

## تأثیر چرخش حسابرس بر افشاء موضوعات کلیدی حسابرسی و کیفیت

### گزارشگری مالی

مهدی عاشوری<sup>۱</sup>

تاریخ پذیرش ۱۴۰۳/۰۱/۲۹

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۱۲/۰۴

#### چکیده

چرخش حسابرس می‌تواند بر افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسی تأثیر گذاشته و همچنین کیفیت گزارشگری مالی را تعدیل نماید. با توجه به اهمیت کیفیت گزارشگری مالی برای استفاده‌کنندگان برون سازمانی اطمینان از بالا بودن کیفیت اطلاعات حسابداری ضروری است. در همین راستا هدف از پژوهش حاضر بررسی تأثیر چرخش حسابرس بر افشاء موضوعات کلیدی حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی در شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. در این پژوهش تعداد ۱۲۷ شرکت که در بازه زمانی سال ۱۳۹۶-۱۴۰۰ را که در بورس اوراق بهادار تهران فعالیت داشتند مورد بررسی قرار گرفته است. و به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش، از مدل رگرسیون خطی چندگانه به شیوه حداقل مربعات تعمیم یافته با استفاده از داده‌های تابلویی استفاده شده است. یافته‌های حاصل از تجزیه و تحلیل داده‌ها نشان داد که چرخش حسابرس بر افشاء موضوعات کلیدی حسابرسی مانند (افشای بدهی، افشای درآمد و هزینه و افشای زیان انباشته) و کیفیت گزارشگری مالی در شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران تأثیر مثبت و معنی داری دارد.

**کلمات کلیدی:** چرخش حسابرس، افشاء موضوعات، کیفیت گزارشگری مالی

---

<sup>۱</sup>کارشناس ارشد حسابداری، معاون آموزشی هنرستان جابرین حیان و مدرس دانشگاه‌های شهرستان ساری  
ashourimehdi5476@gmail.com

## ۱-مقدمه

در سال‌های اخیر، اقدامات بسیاری جهت تغییر در اطلاعات موجود در گزارش‌های حسابرسی انجام شده است. بعد از وقوع رسوایی‌های مالی دهه های اخیر، بحران مالی جهانی در سال ۲۰۰۸ پیچیدگی محیط کسب و کار و افزایش پیچیدگی در استانداردهای گزارشگری مالی، تقاضا از سوی استفاده‌کنندگان برای دریافت اطلاعات بیشتر از حسابرسان افزایش یافت. در واقع، گروه‌های مختلف استفاده‌کنندگان، متقاضی بهبود گزارش حسابرس با هدف شفافیت بیشتر بودند که برای این منظور استانداردگذاران و مقررات‌گذاران مختلف در دنیا اقدام‌هایی را انجام دادند؛ از جمله می‌توان به تدوین استاندارد جدید بین‌المللی حسابرسی ۷۰۱ با عنوان "اطلاع‌رسانی موضوع‌های کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرس مستقل" از سوی هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی اشاره کرد (جعفری نسب کرمانی، ۱۳۹۷). از طرف دیگر هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام نیز استاندارد جدیدی با عنوان موضوع‌های اساسی حسابرسی اضافه می‌شود که مشابه با موضوع‌های کلیدی حسابرسی طبق استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۱ است (هامپامکی و سیهونین، ۲۰۲۰). همچنین هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام نیز استاندارد جدیدی را تدوین نموده است که افشای موضوع‌های اساسی حسابرس در گزارش حسابرس را به صورت مرحله‌ای، به این صورت که بند مربوط به موضوع‌های اساسی حسابرسی را برای شرکت‌های بزرگ که سال مالی آنها منتهی به ۳۰ ژوئن ۲۰۱۹ و بعد از آن می‌باشد و برای سایر شرکت‌ها از ۱۵ دسامبر ۲۰۲۰ لازم‌الاجرا نموده است (عباسپور ثانی و همکاران، ۱۴۰۰).

با این حال، تعیین موضوع‌های کلیدی حسابرسی تا حد زیادی به قضاوت حسابرسان بستگی داشته و ممکن است در خصوص موضوعات مشترک، قضاوت حسابرسان جهت در نظر گرفتن آنها به عنوان موضوع کلیدی یکسان نباشد. مدیران شرکتها با توجه به تأثیر قابل ملاحظه‌ای که در چرخش حسابرسان (ابقا و تغییر حسابرسان) دارند ممکن است با بهره‌گیری از این تأثیر، حسابرسانی که اظهار نظر مطلوب و دلخواه مدیریت را صادر می‌کنند، جایگزین حسابرسان قبلی کنند تا به این وسیله منافع خود را بیشینه کنند (داگرتی و همکاران، ۲۰۱۸). این تأثیر مدیریتی منجر به فرسایش کیفیت حسابرسی می‌شود و عواملی را ایجاد می‌کند که ممکن است به

شکست حسابرسی منتهی شود (بیرجندی و فتحی، ۱۴۰۱). رابطه طولانی مدت حسابرس و صاحبکار باعث ایجاد یک سری روابط عاطفی می شود تا حدی که احساس وفاداری در حسابرسان ایجاد می کند و بدین ترتیب استقلال آنها را به خطر می اندازد و این امکان وجود دارد که بر قضاوت حسابرس اثر بگذارد (وکیلی فرد و همکاران، ۱۳۹۷). حسابرسانی که روابط نزدیک بیش از حد معمول با صاحبکاران خود دارند، تمایل بیشتری به تن دادن به خواسته های آنان خواهند داشت (سیامسالدین و همکاران، ۲۰۱۹). براین اساس، چرخش حسابرس می تواند بر افشای موضوعهای کلیدی حسابرسی تأثیر گذاشته و همچنین کیفیت گزارشگری مالی را تعدیل نماید. با توجه به اهمیت کیفیت گزارشگری مالی برای استفاده کنندگان برون سازمانی اطمینان از بالا بودن کیفیت اطلاعات حسابداری ضروری است. در همین راستا هدف از پژوهش حاضر بررسی تأثیر چرخش حسابرس بر افشاء موضوعات کلیدی حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی در شرکت های بورس اوراق بهادار تهران می باشد. و به پاسخگویی به این سوال که چرخش حسابرس بر افشاء موضوعات کلیدی حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی چه تأثیری دارد؟ پرداخته خواهد شد.

## ۲- مبانی نظری تحقیق

### ۲-۱- چرخش حسابرس

چرخش حسابرس را می توان از قابلیت های عملیاتی که مربوط به عملیات فعلی یک سازمان می باشد، تعریف کرد (رحمانی، ۱۳۹۰). چرخش حسابرس برای سازمان ها این امکان را فراهم می آورد تا بر تغییرات مداوم تأثیرگذار باشند (تای و همکاران، ۲۰۱۸).

### ۲-۲- افشاء موضوعات کلیدی حسابرسی

افشاء موضوعات کلیدی حسابرسی در صورت های مالی یک تلاش ماهرانه توسط شرکت ها برای فریب دادن یا گمراه کردن استفاده کنندگان صورت های مالی انتشار یافته بویژه سرمایه گذاران اعتبار دهندگان می باشد اینکار از طریق آماده سازی و انتشار صورت های مالی صورت می گیرد که از لحاظ مادی تحریف شدند تقلب در صورتهای مالی شامل نیت و فریب می شود که توسط یک تیم باهوش از مقصران آگاه مثل مدیران اجرایی ارشد یا حسابرسان با مجموعه ای از طرح های خوب طراحی شده و یک شگرد قابل توجه صورت می گیرد (شانظریان، ۱۳۹۸).

### ۲-۳- کیفیت گزارشگری مالی

عبارت است از دقت اطلاعات گزارش شده برای تشریح بهتر عملیات شرکت. همچنین کیفیت گزارشگری مالی آگاه کردن اعتبار دهندگان و سرمایه گذاران بالقوه برای کمک به تصمیم‌گیری منطقی و ارزیابی و جه نقد مورد انتظار شرکت است (دی آنجلو، ۲۰۱۹).

#### ۲-۴- کیفیت اطلاعات و کیفیت گزارشگری مالی

هرچه کیفیت اطلاعات در گزارشگری مالی بهبود یابد، عدم تقارن اطلاعاتی، هزینه سرمایه و هزینه‌های نمایندگی کاهش می‌یابد. کیفیت اطلاعات درگرو این است که اطلاعات صورت‌های مالی تا چه حد شرایط اقتصادی واقعی شرکت را منعکس می‌کنند. صورت‌های مالی حسابرسی شده به‌وسیله حسابرسان مستقل، وسیله بسیار مناسبی در انتقال اطلاعات قابل‌اتکاست. حسابرس مستقل، شایسته‌ترین شخص برای اظهارنظر درباره درستی تهیه و ارائه گزارش‌های مالی واحد اقتصادی است. شایستگی حسابرس برای این دلیل است که وی حسابرسی را بر طبق استانداردهای حسابرسی انجام می‌دهد تا اطمینان یابد که اقلام مندرج در صورت‌های مالی مطابق با استانداردهای حسابداری تهیه شده است. بنابراین حسابرسی به ادعاهایی که توسط شخص دیگر در قالب صورت‌های مالی تهیه شده است، اعتبار می‌بخشد و بدین‌وسیله قابلیت اتکای اطلاعات به‌کاررفته در تصمیمات اقتصادی را افزایش می‌دهد. ازاین‌رو اطلاعات حسابداری منبع مهم و سودمندی برای تصمیم‌گیری گروه‌های طرف قرارداد و همچنین منبع اصلی در ارزیابی وظیفه مباشرت مدیران محسوب می‌شود. اطلاعات حسابداری باکیفیت بالا می‌تواند منجر به افزایش کارایی سرمایه‌گذاری از طریق کاهش عدم تقارن اطلاعاتی گردد که این عدم تقارن اطلاعاتی در صورت وجود می‌تواند مشکلات اقتصادی همچون مخاطرات اخلاقی و گزینش نادرست را به همراه داشته باشد (بنی مهد و وفایی، ۲۰۱۲).

