



Audit
Organization

Applied Research in Financial Reporting

Print ISSN: 2345-3125
Online ISSN: 3134-0768

Audit Firm Characteristics and Readability of Key Audit Matters Paragraphs

Mohsen Khotanlou

Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics and Social Science, Bu-Ali Sina University, Hamedan, Iran. Email: mkhotanlou@basu.ac.ir

Mahdi Kazemioloum

*Corresponding Author, Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics and Social Science, Bu-Ali Sina University, Hamedan, Iran. Email: m.kazemioloum@basu.ac.ir

Mina Ghasemi

Master of Accounting, Department of Accounting, Alvand Institute of Higher Education, Hamedan, Iran. Email: ghasemi687196@gmail.com

Abstract

Since 2022, in accordance with the new Iranian Auditing Standard 701, audit reports have been prepared and presented to include a Key Audit Matters (KAM) paragraph, aimed at enhancing transparency. To achieve this transparency, understandability and readability in audit reports are of paramount importance. Therefore, this study examines the impact of audit firm characteristics on the readability of the KAM paragraph. Data from 230 companies listed on the Tehran Stock Exchange were collected over the period from 2023 to 2024 (460 observations), and the research hypotheses were tested using panel data analysis. Findings, based on the Flesch index to measure KAM readability, indicate that audit firm size, audit firm tenure, auditor change, and industry specialization have a positive and significant impact on KAM readability. However, audit report lag, audit firm busy season, and gender diversity among audit firm partners do not have a significant effect on the readability of KAM. Robustness tests,

employing alternative readability metrics (document length, number of pages), confirmed these results. By focusing on the new ISA 701 and examining the readability of KAM, this study partially fills the theoretical gap regarding the impact of audit firm characteristics on expanded audit reports. This is particularly significant in less-developed markets like Iran, which have been understudied. Theoretically, this research contributes by explaining and expanding the literature on the influence of audit firm characteristics on KAM readability, while providing guidance for companies, auditors, and policymakers to improve the transparency and quality of financial reporting. The use of multiple indices to measure readability strengthens the robustness of the findings and enhances their practical implications.

Keywords: Auditing Standard 701, Readability of Key Audit Matters, Audit Firm Characteristics.

Citation: Khotanlou, M., Kazemiloum, M. & Ghasemi, M. (2026) Audit Firm Characteristics and Readability of Key Audit Matters Paragraphs. *Applied Research in Financial Reporting*, 15(1), 193-235. [In Persian].

ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی و خوانایی بند مسائل عمده حسابرسی

محسن ختن لو

استادیار گروه حسابداری، دانشکده علوم اقتصادی و اجتماعی، دانشگاه بوعلی سینا، همدان، ایران. رایانامه: mkhotanlou@basu.ac.ir

مهدی کاظمی علوم

*نویسنده مسئول، استادیار گروه حسابداری، دانشکده علوم اقتصادی و اجتماعی، دانشگاه بوعلی سینا، همدان، ایران. رایانامه: m.kazemiolum@basu.ac.ir

مینا قاسمی

کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، مؤسسه آموزش عالی الوند، همدان، ایران. رایانامه: ghasemi687196@gmail.com

چکیده

بر اساس استاندارد جدید ۷۰۱ حسابرسی ایران، از سال ۱۴۰۱ گزارش‌های حسابرسی با اضافه شدن بند مسائل عمده حسابرسی و با هدف بهبود شفافیت توسط حسابرسان تهیه و ارائه شده است. به منظور دستیابی به شفافیت، قابلیت فهم و خوانایی در گزارش‌های حسابرسی حائز اهمیت است. بنابراین هدف این مقاله بررسی تأثیر ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی بر خوانایی بند مسائل عمده حسابرسی است. داده‌های ۲۳۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، طی دوره زمانی ۱۴۰۱ تا ۱۴۰۲ (۴۶۰ مشاهده) جمع‌آوری و فرضیه‌های پژوهش با استفاده از داده‌های ترکیبی آزمون شد. یافته‌های پژوهش با استفاده از شاخص فلش جهت سنجش خوانایی مسائل عمده حسابرسی نشان داد؛ اندازه مؤسسه

حسابرسی، دوره تصدی مؤسسه حسابرسی، تغییر حسابرس و تخصص حسابرس در صنعت تأثیر مثبت و معناداری بر خوانایی مسائل عمده حسابرسی دارند. با این حال تاخیر گزارش حسابرسی، فصل شلوغی مؤسسه حسابرسی و تنوع جنسیتی شرکای مؤسسه حسابرسی تأثیر معناداری بر خوانایی مسائل عمده حسابرسی ندارند. آزمون‌های استحکام با استفاده از شاخص‌های دیگر خوانایی (طول سند، تعداد صفحات) نتایج را تأیید کردند. یافته‌های پژوهش حاضر با تمرکز بر استاندارد جدید حسابرسی ۷۰۱ و بررسی خوانایی مسائل عمده حسابرسی، شکاف نظری موجود در زمینه تأثیر ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی بر گزارش‌های توسعه‌یافته را تا حدودی پر می‌کند. این موضوع به‌ویژه در بازارهای کمتر توسعه‌یافته مانند ایران که کمتر مورد مطالعه قرار گرفته، حائز اهمیت است. این پژوهش از جنبه نظری، با تبیین و گسترش ادبیات مربوط به تأثیر ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی بر خوانایی مسائل عمده حسابرسی و با ارائه راهنمایی‌هایی برای شرکت‌ها، حسابرسان و سیاست‌گذاران در راستای بهبود شفافیت و کیفیت گزارشگری مالی، ارزشمند است. استفاده از شاخص‌های چندگانه برای سنجش خوانایی نیز استحکام یافته‌ها را تقویت کرده و کاربرد عملی آن‌ها را افزایش داده است.

واژه‌های کلیدی: استاندارد ۷۰۱ حسابرسی، خوانایی بند مسائل عمده حسابرسی، ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی.

استناد: ختن لو، محسن؛ کاظمی علوم، مهدی؛ قاسمی، مینا (۱۴۰۵). ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی و خوانایی بند مسائل عمده حسابرسی. پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۱۵(۱)، صص ۱۹۳-۲۳۵.

پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۱۴۰۵، دوره ۱۵، شماره ۱، صص ۱۹۳-۲۳۵.

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۱۱/۱۸

ناشر: سازمان حسابرسی

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۵/۰۵/۲۸

نوع مقاله: علمی پژوهشی

Doi: 10.22034/arfr.2026.574478.2238

مقدمه

پس از رسوایی‌های مالی شرکتی در اوایل هزاره سوم و انتقادات فراوان از گزارش‌های حسابرسی، تلاش‌هایی از سوی مراجع ذیصلاح انجام و منجر به الزامات گزارش‌دهی اضافی حسابرسی شده است (بدارد و همکاران^۱، ۲۰۱۶). اهداف اصلی این الزامات و استانداردها کاهش تقلب شرکتی و اجرای اصلاحات جامع در رویه‌های مالی شرکت‌ها است که به بهبود شفافیت، افشای گزارش‌گری مالی و حفاظت از منافع عمومی منجر می‌شود (الواردات^۲، ۲۰۱۹). در سطح جهانی، اجرای استاندارد بین‌المللی حسابرسی^۳ ۷۰۱ در خصوص افشای مسائل عمده حسابرسی با هدف تقویت ارزش ارتباطی گزارش حسابرِس، ارتقای شفافیت حسابرسی و افزایش اطمینان‌بخشی صورت‌های مالی حسابرسی‌شده انجام شده است (هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی^۴، ۲۰۱۳). برای بهبود اثربخشی گزارش‌های حسابرسی، تنظیم‌کنندگان جهانی و تدوین‌کنندگان استانداردها از حسابرسان می‌خواهند که دامنه حسابرسی، آستانه‌های اهمیت و مسائل عمده حسابرسی را به سرمایه‌گذاران اطلاع دهند (رضایی و همایون^۵، ۲۰۲۵). هدف از افشای مسائل عمده حسابرسی به عنوان یکی از تغییرات جدید در گزارش حسابرسی این است که متن گزارش حسابرسی چندان یکنواخت نباشد و با ارائه اطلاعات خاص درباره صاحبکار و پروژه حسابرسی به ذینفعان، ارزش ارتباطی ایجاد کند و نگوین^۶، ۲۰۲۰).

علی‌رغم این که افشاهای جدید در گزارش حسابرسان تغییری مهم در مسئولیت حسابرسان در ارائه اطلاعات به ذینفعان محسوب می‌شود و هدف از گزارش‌های گسترش‌یافته، افزایش محتوای اطلاعاتی و کاربرپذیری اظهارنظر حسابرسی، تقویت نظارت بر حسابرسان و مدیریت و ایجاد گفت‌وگویی بازتر بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی است (مینوتی-مزا^۷، ۲۰۲۱)؛ شواهد برخی از پژوهش‌های اخیر (سیرویس و همکاران^۸، ۲۰۱۸؛ کاجلمایر و همکاران^۹، ۲۰۲۰؛ گوتیرز و همکاران^{۱۰} ۲۰۱۸) نتایج معکوسی داشته است. در برخی موارد، اطلاعات اضافی ممکن است خوانایی را کاهش دهد و اثرات منفی برای خوانندگان ایجاد کند و آنها را به جستجوی اطلاعات از منابع دیگری که با آنها آشناتر هستند سوق دهد (آسی و همکاران^{۱۱}، ۲۰۱۷). اطلاعات اضافی ارائه‌شده از طریق افشای مسائل عمده حسابرسی ممکن است به

دلیل پیچیدگی اصطلاحات استفاده‌شده برای کاربران دشوار باشد (اسمیت^{۱۲}، ۲۰۲۳). بنابراین، هدف گزارشگری حسابرسی توسعه یافته که حاوی بند مسائل عمده حسابرسی است ممکن است به دلیل افشای ضعیف خوانایی، تضعیف شود. لیو و همکاران^{۱۳} (۲۰۱۸) معتقدند ارزش اطلاعات در یک گزارش فقط با بالایی از قابلیت خوانایی تحقق‌پذیر است. به گفته ولته^{۱۴} (۲۰۱۹) ارزش حسابرسی مستقل برای ذینفعان نیازمند اطمینان از خوانایی و قابلیت فهم افشاهای مسائل عمده حسابرسی است. وی معتقد است مسائل عمده حسابرسی، که بیانگر مهم‌ترین مسائل حسابرسی است، زبان حسابداری پیچیده‌ای دارد که درک جزئیات را برای استفاده‌کنندگان دشوار می‌کند. این موضوع توسط اسمیت (۲۰۲۳) نیز تأیید شده است که دریافت واژگان مورد استفاده برای توضیح مسائل عمده حسابرسی ممکن است برای استفاده‌کنندگان کم‌تجربه دشوار باشد. بنابراین، خوانایی افشاهای مسائل عمده حسابرسی در اثربخشی آن و در بهبود ارزش ارتباطی گزارش حسابرس و بهبود شفافیت حیاتی است.

پینتو و همکاران^{۱۵} (۲۰۲۰) معتقدند اگر افشاهای مسائل عمده حسابرسی بر اساس استانداردهای حسابداری مبتنی بر قوانین باشند، خواندن آنها دشوارتر می‌شود. اسمیت (۲۰۲۳) تحلیل محتوایی از گزارش‌های جدید حساب‌رسان در بریتانیا انجام داد و دریافت خوانایی گزارش‌های حسابرسی در سال‌های اخیر افزایش یافته است. ولته (۲۰۱۸) نشان داد خوانایی بند مسائل عمده حسابرسی در شرکت‌هایی با حضور بیشتر زنان در کمیته‌های حسابرسی بالاتر است. ولته (۲۰۱۹) ترکیب هیئت‌مدیره را به‌عنوان عاملی برای افشاهای مسائل عمده حسابرسی بررسی کرد و دریافت که کمیته‌های حسابرسی با تجربه مالی و صنعتی به‌طور مثبت با خوانایی مسائل عمده حسابرسی مرتبط هستند. از آنجا که ذینفعان خواستار گزارش حسابرسی خوانا و بدون اطلاعات کلیشه‌ای هستند، بینش در مورد این ویژگی‌ها احتمالاً درک بهتری از چگونگی مشارکت مؤسسه‌های حسابرسی و شرکای حسابرسی در خوانایی افشاهای مسائل عمده حسابرسی فراهم می‌کند.

ویژگی‌های مؤسسه‌های حسابرسی و حساب‌رسان در طول فرآیند حسابرسی بر مسائل عمده حسابرسی تأثیر می‌گذارند (گارسیا بلاندون و همکاران^{۱۶}، ۲۰۱۹؛ شائو^{۱۷}، ۲۰۲۰)؛ با این حال ماهیت و میزان این تأثیر به‌طور گسترده بررسی نشده است. الزام استانداردهای جدید حسابرسی توسعه یافته به حساب‌رسان امکان می‌دهد گزارش‌های حسابرسی را با

اطلاعاتی که ممکن است درک و فهم استفاده کنندگان را بهبود بخشد، تهیه کنند (اسمیت، ۲۰۲۳). بنابراین، ویژگی‌های متنوع مؤسسه‌های حسابرسی و حساب‌رسان ممکن است بر گزارشگری مسائل عمده حسابرسی، به‌ویژه از نظر خوانایی، تأثیر بگذارد. توانایی حساب‌رسان در شناسایی و افشای نادرستی‌های گزارشگری مالی، کیفیت آنها را تعیین می‌کند، که به نوبه خود توانایی آنها را در بهبود کیفیت افشا و گزارشگری مالی را نشان می‌دهد (دی‌انجلو^{۱۸}، ۱۹۸۱). انتظار می‌رود ویژگی‌های مؤسسات حسابرسی بتوانند خوانایی مسائل عمده حسابرسی را بهبود بخشند. مؤسسات بزرگ‌تر و با تجربه‌تر معمولاً از منابع و استانداردهای بالاتری برخوردارند که منجر به گزارش‌های شفاف‌تر و قابل فهم‌تر می‌شود. همچنین، استقلال و تخصص حساب‌رسان در شناسایی و توضیح دقیق مسائل پیچیده حسابرسی نقش کلیدی دارد. در این راستا سیریسوان و همکاران^{۱۹} (۲۰۲۵) دریافتند که اندازه مؤسسه حسابرسی و استقلال حساب‌رسان تأثیر مثبت و معناداری بر افشای مسائل عمده حسابرسی دارند. یافته‌ها نشان می‌دهد که چهار شرکت بزرگ تأثیر مثبتی بر خوانایی مسائل عمده حسابرسی داشته‌اند (وو‌تیچندانون و عیسراوورنراوانیش^{۲۰}، ۲۰۲۰).

