



Assessing the Role of Experience in the Relationship between Boilerplate in Audit Reports and Report Effectiveness with emphasis on Investors' Judgment and Cognitive Behavior

Reza Beheshti Nahand¹, Ali Akbar Nonahal Nahr², Zahra Lashgari³

Received: 2024/01/19

Approved: 2024/04/21

Research Paper

Abstract:

Boilerplate language in audit reports involves using language that remains unchanged and holds limited informational value. This practice aims to reduce confusion among readers without compromising the complexity or readability of the text. This study aims to evaluate the influence of clarifications' repetition on the effectiveness of audit reports, while also considering the role of users' experience based on the theory of reduction effect. Conducted as an intervention study, the research samples consist of both experienced and less experienced investors, utilizing available sampling methods. Data collection involved implementing an experimental design and administering a researcher-made questionnaire. The collected data were analyzed using the ANCOVA statistical test for repeated measures. The findings reveal that the repetition of clarifications in the audit report diminishes its effectiveness.

The study's results provide crucial insights not only for regulators or standard setters concerning the effectiveness of auditor reports but also have broader implications for other areas that implement similar regulations. Additionally, these findings are of interest to the auditing profession, emphasizing the need for critical evaluation of current reporting practices.

Key Words: Boilerplate language, audit reports, investors' experience, dilution effect theory, theory on potential remedies.

 [10.22034/JPAR.2025.2020763.1276](https://doi.org/10.22034/JPAR.2025.2020763.1276)

1. PhD Student, Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. beheshtyreza@ymail.com

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Boštān Abad Branch, Islamic Azad University, Boštān Abad, Iran. (Corresponding Author) anonahal@gmail.com

3. Assistant Professor, Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. zahra.lashgari@gmail.com

ارزیابی نقش تجربه در ارتباط بین تکرار واضحات در گزارش حسابرسی و اثربخشی آن با تاکید بر رفتارهای قضاوتی و شناختی سرمایه‌گذاران

رضا بهشتی نهند^۱، علی اکبر نونهال نهر^۲، زهرا لشگری^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۱۰/۲۹

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۲/۰۲

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده:

تکرار واضحات در گزارش حسابرسی نوعی زبان مورد استفاده بدون تغییر با ارزش اطلاعاتی اندک است که خوانندگان گزارش را کمتر دچار مشکل می‌کند و با پیچیدگی یا خوانایی متن متفاوت است. هدف از انجام این مطالعه ارزیابی تأثیر وجود تکرار واضحات در اثربخشی گزارش‌های حسابرسی و سپس بررسی نقش تجربه استفاده‌کنندگان از گزارش حسابرسی در پرتو نظریه اثر تقلیل‌دهندگی است. این مطالعه مداخله‌ای به روش نمونه‌گیری در دسترس بر روی نمونه‌های پژوهش که شامل سرمایه‌گذاران خبره و کم‌تجربه است، اجرا شده و اطلاعات موردنیاز با اجرای یک طرح آزمایش و پرسشنامه محقق ساخته گردآوری و تحلیل داده‌ها با استفاده از آزمون آماری ANCOVA برای اندازه‌های تکراری انجام شده است. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که تکرار واضحات بالا در گزارش حسابرسی موجب کاهش اثربخشی گزارش حسابرسی می‌شود و این تأثیر در مورد سرمایه‌گذاران کم‌تجربه با شدت و معنی‌داری بیشتری وجود دارد. نتایج مطالعه بینش‌های مهمی را، نه تنها برای تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابرسی در مورد بهبود اثربخشی گزارش‌های حسابرس ارائه می‌کند، بلکه پیامدهایی نیز برای سایر حوزه‌ها با توجه به اجرای مقررات مشابه به‌همراه دارد. نهایتاً، نتایج حاصله برای حرفه حسابرسی به لحاظ ضرورت زیر سوال بردن منتقدانه شیوه‌های گزارش‌دهی کنونی حائز اهمیت است.

واژه‌های کلیدی: تکرار واضحات، گزارش حسابرسی مستقل، تجربه سرمایه‌گذاران، نظریه اثر تقلیل‌دهندگی،

نظریه درمان‌های بالقوه.

 10.22034/IPAR.2025.2020763.1276

beheshtyrezha@ymail.com

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

anonahal@gmail.com

۲. استادیار حسابداری، گروه حسابداری، واحد بستان آباد، دانشگاه آزاد اسلامی، بستان آباد، ایران. (نویسنده مسئول)

zahra.lashgari@gmail.com

۳. استادیار حسابداری، گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

<http://article.iacpa.ir>

۱- مقدمه

سرمایه‌گذاران به‌منظور بهینه‌سازی سرمایه‌گذاری خود، به اطلاعات ارائه شده توسط حسابرسان از طریق گزارش حسابرسان مستقل تکیه می‌کنند. بنابراین، گزارش‌های باکیفیت بالای حسابرسان، می‌تواند نقش مهمی در حصول اهداف سرمایه‌گذاران داشته باشد (وکیلی فرد و محمدی، ۱۳۹۴). لیکن شواهد نشان می‌دهد که قضاوت باکیفیت حسابرسان در برخی موارد منجر به گزارش باکیفیت نشده است. شکل گزارش و محدودیت‌های گزارش حسابرسان می‌تواند یکی از علل آن باشد. در حقیقت گزارش حسابرس زبان گویای هر حسابرس مستقل است و باید با تغییر لحن و بگونه‌ای با استفاده از حرکات دست و چشم منظور خود را در گزارش حسابرس بگنجانند (تانک و فارل^۱، ۲۰۲۱). لذا ابزار حسابرس شکل و کلمات و اعداد هستند که باید به بهترین نحو ممکن ارائه شوند (جانا و همکاران^۲، ۲۰۲۰). گزارش حسابرسی به‌عنوان مهم‌ترین و اصلی‌ترین ابزار ارتباطی حسابرسان با مخاطبان خود و استفاده‌کنندگان از گزارش‌های حسابرسی می‌باشد. بر اساس استانداردهای حسابرسی، گزارش حسابرسی بایستی به‌صورت کتبی و در قالب‌های استاندارد و از پیش تعیین شده ارائه شوند. در این راستا برخی از محققان و صاحب‌نظران معتقدند که استفاده از قالب‌های استاندارد و از پیش تعیین شده و نیز استفاده از عبارات و جملات یکسان و تکراری در گزارش‌های حسابرسی موجب کلیشه‌ای شدن بخش عمده‌ای از مطالب ارائه شده در گزارش حسابرسی گردیده و باعث می‌شود که مخاطبان گزارش‌ها عمدتاً این مطالب را مطالعه نموده و مدنظر قرار ندهند؛ این امر موجب کاهش اثربخشی گزارش حسابرسی و تنزل جایگاه آن خواهد شد (هنری و پیچواوا^۳، ۲۰۲۰؛ آسای و همکاران^۴، ۲۰۱۷). از سوی دیگر، حسابرسان از گزارش‌های خود و مطالبی که در آن ارائه می‌کنند بایستی بتوانند از ایجاد مسئولیت‌ها و انتظارات اضافی و نادرست برای خود از سوی مخاطبان (و حتی برای عموم جامعه) جلوگیری نمایند. همانگونه که مشاهده می‌گردد تاکنون اجماع کاملی در ارتباط با نحوه مناسب تدوین متن گزارش حسابرسی وجود ندارد و حرفه حسابرسی همواره بیانیه‌ها و استانداردها یا تک نگاری‌هایی در راستای ایجاد همگرایی بیشتر در این ارتباط منتشر می‌کند، اگرچه تاکنون به نتیجه نهایی نرسیده است. پژوهش حاضر به دنبال آرایه الگویی میان‌رشته‌ای و نوین در راستای حرکت به سمت بهبود اثربخشی گزارش حسابرسی از طریق بهبود در نحوه تدوین متن گزارش می‌باشد. از سوی دیگر، نمی‌توان میزان تجربه و آشنایی استفاده‌کنندگان از گزارش حسابرسی و متن آن را نادیده گرفت. بدین ترتیب، پژوهش حاضر به دنبال آرایه پاسخ به این سوال است که وجود تکرار و ابهامات در گزارش حسابرسی چه تأثیری بر اثربخشی گزارش دارد و نقش تجربه استفاده‌کنندگان در این ارتباط چگونه است؟

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

گزارش حسابرسی ابزار ارتباطی اولیه حسابرس برای اطلاع رسانی به ذینفعان برون سازمانی در مورد نتیجه حسابرسی است. با این حال، از نظر تاریخی، گزارش حسابرس اغلب به دلیل غیر

