

تبیین نقش پیچیدگی کسب و کار مشتری و تخصص حسابرسان بر تأخیر گزارش حسابرسان

الهام منصوری نیا^{۱*}

خدیجه پره^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۳/۰۱ تاریخ چاپ: ۱۴۰۳/۰۵/۱۳

چکیده

گزارش حسابرسان برای سرمایه گذاران، تحلیل گران و سایر استفاده کنندگان از صورتهای مالی حاوی اطلاعات با اهمیت است. تأخیر در گزارش حسابرسان، اعتبار و کیفیت گزارشات مالی را کاهش می دهد، در حرفه حسابرسان زمانبندی گزارشهای مالی برای استفاده کنندگان از صورتهای مالی، از جمله موارد با اهمیت محسوب می شود. هدف این تحقیق تبیین نقش پیچیدگی کسب و کار مشتری و تخصص حسابرسان بر تأخیر گزارش حسابرسان می باشد. این پژوهش از نظر هدف کاربردی و به لحاظ ماهیت و روش علمی همبستگی می باشد. جامعه آماری پژوهش کلیه شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار در بازه زمانی ۵ ساله ۱۳۹۷ الی ۱۴۰۱ بوده است که در مجموع ۱۰۲ شرکت مورد مطالعه قرار گرفتند. یافته های تحقیق نشان می دهد که پیچیدگی کسب و کار مشتری تأثیر مثبت و معنی داری بر تأخیر در گزارش حسابرسان دارد؛ به عبارت دیگر با افزایش پیچیدگی شرکت ریسک شرکت و زمانبندی مورد نیاز برای اجرای فرآیند حسابرسانی افزایش یافته و گزارش حسابرسان با تأخیر بیشتری ارائه می گردد. همچنین یافته های تحقیق نشان داد که تخصص حسابرسان تأثیری بر تأخیر در گزارش حسابرسان ندارد.

واژگان کلیدی

پیچیدگی کسب و کار مشتری، تخصص حسابرسان، تأخیر گزارش حسابرسان

^۱ استادیار گروه حسابداری، موسسه غیرانتفاعی فروردین قائم شهر، مازندران، ایران. (نویسنده مسئول:

mansourinia.elham@gmail.com)

^۲ دانشجوی کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، موسسه غیرانتفاعی فروردین قائم شهر، مازندران، ایران.

۱. مقدمه

گزارش های مالی شاخص حیاتی برای سرمایه گذاران برای ارزیابی عملکرد یک شرکت هستند. گزارش های مالی موثر برای سرمایه گذاران از جنبه ارائه به موقع گزارش های مالی دارای اهمیت می باشند. در صورتی که گزارش های مالی طبق مقررات قابل اجرا به موقع ارائه شود، این امر باعث حفظ مربوط بودن اطلاعات در گزارش های مالی می شود. می توان گفت که انتشار گزارش های مالی پس از محدودیت زمانی تعیین شده، به عنوان عملکرد منفی یک شرکت تلقی می شوند. سهل انگاری در گزارشگری مالی باعث کاهش مربوط بودن اطلاعات می شود به طوری که اطلاعات دیگر مفید نیستند (ویجا و ایریاندانی، ۲۰۲۱). شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار موظفند اطلاعات مربوط به صورت های مالی حسابرسی شده خود را گزارش نمایند. مدت زمان انتشار گزارش مالی ارتباط نزدیکی با تأخیر گزارش حسابرسی (ARL) دارد. عمر و همکاران (۲۰۲۰) تأخیر گزارش حسابرسی را به عنوان تفاوت بین تاریخ گزارشگری مالی یک ناشر از تا زمان امضای صورتهای مالی حسابرسی شده توصیف می کند؛ بنابراین، هر چه عدد تأخیر گزارش حسابرسی بیشتر باشد، احتمال تأخیر شرکت در ارائه گزارش های مالی خود بیشتر می شود. رومایسیا و فداهلان (۲۰۲۰) استدلال نمودند که رابطه مثبت بین پیچیدگی کسب و کار مشتری و تأخیر گزارش حسابرسی وجود دارد. معیارهای زیادی وجود دارد که می تواند پیچیدگی یک کسب و کار را منعکس کند. پیچیدگی کسب و کار را می توان از تعداد شعب یا شرکت های تابعه مشاهده کرد. علاوه بر این، پیچیدگی را می توان از خطراتی که شرکت با آن مواجه است نیز مشاهده کرد. هرچه ریسک تجاری بیشتر باشد، آن شرکت پیچیده تر است. اندازه گیری ریسک را می توان با تجزیه و تحلیل ترکیب موجودی و مطالبات تقسیم بر کل دارایی ها انجام داد. هر چه موجودی و مطالبات متعلق به یک شرکت بیشتر باشد، کسب و کار پیچیده تر است. حسابرسان برای انجام یک فرآیند حسابرسی پیچیده به یک دوره زمانی طولانی نیاز دارند زیرا باید گزارش های شرکت اصلی را با صورت های مالی شرکت فرعی تلفیق کنند؛ اما این برخلاف تحقیقات عبدالله و همکاران (۲۰۱۹) است که هیچ مدرکی مبنی بر اینکه سطح پیچیدگی عملیات در شرکت ها می تواند تأخیر گزارش حسابرسی را افزایش دهد پیدا نکردند.

شرکت در تعیین خدمات حسابرسی مورد استفاده، تخصص و توانایی حسابرس را برای انجام فرآیند حسابرسی مطابق با صنعت مشتری در نظر می گیرد. تخصص حسابرس عاملی است که باید مورد توجه قرار گیرد زیرا بر اجرای برنامه ریزی صحیح و نظارت بر رویه های حسابرسی تأثیر می گذارد. شواهد تجربی رابطه بین تخصص حسابرس و تأخیر گزارش حسابرسی را نشان می دهد. دائو و فام (۲۰۱۴) نشان دادند که حسابرسان متخصص در یک صنعت خاص، تأخیر گزارش حسابرسی را تسریع می کنند. با این حال، عبدالله و همکاران (۲۰۱۹) نشان دادند که حسابرسان متخصص هیچ تأثیری بر افزایش تأخیر گزارش حسابرسی نداشتند. با توجه به مطالب ارائه شده در این تحقیق به تبیین نقش پیچیدگی کسب و کار مشتری و تخصص حسابرس بر تأخیر گزارش حسابرسی پرداخته میشود و سوال اصلی تحقیق به شرح زیر است با توجه به مطالب ارائه شده در این تحقیق به بررسی تاثیر پیچیدگی کسب و کار مشتری و تخصص حسابرس پرداخته شده است.