در این میان، توجه به بستر نهادی و اقتصادی ایران اهمیت ویژه‌ای دارد. بازار سرمایه ایران به‌عنوان یک بازار در حال توسعه، با ویژگی‌هایی نظیر تمرکز مالکیت، ضعف نسبی در حاکمیت شرکتی، محدودیت در دسترسی به اطلاعات شفاف و عدم تقارن اطلاعاتی بالا مواجه است. علاوه بر این، وابستگی قابل توجه بسیاری از شرکت‌ها به تأمین مالی بانکی، نقش پررنگ دولت در ساختار مالکیت و نظارت و نوسانات اقتصادی ناشی از شرایط کلان، اهمیت کیفیت گزارشگری مالی و حسابرسی را دوچندان می‌کند (چالاکی و همکاران، ۲۰۱۲؛ رجبعلی زاده و شادویتز^{۲۱}، ۲۰۲۵). در چنین محیطی، گزارش حسابرسی می‌تواند یکی از مهم‌ترین منابع اطلاعاتی برای سرمایه‌گذاران و سایر ذینفعان باشد. با این حال، در صورتی که افشاهای مسائل عمده حسابرسی از خوانایی و قابلیت فهم کافی برخوردار نباشند، کارکرد اطلاع‌رسانی آنها به‌طور جدی تضعیف خواهد شد. از این رو، بررسی عوامل مؤثر بر خوانایی این افشاها در بستر ایران، نه تنها از بعد نظری بلکه از حیث کاربردی و سیاست‌گذاری نیز ضروری به نظر می‌رسد.

نوآوری این پژوهش در چند بعد قابل تبیین است. نخست، برخلاف بخش عمده ادبیات پیشین که عمدتاً بر وجود یا محتوای افشاهای مسائل عمده حسابرسی تمرکز داشته‌اند، این

مطالعه به‌طور مشخص «خوانایی» این افشاها را به‌عنوان یکی از ابعاد کیفی مغفول‌مانده مورد بررسی قرار می‌دهد؛ بعدی که نقش تعیین‌کننده‌ای در انتقال اثربخش اطلاعات به استفاده‌کنندگان دارد. دوم، در حالی که اغلب پژوهش‌ها بر ویژگی‌های صاحبکار متمرکز بوده‌اند، این پژوهش با اتخاذ رویکردی متمایز، بر ویژگی‌های مؤسسات حسابرسی تمرکز کرده و تأثیر این ویژگی‌ها را بر خوانایی بند مسائل عمده حسابرسی تحلیل می‌کند. سوم، این مطالعه در بستر بازار سرمایه ایران انجام شده است که به دلیل ویژگی‌های نهادی و سطح توسعه بازار، شواهدی متفاوت و مکمل نسبت به مطالعات انجام‌شده در کشورهای توسعه‌یافته ارائه می‌دهد. در نهایت، این پژوهش با ترکیب ادبیات کیفیت حسابرسی و خوانایی گزارشگری، چارچوبی تحلیلی فراهم می‌آورد که می‌تواند به درک عمیق‌تر نقش حسابرسان در ارتقای شفافیت و ارزش ارتباطی گزارش‌های حسابرسی منجر شود. ساختار ادامه مقاله شامل مروری بر پیشینه نظری و تجربی، بسط فرضیه، روش‌شناسی، تجزیه و تحلیل یافته‌ها و بحث و نتیجه‌گیری است.

مبانی نظری و تدوین فرضیه‌ها

پس از بحران‌های مالی جهانی در دهه‌های اخیر که به ورشکستگی مالی بسیاری از شرکت‌ها انجامید، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی، اجرای استاندارد جدید گزارشدهی حسابرسی ۷۰۱ را در سال ۲۰۱۶ الزامی کرد که هدف آن افشای مسائل عمده حسابرسی است. در ایران نیز استاندارد حسابرسی ۷۰۱ با عنوان «اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس» در سال ۱۴۰۱ لازم‌الاجرا شد (ختن‌لو و همکاران، ۱۴۰۴). مسائل عمده حسابرسی مواردی است که به قضاوت حرفه‌ای حسابرس، از اهمیت بالایی در حسابرسی صورت‌های مالی دوره جاری برخوردار بوده و از میان موضوعاتی انتخاب می‌شوند که با ارکان حاکمیت شرکتی مطرح شده است. نقش حسابرسان تعیین مسائل عمده حسابرسی و ارائه نظر در مورد صورت‌های مالی است که متعاقباً توصیف مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس ارائه می‌شود. جزئیات بیشتری درباره نحوه رسیدگی حسابرسان به مسائل و دلیل انتخاب این موضوعات باید در گزارش حسابرسی ارائه شود (هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی،

۲۰۱۵). بر اساس نظریه نمایندگی، هدف مسائل عمده حسابرسی، کاهش عدم تقارن اطلاعاتی از طریق افشای داده‌های خاص شرکت و کاهش تعارض‌های بالقوه منافع بین مدیریت و ذینفعان است. درج مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسی به ذینفعان بینش بیشتری ارائه می‌دهد و در نتیجه اطمینان بیشتری ایجاد می‌کند که مدیریت در راستای منافع آنها عمل می‌کند (حسین و همکاران، ۲۰۲۳). محتوای گزارش حسابرسی برای سهامداران منبع اطلاعاتی مهمی است که با استفاده از آن می‌توانند مسائل عمده‌ای را که شرکت‌ها با آن مواجه‌اند، درک نمایند. بنابراین تنظیم‌کنندگان استانداردهای حسابرسی، اعمال اصلاحات در گزارش حسابرسی و ارائه گزارش حاوی اطلاعات بیشتر را پیشنهاد نموده‌اند (قائمی و همکاران، ۱۴۰۳).

افشای مسائل عمده حسابرسی به عنوان بخش جدیدی که برای ارتقای کیفیت گزارش حسابرسی مستقل اضافه شده است ممکن است بر کاهش تضاد منافع مدیران و سهامداران مؤثر باشد (المارزوکی و همکاران، ۲۰۲۲). این موضوع با یافته‌های پژوهش‌های پیشین انطباق دارد که نشان دادند مزایای مسائل عمده حسابرسی شامل محتوای اطلاعاتی افزایشی (لیو و همکاران، ۲۰۲۲)، بهبود کیفیت گزارش مالی (رید و همکاران، ۲۰۱۹؛ گلد و همکاران، ۲۰۲۰)، ارتقای کیفیت حسابرسی (لی و همکاران، ۲۰۱۹)، ارتقای ارزش اطلاعاتی گزارش حسابرسی (اسکندر و صافدل، ۱۴۰۳) و بهبود شفافیت (کوهرلر و همکاران، ۲۰۱۶) است.

یکی از مفروضات اساسی گزارش حسابرسی گسترش یافته این است که افشای بیشتر توسط حسابرسان، شفافیت بیشتری را به همراه داشته باشد. ختن‌لو و همکاران (۱۴۰۳) بیان می‌کنند افشای مسائل عمده حسابرسی باعث می‌شود تا اطلاعات بیشتری درباره فرآیند حسابرسی و چالش‌های موجود در تهیه صورت‌های مالی به استفاده‌کنندگان ارائه شود. همچنین با الزامی شدن بند مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسی مستقل، حسابرسان با دقت بیشتری به بررسی این مسائل می‌پردازند که منجر به ارتقاء قابلیت فهم و کیفیت گزارشگری مالی می‌شود. به گفته حسین و همکاران (۲۰۲۳) خوانایی مسائل عمده حسابرسی یکی از نگرانی‌های اصلی پژوهشگران بوده است؛ با توجه به افزایش پیچیدگی گزارشگری مالی، زبان مورد استفاده برای توضیح مسائل عمده حسابرسی ممکن است به سختی بیان شود. پیاری و همکاران^{۲۲} (۲۰۲۴) معتقدند افشای مسائل عمده حسابرسی ممکن است تحت افشای اطلاعات اضافی مبهم شوند.

همچنین آنها معتقدند اگر حساب‌برسان نتوانند به طور مستقل مسائل عمده حساب‌رسی را گزارش کنند یا در گزارشگری مسائل عمده حساب‌رسی رویکرد جداسازی را در پیش بگیرند، ممکن است در موارد گزارشگری شاهد تناقض شفافیت باشیم. به عبارت دیگر اشتباهات اساسی صورت‌های مالی یا حوزه‌های ریسک حساب‌رسی تحت مسائل عمده حساب‌رسی افشاء شده، پنهان می‌شوند و افشاگری‌های اضافی به شکل مسائل عمده حساب‌رسی ممکن است باعث شود گزارش‌ها، شفافیت کمتری داشته باشند. دویِر و همکاران (۲۰۲۳) نشان دادند که افشای اطلاعات در گزارش‌های حساب‌رسی جدید و بسط یافته، به دلیل پیچیدگی اطلاعات مرتبط با مفهوم اهمیت و فقدان زمینه‌سازی توسط حساب‌برسان، شفافیت گزارش حساب‌رسی را کاهش می‌دهد. آن‌ها نگرانی‌هایی را مطرح می‌کنند که اطلاعات اضافی مربوط به افشای حساب‌رسی ممکن است منجر به بار اضافی اطلاعات و اختلاف برداشت برای استفاده‌کنندگان شود. به گفته حسین و همکاران (۲۰۲۳) پژوهش‌های انجام‌شده پیش از اجرای استاندارد بین‌المللی ۷۰۱ حساب‌رسی نشان داد که گزارش‌های حساب‌رسی به دلیل سطوح پایین خوانایی، ذاتاً دشوار فهم هستند. بنابراین مسائل عمده حساب‌رسی با هدف اطلاع‌رسانی بهتر و شفاف‌تر کردن گزارش حساب‌برس الزامی شد، که به‌طور بالقوه خوانایی گزارش‌های حساب‌رسی را افزایش می‌دهد.

ویژگی‌های مؤسسه حساب‌رسی و خوانایی مسائل عمده حساب‌رسی

خوانایی گزارش‌های حساب‌رسی یک ویژگی زبانی است که کیفیت اطلاعات مالی را تعیین می‌کند (فخفخاخ، ۲۰۱۵). گزارش حساب‌برس ابزاری برای کاهش عدم تقارن بین مدیریت و سهامداران است که با خلاصه کردن نظرات حساب‌برسان در مورد صحت و کامل بودن اطلاعات ارائه‌شده عمل می‌کند. با این حال، مطالعات قبلی قالب استاندارد و کلی گزارش حساب‌برس را مورد انتقاد قرار داده‌اند. بنابراین، تنظیم‌کنندگان مقرر کردند که افشاهای مسائل عمده حساب‌رسی باید اطلاعات خاص صاحبکار را از دیدگاه حساب‌برس ارائه دهند.

حساب‌برسان در این موقعیت باید به‌عنوان ابزاری نظارتی عمل کنند و با رفع مشکل عدم تقارن اطلاعاتی ناشی از تعارض بین نمایندگی، به سهامداران در تصمیم‌گیری کمک کنند (سانگچان و همکاران، ۲۰۲۰). بنابراین، اطلاعات موجود در گزارش‌های حساب‌رسی ارائه شده توسط حساب‌برسان معتبر، قابل‌اعتمادتر از اطلاعات موجود در گزارش‌های حساب‌رسی ارائه‌شده توسط حساب‌برسان کمتر معتبر تلقی می‌شود، که بدین ترتیب عدم تقارن‌های اطلاعاتی را کاهش می‌دهد (فاروق و تابین، ۲۰۱۵). رجبعلی‌زاده و شادویتز (۲۰۲۵) نشان

دادند گزارش‌های حسابرسی واضح‌تر و خواناتر به کاهش عدم تقارن اطلاعاتی کمک می‌کنند. بنابراین، در راستای نظریه نمایندگی، مؤسسه‌های حسابرسی با ویژگی‌های باکیفیت بالا توانایی کاهش عدم تقارن اطلاعاتی با ارائه مسائل عمده حسابرسی خواناتر را در گزارش حسابرس دارند. افشای مسائل عمده حسابرسی اطلاعات دقیق‌تری درباره شرکت ارائه می‌دهد، ارزش اطلاعات را افزایش می‌دهد و آن‌ها را برای تصمیم‌گیری کاربردی‌تر می‌کند، که همگی نشان‌دهنده ارزش حسابرسی و مؤسسه حسابرسی هستند. نتایج تحلیل ادبیات نشان می‌دهد که با اجرای مسائل عمده حسابرسی، گزارش‌های حسابرسی اکنون قابل‌فهم‌تر و خواناتر شده‌اند (مارکز و همکاران، ۲۰۲۱). عبدالفتاح و همکاران (۲۰۲۱) نشان دادند که شهرت مؤسسات حسابرسی عمومی بر وضوح مسائل عمده حسابرسی تأثیر می‌گذارد؛ به طور کلی، مؤسسات معتبرتر افشاگری‌های خود را قابل‌فهم‌تر می‌کنند. در این راستا گارسیا بلاندون و همکاران (۲۰۱۹) دریافتند که ویژگی‌های حسابرس از جمله عواملی است که بر تعداد و نوع مسائل عمده حسابرسی افشاء شده تأثیر می‌گذارد. نتایج پژوهش‌های پیشین نشان‌دهنده تنوع ویژگی‌های مؤسسه‌های حسابرسی عمومی مانند چهار مؤسسه بزرگ (ووتچندانون و همکاران، ۲۰۲۲)، حق‌الزحمه حسابرسی (ژو و همکاران، ۲۰۲۰)، اندازه مؤسسه حسابرسی، جنسیت حسابرس و مدت‌زمان فعالیت حرفه‌ای (شائو، ۲۰۲۰) است که بر افشای مسائل عمده حسابرسی تأثیر می‌گذارد. بنابراین انتظار می‌رود قابل‌فهم بودن مسائل عمده حسابرسی تحت تأثیر ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی قرار گیرد و به‌منظور بهبود کیفیت اطلاعات مالی و ارزش ارتباطی، گزارش‌های حسابرسی باید مسائل عمده حسابرسی را به گونه‌ای ارائه دهند که به راحتی قابل‌فهم و درک باشند.

اندازه مؤسسه حسابرسی و خوانایی مسائل عمده حسابرسی

برای این که گزارش حسابرس در تصمیم‌گیری مفید باشد، اطلاعات باید به صورت شفاف و مختصر ارائه شوند (هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی، ۲۰۱۸). بنابراین، اگر گزارش حسابرس برای خوانندگان صورت‌های مالی خوانا نباشد، بی‌فایده خواهد بود (پینتو و همکاران، ۲۰۲۰). مطالعات اندکی که رابطه بین اندازه مؤسسه حسابرسی و خوانایی ارتباطات مکتوب حسابرسان را بررسی کرده‌اند، نتایج متناقضی به دست آورده‌اند. اخیراً، با استفاده از امتیاز خوانایی فلش، مشخص شد که اندازه بزرگ

مؤسسه حسابرسی به‌طور قابل توجهی و مثبت با خوانایی مسائل عمده حسابرسی همبستگی دارند (ووتچندانون و عیسراوورنراوانیش، ۲۰۲۰). با استفاده از همین معیار، یافته‌های مشابهی نشان داد که شرکت‌های حسابرسی‌شده توسط چهار شرکت بزرگ در بریتانیا افشاهای مسائل عمده حسابرسی خواناتری داشتند (ولته، ۲۰۱۸). اسمیت (۲۰۲۱) دریافت که به دلیل اجرای استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۰ در بریتانیا، چهار مؤسسه بزرگ گزارش‌های حسابرسی ارائه کردند که خواناتر بودند و ریسک‌های مالی خاص شرکت را بیشتر از سایر مؤسسه‌های حسابرسی منتقل کردند. با این حال، دشموخ و ژائو (۲۰۲۰) نتایج متفاوتی گزارش کردند که در آن چهار مؤسسه بزرگ به دلیل عملیات مالی پیچیده صاحبکاران که نیازمند افشاهای طولانی و توصیف‌های بسیار فنی است، با گزارش‌های سالانه دشوارخوان مرتبط بودند. بر این اساس و با توجه به نتایج پژوهش‌های پیشین، فرضیه اول پژوهش به شرح زیر ارائه می‌شود.

