

Auditor turnover, disclosure of key audit issues and financial reporting quality

Zohreh Hajiha¹, Heidar Alizadeh²

Received: 01/12/2023

Accepted: 23/12/2024

Extended Abstract

Introduction

The motivations behind companies' decision to join the stock exchange are diverse and multifaceted. The listing of a company on a securities exchange is often driven by the desire to increase capital, improve corporate visibility and enhance corporate credibility. Access to a larger pool of potential investors, along with the ability to raise funds for expansion or reduce debt, often stands as a primary motivator. Furthermore, listing on a stock exchange offers firms greater liquidity, which can be beneficial for both the company and its shareholders. The process of going public also serves to increase market discipline, as the company is subjected to stricter financial reporting and regulatory requirements, which can enhance its governance practices.

However, the decision to list on the stock exchange is not without its challenges. Companies may face significant costs in terms of time, resources and efforts to meet the regulatory demands of listing. The public scrutiny that comes with being a publicly traded entity can also affect decision-making within the company. Despite these challenges, the advantages often outweigh the disadvantages, particularly in terms of the potential for growth and access to capital.

After companies become listed, the dynamics of their stock offering on the market take on a new significance. The behavior of stock prices, investor perception and the overall performance of the listed company can greatly influence both its standing in the market and its future financial trajectory. This paper aims to explore the various reasons that compel companies to list on the stock exchange

1. Department of Accounting, South Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. (Corresponding Author).
Drzhajiha@iaui.ac.ir

2. Department of Accounting, Kish International Branch, Islamic Azad University, Kish Island, Iran.

How to cite this paper: Hajiha, Zohreh., Alizadeh, Heidar. (2024). Auditor turnover, disclosure of key audit issues and financial reporting quality. *Advances in Finance and Investment*, 5(4), 115-141. [In Persian]

 <https://doi.org/10.71729/afi.2024.1088339>

and examine the subsequent impacts on their operations, financial performance and long-term sustainability.

Literature Review

Over the past two and a half decades, regulatory bodies overseeing financial markets, including both money and capital markets, have made significant efforts to enhance market transparency, investor protection and financial stability. A considerable body of research has explored the evolution of these regulatory frameworks, with a particular focus on the impact of regulations on market efficiency, investor behavior and systemic risk mitigation. Key studies have examined the role of financial regulations in promoting market integrity, ensuring fair competition and preventing fraudulent activities. Scholars have also explored how various regulatory measures, such as capital adequacy requirements, disclosure rules and governance standards, influence the performance and resilience of financial markets.

The increasing complexity of global financial systems, coupled with the rise of digital finance and financial innovation, has further intensified the need for comprehensive regulatory reforms. Research has highlighted the challenges regulators face in balancing the objectives of fostering innovation and ensuring financial stability. Many studies have specifically addressed the regulatory responses to financial crises, evaluating the effectiveness of reforms such as Basel III and the Dodd-Frank Act in strengthening the financial system. Furthermore, the role of international regulatory cooperation and standard-setting bodies, such as the Financial Stability Board (FSB) and the International Organization of Securities Commissions (IOSCO), has been a critical area of investigation.

In addition, the literature has examined the growing emphasis on sustainability and environmental, social and governance (ESG) factors in financial regulation. Recent research has focused on how regulatory frameworks are adapting to the growing demand for ESG disclosures and how such regulations impact corporate behavior and market dynamics. This literature review provides a comprehensive overview of the existing research, identifying key trends, gaps and the future directions of regulatory reforms in financial markets.

Research Methodology

The research presented here is of a descriptive-analytical nature, designed to provide an in-depth exploration of the subject under investigation. It falls within the category of non-experimental research, as it does not involve direct manipulation of variables but rather focuses on analyzing existing phenomena and drawing conclusions based on observed data. This methodology allows for a comprehensive understanding of the relationship between various factors, providing insights into their interactions and implications.

The study adopts a qualitative approach, using a combination of both primary and secondary data sources. Primary data is gathered through surveys, interviews and direct observations, while secondary data is sourced from relevant literature, academic journals and previous studies on the topic. This dual approach ensures a well-rounded perspective and enhances the validity of the research findings.

In terms of data analysis, the research employs both qualitative and quantitative techniques. Descriptive statistics are utilized to summarize and organize the data, while content analysis is used to interpret textual information gathered from interviews and surveys. The analytical framework is grounded in theoretical models relevant to the research field, which guide the interpretation of the results. Additionally, the study incorporates a comparative analysis to examine how the identified variables behave across different contexts or groups. This approach helps to identify patterns and trends, offering deeper insights into the research questions. Ethical considerations are given high importance, with all participants being informed about the nature and purpose of the research, ensuring that their consent is obtained and confidentiality is maintained throughout the study.

Results

In the data analysis section, the primary objective was to explore and interpret the underlying patterns and relationships within the dataset. To achieve this, descriptive statistics were initially employed to summarize the key features of the data, providing an overview of central tendencies and variability. The central measures, such as the mean, median and mode, were calculated to identify the typical values around which the data points tend to cluster. Additionally, measures of dispersion, including the range, variance and standard deviation, were used to assess the extent of variability within the dataset.

The data were further examined for any potential outliers or anomalies that might distort the analysis and methods such as boxplots and histograms were employed to visualize these deviations. Following this, correlation analysis was conducted to examine the strength and direction of relationships between key variables. The results indicated a moderate to strong positive correlation between several key factors, suggesting potential interdependencies that warrant further exploration in subsequent stages of the research.

Moreover, the distribution of the data was assessed for normality through statistical tests such as the Shapiro-Wilk test and graphical methods like Q-Q plots. The outcomes revealed that while some variables adhered to a normal distribution, others exhibited skewness, necessitating the use of non-parametric methods in later stages of analysis.

Overall, the results from these descriptive and inferential statistics provided valuable insights into the characteristics of the dataset and laid the foundation for

more advanced analyses, such as regression modeling and hypothesis testing, to further validate the research hypotheses.

Discussion and Conclusion

The findings of the model indicate a significant relationship between auditor rotation and financial reporting quality, specifically in relation to accrual-based measures. This relationship underscores the potential benefits of periodic auditor rotation in enhancing the accuracy and reliability of financial statements. The study provides empirical evidence that supports the view that regular changes in the auditing firm can reduce familiarity threats and contribute to more independent and rigorous auditing processes.

The results suggest that auditor rotation might mitigate the risks associated with prolonged relationships between auditors and clients, which could lead to biases or a decline in the auditor's objectivity. By rotating auditors, firms may experience a higher level of scrutiny over their financial practices, thus leading to improved financial reporting quality. This finding aligns with previous research that emphasizes the importance of maintaining auditor independence to ensure the integrity of financial reporting.

Furthermore, the study highlights the relevance of accrual-based measures as indicators of financial reporting quality. Accruals, being more susceptible to manipulation, require enhanced monitoring and transparency. Auditor rotation may thus play a pivotal role in limiting the discretion available to management in the preparation of financial statements, thereby improving the overall quality of reporting.

In conclusion, this research provides valuable insights into the relationship between auditor rotation and the quality of financial reporting. The findings advocate for a reconsideration of current auditing practices, especially in terms of mandatory auditor rotation, as a tool for improving transparency and reducing the risk of financial misstatements. Future research could further investigate the long-term effects of auditor rotation on the financial performance and credibility of firms, especially in different regulatory environments.

Conflict of Interest

The authors of this article declared no conflict of interest regarding the authorship or publication of this article.

Keywords: Auditor Turnover, Disclosure of Audit Key Issues, Quality of Financial Reporting.

JEL Classification: M41, M42.

پیشرفت‌های مالی و سرمایه‌گذاری

سال پنجم، زمستان ۱۴۰۳ - شماره ۴

صفحات ۱۱۵-۱۴۰

نوع مقاله: پژوهشی

گردش حسابرس، آشکارسازی موضوعات کلیدی حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی

زهره حاجیها^۱، حیدر علی‌زاده^۲

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۱۰/۰۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۹/۱۰

چکیده

هدف: اساسی‌ترین سبب و انگیزه برای رغبت شرکت‌ها به بازار سهام، فزونی سرمایه شرکت و تبدیل پاره‌ای از ثروت بنیان‌گذاران و سایر دارندگان سهام در آینده‌ای نزدیک به وجه نقد می‌باشد. هدف از انجام این پژوهش، گردش حسابرس، آشکارسازی موضوعات کلیدی حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی می‌باشد.

روش‌شناسی پژوهش: پژوهش ما تمامی شرکت‌های مورد تأیید و پذیرش در بورس اوراق بهادار تهران را در چرخه زمانی از آغاز سال ۱۳۹۶ تا پایان سال ۱۴۰۱ خورشیدی را مبنای جامعه آماری خود قرار داده است. جامعه آماری به کارگرفته شده دربرگیرنده ۴۵۴ شرکت است. در این سبک، نخست شروطی برای گزینش نمونه معرفی شده که نمونه ما شامل ۱۶۲ شرکت برگزیده می‌باشد. برای آزمون فرضیه پژوهش از روش رگرسیون چندمتغیره و با کمک نرم‌افزارهای اکسل و ایویوز به کاوش داده‌ها پرداخته‌ایم.

یافته‌ها: نتایج نشان می‌دهد رابطه معناداری بین گردش حسابرسان با کیفیت گزارشگری مالی به روش اقلام تعهدی اختیاری تعدیل شده بر مبنای عملکرد شرکت وجود ندارد. فرضیه در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد شده و بین گردش حسابرسان با کیفیت گزارشگری مالی رابطه معناداری وجود ندارد. همچنین رابطه معناداری بین کیفیت حسابرسی با کیفیت گزارشگری مالی به روش اقلام تعهدی اختیاری تعدیل شده بر پایه عملکرد شرکت وجود ندارد؛ اما در دو حالت دیگر نشان می‌دهد که افزایش چرخش حسابرسان موجب افزایش کیفیت گزارشگری مالی می‌شود.

اصالت / ارزش افزوده علمی: بنابراین به استناد یافته‌های پژوهش حاضر سرمایه‌گذاران، سهامداران و تحلیلگران در هنگام ارزیابی صورتهای مالی بنگاه‌ها باید به شرکت‌هایی توجه کنند که گردش حسابرس داشته‌اند؛ زیرا نتایج نشان داده است که تغییر حسابرس منجر به بهبود کیفیت گزارشگری مالی می‌شود.

