

بررسی رابطه تخصص صنعت حسابرس و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

دکتر سید حسین علوی طبری*
زهره عارف منش**

چکیده

هدف این پژوهش بررسی رابطه بین تخصص حسابرس در صنعت و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی (ARL) در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در دوره زمانی 1381 تا 1389 می‌باشد. ARL یکی از معیارهای متغیرهای ستانده قابل مشاهده حسابرسی است که برای افراد بیرون از سازمان امکان ارزیابی کارایی حسابرسی را فراهم می‌سازد؛ زیرا در ارتباط با به موقع بودن اطلاعات حسابرسی و سود می‌باشد. در این پژوهش، فاصله زمانی بین پایان سال و تاریخ گزارش حسابرسی به عنوان شاخصی از تأخیر در گزارش حسابرسی می‌باشد و تخصص حسابرس در صنعت با استفاده از رویکرد سهم بازار اندازه‌گیری می‌شود. حسابرسان متخصص صنعت قادر به کسب دانش و تجربه مخصوص صنعت و آشنایی سریع با محیط تجاری صاحبکار می‌باشند؛ بنابراین، احتمال تکمیل سریع‌تر فرآیند حسابرسی نسبت به حسابرسان غیرمتخصص صنعت را خواهند داشت. با استفاده از تجزیه و تحلیل رگرسیون چندگانه و کنترل عوامل تعیین کننده

* دانشیار گروه حسابداری دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهرا
** عضو هیئت علمی دانشگاه یزد و دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه الزهرا.
نویسنده مسئول مقاله: زهره عارف منش (Email: Zohreh_aref@yahoo.com)
تاریخ دریافت: 91/7/15 تاریخ پذیرش: 92/5/1

ARL، نتایج نشان می‌دهد تأخیر در ارائه گزارش حسابرِس در شرکت‌هایی که توسط حسابرِس متخصص صنعت، حسابرِس شده‌اند؛ کوتاه‌تر است. **واژه‌های کلیدی:** تأخیر در ارائه گزارش حسابرِس، تخصص صنعت حسابرِس، دوره تصدی حسابرِس.

مقدمه

تضاد منافع بین سرمایه‌گذاران و مدیران سازمان‌ها به استخدام حسابرِس مستقل منجر شد تا در مورد انطباق صورت‌های مالی با اصول پذیرفته شده حسابداری از جهات با اهمیت آن به سرمایه‌گذاران گواهی دهند (واتز و زیمرمن¹، 1986). از طرف دیگر، اتخاذ تصمیمات معقول اقتصادی و تخصیص بهینه منابع محدود و کمیاب بدون وجود اطلاعات به موقع، معتبر و قابل اتکا، امکان پذیر نیست. از آنجایی که گزارش حسابرِس شامل اظهار نظر حسابرِس در مورد قابلیت اعتماد صورت‌های مالی است، معمولاً سرمایه‌گذاران دوره کوتاه‌تر گزارش حسابرِس را ترجیح می‌دهند. هرچه فاصله زمانی بین پایان سال مالی و تاریخ انتشار صورت‌های مالی واحدهای تجاری کوتاه‌تر باشد، سودمندی حاصل از صورت‌های مالی حسابرِس شده واحدهای تجاری افزایش می‌یابد. افزایش فاصله زمانی بین پایان سال مالی و تاریخ انتشار صورت‌های مالی، احتمال فاش شدن اطلاعات به نفع گروهی از استفاده‌کنندگان و به زیان سایرین را افزایش می‌دهد (مرادی و پورحسینی، 1388).

تأخیر در ارائه گزارش حسابرِس (ARL) به عنوان مدت زمان بین پایان سال مالی و تاریخ گزارش حسابرِس تعریف می‌شود. با توجه به اینکه ARL به دلیل ویژگی خاص شرکت‌ها و حسابرِس آن‌ها به طور مقطعی متفاوت است، درک عوامل احتمالی تعیین‌کننده ARL، بینشی در جهت کارآیی حسابرِس فراهم می‌آورد.

هدف این پژوهش بررسی رابطه بین تخصص حسابرِس در صنعت و تأخیر در ارائه گزارش حسابرِس در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران باشد.

یافته‌های این پژوهش می‌تواند به بهبود ادبیات مرتبط با تخصص صنعت حسابرسان در ایران کمک نماید؛ زیرا طبق بررسی‌های نویسنده، پژوهشی جهت بررسی رابطه آن با تأخیر گزارش حسابرسان در ایران انجام نشده است. ابتدا تعاریفی از کیفیت حسابرسان، تخصص صنعت حسابرسان و پیشینه‌ای از تحقیقات انجام شده ارائه می‌شود؛ سپس، روش تحقیق و فرضیه پژوهش مطرح شده و نهایتاً یافته‌های تحقیق تحلیل و نتیجه‌گیری کلی بیان می‌گردد.

مبانی نظری

کیفیت حسابرسان

یکی از متداول‌ترین تعاریف‌ها درباره کیفیت حسابرسان، تعریفی است که توسط دی آنجلو² (1981) ارائه شده است. او کیفیت حسابرسان را این‌گونه تعریف کرده است: ارزیابی (استنباط) بازار از احتمال این که حسابرسان (1) موارد تحریفات با اهمیت در صورت‌های مالی و یا سیستم حسابداری صاحب‌کار را کشف کند و (2) تحریف با اهمیت کشف شده را گزارش دهد. احتمال این که حسابرسان موارد تحریفات با اهمیت را کشف کند، به شایستگی حسابرسان و احتمال این که حسابرسان موارد تحریفات با اهمیت کشف شده را گزارش کند، به استقلال حسابرسان بستگی دارد.