فرضیه اول: اندازه مؤسسه حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری بر خوانایی مسائل عمده حسابرسی دارد.

تاخیر گزارش حسابرسی و خوانایی مسائل عمده حسابرسی

یکی از راهبردهای حسابرسان به منظور کاهش ریسک حسابرسی، افزایش تلاش حسابرسی است. بر اساس نظریه تلاش حسابرسی، حسابرسان می‌توانند تلاش حسابرسی را افزایش دهند تا احتمال خطاهای عدم کشف را افزایش دهند (لویو و ژائو^{۲۳}، ۲۰۱۳). آنها، تلاش‌های خود را برای صاحبکاران پر ریسک‌تر افزایش می‌دهند (دیویس و همکاران^{۲۴}، ۱۹۹۳). از تأخیر گزارش حسابرسی به عنوان شاخصی برای تلاش حسابرسی استفاده می‌شود، زیرا پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهد که تأخیرهای گزارش حسابرسی مرتبط با میزان کار انجام‌شده در پروژه‌های حسابرسی هستند (نیچل و همکاران^{۲۵}، ۲۰۰۹). کاهش محسوس در تأخیر گزارش حسابرسی، اگر به علت کاهش تلاش حسابرسی باشد، ممکن است خطر عدم کشف و خطای حسابرسی و در نتیجه ناخوانایی پروژه حسابرسی را افزایش دهد. آبرناسی و همکاران (۲۰۱۹) دریافتند حسابرسان تاخیر بیشتری در ارائه گزارش حسابرسی شرکت‌های با صورت‌های مالی پیچیده دارند. عباس‌زاده و همکاران (۱۳۹۸) دریافتند تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی منجر به کاهش خوانایی آن می‌گردد. کاهش خوانایی در شرایط خاص می‌تواند به‌طور غیرمستقیم به تأخیرها مرتبط باشد، زیرا

گزارش‌های پیچیده‌تر ممکن است زمان بیشتری برای تهیه نیاز داشته باشند. تأخیر در گزارش حسابرسی می‌تواند به دلیل پیچیدگی‌های مرتبط با تهیه مسائل عمده حسابرسی صاحبکار باشد، که ممکن است خوانایی را تحت تأثیر قرار دهد. بنابراین انتظار می‌رود که تأخیر در صدور گزارش حسابرسی ناشی از افزایش بودجه زمانی حسابرسی و تلاش بیشتر حساب‌رسان، خوانایی گزارش حسابرسی و به ویژه بند مسائل عمده حسابرسی که مستلزم تعامل و مذاکره حساب‌رس با صاحبکار است را تحت تأثیر قرار دهد. بر این اساس فرضیه دوم پژوهش به شرح زیر تدوین می‌گردد.

فرضیه دوم: تأخیر گزارش حسابرسی تأثیر معناداری بر خوانایی مسائل عمده حسابرسی دارد.

فصل شلوغی مؤسسه حسابرسی و خوانایی مسائل عمده حسابرسی

بر اساس دیدگاه گال و همکاران (۲۰۱۷)، شرکای حسابرسی با حجم کار سنگین به دلیل محدودیت زمانی و فشار کاری بالا، تمایل دارند در تعهدات جمع‌آوری شواهد برای تکمیل حسابرسی مصالحه کنند که منجر به خروجی حسابرسی با کیفیت پایین می‌شود. به‌طور مشابه، هئو و همکاران (۲۰۲۱) دریافتند که مؤسسه‌های حسابرسی در فصل‌های شلوغ حسابرسی، مشارکت حساب‌رسان ارشد را محدود می‌کنند که با کیفیت پایین حسابرسی مرتبط است. مؤسسه‌های حسابرسی با صاحبکاران زیاد ممکن است زمان ناکافی به هر صاحبکار اختصاص دهند که این می‌تواند توانایی آن‌ها برای ارتباط واضح مسائل عمده حسابرسی به کاربران گزارش حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد. چنین حساب‌رسانی ممکن است به استفاده از عبارات کلیشه‌ای و اصطلاحات فنی روی آورند که گزارش حسابرسی را برای کاربران غیرقابل فهم می‌کند. همچنین، اندازه پرتفوی صاحبکاران به طور مثبت با زمان اختصاص یافته به هر صاحبکار توسط شریک حسابرسی مرتبط است و بنابراین می‌تواند بر خوانایی مسائل عمده حسابرسی تأثیر بگذارد. این موضوع فرضیه "بار کاری" را تأیید می‌کند.

پژوهش‌های پیشین در مورد تأثیر فصل شلوغی و خوانایی گزارش حسابرسی متفاوت است. اخیراً، رابطه مثبتی بین فصل شلوغی و خوانایی گزارش حسابرسی در بریتانیا یافت شد (سیک و کایا، ۲۰۲۲). وینتوم و همکاران (۲۰۲۴) نشان دادند مؤسسه‌های حساب‌رسان با حجم کاری بیشتر، منجر به کاهش خوانایی مسائل عمده حسابرسی می‌شوند. این نتایج در زیرگروه‌های مسائل عمده‌هایی که معمولاً پیچیده‌تر و با ریسک‌های بالاتری همراه هستند،

قوی‌تر بوده است. بر این اساس، فرضیه سوم پژوهش به شرح زیر تدوین شده است:

فرضیه سوم: فصل شلوغی مؤسسه حسابرسی تأثیر منفی و معناداری بر خوانایی مسائل عمده حسابرسی دارد.

دوره تصدی مؤسسه حسابرسی و خوانایی مسائل عمده حسابرسی

بر اساس نظریه نمایندگی، مدت همکاری حسابرسی ممکن است با شایستگی حسابرس رابطه مثبت داشته باشد، به گونه‌ای که حسابرسان درک بهتری از کنترل‌های داخلی شرکت، سیستم‌های اطلاعات حسابداری و ریسک‌های خاص شرکت به دست می‌آورند (فیتریان و همکاران، ۲۰۱۹). به گفته لنوکس و وو (۲۰۱۸)، همکاری طولانی مدت ممکن است منجر به حسابرسی با کیفیت بالا شود، زیرا شریک حسابرسی به تدریج دانش خاص مشتری و صنعت را کسب می‌کند. در مورد مسائل عمده حسابرسی، شرکت‌هایی با بیش از چهار سال همکاری حسابرسی اغلب مسائل عمده حسابرسی با تعداد و طول بیشتر و همچنین خاص صنعت ارائه می‌دهند (شائو، ۲۰۲۰). بنابراین، دوره‌های حسابرسی طولانی‌تر ممکن است برای شرکا در افشای مسائل عمده حسابرسی خواناتر به دلیل تجمع تدریجی دانش، به‌ویژه در مورد مسائل خاص شرکت، سودمند باشد. با این حال، مشارکت مداوم شریک با همان صاحبکار ممکن است تهدید آشنایی ایجاد کند. با افزایش مدت همکاری شرکت مؤسسه، تهدید آشنایی ممکن است اثر منفی داشته باشد، زیرا شرکا مسائل عمده حسابرسی کمتری افشا می‌کنند و گزارش حسابرس شفافیت کمتری پیدا می‌کند (حسین و همکاران، ۲۰۲۲). بنابراین، فرضیه زیر پیشنهاد شد.

فرضیه چهارم: دوره تصدی مؤسسه حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری بر خوانایی مسائل عمده حسابرسی دارد.

تغییر حسابرس و خوانایی مسائل عمده حسابرسی

بسیاری از پژوهش‌ها به بررسی علل و پیامدهای تغییر حسابرس پرداخته و بر اثرات نامطلوب تغییر حسابرس بر کیفیت حسابرسی تأکید کرده‌اند (استفانیاک و همکاران، ۲۰۰۹ و تانی و همکاران، ۲۰۲۱). برای مثال، پژوهش‌ها نشان می‌دهد کیفیت حسابرسی در سال‌های نخست همکاری با یک مؤسسه حسابرسی پایین‌تر است و حاکی از آن است که شرکت‌ها اغلب به صورت استراتژیک به دنبال حسابرسان جدید می‌گردند تا نظرات حسابرسی مطلوب‌تری کسب کنند. پژوهش‌ها همچنین نشان می‌دهند شرکت‌ها برای

اجتناب از دریافت نظرات نامطلوب درباره کنترل‌های داخلی یا توانایی ادامه فعالیت به‌عنوان یک واحد تجاری مستمر، حسابرس خود را تغییر می‌دهند (چونگ و همکاران ۲۰۱۹؛ لنوکس ۲۰۰۰؛ نیوتن، ۲۰۱۶). تغییر حسابرس ممکن است به دلیل چالش‌ها و مسائل عمده حسابرسی باشد. یافته‌های دی‌روکوبرگ و مارون^{۲۶} (۲۰۲۳) نشان داد تغییر شریک حسابرسی با تغییر در مسائل عمده حسابرسی گزارش شده مرتبط نیست، اما تغییر مؤسسه حسابرسی تأثیر قابل توجهی بر مسائل عمده حسابرسی دارد. اگرچه مطالعه‌ای به‌طور مستقیم به تغییر حسابرس و تأثیر آن بر خوانایی مسائل عمده حسابرسی نپرداخته، اما به‌طور غیرمستقیم تغییر شریک حسابرسی (که می‌تواند در نتیجه تغییر مؤسسه رخ دهد) ممکن است به دلیل کاهش دوره تصدی، خوانایی مسائل عمده حسابرسی را کاهش دهد، به‌ویژه در مواردی که مسائل عمده پیچیده‌تر و با ریسک بالاتر هستند. تغییر حسابرس ممکن است به کاهش تجربه و آشنایی حسابرس با شرکت منجر شود، که می‌تواند بر کیفیت و خوانایی گزارش‌های حسابرسی تأثیر منفی بگذارد. با این حال وینتوم و همکاران (۲۰۲۴) نشان دادند تغییر حسابرسی با خوانایی مسائل عمده حسابرسی رابطه مثبت دارد. بنابراین، فرضیه زیر پیشنهاد شد:

فرضیه پنجم: تغییر حسابرس تأثیر منفی و معناداری بر خوانایی مسائل عمده حسابرسی دارد.

تخصص حسابرس در صنعت و خوانایی مسائل عمده حسابرسی

حسابرسان متخصص صنعت معمولاً شایستگی برتر و استقلال بیشتری نسبت به صنعت (یا مشتری) خود نشان می‌دهند (لیو و همکاران، ۲۰۱۷؛ کریشنان، ۲۰۰۳). در مورد کیفیت افشا، رزگرین و همکاران^{۲۷} (۲۰۱۱) نشان دادند که شرکت‌های حسابرسی شده توسط حسابرسان متخصص صنعت، به احتمال بیشتری ضعف‌های کنترل داخلی را گزارش می‌کنند نسبت به شرکت‌هایی که توسط حسابرسان غیرمتخصص حسابرسی می‌شوند. در مورد تأثیر تخصص صنعت بر کیفیت حسابرسی برای صاحبکاران جدید، لیو و همکاران (۲۰۱۷) نیز بیان کردند در حالی که کیفیت حسابرسی برای حسابرسان غیرمتخصص کاهش می‌یابد، حسابرسان متخصص صنعت به احتمال بیشتری کیفیت حسابرسی را برای مشتریان جدید حفظ می‌کنند.

با این حال، در حالی که نشان داده شده حسابرسان متخصص صنعت کیفیت حسابرسی بالاتری دارند، تاکنون هیچ شواهدی در ارتباط با گزارش حسابرسی جدید ارائه نشده

است. برای افشای مسائل عمده حسابرسی و خوانایی آنها، شناسایی موضوعاتی که مهم هستند و شامل قضاوت‌های حسابرسی چالش‌برانگیز، ذهنی یا پیچیده می‌شوند و همچنین افشای مناسب این موضوعات، باید به شایستگی و استقلال حسابرسان وابسته باشد، همان‌طور که دی‌آنجلو^{۲۸} (۱۹۸۱) پیشنهاد کرده است. از منظر شایستگی حسابرسان در شناسایی و انتقال مسائل عمده حسابرسی، کسب دانش خاص صاحبکار توسط حسابرسان متخصص صنعت می‌تواند منجر به کیفیت حسابرسی بالاتر شود (مانسی و همکاران^{۲۹}، ۲۰۰۴). همچنین، از منظر استقلال حسابرسان، هزینه شهرت بالاتر حسابرسان متخصص صنعت ممکن است آن‌ها را تشویق کند تا به طور صریح و انحصاری مسائل عمده حسابرسی را که مایل به انتقال به استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی هستند، توصیف کنند. این استقلال آن‌ها را قادر می‌سازد تا مسائل عمده حسابرسی را به‌صورت صریح و بدون ملاحظات غیرضروری توصیف کنند. این امر باعث می‌شود که مسائل عمده حسابرسی به شکلی شفاف‌تر و قابل‌فهم‌تر در گزارش‌ها ارائه شوند، که خوانایی آن‌ها را افزایش می‌دهد (لیو و همکاران، ۲۰۱۷). هرچه حسابرس در ارائه مسائل عمده حسابرسی تجربه بیشتری داشته باشد، این مسائل قابل‌فهم‌تر خواهند بود و این امر به کاهش عدم تقارن اطلاعاتی کمک می‌کند (ولته، ۲۰۲۰). حسابرسان متخصص صنعت از دانش خاص مشتری و رویه‌های حسابداری مرتبط با صنعت برخوردارند (مایرز و همکاران، ۲۰۰۳). انتظار می‌رود این دانش به آن‌ها امکان دهد تا مسائل عمده حسابرسی، که معمولاً شامل قضاوت‌های پیچیده، ذهنی یا چالش‌برانگیز هستند، را با دقت بیشتری شناسایی کنند. این تخصص منجر به توصیف واضح‌تر و دقیق‌تر مسائل عمده حسابرسی در گزارش‌های حسابرسی می‌شود، که خوانایی و فهم‌پذیری آن‌ها را بهبود بخشد. بر این اساس فرضیه ششم پژوهش به شرح زیر تدوین شده است:

فرضیه ششم: تخصص حسابرسان در صنعت تأثیر مثبت و معناداری بر خوانایی مسائل عمده حسابرسی دارد.

