



Investigating the Relationship between Joint Audit and Information Asymmetry with the Mediating Role of Qualified Audit Opinion

Hayder Mohammed Zaboony¹, Ali Ashtab², Gholamreza Mansourfar³

Received: 2025/07/06

Approved: 2026/01/27

Research Paper

Highlights:

Investigating the Relationship between Joint Audit and Information Asymmetry with the Mediating Role of Qualified Audit Opinion

- Joint auditing has a negative and significant effect on firms' information asymmetry.
- The qualified audit opinion acts as an effective mediating variable in the relationship between joint auditing and information asymmetry.
- Joint auditing increases the likelihood of issuing a qualified opinion by enhancing auditor independence and quality, which leads to greater information transparency.
- The findings support the necessity of encouraging joint auditing policies to improve capital market transparency.

Abstract:

The purpose of this study is to investigate the relationship between joint auditing and information asymmetry, considering the mediating role of qualified audit opinions in companies listed on the Tehran Stock Exchange. The present study investigates the impact of joint auditing on information asymmetry, considering the mediating role of qualified audit opinions, in firms listed on the Tehran Stock Exchange during the period 2014–2023. The research is applied in purpose and descriptive-correlational in nature. A purposive sampling method was used to select 88 companies. Data were collected from financial statements, accompanying notes, and independent audit reports, and analyzed using multiple regression analysis. The findings indicate that joint auditing has a significant negative effect on information asymmetry. Furthermore, joint audits increase the likelihood of issuing qualified audit opinions, which in turn further reduces information asymmetry. Thus, qualified audit opinions serve as a significant mediating variable in the relationship between joint auditing and information asymmetry. The results suggest that joint audits enhance auditor independence and improve audit quality, leading to more accurate and realistic audit opinions. Such opinions increase information transparency and contribute to greater market efficiency and optimal resource allocation. In this context, qualified opinions function as warning signals, disclosing hidden information and enhancing the overall transparency of the market. These findings are consistent with signaling theory, which posits that qualified audit opinions act as credible signals to reveal private information to stakeholders. By elucidating the transmission mechanism through which joint audits influence information asymmetry via qualified opinions, this study fills a gap in the accounting and financial literature. The findings have implications for policymakers in developing audit regulations, for managers in auditor selection, and for investors in assessing firms' informational environments.



Key Words: Joint audit, information asymmetry, Qualified audit opinion, Audit Quality, Information Transparency.

1. Introduction and Purpose

Information asymmetry (IA) is a critical problem in capital markets, often leading to agency costs and suboptimal resource allocation. High-quality auditing is recognized as a key mechanism for mitigating IA by improving the credibility of financial statements. Joint auditing (JA), where two independent audit firms simultaneously audit a company, is proposed as a method to enhance audit quality through increased competition, resource pooling, and improved auditor independence. This study aims to investigate the relationship between joint auditing and information asymmetry, specifically considering the mediating role of the Qualified Audit Opinion (QAO). While previous studies have examined the direct effects of JA, the precise mechanism through which it influences information environment particularly via changes in the auditor's reporting behavior remains underexplored. This research seeks to fill this gap by demonstrating that QAO serves as a signaling device that transmits the enhanced quality derived from JA into reduced IA.

2. Methodology

This study employs an applied research approach with a descriptive-correlational design, utilizing a causal post-event methodology. The statistical population consists of companies listed on the Tehran Stock Exchange (TSE). A purposive sampling method was used to select a sample of 88 companies for the period 2014 to 2023 (a 10-year span). Data were primarily collected from the companies' financial statements, accompanying notes, and independent audit reports, obtained from the official TSE database. The key variables are: Joint Auditing (measured as a dummy variable), Information Asymmetry (proxied by the bid-ask spread), and Qualified Audit Opinion (measured as a dummy variable for its issuance). The hypotheses were tested using multiple multivariate regression analysis to assess direct relationships, and the Sobel test was employed to formally examine the significance of the mediating effect of the qualified audit opinion.

3. Results

The empirical results provide strong support for the hypotheses:

Direct Effect: The findings confirm a negative and statistically significant relationship between joint auditing and information asymmetry. This result suggests that the utilization of two audit firms enhances the diligence and depth of the audit process, leading to more reliable financial reporting and subsequently lowering the level of informational disparities in the market.

Mediating Effect: Crucially, the analysis confirms that the qualified audit opinion acts as a significant mediating variable in the relationship between joint auditing and information asymmetry.

- First, joint auditing significantly increases the likelihood of the audit client receiving a qualified audit opinion. This outcome is consistent with the view that the dual oversight structure fosters greater auditor independence, making auditors less susceptible to management pressure and more likely to issue a conservative opinion when warranted.
- Second, the issuance of a qualified audit opinion, in turn, leads to a further reduction in information asymmetry. The QAO acts as a powerful negative signal to the market, publicly disclosing critical concerns or deviations from GAAP. This disclosure enhances market transparency by bringing hidden information to light.

4. Conclusion and Implications



This research concludes that the effectiveness of joint auditing in reducing information asymmetry is not merely a direct consequence of improved quality, but is significantly channeled through the auditor's reporting decision. By enhancing auditor independence, joint auditing increases the probability of issuing a more realistic, potentially qualified, opinion, which serves as a vital signal that reduces information asymmetry and contributes to market efficiency. These results are aligned with signaling theory and underscore the importance of audit firm structure on reporting integrity.

The findings have several practical implications: Policymakers should consider supporting or mandating joint auditing for large public interest entities to enhance capital market transparency. Managers may use the adoption of joint auditing as a positive market signal of their commitment to high-quality financial reporting, thereby building investor confidence. Investors can use the presence of joint auditing and the nature of the ensuing audit opinion as indicators of the reliability of disclosed information. Future research should examine the effectiveness of various combinations of audit firms (e.g., Big 4 with non-Big 4) in the Iranian market context.

Ethical Considerations

The authors avoided data fabrication, falsification, plagiarism, and any form of misconduct. The study was conducted in accordance with established ethical standards of academic research.

Author Contributions

Conceptualization, Hayder Mohammed Zaboony, Ali Ashtab and Gholamreza Mansourfar; methodology, Hayder Mohammed Zaboony and Ali Ashtab; software, Hayder Mohammed Zaboony; validation, Hayder Mohammed Zaboony, Ali Ashtab and Gholamreza Mansourfar; formal analysis, Hayder Mohammed Zaboony; investigation, Hayder Mohammed Zaboony; resources, Ali Ashtab and Gholamreza Mansourfar; data curation, Hayder Mohammed Zaboony; writing—original draft preparation, Hayder Mohammed Zaboony; writing—review and editing, Ali Ashtab and Gholamreza Mansourfar; visualization, Hayder Mohammed Zaboony; supervision, Ali Ashtab and Gholamreza Mansourfar; project administration, Ali Ashtab; funding acquisition, not applicable. All authors have read and agreed to the published version of the manuscript.

Data Availability Statement

Data available on request from the authors.

Funding

This research did not receive any specific grant from funding agencies in the public, commercial, or not-for-profit sectors.

Conflict of Interest

The authors declare no conflict of interest.

[10.22034/JPAR.2026.2064588.1434](https://doi.org/10.22034/JPAR.2026.2064588.1434)

1. PhD Student, Department of Accounting, Faculty of Economics and Management, Urmia University, Urmia, Iran. h.mohammedzaboony@urmia.ac.ir
2. Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics and Management, Urmia University, Urmia, Iran. (Corresponding Author) a.ashtab@urmia.ac.ir
3. Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics and Management, Urmia University, Urmia, Iran. g.mansourfar@urmia.ac.ir
<http://article.iacpa.ir>

بررسی رابطه حسابرسی مشترک و عدم تقارن اطلاعاتی با نقش میانجی اظهار نظر مشروط حسابرس

حیدر محمد زبون^۱، علی آشتاب^۲، غلامرضا منصورفر^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۴/۱۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۱۱/۰۷

مقاله‌ی پژوهشی

نکات برجسته

- بررسی رابطه حسابرسی مشترک و عدم تقارن اطلاعاتی با نقش میانجی اظهار نظر مشروط حسابرس
- حسابرسی مشترک تأثیر منفی و معناداری بر عدم تقارن اطلاعاتی شرکت‌ها دارد.
- اظهار نظر مشروط حسابرس به عنوان یک متغیر میانجی مؤثر در رابطه بین حسابرسی مشترک و عدم تقارن اطلاعاتی عمل می‌کند.
- حسابرسی مشترک با افزایش استقلال و کیفیت حسابرسی، احتمال صدور اظهار نظر مشروط را بالا برده که به شفافیت اطلاعاتی بیشتر می‌انجامد.
- نتایج، لزوم حمایت از سیاست‌های تشویقی حسابرسی مشترک برای بهبود شفافیت در بازار سرمایه را تأیید می‌کند.

چکیده:

پژوهش حاضر با هدف بررسی تأثیر حسابرسی مشترک بر عدم تقارن اطلاعاتی با نقش میانجی اظهار نظر مشروط حسابرسی، در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی بازه زمانی ۱۳۹۳ تا ۱۴۰۲ انجام شده است. این مطالعه از نظر هدف، کاربردی و از حیث ماهیت، توصیفی-همبستگی است. نمونه‌های متشکل از ۸۸ شرکت با روش نمونه‌گیری هدفمند انتخاب شد. داده‌های مورد نیاز از صورت‌های مالی، یادداشت‌های توضیحی و گزارش‌های حسابرس مستقل استخراج شده و با استفاده از رگرسیون چندمتغیره تحلیل گردیده است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها حاکی از آن است که حسابرسی مشترک تأثیر منفی و معناداری بر عدم تقارن اطلاعاتی دارد. همچنین، حسابرسی مشترک با افزایش احتمال صدور اظهار نظر مشروط از سوی حسابرس، به کاهش بیشتر عدم تقارن اطلاعاتی منجر می‌شود. بنابراین، اظهار نظر مشروط حسابرس و بهبود کیفیت حسابرسی، منجر رابطه ایفا می‌کند. یافته‌ها بیانگر آن است که حسابرسی مشترک با ارتقاء استقلال حسابرسان و بهبود کیفیت حسابرسی، منجر به صدور اظهار نظرهای دقیق‌تر و منطبق با واقعیت‌های مالی می‌گردد. این اظهار نظرها با افزایش شفافیت اطلاعاتی، به کارایی بیشتر بازار و تخصیص بهینه منابع کمک می‌کنند. در این راستا، اظهار نظر مشروط به‌عنوان یک ابزار سیگنال‌دهنده، اطلاعات پنهان را برای ذی‌نفعان آشکار می‌سازد. نتایج پژوهش حاضر با تئوری سیگنال همسو بوده و خلأ موجود در ادبیات حسابرسی و افشای اطلاعات را در زمینه مکانیزم اثرگذاری حسابرسی مشترک تکمیل می‌کند. این نتایج می‌تواند مبنای تصمیم‌گیری برای سیاست‌گذاران، مدیران و سرمایه‌گذاران قرار گیرد.

واژه‌های کلیدی: حسابرسی مشترک، عدم تقارن اطلاعاتی، اظهار نظر مشروط حسابرس، کیفیت حسابرسی، شفافیت اطلاعاتی.

 [10.22034/JPAR.2026.2064588.1434](https://doi.org/10.22034/JPAR.2026.2064588.1434)

۱. دانشجوی دکتری گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و مدیریت، دانشگاه ارومیه، ارومیه، ایران. h.mohammedzaboon@urmia.ac.ir
 ۲. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و مدیریت، دانشگاه ارومیه، ارومیه، ایران. (نویسنده مسئول) a.ashtab@urmia.ac.ir
 ۳. استاد، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و مدیریت، دانشگاه ارومیه، ارومیه، ایران. g.mansourfar@urmia.ac.ir
- <http://article.iacpa.ir>

۱- مقدمه

شفافیت و کیفیت گزارش‌های مالی از بنیادی‌ترین عوامل موثر بر تصمیم‌گیری‌های اقتصادی محسوب می‌شوند (پیری و همکاران، ۱۳۹۳؛ گولوبوا، ۲۰۲۳). عملکرد مطلوب بازارهای مالی مستلزم دسترسی به اطلاعات معتبر و شفافی است که عدم تقارن اطلاعاتی میان مدیران و سرمایه‌گذاران را کاهش دهد (فلاحتی و همکاران، ۱۴۰۲؛ دی وایو و همکاران، ۲۰۲۱: ۶۹۵).

حسابرسی نقش کلیدی در ایجاد اعتماد عمومی نسبت به گزارش‌های مالی داشته و با تأیید صحت اطلاعات منتشره، زمینه تصمیم‌گیری‌های اقتصادی بهینه را فراهم می‌نماید (امیرآزاد و همکاران، ۱۳۹۷: ۲۴؛ دی وایو و همکاران، ۲۰۲۱: ۶۹۸). در این میان، حسابرسی مشترک که در برخی کشورها نظیر فرانسه، آلمان و لوکزامبورگ به صورت اجباری و در کشورهای دیگر به صورت اختیاری اجرا می‌شود، رویکردی نوین در حرفه حسابرسی تلقی می‌گردد (فلوریو، ۲۰۲۴). این روش بر اساس همکاری همزمان دو موسسه حسابرسی، هدف افزایش دقت، استقلال و کارایی فرایند حسابرسی را دنبال می‌کند (شمس‌زاده و همکاران، ۱۳۹۵: ۱۴۰؛ بات، ۲۰۲۵: ۵). مزیت اصلی این رویکرد، ارائه دیدگاه‌های متنوع و کاهش ریسک تبانی میان حسابرس و مدیریت است (رجب‌دری و همکاران، ۱۴۰۱: ۱۳۰).

مبانی نظری، نظریه‌های نمایندگی و علامت‌دهی، چارچوب‌های مفهومی مناسبی برای تحلیل تأثیر حسابرسی مشترک فراهم می‌آورند (غلامرضاپور و همکاران، ۱۴۰۰). بر اساس نظریه نمایندگی، حسابرسی مشترک مکانیزم مؤثری برای حاکمیت شرکتی محسوب می‌شود که هزینه‌های نمایندگی را کاهش می‌دهد (سیافریادی و همکاران، ۲۰۲۳: ۳۱۸۹۵؛ نیکینن و سه‌لستروم، ۲۰۰۴: ۳؛ تفتیان و کاکایی سبزه‌خانی، ۱۴۰۱: ۱۵۸). همچنین، تئوری علامت‌دهی بیان می‌دارد که حسابرسی مشترک سیگنال مثبتی از تعهد شرکت به کیفیت بالای گزارشگری مالی به بازار ارسال می‌نماید (تالوآ و بادوان، ۲۰۲۴: ۲۳۱؛ عبدالحق و حسینی، ۲۰۲۵: ۶۲). علاوه بر این، اظهار نظر مشروط حسابرس ابزارهای کلیدی ارزیابی کیفیت صورت‌های مالی بوده و نقش میانجی مؤثری در رابطه میان حسابرسی مشترک و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی دارد (تفتیان و کاکایی سبزه‌خانی، ۱۴۰۱: ۱۶۳؛ عبدالحق و حسینی، ۲۰۲۵: ۷۰).

در محیط اقتصادی ایران، با توجه به رشد بازار سرمایه و افزایش حجم معاملات در بورس اوراق بهادار تهران، ضرورت بهبود کیفیت گزارشگری مالی و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی احساس می‌شود (چاوشی‌سیدکاظم و همکاران، ۱۳۹۷: ۱۰۵). شرکت‌های بورسی به دلیل تنوع ذینفعان، نیازمند نظام‌های حسابرسی قوی هستند (ویسی و همکاران، ۱۴۰۳: ۹۲). در این شرایط، حسابرسی مشترک می‌تواند به عنوان راهکاری برای تقویت نظام حسابرسی و افزایش شفافیت در گزارشگری مالی مورد توجه قرار گیرد (حبیب‌زاده، ۱۳۹۹: ۴۳)، اما تاکنون تأثیر آن بر کیفیت گزارشگری مالی و شاخص‌های مختلف عملکرد مالی از جمله عدم تقارن اطلاعاتی در محیط اقتصادی ایران به طور جامع بررسی نشده است. گرچه حسابرسی مشترک در برخی کشورها

مانند فرانسه به صورت اجباری اجرا می‌شود، اما در ایران هنوز به صورت اختیاری انجام می‌پذیرد و مطالعات کافی درباره آن صورت نپذیرفته است.

