

Effect of Auditor Partner's Busyness on Audit Quality, Auditor Report Delays, and Capital Cost¹

Omid Pourheidari², Ahmadsadegh Soltaninejad³, Ebrahim
Soltaninejad⁴

Received: 2023/05/28
Accepted: 2023/12/09

Research Paper

Abstract

Our purpose in this research is to investigate the impact of the auditor's partner's busyness on audit quality, auditor's report delay, and capital cost. There are two views in this regard. A group believes that the workload of the auditor's partner increases the experience and knowledge of the auditor and the effectiveness of the audit increases (Gol et al., 2017). Another group believes that the busyness of the auditor's partner causes the delay of the audit and a reduction in the quality of the audit (De Fond and Zhang, 2014). On the other hand, the workload of the auditor's partner increases the cost of capital (Habib et al., 2018). In this research, we intend to examine the stated cases. To check the hypotheses, we used the data of 165 companies during the period from 2011 to 2014. The regression method used is multivariate regression. To measure the busyness of the auditor's partner, alternative measures are the ratio of the number of audit work of the institution to the number of partners of the institution, the ratio of the logarithm of the income of the audit institution to the number of partners of the audit institution, and the ratio of the market share, for audit quality from the adjusted model of Jones (1991) and the cost of capital. We used the relation of Stone (2004). To according the findings, the first, second, and third hypotheses were confirmed and the preoccupation of the auditor's partner has a positive and significant relationship with the delay of the auditor's report and the cost of capital, and a negative and significant relationship with audit quality. The preoccupation of the audit partners causes the auditor's report to be delayed, reduces the quality of the audit, and increases the cost of capital.

Keyword: Auditor's Partner's Preoccupation, Audit Quality, Auditor's Report Delay, Capital Cost.

JEL Classification: M42.

1. DOI: 10.22051/JERA.2023.43927.3138

2. Professor, Department of Accounting, Shahid Bahonar University of Kerman, Kerman, Iran. (Corresponding Author). (opourheidari@uk.ac.ir).

3. M.Sc. Department of Accounting, Shahid Bahonar University of Kerman, Kerman, Iran. (soltaninejadshiraz@yahoo.com).

4. M. Sc. Department of Accounting, Kerman Branch, Islamic Azad University, Kerman, Iran. (soltaninejade@yahoo.com).

اثر مشغله شریک حسابرس بر کیفیت حسابرسی، تاخیر گزارش حسابرس و هزینه سرمایه^۱

امید پورحیدری^۲، احمدصاق سلطانی نژاد^۳، ایراهیم سلطانی نژاد^۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۳/۰۷

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۹/۱۸

مقاله پژوهشی

چکیده

هدف ما در این پژوهش بررسی تاثیر مشغله شریک حسابرس بر کیفیت حسابرسی، تاخیر گزارش حسابرس و هزینه سرمایه می‌باشد. در این رابطه دو دیدگاه وجود دارد. گروهی بر این باورند، حجم کار شریک حسابرس تجربه و دانش حسابرس را افزایش می‌دهد و اثربخشی حسابرسی افزایش می‌یابد (گل و همکاران، ۲۰۱۷). گروهی دیگر بر این باورند که مشغله شریک حسابرس باعث تاخیر گزارش حسابرسی و کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود (دی فوند و ژانگ، ۲۰۱۴). و از طرف دیگر حجم کاری شریک حسابرس باعث افزایش هزینه سرمایه می‌شود (حبیب و همکاران، ۲۰۱۸). ما در این پژوهش قصد داریم تا موارد بیان شده را بررسی کنیم. برای بررسی فرضیه‌ها از داده‌های ۱۶۵ شرکت در طول دوره زمانی ۱۳۹۱ تا ۱۴۰۰ استفاده کردیم. روش رگرسیونی مورد استفاده، رگرسیون چند متغیره می‌باشد. برای اندازه گیری مشغله شریک حسابرس از معیارهای جایگزین نسبت تعداد کار حسابرسی موسسه به تعداد شرکای موسسه، نسبت لگاریتم درآمد موسسه حسابرسی به تعداد شرکای موسسه حسابرسی، و نسبت سهم از بازار، برای کیفیت حسابرسی از مدل تعدیل شده جونز (۱۹۹۱) و هزینه سرمایه از رابطه استون (۲۰۰۴) استفاده کردیم. بر اساس یافته‌ها، فرضیه اول، دوم و سوم تایید شدند و مشغله شریک حسابرس با تاخیر گزارش حسابرس و هزینه سرمایه رابطه مثبت و معنادار و با کیفیت حسابرسی رابطه منفی و معنادار دارد. مشغله شرکای حسابرسی باعث تاخیر گزارش حسابرس، کاهش کیفیت حسابرسی و افزایش هزینه سرمایه می‌شوند.

واژه‌های کلیدی: مشغله شریک حسابرس، کیفیت حسابرسی، تاخیر گزارش حسابرس، هزینه سرمایه.

طبقه بندی موضوعی: M42.

1. DOI: 10.22051/JERA.2023.43927.3138

۲. استاد، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه شهید باهنر، کرمان، ایران. (نویسنده مسئول). (opourheidari@uk.ac.ir)

۳. کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه شهید باهنر، کرمان، ایران. (soltaninejadshiraz@yahoo.com)

۴. کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، واحد کرمان، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمان، ایران. (soltaninejade@yahoo.com)

https://jera.alzahra.ac.ir

مقدمه

نگرانی‌هایی مبنی بر اینکه حجم کاری حسابرس کیفیت حسابرسی را تهدید می‌کند، از سوی نهادهای جهانی ابراز شده است. از جمله هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های دولتی، مرکز کیفیت حسابرسی و هیات استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان، یکی از خطرهای کیفیت حسابرسی را ناشی از بار کاری بیش از حد شرکا و کارکنان موسسه حسابرسی دانسته‌اند (هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های عمومی، ۲۰۱۴). برخی پژوهش‌ها رابطه منفی بین مشغله شریک حسابرس و کیفیت حسابرسی پیدا کردند (گل^۱ و همکاران، ۲۰۱۷؛ ساندرگرن و سوانستروم^۲، ۲۰۱۴).

هدف ما در این پژوهش بررسی رابطه بین مشغله شریک حسابرس و موقع بودن گزارش حسابرس، کیفیت حسابرسی و هزینه سرمایه می‌باشد. تأخیر گزارش حسابرسی، فاصله زمانی پایان سال تا تاریخ انتشار گزارش حسابرس تعریف می‌شود، به عنوان مهم‌ترین معیار برای به موقع بودن صورت‌های مالی در نظر گرفته می‌شود (برایانت کاجر^۳ و همکاران، ۲۰۱۳؛ ایم پینک^۴ و همکاران، ۲۰۱۲؛ اشمیت و ویلکینز^۵، ۲۰۱۳؛ گیوولی و پالمون^۶، ۱۹۸۲؛ کلاتورثی و پیل^۷، ۲۰۱۶). معمول‌ترین تعریف از کیفیت حسابرسی که بیشتر به آن توجه می‌شود، تعریف دی آنجلو^۸ (۱۹۸۱) از کیفیت حسابرسی است. او کیفیت حسابرسی را سنجش و ارزیابی بازار از توانایی حسابرس در کشف تحریف‌های با اهمیت و گزارش‌گری تحریف‌های کشف شده تعریف کرده است. مشغله کاری حسابرسی احتمال وقوع اشتباه را به دنبال دارد و ممکن است نتواند تحریف‌های با اهمیت را کشف کنند که در نهایت بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد (ازکان^۹، ۲۰۱۸). هم‌چنین حجم کاری موسسه حسابرسی اثربخشی حسابرسی را کاهش می‌دهد (لنوکس^{۱۰} و همکاران، ۲۰۱۸). از طرف دیگر مشغله شریک حسابرس بر هزینه سرمایه تأثیر دارد

- 1 - Gul
- 2 - Sundgren & Svanstrom
- 3 - Bryant-Kutcher
- 4 - Impink
- 5 - Schmidt, J; & Wilkins
- 6 - Givolvy & Palmon
- 7 - Clatworthy & Peel
- 8 - DeAngelo
- 9 - Ozcan
- 10- Lennox