کلیدواژه‌ها: آشکارسازی موضوعات کلیدی حسابرسی، کیفیت گزارشگری مالی، گردش حسابرس.

طبقه‌بندی موضوعی: M41, M42.

۱. گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (نویسنده مسئول). Drzhajiha@iau.ac.ir

۲. گروه حسابداری، واحد بین‌المللی کیش، دانشگاه آزاد اسلامی، جزیره کیش، ایران.

استناد: حاجیها، زهره؛ علی‌زاده، حیدر. (۱۴۰۲). گردش حسابرس، آشکارسازی موضوعات کلیدی حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی. پیشرفت‌های مالی و سرمایه‌گذاری، ۱۱۵-۱۴۰. (۴).

۱- مقدمه

محرك‌های شرکت‌ها برای عضویت در بورس اوراق بهادار، گوناگون هستند. پس از اینکه شرکت‌ها وارد بورس می‌شوند و عرضه سهام آن‌ها در بورس اوراق بهادار آغاز می‌گردد، افزایش سرمایه آن‌ها می‌تواند بازخوردهایی به بازار بدهد و نمونه آن می‌تواند این باشد که شرکت برای تأمین مالی فعالیت‌های سرمایه‌گذاری نوین، نگهداری یا تغییر ساختار سرمایه و یا حتی استفاده سودمند از فضای روانی مثبت پس از عرضه نخست در بورس، اقدام به افزایش سرمایه نموده است. گویی اساسی‌ترین سبب و انگیزه برای رغبت شرکت‌ها به بازار سهام، فزونی سرمایه شرکت و تبدیل پاره‌ای از ثروت بنیان‌گذاران و سایر دارندگان سهام در آینده‌ای نزدیک به وجه نقد می‌باشد (Rezaei et al., 2018)؛ اما سببی که شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس نسبت به نشر دوباره سهام اقدام می‌نمایند، موضوع بااهمیتی است که همچنان حل‌نشده می‌باشد و نیازمند به موشکافی و کاوش دارد. بسزاترین دلیل افزایش سرمایه در واقع فراهم‌سازی مالی برای سرمایه‌گذاری‌هایی می‌باشد که شرکت، گرایش به اجرای آن‌ها را دارد. عامل برجسته در تأمین مالی، هزینه تأمین مالی می‌باشد که متناسب با هزینه سرمایه شرکت‌ها دارای اختلاف می‌باشد. برای کاستن از هزینه سرمایه شرکت‌ها، بازار سهام می‌تواند مسیر پسندیده‌ای باشد. شرکت‌ها زمانی که به بازار سهام می‌آیند و فزونی سرمایه را در دستور کار قرار می‌دهند، تغییراتی در تناسب تملک سهامداران شرکت روی می‌دهد که سبب ایجاد ناهم‌سویی منفعت و فقدان همگرایی اطلاعاتی میان مدیران و مالکان می‌شود (Aghaii et al., 2017). ناهم‌سویی منفعتی که میان آن‌ها که سهامداران هستند و آن‌ها که مدیر هستند به وجود می‌آید، مبالغ پرداختی به آن‌ها که سهامدار هستند و همچنین راه‌وروش سازمان را در به‌وجودآوردن نقدینگی تحت‌تأثیر قرار می‌دهد. ایجاد حرکت‌های سودجویانه ناشی از بروز ناهم‌سویی منفعت و فقدان همگرایی اطلاعاتی موجود، با کیفیت گزارشگری مالی ارتباطی همسو دارد. بر پایه نظریه قرارداد، حداکثرسازی ارزش شرکت و هزینه‌نمودن در راستای تأمین منافع مدیر دو برهان برجسته برای انتخاب رویه‌های گوناگون حسابداری از سوی مدیران است (Heidari et al., 2018). در بررسی نقش میانجی آشکارسازی موضوعات کلیدی حسابرسی که به ارتباط میان کیفیت حسابرسی و مدیریت سود در شرکت‌هایی که در بورس اوراق بهادار تهران مورد پذیرش واقع شده‌اند می‌پردازد، نخست تأثیر کیفیت حسابرسی بر مدیریت سود و سپس تأثیر نقش آشکارسازی موضوعات کلیدی حسابرسی بر رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود بررسی شده که در آن تحلیل داده‌ها به دو روش تحلیل توصیفی از داده‌های اولیه گردآوری‌شده و سبک تحلیل استنباطی به کاوش و سنجش روابط میان متغیرها از طریق سنجش ضرایب همبستگی، برآورد مدل رگرسیون و دیگر تکنیک‌های آماری پرداخته شده است. موضوعات کلیدی باتوجه به ۱۴ مورد

آشکارسازی موضوعات کلیدی شامل ارزیابی و شناخت موجودی‌ها، شناخت درآمد، حساب‌های دریافتی، ارزشیابی دارایی‌ها، دارایی‌ها و بدهی‌های مالی، واگذاری و تحصیل دارایی‌های ثابت، واگذاری و تحصیل سرمایه‌گذاری‌ها، ادغام و تحصیل و صورت‌های مالی تلفیقی، سرمایه‌گذاری در املاک، نقد و معادل نقدی، مسائل مربوط به تداوم فعالیت، معاملات با اشخاص وابسته، کنترل‌های داخلی و سایر موارد استخراج گردیده و تعداد این موضوعات در هر دوره محاسبه می‌گردد و میانه تعداد آشکارسازی موضوعات کلیدی برای کل شرکت‌ها در هر دوره مورد سنجش قرار می‌گیرد و آشکارسازی موضوعات کلیدی هر شرکت نسبت به میانه کل شرکت‌های نمونه بررسی می‌گردد (Firth et al., 2012). دستیابی به اطلاعات مالی روشن و قابل اعتماد از سیستم گزارشگری همه‌گیر و دارای تناسب، بی‌شک از ارکان اصلی سنجش وضع و عملیات یک شرکت و قصدکردن در مورد معامله اوراق بهادار انتشاریافته قلمداد می‌گردد. نظر به اهمیت مبحث جدابودن مالک از مدیر، همچنین مقوله حاکمیت شرکتی و نیز نظریه‌هایی که در این خصوص وجود دارد؛ مانند نظریه نمایندگی، نظریه ذی‌نفعان و سایر نظریه‌های موجود، توجه به ممیزی و حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌ها لازم و ضروری می‌باشد. در مجامع حرفه‌ای عصر حاضر، از نظرگاه استفاده‌کنندگان، اطلاعاتی قابل اعتماد محسوب می‌شود که یک سازمان غیروابسته بر فرآیند گزارشگری آن و بااهمیت‌ترین مرکز این فرآیند که همانا صورت‌های مالی می‌باشد، نظارت داشته باشد. این سازمان‌های غیروابسته، همانا آن مؤسسه‌های دارای فعالیت حسابرسی هستند که در واحدهای تجاری، با اجرا و راهبری فرآیند حسابرسی، نسبت به بررسی ساختار کنترل داخلی واحدی که مورد گزارشگری مالی قرار گرفته و خروجی و محصول پایانی این سیستم کنترل داخلی که همان صورت‌های مالی می‌باشد را زیر ذره‌بین رسیدگی و نظارت قرار می‌دهند. حسابرسان مستقل از آن سبب وظیفه بااهمیتی را در راستای حفظ مصالح عمومی در بازارهای سرمایه بازی می‌کنند که به ارائه خدمات حسابرسی دست می‌زنند. گزارش‌های حسابرسی می‌تواند راهنمای سرمایه‌گذاران در هنگامه تصمیم‌گیری باشد و کیفیت نازل این گزارش‌ها می‌تواند متولیان را در اختصاص و تزریق منابع به جامعه با سردرگمی مواجه نماید (Lowensohn et al., 2007). اگر حسابرس در مقابل صاحب‌کار دارای استقلال باشد و بتواند این روند غیروابستگی را حفظ نماید بی‌شک می‌تواند در راستای منافع جامعه گام اساسی بردارد. به بیانی دیگر اگر خواهان این هستیم که گزارش حسابرسی، سندیّت، وجهه و کیفیت خود را حفظ نماید، این مهم به استقلال حسابرس از صاحب‌کار وابسته است. همواره در عرصه عمل موانعی وجود دارد که برای نمونه نفوذ مدیریت شرکت مورد رسیدگی در راه انتخاب و ارائه اطلاعات به حسابرس، همچنین انگیزه‌های مدیران برای رسیدن به اهداف تعیین‌شده یا گذر از آن‌ها بر سر راه مستقل باقی‌ماندن حسابرسان سدی ایجاد می‌نماید. با این‌همه بسیاری از پژوهش‌های تجربی انجام‌شده

گواه این است که به طور مرسوم حسابرسان پتانسیل شناسایی کژیی‌ها و خلاف‌ها در ساختار مالی شرکت مورد رسیدگی را دارند. یک مؤسسه حسابرسی خبره و بدون وابستگی، توانایی شناخت در ارائه نادرست اقلام صورت‌های مالی مورد رسیدگی را دارد و می‌تواند در ارائه درست آن بر صاحب‌کار خود اثرگذار باشد تا در نتیجه اطلاعات مالی قابل اعتمادی گزارش شود (Chi and Chin, 2011). نیل به این هدف شایسته، به خصوصیت مؤسسه‌های حسابرسی مرتبط است و این وجه ممیزه می‌تواند به شکل مثبت یا منفی با کیفیت حسابرسی در پیوند باشد. بدین منظور پژوهش حاضر به دنبال واری‌گری گردش حسابرس، آشکارسازی موضوعات کلیدی حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی می‌باشد.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

در نزدیک به دو دهه و نیم گذشته، سازمان‌های ناظر بر بازارهای مالی از جمله بازارهای پولی و همچنین بازارهای سرمایه مکانیسم‌های گوناگونی را در راستای بالابردن سطح کیفیت گزارش‌های مالی و سرانجام مراقبت بیش‌تر از منافع همگانی در این بازارها پی گرفته‌اند. در این روند، گردآوری الزامات مربوط به کنترل‌های داخلی از جمله مهم‌ترین الگوهای حفاظت‌کننده منافع همگانی است.

