

## **The Relationship between Audit Firms' Structural Characteristics and Key Audit Matters (KAMs) Readability**

**Mohsen Tanani\***

*Assistant Professor of Accounting , Department of Accounting,  
Faculty of Financial Sciences, Kharazmi University, Tehran, Iran.  
(Corresponding Author)*

[M.Tanani@khu.ac.ir](mailto:M.Tanani@khu.ac.ir)

**Hasan Farajzadeh dehkordi**

*Assistant Professor of Accounting, Department of Accounting,  
Faculty of Financial Sciences, Kharazmi University, Tehran, Iran.*

[Ha.dehkordi@khu.ac.ir](mailto:Ha.dehkordi@khu.ac.ir)

**Saeed Aeini**

*M.Sc. Student of Auditing , Department of Auditing, Faculty of  
Financial Sciences, Kharazmi University, Tehran, Iran .*

[Aeinisaeed1378@gmail.com](mailto:Aeinisaeed1378@gmail.com)

### **Abstract:**

In recent years, various criticisms have been raised regarding the quality of audit reports, including insufficient attention to their informational role and a decline in their overall reliability. To address these concerns and enhance transparency as well as public trust, Auditing Standard No. 701 was issued by the Audit Organization in 2021 and became mandatory in 2022. One of the essential aspects of audit quality is the readability of reports, particularly the Key Audit Matters (KAMs), which can significantly expected to be associated with users' understanding. Accordingly, the aim of this study is to examine the factors affecting the readability of KAMs disclosed in independent audit reports. For this purpose, independent audit reports of 118 companies listed on the Tehran Stock Exchange and Iran Fara Bourse over the past two years were analyzed. The readability of KAMs was measured using the Flesch Reading Ease Index, and data related to audit firm characteristics—including firm type, auditor gender, auditor tenure, and audit fees—were collected. Multiple regression analysis was then employed, controlling for variables such as profitability and audit committee structure. The findings indicate that while most individual and institutional auditor characteristics do not have a

significant impact on readability, two factors—namely the type of audit firm and auditor tenure—play a meaningful role. Specifically, the presence of state-owned audit firms improves readability, whereas frequent auditor changes reduce it. These results can be explained within the framework of agency theory and information asymmetry and bear noteworthy implications for audit practice and policymaking.

**Keywords:** Agency relationship, Assurance, Auditing, International auditing standard No.701. Key audit matter.

Copyrights



This license only allowing others to download your works and share them with others as long as they credit you, but they can't change them in any way or use them commercial.

## ارتباط ویژگی‌های ساختاری مؤسسات حسابرسی با خوانایی مسائل عمده حسابرسی

محسن تنانی\*<sup>۱</sup> حسن فرج‌زاده‌دهکردی<sup>۲</sup> سعید آئینی<sup>۳</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۶/۰۹

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۱۲/۱۰

### چکیده

در سال‌های اخیر انتقادهایی نسبت به کیفیت گزارش‌های حسابرسی مطرح شده است؛ از جمله بی‌توجهی به نقش اطلاع‌رسانی و کاهش قابلیت اتکای گزارش‌ها. در همین راستا، استاندارد ۷۰۱ حسابرسی با هدف ارتقای شفافیت و افزایش اعتماد عمومی، توسط سازمان حسابرسی در سال ۱۴۰۰ تدوین و از سال ۱۴۰۱ لازم‌الاجرا شد. یکی از ابعاد مهم کیفیت حسابرسی، خوانایی گزارش‌ها به‌ویژه در بخش مسائل عمده حسابرسی است که می‌تواند بر درک بهتر استفاده‌کنندگان اثرگذار باشد. بر این اساس، هدف پژوهش حاضر بررسی عوامل مؤثر بر خوانایی مسائل عمده حسابرسی افشا شده در گزارش‌های حسابرسی مستقل است. برای انجام پژوهش، گزارش‌های حسابرسی مستقل ۱۱۸ شرکت پذیرفته‌شده در بورس و فرابورس ایران طی دو سال اخیر بررسی شد. خوانایی مسائل عمده حسابرسی با شاخص فلش سنجیده شد و اطلاعات مربوط به ویژگی‌های مؤسسات حسابرسی شامل نوع موسسه، جنسیت حسابرس، دوره تصدی و حق‌الزحمه گردآوری گردید. سپس ارتباط این ویژگی‌ها با استفاده از رگرسیون چندگانه و با کنترل متغیرهایی همچون سودآوری و ساختار کمیته حسابرسی آزمون شد. یافته‌ها نشان داد اگرچه بسیاری از ویژگی‌های فردی و نهادی حسابرسان ارتباط

۱ استادیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم مالی، دانشگاه خوارزمی، تهران، ایران. (نویسنده مسئول)

M.Tanani@khu.ac.ir

۲ استادیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم مالی، دانشگاه خوارزمی، تهران، ایران.

Ha.dehkordi@khu.ac.ir

۳ دانشجوی کارشناسی ارشد، گروه حسابرسی، دانشکده علوم مالی، دانشگاه خوارزمی، تهران، ایران.

Aeinisaeeed1378@gmail.com

معناداری با خوانایی نداشتند، اما نوع موسسه حسابرسی و دوره تصدی حسابرس نقش معناداری ایفا می کنند. به ویژه، حضور مؤسسات دولتی موجب افزایش خوانایی و تغییرات مکرر حسابرس منجر به کاهش آن می شود. این نتایج در چارچوب تئوری نمایندگی و مفهوم عدم تقارن اطلاعاتی قابل تبیین بوده و از نظر سیاست گذاری حرفه ای، اهمیت قابل توجهی دارند.

**کلیدواژه ها:** استاندارد بین المللی ۷۰۱ حسابرسی، تئوری نمایندگی، حسابرسی، خدمات اطمینان بخشی، خوانایی مسائل عمده حسابرسی.

## ۱- مقدمه

واحدهای اقتصادی همواره در پی سودآوری و کسب منافع بیشتر هستند. با این حال، به دلیل جدایی مالکیت از مدیریت، شرکت‌ها علاوه بر انجام فعالیت‌های جاری خود، وظیفه مباشرت و پاسخگویی به ذینفعان بیرونی را نیز بر عهده دارند. در این میان، وجود برخی سازوکارهای حاکمیت شرکتی می‌تواند زمینه‌ساز همسویی منافع مالکان و مدیران شده و هزینه‌های نمایندگی را کاهش دهد. در واقع می‌توان ادعا کرد که استقرار سازوکارهای حاکمیت شرکتی و اجرای قوانین مرتبط در چارچوب مقررات شرکتی، به تأمین منافع گروه‌های مختلف ذینفعان منجر می‌شود (مرادی و محقق، ۱۳۹۴).

مطابق با چارچوب آیین‌نامه حاکمیت شرکتی، هیئت‌مدیره به عنوان یکی از سازوکارهای داخلی نقش مهمی در ارتقای اثربخشی حاکمیت شرکتی ایفا می‌کند. از جمله وظایف کلیدی هیئت‌مدیره می‌توان به نظارت بر اثربخشی عملیات شرکت و بهبود کیفیت گزارشگری مالی اشاره کرد. در کنار این موضوع، وجود حسابرس مستقل نیز به عنوان یکی از عوامل اساسی حاکمیت شرکتی، اهمیت بسزایی در اعتباربخشی به صورت‌های مالی دارد. از آنجا که شالوده اصلی کار حسابرسان مستقل در قالب گزارش حسابرسی متبلور می‌شود، کیفیت، خوانایی و قابل فهم بودن این گزارش‌ها نقش تعیین‌کننده‌ای در درک صحیح استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی دارد.

بر همین اساس، استاندارد حسابرسی ۷۰۱ با هدف تقویت قدرت ارتباطی گزارش حسابرسی، ارتقای شفافیت و افزایش اعتماد استفاده‌کنندگان به صورت‌های مالی حسابرسی شده تدوین گردید. یکی از نوآوری‌های اصلی این استاندارد، الزام به افشای مسائل عمده حسابرسی است؛ مسائلی که نه تنها شفافیت را افزایش می‌دهند بلکه می‌توانند استفاده‌کنندگان را در شناخت بهتر واحد تجاری و حوزه‌های مستلزم قضاوت‌های اساسی مدیریت یاری رسانند. با این حال، پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهد که هرچند افشای مسائل عمده حسابرسی موجب بهبود ارتباط بین استفاده‌کنندگان و گزارش حسابرسی می‌شود، در برخی موارد نیز به کاهش خوانایی گزارش‌ها منجر شده و استفاده‌کنندگان را به جست‌وجوی اطلاعات تکمیلی از سایر منابع سوق می‌دهد (اسی و همکاران، ۲۰۱۶). بر این اساس، برای آنکه گزارش حسابرسی در فرآیند تصمیم‌گیری مفید واقع شود، ضروری است حقایق به شکلی روشن و خلاصه ارائه گردند، در غیر این صورت، اگر گزارش حسابرس برای استفاده‌کنندگان قابل درک و خواندن نباشد، ارائه آن بی‌فایده خواهد بود (پیتو و همکاران، ۲۰۲۰).

از آنجا که یکی از اهداف اصلی افشای مسائل عمده حسابرسی، ارتقای خوانایی گزارش‌هاست و خوانایی نیز می‌تواند به تصمیم‌گیری بهتر استفاده‌کنندگان کمک کند، بررسی عوامل مؤثر بر این موضوع اهمیت دوچندانی دارد.

با توجه به این نکات، ویژگی‌های مؤسسات حسابرسی نیز می‌تواند بر کیفیت کار حسابرسی و در نتیجه بر خوانایی مسائل عمده حسابرسی اثرگذار باشد. از این‌رو، پژوهش حاضر به بررسی عواملی همچون جنسیت حسابرس، نوع موسسه حسابرسی، دوره تصدی حسابرس و حق‌الزحمه حسابرسی، با در نظر گرفتن متغیرهای کنترلی از جمله سودآوری، تعداد اعضا و جلسات کمیته حسابرسی، میزان فروش و اهرم مالی، می‌پردازد.

در مجموع، با توجه به نقش خوانایی گزارش‌های حسابرسی در کاهش عدم تقارن اطلاعاتی میان مدیریت و استفاده‌کنندگان و اهمیت آن در ارتقای شفافیت و تصمیم‌گیری‌های اقتصادی، بررسی ابعاد مؤثر بر خوانایی مسائل عمده حسابرسی می‌تواند ضمن بهبود کیفیت گزارشگری مالی، اطلاعات ارزشمندی برای سیاست‌گذاران، نهادهای ناظر و جامعه حرفه‌ای فراهم آورد و زمینه تقویت چارچوب‌های حاکمیت شرکتی را فراهم سازد.

## ۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

خوانایی در حوزه حسابداری و حسابرسی، شاخص مهمی برای سنجش کیفیت گزارشگری به شمار می‌رود. این مفهوم شامل سه بعد اصلی است: سادگی، وضوح و درک آسان محتوای متون. در گزارش حسابرسی، به ویژه در بخش «مسائل عمده حسابرسی»، خوانایی اهمیت ویژه‌ای دارد، زیرا این بخش شامل قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرس و ارزیابی ریسک‌های بااهمیت است. در صورتی که این بخش به زبانی پیچیده و مبهم نوشته شود، هدف گزارش حسابرسی که ارائه شفاف اطلاعات و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی است، تحقق نخواهد یافت. در مقابل، گزارش‌های با خوانایی بالا اطلاعات مالی و ریسک‌ها را به صورت شفاف و ساختارمند منتقل می‌کنند و به تصمیم‌گیری آگاهانه سرمایه‌گذاران کمک می‌کنند (لی، ۲۰۰۸).

از دیدگاه نظریه‌های افشا، خوانایی نقش مهمی دارد. نظریه نمایندگی بیان می‌کند که مدیران به دلیل دسترسی بیشتر به اطلاعات، در موقعیت بالاتری نسبت به سهامداران قرار دارند و این اختلاف منجر به ایجاد عدم تقارن اطلاعاتی می‌شود. گزارش حسابرسی ابزاری برای کاهش این شکاف است، اما اگر متن گزارش پیچیده باشد، نقش آن کمرنگ می‌شود. نظریه علامت‌دهی نیز توضیح

می‌دهد که خوانایی گزارش می‌تواند به عنوان سیگنالی از کیفیت حسابرسی و شفافیت شرکت تلقی شود؛ هرچه گزارش واضح‌تر باشد، اعتبار بیشتری برای حسابرس و صاحبکار ایجاد می‌کند و اعتماد بازار را تقویت می‌کند (کریستنسن و همکاران، ۲۰۲۱).

به طور کلی، مسائل عمده حسابرسی شامل مواردی هستند که به قضاوت حرفه‌ای حسابرس، بیشترین اهمیت را در فرآیند حسابرسی صورت‌های مالی دارند. این مسائل معمولاً از میان موضوعاتی انتخاب می‌شوند که به اطلاع ارکان راهبری شرکت رسیده باشند. حسابرس در انتخاب مسائل عمده مواردی همچون:

الف) حوزه‌هایی با ریسک بالای تحریف بااهمیت،

ب) بخش‌هایی از صورت‌های مالی که مستلزم قضاوت‌های عمده مدیریت بوده (مانند برآوردهای حسابداری با سطح بالای ابهام)

پ) آثار رویدادها یا معاملات مهم طی دوره را مدنظر قرار می‌دهد.

ویژگی‌های ساختاری مؤسسات حسابرسی به عنوان عوامل کلیدی در تعیین خوانایی گزارش‌ها مطرح هستند. اولین ویژگی، نوع مؤسسه حسابرسی است. مؤسسات بزرگ و بین‌المللی به دلیل منابع گسترده، تخصص‌های حرفه‌ای و رویه‌های استاندارد، معمولاً گزارش‌هایی شفاف‌تر و ساختارمندتر ارائه می‌دهند. گزارش‌های مؤسسات کوچک‌تر یا محلی، به دلیل محدودیت منابع یا فشارهای اقتصادی، ممکن است وضوح کمتری داشته باشند و اصطلاحات پیچیده و جملات طولانی استفاده کنند (دی‌انجلو، ۱۹۸۱).

دومین ویژگی، دوره تصدی حسابرس است. همکاری طولانی‌مدت حسابرس با یک شرکت می‌تواند مزایای شناخت بهتر فرآیندها و ریسک‌ها و نگارش شفاف‌تر را به همراه داشته باشد، اما اگر تداوم بیش از حد باشد، استقلال حسابرس ممکن است کاهش یابد و گزارش‌ها محافظه‌کارانه و مبهم شوند. بنابراین اثر دوره تصدی بر خوانایی، هم مثبت و هم منفی است و بستگی به شرایط استقلال و حرفه‌ای بودن حسابرس دارد (جانسون و همکاران، ۲۰۰۲).

سومین ویژگی، جنسیت حسابرسان یا شرکای مؤسسه است. تحقیقات نشان می‌دهد که حسابرسان زن معمولاً در ارائه گزارش دقیق‌تر و محتاط‌تر عمل می‌کنند. این دقت و احتیاط می‌تواند به وضوح بیشتر گزارش‌ها و ساده‌تر شدن بیان مسائل پیچیده منجر شود. تنوع جنسیتی در تیم‌های حسابرسی، کیفیت افشا و خوانایی گزارش‌ها را افزایش می‌دهد (ایتون و همکاران، ۲۰۱۳).

چهارمین ویژگی، حق‌الزحمه حسابرسی است. حق‌الزحمه متناسب با حجم کار و ریسک، به مؤسسات این امکان را می‌دهد که منابع کافی برای بررسی دقیق و نگارش شفاف گزارش اختصاص دهند. حق‌الزحمه پایین ممکن است موجب کاهش دقت، صرفه‌جویی در زمان نگارش و در نتیجه کاهش خوانایی شود. بنابراین حق‌الزحمه علاوه بر جنبه اقتصادی، اثر غیرمستقیم بر کیفیت نگارش و شفافیت گزارش دارد (فرانسیس، ۲۰۱۱).

ادبیات جدید حسابرسی نشان می‌دهد که خوانایی گزارش‌های حسابرسی، به‌ویژه بخش مسائل عمده حسابرسی، صرفاً تحت تأثیر یک ویژگی منفرد قرار ندارد، بلکه نتیجه تعامل عوامل فردی و سازمانی است. پژوهش‌های اخیر بیان می‌کنند که مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر به دلیل برخورداری از منابع تخصصی، نظام‌های کنترل کیفیت پیشرفته‌تر و سرمایه اعتباری بالاتر، تمایل بیشتری به ارائه افشای شفاف و ساختارمند دارند. (لنووکس و همکاران، ۲۰۲۲). با این حال، اثر این مزیت می‌تواند تحت تأثیر دوره تصدی حسابرس قرار گیرد؛ به گونه‌ای که تصدی طولانی‌تر از یک سو موجب افزایش شناخت حسابرس از واحد تجاری می‌شود، اما از سوی دیگر ممکن است نگرانی‌هایی درباره استقلال ایجاد کند. (کنچل و وانسترلین، ۲۰۲۱).

### پیشینه پژوهش‌های خارجی

خوانایی گزارش حسابرسی به‌عنوان یک ویژگی زبانی، نقش مهمی در تعیین کیفیت گزارش‌های حسابرسی دارد (فاخفاخ، ۲۰۱۵). مفهوم عدم تقارن اطلاعاتی بیان می‌کند که در تعاملات نمایندگان، یک گروه از اطلاعات بیشتری برخوردار است و می‌تواند از این اطلاعات بهره بیشتری برد (حبیب و همکاران، ۲۰۱۹).

پژوهش‌ها نشان داده‌اند که دوره تصدی حسابرس می‌تواند هم اثر مثبت و هم اثر منفی بر خوانایی گزارش‌ها داشته باشد: از یک سو، شناخت بیشتر عملیات و ریسک‌های شرکت موجب افزایش کیفیت و شفافیت افشای مسائل عمده می‌شود (جوهانسون و همکاران، ۲۰۰۲؛ گوش و مون، ۲۰۰۵)؛ از سوی دیگر، تصدی طولانی ممکن است استقلال حسابرس را کاهش دهد و کیفیت گزارشگری را تحت تأثیر قرار دهد.

مطالعات اولیه نشان دادند که مسائل عمده حسابرسی با هدف کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و کاهش تضاد منافع میان مدیران و ذینفعان مطرح شده‌اند و افشای آن‌ها منجر به افزایش کیفیت گزارشگری مالی می‌شود (رید و همکاران، ۲۰۱۹). به همین ترتیب، لی و همکاران (۲۰۲۰) به

بررسی بهبود کیفیت حسابرسی از طریق افشای مسائل عمده پرداختند و نشان دادند که شفافیت در این بخش موجب ارتقای کیفیت گزارشگری می‌شود.

پژوهش‌های پیش از اجرای استاندارد های بین المللی حسابرسی ۷۰۱ نشان دادند که گزارش‌های حسابرس به دلیل سطح پایین خوانایی، به‌طور ذاتی دشوار بودند و درج مسائل عمده حسابرسی می‌تواند خوانایی گزارش را افزایش دهد (ولتا، ۲۰۱۹). همچنین، ولتا نشان داد که افزایش نسبت زنان در کمیته‌های حسابرسی شرکت‌های بریتانیایی منجر به بهبود خوانایی مسائل عمده می‌شود.

مطالعات مربوط به اندازه مؤسسه حسابرسی نتایج متفاوتی ارائه کرده‌اند. ووچیندانون و ایساروویچ (۲۰۲۰) با استفاده از مدل فلش نشان دادند که چهار مؤسسه حسابرسی بزرگ با خوانایی مسائل عمده حسابرسی همبستگی مثبت و معنادار دارند. یافته‌ها در انگلستان نیز نشان داد که افشای مسائل عمده توسط این مؤسسات می‌تواند خوانایی گزارش‌ها را افزایش دهد (ولتا، ۲۰۱۹). با این حال، دشموخ و ژائو (۲۰۲۰) بیان کردند که به دلیل پیچیدگی عملیات مالی و ویژگی‌های فنی مشتریان، خوانایی مسائل عمده در گزارش‌های چهار مؤسسه بزرگ دشوارتر است.

یکی دیگر از عوامل مؤثر، حق‌الزحمه حسابرسی است. مطالعات نشان داده‌اند که حق‌الزحمه حسابرس با میزان تلاش او همبستگی دارد و می‌تواند بر کیفیت افشای مسائل عمده تأثیرگذار باشد (رایس، ۲۰۱۲). عبدالفتاح و همکاران (۲۰۲۱) با نمونه‌ای از شرکت‌های بریتانیایی، رابطه مثبت و معناداری میان حق‌الزحمه حسابرسی و گزارش‌دهی گسترده گزارش‌ها گزارش کردند. با این حال، در ایالات متحده افزایش هزینه‌های حسابرسی با کاهش خوانایی گزارش سالانه فرم k10 همراه بود، زیرا حسابرسان زمان بیشتری صرف بررسی مشتریان می‌کنند و گزارش‌ها کمتر قابل خواندن می‌شوند.

