‌ای موجود را از جمله

عوامل مؤثر بر ماندگاری فاصله انتظارات حسابرسان و استفاده کنندگان از خدمات حسابرسی عنوان نموده است. فرانسیس (۲۰۱۱) در پژوهشی با عنوان چارچوبی برای درک و پژوهش در خصوص کیفیت حسابرسی چارچوب تحلیلی کیفیت حسابرسی کامل تری را بر اساس نتایج پژوهش های قبل و مقررات حسابرسی اروپایی (خصوصاً فرانسوی) ارائه نموده و مشابهت بیشتری با متون مقرراتی ساربنز آکسلی دارد، تلاش درخور توجهی در حوزه شناخت عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی بوده است. ایگینوسون (۲۰۱۱) در پژوهشی با عنوان ارزیابی استانداردهای حسابرسی و کاربرد آن‌ها در حسابرسی شرکت‌های سهامی عام در نیجریه بیان نموده است که ناتوانی جامعه در درک نقش حسابرسی در ارتباط با کشف و گزارش گری تقلب و کلاه برداری، یکی از مهم ترین علل فاصله انتظارات از حسابرسی بوده است. هاسینک و دیگران (۲۰۰۹) در یک مطالعه تجربی با عنوان تقلب و فاصله انتظارات: یک مطالعه در بین مدیران تجاری فاصله انتظارات را با توجه به نقش حسابرسان در موارد تقلب مورد بررسی قرار دادند. یافته های پژوهش نشان داد که حسابرسان آگاهی زیادی نسبت به مسئولیت حرفه‌ای خود در قبال بررسی هرگونه وقوع تقلب در تمامی شرایط را ندارند. محققین این عامل را موجب ایجاد فاصله انتظارات ناشی از ضعف کارایی عنوان نموده و برای رفع آن، آموزش حسابرسان را در این زمینه پیشنهاد دادند. چادهری و دیگران (۲۰۰۵) در پژوهشی با عنوان فاصله انتظارات در حسابرسی بخش عمومی به بررسی فاصله انتظارات حسابرسی بخش عمومی در کشور بنگلادش پرداختند و به این نتیجه رسیدند که بین انتظارات حسابرسان و انتظارات هر دو گروه استفاده کننده از گزارش های حسابرسی فاصله معنی داری وجود دارد. بوید و دیگران (۲۰۰۱) در پژوهشی با عنوان گزارش حسابرسی: فاصله انتظارات تهیه کنندگان و استفاده کنندگان مطرح می کنند که عامل دیگری که ممکن است موجب تحت فشار قرار دادن حسابرسان در راستای استنباط از کیفیت گزارش گری مالی واحد تجاری باشد، انتظارات غیر معقولانه و سوء تفاهم از سوی استفاده کنندگان از گزارش های حسابرسی است. نتایج پژوهش هامفری (۱۹۹۷) با عنوان بانک‌ها: برای پاسخ به مقررات زدایی، سود، فن آوری و بهره‌وری در انگلستان برای ارزیابی استنباط حسابرسان و استفاده کنندگان از صورت های مالی در خصوص عملکرد حسابرسی مشخص کرد که انتظارات حسابرسان به طور قابل ملاحظه‌ای با مدیران مالی و دیگر استفاده کنندگان از صورت های مالی تفاوت

دارد. استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسی معتقد بودند که حساب‌رسان مشکلات تجاری واحدهای مورد رسیدگی را درک نمی‌کنند؛ ضمن آن که انتظار داشتند که حساب‌رسان باید در مورد بهره‌وری و عملکرد مدیریت به سهامداران گزارش کنند.

نیکبخت و رضایی (۱۳۹۱) در پژوهش خود با عنوان بررسی عوامل مؤثر بر فاصله انتظارات بین حساب‌رسان و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی در محیط ایران نشان می‌دهند که بین دیدگاه حساب‌رسان و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی به دلیل دوگانگی بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات کشور و نیز به دلیل ارائه خدمات جانبی به صاحب‌کار توسط مؤسسات حسابرسی، فاصله انتظارات وجود دارد. عرب مازار و دیگران (۱۳۹۰) در پژوهش خود با عنوان تبیین ارتباط شفافیت گزارشگری مالی با گزارشگری مالیاتی به تبیین ارتباط بین شفافیت گزارشگری مالی با گزارشگری مالیاتی در ایران پرداختند. نتایج این پژوهش بیانگر وجود یک رابطه مثبت بین گزارش‌گری مالیاتی و شفافیت گزارشگری مالی بوده است به طوری که در صورت تهیه گزارش‌گری مالیاتی به‌ضمیمه گزارشگری مالی، شفافیت گزارش‌گری مالی تا حدود زیادی تأمین خواهد شد. مجتهدزاده و آقایی (۱۳۸۳) در پژوهش خود با عنوان عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی از دیدگاه حساب‌رسان مستقل و استفاده‌کنندگان ضمن بررسی استنباط حساب‌رسان از ۲۴ عامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی، به این نتیجه رسیدند که تفاوت معنی‌داری بین استنباط درون‌گروهی حساب‌رسان و استفاده‌کنندگان از گزارش‌های آنان و نیز استنباط بین‌گروهی آنان وجود ندارد. حساس یگانه و خالقی بایگی (۱۳۸۳) در پژوهشی با عنوان فاصله انتظاراتی بین حساب‌رسان و استفاده‌کنندگان از نقش اعتبار دهی حساب‌رسان مستقل نشان دادند که بین برداشت حساب‌رسان از نقش اعتبار دهی حسابرسی مستقل و برداشت استفاده‌کنندگان تفاوت معنی‌داری وجود دارد. نتایج پژوهش بزرگ اصل (۱۳۷۶) تحت عنوان نقش حساب‌رسان مستقل در جامعه: رویکردی جدید برای کاهش فاصله انتظارات (تصورات) بیانگر آن است که در مواردی بین آنچه حساب‌رسان در گزارش خود منعکس می‌نمایند و آنچه استفاده‌کنندگان از آن برداشت می‌نمایند، تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