۲. مبانی نظری و پیشینه تحقیق

۲-۱. مفهوم تأخیر گزارش حسابرس

کارایی گزارشگری مالی به عنوان یکی از ویژگی‌های مهم در کیفیت گزارشگری سالانه محسوب می‌شود. کارایی گزارشگری مالی معمولاً در به موقع بودن اطلاعات که از اجزای ویژگی کیفی اطلاعات است، مستتر می‌باشد. با افزایش تأخیر، مفید بودن اطلاعات افشاء شده توسط شرکت‌ها کاهش می‌یابد (بنت‌هاشم و بنت عبدالرحمان، ۱، ۲۰۱۱). همچنین قابلیت اتکا در موازنه با به موقع بودن اطلاعات، در بیانیه مفاهیم شماره ۲ و در چارچوب نظری ایران به عنوان یکی از اجزای اصلی ویژگی‌های کیفی اطلاعات بیان می‌گردد. حسابرسی گزارش‌های مالی از یک سو و ارائه به موقع گزارش‌های مالی حسابرسی شده از سوی دیگر می‌تواند کیفیت مطلوب گزارشگری مالی را به همراه داشته باشد. در این راستا هیات مدیره سازمان بورس اوراق بهادار تهران با انتشار دستورالعمل اجرایی افشای اطلاعات شرکت‌های پذیرفته شده در بورس مصوب ۱۳۸۶/۰۵/۰۳، این شرکت‌ها را ملزم به ارائه صورت‌های مالی حسابرسی شده تا ۴ ماه پس از پایان سال مالی نموده است.

اشتون و همکاران^۲ (۱۹۸۷) فاصله زمانی بین پایان سال مالی تا تاریخ گزارش حسابرسی را به عنوان تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی بیان می‌کنند. این تأخیر سبب خواهد گردید که سهامداران فعلی و آینده شرکت انجام معاملات خود را تا زمان انتشار صورت‌های مالی به تأخیر بیندازند (ان جی و تای، ۳، ۱۹۹۴) که این عمل نیز بر روی قیمت سهام شرکت اثر منفی خواهد گذاشت. اواتسو آنساه^۴ (۲۰۰۰) به موقع بودن فرآیند حسابرسی را به عنوان یکی از معیارهای به موقع بودن صورت‌های مالی بیان می‌کند؛ بنابراین مهم است که شرکت‌ها برای به موقع بودن صورت‌های مالی خود به فرآیند حسابرسی نیز توجه داشته باشند.

به موقع بودن با عکسل‌العمل بازار و اطلاعات منتشر شده رابطه دارد (اشتون و همکاران، ۱۹۸۷). به موقع بودن به عنوان کیفیتی تعریف شده است که: (۱) کیفیت موردنظر در زمان مناسب در دسترس باشد؛ یا (۲) کیفیت موردنظر به‌هنگام باشد. طبق یافته‌های لونتیس و همکاران (۲۰۰۵) به موقع بودن گزارش حسابرس ویژگی مهمی در بازارهای نوظهور است؛ زیرا سرمایه‌گذاران برای استفاده از اطلاعات منبع قابل اتکایی غیر از صورت‌های مالی حسابرسی شده ندارند؛ بنابراین گزارشگری به موقع موجب بهبود تصمیم‌گیری و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی در بازار سرمایه می‌شود (لونتیس و اووسو آنساه، ۲۰۰۶). علاوه بر این، به موقع بودن حسابرسی معمولاً با اثربخشی حسابرسی همراه است که تمرکز آن بر میزان صلاحیت حسابرسان در انجام وظیفه برای ارائه اظهارنظری است که نشان‌دهنده تصویری صحیح از عملیات شرکت است (مهدوی و طلائی، ۱۳۹۴). در فرهنگ معین، تأخیر به معنای دنبال افکندن و پس‌انداختن آمده است (معین، ۲۰۰۸). واژه تأخیر مخاف کلمه به موقع بودن است. به موقع بودن اطلاعات مالی به معنی آن است که اطلاعات باید زمانی در اختیار استفاده‌کنندگان قرار گیرد که فرصت اتخاذ تصمیم، قضاوت و اقدام نسبت به موضوع موردنظر برای آن‌ها وجود داشته باشد (کرک و همکاران، ۱۹۸۰)؛ بنابراین، اطلاعات پیش از آن‌که توان اثرگذاری خود را از دست بدهد، باید در دسترس تصمیم‌گیرنده قرار گیرد. طولانی شدن مدت زمان ارائه گزارش حسابرسی به عنوان یکی از

¹ -BintiHashim&Adbul Raman

² - Ashton & et al

³ - Ng & Tai

⁴ -Owusu-Ansah, S.

مهم‌ترین عامل‌های تأثیرگذار بر زمان اعلام سود است (لونتیس و اووسوآنسا، ۲۰۰۶). تأخیر غیرمنتظره در گزارشگری باعث کاهش کیفیت اطلاعات می‌شود (کنچل و پاین، ۲۰۰۱). علاوه بر این، در بیشتر موارد گزارشگری نادرست مالی همراه با تأخیر در ارائه صورت‌های مالی اتفاق می‌افتد (جاگی و تسوی، ۱۹۹۹). احمد و عبدین (۲۰۱۲) در پژوهشی به بررسی رابطه بین تخصص حسابرس در صنعت با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که اندازه شرکت، اهرم، سودآوری، اندازه مؤسسه حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی، تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد اما بین تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی و تخصص حسابرس در صنعت رابطه معناداری مشاهده نشد (دست یافته، ۱۳۹۸).

۲-۲. تخصص حسابرس در صنعت

یکی از شاخص‌های پرکاربرد برای ارزیابی کیفیت حسابرسی، تخصص حسابرس در صنعت است. سولومون و همکاران^۱ (۱۹۹۹) حسابرسان متخصص در صنعت را حسابرسانی تعریف می‌کنند که به وسیله صاحبکار خود انتخاب شده‌اند، آموزش کافی دیده‌اند و تجربه زیادی در یک صنعت خاص دارند (سولومون و همکاران، ۱۹۹۹). حبیب و بهویان^۲ (۲۰۱۱) اثبات کردند که تخصص حسابرس در صنعت منجر به کوتاه‌تر شدن تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی می‌شود؛ به این علت که متخصصان در صنعت برای آشنایی با عملیات تجاری و نظام گزارشگری مالی صاحبکار زمان کم‌تری لازم دارند. برای شناسایی تخصص حسابرس در صنعت دو رویکرد ارائه شده است: رویکرد سهم بازار (دان و میهو^۳، ۲۰۰۴) و رویکرد سهم پرتفوی مؤسسه‌های حسابرسی (سان و لیو^۴، ۲۰۱۳). افزون بر این، نیل و ریلی^۵ (۲۰۰۴) معیار ترکیبی جدیدی را برای شناسایی تخصص حسابرس در صنعت شامل تابعی ترکیبی از رویکرد سهم بازار و رویکرد سهم پرتفوی معرفی کردند. در رویکرد سهم بازار، سهم بازار حسابرسان به صورت مجموع دارایی‌های تمام صاحبکاران مؤسسه حسابرسی مشخص در یک صنعت خاص تقسیم بر مجموع دارایی‌های صاحبکاران در آن صنعت محاسبه می‌شود. هم‌چنین، موسساتی به عنوان متخصص صنعت در نظر گرفته می‌شوند که سهم بازارشان بیش از $1/2$ * (شرکت‌های موجود در یک صنعت $1/$) باشد (پالمروز، ۱۹۸۶).

