

Gender Diversity in Audit Committees and the Readability of Key Audit Matters

- Mahdi Kazemioloum¹
- Mohsen Khotanlou²

Abstract

Since 2023, Auditing Standard 701 has been mandated in Iran to enhance transparency in the auditing process by requiring the inclusion of Key Audit Matters (KAM) in independent audit reports. Transparency and readability of audit reports are critical to the effective implementation of Standard 701, and corporate governance mechanisms can help achieve its objectives. This study aims to investigate the impact of gender diversity in audit committees on the readability of KAM disclosures. The population consists of companies listed on the Tehran Stock Exchange; 219 were selected during the 2023–2024 period, the first two years of Standard 701 implementation. The study hypothesis was tested using multiple regression analysis and panel data. The findings, based on the Flesch readability index for assessing KAM readability, reveal that gender diversity in audit committees has a positive and significant effect on KAM readability. This result suggests that the presence of women in audit committees enhances the comprehensibility of KAM disclosures for clients. Robustness tests using supplementary indices (e.g., document length and page count) confirmed these findings. This study highlights the importance of gender diversity in corporate governance structures, particularly in audit committees. Companies can establish policies to increase women's participation in these committees, thereby not only better complying with the requirements of Auditing Standard 701 but also enhancing public trust in oversight processes and the transparency of financial reporting. This enables stakeholders to better understand the company's financial information and key risks. Regulatory bodies can utilize these findings to promote or even mandate gender diversity in audit committees.

Keywords: Audit Committees, Gender Diversity, Key Audit Matters (KAM), Readability.

¹ Assistant Prof, Department of Accounting, Faculty of Economic and Social Science, Bu-Ali Sina University, Hamedan, Iran. Email: m.kazemioloum@basu.ac.ir

² Assistant Prof, Department of Accounting, Faculty of Economic and Social Science, Bu-Ali Sina University, Hamedan, Iran. Corresponding Author. Email: mkhotanlou@basu.ac.ir

تنوع جنسیتی اعضای کمیته حسابرسی و خوانایی مسائل عمده حسابرسی

■ مهدی کاظمی علوم^۱■ محسن ختن‌لو^۲

در ایران از سال ۱۴۰۱ استاندارد جدید ۷۰۱ حسابرسی با هدف بهبود شفافیت و اضافه نمودن بند مسائل عمده حسابرسی به گزارش حسابرسی مستقل الزامی شده است. شفافیت و خوانایی گزارش‌های حسابرسی برای اجرای استاندارد ۷۰۱ حیاتی است که سازوکارهای حاکمیت شرکتی می‌تواند منجر به تحقق اهداف این استاندارد گردد. بنابراین هدف این پژوهش بررسی تاثیر تنوع جنسیتی اعضای کمیته حسابرسی بر خوانایی مسائل عمده حسابرسی است. جامعه آماری، شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران است که از میان آنها، ۲۱۹ شرکت طی دوره زمانی ۱۴۰۱ تا ۱۴۰۲ (سال اول و دوم اجرای استاندارد ۷۰۱ حسابرسی) انتخاب شد. فرضیه پژوهش با استفاده از رگرسیون چندگانه و داده‌های ترکیبی آزمون شد. یافته‌های پژوهش با استفاده از شاخص فلش جهت سنجش خوانایی مسائل عمده حسابرسی نشان داد؛ تنوع جنسیتی اعضای کمیته حسابرسی، تاثیر مثبت و معناداری بر خوانایی مسائل عمده حسابرسی دارد. این یافته حاکی از آن است که حضور زنان در کمیته‌های حسابرسی منجر به افزایش قابلیت فهم مسائل عمده حسابرسی می‌شود. آزمون‌های استحکام با استفاده از شاخص‌های تکمیلی (طول سند و تعداد صفحات) نتایج را تأیید کردند. این پژوهش بر اهمیت تنوع جنسیتی در ساختارهای حاکمیت شرکتی، به‌ویژه کمیته‌های حسابرسی، تأکید دارد. شرکت‌ها می‌توانند با ایجاد سیاست‌هایی برای افزایش حضور زنان در این کمیته‌ها، نه تنها الزامات استاندارد ۷۰۱ حسابرسی را بهتر اجرا کنند، بلکه اعتماد عمومی به فرآیندهای نظارتی و شفافیت گزارش‌های مالی را نیز افزایش دهند. این امر برای ذینفعان امکان درک بهتر اطلاعات مالی و ریسک‌های کلیدی شرکت را فراهم می‌کند. نهادهای ناظر می‌توانند از این یافته‌ها برای ترویج یا حتی الزامی کردن تنوع جنسیتی در کمیته‌های حسابرسی استفاده کنند.

واژگان کلیدی: تنوع جنسیتی، کمیته حسابرسی، خوانایی، مسائل عمده حسابرسی.

^۱ استادیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اقتصادی و اجتماعی، دانشگاه بوعلی‌سینا، همدان، ایران. رایانامه:

m.kazemilou@basu.ac.ir

^۲ استادیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اقتصادی و اجتماعی، دانشگاه بوعلی‌سینا، همدان، ایران. نویسنده مسئول. رایانامه:

mkhotaanlou@basu.ac.ir

۱. مقدمه

بر اساس نظریه نمایندگی، هدف از افشای مسائل عمده حسابرسی^۱، کاهش عدم تقارن اطلاعاتی از طریق افشای داده‌های خاص شرکت (حسین و همکاران^۲، ۲۰۲۳) و نیز این مقوله است که متن گزارش حسابرسی چندان یکنواخت نباشد و با ارائه اطلاعات خاص درباره پروژه حسابرسی، ارزش ارتباطی ایجاد نماید (کند و نگوین^۳، ۲۰۲۰). با وجود این که افشای مسائل عمده حسابرسی در گزارش‌های حسابرسی تغییر قابل توجهی در وظایف حسابرسان برای ارائه اطلاعات به ذینفعان به همراه دارد و هدف از گزارش‌های توسعه‌یافته و جدید حسابرسی، ارائه اطلاعات اضافی، تقویت نظارت بر حسابرسان و مدیریت و برقراری ارتباط شفاف‌تر میان حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی است (مینوتی-مزا^۴، ۲۰۲۱). در برخی موقعیت‌ها، اطلاعات اضافی ممکن است خوانایی گزارش‌ها را تضعیف کند و پیامدهای منفی برای ذینفعان داشته باشد که این امر آنها را به سمت جست‌وجوی داده‌ها از منابعی که با آنها آشنایی بیشتری دارند، سوق می‌دهد (آسای و همکاران^۵، ۲۰۱۷). پیچیدگی اصطلاحات به‌کاررفته در افشای مسائل عمده حسابرسی می‌تواند درک آنها را برای کاربران دشوار سازد (اسمیت^۶، ۲۰۲۱). از این رو، کاهش خوانایی مسائل عمده حسابرسی می‌تواند کارایی گزارش‌های توسعه‌یافته حسابرسی را تضعیف کند و هدف بهبود شفافیت تحقق نیابد. لیو و همکاران^۷ (۲۰۱۸) بر این باورند که ارزش حسابرسی مستقل برای ذینفعان به خوانایی و فهم‌پذیری افشاهای مسائل عمده حسابرسی وابسته است. اسمیت (۲۰۲۱) استدلال نمود که پیچیدگی زبانی در حسابداری، فهم جزئیات را برای استفاده‌کنندگان دشوار می‌کند، به‌ویژه برای افراد کم‌تجربه که ممکن است در درک واژگان به‌کار رفته در این افشاها با چالش روبه‌رو شوند. بنابراین، خوانایی افشای مسائل عمده حسابرسی برای افزایش اثربخشی آنها، بهبود ارزش ارتباطی گزارش حسابرس و ارتقای شفافیت امری ضروری است.

استاندارد ۷۰۱ حسابرسی صراحتاً تأکید دارد که انتخاب، نگارش و مسئولیت نهایی مسائل عمده حسابرسی بر عهده حسابرس مستقل است (استاندارد حسابرسی ۷۰۱، ۱۴۰۱) و کمیته حسابرسی نقش نظارتی،

¹ Key Audit Matters (KAM)

² Hussin et al

³ Kend & Nguyen

⁴ Minutti-Meza

⁵ Asay et al

⁶ Smith

⁷ Luo et al

مشورتی و ارتباطی دارد. با توجه به اهمیت گزارشگری مالی و خولنایی و قلیل فهم بودن آن برای دینفعان (کاظمی علوم و همکاران، ۱۳۹۹) و تأثیر سازوکارهای حاکمیت شرکتی بر خوانایی گزارش حسابرس (فرهنگ دوست و همکاران، ۱۳۹۹) و از آنجا که دینفعان خواستار گزارش حسابرسی قابل فهم و خوانا هستند، بینش در مورد تأثیر سازوکارهای حاکمیت شرکتی بر خوانایی افشای مسائل عمده حسابرسی دارای اهمیت است. ویژگی‌های اعضای کمیته حسابرسی به عنوان یکی از سازوکارهای حاکمیت شرکتی ممکن است در طول فرآیند حسابرسی بر مسائل عمده حسابرسی تأثیر گذارند؛ با این حال ماهیت و میزان این تأثیر به طور گسترده بررسی نشده است. کمیته حسابرسی به عنوان یکی از سازوکارهای اصلی حاکمیت شرکتی (مهرانی و همکاران، ۱۳۹۹) نقش مهمی در شرکت ایفا می کند؛ زیرا بر فرآیند گزارشگری مالی نظارت دارد. وجود کمیته حسابرسی و تعامل و ارتباط آن با حسابرسان مستقل می تواند میزان افشاء را افزایش دهد. مسائل عمده حسابرسی صاحبکار ابتدا در اختیار ارکان درونی شرکت، همچون کمیته حسابرسی، قرار می گیرند و پس از آن، موارد نیازمند توجه بیشتر در گزارش حسابرسی افشاء می شوند. در این راستا، ژانگ و شایلر^۱ (۲۰۲۱) معتقدند که تعداد و نوع مسائل عمده حسابرسی گزارش شده توسط حسابرسان، به میزان زیادی تحت تأثیر اطلاعات مربوط به ریسک های مهمی است که توسط کمیته حسابرسی افشاء می شود. آنها دریافتند که تعداد مسائل عمده حسابرسی افشاء شده به طور قابل توجهی تحت تأثیر موضوعات مطرح شده در گزارش های کمیته حسابرسی قرار دارد. یکی از ویژگی های با اهمیت کمیته حسابرسی، تنوع جنسیتی اعضای کمیته حسابرسی است.