و باعث افزایش هزینه سرمایه خواهد شد. بدین گونه که حسابرس پر مشغله دقت کافی در بررسی اطلاعات و صورت‌های مالی ندارد و منجر به افزایش هزینه سرمایه می‌شود. به این صورت که با وجود مشغله زیاد برای حساب‌برسان، دقت کمتری خواهند داشت و کیفیت صورت‌های مالی کاهش خواهد یافت که در نهایت عدم اعتماد سهام‌داران و اعتباردهندگان و تامین سرمایه شرکت با هزینه بیشتری را به همراه دارد (کامارا^۱ و همکاران، ۲۰۰۹؛ هو^۲ و همکاران، ۲۰۱۲). حسابرس اعتبار اطلاعات افشا شده و صورت‌های مالی را افزایش می‌دهد و صورت‌های مالی معتبر هزینه‌های قرارداد را کاهش می‌دهد (جنسن و مک‌لینگ^۳، ۱۹۷۶؛ واتس و زیمرمن^۴، ۱۹۸۶)، اما حسابرسی که حجم کاری زیادی داشته باشد، دقت کافی به منظور اعتبار دادن به صورت‌های مالی ندارد و باعث افزایش هزینه سرمایه می‌شود (حیب^۵ و همکاران، ۲۰۱۸). حجم کاری زیاد حسابرس دقت او را کاهش می‌دهد و حواس حسابرس را از رسیدگی-ها منحرف می‌کند (هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های عمومی، ۲۰۱۴)، علامت‌های منفی به بازار می‌دهد که منجر به افزایش هزینه سرمایه و ریسک اطلاعات می‌گردد (لامبرت^۶ و همکاران، ۲۰۰۷) و از سوی دیگر مدیریت سود را افزایش می‌دهد (کارمانیا و لئوکس^۷، ۲۰۰۸) ادبیات پژوهش‌های گذشته بیان می‌کنند که به هنگام بودن گزارش‌گری مالی و کیفیت حسابرسی به یک اندازه مهم هستند (دی فوند و ژانگ^۸، ۲۰۱۴؛ کنچل^۹ و همکاران، ۲۰۱۳؛ یو^{۱۰} و همکاران، ۲۰۱۱). با توجه به این که صورت‌های حسابرسی نشده قابل اتکا نمی‌باشند، شرکت‌ها به حساب‌برسان فشار وارد می‌کنند تا عملیات حسابرسی را بدون تاخیر و در سریع‌ترین زمان ممکن به پایان برسانند (تادروس^{۱۱}، ۲۰۲۱). از این رو حساب‌برسان با توجه به منابع محدود (زمان و نیروی انسانی) بیش‌تر در فشار می‌باشند و احتمال تجدید آرایه صورت‌های مالی در آینده را افزایش می‌دهند (بلانکلی^{۱۲} و همکاران، ۲۰۱۴، ۲۰۱۵).

- 1- Câmara
- 2- Hou
- 3 Jensen & Meckling
- 4- Watts & Zimmerman
- 5- Lambert
- 6- Habib
- 7- Caramanis, C; & Lennox
- 8- DeFond & Zhang
- 9- Knechel
- 10- Ye
- 11- Tadros
- 12- Blankley

در رابطه با مشغله شریک حسابرس دو نظریه مختلف وجود دارد. گروهی اعتقاد دارند که شرکا موسسه حسابرسی به دلیل داشتن دانش و کسب تجربه، کیفیت حسابرسی را حفظ خواهند کرد و گزارش حسابرس به موقع ارائه می‌شود (گودوین و وو^۱، ۲۰۱۶؛ گل و همکاران، ۲۰۱۷؛ ساندرگرن و سوانستروم، ۲۰۱۴). اما گروهی با توجه به تئوری توجه محدود بر خلاف این نظریه، معتقدند زمانی که شرکا حسابرسی هم‌زمان چندین کار بر عهده داشته باشند، بایستی زمان و تلاش خود را بین چندین کار تقسیم کنند که باعث کاهش کیفیت حسابرسی و تاخیر در صدور گزارش حسابرسی می‌شود (دی فوند و ژانگ، ۲۰۱۴؛ کنچل و همکاران، ۲۰۱۳؛ اشمیت و ویلکینز، ۲۰۱۳). شرکای حسابرسی پر مشغله با محدودیت زمان مواجه هستند و مجبورند زمان خود را صرف چندین عملیات حسابرسی کنند که باعث تاخیر گزارش حسابرس و کاهش کیفیت حسابرسی خواهد شد و هزینه سرمایه افزایش می‌یابد. هم‌چنین موسسه‌های حسابرسی که گزارش خود را با تاخیر صادر کنند ممکن است در آینده صاحب‌کاران خود را از دست بدهند (سینگ^۲ و همکاران، ۲۰۲۲؛ حبیب و همکاران، ۲۰۱۸)

مشکلی که انجام این پژوهش را توجیه می‌کند این است که، نظریه‌های مخالف و موافق زیادی مبنی بر تاثیر داشتن و نداشتن مشغله کاری شریک حسابرس بر کیفیت حسابرسی و تاخیر گزارش حسابرس وجود دارد. از آن‌جا که شرکت‌های ایرانی بایستی صورت‌های مالی سالانه خود را حسابرسی کنند، پس نتایج این پژوهش می‌تواند تاثیر داشتن یا نداشتن مشغله کاری شریک حسابرس را در محیط ایران ثابت کند. مشکل دیگر این است که شرکت‌ها در هنگام انتخاب موسسه حسابرسی به حجم کاری موسسه حسابرسی توجهی نمی‌کنند. یافته‌های این پژوهش به شرکت‌ها در هنگام انتخاب موسسه حسابرسی کمک خواهد کرد. به قانون‌گذاران کمک خواهد کرد تا این موضوع را در نظر داشته باشند که در صورت معنادار بودن فرضیه‌ها، قوانینی وضع کنند تا حجم کاری موسسه‌های حسابرسی محدود شود که نتایج مثبت آن برای سهام‌داران و محیط گزارش‌گری ایران مفید خواهد بود. در نهایت هیچ پژوهشی تا کنون در ایران به بررسی تاثیر مشغله کاری شریک حسابرس بر تاخیر گزارش حسابرس و کیفیت حسابرسی نپرداخته و این مقاله می‌تواند شروعی برا گسترش و انجام پژوهش‌های جدید در حوزه مشغله کاری شریک موسسه حسابرسی باشد. سهام‌داران، سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان با تکیه

1- Goodwin & Wu

2- Singh

بر گزارش حسابرس تصمیم‌گیری می‌کنند. اما در صورتی که حسابرسی انجام شده دارای کیفیت لازم نباشد، می‌تواند منجر به گمراهی تصمیم‌گیرندگان و به خطرات فساد منجر شود. شرکای موسسه‌های حسابرسی از معایب داشتن چند کار به صورت هم‌زمان آگاه می‌شوند. این پژوهش به دنبال بررسی این پرسش است که آیا مشغله کاری حسابرسان و به ویژه شرکا موسسه حسابرسی بر به موقع بودن گزارش حسابرس، کیفیت حسابرسی و هزینه سرمایه تاثیر دارد؟

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

به موقع بودن گزارش‌گری مالی توسط تدوین‌کنندگان استانداردها به عنوان یک عنصر کلیدی کیفیت گزارش‌گری مالی برای چندین دهه مورد تاکید قرار گرفته است (هیات استانداردهای حسابداری استرالیا، ۲۰۱۸؛ پارلمان و شورای اروپا، ۲۰۱۰؛ هیات استانداردهای حسابداری مالی، ۱۹۸۰؛ هیات استانداردهای حسابداری بین‌المللی، ۲۰۱۰، ۲۰۱۸؛ کمیسیون بورس و اوراق بهادار، ۲۰۰۳). اطلاعات حسابداری باید به موقع باشند تا در تصمیم‌گیری مفید باشند (هیات استانداردهای حسابداری مالی، ۱۹۸۰). هیات استانداردهای حسابداری مالی (۱۹۸۰) و هیات استانداردهای حسابداری بین‌المللی (۲۰۱۰، ۲۰۱۸) با انتشار مجدد چارچوب مفهوم گزارش‌گری مالی در سال ۲۰۱۸، بر اهمیت به موقع بودن به عنوان یکی از ویژگی‌های کیفی اطلاعات تاکید داشتند. هم‌چنین پارلمان و شورای اروپا (۲۰۱۰) و کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا (۲۰۰۳) الزاماتی را افشا کردند که بر به موقع گزارش‌های مالی تاکید داشت. تاخیر گزارش حسابرسی مهم‌ترین عامل تعیین‌کننده به موقع بودن گزارش‌گری مالی است (ابوت^۱ و همکاران، ۲۰۱۲؛ کلاتورثی و پیل، ۲۰۱۶؛ گیولی و پالمون^۲، ۱۹۸۲).

در ایران نیز در بند ۳۳-۲ مفاهیم گزارش‌گری مالی (۱۳۸۶) بر به موقع اطلاعات مالی تاکید کرده است. در این بند آمده است که اطلاعات به منظور این که در تصمیم‌گیری مفید باشند، باید به موقع باشند. از طرف دیگر الزامات سازمان بورس و اوراق بهادار (۱۳۸۶) شرکت‌ها را ملزم به افشای صورت‌های مالی حسابرسی شده تا پایان تیرماه سال بعد کرده است. سازمان بورس در این الزام گفته است که صورت‌های مالی سالانه حسابرسی شده شرکت اصلی و تلفیقی گروه،

1- Abbott

2- Givoly & Palmon

دست کم ۱۰ روز قبل از برگزاری مجمع عمومی عادی و نهایت ۴ ماه پس از پایان سال مالی بایستی منتشر شوند.

قابلیت اطمینان صورت‌های مالی نقش مهمی در بازار اطلاعات ایفا می‌کند که با حسابرسی با کیفیت به دست می‌آید (کلینچ^۱ و همکاران، ۲۰۱۲؛ فرگوسن^۲ و همکاران، ۲۰۰۳). شرکت‌های می‌توانند پیامدهای منفی مانند واکنش‌های نامطلوب بازار و عدم تقارن اطلاعاتی را به وسیله حسابرسی با کیفیت کاهش دهند (ابوت و همکاران، ۲۰۱۲؛ بامبر و بامبر^۳، ۲۰۰۹؛ کریشنان و یانگ^۴، ۲۰۰۹). حسابرسی مستقل به عنوان ساز و کار نظارتی و کشف‌کننده تحریف‌های با اهمیت، ارزش افزوده‌ای دو چندان ایجاد می‌کند که باعث می‌شود ابزار افزایش کیفیت گزارش‌گری مالی و کاهش عدم اطمینان اطلاعاتی محسوب شود؛ اما رسیدن به این هدف مطلوب به خصوصیات حسابرسی سالانه وابسته است و این خصوصیات می‌تواند به شکل مثبت یا منفی با کیفیت حسابرسی در ارتباط باشد (چمبرز^۵ و همکاران، ۲۰۰۸).

