Shahid Bahonar University of Kerman

Journal of Accounting Knowledge

Print ISSN: 2008 - 8914 Online ISSN: 2476 - 292X

Iranian Accounting Association

The Impact of Sustainability Reporting on Audit Quality

Somayeh Dadfar[1] and **Abdolrasoul Mostajeran**[2]

1. **Corresponding Author**, Department of Accounting, Tehran South Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.
Email: somayehdadfar@yahoo.com
2. Department of Financial Mathematics, Faculty of Financial Sciences, Kharazmi University, Tehran, Iran.
Email: rasoul.mostajeran@khu.ac.ir

Article Info

Article Type:
Research Article.

Article History:
Received: 18 January 2025
Received in revised form: 3 November 2025
Accepted: 6 December 2025
Available online: 7 November 2026

***Keywords*:**
Sustainability Reporting,
Audit Quality,
Discretionary Accruals,
Audit Opinion.

JEL Classification:
M42, M48, G30, Q56.

ABSTRACT

Objective: The aim of this research is to examine the impact of sustainability reporting on audit quality.

Method: Audit quality has been assessed from two perspectives: the quality of accounting information published by the company and the type of audit opinion given by the auditor. This research was conducted using an empirical and quantitative approach based on multivariate regression analysis. The screened statistical population includes 146 companies listed on the Tehran Stock Exchange during the years 2014 to 2023. The required data were collected from audited financial statements and annual financial reports available on the Codal website, and were analyzed using econometric techniques and Eviews software.

Results: The results indicate that sustainability reporting does not have a significant impact on the level of discretionary accruals, which is one of the measures of audit quality, but it does have a positive and significant effect on the auditor's unqualified opinion.

Conclusion: From the findings, it can be concluded that audit quality, in terms of the accounting information published by the company, is not influenced by sustainability reporting. However, sustainability reporting increases the likelihood of receiving an unqualified opinion from the auditor, which can be a sign of improved audit quality. In other words, sustainability reporting is seen as an effort to clarify information and improve communication with stakeholders, which leads to an increased willingness of auditors to issue an unqualified opinion.

Cite this article: Dadfar, S., & Mostajeran, A. (2026). The impact of sustainability reporting on audit quality. *Journal of Accounting Knowledge*, *17*(3), 91-110. https://doi.org/10.22103/jak.2025.24694.4138

Publisher: Shahid Bahonar University of Kerman.
© The Author(s).

Introduction

In recent years, mounting societal demands and regulatory pressures have amplified the focus on environmental, social, and governance (ESG) issues, known as sustainability performance. Consequently, many corporations are integrating sustainability considerations into their core business strategies to enhance their reputation. This has underscored the necessity of sustainability reporting, a critical tool for communicating a company's performance in these non-financial domains and increasing transparency.

Parallel to this, audit quality remains a cornerstone of capital market integrity. This study conceptualizes audit quality from two output-based perspectives: the quality of accounting information and the nature of the auditor's opinion. The former is operationalized through discretionary accruals, where lower levels indicate higher quality auditing. The latter is measured by the type of audit opinion, with an unqualified opinion signaling confidence in the financial statements.

The theoretical link between sustainability reporting and audit quality is ambiguous. On one hand, transparent sustainability reporting may extend to financial reporting, reducing information asymmetry and improving audit quality. On the other hand, firms might use it as "greenwashing" to obscure poor financial performance, which could increase audit complexity and impair audit quality. Given these competing arguments and the scarcity of evidence in Iran, this research empirically investigates the impact of sustainability reporting on audit quality in firms listed on the Tehran Stock Exchange (TSE). Specifically, it examines whether sustainability reporting affects audit quality, as measured by both discretionary accruals and the likelihood of receiving an unqualified audit opinion.

Method

This study adopts a quantitative, empirical approach based on archival data and multivariate regression analysis to test its hypotheses. The research is applied in nature, as its findings can inform organizational policy-making and practice. It is also descriptive and correlational, seeking to describe existing conditions and examine the statistical relationship between sustainability reporting (the independent variable) and audit quality (the dependent variable).

The statistical population comprises all companies listed on the Tehran Stock Exchange (TSE) for the fiscal years 2014 to 2023. After applying a series of screening criteria, the final sample consists of 146 firms, resulting in a balanced panel dataset of 1,460 firm-year observations.

To test the research hypotheses, two regression models were developed based on the different proxies for audit quality (AQ):

Hypothesis 1: Sustainability reporting has a significant impact on audit quality, as measured by the level of discretionary accruals.

Hypothesis 2: Sustainability reporting has a significant impact on audit quality, as measured by the type of auditor's opinion.

Data was collected from audited financial statements and annual reports available on the CODAl database. Based on the results of the Chow and Hausman tests, the Random Effects model was selected for the first hypothesis (with the continuous dependent variable, DA), and a Logistic Regression model was employed for the second hypothesis (with the binary dependent variable, OP).

Results

The results of the multivariate regression analysis for the first hypothesis are presented in Table 5 of the paper. The analysis, using a Random Effects model, showed that the coefficient for Sustainability Reporting (SR) on Discretionary Accruals (DA) was not statistically significant (Coefficient = -0.003, p-value = 0.147). This finding leads to the rejection of the first hypothesis. It suggests that, within the context of the Iranian market, the extent of a firm's sustainability reporting does not have a discernible impact on its level of discretionary accruals.

In other words, audit quality, when viewed through the lens of earnings management constraints, appears to be unaffected by sustainability disclosure practices.

Conversely, the estimation of the second model using logistic regression yielded a significant result for the second hypothesis. The findings, revealed a positive and statistically significant coefficient for Sustainability Reporting (SR) on the likelihood of receiving an unqualified audit opinion (OP) (Coefficient = 0.126, p-value = 0.019). This indicates that firms with higher-quality sustainability reporting are more likely to receive a clean audit opinion from their external auditors. This result supports the second hypothesis and suggests that auditors perceive comprehensive sustainability reporting as a signal of lower information risk, greater transparency, and a stronger commitment to good corporate citizenship, which in turn positively influences their final opinion.

Conclusions

This study provides novel empirical evidence on the relationship between sustainability reporting and audit quality in an emerging market, Iran. The findings present a nuanced picture. On one hand, the study finds no significant association between sustainability reporting and discretionary accruals. This implies that from the perspective of curbing earnings management, sustainability reporting does not appear to enhance audit quality. This could be because auditors in this context do not yet fully integrate non-financial sustainability information into their substantive testing of accruals, or perhaps because firms engaging in sustainability reporting do not necessarily have a lower propensity for earnings management.

On the other hand, the research demonstrates a significant positive relationship between sustainability reporting and the probability of receiving an unqualified audit opinion. This is a crucial finding, suggesting that while sustainability reports may not directly influence the quantitative aspects of financial statement quality (like accruals), they do impact the auditor's overall risk assessment and final judgment. Auditors may interpret strong sustainability reporting as a sign of a robust internal control environment, a commitment to transparency, and a proactive management approach, all of which reduce perceived audit risk and increase the likelihood of issuing a clean opinion.

The practical implications of these findings are threefold. First, corporations should invest in robust sustainability reporting frameworks, as this can enhance their credibility and increase their chances of receiving a favorable audit opinion. Second, auditors should consider sustainability disclosures as a key component of their risk assessment process, as it provides valuable insights into a firm's governance and ethical posture. Third, investors and regulators should recognize sustainability reporting as an important, albeit indirect, indicator of corporate transparency and, by extension, a factor related to audit quality.

Author Contributions

All authors contributed equally to the conceptualization of the article and writing of the original and subsequent drafts.

Acknowledgements

The authors would like to thank all participants in the present study.

Ethical Considerations

The authors avoided data fabrication, falsification, plagiarism, and misconduct.

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.

مجله دانش حسابداری
شاپا چاپی: ۸۹۱۴-۲۰۰۸ شاپا الکترونیکی: ۲۴۷۶-۲۹۲X
دانشگاه شهید باهنر کرمان
انجمن حسابداری ایران

تأثیر گزارشگری پایداری بر کیفیت حسابرسی

سمیه دادفر[1]✉ و عبدالرسول مستاجران[2]

۱. **نویسنده مسئول**، گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. **رایانامه:** somayehdadfar@yahoo.com

۲. گروه ریاضیات مالی، دانشکده علوم مالی، دانشگاه خوارزمی، تهران، ایران. **رایانامه:** rasoul.mostajeran@khu.ac.ir

اطلاعات مقاله

نوع مقاله: مقاله پژوهشی.

تاریخ‌ها:
تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۱۰/۲۹
تاریخ بازنگری: ۱۴۰۴/۸/۱۲
تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۹/۱۵
تاریخ انتشار برخط: ۱۴۰۵/۸/۱۶

واژه‌های کلیدی:
گزارشگری پایداری،
کیفیت حسابرسی،
اقلام تعهدی اختیاری،
نوع اظهارنظر حسابرس.

طبقه‌بندی JEL:
M42, M48, G30, Q56.

چکیـــده

هدف: هدف این پژوهش بررسی تأثیر گزارشگری پایداری بر کیفیت حسابرسی است.

روش: کیفیت حسابرسی از دو منظر سنجیده شده است: کیفیت اطلاعات حسابداری منتشرشده از سوی شرکت و نوع اظهارنظر حسابرس. این پژوهش با یک رویکرد تجربی و کمّی مبتنی بر تحلیل رگرسیون چندمتغیره انجام شده است. جامعه آماری غربال شده شامل ۱۴۶ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۳ تا ۱۴۰۲ است. داده‌های مورد نیاز از صورت‌های مالی حسابرسی شده و گزارش‌های مالی سالانه در سایت کدال، گردآوری شده و با استفاده از تکنیک‌های اقتصادسنجی و نرم‌افزار ایویوز مورد تحلیل قرار گرفتند.

یافته‌ها: نتایج نشان می‌دهد گزارشگری پایداری تأثیر معناداری بر سطح اقلام تعهدی اختیاری، به‌عنوان یکی از معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی ندارد، ولی بر اظهارنظر مقبول حسابرس تأثیر مثبت و معناداری دارد.

نتیجه‌گیری: از نتایج به دست آمده می‌توان نتیجه‌گیری کرد که کیفیت حسابرسی از جنبه اطلاعات حسابداری منتشرشده از سوی شرکت، تحت تأثیر گزارشگری پایداری قرار ندارد. اما گزارشگری پایداری، شانس دریافت اظهارنظر مقبول از سوی حسابرس را افزایش می‌دهد که می‌تواند نشانه بهبود کیفیت حسابرسی باشد. به عبارت دیگر، گزارشگری پایداری تلاشی برای شفاف‌تر کردن اطلاعات و ارتباط بهتر با ذینفعان تعبیر می‌شود که منجر به افزایش تمایل حسابرس به صدور اظهارنظر مقبول می‌شود.

استناد: دادفر، سمیه؛ و مستاجران، عبدالرسول. (۱۴۰۵). تأثیر گزارشگری پایداری بر کیفیت حسابرسی. *مجله دانش حسابداری*، ۱۷(۳)، ۹۱-۱۱۰.
https://doi.org/10.22103/jak.2025.24694.4138

ناشر: دانشگاه شهید باهنر کرمان.
© نویسنده/ نویسندگان.

۱- مقدمه

در سال‌های اخیر، به دلیل افزایش تقاضای جامعه و فشارهای قانونی، توجه به مسائل زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیتی که تحت عنوان عملکرد پایداری از آن یاد می‌شود، بیشتر شده است. بسیاری از شرکت‌ها برای بهبود شهرت و رقابت‌پذیری، سعی می‌کنند موضوعات پایداری مثل استفاده درست از منابع طبیعی، توجه به تغییرات اقلیمی و شرایط کارکنان را در استراتژی‌های خود بگنجانند. این تلاش‌ها باعث شده نیاز به گزارشگری پایداری در شرکت‌ها به وجود آید (آزونه[۱] و همکاران، ۱۹۹۶؛ فورتس[۲]، ۲۰۰۲ و نیویگ[۳]، ۲۰۱۱). گزارشگری پایداری ابزاری مهم برای نشان دادن عملکرد شرکت‌ها در زمینه اقدامات پایداری است. این گزارش‌ها اطلاعات کاملی به ذینفعان می‌دهند و شفافیت و اعتبار فعالیت‌های شرکت را بالا می‌برند (ژانگ[۴] و همکاران، ۲۰۲۳).

