

مطالعات کمی در مدیریت، سال چهارم، شماره سوم - پاییز 1392 - صص 120-101

## بررسی شکاف (فاصله) انتظارات بین حسابرسان مستقل و سرمایه‌گذاران نهادی در ارزیابی بندهای گزارش حسابرسی

زاهد احمدزاده<sup>۱</sup>  
دکتر علی اسماعیل زاده<sup>۲</sup>  
دکتر رویا دارابی<sup>۳</sup>  
تاریخ دریافت: 1392/5/15  
تاریخ پذیرش: 1392/6/31

### چکیده

این پژوهش جزء پژوهش‌های شبه تجربی و از نوع پس‌آزمون است و در آن به بررسی فاصله انتظارات بین حسابرسان مستقل و سرمایه‌گذاران نهادی در ارزیابی بندهای گزارش حسابرسی پرداخته شده است. برای جمع‌آوری داده‌ها از روش پیمایشی و از ابزار پرسشنامه استفاده شده است. روش نمونه‌گیری در این پژوهش با توجه به ویژگی‌های جامعه آماری، نمونه‌گیری تصادفی و روش حذف سیستماتیک می‌باشد. برای آزمون فرضیه‌ها از آزمون مقایسه میانگین‌های دو جامعه (T-Test) و آزمون تحلیل واریانس (ANOVA) در سطح اطمینان 95 درصد استفاده شده است. نتایج آزمون فرضیه‌ها حاکی از آن است حسابرسان و سرمایه‌گذاران نهادی درباره پیام‌های مندرج در گزارش حسابرسی راجع به موضوعات اعتبار یا کشف تقلب، فرایند حسابرسی و پیام‌های مندرج در گزارش حسابرسی راجع به معقولانه بودن معیار ارزیابی اطلاعات اختلاف نظر دارند.

واژه‌های کلیدی: فاصله انتظارات (تصورات)، حسابرس مستقل، سرمایه‌گذاران نهادی،

1. کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات،

(ahmmadzadeh\_zahed85@yahoo.com).

2. استادیار، عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد اسلامشهر.

3. استادیار، عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب.

## 1- مقدمه

یکی از مسائل حائز اهمیت در حرفه حسابداری و حسابرسی برآورده نمودن خواسته‌ها و انتظارات گروه‌های مختلف استفاده کننده از صورتهای مالی و گزارش حسابرسی است. انگیزه و خواسته‌های افراد و سازمانها برای تقاضا یا عرضه خدمات حسابرسی بسیار گسترده وسیع می‌باشد به طوری که حرفه با توجه به محدودیت‌های موجود توانایی فراهم نمودن همه انتظارات جامعه را ندارد. استفاده کنندگان پیش از بکارگیری اطلاعات از جمله اطلاعات صورتهای مالی از فرایند تصمیم گیری باید دو گام مهم را بردارند اولاً باید متناسب با نیاز خود، محتوی اطلاعاتی را تفسیر و ثانیاً کیفیت اطلاعات را ارزیابی کنند. استفاده کنندگان صورتهای مالی به دلایل مختلفی خود به طور مستقیم کیفیت اطلاعات را ارزیابی نمی کنند و به نظر حرفه ای حسابرس مستقل و با صلاحیت درباره اعتبار اطلاعات اتکا می‌کنند.

## 2- تاثیر گزارش بر رفتار استفاده کننده

هدف اصلی گزارشگری، تاثیرگذاری بر رفتار مخاطب است. اگر حسابرس به روشنی نداند چه نوع تأثیری در مخاطبش مورد انتظار است، گزارش وی هدفمند نخواهد بود و اثر بخشی لازم را نخواهد داشت. فرستنده پیام جهت پیش‌بینی تأثیر پیامش، باید از نیت و مقاصد مخاطب آگاه باشد. همچنین در تحلیل و بررسی کلیه ابعاد فرایند گزارشگری جهت تشخیص مؤثرترین روش پیام رسانی، فرستنده باید علاوه بر آگاهی از تأثیرات مورد نظر خویش، همچنین از تأثیرات مورد انتظار گیرنده نیز مطلع باشد.

" بازخورد " یکی از روشهای مشخص کننده تأثیرات پیام است. در شرایط نبود اطلاعات " بازخورد"، روش دیگری که از طریق آن فرستنده می‌تواند از تأثیرات پیام برگیرنده مطلع شود احساس " یگانگی" کردن با مخاطبان است. " یگانگی" کردن در اینجا بدین معنی است که حسابرسی بتواند خود را جای مخاطبش بگذارد و به مسائل از دیدگاه آنان بنگرد و موضوعات را از زوایای اندیشه آنان مورد تحلیل قرار دهد(نیکخواه آزاد، 1379). روش دیگر پیش‌بینی تأثیرات احتمالی پیام بر مخاطبان پراکنده و گسترده، در نظر داشتن **بافت اجتماعی** آنان است که درحقیقت نمایانگر باور و رفتار ایشان است. آگاهی از ترکیب و نحوه عملکرد گروههای اجتماعی به شناسایی واکنش اعضای آن گروه در قبال پیامهای متفاوت کمک می‌کند (اسچولچ و گرانت، 2006).

گزارش استاندارد حسابرسی، به طور کلی هدف و نیت خاصی دربر ندارد، مگر اینکه موجب افزایش اعتبار اطلاعات مالی ارائه شده، شود. این اعتبار در قالب اظهار نظر حسابرس در رابطه با "ارائه منصفانه" اصلاحات، بر اساس میزان تطابق با معیارهای از قبل تعیین شده است (حیدری تازه کند، 1385). وضع معیارهای حسابرسی و آزمون میزان تطابق نیازمند این پیش فرض است که رفتار استفاده کنندگان به طور عموم، اتکا به اظهار نظر حرفه‌ای حسابرسی است (نیکخواه آزاد، 1379).

### 3- فاصله انتظارات<sup>1</sup> در حسابرسی

در سالهای اخیر به علت ماهیت، محدودیت‌ها و نارسایی‌های موجود در حرفه و همچنین جریان‌های ناگواری که برای برخی از شرکت‌ها و موسسات حسابرسی رویداد است سبب شده است که سوء تفاهمات نسبت به حرفه افزایش یابد در این میان فقدان آگاهی جامعه نسبت به وظایف مسئولیت‌های حرفه از یک سو و نارسایی‌های وجود در عملکرد حسابرسان، استانداردها و رهنمودهای حسابرسی از سوی دیگر برداشته این سوء تفاهمات افزوده است. پیامد سوء تفاهمات به وجود آمدن فاصله انتظارات در حسابرسی است.