#### ۲-۵- کیفیت اطلاعات و کیفیت گزارشگری مالی

هرچه کیفیت اطلاعات در گزارشگری مالی بهبود یابد، عدم تقارن اطلاعاتی، هزینه سرمایه و هزینه‌های نمایندگی کاهش می‌یابد. کیفیت اطلاعات درگرو این است که اطلاعات صورت‌های مالی تا چه حد شرایط اقتصادی واقعی شرکت را منعکس می‌کنند. صورت‌های مالی حسابرسی شده به‌وسیله حسابرسان مستقل، وسیله بسیار مناسبی در انتقال اطلاعات قابل‌اتکاست. حسابرس مستقل، شایسته‌ترین شخص برای اظهارنظر درباره درستی تهیه و ارائه گزارش‌های مالی واحد

اقتصادی است. شایستگی حسابرس برای این دلیل است که وی حسابرسی را بر طبق استانداردهای حسابرسی انجام می‌دهد تا اطمینان یابد که اقلام مندرج در صورت‌های مالی مطابق با استانداردهای حسابداری تهیه شده است. بنابراین حسابرسی به ادعاهایی که توسط شخص دیگر در قالب صورت‌های مالی تهیه شده است، اعتبار می‌بخشد و بدین‌وسیله قابلیت اتکای اطلاعات به‌کاررفته در تصمیمات اقتصادی را افزایش می‌دهد. از این رو اطلاعات حسابداری منبع مهم و سودمندی برای تصمیم‌گیری گروه‌های طرف قرارداد و همچنین منبع اصلی در ارزیابی وظیفه مباشرت مدیران محسوب می‌شود. اطلاعات حسابداری باکیفیت بالا می‌تواند منجر به افزایش کارایی سرمایه‌گذاری از طریق کاهش عدم تقارن اطلاعاتی گردد که این عدم تقارن اطلاعاتی در صورت وجود می‌تواند مشکلات اقتصادی همچون مخاطرات اخلاقی و گزینش نادرست را به همراه داشته باشد (بنی مهد و وفایی، ۲۰۱۲).

## ۶-۲- ابعاد گزارشگری مالی

### ۶-۲-۱- حق تصدی حسابرس

حق یا دوره تصدی حسابرس یکی از معیارهای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی است که به تعداد سال‌های متوالی که مؤسسات حسابرسی یک صاحب‌کار را مورد رسیدگی و حسابرسی قرار می‌دهد، اطلاق می‌شود انجام عملیات حسابرسی صاحب‌کار توسط یک موسسه حسابرسی طی سنوات متمادی، به دلیل آشنایی تیم حسابرسی با عملیات حسابرسی صاحب‌کار، می‌تواند مؤثرتر صورت گیرد چنانچه مؤسسه حسابرسی تجربه انجام حسابرسی مؤسسه صاحب‌کار برای چندین سال را داشته باشد، علاوه بر اینکه اعضای تیم حسابرسی شناخت بیشتری نسبت به کار صاحب‌کار خواهد داشت، موجب تسریع در انجام عملیات حسابرسی، کاهش هزینه‌های حسابرسی و افزایش کیفیت حسابرسی می‌گردد

### ۶-۲-۲- حق الزحمه حسابرس

حق الزحمه حسابرسی از موضوعات مهمی است که ذهن صاحب‌کار و حسابرس را به خود مشغول می‌کند و باید درباره آن به‌روشنی مطالعه کرد. عوامل مختلفی می‌تواند بر حق الزحمه حسابرسی مؤثر باشد از جمله این عوامل می‌توان به کیفیت گزارش‌گری حسابرسی اشاره کرد. حق الزحمه حسابرسی هزینه اقتصادی است که به سازمان‌ها تحمیل می‌شود. حق الزحمه حسابرسی بر اساس بهای تمام‌شده خدمات بکار رفته در فرایند حسابرسی بعلاوه تخمینی از

زیان‌های ناشی از مسئولیت حسابرس در برابر گزارش صادرشده، تعیین خواهد شد. اجرای این فرایند در سه مرحله انجام می‌گیرد.

#### ۲-۶-۳- شهرت حسابرسی

اگرچه کیفیت درک شده حسابرسی می‌تواند باکیفیت واقعی حسابرسی مرتبط باشد، اما لزوماً یکسان نیست. بنابراین، از حسن شهرت و مراقبت حرفه‌ای برای حفظ ویژگی‌های واقعی کیفیت حسابرسی و کیفیت درک شده استفاده می‌شود. پس می‌توان گفت حسن شهرت حسابرس چگونگی درک ذی‌نفعان از اطلاعات مذکور را متأثر می‌سازد و حسن شهرت حسابرس به درک بازار از شایستگی و بی‌طرفی (استقلال ظاهری) حسابرس مرتبط می‌شود.

#### ۲-۶-۴- اندازه حسابرسی

از دیدگاه حسابرسان، اندازه حسابرسی یکی از ویژگی‌هایی است که بر کیفیت حسابرسی اثر دارد. دی آنجلو (۱۹۸۱) معتقد است که مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر، خدمات حسابرسی باکیفیت بالاتر ارائه می‌کنند، زیرا علاقه‌مند هستند که شهرت بهتری در بازار کار به دست آورند و از آنجاکه تعداد مشتریانشان زیاد است نگران از دست دادن آن‌ها نمی‌باشند. تصور بر این است که چنین مؤسسه‌ای به دلیل دسترسی به منافع و امکانات بیشتر برای آموزش حسابرسان خود و انجام آزمون‌های مختلف، خدمات حسابرسی را باکیفیت بالاتری ارائه می‌کند (مجتهد زاده و آقایی، ۱۳۹۲).

#### ۳- پیشینه تحقیق

مردسی (۲۰۲۱)، در پژوهش خود تأثیر کیفیت حسابرسی بر رابطه بین کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی را در بین شرکتهای غیرمالی بورس اوراق بهادار آمستردام، بررسی نمود. نتایج پژوهش نشان داد که مکانیسم حاکمیت شرکتی، عمدتاً اعضای مستقل، کارشناس مالی و اندازه کمیته حسابرسی رابطه معنی داری با مدیریت سود واقعی دارد. با اینحال، تأثیر جلسات کمیته حسابرسی بر مدیریت سود واقعی قابل توجه نیست. همچنین شواهدی وجود دارد که کیفیت حسابرسی کمیته حسابرسی را تعدیل می‌کند.

کیتونگ و اسپاراپوینچ (۲۰۲۰)، پژوهشی تحت عنوان بررسی تأثیر پیامدهای بکارگیری گزارش موضوع های کلیدی حسابرسی انجام دادند. جامعه هدف پژوهش حسابرسان جنوب شرق آسیا بودند که از طریق پرسشنامه با محققان پژوهش مشارکت نمودند. در این به منظور

تبیین موارد افشاء شده، سه متغیر ویژگیهای حسابرس مثل اندازه حسابرس؛ تخصص حسابرس؛ ویژگیهای شرکت مثل سودآوری؛ اهرم مالی؛ اندازه شرکت و ویژگیهای حاکمیتی شرکت مثل استقلال هیئت مدیره؛ اندازه هیئت مدیره؛ دوگانگی وظیفه تعیین شدند تا براساس رگرسیون چندگانه مورد بررسی قرار گیرند. نتایج نشان داد، تعداد افشای موارد کلیدی بر هر متغیر وابسته پژوهش تأثیر معناداری دارد. به این معنا که افشای موارد کلیدی سبب می شود تا سطح تقارن اطلاعاتی به واسطه افزایش نظارتهای راهبری و بکارگیری تخصص حسابرسی در بازار سرمایه افزایش یابد

سیگال (۲۰۱۹)، پژوهشی تحت عنوان موضوع های کلیدی حسابرسی: بینشی مبتنی بر متخصصان حسابرسی انجام دادند. پژوهش از منظر روش شناسی، یک روش تفسیری براساس مصاحبه های دقیق با برخی از متخصصان برجسته حرفه حسابرسی در آفریقای جنوبی بود تا براساس آن چشم انداز تخصصی آنها را نسبت به تأثیرگذاری تغییرات استانداردهای حسابرسی ۷۰۰ در خصوص گزارش موضوع های کلیدی در حسابرسی را مورد بررسی قرار دهند. نتایج حاصل از تحلیل مصاحبه های پژوهش براساس فرآیند تحلیل گرند تئوری نشان داد، رویکردهای تخصصی حسابرسان نسبت به افشای گزارش موارد کلیدی متفاوت است که وجود چنین بینش هایی سبب می گردد تا کارکردهای تأثیرگذار این موارد از انسجام و یکپارچگی برخوردار نباشد و سبب تفاوت در ریسک ارزیابی حسابرسی گردد.

کارور و بریتکل (۲۰۱۷)، به بررسی واکنش سرمایه گذاران غیرحرفه ای به استاندارد پیشنهادی هیات نظارت بر حسابداری شرکتهای عام در خصوص تغییر گزارش استاندارد حسابرس پرداختند. نتایج پژوهش حاضر حاکی از این است که استاندارد پیشنهادی هیات نظارت بر حسابداری شرکتهای عام دارای تأثیر منفی قابل ملاحظه ای بر قابلیت خواندن گزارش حسابرس بوده و تنها دارای اثرات محدودی بر محتوای اطلاعاتی گزارش حسابرس برای سرمایه گذاران می باشد.

کوربلا و همکاران (۲۰۱۸)، در پژوهشی به تأثیر چرخش مؤسسات حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی: شواهدی از شرکتهای دولتی ایتالیایی پرداختند و دریافتند که چرخش مؤسسات حسابرسی، از مقدار کل هزینه های پرداخت شده به حسابرس (حق الزحمه

حسابرسی) برای شرکتهای با اندازه بزرگ پایین تر و بدون تغییر برای شرکتهای حسابرسی شده توسط شرکتهای کوچک است.