همان‌گونه که مشخص است، فعالان بازار صورت‌های مالی ارائه شده توسط شرکت را منبع اولیه اطلاعات در مورد یک کسب و کار در نظر می‌گیرند. گزارش‌گری مالی اطلاعات تایید شده در مورد عملکرد مدیران را برای تامین‌کنندگان سرمایه فراهم می‌کند (اسلون^۶، ۲۰۰۱). اطلاعات منتشر شده، تصمیم‌های تخصیص منابع کارآمد را با علامت دادن فرصت‌های سرمایه‌گذاری به مدیران و سرمایه‌گذاران برای سرمایه‌گذاری در پروژه‌ها و زیاد کردن ارزش شرکت و کاهش هزینه سرمایه شرکت فراهم می‌کند (بوشمن و پیوتروسکی^۷، ۲۰۰۶). اما اطلاعات زمانی مفید می‌باشند که توسط حسابرس رسیدگی شده باشند. حساب‌رسانی که حجم کاری زیادی داشته باشند نمی‌توانند به صورت‌های مالی اعتبار ببخشند، زیرا دقت و اثربخشی آن‌ها کاهش و اطلاعات گمراه‌کننده و غیر قابل اعتماد خواهند بود که شرکت را در تامین با مشکل مواجه می‌کند و در بیش‌تر موارد با هزینه خیلی زیادی تامین مالی خواهد کرد (حبیب و همکاران، ۲۰۱۸).

- 1- Clinch
- 2- Ferguson
- 3- Bamber & Bamber
- 4- Krishnan & Yang
- 5- Chambers
- 6- Sloan
- 7- Bushman & Piotroski

بر اساس فرضیه توجه محدود، زمانی که شرکا موسسه حسابرسی دارای چند پروژه حسابرسی به صورت هم‌زمان داشته باشند، تلاش و زمان آن‌ها محدود خواهد شد و مجبور می‌شوند هم‌زمان به چندین پروژه رسیدگی کنند که باعث طولانی تر شدن زمان صدور گزارش حسابرسی می‌شود (حسین^۱ و همکاران، ۲۰۱۸). از آنجایی که شرکا موسسه حسابرسی مسئولیت بررسی، صدور و امضای گزارش حسابرسی هستند، در صورتی که حجم کاری آن‌ها زیاد باشد، زمان کمتری صرف صدور گزارش حسابرسی می‌کنند که نتیجه آن تأخیر گزارش حسابرسی شرکت‌ها می‌باشد (رینولدز و فرانسیس^۲، ۲۰۰۰). به اعتقاد دی فوند و ژانگ (۲۰۱۴) حجم کاری حسابرس بر شایستگی حسابرس و تأخیر گزارش حسابرس تأثیر منفی دارد. چرا که با کمبود وقت مواجه می‌شوند و نمی‌توانند به موقع به تعهدات خود عمل کنند. حسین و همکاران (۲۰۱۸) با استفاده از داده‌های ۱۶۵ شرکت مالزی در سال ۲۰۱۱ دریافتند که حسابرسان پرمشغله عملیات حسابرسی را طولانی‌تر می‌کنند و این موضوع برای مشتریان و موسسه‌های حسابرسی بزرگ، بیش‌تر می‌شود. ابوت و همکاران (۲۰۱۲) با بررسی ۱۳۴ شرکت در سال ۲۰۰۶ به این رسیدند که مشغله شریک حسابرس باعث تأخیر در صدور گزارش حسابرس می‌شود. حیدری و جودکی (۱۴۰۱) به منظور بررسی تأثیر مشغله کاری حسابرس بر رتبه مؤسسات حسابرسی و تأخیر گزارش حسابرس از داده‌های ۱۳۰ شرکت در طول سال‌های ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۹ استفاده کردند. یافته‌های آن‌ها نشان داد مشغله کاری مؤسسات حسابرسی منجر به افزایش تأخیر در گزارش حسابرس می‌شود. در پژوهشی دیگر زارع و حسن خانی (۱۴۰۰) با رویکردی فراتحلیل، بین تغییر حسابرس، نوع اظهارنظر حسابرس و فصل شلوغی کار با تأخیر گزارش حسابرسی رابطه مثبتی پیدا کردند. در پژوهشی مشابه ساندرگرن و سوانستروم (۲۰۱۴) به این نتیجه رسیدند شرکا حسابرسی با حجم کاری زیاد، در برنامه ریزی کار حسابرسی خود وقفه ایجاد می‌نمایند و شروع منظم فرایند حسابرسی از جانب مؤسسات حسابرسی دیرتر اتفاق می‌افتد که این امر منجر به عدم ارائه به موقع گزارش‌های حسابرسی می‌شود.

به توجه به آن‌چه گفته شد فرضیه اول به شرح زیر می‌باشد:

فرضیه اول- مشغله شریک حسابرس با تأخیر گزارش حسابرس رابطه مثبت و معناداری دارد.

1- Hussin

2- Reynolds & Francis

برخی از پژوهش‌ها شواهدی در مورد حجم کاری شریک حسابرسی ارائه می‌دهند که با کاهش کیفیت حسابرسی مرتبط است (گل و همکاران، ۲۰۱۷؛ حبیب و همکاران، ۲۰۱۸؛ لای^۱ و همکاران، ۲۰۱۸؛ ساندگرن و سوانستروم، ۲۰۱۴). استدلال آن‌ها این گونه بود که شرکا حسابرسی در صورتی که حجم کاری زیادی داشته باشند وقت کمتری صرف بررسی یافته‌ها می‌کنند که باعث کشف نشدن تحریف‌ها و کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود. ساندگرن و سوانستروم (۲۰۱۴) با بررسی داده‌های شرکت‌های سوئد به این نتیجه رسیدند که دقت و اثربخشی شرکای حسابرسی و حسابرسان پر مشغله کاهش می‌یابد. هم‌چنین به اعتقاد آن‌ها زمانی که اثربخشی حسابرسی کاهش یابد، کیفیت حسابرسی نیز کاهش می‌یابد. در پژوهشی مشابه در کشور چین، گل و همکاران (۲۰۱۷) دریافتند که احتمال کشف دست‌کاری صورت‌های مالی برای حسابرسانی که حجم کاری زیادی داشته باشند، کاهش می‌یابد که نتیجه آن کاهش کیفیت حسابرسی و به خطر افتادن منافع سهام‌داران می‌باشد. در پژوهشی دیگر لای و همکاران (۲۰۱۸) با بررسی که در کشور مالزی انجام دادند به این نتیجه رسیدند که مشغله شریک حسابرسی تأثیر نامطلوبی بر کیفیت حسابرسی دارد و احتمال کشف تحریف برای آن‌ها کاهش می‌یابد. پژوهش‌های دیگری نیز رابطه منفی بین مشغله کاری شریک حسابرس و کیفیت حسابرسی پیدا کردند (ابوت و همکاران، ۲۰۱۲؛ بلنکلی و همکاران، ۲۰۱۴؛ کلاتورثی و پیل، ۲۰۱۶).

بر اساس یافته‌های پژوهش‌های گذشته و استدلال‌های بیان شده، فرضیه دوم به صورت زیر بیان می‌شود: فرضیه دوم- مشغله کاری شریک حسابرس با کیفیت حسابرسی رابطه منفی و معناداری دارد از آن‌جا که حسابرسی با کیفیت پایین علامت‌هایی را به بازار اطلاعات وارد می‌کند، ریسک اطلاعات افزایش می‌یابد و هزینه سرمایه نیز افزایش می‌یابد. فشار زمانی شریک حسابرسی بر دقت کار حسابرس تأثیر منفی می‌گذارد (مک دانیل^۲، ۱۹۹۰) و شک و تردید حرفه‌ای را کاهش می‌دهد (براون، ۲۰۰۰)، در نتیجه نمی‌توان اطمینان معقولی ارائه کرد که صورت‌های مالی عاری از تحریف با اهمیت است. بنابراین ریسک اطلاعات و در نتیجه هزینه سرمایه سهام را افزایش می‌دهد (حبیب و همکاران، ۲۰۱۸). ریسک اطلاعاتی که توسط شریک پر مشغله رسیدگی شده باشند افزایش می‌یابد و اعتماد سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان از بین می‌رود و شرکت مجبور خواهد بود با هزینه بالاتری تامین مالی کند (بوشمن و پیوتروسکی، ۲۰۰۶).

1- Lai

2- McDaniel

حیب و همکاران (۲۰۱۸) با استفاده از داده‌های شرکت‌های بورسی استرالیا در طول دوره ۲۰۱۵-۲۰۰۱، به این نتیجه رسیدند که شرکت‌هایی که شرکای حسابرسی پرمشغله را به کار می‌گیرند (به عنوان تعداد مشتریان اندازه‌گیری شد) هزینه سرمایه بالاتری را متحمل می‌شوند. کارجلاین^۱ (۲۰۱۱) در پژوهش خود به این یافته دست یافت که شایستگی حسابرسانی که هم‌زمان چندین کار بر عهده داشته باشند کاهش می‌یابد که از بین رفتن اعتماد اطلاعات و افزایش هزینه سرمایه را به دنبال دارد.

