

بررسی دلایل تأخیر در ارائه گزارشات حسابرسی توسط موسسات حسابرسی

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۳/۲۱

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۴/۲۴

کد مقاله: ۱۳۶۸۸

سعید نجفی^{۱*}، حیدر محمدزاده سالطه^۲، اکبر کنعانی^۳

چکیده

هدف: هدف از این مقاله، بررسی دلایل تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی می‌باشد که شامل تعداد روزهای بین پایان سال مالی شرکت تا تاریخ گزارش حسابرسی هست و با ادغام ادبیات موجود همراه است. تأخیر گزارش حسابرسی، متغیری است که در بسیاری از مطالعات مورد توجه قرار گرفته است به این دلیل که از آن به عنوان یک شاخص برای وقوع مذاکرات مدیریت حسابرسی - مشتری و بازده حسابرسی استفاده می‌شود و همچنین به این دلیل که گزارش حسابرسی با تأخیر زیاد، موجب تأخیر در انتشار اطلاعات درآمد به بازار می‌شود.

طراحی/ روش‌شناسی/ رویکرد: این مقاله برای بررسی پیش‌بینی‌های متداول شناسایی شده در تأخیر گزارش‌های حسابرسی، برای تعیین اینکه آیا تحقیقات پیشین، یک تصویر نامتناقض از دلایل تأخیر گزارش حسابرسی ارائه می‌دهند، از متاآنالیز استفاده می‌کند.

یافته‌ها: نتایج نشان داد که تعدادی از متغیرهای مربوط به سودآوری مشتری و وضعیت مالی، پیچیدگی مشتری و اظهارنظرهای مشروط حسابرسی موجب افزایش تأخیر در گزارش حسابرسی می‌شوند. علاوه بر این، زمانی که مشتریان خبرهای مثبت سودآوری خود را گزارش می‌دهند و همچنین هنگامی که حسابرسی به مدت طولانی حفظ می‌شود و خدمات غیر حسابرسی را فراهم می‌کند، میزان بازده گزارش حسابرسی بر اساس اندازه مشتری کاهش می‌یابد. چندین متغیر مانند موارد مربوط به حاکمیت شرکتی و ویژگی‌های مختلف حسابرسی، کمی مورد بررسی قرار گرفته‌اند و در تحقیقات آینده مورد بررسی قرار خواهند گرفت.

واژگان کلیدی: گزارش حسابرسی، موسسات حسابرسی، حسابرسی

۱- دانشجوی دکترای حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی مرند (نویسنده مسئول) saeedna59@gmail.com

۲- دانشیار عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی مرند

۳- عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی مرند

حسابداری ابزاری برای انتقال اطلاعات مالی شرکت‌ها به شمار می‌رود تا استفاده‌کنندگان با بهره‌مندی از آن بتوانند تصمیمات معقولی اتخاذ نمایند (دورند، ۲۰۱۹). از این رو اعداد و ارقام ارائه شده در سیستم‌های حسابداری دارای اهمیت ویژه‌ای می‌باشند. زیرا این اطلاعات در اتخاذ تصمیمات اقتصادی موثر هستند و این نوع اطلاعات، اطلاعات مربوط شناخته می‌شوند. مربوط بودن یکی از ویژگی‌های کیفی اطلاعات محسوب می‌شود و یکی از عوامل تعیین‌کننده مربوط بودن، به موقع بودن اطلاعات است (مهرانی و همکاران، ۱۳۹۹). طبق مفاهیم نظری گزارشگری مالی، به موقع بودن یکی از عواملی است که اعمال خصوصیات کیفی اطلاعات مالی را دچار محدودیت می‌کند. در اغلب موارد موضوع به موقع بودن ارائه صورت‌های مالی در کنار به موقع بودن ارائه گزارش حسابرسی مطرح می‌گردد. زیرا در ادبیات گزارشگری مالی تأخیر در ارائه صورت‌های مالی و تأخیر در ارائه گزارش‌های حسابرسی ارتباط نزدیکی با یکدیگر دارند (حاجیها و همکاران، ۱۳۹۶).

فاصله ایجادشده بین پایان سال مالی و تاریخ گزارش حسابرسی تأخیر در نظر گرفته می‌شود. از این منظر تأخیر در گزارش حسابرسی نشان‌دهنده عدم تقارن اطلاعات بین استفاده‌کنندگان درون سازمانی و سرمایه‌گذاران خارجی است و به این معنا است که هر چه تأخیر در گزارش حسابرسی طولانی‌تر باشد، بیشتر احتمالی دارد که گزارش حسابرسی نتواند شرایط مالی را به درستی افشا کند (محمدرضایی و صالح، ۲۰۱۶). همچنین تأخیر در گزارش حسابرسی نشان‌دهنده تردید حسابرسی در تهیه گزارش حسابرسی یا عدم قطعیت مرتبط با اطلاعات ناقص از صاحبکار می‌باشد (آقابالایی و همکاران، ۱۳۹۷). به همین دلیل شناسایی عوامل تعیین‌کننده تأخیر در گزارشات حسابرسی هم برای صاحبان شرکت‌ها و هم سرمایه‌گذاران ضروری می‌باشد. بررسی و شناسایی عوامل تعیین‌کننده تأخیر در گزارشات حسابرسی دست کم از دو جنبه حائز اهمیت است: ۱) شناخت از فرآیند حسابرسی را افزایش می‌دهد، زیرا، تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی یکی از معهود متغیرهای خروجی قابل مشاهده است که با کارایی حسابرسی رابطه دارد. ۲) تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی به طور مستقیم با زمان اعلام سود شرکت‌ها رابطه دارد. تأخیر زیاد در ارائه گزارش حسابرسی موجب تأخیر در ارائه اطلاعات سود شرکت‌ها می‌شود (خدای پور و حسینی‌نیا، ۱۳۹۵). بنابراین، توانایی استفاده از این اطلاعات به وسیله سرمایه‌گذاران در مورد نحوه سرمایه‌گذاران در بازار کاهش می‌یابد (حیب و محمدی، ۲۰۱۸).

