

## بررسی اثربخشی کیفیت حسابداری بر کاهش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

دکتر غلامحسین مهدوی\*

سمیه حسینی‌نیا\*\*

### چکیده

درک عوامل مؤثر بر تأخیر در ارائه گزارش حسابداری مهم است؛ زیرا، به طور مستقیم بر به موقع بودن گزارش‌های مالی به عنوان یکی از مهم‌ترین ویژگی‌های کیفی صورت‌های مالی اثر می‌گذارد. ارائه دیر هنگام اطلاعات حسابداری، در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی و مالی ارزش ندارد. در این مقاله، رابطه بین اثربخشی کیفیت حسابداری (از طریق سه عامل: تغییر حسابداری، تخصص حسابداری در صنعت و نوع گزارش حسابداری) و کاهش تأخیر در ارائه گزارش حسابداری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بررسی می‌شود. نمونه پژوهش شامل ۶۴ شرکت بورسی در بازه زمانی ۱۳۹۱-۱۳۸۴ و روش مورد استفاده برای آزمون فرضیه‌ها رگرسیون داده‌های ترکیبی است. نتایج آزمون آماری فرضیه‌های پژوهش نشان می‌دهد که بین نوع گزارش حسابداری با تأخیر در ارائه گزارش حسابداری، رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. یعنی، در صورت دریافت گزارش حسابداری تعدیل شده، تأخیر در ارائه گزارش حسابداری بیشتر می‌شود. همچنین، نتایج پژوهش نشان می‌دهد که بین تغییر حسابداری و تخصص حسابداری در صنعت با تأخیر در

\* دانشیار حسابداری، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران.

\*\* کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران.

نویسنده مسئول مقاله: غلامحسین مهدوی (Email: ghmahdavi@rose.shirazu.ac.ir)

تاریخ پذیرش: ۹۴/۴/۱۵

تاریخ دریافت: ۹۳/۸/۱۹

ارائه گزارش حسابرسی، رابطه معنادار آماری وجود ندارد. یعنی، تغییر حسابرسی و تخصص حسابرسی در صنعت باعث کاهش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی نمی‌شود.

**واژه‌های کلیدی:** کیفیت حسابرسی، تغییر حسابرسی، تخصص حسابرسی در صنعت، نوع گزارش حسابرسی، تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی.

## مقدمه

صورت‌های مالی حسابرسی شده یکی از منابع قابل اتکا اطلاعات برای استفاده کنندگان محسوب می‌شود اما این اطلاعات زمانی می‌تواند به وسیله استفاده کنندگان مورد استفاده قرار بگیرد که ویژگی‌های کیفی مربوط از جمله به موقع بودن را دارا باشد. اطلاعات مالی نسبت به گذشت زمان بسیار حساس است و با مرور زمان ارزش و سودمندی خود را در تصمیم‌گیری‌ها از دست می‌دهد. طبق استانداردهای حسابداری ایران، چنانچه صورت‌های مالی ظرف مدت معقولی بعد از تاریخ ترازنامه در اختیار استفاده کنندگان قرار نگیرد مفید بودن آن کاهش می‌یابد. به موقع بودن گزارش حسابرسی بر قابلیت اطمینان اطلاعات حسابداری نیز تأثیر دارد. در نتیجه، هر چه فاصله زمانی بین پایان سال مالی و تاریخ انتشار گزارش حسابرسی کوتاه‌تر شود ارزش اطلاعاتی آن بیشتر می‌شود (بدری و علیخانی، ۱۳۸۵). در این راستا، درک عوامل مؤثر بر تأخیر در گزارش حسابرسی مهم است؛ زیرا، به طور مستقیم بر به موقع بودن گزارش‌های مالی به عنوان یکی از مهم‌ترین ویژگی‌های کیفی صورت‌های مالی اثر می‌گذارد (کارسلا و کاپلان، ۱۹۹۱).

به موقع نبودن می‌واند منجر به کاهش مربوط بودن و مفید بودن اطلاعات مالی شود (هیئت استانداردهای حسابداری مالی، ۱۹۸۰، ۳). افزون بر این، به موقع بودن گزارش‌های مالی شرکت‌ها عنصری ضروری برای بازار سرمایه با عملکرد خوب است (افیفی، ۲۰۰۹). سرمایه‌گذاران به اطلاعات به موقع تهیه شده به وسیله حسابداران اتکا می‌کنند. گزارشگری مالی به موقع، اطلاعات را قبل از این که ظرفیت خود را برای تأثیرگذاری بر تصمیم‌های تجاری از دست بدهد در اختیار تصمیم‌گیران قرار می‌دهد. اتلاف وقت در انتشار صورت‌های

مالی موجب عدم قطعیت در ارتباط با تصمیم‌های سرمایه‌گذاری می‌شود (اشتون و همکاران<sup>۵</sup>، ۱۹۸۷). بنابراین، هر چه تأخیر در انتشار صورت‌های مالی بیشتر شود عدم اطمینان مربوط به تصمیم‌گیری‌های مبنی بر اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی افزایش می‌یابد (اشتون و همکاران، ۱۹۸۷). با توجه به مطالب مزبور و عواقب مربوط به تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی، سؤال اساسی مطرح در این پژوهش این است که آیا کیفیت حسابرسی، تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی را بهبود می‌بخشد؟ به عبارت دیگر، آیا کیفیت حسابرسی بالاتر موجب کاهش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی می‌شود؟

## مبانی نظری

### کیفیت حسابرسی

کیفیت حسابرسی مفهومی است که تعاریف مختلفی برای آن ارائه شده است. دی آنجلو<sup>۶</sup> (۱۹۸۱) تعریفی دو بعدی<sup>۷</sup> برای کیفیت حسابرسی ارائه کرد. به این ترتیب، که اول، اشتباه با اهمیت باید کشف شود و دوم، اشتباه کشف شده باید گزارش شود. قسمت اول تعریف به ظرفیت‌های حرفه‌ای (شایستگی)<sup>۸</sup> حسابرس بستگی دارد؛ در حالی که قسمت دوم تعریف به استقلال<sup>۹</sup> وی بستگی دارد. از آنجا که کیفیت حسابرسی به طور مستقیم قابل مشاهده نیست برای اندازه‌گیری آن معیارهای متفاوتی معرفی شده است. از جمله این معیارها می‌توان به تغییر حسابرس (سیمونیک<sup>۱۰</sup> و استین<sup>۱۱</sup>، ۱۹۹۶)، تخصص حسابرس در صنعت (فرناندو و همکاران<sup>۱۲</sup>، ۲۰۱۰)، نوع گزارش حسابرس (هوپ ود و همکاران<sup>۱۳</sup>، ۱۹۹۴)، اندازه مؤسسه حسابرسی (سیمونیک و استین، ۱۹۹۶) و قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی<sup>۱۴</sup> (گیست<sup>۱۵</sup>، ۱۹۹۴) اشاره کرد. در این پژوهش از معیارهای تغییر حسابرس، تخصص حسابرس در صنعت و نوع گزارش حسابرس برای بررسی کیفیت حسابرسی استفاده شده است.

