

تأثیر رفتار نامتقارن هزینه بر تأخیر گزارش حسابرس در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

منا علی اکبری^۱

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۱۰/۰۲ تاریخ چاپ: ۱۴۰۱/۱۱/۲۴

چکیده

در گزارش حسابرسی، مدت زمان پایان سال مالی شرکت تا تاریخ گزارش حسابرسی است و در اکثر موارد به عنوان مهم ترین مشخصه به موقع بودن گزارش های مالی تلقی می شود. انتشار به موقع صورت های مالی از سوی شرکت ها، یکی از ابعاد مهم گزارشگری مالی است که نقشی اساسی در بازار سرمایه و تصمیمات سرمایه گذاران دارد. تأخیر در گزارش حسابرسی به دلیل عدم ارایه اطلاعات به موقع به سهامداران، کیفیت اطلاعات را به خطر می اندازد. ارایه به موقع صورت های مالی از سوی شرکت ها، دارای محتوای اطلاعاتی بوده و بر ارزش بنگاه اثرگذار است. در نتیجه، بررسی عوامل اثرگذار بر تأخیر در گزارش حسابرسی حایز اهمیت است. هدف این پژوهش، تأثیر رفتار نامتقارن هزینه بر تأخیر گزارش حسابرس در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. به این منظور اطلاعات شرکت ها در فاصله زمانی ۶ ساله از ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۸ بررسی و ۱۰۴ شرکت انتخاب شد. به منظور آزمون فرضیه های پژوهش از روش رگرسیون چند متغیره بر مبنای روش تحلیل ترکیبی داده ها با استفاده از نرم افزار Eviews صورت گرفته است؛ که در نتیجه اثر رفتار نامتقارن هزینه بر تأخیر گزارش حسابرس اثر منفی و معنادار دارد.

واژگان کلیدی

رفتار هزینه، رفتار نامتقارن هزینه، گزارش حسابرسی، تأخیر گزارش حسابرس.

۱. استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد نوشهر، نوشهر، ایران.

مقدمه

صورت‌های مالی حسابرسی شده یکی از منابع قابل اتکاء اطلاعات برای استفاده کنندگان است اما این اطلاعات زمانی می‌تواند به وسیله استفاده کنندگان مورد استفاده قرار گیرد که واجد مجموعه‌ای از ویژگیهای کیفی باشد. یکی از این ویژگیها به موقع بودن اطلاعات است. از آنجا که اطلاعات مالی نسبت به گذشت زمان بسیار حساس است و با مرور زمان ارزش و سودمندی خود را در تصمیم‌گیریها از دست می‌دهد هر چه فاصله زمانی پایان سال مالی و تاریخ انتشار گزارش حسابرسی کوتاه‌تر شود ارزش اطلاعاتی آن بیشتر است. به موقع بودن اطلاعات، ویژگی پشتیبانی‌کننده‌ای برای مربوط بودن اطلاعات است. اگر این اطلاعات برای تصمیم‌گیری دیر افشاء شود، با وجود قابلیت اتکا و کامل بودن آن، برای تصمیم‌گیرندگان اقتصادی بی‌فایده است اطلاعاتی که به وسیله شرکت‌ها با زمان بندی دوره‌ای مشخص در بازار سرمایه منتشر می‌شود مورد استفاده بسیاری از تصمیم‌گیرندگان قرار می‌گیرد. این گزارش‌ها یکی از مهمترین ابزار تعیین اولویت‌های سرمایه‌گذاری و هم‌چنین، شاخصی برای تعیین کارایی بازار است. با این وجود، این اطلاعات فقط زمانی بر تصمیم‌گیری افراد مؤثر است که در زمان مناسب گزارش شود. هر چه تأخیر در گزارشگری مالی سالانه افزایش یابد، احتمال ارائه اطلاعات به نفع گروهی از استفاده‌کنندگان و به زیان گروهی دیگر افزایش می‌یابد (واعظ و احمدی، ۱۳۹۳).

بیان مسئله

دلیل اصلی وجود حرفه حسابرسی، افزایش اعتبار صورت‌های مالی است. اعتبار دادن به صورت‌های مالی، به معنای ایجاد اطمینان از قابلیت اتکا به آنهاست. صورت‌های مالی حسابرسی شده یکی از منابع قابل اتکاء اطلاعات برای استفاده‌کنندگان است، اما این اطلاعات زمانی می‌تواند به وسیله استفاده‌کنندگان مورد استفاده قرار گیرد که واجد مجموعه‌ای از ویژگیهای کیفی باشد. از آنجا که اطلاعات مالی نسبت به گذشت زمان بسیار حساس است و با مرور زمان ارزش و سودمندی خود را در تصمیم‌گیریها از دست می‌دهد هر چه فاصله زمانی پایان سال مالی و تاریخ انتشار گزارش حسابرسی کوتاه‌تر شود ارزش اطلاعاتی آن بیشتر است. به موقع بودن اطلاعات، ویژگی پشتیبانی‌کننده‌ای برای مربوط بودن اطلاعات است. اگر این اطلاعات برای تصمیم‌گیری دیر افشاء شود، با وجود قابلیت اتکاء و کامل بودن آن، برای تصمیم‌گیرندگان اقتصادی بی‌فایده است (اسچرودر ۱ و همکاران، ۲۰۱۹).

طبق استانداردهای حسابرسی، هنگامی که حسابرسان ریسک شرکت را ارزیابی می‌کنند، باید فلسفه مدیریت، سبک کار و محیط شرکت را درک کنند؛ زیرا می‌تواند گزارشگری مالی را تحت تأثیر قرار دهد. جالب اینجاست که دقت و پوشش آن با چسبندگی هزینه ارتباط دارد. بر طبق فرض سنتی رفتار هزینه‌ها (رفتار خطی) در حسابداری مدیریت، هزینه‌ها با توجه به سطح تغییر در فعالیت شرکت، ثابت یا متغیر فرض می‌شوند. طبق این تعریف، حداقل در کوتاه مدت، هزینه‌های ثابت مستقل از سطح فعالیت بوده و رابطه بین هزینه‌های متغیر و تغییرات سطح فعالیت نیز معمولاً

