

بررسی رابطه بین چرخش حسابرس، افشای موضوعات کلیدی حسابرسی، و کیفیت گزارشگری مالی

داود گرجی زاده^۱

نساء یاراحمدی^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۱۰/۰۸ تاریخ چاپ: ۱۴۰۲/۱۲/۲۹

چکیده

هدف این تحقیق بررسی رابطه بین چرخش حسابرس، افشای موضوعات کلیدی حسابرسی، و کیفیت گزارشگری مالی بوده است. قلمرو مکانی این تحقیق شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و قلمرو زمانی سالهای بین ۱۳۹۴ تا ۱۴۰۰ بوده است. تحقیق حاضر در زمره تحقیقات کاربردی قرار دارد، چنانچه طبقه بندی انواع تحقیقات بر اساس ماهیت و روش را مدنظر قرار گیرد، روش تحقیق حاضر از لحاظ ماهیت در زمره تحقیقات توصیفی قرار داشته و از نظر روش نیز در دسته تحقیقات همبستگی محسوب می‌گردد. در این پژوهش برای جمع آوری داده‌ها و اطلاعات، از روش کتابخانه‌ای استفاده شد. در بخش داده‌های پژوهش از طریق جمع آوری داده‌های شرکت‌های نمونه با مراجعه به صورت‌های مالی، یادداشت‌های توضیحی و ماهنامه بورس اوراق بهادار انجام پذیرفت. براساس روش حذف سیستماتیک تعداد ۱۲۸ شرکت به عنوان نمونه آماری انتخاب گردید. به منظور توصیف و تلخیص داده‌های جمع آوری شده از آمار توصیفی و استنباطی بهره گرفته شده است. به منظور تحلیل داده‌ها ابتدا پیش‌آزمون‌های ناهمسانی واریانس، آزمون F لیمر، آزمون هاسمن و آزمون جارک - برا و سپس از آزمون رگرسیون چند متغیره برای تایید و رد فرضیه‌های تحقیق (نرم افزار ایویوز) استفاده گردیده است. نتایج نشان داد چرخش حسابرس بر افشای موضوعات کلیدی حسابرس تاثیر گذار است؛ به علاوه چرخش حسابرس در شرایط افشای موضوعات کلیدی حسابرس بر کیفیت گزارشگری مالی تاثیر گذار است.

واژگان کلیدی

افشای موضوعات کلیدی حسابرسی، کیفیت گزارشگری مالی، چرخش حسابرس.

۱. استادیار حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران شمال، تهران، ایران.

۲. دانشجوی کارشناسی ارشد، موسسه آموزش عالی ناصر خسرو، ساوه، ایران.

مقدمه

یکی از مهم ترین منابع اطلاعاتی که عرضه کنندگان از آن استفاده می کنند صورت های مالی با همان اطلاعات حسابداری می باشد. کیفیت اطلاعات حسابداری به عنوان دقتی است که گزارشگری مالی در بیان اطلاعات حسابداری و با عملیات شرکت به ویژه جریان های نقدی مورد انتظار به منظور آگاهی سرمایه گذاران ارائه می شود. سرمایه گذاران برای تصمیم گیری نیاز به قضاوت آگاهانه و درست دارند که تماماً مبتنی بر کیفیت اطلاعات حسابداری است (شاهعلیزاده، ۱۳۹۸).

عوامل بسیار زیادی میتواند بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیرگذار باشد. یکی از عوامل بسیار مهم، کیفیت کار حسابرسان در کنترل و نظارت بر سیستم گزارشگری مالی شرکتها میباشد. از طرفی، چرخش مستمر حسابرسان میتواند باعث انتشار مفاهیم مرتبط با حاکمیت شرکتی، کنترلهای داخلی و ریسک ها در سرتاسر شرکت، تحصیل دانش عمیق تر درباره حوزه عملیاتی مربوطه، پرورش روابط بهتر با مشتریان و بهبود پیشرفت فردی و شغلی شود؛ که این عوامل میتواند زمینه ساز کیفیت حسابرسی شده و در نتیجه کیفیت گزارشگری مالی را تحت الشعاع خود قرار دهد (الساقی و میزاروویچ^۱، ۲۰۱۶).

یکی از استدلال هایی که از الزامات چرخش حسابرس پشتیبانی می کند این است که استقلال حسابرس توسط یک شریک حسابرسی جدید منجر به افزایش کیفیت حسابرسی می گردد؛ این مزایا هم به صورت تجربی و هم به صورت عملی بررسی شده است؛ از آنجا که شرایط گزارشگری افشای موضوعات کلیدی حسابرسی مسائل مهمی هستند که حسابرسان براساس قضاوت حرفه ای خود در طی یک حسابرسی و برقراری ارتباط با افرادی که مسئولیت حاکمیتی را دارند؛ این موضوعات را افشا می کنند؛ لذا حسابرسی فرآیند اعمال شده برای افشای موضوعات کلیدی حسابرسی نیز تحت تأثیر قضاوت شرکای جانشین و تعامل آنها با حاکمیت شرکتی قرار می گیرد با توجه به ادبیات قبلی انتظار می رود که موضوعات مهم و کلیدی مختلف با احتمال بیشتری با چرخش حسابرسان شناسایی شوند بنابراین چشم های تازه افشای موضوعات کلیدی حسابرسی راهی برای اشتراک گذاری حسابرسان جدید فراهم می کند لذا احتمال تغییر در افشای موضوعات کلیدی حسابرسی در سال چرخش حسابرس بیشتر است (لین و ین^۲، ۲۰۲۲).

هدف این مطالعه علاوه بر موارد پیش گفته، بررسی ارتباط بین چرخش حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی در شرایط افشای موضوعات کلیدی حسابرسی می باشد؛ چرخش حسابرس با اثرات آن در تغییر قضاوت های حسابرس، می تواند بر قضاوت های حسابرسان تأثیر گذار باشد. علاوه بر این، چرخش حسابرس می تواند بر استقلال حسابرس تأثیر گذار که این موضوع بر تصمیم گیری حسابرس نیز تأثیر می گذارد شواهد پیشین ارتباط بین چرخش حسابرس (یا دوره تصدی حسابرس) را با کیفیت گزارشگری مالی ولی مطالعات تجربی قبلی به ندرت به صراحت شرایط افشای اطلاعات کلیدی بر این رابطه را در نظر گرفته اند قضاوت های مختلف حسابرس می توانند منجر به استراتژی ها و رویه های حسابرسی متفاوت می شود. بر این اساس، یک تغییر در افشای موضوعات کلیدی حسابرسی در کیفیت گزارشگری مالی موثر است، زیرا افشای اطلاعات کلیدی در ریسک های ارزیابی شده توسط حسابرسان نقش دارد و این احتمال وجود دارد که استراتژی های مختلف حسابرسی و رویه های حسابرسی با توجه به تغییر در قضاوت حرفه ای حسابرس احتمالاً بر