بیرجندی و فتیحی (۱۴۰۱)، به بررسی رابطه بین چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی و ویژگیهای تردید حرفه ای حسابرس پرداختند. براساس یافته های تجربی نتایج پژوهش نشان داد که چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی بر شش ویژگی تردید حرفه ای حسابرس تأثیر مثبت و معناداری دارد. همچنین از بین شش مؤلفه تردید حرفه ای حسابرس، مؤلفه جستجوی دانش بیشتر تحت تأثیر چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی قرار می گیرد.

عباسپور ثانی و همکاران (۱۴۰۰)، موضوع طراحی مدل افشای موارد کلیدی در گزارش حسابرسی: نظریه داده بنیاد و تحلیل ماتریس تفسیری فازی را مورد مطالعه قرار دادند. پاسخخایدیافتشده از پرسشنامه توزیعشده میان جامعه آماری نشان میدهد که نتایج پژوهش در بخش کیفی از وجود ۳ مقوله، ۶ مولفه و ۳۱ کد مفهومی حکایت دارد اما جامعه هدف در بخش کمی ۲۲ نفر از کارگزاران دارای تجربه بیش از ۵ سال بودند که مولفههای اصلی شناسایی شده را به صورت ماتریس فازی مورد ارزیابی قرار دادند بودند. همچنین نتایج در بخش کمی نشان داد، افشای موارد کلیدی گزارش حسابرسی بر عدم موفقیت کسبوکار شرکتهای بورس اوراق بهادار تهران تأثیر منفی و معناداری دارد.

دادبه و پرتوی فر (۱۴۰۰)، تأثیر افشائیات گزارش حسابرس بر شکست کسب و کارها را بررسی نمودند. نتایج آنها نشان می دهد محتوای افشائیات گزارش حسابرس بر شکست کسب و کار تأثیرگذار است؛ به علاوه فاکتورهای داخلی و خارجی مرتبط با افشائیات گزارش حسابرس بر پیش بینی شکست کسب و کار تأثیر می گذارند.

نسل موسوی و همکاران (۱۴۰۰)، تأثیر کیفیت حسابرسی بر رابطه بین ویژگیهای کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی را مورد بررسی قرار دادند. یافته های پژوهش نشان داد که بین ویژگیهای کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین نتایج پژوهش بیانگر آن است که کیفیت حسابرسی بر رابطه بین ویژگیهای کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی تأثیر مثبت و معناداری دارد.

جعفری و ملانظری (۱۳۹۷)، پژوهشی تحت عنوان گزارش کنونی و جدید حسابرس: دیدگاه حسابرسان ایرانی انجام دادند. این پژوهش از نوع پیمایشی است و از ابزار پرسشنامه استفاده

شده است. یافته های پژوهش نشان داد که حسابرسان نسبت به مزایا و معایب گزارش کنونی حسابرس دیدگاههای متفاوتی دارند و تغییر گزارش کنونی حسابرس را ضروری می دانند. هم چنین حسابرسان با گزارش جدید حسابرس، اجرای مرحله ای و همزمان آن برای کلیه واحدهای اقتصادی و شخصیتهای حسابداری و افشای دوره تصدی حسابرس در گزارش حسابرس موافقت کردند.

بنابراین فرضیه تحقیق بصورت زیر قابل بیان است:

فرضیه اصلی

چرخش حسابرس بر افشاء موضوعات کلیدی حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی در شرکت های بورس اوراق بهادار تهران موثر است.

فرضیه های فرعی

۱- چرخش حسابرس بر افشاء موضوعات کلیدی حسابرسی در شرکت های بورس اوراق بهادار تهران موثر است.

۲- چرخش حسابرس بر کیفیت گزارشگری مالی در شرکت های بورس اوراق بهادار تهران موثر است.

۴- روش تحقیق

پژوهش حاضر جزء پژوهش های نیمه تجربی و ازلحاظ هدف نیز، با توجه به اینکه این پژوهش در جستجوی دستیابی به یک هدف علمی است، لذا از این نظر کاربردی و روش تحقیق توصیفی است. این پژوهش در پی اثبات وجود رابطه بین متغیرهای فوق در شرایط کنونی و بر اساس داده های تاریخی است؛ بنابراین می توان آن را از نوع علی پس رویدادی طبقه بندی نمود. از نظر استدلال قیاس \_ استقرا است.

اهداف پژوهش

هدف اصلی

بررسی تأثیر چرخش حسابرس بر افشاء موضوعات کلیدی حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی در شرکت های بورس اوراق بهادار تهران.

اهداف فرعی

۱- بررسی تاثیر چرخش حسابرس بر افشاء موضوعات کلیدی حسابرسی در شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران.

۲- بررسی تاثیر چرخش حسابرس بر کیفیت گزارشگری مالی در شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران.

قلمرو موضوعی

محدوده موضوعی پژوهش، در حوزه بررسی تاثیر چرخش حسابرس بر افشاء موضوعات کلیدی حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی در شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران است.

قلمرو مکانی

قلمرو مکانی پژوهش شامل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است.

قلمرو زمانی

محدوده زمانی پژوهش، اطلاعات مالی مربوط به عملکرد سال‌های مالی ۱۳۹۶ تا سال ۱۴۰۰ شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است.

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری شامل کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی ۱۳۹۶-۱۴۰۰ می باشد.

انتخاب نمونه به روش حذفی سیستماتیک از میان شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران با در نظر گرفتن معیارهای جدول ۱ (به روش حذف سیستماتیک) انجام می شود:

جدول ۱: جدول اعمال شرایط

شرح	تعداد
تعداد کل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار که تا سال ۱۴۰۰ فعال بودند	۵۱۷
محدودیت‌ها	
شرکت قبل از سال ۱۳۹۶ در بورس پذیرفته شده باشد.	(۱۰۰)
در طی بازه زمانی پژوهش از بورس خارج نشده باشند	(۱۰۵)
شرکت باید مربوط به گروه واسطه‌گری مالی (بانک‌ها، بیمه‌ها، صندوق‌های سرمایه‌گذاری، لیزینگ، هلدینگ) نباشد.	(۱۱۵)
پایان سال مالی شرکت‌ها پایان اسفندماه باشد و در طی دوره زمانی پژوهش تغییر سال مالی نداده باشند.	(۷۰)

۱۲۷	( حجم نمونه )
-----	---------------

داده های تحقیق از صورت های مالی، یادداشت های توضیحی و گزارش هیات مدیره به مجمع عمومی صاحبان سهام شرکت ها موجود در کتابخانه سازمان بورس اوراق بهادار تهران، بسته نرم افزاری تدبیر پرداز، ره آورد نوین و سایت های [codal.ir](http://codal.ir) و گرد آوری شده است. همچنین تجزیه تحلیل اطلاعات توسط نرم افزار Stata و Excel انجام شده است. روش ها و ابزار گردآوری اطلاعات:

این پژوهش از نظر هدف کاربردی، از نظر ماهیت و روش توصیفی از نوع همبستگی است. در این پژوهش برای جمع آوری اطلاعات مورد نیاز از دو روش بهره گیری خواهد شد: روش کتابخانه ای: در این روش، جهت مطالعه مبانی نظری پژوهش و دستیابی به اطلاعات سودمند و مقالات مرتبط از کتب، مقالات، پایان نامه ها، نشریات داخلی و خارجی و شبکه اینترنت استفاده خواهد شد.

داده های تحقیق از صورت های مالی، یادداشت های توضیحی و گزارش هیات مدیره به مجمع عمومی صاحبان سهام شرکت ها موجود در کتابخانه سازمان بورس اوراق بهادار تهران، بسته نرم افزاری تدبیر پرداز، ره آورد نوین و سایت های [codal.ir](http://codal.ir) و گرد آوری شده است. همچنین تجزیه تحلیل اطلاعات توسط نرم افزار Stata و Excel انجام شده است. مدل و نحوه اندازه گیری متغیرها:

در پژوهش حاضر جهت تجزیه و تحلیل نتایج از مدل آماری زیر استفاده خواهد شد.

$$ASSETS = \alpha + \beta_1 FROTATION_{it} + \beta_2 INFO\_OMISSION_{it} + \beta_3 NEGAT\_WC_{it} + \beta_4 SUBSEQ\_EVENTS_{it} + \beta_5 REGUL\_ENVIRON_{it} + \beta_6 MGMT\_PLAN_{it} + \beta_7 GC_{it} + e_{it}$$

$$FRQ_{it} = \alpha + \beta_1 FROTATION_{it} + \beta_2 INFO\_OMISSION_{it} + \beta_3 NEGAT\_WC_{it} + \beta_4 SUBSEQ\_EVENTS_{it} + \beta_5 REGUL\_ENVIRON_{it} + \beta_6 MGMT\_PLAN_{it} + \beta_7 GC_{it} + e_{it}$$

نحوه محاسبه متغیرهای مورد استفاده در مدل فوق به شرح زیر می باشند:

متغیر مستقل

### چرخش حسابرسی FROTATION ؛

در صورتی که در گزارش حسابرسی سال  $t$  نسبت به سال مؤسسه حسابرسی شرکت مورد نظر تغییر کرده باشد، بدون توجه به چرخش شرکا به دلیل تعویض مؤسسه، چرخش مؤسسه حسابرسی در نظر گرفته می شود و برای متغیر مذکور ارزش موهومی ۱ و در غیر این صورت صفر استفاده خواهد شد (سیرگار و همکاران، ۲۰۱۲).

متغیرهای وابسته

### ۱- افشاء موضوعات کلیدی حسابرسی ASSETS ؛

متغیری که برابر با مقدار ۱ خواهد بود اگر گزارش حسابرس شامل افشاء در مورد دارایی‌ها باشد و اگر اطلاعاتی در مورد دارایی‌ها در گزارش افشاء نشده باشد این مقدار صفر است. افشاهای مرتبط با دارایی شامل نظرات مربوط به داراییهای غیر جاری (دارایی‌های مشهود و نامشهود، سرمایه گذاری های بلندمدت مالی و دارایی های مالیات معوقه) و دارایی های جاری (دارایی ها، سرمایه های مالی کوتاه مدت و پول نقد) است (نورا و همکاران، ۲۰۱۹).