به گفته بخشیان و همکاران (Bakhshian et al., 2024)، میزان ارزش‌افزوده اطمینان به ارتباطات بین حسابرسی‌شونده و مخاطبان آن به طور مستقیم با اعتبار حسابرس مرتبط است؛ بنابراین اعتبار حسابرسان باتوجه به اهمیت صورت‌های مالی حسابرسی‌شده در تسهیل معاملات بازار سرمایه در اولویت می‌باشد. نتایج نشان داد مؤلفه‌های بررسی استقلال، پذیرش یا ادامه کار، پرونده مکاتباتی، پرونده دائمی، شناخت واحد مورد رسیدگی و محیط آن شامل کنترل‌های داخلی، آزمون‌های محتوا، برنامه‌ریزی، کنترل و سرپرستی کار، چک‌لیست‌ها و گزارش‌ها، نحوه اجرای وظایف مدیر دوم، ارزیابی کلی پرونده‌های حسابرسی، وضعیت کلی مؤسسه حسابرسی، وضعیت منابع انسانی مؤسسه حسابرسی، کارکردهای مؤسسه حسابرسی، رعایت قوانین و مقررات حرفه حسابرسی و وضعیت ظاهری مؤسسه حسابرسی بر سنجش اعتبار حسابرسان تأثیر دارند. فعالان حرفه حسابرسی خصوصاً جامعه حسابداران رسمی ایران که مسئولیت سنجش اعتبار حسابرسان را بر عهده دارد، باید عوامل برشمرده‌شده در این پژوهش که از نظر خبرگان و فعالین حرفه بر سنجش اعتبار حسابرسان تأثیرگذار هستند را موردتوجه قرار دهند.

به گفته نسل موسوی و همکاران (Nasle Mosavi et al., 2022)، کیفیت گزارشگری مالی یکی از مهم‌ترین عوامل تأثیرگذار بر تصمیم‌گیری‌های سرمایه‌گذاران است و بررسی رابطه بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی همواره مورد تأکید بوده است و یافته‌ها نشان داد که بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد و همچنین

کیفیت حسابرسی بر رابطه بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی تأثیر مثبت و معناداری دارد.

به گفته بیلز و همکاران (Bills et al., 2024)، کنترل‌های داخلی به منزله مرکز و قلب حاکمیت شرکتی می‌باشد. در ایران نیز الزامات کنترل‌های داخلی در واقع یکی از بااهمیت‌ترین مکانیسم‌هایی است که به تصویب بورس به‌عنوان یک سازمان که وظیفه نظارت را به عهده دارد، رسیده است. طبق دستورالعمل کنترل‌های داخلی سازمان بورس و اوراق بهادار، سازوبرگ‌های کنترل‌های داخلی باید سیاست‌ها، رویه‌ها، وظایف، فعالیت‌ها و سایر سوبه‌هایی باشد که سبب کسب اطمینان از حفاظت منابع و دارایی‌های شرکت، آزمودگی و اثرگذاری فرآیند کیفیت گزارشگری مالی و مراعات قوانین و مقررات مرتبط گردد. از سوی دیگر مطابق با ماده دیگری از این دستورالعمل، سازمان باید بخش حسابرسی داخلی را به‌عنوان زیرمجموعه کمیته حسابرسی تشکیل دهد.

به گفته کارسلو و همکاران (Carcello et al., 2020)، واحد حسابرسی داخلی باید به طور پی‌درپی، اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی را مورد واری و سنجش قرار داده و برآیندها را به کمیته حسابرسی و رکن هیئت‌مدیره گزارش کند و مجراهای توسعه سامانه کنترل‌های داخلی را رهگیری نماید.

اعتقاد جیانگ و همکاران (Jiang et al., 2020)، این است که مدیر در بخش حسابرسی داخلی باید با پیشنهاد بخش کمیته حسابرسی و تأیید هیئت‌مدیره گماشته شود و باید دارای شایستگی‌های علمی و حرفه‌ای مورد نیاز باشد؛ زین سبب است که حسابرسی داخلی به‌عنوان یکی از بازوان نیرومند راهبری شرکتی به شمار می‌آید که وظیفه آن در گذر زمان پیشرفت نموده و عملکرد این واحد، تأثیر شگرفی بر مهم‌ترین مکانیسم‌های کنترلی در نظارت بر کنترل‌های داخلی و در پایان بر کیفیت گزارشگری مالی داشته است. در فرهنگ حاکمیت شرکتی مدام به نقش اساسی نظارتی برای کمیته حسابرسی، برای حسابرسی مستقل و برای حسابرسی داخلی بر توسعه کیفیت گزارشگری مالی نگاه شده است. نکته اساسی و کاربردی پیرامون نقش نظارتی واحد حسابرسی داخلی این می‌باشد که این واحد در داخل سازمان و از میان کارکنان شرکت به وجود آمده و نظارت آن درون‌سازمانی می‌باشد.

به گفته نظری و همکاران (Nazari et al., 2020)، حسابرسی می‌تواند در نظارت پی‌درپی خود از اطلاعات دست‌اول استفاده نماید. زین سبب است که این واحد رسالت ارزشمندی در راستای نظارت بر شرکت به دوش دارد. یکی از عوامل برجسته در تأثیرگذاری نقش نظارت واحد حسابرسی داخلی، در واقع مدیر حسابرسی داخلی و توانایی وی در راهبری واحد مورد نظارت می‌باشد. حسابرسی داخلی دارای فاکتوری است که پتانسیل اثرگذاری بر کیفیت گزارشگری مالی را حائز می‌باشد و آن همانا گردش مدیر حسابرسی داخلی است. مدیر حسابرسی داخلی نقش رهبری واحد حسابرسی داخلی را بر دوش دارد و

بر اساس اطلاعات دریافتی از کمیته حسابرسی و مدیریت تصمیم می‌گیرد که آن واحد چه فعالیت‌هایی را به کار گیرد.

به گفته همت فر و نیکپور (Hemmat Far and Nikpour, 2020)، بر خلاف حسابرسان مستقل، حسابرسان داخلی می‌توانند حسابرسی‌های گوناگونی را انجام دهند که امکان دارد به کیفیت گزارش‌های مالی، وابسته یا غیروابسته باشد؛ بنابراین مدیر حسابرسی داخلی توانمندی باارزشی در تأثیرگذاری واحد حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی دارد. موضوع استمرار عهده‌داری حسابرسی و چگونگی تأثیرگذاری آن بر کیفیت حسابرسی سال‌ها است که مورد کشمکش بین سازمان‌ها و نهادهای نظارتی حسابرسی و سرمایه‌گذاران می‌باشد. موضوع گردش حسابرسان به‌منظور بالابردن استقلال حسابرسان مورد عنایت ویژه قرار گرفته و اهمیت شگرفی یافته است. هم گردش اجباری در حسابرسی و هم گردش اختیاری در حسابرسی می‌تواند به بالارفتن کیفیت حسابرسی کمک شایانی نماید. انگیزه‌های مدیران شرکت‌ها در گردش حسابرس به شیوه اختیاری، گوناگون هستند که یافتن فرصتی برای دستکاری سود از آن جمله است.

به نقل از زارع‌فر و زارع‌فر (Zarefar and Zarefar, 2016)، شرایط نهفته برای اختلاف‌نظر با حسابرسان از نشانه‌های آن می‌تواند وجود موقعیت برای دستکاری در سود باشد که سرانجام می‌تواند بهانه‌ای برای آغازگری نگرش تغییر حسابرس باشد. عوامل گوناگونی برای به‌وقوع‌پیوستن پدیده جابه‌جایی اختیاری حسابرس مورد دقت قرار گرفته است. برجسته‌ترین این عوامل به دو گروه شامل عوامل مربوط به حسابرس مانند دستمزد پرداختی به حسابرس، اظهارنظر صورت‌گرفته توسط حسابرس و کیفیت فنی حسابرس و عوامل در ارتباط با واحدی که مورد رسیدگی بوده است (بزرگی و کوچکی شرکت، مدیریت و اداره شرکت، پیچیدگی کار شرکت، وضعیت پولی و مالی شرکت و فرصت دستکاری سود)، قابلیت طبقه‌بندی و تقسیم دارد. پرتعدادبودن و تنوع و سخت‌بودن قوانین گزارشگری مالی و حسابداری بین حسابرسان را به دوگانگی نظری با صاحب‌کاران و بالعکس کشانده و این سبب ایراداتی از جمله مبنی بر این شده است که افزایش گردش اختیاری حسابرس در سال‌های گذشته موجب تشدید دوگانگی نظری یادشده می‌باشد و به توانمندی حسابرس در انجام‌دادن نقش بااهمیت اعتباردهی و ایجاد وجهه به صورت‌های مالی آسیب وارد می‌آورد. براین‌اساس، این‌گونه تفسیر می‌شود که گردش حسابرس سبب کاستن از کیفیت حسابرسی و سرانجام ساقط‌شدن صورت‌های مالی از اعتبار منجر می‌گردد.

به گفته بایمانی و وحیدی الیزبی (Baymani and Vahidi Elizi, 2016)، زین سبب است که گروهی از قانون‌گذاران این آشفتگی را دارند که افزایش میزان فراوانی گردش به‌صورت اختیاری در

حسابرسان، اعتماد ذی‌نفعان مالی را نه فقط به صورت‌های مالی شرکت‌های تغییردهنده حسابرس بلکه به گزارشگری مالی نیز کاهش دهد. از طرفی در سمت مقابل تحلیل می‌شود که گردش دوره‌ای حسابرس سبب فزونی در استقلال کاری حسابرسی و در انتها فزونی کیفیت کاری حسابرسی می‌گردد. در واقع کیفیت بالای حسابرسی، قابلیت اطمینان به صورت‌های مالی حسابرسی شده را می‌رساند. نوآوری نه تنها کلید ایجاد و حفظ مزیت رقابتی یک شرکت است؛ بلکه پشتیبانی مهمی برای ارتقای قدرت ملی جامع یک کشور و پیشرفت علمی و اجتماعی است. نظارت بر مدیران شرکت‌های نوآور برای واسطه‌های بازار از جمله سرمایه‌گذاران و تحلیلگران سازمانی دشوارتر می‌شود. در نتیجه احتمال بیش‌تری وجود دارد که شرکت‌های دارای نوآوری، اقدام به مدیریت سود نمایند که باعث می‌شود کیفیت و شفافیت اطلاعات حسابداری آن‌ها کاهش یابد. پرداختن شرکت‌ها به فعالیت‌های نوآورانه منجر به ایجاد محیط اطلاعاتی مبهم ناشی از فعالیت نوآوری بالاتر می‌شود.

