

## عوامل مؤثر بر تأخیر در گزارش حسابرسی

حسن جاوید تیکمه داش

کارشناسی ارشد حسابداری، واحد بستان آباد، دانشگاه آزاد اسلامی، بستان آباد، ایران. (نویسنده مسئول).

Hasan.javid2171@gmail.com

حسین رحمانی نوجه ده

کارشناسی ارشد حسابداری، واحد بستان آباد، دانشگاه آزاد اسلامی، بستان آباد، ایران.

Rahmani.h1994@gmail.com

فیروزه زرین ساز سرخابی

کارشناسی ارشد حسابداری - حسابرسی، موسسه آموزش عالی الغدیر، تبریز، ایران.

firozehzarinsaz@gmail.com

شماره ۴۷/پاییز ۱۴۰۰ (جلد دوم) /صص ۱-۱۶  
چشم انداز حسابداری و مدیریت (دوره چهارم)

### چکیده

این پژوهش به بررسی عوامل مؤثر بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌پردازد. جامعه آماری پژوهش، کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بوده و با استفاده از روش نمونه‌گیری حذف سیستماتیک، ۱۱۷ شرکت به عنوان نمونه پژوهش انتخاب شده و در دوره‌ی زمانی ۷ ساله، بین سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۸ مورد تحقیق و بررسی قرار گرفته است. برای تحلیل داده‌ها از روش تجزیه و تحلیل پانل دیتا استفاده شده است. نتایج حاصل از فرضیه‌های پژوهش نشان داده است که اندازه شرکت، اندازه هیأت مدیره، وجود کمیته حسابرسی و تمرکز مالکیت بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی تأثیر منفی و معناداری دارد. درحالی‌که، تأثیر اندازه شرکت حسابرسی، پیچیدگی حسابرسی، دوگانگی وظیفه مدیر عامل و پراکندگی مالکیت بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی مثبت و معنادار است. **واژگان کلیدی:** تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی، اندازه شرکت، اندازه هیأت مدیره، وجود کمیته حسابرسی، تمرکز مالکیت.

### مقدمه

گزارش حسابرسان، محصول نهایی فرایند حسابرسی است. نقش حسابرسان برای ارائه تضمین کافی و مناسب برای کنترل مباحث اقتصادی شرکتها در حال حاضر تکامل یافته است. با این وجود، مسئولیت حصول اطمینان از کفایت کنترل‌های داخلی شرکت‌ها توسط مدیریت هنوز در جای خود استوار است. از طرفی حسابرسی از ارکان اساسی فرآیند پاسخ‌گویی است، زیرا پاسخ‌گویی مستلزم وجود اطلاعات معتبر و قابل اتکا می‌باشد و قابلیت اتکای اطلاعات، مستلزم بررسی آن‌ها به دست شخصی مستقل از تهیه‌کننده اطلاعات است. این امر مهم از طریق فرآیند حسابرسی صورت می‌گیرد که در فرآیند پاسخ‌گویی، حسابرسی با اظهار نظر مربوط از طریق تعیین اعتبار اطلاعات، ارزش افزوده ایجاد می‌کند. بدین صورت، یک پل ارتباطی بین یافته‌های حسابرسان با افراد خارج و داخل شرکت به صورت اظهار نظر حسابرسی به وجود می‌آید که نقش

مهمی در هشدار به استفاده کنندگان از صورت های مالی نسبت به شناخت مشکلات پیش روی شرکت ایفا می کند و اگر شرکت دارای هر گونه ایراد و تحریفی باشد، موسسه حسابرسی به سهولت از آن نخواهد گذشت و این مورد بر اظهار نظر حسابرسی تأثیر گذار خواهد بود (دی آنجلو<sup>۱</sup>، ۱۹۸۱).

تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی در حسابداری مالی با توجه به حساسیت به موقع بودن اطلاعات انتشار یافته، نظر دانشگاهیان و پژوهشگران را به خود جلب کرده است. انتشار به موقع اطلاعات حسابداری مالی ممکن است بر سطح عدم اطمینان در تصمیم گیری تأثیر گذارد. بنابراین، رفتار بازار تحت تأثیر اطلاعات حسابداری انتشار یافته است (چمبرز و پنمن<sup>۲</sup>، ۱۹۸۴؛ اشتون و همکاران<sup>۳</sup>، ۱۹۸۷). تحقیقات گذشته در مورد تأخیر در گزارش حسابرسی بطور عمده در شناسایی عوامل موثر بر تأخیر در گزارش حسابرسی تمرکز داشته است (اشتون و همکاران، ۱۹۸۹؛ بمبر و همکاران<sup>۴</sup>، ۱۹۹۳؛ نچل و پین<sup>۵</sup>، ۲۰۰۱؛ بهن و همکاران<sup>۶</sup>، ۲۰۰۸). مطالعات قبلی نشان می دهد که اندازه تأخیر در گزارش حسابرسی بستگی به عوامل مربوط به شرکت (به عنوان مثال، اندازه شرکت، صنعت، وجود اقلام غیر مترقبه و ...) (اشتون و همکاران، ۱۹۸۹) و عوامل مرتبط با حسابرسی (به عنوان مثال، میزان کار حسابرسی، تجربه کارکنان حسابرسی، انگیزه کارکنان حسابرسی برای ارائه گزارش به موقع، گزارش موسسه حسابرسی و ...) دارد (بمبر و همکاران، ۱۹۹۳). با این حال، شواهد محدودتری در مطالعات قبلی در مورد اینکه، آیا برای هر شرکت روشی که تأخیر در گزارش حسابرسی را کاهش دهد، وجود دارد. با توجه به اهمیت تأخیر در گزارش حسابرسی بر به موقع بودن اطلاعات گزارشگری مالی و عملکرد مالی شرکت، بررسی اینکه چگونه می توانیم تأخیر در گردش حسابرسی شرکت را کاهش دهیم، ضروری است.

با توجه به مطالب عنوان شده، این پژوهش به دنبال این سؤال است که چه عواملی بر تأخیر در گزارش حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر گذار هستند؟

### تعریف مفهومی متغیرها

**تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی:** منظور از تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی فاصله بین پایان سال مالی یا تاریخ ترازنامه با تاریخ انتشار و گزارش حسابرسی است (گلدسته، ۱۳۹۷).

**اندازه شرکت:** یکی از فاکتورهای درونی شرکتها که برساختار مالی و سودآوری شرکتها تأثیر دارد، اندازه شرکت می باشد (مران جوری، ۱۳۸۵).