اطلاعاتی بودن، استاندارد بودن (یا نبودن)، حاوی اطلاعات کمی مختص شرکت و استفاده از زبان عمومی (به عنوان مثال، گزارشی با تکرار واضحات) مورد انتقاد قرار گرفته است (سیبک و کایا،^{۲۰۲۲}؛ لنوکس و همکاران،^۶ ۲۰۲۲). علاوه بر این، شرکت‌ها معمولاً مطالب بی‌کیفیتی را در گزارش حسابرسی دریافت می‌کنند (لنوکس، ۲۰۰۵) که مقایسه نتایج با حسابرسی سایر شرکت‌ها را برای سهامداران برون سازمانی دشوار می‌کند. ارزش اطلاعاتی پایین گزارش حسابرس منجر به شکاف اطلاعاتی با اثرات نامطلوب بر شکاف انتظاری می‌شود، زیرا مخاطبین در مورد نتایج حسابرسی و صورت‌های مالی حسابرسی شده به‌درستی مطلع نشدند. گزارش حسابرسی بهبودیافته و مناسب می‌تواند به کاهش این شکاف‌ها کمک کند (توبیاس کارله و همکاران،^۷ ۲۰۲۳). حسابرسان ممکن است از گزارش دهی بیش از حد تند و توهین آمیز و شخصی به دلیل خطرات احتمالی مسئولیت منصرف شوند و بنابراین ممکن است به فرمول‌های استاندارد بی‌ضرری متوسل شوند که از نظر قانونی قابل اعتراض نیستند (براسل و همکاران، ۲۰۱۶). علاوه بر این، منتقدان نگرانند که در متون استاندارد شده، ماژول‌های متنی (به عنوان مثال، تکرار واضحات)، و گزارش‌های محدود یا حتی «یک اندازه» دوباره در طول زمان تثبیت شوند (ژنگ و همکاران،^۸ ۲۰۲۱)، و افزایش در نظر گرفته شده در ارزش اطلاعات و در نتیجه ارتباط گزارش حسابرس توسعه یافته برای مخاطبان را محدود می‌کند. برای آن‌ها، ارزیابی اینکه آیا خطر تحریف با اهمیت تغییر نکرده است یا اینکه حسابرس فقط از گزارش تکرار واضحات استفاده می‌کند، غیرممکن است (کریستنسن و همکاران،^۹ ۲۰۱۹). در مقابل، با وجود معایبی که در بالا ذکر شد، استفاده از متون استاندارد می‌تواند خوانایی (برک و همکاران،^{۱۰} ۲۰۲۲؛ سیبک و کایا،^{۱۱} ۲۰۲۲؛ اسمیت، ۲۰۲۲) اطلاعات افشاشده با بهبود قابلیت مقایسه برای مخاطبین را افزایش دهد (شلوتر و راتزینگر-ساکل،^{۱۲} ۲۰۲۱).

علاوه بر این، تغییر گزارش حسابرسی بدون اطلاعات جدید حتی ممکن است بگونه‌ای باعث ایجاد اختلال در گزارش حسابرس شود. ونتر و کراسودومسکا (۲۰۲۴) نشان می‌دهند که ادبیات تحقیقات مربوط به اطمینان‌بخشی گزارش‌های مبسوط حسابرسی تحت تسلط روش‌های تحقیق اثباتی (مانند مطالعات آرشویی و طرح آزمایش) قرار دارد.

پژوهش‌های پیشین (به‌عنوان مثال، بدارد و همکاران،^{۱۳} ۲۰۱۹؛ کریستنسن و همکاران، ۲۰۱۴) بر این موضوع متمرکز شده است که آیا گزارش‌های حسابرسی در تصمیم‌گیری‌های سرمایه‌گذاران مربوط است یا اصطلاحاً برای مخاطبان ارزشمند است یا خیر. با این حال، سودمندی از جمله موارد دیگری است که لازمه آن جدید بودن اطلاعات ارائه‌شده و تازگی عناصر گزارش دهی است و از موارد ضروری دیگر اینست که عوامل تعیین‌کننده بالقوه هنوز به‌طور تجربی برای گزارش‌های متوالی در مورد همان موضوع در سطح مشتری بررسی نشده است. با انجام این کار به پژوهش‌های زبان‌شناسی عمومی در حسابداری به معنای وسیع‌تر و همچنین به تحقیق در مورد ویژگی‌های زبانی گزارش‌های حسابرس بسط یافته به معنای محدودتر کمک می‌شود (سیبک و کایا، ۲۰۲۲؛ لنوکس و همکاران،^{۱۴} ۲۰۲۲، ژنگ و همکاران،^{۱۵} ۲۰۲۱؛ اسمیت، ۲۰۲۲). نهایتاً،

به ادبیاتی کمک می‌شود که بر کیفیت گزارش‌های حسابرس گسترده و جدید بودن اطلاعات گزارش شده تمرکز دارد (ژنگ و همکاران، ۲۰۲۱).

۲-۱- رویکرد زبان‌شناختی تکرار و توضحات

تعاریف مختلفی از تکرار و توضحات در متون علمی موجود ارائه شده است. هنری و پیچوا (۲۰۲۰) این مفهوم را به عنوان زبان مورد استفاده مکرر بدون تغییر، تعریف می‌کنند که دارای ارزش اطلاعاتی اندک در افشای اطلاعات مالی شرکت‌ها نسبت به سایر اطلاعات است. وجود این گونه اطلاعات می‌تواند خواننده گزارش را در تمایز بین اطلاعات بسیار با اهمیت و اطلاعات غیر مهم دچار مشکل نماید. تکرار و توضحات با پیچیدگی یا خوانایی متن تفاوت دارد. زیرا متن تکرار شده ضرورتاً پیچیده یا کم‌خوان‌تر از سایر متون مالی افشا شده نیست. تکرار و توضحات با طول متن نیز تفاوت دارد. در حالیکه افزودن تکرار و توضحات می‌تواند طول هر یک از مستندات را افزایش دهد، تکرار و توضحات در برگیرنده متونی است که در طول اسناد و مدارک متفاوت با تغییرات اندک یا بدون تغییر مورد استفاده قرار گیرد. پرسشی که درباره تکرار و توضحات در افشاهای اوراق بهادار مطرح می‌شود این است که آیا این بیانیه روشی مؤثر برای آگاه‌سازی سرمایه‌گذاران و به اجرا درآوردن وظیفه نظارتی سازمان کمیسیون اوراق بهادار است یا خیر. بسیاری از کارهای علمی پیشین در مورد تکرار و توضحات مربوط به مستنداتی است که وظیفه‌ای مشابه قراردادهای مفاد اطلاعاتی دارند: هدف آن‌ها تعیین روابط حقوقی بین طرفین مختلف یا آگاه ساختن طرفین (مانند استفاده‌کنندگان) از حقوق آنان (یا نبود وجود حق و حقوق) است. برای مثال، اسناد بدهی شرکتی و سرمایه‌گذاری، بر سازو کارهایی دلالت دارد که بر اساس آن‌ها به صاحبان اوراق قرضه پرداخت صورت می‌گیرد و مشخص می‌کند که در این شرکت در صورت دریافت وام مشخصی چه اتفاقی خواهد افتاد. برخلاف بسیاری از این تکرار و توضحات که توسط طرفین قرارداد به راحتی درک می‌شوند، تحقیقات استادان مارک ویدمایر، رابرت اسکات و میتو گولاتی (۲۰۱۳) نشان داد که در بین وکلایی که به‌طور مرتب از این تکرار و توضحات استفاده می‌کنند، «هیچ درک گسترده‌ای از مفهوم واقعی این مفاد وجود ندارد.» این ابهام پس از آن بدنام و منفور گردید که موجب بروز مشکلاتی برای انتشاردهندگان بزرگ سهام گردید، مانند جمهوری آرژانتین که به دلیل وجود این مفاد قادر به ساختاردهی مجدد بدهی عظیم خود نشد. رویکرد تکرار و توضحات بر پایه نظریه‌های علمی قدرتمندی حمایت و استوار شده است که در این بخش به توضیح اجمالی هر یک از آن‌ها و نحوه حمایت از این رویکرد پرداخته شده است.

۲-۲ نظریه نیروهای بازار و شبکه‌های خارجی

یک حوزه مرتبط از نظریه حقوقی بیان می‌کند که زبان استاندارد زمانی پدیدار می‌شود که متن به‌مرور زمان توسط فعالان بازار از طریق تکرارهای متعدد هر نوع معامله پذیرفته شود. زمانی که استاندارد در بازار پذیرفته شد، انگیزه چندانی برای تغییر آن وجود نخواهد داشت، زیرا تغییر

هزینه بر است و منفعت انجام آن نصیب فردی که تغییر را اجرا می‌کند، نخواهد شد، بلکه به همه کاربران آینده زبان جدید تعلق خواهد گرفت. بنابراین تکرار واضحات به عنوان محصول یک شبکه خارجی توصیف شده است: با بکارگیری هرچه بیشتر ارزش بیشتری پیدا می‌کند، اما این ارزش به طرف‌های خارج از معامله‌ای که استاندارد در آن ایجاد شده است تعلق می‌گیرد (یعنی طرفین معاملات آتی). شرکت کنندگان با تجربه معامله ممکن است به دنبال استفاده از اصطلاحات «بازار» باشند، به این دلیل که آن‌ها به‌طور گسترده استفاده می‌شوند و بنابراین به‌طور گسترده توسط فعالان بازار، مانند سرمایه‌گذاران، شناخته شده و درک می‌شوند. اصطلاحات تکرار واضحات اگر از طریق تجربیات کسانی که در گذشته از آن‌ها استفاده می‌کردند شکل گرفته باشند، ممکن است حاصل یادگیری خارجی باشند. همکار جدید حقوقی شرکت‌ها با توجه به وظیفه تهیه پیش‌نویس اعلامیه می‌تواند با تکیه بر سال‌ها تجربه دیگران محصولی با کیفیت تولید کند (مک کلین^{۱۶}، ۲۰۱۹). این گونه افشاگری‌ها سه ویژگی جذاب دارند. اول، آن‌ها ممکن است ریسک و عدم اطمینان را کاهش دهند زیرا قبلاً توسط بازارها و تنظیم‌کننده‌ها آزمایش شده‌اند. دوم، آن‌ها ممکن است توسط فعالان بازار که اغلب چنین زبانی را می‌خوانند و بلافاصله پیام اصلی را تشخیص می‌دهند، راحت‌تر درک شوند. سوم، آن‌ها ممکن است کیفیت را با نشان دادن اینکه شرکت و مشاورانش بازار را درک می‌کنند و با آخرین معاملات و روندها آشنا هستند، نشان دهند و در نتیجه زبان مؤثر را تداوم بخشند (روبرتا کارمل^{۱۷}، ۲۰۱۶). با این حال، جنبه‌های منفی بالقوه‌ای وجود دارد، زیرا طرفین ممکن است به دلیل مشکل کنش جمعی که در ایجاد استاندارد جدید وجود دارد، برای استاندارد دی که ارزش‌آفرینی بیشتری دارد تمایلی به کنار گذاشتن استاندارد دی که به‌طور گسترده مورد استفاده قرار می‌گیرد نداشته باشند. بنابراین، تکرار واضحات ممکن است یک شبکه یا جنبه یادگیری خارجی را نشان دهد که به نوبه خود اگر معادل زبانی با قابلیت تشخیص آسان باشد، ممکن است پیامدهای مثبتی داشته باشد تا به راحتی قابل تشخیص باشد و افشای اطلاعات را برای کسانی که با آن آشنا هستند کارآمدتر کند، اما اگر اتکا به آن نوآوری زبان مؤثرتر را تضعیف کند ممکن است پیامدهای منفی داشته باشد (واش^{۱۸}، ۲۰۱۳).