## تغییر حسابرس

چرخش اجباری شرکای مؤسسات حسابرسی در ایالات متحده آمریکا از سال ۱۹۷۰ آغاز شد، زمانی که جامعه حسابداران رسمی آمریکا<sup>۱۶</sup> الزام کرد که شرکای مؤسسات حسابرسی مسئول در کمیسیون بورس و اوراق بهادار (۲۰۰۲)<sup>۱۷</sup> حداقل هر شش سال یکبار تغییر کنند. موضوع تغییر حسابرس، موافق و مخالفانی دارد. فرض ضمنی در سیاست تغییر اجباری شرکا این است که سیاست چرخش اجباری شرکای مؤسسات حسابرسی منجر به افزایش کیفیت هدف‌های عمومی صورت‌های مالی می‌شود (کری<sup>۱۸</sup> و سیمنت<sup>۱۹</sup>، ۲۰۰۶). چی و همکاران<sup>۲۰</sup> (۲۰۰۹) نیز این نظر را مورد تأیید قرار می‌دهند و معتقدند که این چرخش کیفیت حسابرسی را بهبود می‌بخشد (چی و همکاران، ۲۰۰۹).

مخالفان چرخش اجباری حسابرسان بیان می‌کنند زمانی که حسابرس مجبور به جابجایی می‌شود، با ورود حسابرس جانشین، با ضعف دانش از صاحبکار (مشری) مواجه می‌شود؛ زیرا، حسابرسان با صاحبکاران جدید منحنی یادگیری را تجربه می‌کنند (نپ<sup>۲۱</sup>، ۱۹۹۱). به نظر اونچکا و همکاران (۲۰۱۲)، تغییر مؤسسه حسابرسی موجب تکمیل نشدن به موقع کار حسابرسی می‌شود. بنابراین، تغییر مؤسسه حسابرسی به صورت پی در پی، به زمان زیادی برای درک فرآیند حسابداری، رویه‌ها و نظام حسابداری صاحبکار جدید نیاز دارد (اونچکا و همکاران، ۲۰۱۲). شوارتز<sup>۲۲</sup> و سو<sup>۲۳</sup> (۱۹۹۶) بیان می‌کنند که زمان تغییر مؤسسه حسابرسی می‌تواند اثرات متفاوتی بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی بگذارد. از آنجا که تغییر مؤسسه حسابرسی قبل از موعد (زود) در طی یک سال، با برنامه و کنترل شده است، انجام فرآیند و رویه‌های حسابداری آسان‌تر خواهد بود. برعکس، تغییر مؤسسه حسابرسی در سال بعد سبب ایجاد پدیده‌ای با نام فروش اظهار نظر<sup>۲۴</sup> می‌شود. بنابراین، انتظار می‌رود زمان تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی برای شرکت‌هایی کوتاه‌تر باشد که قبل از موعد به تغییر مؤسسه حسابرسی خود می‌پردازند (شوارتز و سو، ۱۹۹۶).

### تخصص حسابرِس در صنعت

یکی از شاخص‌های پرکاربرد برای ارزیابی کیفیت حسابرسی، تخصص حسابرِس در صنعت است. سولومون و همکاران<sup>۲۵</sup> (۱۹۹۹) حسابرسان متخصص در صنعت را حسابرسانی تعریف می‌کنند که به وسیله صاحبکار خود انتخاب شده‌اند، آموزش کافی دیده‌اند و تجربه زیادی در یک صنعت خاص دارند (سولومون و همکاران، ۱۹۹۹). حبیب<sup>۲۶</sup> و بهویان<sup>۲۷</sup> (۲۰۱۱) اثبات کردند که تخصص حسابرِس در صنعت منجر به کوتاه‌تر شدن تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی می‌شود؛ به این علت که متخصصان در صنعت برای آشنایی با عملیات تجاری و نظام گزارشگری مالی صاحبکار زمان کم‌تری لازم دارند. برای شناسایی تخصص حسابرِس در صنعت دو رویکرد ارائه شده است: رویکرد سهم بازار (دان<sup>۲۸</sup> و میهو<sup>۲۹</sup>، ۲۰۰۴) و رویکرد سهم پرتفوی مؤسسه‌های حسابرسی (سان<sup>۳۰</sup> و لیو<sup>۳۱</sup>، ۲۰۱۳). افزون بر این، نیل<sup>۳۲</sup> و ریلی<sup>۳۳</sup> (۲۰۰۴) معیار ترکیبی جدیدی را برای شناسایی تخصص حسابرِس در صنعت شامل تابعی ترکیبی از رویکرد سهم بازار و رویکرد سهم پرتفوی معرفی کردند.

در رویکرد سهم بازار، سهم بازار حسابرسان به صورت مجموع دارایی‌های تمام صاحبکاران مؤسسه حسابرسی مشخص در یک صنعت خاص تقسیم بر مجموع دارایی‌های صاحبکاران در آن صنعت محاسبه می‌شود. هم‌چنین، مؤسساتی به عنوان متخصص صنعت در نظر گرفته می‌شوند که سهم بازارشان بیش از  $1/2$  \* (شرکت‌های موجود در یک صنعت/۱) باشد (پالمروز<sup>۳۴</sup>، ۱۹۸۶). در رویکرد سهم بازار برای شناسایی تخصص حسابرِس در صنعت از رابطه شماره ۱ در زیر استفاده می‌شود (الموتاری و همکاران، ۲۰۰۹: ۶۰۵):

$$MKTSHR_{ik} = \frac{\sum_{j=1}^{J_{ik}} SALES_{ijk}}{\sum_{i=1}^{I_k} \sum_{j=1}^{J_{ik}} SALES_{ijk}} \quad (1)$$

که در آن  $i$  شاخصی برای حسابرسان،  $j$  شاخصی برای تعداد شرکت‌های صاحبکاران،  $k$  شاخصی برای صنایع حسابرسی شده،  $I_k$  تعداد حسابرسان در صنعت  $k$ ،  $J_{ik}$  تعداد صاحبکارانی که به وسیله حسابرِس در صنعت  $k$  حسابرسی شده‌اند؛  $SALES_{ijk}$  دارایی برای

صاحبکار z حسابرس i و MKTSHRik تخصص حسابرس در صنعت با استفاده از رویکرد سهم بازار.

رویکرد سهم پرتفوی، توزیع نسبی خدمات حسابرسی را در صنایع مختلف برای هر مؤسسه حسابرسی مورد بررسی قرار می‌دهد. این رویکرد بیشتر به راهبردهای مؤسسه حسابرسی مربوط است. همان‌طور که آمد معیار سوم بر مبنای معیار ترکیبی است که به‌وسیله نیل و ریلی (۲۰۰۴) پیشنهاد شد. معیار معرفی شده به‌وسیله آنان رویکرد سهم بازار و رویکرد سهم پرتفوی حسابرسان را ترکیب می‌کند.<sup>۳۶</sup> در این پژوهش برای اندازه‌گیری تخصص حسابرس در صنعت از رویکرد سهم بازار استفاده شده است.