طبق نظریه جامعه پذیری نقش جنسیت^۲، تفاوت های زیادی در نحوه تفکر مردان و زنان وجود دارد و آنها احساس متفاوتی درباره درست و نادرست دارند (اووسو و زلاتا^۳، ۲۰۲۳). به گفته عبدالفتاح و همکاران^۴ (۲۰۲۱) تفاوت های رفتاری بین مرد و زن در ریسک گریزی ممکن است پیامدهای مهمی برای گزارش حسابرسی، به ویژه پس از اصلاحات اخیر و الزام به افشای مسائل عمده حسابرسی داشته باشد. در بررسی ارتباط جنسیت اعضای کمیته حسابرسی، ویژگی های مثبت زنان مانند محافظه کاری، تمایل به رعایت اصول و احساس مسئولیت بیشتر نسبت به جامعه (عبدی و همکاران، ۱۳۹۹)، باعث بهبود کنترل های داخلی (ایمانی برندق و همکاران، ۱۳۹۷)، ارتقای کیفیت گزارشگری مالی و کاهش سوء رفتارهای مدیریتی (کردر و اورت^۵، ۲۰۱۶) می شود. ادبیات موجود، شواهد متنوعی درباره تأثیر حضور زنان در فرایند حسابرسی بر مسائل حسابرسی ارائه می دهد. پژوهش ختن لو و همکاران (۱۴۰۳) حاکی از تأثیر حضور شرکای

¹ Zhang & Shailer

² Socialization the Role of Gender

³ Owusu & Zalata

⁴ Abdelfattah et al

⁵ Kreder & Evert

حسابرسی زن در پروژه حسابرسی و افشای بیشتر مسائل عمده حسابرسی است. یافته‌های ولته^۱ (۲۰۱۸) و حسین و همکاران (۲۰۲۳) نشان داد که تنوع جنسیتی اعضای کمیته حسابرسی و شرکای حسابرسی به بهبود خوانایی این گزارش‌ها کمک شایانی می‌کند. این شواهد تجربی حاکی از اثربخشی تنوع جنسیتی در پروژه حسابرسی است. حضور زنان در کمیته‌های حسابرسی به اثربخشی بیشتر کمیته و همکاری نزدیک‌تر با حسابرس مستقل کمک می‌کند. از آنجا که کمیته حسابرسی مسئول تعاملات حسابرسی است، یک کمیته حسابرسی مؤثر باید حسابرس را به گنجاندن افشای مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسی ترغیب نماید. با توجه به دلایلی مانند محافظه‌کاری بیشتر و ریسک‌گریزی در زنان؛ بنابراین انتظار می‌رود ویژگی‌های شخصیتی و جنسیتی اعضای کمیته حسابرسی و نحوه تعامل آنان با حسابرسان بتواند خوانایی و قابلیت فهم مسائل عمده حسابرسی را بهبود بخشد.

با توجه به این که استاندارد ۷۰۱ حسابرسی در ایران در سال ۱۴۰۱ عملیاتی شده است؛ بنابراین پژوهش‌های معدودی در زمینه افشای مسائل عمده حسابرسی در پژوهش‌های داخلی انجام شده است. همچنین چندین مطالعه ارتباط بین حضور زنان در کمیته‌های حسابرسی و عملکرد شرکت، گزارشگری مالی، کیفیت سود، کیفیت حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی و ... را بررسی نموده‌اند؛ با این حال، پژوهش حاضر اولین پژوهشی است که تأثیر حضور زنان در کمیته‌های حسابرسی و خوانایی افشای مسائل عمده حسابرسی را در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بررسی و تحلیل می‌کند. همچنین پژوهش حاضر منجر به بسط مبانی نظری و به‌ویژه نتایج تجربی پژوهش‌های حوزه استاندارد ۷۰۱ حسابرسی می‌شود که به دلیل نوپا بودن آن در ایران کمتر مورد بررسی تجربی قرار گرفته است. یافته‌های پژوهش حاضر از چند بعد حائز اهمیت است. نخست، این پژوهش شواهدی از تأثیر مثبت زنان در کمیته‌های حسابرسی بر خوانایی مسائل عمده حسابرسی ارائه می‌دهد. دوم، نتایج برای تنظیم‌کنندگان استانداردها و نهادهای نظارتی مفید است، زیرا افشای مسائل عمده حسابرسی به‌عنوان بخش جدیدی از گزارش حسابرسی ممکن است تحت تأثیر ترکیب فردی و تنوع جنسیتی سازوکارهای حاکمیت شرکتی باشد. سوم، این پژوهش با گسترش مجموعه معیارها و عوامل مؤثر بر افشای مسائل عمده حسابرسی به پژوهش‌های تجربی اخیر حاکمیت شرکتی کمک می‌کند. ساختار ادامه مقاله شامل مروری بر پیشینه نظری و تجربی، بسط فرضیه، روش‌شناسی، تجزیه و تحلیل یافته‌ها و بحث و نتیجه‌گیری است.

¹ Velte

۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

افشای مسائل عمده حسابرسی

پس از بحران مالی سال ۲۰۰۸ و انتقادات فراوان از گزارش‌های حسابرسی، نهادهای نظارتی حسابرسی در سراسر جهان اقدامات اصلاحی متعددی را برای تقویت حاکمیت شرکتی پایدار آغاز کردند. بسیاری از نهادها از ارزش محدود اظهارنظر حسابرسی و وجود شکاف انتظاراتی آگاه بودند. به همین دلیل، شورای گزارشگری مالی بریتانیا در سال ۲۰۱۳ افشای مسائل عمده حسابرسی را در گزارش حسابرسی شرکت‌های بازار اصلی بورس لندن^۱ الزامی کرد. بر اساس این الزام گزارش حسابرسی باید شامل اطلاعات خاص شرکت در مورد مهم‌ترین ریسک‌های تحریف با اهمیت، کاربرد اهمیت و دامنه حسابرسی باشد (ولته، ۲۰۱۸). اهداف اصلی این الزامات کاهش تقلب شرکتی است که به بهبود شفافیت، افشای گزارشگری مالی و حفاظت از منافع عمومی منجر می‌شود (الواردات^۲، ۲۰۱۹). بر اساس نظریه علامت‌دهی^۳ و با توجه به این که سرمایه‌گذاران، اعتبار صورت‌های مالی شرکت را از طریق سیگنال‌های موجود در گزارش حسابرسی ارائه‌شده توسط حسابرس ارزیابی می‌کنند (هی و کردری^۴، ۲۰۱۸)؛ اجرای استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۱ در خصوص افشای مسائل عمده حسابرسی با هدف تقویت ارزش ارتباطی گزارش حسابرس، ارتقای شفافیت حسابرسی و افزایش اعتماد استفاده‌کنندگان به صورت‌های مالی انجام شده است (هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی^۵، 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^۶، ۲۰۲۵). در ایران نیز از سال ۱۴۰۱ اجرای استاندارد حسابرسی ۷۰۱ با عنوان «اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس مستقل» الزامی شده است و در آن، قضاوت حسابرس درباره آنچه به عنوان مسائل عمده حسابرسی است، اطلاع‌رسانی می‌شود (ختن‌لو و همکاران، ۱۴۰۴).

تنوع جنسیتی و حاکمیت شرکتی

موضوع تنوع جنسیتی و حضور زنان در ارکان حاکمیتی شرکت‌ها مانند حضور در هیئت مدیره، حضور در کمیته حسابرسی و حضور در کمیته ریسک در سال‌های اخیر همواره مورد بحث و بررسی قرار گرفته است. پژوهش‌های پیشین نتایج متنوعی از تفاوت‌های جنسیتی در ارکان حاکمیت شرکتی گزارش کرده‌اند،

¹ London Stock Exchange (LSE)

² Alwardat

³ Signaling Theory

⁴ Hay & Cordery

⁵ International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)

⁶ Rezaee & Homayoun

مانند توانایی‌های ارتباطی مؤثرتر و تفکر گروهی بهتر (وود و همکاران^۱، ۱۹۸۵)، انگیزه بیشتر برای پرسیدن سؤالات انتقادی (کرنارد و همکاران^۲، ۲۰۰۸) و تمایل بیشتر به رعایت قوانین و مقررات و چارچوب‌های اخلاقی (کارجالاین و همکاران^۳، ۲۰۱۸). این موارد می‌توانند به بهبود عملکرد مالی و غیرمالی منجر شوند (لندری و همکاران^۴، ۲۰۱۶).