¹ Schroeder

"متقارن" یا حتی "متناسب" با افزایش و کاهش در سطح فعالیت فرض می‌گردد. تغییرات متقارن در هزینه‌ها مستلزم تغییر مشابه هزینه‌ها صرف نظر از جهت تغییر در سطح فعالیت می‌باشد. برای مثال، اگر هزینه‌ها با ۱۰ درصد افزایش در فروش، ۷ درصد افزایش یابند، با ۱۰ درصد کاهش در فروش نیز باید ۷ درصد کاهش یابند. مدل‌های مبتنی بر فرض سنتی رفتار هزینه‌ها، توجهی به اختیارات مدیران در تعدیل دارایی‌های عملیاتی نداشته و ارتباط بین هزینه‌ها و سطوح مختلف فعالیت را مکانیکی فرض می‌نمایند (هورن گرن^۲ و همکاران، ۲۰۱۵). با این وجود، طی دو دهه اخیر پژوهش‌های متعددی فرض مذکور را مورد تردید قرار داده‌اند. اندرسون^۳ و همکاران (۲۰۰۳) پژوهش تأثیرگذاری در این حوزه انجام داده و برای اولین بار با طراحی یک مدل رگرسیونی که رابطه بین تغییرات هزینه‌های عمومی، اداری و فروش با تغییرات در خالص فروش را در شرایط کاهش و افزایش فروش در نظر می‌گرفت، خطی بودن رفتار هزینه‌ها را رد نمودند. شواهد پژوهش آن‌ها نشان داد که درصد افزایش هزینه‌های عمومی، اداری و فروش در هنگام افزایش درآمد‌ها بیشتر از درصد کاهش هزینه‌های عمومی، اداری و فروش در هنگام کاهش درآمد‌هاست؛ بدین صورت که به ازاء ۱ درصد افزایش در درآمد‌ها؛ هزینه‌های عمومی، اداری و فروش حدود ۵۵ درصد افزایش و به ازاء ۱ درصد کاهش در درآمد‌ها، هزینه‌های عمومی، اداری و فروش تنها ۳۵ درصد کاهش می‌یابد. نتیجه پژوهش‌های مذکور، معرفی یک مفهوم جایگزین تحت عنوان "چسبندگی هزینه‌ها" بود.

پدیده چسبندگی هزینه دارای عوامل تعیین‌کننده متعددی است. تحقیقات پیشین سعی در شناسایی علل این پدیده داشته و برای آن، علل متعددی را ذکر کرده‌اند. طبق نظر کالجا^۴ و همکاران (۲۰۰۶)، بنکر و چن^۵ (۲۰۰۷) و چن^۶ و همکاران (۲۰۰۸) یکی از دلایل احتمالی چسبندگی هزینه‌ها، دلایل شخصی مدیران است که از رابطه نمایندگی ناشی می‌شود.

رفتار هزینه‌ها بسته به شرایط، می‌تواند چسبیده یا ضدچسبیده باشد (ویس، ۲۰۱۰) که در هر دو صورت رفتار نامتقارن تلقی می‌گردد. به طور کلی، چسبندگی هزینه زمانی ایجاد می‌شود که میزان افزایش هزینه‌ها در واکنش به افزایش درآمد‌ها، کمتر از میزان کاهش هزینه‌ها در واکنش به همان اندازه کاهش در درآمد‌های شرکت باشد. همچنین ضدچسبندگی هزینه زمانی ایجاد می‌شود که میزان افزایش هزینه‌ها در واکنش به افزایش درآمد‌ها، بیشتر از میزان کاهش هزینه‌ها در واکنش به همان اندازه کاهش در درآمد‌های شرکت باشد. شناسایی رفتار هزینه‌ها و عوامل مؤثر بر آن به دلیل جایگاه ویژه‌ای که در حسابداری مدیریت دارد از اهمیت به‌سزایی برخوردار است. آگاهی از چگونگی رفتار هزینه‌ها جز اطلاعات مهم برای تصمیم‌گیری مدیران در خصوص برنامه ریزی و بودجه بندی، قیمت گذاری محصولات، تعیین نقطه سر به سر و سایر موارد مدیریتی است (نمازی و دوانی پور، ۱۳۸۹). از این رو ما در این

² Horngren,

³ Anderson

⁴ Calleja

⁵ Banker & Chen

⁶ Chen

پژوهش به دنبال پاسخگویی به این سوال هستم که آیا رفتار نامتقارن هزینه بر تأخیر گزارش حسابرس در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تاثیر دارد؟

اهمیت و ضرورت پژوهش

انتشار اطلاعات قدیمی تأثیری بر بازار سرمایه ندارند. از طرفی تأخیر در ارائه گزارشات و اطلاعات مالی، بازار را از واقعیات دور می کند. چنانچه اطلاعات مالی در زمان مناسب در اختیار استفاده کنندگان قرار نگیرد، فرصت اتخاذ تصمیم و قضاوت به موقع توسط استفاده کنندگان از بین می رود. هرچه اطلاعات حسابرسی شد، با تأخیر کمتری منتشر شوند، به دلیل استفاده به موقع از اطلاعات قابل اتکا، تصمیمات اتخاذ شده توسط سرمایه گذاران بهبود می یابد که این امر به نوبه خود، باعث افزایش جذابیت بازارهای مالی و سرمایه شده که در نهایت افزایش کارایی بازار را در پی خواهد داشت بنابراین، درک عوامل مؤثر بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی و تشخیص نوع رابطه این عوامل با میزان تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی ضروری است.

هدف پژوهش

تبیین اثر رفتار نامتقارن هزینه بر تأخیر گزارش حسابرس.

فرضیه پژوهش

رفتار نامتقارن هزینه بر تأخیر گزارش حسابرس تاثیر معنادار دارد.

مدل و متغیرهای پژوهش

در این پژوهش به منظور آزمون فرضیه، از مدل رگرسیونی زیر بر گرفته از پژوهش کیم (۲۰۱۹) استفاده شده است:

$$ARL_{it} = \beta_0 + \beta_1 STICKINESS_{it} + \beta_2 DA_{it} + \beta_3 ASSET_{it} + \beta_4 BIG_{it} + \beta_5 LOSS_{it} + \beta_6 OPIN_{it} + \beta_7 AUDITCHANG + \beta_8 BANK_{it} + \varepsilon_{it}$$

متغیر وابسته:

ARL: لگاریتم تعداد روزهای تاخیر در گزارشگری حسابرسی (واعظ و همکاران، ۱۳۹۵)

متغیر مستقل:

STICKINESS: عدم تقارن هزینه که از فرمول زیر به دست می آید (کیم، ۲۰۱۹):

$$STICKINESS_{it} = \log\left(\frac{\Delta \text{cost}}{\Delta \text{sales}}\right)_{iy} - \log\left(\frac{\Delta \text{cost}}{\Delta \text{sales}}\right)_{i\mu}$$

که متغیرهای تغییر فروش و هزینه به ترتیب به صورت زیر محاسبه می شود:

Sale: فروش EARNINGS: سود قبل از مالیات شرکت

$$SALE_{i,t} = SALE_{i,t} - SALE_{i,t-1}$$

$$COST_{i,t} = (SALE_{i,t} - EARNINGS_{i,t}) - (SALE_{i,t-1} - EARNINGS_{i,t-1}),$$

متغیرهای کنترلی:

DA: اقلام تعهدی اختیاری، درمدل تعدیل شده جونز ابتدا کل اقلام تعهدی به شرح زیر محاسبه می گردد:

$$TA_{i,t} = (EBX_{i,t} + FE_{i,t} - CFO_{i,t})$$

$TA_{i,t}$ = کل اقلام تعهدی شرکت i در سال t

$EBX_{i,t}$ = سود خالص شرکت i در سال t نسبت به سال $t-1$

$FE_{i,t}$ = هزینه مالی شرکت i در سال t نسبت به سال $t-1$

$CFO_{i,t}$ = جریان نقدی عملیاتی شرکت i در سال t نسبت به سال $t-1$

$A_{i,t-1}$ = کل داراییهای اول دوره شرکت i

بعد از برآورد پارامترهای $\alpha_1, \alpha_2, \alpha_3$ برای تعیین اقلام تعهدی غیراختیاری، از رابطه زیر استفاده می شود:

$$\frac{TA_{i,t}}{A_{i,t-1}} = \alpha_0 + \alpha_1 \left(\frac{1}{A_{i,t-1}} \right) + \alpha_2 \left(\frac{\Delta REV_{i,t} - \Delta REC_{i,t}}{TA_{i,t-1}} \right) + \alpha_3 \left(\frac{PPE_{i,t}}{A_{i,t-1}} \right) + \varepsilon_{i,t}$$

$\Delta REC_{i,t}$ = تغییرات حسابها و اسناد دریافتی + سایر حساب دریافتی شرکت i در سال t نسبت به قبل

$\Delta REV_{i,t}$ = تغییرات درآمد شرکت i در سال t نسبت به سال $t-1$

$PPE_{i,t}$ = ناخالص اموال، ماشین آلات و تجهیزات شرکت i در سال t

$\varepsilon_{i,t}$ = قدر مطلق باقیمانده مدل برای تعیین میزان مدیریت سود تعهدی استفاده می شود (یگانه و همکاران، ۱۳۸۹).

ASSET: لگاریتم کل دارایی (حساس یگانه و همکاران، ۱۳۸۹)

BIG: اندازه موسسه حسابرسی، اگر سازمان حسابرسی، حسابرسی شرکت را به عهده داشته باشد عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر (واعظ و همکاران، ۱۳۹۵)

LOSS: زیان، اگر شرکت در سال جاری زیان داشته باشد عدد یک در غیر این صورت عدد صفر (حساس یگانه و همکاران، ۱۳۸۹).

OPIN: اظهار نظر حسابرس، اگر اظهار نظر حسابرس مشروط باشد عدد ۱ در غیر این صورت صفر (کیم، ۲۰۱۹).

AUDICHANG: تغییر حسابرس، اگر حسابرس تغییر کند عدد ۱ در غیر این صورت عدد صفر (کیم، ۲۰۱۹).

Bankz: خطر ورشکستگی، از مدل زیمیسکی (۱۹۸۴):

$$Z = -4.803 - 3.599 * (ni / at) + 5.406 * (lt / at) - 0.1 * (act / lct)$$

NI: سود خالص AT: کل دارایی LT: کل بدهی ACT: دارایی جاری LCT: بدهی جاری.

تعریف مفهومی متغیرها:

عدم تقارن هزینه:

چسبندگی هزینه بیانگر عدم تقارن اقتصادی، در واکنش به افزایش و کاهش فروش است. در چنین وضعیتی رفتار هزینهها چسبنده خواهد بود (اندرسون و همکاران، ۲۰۰۳). به عبارت دیگر، چسبندگی هزینهها به این معناست که افزایش هزینهها در زمان افزایش فروش، بیشتر از کاهش همان مقدار هزینهها در زمان کاهش فروش است (نمازی و همکاران، ۱۳۹۱).

تاخیر گزارش حسابرسی:

تاخیر گزارش حسابرسی به تفاوت بین پایان سال مالی شرکت و تاریخی که حسابرس گزارش حسابرسی را امضا می کند اطلاق می گردد. (نمازی و همکاران، ۱۳۹۱)

قلمرو پژوهش

پژوهش حاضر در حوزه حسابداری و حسابرسی می باشد.

قلمرو مکانی پژوهش

شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

قلمرو زمانی پژوهش

قلمرو زمانی پژوهش صورت های مالی شرکت ها از سال ۱۳۹۵ الی ۱۴۰۰ به مدت ۶ سال می باشد.

ادبیات نظری و پیشینه پژوهش

تعریف هزینه

هزینه در ادبیات حسابداری به طرق زیر تعریف می شود:

تعریف اول: هزینه از دیدگاهی گسترده شامل تمامی اقلام بهای تمام شده منقضی شده است که قابل کسر از درآمد فروش می باشد.

تعریف دوم: هزینه ها عبارتند از کاهش ناخالص دارایی ها یا افزایش ناخالص بدهی ها که بر اساس اصول پذیرفته شده حسابداری اندازه گیری می شوند و حاصل فعالیت های انتفاعی موسسه می باشند.

بر اساس تعاریف ارائه شده هزینه ها معرف تغییرات نامسائد در منافع واحد انتفاعی و در نتیجه کاهش سود است؛ اما همه تغییرات نامساعد هزینه محسوب نمی شوند، بلکه هزینه ها عبارتند از بکارگیری یا مصرف کالاها در فرآیند تحصیل درآمد فروش.

هزینه ها در همه انواع موسسات اعم از تجاری، غیر تجاری، تولیدی، خرده فروشی و خدماتی وجود دارد؛ اما به طور کلی، انواع هزینه هایی که انجام می شود و شیوه طبقه بندی آن ها به نوع موسسه بستگی دارد. فعالیت های موسسه تولیدی، گسترده تر از انواع دیگر موسسات است. این فعالیت ها شامل خرید مواد خام، تولید کالا، بازاریابی، توزیع و صدور صورت حساب است (گریسون و نورین، ۲۰۰۳، ۷).

الگوی رفتار هزینه

دو الگوی اصلی رفتار هزینه تشریح میشود که در بسیاری از سیستم های حسابداری وجود دارد؛ هزینه ثابت و هزینه متغیر.

هزینه متغیر: هزینه‌ای است که در مجموع به نسبت تغییر در عامل هزینه تغییر می‌کند. مثال‌هایی عمومی از هزینه‌های متغیر عبارتند از بهای تمام شده کالای فروخته شده در شرکت‌های بازرگانی، مواد مستقیم، دستمزد مستقیم، مواد و دستمزد غیر مستقیم و انرژی و عناصری از هزینه‌های اداری و فروش شامل کمسیون‌ها و هزینه‌های حمل می‌باشد (گریسون و همکاران، ۲۰۱۲).

