

پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی، سال سوم، شماره
دهم، تابستان 1390، از صفحه 47 تا 69

نقش آموزش حسابرسی در فاصله انتظارات بین
حسابرسان و
استفاده‌کنندگان از صورت های مالی

محمد علی آقایی*
تورج جهان آرا***

نورالدین موسی زاده عباسی**

تاریخ دریافت: 1390/01/25
1390/02/19

تاریخ پذیرش:

چکیده

بقا و غنای خدمات حسابرسی مستلزم عکس العمل مناسب و به موقع حرفه در برابر انتظارات جامعه است. حرفه حسابرسی با پذیرش مسئولیت بیشتر و گسترش نقش خود و یا تقویت آموزش عمومی درباره نقش و محدودیت های حسابرسی می تواند به نیازهای جامعه پاسخ داده و فاصله انتظارات را کاهش دهد. رشد بی وقفه نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان و گرایش آن ها به استفاده از صورت های مالی جهت اتخاذ تصمیمات اقتصادی، برنامه ریزی و نظارت در مورد وضعیت مالی و عملکرد واحد اقتصادی، ضرورت کاهش فاصله انتظارات را ایجاد می کند. فرضیه های تحقیق به کمک داده های گردآوری شده توسط پرسشنامه توزیع شده بین استفاده کنندگان مختلف در سال 1388، مورد بررسی قرار گرفته و نتایج حاصل از بررسی یافته ها نشان داد که آموزش حسابرسی به استفاده کنندگان از صورت های مالی باعث کاهش فاصله انتظارات بین حسابرسان و استفاده کنندگان از صورت های مالی می شود.

واژه های کلیدی: فاصله انتظارات آموزش حسابرسی، حسابرس مستقل، استفاده کنندگان از صورت های مالی

* دانشیار دانشگاه تربیت مدرس، نویسنده اصلی و مسئول مکاتبات.

** دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه تربیت مدرس.

*** کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه تربیت مدرس.

1- مقدمه

گروه های مختلف استفاده کننده از صورت های مالی جهت اتخاذ تصمیمات اقتصادی، برنامه ریزی و نظارت، نیازمند دریافت اطلاعاتی در مورد وضعیت مالی و عملکرد اقتصادی می باشند. این اطلاعات از طریق گزارشگری مالی که محصول اصلی آن مجموع صورت های مالی همراه یادداشت های توضیحی است، ارائه می شود. اطلاعات منعکس شده در صورت های مالی، زمانی برای استفاده کنندگان مفید و مؤثر است که ویژگی های کیفی لازم را دارا باشند. تجزیه و تحلیل کیفی اطلاعات باید توسط شخصی مستقل از تهیه کنندگان و ذیصلاح صورت گیرد. مسئولیت این کار بر عهده حسابرسان مستقل گذاشته شده است. حسابرسی صورت های مالی و نقش اطمینان بخشی حسابرس، اعتبار اطلاعات ارائه شده توسط مدیریت را تا حد مطلوب تضمین نموده است (فضلی و احمد¹، 2004: 880). به طوری که طبق استانداردهای حسابرسی، هدف حسابرسی صورت های مالی این است که حسابرس بتواند درباره این که صورت های مالی از تمام جنبه های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری تهیه شده است یا خیر، اظهار نظر نماید (استانداردهای حسابرسی، 1385: 7).

انتظارات از این نقش ممتاز حسابرس، موجب دریافت های متنوع از سطح اطمینان مورد انتظار حسابرس، شده است. در حقیقت، حرفه حسابرسی اطمینان معقول از حسابرسی مستقل اعلام می دارد ولی استفاده کنندگان از صورت های مالی یک اطمینان کامل را از حسابرسی دریافت می کنند. در توسعه های بعدی حرفه، حسابرسان به دادن اطمینان معقول از نبود تقلب و سوء استفاده عمدی سوق داده شده اند (جیگیر و اپیسترین²،

1. Fazly and Ahmad
2. Epstein and Geiger

نقش آموزش حسابرسی در فاصله انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان از 49
1994: 20 .

این تفاوت دریافت‌ها از نقش حسابرسی مستقل یک شکاف بین حسابرسان و انتظارات استفاده‌کنندگان از نقش حسابرسی ایجاد می‌کند. در این مقاله محققین با توجه به وجود شواهدی از وجود این فاصله در ایران (صالحی و همکاران¹، 2009) تأثیر آموزش حسابرسی بر این فاصله انتظارات را جست و جو می‌کنند.

2- فاصله انتظارات

عبارت فاصله‌ی انتظارات² حسابرسی اولین بار بیش از 36 سال پیش توسط لیجیو³ (1947: 30) مطرح شد. او فاصله انتظارات را چنین تعریف کرد: «اختلاف بین سطح عملکرد مورد انتظار حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی». (کو و هو⁴، 1998؛ سیدیکی و نسرین⁵، 2004) اما این شکاف مدت‌ها قبل از این که این اصطلاح بکار برده شود، وجود داشته است (سیدانی⁶، 2007) اپستین و گیجر (1994) ادعا می‌کنند که حرفه‌ی حسابداری با فاصله انتظارات از مدت‌ها قبل در آمریکا مواجه بوده است. همچنین، هامفری و توری (1992) بیان می‌کنند که تاریخچه‌ی فاصله‌ی انتظارات به شروع حسابرسی شرکت‌ها در قرن نوزدهم برمی‌گردد. تحقیقات انجام شده تعاریف متفاوتی از معنای دقیق فاصله‌ی انتظارات حسابرسی ارائه نموده‌اند. جی و سالیوان (1998: 29) بیان می‌کنند فاصله‌ی انتظارات حسابرسی به تفاوت باورهای عموم از مسئولیت‌های حسابرسان و باور خود

-
1. Salehi et al
 2. Expectation Gap
 3. Liggio
 4. Koh and Woo
 5. Siddiqui and Nasreen
 6. Sidani

نقش آموزش حسابرسی در فاصله انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان از ... 50

