



<https://amf.ui.ac.ir>

Journal of Asset Management and Financing
E-ISSN: 2383-1189
Vol. 14, Issue 2, No. 53, 2026, p 41-58
Received: 22/02/2025 Accepted: 21/07/2025

Research Paper

The Effect of Integrated Reporting on Audit Quality

Majid Hashemi Dehchi

Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Administrative Sciences and Economics, University of Isfahan, Isfahan, Iran
m.hashemi.d@ase.ui.ac.ir

Naser Izadinia* 

Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Administrative Sciences and Economics, University of Isfahan, Isfahan, Iran
n.izadinia@ase.ui.ac.ir

Mansour Sadeghi Hosnijeh

Ph.D. Student, Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, College of Farabi, University of Tehran, Qom, Iran
mansoursadeghi@ut.ac.ir

Abstract

This study examines the implications of the corporate transition from standalone financial reporting to integrated reporting (IR), which combines material financial and non-financial information, such as environmental risk disclosures. In light of recent revisions to international and national auditing standards that underscore the significance of non-financial information, this research specifically addresses the ambiguous relationship between IR adoption and audit quality within the Iranian context. Analyzing 858 firm-year observations from companies listed on the Tehran Stock Exchange (TSE) from 2015 to 2023 using the Generalized Least Squares (GLS) regression method, our findings demonstrate that integrated reporting exerts a positive and significant effect on audit quality. Furthermore, the adoption of IR is associated with a reduction in audit fees. This study consequently offers valuable insights for auditors and regulators by elucidating the cost-benefit dynamics of integrating non-financial information into corporate reporting.

Keywords: Integrated Reporting, Audit Quality, Audit Fees

JEL Classification: M41, M42, M42

Introduction

The growing corporate disclosure of non-financial information, including intangible assets and environmental risks, has amplified the demand for integrated reporting (IR), a framework that synthesizes financial and non-financial data to provide a holistic view of organizational performance (IIRC, 2013). Critics argue that traditional financial reporting, with its historical orientation and exclusive focus on monetized transactions, is increasingly ineffective at conveying true economic performance and addressing pertinent social and environmental concerns (Lys et al., 2015; Setayesh & Mentari, 2022). In response to this inefficiency, this study investigates the impact of integrated reporting on audit quality and audit fees, particularly in the context of revised auditing standards that now emphasize the assurance of non-financial information (Lu et al., 2023). While prior literature establishes that IR enhances value-relevance for stakeholders (Dhaliwal et al., 2011; Christensen et al., 2021), its specific implications for auditors remain underexplored. This research seeks to fill this gap by examining two central questions: Does integrated reporting affect audit quality? And how does it impact audit costs? Consequently, we posit two hypotheses: (H1) the level of integrated reporting has a positive and significant effect on audit quality, and (H2) the level of integrated reporting has a negative and significant effect on audit fees. This investigation contributes to the accounting literature by focusing on the assurance function and holds particular significance in Iran's regulatory environment, especially following Article 39 of the Corporate Governance Guidelines (2022). Acknowledging the study's limitations, such as the variable quality of non-financial disclosures and the inherent complexity of their evaluation (Milne & Gray, 2013), this study aims to the literature by providing critical insights for standard-setters, practitioners, and firms considering the adoption of IR.

Materials & Methods

*Corresponding author

Hashemi Dehchi, M., Izadinia, N. and Sadeghi Hosnijeh, M. (2026). The Effect of Integrated Reporting on Audit Quality and Audit Fees. *Journal of Asset Management and Financing*, 14(2), 41-58.



2383-1189 © University of Isfahan

This is an open access article under the CC BY-NC-ND/4.0/ License (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>).



10.22108/amf.2025.144468.1962

This study employs a quantitative research design to examine its core relationships. The sample consists of all companies listed on the Tehran Stock Exchange (TSE) from 2015 to 2023, selected through a systematic screening process to ensure data availability; financial statement data from 2014 were also collected to facilitate the calculation of necessary lagged variables. The dependent variable, audit quality, is operationalized using two distinct proxies: earnings quality, (measured via specify model, e.g., discretionary accruals from the modified Jones model), and audit fees, measured by the natural logarithm of total audit fees (Lu et al., 2023). The independent variable, the level of integrated reporting (IR), is measured using a disclosure index score. This index was constructed based on a comprehensive checklist aligning with the eight content elements of the International Integrated Reporting Council (IIRC) framework, comprising 41 specific subcomponents. The hypothesized relationships were subsequently tested using a Generalized Least Squares (GLS) regression model to account for potential panel data issues such as heteroskedasticity and autocorrelation.

Findings

The results provide empirical support for both research hypotheses. Concerning the first hypothesis, the coefficient for integrated reporting is positive and statistically significant ($\beta = 0.0187, p < 0.05$), indicating that a higher level of integrated reporting disclosure is associated with enhanced audit quality. Consequently, the first hypothesis, which posited a positive relationship between integrated reporting and audit quality, is not rejected. Pertaining to the second hypothesis, the analysis reveals a significant negative coefficient for integrated reporting ($\beta = -0.215, p < 0.05$). This finding suggests that an increase in integrated reporting disclosure is associated with a reduction in audit fees, thereby failing to reject the second hypothesis that predicted an inverse relationship between the two variables.

Discussion and Conclusion


This study concludes that integrated reporting exerts a dual significant influence on the audit process for companies listed on the Tehran Stock Exchange. Primarily, the findings demonstrate that integrated reporting has a positive and significant effect on audit quality. The increased disclosure of non-financial information—encompassing corporate strategy, external environment, and environmental impacts—provides auditors with a more comprehensive understanding of the entity, thereby facilitating more accurate risk assessments and strengthening professional judgment, a finding consistent with prior literature (Lu et al., 2023; IAASB, 2015). Secondly, a negative and significant relationship was identified between integrated reporting and audit fees. This suggests that the utility of non-financial information enhances audit efficiency, and when these efficiency gains surpass the costs of additional verification efforts, the net effect is a reduction in fees (He et al., 2023). This may be further attributable to lower perceived agency costs and improved corporate governance, which diminish inherent risk (Abang et al., 2021). Although some studies cite increased fees due to report complexity (e.g., Peterson, 2012; Garcia et al., 2021), the present evidence from Iran underscores the role of integrated reporting in not only enhancing audit quality but also in promoting audit efficiency. These findings are critically important for regulators, auditors, and stakeholders in Iran's capital market, highlighting the tangible benefits of adopting a more transparent and holistic reporting framework.

تأثیر گزارشگری یکپارچه بر کیفیت حسابرسی

مجید هاشمی دهچی

استادیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اداری و اقتصاد، دانشگاه اصفهان، اصفهان، ایران

m.hashemi.d@ase.ui.ac.ir

ناصر ایزدی نیا 

دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اداری و اقتصاد، دانشگاه اصفهان، اصفهان، ایران

n.izadinia@ase.ui.ac.ir

منصور صادقی هسنیجه

دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشکدهگان فارابی، دانشگاه تهران، قم، ایران

mansoursadeghi@ut.ac.ir

چکیده

شیوه گزارشگری شرکت‌ها از ارائه اطلاعات صرفاً مالی به سوی ادغام اطلاعات مالی و غیرمالی بااهمیت مانند افشای ریسک‌های ناشی از تغییرات زیست‌محیطی در جریان است که به‌عنوان گزارشگری یکپارچه شناخته می‌شود. پیامدهای این تغییر رویه برای حسابرسان مهم است؛ زیرا برخی استانداردهای بین‌المللی و ملی حسابرسی که اخیراً تجدیدنظر شده بر اهمیت درک اطلاعات غیرمالی موجود در گزارش‌ها تأکید می‌کنند. پژوهش فعلی ابهام حاصل از تأثیر گزارشگری یکپارچه را بر کیفیت حسابرسی در ایران بررسی می‌کند. برای رفع این ابهام ۸۵۸ مشاهده سال-شرکت از شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی ۹ ساله از ۱۳۹۴ تا ۱۴۰۲ با الگوی حداقل مربعات تعمیم‌یافته آزمون شد. نتایج نشان می‌دهد که گزارشگری یکپارچه بر کیفیت حسابرسی تأثیر مثبت دارد. مشخص شد گزارشگری یکپارچه باعث کاهش حق‌الزحمه حسابرسی می‌شود. این پژوهش دیدگاه‌هایی را درباره هزینه‌ها و فواید رویکرد ادغام بیشتر اطلاعات غیرمالی در گزارش‌های سالانه، با عنوان گزارشگری یکپارچه، از منظر حسابرسان ارائه می‌کند.

کلیدواژه‌ها: گزارشگری یکپارچه، کیفیت حسابرسی، حق‌الزحمه حسابرسی

طبقه‌بندی موضوعی: M41، M42، M42

* نویسنده مسئول

هاشمی دهچی، مجید، ایزدی نیا، ناصر و صادقی هسنیجه، منصور (۱۴۰۵). تأثیر گزارشگری یکپارچه بر کیفیت حسابرسی و حق‌الزحمه

حسابرسی، مدیریت دارایی و تأمین مالی، ۱۴ (۲)، ۴۱-۵۸.



