

## آزمون تأثیر رویکردهای قضاوتی زبان در کاهش فاصله انتظارات حسابداری

ساسان مهرانی<sup>۱</sup>، علی اکبر نونهال نهر<sup>۲</sup>

**چکیده:** در حال حاضر فاصله انتظاراتی در حسابداری، عمده‌ترین و مهم‌ترین چالش این حرفه تلقی می‌شود. اگرچه حرفه حسابداری همواره تلاش‌های متعددی برای کاهش این فاصله داشته است، ولی شواهد حاصل از پژوهش‌های اخیر نشان می‌دهند که این فاصله همچنان به‌قوت خود باقیست. تداوم این امر می‌تواند موجب کاهش نقش، اهمیت و جایگاه حرفه حسابداری و ایجاد بحران‌ها و مشکلات حقوقی و معنوی برای آن شود. در این پژوهش، به ارزیابی تأثیر میزان صراحت زبان در گزارش حسابداری در کاهش فاصله انتظارات حسابداری پرداخته شده است. گزارش حسابداری اساسی‌ترین وسیله ارتباط حسابداران با مخاطبان بوده، به همین دلیل دانش حسابداری نیز توجه زیادی به آن داشته است. در تعریف صراحت زبان در گزارش حسابداری، از آخرین یافته‌های علوم زبان‌شناسی و روان‌شناسی و حرفه حسابداری استفاده شده است. روش پژوهش مورد استفاده نیز به‌صورت طرح آزمایش تجربی بوده و با استفاده از نرم‌افزار ویژه طراحی شده مبتنی بر وب اجرا شده است. نتایج حاصله به‌صورت قوی، از تأثیر افزایش میزان صراحت در گزارش حسابداری در کاهش فاصله انتظارات حسابداری حمایت کرده و به نظر می‌رسد که در محیط‌های واقعی نیز می‌توان با پیروی و تأکید بر این رویکرد اقدام به کاهش این فاصله کرد. اگرچه حرفه حسابداری نیز در سال‌های اخیر به این امر توجه کرده است، ولی به نظر می‌رسد که تلاش‌های آن چندان مؤثر و کافی نبوده و رویکردهای ارائه شده در این پژوهش، می‌تواند کمک شایانی به این حرفه کند.

**واژه‌های کلیدی:** حسابداری، فاصله انتظارات حسابداری، صراحت زبان، گزارش حسابداری.

۱. دانشیار حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، ایران

۲. استادیار، حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد بستان‌آباد، ایران

تاریخ دریافت مقاله: ۱۳۹۲/۰۱/۲۵

تاریخ پذیرش نهایی مقاله: ۱۳۹۲/۰۶/۱۰

نویسنده مسئول مقاله: علی اکبر نونهال نهر

E-mail: anonahal@gmail.com

**مقدمه**

نتایج حاصل از پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهند که استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی (مانند: بانک‌داران، سرمایه‌گذاران، و تحلیل‌گران مالی)، اغلب هنگامی که چنین پیام‌هایی (گزارش حسابرسی) را می‌خوانند، یک سطح اطمینان مطلق را تصور می‌کنند و این امر، به‌طور بالقوه منجر به ایجاد انتظارات غیرمنطقی و نادرستی می‌شود (برای نمونه، اپستین و گیگر، ۱۹۹۴). در عین حال، حسابرسان نیز در واقع، تنها یک سطح اطمینان منطقی را فراهم می‌کنند (برای نمونه، حسن و همکاران، ۲۰۰۵)؛ زیرا محدودیت‌های ذاتی حسابرسی مانع از دستیابی حسابرس به تضمین مطلق می‌شوند (گای و همکاران، ۱۹۹۸). علاوه بر این، استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی دامنه گسترده‌ای را برای حسابرسی نسبت به آن چیزی که به‌واقع وجود دارد، تصور و فرض می‌کنند. آنها ممکن است به‌گونه‌ای نادرست و نابه‌جا حسابرسی را با تأیید میزان کفایت مدیریت، تضمین عدم وجود تقلب و ارائه پیشنهادهایی برای سرمایه‌گذاری در شرکت مورد نظر مرتبط کنند (فرانک و همکاران، ۲۰۰۱). برخی دیگر از پژوهش‌ها نیز نشان می‌دهند که استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی، اغلب مسئولیت‌هایی را به حسابرسان نسبت می‌دهند، در حالی که مدیران (به‌جای حسابرسان) در واقع اولین مسئول ارائه مطلوب و کفایت صورت‌های مالی هستند (اندرسون و همکاران، ۱۹۹۸). این‌گونه تفاوت‌ها و کژفهمی‌های موجود میان [ادراک] حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی را در اصطلاح «فاصله انتظاراتی» می‌گویند؛ یعنی تفاوت میان آنچه دلایل و انگیزه حسابرسان از اجرای حسابرسی است و آنچه افراد و سازمان‌های استفاده‌کننده از گزارش حسابرسی از آن انتظار دارند.

به‌طور مسلم وجود و تداوم فاصله انتظارات حسابرسی، موجب کاهش اعتبار و جایگاه حسابرسی در جامعه شده و اثربخشی آن را به‌منزله یک حرفه معتبر اجتماعی، کم‌رنگ‌تر خواهد کرد؛ بنابراین حرفه حسابرسی، همواره کاهش یا خنثی کردن این فاصله را در کانون توجه خود قرار داده و تلاش‌های متعددی را انجام داده است. تغییر و تعدیل در گزارش حسابرسی که اصلی‌ترین ابزار ارتباطی میان حسابرسان و مخاطبان آن شمرده می‌شود، همواره یکی از روش‌های اصلی و اثربخش در این زمینه بوده و عمده تلاش‌های انجام‌شده در حرفه حسابرسی نیز از این طریق انجام شده است (مانند انتشار استانداردهای SAS 58; SAS 600). هاترلی و همکاران (۱۹۹۱) بیان می‌کنند که از دو روش جداگانه اما مرتبط، می‌توان با تغییر در گزارش حسابرسی، به کاهش یا حداقل کردن فاصله انتظاراتی اقدام کرد. نخستین روش عبارت است از انحراف از واژه‌گزینی استاندارد شده و دومین روش نگاه‌داشتن واژه‌گزینی استاندارد شده و گسترش محتوای گزارش حسابرسی برای ارائه درک کاملی از حوزه‌های عمده قضاوت در صورت‌های

مالی، کاربردها و محدودیت‌های آنها، و حدود، ماهیت و محدودیت‌های فرایند کار حسابرسی. شواهد و مدارک موجود حاکی از این است که استانداردها گذاران حسابرسی در دهه‌های اخیر، به‌طور عمده از روش دوم استفاده کرده‌اند (چونگ و فلاگرات، ۲۰۰۸). نیکخواه آزاد و مجتهدزاده (۱۳۷۸) به بررسی حوزه‌های مسئولیت حسابرسان مستقل از دیدگاه استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی و حسابرسان مستقل پرداختند. آنها نشان دادند که در ارتباط با میزان اثربخشی - به‌استثنای چند حوزه - میانگین میزان اثربخشی نسبت به میانگین میزان اهمیت، کمتر است؛ یعنی از دیدگاه آزمودنی‌ها، حوزه‌های مسئولیت به‌اندازه‌ای که اهمیت دارند، از اثربخشی لازم برخوردار نیستند.

پژوهش‌های متعدد انجام‌شده در ارتباط با ارزیابی فاصله انتظارات حسابرسی در دهه‌های اخیر، حاکی از وجود و تداوم این فاصله در اکثر نقاط دنیا بوده‌اند (مانند فایرو ریتنبرگ، ۱۹۸۷؛ ایننس و همکاران، ۱۹۹۷؛ گای و همکاران، ۱۹۹۸؛ مک انرون و مارتینس، ۲۰۰۱؛ فرانک و همکاران، ۲۰۰۱؛ حساس یگانه و خالقی بایگی، ۱۳۸۳) و این امر بدین معناست که تلاش‌های پیشین حرفه حسابرسی چندان اثربخش نبوده‌اند و نیاز جدی به تغییر در روند آنها وجود دارد. برای این امر، حرفه حسابرسی در سال ۲۰۰۶، دست به انتشار استاندارد شماره ۷۰۰ زد که در آن، افزون بر روش دوم ذکر شده، به روش اول (انحراف از واژه‌گزینی استاندارد شده) نیز تا حدودی توجه شده است. در این استاندارد، در واقع IAASB یک واژه‌گزینی جدیدی را برای گزارش حسابرسی تجویز می‌کند که دربرگیرنده توضیحات واضح و صریح از مسئولیت‌های مدیریت و حسابرس، ماهیت، قلمرو و روش‌های حسابرسی است (گلد و همکاران، ۲۰۱۲). به‌کارگیری این استاندارد از ابتدای سال ۱۳۹۱ در ایران نیز الزامی شده و بایستی در تهیه گزارش حسابرسی از الزامات آن پیروی شود. بسیاری از صاحب‌نظران (مانند چونگ و فلاگرات، ۲۰۰۸؛ گلد و همکاران، ۲۰۱۲) بیان می‌کنند که عمده تلاش‌های حرفه حسابرسی، از پشتوانه‌های پژوهشی لازم و معتبر برخوردار نیستند و از این رو در مرحله اجرا، چندان نمی‌توانند اثربخشی کافی و مورد نظر را داشته باشند. برای مثال، گلد و همکاران (۲۰۱۲) نشان دادند که به‌کارگیری الزامات استاندارد تجدیدنظر شده ۷۰۰ در محیط آلمان (اروپا)، چندان اثربخش نیستند. نیکومرام و همکاران (۱۳۹۱) نیز با استفاده از یک طرح آزمایش تجربی نشان دادند که به‌کارگیری الزامات این استاندارد در ایران کارایی و تأثیر چندانی نخواهد داشت؛ البته با توجه به اینکه به‌کارگیری این الزامات در برخی از موارد تأثیراتی نیز داشته است، آنها پیشنهاد کردند که ادامه مسیر افزایش میزان صراحت در گزارش حسابرسی، می‌تواند نتایج و تأثیرات مثبتی در راستای کاهش فاصله انتظارات حسابرسی داشته باشد. در این پژوهش رویکردهای جدیدی در ارائه گزارش حسابرسی،