### نوع گزارش حسابرس

گزارش حسابرس که پل ارتباطی مطمئنی بین تهیه‌کنندگان صورت‌ها و گزارش‌های مالی و استفاده‌کنندگان آن است، اعتبار گزارش‌های مالی را افزایش می‌دهد (ارباب- سلیمانی، ۱۳۸۷). طبق استاندارد حسابرسی شماره ۷۰۵ ایران، انواع اظهارنظرهای حسابرسی شامل اظهارنظر مقبول، مشروط، عدم اظهارنظر و مردود می‌باشد. به اظهارنظر مقبول گزارش تعدیل‌نشده و به سایر اظهارنظرها گزارش تعدیل‌شده نیز می‌گویند. شرکت‌ها، گزارش تعدیل‌شده حسابرسی را به عنوان «اخبار بد»<sup>۳۷</sup> در نظر می‌گیرند و ممکن است به درخواست‌های حسابرس بدون معطلی جواب ندهند. این موضوع نشان‌های از تضاد بین حسابرس- صاحبکار است که هم‌چنین، می‌تواند موجب افزایش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی شود. بنابراین، شرکت‌هایی که گزارش تعدیل‌شده دریافت می‌کنند، ممکن است آن را به عنوان اخبار بد در نظر بگیرند و فرآیند حسابرسی را به تأخیر بیندازند (کارسلا و کاپلان، ۱۹۹۱).

### تأخیر حسابرسی

تأخیر حسابرسی به معنای اختلاف زمانی میان تاریخ پایان سال مالی و تاریخ انتشار صورت‌های مالی سالانه حسابرسی شده به‌وسیله شرکت‌ها است (مهدوی و جمالیان‌پور،

۱۳۸۹). به موقع بودن با عکس العمل بازار و اطلاعات منتشر شده رابطه دارد (اشتون و همکاران، ۱۹۸۷). به موقع بودن به عنوان کیفیتی تعریف شده است که: ۱. کیفیت مورد نظر در زمان مناسب در دسترس باشد؛ یا ۲. کیفیت مورد نظر به هنگام<sup>۳۸</sup> باشد (جرجوری<sup>۳۹</sup>، و وان هورن<sup>۴۰</sup>، ۱۹۶۳). طبق گفته لی و نیتس و همکاران<sup>۴۱</sup> (۲۰۰۵)، به موقع بودن گزارش حسابرس ویژگی مهمی در بازارهای نوظهور<sup>۴۲</sup> است؛ زیرا، سرمایه گذاران برای استفاده از اطلاعات منبع قابل اتکایی غیر از صورت های مالی حسابرسی شده، ندارند. بنابراین، گزارشگری به موقع موجب بهبود تصمیم گیری و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی در بازار سرمایه می شود (اوسو آנסاه<sup>۴۳</sup> و لی و نیتس، ۲۰۰۶). افزون بر این، به موقع بودن حسابرسی معمولاً با اثربخشی حسابرسی همراه است که تمرکز آن بر میزان صلاحیت حسابرسان در انجام وظیفه برای ارائه اظهارنظری است که نشان دهنده تصویری صحیح از عملیات شرکت است.

### پیشینه پژوهش

در ارتباط با موضوع پژوهش حاضر، پژوهش میدانی داخلی انجام نشده است و اکثر پژوهش های داخلی انجام شده، تنها یک جنبه از موضوع مزبور را مورد بررسی قرار داده اند. اما پژوهشی به طور خاص به بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و کاهش تأخیر در گزارش حسابرس نپرداخته است. در زیر خلاصه ای از پژوهش های انجام شده در زمینه این موضوع بیان شده است. لی و همکاران<sup>۴۴</sup> (۲۰۰۹) در پژوهشی به بررسی رابطه بین تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی و دوره تصدی حسابرس پرداختند. نتایج پژوهش آنان بیانگر وجود رابطه معنادار و منفی بین دوره تصدی حسابرس و انجام خدمات غیر حسابرسی با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی بود.

تانی و همکاران<sup>۴۵</sup> (۲۰۱۰) در پژوهشی به بررسی تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی بعد از تغییر اختیاری و اجباری حسابرس پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که مدت زمان تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی برای شرکت هایی که به طور ادواری حسابرسان خود را

تغییر می دهند، در مقایسه با شرکت هایی که کم تر تغییر می دهند، بیشتر است. **تورل**<sup>۴۶</sup> (۲۰۱۰) نیز به بررسی به موقع بودن گزارشگری مالی در بازارهای نوظهور پرداخت. نتایج پژوهش وی نشان داد که علامت سود، اظهار نظر حسابرس، مؤسسات حسابرسی و نوع صنعت بر به موقع بودن گزارش اثر می گذارد. نتایج پژوهش **تورل** بیانگر این بود که گزارش استاندارد حسابرس و سود در صنایع تولیدی موجب این می شود که این شرکت ها صورت های مالی خود را زودتر ارائه دهند در حالی که شرکت های حسابرسی شده به وسیله مؤسسات حسابرسی بزرگ صورت های مالی خود را دیرتر ارائه می دهند.

**مانده**<sup>۴۷</sup> و **سان**<sup>۴۸</sup> (۲۰۱۱) به بررسی رابطه بین تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی و تغییر حسابرس پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که هر چه تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی افزایش یابد، تغییر حسابرس سیر نزولی پیدا می کند. **حبیب و بهیویان** (۲۰۱۱) در پژوهشی به بررسی تخصص حسابرس در صنعت و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی با بررسی ۵۰۲ سال- شرکت، مشاهده در بازه زمانی ۲۰۰۴-۲۰۰۸ برای شرکت های پذیرفته شده در بورس نیوزلند پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی برای شرکت هایی کم تر است که به وسیله حسابرس متخصص در صنعت حسابرسی می شود. همچنین، پذیرش استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی را افزایش داده است، به جز شرکت هایی که به وسیله حسابرس متخصص در صنعت حسابرسی می شود.

**لی**<sup>۴۹</sup> و **ژانگ**<sup>۵۰</sup> (۲۰۱۱) در پژوهشی به تعیین عوامل مؤثر بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که بین تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی و هزینه های غیر حسابرسی، نوع مؤسسه حسابرسی و گزارش مشروط حسابرس رابطه منفی وجود دارد. همچنین، بین تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی و دوره تصدی حسابرس، هزینه های حسابرسی غیر عادی رابطه معناداری مشاهده نشد. تجزیه و تحلیل های اضافی بیانگر این بود که ساعات غیر عادی حسابرسی، خدمات مالیاتی و خدماتی که مربوط به



طراحی کنترل داخلی است به طور با اهمیتی موجب کاهش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی می شود.

عابدین<sup>۵۱</sup> و احمد زالکی<sup>۵۲</sup> (۲۰۱۲) رابطه تخصص حسابرس و به موقع بودن گزارشگری را مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که بین تخصص حسابرس و سرعت گزارشگری رابطه وجود ندارد. در مقابل، بین اندازه مؤسسه حسابرسی، اندازه شرکت، شرکت‌هایی که سود گزارش می کنند و شرکت‌های مالی، با سرعت گزارشگری رابطه معنادار وجود داشت. هم‌چنین، در شرکت‌های دریافت کننده گزارش حسابرسی مشروط و گزارش کننده اقلام استثنائی و نیز، دارای اهرم مالی، تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی بیشتر بود. تورل و همکاران (۲۰۱۳) به بررسی رابطه بین پذیرش استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که بین نوع گزارش حسابرس، اندازه مؤسسه حسابرسی و تغییر حسابرس با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه معنادار وجود دارد.