پژوهش‌های مرتبط با جنسیت در حسابداری و حسابرسی حاکی از آن است که زنان تمایل بیشتری به ریسک‌گریزی دارند و اخلاقی‌تر عمل می‌کنند (سیلا و همکاران^۵، ۲۰۱۶). پژوهش‌گران بر سرعت‌کنندتر تصمیم‌گیری در حضور تنوع جنسیتی تأکید کرده‌اند (ابوت و همکاران^۶، ۲۰۱۲). قابلیت‌های تصمیم‌گیری و فرآیندهای نوآورانه تصمیم‌گیری با حضور اعضای زن در هیئت مدیره مؤثرتر است (بارت و مک‌کوئین^۷، ۲۰۱۳). پژوهش‌ها درباره تنوع جنسیتی نه تنها بر مدیران اجرایی بلکه بر زیرکمیته‌های مهم غیراجرایی مانند کمیته حسابرسی نیز تمرکز دارد. پوزلی و همکاران^۸ (۲۰۲۲) بیان می‌کنند نظریه نمایندگی به نقش اساسی کمیته حسابرسی در محافظت از منافع سرمایه‌گذاران و تضمین شفافیت مالی اشاره دارد. آنها معتقدند وجود کمیته حسابرسی علاوه بر افزایش دقت و شفافیت گزارش‌های مالی، اعتماد عمومی را نیز تقویت می‌کند. کمیته حسابرسی خواستار حسابرسی مستقل دقیق است، زیرا حسابرس مستقل از وظایف نظارتی کمیته حسابرسی حمایت می‌کند. بنابراین، ترکیب و تنوع کمیته حسابرسی باید بر درجه همکاری بین کمیته حسابرسی و حسابرس مستقل تأثیر بگذارد.

پژوهش‌های پیشین بر نقش و اهمیت سازوکارهای حاکمیت شرکتی بر افشای مسائل عمده حسابرسی متمرکز بوده‌اند. برخی از این پژوهش‌ها تأثیر این افشاها بر تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان هنگام ارزیابی صورت‌های مالی را نیز بررسی کرده‌اند (کریستینسن و همکاران^۹، ۲۰۱۴؛ کاپلمیر و همکاران^{۱۰}، ۲۰۱۷؛ سیرویس و همکاران^{۱۱}، ۲۰۱۷). پژوهش‌های مذکور نشان دادند که افشای مسائل عمده حسابرسی برای بهبود اطلاع‌رسانی گزارش حسابرسی طراحی شده‌اند، اما اثر آنها آن گونه که مقررات‌گذاران انتظار داشتند نبوده است. به گفته سیرویس و همکاران (۲۰۱۷)، استفاده‌کنندگان به افشای مسائل عمده حسابرسی برای

¹ Wood et al

² Konrad et al

³ Karjalainen et al

⁴ Landry

⁵ Sila et al

⁶ Abbott et al

⁷ Bart & McQueen

⁸ Pozzoli et al

⁹ Christensen et al

¹⁰ Kachelmeier et al

¹¹ Sirois

تمرکز بر بخش‌های خاصی از صورت‌های مالی وابسته بودند. همچنین، طبق گفته کریستینسن و همکاران (۲۰۱۴)، استفاده‌کنندگان با وجود مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسی شرکت‌ها، کمتر احتمال داشت شرکت را به‌عنوان گزینه سرمایه‌گذاری در نظر بگیرند. کچلمیر و همکاران (۲۰۱۷) بیان کردند که استفاده‌کنندگان مسائل عمده حسابرسی را به‌عنوان سلب مسئولیت تلقی می‌کنند که با یافته‌های براسل و همکاران^۱ (۲۰۱۶) و براون و همکاران^۲ (۲۰۱۶) سازگار است. با این حال، گیمبار و همکاران^۳ (۲۰۱۶) مسئولیت ادراکی بیشتری با افشای مسائل عمده حسابرسی یافتند. رید و همکاران^۴ (۲۰۱۶) اظهار داشتند که افشای مسائل عمده حسابرسی کیفیت حسابرسی را به‌طور مثبت تحت تأثیر قرار می‌دهد. مینوتی-مزا (۲۰۲۱) اذعان می‌نماید افشای مسائل عمده حسابرسی در گزارش‌ها به استفاده‌کنندگان امکان می‌دهد تا مسائل بحرانی و مهم را شفاف‌تر درک کرده و تصمیم‌گیری آگاهانه‌تری داشته باشند. این فرایند به بهبود کیفیت گزارش‌های مالی و ایجاد فرایند حسابرسی شفاف و مسئولانه کمک می‌کند.

تنوع جنسیتی اعضای کمیته حسابرسی و خوانایی مسائل عمده حسابرسی

چارچوب نظری این پژوهش می‌تواند بر پایه نظریه ذینفعان و نظریه مشروعیت تبیین شود (فریمن^۵، ۱۹۸۴؛ ساچمن^۶، ۱۹۹۵). بر اساس نظریه ذینفعان، بنگاه‌ها در برابر گروه‌های مختلفی از جمله سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، نهادهای ناظر و سایر استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی مسئول اند و باید انتظارات آنان را در زمینه شفافیت، قابلیت فهم بودن و کفایت افشا برآورده سازند (فریمن، ۱۹۸۴). در این چارچوب، حضور زنان در کمیته حسابرسی می‌تواند موجب تقویت حساسیت نظارتی کمیته نسبت به خواسته‌های ذینفعان برای بهبود کیفیت گزارش‌گری مالی و افزایش خوانایی افشاها شود. از سوی دیگر، نظریه مشروعیت بیان می‌کند که سازمان‌ها برای حفظ پذیرش اجتماعی و استمرار فعالیت خود، ناگزیرند رفتارها و سازوکارهای گزارش‌گری خود را با هنجارها و انتظارات محیطی همسو کنند. بنابراین، تنوع جنسیتی در کمیته حسابرسی ممکن است تحت فشارهای مشروعیت، حسابرسان را به سمت ارائه گزارش‌هایی شفاف‌تر، خواناتر و کمتر مبهم سوق دهد؛ زیرا چنین گزارش‌هایی نشانه‌ای از پاسخگویی، قابلیت اتکا و انطباق با انتظارات بازار تلقی می‌شوند (ساچمن، ۱۹۹۵؛ دیگان، ۲۰۰۲).

با تقویت سازوکارهای حاکمیت شرکتی، کیفیت افشای مسائل عمده حسابرسی افزایش می‌یابد و اهمیت بالای حاکمیت شرکتی در شفافیت گزارش‌های حسابرسی برجسته می‌شود (فکری‌اول و بادآورنهدی،

¹ Brasel et al

² Brown et al

³ Gimbar et al

⁴ Reid et al

⁵ Freeman

⁶ Suchman

۱۴۰۳). یکی از این سازوکارها، کمیته حسابرسی شرکت است. کمیته حسابرسی نقشی کلیدی در نظارت بر فرآیند حسابرسی و برقراری ارتباط مؤثر با حسابرسان مستقل و هیئت مدیره ایفا می‌کند. این کمیته به‌عنوان واسطه‌ای بین حسابرسان داخلی و مستقل عمل کرده و با هدف حفاظت از منافع عمومی، به ارتقای کیفیت گزارشگری مالی می‌پردازد. ویژگی‌های متنوع این کمیته، از جمله تعداد اعضا، تعداد اعضای مستقل، حضور زنان و اعضایی با تجربه حسابداری و مالی، به‌طور معناداری با کیفیت گزارشگری مالی و کاهش سطح مدیریت سود مرتبط است و اثربخشی و کارایی نظارتی این کمیته به ویژگی‌های مختلف آن بستگی دارد (سلطانان و همکاران^۱، ۲۰۱۵). یک کمیته حسابرسی قوی با تقویت استقلال حسابرسان و ایجاد فضایی مناسب برای بررسی مسائل حساس، نقشی مهم در ارتقای شفافیت و کیفیت گزارش‌های مالی ایفا می‌کند (بپاری و ملیک^۲، ۲۰۲۳). بنابراین انتظار می‌رود اعضای کمیته‌های حسابرسی و ویژگی‌های آنان بر افشای ریسک‌ها و مسائل عمده حسابرسی صاحبکار تأثیر داشته باشد. در این راستا وجود کمیته حسابرسی و تعامل و ارتباط آن با حسابرسان مستقل می‌تواند میزان افشاء را افزایش دهد. مسائل عمده حسابرسی صاحبکار ابتدا در اختیار مدیریت و کمیته حسابرسی شرکت قرار می‌گیرند و پس از آن، موارد نیازمند توجه بیشتر در گزارش حسابرسی افشاء می‌شوند.

بپاری و ملیک (۲۰۲۳) بیان می‌کند ویژگی‌های کمیته حسابرسی به دو صورت بر مسائل عمده حسابرسی تأثیر می‌گذارد: نخست، این ویژگی‌ها با افزایش کیفیت گزارشگری مالی، ریسک‌های حسابرسی را برای حسابرسان مستقل کاهش می‌دهد؛ دوم، قدرت و توانایی کمیته حسابرسی، نقشی حیاتی در بهبود فهم و تعامل میان حسابرس مستقل و کمیته حسابرسی ایفا می‌کند. از سوی دیگر، حسابرسان موظف‌اند در خصوص انتخاب مواردی که باید به عنوان مسائل عمده حسابرسی افشاء شوند و نوع اطلاعاتی که برای این موارد ارائه می‌شود با کمیته حسابرسی مشورت کنند. پوزلی و همکاران (۲۰۲۲) بیان می‌کنند اثربخشی کمیته حسابرسی نیز به ویژگی‌های آن بستگی دارد که توانایی این کمیته را در انجام وظایفش بهبود می‌بخشد و منجر به کاهش ریسک حسابرسی می‌شود. بنابراین، ویژگی‌های کمیته حسابرسی نقش مهمی در انتخاب و افشای مسائل عمده حسابرسی توسط حسابرسان مستقل دارند.