فرصت‌ها

همان‌گونه که پیشتر بیان گردید، بعضاً در مطالعات استنباط سنجی انجام‌شده در حوزه فاصله انتظارات بین ارائه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسی، صرفاً قضاوت افراد

بر اساس نقش حرفه‌ای آنان در فرایند حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته و بیانگر موضوعی است که به عنوان فاصله انتظارات مبتنی بر نقش افراد تعریف می‌شود. در این پژوهش با ارائه چارچوبی جهت عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی و تحلیل قضاوت حرفه‌ای افراد در خصوص این عوامل، تلاش شده است تا ابتدا با منظور نمودن نقش افراد حرفه‌ای در فرایند حسابرسی فاصله انتظارات موجود بین حساب‌برسان و استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسی در زمینه کیفیت حسابرسی تبیین گردد. بنابراین با توجه به مبانی نظری و پیشینه ارائه شده، فرضیه‌های پژوهش به این شرح است:

فرضیه اول: وجود فاصله انتظارات بین حساب‌برسان مستقل و استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسی در خصوص عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی ناشی از نقش حرفه‌ای آنان در فرایند حسابرسی (حساب‌برسان در برابر تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی) است.

از طرف دیگر با در نظر گرفتن ویژگی‌های حرفه‌ای ارائه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسی غیر از نقش آنان در فرایند حسابرسی، شامل تجربه حرفه‌ای آنان و اندازه و رتبه بندی کیفی موسسات حسابرسی که افراد حرفه‌ای مورد آزمون در آن‌ها مشغول به کار حرفه‌ای بوده یا تحت حسابرسی این موسسات هستند، فاصله انتظارات در حوزه موضوعی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی را می‌توان آزمون و تبیین نمود. بنابراین فرضیه دوم به شرح زیر بیان می‌گردد:

فرضیه دوم: وجود فاصله انتظارات بین حساب‌برسان مستقل و استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسی در خصوص عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی ناشی از سایر ویژگی‌های افراد حرفه‌ای، غیر از نقش آنان در فرایند حسابرسی (حساب‌برسان در برابر تهیه‌کنندگان) است.

با توجه به مطالب یادشده در خصوص ویژگی‌های افراد حرفه‌ای غیر از نقش آنان در فرایند حسابرسی شامل تجربه حرفه‌ای ارائه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسی و نیز اندازه و رتبه بندی موسسات حسابرسی که این افراد در آن‌ها مشغول به کار بوده یا تحت حسابرسی این موسسات قرار دارند، این فرضیه به سه فرضیه فرعی به شرح زیر تقسیم می‌شود:

فرضیه فرعی اول: وجود فاصله انتظارات بین حساب‌برسان مستقل و استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسی در خصوص عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی ناشی از تجربه حرفه‌ای آنان است.

فرضیه فرعی دوم: وجود فاصله انتظارات بین حساب‌برسان مستقل و استفاده‌کنندگان از

خدمات حسابرسی در خصوص عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی ناشی از اندازه موسسه حسابرسی است.

فرضیه فرعی سوم: وجود فاصله انتظارات بین حساب‌رسان مستقل و استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسی در خصوص عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی ناشی از رتبه کیفی موسسه حسابرسی است.

روش شناسی

اطلاعات لازم به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش از طریق پرسشنامه محقق ساخته به دست آمده است. جامعه آماری اول این پژوهش شامل کلیه حسابداران رسمی شاغل در حرفه حسابرسی مستقل در رده‌های مدیران و مدیران ارشد، سرپرستان و سرپرستان ارشد (در سازمان حسابرسی) و شرکا، مدیران فنی، سرپرستان و سرپرستان ارشد حسابرسی (در مؤسسات خصوصی حسابرسی) می‌باشند و جامعه آماری دوم، شامل کلیه شرکت‌های سرمایه‌گذاری است که تحت نظارت سازمان بورس و اوراق بهادار فعالیت می‌کنند که مدیران مالی آن‌ها به نیابت از آنان به سؤالات پرسشنامه پاسخ می‌دهند. روش نمونه‌گیری در این پژوهش جهت جامعه آماری اول پژوهش، روش نمونه‌گیری احتمالی طبقه‌بندی شده است و افراد نمونه به صورت در دسترس از بین تمامی طبقات انتخاب شده‌اند. بدین منظور از رابطه کوکران جهت برآورد حجم نمونه در هر طبقه از جامعه آماری استفاده شده و از بین اعداد به دست آمده به عنوان حجم نمونه هر طبقه، بزرگ‌ترین مقدار به عنوان حجم نمونه نهایی انتخاب شده است. حجم نمونه نهایی به دست آمده در این پژوهش جهت جامعه آماری اول ۱۵۵ نفر بوده است که به منظور حصول اطمینان از دریافت تعداد بیشتری پرسشنامه‌های تکمیل شده، ۱۷۰ عدد پرسشنامه طی مراجعات حضوری در اختیار پاسخ‌دهندگان قرار گرفت و ظرف مدت سه ماه از توزیع پرسشنامه‌ها، تعداد ۱۲۰ پرسشنامه دریافت گردید که ۴ پرسشنامه به دلیل عدم پاسخ‌گویی به تمام سؤالات، غیرقابل استفاده بوده‌اند. همچنین ۷۲ عدد پرسشنامه جهت تمامی جامعه آماری دوم پژوهش شامل شرکت‌های سرمایه‌گذاری عام و خاص تحت نظارت سازمان بورس (که ۱۸ مورد از آن‌ها در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده‌اند) جهت پاسخگویی مدیران مالی این شرکت‌ها از طریق رایانامه به آدرس الکترونیکی شرکت‌های

