

## بررسی ارتباط بین برخی شاخص های کیفی حسابرسی و ویژگی های شرکت با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی

■ سید علی واعظ\*

■ بابک عابدی صدقیانی\*\*

■ وریا احمدی\*\*\*

### چکیده

هدف این پژوهش بررسی ارتباط بین برخی شاخصهای کیفی حسابرسی و ویژگی های شرکت با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی در ۱۱۷ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در دوره زمانی ۱۳۸۴ تا ۱۳۹۱ میباشد که با استفاده از رگرسیون چندگانه با کنترل عوامل تعیین کننده تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی مورد آزمون قرار گرفته است. بررسی این ارتباط به این خاطر که تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی به طور مستقیم بر کارایی حسابرسی و به موقع بودن زمان اعلام سود مؤثر است اهمیت دارد. در این پژوهش فاصله زمانی بین پایان سال مالی و تاریخ گزارش حسابرسی به عنوان شاخص اندازه گیری تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی در نظر گرفته شده است. در این پژوهش معیارهای کیفیت حسابرسی، تداوم انتخاب حسابرس و تخصص حسابرس در صنعت و معیارهای ویژگی شرکت، تمرکز مالکیت و ریسک ورشکستگی در نظر گرفته شده و بر اساس آن چهار فرضیه تدوین شده است. نتایج حاصل از فرضیات پژوهش نشان میدهد که بین تداوم انتخاب حسابرس و تمرکز مالکیت با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه منفی وجود دارد. همچنین بین ریسک ورشکستگی و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه مثبت وجود دارد. نتایج تحقیق رابطه معناداری بین تخصص حسابرس در صنعت و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی را نشان نمیدهد

**واژه های کلیدی:** تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی، تداوم انتخاب حسابرس، تخصص حسابرس در صنعت، تمرکز مالکیت، ریسک ورشکستگی

\*استادیار گروه حسابداری دانشگاه شهید چمران اهواز (نویسنده مسئول)

E-mail: sa.vaez@yahoo.com

\*\* عضو هیئت علمی گروه حسابداری دانشگاه شهید چمران اهواز

\*\*\* دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه شهید چمران اهواز

## ۱- مقدمه

صورت های مالی حسابرسی شده به عنوان یکی از منابع قابل اتکا اطلاعات برای استفاده کنندگان محسوب میشود؛ اما این اطلاعات زمانی می تواند توسط استفاده کنندگان مورد استفاده قرار بگیرند که دارای مجموعه ی از ویژگی های کیفی باشند که یکی از این ویژگی ها به موقع بودن<sup>۱</sup> اطلاعات میباشد و از آنجا که اطلاعات مالی نسبت به گذشت زمان بسیار حساس است و با مرور زمان ارزش و سودمندی خود را در تصمیم گیریها از دست میدهد. بنابراین هر چه فاصله ی زمانی بین پایان سال مالی و تاریخ انتشار گزارش حسابرسی کوتاهتر شود ارزش اطلاعاتی آن بیشتر است. اسپرودو و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۰۸) بیان میدارند که به هنگام بودن اطلاعات ویژگی پشتیبانی کننده برای مربوط بودن اطلاعات است. اگر این اطلاعات برای تصمیمگیری دیر افشاء شود با وجود قابلیت اتکا و کامل بودن آنها، برای عاملین اقتصادی بیفایده است. به عقیده ولک و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۰۱)، بین به هنگام بودن اطلاعات با دیگر جنبه های مربوط بودن اطلاعات رابطه ی متضادی وجود دارد، به نحوی که بین این عامل کیفی و سایر ویژگی های کیفی مربوط بودن نوعی سازش وجود دارد. با توجه به اهمیت این موضوع کمیته استانداردهای بینالمللی حسابداری<sup>۴</sup>، به موقع بودن را در میان مشخصه های مهم اطلاعات مالی در گزارشاتش در سال ۱۹۸۹ گنجانده است.

به موقع بودن گزارشگری مالی یکی از مهمترین ارکان کیفیت ارائه اطلاعات مالی شرکتها است. عموماً انتشار گزارش های مالی سالانه قبل از اظهار نظر حسابررس مستقل صورت نمیگیرد. یکی از دلایل اصلی عنوان شده از سوی شرکتها برای عدم انتشار گزارش های سالانه نیاز به انجام حسابرسی میباشد، به عبارت دیگر طولانی شدن زمان انتشار گزارش های مالی و طولانی شدن عملیات حسابرسی درهم پیچیده شده اند و به صورت مترادف در ادبیات گزارشگری مالی به کار گرفته میشوند (ورمرت و همکاران<sup>۵</sup>، ۱۹۹۷).

بازارهای سرمایه به انتشار سریع گزارش پس از دوره های مالی مربوط تأکید فراوانی نموده اند. در تحقیقاتی که در زمینه بورس و گزارشگری انجام گرفته بیشتر بر ماهیت اطلاعات مالی تأکید شده است؛ ولی به زمان ارائه این اطلاعات و همچنین به عواملی که می تواند زمان ارائه این اطلاعات را کوتاه یا طولانی تر کند؛ کمتر توجه شده است. به همین خاطر ما در این تحقیق به بررسی ادبیات تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی از طریق مستندسازی ارتباط بین برخی شاخصهای کیفی حسابرسی و ویژگی های شرکت با ادبیات مذکور میپردازیم. تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی به عنوان فاصله زمانی بین پایان سال مالی شرکت و تاریخ گزارش حسابرسی تعریف میشود و همچنین آن یکی از چندین متغیر خارجی قابل مشاهده از متغیرهای حسابرسی است که برای ارزیابی کارایی حسابرسی استفاده میشود (بامبر و همکاران<sup>۶</sup>، ۱۹۹۳). همان طور که گفته شد تا زمانی که گزارش حسابرسی آماده نشود شرکتها گزارشهای مالی سالانه را منتشر نمی کنند؛ و این گزارش ها یکی از

- 1- timelines
- 2- Schroeder et al
- 3- Wolk et al
- 4- International accounting standard comiete
- 5- Wermert et al
- 6- Bamber et al

مهمترین ابزارها برای تعیین اولویتهای سرمایه‌گذاری و همچنین شاخصی برای تعیین کارایی بازار است؛ بنابراین، درک تأثیر این عوامل بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی و تشخیص نوع رابطه‌ی این عوامل با میزان تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی ضروری است.

## ۲- مبانی نظری

### ۲-۱- کیفیت حسابرسی

دیآنجلو<sup>۱</sup> (۱۹۸۱) کیفیت حسابرسی را سنجش و ارزیابی بازار از توانایی حسابرس در کشف تحریفات بااهمیت و گزارش تحریفهای کشف‌شده تعریف کرده است. همچنین، دیآنجلو تأکید کرده است حسابرسی که موارد نادرست را کشف و گزارش کند، به معنای واقعی کلمه حسابرسی مستقل است؛ بنابراین، طبق تعریف دیآنجلو کیفیت حسابرسی، افزایش توانایی حسابرسی در کشف تحریفهای حسابداری و ارزیابی توانایی و استقلال حسابرسی توسط بازار است (یگانه و آذین فر، ۱۳۸۹). پالمروس<sup>۲</sup> (۱۹۸۶) کیفیت حسابرسی را ایجاد اطمینان از صورت‌های مالی و احتمال آنکه صورت‌های مالی هیچگونه تحریف بااهمیتی نداشته باشد، تعریف کرده است. در عمل از این تعریف به عنوان نتیجه‌ی حسابرسی استفاده میشود. تیتمن و ترومن<sup>۳</sup> (۱۹۸۶) کیفیت حسابرسی را صحت اطلاعات حسابرسی شده برای سرمایه‌گذار تعریف کردند. دیویدسان و نتو<sup>۴</sup> (۱۹۹۳) کیفیت حسابرسی را توانایی حسابرسی در کشف تحریفهای بااهمیت و دستکاری در سود خالص گزارش‌شده تعریف کردند. (دانگ لی، ۲۰۰۴)<sup>۵</sup>

