

## بررسی رابطه بین چرخش حسابرس و افشای موضوع‌های کلیدی حسابرس با کیفیت گزارشگری مالی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

دکتر عبدالرسول مستاجران

عضو هیئت علمی دانشکده علوم مالی، دانشگاه خوارزمی، تهران، ایران. (نویسنده مسئول).

rasoul.mostajeran@khu.ac.ir

الیاس عسگری

دانشجوی دکتری گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

asgari.elyas@gmail.com

### چکیده

در پژوهش حاضر به بررسی رابطه بین چرخش حسابرس و افشای موضوع‌های کلیدی حسابرس با کیفیت گزارشگری مالی پرداخته شده است. تحقیق حاضر از نظر هدف کاربردی و شیوه گردآوری داده‌ها، از نوع تحقیقات نیمه تجربی پس رویدادی در حوزه تحقیقات اثباتی است که با استفاده از رگرسیون چند متغیره استفاده از روش پانل با اثرات ثابت و مدل‌های اقتصادسنجی انجام شده است. جامعه آماری پژوهش، شرکت‌های عضو بورس اوراق بهادار تهران و حجم نمونه ۱۰۳ شرکت می‌باشد. نتایج پژوهش نشان داد که بین چرخش حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین بین افشای موضوع‌های کلیدی گزارش حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. **واژگان کلیدی:** چرخش حسابرس، چرخش اجباری، چرخش اختیاری، افشای موضوع‌های کلیدی حسابرس، کیفیت گزارشگری مالی.

### مقدمه

بعد از رسوایی‌های بحران مالی ۲۰۰۸، جهانی شدن محیط کسب و کار و افزایش پیچیدگی‌های گزارشگری مالی نظیر استفاده از برآوردهای ذهنی و قضاوت‌های مشکل، الزام به افشاهای متعدد و مخاطبان جهانی، تقاضا برای دریافت اطلاعات بیشتر و مربوطتر از طریق گزارش حسابرس افزایش یافت. به همین دلیل برخی از تدوین‌کنندگان استانداردها و مقررات ها نظیر هیات استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اعتباربخشی<sup>۱</sup> و هیات نظارت بر حسابداری شرکتهای عام<sup>۲</sup> آمریکا به منظور بهبود گزارش حسابرس و افزایش شفافیت آن، در برخی از استانداردهای موجود خود تجدیدنظر و یا استانداردهای جدیدی را تدوین نمودند. این دو نهاد بخشی را با عنوان موضوع‌های کلیدی اساسی حسابرسی با هدف افزایش ارزش اطلاعاتی گزارش حسابرس به گزارش جدید حسابرس اضافه نموده‌اند (بیرجندی و فتحی، ۱۴۰۱). طراحی و استقرار مناسب سامانه‌های کنترل داخلی در واحدهای اقتصادی یکی از مهمترین عوامل تحقق اثربخشی و کارایی عملیات، ارتقای پاسخگویی و شفافیت مالی، رعایت قوانین و مقررات و کمک به پیشگیری از تقلب و سوء استفاده‌های مالی به شمار می‌رود (حبیبی، ۱۳۹۵). هدف حسابرس، اطلاع‌رسانی ضعف‌های کنترل‌های داخلی مشخص شده در جریان حسابرسی به ارکان راهبری و مدیران اجرایی (حسب مورد) است که به نظر حسابرس، برای آنها دارای اهمیت کافی وجود دارد (سازمان حسابرسی، ۱۳۹۳). مطابق با استانداردهای حسابرسی ایران، حسابرس باید از فعالیت‌های کنترلی مرتبط با حسابرسی

<sup>1</sup> International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)

<sup>2</sup> Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)

شناخت کسب کند. این فعالیت‌ها شامل مواردی است که حسابرس شناخت آنها را برای ارزیابی خطرهای تحریف با اهمیت در سطح ادعاها، طراحی و اجرای روشهای حسابرسی لازم در برخورد با خطرهای ارزیابی شده، ضروری تشخیص می‌دهد. در حسابرسی، شناخت همه فعالیت‌های کنترلی مرتبط با هر گروه معاملات، مانده حساب و مورد افشای عمده در صورتهای مالی یا هرادعای مربوط به آنها ضرورت ندارد. حسابرس درخصوص برخی خطرهای، ممکن است چنین قضاوت کند که کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، تنها از طریق آزمونهای محتوا ممکن یا عملی نیست. چنین خطرهایی می‌تواند به صحیح و کامل نبودن ثبت و نگهداری سوابق گروه‌های معاملات یا مانده حسابهای معمول و عمده که اغلب بدون دخالت نیروی انسانی و به طور خودکار پردازش می‌شوند، مربوط باشد. در چنین مواردی، کنترلهای واحد تجاری در مورد چنین خطرهایی، در کار حسابرسی مربوط محسوب شده و حسابرس باید نسبت به آنها شناخت کسب کند (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴). کنترلهای داخلی حاکم بر گزارشگری مالی اهمیت بسزایی بر حاکمیت شرکتی دارند. به طور خاص، کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی باعث تحقق اثربخشی و کارایی عملیات، ارتقای پاسخگویی و شفافیت مالی، رعایت قوانین و مقررات و کمک به پیشگیری از تقلب و سوء استفاده‌های مالی می‌شود. همچنین به دلیل وجود افشای نامناسب و ناکافی در گزارشهای مالی و عدم شفافیت اطلاعاتی در شرکتها موجب می‌شود که مشکلات ناشی از تفکیک مالکیت از مدیریت افزایش یابد و نقش حسابرس مستقل از اهمیت بسزایی برخوردار می‌باشد. به دلیل اینکه نهادهای نظارتی منابع محدودی را برای نظارت بر شرکتها دارند، حسابرسان مستقل نقش مهمی را در نظارت بر شرکتها به عهده دارند. علاوه بر این عدم ارائه اطلاعات مالی مربوط و قابل اعتماد، زیان‌های اقتصادی جبران ناپذیری را برای سهامداران و سایر ذینفعان برون سازمانی به دنبال دارد (فیتزجرالد و همکاران، ۲۰۱۸). موضوع چرخش حسابرسان بر این مفهوم کلی استوار است که حسابرس جدید با نگاه و رویکرد جدید می‌تواند به نکاتی توجه کند که حسابرس قبلی احتمالاً آنها را از قلم انداخته و یا در اثر گذشت زمان و کاهش بی طرفی وی، مغفول مانده است. این امر موجب می‌شود که حسابرس جدید بتواند کیفیت گزارش کنترلهای داخلی را افزایش دهد (ولی زاده لاریجانی و همکاران، ۱۴۰۰). حرفه حسابرسی در مسیری باریک حرکت می‌کند به طوری که هر انحراف جزئی از این مسیر باعث آسیب دیدگی حرفه می‌شود. چرا که حسابرسان از یک طرف همچون سایر واحدهای اقتصادی نیازمند مشتریانی هستند که در قبال ارائه خدمات به آنها، کسب درآمد کنند و از طرفی دیگر باید استقلال حرفه‌ای خود را حفظ کرده و تحت تاثیر و نفوذ مشتریان خود قرار نگیرند. وابستگی مالی حسابرسان به صاحبکاران، عامل انگیزشی منفی برای گزارشگری تحریفات است. هرچه موسسات حسابرسی وابستگی مالی بیشتری به صاحبکاران خود داشته باشند، احتمال مصالحه بین حسابرس و صاحبکار برای صدور گزارش دلخواه افزایش می‌یابد. در نقطه مقابل چرخش اجباری حسابرس، مدیران شرکتها ممکن است بنا به علل مختلفی اقدام به تغییر اختیاری حسابرس مستقل واحد اقتصادی خود کنند. یکی از عوامل وقوع چنین تغییری، فرصت‌های دستکاری سود است. وجود فرصت‌های دستکاری سود می‌تواند نشان دهنده وجود شرایط بالقوه اختلاف نظر با حسابرسان و در نتیجه، زمینه ساز شروع ذهنیت تغییر حسابرس باشد. بنابراین کسب شناخت بیشتر پدیده تغییر حسابرس و ارزیابی عوامل موثر بر آن و همچنین پیامدهای احتمالی آن و در نتیجه استفاده بهینه از این ابزار جز با انجام تحقیقات گسترده در این زمینه حاصل نمی‌شود. یکی از اهداف صورتهای مالی انعکاس نتایج مباشرت مدیریت یا حسابداری ایشان در قبال منابعی می‌باشد که در اختیارشان قرار گرفته است (حبیبی، فاطمه، ۱۳۹۵). از تغییر حسابرس به عنوان یک ابزار در جهت تقویت استقلال حسابرس و بهبود دهنده کیفیت حسابرسی یاد می‌شود. بنابراین کسب شناخت بیشتر پدیده تغییر حسابرس و ارزیابی عوامل موثر بر آن و همچنین پیامدهای احتمالی آن و در نتیجه استفاده بهینه از این ابزار جز با انجام تحقیقات گسترده در این زمینه حاصل نمی‌شود. به دنبال تفکیک مالکیت از مدیریت، تئوری نمایندگی شکل گرفت که بیان می‌کند هدف مدیریت

<sup>1</sup> Fitzgerald et al

حداکثر کردن منافع خود است که این هدف لزوماً همسان و همسو با حداکثر کردن ارزش شرکت نیست. از سوی دیگر به این دلیل که اطلاعات به صورت یکسان در اختیار استفاده کنندگان قرار نمی‌گیرد، بین مدیران و سرمایه‌گذاران عدم تقارن اطلاعاتی ایجاد می‌شود. همین امر سبب می‌شود که مدیران انگیزه و فرصت این را داشته باشند که با استفاده از روشهای مدیریت سود، سود شرکت را در آینده نزدیک افزایش دهند. (حبیبی، ۱۳۹۵).