مقدمه

با افزایش انتشار اطلاعات غیرمالی و پایداری^۱ توسط شرکت‌ها (مانند دارایی‌های نامشهود، منابع انسانی و ریسک‌های نوظهور پایداری مانند تغییرات زیست‌محیطی)، تقاضا برای گزارش‌هایی که این اطلاعات غیرمالی را با اطلاعات مالی مرتبط می‌سازد، روبه‌افزایش است؛ زیرا افشاهای پایداری مکمل افشاهای مالی است. گزارشگری یکپارچه^۲ در پاسخ به این نیاز ظهور کرده است (IIRC, 2013). گزارشگری مالی در حال حاضر تاریخی و محدود به ارزش‌های پولی است؛ به همین دلیل از ارائه عملکرد اقتصادی، ارزش تجاری واحد اقتصادی و پاسخ‌گویی درباره خطرات نگران‌کننده مانند موضوعات اجتماعی و محیطی ناتوان است (Lys et al., 2015; Reimsbach et al., 2017). در واقع ایراد اصلی مربوط به ناکارآمدی گزارشگری مالی به شیوه سنتی است (Setayesh & Mehtari, 2022; Rahmani & Mosaferi, 2011). با توجه به وجود رقابت در بازارهای جهانی، به وجود گزارش‌هایی یکپارچه ساده و روان و دربرگیرنده ابعاد مالی و غیرمالی نیاز است. شورای بین‌المللی گزارشگری یکپارچه^۳ در سال ۲۰۱۳ چارچوب بین‌المللی گزارشگری یکپارچه را برای مرتبط‌ساختن بخش‌های مختلف افشای مالی و غیرمالی منتشر ساخت (IIRC, 2013). در ایران نیز با توجه به ماده ۳۹ دستورالعمل راهبری شرکتی سازمان بورس و اوراق بهادار مصوب سال ۱۴۰۱، ابعاد افشای گزارش پایداری مشخص شد و شرکت‌ها باید اطلاعات لازم در زمینه مسائل مالی، اقتصادی، زیست‌محیطی و اجتماعی را در قالب گزارشگری یکپارچه در پایگاه اینترنتی خود ارائه کنند (Securities and Exchange Organization, 2022). مطالعات پیشین با تمرکز بر سرمایه‌گذاران و تحلیلگران نشان می‌دهد که اطلاعات غیرمالی مفید است و ادغام آن با اطلاعات مالی در گزارشگری یکپارچه، ارزش اطلاعات را برای آن‌ها افزایش می‌دهد (Dhaliwal et al., 2011; Dhaliwal et al., 2012; Christensen et al., 2021; Tsang et al., 2023). اگر اطلاعات پایداری از نظر مالی مهم باشد، می‌تواند بر پردازش اطلاعات و حسابرسی صورت‌های مالی تأثیر بگذارد؛ به همین دلیل حرفه حسابرسی موظف است تا نقش خود را در اطمینان از انعکاس مناسب مسائل پایداری در گزارش‌های سالانه به خوبی ایفا کند (Lu et al., 2023). با وجود اینکه اطلاعات غیرمالی، به خصوص گزارشگری یکپارچه، به عنوان موضوعی کلیدی برای حسابرسان مطرح شده است، هنوز مشخص نیست که گزارشگری یکپارچه چگونه بر حسابرسان تأثیر می‌گذارد. هدف این مطالعه پرکردن این شکاف با بررسی تأثیر گزارشگری یکپارچه بر کیفیت حسابرسی و هزینه‌های حسابرسی صورت‌های مالی است. درک تأثیر گزارشگری یکپارچه بر حسابرسان بسیار مهم است؛ زیرا چندین استاندارد حسابرسی بین‌المللی اخیراً برای در نظر گرفتن مجموعه گسترده‌تری از اطلاعات غیرمالی در فرایند حسابرسی صورت‌های مالی بازنگری شده‌اند (Lu et al., 2023). هنگامی که اطلاعات غیرمالی مانند راهبردها، سرمایه‌های فکری و افشاهای مرتبط با تغییرات زیست‌محیطی در گزارش مالی گنجانده می‌شود، حسابرس ملزم است آن اطلاعات را بررسی و قضاوت کند که آیا آن اطلاعات از نظر اهمیت با گزارش مالی واحد تجاری سازگار است یا خیر. درک ریسک‌های غیرمالی مانند ریسک تغییرات زیست‌محیطی می‌تواند به حسابرس در تعیین اینکه آیا موضوعی باید در «مسائل عمده حسابرسی» گنجانده شود، کمک کند (Landell-Mills, 2021). پیش‌بینی تأثیر گزارشگری یکپارچه بر کیفیت حسابرسی کار ساده‌ای نیست. اگر اطلاعات غیرمالی یکپارچه شده درک حسابرسان را از واحد تجاری ارتقا دهد، گزارشگری یکپارچه می‌تواند تأثیر مثبتی بر کیفیت حسابرسی داشته باشد که این موضوع برای ارائه کیفیت حسابرسی بالا ضروری است. استانداردهای حسابرسی اخیراً بازنگری شده‌اند تا ضرورت گنجاندن اطلاعات غیرمالی را در فرایند حسابرسی تأیید کنند؛ با این حال، از اطلاعات غیرمالی به‌ویژه اطلاعات زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیتی به دلیل

¹ Integration

² Integrated Reporting

³ International Integrated Reporting Council (IIRC)

کیفیت پایین انتقاد شده است (Milne & Gray, 2013; Flower, 2015; Michelon et al., 2015). اگر اطلاعات غیرمالی یکپارچه شده درک حسابرسان را از واحد تجاری افزایش ندهد، ممکن است کیفیت حسابرسی بهبود نیابد؛ بنابراین، مشخص نیست که افزایش ادغام اطلاعات مالی و غیرمالی، کیفیت حسابرسی را بهبود می‌بخشد یا خیر (Lu et al., 2023). در رابطه با هزینه‌های حسابرسی اگر اطلاعات غیرمالی برای حسابرسان در انجام حسابرسی صورت‌های مالی مفید باشد، سطح بالاتر ادغام ممکن است باعث افزایش کارایی فرایند حسابرسی شود و در نتیجه هزینه‌های حسابرسی را کاهش دهد؛ با این حال، برخی از محدودیت‌های اطلاعات غیرمالی می‌تواند مفید بودن این اطلاعات را کاهش دهد و آن را به علامتی مبهم برای عملکرد واقعی زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیتی تبدیل کند؛ علاوه بر این، اطلاعات غیرمالی معمولاً کیفی، متنوع و مربوط به آینده است که ممکن است پیچیدگی حسابرسی و ریسک تعهد حسابرسان را افزایش دهد و به زمان و تلاش اضافی از سوی حسابرسان منجر شود؛ بنابراین، مشخص نیست که چطور گزارشگری یکپارچه ممکن است بر هزینه‌های حسابرسی تأثیر بگذارد (Asare et al., 2013; Bhaskar et al., 2019). پژوهش حاضر با گسترش مطالعات قبلی درباره گزارشگری یکپارچه به گروهی از کاربران بااهمیت که به آنها کمتر توجه شده، یعنی حسابرسان صورت‌های مالی و به ادبیات حسابداری کمک می‌کند. با اعلام هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری، به‌کارگیری اصول و مفاهیم گزارشگری یکپارچه در تدوین استانداردها می‌تواند رهنمودهای ارزشمندی درباره تأثیر گزارشگری یکپارچه برای حسابرسان ارائه دهد (Brooks et al., 2019; Garcia et al., 2021). با افزایش آگاهی از اینکه مجموعه گسترده‌تری از اطلاعات غیرمالی ممکن است از نظر مالی بااهمیت باشد و پیامدهای مستقیمی برای حسابرسی صورت‌های مالی داشته باشد، این پیامد اهمیت ویژه‌ای پیدا می‌کند. این پژوهش درباره اینکه چگونه اطلاعات غیرمالی بر فرایند حسابرسی و نتایج آن تأثیر می‌گذارد، می‌تواند به درک ما از حسابرسی کمک کند (Fung et al., 2019; Kim et al., 2016)؛ در نهایت گزارشگری یکپارچه و پیامدهای آن با توجه به احتمال ورود سرمایه‌گذاران و شرکت‌های بین‌المللی به ایران و اهمیت شفافیت اطلاعاتی از طریق گزارشگری یکپارچه دارای اهمیت است. با توجه به آنچه بیان شد، سؤالی که پیش می‌آید این است که آیا گزارشگری یکپارچه بر کیفیت حسابرسی اثرگذار است؟

مبانی نظری

مطالعات متعدد نشان می‌دهند که اطلاعات غیرمالی به دلیل پیامدهای مالی، از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است (Dhaliwal et al., 2011; Dhaliwal et al., 2012; Ghoul et al., 2017; Christensen et al., 2021; Tsang et al., 2023). این مطالعات بر سودمندی اطلاعات غیرمالی برای سرمایه‌گذاران و تحلیلگران تمرکز دارد، اما به حسابرسان توجه ندارد؛ با این حال اطلاعاتی که برای استفاده‌کنندگان اولیه صورت‌های مالی مهم تلقی می‌شود، باید برای حسابرسان نیز مهم باشد. برخی اطلاعات غیرمالی مانند تأثیرات مهم تغییرات زیست‌محیطی، در موارد خاصی برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی بااهمیت تلقی شده و انگیزه‌هایی برای افشای آن‌ها در گزارش‌های سالانه ایجاد کرده است (Kim et al., 2022). شرکت‌ها می‌توانند اطلاعات غیرمالی مانند گزارشگری پایداری، گزارشگری مسئولیت‌پذیری اجتماعی و گزارشگری زیست‌محیطی را به گزارشگری سالانه ضمیمه یا همراه با آن در یک قالب ارائه کنند و سودمندی گزارشگری را بهبود دهند (Lu et al., 2023). سازمان حسابرسی ایران در این زمینه پیشنهاد افشای اطلاعات پایداری را در گزارش فعالیت هیئت‌مدیره به مجمع ارائه می‌دهد (Audit Organization, 2024).

گزارشگری فعلی که عمدتاً بر روی اطلاعات مالی متمرکز است، پیچیده و فاقد شفافیت لازم است و برای ارزیابی عملکرد گذشته و فعلی سازمان و انعطاف‌پذیری آینده شرکت‌ها مناسب نیست (IIRC, 2013). گزارشگری یکپارچه، به‌عنوان جدیدترین تحول در گزارشگری فرصتی فراهم می‌کند تا از مشکلات مطرح‌شده جلوگیری شود و عدم تقارن اطلاعاتی درباره

فعالیت‌های ارزش‌آفرین واحد تجاری کاهش یابد (Setayesh & Mehtari, 2022). با وجود ادعا درباره بهبود کیفیت اطلاعات در گزارشگری یکپارچه، مطالعات درباره پیامدهای گزارشگری یکپارچه محدود است (Obeng et al., 2020). در حوزه نظری گزارشگری یکپارچه، نظریه‌های مختلفی مانند نظریه نهادی، نظریه ذی‌نفعان، نظریه مشروعیت و نظریه نمایندگی مطرح است. طبق نظریه نهادی، گزارشگری یکپارچه (با ادغام اطلاعات مالی و غیرمالی) سازمان را به جامعه‌ای مرتبط می‌کند که در آن فعال است و حسابرسی نیز بخشی از این جامعه در نظر گرفته می‌شود (Velte & Stawinoga, 2017).

