

فاصله انتظاراتِ حسابرسی:

بررسی اثربخشی آموزشِ تئوریکِ حسابرسی در کاستن از انتظارات نامعقول (مطالعه موردی دانشگاه خلیج فارس)

ایرج اصغری*

اعظم مهتدی**

سید اسماعیل موسوی***

چکیده

تحقیق حاضر اثربخشی آموزشِ تئوریکِ حسابرسی در کاستن از فاصله انتظاراتِ حسابرسی را آزمون میکند. تمرکز این پژوهش بر روی بخشِ «انتظاراتِ نامعقول» از مدل پُرتر (۱۹۹۳) است. ۱۴۸ دانشجوی مشغول به تحصیل در دوره کارشناسی رشته های حسابداری و مدیریت بازرگانی دانشگاه خلیج فارس، مورد آزمون قرار گرفتند. در ابتدای ترم تحصیلی با توزیع پرسشنامه اسکالاج (۱۹۹۶)، وجود انتظارات نامعقول در آزمودنی ها، در ۱۳ حیطه آزمون شده و میزان آن در قالب کمیته عددی سنجیده شد. در انتهای نیم سال تحصیلی و پس از اتمام آموزش صرفاً تئوریک و مرسوم ۱۶ هفته ای اصول حسابرسی (۱۱)، مجدداً انتظارات نامعقول دانشجویان با استفاده از رویکردی مشابه، سنجیده و در نهایت با مقایسه نتایج ابتدا و انتهای نیم سال تحصیلی، نتیجه گیری ها انجام شد. نتایج آزمون نشان میدهد پس از آموزش حسابرسی، انتظارات افراد در ۹ حیطه از حیطه های مورد بررسی، تعدیل و به استانداردها و سایر قوانین و مقررات حرفه ای نزدیکتر شده است. با این وجود در مورد بقیه زمینه ها، شواهد هماهنگ و معناداری بدست نیامد.

واژه های کلیدی: فاصله انتظارات حسابرسی - انتظارات نامعقول - آموزش - حسابرسی

* مربی دانشگاه خلیج فارس بوشهر (نویسنده مسئول) - Asghari@pgu.ac.ir

** مربی دانشگاه پیام نور بوشهر

*** مربی دانشگاه خلیج فارس بوشهر

۱- مقدمه

با سرازیر شدن سیل انتقادات به فرایند حسابرسی در دهه های ۷۰ و ۸۰ میلادی در اثر ورشکستگی شرکت های آمریکایی، مفهوم «فاصله انتظارات» به سرعت به یکی از موضوعات مهم در حسابرسی تبدیل شد. (گراملینگ و همکاران ۱۹۹۶) با گذشت حدود چهار دهه، این موضوع، هنوز موضوعی جذاب برای محققان حسابرسی است. در بیانی کلی تفاوت در برداشت حسابرسان و استفاده کنندگان از گزارش حسابرسی، در مورد نقش، وظایف و مسئولیت های حسابرسان در جامعه به «فاصله انتظارات حسابرسی» تعبیر میشود. (اجو ۲۰۰۶) «فاصله انتظارات» مسئلهای قابل توجه برای حرفه حسابرسی است؛ چرا که هرچه این فاصله بیشتر باشد اعتباردهی، درآمد بالقوه و وجهه اجتماعی کمتری برای حسابرسان وجود خواهد داشت (سیکا و همکاران ۱۹۹۲) لذا یافتن راه هایی برای حذف و یا حداقل کاستن از اثرات نامطلوب آن همواره مورد توجه محققان حسابرسی بوده است.

روش های مختلفی برای کاستن از اثرات نامطلوب «فاصله انتظارات حسابرسی» پیشنهاد شده است. «استفاده از گزارش های حسابرسی بسط یافته (طولانی)»، «گسترش نقش و مسئولیت حسابرسان در مواردی چون کشف تقلب» و «آموزش» نمونه های از این روش ها هستند. «آموزش اصول، موازین، محدودیت ها و سایر شرایط مربوط به فرایند حسابرسی» به استفاده کنندگان از گزارش حسابرسی، تا به امروز بسیار مورد توجه محققان قرار گرفته است. به عقیده محققین «آموزش حسابرسی»، احتمالاً می تواند به کاستن از «فاصله انتظارات حسابرسی» کمک کند. (نسرین ۲۰۰۶، پرتز ۱۹۹۳، سیکا و همکاران ۱۹۹۲، اجو ۲۰۰۶ و ...). تحقیق حاضر با تمرکز بر الگوی آموزش دانشگاهی در ایران به دنبال یافتن شواهدی تجربی برای تعیین اثربخشی این شیوه آموزش، در کاستن از «فاصله انتظارات حسابرسی» است. این مقاله به شرح زیر سازمان یافته است:

بخش دوم به بیان مساله و تشریح مبانی نظری تحقیق اختصاص دارد. در بخش سوم ادبیات حرفه مورد بررسی قرار گرفته است. و فصول چهارم تا هفتم به ترتیب به معرفی روش انجام کار، ارائه یافته های تحقیق، جمع بندی نتایج و ارائه پیشنهادات تحقیق اختصاص دارد. زمینه های پیشنهادی برای تحقیقات آتی و محدودیت های تحقیق نیز دو بخش انتهایی مقاله را تشکیل می دهند.

۲- بیان مسئله

۲-۱ فاصله انتظارات حسابرسی" و عناصر تشکیل دهنده آن

تاکنون تعاریف متعددی از «فاصله انتظارات حسابرسی» ارائه شده است. درواقع «فاصله انتظارات حسابرسی» به تفاوت آنچه از حسابرسان انتظار می رود که باشند و آنچه واقعاً هستند،

تعبیر میشود. پُرتر (۱۹۹۳) با ارائه مدلی عناصر تشکیل دهنده این فاصله را مشخص کرد. براساس مدل وی «فاصله انتظارات حسابرسی» از بخش های زیر تشکیل شده است:
الف) فاصله معقول (مورد انتظار) ۱: تفاوت بین آنچه جامعه انتظار دارد حرفه حسابرسی انجام دهد و آنچه که به طور معقولانه می توان انتظار داشت حرفه حسابرسی انجام دهد. (این مورد ناشی از انتظارات نامعقول افراد است)

ب) فاصله عملکردی ۲: تفاوت بین آنچه جامعه به طور معقول می تواند از حسابران انتظار داشته باشد و آنچه که حسابران واقعاً انجام می دهند (آنچه از کار حسابران دیده میشود).
در تقسیم بندی جزئیتر، وی فاصله عملکردی را نیز به دو جزء زیر تقسیم کرد:
ب-۱) استانداردهای نامناسب ۳: فاصله انتظارات معقول از حسابران و آنچه به واسطه قوانین و مقررات موجود از حسابران انتظار میرود.