هزینه ثابت: هزینه‌ای است که با وجود تغییر در عامل هزینه ثابت باقی می‌ماند. مثال‌هایی از هزینه‌های ثابت شامل استهلاک به روش خط مستقیم، بیمه، مالیات اموال، اجاره، حقوق سرپرستان، حقوق پرسنل اداری و تبلیغات است. شناخت رفتار هزینه یکی از جنبه‌های بسیار مهم تجزیه و تحلیل سود برای مدیران است. مدیرانی که رفتار هزینه را بهتر بشناسند، شرایط بهتری را برای پیش‌بینی مسیر هزینه‌ها در شرایط عملیاتی گوناگون داشته و می‌توانند فعالیت‌های شرکت و در نتیجه سود را بهتر طرح ریزی کنند. در نگرش سنتی حسابداری صنعتی، طبقه‌بندی هزینه‌ها به ثابت و متغیر با توجه با سه مفهوم موضوع هزینه، افق زمانی و دامنه مربوط انجام می‌شود.

موضوع هزینه: هر موضوعی که اندازه‌گیری مجزای هزینه آن مورد نیاز باشد موضوع هزینه تلقی می‌شود. یک قلم هزینه خاص ممکن است نسبت به یک موضوع هزینه، متغیر و ممکن است نسبت به یک موضوع هزینه دیگر ثابت باشد.

افق زمانی: تعیین اینکه یک قلم موضوع هزینه نسبت به فعالیت خاصی ثابت یا متغیر است، به افق زمانی تصمیم بستگی دارد. با فرض ثابت ماندن سایر عوامل، هر چه افق زمانی بلندتر باشد، به احتمال بیشتر آن هزینه متغیر خواهد بود. دامنه مربوط: نکته دیگر در استفاده از الگوهای رفتار هزینه این است که این الگوها فقط در دامنه مربوط معتبر هستند. مقصود از دامنه مربوط، دامنه‌ای است که در آن محدوده رابطه‌ای خاص بین هزینه و عوامل هزینه برقرار است. خارج از این دامنه، الگوی رفتار هزینه تغییر می‌کند و به شکل غیرخطی در می‌آید (هورن گرن و همکاران، ۲۰۰۶).

مفهوم چسبندگی هزینه

یافته‌های پژوهشگرانی از جمله اندرسون و همکاران (۲۰۰۷) و کالجا (۲۰۱۲) نشان می‌دهد میزان افزایش هزینه‌ها به هنگام افزایش در سطح فعالیت، بیشتر از میزان کاهش هزینه‌ها به هنگام همان میزان سطح فعالیت می‌باشد. در حسابداری مدیریت به این رفتار هزینه‌ها، چسبندگی هزینه گفته می‌شود.

در نظریه اول چسبندگی هزینه نتیجه تصمیم‌های آگاهانه مدیران است و بر اساس نظریه دیگر، چسبندگی هزینه ممکن است به دلیل تاخیر در تعدیل هزینه باشد. مطابق نظریه تصمیم‌های آگاهانه، هنگامی که فروش کاهش می‌یابد، برخی از مدیران، تصور می‌کنند که در آینده سطح فروش افزایش می‌یابد و می‌توانند به سطح فروش قبلی دست یابند؛ بنابراین با تصمیمی آگاهانه سطح فعالیت را کاهش نداده و در سطح فعالیت قبلی حفظ می‌کنند، زیرا اگر فعالیت

در دوره کاهش فروش کاهش یابد و منابع حذف شوند و در دوره افزایش فروش دوباره بدست آیند هزینه‌های شرکت در بلند مدت افزایش می‌یابد.

مطابق نظریه تاخیر در تعدیل هزینه‌ها، چسبندگی هزینه‌ها به دلیل تعدیل‌های نامتناسب در افزایش و کاهش سطح دارایی‌های عملیاتی در دوره‌های افزایش و کاهش سطح فروش به وجود می‌آید. مدیران برای کاهش سطح دارایی‌های عملیاتی شرکت، در دوره‌های کاهش تقاضا و افزایش مجدد سطح دارایی‌ها با افزایش احتمالی سطح تقاضا در دوره‌های بعد، هزینه‌های تعدیل سطح دارایی‌های عملیاتی را برای برچیدن دارایی‌های عملیاتی مازاد شرکت و سپس خریداری و نصب مجدد دارایی‌ها در دوره افزایش تقاضا متحمل می‌شوند.

تأخیر در گزارش حسابرسی

گزارش حساب‌برسان، محصول نهایی فرایند حسابرسی است. نقش حساب‌برسان برای ارائه تضمین کافی و مناسب برای کنترل مباحث اقتصادی شرکتها در حال حاضر تکامل یافته است. تجزیه و تحلیل سرمایه‌گذاران در بازار اوراق بهادار، عموماً با استفاده از گزارش‌های مالی منتشر شده توسط شرکت‌های عضو بورس است. اظهار نظر حساب‌برسان مستقل بر این نوع از گزارش‌ها منجر به اعتبار بخشی این گزارش‌ها می‌شود، به گونه‌ای که گزارش‌های مالی حسابرسی شده توسط حساب‌برسان مستقل، مهم‌ترین محصول سیستم اطلاعاتی است که از اهداف عمده آن، فراهم آوردن اطلاعات لازم برای ارزیابی عملکرد و توانایی سودآوری بنگاه اقتصادی است.

در عصر حاضر با انفجار اطلاعات و محدودیت زمانی، شعار تمامی نهادها و سازمان‌ها "اطلاعات سریع‌تر در زمان کمتر" است (حاجیها و احمدی، ۱۳۹۲). در فرآیند تصمیم‌گیری، اطلاعات قدیمی ارزش چندانی برای تصمیم‌گیرندگان و فعالان بازار نخواهد داشت (آبدین و زلوکی، ۹، ۲۰۱۲). کارایی بورس، ارتباط تنگاتنگی با اطلاعات موجود در بازار و انعکاس به موقع و سریع اطلاعات بر روی قیمت‌های اوراق بهادار دارد. با توجه به حرکت به سمت خصوصی سازی شرکت‌های ایرانی در سال‌های اخیر، اطلاعات مالی منتشر شده از سوی شرکتهای ایرانی نقش مهمی را در این راستا ایفا می‌کند (ستایش و همکاران، ۱۳۹۲). یکی از مهم‌ترین ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی به موقع بودن اطلاعات می‌باشد. به موقع بودن، به دسترس بودن اطلاعات در زمان مناسب دلالت دارد. در صورتی که اطلاعات در زمان مناسب در اختیار استفاده‌کنندگان قرار نگیرند، سودمندی خود را جهت اتخاذ تصمیم و قضاوت توسط استفاده‌کنندگان از دست می‌دهند (پیلی، ۱۰، ۲۰۰۷). متغیر کلیدی در به موقع بودن، "تأخیر در گزارشگری، می‌باشد. از آنجا که اطلاعات مالی نسبت به گذشت زمان ارزش و سودمندی خود را در تصمیم‌گیری‌ها از دست می‌دهد، بنابراین هرچه فاصله زمانی بین پایان سال مالی و تاریخ انتشار صورتهای مالی (تأخیر در گزارشگری) کوتاه‌تر شود، ارزش اطلاعات منتشر شده بیشتر می‌شود. طولانی شدن مدت زمان ارائه گزارش حسابرسی به عنوان یکی از مهم‌ترین عامل

⁹ Abidin & Zaluki

¹⁰ Pili

های تأثیرگذار بر زمان اعلام سود است (اوسو - انساه و لونتیس، ۲۰۰۶). هم چنین، نتایج پژوهش های پیشین نشان می دهد که به موقع بودن زمان اعلام سود به طور مستقیم با قیمت سهام رابطه دارد. مطالعات فوق نشان می دهد که میزان تأخیر گزارش حسابرسی به دو چیز بستگی دارد:

(۱) میزان کار حسابرسی مورد نیاز،

(۲) انگیزه برای شرکت جهت مهیا کردن اطلاعات به موقع.