^۱-Alsagli & Mizdrakovic

^۲-Lin & Yen

نتایج حسابرسی و گزارشگری مالی تأثیر خواهند گذاشت در مجموع، ما فرض می‌کنیم که ارتباط بین چرخش حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی بر اساس تغییر در افشای موضوعات کلیدی حسابرسی وجود دارد. با توجه به عدم وجود توافق نظر در خصوص رابطه چرخش حسابرس با کیفیت گزارشگری مالی، در این پژوهش روابط بین چرخش حسابرس، افشای موضوعات کلیدی حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی مورد بررسی قرار خواهد گرفت؛ لذا در این پژوهش به دنبال پاسخگویی به سوال اساسی زیر می‌باشیم که روابط بین چرخش حسابرس، افشای موضوعات کلیدی حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی به چه صورت است؟

مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

افشای موضوعات کلیدی حسابرسی موضوعات مهمی هستند که حسابرسان بر اساس قضاوت حرفه‌ای خود در طول حسابرسی شناسایی می‌کنند و با مقامات راهبری ارتباط برقرار می‌کنند. فرآیند حسابرسی اعمال شده در آن افشای موضوعات کلیدی حسابرسی نیز تحت تأثیر قضاوت‌های حرفه‌ای شرکای جانشین و تعامل آنها با افرادی که مسئولیت حاکمیت را دارند، می‌باشد. با توجه به ادبیات قبلی (به عنوان مثال، فور-مارچسی و امبی^۱، ۲۰۰۵؛ لنوکس و همکاران^۲، ۲۰۱۴، تان^۳، ۱۹۹۵) انتظار می‌رود که موضوعات مهم مختلف با چشمان شریک حسابرسی جدید شناسایی شوند. افشای موضوعات کلیدی حسابرسی راهی را برای حسابرسان جدید فراهم می‌کند تا یافته‌ها را به اشتراک بگذارند. بر این اساس، تغییر در افشای موضوعات کلیدی حسابرسی به احتمال زیاد در سال چرخش حسابرس مشاهده می‌شود که منجر به تدوین فرضیه اول می‌گردد. از طرفی یکی از استدلال‌هایی که از الزامات چرخش حسابرس پشتیبانی می‌کند این است که استقلال حسابرس و کیفیت حسابرسی به دلیل دیدگاه جدیدی که توسط یک شریک حسابرسی جدید ارائه می‌شود، بهبود خواهد یافت. سینگر و ژانگ^۴ (۲۰۱۸) ارتباط بین دوره تصدی حسابرس و شناسایی به موقع گزارش تحریف شده را بررسی می‌کنند و دریافتند که حسابرسان با دوره تصدی کوتاهتر گزارش نادرست مالی را سریعتر کشف می‌کنند. نتایج سینگر و ژانگ (۲۰۱۸) اهمیت نگاه تازه به حسابرسان جدید را برجسته می‌کند و نشان می‌دهد که تصدی طولانی مدت حسابرس به کیفیت حسابرسی آسیب می‌زند. در یک کار حسابرسی، حسابرسان نیاز به ایجاد یک استراتژی حسابرسی و توسعه یک برنامه حسابرسی دارند. این طرح باید حاوی پاسخ‌های دقیق برای رسیدگی به خطرات خاص شناسایی شده از دستیابی به درک مشتری باشد. حسابرس باید خطرات قابل توجهی را در جهت دهی به تلاش‌های تیم حسابرسی بر اساس قضاوت حرفه‌ای شریک در نظر بگیرد. با توجه به اینکه تصمیم‌گیری در مورد آنچه مهم است به قضاوت حرفه‌ای حسابرس بستگی دارد، حسابرسان یا تیم‌های حسابرسی مختلف می‌توانند قضاوت‌های متفاوتی در مورد عوامل خطر مهم داشته باشند و در نتیجه استراتژی‌های حسابرسی متفاوتی را به کار گیرند. از این رو، برنامه حسابرسی و اجرای روش‌های حسابرسی، همراه با ارزیابی یافته‌ها، می‌تواند نگاهی تازه به شرایط گزارشگری مالی صاحبکار در اختیار شریک حسابرسی جانشین قرار دهد.

^۱-Favere-Marchesi & Emby

^۲-Lennox et al

^۳-Tan

^۴-Singer & Zhang

در این راستا محققانی در گذشته دست به تحقیق در ارتباط با موضوع پژوهش انجام دادند از جمله خانم حاجیها و چناری (۱۴۰۲)، در پژوهشی با عنوان بررسی تاثیر قابلیت مقایسه حسابداری بر کیفیت گزارشگری مالی با تاکید بر کیفیت حسابرسی به این موضوع پرداختند. یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه های پژوهش نشان داد که قابلیت مقایسه صورت‌های مالی کیفیت گزارشگری مالی را ارتقا می‌دهد اما نقش تعدیل‌کنندگی کیفیت حسابرسی بر این ارتباط بی‌تاثیر است. سطوح بالاتر مقایسه پذیری موجب بهبود محیط اطلاعاتی مدیران و کیفیت گزارشگری مالی می‌شود. دره شیری (۱۴۰۱)، در بررسی ارتباط بین توانمندی مدیریتی، ارتباطات سیاسی و حاکمیت شرکتی با کیفیت گزارش‌های مالی نشان دادند ارتباطات سیاسی تاثیر منفی بر کیفیت گزارش‌های مالی دارد و توانمندی مدیریت تاثیر مثبتی بر کیفیت گزارش‌های مالی می‌گذارد. از سوی دیگر حاکمیت شرکتی به صورت مستقیم و همینطور از طریق توانمندی مدیریتی بر کیفیت گزارش‌های مالی تاثیرگذار است. ولی زاده لاریجانی و همکاران (۱۴۰۰)، در بررسی رابطه دوره تصدی و چرخش حسابرس مستقل با گزارش نقاط ضعف بااهمیت کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی نشان می‌دهند بین دوره تصدی حسابرس مستقل (در سطح موسسه و شریک) باافشای نقاط ضعف بااهمیت کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی در گزارش حسابرس مستقل، رابطه مثبت و معنی داری وجود دارد. همچنین بین چرخش مؤسسه حسابرسی با افشای نقاط ضعف بااهمیت جدید کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی در گزارش حسابرس مستقل، رابطه مثبت و معنی داری وجود دارد. عرب زاده و پرویزلو (۱۳۹۹)، در پژوهشی با عنوان تاثیر تخصص حسابرس در صنعت بر کیفیت گزارشگری مالی به این موضوع پرداختند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که تخصص حسابرس در صنعت بر کیفیت گزارشگری مالی تاثیر مثبت و معنادار دارد. یعنی در شرکتهایی که حسابرسی آنها توسط حسابرسان متخصص در صنعت انجام می‌شود کیفیت گزارشگری به مراتب بالاتری نسبت به سایر شرکت‌ها دارند. موسوی شیری و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهش خود با عنوان نقش چرخش حسابرس داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی؛ به بررسی موضوع مذکور پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که، رابطه معناداری بین چرخش سیستماتیک حسابرسان به سمت جایگاه مدیریتی و نیز چرخش کارمندان واحد حسابرسی داخلی در درون واحد حسابرسی با کیفیت گزارشگری مالی وجود ندارد؛ و نظارت کمیته حسابرسی و نیز تخصص مالی حسابرسان داخلی نیز بر این ارتباط بی‌تاثیر است.