ب-۲) عملکرد نامناسب ۴ (پایین تر از حد استاندارد): فاصله بین آنچه بر اساس قوانین و مقررات از حسابران انتظار انجام آن میرود و آنچه توسط جامعه از کار حسابران مشاهده میشود.

بنابر ماهیت عناصر تشکیل دهنده «فاصله انتظارات حسابرسی» حذف این فاصله دشوار به نظر میرسد و تلاش ها عموماً بر کم کردن از اثرات مخرب فاصله انتظارات تمرکز یافته است. (سیکا و همکاران ۱۹۹۲، اجو ۲۰۰۶، صدیقی و همکاران ۲۰۰۹)

۲-۲- آموزش و فاصله انتظاراتی حسابرسی

«آموزش اصول، موازین، محدودیت ها و سایر شرایط مربوط به فرایند حسابرسی» یکی از راهکارهای پیشنهاد شده برای کاستن از اثرات مخرب «فاصله انتظارات حسابرسی» است. با این وجود در این بین دشواریهایی نیز وجود دارد. برخی معتقدند آموزش در کم کردن از تمامی عناصر مدل پُرتر به یک میزان اثربخش نیست. سیکا و همکاران (۱۹۹۲) و همچنین هامفری و همکاران (۱۹۹۳) ادعا کردند تمام بخش های «فاصله انتظارات حسابرسی»، لزوماً قابل اختصاص به استفاده کنندگان نیستند و ممکن است حداقل بخشی از آنها ناشی از عدم واکنش به موقع حسابران، به نیازهای محیطی اجتماع باشند. لذا در این گونه موارد نمی توان از آموزش انتظار زیادی داشت. همچنین ویلیامسون و میجر (۲۰۰۱) ادعا کردند با آموزش نمی توان فاصله عملکردی حسابرسی را کاهش داد. قریب به اتفاق محققین منجمله اجو (۲۰۰۶)، صدیقی و همکاران (۲۰۰۹)، پیرس و کیل کامینز (۱۹۹۶) و ... معتقدند از آنجایی که «فاصله مورد انتظار (معقول)» ناشی از انتظارات نادرست استفاده کنندگان از صورت های مالی است می توان آن را از طریق آموزش بهبود بخشید.

با وجود این گونه بحث های ضد و نقیض در سطح بینالمللی، در ایران تاکنون تحقیقات زیادی در مورد اثربخشی آموزش در کاستن از «فاصله انتظارات حسابرسی» انجام نشده است و

خلاء تحقیقات مناسب در این مورد آشکار است. در ایران دانشگاه‌ها، اصلیت‌ترین مکانی هستند که به آموزش اصول و موازین حرفه حسابرسی می‌پردازند. در الگوی آموزش دانشگاهی مرسوم در کشور که معمولاً ۱۶ هفته‌ای است به کاربرد عملی اصول و موازین حسابرسی توجهی چندانی نمیشود و آموزش حسابرسی عموماً محتوایی تئوریک دارد. لذا به نظر میرسد اثبات اثربخشی این الگو در کاستن از «فصله انتظارات حسابرسی» هم برای نهادهای آموزشی و هم نهادهای حرفه‌ای سودمند باشد. این پژوهش به این مسئله می‌پردازد.

۳- مروری بر پژوهش‌های انجام شده

اولین موردی که به طور خاص تلاش کرد تا اثربخشی آموزش در کاستن از «فصله انتظاراتی حسابرسی» را آزمون کند، تحقیق مونرو و وود لیف (۱۹۹۳) در استرالیا است. این تحقیق بر روی گروهی از دانشجویان مشغول به تحصیل انجام شد و در آن دو دسته از دانشجویان در ابتدا و انتهای دوره آموزش حسابرسی، مورد آزمون قرار گرفتند. نتایج این تحقیق نشان داد بعد از گذراندن دوره آموزشی، نگرش دانشجویان در مورد مسئولیتها و قابلیت اتکای صورت‌های مالی حسابرسی شده، تغییر با اهمیتی یافته است.

گراملینگ و همکاران (۱۹۹۶) نیز جهت تعیین اثربخشی آموزش در کاستن از «فصله انتظارات حسابرسی» تحقیقی با محوریت دانشجویان انجام دادند. نتایج آنها نشان داد هرچند پس از آموزش، درک دانشجویان در مورد برخی عناصر مانند «نقش حسابرسان در ارتباط با صورت‌های مالی» و «مسئولیت‌های حسابرسان» تغییر یافته است ولی همچنان فصله انتظارات با اهمیتی بین دانشجویان و حسابرسان وجود دارد.

پیرس و کیل کامینز (۱۹۹۶) مطالعه مونرو و وود لیف (۱۹۹۳) را گسترش دادند و آن را در محیط ایرلند بکار بردند. تحقیق آن‌ها «انتظارات نامعقول» استفاده‌کنندگان را مورد بررسی قرار می‌داد. این تحقیق نیز بر روی دانشجویان مشغول به تحصیل در یک نیم سال آموزشی انجام شد و نتایج آن‌ها در کلیت با نتایج مونرو و وود لیف (۱۹۹۳) سازگار بود.

فرگوسن و همکاران (۲۰۰۰) طی پژوهشی اعلام کردند آموزش حسابرسی فصله بین دیدگاه‌های حسابرسان و دانشجویان را در مورد مسئولیت‌های حسابرسان کاهش می‌دهد.

حسین (۲۰۰۳) تحقیق گراملینگ و همکاران (۱۹۹۶) را در کشور عمان تکرار کرد و به این نتیجه رسید که در حیطه‌های «فرایند حسابرسی» و «نقش حسابرسان در مورد صورت‌های مالی و اعتبار دهندگان»، نگرش دانشجویان به طرز با اهمیتی تغییر یافته است.

نسرين (۲۰۰۶) در بنگلادش، آزمونی در مورد اثربخشی آموزش در کاستن از «فصله انتظارات حسابرسی» انجام داد. یافته‌های وی نشان داد هر چند فصله انتظارات در مجموع کم شده است ولی دانشجویان بعد از گذراندن آموزش حسابرسی، هنوز هم برداشتهای نامعقولی در زمینه‌های

«پیشگیری و یافتن تقلبات صورت های مالی» و «اعتبار دهی» دارند.

ازهم و همکاران (۲۰۰۸) اثر دوره های کارآموزی دانشجویان را در کاستن از «فاصله انتظارات حسابرسان» آزمون کردند. آن‌ها در نهایت به این نتیجه رسیدند که ادراک دانشجویان قبل و بعد از دوره های کارآموزی به نحو با اهمیتی متفاوت بوده است.

صدیقی (۲۰۰۹) تاثیر آموزش در کاستن از «فاصله انتظارات حسابرسی» در بنگلادش [به عنوان نمونه ای از کشورهای در حال توسعه] را مورد بررسی قرار داد و به این نتیجه رسید که آموزش می تواند به گونهای با اهمیت در کاستن از «فاصله انتظارات حسابرسی» بخصوص در حیطه «اعتباردهی» مؤثر باشد.

