

## The Effect of Audit Firm Partner Gender Diversity on the Disclosure of Key Audit Matters

**Mohsen Khotanlou**

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

**Mostafa Abdi**

*PhD in Accounting, Department of Accounting, Faculty of Human Science, Zanjan University, Zanjan, Iran. abdi.accounting@yahoo.com*

**Mahdi Kazemioloum\***

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

### Abstract:

Including Key Audit Matters (KAM) in the audit report is one of the significant changes in the structure of the report in recent years, relying on auditors' professional judgment. It is expected that auditors' personality traits and gender influence their risk-taking levels, accuracy in audit project execution, and sensitivity to disclosing key client issues, leading to differences between male and female auditors. Individual characteristics affect auditors' professional judgments, so their perspectives on KAM disclosure often vary. Therefore, this study examines the impact of audit firms' partner gender diversity on the disclosure of KAM. The study collects data from 104 companies listed on the Tehran Stock Exchange from 2018-2022. The research hypothesis is tested using panel data and multiple regression analysis. The findings reveal that the presence of female audit partners in audit projects leads to greater disclosure of KAM. Furthermore, the results indicate that other auditor characteristics, such as auditor rotation and tenure, have a significant positive impact on KAM disclosure. This study provides new insights into the role of female auditors in audit reporting. The findings suggest that audit firms should consider gender diversity when selecting auditors, as it can lead to more comprehensive KAM disclosure. Additionally, they assist standard setters in evaluating new regulatory reforms and changes in audit reporting.

**Keywords:** Audit report, Audit risk, Gender diversity of auditors, key audit matters.

Copyrights



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



## تأثیر تنوع جنسیتی شریک موسسه حسابداری بر افشای مسائل عمده

### حسابرسی

محسن ختن‌لوا<sup>۱</sup> مصطفی عبدی<sup>۲</sup> مهدی کاظمی علوم<sup>۳</sup>\*

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۱۲/۳۰

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۸/۰۲

### چکیده

اضافه شدن بخش مسائل عمده حسابداری در گزارش حسابداری به عنوان یکی از تغییرات مهم ساختار گزارش حسابداری در سال‌های اخیر محسوب می‌شود که مبتنی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان است. انتظار می‌رود ویژگی‌های شخصیتی و جنسیتی حسابرسان باعث شود که سطح ریسک‌پذیری، دقت انجام امور پروژه حسابداری و حساسیت نسبت به افشای مسائل عمده صاحبکار در بین حسابرسان مرد و زن متفاوت باشد. با توجه به این‌که ویژگی‌های فردی بر قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان تأثیرگذار است؛ بنابراین دیدگاه حسابرسان درباره مسائل عمده حسابداری، اغلب در بین آنان متفاوت است. بنابراین هدف این پژوهش بررسی تأثیر تنوع جنسیتی شریک موسسه حسابداری بر افشای مسائل عمده حسابداری است. در این پژوهش داده‌های ۱۰۸ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره زمانی ۱۳۹۷ تا ۱۴۰۲ جمع‌آوری شد و فرضیه پژوهش با استفاده از داده‌های ترکیبی و بکارگیری رگرسیون چندگانه مورد آزمون قرار گرفت. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که حضور شرکای حسابداری زن در پروژه حسابداری منجر به افشای بیشتر مسائل عمده حسابداری شده است. همچنین نتایج پژوهش حاکی از آن است که سایر ویژگی‌های حسابرس مانند تغییر حسابداری و دوره تصدی حسابرس تأثیر مثبت و معناداری بر افشای مسائل عمده حسابداری دارند. این مطالعه بینش‌های جدیدی در مورد نقش جنسیت حسابرسان زن در گزارش حسابداری ارائه می‌دهد. یافته‌های این پژوهش برای مؤسسات حسابداری مفید است زیرا به آنها در انتخاب حسابرسان مرد یا زن، آموزش حسابداری و

<sup>۱</sup> استادیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اقتصادی و اجتماعی، دانشگاه بوعلی‌سینا، همدان، ایران.  
mkhotanlou@basu.ac.ir

<sup>۲</sup> دکتری، مدرس مدعو، گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه زنجان، زنجان، ایران.  
abdi.accounting@yahoo.com

<sup>۳</sup> استادیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اقتصادی و اجتماعی، دانشگاه بوعلی‌سینا، همدان، ایران. (نویسنده مسئول)  
m.kazemilum@basu.ac.ir

برنامه‌ریزی حسابرسی کمک می‌کند. همچنین به استانداردگذاران کمک می‌کند که اصلاحات و تغییرات نظارتی جدید در گزارش حسابرسی را ارزیابی کنند.

**کلید واژه ها:** تنوع جنسیتی شریک موسسه حسابرسی، ریسک حسابرسی، گزارش حسابرسی، مسائل عمده حسابرسی

## ۱- مقدمه

در سال‌های اخیر مناقشات و چالش‌های فراوان حرفه‌ای، دانشگاهی، اجتماعی و سیاسی در مورد عدم حضور زنان در پست‌های مدیریت ارشد شرکت‌ها، به ویژه در مؤسسات حسابرسی که با اتهامات تبعیض جنسیتی<sup>۱</sup> مواجه هستند، مطرح شده است (لنوکس و وو، ۲۰۱۸؛ نسوشن و جونرگارد، ۲۰۱۷؛ دالتون و همکاران، ۲۰۱۴). نهادهای نظارتی و مؤسسات حسابرسی نیز به این مسئله که چگونه می‌توان شکاف‌های جنسیتی در حسابرسی را کاهش داد، توجه دارند (گاریسیا بلاندون و همکاران، ۲۰۱۹). تنوع جنسیتی و تفاوت‌های شناختی و رفتاری بین مردان و زنان به طور گسترده در ادبیات اخلاق تجاری مورد بررسی قرار گرفته است (کارمونا و همکاران، ۲۰۱۸؛ چن و همکاران، ۲۰۱۸).

پژوهش‌های مرتبط با جنسیت در حرفه حسابداری و حسابرسی حاکی از آن است که زنان تمایل بیشتری به ریسک‌گریزی دارند و اخلاقی‌تر عمل می‌کنند (سیلا و همکاران، ۲۰۱۶)؛ اما مطالعات دیگری نشان دادند هیچ تفاوت رفتاری بین جنسیت‌ها در مشاغل پرمخاطب و موقعیت‌های رهبری وجود ندارد (لارا و همکاران، ۲۰۱۷؛ زلاتا و همکاران، ۲۰۱۹). علیرغم شواهد متناقض، به نظر می‌رسد که پژوهش‌های مرتبط با تفاوت‌های رفتاری جنسیتی به نفع پیامدهای مثبت تنوع جنسیتی برای کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارش‌های مالی است (کیوآی و همکاران، ۲۰۱۸؛ زلاتا و همکاران، ۲۰۱۹). به گفته عبدالفتاح و همکاران (۲۰۲۱) تفاوت‌های رفتاری بین مرد و زن در ریسک‌گریزی ممکن است پیامدهای مهمی برای گزارش حسابرسی، به ویژه پس از اصلاحات اخیر داشته باشد.

اصلاحات اخیر بعد از وقوع رسوایی‌های مالی در آمریکا و اروپا در اوایل هزاره سوم و تضعیف نقش اطمینان‌بخشی حسابرسی مستقل انجام شد. در این راستا، تغییرات مختلفی در محتوا و فرم گزارش حسابرسی ایجاد شد. پیامدهای بحران مالی شامل نیاز مبرم به افشای اطلاعات بیشتر درباره صاحبکار و حسابرسی ویژه بود (هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، ۲۰۱۶). مقررات و شیوه‌های جدید، از جمله حرکت به سمت گزارش‌های حسابرسی بسیار گسترده و دقیق‌تر با هدف شفافیت بیشتر و افزایش سطح اطمینان‌بخشی بود. در این راستا بریتانیا گزارش‌های حسابرسی گسترده<sup>۲</sup> در سال ۲۰۱۳ را الزامی و حسابرسان را ملزم به افشای مسائل عمده حسابرسی<sup>۴</sup> نمود. همچنین استاندارد جدید بین‌المللی حسابرسی ۷۰۱ با عنوان

<sup>۱</sup> Gender discrimination

<sup>۲</sup> Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)

<sup>۳</sup> Extended audit reports

<sup>۴</sup> Key Audit Matters (KAM)

"اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس مستقل"، در سال ۲۰۱۶ از سوی هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی<sup>۱</sup> تدوین گردید. در ایران نیز سازمان حسابرسی استاندارد شماره ۷۰۱ را با عنوان "اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس مستقل" از ابتدای سال ۱۴۰۱ الزامی نموده و منجر به تغییراتی در ساختار و محتوی گزارش حسابرس مستقل شده است. استانداردهاگذاران با این الگوی جدید گزارش حسابرسی، هدف بهبود ارتباط بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی را دنبال می‌کنند. نتایج پژوهش یوگا و دینارجیتو (۲۰۲۱) حاکی از آن است که گزارش مسائل عمده حسابرسی بطور قابل توجهی بر تصمیمات سرمایه‌گذاران تأثیر دارد.

حسابرسان باید بر اساس قضاوت حرفه‌ای مسائل عمده حسابرسی صاحبکاران را شناسایی و با آنها درباره این مسائل مذاکره کنند. این تغییرات حسابرسان را در معرض مسئولیت‌پذیری بیشتری قرار می‌دهد و ممکن است بر شهرت آنها تأثیر بگذارد (براسل و همکاران، ۲۰۱۶؛ گیمبار و همکاران، ۲۰۱۶؛ کچلمایر و همکاران، ۲۰۱۴). مؤسسات حسابرسی ممکن است هنجارها و الگوهای کاری خود را تغییر دهند (خرالدین و بسیودیس، ۲۰۱۸؛ سرینیدی و گال، ۲۰۰۷). یکی از این هنجارها تنوع جنسیتی حسابرسان است که موجب فشار بر مؤسسات حسابرسی به منظور استفاده بیشتر از حسابرسان زن در فرایند حسابرسی است. حسابرسان زن به دلایل متفاوت فردی و شخصیتی مانند ریسک‌گریزی و محافظه‌کاری در مقایسه با حسابرسان مرد ممکن است که قضاوت‌های حرفه‌ای متفاوتی داشته و در گزارش حسابرسی مستقل سطح متفاوتی از مسائل عمده صاحبکار را افشاء نمایند. بنابراین ضروری است که ویژگی‌های شخصی و جنسیتی حسابرسان به‌منظور بهبود فرآیندها و نتایج مورد بررسی قرار گیرند. زیرا بررسی مطالعات پیشین نشان می‌دهد که رابطه تنوع جنسیتی شریک مؤسسه حسابرسی و مسائل عمده حسابرسی در گزارش‌های جدید حسابرس مستقل کمتر مورد مطالعه قرار گرفته است.

باتوجه به تغییرات اساسی در گزارش حسابرسی و تدوین استانداردهای بین‌المللی و داخلی در رابطه با افشای مسائل عمده حسابرسی، تعداد معدودی از پژوهش‌ها عوامل تعیین‌کننده و پیامدهای گزارش‌های حسابرسی گسترده را بررسی کرده‌اند. گارسیا بلاندون و همکاران (۲۰۱۹) دریافتند که ویژگی‌های حسابرس از جمله عواملی است که بر تعداد و نوع مسائل عمده حسابرسی افشاء شده تأثیر می‌گذارد. این استدلال توسط رشته‌ای از پژوهش‌ها و نوشتار پشتیبانی می‌شود که تمرکز را از سطح مؤسسه حسابرسی به سطح شریک تغییر می‌دهد، زیرا شرکا ویژگی‌های رفتاری متفاوتی دارند (لنوکس و وو، ۲۰۱۸). با توجه به این که ویژگی‌های فردی بر قضاوت‌های

<sup>۱</sup> International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)

حرفه‌ای حسابرسان تأثیر می‌گذارد؛ بنابراین دیدگاه حسابرسان درباره مسائل عمده حسابرسی، اغلب در بین شرکای حسابرسی متفاوت است (جرماکوویچ و همکاران، ۲۰۱۸). اغلب حسابرسان زن ریسک‌گریزتر هستند (هاردیس، ۲۰۱۳)، اعتماد به نفس کمتری دارند (لی و همکاران، ۲۰۱۹؛ ایتونن و پنی، ۲۰۱۲) و مهارت‌های مذاکره متفاوتی دارند (هاردیس و همکاران، ۲۰۱۵). در رابطه با نقش حسابرسان زن درباره افشای مسائل عمده حسابرسی بیاری و همکاران (۲۰۲۳) معتقدند حسابرسان زن مسائل عمده پایداری را گزارش می‌کنند که این موضوع نشان‌دهنده تفاوت‌هایی بین شرکای زن و مرد حسابرسی در نحوه ارزیابی ریسک حسابرسی، برنامه‌ریزی حسابرسی و اعمال قضاوت حرفه‌ای توسط آنان است.