رویکرد سهم پرتفوی، توزیع نسبی خدمات حسابرسی را در صنایع مختلف برای هر مؤسسه حسابرسی مورد بررسی قرار می‌دهد. این رویکرد بیشتر به راهبردهای مؤسسه حسابرسی مربوط است. همان‌طور که آمد معیار سوم بر مبنای معیار ترکیبی است که به وسیله نیل و ریلی (۲۰۰۴) پیشنهاد شد. معیار معرفی شده به وسیله آنان رویکرد سهم بازار و رویکرد سهم پرتفوی حسابرسان را ترکیب می‌کند. ریهویل و همکاران^۶ (۲۰۱۳) در پژوهشی به بررسی دلایل تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی پرداختند و یافته‌های آنان حاکی از آن بود که بین تخصص حسابرس در صنعت و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه منفی و معناداری وجود دارد. در ایران نیز علوی طبری و عارف منش (۱۳۹۲) به بررسی رابطه بین تخصص حسابرس در صنعت و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی پرداختند. یافته‌های آنان حاکی از آن بود که تأخیر

¹- Solomon & et al

²- Habib & Bhuiyan

³- Dunn & Mayhew

⁴- Sun & Liu

⁵- Neal & Riley

⁶- Reheul & et al

در ارائه گزارش حسابرسان، در شرکت‌هایی که به وسیله حسابرسان متخصص در صنعت حسابرسان شده اند، کوتاه تر است. مهدوی و حسینی نیا (۱۳۹۴) نشان دادند که بین تخصص حسابرسان در صنعت با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسان رابطه معناداری وجود ندارد یعنی تخصص حسابرسان در صنعت باعث کاهش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسان نمی‌شود.

۲-۳. پیچیدگی کسب و کار مشتری

در تحقیقات حسابداری و مالی تلاش برای اندازه‌گیری پیچیدگی یک شرکت سهامی قبلی بسیار زیاد است. به طور معمول، "پیچیدگی شرکت" را می‌توان از نظر عوارض حسابداری، تجارت، اطلاعات و گزارش در نظر گرفت. به عنوان نماینده پیچیدگی در سطح شرکت، مقالات قبلی از مواردی مانند تعداد بخش‌های مرکب، خواه شرکت فروش خارجی داشته باشد یا نداشته باشد، تعداد کلمات موجود در گزارش سالانه، مقدار اولیه استفاده از مشتقات، تعداد روش‌های ذکر شده در افشای شناسایی درآمد و درصد دارایی نامشهود. بسیاری از این معیارهای معقولی برای برخی از جنبه‌های پیچیدگی شرکت هستند. با این حال، به طور فزاینده‌ای، بسیاری از شرکت‌های سهامی عام ایالات متحده فروش جهانی دارند و در استفاده از مشتقات شرکت می‌کنند، که این ویژگی‌ها را کمتر متمایز می‌کند. یک معیار شفاف و جامع از پیچیدگی سطح شرکت در ادبیات وجود ندارد. در تحقیقات حسابداری و مالی، اندازه تقریباً همیشه به عنوان یک متغیر کنترلی برای شرطی کردن رگرسیونی که برخی از متغیرهای وابسته به منافع اقتصادی را بررسی می‌کند، استفاده می‌شود. در بیشتر کاربردها، مبنای نظری برای گنجاندن اندازه نه صریح و نه دقیق است. بدیهی است که بزرگی اقتصادی یک شرکت احتمالاً بر بیشتر روابط بین ویژگی‌های مختلف یک تجارت تأثیر می‌گذارد. اندازه بدون یک مبنای نظری خاص، معمولاً یا به عنوان ارزش بازار سهام مورد معامله عمومی یک شرکت یا به عنوان کل دارایی‌ها اندازه‌گیری می‌شود، که هر دو اندازه‌گیری به دلیل توزیع‌های مشابه قانون قدرت تغییر یافته اند.

پیچیدگی، اگرچه تا حدی با اندازه مرتبط است، اما جنبه کاملاً متمایز و مهم یک شرکت را می‌سنجد. از آنجا که پیچیدگی یک شرکت را می‌توان از دیدگاه‌های مختلف در نظر گرفت و به دلیل دشواری اندازه‌گیری آن، پیچیدگی یک متغیر برجسته در مشخصات رگرسیون نیست. پیچیدگی در سطح شرکت را می‌توان به عنوان مثال در زمینه سلسله مراتب مدیریت، لجستیک محصول، ابهامات حسابداری، مهندسی مالی یا انتشار اطلاعات مشاهده کرد. پس از تلاش برای تعریف بهتر پیچیدگی در برنامه، یک معیار مبتنی بر متن را به عنوان یک معیار جامع از این ساختار گسترده پیشنهاد می‌شود. این معیار به جنبه‌های چند بعدی پیچیدگی می‌پردازد و می‌تواند به آسانی با فناوری‌های فعلی برای همه شرکت‌ها تولید شود (لافران و مک دونالد، ۲۰۱۹).

۲-۴. تأثیر پیچیدگی کسب و کار مشتری بر تأخیر گزارش حسابرسان

پیچیدگی کسب و کار مشتری به بازه زمانی حسابرسان مربوط می‌شود که برای انجام یک فرآیند پیچیده بررسی حسابرسان به یک دوره زمانی طولانی نیاز دارد زیرا آنها باید گزارش‌های شرکت مادر را با شرکت‌های فرعی مانند گزارش‌های تلفیقی ترکیب کنند (عبدالله و همکاران، ۲۰۱۹). پیچیدگی را می‌توان از خطراتی که شرکت با آن مواجه است نیز مشاهده کرد. هرچه ریسک تجاری بیشتر باشد، پیچیده تر است. موثرترین معیار برای اندازه‌گیری ریسک، ترکیبی از موجودی و مطالبات تقسیم بر کل دارایی‌ها است.

ارتباط بین پیچیدگی کسب و کار مشتری و نظریه نمایندگی، یک قرارداد تعاملی بین فرد اصلی و نماینده است که اگر مدیریت ارشد یک شرکت دارای موجودی و مطالبات زیادی باشد، هزینه نمایندگی را افزایش می دهد. علاوه بر این، این باعث می شود عملیات حسابرسی وسیع تر شود. روند حسابرسی طولانی تر می شود، که تأخیر در گزارش حسابرسی را افزایش می دهد.

