

## رابطه بین کیفیت افشای اطلاعات و تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی

وحید ملایمینی \*

محمد مرفوع \*\*

### چکیده

سرعت انتقال اطلاعات حسابداری از ارائه کنندگان به استفاده کنندگان، موضوعی با اهمیت می باشد و در چارچوب نظری حسابداری از آن با ویژگی به موقع بودن اطلاعات حسابداری، یاد می شود. شناسایی موانع اختلالات در کانال ارتباطی بین ارائه کنندگان و دریافت کنندگان اطلاعات می تواند سبب تسریع در انتقال اطلاعات و استفاده بیشتر استفاده کنندگان گردد. در این پژوهش، ارتباط میان کیفیت افشای اطلاعات و تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی برای نمونه آماری متشکل از ۱۶۴ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بین سال‌های ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۱ مورد بررسی قرار گرفته و از رتبه کیفیت افشای اعلام شده توسط بورس، خطای پیش بینی سود و میزان تعدیلات سنواتی به عنوان نماینده کیفیت افشای شرکت استفاده شده است. نتایج پژوهش نشان می دهد که بین متغیرهای مستقل خطای پیش بینی سود و میزان تعدیلات سنواتی با متغیر تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی رابطه معنادار و منفی برقرار بوده و بین متغیر مستقل رتبه کیفیت افشای اطلاعات شرکت‌ها و تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی، رابطه - ای برقرار نمی باشد. همچنین از میان متغیرهای کنترلی، اندازه شرکت، اندازه موسسه حسابرسی، داشتن خبر خوب یا بد و میزان بدهی شرکت، تنها اندازه شرکت با متغیر تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی دارای رابطه معنادار و منفی بوده و سایر متغیرها فاقد هر گونه رابطه معنادار می باشند. واژگان کلیدی: کیفیت افشای اطلاعات، تأخیر گزارش حسابرسی، رتبه افشا، خطای پیش بینی سود، تعدیلات سنواتی.

\* کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه علامه طباطبایی vmi1367@gmail.com

\*\* استادیار گروه حسابداری دانشگاه علامه طباطبایی

## مقدمه

در بیانیه مفهومی شماره ۲ هیأت تدوین استانداردهای حسابداری<sup>۱</sup> (۱۹۸۰) ویژگی کیفی اطلاعات حسابداری و به تبع آن کیفیت اطلاعات و کیفیت گزارشگری مالی یا کیفیت افشا پس از اهداف گزارشگری مالی در درجه دوم اهمیت قرار گرفته است. این هیأت با انتشار بیانیه مفهومی شماره ۸ در سال ۲۰۱۰ و تعدیل و تغییر ارقام بیان کننده اطلاعات با کیفیت، بار دیگر نشان داد که کیفیت اطلاعات افشا شده توسط شرکت‌ها در صدر مهم ترین موضوعات حسابداری قرار دارد.

حسابرسان در خصوص مربوط بودن و قابل اعتماد بودن صورت‌های مالی گزارش شده، با استفاده از شواهد اظهارنظر می‌نمایند (حساس یگانه، ۱۳۹۱). با توجه به این که قابلیت اعتماد و مربوط بودن از اجزای خصوصیات کیفی اصلی مرتبط با محتوای اطلاعات می‌باشند، کار حسابرسان با کیفیت اطلاعات مالی و به تعبیری دیگر، کیفیت افشای اطلاعات گره خورده است. حسابرسان به عنوان بررسی کنندگان کیفیت اطلاعات افشا شده توسط شرکت‌ها، وظیفه تطبیق اطلاعات با مستندات و وقایع، شناسایی انحرافات و گزارش به ذینفعان و در نهایت افزایش قابلیت اتکای اطلاعات را به عهده دارند. حسابرسان در خصوص کیفیت اطلاعات حسابداری اظهارنظر می‌نمایند، لیکن میزان کیفیت این اطلاعات بر برنامه ریزی، حجم کار، زمان و هزینه حسابرسی مؤثر است. کاهش زمان حسابرسی، هدفی است که به سود تمام ذینفعان (استفاده کنندگان، شرکت و حسابرسان) باشد. از یک سو، ارائه اطلاعات به موقع به استفاده کنندگان سبب اخذ تصمیم‌های مناسب-تر از سوی ایشان می‌گردد. از سوی دیگر، اتمام عملیات حسابرسی در زمان مناسب باعث کاهش هزینه‌های شرکت، افزایش سود شرکت و در نهایت افزایش اعتبار شرکت در نزد عموم می‌گردد. حسابرسان نیز با اتمام عملیات حسابرسی با تأخیر کمتر سبب افزایش بازده و بهره‌وری و در نهایت کسب فرصت برای اخذ کارهای جدید می‌گردند. با توجه به این موضوع شناسایی عوامل مؤثر بر تأخیر گزارش حسابرسی اهمیت زیادی دارد. کیفیت افشای اطلاعات حسابداری، از عوامل مؤثر در تعیین زمانبندی حسابرسی، مورد توجه گروه کثیری از عموم و استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری می‌باشد. در عمل انتظار حسابرس برای دریافت مستندات و شفاف سازی از سوی صاحبکار پس از صدور پیش‌نویس

1. Financial Accounting Standard Board (FASB)

گزارش و تلاش صاحبکار برای توجیه نمودن حسابرس گویای ارتباط بین کیفیت اطلاعات ارائه شده به حسابرسان و تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی می‌باشد. هدف از انجام این تحقیق پاسخ‌گویی به این سوال است که آیا کیفیت افشای اطلاعات ارائه شده از سوی شرکت‌ها می‌تواند به طور معناداری بر روی زمان ارائه گزارش حسابرسی اثر می‌گذارد یا خیر؟

### بیان مسئله و اهمیت آن

در سال‌های اخیر مطالعات بسیار زیادی با موضوعات مربوط به کیفیت گزارشگری مالی یا سطوح افشا و عوامل موثر بر تأخیر صدور گزارش حسابرسی صورت پذیرفته است. طی این تحقیقات نشان داده شده که افزایش کیفیت افشا سبب بهبود گزارشگری مالی و همچنین اظهارنظر حسابرسان گردیده است. افزایش کیفیت افشا می‌تواند زمینه لازم جهت سهولت در اجرای فرآیند حسابرسی، کاهش ریسک‌های حسابرسی و در نهایت کاهش بدبینی حسابرسان به واحد مورد رسیدگی را فراهم آورد که هر یک از این موارد به خودی خود می‌تواند فاصله زمانی انجام فرآیند حسابرسی و در نهایت تأخیر در صدور گزارش حسابرسی را کاهش دهد. بنابراین مسئله اصلی این تحقیق این است که آیا اطلاعات با کیفیت ارائه شده از سوی صاحبکار می‌تواند زمان صدور گزارش حسابرسی واحد مورد رسیدگی را سریع‌تر نماید؟

