



Audit Committee Characteristics and Audit Reporting Readability

Razieh Alikhani

*Corresponding Author, Assistant Prof., Department of Accounting, Chalous Branch, Islamic Azad University, Chalous, Iran. E-mail: razieh_alikhani@iauc.ac.ir

Mehdi Maranjory

Assistant Prof., Department of Accounting, Chalous Branch, Islamic Azad University, Chalous, Iran. E-mail: mehdi_maranjory@iauc.ac.ir

Samane Davoudi

M.A., Department of Accounting, East Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. E-mail: samane_davoudi72@iauc.ac.ir

Abstract

Objective: The main purpose of the present research is to investigate the relationship between audit committee features and audit reporting readability.

Methods: The present research is an applied one in terms of purpose and is descriptive-correlation in terms of method. The Statistic population includes listed firms in the Tehran Stock Exchange during 2014 to 2018 with 72 firms as sample.

Results: This research, which has used panel data with fixed effects, indicates the analysed results of the firm data using multivariate regression method that there is not a significant relationship between audit committee size, audit committee independence and audit committee financial Expertise with Audit reporting readability.

Conclusion: Despite the lack of a significant relationship between Audit committee size, audit committee independence and audit committee financial expertise with audit reporting readability need attention to the effectiveness of audit committees' characteristics is very important.

Keywords: Audit Committee Size, Audit Committee Independence, Audit Committee Financial Expertise, Audit Reporting Readability

Citation: Alikhani, Razieh; Maranjory, Mehdi; Davoudi, Samane (2021). Audit Committee Characteristics and Audit Reporting Readability. *Accounting and Auditing Review*, 28(1), 80-101. (in Persian)



ویژگی های کمیته حسابرسی و خوانایی گزارش حسابرسی

رضیه علی خانی

* نویسنده مسئول، استادیار، گروه حسابداری، واحد چالوس، دانشگاه آزاد اسلامی، چالوس، ایران. رایانامه: razieh_alikhani@iauc.ac.ir

مهدی مران جوری

استادیار، گروه حسابداری، واحد چالوس، دانشگاه آزاد اسلامی، چالوس، ایران. رایانامه: mehdi_maranjory@iauc.ac.ir

سمانه داوودی

کارشناس ارشد، گروه حسابداری، واحد تهران شرق، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. رایانامه: samane_davoudi72@iauc.ac.ir

چکیده

هدف: هدف این پژوهش، بررسی ارتباط بین ویژگی های کمیته حسابرسی و خوانایی گزارش حسابرسی است.

روش: پژوهش حاضر از نظر هدف، کاربردی است و از حیث روش، توصیفی - همبستگی قلمداد می شود و بر تحلیل داده های تابلویی (پانل دیتا) مبتنی است. جامعه آماری پژوهش حاضر، شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال های ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۷ و حجم نمونه ۷۲ شرکت است.

یافته ها: در این پژوهش از داده های پانل با اثرهای ثابت استفاده شده است. نتایج تجزیه و تحلیل داده های شرکت ها با استفاده از رگرسیون چندمتغیره، نشان می دهد اندازه، استقلال و تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی با خوانایی گزارش حسابرسی که با دو شاخص فوگ و طول متن اندازه گیری شد، رابطه معناداری ندارند.

نتیجه گیری: با توجه به نبود رابطه بین اندازه، استقلال و تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی با خوانایی گزارش حسابرسی، لزوم توجه به اثربخشی ویژگی های کمیته های حسابرسی از اهمیت بسیار زیادی دارد.

کلیدواژه ها: اندازه کمیته حسابرسی، استقلال کمیته حسابرسی، تخصص مالی کمیته حسابرسی، خوانایی گزارش حسابرسی.

استناد: علی خانی، رضیه؛ مران جوری، مهدی؛ داوودی، سمانه (۱۴۰۰). ویژگی های کمیته حسابرسی و خوانایی گزارش حسابرسی.

بررسی های حسابداری و حسابرسی، ۱(۱)۲۸، ۸۰ - ۱۰۱.

بررسی های حسابداری و حسابرسی، ۱۴۰۰، دوره ۲۸، شماره ۱، صص. ۱۰۱ - ۸۰

DOI: 10.22059/acctgrev.2021.303906.1008381

دریافت: ۱۳۹۹/۰۶/۲۰، پذیرش: ۱۳۹۹/۱۱/۱۱

نوع مقاله: علمی پژوهشی

© دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

مقدمه

حسابرسی، جزء جدایی‌ناپذیر فرایند گزارشگری مالی است که با اعتباربخشی به اطلاعات ارائه‌شده، بر قضاوت و تصمیم‌گیری آگاهانه استفاده‌کنندگان تأثیر بسیاری دارد. گزارش حسابرسی تنها محصول فرایند حسابرسی است که مستلزم به‌کارگیری تلاش و منابع شایان توجه از سوی تهیه‌کنندگان و مؤسسه حسابرسی است (کارور و ترینکلی^۱، ۲۰۱۷). گزارش حسابرسی، یک سند مهم حیاتی و حلقه ارتباطی بین حسابرس و استفاده‌کنندگان است (ماریکیوی و همکاران^۲، ۲۰۱۵). تأثیر گزارش حسابرسی بر تصمیم‌گیری‌های استفاده‌کنندگان می‌تواند به سه جزء دقت درک استفاده‌کنندگان از پیام مد نظر حسابرس، تأثیر پیام درک‌شده بر تصمیم استفاده‌کنندگان و تأثیر آن بر نتیجه تصمیم‌گیری (میوچومبا^۳، ۲۰۱۴) تقسیم شود، در نتیجه، واکنش استفاده‌کنندگان به قابلیت فهم گزارش حسابرسی بستگی دارد که تحت تأثیر خوانایی استفاده‌کنندگان از این گزارش قرار می‌گیرد. خوانایی گزارش حسابرسی یک ویژگی کلامی محسوب می‌شود که کیفیت اطلاعات مالی را تعیین می‌کند (فاخفاخ^۴، ۲۰۱۵). تعدادی از پژوهش‌ها در حوزه حسابداری و حسابرسی (مانند: فاخفاخ، ۲۰۱۳ الف و فاخفاخ، ۲۰۱۶ الف) به‌طور تجربی نشان داده‌اند که برای بسیاری از استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی، گزارش حسابرس مستقل درک‌پذیر نیست (فاخفاخ، ۲۰۱۵)، به همین دلیل، بین انتظارات استفاده‌کنندگان از اطلاعاتی که دریافت می‌کنند و اطلاعاتی که حسابرس ارائه می‌دهند، تفاوت وجود دارد (سان و همکاران^۵، ۲۰۱۴ و دیورندز^۶، ۲۰۰۳) و حتی ممکن است پیام حسابرس در این گزارش اشتباه تفسیر شود (اوتهم و همکاران، ۲۰۱۴). در نتیجه، استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی که به‌طور سطحی به گزارش حسابرسی توجه می‌کنند، به‌دنبال نشانه‌هایی برای حرکت به‌سوی خروج از فرم استانداردشده این گزارش هستند (کارسلو^۷، ۲۰۱۲). بر همین اساس، در مقطعی برخی از نویسندگان به فرم و محتوای گزارش حسابرسی انتقاد کردند (سیرتون و تافلر^۸، ۲۰۰۴) و برخی دیگر در خصوص سودمندی این گزارش تردید داشتند (ویلتی^۹، ۲۰۱۹ و دیورندز، ۲۰۰۳). این در حالی است که یکی از ویژگی‌های کیفی پذیرفته‌شده توسط چارچوب گزارشگری مالی، فهم‌پذیر بودن آن است و با توجه به این ویژگی، باید گزارش حسابرسی برای همه استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی خوانا باشد (فاخفاخ، ۲۰۱۶ ب)، زیرا ارزش اطلاعات در یک گزارش فقط با سطح بالایی از قابلیت خوانایی تحقق‌پذیر است (لیو و همکاران^{۱۰}، ۲۰۱۸).

با اینکه شکل فعلی گزارش حسابرسی، شکل استاندارد است که صورت‌های مالی حسابرسی‌شده، فرایند حسابرسی، مسئولیت‌های مربوط به حسابرس و مدیریت در آن تشریح می‌شود و محتوای استانداردشده این گزارش، برای

1. Carver & Trinkle
2. Mareque, López-Corrales & Fiestras
3. Muchomba
4. Fakhfakh
5. Sun, Wang & Yu
6. Duréndez
7. Carcello
8. Citron & Taffler
9. Velte
10. Luo, Li & Chen

استفاده‌کنندگان محتوای اطلاعاتی کمی را فراهم می‌کند (چیورج و همکاران^۱، ۲۰۰۸؛ کارسلو، ۲۰۱۲ و موک و همکاران^۲، ۲۰۱۳)، با توجه به اظهارنظر دریافت‌شده برای شرکت از سوی حسابرسان ممکن است، گزارش حسابرسی هر شرکت متفاوت باشد، بدین صورت که احتمال دارد در اظهارنظرهای تعدیل‌نشده، گزارش با بندهای تأکید بر مطالب خاص و بندهای توضیحی ارائه شود و در گزارش‌های تعدیل‌شده (مشروط، مردود و عدم اظهارنظر) علاوه بر این دو بند، مبانی اظهارنظر تعدیل‌شده نیز ارائه می‌شود، بنابراین گزارش‌های حسابرسی تعدیل‌شده در مقایسه با گزارش‌های حسابرسی تعدیل‌نشده، طولانی‌تر و فنی‌تر بوده و حاوی مقدار اطلاعات بالاتری هستند (ماریکیوی و همکاران، ۲۰۱۵) و احتمال دارد قابلیت خوانایی آنها نیز کمتر باشد. در همین راستا، به باور کارور و ترینکلی (۲۰۱۷)، در بیشتر موارد نتیجه حسابرسی، اظهارنظر تعدیل‌نشده یا تعدیل‌شده برای مخاطبان ارزش ارتباطی محدودی فراهم می‌کند. برای استخراج اطلاعات از گزارش با قابلیت خوانایی کمتر، به زمان و تلاش بیشتری نیاز است که این موضوع پردازش را برای سرمایه‌گذاران، پرهزینه‌تر می‌کند (بلومفیلد^۳، ۲۰۰۲) و پیچیدگی بیشتر آن می‌تواند ماهیت ناپایدار اخبار خوب یا ذات پایدار اخبار بد را پنهان کند. گزارش حسابرسان مستقل، در صورتی می‌تواند واضح و فهم‌پذیر باشد که از اصول زبانی برای کاهش ابهام ارتباطات پیروی کند (فاخفاخ، ۲۰۱۳ الف). بر همین اساس، طی نگارش گزارش حسابرسی، حسابرس مستقل باید بر مشکلات متعددی که می‌تواند قابلیت فهم گزارش حسابرسی را کاهش دهد، غلبه کند. حسابرس باید برای به حداقل رساندن مشکلات درک، ظرفیت خوانندگان را در نظر بگیرد. زیرا متونی که خوانایی کمتری دارند و طولانی‌تر هستند، توانایی یا تمایل سرمایه‌گذاران به استخراج اطلاعات از متون و اسناد طولانی و پیچیده را محدود می‌کنند (غفور مغربی، سجادی، اثنی عشری و رضائیان، ۱۳۹۹). زمانی که گزارش حسابرسی برای ذی‌نفعان، شامل مفاهیم ناآشنا است، انتخاب زبان ساده (از جمله واژگان مناسب) ضروری و مفید خواهد بود (فاخفاخ، ۲۰۱۶ ب). اما حسابرس قبل از انتشار گزارش حسابرسی، با کمیته حسابرسی درباره محتوای گزارش خود بحث می‌کند و کمیته حسابرسی نیز این گزارش و صورت‌های مالی را بررسی می‌کند (باسلی و همکاران^۴، ۲۰۰۹)، زیرا کمیته حسابرسی به‌طور به‌طور مستقیم مسئول استخدام، مذاکره حق الزحمه و نظارت عمومی بر روند فرایند حسابرسی مستقل است (غفران^۵، ۲۰۱۳). بنابراین، این پرسش پیش خواهد آمد که آیا ویژگی‌های کمیته حسابرسی با خوانایی گزارش حسابرسی در ارتباط است یا خیر؟ بر همین اساس، در پژوهش حاضر به دنبال بررسی ارتباط ویژگی‌های کمیته حسابرسی (شامل اندازه، استقلال و تخصص مالی اعضای کمیته) با خوانایی گزارش حسابرسی خواهیم بود.