۲-۳ نظریه اثرات رقیق شونده‌گی

اگرچه افراد هنگام تصمیم‌گیری منابع مختلفی از اطلاعات را در اختیار دارند، ولی تصمیمات زمانی دقیق‌تر هستند که تنها با استفاده از اطلاعات مرتبط با توجه به زمینه خاص گرفته شوند. یک نظریه قضاوت اجتماعی نشان می‌دهد که افراد چگونه از اطلاعات هنگام تصمیم‌گیری استفاده می‌کنند. موفقیت بالای تصمیم‌گیرندگان (یعنی تصمیمات خوب) ناشی از استفاده از نشانه‌های معتبر (یعنی اطلاعات تشخیصی) و نادیده گرفتن نشانه‌های نامعتبر (یعنی اطلاعات غیر تشخیصی) است. به عبارت دیگر، اطلاعات غیر تشخیصی اطلاعاتی هستند که به تصمیمی که اتخاذ می‌گردد مربوط نبوده و استفاده از آن منجر به تصمیمات با کیفیت پایین‌تر می‌شود (دالال و همکاران^{۱۹}، ۲۰۲۰). وجود اطلاعات غیر تشخیصی موجب کم‌رنگ شدن و بی‌اثر شدن

اطلاعات تشخیصی در متن می‌گردد. لذا باید در متون موردنظر، جهت بهبود اثربخشی متن (بهبود در قضاوت‌ها، ادراک و تصمیم‌گیری) اطلاعات غیرتشخیصی حذف شود تا بتوان فضا را برای اثربخش بودن اطلاعات تشخیصی فراهم آورد. هنگامی که افراد تصمیمات مهمی مانند تشخیص گناه یا بی‌گناهی متهم می‌گیرند، داشتن منابع متعدد اطلاعاتی مطلوب است. به عنوان مثال، حسابرسی که میزان احتمال تقلب را تعیین می‌کنند، هم تصمیمات مهمی می‌گیرند و هم می‌خواهند تا حد امکان اطلاعات بیشتری در مورد پرونده خود داشته باشند. با این حال، تحقیقات زیادی نشان داده است که استفاده از بیش از یک منبع شواهد، منجر به قضاوت‌های جانب‌دارانه در مورد شواهد ترکیبی می‌شود، به‌ویژه زمانی که یکی از منابع شواهد غیر تشخیصی باشد. با شواهد غیر تشخیصی، افراد اثر رقیق شونددگی را نشان می‌دهند: علیرغم بی‌ربط بودن آن، گنجاندن شواهد غیرتشخیصی تمایل به تضعیف یا رقیق کردن شواهد تشخیصی دارد (سنبورن و همکاران^{۲۰}، ۲۰۲۰). در بسیاری از وظایف مختلف، از جمله وظایف حسابرسان حرفه‌ای هنگام قضاوت در مورد احتمال تقلب و هم در قضاوت‌های حرفه‌ای خود، اثر رقیق شونددگی را نشان می‌دهند (والر و زمیلمن^{۲۱}، ۲۰۰۳). بدین معنی که تورش ناخواسته در قضاوت ایجاد می‌گردد و لذا این نظریه به‌منظور ارزیابی اثرات مشترک افشا و تکرار و اوضحات بر روی قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان مستقل بکار گرفته خواهد شد (به پیروی از پژوهش‌های هنری و پیچوا، ۲۰۲۰؛ فانینگ و همکاران^{۲۲}، ۲۰۱۵). دادگری و استورز لینگر^{۲۳} (۲۰۱۱) بیان می‌کنند که اگر چه تکرار و اوضحات موجب افزایش برجستگی اطلاعات جدید می‌شود، همزمان موجب کاهش خوانایی گزارش نیز می‌گردد. افشاهای دارای خوانایی کمتر می‌تواند حساسیت مخاطبان به اطلاعات تشخیصی را کاهش دهد (یو و ژانگ^{۲۴}، ۲۰۰۹؛ میلر^{۲۵}، ۲۰۱۰؛ آسای و رنکامپ^{۲۶}، ۲۰۱۷). اگر تکرار و اوضحات بیانگر زبانی باشد که مطابق استاندارد بازار است و سرمایه‌گذاران و تحلیلگران به آسانی آن را درک می‌کنند، می‌توان انتظار داشت نشانه‌هایی مشاهده شود که با اطمینان بیشتر در مورد یک ناشر مطابقت دارد. به‌طور کلی، نتایج تحقیقات تجربی نشان می‌دهد که تکرار و اوضحات با ابهام کمتری در رابطه با یک صادرکننده سهام همراه است (مک کلین، ۲۰۱۹).

۲-۴ نظریه درمان‌های بالقوه

نظریه درمان‌های بالقوه بیان می‌کند که هرگونه مشکل، درد و چالشی در طبیعت دارای علاج، چاره و یا درمان‌های بالقوه‌ای است که باید شناسایی، آزمون و بکار گرفته شوند. اگرچه نارسایی‌های متعدد شناسایی‌شده در ارتباط با گزارش حسابرسی و اثربخشی آن به عنوان یک چالش، مشکل و نقص برای دانش و حرفه حسابرسی بوده و هنوز هم پاسخی مناسب برای آن ارائه نشده است، ولی بر اساس نظریه درمان‌های بالقوه اعتقاد و باور این است که برای این مشکلات و نقص‌ها مسلماً درمان‌هایی بالقوه وجود دارد و باید از طرق مناسب و کارا، شناسایی و بکار گرفته شوند. همچنین، پیامدهای نامطلوب ناشی از اثرات رقیق شونددگی نیز می‌توانند به‌صورت مناسبی جبران و خنثی شوند. رویکردهای ترکیبی و خوشه‌ای نوین معرفی و آزمون شده در تحقیق حاضر

پاسخ و علاج مناسبی برای این نارسایی‌ها فراهم می‌نمایند. در این زمینه پژوهش‌هایی انجام شده که در ادامه برخی از آن‌ها ارائه شده است.

اسکندری و همکاران (۱۴۰۲) تأثیر کیفیت گزارش‌های حسابرسی، ساختار زبانی گزارش، و حرفه‌ای‌گری حسابرسان بر روی رفتار استفاده‌کنندگان: با تأکید بر رجحان محتوا بر شکل را مورد مطالعه قرار دادند. نتایج نشان می‌دهد، رتبه‌بندی مؤسسات توسط سازمان بورس و اوراق بهادار و جامعه حسابداران رسمی و تجربه حسابرس تأثیری بر رفتار استفاده‌کنندگان ندارد. این در حالی است که امتیاز و رتبه کیفیت گزارش‌های حسابرسی بر روی رفتار استفاده‌کنندگان تأثیر مثبت داشته است. لذا، نتایج این فرضیات بیانگر تأیید مفهوم رجحان محتوی بر شکل گزارش‌های حسابرسی می‌باشد.

کامیابی، ملکیان و جوادی‌نیا (۱۴۰۲) در تحقیقی به بررسی اثر شکل ارائه اطلاعات بر کیفیت قضاوت حسابرسان با در نظر گرفتن تردید حرفه‌ای و تجربه برای کاهش اثر شکل ارائه اطلاعات بر کیفیت قضاوت حسابرسان پرداختند. یافته‌های ایشان نشان داد که حسابرسان تحت تأثیر شکل ارائه اطلاعات قرار می‌گیرند. همچنین، خرده مقیاس‌های جستجوی دانش، وقفه در قضاوت، و ذهن پرسشگر در متغیر تردید حرفه‌ای موجب کاهش اثر شکل ارائه اطلاعات بر کیفیت قضاوت حسابرسان می‌شود. در نهایت تجربه بر انحراف معیار قضاوت اثر انحنایی دارد.

زلفی و یزدانیان (۱۴۰۲) در تحقیق خود سازه‌های تاریک شخصیت به‌عنوان نقطه کانونی و ارتباط مستقیم آنها با ارزیابی عملکرد حسابرس از ریسک تقلب و همچنین از طریق میانجی‌گری تعارض درک شده در میان حسابرسان را مورد بررسی قرار دادند. نتایج ایشان نشان داد که ماکیاولیسم و خودشیفتگی حسابرس بر عملکرد وی از ارزیابی ریسک تقلب تأثیرگذار هستند، لیکن جامعه‌ستیزی بر عملکرد حسابرس تأثیرگذار نیست.