جنسیت شریک حسابرسی و خوانایی مسائل عمده حسابرسی

ویژگی‌های شخصیتی و جنسیتی حسابرسان باعث می‌شود که سطح ریسک‌پذیری، دقت انجام امور پروژه حسابرسی و حساسیت نسبت به افشای مسائل عمده صاحبکار در بین حسابرسان مرد و زن متفاوت باشد (ختن‌لو و همکاران، ۱۴۰۳). تفاوت‌های جنسیتی در

ارزیابی ریسک و سبک گزارشگری به‌طور قابل‌توجهی بر خوانایی مسائل عمده حسابرسی تأثیر می‌گذارد (حسین و همکاران، ۲۰۲۳). مشارکت مدیران زن منجر به بهبود خوانایی گزارش‌های سالانه در شرکت‌هایی با ارتباطات محدود در هیئت‌مدیره می‌شود (جینستی و همکاران^{۲۰}، ۲۰۱۸). یافته‌های پژوهش ختن‌لو و همکاران (۱۴۰۳) نشان می‌دهد که حضور شرکای حسابرسی زن در پروژه حسابرسی منجر به افشای بیشتر مسائل عمده حسابرسی شده است. این یافته‌ها مشابه نتایج ولته (۲۰۱۸) است که دریافت شرکت‌هایی با حضور بیشتر زنان در کمیته‌های حسابرسی، افشاهای مسائل عمده حسابرسی با خوانایی بهتری ارائه می‌دهند. نتایج پژوهش بیاری و همکاران (۲۰۲۳) نشان می‌دهد که حسابرسان زن مسائل عمده حسابرسی را با تغییرات زمانی کمتری گزارش می‌دهند، به این معنا که تمایل کمتری به حذف مسائل عمده حسابرسی قدیمی دارند. تحلیل‌های بیشتر آنها نشان داد که تفاوت بین شرکای زن و مرد حسابرسی با افزایش تجربه شرکای زن یا در صورتی که شریک زن دارای مدرک کارشناسی حسابداری باشد، کاهش می‌یابد. خودشیفتگی شرکای زن حسابرسی نیز شکاف جنسیتی در تغییرات زمانی مسائل عمده حسابرسی را کاهش می‌دهد. بیاری و همکاران (۲۰۲۲) نشان دادند که شرکای زن حسابرسی تعداد بیشتری مسائل عمده حسابرسی گزارش می‌کنند. آنها همچنین دریافتند حسابرسان زن تعداد بیشتری مسائل عمده حسابرسی مرتبط با حساب‌ها و تعداد کمتری مسائل عمده حسابرسی مرتبط با واحدهای تجاری گزارش می‌کنند، در حالی که مسائل عمده حسابرسی مرتبط با واحدهای تجاری اهمیت بیشتری نسبت به مسائل عمده حسابرسی مرتبط با حساب‌ها دارند. هی و ریوای (۲۰۲۴) دریافتند تنوع جنسیتی شریک مؤسسه حسابرسی تأثیر معناداری بر تعداد مسائل عمده حسابرسی افشا شده و نیز طول توضیحات بند مسائل عمده حسابرسی دارد. آنها همچنین دریافتند که ترکیب تنوع جنسیتی، به‌ویژه زمانی که توسط شرکای حسابرسی زن رهبری می‌شود، تأثیر بارزتری بر توضیحات مسائل عمده حسابرسی دارد. در تأیید این موضوع، ووتیچندانون و عیسراوورنراوانیش (۲۰۲۰) مشاهده کردند که وجود حسابرسان مستقل زن خوانایی مسائل عمده حسابرسی را بهبود می‌بخشد. حسین و همکاران (۲۰۲۳) نیز دریافتند جنسیت شرکای حسابرسی تأثیر معناداری بر خوانایی مسائل عمده حسابرسی دارند. بر اساس یافته‌های موجود، شرکای حسابرسی زن ریسک‌های بالقوه بیشتری را ارزیابی و گزارش می‌کنند تا هم‌تایان مرد خود، که شواهد قبلی از مطالعات شریک

حسابرسی را تأیید می‌کند که اثر جنسیتی را نشان داده‌اند (گارسیا-بلاندون و همکاران، ۲۰۱۹). با این حال، یافته‌های دیگر این را نقض می‌کنند و ادعا می‌کنند که شرکای حسابرسی زن تمایل به گزارش افشاهای مسائل عمده حسابرسی طولانی دارند که برای خوانندگان بیش از حد جامع بوده و به راحتی قابل فهم نیست، که خوانایی گزارش‌های حسابرسی را کاهش می‌دهد (عبدالفتاح و همکاران، ۲۰۲۱). از آنجا که شناسایی و افشای مسائل عمده حسابرسی تابعی از قضاوت حرفه‌ای حسابرسان و نیز نگرش‌های شخصی آنان به ریسک حسابرسی است، ممکن است جنسیت حسابرسان نقش مهمی در افشای مسائل عمده حسابرسی خوانا و قابل فهم ایفا کند. بر این اساس فرضیه هفتم پژوهش به شرح زیر تدوین می‌شود.

فرضیه هفتم: جنسیت شریک حسابرسی (زن) تأثیر مثبت و معناداری بر خوانایی مسائل عمده حسابرسی دارد.

روش‌شناسی

برای آزمون فرضیه‌های این پژوهش از تحلیل رگرسیون چندگانه با رویکرد داده‌های ترکیبی استفاده شده است. جامعه آماری پژوهش حاضر، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی ۱۴۰۱-۱۴۰۲ است که پایان سال مالی آنها منتهی به اسفند ماه باشد و طی دوره زمانی مورد بررسی تغییر سال مالی نداشته باشند، از شرکت‌های فعال در صنایع مالی شامل بیمه، بانک، هلدینگ و غیره نباشند و داده‌های آنها برای محاسبه متغیرهای پژوهش در دسترس باشد. از آنجا که استاندارد شماره ۷۰۱ حسابرسی ایران، در سال ۱۴۰۰ تصویب و منجر به ارائه بند جداگانه مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس مستقل گردیده و رعایت آن برای حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌هایی که دوره مالی آن‌ها از اول فروردین ۱۴۰۱ و پس از آن است، الزامی شده، بنابراین قلمرو زمانی پژوهش، محدود به بررسی سال‌های ۱۴۰۱ و ۱۴۰۲ شرکت‌ها است. با اعمال محدودیت‌های مذکور تعداد ۲۳۰ شرکت واجد شرایط باقیمانده به عنوان نمونه انتخاب و داده‌های پژوهش از صورت‌های مالی حسابرسی شده منتشر شده در سایت کدآل و نرم‌افزار ره‌آورد نوین استخراج شد. پس از استخراج داده‌ها (۴۶۰ مشاهده) و محاسبه

مقدار متغیرها، با استفاده از نرم‌افزارهای اکسل ۲۰۱۶ و ایویوز نسخه ۱۰ به تجزیه‌تحلیل آنها پرداخته شده است. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از مدل رگرسیونی ۱ به پیروی از پژوهش حسین و همکاران (۲۰۲۳) استفاده شده است:

$$\text{KAMRead}_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \text{BIG}_{i,t} + \beta_2 \text{ARL}_{i,t} + \beta_3 \text{BUSY}_{i,t} + \beta_4 \text{TENURE}_{i,t} + \beta_5 \text{AUD SWITCH}_{i,t} + \beta_6 \text{AUD SPE}_{i,t} + \beta_7 \text{FEMALE}_{i,t} + \beta_8 \text{AC SIZE}_{i,t} + \beta_9 \text{AC IND}_{i,t} + \beta_{10} \text{AC SPE}_{i,t} + \beta_{11} \text{BOARD IND}_{i,t} + \beta_{12} \text{BOARD SPE} + \beta_{13} \text{SIZE} + \beta_{14} \text{LEV} + \beta_{15} \text{LOSS} + \beta_{16} \text{ROA} + \beta_{12} \text{SALE} + \varepsilon_{i,t} \quad \text{مدل (۱)}$$

سنجش متغیرها

متغیر وابسته: خوانایی مسائل عمده حسابرسی (KAMRead): به پیروی از پژوهش‌های قبلی (حسین و همکاران، ۲۰۲۳؛ ولته، ۲۰۱۸؛ چو و همکاران، ۲۰۱۴؛ احمدی و قائمی، ۱۳۹۷؛ کاظمی‌علوم و همکاران، ۱۴۰۱) برای اندازه‌گیری خوانایی از سه سنجه استفاده شده است.

الف) سنجه اول از طریق شاخص سهولت خواندن فلش^{۳۱} است. این شاخص بر اساس میانگین طول جمله و میانگین تعداد هجاها در هر کلمه محاسبه می‌شود. هر چه شاخص و امتیاز سهولت خواندن فلش بالاتر باشد، خواندن یک متن آسانتر است (خوانایی آن بالاتر است). امتیاز خوانایی فلش از زبان‌شناسی محاسباتی مشتق شده و به‌طور گسترده در مطالعات قبلی برای تعیین خوانایی مسائل عمده حسابرسی به کار رفته است (ولته، ۲۰۱۸، ۲۰۱۹؛ ووتیچندانون و عیسراوورنراوانیش، ۲۰۲۰). فرآیند و مراحل ارزیابی و تعیین سطح خوانایی، یعنی درجه سادگی متن در این شاخص به ترتیب زیر است:

۱) انتخاب کل متن مورد نظر (بند مسائل عمده گزارش حسابرسی مستقل)

۲) تعیین طول کلمات از طریق شمارش تعداد هجاها

۳) شمارش تعداد جملات موجود در متن مورد نظر

۴) تعیین طول متوسط جملات از طریق تقسیم تعداد کلمات به تعداد جملات کامل متن مورد نظر

۵) محاسبه میانگین طول کلمات و میانگین طول متوسط جملات متن مورد نظر

۶) ضرب میانگین طول کلمات (تعداد هجاها) در عدد ثابت ۸۴/۶

۷) کسر کردن حاصلضرب بند ۶ از عدد ثابت ۲۰۶/۸۳۵

۸) ضرب کردن متوسط طول جملات در عدد ۱/۰۱۵

۹) کم کردن حاصل ضرب از باقی مانده محاسبات بند ۷

رابطه بین شاخص فلش و سطح خوانایی بدین ترتیب است:

۹۰-۱۰۰ (متن بسیار ساده)؛ ۹۰-۸۰ (متن ساده)؛ ۸۰-۷۰ (متن قدری ساده)؛ ۷۰-۶۰ (متن معمولی)؛ ۶۰-۵۰ (متن قدیر دشوار)؛ ۵۰-۳۰ (متن دشوار)؛ ۳۰-۰ (متن بسیار دشوار)
 ب) دومین سنجه خوانایی، شاخص طول سند است که در بخش آزمون استحکام نتایج از این سنجه استفاده شده است. هر چه طول متن بیشتر باشد، از نظر خوانایی سخت‌تر و پیچیده‌تر در نظر گرفته می‌شود و به صورت رابطه ۱ محاسبه شده است:

رابطه (۱) $LN = \text{تعداد کلمات متن} \times \text{شاخص طول متن}$

که LN نماد لگاریتم است.

ج) سومین سنجه نیز از معیار تعداد صفحات بند مسائل عمده حسابرسی استفاده شده است. هر چه تعداد صفحات متن بیشتر باشد، از نظر خوانایی سخت‌تر و پیچیده‌تر در نظر گرفته می‌شود.

با توجه به این که نرم‌افزاری دقیقی برای شمارش تعداد کلمات متون فارسی در دسترس نیست و نگارش گزارش‌های حسابرسی مستقل به زبان فارسی بوده و نیز ارائه آنها به شکل فایل پی‌دی‌اف که اکثراً قابل ویرایش نیست، بنابراین در این پژوهش بند مسائل عمده گزارش‌های حسابرسی مطالعه و با سنجه‌های مذکور به صورت دستی مورد اندازه‌گیری و سنجش قرار گرفته است.

متغیرهای مستقل

اندازه مؤسسه حسابرسی (Big): حسین و همکاران (۲۰۲۳) نشان دادند گزارشگری مسائل عمده حسابرسی توسط چهار مؤسسه حسابرسی بزرگ خواناتر از گزارش‌های سایر مؤسسه‌های حسابرسی است. مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ‌تر با در اختیار داشتن طیف وسیعی از حساب‌رسان با تجربه‌تر و متخصص‌تر می‌توانند گزارش‌های حسابرسی خواناتری ارائه دهند. اگر سازمان حسابرسی و مؤسسه مفید راهبر، مسئولیت حسابرسی صورت‌های مالی را عهده دار باشند، برابر با ۱ و در غیر این صورت برابر با صفر است (علیخانی و همکاران، ۱۴۰۰).

تاخیر در گزارش حسابرسی (ARL): تأخیر در گزارش حسابرسی از طریق لگاریتم فاصله زمانی بین تاریخ پایان سال مالی و تاریخ امضای گزارش حسابرسی محاسبه می‌گردد.

فصل شلوغی مؤسسه (BUSY): برای اندازه‌گیری مشغله کاری حساب‌رسان از نسبت سهم از بازار استفاده شده است اگر سهم حساب‌رس از بازار بر اساس معیار دارایی‌ها بیشتر از ۲۰ درصد باشد عدد ۱ و اگر کمتر باشد عدد صفر داده می‌شود (سینگ و همکاران، ۲۰۲۲ و پورحیدری و همکاران، ۱۴۰۳).

دوره تصدی حساب‌رس (TENURE): افزایش دوره تصدی موجب آشنایی بیشتر حساب‌رس آن با نحوه عملیات شرکت شده و بر خوانایی گزارش حسابرسی تأثیر مثبت دارد که برابر است با تعداد سال‌هایی که شریک مؤسسه حسابرسی در شرکت مشغول انجام حسابرسی است (علیخانی و همکاران، ۱۴۰۰).

تغییر حساب‌رس (AUD SWITCH): متغیر دوجبه‌ای است، اگر حساب‌رس شرکت تغییر کرده باشد، عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر (دفوند و همکاران، ۲۰۱۶). نتایج پژوهش کاظمی‌علوم و همکاران (۱۳۹۹) نشان داد، شرکت‌هایی که خوانایی گزارشگری مالی آنها کمتر است، تغییر حساب‌رس بیشتری دارند.