در پژوهش حسین و همکاران (۲۰۲۳) مشخص شد که سودآوری، نسبت مجموع بدهی‌ها به مجموع دارایی‌ها (اهرم)، فروش، تعداد جلسات کمیته حسابرسی و تعداد اعضای کمیته به‌عنوان متغیرهای کنترلی در نظر گرفته شده‌اند. یافته‌ها نشان دادند که شرکت‌های سودآور و با اهرم کمتر، گزارش‌های خواناتر دریافت می‌کنند و احتمال ارائه نظر تعدیل شده کمتر است (بیزلی کارکلو، ۲۰۰۹؛ ووچیندانون و ایساروویچ، ۲۰۲۰). همچنین، تعداد جلسات و اعضای کمیته حسابرسی رابطه معناداری با خوانایی گزارش‌ها دارند و شرکت‌هایی که سود کمتری دارند، تمایل بیشتری به افشای مسائل عمده برای کاهش ریسک قضایی دارند.

مطالعات جدید در سال‌های ۲۰۲۴ و ۲۰۲۵ نیز این حوزه را توسعه داده‌اند. تحقیقات در کره جنوبی و تایلند (کوسایاکانانت، ۲۰۲۴) نشان دادند که مؤسسات بزرگ با استفاده استراتژیک از مسائل عمده حسابرسی می‌توانند خوانایی گزارش‌ها را بهبود بخشند و ارزش ارتباطی گزارش‌ها را افزایش دهند. به عنوان مثال، پژوهش رجب‌علی‌زاده و شادویتر (۲۰۲۵) در بورس اوراق بهادار تهران نشان داد که گزارش‌های حسابرسی با خوانایی بالاتر می‌توانند عدم تقارن اطلاعاتی را کاهش دهند و کارآیی اطلاعاتی بازار را افزایش دهند.

### پیشینه پژوهش‌های داخلی

خوانایی گزارش حسابرسی به عنوان یکی از ویژگی‌های زبانی، نقش مهمی در تعیین کیفیت گزارش‌های حسابرسی دارد و ارتباط مستقیمی با کیفیت اطلاعات مالی و شفافیت گزارشگری دارد. پژوهش‌های داخلی نشان می‌دهند که عوامل متعددی بر خوانایی گزارش‌ها و کیفیت حسابرسی تأثیرگذار هستند. رجیبی (۱۳۸۵) نشان داد که حضور طولانی مدت حسابررس در کنار صاحبکار می‌تواند موجب گرایش به رعایت نظر مدیریت شود و استقلال حسابررس را خدشه‌دار کند. سجادی (۱۳۸۹) به بررسی اثر چرخش حسابررس بر تقارن اطلاعاتی پرداخت و دریافت که بین عدم تقارن اطلاعاتی و کیفیت حسابرسی رابطه منفی وجود دارد. همچنین، حساس یگانه و آذین‌فر (۱۳۸۹) رابطه بین اندازه مؤسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی را بررسی کردند و نشان دادند که بین اندازه مؤسسات و کیفیت حسابرسی رابطه معکوس وجود دارد. نمازی (۱۳۹۰) نیز با بررسی ارتباط بین حسن شهرت، اعتبار و توانایی نظارت حسابررس، اثر اندازه مؤسسات حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی را مورد تحلیل قرار داد.

تحقیقات بعدی نشان داد که ویژگی‌های مالی و مدیریتی شرکت‌ها نیز می‌توانند بر خوانایی گزارش‌ها اثرگذار باشند. صفری و گرایلی و همکاران (۱۳۹۶) دریافتند که هرچه مدیریت سود بیشتر باشد، گزارش‌های مالی ناخواناتر هستند و کیفیت اطلاعات مالی با خوانایی گزارش‌های مالی رابطه مستقیم دارد. همچنین، فدایی بناب (۱۳۹۹) تأثیر جنسیت حسابررس بر خوانایی گزارش حسابرسی را بررسی نمود و نشان داد که جنسیت حسابررس تأثیر معناداری بر خوانایی ندارد. این یافته‌ها حاکی از آن است که ویژگی‌های حسابرسان و مؤسسات حسابرسی، از جمله اندازه، حق‌الزحمه و تجربه، می‌توانند موجب پیچیدگی و کاهش خوانایی گزارش‌ها شوند.

در سال‌های اخیر (۱۴۰۳ تا ۱۴۰۴)، پژوهش‌های داخلی نیز به بررسی ارتباط بین خوانایی گزارش‌ها و کیفیت حسابرسی پرداخته‌اند. روستا (۱۴۰۳) و مشایخ (۱۴۰۳) نشان داده‌اند که ویژگی‌های گزارش‌ها، مؤسسات حسابرسی و حساب‌رسان می‌توانند کیفیت افشای اطلاعات و خوانایی گزارش‌ها را افزایش دهند و نقش مؤثری در کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و بهبود شفافیت گزارشگری مالی ایفا کنند. پژوهش دیگری مانند احمدی فارسانی و محمدی (۱۴۰۴) تأثیر خوانایی گزارشگری مالی بر رفتارهای فرصت طلبانه مدیران و مدیریت سود را بررسی کردند و دریافتند که خوانایی گزارش‌ها بر این روابط اثرگذار است. این مطالعات می‌توانند راهنمای مناسبی برای حساب‌رسان و سیاست‌گذاران جهت ارتقای کیفیت گزارش‌های حسابرسی در ایران باشند.

### ۳- فرضیه‌های پژوهش

ویژگی‌های مؤسسات حسابرسی می‌تواند بر افشای مسائل عمده حسابرسی تأثیرگذار باشد. در این خصوص میتوان به تاثیر ویژگی‌هایی همچون جنسیت، دوره تصدی، نوع موسسه حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی اشاره نمود. که در ادامه به شرح هر یک از فرضیه‌ها و شرحی از این ویژگی‌ها پرداخته خواهد شد:

**فرضیه اول:** گزارش‌های حسابرسی شرکت‌هایی که حداقل یک شریک زن در امضای گزارش دارند، با خوانایی بالاتر مسائل عمده حسابرسی مرتبط هستند.

این ویژگی بیانگر این است که شریک مسئول گزارش حسابرسی مرد یا زن باشد. جنسیت شریک حساب‌رس ممکن است بر سبک ارتباطی و روش نگارش گزارش مرتبط باشد. برخی مطالعات اشاره دارند که تفاوت‌های رفتاری و ارتباطی بین حساب‌رسان مرد و زن می‌تواند نحوه بیان مسائل حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد. همچنین در ادبیات حسابداری، بر اساس تئوری تفاوت‌های جنسیتی<sup>۴</sup> در تصمیم‌گیری زنان تمایل بیشتر به رعایت استاندارد‌های اخلاقی و احتیاط در فرآیند حسابرسی دارند (کریشمن و پارسون، ۲۰۰۸) این تفاوت ممکن است ناشی از سطح بالاتر ریسک‌گریزی و مسئولیت‌پذیری اجتماعی در زنان باشد. از سوی دیگر، برخی مطالعات نشان می‌دهند که مردان در موقعیت‌های مدیریتی حسابرسی گرایش بیشتری به پذیرش ریسک‌های حرفه‌ای دارند. بنابراین، بررسی ارتباط جنسیت شریک حساب‌رس با خوانایی مسائل عمده حسابرسی می‌تواند نشان دهد که ویژگی‌های فردی حساب‌رس چگونه با سبک نگارش، وضوح و قابلیت درک گزارش‌های حسابرسی مرتبط است و چه تأثیری بر تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان دارد.

<sup>4</sup> Gender Diffrence Therory

**فرضیه دوم:** دوره تصدی حسابرس با خوانایی مسائل عمده حسابرسی رابطه مثبت دارد.

طول دوره تصدی حسابرس به عنوان یکی از عوامل مهم و اثرگذار بر کیفیت حسابرسی و شفافیت گزارش‌های مالی شناخته می‌شود. بر اساس تئوری چرخش حسابرس<sup>۵</sup>، افزایش بیش از حد دوره همکاری بین شرکت و حسابرس می‌تواند استقلال حرفه‌ای را تهدید کند؛ زیرا وابستگی اقتصادی و آشنایی بیش از اندازه با سیستم‌ها و مدیران شرکت ممکن است موجب کاهش احتمال شناسایی خطاها یا تقلب‌ها شود.

در مقابل، دیدگاهی دیگر مطرح می‌کند که تجربه بلندمدت حسابرسان موجب ایجاد درک عمیق‌تر از فعالیت‌ها، فرآیندهای عملیاتی و ریسک‌های خاص شرکت می‌شود و این امر می‌تواند به بهبود کیفیت حسابرسی و افزایش شفافیت گزارش‌ها منجر گردد. (سلمان و استیانی نگروم، ۲۰۲۳). از منظر نظری، این رویکرد با نظریه نمایندگی هم‌راستا است، چرا که آشنایی بیشتر حسابرس با پیچیدگی‌های کسب و کار توانایی او را در کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیریت و ذینفعان تقویت می‌کند. همچنین در چارچوب دیدگاه منبع‌محور، تجربه و دانش انباشته شده حسابرس به عنوان یک منبع ارزشمند عمل کرده و می‌تواند کیفیت و خوانایی گزارش حسابرسی را ارتقا دهد. بنابراین، مدیریت متعادل دوره تصدی حسابرس اهمیت بسزایی دارد؛ به گونه‌ای که از یک سو مزایای تجربه و شناخت انباشته شده حسابرس حفظ شود و از سوی دیگر استقلال حرفه‌ای و شفافیت گزارش‌های مالی نیز تضمین گردد.

**فرضیه سوم:** مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر خوانایی بالاتری در افشای مسائل عمده حسابرسی دارند. اشاره به وسعت و توانایی‌های مؤسسات حسابرسی از لحاظ منابع انسانی و مالی دارد. مؤسسات حسابرسی بزرگ، به ویژه مؤسسات حسابرسی دولتی و شبه دولتی، معمولاً چارچوب‌های کنترل کیفیت قوی‌تر و تخصص‌های متنوع‌تری در اختیار دارند. این امر می‌تواند به استاندارد بالاتر گزارش‌دهی منجر شود به طوری که گزارش‌های حسابرسی آنها به ویژه در بخش مسائل عمده، عموماً کامل‌تر و خواناتر باشند.