ارائه به موقع گزارش‌های مالی یکی از مهم‌ترین ویژگی‌های کیفیت اطلاعات مالی شرکت‌ها است. از سوی دیگر، انتشار گزارش‌های مالی سالانه قبل از اظهارنظر حسابرسی مستقل انجام نمی‌شود (دورند، ۲۰۱۹). از این رو، یکی از دلایل اصلی شرکت‌ها برای تأخیر در ارائه گزارش‌های مالی نیاز به انجام حسابرسی است. به عبارت دیگر، طولانی شدن زمان انتشار گزارش‌های مالی با طولانی شدن عملیات حسابرسی رابطه دارد و به صورت مترادف در ادبیات گزارشگری مالی بکار گرفته می‌شود. همان‌طور که گفته شد تا زمانی که گزارش حسابرسی ارائه نشود، شرکت‌ها گزارش‌های مالی سالانه را منتشر نمی‌کنند. این گزارش‌ها یکی از مهم‌ترین ابزار برای تعیین اولویت‌های سرمایه‌گذاری و شاخصی برای تعیین کارایی بازار است (آقابالایی و همکاران، ۱۳۹۷).

گزارشگری حسابرسی برای اینکه بتواند در پیش‌بینی وقایع و رویدادهای آینده شرکت و یا تأیید و تصحیح انتظارات به استفاده‌کنندگان کمک کند، باید به موقع انتقال داده شود (ملایمینی، ۱۳۹۴). در حقیقت اطلاعات برای مربوط و مناسب بودن باید به موقع باشند. یعنی، اطلاعات باید قبل از این که اعتبار خود را از دست بدهد، در دسترس باشد تا بر تصمیم‌های صاحبان شرکت و سرمایه‌گذاران مؤثر واقع شود (ایزدینیا و همکاران، ۲۰۱۴). با توجه به مبانی بیان شده و اهمیت به موقع بودن گزارشگری حسابرسی و شناسایی نقاط مبهم و گاه منفی که منجر به تأخیر در ارائه گزارشگری حسابرسی می‌شوند، لزوم مطالعه در این حوزه افزایش می‌یابد. چون طبق مطالعات انجام شده در داخل و خارج از کشور عوامل مختلفی منجر به تأخیر در گزارشات حسابرسی می‌شوند، اما هر یک از مطالعات انجام شده تنها از بعد خاصی به تأخیر در گزارشگری حسابرسی پرداخته‌اند، ولی پژوهشی که بصورت جامع و کامل عوامل تعیین‌کننده تأخیر در گزارشگری حسابرسی را مورد مطالعه قرار دهد، انجام نشده است. در این راستا ابتدا پژوهش‌های انجام شده داخلی و خارجی مورد بررسی قرار گرفتند و بعضی از عوامل تأخیر در ارائه گزارشگری حسابرسی شناسایی شدند. سپس عوامل شناسایی‌شده در شش گروه، عوامل مربوط به ریسک تجارت حسابرسی، عوامل مربوط به پیچیدگی حسابرسی، عوامل مربوط به ساختار حاکمیت شرکتی، عوامل مربوط به خصوصیات حسابرسی و ویژگی‌های حسابرسی، متغیرهای مربوط به مشوق‌ها برای گزارش به موقع و متغیرهای مربوط به مشتریان و سرمایه‌گذاران. البته این عوامل در پرتو انجام پژوهش افزایش و گاه بدلیل همپوشانی کاهش خواهد یافت. لذا در این پژوهش تلاش داریم تا به سوالات ذیل پاسخ دهیم: عوامل تعیین‌کننده تأخیر در گزارشات حسابرسی کدامند؟ آیا می‌توان مدل مناسب عوامل تعیین‌کننده تأخیر در گزارشات حسابرسی را ارائه نمود؟

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

صورت‌های مالی حسابرسی شده یکی از منابع قابل اتکاء اطلاعات برای استفاده‌کنندگان است. اما این اطلاعات زمانی می‌تواند به وسیله استفاده‌کنندگان مورد استفاده قرار گیرد که واجد مجموعه‌ای از ویژگی‌های کیفی باشد (اورادی و همکاران، ۱۳۹۵). یکی

1 Durand
2 MohammadRezaei & Saleh
3 Habib & Mohammadi
4 Durand
1 Izadinia et all

از این ویژگی‌ها به موقع بودن اطلاعات است. از آنجا که اطلاعات مالی نسبت به گذشت زمان بسیار حساس است و با مرور زمان ارزش و سودمندی خود را در تصمیم‌گیری‌ها از دست می‌دهد هر چه فاصله زمانی پایان سال مالی و تاریخ انتشار گزارش حسابرسی کوتاه‌تر شود، ارزش اطلاعاتی آن بیشتر است. به موقع بودن اطلاعات، ویژگی پشتیبانی‌کننده‌ای برای مربوط بودن اطلاعات است (محمدرضایی و صالح، ۲۰۱۶). اگر این اطلاعات برای تصمیم‌گیری دیر افشاء شود، با وجود قابلیت اتکا و کامل بودن آن، برای تصمیم‌گیرندگان اقتصادی بی‌فایده است. اطلاعاتی که به وسیله شرکت‌ها با زمان‌بندی دوره‌ای مشخص در بازار سرمایه منتشر می‌شود، مورد استفاده بسیاری از تصمیم‌گیرندگان قرار می‌گیرد. این گزارش‌ها یکی از مهمترین ابزار تعیین اولویت‌های سرمایه‌گذاری و همچنین، شاخصی برای تعیین کارایی بازار است. با این وجود، این اطلاعات فقط زمانی بر تصمیم‌گیری افراد مؤثر است که در زمان مناسب گزارش شود (صفری گرایلی، ۱۳۹۶).