شواهدی تجربی از امکان کاهش فاصله انتظارات حسابرسی از طریق افزایش میزان صراحت در گزارش‌ها و همچنین، افزایش توجه به عواملی چون آموزش و توجیه در حسابرسی به کار گرفته شده است. به بیان دیگر، این پژوهش در پی یافتن پاسخ برای این سؤال است که «آیا می‌توان با افزایش میزان صراحت در ارائه گزارش حسابرسی (مبتنی بر ادبیات زبان‌شناسی)، بر ادراک سرمایه‌گذاران و حسابرسان از مسئولیت‌های طرفین، ماهیت، اهداف و وظایف حسابرسی و سایر عوامل مورد نظر، اثر گذاشته و فاصله انتظارات حسابرسی را به حداقل رسانید؟»

### صراحت زبان در گزارش حسابرسی

در منابع و استانداردهای حسابرسی تأکید شده است که در نگارش گزارش حسابرسی، حسابرس باید تا حد امکان از به‌کارگیری واژگان دارای جنبه انتزاع قوی پرهیز کند و از کاربرد واژگان عام و مبهم نیز دوری گزیند. گزارش حسابرس باید به‌گونه‌ای تنظیم شود که معنای پیام‌های آن به‌روشنی قابل درک باشد و نیاز به تفسیرهای شخصی را به حداقل رساند. علاوه بر آن، چگونگی تنظیم گزارش و استفاده از واژگان تخصصی، باید با در نظر گرفتن سطح دانش و آگاهی استفاده‌کنندگان انجام گیرد و تصور میزان دانش و آگاهی استفاده‌کنندگان نیز، نباید از سطح واقع‌بینانه فراتر رود. سالواری (۲۰۰۵) بیان می‌کند که گزارشگری یک فرایند ارتباطی است. از سوی دیگر، زبان در واقع پیش فرض اصلی ارتباط است؛ به‌گونه‌ای که بسیاری از صاحب‌نظران زبان را مترادف با ارتباط می‌دانند. در پژوهش پیش رو به‌صورت ویژه، بر موضوع صراحت زبان در گزارشگری حسابرسی تمرکز شده است. در این پژوهش، صراحت زبان بدین‌گونه تعریف شده است که: الف) از واژگان عینی و قابل فهم‌تری استفاده شود؛ ب) مطالب را به‌صورت انگیزاننده، گسترده و با طبقه‌بندی و مکان‌گذاری مناسب ارائه کنند.

بسیاری از عباراتی که در حال حاضر در گزارش حسابرسی مورد استفاده قرار می‌گیرند، بسیار مبهم و غیرصریح بوده و به نظر می‌رسد که بار معنایی و اثرگذاری لازم را ندارند. برای نمونه، واژگانی چون «ارائه منصفانه»، «از تمامی جنبه‌های با اهمیت»، «کاملاً محتمل» و «تا حد امکان» در منابع و گزارش‌های حسابرسی مورد استفاده قرار می‌گیرند؛ ولی کمابیش هیچ تعریف صریح و روشنی از آنها موجود نیست. متأسفانه حسابداران و حسابرسان با موضوع عدم صراحت به‌گونه‌ای رفتار می‌کنند که انگار از پایه چنین مشکلی وجود ندارد، یا اینکه یک امر طبیعی و تصادفی است (ظریف فرد، ۱۳۷۸).

انتشار و تجدید نظر در استاندارد حسابرسی ۷۰۰ مهم‌ترین و آخرین گام حرفه حسابرسی در راستای افزایش میزان صراحت در گزارش حسابرسی است؛ البته با توجه به نتایج حاصل از بررسی تجربی آثار آن (مانند گلد و همکاران، ۲۰۱۲؛ نیکومرام و همکاران، ۱۳۹۱)، چنین به نظر

می‌رسد که میزان صراحت توصیه و رعایت‌شده در آن از اثربخشی لازم برخوردار نیست؛ بنابراین در این پژوهش گام‌هایی به سمت جلو نسبت به آن برداشته شده و آخرین یافته‌های موجود در این زمینه نیز مورد توجه قرار گرفته‌اند.

با توجه به گسترده بودن ابعاد موضوع مورد بررسی و نگاه جامع در این مقاله، فرضیه‌هایی به شرح زیر آزمون می‌شوند:

فرضیه اول: میان ادراک سرمایه‌گذاران و حسابرسان در ارتباط با مسئولیت‌ها، میزان اطمینان و معتبر بودن براساس گزارش حسابرسی مبتنی بر استاندارد ۷۰۰ قدیم، تفاوت معناداری وجود دارد.

فرضیه دوم: میان ادراک سرمایه‌گذاران و حسابرسان در ارتباط با مسئولیت‌ها، میزان اطمینان و معتبر بودن براساس گزارش حسابرسی صریح با بند اظهار نظر در ابتدا، تفاوت معناداری وجود ندارد.

فرضیه سوم: میان ادراک سرمایه‌گذاران و حسابرسان در ارتباط با مسئولیت‌ها، میزان اطمینان و معتبر بودن براساس گزارش حسابرسی صریح با بند اظهار نظر در انتها، تفاوت معناداری وجود ندارد.

فرضیه چهارم: میان ادراک سرمایه‌گذاران در ارتباط با مسئولیت‌ها، میزان اطمینان و معتبر بودن میان گزارش حسابرسی مبتنی بر استاندارد ۷۰۰ قدیم و گزارش حسابرسی صریح با بند اظهار نظر در ابتدا، تفاوت معناداری وجود دارد.

فرضیه پنجم: میان ادراک حسابرسان در ارتباط با مسئولیت‌ها، میزان اطمینان و معتبر بودن میان گزارش حسابرسی مبتنی بر استاندارد ۷۰۰ قدیم و گزارش حسابرسی صریح با بند اظهار نظر در ابتدا، تفاوت معناداری وجود دارد.

فرضیه ششم: میان ادراک سرمایه‌گذاران در ارتباط با مسئولیت‌ها، میزان اطمینان و معتبر بودن میان گزارش حسابرسی مبتنی بر استاندارد ۷۰۰ قدیم و گزارش حسابرسی صریح با بند اظهار نظر در انتها، تفاوت معناداری وجود دارد.

فرضیه هفتم: میان ادراک حسابرسان در ارتباط با مسئولیت‌ها، میزان اطمینان و معتبر بودن میان گزارش حسابرسی مبتنی بر استاندارد ۷۰۰ قدیم و گزارش حسابرسی صریح با بند اظهار نظر در انتها، تفاوت معناداری وجود دارد.

فرضیه هشتم: میان ادراک سرمایه‌گذاران در ارتباط با مسئولیت‌ها، میزان اطمینان و معتبر بودن میان گزارش‌های حسابرسی صریح با بند اظهار نظر در ابتدا و صریح با بند اظهار نظر در انتها، تفاوت معناداری وجود دارد.

فرضیه نهم: میان ادراک حسابرسان در ارتباط با مسئولیت‌ها، میزان اطمینان و معتبر بودن میان گزارش‌های حسابرسی صریح با بند اظهار نظر در ابتدا و صریح با بند اظهار نظر در انتها تفاوت معناداری وجود دارد.

### روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش را از دید هدف می‌توان در دسته پژوهش‌های توسعه‌ای قرار داد. همچنین، پژوهش پیش رو از نظر ماهیت و روش اجرا، از نوع پژوهش‌های طرح آزمایش تجربی رفتاری است. به بیانی دقیق‌تر، می‌توان این پژوهش را از نوع پژوهش‌های طرح آزمایش تجربی از نوع پس‌آزمون چندگروهی شمرد. اجرای این نوع پژوهش وابسته به آن است که اولاً آزمودنی‌های پژوهش از یک جامعه آماری مشابه انتخاب شوند تا از این طریق امکان پدیدار شدن آثار متغیرهای ناخواسته به حداقل برسد و ثانیاً هر یک از گروه‌ها نسبت به گروه دیگر، به‌منزله گروه کنترل محسوب می‌شوند که در همه جنبه‌ها و ابعاد مهم شبیه گروه‌های آزمایش دیگر هستند با این تفاوت که متغیر مستقل برای آن گروه به‌گونه‌ای متفاوت است (حافظ نیا، ۱۳۸۴).