ویژگی‌های شخصیتی و جنسیتی باعث می‌شود که سطح ریسک‌پذیری، دقت انجام امور پروژه حسابرسی و حساسیت نسبت به افشای مسائل عمده صاحبکار در بین اعضای کمیته حسابرسی مرد و زن متفاوت باشد. تفاوت‌های جنسیتی در ارزیابی ریسک و سبک گزارشگری به‌طور قابل توجهی بر خوانایی مسائل عمده حسابرسی تأثیر می‌گذارد (حسین و همکاران، ۲۰۲۳). تنوع جنسیتی در کمیته حسابرسی می‌تواند از طریق بهبود کیفیت تعاملات حرفه‌ای و افزایش سطح پرسشگری، بر فرآیند حسابرسی اثرگذار باشد. مطالعات

¹ Sultana et al

² Bepari and Mollik

نشان می‌دهد گروه‌های متنوع، به‌ویژه از نظر جنسیتی، تمایل بیشتری به طرح سؤالات چالشی، بررسی دیدگاه‌های جایگزین و اجتناب از تفکر گروهی دارند که این امر کیفیت نظارت را ارتقا می‌دهد (گل و همکاران^۱، ۲۰۱۱؛ بیر و همکاران^۲، ۲۰۱۰). در حوزه حسابرسی، این ویژگی‌ها منجر به تعامل مؤثرتر میان کمیته حسابرسی و حسابرس مستقل شده و حسابرس را ترغیب می‌کند تا قضاوت‌های حرفه‌ای خود را با دقت بیشتری توجیه کرده و به بررسی عمیق‌تر ریسک‌های پیچیده و خاص شرکت بپردازد (کارسلو و نیل^۳، ۲۰۰۳؛ دیزورت و همکاران^۴، ۲۰۰۲)؛ در نتیجه، افزایش عمق بررسی ریسک‌ها می‌تواند به افشای جزئی‌تر و توصیف‌های مفصل‌تر در گزارش حسابرسی، به‌ویژه در بخش مسائل عمده حسابرسی، منجر شود که این امر ممکن است ساختار و خوانایی متن این افشاها را نیز تحت تأثیر قرار دهد. در راستای نقش جنسیت در پروژه حسابرسی ختن‌لو و کاظمی‌علوم (۲۰۲۶) دریافتند که تنوع جنسیتی در میان شرکای مؤسسات حسابرسی رابطه بین مسائل عمده حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی را تعدیل و تضعیف می‌کند. همچنین هرینا و همکاران^۵ (۲۰۲۵) دریافتند حسابرسان خودشیفته خوانایی مسائل عمده حسابرسی را بهبود می‌بخشند، این شفافیت به سرمایه‌گذاران امکان شناسایی ریسک‌های شرکت را می‌دهد. هی و ریوای^۶ (۲۰۲۴) دریافتند تنوع جنسیتی شریک موسسه حسابرسی تأثیر معناداری بر تعداد مسائل عمده حسابرسی افشاء 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، ووئیچندانون و عیسراوورنرانیش^۷ (۲۰۲۰) مشاهده کردند که وجود حسابرسان مستقل زن، خوانایی مسائل عمده حسابرسی را بهبود می‌بخشد. 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 حضور زنان در کمیته‌های حسابرسی منجر به افزایش سطح خوانایی افشاهای مسائل عمده حسابرسی شده است. پژوهش حسین و همکاران (۲۰۲۳) نیز نشان داد حضور زنان در تیم‌های حسابرسی به افزایش اثربخشی این کمیته‌ها، بهبود شفافیت و خوانایی مسائل عمده حسابرسی منجر می‌شود. یافته‌های بیاری و ملیک (۲۰۲۳) نشان می‌دهد که حضور اعضای زن در تیم حسابرسی، تعداد و طول بندهای مسائل عمده حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهند. نتایج آنها همچنین نشان می‌دهد که

¹ Gul et al

² Bear et al

³ Carcello & Neal

⁴ DeZoort et al

⁵ Herina et al

⁶ He & Rivai

⁷ Wuttichindanon, S. and Issarawornrawanich

حسابرسان در حضور اعضای زن در کمیته حسابرسی، اطلاعات مشخص‌تری را افشاء می‌کنند، مسائل عمده حسابرسی بیشتری را شناسایی می‌کنند و مسائل عمده حسابرسی افشاء شده، خوانایی بالایی دارند.

بر اساس مبانی نظری و تجربی پژوهش انتظار می‌رود حضور اعضای زن در کمیته حسابرسی تأثیر مثبتی بر تصمیم‌گیری در هیئت‌مدیره داشته باشند، تعارض بین ذینفعان و مدیریت را کاهش دهند و به حسابداری مالی دقیق‌تر، حسابرسی مستقل بهتر و افزایش اعتماد ذینفعان منجر شوند. از آنجا که مسائل عمده حسابرسی به‌طور نزدیک بین اعضای کمیته حسابرسی و حسابرس در طول فرآیند حسابرسی بحث می‌شود، حضور اعضای زن باید درجه همکاری بین کمیته حسابرسی و حسابرس مستقل را تقویت کند. با توجه به شخصیت و میزان ریسک‌گریزی بیشتر زنان، انگیزه برای نظارت دقیق‌تر بر گزارشگری مالی و افشای با قابلیت‌فهم بالای حسابرسان توسط اعضای زن کمیته حسابرسی، فرضیه پژوهش به شرح زیر تدوین شده است:

فرضیه پژوهش: تنوع جنسیتی اعضای کمیته حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری بر خوانایی مسائل عمده حسابرسی دارد.

۳. روش پژوهش

برای آزمون فرضیه این پژوهش از تحلیل رگرسیون چندگانه استفاده شده است. جامعه آماری پژوهش، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. 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 حاضر، محدود به بررسی سال‌های ۱۴۰۱ و ۱۴۰۲ است. با اعمال محدودیت‌هایی به شرح نگاره ۱ تعداد ۲۱۹ شرکت واجد شرایط باقیمانده به عنوان نمونه انتخاب گردید. داده‌های پژوهش از صورتهای مالی حسابرسی شده منتشر شده در سایت کدآل (پایگاه داده رسمی سازمان بورس اوراق بهادار) استخراج شد. پس از استخراج داده‌ها (۴۳۸ سال - شرکت) و محاسبه مقدار متغیرها با استفاده از نرم‌افزارهای اکسل و استاتا به تجزیه تحلیل آنها پرداخته شده است.

نگاره ۱. شرایط غربال جامعه آماری پژوهش

ردیف	شرح	تعداد شرکت
۱	تعداد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و فرابورس در پایان سال ۱۴۰۱	۵۰۹
۲	تعداد شرکت‌هایی که در قلمرو زمانی پژوهش در بورس فعال نبوده‌اند.	۱۰۷
۳	تعداد شرکت‌هایی که در صنعت مالی، بانکی، هلدینگ و ... بوده‌اند.	۱۰۳

۴	سال-شرکت‌هایی با اطلاعات ناکافی و ناقص	۸۰
۵	تعداد کل شرکت‌هایی که حذف شدند.	۳۹۰
۶	تعداد شرکت‌های عضو نمونه	۲۱۹

مدل و متغیرهای پژوهش

برای آزمون فرضیه پژوهش از مدل رگرسیونی (۱) که با اقتباس از پژوهش ولته (۲۰۱۸) طراحی شده، استفاده شده است:

$$\text{KAMRead}_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \text{AC GENDER}_{i,t} + \beta_2 \text{ARL}_{i,t} + \beta_3 \text{BIG}_{i,t} + \beta_4 \text{TENURE}_{i,t} + \beta_5 \text{AUD SWITCH}_{i,t} + \beta_6 \text{BUSY}_{i,t} + \beta_7 \text{AUD SPE}_{i,t} + \beta_8 \text{SIZE}_{i,t} + \beta_9 \text{LEV}_{i,t} + \beta_{10} \text{ROA}_{i,t} + \beta_{11} \text{LOSS}_{i,t} + \beta_{12} \text{SALE}_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \quad (1)$$

نحوه اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش

متغیر وابسته

خوانایی مسائل عمده حسابرسی (KAMRead): به پیروی از پژوهش‌های (حسین و همکاران، ۲۰۲۳؛ ولته، ۲۰۱۸) و در محیط ایران (آشتاب و احمدی، ۱۳۹۹؛ کاظمی‌علوم و همکاران، ۱۴۰۱) برای اندازه‌گیری خوانایی و همچنین اعتبارسنجی نتایج از سه سنجه استفاده شده است:

الف) سنجه اول شاخص سهولت خواندن فلش^{۴۳} است که میزان آسان یا دشوار بودن خواندن یک متن را بررسی می‌کند (لی، ۲۰۰۸). 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 و خوانایی آن بالاتر است (رابطه ۱). امتیاز خوانایی فلش از زبان‌شناسی محاسباتی مشتق شده و به‌طور گسترده در پژوهش‌های قبلی برای تعیین خوانایی مسائل عمده حسابرسی به کار رفته است (ولته، ۲۰۱۸، ۲۰۱۹؛ ووتیچندانون و عیسراورنراوانیش، ۲۰۲۰).

$$\text{رابطه ۱)} \quad \text{شاخص فلش} = ۲۰۶/۸۳۵ - ۱/۰۱۵ \left(\frac{\text{کل جملات}}{\text{کل کلمات}} \right) - ۸۴/۶ \left(\frac{\text{کل کلمات}}{\text{کل هجاها}} \right)$$

۹۰-۱۰۰ (متن بسیار ساده)؛ ۸۰-۹۰ (متن ساده)؛ ۷۰-۸۰ (متن قدری ساده)؛ ۶۰-۷۰ (متن معمولی)؛ ۵۰-۶۰ (متن قدیر دشوار)؛ ۳۰-۵۰ (متن دشوار)؛ ۰-۳۰ (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 (داداشی و نوروزی، ۱۳۹۹) و به صورت رابطه ۲ محاسبه شده است:

رابطه (۲) $LN(\text{تعداد کلمات متن}) = \text{شاخص طول متن}$

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 (کو و همکاران^۱، ۲۰۱۴). با توجه به این که نرم‌افزاری با ساختار فارسی برای شمارش دقیق تعداد کلمات متون فارسی در دسترس نیست و امکان استفاده از نرم‌افزارهایی مانند پایتون به علت عدم یکنواختی در فرمت گزارش‌های موجود در سایت کدال (تصویر، فایل پی‌دی‌اف، فایل اکسل، فایل متنی و ...) میسر نبوده است؛ بنابراین در این پژوهش بند مسائل عمده گزارش‌های حسابرسی مستقل مطالعه و با سنجه‌های مذکور به صورت دستی مورد اندازه‌گیری و سنجش قرار گرفته است. محاسبات دستی شاخص‌های خوانایی به دلیل نبود ابزارهای تحلیل متون فارسی ممکن است با خطای انسانی همراه باشد. برای کاهش این خطا، داده‌ها توسط دو پژوهشگر مستقل بررسی و کنترل گردیده است.