انتشار اطلاعات قدیمی تأثیری بر بازار سرمایه ندارد. از طرفی تأخیر در ارائه گزارش‌های حسابرسی، بازار را از واقعیت‌ها دور می‌کند. هر چه تأخیر در گزارشگری سالانه افزایش یابد، احتمال ارائه اطلاعات به نفع گروهی از استفاده‌کنندگان و به زیان گروهی دیگر افزایش می‌یابد (احمدی، ۲۰۱۴). به همین خاطر بررسی دلایل تأخیر در گزارشگری حسابرسی برای شرکت‌ها ضروری می‌باشد. به همین دلیل شرکت‌هایی که بدنبال بهره‌گیری از سرمایه‌گذاری، سرمایه‌گذاران بالقوه هستند ابتدا باید عواملی که باعث ایجاد تأخیر در ارائه گزارشگری حسابرسی می‌شوند را شناسایی و بررسی نمایند. در این راستا در داخل و خارج از کشور مطالعات بسیار محدودی انجام شده است که در هر یک از این پژوهش‌ها تنها به بخشی از عوامل موجود اشاره شده است و یا عوامل موجود تنها در یک بخش محدود با عوامل محدود مورد بررسی قرار گرفته است. بطور مثال: لاری‌دشت‌بیاض و همکاران (۱۳۹۷) دریافتند: اندازه و سابقه، تشکیل کمیته حسابرسی و وجود اعضای دارای تخصص مالی در کمیته‌های حسابرسی با کاهش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی همراه است. ولی استقلال کمیته حسابرسی و تجربه اعضای کمیته حسابرسی موجب افزایش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی می‌گردد. در حالیکه حاجیها و همکاران (۱۳۹۶) در مطالعه خود بیان نمودند: بین ضعف در کنترل‌های داخلی و با تأخیر گزارش حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. یعنی هرچه تجربه اعضای کمیته حسابرسی افزایش یابد، تأخیر در گزارش‌های حسابرسی را کاهش می‌دهد. در این راستا متاسفانه خدای‌پور و حسینی‌نیا (۱۳۹۵) نیز دریافتند: بین تخصص حسابرسان و محافظه کاری حسابداری رابطه معناداری وجود ندارد. در مطالعات خارج از کشور نیز این اختلاف نظرها به چشم می‌خورد. دورند^۳ (۲۰۱۹) در مقاله "عوامل تعیین‌کننده تأخیر در گزارش حسابرسی: یک متاآنالیز" دریافت: متغیرهای مربوط به سودآوری مشتری و وضعیت مالی، پیچیدگی مشتری و اظهار نظرهای مشروط حسابرسی موجب افزایش تأخیر در گزارش حسابرسی می‌شوند و تأثیر متغیرهای حاکمیت شرکتی و ویژگی‌های مختلف حسابرسان، مورد بررسی قرار نگرفت. آبرناتی و همکاران^۴ (۲۰۱۸) در مطالعه خود به بیان نمودند: تأخیر در اعلان سود تا حد معینی اعتمادبه‌نفس مدیریت در ارتباط است. به عبارت دیگر انتظار بر این است که مدیران توانمند بتوانند اعتماد بیشتری به سیستم گزارش داخلی داشته باشند و به‌طور مؤثرتری فرآیند حسابرسی را تسهیل نمایند. در حقیقت در این مطالعه آبرناتی و همکاران مدیریت را عامل اصلی تأخیر در ارائه گزارش‌های حسابرسی اعلام می‌کنند، متغیری که در مطالعه دورند اصلاً مورد توجه قرار نگرفته است. از این‌رو با توجه به مطالعات انجام شده و عواملی که در پژوهش‌های مختلف به آنها اشاره شده است و اختلاف نظرهای موجود در این حوزه، شناسایی عوامل، اولویت‌بندی آنها و ارائه مدل مناسب عوامل تعیین‌کننده تأخیر در گزارشات حسابرسی، جهت کاهش اثر این عوامل ضروری و حائز اهمیت می‌باشد. زیرا در این زمینه مطالعات بسیار محدودی انجام شده است.

۳- پیشینه‌های مرتبط با پژوهش

مهرانی و همکاران (۱۳۹۹) در مقاله "توانایی مدیریت و گزارشگری مالی به موقع" دریافتند: مدیران توانمند، اثر انفعالی بر تأخیر اعلان سود و گزارش حسابرسی داشته و در نتیجه افشای اطلاعات مالی به موقع‌تری را موجب می‌شوند. در مجموع نتایج نشان داد، افزایش توانمندی مدیران تأثیر مثبتی بر بهنگام‌بودن گزارشگری مالی دارد و با انتشار به موقع اخبار اطلاعات مالی، منجر به کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین شرکت و سرمایه‌گذاران می‌شوند.

لاری‌دشت‌بیاض و همکاران (۱۳۹۷) در مقاله "ویژگی‌های کمیته حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی" دریافتند: اندازه و سابقه تشکیل کمیته حسابرسی و وجود اعضای دارای تخصص مالی در کمیته‌های حسابرسی با کاهش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی همراه است. ولیکن استقلال کمیته حسابرسی و تجربه اعضای کمیته حسابرسی موجب افزایش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی می‌گردد.