فرضیه سوم- مشغله شریک حسابرس با هزینه سرمایه رابطه مثبت و معناداری دارد

روش شناسی پژوهش

داده‌ها از صورت‌های مالی حسابرسی شده شرکت‌های بورسی منتشره در سایت کدال و اطلاعات اعلام شده از سوی جامعه حسابداران رسمی در مورد تعداد شرکا و میزان درآمد سالیانه مؤسسات حسابرسی از سایت جامعه حسابداران رسمی ایران به صورت دستی جمع آوری شده است. داده‌های مربوط به تعداد کار مؤسسات حسابرسی بر اساس شمارش تعداد شرکت‌هایی که موسسه حسابرسی، حسابرسی صورت‌های مالی آن‌ها را عهده گرفته، از گزارش حسابرس جمع آوری شده است. جامعه آماری این پژوهش شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مابین سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۴۰۰ می‌باشد. برای انتخاب نمونه پژوهش، شرکت‌هایی که در قلمرو زمانی پژوهش جزو شرکت‌های واسطه‌گری مالی، هلدینگ‌های مالی و سرمایه‌گذاری و ... بودند، سال مالی آن‌ها منتهی به ۲۹ اسفند نبوده است و یا این که اطلاعات آن‌ها در دسترس نبود از جامعه پژوهش حذف شده‌اند و در نهایت تعداد ۱۶۵ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار به‌عنوان نمونه پژوهش مورد بررسی و تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

مدل پژوهش و اندازه‌گیری متغیرها

برای بررسی فرضیه‌ها از مدل‌های زیر استفاده شده است:

مدل (۱)

$$\begin{aligned} Auad Lag = & \beta_0 + \beta_1 APBCN + \beta_2 APBIN + \beta_3 APBMS + \beta_4 BS + \beta_5 AS \\ & + \beta_6 FS + \beta_7 Opinion + \beta_8 Spse + \beta_9 Lev + \beta_{10} ROA \\ & + \beta_{11} Coplex + \beta_{12} Quick + \beta_{13} MTB + \varepsilon \end{aligned}$$

مدل (۲)

$$\begin{aligned} Auad\ Qul = & \beta_0 + \beta_1 APBCN + \beta_2 APBIN + \beta_3 APBMS + \beta_4 BS + \beta_5 AS \\ & + \beta_6 FS + \beta_7 Opinion + \beta_8 Spse + \beta_9 Lev + \beta_{10} ROA \\ & + \beta_{11} Coplex + \beta_{12} Quick + \beta_{13} MTB + \varepsilon \end{aligned}$$

مدل (۳)

$$\begin{aligned} COEC = & \beta_0 + \beta_1 APBCN + \beta_2 APBIN + \beta_3 APBMS + \beta_4 BS + \beta_5 AS \\ & + \beta_6 FS + \beta_7 Opinion + \beta_8 Spse + \beta_9 Lev + \beta_{10} ROA \\ & + \beta_{11} Coplex + \beta_{12} Quick + \beta_{13} MTB + \varepsilon \end{aligned}$$

متغیر مستقل

مشغله کاری شریک حسابرس (APB): برای اندازه گیری مشغله کاری شریک حسابرس از سه متغیر جایگزین: نسبت تعداد کار حسابرسی موسسه به تعداد شرکای موسسه (APBCN)، نسبت لگاریتم درآمد موسسه حسابرسی به تعداد شرکای موسسه حسابرسی (APBIN) (محمدرضایی و گل چهره، ۱۳۹۷؛ سینگ و همکاران، ۲۰۲۰) و نسبت سهم از بازار (APBMS): اگر سهم حسابرس از بازار بر اساس معیار دارایی‌ها بیشتر از ۲۰ درصد باشد عدد ۱ و اگر کمتر باشد عدد صفر داده می‌شود (سینگ و همکاران، ۲۰۲۰).

تعداد کار حسابرسی از تعداد شرکت‌های بورسی که موسسه‌های حسابرسی، عهده دار حسابرسی صورت‌های مالی آن‌ها بوده‌اند، به دست آمده است، تعداد شرکای هر موسسه و درآمد موسسه‌های حسابرسی از سایت جامعه حسابداران رسمی به دست آمده است.

متغیرهای وابسته

تاخیر گزارش حسابرس (Aud Lag): لگاریتم تعداد روزهای بین پایان سال مالی و انتشار گزارش حسابرس (ریو و روح، ۲۰۰۷، سینگ و همکاران، ۲۰۲۰)
 کیفیت حسابرسی (Aud Qul): مطابق پژوهش مشایخی و همکاران (۱۳۹۷)، با در نظر گرفتن قدر مطلق اقلام تعهدی اختیاری با استفاده از مدل تعدیل یافته جونز^۲ (۱۹۹۱) طی مراحل زیر محاسبه می‌شود:

$$TA_{i,t} = (\Delta CA_{i,t} - \Delta CL_{i,t} - \Delta STDEBT_{i,t} - DEPN_{i,t})$$

1- Ryu & Roh

2- Jones

TA کل اقلام تعهدی شرکت i در سال t ؛ ΔCA تغییرات دارایی‌های جاری شرکت i بین سال‌های t و $t-1$ ؛

ΔCL تغییرات بدهی‌های جاری شرکت i بین سال‌های t و $t-1$ ؛ $\Delta CASH$ تغییرات وجوه نقد شرکت i بین سال‌های t و $t-1$ ؛ $\Delta TBETDS$ تغییرات بدهی‌های کوتاه مدت شرکت i بین سال‌های t و $t-1$ ؛ $PNE D$ هزینه استهلاک دارایی‌های مشهود و نامشهود شرکت در سال.

از مدل تعدیل شده جونز برای سنجش کیفیت حسابداری که از روی اقلام تعهدی اختیاری قابل تشخیص است به شرح زیر برای هر سال صنعت یک مدل رگرسیون به صورت جداگانه برآورد می‌شود:

$$NDA_{i,t} = \alpha_1 \left(\frac{1}{A_{t-1}} \right) + \alpha_2 (\Delta REV_t - \Delta REC_t) + \alpha_3 \left(\frac{PPE_t}{A_{t-1}} \right)$$

NDA اقلام تعهدی غیر اختیاری؛ ΔRev تغییرات درآمد فروش شرکت بین سال‌های t و $t-1$ ؛ ΔAR تغییرات در حساب‌های دریافتی شرکت i بین سال‌های t و $t-1$ ؛ P ارزش ناخالص املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات شرکت i در سال.

α_1 ، α_2 ، α_3 پارامترهای خاص شرکت هستند که با استفاده از مدل زیر به دست می‌آید:

$$\frac{TA_t}{A_{t-1}} = \alpha_1 \left(\frac{1}{A_{t-1}} \right) + \alpha_2 \left(\frac{\Delta REV_t}{A_{t-1}} \right) + \alpha_3 \left(\frac{PPE_t}{A_{t-1}} \right)$$

قدر مطلق ارزش بدست آمده از رابطه زیر به عنوان شاخص معکوسی از کیفیت حسابداری در نظر گرفته می‌شود (باداورنهدی و تقی زاده خانقاه، ۱۳۹۲):

$$DA_{i,t} = TA_{i,t} - NDA_{i,t}$$

هزینه سرمایه (CE): از رابطه استون (۲۰۰۴) به شرح زیر اندازه‌گیری خواهد شد (حیب و همکاران، ۲۰۱۸؛ استون، ۲۰۰۴):

$$CE = \sqrt{\frac{eps_{t+1} - eps_t}{p_t}}$$

CE هزینه سرمایه، EPS_{t+1} سود سهام در سال آینده، EPS_t سود سهام در سال جاری،

P_t قیمت سهام در پایان تیر ماه سال جاری.

لازم به توضیح است، در صورتی که سود هر سهم در سال بعد کمتر از سال جاری باشد، زیر رادیکال منفی می شود. داده‌هایی که این شرط را داشته اند از مشاهدات تحقیق حذف شده اند.

متغیرهای کنترلی

اندازه هیات مدیره (BS): تعداد اعضای هیات مدیره،
اندازه شرکت (FS): لگاریتم دارایی‌های شرکت،
اندازه حسابرس (AS): اگر حسابرس شرکتی سازمان حسابرسی باشد عدد ۱ و اگر سایر موسسه‌های حسابرسی باشند عدد صفر،
اظهاری نظر حسابرس (Opinion): اگر اظهار نظر حسابرس تعدیل شده باشد عدد ۱ و اگر مقبول باشد عدد صفر،
تخصص حسابرس (Spce): برای اندازه‌گیری تخصص حسابرس از معیار نسبت سهم بازار طبق رابطه زیر استفاده می‌شود (پالم رز، ۱۹۸۶):

مجموع دارایی‌های کل صاحبکاران موسسه حسابرسی در یک صنعت خاص

مجموع دارایی‌های صاحبکاران در آن صنعت

و مؤسسات حسابرسی که سهم بازارشان بیشتر از رابطه زیر باشد عدد یک و اگر کمتر باشد عدد صفر اختصاص داده می‌شود:

$$\frac{1}{2} * \frac{1}{2}$$

تعداد شرکت‌های موجود در صنعت

اهرم مالی (Lev): نسبت بدهی به دارایی،
بازده دارایی (ROA): نسبت سود خالص به دارایی،
پیچیدگی شرکت (Coplex): جمع موجودی کالا و حساب‌های دریافتی تقسیم بر کل دارایی‌ها (سینگ و همکاران، ۲۰۲۲)،
نسبت سریع (Quick): دارایی‌های جاری منهای موجودی کالا تقسیم بر بدهی‌های جاری،
نسبت بازار به دفتری (MTB): نسبت ارزش بازار سهام به ارزش دفتری.