انتظار می‌رود که نتایج این پژوهش بتواند دستاوردهای علمی‌ای به شرح زیر داشته باشد. نخست، نتایج این پژوهش می‌تواند موجب بسط مبانی نظری متون مرتبط با حسابرسی شود. دوم، شواهد پژوهش نشان خواهد داد که آیا ویژگی‌های کمیته‌های حسابرسی با خوانایی گزارش حسابرسی در ارتباط هستند یا خیر. این موضوع به‌عنوان دستاوردی علمی می‌تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار سرمایه‌گذاران بالقوه و بالفعل و همچنین قانون‌گذاران در حوزه بازار

1. Church, Davis & McCracken
2. Mock, Bédard, Coram, Davis & Espahbodi
3. Bloomfield
4. Beasley, Carcello, Hermanson & Neal
5. Ghafran

سرمایه قرار دهد و سوم، نتایج پژوهش می‌تواند برای انجام پژوهش‌های جدید در حوزه حسابرسی، ایده‌های جدیدی پیشنهاد دهد.

مبانی نظری

کمیته حسابرسی و خوانایی گزارش حسابرسی

کمیته حسابرسی، یک کمیته فرعی در چارچوب حاکمیت شرکتی است که در آن هیئت‌مدیره، برخی از مسئولیت‌های نظارتی را به آن محول می‌کند. کمیته حسابرسی، مسئول اجرای نظارت بر کار حسابرسان داخلی و مستقل، پیشنهاد حسابرسان مستقل به مجمع عمومی صاحبان سهام به منظور انتصاب، تعیین حق‌الزحمه و عزل حسابرسان مستقل، بررسی دفعات حسابرسی، دریافت گزارش حسابرسی و نیز کسب اطمینان از انجام اقدامات اصلاحی به‌موقع و صحیح توسط مدیریت برای کنترل ضعف‌ها و کاستی‌ها، تطابق نداشتن با سیاست‌ها، قوانین و مقررات و سایر مشکلات شناسایی شده از سوی حسابرسان است. کمیته‌های حسابرسی باید به‌طرز صحیح سازمان‌دهی شده و استفاده شوند. در این صورت، می‌توانند برای کلیه گروه‌های علاقه‌مند منافع چشمگیری داشته باشند. کمیته‌های حسابرسی می‌توانند وظیفه مباشرت گزارشگری هیئت‌مدیره را تقویت کنند و ارتباط بین حسابرس مستقل و مدیریت را بهبود ببخشند و از طریق خدمت کردن به‌عنوان سپر بین حسابرس و مدیریت، میزان استقلال حسابرس را افزایش دهند. بر این اساس، کمیته حسابرسی خواستار حسابرسی مستقل دقیق است، زیرا حسابرس مستقل از وظایف نظارتی کمیته حسابرسی پشتیبانی می‌کند. بدین ترتیب، کمیته حسابرسی بر میزان همکاری بین حسابرسان داخلی و حسابرس مستقل اثرگذار خواهد بود (ویلتی، ۲۰۱۸)، زیرا می‌توان از وظایف مهم کمیته حسابرسی، به بررسی برنامه اولیه حسابرسی و نتایج مربوط به آن (دی‌زورت، ۲۰۰۲) و تعامل با حسابرسان مستقل در فرایند گزارشگری مالی (کلاین، ۲۰۰۲) اشاره کرد.

کمیته حسابرسی از طریق نظارت خود بر حسابرسی و روند گزارشگری مالی بر اساس قوانین، در چارچوب حمایت از سرمایه‌گذاران در بازار سرمایه، نقش اساسی ایفا می‌کند (لیو و همکاران، ۲۰۱۸). با توجه به ماده یک منشور کمیته حسابرسی، این کمیته باید مسئولیت تمام جنبه‌های ارتباط با حسابرسان مستقل را عهده‌دار باشد (غفران، ۲۰۱۳) و با تأکید بر مسئولیت‌ها و منابعی که حسابرسی به آنها نیاز دارد، اجرای عملیات را برای حسابرسان تسهیل کند و این وظیفه را به کمیته حسابرسی محول کند که در خصوص پیش‌نویس گزارش حسابرسی با حسابرسان مستقل تبادل نظر کند. این بحث و گفت‌وگو می‌تواند در ارتباط با خوانایی گزارش نگاشته‌شده نیز وجود داشته باشد. برخی پژوهش‌ها مانند پژوهش مهدوی و گیوری مقدم (۱۳۸۹) در ایران نشان دادند که ارائه گزارش حسابرسی به‌عنوان بخشی از گزارش‌های مالی شرکت به واکنش سرمایه‌گذاران منجر نمی‌شود که می‌تواند ناشی از ناتوانی استفاده‌کنندگان از محتوای اطلاعاتی این گزارش باشد و ممکن است دلیل این موضوع خوانایی کم گزارش‌های حسابرسی باشد. خوانایی، یک ویژگی مهم اطلاعات متنی است که به‌طور گسترده در زمینه‌های مختلف بررسی شده است (لیو و همکاران، ۲۰۱۸) و به احتمال

موفقیت خواننده در خواندن و درک یک متن یا نوشته اشاره دارد (کاضمی علوم، عبدی، زلّقی و جلالوند، ۱۳۹۹). در زبان‌شناسی، خوانایی یک مفهوم است که بر اساس چند فرضیه نظری (ساختار متن، سبک نوشتاری، سبک ارائه اطلاعات و ...) است. خصوصیت‌های زبان‌شناختی ممکن است بر اثربخشی گزارش حسابرسی و خوانایی اظهارنظر حسابرس مستقل تأثیرگذار باشند. انتقال کامل اطلاعات حسابرسی به کیفیت و ویژگی‌های گزارش حسابرسان مستقل بستگی دارد. بنابراین، حسابرسان به استفاده از فناوری‌های ارتباطی و اصول زبانی بهینه، تشویق می‌شوند (فاخفاخ، ۲۰۱۶ ب). کمیته حسابرسی می‌تواند در خصوص مشکلات زبانی و سختی خوانایی اطلاعات حسابرسی در پیش‌نویس گزارش، اظهارنظر کند و با در نظر گرفتن ظرفیت خوانندگان، به حسابرس مستقل برای به‌کارگیری زبانی ساده و فاقد مفاهیم ناآشنا توصیه‌هایی ارائه دهد تا مشکلات درک شده و فهم‌پذیر بودن گزارش حسابرس به حداقل برسد، تفسیر آن تسهیل شود و عملکرد انتقال اطلاعات به استفاده‌کنندگان به‌درستی انجام شود (ویلتی، ۲۰۱۸). فهم‌پذیر بودن متون تا حدود زیادی به مفهوم خوانایی وابسته است. با توجه به نظریه ادراک، خوانایی بر درک افراد از اطلاعات افزایش یافته و به تبع بر قضاوت‌های آنها تأثیر می‌گذارد (فضل‌الهی و ملکی‌توانا، ۱۳۸۹). البته با توجه به اینکه کمیته حسابرسی، خود، مسئولیت انتخاب، چرخش یا تغییر حسابرس را بر عهده دارد، می‌تواند حسابرس مستقلی را که گزارش حسابرسی وی از خوانایی بالاتری برخوردار باشد، انتخاب یا ابقا کند.