تخصص حساب‌رس در صنعت (AUD SPE): تخصص حساب‌رس در صنعت بر اساس نسبت فروش کل صاحبکارانی که یک حساب‌رس در یک صنعت مشخص و خاص حسابرسی می‌کند، بر جمع کل فروش‌های شرکت‌های آن صنعت در طول یک سال مشخص با استفاده از رابطه ۲ به دست می‌آید (خداداده شاملو و بادآور نهندي، ۱۳۹۶):

$$Spe = \frac{\sum_{j=1}^m ClientSale_{ijk}}{\sum_{j=1}^n ClientSale_{jk}} \quad \text{رابطه (۲)}$$

که در آن:

$ClientSale_{ijk}$ = فروش شرکت صاحبکار j مؤسسه i در صنعت K

$ClientSale_{jk}$ = فروش شرکت j در صنعت k

m = تعداد شرکت‌های حسابرسی شده به وسیله مؤسسه حسابرسی i در صنعت K

n = تعداد شرکت‌های موجود در صنعت k

حساب‌رس زن (FEMALE): اگر حداقل یک حساب‌رس زن گزارش حسابرسی را امضاء کند، برابر یک در غیر این صورت صفر خواهد بود (حسین و همکاران، ۲۰۲۳).

متغیرهای کنترلی

اندازه کمیته حسابرسی (AC SIZE): برابر است با تعداد اعضای کمیته حسابرسی. استقلال کمیته حسابرسی (AC IND): برابر است با تعداد اعضای مستقل کمیته حسابرسی تقسیم بر کل اعضای کمیته حسابرسی. تخصص مالی کمیته حسابرسی (AC SPE): برابر است با درصد اعضای دارای تخصص مالی در کمیته حسابرسی که از تقسیم اعضای دارای تخصص مالی در کمیته بر مجموع اعضای کمیته حسابرسی به دست می‌آید. بر اساس بند ۶ ماده ۱ منشور کمیته حسابرسی سازمان بورس اوراق بهادار ایران (۱۳۹۱) منظور از تخصص و دانش مالی، داشتن مدرک دانشگاهی و حرفه‌ای حسابداری، حسابرسی و مالی است. استقلال هیئت مدیره (BOARD IND): برابر است با نسبت (درصد) اعضای غیرموظف هیئت مدیره به کل اعضای هیئت مدیره. دانش مالی هیئت مدیره (BOARD SPE): برای سنجش دانش مالی اعضای هیئت مدیره از نوع مدرک تحصیلی استفاده می‌شود. اعضای هیئت مدیره‌ای که دارای مدرک مدیریت، اقتصاد و حسابداری هستند، را می‌توان به عنوان اعضای هیئت مدیره دارای دانش مالی طبقه‌بندی نمود. اندازه شرکت (SIZE): اندازه شرکت از طریق لگاریتم طبیعی مجموع دارایی‌های شرکت محاسبه شده است. اهرم مالی (LEV): از نسبت بدهی‌ها به مجموع دارایی‌ها به دست آمده است. بازده دارایی (ROA): بازده دارایی از حاصل تقسیم سود خالص بر مجموع دارایی‌های محاسبه شده است. زیان شرکت (Loss): متغیر دو وجهی است که در صورت وقوع زیان خالص عدد یک و در غیر این صورت صفر است. فروش به دارایی‌ها (Sale): برابر است با نسبت فروش به کل دارایی‌های شرکت.

یافته‌ها

آمار توصیفی

جدول ۱ آمار توصیفی داده‌های پژوهش را نشان می‌دهد.

جدول ۱. آمار توصیفی متغیرها

متغیر	نماد	میانگین	میان	پیشینه	کمینه	انحراف استاندارد
اندازه مؤسسه حسابرسی	BIG	۰/۲۱	۰	۱	۰	۰/۴۰
تاخیر گزارش حسابرسی	ARL	۸۳	۸۹	۱۸۳	۲۷	۳۱

۰/۴۰	۰	۱	۱	۰/۸۰	BUSY	فصل شلوغی مؤسسه
۵/۶۲	۱	۲۲	۳	۴/۹۲	TENURE	دوره تصدی حسابرس
۰/۴۰	۰	۱	۰	۰/۲۰	AUD SWITCH	تغییر حسابرس
۰/۱۷	۰	۰/۸۸	۰/۰۵	۰/۱۲	AUD SPE	تخصص حسابرس در صنعت
۰/۲۹	۰	۱	۰	۰/۱۰	FEMALE	حسابرس زن
۰/۷۲	۲	۵	۳	۳/۳۲	AC SIZE	اندازه کمیته حسابرسی
۰/۱۹	۰	۱	۰/۶۷	۰/۷۵	AC IND	استقلال کمیته حسابرسی
۰/۲۶	۰	۱	۰/۶۷	۰/۷۲	AC SPE	تخصص کمیته حسابرسی
۰/۱۵	۰	۱	۰/۶۰	۰/۶۵	BOARD IND	استقلال هیات مدیره
۰/۴۹	۰	۱	۰	۰/۳۹	BOARD SPE	تخصص مالی هیات مدیره
۱/۶۳	۱۱/۷۲	۲۱/۹۰	۱۶/۶۰	۱۶/۸۵	SIZE	اندازه شرکت
۰/۲۳	۰/۰۲	۱/۹۶	۰/۴۷	۰/۴۷	LEV	اهرم مالی
۰/۱۹	۰	۱	۰	۰/۰۴	LOSS	زیان
۰/۱۷	-۰/۶۲	۰/۷۰	۰/۲۰	۰/۲۲	ROA	بازده دارایی‌ها
۰/۸۴	۰	۷/۴۷	۰/۹۳	۱/۰۹	SALE	فروش به دارایی‌ها
۲۰/۵۶	۰	۹۵/۹۴	۰	۱۱/۵۶	KAMRead	خوانایی مسائل عمده (فلش)
۱/۱۷	۰	۳/۰۰۴	۰	۰/۷۲	KAM Ln Words	خوانایی مسائل عمده (لگاریتم کلمات)
۰/۶۲	۰	۳	۰	۰/۳۵	KAM Pages Number	خوانایی مسائل عمده (تعداد صفحات)

طبق آمار توصیفی ارائه شده در جدول ۱، میانگین ۲۱٪ برای اندازه مؤسسه حسابرسی بیانگر این است که ۲۱٪ مشاهدات توسط سازمان حسابرسی یا مؤسسه مفید راهبر حسابرسی شده‌اند و ۷۹٪ توسط مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی حسابرسی شده‌اند. میانگین تاخیر در ارائه (امضای) گزارش حسابرسی ۸۳ روز و بیشینه و کمینه آن به ترتیب ۱۸۳ روز و ۲۷ روز بوده است. با توجه به مهلت چهار ماهه پس از پایان سال مالی برای ارائه صورت‌های مالی، بیشینه ۱۸۳ روز غیرعادی به نظر می‌رسد که در موارد اندکی ثبت شده است. میانگین ۸۰٪ برای فصل شلوغی مؤسسه حسابرسی بیانگر مشغله کاری بالای حسابرسان بوده است. نرخ تغییر حسابرس در مشاهدات ۲۰٪ بوده است در حالی که طبق مقررات جامعه حسابداران رسمی دوره تصدی حسابرسان نباید بیش از ۴ سال باشد و نرخ تغییر حسابرس با این قانون نباید از ۲۵٪ کمتر باشد. دلیل این امر دوره تصدی بلندمدت

مؤسسات حسابرسی دولتی شامل سازمان حسابرسی و مؤسسه مفید راهبر است که باعث کاهش نرخ تغییر حسابرس شده (زیرا این دو مؤسسه از مقررات جامعه حسابداران رسمی مستثنی هستند) و بیشینه دوره تصدی حسابرس را نیز تا ۲۲ سال افزایش داده‌اند که این دوره تصدی مربوط به سازمان حسابرسی و شرکت‌هایی از قبیل ایران خودرو، سایپا و غیره است. میانگین تخصص حسابرسی در صنعت نیز ۱۲٪ بوده است. همچنین طبق آمارها تنها ۱۰٪ مؤسسات حسابرسی حداقل یک شریک زن داشته‌اند. در مورد متغیرهای کمیته حسابرسی برخی آماره‌های غیرعادی گزارش شده است از جمله کمیته تعداد اعضای کمیته حسابرسی که ۲ نفر گزارش شده است و خلاف دستورالعمل کمیته حسابرسی سازمان بورس است که طبق آن اعضای کمیته حسابرسی بایستی بین ۳ تا ۵ نفر باشند. همچنین طبق این دستورالعمل توصیه شده است حداکثر اعضای کمیته حسابرسی، اعضای غیرموظف باشند و دارای تخصص مالی؛ اما کمیته این دو متغیر در مشاهدات صفر گزارش شده است که این دو مورد نیز برخلاف دستورالعمل کمیته حسابرسی بوده است. میانگین خوانایی مسائل عمده حسابرسی ۱۱/۵۶ بدست آمده است که بیانگر سختی (متن دشوار) مسائل عمده حسابرسی مندرج در گزارش حسابرسی است. علی‌رغم اینکه متوسط سودآوری مشاهدات ۲۲٪ گزارش شده است تنها ۴٪ از شرکت‌ها زیانده بوده‌اند. گردش فروش نیز به طور متوسط ۱/۰۹ بوده است که میزان پایینی تلقی می‌شود.

برای بررسی نقض فروض کلاسیک از آزمون‌های وایت^{۳۲} (جهت بررسی ناهمسانی واریانس) و آزمون براش - گادفری^{۳۳} (جهت بررسی عدم خودهمبستگی) استفاده شده است. در جدول ۲ نتایج آزمون ناهمسانی واریانس ارائه و نتایج آزمون عدم هم‌خطی در جدول مربوط به برازش نهایی مدل آورده شده است.

جدول ۲ نتایج آزمون‌های ناهمسانی واریانس و عدم خودهمبستگی

مدل	معناداری آزمون	نتیجه آزمون
مدل (۱)-KAMRead-آزمون ناهمسانی واریانس	۰/۰۰۰	وجود واریانس ناهمسانی
مدل (۱)-KAMRead-آزمون عدم خودهمبستگی	۰/۴۹۳	عدم وجود خودهمبستگی
مدل (۱)-LogWords-آزمون ناهمسانی واریانس	۰/۰۰۱۷	وجود واریانس ناهمسانی
مدل (۱)-LogWords-آزمون عدم خودهمبستگی	۰/۵۰۲	عدم وجود خودهمبستگی
مدل (۱)-LogWords-آزمون ناهمسانی واریانس	۰/۰۰۰	وجود واریانس ناهمسانی

مدل (۱)-LogWords-آزمون عدم خودهمبستگی ۰/۰۱۲ عدم وجود خودهمبستگی

نتایج ارائه شده در جدول ۲ نشان می‌دهد مدل ۱ در هر ۳ حالت برازش (با استفاده از سه سنجه متغیر وابسته) دچار واریانس ناهمسانی است و بایستی برای تخفیف ناهمسانی واریانس از تصحیح وایت استفاده شود (افلاطونی، ۱۴۰۲). همچنین نتایج آزمون عدم خودهمبستگی بیانگر عدم وجود خودهمبستگی سریالی بوده است. در ادامه با توجه به نتایج آزمون‌های فروض کلاسیک مدل با روش مناسب برآورد شده است.

برآورد مدل ۱ و آزمون فرضیه‌ها

برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از نتایج برازش نهایی مدل ۱ در جدول ۳ استفاده شده است:

جدول ۳. نتایج برازش مدل (۱)-متغیر وابسته KAMRead (شاخص فلش)

$$KAMRead_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 BIG_{i,t} + \beta_2 ARL_{i,t} + \beta_3 BUSY_{i,t} + \beta_4 TENURE_{i,t} + \beta_5 AUD\ SWITCH_{i,t} + \beta_6 AUD\ SPE_{i,t} + \beta_7 FEMALE_{i,t} + \beta_8 AC\ SIZE_{i,t} + \beta_9 AC\ IND_{i,t} + \beta_{10} AC\ SPE_{i,t} + \beta_{11} BOARD\ IND_{i,t} + \beta_{12} BOARD\ SPE + \beta_{13} SIZE + \beta_{14} LEV + \beta_{15} LOSS + \beta_{16} ROA + \beta_{12} SALE + \varepsilon_{i,t}$$

متغیر	ضریب رگرسیون	خطای استاندارد	آماره T	معناداری آماره T	آماره VIF
BIG	۴/۹۵۴	۱/۱۲	۴/۴۲	۰/۰۰۰۰	۲/۳۴
ARL	۱/۶۸۵	۵/۵۳	۰/۳۰	۰/۷۶۰۸	۱/۲۲
BUSY	۰/۳۴۷	۲/۰۵	۰/۱۷	۰/۸۶۶۰	۱/۰۸
TENURE	۱/۲۰۲	۰/۳۳	۳/۵۷	۰/۰۰۰۴	۲/۵۰
AUD SWITCH	۴/۶۶۷	۲/۲۱	۲/۱۱	۰/۰۳۵۶	۱/۲۵
AUD SPE	۵/۹۴۱	۱/۱۳	۵/۲۷	۰/۰۰۰۰	۲/۰۹
FEMALE	-۳/۹۸۴	۲/۷۸	-۱/۴۳	۰/۱۵۲۶	۱/۱۰
AC SIZE	۰/۶۱۹	۱/۲۰	۰/۵۱	۰/۶۰۶۹	۱/۲۳
AC IND	-۵/۲۱۵	۴/۱۵	-۱/۲۶	۰/۲۰۹۲	۱/۰۵
AC SPE	۰/۳۱۶	۳/۱۱	۰/۱۰	۰/۹۱۸۹	۱/۰۷
BOARD IND	۳/۰۸۵	۵/۶۳	۰/۵۵	۰/۵۸۴۴	۱/۱۴
BOARD SPE	۰/۷۳۹	۱/۶۵	۰/۴۵	۰/۶۵۴۸	۱/۱۹
SIZE	۲/۶۹۸	۰/۶۰	۴/۴۷	۰/۰۰۰۰	۱/۵۵
LEV	۵/۶۱۶	۴/۸۸	۱/۱۵	۰/۲۵۱۰	۲/۱۴
LOSS	-۱۵/۳۰۷	۴/۸۷	-۳/۱۴	۰/۰۰۱۸	۱/۳۹
ROA	-۴/۳۶۳	۶/۶۹	-۰/۶۵	۰/۵۱۴۷	۲/۰۵
SALE	۲/۰۴۴	۱/۰۲	۲/۰۱	۰/۰۴۵۱	۱/۲۱

جزء اخلاص	-۴۹/۹۵۳	۱۴/۴۱	-۳/۴۶	۰/۰۰۰۶	-
R2 تعدیل شده	۰/۳۴۰	آماره F		۱۲/۱۹۸	
دوربین واتسون	۱/۶۵۴	معناداری آماره F		۰/۰۰۰۰	

با توجه به نتایج برازش مدل ۱، فرضیه‌های پژوهش قابل آزمون هستند. نتایج برازش مدل ۱ بیانگر معناداری مدل رگرسیون است زیرا معناداری آماره F کمتر از سطح خطای آزمون (۵٪) است (آزمون F). ضریب تعیین تعدیل شده مدل حدود ۳۴٪ است که نشان می‌دهد مجموع متغیرهای توضیحی مدل قادر به توضیح ۳۴٪ از تغییرات متغیر وابسته هستند. همچنین نتایج آزمون عامل تورم واریانس یا VIF بیانگر عدم هم‌خطی شدید بین متغیرهای توضیحی است (مقدار عامل تورم واریانس در صورتی که کمتر از ۵ باشد بیانگر عدم هم‌خطی شدید است). آماره دوربین واتسون نیز در بازه ۱/۵ تا ۲/۵ قرار دارد که به معنای عدم وجود خودهمبستگی مرتبه اول است.