متغیر مستقل

تنوع جنسیتی اعضای کمیته حسابرسی (AC GENDER): تغییری دو وجهی بوده و اگر حداقل یک زن عضو کمیته حسابرسی باشد، مقدار ۱ و در غیر این صورت صفر است.

متغیرهای کنترلی

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

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

¹ Cho et al

دوره تصدی حسابرس (TENURE): افزایش دوره تصدی موجب آشنایی بیشتر حسابرس 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 بوده است (علیخانی و همکاران، ۱۴۰۰).

تغییر حسابرس (AUD SWITCH): متغیر دو وجهی است، اگر حسابرس شرکت تغییر کرده باشد، عدد

۱ و در غیر این صورت عدد صفر (دفوند و همکاران^۱، ۲۰۱۶). نتایج پژوهش کاظمی علوم و همکاران (۱۳۹۹) نشان داد، شرکت‌هایی که خوانایی گزارشگری مالی آنها کمتر است، تغییر حسابرس بیشتری دارند.

فصل شلوغی موسسه (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^۲، ۲۰۲۲ و پورحیدری و همکاران، ۱۴۰۳).

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 که با استفاده از رابطه ۳ به دست می‌آید (خداده شاملو و بادآور نهندی، ۱۳۹۶).

$$Spe = \frac{\sum_{j=1}^m ClientSale_{ijk}}{\sum_{j=1}^n ClientSale_{jk}} \quad \text{رابطه (۳)}$$

که در آن:

$ClientSale_{ijk}$ = فروش شرکت صاحبکار j موسسه i در صنعت k

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

m = تعداد شرکت‌های حسابرسی شده به وسیله موسسه حسابرسی i در صنعت k

n = تعداد شرکت‌های موجود در صنعت k

اندازه شرکت (SIZE): اندازه شرکت از طریق لگاریتم طبیعی مجموع دارایی‌های شرکت محاسبه شده است. انتظار می‌رود که اندازه شرکت و اندازه مؤسسه حسابرسی اغلب به صورت مثبت با یکدیگر مرتبط باشند و به افزایش منابع حسابرسی منجر شوند.

اهرم مالی (LEV): از نسبت بدهی‌ها به مجموع دارایی‌ها به دست آمده است. انتظار می‌رود که اهرم مالی تأثیر مثبتی بر ریسک‌های شرکت داشته و بر خوانایی مسائل عمده حسابرسی تأثیر گذارد.

¹ Defond et al

² Sing et al

بازده دارایی (ROA): بازده دارایی از حاصل تقسیم سود خالص بر مجموع دارایی‌های محاسبه شده است. **زیان شرکت (LOSS):** متغیر دو وجهی که در صورت وقوع زیان خالص عدد ۱ و در غیر این صورت صفر است.

فروش به دارایی‌ها (SALE): برابر است با نسبت فروش به کل دارایی‌های شرکت.

۴. تحلیل یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی داده‌ها

در این بخش، آماره‌های توصیفی مرتبط با متغیرهای پژوهش در نگاره (۲) ارائه شده است.

نگاره ۲. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	نماد	میانگین	میان	بیشینه	کمینه	انحراف معیار
تنوع جنسیتی کمیته حسابرسی	AC GENDER	۰/۱۵	۰	۱	۰	۰/۳۵
تاخیر گزارش حسابرسی	ARL	۸۳	۸۹	۱۸۳	۲۷	۲۶
اندازه موسسه حسابرسی	BIG	۰/۲۱	۰	۱	۰	۰/۴۱
دوره تصدی حسابرس	TENURE	۴/۹۵	۳	۲۲	۱	۵/۶۷
تغییر حسابرس	AUD SWITCH	۰/۱۹	۰	۱	۰	۰/۳۹
فصل شلوغی موسسه	BUSY	۰/۸۳	۱	۱	۰	۰/۳۷
تخصص حسابرس در صنعت	AUD SPE	۰/۱۱	۰/۰۵	۰/۸۸	۰	۰/۱۷
اندازه شرکت	SIZE	۱۶/۸۶	۱۶/۶۱	۲۱/۹۰	۱۱/۷۲	۱/۶۳
اهرم مالی	LEV	۰/۴۷	۰/۴۶	۱/۹۶	۰/۰۲	۰/۲۳
زیان	LOSS	۰/۰۳	۰	۱	۰	۰/۱۸
بازده دارایی‌ها	ROA	۰/۲۱	۰/۲۰	۰/۶۹	۰/۶۲	۰/۱۶
فروش به دارایی‌ها	SALE	۱/۱۰	۰/۹۲	۷/۴۷	۰	۰/۸۶
خوانایی مسائل عمده (فلش)	KAMRead	۱۱/۸۸	۰	۹۵/۹۴	۰	۲۰/۶۸
خوانایی مسائل عمده (لگاریتم کلمات)	KAM Ln Words	۰/۷۵	۰	۳/۰۰۴	۰	۱/۱۸
خوانایی مسائل عمده (تعداد صفحات)	KAM Pages Number	۰/۳۶	۰	۳	۰	۰/۶۲

طبق آمار توصیفی ارائه شده در نگاره (۲)، میانگین تنوع جنسیتی اعضای کمیته حسابرسی معادل ۱۵٪ است که حاکی از آن است که از ۴۳۸ شرکت-سال ۶۵ مشاهده حداقل یک عضو کمیته حسابرسی زن داشته‌اند و با پژوهش ایمانی‌برندق و همکاران (۱۳۹۶) انطباق دارد. میانگین تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی ۸۳ روز (مطابق با پژوهش محمدرضایی و محد-صالح، ۲۰۱۶؛ رجبعلی‌زاده و شادویتز، ۲۰۲۵ در محیط ایران) 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 ۲۱٪ برای اندازه موسسه حسابرسی

بیانگر این است که ۲۱٪ مشاهدات توسط سازمان حسابرسی یا موسسه مفید راهبر حسابرسی شده‌اند و ۷۹٪ توسط موسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی حسابرسی شده‌اند که با پژوهش‌های اواردی و همکاران (۲۰۲۵) در بازار حسابرسی ایران مطابقت دارد. میانگین ۸۳٪ برای فصل شلوغی موسسه حسابرسی بیانگر مشغله کاری بالای حسابرسان بوده است. نرخ تغییر حسابرس در مشاهدات ۱۹٪ بوده است در حالی که طبق الزامات بورس اوراق بهادار تهران 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 موسسات حسابرسی دولتی شامل سازمان حسابرسی و موسسه مفید راهبر است که باعث کاهش نرخ تغییر حسابرس شده 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 حسابرس در صنعت نیز ۱۱٪ بوده است. میانگین خوانایی مسائل عمده حسابرسی ۱۱/۸۸ بدست آمده است که بیانگر سختی (متن بسیار دشوار) مسائل عمده حسابرسی مندرج در گزارش حسابرسی است که مشابه نتایج مطالعه حصارزاده و همکاران (۲۰۲۰) و رجبعلی‌زاده و شادویتز (۲۰۲۵) است. علی‌رغم این که متوسط سودآوری ۲۱٪ گزارش شده است تنها ۳٪ از شرکت‌ها زیانده بوده‌اند. گردش فروش نیز به طور متوسط ۱/۱ بوده است که میزان پایینی تلقی می‌شود.

آزمون‌های نقض فروض کلاسیک

برای بررسی نقض فروض کلاسیک از آزمون‌های براش-پاگان^۱ (جهت بررسی ناهمسانی واریانس) و آزمون براش-گادفری^۲ (جهت بررسی عدم خودهمبستگی) استفاده شده است. در نگاره ۳ نتایج آزمون ناهمسانی واریانس و عدم خودهمبستگی ارائه شده است و نتایج آزمون عدم هم‌خطی در نگاره مربوط به برازش نهایی مدل آورده شده است.