همچنین فام و همکاران^۱ (۲۰۲۳)، در پژوهشی با عنوان کیفیت گزارشگری مالی در دوران همه گیری: تجزیه و تحلیل موردی شرکت‌های ویتنامی به این موضوع پرداختند. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که هر سه عامل به طور معنی داری بر کیفیت گزارشگری مالی تاثیر می‌گذارند. بای و همکاران^۲ (۲۰۲۳)، در پژوهشی با عنوان خدمت به حقیقت: آیا مدیران با سابقه رسانه ای کیفیت گزارشگری مالی را بهبود می‌بخشند؟ به این موضوع پرداختند و متوجه شدند که شرکت‌هایی با پیشینه رسانه‌ای مدیرانی که در هیئت مدیره حضور دارند، اقلام تعهدی اختیاری مطلق کمتری دارند. علاوه بر این، زمانی که مدیران مستقل پیشینه رسانه ای از یک خبرگزاری باشند، یا مدیران هزینه شهرت بالاتری را متحمل شوند، تاثیر بیشتر می‌شود. کامارودین و همکاران^۳ (۲۰۲۲)، در پژوهشی با عنوان دوره تصدی حسابرس، حمایت از سرمایه گذار و

¹-Pham et al

²-Bai et al

³-Kamarudin et al

کیفیت حسابداری: شواهد بین المللی نشان می‌دهند که دوره مدیریت طولانی‌تر حسابرس با کیفیت حسابداری بالاتر همراه است، بنابراین استدلال‌های اثر دانش را پشتیبانی می‌کند. نتایج در مورد اثر مشترک حمایت از سرمایه گذار و تصدی حسابرس شواهدی از اثر جایگزین حمایت از سرمایه گذار را نشان می‌دهد، که در آن تأثیر مثبت دوره تصدی حسابرس بر کیفیت حسابداری در یک محیط با حمایت از سرمایه گذار بالا ضعیف تر است. لین و یین^۱ (۲۰۲۲)، در پژوهش خود با عنوان چرخش حسابرس، افشای موضوعات کلیدی حسابرسی، و کیفیت گزارش مالی به بررسی موضوع مذکور پرداختند؛ دریافته‌اند که افشاهای مختلف موضوعات کلیدی حسابرسی زمانی که تغییری در شرکای حسابرسی ایجاد می‌شود، نسبت به زمانی که افشاهای مختلف موضوعات کلیدی حسابرسی وجود ندارد بیشتر مشاهده می‌شود. آنها همچنین ارتباط بین کیفیت گزارشگری مالی و چرخش حسابرس را براساس تغییر در افشای مختلف موضوعات کلیدی حسابرسی بررسی کردند؛ آنها متوجه شدند که چرخش حسابرس ارتباط قابل توجهی با کیفیت ارقام تعهدی هنگامی که هیچ تغییری در مختلف موضوعات کلیدی حسابرسی رخ نداده است؛ ندارد.

جری و سایدو^۲ (۲۰۲۰)، در پژوهشی با عنوان تأثیر اندازه شرکت حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در نیجریه به این موضوع پرداختند. این مطالعه نشان داد که اندازه شرکت حسابرسی تأثیر مثبت و معنی داری بر کیفیت گزارشگری مالی دارد، این مطالعه توصیه می‌کند که شرکت‌های حسابرسی غیر بزرگ باید منابع بیشتری را در زمینه فن آوری و آموزش کارکنان بویژه در مشاغل تخصصی سرمایه گذاری کنند. براتن و همکاران^۳ (۲۰۱۹)، در پژوهشی با عنوان تصدی شرکت حسابرسی، پیچیدگی و کیفیت گزارشگری مالی به این موضوع پرداختند. یافته‌های این پژوهش تا حد زیادی از این مفهوم پشتیبانی می‌کند که رابطه طولانی با مشتری منعکس کننده تقاضای اساسی برای تخصص است که برای حسابرسی‌های با کیفیت سازمان‌های پیچیده بسیار مهم است. ویزدام و همکاران^۴ (۲۰۱۹)، در پژوهشی با عنوان دوره تصدی موسسه حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی به این موضوع پرداختند. نتایج نشان می‌دهد که بنگاه‌های دارای دوره تصدی حسابرسی طولانی‌تر با فعالیتهای مدیریت سود تعهدی مبتنی بر تعهدات ارتباط منفی‌تری داشته و کیفیت گزارشگری مالی بهتری دارند. علاوه بر این، این مطالعه نشان می‌دهد که چرخش غیر اجباری بنگاه حسابرسی با فعالیت‌های مدیریت سود بر اساس ارقام تعهدی و کیفیت گزارشگری مالی ضعیف همراه است. ظاهراً این مطالعه حاکی از آن است که بین دوره تصدی حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی رابطه‌ای نامطلوب وجود دارد. با توجه به مطالب بیان شده فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر تدوین گردیده:

فرضیه ۱: چرخش حسابرس بر افشای موضوعات کلیدی حسابرس تأثیر گذار است.

فرضیه ۲: چرخش حسابرس در شرایط افشای موضوعات کلیدی حسابرس بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر گذار است.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر در زمره پژوهش‌های کاربردی قرار دارد، از لحاظ ماهیت در زمره پژوهش‌های توصیفی و از نظر روش نیز در دسته پژوهش‌های همبستگی محسوب می‌گردد. برای جمع‌آوری داده‌ها و اطلاعات، از روش کتابخانه‌ای و در بخش داده‌های پژوهش از مراجعه به صورت‌های مالی، یادداشت‌های توضیحی و ماهنامه بورس اوراق بهادار

^۱-Lin & Yen

^۲-Jerry & saidu

^۳-Bratten et al

^۴-Wisdom et al

استفاده شده است. به منظور توصیف و تلخیص داده‌های جمع آوری شده از آمار توصیفی و استنباطی بهره گرفته شده است. به منظور تحلیل داده‌ها ابتدا پیش آزمون‌های ناهمسانی واریانس، آزمون F لیمر، آزمون هاسمن و سپس برای تأیید و رد فرضیه پژوهش نرم افزار Eviews استفاده گردیده است. جامعه آماری پژوهش شامل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در قلمرو زمانی بین سال‌های ۱۳۹۴ الی ۱۴۰۰ می باشد که بر اساس روش حذف سیستماتیک تعداد ۱۲۸ شرکت به عنوان نمونه آماری پژوهش جهت آزمون فرضیه آماری انتخاب شده است. جهت اظهار نظر درباره فرضیه اول پژوهش مدل ۱ تخمین زده می شود:

$$DIFF_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 SWITCH_{it} + \alpha_2 BS.COUNT_{it} + \alpha_3 JS.COUNT_{it} + \alpha_4 BS.CHANGE_{it} + \alpha_5 JS.CHANGE_{it} + \alpha_6 DSUB_{it} + \alpha_7 DTA_{it} + \alpha_8 DLEV_{it} + \alpha_9 DROA_{it} + \alpha_{10} ISSUE_{it} + \alpha_{11} AC_{it} + \alpha_{12} DCEO_{it} + \alpha_{13} DLAG_{it} + \alpha_{14} BIG_{it} + \alpha_{15} DEXP_{it} + \alpha_{16} DEXT_{it} + \alpha_{17} YEAR_{it} + \sum INDUSTRY + \epsilon_{it} \quad (1)$$