در این پژوهش به ارزیابی تأثیر افزایش صراحت زبان در گزارش حسابرسی بر ادراک سرمایه‌گذاران و حسابرسان پرداخته می‌شود. بدین ترتیب، متغیر مستقل در این پژوهش را میزان صراحت زبان (بر اساس رویکردهای مختلف آن) و متغیر وابسته را نیز ادراک سرمایه‌گذاران و حسابرسان در ارتباط با مسئولیت‌های طرفین، میزان اطمینان و معتبر بودن اطلاعات ارائه شده تشکیل می‌دهند. برای این امر، نخست سه نوع گزارش حسابرسی را (همگی حاوی اظهار نظر مقبول) آماده کرده و هر کدام را همراه با صورت‌های مالی اساسی یک شرکت واقعی پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، در گروه‌های آزمایش متفاوت قرار می‌دهیم. در هر یک از گروه‌های آزمایش سه‌گانه، همه داده‌ها به‌جز گزارش حسابرسی یکسان هستند. این آزمون با استفاده از نرم‌افزار ویژه مبتنی بر وب اجرا می‌شود و هر یک از آزمودنی‌ها پس از ورود به محیط نرم‌افزار (با استفاده از نام کاربری و رمز عبور ویژه)، به‌روش تصادفی سیستماتیک در یکی از گروه‌های آزمایش قرار داده می‌شوند. در ابتدا اطلاعاتی که راهنمای اجرای آزمون است را به آنها ارائه کرده و سپس کوئیزی انجام می‌شود که آزمودنی‌ها در صورت ارائه پاسخ صحیح به تمامی سؤال‌ها، می‌توانند وارد محیط آزمون شوند. پس از آن، به‌ترتیب اطلاعاتی شامل پیشینه و معرفی شرکت نمونه، نسخه‌ای از گزارش مقبول حسابرسی و صورت‌های مالی اساسی شرکت در اختیار آزمودنی‌ها قرار داده می‌شود و افراد می‌توانند آنها را به‌صورت نامحدود مطالعه و مشاهده کنند. پس از مشاهده کامل این اطلاعات، افراد می‌توانند با انتخاب گزینه مربوطه، وارد بخش سؤال‌ها

شوند (که در این صورت امکان بازگشت به بخش اطلاعات را نخواهند داشت). در بخش سؤال‌ها نیز ابتدا پرسش‌های مربوط به نحوه ادراک (درباره مسئولیت‌ها، میزان اطمینان و معتبر بودن) و پس از آن، سؤال‌هایی در مورد جمعیت‌شناختی آنها مطرح شده است. آزمودنی‌ها پس از پاسخ به تمامی پرسش‌ها، می‌توانند با مشاهده پیام مربوطه از نرم‌افزار خارج شوند. در این پژوهش هیچ‌گونه پاسخ درست یا غلطی وجود ندارد و این امر، در ابتدای آزمون به‌صورت صریح به آزمودنی‌ها توضیح داده می‌شود.

جامعه آماری این پژوهش را سرمایه‌گذاران واقعی در سهام و حساب‌برسان مستقل تشکیل می‌دهند. در مورد سرمایه‌گذاران، در واقع کلیه کسانی که سهام عادی یک شرکتی را خریداری و یا قصد خرید آن را دارند، جزئی از جامعه آماری این پژوهش به‌شمار می‌روند. همچنین در مورد حساب‌برسان مستقل، همه کسانی هستند که عضو جامعه حسابداران رسمی، یا شاغل به‌کار حسابرسی مستقل و تدوین گزارش حسابرسی هستند؛ ولی به‌دلیل وجود محدودیت‌هایی چون، دشوار بودن تعیین دامنه چنین جوامع آماری، دشواری دسترسی به این افراد و جلب مشارکت کامل آنها در انجام چنین پژوهش‌هایی، جامعه آماری پژوهش حاضر به جامعه جایگزین، یعنی دانشجویان مقاطع کارشناسی ارشد و دکترای حسابداری و رشته‌های مدیریت برای سرمایه‌گذاران و دانشجویان کارشناسی ارشد، دکترا و اعضای هیئت علمی دانشگاه‌ها که به تدریس درس حسابرسی مشغول بوده و دارای سوابق حسابرسی هستند، به‌عنوان حساب‌برسان محدود شد. گفتنی است که همه افراد تعیین‌شده به‌منزله حسابرسان، بایستی دارای سابقه انجام کار حسابرسی مستقل باشند. همچنین از حساب‌برسان عضو جامعه حسابداران رسمی نیز در این پژوهش استفاده شده است. در پژوهش‌های معتبر پیشین نیز از چنین جامعه آماری استفاده شده است (هاترلی و همکاران، ۱۹۹۱؛ ایننس و همکاران، ۱۹۹۷؛ گلد و همکاران، ۲۰۱۲). با توجه به اینکه این آزمون در سه گروه جداگانه انجام می‌گیرد، برای کسب اعتبار نتایج از لحاظ آماری، شماری افزون بر ۹۰ نفر آزمودنی در این پژوهش به‌کار گرفته شدند؛ یعنی حدود ۳۰ نفر در هر یک از گروه‌ها.

## یافته‌های پژوهش

### نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول

مقایسه سرمایه‌گذاران و حساب‌برسان در گروه آزمایش مبتنی بر استاندارد شماره ۷۰۰ قدیم این نوع گزارش که سال‌های پی‌درپی در کشور ما مورد استفاده بوده است، هم بر اساس مبانی نظری و تئوری‌های مطرح شده در بخش‌های قبلی و هم براساس بیانیه‌های استانداردگذاران حسابرسی، از صراحت و رسایی پایینی برخوردار بوده و انتظار نمی‌رود که باعث کاهش یا حذف

فاصله انتظارات حسابرسی شده باشد؛ اما با توجه به اینکه احتمال می‌رود آزمودنی‌های پژوهش به دلیل عادت کردن (شرطی شدن) به نحوه ارائه این گزارش، پاسخ‌های خود را بر مبنای ذهنیت و دانسته‌های قبلی خود ارائه کنند، بنابراین نتایج حاصله می‌تواند شواهدی را از وضعیت فاصله انتظارات حسابرسی در شرایط کنونی ایران فراهم کند.

همان‌گونه که در جدول شماره ۲ مشاهده می‌شود، تفاوت بسیار معناداری میان ادراک سرمایه‌گذاران و حسابرسان (در ارتباط با تمامی پرسش‌های مطرح شده) وجود دارد. این امر بیانگر وجود فاصله انتظارات بسیار شدید در حسابرسی ایران است. گفتنی است که به همه آزمودنی‌ها (هم سرمایه‌گذاران و هم حسابرسان) توصیه شده بود که بر اساس اطلاعاتی که در اختیار آنها گذاشته شده (از جمله گزارش حسابرسی ارائه شده) به پرسش‌ها پاسخ دهند، نه بر اساس ذهنیت و باورهای پیشین خود. از این امر چنین نتیجه‌گیری می‌شود که اولاً اگر آزمودنی‌ها بر اساس ذهنیت و باورهای پیشین خود به سؤال‌ها پاسخ نداده باشند، نتایج حاصله بیانگر عدم اثربخشی و کارایی لازم در گزارش حسابرسی مبتنی بر استاندارد ۷۰۰ قدیم در کاهش فاصله انتظارات حسابرسی است و ثانیاً اگر آزمودنی‌ها بر اساس ذهنیت‌های قبلی خود به سؤال‌ها پاسخ داده باشند، نتایج حاصله بیانگر وجود فاصله انتظارات شدید در جامعه کنونی حسابرسی ایران خواهد بود.

### نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم

مقایسه سرمایه‌گذاران و حسابرسان در گروه آزمایش مبتنی بر گزارش صریح با بند اظهار نظر در ابتدا

با توجه به اینکه نتایج حاصل از آزمون اثربخشی گزارش حسابرسی مبتنی بر استاندارد ۷۰۰ هر یک در پژوهش‌های پیشین (گلد و همکاران، ۲۰۱۲؛ نیکومرام و همکاران، ۱۳۹۱) حاکی از تأثیر اندک آن در کاهش فاصله انتظارات حسابرسی هستند، بنابراین در این پژوهش تلاش شد تا با اعمال آخرین یافته‌ها، نظریه‌ها و بیانیه‌های موجود در ادبیات حسابرسی و زبان‌شناسی، یک نسخه از گزارش حسابرسی را به صورت کاملاً صریح تهیه کرده و تأثیر آن ارزیابی شود. البته با توجه به تأیید آثار مثبت آموزش و توجیه مخاطبان در راستای افزایش و بهبود قضاوت افراد و کاهش فاصله انتظارات حسابرسی در پژوهش‌های پیشین (خوش طینت، ۱۳۷۷؛ صالحی و رستمی، ۲۰۰۹)، آموزش‌های کافی و مورد نیاز نیز به آزمودنی‌ها (در هر یک از گروه‌های آزمایش) داده شد تا آنها فقط بر مبنای اطلاعات ارائه شده به ایشان به پرسش‌ها پاسخ دهند.