نونهال نهر و زبان‌بند (۱۴۰۱) تأثیر حمایت سازمانی درک شده بر قصد هشداردهی حسابرسان درباره خطاکاری را مورد مطالعه قرار دادند. هدف پژوهش بررسی تأثیر حمایت سازمانی درک شده بر قصد هشداردهی حسابرسان درباره خطاکاری است. ابزار جمع‌آوری داده‌ها پرسشنامه استاندارد است. جامعه آماری پژوهش کارکنان موسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و اساتید و دانشجویان تحصیلات تکمیلی رشته حسابداری و حسابرسی است. که از بین آن‌ها طبق فرمول کوکران با جامعه نامعلوم ۳۸۴ نفر به عنوان نمونه پژوهش انتخاب گردیده است. به‌منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها از آزمون رگرسیون خطی ساده استفاده گردید. نتایج پژوهش نشان داد که حمایت سازمانی درک شده بر قصد هشداردهی حسابرسان درباره خطاکاری تأثیر دارد.

لیثی، محمدزاده، نونهال نهر و زینالی (۱۴۰۱) تأثیر استفاده از الگوی نقشه پردازی ذهنی بر قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان مستقل را مورد مطالعه قرار دادند. تحقیق با مشارکت کامل ۱۱۸ نفر از حسابرسان مستقل در سال ۱۳۹۹ انجام گرفت و از روش تحقیق طرح آزمایش (با استفاده از دو گروه آزمایش و کنترل) استفاده شده است. نتایج تحقیق نشان داد که استفاده از الگوی

نقشه ذهنی تأثیر مثبت و معنی‌داری بر قضاوت‌های حساب‌رسان دارد؛ همچنین تجربه کاری حساب‌رسان به عنوان یک متغیر تعدیل‌گر بررسی گردیده و نتایج نشان داد که تأثیر استفاده از الگوی نقشه ذهنی در گروه‌های دارای تجربه کاری پایین‌تر نسبتاً قوی‌تر بوده است.

نوروزی و رضایی (۱۳۹۹) رابطه بین خوانایی گزارش حسابرسی و کیفیت تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان را بررسی کردند. در این پژوهش سه گروه از مهم‌ترین استفاده‌کنندگان شامل سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و مدیران مورد توجه قرار گرفته است. برای بررسی این موضوع از اطلاعات ۶۱ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در طول سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۸ استفاده شده. نتایج نشان می‌دهد که بین خوانایی گزارش حسابرسی و کیفیت تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران رابطه مثبت وجود دارد.

ونتر و کراسودومسکا (۲۰۲۴) به بررسی ادبیات جاری مرتبط با اطمینان‌بخشی گزارش مسووط حسابرسی پرداخته و نشان دادند که این ادبیات همچنان تحت تسلط مطالعات اثباتی قرار دارد که به بررسی عوامل ایجادکننده و عواقب ناشی از اطمینان‌بخشی می‌پردازند. آنها حوزه‌های موضوعی مرتبط با عوامل تعیین‌کننده و همچنین مرتبط با عواقب ناشی از اطمینان‌بخشی را به تفکیک مشخص نموده، و نهایتاً مسیرهای متعدد دستیابی به اهداف استانداردگذاران و مقررات‌گذاران حسابرسی را برای پژوهش‌گران بعدی مشخص نمودند.

چوآی و همکاران^{۲۷} (۲۰۲۳) به این سؤال پاسخ دادند که آیا زبان توضیحی ریسک حسابرسی درک شده توسط حساب‌رسان را بیان می‌کند؟ مطالعه‌ای با استفاده از معیار تحلیل داده‌های جدید بزرگ که هدف آن بررسی رابطه بین زبان توضیحی، حق‌الزحمه حسابرسی و ساعات حسابرسی است تا نشان دهد حساب‌رسان از زبان توضیحی در گزارش‌های حسابرسی برای توضیح ریسک درک شده حسابرسی استفاده می‌کنند؛ از آنجایی که ارزش احساساتی مثبت (منفی) به این معنی است که ریسک حسابرسی کم (بالا) است، نتایج نشان می‌دهد که حساب‌رسان برای انتقال ریسک ذاتی حسابرسی و دریافت حق‌الزحمه حسابرسی بالاتر از مشتریان پرخطر، زبان توضیحی را به شیوه‌ای منفی توصیف می‌کنند. علاوه بر این، زمانی که زبان توضیحی شدیدتر باشد، مانند گزارش دادن تعداد متعدد زبان توضیحی یا نظری که نگران‌کننده است، رابطه تقویت می‌شود. در نهایت، ارزش احساسات حسابداری با کیفیت که با ارزش مطلق اقلام تعهدی اختیاری اندازه‌گیری می‌شود، همبستگی دارد. برخلاف تحقیقات قبلی، یافته‌های نویسندگان نشان می‌دهد که حساب‌رسان خطرات حسابرسی شرکت مشتری را با گنجاندن زبان توضیحی در گزارش‌های حسابرسی افشا می‌کنند. علاوه بر این، نتایج ایشان نشان می‌دهد که معیارهای جدید آنها به‌طور مؤثر ریسک حسابرسی را که به‌صورت کیفی در گزارش حسابرسی مشخص شده است، شناسایی می‌کند.

کارله، پاپرت و کوئیک (۲۰۲۳) در تحقیق خود به بررسی شباهت متن، تکرار واضحات و عوامل تعیین‌کننده آنها در افشای مسائل کلیدی حسابرسی پرداختند. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که حساب‌رسان اغلب از موارد فرمول‌بندی‌های مشابه هنگام افشای یک مسایل کلیدی حسابرسی

(KAM) در مورد همان موضوع در سطح مشتری و در سال‌های متوالی، استفاده می‌کنند. ما بیشتر متوجه می‌شویم که نرخ شباهت به طور معنی‌داری با تغییر موسسه حسابرسی همبستگی منفی دارد، و با شرکت‌های مشتری که دارای یک وضعیت مالی پایدار و نسبت بالایی از حقوق صاحبان سهام هستند، همبستگی مثبت و معنی‌داری دارند.

لنوکس و همکاران^{۲۸} (۲۰۲۳) به این سؤال پاسخ دادند که چرا گزارش‌های حسابرسی گسترده برای سرمایه‌گذاران آموزنده نیست؟ و شواهدی از انگلستان ارائه کردند. تدوین‌کنندگان استاندارد در سراسر جهان الزامات گزارش حسابرسی جدیدی را با هدف آموزنده‌تر کردن گزارش‌های حسابرسی برای سرمایه‌گذاران تصویب کرده‌اند. در انگلستان، استاندارد جدید مدل گزارشگری حسابرسی را با الزام حساب‌برسان به افشای خطرات تحریف بااهمیت (RMMs) که بیشترین تأثیر را بر حسابرسی صورت‌های مالی داشته است، گسترش می‌دهد. آن‌ها شواهدی ارائه می‌دهند که نشان می‌دهد RMMها فاقد محتوای اطلاعاتی هستند، زیرا سرمایه‌گذاران قبلاً از خطرات گزارشگری مالی قبل از اینکه حساب‌برسان شروع به افشای آن‌ها در گزارش‌های حسابرسی گسترده کنند، مطلع شده بودند.

آریکان (۲۰۲۲) در تحقیقی به بررسی تأثیر زبان دارای تکرار واضحات بر قضاوت‌های سرمایه‌گذاران غیرحرفه‌ای پرداخته است. نتایج این مطالعه که به روش طرح آزمایش تجربی انجام شده است، نشان می‌دهد که نگرانی تدوین‌کنندگان مقررات ممکن است موجه باشد. سرمایه‌گذاران غیرحرفه‌ای که افشاهای عمومی را می‌خوانند، بلافاصله پس از خواندن آن مطالب، نسبت به کسانی که افشاهای خاص‌تری را می‌خوانند، هنگامی که اطلاعات قبلی درباره عامل خطر افشا شده بلافاصله قبل از خواندن افشای ریسک در حافظه آنها موجود است، واکنش کمتری نشان می‌دهند. علاوه بر این، با درک ریسک، سرمایه‌گذاران غیرحرفه‌ای نسبت به هم‌تایان خود که افشای خاص‌تری را مطالعه می‌کنند، شگفت‌زده‌تر می‌شوند و بر این اساس قضاوت‌های اعتبادهی خود را کاهش می‌دهند. نهایتاً، این سرمایه‌گذاران قضاوت‌های خود را پس از تحقق ریسک به میزان بیشتری نسبت به کسانی که افشای خاص‌تری را مطالعه کرده‌اند تصحیح می‌کنند.

اسمیت^{۲۹} (۲۰۲۲) در مقاله‌ای محتوای گزارشگری حساب‌برس گسترده در بریتانیا را مورد تجزیه و تحلیل قرارداد. نتایج نشان داد که بهبودها در سال اول اجرا متمرکز شده‌اند. علاوه بر این، گزارش‌های حسابرسی شامل عبارات عمومی‌تر نسبت به رشته‌های خاص است که در ارتباطات توسعه‌یافته مدیریت اشاره شده است. با استفاده از معیار خوانایی اطلاعات، مشخص شد که گزارش‌های حسابرسی پس از انتشار استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۰ حتی زمانی که ریسک‌های بیشتری را افشا می‌کند، قابل خواندن هستند. به‌طور کلی، این نتایج نشان می‌دهد که گزارش‌های حسابرسی گسترده را می‌توان به‌گونه‌ای تهیه کرد که درک آن آسان‌تر باشد و درعین حال ریسک‌های اساسی در حسابرسی صورت‌های مالی را به اشتراک بگذارند.