فوزیا (۲۰۱۰) تحقیقی با محتوای آموزش و «فاصله انتظارات حسابرسی» در بنگلادش انجام داد. محوریت این تحقیق نیز بر دانشجویان بود. نتایج وی نشان داد دانشجویانی که در بالاترین سطح، از آموزش حسابرسی هستند (دوره مقدماتی و پیشرفته را گذرانده‌اند) دارای کمترین فاصله انتظاراتی با آنچه بر اساس قوانین و مقررات از حسابرسان انتظار می‌رود، هستند. و در نهایت براون و جونز (۲۰۱۱) اعلام کردند سطح آموزش می تواند شدت «فاصله انتظارات» را کاهش دهد. نتایج این مطالعه در همایش سالانه انجمن حسابداری آمریکا ارائه شد.

در ایران نیز تحقیقاتی چند در مورد «فاصله انتظارات حسابرسی» انجام شده است. اکثر این تحقیقات به دنبال تعیین وجود فاصله انتظارات و مشخص کردن عناصر آن بوده اند. بزرگاصل (۱۳۸۷) تفاوت در برداشتهای حسابرسان و استفاده کنندگان از صورت های مالی را در مورد گزارش حسابرسان مورد بررسی قرار داد. نتایج وی نشان داد بین حسابرسان و استفاده کنندگان از صورت های مالی در مورد پیام گزارش حسابرسان تفاوت با اهمیتی وجود دارد. حساس یگانه و خالقی (۱۳۸۳) تفاوت در برداشتهای استفاده کنندگان از صورت های مالی و حسابرسان را در مورد نقش «اعتباردهی حسابرسان» آزمون کردند. آزمونهای آنها در ۵ حیطه شامل: ۱- قابلیت اتکای اطلاعات حسابرسی شده ۲- قابلیت مقایسه اطلاعات حسابرسی شده ۳- یکنواختی اطلاعات حسابرسی شده ۴- کامل بودن اطلاعات حسابرسی شده و ۵- کافی بودن اطلاعات حسابرسی شده طراحی و اجرا شد. نتایج آن‌ها از وجود فاصله انتظارات، در هر ۵ حیطه مذکور حمایت کرد.

بنابر همت فر و همکاران (۱۳۸۹)، صلاحی و نقی زاده (۲۰۰۸) مطالعه ای در مورد وجود «فاصله انتظارات»، بین کارکنان بانک و حسابرسان، در مورد نقش و وظایف حسابرسان انجام دادند. نتایج آن‌ها نشان داد علیرغم وجود برخی توافقات، فاصله انتظارات با اهمیتی بین کارکنان بانک و حسابرسان در مورد نقش و وظایف حسابرسان وجود دارد.

صلاحی و همکاران (۲۰۰۹) طی تحقیقی به بررسی وجود «فاصله انتظارات حسابرسی» بین سرمایه گذاران و حسابرسان در مورد استقلال [به عنوان یکی از عوامل مؤثر بر فاصله

انتظارات { پرداختند. آنها «فاصله انتظارات» با اهمیتی را بین حسابرسان و سرمایه گذاران در مورد سطح واقعی استقلال حسابرسان شناسایی کردند. همت فر و همکاران (۱۳۸۹) طی پژوهشی اعلام کردند بین انتظارات حسابرسان و استفاده کنندگان از صورت های مالی در مورد ویژگی- های حسابرسان مستقل شکاف (فاصله) با اهمیتی وجود دارد.

پورحیدری و ابوسعیدی (۲۰۱۱) به بررسی وجود «فاصله انتظارات حسابرانی» در ایران و تعیین ابعاد آن پرداختند. نتایج آن ها نشان داد در حیطه های «مسئولیت حسابرسان در مورد کشف تقلب»، «معقولیت ساختار کنترل داخلی» و «تهیه صورت های مالی» فاصله انتظارات با اهمیتی در ایران وجود دارد. همچنین آن ها اعلام کردند در حیطه های «قابلیت اتکا» و «سودمندی صورت های مالی حسابرانی شده» تفاوتی در برداشتهای حسابرسان و استفاده کنندگان از صورت های مالی دیده نشده است.

در نهایت طی تحقیقی که از لحاظ موضوع با تحقیق جاری ارتباط دارد جهان آرا (۱۳۸۱) طی پایان نامه ای تحصیلی (چاپ نشده) به بررسی تاثیر آموزش بر فاصله انتظارات حسابرسان پرداخت. در تحقیق وی از دو گروه افراد استفاده شد. دسته اول افرادی که در زمینه حسابرانی آموزش دیده بودند و دسته دوم آنهایی که در امر حسابرانی آموزش و سابقه ای نداشتند. نتایج وی از تاثیر مثبت آموزش بر روی انتظارات استفاده کنندگان صورت های مالی در سه جنبه ۱- وظایف حسابرسان، ۲- چارچوب قانونی- اخلاقی و ۳- انواع گزارش، حکایت داشت.

تحقیق حاضر با هدف قرار دادن اثر بخشی آموزش در کاستن از فاصله انتظارات حسابرانی تلاش میکند بر غنای ادبیات حرفه در این زمینه بیافزاید. ما با تمرکز بر روی مدل پُرتز و آموزش معمول دانشگاهی در کشور (در سطح درس حسابرانی)، به دنبال ارائه شواهدی در تایید اثربخشی این نوع از آموزش در کاستن از فاصله انتظارات حسابرانی هستیم.

از آنجا که «فاصله معقول» ناشی از انتظارات یا برداشتهای نادرست افراد از قوانین، شرایط و محتوای فرایند حسابرانی و حسابرسان است به نظر میرسد می توان آن را با استفاده از آموزش کم کرد. انتظار بر این است که افراد پس از آشنا شدن با ماهیت، محدودیت ها و قابلیت های فرایند حسابرانی و حسابرسان، [در صورت وجود] به نامعقول بودن انتظارات خود پی برده و آن ها را تعدیل کنند. در این تحقیق «فاصله عملکردی» مورد توجه و بررسی قرار نمیگیرد.

۴- روش شناسی تحقیق

۴-۱ جامعه و نمونه

پژوهش حاضر، پژوهشی پرسشنامه ای است که با استفاده از طرح «پیش و پس آزمون همراه با گروه کنترل» فرضیههای خود را در مورد «اثربخشی الگوی آموزش صرفاً تئوریک دانشگاهی

حسابرسی، در کاستن از جنبه های مختلف انتظارات نامعقول افراد نسبت به حسابرسی «آزمون میکند. گروه آزمون در این مطالعه شامل ۹۹ نفر دانشجوی حسابداری و مدیریت بازرگانی است که مشغول به تحصیل در دانشگاه خلیج فارس بوشهر هستند. گروه کنترل نیز از ۴۹ دانشجو تشکیل شده که در همین دو رشته مشغول به تحصیل هستند. از این رو احتمالاً بایستی این پژوهش را نوعی مطالعه موردی به حساب آورد. هر چند استفاده از دانشجویان یک دانشگاه خاص در قریب به اتفاق تحقیقات ارائه شده در بخش سابقه موضوع صادق است.