جدول ۲. مقایسه پاسخ‌های آزمودنی‌ها در درون هر یک از گروه‌های آزمایش

شرح سؤال‌ها	مشخصه آزمودنی‌ها	گزارش مبتدی بر استاندارد ۷۰۰ قدیم	گزارش صریح با بند اظهار نظر در ابتدا	گزارش صریح با بند اظهار نظر در انتها
سؤال ۱: به نظر شما حسابرسی انجام شده تا چه میزان اطلاعات ارائه شده در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی را نیز دربرمی‌گیرد؟ (۱= اصلاً شامل نمی‌شود؛ ۹ = کاملاً شامل می‌شود)	سرمایه‌گذاران	۴/۲۹	۸/۴۷	۸/۳۳
	حسابرسان	۶/۱۲	۸/۴۰	۸/۶۷
	سطح معناداری	۰/۰۲۱	۰/۸۲۹	۰/۲۱۶
سؤال ۲: چه کسی مسئولیت اطلاعات تهیه و ارائه شده در صورت‌های مالی را برعهده دارد؟ (۱ = فقط مدیریت؛ ۹ = فقط حسابرسی)	سرمایه‌گذاران	۳/۴۳	۱/۴۷	۱/۷۳
	حسابرسان	۱/۸۱	۱/۳۳	۱/۴۷
	سطح معناداری	۰/۰۰۳	۰/۷۴۵	۰/۴۷۱
سؤال ۳: چه کسی مسئولیت استقرار و حفظ محیط کنترلی قاطع را برعهده دارد؟ (۱= فقط مدیریت؛ ۹ = فقط حسابرسی)	سرمایه‌گذاران	۴/۲۹	۱/۵۳	۱/۷۳
	حسابرسان	۱/۵۶	۱/۰۷	۱/۵۳
	سطح معناداری	۰/۰۰۰	۰/۱۴۳	۰/۸۹۹
سؤال ۴: چه کسی مسئول پیشگیری و کشف تقلب است؟ (۱= فقط مدیریت؛ ۹ = فقط حسابرسی)	سرمایه‌گذاران	۶/۷۹	۲/۰۷	۲/۱۳
	حسابرسان	۲/۱۲	۱/۴۷	۱/۳۳
	سطح معناداری	۰/۰۰۰	۰/۲۰۸	۰/۰۸۸
سؤال ۵: چه کسی مسئول انتخاب و به‌کارگیری سیاست‌های اثر بخش حسابداری است؟ (۱= فقط مدیریت؛ ۹ = فقط حسابرسی)	سرمایه‌گذاران	۵/۹۳	۱/۴۷	۱/۵۳
	حسابرسان	۱/۷۵	۱/۰۷	۱/۸۷
	سطح معناداری	۰/۰۰۰	۰/۱۱۸	۰/۵۶۴
سؤال ۶: چه کسی مسئول اتخاذ (انجام) برآوردهای ضروری حسابداری است؟ (۱= فقط مدیریت؛ ۹ = فقط حسابرسی)	سرمایه‌گذاران	۴/۹۳	۱/۷۳	۱/۹۳
	حسابرسان	۱/۹۴	۱/۱۳	۱/۶۰
	سطح معناداری	۰/۰۰۱	۰/۰۲۶	۰/۶۷۹
سؤال ۷: میزان کارهایی که حسابرسان در راستای نیل به اظهار نظر مناسب انجام می‌دهد، چه میزان صریح و آشکار است؟ (۱= کاملاً غیر صریح؛ ۹ = بسیار صریح)	سرمایه‌گذاران	۲/۵۰	۶/۴۷	۶/۸۷
	حسابرسان	۵/۴۴	۶/۲۰	۷/۴۷
	سطح معناداری	۰/۰۰۰	۰/۸۷۷	۰/۴۸۴
سؤال ۸: حسابرسان از چه مقدار قضاوت در انتخاب روش‌های حسابرسی استفاده می‌کنند؟ (۱= هیچ قضاوتی؛ ۹ = قضاوت در انتخاب همه روش‌ها)	سرمایه‌گذاران	۳/۴۳	۷/۶۷	۷/۲۰
	حسابرسان	۷/۰۶	۷/۷۳	۸/۰۰
	سطح معناداری	۰/۰۰۰	۰/۸۵۶	۰/۱۱۰
سؤال ۹: حسابرسان چه میزان اطمینان را درباره عاری بودن صورت‌های مالی از آثار هرگونه تحریف با اهمیت می‌کنند؟ (۱= هیچ اطمینان؛ ۹ = اطمینان مطلق)	سرمایه‌گذاران	۲/۵۰	۶/۴	۶/۸۰
	حسابرسان	۵/۵۰	۷/۴	۷/۲۰
	سطح معناداری	۰/۰۰۰	۰/۰۸۳	۰/۷۲۴

ادامهٔ جدول ۲. مقایسهٔ پاسخ‌های آزمودنی‌ها در درون هر یک از گروه‌های آزمایش

گزارش صریح یا بند اظهار نظر در انتها	گزارش صریح یا بند اظهار نظر در ابتدا	گزارش مبتنی بر استاندارد ۷۰۰ قدیم	مشخصهٔ آزمودنی‌ها	شرح سؤال‌ها
۷/۸۰	۷/۴۷	۴/۰۷	سرمایه‌گذاران	سؤال ۱۰: به نظر شما حسابرس چقدر از شرکت مورد رسیدگی مستقل است؟ (۱= اصلاً مطلق نیست؛ ۹= کاملاً مستقل است)
۸/۲۰	۸/۱۳	۶/۲۵	حسابرسان	
۰/۴۰۷	۰/۰۶۲	۰/۰۲۱	سطح معناداری	
۷/۱۳	۷/۲۷	۲/۶۴	سرمایه‌گذاران	سؤال ۱۱: به نظر شما در گزارش حسابرسی ارائه‌شده، اطلاعات ارائه‌شده چقدر معتبرند؟ (۱= کاملاً غیرمعتبر؛ ۹= کاملاً معتبر)
۷/۶۰	۷/۷۳	۶/۵۰	حسابرسان	
۰/۶۱۴	۰/۴۰۸	۰/۰۰۱	سطح معناداری	
۷/۲۰	۷/۸۰	۳۱/۲۱	سرمایه‌گذاران	سؤال ۱۲: نحوهٔ ارائهٔ اطلاعات را در گزارش حسابرسی چگونه ارزیابی می‌کنید؟ (۱= کاملاً نامناسب؛ ۹= کاملاً مناسب)
۶/۹۳	۷/۴۷	۴/۳۱	حسابرسان	
۰/۶۴۷	۰/۸۸۵	۰/۲۲۱	سطح معناداری	

همان‌گونه که در جدول شماره ۲ مشاهده می‌شود، ارائهٔ این گزارش تأثیر بسیار معناداری در کاهش فاصلهٔ انتظاراتی حسابرسی (بهبود در ادراک سرمایه‌گذاران و حسابرسان) داشته است و فقط در یک مورد از دوازده سؤال مطرح‌شده، اختلاف معناداری بین پاسخ‌های سرمایه‌گذاران و حسابرسان وجود دارد. این نتایج حاکی از تأیید فرضیه‌ها و اعتبار نظریه‌ها و رویکردهای مطرح‌شده در این پژوهش است و شواهدی قوی در ارتباط با آثار مثبت افزایش میزان صراحت در گزارشگری حسابرسی ارائه می‌کند. این نتایج بایستی مورد توجه استانداردگذاران حسابرسی (در تدوین استانداردهای مربوطه) و نیز حسابرسان و دانشگاهیان (در ارتباط با تأثیر آموزش و توجیه افراد) قرار گیرند.

### نتایج حاصل از آزمون فرضیه سوم

مقایسهٔ سرمایه‌گذاران و حسابرسان در گروه آزمایش مبتنی بر گزارش صریح یا بند اظهار نظر در انتها

در گزارش حسابرسی صریح ارائه‌شده در گروه آزمایش قبلی، به پیروی از پژوهش‌های پیشین انجام‌شده در ادبیات زبان‌شناسی (سیریلو، ۱۹۸۱؛ گلانز و همکاران، ۱۹۸۴؛ گرنز باچر، ۱۹۹۶) و

نیز ادبیات حسابرسی (چونگ و فلاگرات، ۲۰۰۸؛ IAASB، ۲۰۱۲)، بند اظهار نظر حسابرسی را در ابتدای گزارش حسابرسی قرار دادیم. این امر می‌تواند موجب لنگر انداختن مواردی چون، دسترسی حسابرسی به تمامی شواهد و مدارک مورد نیاز، عدم وجود محدودیت‌های با اهمیت، مطلوب بودن اطلاعات ارائه شده در صورت‌های مالی و غیره در اذهان و تفکر افراد شده و موجب افزایش توجه و تمرکز آنها به اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های حسابرسی شود. با توجه به اینکه تا کنون در همه استانداردهای حسابرسی، مکان ارائه بند اظهار نظر حسابرسی در پایان گزارش بوده است، بنابراین برای انجام تجزیه و تحلیل بیشتر، یک نسخه صریح از گزارش حسابرسی را با بند اظهار نظر در انتهای آن نیز، تهیه و مورد ارزیابی و بررسی قرار داده‌ایم. همان‌گونه که در جدول شماره ۲ مشاهده می‌شود، در این گروه نیز شواهدی قوی همانند گروه قبلی به دست آمده و فاصله انتظارات حسابرسی در بین آزمودنی‌های پژوهش مشاهده نمی‌شود.

در ارتباط با نتایج حاصل از این آزمون‌ها، می‌توان چنین نتیجه‌گیری کرد:

- ۱) در حال حاضر فاصله انتظارات شدیدی میان سرمایه‌گذاران و حسابرسان ایرانی وجود دارد؛
- ۲) با افزایش میزان صراحت در ارائه گزارش حسابرسی، می‌توان فاصله انتظارات حسابرسی را کاهش داد یا به حداقل رساند.

### نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های چهارم و پنجم

مقایسه سرمایه‌گذاران و حسابرسان میان گروه‌های آزمایش مبتنی بر استاندارد ۷۰۰ قدیم و صریح با بند اظهار نظر در ابتدا

نتایج مندرج در جدول شماره ۳، بیانگر تأثیرگذاری بسیار بالای افزایش صراحت زبان در گزارش حسابرسی بر ادراک سرمایه‌گذاران است. همان‌گونه که مشاهده می‌شود، در ارتباط با تمامی سؤال‌های مطرح شده در آزمون، تفاوت‌های معناداری در پاسخ‌های سرمایه‌گذاران میان این دو گروه وجود دارد؛ ولی در ارتباط با حسابرسان، نتایج به دست آمده بیانگر این است که این امر فقط در ۶ مورد از ۱۲ سؤال مطرح شده در آزمون بر ادراک آنها مؤثر بوده است. به‌طور ویژه، این امر در ارتباط با مسئولیت‌ها (۲ مورد از ۵ سؤال) و میزان اطمینان (هر ۲ سؤال مورد نظر) تأثیرات مثبتی داشته است؛ اما در ارتباط با معتبر بودن (سؤال‌ها ۸ و ۱۱) به نظر می‌رسد که تأثیر معناداری نداشته است. همچنین در ارتباط با ادراک آزمودنی‌ها از نحوه ارائه اطلاعات در گزارش حسابرسی نیز، تأثیر معناداری مشاهده می‌شود. به‌طور کلی، می‌توان چنین بیان کرد که حسابرسان نسبت به سرمایه‌گذاران به احتمال با احتیاط بیشتر یا با دقت کمتری به مطالعه گزارش حسابرسی می‌پردازند.