با این حال، خلاء پژوهشی قابل توجهی در زمینه تأثیر حسابرسی مشترک بر عدم تقارن اطلاعاتی وجود دارد. مطالعات بین‌المللی نتایج متفاوتی ارائه کرده‌اند؛ الاسولی^۸ (۲۰۲۳) رابطه مثبت حسابرسی مشترک و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی را تأیید کرد. در ایران نیز، بایزیدی و همکاران (۱۴۰۱) تأثیر مثبت حسابرسی مشترک بر کیفیت حسابرسی را تأیید کرد. حمیدیان و همکاران (۱۴۰۱) و شاه مرادی و طباطبایی نسب (۱۴۰۰) رابطه معناداری بین اظهارنظر مشروط حسابرسی و عدم تقارن اطلاعاتی را تأیید کردند. مهمتر از همه، نقش میانجی اظهارنظر مشروط که رایج‌ترین نوع اظهارنظر غیرعادی در ایران محسوب می‌شود (سالمی، ۱۴۰۱؛ بزرگ اصل و همکاران، ۱۳۹۷)، کمتر مورد بررسی قرار گرفته است.

بر این اساس، این پژوهش با هدف، بررسی تأثیر حسابرسی مشترک بر کاهش عدم تقارن اطلاعاتی با در نظر گرفتن نقش میانجی اظهارنظر مشروط حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طراحی شده است. انتظار می‌رود نتایج این مطالعه با ارائه شواهد تجربی، ابزارهای لازم برای تصمیم‌گیری مدیران، سرمایه‌گذاران و قانون‌گذاران فراهم کرده و زمینه بهبود کیفیت گزارشگری مالی را تقویت نماید.

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

حسابرسی مشترک نوعی حسابرسی است که در آنکل یا بخش‌هایی از صورت‌های مالی توسط دو حسابرس مستقل یا بیشتر مورد حسابرسی قرار می‌گیرد، به نحوی که هر حسابرس می‌تواند کلیت صورت‌های مالی را بررسی کند یا حسابرسان مختلف قسمت‌های متفاوتی از حسابرسی را به عهده بگیرند (حسین‌سجادی و همکاران، ۱۳۹۴: ۶۳). این نوع حسابرسی توصیف‌کننده هماهنگی در برنامه‌ریزی حسابرسی، تلاش‌های مشترک، بررسی و کنترل کیفیت متقابل و صدور یک گزارش و امضای آن توسط حسابرسانی است که به طور مشترک مسئول انجام کار هستند (وان‌درژان و تبوربی^۹، ۲۰۲۳: ۷۶). حسابرسی مشترک نیازمند آن است که از حسابرسی دویل (کار حسابرسی که به طور کامل دو بار انجام شده) یا حسابرسی دوگانه (که در آن دو گزارش حسابرسی جداگانه منتشر می‌شود) متمایز شود (حیدری‌نژاد و نیک‌کار، ۱۳۹۵: ۷۳). هدف از وضع حسابرسی مشترک، تقویت استقلال حسابرسان مستقل و بهبود خدمات ارائه شده توسط آنان است که این هدف در صورتی دست‌یافتنی است که حسابرسان مشترک، کار حسابرسی و هزینه‌ها را به نحوی بین خود تقسیم کنند که هر حسابرس قادر به ایفای نقش خود به طور کامل و با فرض مسئولیت‌پذیری کامل باشد (لین و همکاران^{۱۰}، ۲۰۱۴: ۲۲؛ سلیمانی و همکاران، ۱۴۰۰: ۷۶). طرفداران حسابرسی مشترک اغلب استدلال می‌کنند که علی‌رغم هزینه‌های قابل توجه بیشتر این نوع حسابرسی، دو مجموعه از شواهد حسابرسی اطلاعات بیشتری را نسبت به یک مجموعه از شواهد حسابرسی فراهم می‌کند (گرد و کردستانی، ۱۳۹۵: ۵۳) اگر دو فکر بهتر از یک

فکر است، پس احتمالاً حسابرسی مشترک باید در جهان رایج باشد (الحدی و همکاران^{۱۱}، ۲۰۱۷: ۱۵). با این وجود هنوز در بسیاری از کشورها حسابرسی واحد رایج است (قاسمی و شمسانی، ۱۴۰۳: ۱۴۵۳). در حالی که طرفداران این نوع حسابرسی معتقدند که حسابرسی مشترک دارای پتانسیل بالقوه برای حفاظت از استقلال حسابرسی است (آلاسی^{۱۲}، ۲۰۱۵: ۲۰۱)، مخالفان عنوان می‌کنند که این نوع حسابرسی باعث بالا رفتن هزینه‌های حسابرسی شده و اثر کمی بر روی کیفیت حسابرسی دارد (حیدری و مشایخ، ۱۴۰۴: ۵۹؛ ولت و آزیبی^{۱۳}، ۲۰۱۵: ۵۴۵). احمدزاده (۱۳۹۳) بیان می‌کند که در تئوری و مبانی نظری، حسابرسی‌های مشترک ملزم به حفظ تعادل و تهاوت بین سطح دقت شواهد حسابرسی و استقلال حسابرسی هستند ولی در عمل موسسات حسابرسی متمایز از یکدیگر می‌باشند.

مطالعات متعددی نشان داده‌اند که حسابرسی مشترک می‌تواند کیفیت حسابرسی را بهبود بخشد. هیما و همکاران^{۱۴} (۲۰۲۴) نشان دادند که حسابرسی مشترک به طور معناداری منجر به بهبود کیفیت حسابرسی، افزایش دقت گزارش‌های مالی و کاهش خطاهای حسابرسی می‌شود. نیکدل (۱۳۹۹) نیز نشان داد که به‌کارگیری حسابرسی مشترک در امر حسابرسی، باعث افزایش کیفیت حسابرسی در شرکت‌ها می‌گردد. عبدالمولانا^{۱۵} (۲۰۲۰) معتقد است که موفقیت در حسابرسی مشترک به سه عامل کلیدی یعنی شایستگی، استقلال و شهرت حسابرسی وابسته است. این عوامل گرچه در هر نوع حسابرسی مهم هستند، اما در حسابرسی مشترک به دلیل ماهیت همکاری و ترکیب دو موسسه، اهمیت مضاعفی پیدا می‌کنند و می‌توانند به عنوان شاخص‌های موفقیت در این نوع حسابرسی عمل کنند. النومی (۲۰۲۰) نشان داد که فرآیند حسابرسی مشترک با افزایش استقلال و کارایی حسابرسی، کیفیت حسابرسی خارجی را بهبود می‌بخشد. حسابرسی خارجی، همان حسابرسی صورت‌های مالی یک شرکت توسط یک موسسه حسابرسی مستقل است که هدف آن ارائه نظر در مورد عادلانه بودن صورت‌های مالی است. بیانچی^{۱۶} (۲۰۱۸) نیز بیان می‌کند که اتخاذ رویکرد حسابرسی خارجی مشترک، انتقال دانش بین حسابرسان را تسهیل می‌کند و تجربه حسابرسان را افزایش می‌دهد. در عمل، حسابرسی مشترک معمولاً شامل همکاری بین یکی از چهار موسسه حسابرسی بزرگ با یک موسسه کوچکتر یا میان‌رتبه است که رهبری عملیات معمولاً بر عهده موسسه بزرگ‌تر قرار می‌گیرد. در صورت بروز اختلاف نظر بین حسابرسان، ابتدا مذاکرات داخلی و در صورت عدم توافق، رجوع به کمیته نظارت یا مراجع نظارتی صورت می‌گیرد.

حسابرسی مشترک از طریق ایجاد نظارت دوگانه و بکارگیری متدولوژی‌های متفاوت حسابرسی، باعث کاهش عدم تقارن اطلاعات می‌شود. این رویکرد با ترکیب تخصص‌های مختلف دو موسسه حسابرسی، احتمال شناسایی خطاها و تحریفات مالی را افزایش داده و کیفیت اطلاعات ارائه شده به ذینفعان را بهبود می‌بخشد (جودی و منصورفر، ۱۳۹۹: ۳۱). همچنین، در صورت بروز اختلاف نظر بین دو موسسه حسابرسی، فرآیندهای تعیین شده‌ای شامل بررسی مجدد، مشاوره با متخصصان و در نهایت رجوع به مراجع نظارتی برای حل اختلاف وجود دارد (دینچکول و

همکاران^{۱۷}، ۲۰۲۳). و این نوع حسابرسی می‌تواند به افزایش شفافیت و اعتماد بین سرمایه‌گذاران و سهامداران کمک کند (پاکمرام و یاسمن‌میان، ۱۳۹۷: ۹۲). از طریق کاهش عدم تقارن اطلاعات، همه طرف‌های درگیر به اطلاعات دقیق‌تر و کامل‌تری دسترسی داشته و می‌تواند منجر به تصمیم‌گیری‌های بهتر و کاهش ریسک‌های سرمایه‌گذاری شود. حسابرسی مشترک همچنین می‌تواند نگرانی‌های مربوط به تضاد منافع را کاهش داده و به افزایش اعتبار گزارش‌های مالی کمک کند (بهبهانی نیا و همکاران، ۱۳۹۵: ۱۰۰). بویژه در بازارهایی که چهار موسسه بزرگ حسابرسی فعالیت می‌کنند، حسابرسی مشترک می‌تواند منجر به ترکیب مزایای تخصصی و شهرت این موسسه‌ها شده و کیفیت نظارت را افزایش دهد (احمدزاده، ۱۳۹۳). الاسولی (۲۰۲۳) نشان داد که حسابرسی مشترک تأثیر منفی معناداری بر عدم تقارن اطلاعات دارد (احمدی، ۱۴۰۳؛ ۱۲). با توجه به مطالب بیان شده فرضیه زیر مطرح می‌گردد:

• **فرضیه اول:** انتخاب موسسه حسابرسی مشترک، بر عدم تقارن اطلاعاتی شرکت تأثیر معناداری می‌گذارد.

حسابرسی صورت‌های مالی باعث افزایش شفافیت و کیفیت افشای صورت‌های مالی و در نتیجه موجب کاهش عدم تقارن اطلاعاتی می‌شود. نوع اظهارنظر حسابرس تأثیر زیادی بر روی شفافیت و کیفیت افشای صورت‌های مالی و در نهایت عدم تقارن اطلاعاتی دارد (حیدری‌نژاد و نیک‌کار، ۱۳۹۵: ۱۹) هدف از حسابرسی صورت‌های مالی این است که حسابرس درباره درستی تهیه و ارائه صورت‌های مالی از کلیه جنبه‌های با اهمیت در انطباق با اصول متداول حسابداری، اظهارنظر کند. اظهارنظر حسابرس با این نوع اطمینان در شکل غیرمطلق، اعتبار صورت‌های مالی را افزایش می‌دهد. آباد و همکاران^{۱۸} (۲۰۱۷) نشان دادند که شرکت‌های دارای حسابرسی مشروط، سطوح عدم تقارن اطلاعاتی بالاتری نسبت به شرکت‌هایی با اظهارنظر غیرمشروط نشان می‌دهند.

مطالعات مختلف نشان داده‌اند که حسابرسی مشترک می‌تواند بر نوع اظهارنظر حسابرس تأثیر بگذارد. الاسولی (۲۰۲۳) نشان داد که حسابرسی مشترک تأثیر مثبت و معناداری بر اظهارنظر مشروط حسابرس دارد. این امر به دلیل اینکه حسابرسی مشترک از طریق نظارت دوگانه و بکارگیری رویکردهای متنوع حسابرسی، شناسایی مسائل و نکات مهم مالی را بهبود می‌بخشد و منجر به ارائه اظهارنظرهای دقیق‌تر و مشروط‌تر می‌شود. این فرآیند نظارت تقویت شده باعث کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیران و سهامداران می‌گردد، زیرا اطلاعات مالی با کیفیت بالاتر و شفافیت بیشتری به بازار ارائه می‌شود. در مقابل، جاسم^{۱۹} (۲۰۲۲) بین حسابرسی مشترک و اظهارنظر حسابرس رابطه منفی مشاهده کرد. عبدالقوی و همکاران^{۲۰} (۲۰۱۸) نیز نشان دادند که رویکرد حسابرسی خارجی مشترک منجر به حسابرسی‌های اضافه بیشتری می‌شود.

بر اساس تئوری سیگنال، شرکت‌ها ممکن است از سیگنال‌های مختلفی برای انتقال کیفیت خود به ذینفعان خارجی استفاده کنند، مانند تصمیم کمیته حسابرسی برای به‌کارگیری حسابرسی مشترک، که نشان می‌دهد شرکت متعهد به انتشار صورت‌های مالی با کیفیت بالا است (درویش و بنی‌مهد، ۱۴۰۰: ۱۹۶). هدف حسابرسی مشترک بهبود اعتبار گزارش‌های مالی از طریق کاهش

عدم تقارن اطلاعاتی و افزایش اعتماد بازار سرمایه است. المشتاوی و همکاران^{۲۱} (۲۰۲۴) نشان دادند که حسابرسی مشترک با فعال کردن و فراهم کردن مکانیزمی برای نظارت متقابل و بهبود اثربخشی اظهارنظر حسابرسان، به بهبود کیفیت حسابرسی کمک می‌کند (مولائی و کردستانی، ۱۴۰۰). با توجه به اینکه اظهارنظر مشروط حسابرس می‌تواند نشانه‌ای از مشکلات احتمالی در صورت‌های مالی باشد و حسابرسی مشترک احتمال صدور چنین اظهارنظری را افزایش می‌دهد، این امر می‌تواند منجر به کاهش عدم تقارن اطلاعاتی شود (کوییک و همکاران^{۲۲}، ۲۰۲۴: ۱۰۰۲۵۹). با توجه به مطالب بیان شده فرضیه زیر مطرح می‌گردد:

• **فرضیه دوم:** اظهارنظر مشروط حسابرس بر رابطه بین انتخاب موسسه حسابرسی مشترک و عدم تقارن اطلاعاتی شرکت اثر میانجی معناداری می‌گذارد.

بدین ترتیب در خصوص بررسی رابطه حسابرسی مشترک و عدم تقارن اطلاعاتی با نقش میانجی اظهار نظر مشروط حسابرس مطالعات تجربی متعددی وجود دارد که در ادامه ادبیات پژوهش به شرح زیر مورد بررسی قرار گرفته است.

در اواخر دهه ۱۳۸۰، احمدپور و همکاران (۱۳۸۹) به بررسی عوامل مؤثر بر صدور اظهارنظر مشروط حسابرسی پرداختند و دریافتند که متغیرهایی مانند دفعات گردش موجودی کالا، نسبت بدهی به دارایی و نسبت حساب‌های دریافتنی به کل دارایی، تأثیر معناداری بر صدور گزارش مشروط دارند. سپس، احمدزاده (۱۳۹۳) به چالش‌های نظری و عملی حسابرسی مشترک پرداخت و اشاره کرد که اگرچه از لحاظ نظری، حسابرسی‌های مشترک باید تعادلی بین دقت شواهد و استقلال حسابرس ایجاد کنند، اما در عمل تمایز موسسات حسابرسی باعث می‌شود پیش‌بینی شرایطی که حسابرسی مشترک بر حسابرسی واحد برتری دارد، دشوار باشد. حیدری‌نژاد و نیک‌کار (۱۳۹۵) نیز دریافتند که حسابرسی مشترک الزامی منجر به افزایش هزینه‌ها می‌شود، درحالی‌که نتایج بکارگیری اختیاری آن متفاوت است. همچنین، آباد و همکاران (۲۰۱۷) نشان دادند شرکت‌هایی با اظهارنظر مشروط، سطوح بالاتری از عدم تقارن اطلاعاتی را نسبت به شرکت‌های با اظهارنظر غیرمشروط تجربه می‌کنند.