اندازه کمیته حسابرسی و خوانایی گزارش حسابرسی

تعداد اعضای کمیته حسابرسی به‌طور گسترده به‌عنوان یک عنصر حائز اهمیت کمیته حسابرسی تلقی می‌شود (لونتیس و همکاران^۱، ۲۰۰۵). تعداد بهینه اعضای کمیته حسابرسی باید به‌گونه‌ای تعیین شود تا اطمینان حاصل شود که تعداد اعضا برای پاسخ‌گویی به میزان وظایف محوله به کمیته حسابرسی کافی هستند. پیچیدگی موضوعات مالی و حسابداری که اعضای کمیته حسابرسی با آن روبه‌رو هستند، تمرکز مدیران کمیته حسابرسی را محدود کرده و موجب صرف زمان بسیار زیادی برای درک این‌گونه مسائل شده است (ویلتی، ۲۰۱۸). پیشنهاد حداقل سه عضو در کمیته حسابرسی، نشان می‌دهد که نهادهای حرفه‌ای بر حصول اطمینان از تعداد اعضای کافی برای کمیته‌های حسابرسی تأکید زیادی داشته‌اند (غفران، ۲۰۱۳). کمیته‌های حسابرسی بزرگ، از افرادی با قدرت لازم، تخصص‌های متنوع و دیدگاه‌های گوناگون برای اطمینان از نظارت مناسب و رفع مشکلات گزارشگری مالی تشکیل شده‌اند (برزگر، حسن نتاج کردی و ملکی، ۱۳۹۸). به استدلال دی‌زورت و همکاران (۲۰۰۲)، برای داشتن منابع کافی به‌منظور بهبود عملکرد کمیته حسابرسی، این کمیته باید به تعداد کافی عضو داشته باشد تا بتواند به بحث‌ها و مسائل اساسی، به‌ویژه مواردی که حسابرسان مستقل در زمینه محتوای گزارش حسابرسی در جلسات کمیته حسابرسی مطرح کرده‌اند، توجه کند (لی و همکاران^۲، ۲۰۱۲). کمیته‌های حسابرسی بزرگ‌تر با داشتن اعضای با تخصص‌ها و مهارت‌های گوناگون قادر هستند در برطرف کردن مشکلات مربوط به ابهام و پیچیدگی متن گزارش حسابرسی نقش مهمی داشته باشند و راهکارهایی برای ساده‌سازی و افزایش خوانایی گزارش حسابرسی ارائه دهند (فاخفاخ، ۲۰۱۳) و از این طریق، برای بهبود ارزش ارتباطی گزارش حسابرسی برای استفاده‌کنندگان

1. Leventis, Weetman & Constantinos
2. Li, Mangena & Pike

فرصتی فراهم آورند. از این رو، فرضیه نخست پژوهش به شرح زیر مطرح می‌شود:
فرضیه ۱: بین اندازه کمیته حسابرسی و خوانایی گزارش حسابرسی ارتباط وجود دارد.

استقلال اعضای کمیته حسابرسی و خوانایی گزارش حسابرسی

استقلال، یکی از مؤلفه‌های اصلی ساختار کمیته حسابرسی است و به نسبت اعضای غیرموظف (غیراجرایی یا بیرونی) در مقایسه با اعضای موظف (اجرایی یا داخلی) اشاره دارد. هرچه تعداد اعضای غیرموظف (غیراجرایی یا بیرونی) بیشتر باشد، کمیته مستقل‌تر می‌شود (هاباش^۱، ۲۰۱۰). به استقلال اعضا به‌طور گسترده‌ای به‌عنوان پیش‌شرط لازم برای کارایی و کیفیت نظارت بر مدیران اجرایی توجه شده است (لی و همکاران، ۲۰۱۲). کمیته حسابرسی برای انجام نقش نظارتی خود و همچنین حفاظت از منافع سهام‌داران باید مستقل از مدیریت سازمان عمل کند. استدلال بر این است که اگر اعضای کمیته حسابرسی، از مدیران و مالکان سازمان مستقل باشند، قادر خواهند بود مدیران را از دستکاری نتایج مالی منع کنند و رفتارهای فرصت‌طلبانه آنها را کاهش دهند (کلاین، ۲۰۰۲). کمیته حسابرسی‌ای که استقلال بیشتری داشته باشد، برای کاهش مشکلات کلیدی مربوط به گزارش حسابرسی توانایی بیشتری دارد (کلاین، ۲۰۰۲). گزارش حسابرسی، پیامی کتبی است که محور حسابرسی مالی است. این پیام، شامل اطلاعات حسابرسی و نظر حسابرس مستقل است (فاخفاخ، ۲۰۱۳ ب). نقش ارتباطی گزارش حسابرسی می‌تواند سطح اطلاعات نامتقارن بین تهیه‌کنندگان گزارش حسابرسی و خوانندگان صورت‌های مالی حسابرسی شده را به حداقل برساند (ویلتی، ۲۰۱۹). عملکرد گزارش‌های حسابرسی بر اساس چندین ویژگی از جمله فهم‌پذیر بودن و قابلیت خوانایی است. خوانایی t یک ویژگی اساسی در کیفیت اطلاعات حسابرسی است. هنگامی که گزارش‌های حسابرسی خوانا نیستند، پاسخ‌گویی به نیازهای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، ناقص خواهد بود (فاخفاخ، ۲۰۱۶). سرمایه‌گذاران بعد از دریافت گزارش‌هایی با خوانایی اندک، در ارزیابی شرکت احساس راحتی کمتری خواهند داشت و این موضوع ممکن است آنها را به سمت دریافت اطلاعات از منابع دیگر (برون‌سازمانی مانند تحلیلگران) سوق دهد (آشایر و همکاران^۲، ۲۰۱۷). از آنجا که اعضای مستقل کمیته حسابرسی با شرکت یا مدیریت آن رابطه شخصی یا اقتصادی ندارند (لیو و همکاران، ۲۰۱۸)، برای مقابله با فشارهای مدیریت توانایی بیشتری داشته و می‌توانند استدلال‌های خود را بدون ترس و واهمه مطرح کنند (باسلی و همکاران، ۲۰۰۹). اعضای مستقل کمیته می‌توانند گزارش حسابرس را عادلانه بررسی کرده و در انتخاب واژگان ساده و فهم‌پذیر، کاهش پیچیدگی جملات و در نتیجه، افزایش خوانایی گزارش حسابرسی با حسابرسان مستقل مذاکره و تبادل نظر کنند (ویلتی، ۲۰۱۹). بدین ترتیب فرضیه دوم پژوهش به شرح زیر مطرح می‌شود:

فرضیه ۲: بین استقلال اعضای کمیته حسابرسی و خوانایی گزارش حسابرسی ارتباط وجود دارد.

تخصیص مالی اعضای کمیته حسابرسی و خوانایی گزارش حسابرسی

با اینکه همه استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی درگیر کسب و تحلیل اطلاعات شرکت‌ها هستند، اما تخصص آنها بر

1. Habbash

2. Al-Shaer, Salama & Toms

انجام این کار اثرگذار است. به عبارتی، همه استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی به‌استثنای تحلیلگران و سرمایه‌گذاران حرفه‌ای از این توانایی برخوردار نیستند (وان محمد و همکاران^۱، ۲۰۱۸). تخصص، به‌عنوان مهارت یا دانشی سطح بالا در یک زمینه خاص تعریف می‌شود. این مسئله که خبرگی در انجام یک کار خاص، به تخصص در آن منجر می‌شود، به‌طور عمومی پذیرفته شده است (سلطانا و همکاران^۲، ۲۰۱۵). تخصص مالی از اهمیت بالایی برای کمیته حسابرسی برخوردار است، زیرا اعضای کمیته حسابرسی مسئولیت وظایفی را به عهده دارند که به درجه بالایی از مهارت‌های حسابداری نیاز دارند (کلاین، ۲۰۰۲). تخصص مالی به برخورداری از توانایی الزام برای مطالعه و درک صورت‌های مالی اساسی اطلاق می‌شود (برزگر، نتایج کردی و ملکی، ۱۳۹۸). به توصیه کمیته اسمیت (۲۰۰۳)، هر یک از اعضای کمیته حسابرسی باید از سواد مالی برخوردار باشند و «حداقل یک عضو کمیته حسابرسی دارای تخصص حسابداری یا مرتبط با مدیریت مالی باشد (ستانی و همکاران^۳، ۲۰۱۷). احتمال دارد وجود متخصصان مالی در بین کمیته حسابرسی به نفع شرکت باشد، زیرا در بالاترین سطح نظارت وجود دارند (ویلتی، ۲۰۱۹). بر همین اساس، سیاست‌گذاران بر این باورند که تخصص مالی در کمیته حسابرسی «باعث افزایش کارایی کمیته حسابرسی در انجام مسئولیت‌های نظارت بر امور مالی» می‌شود. در واقع، تخصص مالی به‌طور شایان توجهی، توانایی اعضای کمیته حسابرسی را در درک فرایند گزارشگری مالی بهبود می‌بخشد و از این رو به بهبود اثربخشی نظارت کمک می‌کند (لی و همکاران، ۲۰۱۲). گزارش‌های حسابرسی، شامل اصطلاحات فنی هستند که به‌شدت در بهینه‌سازی استفاده از فناوری ارتباطات نقش دارند. این بهینه‌سازی برای پاسخ‌گویی به نیازهای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی ضروری است (فاخفاخ، ۲۰۱۳ الف). به‌طور خاص، سهام‌داران همواره متقاضی یک گزارش حسابرسی فهم‌پذیر هستند. این فهم‌پذیر بودن تحت تأثیر سطح خوانایی گزارش‌های حسابرسی است. به‌منظور افزایش سطح خوانایی، لازم است پیچیدگی‌های گزارش حسابرسی کاهش یابد (فاخفاخ، ۲۰۱۳ الف). تخصص مالی اعضای کمیته به آنها کمک می‌کند تا پیچیدگی‌های گزارش حسابرسی را بفهمند و پرسش‌هایی را مطرح کنند، نظرهای حسابرسان را درک کرده و برای ارائه گزارش حسابرسی خوانا و سودمند انگیزه بیشتری فراهم کنند (ویلتی، ۲۰۱۹).

هنگامی که گزارش حسابرسی برای اکثر استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی خوانا نباشد، سودمندی خود را از دست می‌دهد و عملکرد انتقال اطلاعات را مختل می‌کند. اطلاعات ناقص نیز جریان شایعه‌ها و شاخص‌های بد را تقویت می‌کند (فاخفاخ، ۲۰۱۶ الف). برای به حداقل رساندن چنین مشکلاتی، اعضای متخصص کمیته حسابرسی می‌توانند به حسابرسان مستقل مشاوره دهند تا محتوای گزارش حسابرسی را منطبق بر استانداردهای زبانی تهیه کنند یا در گزارش‌های خود، زبان ساده (از جمله واژگان و اصطلاحات) انتخاب کنند، به‌خصوص وقتی گزارش حسابرسی حاوی مفاهیم ناآشنا توسط ذی‌نفعان باشد (فاخفاخ، ۲۰۱۶ ب). با توجه به مطالب بیان‌شده فرضیه سوم پژوهش به شرح زیر مطرح می‌شود:

فرضیه ۳: بین تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی و خوانایی گزارش حسابرسی ارتباط وجود دارد.

1. Wan Mohammad, Wasiuzzaman, Morsali, & Mohd Zaini
2. Sultana, Singh & Van der Zahn
3. Setiany, Hartoko, Suhardjanto & Honggowati

پیشینه تجربی پژوهش

ویلتی (۲۰۱۹)، ارتباط بین تخصص مالی و صنعت اعضای کمیته حسابرسی و خوانایی موضوعات کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرسی را بررسی کرد. نتایج حاصل از بررسی ۱۳۱۹ سال - شرکت بریتانیایی بین سال‌های ۲۰۱۴ تا ۲۰۱۷ نشان داد که تخصص مالی و صنعت اعضای کمیته حسابرسی با خوانایی گزارش حسابرسی، رابطه مثبتی دارد. البته این ارتباط در خصوص ترکیب تخصص مالی و صنعت اعضای کمیته حسابرسی از تخصص مالی و صنعت اعضای کمیته حسابرسی به صورت جداگانه قوی‌تر است.