**اندازه موسسه حسابرسی:** در ایران، موسسات حسابرسی معتمد بورس اوراق بهادار که در گروه الف قرار دارند به عنوان مؤسسه حسابرسی بزرگ و سایر مؤسسه های حسابرسی معتمد بورس اوراق بهادار ایران به عنوان مؤسسه های حسابرسی کوچک در نظر گرفته می شود (فریدونیان، ۱۳۹۴).

<sup>1</sup> DeAngelo et al

<sup>2</sup> Chambers & Penman

<sup>3</sup> Ashton et al

<sup>4</sup> Bamber & Stratton

<sup>5</sup> Knechel et al

<sup>6</sup> Behn et al

**پیچیدگی حسابرسی:** پیچیدگی کار از یک کار به عنوان پیچیده نام برده می شود که تصمیم گیرنده یا با این کار آشنایی ندارد و یا برای تصمیم گیری در این خصوص نیاز به پردازش مقدار زیادی اطلاعات دارد (آرنولد و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۰۰). پیچیدگی کار را می توان به سه سطح وظایف ساختار یافته، وظایف نیمه ساختار یافته و وظایف ساختار نیافته طبقه بندی کرد: در وظایف ساختار یافته، سرنخ ها و مشکلات به صورت عادی و دقیق تعریف شده، راه کارهای دقیق و کاملاً مشخصی در این خصوص وجود دارد و نیاز به قضاوت کمتری احساس می شود. در وظایف نیمه ساختار یافته، مشکلات تکراری و نسبتاً تعریف شده ای وجود دارد، راهکارهای محدودی در این مورد وجود دارد و نیاز به قضاوت احساس می شود.

در وظایف ساختار نیافته مشکلات به صورت تعریف نشده و فقدان رهنمود وجود دارد، راه کاری در این خصوص پیش بینی نشده است و نیاز به قضاوت و بصیرت بیشتری احساس می شود (آرنولد و همکاران، ۲۰۰۰).  
**اندازه هیأت مدیره:** منظور از اندازه هیأت مدیره، تعداد اعضای تشکیل دهنده هیأت مدیره شرکت می باشد (اسکندری، ۱۳۹۵).

**دوگانگی وظیفه مدیر عامل:** مدیری که در شرکت هم مسئولیت اجرائی (مدیرعامل) داشته و هم رئیس هیأت مدیره باشد (فروغی و ساکیانی، ۱۳۹۵).

**کمیته حسابرسی:** کمیته حسابرسی کمیته ای است متشکل از معمولاً ۳ تا ۷ نفر از اعضای غیر موظف ۲ هیئت مدیره که مسئولیت نهایی نظارت بر کلیه فعالیت های مالی شرکت را بر عهده دارد. نکته درخور توجه در این زمینه، موضوع غیر موظف بودن اعضای کمیته است. منظور از اعضای غیر موظف کمیته حسابرسی، اعضای است که در عین عضویت در هیئت مدیره شرکت، مسئولیت اجرایی یا عملیاتی در آن ندارند.

**پراکندگی مالکیت (درصد سهام سرمایه گذاران فردی):** پراکندگی مالکیت اشاره بر چگونگی توزیع سهام بین سهامداران شرکتهای مختلف دارد. هر چه تعداد سهامداران بیشتر باشد، مالکیت پراکنده تر خواهد بود.

**تمرکز مالکیت (درصد سهام سرمایه گذاران عمده):** مجموع درصد سهام سهامدارانی که به عنوان سهامدار عمده شرکت می باشند. در تحقیق های تجربی برای اندازه گیری تمرکز مالکیت رویکردهای متفاوتی ارایه شده، برای مثال دمستر و لهن<sup>۱</sup> (۱۹۸۵)، تمرکز مالکیت را مجموع سهام در اختیار ۵ و یا ۲۰ سهامدار بزرگ شرکت تعریف می کنند.

## پیشینه تحقیق

پیشینه داخلی

حاجیها و قادری (۱۳۹۵) با بررسی تأثیر فرصت های سرمایه گذاری بر تأخیر در گزارش حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی ۱۳۸۳-۱۳۹۳ به این نتیجه رسیده اند که فرصت های سرمایه گذاری منجر به افزایش ریسک حسابرسی می شود و در نتیجه حسابرسان مستقل دامنه کار حسابرسی مورد نیاز را افزایش می دهند، بنابراین انتظار می رود تأخیر در گزارش حسابرسی رخ دهد.

<sup>1</sup> Arnoold et al

حسینی‌نیا و خدای پور (۱۳۹۵) با بررسی رابطه بین تخصص حسابرس و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی با محافظه‌کاری حسابداری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی ۱۳۸۷-۱۳۹۳ به این نتیجه رسیده‌اند که بین تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی و محافظه‌کاری حسابداری رابطه منفی و معناداری وجود دارد. به این معنی که هر چه فاصله بین تاریخ پایان سال مالی و تاریخ گزارش حسابرس بیشتر باشد، کیفیت اعداد ارائه شده در صورت‌های مالی کمتر است. ملا ایمنی و مرفوع (۱۳۹۴) با بررسی رابطه بین کیفیت افشای اطلاعات و تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی ۱۳۸۷-۱۳۹۱ به این نتیجه رسیده‌اند که بین متغیرهای مستقل خطای پیش بینی سود و میزان تعدیلات سنواتی با متغیر تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی رابطه منفی و معناداری برقرار بوده و بین متغیر مستقل رتبه کیفیت افشای اطلاعات شرکت‌ها و تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی رابطه‌ای برقرار نمی‌باشد.

مهدوی و حسینی‌نیا (۱۳۹۴) با بررسی اثربخشی کیفیت حسابرسی بر کاهش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی ۱۳۸۴-۱۳۹۱ به این نتیجه رسیده‌اند که بین تغییر حسابرس و تخصص حسابرس در صنعت با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی، رابطه معنادار آماری وجود ندارد. یعنی، تغییر حسابرس و تخصص حسابرس در صنعت باعث کاهش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی نمی‌شود.

واعظ و احمدی (۱۳۹۳) به بررسی رابطه بین دو عامل حق الزحمه حسابرسی و تغییر حسابرس با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی شرکت‌های دارویی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی ۱۳۸۶-۱۳۹۱ پرداخته‌اند و به این نتیجه رسیده‌اند که تغییر حسابرس با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه معناداری ندارد اما حق الزحمه حسابرسی با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه مثبت و معناداری دارد.