**LIABIL\_CONTING** افشای بدهی؛ متغیر مجازی که برابر با مقدار یک است اگر گزارش حسابرس شامل یک افشای مربوط به بدهیهای بلند مدت و کوتاه مدت و یا بدهیهای احتمالی باشد و در صورت عدم وجود اطلاعاتی مربوط به بدهیها در گزارش، برابر صفر خواهد بود

**RESULT\_PERIOD** افشای درآمد و هزینه؛ متغیر مجازی که برابر با مقدار یک است اگر گزارش حسابرس شامل هر گونه تفسیری مربوط به مولفه های درآمدها و هزینه ها باشد و در غیر این صورت صفر است

**ACCUM\_LOSSES** افشای زیان انباشته؛ متغیر مجازی که برابر با مقدار یک است اگر گزارش حسابرس در مورد زیان انباشته شرکت سالهای گذشته اطلاعاتی داده باشد و در غیر این صورت صفر است

### ۲- کیفیت گزارشگری مالی FRQit :

در این تحقیق برای ارزیابی کیفیت گزارشگری مالی از مدل فرانسیس و همکاران (۲۰۱۵) به شرح زیر استفاده خواهد شد.

$$TCA_{j,t} = \alpha_0 + \alpha_1 CFO_{j,t-1} + \alpha_2 CFO_{j,t} + \alpha_3 CFO_{j,t+1} + \alpha_4 \Delta REV_{j,t} + \alpha_5 PPE_{j,t} + \varepsilon_{j,t}$$

که در آن،  $TCA_{j,t}$  کل ارقام تعهدی شرکت  $j$  در سال  $t$ ؛  $CFO_{j,t}$  جریان وجه نقد حاصل از عملیات شرکت؛  $\Delta REV_{j,t}$  تغییر در درآمد فروش شرکت و  $PPE_{j,t}$  خالص دارایی‌های ثابت مشهود است. مدل فوق برای هر سال -صنعت برآورد و عکس انحراف استاندارد ۳ ساله جز خطا به عنوان متغیر کیفیت اطلاعات حسابداری در نظر گرفته می شود.

#### متغیرهای کنترلی

۱- تفسیر اطلاعات ارائه شده  $INFO\_OMISSION$ ؛ متغیر مجازی که برابر با مقدار یک است اگر گزارش حسابرس حاوی تفسیری در مورد اطلاعات ارائه شده در تأیید تمام حسابها در صورتهای مالی باشد و در غیر این صورت صفر است

۲- تفسیر سرمایه در گردش  $NEGAT\_WC$ ؛ متغیر مجازی که برابر با مقدار یک است اگر گزارش حسابرس شامل هر گونه تفسیری در مورد سرمایه در گردش منفی شرکت باشد و در غیر این صورت صفر است

۳- تفسیر وضعیت آینده شرکت  $SUBSEQ\_EVENTS$ ؛ متغیر مجازی که برابر با مقدار یک است اگر گزارش حسابرس شامل هرگونه تفسیری در مورد وضعیت آینده شرکت باشد و در غیر این صورت صفر است

۴- اظهارنظر در رابطه با فاکتورهای محیط قانونی و اقتصادی  $REGUL\_ENVIRON$ ؛ متغیر مجازی که برابر با مقدار یک است اگر گزارش حسابرس شامل اظهارنظری در رابطه با فاکتورهای محیط قانونی و اقتصادی باشد که بر شرکت تأثیر می گذارد و اگر در مورد مقررات و یا بازار اطلاعاتی ارائه نشده باشد این متغیر برابر با صفر است

۵- تفسیر درباره مدیریت یا برنامه های رفاهی  $MGMT\_PLAN$ ؛ متغیر مجازی که برابر با مقدار یک است اگر گزارش حسابرس شامل هرگونه تفسیری درباره مدیریت یا برنامه های رفاهی باشد که توسط شرکت اجرا می شود و در غیر این صورت صفر است

۶- گزارش تداوم فعالیت فعالیت  $GC$ ؛ متغیر مجازی است که در صورتی که حسابرس گزارش تداوم فعالیت اعلام کند برابر است با یک و در غیر این صورت برابر است با صفر.

#### ۵- تجزیه و تحلیل آماری

#### آمار توصیفی

با در نظر گرفتن معیارهای اشاره شده در فصل سوم، در کل از ۱۲۷ شرکت در طی سال های ۱۳۹۶-۱۴۰۰ در این مطالعه استفاده شده است.

جدول ۲: آمار توصیفی متغیرها پژوهش

متغیر	نماد	تعداد	میانگین	انحراف معیار	حداقل	حداکثر
کیفیت گزارشگری مالی	FRQit	۶۳۵	۰/۳۰۷۲	۰/۱۶۴۷	۰/۲۳۰۰	۰/۸۴۹۸
چرخش حسابرسی	FROTATION	۶۳۵	۰/۳۲۲۷	۰/۴۷۵۵	۰	۱
افشای بدهی	LIABIL_CONTING	۶۳۵	۰/۰/۴۶۶۶	۰/۴۹۹۷	۰	۱
افشای درآمد و هزینه	RESULT_PERIOD	۶۳۵	۰/۱۷۰۹	۰/۲۷۶۰	۰	۱
افشای زیان انباشته	ACCUM_LOSSES	۶۳۵	۰/۵۷۷۰	۰/۴۹۴۴	۰	۱
تفسیر اطلاعات ارائه شده	INFO_OMISSION	۶۳۵	۰/۵۹۷۷	۰/۴۹۱۸	۰	۱
تفسیر سرمایه در گردش	NEGAT_WC	۶۳۵	۰/۰/۴۶۲	۰/۱۲۴۰	۰	۱
تفسیر وضعیت آینده شرکت	SUBSEQ_EVENTS	۶۳۵	۰/۲۶۴۰	۰/۰/۲۱۰	۰	۱
اظهارنظر در رابطه با فاکتورهای محیط قانونی و اقتصادی	REGUL_ENVIRON	۶۳۵	۰/۲۱۷۷	۰/۱۶۹۴	۰	۱
تفسیر درباره مدیریت یا برنامه های رفاهی	MGMT_PLAN	۶۳۵	۰/۳۴۵۰	۰/۴۶۸۵	۰	۱
گزارش تداوم فعالیت فعالیت	GC	۶۳۵	۰/۶۷۷۰	۰/۴۶۸۵	۰	۱

با توجه به جدول ۲ از آمار توصیفی ارائه شده، می توان به نتایج زیر دست یافت:

میانگین متغیر کیفیت گزارشگری مالی (FRQit) در شرکت های مورد بررسی در کل سال های پژوهش، ۰/۳۰۷۲ می باشد. بیشترین میزان آن ۰/۸۴۹۸ می باشد. نتایج همچنین نشان می دهد که میانگین متغیر چرخش حسابرسی (FROTATION)، ۰/۳۲۲۷ می باشد، بیشترین میزان آن ۱ بوده است. متغیر افشای زیان انباشته (ACCUM\_LOSSES)، به طور میانگین ۰/۵۷۷۰ بوده است. سایر اطلاعات مربوط به متغیرها در نگاره فوق نشان داده شده است.

### مانایی متغیرهای پژوهش

به منظور بررسی مانایی متغیرهای تحقیق از آزمون دیکی فولر تعمیم یافته استفاده شده است. این آزمون فرضیه وجود ریشه واحد در مقادیر سری را مورد آزمون قرار می‌دهد. در صورتی که فرضیه صفر آزمون مبنی بر وجود ریشه واحد در مقادیر سری رد گردد می‌توان پذیرفت که سری‌های مورد مطالعه، مانا هستند و در غیر این صورت باید از روش‌هایی چون تفاضل‌گیری، رگرسیون بر روی زمان و یا تبدیلات باکس - کاکس استفاده نمود. نتایج این آزمون در جدول ۳ ارائه شده است.

جدول ۳: نتایج آزمون مانایی متغیرها

متغیرها	نماد	آماره آزمون لوین-لین-چو	سطح معنی داری	نتیجه
کیفیت گزارشگری مالی	FRQit	-۴/۱۱۵	۰/۰۰۰۰	مانا
چرخش حسابرسی	FROTATION	-۱۲/۱۳۶	۰/۰۰۰۰	مانا
افشای بدهی	LIABIL_CONTING	-۹/۸۵۱	۰/۰۰۰۰	مانا
افشای درآمد و هزینه	RESULT_PERIOD	-۱۵/۱۵۸	۰/۰۰۰۰	مانا
افشای زیان انباشته	ACCUM_LOSSES	-۱۴/۳۳۵	۰/۰۰۰۰	مانا
تفسیر اطلاعات ارائه شده	INFO_OMISSION	-۱۵/۵۸۵	۰/۰۰۰۰	مانا
تفسیر سرمایه در گردش	NEGAT_WC	-۱۰/۱۱۵	۰/۰۰۰۰	مانا
تفسیر وضعیت آینده شرکت	SUBSEQ_EVENTS	-۱۷/۱۲۵	۰/۰۰۰۰	مانا
اظهارنظر در رابطه با فاکتورهای محیط قانونی و اقتصادی	REGUL_ENVIRON	-۱۶/۱۴۸	۰/۰۰۰۰	مانا
تفسیر درباره مدیریت یا برنامه‌های رفاهی	MGMT_PLAN	-۱۴/۲۱۵	۰/۰۰۰۰	مانا
گزارش تداوم فعالیت فعالیت	GC	-۱۳/۱۲۷	۰/۰۰۰۰	مانا

همانطور که جدول ۳ نشان می‌دهد، سطوح معناداری تمامی آزمون‌های مذکور از خطای نوع اول (۰/۰۵) کوچک‌تر هستند و در نتیجه فرضیه صفر آماری آزمون مبنی بر وجود ریشه واحد رد شده و می‌توان پذیرفت که سری‌های مورد مطالعه در این سطح خطا مانا هستند و بنابراین، رفتار مقادیر متغیرها، در طول زمان دستخوش تغییرات رونددار نخواهد شد.