جهت اظهار نظر درباره فرضیه دوم پژوهش مدل رگرسیونی ۲ تخمین زده می شود:

$$ABSDA_{it} = \beta_0 + \beta_1 SWITCH_{it} + \beta_2 DIFF_{it} + \beta_3 SWITCH * DIFF_{it} + \beta_4 LNTA_{it} + \beta_5 LNAGE_{it} + \beta_6 LEV_{it} + \beta_7 ROA_{it} + \beta_8 GROWTH_{it} + \beta_9 MB_{it} + \beta_{10} CFOTA_{it} + \beta_{11} CG_{it} + \beta_{12} BIG_{it} + \beta_{13} EXP_{it} + \beta_{14} EXT_{it} + \beta_{15} YEAR_{it} + \sum INDUSTRY + \epsilon_{it} \quad (2)$$

در مدل های مذکور داریم:

DIFF: افشای موضوعات کلیدی حسابرسی؛ SWITCH: چرخش حسابرس؛ ABSDA: کیفیت گزارشگری مالی؛ DSUB: تغییرات در تعداد بخش های کسب و کار؛ DTA: رشد دارایی؛ DLEV: رشد اهرم مالی؛ DROA: رشد بازده دارایی ها؛ ISSUE: انتشار سهام؛ AC: وجود کمیته حسابرسی؛ DCEO: تغییر مدیرعامل DLAG: تاخیر در گزارش حسابرسی؛ DEXP: تغییر در تجربه مشترک حسابرس و شریک حسابرسی؛ DEXT: تغییرات در تعداد مشتریان حسابرسی؛ LNTA: لگاریتم طبیعی کل دارایی ها؛ LNAGE: لگاریتم عمر شرکت؛ LEV: اهرم مالی؛ ROA: بازده دارایی؛ GROWTH: رشد فروش؛ MB: نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری سهام؛ CFOTA: نسبت جریان قد عملیاتی بر کل دارایی؛ CG: شاخص کیفیت حاکمیت شرکتی؛ EXP: میانگین تعداد سالهای تجربه مشترک حسابرس و شریک حسابرسی؛ EXT: تعداد مشتریان حسابرسی؛ YEAR: متغیر دامی برای سال؛ INDUSTRY: متغیر دامی برای صنعت (لین و یین، ۲۰۲۲)

شیوه اندازه گیری متغیرها

متغیر وابسته

الف- افشای موضوعات کلیدی حسابرسی: متغیر دامی است که در صورتی که افشای موضوعات کلیدی حسابرسی در دوره جاری نسبت به دوره قبل متفاوت باشد برابر است با یک و در غیر این صورت برابر است با صفر (لین و یین، ۲۰۲۲).

(شایان ذکر است که این متغیر در فرضیه اول وابسته و در فرضیه دوم تعدیل گر می باشد) 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 موضوعها از بین موضوع های اطلاع رسانی شده به ارکان راهبری انتخاب میشوند موضوع های کلیدی حسابرسی در بخش نزدیک به اظهارنظر حسابرس، ارائه می گردد؛ لذا افشای موضوعات کلیدی حسابرسی متغیر دامی است که برابر است با یک در صورتی که حسابرس حداقل یک موضوع کلیدی را در گزارش خود افشا کرده باشد و در غیر این صورت برابر است با صفر.

ب- کیفیت گزارشگری مالی که با قدر مطلق اقلام تعهدی غیر اختیاری به شرح مدل ۳ اندازه گیری می شود. در این پژوهش برای تفکیک اقلام تعهدی اختیاری و غیراختیاری از "الگوی تعدیل شده جونز" استفاده شده است؛ که به صورت مدل ۳ تعریف می گردد:

$$TAC_{it}/TA_{t-1} = a_{0j}(1/TA_{t-1}) + a_{1j}(\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it})/TA_{t-1} + a_{2j}(PPE_{it}/TA_{t-1}) + e_{it}$$

TAC: کل اقلام تعهدی در سال t. (که برابر است با سود قبل از اقلام غیرمترقبه منهای جریانهای نقدی عملیاتی)؛ TA_{t-1}: کل دارایی های در سال t-1؛ ΔREV_{it} : تغییرات درآمد طی سال t-1 تا t؛ ΔREC_{it} : تغییرات حسابها و اسناد دریافتی طی سال t-1 تا t؛ PPE_{it}: مبلغ ناخالص اموال، ماشین آلات و تجهیزات در سال t؛ e = مجموع خطای رگرسیون، فرض بر این است که به صورت مقطعی ناهمبسته و دارای توزیع نرمال با میانگین صفر است. پس از محاسبه پارامترهای $\alpha_1, \alpha_2, \alpha_3$ از طریق روش حداقل مربعات طبق فرمول ذیل "اقلام تعهدی غیر اختیاری" (NDA) به شرح مدل ۴ تعیین می شود:

$$NDA_{i,t} = a_{0j}(1/TA_{t-1}) + a_{1j}(\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it})/TA_{t-1} + a_{2j}(PPE_{it}/TA_{t-1}) + e_{it}$$

و در نهایت اقلام تعهدی اختیاری (DA) پس از تعیین NDA به صورت مدل ۵ محاسبه میشود:

$$DA_{i,t} = (TA_{i,t} / A_{i,t-1}) - NDA_{i,t}$$

متغیر مستقل

الف- چرخش حسابرس: متغیر دامی است که در صورتی که حسابرس دوره جاری نسبت به دوره قبل متفاوت باشد (تغییر کرده باشد) برابر است با یک و در غیر این صورت برابر است با صفر (لین و یو، ۲۰۲۲).

متغیرهای کنترلی

الف- تغییرات در تعداد بخش های کسب و کار که برابر است با قدرمطلق تغییرات در تعداد بخش های کسب و کار در دوره جاری نسبت به دوره قبل (لین و یو، ۲۰۲۲). در پژوهش حاضر با استفاده از سیستم طبقه بندی ISIC، برای "تک تک محصولات" هر شرکت، کدهای چهار رقمی ISIC از طریق کتابچه راهنمای کد گذاری کلیه کالاها و خدمات صنعتی و در صورت لزوم با استفاده از سایت سازمان ملل متحد، جمع آوری و استخراج می گردد، بدین ترتیب مشخص می شود که هر شرکت، در "چند کسب و کار" مختلف فعالیت می کند (تهرانی و احمدیان، ۱۳۸۵).

ب- رشد دارایی: برابر است با نسبت تفاوت کل دارایی های دوره جاری از دوره قبل بر دارایی های دوره قبل (لین و یو، ۲۰۲۲)

ج- رشد اهرم مالی: نسبت تغییرات اهرم مالی در دوره جاری نسبت به دوره قبل بر اهرم مالی دوره قبل

د- رشد بازده دارایی ها: نسبت تغییرات بازده دارایی ها در دوره جاری نسبت به دوره قبل بر بازده دارایی های دوره قبل

ه- انتشار سهام: متغیر دامی است که در صورت رشد بیشتر از ۱۰ درصد سهام جدید نسبت به سال قبل برابر است با یک و در غیر این صورت برابر است با صفر (لین و یو، ۲۰۲۲).