جدول ۳. مقایسه گروه‌های آزمایش مبتنی بر استاندارد ۷۰۰ قدیم و صریح با بند اظهار نظر در ابتدا

شرح معناداری	گزارش صریح با بندهاظهار نظر در ابتدا	گزارش مبتنی بر استاندارد ۷۰۰ قدیم	مشخصه های آزمودنی ها	شرح سؤال ها
۰/۰۰۰	۸/۴۷	۴/۲۹	سرمایه‌گذاران	سؤال ۱: به نظر شما حسابرسی انجام شده تا چه میزان اطلاعات ارائه شده در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی را نیز دربر می‌گیرد؟ (۱=اصلاً شامل نمی‌شود؛ ۹=کاملاً شامل می‌شود)
۰/۰۰۰	۸/۴۰	۶/۱۲	حسابرسان	
۰/۰۰۰	۸/۴۳	۵/۲۷	میانگین کلی	
۰/۰۰۰	۱/۴۷	۳/۴۳	سرمایه‌گذاران	سؤال ۲: چه کسی مسئولیت اطلاعات تهیه و ارائه شده در صورت‌های مالی را برعهده دارد؟ (۱=فقط مدیریت؛ ۹=فقط حسابرس)
۰/۲۰۹	۱/۳۳	۱/۸۱	حسابرسان	
۰/۰۱۷	۱/۴۰	۲/۵۷	میانگین کلی	
۰/۰۰۰	۱/۵۳	۴/۲۹	سرمایه‌گذاران	سؤال ۳: چه کسی مسئولیت استقرار و حفظ محیط کنترلی قاطع را برعهده دارد؟ (۱=فقط مدیریت؛ ۹=فقط حسابرس)
۰/۰۳۲	۱/۰۷	۱/۵۶	حسابرسان	
۰/۰۰۵	۱/۳۰	۲/۸۳	میانگین کلی	
۰/۰۰۰	۲/۰۷	۶/۷۹	سرمایه‌گذاران	سؤال ۴: چه کسی مسئول پیشگیری و کشف تقلب است؟ (۱=فقط مدیریت؛ ۹=فقط حسابرس)
۰/۴۵۲	۱/۴۷	۲/۱۲	حسابرسان	
۰/۰۰۱	۱/۷۷	۴/۳۰	میانگین کلی	
۰/۰۰۰	۱/۴۷	۵/۹۳	سرمایه‌گذاران	سؤال ۵: چه کسی مسئول انتخاب و به‌کارگیری سیاست‌های اثربخش حسابداری است؟ (۱=فقط مدیریت؛ ۹=فقط حسابرسی)
۰/۰۵۹	۱/۰۷	۱/۷۵	حسابرسان	
۰/۰۰۵	۱/۲۷	۳/۷۰	میانگین کلی	
۰/۰۰۰	۱/۷۳	۴/۹۳	سرمایه‌گذاران	سؤال ۶: چه کسی مسئول اتخاذ (انجام) برآوردهای ضروری حسابداری است؟ (۱=فقط مدیریت؛ ۹=فقط حسابرس)
۰/۰۴۵	۱/۱۳	۱/۹۴	حسابرسان	
۰/۰۰۴	۱/۴۳	۳/۳۳	میانگین کلی	
۰/۰۰۰	۶/۴۷	۲/۵۰	سرمایه‌گذاران	سؤال ۷: میزان کارهایی که حسابرس در راستای نیل به اظهار نظر مناسب انجام می‌دهد، چه میزان صریح و آشکار است؟ (۱=کاملاً غیر صریح؛ ۹=بسیار صریح)
۰/۱۲۷	۶/۲۰	۵/۴۴	حسابرسان	
۰/۰۰۰	۶/۳۳	۴/۰۷	میانگین کلی	
۰/۰۰۰	۷/۶۷	۳/۴۳	سرمایه‌گذاران	سؤال ۸: حسابرس از چه مقدار قضاوت در انتخاب روش‌های حسابرسی استفاده می‌کند؟ (۱=هیچ قضاوتی؛ ۹=قضاوت در انتخاب همه روش‌ها)
۰/۴۸۶	۷/۷۳	۷/۰۶	حسابرسان	
۰/۰۰۰	۷/۷۰	۵/۳۷	میانگین کلی	
۰/۰۰۰	۶/۴۰	۲/۵۰	سرمایه‌گذاران	سؤال ۹: حسابرس چه میزان اطمینان را درباره عاری بودن صورت‌های مالی از آثار هرگونه تحریف با اهمیت فراهم می‌کند؟ (۱=هیچ اطمینان؛ ۹=اطمینان مطلق)
۰/۰۰۰	۷/۴۰	۵/۵۰	حسابرسان	
۰/۰۰۰	۶/۹۰	۴/۱۰	میانگین کلی	

ادامه جدول ۳. مقایسه گروه‌های آزمایش مبتنی بر استاندارد ۷۰۰+ قدیم و صریح با بند اظهار نظر در ابتدا

شرح سؤال‌ها	آزمون‌ها مشخصات	گزارش مبتنی بر استاندارد ۷۰۰+ قدیم	گزارش صریح با بند اظهار نظر در ابتدا	سطح معناداری
سؤال ۱۰: به نظر شما حسابرس چقدر از شرکت مورد رسیدگی مستقل است؟ (۱= اصلاً مطلق نیست؛ ۹= کاملاً مستقل است)	سرمایه‌گذاران	۴/۰۷	۷/۴۷	۰/۰۰۰
	حسابرسان	۶/۲۵	۸/۱۳	۰/۰۰۴
	میانگین کلی	۵/۲۳	۷/۸۰	۰/۰۰۰
سؤال ۱۱: به نظر شما در گزارش حسابرسی ارائه شده، اطلاعات ارائه شده چقدر معتبر هستند (۱= کاملاً غیرمعتبر؛ ۹= کاملاً معتبر)	سرمایه‌گذاران	۲/۶۴	۷/۲۷	۰/۰۰۰
	حسابرسان	۶/۵۰	۷/۷۳	۰/۰۷۱
	میانگین کلی	۴/۷۰	۷/۵۰	۰/۰۰۰
سؤال ۱۲: نحوه ارائه اطلاعات را در گزارش حسابرسی چگونه ارزیابی می‌کنید؟ (۱= کاملاً نامناسب؛ ۹= کاملاً مناسب)	سرمایه‌گذاران	۳/۲۱	۷/۸۰	۰/۰۰۰
	حسابرسان	۴/۳۱	۷/۴۷	۰/۰۰۱
	میانگین کلی	۳/۸۰	۷/۶۳	۰/۰۰۰

### نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های ششم و هفتم

مقایسه سرمایه‌گذاران و حسابرسان میان گروه‌های آزمایش مبتنی بر استاندارد ۷۰۰+ قدیم و

صریح با بند اظهار نظر در انتها

برای انجام تجزیه و تحلیل بیشتر و کامل‌تر، در این بخش از پژوهش به مقایسه پاسخ‌های هر یک از سرمایه‌گذاران و حسابرسان میان گزارش حسابرسی پیشین (مبتنی بر استاندارد ۷۰۰+ قدیم) و گزارش صریح با بند اظهار نظر در مکان سنتی آن (انتهای گزارش) پرداخته شده است. نتایج حاصل از این آزمون در جدول شماره ۴ آمده است. همان‌گونه که مشاهده می‌شود، افزایش میزان صراحت زبان در گزارش حسابرسی، تأثیر معناداری در پاسخ‌های سرمایه‌گذاران داشته است، به‌گونه‌ای که در مورد تمامی پرسش‌های مطرح‌شده، اختلاف معناداری در پاسخ‌های آنها مشاهده می‌شود، ولی در مورد حسابرسان فقط در مورد ۵ سؤال از ۱۲ سؤال مؤثر بوده است. نکته قابل توجه اینکه در مورد پاسخ‌های حسابرسان در ارتباط با مسئولیت‌های مدیران، میزان استقلال حسابرسان، میزان قضاوت‌های اعمال شده در فرایند حسابرسی (با وجود توضیحات صریح و کامل در گزارش صریح) و میزان اعتبار اطلاعات ارائه شده در گزارش حسابرسی، تفاوت‌های معناداری وجود ندارد. به احتمال این امر، می‌تواند به مربوط به پاسخ حسابرسان بر مبنای دانش و ذهنیت پیشین خود، به‌جای توجه عمیق به گزارش‌های ارائه شده باشد.