به نقل از کافروس و همکاران (Kafouros et al., 2018)، همچنین به دلیل اینکه مدیران ممکن است از این محیط مبهم استفاده کرده و در دستکاری سود درگیر شوند، شرکت‌هایی که بیش‌تر در نوآوری درگیر می‌شوند، احتمالاً کیفیت گزارشگری مالی و شفافیت اطلاعاتی کم‌تری خواهند داشت. به نظر چی و چین (Chi and Chin, 2011)، قطعاً مؤسسه‌های حسابرسی توانا، توانایی شناخت آیت‌های ارائه‌شده نادرست در صورت‌های مالی واحد در حال رسیدگی را دارد و قادر است برای ارائه درست آن بر کارفرما تأثیرگذاری اصلاحی بگذارد تا در نتیجه آن اطلاعات مالی قابل‌اتکایی گزارش شود. نیل به این هدف شایسته تابع ویژگی‌های مؤسسه‌های حسابرسی می‌باشد و این ویژگی‌ها می‌تواند به صورت مثبت یا منفی با کیفیت حسابرسی در پیوند مستقیم باشد. حسابرسی باکیفیت، درستی اطلاعات ارائه‌شده را توسعه می‌بخشد و این مجوز را به سرمایه‌گذاران می‌دهد تا محاسبه دقیق‌تری از ارزش شرکت داشته باشند. از جمله موارد اصلی که استقلال حسابرس را مورد تهدید قرار می‌دهد و در پایان کیفیت حسابرسی را خدشه‌دار می‌نماید، وابسته‌بودن او به صاحب‌کار می‌باشد که بر گزارشگری دستکاری‌های بااهمیت اثرگذار است.

به گفته فرث و همکاران (Firth et al., 2012)، نگرانی ناشی از آثار پیوندهای درازمدت میان قشر حسابرس و قشر صاحب‌کار بر استقلال به‌عنوان مقوله مهم حسابرسی و کیفیت به‌عنوان مقوله حسابرسی مهم دیگر، سبب نگارش قوانینی برای کم کردن این پیوندها شده است. یکی از این قوانین که در چند دهه گذشته مدام مورد گفتگو و پژوهش بوده است. گردش حسابرس در خصوص مؤسسه یا شریک حسابرسی به‌عنوان عاملی اثربخش بر مقوله کیفیت، مقوله استقلال و همچنین کیفیت گزارشگری مالی بوده است. حسابرسان دارای استقلال با شاخص اعتباردهی شفافیت اطلاعاتی

شرکت‌ها می‌گردند. بدنامی‌های مالی اخیر در سطح جهان از جمله شرکت انرون و شرکت ورلدکام در آمریکا تا شرکت پارلامات در اروپا تشویش‌هایی را در رابطه با کفایت تکیه به گزارش صورت مالی ایجاد کرده است. از آنجاکه وظیفه اصلی تهیه صورت‌های مالی بر دوش مدیریت شرکت می‌باشد؛ اما عرفاً از این بدنامی‌ها به‌عنوان شکست حسابرسی نام برده می‌شود. در حقیقت برداشت عموم این است که سبب چنین رسوایی‌هایی، مستقل‌نبودن و نبود کیفیت حسابرسی است و قانون‌گذاران و نگارندگان استانداردهای حسابداری قوانینی را نگارش نمودند تا وضعیت را بهبود بخشند.

ایلیا و همکاران (Elia et al., 2020) معتقد است که این مطالعه، پیوند میان کیفیت گزارشگری مالی و سیاست تقسیم سود شرکتی را با استفاده از مجموعه داده‌های بین‌المللی بزرگی که ۷۶ کشور را پوشش می‌دهد، بررسی می‌کند. نقدینگی بیش از حد و دردسترس‌بودن آن برای مدیران، سبب هزینه‌های نمایندگی است. اگر گردش نقدی شرکت‌ها از وجوهی که برای تأمین مالی پروژه‌های سودآور مورد نیاز است بیش‌تر باشد، مدیران محتمل است که محرک سرمایه‌گذاری در پروژه‌های غیرسودآور را داشته باشند. چنین مشی فرصت‌طلبانه‌ای، ایجادکننده چیزی است که مشکل گردش نقدی آزاد نام‌گذاری می‌شود و شاید سبب پرداخت کم‌تر به سهامداران شرکت‌ها شود.

الیوا و همکاران (Eliwa et al., 2016) نشان می‌دهد که در نبود همگرایی اطلاعاتی، تهدید اخلاقی و چالش‌های گزینش نامطلوب، دسترسی شرکت‌ها به منابع‌های خارجی را کم می‌کند. این محدودیت امکان دارد باعث شود مدیران به سبب حفظ سود سهام از سرمایه‌گذاری‌های سودآور دست بکشند؛ خاصه زمانی که شرکت‌ها انگیزه‌ای برای کاهش سود سهام ندارند. در فرهنگ مرتبط، مطالعات پیشین رابطه قوی میان سیاست تقسیم سود شرکت و حقوق سهامداران اقلیت را نشان می‌دهد. دو مدل، سود تقسیمی رقیب را بر پایه هزینه‌های حقوق صاحبان سهام تشکیل می‌دهد که حمایت قوی‌تر از سهامداران اقلیت موجب ایجاد حجم سود بالاتر می‌شود. درحالی که مدل جانشین تحلیل می‌نماید که سود سهام به‌عنوان وسیله‌ای برای دستیابی به شهرت، مشی منصفانه با سهامداران اقلیت، به‌ویژه در محیط‌های قانونی ضعیف‌تر، مورد پرداخت قرار می‌گیرد. درحالی که مطالعات پیشین اثر مستقیم حمایت قوی‌تر از سهامداران را بر پرداخت سود سهام شرکت‌ها را مورد بررسی قرار می‌دهند.

به گفته حسن (Hasan, 2019) از نظرگاه اطلاعاتی، در محتوای سود مدیران با استفاده آیت‌هایی مثل سرمایه‌ای کردن هزینه‌های پژوهش و توسعه و معین نمودن هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول کیفیت سود را دچار تغییر می‌نمایند. از سویی به‌خاطر آگاهی مدیران از وضعیت شرکت، این توقع وجود دارد که اطلاعات را به شیوه‌ای تهیه و نشان دهند که وضعیت شرکت را به شایسته‌ترین شیوه انعکاس دهند. از سویی بنا به دلایلی حفظ جایگاه در شرکت سود را تغییر می‌دهند و کیفیت سود دچار تغییر می‌شود؛ بر

همین اساس، صادقی سرارودی و همکاران (Sadeghi Sararoudi et al., 2019) به بررسی نقش تصمیم‌گیری به‌عنوان یکی از چالش‌های مدیران در گذر زمان می‌پردازد؛ زیرا آن‌ها در طول دوره کاری خود با موضوع‌ها و موقعیت‌هایی برخورد می‌کنند که نیازمند به تصمیم‌گیری می‌باشد. روشن است که هر گونه نارسایی در این زمینه می‌تواند سبب تصمیم‌گیری ضعیف شود که پیامدهای زیان‌باری را برای کارکنان واحد تجاری، مشتریان و سایر بستانکاران در پی دارد. جابه‌جایی مدیرعامل می‌تواند بر جنبه‌های بسیاری از شرکت مؤثر باشد؛ بر همین پایه، کارشناسان و همکاران (Karshenasan et al., 2019) نشان داد که جابه‌جایی مدیرعامل شرکت که در بالاترین جایگاه سازمان قرار دارد دارای تأثیرهای مثبت یا منفی بر عملکرد شرکت می‌باشد. باتوجه‌به موضوع تفکیک مالکیت از مدیریت، مبحث حاکمیت شرکتی را ضروری می‌نماید. در جامعه امروز که حرفه‌ای عمل می‌نماید، از دیدگاه استفاده‌کنندگان به اطلاعاتی می‌توان تکیه نمود که بر آن‌ها نظارت عالی‌ه وجود داشته باشد. معامله‌گران و سرمایه‌گذاران در بورس اوراق بهادار همواره به دنبال دستیابی به اطلاعاتی در مورد عملکرد سهام شرکت‌ها هستند. صورت‌های مالی برای ذی‌نفعان بسیار مهم است و سود درج‌شده در آن همواره انگیزه‌ای مهم برای تصمیم‌های سرمایه‌گذاران و تحلیلگران می‌باشد.

به نظر ملا ایمنی و عبدی (Molla Imeny and Abdi, 2017)، سود یکی از مبنای ارزیابی عملکرد است که برای معین‌نمودن ارزش و عملکرد شرکت‌ها به کار می‌رود. کیفیت سود محتوایی چندوجهی دارد که تا به امروز تعریف‌ها روش‌های دستیابی زیادی داشته‌اند. گروهی کیفیت سود را نقدینگی حاصل از عملیات می‌دانند و گروهی آن را زمینه‌ای برای سودآوری و احتمال دستیابی به سودهای بیش‌تر در آینده و اطمینان‌بخشی نسبت به سودهای آتی به شمار می‌آورند. در مجموع، کیفیت سود برای این اهمیت دارد تا ارزیابی‌های برای آینده و تصمیم درست قوت یابد. برآوردهای غیرصحیح موجب شده سودی که باید باشد و سودی که هست دارای اهمیت گردد. برای آن‌ها که دست به انجام سرمایه‌گذاری می‌زنند سود واقعی از درجه کیفیت بالاتری برخوردار است. در زمان‌هایی که واحدهای تجاری از دیدگاه اقتصادی دچار افت‌وخیز می‌شوند و زیر فشارهای جانبی قرار می‌گیرند، مدیران برای رونق اوضاع شرکت به شیوه مستقیم و یا غیرمستقیم کوشش می‌کنند تا رقم سود انعکاس‌یافته در صورت‌های مالی را متأثر سازند و نگاه‌ها را مثبت نمایند؛ همگی این اقدام‌ها را مدیریت سود می‌نامند که دارای جهات مثبت و منفی است.