گزارشگری پایداری شامل ارائه اطلاعات مالی و غیرمالی به ذینفعان است تا توانایی یک نهاد در مدیریت اقدامات پایداری را برجسته کند (بالو[۵] و همکاران، ۲۰۰۶). با این وجود، با گذشت زمان، اعتبار گزارشگری پایداری زیر سؤال رفته است و مشارکت واحدهای تجاری در مسائل زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیتی غالباً به عنوان راهی برای بهبود تصویر آنها تعبیر می‌شود. این نگرانی باعث شده نقش حسابرسان مستقل در تأیید دقت گزارش‌های پایداری پررنگ‌تر شود. به همین دلیل، تقاضای روزافزونی از حسابرسان مستقل وجود دارد تا بر اساس شواهد به دست آمده، درباره دقت اطلاعات گزارش‌شده شرکت‌هایی که اقدامات پایداری را انجام می‌دهند، اظهارنظر کنند (ال-شاعر و زمان[۶]، ۲۰۱۸؛ بویرال[۷] و همکاران، ۲۰۱۹ و شیائو و شایلر[۸]، ۲۰۲۲). درگیر کردن فرآیند حسابرسی برای تحلیل گزارشگری پایداری، ممکن است بر کیفیت حسابرسی تأثیرگذار باشد؛ با این حال، هنوز به طور دقیق مشخص نیست گزارشگری پایداری چه تأثیری بر کیفیت حسابرسی دارد؟

بر اساس ادبیات گذشته می‌توان دو استدلال متضاد در مورد چگونگی تأثیر گزارشگری پایداری بر کیفیت حسابرسی مطرح کرد: یک استدلال بیان می‌کند گزارشگری پایداری موجب افزایش شفافیت مالی و کیفیت گزارشگری مالی می‌گردد (آکینوتویی و کاسیم[۹]، ۲۰۲۲)، زیرا حجم افشای اطلاعات را بالا برده و زوایای پنهان تصمیمات مدیریتی را افشا می‌نماید و قابلیت اطمینان صورت‌های مالی آنها را افزایش می‌دهد (الودات[۱۰] و همکاران، ۲۰۲۴) و در نتیجه کیفیت رسیدگی را ارتقا داده و اظهارنظر توسط حسابرس را تسهیل می‌کند که موجب افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود. به‌علاوه، شرکت‌هایی که گرایش بیشتری به توسعه پایدار دارند، ممکن است به دلیل توجه به مسائل اخلاقی، تحریفات کمتری در اطلاعات حسابداری داشته باشند و کیفیت اطلاعات حسابداری منتشرشده از سوی شرکت افزایش یابد (اوزر[۱۱] و همکاران، ۲۰۲۴) که موجب کاهش ریسک حسابرسی و احتمال شکست حسابرسی گردیده و کیفیت حسابرسی افزایش می‌یابد (دیفوند و ژانگ[۱۲]، ۲۰۱۴). در مقابل، استدلال می‌شود گزارشگری پایداری موجب کاهش کیفیت گزارشگری مالی می‌شود، زیرا تأکید زیاد بر گزارشگری پایداری موجب عدم تمرکز بر افشای رویه‌های حسابداری و یا حتی در مواردی موجب غفلت از اعمال صحیح‌ترین روش‌های حسابداری شده و در نتیجه صحت داده‌های حسابداری را زیر سؤال می‌برد

---

1. Azzone
2. Fortes
3. Newig
4. Zhang
5. Ballou
6. Al-Shaer & Zaman
7. Boiral
8. Xiao & Shailer
9. Akintoye & Kassim
10. Alodat
11. Özer
12. DeFond & Zhang

یا با تردید مواجه می‌نماید که نتیجه نهایی آن باعث پایین آمدن صحت و قابلیت اتکای داده‌های حسابداری است و همچنین موجب افزایش پیچیدگی سیستم حسابداری شرکت می‌شود که هر دوی این مشکلات موجب تنزل احتمالی کیفیت حسابرسی می‌شود. به‌علاوه، احتمال دارد شرکت‌ها از گزارش‌های پایداری به عنوان ابزاری جهت مشروعیت بخشیدن به عملکرد خود استفاده کنند و کاستی‌های مربوط به کیفیت گزارشگری مالی خود را از طریق این اطلاعات پوشش دهند (کاشانی‌پور و همکاران، ۱۳۹۷). این موضوع می‌تواند با کاهش کیفیت اطلاعات حسابداری منتشرشده از سوی شرکت، ریسک‌های حسابرسی را افزایش دهد که در نهایت ممکن است به کاهش کیفیت حسابرسی منجر شود.

جستجوی ادبیات پیشین نشان می‌دهد مطالعات در زمینه تأثیر گزارشگری پایداری بر کیفیت حسابرسی محدود هستند و نتایج متناقضی گزارش داده‌اند. به عنوان مثال، ال-شاعر (۲۰۲۰) نشان داد گزارشگری پایداری منجر به بهبود کیفیت حسابرسی می‌شود، زیرا شرکت‌هایی که منابع بیشتری را برای تولید گزارش‌های پایداری اختصاص می‌دهند، احتمالاً تعهد بیشتری به کیفیت اطلاعات حسابداری دارند که نگرانی‌های حسابرسان را در مورد استفاده فرصت‌طلبانه از گزارشگری پایداری و به دنبال آن ریسک حسابرسی را کاهش می‌دهد و به این ترتیب تلاش‌هایی که حسابرسان برای تأیید گزارش‌های مالی صرف می‌کنند، کاهش می‌یابد و با توجه به کاهش فشار کاری روی حسابرسان، کیفیت حسابرسی بهبود می‌یابد. هاندایتی[1] و همکاران (۲۰۲۲) نیز نشان دادند اگر کیفیت حسابرسی از منظر شهرت حسابرس ارزیابی شود، ارتباط مثبتی بین گزارشگری پایداری و کیفیت حسابرسی وجود دارد. با این حال، افراسینی[2] و همکاران (۲۰۲۴) در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که گزارشگری پایداری، به‌عنوان تلاشی تعبیر می‌شود که کیفیت حسابرسی را کاهش می‌دهد. در محیط ایران نیز، کیانی و شاکرمی (۱۴۰۱)، نشان دادند گزارشگری پایداری زیست‌محیطی بر تلاش حسابرس و کیفیت حسابرسی، تأثیر مثبت دارد. تحریری و افسای (۱۴۰۰) نیز دریافتند سطح پایین افشای اقدامات زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیتی منجر به افزایش تلاش حسابرس و به دنبال آن افزایش کیفیت حسابرسی می‌گردد.

این نتایج متناقض، نتیجه‌گیری در مورد تأثیر گزارشگری پایداری بر کیفیت حسابرسی را دشوار کرده و نیاز به پژوهش‌های بیشتر در این زمینه را نشان می‌دهد؛ بنابراین، با توجه به نتایج متناقض و دو استدلال متضاد مطرح شده که نشان می‌دهد نحوه تأثیر گزارشگری پایداری بر کیفیت حسابرسی از قبل قابل پیش‌بینی نیست و همچنین، عدم وجود شواهد تجربی کافی در محیط اقتصادی ایران، هدف این مطالعه ارزیابی میزان تأثیر به‌کارگیری اصول توسعه پایدار شرکتی و افشای این اصول تحت عنوان گزارشگری پایداری بر سطح کیفیت حسابرسی به منظور کاهش شکاف علمی موجود است.

با الهام از پژوهش‌های پیشین (دیفوند و ژانگ، ۲۰۱۴ و افراسینی و همکاران، ۲۰۲۴)، کیفیت حسابرسی از دو منظر سنجیده شده است: کیفیت اطلاعات حسابداری منتشرشده از سوی شرکت حسابرسی شده و نوع اظهارنظر مؤسسه حسابرسی. از منظر شرکت حسابرسی‌شده، کیفیت اطلاعات منتشر شده که با سطح اقلام تعهدی اختیاری مشخص می‌شود، می‌تواند به عنوان معیاری برای ارزیابی میزان شفافیت و صداقت در گزارشگری پایداری عمل کند. از سوی دیگر، نظر حسابرسی ابراز شده از سوی مؤسسه حسابرسی می‌تواند به عنوان یک نشانه معتبر از کیفیت گزارشگری پایداری عمل کند. این شاخص‌ها که به عنوان شاخص‌های مبتنی بر خروجی حسابرسی هستند، در ادبیات حسابرسی به‌طور گسترده به عنوان معیارهای عملیاتیِ غیرمستقیم کیفیت حسابرسی پذیرفته شده‌اند. اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی دشوار است، زیرا

[1]. Handayati
[2]. Afrasinei

میزان تضمینی که حسابرسان ارائه می‌دهند، غیرقابل مشاهده است. یکی از راه‌های استنباط کیفیت حسابرسی، در نظر گرفتن خروجی‌های فرآیند حسابرسی، مانند نوع اظهارنظر حسابرس یا کیفیت اطلاعات حسابداری گزارش شده از سوی شرکت است. شاخص‌های مبتنی بر خروجی جذاب هستند، زیرا سعی می‌کنند سطح کیفیت حسابرسی که واقعاً ارائه شده است را اندازه‌گیری کنند. به همین دلیل مطالعاتی که تأثیرات عوامل سمت عرضه را بررسی می‌کنند، تقریباً به‌طور انحصاری از شاخص‌های مبتنی بر خروجی استفاده می‌کنند (دیفوند و ژانگ، ۲۰۱۴). نوع اظهارنظر حسابرس، در حال حاضر تنها ارتباط مستقیم حسابرس با سهامداران در مورد فرآیند حسابرسی و نتایج آن است. مطالعات قبلی نشان می‌دهند شرکت‌هایی که اظهارنظر تعدیل‌شده دریافت می‌کنند، اطلاعات ضعیف‌تری دارند و ریسک اطلاعات این شرکت‌ها بالاتر است (لیو[1] و همکاران، ۲۰۲۰). از طرفی سطح پایین اقلام تعهدی اختیاری معمولاً به عنوان نشانه‌ای از محدودسازی مدیریت سود تفسیر می‌شود که ممکن است تا حدی بازتابی از نظارت مؤثر حسابرس و کیفیت بالای حسابرسی باشد (دیفوند و ژانگ، ۲۰۱۴)؛ بنابراین، در این پژوهش با استفاده از این دو شاخص برای سنجش کیفیت حسابرسی، تأثیر گزارشگری پایداری بر کیفیت حسابرسی مورد ارزیابی قرار گرفته است.

پژوهش حاضر چندین دستاورد نظری دارد. اول، پژوهش در زمینه تأثیر گزارشگری پایداری بر کیفیت حسابرسی می‌تواند به غنای ادبیات موجود در حوزه پیامدهای گزارشگری پایداری کمک کند. با توجه به افزایش توجه به موضوعات پایداری و مسئولیت اجتماعی در دنیای کسب‌وکار، این پژوهش می‌تواند درک بهتری از اثرات گزارشگری پایداری بر کیفیت حسابرسی ارائه دهد. دوم، این پژوهش می‌تواند دانش موجود در مورد عوامل تعیین‌کننده کیفیت حسابرسی را ارتقا دهد. به طور کلی، نتایج این پژوهش می‌تواند به توسعه نظریه‌های جدید در زمینه گزارشگری پایداری وکیفیت حسابرسی کمک کند. به‌علاوه، از منظر کاربردی، درک پیامدهای گزارشگری پایداری در زمینه کیفیت حسابرسی برای بسیاری از ذینفعان عملکرد پایداری شرکتی و کیفیت حسابرسی از جمله سرمایه‌گذاران، نظام راهبری شرکتی، حسابرسان، تنظیم‌کننده‌های مقررات گزارشگری و همچنین تنظیم‌کننده‌های مقررات حاکمیتی مفید است.

