

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

محمد علی آقایی\* نورالدین موسی زاده عباسی\*\* توح جهان آرا\*\*\*

تاریخ دریافت: ۱۳۹۰/۰۱/۲۵ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۰/۰۳/۲۰

### 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 ۱۳۸۸، 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.

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

[aghaeim@modares.ac.ir](mailto:aghaeim@modares.ac.ir)

\* دانشیار دانشگاه تربیت مدرس، نویسنده مسئول.

\*\* دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه تربیت مدرس.

\*\*\* کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه تربیت مدرس.

## ۱- 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، ارایه 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 ارایه شده توسط مدیریت را تا حد مطلوب تضمین نموده است (فضلی و احمد<sup>۱</sup>، ۲۰۰۴: ۸۸۰). 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، ۱۳۸۵: ۷).

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 اپیستین<sup>۲</sup>، ۱۹۹۴: ۲۰).

- 
1. Fazly and Ahmad
  2. Epstein and Geiger

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 همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۰۹) تأثیر آموزش حسابرسی بر این فاصله انتظارات را جست و جو می‌کنند.

## ۲- فاصله انتظارات

عبارت فاصله‌ی انتظارات<sup>۲</sup> حسابرسی اولین بار بیش از ۳۶ سال پیش توسط لیگیو<sup>۳</sup> (۱۹۴۷: ۳۰) مطرح شد. او فاصله انتظارات را چنین تعریف کرد: «اختلاف بین سطح عملکرد مورد انتظار حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی.» (کو و هو<sup>۴</sup>، ۱۹۹۸؛ سیدیکی و نسرین<sup>۵</sup>، ۲۰۰۴) اما این شکاف مدت‌ها قبل از این که این اصطلاح بکار برده شود، وجود داشته است (سیدانی<sup>۶</sup>، ۲۰۰۷) اپستین و گیجر (۱۹۹۴) ادعا می‌کنند که حرفه‌ی حسابداری با فاصله انتظارات از مدت‌ها قبل در آمریکا مواجه بوده است. همچنین، هامفری و توری (۱۹۹۲) 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 (۱۹۹۸: ۲۹) بیان می‌کنند فاصله‌ی انتظارات حسابرسی به تفاوت باورهای عموم از مسئولیت‌های حسابرسان و باور خود حسابرسان از مسئولیتشان برمی‌گردد. سیکا و همکاران (۱۹۹۸: ۱۷) فاصله‌ی انتظارات را به عنوان «تفاوت انتظارات عموم از یک حسابرس و آنچه که حرفه‌ی حسابرسی برای اهداف حسابرسی ترجیح می‌دهد»، تعریف نموده‌اند. مک انرو و مارتنز (۲۰۰۱: ۷۰) فاصله‌ی

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

انتظارات حسابرسی را تفاوت بین آنچه استفاده کنندگان از صورت های مالی به عنوان بخشی از مسئولیت حسابرسان می شناسند و آنچه حسابرسان به عنوان مسئولیت خود با آن درگیرند، تعریف می کنند. به عنوان مثال زمانی که حسابرسان در نقش خود، به ارزیابی مطلوبیت ارایه صورت های مالی تکیه می کنند، انتظار عموم از حسابرسان کشف اشتباهات و شاید ارزیابی عملکرد مدیریت می باشد (ادن و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۰۳).

پورتر (۱۹۹۳: ۴۹) بیان می کند که تعاریف قبلی فاصله ی انتظارات بسیار محدود بودند تا آن جا که قادر نبودند احتمال عملکردهای بدون استاندارد حسابرسان را تشخیص دهند. او اهمیت بررسی کامل تمام جنبه های فاصله انتظارات را روشن ساخت و ثابت کرد که این مهم تنها از طریق مقایسه انتظارات جامعه از حسابرسان با عملکرد حسابرسان قابل اجرا می باشد. او فاصله ی انتظارات را ناشی از عوامل زیر دانست:

- عملکرد نامناسب حسابرسان

- استانداردهای نامناسب حسابرسی

- انتظارات نامعقول استفاده کنندگان صورت های مالی

با وجود تمایزات بالا بسیاری از محققان می پذیرند که مفهوم فاصله ی انتظارات به تفاوت بین دریافت های عموم و حسابرسان از مسئولیت حسابرسان، برمی گردد (گراملین و همکاران<sup>۲</sup>، ۱۹۹۶: ۷۵؛ مک انرو و مارتینز<sup>۳</sup>، ۲۰۰۱: ۲۵۰؛ سیکا و همکاران<sup>۴</sup>، ۱۹۹۸: ۱۸؛ مانرو و وودلیف<sup>۵</sup>، ۱۹۹۴: ۵۶؛ کو و هو، ۱۹۹۸: ۶۶؛ دایکسون و همکاران<sup>۶</sup>، ۲۰۰۶: ۲۹۵).