سینگ و همکاران (Singh et al., 2019) با بررسی ممکن است حسابرس درباره این خطرها این‌گونه دآوری کند که شواهد به‌دست‌آمده‌ای که مناسب بوده و کفایت داشته باشد، امکان‌پذیری آن به‌وسیله آزمون محتوا ممکن نیست. این خطرها در حیطه ثبت و نگهداری اگر به درستی و کمال نباشد

و سابقه‌های بخش‌های معاملاتی و همچنین مانده‌حساب‌های مرسوم که معمولاً بدون دخالت نیروی انسانی و به‌صورت خودکار پردازش می‌گردد، مربوط است. در این موارد کنترل‌های سازمان‌ها در خصوص خطرهای فعالیت یک حسابرس، مربوط به حساب می‌آید و ضرورت دارد شناخت نسبت به آن توسط حسابرس صورت گیرد. کنترل‌های داخلی که بر گزارشگری مالی حاکم می‌باشد، نقش بسزایی بر حاکمیت شرکتی دارد؛ به‌ویژه کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی سبب شکل‌گیری اثربخشی و کارایی عملیات، بالابردن پاسخگویی و شفافیت مالی، احترام به قوانین و مقررات و کمک به خودداری از تقلب و سوءاستفاده‌های مالی می‌گردد. علاوه‌براین، به سبب وجود افشای نامناسب و ناکافی در گزارش‌های مالی و فقدان شفافیت اطلاعاتی در شرکت‌ها سبب می‌شود که مشکلات ناشی از جداسازی مالکیت از مدیریت فزونی یابد و وظیفه حسابرس مستقل دارای اهمیت شایانی گردد.

عزیزخانی و همکاران (*Azizkhani et al., 2018*) بر این باور است که هیئت‌مدیره تکلیف دارد تا نسبت به برپایی و به‌کارگیری کنترل‌های داخلی سازگار و اثربخش برای نیل به اهداف شرکت، مطمئن گردد. برای ادای این مسئولیت، هیئت‌مدیره شرکت باید سامانه کنترل‌های داخلی را با نگاه به چهارچوب کنترل‌های داخلی، دست‌کم به شیوه سالانه کاوش و خروجی آن را در گزارشی با عنوان گزارش کنترل‌های داخلی نگاشته و آشکار نماید. هیئت‌مدیره باید مبانی سنجش و همچنین مدارک مربوط به گزارش کنترل‌های داخل را به شیوه مناسب مستندسازی کند. حسابرس مستقل شرکت این وظیفه را دارد تا در گزارش خود به مجمع عمومی صاحبان سهام در باب برپایی و به‌کارگیری سیستم کنترل‌های داخلی شایسته و اثربخش به‌وسیله شرکت، با دقت به چهارچوب کنترل‌های داخلی اعلام نظر نماید.

براتن و همکاران (*Bratten et al., 2019*) اگر نقطه‌ضعف‌های مهمی در سیستم کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی باشد؛ ولی در گزارش کنترل‌های داخلی هیئت‌مدیره فاش نشده باشد یا افشای آن دارای نقص باشد، این موضوع باید در گزارش حسابرس صریح بیان شود و نسبت به پیامدهای آن بر رسیدن شرکت به اهداف تعیین‌شده جبهه‌گیری شود. اگر کوتاهی‌هایی باشد که به‌صورت مجزا یا ترکیبی، سبب یک یا چند نقص بااهمیت شود، حسابرس باید نسبت به استقرار و به‌کارگرفتن سیستم کنترل‌های داخلی مناسب اظهارنظر نماید و اثربخشی حاکم بر گزارشگری مالی شرکت را مورد اشاره قرار دهد.

باتوجه‌به مبانی نظری و پیشینه پژوهش، فرضیه اصلی به این صورت بیان می‌گردد: بین گردش حسابرس و آشکارسازی موضوعات کلیدی حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی، رابطه معناداری وجود دارد.

۳- روش شناسی پژوهش

پژوهشی که پیش روی ماست از نوع پژوهش‌های توصیفی تحلیلی می‌باشد. از نظر گروه‌بندی پژوهش‌ها بر پایه هدف، ما قادر هستیم این پژوهش را به‌عنوان پژوهش کاربردی قلمداد نماییم. جمع‌آوری داده‌ها به روش کتابخانه‌ای و نظام معاملاتی بورس و نرم‌افزارهای آگاهی‌رسان داده‌های مورد نیاز برای سنجش متغیرهای در ارتباط با بازار سهام در مرحله نخست با استفاده از نرم‌افزارهای مورد کاربرد در بورس استخراج شده است. سپس ارقام کلی و پایانی این داده‌ها با اطلاعاتی که در نظام معاملاتی بورس موجود می‌باشد، تطبیق یافته است. نرم‌افزارهای آماری در گام جمع‌آوری و سنجش اولیه داده‌ها از نرم‌افزار اکسل^۱ کمک گرفته شده است. در این گام داده‌های در ارتباط با دادوستدهای بازار سهام که می‌توان آن‌ها را از نرم‌افزارهای اطلاع‌رسانی و معاملاتی بورس دریافت نمود، سراسر وارد نرم‌افزار داده‌پردازی اکسل می‌نماییم. پس از انجام طبقه‌بندی شایسته بر روی داده‌ها و انجام سنجش و پردازش اولیه، اطلاعات به‌دست‌آمده با استفاده از نرم‌افزار ایویوز^۲ برای اینکه مدل را اجرا نماییم و همچنین آزمون فرضیه مورد استفاده و کاربرد قرار گرفته است. در این پژوهش از روش‌های کمی واکاوی آماری برای سنجش فرضیه‌ها استفاده بهینه شده است که از آن جمله شامل تحلیل رگرسیون چندمتغیره می‌باشد. برای به‌کارگیری تکنیک داده‌های تابلویی، الگویی برای آزمون فرضیه‌های پژوهش به کار گرفته شده است. در این مدل، کیفیت گزارشگری مالی متغیر وابسته و موضوعات کلیدی حسابرسی و گردش حساب‌رسان، متغیرهای مستقل می‌باشند. به لحاظ کنترل، سه متغیر کنترلی اهرم مالی، اندازه شرکت و نسبت جاری وارد مدل رگرسیون شده‌اند. پژوهش ما تمامی شرکت‌های مورد پذیرش قرار گرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در چرخه زمانی از آغاز سال ۱۳۹۶ تا پایان سال ۱۴۰۱ خورشیدی را مبنای جامعه آماری خود قرار داده است. جامعه آماری به‌کار گرفته‌شده دربرگیرنده ۴۵۴ شرکت است. در این سبک، نخست شروطی برای گزینش نمونه معرفی شده که نمونه ما شامل ۱۶۲ شرکت برگزیده می‌باشد. به این دلیل این جامعه را انتخاب می‌کنیم؛ زیرا مرجع کامل دیگری به جز بورس برای این موضوع وجود ندارد که بتوان به مرجع اطلاعات مالی شرکت‌ها دسترسی پیدا نمود. به دلیل پهنابودن جامعه مورد جستجو، عموماً پژوهشگر این اهتمام را دارد که با افزودن شروطی، جامعه مورد پژوهش را محدودتر نماید. از جمله امتیازهای آن به‌وجودآمدن فرصت و سادگی بیش‌تر پژوهش و صرفه‌جویی در زمان و هزینه‌ها است؛ از سوی دیگر با تحدید جامعه (نمونه‌گیری) نگرانی‌های جدید برای پژوهشگر به وجود می‌آید. گرچه امکان دارد نمونه‌گیری دارای سودهای یادشده

1. Excel

2. Eviews

باشد؛ ولی می‌تواند سبب کاهش پشتوانه بیرونی و ساختاری پژوهش گردد و پژوهنده را برای تعمیم‌دادن نتایج حاصل از سنجش برای نمونه به جامعه دچار شک و شبهه نماید. بدین سبب است که پژوهنده در نمونه‌گیری خود باید این موارد را موردتوجه جدی قرار دهد:

الف) نمونه، نماینده واقعی جامعه مورد پژوهش باشد.

ب) نمونه به‌صورت تصادفی از بین اعضای جامعه انتخاب گردد.

از این‌رو است که نمونه آماری به روش حذف سیستماتیک مورد گزینش قرار گرفته است. در این روش در آغاز شروطنی برای گزینش نمونه تعریف شده که نمونه موردنظر شامل ۱۶۲ شرکت می‌باشد و نمودارهای عاری از شرایط یادشده، از نمونه حذف شده است. سبب اصلی استفاده از این روش و تعریف شروط این‌چنینی برای همگون‌ساختن نمونه آماری با کل جامعه و توانایی تعمیم نتایج به‌دست‌آمده از آزمون‌ها به جامعه آماری موردنظر می‌باشد. برای سنجش داده‌های گردآوری‌شده از دو روش استفاده از جمله آمار توصیفی و آمار استنباطی استفاده می‌گردد که اطلاعات خواسته‌شده شرکت‌ها با استفاده از روش‌هایی به‌مانند نرم‌افزار (در اینجا، ره‌آورد نوین)، بانک‌های اطلاعاتی (عمدتاً تدبیرپرداز) و پایگاه رسمی و استنادی بورس اوراق بهادار تهران برداشت گردیده و سپس با نتیجه‌گیری و سنجه‌های مورد نیاز در صفحه گسترده نرم‌افزار اکسل برای واکاوی آماده شده است. موشکافی پایانی به کمک نرم‌افزار آماری ایویوز عملیاتی می‌گردد. شاخص‌های مرکزی و پراکندگی برای متغیرهای این پژوهش و همچنین تحلیل توصیفی متغیرها، پیش از آزمون فرضیه‌ها تعیین شده‌اند. این کار برای نشان‌دادن دیدگاهی کلی پیرامون جامعه آماری و درک بیش‌تر آن انجام می‌گردد. پیش از هر چیز باید نوع داده‌ها از این بابت که تابلویی و یا تلفیقی هستند را مشخص نماییم که برای این کار از آزمون اف - لیمر^۱ کمک گرفته شده است. همچنین آزمون هاسمن نیز برای معین‌نمودن استفاده از مدل اثرات ثابت در برابر مدل اثرات تصادفی به کار گرفته شد. برای بررسی و شناخت اینکه در یک مدل رگرسیون، جملات خطا خودهمبسته هستند و از سنجش دوربین واتسون و آزمون جاک برا و آزمون چاو کمک گرفته شده است. ضریب تعیین به‌عنوان معیاری برای این است که قدرت رابطه متغیر مستقل را نسبت به قدرت رابطه متغیر وابسته مورد تشریح قرار دهد. مقدار ضرایب متغیرهای مستقل، در واقع می‌تواند مشخص‌کننده این باشد که چه درصدی از دگرگونی‌های موجود در متغیر وابسته، با استفاده از متغیر مستقل مورد توضیح واقع شده است. معناداری معادله رگرسیون به‌وسیله آماره F و اف - فیشر^۲ صورت گرفته است. بعد از اینکه معناداربودن رگرسیون را مورد سنجش قرار دادیم، به سراغ معناداربودن هر