و- وجود کمیته حسابرسی: متغیر دامی است که در صورت وجود کمیته حسابرسی، برابر است با یک و در غیر این صورت برابر است با صفر

ز- تغییر مدیرعامل: متغیر دامی است که در صورت تغییر مدیرعامل در دوره جاری نسبت به دوره قبل، برابر است با یک و در غیر این صورت برابر است با صفر

ح- تاخیر در گزارش حسابرس: تاخیر در گزارش حسابرس نیز برابر است با تعداد روزهای بین تاریخ گزارش حسابرسی و تاریخ پایان سال مالی

ط- تغییر در تجربه مشترک حسابرس و شریک حسابرس: تفاوت در میانگین تعداد سالهای تجربه مشترک حسابرس و شریک حسابرس در یک شرکت خاص.

ی- تغییرات در تعداد مشتریان حسابرس: تغییرات در تعداد مشتریان حسابرس در دوره جاری نسبت به دوره قبل که تعداد مشتریان حسابرس در دوره جاری متغیر دامی است که برابر است با یک زمانی که حسابرس بیشترین تعداد مشتریان را در یک صنعت حسابرسی می کند و در غیر این صورت برابر است با صفر

ک- ل. گارایتم طبیعی کل دارایی ها

ل- لگاریتم عمر شرکت: لگاریتم طبیعی تفاوت تاریخ تاسیس شرکت تا سال جاری.

م- اهرم مالی: برابر است با نسبت کل بدهی بر کل دارایی (شاهعلیزاده و مرادزاده، ۱۳۹۹).

ن- بازده دارایی: برابر است با نسبت سود عملیاتی بر کل دارایی

س- رشد فروش: برابر است با تفاوت درآمد فروش دوره جاری از دوره قبل بر فروش دوره قبل.

ع- نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری سهام

ف- نسبت جریان نقد عملیاتی بر کل دارایی

ض- شاخص کیفیت حاکمیت شرکتی: با توجه به افشای کامل شاخصهای راهبری شرکتی از سوی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، در این تحقیق ابتدا مطابق با پژوهش دانرو و کیم (۲۰۰۵)، براون و کی لر (۲۰۰۶)، عارف و همکاران (۲۰۰۷)، جیانگ و همکاران (۲۰۰۸)، واورو (۲۰۱۵) و مهرانی و صفرزاده (۱۳۹۰) چک لیستی متشکل از ۱۸ مؤلفه مرتبط با حاکمیت شرکتی که با محیط گزارشگری ایران سازگار است، تهیه گردید. سپس به منظور عملیاتی نمودن شاخص کیفیت حاکمیت شرکتی از روش کدگذاری و امتیازدهی استفاده شد. براساس این روش، به هر یک از مؤلفه های حاکمیت شرکتی، امتیاز صفر و یا یک (با توجه به تعریف عملیاتی آنها) اختصاص یافته و از جمع زدن این امتیازها، نمره مربوط به امتیاز حاکمیت شرکتی برای هر شرکت در هر سال محاسبه می گردد. " به طوری که نمره بیشتر برای این شاخص، نشان دهنده حاکمیت شرکتی کاراتر و نمره کمتر برای شاخص مزبور، بیانگر حاکمیت شرکتی ضعیف تر می باشد.

تحلیل داده های پژوهش

آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

پیش از آزمون فرضیه ها، متغیرها خلاصه وار در جدول ۱ و ۲ ارائه می گردد:

آزمون پایایی متغیرهای پژوهش

در این پژوهش از آزمون لوین و لین در جدول ۳ استفاده شده است:

جدول ۳. نتایج آزمون آزمون لوین و لین

نتیجه	سطح معناداری	آماره‌ی آزمون لوین، لین و چو	متغیرها	
پایا	0/0000	-25/0722	ABSDA	کیفیت گزارشگری مالی
پایا	0/0000	-10/1010	SWITCH	چرخش حسابرس
پایا	0/0000	-9/53745	DIFF	افشای موضوعات کلیدی حسابرسی
پایا	0/0000	-8/60921	SWITCH*DIF F	چرخش حسابرس در تعامل با افشای موضوعات کلیدی حسابرسی
پایا	0/0000	-11/2575	DSUB	تغییرات در تعداد بخش های کسب و کار
پایا	0/0000	-33/5109	DTA	رشد دارایی
پایا	0/0000	-35/5843	DLEV	رشد اهرم مالی
پایا	0/0000	-38/4824	DROA	رشد بازده دارایی ها
پایا	0/0000	-24/6625	ISSUE	انتشار سهام
پایا	0/0276	-1/91653	AC	وجود کمیته حسابرسی
پایا	0/0000	-14/0658	DCEO	تغییر مدیرعامل
پایا	0/0000	-32/6629	DLAG	تاخیر در گزارش حسابرس
پایا	0/0000	-25/3241	DEXP	تغییر در تجربه مشترک حسابرس و شریک حسابرس
پایا	0/0000	-7/32313	DEXT	تغییرات در تعداد مشتریان حسابرس
پایا	0/0000	-55/3762	LNTA	لگاریتم طبیعی کل دارایی ها
پایا	0/0000	-5/09794	LNAGE	لگاریتم عمر شرکت
پایا	0/0000	-18/9069	LEV	بازده دارایی
پایا	0/0000	-19/7377	ROA	بازده دارایی
پایا	0/0000	-31/6147	GROWTH	رشد فروش
پایا	0/0000	-16/0818	MBT	نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری سهام
پایا	0/0000	-28/1465	CFOTA	نسبت جریان نقد عملیاتی بر کل دارایی
پایا	0/0000	-13/9409	CG	کیفیت حاکمیت شرکتی
پایا	0/0000	-631/755	EXT	تعداد مشتریان حسابرس
پایا	0/0175	-2/10736	EXP	میانگین تعداد سالهای تجربه مشترک حسابرس و شریک حسابرس

ثابت بودن واریانس جمله خطا (باقیمانده ها)

فرض ناهمسانی واریانس باقیمانده ها از طریق آزمون LR در جدول ۵ مورد بررسی قرار گرفت:

جدول ۴. آزمون LR

ردیف	نوع آماره	مقدار آماره	احتمال
مدل فرضیه ۲	آماره F	3312/357	0/0000

آزمون همبستگی

نتایج آزمون همبستگی در جدول ۵ ارائه می گردد:

جدول ۵. نتایج همبستگی الگو مدل

EX PIT	EX T	CG	CF TA	M BT	GRO WTH	RO A	LE V	LN GE	LN TA	DE XT	DE XP	DL AG	DC EO	AC	ISS UE	DR OA	DL EV	DT A	DS UB	SWI TCH	DI FF	Correl ation	
																				1	DIFF		
																				1	0/0 51	SWIT CH	
																			1	0/008	0/0 69	DSUB	
																		1	0/0 14	0/129	0/0 04	DTA	
																	1	0/4 73	0/0 25	0/107	0/0 09	DLEV	
																1	0/0 24	0/0 30	0/0 02	0/010	0/0 04	DRO A	
															1	0/0 00	0/2 29	0/3 32	0/0 25	0/013	0/0 74	ISSUE	
														1	0/0 04	0/0 01	0/0 02	0/0 34	0/0 57	0/020	0/0 69	AC	
													1	0/0 29	0/0 24	0/0 30	0/0 11	0/0 28	0/0 10	0/045	0/0 75	DCEO	
												1	0/0 96	0/0 19	0/0 51	0/0 64	0/0 04	0/0 21	0/0 96	0/067	0/0 05	DLAG	
										1	0/0 58	0/0 58	0/1 55	0/0 26	0/0 01	0/0 18	0/0 55	0/0 37	0/180	0/0 04	DEXP		
										1	0/1 25	0/0 12	0/0 67	0/0 19	0/0 10	0/0 49	0/0 28	0/0 51	0/0 05	0/160	0/0 52	DEXT	
											1	0/0 27	0/2 74	0/0 41	0/0 48	0/2 13	0/1 81	0/0 22	0/1 11	0/0 08	0/240	0/0 31	LN TA
								1	0/1 34	0/0 49	0/0 83	0/1 33	0/0 00	0/0 00	0/0 00	0/0 00	0/0 00	0/0 00	0/0 00	0/101	0/0 00	LNAG E	

نتیجه	سطح معناداری	آماره Z	خطای استاندارد	ضرایب		
بی معنی	0/9803	- 0/024746	0/123945	- 0/003067	DTA	رشد دارایی
بی معنی	0/9877	0/015414	0/208197	0/003209	DLEV	رشد اهرم مالی
بی معنی	0/3065	- 1/022595	0/065896	- 0/067384	DROA	رشد بازده دارایی ها
منفی	0/0100	- 2/575602	0/178805	- 0/460529	ISSUE	انتشار سهام
مثبت	0/0011	3/265830	0/291493	0/951966	AC	وجود کمیته حسابرسی
بی معنی	0/0518	- 1/944685	0/174354	- 0/339064	DCEO	تغییر مدیرعامل
بی معنی	0/5199	- 0/643558	0/002469	- 0/001589	DLAG	تاخیر در گزارش حسابرس
بی معنی	0/4055	- 0/831865	0/018882	- 0/015707	DEXP	تغییر در تجربه مشترک حسابرس و شریک حسابرس
مثبت	0/0348	2/110124	0/238645	0/503570	DEXT	تغییرات در تعداد مشتریان حسابرس
بی معنی	0/4839	0/700057	0/055786	0/039054	LNTA	لگاریتم طبیعی کل دارایی ها
بی معنی	0/9794	- 0/025773	0/177354	- 0/004571	LNAGE	لگاریتم عمر شرکت
بی معنی	0/6307	- 0/480705	0/355361	- 0/170824	LEV	اهرم مالی
بی معنی	0/4742	0/715740	0/084417	0/060420	ROA	بازده دارایی
بی معنی	0/0757	1/776349	0/005374	0/009547	GROWTH	رشد فروش
مثبت	0/0261	2/224299	0/772560	1/718405	MBT	نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری سهام
بی معنی	0/1510	1/436088	0/566967	0/814214	CFOTA	نسبت جریان نقد عملیاتی بر

نتیجه	سطح معناداری	آماره Z	خطای استاندارد	ضرایب		
معنی						کل دارایی
منفی	0/0001	- 3/931096	0/055136	- 0/216746	CG	کیفیت حاکمیت شرکتی
منفی	0/0130	- 2/482524	0/014605	- 0/036256	EXT	تعداد مشتریان حسابر
مثبت	0/0496	1/963536	0/023193	0/045539	EXP	میانگین تعداد سالهای تجربه مشترک حسابر و شریک حسابر
0/463018					ضریب تعیین مک فادن	
0/6146					احتمال هاسمرلم شو	
68/01801					LR-آماره	
0/000001					سطح معناداری LR	
4/704931					آزمون والد	
0/0303					سطح معناداری آزمون والد	

فرضیه دوم پژوهش

نتایج حاصل از بررسی فرضیه در جدول ۸ ارائه شده است:

جدول ۸. خلاصه نتایج الگوی ۲ با استفاده از روش لجستیک دیتا

نتیجه	سطح معناداری	آماره t	خطای استاندارد	ضرایب		
مثبت	0/0000	10/64175	0/269159	2/864321	α_0	عرض از مبدأ
مثبت	0/0000	26/94921	0/012457	0/335720	SWITCH	چرخش حسابر
منفی	0/0000	- 6/080014	0/006745	- 0/041010	DIFF	افشای موضوعات کلیدی حسابر
مثبت	0/0000	30/20939	0/013945	0/421284	SWITCH*DIFF	چرخش حسابر در تعامل با افشای موضوعات کلیدی حسابر
بی معنی	0/7082	- 0/374458	0/000828	- 0/000310	DSUB	تغییرات در تعداد بخش های کسب و کار
مثبت	0/0000	22/48051	0/008471	0/190442	DTA	رشد دارایی

نتیجه	سطح معناداری	آماره-t	خطای استاندارد	ضرایب		
منفی	0/0000	- 6/341277	0/015005	- 0/095153	DLEV	رشد اهرم مالی
مثبت	0/0227	2/283018	0/000961	0/002193	DROA	رشد بازده دارایی ها
منفی	0/0000	- 10/79533	0/005952	- 0/064256	ISSUE	انتشار سهام
مثبت	0/0006	3/454723	0/169628	0/586018	AC	وجود کمیته حسابرسی
مثبت	0/0000	100/3479	0/005501	0/551969	DCEO	تغییر مدیر عامل
مثبت	0/0000	15/24249	8/45E-05	0/001288	DLAG	تاخیر در گزارش حسابرس
منفی	0/0000	- 27/86918	0/000639	- 0/017811	DEXP	تغییر در تجربه مشترک حسابرس و شریک حسابرس
مثبت	0/0000	43/24142	0/007840	0/339021	DEXT	تغییرات در تعداد مشتریان حسابرس
منفی	0/0230	- 2/278496	0/009553	- 0/021766	LNTA	لگاریتم طبیعی کل دارایی ها
منفی	0/0001	- 3/903272	0/064173	- 0/250486	LNAGE	لگاریتم عمر شرکت
منفی	0/0000	- 17/82045	0/022107	- 0/393961	LEV	بازده دارایی
مثبت	0/0000	6/912068	0/001495	0/010337	ROA	بازده دارایی
مثبت	0/0000	4/959228	7/85E-05	0/000389	GROWTH	رشد فروش
منفی	0/0128	- 2/494104	0/000405	- 0/001011	MBT	نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری سهام
منفی	0/0000	- 73/30345	0/020572	- 1/507964	CFOTA	نسبت جریان نقد عملیاتی بر کل دارایی
منفی	0/0000	- 5/632150	0/002125	- 0/011968	CG	کیفیت حاکمیت شرکتی
منفی	0/0000	- 58/85710	0/000550	- 0/032352	EXT	تعداد مشتریان حسابرس
مثبت	0/0182	2/366725	0/012438	0/029437	EXP	میانگین تعداد سالهای تجربه مشترک