نگاره ۳. نتایج آزمون‌های ناهمسانی واریانس و عدم خودهمبستگی

مدل	معناداری	نتیجه آزمون
مدل (۱)-KAMRead-آزمون ناهمسانی واریانس	۰/۰۰۰۰	وجود واریانس ناهمسانی
مدل (۱)-KAMRead-آزمون عدم خودهمبستگی	۰/۰۰۰۱	وجود خودهمبستگی
مدل (۱)-LogWords-آزمون ناهمسانی واریانس	۰/۰۰۶۲	وجود واریانس ناهمسانی
مدل (۱)-LogWords-آزمون عدم خودهمبستگی	۰/۰۰۰۳	وجود خودهمبستگی
مدل (۱)-Pages Number-آزمون ناهمسانی واریانس	۰/۰۰۰	وجود واریانس ناهمسانی
مدل (۱)-Pages Number-آزمون عدم خودهمبستگی	۰/۰۰۲۵	وجود خودهمبستگی

^۱ Breusch - Pagan

^۲ Breusch - Godfrey

نتایج ارائه شده در نگاره (۳) نشان می‌دهد مدل (۱) در هر ۳ حالت برازش (با استفاده از سه سنجه متغیر وابسته) دچار واریانس ناهمسانی است که برای تخفیف ناهمسانی واریانس از رویکرد حداقل مربعات تعمیم یافته^۱ استفاده شده است. همچنین نتایج آزمون عدم خودهمبستگی بیانگر وجود خودهمبستگی بوده است که برای آن یک وقفه به مدل افزوده شد که باعث رفع خودهمبستگی گردید. در ادامه با توجه به نتایج آزمون‌های فروض کلاسیک مدل با روش مناسب برآورد شده است.

برآورد مدل و تجزیه و تحلیل نتایج آزمون فرضیه پژوهش

برای آزمون فرضیه پژوهش از نتایج برازش نهایی مدل (۱) در نگاره (۴) استفاده شده است.

نگاره ۴. نتایج برازش مدل (۱) - متغیر وابسته KAMRead (شاخص فلش)

متغیر	ضریب رگرسیون	خطای استاندارد	آماره Z	معناداری آماره Z	آماره VIF
AC GENDER	۱/۳۶۲۳	-۰/۰۹۸۲	۱۳/۸۷	۰/۰۰۰	۱/۰۷
ARL	-۰/۰۰۱۹	۰/۰۰۱۷	-۱/۱۱	۰/۲۶۷	۱/۲۴
BIG	۸/۹۲۷۶	۰/۲۱۸۲	۴۰/۹۴	۰/۰۰۰	۴/۲۸
TENURE	۰/۷۶۵۵	۰/۰۰۶۳	۱۲۱/۲۳	۰/۰۰۰	۵/۳۹
AUD SWITCH	۵/۶۲۸۶	۰/۰۳۴۳	۱۶۳/۷۹	۰/۰۰۰	۱/۲۲
BUSY	۱/۱۶۰۸	۰/۰۹۴۳	۱۲/۳۱	۰/۰۰۰	۱/۰۸
AUD SPE	۱۰/۱۴۱۹	۰/۴۹۳۱	۲۰/۵۶	۰/۰۰۰	۲/۰۷
SIZE	۲/۶۲۶۴	۰/۰۰۹۷	۲۷۰/۳۴	۰/۰۰۰	۱/۳۵
LEV	۸/۶۳۶۵	۰/۱۲۱۴	۷۱/۱۱	۰/۰۰۰	۲/۰۸
ROA	۱/۷۱۹۱	۰/۱۶۵۵	۱۰/۳۸	۰/۰۰۰	۱/۹۲
LOSS	-۱۶/۹۴۸۵	۰/۲۸۰۸	-۶۰/۳۴	۰/۰۰۰	۱/۴۲
SALE	۱/۴۴۸۴	۰/۰۰۷۴	۱۹۵/۷۲	۰/۰۰۰	۱/۱۷
جزء اخلاص	-۴۶/۶۹۴۷	۰/۳۲۰۱	-۱۴۵/۸۵	۰/۰۰۰	-
R2 تعدیل شده	۰/۳۱۷	آماره والد	۲۶/۶۱	معناداری آماره والد	۰/۰۰۰۰

با توجه به نتایج برازش مدل (۱)، فرضیه پژوهش قابل آزمون است. نتایج برازش مدل (۱) بیانگر معناداری مدل رگرسیون است زیرا معناداری آماره والد^۲ کمتر از سطح خطای آزمون (۵٪) است. ضریب تعیین تعدیل شده مدل حدود ۳۲٪ است که نشان می‌دهد مجموع متغیرهای توضیحی مدل قادر به توضیح ۳۲٪ 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 ۱۰ باشد بیانگر عدم هم‌خطی شدید است). برای آزمون فرضیه پژوهش از آزمون Z استفاده شده است. ابتدا متغیر مستقل فرضیه مشخص شده و سطح معناداری آماره Z بررسی می‌شود. اگر سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ باشد، فرض صفر (عدم

¹ Generalized Least Squares (GLS)

² Wald

ارتباط معنادار) رد شده و رابطه بین متغیرها معنادار تلقی می‌شود، که به معنای عدم رد فرضیه است. جهت رابطه (مستقیم یا معکوس) بر اساس علامت ضریب رگرسیون تعیین می‌شود. نتایج فرضیه پژوهش در ادامه توضیح داده شده است. همچنین با کنترل اثرات صنایع شرکت‌ها تغییری در نتایج حاصل نشد. فرضیه پژوهش بدین شکل طرح شده است: تنوع جنسیتی کمیته حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری بر خوانایی مسائل عمده حسابرسی دارد. با توجه به این که سطح معناداری آماره Z برای متغیر مستقل تنوع جنسیتی کمیته حسابرسی ۰/۰۰۰۰ است می‌توان نتیجه گرفت که رابطه تنوع جنسیتی کمیته حسابرسی و خوانایی مسائل عمده حسابرسی معنادار است؛ زیرا سطح معناداری آماره Z 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 با افزایش حضور زنان در کمیته حسابرسی، خوانایی بند مسائل عمده حسابرسی افزایش می‌یابد، براین اساس فرضیه پژوهش رد نمی‌شود.

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 که نتایج حالت دوم برازش برای ارزیابی استحکام نتایج تحلیل اصلی با استفاده از سنجه لگاریتم تعداد کلمات بند مسائل عمده حسابرسی در نگراره ۵ ارائه شده است.

نگاره ۵. نتایج برازش مدل (۱) - متغیر وابسته KAMRead (لگاریتم تعداد کلمات)

متغیر	ضریب رگرسیون	خطای استاندارد	آماره Z	معناداری آماره Z	آماره VIF
AC GENDER	۰/۰۴۲۹	۰/۰۰۳۲	۱۳/۰۳	۰/۰۰۰	۱/۰۷
ARL	۰/۰۰۰۶	۰/۰۰۰۰	۱۹/۵۵	۰/۰۰۰	۱/۲۴
BIG	۰/۴۶۹۹	۰/۰۱۴۰	۳۳/۴۹	۰/۰۰۰	۴/۲۸
TENURE	۰/۰۳۸۷	۰/۰۰۰۲	۱۹۴/۴۱	۰/۰۰۰	۵/۳۹
AUD SWITCH	۰/۲۸۷۷	۰/۰۰۱۴	۲۰۳/۷۴	۰/۰۰۰	۱/۲۲
BUSY	۰/۰۸۸۷	۰/۰۰۲۳	۳۷/۳۱	۰/۰۰۰	۱/۰۸
AUD SPE	۰/۶۵۴۰	۰/۰۱۷۴	۳۷/۴۴	۰/۰۰۰	۲/۰۷
SIZE	۰/۱۲۹۸	۰/۰۰۰۷	۱۶۸/۵۰	۰/۰۰۰	۱/۳۵
LEV	۰/۵۶۴۵	۰/۰۰۳۰	۱۸۴/۲۲	۰/۰۰۰	۲/۰۸
ROA	-۰/۰۹۸۵	۰/۰۰۳۷	-۲۶/۱۸	۰/۰۰۰	۱/۹۲
LOSS	-۱/۰۹۸۴	۰/۰۱۹۲	-۵۷/۱۷	۰/۰۰۰	۱/۴۲
SALE	۰/۰۹۳۸	۰/۰۰۱۵	۵۸/۹۵	۰/۰۰۰	۱/۱۷
جزء اخلاص	-۲/۳۰۳۶	۰/۰۰۹۸	-۲۳۲/۹۱	۰/۰۰۰	-
R2 تعدیل شده	۰/۳۳۲	آماره والد	۶۶/۴۵	معناداری آماره والد	۰/۰۰۰۰

نتایج حاصل از برازش مدل (۱) با سنجه لگاریتم تعداد کلمات بند مسائل عمده حسابرسی بیانگر معناداری مدل رگرسیون (آزمون Z) است و ضریب تعیین تعدیل شده مدل (۰/۳۳۲) بدین معنی است که متغیرهای توضیحی مجموعاً قادر به توضیح ۳۳/۲٪ از تغییرات متغیر وابسته هستند. مقادیر عامل تورم واریانس نیز بیانگر این است همخطی شدیدی بین متغیرهای توضیحی وجود ندارد. در ارتباط با فرضیه 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. به عبارت دیگر با افزایش حضور زنان در کمیته حسابرسی، خوانایی بند مسائل عمده حسابرسی افزایش می‌یابد، براین اساس فرضیه پژوهش رد نمی‌شود. نتایج حالت سوم برازش برای ارزیابی استحکام نتایج تحلیل اصلی با استفاده از سنجه تعداد صفحات بند مسائل عمده حسابرسی در نگاره ۶ ارائه شده است.