کیفیت حسابرسان و تخصص صنعت حسابرسان

پژوهش‌های پیشین بیان کرده‌اند حسابرسانی که متخصص صنعت هستند، نسبت به حسابرسانی که متخصص صنعت نیستند، خدمات حسابرسان با کیفیت بالاتری را ارائه می‌نمایند و رابطه مثبتی بین تخصص صنعت حسابرسان و معیارهای مستقیم و غیرمستقیم کیفیت حسابرسان مشاهده شده است (آلومتری³ و همکاران، 2009). به عبارت دیگر، یکی از ابعاد کیفیت حسابرسان که بین حسابرسان با خدمات با کیفیت بالا و حسابرسان با

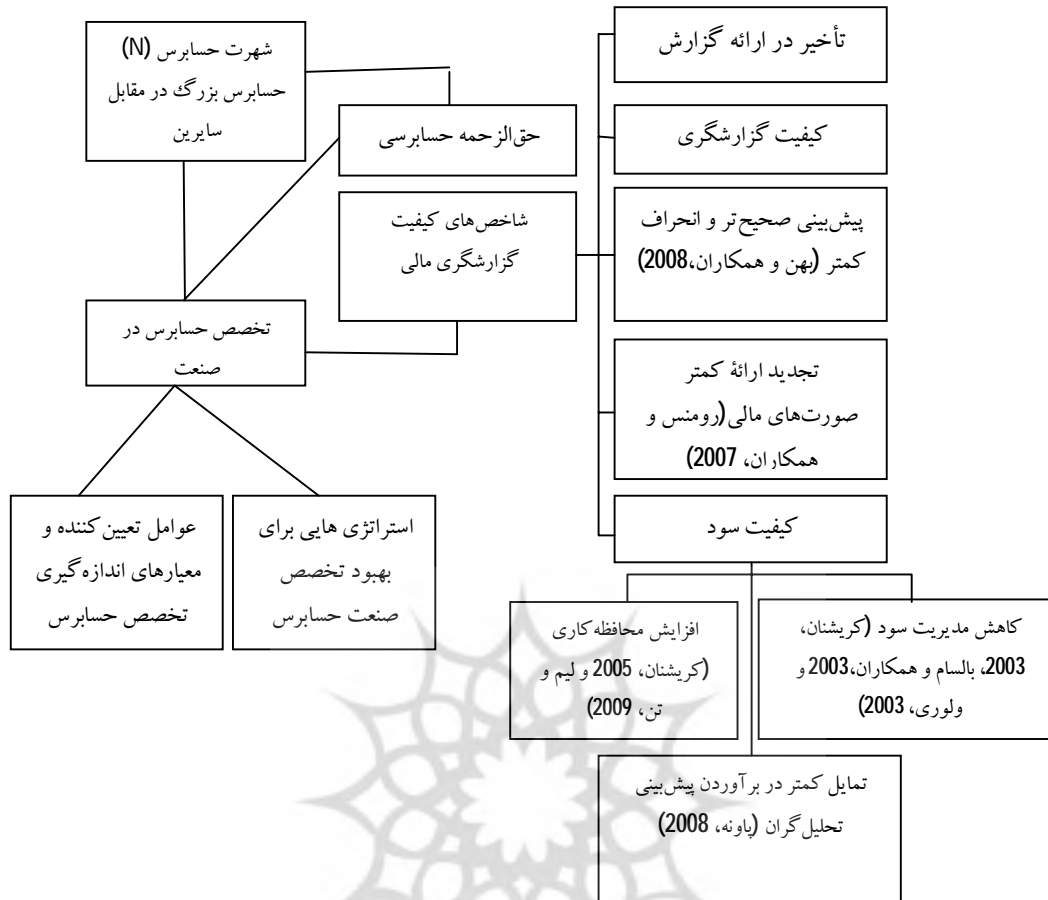
خدمات با کیفیت پایین تمایز ایجاد می‌کند، تخصص مؤسسه حسابرسی در صنعت می‌باشد.

تخصص حسابرس در صنعت شامل توسعه ایده‌های سازنده به منظور کمک به صاحب‌کاران در خلق ارزش افزوده، همچنین، فراهم کردن دیدگاه‌ها و یا راه کارهای تازه برای برخی از موضوعاتی می‌شود که صاحب‌کاران در صنایع مربوط به خود با آن روبه‌رو می‌شوند. حسابرسان برای اینکه به عنوان حسابرس متخصص صنعت شناخته شوند، باید: (1) مسایل خاص صنعت را بشناسند و درک کنند. (2) سازمان‌های کلیدی در آن صنعت را بشناسند. (3) در آن صنعت فعال باشند و (4) چگونگی تأثیر مسایل خاص صنعت بر بخش‌های مختلف صنعت را بدانند (کند⁴، 2008). هر چند در سال‌های اخیر توجه زیادی به تخصص صنعت حسابرس معطوف شده، اما معیار واحدی برای اندازه‌گیری تخصص صنعت حسابرس وجود ندارد (نیل و ریلی⁵، 2004). دو معیار اولیه برای شناسایی حسابرس متخصص صنعت عبارتند از: رویکرد سهم بازار (بالسام⁶ و همکاران، 2003، دان و مایهو⁷، 2004) و رویکرد سهم پرتفوی (کریشان⁸، 2003). علاوه بر این، نیل و ریلی (2004) یک معیار ترکیبی جدید که تابعی از سهم بازار و سهم پرتفوی است، پیشنهاد کردند.

در رویکرد سهم بازار، یک مؤسسه حسابرسی که خود را از سایر رقیبان از نظر سهم بازار در یک صنعت خاص متمایز کرده است، به عنوان حسابرس متخصص صنعت شناخته می‌شود. این رویکرد فرض می‌کند که با مشاهده سهم نسبی بازار مؤسسه‌های حسابرسی که به یک صنعت خاص خدمت ارائه می‌کنند، می‌توان به میزان دانش تخصصی مؤسسه حسابرسی در حوزه صنعت پی برد. مؤسسه‌ای که سهم بزرگتری از بازار را در اختیار دارد، از دانش تخصصی بالاتری در مورد آن صنعت برخوردار است. رویکرد سهم پرتفوی، توزیع نسبی خدمات حسابرسی را در صنایع مختلف برای هر مؤسسه حسابرسی مد نظر قرار می‌دهد. به بیانی ساده هر مؤسسه حسابرسی دارای صاحبکارانی است که پرتفوی آن مؤسسه را شکل می‌دهند. صنعتی که صاحبکاران بیشتری از (لحاظ فروش، مجموع

دارایی‌ها و غیره) را در پرتفوی مربوط تشکیل می‌دهد، نشان دهنده صنعتی است که مؤسسه حسابداری در آن از تخصص برخوردار است. این رویکرد بر این اساس است که هر صنعت برای کل پرتفوی صاحبکار حسابرسان چقدر مهم است (کریشان، 2003). معیار سوم تخصص صنعت معیار ترکیبی پیشنهاد شده توسط نیل و ریلی (2004) می‌باشد. این معیار سهم پرتفوی و سهم بازار را با هم ترکیب می‌کند.