نتایج بعضی پژوهش ها نشان می دهد که تأخیر در انتشار گزارش حسابرس نشانه ای از وجود مشکلات در سیستم حسابداری صاحبکار است؛ بنابراین، وجود تأخیر در ارائه گزارش حسابرس منجر به کاهش کیفیت اطلاعات حسابداری می شود.

پیشینه پژوهش

خواجهی و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهش خود به بررسی چسبندگی هزینه و اینرسی هزینه: مدل دو محرک هزینه ای از رفتار نامتقارن هزینه ها پرداختند. نتایج حاصل از آزمون فرضیه ها نشان داد که مدل بسط یافته دارای توان توضیح دهنده بیشتری در چسبندگی هزینه ها نسبت به مدل پیشین است. افزون بر این، فرضیه ی بیشتر بودن اینرسی هزینه نسبت به چسبندگی هزینه در مدل بسط یافته تایید نشد. همچنین نتایج پژوهش نشان داد که روند تغییرات فروش سال های قبل در شکل گیری انتظارات مدیران تأثیرگذار است به گونه ای که با توجه به روند صعودی (نزولی) فروش سال های قبل دیدگاه مدیران نسبت به سطح عملکرد دوره آتی خوش بینانه (بدبینانه) می شود و انتظار دارند که روند صعودی (نزولی) شامل عملکرد دوره آتی نیز شود. در شرایط خوش بینانه (بدبینانه) مدیران تمایل بیش تری (کمتری) به نگهداری منابع مازاد، حتی در صورت کاهش عملکرد دوره جاری، نشان می دهند و در نهایت باعث ایجاد چسبندگی (ضد چسبندگی) هزینه ها می شود.

ایزدپور و نیکومرام (۱۳۹۷) در پژوهش خود به بررسی تبیین رفتار نامتقارن هزینه ها بر اساس هم زمانی چرخه های سیاسی و تجاری پرداختند. بدین منظور اطلاعات مورد نیاز ۱۰۸ شرکت برای بازه زمانی ۱۳۸۰ تا ۱۳۹۴ جمع آوری گردیده و مورد آزمون قرار گرفته اند. یافته های پژوهش حاکی از آن است که در حالت های مختلف ترکیب چرخه های تجاری و چرخه های سیاسی، رفتار هزینه ها متفاوت است، به بیان دیگر، تصمیمات مدیران در مورد تعدیل منابع تحت تأثیر شرایط اقتصادی و سیاسی قرار دارد.

واعظ و احمدی (۱۳۹۳) در پژوهش خود به بررسی رابطه بین دو عامل حق الزحمه حسابرسی و تغییر حسابرس با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی شرکت های دارویی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار پرداختند. نتایج حاصل از آزمون فرضیه های پژوهش نشان می دهد 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.

کیم (۲۰۱۹)، در پژوهشی به بررسی تاثیر عدم تقارن هزینه بر تاخیر گزارش حسابرسی پرداخت. وی در پژوهش خود از داده های شرکت های بورس طی سالهای ۱۹۹۹ - ۲۰۱۵ و ۲۵۵۸۶ مشاهده سال شرکت استفاده کرده است. نتایج پژوهش حاکی از آن است که رفتار نامتقارن هزینه بر تاخیر گزارش حسابرسی تاثیر منفی و معنادار دارد.

یانگ (۲۰۱۵) در پژوهش خود به بررسی ادغام مدیران خوش بین و چسبندگی هزینه پرداخت. نتایج تحقیق او نشان داد که رفتار هزینه ها در بخش تدارکات تحت تاثیر خوش بینی مدیران قرار دارد. به گونه ای که در بخش های که مدیریت نسبت به ادغام واحد ها جسارت و اعتماد به نفس بیشتری داشته باشد، شدت چسبندگی هزینه ها بیشتر است.

روش شناسی پژوهش

این تحقیق از نظر هدف، کاربردی و پس رویداد است. با توجه به اینکه در تحقیق حاضر به ارتباط میان متغیرهای رفتار نامتقارن هزینه و تاخیر گزارش حسابرسی پرداخت می شود لذا روش تحقیق توصیفی-همبستگی می باشد.

جامعه آماری پژوهش

جامعه آماری پژوهش، شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در دوره زمانی ۱۳۹۵ تا ۱۴۰۰ به مدت ۶ سال و به تعداد ۶۲۲ شرکت است.

نمونه و روش نمونه گیری

روش نمونه گیری این پژوهش حذفی سیستماتیک است. جهت گردآوری داده ها از روش کتابخانه ای و میدانی استفاده شده است. روش کتابخانه ای جهت گردآوری داده ها و ادبیات موضوعی مربوط به فصل دوم و روش میدانی با استفاده از داده های جمع آوری شده توسط صورتهای مالی جهت آزمون فرضیه ها با استفاده از آمار استنباطی، استفاده شده است. کلیه اطلاعات مالی مورد استفاده در این تحقیق از صورتهای مالی منتشر شده شرکت ها در نرم افزارهای ره آورد نوین و تدبیرپرداز بدست آمده است که تصویر آن در پیوست نمایش داده شده است.

روش تجزیه و تحلیل داده ها

به منظور آماده سازی و طبقه بندی داده ها، ابتدا نسبت های مورد نظر با استفاده از داده های جمع آوری شده برای تک تک شرکت ها با استفاده از نرم افزار اکسل ۱۲ برای هر یک از سال ها، محاسبه می شود و سپس با استفاده از نرم افزار Eviews اقدام به تجزیه و تحلیل مدل رگرسیونی می گردد. در نهایت فرضیه های پژوهش از طریق آزمون t مورد آزمون قرار گرفته و به تحلیل آماره F فیشر و ضریب تعیین (R^2) مدل نیز پرداخته خواهد شد.

