

**مرتضی حشمتی\***

مریی گروه حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد اسکو

Email: [m.heshmaty@iauosku.ac.ir](mailto:m.heshmaty@iauosku.ac.ir)

\*نویسنده مسئول

تلفن: ۰۹۱۴۴۰۲۵۰۷۱

آدرس: اسکو- خیابان فرمانداری، میدان فهمیده، دانشگاه آزاد اسلامی واحد اسکو، گروه حسابداری

۹ ۰۹۱۴۴۰۲۵۰۷۱

**دکتر علی اصغر متقی**

استادیار گروه حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی تبریز

Email: [aliasghar.mottaghi@iaut.ac.ir](mailto:aliasghar.mottaghi@iaut.ac.ir)

تلفن: ۰۹۱۴۱۱۶۶۷۱۲

آدرس: تبریز- دانشگاه آزاد اسلامی تبریز، دانشکده مدیریت، اقتصاد و حسابداری گروه حسابداری

۹ ۰۹۱۴۱۱۶۶۷۱۲

**دکتر احمد محمدی**

استادیار گروه حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی تبریز

Email: [ahmad.mohammady@iaut.ac.ir](mailto:ahmad.mohammady@iaut.ac.ir)

تلفن: ۰۹۱۴۳۱۶۱۱۸۱

آدرس: تبریز- دانشگاه آزاد اسلامی تبریز، دانشکده مدیریت، اقتصاد و حسابداری گروه حسابداری

۹ ۰۹۱۴۳۱۶۱۱۸۱

# کیفیت حسابرسی و تأخیر در ارائه گزارش حسابرس

مرتضی حشمتی<sup>۱</sup>؛ علی‌اصغر متقی<sup>۲</sup>؛ احمد محمدی<sup>۳</sup>

## چکیده

هدف این تحقیق بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و تأخیر در ارائه گزارش حسابرس است. متغیر وابسته این تحقیق تأخیر در ارائه گزارش حسابرس است که برای اندازه‌گیری آن از لگاریتم فاصله بین تاریخ ترازنامه و تاریخ گزارش حسابرس استفاده شده است. متغیر مستقل آن کیفیت حسابرسی بوده که برای سنجش آن، از اندازه حسابرس و تخصص حسابرس در صنعت استفاده شده است. در این تحقیق از استقلال هیأت مدیره، اندازه شرکت و اهرم مالی به عنوان متغیرهای کنترلی استفاده می‌شود. جامعه آماری این تحقیق شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است که پس از در نظر گرفتن شرایطی تعداد ۱۸۵ شرکت به عنوان نمونه آماری انتخاب شده‌اند. دوره تحقیق هشت سال (۱۳۸۷ تا ۱۳۹۴) می‌باشد که داده‌های مورد نیاز این تحقیق از صورتهای مالی، یادداشتهای توضیحی و گزارشهای حسابرسی شرکت‌های مورد بررسی استخراج شده است. یافته اصلی تحقیق این است که بین اندازه حسابرس و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه معنادار وجود ندارد در حالی که بین تخصص حسابرس در صنعت و تأخیر در ارائه گزارش حسابرس رابطه معکوس و معنادار وجود دارد.

کلمات کلیدی: کیفیت حسابرسی، اندازه حسابرس، تخصص حسابرس در صنعت، تأخیر در

ارائه گزارش حسابرس

## ۱. مقدمه

عمومی شدن مالکیت بنگاه‌ها و سیاست‌های خصوصی‌سازی دولت، لزوم استفاده از مکانیزم‌های نظارتی مناسب برای اداره و کنترل هر چه بهتر شرکتها را بیش از پیش آشکار ساخته است. در سالهای اخیر، مراجع نظارتی نیز در راستای گسترش و تعمیق کارآمد بازار سرمایه و فراهم نمودن امکان سرمایه‌گذاری و جلب اعتماد سرمایه‌گذاران و تامین کنندگان مالی، در راستای حمایت از حقوق سرمایه‌گذاران به حاکمیت شرکتی به عنوان یکی از

<sup>۱</sup> حشمتی، مرتضی. مربی گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد اسکو، آذربایجان شرقی، ایران. Email: m.heshmaty@iauosku.ac.ir (نویسنده مسؤل)

<sup>۲</sup> متقی، علی‌اصغر. استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تبریز، آذربایجان شرقی، ایران.

<sup>۳</sup> محمدی، احمد. استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تبریز، آذربایجان شرقی، ایران.

ساز و کارهای مهم برای اداره و کنترل شرکتها در بازار سرمایه توجه زیادی می نمایند (حساس یگانه، ۱۳۸۸).  
کمیت‌های حسابرسی و نظارت حسابرسی از ابزار مهم حاکمیت شرکتی محسوب می گردد.  
مضافاً برای تصمیم گیری های اقتصادی نیاز به اطلاعاتی است که بتوان با کمک آنها منابع موجود و در دسترس را به نحوی مطلوب تخصیص داد. اطلاعات منعکس در صورتهای مالی زمانی برای استفاده کنندگان مفید و موثر است که دارای ویژگی های کیفی لازم از جمله قابلیت اعتماد باشد. استفاده کنندگان از صورتهای مالی هنگامی می توانند به اطلاعات مالی در صورتهای مالی اتکا کنند که حسابرسان مستقل اظهار نظر حرفه ای ارائه کرده باشند که خود این موسسات حسابرسی بر مبنای فاکتورهایی از قبیل اندازه موسسه، قدمت و نام تجاری، تعداد و مهارتهای کارکنان و غیره دارای کیفیت های متفاوت حسابرسی هستند. کیفیت حسابرسی مهمترین موضوع برای بازار سرمایه و تدوین کنندگان استانداردهای حسابرسی محسوب می شود. دی آنجلو<sup>۱</sup> (۱۹۸۱) کیفیت حسابرسی را به صورت احتمال کشف و گزارش اشتباه‌های با اهمیت در صورتهای مالی تعریف می کند. او به لحاظ نظری ارتباط بین کیفیت حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی را مطرح کرد.  
هدف این پژوهش بررسی رابطه کیفیت حسابرسی و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی برای شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد. در این راستا، این تحقیق در پی پاسخ به این سوال می باشد که آیا بین کیفیت حسابرسی و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه وجود دارد؟