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

یافته‌های آمار توصیفی پژوهش در جدول ۱ آورده شده است. یکی از مهم‌ترین شاخص‌های مرکزی، میانگین است که شاخص مناسبی برای نشان دادن مرکز ثقل توزیع داده‌ها می‌باشد. بر اساس یافته‌ها، میانگین تعداد کارهای موسسه‌های حسابرسی ۱۵ کار و بیشترین آن ۳۹ کار می‌باشد. میانه نسبت درآمد موسسه‌ها حسابرسی، ۲۵ درصد و کمترین درصد درآمد موسسه‌های حسابرسی، ۱۲/۵ درصد می‌باشد. انحراف معیار شاخص مهمی برای نشان دادن میزان پراکندگی داده‌های می‌باشد. انحراف معیار سهم بازار حسابرسی ۴۷ درصد و بیشترین لگاریتم تعداد روزهای تاخیر انتشار گزارش حسابرسی ۱/۹ می‌باشد. به طور میانگین ۶۶ درصد از سهم بازار در اختیار تعدادی از موسسه‌های حسابرسی بوده. میانگین اهرم مالی ۵۹ درصد می‌باشد که نشان دهنده حجم یالای بدهی در ساختار سرمایه شرکت‌های ایرانی است. میانگین بازده دارایی شرکت‌های نمونه ۱۳ درصد می‌باشد که بیان‌گر زیاده بوده شرکت‌های نمونه می‌باشد.

جدول ۱. آمار توصیفی متغیرها

متغیر	نماد	میانگین	میانه	بیشترین	کمترین	انحراف معیار
تعداد کار حسابرسی	AOBCN	۱۵/۶۷۳	۱۴/۸۶۹	۳۹	۱	۴/۳۴۳
نسبت درآمد	APBIN	۰/۲۶۸	۰/۲۵۴	۰/۴۰۴	۰/۱۲۵	۰/۱۸۶
سهم بازار	APBMS	۰/۶۶۴	۰/۶۷۵	۱	۰	۰/۴۷۲
تاخیر گزارش حسابرسی	Aud Lag	۲/۰۵۳	۲/۰۳۷	۲/۰۹۶	۱/۹۵۴	۰/۲۹۶
کیفیت حسابرسی	Aud Qul	۰/۱۰۹	۰/۰۹۲	۰/۲۶۱	۰/۰۱۶	۰/۰۷۹
هزینه حقوق صاحبان سهام	CE	۰/۳۰۴	۰/۲۹۸	۴/۸۰۲	۰/۰۰۶	۰/۳۱۱
اندازه هیات مدیره	BS	۵/۰۴۳	۵	۷	۵	۰/۴۸۶
اندازه شرکت	FS	۱۴/۰۸	۱۳/۹۱	۱۶/۵۶	۱۲/۵۲	۱/۵۸۶
اندازه حسابرسی	AS	۰/۵۴۱	۰/۵۴۷	۱	۰	۰/۵۶۷
اظهار نظر حسابرسی	Opinion	۰/۶۲۳	۰/۶۳۰	۱	۰	۰/۶۴۸

متغیر	نماد	میانگین	میانه	بیشترین	کمترین	انحراف معیار
تخصیص حسابرس	Spce	۰/۴۶۱	۰/۴۶۸	۱	۰	۰/۴۷۰
اهرم مالی	Lev	۰/۵۹۵	۰/۶۰۷	۰/۹۷۶	۰/۰۱۳	۰/۲۶۴
بازده دارایی	ROA	۰/۱۳۶	۰/۱۱۹	۰/۵۷۷	-۰/۱۴۳	۰/۰۳۹
پیچیدگی شرکت	Coplex	۰/۰۸۹	۰/۰۴۵	۰/۳۸۸	۰/۰۲۳	۰/۰۱۴
نسبت سریع	Quick	۱/۶۴۷	۱/۵۸۶	۶/۱۰۹	۰/۳۶۱	۰/۸۷۷
نسبت بازار به دفتری	MTB	۴/۳۴۶	۴/۰۳۶	۵/۴۱۶	۱/۷۲۲	۱/۶۵۱

نتایج پایایی متغیرهای پژوهش در سطح کل شرکت‌ها در جدول ۲ ارائه شده است. برای تعیین پایایی متغیرهای پژوهش از آزمون لوین، لین و چو استفاده شده است. نتایج این آزمون بیانگر این موضوع است که متغیرهای غیرمجازی وابسته، مستقل و کنترلی پژوهش طی دوره پژوهش در سطح پایا بوده‌اند، زیرا احتمال آماره برای آزمون یادشده کمتر از ۵ درصد بوده است.

جدول ۲. پایایی متغیرها

متغیر	نماد	آماره	معناداری
تعداد کار حسابرسی	AOBCN	-۹۵/۷۸۶	۰/۰۰۰
نسبت درآمد	APBIN	-۲۷/۹۴۱	۰/۰۰۰
سهم بازار	APBMS	-	-
تأخیر گزارش حسابرس	Aud Lag	-۱۱/۷۹۱	۰/۰۳۳
هزینه حقوق صاحبان سهام	CE	-۴/۳۳۹	۰/۰۲۱
کیفیت حسابرسی	Aud Qul	-۲۱/۵۶۴	۰/۰۰۴
اندازه هیات مدیره	BS	-۵/۷۱۱	۰/۰۰۰
اندازه شرکت	FS	-۹/۳۲۸	۰/۰۰۰
اندازه حسابرس	AS	-	-

متغیر	نماد	آماره	معناداری
ظهار نظر حسابرس	Opinion	-	-
تخصص حسابرس	Spce	-	-
اهرم مالی	Lev	-۲۴/۱۳۹	۰/۰۰۰
بازده دارایی	ROA	-۷/۳۳۷	۰/۰۰۰
پیچیدگی شرکت	Coplex	-۱۹/۵۴۱	۰/۰۰۰
نسبت جاری	Quick	-۶/۵۵۱	/۰۰۴
نسبت بازار به دفتری	MTB	-۱۰/۳۶۷	۰/۰۳۱

آزمون معناداری مدل‌ها

در جدول ۴ آزمون معناداری مدل فرضیه‌ها جهت بررسی مطلوبیت و قابل قبول بودن مدل رگرسیون پرازش شده آورده شده است. از آزمون هاسمر - لمشو برای بررسی قدرت توضیح دهندگی مدل استفاده شده است. با توجه به نتایج جدول، مقدار احتمال آماره هاسمر - لمشو در تمامی مدل‌های پژوهش بیشتر از ۰/۰۵ می‌باشد؛ بنابراین، فرضیه صفر پذیرفته می‌شود و مدل‌ها توان تبیین مطلوبی دارند. همچنین ضریب تعیین مدل‌های پژوهش که در واقع همان آماره مک فادن می‌باشد نشان می‌دهد که متغیرهای مستقل توان توضیح دهندگی مناسبی دارند. بعلاوه، سطح معناداری آماره کای اسکوار در تمامی مدل‌ها صفر می‌باشد که بیان کننده معناداری مدل‌ها و مناسب بودن مدل می‌باشد.

جدول ۴. آزمون معناداری مدل

مدل	آماره کای اسکوار	سطح معناداری کای اسکوار	ضریب تعیین	آماره هاسمر - لمشو	سطح معناداری هاسمر - لمشو
اول	۷۷/۵۷۳	۰/۰۰۰	۰/۶۷۴	۱۳/۵۶۸	۰/۲۰۳
دوم	۷۵/۹۴۲	۰/۰۰۰	۰/۶۳۷	۱۰/۵۵۳	۰/۲۶۳
سوم	۷۳/۶۱۷	۰/۰۰۰	۰/۵۶۳	۱۲/۴۲۷	۰/۱۷۸

آزمون فرضیه‌ها

برای آزمون فرضیه اول از مدل ۱ استفاده کردیم. با توجه به یافته‌های فرضیه اول در جدول ۴، سطح معناداری گزاره‌های مشغله شریک حسابرس (تعداد کارحسابرسی ۰/۰۰۰؛ نسبت درآمد ۰/۰۳۶؛ سهم بازار ۰/۰۱۱) نشان می‌دهد که مشغله کاری شریک حسابرس با تاخیر گزارش حسابرس رابطه معناداری دارد و ضریب مثبت این متغیرها نشان دهنده وجود رابطه مثبت بین مشغله کاری شریک حسابرس با تاخیر گزارش حسابرس می‌باشد. حدود ۵۰ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیر مستقل توضیح داده می‌شوند. آماره دوربین واتسون در محدوده قابل قبول (۱/۵ تا ۲/۵) قرار دارد که بیانگر عدم وجود مشکل خود هم‌بستگی می‌باشد و مدل در حالت کلی معنادار می‌باشد. از میان متغیرهای کنترلی، اندازه شرکت و پیچیدگی شرکت تاثیر مثبت و اهرم مالی تاثیر منفی دارند. نتایج آزمون تورم واریانس نیز نشان می‌دهد که بین متغیرهای مستقل و کنترلی نیز مشکل هم خطی وجود ندارد.