مذکور ارسال و در اختیار پاسخ دهندگان قرار گرفت و ظرف مدت سه ماه از توزیع پرسشنامه‌ها، تعداد ۵۴ پرسشنامه دریافت گردید که ۲ پرسشنامه به دلیل عدم پاسخ‌گویی به تمام سؤالات، غیرقابل استفاده بوده‌اند و در مجموع تعداد ۱۶۸ عدد از آن‌ها در تجزیه و تحلیل آماری مورد استفاده قرار گرفت. در این پژوهش برای اطمینان از روایی پرسشنامه از روش روایی ظاهری (اعتبار صوری) استفاده شده است. بدین معنی که ابتدا پرسش‌های پرسشنامه به وسیله محقق و با توجه به مطالعه مبانی نظری موجود، تدوین شده و در مرحله بعد این پرسش‌ها در اختیار متخصصان و خبرگان حوزه حسابرسی قرار داده شده و پس از چندین مرحله انجام نظرات اصلاحی، تعدیلات لازم در سؤالات پرسشنامه بر مبنای نظرات آنها به عمل آمده تا سئوالاتی در اختیار پاسخ دهندگان قرار داده شود که ابهام و نارسایی نداشته باشند. همچنین پایایی پرسشنامه از طریق آزمون آلفا کرونباخ انجام شده و مقدار این ضریب 0.746 محاسبه شده است که از پایایی ابزار جمع‌آوری داده‌ها حکایت دارد. پرسش‌های تخصصی پرسشنامه پژوهش شامل ۲۰ پرسش بوده و در هر پرسش یکی از ویژگی‌های عوامل سه‌گانه موثر بر کیفیت حسابرسی ارائه شده در این پژوهش مطرح شده است. این پرسش‌ها، از نوع پرسش‌های بسته بوده که فرد پاسخ‌دهنده میزان تاثیر عوامل مطرح شده در هر پرسش را بر روی پیوستار مربوط درج می‌نماید. جهت ارزیابی هر یک از عوامل مذکور، یک پرسش مطرح گردیده و از طیف درجه بندی لیکرت که از امتیاز ۱ تا ۷ درجه بندی شده استفاده گردیده است. ضمن آن که بررسی تفاوت استنباطی آنها نسبت به تاثیر عوامل مطرح شده بر اساس سؤالات جمعیت شناختی ابتدای پرسشنامه صورت می‌پذیرد تا فاصله انتظارات موجود را آزمون نماید. جداول ۴ الی ۶، اطلاعات مربوط به عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی با توجه به ویژگی‌های بیان شده و تعداد سؤالات مربوط به آنها و نیز سؤالات مربوط به فرضیات اول و دوم را ارائه می‌نماید:

جدول ۴- اطلاعات مربوط به عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی و تعداد سؤالات مربوط به آن

عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی	تعداد سئوال (ویژگی‌های مطرح‌شده در هر سوال)	شماره پرسش‌های فنی
عملیات حسابرسی	۹	۹-۱
گروه حسابرسی	۶	۱۵-۱۰
مقررات حسابرسی	۵	۲۰-۱۶

جدول ۵- فرضیه اصلی ۱ و تعداد سئوالات مربوط به آن

شماره پرسش‌های جمعیت شناختی	تعداد سؤال	فرضیه اصلی ۱
۴	۱	وجود فاصله انتظارات بین حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسی در خصوص عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی ناشی از نقش حرفه‌ای آنان در فرایند حسابرسی (حسابرسان در برابر تهیه‌کنندگان) است.

جدول ۶- فرضیه‌های فرعی مربوط به فرضیه اصلی ۲

شماره پرسش‌های جمعیت شناختی	تعداد سؤال	فرضیه‌های فرعی مربوط به فرضیه اصلی ۲
۵	۱	وجود فاصله انتظارات بین حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسی در خصوص عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی ناشی از تجربه حرفه‌ای آنان است.
۶	۱	وجود فاصله انتظارات بین حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسی در خصوص عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی ناشی از اندازه موسسه حسابرسی است.
۷	۱	وجود فاصله انتظارات بین حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسی در خصوص عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی ناشی از رتبه کیفی موسسه حسابرسی است.

آزمون فرضیه‌ها

با توجه به آن که پیوستار پرسشنامه پژوهش جهت سنجش گرایش پرسش‌شوندگان با ۷ درجه طراحی شده و برای آن‌ها امتیاز یک تا هفت منظور شده است، سئوالات به مقیاس فاصله‌ای تبدیل شده و امکان استفاده از روش آماری پارامتری و آزمون t استیودنت فراهم می‌گردد. همچنین با توجه به حجم داده‌ها اطمینان لازم از تبعیت داده‌ها از توزیع نرمال جهت استفاده از آزمون‌های پارامتری بر اساس قضیه حد مرکزی وجود دارد. بنابراین برای تجزیه و تحلیل فرضیه‌ها و تعمیم نتایج نمونه‌ها به دو جامعه آماری از آزمون t استیودنت در سطح اطمینان ۹۵ درصد و از طریق نرم افزار SPSS استفاده شده است.