ریهویل<sup>۵۳</sup> و همکاران (۲۰۱۳) در پژوهشی به بررسی دلایل تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی پرداختند و یافته‌های آنان حاکی از آن بود که بین تخصص حسابرس در صنعت و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه منفی و معناداری وجود دارد. در ایران نیز علوی-طبری و عارف‌منش (۱۳۹۲) به بررسی رابطه بین تخصص حسابرس در صنعت و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی پرداختند. یافته‌های آنان حاکی از آن بود که تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی، در شرکت‌هایی که به وسیله حسابرس متخصص در صنعت حسابرسی شده‌اند، کوتاه‌تر است.

### فرضیه‌های پژوهش

برای بررسی موضوع پژوهش، با توجه به مبانی نظری بیان شده، سه فرضیه به شرح زیر طراحی و آزمون شد:

فرضیه اول: بین تغییر حسابرس و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه دوم: بین تخصص حسابرس در صنعت و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه سوم: بین نوع گزارش حسابرس و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

### روش پژوهش

این پژوهش کاربردی است. طرح پژوهش آن از نوع شبه تجربی و با استفاده از رویکرد پس رویدادی (از طریق اطلاعات گذشته) انجام شده است. در این پژوهش برای جمع آوری داده‌ها و اطلاعات مورد نیاز در بخش مبانی و پیشینه از روش کتابخانه‌های استفاده شده است. داده‌های میدانی مورد نیاز شرکت‌های منتخب با مراجعه به صورت‌های مالی، یادداشت‌های توضیحی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران موجود در سامانه مدیریت پژوهش سازمان بورس اوراق بهادار تهران و ره‌آورد نوین گردآوری شده است.

### الگوهای آزمون فرضیه‌ها

الگوی کلی پژوهش به صورت زیر است:

$$ARL = \beta_0 + \beta_1 AuditChan_{it} + \beta_2 Specialization_{jt} + \beta_3 Auditor\ Report_{it} + \beta_4 Size_{it} + \beta_5 Lev_{it} + \beta_6 CEO_{it} + \beta_7 Profit_{it} + \epsilon_{it} \quad (2)$$

برای آزمون فرضیه اول از الگوی رگرسیونی شماره (۳) استفاده می‌شود که مستخرج از الگوی شماره (۲) می‌باشد.

$$ARL = \beta_0 + \beta_1 AuditChan_{it} + \beta_2 Size_{it} + \beta_3 Lev_{it} + \beta_4 Profit_{it} + \epsilon_{it} \quad (3)$$

برای آزمون فرضیه دوم نیز از الگوی شماره (۴) استفاده شده است که به شرح زیر می‌باشد.

$$ARL = \beta_0 + \beta_1 Specialization_{jt} + \beta_2 Size_{it} + \beta_3 Lev_{it} + \beta_4 Profit_{it} + \epsilon_{it} \quad (4)$$

فرضیه سوم پژوهش نیز با استفاده از الگوی رگرسیونی شماره (۵) مورد آزمون قرار می‌گیرد که به صورت زیر می‌باشد:

$$ARL_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 Auditor\ Report_{it} + \alpha_2 Size_{it} + \alpha_3 Lev_{it} + \alpha_4 Profit_{it} + \epsilon_{it} \quad (5)$$

در الگوهای بالا؛  $Specialization_{it}$ ، تخصص حسابرس در صنعت؛  $Auditchan_{it}$ ، تغییر حسابرس؛  $Auditor\ Report_{it}$ ، نوع گزارش حسابرس؛  $ARL_{it}$ ، تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی؛  $Size_{it}$ ، اندازه شرکت؛  $Lev_{it}$ ، اهرم مالی؛  $Profit_{it}$ ، سودآوری؛  $\alpha_0$ ، مقدار ثابت؛  $\epsilon_{it}$ ، ضرایب متغیرها؛  $\alpha_1$ ،  $\alpha_2$ ،  $\alpha_3$  و  $\alpha_4$ ، مقدار پسماند می‌باشد.

### متغیرهای پژوهش

#### متغیرهای مستقل

تغییر حسابرس ( $Auditchan_{it}$ ): برای محاسبه تغییر حسابرس از متغیر مجازی استفاده می‌شود که در صورت بروز تغییر یک و در غیراین صورت صفر به آن اختصاص می‌یابد. تخصص حسابرس در صنعت ( $Specialization_{it}$ ): برابر با مجموع فروش تمام صاحبکاران یک مؤسسه حسابرسی خاص در یک صنعت خاص تقسیم بر مجموع فروش صاحبکاران در این صنعت است. همانند پژوهش **حیب و بهیویان (۲۰۱۱)** مؤسساتی به عنوان متخصص در صنعت در نظر گرفته می‌شود که سهم بازارشان بیش از ۳۰٪ باشد. اگر سهم بازار بیش از ۳۰٪ باشد عدد یک اختیار می‌کند و در غیراین صورت عدد صفر اختیار می‌کند. نوع گزارش حسابرس ( $Auditor\ Report_{it}$ ): برای محاسبه نوع گزارش حسابرس از یک متغیر مجازی استفاده می‌شود که در صورت وجود گزارش تعدیل شده عدد یک و در غیراین صورت عدد صفر می‌باشد.

#### متغیر وابسته

تأخیر در گزارش حسابرسی ( $ARL_{it}$ ): برای محاسبه تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی از تفاضل بین تاریخ پایان سال مالی و تاریخ گزارش حسابرس استفاده می‌شود.

### متغیرهای کنترلی

اندازه شرکت ( $Size_{it}$ ): انتظار می‌رود شرکت‌های بزرگ‌تر خدمات حسابرسی با کیفیت‌تری را دریافت کنند. ارائه نوع این خدمات حسابرسی معمولاً وقت‌گیرتر است، زیرا گزارش‌های مالی شرکت‌های بزرگ‌تر پیچیده‌تر است (الخطیب<sup>۵۴</sup> و مارجی<sup>۵۵</sup>، ۲۰۱۲). در این پژوهش از لگاریتم طبیعی فروش شرکت به عنوان معیاری از اندازه شرکت استفاده می‌شود.

اهرم مالی ( $Lev_{it}$ ): اهرم مالی معیاری برای اندازه‌گیری توانایی شرکت برای بازپرداخت تعهدات مالی در سررسید است. در این پژوهش برای محاسبه اهرم مالی از نسبت تقسیم بدهی‌ها به دارایی‌ها استفاده می‌شود.

سودآوری ( $Profit_{it}$ ): سودآوری نسبتی مالی برای ارزیابی ظرفیت سودآوری شرکت است. در این پژوهش، از این نسبت (تقسیم سودخالص بر مجموع دارایی‌ها در پایان دوره) استفاده می‌شود.

### جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش را کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره ۸ ساله از سال ۱۳۸۴ الی ۱۳۹۱ تشکیل می‌دهد و هیچ‌گونه نمونه‌گیری انجام نمی‌شود. بنابراین، تجزیه و تحلیل روی کل اجزای جامعه است، اما برای انتخاب شرکت‌های مورد مطالعه پیش‌فرض‌های زیر اعمال می‌شود: ۱. جز شرکت‌های سرمایه‌گذاری، هلدینگ، بانک و لیزینگ نباشند، ۲. پایان سال مالی شرکت ۲۹ اسفند هر سال باشد، ۳. در دوره زمانی مورد نظر تغییر سال مالی نداده باشند، ۴. در دوره بعد از سال ۱۳۸۶ حداکثر دوره تصدی حسابرسی ۴ سال باشد، و ۵. اطلاعات مورد نیاز در دسترس باشند. با در نظر گرفتن محدودیت‌های مزبور، سرانجام ۵۱۲ شرکت باقی ماند که به عنوان نمونه پژوهش در نظر گرفته شده است.