۴-۲ پرسشنامه

پرسشنامه مورد استفاده در این آزمون شکل تعدیل شده ای از پرسشنامه اسکالچ (۱۹۹۶) است که در تحقیقات متعددی نظیر سیدانی (۲۰۰۷)، صدیقی و همکاران (۲۰۰۹)، فوزیا (۲۰۱۰)، پورحیدری و ابوسعیدی (۲۰۱۱) و ... مورد استفاده قرار گرفته است. صدیقی و همکاران (۲۰۰۹) پرسشنامه اسکالچ را با ۱۲ سؤال و فوزیا (۲۰۱۰) آن را با ۱۰ سؤال و با هدف تعیین اثربخشی آموزش در کاستن از «فاصله انتظارات حسابرسی» مورد استفاده قرار دادند. در تحقیق حاضر در مجموع ۱۳ حیطه (سوال)، انتخاب و مورد استفاده قرار گرفته است. از دانشجویان خواسته شد تا با انتخاب یکی از اعداد ۱ تا ۷ ارائه شده بر روی طیف لیکرت موجود در زیر هر سوال از سوالات پرسشنامه، میزان موافقت خود را با جمله خبری مطرح شده بیان کنند. در تحقیقات پرسشنامه ای تعیین روایی و پایایی (اعتبار) پرسشنامه ضروری است. به دلیل اینکه دانشجویان مورد بررسی از رشته های متفاوتی بودند و دو گروه آزمون و کنترل نیز وجود داشت پرسشنامه در چندین نوبت بین دانشجویان توزیع شد. در مراحل ابتدایی با توجه به نظرات و بازخورد ایجاد شده توسط دانشجویان، روایی پرسشنامه توسط محققان مورد بررسی قرار گرفته و تعدیلات لازم در آن اعمال شد. البته استفاده زیاد تحقیقات بین المللی نیز خود شاهی دیگر بر روایی پرسشنامه مورد استفاده است.

برای تعیین اعتبار درونی پرسشنامه (در سطح کلیه سوالات) استفاده از ضریب آلفای کورنباخ در بین محققان مرسوم است. ضریب مزبور در مورد تحقیق جاری ۰،۷۰۶۹۵۷ بود که بر اساس آن می توان قابلیت اتکای پرسشنامه را پذیرفت.

۴-۳ نرخ بازگشت پرسشنامه

از آنجایی که در تحقیق حاضر افراد مورد آزمون، تمامی دانشجویان مشغول به تحصیل در درس حسابرسی دانشگاه خلیج فارس بودند و توزیع پرسشنامه ها در ابتدا و انتهای نیم سال تحصیلی و تحت کنترل مستقیم محققین قرار داشت، تقریباً تمامی دانشجویان به پرسشنامه ها پاسخ دادند. ۴.

۴-۴ شیوه انجام کار

در این تحقیق در ابتدای نیم سال تحصیلی، انتظارات نامعقول افراد از حساب‌رسان و فرایند حسابرسی در قالب کمیته عددی [به شرح سطور آتی] محاسبه شد. کتاب اصول حسابرسی سازمان حسابرسی، آیین رفتار حرفه ای ایران و استانداردهای حسابرسی مربوطه به عنوان منبع اصلی درس معرفی و افراد در قالب درس اصول حسابرسی، با سرفصل های مصوب وزارت علوم امرارسم در تمام دانشگاه های ایران] به صورت صرفاً تئوریک تحت آموزش ۱۶ هفتهای حسابرسی قرار گرفتند. در پایان نیم سال تحصیلی مجدداً انتظارات نامعقول دانشجویان محاسبه شده و در نهایت با مقایسه اطلاعات ابتدای نیم سال آموزشی با اطلاعات انتهای نیم سال آموزشی در مورد تاثیر آموزش در کاستن از انتظارات نامعقول نسبت به فرایند حسابرسی و حساب‌رسان، نتیجه گیری شد.

۴-۵ چگونگی محاسبه انتظارات نامعقول افراد در قالب «کمیته عددی»

برای محاسبه انتظارات نامعقول در قالب «کمیته عددی»، از رویکرد پیرس و کیل کامینز (۱۹۹۶) استفاده شد. به این ترتیب که ابتدا با مراجعه به تحقیقات مشابه مانند ریحانا (۲۰۱۰) و همچنین استانداردهای حسابرسی ایرانی، بهترین پاسخ (عدد از اعداد ۱-۷) برای هر سؤال از سؤالات پرسشنامه مشخص شد. سؤالات پرسشنامه به گونهای بودند که بهترین جواب برای آنها بر روی نقطه ابتدا یا انتهای طیف قرار داشت. (یا ۱ یا ۷) سپس با کسر عدد انتخابی هر فرد از عدد ۷ یا ۱ به عنوان بهترین گزینه، میزان متفاوت بودن انتظارات آن فرد با قوانین و مقررات حرفه ای در قالب «کمیته عددی» سنجیده شده و به آن عنوان «انتظارات نامعقول» داده شد. در مورد سؤالاتی که بهترین گزینه برای آنها عدد ۱ بود قدر مطلق فاصله محاسبه شده مورد استفاده قرار گرفت. در نهایت میانگین انتظارات گروهها در قالب آزمون تی مربوط به زوج ها ۵ با هم مقایسه و نتیجه گیریها انجام شد.

۵- بیان یافته ها و تحلیل نتایج

تحقیق بر روی ۱۴۸ دانشجو از دانشجویان شاغل به تحصیل دانشگاه خلیج فارس انجام شد اطلاعات مربوط به آزمودنی ها در جدول زیر (شماره ۱) ارائه شده است.