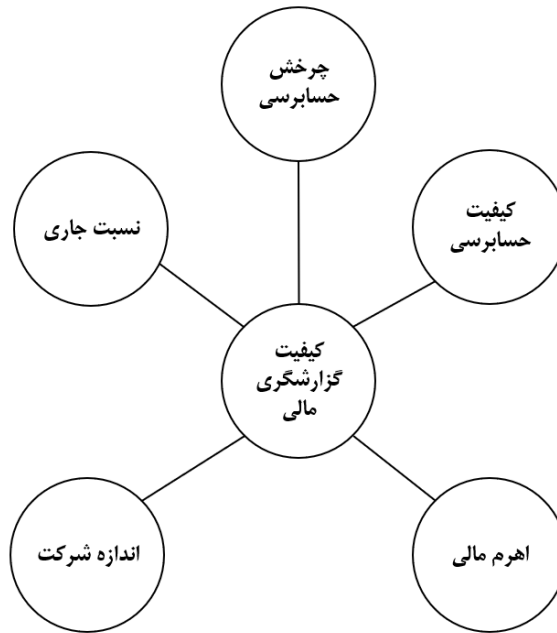
1. F-Limer

2. F-Fisher

یک از ضرایب آزمون رفتیم که آزمون T برای این امر کمک گرفته شد. همچنین سطح معناداری ۹۵ درصد برای آزمون‌های آماری انجام گردیده است. لازم است یادآور شویم که در این پژوهش یک مدل رگرسیونی داریم که باتوجه به برازش این مدل، مورد تأیید یا رد قرار خواهد گرفت.

$$QFR_{i,t} = B_0 + B_1(ARO_{i,t}) + B_2(AQP_{i,t}) + B_3(LEV_{i,t}) + B_4(SIZE_{i,t}) + B_5(CRI_{i,t}) + \varepsilon_{i,t} \quad \text{رابطه (۱)}$$

قلمرو مکانی تحقیق شامل کلیه شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. قلمرو زمانی تحقیق در دوره زمانی مربوط به سال‌های ۱۳۹۶ تا ۱۴۰۱ می‌باشد. مدل مفهومی پژوهش مطابق شکل (۱) می‌باشد.



شکل (۱) مدل مفهومی پژوهش
Figure (1) Conceptual model of research

۴- تجزیه و تحلیل داده‌ها

در این بخش برای رسیدن به گام کاوش اطلاعات، آماره توصیفی داده‌ها که شاخص‌های مرکزی آماری، پراکندگی و انحراف از قرینگی را شامل می‌شود و نیز آزمون جاک برا که توزیع نرمال پسماندها را مورد کاوش قرار می‌دهد، محاسبه شده است و نتایج در جدول (۱) گنجانده شده است. در جدول (۱)، آمار توصیفی در ارتباط با متغیرهای مدل مشخص شده است که نشانگر پارامترهای توصیفی برای هر

متغیر به شکل جداگانه است. این پارامترها بیش‌تر دربرگیرنده اطلاعات مرتبط با شاخص‌های مرکزی مانند شاخص بیشینه، شاخص کمینه، شاخص میانگین و شاخص میانه و نیز اطلاعات در ارتباط با شاخص‌های پراکندگی شامل شاخص واریانس، شاخص چولگی و شاخص کشیدگی می‌باشد.

جدول (۱) نتایج آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

Table (1) Results of descriptive statistics of research variables

متغیرها	کیفیت گزارشگری مالی (اصل و پیوسته)	کیفیت گزارشگری مالی (اصل و پیوسته)	کیفیت گزارشگری مالی (اصل و پیوسته)	کیفیت گزارشگری مالی (اصل و پیوسته)	کیفیت گزارشگری مالی (اصل و پیوسته)	کیفیت گزارشگری مالی (اصل و پیوسته)	کیفیت گزارشگری مالی (اصل و پیوسته)
	QFRTACCR	QFRDD	QFRDISREV	ARO	AQP	LEV	SIZE
میانگین	۰/۰۰۱۳۷۱	-۰/۵۵۶۱۰۲	-۰/۰۴۲۱۰۲	۰/۶۴۱۹۷۵	-۰/۸۶۷۹۰۱	-۰/۰۶۷۶۹۶	۱۴/۳۰۲۶۳
میانه	۰/۰۰۳۸۰۳	-۰/۴۹۲۵۷۴	-۰/۰۰۵۳۵۹	۱/۰۰۰۰۰۰	۱/۰۰۰۰۰۰	-۰/۰۳۹۲۹۷	۱۴/۰۰۸۱۷
حداکثر	۱/۹۱۷۴۶۵	-۰/۰۳۹۷۸۱	۲/۵۳۴۹۵۶	۱/۰۰۰۰۰۰	۲/۰۰۰۰۰۰	-۰/۴۱۴۱۴۹	۱۸/۷۲۹۰۳
حداقل	-۲/۰۲۷۹۶۱	-۱/۵۳۵۱۵۹	-۲/۴۶۰۸۴۶	۰/۰۰۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰۰۰	-۰/۰۰۰۰۰۰	۱۱/۳۵۳۷۸
انحراف معیار	۰/۷۶۳۳۹۵	-۰/۳۲۹۶۸۹	۰/۹۵۸۲۵۲	۰/۴۷۹۷۱۶	۰/۴۵۲۵۸	-۰/۰۷۸۰۱۴	۱۵/۲۰۶۰۵
چولگی	-۰/۰۱۸۰۱۳	-۰/۰۸۹۵۱۲۸	۰/۰۸۹۱۵۶	-۰/۵۹۲۲۸۰	-۰/۹۷۵۳۳۲	۲/۰۸۰۵۶۱	-۰/۸۹۵۳۳۷
کشیدگی	۳/۱۲۱۵۵۲	۳/۵۴۹۲۲۷	۲/۷۴۳۹۷۷	۱/۳۵۰۷۹۶	۴/۸۲۳۹۹۱	۷/۸۳۵۱۹۲	۳/۶۸۰۸۴۵
جاری‌کبرا (آماره)	-۰/۵۴۳۴۵۸	۱۱/۸۳۳۴۹۹	۳/۲۸۵۳۳۳	۱۳۹/۱۵۳۲	۲۳۰/۵۵۶۸	۱۳۷۲/۴۳۳	۱۲۳/۸۴۰۴
جاری‌کبرا (احتمال)	-۰/۷۶۳۴۴۲	۰/۰۰۰۰۰۰	۰/۱۹۳۴۶۴	۰/۰۰۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰۰۰
مشاهدات	۸۱۰	۸۱۰	۸۱۰	۸۱۰	۸۱۰	۸۱۰	۸۱۰

بی‌تردید شاخص میانگین برجسته‌ترین شاخص مرکزی می‌باشد که اثبات‌کننده نقطه اعتدال و مرکز توزیع است و شاخصی کاربردی برای شناساندن مرکزیت داده‌ها است. میانه از دیگر شاخص‌های مرکزی است که نشانگر وضعیت جامعه است. پارامترهای پراکندگی در کل مبنایی برای معین‌نمودن مقدار سنجش پراکندگی داده‌ها از آن‌ها یا مقدار پراکندگی نسبت به میانگین می‌باشند. میزان نبود همگرایی منحنی فراوانی را چولگی گفته و باتوجه به نتایج **جدول (۱)**، ضریب چولگی صفر نشان‌دهنده این است که جامعه کاملاً همگرا می‌باشد و ضریب چولگی اگر مثبت باشد، چولگی به راست وجود دارد و ضریب چولگی اگر منفی باشد چولگی به چپ به وجود می‌آید. مقدار کشیدگی اگر منحنی فراوانی نسبت به منحنی نرمال استاندارد دارای مقداری کشیدگی باشد، آن را برجستگی یا کشیدگی می‌نامند. کشیدگی در حدود صفر نشان‌دهنده این است که منحنی فراوانی از لحاظ کشیدگی حالت متعادل و نرمال دارد. اگر کشیدگی مثبت باشد، منحنی برجسته است و اگر کشیدگی منفی باشد، منحنی پهن می‌گردد. ضرایب کشیدگی مثبت نشان می‌دهد که از توزیع نرمال بلندتر بوده و داده‌ها پیرامون میانگین

متمرکز هستند. سرانجام آزمون جارک برا از آنجا که سطح خطای اندازه گیری شده کوچک تر از ۰/۰۵ است، نشانگر توزیع غیر نرمال برای متغیرهای پژوهش به غیر از متغیر وابسته کیفیت گزارشگری مالی به شیوه اقلام تعهدی اختیاری تعدیل شده بر پایه عملکرد است و همچنین به شیوه درآمدهای احتیاطی بیان شده است (Kothari et al., 2005). عدم نرمال بودن بابت مسئله حد مرکزی، مشکلات اساسی در خروجی تخمین مدل به وجود نمی آورد و می توان از این فرض چشم پوشی نمود.

جدول (۲) آزمون نرمال بودن جملات خطا

Table (2) Test of normality of error sentences

مدل پژوهش		
احتمال	آماره جارک برا	RESID
۰/۷۷۴۸۱۰	۰/۵۱۰۲۵۷	

نظر به خروجی جدول (۲) در شیوه حداقل مربعات معمولی^۱، فرض رگرسیون خطی این است که همه جملات پسماند مشتمل بر واریانس همسان باشند. در عرصه عمل امکان دارد این فرضیه درست نباشد و به انگیزه های گوناگونی مانند تابع مدل دارای شکلی غیر صحیح بوده، پرتی نقاط داریم، جامعه آماری دارای شکست ساختاری بوده، یادگیری در گذر زمان و... شاهد وجود و ظهور واریانس ناهمسانی گردیم. روش حداقل مربعات تعمیم یافته^۲ برای از بین بردن ناهمسانی واریانس کاربرد دارد. در پژوهش ما فرض همسانی واریانس باقی مانده ها از طریق سنجش برتلیت صورت گرفته است.