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 استانداردها و عملکرد

- 
1. Eden et al
  2. Gramling et al
  - 3 McEnroe and Martens
  - 4 Sikha et al
  5. Monroe and woodliff
  - 6 Dixon et al

نقش آموزش حسابرسی در فاصله انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان از ..... ۵۱

حسابرسی مهم می باشد (لین و چن<sup>۱</sup>، ۲۰۰۴: ۹۸). کمیسیون کوهن (AICPA, ۱۹۷۸) به منظور یافتن این فاصله تأسیس شد و نتیجه گرفت که یک چنین فاصله ای وجود دارد. در سال ۱۹۹۴ 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، ۲۰۰۷)، ایران (صالحی و همکاران، ۲۰۰۹)، مالزی (فضلی و احمد، ۲۰۰۴)، سنگاپور (بست و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۰۱) آفریقای جنوبی (جلاک و دی جیگر<sup>۳</sup>، ۱۹۹۴)، بریتانیا (هامفری و همکاران<sup>۴</sup>، ۱۹۹۳)، بنگلادش (چودھاری و کویگی<sup>۵</sup>، ۲۰۰۵)، مصر (دایکسون و همکاران، ۲۰۰۶) ارایه شده است.

### ۳- پیشینه تحقیق

برخی از محققین به آموزش حسابرسی به عنوان یک عامل اساسی در کاهش برداشت اشتباه استفاده کنندگان از نقش و مسئولیت حسابرسان مستقل، می نگرند. از جمله این محققان می توان از بک<sup>۶</sup> (۱۹۷۳)، مدنیک<sup>۷</sup> (۱۹۸۶)، براینده<sup>۸</sup> (۱۹۹۰) دارنیل<sup>۹</sup> (۱۹۹۱) را نام برد. همچنین محققان دیگری مثل مایر (۱۹۸۹) معتقدند که آموزش بیشتر و بهتر عموم درباره ی محدودیت های یک حسابرسی، راهی آشکار برای کاهش فاصله بین فهم حسابرسان مستقل از مسئولیت هایشان و انتظارات استفاده کنندگان از آن ها، می باشد.

1. Lin and Chen
2. Best et al
3. Gloeck and Dejager
4. Humphery et al
5. Chowdhary and kaugy
6. Beck
7. Mednick
8. Brindle
9. Darnill

لو و همکاران<sup>۱</sup> (۱۹۸۸) فاصله انتظارات در سنگاپور را مورد آزمون قرار داده و به این نتیجه رسیدند که تفاوت معنی داری بین دریافت ها از کشف تقلب و اطمینان بخشی صورت های مالی وجود دارد.

هامفری و همکاران (۱۹۹۲) فاصله انتظارات حسابرسی را در کشور انگلستان با توزیع پرسش نامه بین دو گروه مورد مطالعه آزمون نمودند. در تحقیق به این نتیجه رسیدند که بین دریافت ها از عملکرد حسابرس بین حسابرسان و استفاده کنندگان از صورت های مالی تفاوت معنی داری وجود دارد.

پورتر<sup>۲</sup> (۱۹۹۳) ادعا کرد که جامعه باید در مورد وظایفی که بطور معتدل از حسابرسان انتظار می رود، آموزش ببیند تا شکاف و فاصله ی غیرمنطقی کاهش یابد. جفری و همکاران<sup>۳</sup> (۱۹۹۶)، نقش آموزش بر فاصله انتظارات بین حسابرسان و دانشجویان حسابداری را مورد بررسی قرار دادند. نتایج تحقیق ایشان نشان داد که بین عملکرد حسابرسان مستقل و انتظارات دانشجویان حسابداری از آن ها حتی بعد از گذراندن درس حسابرسی توسط دانشجویان تفاوت دارد. اگر چه تصورات دانشجویان در بعضی جنبه های فرایند حسابرسی و وظایف و مسئولیت حسابرسان پس از گذراندن درس حسابرسی توسط دانشجویان تغییر کرد ولی در برخی موارد هنوز هم تفاوت قابل ملاحظه ای 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 مری<sup>۴</sup> (۱۹۹۶) تحقیقی تحت عنوان "فاصله انتظارات: نقش آموزش حسابرسی"، انجام دادند. آنها پنج گروه دانشجو 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 پاسخ ها نشان دهنده ی یک