## ۲. کیفیت حسابرسی

همانطور که مطرح شد، کیفیت حسابرسی غیر قابل مشاهده است و نمی توان آن را به صورت مستقیم اندازه گیری کرد. در نتیجه پژوهشگران مختلف از شاخص های مختلفی جهت سنجش کیفیت حسابرسی استفاده کرده اند که به صورت کلی شامل موارد زیر می باشند:

- ارقام تعهدی اختیاری
- ضریب واکنش سود
- تجدید ارائه (تعدیلات) صورت های مالی
- توانایی رسیدن به سود های پیش بینی شده
- دقت پیش بینی سود های آتی
- هزینه سرمایه
- دقت گزارشگری در خصوص تداوم فعالیت
- اندازهی موسسه حسابرسی
- تخصص حسابرسی در صنعت

<sup>1</sup> De Angelo

در این تحقیق از اندازه حسابرس و تخصص حسابرس در صنعت بعنوان معیارهای اندازه گیری کیفیت حسابرسی استفاده می شود.

## ۲.۱. اندازه حسابرس

دی آنجلو (۱۹۸۱) کیفیت حسابرسی را به صورت احتمال کشف و گزارش اشتباه‌های با اهمیت در صورتهای مالی تعریف می کند. او به لحاظ نظری ارتباط بین کیفیت حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی را مطرح کرد و معتقد بود موسسه های بزرگ شرکتهای بیشتری را حسابرسی می کنند و کل حق الزحمه ی آنها بین شرکتهای صاحب کار تفکیک می شود و به صاحبکاران وابستگی ندارند. موسسه های حسابرسی بزرگ استقلال بیشتری دارند، بنابراین با کیفیت بیشتری به حسابرسی می پردازند.

پس از دی آنجلو (۱۹۸۱، الف و ب) از اندازهی مؤسسات حسابرسی (۴/۵/۶/۸) مؤسسه‌ی بزرگ در برابر دیگر مؤسسات) به عنوان شاخصی برای سنجش کیفیت حسابرسی در مطالعات زیادی استفاده شده است. این گونه که مؤسسات حسابرسی عضو مجموعه‌ی مؤسسات بزرگ را به عنوان شرکت‌های بزرگ در نظر گرفتند. این شرکت‌ها به لحاظ شهرت حرفه‌ای، مهارت بالا در ارائه‌ی خدمات مشاوره، تعداد قراردادهای بیشتر، کارمندان و حق الزحمه بالاتر، از کیفیت بالاتری برخوردارند. برای نمونه، تئو و وانگ<sup>۱</sup> (۱۹۹۳) نشان دادند که ۴موسسه حسابرسی بزرگتر نسبت به ۴ موسسه کوچکتر همواره دارای کیفیت حسابرسی بیشتری بوده اند.

درباره‌ی رابطه‌ی بین اندازه‌ی مؤسسه حسابرسی و کیفیت رسیدگی‌ها نظریه‌های دیگری نیز مطرح شده است. یکی از این نظریه‌ها این بود که مؤسسات حسابرسی بزرگتر به دلیل قدرت بیش‌تر در کاهش دعاوی حقوقی، حق الزحمه‌ی بالایی دریافت می کنند. این موضوع که گویای نظریه نقدشوندگی بود که از سوی لینوکس در ۱۹۹۹ ارائه شد. نظریه دیگری که مطرح شد این بود که تفاوت واقعی در کیفیت حسابرسی وجود ندارد. اما شواهد گویای آن است که مؤسسات حسابرسی بزرگ به خوبی شناخته شده‌اند و از شهرتی بهره برده‌اند که در زمینه‌ی کیفیت بالا دارند (ووتن<sup>۲</sup>، ۲۰۰۳).

جامعه حسابداران رسمی آمریکا نیز از مسأله کیفیت حسابرسی مبتنی بر اندازه شرکت پشتیبانی کرده است. هر چند هنوز این موضوع در بررسی‌ها به طور قطع مورد تأیید قرار نگرفته و نتایج مختلفی توسط محققین مستند شده است. اما آن چه در این بین مهم به نظر می رسد وجود رابطه بین اندازه و کیفیت حسابرسی است.

---

<sup>1</sup> Teoh and Wong

<sup>2</sup> Wooten

## ۲.۲. تخصص حسابرس در صنعت

تخصص صنعت حسابرس شامل خلق ایده های سازنده جهت کمک (خلق ارزش افزوده) به صاحبکاران، همچنین فراهم نمودن دیدگا هها و یا راه کارهای تازه برای برخی از موضوع هایی که صاحبکاران در صنایع مربوط به خود با آن مواجه می باشند (کوون<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۰۷). تحقیقات نشان می دهد که تخصص حسابرس در صنعت به افزایش کیفیت حسابرسی کمک می کند. دان و می هیو<sup>۲</sup> (۲۰۰۴) بیان می کنند که حسابرسان متخصص در صنعت، دانش و تجربه بیشتری نسبت به حسابرسان غیر متخصص در صنعت دارند. در این تحقیق، از سهم بازار به عنوان شاخصی برای اندازه گیری تخصص صنعت حسابرس استفاده می شود. زیرا اولویت صنعت را نسبت به سایر حسابرسان نشان می دهد. هر چه سهم بازار حسابرس بیشتر باشد، تخصص صنعت و تجربه حسابرس نسبت به سایر رقبا بالاتر است.

بدین ترتیب، یکی از عوامل مهم و تاثیر گذار بر گسترش و تعمیق بازار سرمایه و توسعه پایدار وجود اطلاعات مالی حسابرسی شده با کیفیت می باشد. از اینرو، در این تحقیق، رابطه بین کیفیت حسابرسی و تأخیر در ارائه گزارش حسابرس مورد بررسی قرار می گیرد.