جدول شماره ۱: اطلاعات توصیفی آزمودنی ها

شرح	گروه آزمون	گروه کنترل	جمع
تعداد آزمودنی	۹۹ نفر	۴۹ نفر	۱۴۸ نفر
رشته حسابداری	۴۶ نفر	۱۳ نفر	۵۹ نفر
رشته مدیریت بازرگانی	۵۳ نفر	۳۶ نفر	۸۹ نفر

همانطور که در جدول دیده میشود ۴۰٪ از پاسخگویان رشته حسابداری و ۶۰٪ رشته مدیریت هستند. اعضای گروه آزمون ۶۷٪ و اعضای گروه کنترل ۳۳٪ از کل جامعه را تشکیل داده‌اند. سوالات پرسشنامه ۱۳ سؤال بود که هر کدام جنبه‌های متفاوت (خاص) از وظایف و مسئولیت های حساب‌رسان را مورد بررسی قرار میداد. برخی اطلاعات توصیفی حیطه های مورد بررسی در جدول شماره ۲ ارائه شده است. (عنوان حیطه ها در جدول ۳ موجود است). افزایش در انحراف معیار سوالات ۱، ۲، ۳، ۴، ۶، ۹، ۱۱ و ۱۳ بعد از اتمام آموزش حسابرسی، نشان دهنده این است که در این حیطه ها اثر آموزش بر روی تمام افراد گروه آزمون یکسان نبوده است. برای اطلاعات بیشتر مد و میانه پاسخ ها نیز ارائه شده است. در حیطه های ۱، ۲، ۳، ۴، ۹، ۱۱ و ۱۳ مد تغییر یافته است یعنی نگرش غالب افراد با استانداردهای حرفه ای هماهنگ تر شده است. به جز در مورد سوالات ۵ و ۹، میانه پاسخ ها بعد از آموزش به سمت گزینه صحیح حرکت کرده است اطلاعات توصیفی روی هم رفته حکایت از اثربخشی آموزش در کاستن از «فاصله انتظارات حسابرسی» دارد و همچنین نشان میدهد میزان اثر بخشی در حیطه های مختلف متفاوت بوده است. نتایج آزمون فرض گروه های آزمون و کنترل در هر یک از حیطه ها، همراه با عنوان سؤال مطرح شده، در جدول شماره ۳ ارائه شده است.

جدول شماره ۲: اطلاعات توصیفی حیطه های مورد بررسی - گروه آزمون

نتیجه- آزمون میانگین	میان		مد		انحراف معیار		صحیح- ترین گزینه طیف لیکرت	شرح
	انتها ی ترم	ابتدا ی ترم	انتها ی ترم	ابتدا ی ترم	انتها ی ترم	ابتدا ی ترم		
۴ تایید	۵	۱	۶	۲،۲	۱،۷	۱	سوال اول	
۲ تایید	۴	۱	۳	۲،۳	۱،۸	۱	سوال دوم	
۳ تایید	۵	۱	۷	۲،۴	۲،۱	۱	سوال سوم	
۱ تایید	۵	۱	۶	۲،۲	۲،۱	۱	سوال چهارم	
۴ رد	۵	۷	۷	۲	۲،۱	۷	سوال پنجم	
۴ تایید	۳	۱	۱	۲،۲	۱،۹	۷	سوال ششم	
۲ تایید	۴	۱	۱	۲	۲،۱	۱	سوال هفتم	
۱ تایید	۳	۱	۱	۱،۹	۲،۱	۱	سوال هشتم	
۴ تایید	۴	۴	۳	۱،۷	۱،۶	۷	سوال نهم	
۶ رد	۵	۶	۶	۱،۷	۱،۷	۷	سوال دهم	
۴ تایید	۵	۱	۶	۲،۱	۱،۷	۱	سوال یازدهم	
۷ رد	۶	۷	۷	۱،۴	۱،۵	۷	سوال دوازدهم	
۴ تایید	۷	۶	۷	۲	۱،۵	۱	سوال سیزدهم	

جدول شماره ۳: سؤالات مطرح شده در پرسشنامه		انتظارات نامعقول گروه آزمون (۹۹ نفر)			انتظارات نامعقول گروه کنترل (۴۹ نفر)		
حیطه مورد بررسی		میانگین ابتدای آزمون	میانگین انتهای آزمون	اماره آزمون	میانگین ابتدای آزمون	میانگین انتهای آزمون	اماره آزمون
		سال	سال	α=۵٪	سال	سال	α=۵٪
۱	حسابرسان مسئول کشف تمامی تقلبات صورتهای مالی هستند.	۳.۹۸	۲.۶۶	۰.۰۰	۴.۲۲	۴.۲۹	۰.۸۲۵
۲	حسابرسان مسئول معقول بودن ساختار کنترل داخلی صاحبکار هستند.	۳.۳۵	۱.۹۹	۰.۰۰	۳	۲.۹۲	۰.۸۲۲
۳	حسابرسان شرکت مسئول پیشگیری از تقلبات صورتهای مالی هستند.	۳.۴۱	۲.۶۸	۰.۰۲۱	۴.۳۵	۴.۰۲	۰.۳۹۴
۴	حسابرسان مسئول ثبت و ضبط امور مالی و همچنین تهیه و ارائه گزارش های حسابداری هستند.	۳.۵۵	۱.۴۲	۰.۰۰	۴.۲۶	۳.۸	۰.۲۷۸
۵	شخص حسابرس شخصی است فاقد سوء نگرش و او در انجام کار خود کاملاً عینی‌گرا است.	۲.۱۳	۲.۳۴	۰.۴۳۸	۱.۸۵	۱.۹	۰.۹۲۵
۶	حسابرسان برای انتخاب رویه های حسابرانی مناسب از قضاوت‌های شخصی استفاده می کنند.	۴.۰۵	۳.۱۶	۰.۰۰۶	۴.۳	۴	۰.۳۸۵
۷	افراد می‌توانند کاملاً اطمینان داشته باشند که در صورت های مالی حسابرانی شده هیچ گونه اعداد و ارقام نادرست و همچنین رویه هایی که به طور نادرست ارائه شده باشد وجود ندارد.	۲.۸۶	۱.۶۸	۰.۰۰	۲.۹	۲.۴۷	۰.۱۹۳
۸	می توان اطمینان داشت که در شرکت حسابرانی شده هیچ گونه تقلبی وجود ندارد.	۲.۴۱	۱.۲۶	۰.۰۰	۱.۵۳	۱.۸۶	۰.۲۹
۹	حسابرسان با رویه های بکار رفته در صورتهای مالی موافق هستند.	۲.۹۴	۳.۵۱	۰.۰۰۷	۲.۸	۳.۰۸	۰.۳۷
۱۰	صورتهای مالی حسابرانی شده دیدگاهی درست و منصفانه در مورد شرکت ارائه می کنند.	۱.۷۸	۱.۷۶	۰.۹۳۲	۱.۸	۱.۸۲	۰.۸۷
۱۱	صورت های مالی حسابرانی شده درباره درست بودن عملکرد یک شرکت به ما اطمینان می‌دهند.	۳.۸۲	۲.۹۹	۰.۰۰۳	۳.۷	۳.۹۲	۰.۵۶
۱۲	صورتهای مالی حسابرانی شده در تصمیم گیری ها مفید هستند.	۰.۹۷	۰.۸۹	۰.۶۴۹	۰.۶	۱.۰۶	۰.۰۲۷
۱۳	در گزارش حسابرانی میزان (حد و حدود) تأیید شدن صورتهای مالی توسط حسابرسان کاملاً مشخص است.	۵.۲۰	۳.۳۳	۰.۰۰	۴	۳.۸۲	۰.۷