پژوهش‌های متعددی تأثیر تخصص حسابرسان در صنعت بر شاخص‌های کیفیت گزارشگری مالی (FRQ) را مورد بررسی قرار داده‌اند. نمودار شماره 1 به طور خلاصه پیامدهای تخصص حسابرسان در صنعت را نشان می‌دهد: همانطور که در این نمودار مشخص است، تخصص صنعت حسابرسان پیامدهای مختلفی دارد؛ از جمله: ارائه به موقع گزارش حسابداری (حبیب و بویان، 2011)، بهبود کیفیت گزارشگری مالی (دان و مایهو، 2004)، تجدید ارائه کمتر اطلاعات مالی (رومنس و همکاران، 2007)، بهبود کیفیت سود و کاهش مدیریت سود (کریشان، 2003، بالسام و همکاران، 2003)، بهبود پیش‌بینی سود (بهن و همکاران، 2008)، افزایش محافظه‌کاری در گزارشگری مالی (کریشان، 2005، لیم و تن، 2009) و تمایل کمتر برای برآوردن پیش‌بینی‌های تحلیل‌گران (پاونه، 2008). در این پژوهش، به بررسی تأثیر تخصص صنعت بر به‌موقع بودن گزارش حسابداری پرداخته می‌شود.



نمودار شماره 1. پیامدهای تخصص صنعت حسابرسان (حبیب و بویان، 2011)

پیشینه پژوهش

آذرین و احمد⁹ (2003) مهمترین دلایل طولانی شدن تکمیل عملیات حسابرسان شرکت های مالزیایی را بررسی کردند و به این نتیجه دست یافتند که مدت زمان اجرای عملیات حسابرسان، با زیان، نوع اظهار نظر و نسبت بدهی به دارایی شرکت رابطه مستقیم و با نوع صنعت، حسابرسان و پایان سال مالی شرکت رابطه منفی دارد. دغان¹⁰ و همکاران (2007) در خصوص به موقع بودن گزارشگری مالی، نمونه خود را از شرکت های پذیرفته

شده در بورس اوراق بهادار بین‌المللی انتخاب کردند. نتایج نشان داد به موقع بودن زمان گزارشگری مالی، تحت تأثیر توان سودآوری شرکت است. شرکت‌هایی که دارای اخبار خوب (نرخ بازده سرمایه گذاری و یا نرخ بازده حقوق صاحبان بالاتر) بوده‌اند، زودتر از شرکت‌های دارای اخبار نامساعد، صورت‌های مالی خود را منتشر نموده‌اند. نتایج همچنین، نشان داد که اندازه شرکت، ریسک مالی بالا، خط مشی و زمان‌بندی مربوط به گزارشگری به موقع سال‌های گذشته، در گزارشگری مالی به موقع شرکت‌ها مؤثر بوده‌بماند.

احمد و عبدین¹¹ (2008) عوامل مؤثر بر تأخیر گزارش حسابرس در بورس مالزی را مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش نشان داد که سهامدار بودن مدیران، اندازه شرکت، تعداد شرکت‌های فرعی، نوع حسابرس (بزرگ و غیربزرگ)، نوع اظهار نظر حسابرس و سودآوری از عوامل مهم تعیین‌کننده تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی می‌باشد. محمد نور¹² و همکاران (2010) با بررسی تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی در 628 شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار مالزی در سال 2002 به این نتیجه دست یافتند که کمیته حسابرسی فعال و بزرگ باعث کوتاه تر شدن تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی می‌شود، اما تخصص و استقلال کمیته حسابرسی بر به موقع بودن گزارش حسابرسی رابطه معناداری ندارد.

حیب و بویان¹³ (2011) رابطه بین تخصص حسابرس در صنعت و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی (ARL) را در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار نیوزیلند، مورد بررسی قرار دادند. نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل رگرسیون چند متغیره نشان داد ARL برای شرکت‌هایی که توسط حسابرس متخصص صنعت حسابرسی شده‌اند، کوتاه‌تر است و پذیرش استانداردهای بین‌المللی باعث طولانی شدن ARL برای تمام حسابرسان به غیر از حسابرسان متخصص صنعت می‌شود. همچنین، نتایج این پژوهش نشان می‌دهد متغیرهای کنترلی نوع صنعت، زیان ده بودن، پیچیدگی، دوره تصدی کوتاه مدت و تمرکز مالکیت با ARL رابطه مثبت معنادار و اندازه شرکت رابطه منفی معنادار با ARL دارد. چن¹⁴ و همکاران (2012) نشان دادند که کیفیت بالای حسابرسی که بر اساس

تخصص صنعت حسابرس اندازه‌گیری شده است، با اطلاعات مالی به موقع و مفید رابطه مثبت معنی‌داری دارد. بهروزی و همکاران (2013) نشان دادند عوامل مؤثر بر گزارش به موقع حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران عبارتند از حق‌الزحمه حسابرسی، نوع حسابرس، اندازه مؤسسه حسابرس، نوع اظهار نظر حسابرسی و زیان‌ده بودن شرکت.