با حرکت اقتصاد ایران از دولتی به خصوصی، گزارشگری سنتی دیگر نمی‌تواند نیازهای اطلاعاتی ذی‌نفعان درباره ریسک‌های مرتبط با پایداری را برآورده کند. افزایش رقابت نیز نشان‌دهنده نیاز شرکت‌ها به افشای اطلاعات مالی و غیرمالی مرتبط با توسعه پایدار است (Maboudi et al., 2022). افشای اطلاعات غیرمالی می‌تواند تأثیر مستقیمی بر حسابرسی صورت‌های مالی داشته باشد؛ برای مثال، امروزه از حساب‌برسان انتظار می‌رود که پیامدهای ریسک‌های مرتبط با تغییرات زیست‌محیطی را در نظر گیرند و درک کنند. اینکه چگونه این ریسک‌ها بر کار و رویه‌های حساب‌برسان تأثیر می‌گذارد، حائز اهمیت است. در بیشتر موارد، ریسک‌هایی مانند ریسک تغییرات زیست‌محیطی می‌توانند بر این موضوع تأثیر بگذارد که آیا شرکت می‌تواند به فعالیت خود ادامه دهد یا خیر (Lu et al., 2023)؛ بنابراین، حساب‌برسان صورت‌های مالی باید پیامدهای این ریسک‌های غیرمالی را درک کنند؛ زیرا مزایای بالقوه آن‌ها در به‌روزرسانی‌های اخیر استانداردهای حسابرسی شناسایی شده است؛ برای مثال، استاندارد حسابرسی بین‌المللی^۱ ۳۱۵ بیان می‌کند که درک اهداف، راهبرد و مدل کسب‌وکار شرکت به حساب‌برس کمک می‌کند تا شرکت را در سطحی راهبردی بررسی و ریسک‌های کسب‌وکاری را درک کند که شرکت متحمل و با آن مواجه است (IAASB², 2019).

استاندارد حسابرسی شماره ۷۲۰ ایران با عنوان «مسئولیت‌های حساب‌برس در قبال سایر اطلاعات» حساب‌برس را ملزم به مطالعه سایر اطلاعات می‌کند؛ زیرا اگر این اطلاعات (مانند اطلاعات مرتبط با ریسک‌های تغییرات آب‌وهوا یا انتشار گازهای گلخانه‌ای) مغایرت بااهمیتی با اطلاعات مالی داشته باشد، می‌تواند نشانه وجود تحریف بااهمیت باشد (Audit Organization, 2022).

استاندارد بین‌المللی حسابرسی^۳ ۷۲۰ نیز از حساب‌برسان می‌خواهد که اطلاعات دیگری را که در گزارش سالانه گنجانده شده است، اعم از اطلاعات مالی یا غیرمالی، بررسی کنند و در صورت وجود تحریف اساسی با صورت‌های مالی یا شناخت کسب‌شده توسط حساب‌برس در جریان فرایند حسابرسی، واکنش نشان دهند. اطلاعات دیگر ممکن است شامل اهداف و راهبردهای شرکت، عوامل خارجی و افشاهای انجام‌شده درباره انتشار گازهای گلخانه‌ای یا اثرات زیست‌محیطی ناشی از فعالیت مستمر شرکت باشد. حساب‌برس هنگام ارزیابی این اطلاعات ممکن است با اطلاعات جدیدی برخورد کند که بر درک او از شرکت تأثیر بگذارد. این تأثیر ممکن است لزوم ارزیابی مجدد حساب‌برس از خطر را نشان دهد و باعث افزایش کیفیت حسابرسی شود (IAASB, 2015). دی آنجلو (DeAngelo, 1981) کیفیت حسابرسی را این‌گونه تعریف کرده است: برداشت بازار از احتمال اینکه حساب‌برس (۱) موارد تحریفات بااهمیت در صورت‌های مالی صاحب‌کار را کشف کند و (۲) تحریف بااهمیت کشف‌شده را گزارش کند. دی آنجلو (DeAngelo, 1981) معتقد است اگرچه کیفیت حسابرسی ناملموس و ارزیابی آن هزینه‌بر است، می‌توان اندازه مؤسسه حسابرسی را به‌عنوان نماینده‌ای از کیفیت حسابرسی معرفی کرد (DeAngelo, 1981).

¹ International Standard Auditing 315

² International Auditing and Assurance Standards Board

³ International Standard Auditing 720

بر اساس نظریه مشروعیت، گزارشگری یکپارچه ابزاری برای مشروعیت تلقی می‌شود که می‌تواند از طریق افشای اختیاری و داوطلبانه باعث به دست آوردن مشروعیت شرکت شود (Menicucci & Paolucci, 2018). پژوهش‌های گذشته مزایای گزارشگری یکپارچه را در بهبود شفافیت شرکت‌های گزارشگر، مستند کرده‌اند (Barth et al., 2017). این شفافیت بهبود یافته که شامل مواردی مانند راهبرد، ریسک‌ها، منابع و افشاهای مرتبط با پایداری است، انتظار می‌رود که کشف رفتار فرصت طلبانه توسط حسابرسان را تسهیل کند و بدین معناست که حسابرسان بیشتر تمایل دارند با مدیران درباره برآورد اقلام تعهدی و انتخاب رویه‌ها چانه‌زنی کنند تا میزان دست‌کاری سود را کاهش دهند (Cassell et al., 2015; Lu et al., 2017).

به طور خلاصه، استانداردهای حسابرسی اخیراً بازنگری شده، بر این نکته تأکید دارند که اطلاعات غیرمالی باید در طول فرایند حسابرسی گنجانده شود. افشای جنبه‌های غیرمالی و مالی توسط شرکت، به درک کاربران گزارش‌های منتشر شده به خصوص حسابرسان از تأثیر ابعاد غیرمالی بر عملکرد شرکت کمک می‌کند و بنابراین، ممکن است در بهبود کیفیت حسابرسی مفید واقع شود. با توجه به استدلال‌های ذکر شده، فرضیه اول پژوهش به شرح زیر مطرح می‌شود:

فرضیه اول: سطح گزارشگری یکپارچه شرکت بر کیفیت حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری دارد.

در ایران به پیروی از پژوهش‌های خارجی، مطالعات زیادی در ارتباط با عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی انجام شده است (Sahbaighoroghi et al., 2019; Zalaghi et al., 2020). فعالان حرفه حسابرسی به حق الزحمه ناچیز خود اظهار نگرانی کرده‌اند و جامعه حسابداران رسمی ایران نیز در سال‌های اخیر آیین‌نامه‌های متعددی در این باره صادر کرده است؛ بنابراین، پرداختن به حق الزحمه حسابرسی و عوامل مؤثر بر آن همچنان توجیه‌پذیر است (Sadraei et al., 2021). درباره حق الزحمه‌های حسابرسی باید گفت در ایران به دلیل فعال نبودن مؤسسات بین‌المللی، نبود تقاضا برای حسابرسی با کیفیت و رقابت شدید میان حسابرسان، این موضوع با اهمیت است (Mohammadrezaei & Faraji, 2019). عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی می‌تواند متفاوت باشد. یکی از این عوامل پیچیدگی گزارش‌های سالانه در صورت ادغام اطلاعات مالی و غیرمالی است (Lu et al., 2023). افزایش ریسک حسابرسان به دلیل پذیرش استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی از عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی است (Cahan & Sun, 2015).

افزایش پیچیدگی حسابرسی صاحب‌کار به افزایش حق الزحمه حسابرسی منجر می‌شود؛ زیرا حسابرسان برای حسابرسی حساب‌ها و معاملات پیچیده‌تر تلاش بیشتری می‌کنند و در نتیجه ساعات حسابرسی بیشتری را صرف می‌کنند (Hackenbrack, 1997 & Knechel). این گونه استدلال می‌شود که پیچیدگی کار حسابرسی با حجم و تنوع اطلاعات افزایش می‌یابد. مطالعات قبلی ارتباط مثبت بین پیچیدگی گزارشگری حسابداری (مانند تعداد زیاد بخش‌های تجاری و جغرافیایی، تغییرات پیچیده قوانین و افشای اطلاعات غیرمالی) و حق الزحمه حسابرسی را نشان داده‌اند (Plumlee, 2003; Peterson, 2012; Chang et al., 2016; Hoitash & Hoitash, 2018). ارتباط مثبت به این دلیل است که حجم و تنوع بیشتر اطلاعات می‌تواند فرایند حسابرسی را پیچیده کند. حسابرسان نه تنها به دانش کافی و دقیق موضوعات متنوع نیاز دارند، بلکه باید این اطلاعات را پردازش و تحلیل کنند تا بتوانند تحریف‌های بااهمیت را کشف کنند (Hoitash & Hoitash, 2018).

ادغام گسترده‌تر اطلاعات غیرمالی متنوع و اغلب ناهمگون همراه با اطلاعات مالی، در صورتی که این اطلاعات برای فرایند خلق ارزش شرکت گزارشگر بااهمیت باشد، می‌تواند پیچیدگی فرایند حسابرسی را افزایش دهد. اگرچه استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۲۰ به صراحت بیان می‌کند که «مسئولیت‌های حسابرس تعهدی برای ارائه اطمینان معقول درباره اطلاعات دیگر ایجاد نمی‌کند و الزامی به اخذ اطمینان درباره اطلاعات دیگر بر عهده حسابرس نمی‌گذارد»، حسابرسان موظف‌اند بررسی کنند که آیا بین اطلاعات ارائه شده توسط صاحب‌کار و دانش به دست آمده توسط حسابرس در جریان حسابرسی، تضاد اساسی وجود دارد یا خیر (IAASB, 2015). اگر تضاد اساسی وجود داشته باشد، حسابرسان باید برای پاسخ‌گویی روش‌های

حسابرسی بیشتری انجام دهند تا به اطمینان معقول دست یابند. مطالعات پیشین نشان داده‌اند که حسابرسان به دلیل محدودیت‌های پردازش اطلاعات، هنگام ترکیب معیارهای عملکرد مالی و غیرمالی در یک ارزیابی کلی، در انجام قضاوت‌های لازم با چالش روبه‌رو می‌شوند (Lipe & Salterio, 2000; Cardinaels & Veen-Dirks, 2010)؛ بنابراین، احتمالاً حرکت به سمت ادغام اطلاعات غیرمالی بیشتر با اطلاعات مالی در گزارش‌های سالانه، به‌ویژه باتوجه‌به ماهیت متنوعی که اطلاعات غیرمالی دارند، به افزایش حق‌الزحمه حسابرسی منجر خواهد شد.