می توان نتیجه گرفت که یک واحد تجاری نسبتاً بزرگ، نظارت بر فعالیت های واحد تجاری را برای سرمایه گذاران (اصول) دشوارتر می کند؛ بنابراین شخص اصلی از طرف دیگری برای نظارت بر فعالیت های واحد مورد مدیریت توسط مدیریت (نماینده) می خواهد، شخص ثالث مورد نیاز حسابرس به عنوان یک ناظر و واسطه مستقل است. با این حال، تحقیق عبدالله و همکاران (۲۰۱۹) نشان داد تعداد شرکت های تابعه، تأثیری بر شتاب تأخیر در گزارش حسابرسی ندارد. در همین حال، آریانتی (۲۰۲۱) یک اثر مثبت معنادار بین پیچیدگی کسب و کار مشتری بر تأخیر گزارش حسابرسی نشان داد، به عبارت دیگر با افزایش تعداد شرکت های تابعه تأخیر در گزارش حسابرسی افزایش می یابد.

۲-۵- تأثیر تخصص حسابرس بر تأخیر گزارش حسابرسی

شرکت های حسابرسی متخصص مطمئناً در صنایع خاصی دارای مزایایی هستند، زیرا حسابرسان متخصص برنامه ریزی بیشتری را اجرا می کنند، خطرات حسابرسی، خطاها و همچنین نظارت مناسب در روشهای حسابرسی در صنایع خاص را شناسایی می کنند. این امر همچنین به حسابرسان متخصص این امکان را می دهد که سریعتر از حسابرسان غیرمتخصص گزارش حسابرسی را صادر کنند. رابطه بین تخصص حسابرس و نظریه نمایندگی، از طریق این شرط که حسابرسان با کیفیت بالا صلاحیت تشخیص شاخص هایی را که بر تأخیر در گزارش حسابرسی تأثیر می گذارند، داشته باشند، توصیف می شود. این از مشکلات نمایندگی، از جمله عدم تعادل اطلاعاتی جلوگیری می کند. حسابرسان متخصص همچنین می توانند اشتباهات مربوط به تحریف های بااهمیت را به سرعت و دقیق تشخیص دهند. این مطابق با تحقیقات رایا و لاکسیتو (۲۰۲۰) است که در تحقیقات خود ثابت می کند که تخصص حسابرسان بر تأخیر گزارش حسابرسی تأثیر منفی دارد، یعنی هر چه سهم بازار یک حسابرس متخصص بیشتر باشد، انتشار گزارش حسابرسی سریعتر خواهد بود. در همین حال، تحقیقات اثبات شده توسط دوجا و ارباندانی (۲۰۲۱)، نشان می دهد که حسابرسان متخصص نمی توانند تأخیر در گزارش حسابرسی را تسریع نمایند (مولانا و همکاران، ۲۰۲۳).

۲-۶. پیشینه تحقیق

محمدرضایی و همکاران (۱۴۰۱)، در پژوهشی با عنوان ادغام موسسات حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی نشان دادند که ادغام موسسات حسابرسی رابطه ای با تأخیر در گزارش حسابرسی در این موسسات ندارد همچنین یافته ها بیانگر آن است که برخلاف انتظارات قانونگذار در نبود ادغام واقعی تصور هم افزایی ناشی از صرفه به مقیاس و نمود آن در افزایش کارایی حسابرسی و کاهش تأخیر در گزارش حسابرسی ممکن نیست.

امینی و مشهورالحسینی (۱۴۰۱)، در پژوهش با عنوان مرور جامع بر ادبیات و عوامل موثر بر تأخیر گزارش حسابرسی و ارتباط آن با برخی مفاهیم مالی نشان دادند که عوامل موثر بر تأخیر در گزارش حسابرسی به طور کلی در سه دسته قرار می گیرند که عبارت از عوامل مرتبط با حسابرس مستقل شامل (اندازه حسابرس اظهار نظر مشروط حسابرس ریسک گزارش دهی و تعداد بندهای گزارش حسابرس) عوامل مرتبط با راهبری شرکتی شامل (تمرکز مالکیت اندازه هیئت مدیره و استقلال هیئت مدیره) و عوامل مرتبط با کمیته حسابرسی شامل (استقلال کمیته حسابرسی و تخصص کمیته

حسابرسی) می‌باشد به همچنین بررسی‌ها نشان می‌دهد که مفاهیمی مانند دوگانگی وظایف مدیرعامل، اجتناب مالیاتی و مدیریت سود سبب افزایش تأخیر گزارش حسابرسی می‌شود اما متغیرهایی مانند تنوع جنسیتی هیئت مدیره منجر به کاهش تغییر در گزارش حسابرسی می‌شود.

مولانا و همکاران (۲۰۲۳)، به بررسی تأثیر پیچیدگی کسب و کار مشتری، تخصص حسابرس و اندازه کمیته حسابرسی بر تأخیر گزارش حسابرسی پرداختند. این مطالعه از تحلیل رگرسیون داده‌های تابلویی استفاده نمود. نتایج این مطالعه نشان داد که عوامل داخلی مانند پیچیدگی کسب و کار مشتری، اندازه کمیته حسابرسی و عوامل خارجی، یعنی تخصصی بودن حسابرس، تأثیری بر تأخیر گزارش حسابرسی ندارند. این نشان می‌دهد که در دوران همه‌گیری، کاهش شدید سود مهمترین مشکل بود و این شرکت‌ها تمایلی به انتقال این خبر بد نداشتند. علاوه بر این، حسابرسان به زمان بیشتری برای ارزیابی تداوم فعالیت شرکت در طول همه‌گیری نیاز دارند.

ایدوتی و همکاران (۲۰۲۳)، بررسی نمودند که آیا همه‌گیری کووید ۱۹ بر تأخیر گزارش حسابرسی تأثیر دارد و آیا سودآوری، نقدینگی و پرداخت بدهی بر این رابطه تأثیر دارد یا خیر. شرکت‌های تولیدی در زیربخش داروسازی که در فهرست IDX در سال‌های ۲۰۱۶-۲۰۲۱ فهرست شده‌اند، در این مطالعه استفاده شدند. این پژوهش از روش‌های رگرسیون خطی چندگانه و آمار توصیفی برای ارزیابی فرضیه‌ها استفاده کرد. یافته‌های این تحقیق نشان داد که همه‌گیری کووید ۱۹، نقدینگی و پرداخت بدهی همگی بر تأخیر گزارش حسابرسی تأثیر دارند. با این حال، سودآوری تأثیری بر تأخیر در گزارش حسابرسی ندارد.