علوی و همکاران (1388) رابطه بین کیفیت حسابرسی و پیش‌بینی سود را مورد بررسی قرار دادند. شواهد بیانگر این است که زمانی که شرکت‌ها توسط حسابرسان متخصص صنعت حسابرسی می‌شوند، صحت پیش‌بینی سود بالاتر و انحراف پیش‌بینی سود کمتر است. همچنین، اندازه مؤسسه حسابرسی با انحراف پیش‌بینی سود رابطه معکوس دارد. در کل، نتایج پژوهش نشان می‌دهد که کیفیت حسابرسی که بر اساس اندازه حسابرس و تخصص صنعتی حسابرس مشخص می‌شود، با پیش‌بینی دقیق‌تر سود رابطه دارد.

مرادی و پورحسینی (1388) به بررسی رابطه بین برخی ویژگی‌های شرکت با مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی در شرکت‌های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج حاصل از آزمون‌های آماری انجام شده بر روی فرضیه‌های تحقیق نشان می‌دهد که پنج متغیر مستقل انتخاب شده در این پژوهش شامل اندازه، نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام، سوددهی، نوع اظهار نظر حسابرسی ارائه شده در مورد صورت‌های مالی و عمر شرکت، ارتباط معنادار آماری با مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی دارند. اعتمادی و همکاران (1389) رابطه بین تخصص حسابرس در صنعت و مدیریت واقعی سود و تاثیر آن بر عملکرد عملیاتی آتی شرکت‌های دارای حسابرس متخصص صنعت و درگیر در مدیریت واقعی سود را مورد بررسی قرار دادند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد شرکت‌هایی که حسابرس آن‌ها، متخصص صنعت است، دارای سطح بالاتر مدیریت واقعی سود نسبت به سایر شرکت‌ها هستند؛ ولی عملکرد عملیاتی آن‌ها کاهش نمی‌یابد.

بولو و همکاران (1389) تاثیر تغییر حسابرِس بر شفافیت اطلاعات مالی را مورد بررسی قرار دادند و نتیجه معناداری مشاهده نکردند. کرمی و همکاران (1390) رابطه میان طول دوره تصدی حسابرِس و میزان مدیریت سود را مورد بررسی قرار دادند. در بررسی رابطه میان دوره تصدی حسابرِس و قدر مطلق اقلام تعهدی اختیاری به عنوان انعطاف پذیری در مدیریت سود نتایج، نشان می دهد با افزایش دوره تصدی حسابرِس، انعطاف پذیری مدیریت در استفاده از اقلام تعهدی اختیاری افزایش می یابد. همچنین در بررسی رابطه میان دوره تصدی و سطح اقلام تعهدی اختیاری، نتایج به رابطه منفی معناداری رسید که بیانگر این ادعا است که مدیریت از انعطاف پذیری به وجود آمده در جهت منفی استفاده می کند. بنابراین، با توجه به یافته های این تحقیق می توان گفت وجود رابطه طولانی مدت میان صاحبکار و حسابرِس، باعث افزایش انعطاف پذیری مدیریت در استفاده از اقلام تعهدی اختیاری می گردد؛ اما این استفاده بیشتر در جهت کاهش سود (محافظه کارانه) است. حساس یگانه و همکاران (1391) تأثیر تخصص صنعت حسابرِس بر گزارشگری مالی و واکنش بازار سرمایه را مورد بررسی قرار دادند و به این نتیجه دست یافتند که بین محتوای اطلاعاتی اجزای تعهدی و تقدی سود در شرکت های با حسابرِس متخصص صنعت نسبت به دیگر شرکت ها تفاوت معناداری وجود ندارد.

فرضیه پژوهش

از آنجایی که حسابرسان متخصص صنعت به زمان کمتری برای آشنایی با سیستم گزارشگری مالی صاحبکار خود نیاز دارند و در مقایسه با حسابرسان غیرمتخصص در زمان کمتری، مسایل پیچیده حسابداری را حل و فصل می کنند، فرضیه پژوهش به شرح زیر تدوین می شود:

فرضیه: تخصص صنعت حسابرِس با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه منفی دارد.

روش تحقیق

این تحقیق از لحاظ طبقه بندی بر حسب هدف، کاربردی و از نظر طبقه بندی بر مبنای روش، پژوهش توصیفی محسوب می شود و از میان انواع پژوهش های توصیفی، از نوع همبستگی است؛ زیرا رابطه بین متغیرهای وابسته و مستقل را بررسی می کند. داده های پژوهش از طریق جمع آوری داده های شرکت های منتخب با مراجعه به صورت های مالی و با استفاده از نرم افزار ره آورد نوین جمع آوری شده است. برای تجزیه و تحلیل داده ها، روش داده های ترکیبی و جهت آزمون فرضیه ها، از رگرسیون حداقل مربعات عادی استفاده می شود.

جامعه آماری، روش نمونه گیری و حجم نمونه

دوره زمانی این پژوهش از سال 1381 تا 1389 می باشد. جامعه آماری پژوهش شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است و انتخاب نمونه از این جامعه با در نظر گرفتن معیارهای زیر انجام شده است:

1. طی سال های 1375 تا 1381 حسابرس خود را تغییر داده باشند (برای سهولت در محاسبه دوره تصدی حسابرس)،
 2. اطلاعات مورد نیاز این شرکت ها در دوره زمانی پژوهش در دسترس باشد.
 3. پایان سال مالی شرکت ها پایان اسفند باشد و طی دوره زمانی پژوهش، تغییر سال مالی نداده باشد.
 4. سهام شرکت طی هر یک از سال های دوره پژوهش معامله شده باشد.
 4. جزء شرکت های سرمایه گذاری و واسطه گری مالی نباشد.
- با توجه به مجموعه شرایط فوق، 468 شرکت در دوره زمانی 1381 تا 1389 شرایط فوق را دارا بوده و به عنوان نمونه پژوهش انتخاب شدند.