## یافته‌های پژوهش

جدول شماره ۱، آماره‌های توصیفی محاسبه شده شامل میانگین، میانه، بیشینه، کمینه و انحراف معیار متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد. همان‌طور که جدول شماره ۱ نشان می‌دهد میانگین متغیر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی برابر با ۷۷ روز است. این موضوع نشان‌دهنده این است که گزارش حسابرسی شرکت‌های مورد بررسی با تأخیر ارائه می‌شود. هم‌چنین، این متغیر دارای میانه ۷۹ روز است. بیشینه و کمینه متغیر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی، به ترتیب، برابر با ۱۳۷ و ۲۲ روز است که بیانگر متفاوت بودن سرعت ارائه گزارش حسابرسی در بین شرکت‌های مورد بررسی است. انحراف معیار این متغیر برابر با ۲۴ است که نشان از پراکندگی بالای این متغیر دارد.

جدول شماره ۱. آماره‌های توصیفی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	میانگین	میانه	بیشینه	کمینه	انحراف معیار
تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی*	۷۷/۱۹۳	۷۹	۱۳۷	۲۲	۲۴/۴۴۲
تغییر حسابرس**	۰/۳۸۶	۰	۱	۰	۰/۴۸۸
تخصیص حسابرس در صنعت**	۰/۱۰۰۹	۰	۱	۰	۰/۳۰۲
نوع گزارش حسابرس**	۰/۶۷۱	۱	۱	۰	۰/۴۷
اندازه شرکت	۱۲/۶۱۳	۱۲/۷۳۵	۱۳/۹۹۶	۱۰/۰۰۱	۰/۸۲
اهرم مالی	۰/۶۸۲	۰/۶۷۵	۱/۹۴۱	۰/۰۹۶	۰/۱۹۹
سودآوری	۰/۱۰۷	۰/۰۸	۱/۲۳۷	-۰/۳۰۲	۰/۱۶۶

\* بر حسب روز

\*\* بر حسب صفر و یک (متغیر مجازی)

## پایایی (ایستایی) متغیرهای پژوهش

همان‌طور که جدول شماره ۲ نشان می‌دهد کلیه متغیرهای پژوهش پایا است. نتایج آزمون چاو، مندرج در جدول شماره ۳، بیانگر استفاده از روش اثرات مشترک است. هم‌چنین، نتایج آزمون هاسمن نشان‌دهنده لزوم استفاده از روش اثرات تصادفی است. با توجه به این که نتایج حاصل از آزمون چاو اثرات مشترک و آزمون هاسمن اثرات تصادفی

را تأیید می‌کند، برای انتخاب از بین این دو روش، آزمون بروش‌پاگان اجرا شد. نتایج این آزمون به شرح مندرج در جدول شماره ۳ است که لزوم استفاده از روش اثرات تصادفی را تأیید می‌کند.

جدول شماره ۲. پایایی متغیرهای پژوهش

متغیر	آماره	سطح معناداری
تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی	-۱۳/۶۸۳	۰/۰۰۰
تغییر حسابرس	-۱۳/۱۹۴	۰/۰۰۰
تخصص حسابرس در صنعت	-۲/۲۲۷	۰/۰۱۳
نوع گزارش حسابرس	-۳/۵۸	۰/۰۰۰
اندازه شرکت	-۳/۱۱۸	۰/۰۰۱
اهرم مالی	-۱/۹۶۹	۰/۰۲۵
سودآوری	-۲۰/۵۹۱	۰/۰۰۰

جدول شماره ۳. نتایج آزمون چاو، هاسمن و بروش‌پاگان

فرضیه	نتایج آزمون چاو		نتایج آزمون هاسمن		نتایج آزمون بروش‌پاگان	
	آماره	سطح معناداری	آماره	سطح معناداری	آماره	سطح معناداری
اول	۰/۶۸۸۵	۰/۶۸۱۸	۳/۶۰۲۴	۰/۴۶۲۵	۱۶/۱۰۵۱	۰/۰۰۰
دوم	۰/۶۹۹۱	۰/۶۷۲۹	۳/۷۴۳۷	۰/۴۴۱۸	۱۶/۲۳۳۶	۰/۰۰۰
سوم	۰/۸۸۴۵	۰/۵۱۸۴	۴/۳۳۴۷	۰/۳۶۲۶	۱۴/۸۲۷۴	۰/۰۰۰

### نتایج آزمون فرضیه اول

فرضیه اول پژوهش به این صورت مطرح شده بود که بین تغییر حسابرس و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول در جدول شماره ۴ آورده شده است. همانطور که در جدول شماره ۴ ملاحظه می‌شود ضریب متغیر تغییر حسابرس ( $Auditchan_{it}$ ) معادل ۰/۵۷۳، آماره  $t$  برابر ۰/۲۵۶ و سطح معناداری آن ۰/۷۹۷ می‌باشد که نشان‌دهنده عدم تأیید فرضیه اول پژوهش است. به این معنی که تغییر حسابرس با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه معناداری ندارد و در نتیجه، تغییر

حسابرس بر کاهش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر ندارد. هم‌چنین، نتایج نشان می‌دهد که بین متغیرهای کنترلی اندازه شرکت و سودآوری با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه منفی و معناداری وجود دارد، اما بین متغیر کنترلی اهرم مالی با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه معنادار وجود ندارد. آماره F و سطح معناداری F نیز بیانگر معنادار بودن الگوی مربوط به فرضیه اول پژوهش می‌باشد.

جدول شماره ۴. مقادیر مربوط به ضرائب معادله رگرسیون فرضیه اول

متغیر	ضریب	آماره t	سطح معناداری
مقدار ثابت	۱۱۲/۶۹۱	۶/۸۳۶	۰/۰۰۰
تغییر حسابرس	۰/۵۷۳	۰/۲۵۶	۰/۷۹۷
اندازه شرکت	-۲/۶۷۷	-۲/۰۳۴	۰/۰۴۳
اهرم مالی	۳/۶۱۲	۰/۶۸۳	۰/۴۹۵
سودآوری	-۲۶/۷۰۸	-۴/۰۳۱	۰/۰۰۰
ضریب تعیین تعدیل شده: ۰/۰۵۶۳	ضریب تعیین: ۰/۰۶۳۹		
آماره F: ۱۳۷/۵۲۷	سطح معناداری آماره F: ۰/۰۰۰		
دوربین واتسون	۲/۱۸۶		

### نتایج آزمون فرضیه دوم

فرضیه دوم پژوهش به این صورت بیان شده بود که بین تخصص حسابرس در صنعت و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم در جدول شماره ۵ آورده شده است. همانطور که در جدول شماره ۵ ملاحظه می‌شود ضریب متغیر تخصص حسابرس در صنعت ( $Specialization_{it}$ ) معادل ۰/۶۹۸، آماره t برابر ۰/۱۷۷ و سطح معناداری آن ۰/۸۵۹ می‌باشد که نشان‌دهنده عدم تأیید فرضیه دوم پژوهش است. به این معنی که تخصص حسابرس در صنعت با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه معناداری ندارد و در نتیجه، تخصص حسابرس در صنعت بر کاهش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر

ندارد. هم‌چنین، نتایج نشان می‌دهد که بین متغیرهای کنترلی اندازه شرکت و سودآوری با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه منفی و معناداری وجود دارد، اما بین متغیر کنترلی اهرم مالی با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه معنادار وجود ندارد.