ویلتی (۲۰۱۸) در پژوهشی این موضوع را بررسی کرد که آیا تنوع جنسیتی در کمیته حسابرسی بر خوانایی موضوعات کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرسی اثرگذار است؟ هدف مقاله، بررسی ارتباط نسبت زنان در کمیته حسابرسی بر خوانایی موضوعات کلیدی در گزارش حسابرسی بود. نتایج در میان ۶۶۰ سال - شرکت بورس اوراق بهادار لندن در دو سال ۲۰۱۴ و ۲۰۱۵ نشان داد که حضور زنان با نسبت بالاتر در کمیته حسابرسی به خوانایی بالاتر موضوعات کلیدی در گزارش حسابرسی منجر می‌شود. این پژوهشگر در پژوهش دیگری با عنوان «آیا تخصص کمیته حسابرسی با خوانایی گزارش‌های یکپارچه در ارتباط است؟»، ۲۱۵ سال - شرکت در بورس بریتانیا را بین سال‌های ۲۰۱۴ تا ۲۰۱۶ بررسی کرد و به این نتیجه رسید که تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی بر خوانایی گزارش یکپارچه ارائه‌شده از سوی شرکت‌ها، دارای اثرهای مثبت است (ویلتی، ۲۰۱۸).

فاخفاخ (۲۰۱۶)، خوانایی و عملکرد ارتباطی گزارش حسابرسی پس از استاندارد بین‌المللی حسابرسی شماره ۷۰۰ را به‌طور تجربی بررسی کرد و نتیجه گرفت که تصاویر استاندارد شده توسط استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی به‌طور کامل درک‌پذیر نبوده و تصاویر گزارش حسابرسان تعدیل‌شده با قوانین زبانی مطابق نیست. فاخفاخ (۲۰۱۶) در پژوهشی درک‌پذیر بودن گزارش حسابرسی تعدیل‌نشده در صورت‌های مالی تلفیقی را بررسی کرد. بر اساس نتایج تجربی پژوهش، صورت‌های مالی تلفیقی پس از تغییر گزارش‌های حسابرسی تعدیل‌نشده برای طیف گسترده‌ای از استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی خوانا نیست. همچنین چندین قسمت از گزارش حسابرسی تلفیقی بیش از حد طولانی است و این مانع از دستیابی به اهداف حسابرسی می‌شود. فاخفاخ (۲۰۱۶) در پژوهشی ویژگی‌های زبانی و خوانایی گزارش‌های حسابرسی تلفیقی در کشور تونس را مطالعه کرد. نمونه مطالعه شامل ۴۲ گزارش حسابرسی تلفیقی است که به چندین بخش مربوط می‌شود. نتایج تجربی نشان داد که همه استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی تلفیقی، نمی‌توانند این گزارش‌ها را بخوانند. همچنین نتایج تأثیر مهم عوامل تعیین‌کننده خاص در قابلیت خواندن گزارش‌های حسابرسی مانند اصلاح نظر حسابرسان مستقل و تأخیر در گزارش حسابرسی را تأیید کرد. فاخفاخ (۲۰۱۵) در پژوهشی با عنوان خوانایی گزارش حسابرسی بین‌المللی: بازتاب پیشرفت در موازنه بین اصول هنجاری و الزامات زبانی، به این نتیجه رسید که سه تصویر ارائه‌شده توسط استاندارد بین‌المللی حسابرسی شماره ۷۰۰ برای کاربران صورت‌های مالی به‌طور جداگانه خوانا نیست. طول چند جمله تا حد زیادی از معیارهای زبانی فراتر می‌رود. وی بیان می‌کند که در صورت نیازهای متناقض (استانداردهای حسابرسی در مقابل اصول زبانی)، حسابرسان مستقل باید گزارش‌های خود را بهینه‌سازی کنند. فاخفاخ (۲۰۱۳) در پژوهشی، خوانایی گزارش‌های استاندارد شده توسط فدراسیون بین‌المللی حسابداری را بررسی کرد. هدف مقاله، بررسی قابلیت خوانایی

گزارش‌های حسابرسی با توجه به سه استاندارد بین‌المللی حسابرسی (شماره ۷۰۰، ۷۰۵ و ۷۰۶) بود. قابلیت فهم گزارش‌ها از لحاظ ویژگی‌های زبانی گزارش‌های استاندارد شده اندازه‌گیری شد. نتایج نشان دادند که گزارش حسابرسی استاندارد شده به طور کامل خوانا نیست. این گزارش‌ها، برای همه استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، عملکرد اطلاع‌رسانی خود را انجام نمی‌دهند.

اثنی عشری (۱۳۹۷) رابطه خوانایی گزارش حسابرسی و ویژگی‌های حسابرس و اثر آن بر محتوای اطلاعاتی سود را بررسی کرد. نتایج این پژوهش طی سال‌های ۱۳۹۰ الی ۱۳۹۵ در بورس اوراق بهادار تهران حاکی از آن است که اندازه حسابرس بر خوانایی گزارش حسابرسی، دارای اثری مثبت و معنادار و تخصص حسابرس در صنعت دارای اثر منفی و معنادار است. همچنین سایر نتایج نشان دادند که خوانایی گزارش حسابرسی بر ضریب واکنش سود، تأثیر مثبت و معناداری دارد.

روش‌شناسی پژوهش

نوع پژوهش بر اساس هدف، کاربردی و از لحاظ روش از نوع پژوهش‌های توصیفی - هم‌بستگی است (در پژوهش توصیفی از نوع هم‌بستگی، پژوهشگر روابط بین دو یا چند متغیر را بررسی می‌کند). اجرای پژوهش توصیفی می‌تواند فقط برای شناخت شرایط موجود یا یاری دادن به فرایند تصمیم‌گیری باشد. روش گردآوری ادبیات و مبانی نظری این پژوهش، کتابخانه‌ای است که پژوهشگر با مراجعه به اسناد و منابع موجود اطلاعات را جمع‌آوری می‌کند، آنها را بررسی کرده و جمع‌بندی خود را گزارش می‌دهد. روش گردآوری داده‌ها برای آزمون فرضیه‌ها، روش غیرتعاملی - پس رویدادی است که داده‌های لازم از نرم‌افزار ره‌آورد نوین استخراج شده است.

جامعه آماری این پژوهش شامل تمامی شرکت‌های فعال پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۷ است. روش نمونه‌گیری، حذفی سیستماتیک (غربالگری) است. بر اساس معیارهای ذیل و پس از حذف شرکت‌ها با داده‌های پرت، ۷۲ شرکت شناسایی شده و به‌عنوان نمونه آماری پژوهش انتخاب شدند. جامعه آماری و نحوه نمونه‌گیری در جدول ۱ نشان داده شده است.

جدول ۱. جامعه آماری و نمونه پژوهش

شرایط	تعداد شرکت‌ها
تعداد شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران تا پایان سال ۱۳۹۷	۴۹۸
شرکت‌هایی که سال مالی آنها منطبق با ۲۹ اسفند نیست.	۱۲۹
شرکت‌های سرمایه‌گذاری، بانک‌ها و بیمه‌ها	۸۳
شرکت‌هایی که وقفه معاملاتی بیش از سه ماه داشتند.	۸۷
شرکت‌هایی که تغییر سال مالی یا تغییر فعالیت داشتند.	۵۶
اطلاعات مربوطه به شرکت در دسترس نباشد.	۷۱
تعداد نمونه انتخاب‌شده	۷۲

مدل و متغیرهای پژوهش

برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از مدل زیر استفاده شد.

$$\begin{aligned} \text{Audit Report Readability}_{i,t} & \quad \text{(مدل ۱)} \\ & = \beta_0 + \beta_1 \text{AudComSize}_{i,t} + \beta_2 \text{AudComIND}_{i,t} \\ & + \beta_3 \text{AudComFinExp}_{i,t} + \sum_n \beta_{4,n} \text{Control}(\text{Board}, \text{Firm})_{i,t} \\ & + \varepsilon_{i,t} \end{aligned}$$

متغیر وابسته

خوانایی گزارش حسابداری (Audit Report Readability): برای اندازه‌گیری خوانایی گزارش حسابداری از دو شاخص زیر که برخی پژوهشگران داخلی، روایی و اعتبار آن را برای سنجش خوانایی متون فارسی تأیید کردند (فضل‌الهی و ملکی توانا، ۱۳۸۹ و صفری گرایلی و رضائی پیتته نوئی، ۱۳۹۷)، استفاده شده است. بدین منظور، گزارش حسابداری ۳۶۰ سال شرکت مطالعه شده و خوانایی گزارش حسابداری با استفاده از دو معیار فوگ و طول متن محاسبه شد. منظور از متن گزارش حسابداری در گزارش تعدیل شده در این پژوهش شامل بند اظهارنظر، بندهای توضیحی و بند تأکید بر مطالب خاص است و در گزارش‌های تعدیل نشده بند اظهارنظر، مبانی اظهارنظر تعدیل نشده، بندهای توضیحی و بند تأکید بر مطالب خاص است.

• معیار اول: FOG

تابعی از دو متغیر طول جمله (بر حسب کلمات) و کلمات پیچیده (تعریف شده به صورت تعداد کلمات با سه یا چند هجایی) است که به صورت زیر محاسبه می‌شود (گیونینگ، ۱۹۵۲):

$$\text{رابطه ۱)} \quad \text{میانگین تعداد کلمات در هر جمله} + \text{درصد کلمات پیچیده} \times 0.4 = \text{شاخص فوگ}$$

که در آن، میانگین تعداد کلمات در هر جمله برابر است با تعداد کلمات موجود در متن تقسیم بر تعداد جملات موجود در متن.

درصد کلمات پیچیده برابر است با تعداد کلمات پیچیده تقسیم بر تعداد کلمات موجود در متن. برای محاسبه کلمات پیچیده در شاخص یادشده، موارد زیر منظور نمی‌شود:

۱. اسامی خاص
۲. کلماتی که با خط تیره به هم متصل هستند.
۳. افعالی که به واسطه داشتن پسوند، سه سیلابی (یا بیشتر) شده‌اند.
۴. اسامی مرکب

رابطه بین شاخص فوگ و سطح خوانایی بدین شرح است که: $FOG \geq 18$ یعنی متن خوانا نبوده و بسیار پیچیده است ۱۴-۱۸ (سخت)، ۱۲-۱۴ (متن مناسب)، ۱۰-۱۲ (متن قابل قبول) و ۸-۱۰ (متن آسان) است.