با توجه به اینکه تغییر حسابرس و شرکای حسابرسی به عنوان ابزاری برای تقویت استقلال حسابرس و افزایش کیفیت حسابرسی تلقی می‌گردد، این موضوع، طی سالهای اخیر به زمینه با اهمیتی در تحقیقات حسابرسی تبدیل شده است. مدافعان تغییر حسابرس بر این باورند که در صورت تغییر اجباری، حسابرسان در موقعیتی قرار می‌گیرند که خواهند توانست در مقابل فشارها و خواسته‌های مدیران مقاومت، و قضاوت بیطرفانه‌تری را اعمال کنند (ملکیان و عبدی پور، ۱۳۹۳). علی‌رغم برنامه‌های چرخشی مختلفی که در سطح حسابرس یا مؤسسه حسابرسی در حوزه‌های قضایی مختلف اجرا شده‌اند، نتایج تجربی در مورد ارتباط بین چرخش حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی مختلط و غیرقطعی است. به عنوان مثال، بر اساس شاخص‌های مختلف کیفیت گزارشگری مالی، همپلتون، رادوک، استوکس و تیلور<sup>۱</sup> (۲۰۱۲)، چی، لیسپیک، لانگ و وانگ<sup>۲</sup> (۲۰۱۳)، لنوکس<sup>۳</sup>، فرث، روئی و وو ژانگ<sup>۴</sup> (۲۰۱۴)، لیت، شارما، سیمپسون و تانی<sup>۵</sup> (۲۰۱۴)، ولوریون، لارنس و رایانز<sup>۶</sup> (۲۰۱۷) ارتباط معناداری بین چرخش حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی را مستند کنید. با این حال، نتایج از چی، هوانگ، لیائو و زی<sup>۷</sup> (۲۰۰۹)، کوون، لیم و سیمنت<sup>۸</sup> (۲۰۱۴)، کوانگ، لی، شروود و وایتد<sup>۹</sup> (۲۰۲۰)، و گیپر، تگرگ و لئوز<sup>۱۰</sup> (۲۰۲۱)، نشان می‌دهد که هیچ اثر قابل توجهی از چرخش حسابرس بر کیفیت حسابرسی وجود ندارد. ارتباط بین چرخش حسابرس و شاخص‌های مختلف برای کیفیت گزارشگری مالی اغلب براساس این فرض که چشم اندازهای تازه توسط حسابرسان جدید ارائه شده است، آزمایش می‌شود. اکثر مطالعات تجربی سعی در اندازه‌گیری مستقیم این دیدگاه‌های تازه ندارند. این امکان وجود دارد که حسابرسان جدید در صورت عدم تغییر قابل توجهی در صورتهای مالی، ساختار سازمانی یا محیط کسب و کار مشتریان، دیدگاه‌های متفاوتی با پیشینیان خود نداشته باشند. از این رو، اینکه آیا چرخش حسابرس باعث ایجاد تفاوت در کیفیت گزارشگری مالی مشتریان می‌شود، یک سوال باز باقی می‌ماند. برای بهبود ارزش اطلاعاتی گزارش حسابرس، بسیاری از حوزه‌های قضایی گزارش حسابرس را به گونه‌ای گسترش داده‌اند که حسابرسان را ملزم به اطلاع رسانی‌ها شفافیت قضاوت‌های موضوعات کلیدی حسابرسی کند. ارتباطات موضوعات کلیدی حسابرسی انجام شده توسط مدیریت و حسابرسان در فرآیند تهیه و حسابرسی صورتهای مالی را افزایش می‌دهد. بنابراین، حسابرسان می‌توانند دیدگاه خود را در مورد موضوعات مهم به استفاده کنندگان صورتهای مالی انتقال دهند. در صورت چرخش حسابرس، شرکای هابی که افشا می‌کنند به اشتراک خواهند گذاشت. موضوعات کلیدی حسابرسی جانشین نظرات خود را از طریق مورد بنابراین، تغییر دیدگاه حسابرسان مختلف را می‌توان از طریق افشاهای بررسی قرار داد (هسیو و همکاران، ۲۰۲۲). یکی از اهداف گزارشگری مالی، ارائه اطلاعاتی است که برای سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و دیگر کاربران فعلی و بالقوه در تصمیم‌گیریهای مربوط به سرمایه‌گذاری و اعتباردهی و سایر تصمیم‌ها، سودمند باشد. یکی از معیارهای مهمی که گروه‌های مزبور برای برآورد قدرت سودآوری شرکت، پیش‌بینی سودهای آینده و ریسک‌های مربوط به آن و همچنین

<sup>1</sup> Estuoks & Teilor

<sup>2</sup> Chi et al

<sup>3</sup> Lenuoks

<sup>4</sup> Forss et al

<sup>5</sup> Liyt et al

<sup>6</sup> Chi et al

<sup>7</sup> Kuon et al

<sup>8</sup> Kuovang et al

<sup>9</sup> Geper et al

<sup>10</sup> Hesuo et al

ارزیابی عملکرد مدیریت استفاده می‌کنند، سودهای جاری و گذشته‌ی شرکت است. به بیان دیگر، مدیران تلاش می‌کنند تا با انتخاب روشهای مجاز حسابداری، نتایجی قابل پیش بینی و ثابت خلق کنند. زیرا، اغلب سرمایه‌گذاران و مدیران اعتقاد دارند شرکت‌هایی که روند سودآوری مناسبی دارند و سود آنها دچار تغییرات عمده نمی‌شود، نسبت به شرکت‌های مشابه ارزش بیشتر و قابلیت پیش بینی و مقایسه‌ی بیشتری دارند. از سوی دیگر، با توجه به تئوری نمایندگی مدیران می‌توانند از انگیزه‌ی لازم برای دستکاری سود به منظور حداکثر کردن منافع خود برخوردار باشند (لی و وانگ<sup>۱</sup>، ۲۰۱۰). هدف اصلی گزارشگری مالی طبق چارچوب نظری حسابداری، ارائه اطلاعاتی است که در فرآیند تصمیم‌گیری، به استفاده‌کنندگان صورتهای مالی برای اتخاذ تصمیمات آگاهانه کمک کند سود حسابداری نیز از مهمترین محصولات گزارشگری مالی است که استفاده‌کنندگان صورتهای مالی بیشترین توجه خود را به آن معطوف می‌کنند. (بزرگ اصل و همکاران، ۱۳۹۹).

یکی از عوامل خارجی که بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد چرخش حسابرس<sup>۲</sup> است چرخش موسسه حسابرسی و شریک موسسه حسابرسی بر عناصر متعددی تأثیرگذار است که هر یک از این عناصر خود موجب تغییر در کیفیت خدمات حسابرسی می‌شود. رابطه طولانی مدت حسابرس و صاحبکار باعث ایجاد یک سری روابط عاطفی می‌شود تا حدی که احساس وفاداری در حسابرسان ایجاد می‌کند و بدین ترتیب استقلال آنها را به خطر می‌اندازد و این امکان وجود دارد که بر قضاوت حسابرس اثر بگذارد (وکیلی فرد و همکاران، ۱۳۹۴). حسابرسانی که روابط نزدیک بیش از حد معمول با صاحبکاران خود دارند، تمایل بیشتری به تن دادن به خواسته‌های آنان خواهند داشت (سیامسادی و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۱۴). در ایران، کمیته تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی و سازمان بورس اوراق بهادار به موضوع چرخش شریک حسابرسی و چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی به ترتیب پرداخته‌اند. طبق قسمت «ب» بند ۲۴ بخش استانداردهای حسابرسی ایران تحت عنوان استانداردهای کنترل کیفیت، مدیر مسئول کارحسابرسی صورتهای مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، جهت رعایت الزامات آیین رفتار حرفه‌ای، بایستی پس از مدت مشخصی تغییر کند که این مورد حداکثر ۵ (پنج) سال در نظر گرفته شده است. با توجه به مطالب بیان شده به دنبال پاسخ این سوال هستیم که آیا بین چرخش حسابرس و افشای موضوع های کلیدی حسابرس با کیفیت گزارشگری مالی رابطه مثبت معناداری وجود دارد یا خیر؟

## مرور ادبیات، پیشینه و فرضیات پژوهش

### چرخش حسابرس

یکی از عوامل خارجی که بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد چرخش حسابرس است چرخش موسسه حسابرسی و شریک موسسه حسابرسی بر عناصر متعددی تأثیرگذار است که هر یک از این عناصر خود موجب تغییر در کیفیت خدمات حسابرسی می‌شود (پورحیدری و همکاران، ۱۳۹۳)، این عناصر شامل ارتباط با مدیریت صاحبکار و توجه به فرآیند حسابرسی سالهای قبل است چی<sup>۴</sup> (۲۰۱۴)، دریافت که چرخش حسابرس با توجه به کاهش تأثیر تصدی حسابرسی می‌تواند کیفیت حسابرسی را بهبود بخشد. در همین حال، استقلال حسابرسان به عنوان یک عامل داخلی طبقه بندی می‌شود که می‌تواند کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد تأثیر استقلال بر این رابطه این به دلیل "روابط خاص" بین صاحبکاران و حسابرسانی که برای مدت زمان طولانی دارند (آردانی ۲۰۱۹). یکی از موارد که رابطه آن با سود مورد توجه قرار گرفته است چرخش حسابرس است قانون ساینز اکسلی (۲۰۰۲)، نیز در این بازه مؤسسات حسابرسی را ملزم می‌کند