برای قضاوت درباره فرضیه‌ها از آزمون T استیودنت استفاده شده است. نحوه استدلال و قضاوت بدین صورت است که در مورد هر فرضیه ابتدا بایستی متغیر مستقل آن فرضیه مشخص شود، سپس سطح معناداری آماره T متناظر با آن متغیر بررسی شود. اگر سطح معناداری آماره T برای آن متغیر کمتر از سطح خطای آزمون یعنی ۰/۰۵ باشد می‌توان بیان کرد فرض صفر آزمون مبنی بر عدم وجود ارتباط معنادار بین دو متغیر در سطح معناداری ۹۵٪ رد می‌شود در نتیجه ارتباط بین دو متغیر از نظر آماری معنادار است (به معنای پذیرش فرضیه). برای توصیف جهت رابطه بین دو متغیر نیز از منفی یا مثبت بودن علامت ضریب رگرسیونی متغیر مستقل فرضیه استفاده می‌شود؛ بدین صورت که اگر ضریب رگرسیونی متغیر مستقل مثبت باشد نوع ارتباط بین متغیر مستقل و وابسته از نوع مستقیم (مثبت) خواهد بود و بالعکس. با توضیحات ارائه شده نتایج آزمون فرضیه اول در ادامه تشریح شده است.

فرضیه اول بدین شکل طرح شده است: اندازه مؤسسه حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری بر خوانایی مسائل عمده حسابرسی دارد. با توجه به این که سطح معناداری آماره t برای متغیر مستقل اندازه مؤسسه حسابرسی ۰/۰۰۰۰ است می‌توان نتیجه گرفت که رابطه اندازه مؤسسه حسابرسی و خوانایی مسائل عمده حسابرسی معنادار است؛ زیرا سطح معناداری آماره T کمتر از سطح خطای آزمون (۵٪ و ۱٪) است و در نتیجه فرض صفر آزمون مبنی بر عدم وجود ارتباط بین دو متغیر رد می‌شود و فرض مقابل که حاوی عدم رد ارتباط بین

دو متغیر است پذیرفته می‌شود. با توجه به این که علامت ضریب رگرسیون متغیر مستقل مثبت است، در نتیجه نوع ارتباط بین دو متغیر نیز مستقیم است. به عبارت دیگر مؤسسات حسابرسی بزرگتر، خوانایی مسائل عمده حسابرسی را افزایش می‌دهند، براین اساس فرضیه اول پژوهش رد نمی‌شود.

فرضیه دوم بدین شکل طرح شده است: تاخیر در گزارش حسابرسی تأثیر معناداری بر خوانایی مسائل عمده حسابرسی دارد. با توجه به این که سطح معناداری آماره t برای متغیر مستقل تاخیر در گزارش حسابرسی $0/7608$ است، می‌توان نتیجه گرفت که رابطه تاخیر در گزارش حسابرسی و خوانایی مسائل عمده حسابرسی معنادار نیست؛ زیرا سطح معناداری آماره T بزرگتر از سطح خطای آزمون (5% و 1%) است و در نتیجه فرض صفر آزمون مبنی بر عدم وجود ارتباط بین دو متغیر پذیرفته می‌شود که به معنای رد فرضیه پژوهشی است. بنابراین فرضیه دوم رد می‌شود.

فرضیه سوم بدین شکل طرح شده است: فصل شلوغی مؤسسه حسابرسی تأثیر منفی و معناداری بر خوانایی مسائل عمده حسابرسی دارد. با توجه به این که سطح معناداری آماره t برای متغیر مستقل فصل شلوغی مؤسسه حسابرسی $0/8660$ است، می‌توان نتیجه گرفت که رابطه فصل شلوغی مؤسسه حسابرسی و خوانایی مسائل عمده حسابرسی معنادار نیست؛ زیرا سطح معناداری آماره T بزرگتر از سطح خطای آزمون (5% و 1%) است و در نتیجه فرض صفر آزمون مبنی بر عدم وجود ارتباط بین دو متغیر پذیرفته می‌شود که به معنای رد فرضیه پژوهشی است. بنابراین فرضیه سوم نیز رد می‌شود.

فرضیه چهارم بدین شکل طرح شده است: دوره تصدی مؤسسه حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری بر خوانایی مسائل عمده حسابرسی دارد. با توجه به این که سطح معناداری آماره t برای متغیر مستقل دوره تصدی مؤسسه حسابرسی $0/0004$ است می‌توان نتیجه گرفت که رابطه دوره تصدی مؤسسه حسابرسی و خوانایی مسائل عمده حسابرسی معنادار است؛ زیرا سطح معناداری آماره T کمتر از سطح خطای آزمون (5% و 1%) است و در نتیجه فرض صفر آزمون مبنی بر عدم وجود ارتباط بین دو متغیر رد می‌شود و فرض مقابل که حاوی عدم رد ارتباط بین دو متغیر است پذیرفته می‌شود. با توجه به این که علامت ضریب رگرسیون متغیر مستقل مثبت است، در نتیجه نوع ارتباط بین دو متغیر نیز مستقیم است. به عبارت دیگر با افزایش دوره تصدی مؤسسه حسابرسی، خوانایی مسائل عمده حسابرسی نیز

افزایش می‌یابد، براین اساس فرضیه چهارم پژوهش رد نمی‌شود.

فرضیه پنجم بدین شکل طرح شده است: تغییر حسابرس تأثیر منفی و معناداری بر خوانایی مسائل عمده حسابرسی دارد. با توجه به این که سطح معناداری آماره t برای متغیر مستقل تغییر حسابرس $۰/۰۳۵۶$ است، می‌توان نتیجه گرفت که رابطه تغییر حسابرس و خوانایی مسائل عمده حسابرسی معنادار است؛ زیرا سطح معناداری آماره T کمتر از سطح خطای آزمون ($۰/۰۵$) است و در نتیجه فرض صفر آزمون مبنی بر عدم وجود ارتباط بین دو متغیر رد می‌شود و فرض مقابل که حاوی عدم رد ارتباط بین دو متغیر است پذیرفته می‌شود. با توجه به این که علامت ضریب رگرسیون متغیر مستقل مثبت است، در نتیجه نوع ارتباط بین دو متغیر نیز مستقیم است. به عبارت دیگر با افزایش تغییر حسابرس، خوانایی مسائل عمده حسابرسی نیز افزایش می‌یابد، براین اساس فرضیه ششم پژوهش رد نمی‌شود.

فرضیه ششم بدین شکل طرح شده است: تخصص حسابرس در صنعت تأثیر مثبت و معناداری بر خوانایی مسائل عمده حسابرسی دارد. با توجه به اینکه سطح معناداری آماره t برای متغیر مستقل تخصص حسابرس در صنعت $۰/۰۰۰۰$ می‌باشد می‌توان نتیجه گرفت که رابطه تخصص حسابرس در صنعت و خوانایی مسائل عمده حسابرسی معنادار است زیرا سطح معناداری آماره T کمتر از سطح خطای آزمون ($۰/۰۵$) است و در نتیجه فرض صفر آزمون مبنی بر عدم وجود ارتباط بین دو متغیر رد می‌شود و فرض مقابل که حاوی عدم رد ارتباط بین دو متغیر است پذیرفته می‌شود. با توجه به اینکه علامت ضریب رگرسیون متغیر مستقل مثبت است، در نتیجه نوع ارتباط بین دو متغیر نیز مستقیم است. به عبارت دیگر با افزایش تخصص حسابرس در صنعت، خوانایی مسائل عمده حسابرسی نیز افزایش می‌یابد، براین اساس فرضیه هفتم پژوهش نیز رد نمی‌شود.

فرضیه هفتم بدین شکل طرح شده است: جنسیت شریک حسابرسی (زن) تأثیر مثبت و معناداری بر خوانایی مسائل عمده حسابرسی دارد. با توجه به این که سطح معناداری آماره t برای متغیر مستقل جنسیت شریک حسابرسی (زن) $۰/۱۵۲۶$ است، می‌توان نتیجه گرفت که رابطه جنسیت شریک حسابرسی (زن) و خوانایی مسائل عمده حسابرسی معنادار نیست زیرا سطح معناداری آماره t بزرگتر از سطح خطای آزمون ($۰/۰۵$ و $۰/۰۱$) است و در نتیجه فرض صفر آزمون مبنی بر عدم وجود ارتباط بین دو متغیر پذیرفته می‌شود که به معنای رد فرضیه پژوهشی است. بنابراین فرضیه هفتم نیز رد می‌شود. لازم به ذکر است در بین متغیرهای

کنترلی ارتباط معناداری بین اندازه شرکت (مستقیم)، فروش (مستقیم) و زیان (معکوس) با خوانایی مسائل عمده حسابرسی گزارش شده است.

آزمون استحکام نتایج

با توجه به این که متغیر وابسته پژوهش با استفاده از سه سنجه محاسبه شده است، بنابراین مدل ۱ در سه حالت مجزا برازش شده است که نتایج حالت دوم برازش با استفاده از سنجه لگاریتم تعداد کلمات بند مسائل عمده حسابرسی در جدول ۴ ارائه شده است:

جدول ۴. نتایج برازش مدل (۱) - متغیر وابسته KAMRead (لگاریتم تعداد کلمات)

متغیر	ضریب رگرسیون	خطای استاندارد	آماره T	معداری آماره T	آماره VIF
BIG	۰/۵۰۶۵۰۶	۰/۱۸۹	۲/۶۷	۰/۰۰۶۹	۲/۲۶
ARL	۰/۲۲۹۹۶۳	۰/۳۲۸	۰/۷۰	۰/۴۸۴۰	۱/۴۵
BUSY	۰/۱۴۸۱۳۴	۰/۱۲۳	۱/۲۰	۰/۲۲۹۵	۱/۲۲
TENURE	۰/۱۴۲۵۵۱	۰/۰۲۳	۶/۱۴	۰/۰۰۰۰	۲/۹۹
AUD SWITCH	۰/۲۶۲۷۸۶	۰/۰۶۷	۳/۸۷	۰/۰۰۰۹	۱/۳۴
AUD SPE	۰/۴۷۴۷۴۲	۰/۱۹۳	۲/۴۵	۰/۰۰۹۲	۲/۲۵
FEMALE	-۰/۱۸۱۸۲۲	۰/۱۶۸	-۱/۰۸	۰/۲۷۸۹	۱/۱۰
AC SIZE	-۰/۰۵۵۱۱۶	۰/۰۶۹	-۰/۸۰	۰/۴۲۵۰	۱/۲۰
AC IND	-۰/۳۸۳۰۵۷	۰/۲۶۹	-۱/۴۲	۰/۱۵۶۴	۱/۰۸
AC SPE	۰/۰۸۶۳۹۳	۰/۱۹۵	۰/۴۴	۰/۶۵۸۲	۱/۱۳
BOARD IND	۰/۱۶۴۸۵۳	۰/۳۳۸	۰/۴۹	۰/۶۲۶۱	۱/۱۵
BOARD SPE	-۰/۰۰۳۵۳۹	۰/۱۰۲	-۰/۰۳	۰/۹۷۲۵	۱/۱۸
SIZE	۰/۱۲۸۳۲۰	۰/۰۳۷	۳/۳۸	۰/۰۰۰۸	۱/۶۸
LEV	۰/۴۸۸۲۸۸	۰/۳۲۴	۱/۵۱	۰/۱۳۲۸	۲/۲۰
LOSS	-۰/۹۲۳۸۱۰	۰/۳۳۶	-۲/۷۵	۰/۰۰۶۳	۱/۳۵
ROA	-۰/۱۲۸۱۹۵	۰/۴۰۱	-۰/۳۲	۰/۷۴۹۷	۱/۸۵
SALE	۰/۱۱۸۶۹۲	۰/۰۷۲	۱/۶۳	۰/۱۰۳۸	۱/۲۵
جزء اخلاص	-۲/۳۹۲۰۸۲	۰/۸۵۴	-۲/۸۰	۰/۰۰۵۴	-
R2 تعدیل شده	۰/۳۳۶	آماره F	۹/۳۲۲		
دوربین واتسون	۱/۶۶۶	معداری آماره F	۰/۰۰۰۰		

نتایج حاصل از برازش مدل ۱ با سنجه لگاریتم تعداد کلمات بند مسائل عمده حسابرسی

بیانگر معناداری مدل رگرسیون (آزمون F) است و ضریب تعیین تعدیل شده مدل (۰/۳۳۶) بدین معنی است که متغیرهای توضیحی مجموعاً قادر به توضیح ۳۳/۶٪ از تغییرات متغیر وابسته هستند. مقادیر عامل تورم واریانس نیز بیانگر این است همخطی شدیدی بین متغیرهای توضیحی وجود ندارد. در ارتباط با فرضیه‌های پژوهش نیز نتایج بدست آمده از برازش مدل با سنجه لگاریتم تعداد کلمات مسائل عمده حسابرسی، با نتایج حاصل از سنجه شاخص فلش مشابه هستند.

نتایج حالت سوم برازش با استفاده از سنجه تعداد صفحات بند مسائل عمده حسابرسی در جدول ۵ ارائه شده است.

