

## Investigating the effect of audit opinion & quality in the relationship between financial reporting complexity and audit delay

Mohammad Ali Sari<sup>1</sup>

Received: March 25, 2024

Accepted: May 10, 2024

### Abstract

**Purpose:** Since the audit report contains the opinion of the auditors about the credibility of the financial statements, investors usually prefer that the audit report be submitted with less delay. Based on this, it is important to research the variables that can affect the delay of the audit report. In this regard, the current research was trying to investigate the moderating effect of audit opinion and quality on the relationship between the complexity of financial reporting and the delay in the audit report.

**Methodology:** For this research purpose, the data obtained from 140 companies admitted to the Tehran Stock Exchange during the years 2011 to 2021 were collected and analyzed in the form of four hypotheses using multivariate regression models.

**Findings:** The research results show that audit firm's tenure, audit opinion, size of the audit institute, and audit fees moderate the relationship between the complexity of financial reporting and audit report delay.

**Originality:** These findings generally indicate the effect of audit opinion and quality on the audit report delay in the presence of financial reporting complexity. This research helps to better understand the Iranian capital market regarding the factors affecting the delay of the audit report.

**Keywords:** Audit characteristics, audit quality, audit report, financial reporting, financial statements.

**JEL Classification:** M41 ,M42.

1. Assistant Professor, Department of Accounting, Mashhad Branch, Islamic Azad University, Mashhad, Iran. (Corresponding Author). (accountant2004@gmail.com)

**Cite this paper:** Sari, M. A. (2024). Investigating the effect of audit opinion & quality in the relationship between financial reporting complexity and audit delay. *Journal of Accounting & Financial Transparency*, 2(1), 1-23. [In Persian]

## بررسی نقش اظهارنظر و کیفیت حسابرسی در رابطه پیچیدگی گزارشگری مالی با تأخیر گزارش

## حسابرسی

محمدعلی ساری<sup>۱</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۱/۰۶

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۲/۲۱

## چکیده

**هدف:** از آنجا که گزارش حسابرسی حاوی نظر حساببرسان در مورد اعتبار صورت‌های مالی است، سرمایه‌گذاران معمولاً ترجیح می‌دهند که گزارش حسابرسی با تأخیر کمتری ارائه شود. از یک طرف، ساختار پیچیده شرکت در یک گروه تجاری و تهیه صورت‌های مالی تلفیقی گروه بر تأخیر گزارش حسابرسی موثر است. از طرف دیگر نوع اظهارنظر و کیفیت حسابرسی در تأخیر گزارش حسابرسی نقش دارند. در این راستا، پژوهش حاضر درصدد بررسی این موضوع است که در صورت وجود پیچیدگی گزارشگری مالی به دلیل تهیه صورت‌های مالی تلفیقی، نوع اظهارنظر و کیفیت حسابرسی تا چه اندازه می‌تواند نقش تعدیل‌کننده بر رابطه بین پیچیدگی گزارشگری مالی و تأخیر ارائه گزارش حسابرسی داشته باشد.

**روش‌شناسی:** برای انجام پژوهش، داده‌های حاصل از ۱۴۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۰ الی ۱۴۰۰ گردآوری و در قالب چهار فرضیه، با بکارگیری مدل‌های رگرسیونی چند متغیره مورد بررسی قرار گرفته است.

**یافته‌ها:** نتایج پژوهش نشان می‌دهد اظهارنظر حسابرسی، دوره تصدی مؤسسه حسابرسی، اندازه مؤسسه حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی رابطه پیچیدگی گزارشگری مالی با تأخیر در گزارش حسابرسی را تعدیل می‌کند. **دانش افزایی:** یافته‌های بدست آمده به‌طور کلی نشان‌دهنده تأثیر نوع اظهارنظر و کیفیت حسابرسی در تأخیر گزارش حسابرسی در صورت وجود پیچیدگی گزارشگری مالی می‌باشد. این پژوهش به درک بیشتر بازار سرمایه ایران درخصوص عوامل موثر بر به تأخیر گزارش حسابرسی کمک می‌نماید.

**کلیدواژه‌ها:** کیفیت حسابرسی، گزارش حسابرسی، گزارشگری مالی، صورت‌های مالی، ویژگی‌های حسابرسی.

طبقه‌بندی موضوعی: M41, M42.

۱. استادیار گروه حسابداری، واحد مشهد، دانشگاه آزاد اسلامی، مشهد، ایران. (نویسنده مسئول). (accountant2004@gmail.com)

استناد: ساری، محمدعلی. (۱۴۰۳). بررسی نقش اظهارنظر و کیفیت حسابرسی در رابطه پیچیدگی گزارشگری مالی با تأخیر گزارش حسابرسی. *حسابداری و شفافیت مالی*، ۲(۱)، ۲۳-۱.

## مقدمه

فراهم نمودن اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان برون سازمانی از صورت‌های مالی، یکی از اهداف مهم گزارشگری مالی شرکت‌ها است. اطلاعات به‌منظور مفید بودن برای تصمیم‌گیری باید قابل فهم، مربوط، قابل اعتماد و قابل مقایسه باشند (آجینا<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۱۶). به هنگامی گزارشگری مالی، مولفه بنیادین مربوط بودن اطلاعات و تلاش برای گزارشگری مالی با کیفیت است (آلکسیووا<sup>۲</sup>، ۲۰۲۴). اطلاعات باید در کوتاه‌ترین زمان بعد از پایان سال مالی در دسترس استفاده‌کنندگان باشد، در غیر این صورت با گذشت هرچه بیشتر زمان، ارزش اقتصادی این اطلاعات کمتر خواهد شد. به همین دلیل بهنگام بودن گزارش‌های مالی به‌عنوان یکی از خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری مالی شناخته شده است. قوانین و مقررات بازار سرمایه کشور ایران، شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران را ملزم به افشای صورت‌های مالی حسابرسی شده شرکت اصلی و تلفیقی گروه حداقل ۱۰ روز قبل از برگزاری مجمع و حداکثر ۴ ماه پس از پایان سال مالی نموده است (ماده ۷ دستورالعمل اجرایی افشای اطلاعات، سازمان بورس اوراق بهادار تهران، ۱۳۸۶). این مهلت زمانی در کشورهای مختلف متفاوت است. به‌عنوان نمونه در کشور سوئد، گزارشات مالی سالانه باید شش هفته قبل برگزاری مجمع عمومی به حسابرس ارائه شود و تاریخ برگزاری مجمع نیز نباید بیشتر از شش ماه پس از پایان سال مالی باشد (آلکسیووا، ۲۰۲۴). بامبر<sup>۳</sup> و همکاران (۱۹۹۳) معتقدند ارائه اطلاعات به‌موقع توسط شرکت‌ها در اقتصادهای نوظهور، اهمیت بیشتری را به خود اختصاص می‌دهد، زیرا سایر منابع اطلاع‌رسانی مانند انتشار رسانه‌ها، اجلاس‌های خبری و تحلیلگران مالی به خوبی توسعه نیافته‌اند و نهادهای نظارتی به اندازه کشورهای توسعه‌یافته غربی مؤثر نیستند. به‌طورکلی عوامل اثرگذار بر تأخیر در گزارشگری مالی سالانه را می‌توان به دو دسته تقسیم نمود: گروه اول عوامل مرتبط با مؤسسه حسابرسی هستند که احتمالاً در اجرای وظایف حسابرسی دخالت داشته و باعث تأخیر در گزارش حسابرسی می‌شوند، در مقابل گروه دوم که به ویژگی‌ها و خصوصیات شرکت گزارشگر مربوط هستند که بر حسابرسان تحمیل و مانع از صدور گزارش حسابرسی به‌موقع می‌گردند. بنابر مباحث بیان شده و از آنجا که تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی می‌تواند سبب کاهش اعتبار اطلاعات مربوط به تصمیم‌گیری و در نهایت اشتباه در تعیین ارزش شرکت گردد، شناخت عوامل زمینه‌ساز تأخیر و تلاش جهت مرتفع نمودن آن‌ها ضرورت می‌یابد (زارع بهنمیری و حسنخانی (۱۴۰۰).

پیچیدگی گزارشگری مالی، منجر به تأخیر بیشتر در ارائه صورت‌های مالی می‌گردد. شرکت‌هایی که ساختار پیچیده‌تری دارند و صورت‌های مالی تلفیقی تهیه می‌کنند، غالباً در ارائه صورت‌های مالی حسابرسی شده تأخیر دارند. چراکه شرکت‌های مادر برای تهیه صورت‌های مالی تلفیقی ناچار هستند که صورت‌های مالی شرکت‌های فرعی خود در را نیز در اختیار داشته باشند. بنابراین تأخیر شرکت‌های فرعی در تهیه صورت‌های مالی خود، می‌تواند منجر به تأخیر در ارائه صورت‌های مالی شرکت مادر و به تبع آن صورت‌های مالی تلفیقی می‌گردد (ایزدی نیا و همکاران، ۱۳۹۳).

<sup>1</sup>. Ajina

<sup>2</sup>. Alexeyeva

<sup>3</sup>. Bamber

افزایش پیچیدگی گزارشگری مالی به طور مستقیم می‌تواند بر مدت زمان حسابرسی شرکت مادر تاثیر گذار باشد و زمان انجام حسابرسی را افزایش دهد. از طرفی، طبق پژوهش‌های پیشین از جمله چن<sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۲۲)، کیم<sup>۲</sup> (۲۰۱۹)، زارع بهنمیری و حسنخانی (۱۴۰۰)، نوع اظهارنظر، کیفیت و ویژگی‌های مربوط به حسابرسی می‌توانند از عوامل ایجادکننده تأخیر گزارش حسابرسی محسوب شوند. بر این اساس انتظار می‌رود که نوع اظهارنظر و کیفیت حسابرسی بتواند رابطه بین پیچیدگی گزارشگری مالی و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی را تعدیل نماید. این مهم تا کنون در پژوهش‌های پیشین در ایران مورد بررسی قرار نگرفته است، لذا در پژوهش حاضر سعی می‌شود که این شکاف تحقیقاتی پوشش داده شود. نتایج حاصل از این پژوهش می‌تواند به قانون‌گذاران جهت ایجاد محدودیت‌ها برای جلوگیری از تأخیر گزارش حسابرسی، به مدیران، حسابداران و حسابرسان شرکت‌ها جهت شناسایی عوامل ایجاد تأخیر گزارش حسابرسی و در نهایت به سرمایه‌گذاران بازار سرمایه و استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی برای دستیابی به اطلاعات به‌موقع و با کیفیت یاری رساند.

### مبانی نظری و پیشینه پژوهش

#### تأخیر در گزارش حسابرسی

حسابرسی فرآیندی منظم و باقاعده (سیستماتیک) جهت جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد درباره ادعاهای مربوط به فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی، به‌منظور تعیین درجه انطباق این ادعاها (اظهارات) با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارش نتایج به افراد ذی‌نفع است. گزارش حسابرسی وسیله‌ای است که از آن طریق، حسابرس نظر خود را در باب قابلیت اعتماد صورت‌های مالی به استفاده‌کنندگان از آن گزارش منتقل می‌کند. خلاصه انواع اظهار نظر حسابرسان بر طبق استانداردهای حسابرسی ایران، شامل نظر مقبول، مشروط، عدم اظهارنظر و مردود است.

فرض بر این است که هرچه تاریخ گزارش حسابرسی به تاریخ پایان سال مالی نزدیک باشد، گزارش حسابرسی به‌موقع تر ارائه می‌شود و تأخیر کمتری در ارائه وجود دارد. در نتیجه، مدت زمان ارائه گزارش حسابرسی، فاصله زمانی بین تاریخ پایان سال مالی هر شرکت، تا تاریخ گزارش حسابرس در نظر گرفته می‌شود (بزرگ اصل و همکاران، ۱۳۹۷).

در ادبیات پیشین تأخیر در گزارش حسابرسی در واقع تفاوت بین تاریخ پایان سال مالی شرکت و تاریخ گزارش حسابرس مستقل بیان شده است (حبیب<sup>۳</sup> و همکاران، ۲۰۱۹). برخی از پژوهشگران معتقدند عواملی چون، مدت زمان صرف شده توسط موسسه برای تهیه پیش‌نویس صورت‌های مالی و آماده نمودن آن‌ها برای انجام عملیات حسابرسی و زمان واقعی شده توسط حسابرسان قبل از ارائه نظر خود در قالب گزارش حسابرسی منجر به تأخیر در گزارش حسابرسی می‌شود (دائو و فام<sup>۴</sup>، ۲۰۱۴). در سراسر جهان، تأخیر در گزارش حسابرسی صورت‌های مالی منجر به تأخیر کلی در انتشار آن می‌شود. در نتیجه تأخیر در گزارش، ذینفعان ممکن است مجبور به تصمیم‌گیری درباره

<sup>1</sup>. Chen

<sup>2</sup>. Kim

<sup>3</sup>. Habib

<sup>4</sup>. Dao & Pham

سرمایه‌گذاری نادرست شوند یا به اطلاعات غیررسمی متوسل شوند، که ممکن است اطلاعات نادرست و گمراه‌کننده‌ای در تصمیمات خود مدنظر قرار دهند و در نهایت سرمایه‌گذاران متضرر شوند.

در مقابل، یکی از دلایل اصلی عنوان شده از سوی شرکت‌ها برای تأخیر در ارائه صورت‌های مالی سالانه، نیاز به انجام خدمات حسابرسی است. به عبارت دیگر، طولانی شدن زمان انتشار صورت‌های مالی و طولانی شدن عملیات حسابرسی در هم پیچیده شده و به صورت مترادف در ادبیات گزارشگری مالی به کار برده می‌شود (ایزدی نیا و همکاران، ۱۳۹۳).

### پیچیدگی گزارشگری مالی

پیچیدگی را می‌توان به‌عنوان وضعیتی دشوار برای درک یا اعمال (بکاربردن) توصیف نمود، بنابراین، پیچیدگی صورت‌های مالی نشان‌دهنده افزایش دشواری در فهم، تفسیر و پیش‌بینی صورت‌های مالی می‌باشد (فیلزن و پترسون<sup>۱</sup>، ۲۰۱۵). ایزدی نیا و همکاران (۱۳۹۳) در پژوهش خود از وجود صورتهای مالی تلفیقی به‌عنوان معیاری برای پیچیدگی اطلاعات حسابداری استفاده کردند؛ همچنین نگروهو و فواد<sup>۲</sup> (۲۰۱۷) بیان کردند که تعداد شرکت‌های فرعی، نشان‌دهنده پیچیدگی گزارشگری مالی است. اعتمادی و یارمحمدی (۱۳۸۲) تنوع محصولات را به‌عنوان عامل پیچیدگی اطلاعات حسابداری در نظر گرفتند. براساس استانداردهای حسابداری ایران، اطلاعات پیچیده‌ای که جهت رفع نیازهای تصمیم‌گیری اقتصادی، مربوط تلقی می‌شود نباید به بهانه مشکل بودن درک آن توسط برخی استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی حذف شود، گرچه این‌گونه اطلاعات نیز باید حتی‌المقدور به‌گونه‌ای ساده ارائه شود. خوانایی کمتر گزارشگری مالی ممکن است نشان‌دهنده توضیح، افشاسازی یا مبهم‌سازی بیشتر اطلاعات منفی درباره شرکت و عملیات آینده آن باشد که ممکن است ریسک تجاری را افزایش و موجب ابهام در تداوم بقا و سودآوری شود (رضایی و صفری، ۱۳۹۷).

### اظهارنظر و کیفیت حسابرسی

کیفیت حسابرسی مفهومی است که تعریف‌های متفاوتی برای آن ارائه شده است. دی‌انجلو<sup>۳</sup> (۱۹۸۱) تعریفی دو بعدی از کیفیت حسابرسی ارائه کرد: (۱) تحریف با اهمیت باید کشف شود و (۲) تحریف با اهمیت باید گزارش شود. این تعریف دو عامل را در کیفیت حسابرسی دخیل می‌داند. کیفیت حسابرسی تابعی از توانایی کشف انحرافات با اهمیت است که به صورت صلاحیت و توانایی حسابرسی مطرح می‌گردد و تمایل حسابرس به گزارش این انحرافات که به استقلال حسابرس مرتبط می‌باشد.

پژوهش‌ها نشان می‌دهند اندازه حسابرس (دورانند<sup>۴</sup>، ۲۰۱۹)، تخصص حسابرس در صنعت (بالسم<sup>۵</sup>، ۲۰۰۳)، دوره تصدی حسابرس (چن و همکاران، ۲۰۲۲) می‌توانند معیارهای متمایزکننده کیفیت حسابرسی باشند. اندازه و شهرت حسابرسی از اولین شاخص‌هایی است که در این زمینه مطرح شده است. مؤسسات بزرگ حسابرسی دارای منابع مالی و انسانی بیشتری هستند که بر صلاحیت حسابرس موثر است. از طرف دیگر، به دلیل حجم بالای کار و شهرت خود،

<sup>1</sup>. Filzen & Peterson

<sup>2</sup>. Nugroho & Fuad

<sup>3</sup>. DeAngelo

<sup>4</sup>. Durand

<sup>5</sup>. Balsam

از استقلال بیشتری نسبت به سایر موسسه‌ها برخوردارند. از شاخص‌های پرکاربرد دیگر برای کیفیت حسابرسی، می‌توان به تخصص صنعت حسابرسی اشاره نمود. حسابرس صنعت خاص از دانش تخصصی بالاتری در مورد آن صنعت برخوردار است و این امر بر صلاحیت و کیفیت کار حسابرسی موثر است.

حق الزحمه‌ی حسابرسی، منعکس‌کننده هزینه‌های اقتصادی حسابرسان کارآمد است. اترج<sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۱۴) بیان می‌کنند که برای اطمینان از تلاش بیشتر برای رویارویی با ریسک بالاتر در حسابرسی، به سطح بالاتری از دستمزد حسابرسی نیاز است. این امر نشان می‌دهد حسابرسان برای انجام حسابرسی با کیفیت‌تر، حق الزحمه بیشتری درخواست می‌نمایند و حق الزحمه حسابرسان با کیفیت، بالاتر است.

بر اساس ادبیات نظری موجود، نوع اظهارنظر حسابرس یکی دیگر از ویژگی‌های حسابرسی به شمار می‌آید (زارع بهنمیری و حسنخانی، ۱۴۰۰). حسابرسان در نهایت باید در گزارش خود اظهارنظر نمایند که صورتهای مالی شرکت مورد بررسی، از تمام جنبه‌های با اهمیت، به نحو مطلوب و بر مبنای استانداردهای حسابداری تهیه شده است. همچنین آنها برای تعیین نوع اظهارنظر، باید اطمینان یابند که در صورتهای مالی، تحریف‌های بااهمیتی مانند تقلب یا اشتباه، انجام نشده است (زارع بهنمیری و حسنخانی، ۱۴۰۰). اظهارنظر حسابرسی مشتمل بر دو گروه تعدیل نشده (مقبول) و تعدیل شده (مشروط، مردود و عدم اظهارنظر) می‌باشد (استانداردهای حسابرسی ایران، بخش ۷۰۰).

#### ویژگی‌های حسابرسی، پیچیدگی گزارشگری مالی و تأخیر گزارش حسابرسی

سیناسون<sup>۲</sup> و همکاران (۲۰۰۱) دوره تصدی حسابرس را مدت زمان همکاری و رابطه حسابرس با صاحبکار تعریف می‌کند. پیچیدگی‌های زیاد در محیط کاری شرکت‌ها باعث شده است تا حسابرس نتواند در زمان کوتاه، با فعالیت‌های شرکت مورد رسیدگی آشنایی کامل پیدا کند (برزگر عباسپور و همکاران، ۱۴۰۲). این امر باعث می‌شود در سال‌های اولیه که یک شرکت توسط یک مؤسسه حسابرسی حسابرسی می‌شود میزان گزارشگری مالی متقلبانانه افزایش پیدا کند (کارسلو<sup>۳</sup> و ناجی، ۲۰۰۴). با توجه به این یافته‌ها، از این تصور که با افزایش دوره تصدی، حسابرس درک کامل‌تری از عملیات شرکت پیدا می‌کند حمایت می‌شود. از طرفی می‌توان بیان نمود که حسابرسان با سابقه بیشتر و دوره تصدی طولانی‌تر نسبت به شرکت صاحبکار دانش و اطلاعات کامل‌تری دارند و به درک بهتری نسبت به عملیات شرکت دست یافته‌اند، بنابراین انتظار می‌رود تأخیر گزارش حسابرسی برای شرکت‌های با دوره تصدی طولانی‌تر، کوتاه‌تر باشد (حیب و همکاران، ۲۰۱۹؛ دوراند، ۲۰۱۹).

از سوی دیگر، مدت زمان تأخیر در اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی به‌عنوان تابعی از نوع اظهارنظر حسابرسی در نظر گرفته می‌شود. بر این اساس بیان می‌شود شرکت‌هایی که اظهارنظر حسابرسی آنها به شکل مقبول است، در مقایسه با شرکت‌هایی که اظهارنظر غیرمقبول یا تعدیل شده دریافت می‌نمایند، احتمالاً عملیات حسابرسی خود را زودتر اجرا و تکمیل می‌کنند. در واقع حسابرسان برای ارائه اظهارنظر غیرمقبول نیاز به صرف زمان و تلاش قابل توجهی برای اجرای رویه‌های حسابرسی اضافی دارند که این امر موجب طولانی‌تر شدن دوره حسابرسی

<sup>1</sup>. Ettredge

<sup>2</sup>. Sinason

<sup>3</sup>. Carcello

می‌گردد (بامبر و همکاران، ۱۹۹۳). همچنین پیشینه مرتبط با عوامل تعیین‌کننده تأخیر در گزارش حسابرسی نشان می‌دهد که تأخیر در گزارش حسابرسی، تابعی صعودی از تعداد قیود و محدودیت‌های موجود در گزارش، حسابرسی است (لونتیز<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۰۵). ضمن اینکه بروز این مسئله زمان‌بر خواهد بود، حسابرس نیز برای یافتن دیگر موارد مشابه احتمالی، در ارائه زودهنگام گزارش خود محافظه‌کاری بیشتری به خرج می‌دهد که این مسئله می‌تواند تأخیر گزارش حسابرسی را افزایش دهد (بزرگ‌اصل و همکاران، ۱۳۹۷). علاوه بر آن، نبود اتفاق نظر بین حسابرس و شرکت در خصوص بندهای شرط گزارش حسابرسی مطرح شده، باعث افزایش مدت زمان تأخیر در اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی شرکت می‌گردد (مرادی و پورحسینی، ۱۳۸۹). طبق مباحث مطرح شده نتایج مطالعات پژوهشگران پیشین نشان می‌دهد که اظهار نظر غیرمقبول حسابرسان موجب افزایش تأخیر در ارائه گزارش توسط آنان می‌شود (حیب و همکاران، ۲۰۱۹؛ دوران، ۲۰۱۹؛ بزرگ‌اصل و همکاران، ۱۳۹۷).

مؤسسات حسابرسی بزرگ معمولاً از نیروهای حرفه‌ای و با تجربه حسابرسی بالا استفاده می‌کنند که به علت تجربه حرفه‌ای، با بیشتر سیستم‌های مالی مورد استفاده شرکت‌ها آشنایی داشته و مدت زمان کمتری برای شناسایی سیستم‌های مالی مشتریان خود صرف کرده و پیچیدگی سیستم‌های پردازش اطلاعات، منجر به تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی نخواهد گردید. در چنین شرایطی، با وجود پیچیدگی شرکت، به واسطه کارآمدی نیروهای حرفه‌ای موسسه حسابرسی، تاخیری در گزارش حسابرسی ایجاد نمی‌شود؛ لذا رابطه منفی میان اندازه مؤسسه حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی متصور می‌باشد (لونتیز و همکاران، ۲۰۰۵؛ کیم، ۲۰۱۹؛ ایزدی نیا و همکاران، ۱۳۹۳) هرچند، عده‌ای نیز معتقدند که مؤسسات حسابرسی بزرگ در جهت حفظ اعتبار و خوش‌نامی خود، محتاط‌تر و با دقت بیشتری عمل می‌کنند و رویه‌های حسابرسی گسترده‌تری به کار می‌گیرند، بنابراین این موضوع باعث افزایش زمان کار حسابرسی و در نتیجه افزایش تأخیر گزارش حسابرسی می‌گردد، که نشان دهنده ارتباط مثبت بین اندازه و اعتبار مؤسسه حسابرسی و تأخیر حسابرسی می‌باشد (حیب و همکاران، ۲۰۱۹؛ بزرگ‌اصل و همکاران، ۱۳۹۷). کیفیت بالای حسابرسی می‌تواند اشتباهات را شناسایی کرده و منجر به تحریف کمتر صورتهای مالی شود. حسابرس نیز در تعیین حق الزحمه حسابرسی زمان مناسب را در ارزیابی ریسک شرکت و میزان تلاش حسابرس در آینده در انجام فرآیند حسابرسی در نظر می‌گیرد (لوبو و ژائو<sup>۲</sup>، ۲۰۱۳). مطالب ذکر شده در بالا نشان می‌دهد ویژگی‌های مربوط به حسابرسی بر تأخیر گزارش حسابرسی تأثیرگذار است.

شرکت‌های مادر برای تهیه صورتهای مالی تلفیقی ناچار هستند که صورتهای مالی شرکت‌های فرعی خود در را نیز در اختیار داشته باشند. بنابراین تأخیر شرکت‌های فرعی در تهیه صورتهای مالی خود، می‌تواند منجر به تأخیر در ارائه صورتهای مالی شرکت مادر و به تبع آن صورتهای مالی تلفیقی می‌گردد. تهیه صورتهای مالی تلفیقی به نوعی پیچیدگی‌های حسابداری شرکت مادر را افزایش می‌دهد (ایزدی نیا و همکاران، ۱۳۹۳). افزایش این پیچیدگی به طور مستقیم می‌تواند بر مدت زمان لازم برای حسابرسی شرکت مادر تأثیر گذار باشد و زمان انجام حسابرسی و به تبع آن حق‌الزحمه حسابرسی افزایش یابد.

<sup>1</sup>. Leventis

<sup>2</sup>. Lobo & Zhao

دائو و فام (۲۰۱۴) در پژوهشی به بررسی دوره تصدی حسابرس، تخصص حسابرس و تأخیر در گزارش حسابرسی پرداختند. یافته‌ها نشان داد تخصص حسابرس در صنعت، رابطه مثبت بین دوره تصدی با تأخیر در گزارش حسابرسی را تعدیل می‌کند. تانجونگ و آیدا<sup>۱</sup> (۲۰۲۲) نیز به تعیین تأثیر اندازه شرکت و پرداخت بدهی بر تأخیر حسابرسی در شرکت‌های بخش تولیدی صنعت کالاهای مصرفی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار اندونزی طی دوره ۲۰۱۷-۲۰۱۹ پرداختند. نتایج مطالعه نشان داد که اندازه شرکت تأثیر معنی داری بر تأخیر حسابرسی ندارد اما توان پرداخت بدهی تأثیر مثبت و معنی داری بر تأخیر حسابرسی دارد. از طرفی چن و همکاران (۲۰۲۲) به بررسی تأثیر ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی بر تأخیر حسابرسی مرتبط با پیچیدگی گزارشگری مالی پرداختند. نتایج نشان داد که دو ویژگی مؤسسه حسابرسی (مدت تصدی مؤسسه حسابرسی و عملکرد خدمات غیرحسابرسی) تأثیر پیچیدگی گزارشگری مالی بر تأخیر حسابرسی را تعدیل می‌کند.

پورحیدری و همکاران (۱۳۹۴) در پژوهشی به بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر به‌موقع بودن گزارش حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان داد بین تخصص حسابرس در صنعت و به‌موقع بودن گزارش حسابرس ارتباط مثبت و معناداری وجود داشته است. اما، همچنین، بین اندازه مؤسسه حسابرسی و به‌موقع بودن گزارش حسابرس ارتباط معناداری وجود نداشته است. افزون بر این، بین اندازه شرکت، فرصت‌های رشد و بازده دارایی‌ها با به‌موقع بودن گزارش حسابرس ارتباط مثبت و معناداری وجود داشته است اما، بین اهرم مالی و به‌موقع بودن گزارش حسابرس ارتباطی مشاهده نشده است.

صالحی و مومنی (۱۳۹۹) در پژوهشی به بررسی تأثیر اندازه و پیچیدگی عملیات واحد تجاری بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی پرداختند. در آن پژوهش از نسبت حسابهای دریافتی تجاری و موجودی مواد و کالا به مجموع دارایی‌ها به عنوان شاخص پیچیدگی عملیات واحد تجاری در نظر گرفته شده است. نتایج حاکی از ارتباط مثبت و معنادار بین اندازه واحد تجاری و پیچیدگی عملیات واحد تجاری با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی در شرکت‌های مورد مطالعه بوده است.

زارع بهنمیری و حسنخانی (۱۴۰۰) نیز با استفاده از رویکرد فراتحلیل، تأثیر حسابرس و ویژگی‌های مرتبط با حسابرسی بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی را بررسی نمودند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که بین اندازه مؤسسه حسابرسی و دوره تصدی حسابرس با تأخیر گزارش حسابرسی رابطه معناداری وجود ندارد؛ اما بین تغییر حسابرس، نوع اظهارنظر حسابرس و فصل شلوغی کار با تأخیر گزارش حسابرسی رابطه مثبتی برقرار است. یافته دیگر اینکه ارتباط منفی بین تخصص حسابرس و تأخیر گزارش حسابرسی نیز به تأیید رسید.

زارع بهنمیری و حسنخانی (۱۴۰۱) در پژوهش دیگر خود تأثیر ویژگی‌ها و معیارهای پیچیدگی شرکت صاحب‌کار بر تأخیر ارائه گزارش حسابرسی را بررسی نمودند. در آن پژوهش اندازه شرکت صاحب‌کار، وجود وقایع غیرمترقبه، تجدید ارائه صورت‌های مالی، شرکت فرعی، ادغام یا تحصیل، فروش خارجی به عنوان شاخص پیچیدگی عملیات واحد تجاری در نظر گرفته شده است. نتایج پژوهش نشان داد که بین اندازه شرکت صاحب‌کار و تأخیر گزارش

<sup>۱</sup>. Tanjung & Aida



حسابرسی ارتباط منفی وجود دارد، در حالیکه اقلام غیرمترقبه، شرکت فرعی، ادغام یا تحصیل، فروش خارجی، تجدید ارائه صورت‌های مالی و بخش‌های تجاری شرکت، با تأخیر گزارش حسابرسی رابطه مثبت دارند. امان و همکاران (۱۴۰۲) و صفرزاده و همکاران (۱۴۰۲) نشان دادند ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان بر تأخیر در گزارش حسابرس تأثیر مثبت و معنی‌داری دارند. در پژوهش صالحی و مومنی (۱۳۹۹) اندازه شرکت به عنوان متغیر مستقل مورد بررسی قرار گرفته اما در این پژوهش حال حاضر اندازه مؤسسه حسابرسی به عنوان متغیر تعدیلگر بکار گرفته شده است. همچنین در پژوهش زارع بهنمیری و حسنخانی (۱۴۰۱) تأثیر ویژگی‌ها و معیارهای پیچیدگی شرکت صاحب‌کار بر تأخیر ارائه گزارش حسابرسی بررسی شده که با پیچیدگی گزارشگری مالی مورد بررسی در این پژوهش متفاوت است. افزون بر این، تأثیر نوع اظهار نظر و کیفیت حسابرسی بر تأخیر در گزارش حسابرسی در صورت وجود پیچیدگی گزارشگری مالی نیز در پژوهش زارع بهنمیری و حسنخانی (۱۴۰۰) بررسی نشده است.

### فرضیه‌های پژوهش

فرضیه اول: نوع اظهار نظر مؤسسه حسابرسی رابطه پیچیدگی گزارشگری مالی با تأخیر در گزارش حسابرسی را تعدیل می‌کند.

فرضیه دوم: دوره تصدی مؤسسه حسابرسی رابطه پیچیدگی گزارشگری مالی با تأخیر در گزارش حسابرسی را تعدیل می‌کند.

فرضیه سوم: اندازه مؤسسه حسابرسی رابطه پیچیدگی گزارشگری مالی با تأخیر در گزارش حسابرسی را تعدیل می‌کند.

فرضیه چهارم: حق‌الزحمه حسابرسی رابطه پیچیدگی گزارشگری مالی با تأخیر در گزارش حسابرسی را تعدیل می‌کند.

### روش‌شناسی پژوهش

این تحقیق از لحاظ طبقه‌بندی تحقیق بر مبنای هدف، از نوع کاربردی است. همچنین از لحاظ طبقه‌بندی بر حسب روش گردآوری داده‌ها، از نوع توصیفی است. از میان انواع تحقیق‌های توصیفی، از نوع همبستگی بوده، و در آن از تحقیق رگرسیون چند متغیره استفاده شده است. جهت اطمینان از قابل اتکا بودن نتایج، آزمون‌های پیش فرض استفاده از رگرسیون، انجام و رابطه بین متغیر مستقل با متغیر وابسته با به کارگیری روش اقتصادسنجی داده‌های ترکیبی، مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. جمع‌آوری داده‌های مورد نیاز جهت آزمون فرضیه‌های این پژوهش، با مطالعه صورت‌های مالی و یادداشت‌های پیوست، گزارش حسابرسی و گزارش فعالیت هیئت‌مدیره جمع‌آوری شده است. صورت‌های مالی و سایر اطلاعات از وبسایت کدال استخراج شده، و جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش پس از انتخاب شرکت‌های نمونه و جمع‌آوری آمار و اطلاعات مورد نیاز جهت تجزیه و تحلیل آماری پس از پردازش توسط نرم‌افزار صفحه‌گسترده Excel، نرم‌افزار ایویوز ۱۲ مورد استفاده قرار گرفته است.

### جامعه و نمونه پژوهش

جامعه آماری این پژوهش شامل کلیه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. به‌منظور دستیابی

به جامعه‌ای همگن و یکنواخت از شرکت‌ها و همچنین برای جلوگیری از تحریف نتایج، شرکت‌هایی که دارای ویژگی‌های زیر باشند، به‌عنوان جامعه مورد مطالعه انتخاب شده است:

۱. از ابتدای سال ۱۳۹۰ تا پایان سال ۱۴۰۰، سهام آن در بورس اوراق بهادار تهران به‌صورت فعال معامله شده باشد و در طی این دوره زمانی، توقف عمده (بیش از شش ماه) نداشته باشد.
  ۲. به لحاظ افزایش قابلیت مقایسه، دوره مالی آن‌ها منتهی به پایان اسفند ماه باشد.
  ۳. به دلیل متفاوت بودن ماهیت اقتصادی جزو شرکت‌های واسطه‌گری مالی از جمله سرمایه‌گذاری‌ها، هلدینگ‌ها، لیزینگ‌ها، بیمه‌ها و بانک‌ها نباشند، زیرا افشاهای مالی و ساختارهای حاکمیت شرکتی در آن‌ها متفاوت از سایر شرکت‌ها است.
- پس از اعمال محدودیت‌های فوق با استفاده از روش فوق، مطابق جدول ۱، جامعه‌ای متشکل از ۱۴۰ شرکت بدست آمده است.

جدول ۱. شیوه انتخاب جامعه آماری در دسترس

تعداد	شرح
۳۷۲	تعداد کل شرکت‌های بورسی موجود در جامعه آماری تحقیق در انتهای سال ۱۴۰۰
(۳۷)	کسر می‌شود: شرکت‌هایی که مجموعه کامل صورت‌های مالی آن‌ها در دسترس نیست
(۱۹)	شرکت‌های با وقفه معاملاتی بیش از سه ماه
(۵۹)	واسطه‌گری‌های مالی نظیر بانک‌ها، بیمه‌ها و سرمایه‌گذاری‌ها و ...
(۳۴)	شرکت‌های با سال مالی غیر از دوره دوازده ماهه منتهی به پایان اسفندماه
(۸۳)	شرکت‌های پذیرفته شده در بورس بعد از سال ۱۳۹۰
۱۴۰	مجموع شرکت‌های باقی مانده به عنوان جامعه در دسترس

منبع: یافته‌های پژوهش

#### مدل‌ها و متغیرهای پژوهش

برای آزمون فرضیه‌های پژوهش، با پیروی از پژوهش چن و همکاران (۲۰۲۲) به ترتیب از مدل‌های زیر استفاده می‌شود:

رابطه (۱) برای آزمون فرضیه اول:

$$\begin{aligned}
 DAYS_{i,t} = & \beta_0 + \beta_1 FRC_{i,t} + \beta_2 AUD\_OPIN_{i,t} + \beta_3 FRC * AUD\_OPIN_{i,t} + \beta_4 LNASSETS_{i,t} \\
 & + \beta_5 DEBT_{i,t} + \beta_6 ROA_{i,t} + \beta_7 INHERENT_{i,t} + \beta_8 SALEG_{i,t} + \beta_9 RESTATEMENT_{i,t} \\
 & + \beta_{10} EMP_{i,t} + \beta_{11} AGE_{i,t} + \beta_{12} LOSS_{i,t} + IND_{i,t} + Year_{i,t} + \varepsilon_{i,t}
 \end{aligned}$$

رابطه (۲) برای آزمون فرضیه دوم:

$$\begin{aligned}
 DAYS_{i,t} = & \beta_0 + \beta_1 FRC_{i,t} + \beta_2 AUD\_Tenur_{i,t} + \beta_3 FRC * AUD\_Tenur_{i,t} + \beta_4 LNASSETS_{i,t} \\
 & + \beta_5 DEBT_{i,t} + \beta_6 ROA_{i,t} + \beta_7 INHERENT_{i,t} + \beta_8 SALEG_{i,t} + \beta_9 RESTATEMENT_{i,t} \\
 & + \beta_{10} EMP_{i,t} + \beta_{11} AGE_{i,t} + \beta_{12} LOSS_{i,t} + IND_{i,t} + Year_{i,t} + \varepsilon_{i,t}
 \end{aligned}$$

رابطه (۳) برای آزمون فرضیه سوم:

$$DAYS_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 FRC_{i,t} + \beta_2 AUD\_SIZE_{i,t} + \beta_3 FRC * AUD\_SIZE_{i,t} + \beta_4 LNASSETS_{i,t} + \beta_5 DEBT_{i,t} \\ + \beta_6 ROA_{i,t} + \beta_7 INHERENT_{i,t} + \beta_8 SALEG_{i,t} + \beta_9 RESTATEMENT_{i,t} + \beta_{10} EMP_{i,t} \\ + \beta_{11} AGE_{i,t} + \beta_{12} LOSS_{i,t} + IND_{i,t} + Year_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

رابطه (۴) برای آزمون فرضیه چهارم:

$$DAYS_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 FRC_{i,t} + \beta_2 AUD\_Fee_{i,t} + \beta_3 FRC * AUD\_Fee_{i,t} + \beta_4 LNASSETS_{i,t} + \beta_5 DEBT_{i,t} \\ + \beta_6 ROA_{i,t} + \beta_7 INHERENT_{i,t} + \beta_8 SALEG_{i,t} + \beta_9 RESTATEMENT_{i,t} + \beta_{10} EMP_{i,t} \\ + \beta_{11} AGE_{i,t} + \beta_{12} LOSS_{i,t} + IND_{i,t} + Year_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

که در آن:

**الف) متغیر وابسته**

تأخیر گزارش حسابرسی (DAYS): برابر است با لگاریتم طبیعی تعداد روزهای بین پایان سال مالی شرکت و تاریخ ارائه گزارش حسابرسی مستقل (چن و همکاران، ۲۰۲۲).

**ب) متغیر مستقل**

پیچیدگی گزارشگری مالی (FRC): متغیر موهومی است و اگر شرکت صورت مالی تلفیقی تهیه کند عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر می‌پذیرد (ایزدی‌نیا و همکاران، ۱۳۹۳؛ چن و همکاران، ۲۰۲۲).

**ج) متغیرهای تعدیلگر**

نوع اظهار نظر مؤسسه حسابرسی (AUD\_OPIN): این متغیر برای گزارشهایی که تعدیل شده است عدد یک و در غیر این صورت کد صفر اختیار می‌کند.

دوره تصدی مؤسسه حسابرسی (AUD\_Tenur): برابر است با تعداد سال‌های مالی که مؤسسه حسابرسی مسئولیت حسابرسی شرکت را برعهده دارد.

اندازه مؤسسه حسابرسی (AUD\_SIZE): یک متغیر موهومی است به‌طوری‌که اگر سازمان حسابرسی شرکت را در سال مورد بررسی حسابرسی نموده باشد عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر اختیار می‌کند. حق‌الزحمه حسابرسی (AUD\_Fee): برابر است با لگاریتم طبیعی مبلغ حق‌الزحمه حسابرسی.

**د) متغیرهای کنترلی**

لگاریتم دارایی‌ها (LNASSETS): لگاریتم طبیعی مجموع دارایی‌های شرکت؛

اهرم مالی (DEBT): تقسیم مجموع بدهی‌ها به مجموع دارایی‌های شرکت؛

بازده دارایی‌ها (ROA): سود عملیاتی تقسیم بر مجموع دارایی‌های سال جاری؛

حساب‌دریافتنی و موجودی (INHERENT): مجموع حساب‌های دریافتنی و موجودی کالا تقسیم بر مجموع دارایی‌های شرکت؛

رشد فروش (SALEG): درصد رشد فروش شرکت نسبت به سال قبل؛

تجدید ارائه صورت‌های مالی (RESTATEMENT): در صورتی که شرکت در سال t صورت‌های مالی را تجدید ارائه نموده باشد عدد یک و در غیر این صورت صفر؛

کارکنان (EMP): جذر تعداد کارکنان شرکت؛

سن شرکت (AGE): برابر لگاریتم طبیعی تعداد سال‌هایی که از تأسیس شرکت می‌گذرد؛

زیان شرکت (LOSS): در صورتی که شرکت در سال t زیان افشا کرده باشد عدد یک و در غیر اینصورت صفر؛

کنترل اثرات صنعت (IND): برای صنعت مورد نظر یک و برای سایر صنایع صفر؛

کنترل اثرات سال (Year): برای سال مورد نظر یک و برای سایر سال‌ها صفر؛

### یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی متغیرهای پژوهش در جدول ۲ ارائه شده است. این جدول شامل دو بخش متغیرهای پیوسته و دو ارزشی است. جدول ۲ میانگین لگاریتم طبیعی روزهای تأخیر گزارش حسابرسی را ۴/۳۵۹ نشان می‌دهد. دوره تصدی حسابرس در شرکت‌های نمونه نیز تقریباً سه سال و نیم بوده که حداکثر آن ۱۲ مربوط به سازمان حسابرسی است که محدودیتی برای دوره تصدی ندارد.

جدول ۲. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

الف- آمار توصیفی متغیرهای پیوسته							
نام متغیر	علامت متغیر	میانگین	میانه	حداکثر	حداقل	انحراف معیار	چولگی
تأخیر گزارش حسابرسی	DAYS	۴/۳۶۰	۴/۴۴۸	۵/۴۹۳	۲/۹۴۴	۰/۳۷۷	-۰/۵۸۵
دوره تصدی حسابرسی	AUDTENURE	۳/۴۲۱	۳/۰۰۰	۱۲/۰۰۰	۱/۰۰۰	۲/۴۱۶	۱/۴۲۱
حق الزحمه حسابرسی	AUDOFEE	۷/۲۰۲	۷/۱۷۸	۱۳/۴۷۴	۲/۹۲۹	۱/۱۷۱	۰/۵۹۶
لگاریتم دارایی‌ها	LNASSETS	۱۴/۳۲۹	۱۴/۱۹۳	۲۰/۸۲۱	۱۰/۱۶۶	۱/۵۱۳	۰/۷۰۷
اهرم مالی	DEBT	۰/۵۴۵	۰/۵۵۰	۲/۰۷۷	۰/۰۱۳	۰/۲۲۹	۰/۴۹۵
بازده دارایی‌ها	ROA	۰/۱۵۹	۰/۱۳۴	۰/۸۴۴	-۰/۵۸۱	۰/۱۶۸	۰/۵۳۵
حساب‌دریافتی و موجودی	INHERENT	۰/۵۲۴	۰/۵۲۵	۰/۹۶۹	۰/۰۰۱	۰/۲۰۳	-۰/۱۲۲
رشد فروش	SALEG	۰/۳۲۱	۰/۲۵۷	۱/۲۰۷	-۰/۲۷۶	۰/۳۹۷	۰/۵۹۹
کارکنان	EMP	۲۶/۸۸۷	۲۰/۸۰۹	۲۳۸/۱۰۳	۴/۰۰۰	۲۵/۱۹۴	۵/۱۷۹
سن شرکت	AGE	۲/۸۸۵	۲/۸۹۰	۴/۱۷۴	۰/۶۹۳	۰/۴۴۷	-۰/۲۹۵

ب- آمار توصیفی متغیرهای دو ارزشی (صفر و یک)

متغیر	اختصار	تعداد حداقل	تعداد حداکثر	فراوانی حداقل	فراوانی حداکثر	تعداد مشاهده
پیچیدگی گزارشگری مالی	FRC	۸۵۷	۶۸۳	۵۶ درصد	۴۴ درصد	۱۵۴۰
اظهاریت نظر حسابرسی	Audit_Opin	۹۳۱	۶۰۹	۶۰ درصد	۴۰ درصد	۱۵۴۰
اندازه موسسه حسابرسی	Audit_Size	۱۲۵۳	۲۸۷	۸۱ درصد	۱۹ درصد	۱۵۴۰
تجدید ارائه	Restatement	۵۴۹	۹۹۱	۳۷ درصد	۶۳ درصد	۱۵۴۰
زیان‌دهی	Loss	۱۳۸۷	۱۵۳	۹۰ درصد	۱۰ درصد	۱۵۴۰

منبع: یافته‌های پژوهش

از آنجائی که در جدول ۲ بخش ب آمار توصیفی متغیرهای دو وجهی (صفر و یک) درج گردیده، در خصوص این متغیرها، درصد فراوانی حالت صفر و حالت یک هر یک از متغیرها ذکر شده است. براساس جدول ۲، ۴۴ درصد از شرکت‌ها دارای پیچیدگی گزارشگری مالی به واسطه تهیه صورتهای مالی تلفیقی بوده‌اند. ۴۰ درصد گزارش‌های حسابرسان نیز غیرمقبول بوده و تقریباً ۱۹ درصد از نمونه شرکت‌ها توسط سازمان حسابرسی، حسابرسی شده‌اند.

### آزمون فرضیه اول پژوهش

در گام نخست اجرای مدل رگرسیونی آزمون فرضیه اول، ابتدا با استفاده از آزمون F لیمر وجود ناهمگنی در بین مقاطع مشخص می‌گردد. سپس بعد تشخیص نوع توزیع داده‌ها به شکل پانل، تعیین اثرات ثابت یا اثرات تصادفی با آزمون هاسمن بررسی شده است که نتایج آزمون‌های مذکور در جدول ۳ ارائه شده است.

جدول ۳. آزمون F لیمر و هاسمن برای تعیین نوع توزیع داده‌های مدل فرضیه اول

نوع آزمون	آماره آزمون	درجه آزادی	سطح معناداری	نتیجه
آزمون F لیمر	۱۶/۶۶۲	۱۳۹/۱۳۸	۰/۰۰۰	پانل دیتا در اجرا مدل مناسب است
آزمون هاسمن	۳۸/۸۷۲	۱۲	۰/۰۰۰	پانل با اجرای اثرات ثابت

منبع: یافته‌های پژوهش

با توجه سطح معناداری آماره F لیمر و آزمون هاسمن در جدول ۳، برای مدل آزمون فرضیه اول، از روش داده‌های پانلی با اثرات ثابت استفاده می‌شود. در جدول ۴ برآورد ضرایب رگرسیونی برای هر یک از متغیرهای پیش‌بین مدل رگرسیونی آزمون فرضیه‌ی اول ارائه شده است.

جدول ۴. نتایج آزمون فرضیه اول

متغیر	نماد	ضریب	انحراف معیار	آماره تی	سطح معناداری
پیچیدگی گزارشگری مالی	FRC	۰/۲۱۵	۰/۰۱۹	۱۱/۴۲۳	۰/۰۰۰
اظهار نظر حسابرسی	Audit_Opin	۰/۱۱۷	۰/۰۱۸	۶/۵۳۴	۰/۰۰۰
تعامل اظهار نظر حسابرسی با پیچیدگی	Audit_Opin*FRC	-۰/۱۲۸	۰/۰۲۴	-۵/۲۲۳	۰/۰۰۰
لگاریتم دارایی‌ها	LNASSETS	-۰/۰۰۳	۰/۰۰۶	-۰/۰۵۳	۰/۹۵۸
اهرم مالی	DEBT	۰/۰۵۰	۰/۰۳۹	۱/۳۰۸	۰/۱۹۱
بازده دارایی‌ها	ROA	-۰/۱۸۰	۰/۰۵۶	-۳/۲۳۳	۰/۰۰۱
حساب دریافتی و موجودی	INHERENT	-۰/۱۸۰	۰/۰۳۸	-۴/۷۱۷	۰/۰۰۰
رشد فروش	SALEG	-۰/۰۰۷	۰/۰۱۶	-۰/۴۲۹	۰/۶۶۸
تجدید ارائه	Restatement	۰/۰۱۸	۰/۰۱۳	۱/۴۳۸	۰/۱۵۱
کارکنان	EMP	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۱/۶۱۱	۰/۱۰۷
سن شرکت	AGE	۰/۰۸۶	۰/۰۱۶	۵/۲۵۱	۰/۰۰۰
زیان	Loss	۰/۰۴۶	۰/۰۲۱	۲/۱۷۴	۰/۰۳۰
ضریب تعیین	آماره F	۰/۵۵۹		۴۲/۲۲۳	
ضریب تعیین تعدیل شده	سطح معناداری آماره F	۰/۵۴۶		۰/۰۰۰	
آماره دوربین واتسون					۱/۸۵۹

منبع: یافته‌های پژوهش

یافته‌های جدول ۴ نشان داد که این مدل در سطح کلی معنادار بوده و براساس آماره دوربین واتسون مشکل رگرسیون کاذب وجود ندارد و بین اجزای اخلاص همبستگی سریالی وجود ندارد. براساس ضریب تعیین تعدیل شده تقریباً ۵۴ درصد تغییرات در متغیر وابسته، توسط متغیرهای توضیحی، تبیین شده است. براساس یافته‌های جدول ۴، پیچیدگی گزارشگری مالی با تأخیر در گزارش حسابرسی رابطه مثبت و معناداری داشته است. همچنین اظهارنظر موسسه حسابرسی رابطه پیچیدگی گزارشگری مالی با تأخیر در گزارش حسابرسی را تعدیل می‌نماید. از اینرو فرضیه اول پژوهش تایید می‌شود. یافته‌ها نشان می‌دهد اظهارنظر تعدیل شده حسابرسان با تأخیر گزارش حسابرسی رابطه مثبت داشته و در صورت وجود پیچیدگی گزارشگری مالی، می‌تواند رابطه پیچیدگی گزارشگری مالی با تأخیر در گزارش را معکوس نماید.

در مورد متغیرهای کنترلی در این آزمون می‌توان گفت که سن شرکت و زیان در گزارش حسابرسی تاثیر مثبت و معناداری داشته‌اند و برعکس بازده دارایی‌ها، حساب دریافتنی و موجودی کالا بر تأخیر در گزارش حسابرسی تاثیر منفی و معناداری ایجاد کرده‌اند و در سایر موارد رابطه معناداری مشاهده نشد.

#### آزمون فرضیه دوم پژوهش

همانند مدل آزمون فرضیه اول، در مورد مدل رگرسیونی آزمون فرضیه دوم، نیز با توجه سطح معناداری آماره F لیمر و آزمون هاسمن از روش داده‌های پانلی با اثرات ثابت استفاده می‌شود که نتایج آزمون‌های مذکور در جدول ۵ ارائه شده است.

جدول ۵. آزمون F لیمر و هاسمن برای تعیین نوع توزیع داده‌های مدل فرضیه دوم

نوع آزمون	آماره آزمون	درجه آزادی	سطح معناداری	نتیجه
آزمون F لیمر	۱۶/۸۸۲	(۱۳۹/۱۳۸)	۰/۰۰۰	پانل دیتا در اجرا مدل مناسب است
آزمون هاسمن	۴۰/۲۱۵	۱۲	۰/۰۰۰	پانل با اجرای اثرات ثابت

منبع: یافته‌های پژوهش

با توجه سطح معناداری آماره F لیمر و آزمون هاسمن در جدول ۵ برای مدل آزمون فرضیه دوم، از روش داده‌های پانلی با اثرات ثابت استفاده می‌شود. در جدول ۶ برآورد ضرایب رگرسیونی برای هر یک از متغیرهای پیش بین مدل رگرسیونی آزمون فرضیه دوم ارائه شده است.

جدول ۶ نشان می‌دهد که این مدل در سطح کلی معنادار بوده با توجه به آماره دوربین واتسون می‌توان گفت که مشکل رگرسیون کاذب وجود ندارد و بین اجزای اخلاص همبستگی سریالی وجود ندارد. همچنین براساس ضریب تعیین تقریباً ۵۶ درصد تغییرات در متغیر وابسته، توسط متغیرهای توضیحی، تبیین شده است.

با توجه به اطلاعات ضریب متغیرها و سطح معناداری آن‌ها در جدول ۶، پیچیدگی گزارشگری مالی با تأخیر در گزارش حسابرسی رابطه مثبت معناداری داشته است. همچنین، دوره تصدی مؤسسه حسابرسی رابطه پیچیدگی گزارشگری مالی با تأخیر در گزارش حسابرسی را تعدیل می‌کند. از اینرو فرضیه دوم پژوهش تایید می‌شود.

جدول ۶. نتایج آزمون فرضیه دوم

متغیر	نماد	ضریب	انحراف معیار	آماره تی	سطح معناداری
پیچیدگی گزارشگری مالی	FRC	۰/۱۱۶	۰/۰۲۲	۵/۳۴۱	۰/۰۰۰
دوره تصدی مؤسسه حسابرسی	AUDTENURE	۰/۰۰۵	۰/۰۰۳	۱/۳۸۰	۰/۱۶۸
تعامل دوره تصدی با پیچیدگی	AUDTENURE*FRC	۰/۰۱۳	۰/۰۰۵	۲/۶۷۵	۰/۰۰۸
لگاریتم دارایی‌ها	LNASSETS	-۰/۰۰۳	۰/۰۰۵	-۰/۶۵۷	۰/۵۱۲
اهرم مالی	DEBT	۰/۰۳۲	۰/۰۴۴	۰/۷۲۴	۰/۴۶۹
بازده دارایی‌ها	ROA	-۰/۲۱۹	۰/۰۵۹	۳/۷۹۰	۰/۰۰۰
حساب دریافتی و موجودی	INHERENT	-۰/۱۹۰	۰/۰۴۰	-۴/۷۱۶	۰/۰۰۰
رشد فروش	SALEG	-۰/۰۱۰	۰/۰۱۶	-۰/۵۹۱	۰/۵۵۴
تجدید ارائه	Restatement	۰/۰۲۵	۰/۰۱۲	۲/۰۶۱	۰/۰۴۰
کارکنان	EMP	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۹۸۹	۰/۳۲۳
سن شرکت	AGE	۰/۰۸۲	۰/۰۱۶	۵/۱۱۵	۰/۰۰۰
زیان	Loss	۰/۰۴۴	۰/۰۲۱	۲/۱۳۹	۰/۰۳۳
ضریب تعیین	۰/۵۷۷	آماره F	۴۵/۲۹۳		
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۵۶۴	سطح معناداری آماره F	۰/۰۰۰		
آماره دوربین واتسون		۱/۸۷۵			

منبع: یافته‌های پژوهش

بر اساس یافته‌ها می‌توان گفت دوره تصدی حسابرسی اگر چه به خودی خود ارتباط معنادار با تأخیر گزارش حسابرسی نداشته اما در صورت وجود پیچیدگی گزارشگری مالی، می‌تواند رابطه پیچیدگی گزارشگری مالی با تأخیر در گزارش را تعدیل نماید. با این وجود دوره تصدی حسابرسی نتوانسته رابطه پیچیدگی گزارشگری مالی با تأخیر در گزارش را معکوس کند. در مورد متغیرهای کنترلی در این آزمون می‌توان گفت که تجدید ارائه، سن شرکت و زیان بر تأخیر در گزارش حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری داشته‌اند و برعکس بازده دارایی‌ها، حساب دریافتی و موجودی کالا بر تأخیر در گزارش حسابرسی تأثیر منفی ایجاد کرده‌اند و در سایر موارد رابطه معناداری یافت نشد.

#### آزمون فرضیه سوم پژوهش

در مورد مدل رگرسیونی آزمون فرضیه سوم، نیز با توجه سطح معناداری آماره F لیمر و آزمون هاسمن در جدول ۷، از روش داده‌های پانلی با اثرات ثابت استفاده می‌شود.

جدول ۷. آزمون F لیمر و هاسمن برای تعیین نوع توزیع داده‌های مدل فرضیه سوم

نوع آزمون	آماره آزمون	درجه آزادی	سطح معناداری	نتیجه
آزمون F لیمر	۱۶/۸۱۸	۱۳۹/۱۳۸	۰/۰۰۰	پانل دیتا در اجرا مدل مناسب است
آزمون هاسمن	۴۲/۷۳۳	۱۲	۰/۰۰۰	پانل با اجرای اثرات ثابت

منبع: یافته‌های پژوهش

در جدول ۸ برآورد ضرایب رگرسیونی برای هر یک از متغیرهای پیش بین مدل رگرسیونی آزمون فرضیه سوم ارائه شده است.

جدول ۸. نتایج آزمون فرضیه سوم

متغیر	نماد	ضریب	انحراف معیار	آماره تی	سطح معناداری
پیچیدگی گزارشگری مالی	FRC	۰/۱۳۵	۰/۰۱۶	۸/۵۹۹	۰/۰۰۰
اندازه موسسه حسابرسی	Audit_Size	۰/۰۴۷	۰/۰۲۲	۲/۱۲۸	۰/۰۳۳
تعامل اندازه حسابرسی با پیچیدگی	Audit_Size*FRC	۰/۰۹۴	۰/۰۳۲	۲/۹۱۹	۰/۰۰۴
لگاریتم دارایی‌ها	LNASSETS	-۰/۰۰۳	۰/۰۰۶	-۰/۰۳۳	۰/۹۷۴
اهرم مالی	DEBT	۰/۰۱۲	۰/۰۳۸	۰/۳۱۲	۰/۷۵۵
بازده دارایی‌ها	ROA	-۰/۲۰۵	۰/۰۵۶	-۳/۶۷۱	۰/۰۰۰
حساب دریافتنی و موجودی	INHERENT	-۰/۱۶۷	۰/۰۳۸	-۴/۳۵۵	۰/۰۰۰
رشد فروش	SALEG	-۰/۰۱۳	۰/۰۱۶	-۰/۸۲۱	-۰/۴۱۲
تجدید ارائه	Restatement	۰/۰۲۶	۰/۰۱۳	۲/۰۵۸	۰/۰۴۰
کارکنان	EMP	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۳۹۴	۰/۶۹۴
سن شرکت	AGE	۰/۰۷۰	۰/۰۱۶	۴/۲۶۸	۰/۰۰۰
زیان	Loss	۰/۰۴۷	۰/۰۲۱	۲/۲۸۰	۰/۰۲۳
ضریب تعیین	۰/۵۶۹	آماره F		۴۳/۹۸۷	
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۵۵۶	سطح معناداری آماره F		۰/۰۰۰	
آماره دوربین واتسون	۱/۸۵۷				

منبع: یافته‌های پژوهش

جدول ۸ نشان می‌دهد که این مدل در سطح کلی معنادار بوده و براساس آماره دوربین واتسون مشکل رگرسیون کاذب وجود ندارد و بین اجزای اخلال همبستگی سریالی وجود ندارد. ضریب تعیین تعدیل شده نشان می‌دهد که تقریباً ۵۵ درصد تغییرات در متغیر وابسته، توسط متغیرهای توضیحی، تبیین شده است. با توجه به ضریب متغیرها و سطح معناداری آنها در جدول ۸، پیچیدگی گزارشگری مالی با تأخیر در گزارش حسابرسی رابطه مثبت و معناداری داشته است. همچنین تعامل اندازه موسسه حسابرسی با پیچیدگی گزارشگری مالی بر تأخیر در گزارش حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری داشته است. از اینرو فرضیه سوم پژوهش تایید می‌شود با توجه به یافته‌ها می‌توان گفت اندازه حسابرسی تا حدودی رابطه پیچیدگی گزارشگری مالی و تأخیر گزارش حسابرسی را کاهش داده است. با این وجود اندازه حسابرسی نتوانسته رابطه مذکور را معکوس کند. در مورد متغیرهای کنترلی در این آزمون می‌توان گفت تجدیدارائه، سن شرکت و زیان بر تأخیر در گزارش حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری داشته اند و برعکس بازده دارایی‌ها، حساب دریافتنی و موجودی کالا بر تأخیر در گزارش حسابرسی تأثیر منفی و معناداری ایجاد کرده‌اند و در سایر موارد رابطه معناداری پیدا نشد.



### آزمون فرضیه چهارم پژوهش

در مورد مدل رگرسیونی آزمون فرضیه چهارم، نیز با توجه سطح معناداری آماره F لیمر و آزمون هاسمن در جدول ۹، از روش داده‌های پانلی با اثرات ثابت استفاده می‌شود.

جدول ۹. آزمون F لیمر و هاسمن برای تعیین نوع توزیع داده‌های مدل فرضیه چهارم

نوع آزمون	آماره آزمون	درجه آزادی	سطح معناداری	نتیجه
آزمون F لیمر	۱۶/۸۱۸	۱۳۹/۱۳۸	۰/۰۰۰	پانل دیتا در اجرا مدل مناسب است
آزمون هاسمن	۴۲/۷۳۳	۱۲	۰/۰۰۰	پانل با اجرای اثرات ثابت

منبع: یافته‌های پژوهش

در جدول ۱۰ برآورد ضرایب رگرسیونی برای هر یک از متغیرهای پیش بین مدل رگرسیونی آزمون فرضیه چهارم ارائه شده است.

جدول ۱۰. نتایج آزمون فرضیه چهارم

متغیر	نماد	ضریب	انحراف معیار	آماره تی	سطح معناداری
پیچیدگی گزارشگری مالی	FRC	-۰/۱۹۸	۰/۰۷۵	-۲/۶۲۴	۰/۰۰۹
حق الزحمه حسابرسی	AUDOFEE	-۰/۰۱۸	۰/۰۰۹	-۱/۹۳۷	۰/۰۵۳
تعامل حق الزحمه حسابرسی با پیچیدگی	AUDOFEE*FRC	۰/۰۴۸	۰/۰۱۰	۴/۷۶۱	۰/۰۰۰
لگاریتم دارایی‌ها	LNASSETS	-۰/۰۰۴	۰/۰۰۶	-۰/۶۶۵	۰/۵۰۶
اهرم مالی	DEBT	۰/۰۴۴	۰/۰۳۸	۱/۱۸۳	۰/۲۳۷
بازده دارایی‌ها	ROA	-۰/۲۰۱	۰/۰۵۵	-۳/۶۳۴	۰/۰۰۰
حساب‌دریافتنی و موجودی	INHERENT	-۰/۱۵۱	۰/۰۳۸	-۳/۹۵۸	۰/۰۰۰
رشد فروش	SALEG	-۰/۰۰۹	۰/۰۱۶	-۰/۵۹۷	۰/۵۵۱
تجدید ارائه	Restatement	۰/۰۲۶	۰/۰۱۳	۲/۰۷۰	۰/۰۳۹
کارکنان	EMP	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۱/۱۰۴	۰/۲۷۰
سن شرکت	AGE	۰/۰۸۹	۰/۰۱۶	۵/۴۳۴	۰/۰۰۰
زیان	Loss	۰/۰۳۷	۰/۰۲۱	۱/۷۸۲	۰/۰۷۵
ضریب تعیین		۰/۵۷۲	آماره F	۴۴/۴۸۵	
ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۵۵۹	سطح معناداری آماره F	۰/۰۰۰	
آماره دوربین واتسون				۱/۸۶۰	

منبع: یافته‌های پژوهش

جدول ۱۰ نشان می‌دهد که این مدل در سطح کلی معنادار بوده و مشکل رگرسیون کاذب وجود ندارد. همچنین براساس ضریب تعیین تعدیل شده مدل تقریباً ۵۶ درصد تغییرات متغیر وابسته، توسط متغیرهای توضیحی، تبیین شده است.

یافته‌ها نشان می‌دهد که تعامل حق الزحمه حسابرسی با پیچیدگی گزارشگری مالی بر تأخیر در گزارش حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری داشته است. از اینرو فرضیه دوم پژوهش تایید می‌شود. حق الزحمه حسابرسی نیز رابطه منفی و معناداری با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی داشته است. به عبارتی حق الزحمه بیشتر، تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی را کاهش داده است. با این وجود حق الزحمه حسابرسی در تعامل با پیچیدگی در گزارشگری مالی، منجر به افزایش در تأخیر گزارشگری مالی شده لذا با حق الزحمه حسابرسی بالاتر در صورت وجود پیچیدگی گزارشگری مالی نمی‌توان کاهش تأخیر گزارش حسابرسی را انتظار داشت. در مورد متغیرهای کنترلی در این آزمون می‌توان گفت که تجدیدارائه و سن شرکت بر تأخیر گزارش حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری داشته‌اند و برعکس بازده دارایی‌ها، حساب دریافتنی و موجودی کالا بر تأخیر در گزارش حسابرسی تأثیر منفی و معناداری ایجاد کرده‌اند و در سایر موارد رابطه معنادار مشاهده نشد.

### بحث و نتیجه‌گیری

تأخیر گزارش حسابرسی تحت تأثیر ویژگی‌های شرکت و کیفیت حسابرسی می‌باشد. از یک طرف، ساختار پیچیده شرکت در یک گروه تجاری و تهیه صورتهای مالی تلفیقی گروه بر تأخیر گزارش حسابرسی موثر است. از طرف دیگر عوامل مرتبط با نوع اظهارنظر و کیفیت حسابرسی در تأخیر گزارش حسابرسی نقش دارند. در این راستا، پژوهش حاضر به این موضوع پرداخته که در صورت وجود پیچیدگی گزارشگری مالی بدلیل تهیه صورتهای مالی تلفیقی، اظهارنظر و کیفیت حسابرسی تا چه اندازه می‌تواند نقش تعدیل‌کننده بر رابطه پیچیدگی گزارشگری مالی و تأخیر ارائه گزارش حسابرسی داشته باشد.

یافته‌ها در آزمون فرضیه اول نشان داد که پیچیدگی گزارشگری مالی با تأخیر در گزارش حسابرسی رابطه مثبت و معناداری داشته است. همچنین تعامل اظهارنظر موسسه حسابرسی با پیچیدگی گزارشگری مالی بر تأخیر در گزارش حسابرسی تأثیر منفی و معناداری داشته است. یافته‌ها نشان می‌دهد که اظهارنظر تعدیل شده حسابرسان، توانسته رابطه مثبت بین پیچیدگی گزارشگری مالی و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی را به صورت معناداری معکوس کرده و حتی در صورت وجود پیچیدگی در گزارشگری نیز منجر به کاهش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی شود. این یافته‌ها برخلاف نتایج بزرگ‌اصل و همکاران (۱۳۹۷) است. زیرا آنان بیان کردند که در صورت وجود موارد تعدیل گزارش حسابرسی، بررسی‌های حسابرسی زمان‌بر خواهد بود و حسابرس نیز برای یافتن دیگر موارد مشابه احتمالی، در ارائه زودهنگام گزارش خود محافظه‌کاری بیشتری به خرج می‌دهد که این مسئله می‌تواند تأخیر گزارش حسابرسی را افزایش دهد. اما در این پژوهش، یافته‌ها نشان می‌دهد هرچند اظهارنظر تعدیل شده حسابرسان با تأخیر گزارش حسابرسی رابطه مثبت داشته اما در صورت وجود پیچیدگی گزارشگری مالی، می‌تواند رابطه پیچیدگی گزارشگری مالی با تأخیر در گزارش را معکوس نماید.

یافته‌ها در آزمون فرضیه دوم نیز نشان داد که پیچیدگی گزارشگری مالی با تأخیر در گزارش حسابرسی رابطه مثبت و معناداری داشته است. همچنین، تعامل دوره تصدی مؤسسه حسابرسی با پیچیدگی گزارشگری مالی بر تأخیر در گزارش حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری دارد. با این وجود، دوره تصدی حسابرسان نتوانسته رابطه مذکور را معکوس کند. بنابراین می‌توان گفت که پیچیدگی در گزارشگری مالی، تأثیر بسزایی در افزایش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی دارد و دوره تصدی حسابرسان نیز نتوانسته این تأخیر حاصل از پیچیدگی را به صورت معناداری کاهش دهد. بنابراین، انتظار می‌رود حسابرسان در صورت وجود صورت‌های مالی تلفیقی بعنوان شاخص پیچیدگی گزارشگری مالی، زمان بیشتری برای ارائه گزارش حسابرسی لازم داشته باشند. این یافته‌ها با نتایج حبیب و همکاران (۲۰۱۹) و دوران (۲۰۱۹) در تضاد است. زیرا یافته‌های آنان بیان می‌کند که تأخیر گزارش حسابرسی برای شرکت‌هایی که دوره تصدی طولانی‌تر دارند، کوتاه‌تر است.

یافته‌ها در آزمون فرضیه سوم نشان داد که تعامل اندازه مؤسسه حسابرسی با پیچیدگی گزارشگری مالی بر تأخیر در گزارش حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری داشته است. بنابراین می‌توان گفت که پیچیدگی در گزارشگری مالی، تأثیر بسزایی در افزایش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی دارد و اندازه حسابرسان نیز نتوانسته این تأخیر حاصل از پیچیدگی را به صورت معناداری کاهش دهد. بنابراین، یافته‌ها بیان می‌کند که حسابرسان با کیفیت و دارای تجربه بیشتر نیز در صورت وجود صورت‌های مالی تلفیقی که بیانگر پیچیدگی گزارشگری مالی است، زمان بیشتری برای ارائه گزارش حسابرسی لازم دارند. این یافته‌ها با نتایج کیم (۲۰۱۹) همسو است.

یافته‌ها در آزمون فرضیه چهارم نشان داد حق‌الزحمه حسابرسی تأثیر منفی و معناداری بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی داشته است. به عبارتی حق‌الزحمه بیشتر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی را کاهش داده است. با این وجود حق‌الزحمه حسابرسی در تعامل با پیچیدگی در گزارشگری مالی، منجر به افزایش در تأخیر گزارشگری مالی شده لذا با حق‌الزحمه حسابرسی بالاتر در صورت وجود پیچیدگی گزارشگری مالی نمی‌توان کاهش تأخیر گزارش حسابرسی را انتظار داشت. به این معنا که در صورت وجود پیچیدگی در گزارش‌های مالی، زمان بیشتری برای بررسی‌های حسابرسی لازم بوده و حسابرسان برای صرف زمان و منابع بیشتر، حق‌الزحمه بیشتری دریافت کرده و زمان بیشتری نیز برای ارائه گزارش نیاز داشته است. این یافته‌ها همسو با نتایج چن و همکاران (۲۰۲۲) و کیم (۲۰۱۹) می‌باشد. این پژوهش به درک بیشتر بازار سرمایه ایران در خصوص عوامل موثر بر به تأخیر گزارش حسابرسی کمک می‌کند. با این وجود، پژوهش‌های بیشتری می‌تواند در بین صنایع مختلف یا در شرکت‌های غیربورسی یا شرکت‌ها با سال مالی متفاوت انجام گیرد. همچنین پیشنهاد می‌شود از ویژگی‌های کمیته حسابرسی به عنوان نمونه میزان تجربه اعضای کمیته، تعداد جلسات اعضای کمیته و مدرک تحصیلی برای سنجش تاثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر رابطه پیچیدگی گزارشگری مالی با تأخیر گزارش حسابرسی استفاده گردد.

بزرگ‌ترین محدودیت پژوهش حاضر، همانند سایر پژوهش‌ها، نرخ تورم بالا در ایران است. با توجه به اینکه اقلام صورت‌های مالی به‌ویژه صورت وضعیت مالی به ارزش تاریخی ارائه شده، اثرات نرخ تورم در آن‌ها اعمال نشده است لذا با اعمال اثر تعدیلی نرخ تورم ممکن است نتایج تغییر یابد. همچنین، به دلیل اینکه افشای اطلاعات حق‌الزحمه

حسابرسی توسط شرکت‌ها بعضاً انجام نشده، تعداد شرکت‌های مورد مطالعه به دلیل محدودیت دسترسی به این داده، کاهش داشته است.

### فهرست منابع

- اعتمادی، حسین، و یارمحمدی، اکرم. (۱۳۸۲). بررسی عوامل موثر بر گزارشگری میان دوره ای به موقع در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *پیشرفت‌های حسابداری*، ۱۹(۲)، ۸۷-۹۹. <https://jaa.shirazu.ac.ir>
- امان، پیمان، همتی، هدی، و کردلوئی، حمیدرضا. (۱۴۰۲). ویژگی‌های روانشناختی حسابربان و تأخیر در گزارش حسابرسی. *پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای*، ۳(۱۲)، ۱۰۶-۱۲۷. <http://aapc.khu.ac.ir/article-1-1229-fa.html>
- ایزدی نیا، ناصر، فدوی، محمدحسن، و امینی نیا، میثم. (۱۳۹۳). بررسی تأثیر شفافیت پیچیدگی حسابداری و گزارشگری مالی شرکت بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرس. *دانش حسابرسی*، ۱۴(۱)، ۸۷-۱۰۳.
- برزگر عباسپور، کسری، اسلامی مفیدآبادی، حسین، و ابراهیمی شقاقی، مرضیه. (۱۴۰۲). تأثیر ویژگی‌های حسابرس و ساختار هیئت‌مدیره بر احتمال وقوع تقلب در صورت‌های مالی شرکت‌های تجاری. *قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری*، ۲(۷)، ۱۱۵-۱۴۵. doi: 10.30495/jdaa.2023.705530
- بزرگ اصل، موسی، رجب دری، حسین، و خرمین، منوچهر. (۱۳۹۷). بررسی عوامل مؤثر بر انتشار به هنگام گزارش حسابرسی. *دانش حسابداری*، ۹(۱)، ۱۱۵-۱۴۶. doi: 10.22103/JAK.2018.10944.2503
- پورحیدری، امید، برهانی‌نژاد، سعیده، و محمدرضاخانی، وحید. (۱۳۹۴). بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر به موقع بودن گزارش حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *دانش حسابرسی*، ۱۴(۵۸)، ۸۵-۱۰۴. <https://www.sid.ir/fa/journal/ViewPaper.aspx?ID=252132>
- رضائی پشته نوئی، یاسر، و صفری گرایلی، مهدی. (۱۳۹۷). خوانایی گزارشگری مالی و احتمال گزارشگری مالی متقلبانه. *پژوهش‌های حسابداری مالی*، ۱۰(۴)، ۴۳-۵۸. doi: 10.22108/FAR.2019.113858.1337
- زارع بهنمیری، محمدجواد، و حسنخانی، فاطمه. (۱۴۰۰). ویژگی‌های موسسه حسابرسی و تأخیر ارائه گزارش حسابرسی با رویکرد فراتحلیل. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۸(۴)، ۶۶۴-۶۹۰. doi: 10.22059/ACCTGREV.2021.317284.1008500
- زارع بهنمیری، محمد جواد، و حسنخانی، فاطمه. (۱۴۰۱). بررسی معیارهای پیچیدگی شرکت و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی: با رویکرد فراتحلیل. *دانش حسابداری*، ۱۳(۴)، ۱۶۱-۱۷۷. doi: 10.22103/JAK.2021.18232.3575
- زارع بهنمیری، محمد جواد، و حسنخانی، فاطمه. (۱۴۰۰). ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی و تأخیر ارائه گزارش حسابرسی با رویکرد فراتحلیل. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۸(۴)، ۶۶۴-۶۹۰. doi: 10.22059/acctgrev.2021.317284.1008500
- سازمان بورس اوراق بهادار. (۱۳۸۶). دستورالعمل اجرایی افشای اطلاعات شرکت‌های ثبت شده نزد سازمان. تهران.

صالحی، مریم، و مومنی، علیرضا. (۱۳۹۹). بررسی تاثیر اندازه و پیچیدگی عملیات واحد تجاری بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی. رویکردهای پژوهشی نوین مدیریت و حسابداری، ۱۲(۴)، ۷۷-۸۸.  
<https://majournal.ir/index.php/ma/article/view/364>

صفرزاده بندری، محمد حسین، باقری، مرتضی، و ابوحدیری، الهام. (۱۴۰۲). تاثیر ویژگی های حسابرسان بر تأخیر در گزارشگری حسابرسی و پیچیدگی گزارش های مالی. اولین کنفرانس بین المللی مدیریت، بازرگانی، اقتصاد و حسابداری. <https://civilica.com/doc/1667534>

مرادی، مهدی، و پورحسینی، سید مهدی. (۱۳۸۹). بررسی رابطه بین برخی ویژگی های مالی و غیر مالی و مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۱(۱)، ۱۶۸-۱۸۵. doi: 10.22034/IAAR.2009.105221

Ajina, A., Laouti, M., & Msolli, B. (2016). Guiding through the Fog: Does Annual Report Readability Reveal Earnings Management?. *Research in International Business and Finance*, 38, 509-516. doi: 10.1016/j.ribaf.2016.07.021

Alexeyeva, I. (2024). Does board composition impact the timeliness of financial reporting? Evidence from Swedish privately held companies. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 54, 1-14. doi: 10.1016/j.intaccaudtax.2024.100597

Aman, P., Hemmati, H., and Koudlouie, H. (2023). Psychological characteristics of auditors and delay in audit report. *Journal of Professional Auditing Research*, 3(12), 106-127. <http://aapc.khu.ac.ir/article-1-1229-fa.html> [In Persian]

Balsam, S., Krishnan, J., & Yang, J. S. (2003). Auditor industry specialization and earnings quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 22(2), 71-97. doi: 10.2308/aud.2003.22.2.71

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(1), 1-23. doi: <https://publications.aaahq.org/ajpt/issue/12/1>

Barzegar abbaspour, K., Eslami Mofid Abadi, H., & Ebrahimi Shaghghi, M. (2023). The Effect of the Auditor Attributes and Board of Directors Structure on the Possibility of Fraudulent Financial Statements of Commercial Companies. *Judgment and Decision Making in Accounting and Auditing*, 2(7), 115-145. doi: 10.30495/jdaa.2023.705530 [In Persian]

Bozorg Asl, M., Rajabdorri, H., Khoramin, M. (2018). Investigating the Factors Affecting Timely Audit Reports. *Journal of Accounting Knowledge*, 9(1), 115-146. doi: 10.30495/jdaa.2023.705530 [In Persian]

Carcello, J. & Nagy, A. (2004). Audit firm tenure and fraudulent financial reporting. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23, 55-69. doi: 10.2308/aud.2004.23.2.55

Chen, C. J., Hongmei, X., Yang, Z., David. (2022). The effect of audit firm attributes on audit delay in the presence of financial reporting complexity. *Managerial Auditing Journal*, 37(2), 283-302. doi: 10.1108/MAJ-12-2020-2969

Dao, M., & Pham, T. (2014). Audit tenure, auditor specialization and audit report lag. *Managerial Auditing Journal*, 29(6), 490-512. doi: 10.1108/MAJ-07-2013-0906

DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of accounting and economics*, 3(3), 183-199. doi: 10.1016/0165-4101(81)90002-1

Durand, G. (2019). The determinants of audit report lag: a meta-analysis. *Managerial Auditing Journal*, 34(1), 44-75. doi: 10.1108/MAJ-06-2017-1572

- Etamadi, H., Yarmohammadi, A. (2012). Investigation of factors affecting timely interim reporting in companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Accounting Advances*, 19(2), 87-99. <https://jaa.shirazu.ac.ir> [In Persian]
- Ettredge, Michael., Emeigh Fuerherm, Elizabeth., Li, Chan. (2014). Fee pressure and audit quality. *Accounting, Organizations and Society*, 39, 247-263. doi: 10.1108/MAJ-06-2017-1572
- Filzen, J. J. & Peterson, K. (2015). Financial Statement Complexity and Meeting Analysts' Expectations. *Contemporary Accounting Research*, 32(4), 1560-1594. doi: 10.1111/1911-3846.12135
- Habib, A., Bhuiyan, M. B. U., Huang, H. J., & Miah, M. S. (2019). Determinants of audit report lag: A meta-analysis. *International journal of auditing*, 23(1), 20-44. doi: 10.1111/ijau.12136
- IazdiNia, N.; Fadavi, M.; Amini Niya, M. (2013). Investigating the impact of the transparency of the complexity of the company's accounting and financial reporting on the delay in the submission of the auditor's report. *Accounting knowledge*, 14(1):87-103. [In Persian]
- Kim, Y. J., Kim, W. G., Choi, H. M., & Phetvaroon, K. (2019). The effect of green human resource management on hotel employees' eco-friendly behavior and environmental performance. *International Journal of Hospitality Management*, 76(4), 83-93. doi: 10.1016/j.ijhm.2018.04.007
- Leventis, S., Weetman, P., & Caramanis, C. (2005). Determinants of audit report lag: Some evidence from the Athens Stock Exchange. *International Journal of Auditing*, 9(1), 4558. doi: 10.1111/j.1099-1123.2005.00101.x
- Lobo, G.J. & Zhao, Y. (2013). Relation between Audit Effort and Financial Report Misstatements: Evidence from Quarterly and Annual Restatements. *The Accounting Review*, 88(4), 1385-1412. doi: 10.2308/accr-50440
- Moradi, M.; Pourhosseini, S.M. (2009). Examining the relationship between some financial and non-financial characteristics and the duration of implementation and completion of audit operations in companies admitted to the Tehran Stock Exchange. *Accounting and auditing research*, 1(1), 168-185. doi: 10.22034/IAAR.2009.105221 [In Persian]
- Nugroho, D. A., & Fuad, F. (2017). The influence of audit committee characteristics, executive compensation, and audit complexity towards corporate audit fee. *Journal of Accounting*, 6(4), 1-11. doi: <https://ejournal3.undip.ac.id/index.php/accounting/article/view/18678>
- Pourheidri, O.; Barhaninejad, S.; MohammadRezakhani, V. (2014). Examining the impact of audit quality on the timeliness of audit report in companies accepted in Tehran Stock Exchange. *Accounting knowledge*, 14(58): 85-104. <https://www.sid.ir/fa/journal/ViewPaper.aspx?ID=252132> [In Persian].
- Rezaei Pitenoey, Y., & Safari Qerayli, M. (2019). Financial reporting readability and the likelihood of fraudulent financial reporting. *Financial Accounting Research*, 10(4), 43-58. doi: 10.22108/FAR.2019.113858.1337 [In Persian]
- Safarzadeh Bandari, Mohammad Hossein, Bagheri, Morteza and Abu Haidari, Elham (2023). The effect of auditor characteristics on the delay in audit reporting and the complexity of financial reports. *The first international conference on management, commerce, economics and accounting*. <https://civilica.com/doc/1667534>. [In Persian]
- Salehi, M.; Momeni A. (2019). Investigating the impact of the size and complexity of the business unit's operations on the delay in submitting the audit report. *New research approaches of management and accounting*, 12(4): 77-88. <https://majournal.ir/index.php/ma/article/view/364> [In Persian]
- Sinason, D. H., Jones, J.P. & Shelton, S. W. (2001). An Investigation of Auditor and Client Tenure. *American Journal of Business*, 16(2), 31-44. doi: 10.1108/19355181200100010
- Stock Exchange Organization (2007). Executive instructions for information disclosure of companies registered with the organization. Tehran. [In Persian]

Tanjung, A. H., & Aida, S. N. (2022). Effect of Company Size and Solvency on Audit Delay. *Jurnal Akuntansi, Audit dan Sistem Informasi Akuntansi*, 6(1), 1-14. doi: 10.36555/jasa.v6i1.1716

Zare Bahnamiri, M. J., Hasankhani, F. (2021). Auditor Characteristics and Audit Report Lag: A Meta-Analysis. *Accounting and Auditing Review*, 28(4), 664-690. doi: 10.22059/acctgrev.2021.317284.1008500 [In Persian]

Zare Bahnamiri, M. J., & Hasankhani, F. (2022). Organizational Complexity and Audit Report Lag: Meta-Analysis. *Journal of Accounting Knowledge*, 13(4), 161-177. doi: 10.22059/ACCTGREV.2021.317284.1008500 [In Persian]