• معیار دوم: LENGTH IND

این شاخص طول متن نام دارد. هر چه طول متن بیشتر باشد، از نظر خوانایی سخت‌تر و پیچیده‌تر در نظر گرفته می‌شود که به صورت زیر محاسبه می‌شود:

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

از آنجا که مقادیر بیشتر شاخص بالا، بیانگر میزان خوانایی کمتر گزارش حسابرسی است، هر یک از شاخص‌های محاسبه‌شده در عدد منفی یک (-۱) ضرب می‌شود تا معیار مستقیمی از شاخص خوانایی گزارش حسابرسی به دست آید.

متغیرهای مستقل

اندازه اعضای کمیته حسابرسی (AudComSize): برابر است با تعداد اعضای حاضر در کمیته حسابرسی.
استقلال اعضای کمیته حسابرسی (AudComIND): برابر است تعداد اعضای مستقل به کل اعضای حاضر در کمیته حسابرسی.

تخصیص مالی اعضای کمیته حسابرسی (AudComFinExp): برابر است تعداد اعضای دارای تخصص مالی به کل اعضای کمیته حسابرسی.

متغیرهای کنترلی

در هر پژوهشی نمی‌توان اثر تمام متغیرها را به طور هم‌زمان بررسی کرد. بنابراین، پژوهشگران اثر برخی از متغیرها را کنترل کرده یا اثر آنها را خنثی می‌کنند. بدین منظور، متغیرهای کنترلی مؤثر بر خوانایی گزارش حسابرسی با توجه به پژوهش‌های پیشین و مبانی نظری موجود، در دو سطح مؤسسه حسابرسی و سطح شرکت انتخاب شدند.

متغیرهای کنترلی در سطح مؤسسه حسابرسی

اندازه مؤسسه حسابرسی: مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ‌تر با در اختیار داشتن طیف وسیعی از حساب‌رسان باتجربه‌تر و متخصص‌تر می‌توانند گزارش‌های حسابرسی خواناتری ارائه دهند. 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.

تخصیص شریک حسابرسی: شریک حسابرسی متخصص با توجه به آشنایی با نحوه عملیات شرکت حسابرسی‌شده، در انتقال مفاهیم و به‌کارگیری درست واژگان تخصصی حسابرسی، توانایی بیشتری داشته و موجب افزایش خوانایی گزارش حسابرسی می‌شود. اگر سهم شریک مؤسسه حسابرسی از بازار (نسبت مجموع دارایی‌های تمام صاحب‌کاران هر مؤسسه حسابرسی خاص در صنعت خاص بر مجموع دارایی‌های تمام صاحب‌کاران در این صنعت) بیش از مقدار $[(1/2) \times]$ تعداد شرکای حاضر در صنعت $[1/]$ باشد، برابر با ۱ و در غیر این صورت برابر صفر است.

دوره تصدی حسابرسی: افزایش دوره تصدی موجب آشنایی بیشتر حسابرسان 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 i مشغول انجام حسابرسی است.

حق الزحمه حسابرسی: برابر است با لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابرسی.

نوع اظهار نظر حسابرسی: اگر اظهار نظر حسابرس مستقل در سال قبل تعدیل شده باشد، برابر با ۱ و در غیر این صورت برابر صفر است.

مدت زمان حسابرسی: برابر است با تعداد روزهای سپری شده از (یا تفاوت) تاریخ امضای گزارش حسابرسی نسبت به تاریخ دوره مالی شرکت.

متغیرهای کنترلی در سطح شرکت

استقلال هیئت‌مدیره: برابر است با نسبت تعداد اعضای غیرموظف حاضر در هیئت‌مدیره به تعداد کل اعضای هیئت‌مدیره.

دوگانگی وظیفه: اگر مدیرعامل شرکت به‌طور هم‌زمان با تصدی پست مدیرعاملی، رئیس یا نایب رئیس هیئت‌مدیره نیز باشد، برابر با ۱ و در غیر این صورت صفر است (فروغی و ساکیانی، ۱۳۹۵).

اندازه شرکت: برابر است با لگاریتم طبیعی کل دارایی‌های شرکت.

اهرم مالی: برابر است با تقسیم کل بدهی‌ها به کل دارایی‌های شرکت.

نسبت جاری: برابر است با نسبت دارایی‌های جاری به کل دارایی‌های شرکت.

بازده دارایی‌ها: نسبت سود خالص قبل از مالیات به ارزش دفتری کل دارایی‌ها.

اصلی بودن شرکت: اگر شرکت دارای واحدهای فرعی باشد (دارای صورت‌های مالی تلفیقی باشد)، برابر با ۱ و در غیر این صورت برابر با صفر است.

تعدیلات سنواتی شرکت: برابر است نسبت تعدیلات سنواتی بر جمع کل دارایی‌ها.

تجدید ارائه صورت‌های مالی: اگر صورت‌های مالی شرکت تجدید ارائه شده باشد، برابر با ۱ و در غیر این صورت برابر با صفر است.

ضعف در کنترل‌های داخلی: برای سنجش ضعف در کنترل داخلی از ضعف‌های بااهمیت کنترل‌های داخلی استفاده می‌شود که از گزارش حسابرسان مستقل به دست می‌آید. از این رو، اگر شرکت حداقل یک ضعف در سیستم کنترل‌های داخلی داشته باشد، عدد ۱ و در غیر این صورت مقدار آن صفر خواهد بود.

تمرکز مالکیت: مجموع درصد سهام متعلق به سهام‌دارانی که بیش از ۵ درصد سهام شرکت را در اختیار دارند.

یافته‌ها

آمار توصیفی

در روش‌های توصیفی تلاش بر آن است تا با ارائه نتایج آماره‌های توصیفی و استفاده از ابزارهای آمار توصیفی نظیر

شاخص‌های مرکزی، داده‌های پژوهش توصیف شوند تا این موضوع به شفافیت موضوع کمک کند. برای متغیرهای مختلف، شاخص‌های مرکزی از جمله میانگین و میانه شاخص‌های پراکندگی از جمله انحراف معیار محاسبه شده است.

جدول ۲. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	تعداد	میانگین	میانه	بیشینه	کمینه	انحراف معیار
خوانایی گزارش حسابرسی - فوگ	۳۶۰	۱۷/۱۵۷	۱۶/۸۴۷	۳۷/۴۲۰	۸/۴۵۲	۳/۷۴۴
خوانایی گزارش حسابرسی - طول متن	۳۶۰	۵/۳۳۶	۵/۴۴۲	۷/۳۰۱	۰/۱۹۹	۱/۰۰۹
اندازه کمیته حسابرسی	۳۶۰	۳/۰۶۷	۳/۰۰۰	۵/۰۰۰	۳/۰۰۰	۰/۳۴۴
استقلال کمیته حسابرسی	۳۶۰	۰/۶۸۷	۰/۶۶۷	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۱۹۷
تخصص مالی کمیته حسابرسی	۳۶۰	۰/۸۴۱	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۲۵۹
اندازه مؤسسه حسابرسی	۳۶۰	۰/۲۵۰	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۴۳۴
تخصص شریک حسابرسی	۳۶۰	۰/۲۸۱	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۴۳۳
دوره تصدی شریک حسابرسی	۳۶۰	۲/۴۲۱	۲/۰۰۰	۴/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۹۴۱
حق‌الزحمه حسابرسی	۳۶۰	۶/۹۱۸	۶/۹۲۸	۸/۹۲۱	۴/۷۸۷	۰/۶۸۸
اظهارنظر حسابرسی	۳۶۰	۰/۳۸۶	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۴۸۸
مدت زمان حسابرسی	۳۶۰	۶۴/۸۷۸	۵۷/۰۰۰	۱۱۵/۰۰۰	۲۶/۰۰۰	۲۳/۵۶۵
استقلال هیئت‌مدیره	۳۶۰	۰/۶۴۴	۰/۶۰۰	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۱۷۷
دوگانگی وظیفه	۳۶۰	۰/۳۱۹	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۴۶۷
اندازه شرکت	۳۶۰	۱۴/۰۶۷	۱۳/۹۷۹	۱۸/۰۶۷	۱۱/۱۶۲	۱/۱۹۰
اهرم مالی شرکت	۳۶۰	۰/۵۶۳	۰/۵۶۵	۱/۵۶۶	۰/۱۰۸	۰/۲۰۸
نسبت جاری	۳۶۰	۰/۶۶۲	۰/۶۸۴	۰/۹۷۶	۰/۲۱۰	۰/۱۸۸
بازده دارایی	۳۶۰	۰/۱۵۰	۰/۱۳۴	۰/۶۷۵	-۰/۳۷۰	۰/۱۶۱
اصلی بودن شرکت	۳۶۰	۰/۲۸۹	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۴۵۴
تعدیلات سنواتی	۳۶۰	۰/۰۱۱	۰/۰۰۳	۰/۱۸۹	-۰/۰۰۴	۰/۰۲۲
تجدید ارائه صورت‌های مالی	۳۶۰	۰/۷۴۲	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۴۳۸
ضعف با اهمیت در کنترل‌های داخلی	۳۶۰	۰/۳۸۹	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۴۸۸
تمرکز مالکیت	۳۶۰	۶۹/۰۷۰	۷۳/۹۳۰	۹۸/۰۴۰	۰/۰۰۰	۲۱/۴۹۵

با توجه به جدول آمار توصیفی بیشینه خوانایی گزارش حسابرسی با شاخص فوگ ۳۷/۴۲۰ (متن بسیار پیچیده) و کمترین مقدار آن ۸/۴۵۲ (متن آسان) و به‌طور میانگین خوانایی گزارش حسابرسی ۱۷/۱۵۷ (متن سخت) بوده است. همچنین نیمی از داده‌های متغیر خوانایی گزارش حسابرسی بیشتر از ۱۶/۸۴۷ یعنی دارای متن سخت و نیمی کمتر از این مقدار بوده است. بیشینه خوانایی گزارش حسابرسی با شاخص طول متن ۷/۳۰۱ و کمترین مقدار آن ۰/۱۹۹ و به‌طور میانگین ۵/۳۳۶ بوده است. همچنین تقریباً نیمی از داده‌های متغیر خوانایی گزارش حسابرسی بیشتر از ۵/۴۴۲ و نیمی دیگر کمتر از این مقدار بوده است. بیشینه تعداد اعضای کمیته حسابرسی ۵ تن و کمینه ۳ تن بوده است.