جدول ۵. نتایج برازش مدل ۱- متغیر وابسته KAMRead (تعداد صفحات)

متغیر	ضریب رگرسیون	خطای استاندارد	آماره T	معناداری آماره T	آماره VIF
BIG	۰/۲۵۴۵۸۸	۰/۰۵۷	۴/۴۱	۰/۰۰۰۰	۲/۵۶
ARL	۰/۰۷۵۲۰۱	۰/۱۷۸	۰/۴۲	۰/۶۷۴۲	۱/۷۵
BUSY	۰/۰۷۶۳۳۶	۰/۰۶۲	۱/۲۱	۰/۲۲۳۸	۱/۳۸
TENURE	۰/۰۶۶۶۵۳	۰/۰۱۵	۴/۳۳	۰/۰۰۰	۲/۵۹
AUD SWITCH	۰/۱۵۹۸۱۰	۰/۰۷۱	۲/۲۳	۰/۰۲۶۲	۱/۵۴
AUD SPE	۰/۲۴۳۹۶۴	۰/۲۳۸	۱/۰۲	۰/۳۰۷۲	۲/۰۵
FEMALE	-۰/۱۴۰۱۰۴	۰/۰۷۴	-۱/۸۷	۰/۰۶۱۷	۱/۲۰
AC SIZE	۰/۰۰۲۴۵۳	۰/۰۳۷	-۰/۰۶	۰/۹۴۸۲	۱/۲۰
AC IND	-۰/۱۳۷۵۱۴	۰/۱۳۵	-۱/۰۱	۰/۳۰۹۸	۱/۱۶
AC SPE	۰/۰۴۰۶۷۳	۰/۱۰۱	۰/۳۹	۰/۶۸۹۴	۱/۲۴
BOARD IND	۰/۱۳۸۳۷۸	۰/۱۷۰	۰/۸۰	۰/۴۱۸۵	۱/۱۸
BOARD SPE	۰/۰۲۳۸۲۰	۰/۰۵۵	۰/۴۲	۰/۶۷۰۰	۱/۳۶
SIZE	۰/۰۷۳۶۶۴	۰/۰۲۱	۳/۳۷	۰/۰۰۰۸	۱/۵۰
LEV	۰/۲۹۴۴۴۱	۰/۱۶۷	۱/۷۶	۰/۰۷۸۸	۲/۳۵
LOSS	-۰/۳۷۷۱۷۸	۰/۱۷۱	-۲/۱۹	۰/۰۲۸۶	۱/۳۰
ROA	۰/۴۶۶۳۱	۰/۲۱۳	۰/۲۱	۰/۸۲۷۳	۲/۰۹
SALE	۰/۰۴۴۹۲۸	۰/۰۳۴	۱/۲۹	۰/۱۹۷۱	۱/۴۳
جزء اخلاص	-۲/۳۹۲۰۸۲	۰/۸۵۴	-۲/۸۰	۰/۰۰۵۴	-
R ^۲ تعدیل شده	۰/۲۶۷	آماره F	۱۰/۸۱۰		

نتایج حاصل از برازش مدل ۱ با سنجه لگاریتم تعداد صفحات بند مسائل عمده حسابرسی بیانگر معناداری مدل رگرسیون (آزمون F) است و ضریب تعیین تعدیل شده مدل (۰/۲۶۷) بدین معنی است که متغیرهای توضیحی مجموعاً قادر به توضیح ۲۶/۷٪ از تغییرات متغیر وابسته هستند. مقادیر عامل تورم واریانس نیز بیانگر این است همخطی شدیدی بین متغیرهای توضیحی وجود ندارد. در ارتباط با فرضیه‌های پژوهش نیز نتایج بدست آمده از برازش مدل با سنجه تعداد صفحات بند مسائل عمده حسابرسی، با نتایج حاصل از سنجه شاخص فلش و سنجه لگاریتم تعداد کلمات تقریباً مشابه هستند؛ با این تفاوت که تخصص حسابرس در صنعت تأثیر معناداری بر خوانایی مسائل عمده حسابرسی نداشته است.

بحث و نتیجه‌گیری

بر اساس استاندارد جدید ۷۰۱ حسابرسی، گزارش‌های حسابرسی با رویکرد توسعه یافته و با اضافه شدن بند مسائل عمده حسابرسی و با هدف بهبود شفافیت توسط حسابرسان تهیه شده است. این پژوهش به بررسی تأثیر ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی بر خوانایی بند مسائل عمده حسابرسی با استفاده از داده‌های ۲۳۰ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران (۴۶۰ مشاهده)، طی دوره زمانی ۱۴۰۱ تا ۱۴۰۲ پرداخته است. یافته‌های پژوهش با استفاده از شاخص فلش جهت سنجش متغیر خوانایی مسائل عمده حسابرسی نشان داد اندازه مؤسسه حسابرسی، دوره تصدی مؤسسه حسابرسی، تغییر حسابرس و تخصص حسابرس در صنعت تأثیر مثبت و معناداری بر خوانایی مسائل عمده حسابرسی دارند. با این حال تاخیر گزارش حسابرسی، فصل شلوغی مؤسسه حسابرسی و تنوع جنسیتی شرکای مؤسسه حسابرسی تأثیر معناداری بر خوانایی مسائل عمده حسابرسی ندارند. در بخش آزمون استحکام نتایج یافته‌های پژوهش با استفاده از شاخص طول سند جهت سنجش متغیر خوانایی مسائل عمده حسابرسی نیز موید نتایج شاخص فلش بود. همچنین یافته‌های پژوهش با استفاده از شاخص تعداد صفحات جهت سنجش متغیر خوانایی مسائل عمده حسابرسی نشان داد اندازه مؤسسه حسابرسی، دوره تصدی مؤسسه حسابرسی و تغییر

حسابرس تأثیر مثبت و معناداری بر خوانایی مسائل عمده حسابرسی دارند و سایر ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی تأثیری بر خوانایی مسائل عمده حسابرسی ندارد. نتایج پژوهش نشان داد که ویژگی‌هایی مانند اندازه مؤسسه حسابرسی، دوره تصدی، تغییر حسابرس و تخصص حسابرس در صنعت، به دلیل تأثیر بر شایستگی، تجربه و استقلال حسابرس، خوانایی گزارش‌های حسابرسی را بهبود می‌بخشند. این یافته‌ها با مطالعات پیشین (مانند رزگرین و همکاران، ۲۰۱۷ و لیو و همکاران، ۲۰۱۷) همخوانی دارد که بر نقش تخصص و تجربه حسابرس در افزایش شفافیت و کیفیت گزارشگری تأکید کرده‌اند. عدم تأثیر معنادار عواملی مانند تأخیر گزارش حسابرسی، فصل شلوغی و تنوع جنسیتی شرکا بر خوانایی مسائل عمده حسابرسی، به ادبیات نظری کمک می‌کند تا درک بهتری از متغیرهایی که تأثیر محدودی در این زمینه دارند، ارائه شود. این یافته‌ها می‌توانند به‌عنوان مبنایی برای پژوهش‌های آتی در مورد محدودیت‌های این متغیرها عمل کنند. نتایج نشان می‌دهند که شرکت‌ها برای بهبود خوانایی و شفافیت گزارش‌های حسابرسی خود باید به انتخاب مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر، با تجربه طولانی‌تر و دارای تخصص در صنعت توجه کنند. این امر به‌ویژه برای شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران که به دنبال افزایش اعتماد سرمایه‌گذاران هستند، اهمیت دارد. تأکید بر تأثیر مثبت تغییر حسابرس و دوره تصدی طولانی‌تر، نشان‌دهنده نیاز به سیاست‌هایی برای مدیریت مناسب چرخش حسابرسان و حفظ تداوم همکاری با مؤسسات حسابرسی است. این امر می‌تواند به شرکت‌ها و مؤسسات حسابرسی کمک کند تا گزارش‌های واضح‌تر و قابل فهم‌تری ارائه دهند. تخصص حسابرس در صنعت به‌عنوان عاملی کلیدی در بهبود خوانایی مسائل عمده حسابرسی شناسایی شده است. این موضوع مؤسسات حسابرسی را تشویق می‌کند تا سرمایه‌گذاری بیشتری در آموزش و توسعه تخصص صنعت برای حسابرسان خود انجام دهند.

یافته‌های پژوهش حاضر با تمرکز بر استاندارد جدید حسابرسی ۷۰۱ و بررسی خوانایی مسائل عمده حسابرسی در بورس اوراق بهادار تهران، شکاف نظری موجود در زمینه تأثیر ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی بر گزارش‌های توسعه‌یافته را پر می‌کند. این موضوع به‌ویژه در بازارهای مالی کمتر توسعه‌یافته مانند ایران که کمتر مورد مطالعه قرار گرفته‌اند، ارزشمند است. این پژوهش از نظر نظری، با تأیید و گسترش ادبیات مربوط به تأثیر

ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی بر خوانایی مسائل عمده حسابرسی و با ارائه راهنمایی‌هایی برای شرکت‌ها، حساب‌رسان و سیاست‌گذاران در راستای بهبود شفافیت و کیفیت گزارشگری مالی، ارزشمند است. استفاده از شاخص‌های چندگانه (فلش، طول سند، تعداد صفحات) برای سنجش خوانایی مسائل عمده حسابرسی، به غنای نظری پژوهش افزوده است. این رویکرد نشان‌دهنده استحکام یافته‌ها و ارائه چارچوبی جامع‌تر برای ارزیابی خوانایی گزارش‌های حسابرسی است. مهمترین محدودیت پژوهش حاضر دوره زمانی کوتاه (دو سال) است که علت آن نیز الزامی شدن استاندارد ۷۰۱ حسابرسی در ایران از سال ۱۴۰۱ است که ممکن است تغییرات یا روندهای بلندمدت در روش‌های گزارش‌دهی مسائل عمده حسابرسی را تبیین نکند. همچنین در خصوص محاسبات دستی به منظور سنجش متغیر خوانایی مسائل عمده حسابرسی، با توجه به نبود ابزارهای استاندارد و قابل اتکای پردازش متون فارسی، به‌ویژه در مواجهه با ناهمگنی فرمت گزارش‌های منتشره در سامانه کدال شامل فایل‌های Pdf، تصویری و غیرقابل پردازش ماشینی، استفاده از روش دستی یک محدودیت اجتناب‌ناپذیر در بستر پژوهش‌های داخلی محسوب می‌شود.

یادداشت‌ها

1. Bedard et al.
2. Alwardat
3. ISA
4. IAASB
5. Rezaee & Homayoun
6. Kend & Nguyen
7. Minutti-Meza
8. Sirois et al.
9. Kachelmeier
10. Gutierrez et al.
11. Asay et al.
12. Smith
13. Luo
14. Velte
15. Pinto
16. Garcia-Blandon
17. Shao
18. DeAngelo
19. Srisuwan
20. Wuttichindanon
21. Rajabalizadeh & Schadewitz.
22. Bepari et al.
23. Lobo & Zhao
24. Davis et al.
25. Knechel et al.
26. De Ricquebourg & Maroun
27. Rose-Green et al.
28. DeAngelo
29. Mansi
30. Ginesti
31. Flesch
32. White
33. Breusch - Godfrey

منابع

- احمدی، آمنه؛ قائمی، محمدحسین. (۱۳۹۷). مدیریت سود واقعی و خوانایی گزارشگری مالی. پژوهشهای کاربردی در گزارشگری مالی، ۷(۲)، ۴۵-۷۲.
- اسکندر، هدی؛ صافدل، عرفان. (۱۴۰۳). فرآیند افشای مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس: نظریه داده‌بنیاد. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۱۴(۳)، ۴۵-۷۴.
- پورحیدری، امید؛ سلطانی نژاد، احمد صادق؛ سلطانی نژاد، ابراهیم. (۱۴۰۳). اثر مشغله شریک حسابرس بر کیفیت حسابرسی، تأخیر گزارش حسابرس و هزینه سرمایه، پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۱۴(۵۱)، ۱۱۵-۱۳۸.
- ختن‌لو، محسن، عبدی، مصطفی، کاظمی علوم، مهدی. (۱۴۰۳). تأثیر تنوع جنسیتی شریک موسسه حسابرسی بر افشای مسائل عمده حسابرسی. دوفصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۹(۱۸)، ۷۸-۴۷.
- ختن‌لو، محسن؛ کاظمی علوم، مهدی؛ نادری، محمد. (۱۴۰۴). دیدگاه حسابرسان درباره نحوه افشای مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس مستقل. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۳۲(۲)، ۳۱۰-۳۴۲.
- خداداده شاملو؛ ناصر؛ بادآور نهندي، یونس. (۱۳۹۶). تأثیر تخصص حسابرس در صنعت و دوره تصدی حسابرس بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی با تأکید بر چرخه عمر شرکت. نشریه پژوهش‌های حسابداری مالی، ۹(۲)، ۱۰۵-۱۲۷.
- عباس‌زاده، محمدرضا؛ صالحی، مهدی؛ نسیم طوسی، فرهاد. (۱۳۹۸). بررسی عوامل موثر بر خوانایی گزارش حسابرس: یک رویکرد زبانی. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۶(۶۴)، ۳۱-۵۷.
- علی‌خانی، رضیه؛ مران جوری، مهدی؛ داودی، سمانه. (۱۴۰۰). ویژگی‌های کمیته حسابرسی و خوانایی گزارش حسابرسی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۸(۱)، ۸۰-۱۰۱.
- قائمی، محمدحسین؛ براز، ملیکا؛ شاهسوند، منیره. (۱۴۰۳). بررسی محتوا و عوامل مؤثر بر افشای مسائل عمده حسابرسی: نخستین سال اجرای استاندارد ۷۰۱ حسابرسی در ایران. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۳۱(۱)، ۱۵۴-۱۸۱.
- کاظمی علوم، مهدی؛ عبدی، مصطفی؛ زلفی، حسن؛ جلالوند، حسین. (۱۳۹۹). تأثیر

خوانایی گزارشگری مالی بر معیارهای ریسک پروژه حسابرسی. بررسیهای

حسابداری و حسابرسی، ۲۷(۲)، ۲۰۲-۲۳۰.

کاظمی علوم، مهدی؛ عبدی، مصطفی؛ سیفی، فریده؛ شهبازی، وحید. (۱۴۰۱). تأثیر رقابت

در بازار محصول بر خوانایی گزارش های مالی. *حسابداری مالی*، ۱۴ (۵۳)، ۱۰۰-۱۱۶.

منشور کمیته حسابرسی. (۱۳۹۱). سازمان بورس و اوراق بهادار، تهران، ایران.

Abbaszadeh, M. R., Salehi, M., & Nasimtoosi, F. (2019). A study of factors affecting readability of the audit report: A linguistic approach. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 16(64), 31-57. [In Persian].

Abdelfattah, T., Elmahgoub, M., & Elamer, A. A. (2021). Female audit partners and extended audit reporting: Evidence from the UK. *Journal of Business Ethics*, 174(1), 177-197.

Abernathy, J. L., Guo, F., Kubick, T. R., & Masli, A. (2019). Financial statement footnote readability and corporate audit outcomes. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 38(2), 1-26.

Ahmadi, Ameneh; Ghaemi, Mohammad Hossein. (2018). Real earnings management and financial reporting readability. *Applied Research in Financial Reporting*, 7(2), 45-72. [In Persian].

Alikhani, R., Maranjory, M., & Davoudi, S. (2021). Audit committee characteristics and audit reporting readability. *Accounting and Auditing Review*, 28(1), 80-101. (In Persian).

Alwardat, Y. (2019). Disclosure quality and its impact on financial reporting quality, audit quality, and investors' perceptions of the quality of financial reporting: A Literature Review. *Accounting and Finance Research*, 8(3), 201-201.

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.

Azizkhani, M., Daghani, R., & Shailer, G. (2018). Audit firm tenure and audit quality in a constrained market. *The International Journal of Accounting*, 53(3), 167-182.

Bedard, J., Coram, P., Espahbodi, R., & Mock, T. J. (2016). Does recent academic research support changes to audit reporting standards? *Accounting Horizons*, 30(2), 255-275.

Bepari, M. K., & Mollik, A. T. (2023). Audit partners' gender and time variances of key audit matters. *Managerial Auditing Journal*, 38(7), 1187-1214.