هیأت استانداردهای حسابداری آمریکا بر اساس بیانیه مفهومی شماره ۲، ویژگی به موقع بودن اطلاعات حسابداری را جز ویژگی‌های کیفی اولیه در زیر گروه مربوط بودن قرار داد و چنین بیان نمود که اطلاعات اگر به موقع نباشند، مربوط نبوده و در نهایت جهت تصمیم‌گیری مفید نمی‌باشند. این هیأت در بیانیه مفهومی شماره ۸، اگرچه از درجه اهمیت به موقع بودن اطلاعات می‌کاهد اما همچنان آن را به عنوان ویژگی‌های کیفی ثانویه برای تصمیم‌گیری اطلاعات مد نظر قرار می‌دهد. چارچوب نظری ایران با قرار دادن به موقع بودن اطلاعات جز محدودیت‌های خصوصیات کیفی اطلاعات، توجه تهیه‌کنندگان اطلاعات را به اهمیت این موضوع جلب می‌نماید. با توجه به درجه اهمیت به موقع بودن اطلاعات، چنین برداشت می‌گردد که اطلاعات تاریخ گذشته نقشی در تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان از اطلاعات نخواهد داشت. بنابراین از آن جایی که تأخیر در صدور

گزارش حسابرسی می‌تواند سبب کاهش اعتبار اطلاعات مربوط به تصمیم‌گیری گردد، شناخت عوامل زمینه‌ساز تأخیر و تلاش جهت مرتفع نمودن آن‌ها ضرورت می‌یابد.

### مبانی نظری تحقیق

#### تئوری کیفیت افشا و دیدگاه‌های مربوط به آن

تئوری کیفیت افشا بیان می‌کند که شرکت‌ها در راستای ارتقا کیفیت افشای خود حرکت خواهند کرد. این تئوری را می‌توان به دو بخش یا دیدگاه تقسیم نمود. در دیدگاه اول در نظر گرفته می‌شود که تهیه‌کنندگان اطلاعات، خود انگیزه لازم برای افشای اطلاعات با کیفیت را داشته و گواهی‌دهندگان نظیر حساب‌برسان آن اطلاعات را تأیید می‌نمایند. در این دیدگاه تنش اصلی بین استفاده‌کنندگان از اطلاعات که نیازمند اطلاعات با کیفیت برای اتخاذ تصمیمات مناسب می‌باشند و تهیه‌کنندگان اطلاعات با کیفیت پایین که می‌خواهند در میان انبوه تهیه‌کنندگان اطلاعات با کیفیت بالا مخفی گردند، قرار دارد. در میان اطلاعات با کیفیت می‌تواند به تهیه‌کننده اطلاعات و استفاده‌کننده از آن‌ها منفعت برساند و تهیه‌کنندگان را به افشای اطلاعات با کیفیت ترغیب و تهیه‌کنندگان اطلاعات بی-کیفیت را از صحنه رقابت خارج نماید. در دیدگاه دوم در نظر گرفته می‌شود که گواهی‌دهندگان، تهیه‌کنندگان را مورد مذاقه و بررسی دقیق قرار می‌دهند. این دیدگاه بیان می‌نماید که ممکن است که منافع استفاده‌کنندگان با منافع گواهی‌دهندگان تطابق نداشته باشد، لذا گواهی‌دهندگان با دستکاری در اطلاعات جریان اطلاعات را به سمت منافع عمومی هدایت می‌نمایند. در این میان تهیه‌کنندگان اطلاعات سعی می‌کنند در جهت رفتار گواهی‌دهندگان حرکت نموده و اطلاعات با کیفیتی را ارائه نمایند (درانو و ژجین، ۲۰۱۰). لذا این گونه می‌توان برداشت نمود که شرکت‌ها در جهت ارتقای کیفیت افشا قدم خواهند برداشت.

#### تئوری علامت‌دهی و تأثیر آن بر کیفیت افشا

تئوری علامت‌دهی بیان می‌کند که واحدهای تجاری برای حفظ آبرو و اعتبار خود در بازارهای فاقد تقارن اطلاعاتی، سیگنال‌های معتبر از خود ساطع می‌کنند (حبیب و حسین، ۲۰۱۳). در بازار رقابتی شرکت‌هایی که عملکرد خوبی دارند، از انگیزه قوی برای گزارشگری نتایج عملیاتی خود برخوردارند. بنابراین فشارهای رقابتی سبب می‌شود که

شرکت‌هایی که دارای اخبار معمولی هستند اقدام به گزارشگری نمایند. سکوت و عدم افشای اطلاعات به منزله اخبار بد تلقی می‌گردد. در این میان شرکت‌هایی که دارای اخبار بد نیز می‌باشند برای حفظ اعتبار خود اقدام به گزارشگری می‌نمایند (اسکندر، ۱۳۹۲). بررسی انگیزه‌های مبتنی بر بازار حاکی از آن است که فارغ از وجود یا عدم وجود الزامات قانونی، مدیران برای جذب سرمایه، کاهش ریسک مربوط به عدم تقارن اطلاعاتی، حداکثر کردن ارزش شرکت و حفظ اعتبار در بازار کار مدیران، گزارش‌های مالی خود را به نحو سودمند و قابل اتکا افشا می‌نمایند (مهرانی و همکاران، ۱۳۹۲). سودمندی و قابلیت اتکا از اجزای خصوصیات کیفی اطلاعات قلمداد می‌گردند، لذا می‌توان بیان نمود که با توجه به تئوری علامت‌دهی، شرکت‌ها خود به دنبال ارائه اطلاعات باکیفیت به استفاده‌کنندگان از آن‌ها می‌باشند.

#### عوامل اثرگذار بر تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی

حساس یگانه (۱۳۹۱) دومین فرض بدیهی کارکردی برای تئوری حسابرسی را این‌گونه بیان می‌کند: ((شواهد کافی و معتبری برای تأیید نظر حسابرسی در مورد کیفیت صورت‌های مالی، وجود دارند و حسابرس می‌تواند این شواهد را در یک زمان منطقی و با هزینه‌ای معقول جمع‌آوری و ارزشیابی کند)). هدف از بیان این فرض بدیهی توجه بیشتر به بازه زمانی انجام حسابرسی و زمان صدور گزارش می‌باشد. منطقی نیست که فرض شود که انتشار گزارش حسابرسی تا زمانی به تأخیر بیافتد که دیگر سودمند نباشد. از این دریچه است که شناسایی عواملی که منجر به تأخیر انداختن صدور گزارش حسابرسی می‌گردند، اهمیت می‌یابد.

در تحقیقات مختلف داخلی و خارجی در حوزه زمان گزارشگری و تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی عوامل مختلفی نظیر پایان سال مالی، اندازه شرکت، تغییر در سود هر سهم، نوع صنعت، اقلام استثنایی، تغییر حسابرس، نوع اظهارنظر حسابرس، پیچیدگی حسابداری شرکت، سودآوری، اهرم مالی، نوع و اندازه موسسات حسابرسی، تعداد شرکت‌های زیر مجموعه، کیفیت کنترل‌های داخلی، اندازه کمیته حسابرسی، تمرکز مالکیت، تصدی ریاست هیأت مدیره توسط مدیر عامل و استقلال هیأت مدیره، مدیریت سود، تغییر مدیر عامل و مدیر مالی، تخصص حسابرس و سابقه عضویت شرکت در بورس،

به عنوان عوامل اثرگذار بر زمان گزارشگری بیان گردیده که برخی از این عوامل در پیشینه تحقیق تشریح گردیده اند.