فرضیه اول: وجود فاصله انتظارات بین حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسی در خصوص عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی ناشی از نقش حرفه‌ای آنان در فرایند حسابرسی (حسابرسان در برابر تهیه‌کنندگان) است.

نتایج آزمون t جهت تحلیل فرضیه اول پژوهش به شرح جداول ۷ و ۸ ارائه شده است.

با بررسی آماره F و مقدار معنی داری آن در آزمون لون در سطح خطای مجاز ۵ درصد، فرض تساوی واریانس‌ها تایید شده و بررسی آماره t و مقدار معنی داری آن به منظور مقایسه میانگین‌ها با فرض تساوی واریانس‌ها صورت گرفته است. همان گونه که در جدول ۸ مشاهده می‌گردد، مقدار معنی داری آزمون مقایسه میانگین‌ها جهت کلیه عوامل موثر بر کیفیت خدمات حسابرسی از خطای مجاز ۵ درصد بزرگ تر بوده و نمایانگر تایید فرض صفر مبنی بر تساوی میانگین‌ها و عدم تاثیر نقش حرفه‌ای افراد در فرایند حسابرسی در فاصله انتظارات آنان از تاثیر عوامل سه گانه عملیات، گروه حسابرسی و مقررات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی در سطح اطمینان درصد است. ($sig > 0.05$). به عبارت دیگر وجود فاصله انتظارات بین حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان از خدمات حسابرسی در خصوص تاثیر عوامل یادشده بر کیفیت حسابرسی از نقش حرفه‌ای آنان در فرایند حسابرسی به عنوان حسابرس مستقل و یا تهیه کننده صورت‌های مالی ناشی نمی شود.

جدول ۷- نتایج آمار توصیفی آزمون t جهت تجزیه و تحلیل فرضیه اول

میانگین خطای معیار	انحراف معیار	میانگین	تعداد	نقش در فرایند حسابرسی	
۰/۰۲۰۶۶	۰/۲۴۰۸۸	۶/۰۸۱۷	۱۳۶	حسابرس مستقل	عملیات حسابرسی
۰/۰۳۴۷۲	۰/۱۹۶۴۲	۶/۰۹۸۶	۳۲	تهیه کننده صورت‌های مالی	
۰/۰۶۳۳۲	۰/۷۳۸۴۴	۵/۶۲۷۹	۱۳۶	حسابرس مستقل	مقررات حسابرسی
۰/۰۸۱۶۹	۰/۴۶۲۱۱	۵/۷۷۵۰	۳۲	تهیه کننده صورت‌های مالی	
۰/۲۶۴۳	۰/۳۰۸۱۹	۶/۰۶۱۳	۱۳۶	حسابرس مستقل	گروه حسابرسی
۰/۰۳۶۷۵	۰/۲۰۷۸۶	۶/۴۷۴۰	۳۲	تهیه کننده صورت‌های مالی	

جدول ۸- نتایج آزمون t جهت تجزیه و تحلیل فرضیه اول در خصوص تاثیر نقش افراد در

فرایند حسابرسی در فاصله انتظارات

آزمون t برای بررسی تساوی میانگین‌ها			آزمون لون برای بررسی تساوی واریانس‌ها		عامل موثر کیفیت حسابرسی
Sig. (2-tailed)	df	t	Sig.	F	
۰/۵۳۲	۱۶۶	-۱/۷۳۴	۰/۲۴۲	۱/۳۷۹	عملیات حسابرسی
۰/۲۸۳	۱۶۶	-۱/۰۷۷	۰/۵۰۰	۱۲/۰۱۲	مقررات حسابرسی
۰/۳۶۴	۱۶۶	-۱/۱۹۱	۰/۸۵۰	۵/۳۴۷	گروه حسابرسی

فرضیه فرعی اول از فرضیه دوم: وجود فاصله انتظارات بین حساب‌رسان مستقل و استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسی در خصوص عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی ناشی از تجربه حرفه‌ای آنان است.

نتایج آزمون t جهت تحلیل فرضیه فرعی اول از فرضیه دوم پژوهش به شرح جداول ۹ و ۱۰ ارائه شده است. با بررسی آماره F و مقدار معنی‌داری آن در آزمون لون در سطح خطای مجاز ۵ درصد، فرض تساوی واریانس‌ها تایید شده و بررسی آماره t و مقدار معنی‌داری آن به منظور مقایسه میانگین‌ها با فرض تساوی واریانس‌ها صورت گرفته است. همان‌گونه که در جدول ۱۰ ملاحظه می‌گردد، مقدار معنی‌داری آزمون مقایسه میانگین‌ها جهت کلیه عوامل از خطای مجاز ۵ درصد بزرگ تر بوده و نمایانگر تایید فرض صفر مبنی بر تساوی میانگین‌ها و رد ادعای مطروحه و عدم تاثیر تجربه حرفه‌ای افراد در فاصله انتظارات آنان از تاثیر عوامل سه‌گانه عملیات، گروه حسابرسی و مقررات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی در سطح اطمینان درصد است. ($sig > 0.05$). به عبارت دیگر وجود فاصله انتظارات بین حساب‌رسان مستقل و استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسی در خصوص تاثیر عوامل یاد شده بر کیفیت حسابرسی از تجربه حرفه‌ای آنان ناشی نمی‌شود.