محمدرضایی و همکاران (۱۳۹۷) در مقاله "خطای حسابرسی: تأخیر در گزارش حسابرسی و نقش تعدیل‌گر مالکیت خانوادگی" نشان دادند: تأخیر در گزارش حسابرسی با خطای حسابرسی نوع اول رابطه معناداری ندارد، اما با خطای حسابرسی نوع دوم رابطه منفی و معناداری برقرار می‌کند. همچنین، بین مالکیت خانوادگی با خطای حسابرسی نوع اول رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

1 MohammadRezaei & Saleh
2 Ahmadi
3 Durand
4 Abernathy et all

اما با خطای حسابرسی نوع دوم رابطه معناداری ندارد. سایر یافته‌ها نیز نشان داد مالکیت خانوادگی رابطه تأخیر در گزارش حسابرسی و خطای حسابرسی نوع دوم را تعدیل نمی‌کند.

دهقان‌زاده (۱۳۹۷) در بررسی تأخیر در گزارش حسابرسی: با تأکید بر ویژگی‌های شرکت، دریافت: تأخیر در گزارش حسابرسی، مدت زمان پایان سال مالی شرکت تا تاریخ گزارش حسابرسی است و در اکثر موارد به‌عنوان مهم‌ترین مشخصه به موقع بودن گزارش‌های مالی تلقی می‌شود. انتشار به موقع صورت‌های مالی از سوی شرکت‌ها، یکی از ابعاد مهم گزارشگری مالی است که نقشی اساسی در بازار سرمایه و تصمیمات سرمایه‌گذاران دارد. تأخیر در گزارش حسابرسی به دلیل عدم ارائه اطلاعات به موقع به سهامداران، کیفیت اطلاعات را به خطر می‌اندازد. ارائه به موقع صورت‌های مالی از سوی شرکت‌ها، دارای محتوای اطلاعاتی بوده و بر ارزش بنگاه اثرگذار است.

آقابالایی و همکاران (۱۳۹۷) در بررسی رابطه بین فرصت سرمایه‌گذاری شرکت‌ها و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی، بیان نمودند: شرکت‌های با فرصت سرمایه‌گذاری بیشتر در مقایسه با سایر شرکت‌ها، تأخیر در گزارش حسابرسی کوتاه‌تری دارند. افزون بر این، بر مبنای آزمون تحلیل حساسیت، نتایج به دست آمده مؤید آن است که، بین فرصت سرمایه‌گذاری غیرعادی شرکت‌ها و تأخیر غیرعادی در گزارش حسابرسی رابطه منفی و معناداری برقرار است.

حاجیپها و همکاران (۱۳۹۶) در مطالعه خود با عنوان "ضعف در کنترل‌های داخلی و تأخیر گزارش حسابرسی" دریافتند: بین ضعف در کنترل‌های داخلی با تأخیر گزارش حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. یعنی هرچه تجربه اعضای کمیته حسابرسی افزایش یابد، تأخیر در گزارش‌های حسابرسی را کاهش می‌دهد. به بیان دیگر، نبود ضعف در کنترل‌های داخلی با به‌موقع بودن گزارش حسابرسی همراه است. یافته‌های این پژوهش، شواهدی تجربی در ارتباط با دیدگاه حاکم بر استانداردهای حسابرسی، مبنی بر تأثیر کنترل‌های داخلی بر تعیین زمان‌بندی اجرای عملیات حسابرسی فراهم می‌آورد.

صفری‌گرایی (۱۳۹۶) در مقاله‌ای با عنوان "تأخیر غیرعادی گزارش حسابرسی و تجدید ارائه صورت‌های مالی آتی: نقش تعدیلی وابستگی اقتصادی و تخصص صنعت حسابرسی" دریافت: تأخیر غیرعادی گزارش حسابرسی، احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی آتی را افزایش می‌دهد. علاوه بر این، نتایج نشان داد که وابستگی اقتصادی حسابرسی به صاحبکار، اثر تأخیر غیرعادی گزارش حسابرسی بر تجدید ارائه صورت‌های مالی را تشدید می‌کند.

خداپیور و حسینی‌نیا (۱۳۹۵) در مقاله‌ای با عنوان "بررسی رابطه بین تخصص حسابرسی و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی با محافظه کاری حسابداری" دریافتند: بین تخصص حسابرسی و محافظه کاری حسابداری رابطه معناداری وجود ندارد. همچنین، نتایج پژوهش نشان داد: که بین تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی و محافظه کاری حسابداری رابطه منفی و معناداری وجود دارد. به این معنی که هر چه فاصله بین تاریخ پایان سال مالی و تاریخ گزارش حسابرسی بیشتر باشد، کیفیت اعداد ارائه شده در صورت‌های مالی کمتر است.

اوررادی و همکاران (۱۳۹۵) در مطالعه خود به بررسی پرداختن و بیان کردند: کمیته حسابرسی بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی تأثیر معناداری نداشته است و بین تخصص مالی و تجربه اعضای کمیته حسابرسی با تأخیر گزارش حسابرسی رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

ملایمی (۱۳۹۴) در مقاله "تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی" دریافت: به موقع بودن اطلاعات به‌عنوان یکی از اجزای مربوط بودن، از عناصر ویژگی‌های کیفی اطلاعات در بیانیه مفاهیم حسابداری مالی شماره ۲ و همچنین به‌عنوان یکی از محدودیت‌های ویژگی‌های کیفی اطلاعات در چارچوب نظری ایران، نشان دهنده اهمیت وافر دستیابی به اطلاعات و گزارشات مالی در بازه زمانی مناسب است. تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی به منزله قصور در ارائه اطلاعات به موقع و کاهش کیفیت اطلاعات گزارش شده است.