- 
1. Low et al
  2. Porter
  3. Jefferey and Audrey
  4. Pierce and Mary

کاهش با اهمیت در فاصله انتظارات ناشی از برداشت اشتباه دانشجویان بود.

اسچلوچ<sup>۱</sup> (۱۹۹۶) در تحقیق خود به این نتیجه رسید که استفاده کنندگان از نقشی که حرفه حسابرسی بازی می کند به خصوص از استقلال حسابرس، رضایت ندارند و به وجود یک فاصله انتظارات عمیق در سنگاپور پی برد.

بارون و همکاران<sup>۲</sup> (۱۹۹۷) تفاوت دریافت ها از وظیفه کشف تقلب حسابرس، بین حسابرسان و استفاده کنندگان از صورت های مالی را در امریکا آزمون نموده و مشاهده کردند تفاوت معناداری بین دریافت های حسابرسان و استفاده کنندگان وجود دارد.

کمیسیون مک دونالد (۱۹۹۸) طی تحقیقی که انجام داد به این نتیجه رسید که آموزش به تنهایی در کاهش فاصله انتظارات مؤثر نیست. این کمیسیون 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 (۲۰۰۱) 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 همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۰۱) 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 تقریباً مشابه با حسابرسان شاغل داشتند.

هدیب و حنیفه<sup>۴</sup> (۲۰۰۲) 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

1. Schelluch
2. Baron et al
3. Frank et al
4. Hadaib and Haniffa

پی بردند که آموزش حسابرسی باعث کاهش این فاصله دریافت ها می شود. نسرين<sup>۱</sup> (۲۰۰۶) با انتخاب دو گروه دانشجویان حسابداری در بنگلادش تحقیق دیگری انجام داد. گروه اول واحدهای حسابرسی را نگذرانده بودند و گروه دوم مورد مطالعه کل واحدهای مربوط به حسابرسی را گذرانده بودند. یافته ها 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 تصمیم گیری، بین گروه های مورد مطالعه وجود داشت.

سیدیکی و همکاران (۲۰۰۹) طی تحقیقی که در بنگلادش انجام دادند به این نتیجه رسیدند که آموزش حسابرسی در کاهش فاصله ی انتظارات مؤثر می باشد.

رها<sup>۲</sup> (۲۰۱۰) تحقیقی در خصوص نقش آموزش حسابرسی در کاهش فاصله انتظارات انجام داد، ایشان ۳۰۰ دانشجو را بصورت قضاوتی انتخاب نمود و آن ها را به سه گروه ۱۰۰ 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 داده های مربوط به مفروضات خود را با توزیع پرسشنامه بین گروه های انتخاب شده بدست آورد، نتایج آنها همانند تحقیقات قبلی نشان داد که فاصله انتظارات به نسبت آشنایی گروه ها با موضوعات حسابرسی کاهش می یابد.

در کشور ما ایران، تحقیقی در این خصوص صورت نگرفته است ولی تحقیقات صورت گرفته وجود این فاصله ی انتظارات را تأیید می کنند که از آن جمله می توان به تحقیق بزرگ اصل (۱۳۷۹) اشاره نمود .

حساس یگانه و خالقی بایکی (۱۳۸۳) به بررسی فاصله انتظاراتی بین حسابرسان و استفاده کنندگان از نقش اعتباردهی حسابرسان مستقل پرداختند. ایشان جامعه آماری خود را به دو گروه حسابداران رسمی و سرمایه گذاران تقسیم نمودند. اطلاعات مورد نیاز خود را

---

1. Nasreen  
2. Rahana



نقش آموزش حسابرسی در فاصله انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان از ..... ۵۵

از طریق توزیع پرسشنامه جمع‌آوری کرده و به این نتیجه رسیدند که تفاوت معنی‌داری بین فاصله انتظاراتی حسابرسان و استفاده‌کنندگان از نقش اعتباردهی حسابرسان مستقل وجود دارد.