نتایج پایایی متغیرهای پژوهش در سطح کل شرکت‌ها در جدول ۳ ارائه شده است. برای تعیین پایایی متغیرهای پژوهش از آزمون لوین، لین و چو استفاده شده است. نتایج این آزمون بیانگر این موضوع است که متغیرهای غیرمجازی وابسته، مستقل و کنترلی پژوهش طی دوره پژوهش در سطح پایا بوده‌اند، زیرا احتمال آماره برای آزمون یادشده کمتر از ۵ درصد بوده است. پایایی بدین معنا است که میانگین و واریانس متغیرها طی زمان و کوواریانس متغیرها بین سال‌های مختلف ثابت بوده است.

جدول ۳. بررسی پایایی متغیرهای پژوهش

متغیر	مقدار آماره	احتمال آماره
خوانایی گزارش حسابرسی - فوگ	-۲۴/۹۵۳	۰/۰۰۰
خوانایی گزارش حسابرسی - طول متن	-۱۰۵/۹۸۹	۰/۰۰۰
اندازه کمیته حسابرسی	-۱/۷۹۲	۰/۰۳۶
استقلال کمیته حسابرسی	-۲/۶۵۴	۰/۰۰۴
تخصص مالی کمیته حسابرسی	-۳/۳۲۲	۰/۰۰۰
اندازه مؤسسه حسابرسی	-	-
تخصص شریک حسابرسی	-	-
دوره تصدی شریک حسابرسی	-۱۶/۳۰۷	۰/۰۰۰
حق‌الزحمه حسابرسی	-۵/۸۹۳	۰/۰۰۰
اظهارنظر حسابرسی	-	-
مدت زمان حسابرسی	-۲۲/۷۴۵	۰/۰۰۰
استقلال هیئت‌مدیره	-۴/۰۶۳	۰/۰۰۰
دوگانگی وظیفه	-	-
اندازه شرکت	-۱۱/۳۲۸	۰/۰۰۰
اهرم مالی شرکت	-۳۶/۹۳۸	۰/۰۰۰
نسبت جاری	-۲۸/۶۰۳	۰/۰۰۰
بازده دارایی	-۷۶/۷۰۲	۰/۰۰۰
اصلی بودن شرکت	-	-
تعدیلات سنواتی	-۲۰/۰۴۸	۰/۰۰۰
تجدید ارائه صورت‌های مالی	-	-
ضعف با اهمیت در کنترل‌های داخلی	-	-
تمرکز مالکیت	-۲۵/۶۴۱	۰/۰۰۰

بر اساس نتایج مندرج در جدول ۴، مقدار سطح معناداری برابر با ۰/۰۰۰ است، چون این مقدار کمتر از ۵ درصد به دست آمده است، می‌توان گفت مدل پژوهش با احتمال ۹۵ درصد معنادار بوده و از اعتبار بالایی برخوردار است. همچنین ضریب تعیین این مدل تقریباً ۰/۴۹ است. این عدد نشان می‌دهد که ۴۹ درصد تغییرات متغیر وابسته، توسط متغیرهای

مستقل و کنترل‌ی یادشده قابل تبیین است و از آنجا که آماره دوربین - واتسون این مدل (۲/۰۸۹) است، می‌توان گفت که در این مدل خودهم‌بستگی مرتبه اول وجود ندارد. نتایج آزمون تورم واریانس (VIF) نیز نشان می‌دهد که بین متغیرهای مستقل و کنترل‌ی نیز مشکل هم‌خطی وجود ندارد.

جدول ۴. برازش مدل پژوهش با استفاده از شاخص FOG

FOG					متغیر وابسته: خوانایی گزارش حسابرسی
اثرهای ثابت					تعداد مشاهدات: ۳۶۰ = ۷۲ × ۵
VIF	P-value	آماره t	خطای استاندارد	ضریب	متغیر
-	۰/۴۸۳	۰/۷۰۳	۱۳/۵۲۵	۹/۵۰۲	C
۱/۰۹۶	۰/۹۵۸	-۰/۰۵۲	۰/۶۴۶	-۰/۰۳۴	اندازه کمیته حسابرسی
۱/۱۹۶	۰/۷۹۴	۰/۲۶۲	۱/۵۱۳	۰/۳۹۶	استقلال کمیته حسابرسی
۱/۲۵۱	۰/۶۵۶	۰/۴۴۷	۱/۲۰۱	۰/۵۳۶	تخصص مالی کمیته حسابرسی
۱/۳۲۹	۰/۳۴۷	۰/۹۴۳	۱/۵۰۸	۱/۴۲۲	اندازه مؤسسه حسابرسی
۱/۱۲۷	۰/۳۹۴	۰/۸۵۴	۰/۸۹۸	۰/۷۶۷	تخصص شریک حسابرسی
۱/۲۲۵	۰/۰۴۲	۲/۰۴۳	۰/۱۹۶	۰/۴۰۰	دوره تصدی شریک حسابرسی
۱/۳۷۸	۰/۱۴۹	-۱/۴۴۸	۰/۵۴۹	-۰/۷۹۶	حق‌الزحمه حسابرسی
۱/۱۰۵	۰/۸۱۹	۰/۲۳۹	۰/۵۹۰	۰/۱۳۵	اظهارنظر حسابرسی
۱/۱۵۴	۰/۷۴۳	۰/۳۲۹	۰/۰۱۶	۰/۰۰۵	مدت زمان حسابرسی
۱/۱۴۴	۰/۵۳۳	-۰/۶۲۴	۲/۰۵۵	-۱/۲۸۳	استقلال هیئت‌مدیره
۱/۱۲۵	۰/۳۵۹	-۰/۹۱۹	۰/۷۲۷	-۰/۶۶۸	دوگانگی وظیفه
۱/۴۶۷	۰/۵۹۸	۰/۵۲۸	۰/۸۵۸	۰/۴۵۳	اندازه شرکت
۲/۰۵۹	۰/۱۶۸	-۱/۳۸۴	۲/۳۳۶	-۳/۲۳۲	اهرم مالی شرکت
۱/۴۱۸	۰/۶۵۹	۰/۴۴۲	۲/۷۱۴	۱/۱۹۹	نسبت جاری
۲/۱۴۰	۰/۲۵۲	-۱/۱۴۷	۲/۶۲۵	-۳/۰۱۲	بازده دارایی
۱/۱۴۱	۰/۰۸۳	۱/۷۴۲	۲/۱۳۴	۳/۷۱۷	اصلی بودن شرکت
۱/۱۶۲	۰/۶۵۵	۰/۴۴۸	۹/۸۳۸	۴/۴۰۸	تعدیلات سنوآنی
۱/۱۴۵	۰/۷۹۲	-۰/۲۶۴	۰/۶۰۱	-۰/۱۵۹	تجدید ارائه صورت‌های مالی
۱/۱۴۸	۰/۴۲۴	۰/۸۰۱	۰/۵۳۲	۰/۴۲۶	ضعف بااهمیت در کنترل‌های داخلی
۱/۲۶۸	۰/۱۲۹	۱/۵۲۵	۰/۰۴۳	۰/۰۶۶	تمرکز مالکیت
۰/۳۱۶		۰/۴۹۷			ضریب تعیین
۰/۰۰۰		۲/۷۵۱			آماره F
۲/۰۸۹					دوربین - واتسون

جدول ۵. برازش مدل پژوهش با استفاده از شاخص طول متن

متغیر وابسته: خوانایی گزارش حسابرسی					طول متن
تعداد مشاهدات: ۳۶۰ = ۷۲ × ۵					اثرهای ثابت
متغیر	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	P-value	VIF
C	۳/۳۸۱	۲/۱۲۵	۱/۵۹۱	۰/۱۱۳	-
اندازه کمیته حسابرسی	-۰/۰۶۴	۰/۱۰۱	-۰/۶۳۰	۰/۵۲۹	۱/۰۹۶
استقلال کمیته حسابرسی	-۰/۱۹۵	۰/۲۳۸	-۰/۸۲۱	۰/۴۱۲	۱/۱۹۶
تخصص مالی کمیته حسابرسی	۰/۰۰۴	۰/۱۸۹	۰/۰۲۰	۰/۹۸۴	۱/۲۵۱
اندازه مؤسسه حسابرسی	-۰/۱۰۴	۰/۲۳۷	-۰/۴۳۷	۰/۶۶۲	۱/۳۲۹
تخصص شریک حسابرسی	-۰/۰۶۵	۰/۱۴۱	-۰/۴۶۱	۰/۶۴۵	۱/۱۲۷
دوره تصدی شریک حسابرسی	-۰/۰۴۴	۰/۰۳۱	-۱/۴۲۹	۰/۱۵۴	۱/۲۲۵
حق‌الزحمه حسابرسی	-۰/۰۷۵	۰/۰۸۶	-۰/۸۶۴	۰/۳۸۸	۱/۳۷۷
اظهار نظر حسابرسی	۰/۶۷۸	۰/۰۹۳	۷/۳۱۳	۰/۰۰۰	۱/۱۰۵
مدت زمان حسابرسی	۰/۰۰۱	۰/۰۰۲	۰/۲۸۱	۰/۷۷۹	۱/۱۵۴
استقلال هیئت‌مدیره	۰/۰۳۶	۰/۱۵۹	۰/۲۲۳	۰/۸۲۴	۱/۸۲۶
دوگانگی وظیفه	۰/۴۴۳	۰/۳۲۳	۱/۳۷۲	۰/۱۷۱	۱/۱۴۴
اندازه شرکت	-۰/۰۰۶	۰/۱۱۴	-۰/۰۵۲	۰/۹۵۸	۱/۱۲۵
اهرم مالی شرکت	۰/۱۴۳	۰/۱۳۵	۱/۰۶۱	۰/۲۹۰	۱/۴۶۷
نسبت جاری	۰/۱۶۸	۰/۳۶۷	۰/۴۵۸	۰/۶۴۸	۲/۰۵۹
بازده دارایی	۱/۰۶۴	۰/۴۲۶	۲/۴۹۶	۰/۰۱۳	۱/۴۱۸
اصلی بودن شرکت	-۰/۹۵۱	۰/۴۱۲	-۲/۳۰۶	۰/۰۲۲	۲/۱۴۰
تعدیلات سنواتی	۰/۰۳۹	۰/۳۳۵	۰/۱۱۶	۰/۹۰۸	۱/۱۴۱
تجدید ارائه صورت‌های مالی	-۰/۰۶۲	۱/۵۴۶	-۰/۰۴۰	۰/۹۶۸	۱/۱۶۲
ضعف بااهمیت در کنترل‌های داخلی	-۰/۰۲۴	۰/۰۹۴	-۰/۲۵۵	۰/۷۹۹	۱/۱۴۵
تمرکز مالکیت	۰/۰۷۸	۰/۰۸۴	۰/۹۲۸	۰/۳۵۴	۱/۱۴۸
ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیلی	۰/۸۲۹	۰/۷۶۸		
آماره F	احتمال آماره	۱۳/۴۸۵	۰/۰۰۰		
دوربین - واتسون		۱/۹۷			

