

ارزیابی تأثیر بکارگیری الزامات استاندارد حسابداری تجدیدنظر شده ۷۰۰ در کاهش فاصله انتظارات حسابداری

هاشم نیکومرام^۱

فریدون رهنمای رودپشتی^۲

علی اکبر نونهایل^۳

تاریخ پذیرش: ۹۱/۶/۱۵

تاریخ دریافت: ۹۱/۵/۷

چکیده

این پژوهش به بررسی تجربی تأثیر اعمال الزامات استاندارد حسابداری تجدیدنظر شده ۷۰۰ در کاهش فاصله انتظارات حسابداری و افزایش نقش و اهمیت حسابداری در جامعه می پردازد. پژوهش های متعددی در سال های اخیر حاکی از وجود و تداوم فاصله انتظاراتی حسابداری می باشند (گلد و همکاران، ۲۰۱۲). اگرچه حرفه حسابداری همواره تلاش های متعددی را جهت کاهش این فاصله انتظاراتی داشته است، ولی به نظر می رسد که این تلاش ها چندان موثر و مفید نبوده اند. گزارش حسابداری در واقع اصلی ترین وسیله ارتباط حسابرسان با استفاده کنندگان از گزارش های حسابداری می باشد، و از این رو عمده ی تلاش های حرفه حسابداری از طریق تعدیل آن بوده است. آخرین تلاش حرفه در این راستا، انتشار نسخه تجدیدنظر شده استاندارد ۷۰۰ در ارتباط با نحوه تدوین گزارش حسابداری بوده است که به نظر می رسد در آن بر افزایش میزان صراحت زبان (واژه گزینی و نحوه ارایه مطالب) در گزارش حسابداری تأکید و توجه شده است. متأسفانه مشاهده می شود که این گونه فعالیت ها همواره از پشتوانه پژوهشی لازم برخوردار نبوده و لذا چندان موثر نبوده اند. گلد و همکاران (۲۰۱۲) شواهدی از عدم تأثیرگذاری لازم در الزامات استاندارد ۷۰۰ در محیط اروپا (آلمان) ارایه نمودند. نتایج حاصل از این پژوهش نیز، اولاً- حاکی از وجود فاصله انتظارات شدید حسابداری در ایران بوده، و ثانیاً- نشان می دهند که الزامات استاندارد حسابداری ۷۰۰ جدید تأثیر چندانی در کاهش این فاصله ندارد. البته ارایه گزارش حسابداری بر مبنای الزامات این استاندارد تاحدودی منجر به افزایش عملکرد جلب توجه کنندگی آن می گردد.

واژه های کلیدی: فاصله انتظارات حسابداری، گزارش حسابداری، استاندارد حسابداری تجدیدنظر شده ۷۰۰، صراحت زبان.

۱- استاد دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات تهران، ایران

۲- استاد دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات تهران، ایران

۳- دانش آموخته دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات (مسئول مکاتبات) anonahal@gmail.com

۱- مقدمه

پیدایش حسابرسی به لحاظ زمانی با ظهور و معرفی حسابداری همراه بوده است؛ در واقع از زمانی که پیشرفت و تحول در تمدن بشر این ضرورت را به وجود آورد که مسئولیت اداره اموال یک شخص به شخص دیگری تفویض گردد، اعمال نوعی نظارت بر پابندی و وفاداری نسبت به تعهدات قراردادی نیز ضرورت یافته است (والاس، ۱۳۸۴؛ به نقل از براون، ۱۹۰۵). حرفه حسابرسی همواره در حال تغییر و تکامل بوده است. یکی از مشهورترین تغییراتی که در تاریخ حسابرسی وجود دارد، تمایز در توجه به نوع حسابرسی در سال‌های اخیر است؛ یعنی از فعالیتی که صرفاً در جهت کشف و پیشگیری از تقلب و اشتباه به منظور حصول اطمینان از صحت دفترداری و حسابداری بود، به حسابرسی کنونی که وظیفه آن گواهی و اعتبار دهی در مورد کلیت صورت‌های مالی است، تبدیل شده است. هدف حسابرسان در دهه‌های اخیر، گواهی تطابق صورت‌های مالی بر اصول پذیرفته شده یا استانداردهای حسابداری و قوانین موضوعه بوده است (حساس یگانه، ۱۳۸۴؛ به نقل از براون، ۱۹۸۶). حسابرسی همواره در تعامل با محیط خود قرار داشته است و از آنها تأثیرات زیادی پذیرفته و نیز بر آنها تأثیرات زیادی هم داشته است. مثلاً می‌توان بیان کرد که وجود حسابرسی، کیفیت صورتهای مالی را ارتقاء داده و آنها را برای استفاده کنندگان باور پذیر ساخته است و در نتیجه‌ی استفاده از آن کیفیت تصمیمات افزایش یافته و کارایی بازارهای سرمایه نیز ارتقاء می‌یابد.

پروژه پژوهشی انجام شده توسط فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC) در سال ۲۰۰۲ چنین می‌نویسد که «گزارشگری اطمینان بخشی در واقع یک فرآیند ارتباطی می‌باشد و مناسب و مربوط بودن بکارگیری تئوری‌های ارتباطی را در پژوهش‌های

مرتبط با حسابرسی آشکار می‌سازد» (چونگ و فلاگرات، ۲۰۰۸). در حال حاضر گزارش حسابرسی به عنوان اصلی‌ترین و مهم‌ترین وسیله برقراری ارتباط مابین حسابرسان و مخاطبان آن (استفاده کنندگان از صورت‌های مالی) تلقی می‌گردد؛ این گزارش، تنها رسانه حسابرسان برای انتقال یافته‌های حسابرسی درباره اتکاپذیری گزارش‌های مالی می‌باشد. از طرف دیگر، حسابرسان در این گزارش، تمامی فعالیت‌های انجام شده در فرآیند حسابرسی، مسئولیت‌های قانونی و حرفه‌ای اشخاص ذیربط، و سایر موارد لازم را بیان کرده و در نهایت نیز نظر حرفه‌ای خود را درباره گزارش‌های مالی بیان می‌کند.

پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهند که استفاده کنندگان صورت‌های مالی (از قبیل بانکداران، سرمایه‌گذاران،

اعتبار دهندگان، و تحلیل‌گران مالی)، اغلب یک سطح اطمینان مطلق را در زمانی که گزارش‌های حسابرسی را می‌خوانند در نظر می‌گیرند و این امر نیز به طور بالقوه غالباً منجر به انتظارات نادرست و غیر معقولی می‌گردد (مثلاً، اپستین و گیگر، ۱۹۹۴)، در عین حال حسابرسان در واقع، صرفاً یک سطح اطمینان معقولی را فراهم می‌نمایند (حسن و همکاران، ۲۰۰۵)؛ به گونه‌ای که محدودیت‌های ذاتی حسابرسی از حصول حسابرسان به سطح اطمینان مطلق جلوگیری می‌نمایند (گای و همکاران، ۱۹۹۸). علاوه بر این، استفاده کنندگان از صورت‌های مالی چنین فرض می‌کنند که حسابرسی دارای ابعاد و دامنه گسترده تری نسبت به آن چیزی که در واقع وجود دارد، می‌باشد؛ مثلاً، آنها به گونه‌ای اشتباه چنین فرض می‌کنند که حسابرسان باید کفایت مدیریت را تأیید نمایند، عدم وجود تقلب را تضمین نمایند، و توصیه‌هایی را در راستای سرمایه‌گذاری

از حوزه های عمده قضاوت در صورت های مالی، کاربردها و محدودیت های آنها، و حدود، ماهیت و محدودیت های فرآیند کار حسابرسی. شواهد و مدارک بیانگر این هستند که استانداردها گذاران حرفه حسابرسی همواره از روش دوم استفاده کرده اند (از- قبیل انتشار استانداردهای SAS58 ، SAS600 ، IAS700).

اخیراً نیز حرفه حسابرسی (هیأت استانداردهای بین المللی حسابداری و اطمینان بخشی - IAASB اقدام به انتشار نسخه تجدید نظر شده استاندارد حسابرسی بین المللی ۷۰۰ (ISA700) در ارتباط با استاندارد گزارش حسابرسان، که بر روی گزارش های مالی با تاریخ ۳۱ دسامبر ۲۰۰۶ و بعد از آن موثر است. این هیأت در استاندارد مزبور اقدام به تعدیل و تغییر واژه گزینی برای گزارش حسابرسی که شامل توضیحات واضح از مسئولیت های مدیریت و حسابرس، و ماهیت، قلمرو، و روش های حسابرسی می باشد نموده است (۲۰۰۴ و IAASB). این استاندارد در ایران نیز ترجمه گردیده و بکارگیری آن از ابتدای سال ۱۳۹۰ الزامی شده است^۲. چونگ و فلاگرات (۲۰۰۸) بیان می کنند که تقریباً تمامی تلاش های اخیر حرفه حسابرسی در جهت تغییر و تعدیل گزارش حسابرسی، فاقد هرگونه پشتوانه پژوهشی معتبر می باشد و لذا نمی توان اطمینانی از مفید و موثر بودن آنها داشت. مطالعه انجام شده توسط گلد و همکاران (۲۰۱۲) تنها پژوهشی است که به صورت تجربی به ارزیابی استاندارد حسابرسی تجدید نظر شده ۷۰۰ در ادبیات حسابرسی دنیا پرداخته است. آنها شواهدی را از وجود فاصله انتظاراتی و عدم موثر بودن بکارگیری الزامات این استاندارد در محیط آلمان (و به طور کلی در اروپا) ارائه کردند. در همین راستا، در پژوهش حاضر نیز به صورتی جامع، اولاً- به ارزیابی وجود فاصله انتظاراتی در محیط ایران، و

در شرکت مربوطه ارائه نماید (فرانک و همکاران، ۲۰۰۱). همچنین پژوهش های پیشین (از قبیل، اندرسون و همکاران، ۱۹۹۸) چنین یافتند که سرمایه گذاران مسئولیت نامتناسبی را به سمت حسابرسان نسبت می دهند، در حالی که در واقع مدیریت (به جای حسابرس) در وهله اول مسئولیت کفایت و صحیح بودن صورت های مالی را بر عهده دارد. این گونه تفاوت های موجود مابین چیزی که استفاده کنندگان صورت های مالی از حسابرس انتظار دارند و چیزی که حرفه حسابرسی واقعاً ارائه می نماید، اصطلاحاً «شکاف انتظارات حسابرسی»^۱ گفته می شود.