رحیمیان و همکاران (۱۳۹۳) به بررسی ارتباط درماندگی مالی و تأخیر گزارش حسابرسی، پرداختن و دریافتند: تأثیر تأخیر گزارش حسابرسی بر تصمیمات سرمایه‌گذاران، موجب انجام پژوهش‌های متعدد بمنظور بررسی عوامل موثر بر تأخیر گزارش حسابرسی شده است. اکثر مطالعات بر بازارهای کشورهای توسعه یافته متمرکز هستند. ارزش اطلاعات صورت‌های مالی حسابرسی شده، به تناسب روزهایی که ارائه گزارش حسابرسی به تأخیر می‌افتد، کاهش می‌یابد، زیرا استفاده‌کنندگان از منابعی متفاوت، اطلاعات را جستجو می‌کنند. علاوه بر این، تأخیر گزارش حسابرسی بطور معکوس بر سرعت گزارشگری مالی تأثیر می‌گذارد. همچنین عدم تأثیر درماندگی مالی بر تأخیر گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در نتیجه پژوهش مشاهده شده است.

۴- پیشینه تحقیقات خارجی

دورند^۱ (۲۰۱۹) در مقاله "عوامل تعیین‌کننده تأخیر در گزارش حسابرسی: یک متاآنالیز" دریافت: تعدادی از متغیرهای مربوط به سودآوری مشتری و وضعیت مالی، پیچیدگی مشتری و اظهار نظرهای مشروط حسابرسی موجب افزایش تأخیر در گزارش حسابرسی می‌شوند. علاوه بر این، زمانی که مشتریان خبرهای مثبت سودآوری خود را گزارش می‌دهند و همچنین هنگامی که حسابرسی به مدت طولانی حفظ می‌شود و خدمات غیر حسابرسی را فراهم می‌کند، میزان بازده گزارش حسابرسی بر اساس اندازه

مشتري کاهش مي‌يابد. چندين متغير مانند موارد مربوط به حاکميت شرکتي و ويژگي‌هاي مختلف حسابرس، کمي مورد بررسي قرار گرفته‌اند و در تحقيقات آينده مورد بررسي قرار خواهند گرفت.

حبيب و محمدي^۱ (۲۰۱۸) در مقاله "ارتباطات سياسي و تأخير در ارائه گزارش حسابري: شواهد آندونزيابي" دريافتند: شرکته‌ها اغلب ارتباطات سياسي خود را با دولت برقرار مي‌کنند. زيرا اين ارتباطات به شرکته‌ها امکان مي‌دهد تا از مزايای بسياري برخوردار شوند. ارتباطات سياسي نيز براي سهامداران اقليت مضر است، زيرا مي‌تواند منجر به رانت شود. همچنين نتايج نشان داد که شرکته‌هاي متصل به سياست داراي رابطه‌هاي کوتاهتر هستند، تحت نظارت گسترده مردم قرار دارند. انتشار گزارش‌هاي حسابري به صورت به موقع انجام مي‌شود که نشانگر اعتبار گزارش‌هاي مالي آنها است. در حالیکه شرکته‌هاي که ارتباطات سياسي بيشتري دارند، خطاهای حسابري در آنها بيشتري مي‌باشد.

آبرناتي و همکاران^۲ (۲۰۱۸) در مطالعه خود با عنوان "شواهدی در مورد رابطه بين توانايی مدیریتی و به موقع بودن ارائه گزارشگری مالی" دريافتند: اغلب شرکته‌ها سود را قبل از تکميل فرآيند حسابري منتشر مي‌کنند، زيرا تأخير در اعلان سود تا حد معيني اعتمادبه‌نفس مدیریت را نسبت به سيستم گزارش داخلی خود از بين مي‌برد. تأخير گزارش حسابري اغلب به‌عنوان معياري براي سنجش کارايی حسابري محسوب مي‌شود و بنا بر اين توانايی مدیریت در تسهيل فرآيند حسابري و مذاکره با حسابرس را در نظر مي‌گيرد. بنا بر اين انتظار بر اين است که مديران توانمند بتوانند اعتماد بيشتري به سيستم گزارش داخلی داشته باشند و به‌طور مؤثرتری فرآيند حسابري را تسهيل نمايند.

محمدرضايي و صالح^۳ (۲۰۱۶) به بررسي تأثير نوع حسابرس و رقابت در بازار حسابري بر تأخير گزارش حسابري، پرداختند. يافته‌هاي آنها حاکی از آن است که تأخير گزارش حسابري توسط حسابرسان بخش خصوصي کمتر از سازمان حسابري است و افزايش رقابت در بازار حسابري با کاهش تأخير گزارش حسابري همراه است.

داو و فام^۴ (۲۰۱۴) در پژوهشی با عنوان "سابقه حسابري، تخصص حسابرس و تأخير در گزارش حسابري" بيان کردند: بين سابقه کم بنگاه حسابري و تأخير در گزارش حسابري رابطه وجود دارد. اما هيچ مدرکی مبنی بر ارتباط بين سابقه طولانی بنگاه حسابري و تأخير در گزارش مشاهده نشده است. اين نتيجه نشان داد که سابقه کم بنگاه حسابري با تاخير در گزارش ارتباط دارد. اين يافته‌ها نتايج پژوهش‌هاي قبلي (لی و همکاران، ۲۰۰۹) را تأييد مي‌کند و با انتظار ما مبنی بر اين که اين حسابرسان براي آشنايی با مشتريان و صنعت در طول چند سال اول فعاليت حسابري به زمان بيشتري نياز دارند (و در نتيجه تأخير در گزارش بيشتري مي‌شود) مطابقت دارد.