جدول شماره ۵. مقادیر مربوط به ضرائب معادله رگرسیون فرضیه دوم

متغیر	ضریب	آماره t	سطح معناداری
مقدار ثابت	۱۱۳/۳۶۸	۶/۷۷۳	۰/۰۰۰
تخصص حسابرس در صنعت	۰/۶۹۸	۰/۱۷۷	۰/۸۵۹
اندازه شرکت	-۲/۷۲۷	-۲/۰۲۱	۰/۰۴۴
اهرم مالی	۳/۷۰۳	۰/۶۹۹	۰/۴۸۴
سودآوری	-۲۶/۸۰۲	-۴/۰۳۷	۰/۰۰۰
ضریب تعیین تعدیل شده: ۰/۰۵۶۴۷		ضریب تعیین: ۰/۰۶۴۱۱	
آماره F: ۱۳۶/۸۶۶		سطح معناداری آماره F: ۰/۰۰۰	
دوربین واتسون		۲/۱۸۲۲	

### نتایج آزمون فرضیه سوم

فرضیه سوم پژوهش بیان می‌نمود که بین نوع گزارش حسابرس و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد. در جدول شماره ۶ نتایج حاصل از آزمون فرضیه سوم آورده شده است. همانطور که در جدول شماره ۶ ملاحظه می‌شود ضریب متغیر نوع گزارش حسابرس ( $Auditor\ Report_{it}$ ) معادل ۱۶/۳۵۷، آماره t برابر ۷/۳۰۳ و سطح معناداری آن ۰/۰۰۰ می‌باشد که نشان‌دهنده تأیید فرضیه سوم پژوهش در سطح اطمینان بیش از ۹۹٪ می‌باشد. با توجه به این نتیجه می‌توان گفت که نوع گزارش حسابرس با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه معنادار و مثبتی دارد و در نتیجه، نوع گزارش حسابرس بر کاهش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر دارد. به این معنا که تأخیر ارائه گزارش حسابرسی در شرکت‌هایی که دارای گزارش تعدیل نشده هستند کوتاه‌تر است. هم‌چنین، نتایج نشان می‌دهد که بین متغیرهای کنترلی اندازه شرکت ( $Size_{it}$ ) و سودآوری ( $Profit_{it}$ ) با تأخیر در ارائه گزارش



حسابرسی، رابطه منفی و معناداری وجود دارد اما بین متغیر کنترلی اهرم مالی (Levit) با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه معنادار وجود ندارد.

جدول شماره ۶. مقادیر مربوط به ضرائب معادله رگرسیون فرضیه سوم

متغیر	ضریب	آماره t	سطح معناداری
مقدار ثابت	۹۹/۱۹۸	۶/۲۶۵	۰/۰۰۰
نوع گزارش حسابرس	۱۶/۳۵۷	۷/۳۰۳	۰/۰۰۰
اندازه شرکت	-۲/۲۳۳	-۱/۷۶۹	۰/۰۷۷
اهرم مالی	-۰/۷۸۱	-۰/۱۵۳	۰/۸۷۸
سودآوری	-۲۵/۲۳۴	-۳/۸۰۴	۰/۰۰۰
ضریب تعیین تعدیل شده: ۰/۶۱۹		ضریب تعیین: ۰/۶۲۴	
آماره F: ۱۳۷/۲۴۰		سطح معناداری آماره F: ۰/۰۰۰	
دوربین واتسون		۲/۱۷۱۷	

جدول شماره ۷. نتایج الگوی کلی پژوهش

متغیر	ضریب	آماره t	سطح معناداری
مقدار ثابت	۹۷/۱۳۲۶	۶/۰۰۷	۰/۰۰۰
تغییر حسابرس	۰/۹۴۷۷	۰/۴۴۳۶	۰/۶۵
تخصص حسابرس در صنعت	-۱/۲۶۶۳	-۰/۳۳۵۸	۰/۷۳
نوع گزارش حسابرس	۱۶/۶۵۷۷	۷/۴۱۰۶	۰/۰۰۰
اندازه شرکت	-۲/۱۱۴۴	-۱/۶۳۷۲	۰/۱
اهرم مالی	-۰/۷۳۲۶	-۰/۱۴۳۲	۰/۸۸
سودآوری	-۲۴/۹۶۲۳	-۳/۷۵۱۴	۰/۰۰۰
ضریب تعیین تعدیل شده: ۰/۶۱۷		ضریب تعیین: ۰/۶۲۳	
آماره F: ۹۷/۲۱۴		سطح معناداری آماره F: ۰/۰۰۰	
دوربین واتسون		۲/۱۷۹	

### نتایج الگوی کلی پژوهش

نتایج حاصل از الگوی شماره (۱) پژوهش که به بررسی رابطه متغیرهای مستقل با متغیر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی می‌پردازد در جدول شماره ۷ آورده شده است. نتایج الگوی شماره یک بیانگر معنادار بودن کل الگو می‌باشد. نتایج مزبور، نشان‌دهنده این است که بین نوع گزارش حسابرس با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد، اما بین تغییر حسابرس و تخصص حسابرس در صنعت با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه‌ای وجود ندارد. به این معنی که، تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی در شرکت‌هایی بیشتر است که دارای گزارش تعدیل شده می‌باشند. هم‌چنین، نتایج نشان می‌دهد که بین متغیرهای کنترلی سودآوری با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی، رابطه منفی و معناداری وجود دارد، اما بین متغیرهای کنترلی اندازه شرکت و اهرم مالی با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه معنادار وجود ندارد.

### نتیجه‌گیری

نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول پژوهش بیانگر این است که بین تغییر حسابرس و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه معناداری وجود ندارد. نتیجه آماری آزمون این فرضیه مطابق با نتیجه پژوهش‌های لی و همکاران (۲۰۰۹)، لی و ژانگ (۲۰۱۱) و مغایر با پژوهش‌های تانی و همکاران (۲۰۱۰) و مانده و سان (۲۰۱۱) و دیبیا و اونچکا<sup>۵۶</sup> (۲۰۱۳) است. لازم به ذکر است که در پژوهش‌های تانی و همکاران (۲۰۱۰) و مانده و سان (۲۰۱۱)، دوره تصدی درازمدت حسابرس بررسی شده و سایر پژوهشگران همانند لی و همکاران (۲۰۰۹) و لی و ژانگ (۲۰۱۱) دوره تصدی کوتاه‌مدت را بررسی کرده‌اند. یک دلیل احتمالی برای معنادار نبودن نتیجه پژوهش این است که این فرضیه مطابق با قانون چرخش اجباری حسابرسان در نظر گرفته شده است. طبق این قانون، در ایران بنابر تبصره ۲ ماده ۱۰ دستورعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس مصوب ۱۳۸۶/۵/۸ شورای عالی بورس اوراق بهادار، مؤسسات حسابرسی مجاز نیستند بعد از گذشت چهار سال،

مجدداً سمت حسابرس مستقل و بازرس قانونی شرکت واحدی را بپذیرند. این قانون به این معنی است که حداکثر دوره تصدی حسابرس می‌تواند چهار سال باشد. طبق پژوهش‌های انجام‌شده (تانی و همکاران، ۲۰۱۰؛ و مانده و سان، ۲۰۱۱) با افزایش دوره تصدی حسابرس، انتظار می‌رود که اثربخشی حسابرسی افزایش یابد و در نتیجه تأخیر در گزارشگری مالی کاهش یابد. می‌توان چهار سال را جزء دوره تصدی کوتاه‌مدت حسابرس در نظر گرفت. در نتیجه، حسابرسان باید زمان زیادی را صرف یادگیری عملیات شرکت صاحبکار در سال‌های اولیه کنند و این می‌تواند دلیل احتمالی معنادار نبودن این فرضیه باشد. هم‌چنین، تفاوت در محیط حسابرسی کشور ایران با سایر کشورها می‌تواند دلیل احتمالی دیگری برای این مغایرت باشد.