جدول ۵. یافته‌های فرضیه اول

$$Auad\ Lag = \beta_0 + \beta_1 APBCN + \beta_2 APBIN + \beta_3 APBMS + \beta_4 BS + \beta_5 AS + \beta_6 FS + \beta_7 Opinion + \beta_8 Spse + \beta_9 Lev + \beta_{10} ROA + \beta_{11} Coplex + \beta_{12} Quick + \beta_{13} MTB + \varepsilon$$

متغیر	نماد	ضریب	آماره t	سطح معناداری	VIF
ضریب ثابت	β	۰/۳۳۷	۱۱/۶۹۳	۰/۰۰۰	--
تعداد کار حسابرسی	AOBCN	۰/۳۹۴	۳/۲۹۳	۰/۰۰۰	۱/۰۹۶
نسبت درآمد	APBIN	۰/۰۰۱	۲/۱۶۲	۰/۰۳۶	۱/۱۹۶
سهم بازار	APBMS	۰/۰۲۷	۲/۴۶۹	۰/۰۱۱	۱/۲۵۱
اندازه هیات مدیره	BS	-۰/۰۲۳	-۰/۴۶	۰/۴۵۵	۱/۳۲۹
اندازه شرکت	FS	۰/۰۳۴	۲/۱۹۸	۰/۰۲۱	۱/۱۲۷
اندازه حسابرس	AS	-۰/۰۶۶	-۰/۷۸۱	۰/۴۳۴	۱/۲۲۵
اظهار نظر حسابرس	Opinion	۰/۰۴۱	۱/۳۶۶	۰/۱۷۲	۱/۳۷۸
تخصص حسابرس	Spce	۰/۰۰۱	۱/۰۷۱	۰/۲۸۴	۱/۱۰۵
اهرم مالی	Lev	-۰/۱۳۵	-۶/۸۲۴	۰/۰۰۰	۱/۵۷۶

$$Auad Lag = \beta_0 + \beta_1 APBCN + \beta_2 APBIN + \beta_3 APBMS + \beta_4 BS + \beta_5 AS + \beta_6 FS + \beta_7 Opinion + \beta_8 Spse + \beta_9 Lev + \beta_{10} ROA + \beta_{11} Coplex + \beta_{12} Quick + \beta_{13} MTB + \varepsilon$$

متغیر	نماد	ضریب	آماره t	سطح معناداری	VIF
بازده دارایی	ROA	-۰/۰۰۱	-۰/۳۷۱	۰/۷۱۱	۲/۶۹۱
پیچیدگی شرکت	Coplex	۰/۳۰۱	۲/۳۰۳	۰/۰۲۱	۱/۱۵۴
نسبت جاری	Quick	۰/۰۰۳	۰/۴۱۱	۰/۳۸۱	۱/۰۳۱
نسبت بازار به دفتری	MTB	۰/۰۲۸	۰/۰۷۱	۰/۶۸۸	۱/۲۹۳

ضریب تعیین	۰/۴۹۹	ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۴۳۳	دوربین واتسون	۱/۹۴۱	آماره F	۱۲/۰۸۴	سطح معناداری	۰/۰۰۰	آماره	۰/۰۰۰
------------	-------	----------------------	-------	---------------	-------	---------	--------	--------------	-------	-------	-------

یافته‌های فرضیه دوم در جدول ۶ نشان داده شده است. با توجه به سطح معناداری گزاره‌های مشغله شریک حسابرِس (تعداد کارحسابرسی ۰/۰۲۶؛ نسبت درآمد ۰/۰۱۷؛ سهم بازار ۰/۰۲۹) می‌توان گفت که مشغله شریک حسابرِس با کیفیت حسابرِس رابطه معناداری دارد. ضریب منفی متغیرهای مشغله شریک حسابرِس بیان‌گر وجود رابطه منفی بین مشغله شریک حسابرِس با کیفیت حسابرِس می‌باشد. ۵۶ درصد از تغییرات کیفیت حسابرِس توسط متغیر مستقل توضیح داده می‌شوند. از آماره دوربین واتسون مشخص است که مشکل خودهم‌بستگی وجود ندارد و مدل معنادار می‌باشد. هم‌چنین متغیرهای اندازه هیات مدیره، تخصص حسابرِس و پیچیدگی شرکت تاثیر مثبت و اهرم مالی و اندازه حسابرِس تاثیر منفی دارند. هم‌چنین نتایج آزمون تورم واریانس نیز نشان می‌دهد که بین متغیرهای مستقل و کنترلی نیز مشکل هم‌خطی وجود ندارد.

جدول ۶. یافته‌های فرضیه دوم

$$Auad Qul = \beta_0 + \beta_1 APBCN + \beta_2 APBIN + \beta_3 APBMS + \beta_4 BS + \beta_5 AS + \beta_6 FS + \beta_7 Opinion + \beta_8 Spse + \beta_9 Lev + \beta_{10} ROA + \beta_{11} Coplex + \beta_{12} Quick + \beta_{13} MTB + \varepsilon$$

متغیر	نماد	ضریب	آماره t	سطح معناداری	VIF
ضریب ثابت	β	۰/۰۳۷	۱۰/۹۵۳	۰/۰۰۰	--
تعداد کارحسابرسی	AOBCN	-۰/۴۰۱	-۳/۲۳۶	۰/۰۰۱	۱/۰۱۱
نسبت درآمد	APBIN	-۰/۴۴۹	-۶/۸۳۳	۰/۰۰۰	۱/۳۶۱

$$Aud\ Qul = \beta_0 + \beta_1 APBCN + \beta_2 APBIN + \beta_3 APBMS + \beta_4 BS + \beta_5 AS + \beta_6 FS + \beta_7 Opinion + \beta_8 Spse + \beta_9 Lev + \beta_{10} ROA + \beta_{11} Coplex + \beta_{12} Quick + \beta_{13} MTB + \varepsilon$$

متغیر	نماد	ضریب	آماره t	سطح معناداری	VIF
سهم بازار	APBMS	-۰/۰۸۲	-۲/۳۲۲	۰/۰۳۳	۲/۲۱۱
اندازه هیات مدیره	BS	۰/۳۹۹	۲/۲۴۶	۰/۰۲۲	۱/۴۲۴
اندازه شرکت	FS	-۰/۰۰۲	-۱/۵۳۷	۰/۱۲۴	۱/۹۲۷
اندازه حسابرس	AS	-۰/۲۹۷	-۱۰/۴۵۵	۰/۰۳۷	۱/۸۸۶
اظهارنظر حسابرس	Opinion	۰/۰۱۴	۱/۵۹۹	۰/۱۱۲	۱/۷۶۲
تخصص حسابرس	Spce	۰/۵۳۶	۲/۴۰۱	۰/۰۱۶	۱/۲۵۶
اهرم مالی	Lev	-۰/۱۳۷	۶/۹۹۳	۰/۰۰۱	۱/۱۶۸
بازده دارایی	ROA	۰/۰۳۱	۰/۷۶۶	۰/۴۴۶	۲/۰۴۷
پیچیدگی شرکت	Coplex	۰/۰۰۱	۲/۰۳۸	۰/۰۴۱	۱/۶۲۱
نسبت جاری	Quick	-۰/۰۸۵	-۱/۱۶۲	۲۴۵	۱/۵۴۷
نسبت بازار به دفتری	MTB	-۰/۰۳۵	-۰/۲۹۷	۰/۷۶۶	۱/۲۶۳
ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۵۴۹	دوربین واتسون ۱/۹۲۶	آماره F ۹/۲۴۴	سطح معناداری آماره ۰/۰۰۰

با توجه به یافته‌های فرضیه سوم در جدول ۷، سطح معناداری گزاره‌های مشغله شریک حسابرس (تعداد کار حسابرسی ۰/۰۰۰؛ نسبت درآمد ۰/۰۰۰؛ سهم بازار ۰/۰۰۸) می‌توان گفت که مشغله شریک حسابرس با هزینه سرمایه رابطه معناداری دارد. ضریب مثبت متغیرهای مشغله شریک حسابرس بیانگر وجود رابطه مثبت بین مشغله شریک حسابرس با هزینه سرمایه می‌باشد. ۵۱ درصد از تغییرات هزینه توسط متغیر مستقل توضیح داده می‌شوند. از آماره دوربین واتسون مشخص است که مشکل خودهم-بستگی وجود ندارد و مدل معنادار می‌باشد. هم‌چنین متغیرهای اندازه حسابرس، بازده دارایی و نسبت ارزش بازار به دفتری تاثیر مثبت و اهرم مالی تاثیر منفی دارند. هم‌چنین نتایج آزمون تورم واریانس نیز نشان می‌دهد که بین متغیرهای مستقل و کنترلی نیز مشکل هم‌خطی وجود ندارد.