آزمون ناهمسانی واریانس فرضیه‌های پژوهش

یکی از موضوعات مهمی که در اقتصادسنجی به آن برخورد می‌کنیم، موضوع ناهمسانی واریانس است. ناهمسانی واریانس به این معناست که در تخمین مدل رگرسیون مقادیر جملات خطا دارای واریانس‌های نابرابر هستند. مشکلات ناهمسانی واریانس منجر به افزایش واریانس ضرایب برآوردی عرض از مبدأ می‌شود و از طرفی واریانس سایر متغیرهای مستقل برآوردی را تحت تأثیر قرار می‌دهد و منجر به این می‌شود که تخمین برآوردی از کارایی لازم برخوردار نباشد. جهت بررسی ناهمسانی واریانس پسماندها، از آزمون وایت مورد استفاده قرار گرفته است که نتایج آن در جدول (۴) ارائه شده است:

جدول ۴: نتایج آزمون ناهمسانی واریانس فرضیه‌های پژوهش

فرضیه‌های پژوهش	آزمون وایت	
	F	p-value
اول (اصلی)	۰/۱۳۲۵۴۸	۰/۳۵۲۵
فرعی اول	۰/۳۲۸۴۵۶	۰/۶۲۵۸
فرعی دوم	۰/۵۴۷۸۵۴	۰/۵۲۱۸

اطلاعات به دست آمده در جدول (۴) نشان می‌دهد که احتمال آزمون مدل‌های پژوهش بیشتر از ۵ درصد است، بنابراین می‌توان فرض ناهمسانی واریانس را رد و در مقابل، فرض همسانی واریانس را پذیرفت.

آزمون F لیمر (چاو) و آزمون هاسمن

به منظور تخمین مدل‌های پژوهش از تکنیک داده‌های تلفیقی استفاده شده است. ضرورت استفاده از این تکنیک که داده‌های سری زمانی و مقطعی را با هم ترکیب می‌کند، بیشتر به خاطر افزایش تعداد مشاهدات، بالا بردن درجه آزادی، کاهش ناهمسانی واریانس و کاهش هم خطی بین متغیرها است. لذا تخمین مدل‌ها با استفاده از داده‌های ترکیبی و برای همه شرکت‌های نمونه در طی سال‌های ۱۳۹۶ تا ۱۴۰۰ انجام می‌گیرد. آنگاه بر اساس تخمین‌های به دست آمده و به کمک آزمون‌های آماری F و t احتمال محاسبه شده (p-value) و ضریب تعیین به قضاوت و ارزیابی در مورد هر یک از فرضیه‌های پژوهش پرداخته می‌شود.

سوالی که اغلب در مطالعات کاربردی مطرح می‌شود، این است که آیا شواهدی دال بر قابلیت ادغام شدن داده‌ها وجود دارد یا اینکه مدل برای تمام واحدهای مقطعی متفاوت است. لذا باید

ابتدا بررسی شود که آیا بین مقاطع، ناهمگنی یا تفاوت‌های فردی وجود دارد یا خیر؟ در صورت وجود ناهمگنی از روش داده‌های تابلویی و در غیر این صورت، از روش داده‌های تلفیقی با رویکرد حداقل مربعات معمولی (OLS) برای تخمین مدل استفاده می‌گردد. برای این منظور، از آزمون لیمر (چاو) استفاده می‌شود که آزمون فرضیه‌ها به صورت زیر تنظیم می‌شود:

$H_0$ : یکسان بودن عرض از مبدا (داده‌های تلفیقی)

$H_1$ : ناهمسانی عرض از مبدا (داده‌های تابلویی)

اگر مشخص شد که مقاطع مورد بررسی ناهمگن و دارای تفاوت‌های فردی بوده، روش‌های تابلویی (پانل دیتا) مناسب‌تر هستند، به منظور انتخاب بین اثرات ثابت و تصادفی از آزمون هاسمن استفاده شده است.

در صورتی که داده‌های آماری به گونه‌ای بود که مقاطع دارای عکس‌العمل‌های متفاوتی باشند و برای هر مقطع عرض از مبدا جداگانه‌ای در نظر گرفته شود، باید منشأ خطاهای ناشی از تخمین نیز مشخص شود. به بیان دیگر، باید مشخص شود که خطای ناشی از تخمین در طی زمان اتفاق افتاده است یا اینکه خطای نامبرده شده علاوه بر این که در طی زمان اتفاق افتاده به دلیل تغییر در مقاطع نیز بوده است. در نحوه در نظر گرفتن چنین خطاهایی با دو اثر، اثرات ثابت و اثرات تصادفی مواجه می‌شود. در اثرات ثابت، خطای تخمین ناشی از تغییر مقاطع در عرض از مبدا منظور می‌گردد ولی در مدل اثر تصادفی چنین خطاهایی به طور تصادفی در نظر گرفته می‌شود.

هاسمن (۱۹۷۸)، آزمون‌های تشخیص روش برآورد ارائه نموده است. بر اساس این آزمون، فرضیه صفر دال بر این است که روش اثرات تصادفی کارا و سازگار است و فرضیه مقابل مبتنی بر این است که روش اثرات ثابت کارا و سازگار است.

نتایج آزمون  $F$  لیمر (چاو) و آزمون هاسمن برای فرضیه‌های پژوهش در جدول (۴ - ۵) ارائه شده است:

جدول ۵: نتایج آزمون  $F$  لیمر (چاو) و آزمون هاسمن

روش اثرات	آزمون هاسمن		آزمون $F$ لیمر (چاو)	
	F	p-value	F	p-value
ثابت	۰/۰۰۰۲	۱۰/۲۵۸۵	۵/۲۵۶۵	۰۰۰۱

ثابت	۰/۰۰۰۱	۱۲/۱۲۵۸	۰/۰۰۰	۴/۲۱۵۴	فرعی اول
ثابت	۰/۰۰۰۲	۱۴/۱۲۵۴	۰/۰۰۰۱	۵/۲۵۹۶	فرعی دوم

در جدول (۵) باتوجه به این که مقادیر p-value آزمون هاسمن برای فرضیه اول، دوم، سوم پژوهش کمتر از ۵ درصد است؛ مدل اثرات ثابت پذیرفته می شود.

#### آزمون فرضیه‌ها

در این پژوهش. در مورد داده‌ها ترکیبی ابتدا از آزمون F لیمر به منظور انتخاب شیوه تخمین مدل از بین دو ساختار آمیخته (پول) و پانلی (تابلویی) انجام می‌شود. با توجه به اینکه نتایج آزمون F لیمر و هاسمن کمتر از ۰/۰۵ می باشد، پس داده‌های پانلی (تابلویی) تایید و از روش اثرات ثابت در برآورد مدل استفاده می‌شود. در پژوهش حاضر برای تشخیص خود همبستگی در نتایج مدل رگرسیونی از آماره دوربین-واتسون استفاده شده است. اگر آماره دوربین-واتسون بین ۱/۵ تا ۲/۵ قرار گیرد، نشان می‌دهد که خود همبستگی بین اجزای خطای مدل وجود ندارد. علاوه بر این برای بررسی معناداری کل مدل نیز آزمون فیشر اجرا شده است. در ادامه نتایج مربوط به فرضیه‌های پژوهش در جداول آمده است.

#### بررسی فرضیه اصلی پژوهش

چرخش حسابرس بر افشاء موضوعات کلیدی حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی در شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران موثر است.

نتایج آزمون فرضیه اصلی با استفاده از مدل پژوهش در جدول شماره ۴-۵ نشان داده شده است.

#### جدول ۶ نتایج آزمون فرضیه اصلی

۱/۵۴۱	۰/۰۰۰۰	۳/۲۱۹	۰/۰۱۰۹	۰/۰۳۵۲	FROTATION	چرخش حسابرسی
۱/۲۱۹	۰/۰۰۰۰	۳/۳۰۵	۰/۰۰۲۰	۰/۰۲۱۹	INFO_OMISSION	تفسیر اطلاعات ارائه شده
۱/۱۲۵	۰/۰۰۰۴	۲/۱۱۹	۳/۳۳۰۵	۳/۰۱۵	NEGAT_WC	تفسیر سرمایه در گردش
۱/۱۱۹	۰/۰۰۰۰	۷/۲۷۳	۰/۱۰۴۶	۰/۷۶۱۰	SUBSEQ_EVENTS	تفسیر وضعیت آینده

						شرکت
۲/۱۵۹	۰/۰۰۰۳	۳/۴۱۵	۰/۲۳۶۶۵	۰/۱۳۶	REGUL_ENVIRON	اظهارنظر در رابطه با فاکتورهای محیط قانونی و اقتصادی
۱/۱۵۴	۰/۰۰۲	۳/۵۷۱	۰/۲۳۴۱	۰/۰۰۲	MGMT_PLAN	تفسیر درباره مدیریت یا برنامه های رفاهی
۱/۹۵۲	۰/۰۰۳	۲/۲۵۶	۰/۱۱۵۲	۰/۴۶۱	GC	گزارش تداوم فعالیت فعالیت
۱۹/۱۵۵	F آماره			۰/۶۶		ضریب تعیین
۰/۰۰۱	سطح معناداری F			۰/۶۲		ضریب تعیین تعدیل شده
				۱/۰۹۵		آماره دوربین واتسون

بررسی جدول ۶ مربوط به فرضیه اصلی پژوهش نشان می دهد، با توجه به سطح معنی داری، آماره F به دست آمده (۰/۰۰۱) می توان بیان کرد که در مجموع مدل پژوهش در سطح اطمینان ۹۹ درصد معنا دار است. همچنین با توجه به ضریب تعیین تعدیل شده به دست آمده که برابر ۶۲ درصد است، می توان بیان کرد که ۶۲ درصد تغییرات متغیرهای وابسته توسط متغیر مستقل و کنترل قابل توضیح است. مقدار آماره دوربین - واتسون به دست آمده ۱/۰۹۵ است و با توجه به اینکه عدد نزدیک به ۲ می باشد، می توان ادعا کرد که مشکل خود همبستگی بین باقی مانده های الگوی مورد بررسی وجود ندارد. هم خطی متغیرهای مستقل نیز به کمک شاخص عامل تورم واریانس (VIF) بررسی شد که برای متغیرهای مستقل تمامی تخمین ها کمتر از مقدار ۵ می باشد و نشان می دهد مشکل هم خطی میان متغیرهای مستقل وجود ندارد. طبق جدول ۴-۵ ضریب متغیر چرخش حسابرسی (۰/۰۳۵۲)، آماره t (۳/۲۱۹) و سطح معناداری آن (۰/۰۰۰) نشان می دهد که در سطح خطای ۵ درصد چرخش حسابرِس بر افشاء موضوعات کلیدی حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی در شرکت های بورس اوراق بهادار تهران موثر است. و تاثیر مثبت و معناداری دارد. لذا فرضیه اصلی پژوهش در سطح خطای ۵٪ پذیرفته می شود.