حرفه حسابرسی همواره تلاش های متعددی را به منظور حذف یا کاهش این فاصله انتظاراتی انجام داده است. با این وجود، پژوهش های اخیر نیز بیانگر این هستند که این فاصله انتظاراتی کماکان وجود دارد (چونگ و فلاگرات، ۲۰۰۸؛ هامفری و همکاران، ۲۰۰۹؛ گرای و همکاران، ۲۰۱۱؛ گلد و همکاران، ۲۰۱۲). تداوم این امر می تواند موجب کم رنگ تر شدن اهمیت و نقش حسابرسی در جامعه گردد و در نهایت باعث منزوی و بی اثر شدن حسابرسی خواهد شد. عمده و مهم ترین تلاش های حرفه حسابرسی، از طریق تغییر در گزارش حسابرسی به عنوان اصلی ترین و شناخته شده ترین وسیله ارتباط حسابرسی با مخاطبانش بوده است. هاترلی و همکاران (۱۹۹۱) بیان می کنند که از ۲ روش مجزا و در عین حال مرتبط با هم می توان با تغییر در گزارش های حسابرسی اقدام به کاهش یا حداقل نمودن فاصله انتظاراتی کرد؛ اولین روش عبارت است از انحراف از واژه گزینی استاندارد شده در گزارش، و دومین روش نیز عبارت است از نگهداشتن واژه گزینی استاندارد شده و گسترش محتوای گزارش حسابرسی به منظور ارائه درک کاملی

پرداخته شود و ضمن تعیین وضعیت حرفه حسابرسی در ایران، اثربخشی بکارگیری الزامات استاندارد ۷۰۰ جدید را ارزیابی کرده و شواهد تجربی برای استانداردارگذاران حسابرسی در ایران و جهان ارائه نماید.

۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

۲-۱- حسابرسی به عنوان یک فرآیند ارتباطی

بسیاری از پژوهشگران و صاحب‌نظران حسابرسی را یک فرآیند ارتباطی می‌دانند که به منظور اثر بخشی بر روی مخاطبانش انجام می‌گیرد (IFAC، ۲۰۰۲؛ ۱۶). فرآیند اطلاع‌رسانی (ارتباطی)، یک فرآیند بسیار پیچیده‌ای بوده و ابعاد و جنبه‌های مختلف آن نیز به این ویژگی می‌افزاید. علم اطلاع‌رسانی، ذاتاً یک علم میان‌رشته‌ای می‌باشد و بدون در نظر گرفتن کاربرد آن در سایر علوم (از قبیل حسابرسی)، به خودی خود وجود خارجی نخواهد داشت (نیکخواه آزاد، ۱۳۷۹؛ ۸۳). هدف گزارش حسابرسی، آگاه ساختن استفاده‌کنندگان از میزان انطباق صورت‌های مالی با معیارهای از پیش تعیین شده است. فرض بر این است که معیارهای از پیش تعیین شده مربوط می‌باشند و در نتیجه، اطلاعات حسابرسی شده نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان را فراهم می‌کند (همان منبع، ۸۷). همانگونه که حسابرسی بایستی در فرآیند رسیدگی‌ها بی‌طرف باشد، باید در ارائه نتایج حاصل از آزمون‌ها در گزارش حسابرس هم بیطرفانه عمل نماید. به منظور پذیرش خدمات حسابرسی که لازمه اتکای استفاده‌کنندگان به اظهارنظرهای حرفه‌ای حسابرسان است، حسابرس باید از توان، اختیار و صلاحیت اخلاقی لازم جهت ارائه صریح یافته‌هایش در گزارش حسابرسی برخوردار باشد.

ثانیاً- به ارزیابی میزان اثربخشی بکارگیری الزامات استاندارد حسابرسی ۷۰۰ جدید در محیط تجاری ایران پرداخته شده است. شواهد حاصل از پژوهش، بیانگر وجود فاصله انتظاراتی مابین حسابرسان و سرمایه‌گذاران ایرانی بوده و همچنین نشان می‌دهد که اگرچه بکارگیری الزامات استاندارد ۷۰۰ جدید تغییراتی را در پاسخ‌های برخی از آزمودنی‌ها نشان می‌دهند، ولی این تغییرات چندان معنی‌دار، مناسب و کافی نبوده و به عبارت دیگر بیانگر عدم اثر بخشی لازم در الزامات این استاندارد جهت کاهش فاصله انتظارات حسابرسی و افزایش اثربخشی حسابرسی می‌باشند.

با توجه به اهمیت و نقش گزارش حسابرسی در فرآیند ارتباط مابین حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی، و نیز با عنایت به تداوم وجود فاصله انتظاراتی حسابرسی، حرفه حسابرسی همواره اقدام به تغییر در نحوه تدوین و ارائه این گزارش نموده است که آخرین تلاش آن نیز انتشار استاندارد حسابرسی تجدیدنظر شده ۷۰۰ می‌باشد که به کارگیری آن از ابتدای سال ۱۳۹۰ در ایران نیز الزامی شده است. همان‌گونه که بیان گردید، عمده تلاش‌های انجام شده توسط حرفه حسابرسی در این زمینه فاقد هرگونه پشتوانه پژوهشی معتبر می‌باشد. وجود فاصله انتظاراتی حسابرسی، همواره مشکلات اجرایی، حقوقی و معنوی متعددی را برای حسابرسان و جامعه حسابرسی ایجاد کرده است و لزوم انجام اقدامات مناسب‌تر در این زمینه حیاتی می‌باشد. اخیراً گلد و همکاران (۲۰۱۲) شواهدی تجربی را از وجود فاصله انتظارات حسابرسی و عدم اثر بخشی لازم در الزامات استاندارد ۷۰۰ جدید از محیط آلمان (و به طور کلی اروپا) ارائه کردند.

در پژوهش حاضر نیز سعی گردیده است تا به صورت جامع به بررسی این امر در محیط ایران

حرفه حسابرسی همواره تلاش های متعددی را در راستای تعیین شکل و نحوه تدوین استاندارد گزارش های حسابرسی انجام داده است. البته بسیاری از افراد با این گونه تلاش ها موافق نبوده و بیان می دارند که چنین امری منجر به، اولاً- شرطی شدن استفاده کنندگان و خوانندگان گزارش های مالی و حسابرسی می گردد(موئیزر، ۱۹۹۰)، ثانیاً- عملکرد جلب توجه کنندگی گزارش حسابرسی را از بین می برد، و ثالثاً- موجب ایجاد فرصت برای سوءاستفاده های حسابرسان می گردد (از طریق تاکید بر شکل به جای محتوای مطالب ارائه شده در گزارش حسابرسی) (چونگ و فلاگرات، ۲۰۰۸).

۲-۲- فاصله انتظارات حسابرسی

قبل از سال ۱۹۷۴ کمیسیون مشورت های حسابرسان(کوهن) توسط انجمن حسابداران رسمی آمریکا به منظور تهیه و تدوین مسئولیت های مناسب حسابرسان تشکیل گردید. این کمیسیون باید تعیین می کرد که آیا بین انتظارات عموم از آنچه که حسابرسان انجام می دهند و یا باید به طور معقول انجام دهند و آنچه که حسابرسان آن را وظیفه خود می دانند و انجام می دهند شکافی وجود دارد یا خیر. براساس نتایج حاصل از مطالعات این کمیسیون، ارتباط بین حسابرسان و استفاده کننده - به ویژه از طریق گزارش حسابرسی - رضایت بخش نیست. این مطالعات نشان دادند که بسیاری از استفاده کنندگان از گزارش حسابرسی، نقش و مسئولیت های حسابرسی را درک نمی کنند و گزارش های استاندارد حسابرسی نیز فقط بر دامنه ابهامات می افزایند. همچنین، استفاده کنندگان از گزارش حسابرسی، محدودیت های وظایف حسابرسی را درک نمی کنند و در تمایز مسئولیت های مدیریت واحد مورد حسابرسی و حسابرسان عاجز و دچار ابهام هستند(بزرگ اصل،

۱۳۷۶). استفاده کنندگان گزارش حسابرسی می توانند پیامهای ارسالی (در گزارش حسابرسی) را بر مبنای انتظارات و یا زمینه های شخصی خود تعبیر یا سوء تفسیر نمایند؛ حتی زمانیکه مفهوم پیام- هم برای فرستنده و هم برای گیرنده آن روشن باشد، ممکن است تفسیر آن نادرست انجام شود. پژوهش های اخیر انجام شده در ارتباط با ارزیابی وجود فاصله انتظارات در حسابرسی نیز بیانگر وجود و تداوم این فاصله می باشد (از قبیل ایننس وهمکاران، ۱۹۹۷؛ چونگ و فلاگرات، ۲۰۰۸؛ گرای و همکاران، ۲۰۱۱؛ و گلد و همکاران، ۲۰۱۲). در محیط ایران نیز علیجانی (۱۳۸۰) نشان داد که بین تصور حسابرسان و استفاده کنندگان صورتهای مالی در مورد وظیفه حسابرسان مستقل پیرامون ارزیابی رعایت قوانین و مقررات تفاوت معنی داری وجود دارد. جهان آرا(۱۳۸۱) به بررسی نقش آموزش فاصله انتظارات بین حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان صورتهای مالی پرداخته و نشان داد که بین استفاده کنندگان آموزش دیده با استفاده کنندگان آموزش ندیده در رابطه با برداشت از وظایف حسابرسان مستقل و چارچوب قانونی و اخلاقی و نیز انواع گزارش حسابرسی تفاوت معنی داری وجود دارد. حساس یگانه و خالقی بایگی(۱۳۸۳) نیز به بررسی فاصله انتظاراتی مابین حسابرسان و استفاده کنندگان گزارش های مالی از نقش حسابرسان مستقل پرداخته اند. جامعه آماری آنها شامل حسابداران رسمی و استفاده کنندگان از صورت های مالی بوده است. نتایج حاصله بیانگر این است که تفاوت معنی داری بین انتظارات حسابرسان و استفاده کنندگان گزارش های مالی از نقش اعتبار دهی حسابرسان مستقل دارد.