## ۳. تأخیر در ارائه گزارش حسابرس

به موقع بودن به این مفهوم است که اطلاعات باید در کوتاه ترین زمان و به سریع ترین شکل ممکن در دسترس استفاده کنندگان قرار گیرد. در این تحقیق فرض بر این است که هر چه تاریخ گزارش حسابرسی به تاریخ پایان سال مالی نزدیک تر باشد، گزارش حسابرسی به موقع تر ارائه می شود و تأخیر کمتری در ارائه وجود دارد. در نتیجه، مدت زمان ارائه گزارش حسابرسی در تحقیق مزبور، فاصله زمانی بین تاریخ پایان سال مالی هر شرکت، تا تاریخ گزارش حسابرس در نظر گرفته می شود.

تاریخ گزارش حسابرس مفهومی است که عموم همیشه به طور کامل آن را درک نمی کنند. آن تاریخی است که حسابرس برای کشف رخدادهای پایانی که ممکن است تاثیر با اهمیتی روی صورت های مالی حسابرسی شده داشته باشد مسئول است. به شکل متعارف، تاریخی است که حسابرس کار خود را در دفتر کار صاحبکار تمام می کند. اگرچه حسابرس مسولیتی در قبال بررسی رخدادهای بعدی که بعد از تاریخ گزارش، روی صورت های مالی اثر گذارند ندارد، اما رخدادهای با اهمیتی که بین تاریخ گزارش و تاریخ انتشار صورت های مالی مورد توجه او قرار گرفته است می بایست در صورت های مالی منعکس شود یا گزارش حسابرس می بایست تعدیل شود (شاهد امام<sup>۳</sup>، ۲۰۰۱). گزارش حسابرس باید به تاریخ پایان عملیات اجرایی حسابرسی، تاریخ گذاری شود.

<sup>1</sup> Kwon

<sup>2</sup> Dunn and Mayhew

<sup>3</sup> Shahed Imam

تاریخ گذاری به استفاده کنندگان از گزارش این آگاهی را می دهد که حسابرس، آثار رویدادها و معاملاتی را که تا آن تاریخ رخ داده و وی از آن با خبر شده، بر صورت های مالی و گزارش خود مورد توجه قرار داده است.

#### ۴. پیشینه تحقیق

عابدین و احمد زالکی<sup>۱</sup> (۲۰۱۲) در بررسی تخصص حسابرس بر ارائه به موقع صورت های مالی حسابرسی شده دریافتند که حسابرس متخصص صنعت تأثیری در ارائه به موقع صورت های مالی ندارد. اما اگر حسابرس شرکت یک موسسه بزرگ حسابرسی باشد در آن صورت زمان ارائه صورت های مالی کاهش می یابد. آن ها هم چنین دریافتند اندازه شرکت، سودآوری و موسسات مالی صورت های مالی خود را به موقع ارائه می نمایند.

چن<sup>۲</sup> و همکاران (۲۰۱۲) نشان دادند که کیفیت بالای حسابرسی که بر اساس تخصص صنعت حسابرس اندازه گیری شده است، با اطلاعات به موقع و مفید رابطه مثبت معنی داری دارد.

حبیب و بویان<sup>۳</sup> (۲۰۱۱)، دریافتند که شرکت هایی که حسابرس آنها متخصص صنعت است تأخیر گزارش حسابرسی کوتاهتری دارند. آنها نشان دادند تاخیر حسابرسی در موسسات حسابرسی که آشنا به صنعت صاحبکار هستند، کمتر از سایر موسسات حسابرسی است. هم چنین آنها تایید کردند که پذیرش استانداردهای بین المللی حسابداری تاخیر حسابرسی را برای همه موسسات حسابرسی افزایش یافته است. اما این افزایش در موسسات حسابرسی که در صنعت صاحبکار خود متخصص و آشنا هستند، مشاهده نمی شود.

محمد نور<sup>۴</sup> و همکاران (۲۰۱۰) با بررسی تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی در ۶۲۸ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار مالزی در سال ۲۰۰۲ به این نتیجه دست یافتند که کمیته حسابرسی فعال و بزرگ باعث کوتاه تر شدن مدت تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی می شود، اما تخصص و استقلال کمیته حسابرسی با به موقع بودن گزارش حسابرسی رابطه معناداری ندارد.

برزیده و معیری (۱۳۸۵) ارائه به موقع گزارش حسابرسی را بررسی نمودند. نتیجه تحقیق آن ها نشان داد میانگین تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی حدود ۸۴ روز است. آن ها دریافتند اندازه شرکت، سودآوری شرکت، ریسک مالی شرکت رابطه معنی داری با تاخیر حسابرس دارد.

مهدوی و جمالیان پور (۱۳۸۹) عوامل موثر بر سرعت گزارشگری مالی سالانه شرکت های بورسی در دوره ۱۳۸۷-۱۳۷۸ را بررسی نمودند. آنان با استفاده از رگرسیون چند متغیره به بررسی رابطه بین اندازه شرکت، نسبت های مالی و غیر مالی و نسبت سرمایه گذاری مجدد سود جاری با سرعت گزارشگری مالی سالانه یا اختلاف زمانی بین موعد ارائه گزارش حسابرسی سالانه و تاریخ پایان سال مالی شرکت ها پرداختند. نتیجه تحقیق این بود

<sup>1</sup> Abidin and Ahmad-Zaluki

<sup>2</sup> Chen

<sup>3</sup> Habib and Bhuiyan

<sup>4</sup> Mohamad-Nor

که سرعت گزارشگری با انواع نسبت های مالی و غیر مالی ارتباط معنی دار داشته و شرکت های دارای نسبت بدهی کوچکتر از سرعت بالاتری در ارائه گزارش های سالانه برخوردار هستند.

علوی طبری و عارف منش (۱۳۹۲) رابطه بین تخصص حسابرس در صنعت و تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی را مطالعه نمودند. نتایج پژوهش آن ها نشان داد تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی در شرکت هایی که توسط حسابرس متخصص صنعت، حسابرسی شده اند کوتاه تر است.