حسابرسان از مسئولیتشان برمی‌گردد. سیکا و همکاران (1998: 17) فاصله‌ی انتظارات را به عنوان «تفاوت انتظارات عموم از یک حسابرس آنچه که حرفه‌ی حسابرسی برای اهداف حسابرس ترجیح می‌دهد»، تعریف نموده‌اند. مک‌انرو و مارتنز (2001: 70) فاصله‌ی انتظارات حسابرسی را تفاوت بین آنچه استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی به عنوان بخشی از مسئولیت حسابرسان می‌شناسند و آنچه حسابرسان به عنوان مسئولیت خود با آن درگیرند، تعریف می‌کنند. به عنوان مثال زمانی که حسابرسان در نقش خود، به ارزیابی مطلوبیت رایه صورت‌های مالی تکیه می‌کنند، انتظار عموم از حسابرسان کشف اشتباهات و شاید ارزیابی عملکرد مدیریت م‌ی باشد (ادن و همکاران¹، 2003).

پورتر (1993: 49) بیان می‌کند که تعاریف قبلی فاصله‌ی انتظارات بسیار محدود بودند تا آن‌جا که قادر نبودند احتمال عملکردهای بدون استاندارد حسابرسان را تشخیص دهند. او اهمیت بررسی کامل تمام جنبه‌های فاصله انتظارات را روشن ساخت و ثابت کرد که این مهم تنها از طریق مقایسه انتظارات جامعه از حسابرسان با عملکرد حسابرسان قابل اجرا می‌باشد. او فاصله‌ی انتظارات را ناشی از عوامل زیر دانست:

- عملکرد نامناسب حسابرسان
- استانداردهای نامناسب حسابرسی
- انتظارات نامعقول استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی

با وجود تمایزات بالا بسیاری از محققان می‌پذیرند که مفهوم فاصله‌ی انتظارات به تفاوت بین دریافت‌های عموم و حسابرسان از مسئولیت حسابرسان، برمی‌گردد (گراملین و همکاران²،

1. Eden et al
2. Gramling et al

نقش آموزش حسابرسی در فاصله انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان از ... 51

1996: 75 ; مک انرو و مارتینز¹، 2001: 250 ;
سیکا و همکاران²، 1998: 18 ; مانرو و وودلیف³،
1994: 56 ; کو و هو ، 1998: 66 ; دایکسون و
همکاران⁴، 2006: 295) .

فاصله ی انتظارات از نظر حرفه حسابرسی به عنوان یک مبحث با اهمیت تشخیص داده شده است ، به طوریکه محققین بیان می کنند فاصله انتظارات موضوعی بحرانی برای عملکرد حسابرس مستقل بوده ، و همچنین در توسعه استان داردها و عملکرد حسابرسی مهم می باشد (لین و چن⁵، 2004: 98) . کمیسیون کوهن (AICPA, 1978) به منظور یافتن این فاصله تأسیس شد و نتیجه گرفت که یک چنین فاصله ای وجود دارد . در سال 1994 انجمن حسابداران خبره (ICA) در استرالیا تحقیقی را انجام داد که نیاز به کاهش فاصله ی انتظارات را مشخص ساخت. همچنین در سال های اخیر شواهدی از وجود این فاصله در مناطق مختلف جهان از جمله لبنان (سیدانی ، 2007) ، ایران (صالحی و همکاران، 2009) ، مالزی (فضلی و احمد ، 2004) ، سنگاپور (بست و همکاران⁶، 2001) آفریقای جنوبی (جلاک و دی جیگر⁷، 1994) ، بریتانیا (هامفری و همکاران⁸، 1993) ، بنگلادش (چودھاری و کویگی⁹، 2005) ، مصر (دایکسون و همکاران ، 2006) ارائه شده است.

3- پیشینه تحقیق

-
- 1 McEnroe and Martens
 - 2 Sikha et al
 3. Monroe and woodliff
 - 4 Dixon et al
 5. Lin and chen
 6. Best et al
 7. Gloeck and Dejager
 8. Humphery et al
 9. Chowdhary and kaugy

نقش آموزش حسابرسی در فاصله انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان از ... استفاده‌کنندگان از ... 52

برخی از محققین به آموزش حسابرسی به عنوان یک عامل اساسی در کاهش برداشت اشتباه استفاده‌کنندگان از نقش و مسئولیت حسابرسان مستقل، می‌نگرند. از جمله این محققان می‌توان از بک (1973)، مدنیک² (1986)، برایند³ (1990) دارنیل⁴ (1991) را نام برد. همچنین محققان دیگری مثل مایر (1989) معتقدند که آموزش بیشتر و بهتر عموم درباره‌ی محدودیت‌های یک حسابرسی، راهی آشکار برای کاهش فاصله بین فهم حسابرسان مستقل از مسئولیت‌هایشان و انتظارات استفاده‌کنندگان از آن‌ها، می‌باشد.

لو و همکاران⁵ (1988) فاصله انتظارات در سنگاپور را مورد آزمون قرار داده و به این نتیجه رسیدند که تفاوت معنی‌داری بین دریافت‌ها از کشف تقلب و اطمینان بخشی صورت‌های مالی وجود دارد.

هامفری و همکاران (1992) فاصله انتظارات حسابرسی را در کشور انگلستان با توزیع پرسش‌نامه بین دو گروه مورد مطالعه آزمون نمودند. در تحقیق به این نتیجه رسیدند که بین دریافت‌ها از عملکرد حسابرس بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

پورتر⁶ (1993) ادعا کرد که جامعه باید در مورد وظایفی که بطور معتدل از حسابرسان انتظار می‌رود، آموزش ببیند تا شکاف و فاصله‌ی غیرمنطقی کاهش یابد.