در فرایند حسابرسی، تفاوت‌های رفتاری اعضای گروه حسابرسی ممکن است بر نحوه افشای مسائل صاحبکار تأثیر گذارد. بنابراین هدف از این پژوهش آن است که بررسی شود آیا ویژگی‌های فردی و جنسیتی حسابرسان بر افشای مسائل عمده حسابرسی تأثیرگذار است یا خیر؟ بر این اساس این پژوهش با ارائه بینش‌های جدید در مورد نحوه رفتار شرکا و با بررسی تأثیر جنسیت حسابرسان بر میزان افشای مسائل عمده حسابرسی موجب بسط و توسعه مبانی تجربی حوزه فرآیند، ارتباطات و گزارش حسابرسی می‌شود. انگیزه این پژوهش افزایش تنوع جنسیتی در محیط کسب و کار به طور کلی و حرفه حسابداری و حسابرسی به طور خاص است. انتظار می‌رود یافته‌های این پژوهش به ادامه انگیزه‌ها برای افزایش تنوع جنسیتی در حوزه‌های حسابداری و حسابرسی کمک نماید. بنابراین، یافته‌های پژوهش حاضر پیامدهای مهمی برای مؤسسات حسابرسی، سرمایه‌گذاران، سیاست‌گذاران و دولت‌ها در رابطه با توسعه و اجرای تنوع جنسیتی دارد. این پژوهش برای مؤسسات حسابرسی نیز سودمند است زیرا به آنها در انتخاب حسابرسان مرد یا زن، آموزش حسابرسی و برنامه‌ریزی حسابرسی کمک می‌کند. همچنین به استانداردها و گزارش‌دهندگان کمک می‌کند که اصلاحات و تغییرات نظارتی در گزارش حسابرسی را ارزیابی کنند. نتایج این پژوهش حاکی از اهمیت تنوع جنسیتی شریک موسسه حسابرسی و افشای مسائل عمده صاحبکار در ساختار جدید گزارش حسابرسی مستقل برای سرمایه‌گذاران و فعالان بازار در راستای بهبود شفافیت است. با توجه به این که مسائل عمده حسابرسی در ایران کمتر مورد مطالعه قرار گرفته است، بنابراین، انتظار می‌رود که نتایج این پژوهش بتواند منجر به انجام مطالعات بیشتر در زمینه افشای مسائل عمده حسابرسی در بین دانشگاهیان و اعضای حرفه گردد.

## ۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

در سال‌های اخیر درخواست‌هایی توسط ذینفعان در کشورهای توسعه‌یافته مانند انگلیس و آمریکا برای توسعه گزارش حسابداری مستقل و نیز شفافیت بیشتر در خصوص عملیات صاحبکار و پروژه حسابداری به نهادها و مراجع حرفه‌ای و استانداردهای بین‌المللی حسابداری و اطمینان همکاران، (۲۰۱۵). این موضوع باعث شد هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری و اطمینان بخشی در سال ۲۰۱۶، استاندارد بین‌المللی شماره ۷۰۱ تحت عنوان مسائل عمده حسابداری را به منظور بهبود ارزش ارتباطی گزارش حسابداری مستقل الزامی نماید. بر اساس این استاندارد، مسائل عمده حسابداری آن دسته از موضوعاتی است که در قضاوت حرفه‌ای حسابرس در حسابداری صورت‌های مالی دوره جاری دارای بیشترین اهمیت بوده است. مسائل عمده حسابداری از میان موضوعات اطلاع‌رسانی شده به ارکان راهبردی انتخاب می‌شوند. مطابق با این استاندارد گزارش مسائل عمده حسابداری جایگزینی برای گزارش اظهارنظر حسابرس نیست. همچنین، حسابرسان باید بیان کنند که چرا مسائل عمده حسابداری به عنوان مساله عمده در نظر گرفته می‌شود و برای بررسی مسائل عمده حسابداری در عملیات حسابداری خود چه کاری انجام می‌دهند.

طبق بند ۱۵ استاندارد حسابداری شماره ۷۰۱ سازمان حسابداری ایران، مساله‌ای که طبق استاندارد ۷۰۵، سبب تعدیل اظهارنظر می‌شود و یا طبق استاندارد ۵۷۰، ابهامی با اهمیت در ارتباط با رویدادها یا شرایطی ایجاد می‌کند که می‌تواند باعث تردیدی عمده نسبت به توانایی واحد تجاری برای تداوم فعالیت شود، ماهیتاً جزو مسائل عمده حسابداری محسوب می‌شود. در این راستا، قائمی و همکاران (۱۴۰۳) بیان می‌کنند حسابرس باید هر یک از مسائل عمده حسابداری را با استفاده از یک عنوان فرعی مناسب، در بخش بند مسائل عمده حسابداری در گزارش حسابداری ارائه نماید. اختصاص بخشی مجزا به مسائل عمده حسابداری، نزدیک به بخش اظهارنظر گزارش حسابداری می‌تواند ایجاد کننده ارزش اطلاعاتی برای این بند گزارش باشد.

هدف از افشای مسائل عمده حسابداری به عنوان یکی از تغییرات جدید در گزارش حسابداری مستقل این است که متن گزارش حسابداری چندان یکنواخت نباشد و با ارائه اطلاعات خاص درباره صاحبکار و پروژه حسابداری به ذینفعان، ارزش ارتباطی ایجاد (کند و نکوین، ۲۰۲۰) و منجر به بهبود شفافیت گردد (هیئت استاندارد بین‌المللی حسابداری و اطمینان بخشی، ۲۰۱۶؛ کوهر و همکاران، ۲۰۱۶). بنابراین انتظار می‌رود افشای مسائل عمده حسابداری موجب کاهش شکاف انتظارات حسابداری و تبیین قضاوت‌های چالش‌برانگیز حسابرسان گردد.

افشای مسائل عمده حسابرسی به ارائه اطلاعات مرتبط با رویه‌های مهم حسابرسی و یافته‌ها می‌پردازد (گلد و هیلمن، ۲۰۱۹). بر اساس نظریه تلاش حسابرسی<sup>۱</sup>، نتایج پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهد که وجود مسائل عمده، حسابرسان را ملزم به اجرای روش‌های بیشتر و بررسی‌های کنترل کیفیت می‌کند (چالمرز، ۲۰۱۳). با این حال کاربرد آن چالش‌هایی دارد. به عنوان نمونه، فرآیند انتخاب مسائل عمده حسابرسی توسط حسابرسان بسیار ذهنی است و به قضاوت حرفه‌ای قابل توجهی نیاز دارد (جرماکویز و همکاران، ۲۰۱۸). در خصوص ماهیت مسائل عمده حسابرسی گزارش شده و انتخاب آنها بر مبنای قضاوت حسابرسان، عبدالطیف و الراحله (۲۰۲۰) دریافته‌اند مسائل عمده حسابرسی در اکثر موارد مرتبط با حساب‌های دریافتنی، موجودی‌ها و سرمایه‌گذاری‌ها هستند. کند و نگوین (۲۰۲۰) بیان می‌دارند که موضوعاتی شامل شناسایی درآمد، ارزیابی و تحصیل دارایی‌ها از مهمترین مسائل عمده حسابرسی هستند.

در محیط پژوهشی ایران نیز قائمی و همکاران (۱۴۰۳) دریافته‌اند که مهمترین مسائل عمده حسابرسی در گزارش‌های حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار ایران موضوعات مرتبط با "معاملات با اشخاص وابسته" و "شناخت درآمد" است. پاسخ‌های دریافت شده جعفری‌نسب و همکاران (۱۳۹۸) از پرسشنامه توزیع شده میان حسابداران رسمی ایران نشان می‌دهد که ارزیابی حسابرسان از مفروضات اساسی مبنای شناخت و افشای ارقام صورت‌های مالی در گزارش حسابرسان، نحوه مواجهه حسابرسان با ریسک‌های مختلف شرکت، حساب‌هایی بالاترین ریسک تحریف با اهمیت (ریسک ناشی از تقلب) در گزارش حسابرسان، ارزیابی حسابرسان از رویدادها و معاملات عمده و نیز مواردی که بر اساس قضاوت حرفه‌ای حسابرسان در حسابرسی صورت‌های مالی دارای بیشترین اهمیت هستند، باید به عنوان مسائل عمده حسابرسی شناسایی شوند. همچنین افخمی و فاضلی (۱۴۰۳) با استفاده از پرسشنامه، دیدگاه اعضای کمیته حسابرسی را در مورد افشای مسائل عمده حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی مورد مطالعه قرار داده‌اند.

حسابرسان باید بر اساس قضاوت حرفه‌ای مسائل عمده حسابرسی صاحبکاران را شناسایی و با آنها درباره این مسائل مذاکره کنند. در این مسیر ویژگی‌های شخصیتی و جنسیتی حسابرسان می‌تواند قضاوت آنان را درباره مسائل و چالش‌های صاحبکار تحت تاثیر قرار دهد. تنوع جنسیتی در تمام جنبه‌های دولتی و تجاری در سطح بین‌المللی به عنوان یک اولویت سیاست شناخته شده است. جدای از برابری و انصاف، تنوع جنسیتی در تمام سطوح رهبری برای بهبود کیفیت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری ترویج شده است. به طور خاص، سیاست‌گذاران حسابداری ابراز نگرانی

<sup>۱</sup> Audit Effort Theory

کرده‌اند که عدم تنوع جنسیتی در مؤسسات حسابداری می‌تواند کیفیت حسابداری را کاهش دهد (پری و همکاران، ۲۰۲۳). در حوزه‌های روانشناسی شناختی، اقتصاد رفتاری و حسابداری، تفاوت‌های جنسیتی و اثرات آنها بر نتایج اقتصادی مورد توجه بسیاری قرار گرفته است. یافته‌ها نشان می‌دهد که سطح تحمل ریسک، مشارکت کاری و مسئولیت‌پذیری بین زن و مرد متفاوت است (رحمن و همکاران، ۲۰۲۳). طبق نظریه جامعه‌پذیری نقش جنسیت<sup>۱</sup>، تفاوت‌های زیادی در نحوه تفکر مردان و زنان وجود دارد و آنها احساس متفاوتی درباره درست و نادرست دارند (اووسو و همکاران، ۲۰۲۲). کاظمی‌علوم و همکاران (۱۳۹۸)، حضور زنان در ارکان نظام راهبری شرکت‌ها را روشی مناسب برای بهبود نظارت بر مدیریت و کیفیت گزارشگری مالی می‌دانند. ایمانی‌برندق و همکاران (۱۳۹۷) دریافتند که با حضور نماینده زن در هیات مدیره، همگنی هیات مدیره از بین رفته و فرآیند کنترل و نظارت دقیق‌تر می‌گردد. ها و همکاران (۲۰۲۱) در پژوهشی با عنوان اثرات جنسیت شرکای حسابداری بر نتایج حسابداری به این نتیجه رسیدند که کیفیت حسابداری شرکای زن از شرکای مرد بهتر است.