بنی مهد و امیری (۱۳۹۳) رابطه بین تعداد بندهای حسابرسی و مدت تصدی مدیر عامل با ارائه به موقع صورتهای مالی بررسی کردند آن ها نشان دادند که هر چه تعداد بندهای حسابرسی در گزارش حسابرسی بیشتر باشد، این موضوع به عنوان یک خبر بد تلقی شده و مدیران انتشار به موقع صورتهای مالی حسابرسی شده اجتناب می نمایند. هم چنین نتایج بیانگر آن است که با افزایش مدت تصدی مدیر عامل، صورتهای مالی با تاخیر بیشتری تهیه و ارائه می شود.

مهدوی و حسینی نیا (۱۳۹۴) اثر بخشی کیفیت حسابرسی بر کاهش مدت تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی را بررسی نمودند نتایج پژوهش آنها نشان داد که بین تغییر حسابرس و تخصص حسابرس در صنعت با تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه معنادار آماری وجود ندارد.

## ۵. طرح تحقیق

### ۵.۱. روش تحقیق

روش تحقیق از نوع علی و پس رویدادی است. این تحقیق از لحاظ نوع کار، از تحقیقات کاربردی است. از لحاظ روش تحلیل، در زمره تحقیقات همبستگی قرار می گیرد. داده های مورد نیاز از صورتهای مالی حسابرسی شده و یادداشتهای توضیحی همراه آنها و سایر گزارشات شرکت های عضو نمونه موجود در سایت بورس، مدیریت پژوهش، توسعه و مطالعات اسلامی استخراج شده است. از نرم افزار آماری STATA برای انجام تحلیل های آماری استفاده می شود.

### ۵.۲. جامعه آماری

جامعه آماری این تحقیق شامل کلیه شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد و نمونه آماری این تحقیق شامل شرکتهایی است که بر اساس روش حذف سیستماتیک بشرح ذیل انتخاب می شوند:

نگاره ۱: نحوه انتخاب نمونه آماری تحقیق

شرکت	بازار دوم	بازار اول	شرح
۲۹۸	۱۸۴	۱۱۴	تعداد شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران
(۵۹)	(۱۸)	(۴۱)	شرکتهایی سرمایه گذاری، بیمه، بانک ها و واسطه گریهای مالی و موسسات تامین مالی

شرکت	بازار دوم	بازار اول	شرح
(۱۴)	(۸)	(۶)	طی دوره مورد بررسی تغییر سال مالی داشته اند
(۲۹)	(۲۴)	(۵)	سال مالی آنها منتهی به پایان اسفندماه نمی باشد
(۱۱)	(۱۱)	-	داده های آنها در دسترس نبوده است
۱۸۵	۱۲۳	۶۲	نمونه آماری

بر اساس شرایط فوق، تعداد ۱۸۵ شرکت بعنوان نمونه آماری انتخاب شده است.

### ۵.۳. فرضیه های تحقیق

با توجه به هدف این تحقیق، فراهم نمودن شواهد تجربی درباره رابطه بین تأخیر در ارائه گزارش حسابرِس و کیفیت حسابرِس، فرضیاتی بشرح ذیل تدوین و مورد آزمون قرار می گیرد:

**فرضیه اصلی:** بین کیفیت حسابرِس و تأخیر در ارائه گزارش حسابرِس رابطه وجود دارد.

فرضیه های فرعی:

۱. بین اندازه حسابرِس و تأخیر در ارائه گزارش حسابرِس رابطه وجود دارد.
۲. بین تخصص حسابرِس و تأخیر در ارائه گزارش حسابرِس رابطه وجود دارد.

### ۵.۴. مدل تحقیق و تعریف متغیرهای آن

مدل کلی رگرسیون لجستیک چند متغیره این تحقیق بشرح زیر است:

$$ARL_{it} = \beta_0 + \beta_1 AQ_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 IBD_{it} + \varepsilon_{it}$$

#### نگاره ۲: نماد، نام و شرح متغیرهای تحقیق

شرح	نام متغیر	نماد
لگاریتم فاصله بین تاریخ ترازنامه و تاریخ گزارش حسابرِس	تأخیر در ارائه گزارش حسابرِس	ARL
اندازه حسابرِس و تخصص حسابرِس	کیفیت حسابرِس	AQ
سازمان حسابرِس و مفید راهبر عدد ۱ سایر موسسات *	اندازه حسابرِس	AuditSize
مدل پالم رز	تخصص حسابرِس	AuditSPEC
لگاریتم طبیعی کل داراییها	اندازه شرکت	SIZE



شرح	نام متغیر	نماد
نسبت کل بدهی به کل دارایی	اهرم مالی	LEV
درصد اعضای غیرمؤلف هیأت مدیره	استقلال هیأت مدیره	IBD

### ۵.۵. اندازه گیری تخصص حسابرس در صنعت

تخصص صنعت حسابرس شامل خلق ایده های سازنده جهت کمک (خلق ارزش افزوده) به صاحبکاران، همچنین فراهم نمودن دیدگا هها و یا راه کارهای تازه برای برخی از موضوع هایی که صاحبکاران در صنایع مربوط به خود با آن مواجه می باشند (اعتمادی و همکاران، ۱۳۸۸). تحقیقات نشان می دهد که تخصص حسابرس در صنعت به افزایش کیفیت حسابرسی کمک می کند. دان و می هیو (۲۰۰۴) بیان می کنند که حسابرسان متخصص در صنعت، دانش و تجربه بیشتری نسبت به حسابرسان غیر متخصص در صنعت دارند. در این تحقیق، از سهم بازار به عنوان شاخصی برای اندازه گیری تخصص صنعت حسابرس استفاده می شود. زیرا اولویت صنعت را نسبت به سایر حسابرسان نشان می دهد. هرچه سهم بازار حسابرس بیشتر باشد، تخصص صنعت و تجربه حسابرس نسبت به سایر رقبا بالاتر است. سهم بازار حسابرسان نیز به شرح زیر محاسبه می شود:

**سهم بازار حسابرسان** = مجموع دارایی های تمام صاحبکاران یک مؤسسه حسابرسی خاص در یک صنعت خاص تقسیم بر مجموع داراییهای صاحبکاران کل آن صنعت

از رابطه زیر برای اندازه گیری تخصص صنعت حسابرس استفاده می شود.

$$\left(\frac{1}{FN}\right) * \left(\frac{1}{2}\right) < \left(\frac{SR}{SRT}\right)$$

SR مجموع دارایی های تمام صاحبکاران یک مؤسسه حسابرسی خاص در یک صنعت خاص  
SRT مجموع دارایی های صاحبکاران کل آن صنعت  
FN تعداد شرکت های موجود در یک صنعت

با پیروی از پالم رز ، موسساتی در این تحقیق به عنوان متخصص در صنعت در نظر گرفته می شوند که سهم بازار آنها (سمت راست نامساوی) بیش از معادله "یک بر روی تعداد شرکت های موجود در یک صنعت (FN) ضربدر "یک تقسیم بر دو" (سمت چپ نامساوی) باشد.

## ۶. تحلیل اطلاعات و بحث در یافته های تحقیق

### ۶.۱. آمار توصیفی

آمار توصیفی متغیرهای تحقیق در نگاره شماره ۳ آمده است. در نگاره مذکور تعداد مشاهدات، میانگین، انحراف معیار، حداقل و حداکثر هر یک از متغیرها نشان داده شده است.

نگاره ۳: نتایج آمار توصیفی

نماد	متغیر	مشاهدات	میانگین	انحراف معیار	حداقل	حداکثر
ARL	تأخیر در ارائه گزارش حسابرس	۱۴۸۰	۷۵,۷۸	۲۶,۲۹	۱۵	۱۷۱
Size	اندازه	۱۴۸۰	۱۳,۹۲	۱,۵۹	۱۰,۰۳	۱۹,۱۱
LEV	اهرم مالی	۱۴۸۰	۰,۶۱	۰,۲۱	۰,۰۹	۲,۵۷
IBD	استقلال هیأت مدیره	۱۴۸۰	۰,۶۷	۰,۲۰	۰	۱
AuditSize	اندازه حسابرس	۱۴۸۰	۳۸۹	-	-	-
AuditSPEC	تخصص حسابرس	۱۴۸۰	۱۰۲۷	-	-	-

منبع: یافته های تحقیق

### ۶.۲. آزمون ریشه واحد-هریس و تزولیس<sup>۱</sup>

برای تعیین پایایی متغیرهای مدل از آزمونهای ریشه واحد در داده های تابلویی استفاده می شود. داده های تابلویی دارای ابعاد زمانی و مقطعی می باشند. پایایی متغیرها به معنی ثابت بودن میانگین و واریانس متغیرها در طول زمان و کوواریانس متغیرها بین سالهای مختلف است. آزمونهای مختلفی برای ریشه واحد یا پایایی در داده های تابلویی انجام می شوند که آزمون هریس و تزولیس یکی از آنها می باشد. با توجه به متوازن بودن پانل ها و اینکه تعداد پانل ها زیاد، در حالی که تعداد دوره های زمانی ثابت است، لذا در این مطالعه از آزمون هریس و تزولیس (۱۹۹۹) استفاده می شود.

نگاره ۴: آزمونهای ریشه واحد - آزمون هریس و تزولیس

متغیر	statistic	Z	p-value
ARL	0.2323	-17.7242	0.0000

منبع: یافته های تحقیق

<sup>1</sup> Harris-Tzavalis

نتایج آزمون ریشه واحد - آزمون هریس و تزولیس در نگاره فوق، متغیر وابسته این تحقیق پایا می باشد.

### ۶,۳. نتایج آزمون همبستگی پیرسون<sup>۱</sup>

ضریب همبستگی پیرسون به منظور تعیین میزان رابطه، نوع و جهت رابطه ی بین دو متغیر فاصله ای یا نسبی و یا یک متغیر فاصله ای و یک متغیر نسبی بکار برده می شود. همانطور که در نگاره ۵ مشاهده می شود اندازه شرکت با تأخیر در ارائه گزارش حسابرس رابطه مستقیم دارد و معنا دار می باشد. اهرم مالی با تأخیر در ارائه گزارش حسابرس رابطه مستقیم دارد و معنا دار می باشد. استقلال هیأت مدیره با تأخیر در ارائه گزارش حسابرس رابطه معکوس دارد و رابطه معنا دار می باشد.

نگاره ۵. آزمون همبستگی پیرسون

SIZE	LEV	IBD	ARL	
			1	تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی
		1	-0.0801 0.0021	استقلال هیأت مدیره
	1	-0.1716 0.0000	0.1376 0.0000	اهرم مالی
1	0.0326 0.2098	0.0484 0.0627	0.1264 0.0000	اندازه شرکت

منبع: یافته های تحقیق

### ۶,۴. نتایج آزمون فرضیه های تحقیق

در این بخش نتایج آزمون فرضیات مورد بحث قرار می گیرد. با توجه به ماهیت متغیر وابسته این تحقیق، برای آزمون فرضیه های تحقیق از روش رگرسیون حداقل مربعات معمولی استفاده می شود.

**فرضیه اول:** بین اندازه حسابرس و تأخیر در ارائه گزارش حسابرس رابطه وجود دارد.

**فرضیه دوم:** بین تخصص حسابرس و تأخیر در ارائه گزارش حسابرس رابطه وجود دارد.

انتظار می رود که بین اندازه حسابرس و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه منفی وجود داشته باشد زیرا هر چه قدر اندازه حسابرس بزرگتر باشد افراد متخصص در صنعت بیشتر می شود و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی پایین می آید و کیفیت گزارش حسابرسی بیشتر می شود.