همچنین مؤسسات حسابرسی دولتی و خصوصی از نظر ساختار نظارتی، انگیزه‌های اقتصادی و سطح تخصص تفاوت‌های معناداری دارند. بر اساس تئوری مزیت رقابتی<sup>۶</sup>، مؤسسات خصوصی

<sup>۵</sup> Auditor Rotation

<sup>۶</sup> Competitive Advantage Theory

معمولاً انعطاف‌پذیری بیشتری در جذب مشتری و ارائه خدمات تخصصی دارند، در حالی که مؤسسات دولتی تحت فشار نظارتی شدیدتر و الزامات افشای دقیق‌تر قرار می‌گیرند. همچنین، مؤسسات دولتی ممکن است به دلیل حمایت مالی دولت، کمتر تحت تأثیر وابستگی اقتصادی به مشتریان قرار گیرند.

**فرضیه چهارم:** حق‌الزحمه حسابرسی با خوانایی مسائل عمده حسابرسی رابطه مثبت دارد.

حق‌الزحمه حسابرسی یکی از شاخص‌های مهم در ارزیابی میزان تلاش، منابع و تخصص اختصاص یافته به فرآیند حسابرسی محسوب می‌شود. بر اساس نظریه نمایندگی، پرداخت هزینه‌های بالاتر به حسابرس می‌تواند نشانه‌ای از کیفیت بالاتر حسابرسی باشد؛ زیرا در این شرایط حسابرسان زمان و نیروی انسانی بیشتری صرف شناسایی ریسک‌های مالی و بررسی دقیق‌تر صورت‌های مالی می‌کنند. (دی آنجلو، ۱۹۸۱)

با این حال، ادبیات پژوهش به وجود رابطه‌ای پیچیده‌تر میان حق‌الزحمه و کیفیت حسابرسی اشاره دارد. برای مثال، مطالعات سیمونیک در سال ۱۹۸۰ نشان داد که رابطه میان حق‌الزحمه حسابرسی و کیفیت لزوماً خطی نیست. افزایش بیش از اندازه حق‌الزحمه می‌تواند به وابستگی اقتصادی حسابرس نسبت به مشتری منجر شود و در نتیجه استقلال حرفه‌ای او را تهدید کند. بنابراین، اگرچه پرداخت حق‌الزحمه بالاتر اغلب با ارتقای کیفیت گزارش حسابرسی مرتبط است، اما باید توجه داشت که این موضوع در شرایط خاص می‌تواند اثر معکوس داشته باشد.

#### ۴- روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از حیث هدف، کاربردی و از نظر ماهیت، توصیفی - پس‌رویدادی است. جامعه آماری شامل کلیه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران می‌باشد که طی دوره زمانی ۱۴۰۱ الی ۱۴۰۲ گزارش حسابرسی آن‌ها بر اساس الزامات استاندارد حسابرسی ۷۰۱ مشتمل بر مسائل عمده حسابرسی افشا شده است. نمونه پژوهش با استفاده از روش غربالگری و بر مبنای معیارهای حذف و انتخاب به دست آمده است.

با توجه به اینکه استاندارد شماره ۷۰۱ حسابرسی، در سال ۱۴۰۰ تصویب و رعایت آن برای حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌هایی که دوره مالی آن‌ها از اول فروردین ۱۴۰۱ و پس از آن است، الزامی شده است، بنابراین قلمرو زمانی پژوهش، محدود به بررسی گزارش‌های حسابرسی مربوط به سال‌های مالی می‌باشد که استاندارد در تاریخ صورت‌های مالی لازم‌الاجرا بوده است.

بر این اساس همان طور که در جدول شماره یک اشاره شده است، گزارش حسابرسی ۳۰۵ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ( به استثنای شرکت هایی که ملزم به درج مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسی خود نیستند) مورد توجه قرار گرفته‌اند که از این تعداد ۱۱۸ شرکت، دارای مسائل عمده حسابرسی بودند و در گزارش حسابرسی ۱۲۷ شرکت، مسائل عمده حسابرسی افشا نشده است.

به طور کلی شرکت هایی که از سال ۱۴۰۱ دارای شرایط زیر باشند جزو نمونه آماری انتخاب می‌شوند:

- در خصوص مسائل عمده به صورت مستقل اظهار نظر شود.
- نماد بورسی و فرابورسی از تابلو بورس اوراق بهادار حذف نگردیده باشد.
- اطلاعات مورد نیاز شرکت های بورسی و فرابورسی در دسترس باشد.
- با توجه به متن صریح استاندارد ۷۰۱ منع مقرراتی برای افشای مسائل کلیدی وجود نداشته باشد

- نماد فوق در دو سال دارای معامله باشد ( توقف معاملاتی نداشته باشد)
- سال مالی شرکت به گونه ای باشد که آغاز سال مالی آن از تاریخ ۱۴۰۱/۰۱/۰۱ به بعد ( تاریخ لازم الاجرا شدن استاندارد ۷۰۱ حسابرسی ) باشد.

همچنین با توجه به اینکه سال مالی پارامتر تاثیر گذاری در نتایج گذشته خوانایی مسائل عمده نمی باشد بنابراین صورت های مالی که سال مالی آن ها به اسفند ماه منتهی نمیشود نیز در جامعه آماری این پژوهش لحاظ شده است.

با توجه به محدود بودن تعداد شرکت هایی که افشای مسائل عمده حسابرسی را ارائه کرده‌اند و امکان دسترسی کامل به داده‌های آن‌ها، پژوهش حاضر به صورت سرشماری کلیه شرکت های واجد شرایط انجام شده است.

### جدول (۱): نحوه غربالگری نهایی جامعه آماری پژوهش

| تعداد | شرح                                                                  |
|-------|----------------------------------------------------------------------|
| ۶۱۰   | تعداد کل نمونه های بررسی شده                                         |
| ۲۵۴   | تعداد گزارش هایی که در آنها مسائل عمده حسابرسی افشا نشده است         |
| ۶۳    | سال مالی آن ها از تاریخی آغاز شود که استاندارد لازم الاجرا نبوده است |
| ۵۷    | در یکی از دو سال به نمونه اشاره نشود                                 |
| ۲۳۶   | تعداد نمونه های انتخابی                                              |

### نحوه عملیاتی شدن متغیرها

#### متغیر وابسته پژوهش: خوانایی مسائل عمده حسابرسی (مدل فلش - کینکاید)

در ادبیات جدید حسابداری، «خوانایی» به میزان سهولت پردازش و درک شناختی متن افشا توسط استفاده کنندگان اطلاق می شود؛ به گونه ای که متون با ساختار زبانی شفاف، واژگان غیر مبهم و سازمان دهی منسجم، خوانایی بالاتری داشته و هزینه پردازش اطلاعات را کاهش می دهند. در پژوهش های تجربی اخیر، خوانایی به عنوان یکی از ابعاد کیفیت افشا و شفافیت اطلاعاتی تلقی می شود که می تواند بر قضاوت و تصمیم گیری سرمایه گذاران اثرگذار باشد. (کیم و همکاران، ۲۰۱۹)

برای سنجش متغیر وابسته (خوانایی مسائل عمده حسابرسی)، از شاخص فلش - کینکاید استفاده شده است. مراحل اجرای آزمون فلش - کینکاید به صورت زیر است:

در گام نخست، جهت محاسبه شاخص فلش، از هر مسئله عمده حسابرسی سه متن صدکلمه ای از بخش های ابتدایی، میانی و انتهایی انتخاب گردید. سپس طول کلمات (بر اساس تعداد هجاها)، تعداد جملات و میانگین طول جملات محاسبه شد.

شاخص خوانایی فلش از حاصل ضرب میانگین طول جملات در عدد  $1/015$  پس از کسر میانگین طول واژه ها در عدد  $0/864$  با کسر نهایی عدد ثابت  $206/835$  محاسبه می شود.

امتیاز نهایی خوانایی در مقیاسی از ۱ (بسیار ساده) تا ۷ (بسیار دشوار) طبقه بندی گردید. برای شفافیت بیشتر، مراحل محاسبه شاخص فلش در جدول شماره (۲) ارائه شد.

## جدول (۲): نحوه امتیاز دهی شاخص فلش

| توصیف سبک   | درجه سادگی نوشته |
|-------------|------------------|
| بسیار ساده  | ۱۰۰-۹۰           |
| ساده        | ۹۰-۸۰            |
| قدی ساده    | ۸۰-۷۰            |
| معمولی      | ۷۰-۶۰            |
| قدری دشوار  | ۶۰-۵۰            |
| دشوار       | ۵۰-۳۰            |
| بسیار دشوار | ۳۰-۰             |

تعداد کلمات و جملات با استفاده از نرم افزار کیت ست و تعداد هجا ها از طریق شمارش تک به تک محاسبه شده است.

در گام دوم، برای افزایش اعتبار نتایج، شاخص گانینگ فوگ نیز مورد استفاده قرار گرفت. این شاخص دشواری متن را بر اساس طول جملات و درصد واژه‌های پیچیده (سه هجایی و بیشتر) می‌سنجد. فرمول محاسبه آن به صورت زیر است:

$$\text{Fog Index} = 0.4 \times \left( \frac{\text{تعداد کلمات پیچیده}}{\text{تعداد جملات}} + 100 \times \frac{\text{تعداد کل کلمات}}{\text{تعداد جملات}} \right)$$

همانند شاخص فلش، برای محاسبه این شاخص نیز از سه متن صد کلمه‌ای (ابتدا، میانه و انتها) در هر مسئله عمده حسابرسی استفاده گردید. امتیاز شاخص گانینگ فوگ معمولاً بین ۷ تا ۸ نشان‌دهنده متن ساده و قابل فهم و بالاتر از ۱۷ نشان‌دهنده متن پیچیده و تخصصی است. در صورتی که عدد محاسبه شده بالاتر از ۱۸ باشد متن دشوار (امتیاز ۱)، عدد در سطح ۱۸-۱۴ باشد، متن سخت (امتیاز ۲)، عدد در ۱۴-۱۲ باشد متن مناسب (امتیاز ۳) و عدد ۱۲-۱۰ باشد، متن قابل قبول (امتیاز ۴) و اگر متن در سطح ۱۰-۸ باشد آسان محسوب میشود (امتیاز ۵).

استفاده همزمان از دو شاخص فلش و گانینگ فوگ موجب شد ارزیابی خوانایی مسائل عمده حسابرسی با رویکردی جامع‌تر صورت گیرد و نتایج از اعتبار و استحکام بیشتری برخوردار شود. به‌منظور بررسی عوامل تأثیرگذار بر مسائل عمده حسابرسی، چهار فرضیه مطرح شده و داده‌های مورد نیاز برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از صورت‌های مالی و گزارش‌های منتشر شده

شرکت‌ها در سامانه جامع اطلاع رسانی ناشران (کدال) از جمله گزارش فعالیت هیئت مدیره و گزارش مجمع عمومی عادی جمع‌آوری گردید. با توجه به اینکه چند متغیر مستقل برای اندازه‌گیری یک متغیر وابسته (خوانایی مسائل عمده حسابرسی) استفاده شده است، برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از رگرسیون چند متغیره استفاده شده است.