۳- سؤالات و فرضیه های پژوهش

نتایج حاصل از پژوهش های اخیر حاکی از وجود و تداوم فاصله انتظارات حسابرسی در سال های اخیر می باشند. با وجود این، حرفه حسابرسی نیز اقدام به تجدید نظر در استاندارد شماره ۷۰۰ نموده و امیدوار است که از طریق آن بتواند گام مهمی را در راستای کاهش و یا حذف این فاصله انتظارتی بنماید. در پژوهش حاضر نیز که به بررسی وضعیت موجود حرفه حسابرسی و ارزیابی اثر بخشی به کارگیری الزامات استاندارد حسابرسی ۷۰۰ جدید در ایران پرداخته می شود، سؤالات زیر را پاسخ خواهیم داد:

سؤال اول - آیا فاصله انتظارتی مابین حسابرسان و سرمایه گذاران بر مبنای استاندارد حسابرسی ۷۰۰ قدیم وجود دارد؟

سؤال دوم - آیا فاصله انتظارتی مابین حسابرسان و سرمایه گذاران بر مبنای استاندارد حسابرسی ۷۰۰ جدید وجود دارد؟

سؤال سوم - آیا بکارگیری الزامات استاندارد حسابرسی ۷۰۰ جدید در ایران می تواند موجب کاهش فاصله انتظارتی حسابرسی شود؟

سؤال چهارم - آیا بکارگیری الزامات استاندارد حسابرسی ۷۰۰ جدید در ایران می تواند موجب افزایش اثر بخشی و عملکرد جلب توجه کنندگی گزارش حسابرسی شود؟

همچنین در راستای تدوین فرضیه های پژوهش نیز، با توجه به اهداف و سؤالات پژوهش و نیز با در نظر گرفتن متغیرهای مورد نظر پژوهش، می توان آنها را به شرح زیر بیان نمود:

فرضیه ۱- بین رفتارهای قضاوتی سرمایه گذاران و حسابرسان براساس گزارش حسابرسی مبتنی بر استاندارد ۷۰۰ قدیم تفاوت معنی داری وجود دارد.

فرضیه ۲- بین رفتارهای قضاوتی سرمایه گذاران و حسابرسان براساس گزارش حسابرسی مبتنی بر استاندارد ۷۰۰ جدید تفاوت معنی داری وجود ندارد.

فرضیه ۳- بین رفتارهای قضاوتی سرمایه گذاران و حسابرسان مابین گزارش حسابرسی مبتنی بر استاندارد ۷۰۰ قدیم و گزارش حسابرسی مبتنی بر استاندارد ۷۰۰ جدید تفاوت معنی داری وجود دارد.

فرضیه ۴- افرادی که گزارش حسابرسی مبتنی بر استاندارد ۷۰۰ جدید (قدیم) را مطالعه می کنند، توجه بیشتر (کمتر) نسبت به هر یک از بندهای آن داشته و وزن بیشتر (کمتر) به آن در تصمیمات سرمایه گذاری شان می دهند.

۴- روش شناسی پژوهش

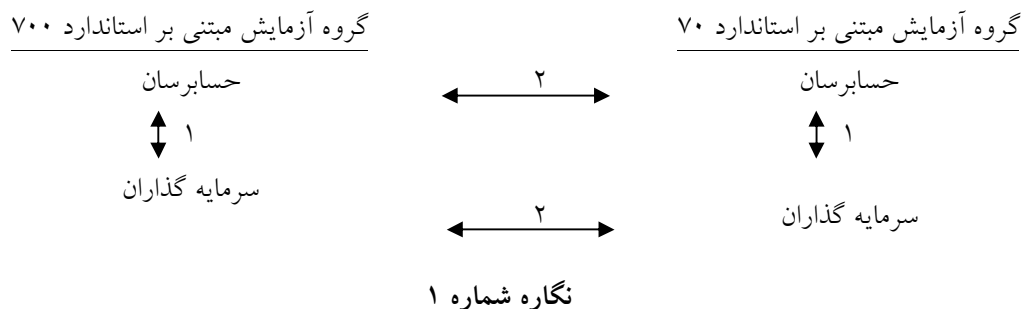
در این پژوهش به منظور ارزیابی تأثیر متغیر مستقل (الزامات استاندارد ۷۰۰ جدید) بر روی متغیرهای وابسته (رفتارهای قضاوتی و شناختی سرمایه گذاران و حسابرسان) از روش پژوهش طرح آزمایش^۳ از نوع پس آزمون چندگروهی استفاده کرده ایم. اجرای این روش مستلزم آن است که، اولاً- آزمودنی های پژوهش از یک جامعه آماری واحد انتخاب شوند تا از این طریق امکان پدیدار شدن آثار متغیرهای مزاحم به حداقل برسد، و ثانیاً- در واقع هر گروه نسبت به گروه دیگر نیز گروه کنترل محسوب می شود که در کلیه جنبه ها و ابعاد با اهمیت، شبیه گروه های آزمایش دیگر می باشد، با این تفاوت که متغیر مستقل برای هر گروه به گونه ای متفاوت است. آزمودنی های این پژوهش شامل دو گروه سرمایه گذاران (ناخبره) و حسابرسان می باشد. البته با توجه به محدودیت های اساسی در جهت دستیابی کامل به این افراد، به پیروی از پژوهش های پیشین (از قبیل ریلی، ۲۰۱۱؛ هیلز و همکاران، ۲۰۱۱؛ گلد و همکاران، ۲۰۱۲) عمدتاً از جایگزین های آنها استفاده

مبنای ادراک خودشان به سئوالات پاسخ خواهند داد. علاوه بر این، با توجه به این که در این پژوهش یکی از جنبه های اصلی آن، رفتارهای شناختی (عملکرد جلب توجه کنندگی گزارش حسابرسی) سرمایه گذاران و حسابرسان می باشد، لذا بدین منظور اقدام به طراحی یک نرم افزار کامپیوتری مناسب گردید. این روش اجرای پژوهش و گردآوری داده ها، همراه با پژوهش گلد و همکاران (۲۰۱۲) برای نخستین بار در ادبیات حسابرسی دنیا انجام شده است. به منظور سهولت در اجرای آزمون برای آزمودنی ها، و همچنین امکان اعمال هرگونه تغییرات و اصلاحات لازم در آن، نرم افزار مورد نظر را در محیط اینترنتی (web-based) طراحی کرده و از طریق وب سایت اینترنتی طراحی شده بدین منظور، اقدام گردید. هر یک از آزمودنی ها با وارد کردن کد کاربری و رمز عبور خود می توانند وارد محیط نرم افزار گردیده و در ابتدا اطلاعاتی به عنوان راهنمای سرمایه گذار به آنها نشان داده می شود که در آن فرآیند کلی اجرای آزمون و وظایفی که آزمودنی ها بر عهده دارند تشریح گردیده است. سپس کوئیزی اجرا شده و آزمودنی ها پس از ارائه پاسخ های صحیح به تمامی سئوالات آن می توانند وارد محیط اصلی آزمون شوند.

شده است. از دانشجویان تحصیلات تکمیلی حسابداری و رشته های مرتبط به عنوان جایگزین سرمایه گذاران، و از اساتید حسابرسی دانشگاه ها به عنوان جایگزین حسابرسان استفاده گردیده است. در هر یک از گروه های آزمایش (استاندارد ۷۰۰ قدیم و استاندارد ۷۰۰ جدید) بیش از ۳۰ آزمودنی استفاده گردیده که نصف آنها را حسابرسان و نصف دیگر را سرمایه گذاران تشکیل می دهند.

به منظور آزمون فرضیه های پژوهش به دو شیوه اقدام شده است: اولاً - پاسخ های حسابرسان و سرمایه گذاران را در درون هر یک از گروه ها بررسی کرده ایم، و ثانیاً- پاسخ های آزمودنی ها را مابین انواع گروه های آزمایش مورد بررسی و تجزیه و تحلیل قرار داده ایم. این امر را در نگاره شماره ۱ نشان داده ایم.