جدول ۷. یافته‌های فرضیه سوم

$$COEC = \beta_0 + \beta_1 APBCN + \beta_2 APBIN + \beta_3 APBMS + \beta_4 BS + \beta_5 AS + \beta_6 FS + \beta_7 Opinion + \beta_8 Spce + \beta_9 Lev + \beta_{10} ROA + \beta_{11} Coplex + \beta_{12} Quick + \beta_{13} MTB + \varepsilon$$

متغیر	نماد	ضریب	آماره t	سطح معناداری	VIF
ضریب ثابت	β	-۲/۶۹۷	-۴/۴۱۴	۰/۰۰۰	
تعداد کار حسابرسی	AOBCN	۰/۱۲۹	۵/۸۰۲	۰/۰۰۰	۱/۰۴۲
نسبت درآمد	APBIN	۰/۰۰۸	۴/۶۴۸	۰/۰۰۰	۱/۰۹۳
سهم بازار	APBMS	۰/۰۰۹	۲/۶۷۴	۰/۰۰۸	۱/۳۲۴
اندازه هیات مدیره	BS	۰/۰۲۶	۰/۷۴۵	۰/۴۵۶	۱/۴۱۲
اندازه شرکت	FS	-۰/۰۰۴	-۰/۷۲۵	-۰/۴۶۹	۲/۲۹۵
اندازه حسابرسی	AS	۰/۱۷۳	۵/۱۲۴	۰/۰۰۰	۳/۲۳۴
اظهار نظر حسابرسی	Opinion	۰/۰۱۱	۰/۷۵۴	۰/۴۵۱	۱/۳۸۷
تخصص حسابرسی	Spce	۰/۰۰۴	۰/۷۵۹	۰/۴۶۶	۱/۶۹۵
اهرم مالی	Lev	-۰/۰۰۶	-۲/۷۱۳	۰/۰۰۷	۱/۱۴۳
بازده دارایی	ROA	۰/۳۳۹	۳/۳۷۳	۰/۰۰۸	۱/۳۰۳
پیچیدگی شرکت	Coplex	۰/۰۰۴	۰/۶۷۹	۰/۴۹۸	۱/۲۱۷
نسبت جاری	Quick	۰/۰۲۸	۱/۰۵۸	۰/۲۹۱	۱/۱۵۴
نسبت بازار به دفتری	MTB	۰/۰۰۹	۳/۶۹۸	۰/۰۰۰	۱/۶۵۳
ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده	دوربین واتسون	آماره F	سطح معناداری	آماره
۰/۵۱۴	۰/۴۸۶	۱/۸۴۶	۱۱/۳۳۶	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰

بحث و نتیجه گیری

بر اساس تئوری توجه محدود، شرکای حسابرسی که هم‌زمان چندین کار حسابرسی بر عهده داشته باشند، از یک طرف منجر به تاخیر صدور گزارش حسابرسی می‌شود و از طرف دیگر از دقت شرکای موسسه حسابرسی کاسته می‌شود که منجر به کاهش کیفیت حسابرسی خواهد شد. تاخیر گزارش حسابرسی و کاهش کیفیت حسابرسی پیامدهای منفی برای موسسه‌های حسابرسی از جمله، از دست دادن مشتریان و شهرت حسابرسی می‌باشد. هدف ما در این پژوهش بررسی تاثیر مشغله کاری شریک حسابرسی بر تاخیر گزارش حسابرسی و کاهش کیفیت حسابرسی می‌باشد. برای آزمون فرضیه‌ها از داده‌های ۱۶۵ شرکت در طول سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۴۰۰ استفاده کردیم. با آزمون فرضیه‌ها به نتایج زیر دست یافتیم:

یافته‌های فرضیه اول بیان‌گر وجود رابطه مثبت بین مشغله کاری شریک حسابرس و تاخیر گزارش حسابرس می‌باشد. یعنی هر چه شریک حسابرس مشغله و حجم کاری بیشتری داشته باشد، گزارش حسابرس دیرتر صادر می‌شود. همان‌طور که انتظار داشتیم و در مبانی نظری گفته شد، مشغله کاری شریک حسابرس، باعث می‌شود حسابرس نتواند گزارش را به موقع صادر کند. ابوت و همکاران (۲۰۱۲) و سینگ و همکاران (۲۰۲۲) در پژوهش‌های خود به این نتیجه رسیدند که مشغله کاری شریک حسابرس باعث تاخیر گزارش حسابرس می‌شود.

با آزمون فرضیه دوم به این نتیجه رسیدیم که مشغله کاری شریک حسابرس با کیفیت حسابرسی رابطه منفیو معناداری دارد. به عبارت دیگر، حجم کاری شریک حسابرس باعث کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود. حسابرسی که هم‌زمان عهده‌دار چند کار باشند، دقت آن‌ها کاهش و نمی‌تواند تحریف‌های وقوع یافته در صورت‌های مالی را کشف کنند که نتیجه آن کاهش کیفیت حسابرسی می‌باشد. سینگ و همکاران (۲۰۲۲) و لای و همکاران (۲۰۱۸) نیز به نتایج مشابهی دست یافتند.

با یافته‌های فرضیه سوم به این نتیجه می‌رسیم که مشغله شریک حسابرس با هزینه سرمایه رابطه منفی و معناداری دارد. به عبارت دیگر، مشغله شریک حسابرس باعث افزایش هزینه سرمایه می‌شود. در توجیه باید گفت، همان‌گونه که پیش‌بینی کردیم، حجم کاری حسابرس بی‌دقتی حسابرس و در ادامه باعث عدم اعتماد اعتباردهندگان به صورت‌های مالی می‌شود و این موضوع باعث می‌شود شرکت برای تامین مالی و سرمایه، هزینه بیشتری متحمل شود. حبیب و همکاران (۲۰۱۸) در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که مشغله شریک حسابرس باعث افزایش هزینه سرمایه می‌گردد.

موسسه‌های حسابرسی در نظر داشته باشند که حجم کاری زیاد باعث تاخیر گزارش و کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود و بایستی در حد توان و منابع، حسابرسی شرکت‌ها و کار جدید قبول کنند. قانون‌گذاران قوانینی تصویب کنند تا حجم کاری شرکت‌ها حسابرسی از حد مشخصی بیش‌تر نگردد. شرکت‌ها در هنگام انتخاب موسسه حسابرسی به حجم کاری و مشغله شرکت‌ها توجه داشته باشند.

ملاحظات اخلاقی

حامی مالی: مقاله حامی مالی ندارد.

مشارکت نویسندگان: تمام نویسندگان در آماده‌سازی مقاله مشارکت داشته‌اند.

تعارض منافع: بنا بر اظهار نویسندگان در این مقاله هیچ‌گونه تعارض منافی وجود ندارد.

تعهد کپی‌رایت: طبق تعهد نویسندگان حق کپی‌رایت رعایت شده‌است.

منابع

- باد آور نهندي، یونس؛ تقی زاده خانقاه، وحید. (۱۳۹۲). بررسی ارتباط بین کیفیت حسابداری و کارایی سرمایه‌گذاری. *بررسی‌های حسابداری و حسابداری*، ۲۰(۲)، ۱۹-۴۲.
- حیدری سورشجانی، زهرا؛ جودکی چگنی، زهرا. (۱۴۰۱). تأخیر در گزارش حسابداری: مشغله کاری حسابرسان و رتبه مؤسسات حسابداری. *دانش حسابداری مالی*، ۹(۱)، ۱۱۳-۱۳۲.
- زارع بهن میری، محمدجواد؛ حسنخانی، فاطمه. (۱۴۰۰). ویژگی‌های مؤسسه حسابداری و تأخیر ارائه گزارش حسابداری با رویکرد فراتحلیل. *بررسی‌های حسابداری و حسابداری*، ۲۸(۴)، ۶۶۴-۶۹۰.
- محمدرضایی، فخرالدین؛ گل چهره، محمد. (۱۳۹۶). خطای حسابداری، نوع گزارش و تعداد بندهای شرط حسابداری: نقش مشغله کاری شرکای مؤسسات حسابداری. *حسابداری مالی*، ۹(۳۶)، ۳۱-۱.
- مشایخی، پیتا؛ عمرانی، حامد؛ آخوندی، امید. (۱۳۹۷). تخصص شریک حسابداری در صنعت و کیفیت حسابداری: نقش استراتژی‌های صاحب کار. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۸(۴)، ۱۰۵-۱۲۶.
- هیئت مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار. (۱۳۸۶). دستورالعمل اجرایی افشای اطلاعات شرکت‌های ثبت شده نزد سازمان بورس و اوراق بهادار مصوب ۱۳۸۶/۵/۳.

References

- Abbott, L; Parker, S; & Peters, G. (2012). Internal audit assistance and external audit timeliness. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 3, 1(4) 3-20.
- Australian Accounting Standards Board. (2018). *Consultation paper: Review of the corporate governance council's principles and recommendations*. <https://www.asx.com.au/documents/asx-compliance/consultation-paper-cgc-4th-edition.pdf>
- Badavar Nahandi, Y; & Taghizadeh Khanqah, V. (2013). The Relationship between Audit Quality and Investment Efficiency. *Journal of Accounting and auditing review*, 20(2), 19-42. (In Persian).
- Bamber, E; & Bamber, L. (2009). Discussion of 'Mandatory audit partner rotation, audit quality, and market perception: Evidence from Taiwan. *Contemporary Accounting Research*, 26(2), 393-402.
- Blankley, A; Hurtt, D; & MacGregor, J. (2014). The relationship between audit report lags and future restatements. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33(2), 27-57.
- Blankley, A; Hurtt, D; & MacGregor, J. (2015). Are lengthy audit report lags a warning signal? *Current Issues in Auditing*, 9(2), 19-28.
- Braun, R. L. (2000). The effect of time pressure on auditor attention to qualitative aspects of misstatements indicative of potential fraudulent financial reporting. *Accounting, Organizations and Society*, 25(3), 243-259.
- Bryant-Kutcher, L; Peng, E; & Weber, D. (2013). Regulating the timing of disclosure: Insights from the acceleration of 10-K filing deadlines. *Journal of Accounting and Public Policy*, 32(6), 475-494.