جدول (۳) نتیجه های آزمون ناهمسانی واریانس جملات خطا

Table (3) Results of variance heterogeneity test of error sentences

احتمال	ارزش	DF	روش	مدل پژوهش
۰/۰۰۵۱	۱۴/۸۰۵۵۵	۴	برتلیت	

نظر به نتایج جدول (۳)، P-Value حاصل شده از آزمون برتلیت در جدول (۳) کم تر از ۰/۰۵ است. در این مدل ها ما با ناهمسانی واریانس مواجه هستیم و بدین دلیل است که از تخمین زن حداقل مربعات تعمیم یافته، کمک گرفته و استفاده می نماییم. در شیوه داده های ترکیبی، همواره برای تشخیص الگو از آزمون هایی به مانند آزمون اف - لیمر و آزمون هاسمن استفاده می شود. آزمون اف - لیمر برای پی بردن به استفاده از الگوی سنجش داده های تابلویی در برابر الگوی سنجش داده های تلفیقی به کار می رود. آزمون هاسمن برای بهره گیری از الگوی اثرات ثابت در مقابل اثرات تصادفی کاربرد دارد.

1. Ordinary Least Squares (OLS)

2. Generalized Least Squares (GLS)

جدول (۴) نتایج آزمون چاو پژوهش

Table (4) Results of Chav research test

نوع آزمون	آماره آزمون	مقدار آماره آزمون	درجه آزادی	P-Value	نتیجه
آزمون اف - لیمر	F	۰/۱۷۵۹۳۸	۱۶۱/۶۴۳	۱/۰۰۰۰	تلفیقی

باتوجه به نتایج **جدول (۴)**، همان‌طوری که ملاحظه می‌گردد، نتایج آزمون چاو در مدل نشانگر انتخاب مدل تلفیقی می‌باشد.

مدل پژوهش را باتوجه به نتیجه‌های آزمون چاو با استفاده از روش تلفیقی و حداقل مربعات تعمیم‌یافته برازش کردیم. خلاصه برازش مدل با استفاده از روش تلفیقی در **جدول (۵)** ارائه شده است.

جدول (۵) نتایج مدل

Table (5) Model results

متغیرها	ضریب متغیر	انحراف معیار	آماره T	معناداری P-Value
چرخش حسابرس	۰/۰۰۵۰۱۲	۰/۰۵۲۴۷۸	۰/۰۹۵۵۰۱	۰/۹۲۳۹
موضوعات کلیدی حسابرسی	-۰/۰۲۱۸۹۵	۰/۰۵۶۹۷۰	-۰/۳۸۴۳۳۲	۰/۷۰۰۸
اهرم مالی	-۰/۷۲۵۸۸۵	۰/۲۴۴۲۳۹	-۲/۹۷۲۰۳۰	۰/۰۰۳۰
اندازه شرکت	-۰/۰۰۹۶۸۱	۰/۰۱۳۲۳۷	-۰/۷۳۱۳۳۵	۰/۴۶۴۸
نسبت جاری	-۰/۰۹۵۱۲۲	۰/۰۲۶۳۸۶	-۳/۶۰۴۹۶۰	۰/۰۰۰۳
عرض از مبدأ	-۰/۳۴۷۶۰۵	۰/۱۹۸۲۸۲	۱/۷۵۳۰۷۸	۰/۰۸۰۰
آماره F	۴/۰۰۴۲۹۸	آماره دوربین واتسون	۲/۳۰۶۶۱۸	
احتمال آماره F		ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۱۱۸۲۲۹	

باتوجه به نتایج **جدول (۵)**، برای کاوش درباره معنادار بودن کل مدل از آماره F استفاده می‌گردد. در جاهایی که اثرگذاری چند متغیر در دستور کار باشد، آزمون F می‌تواند اثرگذاری کل متغیرهای مستقل بر روی متغیر وابسته را مورد ارزیابی قرار دهد. آن‌گونه که در **جدول (۵)** می‌بینیم، میزان آماره F در سطح خطای ۵ درصد و مقدار اطمینان ۹۵ درصد معناداری کل مدل رگرسیون برازش گردیده و فرض خطی بودن مدل پذیرفته شده است. ضریب تعیین مدل نیز گواهی می‌دهد که ۰/۱۱ درصد از تغییرات موجود برای متغیر وابسته از سوی متغیرهای مستقل و کنترلی وارد شده در مدل بیان می‌گردد. علاوه بر آن مقدار آماره دوربین واتسون مابین عدد ۱/۵ و ۲/۵ است (۲/۳۰). از این رو است که خودهمبستگی مقادیر خطا وجود ندارد. سطح معناداری متغیر مستقل گردش حسابرسان بزرگتر از ۰/۰۵ می‌باشد؛ بنابراین رابطه معناداری بین گردش حسابرسان با کیفیت گزارشگری مالی به روش اقلام تعهدی اختیاری تعدیل شده بر مبنای عملکرد شرکت وجود ندارد (Kothari et al., 2005). فرضیه در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد شده و بین گردش حسابرسان با کیفیت گزارشگری مالی رابطه معناداری وجود ندارد. سطح

معناداری متغیر مستقل کیفیت حسابرسی بزرگ‌تر از ۰/۰۵ می‌باشد؛ بنابراین رابطه معناداری بین کیفیت حسابرسی با کیفیت گزارشگری مالی به روش اقلام تعهدی اختیاری تعدیل‌شده بر مبنای عملکرد توسط شرکت وجود ندارد (Kothari et al., 2005).

۵- بحث و نتیجه‌گیری

نتایج مدل نشان می‌دهد که رابطه معناداری بین چرخش حساب‌رسان با کیفیت گزارشگری مالی به شیوه اقلام تعهدی اختیاری تعدیل‌شده بر مبنای عملکرد شرکت وجود ندارد. فرضیه در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد شده و بین چرخش حساب‌رسان با کیفیت گزارشگری مالی رابطه معناداری وجود ندارد. سطح معناداری متغیر مستقل کیفیت حسابرسی بزرگ‌تر از ۰/۰۵ می‌باشد؛ بنابراین رابطه معناداری بین کیفیت حسابرسی با کیفیت گزارشگری مالی به شیوه اقلام تعهدی اختیاری تعدیل‌شده بر مبنای عملکرد شرکت وجود ندارد. سهام شرکت‌ها را با استفاده از کانال سطح حمایت از حقوق سهامداران اقلیت بررسی کردیم. امروز بازارهای سرمایه در اغلب کشورها به‌عنوان قلب تپنده اقتصادی، وظیفه جمع‌آوری و تجهیز سرمایه‌های کوچک افراد و شرکت‌ها در حوزه‌های با بازده مناسب را بر عهده دارند. تنها عامل کارکرد بهینه و سالم این بازارها حصول اطمینان از تدارک و ارائه به‌موقع و قابل‌اتکای اطلاعات مالی از سوی شرکت‌های حاضر در این بازارها به سرمایه‌گذاران و سایر مشارکت‌کنندگان در بازارهای مذکور می‌باشد. ارائه اطلاعات به‌موقع و قابل‌اتکا در راستای کاهش نابرابری اطلاعاتی میان شرکت‌ها و سرمایه‌گذاران از یک‌طرف و میان طیف مختلف سرمایه‌گذاران حاضر در بازارهای مذکور از طرف دیگر، مشارکت‌کنندگان را قادر به اخذ تصمیمات صحیح سرمایه‌گذاری و اعتباردهی و... می‌نماید. در این راستا وظیفه برجسته‌ای بر عهده سیستم حسابداری شرکت‌های مذکور جهت تدارک و ارائه اطلاعات به‌موقع و قابل‌اتکا به بازارهای مذکور نهاده شده است و در کنار آن نیز مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی در کنار نهادهای حسابرسی دولتی همچون سازمان حسابرسی، وظیفه اعتباردهی و حسابرسی گزارش‌های تهیه و ارائه‌شده توسط شرکت‌های حاضر در این بازارها را دارند. به واسطه اهمیت شگرف کارکرد سالم بازار یادشده، پژوهش‌های بسیاری جهت شناسایی عوامل فزاینده قابلیت اطلاع‌رسانی مالی توسط پژوهشگران و مراجع حرفه‌ای انجام شده و در حال انجام است. با کاوش حسابرس در زمینه برخی خطرها ممکن است این‌گونه دآوری گردد که کسب شواهد حسابرسی باکفایت و مناسب، فقط از راه آزمون‌های محتوا ممکن یا عملی نیست. این‌گونه خطرها می‌تواند به درست و کامل‌نبودن ثبت و نگهداری سابقه‌های گروه‌های معاملات یا مانده‌حساب‌های رایج و عمده که معمولاً بدون دخالت نیروی انسانی و به طور خودکار پردازش می‌شوند، مربوط باشد. در این‌گونه موارد،

کنترل‌های واحد تجاری در مورد این خطرها در کار حسابرسی، مربوط به حساب می‌آید و حسابرس باید نسبت به آن‌ها آگاهی به دست آورد. کنترل‌های داخلی حکم‌فرما بر گزارشگری مالی، اهمیت شایانی بر حاکمیت شرکتی دارند. به طور ویژه کنترل‌های داخلی حکم‌فرما بر گزارشگری مالی باعث شکل‌گیری اثرگذاری و آزمودگی برای عملیات ارتقای پاسخگویی و شفافیت مالی، مراعات قوانین و مقررات و مساعدت برای خودداری از دغل‌کاری و سوگیری مالی می‌گردد. همچنین به سبب وجود فاش‌نمودن نابجا و ناکافی در گزارش‌های مالی و نبود شفافیت اطلاعاتی در شرکت‌ها باعث می‌گردد که مشکلات ناشی از جداسازی مالک‌بودن از مدیریت‌بودن فزاینده گردد و نقش حسابرس مستقل از اهمیت شایانی برخوردار شود. نتیجه‌های آزمون فرضیه نشان‌دهنده عدم وجود تأثیر معنادار کلمات کلیدی حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی و در یک مورد گردش حسابرس بر کلمات کلیدی گزارشگری مالی به شیوه اقلام تعهدی اختیاری تعدیل‌شده بر اساس عملکرد است؛ اما در دو حالت دیگر نشان می‌دهد که افزایش چرخش حسابرسان موجب افزایش کیفیت گزارشگری مالی می‌شود.