در ادامه، مطالعات سال‌های ۲۰۱۸ تا ۲۰۲۰ نشان‌دهنده اثرات مثبت حسابرسی مشترک بود. عبدالقوی و همکاران (۲۰۱۸) دریافتند که رویکرد حسابرسی خارجی مشترک منجر به حسابرسی‌های اضافی بیشتری می‌شود. بیانچی (۲۰۱۸) نیز مشخص کرد که حسابرسی خارجی مشترک، انتقال دانش بین حسابرسان را تسهیل کرده و تجربه آنها را افزایش می‌دهد. عبدالمولا (۲۰۲۰) عوامل تعیین‌کننده کیفیت حسابرسی مشترک را شایستگی، استقلال و شهرت حسابرس شناسایی کرد. النومی^{۲۳} (۲۰۲۰) نیز تأیید کرد که فرآیند حسابرسی مشترک با افزایش استقلال و کارایی حسابرس، حسابرسی خارجی را بهبود می‌بخشد. نیکدل (۱۳۹۹) نیز در پژوهش خود تأثیر مثبت حسابرسی مشترک بر کیفیت حسابرسی را تأیید کرد. در نهایت، علیزاده و همکاران (۱۴۰۱) موانع توسعه حسابرسی مشترک در ایران را شناسایی کردند که شامل قوانین و مقررات حاکم، ساختار و ویژگی‌های فرهنگی کشور، پژوهش‌های ناکافی، عدم هماهنگی بین موسسه‌های

حسابرسی، مسائل مربوط به بازار کار، عدم تمایل به توسعه حسابرسی بخش خصوصی و کاهش کیفیت و استقلال حسابرس می‌شود.

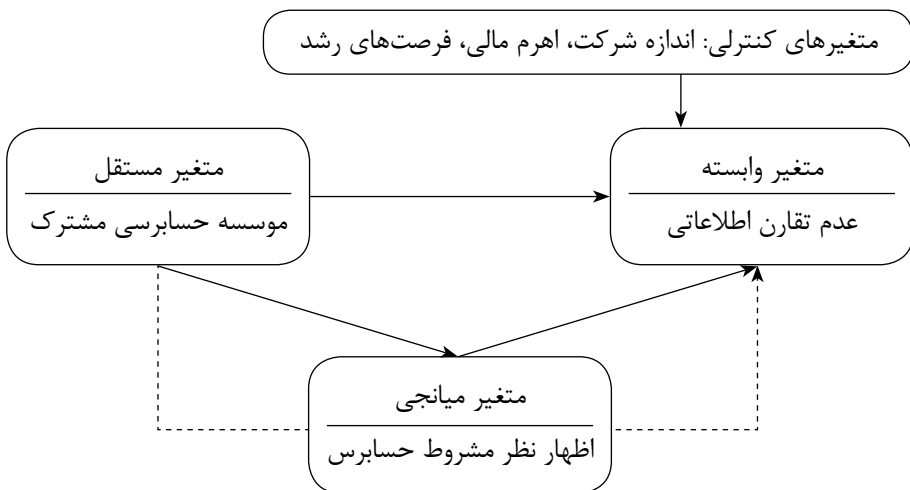
در جدیدترین پژوهش‌ها، الجاجوی و شاکر^{۲۴} (۲۰۲۲) ارتباط مثبت معناداری بین حسابرسی مشارکتی، حسابرسی مشترک و اشخاص ذینفع پیدا کردند، در حالی که جاسم (۲۰۲۲) رابطه منفی بین حسابرسی مشترک و اظهار نظر حسابرس را گزارش کرد. المشتاوی و همکاران (۲۰۲۴) دریافته‌اند که حسابرسی مشترک، رابطه بین اثربخشی کمیته حسابرسی و کیفیت حسابرسی را تعدیل می‌کند. الاسولی (۲۰۲۳) تأثیر مثبت و معنادار حسابرسی مشترک بر اظهار نظر مشروط حسابرس و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی را نشان داد. هیما و همکاران (۲۰۲۴) نیز همبستگی مثبت بین حسابرسی مشترک و کیفیت حسابرسی را تأیید کردند. همچنین فرهادشادباد و همکاران (۱۴۰۳) نشان دادند که عدم تقارن اطلاعاتی بر کیفیت فزاینده تجدید ارائه صورت‌های مالی تأثیر معکوس و معنی‌داری دارد.

خلا در بررسی اثر میانجی اظهار نظر حسابرس با بررسی دقیق ادبیات موجود، مشخص می‌شود که اگرچه مطالعات متعددی به بررسی رابطه مستقیم حسابرسی مشترک با عدم تقارن اطلاعاتی (الاسولی، ۲۰۲۳) و همچنین رابطه بین اظهار نظر حسابرس و عدم تقارن اطلاعاتی (آباد و همکاران، ۲۰۱۷) پرداخته‌اند، اما هیچ مطالعه‌ای تاکنون نقش میانجی اظهار نظر مشروط حسابرس در رابطه بین حسابرسی مشترک و عدم تقارن اطلاعاتی را مورد بررسی قرار نداده است. این خلا پژوهشی از آن جهت حائز اهمیت است که ممکن است حسابرسی مشترک علاوه بر تأثیر مستقیم، از طریق تغییر در نوع اظهار نظر حسابرس نیز بر عدم تقارن اطلاعاتی تأثیرگذار باشد. کمبود مطالعات جامع در محیط اقتصادی ایران در حالی که پژوهش‌های متعددی در کشورهای مختلف به بررسی حسابرسی مشترک پرداخته‌اند، مطالعات انجام‌شده در ایران عمدتاً بر موانع توسعه حسابرسی مشترک (علیزاده و همکاران، ۱۴۰۱) یا کیفیت حسابرسی (نیکدل، ۱۳۹۹) متمرکز بوده‌اند. خلا اصلی در این زمینه، عدم وجود مطالعه جامعی است که به‌طور همزمان رابطه حسابرسی مشترک، اظهار نظر حسابرس و عدم تقارن اطلاعاتی را در بستر خاص بازار سرمایه ایران با در نظر گیری ویژگی‌های منحصربه‌فرد این بازار مورد بررسی قرار دهد. این امر اهمیت ویژه‌ای دارد زیرا نتایج مطالعات خارجی ممکن است به دلیل تفاوت‌های نهادی، قانونی و فرهنگی قابل تعمیم به محیط ایران نباشد.

عدم بررسی مکانیزم انتقال اثر حسابرسی مشترک مرور ادبیات نشان می‌دهد که اگرچه پژوهش‌هایی مانند الاسولی (۲۰۲۳) و المشتاوی و همکاران (۲۰۲۴) بر اثرات مثبت حسابرسی مشترک تأکید کرده‌اند، اما مکانیزم دقیق انتقال این اثرات مشخص نشده است. به‌ویژه، نحوه تأثیرگذاری حسابرسی مشترک بر تصمیمات حسابرسان در خصوص نوع اظهار نظر و پیامدهای آن بر عدم تقارن اطلاعاتی، مسئله‌ای است که در مطالعات قبلی نادیده گرفته شده است. این خلا پژوهشی مانع از درک کاملی از چگونگی عملکرد حسابرسی مشترک در بهبود محیط اطلاعاتی شرکت‌ها می‌شود. نیاز به مدل یکپارچه با رویکرد میانجی‌گری نکته مهم دیگر، عدم وجود مدل

یکپارچه‌ای است که بتواند روابط پیچیده بین حسابرسی مشترک، اظهار نظر حسابر و عدم تقارن اطلاعاتی را به صورت همزمان تحلیل کند. در حالی که مطالعاتی مانند جاسم (۲۰۲۲) رابطه منفی بین حسابرسی مشترک و اظهار نظر حسابر را گزارش کرده و بر تأثیر نوع حسابر بر رابطه اظهار نظر و عدم تقارن اطلاعاتی تأکید نموده‌اند، اما هیچ مطالعه‌ای این روابط را در قالب یک مدل میانجی‌گری جامع بررسی نکرده است. این خلا پژوهشی موجب می‌شود تا درک ما از نحوه تعامل این متغیرها در محیط واقعی کسب‌وکار ناقص باقی بماند.

با مروری بر مطالعات انجام شده داخلی و خارجی، می‌توان بیان نمود که استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی بر قضاوت حسابرسان به عنوان یکی از مهم‌ترین ملاحظات بهنگام تصمیم‌گیری تکیه می‌کنند. با توجه به اینکه در پژوهش‌های قبلی که به تأثیر بکارگیری رویکرد حسابرسی مشترک بر اظهار نظر حسابر، کیفیت حسابرسی، کیفیت گزارش‌های مالی و کیفیت سود پرداخته‌اند، تفاوت وجود دارد، در این پژوهش، سعی بر این است تا مشخص شود کدام یک از این دیدگاه‌ها با وضعیت موجود در کشور ایران مطابقت دارد. علاوه بر این، هیچ مطالعه قبلی تأثیر غیرمستقیم بکارگیری رویکرد حسابرسی مشترک بر عدم تقارن اطلاعاتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار ایران را با در نظر گرفتن اظهار نظر حسابر به عنوان متغیر میانجی بررسی نکرده است و خلا پژوهشی در این خصوص احساس می‌شود. بنابراین در این پژوهش به بررسی رابطه حسابرسی مشترک و عدم تقارن اطلاعاتی با نقش میانجی اظهار نظر مشروط حسابر در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته می‌شود و مدل مفهومی پژوهش در شکل زیر ارائه شده است:



شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش

۳- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از لحاظ هدف، کاربردی است زیرا نتایج آن می‌تواند مورد استفاده طیف وسیعی از استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی قرار گیرد. از نظر ماهیت و روش، این پژوهش در حوزه توصیفی-همبستگی قرار می‌گیرد و چون به دنبال بررسی رابطه حسابرسی مشترک و عدم تقارن اطلاعاتی با نقش میانجی اظهارنظر مشروط حسابرسی است، روش آن از نوع علیّی پس از وقوع محسوب می‌شود. پژوهش بر اساس اطلاعات واقعی صورت‌های مالی شرکت‌ها انجام شده و تجربی است. روش گردآوری اطلاعات در این پژوهش به دو صورت انجام شده است. برای مطالعه مبانی نظری و بررسی پیشینه، از روش کتابخانه‌ای (اسنادکاوی) شامل مطالعه کتب، مقالات فارسی و انگلیسی و پایان‌نامه‌ها استفاده شده است. همچنین داده‌های مالی مورد نیاز از طریق مراجعه به صورت‌های مالی شرکت‌های بورسی، یادداشت‌های توضیحی، گزارشات هیأت‌مدیره، بانک اطلاعاتی ره‌آورد نوین، سامانه کدال، تارنمای مرکز مدیریت پژوهش سازمان بورس و مرکز پردازش اطلاعات مالی ایران استخراج شده‌اند.

جامعه آماری پژوهش حاضر کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۳ تا ۱۴۰۲ است. با توجه به ماهیت متغیرهای پژوهش، انتخاب شرکت‌ها به صورت هدفمند و بر اساس چهار معیار زیر انجام شد؛ در ادامه ارتباط هر معیار با موضوع پژوهش و علت به‌کارگیری آن توضیح داده می‌شود:

۱- قرار داشتن در ده صنعت منتخب

علت: متغیرهای اصلی (حسابرسی مشترک و عدم تقارن اطلاعاتی) از محیط مقرراتی، فنی و ساختار هزینه‌های اطلاعاتی صنعت تأثیر می‌پذیرند. کنترل اثرات درون‌صنعتی، روایی درونی پژوهش را افزایش می‌دهد. صنایعی انتخاب شدند که حداقل دو شرکت فعال در کل دوره مورد بررسی داشته باشند تا امکان تشکیل «جفت‌شرکت» وجود داشته باشد.

۲- یکسان بودن سال مالی با سال تقویمی شمسی

علت: برای محاسبه عدم تقارن اطلاعاتی، از یک شاخص مبتنی بر نوسانات قیمت سهام و حجم معاملات استفاده می‌شود که به شاخص فاصله قیمتی^{۲۵} معروف است. این شاخص به صورت زیر محاسبه می‌شود:

$$IA = \frac{AP+BP}{2AP} - BP \times 100$$

که در رابطه بال، AP: میانگین بهترین قیمت پیشنهادی فروش^{۲۶} و BP: میانگین بهترین قیمت پیشنهادی خرید^{۲۷} است. اگرچه در فرمول نهایی عدم تقارن اطلاعاتی از متغیرهای بازده سهام و حجم معاملات به صورت مستقیم استفاده نمی‌شود، اما این دو متغیر، عوامل اصلی تأثیرگذار بر قیمت‌های bid و ask و در نتیجه، بر شاخص عدم تقارن اطلاعاتی هستند. به همین دلیل، برای اطمینان از مقایسه‌پذیری و دقت داده‌ها، همسان‌سازی سال مالی شرکت‌ها با سال تقویمی

ضروری است تا از هرگونه سوگیری فصلی ناشی از تفاوت در دوره‌های گزارشگری جلوگیری شود.

۳- پذیرش در بورس قبل از ۱۳۹۳ و تداوم حضور و معامله تا پایان ۱۴۰۲

علت: پژوهش به داده‌های پیوسته ده‌ساله نیاز دارد تا بتوان رفتار پویای متغیر میانجی (اظهارنظر مشروط) و متغیرهای مستقل وابسته را در مدل‌های پانلی بررسی کرد. حذف وقفه‌های معاملاتی یا دوره‌های عدم انتشار گزارش حسابرسی، نتایج را پایدارتر می‌کند.

۴- برخورداری از گزارش حسابرسی معتبر در تمام سال‌ها

علت: متغیر میانجی «اظهارنظر مشروط حسابرسی» از محتوای همین گزارش‌ها استخراج می‌شود؛ بنابراین وجود گزارش حسابرسی برای تمامی سنوات الزامی است.

بدین ترتیب، پس از اعمال محدودیت‌ها و حذف شرکت‌های فاقد شرایط، ۸۸ شرکت به‌عنوان نمونه نهایی باقی ماند.

- متغیر اظهارنظر مشروط حسابرسی

در این پژوهش از یک متغیر مجازی استفاده شده است: در هر سال برای هر شرکت مقدار «۱» در صورت وجود حداقل یک بند شرط در گزارش حسابرسی و مقدار «۰» در غیر این صورت ثبت گردید. بنابراین شرکت‌های دارای گزارش مقبول بی‌شرط نیز در نمونه حضور دارند و تنوع لازم برای تحلیل میانجی برقرار است.

- روش محاسبه و ساختار داده‌ها (تشکیل جفت شرکت)

برای کنترل بهتر تفاوت‌های بین‌صنعتی و هم‌زمان برخورداری از تعداد مشاهده کافی، از روش «داده‌های تابلویی زوج‌محور^{۲۸}» استفاده شد. مراحل کار به‌اختصار:

الف) در هر صنعت، تمام ترکیب‌های ممکن دو به دو از شرکت‌های نمونه تشکیل شد. تعداد جفت‌ها در هر صنعت با فرمول $n(n-1)/2$ محاسبه می‌شود (n = تعداد شرکت‌های آن صنعت). به‌عنوان مثال، در صنعت دارویی با ۲۰ شرکت، تعداد جفت‌ها $19 \times 20 = 190$ است.