### ۲-۲- تخصص حسابرسی در صنعت

یکی از مشکلات عمده بین سهامداران و مدیران شرکتهای بزرگ استخدام حسابرسانی است که میزان اطمینان سرمایه‌گذاران از انطباق صورت‌های مالی با اصول پذیرفته‌شده‌ی حسابداری را افزایش دهد (واتس و زیمرمن<sup>۶</sup>، ۱۹۸۳)، یکی از ابعاد کیفیت حسابرسی که بین حسابرسان باکیفیت بالا و هم‌تایان خود باکیفیت پایین تفاوت ایجاد میکند میزان تخصص شرکت حسابرسی در صنعت مورد نظر است (احسان و بوییان<sup>۷</sup>، ۲۰۱۱). دان و همکاران<sup>۸</sup> (۲۰۰۰) معتقدند حسابرسانی که در صنعت خاصی تخصص دارند، به دلیل داشتن توانایی بیشتر در شناسایی و برخورد با مشکلات ویژه‌ی آن صنعت میتوانند حسابرسی را باکیفیت بالاتری انجام دهند، افزون بر این، هر چه موسسه‌ی حسابرسی تجربه‌ی بیشتری در صنعت خاص کسب کند، به دلیل ایجاد شهرت، علاقه‌ی بیشتری

- 1- Diangelo
- 2- Palmrose
- 3- Titman & Trueman
- 4- Davidson and Neu
- 5- Dang li
- 6- Wats and zeimerman
- 7- Ahsan and Bhuiyan
- 8- Dunn et al

به ارائه حسابرسی باکیفیت بالاتر پیدا میکند. موسسه ی حسابرسی با داشتن تخصص صنعتی قادر به حسابرسی سریعتر صورت های مالی صاحب کار است. با افزایش سرعت در انجام کار حسابرسی، هزینه های مرتبط نیز کاهش خواهد یافت؛ و از طرفی با افزایش تخصص حسابرس اعتبار و کیفیت کار او نیز افزایش مییابد (ویلن برگ ۲۰۰۲،<sup>۱</sup>).

شرکتهای که توسط حسابرس متخصص صنعت حسابرسی میشوند، گزارش سطح پایینتری از اقلام تعهدی اختیاری ارائه می کنند (کریشنا، ۲۰۰۳)<sup>۲</sup> محافظه کاری سود را افزایش و تمایل برای انطباق یا عدم انطباق درآمدها با پیشبینی تحلیلگران را کاهش میدهد (پین، ۲۰۰۸)<sup>۳</sup> کیفیت افشا را بهبود می بخشد (دان و مایو، ۲۰۰۴)<sup>۴</sup> میزان تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی را کاهش میدهد (احسان و بوییان، ۲۰۱۱).

### ۳-۲- تداوم انتخاب حسابرس

اثر تداوم انتخاب حسابرس بر کیفیت حسابرسی از دو منظر قابل بررسی است. او لا تداوم انتخاب حسابرس موجب میشود تا حسابرس به مرور دانش خاص مشتری را کسب کند که این موضوع باعث افزایش صلاحیت حرفه ای حسابرس و افزایش کیفیت حسابرسی میشود؛ اما از سوی دیگر، تداوم انتخاب حسابرس موجب نزدیکی بیش از حد حسابرس به مدیریت صاحب کار میشود که این موضوع ممکن است اثر منفی بر استقلال حسابرس و کیفیت حسابرسی داشته باشد (سجادی و قربانی، ۱۳۸۹). آرل و همکاران<sup>۵</sup> (۲۰۰۵) معتقدند که حسابرسان در بازگشت به کار قبلی برای اموری مانند برنامه ریزی، بودجه بندی و تهیه ی اطلاعات مورد نیاز برای حسابرسی سال جاری اغلب اوقات به کار برگ های سال گذشته تکیه می کنند. آشنایی حسابرس با شرکت مورد رسیدگی باعث می شود تا وی درک بهتری از موضوعات و تغییرات ایجاد شده داشته باشد. پیچیدگی های زیادی که در قرن اخیر در محیط کسب و کار پدید آمده است، موجب شده که حسابرس نتواند در مدت زمان کوتاه، با فعالیتهای شرکت مورد رسیدگی آشنایی کامل پیدا کند. در حالی که حسابرس مسئول کار، از اثر منحنی یادگیری خود، می تواند برای کشف اشتباهات و تخلفات اساسی استفاده کند، حسابرس جدید ممکن است به دلیل عدم شناخت کافی از شرکت صاحب کار، مجبور باشد بیش تر به اظهارات و برآوردهای مدیریتهای تکیه کند؛ بنابراین، این موضوع موجب افزایش ریسک حسابرسی می شود (آرل و همکاران، ۲۰۰۵).

آرا نندا و پاز آرس<sup>۶</sup> (۱۹۹۷) بر این عقیده هستند که در سال اول رسیدگی حسابرسان باید بر اساس استانداردهای حسابرسی فعالیتهای مانند آشنایی با سیستم حسابداری صاحب کار، آشنایی با روش های مورد استفاده شرکت، مروری بر حساب های بدون تغییر در چند سال گذشته، نظارت بر موجودی ها، مروری بر وضعیت مالیاتی شرکت مورد رسیدگی و تشکیل پرونده دائمی حسابرسی را

1- Willenborg

2- krishna

3- payne

4- Dunn and mayhew

5- Arel et al

6- Arrunda & pazares

انجام دهند. آن‌ها همچنین نه تنها فرایند انتخاب حسابرسی جدید، به توافق رسیدن و بستن قرارداد با وی را یک فرایند زمان‌بر و هزینه‌بر میدانند بلکه به این نکته نیز اشاره می‌کنند که مدیریت شرکت صاحب کار نیز باید زمان زیادی از وقت خود و کارکنانش را صرف آشنایی حسابرسی جدید با موضوعاتی از قبیل نوع عملیات، وضعیت مالیاتی، سیستم کنترل‌های داخلی و ساختار سازمانی شرکت صرف کند.

تغییر در مؤسسات حسابرسی باعث افزایش ساعات کار حسابرسی و افزایش دستمزد حسابرسان میشود اما کیفیت حسابرسی را تغییر نمی‌دهد حتی در بعضی موارد آن را کاهش میدهد (سویونگ و ون<sup>۱</sup>، ۲۰۱۰). کیفیت کار حسابرسان با دوره تصدی دو تا سه سال از حسابرسان شاغل با دوره تصدی چهار تا هشت سال کمتر است (جانسون و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۰۲). همچنین در سالهای اولیه‌ی که یک شرکت توسط یک مؤسسه حسابرسی، حسابرسی میشود میزان گزارشگری مالی متقلبانه افزایش پیدا میکند (کارلو و ناجی<sup>۳</sup>، ۲۰۰۴)؛ بنابراین این یافته‌ها از این تصور که با افزایش دوره تصدی، حسابرسی درک کاملتری از عملیات شرکت پیدا میکند حمایت میکند.