کمیسیون مک دونالد (1988) برای کمک به درک دلایل وجود فاصله انتظارات در مطالعه ای شکل شماره 1 را ارائه کرده است. در این شکل خط وسط بیانگر فاصله کامل بین بالاترین انتظارات از حسابرسان (نقطه A) و تصور عامه مردم از عملکرد فعلی حسابرسان (نقطه E) است. نقطه C بیانگر استانداردهای حسابرسی است که در حال حاضر باید اجرا شود. سمت چپ نقطه C (یعنی فاصله A تا C) بیانگر انتظاراتی است که استانداردهای فعلی نمی تواند جوابگوی آن باشد این بخش "فاصله استانداردها" نامیده می شود.

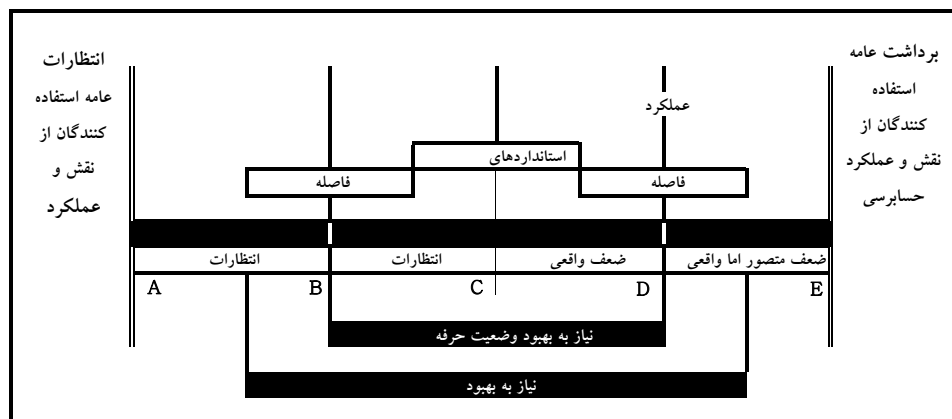
### 4- اجزای فاصله انتظارات، کمیسیون مک دونالد (1988)

تأکید این نمودار بر انتظارات و تصورات عامه مردم است. این انتظارات و تصورات ممکن است معقول یا نامعقول، درست یا نادرست باشد. انتظارات نامعقول و تصورات نادرست به اندازه ضعف کیفیت حسابرسی و استانداردهای حسابداری و حسابرسی می تواند به اعتماد مردم نسبت به حسابرسی لطمه وارد سازد در مواردی که عملکرد یا استاندارد حسابرسی دچار نارسایی و نابسامانی است حرفه باید تمام تلاش خود را به کار بندد تا این نارسایی‌ها برطرف شود.

شکل دیگر مربوط به انتظارات نابجا (فاصله A-B) یا برداشت نادرست از عملکرد فعلی (فاصله D-E) است. حرفه حسابرسی باید مجدانه در جهت بهبود شناخت مردم گام بردارد. در غیر این صورت در بلند مدت هزینه سنگین آن را می‌پردازد. اصلاح انتظارات و تصورات عامه مردم از طریق آموزش، بهبود گزارشگری حسابرسی، بهبود کیفیت حسابرسی و استانداردهای حسابرسی امکان‌پذیر است (بزرگ اصل، 1379).

## 5- ترکیب فاصله انتظارات<sup>2</sup>

همفری و همکاران در 1992 از فاصله انتظارات به عنوان یکی از مسائل مهم و حساس در رابطه با حرفه حسابرسی و قانون‌گذاری یاد کرده و اجزا (ترکیب) ممکن فاصله انتظارات را در چارچوب موارد زیر بیان نموده است.



1- مسئولیت حسابرسان در رابطه با کشف تقلب

2- استقلال حسابرسان

3- اطلاع‌رسانی و گزارشگری

خانم پرت (1993) در پژوهشی در رابطه با فاصله انتظارات در حسابرسی به این نتیجه رسید که تعاریف قبلی فاصله انتظارات بسیار محدود بوده است و اهمیت بررسی همه‌جانبه و کامل فاصله انتظارات را بررسی نمود و اعلام کرد که این امر مهم تنها از طریق مقایسه

انتظارات جامعه از حسابرسان با عملکرد آنها امکان پذیر می‌باشد. از نظر پرتتر فاصله انتظارات می‌تواند ناشی از سه علت زیر است:

1- انتظارات نامعقول استفاده کنندگان صورتهای مالی از حسابرسان

2- استانداردهای حسابرسی و حسابداری نامناسب

3- عملکرد نامناسب (ناقص) حسابرسان

براساس دیدگاه پرتتر (1993) فاصله انتظارات می‌تواند با افزایش در انتظارات جامعه یا کاهش در عملکرد حسابرسان افزایش یابد در مقابل از طریق کاهش در انتظارات جامعه یا از طریق پیشرفت و بهبود در عملکرد حسابرسان کاهش می‌یابد. این فاصله انتظارات یا اختلاف جامعه و عملکرد قابل بررسی می‌تواند به صورت زیر تشکیل شود.

1- **فاصله معقول**<sup>3</sup> فاصله بین آنچه جامعه از حسابرسان انتظار دارد و آنچه که حسابرسان به طور معقول می‌توانند انجام دهند.

2- **فاصله عملکرد**<sup>4</sup> فاصله بین آنچه استفاده کنندگان به طور معقول می‌توانند از حسابرس انتظار داشته باشند و آنچه واقعاً دریافت می‌کنند این فاصله دو علت می‌تواند داشته باشد:

#### 2-1- فاصله ناکارایی استانداردها<sup>5</sup>

فاصله بین وظایفی که می‌توان به طور معقولانه از حسابرسان انتظار داشت و وظایفی که در حال حاضر براساس استانداردهای حسابداری و حسابرسی یا قوانین و مقررات تعیین شده توسط حسابرسان انجام می‌گردد (جهان آرا، 1381).

#### 2-1- فاصله ناکارا و ناقص عملکرد<sup>6</sup>

فاصله بین وظایفی که براساس استانداردهای مصوب از حسابرسان انتظار می‌رود و وظایف موجود که حسابرسان انجام می‌دهند.

## 6- پژوهش و مطالعات انجام گرفته

موضوع فاصله انتظارات عمدتاً در دهه 80 و 90 میلادی مورد بحث بوده و تحقیقات بنیادی در جهت کاهش این فاصله انتظارات صورت گرفته است. در ایران نیز تحقیقاتی از سالهای 1376 تاکنون صورت گرفته است که در ادامه به مهمترین آنها اشاره می شود.