الگوی پژوهش و معرفی متغیرها

برای آزمون فرضیه پژوهش از الگوی شماره (1) استفاده شده است.

$$ARL = a_1 + \beta_1 SPEC + \beta_2 SIZE + \beta_3 LOSS + \beta_4 DEBT + b_5 SUB + b_6 STEN + \beta_7 LTEN \quad (1)$$

در این الگو:

ARL، تأخیر در ارائه گزارش حسابداری (متغیر وابسته) و برابر است با فاصله زمانی پایان سال و تاریخ گزارش حسابداری؛

SPEC، تخصص حسابداری در صنعت (متغیر مستقل) که با رویکرد سهم بازار اندازه گیری شده است، بر طبق این معیار:

$$MKTSHR_{ik} = \frac{\sum_{j=1}^{J_{ik}} SALES_{ijk}}{\sum_{i=1}^{I_k} \sum_{j=1}^{J_{ik}} SALES_{ijk}} \quad (2)$$

که در آن؛ i نشان دهنده حسابرسان و j بیانگر شرکت های صاحبکار؛ k بیانگر صنایع حسابداری شده و I_k ، تعداد حسابرسان صنعت k ؛ J_{ik} ، صاحبکاران حسابداری شده توسط حسابرسان i در صنعت k ؛ $SALES_{ijk}$ ، درآمد فروش صاحبکاران حسابداری شده توسط حسابرسان i می باشد. بر طبق دیدگاه بالسام و سایرین (2003)، در صورتی حسابرسان به عنوان متخصص صنعت طبقه بندی می شود که بالاترین سهم بازار در صنعت k را داشته باشد و آن سهم از دومین سهم بازار حسابرسان حداقل 10% بیشتر باشد. چنانچه طبق روش سهم بازار، حسابرسان به عنوان متخصص شناسایی شود، برابر است با 1 و در غیر این صورت، صفر می باشد. علامت مورد انتظار این متغیر منفی است. یعنی انتظار می رود تخصص حسابرسان به تأخیر کمتری در ارائه گزارش حسابداری منجر شود.

SIZE، اندازه شرکت (متغیر کنترلی) و برابر است با لگاریتم طبیعی کل دارایی های شرکت در پایان سال است. رابطه منفی بین اندازه و ARL مورد انتظار است؛ زیرا (1) به دلیل استقرار سیستم های کنترل داخلی قوی در شرکت های بزرگ، احتمال وقوع اشتباه - چه سهوی و چه عمدی - در صورت های مالی کاهش پیدا می کند و به تبع آن حسابرسان می توانند اتکای بیشتری بر سیستم کنترل داخلی شرکت نموده و به نحو قابل ملاحظه ای از

حجم آزمون‌های محتوا کاهش دهند. (2) شرکت‌های بزرگ به دلیل داشتن منابع مالی زیاد، قادرند کارمندان حسابداری بیشتری با تخصص و تحصیلات بالاتر و همچنین، سیستم‌های اطلاعاتی پیشرفته‌تری را به خدمت بگیرند. این شرکت‌ها قادرند تعدادی از پرسنل خود را در اختیار حساب‌برسان قرار دهند و قسمتی از عملیات حسابرسی را انجام دهند. از طرف دیگر، شرکت‌های بزرگ قادرند موسسات حسابرسی با کارآمدی بالاتر و با حق الزحمه حسابرسی بیشتر را به استخدام درآورند. لذا، عملیات حسابرسی صورت‌های مالی آن‌ها در مدت زمان اندکی بعد از اتمام سال مالی انجام می‌شود. (3) شرکت‌های بزرگ‌تر دارای ذینفعان بیشتری بوده که عملیات شرکت را با دقت و حساسیت بیشتری دنبال می‌کنند. بنابراین، مدیران شرکت‌های بزرگ تمایل دارند مدت زمان تأخیر در اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی و گزارشگری مالی را کاهش دهند؛ زیرا آن‌ها شدیداً از طرف سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، نهادهای قانونی و دیگر استفاده‌کنندگان برای ارائه به موقع صورت‌های مالی خود تحت فشارند (نچل و پاین¹⁵، 2003).

LOSS، زیان‌ده بودن شرکت (متغیر کنترلی). چنانچه شرکت در هر یک از سال‌های مورد مطالعه زیان گزارش کرده باشد، ارزش 1 و در غیر این صورت، ارزش صفر خواهد داشت. علامت مورد انتظار این متغیر مثبت است؛ زیرا گزارش سود یا زیان می‌تواند به عنوان یک خبر خوب یا بد در مورد نتایج عملکرد سالانه شرکت مورد توجه قرار گیرد. در مورد شرکت‌های زیان‌ده، مدیران شرکت تمایل دارند انتشار گزارش‌های مالی سالانه با تأخیر باشد تا از عواقب انتشار یک خبر بد اجتناب نمایند. از این رو، مدیران شرکت‌های زیان‌ده تمایل دارند حساب‌برسان از برنامه زمانی معمول حسابرسی عقب‌تر باشند و عملیات حسابرسی با تأخیر بیشتری انجام شود. هم‌چنین، در مورد شرکت‌های زیان‌ده، حساب‌برسان عملیات حسابرسی را با احتیاط و اعمال مراقبت حرفه‌ای بیشتری انجام می‌دهند. به ویژه زمانی که احتمال بروز ناتوانی مالی، ورشکستگی یا عدم تداوم فعالیت یا تقلب مدیران در شرکت‌های زیان‌ده وجود داشته باشد.

DEBT، نسبت کل بدهی‌ها به کل دارایی‌ها (متغیر کنترل). هرچه این نسبت بالاتر باشد، نشانگر ریسک بالاتر شرکت است. در نتیجه، رابطه مثبتی بین نسبت بدهی و ARL مورد انتظار است؛ زیرا در چنین مواردی حساب‌برسان نگران کمتر از واقع نشان دادن بدهی‌ها توسط شرکت خواهند بود. بنابراین، حساب‌برسان برای کاستن میزان مسئولیت خود در مقابل دعاوی مطروحه احتمالی در آینده، رسیدگی کامل‌تری را برنامه‌ریزی کرده و روش‌های حسابرسی را به گونه‌ای طراحی و اجرا می‌نمایند که از کامل بودن بدهی‌های ثبت شده اطمینان حاصل کنند. انجام این گونه اقدامات از جانب حساب‌برسان، موجب طولانی شدن زمان تکمیل عملیات حسابرسی و تأخیر در انتشار صورت‌های مالی خواهد شد (سلطانی¹⁶، 2002).