### پیشینه تحقیق

ان جی و تای (Ng and Tai, 1994) عوامل بسیاری را بیان می کنند که بر تأخیر گزارش حسابرس اثر می گذارند. این عوامل شامل اندازه شرکت، درصد تغییر در سود هر سهم، تاریخ سال مالی، نوع صنعت، اقلام استثنایی، اندازه موسسه حسابرسی، تغییر حسابرس، نوع اظهارنظر حسابرس، درجه تنوع می باشند. نتایج تحقیق آن ها نشان داد که بین اندازه شرکت و سود هر سهم رابطه معکوس و بین اقلام استثنایی، اندازه موسسه حسابرسی، تغییر حسابرس و درجه تنوع رابطه مستقیم با تأخیر در گزارش حسابرسی وجود دارد.

نوع مؤسسه حسابرسی نیز می تواند بر میزان اطلاعات افشا شده در صورت های مالی تأثیر بگذارد. والاس و همکاران (Wallace, et al., 1974) معتقدند اگر حسابرسان بر روی میزان افشای اطلاعات نظارت داشته باشند و به این موضوع هم معتقد باشند که عملکرد آن ها به وسیله کیفیت گزارش های مالی حسابرسی شده توسط آن ها مورد قضاوت قرار می گیرد، انگیزه های بالاتری نسبت به الزام صاحبکاران برای افشای اطلاعات و جزییات بیشتر دارند (سجادی و همکاران، ۱۳۸۸). عامل اثرگذار دیگر در کیفیت افشا، مهارت و تخصص حسابرس در صنعتی می باشد که صاحبکار در آن قرار دارد. تی سای چیانگ و لین (Tsai Chiang and lin, 2012) به این نتیجه رسیدند که تخصص حسابرسی در صنعت صاحبکار می تواند سبب افزایش کیفیت افشا گردد. از طرف دیگر، نیز بین اندازه موسسه حسابرسی و کیفیت افشای اطلاعات غیر مالی رابطه مثبت معناداری برقرار می باشد (بهبهانی و همکاران، ۲۰۱۳). بنابراین اندازه موسسه حسابرسی به عنوان متغیر کنترلی در این پژوهش مورد استفاده قرار گرفته است.

تحقیق راجرز (Rogers, 2008) نشان داد مدیرانی که قصد فروش سهام خود را دارند نسبت به زمانی که چنین قصدی ندارند با کیفیت بیشتری اقدام به افشای اطلاعات مالی می کنند. وی همچنین بیان کرد که مدیران در زمانی که قصد خرید سهام شرکت را دارند نسبت به زمانی که چنین قصدی ندارند، اطلاعات بی کیفیت تری ارائه می نمایند. بنابراین انگیزه تجاری مدیران نیز از دیگر عوامل موثر بر کیفیت افشا محسوب می گردد. رز و

همکاران (Rose, et al., 2013) بیان می‌کنند زمانی که مدیران، دارندگان سهام نیز می‌باشند، کیفیت گزارشگری و حاکمیت شرکتی ارتقا می‌یابد.

العجمی (Al-Ajmi, 2008) سه عامل اندازه شرکت، سودآوری و اهرم مالی را به عنوان عوامل موثر بر تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی بیان می‌کند. وی بیان می‌کند هر چه شرکت بزرگتر باشد، تأخیر در زمان صدور گزارش کمتر خواهد بود، همچنین شرکت‌هایی دارای تأخیر بیشتری هستند که دارای اخبار خوب و یا سودآوری بیشتری هستند و درجه اهرم مالی آن‌ها بیشتر است.

عفیفی (Afify, 2009) به تحقیق پیرامون عوامل موثر در تأخیر صدور گزارش حسابرسی پرداخت. وی بیان می‌کند که تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی با وجود کمیته حسابرسی، تصدی ریاست هیأت مدیره و مدیریت عامل توسط یک نفر و استقلال هیأت مدیره دارای رابطه معنادار بوده و از طرف دیگر، با تمرکز مالکیت دارای رابطه ضعیف می‌باشد. وی بیان می‌کند که عوامل کنترلی نظیر اندازه شرکت، صنعت و سودآوری نیز از عوامل با اهمیت تأثیرگذار بر تأخیر گزارش حسابرسی می‌باشند. نتایج تحقیق وی نشان داد که وجود کمیته حسابرسی و استقلال هیأت مدیره موجب کاهش تأخیر، و تصدی ریاست هیأت مدیره و مدیریت عامل توسط یک نفر موجب افزایش تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی می‌باشد.

تانی (Tanyi, 2011) سه عامل مدیریت سود، تغییر حسابرس و تغییر مدیر عامل و مدیر مالی را مورد بررسی قرار داده و به این نتیجه می‌رسد که هر سه عامل مذکور می‌تواند سبب افزایش تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرس گردد.

تحقیق ونگ و وو (Wang and Wu, 2011) نشان می‌دهد شرکت‌هایی که گزارش‌های مالی سال‌های گذشته خود را تجدید ارائه نموده‌اند، نسبت به شرکت‌هایی که تجدید ارائه نموده‌اند، اطلاعات مالی بی‌کیفیتی را افشا نموده‌اند. از آن جایی که شرکت‌هایی که گزارش‌های مالی سال‌های گذشته خود را تجدید ارائه می‌نمایند اثرات ناشی از این تجدید ارائه را در تعدیلات سنواتی نشان می‌دهند، در این پژوهش، تعدیلات سنواتی به عنوان معیاری دیگر، از میزان کیفیت افشا در نظر گرفته شده است.

شکری و نلسون (Shukeri and Nelson, 2011) نیز عواملی نظیر نوع حسابرس، نوع اظهارنظر حسابرس و عملکرد شرکت را به عنوان متغیرهای موثر بر روی تأخیر صدور گزارش حسابرسی بیان نموده‌اند.

گوتی و ماسترولیا (Gotti and Mastrolia, 2012) برای کیفیت گزارشگری، سه متغیر را در نظر گرفته‌اند. آن‌ها معتقدند که محافظه کاری، اقلام تعهدی غیر عادی و قابلیت پیش‌بینی سود از جمله معرفه‌های کیفیت گزارشگری می‌باشند. نتایج تحقیق آن‌ها نشان داد که بین الزامات گزارشگری کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا و کیفیت گزارشگری رابطه معنادار برقرار می‌باشد.

موزلی و همکاران (Mouselli, et al., 2012) بیان می‌کنند که بین اقلام تعهدی و مدیریت سود با کیفیت افشا رابطه معکوس برقرار است. این همان نتیجه‌ای است که پیشتر در سال ۲۰۰۱ لوبو و زو (Lobo and Zhou) به آن دست یافته بودند. در ایران، نوروش و حسینی (۱۳۸۸) به نتیجه‌ای مشابه دو تحقیق پیشین دست یافتند بر اساس الگوی هموارسازی سود انتظار می‌رود مدیران برای آن اقدام به هموارسازی سود کنند که جریان پاداش آن‌ها، تغییرات کمتری نماید، (اسکندر، ۱۳۹۲). لذا از آن جا که تغییرات سود می‌تواند بر کیفیت افشا و گزارشگری مالی اثرگذار باشد، در این پژوهش تغییرات سود خالص نسبت به سال گذشته با استفاده از نسبت بازده دارایی‌ها، به عنوان متغیر کنترلی در نظر گرفته شده است.