<sup>1</sup> Li & Vang

<sup>2</sup> Auditor Rotation

<sup>3</sup> Siamsadin et al

<sup>4</sup> Chi



که شرکا و مدیران خود را بعد از ۷ سال متوالی کار حسابرسی روی یک صاحبکار تغییر دهند (لوپو، ۲۰۱۴)، عدم تغییر حسابرسی می‌تواند سبب کاهش دقت حسابرسی شود که این امر به دلیل تصورات ذهنی مبنی بر شناخت محیط کاری، افزایش نفوذ مدیر شرکت بر حسابرسی، شناخت مکانیزم کاری حسابرسی و تغییر محیط کنترلی شرکت با توجه به شیوه عمل حسابرسی توسط مدیریت رخ دهد (پورحیدری و همکاران، ۱۳۹۳)، کشورهای مختلفی مانند اسپانیا، ایتالیا، کره جنوبی و سنگاپور موضوع چرخش اجباری حسابرسی را پذیرفته‌اند (سیلوستر و همکاران، ۲۰۱۹). باندیپادیای و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۴)، نشان دادند سیاست چرخش اجباری حسابرسان باعث افزایش رقابت در بازار خدمات حسابرسی شده و این رقابت می‌تواند بر اساس کیفیت و قیمت خدمات حسابرسی باشد. لیندچیت و همکاران (۲۰۱۰)<sup>۲</sup>، نشان دادند که تغییر شریک حسابرسی منجر به عملکردهای جسورانه در حسابداری شده و در نتیجه از کیفیت حسابرسی می‌کاهد. آسچوئر و همکاران (۲۰۱۸) نیز معتقدند که با چرخش مؤسسات حسابرسی کیفیت حسابرسی کاهش خواهد یافت. موضوع چرخش حسابرسان به منظور ارتقای استقلال حسابرسان مورد توجه قرار گرفته و اهمیت بسیاری یافته است استقلال، اساس و روح حسابرسی است و حسابرسی بدون استقلال، فاقد ارزش و معنی است (ملکیان و عبدی پور، ۱۳۹۳)، استقلال، علاوه بر آنکه بر کیفیت و نتایج حسابرسی تأثیر می‌گذارد، به لحاظ حفظ و ارتقای حرفه نیز امری ضروری است تحقیقات آردانی (۲۰۱۹)، نشان داد چرخش حسابرسی همچنین از طریق استقلال بر کیفیت حسابرسی تأثیرگذار است توبی و همکاران (۲۰۱۶)، نشان دادند که از نظر تجربی چرخش حسابرسان از طریق استقلال تأثیر معنی داری بر کیفیت حسابرسی دارد. یونگ وون (۲۰۱۰)، نیز چرخش اختیاری مؤسسات حسابرسی را به عنوان عاملی اثربخش بر کیفیت حسابرسی معرفی کرده و اذعان داشته که چرخش اختیاری حسابرسان منجر به استقلال بیشتر حسابرسان و وابستگی کمتر حسابرسان به کارفرمایان می‌گردد و در نتیجه کیفیت نتایج حسابرسی شرکت بهبود می‌یابد؛ اما در پژوهش متفاوت ویلت و همکاران (۲۰۱۶)، نشان دادند که هیچ ارتباطی بین کیفیت حسابرسی و چرخش حسابرسی وجود ندارد این نتیجه تحقیق نشان می‌دهد که تنها با چرخش حسابرسان نمی‌توان به بهبود استقلال حسابرسان دست یافت (خوشکار و همکاران، ۱۳۹۹). چرخش حسابرسی به دو صورت تقسیم می‌شود، یک، چرخش اختیاری حسابرسی در صورتی که حسابرسی یا مؤسسه حسابرسی به دلیلی غیر از دلیل چرخش اجباری، تغییر کنند؛ چرخش از نوع اختیاری صورت گرفته است و دوم، چرخش اجباری حسابرسی به معنای تغییر حسابرسی یا مؤسسات حسابرسی پس از چند دوره حسابرسی واحد مورد رسیدگی است که بر اساس مقررات یا تصویب مجامع عمومی انجام می‌شود. موضوع چرخش اجباری حسابرسی خود به دو مقوله مجزا تفکیک می‌شود. یکی تغییر در سطح تیم حسابرسی به خصوص در رده شرکا و مدیران و دیگری تغییر در سطح مؤسسه حسابرسی است. یکی از شاخص‌هایی که به کمک آن کیفیت حسابرسی اندازه‌گیری می‌شود، چرخش حسابرسی است. موضوع چرخش حسابرسان بر این مفهوم کلی استوار است که حسابرسی جدید با نگاه و رویکرد جدید می‌تواند به نکاتی توجه کند که حسابرسی قبلی احتمالا آن‌ها را از قلم انداخته و یا در اثر گذشت زمان و کاهش بی طرفی وی، مغفول مانده است. این امر موجب می‌شود که حسابرسی جدید بتواند کیفیت گزارش کنترلهای داخلی را افزایش دهد. (ولی زاده لاریجانی و همکاران، ۱۴۰۰).

موافقان تغییر حسابرسی باور دارند در صورت تغییر اجباری، حسابرسان در موقعیتی قرار می‌گیرند که قادر خواهند بود در مقابل فشارها و خواسته‌های مدیران مقاومت کرده و قضاوت‌های بیطرفانه تری را اعمال نمایند. چرخش اجباری حسابرسی، باعث آزادی عمل کمتری برای مؤسسه شریک برای باقی ماندن با صاحبکار می‌شود. بنابراین، معرفی درجه بالایی از استقلال را در پی خواهد داشت و همچنین می‌تواند دلیل جدایی ناگهانی از دانش انباشته شده ویژه صاحبکار شود و می‌تواند خصوصیات عمده صاحبکار را بیوشاند که احتمالا طی چرخشی داوطلبانه از سوی واحد مورد حسابرسی تغییر پیدا

<sup>1</sup> Bandyopadhyay

<sup>2</sup> Lindscheid

کرده است در مقابل، مخالفان چرخش اجباری بیان می‌کنند که استانداردها و روشهای جاری، منافع مطرح شده در دیدگاه حامیان چرخش اجباری را فراهم می‌کند و چرخش عادی کارکنان و مدیریت صاحبکار، بررسی‌های شریک دوم و بررسی هم‌پیشگان مانند چرخش اجباری عمل می‌کند. در ایران بنا بر تصویب دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس اوراق بهادار توسط شورای عالی بورس در تاریخ ۰۸/۰۵/۸۶ در صورتیکه اشخاص حقوقی موضوع ماده‌ی ۱۰ این دستورالعمل حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی انتخابی را قبل از پایان چهار سال متوالی تغییر دهند؛ باید مراتب را با ذکر دلیل به اطلاع سازمان برسانند. (رحیمیان و جان فدا، ۱۳۹۳).

## کیفیت گزارشگری مالی

گزارش‌های مالی، محصول نهایی فرآیند گزارشگری مالی است. گزارشگری مالی یکی از منابع اطلاعاتی در دسترس بازار سرمایه است که انتظار می‌رود نقش موثری در توسعه سرمایه‌گذاری ایفا نماید هدف از گزارشگری مالی ارائه اطلاعات طبقه بندی درباره وضعیت مالی می‌باشد در این زمینه، افزایش تقاضا برای قابلیت مقایسه در گزارشگری مالی، به دلیل افزایش فعالیت‌های تجارت بین‌المللی و مشارکت بیشتر در بازارهای مالی جهانی به وجود آمده است (کمالی اردکانی و همکاران، ۱۴۰۰). فرآیند گزارشگری مالی شامل ایجاد، انتشار، اطمینان بخشی<sup>۱</sup> و استفاده از اطلاعات مالی توسط استفاده کنندگان از این گزارش‌ها است و حوزه آن از اجرای استانداردهای گزارشگری مالی برای تهیه گزارش‌های مالی شروع و تا اطمینان بخشی، انتشار و استفاده از آنها گسترش می‌یابد (نمازی و عزیزی، ۱۴۰۰). استفاده‌کنندگان برای قضاوت و تصمیمگیری در بازار سرمایه و ارزیابی مفاد قراردادی و مباشرت مدیریت، نیاز به اطلاعات سودمند دارند. سودمندی اطلاعات اشاره به مفهوم "کیفیت اطلاعات" دارد. کیفیت گزارشگری مالی نیز یک مورد خاص از کیفیت اطلاعات<sup>۲</sup> می‌باشد. کیفیت گزارشگری مالی به این معنی است که تا چه اندازه گزارش‌های مالی، اقتصاد زیربنایی شرکت را به طور منصفانه نشان می‌دهند (دیفوند و ژانگ<sup>۳</sup>، ۲۰۱۴).

بیرجندی و فتحی (۱۴۰۱)، در تحقیقی به بررسی رابطه بین چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی و ویژگی‌های تردید حرفه ای حسابرسی پرداختند. براساس یافته‌های تجربی نتایج پژوهش نشان داد که چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی بر شش ویژگی تردید حرفه‌ای حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری دارد. همچنین از بین شش مؤلفه تردید حرفه ای حسابرسی، مؤلفه جستجوی دانش بیشتر تحت تأثیر چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی قرار می‌گیرد. امیری و فخاری (۱۴۰۰) در تحقیقی به بررسی عنوان خرید اظهارنظر حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی با رویکرد الگوی معادلات همزمان پرداختند. یافته‌های پژوهش نشان داد که اثر دوسویه‌ای معکوس و معناداری میان خرید اظهارنظر حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی در شرکت‌های بورسی وجود دارد.