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

در سال‌های اخیر شرکت‌ها برای پاسخ به تقاضای ذینفعان، اقدامات پایداری را به طور گسترده‌ای با استراتژی‌های خود ادغام کرده‌اند و بر این اساس، گزارشگری پایداری تبدیل به ابزاری برای ارتباط با ذینفعان شده است که شرکت‌ها از آن برای انتشار اطلاعات درباره مشارکت‌های مثبت یا منفی در توسعه پایدار استفاده می‌کنند (جونیور[2] و همکاران، ۲۰۱۴و هیئت استانداردهای جهانی پایداری[3]، ۲۰۱۶). پایداری بر اساس اطلاعات غیرمالی در سه محور اصلی اندازه‌گیری می‌شود: مسائل زیست‌محیطی، مسئولیت‌های اجتماعی و حاکمیت شرکتی (عباس[4] و همکاران، ۲۰۲۱)؛ بنابراین، با افشای اطلاعات مربوط به پایداری، شرکت‌ها میزان شفافیت، حاکمیت مؤثر و پاسخگویی خود را نشان می‌دهند (سابرامانیام[5] و همکاران، ۲۰۰۶ و ال-شاعر، ۲۰۲۰). گزارشگری پایداری نمایانگر دیدگاهی در مورد توسعه پایدار است که بر عوامل غیرمالی، از جمله مسئولیت زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیت شرکتی تأکید دارد و به یک رویه رایج برای شرکت‌های بزرگ تبدیل شده است. به عنوان مثال، در سال ۲۰۱۵، بیش از ۹۰ درصد از ۲۵۰ شرکت بزرگ جهان گزارشی درباره پایداری

---

1. Liu
2. Junior
3. Global Sustainability Standards Board
4. Abbas
5. Subramaniam

منتشر کرده‌اند و تا سال ۲۰۲۲، ۹۶ درصد از ۲۵۰ شرکت بزرگ جهان گزارش‌های پایداری منتشر کرده‌اند. یک تحلیل از ۱۰۰ شرکت بزرگ در ۵۸ کشور، نشان می‌دهد که ۷۹ درصد از آنها در دوره مورد بررسی، اطلاعات مربوط به اقدامات پایداری خود را منتشر کرده‌اند (KPMG، ۲۰۲۲).

با توجه به افزایش روزافزون گزارشگری پایداری، علاقه زیادی بین پژوهشگران برای درک پیامدهای گزارشگری پایداری به وجود آمده است؛ از این رو، مجموعه قابل توجهی از پژوهش‌ها در این زمینه شکل گرفته است. به عنوان مثال، مطالعات نشان داده است، یکی از پیامدهای گزارشگری پایداری، افزایش شهرت شرکت است (هرزیگ و شالتگر[1]، ۲۰۱۱). این باور وجود دارد که شرکت‌ها می‌توانند با افزایش شهرت ناشی از گزارشگری پایداری، از بهبود ارزش برند، جذب و حفظ افراد با استعداد یا دسترسی آسان‌تر به تأمین مالی بهره‌مند شوند (ایوانو و سرافیم[2]، ۲۰۱۷). با این حال، برخی از پژوهشگران (گری[3]، ۲۰۱۰ و چو[4] و همکاران، ۲۰۱۵)، اعتبار و قابلیت اعتماد گزارشگری پایداری را مورد انتقاد قرار داده‌اند. درباره افشای اطلاعات مربوط به اقدامات پایداری شرکت‌ها، نظریه‌های مختلفی وجود دارد که به نیت شرکت‌ها در زمینه گزارشگری اشاره دارد. از جمله نظریه مشروعیت که بر اساس آن، شرکت‌ها به منظور توجیه عملکرد ضعیف خود، به گزارشگری پایداری روی می‌آورند و کیفیت پایین گزارشگری مالی خود را از طریق این نوع گزارشگری پنهان می‌کنند. این نظریه نشان می‌دهد شرکت‌های با عملکرد ضعیف از افشای اطلاعات پایداری به عنوان یک تاکتیک مشروع برای تأثیرگذاری بر افکار عمومی درباره عملکرد خود استفاده می‌کنند (بویرال و همکاران، ۲۰۱۹). این موضوع می‌تواند حسابرسی شرکت‌ها را با چالش مواجه سازد، زیرا گزارشگری مالی ممکن است تحت‌الشعاع گزارشگری پایداری قرار گیرد و اطلاعات و ارقام گزارش‌های مالی ممکن است به دلیل تمرکز بیش از حد بر جنبه‌های پایداری نادیده گرفته شوند. در این شرایط، حسابرسان ممکن است با دشواری‌هایی در ارزیابی صحت و دقت اطلاعات مالی مواجه شوند، چراکه توجه به معیارهای پایداری می‌تواند موجب کاهش دقت در تحلیل‌های مالی و تصمیم‌گیری‌های اقتصادی شود. علاوه بر این، اگر شرکت‌ها به طور نامناسبی اطلاعات مربوط به پایداری را برجسته کنند، این امر می‌تواند منجر به گمراهی حسابرسان شود. بنابراین، درک نحوه اثرگذاری گزارشگری پایداری بر کیفیت حسابرسی از اهمیت برخوردار است. با این وجود، چگونگی تأثیر گزارشگری پایداری بر کیفیت حسابرسی از لحاظ نظری و تجربی همچنان مبهم است. در این راستا، این پژوهش با هدف روشن کردن این ارتباط و درک بهتر از چگونگی تأثیر گزارشگری پایداری بر کیفیت حسابرسی انجام شده است.

بر اساس نظریه افشای داوطلبانه و نظریه مشروعیت، دو استدلال متضاد در مورد چگونگی تأثیر گزارشگری پایداری بر کیفیت حسابرسی می‌توان مطرح کرد: نظریه افشای داوطلبانه بیان می‌کند که این رابطه باید مثبت باشد، زیرا گزارشگری پایداری با ارائه اطلاعات غیرمالی و افزایش شفافیت در مورد فعالیت‌های شرکت، رسیدگی حسابرسی را تسهیل می‌کند و به این ترتیب کیفیت حسابرسی ارتقا می‌یابد. همچنین، شرکت‌هایی که گزارش‌های پایداری ارائه می‌کنند، احتمالاً تعهد کلی به کیفیت اطلاعات مالی دارند و دستکاری سود را کاهش می‌دهند (قنبری و احمدی، ۱۴۰۳) و تلاش‌های حسابرسان را برای تأیید گزارش‌های مالی کاهش می‌دهند. شرکت‌هایی که اقدام به گزارشگری پایداری می‌کنند، بیشتر احتمال دارد

[1]. Herzig & Schaltegger
[2]. Ioannou & Serafeim
[3]. Gray
[4]. Cho

که بازخوردهای مثبت‌تری از ذینفعان دریافت کنند، مهارت‌های خود را برای پاسخ به تقاضای اجتماعی توسعه دهند و نگرانی‌های حسابرسان را درباره استفاده فرصت‌طلبانه از اطلاعات پایداری و در نتیجه ریسک تجاری را کاهش دهند (لوپز-پورتاس-لامی[1] و همکاران، ۲۰۱۷). وقتی ریسک تجاری کم باشد، نگرانی‌ها درباره شیوه‌های دستکاری اطلاعات حسابداری نیز کاهش می‌یابد که منجر به کاهش فشار کار حسابرسی و بهبود کیفیت حسابرسی می‌شود (ال-شاعر، ۲۰۲۰). در مقابل نظریه مشروعیت به وجود یک رابطه منفی اشاره دارد، زیرا شرکت‌ها ممکن است از گزارشگری پایداری برای مشروعیت بخشیدن به فعالیت‌های خود استفاده کنند و این گزارشگری را پوششی برای تحریفات اطلاعات حسابداری در نظر بگیرند که می‌تواند ریسک حسابرسی را بالا برده و در نهایت منجر به کاهش کیفیت حسابرسی شود.

بنابراین، در این پژوهش تلاش شده است با استفاده از داده‌های شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، به آزمون تأثیر گزارشگر پایداری بر کیفیت حسابرسی پرداخته شود تا پاسخی صریح و شفاف به این ابهام داه شود. در این راستا کیفیت حسابرسی از دو منظر مورد سنجش قرار گرفته است: از منظر کیفیت اطلاعات حسابداری منتشر شده از سوی شرکت حسابرسی شده با استفاده از سطح اقلام تعهدی اختیاری و از منظر نوع اظهار نظر حسابرسی با استفاده از دریافت اظهارنظر مقبول. از آنجا که مقررات مربوط به کار حسابرسی به طور خودکار کیفیت حسابرسی را تضمین نمی‌کند، کاربران صورت‌های مالی و به ویژه سرمایه‌گذاران به دنبال یافتن شاخص‌هایی هستند که کیفیت حسابرسی را اندازه‌گیری کنند. راه‌حل‌های متعددی نیز برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی پیشنهاد شده که هریک از آنها تنها جنبه‌هایی از کیفیت حسابرسی را اندازه‌گیری می‌کنند و هیچ معیار جهانی معتبری که تمام عناصر خاص فرآیند حسابرسی و کسب‌وکار شرکت‌های حسابرسی‌شونده را پوشش دهد، شناسایی نشده است. اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی دشوار است، زیرا میزان تضمینی که حسابرسان ارائه می‌دهند، غیرقابل مشاهده است. شاخص‌های اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی را می‌توان به طور کلی به دو دسته تقسیم کرد که شامل شاخص‌های خروجی فرآیند حسابرسی (کیفیت گزارش‌های مالی، مهارت‌های ارتباطی حسابرس (اظهارنظر حسابرس)، خطاهای معنادار، شاخص‌های مبتنی بر ادراک ذینفعان) و شاخص‌های ورودی فرآیند حسابرسی (اندازه حسابرس، تخصص حسابرس، هزینه حسابرسی) هستند (دی‌فوند و ژانگ، ۲۰۱۴). از آنجایی که هر یک از شاخص‌های سنجش کیفیت حسابرسی دارای محدودیت‌هایی است، این پژوهش بر روی دو شاخص مبتنی بر خروجی فرایند حسابرسی تمرکز داشته است، زیرا یکی از راه‌های استنباط کیفیت حسابرسی، در نظر گرفتن خروجی‌های فرآیند حسابرسی، مانند کیفیت اطلاعات حسابداری و نوع اظهارنظر حسابرس است. این شاخص‌ها بر شایستگی مشتری در بهبود کیفیت حسابرسی تأکید می‌کند.

کیفیت اطلاعات حسابداری منتشرشده از سوی شرکت به دلیل ارتباط نزدیکش با کیفیت حسابرسی، به‌عنوان یک شاخص جذاب شناخته می‌شود. در حالی که کیفیت اطلاعات حسابداری از نظر مفهومی وسیع است، محققان حسابرسی عمدتاً از معیار اقلام تعهدی اختیاری استفاده می‌کنند که برای تشخیص مدیریت سود فرصت‌طلبانه طراحی شده است. این امر به این دلیل است که فرض می‌شود حسابرسی با کیفیت بالا، مدیریت سود فرصت‌طلبانه را محدود می‌کند. این شاخص به عنوان یک معیار غیرمستقیم برای سنجش کیفیت حسابرسی است، زیرا تأثیر حسابرس بر کیفیت گزارشگری مالی، نسبتاً محدودتر است. این شاخص سعی دارد خروجی‌های واقعی فرآیند حسابرسی (یعنی صورت‌های مالی حسابرسی‌شده) را

[1]. LópezPuertas-Lamy

اندازه‌گیری کند و چندین مزیت دارد از جمله اینکه کیفیت حسابرسی یک مؤلفه از کیفیت گزارشگری مالی است و معیارهای سنجش کیفیت گزارشگری مالی، ابزار مناسبی برای ارزیابی کیفیت حسابرسی محسوب می‌شوند. در این چارچوب، کیفیت بالای حسابرسی به این معناست که حسابرسان اطمینان بیشتری ایجاد می‌کنند که صورت‌های مالی شرکت، وضعیت واقعی و عملکرد اقتصادی آن را به صورت دقیق و بی‌طرفانه نمایش می‌دهند. به عبارت دیگر، هرچه حسابرسی از کیفیت بالاتری برخوردار باشد، صورت‌های مالی شفاف‌تر و قابل اعتمادتر خواهند بود (دیفوند و ژانگ، ۲۰۱۴). در این زمینه چی[1] و همکاران (۲۰۱۷) و گارسیا-بلاندون[2] و همکاران (۲۰۱۷) نشان می‌دهند کاهش اندازه اقلام تعهدی اختیاری (به عنوان یک عنصر مشخص از دستکاری‌های حسابداری) منجر به افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود. بسیاری از پژوهش‌ها در ایران از جمله هاشمی تیله‌نوئی و نیک کار (۱۴۰۰) از این شاخص برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی استفاده کرده‌اند. نظر حسابرسی ابراز شده، شاخص دیگری است که در ارزیابی کیفیت حسابرسی در پژوهش‌های قبلی استفاده شده است (فانگ[3] و همکاران، ۲۰۱۷). اظهارنظر حسابرس، معیار بسیار مستقیمی از کیفیت حسابرسی است، زیرا این نظر، مسئولیت حسابرس بوده و به‌طور مستقیم تحت تأثیر و کنترل او قرار دارد. از آنجایی که نظر حسابرسی ارتباط مستقیم حسابرس با کاربران صورت‌های مالی است، یک خروجی بسیار بارز از فرآیند حسابرسی به شمار می‌آید (دیفوند و ژانگ، ۲۰۱۴). این معیار نیز در پژوهش‌های مختلفی در ایران از جمله شیخی گرجان و همکاران (۱۳۹۹) به عنوان یک سنجه از کیفیت حسابرسی مورد استفاده قرار گرفته است. بنابراین، با توجه به تمام محدودیت‌های موجود برای سنجش کیفیت حسابرسی، شاخص‌های در نظر گرفته شده می‌توانند مناسب باشند.