نداشتن وقت کافی حسابرسی برای تکمیل رضایت‌بخش کار حسابرسی می‌تواند به طور منفی درک مشتری از کیفیت خدمات حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد بنابراین انتظارات مشتری در مورد زمان و محتوای آن درآمدها و انتشار گزارش‌های سالانه باعث افزایش احتمال ورود به فرایند انتخاب حسابرسی جدید میشود، حسابرسی جانشین به احتمال زیاد منابع و زمان بیشتری را به منظور نشان دادن بهره‌وری صرف تکمیل فرایند حسابرسی میکند (شوارتز و سو<sup>۴</sup>، ۱۹۹۶). با ورود حسابرسی جدید به شرکت تأخیر در گزارش حسابرسی افزایش مییابد زیرا در ابتدای کار مدت زمانی برای آشنا شدن حسابرسی با پرونده‌های شرکت، عملیات، کنترل‌های داخلی و کارهای انجام‌شده در دوره قبل لازم است (اشتون و همکاران<sup>۵</sup>، ۱۹۸۷).

بنابراین با در نظر گرفتن این حقیقت که در سال‌های اولیه حسابرسی زمان بیشتری را صرف شناخت عملیات شرکت، ریسک و سیستم‌های حسابداری میکنند ما انتظار داریم در مقایسه با شرکتهای با دوره تصدی طولانی‌تر، شرکتهای با دوره تصدی کوتاه‌تر تأخیر در گزارش حسابرسی طولانی‌تری داشته باشند.

#### ۴-۲- تمرکز مالکیت

تمرکز مالکیت به حالتی اطلاق می‌شود که میزان در خور ملاحظه‌ای از سهام شرکت به سهامداران عمده (اکثریت) تعلق داشته باشد و نشان می‌دهد چند درصد سهام شرکت در دست عده محدودی قرار دارد. وجود سهامداران عمده میزان نظارت در شرکتهای را افزایش میدهد و آن را بهبود می‌بخشد و به عملکرد بهتر مؤسسه منجر میشود. عمده مطالعات انجام‌شده در اقتصادهای نوظهور و همچنین در کشورهای با بازارهای سهام کمتر توسعه‌یافته نشان می‌دهد که اولاً رابطه مثبتی بین

- 1- Soo Young Kwon
- 2- Johnson et al
- 3- Carcello & nagy
- 4- Schwartz & soo
- 5- Ashton et al

تمرکز مالکیت و عملکرد شرکت‌ها وجود داشته و ثانیاً سرمایه‌گذاران نهادی (اشخاص حقوقی) در نظارت بر عملکرد موسسه موثرتر از سهامداران دولتی و انفرادی هستند (محمدی و همکاران، ۱۳۸۸). بازار سهام ایران نیز همانند سایر کشورهای در حال توسعه دارای ساختار مالکیتی بسیار متمرکز است و به علاوه این تمرکز مالکیت همواره با کارایی بیشتر همراه است (مهروی و میدری، ۱۳۸۴). زمانی که تعداد سرمایه‌گذارانی که سهام شرکت را نگهداری می‌کنند بالا باشد، سرمایه‌گذاران زیادی با منافع گوناگون به صورت‌های مالی شرکت تکیه می‌کنند. اتکا بیشتر به صورت‌های مالی توسط سرمایه‌گذاران متنوع انفرادی امکان قرار گرفتن در معرض دادخواهی (خطر) را برای حسابرس افزایش می‌دهد به همین خاطر ریسک تجاری حسابرس افزایش می‌یابد (بامبر و همکاران، ۱۹۹۳) در مقابل اگر عمده مالکیت شرکت محدود به چند نفر خاص باشد میتوان گفت که ریسک تجاری حسابرس کاهش پیدا خواهد کرد زیرا افشائیات حسابرس عمدتاً مربوط به سرمایه‌گذارانی است که خود اطلاعات داخلی سازمان را در اختیار دارند (جاگی و تسووی، ۱۹۹۹).

بنابراین با توجه به نقشی که تمرکز مالکیت بر نظارت و کنترل مدیریت و همچنین ریسک تجاری حسابرس دارد انتظار میرود که با افزایش تمرکز مالکیت تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی کاهش یابد.

#### ۵-۲- ریسک ورشکستگی

ریسک تجاری بالا احتمال شکست تجاری واحد تجاری را افزایش می‌دهد و متقابلاً احتمال اینکه حسابرسان تحت تعقیب قرار گیرند افزایش می‌یابد لذا در چنین شرایطی ممکن است که حسابرس ملزم گردد تا حسابرسی بیشتری را انجام داده و با جمع‌آوری مدارک و مستندات بیشتر علیه هر گونه دادخواهی احتمالی آتی توان مقابله و دفاع از اظهار نظر خود را داشته باشد و بالطبع کار حسابرسی با تعویق بیشتری به پایان خواهد رسید (برزیده و معیری، ۱۳۸۵). همچنین از نظر زمانی حسابرسی بدهیها و وقتگیرتر از حسابرسی سرمایه است مخصوصاً اگر تعداد بستانکاران زیاد باشد (کارسلو و کاپلن، ۱۹۹۱). بنابر گفته‌های فوق انتظار میرود که تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی با ریسک شرکت رابطه مستقیمی داشته باشد.

#### ۶-۲- تأخیر در گزارش حسابرسی

در فرهنگ معین، تأخیر به معنای دنبال افکندن، پس انداختن و دیر کردن، آمده است (معین، ۱۳۸۷). واژه تأخیر مخالف کلمه به موقع بودن است. به موقع بودن اطلاعات مالی به معنی آن است که اطلاعات باید زمانی در اختیار استفاده‌کنندگان قرار بگیرد که فرصت اتخاذ تصمیم، قضاوت و اقدام نسبت به موضوع مورد نظر برای آنان وجود داشته باشد (کری و همکاران، ۱۹۸۰)؛ بنابراین اطلاعات پیش از آنکه توان اثرگذاری خود را از دست بدهند، باید در دسترس تصمیم‌گیرنده قرار

گیرد (هندریکسون و به ردا، ۱۹۹۲؛ ولک و ترنی، ۱۹۹۷). طول حسابرسی به عنوان یکی از مهمترین عوامل تأثیرگذار بر زمان اعلام درآمد است (گیولی و پالمون ۱۹۸۲،<sup>۲</sup>) و مطالعات نشان میدهد که به موقع بودن زمان اعلام درآمد به طور مستقیم با قیمت سهام در ارتباط است، شرکت‌های که سود را زودتر (دیرتر) اعلام می‌کنند آثار مثبت (منفی) آن‌ها در بازار سهام مشاهده میشود (کراس و شوردر ۱۹۸۴،<sup>۳</sup>). تأخیر غیرمنتظره در گزارشگری باعث کاهش کیفیت اطلاعات میشود (کنچل و پین ۲۰۰۱،<sup>۴</sup>)، همچنین در اکثر موارد گزارشدهی نادرست مالی قبل یا همراه با تأخیر در ارائه صورت‌های مالی اتفاق میافتد (جاگوی و تسوی، ۱۹۹۹).

مطالعات فوق نشان میدهد که میزان تأخیر گزارش حسابرسی به دو چیز بستگی دارد: ۱- میزان کار حسابرسی مورد نیاز ۲- انگیزه برای شرکت جهت مهیاکردن اطلاعات به موقع

### ۳) پیشینه تحقیق

#### ۳-۱) پژوهشهای خارجی

عبدالله<sup>۵</sup> (۱۹۹۶) نیز تحقیقی را در مورد ویژگی به موقع بودن گزارشات سالانه در مورد ۲۶ شرکت بحرینی انجام داد. نتایج تحقیق نشاندهنده ارتباط معکوس بین سودآوری، اندازه شرکت و وجود بخشهای تجاری با انتشار به موقع صورت‌های مالی بود. در این تحقیق بین نوع صنعت و به موقع بودن، رابطه معناداری وجود نداشت، ولی رابطه به موقع بودن با ضریب نسبت بدهکاران به حقوق صاحبان سهام بااهمیت بود.