SUB، شرکت‌های تابعه (متغیر کنترل). هرچه شرکت‌های تابعه شرکت صاحبکار حسابرسی بیشتر باشد، به دلیل افزایش پیچیدگی شرکت، ARL بزرگتری مورد انتظار است. در این پژوهش، تعداد شرکت‌های فرعی و تابعه شرکت اصلی به عنوان شاخصی از پیچیدگی شرکت به کار می‌رود و رابطه مثبتی بین این متغیر و ARL مورد انتظار است (انجی و تای¹⁷، 1994).

TEN، دوره تصدی حسابرس (متغیر کنترل). تعداد سال‌هایی که شرکت توسط مؤسسه حسابرسی معینی حسابرسی می‌شود؛ به عبارت دیگر، تعداد سال‌های رابطه حسابرس - صاحبکار. در صورتی که دوره تصدی حسابرس کمتر یا مساوی 3 سال باشد، متغیر مجازی STEN (دوره تصدی کوتاه مدت) برابر 1 خواهد بود و در غیر این صورت، صفر است. همچنین، متغیر مجازی LTEN (دوره تصدی بلندمدت) ارزش 1 خواهد داشت، در صورتی که دوره تصدی حسابرس بزرگتر یا مساوی 9 باشد و در غیر این صورت صفر خواهد بود. رابطه مثبتی (منفی) بین STEN (LTEN) و ARL مورد انتظار است. زیرا در دوره تصدی کوتاه مدت حسابرس، زمان بیشتری برای آشنایی حسابرس با عملیات شرکت صاحبکار مورد نیاز است و در نتیجه، عملیات حسابرسی طولانی تر خواهد شد (گول¹⁸ و همکاران، 2009).

یافته‌های پژوهش

نتایج آمار توصیفی

جدول شماره 1 کمیت‌های آماری متغیرهای پژوهش را منعکس می‌کند. به طور متوسط، شرکت‌های مورد آزمون گزارش حسابرسان خود را 98 روز بعد از پایان سال مالی با انحراف معیار 25 روز ارائه می‌کنند که کمترین زمان 21 روز و بیشترین زمان 177 روز می‌باشد. به طور متوسط، 38 درصد شرکت‌های نمونه، توسط مؤسسات حسابرسان متخصص صنعت (شاخص آن رویکرد سهم بازار می‌باشد) حسابرسان می‌شوند. دوره تصدی حسابرسان به طور میانگین 3/78 سال با انحراف معیار 3/2026 سال می‌باشد؛ در حالی که حداکثر دوره تصدی، 13 سال بوده است. در 56% مشاهدات، رابطه بین صاحبکار و حسابرسان کمتر از 3 سال بوده و تقریباً 8% شرکت‌ها، رابطه بیش از 9 سال با حسابرسان خود داشته‌اند. به طور متوسط، 18 درصد شرکت‌های مورد آزمون زیان‌ده بوده و نسبت بدهی به طور متوسط، 0/74 می‌باشد.

جدول شماره 1. نتایج آمار توصیفی

متغیر	حداقل	حداکثر	میانگین	میانه	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی
ARL	21	177	98/0128	101	25/05249	-0/4978	3/385
SPEC	0	1	0/3803	0	0/48599	0/4929	1/243
SIZE	8/20	16/75	12/3826	12/378	1/19927	0/2263	3/248
LOSS	0	1	0/183761	0	0/393188	1/7384	4/364
DEBT	0/09	1/98	0/7416	0/7684	0/24684	0/3459	2/9963
SUB	0	3	0/1346	0	0/46394	4/191	22/45
TEN	1	13	3/7799	3	2/6771	0/988	3/2026
STEN	0	1	0/5684	0	0/49583	1/0237	5/3684
LTEN	0	1	0/0769	0	0/26675	1/3045	4/8934

برآورد الگوی پژوهش و نتایج آزمون فرضیه

قبل از برآورد الگو، مفروضات الگوی رگرسیون از جمله همسانی واریانس جملات خطا، نبود خود همبستگی و هم خطی بررسی شد و از وجود این مفروضات اطمینان حاصل شد. همانگونه که در جدول شماره 2 مشاهده می‌شود، R^2 تعدیل شده در این الگو حاکی از این است که 12 درصد از تغییرات متغیر وابسته (تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی) توسط الگوی رگرسیون توضیح داده می‌شود. ضریب متغیر تخصص صنعت حسابرس (SPEC) طبق پیش‌بینی منفی و معنادار که حاکی از این است که دانش و تخصص حسابرس در یک صنعت خاص باعث آشنایی بیشتر حسابرس با محیط فعالیت شرکت صاحب‌کار شده در نتیجه مدت زمان انجام عملیات حسابرسی کاهش خواهد یافت و اطلاعات به موقع‌تری در اختیار استفاده‌کنندگان قرار خواهد گرفت. بنابراین، فرضیه پژوهش تأیید می‌شود. همچنین، تجزیه و تحلیل الگوی رگرسیون نشان می‌دهد طبق پیش‌بینی، زیان‌ده بودن شرکت (LOSS)، نسبت بدهی (DEBT) و پیچیدگی شرکت (SUB) با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه مثبت و معنادار و با دوره بلندمدت تصدی حسابرس (LTEN) رابطه منفی معنادار دارد. نتایج این پژوهش رابطه معناداری بین اندازه (SIZE) و دوره کوتاه مدت تصدی حسابرس (STEN) با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی نشان نمی‌دهد.