#### پیشینه خارجی

ایمره و الی‌جا<sup>۱</sup> (۲۰۱۵) به بررسی ویژگی‌های شرکت و تأخیر در گزارش حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس نیجریه در بازه زمانی ۲۰۰۵-۲۰۱۲ پرداخته‌اند. یافته‌ها حاکی از آن است که اندازه شرکت و اهرم مالی شرکت ارتباط معنی‌داری با تأخیر در گزارش حسابرسی ندارد ولی عملکرد مالی شرکت و نوع حسابرس ارتباط معنی‌داری با تأخیر در گزارش حسابرسی دارد. از آنجا که فرصت‌های سرمایه‌گذاری شرکت بر عملکرد آن تأثیرگذار است، بر اساس این یافته می‌توان انتظار داشت که فرصت‌های سرمایه‌گذاری نیز بر تأخیر در گزارش حسابرسی تأثیر داشته باشد.

فام و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۱۴) به بررسی ارتباط بین تأخیر گزارش حسابرسی و سطح فرصت‌های سرمایه‌گذاری شرکت‌های ایالات متحده آمریکا در بازه زمانی ۲۰۰۵-۲۰۱۲ پرداخته‌اند. نتایج پژوهش حاکی از آن است که شرکت‌های با فرصت‌های سرمایه‌گذاری بالا احتمال تأخیر در گزارش حسابرسی بیشتری دارند.

تورل و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۱۳) به بررسی رابطه بین پذیرش استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی شرکت‌های ایالات متحده آمریکا و اروپا در بازه زمانی ۲۰۰۲-۲۰۱۰ پرداخته‌اند. نتایج حاکی از آن است که بین نوع گزارش حسابرس، اندازه موسسه حسابرسی و تغییر حسابرس با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه معنادار وجود دارد.

<sup>1</sup> Ayemere & Elijah

<sup>2</sup> Pham et al

<sup>3</sup> Turel et al

ریهویل و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۳) به بررسی دلایل تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی سازمان‌های غیرانتفاعی بلژیک در بازه زمانی ۲۰۰۶-۲۰۱۲ پرداخته‌اند. یافته‌ها حاکی از آن است که بین تخصص حسابرس در صنعت و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

لمبرت و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۱۳) به بررسی رابطه تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرس و کیفیت سود شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار آمریکا در بازه زمانی ۲۰۰۳ تا ۲۰۰۷ پرداخته‌اند. نتایج حاکی از آن است که با کاهش تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی، کیفیت سود کاهش می‌یابد.

### فرضیه‌های تحقیق

با توجه به مبانی نظری و پیشینه پژوهش، فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر تدوین می‌گردد:

**فرضیه اول:** بین اندازه شرکت و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه منفی وجود دارد.

**فرضیه دوم:** بین اندازه شرکت حسابرسی و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه منفی وجود دارد.

**فرضیه سوم:** بین پیچیدگی حسابرسی و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه منفی وجود دارد.

**فرضیه چهارم:** بین اندازه هیأت مدیره و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه مثبت وجود دارد.

**فرضیه پنجم:** بین دوگانگی وظیفه مدیر عامل و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه مثبت وجود دارد.

**فرضیه ششم:** بین وجود کمیته حسابرسی و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه منفی وجود دارد.

**فرضیه هفتم:** بین پراکندگی مالکیت (درصد سهام سرمایه‌گذاران فردی) و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه منفی وجود دارد.

**فرضیه هشتم:** بین تمرکز مالکیت (درصد سهام‌گذاران عمده) و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه مثبت وجود دارد.

### جامعه و نمونه آماری

هدف از انجام هر پژوهش، شناخت و پیش‌بینی یک پدیده، در یک جامعه آماری است. برای بدست آوردن شناخت از آن پدیده، نمونه‌ای از آن جامعه انتخاب می‌شود و تجزیه و تحلیل‌ها بر روی آن نمونه منتخب انجام می‌گیرد و سپس نتایج به

<sup>1</sup> Reheul et al

<sup>2</sup> Lambert et al

کل جامعه آماری تعمیم داده می شود. جامعه ی آماری این پژوهش شامل تمامی شرکت های فعال پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به تعداد ۳۵۲ شرکت است. شرایط زیر برای انتخاب نمونه ی آماری قرار داده شده و نمونه ی آماری به روش حذف سیستماتیک انتخاب شده است:

- ✓ سال مالی شرکت منتهی به تاریخ پایان اسفند ماه هر سال باشد.
  - ✓ شرکت طی دوره مورد بررسی تغییر سال مالی نداده باشد.
  - ✓ شرکتهای تحت بررسی جزء شرکتهای سرمایه گذاری، هلدینگ، واسطه گری مالی و بیمه نباشند.
  - ✓ اطلاعات و داده های آنها در دسترس باشد.
  - ✓ معاملات سهام شرکت به طور مداوم در بورس اوراق بهادار تهران صورت گرفته باشد و توقف معاملاتی بیش از سه ماه در مورد سهام یاد شده اتفاق نیفتاده باشد.
- با توجه به شرایط و محدودیت های فوق، از بین شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در مجموع ۱۱۷ شرکت به عنوان نمونه آماری پژوهش انتخاب شده است.

#### جدول (۱): اعمال محدودیت ها برای انتخاب نمونه

تعداد شرکت ها	شرح
۳۵۲	تعداد شرکتهای جامعه آماری (فعال در بورس اوراق بهادار تهران) تا پایان سال ۱۳۹۸
۸۷	شرکتهای سرمایه گذاری، بانکها و واسطه گران مالی، بیمه ها، هلدینگها و لیزینگها
۱۴	شرکتهایی که در طی دوره مورد بررسی تغییر سال مالی داشته باشند
۱۳۴	شرکتهایی که اطلاعات آنها در دسترس نیست
(۲۳۵)	شرکتهای حذف شده در نمونه آماری پژوهش
۱۱۷	شرکتهای باقیمانده در نمونه آماری پژوهش

با استفاده از روش حذف سیستماتیک از بین شرکتهای واجد شرایط تعداد ۱۱۷ شرکت به عنوان نمونه آماری انتخاب شده است. ۱۴ شرکت به دلیل تغییر سال مالی خود، ۸۷ شرکت به دلیل متفاوت بودن نوع فعالیت و غیر تولیدی بودنشان ۱۳۴ شرکت نیز به دلیل در دسترس نبودن داده هایشان حذف شده است.