جاگی و تسوی<sup>۵</sup> (۱۹۹۹) در تحقیقی عوامل مؤثر بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی در شرکتهای هنگ‌کنگ را مورد بررسی قرار دادند و به این نتیجه رسیدند که تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی با وضعیت مالی شرکت رابطه‌ی مستقیم و با تمرکز مالکیت رابطه عکس دارد، اما به رابطه معناداری بین تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی و اندازه شرکت نرسیدند.

آزرین و احمد<sup>۷</sup> (۲۰۰۳) مهمترین دلایل طولانی شدن تکمیل عملیات حسابرسی شرکتهای مالزیایی را بررسی کردند و به این نتیجه دست یافتند که مدت زمان اجرای عملیات حسابرسی با زبان، نوع اظهارنظر و نسبت بدهی به دارایی شرکت رابطه مستقیم و با نوع صنعت حسابرسان و پایان سال مالی شرکت رابطه عکس دارد. لی و جانگ<sup>۸</sup> (۲۰۰۸) در تحقیق خود تحت عنوان عوامل مؤثر بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی به این نتیجه رسیدند که بین تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی با حق الزحمه پرداختی به حسابرس بابت خدمات غیر حسابرسی و اندازه مؤسسه حسابرسی رابطه عکس وجود دارد، اما با تداوم انتخاب حسابرس رابطه معناداری ندارد.

- 1- Hendriksen and Berda & wolk and terny
- 2- Givoly and palmon
- 3- Kross and schroeder
- 4- Knechel and payne
- 5- abdolla
- 6- Jaggi and tsui
- 7- Azrin and ahmad
- 8- Lee and jahng



لی و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۰۹) در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی با تداوم انتخاب حسابرس و خدمات حسابرسی انجام شده توسط حسابرسان مستقل خارج از سازمان رابطه عکس دارد.

محمد نور و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۱۰) با بررسی تأخیر در گزارش حسابرسی در ۶۲۸ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار مالزی در سال ۲۰۰۲ به این نتیجه دست یافتند که کمیته حسابرسی فعال و بزرگ باعث کوتاهتر شدن تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی میشود، اما تخصص و استقلال کمیته حسابرسی بر به موقع بودن گزارش حسابرسی رابطه معناداری ندارد. احسان و بوییان<sup>۳</sup> (۲۰۱۱) در تحقیقی ارتباط بین تخصص مؤسسه حسابرسی و تأخیر در انتشار گزارش حسابرسی را مورد بررسی قرار داد. نتایج حاصل از این تحقیق حاکی از آن است که شرکتهایی که صورتهای مالی آنها توسط حسابرسان متخصص و مؤسسات حسابرسی تخصصی حسابرسی میشود، تأخیر کمتری در انتشار گزارشات خود دارند. آنها همچنین نشان دادند که تداوم انتخاب حسابرس تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی را کاهش میدهد. چن و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۱۲) نشان دادند که کیفیت بالای حسابرسی که با تخصص صنعت حسابرس اندازهگیری شده باشد، با اطلاعات مالی به موقع رابطه مثبت معنی داری دارد.

احمد و عبدین<sup>۵</sup> (۲۰۱۲) در تحقیق خود تحت عنوان رابطه ی بین تخصص حسابرس در صنعت و تأخیر در گزارش حسابرسی به این نتیجه رسیدند که اندازه شرکت، اهرم، سودآوری، اندازه مؤسسه حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی تأخیر در گزارش حسابرسی را تحت تأثیر قرار میدهند اما رابطه ی معناداری بین تأخیر در گزارش حسابرسی و تخصص حسابرس در صنعت وجود ندارد. آپادور و مهد نور (۲۰۱۳) در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که به موقع بودن گزارش حسابرسی با اندازه شرکت، اندازه کمیته حسابرسی و تمرکز مالکیت رابطه مستقیم دارد اما با تخصص مالی کمیته حسابرسی رابطه معناداری ندارد.

## ۲-۳- پژوهشهای داخلی

یارمحمدی (۱۳۸۰) در تحقیق خود تأثیر هفت عامل سرمایه، سودآوری، تنوع تولیدات، قدمت شرکت، میزان معاملات سهام، نوع مالکیت و وجود یا عدم وجود سیستم بهای تمام شده بر سرعت گزارشگری میان دوره‌ای را مورد بررسی قرارداد که تنها بین میزان معاملات سهام و سرعت گزارشگری رابطه وجود داشت. بین سایر عوامل و سرعت گزارشگری میان دوره‌ای رابطه معنی داری مشاهده نشده است.

بدری و علیخانی (۱۳۸۵) در تحقیقی به بررسی عوامل مؤثر بر تأخیر انتشار گزارش حسابرسی با تجزیه فرآیند به CCT و FCT پرداختند. در این تحقیق ارتباط بین تأخیر در انتشار گزارش حسابرسی و شش متغیر مستقل (اندازه شرکت، سود یا زیانده بودن شرکت، سابقه عضویت شرکت

- 1- Lee et al
- 2- Mohamad -nor et al
- 3- Ahsan
- 4- Chen et al
- 5- Ahmad and abdin



در بورس اوراق بهادار، نوع صنعت، پایان سال مالی شرکت و نسبت بدهی) مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج تحقیق مبین توانایی نسبی متغیرهای مستقل در توضیح متغیر وابسته هستند.

کاشانیپور و همکاران (۱۳۸۵) تحقیق را با عنوان بررسی رابطه بین اقلام صورتهای مالی و مدت زمان لازم برای حساسی انجام دادند. برای این منظور تعداد ۵۰ شرکت از مجموع ۶۳۸ شرکت حساسی شده توسط سازمان حساسی در سال ۱۳۷۶ تا ۱۳۸۳، به صورت تصادفی به عنوان نمونه تحقیق انتخاب گردید. آزمون آماری انجام شده، وجود همبستگی بین اقلام صورتهای مالی با مدت زمان حساسی را نشان میدهد. میزان این همبستگی با توجه به نوع متغیر حسابداری متفاوت بود. متغیرهایی مثل دارایی‌های جاری و بدهی‌های جاری بیش‌ترین همبستگی را در کل دوره تحقیق با متغیر وابسته داشتند.

برزیده و معیری (۱۳۸۶) عوامل موثر بر به موقع بودن گزارش حساسی را مورد بررسی قرار دادند. نتایج تحقیق انجام شده حاکی از آن است که تاخیر در ارائه گزارش حساسی به طور بااهمیتی تحت تأثیر تاریخ پایان سال مالی است و بین نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام، نسبت سود خالص به مجموع دارایی‌ها، اندازه شرکت و اندازه مؤسسه حساسی رابطه معناداری وجود ندارد.