### متغیرهای مستقل

دوره تصدی حسابرسی (TENURE): متغیر باینری می‌باشد که اگر چرخش حسابرس به صورت اختیاری باشد یک فرض میشود و اگر چرخش حسابرس اتفاق نیوفتاده باشد یا اجباری باشد ۰ می‌باشد. (بازه زمانی سال ۱۳۹۸ الی ۱۴۰۲). (شائو و همکاران، ۲۰۲۰). لازم به ذکر است از آنجایی که در موسسه حسابرسی مفید راهبر و سازمان حسابرسی تغییر تصدی معنی ندارد بنابراین تغییر تصدی، بیانگر تغییر حسابرس امضاکننده صورت‌های مالی می‌باشد.

حق الزحمه حسابرسی (FEES): لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابرسی (آراد، ۱۴۰۲)  
جنسیت حسابرس (FEMALE): متغیر باینری می‌باشد اگر حداقل یک شریک امضاکننده زن باشد یک فرض میشود و اگر هر دو مرد باشند صفر فرض میشود (ایساراورنروانیج و همکاران، ۲۰۲۰)

نوع موسسه حسابرسی (AUDITSIZE): متغیر باینری می‌باشد که اگر شرکت به وسیله سازمان حسابرسی و موسسه مفید راهبر حسابرسی شود مقدار آن برابر یک و اگر توسط سایر مؤسسات حسابرسی شوند برابر صفر است. (حیدری، ۱۴۰۰)

### متغیرهای کنترلی

PROFIT: ارزیابی بازدهی سهام در سال جاری (گوتیرز و همکاران، ۲۰۱۸)  
LEVERAGE: مجموع بدهی‌ها تقسیم بر مجموع دارایی‌ها در پایان سال (گوتیرز و همکاران، ۲۰۱۸،

SALES: مجموع فروش پایان سال جاری (ولتا، ۲۰۱۹)

ACMEET: تعداد جلسات کمیته حسابرسی (ولتا، ۲۰۱۹)

ACSIZE: تعداد اعضای کمیته حسابرسی (ولتا، ۲۰۱۹)

الگوی رگرسیونی پژوهش به شرح زیر است:

$$KAMREDIT = \beta_0 + \beta_1 TENURE + \ln \beta_2 FEES + \beta_3 FEMALE + \beta_4 AUDITSIZE + \beta_6 PROFIT + \beta_7 LEVERAGE + \beta_8 SALES + \beta_9 ACMEET + \beta_{10} ACSIZE + \varepsilon_{it}$$

## ۵- یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی متغیرهای پژوهش در جدول شماره (۳) ارائه شده است. میانگین لگاریتم طبیعی حق‌الزحمه حسابرسی ۹/۲۴۳ است. امتیاز شاخص خوانایی فلش که معیاری برای خوانایی مسائل عمده حسابرسی است، ۲/۵۵۱ می‌باشد. همچنین، امتیاز دیگر معیار خوانایی مسائل عمده حسابرسی (شاخص فوگ)، ۲/۰۵۱ است. میانگین بازدهی سهام ۱۵/۲۳۸ است. متوسط اهرم مالی نیز ۰/۶۲ است. میانگین لگاریتم طبیعی فروش شرکت در دو سال دوره پژوهش ۱۷/۷۶۰ است. همچنین، تعداد جلسات کمیته حسابرسی در طول سال ۱۱/۶۹۱ و تعداد اعضای کمیته حسابرسی شرکت‌های نمونه پژوهش به‌طور متوسط ۳/۹۶۶ است. همچنین با توجه به نزدیکی میانگین و میانه در داده‌ها توزیع متقارن محتمل است.

یافته‌ها نشان می‌دهد که ۳۶ درصد شرکت‌ها تغییر تصدی حسابرس داشته‌اند و ۶۴ درصد آن‌ها تغییرات موسسه حسابرسی و یا تغییر حسابرس امضاکننده گزارش‌های حسابرسی (مربوط به موسسه حسابرسی مفید راهبر و سازمان حسابرس) نداشته‌اند. همچنین، یافته‌ها حاکی از آن است که ۱۱ درصد از مؤسسات حسابرسی که شرکت‌های نمونه پژوهش را حسابرسی کرده‌اند، دارای شرکای زن بوده‌اند. علاوه بر این، یافته‌ها نشان می‌دهد که تقریباً نصف نمونه پژوهش توسط موسسه مفید راهبر و سازمان حسابرسی، حسابرسی شده‌اند.

| جدول شماره (۳) آمار توصیفی متغیرهای پژوهش |          |         |        |        |        |              |         |
|-------------------------------------------|----------|---------|--------|--------|--------|--------------|---------|
| بخش اول: متغیرهای پیوسته                  |          |         |        |        |        |              |         |
| متغیر                                     | اختصار   | میانگین | میانه  | حداکثر | حداقل  | انحراف معیار | مشاهدات |
| حق‌الزحمه حسابرسی                         | FESS     | ۹/۲۴۳   | ۹/۱۰۴  | ۱۲/۶۵۱ | ۶/۶۳۳  | ۱/۰۴۴        | ۲۳۶     |
| امتیاز شاخص فلش                           | FLSH     | ۲/۵۵۱   | ۲/۰۰۰  | ۶/۰۰۰  | ۱/۰۰۰  | ۱/۰۹۲        | ۲۳۶     |
| امتیاز شاخص فوگ                           | FOG      | ۲/۰۵۱   | ۲/۰۰۰  | ۳/۰۰۰  | ۱/۰۰۰  | ۰/۶۳۷        | ۲۳۶     |
| بازدهی سهام                               | PROFIT   | ۱۵/۲۳۸  | ۱۵/۶۹۶ | ۲۰/۹۳۸ | ۱/۰۰۰  | ۳/۵۶۵        | ۲۳۶     |
| اهرم مالی                                 | LEVERAGE | ۰/۶۲۰   | ۰/۶۱۶  | ۱/۹۵۵  | ۰/۱۳۰  | ۰/۲۷۶        | ۲۳۶     |
| فروش                                      | SALES    | ۱۷/۷۶۰  | ۱۷/۴۳۵ | ۲۰/۲۲۰ | ۱۳/۳۰۷ | ۱/۷۲۲        | ۲۳۶     |
| تعداد جلسات کمیته حسابرسی                 | ACMEET   | ۱۱/۶۹۱  | ۱۲/۰۰۰ | ۳۸/۰۰۰ | ۰/۰۰۰  | ۴/۶۰۵        | ۲۳۶     |
| تعداد اعضای کمیته حسابرسی                 | ACSIZE   | ۳/۹۶۶   | ۴/۰۰۰  | ۹/۰۰۰  | ۲/۰۰۰  | ۱/۱۷۴        | ۲۳۶     |

| بخش دوم جدول (۳): متغیرهای باینری (۰ یا ۱) |           |                  |                   |
|--------------------------------------------|-----------|------------------|-------------------|
| متغیر                                      | اختصار    | درصد حداقل (۰ها) | درصد حداکثر (۱ها) |
| دوره تصدی حسابرس                           | TENURE    | ۶۴ درصد          | ۳۶ درصد           |
| جنسیت حسابرس                               | FEMALE    | ۸۹ درصد          | ۱۱ درصد           |
| نوع مؤسسات حسابرسی                         | AUDITSIZE | ۵۰/۵ درصد        | ۴۹/۵ درصد         |

### همبستگی بین متغیرها و بررسی نرمال بودن توزیع داده ها

ضریب همبستگی به عنوان معیاری برای سنجش شدت و جهت رابطه میان متغیرهای پژوهش مورد استفاده قرار می گیرد. در انتخاب روش های آماری پارامتریک، بررسی مفروضات نظری مدل از اهمیت برخوردار است. با این حال، در چارچوب رگرسیون خطی کلاسیک، نرمال بودن متغیرهای مستقل شرط لازم برای برآورد ضرایب نیست؛ بلکه آنچه در فرآیند استنباط آماری اهمیت دارد، توزیع جمله اخلال و کفایت حجم نمونه است.

بر اساس قضیه حد مرکزی، با افزایش حجم نمونه، توزیع آماره های برآوردی (از جمله ضرایب رگرسیون) به توزیع نرمال میل می کند، حتی در شرایطی که متغیرهای اولیه دقیقاً از توزیع نرمال تبعیت نکنند. در پژوهش حاضر، با توجه به تعداد مشاهدات (۲۳۶ مشاهده) و محدود بودن واریانس متغیرها، استنباط های آماری بر پایه تقریب های مجانبی انجام شده است. بنابراین، استفاده از آزمون های پارامتریک نظیر آزمون های  $t$  و  $F$  برای آزمون فرضیه ها از منظر نظری قابل توجیه است، بدون آنکه فرض نرمال بودن کامل داده های خام الزامی تلقی شود.

علاوه بر این، بررسی شاخص های توصیفی توزیع متغیرها (از جمله چولگی و کشیدگی) نشان می دهد که انحراف قابل توجهی از توزیع نرمال مشاهده نمی شود؛ از این رو، کاربرد روش های رگرسیونی خطی در این پژوهش با مفروضات آماری سازگار ارزیابی می شود.

### آمار استنباطی

روش حداقل مربعات معمولی (OLS) مبتنی بر مجموعه ای از مفروضات کلاسیک است که رعایت آن ها شرط لازم برای اعتبار برآوردها و آزمون های آماری به شمار می رود. از مهم ترین این مفروضات می توان به مواردی همچون: استقلال خطاها و عدم وجود خودهمبستگی، همسانی واریانس خطاها، عدم بروز همخطی شدید میان متغیرهای توضیحی و همچنین نرمال بودن توزیع

خطاها اشاره نمود. نقض هر یک از این پیش فرض‌ها می‌تواند منجر به برآوردهای ناسازگار یا آزمون‌های استنباطی غیرقابل اعتماد گردد.