#### مدل پژوهش

پایه تئوریک مدل قابل آزمون در پژوهش حاضر به صورت زیر است که برگرفته از تحقیق حسن<sup>۱</sup> (۲۰۱۶) در کشور مالزی می باشد. در این پژوهش، تلاش شده است با وارد کردن مشخصات شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران برای بازه زمانی ۱۳۹۲-۱۳۹۸ در مدل و برآورد آن، نتایج به دست آمده را مورد بحث قرار دهیم.

$$ARL_{it} = \beta_0 + \beta_1 SIZE_{it} + \beta_2 SAF_{it} + \beta_3 COMPLEXITY_{it} + \beta_4 BDSIZE_{it} + \beta_5 CEODUAL_{it} + \beta_6 ADCOM_{it} + \beta_7 DISOWNER_{it} + \beta_8 CONOWNER_{it} + \varepsilon_{it}$$

$ARL_{it}$  تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی شرکت  $i$  در زمان  $t$

$SIZE_{it}$  اندازه شرکت  $i$  در زمان  $t$

$SAF_{it}$  اندازه موسسه حسابرسی  $i$  در زمان  $t$

<sup>1</sup> Hasan

$COMPLEXITY_{it}$  پیچیدگی حسابداری شرکت  $i$  در زمان  $t$   
 $BDSIZE_{it}$  اندازه هیأت مدیره شرکت  $i$  در زمان  $t$   
 $CEODUAL_{it}$  دوگانگی وظیفه مدیر عامل شرکت  $i$  در زمان  $t$   
 $ADCOM_{it}$  کمیته حسابداری شرکت  $i$  در زمان  $t$   
 $DISOWNER_{it}$  پراکندگی مالکیت شرکت  $i$  در زمان  $t$   
 $CONOWNER_{it}$  تمرکز مالکیت شرکت  $i$  در زمان  $t$

### اندازه گیری متغیرهای پژوهش

#### متغیر وابسته: تأخیر در ارائه گزارش حسابداری (ARL)

از طریق لگاریتم طبیعی تعداد روزهای بین پایان سال مالی تا تاریخ ارائه گزارش حسابداری به دست می آید.

#### متغیرهای مستقل:

##### اندازه شرکت (SIZE)

از طریق لگاریتم طبیعی جمع دارایی های شرکت به دست می آید و هرچه حجم دارایی های شرکت بیشتر باشد، اندازه ی شرکت بزرگ تر است.

##### اندازه موسسه حسابداری (SAF)

یک متغیر مجازی است. در این پژوهش، چنانچه شرکت مورد نظر سازمان حسابداری و یا یکی از حسابرسان رتبه الف را به عنوان حسابرس مستقل انتخاب نماید برابر با یک در غیر اینصورت صفر در نظر گرفته شده است.

##### پیچیدگی حسابداری (COMPLEXITY)

یک متغیر مجازی است. در صورتی که شرکت مورد حسابداری، صورت های مالی تلفیقی داشته باشد برابر با یک در غیر این صورت صفر در نظر گرفته شده است.

##### اندازه هیأت مدیره (BSIZE)

نشان دهنده تعداد اعضای هیأت مدیره شرکت است.

##### دوگانگی وظیفه مدیر عامل (CEODUAL)

یک متغیر مجازی است. در صورتی که مدیر عامل، رئیس هیأت مدیره هم باشد مقدار آن برابر با یک در غیر اینصورت صفر در نظر گرفته شده است.

##### وجود کمیته حسابداری (ADCOM)

یک متغیر مجازی است. در صورتی که شرکت دارای کمیته حسابداری باشد مقدار آن برابر با یک در غیر اینصورت صفر در نظر گرفته شده است.

##### پراکندگی مالکیت (DISOWNER)

برای سنجش پراکندگی مالکیت از درصد سهام متعلق به سهامداران حقیقی استفاده شده است.

##### تمرکز مالکیت (CONOWNER)

برای سنجش تمرکز مالکیت از درصد سهامداران عمده استفاده شده است.

## آمار توصیفی

آمار توصیفی داده های مورد مطالعه در جدول (۲) آرایه شده است.

جدول (۲): آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	نماد	تعداد مشاهدات	میانگین	میانه	انحراف معیار	حداقل	حداکثر
تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی	ARL	۸۱۹	۴/۱۶۲	۴/۱۴۳	۰/۴۱	۳/۳۳۲	۴/۸۰۴
اندازه شرکت	SIZE	۸۱۹	۱۴/۰۴۵	۱۳/۸۸۶	۱/۳۴۶	۱۱/۳۱۴	۱۸/۳۳۱
اندازه هیأت مدیره	BDSIZE	۸۱۹	۵/۰۲۴	۵	۰/۲۱۹	۵	۷
پراکندگی مالکیت	DISOWNER	۸۱۹	۰/۱۰۹	۰/۰۲۸	۰/۲۳۴	۰	۰/۹۵
تمرکز مالکیت	CONOWNER	۸۱۹	۰/۷۲۳	۰/۷۶۶	۰/۱۹۳	۰/۱۳	۰/۹۸۱

منبع: یافته های محقق

با توجه به جدول (۲)، اصلی ترین شاخص مرکزی، میانگین است که نشان دهنده نقطه تعادل و مرکز ثقل توزیع است و شاخص خوبی برای نشان دادن مرکزیت داده ها می باشد. برای مثال، مقدار میانگین برای تمرکز مالکیت برابر با ۰/۷۲۳ می باشد که نشان می دهد بیشتر داده ها حول این نقطه تمرکز یافته اند.

به طور کلی پارامترهای پراکندگی، معیاری برای تعیین میزان پراکندگی از یکدیگر یا میزان پراکندگی آنها نسبت به میانگین است. از مهمترین پارامترهای پراکندگی، انحراف معیار است. به عنوان مثال، مقدار این پارامتر برای متغیر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی برابر با ۰/۴۱ و برای متغیر اندازه شرکت برابر با ۱/۳۴۶ می باشد که نشان می دهد در بین متغیرهای پژوهش، این دو متغیر به ترتیب دارای کمترین و بیشترین میزان پراکندگی می باشد.

مینیمم و ماکزیمم نیز کمینه و بیشینه هرمتغیر را نشان می دهد. به عنوان مثال، کمترین مقدار برای متغیر تمرکز مالکیت برابر با ۰/۱۳ و بیشترین مقدار برابر با ۰/۹۸۱ می باشد.

توزیع فراوانی متغیرهای اندازه موسسه حسابرسی، پیچیدگی حسابرسی، دوگانگی وظیفه مدیر عامل و وجود کمیته حسابرسی به ترتیب در جدول های (۳) تا (۶) آمده است.

جدول (۳): توزیع فراوانی متغیر اندازه موسسه حسابرسی (SAF)

درصد فراوانی	فراوانی	شرح
۷۵/۴۶	۶۱۸	توسط سایر موسسات حسابرسی
۲۴/۵۴	۲۰۱	توسط سازمان حسابرسی و موسسات رتبه الف
۱۰۰	۸۱۹	جمع کل

با توجه به جدول (۳)، جمع کل شرکت - سال های مورد بررسی برابر با ۸۱۹ می باشد که از بین آنها تعداد ۲۰۱ شرکت - سال یعنی ۲۴/۵۴ درصد حسابرسی آنها توسط سازمان حسابرسی و موسسات رتبه الف صورت گرفته است و ۶۱۸ شرکت - سال معادل ۷۵/۴۶ درصد حسابرسی شرکت ها توسط سایر موسسات حسابرسی انجام شده است.