جدول شماره 2. رابطه تخصص صنعت حسابرس و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی

$$ARL = a_1 + \beta_1 SPEC + \beta_2 SIZE + \beta_3 LOSS + \beta_4 DEBT + b_5 SUB + b_6 STEN + \beta_7 LTEN$$

متغیرها	علامت مورد انتظار	ضریب	آماره t	سطح معناداری
عرض از مبدا		105/8794	7/975	0/000
SPEC	-	-8/227	-3/553	0/000
SIZE	-	-0/377	-0/340	0/734
LOSS	+	8/939	3/052	0/002
DEBT	+	12/607	2/113	0/035
SUB	+	8/671	3/132	0/002
STEN	+	-3/436	-1/400	0/162
LTEN	-	-8/791	-1/612	0/057
ضریب تعیین تعدیل شده		0/12		
آماره F		5/660		
سطح معناداری F		0/000		
دوربین واتسون		1/652		

در مورد شرکت‌های زیان ده، حسابرسان عملیات حسابرسی را با احتیاط و اعمال مراقبت حرفه‌ای بیشتری انجام می‌دهند. به ویژه زمانی که احتمال بروز ناتوانی مالی، ورشکستگی یا عدم تداوم فعالیت یا تقلب مدیران در شرکت‌های زیان ده وجود داشته باشد. همچنین، گزارش زیان می‌تواند به عنوان یک خبر بد در مورد نتایج عملکرد سالانه شرکت تلقی شده و مدیران شرکت ترجیح می‌دهند انتشار گزارش‌های مالی سالانه حاوی اخبار بد با تأخیر باشد تا از عواقب انتشار یک خبر بد اجتناب نمایند.

هرچه نسبت بدهی شرکت بالاتر باشد نشانگر ریسک بالاتر شرکت خواهد بود. در نتیجه، حسابرسان ریسک حسابرسی را در سطح بالایی برآورد می‌کنند و آزمون‌های محتوایی قوی‌تری را برنامه‌ریزی می‌کنند که منجر به طولانی‌تر شدن عملیات حسابرسی و

ارائه گزارش حسابرسی خواهد شد. چنانچه شرکت‌های تابعه شرکت صاحبکار حسابرسی بیشتر باشد، به دلیل افزایش پیچیدگی شرکت، حجم عملیات حسابرسی افزایش خواهد یافت و به تأخیر بیشتری در ارائه گزارش حسابرسی منجر خواهد شد. دوره تصدی بلندمدت حسابرس باعث آشنایی بیشتر حسابرس با نوع، ماهیت و محیط فعالیت‌های صاحبکار شده در نتیجه، مدت زمان انجام عملیات حسابرسی کاهش خواهد یافت.

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی یکی از محدود معیارهای قابل مشاهده توسط ذینفعان برای ارزیابی کارآیی حسابرسی انجام شده می‌باشد. تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی تحت تأثیر ویژگی‌های خاص شرکت و حسابرس آن می‌باشد. در این پژوهش، تأثیر تخصص حسابرس در صنعت و دوره تصدی او (ویژگی خاص حسابرس) بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی مورد بررسی قرار گرفت و از ویژگی‌های خاص شرکت، متغیرهای اندازه، نسبت بدهی، سودآوری و پیچیدگی شرکت که بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی مؤثر هستند، به عنوان متغیر کنترل مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. شواهد حاصل از این پژوهش نشان می‌دهد حسابرسان متخصص صنعت در مقایسه با حسابرسان غیر متخصص به دلیل دانش تخصصی خود در حوزه آن صنعت، قادر به تکمیل زودتر عملیات حسابرسی هستند که با یافته‌های حبیب و بویان (2011) سازگاری دارد و برخلاف یافته‌های محمد نور و همکاران (2010) می‌باشد. همچنین، شرکت‌هایی که نسبت بدهی بالاتر و پیچیدگی بیشتری دارند و زیان‌ده هستند تأخیر بیشتری در ارائه گزارش حسابرسی دارند و دوره طولانی مدت تصدی حسابرس باعث کاهش تأخیر در ارائه گزارش حسابرس می‌شود که با یافته‌های آذرین و احمد (2003)، دغان و همکاران (2007)، احمد و عبدین (2008)، حبیب و بویان (2011)، بهروزی و همکاران (2013) و مرادی و پورحسینی (1388) همخوانی دارد.

یافته‌های پژوهش حاکی از این مطلب است که تخصص صنعت حسابرسان و دوره بلندمدت تصدی حسابرسان باعث ارائه زودتر گزارش حسابرسان می‌شود. بنابراین، شرکت‌هایی که به دنبال ارائه اطلاعات به موقع هستند، می‌توانند از حسابرسان متخصص استفاده کرده و رابطه خویش با حسابرسانشان را حفظ نمایند. همچنین، به موسسات حسابرسان پیشنهاد می‌شود جهت افزایش شهرت و بهبود کیفیت خدمات حسابرسان، تخصص خود در صنایع مختلف را افزایش داده و تنها حسابرسان شرکت‌هایی که در مورد آن‌ها تخصص لازم را دارند، انجام دهند. به بورس اوراق بهادار نیز پیشنهاد می‌شود شرکت‌ها را ملزم به انتخاب حسابرسان متخصص صنعت نمایند.

یافته‌های این پژوهش شامل محدودیت‌هایی است که می‌تواند بر تعمیم نتایج تاثیر گذارد، به عنوان مثال، همانند سایر پژوهش‌های تجربی در حسابداری، احتمال وجود متغیرهای مرتبط حذف شده وجود دارد. در این پژوهش، متغیرهای کنترل متعددی که بر ARL (متغیر وابسته) مؤثر بودند، مطابق با پژوهش‌های پیشین در نظر گرفته و در برآورد الگو لحاظ شد، اما همچنان احتمال وجود متغیرهای مرتبط حذف شده وجود دارد. محدودیت دیگر، کسب اطلاعات در مورد متغیر دوره تصدی حسابرسان شرکت‌ها می‌باشد. وجود این محدودیت باعث شد شرایط جدیدی برای انتخاب نمونه لحاظ شود و در نتیجه، حجم نمونه کاهش یابد و ممکن است تعمیم نتایج پژوهش را با محدودیت مواجه سازد. همچنین، دقت الگوی اندازه‌گیری تخصص صنعت حسابرسان و اعتبار درونی آن یکی دیگر از محدودیت‌های احتمالی می‌باشد. لذا، پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آینده، محققان از الگوهای دیگری جهت اندازه‌گیری تخصص صنعت حسابرسان استفاده نمایند. همچنین، محققان می‌توانند مطالعات مشابهی در مورد رابطه بین مدت زمان تأخیر در اجرا و تکمیل عملیات حسابرسان با سایر ویژگی‌های مالی شرکت‌ها انجام دهند. مطالعاتی در زمینه بررسی رابطه بین تخصص صنعت حسابرسان و صحت پیش بینی سود، بررسی رابطه بین مدت زمان انجام عملیات حسابرسان با ویژگی‌ها و خصوصیات حسابرسان و مؤسسات حسابرسان از دیگر موضوعات پیشنهادی می‌باشد.