نتیجه	سطح معناداری	آماره-t	خطای استاندارد	ضرایب		
						حسابرس و شریک حسابرس
		0/847545				ضریب تعیین
		0/816850				ضریب تعیین تعدیل شده
		268/3329				-آماره TF
		0/000000				سطح معناداری
		2/067765				دوربین واتسون

بحث و نتیجه گیری

پژوهش حاضر به دنبال بررسی رابطه بین چرخش حسابرس، افشای موضوعات کلیدی حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی می‌باشد و در نهایت با توجه به فرضیه اول به این نتیجه رسیدیم که چرخش حسابرس بر افشای موضوعات کلیدی حسابرس تاثیر معنادار و مستقیم دارد. این گونه استدلال می‌گردد که شرکای حسابرسی جدید پس از چرخش حسابرس می‌توانند قضاوت‌های متفاوتی در مورد عوامل مهم ریسک ارائه کنند؛ بنابراین آنها استراتژی‌های حسابرسی مختلف را به کار می‌گیرند. از آنجا که شرایط گزارشگری افشای موضوعات کلیدی حسابرسی مسائل مهمی هستند که حسابرسان بر اساس قضاوت حرفه‌ای خود در طی یک حسابرسی و برقراری ارتباط با افرادی که مسئولیت حاکمیتی را دارند؛ این موضوعات را افشا می‌کنند؛ لذا حسابرسی فرآیند اعمال شده برای افشای موضوعات کلیدی حسابرسی نیز تحت تاثیر قضاوت شرکای جانشین و تعامل آنها با حاکمیت شرکتی قرار می‌گیرد؛ لذا همان گونه که انتظار می‌رفت؛ موضوعات مهم و کلیدی مختلف با احتمال زیاد با چرخش حسابرسان در ارتباطند. در این راستا لین و یین (۲۰۲۲)، دریافته‌اند که افشاهای مختلف موضوعات کلیدی حسابرسی زمانی که تغییری در شرکای حسابرسی ایجاد می‌شود، نسبت به زمانی که افشاهای مختلف موضوعات کلیدی حسابرسی وجود ندارد بیشتر مشاهده می‌شود، که با نتایج پژوهش حاضر در یک راستا می‌باشد. با توجه به فرضیه دوم به این نتیجه رسیدیم که چرخش حسابرس در تعامل افشای موضوعات کلیدی حسابرس بر کیفیت گزارشگری مالی تاثیر معنادار و مستقیم دارد و این گونه استدلال می‌شود که در صورت چرخش حسابرس، حسابرسان در موقعیتی قرار می‌گیرند که خواهند توانست در مقابل فشارها و خواسته‌های مدیران مقاومت، و قضاوت بیطرفانه تری را اعمال کنند؛ حضور طولانی مدت حسابرس در کنار صاحبکار، موجب ایجاد تمایلاتی برای حفظ و رعایت نظر مدیریت صاحبکار می‌شود؛ وضعیتی که استقلال و بیطرفی او را مخدوش می‌کند؛ موضوع چرخش حسابرس 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 در کنار افزایش افشای موضوعات کلیدی حسابرس؛ کیفیت گزارش های مالی را نیز افزایش دهد؛ در این راستا مارگارت و همکاران (۲۰۱۷)، دریافته‌اند که چرخشی واحد حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی تاثیر گذار است، که در راستای نتایج پژوهش حاضر می‌باشد.

با توجه به نتایج حاصل از بررسی فرضیه اول؛ چرخش حسابرس بر افشای موضوعات کلیدی حسابرس تاثیر گذار است؛ با توجه به مباحث نظری مطرح، سرمایه گذاران هنگام تصمیم گیری برای سرمایه گذاری به اطلاعات مربوط به چرخش حسابرس توسط شرکت ها توجه کنند، زیرا چرخش حسابرس توسط شرکت ها ممکن است حاوی پیام هایی برای سرمایه گذاران مبنی بر تمایل شرکت ها برای افزایش سطح افشای موضوعات کلیدی حسابرس باشد؛ به دولت و سازمان حسابرسی نیز پیشنهاد می شود هنگام تدوین مقررات و استانداردهایی برای افزایش کیفیت حسابرسی باید توجه کنند که چرخش حسابرس می تواند راه مناسبی برای افزایش کیفیت حسابرسی باشد؛ در نهایت به سازمان بورس و اوراق بهادار پیشنهاد می شود تا در بررسی رویکردهای افزایش دهنده ی کیفیت حسابرسی، چرخش حسابرس را به عنوان عامل افزایش کیفیت حسابرسی و افشای موضوعات کلیدی حسابرس در نظر داشته باشند. با توجه به نتایج حاصل از بررسی فرضیه دوم؛ چرخش حسابرس در شرایط افشای موضوعات کلیدی حسابرس بر کیفیت گزارشگری مالی تاثیر گذار است؛ نتایج پژوهش حاضر نشان می دهد که چرخش سیستماتیک حسابرسان سبب شده است که کیفیت گزارشگری مالی شرکتها افزایش پیدا کند؛ لذا با توجه به نتایج تحقیق حاضر مبنی بر اینکه تغییر موسسه حسابرسی می تواند منجر به افزایش کیفیت گزارشگری مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران گردد، به سازمان بورس و اوراق بهادار پیشنهاد می شود تا با بررسی دقیق تر عواقب "مفاد دستورالعمل موسسات حسابرسی" مصوب ۱۳۸۶/۶/۸ شورای عالی بورس از جمله، تبصره ۲ ماده ۱۰ و بند «پ» ماده ۱۳ مبنی بر ضرورت چرخش حسابرس؛ سایر راهکارهای بهبود کیفیت و استقلال حسابرس را مدنظر قرار دهند؛ به علاوه پیشنهاد می شود سازمان بورس اوراق بهادار، قوانین و مقرراتی را اتخاذ کند که تا حد امکان شرکتهای پذیرفته شده در بورس در طول سالهایتمادی از وجود حسابرسان مختلف جهت حسابرسی صورت های مالی استفاده کنند؛ در نهایت به سرمایه گذاران در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پیشنهاد می شود که تغییر موسسه حسابرسی کننده شرکت را به عنوان عاملی برای افزایش شفافیت صورت های مالی و متعاقبا بهبود قابلیت و اتکای اطلاعات مالی شرکت، مدنظر داشته باشند. به پژوهشگران پیشنهاد می گردد در پژوهش های آتی خود به بررسی مباحث زیر بپردازند:

- بررسی رابطه بین چرخش حسابرس و گزارش تداوم فعالیت.
- بررسی مقایسه ای موضوع پژوهش، در نمونه های تفکیک شده بر اساس اندازه موسسه حسابرسی به دو گروه کوچک و بزرگ.
- بررسی رابطه بین چرخش حسابرس، افشای موضوعات کلیدی حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی با استفاده از روش های دیگری نظیر پروبیت، شبکه ی عصبی و تجزیه و تحلیل چند عامله
- بررسی تاثیر دوره تصدی همزمان مدیر مالی و شرکت حسابرسی بر افشای موضوعات کلیدی حسابرسی.