جهان آرا (1381) در پایان نامه خود به بررسی نقش آموزش حسابرسی در کاهش فاصله انتظاراتی بین حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان صورتهای مالی می پردازد. به این منظور تاثیر نقش آموزش حسابرسی بر سه جنبه فاصله انتظارات یعنی فاصله برداشت از وظایف حسابرس مستقل، چارچوب قانونی و اخلاقی و انواع گزارش حسابرسی، مورد بررسی قرار گرفته است. یافته‌های این پژوهش حاکی از آن است که انتظارات دو گروه مورد آزمون در هر سه زمینه تفاوت معنی داری با یکدیگر دارند.

خالقی بایگی (1382) در پژوهشی با عنوان "فاصله انتظاراتی بین حسابرسان و استفاده کنندگان از نقش اعتباردهی حسابرسان مستقل" به بررسی فاصله انتظاراتی بین حسابرسان و استفاده کنندگان از نقش اعتباردهی حسابرسان مستقل می پردازد. اطلاعات مورد نیاز از طریق ارسال پرسش نامه جمع آوری تهیه نموده است. نتایج به دست آمده در این پژوهش بیانگر آن است که تفاوت معنی داری بین فاصله انتظاراتی حسابرسان و استفاده کنندگان از نقش اعتباردهی حسابرسان مستقل وجود دارد.

علیخانی (1380) در پژوهشی فاصله بین نگرش حسابرسان مستقل و گروهی از استفاده کنندگان گزارش حسابرسی را در مورد ارزیابی رعایت قوانین و مقررات در حسابرسی صورتهای مالی توسط حسابرسان مستقل، بررسی کرده است. نتایج تحقیق نشان داد تصور حسابرسان و استفاده کنندگان در مورد وظیفه حسابرسان مستقل پیرامون ارزیابی رعایت قوانین و مقررات تفاوت معنی داری با یکدیگر دارد. در مورد مقایسه نگرش حسابرسان و استفاده کنندگان به آن دسته از بندهای اظهارنظر گزارشهای حسابرسی که با توجه به موارد عدم رعایت قوانین و مقررات بصورت مشروط، مردود و یا عدم اظهارنظر بیان شده است، تفاوت معنی داری مشاهده نشده است.

مهدیان (1388) در پایان نامه کارشناسی ارشد خود با عنوان فاصله انتظارات بین حسابرسان مستقل و مدیران مالی شرکتها در ارزیابی گزارش حسابرسی به این نتیجه رسیده است که

تفاوت معنی داری بین برداشت (تصورات) حسابرسان و مدیران مالی درباره پیام‌های مندرج در گزارش حسابرسی راجع به فرایند حسابرسی شامل مواردی از قبیل "رسیدگی به کلیه معاملات و مانده‌های مهم و استفاده از ضوابط و معیارهای از قبل تعیین شده و انجام حسابرسی بر مبنای سلیقه شخصی" و پیام‌های مندرج در گزارش حسابرسی راجع به معقولانه بودن معیار ارزیابی اطلاعات وجود دارد.

بزرگ اصل (1379) پژوهشی با عنوان برداشت حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان از محتوای پیام‌های ارسال شده به وسیله گزارش‌های حسابرس که در زمستان سال 1379 در دانشکده حسابداری و مدیریت دانشگاه علامه طباطبائی انجام داده است. برای این پژوهش 20 فرضیه توسط محقق ارایه شد و پس از آزمون فرضیه‌های نتایج آن به صورت زیر بوده است. نتایج تحقیق مشخص نمود که در موارد متعدد بین برداشت حسابرسان و استفاده کنندگان تفاوت معنی دار وجود دارد و بطوریکه حدود 60 درصد موارد مطرح شده در فرضیه‌های، تفاوت معنی داری مشاهده گردید که نشانگر وجود نارسایی در فرایند گزارشگری است.

پنی و جانسن (1980) در تحقیقی مشابه به طور غیر مستقیم برداشت حسابرسان و مدیران اعتبارات بانکها را درباره گزارش حسابرسی پیشنهادی سال 1980 مورد بررسی قرار دادند. در این تحقیق مجموعه صورت‌های مالی برای یک شرکت فرضی که متقاضی وام بوده تهیه و برای 200 نفر از مدیران اعتبارات و 100 نفر از اعضای انجمن حسابداران رسمی امریکا ارسال شد. کلیه اطلاعات صورتهای مالی به استثنای شکل گزارش حسابرسی یکسان بود. نیمی از مدیران اعتبارات، اطلاعات را همراه با گزارش حسابرس مقبول طبق جمله بندی پیشنهادی دریافت کردند.

هالت و مویزد (2003) برداشت حسابرسان و استفاده کنندگان از پیامهای انواع گزارش حسابرسی در انگلستان را به عنوان هدف تحقیق خود عنوان کرده‌اند. مقایسه برداشت حسابرسان و استفاده کنندگان نشان می‌دهد از 104 مورد مقایسه، 78 مورد در سطح 10 درصد و 72 مورد در سطح 5 درصد و تفاوتی معنی دار دارد. بنابراین تحقیق یاد شده فاصله ارتباطات قابل توجهی را بین حسابرسان و استفاده کنندگان نشان می‌دهد.

هوگتن و میسیر (2003) تغییرات پیشنهادی در جمله بندی گزارش حسابرسی را بررسی کرده‌اند. در این تحقیق جمله بندی گزارش قبلی با جمله بندی پیشنهادی در پیش نویس

استاندارد گزارشگری حسابرسی مقایسه شده است. مخاطبان شامل 60 حسابرس و 35 مدیر اعتبارات بانک و 5 نوع گزارش حسابرسی را با جمله‌بندی گزارش قدیم و پیشنهادی بررسی کردند. تحلیل کلی بیانگر وجود تفاوت بین دو گروه مخاطب و همچنین دو نوع مخاطب است.

لاو و همکاران (1988) موضوع شکاف انتظارات راجع به موضوع توانایی حسابرسان در اعمال روش‌های پیشگیرانه تقلب را در کشور سنگاپور از نظر حسابرسان و تحلیل گران مالی مورد بررسی قرار دادند و نتایج حاکی از وجود اختلاف نظر بین آن دو گروه حکایت دارد. دیکسون (2006) موضوع وجود و یا عدم شکاف انتظارات بین حسابرسان و استفاده کنندگان از گزارش‌های حسابداری در کشور مصر را مورد بررسی قرار دادند و نتایج حاکی از آن است که شکاف انتظارات راجع به مسئولیت حسابرسان در مورد کشف تقلب توسط حسابرسان وجود دارد.