نتایج حاصل از آزمون آماری فرضیه دوم بیانگر این است که بین تخصص حسابرس در صنعت و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه معناداری وجود ندارد. نتیجه این فرضیه همسو با نتیجه پژوهش عابیدین و زالکی (۲۰۱۲) و مغایر با پژوهش‌های حبیب و بهیویان (۲۰۱۱)، ربهویل و همکاران (۲۰۱۳) و علوی و عارف‌منش (۱۳۹۲) است. یک دلیل احتمالی برای مغایر بودن نتیجه این فرضیه متفاوت بودن تعریف تخصص حسابرس در صنعت در کشورهای مختلف است (بدون در نظر گرفتن پژوهش علوی‌طبری و عارف‌منش). حبیب و بهیویان (۲۰۱۱) و عابیدین و زالکی (۲۰۱۲) در پژوهش‌های خود برای اندازه‌گیری تخصص حسابرس در صنعت از حق‌الزحمه حسابرس و حق‌الزحمه مؤسسه حسابرسی استفاده کردند که این دو متغیر در ایران به ندرت افشاء می‌شود. هم‌چنین، از نظر آنان مؤسساتی به عنوان متخصص در صنعت در نظر گرفته می‌شود که سهم بازارشان بیش از ۳۰ درصد باشد که وجود چنین نسبتی در نمونه مورد بررسی و هم‌چنین در کشور ایران تقریباً دور از انتظار است. در این پژوهش، با توجه به محیط اقتصادی ایران نسبت مزبور به ۲۰ درصد (مطابق با پژوهش فرناندو و همکاران، ۲۰۱۰) کاهش یافت و فرضیه مربوط تأیید شد. لازم به ذکر است که سهم بازار در نظر گرفته‌شده در پژوهش علوی و عارف‌منش (۱۳۹۲) برابر با ۱۰ درصد است. هم‌چنین، دلیل احتمالی دیگر برای مغایر بودن نتیجه

آزمون آماری این فرضیه با نتیجه سایر پژوهش‌ها می‌تواند در نظر نگرفتن سازمان حسابرسی و مؤسسه حسابرسی مفید راهبر (مؤسسه‌های بزرگ حسابرسی در ایران) در نمونه مورد بررسی باشد. زیرا طبق پژوهش‌های انجام شده (مانده و سان، ۲۰۱۱؛ و اتردج و همکاران، ۲۰۱۱) تغییر حسابرس (یعنی تغییر از یک مؤسسه حسابرسی بزرگ به مؤسسه حسابرسی کوچک) موجب کاهش تخصص حسابرس در صنعت می‌شود.

نتایج حاصل از آزمون آماری فرضیه سوم بیانگر این است که بین نوع گزارش حسابرس و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه معنادار و مثبت وجود دارد. نتیجه این فرضیه همسو با نتیجه پژوهش‌های تورل (۲۰۱۰)، عابیدین و زالکی (۲۰۱۲) و تورل و همکاران (۲۰۱۳) است. یعنی، شرکت‌هایی که گزارش تعدیل‌شده دریافت می‌کنند گزارش حسابرسی آن‌ها دارای تأخیر بیشتری است.

### پیشنهاد‌های پژوهش

با توجه به رابطه معنادار بین نوع گزارش حسابرس و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی، به مدیران توصیه می‌شود با اندیشیدن تمهیدات لازم سعی کنند گزارش حسابرسی تعدیل‌نشده دریافت کرده و به این وسیله مدت زمان تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی را کاهش دهند. هم‌چنین، با توجه به اینکه تأخیر حسابرسی زمانی اتفاق می‌افتد که شرکت‌های مورد رسیدگی خطر ذاتی و خطر کنترل آن‌ها در سطح بالایی باشد، به مدیران پیشنهاد می‌شود با دریافت راهنمایی از حسابرسان خود به کاهش خطرهای ذاتی و کنترل خود پردازند تا مدت زمان تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی کاهش یابد. به پژوهشگران آینده پیشنهاد می‌شود رابطه بین تعداد بندهای شرط در گزارش حسابرس و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی را بررسی کنند. هم‌چنین، بررسی وضعیت تداوم فعالیت شرکت و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی نیز به پژوهشگران آینده پیشنهاد می‌شود.

## محدودیت پژوهش

این پژوهش با محدودیت مربوط به مدت زمان در نظر گرفته شده برای دوره تصدی حسابرسان در قانون چرخش اجباری حسابرسان مواجه است. در ایران، حسابرسان باید هر چهار سال یکبار تغییر کنند اما در سایر کشورها این زمان طولانی تر است. به عنوان نمونه، در کشور اسپانیا، حسابرسان هر نه سال یکبار تغییر می کنند. بنابراین، متفاوت بودن حداکثر دوره تصدی حسابرسان در کشورهای مختلف می تواند بر نتایج به دست آمده تأثیرگذار بوده و موجب خدشه دار شدن قابلیت مقایسه نتایج کشورها با یکدیگر شود.

## یادداشت‌ها

1. Carslaw
  2. Kaplan
  3. Financial Accounting Standards Board (FASB)
  4. Afify
  5. Ashton
  6. DeAngelo
  7. Two-dimensional
  8. Technological Capabilities
  9. Independence
  10. Simunic
  11. Stein
  12. Fernando
  13. Hopwood
  14. Pricing of Audit Services
  15. Gist
  16. American Institute of Certified Accountants (AICPA)
  17. Securities and Exchange Commission (SEC)
  18. Carey
  19. Simnett
  20. Chi
  21. Knapp
  22. Schwartz
  23. Soo
  24. Opinion Shopping
  25. Solomon
  26. Habib
  27. Bhuiyan
  28. Dunn
  29. Mayhew
  30. Sun
  31. Liu
  32. Neal
  33. Riley
  34. Palmrose
  35. Almutairi
۳۶. برای کسب اطلاعات بیشتر به اعتمادی و همکاران (۱۳۸۹)؛ نیل و ریلی (۲۰۰۴)؛ و الموتاری و همکاران (۲۰۰۹) مراجعه شود.
37. Bad News
  38. Well-Timed
  39. Gregory
  40. VanHorn
  41. Leventis
  42. Emerging Markets
  43. Abidin
  44. Owusu-Ansah
  45. Lee
  46. Tanyi
  47. Turel
  48. Mande
  49. Son
  50. Lee