منابع

- حاجیها، زهره ؛ صابریان رنجبر، مریم. (۱۳۹۵). بررسی اثر مقایسه ای چرخش شریک موسسه حسابرسی و چرخش موسسه حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی، اولین همایش ملی حسابرسی و نظارت مالی ایران، مشهد.
- حاجیها، زهره ؛ چناری، حسن. (۱۴۰۲). تاثیر قابلیت مقایسه حسابداری بر کیفیت گزارشگری مالی با تاکید بر کیفیت حسابرسی، فصلنامه قضاوت و تصمیم گیری در حسابداری و حسابرسی، ۱۴(۷).

حیدرپور، فرزانه؛ محمدی، سعید؛ جمشیدی نوید، بابک. (۱۳۹۵). پیچیدگی حسابداری، شفافیت گزارشگری مالی و تاثیر آن در ارایه گزارش حسابرس، همایش ملی نقش مدیریت استراتژیک و سیستمهای اطلاعاتی حسابداری در اقتصاد مقاومتی، کرج، دانشگاه پیام نور استان البرز.

دره شیری، امیر. (۱۴۰۱). بررسی ارتباط بین توانمندی مدیریتی، ارتباطات سیاسی و حاکمیت شرکتی با کیفیت گزارش های مالی، سومین کنفرانس بین المللی یافته های پژوهشی در مدیریت، اقتصاد و حسابداری، تهران.

شاهعلیزاده، بیتا و فاطمه مرادزاده. (۱۳۹۹). بررسی تأثیر سلامت مالی، سپر مالیاتی استهلاک، مماس پذیری بر ساختار مالی در بورس اوراق بهادار تهران، هفدهمین همایش ملی حسابداری ایران، دانشکده مدیریت و حسابداری پردیس فارابی، دانشگاه تهران.

شاهعلیزاده، بیتا. (۱۳۹۸). ارائه مدل جامع چند بعدی برای ارزیابی کیفیت اطلاعات مالی شرکتها و بررسی روند تغییرات آن در طول زمان بر اساس الگوی گام تصادفی. رساله دکترا، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد ارومیه.

صفری گرایلی، مهدی؛ بالارستاقی، عالی. (۱۳۹۴). بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حاکمیت شرکتی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، مطالعات تجربی حسابداری مالی، مقاله ۵، ۹۳-۱۱۲.

عرب زاده، سیامک؛ پرویزلو، ناصر. (۱۳۹۹). تاثیر تخصص حسابرس در صنعت بر کیفیت گزارشگری مالی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه چشم انداز حسابداری و مدیریت ۳ (۲۳).

موسوی شیری، محمود؛ قدردان، احسان؛ حسینی، هاجر السادات. (۱۳۹۸). نقش چرخش حسابرسان داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی. دانش حسابرسی. ۱۹ (۷۴): ۷۷-۱۰۶.

ولی زاده لاریجانی، اعظم؛ رحمانی، علی؛ شعبانی اصلی، سمانه. (۱۴۰۰). کیفیت واحد حسابرسی داخلی، کیفیت گزارشگری مالی و تاخیر در زمان صدور گزارش حسابرس مستقل. پژوهشهای کاربردی در گزارشگری مالی، ۱۰ (۲)، ۲۸۶-۲۵۹.

Bai, J, Tang, X, Zheng, Y. (2023). Serving the truth: Do directors with media background improve financial reporting quality?. *International Review of Financial Analysis*, 85(15), 102452.

Bratten, Brian ,Causholli, Monika ,Omer, Thomas C.(2019).Audit Firm Tenure, Bank Complexity, and Financial Reporting Quality (November 2019). *Contemporary Accounting Research*, Forthcoming.

Chen, Y, Gul, F. A., Truong, C, Veeraraghavan, M. (2016). Auditor client specific knowledge and internal control weakness: Some evidence on the role of auditor tenure and geographic distance. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 12(2), 121-140.

Favere-Marchesi, M, Emby, C. E. (2005). The impact of continuity on concurring partner reviews: An exploratory study. *Accounting Horizons*, 19(1), 1-10.

Fitzgerald, B. C., Omer, T. C, Thompson, A. M. (2018). Audit partner tenure and internal control reporting quality: US evidence from the not-for-profit sector. *Contemporary Accounting Research*, 35(1), 334-364.

JerryM., & saiduS. (2020). The Impact of Audit Firm Size on Financial Reporting Quality of Listed Insurance Companies in Nigeria. *Iranian Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 2(1).

Kamarudin, K. A., Wan Ismail, W. A, Ariff, A. M. (2022). Auditor tenure, investor protection and accounting quality: international evidence. *Accounting Research Journal*, 35(2), 238-260.

- Lennox, C. S., Wu, X, Zhang, T. (2014). Does mandatory rotation of audit partners improve audit quality? *The Accounting Review*, 89(5), 1775–1803.
- Lin -Hsiao-Lun, Ai-Ru Yen .(2022). Auditor rotation, key audit matter disclosures, and financial reporting quality.
- Margaret, H. Christ, Adi Masli, Nathan Y. Sharp ,David A. Wood. (2017). Rotational internal audit programs and financial reporting quality: Do compensating controls help?. *Accounting, Organizations and Society*, 44(C), 37–59.
- Pham, Q. T., Ho, X. T., Nguyen, T. P. L., Pham, T. H. Q, Bui, A. T. (2023). Financial reporting quality in pandemic era: case analysis of Vietnamese enterprises. *Journal of Sustainable Finance & Investment*, 13(1), 330-352.
- Singer, Z, Zhang, J. (2018). Auditor tenure and the timeliness of misstatement discovery. *The Accounting Review*, 93(2), 315–338.
- Tan, H. T. (1995). Effects of expectations, prior involvement and review awareness on memory for audit evidence and judgment. *Journal of Accounting Research*, 33(1), 113–135.
- Wisdom Kalabeke , Muhammad Sadiq , Ooi Chee Keong.(2019). Auditors Tenure and Financial Reporting Quality: Evidence from a Developing Country.*International Journal of Asian Social Science, Asian Economic and Social Society*, 9(5), pages 335-341, May.

Abstract

The purpose of this research was to examine the relationship between auditor rotation, disclosure of key audit issues, and financial reporting quality. The geographical area of this research was the companies accepted in the Tehran Stock Exchange and the time area was between 2015 and 2021. The current research is in the category of applied research, if the classification of types of research based on the nature and method is considered, the current research method In terms of nature, it is in the category of descriptive research, and in terms of method, it is considered in the category of correlational research. In this research, library method was used to collect data and information. In the data section, the research was done by collecting the data of the sample companies by referring to the financial statements, explanatory notes and the stock exchange monthly. Based on the systematic elimination method, 128 companies were selected as a statistical sample. In order to describe and summarize the collected data, descriptive and inferential statistics have been used. In order to analyze the data, first, pre-tests of heterogeneity of variance, Flimer test, Hausman test, and Jarek-Barra test were used, and then multivariate regression test was used to confirm and reject the research hypotheses (EViews software). The results showed that the auditor's rotation has an effect on the disclosure of the auditor's key issues; in addition, the auditor's rotation in terms of disclosure of the auditor's key issues has an effect on the quality of financial reporting; The results obtained in this research are consistent with the documents mentioned in the theoretical framework of research and financial literature.

Keywords

Disclosure of key auditing issues, quality of financial reporting, auditor rotation