با توجه به مباحث فوق، این پژوهش به آزمون فرضیه‌های زیر پرداخته است:

فرضیه ۱: گزارشگری پایداری تأثیر معناداری بر کیفیت حسابرسی که با سطح اقلام تعهدی اختیاری ارزیابی می‌شود، دارد.

فرضیه ۲: گزارشگری پایداری تأثیر معناداری بر کیفیت حسابرسی که با نوع اظهارنظر حسابرس ارزیابی می‌شود، دارد.

۳- روش‌شناسی پژوهش

این مطالعه از منظر گستره فراگیری نتایج، مطالعه‌ای کاربردی است؛ چراکه نتایج آن را می‌توان در محیط واقعی برای برنامه‌ریزی و سیاست‌گذاری مورد استفاده قرار داد. از منظر نوع داده‌ها، مطالعه‌ای توصیفی است؛ زیرا با استفاده از داده‌ها و نتایج مطالعه می‌توان به توصیف شرایط موجود پرداخت. از منظر نحوه اجرا، مطالعه‌ای همبستگی است که یک روش آماری ه برای بررسی ارتباط بین دو متغیر مستقل و وابسته در یک مجموعه داده محسوب می‌شود. برای آزمون فرضیه‌ها نیز از تحلیل رگرسیون چندمتغیره استفاده شده است.

۳-۱- جامعه آماری

جامعه آماری هدف کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران از سال ۱۳۹۳ تا ۱۴۰۲ است. طبق گزارش عملکرد سالانه هیئت پذیرش بورس تهران، در پایان سال ۱۴۰۲ تعداد ۳۸۶ شرکت در ۴۰ صنعت در بورس اوراق بهادار تهران فعال بوده‌اند. این تعداد بدون احتساب شرکت‌های فرابورسی است. از بین این جامعه آماری، شرکت‌های مالی به دلیل تفاوت‌های قابل‌توجه در روش‌ها و شیوه‌های حسابداری و همچنین محدودیت‌های نظارتی مختلف برای این

---

[1]. Chi
[2]. Garcia-Blandon
[3]. Fung

شرکت‌ها در مقایسه با همتایان غیرمالی‌شان، از جامعه آماری حذف شده‌اند. همچنین، شرکت‌هایی که در طول دوره مورد بررسی فعالیت خود را متوقف کرده‌اند و یا برای دوره‌ای از بورس خارج شده‌اند، حذف شده است. به‌علاوه، شرکت‌هایی که پایان سال مالی آنها ۲۹ اسفند نبوده، حذف شده‌اند. به منظور بهبود قابلیت مقایسه صورت‌های مالی، شرکت‌هایی که تغییر سال مالی یا تغییر فعالیت، در طول دوره مطالعه داشته‌اند، حذف شده‌اند. به‌علاوه، شرکت‌هایی انتخاب شده‌اند که اطلاعات مورد نیاز آنها از جمله گزارشگری فعالیت‌ها و اقدامات پایداری آنها موجود بوده است. پس از اعمال معیارهای ذکر شده، تعداد ۱۴۶ شرکت به عنوان جامعه آماری غربال شده، انتخاب شدند. با توجه به نحوه محاسبه برخی از متغیرها که به داده‌های چند سال قبل نیاز دارد، داده‌ها از سال ۱۳۹۰ گردآوری شده‌اند. نحوه غربالگری جامعه آماری در جدول ۱ ارائه شده است.

جدول ۱. روند غربالگری جامعه آماری

شرح معیارها	تعداد
تعداد شرکت‌ها در پایان سال ۱۴۰۲ (جامعه آماری هدف)	۳۸۶
کسر می‌شود:	
شرکت‌های مالی	(۹۱)
شرکت‌هایی که طی سال‌های مورد بررسی حضور مستمر در بورس نداشته‌اند یا دارای وقفه معاملاتی بیش از سه ماه بوده‌اند.	(۷۹)
شرکت‌هایی که پایان سال مالی آنها ۲۹ اسفند نیست.	(۵۳)
شرکت‌هایی که تغییر سال مالی یا تغییر فعالیت داده‌اند.	(۱۰)
شرکت‌هایی که اطلاعات آنها در دسترس نیست.	(۷)
شرکت‌های غربال شده از جامعه آماری پژوهش	۱۴۶

۳-۲- مدل‌های رگرسیونی برای آزمون فرضیه‌ها

مدل رگرسیون پایه به صورت مدل ۱ است.

$$AQ_{it} = \beta_0 + \beta_1 SR_{it} + \beta_2 \sum Control\ variables_{it} + \varepsilon_{it} \quad (۱)$$

در اینجا AQ نماد کیفیت حسابرسی به عنوان متغیر وابسته است و SR نماد گزارشگری پایداری به عنوان متغیر مستقل و همچنین مجموعه‌ای از متغیرهای کنترلی در نظر گرفته شده‌اند. از آنجا که برای سنجش کیفیت حسابرسی دو معیار اقلام تعهدی اختیاری (کیفیت حسابرسی از منظر اطلاعات منتشر شده از شرکت) و نوع اظهارنظر حسابرس (کیفیت حسابرسی از جنبه نظر حسابرسی ابراز شده) در نظر گرفته شده است، این مدل به صورت دو مدل ۲ و ۳ بازنویسی می‌شود.

$$DA_{it} = \beta_0 + \beta_1 SR_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 GROW_{it} + \beta_5 ROA_{it} + \beta_6 IND_{it} + \beta_7 DUAL_{it} + \varepsilon_{it} \quad (۲)$$

$$OP_{it} = \beta_0 + \beta_1 SR_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 GROW_{it} + \beta_5 ROA_{it} + \beta_6 IND_{it} + \beta_7 DUAL_{it} + \varepsilon_{it} \quad (۳)$$

در این دو مدل؛ DA، اقلام تعهدی اختیاری؛ OP، نوع اظهارنظر حسابرسی؛ SIZE، اندازه شرکت، LEV، اهرم مالی؛ GROW، رشد فروش سالانه ؛ ROA، شاخص سودآوری؛ IND، استقلال هیئت‌مدیره؛ و DUAL، دوگانگی وظایف مدیرعامل می‌باشد.

در این مدل‌ها اگر β_1 از لحاظ آماری معنادار باشد، فرضیه‌های پژوهش پذیرفته می‌شود ولی علامت آن از قبل قابل پیش‌بینی نیست.

۳-۳- نحوه اندازه‌گیری متغیرها

متغیرها و نحوه اندازه‌گیری آنها به شرح زیر هستند:

گزارشگری پایداری (متغیر مستقل): برای اندازه‌گیری میزان گزارشگری پایداری شرکت‌ها مطابق با بسیاری از پژوهش‌ها (رضایی و تو[1]، ۲۰۱۹؛ کیم[2]، ۲۰۱۸ و بابایی و همکاران، ۱۴۰۰) از شاخص KLD استفاده شده است. مؤسسه آمریکایی KLD هرساله شرکت‌ها را بر اساس معیارهای اجتماعی، زیست‌محیطی و حاکمیتی رتبه‌بندی می‌کند. این شاخص معیاری استاندارد جهت ارزیابی رویه‌ها و عملکرد پایداری شرکت است که در پژوهش‌های این حوزه از سال ۱۹۹۱ مورد استفاده قرار گرفته است. سنجش گزارشگری پایداری از طریق شاخص KLD شامل مجموعه‌ای از نقاط قوت و نقاط نگرانی یا ضعف است که در یک چک‌لیست برای ابعاد زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیتی قرار می‌گیرند. این ابعاد و نقاط قوت و ضعف مربوط به آنها در جدول ۲ مشاهده می‌شود. با تفاضل نقاط قوت از نقاط ضعف مربوطه امتیاز آن بُعد به دست می‌آید. در نهایت با جمع تمام ابعاد فوق یک امتیاز کلی برای پایداری به دست آمده است. لازم به ذکر است که در صورت وجود هر نقطه ضعف یا نقطه قوت مربوطه، عدد یک و در صورت نبود آنها عدد صفر در نظر گرفته خواهد شد. اطلاعات لازم برای این متغیرها در گزارش‌های هیئت‌مدیره شرکت‌ها افشاء می‌شود. در پژوهش حاضر برای معرفی هر یک از ابعاد، به ماهیت افشاگری در ایران نیز توجه شده است. بنابراین صرفاً از مدل KLD استفاده نشده، بلکه معیارها مطابق با استانداردهای گزارشگری و افشای اطلاعات ایران هستند. مدل حاضر مدل عینی و کمّی معروفی است که تاکنون از طریق نهادهای رسمی در بسیاری از کشورها برای اندازه‌گیری گزارشگری پایداری شرکت‌ها استفاده شده است.

به طور کلی، رویکرد استفاده از این معیار به این صورت است که ابتدا با استفاده از تحلیل متنی گزارش‌های سالانه عملکرد هیئت‌مدیره، نقاط قوت و ضعف هر یک از ابعاد گزارشگری پایداری شناسایی و سپس جهت محاسبه امتیاز هر یک از ابعاد سه‌گانه، برای هر شرکت مجموع نقاط نگرانی از مجموع نقاط قوت کسر و امتیاز هر یک از ابعاد زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیتی محاسبه و در نهایت از مجموع امتیاز این سه بُعد به صورت رابطه زیر کل امتیاز گزارشگری پایداری به دست می‌آید (امین و همکاران، ۱۳۹۷).

گزارشگری پایداری= (نقاط قوت مسائل زیست‌محیطی- نقاط ضعف مسائل زیست‌محیطی)+ (نقاط قوت مسائل اجتماعی- نقاط ضعف مسائل اجتماعی)+ (نقاط قوت مسائل حاکمیتی- نقاط ضعف مسائل حاکمیتی).

اقلام تعهدی اختیاری (متغیر وابسته): برای اندازه‌گیری اقلام تعهدی اختیاری از مدل اصلاح شده جونز که دیچاو[3] و همکاران (۱۹۹۵) آن را توسعه داده‌اند، استفاده شده است. جزء اختیاری اقلام تعهدی با جزء غیر اختیاری آن متفاوت است، زیرا در معرض دستکاری مدیران از رفتار فرصت‌طلبانه آنهاست. به این منظور ابتدا مدل (۴) به صورت مقطعی برای هر سال شرکت برآورد شده است.

$$TAC_{it}/A_{it-1} = \alpha_0 + \alpha_1 1/A_{it-1} + \alpha_2(\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it})/A_{it-1} + \alpha_3 PPE_{it}/A_{it-1} \quad (۴)$$

در این مدل؛ TAC، کل اقلام تعهدی برابر با سود عملیات منهای جریان نقد عملیاتی؛ A، کل دارایی؛ ΔREV، تغییر در درآمد در دوره t و t-1؛ ΔREC، تغییر در حساب‌های دریافتنی در دوره t و t-1؛ PPE، ارزش اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات است.