آپادور و مهد نور (Apadore and Mohd Noor, 2013) با بررسی عوامل موثر بر تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی و حاکمیت شرکتی بیان نمودند که اندازه کمیته حسابرسی، تمرکز مالکیت، اندازه شرکت و میزان سودآوری با تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی رابطه دارد. نتایج تحقیق آن‌ها نشان داد که با افزایش تعداد اعضای کمیته حسابرسی تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی افزایش خواهد یافت. همچنین با افزایش تعداد سهامداران بالای ۵ درصد مالکیت (تمرکز مالکیت) تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی به دلیل افزایش تقاضا برای انجام حسابرسی با کیفیت بالاتر، افزایش خواهد یافت. میان اندازه شرکت و سودآوری با تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی نیز رابطه معکوس برقرار می‌باشد.

لمبرت و همکاران (Lambert, et al., 2013) به بررسی رابطه تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی و کیفیت سود پرداختند. هدف از انجام این تحقیق مشخص شدن این موضوع است که پس از اعمال قانون جدید از سوی کمیسیون بورس و اوراق بهادار مبنی بر کاهش فرجه زمانی برای صدور گزارش حسابرسی از ۹۰ روز پس از پایان سال مالی به ۶۰ الی ۷۵ روز پس از پایان سال مالی، آیا کیفیت سود تغییر خواهد کرد یا خیر؟ بر این



اساس تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرِس از پایان سال مالی تا تاریخ امضای گزارش حسابرِس در نظر گرفته شده و ارقام تعهدی اختیاری به عنوان معیار کیفیت سود در نظر گرفته شد. محققان به این نتیجه رسیدند که با کاهش تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرِس، کیفیت سود کاهش می‌یابد. با توجه به این که کاهش تأخیر سبب بهبود به موقع بودن گزارش می‌شود و از طرفی نیز کاهش کیفیت سود سبب کاهش قابلیت اتکای گزارش می‌شود، نتیجه تحقیق در خصوص تأثیر این قانون بر کیفیت افشا، متناقض است.

بالاک ریشنان و همکاران (Balakrishnan, et al., 2014) به بررسی رابطه کیفیت افشای اطلاعات با تأمین مالی پرداختند. آن‌ها به این نتیجه دست یافتند که شرکت‌ها برای افزایش ارزش شرکت خود و همچنین کاهش هزینه‌های تأمین مالی اقدام به افشا با کیفیت-تر می‌نمایند. از طرف دیگر، هندریکسن (۱۹۹۱) بیان می‌کند شرکت‌هایی که قرارداد وام منعقد نموده‌اند، رویه‌هایی حسابداری را به اجرا در می‌آورند که بتوانند سود خالص را افزایش دهند و بدین وسیله عدد متعلق به نسبت بدهی‌ها به حقوق صاحبان سهام را بالا ببرند (پارسائیان، ۱۳۹۰) که همین امر می‌تواند سبب کاهش کیفیت افشا شرکت‌ها گردد. بنابراین میزان بدهی‌های شرکت می‌تواند بر کیفیت افشای آن شرکت اثرگذار باشد.

برزیده و معیری (۱۳۸۵) پنج عامل اندازه شرکت، سودآوری شرکت، ریسک شرکت، حسابرِس و تاریخ پایان سال مالی را مورد بررسی قرار دادند و به این نتیجه رسیدند که تنها تاریخ پایان سال مالی منتهی به پایان اسفند ماه سبب تأخیر گزارش حسابرِس می‌گردد.

بدری و علیخانی (۱۳۸۵) چند عامل اثرگذار بر تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرِس را مورد بررسی قرار دادند که نتایج تحقیق آن‌ها گویای رابطه مثبت بین زیان‌ده بودن شرکت، سابقه عضویت در بورس و نسبت بدهی و رابطه منفی بین اندازه شرکت و نوع صنعت با تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرِس می‌باشد. همچنین بیان می‌شود که شرکت‌هایی که پایان سال مالی آن‌ها پایان اسفند ماه می‌باشد، تأخیر بیشتری در زمان صدور گزارش حسابرِس دارند.

علوی طبری و عارف منش (۱۳۹۲) به بررسی رابطه تخصص صنعت حسابرِس و تأخیر در ارائه گزارش حسابرِس پرداختند. آن‌ها به این نتیجه دست یافتند که انجام فرآیند حسابرِس توسط حسابرِس متخصص صنعت می‌تواند تأخیر در ارائه گزارش حسابرِس را کاهش دهد.

حاجی‌ها و فتحی مقدم بادی (۱۳۹۳) رابطه تغییر در اظهارنظر حسابرسی با تأخیر در گزارشگری مالی را مورد بررسی قرار دادند. آن‌ها به این نتیجه دست یافتند که تغییر از اظهارنظر مشروط به اظهارنظر مقبول با بند توضیحی رابطه معنادار ضعیف و منفی با تأخیر در گزارشگری مالی دارد. همچنین بین بهبود در اظهارنظر حسابرسی با تأخیر در گزارشگری مالی رابطه معنادار ضعیف و مثبت برقرار می‌باشد. از دیگر نتایج این تحقیق، عدم وجود رابطه معنادار بین متغیر تأخیر در گزارشگری مالی و متغیرهای هزینه دعاوی حقوقی، تغییر حسابرس، تجدید نظر در استانداردهای حسابرسی، تصدی همزمان ریاست هیأت مدیره توسط مدیر عامل و اهرم مالی، می‌باشد

### فرضیه‌های تحقیق

با توجه به این که در این تحقیق، سه متغیر رتبه کیفیت افشای شرکت‌ها، خطای پیش بینی سود و میزان تعدیلات سنواتی به عنوان معیارهایی از کیفیت افشا معرفی گردیده‌اند، فرضیه‌های تحقیق به شرح زیر تدوین گردیده‌اند:

فرضیه اول: بین رتبه کیفیت افشای شرکت‌ها و تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی، رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه دوم: بین خطای پیش بینی سود شرکت‌ها و تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی، رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه سوم: بین میزان تعدیلات سنواتی شرکت‌ها و تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی، رابطه معناداری وجود دارد.

### روش تحقیق

این تحقیق از جهت همبستگی و روش شناسی از نوع شبه تجربی و پس رویدادی و در حوزه تحقیقات اثباتی حسابداری است که با اطلاعات واقعی صورت می‌گیرد. این تحقیق از لحاظ ماهیت و هدف از نوع کاربردی است. داده‌های تحقیق از طریق صورت‌های مالی و یادداشت‌های همراه و سایر اطلاعاتی استخراج گردیده است که در پایگاه اطلاع رسانی کدال موجود می‌باشد. در تجزیه و تحلیل اطلاعات نیز از تحلیل پانلی و مدل با اثرات تصادفی استفاده گردیده است.