تفاوت‌های جنسیتی در گزارشگری مالی، مدیریت ریسک و همچنین حسابداری همواره وجود داشته و مورد بحث قرار گرفته است (فرانکوئور و همکاران، ۲۰۱۹؛ گارسیا بلاندون و همکاران، ۲۰۱۹؛ زلاتا و همکاران، ۲۰۱۹). به عنوان نمونه زنان نسبت به ریسک حساس‌تر هستند، ریسک‌های بیشتری را درک می‌کنند، در رفتارهای کم ریسک شرکت می‌کنند و انتخاب‌های پر ریسک کمتری دارند (هو و همکاران، ۲۰۱۵؛ فرانسیس و همکاران، ۲۰۱۵). همچنین، مطالعات قبلی شواهدی را مبنی بر ریسک‌گریزتر بودن حسابرسان زن ارائه می‌دهند (هاردیس و همکاران، ۲۰۱۳؛ ایتون و همکاران، ۲۰۱۳؛ نخیلی و همکاران، ۲۰۱۸) و بیان می‌کنند که حسابرسان زن بیشتر در معرض تضاد منافع شخصی قرار دارند (آلدرمن، ۲۰۱۷). حسابرسان زن تحریف‌های با اهمیت بیشتری را شناسایی می‌کنند (بریش و برانسون، ۲۰۰۹) و با احتمال بیشتری اظهارنظر ابهام در تداوم فعالیت صادر می‌کنند (هاردیس و همکاران، ۲۰۱۶). همچنین حسابرسان زن در پردازش اطلاعات (چانگ و مونرو، ۲۰۰۱) و قضاوت‌های حسابداری (اودانل و جانسون، ۲۰۰۱) مؤثرتر هستند. آنها تمایل بیشتری به رعایت قوانین و مقررات دارند، سطوح بالاتری از استدلال اخلاقی دارند و اخلاقی‌تر هستند (کارجلاین و همکاران، ۲۰۱۸).

تبعیض جنسیتی توضیح دیگری برای رفتار حسابرسان زن است. برخی از مطالعات تأثیر جنسیت حسابرس را بر نتایج حسابداری به تبعیض جنسیتی در مؤسسات حسابداری مرتبط می‌دانند (لی و همکاران، ۲۰۱۹؛ لنوکس و وو، ۲۰۱۸؛ دالتون و همکاران، ۲۰۱۴). حسابرسان زن

<sup>۱</sup> Socialization the Role of Gender

باید مهارت‌های بالاتری داشته باشند و تلاش بیشتری برای رسیدن به موقعیت‌های پیش‌رو و سمت‌های مدیریتی ارشد انجام دهند (نوسوشن و جونزگارد، ۲۰۱۷). حسابرسان زن تمایل دارند مسئولیت‌های خود را بیش از حد برآورد کنند و تصمیماتی اتخاذ کنند که ممکن است بر دامنه وظایف و عملکرد آنها تأثیر بگذارد (فونداس و ساسالوس، ۲۰۰۰؛ ایتون و همکاران، ۲۰۱۳) که اغلب به این معنی است که آنها بسیار سخت کار می‌کنند و منابع بیشتری را به وظایف حسابرسی اختصاص می‌دهند. تأثیر تبعیض جنسیتی در مؤسسات بزرگ حسابرسی بر کیفیت حسابرسی و همچنین تأثیر عدم قرار گرفتن کافی حسابرسان زن در معرض وظایف مهم و پیچیده در سال‌های اخیر باعث افزایش بحث و جلب توجه بیشتر شده است (گارسیا بلاندون و همکاران، ۲۰۱۹). شواهد تجربی نشان می‌دهد که حضور زنان در مؤسسات حسابرسی بسیار کم و اغلب در نقش‌های کم‌اهمیت است، در حالی که مردان همچنان غالب هستند (اندرسون و همکاران، ۲۰۰۵). مؤسسات حسابرسی به‌طور طولانی‌مدت به دلیل تبعیض جنسیتی در تخصیص وظایف حسابرسی مورد انتقاد قرار گرفته‌اند (لنوکس و وو، ۲۰۱۸). به دلیل تفاوت‌های شناختی و روان‌شناختی بین شرکای زن و مرد حسابرسی و همچنین قرار نگرفتن کمتر زنان در وظایف مهم و پیچیده، شرکای زن حسابرسی، ریسک‌های بیشتری را در فرآیند حسابرسی درک می‌کنند (هاردیس و همکاران، ۲۰۱۶) و به‌طور کلی نگرش محتاطانه‌تری نسبت به ریسک دارند (نخیلی و همکاران، ۲۰۲۰).

طبق نظریه نمایندگی، ذینفعان از حسابرسان می‌خواهند که واحد مورد حسابرسی را بطور کامل و دقیق حسابرسی نمایند تا اظهار نظر حسابرسان مستقل قابلیت اتکا و اعتبار بیشتری داشته باشد. بر این اساس انتظار می‌رود که ویژگی‌های شخصیتی و جنسیتی حسابرسان باعث شود که سطح ریسک‌پذیری، احتمال ریسک دادخواهی، دقت انجام امور پروژه حسابرسی و حساسیت نسبت به پیامدهای افشای جزئیات و مسائل صاحبکار در بین حسابرسان مرد و زن متفاوت باشد. یافته‌های پژوهش هاو و همکاران (۲۰۲۲) اهمیت تأثیر جنسیت حسابرسان بر نتایج و خروجی‌های حسابرسی را تأیید می‌کند. کاظمی و همکاران (۱۴۰۰) بیان می‌کنند حسابرسان زن به علت ریسک‌گریزی و محافظه‌کاری بالا و رعایت اصول اخلاقی و همچنین ریسک بالای دادرسی با تلاش و رسیدگی بیشتر در انجام فعالیت حسابرسی، نقش مهمی در شناسایی و جلوگیری از رفتارهای فرصت‌طلبانه مدیریت، تقویت شفافیت محیط اطلاعاتی و کیفیت گزارشگری مالی دارند و مانع تجمیع توده‌ای از اطلاعات و اخبار منفی می‌شوند. بر اساس یافته‌های پژوهش خواجهی و احمدی‌فارسانی (۱۴۰۰) جنسیت تأثیر قابل توجهی بر شیوه‌ای که در آن اطلاعات جمع‌آوری و پردازش می‌شوند دارد. همچنین شیوه‌های پردازش اطلاعات در زنان نسبت به مردان متفاوت است. اودانل و جانسون (۲۰۰۱) بیان می‌نمایند که حسابرسان زن در حسابرسی به‌طور عمومی از مردان ریسک‌گریزترند و بنابراین در حسابرسی شواهد بیشتری را

جمع‌آوری می‌کنند. بپاری و همکاران (۲۰۲۳) و کچلمایر و همکاران (۲۰۱۴) معتقدند حسابرسان ممکن است از افشای مسائل عمده حسابداری برای به حداقل رساندن مسئولیت قانونی خود استفاده کنند. آنها معتقدند افشای مسائل عمده حسابداری بر ادراک ریسک و مسئولیت قانونی شرکای حسابداری تأثیر می‌گذارد. بر این اساس انتظار می‌رود که تفاوت‌های فردی و جنسیتی حسابرسان منجر به سطح افشای متفاوتی از مسائل عمده صاحبکاران گردد.

### پیشینه پژوهش‌های خارجی

پژوهش‌های تجربی درباره مسائل عمده حسابداری تقریباً از زمان تدوین و الزام استاندارد بین‌المللی مسائل عمده حسابداری در سال ۲۰۱۶ آغاز گردید. با این حال پژوهش‌های حوزه تنوع جنسیتی در حسابداری و به‌ویژه حسابداری به چند دهه پیش برمی‌گردد. در ادامه نتایج تجربی بخشی از این پژوهش‌ها ارائه می‌شود.

گلد و همکاران (۲۰۰۹) به این نتیجه رسیدند که حسابرسان زن زودتر و آسان‌تر متقاعد می‌شوند، بنابراین اظهارنظر اولیه خود را بیشتر تعدیل می‌کنند؛ اما حسابرسان مرد اظهارنظر اولیه تعدیل شده کمتری دارند.

هاردیس و همکاران (۲۰۱۳) نشان دادند حسابرسان زن حق‌الزحمه حسابداری بیشتری را مطالبه نموده و این موضوع منجر به افزایش کیفیت حسابداری می‌شود.

مونتنگرو و براس (۲۰۱۵) دریافتند که جنسیت حسابرس بر کیفیت حسابداری، عملکرد حسابرس، هزینه‌های حسابداری و نگرش حسابرس در مقابل خطرات حسابداری تأثیرپذیر است و حسابرسان زن کیفیت حسابداری بهتری را ارائه می‌دهند.

رید و همکاران (۲۰۱۹) رابطه معناداری بین افشای مسائل عمده حسابداری و حق‌الزحمه حسابداری نیافتند.

سوتیپون (۲۰۲۱) دریافت که گزارش مسائل عمده حسابداری به دلیل این که منجر به تلاش بیشتر حسابرسان می‌گردد، کیفیت حسابداری را افزایش می‌دهد.

کاماچو و همکاران (۲۰۲۱) دریافتند که بین تعداد زیاد مسائل عمده حسابداری در گزارش حسابرس مستقل و احتمال درماندگی مالی رابطه مثبت معناداری وجود دارد.

فرا و همکاران (۲۰۲۲) نشان دادند صاحبکاران با سازوکارهای حاکمیت شرکتی بهتر و پایدارتر، تمایل کمتری به دریافت مسائل عمده حسابداری دارند.

پری و همکاران (۲۰۲۳) نشان دادند که جفت‌های شریک حسابداری با تنوع جنسیتی، کیفیت حسابداری را در مقایسه با جفت‌های شریک همجنس بهبود می‌بخشند.

راهامان و بویان (۲۰۲۴) نشان دادند که افشای مسائل عمده حسابداری منجر به کاهش تأخیر در گزارش حسابداری مستقل می‌شود.

یافته‌های پژوهش کاماچو-مینانو و همکاران (۲۰۲۴) نشان می‌دهد که مسائل عمده حسابرسی افشاء شده توسط حسابرسان، قدرت توضیحی قابل توجهی در ارزیابی سطح ریسک ورشکستگی مالی موجود در شرکت صاحبکار دارند. به طور خاص، آنها نشان دادند که هر چه تعداد مسائل عمده حسابرسی بیشتر باشد، سطح درماندگی مالی موجود در شرکت بالاتر خواهد بود.

سیریسوان و همکاران (۲۰۲۴) دریافتند که اندازه حسابرسان، حق الزحمه حسابرسی و استقلال حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری بر افشای مسائل عمده حسابرسی دارند. مبارک و العامر (۲۰۲۴) دریافتند جنسیت و تجربه کاری حسابرسان بر توانایی آنها در طبقه‌بندی صحیح مسائل عمده حسابرسی تأثیر دارد.

#### پیشینه پژوهش های داخلی

علوی طبری و همکاران (۱۳۹۱) به بررسی تأثیر تنوع جنسیتی بر کیفیت حسابرسی مستقل پرداختند. نتایج آنها نشان داد، تفاوت جنسیتی بر رابطه بین کیفیت حسابرسی و توانایی حل مسئله حسابرسان تأثیرگذار است، اما بر رابطه بین کیفیت حسابرسی و ریسک حسابرسی و نیز رابطه بین کیفیت حسابرسی و استقلال تأثیر ندارد.

سپاسی و همکاران (۱۳۹۵) نشان دادند که یک مدیر زن در هیئت‌مدیره بر عملکرد مالی شرکت تأثیرگذار است و از این طریق ارزش شرکت را نیز تحت تأثیر خود قرار می‌دهد. ایمانی برندق و همکاران (۱۳۹۶) به بررسی تأثیر تنوع جنسیتی اعضای کمیته حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی پرداختند. نتایج نشان داد که حضور حداقل یک نماینده زن در کمیته حسابرسی می‌تواند حق الزحمه حسابرسی را کاهش دهد که مطابق با دیدگاه عرضه در این زمینه است.

یافته‌های پژوهش ایمانی‌برندق و همکاران (۱۳۹۷) حاکی از تأثیر منفی حضور حداقل یک نماینده زن در ترکیب هیئت‌مدیره بر احتمال وجود ضعف در کنترل‌های داخلی شرکت‌ها است. نتایج پژوهش جعفری نسب و همکاران (۱۳۹۸) حاکی از آن است که از دیدگاه حسابرسان افشای مسائل عمده حسابرسی منجر به افزایش ارزش اطلاعاتی و کاهش یکنواختی گزارش حسابرسان، افزایش مسئولیت حرفه‌ای و قانونی حسابرسان، بهبود تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران، بهبود کیفیت حسابرسی و بهبود گزارشگری مالی خواهد شد.

عباسپور ثانی و همکاران (۱۴۰۱) دریافتند افشای موارد کلیدی گزارش حسابرسی بر عدم موفقیت کسب و کار شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران تأثیر منفی و معناداری دارد.

جامعی و حیدری (۱۴۰۲) دریافتند که بین جنسیت حسابرسان و تعهدات اختیاری رابطه مثبت و معنادار و همچنین بین جنسیت حسابرسان و تجدید آرائه صورت‌های مالی رابطه مثبت

و معناداری وجود دارد. نتایج آنها حاکی از آن است حسابرسی صورت‌های مالی توسط حسابرسان زن باعث افزایش تعهدات اختیاری و تجدید ارائه صورت‌های مالی می‌شود که این امر باعث کاهش کیفیت خدمات حسابرسی می‌شود.