جدول (۴): توزیع فراوانی متغیر پیچیدگی حسابرسی (COMPLEXITY)

درصد فراوانی	فراوانی	شرح
۷۹/۳۷	۶۵۰	شرکتهای فاقد پیچیدگی حسابرسی
۲۰/۶۳	۱۶۹	شرکتهای دارای پیچیدگی حسابرسی
۱۰۰	۸۱۹	جمع کل

با توجه به جدول (۴)، جمع کل شرکت - سالهای مورد بررسی برابر با ۸۱۹ می باشد که از بین آنها تعداد ۱۶۹ شرکت - سال یعنی ۲۰/۶۳ درصد آن ها پیچیدگی حسابرسی داشته اند و ۶۵۰ شرکت - سال معادل ۷۹/۳۷ درصد شرکت ها پیچیدگی حسابرسی نداشته اند.

جدول (۵): توزیع فراوانی متغیر دوگانگی وظیفه مدیر عامل (CEODUAL)

درصد فراوانی	فراوانی	شرح
۴۹/۰۸	۴۰۲	یگانگی وظیفه مدیر عامل
۵۰/۹۲	۴۱۷	دوگانگی وظایف مدیر عامل
۱۰۰	۸۱۹	جمع کل

با توجه به جدول (۵)، جمع کل شرکت - سالهای مورد بررسی برابر با ۸۱۹ می باشد که از بین آنها تعداد ۴۱۷ شرکت - سال یعنی ۵۰/۹۲ درصد آن ها دوگانگی وظیفه مدیر عامل داشته اند و ۴۰۲ شرکت - سال معادل ۴۹/۰۸ درصد شرکت ها دوگانگی وظیفه مدیر عامل نداشته اند.

جدول (۶): توزیع فراوانی متغیر وجود کمیته حسابرسی (ADCOM)

درصد فراوانی	فراوانی	شرح
۳۸/۱	۳۱۲	شرکتهای فاقد کمیته حسابرسی
۶۱/۹	۵۰۷	شرکتهای دارای کمیته حسابرسی
۱۰۰	۸۱۹	جمع کل

با توجه به جدول (۶)، جمع کل شرکت - سالهای مورد بررسی برابر با ۸۱۹ می باشد که از بین آنها تعداد ۵۰۷ شرکت - سال یعنی ۶۱/۹ درصد آن ها کمیته حسابرسی داشته اند و ۳۱۲ شرکت - سال معادل ۳۸/۱ درصد شرکت ها کمیته حسابرسی نداشته اند.

## آمار استنباطی

### آزمون شاپیرو ویلک

نتایج آزمون جاک-برا در جدول (۷) ارائه شده است:

جدول (۷): آزمون شاپیرو ویلک برای متغیرهای کمی

نام متغیر	نماد	آماره Z	سطح معناداری	نتیجه
تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی	ARL	۷/۴۹۷	۰/۰۰۰۰	توزیع نرمال ندارد
اندازه شرکت	SIZE	۶/۸۰۴	۰/۰۰۰۰	توزیع نرمال ندارد
اندازه هیأت مدیره	BDSIZE	۱۱/۰۲۲	۰/۰۰۰۰	توزیع نرمال ندارد
پراکندگی مالکیت	DISOWNER	۹/۵۵۴	۰/۰۰۰۰	توزیع نرمال ندارد
تمرکز مالکیت	CONOWNER	۱۱/۶۰۵	۰/۰۰۰۰	توزیع نرمال ندارد

با توجه به نتایج بدست آمده در جدول (۷)، سطح معنی داری طبق آزمون تشخیص توزیع نرمال شاپیرو ویلک دارای سطح معنی داری کمتر از ۵ درصد می باشد. لذا متغیرها از توزیع نرمال برخوردار نیستند. از آنجائیکه نرمال شدن متغیر وابسته منجر به نرمال شدن باقی مانده ها می گردد از این رو از تبدیلات جانسون برای نرمال سازی متغیر وابسته استفاده شده است.

**جدول (۸): نتایج آزمون تبدیلات جانسون برای متغیر وابسته**

نام متغیر	نرمال سازی قبل از تبدیلات	نرمال سازی پس از تبدیلات	نتیجه
تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی	۰.۰۰۵	۰.۱۰۲۸	توزیع نرمال دارد

با توجه به جدول شماره ۸، مشاهده می شود که سطح معنی داری متغیر وابسته تأخیر در گزارش حسابرسی قبل از انجام آزمون تبدیلات جانسون برابر با ۰.۰۰۵ می باشد که کمتر از ۵ درصد بوده و بیانگر نرمال نبودن متغیر وابسته قبل از عملیات نرمال سازی جانسون می باشد. در صورتیکه سطح معنی داری متغیر تأخیر در گزارش حسابرسی پس از انجام آزمون تبدیلات جانسون برابر با ۰.۱۰۲۸ می باشد که بیش از ۵ درصد بوده و بیانگر نرمال بودن توزیع متغیر وابسته پس از عملیات نرمال سازی جانسون می باشد.

### همبستگی بین متغیرهای پژوهش

به منظور بررسی همبستگی بین متغیرها از ضریب همبستگی پیرسون استفاده گردیده است. نتایج مربوط به همبستگی بین متغیرها در جدول (۹) ارائه شده است.

**جدول (۹): ضرایب همبستگی متغیرهای پژوهش**

متغیر	(۱)	(۲)	(۳)	(۴)	(۵)	(۶)	(۷)	(۸)	(۹)
ARL	۱								
احتمال	---								
SIZE	۰/۰۰۷	۱							
احتمال	۰/۸۲۶	---							
SAF	۰/۰۰۶	۰/۰۴۸	۱						
احتمال	۰/۸۵	۰/۱۶۷	---						
BDSIZE	۰/۰۱۶	۰/۰۵	۰/۰۱۱	۱					
احتمال	۰/۶۴۶	۰/۱۴۸	۰/۷۳۷	---					
CEODUAL	۰/۰۱۱	۰/۰۲۵	۰/۰۶۶	۰/۰۴۶	۱				
احتمال	۰/۷۵۲	۰/۴۷۴	۰/۰۵۸	۰/۱۸۳	---				
ADCOM	۰/۰۴۶	۰/۰۰۸	۰/۰۰۸	۰/۰۰۴	۰/۰۵۹	۱			
احتمال	۰/۱۸۸	۰/۸۰۵	۰/۸۱۱	۰/۹۰۰۸	۰/۰۸۸	---			
CONOWNER	۰/۰۹۲	۰/۰۶۲	۰/۰۰۶	۰/۰۱۴	۰/۰۵۴	۰/۰۵۸	۱		
احتمال	۰/۰۰۸	۰/۰۷۳	۰/۸۶۴	۰/۶۸۳	۰/۱۱۹	۰/۰۹۱	---		
DISOWNER	۰/۰۵۵	۰/۰۱۶۵	۰/۰۰۵	۰/۰۴۶	۰/۰۱۴	۰/۰۱۵	۰/۰۱۲	۱	
احتمال	۰/۱۱۲	۰/۰۰۰	۰/۸۷۵	۰/۱۸۶	۰/۶۷۳	۰/۶۶۴	۰/۰۰۶	---	