۳. فرضیه‌های تحقیق

- ۱- پیچیدگی کسب و کار مشتری بر تأخیر گزارش حسابرسی تأثیر معناداری دارد.
 - ۲- تخصص حسابرس بر تأخیر گزارش حسابرسی تأثیر معناداری دارد.
- برای آزمون فرضیه اصلی اول و فرضیه‌های فرعی مربوط به آن مطابق با تحقیق کالیکار و زی (۲۰۲۱)، از مدل رگرسیونی زیر استفاده می‌شود:

مدل ۱

$$ARL_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 BUSCOMP_{it} + \alpha_2 SPES_{it} + \sum controlvariable_{it} + \varepsilon_{it}$$

۳-۱. تعریف عملیاتی متغیرهای پژوهش

الف-متغیر وابسته:

تأخیر در گزارش حسابرسی (ARL)

لگاریتم تعداد روزهای محاسبه شده از فاصله بین تاریخ پایانی سال مالی و تاریخی که صورتهای مالی توسط گزارش حسابرس مستقل امضا شد به عنوان تأخیر در گزارش حسابرسی محاسبه می‌شود (مولانا و همکاران، ۲۰۲۳).

ب-متغیر مستقل تحقیق:

پیچیدگی مشتری (BUSCOMP)

این متغیر طبق تحقیق مولانا و همکاران (۲۰۲۳) از رابطه زیر محاسبه می‌گردد:

(موجودی + مطالبات) / کل دارایی

تخصّص حسابرس در صنعت (SPES)

تخصّص حسابرس در صنعت مطابق با تحقیق مولانا و همکاران (۲۰۲۳) از رابطه زیر محاسبه می شود:

کل داراییهای مجموع شرکتها در صنعت/مجموع داراییهای مشتری در صنعت
اگر مقدار محاسبه شده در رابطه بالا بیشتر از ۱۵ درصد کل حق الزحمه حسابرسی برای یک صنعت خاص را داشته باشد
باشد حسابرس متخصص محسوب شده و مقدار متغیر برابر با «۱» و در صورتی که حسابرس متخصص کمتر از پانزده
درصد از کل حق الزحمه حسابرسی برای صنعت خاص باشد، مقدار این متغیر برابر با «۰» خواهد بود.

ج-متغیرهای کنترلی:

اندازه شرکت (SIZE): لگاریتم طبیعی جمع دارایی ها در پایان دوره.

کیو توین (Tobin Q): ارزش دفتری داراییها منهای ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام تقسیم بر ارزش دفتری کل داراییها

داراییهای مشهود (Tang): برابر است با مجموع اموال و ماشین آلات و تجهیزات تقسیم بر کل داراییها در پایان دوره مالی

خالص بدهی ها (Netdebt): کل بدهی منهای وجه نقد و سرمایه گذاریهای کوتاه مدت تقسیم بر ارزش دفتری کل دارایی ها

BIG: اندازه حسابرس، اگر شرکت توسط سازمان حسابرسی مورد رسیدگی قرار گیرد برابر با یک و در غیر این صورت برابر با صفر خواهد بود.

۲-۳. روش شناسی تحقیق

تحقیق حاضر، از نظر نوع، همبستگی می باشد، یعنی وجود رابطه و همبستگی بین متغیرها از طریق رگرسیون، و روش شناسی پژوهش از نوع پس رویدادی (بااستفاده از اطلاعات گذشته) می باشد. در این تحقیق از آمار توصیفی، همبستگی پیرسون و رگرسیون به منظور تجزیه تحلیل داده ها استفاده می شود. جهت برآورد مدل رگرسیونی، از نرم افزار Eviews استفاده شد.

۴. جامعه، نمونه آماری و روش نمونه گیری

جامعه آماری این تحقیق شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سالهای ۱۳۹۷ تا ۱۴۰۱ است. شرکت های نمونه با توجه به ویژگی زیر انتخاب می شوند.

(۱) پایان دوره مالی شرکت ۲۹ اسفند ماه هر سال باشد.

(۲) شرکت هایی که اطلاعات آنها در دسترس و وقفه معاملاتی نداشته باشند.

(۳) بانک ها، شرکت های واسطه گری مالی و سرمایه گذاری، لیزینگ و شرکت بیمه حذف می گردند.

در نهایت با توجه به معیارهای فوق تعداد نمونه نهایی تحقیق شامل ۱۰۲ شرکت و ۵۱۰ مشاهده (۱۰۲*۵) میباشد.

۵. یافته ها و تحلیل داده ها

۵-۱. آمار توصیفی متغیرهای مدل تحقیق

قبل از آزمون فرضیه ها در هر پژوهشی لازم است آماره های توصیفی متغیرهای بکاررفته، محاسبه و تفسیر شوند. آماره های توصیفی اعدادی هستند که به منظور بیان کمی توزیع اندازه ها در کل نمونه ی قابل مشاهده بکار می روند.

نتایج در جدول ۱ درج شده است. در این ارتباط میانگین اصلی ترین شاخص مرکزی بوده و متوسط داده ها را نشان می دهد به طوری که اگر داده ها بر روی یک محور به صورت منظم ردیف شوند مقدار میانگین دقیقاً نقطه ی تعادل یا مرکز ثقل توزیع قرار می گیرد. انحراف معیار از پارامترهای پراکنده گی بوده و میزان پراکنده گی داده ها را نشان می دهد. چولگی نیز از پارامترهای تعیین انحراف از قرینگی بوده و شاخص تقارن داده هاست. در صورتی که جامعه از توزیع متقارن برخوردار باشد ضریب چولگی مساوی صفر، در صورتی که جامعه چوله به چپ باشد ضریب چولگی منفی و در صورتی که دارای چوله به راست باشد، ضریب چولگی مثبت خواهد بود. میانه عددی است که یک جمعیت آماری یا یک توزیع احتمالی را به دو قسمت مساوی تقسیم میکند. خلاصه ی وضعیت آمار توصیفی مربوط به متغیرهای مدل در جدول ۴-۱ ارائه شده است. نتایج نشان می دهد میانگین تأخیر گزارش حسابرسی در بین شرکت های نمونه در بازه زمانی ۴/۴۳ بوده است.

همچنین پیچیدگی کسب و کار مشتری نشان میدهد حدود ۵۴ درصد از کل مشاهدات دارای کسب کارهای پیچیده و این مقدار برای تخصص حسابرس در صنعت برابر با ۲۴ درصد می باشد. همچنین نوع موسسه حسابرسی نشان میدهد ۱۹ درصد از کل مشاهدات از خدمات حسابرسی سازمان حسابرسی استفاده می کنند.