قائمی و همکاران (۱۴۰۳) ارتباط «تعداد مسائل عمده حسابرسی» افشا شده در گزارش‌های حسابرسی با «اندازه مؤسسه حسابرسی»، «نوع اظهارنظر حسابرس» و «پیچیدگی واحد تجاری مورد رسیدگی» را بررسی نمودند که نتایج آنها نشان داد در سطح کل صنایع و نیز گروه صنایع، تعداد مسائل عمده حسابرسی با هیچ یک از این متغیرها، رابطه معناداری ندارد و فقط در صنایع بیمه، بانک‌ها و نهادهای مالی واسط، تعداد مسائل عمده افشا شده در گزارش حسابرسی با پیچیدگی واحد تجاری، رابطه مثبت دارد.

اسکندر و صافدل (۱۴۰۳) نشان دادند علت اصلی نیاز به افشای مسائل عمده حسابرسی، همگامی با مراجع بین‌المللی در جهت افزایش محتوای اطلاعاتی گزارشات حسابرسی و الزام آن از سوی سیاست‌گذاران حرفه بوده است.

موضوع جنسیتی در حسابداری و حسابرسی در سال‌های اخیر در پژوهش‌های خارجی و نیز داخل کشور مورد توجه قرار گرفته است. پژوهش‌های داخلی این حوزه بیشتر متمرکز بر تنوع جنسیتی اعضای کمیته حسابرسی و تنوع جنسیتی اعضای هیئت مدیره بوده است و کمتر تنوع جنسیتی شرکای حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته است. در پژوهش‌های خارجی نیز تاثیر تنوع جنسیتی شرکای موسسه حسابرسی بر مسائل عمده حسابرسی به تعداد معدودی و به‌ویژه در کشورهای توسعه‌یافته مورد مطالعه قرار گرفته است و نیاز به بررسی و مطالعه این موضوع در کشورهای در حال توسعه مانند ایران با توجه به حضور فزاینده زنان در حرفه حسابرسی در سال‌های اخیر و موقعیت فرهنگی و اجتماعی خاص کشور وجود دارد.

### ۳- فرضیه پژوهش

حسابرسی، فرایندی مبتنی بر قضاوت است و کیفیت قضاوت نیز با ویژگی‌های حسابرس از جمله جنسیت مرتبط است. پژوهش‌های پیشین به‌وضوح نقش تفاوت‌های جنسیتی را در پروژه‌های حسابرسی نشان می‌دهند؛ این موضوع حاکی از آن است که واکنش‌های متفاوت به الزامات مسائل عمده حسابرسی جدید بین جنسیت‌ها ایجاد می‌شود. انتظار می‌رود با افزایش تنوع جنسیتی اعضای گروه‌های حسابرسی، حسابرسان تمایل بیشتری برای ارائه دیدگاه‌ها و تجربیات مختلف داشته باشند که کیفیت افشای حسابرسی را افزایش می‌دهد. در این راستا نتایج پژوهش بپاری و همکاران (۲۰۲۳) نشان می‌دهد که حسابرسان زن مسائل عمده حسابرسی را با تغییرات زمانی کمتری گزارش می‌دهند، به این معنا که تمایل کمتری به حذف مسائل عمده

حسابرسی قدیمی دارند. تحلیل‌های بیشتر آنها نشان داد که تفاوت بین شرکای زن و مرد حسابرسی با افزایش تجربه شرکای زن یا در صورتی که شریک زن دارای مدرک کارشناسی حسابداری باشد، کاهش می‌یابد. خودشیفتگی شرکای زن حسابرسی نیز شکاف جنسیتی در تغییرات زمانی مسائل عمده حسابرسی را کاهش می‌دهد. بیاری و همکاران (۲۰۲۲) نشان دادند که شرکای زن حسابرسی تعداد بیشتری مسائل عمده حسابرسی گزارش می‌کنند. آنها همچنین دریافتند حسابرسان زن تعداد بیشتری مسائل عمده حسابرسی مرتبط با حساب‌ها و تعداد کمتری مسائل عمده حسابرسی مرتبط با واحدهای تجاری گزارش می‌کنند، در حالی که مسائل عمده حسابرسی مرتبط با واحدهای تجاری اهمیت بیشتری نسبت به مسائل عمده حسابرسی مرتبط با حساب‌ها دارند. همچنین عبدالفتاح و همکاران (۲۰۲۱) نشان دادند شرکای حسابرسی زن تمایل دارند ریسک‌های بیشتری را درک کنند و مسائل عمده حسابرسی بیشتری را افشا می‌کنند و همچنین آنها اطلاعات دقیق‌تر و با جزئیات بیشتری درباره مسائل عمده حسابرسی نسبت به حسابرسان مرد ارائه می‌دهند. آنها همچنین دریافتند حسابرسان زن مسائل عمده بیشتری، با طول بیشتر و با لحن منفی‌تری نسبت به مردان گزارش می‌کنند. هی و ریوای (۲۰۲۴) دریافتند تنوع جنسیتی شریک موسسه حسابرسی تأثیر معناداری بر تعداد مسائل عمده حسابرسی افشا شده و نیز طول توضیحات بند مسائل عمده حسابرسی دارد. آنها همچنین دریافتند که ترکیب تنوع جنسیتی، به‌ویژه زمانی که توسط شرکای حسابرسی زن رهبری می‌شود، تأثیر بارزتری بر توضیحات مسائل عمده حسابرسی دارد. بر اساس استدلال‌ها و نتایج و شواهد پژوهش‌های پیشین، انتظار می‌رود که حسابرسان زن به دلیل نگرش ریسک‌گریزی، رویکرد محافظه‌کاری و برآورد بیش از حد مسئولیت‌ها احتمالاً مسائل عمده بیشتری را شناسایی کرده و آنها را با جزئیات بیشتر گزارش کنند. از آنجا که شناسایی و افشای مسائل عمده حسابرسی تابعی از قضاوت حرفه‌ای حسابرسان و نیز نگرش‌های شخصی آنان به ریسک حسابرسی است، ممکن است جنسیت حسابرسان نقش مهمی در شناسایی و افشای مسائل عمده حسابرسی ایفا کند. بر این اساس فرضیه این پژوهش به شرح زیر تدوین می‌شود.

**فرضیه پژوهش:** تنوع جنسیتی شریک موسسه حسابرسی بر افشای مسائل عمده حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری دارد.

#### ۴- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از لحاظ نتیجه اجرا، کاربردی، از نظر فرآیند اجرا، کمی، از نظر هدف، توصیفی و از نظر بعد زمانی، طولی است. برای آزمون فرضیه پژوهش از تحلیل رگرسیون چندگانه با داده‌های ترکیبی استفاده شده است. جامعه آماری پژوهش شرکت‌های پذیرفته شده در بورس

اوراق بهادار تهران در بازه ۱۴۰۲-۱۳۹۷ تشکیل شده است که پایان سال مالی آنها منتهی به پایان اسفند ماه هر سال باشد و در طول دوره بررسی، تغییر سال مالی نداشته باشند، از شرکتهای فعال در صنایع بیمه‌ای، بانکی، سرمایه‌گذاری مالی، هلدینگ‌ها و لیزینگ‌ها نباشند و در طول دوره تحت مطالعه، داده‌های آنها به طور کامل در دسترس باشد. با اعمال شرایط مذکور، حجم مشاهدات به ۱۰۸ شرکت (۶۴۸ سال-شرکت) رسیده است. همچنین داده‌های پژوهش از صورت‌های مالی منتشر شده در سایت کدآل و نرم‌افزار ره‌آورد نوین استخراج شد. پس از استخراج داده‌ها و محاسبه مقدار متغیرها، با استفاده از نرم‌افزارهای اکسل<sup>۱</sup> ۲۰۱۶ و ایویوز<sup>۲</sup> نسخه ۱۰ به تجزیه‌تحلیل یافته‌ها پرداخته شده است.

به منظور بررسی تأثیر تنوع جنسیتی شریک موسسه حسابرسی بر افشای مسائل عمده حسابرسی از مدل (۱) استفاده شده است. این مدل مطابق با پژوهش بیاری و همکاران (۲۰۲۳) و عبدالفتاح و همکاران (۲۰۲۱) است که بر اساس محیط پژوهشی ایران کمی تعدیل شده است. منظور از تعدیل مدل پژوهش آن است که برخی از متغیرهای کنترلی استفاده شده در پژوهش‌های مذکور نظیر حق‌الزحمه خدمات غیرحسابرسی در محیط ایران افشاء نشده و یا قابل سنجش نبوده و در نتیجه از مدل پژوهش حذف شده‌اند. همچنین با بررسی نتایج تجربی پژوهش‌های پیشین داخلی و خارجی، چند متغیر کنترلی موثر بر افشای مسائل عمده حسابرسی نیز اضافه شده است.

$$\begin{aligned} KAM_{i,t} = & \beta_0 + \beta_1 GENDER_{i,t} + \beta_2 AUDIT FEE_{i,t} \\ & + \beta_3 AUD CHANGE_{i,t} + \beta_4 BIG_{i,t} \\ & + \beta_5 AUD TENURE_{i,t} + \beta_6 SIZE_{i,t} + \beta_7 LEV_{i,t} \\ & + \beta_8 ROA_{i,t} + \beta_9 LIQUIDITY_{i,t} + \beta_{10} LOSS_{i,t} \\ & + \beta_{11} INDU_{i,t} + \beta_{12} YEAR + \varepsilon_{i,t} \end{aligned} \quad \text{مدل (۱)}$$

متغیر وابسته پژوهش حاضر، مسائل عمده حسابرسی (KAM) است. طبق استاندارد شماره ۷۰۱ حسابرسی ایران، مسائل عمده حسابرسی، مسائلی هستند که به قضاوت حرفه‌ای حسابرس در حسابرسی صورت‌های مالی دوره جاری، دارای بیشترین اهمیت و مستلزم توجه خاص حسابرس در انجام کار حسابرسی بوده است. همچنین طبق بند ۱۵ استاندارد حسابرسی مذکور، مساله‌ای که طبق استاندارد ۷۰۵، سبب تعدیل اظهارنظر می‌شود و یا طبق استاندارد ۵۷۰، ابهامی بااهمیت در ارتباط با رویدادها یا شرایطی ایجاد می‌کند که می‌تواند باعث تردیدی عمده نسبت به توانایی واحد تجاری برای تداوم فعالیت شود، ماهیتاً جزو مسائل عمده حسابرسی محسوب می‌شود.

<sup>۱</sup>. Excel

<sup>۲</sup>. Eviews

با توجه به این ویژگی‌ها، دامنه تشخیص مسائل عمده حسابرسی از نظر صراحت بیان در گزارش حسابرسی، در سه طبقه مجزا قرار می‌گیرند: (۱) مسائل عمده حسابرسی (صریح)، (۲) مبانی بند اظهارنظر مشروط و مردود (ضمنی) و (۳) ابهام بااهمیت درباره تداوم فعالیت (ضمنی). بر اساس این‌که استاندارد حسابرسی ۷۰۱ از ۱ فروردین ۱۴۰۱ لازم‌الاجرا گردید، به منظور جمع‌آوری اطلاعات لازم برای اندازه‌گیری این متغیر پژوهش، اطلاعات مسائل عمده حسابرسی در دو بازه زمانی قبل از ۱ فروردین ۱۴۰۱ و پس از آن، به شرح زیر از گزارش‌های حسابرسی منتشره جمع‌آوری شده است:

✓ تعداد مسائل عمده حسابرسی مربوط به پس از تاریخ ۱ فروردین ۱۴۰۱ از گزارش‌های حسابرسی صادره شرکت نمونه، مطابق استاندارد حسابرسی ۷۰۱ و بر اساس ۳ طبقه فوق‌الذکر جمع‌آوری شد.

✓ برای جمع‌آوری تعداد مسائل عمده حسابرسی شرکت نمونه، برای قبل از تاریخ ۱ فروردین ۱۴۰۱، بر اساس دستورالعمل زیر اقدام گردید.

۱. بندهای مبانی اظهارنظر مشروط و مردود شرکت نمونه، معادل است با مسائل عمده حسابرسی.