جدول ۴. مقایسه گروه های آزمایش مبتنی بر استاندارد ۷۰۰ قدیم و صریح با بند اظهار نظر در انتها

شرح معناداری	گزارش صریح با بند اظهار نظر در انتها	گزارش مبتنی بر استاندارد ۷۰۰ قدیم	مشخصه آزمودنی ها	شرح سؤال ها
۰/۰۰۰	۸/۳۳	۴/۲۹	سرمایه گذاران	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 شود)
۰/۰۰۰	۸/۶۷	۶/۱۲	حسابرسان	
۰/۰۰۰	۸/۵۰	۵/۲۷	میانگین کلی	
۰/۰۰۳	۱/۷۳	۳/۴۳	سرمایه گذاران	سؤال ۲: چه کسی مسئولیت اطلاعات تهیه و ارائه شده در صورت های مالی را بر عهده دارد؟ (۱= فقط مدیریت؛ ۹= فقط حسابرس)
۰/۵۳۵	۱/۴۷	۱/۸۱	حسابرسان	
۰/۰۱۷	۱/۶۰	۲/۵۷	میانگین کلی	
۰/۰۰۰	۱/۷۳	۴/۲۹	سرمایه گذاران	سؤال ۳: چه کسی مسئولیت استقرار و حفظ محیط کنترلی قاطع را بر عهده دارد؟ (۱= فقط مدیریت؛ ۹= فقط حسابرس)
۱/۰۰۰	۱/۵۳	۱/۵۶	حسابرسان	
۰/۰۰۵	۱/۶۳	۲/۸۳	میانگین کلی	
۰/۰۰۰	۲/۱۳	۶/۷۹	سرمایه گذاران	سؤال ۴: چه کسی مسئول پیشگیری و کشف تقلب است؟ (۱= فقط مدیریت؛ ۹= فقط حسابرس)
۰/۲۴۳	۱/۳۳	۲/۱۲	حسابرسان	
۰/۰۰۱	۱/۷۳	۴/۳۰	میانگین کلی	
۰/۰۰۰	۱/۵۳	۵/۹۳	سرمایه گذاران	سؤال ۵: چه کسی مسئول انتخاب و بکارگیری سیاست های اثربخش حسابداری است؟ (۱= فقط مدیریت؛ ۹= فقط حسابرس)
۰/۵۷۳	۱/۸۷	۱/۷۵	حسابرسان	
۰/۰۰۵	۱/۷۰	۳/۷۰	میانگین کلی	
۰/۰۰۱	۱/۹۳	۴/۹۳	سرمایه گذاران	سؤال ۶: چه کسی مسئول اتخاذ (انجام) برآوردهای ضروری حسابداری است؟ (۱= فقط مدیریت؛ ۹= فقط حسابرس)
۰/۶۲۶	۱/۶۰	۱/۹۴	حسابرسان	
۰/۰۰۴	۱/۷۷	۳/۳۳	میانگین کلی	
۰/۰۰۰	۶/۸۷	۲/۵۰	سرمایه گذاران	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)
۰/۰۰۲	۷/۴۷	۵/۴۴	حسابرسان	
۰/۰۰۰	۷/۱۷	۴/۰۷	میانگین کلی	
۰/۰۰۰	۷/۲۰	۳/۴۳	سرمایه گذاران	سؤال ۸: حسابرس از چه مقدار قضاوت در انتخاب روش های حسابرسی استفاده می کند؟ (۱= هیچ قضاوتی؛ ۹= قضاوت در انتخاب همه روش ها)
۰/۱۲۸	۸/۰۰	۷/۰۶	حسابرسان	
۰/۰۰۰	۷/۶۰	۵/۳۷	میانگین کلی	
۰/۰۰۰	۶/۸۰	۲/۵۰	سرمایه گذاران	سؤال ۹: حسابرس چه میزان اطمینان را درباره عاری بودن صورت های مالی از آثار هرگونه تحریف با اهمیت فراهم می کند؟ (۱= هیچ اطمینان؛ ۹= اطمینان مطلق)
۰/۰۰۰	۷/۲۰	۵/۵۰	حسابرسان	
۰/۰۰۰	۷/۰۰	۴/۱۰	میانگین کلی	
۰/۰۰۰	۷/۸۰	۴/۰۷	سرمایه گذاران	سؤال ۱۰: به نظر شما حسابرس چقدر از شرکت مورد رسیدگی مستقل است؟ (۱= اصلاً مطلق نیست؛ ۹= کاملاً مستقل است)
۰/۰۰۰	۸/۲۰	۶/۲۵	حسابرسان	
۰/۰۰۰	۸/۰۰	۵/۲۳	میانگین کلی	

ادامه جدول ۴. مقایسه گروه‌های آزمایش مبتنی بر استاندارد ۷۰۰ قدیم و صریح با بند اظهار نظر در انتها

شرح سؤال‌ها	مشخصه آزمودنی‌ها	گزارش مبتنی بر استاندارد ۷۰۰ قدیم	گزارش صریح با بند اظهار نظر در انتها	سطح معناداری
سؤال ۱۱: به نظر شما در گزارش حسابرسی ارائه شده، اطلاعات ارائه شده چقدر معتبر هستند؟ (۱ = کاملاً غیرمعتبر؛ ۹ = کاملاً معتبر)	سرمایه‌گذاران	۲/۶۴	۷/۱۳	۰/۰۰۰
	حسابرسان	۶/۵۰	۷/۶۰	۰/۱۵۴
سؤال ۱۲: نحوه ارائه اطلاعات را در گزارش حسابرسی چگونه ارزیابی می‌کنید؟ (۱ = کاملاً نامناسب؛ ۹ = کاملاً مناسب)	میانگین کلی	۴/۷۰	۷/۳۷	۰/۰۰۰
	سرمایه‌گذاران	۳/۲۱	۷/۲۰	۰/۰۰۰
	حسابرسان	۴/۳۱	۶/۹۳	۰/۰۰۵
	میانگین کلی	۳/۸۰	۷/۰۷	۰/۰۰۰

### نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های هشتم و نهم

در این فرضیه‌ها با توجه به تأکید و توجه زیاد به ارائه بند اظهار نظر در ابتدای گزارش حسابرسی در اکثر منابع حسابرسی (چونگ و فلاگرات، ۲۰۰۸؛ IAASB، ۲۰۱۲)، به صورت ویژه‌ای به ارزیابی تأثیر این امر پرداخته شده است. به باور زبان‌شناسان، ارائه اطلاعات و اخبار مهم در ابتدای گزارش منجر به افزایش دقت، توجه و میزان اعتماد و اتکای مخاطبان به آن اطلاعات و نیز به ادامه مطالب آن گزارش خواهد شد (چاندل، ۱۹۷۸؛ گرنزباچر، ۱۹۹۶). برای این امر، به مقایسه ادراک سرمایه‌گذاران و حسابرسان میان گروه‌های آزمایش مبتنی بر گزارش‌های حسابرسی صریح (با بندهای اظهار نظر در ابتدا و انتهای گزارش) اقدام شد. نتایج این مقایسه در جدول شماره ۵ آمده است. همان‌گونه که در جدول شماره ۵ مشاهده می‌شود، کمابیش نتایج معناداری به دست نیامده و می‌توان بیان کرد که به نظر می‌رسد، تغییر مکان بند اظهار و ارائه آن در ابتدای گزارش حسابرس، تأثیر چندانی بر ادراک سرمایه‌گذاران و حسابرسان ندارد. به طور ویژه در هیچ‌یک از ۱۲ سؤال مطرح شده تغییر معناداری در ادراک سرمایه‌گذاران وجود ندارد. در مورد حسابرسان نیز، فقط در ۲ مورد از ۱۲ سؤال مطرح شده و هر دو نیز در ارتباط با مسئولیت‌ها، تفاوتی در ادراک آنها مشاهده می‌شود. البته با توجه به تأکیدهای بسیار زیاد بر نحوه ارائه اطلاعات مهم در ابتدای گزارش‌ها در ادبیات زبان‌شناسی و روان‌شناسی، نمی‌توان به سادگی از این امر صرف نظر کرد و آن را کاملاً بی‌اثر دانست و بایستی به بررسی‌های بیشتری در این موضوع پرداخت. به نظر می‌رسد که میزان صراحت بالای گزارش صریح با بند اظهار نظر در ابتدا، در حصول این نتایج تأثیرگذار بوده است.

جدول ۵. مقایسه گروه‌های آزمایش مبتنی بر گزارش‌های صریح با بند اظهار نظر در ابتدا و انتهای گزارش