هنیفا و هدیب (2007) هم موضوع تقلب و وجود شکاف انتظارات راجع به مسئولیت حسابرسان را آزمون و تایید نمودند.

هسینک (2009) وجود شکاف انتظارات در رابطه مشارکت حسابرسان در موضوعات تقلب و راه‌های پیشگیرانه آن را از منظر مدیران مالی و حسابرسان کشور نیوزلند مورد بررسی قرار دادند و وجود آن را تایید نمودند.

## 7- مساله پژوهش

گزارش حسابرسی تنها ابزار حسابرسان مستقل برای اعلام نتایج حسابرسی و ارائه اطلاعات درباره کیفیت صورتهای مالی است. استفاده کنندگان صورتهای مالی برای استفاده از اطلاعات مالی نگران اعتبار و کیفیت این اطلاعات هستند و برای کاهش تردید خود به گزارش حسابرس منتقل اتکا می‌کنند. براساس تئوری نمایندگی و وجود تضاد منافع بین تهیه کنندگان اطلاعات و استفاده کنندگان آن است. از این رو انجام حسابرسی مستقل ضرورت می‌یابد و بر اساس تئوری نمایندگی پالایش اطلاعات، منافع طرفین را تأمین می‌کند در صورتی که اطلاعات ارائه شده حسابرسی نشود به دلیل وجود تضاد منافع پیش گفته، از قابلیت اعتماد کافی برخوردار نمی‌باشد. هدف اصلی گزارشگری تأثیر بر رفتار مخاطبان است



و هر چه میزان تأثیر گذاری کمتر باشد به همان اندازه از میزان اثر بخشی ارتباط کاسته می شود دامنه گستره مشکلات گزارش دهی بسیار وسیع است بنابراین دامنه این تحقیق به سؤال های زیر محدود می شود:

- 1- آیا تفاوت مهمی بین پیام های مورد نظر حسابرسان مستقل و برداشت سرمایه گذاران نهادی از پیام های مندرج از گزارش حسابرسی وجود دارد.
- 2- آیا تفاوت مهمی بین برداشت های سرمایه گذاران نهادی از پیام های مندرج در گزارش حسابرسی وجود دارد.

## 8- اهمیت پژوهش

فرایند ارتباط بین حسابرس مستقل و استفاده کنندگان از دایره محدودیت های ارتباط بشری (از طریق نمادها و علائم) بیرون نیست این موضوع برای حرفه حسابرسی بسیار حائز اهمیت است و انجام پژوهش هایی برای شناسایی کاستیها موجود در فرایند اطلاع رسانی (گزارشگری) لازمه رشد و بهبود کیفیت خدمات حسابرسی است. اگر برداشت استفاده کنندگان گزارش حسابرسی با مفهوم اصلی پیام حسابرسی متفاوت باشد اثر بخشی و ارزش افزوده خدمات حسابرسی محقق نمی شود یا در واقع مثل این است که حسابرسی انجام می شود ولی نتایج آن به طور کامل گزارش نمی گردد بدیهی است چنین فعالیت بیهوده است. یکی از راه های تلاش برای درک نقش حسابرسی و دستیابی به انتظارات یکسان از حرفه حسابرسی، حرکت به سوی یک دیدگاه جستجوگرانه مفاهیم اساسی است که نقش حسابرسی بر پایه آن بنا گردیده است. چنین ارزیابی از نقش حسابرسی موجب ارائه امکانات مختلف با جنبه های متفاوت جهت پاسخگویی به فاصله انتظاراتی از نقش حسابرسی می گردد.

## 9- اهداف پژوهش

هدف از انجام این پژوهش در وهله اول ارائه شناخت به جامعه حرفه ای حسابرسی نسبت به جایگاه خود در جامعه و نقش آنها در اعتبار بخشیدن به صورتهای مالی برای استفاده کنندگان و شناساندن حدود و ضوابط حرفه ای و مراقبت های لازم در انجام خدمات از ابتدای قبول مسئولیت تا مرحله گزارش دهی شامل زمان بندی انجام عملیات، رازداری، دقت در

انجام عملیات، بررسی دقیق مدارک مثبت و مراقبت از آنها و جمع آوری اسناد و مدارک و مستند سازی محکم و قابل ارائه در صورت لزوم به عنوان پشتوانه اظهار نظر حرفه ای با استفاده از روش ها و استانداردهای حرفه ای و همچنین سوق دادن انتظارات از حسابرسی در جهت منافع حرفه حسابرسی در قالب استانداردهای حسابرس و در وهله دوم شناسایی نوع خدمات و لزوم انجام و حدود آنها و ضوابط حاکم بر عملیات حسابرسی و نحوه استفاده درست از این خدمات در راستای اخذ تصمیمات مفید برای استفاده کنندگان (بطور اخص سرمایه گذاران نهادی موضوع این پژوهش) می باشد.

### 10- فرضیه های پژوهش

با توجه به اینکه بررسی فاصله انتظارات بین حسابرسان مستقل و سرمایه گذاران نهادی در ارزیابی بندهای گزارش حسابرسی به طور مستقیم قابل آزمون نمی باشد بنابراین در این پژوهش با مطالعه متون تخصصی حسابداری از قبیل کتب، نشریات و پایان نامه ها و سایت های اینترنتی و پایگاه های اطلاعاتی و .... مبانی اساسی مربوط فاصله (شکاف) انتظاری بین سرمایه گذاران نهادی و حسابرسان از پیام های یکسان گزارشهای مختلف حسابرسی در قالب 7 فرضیه مورد بررسی قرار گرفته است که در ادامه بیان می شوند:

- 1- حسابرسان مستقل و سرمایه گذاران نهادی درباره پیام مندرج در عنوان گزارش حسابرسی مبنی بر استقلال حسابرس اختلاف نظر دارند.
- 2- حسابرسان مستقل و سرمایه گذاران نهادی درباره پیام مندرج در گزارش حسابرسی راجع به هدف حسابرس (اعتبار یا کشف تقلب) اختلاف نظر دارند.
- 3- حسابرسان مستقل و سرمایه گذاران نهادی درباره پیام های مندرج در گزارش حسابرسی راجع به مسئولیت حسابرس اختلاف نظر دارند.
- 4- حسابرسان مستقل و سرمایه گذاران نهادی درباره پیام های مندرج در گزارش حسابرسی راجع به فرایند حسابرسی اختلاف نظر دارند.
- 5- حسابرسان مستقل و سرمایه گذاران نهادی درباره پیام های مندرج در گزارش حسابرسی راجع به معیار ارزیابی اطلاعات اختلاف نظر دارند.