در فرضیه اول بیان شد که بین اندازه کمیته حسابرسی و خوانایی گزارش حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد. با توجه به نتایج به‌دست‌آمده در جدول ۴، احتمال آماره $t(۹۵۸)$ است که به معنای غیرمعنادار بودن رابطه بین اندازه کمیته حسابرسی و خوانایی گزارش حسابرسی با شاخص فوگ است. بنابراین، با توجه به اینکه سطح معناداری از سطح خطای پذیرش شده $۰/۰۵$ بیشتر است، فرضیه اول مبنی بر وجود ارتباط بین اندازه کمیته حسابرسی و خوانایی گزارش حسابرسی، تأیید نشد. همچنین بر اساس نتایج به‌دست‌آمده در جدول ۵، با توجه به ضریب متغیر اندازه کمیته حسابرسی

در مدل برآوردشده برابر با $0/064-$ و احتمال آماره t $0/529$ است که به معنای معنادار نبودن رابطه اندازه کمیته حسابرسی و خوانایی گزارش حسابرسی با شاخص طول متن است. بنابراین، وجود ارتباط معنادار بین اندازه کمیته حسابرسی و خوانایی گزارش حسابرسی با شاخص طول متن نیز تأیید نشد.

در فرضیه دوم بیان شد که بین استقلال کمیته حسابرسی و خوانایی گزارش حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد. مطابق با نتایج به دست آمده در جدول ۴، ضریب متغیر استقلال اعضای کمیته حسابرسی $0/396$ و احتمال آماره t $0/794$ است که از سطح خطای $0/05$ بیشتر است، از این رو، فرضیه دوم مبنی بر وجود ارتباط بین استقلال اعضای کمیته حسابرسی و خوانایی گزارش حسابرسی بر اساس شاخص فوگ، تأیید نشد. همچنین طبق نتایج حاصل از جدول ۵، ضریب متغیر استقلال اعضای کمیته حسابرسی در مدل برآوردشده $0/195-$ و احتمال آماره t $0/412$ است که از سطح خطای $0/05$ بیشتر است، از این رو، فرضیه دوم مبنی بر وجود ارتباط بین استقلال اعضای کمیته حسابرسی و خوانایی گزارش حسابرسی بر اساس شاخص طول متن نیز، تأیید نشد.

در فرضیه سوم بیان شد که بین تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی و خوانایی گزارش حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد. با توجه به نتایج به دست آمده در جدول ۴، ضریب متغیر تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی $0/536$ و احتمال آماره t $0/656$ است که از سطح خطای $0/05$ بیشتر است، از این رو، فرضیه سوم مبنی بر وجود ارتباط بین تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی و خوانایی گزارش حسابرسی بر اساس شاخص فوگ، تأیید نشد. همچنین طبق نتایج حاصل از جدول ۵، ضریب متغیر تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی در مدل برآوردشده برابر $0/004$ و احتمال آماره t $0/984$ است که به معنای غیرمعنادار بودن رابطه بین تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی و خوانایی گزارش حسابرسی با شاخص طول متن است.

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

در این پژوهش، ارتباط ویژگی‌های کمیته حسابرسی با خوانایی گزارش حسابرسی، در قالب سه فرضیه بررسی شد: نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول پژوهش مبنی بر وجود ارتباط بین اندازه کمیته حسابرسی و خوانایی گزارش حسابرسی با هر دو شاخص فوگ و طول متن تأیید نشد. به عبارتی، بین تعداد اعضای کمیته حسابرسی و خوانایی گزارش حسابرسی رابطه‌ای یافت نشد. طبق مبانی نظری، کمیته‌های حسابرسی بزرگ‌تر از مزیت استفاده از اعضای باتجربه‌تر و ماهرتری برخوردارند و قادرند مسئولیت‌های خود را به نحو مؤثرتری انجام دهند، از این رو، کارایی بیشتری دارند، اما یافته‌ها بیانگر آن هستند که افزایش تنوع در تخصص و گوناگونی دیدگاه‌ها به واسطه داشتن اعضای بیشتر، به برقراری ارتباط مؤثر با حسابرسان مستقل در استفاده از واژه‌ها و کلمات ساده‌تر در متن گزارش حسابرسی و کاهش پیچیدگی محتوای گزارش و در نتیجه افزایش خوانایی گزارش حسابرسی منجر نشده است. زیرا انتخاب واژگان در یک متن عاملی است که بر خوانایی تأثیر می‌گذارد. استفاده از کلمات کوتاه‌تر و آسان‌تر، متن را خواناتر کرده و استفاده از کلمات طولانی‌تر و پیچیده‌تر باعث کاهش خوانایی متن می‌شود. از دلایل احتمالی این نتیجه می‌توان به برخوردار نبودن اعضای کمیته حسابرسی از قدرت لازم برای تغییر در سبک نگارش حسابرسان به منظور ساده‌سازی متن و افزایش قابلیت درک و خوانایی گزارش

حسابرس توسط استفاده‌کنندگان اشاره کرد. نتایج این فرضیه مغایر با نتیجه پژوهش اثنی عشری (۱۳۹۷) مبنی بر وجود رابطه منفی و معنادار بین اندازه حسابرس با خوانایی گزارش حسابرسی است.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم پژوهش مبنی بر وجود ارتباط بین استقلال اعضای کمیته حسابرسی و خوانایی گزارش حسابرس با هر دو شاخص فوگ و طول متن تأیید نشد. به عبارتی، تعداد اعضای مستقل کمیته حسابرسی با خوانایی گزارش حسابرسی رابطه‌ای ندارد. از دلایل احتمالی این نتیجه می‌توان بیان کرد، با وجود اینکه اعضای مستقل کمیته کمتر تحت تأثیر فشارهای مدیریت قرار می‌گیرند و می‌توانند نظرات خود را درباره محتوای گزارش حسابرسی با حسابرسان مستقل در میان بگذارند، اما به نظر می‌رسد به خوانایی گزارش حسابرسی توجهی نداشته و تمرکز خود را به مسئولیت‌های دیگری معطوف می‌دارند. دیدگاه دیگر این است که اگرچه اعضای مستقل کمیته حسابرسی نقش نظارتی دارند، اما نظارت مؤثر به درجه بالایی از استقلال نیاز دارد و شاید اعضای مستقل کمیته از استقلال کافی برخوردار نیستند و این موضوع موجب تضعیف نقش نظارتی آنها می‌شود، بنابراین، نمی‌توانند تأثیری بر خوانایی گزارش حسابرسی داشته باشند. نتایج پژوهش صفری گرایلی (۱۳۹۶) نشان داد که استقلال اعضای کمیته حسابرسی با نوع بندهای شرط رابطه منفی دارد، اما با میزان بندهای شرط، کیفیت بندهای شرط و میزان بندهای تأکید بر مطلب خاص گزارش حسابرسی رابطه ندارد.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه سوم پژوهش مبنی بر وجود رابطه بین تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی و خوانایی گزارش حسابرس با هر دو شاخص فوگ و طول متن تأیید نشد. طبق توصیه گزارش ویت، از آنجا که همه سرمایه‌گذاران قادر به فهم سریع گزارش‌های پیچیده شرکت‌ها نیستند، شرکت‌ها باید از انتشار گزارش‌های پیچیده، طولانی یا زاید خودداری کنند، زیرا اگر استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی نتوانند اطلاعات مندرج در گزارش حسابرس را پردازش کنند، قادر به درک مفهوم آن نخواهند بود. گزارش حسابرسی شامل واژه‌ها و اصطلاحات فنی است و متخصصان مالی حاضر در کمیته حسابرسی با واژه‌های مندرج در متن گزارش حسابرسی آشنایی دارند. تخصص مالی به اعضای کمیته حسابرسی کمک می‌کند تا پیچیدگی گزارش حسابرس را که باعث کاهش خوانایی متن گزارش حسابرسی می‌شود، درک کنند، اما یافته‌های حاصل از فرضیه سوم بیانگر نبود رابطه بین تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی با خوانایی گزارش حسابرسی است. اما به نظر می‌رسد اعضای متخصص کمیته حسابرسی به دشوار بودن برخی واژگان و نامفهوم بودن برخی جملات در متن گزارش حسابرسی برای طیف گسترده‌ای از استفاده‌کنندگان که از دانش کافی برای پردازش اطلاعات محتوای گزارش حسابرسی برخوردار نیستند، توجه نمی‌کنند. از این رو، تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی با خوانایی گزارش حسابرس رابطه ندارد. نتیجه فرضیه مغایر با پژوهش‌های زیر است: ویلتی (۲۰۱۹) نشان داد که تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی با خوانایی موضوعات کلیدی در گزارش حسابرسی رابطه مثبت دارد. ویلتی (۲۰۱۸) در پژوهش دیگر به این نتیجه رسید که تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی بر خوانایی گزارش یکپارچه ارائه‌شده در گزارش حسابرسی رابطه مثبت دارد. همچنین یافته‌های پژوهش اثنی عشری (۱۳۹۷) بیانگر وجود رابطه منفی و معنادار بین تخصص حسابرس با خوانایی گزارش حسابرسی است.