مرادی و همکاران (۱۳۹۹)، در تحقیقی به بررسی نقش تعدیلگر چرخش حسابرسی داخلی بر رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و ارزیابی ریسک حسابرسی پرداختند نتایج تحقیق نشان داد بین کیفیت گزارشگری مالی و ارزیابی ریسک حسابرسی رابطه معنادار وجود دارد. چرخش حسابرسی داخلی بر رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و ارزیابی ریسک حسابرسی تأثیرگذار است.

رزمی و امیری (۱۳۹۶)، در تحقیقی به بررسی تأثیر چرخش حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران انجام یافت. نتایج آزمون فرضیات حاکی از عدم وجود تأثیر معنی دار چرخش حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. در نهایت می‌توان از نتایج

<sup>1</sup> Assurance

<sup>2</sup> Information Quality

<sup>3</sup> Defond & Zhang

جانبی پژوهش به این مورد نیز اشاره نمود که اندازه شرکت و اهرم مالی ارتباط معکوس و معنی دار با کیفیت گزارشگری مالی دارند. اردانی و همکاران (۲۰۱۹)، در تحقیقی با عنوان نقش میانجی استقلال حسابرس بر رابطه میان چرخش حسابرس و کیفیت حسابرسی پرداختند. و به این نتیجه رسیدند که چرخش حسابرس تأثیر مستقیم بر کیفیت حسابرسی ندارد. این تحقیق همچنین قادر به ارائه شواهد تجربی از نقش حسابرس استقلال حسابرس به عنوان یک متغیر مداخله گر نیست. با این وجود، تحقیقات ثابت می کند که استقلال حسابرس تأثیر مثبتی بر کیفیت حسابرسی دارد. با توجه به مطالب فوق فرضیه اول به صورت زیر بیان می گردد:

فرضیه اول: بین چرخش حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

### افشای موضوع های کلیدی حسابرس

طبق استاندارد بین المللی حسابرسی ۷۰۱، موضوع های کلیدی حسابرسی، موضوع هایی هستند که بر مبنای قضاوت حرفه ای حسابرس دارای بیشترین اهمیت در حسابرسی صورتهای مالی دوره جاری بوده اند. این موضوع ها از بین موضوع های اطلاع رسانی شده به ارکان راهبری انتخاب می شوند. ارائه موضوع های کلیدی حسابرسی در بخش نزدیک به اظهار نظر حسابرس، دسترسی به این اطلاعات را ساده تر کرده و ارزش اطلاعات خاص عملیات را برای استفاده کنندگان پدیدار می کند. ترتیب ارائه هر موضوع کلیدی حسابرسی در بخش موضوع های کلیدی حسابرسی گزارش حسابرس به قضاوت حرفه ای حسابرس بستگی خواهد داشت. برای نمونه، ممکن است این قبیل اطلاعات بر مبنای اهمیت نسبی به سلیقه حسابرس یا به ترتیب نحوه افشای آنها در صورتهای مالی طبقه بندی شوند. در ضمن، لازم است حسابرس برای هر موضوع از موضوع های کلیدی حسابرسی عنوان جداگانه ای تعیین کند تا موضوع های کلیدی حسابرسی از یکدیگر تفکیک گردند (بیرجندی و فتحی، ۱۴۰۱). به طور ایده آل هدف از گزارشگری مالی، ارائه اطلاعات قابل اتکاء درباره عملکرد و وضعیت مالی شرکت برای طیف وسیعی از استفاده کنندگان است که در تصمیم گیری های اقتصادی آنها مفید واقع می شود. کیفیت گزارشگری به معنای توان صورتهای مالی در انتقال اطلاعات عملیات شرکت و به طور خاص، پیش بینی جریان های نقدی مورد انتظار آن به سرمایه گذاران است. گزارشگری مالی زمانی از کیفیت بالایی برخوردار است که عملکرد و وضعیت مالی واقعی و منصفانه شرکت را مطابق با استانداردهای حسابداری نشان می دهد (نظری و همکاران، ۱۳۹۹). برانت و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۰)، معتقدند، کیفیت گزارشگری مالی میزان دقت و صداقت مدیران در ارائه اطلاعات منصفانه و حقیقی برای تصمیم گیرندگان تعریف کرده اند. به عبارتی، هرگاه مدیران در ارائه اقلام مندرج در صورتهای مالی دو واژه بی طرفی و عینیت را رعایت کرده باشند، می توان ادعا کرد که کیفیت گزارشگری مالی وجود دارد (آقای و همکاران، ۱۴۰۰). بررسی مبنای نظری و اهداف گزارشگری مالی مبین این موضوع است که یکی از اهداف گزارشگری مالی، کمک به سرمایه گذاران و اعتبار دهندگان برای پیش بینی جریان های نقدی آتی است (نمازی و عزیزی، ۱۴۰۰). برخی از صاحب نظران و مراجع تدوین مبنای نظری و اهداف گزارشگری مالی معتقدند که با استفاده از اجزای سود تعهدی حسابداری می توان جریان های نقدی آتی را پیش بینی کرد. سود حسابداری براساس مبنای تعهدی انداز گیری و گزارش می شود. معمولاً استفاده از مبنای تعهدی موجب متفاوت شدن سود عملیاتی با خالص جریان های نقدی عملیاتی خواهد گردید (آقای و همکاران، ۱۴۰۰).

عباسپور ثانی و همکاران (۱۴۰۰)، در تحقیقی به بررسی طراحی مدل افشای موارد کلیدی در گزارش حسابرسی: نظریه داده بنیاد و تحلیل ماتریس تفسیری فازی پرداختند. نتایج در بخش کمی نشان داد، افشای موارد کلیدی گزارش حسابرسی بر عدم موفقیت کسب و کار شرکت های بورس اوراق بهادار تهران تأثیر منفی و معناداری دارد.

<sup>1</sup> Brandt et al

کیتونگ و اسپاراپیونج (۲۰۲۰)، در پژوهشی تحت عنوان بررسی تأثیر پیامدهای بکارگیری گزارش موضوع‌های کلیدی حسابرسی بر کیفیت حسابرسی انجام دادند. نتایج پژوهش نشان داد، گزارش موضوع‌های کلیدی حسابرسی در کیفیت حسابرسی تأثیری ندارد. این محققان دلیل عدم تأثیرگذاری را محیط فرهنگی اجرای گزارش موارد کلیدی حسابرسی و عدم وجود ساختارهای منسجم در رابطه با کاربردی این شیوه از گزارش حسابرسی عنوان نمودند.

حسن و کاظم (۲۰۲۰)، در پژوهشی به بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی، کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی پرداختند. شواهد نشان می‌دهد استقلال و اندازه کمیته حسابرسی، نتیجه‌ای ناچیز در مدیریت سود واقعی دارد علاوه بر این، نتایج نشان می‌دهد که کیفیت حسابرسی کمیته حسابرسی منجر به این می‌شود که عملکرد مدیریت سود کمتر تهاجمی شود. یافته‌ها همچنین نشان می‌دهد که کیفیت حسابرسی و کمیته حسابرسی نقش مهمی در محدود کردن مدیریت سود واقعی دارد.

سیلواستر و همکاران (۲۰۱۹)، در تحقیقی با عنوان چرخش حسابرسی و کیفیت سود: تحلیلی با استفاده از اقلام تعهدی اختیاری نشان دادند که چرخش شرکت حسابرسی، حجم اقلام تعهدی اختیاری را کاهش می‌دهد و کیفیت سود را افزایش می‌دهد. با این حال، وقتی اقلام تعهدی اختیاری از منظر خطاهای برآورد حسابداری اندازه‌گیری می‌شود، اثر چرخش شرکت حسابرسی بر کیفیت سود معنی دار نیست همچنین نتایج نشان می‌دهد شرکت‌هایی که به طور داوطلبانه مؤسسات حسابرسی را تغییر می‌دهند، اقلام تعهدی اختیاری بیشتر و در نتیجه کیفیت سود پایین تری دارند. با توجه به مطالب فوق فرضیه دوم به صورت زیر بیان می‌گردد:

فرضیه دوم: بین افشای موضوع‌های کلیدی گزارش حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

### روش تحقیق و شیوه تجزیه و تحلیل داده‌ها

تحقیق حاضر از نظر هدف کاربردی و از نظر شیوه گردآوری داده‌ها، از نوع تحقیقات نیمه تجربی پس رویدادی در حوزه تحقیقات اثباتی حسابداری است که با استفاده از رگرسیون چند متغیره استفاده از روش پانل با اثرات ثابتو مدل‌های اقتصادسنجی انجام شده است. برای جمع‌آوری داده‌های مربوط به متغیرهای تحقیق به گروه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس مراجعه و پس از استخراج اطلاعات مربوط به صورتهای مالی شرکتها، از طریق نرم افزار تدبیر پرداز و ره آورد نوین و پایگاه‌های اینترنتی بورس اوراق بهادار تهران جمع‌آوری شده است و برای تجزیه و تحلیل داده‌های از نرم افزارهای EViews و SPSS استفاده شده است.

### جامعه آماری تحقیق

جامعه آماری این پژوهش شامل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در طی سال‌های ۱۳۹۸ الی ۱۴۰۲ خواهد بود که می‌تواند حائز این شرایط باشد:

- ۱- شرکت قبل از سال ۱۳۹۸ در بورس پذیرفته شده و تا پایان سال ۱۴۰۲ در بورس فعال باشد.
- ۲- سال مالی شرکت منتهی به ۲۹ اسفند باشد و طی زمان تحقیق تغییر سال مالی نداشته باشد.
- ۳- فعالیت اصلی شرکت سرمایه گذاری، بانکداری، لیزینگ و نهاد مالی نباشد.
- ۴- اطلاعات موردنیاز در بخش تعریف متغیرها در دسترس باشد.
- ۵- شرکت در دوره مورد مطالعه تغییر سال مالی نداده باشد.