جفری و همکاران⁷ (1996)، نقش آموزش بر فاصله انتظارات بین حسابرسان و دانشجویان حسابداری

-
1. Beck
 2. Mednick
 3. Brindle
 4. Darnill
 5. Low et al
 6. Porter
 7. Jefferey and Audrey

نقش آموزش حسابرسی در فاصله انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان از 53

را مورد بررسی قرار دادند. نتایج تحقیق ایشان نشان داد که بین عملکرد حسابرسان مستقل و انتظارات دانشجویان حسابداری از آن‌ها حتی بعد از گذراندن درس حسابرسی توسط دانشجویان تفاوت دارد. اگر چه تصورات دانشجویان در بعضی جنبه‌های فرایند حسابرسی و وظایف و مسئولیت حسابرسان پس از گذراندن درس حسابداری توسط دانشجویان تغییر کرد ولی در برخی موارد هنوز هم تفاوت قابل ملاحظه‌ای بین حسابرسان و دانشجویان حسابداری وجود داشت که محققان نتیجه گرفتند که این تفاوت ممکن است تحت تاثیر تجربه حسابرسان قرار گرفته باشد.

پیرس و مری¹ (1996) تحقیقی تحت عنوان " فاصله انتظارات: نقش آموزش حسابرسی"، انجام دادند. آنها پنج گروه دانشجویان را انتخاب کرده و به آنها طی یک دوره آموزشی، حسابرسی را آموختند. پرسشنامه در دو مرحله بین پنج گروه توزیع گردید. مرحله اول در شروع دوره و مرحله دوم در پایان دوره و پس از گذراندن آموزش حسابرسی توسط دانشجویان. تجزیه و تحلیل پاسخ‌ها نشان دهنده‌ی یک کاهش با اهمیت در فاصله انتظارات ناشی از برداشت اشتباه دانشجویان بود.

اسچلوچ² (1996) در تحقیق خود به این نتیجه رسید که استفاده‌کنندگان از نقشی که حرفه حسابرسی بازی می‌کند به خصوص از استقلال حسابرس، رضایت ندارند و به وجود یک فاصله انتظارات عمیق در سنگاپور پی برد.

بارون و همکاران³ (1997) تفاوت دریافت‌ها از وظیفه کشف تقلب حسابرس، بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی را در امریکا آزمون نموده و مشاهده کردند تفاوت

1. Pierce and Mary

2. Schelluch

3. Baron et al

نقش آموزش حسابرسی در فاصله انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان از ... 54

معناداری بین دریافت های حسابرسان و اس تفاده کنندگان وجود دارد.

کمیسون مک دونالد (1998) طی تحقیقی که انجام داد به این نتیجه رسید که آموزش به تنهایی در کاهش فاصله انتظارات مؤثر نیست . این کمیسون پی برد که عموم ، نقش و مسئولیت های حسابرسان را نادیده می گیرند اما بیشتر انتظارات عموم منطقی و قابل دسترس می باشد . بست و همکاران (2001) به وجود فاصله انتظارات معنی دار بین دریافت های استفاده کنندگان از مسئولیت حسابرسان در کشف و جلوگیری از تقلب و قضاوت حسابرس در مسئولیت خویش پی بردند .

فرانک و همکاران¹ (2001) تفاوت دریافت ها بین حسابرسان ، اعضای هیئت مدیره شرکت ها و دانشجویان از نقش حسابرسی را مورد آزمون قرار دادند . نتایج نشان داد تفاوت معنی داری بین دریافت های حسابرسان و انتظارات اعضای هیئت مدیره شرکت ها از حرفه ی حسابرسی وجود دارد و دانشجویانی که در رشته های حسابداری تحصیل می کردند دریافت های تقریبا مشابه با حسابرسان شاغل داشتند .

هدیب و حنیفه² (2002) وجود فاصله انتظارات در عربستان سعودی را مورد مطالعه قرار دادند . در تحقیق آن ها ، تفاوت در دریافت ها از نقش قانونی و مورد انتظار حسابرسان و موضوعات مرتبط با حرفه حسابرسی در بین گروه های مختلف مشهود بود و همچنین پی بردند که آموزش حسابرسی باعث کاهش این فاصله دریافت ها می شود . نسرین³ (2006) با انتخاب دو گروه دانشجویان حسابداری در بنگلادش تحقیق دیگری انجام داد . گروه اول واحدهای حسابرسی را نگذرانده بودند

1. Frank et al
2. Hadaib and Haniffa
3. Nasreen

نقش آموزش حسابرسی در فاصله انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان از ... استفاده‌کنندگان از ... 55

و گروه دوم مورد مطالعه کل واحدهای مربوط به حسابرسی را گذرانده بودند. یافته‌ها نشان داد گروهی که واحدهای حسابرسی را نگذرانده بودند هنوز انتظارات نامعقولی از مسئولیت حسابرسان در کشف و جلوگیری از تقلب و اطمینان بخشی حسابرسی دارند و همچنین تفاوت معنی داری در مفید بودن اطلاعات حسابرسی در تصمیم‌گیری، بین گروه‌های مورد مطالعه وجود داشت.

سیدیکی و همکاران (2009) طی تحقیقی که در بنگلادش انجام دادند به این نتیجه رسیدند که آموزش حسابرسی در کاهش فاصله‌ی انتظارات مؤثر می‌باشد.

رهانا¹ (2010) تحقیقی در خصوص نقش آموزش حسابرسی در کاهش فاصله انتظارات انجام داد، ایشان 300 دانشجوی را بصورت قضاوتی انتخاب نمود و آن‌ها را به سه گروه 100 نفری تقسیم کرد، گروه اول آشنایی با حسابرسی نداشت، گروه دوم تنها با مباحث مقدماتی آشنایی داشتند و در نهایت گروه سوم با دروس مقدماتی و پیشرفته حسابرسی آشنا بودند. اطلاعات داده‌های مربوط به مفروضات خود را با توزیع پرسشنامه بین گروه‌های انتخاب شده بدست آورد، نتایج آنها همانند تحقیقات قبلی نشان داد که فاصله انتظارات به نسبت آشنایی گروه‌ها با موضوعات حسابرسی کاهش می‌یابد.