---

[1]. Rezaee & Tuo
[2]. Kim
[3]. Dechow

جدول ۲. معیارهای گزارشگری پایداری بر اساس شاخص KLD (امین و همکاران، ۱۳۹۷)

ابعاد	نقاط قوت	نقاط ضعف
زیست محیطی	۱) محصولات و خدمات سودمند: ساخت محصول مطابق با محیط‌زیست و کارا در مصرف انرژی	۱) فضولات خطرناک؛ شرکت جزء صنایع خطرناک در ایجاد فضولات پرخطر باشد (شیمیایی و نفت، چرم و نساجی، استخراج و تولید فلزات اساسی، کاغذ و چاپ و رنگ، شوینده و تمیزکننده)
	۲) جلوگیری از آلایندگی: شرکت دارای برنامه‌های پیشگیری از آلودگی شدیدُ از جمله کاهش میزان انتشار و برنامه‌های کاهش سموم است.	۲) مسائل قانونی: پرداخت جرائم برای مسائل و مشکلات زیست‌محیطی که شرکت تولید کرده است (نقش مدیریت زباله و جریمه انرژی).
	۳) بازیافت: شرکت از مواد بازیافتی به عنوان مواد خام در فرایندهای تولید استفاده می‌کند و یا عامل اصلی در صنعت بازیافت است.	۳) مواد شیمیایی نازک‌کننده لایه اوزون: شرکت جزء تولیدکنندگان مواد شیمیایی از بین برنده لایه اوزون باشد.
	۴) انرژی پاک: شرکت اقدامات قابل‌توجهی را برای کاهش تأثیر بر تغییرات آب‌وهوایی و آلودگی هوا از طریق استفاده از انرژی‌های تجدیدپذیر و سوخت پاک یا از طریق بهره‌وری و صرفه‌جویی در انرژی انجام داده است.	۴) مواد شیمیایی کشاورزی: شرکت تولیدکننده مواد شیمیایی کشاورزی است، یعنی آفت‌کش‌ها یا کود شیمیایی و یا تولید مواد اولیه آنها
	۵) دریافت جایزه یا لوح تقدیر در زمینه محیط زیست	۵) تغییرات آب‌وهوایی: شرکت باعث تغییرات اقلیمی و آب‌وهوا شود یا درآمد قابل توجهی از فروش یا احتراق زغالسنگ یا نفت و محصولات مشتق شده آن به دست می‌آورد.
	۶) سیستم‌های مدیریتی: دریافت گواهینامه ایزو ۱۴۰۰۱ توسط شرکت برای سیستم‌های مدیریتی	
اجتماعی	۱) امور خیریه: در صورتی که شرکت مبلغی را به امور خیریه مردمی اختصاص داده باشد.	۱) اثرات منفی اقتصادی: شرکت‌هایی که دچار مسائل حقوقی آب، زمین، دفع ضایعات و یا مسائل دیگری که تأثیرگذار بر زندگی افراد جامعه باشد مانند تعطیلی کارخانه.
	۲) امور خیریه خارج از ایران: کمک به کشورهای جنگ‌زده و آسیب‌دیده از بلایای طبیعی	۲) مشکلات مالیاتی: در صورتی که شرکت دارای پرونده مالیاتی در هیئت حل اختلاف مالیاتی باشد.
	۳) برنامه حمایت از مسکن: برنامه‌های حمایتی مسکن در سطح شرکت و ملی	
	۴) برنامه حمایت از تحصیل: شرکت برنامه‌های حمایتی برای تحصیل و آموزش شغل برای جوانان و کارکنان داشته باشد.	
	۵) برنامه حمایت از ورزش: شرکت برنامه حمایتی برای ورزش در سطح شرکت، استانی و ملی داشته باشد.	
حاکمیتی	۱) پاداش: در صورتی که شرکت پاداشی در سال مالی به مدیران ارشد داده باشد.	۱) نگرانی‌های حسابداری: شرکت دارای اظهارنظر حسابرسی مشروط باشد.
	۲) نفوذ قابل ملاحظه: در صورتی که شرکت صاحب ۲۰ تا ۵۰ درصد از سهام شرکت دیگر باشد.	۲) مشکلات شفافیت: شرکت دارای ضعف در افشای اطلاعات مربوط به مسائل محیط و اجتماع باشد.
	۳) شفافیت بالا: شرکت گزارش مؤثری از اندازه‌گیری‌های زیست‌محیطی، اجتماعی و یا موضوع خاص شرکتی داشته باشد.	۳) مشکلات دادگاهی: دعاوی مربوط به حسابرسی، کارکنان، بیمه و غیره.
	۴) مدیران اجرایی: در صورتی که شرکت از مدیران اجرایی خانم و یا اقلیت جامعه استفاده کند.	۴) نداشتن عضو خانم در هیئت‌مدیره
	۵) اعضای هیئت‌مدیره: بانوان، اقلیت‌ها و افراد معلول عضو هیئت‌مدیره باشند.	

از آنجایی که اقلام تعهدی اختیاری می‌تواند مثبت (تهاجمی) یا منفی (رو به پایین) باشد، ابتدا از باقیمانده قدرمطلق گرفته شده تا از اثر جبرانی ارقام مثبت و منفی جلوگیری شود و از قدرمطلق باقیمانده به عنوان نماینده‌ای برای اقلام تعهدی اختیاری استفاده شده است؛ بنابراین، آن را می‌توان با دقت بیشتری منعکس کرد. ارزش بالاتر نشان می‌دهد که شرکت‌ها سطح بالاتری از دستکاری اقلام تعهدی اختیاری انجام می‌دهند که منجر به کاهش کیفیت اطلاعات حسابداری خواهد شد (الجاگمن[1] و همکاران، ۲۰۲۳).

نوع اظهارنظر حسابرس (متغیر وابسته): یک متغیر مجازی برای اندازه‌گیری نوع اظهانظر حسابرس تعیین شده است، به این صورت که اگر حسابرس اظهارنظر مقبول صادر کرده باشد، یعنی کیفیت حسابرسی بالا است و ارزش یک و در غیر این صورت ارزش صفر گرفته است.

متغیرهای کنترلی: اندازه شرکت که برابر با لگاریتم طبیعی کل دارایی شرکت است. در پژوهش‌های قبلی (دیها آیو[2] و همکاران، ۲۰۱۸ و شگیلا[3] و همکاران، ۲۰۲۴) اثبات شده است که اندازه شرکت بر کیفیت حسابرسی اثرگذار است؛ بنابراین، این ویژگی شرکتی در مدل‌های رگرسیونی کنترل شده است و انتظار می‌رود بر کیفیت حسابرسی اثرگذار باشد. اهرم مالی که برابر با نسبت کل بدهی به کل دارایی است. حسین و فاجارانی[4] (۲۰۲۲)، در پژوهش خود دریافتند که اهرم مالی تأثیر منفی بر کیفیت حسابرسی دارد؛ بنابراین، این ویژگی شرکتی در مدل‌های رگرسیونی کنترل شده است و انتظار می‌رود بر کیفیت حسابرسی اثرگذار باشد. رشد فروش که برابر با نسبت فروش در سال t منهای فروش در سال t-1 به فروش در سال t-1 است. مطالبق با ادبیات قبلی (حسین و فاراجانی، ۲۰۲۲) این ویژگی شرکتی می‌تواند بر کیفیت حسابرسی اثرگذار باشد؛ لذا در مدل‌های رگرسیونی کنترل شده است. سودآوری که برابر با نسبت سود خالص به کل دارایی است و در پژوهش‌های قبلی از جمله مسافری نژاد مقدم (۱۳۹۸) به عنوان یک عامل اثرگذار بر کیفیت حسابرسی درک شده است؛ بنابراین، این ویژگی شرکتی در مدل‌های رگرسیونی کنترل شده است و انتظار می‌رود بر کیفیت حسابرسی اثرگذار باشد. استقلال هیئت‌مدیره که برابر با نسبت اعضای غیرموظف به کل اعضای هیئت‌مدیره است. طبق یافته‌های حساس یگانه (۱۳۹۵)، استقلال هیئت‌مدیره می‌تواند کیفیت حسابرسی را ارتقا دهد؛ بنابراین، این متغیر به عنوان یک مکانیسم حاکمیت شرکتی در مدل‌های رگرسیونی کنترل شده است. دوگانگی وظایف مدیرعامل که یک متغیر مجازی است، به این صورت که اگر مدیرعامل رییس یا نایب رییس هیئت‌مدیره هم باشد، ارزش یک و در غیر این صورت ارزش صفر می‌گیرد. طبق یافته‌های ژانگ و همکاران (۲۰۲۲)، دوگانگی وظایف مدیرعامل می‌تواند تأثیر منفی بر کیفیت حسابرسی دارد؛ بنابراین، این متغیر به عنوان یک مکانیسم حاکمیت شرکتی در مدل‌های رگرسیونی کنترل شده است.

۴- یافته‌ها

۴-۱- آمار توصیفی

اولین گام در بخش تحلیل داده‌ها ارائه آمار توصیفی است که نتایج آن در جدول ۳ مشاهده می‌شود. لازم به توضیح است که تعداد مشاهدات برابر با ۱۴۶۰ سال- شرکت است و به منظور جلوگیری از سوگیری در نتایج، مشاهدات پرت در صدک‌های ۱ و ۹۹ ویرایش شدند.

---

[1]. Aljughaiman
[2]. Diah Ayu
[3]. Shaqilah
[4]. Hussaini & Fadjarenie

جدول ۳. آمار توصیفی متغیرها

متغیرهای کمّی	میانگین	میانه	بیشینه	کمینه	انحراف معیار
امتیاز گزارشگری پایداری	۲/۲۱۶	۲	۸	۰	۱/۶۱۷
اقلام تعهدی اختیاری	۰/۱۵۴	۰/۱۱۸	۰/۸۲۲	۰/۰۰۲	۰/۱۴۲
اندازه شرکت	۱۵/۴۶۷	۱۵/۲۱۲	۲۱/۸۹۹	۱۱/۱۴۵	۱/۸۱۹
اهرم مالی	۰/۵۲۶	۰/۵۲۲	۰/۹۱۳	۰/۰۹۹	۰/۲۰۱
رشد فروش	۰/۳۸۰	۰/۳۴۱	۱/۲۶۳	-۰/۲۳	۰/۴۰۱
سودآوری	۰/۱۶	۰/۱۴۰	۰/۴۶۲	-۰/۰۴۵	۰/۱۴۵
استقلال هیئت‌مدیره	۰/۵۹۴	۰/۶	۱	۰	۰/۱۹

متغیرهای مجازی	فراوانی	درصد فراوانی
نوع اظهارنظر حسابرس	۸۶۳	۵۹/۱۱
دوگانگی وظایف مدیرعامل	۵۱۳	۳۵/۱۴

برای تعیین سطح گزارشگری پایداری شرکت‌ها و کمّی کردن این متغیر، مطابق با بسیاری از پژوهش‌ها از شاخص KLD استفاده شده است. بر اساس این شاخص، اقدامات مربوط به سه بُعد عملکرد زیست‌محیطی، عملکرد اجتماعی و عملکرد حاکمیتی به عنوان ابعاد گزارشگری پایداری مورد تحلیل قرار گرفته و نقاط قوت و نقاط ضعف شرکت‌ها در این زمینه برشمرده شده و در نهایت امتیاز گزارشگری اقدامات پایداری از مجموع تفاوت نقاط قوت و ضعف شرکت‌ها در سه بُعد مذکور، محاسبه شده است. اگر شرکت‌ها تمام نقاط قوت را در زمینه پایداری داشته باشند و هیچ نقطه ضعفی نداشته باشند، امتیاز گزارشگری پایداری ۱۶ خواهد بود. به این ترتیب بر اساس آمار توصیفی ملاحظه می‌شود که به طور متوسط امتیاز گزارشگری پایداری شرکت‌ها ۲/۲۱۶ است که بسیار پایین و نشان‌دهنده عدم توجه شرکت‌های ایرانی به موضوع گزارشگری پایداری در مسیر توسعه خود است. این موضوع می‌تواند ناشی از وضعیت اقتصادی متزلزل و نابسامان کشور باشد که تمایل شرکت‌ها به اقدامات پایداری و به طبع گزارشگری آن را کاهش داده است. همچنین بیشترین امتیاز کسب شده برای گزارشگری پایداری برابر با ۸ و کمترین آن برابر با صفر است که نشانه برابر بودن نقاط قوت و ضعف در زمینه ابعاد اقدامات پایداری است. انحراف معیار در اینجا برابر با ۱/۶۱۷ است که پراکندگی زیاد داده‌ها اطراف میانگین را نشان می‌دهد، به این معنا که امتیاز گزارشگری پایداری از یک شرکت به شرکتی دیگر تفاوت قابل ماحظه‌ای دارد.

میانگین اقلام تعهدی اختیاری نیز نشان می‌دهد ۱۵/۴ درصد از کل اقلام تعهدی شرکت‌ها به صورت اختیاری و به منظور مدیریت سود یا تأثیرگذاری بر صورت‌های مالی ثبت شده‌اند که می‌تواند به شفافیت و اعتبار اطلاعات مالی آسیب بزند و میزان کیفیت حسابرسی را از منظر شرکت حسابرسی‌شده نشان می‌دهد. به‌علاوه ۵۹/۱۱ درصد از شرکت‌ها اظهارنظر مقبول از حسابرس مستقل دریافت کرده‌اند که نشان می‌دهد این شرکت‌ها توانسته‌اند استانداردهای حسابداری و الزامات گزارشگری مالی را به خوبی رعایت کنند و اطلاعات مالی آنها از نظر کیفیت و قابلیت اتکا، مورد تأیید حسابرسان قرار گرفته است. این شاخص نیز کیفیت حسابرسی از منظر حسابرس را نشان می‌دهد.

۴-۲- آزمون همبستگی

در این بخش برای بررسی وجود مسئله همخطی، به انجام آزمون همبستگی پرداخته شده است که نتیجه آن در جدول ۴ مشاهده می‌شود.