جدول ۱. آمار توصیفی متغیرها

شرح	میانگین	میانه	بیشترین	کمترین	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی
تأخیر در گزارش حسابرسی	۴/۴۳	۴/۴۸	۵/۰۲	۳/۵۶	۰/۳۲	-۰/۳۹	۲/۱۷
پیچیدگی کسب و کار مشتری	۰/۵۴	۰/۵۵	۰/۹۳	۰/۰۳	۰/۲۰	-۰/۱۵	۲/۱۵
تخصص حسابرس در صنعت	۰/۲۴	۰	۱	۰	۰/۴۲	۱/۱۹	۲/۴۳
اندازه شرکت	۱۵/۴۷	۱۵/۲۲	۲۱/۴۲	۱۱/۹۹	۱/۵۶	۱/۰۱	۴/۴۶
کیو توین	۰/۵۱	۰/۵۱	۱/۸۲	۰/۰۶	۰/۲۲	۱/۲۲	۸/۵
داراییهای مشهود	۰/۲۳	۰/۱۸	۰/۹۳	۰/۰۰۶	۰/۱۷	۰/۹۹	۳/۵
خالص بدهیها	۰/۴۲	۰/۴۲	۱/۷۴	-۰/۳۷	۰/۲۷	۰/۳۵	۵/۱۱
اندازه موسسه حسابرسی	۰/۱۹	۰	۱	۰	۰/۳۹	۱/۵۱	۳/۲۹
تعداد مشاهدات	۵۱۰						

۵-۲. آزمون مانایی متغیرهای مدل تحقیق

۵-۲-۱. آزمون همبستگی مقاطع

قبل از برآورد الگوی داده های ترکیبی، لازم است آزمون پایایی متغیرها انجام شود. اما قبل از انجام آزمون پایایی دادههای ترکیبی، باید آزمون وابستگی بین مقاطع به منظور انتخاب آزمون ریشه واحد مناسب انجام شود. آزمونهای مختلفی جهت بررسی پایایی متغیرهای دادههای ترکیبی وجود دارد که انتخاب آزمون مناسب از بین آنها در گام اول نیازمند بررسی وجود وابستگی مقطعی است (بالتاجی، ۲۰۰۵). به منظور بررسی وابستگی بین مقاطع از آزمون وابستگی بین مقاطع پسران (۲۰۱۵) که نسخه تکمیل شده آزمون پسران (۲۰۰۴) است، استفاده شده است. در صورت تایید وابستگی مقطعی

در داده‌های ترکیبی، استفاده از روشهای مرسوم ریشه واحد داده‌های ترکیبی نظیر آزمون لوین، لین و چو^۱ (LIC)، ایم، پسران وشین^۲ (IPS)، احتمال وقوع نتایج ریشه واحد کاذب را افزایش خواهد داد. برای رفع این مشکل آزمونهای ریشه واحد داده‌های ترکیبی متعددی وجود وابستگی مقطعی پیشنهاد شده است که آزمون ریشه واحد پسران^۳ (CIPS) از آنجمله است. آماره آزمون پسران از توزیع نرمال استاندارد پیروی کرده و توانایی کاربرد در پانلهای متوازن و غیر متوازن و مدلهای اثرات ثابت و تصادفی را دارد. فرضیه صفر در این آزمون آنست که پسماندها همبسته نیستند و در نتیجه وابستگی مقطعی وجود ندارد. نتایج آزمون وابستگی مقطعی پسماندهای مدل در جدول زیر ارائه شده است.

جدول (۲) نتایج آزمون همبستگی مقاطع مدل تحقیق

مدل	آزمون	آماره	احتمال
۱	Pesaran's Cross-Section Test	۹/۶۷	۰/۲۱۴

با توجه به نتایج جدول ۳ و احتمال آزمون پسران که بیشتر از ۰/۰۵ است فرضیه صفر در سطح معنی داری ۰/۰۵ رد نمی‌شود به عبارت دیگر پسماندها در میان مقاطع همبستگی ندارند و وابستگی مقطعی وجود ندارد. با توجه به عدم وابستگی مقاطع آزمون ریشه واحد با استفاده از روش لوین، لین و چو صورت می‌گیرد. در آزمون ریشه واحد فرضیه صفر بیانگر وجود ریشه واحد بوده و در صورتیکه احتمال جدول کوچکتر از ۰/۰۵ باشد به احتمال ۹۵ درصد فرضیه صفر پذیرفته نمی‌شود. نتایج حاصل از آزمون ریشه واحد برای متغیرهای مدل به شرح جدول (۳) می‌باشد:

جدول (۳) نتایج آزمون ریشه واحد (Levin, Lin & Chu) LLC، با عرض از مبدأ و روند)

لین و چو		شرح
احتمال	آماره	
۰/۰۰۰۰	-۱۸/۱۳	تأخیر در گزارش حسابرسی
۰/۰۰۰۰	-۲۷/۱۰	پیچیدگی کسب و کار مشتری
۰/۰۰۰۰	-۱۱/۵۸	تخصص حسابرسان در صنعت
۰/۰۰۰۰	-۵۵/۶۵	اندازه شرکت
۰/۰۰۰۰	-۳۲/۹۳	کیو توین
۰/۰۰۰۰	-۱۴/۵۳	داراییهای مشهود
۰/۰۰۰۰	-۳۵/۶۳	خالص بدهیها
۰/۰۰۰۰	-۱۲/۴۹	اندازه موسسه حسابرسی

با توجه به نتایج حاصل از جدول (۳) مشخص گردید که تمامی متغیرها مانا بودند.

۳-۵. آزمون هم خطی متغیرهای مستقل مدل تحقیق

طبق این فرض هیچ رابطه دقیقی بین هیچ یک از متغیرهای توضیحی وجود ندارد بنابراین لازم است هیچ یک از متغیرهای توضیحی با هیچ یک از متغیرهای توضیحی دیگر و یا با هر ترکیب خطی از متغیرهای توضیحی دیگر، کاملاً

^۱Levin, Lin & Chu t(LLC)

^۲Im, Pesaran and Shin W-stat(IPS)

^۳Pesaran's Cross-Section Test

همبسته نباشند. وقتی که این فرض نقض شود سخن از هم خطی مرکب به میان می‌آید. موارد حائز اهمیت، درجه‌های بالای هم خطی است و وقتی پیش می‌آید که یکی از متغیرهای توضیحی با متغیر توضیحی دیگر و یا ترکیب خطی متغیرهای توضیحی دیگر به شدت همبسته باشد. برای بررسی وجود و جهت همبستگی خطی بین متغیرهای مستقل تحقیق، از ضریب همبستگی پیرسون استفاده شده است که نتایج در جداول ۴ ارائه شده است.