#### ۴- فرضیه های پژوهش

- ۱- تداوم انتخاب حساسی با تأخیر در ارائه گزارش حساسی رابطه منفی دارد.
- ۲- تخصص حساسی در صنعت با تأخیر در ارائه گزارش حساسی رابطه منفی دارد.
- ۳- ریسک ورشکستگی با تأخیر در ارائه گزارش حساسی رابطه مثبت دارد.
- ۴- تمرکز مالکیت با تأخیر در ارائه گزارش حساسی رابطه منفی دارد

#### ۵- روش پژوهش

تحقیق حاضر از نوع تحقیق کاربردی است. روش تحقیق از نوع نیمه تجربی هست و به توصیف روابط بین متغیرها از طریق تحلیل همبستگی میپردازد. در این تحقیق از اطلاعات تاریخی شرکتهای استفاده شده است. با توجه به اهداف تحقیق برای بررسی فرضیهها از مدل رگرسیونی استفاده شده است. این تحقیق مبتنی بر ارقام واقعی بازار سهام و صورتهای مالی سالانه حساسی شده شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران میباشد. در این تحقیق اطلاعات مالی مورد نیاز از صورتهای مالی حساسی شده و یادداشتهای همراه مربوط به شرکتهای مورد مطالعه و با کمک لوحهای فشرده سازمان بورس اوراق بهادار تهران به دست آمده است.

## ۶) جامعه آماری، روش نمونه‌گیری، حجم نمونه

دوره زمانی این پژوهش از سال ۱۳۸۴ تا ۱۳۹۱ می‌باشد. جامعه آماری پژوهش کلیه ی شرکتهای پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران است. در انتخاب نمونه از جامع مورد نظر معیارهای زیر در نظر گرفته شده است.

۱. سال مالی شرکت منتهی به پایان اسفندماه هر سال باشد
  ۲. شرکت طی سالهای ۱۳۸۴ تا ۱۳۹۱، تغییر سال مالی نداده باشد
  ۳. شرکت تا پایان سال مالی ۱۳۸۳ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشد.
  ۴. حسابرسی صورت های مالی سالانه شرکت برای دوره مالی مورد نظر توسط مؤسسات حسابرسی مورد تأیید بورس انجام شده باشد
  ۵. اطلاعات مورد نیاز مربوط به سالهای تحت بررسی، برای شرکتهای انتخابی به طور کامل از منابع مختلف، در دسترس باشد
- بنابراین با در نظر گرفتن شرایط فوق تعداد ۱۱۷ در فاصله زمانی ۱۳۸۴ تا ۱۳۹۱ که دارای شرایط فوق بودند به عنوان نمونه پژوهش انتخاب شدند

## ۷- تعریف مفهومی و عملیاتی متغیرهای پژوهش

متغیرهای این پژوهش شامل سه دسته متغیرهای وابسته، مستقل و کنترل به شرح زیر می‌باشد.

### ۷-۱- متغیر وابسته

متغیر وابسته در این پژوهش فاصله زمانی بین پایان سال مالی شرکت و تاریخ گزارش حسابرسی است؛ که برای اندازه‌گیری این متغیر ما از تعداد روزهای بین پایان سال مالی و تاریخ ارائه گزارش حسابرسی استفاده میکنیم. در این پژوهش فرض میشود هر چه تاریخ گزارش حسابرسی به پایان سال مالی نزدیکتر باشد میزان تأخیر در گزارش حسابرسی کمتر است.

### ۷-۲- متغیرهای مستقل

در این تحقیق متغیرهای مستقل، عوامل مؤثر بر تأخیر در گزارش حسابرسی به شرح زیر است

### ۷-۲-۱- تداوم انتخاب حسابرس

به اعتقاد میرز و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۰۳) تداوم انتخاب حسابرس، تعداد سالهای متوالی است که یک حسابرس مسئولیت حسابرسی یک شرکت را بر عهده میگیرد. برای گردآوری اطلاعات تداوم انتخاب حسابرس، از گزارشهای حسابرسی شرکتهای استفاده شده است

### ۷-۲-۲- تمرکز مالکیت

تمرکز مالکیت به حالتی اطلاق می‌شود که میزان در خور ملاحظه ای از سهام شرکت به سهامداران عمده (اکثریت) تعلق داشته باشد و نشان می‌دهد چند درصد سهام شرکت در دست عده محدودی قرار دارد. در این تحقیق سهام در دست سه سهامدار عمده ملاک قرار گرفته است. برای گردآوری اطلاعات مربوط به آن از یا داشت‌های همراه صورت‌های مالی شرکتها استفاده شده است.

### ۷-۲-۳- ریسک ورشکستگی

در این تحقیق برای اندازه‌گیری ریسک ورشکستگی از مدل پیش‌بینی ورشکستگی زمی جو اسکی استفاده شده است (زمی جو اسکی ۱۹۸۴<sup>۱</sup>).

که در این فرمول ZFC شاخص تخمین وضعیت مالی به وسیله زمی جو اسکی است؛ ROA بازده دارایی‌ها است (نسبت سود خالص به کل دارایی‌ها)؛ FIN اهرم مالی است (نسبت کل بدهیها به کل دارایی‌ها) و LIQ نسبت نقدینگی است (نسبت دارای جاری به بدهی جاری).

### ۷-۲-۴- تخصص حسابرس در صنعت: در این تحقیق از رویکرد سهم بازار برای اندازه‌گیری

سهم تخصص حسابرس استفاده شده است. در این تحقیق سهم بازار حساب‌رسان به صورت مجموع دارایی‌های تمام صاحب کاران یک مؤسسه حسابرسی خاص در یک صنعت خاص تقسیم بر مجموع دارایی‌های صاحب کاران در این صنعت محاسبه می‌گردد. همچنین مؤسساتی به عنوان متخصص صنعت در نظر گرفته می‌شوند که سهم بازارشان مطابق با معادله فوق بیش از  $\frac{1}{2} \times$  (شرکت‌های موجود در یک صنعت/۱) باشد (یگانه و همکاران، ۱۳۹۱).

### ۷-۳- متغیرهای کنترل

#### ۷-۳-۱- اندازه مؤسسه حسابرسی: در این تحقیق، اندازهی مؤسسه ی حسابرسی یک متغیر

موهومی است که اگر شرکت توسط سازمان حسابرسی مورد رسیدگی قرار گرفته باشد عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر را می‌پذیرد (یگانه و آذین فر، ۱۳۸۹).

#### ۷-۳-۲- اندازه شرکت: در این تحقیق اندازه شرکت برابر است با لگاریتم طبیعی ارزش

مجموع دارایی‌های شرکت.

#### ۷-۳-۳- زیان دهی: در این تحقیق زیان ده بودن یک متغیر کیفی است که اگر شرکت زیان

گزارش کند ۱ در غیر این صورت صفر در نظر گرفته میشود (احسان و بوییان<sup>۲</sup>، ۲۰۱۱).

1- Zmijewski's

2- Ahsan habib et al

۴-۳-۷- بازده دارایی‌ها: در این تحقیق بازده دارایی‌ها برابر است با نسبت سود خالص به مجموع دارایی‌های شرکت.