به منظور اندازه گیری دقیق و معتبر ادراک و تصمیم گیری آزمودنی ها بایستی تمهیدات مناسبی اعمال می گردید تا آنها رفتار واقعی و طبیعی خود را نشان دهند. مثلاً پس از مطالعه مطالب و داده های ارائه شده و ورود به بخش آزمایش، بایستی دوباره به بخش اطلاعات رجوع کرده و پاسخ های خود را بر این اساس ارائه نمایند؛ در این حالت، آنها فقط بر



صورت(بلی/خیر) می باشد، و(ج) سئوالاتی که پاسخ آنها در بازه ای از اعداد ۱ تا ۹ قرار می گیرند (طیف لیکرت). در طراحی این سئوالات، ابتدا از منابع و پژوهش های معتبر پیشین استفاده گردیده، و سپس سئوالات اولیه را به صاحب نظران مربوطه ارائه کرده و به روش دلفی اقدام به اصلاح و نهایی کردن آنها نمودیم.

۶- یافته ها و نتایج حاصل از پژوهش

به منظور تجزیه و تحلیل داده های گردآوری شده، ابتدا آنها را مورد بررسی قرار داده و در صورتی که پاسخ های هر یک از آزمودنی ها به صورت کامل ثبت نگردیده و یا اینکه پاسخ های آنها دارای اختلاف بسیار زیادی با سایر آزمودنی ها بوده است، از لیست آزمودنی ها حذف گردیده و در نهایت نیز به منظور حصول نتایج معنی دار(از لحاظ آماری) سعی گردید تا حداقل ۳۰ نفر در هر یک از گروه های آزمایش وجود داشته باشند. توزیع آزمودنی ها در هر یک از گروه ها با استفاده از نرم افزار و به صورت کاملاً تصادفی بوده و این امر می تواند تا حدودی زیادی آثار سایر متغیرهای ناخواسته را از بین ببرد.

متغیرهای وابسته اصلی در این پژوهش شامل رفتارهای قضاوتی (قضاوت، ادراک و تصمیم گیری) و رفتارهای شناختی آزمودنی ها (میزان توجه و پیگیری داده ها) می باشد. بدین منظور، با استناد به پژوهش های معتبر انجام شده و مبانی نظری پژوهش، ۱۶ سوال اصلی و استاندارد را طراحی و به هر یک از آزمودنی ها ارائه نمودیم. متغیرهای مستقل در این پژوهش نیز شامل الزامات ارائه شده در مورد نحوه ارائه گزارش حسابرسی بر اساس هر یک از استانداردهای ۷۰۰ قدیم و ۷۰۰ جدید انتشار یافته توسط سازمان حسابرسی می باشد. داده های مورد نیاز این پژوهش نیز با استفاده از یک نرم افزار

در این مرحله، هر یک از آزمودنی ها را بر اساس حسابر/سرمایه گذار بودن به یکی از گروه های آزمایش تخصیص می دهیم و اطلاعات مربوط به آن گروه را به وی ارائه می نمائیم. برای کلیه آزمودنی ها در ابتدا یک نسخه از گزارش مقبول حسابرسی را به صورت بند به بند(در اسلایدهای جداگانه) ارائه کرده و پس از مشاهده کامل آن (به دفعات و زمان نامحدود)، صورت های مالی یک شرکت واقعی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران (شامل صورت سود و زیان، ترازنامه، و صورت جریان وجوه نقد) نیز به ترتیب ارائه می گردند. سپس افراد می توانند با کلیک بر روی گزینه مربوطه وارد بخش سئوالات پژوهش گردیده و به یک سری سئوالات پیرامون ادراک، تصمیم گیری و سایر رفتارهای قضاوتی پاسخ خواهند داد. در انتها نیز سئوالاتی پیرامون جمعیت شناختی(شخصی) از آنها پرسیده می شود و افراد پس از ارائه پاسخ به تمامی سئوالات می توانند با موفقیت از برنامه نرم افزار خارج گردند. البته آزمودنی ها پس از ورود به بخش سئوالات نمی توانند به بخش مشاهده اطلاعات بازگردند، لذا این امر را هم در بخش راهنمای سرمایه گذار و هم در زمان کلیک بر روی گزینه مربوطه یادآوری می نمائیم.

۵- متغیرهای پژوهش و نحوه اندازه گیری

با توجه به این که متغیرهای مورد بررسی در این پژوهش ماهیت کیفی دارند، لذا همانند پژوهش های پیشین (از قبیل چونگ و فلاگرات، ۲۰۰۸؛ گرای و همکاران، ۲۰۱۱؛ گلد و همکاران، ۲۰۱۲) اقدام به طراحی سئوالات متناسب و استاندارد درباره هر یک از آنها گردیده و به آزمودنی ها ارائه نمودیم. در این پژوهش سئوالات را در سه نوع متفاوت شامل: (الف) سئوالاتی که پاسخ آنها به صورت عددی ثابت (مبلغ معین) می باشد، (ب) سئوالاتی که پاسخ آنها به

کامپیوتری و به ۲ روش متفاوت گردآوری شده اند: (۱) از طریق ارایه یک پرسش نامه پساآزمایشی، و (۲) ثبت حرکات و رفتار آزمودنی ها در فرآیند اجرای آزمون. برخی از سوالاتی که در پرسش نامه مربوطه ارایه گردیده اند، دارای پاسخ های کاملاً روشن و مشخصی می باشند و هدف از طرح آنها نیز به پیروی از پژوهش های پیشین (چونگ و فلاگرات، ۲۰۰۸؛ گلد و همکاران، ۲۰۱۲) در واقع ارزیابی ادراک آزمودنی ها و تغییرات آنها بر اثر تغییر در نحوه ارایه گزارش حسابرسی - از آنچه که مورد انتظار استانداردگذاران حرفه حسابرسی است - می باشد. با توجه به غیر نرمال بودن توزیع داده های پژوهش، جهت آزمون فرضیه های اول تا سوم از نرم افزار SPSS و آزمون Uمن-وینتی در سطح اطمینان ۹۵ درصد استفاده شده است. همچنین جهت آزمون فرضیه چهارم از نرم افزار MINITAB و آزمون Sign استفاده شده است. میانگین کلی پاسخ های ارائه شده به سوالات اصلی پرسش نامه را برحسب هر یک از گروه های آزمایش در جدول شماره ۱ ارائه نموده ایم. هرچقدر که این میانگین ها به سمت کناره های رتبه های مورد نظر (۱ یا ۹) نزدیک تر باشد، می تواند بیان گر پاسخ های صحیح آزمودنی ها باشد. همان گونه که این جدول نشان می دهد پاسخ های ارائه شده چندان به کناره ها نزدیک نبوده و این امر می تواند حاکی از عدم ادراک و توجه کامل و دقیق آزمودنی ها به مطالب ارائه شده در گزارش حسابرسی و یا ناشی از نارسایی این گزارش ها تلقی گردد. البته هرچند که تغییراتی در این پاسخ ها در گزارش حسابرسی مبتنی بر استاندارد ۷۰۰ جدید نسبت به گزارش مبتنی بر استاندارد ۷۰۰ قدیم مشاهده می گردد، ولی بجز در مورد ۵ سوال از ۱۶ سوال، در مابقی سوالات این تغییرات معنی دار نمی باشند. می توان این امر را به عنوان نشانه ای از عدم تأثیرگذاری کامل اعمال الزامات استاندارد

۷۰۰ جدید در راستای افزایش اثربخشی گزارش حسابرسی دانست. البته این تفاوت ها نیز که در مورد سوالات ۱۱، ۱۲، ۱۴، ۱۵ و ۱۶ بوده است، نشان می دهند که اعمال الزامات استاندارد ۷۰۰ جدید، ادراک آزمودنی ها را در ارتباط با میزان اعتبار اطلاعات ارائه شده در گزارش حسابرسی (سؤال ۱۱)، نحوه ارایه اطلاعات در گزارش حسابرسی (سؤال ۱۲)، قضاوت درباره میزان احتمال سرمایه گذاری توسط دیگران در سهام شرکت نمونه (سؤال ۱۴)، درباره میزان مخاطره انجام سرمایه گذاری در سهام این شرکت (سؤال ۱۵)، و نهایتاً درباره میزان تأثیرگذاری گزارش حسابرسی بر تصمیم سرمایه گذاری شان نسبت به گزارش حسابرسی مبتنی بر استاندارد قبلی (۷۰۰ قدیم) بهبود داده است؛ با وجود این، به نظر می رسد که این الزامات جدید تأثیر چندانی بر روی رفتارهای قضاوتی آزمودنی ها در ارتباط با مسایلی همچون مسئولیت های مدیران شرکت، حسابرسان، میزان قضاوت استفاده شده در فرآیند حسابرسی، میزان استقلال و اعتبار مدیران و حسابرسان نداشته است. البته این موارد را در ادامه به صورت مفصل تر و دقیق تر بحث می نمایم.

در جدول شماره ۲ نیز پاسخ های داده شده به هر یک از سوالات پرسش نامه پساآزمایشی را به صورت جزئی تر و برحسب ویژگی های متمایز آزمودنی ها (سرمایه گذاران/حسابرسان) و درون هر یک از گروه های آزمایش (مبتنی بر استاندارد ۷۰۰ قدیم/مبتنی بر استاندارد ۷۰۰ جدید) ارائه نموده ایم. همچنین در این جدول، نتایج حاصل از آزمون آماری پاسخ های آزمودنی ها را برحسب ویژگی های آنها (سرمایه گذار/حسابرس) - هم در درون هر یک از گروه های آزمایش و هم مابین دو گروه آزمایش - ارائه نموده ایم. بدین ترتیب در این بخش از مقاله به تحلیل این یافته ها به دو صورت زیر می پردازیم: (الف) مابین هر

یک از گروه های آزمایش برای حسابرسان و سرمایه گذاران، ب) مابین حسابرسان و سرمایه گذاران در درون هر یک از گروه های آزمایش.