جدول ۹- نتایج آمار توصیفی آزمون t جهت تحلیل فرضیه فرعی اول از فرضیه دوم

سابقه فعالیت در حسابرسی مستقل یا حسابداری		تعداد	میانگین	انحراف معیار	میانگین خطای معیار
عملیات حسابرسی	کمتر از ۱۰ سال	۴۹	۶/۱۴۲۹	۰/۱۷۸۵۹	۰/۰۲۵۵۱
	بیشتر از ۱۰ سال	۱۱۹	۶/۱۲۸۹	۰/۲۶۱۱۷	۰/۰۲۳۹۴
گروه حسابرسی	کمتر از ۱۰ سال	۴۹	۶/۲۳۸۱	۰/۳۷۸۸۴	۰/۰۵۴۱۲
	بیشتر از ۱۰ سال	۱۱۹	۶/۱۸۰۷	۰/۳۲۹۴۸	۰/۰۳۰۲۰
مقررات حسابرسی	کمتر از ۱۰ سال	۴۹	۵/۸۷۷۶	۰/۶۱۰۷۶	۰/۰۸۷۲۵
	بیشتر از ۱۰ سال	۱۱۹	۵/۶۹۵۸	۰/۶۶۸۸۵	۰/۰۶۱۳۱

جدول ۱۰- نتایج آزمون t جهت تحلیل فرضیه فرعی اول از فرضیه دوم

آزمون t برای بررسی تساوی میانگین‌ها		آزمون لون برای بررسی تساوی واریانس‌ها			عامل موثر کیفیت حسابرسی
Sig. (2-tailed)	Df	t	Sig.	F	
۰/۷۳۲	۱۶۶	۰/۳۴۳	۰/۰۵۴	۳/۷۷۰	عملیات حسابرسی
۰/۳۲۸	۱۶۶	۰/۹۸۲	۰/۰۹۶	۲/۸۰۰	گروه حسابرسی
۰/۱۰۳	۱۶۶	۱/۶۴۱	۰/۳۵۹	۰/۸۴۶	مقررات حسابرسی

فرضیه فرعی دوم: وجود فاصله انتظارات بین حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان از خدمات حسابرسی در خصوص عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی ناشی از اندازه موسسه حسابرسی است. نتایج آزمون t جهت تحلیل فرضیه فرعی دوم از فرضیه دوم پژوهش به شرح جداول ۱۱ و ۱۲ ارائه شده است.

جدول ۱۱- نتایج آمار توصیفی آزمون t جهت تحلیل فرضیه فرعی دوم از فرضیه دوم

اندازه موسسات حسابرسی	تعداد	میانگین	انحراف معیار	میانگین خطای معیار
عملیات حسابرسی	۱۱۶	۶/۱۶۶۷	۰/۲۳۰۹۹	۰/۰۲۱۴۵
	۵۲	۶/۰۵۷۷	۰/۲۴۳۵۲	۰/۰۳۳۷۷
گروه حسابرسی	۱۱۶	۶/۲۰۵۵	۰/۳۷۹۰۱	۰/۰۳۵۱۹
	۵۲	۶/۱۷۹۵	۰/۲۵۳۱۸	۰/۰۳۵۱۱
مقررات حسابرسی	۱۱۶	۵/۴۷۴۱	۰/۵۸۴۷۵	۰/۰۵۴۲۹
	۵۲	۶/۳۶۱۵	۰/۲۸۸۴۴	۰/۰۴۰۰۰

جدول ۱۲- نتایج آزمون t جهت تحلیل فرضیه فرعی دوم از فرضیه دوم

آزمون لون برای بررسی تساوی واریانس‌ها		آزمون t برای بررسی تساوی میانگین‌ها			عامل موثر کیفیت حسابرسی
Sig.	F	T	df	Sig. (2-tailed)	
۰/۰۹۹۲	۰/۰۰۰	۲/۷۸۰	۱۶۶	۰/۰۰۶	عملیات حسابرسی
۰/۰۰۰	۱۲/۹۹۶	۰/۴۵۱	۱۶۶	۰/۶۵۳	گروه حسابرسی
۰/۰۰۰	۲۵/۴۷۰	-۱۰/۳۸۰	۱۶۶	۰/۰۰۰	مقررات حسابرسی

با بررسی آماره F و مقدار معنی‌داری آن در آزمون لون در سطح خطای مجاز ۵ درصد، بررسی آماره t و مقدار معنی‌داری آن به منظور مقایسه میانگین‌ها صورت گرفته است. همان‌گونه که در جدول ۱۲ ملاحظه می‌گردد، مقدار معنی‌داری آزمون جهت عوامل عملیات حسابرسی و مقررات حسابرسی از خطای مجاز ۵ درصد کوچکتر بوده و نمایانگر رد فرض صفر و تایید ادعای مطروحه در فرضیه در سطح اطمینان ۹۵ درصد است. به عبارتی دیگر فاصله انتظارات بین حساب‌رسان و استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسی در خصوص تاثیر عملیات حسابرسی و مقررات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی، ناشی از اندازه موسسات حسابرسی است ($sig < 0.05$). در حالی که اندازه موسسات حسابرسی در ایجاد فاصله انتظارات در خصوص تاثیر گروه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تاثیرگذار نیست ($sig > 0.05$).

فرضیه فرعی سوم: وجود فاصله انتظارات بین حساب‌رسان مستقل و استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسی در خصوص عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی ناشی از رتبه کیفی موسسه حسابرسی است.