---

51. Jahng	52. Ahmad-Zaluki
53. Reheul	54. Alkhatib
55. Marji	56. Dibia and Onwuchekwa

## References

- Abidin, S. and Ahmad-Zaluki, N.A. (2012). Auditor industry specialism and reporting timeliness. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 65, 873-878.
- Afify, H.A.E. (2009). Determinants of audit report lag: Does implementing corporate governance have any impact? Empirical evidence from Egypt. *Journal of Applied Accounting Research*, 10 (1), 56-86.
- Alavitabari, S.H. and Arefmanesh, Z. (1392). Investigate the relationship between auditor industry specialization and audit report delay on companies listed in Tehran Stock Exchange. *Accounting Knowledge*, 4 (14), 7-26 [In Persian].
- Alkhatib, K. and Marji, Q. (2012). Audit reports timeliness: Empirical evidence from Jordan. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 62, 1342-1349.
- Almutairi, A.R., Kimberly, A.D. and Terrance, S. (2009). Auditor tenure, auditor specialization, and information asymmetry. *Managerial Auditing Journal*, 24 (7), 600-623.
- Arbabsoleymani, A. (1378)(Translator). The evolution of the auditor's report and its future vision. *Auditor*, 3, 34-36 [In Persian].
- Ashton, R.H., Willingham, J.J., and Elliott R.K. (1987). An empirical analysis of audit delay. *Journal of Accounting Research*, 25(2), 275-292.
- Carey, P. and Simnett, R. (2006). Audit partner tenure and audit quality. *The Accounting Review*, 81(3), 653-676.
- Carslaw, C.A. and Kaplan, S.E. (1991). An examination of audit delay: Further evidence from New Zealand. *Accounting and Business Research*, 22(85), 21-32.
- Chi, W., Huang, H.; Liao, Y., and Xie, H. (2009). Mandatory audit partner rotation, audit quality, and market perception: Evidence from Taiwan. *Contemporary Accounting Research*, 26(2), 359- 391.
- DeAngelo, L.E. (1981). Auditor independence, lowballing, and disclosure regulation. *Journal of Accounting and Economics*, 3(2), 113-127.
- Dibia, N.O. and Onwuchekwa, J.C. (2013). An examination of the audit report lag of companies quoted in the Nigeria stock exchange. *International Journal of Business and Social Research*, 3(9), 8-16.
- Dunn, K. and Mayhew, B.W. (2004). Audit firm industry specialization and client disclosure quality. *Review of Accounting Studies*, 9(1), 35-58.

- Etemadi, H., Azar, A., and Ardakani, M.N. (1389). Investigation the role of auditor industry specialization to real earnings management and his operational performance. *Accounting Knowledge*, 1(1), 9-28 [In Persian].
- Fernando, G.D.; Abdel-Meguid, A.M., and Elder, J.R. (2010). Audit quality attributes, client size and cost of equity capital. *Review of Accounting and Finance*, 9(4), 363-381.
- Financial Accounting Standards Board (1980). *Statement of concepts No. 2: qualitative characteristics of accounting information*. Norwalk, CT: FASB.
- Gist, W. (1994). Empirical evidence on the effect of audit structure on audit pricing. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 13(2), 25- 40.
- Gregory, R.H. and Van Horn R.L. (1963). *Automatic Data-Processing Systems: Principles and Procedures*, Belmont, 2<sup>nd</sup> edition, San Francisco: Wadsworth Publishing Company.
- Habib, A. and Bhuiyan, M.B.U. (2011). Audit firm industry specialization and the audit report lag. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 20(1), 32-44.
- Hopwood, W., McKeown, J.C., and Mutchler, J. (1994). A reexamination of auditor versus model accuracy within the context of the going-concern opinion decision. *Contemporary Accounting Research*, 10(2), 409- 31.
- Knapp, M. (1991). Factors that audit committees use as surrogates for audit quality. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 10(1), 35-52.
- Lee, H.Y. and Jahng, G.J. (2011). Determinants of audit report lag: Evidence from Korea-an examination of auditor-related factors. *Journal of Applied Business Research*, 24(2), 27-44.
- Lee, H.Y., Mande, V., and Son, M. (2009). Do lengthy auditor tenure and the provision of non-audit services by the external auditor reduce audit report lags. *International Journal of Auditing*, 13(2), 87-104.
- Leventis, S., Weetman, P., and C. Caramanis (2005). Determinants of Audit Report Lag: Some evidence from the athens Stock Exchange. *International Journal of Auditing*, 9(1): 45-58.
- Mahdavi, G.H. and Jamaliyanpour, M. (1389). Investigation the factors affecting the speed of financial reporting firms listed on Tehran Stock Exchange, *Financial Accounting Researches*, 2(6), 89-108 [In Persian].
- Mande, V. and Son, M. (2011). Do audit delays affect client retention?. *Managerial Auditing Journal*, 26(1), 32-50.
- Neal, T.L. and Riley, R.R. (2004). Auditor industry specialist research design. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 23(2), 169-177.

- Onwuchekwa, J. C.; Erah, D. O.; and F. Izedonmi (2012). Mandatory Audit Rotation and Audit Quality: Survey of Southern Nigeria. *Research Journal of Finance and Accounting*, 3(8): 70-77.
- Owusu-Ansah, S., and Leventis, S. (2006). Timeliness of corporate annual financial reporting in Greece. *European Accounting Review*, 15, 273-287.
- Palmrose, Z. (1986). Audit fees and auditor size: Further evidence. *Journal of Accounting Research*, 24, 97-110.
- Reheul, A.M., Caneghem, T.V., and Verbruggen, S. (2013). Audit report lags in the Belgian nonprofit sector: An empirical analysis. *Accounting and Business Research*, 43(2), 138-158.
- Schwartz, K.B. and Soo, B.S. (1996). The association between auditor changes and reporting lags. *Contemporary Accounting Research*, 13(1), 353-370.
- Securities and Exchange Commission (2002). *Acceleration of Periodic Report Filing Dates and Disclosure Concerning Website Access to Reports*. Release No. 33-8128. Available at: <http://www.sec.gov/rules/final/33-8128.htm> [16 Jan. 2014].
- Simunic, D.A. and Stein, M. (1996). The impact of litigation risk on audit pricing: A review of the economics and the evidence. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 15, 119-134.
- Solomon, I., Shields, M.D., and Whittington, R. (1999). What do industry-specialist auditors know?. *Journal of Accounting Research*, 37(1), 191-208.
- Sun, J. and Liu, G. (2013). Auditor industry specialization, board governance, and earnings management. *Managerial Auditing Journal*, 28(1), 45-64.
- Tanyi, P., Raghunandan, K., and Abhijit, B. (2010). Audit report lags after voluntary and involuntary auditor changes. *Accounting Horizons*, 24(4), 671-688.
- Turel, A. (2010). Timeliness of financial reporting in emerging capital markets: evidence from Turkey. *Istanbul University Journal of the School of Business Administration*, 39(2), 227-240.
- Turel, A., Turel, A., and Çiftci, H.N. (2013). IFRS Adoption and Audit LAG: Evidence from Turkey. *International Conference on Economic and Social Studies*, 10-11 May, 2013, Sarajevo, Turkey.