دمرجيان و همکاران^۵ (۲۰۱۳) دريافتند که توانايی مدیریت به‌طور مثبت باکيفيت سود رابطه دارد. آنها نتيجه گرفتند که مديران توانمند در مورد کسب‌وکار و محيط کاری خودآگاهی بيشتري دارند که منجر به قضاوت و برآورد بهتر مي‌شود. به‌عنوان مثال مديران توانمند هنگام ارزيابي هزينه مطالبات مشکوک الوصول و نابايی دارايی‌ها، از عمليات و شرايط اقتصادي محيط کسب‌وکار خودآگاهی بيشتري دارند.

حبيب و بيانده^۶ (۲۰۱۱) در مقاله "تخصص شرک حسابري در صنعت و عقب‌ماندگی گزارش حسابري" دريافتند: تأخير گزارش حسابري يکی از معدود متغيرهاي خروجی حسابري قابل مشاهده از بيرون است که به افراد بيرونی امکان مي‌دهد تا کارايی حسابري را اندازه‌گيري کنند. زيرا اين متغير با به موقع بودن اطلاعات حسابري و سود مرتبط است. اگرچه حجم زيادی از ادبيات در مورد عوامل تعيين‌کننده تأخير گزارش حسابري در کشورهاي مختلف وجود دارد، اما تأثير تخصص شرک حسابري در صنعت بر تأخير گزارش حسابري، مورد بررسي قرار نگرفته است. حسابرسان متخصص صنعت مي‌توانند دانش و تخصص مختص صنعت را توسعه دهند و خود را به سرعت با عمليات کسب و کار مشتريان آشنا کنند و در نتيجه احتمالاً حسابري را زودتر از همتاين غيرمتخصص خود انجام دهند. ما با استفاده از تحليل‌هاي رگرسيون با دو تعريف متفاوت از تخصص صنعت و در نظر گرفتن عوامل تعيين‌کننده شناخته‌شده تأخير گزارش حسابري، نشان داد که تأخير گزارش حسابري براي شرکته‌هاي حسابري-شده توسط حسابرسان متخصص صنعت، کمتر است. همچنين يافته‌ها نشان داد که پذيرش استانداردهای بين‌المللی گزارشدهی مالی تأخير گزارش حسابري را براي تمام حسابرسان به جز حسابرسان متخصص صنعت افزايش داده است.

۵- سوالات تحقيق

- عوامل مربوط به ريسک تجارت حسابري در عوامل تعيين‌کننده تأخير در گزارشگری حسابري کدامند؟
- عوامل مربوط به پيچيدگی حسابري در عوامل تعيين‌کننده تأخير در گزارشگری حسابري کدامند؟
- عوامل مربوط به ساختار حاکميت شرکتي در عوامل تعيين‌کننده تأخير در گزارشگری حسابري کدامند؟

2 Habib & Muhammadi
1 Abernathy et all
2 MohammadRezaei & Saleh
3 Dao & Pham
4 Demerjian et all
5Habib & Bhuiyan

۶- فرضیه‌های تحقیق

ARL تعداد روزهای گزارشگری پایان سال مالی شرکت تا تاریخ حسابرسی آن تعریف شده است و معمولاً در تحقیقات گذشته از مدل نظری جهت بررسی عواملی که باعث تأخیر در ارائه گزارشگری حسابرسی می‌شوند بهره گرفته می‌شد. در این پژوهش از مدل خطی رگرسیونی با بهره‌گیری از بعضی از عوامل شناسایی شده که فرض شده بر تأخیر ارائه گزارش‌های حسابرسی تأثیر دارند، استفاده شده است. مدلی شبیه به مدل ذیل (براساس مقاله بیس)

$$ARL_i = \alpha_0 + \alpha_1 Size_i + \sum \alpha_k Control_{ik} + \sum \alpha_e Test_{ie} + e_i$$

که در آن ARL تأخیر در گزارشگری حسابرسی، Size لگاریتم دارایی‌های شرکت و Control و Testi به ترتیب بردارهای متغیرهای کنترل و آزمون هستند. در هر یک از متغیرهای ذکر شده، عواملی معرفی شده که بر تأخیر در گزارشگری حسابرسی تأثیر دارند و تأثیر عوامل در قالب ۵ گروه و فرضیه مورد بررسی قرار می‌گیرد.

(۱) عوامل ریسک تجاری حسابرس؛

(۲) پیچیدگی

(۳) حاکمیت شرکتی؛

(۴) نظر حسابرسی

(۵) سایر عوامل مرتبط با کار

۷- یافته‌ها

جهت تجزیه و تحلیل عوامل با روش فراتحلیل انجام شده است. روش فراتحلیل در پنج مرحله کلیدی انجام می‌شود. اول: پژوهشگران یک موضوع پژوهشی مرتبط با تعدادی از مطالعات تجربی انجام شده را مشخص می‌کنند. زیرا هدف فراتحلیل آشنایی با یافته‌های مطالعات مختلف اما از نظر موضوع نسبتاً مشابه و نتیجه‌گیری منطقی است. دوم: داده‌ها باید جمع‌آوری شوند. این مرحله بسیار مهم است زیرا تصویر اولیه‌ای از تعداد مطالعاتی را فراهم می‌کند که موضوع همه آنها یکی است و اینکه مجموعه مقالات جمع‌آوری شده نیز یک جمعیت آماری کلی را نشان می‌دهد. سوم: در این مرحله فرایند آماده‌سازی مجموعه داده‌های فراتحلیل، لازم است اندازه اثر برای هر یک از مطالعات تجربی مشمول فراتحلیل، محاسبه و متغیرهای تعدیلگر شناسایی شوند. برای اینکار معمولاً از آزمون‌های همبستگی مانند پیرسون استفاده می‌شود.