نگاره ۶. نتایج برازش مدل (۱) - متغیر وابسته KAMRead (تعداد صفحات)

متغیر	ضریب رگرسیون	خطای استاندارد	آماره Z	معناداری آماره Z	آماره VIF
AC GENDER	۰/۰۳۳۴	۰/۰۰۲۹	۷/۸۴	۰/۰۰۰	۱/۰۷
ARL	۰/۰۰۰۱	۰/۰۰۰۰	۲/۸۶	۰/۰۰۰	۱/۲۴
BIG	۰/۲۴۸۵	۰/۰۱۱۵	۲۱/۶۰	۰/۰۰۰	۴/۲۸
TENURE	۰/۰۳۴۴	۰/۰۰۰۴	۵۳/۱۵	۰/۰۰۰	۵/۳۹
AUD SWITCH	۰/۱۷۱۳	۰/۰۰۱۴	۱۱۶/۴۹	۰/۰۰۰	۱/۲۲
BUSY	۰/۰۵۷۷	۰/۰۰۲۲	۲۵/۸۴	۰/۰۰۰	۱/۰۸
AUD SPE	۰/۳۰۸۱	۰/۰۱۵۰	۲۰/۴۲	۰/۰۰۰	۲/۰۷
SIZE	۰/۰۸۰۱	۰/۰۰۰۵	۱۵۳/۷۷	۰/۰۰۰	۱/۳۵
LEV	۰/۳۳۲۷	۰/۰۰۳۸	۸۴/۷۵	۰/۰۰۰	۲/۰۸
ROA	۰/۰۸۶۳	۰/۰۰۴۶	۱۸/۷۳	۰/۰۰۰	۱/۹۲
LOSS	-۰/۴۷۲۹	۰/۰۰۴۴	-۱۰۵/۲۱	۰/۰۰۰	۱/۴۲
SALE	۰/۰۳۱۸	۰/۰۰۱۰	۳۱/۶۹	۰/۰۰۰	۱/۱۷
جزء اخلاص	-۱/۴۷۷۹	۰/۰۱۱۴	-۱۲۸/۶۷	۰/۰۰۰	-
R2 تعدیل شده	۰/۳۳۲	آماره والد	۴۹/۳۱	معناداری آماره والد	۰/۰۰۰۰

نتایج حاصل از برازش مدل (۱) با سنجه لگاریتم تعداد صفحات بند مسائل عمده حسابرسی بیانگر معناداری مدل رگرسیون (آزمون Z) است و ضریب تعیین تعدیل شده مدل (۰/۳۳۲) بدین معنی است که متغیرهای توضیحی مجموعاً قادر به توضیح ۳۳/۲٪ 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. به عبارت دیگر با افزایش حضور زنان در کمیته حسابرسی، خوانایی بند مسائل عمده حسابرسی افزایش می‌یابد، بر این اساس فرضیه پژوهش رد نمی‌شود.

۵. بحث و نتیجه گیری

در ایران از سال ۱۴۰۱ و با الزام استاندارد جدید ۷۰۱ حسابرسی توسط سازمان 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 با استدلال این که حضور زنان در کمیته‌های حسابرسی به فعالیت‌های نظارتی دقیق‌تر توسط کمیته حسابرسی و افزایش همکاری با حسابرس مستقل کمک می‌کند؛ به بررسی تأثیر تنوع جنسیتی اعضای کمیته حسابرسی بر خوانایی بند مسائل عمده حسابرسی با استفاده از داده‌های ۲۱۹ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران (۴۳۸ سال - شرکت)، طی دوره زمانی ۱۴۰۱ تا ۱۴۰۲ پرداخته است. یافته‌های پژوهش با استفاده از شاخص فلش جهت سنجش متغیر خوانایی مسائل عمده حسابرسی نشان داد تنوع جنسیتی اعضای کمیته حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری بر خوانایی مسائل عمده حسابرسی دارد. به عبارت دیگر حضور زنان در ترکیب اعضای کمیته حسابرسی شرکت‌ها منجر به خوانایی بیشتر بند مسائل عمده حسابرسی گزارش حسابرسی مستقل شده است. در بخش آزمون استحکام نتایج یافته‌های پژوهش با استفاده از دو سنجه دیگر شاخص طول سند و شاخص تعداد صفحات جهت سنجش متغیر خوانایی مسائل عمده حسابرسی نیز موید نتایج شاخص فلش بود. یافته‌ها با نتایج پژوهش ولته (۲۰۱۸)، حسین و همکاران (۲۰۲۳) و بپاری (۲۰۲۳) مطابقت دارد که بر نقش تنوع جنسیتی در افزایش قابلیت فهم و خوانایی و شفافیت گزارش حسابرسی تأکید کرده است. نتایج نشان می‌دهند که شرکت‌ها برای بهبود خوانایی و شفافیت گزارش‌های حسابرسی خود باید به ترکیب انتخاب و تنوع اعضای کمیته حسابرسی توجه کنند. این امر به‌ویژه برای شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران که به دنبال افزایش اعتماد سرمایه‌گذاران هستند، اهمیت دارد.

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 کمیته حسابرسی بر گزارش‌های توسعه‌یافته را پر می‌کند. این موضوع به‌ویژه در بازارهای 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 کمیته 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. این پژوهش به ادبیات اخیر حاکمیت شرکتی و حسابرسی مستقل کمک می‌کند و حضور زنان در کمیته‌های حسابرسی را به‌عنوان یکی از متغیرهای عمده ترکیب

هیئت‌مدیره و رابطه آن با فرآیند همکاری با حسابرس مستقل معرفی می‌کند که به افزایش خوانایی افشای مسائل عمده حسابرسی منجر می‌شود. 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. پژوهشگران آتی می‌توانند تأثیر سایر ویژگی‌های کمیته حسابرسی را بر خوانایی مسائل عمده حسابرسی مورد مطالعه قرار دهند. همچنین پژوهش‌های آتی باید نظرسنجی از ذینفعان انجام دهند تا تقاضا برای اطلاعات خاص در بخش مسائل عمده حسابرسی را بررسی کنند و معیار بهتری برای کیفیت گزارشگری حسابرس پیاده‌سازی کنند. مهمترین محدودیت پژوهش حاضر دوره زمانی کوتاه (۲ 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. محدودیت دیگر این پژوهش این است که در بستر نهادهای ایران، به دلیل محدود بودن حضور زنان در هیئت‌مدیره و کمیته‌های حسابرسی از معیار حداقل حضور یک زن به‌عنوان شاخص اولیه تنوع جنسیتی استفاده شده است. 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. پیشنهاد می‌شود پژوهش‌های آتی با توسعه ابزارهای بومی و بهره‌گیری از رویکردهای کیفی، ابعاد عمیق‌تری از خوانایی و شفافیت مسائل عمده حسابرسی را با استفاده از تکنیک‌های پیشرفته مانند پردازش زبان طبیعی، مورد بررسی قرار دهند.

منابع

- ایمانی برندق، محمد، کاظمی علوم، مهدی و عبدی، مصطفی. (۱۳۹۷). بررسی تأثیر تنوع جنسیتی در هیئت‌مدیره بر احتمال وجود ضعف در کنترل‌های داخلی. *دوفصلنامه حسابداری/ارزشی و رفتاری*، ۳(۵)، ۲۶۳-۲۸۵.
- آشتاب، علی و احمدی، آمنه (۱۳۹۹). رابطه خوانایی گزارش‌های مالی و نقدشوندگی سهام. *دانش حسابداری مالی*، ۷(۳)، ۱۶۷-۱۹۴.
- ختن لو، محسن، عبدی، مصطفی و کاظمی علوم، مهدی. (۱۴۰۳). تأثیر تنوع جنسیتی شریک موسسه حسابرسی بر افشای مسائل عمده حسابرسی. *دوفصلنامه حسابداری/ارزشی و رفتاری*، ۹(۱۸)، ۷۸-۴۷.

- داداشی، ایمان و نوروزی، محمد. (۱۳۹۹). بررسی اثر میانجی خوانایی گزارشگری مالی بر رابطه بین مدیریت سود و هزینه سرمایه. *دانش حسابداری*، ۱۱(۱)، ۱۳۵-۱۵۷.
- عبدی، مصطفی، همایون، سعید و کاظمی علوم، مهدی. (۱۳۹۹). بررسی تأثیر ویژگی‌های کمیته‌های حسابرسی بر سطح گزارشگری پایداری. *دوفصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۵(۹)، ۳۳۵-۳۶۹.
- علی‌خانی، رضیه، مران جوری، مهدی و داوودی، سمانه (۱۴۰۰). ویژگی‌های کمیته حسابرسی و خوانایی گزارش حسابرسی، *بررسی های حسابداری و حسابرسی*، ۲۸(۱)، ۸۰-۱۰۱.
- فرهنگ دوست، شایان، زند شانقی، آرزو و شیرشکن، سعید. (۱۳۹۹). بررسی تأثیر مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی بر خوانایی گزارش حسابرسی. *پیشرفت‌های حسابداری*، ۱۲(۲)، ۲۳۱-۲۶۸.
- فکری اول، فاطمه و بادآور نهندي، یونس. (۱۴۰۳). ارتباط بین سازوکارهای راهبری شرکتی و افشای مسائل کلیدی حسابرسی با در نظر گرفتن نقش هزینه‌های نمایندگی. *دانش حسابداری*. آماده برای انتشار.
- کاظمی علوم، مهدی، عبدی، مصطفی، زلّی، حسن و جلالوند، حسین. (۱۳۹۹). تأثیر خوانایی گزارشگری مالی بر معیارهای ریسک پروژه حسابرسی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۷(۲)، ۲۰۲-۲۳۰.
- کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، استاندارد حسابرسی شماره ۷۰۱. (۱۴۰۱). اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسی مستقل، سازمان حسابرسی.
- مهرانی، ساسان، عبادی نقرلو، رویا و حسین زاده، سهراب. (۱۳۹۹). بررسی تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی و ارائه گزارش کنترل‌های داخلی بر کیفیت سود. *پیشرفت‌های حسابداری*، ۱۲(۱)، ۲۹۹-۳۲۲.