یادداشت‌ها

- | | |
|------------------------|-----------------|
| 1. Watts and Zimmerman | 2. DeAngelo |
| 3. Almutairi | 4. Kend |
| 5. Neal and Riley | 6. Balsam |
| 7. Dunn and Mayhew | 8. Krishnan |
| 9. Adzrin and Ahmad | 10. Dogan |
| 11. Ahmad and Abidin | 12. Mohamad-Nor |
| 13. Habib and Bhuiyan | 14. Chen |
| 15. Knechel and Payne | 16. Soltani |
| 17. Ng and Tai | 18. Gul |

منابع و مآخذ

- اعتمادی، حسین؛ آذر، عادل و ناظمی اردکانی، مهدی. (1389). بررسی نقش تخصص حسابرس در صنعت بر مدیریت واقعی سود و عملکرد واقعی عملیاتی آتی. *دانش حسابداری*، 1 (1): 9-28.
- بولو قاسم، مهام کیهان و گودرزی اسماعیل. (1389). تغییر حسابرس مستقل و شفافیت اطلاعاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، *دانش حسابداری*، 1 (1): 111-135.
- حساس یگانه، یحیی؛ ولی‌زاده لاریجانی، اعظم و محمدی، امیر. (1391). بررسی تاثیر تخصص صنعت حسابرس بر گزارشگری مالی و واکنش بازار سرمایه. *بورس اوراق بهادار*، 43-64: 19.
- علوی طبری، سید حسین؛ خلیفه سلطانی، سید احمد و شهبندیان، ندا. (1388). کیفیت حسابرسی و پیش بینی سود. *تحقیقات حسابداری*، 3: 22-35.
- کرمی، غلام رضا؛ بذرافشان، آمنه؛ محمدی، امیر. (1390). بررسی رابطه بین دوره تصدی حسابرس و مدیریت سود. *دانش حسابداری*، 2 (4): 65-82.
- مرادی، مهدی؛ و پورحسینی، سید مهدی. (1388). بررسی برخی ویژگی‌های مالی و غیرمالی و مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *تحقیقات حسابداری*، 1: 168-185.
- Adzrin, R. and Ahmad, R. (2003). Audit delay and timeliness of corporate reporting: Malaysian evidence. *Working Paper*, University of Technology Malaysian.
- Ahmad, A.C. and Abidin S. (2008). Audit delay of listed companies: a case of Malaysia. *International Business Research*, 1 (4): 32-39.

-
- Almutairi, A.R. and Kimberly, AD. and Terrance, S. (2009). Auditor tenure, auditor specialization, and information asymmetry. *Managerial Auditing Journal*, 24 (7): 600-623.
 - Behrouzi, A., Banimahd, B. and Soleymani, A. (2013). Audit fees and timeliness of accounting information: evidence from Iran. *Journal of Basic and Applied, Scientific Research*. 3 (6): 481-487.
 - Chen, F., Hou, Y., Richardson, G., and Ye, M. (2012). Auditor industry expertise and the timeliness and usefulness of litigation loss contingency disclosures. Available at www.ssrn.com.
 - DeAngelo, L.E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3 (3), 183-99.
 - Dogan, M. Coskun, E. and Celik, O. (2007). Is timing of financial reporting related to firm performance? an examination on ISE listed company. *International Research Journal of Finance and Economic*, 12.
 - Dunn, K. and Mayhew, B.W. (2004). Audit firm industry specialization and client disclosure quality. *Review of Accounting Studies*, 9 (1): 35-58.
 - Gul, Ferdinand A.; Fung, Simon Yu Kit and Bikki Jaggi. (2009). Earnings quality: Some evidence on the role of auditor tenure and auditors' industry expertise. *Journal of Accounting and Economics*, 47 (3): 265-287.
 - Habib, A. and Bhuiyan, M. and Borhan, U. (2011). Audit firm industry specialization and the audit report lag. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 20: 32-44
 - Kend, M. (2008). Client industry audit expertise: towards a better understanding, *Pacific Accounting Review*. 20: 49-62.
 - Knechel, W. R. and Payne, J.L. (2001), Additional evidence audit report lag. *Auditing: a Journal of Practice and Theory*, 20 (1): 137-146.
 - Krishnan, G.V. (2003). Does big-6 auditor industry experience constrain earnings management?. *Accounting Horizons*, 17 (Supplement): 1-16.
 - Mohamad-Nor M., Shafie R. and Wan-Hussin W.N. (2010). Corporate governance and audit report lag in malaysia. *Asian academy of management Journal of accounting and finance*. 6 (2): 57-84
 - Neal, T.L. and Riley, R.R. Jr (2004). Auditor industry specialist research design. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23 (2): 169-77.
 - Ng, P.H., and Tai, Y.K. (1994). An empirical examination of the determinants of audit delay in Hong Kong. *British Accounting Review*, 26: 43-59.
 - Soltani, B. (2002). Timeliness of corporate and Audit Reporting: some Empirical Evidence in the French Context, *The International Journal of Accounting*, 37: 215-246.
 - Watts, R. and Zimmerman, J.L. (1986), *Positive Accounting Theory*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, NJ.