به منظور اطمینان از اعتبار برآوردهای رگرسیونی، فروض کلاسیک مدل خطی مورد بررسی قرار گرفت. در این راستا، برای تشخیص ناهمسانی واریانس از آزمون وایت (White Test) استفاده شد. نتایج آزمون نشان داد که در برخی از الگوها شواهدی از ناهمسانی واریانس وجود دارد؛ از این رو، به منظور کنترل این مسئله، برآورد مدل با استفاده از خطاهای استاندارد مقاوم به ناهمسانی واریانس به منظور بررسی وجود هم خطی چندگانه میان متغیرهای توضیحی، شاخص عامل تورم واریانس (VIF) و مقدار معکوس آن (Tolerance) محاسبه گردید. نتایج نشان داد که مقادیر VIF تمامی متغیرها کمتر از ۵ بوده و در دامنه ۱,۰۷ تا ۲,۱۰ قرار دارد. همچنین مقادیر Tolerance برای کلیه متغیرها بزرگ‌تر از ۰,۱ محاسبه شد. این یافته‌ها نشان می‌دهد که هم خطی چندگانه شدید در مدل وجود ندارد و ضرایب برآوردی از پایداری کافی برخوردارند.

علاوه بر این، شاخص Condition Index نیز بررسی گردید که مقادیر آن کمتر از آستانه بحرانی ۳۰ بوده و مؤید عدم وجود هم خطی ساختاری در مدل است. علاوه بر این، برای بررسی خودهمبستگی جملات اخلاقی، از آماره دوربین-واتسون استفاده شد که نتایج آن حاکی از عدم وجود خودهمبستگی معنادار در باقیمانده‌ها است. براین اساس، فروض اصلی مدل تا حد قابل قبول رعایت شده و استفاده از برآورد گر OLS با اصلاح واریانس مقاوم، از منظر آماری قابل اتکا ارزیابی می‌شود.

با توجه به توضیح ارائه شده پس از حصول اطمینان در خصوص نبود توزیع غیر نرمال داده‌ها، خودهمبستگی بین خطاها، هم خطی چندگانه، و مانایی متغیرها، مدل پژوهش با رویکرد حداقل مربعات معمولی (OLS) و با اصلاح خطای استاندارد برای ناهمسانی واریانس برازش شد.

یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که ویژگی‌های مؤسسات حسابرسی شامل دوره تصدی حسابر، حق الزحمه حسابرسی، جنسیت حسابرس و نوع موسسه حسابرسی، در سطح اطمینان ۹۵ درصد با خوانایی مسائل عمده حسابرسی رابطه معناداری ندارند. با این حال، در سطح اطمینان ۹۰ درصد، برخی عوامل همبستگی قابل توجهی با خوانایی نشان می‌دهند. به طور مشخص، دوره تصدی حسابر (چرخش اختیاری موسسه حسابرسی یا تغییر مدیر امضا کننده گزارش) با کاهش خوانایی مسائل عمده همراه است و عدم چرخش با افزایش خوانایی همبستگی دارد. این موضوع می‌تواند

بازتاب اهمیت انتقال دانش و تجربه میان حسابرسان پیشین و جدید باشد. همچنین، نوع موسسه حسابرسی با خوانایی بالاتر مسائل عمده مرتبط است، به ویژه مؤسسات با ساختار نهادی حرفه‌ای‌تر و منابع تخصصی بیشتر. در میان متغیرهای کنترلی، درآمد عملیاتی شرکت و تعداد جلسات کمیته حسابرسی با خوانایی مسائل عمده همبستگی مثبت دارند، به این معنا که افزایش این شاخص‌ها با خواناتر شدن مسائل عمده همراه است، در حالی که سایر متغیرهای کنترلی تأثیر معناداری نشان نمی‌دهند. یافته‌ها نشان می‌دهند که حساسیت خوانایی گزارش‌ها نسبت به ویژگی‌های مؤسسات حسابرسی و شاخص‌های عملیاتی می‌تواند بازتاب تعامل عوامل نهادی و عملیاتی باشد، به طوری که حتی زمانی که برخی ویژگی‌ها به طور مستقل ارتباط معنادار ندارند، ترکیب آن‌ها با شاخص‌های عملکرد شرکت ممکن است کیفیت خوانایی گزارش‌ها را تحت تأثیر قرار دهد. از منظر عملی، مشاهده کاهش خوانایی در صورت تغییر تصدی موسسه حسابرسی نشان می‌دهد که برنامه‌ریزی برای انتقال دانش میان حسابرسان پیشین و جدید اهمیت دارد. همچنین، ارتباط مثبت مؤسسات با منابع تخصصی بیشتر نشان می‌دهد که سرمایه‌گذاری در مؤسسات حسابرسی با تیم‌های مجرب می‌تواند به ارتقای وضوح و شفافیت گزارش‌ها منجر شود.

به طور کلی، یافته‌ها اهمیت توجه هم‌زمان به شرایط سازمانی، تخصص حرفه‌ای حسابرسان و ساختارهای مدیریتی را در تحلیل کیفیت گزارشگری حسابرسی برجسته می‌سازد. ضریب تعیین تعدیل شده مدل برابر با ۰٫۶۶۷، به دست آمد که بیانگر توان توضیحی مناسب متغیرهای مستقل در تبیین تغییرات خوانایی مسائل عمده حسابرسی است. با توجه به اینکه داده‌های پژوهش شامل ۱۱۸ شرکت طی دو دوره زمانی (۲۳۶ مشاهده) بوده و متغیرهای ساختاری مرتبط با ویژگی‌های مؤسسات حسابرسی و خصوصیات عملیاتی شرکت‌ها در مدل وارد شده‌اند، دستیابی به چنین سطحی از ضریب تعیین از منظر تجربی غیرمنتظره تلقی نمی‌شود.

همچنین بررسی شاخص‌های همخطی چندگانه نشان داد که مقادیر  $VIF$  در دامنه قابل قبول قرار دارند؛ از این رو، مقدار  $R^2$  بالا را نمی‌توان ناشی از همخطی شدید میان متغیرهای توضیحی دانست. بنابراین، ضریب تعیین به دست آمده را می‌توان منعکس‌کننده قدرت تبیینی مدل در چارچوب داده‌های پانلی کوتاه‌مدت پژوهش تلقی کرد. جدول شماره (۴) نتیجه آزمون فرضیه‌های پژوهش را نشان می‌دهد.

| جدول شماره (۴) - نتیجه آزمون فرضیه های پژوهش |           |       |        |       |       |       |
|----------------------------------------------|-----------|-------|--------|-------|-------|-------|
| متغیر                                        | نماد      | ضریب  | انحراف | آماره | سطح   | همخطی |
| دوره تصدی حسابرس                             | TENURE    | ۰/۰۵۷ | ۰/۰۳۱  | ۱/۸۶۹ | ۰/۰۶۴ | ۱/۰۷۸ |
| حق الزحمه حسابرسی                            | FESS      | ۰/۰۲۹ | ۰/۰۶۸  | ۰/۴۲۳ | ۰/۶۷۳ | ۱/۶۵۵ |
| جنسیت حسابرس                                 | FEMALE    | ۰/۰۲۰ | ۰/۰۶۹  | ۰/۲۹۴ | ۰/۷۶۹ | ۱/۱۳۱ |
| نوع مؤسسات حسابرسی                           | AUDITSIZE | ۰/۲۵۳ | ۰/۱۴۵  | ۱/۷۴۸ | ۰/۰۸۳ | ۱/۱۴۶ |
| بازدهی سهام                                  | PROFIT    | ۰/۰۸۵ | ۰/۰۱۸  | ۴/۶۴۲ | ۰/۰۰۰ | ۱/۶۴۹ |
| اهرم مالی                                    | LEVERAGE  | ۰/۱۰۵ | ۰/۱۶۱  | ۰/۶۵۳ | ۰/۵۱۵ | ۱/۶۷۹ |
| فروش                                         | SALES     | ۰/۱۵۲ | ۰/۱۵۰  | ۱/۰۱۵ | ۰/۳۱۲ | ۲/۱۰۹ |
| تعداد جلسات کمیته حسابرسی                    | ACMEET    | ۰/۰۱۴ | ۰/۰۰۷  | ۱/۹۵۹ | ۰/۰۵۳ | ۱/۲۴۵ |
| تعداد اعضای کمیته حسابرسی                    | ACSIZE    | ۰/۰۲۷ | ۰/۰۳۸  | ۰/۶۹۷ | ۰/۴۸۷ | ۱/۱۲۶ |
| ضریب تعیین                                   |           | ۰/۶۶۷ |        |       |       |       |
| ضریب تعیین تعدیل شده                         |           | ۰/۶۲۹ |        |       |       |       |
| آماره دوربین واتسون                          |           | ۱/۹۶۶ |        |       |       |       |
| واریانس ناهمسانی                             |           | ۷/۸۰۲ |        |       |       |       |
| سطح معناداری واریانس ناهمسانی                |           | ۰/۰۰۰ |        |       |       |       |

#### استحکام نتایج

به منظور بررسی استحکام نتایج، شاخص جایگزین فوگ نیز برای اندازه گیری خوانایی محاسبه و مدل‌های پژوهش مجدداً برآورد شد. نتایج برآورد با استفاده از شاخص فوگ از نظر جهت ضرایب و سطوح معناداری با نتایج مبتنی بر شاخص فلش سازگار بود.

یافته‌ها نشان می‌دهد که از میان ویژگی‌های مؤسسات حسابرسی (دوره تصدی حسابرس، حق الزحمه حسابرسی، جنسیت حسابرس و نوع مؤسسات حسابرسی) فقط دوره تصدی حسابرس تأثیر منفی و بر خوانایی مسائل عمده حسابرسی (با استفاده از معیار فوگ) دارد. با این حال، یافته‌ها حاکی از آن است که سایر ویژگی‌های مؤسسات حسابرسی (حق الزحمه حسابرسی، جنسیت حسابرس و نوع

مؤسسات حسابرسی) تأثیر معناداری بر خوانایی مسائل عمده حسابرسی (با استفاده از معیار فوگ) ندارند