ب) برای هر جفت (i, j) در هر سال t ، تفاضل یا نسبت متغیرهای اصلی و کنترلی بین دو شرکت محاسبه شد؛ به‌طور نمونه:

$$- \Delta \text{JAUD}_{it} = \text{JAUD}_{it} - \text{JAUD}_{jt} \text{ (متغیر حسابرسی مشترک)}$$

$$- \Delta \text{ASYM}_{it} = |\text{ASYM}_{it} - \text{ASYM}_{jt}| \text{ (شاخص عدم تقارن اطلاعاتی)}$$

$$- \Delta \text{QUAL}_{it} = \text{QUAL}_{it} - \text{QUAL}_{jt} \text{ (متغیر میانجی اظهارنظر مشروط)}$$

ج) از آنجا که بازه پژوهش ۱۰ سال است، تعداد کل مشاهدات برابر است با: 586×10 جفت \times سال برابر با ۵۸۶۰ مشاهده زوج- سال است.

نگاره (۱): تعداد مشاهددها به تفکیک صنایع

نام صنعت	تعداد شرکت‌های حاضر در صنعت	تعداد شرکت‌های نمونه نهایی	تعداد جفت-شرکت	تعداد کل مشاهدات زوج‌ها
اطلاعات و ارتباطات	۲	۰	۰	۰
حمل‌ونقل انبارداری و ارتباطات	۵	۴	۶	۶۰
دارویی	۲۹	۲۰	۱۹۰	۱۹۰۰
دستگاه‌های برقی	۸	۵	۱۰	۱۰۰
رایانه	۹	۴	۶	۶۰
سیمان آهک گچ	۳۳	۱۷	۱۳۶	۱۳۶۰
شیمیایی	۳۴	۱۴	۹۱	۹۱۰
فلزات اساسی	۲۶	۱۷	۱۳۶	۱۳۶۰
کاشی و سرامیک	۶	۵	۱۰	۱۰۰
مخابرات	۲	۲	۱	۱۰
جمع کل	۱۵۴	۸۸	۵۸۶	۵۸۶۰

در ادامه با توجه به مشخص شدن جامعه و بازه زمانی پژوهش بر اساس مطالعات المشتاوی و همکاران (۲۰۲۴)؛ الاسولی (۲۰۲۳) و سایر مطالعات صورت گرفته در ادبیات پژوهش از مدل‌های رگرسیونی زیر در ادامه پژوهش استفاده می‌شود.

برای بررسی فرضیه اول پژوهش از رابطه (۱) به صورت زیر استفاده می‌شود:

رابطه (۱)

$$IA_{(it+1)} = \beta_0 + \beta_1 \text{ Same Audit Firm}_{it} + \beta_2 \text{ Size}_{it} + \beta_3 \text{ LEV}_{it} + \beta_4 \text{ Growth}_{it} + \beta_5 \text{ Roa}_{it} + \varepsilon_{it}$$

این مدل به منظور آزمون فرضیه اول پژوهش استفاده می‌شود؛ یعنی بررسی اثر مستقیم حسابرسی مشترک^{۴۹} بر عدم تقارن اطلاعاتی^{۳۰}. متغیرهای کنترل (اندازه، اهرم مالی، فرصت رشد و سودآوری) نیز برای کنترل عوامل جانبی وارد مدل شده‌اند.

با عنایت به پیشینه پژوهش ارائه شده، انتخاب متغیرهای کنترلی در این مطالعه بر اساس یافته‌های تجربی مطالعات قبلی و اهمیت آن‌ها در تعیین عدم تقارن اطلاعاتی و اظهار نظر مشروط حسابرسی انجام گرفته است:

۱. **اندازه شرکت (Size)**: بر اساس مطالعه احمدزاده (۱۳۹۳) و حیدری-نژاد و نیک‌کار (۱۳۹۵)، اندازه شرکت یکی از عوامل مهم در تعیین نوع حسابرسی و کیفیت آن محسوب می‌شود. شرکت‌های بزرگ‌تر معمولاً دارای سیستم‌های اطلاعاتی بهتر و شفافیت بیشتری هستند که می‌تواند بر عدم تقارن اطلاعاتی تأثیر بگذارد.

۲. **اهرم مالی (LEV)**: احمدپور و همکاران (۱۳۸۹) نشان دادند که نسبت بدهی به دارایی تأثیر معناداری بر صدور گزارش مشروط دارد. این یافته اهمیت کنترل اهرم مالی را در مطالعات مرتبط با اظهار نظر حسابرسی تأیید می‌کند. همچنین، عبدالمولا (۲۰۲۰) نیز بر اهمیت شرایط

مالی شرکت در تعیین کیفیت حسابرسی تأکید کرده است.

۳. **فرصت رشد (Growth):** علیزاده و همکاران (۱۴۰۱) بر پیچیدگی‌های موجود در ارزیابی شرکت‌هایی با فرصت‌های رشد متفاوت اشاره کرده‌اند. این متغیر می‌تواند بر عدم قطعیت و در نتیجه عدم تقارن اطلاعاتی تأثیر بگذارد.

۴. **سودآوری (ROA):** آباد و همکاران (۲۰۱۷) نشان دادند که شرکت‌هایی با اظهار نظر مشروط، سطوح بالاتری از عدم تقارن اطلاعاتی را تجربه می‌کنند. عملکرد مالی شرکت (سودآوری) یکی از عوامل کلیدی در تعیین نوع اظهار نظر حسابرسان است. همچنین، فرساده‌شادباد و همکاران (۱۴۰۳) بر رابطه بین عملکرد مالی و عدم تقارن اطلاعاتی تأکید کرده‌اند.

مبنای علمی کنترل متغیرها: الاسولی (۲۰۲۳) و المشتای و همکاران (۲۰۲۴) که مبنای اصلی مدل‌سازی این پژوهش هستند، از همین متغیرهای کنترلی استفاده کرده‌اند. این انتخاب نه تنها امکان مقایسه یافته‌ها را فراهم می‌کند، بلکه از مشکل حذف متغیر مهم^{۳۱} نیز جلوگیری می‌نماید.

به منظور بررسی تأثیر حسابرسی مشترک را بر اظهار نظر مشروط حسابرسی رابطه ۲ مورد بررسی به شرح زیر مورد بررسی قرار می‌گیرد.

(رابطه ۲)

$$MAO_{(it)} = \beta_0 + \beta_1 \text{ Same Audit Firm}_{it} + \beta_2 \text{ Size}_{it} + \beta_3 \text{ LEV}_{it} + \beta_4 \text{ Growth}_{it} + \beta_5 \text{ Roa}_{it} + \varepsilon_{it}$$

این مدل برای بررسی اثر حسابرسی مشترک بر دریافت اظهار نظر مشروط حسابرسان^{۳۲} استفاده می‌شود و تأثیر غیرمستقیم از طریق اظهار نظر مشروط را می‌سنجد. در ادامه رابطه ۳ نشان می‌دهد که چگونه متغیر میانجی (اظهار نظر مشروط حسابرسان) بر عدم تقارن اطلاعاتی تأثیر می‌گذارد. حضور متغیر حسابرسی مشترک در رابطه (۳) به این دلیل است که ممکن است حسابرسی مشترک بر عدم تقارن اطلاعاتی اثر مستقیم داشته باشد. پس از برآورد مدل‌های فوق، از نتایج به دست آمده در آزمون سوئل استفاده می‌کنیم تا اثر میانجی اظهار نظر مشروط حسابرسی را بر رابطه بین حسابرسی مشترک و عدم تقارن اطلاعاتی مورد بررسی قرار دهیم.

(رابطه ۳):

$$IA_{(it+1)} = \beta_0 + \beta_1 MAO_{it} + \beta_2 \text{ Same Audit Firm}_{it} + \beta_3 \text{ Size}_{it} + \beta_4 \text{ LEV}_{it} + \beta_5 \text{ Growth}_{it} + \beta_6 \text{ Roa}_{it} + \varepsilon_{it}$$

در ادامه به بررسی متغیرهای پژوهش و نحوه اندازه‌گیری تک تک متغیرهای موجود در رابطه ۱ الی ۳ پرداخته شده است، که در جدول ۲ قابل مشاهده است.

نگاره (۲). تشریح نمادها و نحوه اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش

منبع	نحوه اندازه‌گیری و تعریف	متغیر	نماد
آباد و همکاران (۳۰۱۷)، بهجتی نیا و همکاران (۱۳۹۵)، پاکرام و یاسین مایل (۱۳۹۷)، ان‌درژان و تیورنی (۳۰۲۳)، طهری و نادری (۱۴۰۳)	متغیر مجازی: اگر دو شرکت که دارای خصوصیات مشابه (همان صنعت، اندازه نسبتاً یکسان و ...) هستند، توسط یک موسسه حسابرسی مشترک بررسی شده باشند=۱، در غیر اینصورت=۰	حسابرسی مشترک	Same Audit Firm
	میانگین قدر مطلق شاخص عدم تقارن سالیانه بین دو شرکت $IA = \left(\frac{AP-BP}{AP+BP} \right) \times 100$ که در رابطه بالا: AP، میانگین بهترین قیمت پیشنهادی فروش و BP، میانگین بهترین قیمت پیشنهادی خرید است. سپس، برای هر جفت شرکت (A و B) شاخص عدم تقارن اطلاعاتی آن جفت به صورت زیر محاسبه می‌شود: $IA_{(AP+BP)} = \frac{ ASY_A + ASY_B }{2}$ ابتدا شاخص عدم تقارن اطلاعاتی سالانه (ASY) را برای شرکت A و شرکت B جداگانه به دست می‌آوریم.	عدم تقارن اطلاعاتی	IA
	متغیر مجازی: اگر حداقل یکی از دو شرکت در جفت، گزارش حسابرسی مشروط دریافت کرده باشد=۱، در غیر اینصورت=۰	اظهار نظر مشروط حسابرِس (میانجی)	MAO
	بیشینه لگاریتم طبیعی ارزش بازار دارایی‌های هر دو شرکت عضو جفت در هر سال. نکته: در صورت وجود تجدید ارزیابی، برای اطمینان از صحت محاسبات، ارزش دارایی‌ها پس از تعدیل اثر تجدید ارزیابی و با استفاده از دارایی‌های خالص عملیاتی یا ارزش دفتری قبل از تجدید ارزیابی، مورد استفاده قرار می‌گیرد تا از هرگونه انحراف در مقایسه بین شرکت‌ها جلوگیری شود.	اندازه شرکت	Size Max
	بیشترین نسبت کل بدهی‌ها به مجموع دارایی‌ها در انتهای سال، انتخاب شده از بین دو شرکت جفت (یعنی اگر شرکت A دارای اهرم مالی ۰٫۳ و شرکت B دارای اهرم مالی ۰٫۵ باشد، مقدار ۰٫۵ انتخاب می‌شود)	اهرم مالی	LEV Max
	بیشترین نسبت سود قبل از بهره و مالیات (EBIT) به مجموع دارایی‌ها انتخاب شده از بین دو شرکت جفت در هر سال (یعنی اگر شرکت A دارای ROA برابر ۰٫۰۸ و شرکت B دارای ROA برابر ۰٫۱۲ باشد، مقدار ۰٫۱۲ انتخاب می‌شود). نکته: استفاده از EBIT به جای سود خالص برای محاسبه بازده دارایی‌ها، معیار دقیق‌تری از عملکرد عملیاتی شرکت بدون تأثیر ساختار سرمایه و مالیات فراهم می‌کند.	سودآوری	Roa Max
	بیشترین نسبت قیمت سهم به سود هر سهم (P/E) انتخاب شده از بین دو شرکت جفت در هر سال (منظور از دو شرکت جفت، دو شرکتی است که دارای ویژگی‌های مشابه نظیر تعلق به یک صنعت، اندازه نسبتاً یکسان و سایر خصوصیات مشترک هستند که برای مقایسه با یکدیگر جفت شده‌اند)؛ همچنین، اگر حداقل یکی از دو شرکت رشد بالا داشت=۱ و اگر حداقل یکی رشد پایین داشت=۰	فرصت رشد	Growth Max

بدین ترتیب، در این پژوهش آزمون فرضیه‌های پژوهش با استفاده از تحلیل رگرسیون چند متغیره انجام شده است. به منظور رفع مشکلاتی مانند ناهمسانی واریانس و خودهمبستگی باقیمانده‌های مدل، رگرسیون به روش خطای استاندارد مقاوم برآورد شده است. برای شناسایی هم‌خطی احتمالی بین متغیرهای مستقل نیز از عامل تورم واریانس استفاده شده است؛ به این صورت که اگر مقدار آزمون تورم واریانس کمتر از ۱۰ باشد، هم‌خطی شدیدی بین متغیرهای مستقل وجود ندارد. معنی‌داری کلی مدل با آماره F و معنی‌داری ضرایب متغیرهای مستقل با آماره t بررسی شده است.

همچنین استقلال باقیمانده‌ها با آزمون دوربین-واتسون ارزیابی شده است.

۴- یافته‌های پژوهش

در بخش آمار توصیفی، تجزیه و تحلیل داده‌ها با بکارگیری شاخص‌های مرکزی همچون؛ میانگین، میانه و شاخص‌های پراکندگی همانند؛ انحراف معیار، ضریب چولگی و ضریب کشیدگی انجام گرفته است. مقدار میانگین، متوسط داده‌ها را نشان می‌دهد. میانه، نشان دهنده این است که ۵۰٪ داده‌ها کمتر از عدد وسط مجموعه داده‌ها و ۵۰٪ داده‌ها بیشتر از عدد وسط مجموعه داده‌ها هستند. نزدیک بودن مقدار میانگین و میانه به یکدیگر، تقارن داده‌ها را نشان می‌دهد. انحراف معیار، پراکندگی را نشان می‌دهد و در نهایت، ضریب چولگی و کشیدگی شاخص تقارن داده‌ها و نشان دهنده وضعیت آنها نسبت به توزیع نرمال است. آمار توصیفی تحقیق حاضر به شرح جدول ۳ به صورت زیر است.

نگاره (۳). آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

بیشینه	کمینه	ضریب کشیدگی	ضریب چولگی	انحراف معیار	میانه	میانگین	متغیرهای تحقیق	
							نماد	عنوان
۱/۲۵۰	۰/۰۷۰	۱/۱۰۲	۰/۸۴۵	۰/۲۹۸	۰/۴۵۴	۰/۴۲۵	IA	عدم تقارن اطلاعاتی
۹/۵۱۰	۵/۶۶۰	۰/۱۹۰	۰/۷۲۹	۰/۷۲۴	۷/۰۰۲	۷/۱۱۶	SIZE-MAX	اندازه
۱/۳۴۰	۰/۰۴۰	۰/۷۶۹	۰/۲۷۳	۰/۱۷۷	۰/۶۰۱	۰/۶۰۲	LEV-MAX	اهرم مالی
۰/۷۱۰	-۰/۱۳۰	-۰/۴۱۷	۰/۳۶۲	۰/۱۶۰	۰/۲۸۲	۰/۲۹۱	ROA-MAX	سودآوری

منبع: محاسبات تحقیق

بر اساس نتایج آمار توصیفی ارائه شده، متغیر عدم تقارن اطلاعاتی با میانگین ۰/۴۲۵ و انحراف معیار ۰/۲۹۸ دارای پراکندگی نسبتاً متوسطی است و ضریب چولگی مثبت ۰/۸۴۵ نشان دهنده کشیدگی توزیع به سمت راست می‌باشد. متغیر اندازه با میانگین ۷/۱۱۶ و انحراف معیار ۰/۷۲۴ از پراکندگی کمتری برخوردار است. اهرم مالی با میانگین ۰/۶۰۲ و انحراف معیار ۰/۱۷۷ دارای توزیع نسبتاً متقارن و پراکندگی کمی است (ضریب چولگی ۰/۲۷۳). در مقابل، متغیر سودآوری با میانگین ۰/۲۹۱ و ضریب کشیدگی منفی ۰/۴۱۷- نشان دهنده توزیع پهن تر از حد نرمال و وجود مقادیر منفی در داده‌ها (کمینه ۰/۱۳۰-) است. به طور کلی، تمامی متغیرها دارای ضرایب چولگی و کشیدگی در محدوده قابل قبول برای تحلیل‌های آماری هستند.