- Bushman, R. M; & Piotroski, J. D. (2006). Financial reporting incentives for conservative accounting: The influence of legal and political institutions. *Journal of Accounting and Economics*, 42(1), 107–148.
- Câmara, A; Chung, S. L; & Wang, Y. H. (2009). Option implied cost of equity and its properties. *Journal of Futures Markets*, 29(7), 599–629.
- Caramanis, C; & Lennox, C. (2008). Audit effort and earnings management. *Journal of Accounting and Economics*, 45(1), 116–138.
- Center For Audit Quality. (2014). CAQ approach to audit quality indicators. <http://www.thecaq.org/docs/reports-and-publications/caq-approach-to-auditqualityindicators-april-2014.pdf?sfvrsn=2>
- Chambers, R; Lo, B. C. Y; & Allen, N. B. (2008). The impact of intensive mindfulness training on attentional control, cognitive style, and affect. *Cognitive therapy and research*, 32(3), 303-322.
- Clatworthy, M. A; & Peel, M. J. (2016). The timeliness of UK private company financial reporting: Regulatory and economic influences. *The British Accounting Review*, 48(3), 297–315.
- Clinch, G; Stokes, D; & Zhu, T. (2012). Audit quality and information asymmetry between traders. *Accounting and Finance*, 52(3), 743–765.
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of accounting and economics*, 3(3), 183-199.
- DeFond, M; & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58(2-3), 275–326.
- Easton, P. D. (2004). PE ratios, PEG ratios, and estimating the implied expected rate of return on equity capital. *The Accounting Review*, 79(1), 73–95.
- European Parliament and Council. (2010). Directive 2004/109/EC of the European parliament and of the Council. *Official Journal of the European Union*, 390/31, 38–57.
- Ferguson, A; Francis, J; & Stokes, D. (2003). The effects of firm-wide and office-level industry expertise on audit pricing. *The Accounting Review*, 78(2), 429–448.
- Financial Accounting Standards Board. (1980). *Statement of financial accounting concepts No.2: Qualitative characteristics of accounting information*. Stamford, Connecticut, USA.
- Givoly, D; & Palmon, D. (1982). Timeliness of annual earnings announcements: Some empirical evidence. *The Accounting Review*, 57(3), 486–508.
- Goodwin, J; & Wu, D. (2016). What is the relationship between audit partner busyness and audit quality? *Contemporary Accounting Research*, 33(1), 341–377.
- Gul, F; Ma, S; & Lai, K. (2017). Busy auditors, partner-client tenure, and audit quality: Evidence from an emerging market. *Journal of International Accounting Research*, 16(1), 83-105.
- Habib, A; Bhuiyan, M. B; & Sun, X. (2018). Audit partner busyness and cost of equity capital. *International Journal of Auditing*, 23(1), 57–72.
- Heidary Sureshjani, Z; & Joudaki Chegeni, Z. (2022). Delays in the Audit Report: Ranking of Audit Firms and Auditor Workload. *Journal of Finance Accounting Knowledge*, 9(1), 113-132. (In Persian).

- Hou, K; Van Dijk, M. A; & Zhang, Y. (2012). The implied cost of capital: A new approach. *Journal of Accounting and Economics*, 53(3), 504–526.
- Hussin, W; Bamahros, H; & Shukeri, S. (2018). Lead engagement partner workload, partner-client tenure and audit report lag: Evidence from Malaysia. *Managerial Auditing Journal*, 33(3), 246–266.
- Impink, J; Lubberink, M; van Praag, B; & Veenman, D. (2012). Did accelerated filing requirements of SOX affect the timeliness of 10-K filings? *Review of Accounting Studies*, 17(2), 227–253.
- International Accounting Standards Board. (2010). *Conceptual Framework for financial reporting*. London, UK
- International Accounting Standards Board. (2018). *Conceptual Framework for financial reporting*. London, UK
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2014). A framework for audit quality: Key elements that create an environment for audit quality. <https://www.ifac.org/publications-resources/framework-audit-quality-key-elementscreate-environment-audit-quality>.
- Jensen, M. C; & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360.
- Jones, Jennifer J. (1991). Earnings management during import relief investigations. *Journal of Accounting Research*, 29(2), 193–228.
- Karjalainen, J. (2011). Audit quality and cost of debt capital for private firms: Evidence from Finland. *International Journal of Auditing*, 15(1), 88–108.
- Knechel, W; Krishnan, G; Pevzner, M; Shefchik, L; & Velury, U. (2013). Audit quality: Insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(1), 385–421.
- Krishnan, J; & Yang, J. (2009). Recent trends in audit report and earnings announcement lags. *Accounting Horizons*, 23(3), 265–288.
- Lai, K; Sasmita, A; Gul, F; Foo, Y; & Hutchinson, M. (2018). Busy auditors, ethical behavior, and discretionary accruals quality in Malaysia. *Journal of Business Ethics*, 150(4), 1187–1198.
- Lambert, R; Leuz, C; & Verrecchia, R. E. (2007). Accounting information, disclosure, and the cost of capital. *Journal of Accounting Research*, 45(2), 385–420.
- Lennox, C; Wang, Z. T; & Wu, X. (2018). Earnings management, audit adjustments, and the financing of corporate acquisitions: evidence from China. *Journal of accounting and economics*, 65(1), 21-40.
- Mashayekhi, B; Omrani, H; Akhondi, O. (2019). Auditor Industry Specialization and Audit Quality: The Role of Client Strategy. *Journal of Empirical Research In Accounting*, 8(4), 105-126. (In Persian).
- McDaniel, L. S. (1990). The effects of time pressure and audit program structure on audit performance. *Journal of Accounting Research*, 28(2), 267–285.
- Mohammad Rezaei, F; & Golchehre, M. (2017). Audit Failure, Audit Opinion and Auditor's Remarks: The Role of Audit Partner Busyness. *Journal of Financial Accounting*, 9(36), 1-31. (In Persian).
- Ozcan, A. (2018). Audit quality and earnings management: evidence from Turkey. *International Journal of Economics and Administrative Studies*, 23(5), 67-78.

- Palmrose, Z. V. (1986). Audit fees and auditor size: Further evidence. *Journal of Accounting Research*, 24(1), 97-110.
- Public Company Accounting Oversight Board. (2014). standing advisory group meeting: Initiative to improve audit quality – root cause analysis, audit quality indicators, and quality control standards. [http://pcaobus.org/News/Events/Documents/0624252014_SAG_Meeting/06242014_AQI .pdf](http://pcaobus.org/News/Events/Documents/0624252014_SAG_Meeting/06242014_AQI.pdf).
- Reynolds, J; & Francis, J. (2000). Does size matter? The influence of large clients on office-level auditor reporting decisions. *Journal of Accounting and Economics*, 30(3), 375–400.
- Ryu, T; & Roh, C-Y. (2007). the auditor's going concern opinion decision. *International Journal of Business and Economics*, 6(2), 89-101.
- Schmidt, J; & Wilkins, M. (2013). Bringing darkness to light: The influence of auditor quality and audit committee expertise on the timeliness of financial statement restatement disclosures. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(1), 221–244.
- Securities and Exchange Commission. (2003). *Final rule: Strengthening the commission's requirements regarding auditor independence*. Washington DC, Washington, USA.
- Singh, H; Sultana, N; Islam, A; Singh, A. (2022). Busy auditors, financial reporting timeliness and quality. *The British Accounting Review*, 54(3), 1-25.
- Sloan, R. G. (2001). Financial accounting and corporate governance: A discussion. *Journal of Accounting and Economics*, 32(1), 335–347.
- Sundgren, S; & Svanstrom, T. (2014). Auditor-in-charge characteristics and going-concern reporting. *Contemporary Accounting Research*, 31(2), 531–550.
- Tadros, E. (2021). Firms scramble as corporate auditor numbers plummet. In *Australian financial review*. Sydney, Australia: 05 May 2021.
- The Board of Directors of the Securities and Exchange Organization. (1386). Executive instructions for information disclosure of companies registered with the Securities and Exchange Organization, approved 5/3/1386. (In Persian)
- Watts, R. L; & Zimmerman, J. L. (1986). *Positive accounting theory*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
- Ye, P; Carson, E; & Simnett, R. (2011). Threats to auditor independence: The impact of relationship and economic bonds. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(1), 121–148.
- Zare Bahnamiri, M. J; & Hasankhani, F. (2021). Auditor Characteristics and Audit Report Lag: A Meta-Analysis. *Journal of Accounting and auditing review*, 28(4), 664-690. (In Persian).

COPYRIGHTS



This is an open access article under the CC BY-NC-ND 4.0 license.