## جامعه و نمونه آماری

جامعه مطالعاتی تحقیق در برگیرنده شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و قلمر زمانی تحقیق سال‌های ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۱ می‌باشد. برای انتخاب نمونه، محدودیت‌های زیر بر روی شرکت‌های جامعه آماری اعمال می‌شود:

- ۱- پایان سال مالی شرکت منتهی به پایان اسفند ماه باشد.
  - ۲- در طول دوره مورد بررسی سال مالی آن شرکت تغییر نکرده باشد.
  - ۳- از جمله شرکت‌های سرمایه‌گذاری، بیمه، لیزینگ و بانک‌ها نباشد.
  - ۴- داده‌های مورد نیاز تحقیق برای آن شرکت در دسترس باشند.
- بنابراین با توجه به موارد بند ۱ الی ۴ تعداد ۱۶۴ شرکت به عنوان جامعه باقیمانده تحقیق انتخاب شدند و برای هر متغیر این پژوهش تعداد ۸۲۰ مشاهده برای آزمون فرضیه‌های آماری محاسبه شده است.

## مدل آزمون فرضیه‌های تحقیق

از آنجا که تاکنون تعریف واحدی از کیفیت افشای اطلاعات ارائه نگردیده است فرآیند اندازه‌گیری کیفیت افشا، بسیار دشوار می‌باشد (سلیمان موزلی و همکاران، ۲۰۱۲). با این وجود، برای اندازه‌گیری این متغیر، معیارهای متفاوتی بیان گردیده است. لوبو (Lobo, 2001) در تحقیق خود برای ارزیابی رابطه مدیریت سود با کیفیت افشا به منظور ارزیابی کیفیت افشای شرکت‌های نمونه از رتبه‌های اعلام شده توسط انجمن مدیریت و تحقیق سرمایه‌گذاری استفاده نموده است. همچنین نوروش و حسینی (۱۳۸۸) در تحقیق مشابه از رتبه کیفیت افشای شرکت‌ها که توسط سازمان بورس محاسبه و اعلام می‌گردد برای بیان کیفیت افشا استفاده نموده‌اند. با توجه به آن که رتبه‌های کمتر بیان‌کننده کیفیت افشای بالاتر می‌باشند، در این تحقیق، از این معیار به عنوان معیار معکوسی از کیفیت افشا در نظر گرفته شده است.

راجرز (Rogers, 2008) میزان دقت پیش‌بینی مدیران را به عنوان یکی از عوامل کیفیت افشا در نظر می‌گیرد. خلیفه سلطانی و همکاران (۱۳۸۹) و کردستانی و آشتاب (۱۳۸۹) برای تعیین خطای پیش‌بینی سود از قدر مطلق نسبت تفاضل سود پیش‌بینی شده و سود واقعی بر سود پیش‌بینی شده استفاده نموده‌اند. در این پژوهش نیز از این نسبت به

عنوان یکی از عوامل کیفیت افشا استفاده گردیده است. بدین صورت که خطای پیش‌بینی سود به عنوان معیار معکوسی از کیفیت افشا در نظر گرفته شده و افزایش خطای پیش‌بینی سود سبب کاهش کیفیت افشا خواهد گردید. لازم به ذکر است که اولین سود پیش‌بینی و اعلام شده توسط مدیریت شرکت، ملاک محاسبه می‌باشد.

حیب و حسین (۲۰۱۳) و ونگ و وو (Wang and Wu, 2011) تجدید ارائه صورت‌های مالی را به عنوان یکی از معرفه‌های کیفیت افشا بیان کرده‌اند به طوری که اگر شرکتی صورت‌های مالی خود را تجدید ارائه نموده باشد، دارای کیفیت افشای پایین و شرکتی که تجدید ارائه ننموده باشد، دارای کیفیت افشای بالا معرفی می‌گردند. در این پژوهش، میزان تعدیلات سنواتی که یکی از عوامل تغییر صورت‌های مالی سال‌های گذشته می‌باشد جایگزین این متغیر گردیده است. در تحقیق حاضر، برای این معیار متغیری مجازی تعریف شده و در صورتی که میزان تعدیلات سنواتی بین صفر تا ۱ درصد خالص دارای - های شرکت باشد، عدد صفر، در صورتی که میزان تعدیلات سنواتی بین ۱ تا ۵ درصد خالص دارای های شرکت باشد عدد یک و در صورتی که بیش از ۵ درصد باشد عدد ۲ به آن تخصیص می‌یابد.

در این راستا، مدل مورد استفاده برای آزمون ارتباط بین کیفیت افشا و تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی به صورت زیر تشریح می‌گردد:

$$ARL = \beta_1 QR + \beta_2 MFE + \beta_3 PPA + \beta_4 CSIZE + \beta_5 ASIZE + \beta_6 NEWS + \beta_7 LEV + e$$

#### متغیر وابسته

تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی (ARL): فاصله تعداد روزهای بین تاریخ تصویب صورت‌های مالی توسط هیات مدیره (تاریخ امضای صورت‌های مالی توسط اعضای هیات مدیره) و تاریخ ارسال صورت‌های مالی حسابرسی شده به سایت کدال. با توجه به نرمال نبودن توزیع این متغیر از لگاریتم آن استفاده شده است.

#### متغیرهای مستقل

رتبه کیفیت افشای شرکت (QR): رتبه اعلام شده شرکت توسط بورس تقسیم بر آخرین رتبه موجود.

خطای پیش بینی سود (MFE): قدر مطلق نسبت تفاضل اولین سود پیش بینی شده شرکت (سودی که در صورت های مالی پیش بینی شده بیان می گردد) و سود واقعی بر سود پیش بینی شده

میزان تعدیلات سنواتی (PPA): در صورتی که میزان تعدیلات سنواتی بین صفر تا ۱ درصد خالص دارایی های شرکت باشد، عدد صفر، در صورتی که میزان تعدیلات سنواتی بین ۱ تا ۵ درصد خالص دارایی های شرکت باشد عدد یک و در صورتی که بیش از ۵ درصد باشد عدد ۲ به آن تخصیص می یابد.

### متغیرهای کنترلی

اندازه شرکت (CSIZE): لگاریتم طبیعی مجموع دارایی های شرکت  
اندازه موسسه حسابرسی (ASIZE): برای شرکتی که توسط سازمان حسابرسی و چهار موسسه ای که دارای بیشترین درآمد در سال ۱۳۸۸ می باشند، حسابرسی شده باشد، عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر (متغیر مجازی)  
داشتن اخبار خوب در مقابل اخبار بد (NEWS): در صورتی که نسبت سود خالص به کل دارایی ها در سال جاری نسبت به سال گذشته بیشتر باشد (خبر خوب)، عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر (متغیر مجازی)  
میزان بدهی های شرکت (LEV): نسبت مجموع بدهی ها به مجموع دارایی ها

### یافته های تحقیق

جدول شماره ۱، خلاصه کمیت های آماری متغیرهای تحقیق را نشان می دهد.