جدول ۴. آزمون همبستگی

متغیر	(۱)	(۲)	(۳)	(۴)	(۵)	(۶)	(۷)	(۸)	(۹)
اقلام تعهدی اختیاری	۱	-۰/۱۲۲	-۰/۰۱۲	۰/۰۸۸	۰/۰۸۹	۰/۱۸۱	۰/۰۲۳	-۰/۰۲۳	۰/۰۱۰
	---	۰/۰۰۰	۰/۶۴۴	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۳۶۲	۰/۳۷۹	۰/۷۰۱
نوع اظهارنظر حسابرس		۱	۰/۳۵۰	۰/۰۴۵	-۰/۰۵۳	۰/۱۱۶	۰/۲۰۷	۰/۰۱۱	-۰/۰۴۷
		---	۰/۰۰۰	۰/۰۷۹	۰/۰۳۹	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۶۷۰	۰/۰۷۰
امتیاز گزارشگری پایداری			۱	-۰/۰۲۵	-۰/۰۶۳	۰/۰۴۳	۰/۱۳۵	۰/۰۰۲	-۰/۰۲۱
			---	۰/۳۳۳	۰/۰۱۶	۰/۰۹۶	۰/۰۰۰	۰/۹۲۲	۰/۴۱۹
اندازه شرکت				۱	-۰/۱۱۳	۰/۲۵۶	۰/۳۱۳	۰/۰۱۹	۰/۰۵۷
				---	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۴۴۸	۰/۰۲۹
اهرم مالی					۱	-۰/۱۹۶	-۰/۵۹۳	-۰/۱۲۵	۰/۰۲۷
					---	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۲۹۲
رشد فروش						۱	۰/۳۶۷	۰/۰۴۴	۰/۰۷۱
						---	۰/۰۰۰	۰/۰۸۹	۰/۰۰۶
سودآوری							۱	۰/۱۱۲	۰/۰۴۲
							---	۰/۰۰۰	۰/۱۰۷
استقلال هیئت‌مدیره								۱	-۰/۰۳۰
								---	۰/۲۴۴
دوگانگی وظایف مدیرعامل									۱

آزمون همبستگی نشان می‌دهد، مقادیر مطلق ضرایب همبستگی در بین متغیرها همگی کمتر از ۰/۸ پیشنهاد شده توسط کندی[1] است که نشان می‌دهد مشکل جدی همخطی در مدل‌های رگرسیونی وجود ندارد. به‌علاوه، همبستگی بین شاخص‌های کیفیت حسابرسی با گزارشگری پایداری نیز در این آزمون بررسی شده است که نتایج نشان داد، گزارشگری پایداری با اقلام تعهدی اختیاری، همبستگی منفی اما غیرمعنادار و با نوع اظهارنظر حسابرس، همبستگی مثبت و معنادار دارد.

۴-۳- نتایج آزمون فرضیه‌ها

از تکنیک‌های اقتصادسنجی با نرم‌افزار ایویوز نسخه ۱۲ برای تحلیل رگرسیون چندمتغیره و آزمون فرضیه‌ها استفاده شده است. دو نوع متغیر وابسته با توجه به ماهیت آنها در این پژوهش وجود دارد، اقلام تعهدی اختیاری که به صورت اعداد پیوسته و نوع‌اظهارنظر حسابرس که به صورت اعداد گسسته هستند. زمانی که متغیر وابسته دارای اعداد پیوسته و همچنین ترکیبی از داده‌های مقطعی و طولی است، فرایند تحلیل رگرسیون به این صورت است که باید آزمون‌های تشخیص انتخاب روش شامل آزمون چاو و در صورت نیاز آزمون هاسمن انجام شود و در نهایت بعد از انتخاب بهترین روش، به برآورد رگرسیون چندمتغیره پرداخته می‌شود. از سویی زمانی که متغیر وابسته به صورت گسسته باشد، جهت برآورد آن باید از آنالیز رگرسیون لجستیک استفاده شود. مدل‌های رایج رگرسیون لجستیک به مدل‌های لاجیت و پروبیت معروف هستند. با توجه به این توضیح در ادامه به برآورد مدل‌های رگرسیونی پرداخته شده است.

با توجه به اینکه متغیر وابسته در مدل اول یعنی اقلام تعهدی اختیاری به عنوان یکی از شاخص‌های کیفیت حسابرسی، یک متغیر پیوسته است، ابتدا آزمون‌های تشخیصی چاو و هاسمن و سپس برآورد مدل با بهترین رویکرد انجام شده است. نتایج آزمون‌های تشخیصی نشان داد بهترین رویکرد برای برآورد مدل ۱ استفاده از روش اثرات تصادفی است. نتایج آزمون فرضیه اول در جدول ۵ آورده شده است.

[1]. Kennedy

جدول ۵. برآورد مدل ۱ با رویکرد اثرات تصادفی (متغیر وابسته: اقلام تعهدی اختیاری)

نام متغیر	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معناداری
ضریب ثابت	۰/۰۲۴	۰/۰۴۴	۰/۵۴	۰/۵۸۴
گزارشگری پایداری	-۰/۰۰۳	۰/۰۰۲	-۱/۴۴۷	۰/۱۴۷
اندازه شرکت	۰/۰۰۲	۰/۰۰۲	۱/۰۳۹	۰/۲۹۹
اهرم مالی	۰/۱۱۸	۰/۰۲۷	۴/۲۷۲	۰/۰۰۰
رشد فروش	۰/۰۶۸	۰/۰۱۰	۶/۴۵۹	۰/۰۰۰
سودآوری	۰/۱۳۳	۰/۰۳۹	۳/۳۴۸	۰/۰۰۰
استقلال هیئت‌مدیره	-۰/۰۱۳	۰/۰۲۰	-۰/۶۶	۰/۵۰۶
دوگانگی وظایف مدیرعامل	۰/۰۱۹	۰/۰۰۸	۲/۳۸۴	۰/۰۱۷
آماره فیشر	۱۵/۴۸۹	سطح معناداری آماره فیشر		۰/۰۰۰
ضریب تعیین	۰/۵۶۹	ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۵۶۴
آزمون چاو	۲/۳۵۴ (۰/۰۰۰)	روش با اثرات (پانل دیتا) مناسب است.		
آزمون هاسمن	۶/۴۳۷ (۰/۴۸۹)	روش اثرات تصادفی مناسب است.		

همانطور که در جدول ۵ مشاهده می‌شود از آنجایی که سطح معناداری آماره t متغیر گزارشگری پایداری برابر با ۰/۱۴۷ و بزرگ‌تر از ۰/۰۵ است، می‌توان نتیجه گرفت که تأثیر گزارشگری پایداری بر اقلام تعهدی اختیاری غیرمعنادار است؛ لذا این فرضیه که گزارشگری پایداری تأثیر معناداری بر کیفیت حسابرسی بر اساس سطح اقلام تعهدی اختیاری دارد، رد می‌شود. به عبارتی مشخص شد گزارشگری پایداری تغییری در میزان دستکاری اقلام تعهدی توسط مدیران شرکت‌ها ایجاد نمی‌کند. اگرچه ضریب به دست آمده منفی است که می‌تواند نشانه‌ای از این باشد که با افزایش گزارشگری پایداری، دستکاری اقلام تعهدی کاهش و در نتیجه کیفیت حسابرسی افزایش می‌یابد، ولی از آنجایی که از لحاظ آماری معنادار نیست، در نتیجه این ضریب قابل توجیه و استنباط نیست.

در بین متغیرهای کنترلی، اهرم مالی، رشد فروش، سودآوری و دوگانگی وظایف مدیرعامل تأثیر مثبت و معناداری بر اقلام تعهدی اختیاری نشان دادند. همچنین، قدرت توضیحی مدل برآوردشده بر اساس مقدار ضریب تعیین، بالا است و نشان می‌دهد متغیرهای مستقل توانسته‌اند سطح قابل قبولی از تغییرات متغیر وابسته (۵۶/۹ درصد) را توضیح دهند. به‌علاوه، کل مدل برآورد شده بر اساس مقدار آماره فیشر معنادار است؛ بنابراین، به طور کلی مدل به خوبی برازش شده است.

برای آزمون فرضیه دوم با توجه به اینکه متغیر وابسته در این مدل دوم یعنی نوع اظهارنظر حسابرس به عنوان یکی دیگر از شاخص‌های کیفیت حسابرسی، یک پیامد دو ارزشی است و فقط با صفر و یک مشخص می‌شود، لازم است تا از رگرسیون لجستیک برای برآورد ضرایب آن استفاده شود. مدل‌های رایج رگرسیون لجستیک به مدل‌های لاجیت و پروبیت معروف هستند. در بین این دو روش، روش پروبیت نتایج بهتری را ارائه می‌دهد و ضرایب آن برای توضیح تغییرات مناسب‌تر است؛ لذا برای برآورد مدل دوم از روش پروبیت استفاده شده که نتایج برازش مدل در جدول ۶ مشاهده می‌شود.

در الگوهای لجستیک از جمله پروبیت ضرایب برآورد شده اولیه فقط علائم تأثیر متغیرهای توضیحی را روی احتمال پذیرش متغیر وابسته نشان می‌دهند، ولی تفسیر مقداری ندارند. در این حالت از اثر نهایی استفاده می‌شود که اصلی‌ترین بخش برآورد این مدل‌ها است. نتایج برآورد اثرات نهایی متغیرهای توضیحی مدل ۲، در جدول ۷ مشاهده می‌شود.

جدول ۶. برآورد مدل ۲ با رویکرد پرویت (متغیر وابسته: نوع اظهارنظر حسابرس)

نام متغیر	ضریب	خطای استاندارد	آماره z	سطح معناداری
ضریب ثابت	-۰/۶۳۴	۰/۳۵۹	-۱/۷۶۷	۰/۰۷۷
گزارشگری پایداری	۰/۳۰۲	۰/۰۲۴	۱۲/۴۴۴	۰/۰۰۰
اندازه شرکت	۰/۰۲۱	۰/۰۲۰	۱/۰۳۵۲	۰/۳۰۰
اهرم مالی	-۰/۵۹۰	۰/۲۱۷	-۲/۷۱۵	۰/۰۰۶
رشد فروش	۰/۱۶۷	۰/۰۹۳	۱/۷۹۰	۰/۰۷۳
سودآوری	۲/۰۲۴	۰/۳۳۳	۶/۰۷۹۵	۰/۰۰۰
استقلال هیئت‌مدیره	۰/۱۵۵	۰/۱۸۵	۰/۸۳۹	۰/۴۰۱
دوگانگی وظایف مدیرعامل	-۰/۱۵۷	۰/۰۷۳	-۲/۱۳۴	۰/۰۳۲
نسبت درستنمایی	۲۵۱/۵۹۷	سطح معناداری نسبت درستنمایی		۰/۰۰۰
ضریب مک فادن			۰/۵۲۷	

جدول ۷. برآورد اثرات نهایی مدل ۲

متغیر	اثرات نهایی
عرض از مبدأ	-۰/۲۴۳
گزارشگری پایداری	۰/۱۱۶
اندازه شرکت	۰/۰۰۸
اهرم مالی	-۰/۲۲۶
رشد فروش	۰/۰۶۴
سودآوری	۰/۷۷۸
استقلال هیئت‌مدیره	۰/۰۵۹
دوگانگی وظایف مدیرعامل	-۰/۰۶۱

همانطور که در جدول ۶ مشاهده می‌شود از آنجایی که سطح معناداری آماره Z متغیر گزارشگری پایداری برابر با ۰/۰۰۰ و کوچک‌تر از ۰/۰۱ است، می‌توان نتیجه گرفت که تأثیر گزارشگری پایداری بر نوع اظهارنظر حسابرس به عنوان یکی از معیارهای کیفیت حسابرسی، در سطح ۱ درصد معنادار است؛ لذا فرضیه دوم با اطمینان ۹۹ درصد مورد تأیید قرار می‌گیرد. اثر نهایی گزارشگری پایداری نیز برابر با ۰/۱۱۶ است که با توجه به مثبت بودن آن می‌توان نتیجه گرفت گزارشگری پایداری با افزایش احتمال دریافت اظهارنظر مقبول در گزارش حسابرس همراه است که حاکی از بهبود کیفیت حسابرسی است، زیرا اظهارنظر مقبول به معنای تأیید کیفیت اطلاعات مالی و رعایت استانداردهای حسابداری است.