ریسک صاحب‌کار عامل دیگری است که ارتباط مثبتی با حق‌الزحمه حسابرسی دارد. به‌طورکلی، حسابرسان برای شرکت‌هایی که با ریسک‌های بالاتر مواجه هستند، حق‌الزحمه حسابرسی بیشتری دریافت می‌کنند؛ زیرا احتمال خطا بیشتر است و ممکن است نیاز به روش‌های حسابرسی بیشتر و تخصصی‌تر باشد (Hay et al., 2006; Lu et al., 2017). برخی پژوهش‌های قبلی نشان داده‌اند که شرکت‌هایی که دارای سطوح مشارکتی پایین‌تری از مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت هستند، ریسک حسابرسان را افزایش می‌دهند و به حق‌الزحمه حسابرسی بیشتر و تغییرات مکرر حسابرس منجر می‌شوند. گارسیا و همکاران (Garcia et al., 2021) همبستگی مثبتی بین حق‌الزحمه حسابرسی و ضعف‌های مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت و نقاط قوت مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت پیدا کرده‌اند. یافته‌های آن‌ها نشان می‌دهد که مشارکت در مسئولیت‌پذیری اجتماعی توسط شرکت علاوه‌بر ریسکی که در مطالعات قبلی نشان داده شده است، می‌تواند به پیچیدگی حسابرسی منجر شود.

همچنین، همان‌طور که در فرضیه اول بیان شد، اگر اطلاعات غیرمالی مفید باشد، گزارشگری یکپارچه ممکن است باعث افزایش کارایی فرایند حسابرسی شود. سودمندی این اطلاعات می‌تواند کارایی شرکت را افزایش دهد؛ به‌گونه‌ای که یا افزایش اندک در حق‌الزحمه حسابرسی را توجیه کند یا حتی موجب کاهش آن شود، اگر این کارایی بیش از تلاش اضافی حسابرس باشد (He et al., 2023). شرکت‌هایی با سطح بالاتر ادغام اطلاعات ممکن است حاکمیت بهتر و ریسک‌های کمتری داشته باشند. آبنگ و همکاران (Obeng et al., 2021) دریافتند که شرکت‌هایی با سطح بیشتری از ادغام اطلاعات مالی و غیرمالی با هزینه‌های نمایندگی کمتر مواجه هستند که نشان‌دهنده نقش نظارتی گزارشگری یکپارچه است. اگر این‌طور باشد، حق‌الزحمه حسابرسی پایین‌تری برای شرکت‌هایی با سطح بالاتر ادغام اطلاعات مشاهده خواهد شد. باتوجه‌به توضیحات ارائه‌شده، فرضیه دوم پژوهش درباره سطح گزارشگری یکپارچه و حق‌الزحمه حسابرسی به شرح زیر مطرح می‌شود:

فرضیه دوم: سطح گزارشگری یکپارچه شرکت بر حق‌الزحمه حسابرسی تأثیر منفی و معناداری دارد.

روش پژوهش

جامعه آماری پژوهش حاضر از کلیه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران تشکیل می‌شود که طی دوره زمانی ۱۳۹۴ تا ۱۴۰۲ صورت‌های مالی خود را ارائه کرده‌اند. شایان ذکر است به دلیل اینکه به داده‌های سال مالی ۱۳۹۳ برای محاسبه متغیرهای پژوهش نیاز است، داده‌های سال مذکور نیز گردآوری شد. نمونه آماری این پژوهش نیز به روش غربالگری از میان شرکت‌های مذکور انتخاب شده است. در راستای امکان‌پذیری انجام پژوهش، حفظ قابلیت مقایسه و اعتبار هرچه بیشتر آن، شرکت‌هایی که دارای شرایط زیر نبوده‌اند، از فرایند بررسی کنار گذاشته شده‌اند: شرکت‌هایی که تا پایان سال ۱۳۹۳ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشند؛ طی سال‌های مالی ۱۳۹۳ تا ۱۴۰۲ نماد معاملاتی آن‌ها از تابلوی بورس خارج نشده باشد و دارای وقفه معاملاتی بیش از شش ماه نباشند؛ در زمره شرکت‌های بیمه، لیزینگ، هلدینگ، بانک‌ها، سرمایه‌گذاری و واسطه‌گری مالی به دلیل متفاوت بودن ماهیت فعالیت آن‌ها قرار نگرفته باشند؛ اطلاعات لازم برای انجام این پژوهش درباره آن‌ها وجود داشته باشد؛ در نتیجه اعمال شرایط فوق، ۹۶ شرکت انتخاب شدند.

از نرم افزار ایویوز^۱ نسخه ۱۳ به منظور تخمین مدل‌ها استفاده شده است. متغیرهای این پژوهش شامل متغیر وابسته، مستقل و کنترلی است. متغیر وابسته این پژوهش کیفیت حسابرسی است که برای اندازه‌گیری آن از دو معیار کیفیت سود و حق الزحمه حسابرسی استفاده شده است. برای اندازه‌گیری کیفیت سود از معیار اقلام تعهدی اختیاری استفاده شده است. این معیار مناسب است؛ زیرا کیفیت حسابرسی با کیفیت گزارشگری مالی مرتبط است و فرض بر این است که کیفیت حسابرسی بالاتر، دست‌کاری فرصت‌طلبانه سود را محدود می‌کند و در نتیجه کیفیت گزارشگری بالاتری دارد (Lu et al., 2023; Defond & Zhang, 2014). معیار اقلام تعهدی اختیاری به شرح رابطه (۱) است.

رابطه (۱)

$$TACC_t/TA_{t-1} = \beta_1[1/TA_{t-1}] + \beta_2[\Delta Sale_t - \Delta REC_t]/TA_{t-1} + \beta_3[PPE_t]/TA_{t-1} + \beta_4[Roa_t] + \varepsilon_{it}$$

که در رابطه بالا TACC بیانگر کل اقلام تعهدی است که برابر با تفاوت سود خالص و جریان نقد عملیاتی است. TA_{t-1} ارزش دفتری کل دارایی‌ها در ابتدای دوره، $\Delta Sale$ تفاوت فروش سال جاری در مقایسه با فروش سال قبل، ΔREC تفاوت حساب‌های دریافتی سال جاری در مقایسه با حساب‌های دریافتی سال قبل، PPE دارایی‌های ثابت مشهود، Roa نسبت سود خالص به ارزش دفتری کل دارایی‌ها است. قدر مطلق باقی‌مانده رابطه بالا ضریب منفی یک به‌عنوان معیار کیفیت حسابرسی در نظر گرفته شده است. لازم به ذکر است رابطه (۱) به صورت مقطعی تخمین زده شده است. معیار دیگر کیفیت حسابرسی، حق‌الزحمه حسابرسی است که از طریق لگاریتم طبیعی حق‌الزحمه حسابرسی محاسبه شده است (Lu et al., 2023).

در این مطالعه گزارشگری یکپارچه به‌عنوان متغیر مستقل در نظر گرفته شده است. برای محاسبه گزارشگری یکپارچه از امتیازهای افشای اطلاعات مطابق با چک‌لیست معیارهای هشت‌گانه چارچوب کمیته بین‌المللی گزارشگری یکپارچه (IIRC, 2013) استفاده شد که چهار ویک زیرشاخه دارد: عناصر محتوا اطلاعاتی درباره دید کلی سازمان و محیط بیرونی، راهبری، مدل کسب‌وکار، فرصت‌ها و ریسک‌ها، راهبرد و تخصیص منابع، عملکرد و نتایج، چشم‌انداز، تهیه و ارائه اطلاعات هستند. برای ارزیابی ابعاد با اختصاص کد صفر (اطلاعات افشانشده) و کد یک (اطلاعات افشانشده) و برحسب موفقیت مشاهده‌ها در افشای اطلاعات، شاخص امتیاز نسبی افشای اطلاعات (مشاهده‌های با کد یک به کل مشاهده‌ها) استخراج شد. این معیارها به شرح جدول ۱ است.

جدول ۱: شاخص‌های افشای گزارشگری یکپارچه

Table (1) Integrated reporting disclosure indicators

شرح	ابعاد
دید کلی سازمان و محیط بیرونی	مأموریت و چشم‌انداز، فرهنگ، اصول اخلاقی و ارزش‌ها، مالکیت و ساختار عملیاتی، فعالیت‌های اصلی و بازارها، چشم‌انداز رقابتی و ساختار عملیاتی، موقعیت در زنجیره ارزش، خلاصه آماری، محیط بیرونی
راهبری	ساختار راهبردی راهبری و راهبردها، راهبری و فرهنگ سازمانی، راهبری و مدیریت ریسک، راهبری و استفاده از سرمایه‌های سازمان، رویه‌های راهبری فراتر از الزامات قانونی، راهبری و ارتقای نوآوری، پاداش‌ها و مشوق‌های مبتنی بر ارزش‌آفرینی
مدل کسب‌وکار	تشریح مدل کسب‌وکار، شناسایی ذی‌نفعان، دیگر وابستگی‌ها و عوامل مؤثر بر محیط بیرونی، ارتباط مدل کسب‌وکار با سایر عناصر محتوا
فرصت‌ها و ریسک‌ها	منابع ریسک‌ها و فرصت‌ها، ارزیابی احتمال ریسک‌ها و فرصت‌ها و دامنه تأثیرات آن، اقدام برای مدیریت ریسک‌ها و ارزش‌آفرینی از فرصت‌ها