<sup>1</sup> Pearson

نگاره ۶: نتایج فرضیه‌ها بدون متغیرهای کنترلی

(1) $ARL_{it} = \beta_0 + \beta_1 AuditSize_{it} + \varepsilon_{it}$ (2) $ARL_{it} = \beta_0 + \beta_1 AuditSPEC_{it} + \varepsilon_{it}$					
نتیجه	P-value	ضریب	نماد	متغیر	
	۰,۰۰۰	۷۵,۳۳	$\beta_0$	عرض از مبدا	مدل (۱)
رابطه مثبت و بی معنی	۰,۲۷۱	۱,۷۱	AuditSize	اندازه حسابرس	
مدل بی معنی	۰,۲۷۱	۱,۲۱	F	آماره‌ی F	
	۰,۰۰۰	۷۷,۵۰	$\beta_0$	عرض از مبدا	مدل (۲)
رابطه منفی و بی معنی	۰,۰۹۴	-۲,۴۸	AuditSPEC	تخصص حسابرس	
مدل بی معنی	۰,۰۹۴	۲,۸۱	F	آماره‌ی F	

منبع: یافته‌های تحقیق

نتایج تخمین مدل نشان می‌دهد که در خصوص اندازه حسابرس متغیر ARL از نظر آماری بی معنی و رابطه مثبت (مستقیم) دارد لذا نمی‌توان فرضیه "بین اندازه حسابرس و تأخیر در ارائه گزارش حسابرس رابطه وجود دارد." را قبول کرد که با آنچه انتظار می‌رفت انطباق ندارد و با نتایج سایر تحقیقات یکسان نمی‌باشد.

در خصوص تخصص حسابرس در صنعت متغیر ARL از نظر آماری بی معنی و منفی (معکوس) می‌باشد لذا نمی‌توان فرضیه "بین تخصص حسابرس در صنعت و تأخیر در ارائه گزارش حسابرس رابطه وجود دارد." را قبول کرد که با آنچه انتظار می‌رفت انطباق ندارد و با نتایج سایر تحقیقات یکسان نمی‌باشد.

### ۶.۵. نتایج آزمون فرضیه‌های تحقیق در شرایط افزودن متغیرهای کنترلی

در این تحقیق، برای یکسان نمودن شرکتها از نظر سایر عوامل تاثیرگذار، از متغیرهای کنترلی شامل اندازه شرکت و اهرم مالی استفاده می‌شود. اندازه شرکت معرف حجم و گستردگی فعالیت شرکت است. به دلیل داشتن مکانیزم‌های کنترلی بیشتر، شرکت‌های بزرگتر از ریسک تجاری کمتری نسبت به شرکت‌های کوچک برخوردار هستند. در این تحقیق، به منظور تعیین اندازه شرکت از لگاریتم طبیعی کل

دارایی ها در پایان سال مالی شرکت استفاده می شود. تحقیقات نشان می دهد که ریسک نیز از عوامل موثر بر ارزش شرکت می باشد. در این تحقیق، از نسبت کل بدهی به کل دارایی به عنوان شاخص تعیین ریسک استفاده می شود. نتایج آزمون فرضیه های تحقیق در شرایط افزودن متغیرهای کنترلی در نگاره های ۷ و ۸ نشان داده شده است.

نگاره ۷: نتایج آزمون فرضیه های تحقیق در شرایط افزودن متغیرهای کنترلی / مدل (۱)

ARL <sub>it</sub> = β <sub>0</sub> + β <sub>1</sub> AuditSize <sub>it</sub> + β <sub>2</sub> SIZE <sub>it</sub> + β <sub>3</sub> LEV <sub>it</sub> + β <sub>4</sub> IBD <sub>it</sub> + ε <sub>it</sub> (1)					
نتیجه	P-value	ضریب	نماد	متغیر	کنترل (۱)
مثبت؛ معنا دار	۰,۰۰۰	۴۲,۵۳	β <sub>0</sub>	عرض از مبدا	
منفی؛ بی معنا	۰,۴۸	-۱,۱۲	AuditSize	اندازه حسابرس	
منفی؛ معنا دار	۰,۰۱۱	-۸,۸۱	IBD	استقلال هیأت مدیره	
مثبت؛ معنادار	۰,۰۰۰	۲,۱۶	SIZE	اندازه شرکت	
مثبت؛ معنا دار	۰,۰۰۰	۱۵,۲۸	LEV	اهرم مالی	
مثبت؛ معنا دار	۰,۰۰۰	۱۴,۶۶	F	آماره ی F	

با توجه به اینکه اندازه حسابرس علامت منفی دارد یعنی هر چه اندازه حسابرس بزرگتر باشد تأخیر در ارائه گزارش حسابرس کمتر می شود ولی از لحاظ آماری چون p-value=0.48 بی معنی خواهد بود و استقلال هیأت مدیره از لحاظ آماری معنی دار و منفی آمده است که با توجه به نتایج حاصل شده اگر استقلال هیأت مدیره کمتر باشد، تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی بیشتر خواهد بود و در نتیجه عملیات حسابرسی طولانی تر خواهد شد و در مورد اهرم مالی و اندازه شرکت رابطه مثبت و معناداری با تأخیر در ارائه گزارش حسابرس دارد.