۲-۵ فرضیه‌های پژوهش

تحقیق حاضر که به ارزیابی تاثیر رویکرد تکرار واضحات زبان در گزارش حسابرسی بر رفتارهای قضاوتی و شناختی سرمایه‌گذاران می‌پردازد، به مقایسه مابین رفتارهای سرمایه‌گذاران در سال دوم نسبت به سال اول پرداخته است. ضمناً با توجه به اهمیت دانش و تخصص تجربی بر رفتارهای سرمایه‌گذاران، میزان تجربه را به عنوان متغیر تعدیلی در نظر گرفته و تأثیر آن را در فرضیه‌های جداگانه‌ای به شرح زیر آزمون کرده‌ایم.

فرضیه اول: تکرار واضحات بالا در گزارش حسابرسی بر اثربخشی گزارش (رفتارهای قضاوتی و شناختی) برای سرمایه‌گذاران کم‌تجربه تأثیر دارد.

فرضیه دوم: تکرار واضحات بالا در گزارش حسابرسی بر اثربخشی گزارش (رفتارهای قضاوتی و شناختی) برای سرمایه‌گذاران باتجربه و خبره تأثیر دارد.

۳- روش‌شناسی پژوهش

برای انجام پژوهش ابتدا از طریق مرور مبانی نظری و مصاحبه با خبرگان و همچنین با در نظر گرفتن اهداف گزارش‌های حسابرسی و استانداردهای حسابرسی مربوط به گزارشگری حسابرسی، اقدام به اعمال تغییرات مربوط به متغیر مستقل تحقیق (تکرار واضحات بالا و تکرار واضحات پایین) و تهیه گزارش‌های حسابرسی موردنظر (ابزار اجرای تحقیق) نموده و از این طریق اقدام به تشکیل گروه‌های کنترل و آزمایش برای پیاده‌سازی طرح آزمایش موردنظر تحقیق شده است. ضمناً برای آزمون نقش تجربه به عنوان متغیر تعدیل‌گر تحقیق نیز آزمودنی‌های تحقیق با بیش از ۳ سال سابقه سرمایه‌گذاری به عنوان سرمایه‌گذاران حرفه‌ای و با تجربه، و همچنین آزمودنی‌های دارای کمتر از ۳ سال سابقه سرمایه‌گذاری به عنوان سرمایه‌گذاران تازه‌کار و کم‌تجربه انتخاب گردیده و در گروه‌های مربوطه جای‌داده شده است. طرح تحقیق تجربی یا آزمایشی یکی از دقیق‌ترین و کارآمدترین روش‌های تحقیق از نظر روایی داخلی است که برای آزمون فرضیه‌ها مورد استفاده قرار می‌گیرد. هدف این تحقیق بررسی تأثیر محرک‌ها، روش‌ها و یا شرایط خاص محیطی بر روی یک گروه آزمودنی می‌باشد. در این روش افراد متجانس آزمودنی به‌طور تصادفی به دو گروه الف و ب تقسیم می‌شوند. در این حالت، گروه الف را گروه آزمایش می‌نامند که تحت تأثیر متغیر یا متغیرهای مستقل قرار گیرند؛ گروه ب را گروه کنترل یا گروه شاهد می‌نامند که تحت تأثیر متغیرهای مستقل قرار نمی‌گیرند. این روش به‌صورت پس‌آزمون مورد بررسی قرار می‌گیرد، بدین معنی که گروه آزمایش تحت تأثیر متغیر مستقل قرار می‌گیرد و گروه‌های آزمایش و کنترل به‌صورت تصادفی از میان جامعه هدف انتخاب خواهند شد. محاسبه حجم نمونه با استفاده از رابطه زیر مشخص شده است:

$$n = \frac{\left(z_{1-\frac{\alpha}{2}} + z_{1-\beta} \right)^2 (\delta_1^2 + \delta_2^2)}{(\mu_1 - \mu_2)^2}$$

که در آن μ_1 و μ_2 برآوردی از میانگین گروه اول و گروه دوم؛ δ_1^2 و δ_2^2 نیز به ترتیب برآوردی از انحراف معیار دو گروه؛ $Z_1 - \frac{\alpha}{2}$ برای سطح اطمینان ۹۵ درصد برابر ۱,۹۶ و $Z_{1-\beta}$ توان آزمون آماری برای توان ۹۵٪ نیز مقداری برابر ۱,۹۶ دارد. بنابراین حجم نمونه با حدود اطمینان ۹۵ درصد و توان آزمون آماری ۹۵ درصد در هر گروه حداقل تعداد ۷۰ نفر برآورد گردید.

برای اجرای پژوهش ابتدا گزارش حسابرسی استاندارد یک شرکت نمونه را برای سال اول تهیه می‌کنیم (که این گزارش برای تمامی گروه‌های آزمودنی‌ها بصورت یکسان می‌باشد)؛ سپس برای سال دوم نیز با اعمال ویژگی‌های موردنظر برای ایجاد متغیر مستقل تحقیق، دو نوع گزارش حسابرسی شامل (الف) گزارش حسابرسی با تکرار واضحات بالا در مطالبی که به‌صورت تکراری و عمدتاً بر مبنای استانداردهای حسابرسی و یا شرایط خاص حاکم بر واحد مورد رسیدگی و یا بر اساس سلیقه و نظر حسابرس در گزارش سال جاری نسبت به سال قبل به‌صورت تکراری ارائه شده است؛ و (ب) گزارش حسابرسی با تکرار واضحات پایین (یعنی حذف مطالبی که به‌عنوان مطالب تکراری و یا تکرار واضحات در گزارش‌های حسابرسی ارائه می‌شوند و در گزارش سال پیش نیز وجود داشته است و بدون تغییر در گزارش حسابرسی سال جاری نیز ارائه می‌شود). بدین ترتیب با درنظر گرفتن انواع گزارش حسابرسی (با تکرار واضحات بالا و با تکرار واضحات پایین) و نقش تجربه سرمایه‌گذاران (دارای تجربه بالا و تجربه پایین)، طرح تحقیق حاضر به‌صورت ۲ * ۲ یعنی شامل ۴ گروه خواهد بود. در طرح آزمایش نیز ابتدا صورت‌های مالی و گزارش‌های حسابرسی یک شرکت فرضی که بر اساس تعدیلات مورد نظر تحقیق آماده‌سازی گردیده است، به هر یک از گروه‌های کنترل (به همراه توضیحات لازم در راستای چگونگی مشارکت آن‌ها) ارائه نموده و از آن‌ها درخواست شده تا پس از مطالعه منابع ارائه شده به آن‌ها به پرسش‌هایی که در قالب یک پرسشنامه پس‌آزمایشی ارائه شده پاسخ موردنظر خود را ارائه نمایند^{۳۰}. در این پرسشنامه نیز سؤالاتی در راستای اندازه‌گیری و عملیاتی نمودن متغیرهای وابسته تحقیق (ابعاد مختلف اثربخشی گزارش حسابرسی برای سرمایه‌گذاران شامل رفتارهای قضوتی و رفتار شناختی) مطرح شده است. در واقع، اثربخشی گزارش حسابرسی شامل عملکرد جلب توجه‌کنندگی گزارش حسابرسی؛ قضاوت‌های حرفه‌ای (تغییر نگرش)؛ تصمیم‌گیری اقتصادی (تغییر رفتار) و ادراک آزمودنی‌ها است. مقیاس سنجش سؤالات پرسشنامه مبتنی بر مقیاس لیکرت ۷ نقطه‌ای است و ادراک با ۷ سؤال؛ قضاوت حرفه‌ای با ۱۲ سؤال؛ تصمیم‌گیری اقتصادی با ۴ سؤال و عملکرد جلب توجه‌کنندگی با ۵ سؤال سنجیده شده است. به‌منظور سنجش پایایی سؤالات پرسشنامه نیز از آلفای کرونباخ استفاده شده است که مقدار آن برای پرسشنامه اثربخشی گزارش‌ها معادل ۹۳ درصد برآورد گردید که پایایی مورد قبولی است.

۴- یافته‌های پژوهش

ابتدا آمار مربوط به جمعیت شناختی سرمایه‌گذاران در جدول شماره ۱ زیر ارایه شده است:

جدول ۱: آمار جمعیت شناختی آزمودنی‌ها

آخرین مدرک تحصیلی		
کارشناسی و پایین تر	کارشناسی ارشد	دکتری
٪۳۵	٪۴۰	٪۲۵
جنسیت سرمایه‌گذاران		
مرد	زن	
٪۶۵	٪۳۵	
تجربه تحلیل صورت‌های مالی و انجام سرمایه‌گذاری		
کمتر از ۳ سال	۳ سال و بالاتر	
٪۵۰	٪۵۰	
سابقه آشنایی یا انجام حرفه‌ای حسابرسی		
کمتر از ۲ سال	۲ تا ۶ سال	بیشتر از ۶ سال
٪۱۵	٪۳۵	٪۵۰

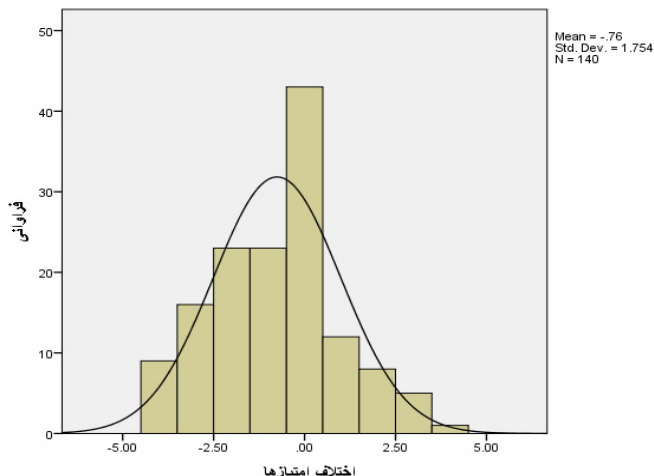
آمار توصیفی مربوط به متغیرهای پژوهش در جدول ۲ ارائه شده است:

جدول ۲: آمار توصیفی

مؤلفه	حجم نمونه	انحراف استاندارد	میانگین	حداقل	حداکثر
ادراک	۱۴۰	۱/۰۳	۴/۳	۱/۷۱	۶/۰۰
قضاوت حرفه‌ای	۱۴۰	۱	۴/۲	۱/۵۰	۵/۲۵
تصمیم‌گیری اقتصادی	۱۴۰	۱/۱۴	۳/۱۹	۱/۲۵	۶/۷۵
عملکرد جلب توجه‌کنندگی	۱۴۰	۱/۰۶	۳/۱۸	۱/۲۰	۶/۰۰

ارقام آرایه شده در جدول یافته‌های توصیفی برای کل آزمودنی‌ها آرایه شده است و نشان می‌دهد که از حداکثر امتیازات ممکن بر اساس طیف لیکرت ۷ گزینه‌ای در نظر گرفته شده در پرسشنامه تحقیق، ادراک سرمایه‌گذاران دارای بالاترین امتیاز (۴/۳) و عملکرد جلب توجه‌کنندگی (رفتار شناختی سرمایه‌گذاران) دارای کمترین امتیاز (۳/۱۸) بوده است. همچنین مشاهده می‌شود که امتیازات هر سه مولفه رفتار قضاوتی سرمایه‌گذاران دارای امتیازات بیشتری از مولفه رفتار شناختی سرمایه‌گذاران است، بدین معنی که بطور کلی تاثیر تکرار واضحات بر اثربخشی گزارش حسابرسی از نظر رفتارهای قضاوتی بیشتر از رفتارهای شناختی آنها می‌باشد.

ضمناً با توجه به لزوم نرمال بودن توزیع داده‌ها برای استفاده از آزمون‌های موردنظر برای بررسی فرضیه‌های تحقیق، ابتدا به بررسی این امر پرداخته و نرمالیتی برای اختلاف امتیازهای دو گروه با استفاده از هیستوگرام شکل ۱ نشان داده شده است که بیانگر نرمال بودن توزیع داده‌ها (امتیازات گروه‌های آزمودنی‌ها) به عنوان متغیر وابسته تحقیق می‌باشد.



شکل ۱: هیستوگرام اختلاف امتیازهای دو گروه

فرضیه اول: تکرار واضحات بالا در گزارش حسابرسی بر اثربخشی گزارش (رفتارهای قضاوتی و شناختی) برای سرمایه‌گذاران کم‌تجربه تأثیر دارد.
 نتایج تحلیل ANCOVA برای اندازه‌های تکراری در جدول ۳ نشان داده شده است.

جدول ۳: نتایج آزمون ANCOVA برای اندازه‌های تکراری فرضیه اول

نتایج ANCOVA			نتایج کرویت ماچولی			
ضریب اتا	سطح معنی‌داری	آماره F	ضریب گرین هاوس	سطح معنی‌داری	درجه آزادی	کای دو
۰/۸۸۲	۰,۰۰	۳۸۱/۵	۰/۵۴۸	۰/۰۰۰	۱۴	۱۳۵/۴۰۳

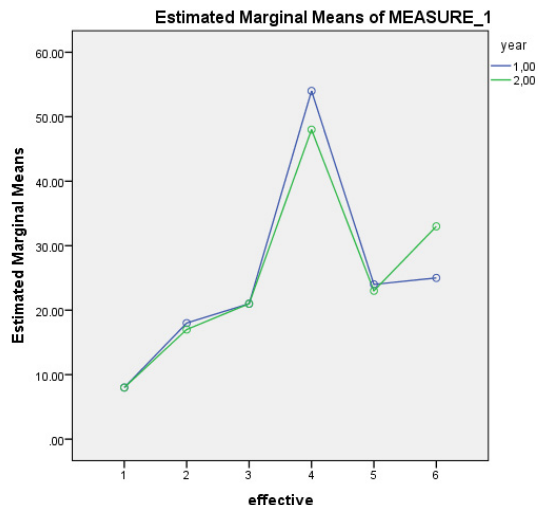
با توجه به اینکه سطح معنی‌داری کمتر از ۵ درصد است، در نتیجه فرض کرویت یا همگنی واریانس رد می‌شود. همچنین جدول اطلاعاتی را ارائه می‌دهد که نشان می‌دهد در مقاطع زمانی مختلف تفاوت کلی بین میانگین‌های اثربخشی دو گروه وجود دارد. این جدول مقدار F را برای عامل «زمان» در سطح معنی‌دار نشان می‌دهد. مشاهده می‌شود که برای انجام آزمون از تصحیح گرین هاوس-گیسر استفاده شده است، مقدار اِپسیلون مربوطه برای تصحیح گرین هاوس-گیسر ۰/۵۴۸ است. بنابراین، درجات آزادی تعدیل شده برای تصحیح در ضریب گرین هاوس-گیسر به دست آمده که در ۱۴ درجه آزادی متناظر برای شرایط فرضی کرویت ضرب می‌شود، که برابر ۲,۴۳ می‌شود، به‌طور مشابه درجات خطای آزادی نیز در این ضریب باید ضرب شود.
 نتایج تحلیل اثربخشی را در مورد سرمایه‌گذاران کم‌تجربه تأیید می‌کند. بر اساس نتایج به دست آمده مشخص شد ANCOVA اندازه‌های تکراری با ضریب تصحیح گرین-هاوس $F(2, 439) = 381.52$ و $P < 0.001$ معنی‌دار است. آزمون‌های پست‌هاک با استفاده از مقایسات بنفرونی کاهش در مقادیر اثربخشی سال دوم نسبت به سال اول را در تمام

مؤلفه‌های اثربخشی نشان می‌دهد. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که تکرار و وضاحت بالا در گزارش حسابرسی بر اثربخشی گزارش (رفتارهای عملکردی و شناختی) برای سرمایه‌گذاران کم‌تجربه تأثیر معنی‌دار دارد. زیرا برای ایشان هنوز مطالب گزارش‌های حسابرسی کلیشه‌ای نشده و آن‌ها تمامی مطالب را دقیق و کامل مورد مطالعه قرار می‌دهند و لذا تکرار و وضاحت موجب می‌شود تا مطالب اصلی از دید و توجه ایشان تا حدودی دور بماند و نهایتاً اثربخشی گزارش حسابرسی کاهش یابد. نتایج آزمون بنفرونی نیز در جدول ۴ ارائه شده است:

جدول ۴: مقایسات زوجی بنفرونی مؤلفه‌های اثربخشی فرضیه اول در مورد سرمایه‌گذاران کم‌تجربه

تکرار وضاحت بالا	تکرار وضاحت پایین	میانگین اختلاف سال اول و دوم	انحراف استاندارد	سطوح معنی‌داری
ادراک	قضاوت حرفه‌ای	۸/۷۸۶	۰/۵۲	۰/۰۰۰
	تصمیم‌گیری اقتصادی	۱۲/۴۹۱	۰/۴۴	۰/۰۰۰
	عملکرد جلب توجه‌کنندگی	۴۰/۴۱۲	۱/۱۹	۰/۰۰۰
قضاوت حرفه‌ای	تصمیم‌گیری اقتصادی	۳/۷۰	۰/۵۹۹	۰/۰۰۰
	عملکرد جلب توجه‌کنندگی	۳۳/۶۲	۱/۱۷	۰/۰۰۰
تصمیم‌گیری اقتصادی	عملکرد جلب توجه‌کنندگی	۲۹/۹۱	۱/۳۱	۰/۰۰۰
مبتنی بر میانگین‌های حاشیه‌ای				
*تفاوت میانگین‌ها در سطح ۰/۰۵ معنی‌دار است				
مقایسات بر اساس آزمون بنفرونی انجام شده است				

همچنین نمودار مربوط به تأثیر زمان بر عامل اثربخشی در شکل ۲ نشان داده شده است:



شکل ۲: نمودار مقایسه بین تکرار وضاحت بالا در سال دوم با سال اول خودش

فرضیه دوم: تکرار وضاحت بالا در گزارش حسابرسی بر اثربخشی گزارش (رفتارهای عملکردی و شناختی) برای سرمایه‌گذاران باتجربه و حرفه‌ای تأثیر دارد. برای آزمون این فرضیه یعنی بررسی تأثیر خبرگی (تجربه بالا) بر اثربخشی گزارش حسابرسی از آزمون ANCOVA برای اندازه‌های تکراری استفاده شده است. نتایج این آزمون در جدول ۵ ارائه شده است:

جدول ۵: نتایج آزمون ANCOVA برای اندازه‌های تکراری فرضیه دوم

نتایج ANCOVA		نتایج کرویت ماچولی			
سطح معنی داری	آماره F	ضریب گرین هاوس	سطح معنی داری	درجه آزادی	کای دو
0/168	1/59	0/548	0/000	14	283/394

یافته‌های ارائه شده در جدول ۵ نشان می‌دهد که تکرار وضاحت در گزارش‌های حسابرسی تأثیر معنی داری بر اثربخشی گزارش حسابرسی برای سرمایه‌گذاران حرفه‌ای و خبره ندارد و این امر می‌تواند تأییدی بر اثر تقلیل دهندگی تجربه در ارتباط با تأثیر منفی وجود تکرار وضاحت بالا بر اثربخشی گزارش حسابرسی باشد.