شرح سؤالات	مشخصات آزمودنی‌ها	اظهار نظر در ابتدا	گزارش صریح با بند اظهار نظر در ابتدا	سطح معناداری
سؤال ۱: به نظر شما حسابرسی انجام شده تا چه میزان اطلاعات ارائه شده در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی را نیز در برمی‌گیرد؟ (۱= اصلاً شامل نمی‌شود؛ ۹ = کاملاً شامل می‌شود)	سرمایه‌گذاران	۸/۴۷	۸/۳۳	۰/۷۴۸
	حسابرسان	۸/۴۰	۸/۶۷	۰/۵۸۶
	میانگین کلی	۸/۴۳	۸/۵۰	۰/۹۳۸
سؤال ۲: چه کسی مسئولیت اطلاعات تهیه و ارائه شده در صورت‌های مالی را برعهده دارد؟ (۱= فقط مدیریت؛ ۹ = فقط حسابرس)	سرمایه‌گذاران	۱/۴۷	۱/۷۳	۰/۳۶۱
	حسابرسان	۱/۳۳	۱/۴۷	۰/۶۳۹
	میانگین کلی	۱/۴۰	۱/۶۰	۰/۲۳۱
سؤال ۳: چه کسی مسئولیت استقرار و حفظ محیط کنترلی قاطع را برعهده دارد؟ (۱= فقط مدیریت؛ ۹ = فقط حسابرس)	سرمایه‌گذاران	۱/۵۳	۱/۷۳	۰/۵۴۸
	حسابرسان	۱/۰۷	۱/۵۳	۰/۰۳۱
	میانگین کلی	۱/۳۰	۱/۶۳	۰/۰۴۰
سؤال ۴: چه کسی مسئول پیشگیری و کشف تقلب است؟ (۱= فقط مدیریت؛ ۹ = فقط حسابرس)	سرمایه‌گذاران	۲/۰۷	۲/۱۳	۰/۹۵۹
	حسابرسان	۱/۴۷	۱/۳۳	۰/۷۶۸
	میانگین کلی	۱/۷۷	۱/۷۳	۰/۸۳۲
سؤال ۵: چه کسی مسئول انتخاب و بکارگیری سیاست‌های اثر بخش حسابداری است؟ (۱= فقط مدیریت؛ ۹ = فقط حسابرس)	سرمایه‌گذاران	۱/۴۷	۱/۵۳	۰/۸۹۲
	حسابرسان	۱/۰۷	۱/۸۷	۰/۰۱۱
	میانگین کلی	۱/۲۷	۱/۷۰	۰/۰۳۹
سؤال ۶: چه کسی مسئول اتخاذ (انجام) برآوردهای ضروری حسابداری است؟ (۱= فقط مدیریت؛ ۹ = فقط حسابرس)	سرمایه‌گذاران	۱/۷۳	۱/۹۳	۰/۳۱۲
	حسابرسان	۱/۱۳	۱/۶۰	۰/۰۹۹
	میانگین کلی	۱/۴۳	۱/۷۷	۰/۷۶۶
سؤال ۷: میزان کارهایی که حسابرس در راستای نیل به اظهار نظر مناسب انجام می‌دهد، چه میزان صریح و آشکار است؟ (۱= کاملاً غیر صریح؛ ۹ = بسیار صریح)	سرمایه‌گذاران	۶/۴۷	۶/۸۷	۰/۹۹۱
	حسابرسان	۶/۲۰	۷/۴۷	۰/۴۸۹
	میانگین کلی	۶/۳۳	۷/۱۷	۰/۵۹۱
سؤال ۸: حسابرس از چه مقدار قضاوت در انتخاب روش‌های حسابرسی استفاده می‌کند؟ (۱= هیچ قضاوتی؛ ۹ = قضاوت در انتخاب همه روش‌ها)	سرمایه‌گذاران	۳/۴۳	۷/۲۰	۰/۳۶۱
	حسابرسان	۷/۰۶	۸/۰۰	۰/۲۹۷
	میانگین کلی	۵/۳۷	۷/۶۰	۰/۹۸۰



ادامه جدول ۵. مقایسه گروه‌های آزمایش مبتنی بر گزارش‌های صریح با بند اظهار نظر در ابتدا و انتهای گزارش

شرح سؤال‌ها	آمودنی‌ها مشخصات	با بند اظهار نظر گزارش صریح در ابتدا	گزارش صریح با بند اظهار نظر در انتها	سطح معناداری
سؤال ۹: حسابرسان چه میزان اطمینان را درباره عاری بودن صورت‌های مالی از آثار هرگونه تحریف با اهمیت فراهم می‌کند؟ (۱ = هیچ اطمینان؛ ۹ = اطمینان مطلق)	سرمایه‌گذاران	۲/۵۰	۶/۸۰	۰/۵۱۶
	حسابرسان	۵/۵۰	۷/۲۰	۰/۳۷۳
	میانگین کلی	۴/۱۰	۷/۰۰	۰/۹۴۳
سؤال ۱۰: به نظر شما حسابرسان چقدر از شرکت مورد رسیدگی مستقل است؟ (۱ = اصلاً مطلق نیست؛ ۹ = کاملاً مستقل است)	سرمایه‌گذاران	۴/۰۷	۷/۸۰	۰/۴۳۶
	حسابرسان	۶/۲۵	۸/۲۰	۰/۵۴۰
	میانگین کلی	۵/۲۳	۸/۰۰	۰/۷۸۴
سؤال ۱۱: به نظر شما در گزارش حسابرسانی ارائه شده، اطلاعات ارائه شده چقدر معتبر هستند؟ (۱ = کاملاً غیرمعتبر؛ ۹ = کاملاً معتبر)	سرمایه‌گذاران	۲/۶۴	۷/۱۳	۰/۸۴۶
	حسابرسان	۶/۵۰	۷/۶۰	۰/۴۹۴
	میانگین کلی	۴/۷۰	۷/۳۷	۰/۵۸۱
سؤال ۱۲: نحوه ارائه اطلاعات را در گزارش حسابرسانی چگونه ارزیابی می‌کنید؟ (۱ = کاملاً نامناسب؛ ۹ = کاملاً مناسب)	سرمایه‌گذاران	۳/۲۱	۷/۲۰	۰/۳۶۳
	حسابرسان	۴/۳۱	۶/۹۳	۰/۳۰۹
	میانگین کلی	۳/۸۰	۷/۰۷	۰/۱۵۳

### نتیجه‌گیری و پیشنهادها

فاصله انتظارات حسابرسی، همواره مهم‌ترین چالش حرفه حسابرسی بوده است و نهادهای حرفه‌ای و قانونی این حوزه و همچنین بسیاری از پژوهشگران به بررسی و ارزیابی آن پرداخته و در پی یافتن راه‌ها و ابزار برای کاهش و به حداقل رساندن آن بوده‌اند. با وجود همه تلاش‌های انجام شده، شواهد و مدارک پژوهشی اخیر بیانگر وجود و تداوم فاصله انتظارات حسابرسی هستند (مانند گرای و همکاران، ۲۰۱۱؛ گلد و همکاران، ۲۰۱۲؛ نیکومرام و همکاران، ۱۳۹۱). گزارش حسابرسی که مهم‌ترین وسیله ارتباط حسابرسان با مخاطبان است، همواره در کانون توجه تلاش‌های مرتبط با کاهش فاصله انتظاراتی بوده است (انتشار استانداردهای IAS700, SAS58, SAS600). در این پژوهش به صورتی ویژه، به ارزیابی تأثیر میزان صراحت زبان در گزارش حسابرسی در کاهش فاصله انتظاراتی پرداخته شده است. البته به نظر می‌رسد که حرفه حسابرسی هم به اهمیت این امر پی برده و انتشار استاندارد تجدیدنظر شده ۷۰۰ نیز، مؤید آن بوده است؛ ولی با توجه به عدم وجود پشتوانه پژوهشی معتبر و نیز، عدم تأیید اثربخشی لازم و

کافی در الزامات این استاندارد در پژوهش‌های اخیر (گلد و همکاران، ۲۰۱۲؛ نیکومرام و همکاران، ۱۳۹۱)، تلاش شد تا با اعمال نظریه‌ها و یافته‌های موجود در ادبیات زبان‌شناسی، روان‌شناسی و حسابرسی، این مسیر را تکمیل کرده و از طریق ارائه نسخه‌های جدید آن، گامی مؤثر و مفید در راستای کاهش فاصله انتظارات حسابرسی برداشته است. به‌طور کلی در این پژوهش، به‌ارزیابی تأثیر دو نوع گزارش حسابرس صریح، به‌ترتیب با بند اظهار نظر در انتهای گزارش و با بند اظهار نظر در ابتدای گزارش پرداخته شده است.

در تهیه گزارش‌های حسابرسی صریح تلاش شد تا اولاً، تغییراتی در واژه‌گزینی گزارش اعمال شود و از زبانی ساده و قابل فهم‌تر استفاده شود و ثانیاً، مطالب ارائه‌شده در طبقه‌بندی‌های مناسب‌تر و با عنوان‌ها و زیرعنوان‌های مشخص‌تر قرار داده شود. روش اجرای این پژوهش با توجه به ماهیت خاص آن (ارائه الگوی جدید که مصداق‌های عملی و موجود ندارند)، به‌صورت طرح آزمایش تجربی است؛ البته با توجه به گام‌ها و بیانیه‌های حرفه‌ای انتشار یافته در سال‌های اخیر، اعتبار درونی و بیرونی آن قابل اعتماد و اتکاتر خواهند بود. نتایج حاصل از این پژوهش به‌صورت کاملاً قوی، از تأثیر افزایش میزان صراحت زبان در گزارش حسابرسی در کاهش فاصله انتظاراتی حمایت می‌کنند. به‌گفته دیگر، نتایج این طرح آزمایش نشان می‌دهند که با افزایش میزان صراحت زبان در ارائه گزارش حسابرس، به نظر می‌رسد که بر ادراک سرمایه‌گذاران و حسابرسان تأثیر جدی داشته و می‌توان فاصله انتظارات حسابرسی را تا حد زیادی کاهش داد. این نتایج برخلاف نتایج برخی از پژوهش‌های انجام شده‌ای چون، چونگ و فلاگرات، ۲۰۰۸؛ گلد و همکاران، ۲۰۱۲ است و به نظر می‌رسد که این امر ناشی از عواملی همچون تأثیر آموزش‌ها و توجیه ارائه‌شده به آزمودنی‌ها در فرایند اجرای آزمون، نوع آزمودنی‌های استفاده شده و تفاوت‌های فرهنگی، اجتماعی و قومی موجود در محیط‌های انجام شده آنها باشد. به هر حال این امر بایستی در پژوهش‌های متعددی مورد بررسی و ارزیابی قرار گیرد.