جدول ۱: آمار توصیفی برای متغیرهای تحقیق

| متغیرها* | مشاهدات | میانگین | میانه | انحراف معیار | چولگی | کشیدگی | حداقل | حداکثر |
|----------|---------|---------|-------|--------------|-------|--------|-------|--------|
| ARL      | ۸۲۰     | ۰/۱۴    | ۰/۱۲  | ۰/۰۹         | ۱/۸۳  | ۵/۱۱   | ۰/۰۰  | ۰/۶۵   |
| Ln(ARL)  | ۸۱۸**   | -۲/۱۹   | -۲/۱۱ | ۰/۶۷         | -۰/۳۰ | ۰/۱۰   | -۴/۱۳ | -۰/۴۳  |
| QR       | ۸۲۰     | ۰/۴۶    | ۰/۴۵  | ۰/۲۸         | ۰/۱۴  | -۱/۱۵  | ۰/۰۰  | ۱/۰۰   |
| MFE      | ۸۲۰     | ۱/۵۱    | ۰/۴۵  | ۴/۵۵         | ۶/۴۴  | ۴۶/۵۲  | ۰/۰۰  | ۴۶/۹۱  |
| PPA      | ۸۲۰     | ۰/۷۲    | ۱/۰۰  | ۰/۷۹         | ۰/۵۵  | -۱/۱۹  | ۰/۰۰  | ۲/۰۰   |
| CSIZE    | ۸۲۰     | ۱۳/۵۷   | ۱۳/۴۰ | ۱/۴۶         | ۰/۸۵  | ۱/۱۹   | ۱۰/۰۳ | ۱۸/۵۵  |
| LEV      | ۸۲۰     | ۰/۶۱    | ۰/۶۲  | ۰/۲۰         | -۰/۰۷ | ۰/۵۷   | ۰/۰۰  | ۱/۴۸   |

\* در جدول فوق ARL نماینده تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی، QR نماینده کیفیت افشا، MFE نماینده خطای پیش‌بینی سود، PPA نماینده تعدیلات سنواتی، CSIZE نماینده اندازه شرکت و LEV نماینده میزان بدهی می‌باشد.

\*\* علت کاهش تعداد متغیرها پس از گرفتن لگاریتم طبیعی، حذف داده‌های پرت می‌باشد.

آزمون نرمال بودن متغیر وابسته در سطح معناداری ۵ درصد صورت پذیرفت که یافته‌های آن بیانگر نرمال نبودن این متغیر بود. لذا با گرفتن لگاریتم طبیعی از متغیر وابسته و انجام مجدد آزمون نتایج جدول ۲ حاصل گردید.

جدول ۲: آزمون کلموگروف اسمیرنف برای بررسی نرمال بودن لگاریتم متغیر وابسته تحقیق

| مقدار احتمال | مقدار Z کلموگروف - اسمیرنف | بیشترین تفاوت |      |          | پارامترهای نرمال |         | تعداد | سال  | متغیر   |
|--------------|----------------------------|---------------|------|----------|------------------|---------|-------|------|---------|
|              |                            | منفی          | مثبت | قدر مطلق | انحراف معیار     | میانگین |       |      |         |
| ۰/۴۷۳        | ۰/۸۴                       | -۰/۰۷         | ۰/۰۴ | ۰/۰۷     | ۰/۶۳             | -۲/۱۸   | ۱۶۴   | ۱۳۸۷ | Ln(ARL) |
| ۰/۲۹۱        | ۰/۹۸                       | -۰/۰۸         | ۰/۰۴ | ۰/۰۸     | ۰/۷۰             | -۲/۱۵   | ۱۶۳   | ۱۳۸۸ |         |
| ۰/۴۱۲        | ۰/۸۹                       | -۰/۰۷         | ۰/۰۵ | ۰/۰۷     | ۰/۶۷             | -۲/۲۱   | ۱۶۳   | ۱۳۸۹ |         |
| ۰/۱۸۹        | ۱/۰۹                       | -۰/۰۸         | ۰/۰۶ | ۰/۰۸     | ۰/۶۳             | -۲/۲۴   | ۱۶۴   | ۱۳۹۰ |         |
| ۰/۵۱۶        | ۰/۸۲                       | -۰/۰۶         | ۰/۰۴ | ۰/۰۶     | ۰/۷۳             | -۲/۱۶   | ۱۶۴   | ۱۳۹۱ |         |

با توجه به مقادیر احتمال در جدول ۲ کلیه مقادیر از ۵ درصد بیشتر بوده که نشان دهنده نرمال بودن توزیع داده‌ها در بازه زمانی تحقیق می‌باشد.

#### فرآیند انتخاب مدل برای آزمون داده‌ها

برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از تحلیل پانلی استفاده گردیده که به محقق این امکان را می‌دهد تا ارتباط میان متغیرها و حتی واحدها را در طول زمان در نظر بگیرد و به بررسی آن‌ها بپردازد و همچنین در کنترل اثرات انفرادی مربوط به مقاطع که قابل مشاهده و اندازه‌گیری است توانمند می‌باشد.

برای انتخاب مدل مناسب برای تحلیل پانلی سه نوع مدل بدون اثرات، با اثرات ثابت و با اثرات تصادفی وجود دارد که با استفاده از آزمون‌های چاو و یا لیمر و آزمون هاسمن قابل تشخیص می‌باشند. جدول ۳ نتایج آزمون‌های مذکور را نشان داده است.

جدول ۳: آزمون چاو و آزمون هاسمن برای انتخاب مدل مناسب

| نتیجه               | آزمون هاسمن  |            |              | آزمون چاو یا لیمر |            |         | آزمون اثرات  |
|---------------------|--------------|------------|--------------|-------------------|------------|---------|--------------|
|                     | مقدار احتمال | درجه آزادی | مقدار کای-دو | مقدار احتمال      | درجه آزادی | مقدار   |              |
| مدل با اثرات تصادفی | ۰/۷۵۱        | ۷          | ۴/۲۵         | ۰/۰۰۰             | (۱۶۳،۶۴۹)  | ۲/۴۶۴   | مقدار F      |
|                     |              |            |              | ۰/۰۰۰             | ۱۶۳        | ۳۹۵/۰۶۷ | مقدار کای-دو |

با توجه به آن که در جدول ۳ مقادیر احتمال آزمون چاو و لیمر کمتر از ۵ درصد می-باشد مدل انتخابی مدل با اثرات می-باشد. همچنین مقدار احتمال آزمون هاسمن که بزرگتر از ۵ درصد است نشان دهنده مناسب بودن آزمون با اثرات تصادفی می-باشد. در جدول ۴ نتایج حاصل از تحلیل پانلی بیان گردیده است.