در بین متغیرهای کنترلی، اهرم مالی، رشد فروش، سودآوری و دوگانگی وظایف مدیرعامل تأثیر معناداری بر نوع اظهارنظر حسابرس داشتند. در این مدل‌ها، ضریب تعیین مک فادن قدرت توضیحی مدل را نشان می‌دهد که با توجه به مقدار آن می‌توان دریافت که قدرت توضیحی مدل برابر با ۵۲/۷ است. در این مدل برای بررسی معناداری کلی رگرسیون برآورد شده از آماره نسبت درستنمایی استفاده می‌شود. نسبت درستنمایی و سطح معناداری آن که کوچک‌تر از ۰/۰۵ است، نشان می‌دهد که کل الگوی برآوردی، از لحاظ آماری در سطح ۹۹٪ معنادار است.

۵- بحث و نتیجه‌گیری

در سال‌های اخیر، ساختار حسابداری از جنبه‌های مختلفی در حوزه‌های پایداری و مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها مورد بررسی و ارزیابی قرار گرفته است. این پژوهش نیز به تحلیل تأثیر گزارشگری پایداری بر کیفیت حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۳ تا ۱۴۰۲ پرداخته است. تحلیل داده‌ها نشان داد وضعیت

کنونی میزان افشای گزارشگری پایداری در سطح پایینی قرار دارد که نشان‌دهنده وجود شکاف قابل توجهی بین انتظارات جامعه از شرکت‌ها و عملکرد واقعی آنها در زمینه توسعه پایدار است. برای اینکه درک بهتری از میزان اثرگذاری گزارشگری پایداری بر کیفیت حسابرسی به دست آید، کیفیت حسابرسی از دو منظر شامل ۱) کیفیت اطلاعات ارائه شده بر اساس میزان اقلام تعهدی اختیاری و ۲) ارزیابی حسابرس از کیفیت اطلاعات بر اساس نوع اظهارنظر حسابرس، بررسی شده است. استدلال می‌شود هرچه اقلام تعهدی اختیاری کمتر باشد، کیفیت اطلاعات حسابرسی شده بالاتر است، زیرا شرکت کمتر به تحریف روش‌های حسابداری و یا دستکاری نتایج متوسل شده است که می‌تواند به افزایش اعتبار اطلاعات مالی ارائه شده کمک کند. همچنین، اگر شرکت نوع اظهارنظر مقبول دریافت کند، به معنای اطمینان از صحت و دقت اطلاعات مالی ارائه شده است. اظهارنظر مقبول نشان‌دهنده این است که حسابرس به این نتیجه رسیده صورت‌های مالی به‌طور منصفانه و بدون تحریف، وضعیت مالی و عملکرد شرکت را منعکس می‌کنند؛ بنابراین، وجود اقلام تعهدی اختیاری در سطح پایین و دریافت اظهارنظر مقبول می‌تواند نشانه‌ای از این باشد که شرکت در گزارشگری خود شفاف‌تر عمل کرده و اطلاعات دقیق‌تری را به ذینفعان ارائه می‌دهد که در نهایت ریسک حسابرسی را کاهش داده و رسیدگی حسابرسی را تسهیل کرده و به بهبود کیفیت حسابرسی کمک می‌کند.

نتایج تحلیل رگرسیون با تکنیک‌های اقتصادسنجی خاص هر مدل رگرسیونی نشان داد گزارشگری پایداری تأثیر منفی اما غیرمعنادار بر اقلام تعهدی اختیاری دارد، ولی تأثیر مثبت و معنادار بر اظهارنظر مقبول حسابرس دارد. این نتایج به این معناست که هرچند گزارشگری پایداری به طور مستقیم تأثیر معناداری بر کاهش اقلام تعهدی اختیاری ندارد، اما می‌تواند به بهبود نوع اظهارنظر حسابرس کمک کند که نشان‌دهنده افزایش کیفیت حسابرسی است. به عبارت دیگر، شرکت‌هایی که به طور مؤثری در زمینه گزارشگری پایداری عمل می‌کنند، احتمال بیشتری دارند که اظهارنظر مقبول از حسابرس دریافت کنند. این امر نشان‌دهنده این است که حسابرسان به اطلاعات مالی این شرکت‌ها اعتماد بیشتری دارند و آنها را به عنوان شرکت‌هایی با شفافیت و مسئولیت اجتماعی بیشتر ارزیابی می‌کنند؛ بنابراین، می‌توان نتیجه گرفت که گزارشگری پایداری می‌تواند به عنوان یک عامل مؤثر در ارتقاء کیفیت حسابرسی و بهبود تصویر عمومی شرکت‌ها عمل کند، حتی اگر تأثیر آن بر اقلام تعهدی اختیاری به وضوح و به طور معناداری مشهود نباشد. این نتایج با یافته‌های ال-شاعر (۲۰۲۰) و هاندایتی و همکاران (۲۰۲۲) هم‌راستا است، ولی با مطالعه افراسینی و همکاران (۲۰۲۴) در تضاد است. همچنین در محیط ایران، تا حدودی با یافته‌های کیانی و شاکرمی (۱۴۰۱)، هم‌سو است.

۵-۱- پیشنهادهای کاربردی

با توجه به این نتایج در ادامه پیشنهادهای کاربردی ارائه شده است:

۱) شرکت‌ها باید به تقویت و بهبود فرآیندهای گزارشگری پایداری خود بپردازند، زیرا این امر نه تنها به افزایش شفافیت و مسئولیت اجتماعی آنها کمک می‌کند، بلکه می‌تواند منجر به دریافت اظهارنظر مقبول از حسابرسان شود و در نتیجه اعتبار و اعتماد عمومی به شرکت را افزایش دهد.

۲) حسابرسان می‌توانند با تمرکز بیشتر بر روی کیفیت گزارشگری پایداری، به شناسایی و ارزیابی بهتر ریسک‌های مرتبط با اطلاعات مالی بپردازند و به این ترتیب، کیفیت حسابرسی را ارتقاء دهند.

۳) سرمایه‌گذاران و سایر کاربران اطلاعات مالی باید به اهمیت گزارشگری پایداری توجه بیشتری داشته باشند و آن را به عنوان یکی از معیارهای کلیدی در ارزیابی کیفیت و شفافیت اطلاعات مالی شرکت‌ها در نظر بگیرند.

۴) نهادهای نظارتی و دولتی می‌توانند با ارائه راهنماها و استانداردهای مشخص در زمینه گزارشگری پایداری، به بهبود کیفیت حسابرسی و ارتقاء شفافیت اطلاعات مالی در بازار کمک کنند.

۵-۲- محدودیت‌ها و پیشنهادهای پژوهشی

یکی از محدودیت‌های عمده این پژوهش نحوه سنجش کیفیت حسابرسی است که شاخص‌های متعددی برای آن در منابع قبلی (از جمله دیفوند و ژانگ، ۲۰۱۴) معرفی شده است. این شاخص‌ها به طور کلی، مبتنی بر ورودی و یا خروجی فرایند حسابرسی هستند. در این پژوهش دو شاخص مبتنی بر خروجی فرایند حسابرسی به عنوان معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی در نظر گرفته شدند؛ لذا باید توجه داشت که نتایج، ممکن است بر اساس دیگر شاخص‌های سنجش کیفیت حسابرسی، متفاوت باشد و پژوهشگران باید در تعمیم نتایج به این نکته دقت کنند. همچنین این محدودیت می‌تواند به عنوان یک پیشنهاد پژوهشی آتی باشد و پژوهشگران، تأثیر گزارشگری پایداری را بر سایر شاخص‌های سنجش کیفیت حسابرسی از جمله شاخص‌های مبتنی بر ورودی حسابرسی مانند هزینه حسابرسی، مورد آزمون قرار دهند و نتایج را با این پژوهش مقایسه کنند. به‌علاوه، پیشنهادهای پژوهشی آتی می‌تواند شامل بررسی‌های عمیق‌تر در زمینه تأثیر گزارشگری پایداری بر کیفیت حسابرسی باشد. از آنجایی که تأثیر گزارشگری پایداری بر اقلام تعهدی اختیاری مورد تأیید قرار نگرفت، پژوهشگران می‌توانند به تحلیل عوامل مؤثر بر رابطه بین گزارشگری پایداری و اقلام تعهدی اختیاری بپردازند و به شناسایی متغیرهای میانجی یا تعدیل‌کننده‌ای که ممکن است بر این رابطه تأثیرگذار باشند، بپردازند. همچنین، مطالعات مقایسه‌ای بین صنایع مختلف می‌تواند به درک بهتر از چگونگی تأثیر گزارشگری پایداری بر کیفیت حسابرسی در زمینه‌های مختلف کمک کند. علاوه بر این، بررسی تأثیرات بلندمدت گزارشگری پایداری بر عملکرد مالی و اجتماعی شرکت‌ها و همچنین ارزیابی تجربیات موفق شرکت‌های پیشرو در این زمینه می‌تواند به ایجاد الگوهای بهینه برای سایر شرکت‌ها کمک کند. در نهایت، پژوهشگران می‌توانند به مطالعه تأثیرات گزارشگری پایداری بر رفتار سرمایه‌گذاران و تصمیم‌گیری‌های مالی آنها بپردازند تا ارتباطات بیشتری بین این دو حوزه برقرار کنند.

ملاحظات اخلاقی

پیروی از اصول اخلاق پژوهش

نویسندگان اصول اخلاقی را در انجام و انتشار این پژوهش علمی رعایت و این موضوع مورد تأیید همه آنهاست.

مشارکت نویسندگان

همه نویسندگان در مقاله سهم و نقش یکسان داشته‌اند.

تعارض منافع

بنا بر اظهار نویسندگان این مقاله تعارض منافع ندارد.

حامی مالی

نویسندگان هیچگونه حمایت مالی برای تحقیق، تألیف و انتشار این مقاله دریافت نکرده‌اند.

تقدیر و تشکر

نویسندگان از داوران محترم بابت ارائه نکات ارزنده به منظور ارتقاء کیفیت مقاله سپاسگزاری می‌کنند.

منابع

امین، وحید؛ فغانی ماکرانی، خسرو و ذبیحی، علی (۱۳۹۷). مطالعه رابطه بین شرکت‌های دولتی، ابعاد عملکرد پایداری شرکتی و ارزش شرکت. *حسابداری دولتی*، ۴(۲)، ۷۵-۹۲. dor.isc.ac/dor/20.1001.1.24234613.1397.4.2.5.7

بابایی، فاطمه؛ رحمانی، علی؛ همایون، سعید و امین، وحید. (۱۴۰۰). رابطه بین عملکرد پایداری شرکتی و ارزش شرکت؛ با تأکید بر نقش امتیاز افشا و اندازه شرکت. *مجله دانش حسابداری*، ۱۲(۴۶/۳)، ۱-۲۷. DOI:10.22103/jak.2021.16583.3340

تحریری، آرش و افسای، اکرم (۱۴۰۰). تأثیر افشای زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیتی بر تلاش حسابرس و کیفیت حسابرسی. *مجله دانش حسابداری*، ۱۲(۳)، ۸۸-۶۹. DOI: 10.22103/jak.2021.16637.3349

حساس یگانه، یحیی (۱۳۹۵). تأثیر سازوکارهای حاکمیت شرکتی بر کیفیت حسابرسی و مدیریت سود واقعی. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۶(۲)، ۲۳-۴۵. DOI: 10.22051/jera.2016.2289

شیخی گرجان، مینا؛ نوروش، ایرج و محمدی ملقرنی، عطاالله (۱۳۹۹). جایگاه راهبرد تجاری در ارتقای کیفیت حسابرسی با تأکید بر عواملی محیطی ایران. *مجله دانش حسابداری*، ۱۱(۳)، ۳۵-۶۶. DOI: 10.22103/jak.2020.14485.3043

قنبری، نازیلا و احمدی، حسن (۱۴۰۳). بررسی تأثیر گزارشگری پایداری بر دستکاری سود در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *چشم‌انداز حسابداری و مدیریت*، ۷(۹۱)، ۲۰۰-۲۱۷. www.jamv.ir/article_203271.html?lang=fa

کاشانی‌پور، محمد؛ جندقی، غلامرضا و رحمانی، محمد (۱۳۹۷). بررسی رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی با افشا اطلاعات پایداری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۸(۳)، ۱۱-۳۱. DOI: 10.22051/jera.2017.11186.1388

کیانی، علی و شاکرمی، سعدی (۱۴۰۱). بررسی تأثیر گزارشگری پایداری زیست‌محیطی بر تلاش حسابرس و کیفیت حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و اوراق بهادار تهران. *چشم‌انداز حسابداری و مدیریت*، ۵(۶۵)، ۷۴-۸۹. www.jamv.ir/article_154764.html?lang=fa

مسافری نژاد مقدم، فاطمه (۱۳۹۸). بررسی تأثیر ویژگی‌های شرکت بر کیفیت حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری*، ۱۳(۱)، ۳۳۰-۳۴۴. majournal.ir/index.php/ma/article/view/194