با اعمال شرایط فوق، تعداد ۱۰۳ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران گردید.



## قلمرو تحقیق

قلمرو موضوعی این تحقیق بررسی رابطه بین چرخش حسابرس و افشای موضوع‌های کلیدی حسابرس با کیفیت گزارشگری مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. قلمرو مکانی این تحقیق، شامل کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. قلمرو زمانی این تحقیق، سال ۱۳۹۸ تا ۱۴۰۲ می‌باشد.

## مدل و تعاریف عملیاتی متغیرهای پژوهش

### مدل‌های آزمون فرضیه‌ها

#### • مدل آزمون فرضیه اول

$$FRQ_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 resg_{it} + \alpha_2 MODGC_{it} + \alpha_3 SIZE_{it} + \alpha_4 LEV_{it} + \alpha_5 BIG_{it} + \alpha_6 ROA_{it} + \varepsilon_{it}$$

#### • مدل آزمون فرضیه دوم

$$FRQ_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 AKD_{it} + \alpha_2 MODGC_{it} + \alpha_3 SIZE_{it} + \alpha_4 LEV_{it} + \alpha_5 BIG_{it} + \alpha_6 ROA_{it} + \varepsilon_{it}$$

## تعاریف عملیاتی متغیرها

### متغیر مستقل: چرخش حسابرس (resg)

چرخش حسابرس متغیری موهومی است. اگر چرخش حسابرس اتفاق افتاده باشد برابر با یک و در غیر این صورت برابر با صفر خواهد بود.

### متغیر مستقل: افشای موضوع‌های کلیدی حسابرس (akd)

برای اندازه‌گیری متغیر افشای موضوع‌های کلیدی حسابرس از پرسشنامه مربوط به پژوهش کرمانی و همکاران (۱۳۹۸)، استفاده شده است. پرسش‌های این پرسشنامه در قالب پرسش‌های مربوط به شناسایی موضوع‌های کلیدی حسابرسی (۷ سوال) طراحی شده است. بدین صورت که اگر موضوع مورد نشر افشا شده باشد عدد ۱ و در غیر این صورت عدد ۰ درج می‌شود. و در نهایت از جمع موارد افشا نمره akd بدست می‌آید کمترین نمره ۰ و بیشترین نمره ۷ خواهد بود. و اطلاعات مورد نظر از سایت کدال و مطالعه گزارش حسابرسی در سال‌های مورد نظر تحقیق استفاده می‌شود.

### متغیر وابسته: کیفیت گزارشگری مالی (frq)

اقدام تعهدی که شامل اقدام تعهدی اختیاری و غیراختیاری می‌باشد. اقدام تعهدی تفاوت میان سود عملیاتی و وجه نقد حاصل از فعالیت‌های عملیاتی است. به عبارتی:

$$Accrual = OI - CFO$$

رابطه (۱)

سود عملیاتی از سود و زیان شرکتها و وجه نقد حاصل از عملیات از صورت گردش وجوه نقد شرکت‌های مورد بررسی به دست آمده است. به منظور بررسی بیشتر با تفکیک اجزای اختیاری و غیراختیاری اقدام تعهدی تاثیر آنها در هزینه بدهی آزمون می‌شود. منظور از اجزای اختیاری و غیراختیاری این است که مدیران در تهیه و گزارشگری آنها چه میزان اختیار عمل دارند.

(NDA): اقلام تعهدی غیراختیاری است که براساس الگوی تعدیل شده جونز (۱۹۹۰)، بر حسب الگوی شماره (۲) محاسبه می گردد:  
رابطه (۲)

$$NDA_{i,t} = \alpha_1 \frac{1}{A_{i,t-1}} + \alpha_2 \frac{\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it}}{A_{i,t-1}} + \alpha_3 \frac{PPE_{i,t}}{A_{i,t-1}} + \varepsilon_{it}$$

که در آن:

$NDA_{i,t}$ : تعهدات غیراختیاری در سال  $t$  می باشد که با استفاده از داراییهای دوره گذشته استاندارد شده است.

$REC_{i,t}$ : تغییر در حسابهای دریافتی اندازهگیری شده در سال  $t$  نسبت به سال  $t-1$

$A_{i,t-1}$ : جمع داراییهای شرکت  $i$  در سال  $t-1$

$\Delta REV_{it}$ : تغییر در درآمد اندازهگیری شده در سال  $t$  نسبت به سال  $t-1$

$PPE_{i,t}$ : جمع اموال، ماشین آلات و تجهیزات شرکت  $i$  در سال  $t$

(DA): اقلام تعهدی اختیاری است که از رابطه (۳) محاسبه می شود.

DA=Accrual-NDA

رابطه (۳)

### متغیرهای کنترلی

اندازه شرکت (SIZE): در این پژوهش اندازه شرکت، از محاسبه لگاریتم طبیعی ارزش دفتری کل داراییهای شرکت در پایان دوره سنجیده می شود.

اهرم مالی (LEV): درجه اهرم مالی؛ از طریق نسبت بدهی ها به کل دارایی های پایان دوره محاسبه می شود.

بازده داراییها (ROA): بازده داراییها، برابر است با نسبت سود خالص به کل داراییها می باشد.

نوع اظهار نظر حسابرس (MODGC): متغیری کنترلی و دامی (موهومی) است و نشان دهنده نوع اظهار نظر حسابرس می باشد. اگر اظهار نظر حسابرس مقبول باشد برابر با یک و در غیر این صورت برابر با صفر خواهد بود.

اندازه حسابرس (BIG): اگر شرکت توسط مؤسسات بزرگ حسابرسی، حسابرسی شده باشد یک و در غیر این صورت صفر در نظر می گیریم.

### آمار توصیفی متغیرهای تحقیق

جدول (۱): جدول شاخص های توصیفی و آزمون نرمال برای متغیرهای تحقیق

کشیدگی	چولگی	انحراف معیار	مینیمم	ماکسیمم	میانه	میانگین	
۱۷,۱۰۵	۲,۲۳۱	۰,۲۱۷	-۰,۷۳۰	۲,۰۳۹	-۰,۰۱۵	۰,۰۱۸	FRQ
۲,۲۰۷	۱,۰۹۹	۰,۴۳۹	۰,۰۰۰	۱,۰۰۰	۰,۰۰۰	۰,۲۵۹	RESG
۲,۵۷۱	۰,۳۷۲	۱,۵۵۵	۰,۰۰۰	۷,۰۰۰	۳,۰۰۰	۳,۳۶۳	AKD
۳,۸۳۵	۰,۸۵۹	۱,۶۷۷	۱۱,۶۷۵	۲۱,۳۲۸	۱۵,۰۷۲	۱۵,۳۶۷	SIZE
۳,۰۱۴	۰,۱۴۵	۰,۲۲۳	۰,۰۱۴	۱,۲۷۴	۰,۵۲۵	۰,۵۲۴	LEV
۳,۶۱۸	۰,۴۶۴	۰,۱۷۰	-۰,۴۰۴	۰,۸۳۰	۰,۱۳۹	۰,۱۷۰	ROA
۱۷,۱۱۴	-۴,۰۱۴	۰,۲۲۳	۰,۰۰۰	۱,۰۰۰	۱,۰۰۰	۰,۹۴۸	MODGC

۳,۱۳۰	۱,۴۶۰	۰,۴۰۴	۰,۰۰۰	۱,۰۰۰	۰,۰۰۰	۰,۲۰۵	BIG
-------	-------	-------	-------	-------	-------	-------	-----

منبع: محاسبات تحقیق

## تجزیه و تحلیل استنباطی داده‌های تحقیق

### بررسی ریشه واحد متغیرهای پژوهش

به منظور آزمون پایایی متغیرهای تحقیق از آزمون لوین لین چو بر روی داده استفاده شده است. در جدول زیر این آزمون در سطح، برای تمامی متغیرها انجام شده و مشاهده می‌کنیم که تمامی متغیرها در نظر آزمون فوق دارای ویژگی مانایی شده‌اند. لذا در صورت استفاده از داده‌های پنل مجوز استفاده از داده‌های در سطح پنچ صدم تایید می‌گردد. نکته قابل ذکر اینکه در آزمون‌های ریشه واحد فرض صفر وجود ریشه واحد (نامانایی) و فرض مقابل مانایی است.

جدول (۲): نتایج آزمون مانایی برای متغیرها - مقادیر آزمون و سطح معنی داری مشاهده شده برای هر کدام از

#### متغیرها

متغیر	مقدار آماره آزمون	سطح معنی داری
Frq	-۲۸,۲۰۱	۰,۰۰۰
Resg	-۲۳,۴۰۹	۰,۰۰۰
Akd	-۲۷,۰۲۸	۰,۰۰۰
size	-۱۵,۱۷۵	۰,۰۰۰
lev	-۱۰,۲۶۸	۰,۰۰۰
roa	-۱۳,۲۵۲	۰,۰۰۰
MODGC	-۱,۹۷۸	۰,۰۲۳
big	-۲,۷۳۴	۰,۰۰۳

منبع: محاسبات تحقیق

### بررسی رابطه بین متغیرهای تحقیق

همانند بررسی ویژگی مانایی متغیرها، از دیگر نکات قابل بررسی قبل از برازش مدل‌ها، بررسی رابطه بین متغیرهای تحقیق می‌باشد. در صورت وجود همبستگی قوی بین متغیرها رابطه همخطی پیش می‌آید. یکی از راه‌های شناسایی وجود رابطه همخطی بررسی رابطه همبستگی بین متغیرهای مستقل است. یکی از ابزارهایی که برای تشخیص وجود رابطه بین دو متغیر بکار می‌رود ضریب همبستگی پیرسون می‌باشد. آزمون ضریب همبستگی پیرسون برای متغیرهای مستقل که در جدول زیر آورده شده، نتایج جدول نشان می‌دهد در هیچ کدام از زوج متغیرهای مستقل رابطه بین آنها دارای شدت بالایی (بزرگتر از ۰,۷) نمی‌باشد و در نتیجه ورود همزمان آنها در مدل‌ها موجب ایجاد مشکل همخطی نخواهد شد.