در کشور ما ایران، تحقیقی در این خصوص صورت نگرفته است ولی تحقیقات صورت گرفته وجود این فاصله‌ی انتظارات را تأیید می‌کنند که از آن جمله می‌توان به تحقیق بزرگ اصل (1379) اشاره نمود.

یگانه و خالقی (1383) به بررسی فاصله انتظاراتی بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان از نقش اعتباردهی حسابرسان مستقل پرداختند. ایشان جامعه آماری خود را به دو گروه حسابداران رسمی

1. Rahana

نقش آموزش حسابرسی در فاصله انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان از ... 56

و سرمایه گذاران تقسیم نمودند . اطلاعات مورد نیاز خود را از طریق توزیع پرسشنامه جمع آوری کرده و به این نتیجه رسیدند که تفاوت معنی داری بین فاصله انتظاراتی حسابرسان و استفاده کنندگان از نقش اعتباردهی حسابرسان مستقل وجود دارد.

صالحی و همکاران (2009) در تحقیق خویش مطابق با تحقیقات بست و همکاران (2001) ، فضلی و احمد (2004) و چودهاری و کویگی (2005) از پرسشنامه ای استفاده نمودند که دارای دو بخش بود . در بخش اول پرسشنامه سوالاتی در مورد اهمیت حسابرسی، اهمیت گزارشگری مالی ، اهمیت چارت سازمانی و اهمیت هیئت مدیره آورده شده بود . بخش دوم پرسشنامه شامل سوالاتی در مورد سطوح استقلال حسابرس در ایران بود که خود به دو بخش واقعیتها و انتظارات از حسابرس مستقل تقسیم می شد. ایشان اطلاعات مورد نیاز خویش را با توزیع پرسشنامه بین دو گروه سرمایه گذاران و حسابرسان مستقل بدست آوردند و همانند تحقیقات قبلی به این نتیجه رسیدند که بین دریافت های گروه های آزمون شونده تفاوت معنی داری وجود دارد.

4- جامعه آماری

جامعه آماری شامل کلیه استفاده کنندگان از صورت های مالی اعم از سرمایه گذاران و اعتبار دهندگان می باشد. با توجه به این که عملاً امکان آموزش یک گروه استفاده کننده وجود نداشت به منظور دستیابی به استفاده کنندگانی که آموزش حسابرسی دیده باشند ، آن گروه از استفاده کنندگان صورت های مالی که دارای مدرک حسابداری بودند، انتخاب شدند (طبق اطلاعات بند "الف" پرسشنامه). دیگر گروه استفاده کننده نیز به عنوان استفاده کنندگان آموزش ندیده در زمینه حسابرسی انتخاب شدند. حجم نمونه برابر

نقش آموزش حسابرسی در فاصله انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان از ... 57

100 بوده و روش نمونه گیری در این پژوهش ، نمونه‌گیری های غیر احتمالی (به طور خاص نمونه-گیری قضاوتی یا هدفمند) می باشد.

5- قلمرو زمانی تحقیق

داده های مورد نیاز جهت آزمون فرضیه های این تحقیق، توسط پرسش نامه‌های توزیع شده در سال 1388 با مراجعه به کارگزاری‌های مختلف در سطح شهر تهران، گردآوری شده اند ، بنابراین همین سال را به عنوان قلمرو زمانی تحقیق در نظر می‌گیریم .

6- روش تحقیق

این تحقیق، تحقیقی پیمایشی است که اطلاعات آن از طریق پرسشنامه بسته جمع آوری شد . به منظور بدست آوردن نظریات و دیدگاه های گروه های پاسخ دهنده از طیف لیکرت استفاده شد . از آنجا که سؤالات با تنوع بیشتری به پاسخ دهندگان عرضه شده بود ، برای آزمون پایایی پرسشنامه از آلفای کرونباخ استفاده شد ، که شاخص بدست آمده با استفاده از نرم افزار SPSS ورژن 16 بیانگر شاخص معتبر و قابل قبول 83/76 می باشد، که نشان می دهد همبستگی درونی بین گونه‌ها زیاد بوده و پرسشنامه بطور مناسبی طراحی شده است. در جدول 1، تعداد پرسشنامه های توزیع شده بین گروه ها و پرسشنامه های پاسخ داده شده آورده شده است.

جدول 1- جدول توصیفی تعداد پرسشنامه توزیع شده

تعداد پاسخ داده شده	درصد	تعداد توزیع شده	گروه
40	50%	50	استفاده کنندگان آموزش دیده

نقش آموزش حسابرسی در فاصله انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان از ... 58

40	50%	50	استفاده کنندگان آموزش ندیده
80	100%	100	جمع

منبع: یافته های پژوهشگر

6-1- فرضیات تحقیق

محققین برای بررسی رابطه ی بین متغیره ای تحقیق فرضیات زیر را گسترش دادند:
فرضیه اصلی: آموزش حسابرسی باعث کاهش فاصله انتظارات بین حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان از صورت های مالی می شود.
 محققین برای بدست آوردن نتایج بهتر فرضیه ی اصلی بالا را به فرضیات فرعی زیر تقسیم نمودند.

فرضیه ی فرعی (1): آموزش حسابرسی باعث کاهش فاصله برداشت از وظایف حسابرس مستقل می شود.
فرضیه ی فرعی (2): آموزش حسابرسی باعث کاهش فاصله برداشت از آئین رفتار حرفه ای، می شود.
فرضیه ی فرعی (3): آموزش حسابرسی باعث کاهش فاصله برداشت از انواع گزارش حسابرسی ، می شود.

6-2- آزمون فرضیات

- مقایسه میانگین دو جامعه - آزمون Leven و

t

آزمون فرضیه های تحقیق بر اساس معناداری تفاوت میانگین بین دو گروه آموزش دیده و گروه آموزش ندیده انجام می گیرد. به عبارت دیگر آیا میانگین دو گروه از لحاظ آماری متفاوت دارد.