جدول شماره ۱- میانگین کلی پاسخ های آزمودنی ها در هر یک از گروه های آزمایش

سطح معنی داری	تفاوت	میانگین پاسخ های آزمودنی ها		شرح سؤالات
		استاندارد ۷۰۰ جدید	استاندارد ۷۰۰ قدیم	
۰/۰۶۱	۱/۱۶	۶/۴۳	۵/۲۷	سؤال ۱: به نظر شما حسابرسی انجام شده تا چه میزان اطلاعات ارایه شده در یادداشت های همراه صورت های مالی را نیز در بر می گیرد؟ (۱=اصلاً شامل نمی شود؛ ۹=کاملاً شامل می گردد)
۰/۵۷۶	۰/۲۴	۲/۳۳	۲/۵۷	سؤال ۲: چه کسی مسئولیت اطلاعات تهیه و ارائه شده در صورت های مالی را برعهده دارد؟ (۱=فقط مدیریت؛ ۹=فقط حسابرسی)
۰/۳۴۴	۰/۴۶	۲/۳۷	۲/۸۳	سؤال ۳: چه کسی مسئولیت استقرار و حفظ محیط کنترلی قوی را برعهده دارد؟ (۱=فقط مدیریت؛ ۹=فقط حسابرسی)
۰/۲۱۵	۱/۰۰	۳/۳۰	۴/۳۰	سؤال ۴: چه کسی مسئول پیش گیری و کشف تقلب می باشد؟ (۱=فقط مدیریت؛ ۹=فقط حسابرسی)
۰/۳۶۰	۰/۸۷	۲/۸۳	۳/۷۰	سؤال ۵: چه کسی مسئول انتخاب و بکارگیری سیاست های اثر بخش حسابداری می باشد؟ (۱=فقط مدیریت؛ ۹=فقط حسابرسی)
۰/۳۵۷	۰/۷۶	۲/۵۷	۳/۳۳	سؤال ۶: چه کسی مسئول اتخاذ (انجام) برآوردهای ضروری حسابداری می باشد؟ (۱=فقط مدیریت؛ ۹=فقط حسابرسی)
۰/۲۶۶	۰/۷۰	۴/۷۷	۴/۰۷	سؤال ۷: میزان کارهایی که حسابرس در راستای نیل به اظهار نظر مناسب انجام می دهد، چه میزان صریح و آشکار است؟ (۱=کاملاً غیر صریح؛ ۹=بسیار صریح)
۰/۷۲۰	۰/۲۰	۵/۱۷	۵/۳۷	سؤال ۸: حسابرس از چه مقدار قضاوت در انتخاب روش های حسابرسی استفاده می نماید؟ (۱=هیچ قضاوتی؛ ۹=قضاوت در انتخاب همه روش ها)
۰/۰۹۳	۱/۰۳	۵/۱۳	۴/۱۰	سؤال ۹: حسابرس چه میزان اطمینان را درباره عاری بودن صورت های مالی از آثار هرگونه تحریف با اهمیت فراهم می نماید؟ (۱=هیچ اطمینان؛ ۹=اطمینان مطلق)
۰/۰۶۸	۱/۲۴	۶/۴۷	۵/۲۳	سؤال ۱۰: به نظر شما حسابرس چقدر از شرکت مورد رسیدگی مستقل می باشد؟ (۱=اصلاً مطلق نیست؛ ۹=کاملاً مستقل است)
۰/۰۵۰	۱/۴۰	۶/۱۰	۴/۷۰	سؤال ۱۱: به نظر شما در گزارش حسابرسی ارائه شده، اطلاعات ارائه شده چقدر معتبر می باشند؟ (۱=کاملاً غیرمعتبر؛ ۹=کاملاً معتبر)
۰/۰۰۸	۱/۶۷	۵/۴۷	۳/۸۰	سؤال ۱۲: نحوه ارائه اطلاعات را در گزارش حسابرسی چگونه ارزیابی می کنید؟ (۱=کاملاً نامناسب؛ ۹=کاملاً مناسب)
۰/۱۵۶	۰/۹۰	۴/۸۷	۳/۹۷	سؤال ۱۳: چقدر احتمال دارد که شما سهام شرکت نمونه را خریداری کنید؟ (۱=اصلاً احتمال ندارد؛ ۹=کاملاً متحمل است)
۰/۰۱۲	۱/۳۳	۵/۲۳	۳/۹۰	سؤال ۱۴: چقدر احتمال می دهید که دیگران سهام شرکت نمونه را خریداری نمایند؟ (۱=اصلاً احتمال ندارد؛ ۹=کاملاً متحمل است)
۰/۰۰۳	۱/۶۳	۴/۷۷	۶/۴۰	سؤال ۱۵: به نظر شما انجام سرمایه گذاری در سهام شرکت نمونه چقدر مخاطره آمیز می باشد؟ (۱=اصلاً مخاطره ای نیست؛ ۹=کاملاً مخاطره آمیز است)
۰/۰۰	۲/۰۶	۴/۸۳	۲/۷۷	سؤال ۱۶: شما گزارش حسابرسی را چقدر در اتخاذ مناسب تر تصمیم سرمایه گذاری تان موثر می دانید؟ (۱=بدون تاثیر؛ ۹=کاملاً موثر)

جدول ۲- مقایسه پاسخ های سرمایه گذاران و حسابرسان در هر یک از گروه های آزمایش

شرح سوالات	مشخصه آزمودنی-ها	گزارش مبتنی بر استاندارد قدیم ۷۰۰	گزارش مبتنی بر استاندارد جدید ۷۰۰	سطح معنی داری
سؤال ۱: به نظر شما حسابرسی انجام شده تا چه میزان اطلاعات ارائه شده در یادداشت های همراه صورت های مالی را نیز در بر می گیرد؟ (۱= اصلاً شامل نمی شود؛ ۹= کاملاً شامل می گردد)	سرمایه گذاران	۴/۲۹	۵/۴۷	۰/۰۷۲
	حسابرسان	۶/۱۲	۷/۴۰	۰/۱۰۹
	سطح معنی داری	۰/۰۲۱	۰/۰۰۰	
سؤال ۲: چه کسی مسئولیت اطلاعات تهیه و ارائه شده در صورت های مالی را برعهده دارد؟ (۱= فقط مدیریت؛ ۹= فقط حسابرسی)	سرمایه گذاران	۳/۴۳	۳	۰/۵
	حسابرسان	۱/۸۱	۱/۶۷	۰/۱۹۹
	سطح معنی داری	۰/۰۰۳	۰/۰۲۹	
سؤال ۳: چه کسی مسئولیت استقرار و حفظ محیط کنترلی قوی را برعهده دارد؟ (۱= فقط مدیریت؛ ۹= فقط حسابرسی)	سرمایه گذاران	۴/۲۹	۳/۱۳	۰/۰۶۳
	حسابرسان	۱/۵۶	۱/۶۰	۱/۰۰
	سطح معنی داری	۰/۰۰۰	۰/۰۰۴	
سؤال ۴: چه کسی مسئول پیش گیری و کشف تقلب می باشد؟ (۱= فقط مدیریت؛ ۹= فقط حسابرسی)	سرمایه گذاران	۶/۷۹	۴/۶۰	۰/۰۰۱
	حسابرسان	۲/۱۲	۲	۰/۹۱۲
	سطح معنی داری	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	
سؤال ۵: چه کسی مسئول انتخاب و بکارگیری سیاست های اثر بخش حسابداری می باشد؟ (۱= فقط مدیریت؛ ۹= فقط حسابرسی)	سرمایه گذاران	۵/۹۳	۳/۹۳	۰/۰۳۴
	حسابرسان	۱/۷۵	۱/۷۳	۰/۷۶۹
	سطح معنی داری	۰/۰۰۰	۰/۰۰۱	
سؤال ۶: چه کسی مسئول اتخاذ (انجام) برآوردهای ضروری حسابداری می باشد؟ (۱= فقط مدیریت؛ ۹= فقط حسابرسی)	سرمایه گذاران	۴/۹۳	۳/۶۰	۰/۱۷۰
	حسابرسان	۱/۹۴	۱/۵۳	۰/۵۳۱
	سطح معنی داری	۰/۰۰۱	۰/۰۰	
سؤال ۷: میزان کارهایی که حسابرس در راستای نیل به اظهار نظر مناسب انجام می دهد، چه میزان صریح و آشکار است؟ (۱= کاملاً غیر صریح؛ ۹= بسیار صریح)	سرمایه گذاران	۲/۵۰	۳/۴۳	۰/۰۳۰
	حسابرسان	۵/۴۴	۷/۰۶	۰/۱۶۷
	سطح معنی داری	۰/۰۰۰	۰/۱۶۲	
سؤال ۸: حسابرس از چه مقدار قضاوت در انتخاب روش های حسابرسی استفاده می نماید؟ (۱= هیچ قضاوتی؛ ۹= قضاوت در انتخاب همه روش ها)	سرمایه گذاران	۳/۴۳	۳/۴۷	۱/۰۰۰
	حسابرسان	۷/۰۶	۶/۸۷	۰/۶۷۵
	سطح معنی داری	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	
سؤال ۹: حسابرس چه میزان اطمینان را درباره عاری بودن صورت های مالی از آثار هرگونه تحریف با اهمیت فراهم می نماید؟ (۱- هیچ اطمینان؛ ۹- اطمینان مطلق)	سرمایه گذاران	۲/۵۰	۴/۴۰	۰/۰۲۱
	حسابرسان	۵/۵۰	۵/۸۷	۰/۵۳۳
	سطح معنی داری	۰/۰۰۰	۰/۰۶۲	
سؤال ۱۰: به نظر شما حسابرسان چقدر از شرکت مورد رسیدگی مستقل می باشند؟ (۱- اصلاً مطلق نیست؛ ۹- کاملاً مستقل است)	سرمایه گذاران	۴/۰۷	۵/۶۷	۰/۰۱۶
	حسابرسان	۶/۲۵	۷/۲۷	۰/۲۱۲
	سطح معنی داری	۰/۰۲۱	۰/۰۳۲	
سؤال ۱۱: به نظر شما در گزارش حسابرسی ارائه شده، اطلاعات ارائه شده چقدر معتبر می باشند؟ (۱= کاملاً غیرمعتبر؛ ۹= کاملاً معتبر)	سرمایه گذاران	۲/۶۴	۶/۲۷	۰/۰۰۰
	حسابرسان	۶/۵۰	۵/۹۳	۰/۳۱۰
	سطح معنی داری	۰/۰۰۱	۰/۸۰۱	
سؤال ۱۲: نحوه ارائه اطلاعات را در گزارش حسابرسی چگونه ارزیابی می کنید؟ (۱= کاملاً نامناسب؛ ۹= کاملاً مناسب)	سرمایه گذاران	۳/۲۱	۴/۷۳	۰/۰۶۳
	حسابرسان	۴/۳۱	۶/۲۰	۰/۰۴۲
	سطح معنی داری	۰/۲۲۱	۰/۰۵۹	
سؤال ۱۳: چقدر احتمال دارد که شما سهام شرکت نمونه را خریداری کنید؟ (۱= اصلاً احتمال ندارد؛ ۹= کاملاً محتمل است)	سرمایه گذاران	۳/۸۶	۵/۲۰	۰/۱۰۴
	حسابرسان	۴/۰۶	۴/۵۳	۰/۶۳۰