نگاره ۸: نتایج آزمون فرضیه های تحقیق در شرایط افزودن متغیرهای کنترلی / مدل (۲)

ARL <sub>it</sub> = β <sub>0</sub> + β <sub>1</sub> AuditSPEC <sub>it</sub> + β <sub>2</sub> SIZE <sub>it</sub> + β <sub>3</sub> LEV <sub>it</sub> + β <sub>4</sub> IBD <sub>it</sub> + ε <sub>it</sub> (2)					
نتیجه	P-value	ضریب	نماد	متغیر	کنترل (۲)
مثبت؛ معنا دار	۰,۰۰۰	۳۸,۴۲	β <sub>0</sub>	عرض از مبدا	
منفی؛ معنا دار	۰,۰۰۰	-۶,۰۷	AuditSPEC	تخصص حسابرس	
منفی؛ معنا دار	۰,۰۱۳	-۸,۵۸	IBD	استقلال هیأت مدیره	
مثبت؛ معنا دار	۰,۰۰۰	۲,۷۲	SIZE	اندازه شرکت	

ARL <sub>it</sub> = β <sub>0</sub> + β <sub>1</sub> AuditSPEC <sub>it</sub> + β <sub>2</sub> SIZE <sub>it</sub> + β <sub>3</sub> LEV <sub>it</sub> + β <sub>4</sub> IBD <sub>it</sub> + ε <sub>it</sub> (2)				
نتیجه	P-value	ضریب	نماد	متغیر
مثبت؛ معنا دار	۰,۰۰۰	۱۵,۴۵	LEV	اهرم مالی
مثبت؛ معنا دار	۰,۰۰۰	۱۸,۴۸	F	آماره F

تخصص حسابرس در صنعت علامت منفی دارد و علامت مورد انتظار ما نیز منفی است یعنی انتظار می‌رود تخصص حسابرس در صنعت به تأخیر کمتری در ارائه گزارش حسابرس منجر شود و از لحاظ آماری معنی دار است زیرا p-value کمتر از ۵٪ می‌باشد پس فرضیه "بین تخصص حسابرس در صنعت و تأخیر در ارائه گزارش حسابرس رابطه وجود دارد" رد نمی‌شود. در مورد سایر متغیرها، استقلال هیأت مدیره از لحاظ آماری معنی دار و با علامت منفی آمده است که این نشان دهنده این است که هرچه استقلال هیأت مدیره بیشتر باشد تأخیر در ارائه گزارش حسابرس کمتر می‌شود پس رابطه معکوس می‌شود. اندازه شرکت و اهرم مالی نیز علامت مثبت و از لحاظ آماری معنی دار می‌باشد.

## ۷. نتیجه گیری

هدف این تحقیق، بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و تأخیر در ارائه گزارش حسابرس است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول تحقیق بیانگر عدم وجود ارتباط معنادار بین اندازه حسابرس و تأخیر در ارائه گزارش حسابرس می‌باشد. به عبارتی اندازه موسسه حسابرس تاثیری بر افزایش سرعت گزارش حسابرسی ندارد. بنابراین، فرضیه اول پژوهش مورد تایید قرار نگرفت. نتایج این فرضیه با تحقیق برزیده و معیری (۱۳۸۵) و الاعم<sup>۱</sup> (۲۰۰۸) مطابقت دارد و مغایر با یافته های محمد نور و همکاران (۲۰۱۰) می‌باشد.

همچنین نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم تحقیق نشان می‌دهد که بین تخصص حسابرس در صنعت و تأخیر در ارائه گزارش حسابرس ارتباط معناداری وجود دارد، به عبارت دیگر مطابق مبانی نظری حسابرس متخصص در صنعت باعث افزایش سرعت فرایند حسابرسی و گزارش حسابرسی به عنوان نتیجه این فرایند می‌گردد. نتیجه این فرضیه همسو با نتیجه پژوهش حبیب و بویان (۲۰۱۱) و علوی و عارف منش (۱۳۹۲) است. و مغایر با پژوهش عابدین و زالکی (۲۰۱۲) و محمد نور و همکاران می‌باشد، عابدین و زالکی در پژوهش های خود برای اندازه گیری تخصص حسابرس در صنعت از حق الزحمه حسابرس و حق الزحمه

<sup>1</sup> Al-Ajm

موسسه حسابرسی استفاده کردند که این دو متغیر در ایران به ندرت افشا می‌شود. در ارتباط با متغیرهای کنترلی و متغیر وابسته نیز قابل ذکر است شرکت هایی که نسبت بدهی بالاتر دارند تاخیر بیشتری در ارائه گزارش حسابرسی دارند که با یافته های احمد و عابدین (۲۰۰۸) و حبیب و بویان (۲۰۱۱) همخوانی دارد.

## فهرست منابع و مآخذ

- احمدپور، احمد؛ منتظری، هادی (۱۳۹۰) "نوع مدیریت سود و تأثیر اندازه‌ی شرکت، ساختار مالکیت و حاکمیت شرکتی بر آن" پیشرفت‌های حسابداری، دوره ۳، شماره ۲، صص ۱-۳۵
- اعتمادی، حسین. محمدی، امیر. اردکانی، مهدی ناظمی. (۱۳۸۸)، بررسی ارتباط بین تخصص صنعت حسابرس و کیفیت سود در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، مجله پژوهش های حسابداری مالی، سال اول، شماره اول، صص ۱۷-۳۲.
- برزیده، فرخ و معیری، مرتضی، (۱۳۸۵)، "عوامل موثر بر به موقع بودن گزارش حسابرسی"، مطالعات تجربی حسابداری، ۱۳۸۵، شماره ۱۶، صص ۷۰-۴۳
- بنی مهد، بهمن و بهاری، امیر، (۱۳۹۳)، "رابطه بین تعداد بندهای حسابرسی و مدت تصدی مدیر عامل با ارائه به موقع صورتهای مالی"، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، زمستان ۱۳۹۳، سال سوم، شماره ۱۲، صص ۶۲-۵۳
- حساس یگانه، یحیی؛ رئیسی، زهره؛ حسینی، سید مجتبی (۱۳۸۸)، رابطه بین کیفیت حاکمیت شرکتی و عملکرد شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه علوم مدیریت ایران، سال چهارم، شماره ۱۳.
- خواجوی و زارع (۱۳۹۱) ، بررسی رابطه بین ساز و کارهای راهبری شرکتی و انتخاب حسابرس در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تحقیقات حسابداری و حسابرسی ۵۱-۳۸: ۱۴
- علوی طبری، سید حسین و عارف منش، زهره، (۱۳۹۲)، "بررسی رابطه تخصص صنعت حسابرس و تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، دانش حسابداری ، ۱۳۹۲، شماره ۱۴، صص ۷-۲۶

رهنمای رودپشتی، فریدون؛ صالحی، الله کرم. (۱۳۹۳) "مکاتب و تئوری‌های مالی و حسابداری: مشتمل بر نظریات، مدل‌ها، تکنیک‌ها و ابزارها"، انتشارات دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی.