نگاره (۴). آمار توصیفی (فراوانی متغیرهای مجازی تحقیق)

درصد فراوانی		فراوانی		تعداد نمونه	متغیرهای تحقیق	
۱	۰	۱	۰		نماد	عنوان
۰/۰۵۸	۰/۹۴۲	۳۳۷	۵۵۲۳	۵۸۶۰	SAME AUDIT	حسابرس مشترک
۰/۵۰۹	۰/۴۹۱	۲۹۸۳	۲۸۷۷	۵۸۶۰	MAO	اظهار نظر مشروط حسابرس
۰/۴۰۹	۰/۵۹۱	۲۳۹۷	۳۴۶۳	۵۸۶۰	HIGH GROWTH	فرصت‌های رشد بالا
۰/۴۱۱	۰/۵۸۹	۲۴۱۱	۳۴۴۹	۵۸۶۰	LOW GROWTH	فرصت‌های رشد پایین

منبع: محاسبات تحقیق

نتایج فراوانی متغیرهای مجازی نشان می‌دهد که اکثریت قریب به اتفاق شرکت‌های نمونه از حسابرسی واحد استفاده کرده‌اند و تنها ۳۳۷ مشاهده از ۵۸۶۰ مشاهده مربوط به شرکت‌هایی است که از حسابرسی مشترک بهره‌مند شده‌اند. این امر ممکن است به دلیل الزامات قانونی خاص یا سیاست‌های داخلی برخی شرکت‌های بزرگ در صنایع مختلف مانند مخابرات، فلزات اساسی و شیمیایی باشد. در خصوص اظهار نظر حسابرسی، توزیع تقریباً مساوی بین اظهار نظرهای مشروط و غیر مشروط وجود دارد که این تنوع برای بررسی تأثیر این متغیر ضروری است. همچنین، متغیرهای مربوط به فرصت‌های رشد نیز توزیع متعادلی دارند که تحت تأثیر نوع صنعت قرار می‌گیرد؛ به طوری که صنایع فناوری محور مانند اطلاعات و ارتباطات، رایانه و دارویی بیشتر در گروه رشد بالا، و صنایع سنتی مانند سیمان، کاشی و سرامیک بیشتر در گروه رشد پایین قرار می‌گیرند.

نگاره (۵). آزمون ایستایی متغیرهای تحقیق

عنوان متغیرهای پژوهش	آزمون مانایی		آزمون همگرایی	
	آماره (ADF)	معناداری	نتیجه	آماره تاو
حسابرس مشترک	-۳۰/۰۵۰	۰/۰۰۰۰	پایا	-۳۰/۵۲۷
عدم تقارن اطلاعاتی	-۵/۵۰۴	۰/۰۰۰۰	پایا	-۸/۳۳۶
اظهار نظر مشروط حسابرسی	-۶/۹۰۱	۰/۰۰۰۰	پایا	-۷/۷۹۰
اندازه	-۵/۴۵۲	۰/۰۰۰۰	پایا	-۵/۶۱۰
اهرم مالی	-۶/۷۳۰	۰/۰۰۰۰	پایا	-۷/۰۳۹
سودآوری	-۶/۷۷۳	۰/۰۰۰۰	پایا	-۶/۵۵۳
فرصت‌های رشد بالا	-۸/۱۵۵	۰/۰۰۰۰	پایا	-۸/۰۲۵
فرصت‌های رشد پایین	-۶/۷۵۴	۰/۰۰۰۰	پایا	-۷/۷۴۶

منبع: محاسبات تحقیق

بر اساس نتایج جدول ۵، تمامی متغیرهای تحقیق شامل حسابرسی مشترک، عدم تقارن اطلاعاتی، نظر مشروط حسابرسی، اندازه، اهرم مالی، سودآوری، نرخ رشد رسمی زیاد و نرخ رشد پایین در هر دو آزمون لوین- لین- چو و آزمون هریس-تزالیس دارای سطح معناداری ۰/۰۰۰/۰ هستند که کمتر از سطح خطای ۵ درصد می‌باشد. این نتایج نشان می‌دهد که فرضیه صفر مبنی بر وجود ریشه واحد (عدم ایستایی) رد می‌شود. بنابراین، تمامی متغیرهای مورد بررسی در این تحقیق دارای ایستایی هستند و از ریشه واحد برخوردار نیستند. این موضوع اهمیت زیادی دارد زیرا ایستایی متغیرها پیش فرضی اساسی برای انجام تحلیل‌های رگرسیونی معتبر محسوب می‌شود. عدم ایستایی متغیرها می‌تواند منجر به رگرسیون کاذب و نتایج نادرست شود، بنابراین تأیید ایستایی همه متغیرها امکان انجام تحلیل‌های آماری قابل اعتماد و استنباط‌های معتبر از نتایج را فراهم می‌کند.

نگاره (۶). آزمون‌های پیش‌نیاز رگرسیون چند متغیره

نتیجه همسانی واریانس‌ها	نتایج آزمون		مدل تحقیق
	معناداری	آماره F	
رد همسانی واریانس‌ها	۰/۰۰۰	۹۷/۶۲۶	مدل شماره ۱ (فرضیه اول)
رد همسانی واریانس‌ها	۰/۰۰۰	۸۳/۱۳۳	مدل شماره ۳ (فرضیه دوم)

منبع: محاسبات تحقیق

نتایج جدول ۶ مربوط به آزمون‌های پیش‌نیاز رگرسیون چند متغیره را نشان می‌دهد که شامل دو مدل تحقیق است. در مدل شماره ۱ (فرضیه اول)، سطح معناداری آزمون ۰/۰۰۰/۰ و آماره F برابر ۶۷۶/۹۷ است. همچنین در مدل شماره ۳ (فرضیه دوم)، سطح معناداری آزمون ۰/۰۰۰/۰ و آماره F برابر ۱۳۶/۸۳ می‌باشد. هر دو مدل دارای سطح معناداری کمتر از ۰۵/۰ هستند که نشان‌دهنده رد فرضیه صفر و معناداری مدل‌های رگرسیونی است. نتیجه همسانی واریانس‌ها نیز در هر دو مدل رد شده است، که بیانگر وجود ناهمسانی واریانس در داده‌هاست. این موضوع نشان می‌دهد که واریانس باقیمانده‌ها در سطوح مختلف متغیرهای مستقل ثابت نیست. با این حال، این مسئله قابل حل است و با استفاده از روش‌های تصحیح ناهمسانی واریانس مانند استفاده از خطاهای استاندارد مقاوم، می‌توان نتایج قابل اعتمادی به دست آورد. معناداری بالای آماره F در هر دو مدل تأیید می‌کند که متغیرهای مستقل قدرت تبیین‌کنندگی مناسبی برای متغیر وابسته دارند.

نگاره (۷). نتایج آزمون ضریب همبستگی پیرسون

متغیرهای پژوهش	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸
1 Same_Audit	۱/۰۰۰ ---							
۲ IA	-۰/۰۲۱ (۰/۱۱۰)	۱/۰۰۰ ---						
۳ MAO	۰/۰۲۷ (۰/۰۳۸)	-۰/۰۲۴ (۰/۰۶۸)	۱/۰۰۰ ---					
۴ SIZE_MAX	۰/۰۴۱ (۰/۰۰۲)	-۰/۳۲۳ (۰/۰۰۰)	۰/۱۵۵ (۰/۰۰۰)	۱/۰۰۰ ---				
۵ LEV_MAX	-۰/۰۳۲ (۰/۰۱۵)	۰/۱۵۷ (۰/۰۰۰)	۰/۰۰۷ (۰/۰۰۰)	-۰/۳۰۱ (۰/۰۰۰)	۱/۰۰۰ ---			
۶ ROA_MAX	۰/۰۴۴ (۰/۰۰۱)	-۰/۲۰۴ (۰/۰۰۰)	-۰/۱۹۶ (۰/۰۰۰)	۰/۱۹۵ (۰/۰۰۰)	-۰/۴۵۸ (۰/۰۰۰)	۱/۰۰۰ ---		
۷ HIGH_GROWTH	-۰/۰۵۸ (۰/۰۰۰)	۰/۱۰۵ (۰/۰۰۰)	۰/۰۸۵ (۰/۰۰۰)	-۰/۰۶۳ (۰/۰۰۰)	۰/۰۷۵ (۰/۰۰۰)	-۰/۱۸۲ (۰/۰۰۰)	۱/۰۰۰ ---	
۸ LOW_GROWTH	۰/۰۵۷ (۰/۰۰۰)	۰/۰۳۱ (۰/۰۱۹)	۰/۰۸۴ (۰/۰۰۰)	۰/۰۳۴ (۰/۰۰۹)	۰/۰۹۷ (۰/۰۰۰)	-۰/۰۲۲ (۰/۰۸۷)	-۰/۳۲۴ (۰/۰۰۰)	۱/۰۰۰ ---

(سطح معناداری)

منبع: محاسبات تحقیق

ماتریس همبستگی پیرسون نشان می‌دهد که بین متغیرهای اصلی پژوهش روابط معناداری وجود دارد. همبستگی بین حسابرسی مشترک و اظهارنظر مشروط برابر با ۰,۰۹۱ و معنادار است که این رابطه مثبت نشان می‌دهد شرکت‌هایی که از حسابرسی مشترک استفاده می‌کنند، احتمال بیشتری برای دریافت اظهارنظر مشروط دارند. این امر می‌تواند به دلیل دقت و محافظه‌کاری بیشتر حسابرسان در شرایط حسابرسی مشترک و یا پیچیدگی بالاتر شرکت‌هایی که از این نوع حسابرسی استفاده می‌کنند، باشد. همچنین، همبستگی مثبت و معنادار ۰,۰۲۷ بین اندازه شرکت و حسابرسی مشترک نشان می‌دهد که شرکت‌های بزرگ‌تر تمایل بیشتری به استفاده از حسابرسی مشترک دارند. رابطه منفی و معنادار ۰,۲۰۱ بین اهرم مالی و بازده دارایی‌ها نیز انتظار نظری را تأیید می‌کند که شرکت‌های با اهرم مالی بالاتر معمولاً بازدهی کمتری دارند. نکته قابل توجه دیگر، همبستگی مثبت و معنادار ۰,۱۰۴ بین اظهارنظر مشروط و عدم تقارن اطلاعاتی است که نشان می‌دهد صدور اظهارنظر مشروط با افزایش عدم تقارن اطلاعاتی همراه است. این یافته با تئوری‌های موجود مطابقت دارد که اظهارنظر مشروط نشانه‌ای از وجود مشکلات احتمالی در گزارش‌های مالی است و موجب افزایش نگرانی‌های سرمایه‌گذاران می‌شود. همچنین، عدم وجود همبستگی‌های بالا (بیشتر از ۰,۸) بین متغیرها نشان می‌دهد که مشکل جدی هم‌خطی چندگانه در مدل وجود ندارد و می‌توان به نتایج رگرسیون اعتماد کرد. روابط مشاهده شده بین متغیرهای کنترلی نیز منطقی بوده و با انتظارات نظری سازگار است.

نگاره (۸). بررسی وجود اثرات ثابت در مدل نخست تحقیق

نوع آزمون	آماره	معناداری	نتیجه
آزمون F لیمر	۲/۰۲۶	۰/۰۰۰	وجود اثرات ثابت
آزمون هاسمن	۱۲۳/۱۴۱	۰/۰۰۰	غیر تصادفی بودن اثرات ثابت

منبع: محاسبات تحقیق

نتایج جدول ۸ نشان می‌دهد که برای تعیین نوع مدل مناسب (اثرات ثابت یا تجمیعی) دو آزمون اساسی انجام شده است. آزمون F لیمر با آماره ۲/۰۲۶ و سطح معناداری ۰۰۰/۰ نشان می‌دهد که این آماره در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار است. همچنین آزمون هاسمن با آماره ۱۲۳/۱۴۱ و سطح معناداری ۰۰۰/۰ نیز معناداری را تأیید می‌کند. بنابراین، مدل اثرات ثابت برای تحلیل فرضیه اول تحقیق مناسب‌تر است.

نگاره (۹). بررسی مدل نخست تحقیق

عنوان متغیرهای پژوهش	نتایج متغیرهای تحقیق		
	ضریب	آماره t	معناداری
عرض از میدا	۲/۴۱۰	۲۱/۰۶۲	۰/۰۰۰
حسابرس مشترک	-۰/۰۶۲	-۲/۰۳۶	۱/۰۰۷
اندازه	-۰/۲۵۰	-۱۶/۷۵۷	۱/۱۱۰
اهرم مالی	۰/۰۲۹	۰/۶۵۳	۱/۳۶۱
سودآوری	-۰/۲۲۸	-۴/۸۲۳	۱/۳۰۸
فرصت‌های رشد بالا	۰/۰۷۴	۶/۰۴۴	۱/۱۶۵
فرصت‌های رشد پایین	۰/۰۳۴	۳/۱۳۳	۱/۱۴۶
آزمون F	۳/۸۴۵		۰/۰۰۰
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۳۰۱	آماره دوربین واتسون	۱/۸۵۳

منبع: محاسبات تحقیق

جدول ۹ نتایج برآورد مدل اول تحقیق را نشان می‌دهد که به بررسی تأثیر حسابرسی مشترک بر اظهار نظر مشروط حسابرسان می‌پردازد. آماره F برابر ۳/۸۴۵ با سطح معناداری ۰/۰۰۰۰ نشان می‌دهد که مدل به طور کلی معنادار است و ضریب تعیین تعدیل شده ۰/۳۰۱ بیانگر این است که حدود ۳۰ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل تبیین می‌شود. نتایج نشان می‌دهد که متغیر حسابرسی مشترک دارای ضریب منفی ۰/۱۶۲- و سطح معناداری ۰/۰۹۲ است که در سطح اطمینان ۹۰ درصد معنادار می‌باشد. این نتیجه نشان می‌دهد که حسابرسی مشترک تأثیر منفی بر احتمال صدور نظر مشروط دارد، به عبارت دیگر، شرکت‌هایی که از حسابرسی مشترک استفاده می‌کنند، احتمال کمتری برای دریافت نظر مشروط دارند. از میان متغیرهای کنترلی، اندازه شرکت و سودآوری دارای تأثیر منفی و معنادار هستند، در حالی که متغیرهای نرخ رشد بالا و پایین تأثیر مثبت و معناداری دارند. بدین ترتیب، نتایج بدست آمده از جدول فوق نشان می‌دهد که متغیر حسابرسی مشترک تأثیری منفی و معنادار بر عدم تقارن اطلاعاتی به عنوان متغیر وابسته تحقیق داشته است (با توجه به اینکه مقدار آماره t و سطح معناداری بدست آمده به ترتیب برابر با ۲/۰۳۶- و ۰/۰۴۲ بوده است). نتیجه بدست آمده نشان می‌دهد که انتخاب موسسه حسابرسی مشترک تأثیری منفی بر عدم تقارن اطلاعاتی داشته و بدان معناست که در صورت وجود حسابرسان مشترک در جفت-شرکت مورد بررسی، از میزان عدم تقارن اطلاعاتی شرکت‌های نمونه به شکل معناداری کاسته شده است و بالعکس. نتیجه بدست آمده در این بخش بیانگر آن است که فرضیه نخست تحقیق مبنی بر اینکه انتخاب موسسه حسابرسی مشترک، بر عدم تقارن اطلاعاتی شرکت تأثیر معناداری می‌گذارد، در سطح اطمینان ۹۵٪ مورد تایید قرار می‌گیرد.