¹ Eviews

شرح	ابعاد
اهداف راهبردی کوتاه‌مدت، میان‌مدت و بلندمدت، راهبردهای دستیابی به اهداف، برنامه‌های تخصیص منابع در جهت راهبرد و تخصیص منابع	اهداف راهبردی کوتاه‌مدت، میان‌مدت و بلندمدت، راهبردهای دستیابی به اهداف، برنامه‌های تخصیص منابع در جهت اجرای راهبردها، اندازه‌گیری دستیابی به اهداف، مزیت رقابتی، مشارکت ذی‌نفعان در تدوین راهبردها و برنامه‌های تخصیص منابع، ارتباط بین راهبردها با سایر عناصر
عملکرد و نتایج	شاخص‌های کمی درباره اهداف، ریسک‌ها و فرصت‌ها، توضیحات مربوط به شاخص‌های کلیدی عملکرد، روابط ذی‌نفعان، عملکرد گذشته، حال و آینده، پیامدهای انواع سرمایه‌ها، کیفیت شاخص‌های کمی
چشم‌انداز آتی	تغییرات پیش‌بینی‌شده، پیامدهای احتمالی، تخمین‌ها
مبنای ارائه اطلاعات	فرایند تعیین سطح اهمیت، محدوده گزارشگری و نحوه تعیین آن، چارچوب‌ها و روش‌های کمی‌سازی و ارزیابی موضوعات مهم

براساس پژوهش لو و همکاران (Lu et al., 2023) از متغیرهای کنترلی به شرح زیر استفاده شده است. اندازه شرکت (Size): شرکت‌های بزرگ‌تر معمولاً کیفیت حسابداری بالاتری دارند؛ د عین حال هزینه حسابداری بالاتری می‌پردازند (Defond & Zhang, 2014) و از طریق لگاریتم طبیعی ارزش دفتری کل دارایی‌ها محاسبه شده است. اهرم مالی (Lev) عبارت است از نسبت کل بدهی‌ها به ارزش دفتری کل دارایی‌ها. شرکت‌های دارای اهرم بالاتر ریسک بیشتری دارند که این مسئله نیازمند درک و حوازمه بیشتری از جانب حسابرس است (Lu et al., 2023). فرصت رشد (MtB): شرکت‌هایی با فرصت‌های رشد بالا دارای عدم اطمینان بالاتری در برآوردهای حسابداری هستند که باعث افزایش ریسک حسابداری می‌شود (Defond & Zhang, 2014) و از طریق نسبت ارزش بازار حقوق صاحبان سهام به ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام محاسبه شده است. سن شرکت (Age): لگاریتم طبیعی اختلاف سال تأسیس با سال بررسی شده. شرکت‌های قدیمی‌تر معمولاً سیستم‌های کنترل داخلی بهتری دارند و شفافیت بالاتری از خود نشان می‌دهند که به کاهش ریسک حسابداری و هزینه‌ها منجر می‌شود (Krishnan et al., 2021). سودآوری (Roa): نسبت سود خالص به ارزش دفتری کل دارایی‌ها. شرکت‌های سودآورتر معمولاً ریسک مالی کمتری دارند و ممکن است کیفیت گزارشگری مالی بهتری داشته باشند که می‌تواند کیفیت حسابداری را بهبود بخشد (Defond & Zhang, 2014). زیان (Loss): یک متغیر مجازی است، به صورتی که اگر شرکت، زیان گزارش کرده باشد عدد یک و در غیر این صورت صفر است. شرکت‌هایی که زیان گزارش می‌کنند، معمولاً ریسک حسابداری بالاتری دارند؛ زیرا ممکن است انگیزه‌های بیشتری برای مدیریت سود داشته باشند (Defond & Zhang, 2014). رشد فروش (SaleG): نسبت تفاوت فروش سال جاری از سال قبل به کل فروش سال قبل است.

برای آزمون فرضیه اول به پیروی از لو و همکاران (2023) از رابطه رگرسیونی به شرح رابطه (۲) استفاده شده است:

رابطه (۲)

$$AQ_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 IR_{i,t} + \beta_2 Size_{i,t} + \beta_3 Lev_{i,t} + \beta_4 MtB_{i,t} + \beta_5 Age_{i,t} + \beta_6 Roa_{i,t} + \beta_7 Loss_{i,t} + \beta_8 SaleG_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

که در رابطه بالا AQ کیفیت حسابداری شرکت i در سال t، IR گزارشگری یکپارچه شرکت i در سال t، Size اندازه شرکت i در سال t، Lev اهرم مالی شرکت i در سال t، MtB فرصت رشد شرکت i در سال t، Age سن شرکت i در سال t، Roa سودآوری شرکت i در سال t، Loss زیان شرکت i در سال t و SaleG رشد فروش شرکت i در سال t است. برای ردنشدن فرضیه اول انتظار می‌رود ضریب β_1 در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار باشد.

برای آزمون فرضیه دوم به پیروی از لو و همکاران (Lu et al., 2023) از رابطه رگرسیونی به شرح رابطه (۳) استفاده شده است:

رابطه (۳)

$$AFee_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 IR_{i,t} + \beta_2 Size_{i,t} + \beta_3 Lev_{i,t} + \beta_4 MtB_{i,t} + \beta_5 Age_{i,t} + \beta_6 Roa_{i,t} + \beta_7 Loss_{i,t} + \beta_8 SaleG_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

که در رابطه بالا AFee حق الزحمه حسابرسی شرکت i در سال t است. دیگر متغیرها به شرح رابطه (۲) است. برای ردنشدن فرضیه دوم انتظار می‌رود ضریب β_1 در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار باشد.

یافته‌ها

اطلاعات مربوط به آمار توصیفی متغیرها در جدول (۲) ارائه شده است. تعداد مشاهدات در این جدول برای هر متغیر برابر با ۸۶۴ مشاهده است. باتوجه به میانگین و میانه کیفیت حسابرسی که به ترتیب برابر با ۰/۱۰۷- و ۰/۰۷۱- است می‌توان گفت که کیفیت حسابرسی در شرکت‌های مطالعه‌شده در سطح نسبتاً مطلوبی قرار دارد. نزدیکی این دو مقدار نشان از توزیع تقریباً نرمال این متغیر دارد. افشای گزارشگری یکپارچه به‌طور میانگین حدود ۰/۴۰۳ است. این موضوع بیانگر آن است که به‌طور کلی، شرکت‌های بررسی‌شده در نمونه، حدود ۴۰/۳ درصد از سطح ممکن افشای گزارشگری یکپارچه را رعایت کرده‌اند. نتایج نشان می‌دهد که میانگین (میانه) اندازه شرکت به ترتیب ۱۵/۰۹۴ (۱۵/۰۱۸) است. میانگین ۰/۵۳۹ برای اهرم مالی نشان می‌دهد که بخش عمده‌ای از دارایی‌های شرکت از محل بدهی‌ها تأمین شده است. میانگین فرصت رشد با مقدار ۷/۹۷۲ نشان می‌دهد که به‌طور متوسط ارزش بازار حقوق صاحبان سهام شرکت‌های بررسی‌شده طی یک سال ۷/۹۷۲ برابر بیشتر از ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام آن‌ها است. میانگین بازده دارایی‌ها ۰/۱۵۶ است و نشان می‌دهد که از هر ۱۰۰ ریال سرمایه‌گذاری در دارایی‌ها، ۱۵/۶ ریال بازدهی ایجاد شده است. انحراف معیار کیفیت حسابرسی ۷۶/۶۷۶ و انحراف معیار گزارشگری یکپارچه ۲/۴۰۹ است که بیانگر این موضوع است که کیفیت حسابرسی بیشترین و گزارشگری یکپارچه دارای کمترین پراکندگی هستند.

جدول ۲: آمار توصیفی

Table (2) Descriptive statistics

متغیر	میانگین	میانه	حداکثر	حداقل	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی
AQ	-۰/۱۰۷	-۰/۰۷۱	-۰/۰۰۳	-۲/۳۶۵	۰/۱۵۹	-۷/۰۰۶	۷۶/۶۷۶
AFee	۷/۷۸۳	۷/۷۸۲	۱۱/۲۴۵	۵/۰۷۵	۰/۹۵۰	۰/۱۷۶	۲/۹۶۶
IR	۰/۴۰۳	۰/۳۹۰	۰/۹۲۶	۰/۰۲۴	۰/۲۰۷	۰/۴۷۳	۲/۴۰۹
Size	۱۵/۰۹۴	۱۵/۰۱۸	۲۰/۶۴۹	۱۱/۵۷۲	۱/۳۹۸	۰/۳۷۹	۳/۸۸۴
Lev	۰/۵۳۹	۰/۵۴۴	۱/۳۴۰	۰/۰۳۱	۰/۲۱۹	۰/۱۲۲	۳/۱۲۴
MtB	۷/۹۷۲	۵/۲۶۹	۵۹/۰۶۷	-۱۱/۶۹۳	۸/۹۴۳	۲/۴۵۱	۱۱/۱۲۹
Age	۳/۷۵۶	۳/۸۵۰	۴/۲۱۹	۲/۸۳۳	۰/۳۱۵	-۰/۷۴۸	۲/۶۸۶
Roa	۰/۱۵۶	۰/۱۲۸	۰/۹۸۷	-۰/۴۰۳	۰/۱۷۴	۱/۰۸۰	۵/۹۳۳
SaleG	۰/۳۳۸	۰/۲۹۳	۲/۳۹۴	-۰/۹۹۸	۰/۵۴۷	۰/۶۶۰	۴/۵۱۹

در جدول (۳) نتیجه آزمون فرضیه اول نشان داده شده است. به‌منظور تعیین نوع داده‌های ترکیبی، از آزمون اف لیمر و هاسمن استفاده شده است. نتایج بیانگر داده‌های تابلویی با اثرات ثابت است. معناداری آماره اف فیشر (۳/۸۵۱) نشان‌دهنده معناداری کل رابطه (۲) است. مقدار آماره دوربین و اتسون بیانگر این موضوع است که باقی‌مانده‌های رابطه (۲) مشکل خودهمبستگی ندارد. مقادیر آماره تورم واریانس نشان می‌دهد در بین متغیرهای مستقل رابطه (۲) مشکل همخطی وجود ندارد. معناداری آماره نسبت راست‌نمایی نشان‌دهنده وجود مشکل ناهمسانی واریانس بین اجزای اخلال رابطه (۲) است که برای رفع این مشکل از روش حداقل مربعات تعمیم‌یافته استفاده شده است. براساس ضریب تعیین تعدیل‌شده، ۲۵ درصد تغییرات متغیر وابسته توسط مجموع متغیرهای مستقل و کنترلی توضیح داده می‌شود.