۲. بند تاکید بر مطلب خاص با موضوع ابهام بااهمیت درباره تداوم فعالیت شرکت نمونه، معادل است با مسائل عمده در حسابرسی.

۳. موضوع مندرج در بند مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسی سال ۱۴۰۱ شرکت نمونه که در گزارش حسابرسی سال ۱۴۰۰ و پیش از آن شرکت نمونه، در بند تاکید بر مطلب خاص درج شده بود.

پس از مشخص شدن مسائل عمده حسابرسی، در این پژوهش به پیروی از پژوهش پینتو و مورایس (۲۰۱۹) از تعداد مسائل عمده حسابرسی مندرج در گزارش حسابرس مستقل استفاده شده است.

متغیر مستقل این پژوهش تنوع جنسیتی شریک موسسه حسابرسی (GENDER) است که متغیری دو وجهی است. اگر یکی از امضاءکنندگان گزارش حسابرسی مستقل، زن باشد عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر.

متغیرهای کنترلی این پژوهش نیز در ادامه تبیین شده است.

حق‌الزحمه حسابرسی (AUDIT FEE): برابر است با لگاریتم طبیعی حق‌الزحمه حسابرسی شرکت (رید و همکاران، ۲۰۱۹).

**تغییر حسابرس (AUD CHANGE):** تغییر حسابرس متغیر دو وجهی است. چنانچه حسابرس شرکت در سال مورد نظر، تغییر کرده باشد عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر. لی و همکاران (۲۰۱۲) بیان می‌کنند با توجه به این که با تغییر حسابرس، حسابرس جدید دامنه فعالیت خود را به دلیل عدم آشنایی قبلی با واحد تجاری مورد بررسی و کسب سطح اطمینان معقول از کنترل داخلی و سایر موارد مرتبط با گزارش حسابرسی گسترده‌تر می‌کند، انتظار می‌رود تغییر حسابرس منجر به افشای بیشتری گردد.

**اندازه مؤسسه حسابرسی (BIG):** عبارت است از چنانچه سازمان حسابرسی یا مؤسسات رتبه الف عضو جامعه حسابداران رسمی باشد، عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر. **دوره تصدی حسابرس (AUD TENURE):** دوره تصدی حسابرس به عنوان تعداد سال‌های انباشته از زمانی که حسابرس فعالیت خود را برای اولین سال در واحد مورد رسیدگی آغاز کرده است، تعریف می‌شود. با افزایش دوره تصدی، حسابرس درک کامل‌تری از عملیات شرکت پیدا می‌کند. از طرفی می‌توان بیان نمود که حسابرسان با سابقه بیشتر و دوره تصدی طولانی‌تر نسبت به شرکت صاحبکار دانش و اطلاعات کامل‌تری دارند و به درک بهتری نسبت به عملیات شرکت دست یافته‌اند (حبیب و همکاران، ۲۰۱۹؛ دوراند، ۲۰۱۹). بنابراین انتظار می‌رود دوره تصدی حسابرسان منجر به شناسایی و افشای بیشتری مسائل عمده حسابرسی گردد.

**اندازه شرکت (SIZE):** برابر است با لگاریتم طبیعی مجموع دارایی‌های شرکت در پایان دوره مالی. یافته‌های پژوهش پینتو و مورایس (۲۰۱۹) نشان می‌دهد که شرکت‌های بزرگ، انگیزه بیشتری برای مشارکت در گزارش‌های مالی جسورانه داشته و احتمالاً مسائل عمده حسابرسی بیشتری خواهند داشت.

**اهرم مالی (LEV):** نسبت جمع بدهی به جمع دارایی‌ها در پایان دوره. شرکت‌های با اهرم مالی بالا ریسک حسابرسی بیشتری دارند (حبیب و بویان، ۲۰۱۱) و احتمالاً دارای مسائل عمده حسابرسی بیشتری نیز باشند.

**بازده دارایی‌ها (ROA):** نسبت سود خالص تقسیم بر جمع داراییها در پایان دوره مالی. **زیان شرکت (LOSS):** برابر است با اگر شرکت در سال جاری زیان داشته باشد عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر. زیان‌های سنوات قبل ریسک حسابرسی را افزایش (دوتلمن و همکاران، ۲۰۱۵) و در نتیجه ممکن است موجب افزایش مسائل عمده حسابرسی شود.

**نقدینگی (LIQUIDITY):** مجموع دارایی‌های جاری تقسیم بر بدهی‌های جاری. با توجه به این که مسائل عمده حسابرسی شرکت‌ها در صنایع مختلف، متفاوت است، اثرات صنعت که مبین نوع صنعت است، با استفاده از متغیر ساختگی دو وجهی سنجیده شده است. همچنین برای در نظر گرفتن اثرات تصادفی سال نیز از متغیر ساختگی دو وجهی استفاده شده است.

### ۵- یافته‌های پژوهش

جدول (۱) آمار توصیفی مربوط به متغیرهای کمی و کیفی پژوهش را نشان می‌دهد که بیانگر مقادیر توصیفی برای هر متغیر به صورت جداگانه است.

جدول ۱. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	نماد	میانگین	میانه	بیشینه	کمینه	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی
مسائل عمده حسابرسی	KAM	۰/۹۸۳۰	۰/۰۰۰۰	۹/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۱/۵۶۹۰	۱/۹۳۲۰	۶/۸۳۶۸
حق الزحمه حسابرسی	AUDITFEE	۷/۸۱۹۹	۷/۷۸۹۰	۱۰/۹۴۲۳	۴/۹۶۲۸	۰/۹۲۸۰	۰/۳۳۴۵	۳/۳۶۰۳
دوره تصدی حسابرس	AUD TENURE	۴/۱۷۵۹	۲/۵۰۰۰	۲۳/۰۰۰۰	۱/۰۰۰۰	۴/۴۳۶۰	۱/۹۱۳۹	۵/۸۷۱۳
اندازه شرکت	SIZE	۱۵/۵۱۵۴	۱۵/۲۸۸۴	۲۱/۵۷۱۷	۱۱/۳۶۱۱	۱/۷۴۶۷	۰/۷۷۴۷	۳/۵۶۷۹
اهرم مالی	LEV	۰/۵۰۲۶	۰/۴۹۸۴	۱/۳۴۵۵	۰/۰۲۵۹	۰/۲۱۶۸	۰/۳۱۸۶	۳/۲۳۹۱
بازده دارایی‌ها	ROA	۰/۱۹۸۳	۰/۱۸۳۴	۰/۶۹۹۸	-۰/۵۶۲۹	۰/۱۶۷۵	۰/۲۱۲۲	۳/۶۴۹۸
نقدینگی	LIQUIDITY	۱/۹۵۹۱	۱/۵۴۰۶	۹/۴۱۲۴	۰/۲۱۴۷	۱/۵۹۰۸	۵/۸۰۶۸	۱۶/۹۳۰۹
نام متغیر	نماد	فراوانی (تعداد)		فراوانی (درصد)				
		۱	۰	۱	۰			
تنوع جنسیتی شریک موسسه حسابرسی	GENDER	۸۶	۵۶۲	٪۱۳	٪۸۷			
تغییر حسابرس	AUDITORCHANGE	۱۷۱	۴۷۷	٪۲۶	٪۷۴			
اندازه مؤسسه حسابرسی	BIG	۵۰۷	۱۴۱	٪۷۸	٪۲۲			
زیان شرکت	LOSS	۳۶	۶۱۲	٪۶	٪۹۴			

در نمونه انتخابی، ۳۵۰ گزارش حسابرسی، فاقد بند مسائل عمده حسابرسی است. همچنین حداکثر تعداد بند مسائل عمده حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار ۹ مورد است. میانگین تعداد مسائل عمده حسابرسی در مشاهدات پژوهش حاضر نیز ۰/۹۸۳۰ است. این موضوع نشان می‌دهد که تقریباً در هر شرکت ۱ مساله عمده (مسائل عمده حسابرسی یا اظهارنظر تعدیل شده یا ابهام بااهمیت درباره تداوم فعالیت) وجود داشته است. میانگین و میانه لگاریتم طبیعی حق‌الزحمه حسابرسی برای شرکت‌های نمونه به ترتیب برابر با ۷/۸۱۹۹ و ۷/۷۸۹۰ است. میانگین دوره تصدی حسابرس تقریباً ۴ سال است. بیشینه این متغیر ۲۳ سال است که مربوط به شرکت خودروسازی سایپا و کمینه آن نیز ۱ سال است که نشان دهنده این است که در برخی از شرکت‌های نمونه، حسابرس تنها به مدت یک سال حسابرس آن شرکت بوده است. میانگین برای اندازه شرکت برابر با ۱۵/۵۱۵۴ است. میانگین اهرم مالی برای شرکت‌های نمونه برابر با ۰/۵۰۲۶ است. میانه‌ی اهرم مالی شرکت ۰/۴۹۸۴ است که نشان می‌دهد تقریباً نیمی از داده‌های این متغیر بالای این عدد و نیمی دیگر کمتر از این مقدار است که این

رقم هر چه به صفر نزدیک شود، یعنی اهرم مالی کوچکتر شود، نشان می‌دهد که بدهی‌های شرکت در مقابل دارایی‌های آن ناچیز است. بیشینه این متغیر ۱/۳۴۵۵ است و این بدان معناست که در برخی از شرکت‌ها میزان بدهی بیش از دارایی‌ها بوده است. میانگین بازده دارایی‌ها برابر با ۰/۱۹۸۳ است. حداقل بازده دارایی‌ها برابر با ۰/۵۶۲۹- است. منفی بودن این عدد بدین مفهوم است که در برخی از مشاهدات، شرکت‌ها دارای زیان بوده‌اند. میانگین نقدینگی یا نسبت دارایی‌های جاری بر بدهی‌های جاری شرکت‌های نمونه پژوهش ۱/۹۵۹۱ است.

آمار توصیفی متغیرهای کیفی (متغیرهای دارای دو ارزش صفر و یک) پژوهش نیز در جدول ۱ ارائه شده است. به‌طور کلی در ۸۶ مورد مشاهده این پژوهش (۱۳/۲۷٪)، حساب‌برسان زن گزارش حسابرسی مستقل را امضا نموده‌اند که بیانگر تنوع جنسیتی شریک مؤسسه حسابرسی است. در ۱۷۱ مشاهده نیز حساب‌برس شرکت تغییر داشته است. در ۵۰۷ مشاهده، مسئولیت حسابرسی بر عهده سازمان حسابرسی یا مؤسسات دارای رتبه کنترل کیفیت الف جامعه حسابداران رسمی بوده است. همچنین تقریباً ۶ درصد از شرکت‌های نمونه در صورت‌های مالی خود زیان گزارش نموده‌اند که این شامل ۳۶ شرکت نمونه در پژوهش است. در ادامه آزمون‌های استنباطی ارائه می‌شود.

یکی از فرض‌های اولیه مدل‌های رگرسیون چند متغیره، عدم وجود همبستگی خطی بین متغیرهای توضیحی است که برای بررسی آن، آزمون عامل تورم واریانس و برای پایایی، آزمون لوین، لین و چو اجرا شده است (جدول ۲).