آزمون Independent Sample T-test برای انجام این امر انتخاب شده است. همچنین سطح معناداری 5 درصد برای آزمون فرضیه ها انتخاب شده است.

برای آزمون تساوی میانگین دو جامعه لازم است ابتدا بررسی کنیم آیا واریانس دو جامعه برابرند یا خیر. به عبارت دیگر آزمون تساوی واریانس ها مقدم بر آزمون تساوی میانگین

نقش آموزش حسابرسی در فاصله انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان از ... استفاده‌کنندگان از ... 59

هاست. جهت آزمون تساوی واریانس‌ها (آزمون Leven) از آماره F (فیشر) استفاده می‌کنیم که بر اساس رابطه F محاسبه می‌گردد.

$$F = \frac{S_1^2}{S_2^2} \quad (1)$$

آماره t جهت آزمون تساوی میانگین دو جامعه، در دو حالت تساوی و عدم تساوی واریانس دو جامعه مورد نظر، محاسبه می‌شود. در حالت تساوی واریانس دو جامعه از رابطه t برای محاسبه t استفاده می‌کنیم:

$$t = \frac{(\bar{x}_1 - \bar{x}_2) - (\mu_1 - \mu_2)}{S_p \sqrt{\frac{1}{n_1} + \frac{1}{n_2}}}, S_p = \sqrt{\frac{(n_1 - 1)S_1^2 + (n_2 - 1)S_2^2}{n_1 + n_2 - 2}} \quad (2)$$

در حالت عدم تساوی واریانس‌ها آماره t از رابطه t بدست می‌آید:

$$t = \frac{(\bar{x}_1 - \bar{x}_2) - (\mu_1 - \mu_2)}{\sqrt{\frac{S_1^2}{n_1} + \frac{S_2^2}{n_2}}} \quad (3)$$

برای استفاده از این آزمون وجود یک متغیر کمی و یک متغیر طبقه‌ای الزامی است. متغیر کمی همانند متغیر وابسته و متغیر مورد مقایسه در دو جامعه است ولی متغیر طبقه‌ای همان متغیر مستقل و متغیر است که جامعه‌ها را از یکدیگر متمایز می‌سازد (مومنی، 1387، 135 و 134).

6-2-1- آزمون فرضیه اصلی

H_0 : آموزش حسابرسی باعث کاهش فاصله انتظارات بین حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی، نمی‌شود (نقیض ادعا).

نقش آموزش حسابرسی در فاصله انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان از ... استفاده‌کنندگان از ... 60

H_1 : آموزش حسابرسی باعث کاهش فاصله انتظارات بین حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی، می‌شود (ادعا).

$$\begin{cases} H_0: \mu_1 = \mu_2 \\ H_1: \mu_1 \neq \mu_2 \end{cases}$$

به منظور آزمون فرض نقیض ادعا، میانگین نمرات پاسخ دهندگان را بوسیله روش نمره دهی، بدست آورده و در سطح اطمینان 95% بوسیله آزمون t. میانگین دو جامعه را با هم مقایسه می‌کنیم. نتایج در جدول 2 آورده شده است:

جدول 2- جدول نتایج آزمون t و leven مربوط به آزمون فرضیه اصلی

آزمون T برای تساوی میانگین دو جامعه				آزمون لون ¹ برای تساوی واریانس دو جامعه				
فاصله ای برآورد اختلاف میانگین در سطح اطمینان 95%		اختلاف میانگین ها	سطح معنی داری	درجه آزادی	T	سطح معنی داری	F	
حد بالا	حد پایین							
/7401 1	/4508 1	1/5955	/000 0	78	/96 21	0/574	/318 0	فرض تساوی واریانس دو جامعه
/7401 1	/4508 1	1/5955	/000 0	/385 77	/96 21			فرض عدم تساوی واریانس دو جامعه

منبع: یافته های پژوهشگر

نقش آموزش حسابرسی در فاصله انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان از 61

6-2-2- آزمون فرضیه فرعی اول:

فرضیه های آماری بصورت زیر است:
 H_0 : آموزش حسابرسی باعث کاهش فاصله برداشت از وظایف حسابرس مستقل نمی شود (نقیض ادعا).
 H_1 : آموزش حسابرسی باعث کاهش فاصله برداشت از وظایف حسابرس مستقل می شود (ادعا).

$$\begin{cases} H_0: \mu_1 = \mu_2 \\ H_1: \mu_1 \neq \mu_2 \end{cases}$$

میانگین نمرات بدست آمده از دو گروه در سطح اطمینان 95% با آزمون t، با هم مقایسه شد. نتایج بصورت جدول 3 است:

جدول 3- جدول نتایج آزمون t و leven مربوط به آزمون فرضیه فرعی اول

اختلاف میانگین در سطح اطمینان 95%		اختلاف میانگین ها	سطح معنی داری	درجه آزادی	T	سطح معنی داری	F	فرض تساوی واریانس دو جامعه
حد پایینی	حد بالایی							
1/6868	1/2632	1/4750	0/000	78	13/863	0/510	0/437	فرض تساوی واریانس دو جامعه
1/6868	1/2632	1/4750	0/000	78/879	13/863			فرض عدم تساوی واریانس

نقش آموزش حسابرسی در فاصله انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان از 62

							س دو جامعه
--	--	--	--	--	--	--	---------------

منبع: یافته های پژوهشگر

6-2-3- آزمون فرضیه فرعی دوم:

فرضیه های آماری بصورت زیر است:

H_0 : آموزش حسابرسی باعث کاهش فاصله برداشت از آیین رفتار حرفه ای نمی شود (نقیض ادعا).
 H_1 : آموزش حسابرسی باعث کاهش فاصله برداشت از آیین رفتار حرفه ای می شود (ادعا).

$$\begin{cases} H_0: \mu_1 = \mu_2 \\ H_1: \mu_1 \neq \mu_2 \end{cases}$$

جهت آزمون فرضیه ی فرعی دوم نیز میانگین دو جامعه با استفاده از آزمون t با هم مقایسه شد. نتایج در جدول 4 آورده شده است:

جدول 4- جدول نتایج آزمون t و leven مربوط به آزمون فرضیه فرعی دوم

آزمون T برای تساوی میانگین دو جامعه		آزمون لون برای تساوی واریانس دو جامعه							
برآورد فاصله ای اختلاف میانگین در سطح اطمینان 95%		اختلاف میانگی ن ها	سطح معنی داری	درجه آزادی	T	سطح معنی داری	F		
حد بالا	حد پایینی								
1/911	1/389	1/65	0/000	78	12/585	0/045	4/139	فرض تساوی واریانس دو جامعه	
1/913	1/3887	1/65	0/000	161/72	12/585			فرض عدم تساوی	

نقش آموزش حسابرسی در فاصله انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان از ... 63

							واریان س دو جامعه
--	--	--	--	--	--	--	-------------------------

منبع: یافته های پژوهشگر

6-2-4- آزمون فرضیه فرعی سوم:

فرضیه های آماری بصورت زیر است:
 H_0 : آموزش حسابرسی باعث کاهش فاصله برداشت از انواع گزارش حسابرسی نمی شود (نقیض ادعا).
 H_1 : آموزش حسابرسی باعث کاهش فاصله برداشت از انواع گزارش حسابرسی می شود (ادعا).

$$\begin{cases} H_0: \mu_1 = \mu_2 \\ H_1: \mu_1 \neq \mu_2 \end{cases}$$

جهت آزمون فرضیه فرعی سوم نیز، میانگین دو جامعه با استفاده از آزمون t با هم مقایسه شد. نتایج در جدول 5 آورده شده است:

جدول 5- جدول نتایج آزمون t و leven مربوط به آزمون فرضیه فرعی سوم

آزمون T برای تساوی میانگین دو جامعه		آزمون لون برای تساوی واریانس دو جامعه							
برآورد فاصله ای اختلاف میانگین در سطح اطمینان 95%	اختلاف میانگین ها	سطح معنی داری	درجه آزادی	T	سطح معنی داری	F			
							حد پایینی	حد بالایی	
1/9521	1/7036	0/000	78	13/646	0/000	16/993			فرض تساوی واریانس دو جامعه
1/9536	0/1248	0/000	56/684	13/646					فرض عدم تساوی واریانس

نقش آموزش حسابرسی در فاصله انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان از 64

								س دو جامعه
--	--	--	--	--	--	--	--	---------------

منبع: یافته های پژوهشگر

7- ارزیابی و تشریح نتایج حاصل از آزمون فرضیه های تحقیق:

7-1- فرضیه اصلی:

چون آماره آزمون $(t=21/96)$ در مقایسه با مقدار بحرانی $(t=1/96)$ ، خارج از ناحیه H_0 قرار می گیرد. بنابراین فرض H_0 در سطح خطای 5% رد می شود و فرض H_1 پذیرفته می شود. بنابراین میانگین دو جامعه تفاوت معنی داری با هم دارند و می توان گفت آموزش حسابرسی باعث کاهش فاصله انتظارات بین حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان از صورت های مالی می شود.

7-2- فرضیه ی فرعی اول:

نتایج بدست آمده از تحلیل آماری صورت گرفته نشان می دهد، آماره آزمون $(t=13/863)$ از مقدار بحرانی $(t=1/96)$ بیشتر است و در ناحیه ی H_1 قرار می گیرد. لذا فرض H_0 رد و فرض H_1 پذیرفته می شود. پس در سطح اطمینان 95% می توان گفت که آموزش حسابرسی باعث کاهش فاصله برداشت از وظایف حسابرسی مستقل می شود

7-3- فرضیه ی فرعی دوم:

آماره ی آزمون ، $(t=12/585)$ در مقایسه با مقدار بحرانی در ناحیه ی H_1 قرار می گیرد . بنابراین فرض H_0 رد و فرض H_1 پذیرفته می شود. بنابراین در سطح اطمینان 95% می توان گفت که آموزش حسابرسی باعث کاهش فاصله برداشت از آیین رفتار حرفه ای می شود.

نقش آموزش حسابرسی در فاصله انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان از ... 65

7-4- فرضیه‌ی فرعی سوم:

نتایج بدست آمده از آزمون t ، بیانگر این است که آماره آزمون ($t = 13/646$) از مقدار بحرانی بیش تر است، بنابراین فرض H_0 رد و فرض H_1 تأیید می‌گردد. بنابراین در سطح اطمینان 95% می‌توان گفت که آموزش حسابرسی باعث کاهش فاصله برداشت از انواع گزارش حسابرسی می‌شود. در فرضیه‌ی فرعی اول، تأثیر آموزش حسابرسی بر کاهش فاصله برداشت از وظایف حسابرس مستقل مورد آزمون قرار گرفت، که به این منظور از 9 گونه در قالب طیف لیکرت (در پرسشنامه) استفاده شد که نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل نمرات دو گروه پاسخ دهنده بصورت زیر بود: نمره استفاده‌کنندگان آموزش دیده، با نمره استفاده‌کنندگان آموزش ندیده تفاوت معنی داری داشت و تصورات دو گروه پاسخ دهنده با هم متفاوت بود. استفاده‌کنندگان آموزش دیده در مقایسه با استفاده‌کنندگان آموزش ندیده انتظارات معقولانه‌تر و نزدیکتری به استانداردهای حسابرسی و آنچه حسابرس مستقل از عملکرد خود انتظار دارد داشتند. فرضیه‌ی دوم به بررسی نقش آموزش حسابرسی در کاهش فاصله برداشت از آیین رفتار حرفه‌ای می‌پرداخت. به این منظور از 6 گونه در قالب طیف لیکرت استفاده شد. نتایج بدست آمده از تجزیه و تحلیل نمرات و کاربرد آزمون t بشرح زیر است: در این زمینه نیز نمره استفاده‌کنندگان آموزش دیده با نمره استفاده‌کنندگان آموزش ندیده، تفاوت معنی داری داشت. بطور کلی نمره استفاده‌کنندگان آموزش دیده در مقایسه با استفاده‌کنندگان آموزش ندیده بالاتر بود که این نشان دهنده‌ی تأثیر آموزش حسابرسی در کاهش فاصله انتظارات بین استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی و حسابرسان مستقل در این زمینه می‌باشد. البته شدت تفاوت در هر 6 گویه