چهارم: پژوهشگر تجزیه و تحلیل داده‌ها را با ترکیب اندازه‌های اثر، محاسبه توزیع اندازه‌های اثر و بررسی همگنی و متغیرهای تعدیلگر آغاز می‌کند. روش‌های اصلی آماری مورد استفاده در امور تجاری را ابتدا هانتز و همکاران (۱۹۸۲) توصیف کردند. سپس روش‌های هانتز و اشمیت (۲۰۰۰) و لیسی و ویلسون (۲۰۰۰) و رویکرد استوفر مورد استفاده قرار گرفت. در این پژوهش چون از روش AHP فازی بهره گرفته می‌شود و سوالات تحقیق بررسی می‌شود نیازی به ارائه فرضیه نمی‌باشد.

با توجه به مطالعات محدود انجام شده داخلی و خارجی و بهره‌گیری از مقالاتی مانند: (لاری دشت‌بیاض و همکاران، ۱۳۹۷)، (دهقان‌زاده، ۱۳۹۷)، (خدمی‌پور و حسینی‌نیا، ۱۳۹۵)، (دورند، ۲۰۱۹)، (محمدرضایی و صالح، ۲۰۱۶)، (داو و فام، ۲۰۱۴) بعضی از عوامل تأخیر در ارائه گزارشگری حسابرسی شناسایی شدند. سپس عوامل شناسایی شده در شش گروه، عوامل مربوط به ریسک تجارت حسابرسی، عوامل مربوط به پیچیدگی حسابرسی، عوامل مربوط به ساختار حاکمیت شرکتی، عوامل مربوط به خصوصیات حسابرس و ویژگی‌های حسابرس، متغیرهای مربوط به مشوق‌ها برای گزارش به موقع و متغیرهای مربوط به مشتریان و سرمایه‌گذاران، دسته‌بندی شدند.

البته این عوامل در ادامه پرسه پژوهش احتمالاً اضافه و در صورت همپوشانی تعدادی از عوامل احتمالاً حذف خواهند شد. در ادامه با روش AHP فازی و نظرخواهی از خبرگان نمونه آماری به اولویت‌بندی عوامل شناسایی شده می‌پردازیم تا میزان اهمیت و وزن آنها مشخص گردد. سپس با بهره‌گیری از روش PLS مدل عوامل تعیین‌کننده تأخیر در گزارشگری حسابرسی ترسیم می‌گردد.

۸- نتیجه‌گیری

روش AHP فازی: این روش یکی از پرکاربردترین روش‌های تصمیم‌گیری چندمعیاره می‌باشد و برای حل مسائل مختلف در حوزه‌های گوناگون به کار رفته است (لی و همکاران، ۴، ۲۰۰۸). از آنجایی که زبان طبیعی برای بیان احساس یا قضاوت همواره به صورت ذهنی و غیرقطعی یا مبهم است، برای حل ابهام و ذهنی بودن قضاوت‌های انسانی، به منظور بیان عبارات زبانی در فرآیند

تصمیم‌گیری، تئوری مجموعه‌های فازی در سال ۱۹۶۵ توسط لطفی عسگری زاده مطرح گردید. امروزه نیز تئوری فازی در جهات بسیاری رشد کرده است چراکه اگر عدم اطمینان (فازی بودن) مد نظر قرار نگیرد، امکان گمراه‌کننده بودن نتایج وجود دارد (فضلی و بلوکی، ۱۳۹۰).

روش PLS کمترین مربعات جزئی: معادلات ساختاری PLS به بررسی میزان همبستگی و تاثیر هر یک از شاخص‌ها و گویه‌های مربوط به هر یک از شاخص‌ها می‌پردازیم. روش PLS کمترین مربعات جزئی روش نسبتاً جدیدی از معادلات ساختاری رگرسیونی است. در این روش به جای بازتولید ماتریس کواریانس تجربی، بر بیشترین واریانس متغیرهای وابسته به وسیله متغیرهای مستقل تمرکز دارد. همانند هر روش مدل‌یابی معادلات ساختاری، روش کمترین مربعات جزئی نیز از یک بخش ساختاری که ارتباط بین متغیرهای مکنون را نشان می‌دهد و یک قسمت اندازه‌گیری که نحوه ارتباط متغیرهای مکنون و نشانگرهای آنها را منعکس می‌کند، تشکیل شده است (هیر و همکاران، ۲۰۱۸).

برخلاف مدل‌یابی معادلات ساختاری مبتنی بر واریانس که میزان برازش مدل مفروض را ارزیابی می‌کند و در نتیجه برآورد مدل در جهت تبیین، آزمون و تأیید نظریه‌ها است، روش PLS پیش‌بینی مدار بوده و به‌عنوان روش ساخت نظریه می‌تواند به کار رود. روش PLS برای مقابله با داده‌های خاص مانند داده‌ها با حجم نمونه اندک، داده‌های دارای مقادیر گمشده و همچنین هنگامی که بین متغیرهای مستقل هم خطی وجود دارد، طراحی شده است (هیر و همکاران، ۲۰۱۷).