- 6- حسابرسان مستقل و سرمایه گذاران نهادی درباره پیام‌های مندرج در گزارش حسابرسی راجع به معقولانه بودن معیار ارزیابی اطلاعات اختلاف نظر دارند.
- 7- حسابرسان مستقل و سرمایه گذاران نهادی درباره پیام‌های مندرج در گزارش حسابرسی راجع به مسئولیت مدیریت برای تهیه و ارائه صورتهای مالی اختلاف نظر دارند.

## 11- قلمرو پژوهش

پژوهش حاضر در حوزه بررسی‌های حسابرسی که در جریان آن موضوع "فاصله انتظارات بین حسابرسان مستقل و سرمایه گذاران نهادی در ارزیابی بندهای گزارش حسابرسی" مورد بررسی قرار گرفته است. پژوهشگر در پی آن است که با گردآوری داده‌ها و اطلاعات در شرایط فعلی به شناخت بهتر و کامل تری نسبت به موضوع دست یابد. ذکر این نکته که اولاً، برای نمونه انتخابی مدیران کلیه شرکت‌های که تا پایان سال 1390 در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده اند و حسابرسان مستقل شاغل در سازمان حسابرسی و یا موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران را در بر می‌گیرد و ثانیاً پرسشنامه‌ها در سال 1391 در دو مرحله توزیع و گردآوری شده است. قلمرو مکانی پژوهش حاضر شامل حسابرسان مستقل شاغل در سازمانی حسابرسی و موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و سرمایه گذاران نهادی شرکتهای پذیرفته در بورس اوراق بهادار تهران را شامل می‌شود.

## 12- اطلاعات مربوط به روش شناسی پژوهش

در این پژوهش بر اساس مطالعات نظری و سایر جوانب امر در طراحی فرضیه‌ها، برای تهیه پرسشنامه اقدام شده است. سوالات پرسشنامه به شیوه ای طراحی شده است که امکان شناسایی پاسخ دهنده وجود نداشته باشد و در نامه ضمیمه هر پرسشنامه، ضمن تشریح اهداف تحقیق و اهمیت آن، به آزمودنی‌ها درباره محرمانه بودن جواب آنها، گزارش پاسخ‌های پرسشنامه صرفاً در قالب‌های آماری، اطمینان لازم داده شده است. در این پژوهش سوالات پرسشنامه با مطالعه متون مختلف در زمینه فاصله انتظارات و نظر استادان محترم شاغل در

دانشگاه و فعال در حرفه حسابرسی (به طور کلی براساس نظر خبرگان حرفه)، در چندین مرحله اصلاح و نهایی شده است.

### 13- جامعه آماری

جامعه آماری این پژوهش از دو گروه **حسابرسان مستقل** (فرستندگان پیام- گزارش) شاغل در سازمانی حسابرسی و موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و **سرمایه گذاران نهادی** دارای فعالیت در بورس اوراق بهادار تهران تشکیل شده است. حسابرسان مستقل یک گروه نسبتاً محدود و مشخص است اما سرمایه گذاران نهادی با توجه نوع فعالیت در صنایع مختلف متنوع و گسترده‌اند.

### 14- روش نمونه‌گیری

روش نمونه‌گیری در این پژوهش با توجه به ویژگی‌های جامعه آماری، نمونه‌گیری تصادفی ساده برای انتخاب حسابرسان مستقل و روش حذف سیستماتیک برای انتخاب سرمایه گذاران نهادی شرکت‌ها استفاده می‌گردد. مطابق با تعریف بند 27 ماده 1 قانون اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران، از سرمایه گذاران نهادی، هر شخص حقیقی یا حقوقی که بیش از 5 درصد و یا بیش از 5 میلیارد ریال از ارزش اسمی اوراق بهادار در دست انتشار را خریداری کند نیز جزو این گروه از سرمایه گذاران محسوب می‌شوند به عبارت دیگر، کل شرکت‌های عضو جامعه آماری که دارای ویژگی‌های زیر باشند، به عنوان نمونه ای از جامعه سرمایه گذاران نهادی انتخاب شده‌اند با در نظر گرفتن ماهیت متغیرهای تحقیق، شرایط لازم جهت انتخاب نمونه به شرح زیر ارائه گردید:

- 1- شرکتهای موردنظر از ابتدا تا انتهای سال 1390 در عضویت بورس اوراق بهادار باشند
- 2- پایان سال مالی آنها 29 اسفند باشد؛
- 3- در دوره موردبررسی توقف عملیات یا تغییر در دوره مالی نداشته باشند؛
- 4- صورتهای مالی آنها در سال 1390 توسط سازمان بورس اوراق بهادار منتشر شده باشد
- 5- حداقل 100 روز از سال مورد معامله قرار گرفته باشند.

## 15- روشهای مورد نظر برای تجزیه و تحلیل اطلاعات و آزمون فرضیه‌های

پرسشنامه ابزار اصلی جمع آوری داده‌های پژوهش حاضر می باشد. در این پژوهش از آزمودنی‌ها خواسته شده است با استفاده از معیار درجه بندی لیکرت ( 1- خیلی کم تا 5 - خیلی زیاد) مبادرت به پاسخگویی به سوالات پرسشنامه نمایند و سپس با دادن ضریب به پاسخ‌ها و محاسبه میانگین و انحراف معیار پاسخ‌ها، بررسی انجام می شود. در جدول زیر به نرخ بازگشت پرسشنامه‌ها و سایر اطلاعات اشاره شده است.

گروه‌ها	حجم جامعه	حجم نمونه	پرسشنامه‌های توزیع شده	پرسشنامه‌های دریافت شده	نرخ بازگشت پرسشنامه‌ها- درصد
سرمایه گذاران نهادی	450	121	125	98	78
حسابرسان مستقل شاغل	490	130	140	88	63
کل	940	251	265	177	66.7

با استفاده از روش آمار پارامتریک به نام آزمون مقایسه میانگین‌های دو جامعه (t-test) در سطح اطمینان 95 درصد و خطای 5 درصد فرضیه‌های پژوهش آزمون شده اند. برای تعیین تاثیر اطلاعات جمعیت شناختی بر نحوه پاسخ دهی به سوالات پرسشنامه و فرضیه‌های پژوهش نیز از آزمون تحلیل واریانس شامل مقایسه میانگین‌های دو جامعه و آزمون مقایسه میانگین‌های چند جامعه استفاده شده است. به منظور انجام آزمون‌های آماری پژوهش حاضر و تجزیه و تحلیل داده‌ها، از نرم افزارهای صفحه گسترده (Excel) و SPSS/16 استفاده شده است.