نتایج نشان می‌دهد تنها در سه حیطه ۱) - استقلال و عینیگرایی حسابرسان (سؤال ۵)، ۲) - مفید بودن صورت های مالی حسابرسی شده در ارائه دیدگاهی درست و منصفانه در مورد شرکت (سؤال ۱۰ و ۳) - مفید بودن صورت های مالی در تصمیم گیری ها (سؤال ۱۲) شواهد بدست آمده از لحاظ آماری معنادار نیست. در مورد اول شاهد افزایش در انتظارات نامعقول هستیم که البته از لحاظ آماری معنادار نیست. در دو مورد بعدی علی رغم وجود کاهش در انتظارات نامعقول، نتایج معنادار نیست. علاوه بر این سه مورد، در حیطه برخورد حسابرسان با رویه های حسابداری (سؤال نهم) فاصله انتظارات افزایش یافته و این افزایش از لحاظ آماری معنادار است. در ۹ حیطه دیگر نتایج نشان می‌دهد آموزش منجر به کاهش معنادار در انتظارات نامعقول افراد از حسابرسی و مسئولیت های حسابرسان شده است.

نتایج گروه کنترل در ۱۲ حیطه نشان دهنده عدم معناداری در تفاوت میانگینها است. تنها در حیطه «مفید بودن صورت های مالی در تصمیم گیری ها» (سؤال ۱۲) افزایش معنادار در فاصله انتظارات گروه کنترل را شاهد هستیم. نکته جالب اینکه این سؤال در مورد گروه آزمون نیز نتایج معناداری بدست نداده است. در بخش بعد به بررسی دقیق تر نتایج، در ۴ حیطه های خواهیم پرداخت که نتایج در مورد آنها با انتظارات قبلی محققین سازگار نبوده است.

الف) - حیطه عینیگرایی و استقلال حسابرسان

همانطور که در بخش قبل هم اشاره شد در حیطه عینیگرایی و استقلال حسابرسان، انتظارات نامعقول افراد {هر چند به میزان بسیار کم یعنی حدود ۰٫۲ در مقیاس ۷ واحدی} افزایش یافته است. البته این نتیجه معنادار نیست. هر چند تحقیقات مشابه به طور دقیق قابل مقایسه با تحقیق جاری نیستند، ولی با بررسی نتایج برخی از تحقیقات مشابه به این نتیجه میرسیم که یافته پژوهش حاضر با نتایج تحقیقات مشابه به طرز جالب توجهی سازگار است. به عنوان مثال ریحانا (۲۰۱۱)، صدیقی (۲۰۰۹) در این زمینه به نتایج مشابهی دست یافتند. همچنین یکی از گروه های مورد آزمون در تحقیق پیرس و کیل کامینز (۱۹۹۶) نیز در زمینه - ای که آنها آن را «استقلال حسابرسان» نامیدند شاهد افزایش در انتظارات نامعقول افراد مورد بررسی بود (فاقد معناداری آماری) و گراملینگ و همکاران (۱۹۹۶) نیز اعلام کردند دانشجویان بعد از گذراندن آموزش حسابرسی، مواردی را که استقلال حسابرسان را خدشه دار نمیکند را هم به لیست فعالیت هایی که استقلال آنها را خدشه دار میکند اضافه کرده اند. {عدم اثربخشی آموزش} شاید بتوان نتیجه گرفت که آموزش حسابرسی در حیطه «استقلال و عینیگرایی حسابرسان»، مستلزم دقت بیشتری نسبت به سایر حیطه ها است. احتمالاً مفاهیم انتزاعی موجود در این زمینه توجه بیشتر مدرسان و نهادهای قانون گذار آموزشی، را طلب میکند.

ب) مفید بودن صورت های مالی در تصمیم گیری ها

در این حیطه، شاهد کاهش فاقد معناداری آماری در گروه آزمون و افزایش معنادار آماری در گروه کنترل هستیم. در تحلیل این حیطه باید گفت آموزش نتوانسته است تغییر با اهمیتی در دیدگاه افراد قبل و بعد از خود ایجاد کند. با این وجود با نگاهی دقیقتر به اطلاعات این حیطه درمیابیم این زمینه از بررسی، در ابتدای ترم و قبل از آموزش دارای انتظارات نامعقول کمی بوده است بوده است. {تنها ۰٫۹۷٪ در مقیاس ۷ واحدی} محققین زیادی به این نکته اشاره کرده اند که آموزش احتمالاً فقط می تواند شدت فاصله انتظارات حسابرسي را کم کند ولی نمی تواند آن را کاملاً حذف کند. (سیکا و همکاران (۱۹۹۲)، هامفری و همکاران (۱۹۹۳)) با این وجود به نظر منطقی میرسد که هر چه انتظارات نامعقول به صفر نزدیکتر شود، حذف کردن آن دشوارتر گردد، چرا که همواره این احتمال وجود دارد که برخی افراد خاص، علیرغم آموزش دیدن، انتظارات نامعقول خود را حفظ کنند. در تحقیق حاضر نیز احتمالاً این مورد باعث ایجاد عدم تاثیر معنادار آماری، در کاستن از انتظارات نامعقول افراد شده است. در این حیطه به این علت که انتظارات نامعقول در ابتدا در سطح پایینی قرار داشته است {پایینترین در بین ۱۳ زمینه مورد بررسی} آموزش نتوانسته است تغییر با اهمیتی ایجاد کند. این تحلیل در مورد نتیجه گروه آزمون در حیطه «مفید بودن صورت های مالی حسابرسي شده در ارائه دیدگاهی درست و منصفانه در مورد شرکت» نیز صادق است. این دو حیطه زمینه هایی بوده اند که قبل از آموزش، کمترین انتظارات نامعقول را داشته اند.

افزایش میانگین فاصله انتظارات در مورد گروه کنترل مشکلی برای تحلیلها ایجاد نخواهد کرد. چرا که تنها کاهش در انتظارات گروه کنترل است که می تواند اثر بخشی آموزش را در مورد گروه آزمون مخدوش کند.

ج) مفید بودن صورت های مالی حسابرسي شده در ارائه دیدگاهی درست و منصفانه در مورد شرکت

در این حیطه نیز آموزش نتوانسته است تغییر با اهمیتی در دیدگاه افراد قبل و بعد از خود ایجاد کند. دلیل دستیابی به این نتیجه همان نکته های است که در بخش «مفید بودن صورت های مالی حسابرسي شده در تصمیم گیری ها- بخش ب» مورد تحلیل و بررسی قرار گرفت. و در واقع نتایج این حیطه تائید کننده تفسیر ما در بخش ب هستند. ما در این بخش برای رعایت اختصار از ارائه مجدد، تحلیلهای بخش قبل خودداری میکنیم.