هدف از انجام این پژوهش بررسی ارتباط ویژگی‌های کمیته حسابرسی با خوانایی گزارش حسابرسی بود. تصور بر این بود که با توجه به مسئولیت‌های محول شده به کمیته حسابرسی، این کمیته بتواند در بهبود خوانایی گزارش حسابرسی نقش مهمی ایفا کند، اما یافته‌های پژوهش حاکی از نبود ارتباط بین اندازه، استقلال و تخصص مالی کمیته حسابرسی با خوانایی گزارش حسابرسی است. با توجه به نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها، به کمیته حسابرسی پیشنهاد می‌شود تا از ظرفیت‌های خود برای برقراری ارتباط با حسابرسان مستقل به‌منظور بهبود خوانایی و افزایش قابلیت فهم گزارش حسابرسی استفاده کنند. همچنین به حسابرسان مستقل توصیه می‌شود در نگارش متن گزارش حسابرسی با در نظر گرفتن ظرفیت درک خوانندگان، از اصول زبانی پیروی کرده و با ساده‌سازی واژگان، تفسیر گزارش حسابرسی را برای استفاده‌کنندگان تسهیل کنند. به سازمان حسابرسی به‌عنوان متولی استانداردهای حسابرسی پیشنهاد می‌شود در چارچوب استانداردهای حسابرسی به ساده‌سازی ساختار گزارش حسابرسی با استفاده از افزایش کیفیت زبانی به‌منظور بهبود خوانایی این گزارش‌ها اقدام کنند.

منابع

- اثنی عشری، حمیده (۱۳۹۶). رابطه خوانایی گزارش حسابرسی و ویژگی‌های حسابرسی و اثر آن بر محتوای اطلاعاتی سود. پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی.
- برزگر، قدرت‌الله؛ حسن نتاج کردی، محسن؛ ملکی، دنیا (۱۳۹۸). بررسی اثر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر افشای مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۶(۱)، ۱۹-۳۸.
- صفری گرایلی، مهدی؛ رضائی پسته‌نویی؛ یاسر (۱۳۹۷). توانایی مدیریت و خوانایی گزارشگری مالی: آزمون نظریه علامت‌دهی. *دانش حسابداری*، ۹(۲)، ۱۹۱-۲۱۸.
- صهباي قرقی، المیرا؛ لاری دشت بیاض، محمود؛ فکور ثقیه، امیر محمد (۱۳۹۸). گزارش حسابرس و حق‌الزحمه حسابرسی: نقش راهبردهای کسب‌وکار. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۶(۴)، ۵۱۷-۵۴۳.
- فروغی، داریوش؛ ساکیانی؛ امین (۱۳۹۵). تأثیر دوگانگی وظیفه مدیر عامل بر ریسک سقوط آتی قیمت سهام. *دانش حسابداری مالی*، ۳(۲)، ۳۱-۵۲.
- فضل‌الهی، سیف‌اله؛ ملکی توانا، منصوره (۱۳۸۹). روش‌شناسی تحلیل محتوا با تأکید بر تکنیک‌های خوانایی‌سنجی و تعیین ضریب درگیری متون. *پژوهش*، ۲(۱)، ۷۱-۹۴.
- فغفور مغربی، یگانه؛ سجادی، سید حسین؛ اثنی عشری، حمیده؛ رضائیان، علی (۱۳۹۹). تبیین اثر میانجی درک، تسلط پردازش و برداشت سرمایه‌گذاران از اعتبار افشا بر رابطه بین احساس زبانی، خوانایی، خبرگی و قضاوت و تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۷(۱)، ۸۷-۱۱۳.
- کازمی علوم، مهدی؛ عبدی، مصطفی؛ زلفی، حسن؛ جلالوند، حسین (۱۳۹۹). تأثیر خوانایی گزارشگری مالی بر معیارهای ریسک پروژه حسابرسی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۷(۲)، ۲۰۲-۲۳۰.
- مهدوی، حسین؛ غیوری مقدم، علی (۱۳۸۹). بررسی محتوای اطلاعاتی گزارش مشروط حسابرسی. *تحقیقات حسابداری و حسابرسی*، ۶، ۶۸-۸۵.

References

- Al-Shaer, H., Salama و A., & Toms, S. (2017). Audit Committees and Financial Reporting Quality: Evidence from UK Environmental Accounting Disclosures. *Journal of Applied Accounting Research*, 18(1), 2-21.
- Asnai Ashari, H. (2017). *Readability of Auditing Reports and Audit Characteristics and effect on informativeness content of earnings*. Dissertation paper, University of Shahid Beheshti. (in Persian)
- Barzegar, Gh. Hasannataj kordi, M. & Malaki, D. (2019). An Investigation of the Audit Committee Characteristics Effects on Corporate Social Responsibility Disclosure. *Accounting and Auditing Review*, 26(1), 19-38. (in Persian)
- Beasley, M. S., Carcello, J. V., Hermanson, D. R. & Neal, T. L. (2009). The Audit Committee Oversight Process. *Contemporary Accounting Research*, 26(1), 65–122.
- Bloomfield, R. (2002). Incomplete Revelation Hypothesis and Financial Reporting. *Accounting Horizons*, 16(3), 233-243.
- Carcello, J. V. (2012). What do Investors Want from the Standard Audit Report? *CPA Journal*, 82 (1), 22–28.
- Carver, B. T. & Trinkle, B. S. (2017). Nonprofessional Investors' Reactions to the PCAOB's Proposed Changes to the Standard Audit Report Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2930375>
- Church, B. K., S. M. Davis, and S. A. McCracken. (2008). The Auditor's reporting Model: A Literature Overview and Research Synthesis. *Accounting Horizons*, 22 (1), 69–90.
- Citron, D. B., & Taffler R. J. (2004). The Comparative Impact of an Audit Report Standard and an Audit Going-Concern Standard on Going-Concern Disclosure. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23(2), 119–130.
- DeZoort, F. T. (2002). An Investigation of Audit Committees' Oversight Responsibilities. *Abacus*, 33(2), 208–227.
- Duréndez, A. (2003). The Usefulness of the Audit Report in Investment and Financial Decisions. *Managerial Auditing Journal*, 18(6/7), 549–559.
- Faghfour Maghrebi, Y., Sajadi, SH., Asnaashari, H., & Rezaeian, A. (2020). Investigating the Mediating Role of Understanding, Processing Fluency and Credibility of an Earnings Press Release on the Relationship between Language Sentiment, Readability, Sophistication and Investors' Judgment and Decision-making. *Accounting and Auditing Review*, 27(1), 87-113. (in Persian)
- Fakhfakh, M. (2013). The readability of Standardised Reports by the International Federation of Accountants. *Journal of Commerce and Accounting Research*, 2, 10–28.
- 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*, 38, 21–29.

- Fakhfakh, M. (2016). Linguistic Performance and Legibility of Auditors' Reports with Modified Opinions: An Advanced Investigation Based on the ISAs on Audit Reports. *Asian Review of Accounting*, 24(1), 105-130.
- Fakhfakh, M. (2016). Understandability of Unmodified Audit Report on Consolidated Financial Statements: A Normative and Advanced Study of the International Normalization. *Cogent Business & Management*, 3(1), 1-25
- Fazlollahi, S., Malakytavana, M. (2010). Methodology of content analysis techniques with an emphasis on readability and the index conflict literature survey. *Journal of Research*, 2(1), 71-94 (in Persian)
- Foroghi, D., & Sakiani, A. (2016). The Effect of CEO Duality on Future Stock Price Crash Risk. *Journal of Financial Accounting Knowledge*, 3(2), 31-52. (in Persian)
- Ghafran, C. M. (2013). *Audit Committee and Financial Reporting Quality*. Thesis paper, University of Sheffield.
- Gunning, R., (1952). *The Technique of Clear Writing*. McGraw-Hill International Book Co., New York, NY.
- Habbash, M. (2010). *The effectiveness of corporate governance and external audit on constraining earnings management practices in the UK*, Ph.D thesis. Durban University.
- Kazemioolum, M., Abdi, M. & Zalaghi, 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)
- Klein, A. (2002). Audit Committee, Board of Director Characteristics, and Earnings Management. *Journal of Accounting and Economics*, 33, 375-400.
- Leventis, S., Weetman, P., Constantinos, C. (2005). Determinants of Audit Report lag: some evidence from the Athens Stock Exchange. *International Journal of Auditing*, 9, 45-58.
- Li, J., Mangena, M., & Pike, R. (2012). The Effect of Audit Committee Characteristics on Intellectual Capital Disclosure. *The British Accounting Review*, 44(2), 98-110
- Luo, J-H., Li, X., & Chen, H. (2018). Annual Report Readability and Corporate Agency Costs. *China Journal of Accounting Research*, 11(3). DOI:10.1016/j.cjar.2018.04.001
- Mahdavi, Gh. & Ghayouri Moghaddam, A. (2010). Investigating the Information content of qualified auditing Report. *Journal of Accounting Research*, 2(6), 68-85. (in Persian)
- Mareque, M., López-Corrales, F., & Fiestras, G. (2015). Do Auditors Make Mistakes When They Write Audit Reports? An Empirical Study Applied to Spanish Non-Listed Firms. *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, 28 (1), 204-225.
- Mock, T. J., Bédard, J., Coram, P.J., Davis, S. M., Espahbodi, R. & Warne, R. C. (2013). The Audit Reporting Model: Current research synthesis and implications. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 32 (Supplement 1), 323-351
- Muchomba, W. (2014). The Effects of 'Non-Clean' audit Opinion on Financial Returns of Firms Listed at the Nairobi Securities Exchange. *Work Paper*, University of Nairobi.

- Safari Gerayli, M., & Rezaei Pitenoei, Y. (2018). Managerial Ability and Financial Reporting Readability: A Test of Signaling Theory. *Journal of Accounting Knowledge*, 9(2), 191-218. (in Persian)
- Sahbay Ghorghi, E., Lari Dashtebayazi, M. & Fakoor Saghih, A.M. (2019). Auditor Reporting and Audit Fees: The role of Business Strategies. *Accounting and Auditing Review*, 26(4), 517-543. (in Persian)
- Setiany, E., Hartoko, S., Suhardjanto, D., & Honggowati, S. (2017). Audit Committee Characteristics and Voluntary Financial Disclosure. *Review of Integrative Business and Economics Research*, 6(3), 239-253.
- Sultana, N., Singh, H., & Van der Zahn, J. W, (2015). Audit Committee Characteristics and Audit Report Lag. *International Journal of Auditing*. 19(2), 72-87.
- Sun, Y., Wang, X., & Yu, Y. (2014). Readability to Financial Report: A Comparative Study of Chinese and Foreign Countries. *2014 Seventh International Joint Conference on Computational Sciences and Optimization*.
- 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*. Forthcoming.
- Velte, P. (2018). Is auditing Committee Expertise Connected with Increased Readability of Integrated Reports: Evidence from EU companies. *Problems and Perspectives in Management*, 16(2), 23-41.
- 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.
- Wan Mohammad, W. M., Wasiuzzaman, SH., Morsali, S. SH. & Mohd Zaini, R. (2018). The Effect of Audit Committee Characteristics on Financial Restatements in Malaysia. *Journal of Asia-Pacific Business*, 19(1), 4-22.