جدول ۳: نتایج برآورد فرضیه اول

Table (3) The results of the first Hypotheses test

$AQ_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 IR_{i,t} + \beta_2 Size_{i,t} + \beta_3 Lev_{i,t} + \beta_4 MtB_{i,t} + \beta_5 Age_{i,t} + \beta_6 Roa_{i,t} + \beta_7 Loss_{i,t} + \beta_8 SaleG_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$					
Vif	p-value	آماره t	خطای استاندارد	ضرایب	متغیر
-	۰/۰۲۶۶	-۲/۷۱۰	۰/۰۲۳۳	-۰/۰۶۳۳	عرض از مبدأ
۱/۰۶	۰/۰۱۴۳	۳/۱۱۸	۰/۰۰۶۰	۰/۰۱۸۷	IR
۱/۲۴	۰/۰۴۴۲	۲/۳۸۵	۰/۰۰۱۹	۰/۰۰۴۵	Size
۱/۴۲	۰/۰۵۸۸	-۲/۲۰۲	۰/۰۱۴۰	-۰/۰۳۰۹	Lev
۱/۱۵	۰/۴۲۹۲	-۰/۸۳۲	۰/۰۰۰۳	-۰/۰۰۰۲	MtB
۱/۰۸	۰/۰۱۵۳	-۳/۰۷۳	۰/۰۰۵۷	-۰/۰۱۷۵	Age
۱/۷۳	۰/۰۰۰۱	-۷/۶۷۶	۰/۰۲۳۷	-۰/۱۸۲۳	Roa
۱/۳۳	۰/۰۰۳۰	-۴/۱۹۱	۰/۰۰۵۸	-۰/۰۲۴۵	Loss
۱/۱۵	۰/۰۳۲۰	۲/۵۹۲	۰/۰۰۴۳	۰/۰۱۱۲	Saleg
۰/۰۰۰۰				۴/۲۳۴	آماره اف فیشر
۰/۰۰۶۲				۳/۱۰۲	آماره اف لیمر
۰/۰۰۰۹				۲۶/۴۹۶	آماره هاسمن
۲/۱۷۷		آماره دوربین واتسون	۰/۲۷۹۲		ضریب تعیین تعدیل شده
۰/۰۰۰۰	۱۲۰۳/۳۵۴				آماره نسبت راست‌نمایی

بر اساس فرضیه اول انتظار می‌رود که سطح گزارشگری یکپارچه شرکت بر کیفیت حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری داشته باشد. همان‌طور که در جدول (۳) مشاهده می‌شود، ضریب گزارشگری یکپارچه در سطح خطای ۵ درصد ۰/۰۱۸۷ است. این موضوع بیانگر این است که به ازای یک واحد افزایش در افشای گزارشگری یکپارچه، کیفیت حسابرسی ۰/۰۱۸۷ واحد افزایش می‌یابد و فرضیه اول در سطح خطای ۵ درصد رد نمی‌شود. در بین متغیرهای کنترلی، اندازه و رشد فروش تأثیر مثبت بر کیفیت حسابرسی دارد و سن، سودآوری و زیان تأثیر منفی بر کیفیت حسابرسی دارد.

در جدول (۴) نتیجه آزمون فرضیه دوم نشان داده شده است. به‌منظور تعیین نوع داده‌های ترکیبی از آزمون اف لیمر و هاسمن استفاده شده است. نتایج بیانگر داده‌های تابلویی با اثرات ثابت است. معناداری آماره اف فیشر (۵۳/۰۶۹) نشان‌دهنده معناداری کل رابطه (۳) است. مقدار آماره دوربین واتسون برای این مدل (قبل از AR مقدار دوربین واتسون ۱/۴۰۱ است) نیز نشان می‌دهد که بین اجزای اخلاص مدل خودهمبستگی وجود داشته است که برای رفع آن از اتو رگرسیون مرتبه اول استفاده شده است. مقادیر آماره تورم واریانس نشان می‌دهد که در بین متغیرهای مستقل رابطه (۳) مشکل همخطی وجود ندارد. معناداری آماره نسبت راست‌نمایی نشان‌دهنده وجود مشکل ناهمسانی واریانس بین اجزای اخلاص رابطه (۳) است که برای رفع این مشکل از روش حداقل مربعات تعمیم‌یافته استفاده شده است. بر اساس ضریب تعیین تعدیل شده، ۶۷ درصد تغییرات متغیر وابسته، توسط مجموع متغیرهای مستقل و کنترلی توضیح داده می‌شود.

جدول ۴: نتایج برآورد فرضیه دوم

Table (4) The results of the first Hypotheses test

$A\text{Fee}_{i,t} = \beta_0 + \beta_1\text{IR}_{i,t} + \beta_2\text{Size}_{i,t} + \beta_3\text{Lev}_{i,t} + \beta_4\text{MtB}_{i,t} + \beta_5\text{Age}_{i,t} + \beta_6\text{Roa}_{i,t} + \beta_7\text{Loss}_{i,t} + \beta_8\text{SaleG}_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$						
Vif	p-value	آماره t	خطای استاندارد	ضرایب	متغیر	
-	۰/۰۰۰۰	-۹/۰۸۳	۰/۳۷۳	-۳/۳۸۹	عرض از مبدأ	
۱/۰۶	۰/۰۲۷۰	-۲/۲۱۶	۰/۰۹۷۲	-۰/۲۱۵	IR	
۱/۲۴	۰/۰۰۰۰	۳۴/۶۵۱	۰/۰۱۵۷	۰/۵۴۶۰	Size	
۱/۴۲	۰/۰۳۲۸	۲/۱۳۹	۰/۱۰۰۹	۰/۲۱۶	Lev	
۱/۱۵	۰/۱۴۷۴	۱/۴۵۰	۰/۰۰۱۵	۰/۰۰۲۲	MtB	
۱/۰۸	۰/۰۰۰۰	۷/۸۳۰	۰/۰۹۸۷	۰/۷۷۳۱	Age	
۱/۷۳	۰/۰۰۶۱	۲/۷۵۰	۰/۰۹۰۱	۰/۲۴۷۹	Roa	
۱/۳۳	۰/۴۴۷۹	۰/۷۵۹	۰/۰۵۸۰	۰/۰۴۴۱	Loss	
۱/۱۵	۰/۰۸۵۱	-۱/۷۲۴	۰/۰۲۱۶	-۰/۰۳۷۲	Saleg	
-	۰/۰۰۰۰	۱۰/۷۹۱	۰/۰۳۸۲	۰/۴۱۲۲	AR(1)	
۰/۰۰۰۰				۵۳/۰۶۹	آماره اف فیشر	
۰/۰۰۰۰				۸/۳۶۷	آماره اف لیمر	
۰/۰۳۶۲				۱۶/۴۶۴	آماره هاسمن	
۱/۹۰۶		آماره دوربین واتسون	۰/۶۷۶۰		ضریب تعیین تعدیل شده	
۰/۰۰۰۰	۲۵۴/۵۵۸				آماره نسبت راست‌نمایی	

بر اساس فرضیه دوم انتظار می‌رود که گزارشگری یکپارچه بر حق الزحمه حسابرسی تأثیر منفی و معناداری داشته باشد. همان‌طور که در جدول (۴) مشاهده می‌شود، ضریب گزارشگری یکپارچه در سطح خطای ۵ درصد معنادار است. از طرف دیگر مقدار ضریب گزارشگری یکپارچه، منفی (-۰/۲۱۵) است. این موضوع بیانگر این است که گزارشگری یکپارچه بر حق الزحمه حسابرسی تأثیر منفی دارد. در واقع به ازای یک واحد افزایش در افشای گزارشگری یکپارچه، حق الزحمه حسابرسی ۰/۲۱۵ واحد کاهش می‌یابد و فرضیه دوم در سطح خطای ۵ درصد رد نمی‌شود. در بین متغیرهای کنترلی، اندازه شرکت، اهرم مالی، سن و سودآوری تأثیر مثبت بر حق الزحمه حسابرسی دارد و مابقی متغیرهای کنترلی معنادار نیستند.

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

تأثیر موضوعات مختلف بر حسابرسی از گذشته توجه پژوهشگران حسابداری را به خود جلب کرده است. یکی از موضوعاتی که اخیراً بسیار به آن توجه شده و تأثیر آن بر حوزه حسابرسی به‌طور ویژه کیفیت حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی مشخص نشده، گزارشگری یکپارچه است. به دلیل اینکه گزارشگری یکپارچه موضوعی تقریباً جدید در ادبیات پژوهشی محسوب می‌شود؛ بنابراین، پژوهش‌های محدودی در این زمینه، به‌ویژه در محیط پژوهشی ایران، انجام شده است و اثرات آن همچنان مبهم است. پژوهش حاضر در پاسخ به این ابهام و با هدف بررسی تأثیر گزارشگری یکپارچه بر کیفیت حسابرسی به انجام رسیده است.

به‌منظور رفع ابهام حاصل از اثرات گزارشگری یکپارچه بر کیفیت حسابرسی، داده‌های شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران تجزیه و تحلیل شد. نتایج حاصل‌شده از تجزیه و تحلیل داده‌ها برای فرضیه اول نشان داد که افزایش افشای اطلاعات در قالب گزارشگری یکپارچه به افزایش کیفیت حسابرسی منجر می‌شود. نتایج یافته‌ها نشان می‌دهد که اطلاعات

ادغام‌شده در گزارش‌های یکپارچه درک حساب‌برسان را از واحد تجاری ارتقا می‌دهد و تأثیر مثبتی بر کیفیت حساب‌رسی دارد (Lu et al., 2023). یافته‌های پژوهش بیانگر این است که اطلاعات غیرمالی مانند اهداف و راهبردهای شرکت، عوامل خارجی و افشاهای انجام‌شده درباره انتشار گازهای گلخانه‌ای یا اثرات زیست‌محیطی ناشی از فعالیت مستمر شرکت می‌تواند اطلاعات جدیدی در اختیار حساب‌برسان قرار دهد که بر درک آن‌ها از شرکت تأثیر بگذارد. این تأثیر از طریق ارزیابی مجدد حساب‌رس از خطر باعث افزایش کیفیت حساب‌رسی می‌شود که مطابق پیش‌بینی هیئت بین‌المللی تدوین استانداردهای حساب‌رسی و خدمات اطمینان‌بخشی است (IAASB, 2015).