References

- Abbott, L. J., Parker, S., & Presley, T. J. (2012). Female board presence and the likelihood of financial restatement. *Accounting Horizons*, 23, 69–87.
- 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.
- Abdi, M., Homayoun, S., & Kazemiloum, M. (2020). Investigating the Effect of Audit Committee Characteristics on the Level of Sustainability Reporting. *Journal of Value and Behavioral Accounting*, 5(9), 335–369. (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), 201-218.
- Asay, H.S., Elliott, W.B. and Rennekamp, K. (2017). Disclosure readability and the sensitivity of investors' valuation judgments to outside information. *Accounting Review*, 92(4), 1-25.

- Ashtab, A. and Ahmadi, A. (2020). Relationship between Readability of Financial Reports and Stock liquidity. *Financial Accounting Knowledge*, 7(3), 167-194. (in Persian)
- Bart, C., & McQueen, G. (2013). Why women make better directors. *International Journal of Business Governance and Ethics*, 8, 93-99.
- Bear, S., Rahman, N., & Post, C. (2010). The impact of board diversity and gender composition on corporate social responsibility and firm reputation. *Journal of business ethics*, 97(2), 207-221.
- Bedard, J., Coram, P., Esphodi, R. and Mock, T.J. (2016). Does recent academic research support changes to audit reporting standards?, *Accounting Horizons*, 30(2), 255-275.
- Bepari, M.K. and A.T Mollik. (2023). Audit partners' gender and time variances of key audit matters. *Managerial Auditing Journal*, 38(7), 1187-1214.
- Brasel, K., Doxey, M., Grenier, J., & Reffett, A. (2016). Risk Disclosure Preceding Negative Outcomes. *The Accounting Review*, 91, 1345-1362.
- Brown, T., Majors, T., & Peecher, M. (2016). The Impact of a Higher Intent Standard on Auditors' Legal Exposure and the Moderating Role of Jurors' Legal Knowledge. Working Paper. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2483221
- Cabrera-Fernandez, A. I., Martinez-Jimenez, R., & Hernandez-Ortiz, M. J.(2016). Women's participation on boards of directors. *International Journal of Gender and Entrepreneurship*, 8, 69-89.
- Carcello, J. V., & Neal, T. L. (2003). Audit committee characteristics and auditor dismissals following "new" going-concern reports. *The accounting review*, 78(1), 95-117.
- 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.
- Christensen, B., Glover, S., Steven, M., & Wolfe, C. (2014). Do critical audit matter paragraphs in the audit report change nonprofessional investors' decision to invest? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33, 71-93.
- Dadashi, I. and Norouzi, M. (2020). Investigating the Mediating Effect of Financial Reporting Readability on the Relationship between Earnings Management and Cost of Capital. *Journal of Accounting Knowledge*, 11(1), 135-157. (in Persian)
- Deegan, C. (2002). Introduction: The legitimising effect of social and environmental disclosures—a theoretical foundation. *Accounting, auditing & accountability journal*, 15(3), 282-311.
- DeFond, M. L., Lim, C. Y., & Zang, Y. (2016). Client conservatism and auditor-client contracting. *The Accounting Review*, 91(1), 69-98.
- DeZoort, F. T., Hermanson, D. R., Archambeault, D. S., & Reed, S. A. (2002). Audit committee effectiveness: A synthesis of the empirical audit committee literature. *Audit Committee Effectiveness: A Synthesis of the Empirical Audit Committee Literature*, 21, 38.
- Donaldson, T., & Preston, L. E. (1995). The stakeholder theory of the corporation: Concepts, evidence, and implications. *Academy of management Review*, 20(1), 65-91.

- Farhangdoust, S., Zand Shanaghi, A. and Shirshekan, S. (2020). the Impact of Corporate Governance Mechanisms on Readability of Audit Report. *Journal of Accounting Advances*, 12(2), 231-268. (in Persian)
- Fekri Aval, F., & Baddavar Nahandi, Y. (2024). The Relationship Between Corporate Governance Mechanisms and Key Audit Matters Disclosure, Considering the Role of Agency Costs. *Knowledge of Accounting*. (Forthcoming). (in Persian)
- Freeman, R. E. (1984). *Strategic management: A stokcholder approach*. Boston, MA: Pitman.
- Gimbar, C., Hansen, B., & Ozlanski, M. (2016). Early Evidence on the Effects of Critical Audit Matter on Auditor Liability. *Current Issues in Auditing*, 10, A24–A33.
- Gul, F. A., Srinidhi, B., & Ng, A. C. (2011). Does board gender diversity improve the informativeness of stock prices?. *Journal of accounting and Economics*, 51(3), 314-338.
- Gutierrez, E., Minutti-Meza, M., Tatum, K., & Vulcheva, M. (2017). Consequences of Adopting an Expanded Auditor's Report in the United Kingdom. Working Paper. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2741174
- Hay and C. Cordery. (2018). The value of public sector audit: Literature and history. *Journal of Accounting Literature*, 40(1), 1-15.
- He, L.J. & F.A. Rivai. (2024). The effect of gender diversity on the disclosure of key audit matters:examination of dual-signature environment. *Managerial Auditing Journal*, 39(4): 396-418.
- Herina, H., Setijaningsih, H. T., & Widuri, R. (2025). The mediating role of key audit matters readability on the effect of auditor personality on investor reaction. *Edelweiss Applied Science and Technology*, 9(6), 1129–1144.
- 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. and 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.
- Kachelmeier, S., Schmidt, J., & Valentine, K. (2017). The Disclaimer Effect of Disclosing Critical Audit Matters in the Auditor's Report. Working Paper. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2481284
- Kachelmeier, S.J., Rimkus, D., Schmidt, J.J. and Valentine, K. (2020). The forewarning effect of critical audit matter disclosures involving measurement uncertainty. *Contemporary Accounting Research*, 1-27.
- Karjalainen, J., M. Niskanen, and J. Niskanen. (2018). The effect of audit partner gender on modified audit opinions. *International Journal of Auditing*, 22(3): 449–463.
- Kazemioloum, 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., and L. Nguyen. (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. and Kazemiloulou, M. (2026). The Impact of Key Audit Matters Disclosure on Audit Report Lag: The Moderating Effect of Audit Firm Partner Gender Diversity. *Iranian Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 10(1), 67-89. doi: 10.22067/ijaaf.2026.47154.1571 (in Persian)
- Konrad, A. M., Kramer, V., & Erkut, S. (2008). Critical mass. *Organizational Dynamics*, 37, 145–164.
- Kreder, R., & Evert, A. (2016). Board diversity and earnings quality: The association between female board presence and the magnitude of discretionary revenue activities, evidence from US-listed firms. A thesis for Accounting Auditing and Control.
- Landry, E. E., Bernadi, R. A., & Bosco, S. M. (2016). Recognition for Sustained Corporate Social Responsibility: Female Directors make a Difference. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 23, 27–36.
- Li, F. (2008). Annual report readability, current earnings, and earnings persistence. *Journal of Accounting & Economics*, 45, 221–247.
- Luo, J-H., Li, X., & Chen, H. (2018). Annual Report Readability and Corporate Agency Costs. *China Journal of Accounting Research*, 11(3).
- Mehrani, S., Ebadi nwgherloo, R. and Hosseinzadeh, S. (2020). Investigating the Impact of Audit Committee Characteristics and Internal Control Reporting on Earning Quality. *Journal of Accounting Advances*, 12(1), 299-322. (in Persian)
- Minutti-Meza, M. (2021). The art of conversation: The expanded audit report. *Accounting and Business Research*, 51(5), 548-581.
- Mohammadrezaei, F. and Mohd-Saleh, N. (2016). Audit report lag: the role of auditor type and increased competition in the audit market”, *Accounting and Finance*, 58(3), 885-920.
- Owusu, A., & Zalata, A. M. (2023). Credit rating agency response to appointment of female audit partners: Evidence from the UK. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 50, 100525. <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2023.100525>
- Pourheidari, O., Soltaninejad, A., & Soltaninejad, E. (2024). Effect of Auditor Partner's Busyness on Audit Quality, Auditor Report Delays, and Capital Cost1. *Empirical Research in Accounting*, 14(1), 115-138.
- Pozzoli, M., Pagani, A., & Paolone, F. (2022). The impact of audit committee characteristics on ESG performance in the European Union member states: Empirical evidence before and during the COVID-19 pandemic. *Journal of Cleaner Production*, 371, 133411.

- 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., Carcello, J., Li, C., & Neal, T. (2016). *Impact of Auditor and Audit Committee Report Changes on Audit Quality and Costs. Evidence from the United Kingdom*. Working Paper. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2647507
- Rezaee, Z & Homayoun, S. (2025). Reprint of: Key audit matters disclosures and informed traders. *The British Accounting Review*, 57(1), 101554.
- Sila, V., A. Gonzalez, and J. Hagendorff. (2016). Women on board: Does boardroom gender diversity affect firm risk? *Journal of Corporate Finance*, 36: 26–53.
- 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., Bbdard, J. and 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. (2021). Tell me more: a content analysis of expanded auditor reporting in the United Standards on Auditing”, Exposure Draft, pp. 1-42, available at: <http://www.ifac.org/publicationsresources/>
- Suchman, M. C. (1995). Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches. *Academy of management review*, 20(3), 571-610.
- Sultana, N., M. Van der and J.L. Zahn. (2015). Earnings conservatism and audit committee financial expertise. *Accounting & Finance*, 55 (1), 279-310.
- 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.
- Wood, W., Polek, D., & Aiken, C. (1985). Sex differences in group task performance. *Journal of Personality and Social Psychology*, 48, 33–71.
- Wuttichindanon, S. and Issarawornrawanich, P. (2020). Determining factors of key audit matter disclosure in Thailand. *Pacific Accounting Review*, 32(4), 563-584.
- Zhang, P. F., & Shailer, G. (2021). The impact of audit committee expertise on external auditors’ disclosures of key audit matters. *International Journal of Auditing*, 26(2), 151–170.