صالحی و همکاران (۲۰۰۹) در تحقیق خویش مطابق با تحقیقات بست و همکاران (۲۰۰۱)، فضلی و احمد (۲۰۰۴) و چودهاری و کویگی (۲۰۰۵) از پرسشنامه‌ای استفاده نمودند که دارای دو بخش بود. در بخش اول پرسشنامه سؤالاتی در مورد اهمیت حسابرسی، اهمیت گزارشگری مالی، اهمیت چارت سازمانی و اهمیت هیئت مدیره آورده شده بود. بخش دوم پرسشنامه شامل سؤالاتی در مورد سطوح استقلال حسابرسان در ایران بود که خود به دو بخش واقعیت‌ها و انتظارات از حسابرسان مستقل تقسیم می‌شد. ایشان اطلاعات مورد نیاز خویش را با توزیع پرسشنامه بین دو گروه سرمایه‌گذاران و حسابرسان مستقل بدست آوردند و همانند تحقیقات قبلی به این نتیجه رسیدند که بین دریافت‌های گروه‌های آزمون شونده تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

#### ۴- جامعه آماری

جامعه آماری شامل کلیه استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی اعم از سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان می‌باشد. با توجه به این که عملاً امکان آموزش یک گروه استفاده‌کننده وجود نداشت به منظور دستیابی به استفاده‌کنندگانی که آموزش حسابرسی دیده باشند، آن گروه از استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی که دارای مدرک حسابداری بودند، انتخاب شدند (طبق اطلاعات بند "الف" پرسشنامه). دیگر گروه استفاده‌کننده نیز به عنوان استفاده‌کنندگان آموزش ندیده در زمینه حسابرسی انتخاب شدند. حجم نمونه برابر ۱۰۰ بوده و روش نمونه‌گیری در این پژوهش، نمونه‌گیری‌های غیر احتمالی (به طور خاص نمونه‌گیری قضاوتی یا هدفمند) می‌باشد.

#### ۵- قلمرو زمانی تحقیق

۵۶ ..... پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابداری، سال سوم، شماره دهم، تابستان ۱۳۹۰

داده های مورد نیاز جهت آزمون فرضیه های این تحقیق، توسط پرسش نامه های توزیع شده در سال ۱۳۸۸ با مراجعه به کارگزاری های مختلف در سطح شهر تهران، گردآوری شده اند، بنابراین همین سال را به عنوان قلمرو زمانی تحقیق در نظر می گیریم.

## ۶- 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 ۱۶ بیانگر شاخص معتبر و قابل قبول ۸۳/۷۶ می باشد، که نشان می دهد همبستگی درونی بین گونه ها زیاد بوده و پرسشنامه بطور مناسبی طراحی شده است. در جدول ۱، تعداد پرسشنامه های توزیع شده بین گروه ها و پرسشنامه های پاسخ داده شده آورده شده است.

جدول ۱- جدول توصیفی تعداد پرسشنامه توزیع شده

گروه	تعداد توزیع شده	درصد	تعداد پاسخ داده شده
استفاده کنندگان آموزش دیده	۵۰	%۵۰	۴۰
استفاده کنندگان آموزش ندیده	۵۰	%۵۰	۴۰
جمع	۱۰۰	%۱۰۰	۸۰

منبع: یافته های پژوهشگر

## ۶-۱- فرضیات تحقیق

محققین برای بررسی رابطه ی بین متغیرهای تحقیق فرضیات زیر را گسترش دادند:  
فرضیه اصلی: آموزش حسابداری باعث کاهش فاصله انتظارات بین حسابرسان

نقش آموزش حسابرسی در فاصله انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان از ..... ۵۷

مستقل و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی می‌شود. محققین برای بدست آوردن نتایج بهتر فرضیه‌ی اصلی بالا را به فرضیات فرعی زیر تقسیم نمودند.