درباره اثر گزارش‌گری یکپارچه بر حق‌الزحمه حساب‌رسی مطابق با ادبیات پژوهش دیدگاه‌های متناقضی وجود داشت که برخی بیانگر افزایش حق‌الزحمه حساب‌رسی و برخی دیگر نشان‌دهنده کاهش حق‌الزحمه حساب‌رسی بوده است؛ با این وجود نتایج حاصل‌شده از تجزیه و تحلیل داده‌ها برای فرضیه دوم نشان داد که گزارش‌گری یکپارچه بر حق‌الزحمه حساب‌رسی تأثیر منفی دارد. در واقع سودمندی اطلاعات غیرمالی موجود در گزارش‌های یکپارچه باعث بهبود کارایی شرکت می‌شود؛ در این صورت اگر بهبود کارایی حاصل‌شده، بیشتر از فعالیت اضافی انجام‌شده توسط حساب‌رس باشد، می‌تواند به کاهش حق‌الزحمه حساب‌رسی منجر شود که مطابق با یافته‌های هی و همکاران (He et al., 2023) است. همچنین ریسک کمتر و راهبری بهتر در شرکت‌هایی با سطح بالاتر ادغام اطلاعات مالی و غیرمالی، هزینه‌های نمایندگی کمتر را در پی دارد که بنابر پژوهش آبنگ و همکاران (Obeng et al., 2021) نشان‌دهنده نقش نظارتی گزارش‌گری یکپارچه است. آن‌ها بیان می‌کنند که در صورت رخ دادن این اتفاق، حق‌الزحمه حساب‌رسی در شرکت‌هایی با سطح بالاتر ادغام اطلاعات کاهش می‌یابد که با یافته‌های پژوهش حاضر هم‌جهت است. برخی پژوهش‌های دیگر مانند پترسون (Peterson, 2012)، چانگ و همکاران (Chang et al., 2016)، لو و همکاران (Lu et al., 2017) و گارسیا و همکاران (Garcia et al., 2021) به این نتیجه رسیدند که گزارش‌گری یکپارچه باعث افزایش حق‌الزحمه حساب‌رسی می‌شود. عمده استدلال آن‌ها بر پایه پیچیدگی گزارش‌های یکپارچه و نیاز به رسیدگی وسیع‌تر بنا شده است که به دریافت حق‌الزحمه بیشتر منجر می‌شود.

باتوجه به یافته‌های حاصل از فرضیه اول در جدول (۳) که حاکی از تأثیر معنادار گزارش‌گری یکپارچه بر کیفیت سود به‌عنوان معیار کیفیت حساب‌رسی است، پیشنهاد می‌شود تهیه‌کنندگان گزارش‌های مالی واحد تجاری از طریق ادغام اطلاعات مالی همراه با اطلاعات غیرمالی به افزایش درک حساب‌برسان از این گزارش‌ها کمک کنند تا میزان سودمندی آن‌ها برای ذی‌نفعان افزایش یابد. باتوجه به انجام پژوهش در ایران، به سازمان حساب‌رسی پیشنهاد می‌شود استانداردهای حسابداری مرتبط با گزارش‌گری یکپارچه تدوین شود تا شرکت‌ها ملزم به ارائه گزارش‌های یکپارچه شوند و حساب‌برسان با رسیدگی به این گزارش‌ها پیامدهای ریسک‌های مرتبط با تغییرات زیست‌محیطی را درک کنند و گزارش‌هایی با کیفیت بالاتر در اختیار استفاده‌کنندگان قرار دهند. باتوجه به یافته‌های حاصل از فرضیه دوم پژوهش در جدول (۴) که بیانگر تأثیر منفی گزارش‌گری یکپارچه بر حق‌الزحمه حساب‌رسی است، به شرکت‌ها پیشنهاد می‌شود از طریق ارائه گزارش‌های یکپارچه و راهبری بهتر، ریسک خود را کاهش دهند و حق‌الزحمه حساب‌رسی پایین‌تری متحمل شوند.

برای درک عمیق‌تر رابطه گزارش‌گری یکپارچه با کیفیت و حق‌الزحمه حساب‌رسی، پژوهش‌هایی پیشنهاد می‌شود که بر رابطه علت و معلولی تمرکز کرده‌اند؛ برای مثال پاسخ به سؤال «آیا گزارش‌گری یکپارچه به‌طور مستقیم باعث افزایش کیفیت حساب‌رسی می‌شود یا عوامل دیگری مانند پیچیدگی عملیات صاحب‌کار یا کنترل‌های داخلی ضعیف نیز بر این رابطه اثرگذار هستند؟» می‌تواند انگیزه انجام پژوهش‌های آتی باشد. پژوهش فعلی در سطح شرکت انجام شده است، درحالی‌که سطوح دیگر مانند صنعت یا بین‌الملل می‌تواند به درک بهتر از این رابطه منجر شود. گزارش‌گری یکپارچه اجزای مختلفی مانند گزارش‌گری مالی، گزارش‌گری زیست‌محیطی، گزارش‌گری اجتماعی و گزارش‌گری حاکمیت شرکتی دارد که بررسی اثر هر یک

از این اجزا بر کیفیت و حق الزحمه حسابرسی می‌تواند به‌عنوان موضوع پژوهشی مطرح باشد؛ درنهایت انجام پژوهش در این رابطه ممکن است پیامدهایی برای بازار سرمایه داشته باشد که بررسی تأثیر این موضوع بر متغیرهایی مانند اعتماد سرمایه‌گذاران و قیمت سهام مفید خواهد بود.

پژوهش‌های شبه‌تجربی ویژگی‌های خاصی مانند عدم کنترل برخی عوامل مؤثر بر نتایج پژوهش از جمله تأثیر متغیرهایی چون عوامل اقتصادی، شرایط سیاسی و وضعیت اقتصاد جهانی دارند که از دسترس پژوهشگر خارج بوده و ممکن است بر نتایج پژوهش اثرگذار باشد. داده‌های استفاده‌شده از صورت‌های مالی بابت تورم تعدیل نشده است و در صورت تعدیل از این بابت ممکن است نتایج متفاوتی حاصل شود. تمایل نداشتن شرکت‌ها به افشای جداگانه حق الزحمه حسابرسی از دیگر محدودیت‌های مرتبط با این پژوهش به شمار می‌رود؛ درنهایت باید توجه داشت که گزارشگری یکپارچه در مراحل اولیه پیاده‌سازی در ایران است و سابقه تجربی کافی برای بررسی اثرات آن بر کیفیت حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی در دسترس نبوده است.

منابع

- رحمانی، علی، و مسافری، جنت (۱۳۹۰). تغییر در مدل ارائه صورت‌های مالی: نگرش جامعه حسابداری ایران. *حسابداری و منافع اجتماعی*، ۱(۲)، ۳۵-۵۴. <https://doi.org/10.22051/ijar.2013.436>
- زلفی، حسن، سالارسیفی، لاله، و مینایی تبریزی، فاطمه‌سادات (۱۳۹۹). تأثیر توانایی مدیریت و سازوکارهای حاکمیت شرکتی بر رابطه بین بیش‌اعتمادی مدیریتی و حق الزحمه حسابرسی. *دانش حسابداری مالی*، ۷(۳)، ۸۵-۱۱۰. <https://doi.org/10.30479/jfak.2020.12593.2625>
- سازمان بورس و اوراق بهادار (۱۴۰۱). *دستورالعمل حاکمیت شرکتی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران*.
- سازمان حسابرسی (۱۴۰۱). *استاندارد حسابرسی شماره ۷۲۰*.
- سازمان حسابرسی (۱۴۰۳). *پیش‌نویس استاندارد گزارشگری پایداری*.
- ستایش، محمدحسین، و مهتری، زینب (۱۴۰۰). تعیین اجزا و مؤلفه‌های گزارشگری یکپارچه با تأکید بر رویکرد تحلیل عاملی تأییدی. *پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی*، ۱۰(۲)، ۲۰۳-۱۷۱.
- صدرائی، غزل‌السادات، محمدرضایی، فخرالدین، غلامی جمکرانی، رضا، و فرجی، امید (۱۴۰۰). تدوین مدل حق الزحمه حسابرسی در ایران: شواهد اولیه مبتنی بر روندهای ترتیبی روش ترکیبی. *مجله پیشرفت‌های حسابداری*، ۱۳(۱)، ۱۹۱-۲۲۴. <https://doi.org/10.22099/jaa.2021.40339.2125>
- صهباي قرقی، المیرا، لاری دشت بیاض، محمود، و فکورثقیه، امیرمحمد (۱۳۹۸). گزارش حسابرس و حق الزحمه حسابرسی: نقش راهبردهای کسب‌وکار. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۶(۴)، ۵۱۷-۵۴۳. <https://doi.org/10.22059/acctgrev.2020.268154.1008027>
- محمدرضائی، فخرالدین، و فرجی، امید (۱۳۹۸). معمای سنجش کیفیت حسابرسی در پژوهش‌های آرشیوی: نقد و ارائه پیشنهادات برای محیط پژوهشی ایران. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۶(۱)، ۸۷-۱۲۲. <https://doi.org/10.22059/acctgrev.2018.256781.1007884>
- معبودی، حمیدرضا، رضایی، فرزین، و کردستانی، غلامرضا (۱۴۰۱). تأثیر گزارشگری پایداری بر ارتباط بین کیفیت حسابرسی و سایر سازوکارهای راهبری شرکتی با تکنیک‌های حسابداری مدیریت. *دانش حسابرسی*، ۲۲(۸۸)، ۲۱۹-۲۵۴.