سعیدی، پرویز؛ بقیه، عیسی. (۱۳۹۰). بررسی رابطه بین تغییرات نرخ بهره با، بازده و سودآوری مؤسسات مالی در بورس اوراق بهادار تهران. مجله دانش مالی تحلیل اوراق بهادار، شماره نهم، ص ۱۲۴-۱۰۱.

مهدوی، غلامحسین؛ حسینی‌نیا، سمیه (۱۳۹۴). بررسی اثربخشی کیفیت حسابداری بر کاهش تأخیر در ارائه گزارش حسابداری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. مجله دانش حسابداری. دوره ۶، شماره ۲۱، صفحه ۷-۳۱.

مهدوی، غلامحسین؛ جمالیان‌پور، مظفر (۱۳۸۹). بررسی عوامل مؤثر بر سرعت گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. مجله پژوهش‌های حسابداری مالی، سال دوم، شماره چهارم (۶)، صص. ۸۹-۱۰۸.

- Ahmad, A.C. and Abidin S. (2008). "Audit delay of listed companies: a case of Malaysia". *International Business Research*, 1 (4): 32-39.
- Abidin S. and Ahmad-Zaluki, A. (2012) Auditor Industry Specialism and Reporting Timeliness, *Procedia - Social and Behavioral Sciences* 65 ,PP. 873 – 878
- Abidin S. and Ahmad-Zaluki, A. (2012) Auditor Industry Specialism and Reporting Timeliness, *Procedia - Social and Behavioral Sciences* 65 ,PP. 873 – 878
- Adeyemi, S. B. and T. O. Fagbemi (2010). "Audit quality, corporate governance and firm characteristics in Nigeria." *International Journal of Business and Management* 5(5): 169-179
- Al-Ajm Jasim (2008) "Audit and reporting delays: Evidence from an emerging market" *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting* Vol. 24, PP. 217–226
- Benjamin I. Ehikioya, (2009) "Corporate governance structure and firm performance in developing economies: evidence from Nigeria", *Corporate Governance: The international journal of business in society*, Vol. 9 Iss: 3, pp.231 – 243
- Chen, F., Hou, Y., Richardson, G., and Ye, M. (2012). "Auditor industry expertise and the timeliness and usefulness of litigation loss contingency disclosures. Available at" [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com)
- DeAngelo, L.E.(1981), "Auditor size and audit quality", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 3, No. 3, pp. 99-183.
- Dunn, K., and B. Mayhew. (2004). "Audit firm industry specialization and client disclosure quality" *Review of Accounting Studies*, 9 (1): 35–58.



- Habib, A., and Bhuiyan, M. B. U. (2011), "Audit firm industry specialization and the audit report lag", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol 20, pp. 32-44.
- Kwon, S.Y., Lim, C.Y. & Tan, P.M. (2007). "legal systems and earnings quality; the role of auditor industry specialization" *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 26(2), 25-55.
- Marnet, Oliver. (2008), "Behaviour and Rationality in Corporate Governance", Routledge.
- Mohamad-Nor M., Shafie R. and Wan-Hussin W.N. (2010). "Corporate governance and audit report lag in malaysia". *Asian academy of management Journal of accounting and finance*. 6 (2): 57-84
- Shahed Imam, Z Uddin Ahmed, S Hasan Khan (2001), "Association of audit delay and audit firms' international links: evidence from Bangladesh" *Managerial Auditing Journal* 16 (3), 129-134.
- Shan, Y. G. (2014). "The impact of internal governance mechanisms on audit quality: a study of large listed companies in China." *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation* 10(1): 68-90.
- Soliman, M. and M. A. Elsalam (2013). "Corporate Governance Practices and Audit Quality: An Empirical Study of the Listed Companies in Egypt." Available at SSRN 2257815.
- Sun, J. Liu, G. (2013). Auditor industry specialization, board governance, and earnings management, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 28 No. 1, pp. 45-64.
- Teoh, S.H., and T.J. Wong (1993) "Perceived Auditor Quality and the Earnings Response Coefficient" , *The Accounting Review*, Vol.68 , No.2 , pp.346-366.
- Wooten, Thomas C. (2003). "Research About Audit Quality" . *The CPA Journal*, January.

# Audit Quality and Audit Report Lag

Morteza Heshmaty<sup>1</sup> ; Aliasghar Mottaghi<sup>2</sup> ; Ahmad Mohammady<sup>3</sup>

## Abstract

The purpose of this study is to examine the relationship of audit quality and Audit Report Lag. . The dependent variable of this study is Audit Report Lag. The independent variable of this study is audit quality; which is measured by: audit size and auditor industry specialization. In this research study Firm size, independent board of directors and financial leverage are used as control variables. The sample of research includes listed companies in Tehran Stock Exchange. After considering the circumstances, have been chosen 185 companies as a sample. The study covers 8-year (1387 to 1394). The required data for the study extracts from audited financial statements and other reports such as annual director report to general meeting. Due to the nature of the dependent variable of the study; ordinary least square regression is used. The main finding of the study is that there is no relationship between audit size and Audit Report Lag; while there is negative relationship between the auditor industry specialization and Audit Report Lag.

Keywords: Audit Size, Auditor Industry Specialization, Audit Report Lag

---

<sup>1</sup> Instructor, Department of Accounting, Islamic Azad University, Osku Branch, East Azarbaijan, Iran. Corresponding author, Email: *m.heshmaty@iauosku.ac.ir*

<sup>2</sup> Assistant Professor, Department of Accounting, Islamic Azad University, Tabriz Branch, East Azarbaijan, Iran.

<sup>3</sup> Assistant Professor, Department of Accounting, Islamic Azad University, Tabriz Branch, East Azarbaijan, Iran.