Bepari, M. K., Mollik, A. T., Nahar, S., & Islam, M. N. (2022). Determinants

- of account-level and entity-level key audit matters: further evidence. *Accounting in Europe*, 19(3), 397–422.
- Bepari, M. K., Nahar, S., & Mollik, A. T. (2024). Perceived effects of key audit matters reporting on audit efforts, audit fees, audit quality, and audit report transparency: stakeholders' perspectives. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 21(2), 192–218.
- Bloomfield, R. J. (2002). The 'incomplete revelation hypothesis' and financial reporting. *Accounting Horizons*, 16(3), 233–243.
- Cho, C. H., Michelon, G., Patten, D. M., & Roberts, R. W. (2014). CSR report assurance in the USA: an empirical investigation of determinants and effects. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 5(2), 130–148.
- Chung, H., Sonu, C. H., Zang, Y., & Choi, J. H. (2019). Opinion shopping to avoid a going concern audit opinion and subsequent audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 38(2), 101–123.
- Davis, L. R., Ricchiute, D. N., & Trompeter, G. (1993). Audit effort, audit fees, and the provision of nonaudit services to audit clients. *Accounting Review*, 68, 135–150.
- De Ricquebourg, A. D., & Maroun, W. (2023). How do auditor rotations affect key audit matters? Archival evidence from South African audits. *The British Accounting Review*, 55(2), 101099.
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of accounting and economics*, 3(3), 183–199.
- DeFond, M. L., Lim, C. Y., & Zang, Y. (2016). Client conservatism and auditor-client contracting. *The Accounting Review*, 91(1), 69–98.
- Deshmukh, A., & Zhao, X. (2020). Audit quality and readability of the annual reports. *International Journal of Strategic Decision Sciences (IJSDDS)*, 11(1), 76–90.
- Dodgson, M. K., Agoglia, C. P., Bennett, G. B., & Cohen, J. R. (2020). Managing the auditor-client relationship through partner rotations: The experiences of audit firm partners. *The Accounting Review*, 95(2), 89–111.
- Dwyer, K. A., Brennan, N.M., & Kirwan, C.E. (2023). Audit materiality in expanded audit reports: more (disclosure) is less. *Australian Accounting Review*, 33(1): 31–45.
- Elmarzouky, M., Hussainey, K., & Abdelfattah, T. (2023). The key audit matters and the audit cost: Does governance matter? *International Journal of Accounting & Information Management*, 31(1), 195–217.
- Eskandar, H. and Safdel, E. (2024). Process of disclosing key audit matters in audit report: Grounded theory. *Empirical Research in Accounting*, 14(3),

45-74. [In Persian].

- Fakhfakh, M. (2015). The readability of international illustration of auditor's report: An advanced reflection on the compromise between normative principles and linguistic requirements. *Journal of Economics, Finance and Administrative Science*, 20(38), 21–29.
- Farooq, O., & Tabine, S. (2015). Agency Problems and the Choice of Auditors: Evidence from the MENA Region. *Review of Middle East Economics and Finance*, 11(1), 79–97.
- Fitriany, F., Utama, S., Rossieta, H., & Martani, D. (2019, July). Analysis of mandatory audit rotation regulations in Indonesia. In *Asia Pacific Business and Economics Conference (APBEC 2018)*, 460–471. Atlantis Press.
- Garcia-Blandon, J., Argilés-Bosch, J. M., & Ravenda, D. (2019). Is there a gender effect on the quality of audit services? *Journal of Business Research*, 96, 238–249.
- Ghaemi, M. H., Baraz, M., & Shahsavand, M. (2024). Examining the content and factors affecting the disclosure of key audit matters: The first year of implementation the 701 Audit Standard in Iran. *Accounting and Auditing Review*, 31(1), 154–181. [In Persian].
- Ginesti, G., Drago, C., Macchioni, R., & Sannino, G. (2018). Female board participation and annual report readability in firms with boardroom connections. *Gender in Management: An International Journal*, 33(4), 296–314.
- Gold, A., Heilmann, M., Pott, C., & Rematzki, J. (2020). Do key audit matters impact financial reporting behavior?. *International Journal of Auditing*, 24(2), 232-244.
- Gul, F. A., Ma, S. M., & Lai, K. (2017). Busy auditors, partner-client tenure, and audit quality: Evidence from an emerging market. *Journal of International Accounting Research*, 16(1), 83–105.
- Gutierrez, E., Minutti-Meza, M., Tatum, K. W., & Vulcheva, M. (2018). Consequences of adopting an expanded auditor's report in the United Kingdom. *Review of Accounting Studies*, 23(4), 1543-1587.
- He, L. J., & Rivai, F. A. (2024). The effect of gender diversity on the disclosure of key audit matters: An examination of a dual-signature environment. *Managerial Auditing Journal*, 39(4), 396-418.
- Heo, J. S., Kwon, S. Y., & Tan, H. T. (2021). Auditors' responses to workload imbalance and the impact on audit quality. *Contemporary Accounting Research*, 38(1), 338–375.
- Hesarzadeh, R., Bazrafshan, A., & Rajabalizadeh, J. (2020). Financial reporting readability: Managerial choices versus firm

- fundamentals. *Spanish Journal of Finance and Accounting*, 49(4), 452–482.
- Hussin, N., Md Salleh, M. F., Ahmad, A., & Rahmat, M. M. (2023). The association between audit firm attributes and key audit matters readability. *Asian Journal of Accounting Research*, 8(4), 322–333.
- IAASB. (2013). Reporting on audited financial statements: proposed new and revised international standards on auditing. *Exposure Draft*, 1-42, available at: <http://www.ifac.org/publicationsresources/reporting-audited-financial-statements-proposed-new-and-revised-international>
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360.
- Kachelmeier, S. J., Rimkus, D., Schmidt, J. J., & Valentine, K. (2020). The forewarning effect of critical audit matter disclosures involving measurement uncertainty. *Contemporary Accounting Research*, 37(4), 2186–2212.
- Kazemiloum, M., Abdi, M., Seifi, F., Shahbazi, V. (2022). The impact of product market competition on the readability of financial reports. *Financial Accounting*, 14 (53): 100–116. (In Persian)
- Kazemiloum, M., Abdi, M., Zalaghi, H., & Jalalvand, H. (2020). The impact of the annual report readability on the audit engagement risk measures. *Accounting and Auditing Review*, 27(2), 202–230. [In Persian].
- Kend, M., & Nguyen, L. A. (2020). Investigating recent audit reform in the Australian context: An analysis of the KAM disclosures in audit reports 2017–2018. *International Journal of Auditing*, 24(3), 412–430.
- Khodadadeh Shamloo, N., & Badavar Nahandi, Y. (2017). The Effect of auditor industry specialization and auditor Tenure on comparability of financial statements by emphasis on firm's life-cycle. *Financial Accounting Research*, 9(2), 105–127. [In Persian].
- Khotanlou, M., Abdi, M., Kazemiloum, M. (2024). The Effect of audit firm partner gender diversity on the disclosure of key audit matters. *Journal of Value & Behavioral Accounting*, 9 (18):47–78. [In Persian].
- Khotanlou, M., Kazemiloum, M., & Naderi, M. (2025). Auditors' perspective on disclosing key audit matters in the independent auditor's report. *Accounting and Auditing Review*, 32(2), 310–342.[In Persian].
- Knechel, W. R., Rouse, P., & Schelleman, C. (2009). A modified audit production framework: Evaluating the relative efficiency of audit engagements. *The Accounting Review*, 84(5), 1607–1638.
- Köhler, A. G., Quick, R., & Willekens, M. (2016). The new european audit

- regulation arena: Discussion of new rules and ideas for future research. *International Journal of Auditing*, 20(3), 211–214.
- Lennox, C. (2000). Do companies successfully engage in opinion-shopping? Evidence from the UK. *Journal of accounting and economics*, 29(3), 321–337.
- Lennox, C. S., & Wu, X. (2018). A review of the archival literature on audit partners. *Accounting Horizons*, 32(2), 1–35.
- Li, H., Hay, D., & Lau, D. (2019). Assessing the impact of the new auditor's report. *Pacific Accounting Review*, 31(1), 110–132.
- Liu, H., Ning, J., Zhang, Y., & Zhang, J. (2022). Key audit matters and debt contracting: Evidence from China. *Managerial Auditing Journal*, 37(6), 657–678.
- Liu, L., Xie, X., Chang, Y., & Forgione, D. A. (2017). New clients, audit quality, and audit partner industry expertise: Evidence from Taiwan. *International Journal of Auditing* 21(3): 288–303.
- Lobo, G. J., & Zhao, Y. (2013). Relation between audit effort and financial report misstatements: Evidence from quarterly and annual restatements. *The Accounting Review*, 88(4), 1385–1412.
- Luo, J. H., Li, X., & Chen, H. (2018). Annual report readability and corporate agency costs. *China Journal of accounting research*, 11(3), 187–212.
- Mansi, S. A., Maxwell, W. F., & Miller, D. P. (2004). Do auditor quality and tenure matter to investors? Evidence from the bond market. *Journal of Accounting Research*, 42(4), 755–793.
- Marques, V. A., Pereira, L. N., Aquino, I. F. D., & Freitag, V. D. C. (2021). Has it become more readable? Empirical evidence of key matters in independent audit reports. *Revista Contabilidade & Finanças*, 32, 444–460.
- Minutti-Meza, M. (2021). The art of conversation: The expanded audit report. *Accounting and Business Research*, 51(5), 548–581.
- Mohammadi, S., & Naghshbandi, N. (2019). Audit committee attributes and readability of financial statement footnotes. *Iranian Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 3(2), 43–63.
- Mwintome, G., Agana, J. A., & Zamore, S. (2024). Audit partner attributes and key audit matters readability. *Journal of Applied Accounting Research*, 25(3), 623–649.
- Myers, J. N., Myers, L. A., & Omer, T. C. (2003). Exploring the term of the auditor-client relationship and the quality of earnings: A case for mandatory auditor rotation? *The accounting review*, 78(3), 779–799.
- Newton, N. J., Persellin, J. S., Wang, D., & Wilkins, M. S. (2016). Internal

- control, opinion shopping, and audit market competition. *The Accounting Review*, 91(2), 603–623.
- Pinto, I., Morais, A. I., & Quick, R. (2020). The impact of the precision of accounting standards on the expanded auditor's report in the European Union. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 40, 100333.
- Pourheidari, O., Soltaninejad, A., & Soltaninejad, E. (2024). Effect of auditor partner's business on audit quality, auditor report delays, and capital cost. *Empirical Research in Accounting*, 14(1), 115-138.[In Persian].
- Rajabalizadeh, J. (2024). Readability of auditor reports: Does audit market competition matter? Empirical evidence from Iran. *Asian review of accounting*, 32(1), 1–28.
- Rajabalizadeh, J., & Schadewitz, H. (2025). Audit report readability and information efficiency: evidence from the Tehran Stock Exchange. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 15(2), 491–516.
- Reid, L. C., Carcello, J. V., Li, C., Neal, T. L., & Francis, J. R. (2019). Impact of auditor report changes on financial reporting quality and audit costs: Evidence from the United Kingdom. *Contemporary Accounting Research*, 36(3), 1501–1539.
- Rezaee, Z., & Homayoun, S. (2025). Reprint of: Key audit matters disclosures and informed traders. *The British Accounting Review*, 57(1), 101554.
- Rousseau, L. M., & Zehms, K. M. (2024). It's a matter of style: The role of audit firms and audit partners in key audit matter reporting. *Contemporary Accounting Research*, 41(1), 529–561.
- Salehi, M., Dalwai, T., & Arianpoor, A. (2023). The impact of narcissism, self-confidence, and auditors' characteristics on audit report readability. *Arab Gulf Journal of Scientific Research*, 41(2), 202–223.
- Salehi, M., Zimon, G., & Seifzadeh, M. (2022). The effect of management characteristics on audit report readability. *Economies*, 10(1), 12.
- Sangchan, P., Habib, A., Jiang, H., & Bhuiyan, M. B. U. (2020). Fair value exposure, changes in fair value, and audit fees: Evidence from the Australian real estate industry. *Australian Accounting Review*, 30(2), 123–143.
- Santy, D. V., & Rosadi, S. (2024). Public accounting firm characteristics on the readability of key audit matters. *Journal of Auditing, Finance, and Forensic Accounting*, 12(2), 89-107.
- Seebeck, A., & Kaya, D. (2023). The power of words: an empirical analysis of the communicative value of extended auditor reports. *European*

- Accounting Review*, 32(5), 1185–1215.
- Shao, X. (2020). Research on disclosure status and influencing factors of key audit matters. *Modern Economy*, 11(03), 701–725.
- Singh, H., Sultana, N., Islam, A., & Singh, A. (2022). Busy auditors, financial reporting timeliness, and quality. *The British Accounting Review*, 54(3), 101080.
- Sirois, L. P., Bédard, J., & Bera, P. (2018). The informational value of key audit matters in the auditor's report: Evidence from an eye-tracking study. *Accounting Horizons*, 32(2), 141-162.
- Smith, K. W. (2023). Tell me more: A content analysis of expanded auditor reporting in the United Kingdom. *Accounting, Organizations and Society*, 108, 101456.
- Srisuwan, P., Swatdikun, T., Pathak, S., Surbakti, L. P., & Saramolee, A. (2025). Factors influencing key audit matter reporting in the Stock Exchange of Thailand: Empirical Evidence from 2016–2020 Data. *Journal of Risk and Financial Management*, 17(11), 512.
- Stefaniak, C. M., Robertson, J. C., & Houston, R. W. (2009). The causes and consequences of auditor switching: A review of the literature. *Journal of Accounting Literature*, 28, 47–121.
- Tanyi, P. N., Rama, D. V., & Raghunandan, K. (2021). Auditor tenure disclosure and shareholder ratification voting. *Accounting Horizons*, 35(4), 167-190.
- Velte, P. (2018). Does gender diversity in the audit committee influence key audit matters' readability in the audit report? UK evidence. *Corporate social responsibility and environmental management*, 25(5), 748–755.
- Velte, P. (2020). Associations between the financial and industry expertise of audit committee members and key audit matters within related audit reports. *Journal of Applied Accounting Research*, 21(1), 185–200.
- Wuttichindanon, S., & Issarawornrawanich, P. (2020). Determining factors of key audit matter disclosure in Thailand. *Pacific Accounting Review*, 32(4), 563–584.
- Wuttichindanon, S., & Issarawornrawanich, P. (2022). Newly extended audit report and cost of debt: Empirical evidence from Thailand. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 9(4), 261–272.
- Zeng, Y., Zhang, J. H., Zhang, J., & Zhang, M. (2021). Key audit matters reports in China: Their descriptions and implications for audit quality. *Accounting Horizons*, 35(2), 167–192.
- Zhou, Y., Liu, J., & Lei, D. (2022). The Effect of financial reporting regimes on audit report lags and audit fees: Evidence from firms cross-listed in the

-
- USA. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 20(5), 795–819.
- Chalaki, P., Didar, H., & Riahinezhad, M. (2012). Corporate governance attributes and financial reporting quality: Empirical evidence from Iran. *International Journal of Business and Social Science*, 3(15).