References

- Asare, S. K., Fitzgerald, B. C., Graham, L. E., Joe, J. R., Negangard, E. M., & Wolfe, C. J. (2013). Auditors' internal control over financial reporting decisions: Analysis, synthesis, and research directions. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(1), 131-166. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50345>
- Audit Organization. (2022). *Auditing Standard No. 720*. [In Persian]
- Audit Organization. (2024). *Draft Sustainability Reporting Standard*. [In Persian]
- Barth, M. E., Cahan, S. F., Chen, L., & Venter, E. R. (2017). The economic consequences associated with integrated report quality: Capital market and real effects. *Accounting, Organizations and Society*, 62, 43-64. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2017.08.005>
- Bhaskar, L. S., Schroeder, J. H., & Shepardson, M. L. (2019). Integration of internal control and financial statement audits: Are two audits better than one? *The Accounting Review*, 94(2), 53-81. <https://doi.org/10.2308/accr-52197>
- Brooks, L. L. Z., Gill, S., & Wong-On-Wing, B. (2019). Corporate social responsibility risk and auditor-client retention. *International Journal of Auditing*, 23(1), 95-111. <https://doi.org/10.1111/ijau.12148>
- Cahan, S. F., & Sun, J. (2015). The effect of audit experience on audit fees and audit quality. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 30(1), 78-100. <https://doi.org/10.1177/0148558X14544503>
- Cardinaels, E., & Veen-Dirks, P. M. G. V. (2010). Financial versus non-financial information: The impact of information organization and presentation in a Balanced Scorecard. *Accounting, Organizations and Society*, 35(6), 565-578. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2010.05.003>
- Cassell, C. A., Myers, L. A., & Seidel, T. A. (2015). Disclosure transparency about activity in valuation allowance and reserve accounts and accruals-based earnings management. *Accounting, Organizations and Society*, 46, 23-38. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2015.03.004>
- Chang, H. S., Donohoe, M., & Sougiannis, T. (2016). Do analysts understand the economic and reporting complexities of derivatives? *Journal of Accounting and Economics*, 61(2-3), 584-604. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2015.07.005>
- Christensen, H. B., Hail, L., & Leuz, C. (2021). Mandatory CSR and sustainability reporting: Economic analysis and literature review. *Review of Accounting Studies*, 26(3), 1176-1248. <https://doi.org/10.1007/s11142-021-09609-5>
- DeAngelo, L. (1981). Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 297-322. [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(81\)90002-1](https://doi.org/10.1016/0165-4101(81)90002-1)
- DeFond, M., & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58(2-3), 275-326. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2014.09.002>
- Dhaliwal, D. S., Li, O. Z., Tsang, A., & Yang, Y. G. (2011). Voluntary nonfinancial disclosure and the cost of equity capital: The initiation of corporate social responsibility reporting. *The Accounting Review*, 86(1), 59-100. <https://doi.org/10.2308/accr.00000005>
- Dhaliwal, D. S., Radhakrishnan, S., Tsang, A., & Yang, Y. G. (2012). Nonfinancial disclosure and analyst forecast accuracy: International evidence on corporate social responsibility disclosure. *The Accounting Review*, 87(3), 723-759. <https://doi.org/10.2308/accr-10218>
- Flower, J. (2015). The international integrated reporting council: A story of failure. *Critical Perspectives on Accounting*, 27, 1-17. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2014.07.002>
- Fung, S. Y. K., Zhou, G., & Zhu, X. (2016). Monitor objectivity with important clients: Evidence from auditor opinions around the world. *Journal of International Business Studies*, 47(3), 263-294. <https://doi.org/10.1057/jibs.2015.22>
- Garcia, J., de Villiers, C., & Li, L. (2021). Is a client's corporate social responsibility performance a source of audit complexity?. *International Journal of Auditing*, 25(1), 75-102. <https://doi.org/10.1111/ijau.12207>
- Ghoul, S. E., Guedhami, O., & Kim, Y. (2017). Country-level institutions, firm value, and the role of corporate social responsibility initiatives. *Journal of International Business Studies*, 48, 360-385. <https://doi.org/10.1057/jibs.2016.4>
- Securities and Exchange Organization (2022). *Guidelines for corporate governance of listed companies to the Tehran Stock Exchange and Fara Bourse Iranian*. [In Persian]

- Hackenbrack, K., & Knechel, W. R. (1997). Resource allocation decisions in audit engagements. *Contemporary Accounting Research*, 14(3), 481-499. <https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.1997.tb00537.x>
- Hay, D. C., Knechel, W. R., & Wong, N. (2006). Audit fees: A meta-analysis of the effect of supply and demand attributes. *Contemporary Accounting Research*, 23(1), 141-191. <https://doi.org/10.1506/4XR4-KT5V-E8CN-91GX>
- He, Y., Kim, J. B., Li, B., & Liu, Z. (2023). Auditors' technological proximity knowledge. *The Accounting Review*, 98(5), 323-351. <https://doi.org/10.2308/TAR-2020-0710>
- Hoitash, R., & Hoitash, U. (2018). Measuring accounting reporting complexity with XBRL. *The Accounting Review*, 93(1), 259-287. <https://doi.org/10.2308/accr-51762>
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2015). *International Standard on Auditing (ISA) 720 (Revised), The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information*.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2019). *ISA 315 (Revised), Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement*.
- International Integrated Reporting Council (IIRC). (2013). *International Integrated Reporting Framework*.
- Kim, J. B., Pevzner, M., & Xin, X. (2019). Foreign institutional ownership and auditor choice: Evidence from worldwide institutional ownership. *Journal of International Business Studies*, 50, 83-110. <https://doi.org/10.1057/s41267-018-0160-x>
- Kim, J. B., Wang, C., & Wu, F. (2022). The real effects of risk disclosures: evidence from climate change reporting in 10-Ks. *Review of Accounting Studies*, 28, 1-48. <https://doi.org/10.1007/s11142-022-09687-z>
- Krishnan, G., Myllymaki, E., & Nagar, N. (2021). Does financial reporting quality vary firm life cycle. *Journal of Business Finance & Accounting*, 48(5-6), 954-987. <https://doi.org/10.1111/jbfa.12508>
- Landell-Mills, N. (2021). *Breakingviews – Guest View: Auditors Hold Key to Climate Crisis*.
- Lipe, M. G., & Salterio, S. E. (2000). The balanced scorecard: Judgmental effects of common and unique performance measures. *The Accounting Review*, 75(3), 283-298. <http://dx.doi.org/10.2308/accr.2000.75.3.283>
- Lu, L. Y., Shailer, G., & Yu, Y. (2017). Corporate social responsibility disclosure and the value of cash holdings. *European Accounting Review*, 26(4), 729-753. <https://doi.org/10.1080/09638180.2016.1187074>
- Lu, M., Wang, R., W, Y., & Zhou, S. (2023). Integrated reporting, audit quality and audit fees. *SSRN Electronic Journal*. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4600887>
- Lys, T., Naughton, J. P., & Wang, C. (2015). Signaling through Corporate Accountability Reporting. *Journal of Accounting and Economics*, 60(1), 56- 72. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2015.03.001>
- Maboudi, H., Rezaei, F., & Kordestani, G. (2022). The effect of sustainability reporting on the relationship between audit quality and other corporate governance mechanism with management accounting techniques. *Journal of Audit Science*, 22(88), 254-219. [In Persian]
- Menicucci, E., & Paolucci, G. (2018). Forward-looking information in integrated reporting: A theoretical framework. *African Journal of Business Management*, 12(18), 555-567. <http://dx.doi.org/10.5897/AJBM2018.8643>
- Michelon, G., Pilonato, S., & Ricceri, F. (2015). CSR reporting practices and the quality of disclosure: An empirical analysis. *Critical Perspectives on Accounting*, 33, 59-78. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2014.10.003>
- Milne, M. J., & Gray, R. (2013). W(h)ither ecology? The triple bottom line, the global reporting initiative, and corporate sustainability reporting. *Journal of Business Ethics*, 118(1), 13-29. <https://doi.org/10.1007/s10551-012-1543-8>
- Mohammadrezai, F., & Faraji, O. (2019). The dilemma audit quality measuring in archival studies: critiques and suggestions for irans research setting. *Accounting and Auditing Review*, 26(1), 87-122. <https://doi.org/10.22059/acctgrev.2018.256781.100788> [In Persian]
- Obeng, V. A., Ahmed, K., & Miglani, S. (2020). Integrated reporting and earnings quality: The moderating effect of agency costs. *Pacific-Basin Finance Journal*, 60, 101285. <https://doi.org/10.1016/j.pacfin.2020.101285>

- Peterson, K. (2012). Accounting complexity, misreporting, and the consequences of misreporting. *Review of Accounting Studies*, 17(1), 72-95. <https://doi.org/10.1007/s11142-011-9164-5>
- Plumlee, M. A. (2003). The effect of information complexity on analysts' use of that information. *The Accounting Review*, 78(1), 275-296. <https://doi.org/10.2308/accr.2003.78.1.275>
- Rahamni, A., & Mosafieri, J. (2011). Change in the presentation model of financial statements: the attitude of the Iranian accounting community. *Accounting and Social Interests*, 1(2), 35-54. <https://doi.org/10.22051/ijar.2013.436> [In Persian]
- Reimsbach, D., Hahn, R., & Gurturk, A. (2017). Integrated reporting and assurance of sustainability information: An experimental study on professional investors' information processing. *European Accounting Review*, 26(2), 1- 23. <https://doi.org/10.1080/09638180.2016.1273787>
- Sadraei, G. S., Mohammdrezai, F., Gholamijamkarni, R., & Faraji, O. (2021). Audit fee model in iran: first evidence from a mixed method. *Journal of Accounting Advance*, 13(1), 191-224. <https://doi.org/10.22099/jaa.2021.40339.2125> [In Persian]
- Sahbaighoroghi, E., Laridashtebayaz, M., & Fakoursaghieh, A. M. (2019). Auditing reporting and audit fees: the role of business strategies. *Accounting and Auditing Review*, 26(4), 517-543. <https://doi.org/10.22059/acctgrev.2020.268154.1008027> [In Persian]
- Setayesh, M. H., & Mehtari, Z. (2022). Identification of integrated reporting parts and components emphasizing the confirmatory factor analysis approach. *Journal of Applied Research in Financial Reporting*, 10(2), 171-203. [In Persian]
- Tsang, A., Frost, T., & Cao, H. (2023). Environmental, social, and governance (ESG) disclosure: A literature review. *The British Accounting Review*, 55(1), 101149. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2022.101149>
- Velte, P., & Stawinoga, M. (2017). Integrated reporting: The current state of empirical research, limitations and future research implications. *Journal of Management Control*, 28(3), 275-320. <https://doi.org/10.1007/s00187-016-0235-4>
- Zalaghi, H., Salarsaify, L., & Minaeitabrizy, F. (2020). The effect of management ability and corporate governance mechanisms on the relationship between managerial overconfidence and audit fee. *Financial Accounting Knowledge*, 7(3), 85-110. <https://doi.org/10.30479/jfak.2020.12593.2625> [In Persian]