از آن جا که جهت بررسی تاثیر رتبه بندی کیفی موسسات حسابرسی با معیار رتبه کیفی سالانه موسسات حسابرسی منظور شده است، بررسی این فرضیه با توجه به سؤال بیان شده در پرسشنامه در خصوص ویژگی فوق صورت پذیرفته است که نتایج آن به شرح جداول ۱۳ الی ۱۴ می‌باشد. با بررسی آماره F و مقدار معنی‌داری آن در آزمون لون در سطح خطای مجاز ۵ درصد، فرض تساوی واریانس‌ها تایید شده و بررسی آماره t و مقدار معنی‌داری آن به منظور مقایسه میانگین‌ها با فرض تساوی واریانس‌ها صورت گرفته است. همان‌گونه که در جدول ۱۴ ملاحظه می‌گردد، مقدار معنی‌داری آزمون جهت مقررات حسابرسی از خطای مجاز ۵ درصد کوچکتر بوده و نمایانگر رد فرض صفر و تایید ادعای مطروحه در فرضیه در سطح اطمینان ۹۵ درصد است. به عبارتی دیگر فاصله انتظارات بین حساب‌رسان و استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسی در خصوص تاثیر مقررات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی، ناشی از رتبه بندی کیفی سالانه موسسات حسابرسی است ($sig < 0.05$) در حالی که این رتبه بندی در ایجاد فاصله انتظارات بین افراد حرفه‌ای در خصوص تاثیر عملیات حسابرسی و گروه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تاثیرگذار نیست ($sig > 0.05$).

جدول ۱۳- نتایج آمار توصیفی آزمون t جهت تحلیل فرضیه فرعی سوم از فرضیه دوم

رتبه بندی سالانه کیفی موسسات حسابرسی	تعداد	میانگین	انحراف معیار	میانگین خطای معیار
عملیات حسابرسی	الف	۶/۱۰۸۲	۰/۲۳۰۸۱	۰/۰۲۶۳۰
	ب و پایین تر	۶/۱۵۳۸	۰/۲۴۶۱۱	۰/۰۲۵۸۰
گروه حسابرسی	الف	۶/۲۱۴۳	۰/۲۷۱۵۳	۰/۰۳۰۹۴
	ب و پایین تر	۶/۱۸۳۲	۰/۳۹۶۷۹	۰/۰۴۱۵۹
مقررات حسابرسی	الف	۶/۰۹۸۷	۰/۵۲۷۸۸	۰/۰۶۰۱۵
	ب و پایین تر	۵/۴۵۲۷	۰/۶۰۷۹۷	۰/۰۶۳۷۳

جدول ۱۴- نتایج آزمون t جهت تحلیل فرضیه فرعی سوم از فرضیه دوم

آزمون لون برای بررسی تساوی واریانس‌ها		آزمون t برای بررسی تساوی میانگین‌ها		عامل موثر کیفیت حسابرسی
Sig.	F	T	df	
۰/۲۳۰	۱/۴۵۰	-۱/۲۳۲	۱۶۶	عملیات حسابرسی
۰/۲۱	۱۱/۲۳۸	۰/۵۸۳	۱۶۶	گروه حسابرسی
۰/۱۵۰	۲/۰۹۵	۷/۲۸۵	۱۶۶	مقررات حسابرسی

بحث و نتیجه گیری

با توجه به مبانی نظری ارائه شده مبتنی بر پژوهش‌های انجام شده در حوزه کیفیت حسابرسی و عوامل موثر بر آن از طریق ارائه یک چارچوب تحلیلی، نقش ارائه کنندگان و استفاده کنندگان از خدمات حسابرسی در فرایند حسابرسی در ایجاد فاصله انتظارات بین آنان در خصوص عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی و نیز سایر ویژگی‌های حرفه‌ای آنان شامل تجربه و اندازه و رتبه بندی کیفی موسسات حسابرسی که این افراد در آن‌ها شاغل بوده یا تحت حسابرسی آنان قرار دارند مورد بررسی قرار گرفت. بنابراین در این پژوهش دو فرضیه آزمون گردید. در فرضیه اول، نقش حرفه‌ای ارائه کنندگان و استفاده کنندگان از خدمات حسابرسی به عنوان حسابرس مستقل و تهیه کننده صورت‌های مالی در ایجاد فاصله انتظارات بین افراد مذکور در جهت تاثیر عوامل عملیات حسابرسی، گروه حسابرسی و مقررات حسابرسی بر فرضیه اول مطرح گردید. نتایج پژوهش نمایانگر عدم تاثیر نقش ارائه کنندگان و

استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسی در فرایند حسابرسی در ایجاد فاصله انتظارات بین آنان در خصوص تاثیر عوامل سه‌گانه فوق بر کیفیت حسابرسی می‌باشد؛ بنابراین فرضیه اول پژوهش تایید نمی‌گردد. این بدان معناست که نقش حرفه‌ای این افراد موجب ایجاد فاصله انتظارات بین آنان در خصوص عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی نمی‌گردد. در مقابل، ویژگی‌های حرفه‌ای افراد مذکور غیر از نقش آنان در فرایند حسابرسی شامل تجربه حرفه‌ای، اندازه و رتبه بندی کیفی موسسات حسابرسی که آنان شاغل تمام وقت در این موسسات بوده یا در شرکت‌های تحت حسابرسی این موسسات بوده اند، در قالب فرضیات فرعی اول تا سوم از فرضیه دوم مطرح گردید. نتایج پژوهش بیانگر آن است که تجربه حرفه‌ای ارائه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسی در ایجاد فاصله انتظارات بین آنان جهت تاثیر عوامل سه‌گانه یاد شده بر کیفیت حسابرسی تاثیری ندارد و از این جهت فرضیه فرعی اول نیز تایید نمی‌شود. فرضیه فرعی دوم در سطح عملیات و مقررات حسابرسی و فرضیه فرعی سوم در سطح مقررات حسابرسی تایید شده‌اند. این بدان معناست که یک فاصله انتظارات بین حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان در خصوص تاثیر مقررات حسابرسی بر کیفیت خدمات حسابرسی وجود دارد که ناشی از اندازه و رتبه کیفی موسسات حسابرسی است. به عبارت دیگر اندازه و رتبه کیفی موسسات حسابرسی که حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسی در آن‌ها مشغول به کار بوده یا تحت حسابرسی آنان بوده‌اند در پاسخگویی و استنباط آنان از تاثیر مقررات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی و ایجاد فاصله انتظارات بین آنان تاثیر گذار بوده است. همچنین نتایج پژوهش بیانگر آن است که اندازه موسسات حسابرسی نیز در استنباط آنان از تاثیر عملیات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی و ایجاد فاصله انتظارات بین آنان تاثیر گذار بوده است. به عبارت دیگر اندازه موسسات حسابرسی که افراد حرفه‌ای مورد آزمون در آن‌ها شاغل بوده یا حسابرسی شرکت محل کار آنان را مورد حسابرسی قرار می‌دهد در استنباط آنان از تاثیر عملیات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تاثیر گذار است. این امر بیانگر نوعی فاصله عملکرد بین افراد مورد آزمون است که ناشی از نوع آموزش و میزان اطلاعات افراد یاد شده در پاسخگویی به سئوالات است و با کوچکی و بزرگی موسسات حسابرسی از نظر میزان تمکن آنان در برگزاری دوره‌های آموزشی جهت حسابرسان و مدیران مالی در راستای ارتقاء اطلاعات و آگاهی حرفه‌ای آنان و یا شهرت حرفه‌ای موسسات یاد شده ارتباط دارد.

در فرضیه‌های این پژوهش، عوامل موثر بر فاصله انتظارات بین ارائه کنندگان خدمات حسابرسی و استفاده کنندگان از خدمات حسابرسی در خصوص عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی مطرح شده است. عدم تاثیر نقش افراد حرفه‌ای در فرایند حسابرسی در میزان تاثیر عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی در راستای فاصله انتظارات بین ارائه کنندگان خدمات حسابرسی و استفاده کنندگان از این خدمات که از نتایج پژوهش حاضر حاصل گردیده با نتایج پژوهش گانتیر بساسیر و دیگران (۲۰۱۶) هم راستا و یکسان است. سایر ویژگی‌های ارائه کنندگان و استفاده کنندگان از خدمات حسابرسی مطرح شده به سه فرضیه فرعی تقسیم شده است. در فرضیه فرعی اول تجربه حرفه‌ای ارائه کنندگان و استفاده کنندگان از خدمات حسابرسی به عنوان عامل موثر بر فاصله انتظارات در خصوص عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی مطرح گردیده و نتایج پژوهش بیانگر عدم تایید این فرضیه و عدم تاثیر تجربه حرفه‌ای افراد در ایجاد فاصله انتظارات یاد شده است که با نتایج پژوهش گانتیر بساسیر (۲۰۱۶) تفاوت دارد. نتایج پژوهش، بیانگر آن است که اندازه موسسات حسابرسی بیان شده در فرضیه فرعی دوم در فاصله انتظارات افراد در حوزه تاثیر عملیات و مقررات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تاثیر گذار است. ضمن آن که رتبه کیفی موسسات حسابرسی تنها در فاصله انتظارات افراد حرفه‌ای در خصوص تاثیر مقررات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی موثر است که موارد یاد شده با پژوهش گانتیر بساسیر (۲۰۱۶) همسانی محتوا دارد.

پیشنهادها و محدودیت‌ها

با توجه به مطالب تشریح شده در مبانی نظری و نتایج حاصل از پردازش داده‌ها، پیشنهادهای پژوهش به شرح زیر بیان می‌گردد:

- تایید وجود فاصله انتظارات در این پژوهش بین ارائه کنندگان و استفاده کنندگان از خدمات حسابرسی در خصوص عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی در زمینه مقررات حسابرسی و تاثیر آن بر کیفیت حسابرسی نمایانگر آن است که به منظور کاهش فاصله انتظارات معقول، نیاز به تدوین استانداردها و دستورالعمل‌های حرفه‌ای متناسب با سطح آگاهی استفاده کنندگان که نیازهای اطلاعاتی آنان را منظور نماید، وجود دارد.
- با توجه به تاثیر اندازه موسسات و رتبه بندی کیفی آنان در پاسخگویی به سوالات

پرسشنامه در این پژوهش و ایجاد فاصله انتظارات بین ارائه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسی در خصوص تاثیر مقررات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی، وجود یک فاصله عملکرد بین افراد حرفه‌ای مورد آزمون احساس می‌شود که برگزاری دوره‌های آموزشی در سطح موسسات حسابرسی یا دوره‌های عمومی آزاد جهت مدیران مالی در سطح متمرکز از طرف نهادهای حرفه‌ای می‌تواند نیازهای اطلاعاتی و فنی افراد حرفه‌ای در فرایند حسابرسی شامل حساب‌رسان مستقل یا تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی را برآورده سازد.

همچنین از جمله عمده‌ترین موانع و محدودیت‌هایی که در انجام این پژوهش وجود داشته، محدودیت ذاتی پرسشنامه جهت جمع‌آوری داده‌هاست. به گونه‌ای که پاسخگویی به سئوالات بسته در پرسشنامه بیانگر کامل نگرش و قضاوت حرفه‌ای نبوده و انجام مصاحبه می‌تواند نتایج کامل‌تری در بر داشته باشد.

یادداشت‌ها

1. Attest Function
2. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)
3. Audit Operations
4. Audit Team
5. Audit Regulations

منابع

- حساس‌یگانه، یحیی و خالقی بایگی، احمد (۱۳۸۳)، فاصله انتظارات بین حساب‌رسان و استفاده‌کنندگان از نقش اعتبار دهی حساب‌رسان مستقل، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، سال یازدهم، شماره ۳۵، بهار: ۴۴-۲۹.
- عرب‌مازار، علی‌اکبر، طالب‌نیا، قدرت الله، و کیلی‌فرد، حمیدرضا و صمدی لرگانی، محمود (۱۳۹۰)، تبیین ارتباط شفافیت گزارش‌گری مالی با گزارش‌گری مالیاتی در ایران، پژوهشات حسابداری و حسابرسی، سال سوم، شماره ۹، بهار.
- کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی (۱۳۸۶)، استانداردهای حسابرسی، تهران: سازمان حسابرسی، چاپ هشتم.

مجتهدزاده، ویدا و آقایی، پروین (۱۳۸۳)، عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، سال یازدهم، شماره ۳۸، زمستان: ۵۳-۷۶.

نیکبخت، محمدرضا، رضایی، فرامرز و خرم، اسماعیل (۱۳۹۲)، بررسی عوامل موثر بر فاصله انتظارات بین حسابرسان و استفاده کنندگان از صورت‌های مالی در محیط ایران، پژوهشات حسابداری و حسابرسی، سال چهارم، شماره بیستم، زمستان: ۳۲-۱۸.

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (2011). Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates and Related Disclosures. AU-C Section 540. New York, NY: AICPA, 483-518.

Arel, B., Brody, R., & Pany, K. (2006). Findings on the effects of audit firm rotation on the audit process under varying strengths of corporate governance. *Advances in Accounting*, 22, 1-27.
[https://doi.org/10.1016/S0882-6110\(06\)22001-7](https://doi.org/10.1016/S0882-6110(06)22001-7)

Boyd, D. T., Boyd, S., & Boyd, W. (2001). The audit report: a "misunderstanding gap" between users and preparers. *National Public Accountant*, 45(10), 56-60.

Chowdhury, R. R., Innes, J., & Kouhy, R. (2005). The public sector audit expectations gap in Bangladesh. *Managerial Auditing Journal*, 20(8), 893-908.
<https://doi.org/10.1108/02686900510619719>

DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of accounting and economics*, 3(3), 183-199.
[https://doi.org/10.1016/0165-4101\(81\)90002-1](https://doi.org/10.1016/0165-4101(81)90002-1)

Dibia, N. (2015). Audit Expectations Gap Perception of Financial Reporting. *International Journal of Managerial Studies and Research*, 3, 23-31.

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.
<https://doi.org/10.1108/09675420910984673>

Epstein, M. J., & Geiger, M. A. (1994). Investor views of audit assurance. *Journal of accountancy*, 177(1), 60.

Francis, J. R. (2011). A framework for understanding and researching audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(2),

- 125-152. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50006>
- Gonthier Besacier, N., Hottegindre, G., & Fine- Falcy, S. (2016). Audit Quality Perception: Beyond the 'Role Perception Gap'. *International Journal of Auditing*, 20(2), 186-201. DOI: 10.1111/ijau.12066
- Hassink, H. F., Bollen, L. H., Meuwissen, R. H., & de Vries, M. J. (2009). Corporate fraud and the audit expectations gap: A study among business managers. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 18(2), 85-100. <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2009.05.003>
- Humphrey, D. B., & Pulley, L. B. (1997). Banks' responses to deregulation: Profits, technology, and efficiency. *Journal of Money, Credit, and Banking*, 73-93. DOI: 10.2307/2953687
- Igbinosun, F.E. (2011). An evaluation of the auditing standards and their application to the auditing of registered companies in Nigeria'. An M. Sc Project Presented to the Department of Accounting University of Benin, Benin City.
- Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B., & Velury, U. K. (2012). Audit quality: Insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(sp1), 385-421.
- Li, D. (2010). Does auditor tenure affect accounting conservatism? Further evidence. *Journal of Accounting and Public Policy*, 29(3), 226-241. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2010.03.004>
- Libby, R., & Frederick, D. M. (1990). Experience and the ability to explain audit findings. *Journal of accounting research*, 348-367. DOI: 10.2307/2491154
- McEnroe, J. E., & Martens, S. C. (2001). Auditors' and investors' perceptions of the "expectation gap". *Accounting Horizons*, 15(4), 345-358. <https://doi.org/10.2308/acch.2001.15.4.345>
- Porter, B. (1993). An empirical study of the audit expectation-performance gap. *Accounting and business research*, 24(93), 49-68. <http://dx.doi.org/10.1080/00014788.1993.9729463>
- Simunic, D. A., & Stein, M. T. (1987). *Product differentiation in auditing: Auditor choice in the market for unseasoned new issues: Canadian Certified General*.
- Wallace, W. A. (1987). International accounting and likely approaches to future inquiry: an overview of research. *Management International Review*, 4-25. <http://www.jstor.org/stable/40227835>.