¹¹ Yang

¹² - Excel

تجزیه و تحلیل داده‌ها

جدول ۱: شاخص آماری متغیرهای وابسته و مستقل

متغیر	نماد	میانگین	میان	بیشترین	کمترین	انحراف معیار
تأخیر در گزارش	ARL	۱/۴۱۸	۱/۴۴۷	۱/۶۹۸	۱/۱۴۶	۰/۱۱۴
رفتار نامتقارن هزینه	STICKNESS	۰/۱۰۴	۰/۰۶۷	۰/۹۴۴	-۰/۸۰۹	۰/۴۰۸
اقدام تعهدی اختیاری	DA	۰/۱۰۴	۰/۰۷۳	۰/۵۷۹	۰/۰۰۰۴	۰/۱۰۰۷
اندازه شرکت	ASSET	۱۴/۴۸۱	۱۴/۳۶۱	۲۰/۱۴	۱۱/۱۲۸	۱/۴۶۷
خطر ورشکستگی	BANK	-۰/۴۹۴	-۰/۵۱۷	۸/۱۶۳	-۴/۶۸۶	۱/۹۸۱

میانگین اصلی ترین و مورد استفاده ترین شاخص مرکزی است. مقدار میانگین دقیقاً در نقطه تعادل و مرکز ثقل داده‌ها قرار می‌گیرد. متغیرهایی دارای کیفیت مناسب می‌باشند که بین میانگین و میان آن‌ها اختلاف چندانی وجود نداشته باشند.

بررسی نرمال بودن متغیرهای تحقیق:

نرمال بودن توزیع خطاها سبب اطمینان خاطر محقق از نتایج به دست آمده از آزمون فرضیه‌های مربوط به آزمون‌های تشخیصی و تفسیر ضرایب خواهد شد.

آزمون جاک برا

مدل	آزمون	سطح معنی داری
مدل اول	۱/۱۴۵	۰/۰۸۹

آزمون مانایی

نتایج حاصل از آزمون ریشه واحد برای پسماند رگرسیون مدل به شرح ذیل هست:

نتایج آزمون مانایی متغیرهای مدل

متغیرها	آزمون فیشر	سطح معنی داری	نتیجه
ARL	۵۰۳/۶۴۹	۰/۰۰۰۰	مانا
ASSET	۲۹۳/۴۹۹	۰/۰۰۰۱	مانا
BANK	۲۵۷/۶۴۹	۰/۰۱۰۸	مانا
DA	۴۲۸/۷۱۴	۰/۰۰۰۰	مانا
STICKNESS	۳۹۶/۵۶۴	۰/۰۰۰۰	مانا

نتایج حاصل از آزمون ریشه واحد برای پسماند رگرسیون نشان می‌دهد که سطح معناداری متغیرهای مدل کمتر از ۰/۰۵ است بنابراین مانایی برای متغیرهای مدل برقرار است.

آزمون خودهمبستگی

با استفاده از آزمون LM می‌توان به وجود خودهمبستگی بین متغیرها پی برد که H_0 نشان از عدم وجود خودهمبستگی است. آزمون LM برای بررسی وجود خودهمبستگی انجام شده است که با توجه به آنچه در جدول (۴-۵)، $0.05 < Prob$ است که نشان از عدم وجود خودهمبستگی در الگو می‌باشد.

آزمون خودهمبستگی بروش گادفری (LM test)

احتمال	آماره F
۰/۱۹۶۷	۱/۶۳
	مدل اول

آزمون واریانس ناهمسانی

یکی از فروض مهم در رگرسیون این است که؛ واریانس جملات خطا یکسان باشد، با توجه به تأثیر مهم ناهمسانی واریانس بر برآورد انحراف معیار ضرایب و همچنین مسئله استنباط آماری، لازم است قبل از پرداختن به هرگونه تخمین، در مورد وجود یا عدم وجود واریانس ناهمسانی تحقیق شود.

آزمون ناهمسانی واریانس

احتمال	آماره t	آزمون	مدل اول
۰/۰۰۰۰	۶۵۷۸/۹۷۲	Breusch-Pagan LM	
۰/۰۰۰۰	۱۱/۸۱۶	Pesaran scaled LM	

بررسی مقادیر آماره کای دو آزمون‌های انجام شده نشان می‌دهد، فرضیه صفر برابری واریانس تایید می‌شود؛ لذا مشکل ناهمسانی واریانس در مدل وجود ندارد؛ بنابراین در برآورد مدل از آزمون OLS استفاده می‌گردد.

بررسی وجود هم خطی ۱۳

در اقتصادسنجی همخطی زمانی اتفاق می‌افتد که دو یا بیش از دو متغیر توضیح دهنده (مستقل) در یک رگرسیون چندمتغیره نسبت به یکدیگر از همبستگی بالایی برخوردار باشند.

بررسی وجود هم خطی

متغیرهای تحقیق	VIF مدل اول
STICKNESS	۱/۰۶۷
DA	۱/۰۵۵
ASSET	۱/۱۱۵
BIG	۱/۱۹۸
LOSS	۱/۴۱۶
OPIN	۱/۰۸۶
AUDITCHANG	۱/۰۳۳
BANK	۱/۵۸۶

چنانچه آماره VIF بزرگتر از ۱۰ باشد در آن صورت همخطی در مدل تحقیق وجود خواهد داشت. با توجه به نتایج بدست آمده از جدول متغیرهای تحقیق دارای هم خطی نمی باشد.

برآورد مدل کلی با استفاده از تحلیل پنلی و تخمین مدل:

در این بخش برای بررسی و برآورد مدل کلی از تحلیل پنلی ۱ استفاده شده است. دلیل استفاده از این روش به علت نوع ماهیت داده‌هاست. زیرا در تحلیل پنلی، داده‌ها به صورت مقطعی - زمانی ۲ گردآوری شده‌اند.

آزمون تشخیص مدل

قبل از تخمین مدل ابتدا باید آزمونهای مربوط به آن را انجام داد. اولین آزمونی که انجام می دهیم، آزمون بررسی فرضیه زیر است. با توجه به فرض ثابت بودن ضرایب متغیرها، آیا عرض از مبدا در تمامی سال ها ثابت است یا خیر. به طور کلی برای انتخاب از میان مدل Pooled و Panel از آزمون زیر استفاده می کنیم:

$$\left\{ \begin{array}{l} \text{مدل Pooled} \iff \text{تمام عرض از مبداها با هم برابرند} \iff H_0: \alpha_1 = \alpha_2 = \alpha_3 = \dots = \alpha_{T-1} \\ \text{مدل Panel} \iff \text{حداقل یکی از عرض از مبداها با بقیه متفاوت است} \iff H_1: \alpha_i \neq \alpha_j \end{array} \right.$$

برای آزمون فرضیه فوق از آماره چاو استفاده می شود. نتایج این آزمون در جدول ذیل خلاصه شده است. در صورتی که مقدار P-Value بیشتر از ۵ درصد باشد از روش پولینگ برای برآورد استفاده می شود. مدل مورد استفاده در این تحقیق عبارت است از:

آزمون تشخیص مدل (آزمون اثرات ثابت)

عنوان مدل	آماره F	احتمال	مقایسه با ۰,۰۵	نتیجه آزمون
مدل اول	۲/۱۲۲	۰/۰۰۰۰	کوچکتر	تایید فرض صفر - مدل ترکیبی

مطابق با جدول سطح معنی داری آماره F برای مدل های رگرسیونی تحقیق از ۰,۰۵ کمتر می باشند. به این ترتیب می توان نتیجه گرفت فرض H1 (مدل ترکیبی) تایید می شود.