نگاره (۱۰). بررسی اثر حسابرسی مشترک بر اظهار نظر مشروط حسابرسی

عنوان متغیرهای پژوهش	نتایج متغیرهای تحقیق		
	ضریب	آماره t	معناداری
عرض از مبدا	-۴/۰۴۸	-۱۱/۶۱۲	۰/۰۰۰
حسابرسی مشترک	۰/۲۷۴	۲/۲۹۲	۰/۰۲۲
اندازه	۰/۶۱۹	۱۴/۸۳۷	۰/۰۰۰
اهرم مالی	۰/۲۴۸	۱/۳۶۶	۰/۱۷۲
سودآوری	-۲/۸۴۹	-۱۴/۱۳۹	۰/۰۰۰
فرصت‌های رشد بالا	۰/۴۱۱	۶/۷۹۱	۰/۰۰۰
فرصت‌های رشد پایین	۰/۴۴۳	۷/۴۰۳	۰/۰۰۰
آزمون LR	۵۵۷/۵۱۵		۰/۰۰۰
ضریب مک فادن	۰/۰۶۹		

منبع: محاسبات تحقیق

جدول ۱۰ نتایج مدل دوم تحقیق را ارائه می‌دهد که معادله $MAO_{(it+1)}$ را بررسی می‌کند. این مدل به بررسی تأثیر اظهار نظر مشروط حسابرسی در دوره جاری بر اظهار نظر مشروط در دوره آتی می‌پردازد. آماره LR برابر ۵۵۷/۵۱۵ با سطح معناداری ۰/۰۰۰ نشان می‌دهد که مدل از نظر آماری معنادار است و ضریب تعیین ۰/۰۶۹ بیانگر قدرت تبیین‌کنندگی نسبتاً پایین مدل است. متغیر حسابرسی مشترک در این مدل دارای ضریب ۰/۱۳۴ و سطح معناداری ۰/۰۳۲ است که نشان می‌دهد تأثیر مثبت و معناداری بر احتمال صدور نظر مشروط در دوره بعد دارد. این نتیجه جالب توجه است زیرا در مدل قبلی تأثیر منفی مشاهده شد. از سوی دیگر، متغیر اندازه شرکت تأثیر منفی و معنادار دارد، در حالی که متغیرهای نرخ رشد بالا و پایین همچنان تأثیر مثبت و معناداری نشان می‌دهند. آماره دوربین-واتسون ۱/۸۸۶ نشان می‌دهد که مشکل خودهمبستگی جدی در مدل وجود ندارد.

نگاره (۱۱). نتایج بررسی نوع مدل در بررسی تأثیر اظهار نظر مشروط

حسابرسی بر عدم تقارن اطلاعاتی

نوع آزمون	آماره	معناداری	نتیجه
آزمون F لیمر	۲/۰۲۶	۰/۰۰۰	وجود اثرات ثابت
آزمون هاسمن	۲۴۳/۵۶۴	۰/۰۰۰	غیر تصادفی بودن اثرات ثابت

منبع: محاسبات تحقیق

جدول ۱۱ نتایج آزمون‌های تشخیصی برای انتخاب مدل مناسب تحلیل فرضیه دوم تحقیق را نشان می‌دهد. آزمون F لیمر با آماره ۲/۰۶۶ و سطح معناداری ۰/۰۰۰ آزمون هاسمن با آماره ۲۴۳/۵۶۴ و سطح معناداری ۰/۰۰۰ هر دو معنادار هستند. این نتایج نشان می‌دهد که مدل اثرات ثابت نسبت به مدل تجمیعی مناسب‌تر است. نتیجه‌گیری از این آزمون‌ها این است که برای

بررسی تأثیر اظهار نظر مشروط حسابر بر عدم تقارن اطلاعاتی، باید از مدل اثرات ثابت استفاده کرد. این انتخاب اهمیت دارد زیرا در نظر گیری اثرات فردی شرکت‌ها منجر به برآوردهای دقیق‌تر و قابل اعتمادتری خواهد شد.

نگاره (۱۲). نتایج تأثیر اظهار نظر مشروط حسابر بر عدم تقارن اطلاعاتی

عنوان متغیرهای پژوهش	نتایج متغیرهای تحقیق		
	ضریب	آماره t	معناداری
عرض از مبدا	۲/۲۹۵	۱۹/۸۹۲	۰/۰۰۰
اظهار نظر مشروط حسابر	۰/۰۷۰	۵/۰۱۱	۰/۰۰۰
حسابرس مشترک	-۰/۰۶۴	-۲/۰۹۶	۰/۰۳۶
اندازه	-۰/۲۲۹	-۱۶/۰۱۵	۰/۰۰۰
اهرم مالی	۰/۰۲۲	۰/۴۹۱	۰/۶۲۳
سودآوری	-۰/۲۱۷	-۴/۵۸۶	۰/۰۰۰
فرصت‌های رشد بالا	۰/۰۷۶	۶/۲۸۱	۰/۰۰۰
فرصت‌های رشد پایین	۰/۰۳۵	۳/۰*۱۹	۰/۰۰۱
آزمون F	۳/۹۵۳		
ضریب تعیین	۰/۳۰۷	آماره دوربین واتسون	۱/۸۵۶

منبع: محاسبات تحقیق

جدول ۱۲ نتایج مدل سوم تحقیق را ارائه می‌دهد که به بررسی تأثیر اظهار نظر مشروط حسابر بر عدم تقارن اطلاعاتی می‌پردازد. آماره F برابر ۳/۹۵۳ با سطح معناداری ۰/۰۰۰ نشان می‌دهد که مدل به طور کلی معنادار است و ضریب تعیین تعدیل شده ۳۰۷/۰ بیانگر قدرت تبیین‌کنندگی مناسب مدل است. نتایج کلیدی این مدل نشان می‌دهد که متغیر اظهار نظر مشروط حسابر دارای ضریب مثبت ۰/۳۰۷ و سطح معناداری ۰/۰۰۰ است که تأثیر مثبت و معناداری بر عدم تقارن اطلاعاتی دارد. این یعنی زمانی که حسابرس اظهار نظر مشروط می‌کند، عدم تقارن اطلاعاتی افزایش می‌یابد. متغیر حسابرسی مشترک دارای ضریب منفی ۰/۰۶۴- و سطح معناداری ۰/۰۳۶ است که نشان می‌دهد حسابرسی مشترک تأثیر منفی بر عدم تقارن اطلاعاتی دارد و به کاهش آن کمک می‌کند. از میان متغیرهای کنترلی، اندازه شرکت تأثیر منفی، سودآوری تأثیر منفی، و متغیرهای نرخ رشد تأثیر مثبت و معناداری بر عدم تقارن اطلاعاتی دارند. نگاره (۱۳). نتایج آزمون سوئل در خصوص نقش میانجی متغیر اظهار نظر مشروط حسابر

نوع آزمون	مقادیر مدل اول		مقادیر مدل دوم		نتایج آزمون		نتیجه
	Sa	a	Sb	b	آماره آزمون	سطح معناداری	
آزمون سوئل	۰/۱۱۹	۰/۲۷۴	۰/۰۱۴	۰/۰۷۰	۲/۰۸۴	۰/۰۳۷	تأیید اثر میانجی اظهار نظر مشروط حسابر

منبع: محاسبات تحقیق

جدول ۱۳ نتایج آزمون سو بل را نشان می‌دهد که برای بررسی نقش میانجی اظهار نظر مشروط حسابرس در رابطه بین حسابرسی مشترک و عدم تقارن اطلاعاتی استفاده شده است. بدین ترتیب، نتایج نشان می‌دهد که مقدار آماره t و سطح معناداری بدست آمده از این آزمون به ترتیب برابر با $۲/۰۸۴$ و $۰/۰۳۷$ می‌باشد که به معنای تایید اثر میانجی متغیر اظهار نظر مشروط حسابرس بر رابطه بین حسابرس مشترک و عدم تقارن اطلاعاتی است. این نتیجه بیانگر آن است که اظهار نظر مشروط حسابرس، به شکل غیر مستقیم نیز تاثیری معنادار بر رابطه بین حسابرس مشترک و عدم تقارن اطلاعاتی داشته است. مطابق این نتیجه فرضیه دوم تحقیق مبنی بر اینکه اظهار نظر مشروط حسابرس بر رابطه بین انتخاب موسسه حسابرسی مشترک و عدم تقارن اطلاعاتی شرکت اثر میانجی معناداری می‌گذارد، در سطح اطمینان ۹۵% مورد تایید قرار می‌گیرد (رد نمی‌شود).

۵- بحث و نتیجه‌گیری

این پژوهش با هدف پر کردن شکاف مهم موجود در ادبیات مالی و حسابداری، به بررسی نقش میانجی اظهار نظر مشروط حسابرس در رابطه بین حسابرسی مشترک و عدم تقارن اطلاعاتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته است. پژوهش حاضر از لحاظ هدف، کاربردی است زیرا نتایج آن می‌تواند مورد استفاده طیف وسیعی از استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی قرار گیرد. از نظر ماهیت و روش، این پژوهش در حوزه توصیفی-همبستگی قرار می‌گیرد و روش آن از نوع علی پس از وقوع محسوب می‌شود. جامعه آماری پژوهش شامل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در ده صنعت منتخب طی دوره زمانی سال‌های ۱۳۹۳ تا ۱۴۰۲ می‌باشد. نمونه نهایی پژوهش شامل ۸۸ شرکت است که به روش هدفمند انتخاب شده‌اند. علی‌رغم وجود مطالعات قابل توجه در زمینه ارتباط مستقیم بین حسابرسی مشترک و عدم تقارن اطلاعاتی، مکانیسم‌های پیچیده انتقال اثر از طریق واسطه‌های کلیدی مانند اظهار نظر حسابرس کمتر مورد توجه قرار گرفته بود. یافته‌های این پژوهش چندین مشارکت نظری و کاربردی به ادبیات موجود ارائه می‌دهد.

نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش نشان داد که حسابرسی مشترک تأثیر منفی و معناداری بر عدم تقارن اطلاعاتی دارد. این یافته با استدلال نظری مطرح شده توسط گرد و کردستانی (۱۳۹۵) همخوانی دارد که بیان می‌کنند دو مجموعه شواهد حسابرسی، اطلاعات بیشتری نسبت به یک مجموعه فراهم می‌کند. همچنین، نتایج با یافته‌های الاسولی (۲۰۲۳) همسو است که تأثیر منفی معنادار حسابرسی مشترک بر عدم تقارن اطلاعاتی را نشان داده بود. این یافته‌ها تأیید می‌کند که حضور بیش از یک موسسه حسابرسی به طور همزمان، موجب افزایش کیفیت افشای اطلاعات، کاهش مدیریت سود و در نتیجه کاهش عدم تقارن اطلاعاتی می‌شود. مهم‌ترین یافته این پژوهش مربوط به آزمون فرضیه دوم است که نقش میانجی اظهار نظر مشروط حسابرس در رابطه بین حسابرسی مشترک و عدم تقارن اطلاعاتی را تأیید می‌کند. این یافته جدید، مکانیسم

انتقال اثر حسابرسی مشترک بر عدم تقارن اطلاعاتی را آشکار می‌سازد. حسابرسی مشترک از طریق افزایش احتمال صدور اظهار نظر مشروط (به دلیل استقلال بیشتر حسابرسان و بررسی دقیق‌تر) منجر به کاهش عدم تقارن اطلاعاتی می‌شود. این نتیجه با چارچوب نظری تئوری سیگنال سازگار است که براساس آن، صدور اظهار نظر مشروط به عنوان سیگنالی برای بازار عمل می‌کند و اطلاعات پنهان را آشکار می‌سازد.

نتایج این پژوهش در تضاد با یافته‌های جاسم (۲۰۲۲) قرار دارد که رابطه منفی بین حسابرسی مشترک و اظهار نظر حسابرس را گزارش کرده بود. این تفاوت ممکن است ناشی از تفاوت‌های زمین‌های، قانونی و فرهنگی بین بازارهای سرمایه باشد. در محیط اقتصادی ایران، به نظر می‌رسد حسابرسی مشترک به افزایش استقلال حسابرسان و در نتیجه افزایش احتمال صدور اظهار نظر مشروط در صورت وجود تحریف با اهمیت منجر می‌شود. یافته‌های پژوهش همچنین با دیدگاه عبدالمولا (۲۰۲۰) مطابقت دارد که کیفیت حسابرسی مشترک را وابسته به سه عامل شایستگی، استقلال و شهرت حسابرس می‌داند. در این پژوهش نیز مشخص شد که استقلال بیشتر حسابرسان در حسابرسی مشترک، از طریق افزایش احتمال صدور اظهار نظر مشروط در صورت لزوم، به کاهش عدم تقارن اطلاعاتی کمک می‌کند. نتایج این پژوهش دیدگاه آلاسی (۲۰۱۵) را نیز تأیید می‌کند که حسابرسی مشترک را دارای پتانسیل بالقوه برای حفاظت از استقلال حسابرسی می‌داند. در واقع، یافته‌های ما نشان می‌دهد که این استقلال بیشتر منجر به اظهار نظرهای حرفه‌ای‌تر و در نتیجه کاهش عدم تقارن اطلاعاتی می‌شود.

پژوهش حاضر همچنین با مطالعه المشتاوی و همکاران (۲۰۲۴) همسو است که نشان دادند حسابرسی مشترک با فراهم کردن مکانیزمی برای نظارت متقابل و بهبود اثربخشی اظهار نظر حسابرسان، به بهبود کیفیت حسابرسی کمک می‌کند. نتایج پژوهش ما این مکانیسم را تأیید می‌کند و نشان می‌دهد که حسابرسی مشترک از طریق افزایش احتمال صدور اظهار نظر مشروط در صورت وجود تحریف با اهمیت، منجر به کاهش عدم تقارن اطلاعاتی می‌شود. یافته‌های این پژوهش با تئوری سیگنال که توسط درویش و بنی‌مهد (۱۴۰۰) مطرح شده است، همخوانی دارد. براساس این تئوری، شرکت‌ها از سیگنال‌های مختلفی برای انتقال کیفیت خود به ذینفعان خارجی استفاده می‌کنند. در این زمینه، انتخاب حسابرسی مشترک نشان‌دهنده تعهد شرکت به انتشار صورت‌های مالی با کیفیت بالا است و صدور اظهار نظر مشروط در صورت وجود تحریف با اهمیت، سیگنالی قوی برای بازار سرمایه ارسال می‌کند که منجر به کاهش عدم تقارن اطلاعاتی می‌شود. این پژوهش همچنین تأیید می‌کند که اگرچه حسابرسی مشترک ممکن است هزینه‌های حسابرسی را افزایش دهد، اما منافع آن در قالب کاهش عدم تقارن اطلاعاتی قابل توجه است. این یافته با دیدگاه پاکمرام و یاسمن‌مایان (۱۳۹۷) همسو است که بیان می‌کنند حسابرسی مشترک می‌تواند به افزایش شفافیت و اعتماد بین سرمایه‌گذاران و سهامداران کمک کند. یافته‌های این پژوهش همچنین شواهدی در تأیید دیدگاه بهبهانی‌نیا و همکاران (۱۳۹۵) ارائه می‌دهد که معتقدند حسابرسی مشترک می‌تواند نگرانی‌های مربوط به تضاد منافع را کاهش داده و به افزایش

اعتبار گزارش‌های مالی کمک کند. مطالعه حاضر نشان می‌دهد که این افزایش اعتبار از طریق مکانیسم صدور اظهارنظر مشروط در صورت لزوم اتفاق می‌افتد.