COMPLEXITY	۰/۰۳۳	۰/۱۹۱	۰/۰۴۵	۰/۰۰۱	۰/۰۲۳	۰/۰۸۹	۰/۰۸۹	۰/۰۵۸	۱
احتمال	۰/۳۴۲	۰/۰۰۰	۰/۱۹۱	۰/۹۶	۰/۴۹۵	۰/۰۱	۰/۰۱	۰/۰۹۳	---

با توجه به جدول (۹)، تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی در سطح معنی داری ۹۵٪ رابطه معناداری با اندازه شرکت ندارد. تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی در سطح معنی داری ۹۵٪ رابطه معناداری با اندازه موسسه حسابرسی ندارد. تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی در سطح معنی داری ۹۵٪ رابطه معناداری با اندازه هیأت مدیره ندارد. تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی در سطح معنی داری ۹۵٪ رابطه معناداری با دوگانگی وظیفه مدیر عامل ندارد. تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی در سطح معنی داری ۹۵٪ رابطه معناداری با کمیته حسابرسی ندارد. تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی در سطح معنی داری ۹۵٪ با تمرکز مالکیت رابطه مستقیم دارد. تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی در سطح معنی داری ۹۵٪ رابطه معناداری با پراکندگی مالکیت ندارد. تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی در سطح معنی داری ۹۵٪ رابطه معناداری با پیچیدگی حسابرسی دارد.

### آزمون F لیمر (چاو)

نتایج آزمون چاو در جدول (۱۰) ارائه شده است:

جدول (۱۰): آزمون اف لیمر (چاو)

نتیجه آزمون	سطح معنی داری	آماره آزمون چاو	فرضیه صفر ( $H_0$ )
پذیرش الگوی داده‌های تابلویی	۰/۰۰۰۰	۵/۶	همه‌ی عرض از مبدأها در مدل باهم برابر هستند

با توجه به جدول (۱۰)، سطح معناداری برای تمام فرضیه‌ها کوچکتر از مقدار خطا (۰/۰۵) است. بنابراین، فرضیه آماری صفر ( $H_0$ ) مبنی بر استفاده از روش داده‌های تلفیقی رد شده و فرضیه مقابل ( $H_1$ ) مبنی بر استفاده از روش داده‌های تابلویی یا پانل دیتا برای تمام فرضیه‌ها پذیرفته می‌شود.

### آزمون هاسمن

نتایج آزمون هاسمن در جدول (۱۱) ارائه شده است:

جدول (۱۱): آزمون هاسمن

نتیجه آزمون	سطح معنی داری	آماره آزمون هاسمن	فرضیه صفر ( $H_0$ )
اثرات تصادفی عرض از مبدأ	۰/۳۴۱۴	۹/۰۱	عدم وجود همبستگی بین عرض از مبدأها و متغیرهای توضیحی

با توجه به جدول (۱۱)، سطح معناداری برای تمام فرضیه‌ها بزرگتر از مقدار خطا (۰/۰۵) است. بنابراین، فرضیه آماری صفر ( $H_0$ ) مبنی بر استفاده از روش اثرات تصادفی برای فرضیه‌ها رد نمی‌شود.

### برآورد مدل

نتایج برآورد مدل پژوهش با استفاده از روش اثرات تصادفی در جدول (۱۲) ارائه شده است.

جدول (۱۲): نتایج برآورد مدل تحقیق

نام متغیر	نماد	ضرایب	خطای استاندارد	آماره Z	سطح معناداری
اندازه شرکت	SIZE	-۰/۱۰۹	۰/۰۱۵	-۷/۰۹	۰/۰۰۰
اندازه موسسه حسابرسی	SAF	۰/۰۰۷	۰/۰۰۲	۳/۳۴	۰/۰۰۱
پیچیدگی حسابرسی	COMPLEXITY	۰/۰۴۲	۰/۰۱۵	۲/۶۷	۰/۰۰۸
اندازه هیأت مدیره	BFSIZE	-۰/۳۰۷	۰/۰۱۷	-۱۷/۸۴	۰/۰۰۰
دوگانگی وظیفه مدیر عامل	CEODUAL	۰/۰۰۹	۰/۰۰۴	۲/۲۷	۰/۰۲۳
وجود کمیته حسابرسی	ADCOM	-۰/۱۹۲	۰/۰۱۹	-۹/۷۱	۰/۰۰۰
پراکندگی مالکیت	DISOWNER	۰/۰۱۸	۰/۰۰۵	۳/۲۷	۰/۰۰۱
تمرکز مالکیت	CONOWNER	-۰/۱۳۵	۰/۰۰۸	-۱۶/۲۱	۰/۰۰۰
عرض از مبدأ					
آماره والد			۱۶۲۲/۱		
سطح معناداری والد			۰/۰۰۰۰		
ضریب تعیین تعدیل شده			۶۸ درصد		

با توجه به جدول (۱۲)، متغیر اندازه شرکت دارای ضریب  $-0/109$  و سطح معناداری کمتر از ۵ درصد ( $0/000$ ) بوده، از این رو در سطح اطمینان ۹۵ درصد درباره تاثیر معنادار این متغیر می‌توان اظهار نظر کرد. یعنی، اندازه شرکت بر تاخیر گزارش حسابرسی تاثیر منفی و معنی‌داری دارد و فرضیه اول پذیرفته می‌شود.

متغیر اندازه موسسه حسابرسی دارای ضریب  $0/007$  و سطح معناداری کمتر از ۵ درصد ( $0/001$ ) بوده، از این رو در سطح اطمینان ۹۵ درصد درباره تاثیر معنادار این متغیر می‌توان اظهار نظر کرد. یعنی، اندازه موسسه حسابرسی بر تاخیر گزارش حسابرسی تاثیر مثبت و معنی‌داری دارد و فرضیه دوم رد می‌شود.

