



تأثیر کیفیت عملکرد حسابداری داخلی بر به هنگام بودن گزارش حسابداری مستقل

زهره حاجیها^۱
آزاده رفیعی^۲

تاریخ دریافت: ۱۳۹۳/۰۷/۲۸ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۳/۰۹/۳۰

چکیده

این تحقیق به بررسی نقش کیفیت عملکرد حسابداری داخلی بر به هنگام بودن گزارش حسابداری مستقل می‌پردازد. تاخیر حسابداری عبارت است از تعداد روزهای بین پایان سال مالی شرکت و تاریخ ارائه گزارش حسابداری مستقل (اشتون و همکاران، ۱۹۸۷: ۲۸۱). این تاخیر، باعث می‌شود تا سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی زمانی یکسان برای دسترسی برابر به اطلاعات نداشته باشند که این موضوع باعث کاهش محتوای اطلاعات در گزارش‌های حسابداری به صورتی بالقوه می‌شود. علاوه بر این تاخیر حسابداری به عنوان نوعی نماینده برای کارایی حسابداری عمل می‌کند. از این رو، این تحقیق با استفاده از داده‌های ۵۷ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران که گزارش‌های حسابداری داخلی تهیه کرده و به کمیته حسابداری یا هیئت‌مدیره ارائه می‌کردند، انجام شده است. در این تحقیق با استفاده از روش پیمایشی و ابزار پرسشنامه، داده‌های لازم گردآوری شده و برای آزمون فرضیات پژوهش از ضریب همبستگی پیرسون و رگرسیون لجستیک استفاده شده است. برای سنجش کیفیت عملکرد واحد حسابداری داخلی در شرکت معیارهای بی‌طرفی، قدمت و اندازه واحد حسابداری داخلی مورد استفاده قرار گرفته است. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که بی‌طرفی و قدمت با تاخیر حسابداری مستقل رابطه معکوس دارند ولی متغیر اندازه واحد حسابداری داخلی با این متغیر رابطه معنی‌داری ندارد.

واژه‌های کلیدی: کیفیت عملکرد حسابداری داخلی، تاخیر حسابداری، بی‌طرفی، قدمت واحد حسابداری داخلی، اندازه واحد حسابداری داخلی.

۱- استادیار، گروه آموزشی حسابداری، واحد تهران شرق، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران، نویسنده اصلی و مسئول مکاتبات.
Z_hajiha@yahoo.com

۲- کارشناس ارشد، گروه حسابداری، واحد اسلامشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

۱- مقدمه

این تحقیق به بررسی کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی (IAF)^۱ شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و میزان استفاده حسابرسان مستقل از نتایج عملکرد حسابرسان داخلی آن‌ها برای تکمیل عملیات حسابرسی صورت‌های مالی و تاثیر آن بر تاخیر حسابرسی مستقل می‌پردازد. تاخیر حسابرسی عبارت است از تعداد روزهای بین پایان سال مالی شرکت و تاریخ ارائه گزارش حسابرسی (اشتون و همکاران، ۱۹۸۷: ۲۸۱).^۲ با توجه به این که تاخیر مدت اجرای حسابرسی مستقل بر به‌هنگامی ارائه عمومی اطلاعات حسابرسی و مالی تاثیر می‌گذارد، پیشینه تحقیق در زمینه حسابرسی از مدتها قبل بر اهمیت تحقیق درباره تاخیر حسابرسی تاکید کرده است. تاخیرهای بیش از حد، موقعیت یکسان مبنی بر دسترسی برابر به اطلاعات برای شرکت‌کنندگان در بورس را به خطر انداخته و به صورتی بالقوه محتوای اطلاعات گزارش‌های حسابداری را کاهش می‌دهد (هاکانسون،^۳ ۱۹۷۷: ۳۹۸؛ گیونی و پالمون،^۴ ۱۹۸۲: ۴۹۱؛ کمیسیون بورس اوراق بهادار (SEC)،^۵ ۲۰۰۲). علاوه بر این تاخیر حسابرسی به عنوان نوعی نماینده برای کارایی حسابرسی مستقل عمل می‌کند (بامبر و همکاران،^۶ ۱۹۹۳: ۵۴) و مطالعات اخیر درباره مهلت ارائه صورت‌های مالی حسابرسی- شده، نیاز به افزایش کارایی حسابرسی را یادآور شده‌اند (پیزینی و همکاران،^۷ ۲۰۱۰: ۶۷). تحقیقات زیادی به بررسی عوامل موثر بر تاخیر گزارش حسابرسی بدون در نظر گرفتن کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی پرداخته‌اند که با ریسک موسسه و کاهش اثربخشی فرایند حسابرسی همراه بوده‌اند. از اوایل دهه ۲۰۰۰، نقایص حسابرسی در زمینه به موقع بودن گزارش‌های حسابداری علاقه سهامداران و عموم را برانگیخته است (اترج و دیگران،^۸ ۲۰۰۶) و همچنین علاقه‌ایی که در مورد کاهش تاخیر حسابرسی در حال حاضر برای همه گروه‌های ذینفع وجود دارد، عوامل موثر بر تاخیر حسابرسی را شایسته تحقیقات بیشتر نموده است. به طور نمونه قانون SOX ۴۰۴^۹ که مهلت ارائه گزارش حسابرسی را از ۹۰ روز به ۶۰ روز طی یک دوره ۳ ساله کاهش دادند، نشان‌دهنده نیاز به گزارش‌دهی سریع‌تر حسابرسان مستقل با توجه به انجام کار بیشتر در زمان کمتر برای حسابرسان می‌باشد (لامبرت و همکاران،^{۱۰} ۲۰۱۰: ۴۹). در نتیجه هم تهیه‌کنندگان صورتهای- مالی و هم حسابرسان در زمینه توانایی خود در گردآوری و حسابرسی کارآمد اطلاعات مالی در یک بازه زمانی کوتاه اظهار نگرانی کرده‌اند، در ایران نیز استاندارد حسابرسی شماره ۳۰ برنامه‌ریزی و همچنین استاندارد حسابرسی شماره ۶۱ نیز به بررسی مدت زمان اجرای حسابرسی مستقل و کیفیت کار آن‌ها با برنامه‌ریزی بهتر و همچنین اتکا بر عملیات انجام شده توسط حسابرسان داخلی پرداخته‌اند. از اینرو انتظار می‌رود کیفیت بالای حسابرسی داخلی باعث کاهش مدت عملیات حسابرسی مستقل گردد.

همچنین انصاری (۱۳۸۸) بیان می‌کند که گزارش‌های مالی نسبت به گذشت زمان بسیار حساس بوده و با بررسی خود به این نتیجه رسیده که یکی از عوامل موثر بر زمان گزارش حسابرسی مستقل استفاده از عملیات حسابرسی مستقل می‌باشد. لامبرت و همکاران (۲۰۱۰) در تحقیق خود متوجه شدند که کاهش قابل توجه در مهلت ارائه گزارش حسابرسی با کیفیت سود پائین همراه است، در نتیجه استاندارد شماره ۵ (گزارشگری مالی) در مورد استفاده از فعالیت‌های مرتبط به عملکرد حسابرسی داخلی در امریکا اعمال

گردید که نخست این قانون حسابرسان مستقل را راهنمایی می‌کند تا به کنترل‌های داخلی برای تعیین حدود آزمون‌های خود توجه بیشتری داشته باشند و در نتیجه حسابرسی داخلی می‌تواند به مدیریت و حسابرسان مستقل در زمینه کنترل‌های سطح ماهیتی^{۱۲} از راه مشاوره و خدمات اطمینان بخش یاری رساند. استاندارد شماره ۵ امریکا مواردی را که در آن‌ها حسابرس مستقل می‌تواند از کار دیگران استفاده کند افزایش می‌دهد. در ایران نیز در استاندارد شماره ۶۰ و ۶۱ استفاده از کار دیگران و چگونگی ارزیابی عملکرد حسابرس داخلی درج گردیده است. در نتیجه این تحقیق با توجه کوتاه کردن ویا جلوگیری از تاخیر- حسابرسی مستقل و تاثیرگذاری کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی (IAF) بر حسابرسی صورتهای مالی، به بررسی نقش IAF در بهنگام بودن گزارش حسابرسی می‌پردازد. ب. رای سنجش کیفیت عملکرد واحد حسابرسی داخلی سازگار با برخی تحقیقات از معیارهای بی‌طرفی، قدمت واحد حسابرسی داخلی و اندازه واحد حسابرسی داخلی استفاده شده است. این تحقیق ممکن است نتایج مهمی را به اطلاعات منتشر شده در زمینه حسابرسی اضافه کند، زیرا تحقیقات قبلی نشان داده اند که گزارش های مالی کنترل‌های داخلی^{۱۳} (ICFR) ضعیف با طولانی شدن اجرای حسابرسی مستقل همراه است (اترح و همکاران، ۲۰۰۶).

به هنگام بودن حسابرسی^{۱۴} یکی از ویژگی های کیفی گزارشگری مالی تلقی می شود و شاخصی است از این مطلب که اطلاعات تا حد ممکن به موقع به استفاده کنندگان انتقال می یابد (یاکوب و چی- احمد^{۱۵}، ۲۰۱۱: ۱۱۲). با گذشت زمان، ارزش و اعتبار و سودمندی بسیاری از اطلاعات مالی در تصمیم‌گیری از دست خواهد رفت، بنابراین هرچه فاصله زمانی بین پایان سال مالی و تاریخ انتشار گزارش حسابرسی کوتاه‌تر باشد، ارزش اطلاعاتی آن بیشتر است. در فرایند تهیه اطلاعات به موقع، مربوط و قابل اتکا یکی از عواملی که می‌تواند به حسابرسان مستقل کمک کند وجود واحد حسابرسی داخلی در شرکت صاحبکار و ارتباط هرچه بیشتر این واحد با حسابرسان مستقل است. آنچه مسلم است این است که اتکای حسابرسان مستقل بر عملکرد حسابرسی داخلی در فرایند حسابرسی مالی باعث استفاده بهینه سازمانی^{۱۶} (در سطح خرد) و منابع اجتماعی^{۱۷} (در سطح کلان) خواهد شد (عبد الرحمن^{۱۸}، ۲۰۰۴: ۳۱). چرا که حسابرس داخلی، به دلیل مداومت همکاری با واحد اقتصادی و پافشاری در پی‌گیری موارد، می‌تواند کاراتر از حسابرسی سالیانه صورتهای مالی باشد. از سوی دیگر با افشاح های جهانی نظیر انروم و ورود کام قانون ساربنز-آکسلی منتشر شد. این قانون بر اهمیت بالا بردن کیفیت کنترل های داخلی و نقش حسابرسی داخلی توسط مدیران و حسابرسان مستقل صحنه گذاشت. از اینرو واحد حسابرسی داخلی در واحد اقتصادی باعث ایجاد ارزش افزوده خواهد شد (یاکوب و چی- احمد^{۱۹}، ۲۰۱۱: ۱۱۵؛ موبشر^{۲۰}، ۲۰۱۱: ۳۳۸). همچنین وجود یک واحد حسابرسی داخلی معمولا سبب تعدیل نوع، ماهیت و زمان بندی اجرای روش‌های حسابرسی و کاهش حدود روش‌های مورد اجرای حسابرسی مستقل می‌شود، همچنین میزان اتکا بر عملکرد حسابرسان داخلی به عواملی چون، تمایل حسابرسان مستقل به اتکاء توانایی، شایستگی و بی‌طرفی حسابرسان داخلی در عملکرد خود بستگی مستقیم دارد. اتکا بر عملکرد حسابرسی داخلی زمانیمکان‌پذیر است که حسابرسان مستقل بتوانند بی‌طرفی و کیفیت فعالیت‌های حسابرسان داخلی و سایر ویژگیهای مربوط را ارزیابی کنند (آلبرت^{۲۱}، ۲۰۰۱: ۲۲). از اینرو در این

تحقیق با در نظر گرفتن برخی ویژگیهای واحد حسابرسی داخلی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به بررسی تاثیر کیفیت عملیات اجرایی این واحد بر مدت اجرای کار حسابرسی مستقل پرداخته شده است.

۲- پیشینه تحقیق

تاثیر کیفیت واحد حسابرسی داخلی یا نماینده های آن بر زمان تاخیر حسابرسی مستقل مورد بررسی برخی تحقیقات قرار گرفته است که در ادامه به تبیین آن‌ها پرداخته می شود:

قائم و حجازی^{۲۲} (۲۰۱۱) عوامل موثر بر تاخیر حسابرسی را در ۱۴۹ شرکت پذیرفته شده در بورس کویت بین سال های ۲۰۰۶ و ۲۰۰۷ بررسی نمودند. نتایج تحقیق آن‌ها نشان داد که تنها اندازه شرکت و کیفیت کنترل های داخلی بر کاهش تاخیر حسابرسی مستقل تاثیر داشتند، در حالی که طبقه بندی صنعت، اهرم، تغییر در سود هر سهم، نوع حسابرسی و نقدینگی تاثیر معنی داری بر تاخیر حسابرسی نداشت. ویشال^{۲۳} (۲۰۱۱) نیز در تحقیق رساله دکتری خود به این نتیجه رسید که هر چه کنترل های داخلی ضعیف تر است تاخیر حسابرسی مستقل طولانی تر می باشد. همچنین وی رابطه مثبتی بین اشکالات گزارش شده در گزارش حسابرسان داخلی و تاخیر حسابرسی مستقل یافت.

پیزینی و همکاران^{۲۴} (۲۰۱۰) در تحقیقی به بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی داخلی بر مدت اجرای حسابرسی مستقل پرداخته و به این نتیجه رسیدند که اتکا بر کار حسابرسان داخلی باعث کاهش روزهای انجام کار حسابرسان مستقل برای ۴۱٪ غروزی گردد و مشارکت واحد حسابرسی داخلی می تواند کارایی حسابرسی صورت های مالی را بهبود بخشد.

ایکناتیوس^{۲۵} (۲۰۱۰) به بررسی رابطه عوامل موثر بر تاخیر حسابرسی (نظیر اندازه شرکت، سود و زیان، نسبت بدهی به دارایی، حجم فروش سهام) برای ۳۰ شرکت نمونه در بورس اندونزی طی دوره ۲۰۰۷ تا ۲۰۱۰ پرداخته است. نتایج رابطه منفی بین اندازه شرکت و تاخیر حسابرسی را نشان داد اما رابطه ای بین سود و زیان، نسبت بدهی به دارایی و حجم فروش سهام با تاخیر حسابرسی مشاهده نشد. همچنین وجود حسابرسی داخلی در شرکت نیز باعث کاهش زمان تاخیر می گردید.

حسین و همکاران^{۲۶} (۲۰۰۸) بیش از هفتاد عامل تاثیرگذار بر کیفیت اسناد و مدارک مورد بررسی توسط حسابرسان را بر می شمردند و نشان می دهند که حسابرسی داخلی بر چندین عامل کیفیت بخش به اسناد و مدارک تهیه شده توسط صاحبکار تاثیرگذار است. هسلین جوهری^{۲۷} (۲۰۰۷) نیز تحقیقی با عنوان شناسایی دلایل طولانی شدن مدت زمان اجرای عملیات حسابرسی و گزارشگری مالی شرکتها در بورس مالزی را طرح ریزی کرد و تعداد ۲۶۵ شرکت پذیرفته شده در بورس مالزی برای سال مالی ۲۰۰۴ به عنوان نمونه تحقیق انتخاب و مورد بررسی قرار گرفت. فادزیل و جانان^{۲۸} (۲۰۰۵) به بررسی تاثیر حسابرسی داخلی بر تقویت کنترل های داخلی می پردازند. ایشان بیان می دارند که مدیریت واحد حسابرسی داخلی، توانایی های حرفه ای و بی طرفی حسابرسان داخلی بر قابلیت های سیستم کنترل داخلی در امر ارتقا گزارش دهی شرکت

تاثیر قابل ملاحظه‌ای دارد و گزارش حسابرس مستقل به شدت متاثر از اعمال مختلف سیستم کنترل داخلی و از همه مهمتر واحد حسابرسی داخلی می‌باشد.

جانگ هوا و هوای لین^{۲۹} (۲۰۰۵) تحقیقاتی را در زمینه شناسایی دلایل طولانی‌شدن زمان ارائه گزارشهای حسابرسی در مورد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس انجام دادند و در تحقیق خود به این نتیجه دست یافتند که مدت‌زمان انجام حسابرسی در کمترین زمان ۳۰ روز و بیشترین زمان ۱۵۸ روز می‌باشد (مهلت قانونی ۱۶۰ روز است) و همچنین مؤسسات حسابرسی بین‌المللی سریع‌تر گزارش حسابرسی را تهیه می‌نمایند، حسابرسان بر روی موارد مبهم در گزارش‌های سالانه و نیز وجود اقلام غیرعادی در صورت- سود و زیان وقت بیشتری صرف می‌نمایند. لونتیس و همکارانش^{۳۰} (۲۰۰۵) در تحقیقی عوامل مؤثر بر طولانی- شدن انتشار گزارش حسابرسی در یونان را مورد مطالعه قرار دادند. محققین در تحقیق خود به این نتیجه دست یافتند که مدت زمان انجام حسابرسی در کمترین زمان ۳۰ روز و بیشترین زمان ۱۵۸ روز می‌باشد (مهلت قانونی ۱۶۰ روز است). احمدراجا و آذری^{۳۱} (۲۰۰۳) در قالب یک تحقیق مهمترین دلایل طولانی شدن زمان حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس کوالا لامپور را مورد بررسی قرار دادند. مدل تحقیق آن‌ها شامل هشت فرضیه اصلی بود که در هر فرضیه معنی‌داری ارتباطی یکی از هشت متغیر مستقل (کیفیت کار حسابرسی داخلی، سطح ریسک ذاتی، بی‌طرفی، گزارش حسابرسی، توانایی حرفه‌ای، برنامه حسابرسی، تجربه، مراقبت حرفه‌ای) انتخاب شده با مدت زمان اجرای عملیات حسابرسی (متغیر وابسته) مورد آزمون قرار گرفت. در این تحقیق همه این رابطه‌ها مورد تایید قرار گرفت.

بر اساس بررسی‌های به عمل آمده تحقیقی که به طور اخص بر تاثیر کیفیت حسابرسی داخلی بر تاخیر حسابرسی مستقل تمرکز کرده باشد در ایران انجام نشده است، اما برخی تحقیقات مرتبط با موضوع این تحقیق به شرح زیر مرور می‌گردد:

پور حسینی (۱۳۸۹) در تحقیقی تحت عنوان "بررسی رابطه بین برخی ویژگی‌های مالی و غیرمالی و مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران" بیان می‌دارد که: با توجه به اینکه به موقع بودن یکی از مهمترین ویژگی‌های اطلاعات مالی محسوب می‌شود، هر چه فاصله زمانی بین سال مالی و تاریخ انتشار صورت‌های مالی واحدهای تجاری کوتاه‌تر باشد، سودمندی حاصل از صورت‌های مالی حسابرسی شده سالانه واحدهای تجاری افزایش می‌یابد.

انصاری و همکاران (۱۳۸۸)، در مقاله خود به بررسی تاثیر متغیرهای حسابرسی داخلی بر برنامه حسابرسی پرداخته‌اند. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که حسابرسان مستقل بر نتایج حاصل از کار حسابرسان داخلی اتکا می‌کنند و این اتکا منجر به کاهش بودجه‌های زمانی و ریالی در برنامه حسابرسی می‌گردد.

کاشانی پور و همکاران (۱۳۸۵)، تحقیقی را با عنوان بررسی رابطه بین اقلام صورت‌های مالی و مدت زمان لازم برای حسابرسی انجام دادند و آزمون آماری وجود همبستگی بین اقلام صورت‌های مالی با مدت زمان حسابرسی را نشان داده و متغیرهایی مثل دارایی‌های جاری و بدهی‌های جاری بیشترین همبستگی را در کل دوره تحقیق با متغیر وابسته تحقیق داشتند.

۳- روش‌شناسی تحقیق

در این تحقیق جامعه‌آماری شرکت‌های پذیرفته در بورس می‌باشند به دلیل همگن کردن نمونه مورد بررسی، از این جامعه‌آماری شرکت‌هایی که سیستم حسابرسی داخلی فعال در دوره مورد رسیدگی داشتند و سال مالی آن‌ها منتهی به پایان اسفندماه بود و همچنین اطلاعات مورد نیاز جهت محاسبه متغیرهای تحقیق در مورد آن‌ها در دوره زمانی مورد بررسی در دسترس و قابل اتکا بود، انتخاب شدند. در نتیجه باتوجه به بررسی انجام‌شده در سایت بورس اوراق بهادار مشخص شد شرکت‌های عضو در بورس که همچنین دارای حسابرسی داخلی نیز هستند تا پایان سال ۱۳۸۹ تعداد ۱۰۱ شرکت می‌باشد^۲، که البته اطلاعات مورد نیاز همه آنها در دوره تحقیق موجود نیست یا در این دوره به طور متوالی دارای واحد حسابرسی داخلی نبودند، در نتیجه باتوجه به محدود بودن شرکت‌هایی که دارای واحد حسابرسی داخلی هستند و همچنین محدودیت‌های موجود در تحقیق از نمونه‌گیری به روش حذف سیستماتیک استفاده شده و در نهایت ۵۷ شرکت به عنوان نمونه تحقیق مورد بررسی قرار گرفت.

دوره زمانی این تحقیق ۵ سال طی سال‌های ۱۳۸۴ تا ۱۳۸۸ و از نظر مکانی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار که دارای دایره حسابرسی داخلی هستند و بررسی کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی بر مدت زمان اجرای حسابرسی مستقل قلمروی موضوعی این تحقیق را تشکیل می‌دهند.

جمع‌آوری داده‌های اولیه برای آزمون فرضیه‌ها به وسیله پرسش‌نامه‌ای، برگرفته از تحقیق پیزینی (۲۰۱۰) با انجام تعدیلات و تلخیص متناسب با شرایط ایران تهیه و تنظیم شد داده‌های ثانویه در این تحقیق با استفاده از روش کتابخانه‌ای و از صورت‌های مالی و یادداشت‌های همراه منتشره در سایت اطلاع رسانی بورس اوراق بهادار تهران گردآوری شده است.