این پژوهش چندین پیامد عملی مهم برای قانون‌گذاران، مدیران، حساب‌رسان و سرمایه‌گذاران دارد. برای قانون‌گذاران، این یافته‌ها پیشنهاد می‌کند که تشویق یا الزام به حسابرسی مشترک، به ویژه برای شرکت‌های بزرگ یا صنایع حساس، می‌تواند به بهبود شفافیت بازار سرمایه کمک کند. برای مدیران، این نتایج نشان می‌دهد که انتخاب داوطلبانه حسابرسی مشترک می‌تواند سیگنالی مثبت به بازار ارسال کند و اعتماد سرمایه‌گذاران را افزایش دهد. برای حساب‌رسان، این یافته‌ها اهمیت استقلال و اظهارنظر حرفه‌ای را برجسته می‌کند. برای سرمایه‌گذاران، این نتایج نشان می‌دهد که شرکت‌هایی با حسابرسی مشترک احتمالاً محیط اطلاعاتی شفاف‌تری دارند. برای پژوهش‌های آتی، پیشنهاد می‌شود که تأثیر ترکیب حساب‌رسان مشترک (مانند دو موسسه بزرگ در مقابل یک موسسه بزرگ و یک موسسه کوچک) بر عدم تقارن اطلاعاتی بررسی شود. همچنین، مطالعات آینده می‌توانند تأثیر حسابرسی مشترک بر سایر جنبه‌های کیفیت اطلاعات مالی مانند محافظه‌کاری، قابلیت مقایسه و به موقع بودن را بررسی کنند. پژوهش‌های آتی همچنین می‌توانند تأثیر تغییرات در مقررات و قوانین حسابرسی بر اثربخشی حسابرسی مشترک را مورد بررسی قرار دهند. به طور کلی، این پژوهش شواهد جدیدی درباره مکانیسم‌های انتقال اثر حسابرسی مشترک بر عدم تقارن اطلاعاتی ارائه می‌دهد و نقش کلیدی اظهارنظر مشروط حساب‌رسان را در این فرآیند آشکار می‌سازد. این یافته‌ها به درک بهتر از چگونگی تأثیر ساختارهای حسابرسی بر محیط اطلاعاتی شرکت‌ها کمک می‌کند و می‌تواند به طراحی سیاست‌ها و مقررات مؤثرتر برای بهبود شفافیت در بازارهای سرمایه کمک نماید.

ملاحظات اخلاقی

نویسندگان از ساخت داده‌ها، جعل، سرقت ادبی و هرگونه تخلف اجتناب کرده‌اند. این مطالعه مطابق با استانداردهای اخلاقی تعیین شده برای تحقیقات دانشگاهی انجام شد.

مشارکت‌های نویسندگان

مفهوم‌سازی، حیدر محمد زبون، علی اشتاب و غلامرضا منصورفر؛ روش‌شناسی، حیدر محمد زبون و علی اشتاب؛ نرم‌افزار، حیدر محمد زبون؛ اعتبارسنجی، حیدر محمد زبون، علی اشتاب و غلامرضا منصورفر؛ تحلیل رسمی، حیدر محمد زبون؛ تحقیق، حیدر محمد زبون؛ منابع، علی اشتاب و غلامرضا منصورفر؛ گردآوری داده‌ها، حیدر محمد زبون؛ نگارش - تهیه پیش‌نویس اصلی، حیدر محمد زبون؛ نگارش - بررسی و ویرایش، علی اشتاب و غلامرضا منصورفر؛ مصورسازی، حیدر محمد زبون؛ نظارت، علی اشتاب و غلامرضا منصورفر؛ مدیریت پروژه، علی اشتاب؛ تأمین بودجه، قابل اجرا نیست. همه نویسندگان نسخه منتشر شده از نسخه خطی را خوانده و با آن موافقت کرده‌اند.

بودجه

این تحقیق هیچ کمک مالی خاصی از سازمان‌های تأمین مالی در بخش‌های دولتی، تجاری یا

غیرانتفاعی دریافت نکرده است.

تضاد منافع

نویسندگان هیچ تضاد منافی را اعلام نمی‌کنند.

منابع

- احمدپور، احمد، طاهرآبادی، علی‌اصغر، و عباسی، شعیب. (۱۳۸۹). تأثیر متغیرهای مالی و غیرمالی بر صدور اظهار نظر مشروط حسابداری (شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران). بورس اوراق بهادار، ۳(۹): ۹۷-۱۱۴. https://journal.seo.ir/article_10886.html
- احمدزاده، طه. (۱۳۹۳). حسابداری مشترک؛ بهبود یا تخریب کیفیت حسابداری. حسابداری و منافع اجتماعی، ۴(۱)، ۱۴۵-۱۵۸. https://jaacsi.alzahra.ac.ir/article_492.html
- احمدی، فاطمه. (۱۴۰۴). مدلسازی گزارشگری مالی متقلبانانه متأثر از حق الزحمه و اندازه موسسه حسابداری با رویکرد فراترکیب. پژوهش‌های حسابداری حرفه‌ای، ۵(۱۹): ۶۸-۹۳. https://article.iacpa.ir/article_721590.html
- امیرآزاد، میرحافظ، برادران حسن‌زاده، رسول، محمدی، احمد، و تقی‌زاده، هوشنگ. (۱۳۹۷). مدل جامع عوامل موثر بر کیفیت گزارشگری مالی در ایران به روش نظریه‌پردازی زمینه بنیان. نشریه پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۰(۴): ۲۱-۴۲. https://far.ui.ac.ir/article_23532.html
- بایزیدی، پیمان، مرفوع، محمد، و صدیقی، روح‌الله. (۱۴۰۱). تأثیر بهره‌هوشی (IQ) حسابرس بر کیفیت حسابداری و حسابداری و حسابرسی، ۲۹(۳): ۴۲۵-۴۴۶. https://acct-grev.ut.ac.ir/article_89472.html
- بزرگ اصل، دکتر موسی، رجب‌دوری، حسین، و خرمین، منوچهر. (۱۳۹۷). بررسی عوامل مؤثر بر انتشار به‌هنگام گزارش حسابداری. مجله دانش حسابداری، ۹(۱): ۱۱۵-۱۴۶. https://jak.uk.ac.ir/article_1933.html
- سالمی، اسحاق. (۱۴۰۱). بررسی تأثیر عوامل مؤثر بر اظهارنظر حسابرس. چشم‌انداز حسابداری و مدیریت، ۵(۶۴): ۱۵-۲۶. https://www.jamv.ir/article_154335.html
- بهبهانی‌نیا، پریسا سادات و معصومی، جواد. (۱۳۹۵). نقش کیفیت حسابداری در کاهش عدم تقارن اطلاعاتی. دانش حسابداری مالی، ۳(۴): ۹۳-۱۰۶. https://jfak.journals.ikiu.ac.ir/article_1026_00.html?lang=fa
- پاک‌مرام، عسگر، و یاسمن‌مایان، رسول. (۱۳۹۷). بررسی تأثیر تضاد نمایندگی بر عدم تقارن اطلاعاتی. چشم‌انداز حسابداری و مدیریت، ۱(۲): ۸۳-۹۶. https://www.jamv.ir/article_76596.html
- پیری، پ.، دیدار، ح. و خدایاری‌گانه، س. (۱۳۹۳). بررسی تأثیر توانایی مدیریت بر کیفیت گزارشگری مالی در طول چرخه عمر شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. نشریه

پژوهش های حسابداری مالی، ۶(۳)، ۹۹-۱۱۸. https://far.ui.ac.ir/article_17021.html
تفتیان، ا.، و کاکایی سبزه‌خانی، م. (۱۴۰۱). عوامل و پیامدهای تعیین‌کننده احساس ریسک در گزارش‌های سالانه: رویکرد الگوسازی معادلات ساختاری. نشریه پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۴(۳)، ۱۴۹-۱۸۲. https://far.ui.ac.ir/article_27479.html

جودی، سمیرا، و منصورفر، غلامرضا. (۱۳۹۹). نقش کیفیت حسابرسی بر رابطه بین عدم تقارن اطلاعاتی و ابعاد آگاهی‌دهندگی و فریبندگی مدیریت سود. نشریه پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۲(۱)، ۱۹-۳۸. https://far.ui.ac.ir/article_24527.html

چاوشی، سید کاظم، نوری، روح‌الله، و فلاطون نژاد، فرشید. (۱۳۹۷). بررسی تأثیر استقرار زبان گزارشگری تجاری توسعه‌پذیر (XBRL) بر رفتار تحلیلگران مالی در ایران - الگوی مدلیابی معادلات ساختاری. مدیریت دارایی و تأمین مالی، ۶(۲)، ۹۹-۱۲۰. https://amf.ui.ac.ir/article_22794.html

حبیب زاده، علی. (۱۳۹۹). تأثیر حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی با تأکید بر نقش کمیته حسابرسی. چشم انداز حسابداری و مدیریت، ۳(۲۸)، ۲۶-۴۰. https://www.jamv.ir/article_115501.html

حمیدیان، نرگس، عرب صالحی، مهدی، و تقیان، مجید. (۱۴۰۱). تأثیر مدیریت سود واقعی بر اظهار نظر حسابرسی درباره تداوم فعالیت در شرکت‌های درمانده مالی. نشریه پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۴(۱)، ۳۷-۶۰. https://far.ui.ac.ir/article_26824.html

حیدری، زهره، و مشایخ، شهناز. (۱۴۰۴). پیامدهای افشای مسائل عمده حسابرسی بر قضاوت و تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۱۵(۱)، ۵۳-۸۴. https://jera.alzahra.ac.ir/article_8274.html

حیدری نژاد، قدرت‌اله و نیک کار، جواد. (۱۳۹۵). حسابرسی مشترک و پیامدهای استفاده از آن. مطالعات حسابداری و حسابرسی، ۵(۱۸)، ۶۴-۸۳. https://www.iaaas.com/article_98999.html

درویش، حدیثه و بنی مهد، بهمن. (۱۴۰۰). رتبه بندی سودمندی شاخص‌های نظام راهبری در راستای نظریه‌ی ذینفعان. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۰(۳۹)، ۱۸۷-۱۹۹. https://www.jmaak.ir/article_18001.html

رجب‌دردی، ح.، و کیلی فرد، ح.ر.، سالاری، ح. و امیری، ع. (۱۴۰۱). رابطه نظریه‌های اخلاقی و رفتار اخلاقی در قضاوت حسابرسان. قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری، ۱(۱)، ۱۱۳-۱۴۲. https://journals.iau.ir/article_691739.html

سبحانیان، ع. (۱۳۹۷). بررسی تأثیر تحریفات مالی بر اجتناب مالیاتی با تأکید بر نقش معاملات با اشخاص وابسته. چشم انداز حسابداری و مدیریت، ۱(۳)، ۱-۱۳. https://www.jamv.ir/article_76654.html

سجادی، سید حسین، رشیدی باغی، محسن، ابوبکری، عبدالرحمن، و شیرعلی زاده، محسن.

- (۱۳۹۴). رابطه‌ی بین حق‌الزحمه‌ی حسابداری و پاداش هیئت مدیره. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۵(۳)، ۳۹-۵۸. https://jera.alzahra.ac.ir/article_641.html
- سعیدی، مژگان، و همتی، مهدی. (۱۴۰۱). نقش تعدیلگر کیفیت حسابداری بر ارتباط بین گزارش حسابداری و مدیریت سود. حسابداری و اقتصاد، ۱۷(۵)، ۷۳-۹۱. https://www.nasme-journal.ir/article_176191_c18c4d7a606841d25a59668882d9c67b.pdf
- سلیمانی، سمیه، شورورزی، محمدرضا، و نوری توپکانلو، زهرا. (۱۳۹۷). تأثیر تهدیدها بر استقلال حسابرسان. دانش حسابداری مالی، ۵(۳)، ۶۹-۸۰. https://jfak.journals.ikiu.ac.ir/article_1512_256.html
- شاه مرادی، نسیم و طباطبایی نسب، زهره. (۱۴۰۰). بررسی تأثیر کیفیت حسابداری بر رابطه‌ی نااطمینانی اقتصادی و مدیریت سود ناشی از اقلام تعهدی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. نشریه پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۳(۱)، ۶۷-۸۶. https://far.ui.ac.ir/article_25426.html
- شمس‌زاده، ب.، سیف، ا.، و داودآبادی فراهانی، ح. (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین ویژگی‌های مؤسسه حسابداری و شرکاء حسابداری با کیفیت حسابداری. دانش حسابداری مالی، ۳(۱)، ۱۳۵-۱۵۶. https://jfak.journals.ikiu.ac.ir/article_897.html
- علیزاده، حسن، ملکیان، اسفندیار، و کامیابی، یحیی. (۱۴۰۱). بررسی موانع توسعه حسابداری مشترک در ایران. فصلنامه علمی کارافن، ۱۹(ویژه‌نامه)، ۳۲۹-۳۴۸. https://karafan.tvu.ac.ir/article_151254.html
- غلامرضا پور، محمد، کاظمی، سید پوریا، امیرنیا، نرجس، و عرب، روح اله. (۱۴۰۰). بررسی تجربی نظریه‌های نمایندگی و ذینفعان در تبیین رابطه بین عملکرد کارکنان و نگهداشت وجه نقد شرکت. دانش حسابداری مالی، ۸(۴)، ۱۶۹-۱۸۷. https://jfak.journals.ikiu.ac.ir/article_2593.html
- فرشادشادباد، ابوالفضل، پاک‌مرام، عسگر، بحری ثالث، جمال، و عبدی، رسول. (۱۴۰۳). کیفیت فزاینده تجدید ارائه صورت‌های مالی و نقش کمیته حسابداری و عدم تقارن اطلاعاتی. دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، ۱۳(۵۱)، ۱۸۵-۱۹۹. https://www.jmaak.ir/article_22688.html
- قاسمی، م.، و شمسانی، ر. (۱۴۰۳). بررسی رابطه ابعاد کیفیت خدمات حسابداری و کیفیت خدمات حسابداری (شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران). نشریه علمی رویکردهای پژوهشی نوین مدیریت و حسابداری، ۸(۳۱)، ۱۴۴۲-۱۴۶۴. <https://majournal.ir/index.php/ma/article/view/2947>
- گرد، عزیز، و کردستانی، حسین. (۱۳۹۵). بررسی میزان اتکای حسابرسان مستقل بر انواع شواهد حسابداری در گزارش حسابداری دستگاه‌های دولتی. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۴(۴)، ۴۵-۶۸. https://jera.alzahra.ac.ir/article_2626.html

مولائی، پژمان و کردستانی، غلامرضا. (۱۴۰۰). عوامل موثر بر تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی از سه بعد حسابرسی، حاکمیت شرکتی و عوامل خاص شرکت. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۱۰۰-۱۲۶. https://article.iacpa.ir/article_251744.html

نیکدل، محمدرضا. (۱۳۹۹). تأثیر حسابرسی مشترک بر کیفیت حسابرسی. پایان‌نامه کارشناسی ارشد. <https://theses.iaus.ac.ir/Abstract/thesis-3770.pdf>

ویسی، سجاد، واعظ، سیدعلی، انواری، ابراهیم، و مظاهری، اسماعیل. (۱۴۰۳). تحلیل تأثیرپذیری الگوی تأمین مالی از عوامل درون و برون شرکتی با رویکرد معادلات ساختاری. مدیریت دارایی و تأمین مالی، ۱۲(۴)، ۸۷-۱۲۰. https://amf.ui.ac.ir/article_28697.html

طاهری هفت آسیایی، رضا، و نادری، آمنه. (۱۴۰۳). پیش‌بینی سود هر سهم و مدیریت واقعی سود با استفاده از اندازه‌گیری بهینه دارایی‌های عملیاتی. حسابداری و بودجه‌ریزی بخش عمومی، ۱۳۸-۱۶۴. https://www.psabjournal.ir/article_213907.html

Abad, D., Sánchez-Ballesta, J. P., & Yagüe, J. (2017). Audit opinions and information asymmetry in the stock market. *Accounting & Finance*, 57(2), 565-595. <https://doi.org/10.1111/acfi.12175>

Abdelhak, E. E., & Hussainey, K. (2025). The impact of audit quality and corporate governance on financial segment disclosure in Egypt. *International Journal of Financial Studies*, 13(2), 57-79. <https://doi.org/10.3390/ijfs13020057>

Abdelmoula, L. (2020). Impact of auditor's competence, independence, and reputation on the joint audit quality: The Tunisian context. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 24(3), 1-11. <https://www.researchgate.net/publication/343988165>

Abdel-Qawy, A., Omar, A., & Abu Keisha, T. (2018). The effect of joint review on the external auditor's report: An analytical study. *Scientific Journal, Faculty of Commerce, Assiut University*, 64(1). <https://doi.org/10.37394/23207.2023.20.77>

Ahmadi, F. (2025). Modeling fraudulent financial reporting influenced by fees and audit firm size with a meta-analytical approach. *Professional Auditing Research*, 5(19), 68-93. https://article.iacpa.ir/article_721590.html (in persian).