**فرضیه‌ی فرعی (۱):** آموزش حسابرسی باعث کاهش فاصله برداشت از وظایف حسابرس مستقل می‌شود.

**فرضیه‌ی فرعی (۲):** آموزش حسابرسی باعث کاهش فاصله برداشت از آئین رفتار حرفه‌ای، می‌شود.

**فرضیه‌ی فرعی (۳):** آموزش حسابرسی باعث کاهش فاصله برداشت از انواع گزارش حسابرسی، می‌شود.

## ۶-۲- آزمون فرضیات

### مقایسه میانگین دو جامعه - آزمون Leven و t

آزمون فرضیه‌های تحقیق براساس معناداری تفاوت میانگین بین دو گروه آموزش دیده و گروه آموزش ندیده انجام می‌گیرد. 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 ۵ درصد برای آزمون فرضیه‌ها 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 واریانس‌ها مقدم بر آزمون تساوی میانگین‌هاست. جهت آزمون تساوی واریانس‌ها (آزمون Leven) از آماره‌ی F (فیشر) استفاده می‌کنیم که بر اساس رابطه‌ی ۱ محاسبه می‌گردد.

$$F = \frac{S_1^2}{S_2^2} \quad (۱)$$

آماره‌ی 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 ی ۲ برای محاسبه ی آماره ی t استفاده می کنیم:

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

در حالت عدم تساوی واریانس ها آماره ی t از رابطه ی ۳ بدست می آید:

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

برای استفاده از این آزمون وجود یک متغیر کمی و یک متغیر طبقه ای الزامی است. متغیر کمی همانند متغیر وابسته و متغیر مورد مقایسه در دو جامعه است ولی متغیر طبقه ای همان متغیر مستقل و متغیری است که جامعه ها را از یکدیگر متمایز می سازد (مومنی، ۱۳۸۷، ۱۳۵ و ۱۳۴).

### ۶-۲-۱- آزمون فرضیه اصلی

$H_0$ : آموزش حسابرسی باعث کاهش فاصله انتظارات بین حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان از صورت های مالی، نمی شود (نقیض ادعا).  
 $H_1$ : آموزش حسابرسی باعث کاهش فاصله انتظارات بین حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان از صورت های مالی، می شود (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 ی روش نمره دهی، بدست آورده و در سطح اطمینان ۹۵٪ بوسیله آزمون t. میانگین دو

نقش آموزش حسابرسی در فاصله انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان از ..... ۵۹

جامعه را با هم مقایسه می‌کنیم. نتایج در جدول ۲ آورده شده است:

جدول ۲- جدول نتایج آزمون  $t$  و  $leven$  مربوط به آزمون فرضیه اصلی

آزمون T برای تساوی میانگین دو جامعه				آزمون لون <sup>۱</sup> برای تساوی واریانس دو جامعه		سطح معنی داری	F	فرض تساوی واریانس دو جامعه
برآورد فاصله ای اختلاف میانگین در سطح اطمینان ۹۵٪	اختلاف میانگین‌ها	سطح معنی داری	درجه آزادی	T	سطح معنی داری			
						حد بالا	حد پایین	
۱/۷۴۰۱	۱/۴۵۰۸	۱/۵۹۵۵	۰/۰۰۰	۷۸	۲۱/۹۶	۰/۵۷۴	۰/۳۱۸	فرض تساوی واریانس دو جامعه
۱/۷۴۰۱	۱/۴۵۰۸	۱/۵۹۵۵	۰/۰۰۰	۷۷/۳۸۵	۲۱/۹۶			فرض عدم تساوی واریانس دو جامعه

منبع: یافته‌های پژوهشگر

### ۲-۲-۶- آزمون فرضیه فرعی اول:

فرضیه‌های آماری بصورت زیر است:

$H_0$ : آموزش حسابرسی باعث کاهش فاصله برداشت از وظایف حسابرسان مستقل نمی‌شود (نقیض ادعا).

$H_1$ : آموزش حسابرسی باعث کاهش فاصله برداشت از وظایف حسابرسان مستقل می‌شود (ادعا).