جدول ۴: برازش مدل برای مدل

| پارامترها  | مقدار ضرایب | مقدار t        | نتیجه          | نتیجه |
|------------|-------------|----------------|----------------|-------|
| مقدار ثابت | -۱/۴۸۰      | -۴/۵۲          | بی معنی        | ۰/۰۰۰ |
| QR         | ۰/۰۷۴       | ۰/۷۶           | بی معنی        | ۰/۴۴۵ |
| MFE        | -۰/۰۲۱      | -۴/۱۸          | معنادار و منفی | ۰/۰۰۰ |
| PPA        | -۰/۰۶۳      | -۲/۱۲          | معنادار و منفی | ۰/۰۳۴ |
| CSIZE      | -۰/۰۶۰      | -۲/۵۸          | معنادار و منفی | ۰/۰۱۰ |
| ASIZE      | ۰/۰۷۷       | ۱/۲۱           | بی معنی        | ۰/۲۲۵ |
| NEWS       | ۰/۰۲۲       | ۰/۵۱           | بی معنی        | ۰/۶۰۹ |
| LEV        | ۰/۱۸۳       | ۱/۱۸           | بی معنی        | ۰/۲۳۸ |
| مقدار F    | ۳/۰۱        | مقدار احتمال F | ۰/۰۰۴          |       |
| ضریب تعیین | ۰/۲۴        | دوربین واتسون  | ۱/۷۹           |       |

### نتایج آزمون فرضیه‌ها

#### نتایج آزمون فرضیه اول

بر اساس اطلاعات ارائه شده در جدول ۴ مقدار احتمال معناداری F برابر با ۰/۰۰۴ است. این مقدار کمتر از ۰/۰۵ است بنابراین در سطح اطمینان ۹۵ درصد مدل معنادار است.

میزان ضریب تعیین برابر با  $0/24$  است یعنی در حدود ۲۴ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل و کنترلی بیان می‌گردد. مقدار آماره دورین واتسون برابر با  $1/79$  است که مقادیر نزدیک به ۲ حاکی از عدم خودهمبستگی باقیمانده‌ها است. آماره  $t$  برای متغیر رتبه کیفیت افشا (QR)  $0/76$  محاسبه گردیده است که بیانگر عدم وجود رابطه معنادار بین رتبه کیفیت افشا و تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی می‌باشد.

#### نتایج آزمون فرضیه دوم

بر اساس اطلاعات ارائه شده در جدول ۴ آماره  $t$  برای متغیر خطای پیش بینی سود (MFE)  $-4/18$  محاسبه گردیده است که در سطح معناداری ۵ درصد بیانگر وجود رابطه معنادار منفی بین خطای پیش‌بینی سود و تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی می‌باشد.

#### نتایج آزمون فرضیه سوم

بر اساس اطلاعات ارائه شده در جدول ۴ آماره  $t$  برای متغیر میزان تعدیلات سنواتی (PPA)  $-2/12$  محاسبه گردیده است که در سطح معناداری ۵ درصد نشان از وجود رابطه معنادار منفی بین میزان تعدیلات سنواتی و تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی می‌باشد.

#### سایر نتایج حاصل از تحقیق

اطلاعات ارائه شده در جدول ۴ نشان می‌دهد که آماره  $t$  برای متغیرهای اندازه شرکت (CSIZE)، اندازه موسسه حسابرسی (ASIZE)، داشتن خبر خوب و یا بد (NEWS)، میزان بدهی‌های شرکت (LEV) به ترتیب برابر  $-2/58$ ،  $1/21$ ،  $0/51$  و  $1/18$  می‌باشد و بیان‌کننده این امر است که به استثنای اندازه شرکت که دارای ارتباط معنادار منفی با تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی می‌باشد، سایر متغیرهای کنترلی هیچ گونه رابطه معناداری با متغیر تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی ندارند.

#### محدودیت‌های تحقیق

محدودیت‌هایی که در حین انجام این با آن‌ها برخورد گردید به شرح ذیل می‌باشند:  
۱- عدم وجود یک تعریف واحد، منسجم و قابل اتکا از کیفیت افشا.



- ۲- نبود معیاری که تعداد روزهای تأخیر در زمان گزارش حسابرسی را بر اساس واقعیت نشان دهد.
- ۳- احتمال عدم تطابق برخی از تاریخ های مندرج در صورت های مالی با تاریخ واقعی امضای صورت های مالی توسط اعضای هیات مدیره.

### نتیجه گیری و پیشنهاد

در این پژوهش، ارتباط بین کیفیت افشای اطلاعات و تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی بررسی گردیده و سه معیار رتبه کیفیت افشای شرکت ها، خطای پیش بینی سود و میزان تعدیلات سنواتی به عنوان نمایندگان کیفیت افشا مورد آزمون قرار گرفتند. نتایج تحقیق نشان داد که از سه معیار کیفیت افشا، دو معیار خطای پیش بینی سود و میزان تعدیلات سنواتی با تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی دارای ارتباط معنادار منفی می باشند. از آن جایی که این دو معیار خود به گونه ای هستند که افزایش در آن ها (افزایش خطای پیش بینی و افزایش تعدیلات سنواتی) به معنای کاهش کیفیت افشا است، در نتیجه، بین کیفیت افشای اطلاعات و تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی رابطه معنادار مثبت وجود دارد. اگر بهبود در اظهار نظر حسابرسان را به عنوان عاملی برای افزایش کیفیت افشای شرکت ها در نظر بگیریم، نتیجه حاصل منطبق با نتیجه بدست آمده در تحقیق حاجی ها و فتحی مقدم بادی (۱۳۹۳) می باشد. همچنین اگر کیفیت سود را به عنوان عاملی برای کیفیت افشا در نظر بگیریم، نتیجه حاصل منطبق با تحقیق لمبرت (Lambert, et al., 2013) می باشد. از دیگر نتایج تحقیق، وجود رابطه معنادار منفی بین اندازه شرکت و عدم وجود رابطه معنادار بین اندازه موسسه حسابرسی، داشتن خبر خوب و یا بد و میزان بدهی شرکت با تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی می باشد. بر اساس نتیجه گیری کلی تحقیق مبنی بر وجود رابطه مثبت بین کیفیت افشا و تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی، به شرکت هایی که در سطح بالایی از کیفیت، اطلاعات حسابداری خود را ارائه می دهند پیشنهاد می گردد که بازه زمانی مناسبی را برای حسابرسی گزارش های مالی خود تعیین نمایند، تا از این طریق علاوه بر کاهش فشار بر روی حسابرسان سبب بهبود گزارش های حسابرسی نیز گردند.

با توجه به عدم وجود تعریف واحد از کیفیت افشا و مبنایی که تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی را نشان دهد (محدودیت های تحقیق) به محققان آتی پیشنهاد می گردد

که تحقیق مزبور را با در نظر گرفتن معیارهای متفاوتی از کیفیت افشا و تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی تکرار نمایند.