متغیر پیچیدگی حسابرسی دارای ضریب  $0/042$  و سطح معناداری کمتر از ۵ درصد ( $0/008$ ) بوده، از این رو در سطح اطمینان ۹۵ درصد درباره تاثیر معنادار این متغیر می‌توان اظهار نظر کرد. یعنی، پیچیدگی حسابرسی بر تاخیر گزارش حسابرسی تاثیر مثبت و معنی‌داری به لحاظ آماری دارد و فرضیه سوم رد می‌شود.

متغیر اندازه هیأت مدیره دارای ضریب  $-0/307$  و سطح معناداری کمتر از ۵ درصد ( $0/000$ ) بوده، از این رو در سطح اطمینان ۹۵ درصد درباره تاثیر معنادار این متغیر می‌توان اظهار نظر کرد. یعنی، اندازه هیأت مدیره بر تاخیر گزارش حسابرسی تاثیر منفی و معنی‌داری به لحاظ آماری دارد و فرضیه چهارم رد می‌شود.

متغیر دوگانگی وظیفه مدیر عامل دارای ضریب  $0/009$  و سطح معناداری کمتر از ۵ درصد ( $0/023$ ) بوده، از این رو در سطح اطمینان ۹۵ درصد درباره تاثیر معنادار این متغیر می‌توان اظهار نظر کرد. یعنی، دوگانگی وظیفه مدیر عامل بر تاخیر گزارش حسابرسی تاثیر مثبت و معنی‌داری به لحاظ آماری دارد و فرضیه پنجم پذیرفته می‌شود.

متغیر وجود کمیته حسابرسی دارای ضریب  $-0/192$  و سطح معناداری کمتر از ۵ درصد ( $0/000$ ) بوده، از این رو در سطح اطمینان ۹۵ درصد درباره تاثیر معنادار این متغیر می‌توان اظهار نظر کرد. یعنی، وجود کمیته حسابرسی بر تاخیر گزارش حسابرسی تاثیر منفی و معنی‌داری به لحاظ آماری دارد و فرضیه ششم پذیرفته می‌شود.

متغیر پراکندگی مالکیت دارای ضریب  $0/018$  و سطح معناداری کمتر از ۵ درصد ( $0/001$ ) بوده، از این رو در سطح اطمینان ۹۵ درصد درباره تاثیر معنادار این متغیر می‌توان اظهار نظر کرد. یعنی، پراکندگی مالکیت بر تاخیر گزارش حسابرسی تاثیر مثبت و معنی‌داری دارد و فرضیه هفتم رد می‌شود.

متغیر تمرکز مالکیت دارای ضریب  $-0/135$  و سطح معناداری کمتر از ۵ درصد ( $0/000$ ) بوده، از این رو در سطح اطمینان ۹۵ درصد درباره تاثیر معنادار این متغیر می‌توان اظهار نظر کرد. یعنی، تمرکز مالکیت بر تاخیر گزارش حسابرسی تاثیر منفی و معنی‌داری به لحاظ آماری دارد و فرضیه هشتم رد می‌شود.

سطح معناداری آماره آزمون والد کمتر از ۵ درصد است بنابراین، مدل برازش شده از اعتبار کافی برخوردار است. ضریب تعیین تعدیل شده نیز نشان می‌دهد که متغیرهای مستقل مدل ۶۸ درصد از تغییرات متغیر وابسته را تبیین می‌کند که توانایی تبیین مناسبی می‌باشد.

### خلاصه نتایج مربوط به آزمون فرضیه‌های پژوهش

خلاصه نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش در جدول (۱۳) ارائه شده است:

جدول (۱۳): خلاصه نتایج مربوط به آزمون فرضیه‌های تحقیق

نتیجه	نوع تأثیر	فرضیه
پذیرش	-	فرضیه ۱: بین اندازه شرکت و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه منفی وجود دارد.
رد	+	فرضیه ۲: بین اندازه شرکت حسابرسی و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه منفی وجود دارد.
رد	+	فرضیه ۳: بین پیچیدگی حسابرسی و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه منفی وجود دارد.
رد	-	فرضیه ۴: بین اندازه هیأت مدیره و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه مثبت وجود دارد.
پذیرش	+	فرضیه ۵: بین دوگانگی وظیفه مدیر عامل و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه مثبت وجود دارد.
پذیرش	-	فرضیه ۶: بین وجود کمیته حسابرسی و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه منفی وجود دارد.
رد	+	فرضیه ۷: بین پراکندگی مالکیت (درصد سهام سرمایه‌گذاران فردی) و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه منفی وجود دارد.
رد	-	فرضیه ۸: بین تمرکز مالکیت (درصد سهام سرمایه‌گذاران عمده) و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه مثبت وجود دارد.

### محدودیت‌های پژوهش

همواره گام نهادن در راه رسیدن به هدف، با محدودیت‌هایی همراه است که باعث می‌شود رسیدن به هدف مورد نظر با کندی همراه شود. پژوهش حاضر نیز به عنوان فرآیندی در جهت نیل به هدف حل مسئله پژوهش، از این امر مستثنی نیست. لذا در

این قسمت با ارائه محدودیت‌های پژوهش، سعی بر آن است که به خواننده این پیام داده شود تا بتواند در تعمیم نتایج پژوهش با آگاهی بیشتری عمل کند و در مورد فرآیند پژوهش قضاوت عادلانه‌ای داشته باشد. در این راستا محدودیت‌های پژوهش حاضر به شرح زیر قابل ذکر است:

- ✓ پژوهش حاضر با استفاده از داده‌های شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران انجام شده است و شرکت‌های سرمایه‌گذاری، لیزینگ و بیمه به علت ماهیت خاص فعالیت آنها از جامعه آماری کنار گذاشته شده‌اند، لذا نتایج به دست آمده قابلیت تعمیم به تمامی شرکت‌ها را ندارد.
- ✓ ارقام مندرج در متن صورت‌های مالی نسبت به تورم تعدیل نشده است (بخصوص در مورد متغیرهای کنترلی و مستقل که از اقلام صورتهای مالی استفاده شده است) و از آنجایی که واحدهای تجاری در زمان‌های متفاوت تاسیس شده‌اند و اقلام دارایی‌های خود را در زمان‌های متفاوت تحصیل نموده‌اند، لذا این مساله می‌تواند بر نتایج پژوهش اثر بگذارد و تعمیم نتایج را با محدودیت‌هایی همراه سازد.
- ✓ عدم استفاده از اطلاعات شرکت‌های غیر بورسی به دلیل عدم امکان دسترسی به آنها.
- ✓ داده‌های استخراج شده از صورت‌های مالی مربوط به سال‌های متعدد ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۸ بوده است که در این بازه زمانی استانداردهای حسابداری دچار تغییرات زیادی شده است؛ در نتیجه ممکن است اعداد استخراج شده همگون نباشند.
- ✓ با توجه به اینکه قلمرو زمانی پژوهش، سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۸ بوده است، باید در تعمیم نتایج به دوره‌های قبل و بعد از آن، جنبه احتیاط رعایت گردد.
- ✓ در مورد استخراج تاریخ گزارش حسابرسی، که مربوط به متغیر تأخیر در گزارش حسابرسی و از یادداشتهای صورتهای مالی و از سایت کدال بوده‌اند، محققان دارای محدودیت بودند.