جدول (۴) ماتریس ضرایب همبستگی پیرسون متغیرهای مستقل مدل تحقیق

شرح	پیچیدگی کسب و کار مشتری	تخصص حسابرِس در صنعت	اندازه شرکت	کیو توین	داراییهای مشهود	خالص بدهیها	اندازه موسسه حسابرسی
پیچیدگی کسب و کار مشتری	۱						
تخصص حسابرِس در صنعت	۰/۰۵	۱					
اندازه شرکت	-۰/۰۵۴	-۰/۰۳۴	۱				
کیو توین	۰/۳۹	۰/۰۳۷	-۰/۰۳	۱			
داراییهای مشهود	-۰/۶۶	۰/۰۹۵	-۰/۰۶	-۰/۲۸	۱		
خالص بدهیها	۰/۴۷	۰/۰۲۸	-۰/۰۲۷	۰/۵۲	-۰/۱۵	۱	
اندازه موسسه حسابرسی	۰/۰۰۶	-۰/۰۶	۰/۲۸	۰/۱۵	-۰/۱۳	۰/۱۲	۱

۵-۴. آزمون اف لیمر و هاسمن مدل تحقیق

جدول (۵) نتایج آزمون F لیمر مدل را نشان می‌دهد. با توجه به اینکه P-value بدست آمده از آزمون F لیمر کمتر از ۵ درصد است، به منظور برآورد این مدل از مدل داده‌های پانل (Panel) استفاده خواهد شد. در مرحله بعد به بررسی این موضوع پرداخته می‌شود که آیا عرض از مبدأ بصورت اثرات ثابت است یا اینکه در ساختار واحدهای مقطعی بصورت تصادفی عمل می‌کند. آماره این آزمون که برای تشخیص اثرات ثابت یا تصادفی بودن تفاوت‌های واحدهای مقطعی است دارای توزیع کای-دو با درجه آزادی برابر با تعداد متغیرهای مستقل بوده است. جدول (۶) نتایج مربوط به آزمون هاسمن مدل‌های را نشان می‌دهد. با توجه به اینکه P-value بدست آمده از آزمون هاسمن در مدل‌های فوق کمتر از ۵ درصد است، به منظور برآورد این مدل توجیه می‌شود که الگوی مناسب، الگوی مبتنی بر الگوی اثرات ثابت می‌باشد.

جدول (۶): نتایج آزمون هاسمن مدل تحقیق

شرح مدل	شرح آزمون	آماره	درجه آزادی	سطح معنی داری	نتیجه آزمون
مدل ۴-۱	اف لیمر	۱۵/۸۴	۱۰/۱	۰/۰۰۰۰	انتخاب داده‌های تابلویی
	هاسمن	۷۵/۵۵		۰/۰۰۰۰	انتخاب داده‌های اثرات ثابت

۵-۵. نتایج برآورد مدل تحقیق

۵-۵-۱. آزمون فرضیه اول تحقیق

آزمون رگرسیون خطی

آماره دوربین واتسون پس از برآورد ضرایب مقدار ۲/۲۲ را نشان می دهد که به معنی عدم وجود همبستگی پیاپی در جزء اخلاص میباشد. نتیجتاً مشکل خود همبستگی سریالی در این فرضیه مشاهده نمی شود. قبل از آزمون فرضیه پژوهش بر اساس نتایج به دست آمده، باید از صحت نتایج اطمینان حاصل نمود. بدین منظور برای بررسی معناداری کل مدل از آزمون F استفاده گردید. با توجه به مقدار سطح معنی داری بدست آمده برای آماره F به میزان ۰/۰۰۰ می توان ادعا نمود که مدل رگرسیونی برازش شده معنادار است. با توجه به ضرایب تعیین مدلهای برازش شده می توان ادعا نمود حدود ۷۸ درصد از تغییرات در متغیر وابسته مدل توسط متغیرهای مستقل توضیح داده می شود هم خطی وضعیتی است که نشان میدهد یک متغیر مستقل تابعی خطی از سایر متغیرهای مستقل است.

جدول (۷) نتایج حاصل از برآورد مدل ۱

متغیر	ضریب	آزمون تی	سطح
عرض از مبدا	-۱۰۸/۶۴	-۲۰/۸۳	۰/۰۰۰
پیچیدگی کسب و کار مشتری	۵/۸۸	۲/۰۸	۰/۰۳۷
تخصص حسابرس در صنعت	۰/۱۶۳	۰/۲۳	۰/۸۱
اندازه شرکت	۱۲/۸۳	۴۲/۸	۰/۰۰۰
کیو تو بین	-۱/۴۷	-۰/۳۶	۰/۷۱۵
داراییهای مشهود	-۱۲/۸۳	-۴/۶۱	۰/۰۰۰
خالص بدهیها	۳/۵۹	۱/۱۵	۰/۲۴۹
اندازه موسسه حسابرسی	۸/۸۵	-۶/۳۷	۰/۰۰۰
آماره اف فیشر: ۲۴/۶		آزمون دوربین واتسون: ۲/۲۲	
سطح معناداری اف فیشر ۰/۰۰۰		ضریب تعیین تعدیل شده ۰/۶۸	

فرضیه اول: پیچیدگی کسب و کار مشتری بر تأخیر گزارش حسابرسی تأثیر معناداری دارد.

در فرضیه فوق پیچیدگی کسب و کار مشتری به عنوان متغیر مستقل و تأخیر در گزارش حسابرسی به عنوان متغیر وابسته بوده که نتایج نشان میدهد ضریب برآوردی متغیر پیچیدگی کسب و کار مشتری در جدول ۵/۸۸ مثبت و قدر مطلق آزمون تی بزرگتر از دو بوده و سطح معناداری به دست آمده کمتر از ۵ درصد و برابر با ۰/۰۳ میباشد. از این رو می توان بیان کرد پیچیدگی کسب و کار مشتری بر تأخیر گزارش حسابرسی تأثیر معناداری دارد. نوع ضریب متغیر بیانگر وجود تأثیر مثبت و مستقیم بر تأخیر در گزارش حسابرسی می باشد. در نتیجه فرضیه ی پژوهش در سطح خطای ۵ درصد تایید می شود.