#### 1. Leven

۶۰ ..... پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی، سال سوم، شماره دهم، تابستان ۱۳۹۰

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

میانگین نمرات بدست آمده از دو گروه در سطح اطمینان ۹۵٪ با آزمون t، با هم مقایسه شد. نتایج بصورت جدول ۳ است:

جدول ۳- جدول نتایج آزمون t و leven مربوط به آزمون فرضیه فرعی اول

آزمون T برای تساوی میانگین دو جامعه					آزمون لون برای تساوی واریانس دو جامعه			
برآورد فاصله ای اختلاف میانگین در سطح اطمینان ۹۵٪	اختلاف میانگین ها	سطح معنی داری	درجه آزادی	T	سطح معنی داری	F		
								حد پایین
۱/۶۸۶۸	۱/۲۶۳۲	۱/۴۷۵۰	۰/۰۰۰	۷۸	۱۳/۸۶۳	۰/۵۱۰	۰/۴۳۷	فرض تساوی واریانس دو جامعه
۱/۶۸۶۸	۱/۲۶۳۲	۱/۴۷۵۰	۰/۰۰۰	۷۸/۸۷۹	۱۳/۸۶۳			فرض عدم تساوی واریانس دو جامعه

منبع: یافته های پژوهشگر

### ۶-۲-۳- 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 ۴ آورده شده است:

جدول ۴- 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 ۹۵٪		اختلاف میانگین ها	سطح معنی داری	درجه آزادی	T	سطح معنی داری	F
حد بالا	حد پایین						
۱/۹۱۱	۱/۳۸۹	۱/۶۵	۰/۰۰۰	۷۸	۱۲/۵۸۵	۰/۰۴۵	۴/۱۳۹
۱/۹۱۳	۱/۳۸۸۷	۱/۶۵	۰/۰۰۰	۷۲/۱۶۱	۱۲/۵۸۵		

منبع: یافته های پژوهشگر

#### ۶-۲-۴- 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 ۵ آورده شده است:

جدول ۵- 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 ۹۵٪	اختلاف میانگین ها	سطح معنی داری	درجه آزادی	T	سطح معنی داری	F	
							حد بالا
۱/۹۵۲۱	۱/۴۵۵	۱/۷۰۳۶	۰/۰۰۰	۷۸	۱۳/۶۴۶	۰/۰۰۰	۱۶/۹۹۳
۱/۹۵۳۶	۱/۹۵۳۶	۰/۱۲۴۸	۰/۰۰۰	۵۶/۶۸۴	۱۳/۶۴۶		

منبع: یافته های پژوهشگر

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

### ۷-۱- 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 ۵٪ 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.



### ۲-۷- فرضیه‌ی فرعی اول:

نتایج بدست آمده از تحلیل آماری صورت گرفته نشان می‌دهد، آماره آزمون ( $t = ۱۳/۸۶۳$ ) از مقدار بحرانی ( $t = ۱/۹۶$ ) بیشتر است و در ناحیه‌ی  $H_1$  قرار می‌گیرد. لذا فرض  $H_0$  رد و فرض  $H_1$  پذیرفته می‌شود. پس در سطح اطمینان ۹۵٪ می‌توان گفت که آموزش حسابرسی باعث کاهش فاصله برداشت از وظایف حسابرسی مستقل می‌شود.

### ۳-۷- فرضیه‌ی فرعی دوم:

آماره‌ی آزمون، ( $t = ۱۲/۵۸۵$ ) در مقایسه با مقدار بحرانی در ناحیه‌ی  $H_1$  قرار می‌گیرد. بنابراین فرض  $H_0$  رد و فرض  $H_1$  پذیرفته می‌شود. بنابراین در سطح اطمینان ۹۵٪ می‌توان گفت که آموزش حسابرسی باعث کاهش فاصله برداشت از آیین رفتار حرفه‌ای می‌شود.

### ۴-۷- فرضیه‌ی فرعی سوم:

نتایج بدست آمده از آزمون  $t$ ، بیانگر این است که آماره آزمون ( $t = ۱۳/۶۴۶$ ) از مقدار بحرانی بیشتر است، بنابراین فرض  $H_0$  رد و فرض  $H_1$  تأیید می‌گردد. بنابراین در سطح اطمینان ۹۵٪ 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 ۹ 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 معنی‌داری 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. فرضیه ی دوم به بررسی نقش آموزش حسابرسی در کاهش فاصله برداشت از آیین رفتار حرفه ای می پرداخت. به این منظور از ۶ 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 استفاده کنندگان آموزش دیده با نمره استفاده کنندگان آموزش ندیده، تفاوت معنی داری داشت. بطور کلی نمره استفاده کنندگان آموزش دیده در مقایسه با استفاده کنندگان آموزش ندیده بالاتر بود که این نشان دهنده ی تأثیر آموزش حسابرسی در کاهش فاصله انتظارات بین استفاده کنندگان صورت های مالی و حسابرسان مستقل در این زمینه می باشد. البته شدت تفاوت در هر ۶ گویه یکسان نبود. مثلاً در گویه مربوط به استقلال حسابرس مستقل، بیشتر استفاده کنندگانی که با حسابرسی آشنایی کافی نداشتند و جزء گروه آموزش ندیده محسوب می شدند، پاسخی نزدیک به پاسخ استفاده کنندگان آموزش دیده داده بودند. نتایج بدست آمده از آزمون t، تفاوت معنی دار بین دو گروه را تأیید می کند.