نقش آموزش حسابرسی در فاصله انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان از ... 66

یکسان نبود. مثلاً در گویه مربوط به استقلال حسابرس مستقل، بیشتر استفاده‌کنندگانی که با حسابرسی آشنایی کافی نداشتند و جزء گروه آموزش ندیده محسوب می‌شدند، پاسخی نزدیک به پاسخ استفاده‌کنندگان آموزش دیده داده بودند. نتایج بدست آمده از آزمون t ، تفاوت معنی‌دار بین دو گروه را تأیید می‌کند. فرضیه فرعی سوم در رابطه با نقش آموزش حسابرسی در کاهش فاصله برداشت از انواع گزارش حسابرسی بیان شد. به منظور مقایسه نگرش‌های دو گروه استفاده‌کننده در مورد این فرضیه 7 گویه در پرسشنامه، در قالب طیف لیکرت مطرح شد. نمرات گروه استفاده‌کنندگان آموزش دیده با گروه استفاده‌کنندگان آموزش ندیده تفاوت معنی‌داری داشت. در پاسخ به سؤالات مربوط به این فرضیه نیز استفاده‌کنندگان آموزش دیده در زمینه حسابرسی نسبت به استفاده‌کنندگان آموزش ندیده در این زمینه، نمرات بالاتری را کسب کردند، که بیانگر مطابقت بیشتر نظریات و انتظارات آنها به انتظارات حسابرسان مستقل می‌باشد. نتایج آزمون t ، در مورد این فرضیه نیز مؤید این مطلب است. فرضیه اصلی نیز با توجه به آزمون بعمل آمده در مورد آن و همچنین نتایج حاصل از سه فرضیه فرعی، معقولانه تر بودن انتظارات استفاده‌کنندگان آموزش دیده را نسبت به انتظارات استفاده‌کنندگان آموزش ندیده، نشان می‌دهد.

8- بحث و نتیجه گیری

گسترش شرکت‌های سهامی و ذینفع شدن اکثریت جامعه در سود و زیان عملکرد بنگاه‌های اقتصادی، بیش از پیش موجب افزایش گستره فعالیت حسابرسان مستقل و تأکید بر نقش اعتباربخشی آنها شده است. از آنجا که ارزش اطلاعات حسابداری، تابع استفاده از این اطلاعات

نقش آموزش حسابرسی در فاصله انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان از 67

بوده، نه تهیه گزارش آن، لذا بقا و غنای خدمات حسابرسی مستلزم عکس‌العمل مناسب و به موقع حرفه در برابر انتظارات جامعه است. در این میان ممکن است حسابرس نتواند انتظارات تمام گروه‌های استفاده‌کننده را برآورده سازد و نیز بین آنچه استفاده‌کنندگان از حسابرس انتظار دارند و برداشت حسابرس از مسئولیت و وظیفه خود، تفاوت وجود داشته باشد. در این تحقیق، ما با آگاهی از وجود این فاصله در جامعه ایران، به بررسی تأثیر آموزش حسابرسی بر این فاصله پرداختیم، نتایج نشان داد اگرچه آموزش حسابرسی باعث کاهش فاصله انتظارات می‌شود، مواردی نیز وجود دارد که نشان می‌دهد آموزش به تنهایی کافی نیست بلکه تجربه عملی در زمینه حسابرسی نیز جهت کاهش این فاصله لازم و ضروری است. لذا به نظر می‌رسد برگزار کردن دوره‌های آموزش حسابرسی جهت آشنایی استفاده‌کنندگان با مفاهیم و استانداردها و محدودیت‌های حاکم بر حرفه‌ی حسابرسی، لازم و ضروری است.

منابع

بزرگ اصل، موسی، (1379)، "برداشت حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان از محتوای پیام‌های ارسال شده بوسیله گزارش‌های حسابرسی"، رساله‌ی دکتری، دانشگاه علامه طباطبایی تهران، تهران.##

سازمان حسابرسی، (1385)، "استانداردهای حسابرسی ایران"، بخش 20، ص 7.##

مومنی، منصور و علی‌فعال قیومی، (1387)، "تحلیل‌های آماری با استفاده از SPSS"، چاپ دوم، انتشارات کتاب‌نو.##

یگانه، حساس و خالقی بایگی، احمد، (1383)، "فاصله انتظاراتی بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان از نقش اعتباردهی حسابرسان مستقل"، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، سال یازدهم، شماره 35، ص 29-44.##

Best, P.J., Buckby, S. and Tan, C. (2001), "Evidence of the Audit Expectation Gap in Singapore", *Managerial Auditing Journal*, Vol.16, No.3, 134-44.##

Beck, G.W. (1973), "The Role of the Auditor in Modern Society: an Empirical Appraisal", *Accounting and Business Research*, Vol.20, No.15, 117-122.##

Brindle, B. (1990), "Bridging the Expectation Gap", *Journal of Accountancy*, Vol.50, No.3, 79-84.##

Baron, C.D., Johnson, D.A., Searfoss, D.G., Smith, C.H., (1977), "Uncovering Corporate Irregularities: Are We Closing the Expectation Gap?", *Journal of Accountancy*, Vol.144, No.4, 243-250.##

Cohen commission. (1978), "Report of the Commission on Auditor Reasonability: Conclusions and Recommendations", New York, American Institute of Certified Public Accountants. ##

Chowdhury, R., Jinnah, J., and Kouhy, R. (2005), "The public sector Audit expectation gap in Bangladesh", *Managerial Auditing Journal*, Vol.20 No.8, pp.893-908.##