بررسی فرضیه فرعی اول

۱-چرخش حسابرِس بر افشاء موضوعات کلیدی حسابرسی در شرکت های بورس اوراق بهادار تهران موثر است.

$$\text{ASSETS} = \alpha + \beta_1 \text{FROTATION}_{it} + \beta_2 \text{FRQ}_{it} + \beta_3 \text{INFO\_OMISSION}_{it} + \beta_4 \text{NEGAT\_WC}_{it} + \beta_5 \text{SUBSEQ\_EVENTS}_{it} + \beta_6 \text{REGUL\_ENVIRON}_{it} + \beta_7 \text{MGMT\_PLAN}_{it} + \beta_8 \text{GC}_{it} + e_{it}$$

نتایج آزمون فرضیه دوم با استفاده از مدل پژوهش در جدول شماره ۷ نشان داده شده است.

جدول ۷: نتایج آزمون فرضیه فرعی اول

متغیرها	ضریب	انحراف معیار	آماره t	معناداری	عامل واریانس	تورم
چرخش حسابداری	۰/۱۹۲۵	۰/۰۱۲۵	۵/۵۱۴	۰/۰۰۰۰	۱/۳۱۹	
تفسیر اطلاعات ارائه شده	۰/۰۱۶۲	۰/۰۴۵۶	۴/۵۲۵	۰/۰۰۰۱	۱/۱۲۶	
تفسیر سرمایه در گردش	۰/۰۱۶۹	۰/۰۱۳۵	۵/۱۲۵	۰/۰۰۰۰	۱/۱۱۹	
تفسیر وضعیت آینده شرکت	۰/۰۱۹۵	۰/۰۶۲۰	۴/۵۲۸	۰/۰۰۰۱	۱/۱۲۶	
اظهارنظر در رابطه با فاکتورهای محیط قانونی و اقتصادی	۰/۰۵۶۹	۰/۰۰۸۲	۳/۱۱۵	۰/۰۰۰۰	۱/۹۵۸	
تفسیر درباره مدیریت یا برنامه های رفاهی	۰/۰۱۴۵	۰/۰۱۳۵	۴/۵۱۵	۰/۰۰۰۰	۱/۳۱۱	
گزارش تداوم فعالیت فعالیت	۰/۰۱۵۹	۰/۰۳۵۶	۶/۷۵۲	۰/۰۰۰۱	۱/۲۵۶	
ضریب تعیین	۰/۴۰	آماره F			۱۲/۲۵۶	
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۳۷	سطح معناداری F			۰/۰۰۱	
آماره دوربین واتسون	۱/۸۵۷					

بررسی جدول ۷ مربوط به فرضیه فرعی اول پژوهش نشان می دهد، با توجه به سطح معنی داری آماره F به دست آمده (۰/۰۰۰) می توان بیان کرد که در مجموع مدل پژوهش در سطح اطمینان ۹۹ درصد معنا دار است. همچنین با توجه به ضریب تعیین تعدیل شده به دست آمده که برابر ۳۷ درصد است، می توان بیان کرد که ۳۷ درصد تغییرات متغیر وابسته توسط متغیر مستقل و کنترل قابل توضیح است. مقدار آماره دوربین - واتسون به دست آمده ۱/۸۵ است و با توجه به اینکه عدد نزدیک به ۲ می باشد، می توان ادعا کرد که مشکل خود همبستگی بین باقی مانده های الگوی مورد بررسی وجود ندارد. هم خطی متغیرهای مستقل نیز به کمک شاخص عامل تورم واریانس (VIF) بررسی شد که برای متغیرهای مستقل تمامی تخمین ها کمتر از مقدار ۵ می باشد و نشان می دهد مشکل هم خطی میان متغیرهای مستقل وجود ندارد. همانطور که در

تأثیر چرخش حسابرس بر افشاء موضوعات کلیدی حسابرسی...

جدول شماره ۴-۶ بیان شد، ضریب متغیر چرخش حسابرسی (۰/۱۹۲۵)، آماره t (۵/۵۱۴) و سطح معناداری (۰/۰۰۰) نشان می دهد که در سطح خطای ۰.۵ درصد چرخش حسابرس بر افشاء موضوعات کلیدی حسابرسی در شرکت های بورس اوراق بهادار تهران موثر است و تاثیر مثبت و معناداری دارد. لذا با اطمینان ۹۵٪ فرضیه فرعی اول پژوهش تایید می شود.

بررسی فرضیه فرعی دوم

۲- چرخش حسابرس بر کیفیت گزارشگری مالی در شرکت های بورس اوراق بهادار تهران

موثر است.

$$FRQit = \alpha + \beta_1 FROTATION_{it} + \beta_2 LIABIL\_CONTING_{it} + \beta_3 RESULT\_PERIOD_{it} + \beta_4 ACCUM\_LOSSES_{it} + \beta_5 INFO\_OMISSION_{it} + \beta_6 NEGAT\_WC_{it} + \beta_7 SUBSEQ\_EVENTS_{it} + \beta_8 REGUL\_ENVIRON_{it} + \beta_9 MGMT\_PLAN_{it} + \beta_{10} GC_{it} + e_{it}$$

جدول ۸: نتایج آزمون فرضیه فرعی دوم

متغیرها	ضریب	انحراف معیار	آماره t	معناداری	عامل تورم واریانس
چرخش حسابرسی	۰/۰۱۹۵	۰/۰۰۱۵	۶/۶۹۲	۰/۰۰۰۰	۱/۲۷۶
تفسیر اطلاعات ارائه شده	۱/۱۱۲۵	۰/۳۱۵۸	۵/۲۹۰	۰/۰۰۱	۱/۱۵۸
تفسیر سرمایه در گردش	۰/۱۱۲۵	۰/۰۱۲۵	۴/۲۵۶	۰/۰۰۰۰	۱/۱۱۹
تفسیر وضعیت آینده شرکت	۰/۵۶۷۱	۰/۰۵۰۰	۶/۲۱۵	۰/۰۰۰۰	۱/۱۲۲
اظهارنظر در رابطه با فاکتورهای محیط قانونی و اقتصادی	۰/۳۰۳۸	۰/۰۹۱۶	۶/۲۱۵	۰/۰۰۱۰	۱/۱۵۴
تفسیر درباره مدیریت یا برنامه های رفاهی	۰/۱۵۲	۰/۰۱۵۸	۴/۱۲۵	۰/۰۰۰۰	۱/۲۱۵
گزارش تداوم فعالیت فعالیت	۰/۱۴۵۶	۰/۰۳۴۱	۳/۳۱۹	۰/۰۰۰۰	۱/۱۵۲
ضریب تعیین	۰/۴۹	آماره F	۱۴/۳۱۹		
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۴۶	سطح معناداری F			۰/۰۰۱
آماره دوربین واتسون	۹۰۵				
	۱/				

بررسی جدول ۸ مربوط به فرضیه فرعی دوم پژوهش نشان می دهد، با توجه به سطح معنی داری آماره F به دست آمده (۰/۰۰۱) می توان بیان کرد که در مجموع مدل پژوهش در سطح اطمینان ۹۹ درصد معنا دار است. همچنین با توجه به ضریب تعیین تعدیل شده به دست آمده که برابر ۴۶ درصد است، می توان بیان کرد که ۴۶ درصد تغییرات متغیر وابسته توسط متغیر مستقل و کنترل قابل توضیح است. مقدار آماره دوربین - واتسون به دست آمده ۱/۹۰۵ است و با توجه به اینکه عدد نزدیک به ۲ می باشد، می توان ادعا کرد که مشکل خود همبستگی بین باقی مانده های الگوی مورد بررسی وجود ندارد. هم خطی متغیرهای مستقل نیز به کمک شاخص عامل تورم واریانس (VIF) بررسی شد که برای متغیرهای مستقل تمامی تخمین ها کمتر از مقدار ۵ می باشد و نشان می دهد مشکل هم خطی میان متغیرهای مستقل وجود ندارد. طبق جدول ۴-۷ ضریب متغیر چرخش حسابرس (۰/۰۱۹۵)، آماره  $t$  (۶/۶۹۲) و سطح معناداری آن (۰/۰۰۰) نشان می دهد که در سطح خطای ۵ درصد چرخش حسابرس بر کیفیت گزارشگری مالی در شرکت های بورس اوراق بهادار تهران موثر است. موثر است. و تاثیر مثبت و معناداری دارد. لذا فرضیه فرعی دوم پژوهش در سطح خطای ۵٪ پذیرفته می شود.

#### ۷- خلاصه نتایج فرضیه های تحقیق:

در این پژوهش به بررسی تاثیر چرخش حسابرس بر افشاء موضوعات کلیدی حسابداری و کیفیت گزارشگری مالی در شرکت های بورس اوراق بهادار تهران پرداخته شده است. جامعه آماری پژوهش شامل ۱۲۷ شرکت از شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی ۱۳۹۶ تا ۱۴۰۰ می باشد. آزمون تجزیه و تحلیل داده ها و فرضیه های پژوهش با استفاده از نرم افزار SPSS و stata انجام شده است. در جدول ۵-۱ خلاصه نتایج پژوهش نشان داده شده است.