جدول (۳): نتایج آزمون همبستگی بین متغیرهای توضیحی مدل‌های مورد بررسی تحقیق

BIG	LEV	SIZE	MODGC	RESG	AKD	FRQ		
					۱,۰۰۰	-۰,۰۰۸	ضریب همبستگی	AKD
					-----	۰,۸۴۵	سطح معنی داری	
				۱,۰۰۰	۰,۰۲۱	۰,۱۹۸	ضریب همبستگی	RESG
				-----	۰,۶۰۱	۰,۰۰۰	سطح معنی داری	

			۱,۰۰۰	۰,۰۷۶	۰,۰۳۳	۰,۰۷۳	ضریب همبستگی	MODGC
			-----	۰,۰۵۳	۰,۴۰۷	۰,۰۶۵	سطح معنی داری	
		۱,۰۰۰	-۰,۰۴۸	-۰,۰۸۸	۰,۰۶۷	۰,۱۱۹	ضریب همبستگی	SIZE
		-----	۰,۲۲۰	۰,۰۲۶	۰,۰۸۶	۰,۰۰۳	سطح معنی داری	
	۱,۰۰۰	-۰,۰۴۱	-۰,۰۲۵	-۰,۰۸۵	۰,۰۵۷	-۰,۲۵۷	ضریب همبستگی	LEV
	-----	۰,۲۹۵	۰,۵۲۸	۰,۰۳۰	۰,۱۴۷	۰,۰۰۰	سطح معنی داری	
۱,۰۰۰	۰,۲۰۶	۰,۲۹۹	-۰,۰۱۸	-۰,۲۴۰	-۰,۰۶۵	-۰,۰۰۴	ضریب همبستگی	BIG
-----	۰,۰۰۰	۰,۰۰۰	۰,۶۵۶	۰,۰۰۰	۰,۱۰۱	۰,۹۱۷	سطح معنی داری	
-۰,۰۵۹	-۰,۶۴۷	۰,۱۶۴	۰,۱۲۶	۰,۰۹۳	۰,۰۲۶	۰,۴۳۳	ضریب همبستگی	ROA
۰,۱۳۶	۰,۰۰۰	۰,۰۰۰	۰,۰۰۱	۰,۰۱۹	۰,۵۱۰	۰,۰۰۰	سطح معنی داری	

منبع: محاسبات تحقیق

### بررسی نحوه برازش مدل ها برای فرضیه ها

برای تحلیل فرضیه ها ابتدا از آزمون F لیمر برای انتخاب بین روشهای رگرسیون پول دیتا (تلفیقی) و رگرسیون با اثرات ثابت استفاده می کنیم. در برآورد مدل پنل دیتا با دو حالت کلی روبرو هستیم. حالت اول این است که عرض از مبدأ برای کلیه مقاطع یکسان است که در این صورت با مدل داده های آمیخته یا پولد دیتا مواجه هستیم. حالت دوم عرض از مبدأ برای تمام مقاطع متفاوت است که به این حالت پنل دیتا گفته می شود. برای شناسایی دو حالت فوق از آزمون بی نام اف- لیمر استفاده می شود. پس در صورتی که سطح معنی داری آزمون F از ۰,۰۵ کمتر باشد از مدل پنل دیتا و در صورتی که از ۰,۰۵ بزرگتر باشد از الگوی اثرات ثابت استفاده می کنیم. حال جهت بررسی نوع اثرات از آزمون هاسمن استفاده می شود که فرض صفر این آزمون: اثرات مدل تصادفی می باشد. در صورتی که سطح معنی داری این آزمون کمتر از ۰,۰۵ باشد فرض صفر آزمون خواهد شد.

### بررسی ناهمسانی واریانس

یکی از روشهای شناسایی وجود واریانس ناهمسان در مدل استفاده از آزمون بروش پاگان می باشد. در این آزمون فرض صفر دلالت بر همسانی واریانس ها دارد. در این آزمون اگر مقدار بدست آمده برای سطح معنی داری کمتر از ۰,۰۵ باشد فرض صفر یعنی فرض همسانی واریانس ها رد می شود. در صورت ناهمسان بودن واریانس ها باید از روش حداقل مربعات تعمیم یافته و در صورت همسان بودن واریانس ها از روش حداقل مربعات خطا استفاده می گردد. در جدول زیر نتایج هر سه آزمون (اف لیمر، هاسمن و بروش پاگان آورده شده است و در ستون آخر نحوه ورود داده ها به نرم افزار جهت برازش مدل به داده آورده شده است.

جدول (۴): نتایج آزمون های اف لیمر، هاسمن و بروش پاگان برای مدل های تحقیق

نتیجه	آزمون ناهمسانی		آزمون هاسمن		آزمون اف لیمر		شماره مدل
	سطح معنی داری	آماره بروش پاگان	سطح معنی داری	آماره هاسمن	سطح معنی داری	آماره اف لیمر	
داده های پنل، اثرات ثابت، و رفع ناهمسانی	۰,۰۰۱	۱۲,۱۲۳	۰,۰۰۰	۷۶,۵۹۰	۰,۰۰۰	۲,۲۶۳	۱
داده های پنل، اثرات ثابت، و رفع ناهمسانی	۰,۰۰۱	۱۰,۷۹۷	۰,۰۰۰	۸۶,۷۹۲	۰,۰۰۰	۲,۹۰۱	۲

## تحلیل فرضیه ها

فرضیه اول: بین چرخش حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

### مدل آزمون فرضیه اول

$$FRQ_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 RESG_{it} + \alpha_2 MODGC_{it} + \alpha_3 SIZE_{it} + \alpha_4 LEV_{it} + \alpha_5 BIG_{it} + \alpha_6 ROA_{it} + \varepsilon_{it}$$

جدول (۵): مدل رگرسیونی برازش داده شده برای آزمون فرضیه

متغیر	مقدار ضریب	انحراف استاندارد	مقدار آماره تی	احتمال معنی داری
RESG	۰,۰۳۲۴۸۸	۰,۰۱۳۷۷۳	۲,۳۵۸۷۰۳	۰,۰۱۸۷
MODGC	۰,۰۳۱۳۴۴	۰,۰۰۷۶۶۰	۴,۰۹۲۰۸۲	۰,۰۰۰۰
SIZE	۰,۰۲۶۳۵۶	۰,۰۰۷۰۵۲	۳,۷۳۷۶۲۰	۰,۰۰۰۲
LEV	-۰,۰۳۲۴۸۶	۰,۰۳۲۱۳۴	-۱,۰۱۰۹۷۵	۰,۳۱۲۵
BIG	۰,۰۰۵۶۸۴	۰,۰۱۴۸۲۸	۰,۳۸۳۳۷۴	۰,۷۰۱۶
ROA	۰,۷۹۷۴۹۰	۰,۰۳۳۳۱۱	۲۳,۹۴۰۶۳	۰,۰۰۰۰
C	-۰,۵۴۴۹۲۲	۰,۰۹۸۷۷۱	-۵,۵۱۷۰۳۳	۰,۰۰۰۰
شاخص های مدل				
مجذور R	۰,۵۰۶۳۵۵	میانگین متغیر وابسته		۰,۰۲۵۹۵۷
آماره f	۴,۸۴۷۳۳۵	دوربین واتسون		۲,۳۳۲۰۹۹
احتمال معنی داری f	۰,۰۰۰۰۰۰			

منبع: محاسبات تحقیق

## بررسی مفروضات مدل

در بررسی معنی دار بودن کل این مدل با توجه به این که مقدار احتمال معناداری آزمون تحلیل واریانس F از ۰/۰۵ کوچک تر می باشد ( $P\text{-Value} < ۰/۰۵$ ) با اطمینان ۹۵٪ معنی دار بودن کل مدل تایید می شود. ضریب تعیین مدل نیز گویای آن است که ۵۰ درصد از تغییرات توسط متغیرهای وارد شده در مدل تبیین می گردد. که مقدار مناسبی می باشد. همچنین نتایج برآورد آماره دوربین واتسون در جهت تایید استقلال اجزای خطا نشان از برآورد این آماره با مقدار ۲,۳۳ دارد که در محدوده مناسب ۱,۵ تا ۲,۵ قرار دارد. با توجه به جدول ضرایب رگرسیونی برآورد شده برای مدل فرضیه اول مشاهده می شود که ضریب متغیر RESG برابر ۰,۰۳۲ شده که دارای سطح معنی داری ۰,۰۱۸ شده است لذا با توجه به اینکه این مقدار از سطح آلفای تحقیق که برابر ۰,۰۵ است، کوچکتر می باشد لذا این فرضیه که متغیر resg بر متغیر کیفیت گزارشگری مالی تاثیر گذار نیست رد می شود و فرضیه مقابل آن تایید می گردد لذا می توان گفت: بین چرخش حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

## تحلیل فرضیه دوم

فرضیه دوم: بین افشای موضوع های کلیدی گزارش حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.