جدول ۲. آزمون لوین، لین و چو و آزمون هم‌خطی

VIF	P-value	LLC	تعداد وقفه	نماد متغیر	نام متغیر
متغیر وابسته	۰/۰۰۰۰	-۱۷/۸۲۴۹	(I.)	KAM	مسائل عمده حسابرسی
۱/۰۳۳۱	۰/۰۰۰۰	-۴/۱۸۸۴	(I.)	GENDER	تنوع جنسیتی شریک مؤسسه
۳/۳۴۳۱	۰/۰۰۰۰	-۱۳/۰۸۸۳	(I.)	AUDITFEE	حق الزحمه حسابرسی
۱/۳۲۳۹	۰/۰۰۰۰	-۱۸/۴۶۷۵	(I.)	AUD CHANGE	تغییر حساب‌برس
۱/۲۰۳۲	۰/۰۱۳۸	-۲/۲۰۱۸	(I.)	BIG	اندازه مؤسسه حسابرسی
۱/۹۰۳۰	۰/۰۰۰۰	-۲۳/۵۷۴۳	(I.)	AUD TENURE	دوره تصدی حساب‌برس
۳/۴۷۰۵	۰/۰۰۰۰	-۸/۶۹۹۵	(I.)	SIZE	اندازه شرکت
۲/۷۹۳۱	۰/۰۰۰۰	-۲۱/۹۴۴۲	(I.)	LEV	اهرم مالی
۲/۹۰۸۳	۰/۰۰۰۰	-۱۹/۰۹۳۴	(I.)	ROA	بازده دارایی‌ها
۱/۹۹۲۷	۰/۰۰۰۰	-۴/۷۵۰۹	(I.)	LIQUIDITY	نقدینگی
۱/۸۰۲۱	۰/۰۰۰۰	-۴/۶۴۷۹	(I.)	LOSS	زیان شرکت

ستون VIF در جدول ۲ نتایج بررسی هم‌خطی بین متغیرهای توضیحی پژوهش را نشان می‌دهد. به‌طور کلی چنانچه مقدار عامل تورم واریانس برای هر یک از ضرایب کمتر از ۱۰ باشد، می‌توان از مشکل هم‌خطی چشم‌پوشی کرد (بنی‌مهد و همکاران، ۱۳۹۵). نتایج این آزمون نشان می‌دهد که بین متغیرهای توضیحی هم‌خطی شدیدی وجود ندارد. با توجه به نتایج آزمون لوین، لین و چو، چون مقدار احتمال آماره LLC برای تمام متغیرها کمتر از ۰/۰۵ است، می‌توان گفت متغیرهای بررسی شده طی دوره پژوهش در سطح پایا بوده و استفاده از این متغیرها در مدل باعث به‌وجود آمدن رگرسیون کاذب نمی‌شود.

جدول (۳) نتایج حاصل از آزمون فرضیه پژوهش را نشان می‌دهد. بر این اساس، سطح معناداری آزمون چاو برابر با ۰/۰۰۰ است که نشان از برتری استفاده از روش داده‌های تابلویی در مقابل داده‌های تلفیقی دارد. بر اساس نتیجه آزمون هاسمن، باید برای برآورد مدل از روش اثرات ثابت در مقابل روش اثرات تصادفی استفاده شود. همچنین نتیجه آزمون بروش پاگان نشان داد که مشکل ناهمسانی واریانس و خودهمبستگی سریالی در مدل پژوهش وجود دارد که برای رفع این مشکل، مدل پژوهش با استفاده از روش حداقل مربعات تعمیم‌یافته، برآورد شد. در ضمن آماره دوربین-واتسون (۱/۵۳۸۲) در بازه استاندارد ۱/۵ تا ۲/۵ قرار گرفته و گویای عدم وجود خودهمبستگی در مدل و حالت مطلوب در فرضیه‌های اصلی مربوط به باقی‌مانده‌ها در تحلیل رگرسیون است. ضریب تعیین و ضریب تعیین تعدیل شده برای مدل به‌ترتیب برابر با ۰/۷۵۵۴ و ۰/۷۰۱۴ به‌دست آمد، بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که در مدل پژوهش حدود ۷۰ درصد از تغییرات متغیر وابسته (مسائل عمده حسابرسی) توسط متغیرهای توضیحی مدل تبیین می‌شوند. معناداری آماره F با مقدار ۰/۰۰۰ بیان‌کننده معناداری کل مدل است.

مقدار ضریب برآورد شده متغیر تنوع جنسیتی شریک موسسه حسابرسی (۰/۰۹۷۱) نشان‌دهنده رابطه مستقیم آن با متغیر وابسته (افشای مسائل عمده حسابرسی) است. همچنین مقدار این ضریب، شدت تأثیر مستقیم متغیر تنوع جنسیتی شریک موسسه حسابرسی بر متغیر وابسته (افشای مسائل عمده حسابرسی) را نشان می‌دهد. مقدار احتمال این متغیر (۰/۰۰۹۸) نشان‌دهنده معناداری این رابطه است. بنابراین، فرضیه پژوهش مبنی بر تأثیر معنادار تنوع جنسیتی شریک موسسه حسابرسی بر افشای مسائل عمده حسابرسی، رد نمی‌شود. به عبارت دیگر، با افزایش تنوع جنسیتی شرکای موسسه حسابرسی، مسائل عمده حسابرسی بیشتری افشاء می‌شود.

جدول ۳. تأثیر تنوع جنسیتی شریک مؤسسه حسابداری بر افشای مسائل عمده حسابداری

$KAM_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 GENDER_{i,t} + \beta_7 AUDIT\ FEE_{i,t} + \beta_8 AUD\ CHANGE_{i,t} + \beta_9 BIG_{i,t} + \beta_{10} AUD\ TENURE_{i,t} + \beta_{11} SIZE_{i,t} + \beta_{12} LEV_{i,t} + \beta_{13} ROA_{i,t} + \beta_{14} LIQUIDITY_{i,t} + \beta_{15} LOSS_{i,t} + \beta_{16} INDU_{i,t} + \beta_{17} YEAR + \varepsilon_{i,t}$					مدل ۱
معناداری	آماره	خطای استاندارد	ضریب برآورده شده	نماد متغیر	متغیر توضیحی
۰/۰۰۹۸	۲/۵۹۳۷	۰/۰۳۷۴	۰/۰۹۷۱	GENDER	جنسیت حسابرسان
۰/۳۲۰۸	۰/۹۹۳۸	۰/۰۲۵۲	۰/۰۲۵۱	AFEE	حق الزحمه حسابداری
۰/۰۰۰۰	۶/۷۲۴۷	۰/۰۱۵۷	۰/۱۰۵۶	AUDITORCHANGE	تغییر حسابرس
۰/۰۷۲۹	-۱/۷۹۷۲	۰/۰۲۹۳	-۰/۰۵۲۷	BIG	اندازه مؤسسه حسابداری
۰/۰۰۰۷	۳/۳۹۴۸	۰/۰۰۶۱	۰/۰۲۰۹	AUDITORTENURE	دوره تصدی حسابرس
۰/۰۶۳۸	-۱/۸۵۷۴	۰/۰۲۱۷	-۰/۰۴۰۴	SIZE	اندازه شرکت
۰/۰۱۰۷	-۲/۵۶۲۱	۰/۱۰۹۹	-۰/۲۸۱۵	LEVERAGE	اهرم مالی
۰/۰۰۲۰	-۳/۱۰۰۸	۰/۱۵۱۳	-۰/۴۶۹۰	ROA	بازده دارایی ها
۰/۰۰۷۴	۲/۶۸۸۷	۰/۰۰۹۷	۰/۰۲۶۰	LIQUIDITY	نقدینگی
۰/۰۱۳۴	۲/۴۸۰۷	۰/۰۹۰۴	۰/۲۲۴۳	LOSS	زیان شرکت
۰/۰۰۰۰	۸/۳۵۶۴	۰/۱۷۰۳	۰/۴۹۸۱	C	مقدار ثابت
تابلویی	نتیجه آزمون چاو	۰/۰۰۰۰	سطح معناداری آزمون چاو	۶/۳۶۳۷	آماره آزمون چاو
اثرات ثابت	نتیجه آزمون هلسمن	۰/۰۴۱۲	سطح معناداری آزمون هلسمن	۱۸/۹۲۶۹	آماره آزمون هلسمن
وجود ناهمسانی واریانس	نتیجه آزمون بروش پاگان	۰/۰۰۴۲	احتمال بروش پاگان	۲/۸۱۴۰	آماره بروش پاگان
۱/۵۳۸۲	آماره دوربین واتسون	۰/۷۰۱۴	ضریب تعیین شده	۰/۷۵۵۴	ضریب تعیین
۰/۰۰۰۰	معناداری آماره F			۱۳/۹۹۲۹	آماره F

### ۶- بحث و نتیجه گیری

به منظور افزایش محتوای اطلاعاتی و کاربردی گزارش‌های حسابداری مستقل و بهبود شفافیت، نهادهای استانداردگذار مجموعه‌ای از اصلاحات را از طریق تغییر شکل و ساختار

استانداردهای حسابرسی معرفی کرده‌اند، مانند استانداردهای بین‌المللی حسابرسی ۷۰۱ که در داخل کشور نیز الزام شده است. از مهم‌ترین این اصلاحات، تغییر در قالب گزارش‌های حسابرسی و الزام به گزارش موارد مسائل عمده حسابرسی است. بر اساس این استاندارد حسابرسان باید مناطق کلیدی ریسک در فرآیند حسابرسی را شناسایی و آن‌ها را به‌عنوان مسائل عمده حسابرسی افشا کنند. حسابرسان باید از قضاوت حرفه‌ای و استدلال‌های شخصی برای شناسایی مسائل عمده حسابرسی استفاده کنند و سپس تصمیم بگیرند چه اطلاعاتی را در مورد مسائل عمده حسابرسی شناسایی شده افشا کنند. بنابراین تجربیات شرکا حسابرسی، سیستم‌های ارزشی، نگرش به ریسک و انگیزه‌های گزارش‌دهی ممکن است بر افشای مسائل عمده حسابرسی تأثیر بگذارد. پس از شناسایی یک مساله عمده حسابرسی، حسابرس باید تصمیم بگیرد چه اطلاعاتی را در مورد آن افشا کند. انتظار استانداردگذاران این بوده است که مسائل عمده حسابرسی گزارش شده محتوای اطلاعاتی گزارش‌های حسابرسی را افزایش دهند. اگرچه در سال‌های اخیر پژوهش‌های فراوانی، تأثیر حسابرسان زن بر ریسک، قضاوت حسابرس و کیفیت حسابرسی را بررسی نموده‌اند، با این حال شواهد و یافته‌های کمی درباره تأثیر جنسیت حسابرسان بر ساختار و محتوای گزارش‌های حسابرسی وجود دارد. بر این اساس و با توجه به نقش با اهمیت حسابرسان در بهبود شفافیت، در این پژوهش به بررسی تأثیر تنوع جنسیتی شریک موسسه حسابرسی بر مسائل عمده حسابرسی پرداخته شده است.

تجزیه و تحلیل یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که رابطه مثبت و معناداری بین تنوع جنسیتی شریک موسسه حسابرسی و افشای مسائل عمده حسابرسی وجود دارد. این نتایج در راستای تأثیر ویژگی‌های حسابرسان بر ساختار و محتوای گزارش حسابرسی مستقل است. یافته‌های پژوهش حاضر با نتایج پژوهش بپاری و همکاران (۲۰۲۲) و عبدالفتاح و همکاران (۲۰۲۱) همسو است. یافته‌های پژوهش حاضر نشان می‌دهد با توجه به آن که شناسایی و افشای مسائل عمده حسابرسی تابعی از قضاوت حرفه‌ای حسابرسان و نیز نگرش‌های متفاوت آنان به ریسک حسابرسی است، تنوع جنسیتی شریک موسسه حسابرسی و افزایش حضور زنان در بین شرکای حسابرسی نقش مهمی در شناسایی و افشای مسائل عمده حسابرسی ایفا می‌کند. همچنین نتایج پژوهش حاکی از آن است که سایر ویژگی‌های حسابرس مانند تغییر حسابرس و دوره تصدی حسابرس تأثیر معناداری بر افشای مسائل عمده حسابرسی دارند. نتایج پژوهش حاکی از آن است که ویژگی‌های روان‌شناختی و شخصیتی حسابرسان بر افشای مسائل عمده صاحبکار در فرآیند حسابرسی تأثیر دارد که حاکی از بهبود اصل شفافیت است. این موضوع بیانگر آن است که حسابرسان زن شاید به دلیل این‌که خواهان کاهش دعاوی حقوقی و بهبود کیفیت حسابرسی هستند، بررسی و ارزیابی دقیق‌تری از مسائل عمده پروژه حسابرسی داشته‌اند. به طور

خلاصه، تنوع جنسیتی در میان حسابرسان و مشارکت حسابرسان زن از نظر میزان ریسک و تفاوت‌های رفتاری، به نظر می‌رسد که فرآیند حسابرسی را بهبود می‌بخشد و در نتیجه شیوه‌های گزارش‌گری مالی شفاف‌تری را به همراه دارد. این نشان می‌دهد که حضور زنان در تیم‌های حسابرسی ممکن است منجر به ارتباطات جامع‌تری پیرامون مسائل و موضوعات مهم حسابرسی شود.