شرح سؤالات	مشخصه آزمودنی-ها	گزارش مبتنی بر استاندارد ۷۰۰ قدیم	گزارش مبتنی بر استاندارد ۷۰۰ جدید	سطح معنی داری
	سطح معنی داری	۰/۸۲۸	۰/۵۹۸	
سؤال ۱۴: چقدر احتمال می دهید که دیگران سهام شرکت نمونه را خریداری نمایند؟ (۱=اصلاً احتمال ندارد؛ ۹=کاملاً متحمل است)	سرمایه گذاران	۳/۷۱	۵/۳۳	۰/۰۱۷
	حسابرسان	۴/۰۶	۵/۱۳	۰/۱۱۲
	سطح معنی داری	۰/۷۴۳	۰/۹۶۱	
سؤال ۱۵: به نظر شما انجام سرمایه گذاری در سهام شرکت نمونه چقدر مخاطره آمیز می باشد؟ (۱=اصلاً مخاطره ای نیست؛ ۹=کاملاً مخاطره آمیز است)	سرمایه گذاران	۶/۵۷	۴/۳۳	۰/۰۰۳
	حسابرسان	۶/۲۵	۵/۲۰	۰/۱۹۲
	سطح معنی داری	۰/۷۴۷	۰/۲۵۰	
سؤال ۱۶: شما گزارش حسابرسی را چقدر در اتخاذ مناسب تر تصمیم سرمایه گذارانتان موثر می دانید؟ (۱=بدون تاثیر؛ ۹=کاملاً موثر)	سرمایه گذاران	۳/۰۷	۵/۲۷	۰/۰۰۵
	حسابرسان	۲/۵۰	۴/۴۰	۰/۰۱۲
	سطح معنی داری	۰/۵۹۴	۰/۲۸۳	

۶-۱- مقایسه مابین سرمایه گذاران و حسابرسان درون هر یک از گروه های آزمایش

همان گونه که پیش از این بیان گردید، پژوهش های متعدد انجام شده در نقاط مختلف جهان (از جمله ایران) بیانگر وجود و تداوم فاصله انتظاراتی حسابرسی می باشند (گلد و همکاران، ۲۰۱۲). وجود چنین فاصله ای در هر جامعه ای مسلماً موجب کاهش نقش، کارایی و اثربخشی حسابرسی خواهد شد. در این پژوهش نیز به صورتی تجربی و جامع به ارزیابی فاصله انتظاراتی حسابرسی در محیط ایران پرداخته شده است. بدین منظور ابتدا به بررسی موضوع براساس گزارش حسابرسی مبتنی بر استاندارد قبلی (۷۰۰ قدیم) اقدام گردیده و سپس به بررسی تأثیر اعمال الزامات استاندارد جدید (۷۰۰ جدید) بر آن پرداخته شده است.

همان گونه که در جدول ۲ نشان داده شده است، در ۱۱ مورد از ۱۶ سؤال مطرح شده مابین پاسخ های حسابرسان و سرمایه گذاران براساس گزارش حسابرسی مبتنی بر استاندارد ۷۰۰ قدیم اختلاف معنی داری وجود دارد. نکته قابل توجه نیز این است که تقریباً در مورد مسایل اساسی از قبیل مسئولیت های

مدیران و حسابرسان و میزان اعتبار اطلاعات ارائه شده مابین حسابرسان و سرمایه گذاران اختلاف وجود دارد و این امر به صورت قوی بیان گر وجود فاصله انتظاراتی حسابرسی در محیط ایران می باشد و بدین ترتیب فرضیه اول این پژوهش تأیید می گردد. همچنین نتایج ارائه شده در این جدول برای گزارش حسابرسی مبتنی بر استاندارد ۷۰۰ جدید نیز بیان گر وجود اختلاف معنی دار مابین پاسخ های حسابرسان و سرمایه گذاران در مورد ۹ سؤال از ۱۶ سؤال مطرح شده می باشد. این امر نیز بیان گر عدم اثرگذاری لازم در الزامات توصیه شده در استاندارد ۷۰۰ جدید می باشد. نکته قابل تأمل اینکه در مورد کلیه سؤالات مطرح شده در ارتباط با مسئولیت مدیران (سؤالات ۲ تا ۶) در هر یک از گروه های آزمایش اختلاف معنی داری مابین ادراک سرمایه گذاران و حسابرسان مشاهده می گردد. علاوه بر این، در ارتباط با میزان قضاوت استفاده شده در حسابرسی و میزان استقلال حسابرسی نیز چنین تفاوت هایی مشاهده می شود و بدین ترتیب، فرضیه دوم این پژوهش رد می شود؛ این نتایج مطابق با یافته های پژوهش های چونگ و

فلاگرات(۲۰۰۸) و گرای و همکاران(۲۰۱۱) می باشند.

۲-۶- مقایسه یافته ها مابین انواع گزارش های حسابرسی

با توجه به این که اعمال الزامات استاندارد ۷۰۰ جدید از ابتدای سال ۱۳۹۱ در ایران الزامی شده است، در این پژوهش به بررسی تأثیر این امر بر رفتارهای قضاوتی سرمایه گذاران و حسابرسان پرداخته شده است. البته همان گونه که در جدول ۲ مشاهده می شود، بطور کلی اعمال الزامات این استاندارد تنها در ۵ مورد از ۱۹ سوال مطرح شده موجب ایجاد تغییر در پاسخ های آزمودنی ها شده است. در این بخش نیز به بررسی این امر به صورت جزئی(برحسب سرمایه گذاران و حسابرسان) پرداخته شده است. به عبارت دیگر اعمال الزامات استاندارد ۷۰۰ جدید تقریباً تأثیر مناسبی بر روی پاسخ های سرمایه گذاران(در مورد ۹ سؤال از ۱۶ سؤال) داشته است، ولی این امر تأثیر چندانی بر روی پاسخ های حسابرسان نداشته است (فقط در مورد سؤال ۱۲ تأثیر داشته است). به عبارت دیگر، به نظر می رسد که افزایش میزان صراحت در گزارش حسابرسی مبتنی بر استاندارد ۷۰۰ جدید در ۲ مورد از ۵ سوال مطرح شده در ارتباط با مسئولیت های مدیران(سؤال های ۴ و ۵)، در مورد میزان صراحت در کارهای حسابرسی انجام شده (سؤال ۷)، عاری بودن صورت های مالی از تحریف های با اهمیت(سؤال ۹)، نحوه ارایه اطلاعات(سؤال ۱۱)، و قضاوت های مربوط به سرمایه گذاری در سهام شرکت نمونه(سوالات ۱۴، ۱۵، ۱۶) تأثیر معنی داری بر روی پاسخ های سرمایه گذاران) داشته است، ولی تأثیر چندانی بر روی سایر موارد از قبیل میزان قضاوت استفاده شده در حسابرسی، و میزان احتمال سرمایه

گذاری آنها در سهام شرکت نمونه نداشته است. در ارتباط با پاسخ های حسابرسان نیز، فقط در ارتباط با نحوه ارایه اطلاعات گزارش حسابرسی(سؤال ۱۲) تأثیر معنی داری مشاهده می شود. بدین ترتیب می توان گفت که فرضیه سوم این پژوهش در ارتباط با سرمایه گذاران تأیید ولی در ارتباط با حسابرسان رد می شود.