## 16- آزمون فرضیه‌ها

برای آزمون تساوی میانگین دو جامعه (T-Test) لازم است ابتدا بررسی شود که آیا دو جامعه دارای واریانس برابر می‌باشند یا خیر؟ به عبارت دیگر آزمون تساوی واریانس‌ها بر آزمون تساوی میانگین‌ها تقدم دارد.

Sig (خطای محاسبه شده در رد  $H_0$ ) مربوط به آزمون لوین (Levene) در مورد همه فرضیه‌ها کوچکتر از سطح معنی دار 5 درصد می باشد. در نتیجه فرض برابری واریانس‌ها در مورد همه فرضیه‌ها رد می شود. به طور نمونه، آزمون فرضیه اول با استفاده از آزمون مقایسه میانگین دو جامعه (T-Test) بر اساس فرض آماری زیر انجام می شود:

$H_0: \mu_1 = \mu_2$   
 حسابرسی و سرمایه گذاران نهادی درباره پیام مندرج در عنوان گزارش حسابرسی مبنی بر استقلال حسابرس اختلاف نظر ندارند.

$H_1: \mu_1 \neq \mu_2$   
 حسابرسی و سرمایه گذاران نهادی درباره پیام مندرج در عنوان گزارش حسابرسی مبنی بر استقلال حسابرس اختلاف نظر دارند.

آزمون فرضیه‌های اصلی با استفاده از آزمون میانگین یک جامعه (t-استیودنت)

نتیجه در سطح معنی داری 5 درصد	مقدار عددی آزمون = 3					فرضیه	
	فاصله اطمینان برای تفاضل میانگین‌های دو گروه		اختلاف میانگین‌ها	Sig. (2-tailed)	درجه آزادی		T محاسبه شده
	حد بالا	حد پایین					
رد فرضیه	0.68229	- 0.0027	0.3397	0.054	99	1.968	اول
تایید فرضیه	0.42543	- 0.14	0.14271	0.032	99	0.999	دوم
تایید فرضیه	0.35712	-0.147	0.08956	0.508	99	0.664	سوم
تایید فرضیه	0.60712	0.0024	0.30467	0.039	99	2.01	چهارم
رد فرضیه	0.55511	- 0.1291	0.2130	0.22	99	1.235	پنجم
تایید فرضیه	0.78804	0.09619	0.44211	0.023	99	2.536	ششم
رد فرضیه	0.23699	- 0.5728	-0.1697	0.413	99	0.823-	هفتم

## 17- نتیجه گیری و پیشنهادها

نتایج بدست آمده از تحلیل توصیفی سوال‌های پرسشنامه حاکی از آن است که در گروه سرمایه گذاران نهادی از بین 98 نفر از پاسخ دهندگان به سوال‌های پرسشنامه 39.8 درصد در رشته حسابداری و 42.9 درصد در رشته مدیریت و در گروه حسابرسان مستقل 81.8 درصد در رشته حسابداری و 12.5 درصد در رشته مدیریت تحصیل نموده اند و در ضمن در گروه سرمایه گذاران نهادی 65 نفر مرد و 33 نفر زن و از گروه حسابرسان مستقل از بین 88 نفر از پاسخ دهندگان به سوال‌های پرسشنامه 69 نفر مرد و 19 نفر زن می باشد. از طرف دیگر بررسی متغیر سن پاسخ دهندگان نیز دلالت بر این دارد که از گروه سرمایه گذاران نهادی 42.9 درصد از آنها در بازه سنی 35 تا 40 سال قرار دارند و تنها سن 5.1 درصد از پاسخ دهندگان بیش از 50 سال است. در گروه حسابرسان مستقل 39 درصد از آنها در بازه سنی 30 تا 35 سال قرار دارند و تنها سن 17 درصد از پاسخ دهندگان بیش از 40 سال است. نتایج بدست آمده از بررسی‌های متغیرهای میزان تحصیلات و سابقه کار در حوزه حسابداری و مالی نیز نشان می دهد که همه پاسخ دهندگان دارای مدرک دیپلم و بالاتر می باشد بگونه ای که در گروه سرمایه گذاران نهادی 50 درصد از آنها دارای مدرک کارشناسی، 16.2 درصد از آنها دارای مدرک فوق لیسانس و بالاتر و این درصدها در گروه حسابرسان مستقل نیز به ترتیب 65.9 و 34.1 درصد می باشد. از گروه سرمایه گذاران نهادی قریب 39.8 درصد از آنها در رشته حسابداری تحصیل کرده اند و 40.8 درصد از آنها در سمت مدیر مالی و 46.9 درصد از آنها نیز در سمت ریس حسابداری و 26.5 درصد از آنها نیز با سابقه کار بیش از 10 سال در حوزه حسابداری و مالی مشغول به فعالیت هستند. همچنین از گروه حسابرسان مستقل نیز 81.8 درصد از آنها در رشته حسابداری تحصیل کرده اند و 36.4 درصد از آنها در سمت سرپرست ارشد و بالاتر و 43.2 درصد از آنها نیز با سابقه کار بیش از 10 سال در حوزه حسابداری و مالی مشغول به فعالیت می باشند.

فرضیه اول پژوهش حاضر در پی یافتن پاسخی برای این سوال است که آیا حسابرسان و سرمایه گذاران نهادی درباره پیام مندرج در عنوان گزارش حسابرسی مبنی بر استقلال حسابرس اختلاف نظر دارند؟ با جمع آوری، بررسی و تحلیل داده‌ها مشخص شد که

حسابرسان و سرمایه گذاران نهادی درباره پیام مندرج در عنوان گزارش حسابرسی مبنی بر استقلال حسابرس اختلاف نظر ندارند. که با نتایج قسمتی از پژوهش مهدیان (1387) و پژوهش بزرگ اصل (1379) همخوانی دارد.