۵- بحث و نتیجه‌گیری

نتایج این تحقیق به صورت کامل تأثیر تکرار وضاحت بالا در گزارش حسابرسی را بر اثربخشی این گزارش در سال‌های متوالی نشان می‌دهد. بطور کلی، وجود تکرار وضاحت بالا در گزارش حسابرسی موجب کاهش اثربخشی آن برای سرمایه‌گذاران و کمک به ایشان در اتخاذ تصمیمات آگاهانه می‌گردد. ضمناً، نتایج تحقیق بیانگر وجود اثر تقلیل دهندگی تجربه در کنترل تأثیر منفی تکرار وضاحت در گزارش حسابرسی بوده است؛ بدین ترتیب که اثر منفی تکرار وضاحت برای سرمایه‌گذاران کم تجربه بسیار شدید و معنی دار بوده است ولی برای سرمایه‌گذاران باتجربه چندان با اهمیت و معنی دار نبوده است، و در واقع وجود تجربه در سرمایه‌گذاران مانع از اشتباه و گمراهی آنها بر اثر وجود تکرار وضاحت در گزارش حسابرسی شده است. در این راستا برک و همکاران^{۳۱} (۲۰۲۲) می‌گویند که چون ایالات متحده آخرین کشوری بود که این نوع گزارش حسابرسی را پذیرفت، حسابرسان آمریکایی از تجربیات همکاران خود در کشورهایی که گزارش گسترده حسابرسی به کار برده شده بودند آگاه بودند و می‌توانستند برای اجرای موارد کاربردی گزارش‌های CAM آماده باشند. در انگلیس، حسابرسان زمان زیادی برای آماده‌سازی برای مقررات جدید نداشتند. در چنین شرایطی، ادعا می‌شود که محافظه‌کارترین راهکار برای حسابرسان، نرمال‌سازی اطلاعات به کمک استفاده از گزارش‌های تکرار وضاحت تعریف شده بود. استفاده از زبان همراه با تکرار وضاحت راهی برای گریز حسابرس از آشوبناکی در گزارش خویش است. حسابرس گزینه‌ای ندارد اما برای به تصویر کشیدن گزارش خود با این ابزار یعنی افزایش

تکرار واضحات تجهیز می‌شود. نتایج این تحقیق نشان داد که در حالت کلی تکرار واضحات بالا در گزارش‌های حسابرسی موجب کاهش اثربخشی گزارش حسابرسی می‌گردد. ضمناً این اثر منفی در مورد سرمایه‌گذاران کم‌تجربه و تازه‌کار بسیار شدیدتر بوده ولی در مورد سرمایه‌گذاران خبره و باتجربه چندان معنی‌دار و قوی نبوده است و این امر می‌تواند ناشی از اثر تقلیل دهنده‌گی تجربه در ارتباط با اثر منفی تکرار واضحات بر اثربخشی گزارش‌های حسابرسی باشد و اعتبار این نظریه در ارتباط بین متغیرهای مورد بررسی را تأیید نماید. بیشتر شرکت‌ها عوامل خطر را با استفاده از زبان مبهم و بی‌درنگ افشا می‌کنند. تدوین‌کنندگان مقررات حسابرسی همواره نگران این هستند که این ابهام باعث کاهش سودمندی تصمیم‌گیری اطلاعات شود. از این رو، آنها شرکت‌ها را تشویق می‌کنند که در انتشار و افشای اطلاعات خود، به جای کلی بودن، خاص‌تر باشند و بر روی موضوعات جدید و خاص تمرکز و تأکید نمایند. با این وجود، تاکنون شناخت کمتری در مورد تأثیر اطلاعات خاص‌تر بر روی سرمایه‌گذاران حاصل شده است و این امر نیازمند انجام تحقیقات و بررسی‌های بیشتر و دقیق‌تری است. یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد شاخص‌های مختلف موجود از دیدگاه برخورداری از ارزش ارتباطی (به عنوان مثال، خوانایی، محتوای ارزیابی، کمک‌های بصری، و ویژگی) برای سرمایه‌گذاران کم‌تجربه اهمیت بیشتری دارد. از سوی دیگر، آزمون‌های مقطعی انجام شده در ادبیات تحقیق نیز نشان می‌دهد که اثربخشی گزارش حسابرسی در سال‌های مورد مطالعه متفاوت است. در نهایت، به‌طور کلی مطابق با مطالعات هم‌زمان، هیچ مستندی یافت نشد که نشان دهد چندین شاخص بطور هم‌زمان در مورد ارزش ارتباطی گزارش حسابرسی برای سرمایه‌گذاران مختلف موثر باشد. با این حال، بر اساس نتایج به دست آمده برای سرمایه‌گذاران کم‌تجربه مشاهده می‌گردد که وجود تکرار واضحات در متن گزارش حسابرسی اثرات منفی بیشتری بر رفتارهای قضاوتی و شناختی ایشان دارد؛ ولی سرمایه‌گذاران باتجربه به علت آشنایی عمیق‌تر با موضوعات حسابرسی مندرج در گزارش حسابرسی، وجود تکرار واضحات در متن گزارش تأثیر معنی‌داری بر رفتار ایشان نداشته است.

یافته‌های این پژوهش توضیح احتمالی برای حسابرسان و همچنین برای تدوین‌کنندگان استانداردها و مقررات حسابرسی ارائه می‌دهند. همچنین به مبانی نظری کلی و رو به رشد در مورد گزارش‌های حسابرسی گسترده کمک می‌کند. به تدوین‌کنندگان استانداردها و مقررات حسابرسی و همچنین تدوین‌کنندگان مقررات و ناظران بازارهای سرمایه پیشنهاد می‌گردد تا با استفاده از یافته‌های تحقیق حاضر رویکردی را اتخاذ نمایند تا از وجود تکرار واضحات در گزارش حسابرسی (که در حال حاضر بخش عمده‌ای از گزارش حسابرسی را شامل می‌شود) به‌صورتی هدفمند و اصولی ممانعت گردد و از این طریق حمایتی جدی از سرمایه‌گذاران کم‌تجربه و تازه‌وارد به بازار به عمل آورند و هم موجب تقویت نقش اجتماعی و اقتصادی حسابرسی و گزارش حسابرسی در جامعه شوند. نتایج همچنین برای حرفه حسابرسی جالب است. برای آن‌ها ضروری است که شیوه‌های گزارش‌دهی فعلی را به‌طور انتقادی زیر سؤال ببرند. علاوه بر این، نتایج ممکن است به اعضای کمیته حسابرسی در شرکت‌ها انگیزه‌ای مضاعف‌تر برای نظارت

بر رفتار گزارشگری حسابرسان داخلی نیز بدهد. در نهایت، نتایج تحقیق حاضر می‌تواند برای تأمین‌کنندگان سرمایه نیز مفید باشد، زیرا ایشان می‌توانند با درک این نتایج، با اطمینان بیشتری از گزارش‌های حسابرسی بهره‌برداری نمایند. این مطالعه برای استانداردها، تنظیم‌کننده‌ها و دانشگاهیان مفید است، زیرا این مطالعه رویکردی مبتنی بر محتوا را برای ارزیابی اثرات اجرای افشای گزارش‌های حسابرسی ارائه می‌کند که می‌تواند تدوین استانداردهای آینده را تسهیل و هدفمندتر نماید. به پژوهش‌گران آتی پیشنهاد می‌گردد رویکرد مورد بررسی و روش‌های مورد استفاده در این تحقیق را جهت بررسی در سایر گزارش‌های علمی و تخصصی حسابداری و حسابرسی مانند گزارش حسابرسی داخلی، گزارش هیئت مدیره، گزارش حسابرسی ویژه و مانند آنها بررسی نموده و موجب غنای ادبیات پژوهشی و تخصصی موجود در این زمینه گردند. تحقیق حاضر از نظر ابزار مورد استفاده برای گردآوری داده‌ها (پرسشنامه محقق ساخته) با محدودیت‌هایی ذاتی مواجه می‌باشد؛ ضمناً در سال‌های اخیر نحوه تدوین متن گزارش حسابرسی با تغییرات زیاد و پی‌درپی از سوی تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابرسی مواجه بوده است، لذا متناسب با این تغییرات بایستی یافته‌های تحقیق حاضر نیز مورد بازبینی و اصلاح قرار بگیرند.

منابع

- اسکندری، احمد؛ بیات، علی و محمدی، علی. (۱۴۰۲). تأثیر کیفیت گزارش‌های حسابرسی، ساختار زبانی گزارش، و حرفه‌ای‌گرایی حسابرسان بر روی رفتار استفاده‌کنندگان: با تأکید بر رجحان محتوای بر شکل. فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، (۱۱) ۳: ۸-۳۵.
- زلفی، سوسن و یزدانیان، نرگس (۱۴۰۲). ویژگی‌های تاریک شخصیت حسابرسان و تأثیر آنها بر ارزیابی ریسک تقلب. فصلنامه علمی تحقیقات حسابداری و حسابرسی، شماره ۵۷؛ صص ۱۷۹-۲۰۶.
- کامیابی، یحیی؛ ملکیان، اسفندیار و جوادی‌نیا، امیر (۱۴۰۲). بررسی نقش تجربه و تردید حرفه‌ای در کاهش اثر شکل ارائه اطلاعات بر کیفیت قضاوت حسابرسان: بررسی آزمایشگاهی رفتار حسابرسان. فصلنامه علمی دانش حسابداری مالی، مقاله پژوهشی، دوره ۱۰، شماره ۲، پیاپی ۳۷؛ صص ۱-۳۷.
- لیثی، علیرضا؛ محمدزاده سالدی، حیدر؛ نونهال نهر، علی اکبر و زینالی، مهدی. (۱۴۰۱). ارزیابی تاثیر استفاده از الگوی نقشه پردازی ذهنی بر قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان مستقل. پژوهش‌های تجربی حسابداری. (۴) ۱۲، ۱۷۳-۱۹۴.
- نوروزی، نرگس و رضایی، فرزین. (۱۳۹۹). بررسی رابطه بین خوانایی گزارش حسابرسی و کیفیت تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان. فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، (۱) ۱: ۱۳۸-۱۵۶.
- نونهال نهر، علی‌اکبر و زبان‌بند، رقیه. (۱۴۰۱). تاثیر حمایت سازمانی درک شده بر قصد هشداری حسابرسان درباره خطاکاری، هفتمین همایش ملی پژوهش‌های نوین در مدیریت، اقتصاد و حسابداری ایران، تهران.