## ۸- مدل تحقیق

با توجه به چارچوب نظری و پیشینه تحقیق، الگوی تحقیق از نوع رگرسیون چند متغیره است؛ بنابراین مدل زیر برای انجام آزمون پیشنهاد میشود. (احسان حبیب، برهان ادین)

### در مدل مزبور:

ARL تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی؛ ROA بازده داراییها؛ AUDSIZE اندازه مؤسسه حسابرسی؛ SIZE اندازه شرکت؛ LOSS زیاندهی؛ FINCON وضعیت مالی؛ TEN تداوم انتخاب حسابرس؛ SPEC تخصص در صنعت حسابرس؛ OWNCON تمرکز مالکیت

## ۹- یافته‌های پژوهش

### ۹-۱- آمار توصیفی

نگاره شماره ۱ نحوه توزیع متغیرهای پژوهش را منعکس میکند. به طور متوسط شرکتهای مورد بررسی ۷۷ روز بعد از پایان سال مالی با انحراف معیار ۲۴ گزارش حسابرسی خود را صادر می کنند. به طور متوسط ۷۵ درصد شرکتهای نمونه توسط مؤسسات حسابرسی متخصص حسابرسی شده‌اند. دوره تصدی حسابرس به طور متوسط ۶ سال با انحراف معیار ۴٫۵ است که این موضوع همکاری بلندمدت شرکتهای مورد بررسی با مؤسسات حسابرسی را نشان میدهد. میزان تمرکز مالکیت به طور متوسط ۷۰ درصد بوده و ۹ درصد شرکتهای مورد بررسی به طور متوسط زیان ده میباشند.

نگاره ۱: آمار توصیفی

متغیرها	میانگین	میانه	انحراف معیار	حداکثر	حداقل
ARL	47/77	79	9/24	123	17
SPEC	752/0	1	431/0	1	0
TEN	2/6	5	5/4	16	1
OWNCON	7/0	72/0	184/0	99/0	105/0
FINCON	-14/1	-06/1	6/1	9/5	-9/5
ROA	1330/0	1073/0	468/0	276/3	486/0
AUDIT SIZE	3/0	0	46/0	1	0
LOSS	09/0	0	29/0	1	0
FIRM SIZE	32/13	22/13	42/1	87/18	9

۱۰- آمار استنباطی

برای برآورد مدل ابتدا با استفاده از آزمون‌های تشخیصی (چاو و هاسمن) نوع مدل انتخاب می‌شود. برای آزمون چاو، ابتدا مدل اثر ثابت زمانی تخمین زده شده است. سپس آزمون چاو را انجام داده بر اساس آماره F لیمر استفاده از روش حداقل مربعات تجمیع شده رد خواهد شد.

نگاره ۲: آزمون چاو برای تشخیص الگوی داده‌های ترکیبی یا تلفیقی

آزمون اثرات ثابت	مقدار محاسبه شده‌ی F	سطح معنی داری	نتیجه
(چاو)	۱۳/۳۲۶۵	۰/۰۰۰۰	رد $H_0$

برای انجام آزمون هاسمن ابتدا مدل را به صورت اثر تصادفی تخمین زده و سپس آزمون هاسمن انجام می‌شود. نتایج آزمون هاسمن در نگاره شماره (۳) آمده حاکی از عدم تأیید اثرات تصادفی در برابر اثرات ثابت است.

نگاره ۳: آزمون هاسمن برای تشخیص اثر ثابت یا تصادفی

آزمون هاسمن	مقدار محاسبه شده‌ی F	سطح معنی داری	نتیجه
	۱۹/۹۱۹۱	۰/۰۱۰۶	رد $H_0$

در ادامه نتایج مربوط به برآورد مدل تحقیق در نگاره شماره (۴) آمده است

نگاره ۴: نتایج برآورد الگوی تحقیق

روش دادههای ترکیبی - مدل اثرات ثابت			متغیر روش
سطح خطا	آمارهی t	ضریب	
000/0	094/11	112	عرض از مبدا
4447/0	764644/0	752886/0	تخصص حسابرس
0467/0	-992/1	-195897/0	تداوم انتخاب حسابرس
0.0005	3.5048	1.3888	ریسک ورشکستگی
0167/0	-3974/2	-8625/13	تمرکز مالکیت
3959/0	-8494/0	-9839/0	اندازه مؤسسه حسابرسی
0122/0	-5104/2	-6715/1	اندازه شرکت
9909/0	-0114/0	-0260/0	بازده داراییها
3579/0	-9199/0	-2619/1	زبان دهی
	90/0		ضریب تعیین
	88/0		ضریب تعیین تعدیل شده
	017/2		آمارهی دوربین-واتسون
	593/59		آمارهی F
	000/0		احتمال آمارهی F

بر اساس نتایج تخمین مدل، میتوان نتیجه گرفت که مدل تحقیق معنادار است؛ زیرا مقدار سطح خطای احتمال مربوط به آمارهی F برابر صفر است و کمتر از ۵ درصد است. در نتیجه، حتی در سطح اطمینان ۹۹ درصد نیز معنادار بودن مدل پذیرفته میشود. همچنین، با توجه به مقدار آمارهی دوربین-واتسون مدل که در نگارهی شمارهی (۴) عنوان شده است، نزدیک به ۲ است میتوان نتیجه گرفت که مدل پژوهش مشکل خود همبستگی ندارد. مقدار ضریب تعیین تعدیل شدهی مدل برابر با ۰/۸۸ است. این آماره نشان دهندهی این موضوع است که حدود ۸۸ درصد تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل و کنترل قابل توصیف است. با توجه به تأیید شدن آمارهه‌های مدل، فرضیه‌های تحقیق بررسی میشود.

## نتایج آزمون فرضیه های تحقیق

### آزمون فرضیه ی اول

فرضیه اول پژوهش به شکل زیر تدوین شده است:

**تداوم انتخاب حسابرس با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه منفی دارد.**

با توجه به نتایج ارائه شده در نگاره‌ی شماره‌ی (۴)؛ احتمال مربوط به فرض صفر، مبنی بر تاثیر تداوم انتخاب حسابرس بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی، برابر  $0/0476$  بوده و ضریب متغیر نیز برابر با  $0/195897$  - است، بنابراین فرض صفر در سطح خطای ۵ درصد رد نمیشود. در نتیجه، تداوم انتخاب حسابرس بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی تأثیر معنی‌دار و معکوسی دارد.

### آزمون فرضیه ی دوم

فرضیه دوم پژوهش به شکل زیر تدوین شده است:

**تخصیص حسابرس در صنعت با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه ی منفی دارد.**

با توجه به نتایج ارائه شده در نگاره‌ی شماره (۴)؛ ضریب متغیر تخصص حسابرس در صنعت برابر با  $0/752886$  است و احتمال مربوط به آن نیز برابر با  $0/4447$  است که نشان میدهد تخصص حسابرس در صنعت با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی در سطح خطای ۵ درصد رابطه ی معناداری ندارد.

### آزمون فرضیه ی سوم

فرضیه سوم پژوهش به شکل زیر تدوین شده است:

**ریسک ورشکستگی با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه مثبت دارد.**

با توجه به نتایج ارائه شده در نگاره‌ی شماره (۴)؛ ضریب متغیر ریسک ورشکستگی برابر با  $1/3888$  است و احتمال مربوط به آن نیز برابر با  $0/0005$  است که نشان میدهد ریسک ورشکستگی با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی در سطح خطای ۵ درصد رابطه ی معنادار و مستقیم دارد.

### آزمون فرضیه ی چهارم

فرضیه چهارم پژوهش به شکل زیر تدوین شده است:

**تمرکز مالکیت با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه منفی دارد.**

با توجه به نتایج ارائه شده در نگاره‌ی شماره (۴)؛ ضریب متغیر تمرکز مالکیت برابر با  $13/8625$  - است و احتمال مربوط به آن نیز برابر با  $0/0167$  است که نشان میدهد ریسک ورشکستگی با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی در سطح خطای ۵ درصد رابطه ی معنادار و معکوس دارد.



## نتیجه‌گیری

تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی یکی از معهود متغیرهای مرتبط با کارایی حسابرسی است که او لا توسط ذی نفعان قابل مشاهده است و ثانیاً به طور مستقیم زمان اعلام سود را تحت تأثیر قرار میدهد.

تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی معلول عوامل متعددی از ویژگی‌های خاص شرکت و حسابرس آن است. در این تحقیق تأثیر متغیرهای مستقل تخصص حسابرس در صنعت، تداوم انتخاب حسابرس و متغیر کنترل اندازه مؤسسه حسابرسی (ویژگی خاص حسابرس) و متغیرهای مستقل ریسک ورشکستگی و تمرکز مالکیت و متغیرهای کنترل اندازه شرکت، بازده داری‌ها و زیان دهی (ویژگی خاص شرکت) بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی مورد بررسی قرار گرفت. نتایج به دست آمده فرضیه اول تحقیق مبنی بر اینکه تداوم انتخاب حسابرس تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی را کاهش میدهد تأیید میکند زیرا انتظار میرود با افزایش تداوم انتخاب حسابرس، مؤسسات حسابرسی شناخت و تسلط بیشتری بر فرآیند و فعالیتهای صاحب کار پیدا کرده بنابراین برنامه حسابرسی را در حداقل زمان ممکن تدوین کرده و از طرفی گلوگاههای شرکت را برای کنترل بیشتر شناسایی نموده و حجم کارهای اضافی و متعاقباً تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی کاهش مییابد.

نتایج تحقیق در مورد فرضیه ی دوم حاکی از آن است که بین تخصص حسابرس در صنعت و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه معناداری وجود ندارد البته این بدان معنی نیست که تخصص حسابرس در صنعت بر ارائه به موقع گزارش حسابرسی مؤثر نمیباشد شاید دلیل عمده آن این باشد که مؤسسات حسابرسی در ایران به علت عدم نفوذ مؤسسات حسابرسی بینالمللی آنچنان که باید به تکنولوژیهای روز حسابرسی دسترسی ندارند و همچنین اکثر صنایع بزرگ در ایران دولتی بوده و کار حسابرسی آن‌ها در انحصار سازمان حسابرسی میباشد بنابراین مؤسسات حسابرسی خصوصی امکان فعالیت در یک صنعت خاص و متخصص شدن در آن را ندارند در بسیاری از موارد این مؤسسات کاری را که از سازمان تحویل گرفته انجام میدهند بنابراین حتی استقلال لازم در انتخاب صاحب کار را نیز ندارند؛ و سازمان حسابرسی نیز به علت در اختیار نداشتن نیروی متخصص و باتجربه و بالا بودن پرتفوی صاحب کاران آن امکان تخصصی عمل کردن را ندارد.

در نهایت میتوان گفت نبود برنامه مدون جهت انتقال دانش و تجربه به کارمندان مؤسسات حسابرسی نیز می تواند در عدم تخصصی عمل کردن آن‌ها مؤثر باشد؛ که این با نتایج احمد و عبدین (۲۰۱۲) و محمد نور و همکاران (۲۰۱۰) سازگاری دارد. نتایج همچنین فرضیه ی سوم تحقیق مبنی بر وجود ارتباط مستقیم بین ریسک ورشکستگی و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی را تأیید میکند، زیرا هر چه ریسک ورشکستگی بالا باشد احتمال عدم تداوم فعالیت شرکت و عدم بازپرداخت بدهیها بیشتر شده لذا حسابرسان جهت مصون ماندن در برابر دعای احتمالی ناچارند بررسیهای بیشتری را جهت اتکا به اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی و اطمینان نسبت به تداوم فعالیت شرکت انجام دهند. نتایج در رابطه با فرضیه چهارم نشان داد که بین تمرکز مالکیت و تأخیر در ارائه گزارش

حسابرسی رابطه معنادار و معکوس وجود دارد. تمرکز مالکیت نظارت و کنترل مدیریت را افزایش داده و کارایی شرکت را بهبود بخشیده، همچنین به علت کاهش ذی نفعانی که از صورت های مالی شرکت استفاده می کنند امکان طرح دعاوی حقوقی علیه حسابرس را کاهش میدهد بنا بر دلایل فوق میزان رسیدگیهای حسابرس و در نتیجه میزان تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی کاهش مییابد؛ که این با تحقیق جاگی و تسوی (۱۹۹۹) و آپادور و مهد نور (۲۰۱۳) سازگاری دارد. نتایج تحقیق در رابطه با متغیرهای کنترل تحقیق رابطه معناداری را بین زیان دهی، بازده داراییها و اندازه مؤسسه حسابرسی با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی نشان نمیدهد اما بین اندازه شرکت و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه معنادار و معکوس را نشان میدهد.

### پیشنهادهای تحقیق

بر اساس مبانی نظری تحقیق مبنی بر تأثیر معنادار تخصص حسابرس بر حق الزحمه حسابرسی، پیشنهاد می شود جامعهی حسابداران رسمی ایران با بررسی پیشینهی عملکرد مؤسسات حسابرسی و شناسایی ظرفیتهای بالقوهی مؤسسات حسابرسی، همچنین فراهم کردن امکان حضور مؤسسات حسابرسی بزرگ و معتبر خارجی زمینه را برای رشد تخصصی اینگونه مؤسسات فراهم کند و همچنین، وظایف حسابرسی سازمان حسابرسی به مؤسسات حسابرسی خصوصی واگذار شود تا امکان کسب دانش تخصصی برای همه مؤسسات حسابرسی فراهم شود.

### پیشنهادهای برای تحقیقات آتی

- موضوعات مختلفی در این زمینه وجود دارد که برای انجام تحقیقات آینده میتواند حائز اهمیت باشد؛ بنابراین پیشنهاد میشود به منظور استفاده هر چه بیشتر از نتایج تحقیق و نیز کمک به روشن شدن عوامل مؤثر بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی در آینده، به موضوعات زیر توجه بیشتری شود.
۱. تأثیر نوع صنعت بر روی تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی
  ۲. بررسی قدرت توضیح دهندگی دیگر معیارهای کیفیت حسابرسی با معیارهای تخصص، اندازه مؤسسه حسابرسی و تداوم انتخاب حسابرس و تأثیر آن بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی

## منابع

### منابع فارسی

- ۱- اعتمادی، حسین و یار محمدی، اکرم (۱۳۸۲). «بررسی عوامل مؤثر بر گزارشگری مالی میان دورهی به موقع در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران» مجله علوم اجتماعی و انسانی دانشگاه شیراز، دوره نوزدهم، شماره دوم، پیاپی ۳۸، صص ۸۷-۹۹.
- ۲- بدری، احمد و علیخانی، حسین (۱۳۸۵). «عوامل مؤثر بر تأخیر انتشار گزارشهای حسابداری، با تجزیه فرایند به CCT و FCT» پیام مدیریت شماره ۲۱ و ۲۲، زمستان ۸۵ و بهار ۸۶، ص ص ۸۳-۱۱۸
- ۳- برزیده، فرخ و معیری، مرتضی «عوامل مؤثر بر به موقع بودن گزارش حسابداری» فصلنامه مطالعات حسابداری شماره ۴- سجادی، سید حسین؛ فرامند، حسن؛ قربانی، صادق (۱۳۸۹). «تأثیر تداوم انتخاب حسابرس بر کیفیت حسابداری»، پیشرفتهای حسابداری، دوره ۴، شماره ۱، شهریور ۱۳۹۱، صفحه ۸۱-۱۰۹.
- ۵- کاشانی پور، محمد؛ فخاری، حسین؛ حمزه لی، مرادعلی (۱۳۸۵). «سودمندی اقلام صورت های مالی در پیشبینی زمان لازم برای حسابداری شرکت» بررسی های حسابداری و حسابداری، دوره ۱۳، شماره ۲، تابستان ۱۳۸۵، ص ص ۸۵-۱۰۳
- ۶- محمدی، شاپور؛ قالیباف اصل، حسن؛ مشکئی، مهدی (۱۳۸۸). «بررسی اثر ساختار مالکیت (تمرکز و ترکیب) بر بازدهی و ارزش در شرکتهای بورسی»، تحقیقات مالی، دوره ۱۱، شماره ۲۸، پاییز و زمستان ۸۸، ص ص ۶۹-۸۸
- ۷- مهدوی، ابوالقاسم؛ میدری، احمد (۱۳۸۴). «ساختار مالکیت و کارایی شرکتهای فعال در بازار اوراق بهادار تهران»، مجله تحقیقات اقتصادی، شماره ۷۱، زمستان ۱۳۸۴، ص ص ۱۰۳-۱۳۲
- ۸- معین، م. ۱۳۸۷، فرهنگ فارسی، تهران: انتشارات سرایش، چاپ یازدهم، ص ۲۲۸.
- ۹- یگانه، حساس و آذین فر، کاوه (۱۳۸۹). «رابطه بین کیفیت حسابداری و اندازه موسسه حسابداری» بررسیهای حسابداری و حسابداری، شماره ۶۱، صص ۸۵-۹۸.
- ۱۰- یگانه، حساس؛ ولی زاده، اعظم؛ محمدی، امیر (۱۳۹۱). «بررسی تأثیر تخصص صنعت حسابرس بر گزارشگری مالی و واکنش بازار سرمایه»، فصلنامه بورس اوراق بهادار، شماره ۱۹، پاییز ۹۱، ص ص ۴۳-۶۴

### منابع لاتین

- 11- Ashton, R. H. Willingham, J. J. & Elliot, R. K. (1987). An empirical analysis of audit delay. *Journal of Accounting Research*, 25, 275-292
- 12- Abdolla, j.y.a. (1996). "the timeliness of Bahraini annual reports" advance in international accounting. vol9. pp.73-88
- 13- Ahsan, H. and Borhan Uddin Bhuiyan, Md. 2011, Audit firm industry specialization and the audit report lag, *Journal of International Accounting, Audit and Taxation* Vol. 20, No. 1, pp. 33-44.
- 14- Arrunada, B. & Paz-Ares, C. (1997). Mandatory rotation of company auditors: A critical examination. *International Review of Law and Economics*, 17(1), 31-61
- 15-.. Arel, B. Brody, R.G. & Pany, K. (2005). Audit firm rotation and audit quality. *The CPA Journal*, 75(1), 36-39.
- 16- Adzrin, R. and Ahmad, R. (2003). Audit delay and timeliness of corporate reporting: Malaysian evidence. Working Paper, University of Technology Malaysian
- 17- Ahmad, A.C. and Abidin S. (2012) Auditor Industry Specialism and Reporting Timeliness. *Procedia - Social and Behavioral Sciences* 65.873 – 878
- 18- Bamber, E. M. Bamber, L. S. & Schoderbek, M. P. (1993). Audit structure and other

- determinants of ARL: An empirical analysis. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 12(Spring), 1–23. Comment". *Accounting and Business Research*. pp.34-36
- 19- Carcello, J. & Nagy, A. (2004), 'Audit firm tenure and fraudulent financial reporting', *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 23, pp. 55–69
- 20- Carslaw, C. & Kaplan, S. E. (1991). An examination of audit delay: Further evidence from New Zealand. *Accounting and Business Research*, 22, 21–32
- 21- 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](http://www.ssrn.com)
- 22- Davidson, R. A. and D. Neu. 1993. A note on the association between audit firm size and audit quality. *Contemporary Accounting Research* (Spring): 479–488.
- 23- DeAngelo, L. Auditor size and auditor quality. 1981. *Journal of Accounting and Economics* 3 (3): 183-199.
- 24- Dang Li. 2004. May assessing actual audit quality: A value relevance perspective
- 25- Dunn K. and B.W. Mayhew and Morsfield, S. G. (2000). Auditor industry specialization and client disclosure quality. *Contemporary Accounting Research*, Vol. 17, pp: 183- 198.
- 26- Schroeder, Richard G. Clark Myrtle W. And Jack M. Cathey (2008). "Financial Accounting Theory and Analysis: Text and Cases", 9th Edition, JohnWiley&Sons
- 27- Givoly.D.Palmon(1982)"Timeliness of Annual Earning Announcements:Some Empirical Evidence" *The Accounting Review*,July.pp.486-508
- 28- Hendriksen, E. and Van Berda, M. F. 1992, *Accounting Theory*, 5th Edition, Boston: IRWIN, pp. 136.
- 29- Ho-Young Lee, Vivek Mande and Myungsoo Son (2009) Do Lengthy Auditor Tenure and the Provision of Non-Audit Services by the External Auditor Reduce Audit Report Lags? *International Journal of Auditing*.pp. 87-104
- 30- Ho-Young Lee, Geum-Joo Jahng, (2008). Determinants Of Audit Report Lag: Evidence From Korea - An Examination Of Auditor-Related Factors. *The Journal of Applied Business Research*, Volume 24, Number 2
- 31- Johnson, V. I. Khurana, and J. Reynolds. 2002. Audit-firm tenure and the quality of financial reports. *Contemporary Accounting Research* 19 (4): 637-660.
- 32- Jaggi b. Tsui, J, 1999, «determinants» of audit report lag: further evidencedence from hong kong, *Accounting and Business Research*. Vol. 30. No. 1. pp. 17-28.
- 33- Knechel, W. R. and Payne, J. L. 2001, Additional evidence audit report lag, *Auditing, A Journal of Practice and Theory*, Vol. 20, No. 1, pp. 137-146
- 34- Kross, W. & Schroeder, D. (1984), 'An empirical investigation of the effect of quarterly earnings announcement timing on stock returns', *Journal of Accounting Research*, Vol. 22, pp. 153–76.
- 35- Kogilavani Apadore1 & Marjan Mohd Noor2 (2013). Determinants of Audit Report Lag and Corporate Governance in Malaysia *International Journal of Business and Management*; Vol. 8, No. 15
- 36- Myers, J. L. Myers, and T. Omer. 2003. Exploring the term of the auditor client relationship and the quality of earnings: A case for mandatory auditor rotation? *The Accounting Review* 78 (3): 779-800.
- 37- 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
- 38- Palmrose, Z-V. 1986. *Audit fees and auditor size: further evidence*. Journal of Accounting Research 24: 97-110
- 39- Schwartz, K. & Soo, B. (1996), 'The association between auditor changes and reporting lags', Contemporary Accounting Research, Vol. 13, pp.353-70
- 40- Titman, S and Trueman, B (1986), Information quality and the valuation of new issues, Journal of Accounting and Economics, Vol. 8 No. 2, pp. 159-72.
41. Wermert, J GJ L, Dodd, T.A. Doucet (1997) "An Empirical Examination of Audit Reporting Lag Using Client And Cycle Firm Cycle Times.
- 42- Wolk, H. L. Dodd, J. L. And M.G. Teary (2004). "Accounting Theory: Conceptual Issues in a Political and Economic Environment", South-Western.
- 43- Zmijewski, M. E. (1984). Methodological issues related to the estimation of financial distress prediction models. Journal of Accounting Research, 22(Supplement), 59-82