فرضیه فرعی سوم در رابطه با نقش آموزش حسابرسی در کاهش فاصله برداشت از انواع گزارش حسابرسی بیان شد. به منظور مقایسه نگرش های دو گروه استفاده کننده در مورد این فرضیه ۷ گویه در پرسشنامه، در قالب طیف لیکرت مطرح شد. نمرات گروه استفاده کنندگان آموزش دیده با گروه استفاده کنندگان آموزش ندیده تفاوت معنی داری داشت. در پاسخ به سؤالات مربوط به این فرضیه نیز استفاده کنندگان آموزش دیده در زمینه حسابرسی نسبت به استفاده کنندگان آموزش ندیده در این زمینه، نمرات بالاتری را کسب کردند، که بیانگر مطابقت بیشتر نظریات و انتظارات آنها به انتظارات حسابرسان مستقل می باشد. 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 ی فرعی، معقولانه تر بودن انتظارات استفاده کنندگان آموزش دیده را نسبت به انتظارات استفاده کنندگان آموزش ندیده، نشان می دهد.

## ۸- بحث و نتیجه گیری

گسترش شرکت های سهامی و ذینفع شدن اکثریت جامعه در سود و زیان عملکرد بنگاه های اقتصادی، بیش از پیش موجب افزایش گستره ی فعالیت حسابرسان مستقل و تأکید بر نقش اعتباربخشی آنها شده است. از آنجا که ارزش اطلاعات حسابداری، تابع استفاده از این اطلاعات بوده، نه تهیه گزارش آن، لذا بقا و غنای خدمات حسابرسی مستلزم عکس العمل مناسب و به موقع حرفه در برابر انتظارات جامعه است. در این میان ممکن است حسابرس نتواند انتظارات تمام گروه های استفاده کننده را برآورده سازد و نیز بین آنچه استفاده کنندگان 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 می شود، مواردی نیز وجود دارد که نشان می دهد آموزش به تنهایی کافی نیست بلکه تجربه عملی در زمینه حسابرسی نیز جهت کاهش این فاصله لازم و ضروری است. لذا به نظر می رسد برگزار کردن دوره های آموزش حسابرسی جهت آشنایی استفاده کنندگان با مفاهیم و استانداردها و محدودیت های حاکم بر حرفه ی حسابرسی، لازم و ضروری است.

## منابع

بزرگ اصل، موسی، (۱۳۷۹)، "برداشت حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان از محتوای پیام‌های ارسال شده بوسیله گزارش‌های حسابرسی"، رساله‌ی دکتری، دانشگاه علامه طباطبایی تهران، تهران.

حساس یگانه، یحیی و احمد خالقی بایگی، (۱۳۸۳)، "فاصله انتظاراتی بین حسابرسان و استفاده کنندگان از نقش اعتباردهی حسابرسان مستقل"، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، سال یازدهم، شماره ۳۵، ص ۲۹-۴۴.

سازمان حسابرسی، (۱۳۸۵)، "استانداردهای حسابرسی ایران"، بخش ۲۰، ص ۷.

مومنی، منصور و علی فعال قیومی، (۱۳۸۷)، "تحلیل‌های آماری با استفاده از SPSS"، چاپ دوم، انتشارات کتاب نو.

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 Accounts.

Chowdhury, R., Junes, 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.

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 Gap in Saudi Arabia ", Discussion Papers in Accountancy and Finance, School of Business and Economics, University of Exeter, 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 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 Bangladesh: 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 Bangladesh", *Working Paper*, Faculty of Business Studies, University of Dhaka, Dhaka.

Sidani, M.Y.(2007), " The Audit Expectation Gap: Evidence from

نقش آموزش حسابرسی در فاصله انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان از ..... ۶۹

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.

Archive of SID