یافته‌های این پژوهش در راستای توسعه ادبیات نظری پژوهش در ایران و نیز بهبود شفافیت گزارش‌گری مالی برای حسابرسان و تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری و حسابرسی مناسب است. افشای مسائل عمده حسابرسی باعث می‌شود تا اطلاعات بیشتری درباره فرآیند حسابرسی و چالش‌های موجود در تهیه صورت‌های مالی به استفاده‌کنندگان ارائه شود. همچنین با الزامی شدن بند مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسی مستقل، حسابرسان با دقت بیشتری به بررسی این مسائل می‌پردازند که منجر به ارتقاء قابلیت فهم و کیفیت گزارش‌گری مالی می‌شود. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که چگونه جنسیت حسابرسان به طور قابل توجهی گزارش حسابرسی را هدایت می‌کند؛ بنابراین به دانشگاهیان، نهادهای ذیصلاح مانند سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی کمک می‌کند تا سبک و نحوه ارائه مسائل عمده صاحبکار را در گزارش حسابرسی که توسط حسابرسان زن امضاء شده است را ارزیابی و با سبک گزارش حسابرسان مستقل مرد مقایسه نموده و در رابطه با حضور بیشتر زنان در حرفه حسابرسی، مقررات و سیاست‌گذاری در این زمینه را توسعه دهند.

نتایج پژوهش حاضر حاکی از حضور اندک حسابرسان زن در سمت و رتبه‌های بالای مؤسسات حسابرسی در کشور است. این یافته‌ها به سیاستگذاران و مؤسسات حسابرسی انگیزه بیشتری برای پیگیری اصلاحات تنوع جنسیتی و توجه بیشتر به حسابرسان زن می‌دهد. تنوع جنسیتی شریک موسسه حسابرسی می‌تواند به عنوان یک عامل کلیدی در هنگام گردآوری تیم‌های حسابرسی برای بهبود کیفیت گزارش لحاظ گردد. یافته‌های این پژوهش برای سرمایه‌گذاران نیز حائز اهمیت است. شفافیت بیشتر در گزارش‌های حسابرسی باعث افزایش اعتماد سرمایه‌گذاران و سایر ذینفعان به صحت و دقت اطلاعات مالی می‌شود. با افزایش شفافیت و اطلاع‌رسانی درباره ریسک‌های مرتبط با صورت‌های مالی، افشای مسائل عمده حسابرسی به کاهش ریسک اطلاعاتی برای استفاده‌کنندگان کمک می‌کند. یافته‌های این پژوهش می‌تواند به سرمایه‌گذاران و سایر ذینفعان کمک کند تا اهمیت حضور حسابرسان زن در فرایند اعتباربخشی صورت‌های مالی را تشخیص دهند، زیرا آنها تمایل دارند که مسائل عمده حسابرسی را با انتظارات ذینفعان گزارش دهند.

با توجه به این که افشای مسائل عمده حسابرسی در برخی موارد جنبه قضاوتی دارد، به پژوهشگران آتی پیشنهاد می شود ارتباط این موضوع را با ویژگی های رفتاری و شخصیتی و اخلاق حرفه ای حسابرسان مورد بررسی قرار دهند. پژوهشگران آتی می توانند تأثیر سایر ویژگی های شرکای حسابرسی مانند دوره تصدی، تجربه، تغییر شریک، تخصص و خودشیفتگی را بر افشای مسائل عمده حسابرسی مورد بررسی و آزمون قرار دهند. همچنین پیشنهاد می شود که تأثیر جنسیت حسابرسان بر لحن و خوانایی مسائل عمده حسابرسی نیز با استفاده از تحلیل محتوای بند مسائل عمده حسابرسی مورد مطالعه قرار گیرد. به دلیل ارتباطات و مذاکرات حسابرسان مستقل با اعضای کمیته های حسابرسی در راستای بهبود کیفیت گزارشگری مالی، توصیه می شود رابطه بین ویژگی های کمیته حسابرسی و به ویژه تنوع جنسیتی اعضای کمیته حسابرسی و افشای مسائل عمده حسابرسی نیز مورد بررسی و آزمون قرار گیرد. با توجه به اهمیت افشای مسائل عمده حسابرسی برای سرمایه گذاران، پیشنهاد می شود تأثیر مسائل عمده حسابرسی بر عملکرد مالی شرکت ها، بازده و قیمت سهام شرکت ها و نیز واکنش سرمایه گذاران مورد مطالعه قرار گیرد. همچنین در مطالعات بعدی پژوهشگران می توانند رابطه سازوکارهای حاکمیت شرکتی را با افشای مسائل عمده حسابرسی مورد بررسی قرار دهند.

#### ۷- تقدیر، تشکر و ملاحظه های اخلاقی

نویسندگان این مقاله از کلیه افرادی که از نظرات مشورتی و ارائه اصلاحات لازم، با پژوهشگران همکاری نموده اند، تشکر و قدردانی را دارند.

#### فهرست منابع

- اسکندر، هدی و صافدل، عرفان. (۱۴۰۳)، فرآیند افشای مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسی: نظریه داده بنیاد. پژوهش های تجربی حسابداری، سال چهاردهم، شماره ۳، صص: ۴۵-۷۴.
- افخمی، محمد و فاضلی، نقی. (۱۴۰۳)، تأثیر افشای مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسی مستقل بر حق الزحمه حسابرسی و تاخیر در صدور گزارش حسابرسی، پژوهش های حسابرسی حرفه ای، سال چهارم، شماره ۱۵، صص ۸-۲۹.
- ایمانی برندق، محمد؛ کاظمی علوم، مهدی؛ عبدی، مصطفی. (۱۳۹۷)، بررسی تأثیر تنوع جنسیتی در هیئت مدیره بر احتمال وجود ضعف در کنترل های داخلی، حسابداری ارزشی و رفتاری، سال سوم، شماره ۵، صص ۲۶۳-۲۸۵.

- ایمانی برندق، محمد؛ عبدی، مصطفی؛ کاظمی علوم، مهدی. (۱۳۹۶)، بررسی تأثیر تنوع جنسیتی در کمیته حسابداری بر حق الزحمه حسابداری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابداری، سال بیست و چهارم، شماره ۳، صص: ۳۰۳-۳۲۲.
- جامعی، رضا و حیدری، علی. (۱۴۰۲)، تنوع جنسیت حسابداری و کیفیت خدمات حسابداری. تحقیقات حسابداری و حسابداری، سال پانزدهم، شماره ۶۰: ۲۳-۴۲.
- جعفری نسب کرمانی، ندا؛ ملانظری، مهناز؛ رحمانی، علی؛ عزیزخانی، مسعود؛ بزرگ‌اصل، موسی. (۱۳۹۸)، شناسایی و افشای موضوع‌های عمده حسابداری در گزارش حسابداری دیدگاه حسابداری ایران. دانش حسابداری و حسابداری، سال هشتم، شماره ۲۹، صص ۲۲۹-۲۴۲.
- خواجوی، شکراله و احمدی فارسانی، فرشید. (۱۴۰۰)، بررسی تأثیر جنسیت بر خنثی نمودن مدیریت حسابداری صاحبکار و کشف مدیریت سود توسط حسابداری. حسابداری ارزشی و رفتاری، سال ششم، شماره ۱۱، صص ۳۰۷-۳۴۰.
- سپاسی، سحر و عبدلی، لیلا. (۱۳۹۵)، تأثیرات حضور زنان در هیئت مدیره بر ارزش شرکت و عملکرد مالی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابداری، سال هشتم، شماره ۲۹، صص: ۳۹-۵۹.
- عباسپور ثانی، امیر؛ حاجیه‌ها، زهره؛ حجازی، رضوان؛ نجفی مقدم، علی (۱۴۰۱)، واکاوی تأثیر افشای موارد کلیدی گزارش حسابداری بر کاهش عدم موفقیت کسب و کار شرکت‌های بازار سرمایه. دانش حسابداری مالی، سال نهم، شماره ۴، صص: ۲۱۹-۲۵۰.
- علوی طبری، سید حسین؛ مجتهدزاده، ویدا؛ بختیاری، نغمه. (۱۳۹۱)، تأثیر جنسیت حسابداری بر کیفیت حسابداری مستقل. پژوهش‌های حسابداری و حسابداری، سال سیزدهم، شماره ۴، صص: ۲۱-۴۲.
- قائمی، محمدحسین؛ براز، ملیکا؛ شاهسون، منیره. (۱۴۰۳)، بررسی محتوا و عوامل مؤثر بر افشای مسائل عمده حسابداری: نخستین سال اجرای استاندارد ۷۰۱ حسابداری در ایران. بررسی‌های حسابداری و حسابداری، سال سی و یکم، شماره ۱، صص ۱۵۴-۱۸۱.
- کاظمی، سید پوریا؛ غلامرضا پور، محمد؛ عرب، روح‌الله؛ شمگانی، رضا. (۱۴۰۰)، تأثیر جنسیت شریک مؤسسه حسابداری بر ریسک سقوط آتی قیمت سهام. پژوهش‌های حسابداری حرفه‌ای، سال اول، شماره ۴، صص ۵۰-۶۹.

کاظمی علوم، مهدی؛ ایمانی بوندق، محمد؛ عبدی، مصطفی. (۱۳۹۸)، بررسی تأثیر تنوع جنسیتی در هیئت مدیره و کمیته حسابرسی بر کیفیت سود. دانش حسابداری، سال دهم، شماره ۱، صص ۱۳۷-۱۶۸.

- Abdelfattah, T., M. Elmahgoub, and A.A. Elamer. ۲۰۲۱. Female audit partners and extended audit reporting: UK evidence. *Journal of Business Ethics*, ۱۷۴(۱): ۱۷۷-۱۹۷.
- Abdullatif, M., and A.S. Al-Rahahleh. ۲۰۲۰. Applying a new audit regulation: reporting key audit matters in Jordan. *International Journal of Auditing*, ۲۴(۲): ۲۶۸-۲۹۱.
- Alderman, J. ۲۰۱۷. Does auditor gender influence auditor liability? Exploring the impact of the crime congruency effect on jurors' perceptions of auditor negligence. *Advances in Accounting*, ۳۸: ۷۵-۸۷.
- Anderson-Gough, F., C. Grey, and K. Robson. ۲۰۰۵. Helping them to forget: the organizational embedding of gender relations in public audit firms", *Accounting, Organizations and Society*, ۳۰(۵): ۴۶۹-۴۹۰.
- Bepari, M.K. and A.T Mollik. ۲۰۲۳. Audit partners' gender and time variances of key audit matters. *Managerial Auditing Journal*, ۳۸(۷): ۱۱۸۷-۱۲۱۴.
- Bepari, M.K., A. Mollik, S. Nahar, and N. Islam. ۲۰۲۲. Determinants of accounts level and entity level key audit matters: further evidence. *Accounting in Europe*, ۱۹(۳): ۳۹۷-۴۲۲.
- Brasel, K., M. M. Doxey, J.H. Grenier, and A. Reffett. ۲۰۱۶. Risk disclosure preceding negative outcomes: The effects of reporting critical audit matters on judgments of auditor liability. *The Accounting Review*, ۹۱(۵): ۱۳۴۵-۱۳۶۲.
- Breesch, D., and J. Branson. ۲۰۰۹. The effects of auditor gender on audit quality. *IUP Journal of Accounting Research & Audit Practices*, ۸(۳): ۷۸-۱۰۷.
- Camacho-Miñano, M., N. Muñoz-Izquierdo, M., Pincus, and P. Wellmeyer. ۲۰۲۴. Are key audit matter disclosures useful in assessing the financial distress level of a client firm? *The British Accounting Review*, ۵۶(۲): ۱۰۱۲۰۰.
- Carmona, S., M. Ezzamel, and C. Mogotocoro. ۲۰۱۸. Gender, management styles, and forms of capital. *Journal of Business Ethics*, ۱۵۳(۲): ۳۵۷-۳۷۳.
- Chalmers, J. ۲۰۱۳. PwC comment letter on FRC Revision to ISA (UK and Ireland) ۷۰۰: Requiring the auditor's report to address risks of material misstatement, materiality and a summary of audit scope.