#### نتایج آزمون استحکام نتایج به شرح جدول شماره (۵) است.

| جدول شماره (۵): نتایج آزمون استحکام |           |        |        |         |       |       |
|-------------------------------------|-----------|--------|--------|---------|-------|-------|
| متغیر                               | نماد      | ضریب   | انحراف | آماره   | سطح   | همخطی |
| دوره تصدی حسابر                     | TENURE    | -۱/۹۵۶ | ۰/۰۲۸  | -۶۹/۸۴۷ | ۰/۰۰۰ | ۱/۰۷۸ |
| حق الزحمه حسابرسی                   | FESS      | ۰/۰۳۷  | ۰/۰۶۲  | ۰/۵۹۱   | ۰/۵۵۶ | ۱/۶۵۵ |
| جنسیت حسابر                         | FEMALE    | -۰/۰۵۸ | ۰/۰۴۶  | -۱/۲۵۹  | ۰/۲۱۱ | ۱/۱۳۱ |
| نوع مؤسسات حسابرسی                  | AUDITSIZE | -۰/۰۰۴ | ۰/۰۴۲  | -۰/۰۸۶  | ۰/۹۳۲ | ۱/۱۴۶ |
| بازدهی سهام                         | PROFIT    | ۰/۰۰۳۲ | ۰/۰۲۰  | ۱/۶۰۵   | ۰/۱۱۱ | ۱/۶۴۹ |
| اهرم مالی                           | LEVERAGE  | -۰/۰۷۱ | ۰/۱۱۵  | -۰/۶۱۶  | ۰/۵۳۹ | ۱/۶۷۹ |
| فروش                                | SALES     | -۰/۳۲۲ | ۰/۱۳۲  | -۲/۴۴۷  | ۰/۰۱۶ | ۲/۱۰۹ |
| تعداد جلسات کمیته حسابرسی           | ACMEET    | ۰/۰۰۹  | ۰/۰۰۶  | ۱/۴۲۹   | ۰/۱۵۶ | ۱/۲۴۵ |
| تعداد اعضای کمیته حسابرسی           | ACSIZE    | -۰/۰۶۳ | ۰/۰۳۳  | -۱/۹۴۰  | ۰/۰۵۵ | ۱/۱۲۶ |
| ضریب تعیین                          |           | ۰/۶۰۱  |        |         |       |       |
| ضریب تعیین تعدیل شده                |           | ۰/۵۸۶  |        |         |       |       |
| آماره دوربین واتسون                 |           | ۱/۹۶۶  |        |         |       |       |
| واریانس ناهمسانی                    |           | ۱/۸۷۲  |        |         |       |       |
| سطح معناداری واریانس ناهمسانی       |           | ۰/۰۰۱  |        |         |       |       |

#### مقایسه بخش آزمون اصلی و استحکام نتایج

مقایسه دو یافته ارائه شده در بخش «آزمون فرضیه‌ها» و «استحکام نتایج» نشان می‌دهد که هر دو رویکرد به یک نتیجه نسبتاً هم‌راستا در خصوص تأثیر ویژگی‌های حسابر بر خوانایی مسائل عمده حسابرسی رسیده‌اند، اما با تفاوت‌هایی در دقت، ابزار سنجش و سطح اطمینان. در آزمون فرضیه‌ها، تأکید بر استفاده از شاخص فلش بوده و در سطح اطمینان ۹۵ درصد هیچ‌یک از ویژگی‌های حسابر معنادار نبوده، در حالی که دوره تصدی حسابر و نوع موسسه در سطح اطمینان ۹۰

درصد معنادار تلقی شده‌اند. اما در بررسی استحکام نتایج، از شاخص فوگ برای افزایش اطمینان و اعتبار یافته‌ها استفاده شده که نتایجی مشابه را تأیید می‌کند، با این تفاوت که تنها دوره تصدی حسابرس به عنوان متغیر معنادار باقی مانده و تأثیر مثبت مؤسسات حسابرسی دولتی (که در شاخص فلش مشاهده شده بود) در شاخص فوگ تأیید نشده است. این تفاوت می‌تواند ناشی از حساسیت‌های متفاوت دو شاخص خوانایی باشد؛ شاخص فلش بیشتر بر سادگی جمله‌بندی و واژگان تمرکز دارد، در حالی که شاخص فوگ به پیچیدگی واژگان و طول جملات توجه دارد. بنابراین، می‌توان گفت که یافته مربوط به دوره تصدی حسابرس از استحکام و پایداری بالاتری برخوردار است، چراکه در هر دو شاخص تأیید شده، در حالی که سایر ویژگی‌ها یا تنها در یک شاخص معنادار بوده‌اند یا اساساً بی‌تأثیر ظاهر شده‌اند. این هم‌گرایی نسبی، ضمن افزایش اعتبار یافته‌ها، به سیاست‌گذاران هشدار می‌دهد که نقش دوره تصدی حسابرس، به‌ویژه در قالب چرخش‌های اختیاری، می‌تواند عاملی عمده در بهبود خوانایی و شفافیت گزارش‌های حسابرسی باشد.

## ۶- بحث و نتیجه‌گیری

هدف این پژوهش بررسی تأثیر ویژگی‌های حسابرس بر خوانایی مسائل عمده حسابرسی در محیط گزارشگری و حسابرسی ایران بود. برای این منظور، داده‌های ۱۱۸ شرکت طی دوره زمانی ۱۴۰۱ تا ۱۴۰۲ جمع‌آوری و تحلیل شدند و چهار فرضیه تحقیق با استفاده از مدل‌های رگرسیونی آزمون گردید.

یافته‌ها با در نظر گرفتن محدودیت‌ها نشان می‌دهد که اکثر ویژگی‌های فردی و نهادی حسابرسان مانند جنسیت، حق‌الزحمه و اندازه مؤسسه حسابرسی، در سطح اطمینان ۹۵٪ ارتباط معناداری با خوانایی گزارش‌ها نداشتند. با این حال، دو عامل کلیدی، یعنی دوره تصدی حسابرس و نوع مؤسسه حسابرسی، با خوانایی مسائل عمده حسابرسی در سطح اطمینان ۹۰٪ ارتباط معنادار داشتند. به‌طور خاص، تغییر اختیاری تصدی مؤسسات حسابرسی باعث کاهش خوانایی شده، در حالی که حضور مؤسسات دولتی مانند سازمان حسابرسی و مفید راهبر منجر به بهبود خوانایی می‌شود. این نتایج در چارچوب نظریه نمایندگی و عدم تقارن اطلاعاتی قابل توضیح است، زیرا حسابرسان با نقش نظارتی خود، شکاف اطلاعاتی میان مدیریت و سهامداران را کاهش می‌دهند. تحلیل‌های تکمیلی با شاخص خوانایی فوگ نیز نشان داد تنها دوره تصدی حسابرس با خوانایی مسائل عمده حسابرسی ارتباط معنادار دارد، که اهمیت توجه سیاست‌گذاران به چرخش حسابرس

و استقلال حرفه‌ای را تأکید می‌کند. سایر ویژگی‌ها، از جمله جنسیت، اندازه مؤسسه و حق‌الزحمه، در شاخص‌های جایگزین نیز فاقد ارتباط معنادار با مسائل عمده حسابرسی بودند. این یافته‌ها بر ضرورت تقویت مقررات نظارتی، توسعه چرخش اجباری حسابرس و ارتقای ظرفیت حرفه‌ای مؤسسات حسابرسی برای بهبود کیفیت گزارشگری مالی در ایران دلالت دارد.

مقایسه نتایج این پژوهش با مطالعات پیشین نشان داد:

- **دوره تصدی حسابرس:** یافته‌ها با مطالعات صالحی و همکاران (۱۴۰۲) و مطالعات بین‌المللی پترسون و همکاران (۲۰۱۹) و دی فوند و ژانگ (۲۰۱۴) همسو است و نشان می‌دهد تصدی طولانی‌تر به بهبود خوانایی کمک می‌کند، اما با یافته‌های حسین و همکاران (۲۰۲۲) مغایرت دارد.
- **حق‌الزحمه حسابرس:** این پژوهش اثر معناداری برای حق‌الزحمه نشان نداد، در حالی که برخی مطالعات، مانند مشایخ و همکاران (۱۴۰۳) و لی و چی (۲۰۲۳)، نتایج متفاوتی ارائه کرده‌اند که تفاوت جهت‌گیری تحقیق را نشان می‌دهد.
- **نوع مؤسسه حسابرسی:** مؤسسات حسابرسی دولتی اثر مثبت و معنادار بر خوانایی داشتند، در حالی که مؤسسات خصوصی فاقد اثر بودند؛ این نتیجه با برخی مطالعات پیشین، مانند علی‌پور و محمدی (۱۳۹۴) و مورنی (۲۰۲۱)، متفاوت است.
- **جنسیت حسابرس:** برخلاف یافته‌های کوکینا و پاچامونوا (۲۰۲۰) که تأثیر جنسیت بر دقت و جزئیات گزارش‌ها را نشان می‌دهد، در این پژوهش ارتباط معناداری بین جنسیت و خوانایی گزارش‌ها یافت نشد.

با توجه به یافته‌های پژوهش مبنی بر پایداری همبستگی دوره تصدی حسابرس بر خوانایی مسائل عمده حسابرسی در هر دو شاخص مورد استفاده، پیشنهاد می‌شود در موارد تغییر مؤسسه حسابرسی، توجه بیشتری به فرآیند انتقال دانش و شناخت انباشته‌شده از واحد تجاری صورت گیرد. از آنجا که تغییر حسابرس می‌تواند در کوتاه‌مدت بر انسجام و وضوح گزارشگری اثرگذار باشد، طراحی سازوکارهایی برای مستندسازی مناسب پرونده‌های حسابرسی و ارتقای هماهنگی حرفه‌ای میان تیم‌های پیشین و جدید می‌تواند به کاهش نوسانات احتمالی در کیفیت نگارش گزارش‌ها کمک کند. این پیشنهاد ناظر بر بهبود رویه‌های حرفه‌ای در سطح اجرایی بوده و لزوماً متضمن تغییرات مقرراتی نیست.

همچنین با توجه به محدود بودن دوره زمانی پژوهش به دو سال و استفاده از شاخص‌های مبتنی بر

الگوهای بین‌المللی خوانایی، پیشنهاد می‌شود در تحقیقات آتی دوره‌های زمانی طولانی‌تر و شاخص‌های بومی‌سازی شده متناسب با ویژگی‌های زبان فارسی مورد استفاده قرار گیرد. افزون بر این، بررسی اثرات تعاملی میان ویژگی‌های حسابرس و خصوصیات ساختاری شرکت‌ها می‌تواند درک دقیق‌تری از عوامل مؤثر بر خوانایی گزارش‌های حسابرسی فراهم آورد. چنین رویکردی می‌تواند به توسعه ادبیات تجربی در این حوزه کمک کند، بدون آنکه تعمیم‌پذیری نتایج فراتر از دامنه داده‌های پژوهش مفروض تلقی شود.