آزمون تشخیص رگرسیون ترکیبی با اثر تصادفی یا ثابت (آزمون هاسمن)

پس از مشخص شدن اینکه عرض از مبدأ برای سال های مختلف یکسان نیست، باید روش استفاده در برآورد مدل (اثرات ثابت یا تصادفی) تعیین گردد که بدین منظور از آزمون هاسمن استفاده می گردد. فرضیه صفر و فرضیه مقابل نیز بصورت زیر می باشند.

$$\left\{ \begin{array}{l} H_0: \text{مدل ترکیبی با اثرات تصادفی مناسب می باشد} \\ H_1: \text{مدل ترکیبی با اثرات ثابت می باشد} \end{array} \right.$$

نحوه داروی: چنانچه در سطح اطمینان ۹۵٪ (خطای ۵٪) α آماره χ^2 محاسبه شده از معادله رگرسیون کوچکتر از مقدار χ^2 بدست آمده از نگاره باشد فرض H_0 را نمی توان رد کرد و در غیر اینصورت H_1 رد می شود؛ به عبارت دیگر اگر سطح معنی داری آزمون هاسمن از ۰,۰۵ بزرگتر باشد مدل با اثر تصادفی و اگر سطح معنی داری این آزمون از ۰,۰۵ کوچکتر باشد مدل ترکیبی با اثر ثابت استفاده می شود.

جدول آزمون هاسمن

عنوان مدل	آماره χ^2	احتمال	نتیجه آزمون
مدل اول	۱۵/۱۵	۰/۰۰۰۱	رد فرض صفر- مدل ترکیبی با اثرات ثابت

با توجه به آزمون هاسمن برازش مدل های رگرسیونی این پژوهش با استفاده از تخمین مدل داده های ترکیبی به روش اثرات ثابت برای مدل مناسب خواهد بود. پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی

با توجه به نتایج به دست آمده که دلالت بر عدم وجود واریانس ناهمسانی در مدل می باشد، بنابراین برای برآورد مدل اول از روش OLS استفاده می شود.

$$ARL_{it} = \beta_0 + \beta_1 STICKINESS_{it} + \beta_2 DA_{it} + \beta_3 ASSET_{it} + \beta_4 BIG_{it} + \beta_5 LOSS_{it} + \beta_6 OPIN_{it} + \beta_7 AUDITCHANG + \beta_8 BANK_{it} + \varepsilon_{it}$$

فرضیه ای که با استفاده از این مدل آزمون خواهد شد بصورت زیر می باشند:

۱. رفتار نامتقارن هزینه بر تأخیر گزارش حسابرس تاثیر معنادار دارد.

برآورد مدل

نام متغیر	نماد متغیرها	ضریب برآوردی	آماره t	سطح معناداری
عرض از مبدا	C	۰/۸۹۳	۶/۲۴۲	۰/۰۰۰۰
رفتار نامتقارن هزینه	STICKNESS	۰/۰۴۷	۲/۹۴۶	۰/۰۰۲۶
اقدام تعهدی اختیاری	DA	-۰/۰۱۴	-۰/۸۱۱	۰/۴۱۷۵
اندازه شرکت	ASSET	۰/۰۳۶	۳/۶۴۸	۰/۰۰۰۳
اندازه حسابرس	BIG	-۰/۰۰۱	-۰/۰۸	۰/۹۳۶۱
زیان	LOSS	-۰/۰۰۰۷	-۰/۰۸	۰/۹۳۶۱
اظهار نظر حسابرس	OPIN	-۰/۰۱۴	-۲/۷۶۵	۰/۰۰۵۹
تغییر حسابرس	AUDITCHANG	۰/۰۰۱	۰/۲۲۹	۰/۸۱۸۳
خطر ورشکستگی	BANK	-۰/۰۰۲	-۱/۶۵۴	۰/۰۹۸۷
۲/۴۵۴	آماره F	۰/۶۴۸	ضریب تعیین	
۰/۰۰۰۰	معناداری آماره F	۰/۵۰۶	ضریب تعیین تعدیل شده	
		۲/۲۸	آزمون دوربین واتسون	

نتایج تخمین مدل

بر اساس نتایج آزمون F لیمر، مدل اول پژوهش بر اساس رویکرد دادههای تابلویی با اثرات ثابت تخمین زده شد. نتایج حاصل از تخمین این مدل در جدول (۴-۱۰) ارائه شده است. مقدار F رگرسیون که نشان از توان توضیح دهندگی مدل است، برای این مدل احتمال آماره کمتر از ۰/۰۱ است که می توان گفت در سطح اطمینان ۹۹ درصد این مدل معنادار بوده و دارای اعتبار است. براساس همین نتایج ملاحظه مقدار آماره دوربین واتسون (۲/۴۸) نیز مؤید این مطلب است که بین اجزاء اخلاص خود همبستگی وجود ندارد، زیرا این مقدار فاصله ۱/۵ و ۲/۵ قرار دارد. همچنین ضریب تعیین برابر با ۰/۶۴ است که نشان می دهد ۶۴ درصد تغییرات متغیر وابسته از طریق مدل رگرسیون توضیح داده می شود.

تجزیه و تحلیل فرضیه

مطابق با نتایج آماری، در سطح اطمینان ۹۵٪، فرضیه صفر مبنی بر این که رفتار نامتقارن هزینه بر تأخیر گزارش حسابرس تأثیر معنادار ندارد، تایید نمی شود و فرضیه اصلی تایید می گردد.

بحث و نتیجه گیری فرضیه

"رفتار نامتقارن هزینه بر تأخیر گزارش حسابرس تأثیر معنادار دارد."