۳-۶- ارزیابی تأثیر بر رفتارهای شناختی

هدف از انتشار استاندارد حسابرسی ۷۰۰ جدید توسط IAASB در واقع تلاش جهت کاهش فاصله انتظاراتی حسابرسی از طریق تغییر در واژه‌گزینی برای گزارش حسابرسی شامل ارایه توضیحات صریح و روشن درباره مسئولیت های مدیریت و حسابرس؛ و نیز درباره ماهیت، قلمرو و روش های حسابرسی بوده است(IAASB، ۲۰۰۴). زبان شناسان و پژوهش های زبان شناسی بیان می کنند که افزایش میزان صراحت در ارایه گزارش های توضیحی موجب افزایش عملکرد جلب توجه کنندگی و پردازش آنها می گردد. نسبت و راس(۱۹۸۰) نشان دادند که اطلاعات صریح می توانند انگیزاننده تر بوده و تأثیر بسیار قوی بر روی قضاوت های افراد در مقایسه با اطلاعات غیر صریح داشته باشند. این نظریه در یک دامنه وسیعی از زمینه ها مورد ارزیابی قرار گرفته است. با وجود این، علی رغم جذبه شهودی مبنی بر این که اطلاعات صریح دارای تأثیر بر روی فرآیند پردازش گری مخاطبان دارند، شواهد پشتیبان آنها به طور تعجب آوری اندک و محدود می باشد (هیلز و همکاران، ۲۰۱۱ به نقل از نسبت و راس، ۱۹۸۰). بدین ترتیب، در این بخش از پژوهش برای نخستین بار در ادبیات حسابرسی دنیا به بررسی نحوه پردازش گری گزارش حسابرسی توسط آزمودنی ها در هر یک از گروه های آزمایش و نیز تأثیر و ارتباط آن با

شد. نتایج حاصله در هر یک از گروه های آزمایش معنی دار نبوده و بیان گر این است که اگر نوع گزارش حسابرسی موجب تغییر در میزان توجه افراد به گزارش حسابرسی شده است، ولی این امر در نهایت تأثیری بر روی تصمیم سرمایه گذاری آنها نداشته است.

۴-۶- سایر یافته های پژوهش

گلد و همکاران (۲۰۱۲) بیان می کنند که افراد در فرآیند تصمیم گیری هایشان به گزارش حسابرسی توجه چندانی نداشته و فقط بند اظهار نظر آن را مطالعه می کنند. البته آنها برای این ادعای خود، فقط به پاسخ های داده شده به سؤالی در این ارتباط توسط آزمودنی ها اکتفا می نمایند. بدین منظور، در این پژوهش، به صورت نامحسوس دفعات مشاهده هر یک از بندهای گزارش حسابرسی توسط آزمودنی ها را ثبت کرده و مورد بررسی قرار دادیم. با توجه به این که آزمودنی ها حداقل بایستی یک بار هر یک از بندهای گزارش حسابرسی را مشاهده می کردند، لذا اختلاف میانگین دفعات مشاهده هر یک از آنها را با عدد یک (حداقل دفعات مشاهده) مقایسه کرده و در هر یک از گروه های آزمایش نتایج معنی داری را مشاهده نمودیم. به عبارت دیگر، افراد در فرآیند مطالعه صورتهای مالی و اتخاذ تصمیماتشان اهمیت قابل توجهی به گزارش حسابرسی - و به طور کلی به اجزای مختلف آن - می دهند.

۷- نتیجه گیری و بحث

در این پژوهش به ارزیابی تأثیر اعمال الزامات استاندارد حسابرسی تجدید نظر شده ۷۰۰ بر روی رفتارهای قضاوتی (ادراک، قضاوت و تصمیم گیری) و رفتارهای شناختی (میزان جلب توجه کنندگی و اثربخشی گزارش حسابرسی) سرمایه گذاران و

رفتارهای قضاوتی شان پرداخته شده است. بدین منظور، ابتدا تعداد دفعات مشاهده هر یک از بندهای گزارش حسابرسی، مدت زمان مشاهده هر یک از آنها و همچنین تعداد دفعات و مدت زمان مشاهده صورت های مالی توسط هر یک از آزمودنی ها را اندازه گیری نمودیم. سپس با توجه به متفاوت بودن اندازه (طول) هر یک از بندهای گزارش حسابرسی در هر یک از گروه های آزمایش، امکان مقایسه مدت زمان مشاهده و پردازش آنها توسط آزمودنی ها میسر و منطقی نبوده و لذا فقط بر روی دفعات مشاهده هر یک از بندهای گزارش تمرکز گردید. علاوه بر این، بنا به متفاوت بودن تعداد بندهای گزارش حسابرسی در هر یک از گروه ها، اقدام به محاسبه میانگین دفعات مشاهده بندهای گزارش حسابرسی (مجموع دفعات مشاهده بندهای گزارش تقسیم بر تعداد بندهای گزارش) و بررسی و مقایسه آن بین گروه ها گردید. نتایج حاصل از آزمون U من-ویتنی نشان می دهد که اختلاف میانگین دفعات مشاهده بندهای گزارش حسابرسی مابین گزارش های مبتنی بر استانداردهای حسابرسی ۷۰۰ قدیم و ۷۰۰ جدید در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنی دار می باشد ($p=0/037$) و این امر بدین معنی است که میزان صراحت اعمال شده در استاندارد ۷۰۰ جدید موجب افزایش عملکرد جلب توجه کنندگی گزارش حسابرسی شده است. سپس به بررسی تأثیر نوع گزارش بر تصمیم سرمایه گذاری آزمودنی ها پرداخته شد ولی نتایج حاصله از آزمون L من-ویتنی در این مورد معنی دار نبود ($P=0/877$). در نهایت نیز به پیروی از روش بارون و کنی (۱۹۸۶) با استفاده از روش همبستگی اسپیرمن به بررسی ارتباط مابین میانگین دفعات مشاهده بندهای گزارش حسابرسی به عنوان متغیر کنترلی، نوع گزارش حسابرسی به عنوان متغیر مستقل و تصمیم سرمایه گذاری آزمودنی ها به عنوان متغیر وابسته پرداخته

نیاز به دقت و توجه بیشتری در تدوین استانداردها و آیین نامه های حسابرسی در ایران می باشد. بطور کلی می توان بیان کرد که اعمال تغییرات در نحوه گزارش گری حسابرسی، هر چند بیان گر وجود گامی مثبت به سوی کاهش فاصله انتظارات حسابرسی و افزایش اثربخشی آنها می باشد، ولی اعمال الزامات استاندارد حسابرسی ۷۰۰ جدید دارای تأثیر لازم و مناسب در این راستا نمی باشد و نیاز به انجام مطالعات و تغییرات بیشتری احساس می گردد. در کاربرد نتایج توجه به محدودیت های آن ضرورت دارد؛

هرگونه پژوهش مسلماً با تنگنمایی مواجه خواهد بود و این پژوهش نیز از این امر مستثنی نبوده است. اگر چه تلاش های بسیاری صرف رفع و کاهش تأثیر این تنگناها گردیده است ولی بایستی در بکارگیری نتایج حاصل از این پژوهش، موارد زیر را نیز در نظر گرفت:

- ۱- استفاده از روش طرح آزمایش تجربی مسلماً منجر به ایجاد شرایط غیر طبیعی (آزمایشگاهی) گردیده و مواردی از قبیل راهنمایی های ارائه شده به آزمودنی ها در فرآیند اجرای آزمون ممکن است بر رفتارهای قضاوتی (پاسخ های داده شده به سؤالات) و نیز رفتارهای شناختی آنها اثر گذار بوده باشد.
- ۲- به دلیل دامنه بسیار گسترده و نامحدود جامعه آماری این پژوهش (سرمایه گذاران و حسابرسان) و عدم امکان دسترسی لازم به آنها، و نیز به دلیل عدم مشارکت جدی آنها در اجرای آزمون، از جامعه آماری جایگزین (دانشجویان تحصیلات تکمیلی حسابداری و اعضای هیئت علمی دانشگاه ها) استفاده شده است. اگرچه نتایج حاصل از پژوهش های پیشین از اعتبار این امر دفاع کرده اند، ولی ممکن است منجر به ارایه نتایجی متفاوت گردد.

حسابرسان در محیط ایران پرداخته شده است. گزارش حسابرسی به عنوان اصلی ترین ابزار ارتباط مابین حسابرسان و استفاده کنندگان از گزارش های مالی تلقی می گردد و حرفه حسابرسی همواره سعی در کاهش و یا حذف فاصله انتظاراتی حسابرسی از طریق تغییر و تعدیل در آن داشته است که آخرین اقدام آن نیز ارائه استاندارد حسابرسی تجدیدنظر شده ۷۰۰ می باشد. با توجه به اینکه اعمال الزامات این استاندارد از ابتدای سال ۱۳۹۱ در ایران الزامی شده است، و نیز با عنایت به اینکه اثر بخشی آنها تاکنون فاقد هر گونه شواهد پشتوانه پژوهشی می باشد، در این پژوهش به صورتی کاملاً جامع به بررسی این امر با استفاده از روش طرح آزمایش تجربی پرداخته شده است.

نتایج حاصله بیانگر این است که اولاً- فاصله انتظاراتی حسابرسی در ایران به صورت قوی وجود دارد؛ ثانیاً- اعمال الزامات استاندارد ۷۰۰ جدید تأثیر چندانی بر کاهش این فاصله انتظاراتی ندارد- البته اعمال این الزامات در برخی موارد تغییراتی را در ادراک سرمایه گذاران داشته است، ولی تقریباً تأثیری بر روی رفتارهای قضاوتی حسابرسان نداشته است؛ و ثالثاً- اعمال الزامات استاندارد ۷۰۰ جدید تأثیر مثبتی بر روی رفتارهای شناختی (توجه به گزارش حسابرس) در آزمودنی ها داشته است. علاوه بر این، یافته های این پژوهش، برخلاف نتایج گلد و همکاران (۲۰۱۲) بیان گر این است که افراد در تصمیم گیری های سرمایه گذاری شان، توجه معنی داری بر روی گزارش حسابرسی داشته اند. همچنین افراد به هر یک از بندهای گزارش حسابرسی تقریباً توجه یکسانی دارند.