منابع

۱. آقابالایی‌بختیار، خانه و صراف، فاطمه و فرج‌زاده‌دهکردی، حسن (۱۳۹۷). رابطه بین فرصت سرمایه‌گذاری شرکت‌ها و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی. مجله بررسی‌های حسابداری. دوره ۵، شماره ۱۹، صص ۱-۲۰.
۲. اورادی، جواد و صالحی، مهدی و سالاری فورگ، زینب (۱۳۹۵). بررسی تأثیر وجود کمیته حسابرسی و ویژگی‌های آن بر تأخیر گزارش حسابرسی. نشریه دانش حسابداری. سال هفتم. شماره ۲۶، صص ۵۳-۸۹.
۳. حاجیه‌ها، زهره و اورادی، جواد و صالح‌آبادی، مهری (۱۳۹۶). ضعف در کنترل‌های داخلی و تأخیر گزارش حسابرسی. فصلنامه حسابداری مالی. سال نهم. شماره ۳۳، صص ۶۹-۸۷.
۴. خدای‌پور، احمد و حسینی‌نیا، سمیه (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین تخصص حسابرس و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی با محافظه کاری حسابداری. فصلنامه پژوهش حسابداری. دوره ششم. شماره ۲ (پیاپی ۲۲).
۵. رحیمیان، نظام‌الدین و توکل‌نیا، اسماعیل و قربانی، محمود (۱۳۹۳). بررسی ارتباط درماندگی مالی و تأخیر گزارش حسابرسی. نشریه دانش حسابداری مالی. دوره ۱، شماره ۲ (شماره پیاپی ۲)، صص ۵۷-۷۷.
۶. دهقان‌زاده، حامد (۱۳۹۷). تأخیر در گزارش حسابرسی: با تأکید بر ویژگی‌های شرکت. کنفرانس ملی مطالعات نوین اقتصاد، مدیریت و حسابداری در ایران. کرج.
۷. صفری‌گرایلی، مهدی (۱۳۹۶). تأخیر غیرعادی گزارش حسابرسی و تجدید ارائه صورت‌های مالی آتی: نقش تعدیلی وابستگی اقتصادی و تخصص صنعت حسابرس.
۸. فضلی، صفر و بلوکی، مهدیه (۱۳۹۰). به‌کارگیری روش تصمیم‌گیری ویکور با رویکرد فازی. نشریه علمی پژوهشی انجمن علمی معماری و شهرسازی ایران، شماره ۳، صص ۷۱-۸۲.
۹. لاری‌دشت‌بیاض، محمود و قناد، مصطفی و فکور، حسین (۱۳۹۷). ویژگی‌های کمیته حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی. فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی. شماره ۳۷، صص ۲۱۵-۲۴۱.
۱۰. محمدرضایی، فخرالدین و تنانی، محسن و علی‌آبادی، ابوالفضل (۱۳۹۷). خطای حسابرسی: تأخیر در گزارش حسابرسی و نقش تعدیل‌گر مالکیت خانوادگی. نشریه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی. دوره ۲۵، شماره ۱، صص ۵۱-۷۰.
۱۱. مهرانی، کاوه و نظری، هیراد و قاسمی‌فرد، محمدرضا (۱۳۹۹). توانایی مدیریت و گزارشگری مالی به موقع. نشریه پیشرفت‌های حسابداری. دوره ۱۲، شماره ۱، صص ۳۲۳-۳۵۱.

12. Abernathy, John, L & Kubick, Thomas R & Masli, Adi. (2018). Evidence on the relation between managerial ability and financial reporting timeliness, Wileyonlinelibrary.com/Journal/ijau. (22). pp185-196.
13. Ahmadi, V (2014). Investigating the Relationship between Some of Audit Quality Indicators and Company's Features with the lag in the Audit Report. M. A. Thesis in Accounting, Shahid Chamran University of Ahwaz.
14. Dao, M & Pham, T (2014). Audit tenure, auditor specialization and audit report lag. Managerial Auditing Journal. Vol 29. No 6. Pp 490- 512.
15. Durand, G (2019). The determinants of audit report lag: a meta-analysis. Managerial Auditing Journal, <https://doi.org/10.1108/MAJ-06-2017-1572>.

16. Habib, A & Muhammadi, A, H (2018). Political connections and audit report lag: Indonesian evidence. *International Journal of Accounting & Information Management*, <https://doi.org/10.1108/IJAIM-08-2016-0086>
17. Habib, A & Bhuiyan, Md, B, U (2011). Audit firm industry specialization and the audit report lag. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. vol 20. Pp 32- 44.
18. Hair, J. F., Hult, G. T. M., Ringle, C. M., & Sarstedt, M.. (2017). *A primer on partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM) (second ed.)*. Thousand Oaks, CA: Sage
19. Hair, J. F., Sarstedt, M., Ringle, C. M., & Gudergan, S. P.. (2018). *Advanced issues in partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM)*. Thousand Oaks, CA: Sage.
20. Izadinia, N & Fadvi, M & Amininia, M (2014). Investigating the Effect of Complexity of Accounting and Transparency of Corporate Financial Reporting on Audit Report Lag. *Journal of Audit Science*. Vol.4. No. 18. pp. 87-103.
21. Lee, A. H.I & Chen, W.C & Chang, C.JA (2008). fuzzy AHP and BSC approach for evaluating performance of IT department in the in Taiwan. *Expert Systems with Applications manufacturing industry*.
22. MohammadRezaei, F & M.N. Saleh. (2016). Audit report lag: the role of auditor type and increased competition in the audit market, *Accounting and Finance*, doi: 10.1111/acfi.12237.