جدول (۸): خلاصه نتایج آزمون فرضیه های پژوهش

نتایج	فرضیه های پژوهش	فرضیه
پذیرش	چرخش حسابرس بر افشاء موضوعات کلیدی حسابداری و کیفیت گزارشگری مالی در شرکت های بورس اوراق بهادار تهران موثر است.	اصلی
پذیرش	چرخش حسابرس بر افشاء موضوعات کلیدی حسابداری در شرکت های بورس اوراق بهادار تهران موثر است.	فرعی اول
پذیرش	چرخش حسابرس بر کیفیت گزارشگری مالی در شرکت های بورس اوراق بهادار تهران موثر است.	فرعی دوم

## بحث و نتیجه گیری

نتایج فرضیه اصلی نشان داد چرخش حسابرس بر افشاء موضوعات کلیدی حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی در شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران موثر است. در تبیین این نتایج می‌توان اطلاعات مالی شفاف و قابل اتکا به دست آمده از سیستم گزارشگری جامع و مناسب، از ارکان اصلی ارزیابی وضعیت و عملکرد یک شرکت و تصمیم‌گیری در مورد مبادله اوراق بهادار منتشره از سوی آن به حساب می‌آید. با توجه به مقوله جدایی مالکیت از مدیریت، بحث حاکمیت شرکتی و همچنین تئوریهای مطرح شده مرتبط با آن از قبیل تئوری نمایندگی، تئوری ذینفعان و دیگر تئوریها، نیاز به رسیدگی و حسابرسی صورتهای مالی شرکت‌ها کاملاً ضروری است. با توجه به مطالب بیان شده، عوامل موثر در کیفیت گزارشگری مالی، متغیرهای مربوط به کیفیت حسابرسی می‌باشد. در این بین الزامات اخیر استانداردهای حسابرسی مبنی بر توجه حسابرسان به موضوع‌های کلیدی و افشای آنها در گزارش‌های خود باعث شده است حسابرسان از قضاوت حرفه‌ای بیشتری استفاده نمایند. با توجه به دیدگاه‌های متفاوت در بین حسابرسان نسبت به برخی موضوعات، انتظار می‌رود چرخش حسابرسان بر موضوع‌های کلیدی افشا شده تأثیر گذاشته و در نتیجه کیفیت گزارشگری مالی نیز از آن تأثیر پذیرد. نتایج این بخش با یافته‌های تحقیقاتی نظیر مردسی (۲۰۲۱)، کیتونگ و اسپاراپیوینچ (۲۰۲۰)، سیگال (۲۰۱۹)، کارور و بریتکل (۲۰۱۷)، کوربلا و همکاران (۲۰۱۸)، بیرجندی و فتحی (۱۴۰۱)، عباسپور ثانی و همکاران (۱۴۰۰)، دادبه و پرتوی فر (۱۴۰۰)، نسل موسوی و همکاران (۱۴۰۰)، گرد و ناصری (۱۳۹۸)، همسویی دارد.

نتایج فرضیه فرعی اول نشان داد چرخش حسابرس بر افشاء موضوعات کلیدی حسابرسی در شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران موثر است. در تبیین این نتایج می‌توان گفت تعیین موضوع‌های کلیدی حسابرسی تا حد زیادی به قضاوت حسابرسان بستگی داشته و ممکن است در خصوص موضوعات مشترک، قضاوت حسابرسان جهت در نظر گرفتن آنها به عنوان موضوع کلیدی یکسان نباشد. مدیران شرکت‌ها با توجه به تأثیر قابل ملاحظه‌ای که در چرخش حسابرسان (ابقاً و تغییر حسابرسان) دارند ممکن است با بهره‌گیری از این تأثیر، حسابرسانی که اظهار نظر مطلوب و دلخواه مدیریت را صادر می‌کنند، جایگزین حسابرسان قبلی کنند تا به این وسیله

منافع خود را بیشینه کنند. این تأثیر مدیریتی منجر به فرسایش کیفیت حسابداری می شود و عواملی را ایجاد می کند که ممکن است به شکست حسابداری منتهی شود. رابطه طولانی مدت حسابداری و صاحبکار باعث ایجاد یک سری روابط عاطفی می شود تا حدی که احساس وفاداری در حسابرسان ایجاد می کند و بدین ترتیب استقلال آنها را به خطر می اندازد و این امکان وجود دارد که بر قضاوت حسابداری اثر بگذارد. حسابرسانی که روابط نزدیک بیش از حد معمول با صاحبکاران خود دارند، تمایل بیشتری به تن دادن به خواسته های آنان خواهند داشت. براین اساس، چرخش حسابداری می تواند بر افشای موضوع های کلیدی حسابداری تأثیر گذاشته و همچنین کیفیت گزارشگری مالی را تعدیل نماید. یافته های حاصل از این فرضیه نیز با تحقیقات کارور و بریتکل (۲۰۱۷)، کوربلا و همکاران (۲۰۱۸)، بیرجندی و فتحی (۱۴۰۱)، عباسپور ثانی و همکاران (۱۴۰۰)، همسویی دارد.

نتایج فرضیه فرعی دوم نشان داد چرخش حسابداری بر کیفیت گزارشگری مالی در شرکت های بورس اوراق بهادار تهران موثر است. در تبیین این نتایج می توان گفت اطلاعات مالی شفاف و قابل اتکا به دست آمده از سیستم گزارشگری جامع و مناسب، از ارکان اصلی ارزیابی وضعیت و عملکرد یک شرکت و تصمیم گیری در مورد مبادله اوراق بهادار منتشره از سوی آن به حساب می آید. با توجه به مقوله جدایی مالکیت از مدیریت، بحث حاکمیت شرکتی و همچنین تئوریهای مطرح شده مرتبط با آن از قبیل تئوری نمایندگی، تئوری ذینفعان و دیگر تئوریها، نیاز به رسیدگی و حسابداری صورتهای مالی شرکت ها کاملاً ضروری است (حساس یگانه، ۱۳۸۹). با توجه به مطالب بیان شده، عوامل موثر در کیفیت گزارشگری مالی، متغیرهای مربوط به کیفیت حسابداری می باشد. در این بین الزامات اخیر استانداردهای حسابداری مبنی بر توجه حسابرسان به موضوع های کلیدی و افشای آنها در گزارش های خود باعث شده است حسابرسان قضاوت حرفه ای بیشتری استفاده نمایند. با توجه به دیدگاه های متفاوت در بین حسابرسان نسبت به برخی موضوعات، انتظار می رود چرخش حسابداری بر موضوع های کلیدی افشا شده تأثیر گذاشته و در نتیجه کیفیت گزارشگری مالی نیز از آن تأثیر پذیرد. یافته های حاصل از این پژوهش در مورد این فرضیه نیز با تحقیقات سیگال (۲۰۱۹)، کارور و بریتکل (۲۰۱۷)، کوربلا و همکاران (۲۰۱۸)، بیرجندی و فتحی (۱۴۰۱)، عباسپور ثانی و همکاران (۱۴۰۰)، دادبه و پرتوی فر (۱۴۰۰)، همسویی دارد.

## منابع

- اسدی، غلامحسین؛ باغومیان، رافیک و کامرانی، جواد (۱۳۹۹)، بررسی رابطه بین ویژگی های شرکت و به موقع بودن گزارشگری مالی میان دوره ای. فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۱۹-سال دهم، شماره ۳۳، صص ۱۴.
- انورخطیبی، سعید؛ برادران حسن زاده، رسول؛ متقی، علی اصغر؛ تقی زاده، هوشنگ. (۱۴۰۰). بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی از دیدگاه گروه های مختلف بر کیفیت گزارشگری مالی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۸ (۳۱)، ۲۴۵-۲۵۹.
- ایمانی، پدرام؛ حاج یها، زهره و امیرحسینی، زهرا (۱۳۹۸)، "آزمون تأثیر پایداری سود و سودآوری بر سطح افشاء مسئولیت اجتماعی و کیفیت گزارشگری مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". فصلنامه حسابداری مدیریت، سال دهم، شماره ۳۳. تابستان ۱۳۹۸، صص ۷۳-۸۸.
- برادران حسن زاده، رسول و تقی زاده، هوشنگ و رضایی، عباس. (۱۳۹۰). بررسی تأثیر ترکیب سهامداران بر محتوای اطلاعاتی سود حسابداری شرکت های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران، پژوهش های حسابداری مالی، سال ۳ شماره ۲.
- برزگری خانقاه، جمال و جعفری تراجی، قاسم (۱۳۹۷)، " بررسی نقش گزارشگری مالی و حاکمیت شرکتی در مشروعیت سازمانی " پژوهش های حسابداری مالی، سال هشتم، شماره سوم، پیاپی (۲۹). پاییز. ۱۳۹۷. صص ۱۰۱-۱۰۲.
- بزرگ اصل موسی و حمیدرضا شایسته مند، ۱۳۹۰، رابطه بین مدت تصدی حسابرس و مدیریت سود، فصلنامه بورس اوراق بهادار، شماره ۳۱، صص ۲۱۳-۳۳.
- بیرجندی، حمید؛ فتحی، زهرا. (۱۴۰۱)، بررسی رابطه بین چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی و ویژگیهای تردید حرفه ای حسابرس. مجله دانش حسابداری، ۱۳(۱)، ۲۲۸-۲۰۳.
- بیگی، تورج و فطرس، محمدحسن (۱۳۸۸)، اندازه گیری میزان تأثیر سرمایه انسانی بر عملکرد سازمانی صنعت بانکداری ایران: از دیدگاه دارایی نامشهود. فصلنامه مدیریت صنعتی دانشکده علوم انسانی دانشگاه آزاد اسلامی واحد سنندج، ۴(۱۰)، سنندج، صص ۸۹-۸۱.
- پارچینی پارچین، سید مهدی، (۱۳۸۸). "رابطه بین افشای اطلاعات اختیاری و نسبت اعضای غیرموظف هیات مدیره" پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه مازندران.
- پاک روان، لقمان. (۱۳۹۱) حاکمیت شرکتی از تئوری تا عمل، [www.prozhe.com](http://www.prozhe.com)
- جعفری سرشت، داوود. (۱۳۸۹). بررسی ترکیب مطلوب سهامداری در بازار سرمایه.
- [www.rdis.ir](http://www.rdis.ir)، گزارش پژوهشی مدیریت توسعه و مطالعات اسلامی بورس اوراق بهادار تهران.