Ahmadpour, A., Taherabadi, A. A., & Abbasi, S. (2010). The impact of financial and non-financial variables on the issuance of qualified audit opinions (Companies listed on Tehran Stock Exchange). *Securities Exchange*, 3(9), 97-114. https://journal.seo.ir/article_10886.html (in persian).

Ahmadzadeh, T. (2014). Joint audit: Improvement or degradation of audit quality. *Accounting and Social Benefits*, 4(1), 145-158. https://jaacsi.alzahra.ac.ir/article_492.html (in persian).

Alassuli, A. (2023). The impact of adopting the joint external audit approach on the auditor's opinion and its reflection on information asymmetry: An applied study at firms registered on Amman Stock Market Exchange. *WSEAS Transactions on Business and Economics*, 20, 836-847. <https://doi.org/10.37394/23207.2023.20.77>

Al-Hadi, A., Habib, A., Al-Yahyaee, K., & Eulaiwi, B. (2017). Joint-audit, political connections and cost of debt capital. *International Journal of Auditing*, 21(3), 1-23. <https://doi.org/10.1111/ijau.12092>

Alizadeh, H., Malkian, E., & Kamiabi, Y. (2022). Investigating the obstacles to the development of joint auditing in Iran. *Karafan Scientific Quarterly*, 19(Special Issue), 329-348.

https://karafan.tvu.ac.ir/article_151254.html(in persian).

Amirzadeh, M. H., Baradaran Hassanzadeh, R., Mohammadi, A., & Taghizadeh, H. (2018). A comprehensive model of factors influencing the quality of financial reporting in Iran using grounded theory. *Journal of Financial Accounting Research*, 10(4), 21-42. https://far.ui.ac.ir/article_23532.html(in persian).

Bayzidi, P., Moraf, M., & Sediqi, R. H. (2022). The effect of auditors' intelligence quotient (IQ) on audit quality. *Accounting and Auditing Reviews*, 29(3), 425-446. https://acctgrev.ut.ac.ir/article_89472.html(in persian).

Behbahani Nia, P. S., & Masoumi, J. (2016). The role of audit quality in reducing informational asymmetry. *Journal of Financial Accounting Knowledge*, 3(4), 93-106. https://jfaf.journals.ikiu.ac.ir/article_1026_00.html?lang=fa(in persian).

Bianchi, P. A. (2018). Auditors' joint engagements and audit quality: Evidence from Italian private companies. *Contemporary Accounting Research*, 35(3), 1533-1577. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12327>

Borzagari, M., Rajab Dary, H., & Khormin, M. (2018). Investigating the effective factors on timely publication of audit reports. *Journal of Accounting Knowledge*, 9(1), 115-146. https://jak.uk.ac.ir/article_1933.html(in persian).

Butt, A. S. (2025). Cooperation in supply chains: A case study of the Australian construction industry in the supplier market. *Journal of Business Research*, 189(1), 115111-1415143. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2024.115111>

Chavoshi, S. K., Noori, R. H., & Flatoun Nejad, F. (2018). Investigating the effect of establishing Extensible Business Reporting Language (XBRL) on the behavior of financial analysts in Iran: Modeling structural equations. *Asset Management and Financing*, 6(2), 99-120. https://amf.ui.ac.ir/article_22794.html(in persian).

Darvish, H., & Bani Mahd, B. (2021). Ranking the utility of governance indicators based on stakeholder theory. *Journal of Management Accounting and Auditing*, 10(39), 187-199. https://www.jmaak.ir/article_18001.html(in persian).

Di Vaio, A., Syriopoulos, T., Alvino, F., & Palladino, R. (2021). Integrated thinking and reporting towards sustainable business models: A concise bibliometric analysis. *Meditari Accountancy Research*, 29(4), 691-719. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-12-2019-0641>

Diñçkol, D., Ozcan, P., & Zachariadis, M. (2023). Regulatory standards and consequences for industry architecture: The case of UK Open Banking. *Research Policy*, 52(6), 104760. <https://doi.org/10.1016/j.respol.2023.104760>

El Assy, M. G. (2015). The effect of joint audit on audit quality: Empirical evidence from companies listed on the Egyptian stock exchange. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 5(2), 195-219. <https://doi.org/10.5296/ijafr.v5i2.8431>

Elmashtawy, A., Che Haat, M. H., Ismail, S., & Almaqtari, F. A. (2024). Audit committee effectiveness and audit quality: The moderating effect of joint audit. *Arab Gulf Journal of Scientific Research*. <https://doi.org/10.1108/AGJSR-09-2022-0202>

Farshad Shadbad, A., Pak Maram, A., Bahri Taleb, J., & Abdi, R. (2024). Increasing quality of restated financial statements and the role of the audit committee and information asymmetry. *Journal of Management Accounting and Auditing*, 13(51), 185-199. https://www.jmaak.ir/article_22688.html(in persian).

Florio, C. (2024). A structured literature review of empirical research on mandatory auditor rotation. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 55, 100623. <https://doi.org/10.1016/j.intacc.2024.100623>

org/10.1016/j.intaccudtax.2024.100623

Gard, A., & Kordeštani, H. (2016). Investigating the extent of reliance of independent auditors on types of audit evidence in the audit reports of governmental agencies. *Experimental Accounting Research*, 6(4), 45-68. https://jera.alzahra.ac.ir/article_2626.html(in persian).

Gholamrezapour, M., Kazemi, S. P., Amirnia, N., & Arab, R. H. (2021). An empirical study of agency and stakeholder theories in explaining the relationship between employee performance and cash holdings of the company. *Journal of Financial Accounting Knowledge*, 8(4), 169-187. https://jfaf.journals.ikiu.ac.ir/article_2593.html(in persian).

Habibzadeh, A. (2020). The effect of internal auditor on financial reporting quality with emphasis on the role of the audit committee. *Prospective Accounting and Management*, 3(28), 26-40. https://www.jamv.ir/article_115501.html(in persian).

Habibzadeh, A. (2020). The impact of internal auditor on financial reporting quality with an emphasis on the role of the audit committee. *Accounting and Management Outlook*, 3(28), 26-40. https://www.jamv.ir/article_115501.html?lang=en

Hamidian, N., Arab Salehi, M., & Taghian, M. (2022). The effect of real earnings management on audit opinions regarding going concern in financially distressed companies. *Journal of Financial Accounting Research*, 14(1), 37-60. https://far.ui.ac.ir/article_26824.html(in persian).

Hamidian, N., Arab Salehi, M., & Taghian, M. (2022). The impact of real earnings management on audit opinions regarding going concern in financially distressed companies. *Journal of Financial Accounting Research*, 14(1), 37-60. https://far.ui.ac.ir/article_26824.html?lang=en

Heydari, Z., & Masha'i, S. (2025). The consequences of disclosing major audit issues on investors' judgment and decision-making. *Experimental Accounting Research*, 15(1), 53-84. https://jera.alzahra.ac.ir/article_8274.html(in persian).

Heydari-Nejad, G., & Nik Kar, J. (2016). Joint audit and its consequences. *Accounting and Auditing Studies*, 5(18), 64-83. https://www.iaaaas.com/article_98999.html(in persian).

Hima, Z., Yusoff, W. S., & Binti Saraih, U. N. (2024). The effect of joint audit on audit quality: The perceptions of accountant experts and banking managers in Algeria. *South Asian Journal of Social Sciences and Humanities*, 5(1), 129-143. <https://doi.org/10.48165/sajssh.2024.5108>

Jasim, A. P. D. M. R. (2022). The impact of the joint audit on the external auditor's opinion: An applied study on a sample of companies listed on the Iraqi Stock Exchange. *Tikrit Journal of Administrative and Economic Sciences*, 18(59, part 2). <https://www.tjaes.org/index.php/tjaes/article/view/469>

Joodi, S., & Mansourfar, G. (2020). The role of audit quality on the relationship between informational asymmetry and the dimensions of management earnings manipulation. *Journal of Financial Accounting Research*, 12(1), 19-38. https://far.ui.ac.ir/article_24527.html(in persian).

Lin, C. J., & Lin, H. L. (2014). Dual audit, audit firm independence, and auditor conservatism. *Review of Accounting and Finance*, 13(1), 1-23. <https://doi.org/10.1108/RAF-08-2012-0092>

Moulai, P., & Kordeštani, G. (2021). Factors affecting delays in the issuance of audit reports from three aspects: auditing, corporate governance, and firm-specific factors. *Professional Auditing Research*, 2(5), 100-126. https://article.iacpa.ir/article_251744.html(in persian).

Nikdel, M. R. (2020). The impact of joint auditing on audit quality. Master's Thesis. <https://theses.iaus.ac.ir/Abstract/thesis-3770.pdf>(in persian).

Nikkinen, J., & Sahlström, P. (2004). Does agency theory provide a general framework for audit pricing? *International Journal of Auditing*, 8(3), 1-21. [پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای
سال ششم | شماره بیست و دوم | بهار ۱۴۰۵](https://doi.org/10.1111/j.1099-</p></div><div data-bbox=)

1123.2004.00094.x

Pak Maram, A., & Yasemani Mayan, R. (2018). Investigating the effect of agency conflict on informational asymmetry. *Prospective Accounting and Management*, 1(2), 83-96. https://www.jamv.ir/article_76596.html(in persian).

Piri, P., Didar, H., & Kheyari-Ganeh, S. (2014). Investigating the effect of management capabilities on financial reporting quality throughout the life cycle of companies listed on Tehran Stock Exchange. *Journal of Financial Accounting Research*, 6(3), 99-118. https://far.ui.ac.ir/article_17021.html(in persian).

Qasemi, M., & Shamsai, R. (2024). Investigating the relationship between dimensions of accounting service quality and audit service quality (evidence from Tehran Stock Exchange). *Scientific Journal of New Research Approaches in Management and Accounting*, 8(31), 1442-1464. <https://majournal.ir/index.php/ma/article/view/2947>(in persian).

Rajab Dary, H., Vakili Fard, H. R., Salari, H., & Amiri, A. (2022). The relationship between ethical theories and ethical behavior in auditors' judgment. *Judgment and Decision Making in Accounting*, 1(1), 113-142. https://journals.iau.ir/article_691739.html(in persian).

Sabhaniyan, A. (2018). Investigating the effect of financial distortions on tax avoidance with an emphasis on related-party transactions. *Prospective Accounting and Management*, 1(3), 1-13. https://www.jamv.ir/article_76654.html(in persian).

Saeidi, M., & Hemmati, M. (2022). The moderating role of audit quality on the relationship between audit report and earnings management. *Accounting and Economics*, 17(5), 73-91. https://www.nasme-journal.ir/article_176191_c18c4d7a606841d25a59668882d9c67b.pdf(in persian).

Sajadi, S. H., Rashidi Baghi, M., Abubakri, A. R., & Shirali Zadeh, M. (2015). The relationship between audit fees and board member bonuses. *Experimental Accounting Research*, 5(3), 39-58. https://jera.alzahra.ac.ir/article_641.html(in persian).

Salami, I. (2022). Investigating the effect of effective factors on auditor opinions. *Prospective Accounting and Management*, 5(64), 15-26. https://www.jamv.ir/article_154335.html(in persian).

Shah Moradi, N., & Tabatabai Nasab, Z. (2021). Investigating the effect of audit quality on the relationship between economic uncertainty and earnings management through accruals in companies listed on Tehran Stock Exchange. *Journal of Financial Accounting Research*, 13(1), 67-86. https://far.ui.ac.ir/article_25426.html(in persian).

Shamszadeh, B., Saif, E., & Davoodabadi Farahani, H. (2016). Investigating the relationship between the characteristics of auditing firms and auditors with audit quality. *Journal of Financial Accounting Knowledge*, 3(1), 135-156. https://jfak.journals.ikiu.ac.ir/article_897.html(in persian).

Soleimani, S., Shorvarzi, M. R., & Noori Toopkanloo, Z. (2018). The effect of threats on auditor independence. *Journal of Financial Accounting Knowledge*, 5(3), 69-80. https://jfak.journals.ikiu.ac.ir/article_1512_256.html(in persian).

Soleimani, S., Shorvarzi, M. R., & Noori Toopkanloo, Z. (2018). The effect of threats on auditor independence. *Journal of Financial Accounting Knowledge*, 5(3), 69-80. https://jfak.journals.ikiu.ac.ir/article_1512_256.html(in persian).

Taftian, E., & Kakayi Sabzehkani, M. (2022). Determining factors and consequences of risk perception in annual reports: A structural equation modeling approach. *Journal of Financial Accounting Research*, 14(3), 149-182. https://far.ui.ac.ir/article_27479.html(in persian).

Taheri Haft Asiyabi, R., & Naderi, A. (2024). Predicting earnings per share and real earnings management using optimal measurement of operating assets. *Public Sector Accounting and Budgeting*, 5(4), 138-164. https://www.psabjournal.ir/article_213907.html(in persian).

Van der Zahn, M., & Tebourbi, I. (2023). Audit quality and abolition of mandated joint-audits: Evidence from Kuwait. *Journal of Applied Accounting Research*, 24(1), 70-105. <https://doi.org/10.1108/JAAR-08-2021-0228>

Veisi, S., Vaez, S. A., Anvari, E., & Mozaffari, I. (2024). Analyzing the influence of factors on financial supply model with an internal and external approach using structural equation modeling. *Asset Management and Financing*, 12(4), 87-120. https://amf.ui.ac.ir/article_28697.html(in persian).

Velte, P., & Azibi, J. (2015). Are joint audits a proper instrument for increased audit quality? *British Journal of Applied Science & Technology*, 7(6), 528-551. <https://doi.org/10.9734/BJAST/2015/19343>

پی‌نویس:

1. Golubeva
2. Di Vaio
3. Florio
4. Syafriadi et al.
5. Nikkinen and Sahlström
6. Talawa and Badwan
7. Abdelhak and Hussainey
8. Alassuli
9. Van der Zahn and Tebourbi
10. Lin et al.
11. Al-Hadi et al.
12. El Assy
13. Velte & Azibi
14. Hima et al.
15. Abdelmoula
16. Bianchi
17. Dinçkol et al.
18. Abad et al.
19. Jasim
20. Abdel-Qawy et al.
21. Elmashtawy et al.
22. Quick et al.
23. Al-nuimi
24. Aljajawy & Shaker
25. bid-ask
26. Ask Price
27. Bid Price
28. Pair-Wise Panel
29. Same Audit Firm
30. IA
31. Omitted Variable Bias
32. MAO