### محدودیت‌های پژوهش

به‌طور مسلم هر پژوهش علمی با محدودیت‌ها و تنگناهایی روبه‌رو می‌شود که پژوهشگر وظیفه دارد، نهایت تلاش خود را در راستای از بین بردن آثار آنها انجام دهد و استفاده‌کنندگان از نتایج پژوهش نیز، بایستی در به‌کارگیری آنها این محدودیت‌ها را در نظر داشته باشند. این پژوهش نیز جدا از این امر نبوده و با وجود تلاش‌های بسیار در راستای کاهش و خنثی‌سازی محدودیت‌ها، باید به استفاده‌کنندگان از این نتایج توصیه شود تا محدودیت‌های زیر را در نظر داشته باشند:

۱. استفاده از روش طرح آزمایش به‌طور مسلم، منجر به ایجاد شرایط غیر طبیعی (آزمایشگاهی) شده و مواردی چون، آموزش و راهنمایی‌های ارائه‌شده به آزمودنی‌ها در فرایند

اجرای آزمون، ممکن است بر رفتارهای قضاوتی (پاسخ به سؤال‌ها) و نیز روی رفتارهای شناختی آنها تأثیرگذار باشد. این امر در تمامی پژوهش‌های رفتاری یک محدودیت اساسی به‌شمار می‌رود که ممکن است روایی خارجی نتایج حاصل از آنها را با چالش مواجه کند.

۲. به‌دلیل دامنه بسیار گسترده و نامحدود جامعه آماری این پژوهش (سرمایه‌گذاران واقعی و حساب‌رسان مستقل) و عدم امکان دسترسی لازم به ایشان و نیز، به‌دلیل عدم مشارکت جدی آنها در اجرای آزمون، از جامعه آماری جایگزین (دانشجویان تحصیلات تکمیلی حسابداری و مالی و اعضای هیئت علمی دانشگاه‌ها) استفاده شده است. اگرچه نتایج حاصل از پژوهش‌های پیشین از اعتبار این امر دفاع کرده‌اند، اما ممکن بود استفاده از جامعه آماری واقعی‌تر، به ارائه نتایجی متفاوت بیانجامد.

۳. با توجه به اجرای نرم‌افزار آزمون به‌صورت آنلاین، مشکلات متعدد به‌وجود آمده در اینترنت (قطعی‌های مداوم، سرعت پایین و...)، موانعی جدی در اجرای آزمون بوده و از مشارکت بسیاری از افراد جلوگیری کرده است.

۴. با توجه به تأکید استانداردهای حسابرسی بر ارائه گزارش‌های حسابرسی به‌صورت کتبی، ممکن است که ارائه گزارش‌های حسابرسی در این پژوهش به‌صورت الکترونیکی، بر ادراک آزمودنی‌ها تأثیری داشته باشد.

### **پیشنهاد‌های پژوهش**

هیچ پژوهشی نمی‌تواند به‌تنهایی پاسخ‌گوی تمامی چالش‌ها و پرسش‌های مرتبط با یک پدیده یا موضوع خاص باشد. همچنین انتظار می‌رود که نتایج حاصل از هر پژوهش علمی، مورد استفاده و توجه مخاطبان آن قرار گرفته و از سوی پژوهشگران بعدی نیز پی‌گیری شده و تعدیل و کامل‌تر شوند. این پژوهش نیز با توجه به رویکردهای نوین خود، نیازمند این‌گونه پی‌گیری و توجهات بوده و پیشنهادهایی به شرح زیر را ارائه می‌دهد:

۱. با توجه به وجود فاصله انتظارات نسبتاً شدید، به مسئولان حرفه حسابرسی، پیشنهاد می‌شود تا تلاش‌های مؤثرتر و پایدارتری را در راستای کنترل این امر انجام دهند.

۲. حرفه حسابرسی، بر ارتقای جنبه‌های اخلاقی و معنوی در حساب‌رسان برای ارائه گزارش‌های مطلوب‌تر و قابل فهم‌تر، توجه و تأکید بیشتری داشته باشد.

۳. بر ارتقای سطح آگاهی‌های سرمایه‌گذاران و عموم جامعه از نقش، اهداف، ماهیت و جایگاه حسابرسی از طریق ارائه آموزش‌های عمومی تأکید و توجه شود.

۴. به دست‌اندرکاران تدوین استانداردهای حسابرسی، پیشنهاد می‌شود تا فقط روی ترجمه صرف استانداردهای بین‌المللی اکتفا نکرده و به عوامل فرهنگی، اجتماعی و اقتصادی مؤثر بر زبان گزارش‌ها نیز توجه کنند.
۵. با توجه به اینکه در این پژوهش از گزارش حسابرسی حاوی اظهار نظر مقبول استفاده شده است، به پژوهشگران آتی پیشنهاد می‌شود تا به مطالعه تأثیر زبان در سایر انواع گزارش حسابرس (مردود، مشروط و عدم اظهار نظر) نیز بپردازند.
۶. به پژوهشگران بعدی پیشنهاد می‌شود تا در صورت میسر بودن برای آنها، به آزمون تأثیر رویکردهای ارائه شده در این پژوهش با استفاده از جامعه آماری واقعی‌تر (حسابرسان مستقل و سرمایه‌گذاران واقعی بورس اوراق بهادار تهران) بپردازند.

## منابع

- حساس یگانه، ی.، خالقی بایگی، ا. (۱۳۸۳). فاصله انتظاراتی بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان از نقش اعتباردهی حسابرسان مستقل. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، (۳۵): ۲۹-۴۴.
- خوش‌طینت، م. (۱۳۷۷). اثرات ارائه صورت‌های مالی بر قضاوت سرمایه‌گذاران در تصمیمات سرمایه‌گذاری. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، (۲۴ و ۲۵): ۱۶۵-۱۳۵.
- رهنمای رودپشتی، ف.، نیکومرام، ه.، نونهال نهر، ع. ا. (۱۳۹۱). ارزیابی تأثیر رویکردهای قضاوتی و شناختی زبان در گزارش‌های توضیحی حسابداری. *فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۹ (۲): ۴۷-۷۲.
- ظریف فرد، احمد (۱۳۷۸). مشکل ابهام و عدم صراحت در حسابداری. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، (۲۸): ۳۳-۵۵.
- نیکخواه آزاد، ع.، مجتهدزاده، و. (۱۳۷۸). بررسی حوزه‌های مسئولیت حسابرسان مستقل از دیدگاه استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی و حسابرسان مستقل، *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، (۲۶ و ۲۷): ۵-۷۰.
- نیکومرام، ه.، رهنمای رودپشتی، ف. و نونهال نهر، ع. ا. (۱۳۹۲). ارزیابی تأثیر به‌کارگیری الزامات استاندارد حسابرسی تجدید نظر شده ۷۰۰ در کاهش فاصله انتظارات حسابرسی. *فصلنامه حسابداری مدیریت*، (۱۷): ۷۵-۹۲.
- Chong, K. M. & Pflugrath, G. (2008). Do different auditor's report formats affect shareholders' and auditors' perceptions? *International Journal of Auditing*, 12 (3): 221-241.

- Epstein, M. J. & Geiger, M. A. (1994). Investor views of audit assurance: Recent evidence of the expectation gap. *Journal of Accountancy*, 177 (1): 60-66.
- Frank, K. E., Lowe, D. J. & Smith, J.K. (2001). The expectation gap: Perceptual differences between auditors, Jurors and Students. *Managerial Auditing Journal*, 16 (3): 145 -149.
- Gay, G., Schelluch, P. & Baines, A. (1998). Perceptions of messages conveyed by review and auditor's reports. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 11 (4): 472-494.
- Gernsbacher, M. A. (1996). *The structure building framework: What it is, what it might also be and why*. in Graesser, B.K.B.A.C. (ed.), *Models of Text Understanding*, Hillsdale, NJ: Lawrence Erlbaum.
- Glanzer, M., Fischer, B. & Dorfman, D. (1984). Short-term storage in reading. *Journal of Verbal Learning and Verbal Behavior*, 23: 467-86.
- Gramling, A. A., Schatzberg, J.W. & Wallace W. A. (1996). The role of undergraduate auditing coursework in reducing the expectation gap. *Issues in Accounting Education*, 11(1): 131 -160.
- Gray, G. L., Turner, J. L., Coram, P. J., & Mock, T. J. (2011). Perceptions and misperceptions regarding the unqualified auditor's report by financial statement preparers, users, and auditors. *Accounting Horizons*, 25 (4): 659-684.
- Hatherly, D., Innes, J. & Brown, T. (1991), The expanded auditor's report: An empirical investigation. *Accounting and Business Research*, 21 (84): 311-319.
- Holt, G. & Moizer, P. (1990). The meaning of auditor's reports. *Accounting and Business Research*, 20 (78): 111-121.
- Humphrey, C., Moizer, P. & Turley, S. (1993). The audit expectation gap in Britain: An empirical investigation. *Accounting and Business Research*, 23 (91A): 395-411.
- 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*, 10 (5): 702 -717.
- International Federation of Accountants (IFAC) (2008). *International Standard on Auditing (ISA) 700: The independent auditor's report on a complete set of 25 general purpose financial statements*. Handbook

of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements 2008 Edition, Part I, New York, NY: IFAC.

Manson, S. & Zaman, M. (2001). Auditor communication in an evolving environment: Going beyond SAS 600 auditor's report on financial statements. *British Accounting Review*, 33 (2): 113 -136.

McEnroe, J. & Martens, S. C. (2001). Auditors' and investors' perceptions of the expectation gap. *Accounting Horizons*, 15 (4): 345 -358.

Salehi, M. & Rostami, V. (2009). Audit Expectation Gap: International Evidences, *International Journal of Academic Research*, 1(1): 140-146.

Salvary, Stanley C. W. (2005). *Accounting in context of communication, language, and information theories: A partial analyses*, working paper.

Siddiqui, J., Nasreen, T. & Choudhury -Lena, A. (2009). The audit expectations gap and the role of audit education: the case on an emerging economy. *Managerial Auditing Journal*, 24 (6): 564 -583.