## منابع

- اسکندر، هدی. (۱۳۹۱). *تئوری حسابداری*. ناشر: مکتب ماهان، چاپ اول.
- اعتمادی، حسین و امیر خانی، کوروش و رضایی، محبت (۱۳۹۰). محتوای ارزشی افشای اجباری: شواهدی از شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، *فصلنامه بورس اوراق بهادار*، شماره ۱۳، ص ۲۳۵ تا ۲۵۲.
- بدری، احمد و علیخانی، حسین (۱۳۸۵) عوامل موثر بر تأخیر انتشار گزارش های حسابرسی با تجزیه فرآیند به CCT و FCT. *پیام مدیر*، شماره ۲۱ و ۲۲، ص ۸۳ تا ۱۱۸.
- برزیده، فرخ و معیری، مرتضی (۱۳۸۵) عوامل موثر بر به موقع بودن گزارش حسابرسی، *مطالعات حسابداری*، شماره ۱۶، ص ۴۳ تا ۶۹.
- بنی مهد، بهمن و محسنی شریف، محسن (۱۳۸۹) بررسی عوامل موثر بر رتبه بندی شرکتهای بورس اوراق بهادار تهران از لحاظ کیفیت افشاء و به موقع بودن، *مجله حسابداری مدیریت*، شماره هفتم، ص ۵۱ تا ۶۳.
- پارسائیان، علی (۱۳۹۰). *تئوری حسابداری*، تألیف الدون اس. هندریکسن و مایکل اف. ون بردا، *انتشارات ترمه*، جلد اول، چاپ چهارم.
- حاجی ها، زهره و فتحی مقدم بادی، مجتبی (۱۳۹۳). رابطه تغییر در اظهار نظر حسابرسی با تأخیر در گزارشگری مالی، *فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی*، شماره ۴۱، ص ۱۳۱ تا ۱۵۶.
- حساس یگانه، یحیی (۱۳۹۱). *فلسفه حسابرسی*، شرکت انتشارات علمی و فرهنگی، چاپ پنجم.
- خلیفه سلطانی، سید احمد و ملانظری، مهناز و دلپاک، سجاد (۱۳۸۹). ارتباط خطای پیش بینی سود مدیریت و اقلام تعهدی، *مجله دانش حسابداری*، شماره ۳، ص ۵۹ تا ۷۶.
- رحیمیان، نظام الدین و ابراهیمی میمند، مهدی (۱۳۹۲). رابطه بین کیفیت افشا و محافظه-کاری در بورس اوراق بهادار تهران، *پژوهش های تجربی حسابداری*، شماره ۸، ص ۱ تا ۱۹.

- سجادی، سید حسین و زراء نژاد، منصور و جعفری، علیرضا (۱۳۸۸). ویژگی های غیر مالی موثر بر کیفیت گزارشگری مالی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، بررسی های حسابداری و حسابرسی، شماره ۵۷. ص ۵۱ تا ۶۸.
- سجادی، سید حسین و قربانی، رامین (۱۳۹۰) رابطه بین ویژگی های خاص شرکت ها و تعدیلات سنواتی آنها، پژوهش های تجربی حسابداری مالی، شماره ۲، ص ۶۲ تا ۷۵.
- علوی طبری، سید حسین و عارف منش، زهره (۱۳۹۲) بررسی رابطه تخصص صنعت حسابرس و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. مجله دانش حسابداری. شماره ۱۴. ص ۷ تا ۲۶.
- کردستانی، غلام رضا و آشتاب، علی (۱۳۸۹) بررسی رابطه بین خطای پیش بینی سود و بازده غیرعادی سهام شرکت های جدیدالورود به بورس اوراق بهادار تهران، بررسی- های حسابداری و حسابرسی دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، شماره ۶۰، ص ۹۳ تا ۱۰۸.
- مهرانی، ساسان و کرمی، غلامرضا و سید حسینی، سید مصطفی (۱۳۹۲) تئوری حسابداری، انتشارات نگاه دانش، جلد اول، چاپ اول.
- نوروش، ایرج؛ حسینی، سید علی (۱۳۸۸) بررسی رابطه بین کیفیت افشاء (قابلیت انکاء و به موقع بودن) و مدیریت سود، بررسی های حسابداری و حسابرسی، شماره ۵۵، ص ۱۱۷ تا ۱۳۴.
- 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*. Vol. 10, No. 1, 56-86.
- Al-Ajmi, Jasim. (2008). Audit and Reporting Delays: Evidence from an Emerging Market. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting* 24, 217-226.
- Apadore, Kogilavani. & Mohd Noor, Marjan. (2013). Determinants of Audit Report Lag and Corporate Governance in Malaysia. *International Journal of Business and Management*. Vol. 8, No. 15.
- Balakrishnan, Karthik. & Core, John E. & Verdi, Rodrigo S. (2014). The Relation between Reporting Quality and Financing and Investment Evidence from Changes in Financing Capacity. *Journal of Accounting Research*. Vol. 52, No. 1.
- Behbahani, Sadegh. & Zare, Reza. & Farzanfar, Farzad. (2013). Examining the Effect of Auditing Quality on Nonfinancial Information Disclosure Quality. *Interdisciplinary Journal of Contemporary Research in Business*. Vol 4, No 12.

- Binti Hashim, Umami Junaidah. & Binti Abdul Rahman, Rashidah. (2011). Reviewing the Literature on Audit Report Lag and Corporate Governance. *Bureau of Research and Consultancy*.
- Dranove, David. & Zhe Jin, Ginger. (2010). Quality Disclosure and Certification: Theory and Practice. *Journal of Economic Literature*, 48:4, 935-963.
- Gotti, Giorgio. & Mastrolia, Stacy. (2012). The Effect on Financial Reporting Quality of an Exemption from the SEC Reporting Requirements for Foreign Private Issuers. *The International Journal of Accounting*, vol. 47, 44-71.
- Habib, Ahsan. & Hossain, Mahmud. (2013) CEO/CFO Characteristics and Financial Reporting Quality: A Review *Research in Accounting Regulation*, vol 25, 88-100.
- Lobo, Gerald J. & Zhou, Jian. (2001). Disclosure Quality and Earnings Management. *Asia-Pacific Journal of Accounting and Economics* Vol. 8 (1), 1-20.
- Rogers, Jonathan L. (2008). Disclosure Quality and Management Trading Incentives. *Journal of Accounting Research*. Vol. 46(5), 1265-1296.
- Lambert, Tamara A. & Jones, Keith L. & Brazel, Joseph F. (2013). Unintended Consequences of Accelerated Filings: Are Involuntary Reductions in Audit Delay Associated with Reductions in Earnings Quality?. *ssrn.963402*.
- Mouselli, Sulaiman. & Jaafar, Aziz. & Hussainey, Khaled. (2011) Accruals Quality vis-à-vis Disclosure Quality: Substitutes or Complements?. *The British Accounting Review*. 1-11.
- Ng, Patrick P.H. & Tai, Benjamin Y.K.(1994). An Empirical Examination of the Determinants of Audit Delay in Hong Kong. *British Accounting Review*. Vol. 26, 43-59.
- Rose, Jacob M. & Mazza, Cheri R. & Norman, Carolyn S. & Rose, Anna M. (2013). The Influence of Director Stock Ownership and Board Discussion Transparency on Financial Reporting Quality. *Accounting, Organizations and Society*. 397-405.
- Shukeri, Siti Norwahida. & Puat Nelson, Sherliza. (2011). Timeliness of Annual Audit Report: Some Empirical Evidence from Malaysia. *Entrepreneurship and Management International Conference (EMIC 2) 2011, Kangar, Perlis Malaysia*.
- Tanyi, Paul N. (2011). Essays on Audit Report Lag. *The dissertation for the degree of doctor of philosophy in business administration. Florida International University*.
- Tsai Chiang, Hsiang. & Lin Lin, Shu. (2012). Auditor's Industry Specialization and Disclosure Quality of IAS No. 39-Related Accounts. *Journal of Applied Finance & Banking*, vol. 2, no.2, 59-98.

Wang, Xia. & Wu, Min. (2011). The Quality of Financial Reporting in China: An Examination from an Accounting Restatement Perspective. *China Journal of Accounting Research*, vol. 4, 167–196.





پرویشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی