

بررسی عوامل موثر بر تأخیر در ارائه ی گزارش حسابرسی

مهری صالح آبادی^۱

مهدی صالحی^۲

چکیده: هدف این مقاله بررسی عوامل موثر بر تأخیر در گزارش حسابرسی می باشد که این عوامل شامل دوره تصدی شرکت حسابرسی، تخصص حسابرس در صنعت، حق الزحمه حسابرسی، پیچیدگی کار حسابرسی و نوع اظهار نظر حسابرس می باشند. در این پژوهش فاصله بین پایان سال مالی و تاریخ گزارش حسابرس به عنوان تأخیر در گزارش حسابرسی تعریف می شود. نمونه آماری شامل ۱۲۹ شرکت از شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سالهای ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۲ است که برای تجزیه و تحلیل داده ها و آزمون فرضیه ها از الگوی رگرسیون چندگانه و داده های پانلی و همچنین نرم افزار آماری R استفاده شده است. نتایج پژوهش نشان داد تخصص حسابرس در صنعت، تجدید ارائه صورتهای مالی رابطه مثبت با تأخیر در گزارش حسابرسی دارند و پیچیدگی حسابرس، دوره تصدی حسابرس، نوع اظهار نظر حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی رابطه منفی با تأخیر در گزارش حسابرسی دارند.

واژگان کلیدی: به موقع بودن، تأخیر در گزارش حسابرسی، تخصص حسابرس در صنعت، دوره تصدی

حسابرس

۱ کارشناس ارشد حسابداری (salehimehri.ir@gmail.com)

۲ استاد یارگروه حسابداری دانشگاه فردوسی مشهد (salehimahdi_ir@yahoo.com)

۱. مقدمه

حسابداری ابزاری برای انتقال اطلاعات مالی شرکتها به شمار می‌رود تا استفاده کنندگان با بهره مندی از آن بتوانند تصمیمات معقولی اتخاذ نمایند. از این رو اعداد و ارقام ارائه شده در سیستم های حسابداری دارای اهمیت ویژه ای می‌باشند، زیرا این اطلاعات در اتخاذ تصمیمات اقتصادی موثرند و این نوع اطلاعات، اطلاعات مربوط شناخته می شوند. مربوط بودن یکی از ویژگی های کیفی اطلاعات محسوب می‌شود و یکی از عوامل تعیین کننده مربوط بودن، به موقع بودن اطلاعات است. طبق مفاهیم نظری گزارشگری مالی، به موقع بودن یکی از عواملی است که اعمال خصوصیات کیفی اطلاعات مالی را دچار محدودیت می کند. در اغلب موارد موضوع به موقع بودن ارائه صورتهای مالی در کنار به موقع بودن ارائه گزارش حسابرسی مطرح می گردد. زیرا در ادبیات گزارشگری مالی تاخیر در ارائه صورتهای مالی و تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی ارتباط نزدیکی با یکدیگر دارند (کارلوو کاپلان^۱ ۱۹۹۱ و لونتیس^۲ ۲۰۰۵). فاصله ایجاد شده بین پایان سال مالی و تاریخ گزارش حسابرسی تاخیر در نظر گرفته می شود. از این منظر تاخیر در گزارش حسابرسی نشان دهنده عدم تقارن اطلاعات بین استفاده کنندگان درون سازمانی و سرمایه گذاران خارجی است و به این معناست که هرچه تاخیر در گزارش حسابرسی طولانی تر باشد بیشتر احتمال دارد که گزارش حسابرسی نتواند شرایط مالی را به درستی افشا کند و همچنین تاخیر در گزارش حسابرسی نشان دهنده تردید حسابرسی در تهیه گزارش حسابرسی یا عدم قطعیت مرتبط با اطلاعات ناقص از صاحبکار می باشد.

۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

عواملی تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی از حسابرسان و کار حسابرسی و همچنین از خصوصیات و ویژگی های شرکت مورد رسیدگی نشأت می گیرند. دوره تصدی شرکت حسابرسی از جمله عوامل مربوط به گروه اول می‌باشد که بر اثر بخشی حسابرسان موثر است. در واقع شواهد تجربی نشان می‌دهد که در شرکت های حسابرسی که رابطه حسابرسان با مشتری طولانی باشد به طور موثرتر عمل می‌کنند (لی و سان^۳ ۲۰۰۹). دلیل آن این است که زمان زیادی نیاز است تا شرکت‌های حسابرسی به کار با مشتریان خود آشنا شوند. داو و فام^۴ (۲۰۱۴) رابطه بین تاخیر در گزارش حسابرسی و تخصص حسابرسان در صنعت و دوره تصدی حسابرسان را بررسی کردند. آنها به این نتیجه رسیدند که بین دوره تصدی حسابرسان و تاخیر در گزارش حسابرسی رابطه منفی وجود دارد. بحث های مختلفی پیرامون این مطلب شکل گرفته است که آیا شرکت‌ها می‌بایست حسابرسان دائمی استخدام کنند یا به صورت چرخشی حسابرسان داشته باشند. از یک سو، اعتقاد بر این است که در سالهای اولیه حسابرسان آگاهی کافی در مورد شرکتی که مورد حسابرسی قرار می گیرد نداشته و در طی سالها روند روبه رشدی را

^۱ Carslaw & Kaplan

^۲ Leventis

^۳ Lee and Son

^۴ Doa, M. Pham

برای درک بهتری از مشتری پیدا خواهند کرد. از سوی دیگر، تصدی طولانی مدت شرکت حسابرسی ممکن است منجر به کمبود انگیزه و شک و تردید شده که این نیز می‌تواند سبب کیفیت پایین تر حسابرسی شود (کارسلو و ناگی^۱ ۲۰۰۴).

مطالعات صورت گرفته در این زمینه به بررسی این امر می‌پردازند که آیا مدت طولانی رابطه حسابرس با صاحبکار بر کیفیت حسابرسی تأکید دارد یا خیر. مخالفین رابطه طولانی مدت بیان می‌کنند که دوره تصدی بلند مدت استقلال حسابرس را خدشه دار می‌کند (فرنسیس^۲ ۲۰۰۴). در مقابل گروهی دیگر استدلال می‌کنند که دوره تصدی بلند مدت باعث آشنایی بیشتر حسابرس با عملیات تجاری و مسائل گزارشگری حسابرس می‌شود و بدین گونه کیفیت حسابرسی افزایش می‌یابد (آلموتری و اسکانتز^۳ ۲۰۰۹ و حکیم^۴ ۲۰۱۰). بولو و همکاران (۱۳۸۹) تأثیر تغییر حسابرس بر شفافیت اطلاعات مالی را مورد بررسی قرار دادند و نتیجه معناداری مشاهده نکردند. همانطور که در بالا ذکر شد، تحقیقات نشان می‌دهد که تأخیر در گزارش حسابرسی زمانی که دوره تصدی شرکت های حسابرسی طولانی است، کوتاهتر می‌شود (لی و سان، ۲۰۰۹). بر اساس یافته های حاصل از مطالعات قبلی در دوره تصدی شرکت حسابرسی و همچنین با توجه به مبانی نظری موجود انتظار می‌رود ارتباط منفی بین دوره تصدی شرکت حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی وجود داشته باشد. که این امر منجر به شکل گیری اولین فرضیه تحقیق شده است:

فرضیه ۱: بین دوره تصدی شرکت حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی رابطه منفی وجود دارد.

تخصیص حسابرس در صنعت از دیگر عوامل اثر گذار بر تأخیر در گزارش حسابرسی است. کند^۴ (۲۰۰۸) تخصیص حسابرس در صنعت را به صورت زیر تعریف می‌کند:

" تخصیص حسابرس در صنعت شامل خلق ایده های سازنده جهت کمک (خلق ارزش افزوده) به صاحبکاران، همچنین فراهم نمودن دیدگاه ها و یا راهکارهای تازه برای برخی از موضوعاتی که صاحبکاران در صنایع مربوط به خود با آن مواجه اند، می‌شود."

در تحقیقات گذشته از شاخص های مختلفی برای اندازه گیری تخصیص حسابرس در صنعت استفاده شده است. رویکرد سهم بازار و رویکرد سهم پرتفوی غالباً به عنوان شاخص هایی برای اندازه گیری تخصیص حسابرس در صنعت در نظر گرفته می‌شود. در رویکرد سهم بازار، یک موسسه حسابرسی که خود را از سایر رقیبان از نظر سهم بازار در یک صنعت خاص متمایز کرده است، به عنوان حسابرس متخصص صنعت شناخته می‌شود (یو^۵ ۲۰۰۸) و رویکرد سهم پرتفوی، توزیع نسبی خدمات حسابرسی را در صنایع مختلف برای هر موسسه حسابرسی مورد لحاظ قرار می‌دهد. این رویکرد بیشتر به راهبرد های موسسه

۱ Carcello & Nagy

۲ Francis

۳ Almutairi & et.al

۴ Kend

۵ Yu

حسابرسی مربوط است. در این پژوهش، از رویکرد سهم بازار به عنوان شاخص اندازه گیری تخصص حسابرس در صنعت استفاده شده است. حبیب و بهبودیان^۱ (۲۰۱۱) رابطه بین تخصص حسابرس در صنعت و تاخیر در گزارش حسابرسی را در شرکتهای پذیرفته شده در بورس نیوزلند را مورد بررسی قرار دادند و نتایج تحقیقات آنها نشان داد، شرکت هایی که توسط حسابرسان متخصص مورد حسابرسی قرار می گیرند دارای تاخیر در گزارش حسابرسی کوتاهتری می باشند. همچنین نتایج تحقیق آنان حاکی از آن است که متغیرهای کنترلی از جمله نوع صنعت، زیان ده بودن، پیچیدگی، دوره تصدی کوتاه مدت و تمرکز مالکیت دارای رابطه ای مثبت با تاخیر در گزارش حسابرسی هستند و در مقابل اندازه شرکت رابطه ای منفی با تاخیر در گزارش حسابرسی دارد. علوی طبری و عارف منش (۱۳۹۲) به بررسی رابطه بین تخصص حسابرس در صنعت و تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج این تحقیق نشان داد تاخیر در گزارش حسابرسی در شرکت هایی که توسط حسابرسان متخصص صنعت حسابرسی می شود، کوتاه تر است. برزیده و معدنچی ها (۱۳۹۳) نیز رابطه بین تخصص حسابرس در صنعت و تاخیر در ارائه گزارش حسابرس را مورد بررسی قرار دادند. آنها فرضیه های تحقیق را در دو حالت مورد آزمون قرار دادند. نخست درحالتی که سازمان حسابرسی وموسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، حسابرسی شرکتها را بر عهده داشتند و سپس در حالتی که حسابرسی شرکتها تنها به موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران محول شده باشد. نتایج آزمون فرضیه اول نشان داد که بین تخصص حسابرس در صنعت و تأخیر گزارش حسابرسی رابطه معنادار وجود ندارد، و نتایج آزمون فرضیه دوم نشان داد که تخصص حسابرس در صنعت بر تأخیر گزارش حسابرسی تأثیر معنادار و معکوس دارد. منطقی است که تخصص صنعت شرکت حسابرسی میتواند تاخیر در گزارش حسابرسی را که ناشی از وجود حسابرسی است که دوره تصدی کوتاه مدت داشته اند کاهش دهد و اینکه حسابرسان با دوره تصدی بلند مدت و تخصص صنعتی خود میتواند اعمال را سریعتر از سایر حسابرسان انجام دهند. به این ترتیب، انتظار می رود که تخصص صنعت حسابرس رابطه منفی با تاخیر در گزارش حسابرسی داشته باشد. بر اساس پیش بینی مربوط به این موضوع، فرضیه دوم تحقیق به شرح ذیل تبیین گردیده است:

فرضیه ۲: بین تخصص حسابرس در صنعت و تاخیر در گزارش حسابرسی رابطه منفی وجود دارد.

از دیگر عوامل موثر بر تاخیر در گزارش حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی می باشد. هیوتاش و باراگیتو^۲ (۲۰۰۷) بیان می کنند که حق الزحمه های پرداخت شده به حسابرسان می تواند کیفیت حسابرسی را به دو صورت تحت تاثیر قرار دهد. نخست، حق الزحمه های بیشتر پرداخت شده به حسابرسان ممکن تلاش های صورت گرفته توسط حسابرسان را افزایش دهد و در نتیجه کیفیت حسابرسی نیز افزایش می یابد. در روش دیگر حق الزحمه های بالاتر پرداخت شده به حسابرسان، از لحاظ اقتصادی

۱ Habib & Bhuiyan

۲ Hoitash & et.al

آنها را به مشتریان خود وابسته می‌سازد. و چون نمی‌خواهند منافع خود را در شرکت از دست بدهند، فعالیت خود را با کیفیت بالاتری انجام انجام می‌دهند. لیونتیس و کارامنیس (۲۰۰۵) تحقیقی را در زمینه شناسایی دلایل طولانی شدن زمان ارائه گزارشهای حسابرسی انجام دادند. نتایج حاصل از پژوهش آنها نشان داد که بین تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی با حق الزحمه حسابرسی، اندازه مؤسسه حسابرسی، تعداد و ماهیت بندهای گزارش حسابرسی شرکت، وجود یا عدم وجود اقلام غیر مترقبه در شرکت، و میزان ابهام در گزارشهای حسابرسی شرکت رابطه معنی دار وجود دارد. همچنین در این تحقیق عنوان شده است که در صورت استفاده از موسسات حسابرسی بزرگ و بین المللی و پرداخت حق الزحمه اضافی به حسابرسان، مدت زمان اجرا و ارائه گزارش حسابرسی کوتاهتر می‌شود. آستانا و بونه^۱ (۲۰۱۲) نشان دادند که حق الزحمه حسابرسی غیرعادی با «کوتاه بودن» حسابرسی ارتباط دارد و می‌تواند به کاهش کیفیت حسابرسی منجر شود. همچنین بهروزی و سلیمانی^۲ (۲۰۱۳) نشان دادند که عواملی از جمله حق الزحمه حسابرسی، نوع حسابرس، اندازه مؤسسه حسابرسی، نوع اظهار نظر حسابرس و زیان ده بودن شرکت می‌تواند بر زمان ارائه گزارش حسابرس موثر باشند. با توجه به تحقیقات صورت گرفته، این انتظار وجود دارد که بین حق الزحمه حسابرس و تأخیر در گزارش حسابرسی رابطه منفی وجود داشته باشد. بر این اساس فرضیه سوم به شرح زیر تبیین گردیده است:

فرضیه ۳: بین حق الزحمه حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی رابطه منفی وجود دارد.

در رابطه با تجدید ارائه صورتهای مالی، تأخیر ایجاد شده در ارائه گزارش حسابرسی می‌تواند از دو جهت توجیه شود، از یک سوء تلاش بیشتر حسابرس که در تأخیر در ارائه گزارش حسابرس غیر عادی منعکس می‌شود در کاهش ارائه مجدد صورتهای مالی موثر است؛ زیرا تلاش بیشتر حسابرس منجر به افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود و در نتیجه افزایش کیفیت کاهش ارائه مجدد صورتهای مالی را به دنبال دارد. از سوی دیگر تلاش بیشتر حسابرس لزوماً به افزایش کیفیت حسابرسی منجر نمی‌شود و ممکن است نشان‌دهنده این موضوع باشد که فعالیت‌های حسابرسی بیش از حد طولانی بیانگر ریسک بالاتر ارائه مجدد صورتهای مالی آتی هستند نه ریسک پایین تر. اگر ثابت شود که تأخیر غیر عادی ارتباطی منفی با ارائه مجدد صورتهای مالی آتی دارد آنگاه شواهد این پیش بینی را تأیید خواهند کرد که تلاش بیشتر حسابرس موجب افزایش اثربخشی حسابرسی می‌شود. در مقابل، مشاهده ارتباط مثبت بین تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی غیرعادی و ارائه مجدد صورتهای مالی آتی نشان می‌دهد که تلاش غیرعادی حسابرس لزوماً اثربخش نیست و ممکن است نشانه‌ای از مشکل دار بودن حسابرسی باشد. برخی پژوهشگران دریافته‌اند که واکنش بازار به ارائه دیرنگام گزارش منفی است (آلفورد و زمیسکی^۳ ۱۹۹۴؛ لی و رامش^۴

۱ Asthana & Boone

۲ Behrouzi

۳ Alford & et.al

۴ Li and Ramesh

۲۰۰۹؛ بارتو و کانچیتکی^۱ (۲۰۱۱). از آنجایی که احتمال ارائه دیرهنگام گزارش تحت تأثیر زمان تکمیل حسابرسی است، تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی بیش از حد طولانی می‌تواند پیامدهای نامطلوبی داشته باشد و نشان می‌دهد که بازار، طولانی بودن تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی را نشانه‌ای از یک حسابرسی مشکل دار تلقی می‌کند. با توجه به مطالعات صورت گرفته در این زمینه چنین انتظار می‌رود که بین تجدید ارائه‌ی صورتهای مالی و تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه منفی وجود داشته باشد. از این رو فرضیه چهارم تحقیق به شرح زیر تبیین شده است:

فرضیه ۴: بین تجدید ارائه صورتهای مالی و تاخیر در گزارش حسابرسی رابطه منفی وجود دارد.

پیچیدگی حسابرسی از دیگر عوامل اثر گذار بر تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی می‌باشد. چرا که در صورت مواجه حسابرس با مسائل پیچیده حسابرسی می‌تواند به طور مستقیم بر زمان ارائه گزارش حسابرسی تأثیرگذار باشد. بنابراین هرچه وظایف و کار حسابرسی پیچیده تر می‌شود، زمان حسابرسی نیز افزایش می‌یابد و در نتیجه منجر به افزایش تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی و همچنین صورتهای مالی حسابرسی شده خواهد شد. زمانی یک فعالیت به عنوان پیچیده نام برده می‌شود که تصمیم گیرنده یا با این کارآشنایی ندارد و یا برای تصمیم‌گیری در این خصوص به پردازش مقدار زیادی اطلاعات دارد (آرنولد و همکاران^۲ ۲۰۰۰). حسابرسان نسبت به کارهایی که از آن به عنوان ساده یاد می‌شود اعتماد بیشتری برای قضاوت دقیق دارند، از طرف دیگر در خصوص کارهایی که از آنها به عنوان مشکل پیچیده یاد می‌شود، اطمینان کمتری نسبت به قضاوت دارند. این موضوع عدلیلی است برای این که حسابرسان در یک کار ساده (برعکس کارهای پیچیده)، انتظار دارند تا قضاوت‌های دقیقی انجام دهند (چانگومانرو^۳ ۲۰۰۰). پیچیدگی حسابداری عامل مهمی بر بهنگام بودن اطلاعات جهت تصمیم‌گیری است و می‌تواند به طور مستقیم مدت زمان لازم برای انجام حسابرسی را افزایش دهد. ایزدی‌نیا، فدوی و امینی‌نیا (۱۳۹۳) در پژوهشی رابطه بین پیچیدگی حسابداری و شفافیت گزارشگری مالی شرکت بر تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی را مورد بررسی قرار دادند. در این پژوهش معیار مرود استفاده برای پیچیدگی حسابداری، تهیه صورتهای مالی تلفیقی می‌باشد. نتایج حاصل از تحقیق نشان داده است که بین تهیه صورتهای مالی تلفیقی توسط شرکت مادر و پایین بودن شفافیت گزارشگری مالی با تاخیر در گزارش حسابرس رابطه مثبت و معنا داری وجود دارد. مطابق با مبانی نظری پیش گفته شده چنین انتظار می‌رود که با افزایش پیچیدگی حسابرسی تاخیر در ارائه گزارش حسابرس نیز طولانی تر شود، از این رو فرضیه پنجم تحقیق به نحو زیر تبیین و ارائه گردیده است:

فرضیه ۵: بین پیچیدگی حسابرسی و تاخیر در گزارش حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

^۱ Bartov, et al.

^۲ Arnold & et.al

^۳ Chung & Monroe

و در نهایت به بررسی رابطه بین اظهار نظر حسابرس و تاخیر در گزارش حسابرس پرداخته شده است. مدت زمان تاخیر در اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی به عنوان تابعی از نوع اظهار نظر حسابرسی ارائه شده در نظر گرفته می‌شود. نتایج تحقیقات گذشته حاکی از این موضوع است که شرکت‌های دریافت کننده اظهار نظر حسابرسی مقبول نسبت به شرکت‌هایی که اظهار نظر غیر مقبول در مورد صورتهای مالی آنها ارائه می‌شود زودتر عملیات حسابرسی خود را اجرا و تکمیل می‌کنند. اظهار نظرهای غیر مقبول به عنوان یک خبر بد در نظر گرفته شده و باعث کندی در انتشار صورتهای مالی سالانه حسابرسی شده شرکت می‌شود. علاوه بر آن، اختلاف نظرهای موجود بین حسابرس و شرکت در خصوص بندهای شرط گزارش حسابرسی مطرح شده، موجب افزایش مدت زمان تاخیر در اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی شرکت می‌شود (جیولی و پالمون^۱ ۱۹۸۲). آدزین و احمد^۲ (۲۰۰۳) جهت بررسی مهمترین دلایل طولانی شدن تکمیل عملیات حسابرسی ۱۰۰ شرکت مالزیایی را مورد بررسی قرار دادند. نتایج تحقیقات آنها نشان داد که مدت زمان اجرای عملیات حسابرسی، دارای رابطه مثبتی با زیان، نوع اظهار نظر و نسبت بدهی به دارایی شرکت می‌باشد و با نوع صنعت، حسابرسان و پایان سال مالی شرکت رابطه منفی دارد.

مرادی و پور حسینی (۱۳۸۸) به بررسی رابطه بین برخی ویژگی‌های مالی و غیر مالی شرکت با مدت زمان اجرای و تکمیل عملیات حسابرسی در شرکتهای تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج بیان می‌کند که اندازه، نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام، سوددهی، نوع اظهار نظر حسابرسی ارائه شده در مورد صورتهای مالی و عمر شرکت ارتباط معناداری با مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی دارند. بنا به نتایج تحقیقات صورت گرفته در این زمینه، چنین انتظار می‌رود که بین نوع اظهار نظر حسابرس و تاخیر در ارائه گزارش حسابرس رابطه منفی وجود داشته باشد. بر این اساس فرضیه ششم به صورت زیر ارائه شده است:

فرضیه ۶: بین نوع اظهار نظر حسابرس و تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه منفی وجود دارد.

سایر تحقیقات صورت گرفته در زمینه تاخیر در گزارش حسابرسی به شرح زیر می‌باشد:

سولتانا و همکاران^۳ (۲۰۱۵) رابطه بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی و تاخیر در گزارش حسابرسی را بررسی کردند و هدف این پژوهش بررسی این موضوع است که آیا ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر بهنگام بودن صورتهای مالی موثر است. و نتایج نشان داد، تخصص اعضای کمیته حسابرسی بر تاخیر در گزارش حسابرس اثر گذار است و باعث می‌شود تاخیر در گزارش حسابرسی کوتاهتر شود.

میترا و همکاران^۴ (۲۰۱۵) اثرات استاندارد حسابداری شماره ۵ (AS5) که توسط هیات نظارت بر حسابداری شرکتهای عام در ژوئن ۲۰۰۷ تصویب شده بود را بر تاخیر در گزارش حسابرسی مورد بررسی قرار دادند. و این انتظار وجود داشت که با این استاندارد کارایی حسابرسی

۱ Givoly & Palmon

۲ Adzrin & Ahmad

۳ Sultana

۴ Mitra & et.al

افزایش یابد و تاخیر در گزارش حسابرسی کمتر شود. در این تحقیق تاثیر AS5 در دوره زمانی ۲۰۰۶-۲۰۱۱ بررسی شد و آنها به این نتیجه رسیدند که تاخیر در گزارش حسابرسی در سالهای ۲۰۰۷-۲۰۱۱ نسبت به سالهای ۲۰۰۶-۲۰۰۷ کمتر شده است. پیزینی^۱ و همکاران (۲۰۱۵) به بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی داخلی بر مدت زمان اجرای عملیات حسابرسی پرداختند برای این منظور نمونه ای شامل ۲۹۲ شرکت را انتخاب کردند و نتایج حاصل از این پژوهش نشان داد اتکا به کار حسابرسان داخلی باعث کاهش دوره عملیات به میزان ۴ الی ۶ روز می شود و مشارکت حسابرسان داخلی باعث بهبود صورتهای مالی می شود.

۳. روش تحقیق

پژوهش حاضر از حیث هدف در زمره پژوهش های کاربردی و از جنبه ماهیت و روش از نوع تحقیقات توصیفی بوده و از میان انواع پژوهش های توصیفی از نوع همبستگی است، چراکه رابطه ی بین متغیرهای مستقل و وابسته را بررسی می کند.

۳-۱. متغیرهای پژوهش

متغیر وابسته

در این تحقیق متغیر وابسته تاخیر در گزارش حسابرسی است که فاصله ی بین پایان سال مالی و تاریخ گزارش حسابرس در نظر گرفته می شود. هرچه فاصله ی بین پایان سال مالی و تاریخ گزارش حسابرس کوتاه تر شود، سودمندی حاصل از صورتهای مالی حسابرسی شده واحد های تجاری و همچنین، کیفیت این اطلاعات افزایش می یابد (مرادی و پور حسینی ۱۳۸۸). به موقع بودن گزارش های مالی، یکی از مهم ترین ارکان کیفیت ارائه مالی شرکت هاست، چراکه به هنگام بودن اطلاعات می تواند به استفاده بهتر و مفیدتر استفاده کنندگان منجر شود.

متغیر های مستقل

متغیر های مستقل این پژوهش به شرح زیر است:

دوره تصدی حسابرس

دوره تصدی حسابرس در ایفای نقش مهم اعتباردهی به صورتهای مالی موثر است. بر این اساس استدلال می شود که تغییر حسابرس باعث کاهش کیفیت حسابرسی و در نتیجه بی اعتبار شدن صورتهای مالی می شود. جهت محاسبه آن در مدل رگرسیونی، اگر دوره تصدی حسابرس چهار سال یا کمتر از چهار سال باشد، از عدد یک و در غیر اینصورت از عدد صفر استفاده می شود.

^۱ Pizzini

تخصص حسابرس در صنعت

در پژوهش پیش رو از سهم بازار به عنوان شاخصی برای اندازه گیری تخصص حسابرس در صنعت بهره گرفته شده است. علاوه بر این جمع‌آوری اطلاعات مورد نیاز برای محاسبه تخصص حسابرس در صنعت با استفاده از رویکرد سهم پرتفوی موسسه حسابرسی در ایران با مشکلات فراوانی رو به رو می باشد. تخصص حسابرس در صنعت به صورت مجمع دارایی های تمام صاحبکاران یک موسسه حسابرسی خاص در یک صنعت خاص تقسیم بر مجموع دارایی های صاحبکاران در این صنعت تعریف می شود. همچنین، مؤسساتی به عنوان متخصص صنعت در نظر گرفته می شوند که سهم بازارشان مطابق با روش محاسبه فوق الذکر، بیش از $1/2$ (شرکت های موجود در یک صنعت خاص $1/1$) باشد.

حق الزحمه حسابرسی

میزان حق الزحمه پرداختی به حسابرسان می تواند بر کیفیت کار حسابرسی اثر بگذارد، هر چه حق الزحمه بیشتری برای حسابرسان در نظر گرفته شود، تلاش وی نیز بیشتر می شود و کیفیت کار افزایش می یابد و در نتیجه تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی کمتر می شود. برای محاسبه حق الزحمه حسابرسی از لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابرسی استفاده شده است.

تجدید ارائه صورتهای مالی

اگر شرکت صورتهای مالی سال قبل خود را تجدید ارائه کرده باشد یک و در غیر اینصورت صفر تعریف می شود.

نوع اظهار نظر حسابرسی

این متغیر با مراجعه به گزارش های حسابرسی شرکت های نمونه تحقیق مشخص شده است. در صورت صدور گزارش مقبول از سوی حسابرس شرکت این متغیر معادل عدد یک و در غیر اینصورت صفر خواهد بود.

پیچیدگی حسابرسی

این متغیر برابر است با لگاریتم مجموع حسابهای دریافتنی و موجودی کالا.

متغیرهای کنترلی

اندازه شرکت

انتظار بر این است که هر چه اندازه شرکت بزرگتر باشد، حجم کار بیشتر و به تبع آن مدت زمان برای انجام کار حسابرسی و ارائه گزارش حسابرسی بیشتر خواهد بود، از اینرو احتمال آن می رود که رابطه منفی بین تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی و اندازه شرکت وجود داشته باشد. چرا که در شرکتهای بزرگ با استقرار سیستم های کنترل داخلی قوی، احتمال وقوع اشتباهات در صورتهای مالی کاهش پیدا می کند و به تبع آن حسابرسان می توانند اتکای بیشتری بر سیستم کنترل داخلی شرکت نموده و به نحو قابل ملاحظه ای حجم آزمون های محتوا را کاهش دهند. شرکت های بزرگ به دلیل داشتن منابع

مالی زیاد قادر خواهند بود کارمندان حسابداری با تحصیلات و تخصص بالاتر را به خدمت بگیرند. همچنین، این شرکت ها قادر خواهند بود موسسات حسابرسی با کارآمدی بالاتر و با حق الزحمه بالاتر را به کار گیرند. لذا عملیات حسابرسی آنها با مدت زمان اندکی بعد از اتمام سال مالی انجام می شود. از سوی دیگر شرکت های بزرگ دارای دینفعان بیشتری بوده که عملیات شرکت را با دقت و حساسیت بیشتری دنبال می کنند. بنابراین، مدیران شرکت های بزرگ تمایل دارند مدت زمان تاخیر در اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی را کاهش دهند، زیرا آنها شدیداً از طرف سرمایه گذاران، اعتبار دهندگان، نهاد های قانونی و دیگر استفاده کنندگان برای ارائه به موقع صورتهای مالی خود تحت فشار می باشند (نچل و پاین^۱، ۲۰۰۱). برای محاسبه اندازه شرکت از لگاریتم طبیعی کل دارایی های شرکت استفاده شده است.

اهرم مالی

این متغیر از معیار های ارزیابی ریسک شرکت به شمار می رود. هرچه اهرم مالی شرکت بزرگتر باشد میزان ریسک آن شرکت نیز افزایش می یابد. باتوجه به اینکه ارزیابی ریسک شرکت یکی از عوامل در برنامه ریزی و انجام کار حسابرسی است در نتیجه این انتظار وجود دارد که هرچه اهرم مالی شرکت بزرگتر باشد مدت زمان انجام کار حسابرسی بیشتر خواهد شد و در نتیجه تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی نیز بیشتر می شود. برای اندازه گیری این متغیر از نسبت کل بدهی ها به کل دارایی ها استفاده شده است.

تغیر حسابرسی

این انتظار وجود دارد که حجم رسیدگی ها در سال های اولیه بیش از سال های بعد از آن باشد. محاسبه این متغیر به این صورت است که اگر سال مورد نظر، سال اول فعالیت حسابرسی باشد عدد یک و در غیر اینصورت صفر خواهد بود.

نوع حسابرسی

موسسات حسابرسی بزرگتر (دارای نام تجاری) حسن شهرت بالایی دارند و این حسرت شهرت اعتبار حسابرسی را بالا می برد و اعتبار حسابرسی اطلاعاتی را از توانایی نظارت حسابرسی و همچنین توانایی حسابرسی برای تاثیر گذاردن بر کیفیت اطلاعات بدست می دهد. در بیشتر تحقیقاتی انجام شده در ایران سازمان حسابرسی به عنوان موسسه حسابرسی بزرگ و ما بقی موسسات حسابرسی معتمد بورس به عنوان موسسات کوچک در نظر گرفته شده است. انجام عملیات حسابرسی توسط موسسات حسابرسی بزرگ بر مدت زمان صدور گزارش حسابرسی تاثیر بسزایی دارد. بنابراین، اگر شرکت مورد نظر توسط سازمان حسابرسی مورد رسیدگی قرار گرفته باشد عدد یک و در غیر اینصورت صفر خواهد بود.

^۱ Knechel & Payne

زیان

سود یا زیان می تواند به عنوان خبر خوب یا بد در نتایج عملکرد شرکت اثر گذار باشد. در مورد شرکت های زیان ده، مدیران شرکت جهت جلوگیری از انتشار خبر بد تمایل دارند که حسابرسان گزارش های حسابرسی خود را با تاخیر ارائه نمایند. بنابراین، شرکت های زیان ده نسبت به شرکت های سودده تاخیر طولانی تر در ارائه گزارش حسابرسی دارند. محاسبه این متغیر به این صورت است که برای شرکت های زیان ده عدد یک و در غیر اینصورت صفر تعریف می شود.

۳-۲. مدل تحقیق

$$\begin{aligned}
 ARL = & \alpha_0 + \alpha_1 * STEN_{it} + \alpha_2 * SPEC_{it} * STEN_{it} + \alpha_3 * ROA_{it} + \alpha_4 * LEV_{it} + \alpha_5 * LOSS_{it} + \alpha_6 \\
 & * YEND_{it} + \alpha_7 * BIG_{it} + \alpha_8 * RESTATE_{it} + \alpha_9 * AFEE_{it} + \alpha_{10} * SIZE_{it} + \alpha_{11} \\
 & * OPIN_{it} + \alpha_{12} * INVAR_{it} + \alpha_{13} * PEE_{it} + \alpha_{14} * AUDIT FEE_{it} + \alpha_{15} * CHANG_{it} \\
 & + INDUSTRY DUMIES + YEAR DUMIES + \varepsilon_{it}
 \end{aligned}$$

۳-۳. روش و ابزار گردآوری داده ها

منبع جمع آوری داده های این تحقیق صورتهای مالی شرکتها و گزارش حسابرسان مستقل است. داده های این پژوهش از طریق مراجعه به صورتهای مالی شرکتها و با استفاده از نرم افزاره آورد نوین جمع آوری شده است. پس از جمع آوری و تنظیم داده ها، متغیرهای محاسباتی با کمک نرم افزار اکسل محاسبه گردید و در نهایت با استفاده از داده های آماده شده و متغیرهای محاسبه شده، به کمک نرم افزار R آزمونهای آماری و تخمین های لازم انجام شده است.

۳-۴. جامعه آماری و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش شرکت های پذیرفته در بورس اوراق بهادار تهران هستند. دلیل انتخاب شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، دسترسی آسان به اطلاعات مالی شرکتها، قابلیت اتکای اطلاعات و قابل مقایسه بودن اینگونه اطلاعات است. روش نمونه گیری در این پژوهش، روش حذفی است که برای انتخاب نمونه به موارد زیر توجه شده است:

۱. در طی دوره پژوهش شرکت در بورس اوراق بهادار تهران حضور داشته باشد.

۲. شرکت در گروه شرکتهای بیمه، سرمایه گذاری، بانکها و لیزینگ نباشند.

۳. اطلاعات مالی شرکت برای دوره زمانی پژوهش در دسترس باشد.

پس از حذف شرکتهای فاقد معیارهای فوق از بین کل شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، تعداد ۱۲۹ شرکت بعنوان جامعه غربال شده آماری این پژوهش باقیمانده اند و داده های مربوط به ۷ سال آنها (۱۳۸۶ تا ۱۳۹۲) شامل ۷۳۵ شرکت سال می باشد.

۳-۵. تجزیه و تحلیل داده

با توجه به اینکه مدل آزمون فرضیه‌ها یک مدل رگرسیون با داده‌های ترکیبی می‌باشد، لازم است تا برای تعیین تخمین مناسب آن ابتدا آزمون F-لیمر بر روی آن اعمال شود. همچنین، با توجه به اینکه تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها در نرم افزار R صورت می‌گیرد، برازش اولیه مدل با استفاده از چهار روش مرسوم انجام می‌گیرد. این چهار روش شامل، روش OLS ساده، روش OLS فقط با در نظر گرفتن عامل زمان، روش پانلی با اثرات ثابت و روش پانلی با اثرات متغیر می‌باشد. آزمون F-لیمر بر روی این چهار مدل به شرح ذیل صورت می‌گیرد:

الف) مدل OLS ساده و روش پانلی اثرات ثابت، برای تعیین اینکه ارجحیت با کدام روش است. در این حالت فرض صفر بیانگر رجحان مدل OLS خواهد بود.

ب) بین مدل OLS با اعمال فاکتور زمان و روش پانلی با اثرات ثابت، برای تعیین اینکه ارجحیت با کدام الگو است. در این حالت فرض صفر بیانگر رجحان روش OLS خواهد بود.

نگاره ۱- نتایج آزمون F لیمر (چاو)

نتیجه آزمون	P - Value	آماره F	فرضیه H.
روش پانلی مناسب تر است	$< 0/001$	۱/۵۷۴	رجحان مدل OLS ساده
روش پانلی مناسب تر است	$< 0/001$	۹/۰۰۱	رجحان مدل OLS سری زمانی

نتایج حاصل از آزمون F-لیمر حاکی از این است که داده‌های مربوط به این مدل از روش پانل تبعیت می‌نمایند.

پس از قطعی شدن استفاده از روش داده‌های پانلی، لازم است تا مشخص شود که مدل پانلی مورد استفاده می‌بایست دارای اثرات ثابت باشد یا اثرات تصادفی. برای این منظور از آزمون هاسمن استفاده می‌شود.

نگاره ۲- نتایج آزمون هاسمن

نتیجه آزمون	P - Value	آماره کای-دو	فرضیه H.
پذیرش H. روش پانلی با اثرات تصادفی مناسب‌تر است	۰/۵۳۷	۱۳/۸۴۱	استفاده از روش اثرات تصادفی

با توجه به پذیرش فرض صفر آزمون هاسمن برای مدل فوق، نتیجه می‌شود که روش برآورد پارامترهای این مدل روش پانلی با اثرات تصادفی است.

قبل از اینکه روش پانلی با اثرات تصادفی برازش داده شود، لازم است بررسی نموده که آیا می‌توان فاکتورهای زمان و مکان را در این مدل را ادغام نموده یا خیر. برای اثبات این مورد از آزمون ضریب لاگرانژ (LM) بروش پاگان استفاده شده است.

نگاره ۳ - نتایج آزمون قابلیت ادغام

نتیجه آزمون	P - Value	آماره کای-دو	فرضیه H.
رد فرضیه H: قابلیت ادغام مکان وجود ندارد	<0/001	۲۲۴/۸۴۹	قابلیت ادغام مکان وجود دارد
پذیرش فرضیه H: قابلیت ادغام زمان وجود دارد	0/۲۲۷	۱/۴۵۶	قابلیت ادغام زمان وجود دارد
رد فرضیه H: قابلیت ادغام زمان و مکان به طور همزمان وجود ندارد	<0/001	۲۲۶/۳۰۶	قابلیت ادغام زمان و مکان به طور همزمان وجود دارد

با توجه به مقادیر آماره‌های کای-دو حاصل از آزمون ضریب لاگرانژ بروش پاگان طبق جدول فوق، می‌توان نتیجه گرفت که روش ادغام شده فاکتورهای مناسب می‌باشد. مهمترین شرط در استفاده از مدل‌های پانل ادغام شده نبود خود همبستگی میان جملات خطا می‌باشد. برای بررسی این شرط از آزمون بریوش-گادفری استفاده می‌شود.

نگاره ۴ - نتایج آزمون بریوش-گادفری

نتیجه آزمون	P - Value	آماره کای-دو	فرضیه H.
رد فرضیه H: وجود همبستگی بین جملات خطای مدل	0/۰۳۲	۱۵/۳۲۷	عدم وجود همبستگی بین جملات خطا

فرضیه صفر این آزمون مبنی بر عدم وجود خود همبستگی سریالی بین اجزای اخلاص مدل رد خواهد شد و در نتیجه جملات خطا دارای خودهمبستگی سریالی هستند. وجود خود همبستگی بین باقیمانده‌های مدل سبب ایجاد اریبی در تخمین مدل خواهد بود. برای رفع این مشکل و جهت تخمین مناسب‌تر پارامترهای مدل از روش پانلی تعمیم یافته (PGLM) برای برآزش نهایی مدل استفاده می‌شود.

نگاره ۵- جدول ضرایب و مقدار آماره t متغیرهای مستقل و تاخیر در گزارش حسابرسی

نماد	ضرایب رگرسیون	انحراف معیار	آماره t	P - Value
α .	۹۹/۸۱۹	۲۳/۲۱۴	۴/۳۰۰	*** < ۰/۰۰۱
OPIN	-۵/۵۰۲	۲/۵۵۷	-۲/۱۵۲	۰/۰۳۱
Restate	۰/۳۱۰	۱/۹۶۰	۰/۱۵۸	۰/۸۷۴
STEN	-۳/۵۶۶	۳/۳۹۴	-۱/۰۴۸	۰/۲۹۴
AUDCOMLX	-۰/۰۸۳	۲/۵۲۰	-۰/۰۳۳	۰/۹۷۳
ACCCOMLX	۶/۷۳۰	۵/۱۲۰	۱/۳۱۴	۰/۱۸۸
SPEC	۰/۳۴۳	۶/۴۳۲	۰/۰۵۳	۰/۹۵۷
STEN * SPEC	-۳/۵۰۳	۵/۴۵۱	-۰/۶۴۳	۰/۵۲۰
Log Audit fee _{it}	-۱/۰۶۷	۱/۸۰۸	-۰/۵۹۰	۰/۵۵۵
LOSS	۰/۵۴۰	۳/۴۴۴	۰/۱۵۷	۰/۸۷۵
LEV	-۱/۴۹۵	۱/۶۹۱	-۰/۸۸۴	۰/۳۷۶
ROA	-۳/۴۷۷	۲/۵۳۵	-۱/۳۷۱	۰/۱۷۰
BIG	۳/۳۰۲	۴/۸۶۰	۰/۶۷۹	۰/۴۹۶
SIZE	۰/۷۲۲	۱/۳۱۷	۰/۵۴۸	۰/۵۸۳
CHANG	۰/۵۷۲	۲/۲۰۲	۰/۲۶۰	۰/۷۹۴
YEND	-۱۸/۲۳۴	۶/۳۱۹	-۲/۸۸۵	۰/۰۰۳

۳-۶. نتایج آزمون فرضیه ها:

فرضیه اول به بررسی رابطه بین دوره تصدی شرکت حسابرسی و تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی می پردازد. با توجه به نتایج بدست آمده از نگاره ۴، ضریب متغیر دوره تصدی شرکت حسابرسی برابر ۳/۵۶۶- است و با توجه به سطح معناداری آن که ۰/۲۹۴ است، در نتیجه این فرضیه در سطح اطمینان ۰/۹۵ مورد تایید قرار نمی گیرد.

فرضیه دوم به بررسی رابطه بین تخصص حسابرس در صنعت و تاخیر در گزارش حسابرسی می پردازد. با توجه به نتایج بدست آمده از نگاره ۴ از برآورد الگو، ضریب متغیر تخصص حسابرس در صنعت برابر ۰/۳۴۳ است و با توجه به سطح معناداری ۰/۹۵۷ این فرضیه مورد تایید قرار نمی گیرد.

فرضیه سوم به بررسی رابطه بین حق الزحمه حسابرسی و تاخیر در گزارش حسابرسی می پردازد. با توجه به نتایج بدست آمده از برآورد الگو، ضریب متغیر حق الزحمه حسابرسی برابر با ۱/۰۶۷- است و با توجه به سطح معناداری آن که ۰/۵۵۵ است، این فرضیه در سطح اطمینان ۰/۹۵ مورد تایید قرار نمی گیرد.

فرضیه چهارم به بررسی تاثیر تجدید ارائه در صورتهای مالی و تاخیر در گزارش حسابرسی می پردازد. با توجه به نتایج بدست آمده از نگاره ۴ ضریب متغیر تجدید ارائه در صورتهای مالی ۰/۳۱۰ است و با توجه به سطح معناداری آنکه ۰/۸۷۴ است در نتیجه این فرضیه مورد تایید قرار نمی گیرد.

فرضیه پنجم به بررسی تاثیر پیچیدگی حسابرسی بر تاخیر در گزارش حسابرسی می پردازد. با توجه به نتایج بدست آمده از نگاره ۴ ضریب متغیر پیچیدگی حسابرسی برابر ۰/۰۸۳- است و با توجه به سطح معناداری آنکه برابر ۰/۹۷۳ است، این فرضیه مورد تایید قرار نمی گیرد.

فرضیه ششم به بررسی تاثیر نوع اظهار نظر حسابرسی بر تاخیر در گزارش حسابرسی می پردازد. با توجه به نتایج بدست آمده از نگاره ۴ ضریب متغیر نوع اظهار نظر حسابرسی برابر ۵/۵۰۲- است و با توجه به سطح معناداری آنکه ۰/۰۳۱ است در نتیجه این فرضیه در سطح اطمینان ۰/۹۵ مورد تایید قرار می گیرد.

۴. نتیجه گیری :

در این پژوهش تاثیر دوره تصدی حسابرسی، تخصص حسابرسی در صنعت، حق الزحمه حسابرسی، تجدید ارائه صورتهای مالی، پیچیدگی حسابرسی و نوع اظهار نظر حسابرسی بر تاخیر در گزارش حسابرسی مورد بررسی قرار گرفت. به همین منظور شش فرضیه برای بررسی این موضوع تدوین و مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نتایج حاکی از این است که بین دوره تصدی شرکت حسابرسی و تاخیر در گزارش حسابرسی رابطه منفی وجود دارد این نتیجه موید این مطلب است که دوره تصدی بلند مدت باعث آشنایی بیشتر حسابرسی با عملیات تجاری و مسائل گزارشگری حسابرسی می شود و بدین ترتیب کیفیت حسابرسی افزایش می یابد و تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی کمتر می شود. افزون بر این رابطه بین تخصص حسابرسی در صنعت و تاخیر در گزارش حسابرسی مورد تایید قرار نگرفت و شواهد حاصل از پژوهش نشان داد حسابرسان متخصص صنعت در مقایسه با حسابرسان غیر متخصص به دلیل دانش تخصصی خود در آن صنعت، قادر به تکمیل زودتر عملیات حسابرسی هستند که با یافته های حبیب و بهبودیان (۲۰۱۱)، علوی طبری و عارف منش (۱۳۹۲) و برزیده و معدنچی ها (۱۳۹۳) همخوانی دارد. در فرضیه سوم رابطه بین حق الزحمه حسابرسی و تاخیر در گزارش حسابرسی بررسی شد و در این فرضیه، این مطلب که حق الزحمه بیشتر پرداخت شده به حسابرسان ممکن است تلاش های صورت گرفته توسط آنها را افزایش دهد و در نتیجه تاخیر در گزارش حسابرسی کوتاه تر شود را مورد تایید قرار می دهد. همچنین، در فرضیه چهارم نتایج بدست آمده از آزمون آماری با فرضیه مطرح شده همسو نمی باشد و مشاهده ارتباط مثبت بین تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی و ارائه مجدد صورت های مالی نشان می دهد که تلاش غیر عادی حسابرسی لزوماً اثربخش نیست و ممکن است نشانه ای از مشکل دار بودن حسابرسی باشد و فرضیه پنجم نیز مورد تایید قرار نمی گیرد و نشان از وجود رابطه مثبت بین پیچیدگی حسابرسی و تاخیر در گزارش حسابرسی دارد. نهایتاً شواهد نشان می

دهد بین نوع اظهار نظر حسابرسی و تاخیر در گزارش حسابرسی رابطه منفی دارد و فرضیه ششم مورد تایید قرار می گیرد و نتایج این فرضیه با نتایج آذرین و احمد (۲۰۰۳) و مرادی و پور حسینی (۱۳۸۸) همخوانی دارد.

۵. منابع و ماخذ:

ایزدی نیا، ناصر. فدوی، محمد حسن. امینی نیا، میثم (۱۳۹۳). "بررسی تاثیر پیچیدگی حسابداری و شفافیت گزارشگری مالی بر تاخیر در ارائه گزارش حسابرس". مجله دانش حسابرسی، سال سیزدهم، شماره ۵۴.

برزیده، فرخ ، معدنچی ها، مجتبی (۱۳۹۳). " تاثیر تخصص موسسه حسابرسی در صنعت بر تاخیر در گزارش حسابرسی " ، حسابرسی: نظریه و عمل، صص ۱۹-۱.

بولو قاسم ، مهام کیهان و گودرزی اسماعیل (۱۳۸۹). تغییر حسابرس مستقل و شفافیت اطلاعاتی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، دانش حسابداری، ۱(۱): ۱۳۵-۱۱۱.

علوی طبری؛ حسین، عارف منش؛ زهره (۱۳۹۲). "بررسی رابطه بین تخصص صنعت حسابرس و تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس تهران " ، مجله دانش حسابداری ، شماره چهارده، صص ۲۶-۷.

مرادی، مهدی ؛ و پور حسینی، سید مهدی (۱۳۸۸). بررسی برخی ویژگی های مالی و غیر مالی و مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق تهران . تحقیقات حسابداری، ۱: ۱۸۵-۱۶۸.

Adzrin, R. and Ahmad, R. (۲۰۰۳) "Audit Delay and Timeliness of Corporate Reporting Malaysian Evidence" university of Technology, Malaysian, vol ۷, pp ۱۰۱-۱۱۸.

Alford, A. W., J. J. Jones, and M. E. Zmijewski. ۱۹۹۴. Extensions and violations of the statutory SEC form ۱۰-K filing requirements. Journal of Accounting and Economics ۱۷ (۱-۲): ۲۲۹-۲۵۴.

Almutairi, A. R., Dunn, K. A. and Skantz, T., (۲۰۰۹), "Auditor tenure, auditor specialization and information asymmetry", Managerial Auditing Journal, Vol. ۲۴, No. ۷, PP. ۶۰۰-۲۳.

Arnold V, Collier P. A, Leech S. A, Sutton S. G (۲۰۰۰). The Effect of Experience and Complexity on Order and Recency Bias in Decision Making by Professional Accountants. Accounting and Finance ۲۰۰۰; ۴۰: ۱۰۹- ۱۳۴.

Asthana, S., and J. Boone. ۲۰۱۲. Abnormal audit fee and audit quality. auditing: A Journal of Practice & Theory ۳۱ (۳): ۱-۲۲.

Bartov, E., M. DeFond, and Y. Konchitchki. ۲۰۱۱. Capital Market consequences of Filing Late ۱۰-Qs and ۱۰-Ks. New York University Law and Economics Working Papers, Paper ۲۵۴. Available at: http://lsr.nellco.org/cgi/viewcontent.cgi?article%4۱۲۵۸&context%4anyu_lewp

Behrouzi, A., Banimahd, B. and Soleymani, A. (۲۰۱۳). Audit fees and timeliness of accounting information: evidence from Iran. Journal of Basic and Applied, Scientific Research. ۳ (۶): ۴۸۱-۴۸۷.

Carcello, J.V. and Nagy, A.L. (۲۰۰۴), "Audit firm tenure and fraudulent financial reporting", Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol. ۲۳ No. ۲, pp. ۵۵-۶۹.

- Carslaw, C. ,& Kaplan, S. E. (۱۹۹۱). An examination of audit delay:Further evidence from New Zealand. *Accounting and Business Research*, ۲۲, ۲۱-۳۲.
- Chung J, Monroe S(۲۰۰۰). The Effects of Experience and Task Difficulty on Accuracy and Confidence Assessments of Auditors. *Accounting and Finance*; ۴۰: ۱۳۰-۱۵۲.
- Doa,M. Pham,T (۲۰۱۴). Audit tenure, auditor specialization and audit report lag. *Managerial Auditing Journal*. Vol. ۲۹ No. ۶, pp ۴۹۰-۵۱۲.
- Francis, J. R., (۲۰۰۴), "What we know about audit quality?", *The British Accounting Review*, Vol. ۳۶, PP. ۳۴۰-۳۶۸.
- Givoly, D.,Palmon,D.,(۱۹۸۲),"Timeliness of Annual Earnings Announcements. Some Empirical Evidence",*The Accounting Review* , ۵۷(۳) : ۴۸۶-۵۰۸.
- Habib, A. and Bhuiyan, M. and Borhan, U. (۲۰۱۱). Audit firm industry specialization and the audit report lag. *Journal of International Accounting,Auditing and Taxation*, ۲۰: ۳۲-۴۴.
- Hakim, F. and Omri, A., (۲۰۱۰), "Quality of the external auditor, information asymmetry and bid-ask spread", *International Journal of Accounting and Information Management*, Vol. ۱۸, No. ۱, PP. ۵-۱۸.
- Hoitash, Rani, Markelevich, Ariel J and Barragato, Charles A(۲۰۰۷).Auditor Fees and Audit Quality. *Managerial Auditing Journal*, Vol. ۲۲, No.۸.
- Kend,M(۲۰۰۸). Client industry audit expertise towards a better understanding, *pacific accountingreview.vol ۲۰,PP ۴۹-۶۲*.
- Lee, H.-Y., Mande, V. and Son, M. (۲۰۰۹), "Do lengthy auditor tenure and the provision of non-audit services by the external auditor reduce audit report lags?" *International Journal of Auditing*, Vol. ۱۳ No. ۲, pp. ۸۷-۱۰۴.
- Leventis,S. ,P. Weetman, and C. Caramanis (۲۰۰۵)" Determinants of Audit Report Lag: Some Evidence from the Athens Stock Exchange", [International Journal of Auditing, Vol. ۹, No. ۱, : ۴۵-۵۸.](#)
- Li, E., and K. Ramesh. ۲۰۰۹. Market reaction surrounding the filing of periodic SEC reports. *The Accounting Review* ۸۴ (۴): ۱۱۷۱-۱۲۰۸.
- Mitra.S, Song.H,& Sun Yang.J(۲۰۱۵)." The Effect of Auditing Standard No. ۵ on Audit Report Lags". *American accounting association*, vol ۱۳, pp ۱۰۳-۱۲۵.
- Pizzini, M. , S. Lin, M. Vargus, and D. Ziegenfuss. (۲۰۱۵). The impact of internal audit function quality and contribution on audit delays.*AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, Vol. ۳۴. PP. ۲۵-۵۸.