### مدل آزمون فرضیه دوم

$$FRQ_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 AKD_{it} + \alpha_2 MODGC_{it} + \alpha_3 SIZE_{it} + \alpha_4 LEV_{it} + \alpha_5 BIG_{it} + \alpha_6 ROA_{it} + \varepsilon_{it}$$

جدول (۶): مدل رگرسیونی برازش داده شده برای آزمون فرضیه

متغیر	مقدار ضریب	انحراف استاندارد	مقدار آماره تی	احتمال معنی داری
AKD	۰,۰۱۳۵۷۱	۰,۰۰۵۷۷۰	۲,۳۵۱۷۷۳	۰,۰۱۹۰
MODGC	۰,۰۳۰۶۹۳	۰,۰۰۹۶۳۸	۳,۱۸۴۴۶۴	۰,۰۰۱۵
SIZE	۰,۰۲۳۹۵۲	۰,۰۰۹۴۵۰	۲,۵۳۴۶۲۲	۰,۰۱۱۵
LEV	-۰,۰۲۵۸۸۱	۰,۰۳۴۰۹۷	-۰,۷۵۹۰۴۰	۰,۴۴۸۲
BIG	-۰,۰۰۸۴۱۸	۰,۰۱۸۹۳۵	-۰,۴۴۴۵۸۴	۰,۶۵۶۸
ROA	۰,۱۱۰۶۰۴	۰,۰۵۰۳۷۲	۱۶,۰۹۲۱۹	۰,۰۰۰۰
C	-۰,۵۴۷۳۶۹	۰,۱۲۴۵۲۰	-۴,۳۹۵۸۴۶	۰,۰۰۰۰
شاخص های مدل				
مجذور R	۰,۵۴۷۹۲۴	میانگین متغیر وابسته		۰,۰۲۷۵۴۲
آماره f	۵,۷۲۷۵۹۲	دوربین واتسون		۲,۳۶۲۴۶۵
احتمال معنی داری f	۰,۰۰۰۰۰۰			

منبع: محاسبات تحقیق

### بررسی مفروضات مدل

در بررسی معنی دار بودن کل این مدل با توجه به این که مقدار احتمال معناداری آزمون تحلیل واریانس F از ۰/۰۵ کوچک تر می باشد ( $P-Value > ۰/۰۵$ ) با اطمینان ۹۵٪ معنی دار بودن کل مدل تایید می شود. ضریب تعیین مدل نیز گویای آن است که ۵۵ درصد از تغییرات توسط متغیرهای وارد شده در مدل تبیین می گردد. که مقدار مناسبی می باشد. همچنین نتایج برآورد آماره دوربین واتسون در جهت تایید استقلال اجزای خطا نشان از برآورد این آماره با مقدار ۲,۳۶ دارد که در محدوده مناسب ۱,۵ تا ۲,۵ قرار دارد با توجه به جدول ضرایب رگرسیونی برآورد شده برای مدل فرضیه دوم مشاهده می شود که ضریب متغیر akd برابر ۰,۰۱۳ شده که دارای سطح معنی داری ۰,۰۱۹ شده است لذا با توجه به اینکه این مقدار از سطح آلفای تحقیق که برابر ۰,۰۵ است، کوچکتر می باشد لذا این فرضیه که متغیر akd بر متغیر کیفیت گزارشگری مالی شرکت تاثیر گذار نیست رد می شود و فرضیه مقابل آن مورد حمایت قرار می گیرد لذا می توان گفت: بین افشای موضوع های کلیدی گزارش حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

### نتیجه گیری

هدف پژوهش حاضر بررسی رابطه بین چرخش حسابرس و افشای موضوع های کلیدی حسابرس با کیفیت گزارشگری مالی می باشد. این فرض که چرخش حسابرس بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر می گذارد تا حدی به دلیل دیدگاه تازه ای است که توسط حسابرسان جدید ارائه شده است. در سال های اخیر، تأکید بر بهبود ارتباطات موضوعات مهم از حسابرسان به مالی شده است. از آنجایی که افشای موضوعات کلیدی حسابرس به یک هنجار تبدیل می شود، مهم است که بدانیم آیا این الزام افشا موثر است یا خیر. این مطالعه از تغییرات در افشای موضوعات کلیدی حسابرس به عنوان نماینده ای برای

دیدگاه جدید حسابرِس استفاده می‌کند. نتایج پژوهش نشان داد که افشاهای مختلف موضوعات کلیدی حسابرِس به احتمال زیاد به دنبال چرخش حسابرِس داوطلبانه اما نه اجباری ارائه می‌شود. همچنین ارتباط بین چرخش حسابرِس و کیفیت گزارشگری مالی را با در نظر گرفتن پیامدهای تغییرات موضوعات کلیدی حسابرِس بررسی کردیم. ما استدلال می‌کنیم که چرخش حسابرِس می‌تواند کیفیت گزارشگری مالی را به دلیل قضاوت ها و فرآیندهای تصمیم‌گیری متفاوتی که توسط حسابرسان مختلف انجام می‌شود، تحت تأثیر قرار دهد. استقلال حسابرِس نیز می‌تواند تغییر کند و در نتیجه بر قضاوت حسابرِس تأثیر بگذارد. بر این اساس، اثرات چرخش حسابرِس، در صورت وجود، زمانی آشکارتر خواهد شد که شرایط، قضاوت حسابرِس را تعیین کند. حیاتی تر است و تأثیر بیشتری بر اثربخشی دارد. حسابرسی تغییر در افشای موضوعات کلیدی حسابرِس نشان دهنده تغییر در ریسک‌های قابل توجه ارزیابی شده مشتریان است و به عنوان یکی از این شرایط در نظر گرفته می‌شود. مطابق با این استدلال، متوجه می‌شویم که ارتباط بین چرخش حسابرِس و کیفیت گزارشگری مالی زمانی که تغییری در افشای موضوعات کلیدی حسابرِس وجود دارد نسبت به زمانی که تغییری در افشای موضوعات کلیدی حسابرِس وجود ندارد مهم‌تر است. آیا چرخش اجباری حسابرِس می‌تواند کیفیت حسابرسی را افزایش دهد یا خیر بسیار مورد بحث قرار گرفته است. با بررسی تغییرات در افشای موضوعات کلیدی حسابرِس به دنبال چرخش حسابرِس، این مطالعه معیار جدیدی از دیدگاه تازه حسابرِس این مطالعه همچنین به توضیح ترکیب قبلی کمک می‌کند یافته‌های مربوط به اثرات چرخش حسابرِس بر کیفیت حسابرسی به عنوان ما نشان می‌دهد که چرخش حسابرِس تأثیر بیشتری بر آن دارد کیفیت گزارشگری مالی زمانی که چرخش با تغییر در ارزیابی ریسک حسابرِس همراه باشد. مطالعات آتی می‌تواند شاخص‌های مختلفی را برای کیفیت گزارشگری مالی در نظر بگیرد و مشاهداتی را در مورد الف شامل شود.

## منابع

- ✓ امیری، اسماعیل، فخاری، حسین، (۱۴۰۰)، به بررسی عنوان خرید اظهارنظر حسابرِس و کیفیت گزارشگری مالی با رویکرد الگوی معادلات همزمان، دانش حسابرسی، دوره ۲۱، شماره ۸۲.
- ✓ ابادزی، زهره، نصیرزاده، فرزانه، (۱۳۹۷)، چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی و محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی: هزینه‌ها و منافع، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۴۱، شماره ۳۳، صص ۱۰۷-۱۳۷.
- ✓ بایمانی، حمیدرضا، وحیدی الیزی، ابراهیم، (۱۳۹۵)، بررسی تأثیر چرخش اجباری و اختیاری مؤسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی در بورس اوراق بهادار تهران، اولین کنفرانس ملی اقتصاد، مدیریت و حسابداری، شماره ۱۸.
- ✓ بزرگ اصل، موسی، حمیدرضا، شایسته مند، (۱۳۹۰)، رابطه بین مدت تصدی حسابرِس و مدیریت سود، فصلنامه بورس اوراق بهادار شماره ۴، دوره ۴، صص ۲۱۳-۲۳۳.
- ✓ بزرگ اصل، موسی، آزمون، فاطمه، اختر شناس، داریوش، (۱۳۹۴)، چرخش اجباری حسابرسان و پیامدهای ناشی از آن، مجله حسابرِس، شماره ۷۶.
- ✓ بیرجندی، حمید، فتحی، زهرا، (۱۴۰۱)، بررسی رابطه بین چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی و ویژگی‌های تردید حرفه‌ای حسابرِس، دانش حسابداری، دوره ۱۳، شماره ۱، شماره پیاپی ۴۸، صص ۲۰۳-۲۲۸.
- ✓ حساس یگانه، یحیی، (۱۳۸۴)، فلسفه حسابرسی، شرکت انتشارات علمی و فرهنگی، تهران.
- ✓ حساس یگانه، یحیی، پاکیزه، کامران، (۱۳۸۶)، کیفیت گزارشگری مالی، حسابرسی و حاکمیت شرکتی، مجله حسابداری، شماره ۱۸۲.