در برخی موارد، پاسخ های آزمودنی ها به نظر می رسد که ناشی از وجود تفاوت های فرهنگی در رفتار آنها نسبت به سایر جوامع می باشد، و بدین منظور

۳- با توجه به استفاده از گزارش حسابرسی مقبول در این پژوهش، به پژوهش گران علاقه مند پیشنهاد می گردد تا اقدام به بررسی سایر انواع گزارش حسابرسی (مشروط، عدم اظهار نظر، مردود) نیز نمایند.

۴- به پژوهش گران آتی توصیه می گردد که چند سال پس از اعمال الزامات استاندارد ۷۰۰ جدید در ایران، به صورت میدانی و تجربی اقدام به بررسی تأثیر آن بر افزایش اثربخشی گزارش حسابرسی و کاهش فاصله انتظارات حسابرسی نمایند.

۴- به استانداردها گذاران حسابرسی در ایران توصیه می گردد تا در فرآیند تدوین استانداردهای حسابرسی، تنها بر روی ترجمه استانداردهای بین المللی اکتفا نکرده و شرایط خاص حاکم بر ایران، از جمله تفاوت های فرهنگی موجود در آن را نیز مورد توجه قرار دهند.

فهرست منابع

* بزرگ اصل، موسی (۱۳۷۷)، نقش حسابرس مستقل در جامعه: رویکردی جدید برای کاهش فاصله انتظاراتی (تصورات)، بررسی های حسابداری و حسابرسی، شماره ۲۲ و ۲۳، صص ۱۱۱-۱۰۱.

* جهان آرا، تورج (۱۳۸۱)، بررسی نقش آموزش حسابرسی در اندازه فاصله انتظارات بین حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان صورتهای مالی. پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، تهران، دانشگاه تربیت مدرس.

* حساس یگانه، یحی و خالقی بایگی، احمد (۱۳۸۳)، فاصله انتظاراتی بین حسابرسان و استفاده کنندگان از نقش اعتباردهی حسابرسان مستقل، بررسی های حسابداری و حسابرسی، شماره ۳۵، صص ۴۴-۲۹.

۳- با توجه به اینکه الزامات استاندارد ۷۰۰ جدید در ایران به صورت عملی و واقعی اعمال نشده است، ممکن است که شرطی شدن (عادت کردن) آزمودنی ها به استاندارد قبلی (۷۰۰ قدیم) بر روی رفتارهای آنها اثر گذار باشد.

۴- با توجه به اجرای نرم افزار آزمون به صورت اینترنتی، مشکلات بسیار متعددی در اینترنت (قطعی های مکرر و سرعت پایین) موانع متعددی را ایجاد کرده و از مشارکت بسیاری از افراد جلوگیری نمود. ضمناً پیشنهادات پژوهش عبارتند از:

مسئله هیچ پژوهشی نمی تواند همه موارد مرتبط با یک موضوع یا پدیده را به تنهایی به انجام رساند. از طرف دیگر، نتایج حاصل از هر پژوهش علمی بایستی مورد استفاده جامعه مخاطبین قرار گرفته و توسط پژوهش گران آتی نیز پیگیری، تکمیل و تعدیل گردند. بدین منظور، پیشنهاد هایی به شرح زیر ارائه می گردد:

۱- با توجه به عدم تأیید اثرگذاری الزامات استاندارد حسابرسی ۷۰۰ جدید در این پژوهش و پژوهش های پیشین (چونگ و فلاگرات، ۲۰۰۸؛ گلد و همکاران، ۲۰۱۲) به تدوین کنندگان استانداردهای حسابرسی، هم در سطح بین المللی (IAASB) و هم در ایران، توصیه می گردد که به این استاندارد - حتی برای کوتاه مدت - اکتفا نکرده و تلاش های خود را در راستای ارایه بهتر و مناسب تر گزارش حسابرسی جهت افزایش اثربخشی آن و کاهش فاصله انتظارات حسابرسی افزایش و تداوم بخشند.

۲- با توجه به اهمیت و اثربخشی بالای گزارش های حسابرسی در فرآیند شفاف سازی اطلاعات حسابداری و تصمیم گیری های سرمایه گذاران، به مسئولین حرفه حسابرسی و نیز به مسئولین بازار سرمایه توصیه می گردد تا کنترل های بیشتری بر نحوه گزارش دهی حسابرسی اعمال نمایند.

- students, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 16, No. 3, pp. 145-149.
- * Gay, G., shelluch, P., & Baines, A. (1998), Perceptions of messages conveyed by review and auditor's reports, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol.11, No. 4, pp. 472-494.
- * Gold, A., Gronewold, U. & Pott, C. (2012), The ISA 700 Auditor's Report and the audit expectation gap- Do Explanations Matter?. *International Journal of Auditing*, forthcoming.
- * Gray, G. L., Turner, J. L., Coram, P. H., & Mock, T. J. (2011), Perceptions and misperceptions regarding the unqualified auditor's report by financial statement preparers, users, and auditors. *Accounting Horizons*, Vol.25, No.4, pp. 659-684.
- * Hales, J., Xi (Jason), K. & Venkataraman, S. (2011), Who believes the hype? An experimental examination of how language affects investor judgements, *Journal of Accounting Research*, Vol. 40, No.1, pp. 223- 255.
- * Hasan, M., Maijoor, S., Mock, T.J., Roebuck, P., simnett, R. & Vanstraelen, A. (2005), The different types of assurance services and levels of assurance provided, *International Journal of Auditing*, Vol. 9, No. 2, pp. 91-102.
- * Hatherly, D., Innes, J. & Brown, T. (1991), The expanded auditor's report: An Empirical investigation, *Accounting and Business Research*, Vol. 21, No, 84, pp. 311-319.
- * Humphrey, C., Loft, A.A. & Woods, M. (2009), The global audit profession and the international financial architecture: Understanding regulatory relationships at a time of financial crisis. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 34, No. 6-7, pp. 810- 825.
- * Innes, J., Brown, T. & Hatherly, D. (1997), The expanded auditor's report: A research study within the development of SAS 600, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 10, No. 5, pp. 702-717.
- * International Federation of Accountants (IFAC) (2002), The determination and communication of levels of assurance other than high.
- * International Federation of Accountants (IFAC) (2008), International standard on Auditing (ISA) 700: The independent auditor's report on a complete set of general purpose financial statements, *Handbook of International Auditing, Assurance, and*
- * حساس یگانه، یحیی (۱۳۸۴)، فلسفه حسابرسی. تهران، شرکت انتشارات علمی و فرهنگی، چاپ اول.
- * علیجانی، مجید (۱۳۸۰)، بررسی فاصله انتظارات (تصورات) در مورد ارزیابی رعایت قوانین و مقررات در حسابرسی صورتهای مالی توسط حسابرس مستقل، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، تهران، دانشگاه تربیت مدرس.
- * نونهال نهر، علی اکبر، جبارزاده، سعید، پورکریم، یعقوب (۱۳۹۰)، رابطه کیفیت حسابرس و قابلیت اتکای اقلام تعهدی، بررسی های حسابداری و حسابرسی، شماره ۶۱، صص ۷۰-۵۵.
- * نیکومرام، هاشم، نونهال نهر، علی اکبر (۱۳۹۱)، بازشناسی مطالعات میان رشته ای در حسابداری و حسابرسی، مجموعه مقالات دهمین همایش ملی حسابداری ایران.
- * نیکخواه آزاد (۱۳۷۹)، بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی، تهران، انتشارات سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۱۲۱، چاپ دوم.
- * Anderson, N., Maletta M. & weight, A. (1998), Perceptions of auditor responsibility: Views of the judiciary and the profession, *International Journal of Auditing*, Vol. 2, No. 3, pp. 215-232.
- * Butler, S. A., Ward, B. & Zimelman, M. F. (2010), An explanation of differences in auditors' and users perceptions of key terms used to define auditors responsibilities, *International Journal of Accounting, Auditing, and Performance Evaluation*, Vol. 6, No.1, pp. 80-107.
- * Chong, K-M & Pflugrath, G. (2008), Do different auditor's report formats affects shareholders' and auditors' perceptions?. *International Journal of Auditing*, Vol. 12, No. 3, pp. 221- 241.
- * Epstein, M.J., & Geiger, M.A. (1994), Investor views of audit assurance: Recent evidence of the expectation gap, *Journal of Accountancy*, Vol. 177, No.1, pp. 60-66.
- * Frank, k. E., Lowe, D. J. & smith, J. k. (2001), The expectation gap: Perceptual differences between auditors, *Journal and*

- Ethics Pronouncements, 2008 Edition, Part1, New York: IFAC, pp. 561-579.
- * McEnroe, J. & Martens, S.C. (2001), Auditors, and Investors' Perceptions of the expectation gap, Accounting Horizons, Vol. 15, No. 4, pp. 345-358.
 - * Riley, T. J. (2011), An investigation into managers language use in earnings press releases, Accounting Ph.D. Dissertation, University of Massachusetts Amherst, Isenberg school of Management.

یادداشت‌ها

¹. Audit Expectation Gap

^۲. البته به طور دقیق تر می توان تاریخ اجرای آن را سال ۱۳۹۱ دانست که گزارش های حسابداری سال ۱۳۹۰ تهیه و انتشار می یابند.

³. Experiment