هاشمی تیله نوئی، مصطفی و نیک کار، جواد (۱۴۰۰). تأثیر شاخص‌های کیفیت حسابرسی، محیط رقابتی و راهبری شرکتی بر رفتارهای غیراخلاقی مدیران: با تأکید بر دو بعد افق تصمیم‌گیری و نوع پیش‌بینی در رفتار مدیران. *مجله دانش حسابداری*، ۱۲(۳)، ۱۴۷-۱۶۸. DOI: 10.22103/jak.2021.16609.3347

References

Abbas, D. S., Ismail, T., Taqi, M., & Yazid, H. (2021). Analysis of audit opinion based on cost & benefit sustainability reporting in determining the sustainability of mining companies (state-owned enterprise in Indonesia). *Turkish Online Journal of Qualitative Inquiry, 12*(7), 617-627. eprints.untirta.ac.id/6709/1/Jurnal%20Turkish.pdf

Afrasinei, M. B., Carp, M., & Georgescu, L. (2024). The influence of sustainability reporting on audit quality: Empirical analysis on companies listed on the Bucharest Stock Exchange. *Audit Financiar, 1*(173), 127-138. dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2024/173/003

Akintoye, R. I., & Kassim, S. K. (2022). Sustainability and Financial Reporting Quality for Listed Manufacturing Companies in Nigeria: The Legitimacy Theory Perspective. *Universal Journal of Accounting and Finance 10*(4), 811-819. doi:10.13189/ujaf.2022.100403

Aljughaiman, A. A., Nguyen, T. H., Trinh, V. Q., & Du, A. (2023). The COVID-19 outbreak, corporate financial distress, and earnings management. *International Review of Financial Analysis*, *88*, 102675. doi.org/10.1016/j.irfa.2023.102675

Alodat, A. Y., Al Amosh, H., Alorayni, O., & Khatib, S. F. A. (2024). Does corporate sustainability disclosure mitigate earnings management: Empirical evidence from Jordan. *International Journal of Disclosure and Governance,* 21, 165–174. doi.org/10.1057/s41310-023-00213-4

Al-Shaer, H. (2020). Sustainability reporting quality and post-audit financial reporting quality: Empirical evidence from the UK. *Business Strategy and the Environment, 29*(6), 2355-2373. doi.org/10.1002/bse.2507

Al-Shaer, H., & Zaman, M. (2018). Credibility of sustainability reports: The contribution of audit committees. *Business Strategy and the Environment, 27*(7), 973-986. doi:10.1002/bse.2046

Amin, V., Faghani Makrani, K., & zabihi, A. (2018). The Study of the Relationship Between Government Firms, Dimensions of Corporate Sustainability Performance and Firm Value. *Governmental Accounting*, *4*(2), 75-92. dor.isc.ac/dor/20.1001.1.24234613.1397.4.2.5.7 [In Persian].

Azzone, G., Manzini, R., & Noci, G. (1996). Evolutionary trends in environmental reporting. *Business Strategy and the Environment,* 5(4), 219-230. doi.org/10.1002/bse.2046

Babaei, F., Rahmani, A., Homayoun, S. & Amin, V. (2021). The Relationship between Corporate Sustainability Performance and Firm Value: Emphasizing the Role of Disclosure Score and Firm Size. *Journal of Accounting Knowledge*, *12*(3), 1-27. doi:10.22103/jak.2021.16583.3340 [In Persian].

Ballou, B., Heitger, D., & Landes, C. (2006). The rise of corporate sustainability reporting: A rapidly growing assurance opportunity. *Journal of Accountancy, 202*(6), 65-74. www.scirp.org/reference/referencespapers?referenceid=3102062

Boiral, O., Heras-Saizarbitoria, I., & Brotherton, M. C. (2019). Assessing and improving the quality of sustainability reports: The auditors' perspective. *Journal of Business Ethics, 155*, 703-721. doi.org/10.1007/s10551-017-3516-4

Chi, W., Myers, L. A., Omer, T. C., & Xie, H. (2017). The effects of audit partner pre-client and client-specific experience on audit quality and on perceptions of audit quality. *Review of Accounting Studies, 22*(1), 361-391. doi.org/10.1007/s11142-016-9376-9

Cho, C. H., Laine, M., Roberts, R. W., & Rodrigue, M. (2015). Organized hypocrisy, organizational façades, and sustainability reporting. *Accounting, Organizations and Society, 40*, 78-94. doi.org/10.1016/j.aos.2014.12.003

Dechow, P. M., Sloan, R. G., & Sweeney, A. P. (1995). Detecting earnings management. *The Accounting Review*, *70*(2), 193–225. https://doi.org/10.2307/248303

DeFond, M., & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics, 58*(2-3), 275–326. doi.org/10.1016/j.jacceco.2014.09.002

Diah Ayu, P., Ida, R., & Wiwit Apit, S. (2018). The influence of company size and audit fee on audit quality. *Advances in Economics, Business and Management Research*, 65, 371-375. 1st International Conference on Economics, Business, Entrepreneurship, and Finance (ICEBEF 2018). doi.org/10.2991/icebef-18.2019.83

Fortes, H. (2002). The need for environmental reporting by companies: An examination of the use of environmental reports by Swedish public companies. *Greener Management International, 40*, 77-92. www.jstor.org/stable/greemanainte.40.77

Fung, S. Y. K., Raman, K. K., & Zhu, X. (K). (2017). Does the PCAOB international inspection program improve audit quality for non-US-listed foreign clients? *Journal of Accounting and Economics, 64*(1), 15–36. doi.org/10.1016/j.jacceco.2017.04.002

Garcia-Blandon, J., Argiles-Bosch, J. M., Castillo-Merino, D., & Martinez-Blasco, M. (2017). An assessment of the provisions of Regulation (EU) No 537/2014 on non-audit services and audit firm tenure: Evidence from Spain. *International Journal of Accounting, 52*(3), 251–261. doi.org/10.1016/j.intacc.2017.07.003

Ghanbari, N. & Ahmadi, H. (2024). Investigating the impact of sustainability reporting on profit manipulation in Firms listed on Tehran Stock Exchange. *Journal of Accounting and Management Vision*, *7*(91), 200-217. www.jamv.ir/article_203271.html?lang=en [In Persian].

Gray, R. (2010). Is accounting for sustainability actually accounting for sustainability… and how would we know? An exploration of narratives of organisations and the planet. *Accounting, Organizations and Society, 35*(1), 47-62. doi.org/10.1016/j.aos.2009.04.006

GRI Standards (2016). Consolidated set of GRI sustainability reporting standards. Global sustainability standards board. http://www.ekvilib.org/wp-content/uploads/2018/03/GRI-standardi-2016.pdf

Handayati, P., Tham, Y. H., Yuningsih, Y., Rochayatun, S., & Meldona. (2022). Audit quality, corporate governance, firm characteristics and CSR disclosures: Evidence from Indonesia. *Journal of Corporate Accounting & Finance, 33*(3), 65-78. doi.org/10.1002/jcaf.22548

Hasas Yeganeh, Y. (2016). The Impact of Corporate Governance Mechanisms on Audit Quality and Real Earnings Management. *Empirical Research in Accounting, 6*(2), 23-45. doi:10.22051/jera.2016.2289 [In Persian].

Hashemi Tilehnouei, M. & Nik Kar, J. (2021). The impact of audit quality, competitive environment and corporate governance on managers 'unethical behaviors: With emphasis on two dimensions of decision-making horizon and type of forecast in managers' behavior. *Journal of Accounting Knowledge*, *12*(3), 147-168. doi:10.22103/jak.2021.16609.3347 [In Persian].

Herzig, C., & Schaltegger, S. (2011). Corporate sustainability reporting. In *Sustainability Communication* (pp. 151-169). Springer Netherlands. https://doi.org/10.1007/978-94-007-1697-1_14

Hussaini, R. A., & Fadjarenie, A. (2022). The effect of company size, audit fee, and leverage on audit quality: Empirical study on manufacturing companies in the consumer goods sector listed on the IDX in the period 2011-2020. *International Journal of Management Studies and Social Science Research*, *4*(2), 198-210. www.ijmsssr.org/paper/IJMSSSR00690.pdf

Ioannou, I., & Serafeim, G. (2017). The consequences of mandatory corporate sustainability reporting. Harvard Business School, *Working Paper*, 11-100. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1799589

Junior, R. M., Best, P. J., & Cotter, J. (2014). Sustainability reporting and assurance: A historical analysis on a world-wide phenomenon. *Journal of Business Ethics, 120*(1), 1-11. doi.org/10.1007/s10551-013-1637-y

Kashanipour, M., Jandaghi, G. & Rahmani, M. (2018). Financial reporting quality and sustainability information disclosure. *Empirical Research in Accounting*, *8*(3), 11-31. doi:10.22051/jera.2017.11186.1388 [In Persian].

Kiani, A., & Shakarami, S. (2022). The effect of environmental sustainability disclosure on audits effort and audit quality of the companies listed in Tehran Stock Exchange. *Journal of Accounting and Management Vision, 5*(65), 74-89. www.jamv.ir/article_154764.html?lang=en [In Persian].

Kim, K. (2018). Proactive versus reactive corporate environmental practices and environmental performance. *Sustainability*, *10*(1), 1-19. doi.org/10.3390/su10010097

KPMG. (2022). *Survey of Sustainability Reporting 2022*. Retrieved from https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/se/pdf/komm/2022/GlobalSurvey-of-Sustainability-Reporting-2022.pdf

Liu, H., Cullinan, C. P., & Zhang, J. (2020). Modified audit opinions and debt contracting: Evidence from China. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics, 27*(2), 218–241. doi.org/10.1080/16081625.2018.1517048

LópezPuertas-Lamy, M., Desender, K., & Epure, M. (2017). Corporatesocial responsibility and the assessment by auditors of the risk ofmaterial misstatement. *Journal of Business Finance & Accounting, 44*(9–10), 1276–1314. doi.org/10.1111/jbfa.12268

Mosaferi Nejad, F. (2019). Investigating the impact of company characteristics on audit quality in companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Journal of New Research Approaches in Management and Accounting*, *3*(9), 330-344. majournal.ir/index.php/ma/article/view/194 [In Persian].

Newig, J. (2011). Climate change as an element of sustainability communication. In *Sustainability Communication: Interdisciplinary Perspectives and Theoretical Foundation* (pp. 119-128). DOI:10.1007/978-94-007-1697-1_11

Özer, G., Aktaş, N., & Çam, I. (2024). Corporate environmental, social, and governance activities and financial reporting quality: An international investigation. *Borsa Istanbul Review, 24*(3), 549-560. doi.org/10.1016/j.bir.2024.03.001

Rezaee, Z., & Tuo, L. (2019). Are the quantity and quality of sustainability disclosures associated with the innate and discretionary earnings quality? *Journal of Business Ethics*, *155*, 763-786. doi.org/10.1007/s10551-017-3546-y

Shaqilah, D. A., Rusliyawati, & Prihatini, D. (2024). The effect of company size and audit fee on audit quality. *JIMKES*, *12*(6), 10-27. doi:10.37641/jimkes.v12i5.2532

Sheikhi Garjan, M., Noravesh, I. & Mohamadi Molgharani, A. (2020). The position of business strategy in improving audit quality with emphasis on environmental factors in Iran. *Journal of Accounting Knowledge*, *11*(3), 35-66. doi:10.22103/jak.2020.14485.3043 [In Persian].

Subramaniam, N., Hodge, K., & Ratnatunga, J. (2006). Corporate responsibility reports assurance trends and the role of management accountants. *Journal of Applied Management Accounting Research, 4*(2), 1-10. www.researchgate.net/publication/237397209

Tahriri, A. & Afsay, A. (2021). The impact of environmental, social and governance disclosure on auditor effort and audit quality. *Journal of Accounting Knowledge*, *12*(3), 69-88. doi:10.22103/jak.2021.16637.3349 [In Persian].

Xiao, X., & Shailer, G. (2022). Stakeholders' perceptions of factors affecting the credibility of sustainability reports. *The British Accounting Review, 54*(1), 101002. doi.org/10.1016/j.bar.2021.101002

Zhang, J. W., Li, Y., Xu, H. W., & Ding, Y. (2023). Can ESG ratings mitigate managerial myopia? Evidence from Chinese listed companies. *International Review of Financial Analysis, 90*, 102878. doi.org/10.1016/j.irfa.2023.102878

Zhang, L., Ma, Y., & Hu, Y. (2022). Does CEO duality worsen or foster audit quality: Evidence from Chinese firms? *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, *36*(1), 687–707. doi:10.1080/1331677X.2022.2095521