وکیلی فرد، حمیدرضا و محمدی، سامان. (۱۳۹۴). تغییر حسابرس و نوع گزارش حسابرسی، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۷(۲۵)، ۳۹-۵۴.

Adam N. Sanborn, Takao Noguchi, James Tripp, Neil Stewart. (2020). A dilution effect without dilution: When missing evidence, not non-diagnostic evidence, is judged inaccurately, *Cognition*, Volume 196, 104110.

Arikan, ozlem (2022), The effect of boilerplate language on nonprofessional investors' judgments. *Accounting and Business Research*, Vol. 52, No. 4; pp 417-442.

Asay, H. S., Elliott, W. B., & Rennekamp, K. (2017). Disclosure readability and the sensitivity of investors' valuation judgments to outside information. *The Accounting Review*, 92(4), 1-25.

Bédard, J., Gonthier-Besacier, N., & Schatt, A. (2019). Consequences of expanded audit reports: Evidence from the justifications of assessments in France. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 38(3), 23-45.

Brydon, D. (2019). Assess, assure and inform: improving audit quality and effectiveness: report of the independent review into the quality and effectiveness of audit. London

Burke, J. J., Hoitash, R., Hoitash, U., & Xiao, S. (X.) (2022). The disclosure and consequences of U.S. critical audit matters. *The Accounting Review*.

Carlé, T., Pappert, N., & Quick, R. (2023). Text similarity, boilerplates and their determinants in key audit matters disclosure. *Corporate Ownership & Control*, 20(2), 49-62.

Choi, S.U., Na, H.J. and Lee, K.C. (2023). Does explanatory language convey the auditor's perceived audit risk? A study using a novel big data analysis metric», *Managerial Auditing Journal*, Vol. 38 No. 6, pp. 783-812

Christensen, B. E., Glover, S. M., & Wolfe, C. J. (2014). Do critical audit matter paragraphs in the audit report change nonprofessional investors' decision to invest? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33(4), 71-93.

Dadgari, D., & Stuerzlinger, W. (2011). New techniques for merging text versions. In *International Conference on Human-Computer Interaction*. Springer, Berlin, Heidelberg. 331-340.

Dalal, Dev K.; Sassaman, Levi; and Zhu, Xiaoyuan. (2020). The Impact of Nondiagnostic Information on Selection Decision Making: A Cautionary Note and Mitigation Strategies,» *Personnel Assessment and Decisions*:6(2), Article 7.

Eskandari, Ahmed; Bayat, Ali and Mohammadi, Ali. (2022). The influence of audit report quality, report linguistic structure, and auditors' professionalism on users' behavior: emphasizing the primacy of content over form. *Quarterly Journal of Professional Audit Research*, 3(11): 8-35. (In Persian)

Fanning, K., Agoglia, C. P., & Piercey, M. D. (2015). Unintended consequences of lowering disclosure thresholds. *The Accounting Review*, 90(1), 301-320.

Framing on the Processing of Information Cues by Non-Professional Investors. Avoidance Motivation and Gain/Loss-Framing on the Processing of Information Cues by Non-Professional Investors.

Henry, E., & Peytcheva, M. (2020). Joint Effects of Boilerplate and Text Markup on the Judgments of Novice and Experienced Users of Financial Information. *Behavioral Research in Accounting*, 32(1), 1-20.

Jana, S., Kummer, T. Schmidt, M. (2020). The Effect of Approach/Avoidance Motivation and Gain/Loss-

Jeremy McClane. (2019). Boilerplate and the Impact of Disclosure in Securities Dealmaking, 72 Vanderbilt Law Review 191

Kamyabi, Yahya; Malekian, Esfandiar & Javady Nia, Amir (2023). Investigating the Role of Professional Experience and Skepticism in Reducing the Effect of Information Presentation on the Quality of Auditors' Judgment: An Experimental Study of Auditors' Behavior, Journal of Financial Accounting Knowledge, Vol.10, NO.2, pp 1-37. (in persian)

Karmel, Roberta S. (2015). Disclosure Reform — The SEC is Riding Off in Two Directions at Once. Brooklyn Law School Legal Studies Paper No. 419

Laithi, Alireza; Mohammadzadeh Salta, Haider; Nonhal Nahar, Ali Akbar and Zainali, Mehdi. (1401). Evaluating the impact of using the mental mapping model on the professional judgments of independent auditors. Experimental accounting research. (4)12, 173-194. (in Persian)

Lennox, C. (2005). Audit quality and executive officers' affiliations with CPA firms. Journal of Accounting and Economics, 39(2), 201–231.

Lennox, C. S., Schmidt, J. J., & Thompson, A. M. (2022). Why are expanded audit reports not informative to investors? Evidence from the United Kingdom. Review of Accounting Studies.

Miller, B. P. (2010). The effects of reporting complexity on small and large investor trading. The Accounting Review, 85(6), 2107-2143.

Nonhal nahr, Ali Akbar and Zabanband, Ruqiya. (1401). The effect of perceived organizational support on auditors' intention to warn about wrongdoing, the 7th National Conference on Modern Researches in Management, Economics and Accounting in Iran, Tehran. (In Persian).

Nowrozi, Narges and Rezaei, Farzin. (2019). Investigating the relationship between the readability of the audit report and the decision-making quality of users. Quarterly Journal of Professional Audit Research, 1(1): 138-156. (In Persian).

Power, M.K. (2003), "Auditing and the production of legitimacy", Accounting, Organizations and Society, Vol. 28 No. 4, pp. 379-394.

Richins G, Stapleton A, Stratopoulos TC, Wong C (2017) Big data analytics: opportunity or threat for the accounting profession? J Inf Syst 31(3):63–79

Schlüter, J. K. M., & Ratzinger-Sakel, N. V. S. (2021). Standardisierung von Key Audit Matters? Eine Bestandsaufnahme zu drei Jahren verpflichtender Key-Audit-Matter-Berichterstattung. Die Wirtschaftsprüfung, 74(20), 1270–1275.

Seebeck, A., & Kaya, D. (2022). The power of words: An empirical analysis of the communicative value of extended auditor reports. European Accounting Review, 10(1), 1–31.

Smith, K. W. (2022). Tell me more: A content analysis of expanded auditor reporting in the United Kingdom. SSRN.

Tank, A. K., & Farrell, A. M. (2021). Is Neuroaccounting Taking a Place on the Stage? A Review of the Influence of Neuroscience on Accounting Research. European Accounting Review, 1-35.

Vakili Fard, Hamid Reza and Mohammadi, Saman. (2014). Auditor change and the type of audit report, Financial Accounting and Audit Research, 7(25), 39-54. (in persian)

Venter, Elmar R., Krasodomska, Joanna (2024). Research on extended external reporting assurance: An update on recent developments. Journal of International Financial Management & Accounting, 15 January 2024; 1–39.

<https://doi.org/10.1111/jifm.12200>

WASH. L. REV. (2013). describing contract boilerplate as a pattern language through which

large transactions are pieced together using various smaller, standardized transactions).

William S Waller, Mark F Zimbelman. (2003). A cognitive footprint in archival data: Generalizing the dilution effect from laboratory to field settings, *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 91(2):254-268.

You, H., & Zhang, X. J. (2009). Financial reporting complexity and investor underreaction to 10-K information. *Review of Accounting Studies*, 14(4), 559-586.

Zeng, Y., Zhang, J. H., Zhang, J., & Zhang, M. (2021). Key audit matters reports in China: Their descriptions and implications of audit quality. *Accounting Horizons*, 35(2), 167–192.

Zolfi, Susan & Yazdanian, Narges, (2023), Dark Personality Traits of Auditors and Their Effects on Fraud Risk Assessment. *Accounting & Auditing Researches journal*, No. 57. pp. 179-206.

پی‌نویس:

1. Tank & Farrell
2. Jana et al
3. Henry & Peytcheva
4. Asay et al
5. Seebeck & Kaya
6. Lennox et al
7. Tobias Carlé
8. Zeng et al
9. Christensen et al.
10. Burke et al
11. Seebeck & Kaya
12. Schlüter & Ratzinger-Sakel
13. Bédard et al
14. Lennox et a
15. Zeng et al
16. Jeremy McClane
17. Roberta Karmel
18. WASH
19. Dalal et al.
20. Sanborn
21. William & Zimbelman
22. Fanning et al
23. Dadgari & Stuerzlinger
24. You & Zhang
25. Miller
26. Asay & Rennekamp
27. Choi et al
28. Lennox et al
29. Smith

۳۰. لازم به توضیح است که در گزارش‌های حسابرسی سال اول گزارش مقبول و بر مبنای استانداردهای جدید حسابرسی در سال ۱۴۰۲ تهیه و ارائه شده است و سپس در گزارش حسابرسی برای سال دوم فرضی دستکاری‌ها و تغییرات موردنظر اعمال شده است و برای تمامی گروه‌ها نیز هر دو گزارش مربوط به سال اول و سال دوم در دو مرحله جداگانه ارائه شده و پاسخ‌های آنها نیز اخذ شده است.

31. Burke et al