د) موافقت حسابرسان با رویه های بکار رفته در صورت های مالی

در این حیطه داده های قبل و بعد از آموزش نشان دهنده افزایش معنادار، در فاصله انتظارات حسابرسي است. گروه کنترل نیز تفاوت معناداری در ابتدا و انتهای ترم نشان نمیدهد. دلیل منطقی در این مورد به نظر محققین نمیرسد. در این مورد ابتدا تمامی محاسبات چک شد تا از درستی محاسبات آماری اطمینان حاصل شود به نظر میرسد برای اظهار نظر در این

مورد به تحقیقات بیشتری نیاز باشد. با این وجود این مورد می تواند به عللی چون عدم توانایی استاد در ارائه صحیح درس و یا سایر عوامل مربوط باشد.

۶- جمع بندی و نتیجه گیری

این تحقیق با هدف تعیین اثربخشی آموزش صرفاً تئوریک حسابرسی ۱ در کاستن از انتظارات نامعقول افراد انجام شده است.

نتایج تحقیق در ۹ حیطه از ۱۳ حیطه مورد بررسی شامل (۱) کشف تقلبات توسط حسابرسان، (۲) پیشگیری از تقلبات توسط حسابرسان، (۳) وظیفه حسابرسان در مورد ساختار کنترل داخلی، (۴) مسئولیت امور حسابداری و تهیه گزارش های مالی صاحبکار، (۵) استفاده از قضاوت های شخصی توسط حسابرسان، (۶) اطمینان افراد به صورت های مالی حسابرسی شده در مورد عدم وجود تقلب، (۷) اطمینان افراد به صورت های مالی حسابرسی شده در مورد عدم وجود اشتباه، (۸) صورت های مالی حسابرسی شده و برآورد درستی عملکرد شرکت و (۹) حد و حدود اعتباردهی حسابرسان، نشان دهنده اثربخشی آموزش در کم کردن از انتظارات نامعقول افراد است.

در سه حیطه (۱) - استقلال و عینیگرایی حسابرسان (۲) - مفید بودن صورت های مالی حسابرسی شده در ارائه دیدگاهی درست و منصفانه در مورد شرکت و (۳) - مفید بودن صورت های مالی در تصمیم گیری ها شواهد معنادار به دست نیامد.

و تنها در حیطه «نظر حسابرسان در مورد رویه های بکار رفته در صورت های مالی» شواهد معناداری دال بر افزایش انتظارات نامعقول افراد قبل و بعد از آموزش حسابرسی بدست آمد که برای اظهار نظر در مورد آن نیاز به بررسی بیشتر است.

تحقیق حاضر با ارائه شواهدی مبنی بر اثربخش بودن آموزش در کاستن از فاصله انتظارات حسابرسی، در کلیت خود با تحقیقات انجام شده در دیگر کشورها مانند براون و جونز (۲۰۱۱)، ریحانا (۲۰۱۰)، صدیقی (۲۰۰۹)، نسرین (۲۰۰۶)، حسین (۲۰۰۳)، پیرس و کیل کامینز (۱۹۹۶) و گراملینگ و همکاران (۱۹۹۶) و ... همخوانی دارد.

استفاده محققان ایرانی از الگوها و روش های مختلف در اثبات وجود «فاصله انتظارات حسابرسی»، مقایسه و تحلیل نتایج را دشوار کرده است. در حالت کلی می توان ادعا کرد تمامی تحقیقات انجام شده با هر روش و الگویی که اجرا شده اند وجود «فاصله انتظارات حسابرسی» را در ایران تایید کرده اند. تحقیق حاضر نیز در این زمینه با تحقیقات انجام شده در ایران همخوانی دارد. البته تفاوت های اندکی نیز وجود دارد. به عنوان مثال پورحیدری و ابوسعیدی (۱۳۸۹) در دو حیطه از حیطه های مورد بررسی خود نتوانستند شواهد معناداری در تایید وجود «فاصله انتظارات» ارائه کنند. با این وجود نتایج تحقیق آنها نیز در کلیت خود وجود «فاصله انتظارات» را در بسیاری از حیطه های مورد بررسی تایید کرده است.

در بُعد هدف اصلی تحقیق یعنی اثر بخش بودن آموزش در کاستن از «فاصله انتظارات حسابرسی»، نیز علیرغم عدم وجود تحقیقات مناسب برای مقایسه نتایج، باید گفت هرچند هدف و الگوی مورد استفاده در تحقیق حاضر و تحقیق جهانآرا (۱۳۸۱) متفاوت است ولی هر دو تحقیق در مجموع از نقش آموزش در کاستن از «فاصله انتظارات حسابرسی» حمایت میکنند.

۷- پیشنهادهای حاصل از نتایج تحقیق

اصلیترین یافته تحقیق حاضر این است که آموزش حسابرسی، می تواند انتظارات نامعقول افراد را تعدیل کرده و آنها را به اصول و موازین حرفه حسابرسی نزدیکتر کند. اما اثر آموزش با توجه به افراد مختلف و زمینه های مختلف حسابرسی متفاوت خواهد بود. با توجه به نتایج به دست آمده از تحقیق پیشنهاد میشود اولاً نهادهای مسئول مانند بورس اوراق بهادار، در حد امکان، به نوعی فعالان مختلف بازار سرمایه را با مفاهیم پایه های حسابرسی و حسابداری آشنا سازند. علیرغم دشوار بودن، این امر می تواند با کم کردن از فاصله انتظارات، مشکلات آتی حرفه حسابرسی و سرمایه گذاران را کاهش دهد. می توان با اقداماتی مانند تهیه بروشورهای مناسب و یا تبلیغ برای مراجعه افراد ناآگاه به کارشناسان حسابداری و حسابرسی به این مهم دست یافت.

همچنین پیشنهاد میشود اولاً تحقیقات در زمینه شناسایی اثر آموزش بر روی زمینه های مختلف حسابرسی ادامه یابد و ثانیاً با توجه به نتایج تحقیق حاضر و تحقیقات متعدد بین-المللی (به بخش ۷ مراجعه شود) مدرسان درس حسابرسی، در هنگام آموزش در حیطه "استقلال و عینگرایی حسابرسان" دقت و وسواس بیشتری به خرج دهند.