نتایج حاصل‌شده از پژوهش زارع‌فر و زارع‌فر (Zarefar and Zarefar, 2016)، بایمانی و وحیدی الیزبی (Baymani and Vahidi Elizi, 2016) و کافروس و همکاران (Kafouros et al., 2018) همگی هم‌راستا با نتایج حاصل‌شده از این پژوهش می‌باشد.

دستورالعمل مؤسسات حسابرسی سازمان بورس و اوراق بهادار و همچنین اصلاحیه شورای عالی بورس و اوراق بهادار تأکید نموده حسابرسان بعد از گذشت ۴ سال پیاپی، نباید دوباره سمت حسابرس مستقل و بازرس قانونی شرکت پیشین را بپذیرند. پذیرش مجدد باید بعد از سپری‌شدن حداقل ۲ سال از پایان دوره ۴ ساله انجام گردد.

در خصوص گردش حسابرس و رابطه آن با کیفیت حسابرسی دو نظریه در بین پژوهشگران وجود دارد. یکی از نظریه‌ها قائل به این است که گردش حسابرس موجب افزایش استقلال حسابرس و مؤسسات حسابرسی و در نتیجه افزایش کیفیت حسابرسی و گزارشگری مالی می‌گردد. نظریه دیگر بر این نکته تأکید دارد که گردش حسابرس و مؤسسات حسابرسی در سال‌های ابتدایی انتخاب حسابرس جدید به دلیل کمبود تجربه و عدم شناخت حسابرس نسبت به صنعت و شرکت مورد رسیدگی موجب کاهش کیفیت گزارشگری مالی می‌گردد؛ لذا بخشی از عدم ارتباط بین نتایج آزمون فرضیه از نظریه دوم نشئت می‌گیرد.

- پیشنهاد ما به همه کسانی که اطلاعات صورت‌های مالی را به کار می‌برند و استفاده می‌کنند، این است که زمان استقرار حسابرس در شرکت را در تصمیم‌گیری‌های خود به حساب آورند؛ زیرا کیفیت گزارشگری مالی بالا، نشان‌دهنده بالابودن کیفیت اقلام صورت‌های مالی از

جمله سود است و از سویی یکی از بااهمیت‌ترین اقلام صورت‌های مالی که سرمایه‌گذاران توجه ویژه‌ای به آن دارند، سود می‌باشد. از نظرگاه سرمایه‌گذاران همه متغیرهایی که کیفیت سود را متأثر می‌سازند باید موردتوجه ویژه قرار گیرند.

- به سرمایه‌گذاران، سهامداران و تحلیلگران پیشنهاد می‌شود در هنگام سنجش صورت‌های مالی بنگاه‌ها به شرکت‌هایی توجه کنند که گردش حسابرس داشته‌اند؛ زیرا نتایج نشان داده است که گردش حسابرس می‌تواند به بهبود کیفیت گزارشگری مالی منتهی شود.
- پیشنهاد ما به مدیران این است که برای حائز اطمینان‌شدن از صورت‌های مالی به سرمایه‌گذاران و دیگر کسانی که از این صورت‌ها استفاده می‌کنند تا آنجا که باید حسابرس خود را در دوره‌های محدود مورد تغییر قرار دهند تا کیفیت گزارشگری مالی فزونی یابد.
- پیشنهاد ما به صاحبان و دارندگان بنگاه‌ها این است که نسبت به گردش حسابرسان در بنگاه احساس مسئولیت نمایند و حساسیت لازم را به کار بگیرند و به‌صورت مستقیم و از طریق ارکان بنگاه که همانا هیئت‌مدیره می‌باشد نسبت به گردش حسابرس اقدام عملی نمایند؛ زیرا این اقدام باعث فزونی کیفیت گزارشگری مالی و در پایان سود حسابداری می‌شود که آن‌ها باید در راستای ارزیابی عملکرد مدیران به آن استناد کنند.

در پایان به پژوهشگران آتی این موضوعات برای انجام پژوهش پیشنهاد می‌گردد:

- بررسی ارتباط بین چرخش حسابرسان و موضوعات کلیدی حسابرسی.
- بررسی رابطه چرخش حسابرسان و موضوعات کلیدی حسابرسی با نوع اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی.
- بررسی تأثیر چرخش حسابرسان و موضوعات کلیدی حسابرسی بر رفتار سرمایه‌گذاران.
- تفکیک و بررسی اثرات چرخش حسابرسان و موضوعات کلیدی حسابرسی در دوره‌های کوتاه‌مدت، میان‌مدت و بلندمدت.

۶- تعارض منافع

هیچ‌گونه تعارض منافع در این پژوهش وجود ندارد.

۷- منابع

- Aghaii, M., Sirghani, S., & Orfizadeh, S. (2017). The Impact of Free Cash Flow and Growth Opportunity on Disclosure Quality and Stock Return Synchronicity. *Empirical Research in Accounting*, 7(3), 121-140. [In Persian]
- Azizkhani, M., Daghani, R., & Shailer, G. (2018). Audit firm tenure and audit quality in a constrained market. *The International Journal of Accounting*, 53(3), 167-182.
- Bakhshian, A., Heyrani, F., & Taftiyan, A. (2024). Assessing the credibility of auditors using artificial neural network. *Advances in Finance and Investment*, 5(1), 1-28. [In Persian]
- Baymani, H., & Vahidi Elizi, E. (2016). Investigating the effect of mandatory and voluntary rotation of audit firms on audit quality in companies listed on the Tehran Stock Exchange. *The First National Conference on Economics, Management and Accounting*. [In Persian]
- Bills, K. L., Huang, H. W., Lin, Y. H., & Wood, D. A. (2024). The impact of chief audit executive turnover in Taiwan. *Journal of Accounting and Public Policy*, 46, 107230.
- Bratten, B., Causholli, M., & Omer, T. C. (2019). Audit firm tenure, bank complexity, and financial reporting quality. *Contemporary Accounting Research*, 36(1), 295-325.
- Carcello, J. V., Eulerich, M., Masli, A., & Wood, D. A. (2020). Are internal audits associated with reductions in perceived risk? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 39(3), 55-73.
- Chi, H. Y., & Chin, C. L. (2011). Firm versus partner measures of auditor industry expertise and effects on auditor quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(2), 201-229.
- Elia, S., Kafouros, M., & Buckley, P. J. (2020). The role of internationalization in enhancing the innovation performance of Chinese EMNEs: A geographic relational approach. *Journal of International Management*, 26(4), 100801.
- Eliwa, Y., Haslam, J., & Abraham, S. (2016). The association between earnings quality and the cost of equity capital: Evidence from the UK. *International review of financial analysis*, 48, 125-139.
- Firth, M., Rui, O. M., & Wu, X. (2012). How do various forms of auditor rotation affect audit quality? Evidence from China. *The International Journal of Accounting*, 47(1), 109-138.
- Hasan, H. (2019). *Examining the relationship between earnings quality and financial treatment*. (Doctoral Thesis, Ferdowsi University of Mashhad). [In Persian]

- Heidari, M., Ghaderi, B., & Hamekhani, S. (2018). The Mediation of Information Asymmetry on the Relationship between Audit Quality and Financing Policies. *Financial Management Strategy*, 5(4), 93-126. [In Persian]
- Hemmat Far, M., & Nikpour, M. A. (2020). Factors determining delays in submitting audit reports. *The First International Conference on Challenges and New Solutions in Industrial Engineering, Management and Accounting*. [In Persian]
- Jiang, L., Messier Jr, W. F., & Wood, D. A. (2020). The association between internal audit operations-related services and firm operating performance. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 39(1), 101-124.
- Kafourous, M., Wang, C., Mavroudi, E., Hong, J., & Katsikeas, C. S. (2018). Geographic dispersion and co-location in global R&D portfolios: Consequences for firm performance. *Research Policy*, 47(7), 1243-1255.
- Karshenasan, A., Bahraminasab, A., & Mamsholi, R. (2019). Earnings Quality and Identification of Fraudulent Financial Reporting. *Empirical Research in Accounting*, 9(1), 314-339. [In Persian]
- Kothari, S. P., Leone, A. J., & Wasley, C. E. (2005). Performance matched discretionary accrual measures. *Journal of accounting and economics*, 39(1), 163-197.
- Lowensohn, S., Reck, J., Casterella, J. R., & Lewis, B. (2007). An empirical investigation of auditor rotation requirements. *Available at SSRN 1021789*.
- Molla Imeny, V., & Abdi, H. (2017). Good News, Bad News and CEO Changes and Changes in Board of Directors. *Journal of Accounting and Social Interests*, 7(3), 151-168. [In Persian]
- Nasle Mosavi, S. H., Enayatpour Shiadeh, E., & Azinfar, A. (2022). Effect of Audit Quality on the Relationship Between Audit committee characteristics and financial reporting quality. *Advances in Finance and Investment*, 2(5), 23-44. [In Persian]
- Nazari, H., Soukhakyan, I., & Tahriri, A. (2020). Characteristics of the Chairman of Audit Committee and Timely Financial Reporting. *Journal of Accounting Knowledge*, 11(3), 131-165. [In Persian]
- Rezaei, F., Moradi, M., & Moradi, L. (2018). The effect of auditors' specialization and free cash flow on the relationship between the quality of accounting information and the cost of corporate property rights. *Journal of Accounting and Management Vision*, 1(3), 86-100. [In Persian]
- Sadeghi Sararoudi, R., Hashemi, S. J., Tanghsiri, M. R., & Asaadi, M. (2019). The effect of auditor tenure and geographical distance between the auditor and the client on the weakness of internal controls. *The Third International Conference on Management, Industrial Engineering, Economics and Accounting*. [In Persian]

- Singh, A., Singh, H., Sultana, N., & Evans, J. (2019). Independent and joint effects of audit partner tenure and non-audit fees on audit quality. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 15(2), 186-205.
- Zarefar, A., & Zarefar, A. (2016). The Influence of Ethics, experience and competency toward the quality of auditing with professional auditor scepticism as a Moderating Variable. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 219, 828-832.

COPYRIGHTS

© 2025 by the author. Published by Islamic Azad University, Esfarayen Branch. This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution 4.0 International (CC BY 4.0) (<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>).