Dixen, R., Woodhead, A.D. and Sohlman, M. (2006), "An Investigation of the Expectation Gap In Egypt", *Managerial Auditing Journal*, Vol.21, No.3, 293-302.##

نقش آموزش حسابرسي در فاصله انتظارات بين حسابريسان و استفاده‌کنندگان از ... 69

Darnill,A.(1991), " The profession and the Public Accountancy ", Journal of Accountancy, Vol.20, No.3, 72-73.##

Eden,Y.,Ovadia, A. and Zuckerman,B.A.(2003), " Rethinking Sarbanes-Oxley ",CMA Management, 32-5.##

Epstein, M.J. and Geiger,M.A.(1994)," Investor Views of Audit Assurance: Recent Evidence of the Expectation Gap ", Journal of Accountancy, Vol.177, No.1, 60-4.##

Frank, K.E., Low,J.D., Smith,J.K.(2001)," The Expectation Gap: Perceptual Differences between Auditors, Jurors and Students ", Managerial Auditing Journal, Vol.16, No.3, 145-149.##

Fazly, M.N. and Agmad,z.(2004), " Audit Expectation Gap: The Case of Malaysia ", Managerial Auditing Journal, Vol.19, No.7, 879-915.##

Guy,D.M. and Sullivan, J.D.(1988), " The Expectation Gap Auditing Standards ", Journal of Accountancy, Vol.165, No.4, 36-46.##

Gloeck, J.D. and Jager, H.(1993)," The Audit Expectation Gap in the Republic of South Africa ", Working Paper, School of Accountancy, University of Pretoria,Pretoria.##

Gramling,A.A., Schatzberg,J.W. and Wallace, W.A.(1996)," The Role of Undergraduate Auditing Coursework in Reducing the Expectation Gap", Issues in Accounting Education, Vol.11 No.1, pp.131-61.##

Hudaib, M and Haniffa, R. (2002),"An Empirical Investigation of Audit Perceptions Ggap in Saudi Arabia", Discussion Papers in Accountancy and Fianance, School of Business and Economics, University of Exter, Working Paper, No.02/03.##

Humphrey,C. and Turley,P.(1992)," The Expectation Gap in the United Kingdom ", Institute of Chartered Accounting in England and Wales, London.##

Institute of Chartered Accountants in Australia(ICAA).(1994), " A Research Study on Financial Reporting and Auditing-Bridging the Expectation Gap ", Sydney.##

Koh,H.C. and Woo,E.(1998)," The Expectation Gap in Auditing", Managerial Auditing Journal, Vol.13, No.3, 147-47.##

Liggio,C.D.(1974)," The Expectation Gap: The Accountants Water Loo ", Journal of Contemporary Business, Vol.3, No.3, 27-44.##

Lin, J.Z and Chen, F,(2004),"An Empirical Study of Audit

نقش آموزش حسابرسی در فاصله انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان از ... 70

Expectation Gap in the Peoples Republic of China", International Journal of Auditing, Vol.8, No.2, 93-115.##

Low, A.M., Foo, S.I.,Koh,H.C (1988),"The Expectation Gap between Financial Analysts and Auditors-Some Empirical Evidence", Singapore Accountant,10-13.##

McEnroe, J.E. and Martens, S.C.(2001),"Auditors and Investors Perceptions of the Expectation Gap ", Accounting Horizons, Vol.15, No.4, 345-58.##

Monroe, G.S. and woodliff,D.R.(1994)," An Empirical Investigation of the Audit Expectation Gap: Australian Evidence ", Accounting and Finance, Vol.34, No.1, 47-74.##

Mednick, R.(1986),"The Auditors Role in Society: A New Approach to Solving the Perception Gap", Journal of Accountancy, Vol.161, No.2, 70-74.##

Moir, D.(1989)," The Expectation Gap: Going Concern or Going, Gone? ", Rekening Kunde SA, Februarie, 38-93.##

Macdonald Commission.(1998), "Report on the Commission to Study the Publics Expectation of Audits ", Canadian Institute of Chartered Accountants, Canada.##

Nasreen,T.(2006),"Audit Expectation Gap in Bamgladesh: The Role of Auditing Education in Narrowing the Gap", Du Journal of Marketing, Vol.10, No.9, 100-115.##

Porter,B.(1993)," An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap ", Accounting and Business Research, Vol.23, No.93, 49-68.##

Pierce, Bernald and Mary Kilcommins,(1996)." The Expectation Gap: The Role of Auditing Education ".DCUBS Research Paper. No.3.##

Rehana,F.(2010),"An Empirical Study on Audit Expectation Gap: Role of Auditing Education in Bangladesh", MPRA Paper, No.22708.##

Salehi,M., Mansoury, A. and Azary, Z.(2009)," Audit Independence and Expectation Gap: Emperical Evidences from Iran ",International Journal of Economics and Finance, Vol.1, No.1,165-174.##

Schelluch, P.(1996)," Long-form Audit Report Messages: Further Implications for the Audit Expectation Gap ", Accounting Research Journal, Vol.9, No.1, 48-55.##

Siddigui,J. and Nasreen,T.(2004)," Audit Expectations Gap in

نقش آموزش حسابرسی در فاصله انتظارات بین حسابرسان و
استفاده‌کنندگان از ... 71

Bangladesh", Working Paper, Faculty of Business Studies, University
of Dhaka, Dhaka.##

Sidani,M.Y.(2007)," The Audit Expectation Gap: Evidence from
Lebanon", Managerial Auditing Journal, Vol.22, No.3, 288-302.##

Sikka,P., Puxty, A.,Willmot,H. and Cooper,C.(1998)," The
Impossibility of Eliminating the Expectation Gap: Some Theory and
Evidence ", Critical Perspectives on Accountancy, Vol.9, No.3, 14-24.
##

Siddiqui,J.(2006)," The Audit Expectation Gap and the Role of
Audit Education: the Case of an Emerging Economy ", Managerial
Auditing Journal, Vol.24, No.6, 564-583.##

استفاده‌کنندگان از 72