نتایج بدست آمده از فرضیه پژوهش نشان می دهد که رفتار نامتقارن هزینه بر تأخیر گزارش حسابرس اثر مثبت و معنادار دارد. بر اساس نظریه چسبندگی هزینه یا رفتار نامتقارن هزینه ها، هزینه ها تحت تأثیر تصمیم های مدیریت چسبندگی

می‌یابد. زمانی که مدیران احساس می‌کنند کاهش در فروش، به صورت کوتاه مدت و مقطعی خواهد بود و کاهش در فروش در دوره جاری با افزایش فروش در دوره‌های بعد جبران خواهد شد، برای حفظ منابع تلاش می‌کنند و هزینه‌های حفظ این منابع را متحمل می‌شوند و به امید روزهای بهتر خواهند بود. زمانی که مدیران در نتیجه کاهش فروش، منابع مربوط به فعالیت‌های عملیاتی خود را کاهش می‌دهند، در دوره‌ای که فروش به حالت عادی برمی‌گردد، برای تأمین دوباره منابع و آماده‌سازی آن‌ها تا اینکه همانند دوره قبل از کاهش فروش به ظرفیت عادی دست یابد، باید زمان و هزینه گزافی صرف کنند؛ بنابراین برای کسب سود در بلندمدت سعی می‌کنند به حفظ منابع خود بپردازند تا از کسب درآمدهای احتمالی آینده، بی‌بهره نمانند؛ بنابراین از دیدگاه نظریه تصمیمات سنجیده، یافته‌های ذکر شده این گونه تفسیر می‌شود که تعدیل هزینه‌ها در کوتاه مدت با تأخیر روبه‌رو می‌شود و این موضوع، بر این حقیقت دلالت می‌کند که مدیران از روی قصد و به صورت کاملاً آگاهانه تصمیم می‌گیرند منابع مربوط به فعالیت‌های عملیاتی خود را بر اساس پیش‌بینی‌های خود از آینده فروش شرکت حفظ کنند؛ بنابراین منجر به تأخیر در گزارشهای حسابرسی می‌شود؛ که نتایج آزمون فرضیه با یافته‌های پژوهشی کیم (۲۰۱۹) مطابقت داشته و پشتیبانی می‌شود.

محدودیت های پژوهش

این پژوهش متأثر از برخی عوامل کلان نظیر نرخ تورم، نرخ سود تسهیلات دریافتی و نرخ ارز می‌باشد که فرض شده اثر آن‌ها برای همه شرکت‌ها و مشاهدات یکسان است، در حالی که ممکن است چنین نباشد؛ بنابراین عواملی از این قبیل می‌تواند نتایج پژوهش حاضر را تحت تأثیر قرار دهد.

پیشنهاد های پژوهش

۱- با توجه به نتایج این پژوهش مبنی بر وجود رابطه مثبت بین رفتار نامتقارن هزینه‌ها و تأخیر در گزارشگری حسابرسی، به مدیران شرکت‌ها توصیه می‌شود برای افزایش کیفیت حسابرسی و بهبود اطلاعات در دسترس استفاده کنندگان، تأثیرات چسبندگی هزینه‌ها را شناسایی و کنترل کنند. آنان می‌توانند از طریق انعقاد قراردادهای مناسب برای اجاره دارایی‌های عملیاتی و استخدام کارکنان (به عنوان مثال، انعقاد قراردادهای کوتاه مدت) میزان تعدیلات لازم برای کاهش سطح دارایی‌های عملیاتی خود در دوره‌های کاهش تقاضا و سطح فروش را کمتر کنند و شدت چسبندگی هزینه‌ها را کاهش دهند.

۲- پیشنهاد می‌شود حسابرسان و مؤسسات حسابرسی، میزان هزینه‌های ارائه شده را با در نظر گرفتن میزان چسبندگی هزینه‌ها و همچنین نحوه تغییر هزینه‌ها با آهنگ تغییر فروش و درآمد فروش نسبت به کشف هرگونه خطا یا تقلب در ارائه صورت‌های مالی اقدام کنند تا از این طریق کیفیت حسابرسی بیشتر شود.

۳- حسابرسان در هنگام بررسی‌های تحلیلی فرض تغییرات متناسب هزینه‌ها نسبت به تغییرات سطح فعالیت را پذیرفته و به کار می‌گیرند. درک بهتر چگونگی تغییرات بهای تمام شده کالای فروش رفته، هزینه‌های اداری، عمومی و فروش و

سایر هزینه‌های عملیاتی نسبت به تغییرات فروش می‌تواند حساب‌برسان را در انجام هر چه بهتر بررسی‌های تحلیلی یاری کند.

منابع

ایزدپور، مصطفی؛ نیکومرام، هاشم. (۱۳۹۷). تبیین رفتار نامتقارن هزینه‌ها بر اساس هم‌زمانی چرخه‌های سیاسی و تجاری. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۷، شماره ۲۷، صص ۲۳۱-۲۴۶.

حاجیها زهره؛ احمدی مهدیه، (۱۳۹۲)، ارایه به موقع صورت‌های مالی میان دوره‌ای: بررسی تأثیر عملکرد مالی و اقتصادی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی، سال پنجم، شماره ۲۰، صص ۱۵۰-۱۷۳.

ستایش، محمدحسین؛ شکراللهی، احمد؛ خواجه امینیان، علی. (۱۳۹۲). بررسی میزان تأثیرپذیری نظر حسابرس از ساختار هیأت مدیره و مالکیت نهادی (شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران)، دانش حسابرسی، سال سیزدهم، شماره ۵۱، صص ۱۶-۳۲.

نمازی، محمد؛ دوانی‌پور، ایراج (۱۳۸۹). بررسی تجربی رفتار چسبندگی هزینه‌ها در بورس اوراق بهادار تهران، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۱۷، صص ۸۵-۱۰۲.

واعظ، سید علی، احمدی، وریا. (۱۳۹۳). بررسی رابطه بین دو عامل حق‌الزحمه حسابرسی و تغییر حسابرس با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی شرکت‌های دارویی پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار. حسابداری سلامت، دوره ۳، شماره ۲، شماره پیاپی ۸، صص ۷۷-۹۵.

Abidin, S., & Ahmad-Zaluki, N. A. (2012). Auditor industry specialism and reporting timeliness. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 65, 873-878.

Anderson, M. C., Banker, R. D., & Janakiraman, S. N. (2003). Are selling, general, and administrative costs "sticky"? *Journal of accounting research*, 41(1), 47-63.

Banker, R. D., & Chen, T. L. (2007, November). Labor market characteristics and cross-country differences in cost stickiness. *AAA*.

Chen, C. X., Lu, H., & Sougiannis, T. (2008). Managerial empire building, corporate governance, and the asymmetrical behavior of selling, general, and administrative costs. *AAA, Financial Accounting and Reporting Section (FARS)*.

Garrison, D. R., Anderson, T., & Archer, W. (2003). A theory of critical inquiry in online distance education. *Handbook of distance education*, 1(4), 113-127.

Horngren, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. V. (2015). Cost accounting: A managerial emphasis.

Kim, J.H., (2019). THE IMPACT OF ASYMMETRIC COST BEHAVIOR ON THE AUDIT REPORT LAG. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*. Volume 23, Issue 4.

Pili, E. (2007). Stereological analysis of fractures in the Roselend tunnel and permeability determination. *Water Resources Research*, 43(9).

Schroeder, R. G., Clark, M. W., & Cathey, J. M. (2019). Financial accounting theory and analysis: text and cases. John Wiley & Sons.

Weiss, D. (2010). Cost behavior and analysts' earnings forecasts. *The Accounting Review*, 85(4), 1441-1471.

Yang, D. (2015). Mergers, CEO hubris, and cost stickiness. *Emerging Markets Finance and Trade*, 51(sup5), S46-S63.