۸- پیشنهاداتی برای محققان آتی

زمینه های زیر موضوعاتی جالب برای انجام پژوهش در «فاصله انتظارات حسابرسی» هستند:

۱. تلاش برای تعیین عناصر فاصله انتظارات حسابرسی با استفاده از مدل پرتز
۲. تعیین عوامل مؤثر بر اثربخشی آموزش در کاستن از «فاصله انتظارات حسابرسی» - مدل براون و جونز (۲۰۱۱) می تواند در این مورد جالب توجه باشد.
۳. تعیین تفاوت در کارایی آموزش حسابرسی به دانشجویان رشته های حسابداری، مدیریت و اقتصاد

۹- محدودیت های تحقیق

در پژوهش حاضر از تمامی دانشجویان مشغول به تحصیل در دانشگاه خلیج فارس بوشهر که در نیم سال تحصیلی دوم ۸۹-۹۰ درس حسابرسی ۱ را اخذ کرده اند (۹۹ دانشجو در گروه آزمون) آزمون به عمل آمده است. دو مشکل در این زمینه وجود دارد که مستلزم احتیاط در استفاده از نتایج تحقیق می باشد. اول کم و محدود بودن نسبی تعداد افراد نمونه مورد بررسی و دوم محدود بودن نسبی محققان در انتخاب آزمودنی ها است. به همین دلیل شاید تلقی این پژوهش به مطالعه ای موردی صحیح تر باشد. هر چند به هر حال نتایج حاصل از تحقیق میتواند کاربردی بوده و مورد استفاده نهادهای قانون گذار آموزشی قرار گیرد.

(Endnotes)

- 1- Reasonable Gap
- 2- Performance Gap
- 3- Deficient Standard

۴ اطلاعات دانشجویانی که درس خود را حذف اضطراری کردند یا چند مورد که خیلی دیر به کلاس اضافه شدند مورد استفاده قرار نگرفتند همچنین چند نفر نیز پرسشنامه خود را ناقص تحویل داده بودند که حذف شدند.

Paired Two Sample t-test ۵

۱۰- منابع و مآخذ

- ۱- بزرگ اصل، محمد. (۱۳۷۹). «برداشت استفاده کنندگان و حسابرسان از محتوای اطلاعاتی گزارش حسابرسی». پایان نامه دکتری چاپ نشده، دانشگاه علامه طباطبایی
- ۲- جهانآرا، تورج. (۱۳۸۱). «بررسی نقش آموزش حسابرسی در اندازه فاصله انتظارات بین حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان از صورت های مالی». پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری چاپ نشده، دانشگاه تربیت مدرس
- ۳- حساسیگانه، یحیی. خالقی، احمد. (۱۳۸۳). «فاصله انتظارات بین حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان از صورت های مالی از نقش اعتباردهی حسابرس مستقل». بررسیهای حسابداری و حسابرسی، سال یازدهم، شماره ۳۵، ص ۲۹-۴۴
- ۴- همت فر، محمود. یعقوب پور، کریم. امام دوست، اصغر. (۱۳۸۹). «بررسی شکاف انتظارات بین حسابرسان و استفاده کنندگان در مورد ویژگی های حسابرسان مستقل»، دانش حسابرسی، سال دهم، شماره ۲، ص ۷۱:۸۰
- 1- Azham Md. A., and Lee Teck Heang and Rosli. M., and Ojo.M.(2008). "Internship and Audit Expectation Gap Among Undergraduate Students in Universiti Utara Malaysia". Journal of Financial

- Reporting & Accounting, Vol. 6 Iss: 1, PP.55-74
- 2- Brown, D. and Jones, K. (Aguest 2011) "Graduate Education and the Audit Expectations Gap in the Post-SOX Era". American Accounting Association annual meeting, Denver Colorado, Online: [{AGU2011}](http://www.aaahq.org/AM2011)
- 3- Ferguson, C.B., Richardson, G.D. And Wines, G. (2000). "Audit education and training: The effect of formal studies and work experience". Accounting Horizons, 14 (2), PP 137-167.
- 4- Fowzia, R. (2010). "An Empirical Study on Audit Expectation Gap: Role of Auditing Education in Bangladesh". OnLine at: <http://mpa.ub.uni-muenchen.de/22708/{10/2011}>
- 5- Gramling, A.A., Schatzberg, J.W., and W.A. Wallace. (1996). "The role of undergraduate auditing coursework in reducing the expectations gap". Issues in Accounting Education, 11(1), PP 131-161.
- 6- Humphrey, C., Moizer, P. & Turley, W.S. (1993). "The audit expectation gap in Britain: an empirical investigation". Accounting and Business Research. Vol 23. pp 395-411.
- 7- Hussain. (2003). "Auditing expectations gap: A possible solution. Journal of American Academy of Business, 3(1/2) PP 67-70.
- 8- Monroe, G.S. and Woodliff, D.R. (1993), "The effect of education on the audit expectation gap", Accounting and Finance, Vol. 33, May, pp. 61-78.
- 9- Nasreen Taslima (2006), "Audit Expectation Gap in Bangladesh: The Role of Auditing Education in Narrowing the Gap", DU Journal of marketing, Vol. 9, June.
- 10- OJo Marianne, Eliminating The Expectation Gap: Myth Or Reality, {November 2007}, Online: <http://mpa.ub.uni-muenchen.de/232/{9/2008}>.
- 11- Pierce, B. And Kilcommmins, M. (1996). "The Audit Expectation Gap: The Role Of Auditing Education". The Irish Accounting Review, Vol. 7 No. 2, pp. 39-60.
- 12- Porter, B. (1993). "An Empirical Study Of The Audit Expectation – Performance Gap", Accounting And Business Research, Volume 24, No 93, P50
- 13- Poyrheydari, O. And Abousaiedi, M. (2011). "An emprical investigation of the audit expectation in Iran". Journal of Islamic Accounting and Business Research, Vol. 2 No. 1, pp. 63-76
- 14- Salehi, M. & Nagilo, A., (2008). "Fraud Detection and Expectation Gap: Empirical Evidence from Iranian Bankers, International". Journal of Business and Management, Vol 3, No 10, pp 65-77.
- 15- Salehi, M. & Nagilo, A. & Mansoury, A. & Azary, Z., (2009).
- 16- "Audit Independence and Expectation Gap: Empirical Evidence from Iran". International Journal of Business and Management, Vol 1, No 1, pp 156-174.
- 17- Schelluch, P. (1996). "Long-form audit report messages: further implications for the audit expectation gap". Accounting Research Journal, Vol. 9 No. 1, pp. 48-55.
- 18- Sidani, Y.M. (2007), "The audit expectations gap: evidence from Lebanon". Managerial Auditing Journal, Vol. 22 No. 3, pp. 288-302.
- 19- Siddiqui, J., T. Nasreen and A. Choudhury-Lema. (2009). "The audit expectations gap and the role of audit education: The case of an emerging economy". Managerial Auditing Journal, 24 (6), PP 564-583.

- 20- Sikka, P., Puxty, A.G., Wilmott, H. and Cooper, C. (1992), "Eliminating the expectations gap?", Research Report No. 28, Chartered Association of Certified Accountants, London.
- 21- Williamson, H. and Major, T. (2001). "Pressure for German Auditors to be Called to Account". Financial Times, July 4, p 25.