- جعفری نسب کرمانی، ندا. (۱۳۹۷). چالشها و فرصت های تغییر گزارش حسابرس در موضوع های کلیدی حسابرسی. مجله حسابرس، (۹۶)، ۵۴-۴۴.
- جعفری نسب کرمانی، ندا؛ ملانظری، مهناز؛ رحمانی علی. (۱۳۹۸). چالشها و فرصت های تغییر گزارش حسابرس در ایران. بررسی های حسابداری و حسابرسی، ۲۶(۳)، ۳۴۸-۳۷۰.
- جعفری، ندا؛ ملانظری، مهناز. (۱۳۹۷). گزارش کنونی و جدید حسابرس: دیدگاه حسابرسان ایرانی. پژوهش های تجربی حسابداری، ۸(۲)، ۹۵-۱۱.
- جمشیدی اوانکی، کورش. (۱۳۸۹). بررسی عوامل مؤثر بر تعیین حق الزحمه حسابرسی. پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تهران.
- حافظنیا، محمد رضا. (۱۳۸۷). مقدمه ای بر روش تحقیق در علوم انسانی. تهران، سمت، صفحه ۱۴۵-۵۱.
- حساس یگانه، ی و مقصودی، ا. (۱۳۹۸). تاثیر آیین رفتار حرفه ای و تجربه بر کیفیت قضاوت حسابرسی، مجله حسابدار رسمی، شماره ۲.
- حساس یگانه، یحیی و الماسی، محمدرضا. (۱۳۸۶). حاکمیت شرکتی در شرکت های دولتی. حسابدار، سال ۲۲، شماره ۱۹۰، صفحه ۸۰-۷۲.
- حساس یگانه، یحیی و داداشی، ایمان. (۱۳۸۹). بررسی اثر حاکمیت شرکتی بر اظهار نظر حسابرسان مستقل. حسابداری مدیریت، سال ۳، شماره ۵.
- حساس یگانه، یحیی. (۱۳۸۹). فلسفه حسابرسی، چاپ اول تهران، شرکت انتشارات علمی و فرهنگی.
- حساس یگانه، یحیی. و مداحی، آرمان. (۱۳۸۷). چالشهای استقرار نظام حاکمیت شرکتی در بازار سرمایه ایران. روزنامه دنیای اقتصاد، شماره ۱۷۳۸، ۱۳۸۷/۱۱/۲۶، ۲۰.
- حساس یگانه، یحیی و علوی طبری، حسین. (۱۳۸۲). رابطه بین منابع صرف شده بر روی حسابرسی داخلی و حق الزحمه حسابرسی مستقل. مطالعات حسابداری، دوره ۱، شماره ۴، صفحه ۹۶-۷۲.
- حساس یگانه، یحیی و مرادی، محمد و هدی، اسکندر. (۱۳۸۷). بررسی رابطه بین سرمایه گذاران نهادی و ارزش شرکت. بررسی های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۵، شماره ۵۲، ص ۱۲۲-۱۰۷.
- حساس یگانه، یحیی. (۱۳۸۴). فلسفه حسابرسی، تهران، شرکت انتشارات علمی و فرهنگی.
- حساس یگانه، یحیی. (۱۳۸۵). حاکمیت شرکتی در ایران، حسابرس، شماره ۳۲، صفحه ۳۹ - ۳۲.

حسینی، سیدعلی و حقیقت، سرور (۱۳۹۵)، بررسی رابطه بین حاکمیت شرکتی و تعهد به ایفای مسئولیتهای اجتماعی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش حسابداری، شماره ۲۳ زمستان ۱۳۹۵. صص ۱۳۱-۱۰۶.

حسینی، سیدعلی و حقیقت، سرور (۱۳۹۸)، " بررسی رابطه بین حاکمیت شرکتی و گزارشگری مالی به ایفای مسئولیت های اجتماعی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران " به ایفای مسئولیتهای اجتماعی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش حسابداری، شماره ۲۳، زمستان. ۱۳۹۸. صص ۱۳۱-۱۰۶.

حسینی، سیدعلی و رهبری خرازی، مهسا. (۱۳۸۷). حاکمیت شرکتی: حمایت از سهامداران. مجموعه مقالات همایش راهبری شرکتی، شرکت بورس اوراق بهادار تهران.

Ahmed, T. (2016). The impact of relation between governance and disclosure on social responsibilities and its reflection on companies' value: A Case of Egyptian Companies. *Journal of Intellectual Accounting*, 2(1), 1-48.

Akbas, H, E. (2018). Company Characteristics and Environmental Disclosure: An Empirical Investigation on Companies Listed on Borsa Istanbul 100 Index, *The Journal of Accounting and Finance*, Page 145164-.

Aktas, R., Kayalidere, K., Kargin, M. (2017). Corporate sustainability reporting and analysis of sustainability reports in turkey, *International Journal of Economics and Finance*, 5(3), 113125-.

Archel, P., Husillos, J., Larrinaga, C., & Spence, C. (2009). Social disclosure, legitimacy theory and the role of the state. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 22(8), 1284-307.

Akbas, H, E. (2014). Company Characteristics and Environmental Disclosure: An Empirical Investigation on Companies Listed on Borsa Istanbul 100 Index, *The Journal of Accounting and Finance*, Page 145164-.

Aras, G. and Crowther, D. (2007b), "Sustainable corporate social responsibility and the value chain", in Crowther, D. and Zain, M.M. (Eds), *New Perspectives on Corporate Social Responsibility*, MARA University Press, Shah Alam, pp. 11940-.

Bhattacharyya, A. (2018). Factors Associated with the Social and Environmental reporting of Australian Companies. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, vol8/iss13/, pp 2550-.

Buchholz, R.A., Rosenthal, S.B., 2018. Toward a contemporary conceptual framework for stakeholder theory. *Journal of Business Ethics* 58, 137148-.

Beaver, W., & Ryan, S. (2000). Biases and lags in book value and their effects on the ability of the book-to-market ratio to predict book return on equity. *Journal of Accounting Research*, 38, 127-148.

Carver, Brian Todd and Trinkle, Brad S., Nonprofessional Investors' Reactions to the PCAOB's Proposed Changes to the Standard Audit Report (March 9, 2017). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2930375>.

Daugherty, B.E., Dickins, D., Hatfield, R.C., Higgs, J.L. (2018). Mandatory audit partner rotation: Perceptions of audit quality consequences. *Current Issues in Auditing*, 7(1), 30-35.

Giannarakis, G. (2014). The determinants influencing the extent of CSR disclosure. *International Journal of Law and Management*, Vol. 56, Iss 5, pp. 393 – 416.

Haniffa, R.M. and Cooke, T.E. (2005), "The impact of culture and corporate governance on corporate social reporting", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 24 No. 5, pp. 391-430.

Herzig, C. and Schaltegger, S. (2011). "Corporate sustainability reporting: an overview", Bennett, M and Burritt, R.L. (Eds), *Sustainability Accounting and Reporting*, Kluwer Academic Publishers, Boston Dordrecht/London, pp. 301-324.

Herzig, C. and Schaltegger, S. (2017). "Corporate sustainability reporting: an overview", in Bennett, M and Burritt, R.L. (Eds), *Sustainability Accounting and Reporting*, Kluwer Academic Publishers, Boston Dordrecht/London, pp. 301-324.

Kitiwong, W. and Sarapaivanich, N. (2020). Consequences of the implementation of expanded audit reports with key audit matters (KAMs) on audit quality, *Managerial Auditing Journal*, 35(8): 1095-1119. <https://doi.org/10.1108/MAJ-09-2019-2410>.

Kuzey Cemil, Uyar Ali. (2019). Determinants of sustainability reporting and its impact on firm value: evidence from the emerging market of Turkey. *Journal of Cleaner Production*, Volume 143, Pages 27-39.

Li, N. Toppinen, A. Tuppura, A. Puumalainen, K. Hujala, M. (2017). Determinants of Sustainability Disclosure in the Global Forest Industry. *Electronic Journal of Business Ethics and Organization Studies*, Vol. 16, No. 1, pp. 33-40

Jennifer, M.F., David, R.C., & Isabel, G.S. (2015). The causal link between sustainable disclosure and information asymmetry: The moderating role of the stakeholder protection context. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 1-24.

Jones, M.J. (2010b), "Accounting for the environment: towards a theoretical perspective for environmental accounting and reporting", *Accounting Forum*, Vol. 34 No. 2, pp. 123-138.

Jones, H. (2010a), "Sustainability reporting matters: what are national governments doing about it?" The Association of Chartered Certified Accountants, London, available at: [www.capa.com.my/images/capa/ACCA\\_materials\\_tech-tp-srm.pdf](http://www.capa.com.my/images/capa/ACCA_materials_tech-tp-srm.pdf) (accessed 29 December 2011).

IMA (Institute of Management Accountants) (2008), "The evolution of accountability sustainability reporting for accountants [online]", available at: [www.nickshepherd.ca/pdf/SMA\\_Sustainability](http://www.nickshepherd.ca/pdf/SMA_Sustainability).

Mardessi, S. (2021). Audit committee and financial reporting quality: the moderating effect of audit quality. *Journal of Financial Crime*, ahead-of-print (ahead-of-print).

Mardessi, S. (2021). Audit committee and financial reporting quality: the moderating effect of audit quality. *Journal of Financial Crime*, ahead-of-print (ahead-of-print).

Pani, S. K., Panigrahy, L., Sankar, V. H., Ratha, B. K., Mandal, A. K., & Padhi, S. K. (2015). Web usage mining: a survey on pattern extraction from web logs. *International Journal of Instrumentation, Control & Automation (IJICA)*, 1(1), 15-23.

Peng, X., Cao, Y., & Niu, Z. (2017, December). Mining Web Access Log for the Personalization Recommendation. In *MultiMedia and Information Technology, 2008. MMIT'08. International Conference on* (pp. 172-175). IEEE.