### پیشنهادهای پژوهش

در این بخش براساس نتایج و یافته‌های پژوهش، دو دسته پیشنهاد مطرح می‌گردد. نخست، پیشنهادهای کاربردی که امید می‌رود استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری و مالی به ویژه سرمایه‌گذاران و مدیران را در امر تصمیم‌گیری یاری نماید و دوم، پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آتی که می‌تواند راهنمایی برای پژوهش‌های بعدی درباره موضوع پژوهش باشد.

### پیشنهادهای کاربردی

- ✓ یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد که اندازه شرکت بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی تأثیر منفی دارد لذا به استفاده کنندگان از گزارش‌های مالی پیشنهاد می‌شود به این مساله توجه داشته باشند که اندازه شرکت هر چقدر بزرگتر باشد تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی کمتر می‌شود.
- ✓ یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد که دوگانگی وظیفه مدیر عامل بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی تأثیر مثبت دارد لذا به شرکت‌ها پیشنهاد میشود تا مدیران عامل، وظایف دیگه‌ای نداشته باشند.

✓ یافته های تحقیق نشان می دهد که وجود کمیته حسابرسی بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی تأثیر منفی دارد لذا به استفاده کنندگان از گزارش های مالی و سرمایه گذاران پیشنهاد می شود در تصمیم گیری های خودشان به وجود کمیته حسابرسی توجه کرده و در شرکتهایی سرمایه گذاری کنند که از وجود کمیته حسابرسی بهره می برند.

### پیشنهادهایی برای پژوهش های آتی

- ✓ بررسی مقایسه ای موضوع پژوهش حاضر در نمونه های تفکیک شده بر اساس صنایع مختلف
- ✓ بررسی تأثیر در ماندگی مالی و رکود تورمی بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی
- ✓ بررسی تأثیر خطای حسابرسی بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی
- ✓ بررسی تأثیر تخصص حسابرس در صنعت و دوره تصدی حسابرس بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی.

### منابع

- ✓ حاجیها، زهره، قادری، صلاح الدین، (۱۳۹۵)، بررسی تأثیر فرصت های سرمایه گذاری بر تأخیر در گزارش حسابرسی، مجله علمی پژوهشی دانش حسابداری مالی، دوره ۳، شماره ۲، صص ۹۱-۱۰۷.
- ✓ حسینی نیا، سمیه، خدای پور، احمد، (۱۳۹۵)، بررسی رابطه بین تخصص حسابرس و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی با محافظه کاری حسابداری، فصلنامه پژوهش حسابداری، دوره ۶، شماره ۲، صص ۷۳-۹۶.
- ✓ فریدونیان، فاطمه، (۱۳۹۴)، رابطه اندازه مؤسسه حسابرسی و گزارشگری تداوم فعالیت، پایان نامه کارشناسی ارشد در رشته حسابرسی، دانشگاه خاتم، دانشکده مدیریت و مالی.
- ✓ فروغی، داریوش، ساکیانی، امین، (۱۳۹۵)، تاثیر دوگانگی وظیفه مدیرعامل بر ریسک سقوط آتی قیمت سهام، دانش حسابداری مالی، دوره ۳، شماره ۲، صص ۳۱-۵۱.
- ✓ گلدسته، آیتا، (۱۳۹۷)، رابطه بین ارتباطات سیاسی و تاخیر در گزارش حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه غیرانتفاعی بصیر.
- ✓ ملایمنی، وحید، مرفوع، محمد، (۱۳۹۴)، رابطه بین کیفیت افشای اطلاعات و تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی، فصلنامه علمی و پژوهشی مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال ۱۱، شماره ۴۵، صص ۵۱-۷۱.
- ✓ مهدوی، غلام حسین، حسینی نیا، سمیه، (۱۳۹۴)، بررسی اثربخشی کیفیت حسابرسی بر کاهش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، مجله دانش حسابداری، دوره ۶، شماره ۲۱، صص ۷-۳۱.
- ✓ واعظ، سیدعلی، احمدی، وریا، (۱۳۹۳)، تأثیر حق الزحمه غیر عادی حسابرسی و تعداد بند اظهار نظر حسابرس بر تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی، حسابرسی: نظریه و عمل، سال اول، شماره ۲، صص ۱-۲۱.
- ✓ Ashton, R.H. ; Graul, P.R., & Newton, J.D. (1989), Audit delay and the timeliness of corporate reporting, Contemporary Accounting Research, 5(2), 657-673.

- ✓ Ashton, R.H. ; Willingham, J.J. & Elliott, R.K. (1987), An Empirical Analysis of Audit Delay, *Journal of Accounting Research*, 25(2), 275-292.
- ✓ Bamber E. & R. Stratton. (1997), The Information Content of the Uncertainty Modified Audit Report: Evidence From Bank officers, *Accounting Horizons*, 11(2), 1-11.
- ✓ Behn, B. ; Choi, J.H. & Kang, T. (2008), Audit quality and properties of analyst earnings forecasts, *The Accounting Review*, 83(2), 327-359.
- ✓ Chambers, A. & Penman, S. (1984), Timeliness of reporting and the stock price reaction to earnings announcements, *Journal of Accounting Research*, 22, 21-47.
- ✓ DeAngelo, L. E. (1981), Auditor Independence, 'Low Balling', and Disclosure Regulation. *Journal of Accounting and Economics*, 3(2), 113-127.
- ✓ Pham Trung ; Dao Mai, L. & Brown Veena (2014), Investment Opportunities and Audit Report Lags: Initial Evidence, *Accounting and Finance Research*, 3(4), 45-58.
- ✓ Reheul, A.M. ; Caneghem, T.V. & Verbruggen, S. (2013), Audit report lags in the Belgian nonprofit sector: An empirical analysis, *Accounting and Business Research*, 43(2), 138-158.
- ✓ Turel, A. ; Turel, A., & Ciftci, H.N. (2014), IFRS Adoption and Audit LAG: Evidence from Turkey, *International Conference on Economic and Social Studies*, Sarajevo, Turkey.