فرضیه دوم به دنبال یافتن پاسخی به این سوال است که آیا حسابرسان و سرمایه گذاران نهادی درباره پیام مندرج در گزارش حسابرسی راجع به هدف حسابرس (اعتبار یا کشف تقلب) اختلاف نظر دارند؟ با تجزیه و تحلیل داده‌ها مربوطه مشخص شد که حسابرسان و سرمایه‌گذاران نهادی درباره پیام مندرج در گزارش حسابرسی راجع به هدف حسابرس (اعتبار یا کشف تقلب) اختلاف نظر ندارند. که با نتایج قسمتی از پژوهش مهدیان (1387) و پژوهش بزرگ اصل (1379) همخوانی ندارد.

فرضیه سوم در راستای پاسخ سوالی به این مفهوم مطرح شد که آیا حسابرسان و سرمایه گذاران نهادی درباره پیام‌های مندرج در گزارش حسابرسی راجع به مسئولیت حسابرس اختلاف نظر دارند؟ با تحلیل داده‌های گردآوری شده مشخص شد که حسابرسان و سرمایه گذاران نهادی درباره پیام‌های مندرج در گزارش حسابرسی راجع به مسئولیت حسابرس اختلاف نظر ندارد. با نتایج قسمتی از پژوهش مهدیان (1387) و پژوهش بزرگ اصل (1379) همخوانی دارد.

فرضیه چهارم به دنبال یافتن پاسخی برای این سوال است که آیا حسابرسان و سرمایه گذاران نهادی درباره پیام‌های مندرج در گزارش حسابرسی راجع به فرایند حسابرسی اختلاف نظر دارند؟ با توجه به اطلاعات تحلیل شده مشخص شد حسابرسان و سرمایه گذاران نهادی درباره پیام‌های مندرج در گزارش حسابرسی راجع به فرایند حسابرسی اختلاف نظر دارند. با نتایج قسمتی از پژوهش مهدیان (1387) و پژوهش بزرگ اصل (1379) همخوانی دارد.

فرضیه پنجم به این منظور طراحی شد که مشخص شود آیا حسابرسان و سرمایه گذاران نهادی درباره پیام‌های مندرج در گزارش حسابرسی راجع به معیار ارزیابی اطلاعات اختلاف نظر دارند؟ با تحلیل داده‌های موجود مشخص شد که حسابرسان و سرمایه گذاران نهادی درباره پیام‌های مندرج در گزارش حسابرسی راجع به معیار ارزیابی اطلاعات اختلاف نظر ندارند. با نتایج قسمتی از پژوهش مهدیان (1387) و پژوهش بزرگ اصل (1379) همخوانی دارد.



فرضیه ششم در پی یافتن پاسخی به این سوال است که آیا حسابرسان و سرمایه گذاران نهادی درباره پیام‌های مندرج در گزارش حسابرسی راجع به معقولانه بودن معیار ارزیابی اطلاعات اختلاف نظر دارند؟ با جمع آوری، بررسی و تحلیل داده‌ها مشخص شد که حسابرسان و سرمایه گذاران نهادی درباره پیام‌های مندرج در گزارش حسابرسی راجع به معقولانه بودن معیار ارزیابی اطلاعات اختلاف نظر دارند. با نتایج قسمتی از پژوهش مهدیان (1387) و پژوهش بزرگ اصل (1379) همخوانی دارد.

مطرح کردن فرضیه هفتم برای پاسخ به این سوال است که آیا حسابرسان و سرمایه گذاران نهادی درباره پیام‌های مندرج در گزارش حسابرسی راجع به مسئولیت مدیریت برای تهیه و ارائه صورتهای مالی اختلاف نظر دارند؟ با نتایج بدست آمده از تجزیه و تحلیل داده‌ها مشخص شد که حسابرسان و سرمایه گذاران نهادی درباره پیام‌های مندرج در گزارش حسابرسی راجع به مسئولیت مدیریت برای تهیه و ارائه صورتهای مالی اختلاف نظر ندارند. با نتایج قسمتی از پژوهش مهدیان (1387) و پژوهش بزرگ اصل (1379) همخوانی دارد.

در بخش دیگری از پژوهش، با استفاده از آزمون مقایسه میانگین‌های دو جامعه و آزمون مقایسه میانگین‌های چند جامعه وجود یا عدم وجود رابطه معنی داری بین سوال‌های عمومی مربوط به اطلاعات جمعیت شناختی پرسشنامه شامل رشته تحصیلی، جنسیت، سن، میزان تحصیلات، سابقه کار در حوزه حسابداری و حسابرسی و سمت سازمانی با هر یک از فرضیه‌های پژوهش مورد بررسی قرار گرفت که نتایج بدست آمده حاکی از آن است تنها در دو مورد (متغیرهای رشته تحصیلی و نوع جنسیت) اثر این متغیرها بر فرضیه‌های پژوهش محرز گردید و می توان چنین نتیجه گیری کرد که پرسشنامه‌ها با احتمال زیاد نه بر اساس نظرات آزمودنی‌ها بلکه بر اساس واقعیت‌های موجود تکمیل شده است.

## 18- نتیجه گیری

نتایج آزمون فرضیه‌ها حاکی از آن است تفاوت معنی داری بین برداشت (تصورات) حسابرسان و سرمایه گذاران نهادی درباره پیام‌های مندرج در گزارش حسابرسی راجع به هدف حسابرس (اعتبار یا کشف تقلب)، فرایند حسابرسی شامل مواردی از قبیل "رسیدگی به کلیه معاملات و مانده‌های مهم و استفاده از ضوابط و معیارهای از قبل تعیین شده و انجام

حسابرسی بر مبنای سلیقه شخصی" و پیام‌های مندرج در گزارش حسابرسی راجع به معقولانه بودن معیار ارزیابی اطلاعات وجود دارد. به عبارت دیگر مدیران مالی برعکس حسابرسان مستقل آن هم شاید به دلیل عدم آگاهی کامل سرمایه‌گذاران از وظیفه ارزشمند حسابرسان مستقل، تصورشان بر آن است "حسابرسان معقولانه بودن معیار ارزیابی اطلاعات را به عنوان یک فرض بدیهی می‌پذیرند".

### 19- پیشنهادهای مبتنی بر نتایج پژوهش

1) پیشنهاد می‌شود سازمان بورس اوراق بهادار تهران، سازمان حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی، انجمن حسابداران خبره ایران و سایر تشکلهای تخصصی حسابداری و .... سمینارها و کارگاه‌های آموزشی بیشتری جهت آشنایی بیشتر سرمایه‌گذاران نهادی و روسای حسابداری جهت روشن تر شدن مفهوم و جایگاه مهم مقوله "استقلال" برگزار نمایند.