۴- فرضیه‌های تحقیق

محققین به تازگی با ارزیابی کیفیت عملکرد حسابرسان داخلی متوجه شده‌اند که این حسابرسان باعث بهبود ICFR شده و به تبع آن منجر به ریسک کنترل کمتری شوند. با توجه به پیشینه تحقیق و ملحوظ داشتن شرایط محیط اقتصادی ایران، در تحقیق حاضر سه شاخص بی‌طرفی^۳، اندازه واحد حسابرسی داخلی^۴ و قدمت واحد حسابرسی داخلی به عنوان نماینده کیفیت عملکرد واحد حسابرسی داخلی انتخاب شدند (پیزینی و همکاران، ۲۰۱۰: ۳۴-۵)، بر این اساس سه فرضیه به شرح زیر برای تحقیق تدوین شده است:

- ۱) بی‌طرفی واحد حسابرسی داخلی رابطه معنی‌داری با زمان اجرای حسابرسی مستقل دارد.
- ۲) اندازه واحد حسابرسی داخلی رابطه معنی‌داری با زمان اجرای حسابرسی مستقل دارد.
- ۳) قدمت واحد حسابرسی داخلی رابطه معنی‌داری با زمان اجرای حسابرسی مستقل دارد.

۵- مدل تحقیق و شیوه اندازه‌گیری متغیرها

متغیر وابسته تحقیق تاخیر حسابرسی است، متغیرهای مستقل تحقیق بی‌طرفی، اندازه و قدمت واحد حسابرسی داخلی هستند. برای پیشگیری از تاثیر برخی متغیرهایی که تحقیقات پیشین نشان داده است

که بر تاخیر حسابرسی تاثیر گذارند، اثر متغیرهای کنترلی تحقیق شامل زیان عملیاتی، اقلام غیر مترقبه، اندازه شرکت، تغییر حسابرِس، تداوم فعالیت و اهرم مالی کنترل شده است. برای آزمون فرضیات مدل رگرسیونی چندگانه (رابطه ۱) به شرح زیر استفاده شده است:

$$\text{Audit delay} = \beta_0 + \beta_1 \text{Objectivity} + \beta_2 \text{A size} + \beta_3 \text{Years} + \mu_1 \text{Firm size} + \mu_2 \text{leverage} + \mu_3 \text{Audit change} + \mu_4 \text{Loss} + \mu_5 \text{Extra} + \mu_6 \text{Continuous} + \varepsilon \quad (1)$$

در مدل ۱:

- تاخیر حسابرسی^{۳۵}: تاخیر حسابرسی یا مدت زمان اجرای حسابرسی مستقل (مدت زمان بین فاصله بین تاریخ صورت های مالی تا تاریخ گزارش حسابرسی مستقل).
- بی طرفی: بیان کننده ارائه گزارش عملکرد مدیر حسابرسی داخلی به کمیته حسابرسی و یا هیئت مدیره می باشد برای اندازه گیری از یک متغیر مجازی (۰ و ۱) استفاده می شود اگر حسابرِس- داخلی گزارش خود را به کمیته با هیئت مدیره بدهد شاخص اندازه گیری آن یک است، در غیر این صورت صفر می باشد (نیکخواه آزاد، ۱۳۷۹: ۳۱).
- اندازه واحد حسابرسی داخلی: سازگار با برخی تحقیقات (پیزنی و همکاران، ۲۰۱۰: ۳۸) از مجموع تعداد کارکنان در واحد حسابرسی داخلی برای اندازه گیری این متغیر استفاده شده است که با استفاده از پرسشنامه اطلاعات لازم گردآوری شده است. تعداد بیشتر کارکنان واحد نشان دهنده عملکرد بهتر واحد حسابرسی داخلی می باشد.
- قدمت واحد حسابرسی داخلی: تجربه شرکت های پذیرفته شده در بورس با تعداد سنوات وجود حسابرسی داخلی در شرکت اندازه گیری می شود. اطلاعات مربوط به این متغیر نیز از طریق پرسش نامه گردآوری شده است. در صورت بیشتر بودن قدمت واحد فرض می شود کیفیت عملکرد آن بالاتر باشد.
- تحقیقات نشان داده علاوه بر IAF که بر تاخیر حسابرسی تاثیر دارد، عوامل دیگری چون وضعیت مالی، هزینه حسابرسی، تغییر حسابرِس، اهرم مالی، اندازه شرکت مورد رسیدگی، اقلام غیر مترقبه، زیان عملیاتی، تداوم فعالیت نیز می توانند بر تاخیر حسابرسی موثر باشند (کابینی ۱۹۹۳، اترج ۲۰۰۶، لونتیس ۲۰۰۵) برای کنترل تاثیر متغیرها در این تحقیق برخی از آن ها به عنوان متغیر کنترل استفاده شده است که عبارتند از:
 - اندازه سازمان^{۳۸}: که از لگاریتم کل داراییها استفاده شده است (سازگار با تحقیق پیزنی و همکاران، ۲۰۱۰: ۳۸).
 - اهرم مالی^{۳۹}: نسبت دارایی به بدهی، افزایش این نسبت معرف کاهش توان واریز بدهی های شرکت است (پیزنی و همکاران، ۲۰۱۰: ۳۸).
 - تغییر حسابرِس مستقل^{۴۰}: در صورتی که در دوره تحقیق تغییر حسابرِس رخ داده باشد، این متغیر مقدار یک و در غیر این صورت عدد صفر در نظر می گیرد.

- تداوم فعالیت^{۴۱}: اگر گزارش حسابرسی مستقل در شرکت نشان دهنده تداوم فعالیت باشد به متغیر مورد نظر یک در غیر این صورت صفر می دهیم.
- اقلام غیر مترقبه^{۴۲}: در صورتی که شرکت دارای اقلام غیر مترقبه باشد برای متغیر مورد نظر عدد یک و در غیر این صورت صفر در نظر گرفته (پیزینی، ۲۰۱۰:۳۸).
- زیان عملیاتی^{۴۳}: در صورتی که شرکت در سال گذشته زیان ده باشد برای متغیر مورد نظر امتیاز یک و در غیر این صورت صفر در نظر گرفته می شود.

۶- تجزیه و تحلیل اطلاعات

پرسشنامه تحقیق به مدیران واحد حسابرسی داخلی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران برای تعیین برخی اطلاعات مورد نیاز ارائه شد، این پرسشنامه شامل دو بخش اطلاعات جمعیت شناسی و برخی سوالات طراحی شده در مورد واحد حسابرسی داخلی شرکت می باشد.

اطلاعات عمومی مربوط به پاسخ دهندگان شامل چهار شاخص زیر است:

تحصیلات، در این تحقیق بیشترین تعداد شرکت کنندگان تحصیلات کارشناسی حسابداری با درصد فراوانی ۶۶.۷ و کمترین تعداد به گروه تحصیلات دکتری حسابداری با درصد فراوانی ۳.۵ اختصاص دارد.

گروه سنی، بیشترین تعداد نمونه آماری به گروه سنی بین ۳۱ تا ۴۰ سال با درصد فراوانی ۴۹.۱ و کمترین تعداد به گروه بیش از ۵۰ سال با درصد فراوانی ۱۲.۳ اختصاص دارد.

تجربه حسابرسان داخلی، بیشترین تعداد نمونه آماری به گروه کمتر از ۵ تا ۱۰ سال با درصد فراوانی ۶۳.۲ و کمترین تعداد به گروه ۱۶ تا ۲۰ سال با درصد فراوانی ۱۱.۸ اختصاص دارد.

پست سازمانی، بیشترین تعداد نمونه آماری به گروه حسابرسان ارشد و سرپرستان با درصد فراوانی ۶۱.۴ و کمترین تعداد به گروه کارمندان غیر حسابدار و حسابرسان (بیشتر منظور افراد با تحصیلات مدیریت بازرگانی، اقتصاد و غیره می باشد) با درصد فراوانی ۱.۸، اختصاص دارد.

وضعیت واحد حسابرسی داخلی رسیدگی شده توسط حسابرسان مستقل از سه شاخص تخصص کارکنان که درصد فراوانی آن برای کسانی که در زمینه حسابرسی داخلی تخصص داشتند ۸۴.۲ و برای افراد غیر متخصص ۱۵.۸، عضویت در انجمن های حرفه اینیز برای کسانی که در انجمن ها عضو بودند ۶۱.۴ و برای آنهایی که عضو انجمن ها نبودند ۵.۳ و قدمت واحد حسابرسی داخلی در کمترین در صد فراوانی ۲۸.۱ و بیشترین درصد فراوانی ۴۳.۹ می باشد.

اطلاعات مربوط به موضوع تحقیق با ۷ سوال سنجش شده است. امتیازدهی سئوالات در این پژوهش براساس یک طیف لیکرت پنج گزینه ای از ۱ تا ۵ می باشد. این سوالات به سه زمینه کلی طبقه بندی می شود: قدمت واحد حسابرسان داخلی، بی طرفی، اندازه واحد حسابرسی داخلی است.

در این تحقیق سه متغیر مستقل با مقیاس فاصله ای و چهار متغیر کنترل با مقیاس اسمی و دو متغیر کنترل با مقیاس نسبتی اندازه گیری شده است و همچنین متغیر وابسته تحقیق با مقیاس اسمی اندازه گیری شده

است. برای معرفی و توصیف متغیرهای تحقیق از شاخص‌های آماری گرایش مرکزی و پراکندگی استفاده شده و نتایج بدست آمده در جدول شماره ۱ نمایش داده شده است:

جدول ۱- شاخص‌های آمار توصیفی متغیرهای مستقل و کنترلی با مقیاس فاصله‌ای و نسبی

متغیرهای تحقیق	نوع متغیر	تعداد	میانگین	انحراف معیار	واریانس	چولگی	کشیدگی	ضریب چولگی	ضریب کشیدگی
قدمت حسابرسی- داخلی	مستقل	۵۷	۳.۲۴۶	۰.۶۲۶	۰.۳۹۲	-۰.۰۶۴	-۰.۳۸۱	-۰.۸۳	۰.۲۱۲
بی طرفی	مستقل	۵۷	۲.۶۶۷	۰.۵۷۷	۰.۳۳۳	-۰.۴۲۴	-۰.۲۸۸	-۱.۰۹۹	۰.۲۴۹
اندازه- حسابرسی داخلی	مستقل	۵۷	۲.۵۳۹	۲.۸۰۶	۷.۸۷۴	۲.۸۹۴	۸.۶۵۷	۰.۰۳۷	۰.۰۴۵
اهرم مالی	کنترلی	۵۷	۰.۶۲۹	۰.۲۱۸	۰.۰۴۸	-۰.۲۹۵	-۰.۰۲۷	-۱۱.۷۳۷	۰.۶۳۷
اندازه شرکت	کنترلی	۵۷	۱۲۷۳۱۱۳۶	۴۱۳۴۶۱۴۴	۱.۷۰۹۵۲	۴.۴۴۲	۱۹.۹۹۴	۰.۰۱۶	۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

شاخص‌های توصیفی متغیر قدمت واحد حسابرسی داخلی به‌عنوان یکی از متغیرهای مستقل بامیانگین ۳/۲۴۶ و انحراف استاندارد ۰/۶۲۶ دارای چولگی و کشیدگی منفی است. انحراف ضرایب چولگی و کشیدگی متغیر کوچکتر از قدرمطلق ۱/۹۶ است که بیانگر متقارن بودن توزیع است و همچنین نشان می‌دهد که متغیر نسبتاً نرمال است. شاخص‌های توصیفی متغیر بی‌طرفی، به‌عنوان یکی از متغیرهای مستقل با میانگین ۲/۶۶۷ و انحراف استاندارد ۰/۵۷۷ دارای چولگی و کشیدگی منفی است. انحراف ضرایب چولگی و کشیدگی متغیر کوچکتر از قدرمطلق ۱/۹۶ است که بیانگر متقارن بودن توزیع است. شاخص‌های توصیفی متغیر اندازه حسابرسی داخلی به‌عنوان یکی از متغیرهای مستقل با میانگین ۲/۵۳۹ و انحراف استاندارد ۲/۸۰۶ دارای چولگی و کشیدگی مثبت است. انحراف ضرایب چولگی و کشیدگی متغیر کوچکتر از قدرمطلق ۱/۹۶ است که بیانگر متقارن بودن توزیع است.

حدود ۷۷٪ شرکت‌های نمونه برای متغیر زمان اجرای حسابرسی مستقل به‌عنوان متغیر وابسته، دارای وضعیت اجرای حسابرسی به‌موقع و ۲۳٪ دارای وضعیت اجرای حسابرسی با تاخیر هستند. بیشترین اعضای نمونه آماری اجرای حسابرسی به‌موقع است. متغیر تداوم فعالیت به‌عنوان متغیر کنترل، دارای درصد فراوانی ۲٪ دارای وضعیت عدم تداوم فعالیت (تنها یک شرکت از میان نمونه) و ۹۸٪ دارای تداوم فعالیت هستند. در نمونه آماری حدود ۹۶٪ دارای وضعیت عدم وجود اقلام غیر مترقبه و ۴٪ دارای وضعیت وجود اقلام غیر مترقبه هستند. همچنین ۸۳٪ شرکت‌ها فاقد زیان عملیاتی و مابقی زیان گزارش نموده بودند. برای

متغیر تغییر حسابرس نیز به عنوان یک متغیر کنترل، حدود ۸۴٪ دارای وضعیت عدم تغییر حسابرس مستقل و ۱۶٪ دارای وضعیت تغییر حسابرس مستقل هستند.

۶-۱- نتایج آزمون فرضیه ها

با توجه به این که داده‌های مستقل تحقیق با مقیاس نسبی و داده‌های متغیر وابسته با مقیاس اسمی اندازه‌گیری شده است و تعداد داده‌ها برای تحلیل به اندازه کافی بزرگ است، بنابراین مفروضه‌های مورد نیاز برای کاربرد آزمون تحلیل رگرسیون لوجستیک برقرار است برای آزمون رگرسیون شرط نرمال بودن متغیرها برقرار است. با آزمون کالومگروف - اسمیرنف، توزیع متغیرهای بی‌طرفی و اهرم مالی نرمال و توزیع متغیرهای اندازه شرکت و اندازه واحد حسابرسی داخلی غیرنرمال مشاهده شده است. همچنین در این تحقیق با توجه به مقیاس متغیر قدمت واحد حسابرسی داخلی از ضریب همبستگی پیرسون استفاده شده است. سطح خطای محاسبه شده برای آزمون نرمال بودن در مورد متغیرهای بی‌طرفی و اهرم مالی بزرگتر از ۰/۰۵ است که بیانگر نرمال بودن توزیع آن‌ها است و سطح خطای محاسبه شده در مورد اندازه حسابرسی داخلی و اندازه شرکت کوچکتر از ۰/۰۵ است که بیانگر نرمال نبودن توزیع آن‌ها است. پس از آزمون نرمال بودن به آزمون فرضیه ای تحقیق پرداخته شده است.

برای بررسی تاثیر متغیرهای بی‌طرفی عملکرد واحد حسابرسی داخلی و اندازه واحد حسابرسی داخلی بر زمان اجرای حسابرسی مستقل از تحلیل رگرسیون لاجستیک استفاده شده است. در این مدل سه متغیر مستقل به صورت همزمان وارد معادله شده است. شاخص و آماره آزمون "اوم نی بوس"^{۴۴} که درباره کل مدل ارزیابی می‌کند، سطح خطای کوچکتر از ۰/۰۵ دارد. بنابراین برازش کل مدل قابل قبول و معنادار است و شاخص‌های آن در جدول شماره ۲ نمایش داده شده است.

جدول ۲ - نتیجه آزمون اوم نی بوس برای تست برازش کل مدل

نوع تحلیل	مربع کا ^{۴۵}	درجه آزادی	Sig. سطح معنی‌داری
Step	۲۳.۵۶	۳	.
Block	۲۳.۵۶	۳	.
Model	۲۳.۵۶	۳	.

منبع: یافته‌های پژوهشگر

ضرایب تعیین پزودو متشکل از ضریب تعیین کاکس و سنل^{۴۶} و ضریب تعیین نیجل کرک^{۴۷} بین ۰/۳۳۹ و ۰/۵۱۴ است که نشان می‌دهند قدرت تبیین حسابرسی به‌موقع و با تاخیر به وسیله متغیرهای مستقل بی-طرفی و اندازه و قدمت حسابرسی بین حدود ۰/۳۴ تا ۰/۵۱ درصد است و شاخص‌های آن در جدول شماره ۳ نمایش شده است.

جدول ۳- نتیجه بررسی ضرایب تعیین مدل

ضریب تعیین نیچل کرک	ضریب تعیین کاکس و سنل	لگاریتم درست نمایی ^{۴۸}
۰.۵۱۴	۰.۳۳۹	۳۷.۶۵۱

منبع: یافته های پژوهشگر

۶-۲- نتایج آزمون فرضیه های اول و دوم

نتایج آزمون فرضیات تحقیق بر اساس روش رگرسیون لجستیک در جدول شماره ۴ ارائه شده است. شاخص آزمون والد نشان داده است که متغیر مستقل بی طرفی تاثیر معناداری بر متغیر وابسته دارد (سطح معنی داری زیر ۵٪)، اما تاثیر متغیر مستقل اندازه حسابرسی بر زمان حسابرسی معنادار نیست. با توجه به این که علامت بتای متغیرها منفی است، بنابراین تاثیر متغیر مستقل بی طرفی بر متغیر وابسته یعنی تاخیر حسابرسی معکوس و معنادار است، اما تاثیر متغیر مستقل اندازه واحد حسابرسی داخلی با آن که معکوس است، معنادار نیست.

جدول ۴- نتیجه آزمون متغیرهای مستقل بی طرفی و اندازه واحد حسابرسی داخلی بر متغیر

وابسته مدل

متغیرها	ضریب تاثیر استاندارد نشده (B)	S.E. خطای استاندارد	آماره والد	درجه آزادی df	Sig. سطح معنی داری	Exp(B) نسبت بختک ها
بی طرفی	-۱.۹۷۸	۰.۸۵۴	۵.۳۵۹	۱	۰.۰۲۱	۰.۱۳۸
اندازه حسابرسی	-۰.۴۹۶	۰.۳۳۸	۲.۱۵۲	۱	۰.۱۴۲	۰.۶۰۹
ضریب ثابت	۱۱.۰۳۷	۳.۶۵۹	۹.۰۹۹	۱	۰.۰۰۳	۶۲۱۲۳.۳

منبع: یافته های پژوهشگر

در این تحقیق بر اساس تاریخ ارائه گزارش حسابرسی، متغیر تاخیر به دو طبقه (متغیر دو وجهی) تقسیم شده است. قدرت مدل رگرسیون، نسبت های مشاهده شده در طبقات متغیر وابسته (زمان حسابرسی به موقع و با تاخیر) به پاسخ مورد انتظار در همان طبقات است، که در جدول شماره ۵ نشان داده شده است.

جدول ۵- نتیجه جدول طبقه بندی وضعیت مشاهده و پیش بینی شده متغیر وابسته

مشاهده ها	پیش بینی شده			ضریب تاثیر (استاندارد نشده (B)	متغیرهای مستقل
	تعداد طبقه بندی درست	درصد طبقه بندی درست	تعداد طبقه بندی درست		
اجرای حسابرسی به موقع	۴۲	۲	۹۵.۵	۱.۹۷۸-	بی طرفی
زمان اجرای حسابرسی باتاخیر	۵	۸	۶۱.۵	۰.۴۹۶-	اندازه واحد حسابرسی داخلی
تعداد کل	۴۷	۱۰	۸۷.۷	۱۱.۰۳۷	ضریب ثابت

منبع: یافته های پژوهشگر

این جدول به صورت توافقی است که میزان صحت و سقم مدل در طبقه بندی را نشان داده است. درصد صحت پیش بینی و طبقه بندی مدل به این صورت است که از میان ۵۷ مشاهده موجود، ۴۴ مشاهده به اجرای حسابرسی به موقع و ۱۳ مشاهده به اجرای حسابرسی با تاخیر اختصاص دارند. یعنی حدود ۰/۹۵ درصد طبقه بندی شده است و حدود ۰/۶۲ طبقه بندی درست انجام گرفته است. بطور کلی دقت مدل حدود ۸۸ درصد است. به عبارت دیگر در ۸۸٪ موارد مدل قادر است شرکت ها را در طبقه درست قرار دهد. با استفاده از دو شاخص بی طرفی و اندازه براساس نتایج بدست آمده مدل رگرسیون لجستیک به صورت زیر برازش (رابطه ۲) شده است:

$$\text{Audit delay} = 11.037 - 1.978 \text{ Objectivity} - 0.496 \text{ IA size} \quad (2)$$

با ورود شش متغیر کنترلی به مدل قبل، نه تنها از نظر معناداری تغییراتی در نتیجه مدل قبل ایجاد نشده است، بلکه تاثیر هیچ یک از متغیرهای کنترلی بر زمان اجرای حسابرسی مستقل معنادار مشاهده نشده است. طبق این مدل از میان ۶ متغیر توضیحی مشتمل بر متغیرهای مستقل و کنترلی، متغیر مستقل بی- طرفی تاثیر معکوس و معناداری با متغیر زمان اجرای حسابرسی دارند و تاثیر سایر متغیرهای توضیحی (شامل متغیرهای کنترلی) معنادار مشاهده نشده است. نتیجه مدل پس از ورود متغیرهای کنترلی در جدول شماره ۶ نشان داده شده است.

جدول ۶-: نتیجه آزمون متغیرهای مستقل و کنترلی بر متغیر وابسته مدل

متغیرهای توضیحی	نسبت بختکها B	سطح معنی- داری S.E.	آماره والد	درجه آزادی	سطح معنی- داری	نسبت بختکها Exp(B)
بی طرفی	-۱.۸۰۴	۰.۸۶۲	۴.۳۸	۱	۰.۰۳۶	۰.۱۶۵
اندازه واحد حسابرسی داخلی	-۰.۴۳۵	۰.۴۸۹	۰.۷۹۲	۱	۰.۳۷۴	۰.۶۴۷
اهرم مالی	-۱.۴۳۵	۲.۲۹۵	۰.۳۹۱	۱	۰.۵۳۲	۰.۲۳۸
اندازه	۰	۰	۰.۳۷۶	۱	۰.۵۴	۱
تداوم فعالیت	۱۷.۰۲۲	۴.۱۹۳	۰	۱	۱	۲.۵
اقلام غیر مترقبه	۱.۳۱۶	۱.۶۷۷	۰.۶۱۶	۱	۰.۴۳۳	۳.۷۲۹
تغییر حسابرس	-۱.۸۵	۱.۸۵۴	۰.۹۹۶	۱	۰.۳۱۸	۰.۱۵۷
زبان عملیاتی	-۱۸.۵۰۵	۱۵۵۴۴.۷	۰	۱	۰.۹۹۹	۰
ضریب ثابت	-۵.۳۸۱	۴۰۱۹۳	۰	۱	۱	۰.۰۰۵

منبع: یافته های پژوهشگر

۳-۶- آزمون فرضیه سوم

فرضیه سوم تحقیق عبارت است از: بین قدمت واحد حسابرسی داخلی و مدت زمان اجرای حسابرسی- مستقل رابطه معنادار وجود دارد.

با توجه به این که مساله دو متغیری از نوع همبستگی با متغیرهای طبقه‌ای است، بنابراین آزمون همخوانی مربع کا مناسبترین روش برای آزمون فرضیه است. با استفاده از آزمون کای پیرسون مقدار آماره- مربع کا ۲۴/۶۶۷ بدست آمده است. با توجه به این که آماره مشاهده شده کای پیرسون با درجه آزادی ۳ بزرگتر از مقدار بحرانی ۷/۸۱ است، به عبارت دیگر با قرار گرفتن تابع نمونه‌ای آزمون در ناحیه بحرانی، فرضیه صفر رد شده و فرضیه مخالف به عنوان فرضیه درست پذیرفته شده است. بنابراین می‌توان ادعا کرد که: بین قدمت واحد حسابرسی داخلی و مدت زمان اجرای حسابرسی رابطه معنادار است و هرچه قدمت واحد حسابرسی داخلی افزایش یافته است، گرایش به اجرای حسابرسی مستقل به موقع نیز بیشتر است. بنابراین رابطه مثبت و معنی دار است. از آنجایی که در این فرضیه (مانند فرضیات اول و دوم) نمی‌توان از روش آماری رگرسیون استفاده نمود، در فرضیه سوم تنها وجود رابطه معنی دار آزمون شده است و بنابراین متغیرهای کنترلی را نمی‌توان همزمان با متغیر مستقل وارد مدل رگرسیونی نمود و تاثیر آنها را ارزیابی و کنترل کرد. از اینرو شش متغیر کنترلی تنها برای فرضیات اول و دوم کنترل شده اند. اما برای سنجش رابطه متغیرهای کنترلی با مقیاس اسمی برای فرضیه سوم رابطه بین هر یک از متغیرهای دارای مقیاس اسمی و قدمت واحد حسابرسی داخلی شرکت های نمونه بررسی شد. در رابطه با بررسی وجود رابطه معنی- دار، بین قدمت واحد حسابرسی داخلی شرکت و تداوم فعالیت سازمان، اقلام غیر مترقبه، تغییر حسابرس و زبان- عملیاتی و با توجه به این که مساله دو متغیری از نوع همبستگی با متغیرهای طبقه‌ای است، بنابراین آزمون

همخوانی x^2 مناسب ترین روش برای آزمون آن ها می باشد. با استفاده از آزمون کای پیرسون مقدار آماره مربع کا هر چهار آزمون با درجه آزادی ۱ کوچکتر از مقدار بحرانی $3/84$ است، به عبارت دیگر با قرارنگرفتن تابع نمونه ای آزمون در ناحیه بحرانی، فرضیه صفر رد نشده و فرضیه های مخالف به عنوان فرضیه درست حفظ شده است. بنابراین می توان ادعا کرد که بین قدمت واحد حسابرسی داخلی و تداوم فعالیت شرکت، اقلام- غیر مترقبه، تغییر حسابرس، و زیان عملیاتی رابطه معنادار نیست. جدول شماره ۷ رابطه بین دو متغیر را نشان می دهد.

جدول ۷- نتایج آزمون روابط بین قدمت واحد حسابرسی و متغیرهای کنترلی اسمی

متغیر	نام آزمون	آماره t	درجه آزادی	سطح خطا
تداوم فعالیت سازمان	کای پیرسون	۱.۳۰۳	۳	۰.۷۲۸
اقلام غیر مترقبه	کای پیرسون	۵.۳۱۱	۳	۰.۱۵
تغییر حسابرس	کای پیرسون	۱.۴۵۷	۳	۰.۶۹۲
زیان عملیاتی	کای پیرسون	۰.۶۰۴	۳	۰.۸۹۶

منبع: یافته های پژوهشگر

۷- بحث و نتیجه گیری

این تحقیق به بررسی نقش کیفیت عملکرد واحد حسابرسی داخلی بر به هنگام بودن گزارش حسابرس مستقل می پردازد. برای سنجش کیفیت کار حسابرسی داخلی سه شاخص قدمت واحد حسابرسی داخلی، بی- طرفی و اندازه واحد حسابرسی داخلی مورد استفاده قرار گرفت، نتایج آزمون فرضیه های تحقیق، رابطه بی طرفی و قدمت واحد حسابرسی داخلی با مدت زمان اجرای حسابرسی مستقل را تایید کرد. با توجه به اینکه برخی از اطلاعات لازم از طریق پرسش نامه گردآوری شده است، محدودیت حاکم بر این تحقیق نیز همان محدودیت ذاتی پرسش نامه است، که ممکن است بنا به دلایلی منجر به عدم دقت و صداقت در ارائه اطلاعات در پرسش نامه شده باشد. این نتایج مطابق تحقیقات پیزینی (۲۰۱۰)، احمد رجا (۲۰۰۳)، مارگیم (۱۹۸۴) و فلیکس (۲۰۰۱) موید رابطه معنی دار و منفی می باشد. در نتیجه حسابرسان مستقل وقتی حسابرسان داخلی گزارش خود را به هیئت مدیره یا کمیته حسابرسی می دهند (که نمایانگر بی طرفی عملکرد حسابرسان داخلی است) می توانند بدون تردید گزارش های آن ها را مورد استفاده قرار دهند. در برخی کشورها حسابرسان داخلی ملزم به تهیه گزارش های مالی کنترل داخلی می باشند که اگر در ایران نیز این قانون اجباری شود حسابرسان مستقل بیشتر به کار حسابرسان داخلی می توانند اتکا کنند و رابطه آن ها می تواند قوی تر شود. ولی متأسفانه در حال حاضر این رابطه خیلی قوی نیست. در فرضیه دوم، اندازه واحد حسابرسی داخلی بر مدت زمان اجرای حسابرسی مستقل بی تاثیر برآورد شد. به عبارت دیگر بزرگ و عریض و طویل بودن سازمان حسابرسی داخلی بیانگر کیفیت بالاتر عملیات حسابرسی داخلی در شرکت های ایرانی نیست. آنچه که مسلم است حسابرسان مستقل بیشتر به کیفیت کار انجام شده و گزارش های تهیه شده توسط آن

واحد توجه دارند و این که چند نفر در این واحد فعالیت دارند کمتر توجهی دارند، اما تحقیقات پیرینی (۲۰۱۰) این رابطه را معنی‌دار نشان می‌دهد. به طور کلی می‌توان چنین نتیجه‌گیری نمود که افزایش کیفیت IAF منجر به کاهش تأخیر حسابرسی می‌شود. بنابراین یافته‌های این تحقیق پیامد مهمی را برای مدیرانی که عملکرد حسابرسی داخلی را سازمان‌دهی می‌کنند در مورد بالا بردن سطح کیفیت و همچنین مشارکت بیشتر با حسابرسان مستقل دارد و همچنین حسابرسان مستقل می‌توانند کارایی حسابرسی را از طریق استفاده گسترده از کار انجام شده توسط حسابرسان داخلی افزایش دهند و در نتیجه برخی عملیات که قبلاً توسط واحد حسابرسی انجام شده مجدداً تکرار نگردد، در نتیجه تأخیر حسابرسی مستقل کاهش خواهد یافت. نتایج تحقیق حاضر به فعالان بازار سرمایه در تبیین نقش و اهمیت واحد حسابرسی داخلی کمک خواهد کرد. همچنین به مدیران شرکت‌ها این علامت را می‌دهد که هزینه‌های واحد حسابرسی داخلی، برای کاهش تأخیر حسابرسی مستقل و هزینه‌های جانبی آن موثر خواهد بود. بنابراین بورس اوراق بهادار با تدوین الزامات بیشتر برای دایر نمدن واحد حسابرسی داخلی در شرکت‌های تحت بورس می‌تواند گام موثری در جهت به روز تر شدن اطلاعات حسابرسی شده بردارد. همچنین حسابرسان مستقل می‌توانند به نتایج گزارش‌های حسابرسی داخلی بیشتر اتکا کنند با این وجود هزینه‌های زمان و میزان آزمون‌های محتوا کاهش می‌یابد. به نظر می‌رسد برای تحقیقات آتی پیشنهادی به شرح زیر می‌توان مطرح نمود:

- بررسی سایر عوامل موثر بر کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی^{۱۰} اعم از معیارهای کمی و کیفی) و تاثیر آن‌ها بر تأخیر حسابرسی مستقل
- بررسی دلایل عدم وجود واحد حسابرسی داخلی در شرکت‌های ایرانی
- بررسی رابطه کیفیت و ویژگی‌های حسابرسی داخلی صاحبکار و میزان اتکای حسابرسان مستقل به گزارش‌های حسابرسان داخلی.

فهرست منابع

- ۱) انصاری، عبدالهی، (۱۳۸۸)، "بررسی تاثیر متغیرهای داخلی بر برنامه حسابرسی"، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۶، شماره ۵۶، ص ۳۴-۲۱.
- ۲) پورحسینی، سید مهدی، (۱۳۸۸)، "بررسی رابطه بین برخی ویژگی‌های مالی و غیر مالی و مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، تحقیقات حسابداری، دوره اول، شماره اول، ص ۲۲-۱.
- ۳) علوی طبری، حسین، (۱۳۸۲)، "رابطه بین منافع صرف شده برای حسابرسی داخلی و مخارج حسابرسی مستقل"، رساله‌دکترای حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران.
- ۴) کمیته فنی سازمان حسابرسی، (۱۳۸۲)، "استانداردهای حسابرسی نشریه ۱۲۴"، تهران، انتشارات سازمان حسابرسی، جلد اول.

- (۵) کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، (۱۳۸۷)، "اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی"، استانداردهای حسابرسی، انتشارات سازمان حسابرسی چاپ دهم.
- (۶) نیکخواه آزاد، علی، (۱۳۷۹)، "بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی، شماره ۱۲۱"، تهران، انتشارات سازمان حسابرسی، جلد سوم.
- 7) Albercht, T.S., Stillery .D, (1993), "What Do Internal Auditors Need to Know? Internal Auditor's ", 65, PP. 22-26.
 - 8) Al-Ghanem, Wafa, Mohamed Hegazy, (2011), "AN Empirical Analysis of Audit Delays and Timeless of Corporate Financial Reptoting in Kuwait", Eurasian Business Review, 1(1), PP. 73-91.
 - 9) Ashton, Willingham, (1987), "An Empirical Analysis of Audit Delay", Journal of Accounting Research. , 25(2), PP. 275-292.
 - 10) Bamber, Schoderbek, (1993), "Audit Structure and Other Determinants of Audit Report Lag: An Empirical Analysis", Auditing: A Journal of Theory & Practice, vol 25 (2), PP. 1-23.
 - 11) Ettredge, L. Sun, (2006), "The Impact of SOX Section 404 Internal Control Quality Assessment on Audit Delay in the SOX Era", Auditing: A Journal of Theory & Practice, 25(2), PP. 1-23.
 - 12) Fadzil, Haron, Jantan, (2005), "Internal Auditing Practices and Internal Control System", Managerial Auditing Journal, 20(8), PP. 844-66.
 - 13) Hakansson. N. H, (1977), "Interim Disclosure and Public Forecasts: An Economic Analysis and a Framework for Choice", The Accounting Review, 2(2), PP. 396-416.
 - 15) Jang-Hua, H. and H. Hui-Lin, (2005), "An Empirical Study on Effectiveness of Internal Auditing for Listed Firms in Taiwan", Internal Audit Conference The Accounting Review, LVIII (2).
 - 16) Iqnatius, Jimmy Januar, (2010), "The Analysis of Factors Influence of The Internal Audit Company of Delay and Volume Sales Share (Case Study on Property and Real Estate Company in Stock Exchange Year 2007-2010)", GUNADARMA University Library : <http://library.gunadarma.ac.id>
 - 17) Knechel, W. R., J. L. Payne, (2001), "Additional Evidence on Audit Report Lag Auditing", A Journal of Practice and Theory, Vol. 20(1), PP. 137-146.
 - 18) Lambert; Jones, Brazel, (2010), "Unintended Consequences of Accelerated Filings: are Mandatory Reductions in Audit Delay Associated with Reductions in Earnings Quality?", Working Paper. University of Massachusetts Amerherst.
 - 19) Leventis; Weetman, Caramanis, (2005), "Determinants of Audit Report Lag: Some Evidence from the Athens Stock Exchange", International Journal of Auditing, 9, PP. 45-58.
 - 20) Mubbsher Munawar Khan, Zia-ur-Rehman, M. Khyzer Bin Dos, Mubasher Mumtaz. (2011). "Impact of corporate Governance on Financial Performance : Evidence from textile industry of Pakistan", institute of interdisciplinary business research, 3(1), PP. 335-345.
 - 21) Pizzini, M., L. Shu and M. Vargus, (2010), "The Impact of Internal Audit Function Quality on Audit Delays.", University College of Business and Public Administration, PP. 1-41.
 - 22) Raja Adzrin, Raja Ahmad, (2003), "Audit Delay and Timeliness of Corporate Reporting Malaysian Guidance", University of Technology, Malaysian, Vol 435, PP. 765-778.
 - 23) Vishal, Munsif, (2011), "Internal Control Reporting by Non-Accelerated Filers, Ph.D. Dissertation, Florida International University, 131; AAT 3484188
 - 24) Yaacob Ajihah Marha, Ayoib Che-Ahma, (2011), "IFRS Adoption and Audit Timeliness: Evidence from Malaysia", Journal of American Academy of Business, Cambridge. Hollywood, 17(1); PP. 112-119.

1. Internal Audit Function
2. Audit delay
3. Ashton et al.
4. Hakansson
5. Givoly, and Palmon
6. Securities and Exchange Commission
7. Bamber et al.
8. Bamber et al.
9. Ettredge et al.
10. Sarbanes-Oxley
11. Lambert et al.
12. Entity-level controls
13. Internal Controls Financial Reporting
14. Audit timeliness
15. Yaacob and Che-Ahmad
16. Optimization
17. Socialresources
18. Abdulrahman
19. Yaacob and Che-Ahmad
20. Mubsher
21. Albertcht
22. Ghanem and Hegazy
23. Vishal
24. Pizzini
25. Iqnatus
26. El-Hussein et al.
27. Haslinjohari
28. Jantan
29. Jang-Hua&Hui-Lin
30. Leventis&Weetman&Caramanis
31. Raja Adzarin and Raja Ahmad
32. اطلاعات فوق از سایت مدیریت بازار اداره آمار و اطلاعات بورس اوراق بهادار استخراج شده است.
33. Objectivity
34. Internal Audit Size
35. Audit Delay
36. Kinney et al.
37. Leventis et al.
38. Firm size
39. Leverage
40. Audit Change
41. Continuous
42. Extra Ordinary Items
43. Loss
44. Omnibus Tests of Model Coefficients
45. Chi-square
46. Cox & Snell R Square
47. Nagelkerke R Square
48. Log likelihood