- Recuperado de <https://www.pwc.co.uk/assets/pdf/pwccomments-on-the-auditor-reporting-consultation-paper.pdf>.
- Chen, J., W. Leung, and K.P. Evans. ۲۰۱۸. Female board representation, corporate innovation and firm performance. *Journal of Empirical Finance*, ۴۸: ۲۳۶-۲۵۴.
- Chung, J., and G.S Monroe. ۲۰۰۱. A research note on the effects of gender and task complexity on an audit judgment. *Behavioral Research in Accounting*, ۱۳(۱): ۱۱۱-۱۲۵.
- Dalton, D. W., J.R. Cohen, N.L. Harp, and J.J. McMillan. ۲۰۱۴. Antecedents and consequences of perceived gender discrimination in the audit profession. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, ۳۳(۳): ۱-۳۲.
- Duellman, S., H. Hurwitz, and Y. Sun. ۲۰۱۵. Managerial Overconfidence and Audit Fees. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, ۱۱(۲): ۱۴۸-۱۶۵.
- Durand, G. ۲۰۱۹. The determinants of audit report lag: a meta analysis. *Managerial Auditing Journal*, ۳۴(۱): ۴۴-۷۵.
- Fera, P., M. Pizzo, R., Vinciguerra, and G. Ricciardi. ۲۰۲۲. Sustainable corporate governance and new auditing issues: a preliminary empirical evidence on key audit matters. *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society*, ۲۲(۱): ۱۹۴-۲۱۱.
- Fondas, N., and S Sassalos. ۲۰۰۰. A different voice in the boardroom: How the presence of women directors affects board influence over management. *Global Focus*, ۱۲(۲): ۱۳-۲۲.
- Francis, B., I. Hasan, J.C. Park, and Q Wu. ۲۰۱۵. Gender differences in financial reporting decision making: Evidence from accounting conservatism. *Contemporary Accounting Research*, ۳۲(۳): ۱۲۸۵-۱۳۱۸.
- Francoeur, C., R. Labelle, S. Balti, and S.E. Bouzaidi. ۲۰۱۹. To what extent do gender diverse boards enhance corporate social performance? *Journal of Business Ethics*, ۱۵۵(۲): ۳۴۳-۳۵۷.
- Garcia-Blandon, J., J.M. Argiles-Bosch, and D. Ravenda. ۲۰۱۹. Is there a gender effect on the quality of audit services? *Journal of Business Research*, ۹۶: ۲۳۸-۲۴۹.
- Gimbar, C., B. Hansen, and M.E. Ozlanski. ۲۰۱۶. The effects of critical audit matter paragraphs and accounting standard precision on auditor liability. *The Accounting Review*, ۹۱(۶): ۱۶۲۹-۱۶۴۶.
- Gold A, J.S. Hunton, and M. Gomaa. ۲۰۰۹. The Impact of Client and Auditor Gender on Auditors' Judgments. *Accounting Horizons*, ۲۳ (۱): ۱-۱۸.
- Gold, A., and m. Heilmann. ۲۰۱۹. The consequences of disclosing key audit matters: A review of the academic literature. *Maandblad voor accountancy en bedrijfseconomie*, ۹۳(۱): ۵-۱۴.

- Habib, A., and M. B. U Bhuiyan. ۲۰۱۱. Audit firm industry specialization and the audit report lag. *Journal of international accounting, auditing and taxation*, ۲۰(۱): ۳۶-۴۴.
- Habib, A., M. B. U. Bhuiyan, H.J. Huang, and M.S. Miah. ۲۰۱۹. Determinants of audit report lag: A meta-analysis. *International journal of auditing*, ۲۳(۱): ۲۰-۴۴.
- Hao, J., V. Pham and G. Meng. ۲۰۲۲. The Gender Effects of Audit Partners on Audit Outcomes: Evidence of Rule ۳۲۱۱ Adoption. *Journal of Business Ethics*, ۱۷۷(۲): ۲۷۵-۳۰۴.
- Hardies, K., D. Breesch, and J. Branson. ۲۰۱۳. Gender differences in overconfidence and risk taking: Do self-selection and socialization matter?. *Economics Letters*, ۱۱۸(۳): ۴۴۲-۴۴۴.
- Hardies, K., D. Breesch, and J. Branson. ۲۰۱۵. The female audit fee premium. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, ۳۴(۴): ۱۷۱-۱۹۵.
- Hardies, K., D. Breesch, and J. Branson. ۲۰۱۶. Do female auditors impair audit quality? Evidence from going-concern opinions. *European Accounting Review*, ۲۵(۱): ۷-۳۴.
- He, L.J. and F.A. Rivai. ۲۰۲۴. The effect of gender diversity on the disclosure of key audit matters: examination of dual-signature environment. *Managerial Auditing Journal*, ۳۹(۴): ۳۹۶-۴۱۸.
- Ho, S. S., A. Li, K. Tam, and F. Zhang. ۲۰۱۵. CEO gender, ethical leadership, and accounting conservatism. *Journal of Business Ethics*, ۱۲۷(۲): ۳۵۱-۳۷۰.
- Ittonen, K., E. Vahamaa, and S. Vahamaa. ۲۰۱۳. Female audit partners and accruals quality. *Accounting Horizons*, ۲۷(۲): ۲۰۵-۲۲۸.
- Jermakowicz, E. K., B. J. Epstein and s. Ramamoorti. ۲۰۱۸. CAM versus KAM—A distinction without a difference? Making judgments in reporting critical audit matters. *The CPA Journal*, ۸۸(۲): ۳۴-۴۰.
- Kachelmeier, S. J., J.J. Schmidt, and K. Valentine. ۲۰۱۴. The disclaimer effect of disclosing critical audit matters in the auditor's report. Working Paper. University of Texas at Austin.
- Karjalainen, J., M. Niskanen, and J. Niskanen. ۲۰۱۸. The effect of audit partner gender on modified audit opinions. *International Journal of Auditing*, ۲۲(۳): ۴۴۹-۴۶۳.
- Kend, M., and L. Nguyen. ۲۰۲۰. Investigating recent audit reform in the Australian context: An analysis of the KAM disclosures in audit reports ۲۰۱۷-۲۰۱۸. *International Journal of Auditing*, ۲۴(۳): ۴۱۲-۴۳۰.
- Kharuddin, K.A., and I.G. Basioudis. ۲۰۱۸. Big ۴ audit fee premiums for national-and city-specific industry leadership in the UK: Additional evidence. *International Journal of Auditing*, ۲۲(۱): ۶۵-۸۲.

- Köhler, A. G., R. Quick, and M. Willekens. ۲۰۱۶. The New European Audit Regulation Arena: Discussion of New Rules and Ideas for Future Research. *International Journal of Auditing*, ۲۰(۳): ۲۱۱-۲۱۴.
- Lara, J. M. G., B.G. Osmá, A. Mora, and M Scapin. ۲۰۱۷. The monitoring role of female directors over accounting quality. *Journal of Corporate Finance*, ۴۵: ۶۵۱-۶۶۸.
- Lee, H. S., A.L. Nagy, and A.B. Zimmerman. ۲۰۱۹. Audit partner assignments and audit quality in the United States. *The Accounting Review*, ۹۴(۲): ۲۹۷-۳۲۳.
- Lennox, C. S., and X. Wu. ۲۰۱۸. A review of the archival literature on audit partners. *Accounting Horizons*, ۳۲(۲): ۱-۳۵.
- Li, J.T., D.M. Wang, and Y.C. Yang. ۲۰۱۲. Research on the Correlation Between Auditor's Personal Characteristics and Audit Fee Rate: Empirical Data From Chinese Listed Companies. *Chinese Certified Public Account*, ۳: ۵۸-۶۴.
- Litjens, R., J. van Buuren, and R. Vergoossen. ۲۰۱۵. Addressing Information Needs to Reduce the Audit Expectation Gap: Evidence from Dutch Bankers, Audited Companies and Auditors. *International Journal of Auditing*, ۱۹(۳): ۲۶۷-۲۸۱.
- Moubarak, H. and Elamer, A.A. ۲۰۲۴. Navigating uncertainty: the role of auditor demographics in key audit matters reporting amid COVID-۱۹ in Egypt. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print.
- Montenegro, T., and F. Bras. ۲۰۱۵. Audit Quality: Does Gender Composition of Audit Firms Matter? *Spanish Journal of Finance and Accounting*, ۴۴ (۳): ۲۶۴-۲۹۷.
- Nasution, D., and K. Jonnergard. ۲۰۱۷. Do auditor and CFO gender matter to earnings quality? Evidence from Sweden. *Gender in Management: An International Journal*, ۳۲(۵): ۳۳۰-۳۵۱.
- Nekhili, M., A.A. Gull, T. Chtioui, and I. Radhouane. ۲۰۲۰. Gender-diverse boards and audit fees: what difference does gender quota legislation make?. *Journal of Business Finance and Accounting*, Vol. ۴۷(۱): ۵۲-۹۹.
- Nekhili, M., F. Javed, and T. Chtioui. ۲۰۱۸. Gender-diverse audit partners and audit fee premium: The case of mandatory joint audit. *International Journal of Auditing*, ۲۲(۳): ۴۸۶-۵۰۲.
- O'Donnell, E., and E.N. Johnson. ۲۰۰۱. The effects of auditor gender and task complexity on information processing efficiency. *International Journal of Auditing*, ۵(۲): ۹۱-۱۰۵.

- Owusu, A. ۲۰۲۲. Credit Rating Agency Response to Appointment of Female Auditors: Evidence from the UK. *Journal of International Accounting Auditing and Taxation*, ۳۸.
- Perry, Y. Z., B. Srinidhi, and Z. Yang. ۲۰۲۳. Gender diversity and audit quality: Evidence from the Pairing of Audit Partners. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, ۴۲(۴): ۱-۲۴.
- Pinto, I., and A.I. Morais. ۲۰۱۹. What matters in disclosures of key audit matters: Evidence from Europe. *Journal of International Financial Management & Accounting*, ۳۰(۲): ۱۴۵-۱۶۲.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). ۲۰۱۶. The auditor's report on an audit of financial statements when the auditor expresses an unqualified opinion and related amendments to PCAOB Standards. PCAOB Release No. ۲۰۱۶-۰۰۳. Washington, D C.
- Qi, B., J.W. Lin, G. Tian, and H. C. X Lewis. ۲۰۱۸. The impact of top management team characteristics on the choice of earnings management strategies: evidence from China. *Accounting Horizons*, ۳۲(۱): ۱۴۳-۱۶۴.
- Rahaman, M.M., and M.B.U. Bhuiyan. ۲۰۲۴. Audit report lag and key audit matters in Australia. *Int J Discl Gov* (۲۰۲۴). <https://doi.org/10.1057/s41310-024-00251-6>
- Rahman, S., S.S. Chen, M.A.S. Al-Faryan, I. Ahmad, R.Y. Hussain, and S. Saud. ۲۰۲۳. Audit services and financial reporting quality: The role of accounting expertise auditors. *Cogent Business & Management*, ۱۰(۱): ۲۱۶۴۱۴۲
- Reid, L. C., J. V. Carcello, C. Li, T.L. Neal, and J.R. Francis. ۲۰۱۹. Impact of auditor report changes on financial reporting quality and audit costs: Evidence from the United Kingdom. *Contemporary Accounting Research*. ۳۶(۳): ۱۵۰۱-۱۵۳۹.
- Sila, V., A. Gonzalez, and J. Hagendorff. ۲۰۱۶. Women on board: Does boardroom gender diversity affect firm risk? *Journal of Corporate Finance*, ۳۶: ۲۶-۵۳.
- Srinidhi, B. N., and F.A. Gul. ۲۰۰۷. The differential effects of auditors' nonaudit and audit fees on accrual quality. *Contemporary Accounting Research*, ۲۴(۲): ۵۹۵-۶۲۹.
- Srisuwan, P., Swatdikun, T., Pathak, S., Surbakti, L. P., & Saramolee, A. (۲۰۲۵). Factors Influencing Key Audit Matter Reporting in the Stock Exchange of Thailand: Empirical Evidence from ۲۰۱۶-۲۰۲۰ Data. *Journal of Risk and Financial Management*, ۱۷(۱۱), ۵۱۲.
- Suttipun, M. ۲۰۲۱. Impact of key audit matters (KAMs) reporting on audit quality: evidence from Thailand. *Journal of Applied Accounting Research*, ۲۲(۵): ۸۶۹-۸۸۲.

- 
- Yoga, B. S., and A. Dinarjito. ۲۰۲۱. The impact of key audit matters disclosure on communicative value of the auditor's report: a systematic literature review. *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan Indonesia*, ۱۸(۱).
- Zalata, A. M., C. Ntim, A. Aboud, A., & Gyapong, E. (۲۰۱۹). Female CEOs and core earnings quality: New evidence on the ethics versus risk-aversion puzzle. *Journal of Business Ethics*, ۱۶۰(۲):۵۱۵-۵۳۴.