2) 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 در مواردی مشاهده می‌شود که اطمینان و اعتماد حسابرسان به صورتهای مالی حسابرسی شده پائین می‌باشد که این فاصله ناشی از عدم نظارت و کنترل کافی بر کار مؤسسات حسابرسی و ارزیابی کار آنها می‌باشد. در صورتی که کنترل کافی اعمال شود تصورات استفاده کنندگان از مسئولیت حسابرسان متفاوت از آنچه که حسابرسان واقعاً آن را انجام می‌دهند، نخواهد بود.

3) با توجه به پیچیدگی و اهمیت هدف حسابرسی و در ادامه آن فراین حسابرسی، پیشنهاد می‌شود که نهاد حرفه‌ای حسابداری و حسابرسی کارگاه‌های آموزشی و سمینارهای آموزشی بیشتری جهت آشنایی مدیران و حسابرسان با "هدف حسابرسی" از حیث اعتبار و کشف تقلب و "فرایند حسابرسی" و "نحوه اجرای حسابرسی" برگزار نمایند تا افراد دیدگاه دقیق تری نسبت به این مهم داشته باشند.

4) آموزش مستمر برای افراد شاغل در حرفه حسابداری و حسابرسی

5) پیشنهاد می‌شود دوره‌ای آموزشی و سمینارهای علمی بیشتری در زمینه معیارهای ارزیابی عملیات جهت آرایه اظهار نظرهای منصفانه نسبت به صورتهای مالی بر اساس

معیارهای از قبل تعیین شده و ایفای مسئولیت پاسخگویی طرفین رابطه مسئولیت پاسخگویی بر گزار شود. لازم است در قراردادهای حسابرسی در مورد معیار ارزیابی اطلاعات و معقولانه بودن و بدیهی بودن و یا نبودن آنها شفافیت تر درج شود.

## 20- محدودیت‌های پژوهش

با وجود اعمال نهایت دقت در مراحل مختلف تدوین مبانی نظری، اندازه گیری و جمع آوری داده‌ها، این پژوهش با محدودیت خاصی (به جز محدودیت‌های ذاتی پرسشنامه)، جهت جمع آوری داده‌ها مواجه نبوده است.

### فهرست منابع

1. بزرگ اصل، موسی (1379). برداشت حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان از محتوای پیام‌های ارسال شده به وسیله گزارش‌های حسابرس. دانشگاه علامه طباطبایی، دانشکده حسابداری، رساله دکتری.
2. تورج جهان آرا (1381). بررسی نقش آموزش حسابرسی در اندازه فاصله انتظارات بین حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان از صورتهای مالی. دانشگاه تربیت مدرس، پایان نامه کارشناسی ارشد.
3. حساس یگانه (1387)، یحیی. فلسفه حسابرسی. نشر آگاه، چاپ سوم.
4. حیدری تازه کند، قنبر (1385). بررسی فاصله انتظارات در حسابرسی در رابطه با حوزه‌های مسئولیت حسابرسان (تقلب، اشتباهات و ..). دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران، دانشکده اقتصاد و مدیریت، پایان نامه کارشناسی ارشد.
5. خالقی بایگی، احمد (1382). فاصله انتظاراتی بین حسابرسان و استفاده کنندگان از نقش اعتبار دهی حسابرسان مستقل. دانشگاه علامه طباطبایی، دانشکده حسابداری، دانشکده حسابداری و مدیریت، پایان نامه کارشناسی ارشد.
6. مهدیان، سید علی (1388). فاصله انتظارات بین حسابرسان مستقل و مدیران مالی شرکتها در ارزیابی موارد تقلب و اشتباه. دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران، دانشکده اقتصاد و مدیریت، پایان نامه کارشناسی ارشد.

7. نیکخواه آزاد، علی (1379). بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی. انتشارات سازمان حسابرسی، نشریه شماره 121.

8. American Institute of Certified Public Accounts (AICPA). (1993). The Expectation Gap Standards: Progress, Implementation Issues, and Research Opportunities. Edited by D. Guy & A. Winters. New York, NY: AICPA.
9. Dixon, R., M. Woodhead, and Sohlman, M (2006), An Investigation of the Expectation Gap in Egypt, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21, No. 3, pp. 293-302.
10. Haniffa R, Hudaib M (2007). Locating audit expectations gap within a cultural context: The case of Saudi Arabia. *J. Int. Account. Aud. Tax.*, 16(2): 179-206.
11. Hassink HFD, Bollen LH, Meuwissen RHG, de Vries MJ (2009). Corporate fraud and the audit expectations gap: A study among business managers. *J. Int. Account. Aud. Tax.*, 18: 85-100.
12. Holt, G. and Moizer, P., (2003) The meaning of audit reports. *Accounting and Business Research, Auditing: A Journal of Practice and Theory*, (Fall 2002): pp. 15-38.
13. Hudaib, M (2002), An empirical Investigation of Audit Perceptions Gap in Saudi Arabia,
14. Humphrey, C., Moizer, P., and Turley, S. (1993). 'The Audit Expectations Gap in Britain: An Empirical Investigation' *Accounting and Business Research*, vol.23, no.91A, pp. 391-411.
15. Porter BA, Gowthorpe C (2001). The audit expectation–performance gap: Some new evidence from the United Kingdom. In Paper presented at the National Auditing Conference, Leicester. UK: University of Leicester.
16. Porter, B. (1993). An empirical study of the audit expectation--performance gap. *Accounting and Business Research* (Winter) 93, 49-68.
17. Robinson J. Lyttle J (1991). The audit expectations gap in Ireland (Auditing Practices Review Committee). Dublin: The Institute of Chartered Accountants in Ireland.
18. Schelluch, Peter, Grant Gay (2006). Assurance Provided By Auditors Reports on Prospective Financial Information: Implications for the Expectation Gap. *Accounting and Finance*, Vol. 46, No. 4, pp. 653-676, December 2006.
19. Schelluch P (1996). Long-form audit report messages: Further implications for the audit expectation gap. *Account. Res. J.*, 9: 48-55.
20. Siddiqui, J., and Nasreen, T (2004), Audit Expectations Gap in Bangladesh: Perceptual Differences Between Accounting Professionals and Students, June,

#### یادداشت‌ها

1. Expectation gap
2. Components of expectations gap
3. Reasonableness gap
4. Performance gap

5. Deficient standards gap
6. Deficient performance gap