- ✓ حساس یگانه، یحیی، ولی اله، جعفری، (۱۳۸۹)، بررسی تأثیر چرخش موسسات حسابرسی بر کیفیت گزارش حسابرسی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه بورس اوراق بهادار، شماره ۹، دوره ۳.
- ✓ خیاط بهبهانی، زهرا، دهدار بهبهانی، حسین، رستمی، یزدان، (۱۳۹۴)، راهنمای کاربردی پروپزال نویسی در مطالعات علوم انسانی، انتشارات سخنوران، تهران، شماره کتابشناسی ملی ۳۷۹۶۲۶۱.
- ✓ خاکی، غلامرضا، (۱۳۳۱)، روش تحقیق با رویکردی به پایان نامه نویسی تهران، انتشارات بازتاب.
- ✓ حبیبی، فاطمه، (۱۳۹۵)، ارزیابی تأثیر چرخش اجباری و اختیاری حسابرسی بر نقدشوندگی سهام شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد مرودشت.
- ✓ خرم آبادی، مهدی، لشکرآرا، سهیلا، طاهرزاده، عاطفه، فضل الهی، زهرا، (۱۳۹۸)، بررسی تأثیر دوره تصدی حسابرسی بر کیفیت سود با تأکید بر عدم تقارن اطلاعاتی در شرکت های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران، پژوهش حسابداری و حسابرسی، دوره ۳، شماره ۲، صص ۱۰۲-۱۲۲.
- ✓ رحیمیان، نظام الدین، رضا، جان فدا، (۱۳۹۳)، بررسی تأثیر چرخش اجباری و داوطلبانه موسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی، حسابرسی، نظریه و عمل سال اول، شماره ۱، صص ۶۷-۸۹.
- ✓ سازمان بورس اوراق بهادار (۱۳۸۶)، دستورالعمل موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس اوراق بهادار، تهران.
- ✓ سازمان بورس اوراق بهادار (۱۳۸۶)، مجموعه قوانین و مقررات بازار سرمایه ایران، تهران.
- ✓ کرمی، غلامرضا، بذرافشان، آمنه، محمدی، امیر، (۱۳۹۰)، بررسی رابطه بین دوره تصدی حسابرسی و مدیریت سود، مجله دانش حسابداری، دوره ۲، شماره ۴، صص ۶۵-۸۲.
- ✓ رزمی، مهران، امیری، فرهاد، (۱۳۹۶)، بررسی تأثیر چرخش حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، سومین کنفرانس بین المللی مدیریت، حسابداری و اقتصاد دانش بنیان با تأکید بر اقتصاد مقاومتی، دانشگاه علامه مجلسی.
- ✓ دیدار، حمزه، منصورفر، غلامرضا، پرویزی، محمدرضا، (۱۳۹۱)، بررسی اثربخشی کیفیت حسابرسی در رابطه بین مشکلات نمایندگی و کیفیت گزارشگری مالی پژوهش های تجربی حسابداری مالی، دوره ۲، شماره ۴، صص ۱۱۵-۱۳۳.
- ✓ دهدار بهبهانی، حسین، خیاط بهبهانی، زهرا، حسن زاده، محبوبه، رستمی، یزدان، (۱۳۹۴)، آزمون های آماری فصل سوم پایان نامه، انتشارات سخنوران، تهران، شماره کتابشناسی ملی ۳۸۵۹۲۰۱.
- ✓ سجادی، سیدحسین، فرازمنده، حسن، عبدالله تاج الدینی، (۱۳۹۲)، تأثیر کیفیت حسابرسی بر هزینه سرمایه سهام عادی پژوهش های تجربی حسابداری، دوره ۳، شماره ۱۹، صص ۱۰۹-۱۲۸.
- ✓ فروغی، داریوش، قجاوند، سحر، (۱۳۹۰)، تأثیر کیفیت اطلاعات بر نقدشوندگی سهام حسابداری و حسابرسی، شماره ۳، صص ۵۵-۷۴.
- ✓ علوی طبری، سیدحسین، ولی زاده لاریجانی، اعظم، اثنی عشری، حمیده، (۱۳۸۹)، گردش موسسات حسابرسی و کیفیت اطلاعات حسابداری، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، شماره ۱۱، صص ۲۳-۴۲.
- ✓ کردلر، ابراهیمی، علی، رحمتی، سلمان، (۱۳۹۲)، بررسی رابطه اندازه، دوره تصدی و تخصص، حسابرسی در صنعت با نقدشوندگی سهام پژوهش های تجربی حسابداری مالی، دوره ۱، شماره ۳، صص ۱۱۲-۱۳۲.
- ✓ عباسپور ثانی، امیر، حجازی، رضوان، حاجیها، زهره، نجفی مقدم، علی، (۱۴۰۰)، بررسی طراحی مدل افشای موارد کلیدی در گزارش حسابرسی: نظریه داده بنیاد و تحلیل ماتریس تفسیری فازی، دانش حسابرسی، دوره ۲۱، شماره ۸۳.

- ✓ گرد، عزیز، ناصری، مونا، (۱۳۹۷)، ارتباط بین تردید حرفه ای حسابرس، چرخش حسابرس و کیفیت حسابرسی شرکت ها، پژوهش حسابداری، دوره ۶، شماره ۳، صص ۱۰۵-۱۲۸.
- ✓ ملکیان کله بستی، اسفندیار، معین الدین، محمود، کلانتری، انسیه، (۱۳۹۰) رابطه کیفیت حسابرس، مستقل و اختلاف قیمت پیشنهادی خرید و فروش سهام بررسيه‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۱۱، صص ۶۹-۸۰.
- ✓ ملکیان، اسفندیار، فرازنده، عبدی پور، (۱۳۹۳)، رابطه بین تغییر موسسه حسابرسی و گزارشگری سودهای محافظه کارانه شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، دوره ۱۱، شماره ۴۱، بهار، صص ۱۶۱-۱۷۱.
- ✓ مرادی، مجید، صفروپور، مریم، آقایی روز بهانی، سینا، (۱۳۹۹)، بررسی نقش تعدیل گر چرخش حسابرس داخلی بر رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و ارزیابی ریسک حسابرسی، مطالعات اقتصاد، مدیریت مالی حسابداری، دوره ۶، شماره ۲، صص ۳۱-۵۸.
- ✓ سجادی، حسین، کاویانی، مریم، رشیدی باغی، مریم، صبرجو، جلال، (۱۳۹۶)، تأثیر چرخش حسابرس در سطح شریک و موسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی، دانش حسابرسی، دوره ۴۴، شماره ۳۳، صص ۵۹-۷۸.
- ✓ مهرانی، ساسان، عبادی، رویا، حسین زاده، سهراب، (۱۳۹۹)، بررسی تأثیر ویژگی های کمیته حسابرسی و ارائه گزارش کنترل های داخلی بر کیفیت سود، پیشرفت های حسابداری دانشگاه شیراز، دوره ۴۲، شماره ۴، صص ۲۹۹-۳۲۲.
- ✓ نیک پندار، محمد رضا، رستمی، یزدان، وفايي، فاطمه، (۱۳۹۶)، روش تحقیق در حسابداری و اقتصاد، انتشارات میعاد اندیشه، تهران، شماره کتابشناسی ملی ۴۷۲۶۵۳۰.
- ✓ وکیلی فرد، حمیدرضا، محمدی، سامان، (۱۳۹۴)، تغییر حسابرس و نوع گزارش حسابرسی، پژوهشهای حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۷، شماره ۲۵، صص ۳۳-۴۸.
- ✓ Almutairi, A. R., Dunn, K. A., & Skantz, T. (2009). Auditor tenure, auditor specialization, and information asymmetry. *Managerial Auditing Journal*, 24(7), 600-623.
- ✓ Ardhani, Lutfi., Bambang Subroto., Bambang Hariadi (2019) Does Auditor Independence Mediate the Relationship Between Auditor Rotation and Audit Quality? L. Ardhani, B. Subroto, B. Hariadi /*Journal of Accounting and Business Education*, 4 (1), September 2019.
- ✓ Bowlin Kendall, O., Hobson Jessen, L., Piercey M.D. (2015). The effects of auditor rotation, professional skepticism, and interactions with managers on audit quality. *The Accounting Review*, 90(4), 1363-1393.
- ✓ Christensen, B. E., S. M. Glover, and C. J. Wolfe. (2014). Do Critical Audit Matter Paragraphs in the Audit Report Change Nonprofessional Investors' Decision to Invest? *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 33 (4):71-93.
- ✓ Dopuch, N., R. R. King, and R. Schwartz. (2001). "An experimental investigation of retention and rotation requirements". *Journal of Accounting Research* 39 (1): PP. 93-117.
- ✓ Hakim, F., & Omri, M. A. (2010). Quality of the external auditor, information asymmetry, and bid-ask spread: case of the listed Tunisian firms. *International Journal of Accounting & Information Management*, 18(1), 5-18.
- ✓ Hsiao-Lun Lin, Ai-Ru Yen, (2022). Auditor rotation, key audit matter disclosures, and financial reporting quality, *Advances in Accounting*, Received 4 June 2021; Received in revised form 31 January 2022; Accepted 15 February 2022.
- ✓ Hasan , Shahanif ., Aza Azlina Md Kassim (2020) HE IMPACT OF AUDIT QUALITY, AUDIT COMMITTEE AND FINANCIAL REPORTING QUALITY: EVIDENCE FROM MALAYSIA, *International Journal of Economics and Financial Issues* 10(5):272-281 DOI: 10.32479/ijefi.10136.
- ✓ Leung, S. , Srinidhi, B. , & Xie, L. (2017). Auditor Tenure, Information Asymmetry and Earnings Quality. *Information Asymmetry and Earnings Quality* (March 10, 2017).

- ✓ Michael, F. and Oliver, M. Xi Wu. (2010). «How Do Various Forms of Auditor Rotation Affect Audit Quality? Evidence from China», The International Journal of Accounting, 47 109–138.
- ✓ Syamsuddin, I.S., Abdul, H.H., Mediaty U. (2014). The influences of ethics, independence, and competence on the quality of an audit through the influence of professional skepticism. Journal of Research in Business and Management, 2(7), 8-14.