محدودیت‌های این پژوهش به شرح زیر است:

در انجام این پژوهش محدودیت‌هایی وجود داشته که ممکن است بر نتایج و یافته‌ها تأثیرگذار باشند. با توجه به اینکه رعایت استاندارد ۷۰۱ برای حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌ها از دوره مالی اول فروردین ۱۴۰۱ به بعد الزامی شده است، جامعه و نمونه آماری پژوهش به دو دوره مالی محدود شده است. همچنین از آنجا که الزامی برای درج «مسائل عمده» در گزارش‌های حسابرسی شرکت‌های بورسی وجود ندارد، این موضوع می‌تواند بر نتایج پژوهش اثرگذار باشد. طبیعی است که با گذشت زمان و افزایش تعداد نمونه‌ها، نتایج حاصل معتبرتر و قابل تعمیم‌تر خواهد شد. با این حال، با توجه به اهمیت انتخاب واژگان و نقش خوانایی مسائل عمده در کیفیت حسابرسی، در این پژوهش تلاش شده است تا عوامل مؤثر بر خوانایی این مسائل به‌طور دقیق بررسی شود همچنین یکی دیگر از محدودیت‌های پژوهش، استفاده از شاخص فلش-کینکاید برای ارزیابی پیچیدگی متون است. این شاخص ماهیت اقتباسی دارد و اساساً برای زبان انگلیسی طراحی شده است، بنابراین کاربرد آن در زبان فارسی تنها به‌عنوان معیار نسبی برای مقایسه درون‌نمونه‌ای قابل استناد است و نمی‌تواند خوانایی مطلق متون فارسی را به‌طور دقیق نشان دهد. پژوهشگر با آگاهی از این محدودیت، نتایج مربوط به پیچیدگی متون را به‌صورت مقایسه‌ای تفسیر کرده است.

در این پژوهش، اندازه مؤسسه حسابرسی به‌عنوان یکی از متغیرهای مستقل در نظر گرفته شده است. با توجه به عدم فعالیت مؤسسات موسوم به Big4 در ایران، برای عملیاتی‌سازی این متغیر از بزرگ‌ترین مؤسسات داخلی شامل سازمان حسابرسی و مؤسسه حسابرسی مفید راهبر استفاده شده است. با این حال، ساختار مالکیتی و حاکمیتی این مؤسسات (به‌ویژه ماهیت دولتی سازمان حسابرسی) آن‌ها را از نظر ساختار نظارتی، منابع و چارچوب فعالیت از مؤسسات بین‌المللی متمایز می‌سازد. از این‌رو، تفاوت‌های نهادی و ساختاری ممکن است بر نحوه تفسیر نتایج و قابلیت مقایسه

مستقیم با مطالعات انجام شده در سایر کشورها تأثیرگذار باشد و تعمیم نتایج را با محدودیت همراه کند.

## ۷- تقدیر، تشکر و ملاحظه های اخلاقی

در پایان از اساتید گرامی که دلسوزانه زحمت داوری در پژوهش حاضر را در جهت ارتقای سطح علمی مطالب بیان شده برعهده داشتند، کمال تشکر را داریم.

## فهرست منابع

- مرادی، محمد و محقق، فاطمه. (۱۳۹۴)، رقابت بازار محصول و حق الزحمه حسابرسی: با تأکید بر نقش حاکمیت شرکتی. دوره ۷، شماره (۴)، صص ۵۲-۳۳.
- رجبی، روح اله. (۱۳۸۵)، چالشهای تعویض حسابرس، مجله حسابداری رسمی، شماره ۸ و ۹، صص ۱-۲۷۸.
- حساس یگانه، یحیی، آذین فر؛ کاوه. (۱۳۸۹)، رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی، بررسی های حسابداری و حسابرسی، ص ۸۵.
- سجادی، سید حسین و جعفری پور، مهدی. (۱۳۸۹). چرخش اجباری حسابرسان و اثرات آن، مجله حسابداری رسمی، تابستان، ۱۳۸۹، صص ۶۹-۶۴.
- نمازی، محمد؛ بایزیدی، انور؛ جبارزاده کنگرلویی، سعید. (۱۳۹۰)، "بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود". پژوهشهای حسابداری و حسابرسی. سال دوم. شماره نهم، بهار ۱۳۹۰، ص ۴.
- صفری گرایلی، مهدی؛ رضایی پشته نوئی، یاسر؛ نوروزی، محمد. (۱۳۹۶)، مدیریت سود و خوانایی گزارشگری مالی: آزمون تجربی رویکرد فرصت طلبانه، دانش حسابرسی، ۶۹، صص ۲۱۷-۲۳۰.
- بولو، قاسم؛ روستا، منوچهر. (۱۴۰۳). مدلی برای سنجش توانمندی مدیران با تأکید بر سازه های حسابداری. بررسی های حسابداری و حسابرسی، ۳۱(۳)، صص ۴۲۸-۴۶۰.
- حسین پور، یعقوب؛ ایزدینیا، ناصر؛ محمدی خشویی، حمزه. (۱۴۰۰). تأثیر شاخص های عملکرد مالی و پیامدهای حسابرسی بر خوانایی گزارشگری مالی در شرکت های پذیرفته شده در بازار سرمایه ایران. دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، شماره ۱۱، صص ۲۷۵-۲۵۱.
- مشایخ، شهناز. (۱۴۰۳). بررسی اثر خوانایی گزارش های مالی بر تاخیر گزارش حسابرسی، بند های توضیحی و حق الزحمه. پژوهش های تجربی حسابداری، ۱۰(۲)، صص ۱۸۷-۲۱۲.

سدیان اوغانی اصغر، کریمی شالقونی منصوره. (۱۴۰۲). تحلیل نقش هوش هیجانی، هوش اجتماعی و مسئولیت پذیری اجتماعی حسابرسان بر خوانایی گزارش حسابرسی. دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری. ۸ (۱۵): ۳۳۷-۲۹۷

احمدی فارسانی، فرشید؛ محمدی، مهدی. (۱۴۰۴). تأثیر خوانایی گزارشگری مالی بر رابطه میان رفتارهای فرصت طلبانه مدیران شامل بیش اعتمادی و هموارسازی و مدیریت سود در واگرایی عقاید سرمایه‌گذاران. مجله دانش حسابداری، صص ۸۴-۱۰۴.

آراد، حامد. (۱۴۰۲)، خوانایی گزارش‌های مالی بانک‌ها و حق الزحمه حسابرسی: شواهدی از ایران، مطالعات راهبردی مالی و بانکی، دوره ۱، صص ۴۱-۵۵

حیدری، محبوبه و محمدرضائی، فخر الدین. (۱۴۰۰)، وابستگی اقتصادی به صاحبکار و کیفیت حسابرسی ص ۱۱۰.

- Asay, H. S., W. Elliott, and K. Rennekamp. 2016. Disclosure readability and the sensitivity of investors' valuation judgments to outside information. *Accounting Review* 92 (4): 1-25.
- Pinto, I., A. I. Morais, and R. Quick. 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: 1-18.
- Li, F. 2008. Annual report readability, current earnings, and earnings persistence. *Journal of Accounting and Economics* 45 (2-3): 221-247.
- Christensen, H. B., L. Hail, and C. Leuz. 2021. Mandatory CSR and Sustainability Reporting: Economic Analysis and Literature Review. *Journal of Accounting Research* 5 (3): 735-804.
- DeAngelo, L. E. 1981. Auditor size and audit fees. *Journal of Accounting and Economics* 3 (3): 183-199.
- Kim, H., Wang, Z., & Zhang, L. (2019). Readability of 10-K reports and stock price crash risk. *Contemporary Accounting Research*, 36(2), 1184-1216.\*
- Johnson, V., I. Khurana, and J. Reynolds. 2002. Audit-firm tenure and the quality of financial reports. *Contemporary Accounting Research* 19 (4): 637-660.
- Ittonen, K., E. Vähämaa, and S. Vähämaa. 2013. Female auditors and accruals quality. *Accounting Horizons* 27 (2): 205-228.
- Francis, J. R. 2011. A framework for understanding and researching audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 30 (2): 125-152.
- Lennox, C., Schmidt, J., & Thompson, A. (2022). Why are expanded audit reports not informative to investors? *The Accounting Review*, 97(1), 1-27.\*

- Knechel, W. R., & Vanstraelen, A. (2021). The relationship between auditor tenure and audit quality. *Accounting Horizons*, 35(2), 1–24.\*
- 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.
- Habib, A., J. Wu, M. B. U. Bhuiyan, and X. Sun. 2019. Determinants of auditor choice: Review of the empirical literature. *International Journal of Auditing* 23 (2): 308–335.
- Reid, L. C., J. V. Carcello, C. Li, T. L. Neal, and J. R. Francis. 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.
- Li, S., L. Sun, and D. Wu. 2020. Auditor tenure and audit disclosure quality: Evidence from key audit matters. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 39 (4): 59–83.
- Velte, P. 2019. 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., and P. Issarawornrawanich. 2020. Determining factors of key audit matter disclosure in Thailand. *Pacific Accounting Review* 32 (4): 563–584.
- Deshmukh, A., and X. Zhao. 2020. Audit quality and readability of the annual reports. *International Journal of Strategic Decision Sciences* 11 (1): 76–90.
- Rice, S. C., and D. P. Weber. 2012. How effective is internal control reporting under SOX 404? Determinants of the (Non-)Disclosure of existing material weaknesses. *Journal of Accounting Research* 50 (3): 811–843.
- Abdelfattah, T., M. Elmahgoub, and A. A. Elamer. 2021. Female audit partners and extended audit reporting: UK evidence. *Journal of Business Ethics* 174 (1): 177–197.
- Hussin, N. 2023. The association between audit firm attributes and key audit matters readability. *Asian Journal of Accounting Research*: 322–332.
- Beasley, M., J. Carcello, D. Hermanson, and T. Neal. 2009. The audit committee oversight process. *Contemporary Accounting Research* 26: 935–936.
- Kosaiyakanont, A. 2024. The impact of key audit matters on report readability and tone. *Pacific Journal of Law and Social Sciences* 15 (2): 14850–14860.
- Rajabalizadeh, J., and H. Schadewitz. 2025. Audit report readability and information efficiency: Evidence from the Tehran Stock Exchange. *Journal of Accounting in Emerging Economies* 15 (1): 1–20.

- Ghosh, A., and D. Moon. 2005. Auditor tenure and perceptions of audit quality. *The Accounting Review* 80 (2): 585–612.
- Balsam, S., J. Krishnan, and J. Yang. 2003. Auditor industry specialisation and earnings quality. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 22 (2): 71–97.
- Salman, K. R., and B. Setyaningrum. 2023. The effects of audit firm size, audit tenure, and audit rotation on audit quality. *Ilomata International Journal of Tax and Accounting* 4 (1): 92–103.
- Simunic, D. A. 1980. The pricing of audit services: Theory and evidence. *Journal of Accounting Research* 18 (1): 161–190.
- Shao, X. 2020. Research on disclosure status and influencing factors of key audit matters. *Modern Economy* 11 (3): 701–725.
- Gutierrez, E., M. Minutti-Meza, K. W. Tatum, and M. Vulcheva. 2018. Consequences of adopting an expanded auditor's report in the United Kingdom. *Review of Accounting Studies* 23 (4): 1543–1587.