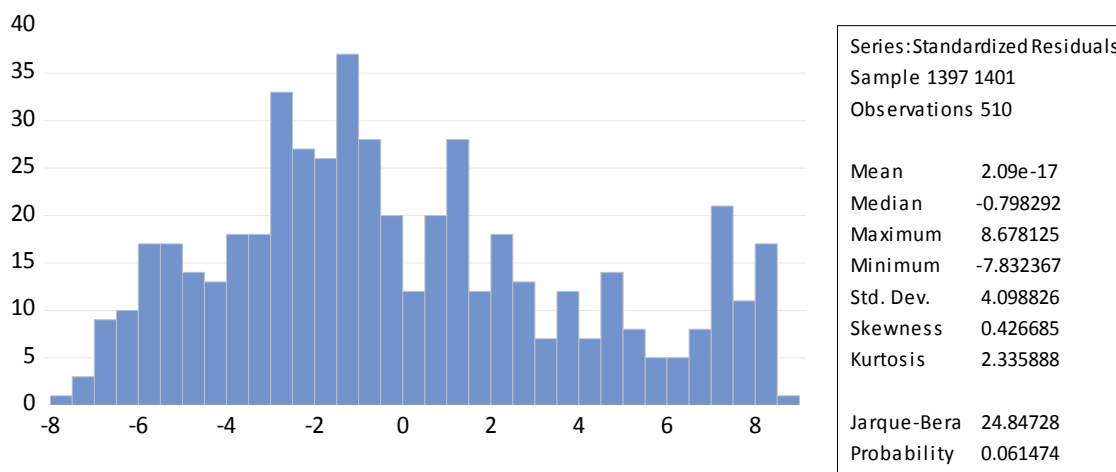
فرضیه دوم: تخصص حسابرس در صنعت بر تأخیر گزارش حسابرسی تأثیر معناداری دارد.

در فرضیه فوق تخصص حسابرس در صنعت به عنوان متغیر مستقل و تأخیر در گزارش حسابرسی به عنوان متغیر وابسته بوده که نتایج نشان میدهد ضریب برآوردی متغیر تخصص حسابرس در صنعت در جدول ۰/۱۶۳ مثبت و قدر مطلق آزمون تی بزرگتر از دو بوده و سطح معناداری به دست آمده بیشتر از ۵ درصد و برابر با ۰/۸۱ می باشد. از این رو می توان بیان کرد تخصص حسابرس در صنعت بر تأخیر گزارش حسابرسی تأثیر معناداری ندارد. در نتیجه فرضیه ی پژوهش در سطح خطای ۵ درصد تایید نمی شود.

۵-۶. آزمون نرمال بودن جملات خطا مدل

نرمال بودن باقیمانده های مدل رگرسیونی یکی از فرض های رگرسیونی است که نشان دهنده اعتبار آزمون های رگرسیونی است. این فرض بیان می کند که توزیع آماری^۱ جمله خطا باید نرمال^۲ باشد. عدم برقراری این فرض می تواند ناشی از وجود داده های پرت^۳ باشد. در این تحقیق از آزمون جاک-ب^۴ - برای جهت بررسی نرمال بودن توزیع مقادیر خطا استفاده شده است. در این آزمون فرض صفر مبتنی بر نرمال بودن است که در صورت به دست آمدن احتمال تایید بیشتر از ۵ درصد، فرض صفر با احتمال ۹۵ درصد اطمینان تایید می شود. نتایج آزمون نرمال بودن جملات خطا در جدول ۱۰ ارائه شده است.

نمودار (۱) نتایج آزمون نرمالیت باقیمانده مدل



۵-۷. آزمون همسانی واریانس جملات خطا مدل

یکی از مفروضات معادله رگرسیون، ثابت بودن واریانس خطاها می باشد که به عنوان فرض همسانی واریانس شناخته می شود. در صورتیکه خطاها، واریانس ثابتی داشته باشند، گفته می شود که همسانی واریانس وجود دارد. برای رفع مشکل ناهمسانی واریانس از روش حداقل مربعات تعمیم یافته تخمینی^۴ استفاده شده است. در واقع با ساختن واریانس جزء اخلاص و از طریق روش مذکور به صورتی که با تقسیم تمامی متغیرها بر واریانس جزء اخلاص به برآورد دوباره مدل از طریق وزن دادن به متغیرها پرداخته ایم. روش حداقل مربعات تعمیم یافته تخمینی به نوعی تعدیل یافته GLS است و داده ها را برش نمی زنند بلکه آن را تعدیل می کند. برای تشخیص ناهمسانی واریانس در مدل از روش های مختلفی مانند:

1 statistical distribution

2 Normal

3 Outliers

4 EGLS

روش ترسیمی، روش وایت، روش گلد فلد کوانت، روش پارک، روش بارتلت، روش پیک، گلچسر و اسپیرمن می توان استفاده کرد (سوری، ۱۳۹۷). در این تحقیق، پس از برآورد مدل های تحقیق و انتخاب الگوی برتر جهت تخمین مدل، از آزمون بارتلت جهت شناسایی ناهمسانی واریانس استفاده شده است. جدول (۱۰) نتایج حاصل از آزمون ناهمسانی مدل را نشان می دهد.

جدول (۱۰) نتایج حاصل از آزمون ناهمسانی در مدل های تحقیق

شرح مدل	آماره بارتلت	سطح معنی	نتیجه آزمون
مدل ۱-۴	۲/۲۴	۰/۷۴	وجود همسانی واریانس

با توجه به سطح معنی داری بدست آمده در جدول بالا که بیشتر از ۰/۰۵ است میتوان نتیجه گرفت که جملات خطای مدل دارای واریانس همسان می باشند.

۶. نتیجه گیری

فرضیه اول پژوهش تأثیر پیچیدگی کسب و کار مشتری بر تأخیر در گزارش حسابرسی را مورد آزمون قرار داد، نتایج نشان میدهد ضریب برآوردی متغیر پیچیدگی کسب و کار مشتری در جدول ۵/۸۸ مثبت و قدر مطلق آزمون تی بزرگتر از دو بوده و سطح معناداری به دست آمده کمتر از ۵ درصد و برابر با ۰/۰۳ میباشد. از این رو می توان بیان کرد پیچیدگی کسب و کار مشتری بر تأخیر گزارش حسابرسی تأثیر معناداری دارد. نوع ضریب متغیر بیانگر وجود تأثیر مثبت و مستقیم بر تأخیر در گزارش حسابرسی می باشد. در نتیجه فرضیه ی پژوهش در سطح خطای ۵ درصد تایید می شود. این یافته ها نشان می دهد که پیچیدگی کسب و کار مشتری که با افزایش مطالبات و موجودی کالا مشخص می شود، ریسک شرکت افزایش یافته همچنین نظارت بر عملیات این نوع شرکتها نیز سخت تر می باشد بنابراین حسابرس باید مدت زمان طولانی تری را صرف حسابرسی نماید. یافته های این فرضیه با تحقیق عبدالله و همکاران (۲۰۱۹) و آریانتی (۲۰۲۱) و مولانا و همکاران (۲۰۲۳) همخوانی دارد.

فرضیه دوم پژوهش به بررسی تأثیر تخصص حسابرس در صنعت بر تأخیر در گزارش حسابرسی پرداخت نتایج نشان میدهد ضریب برآوردی متغیر تخصص حسابرس در صنعت در جدول ۰/۱۶۳ مثبت و قدر مطلق آزمون تی بزرگتر از دو بوده و سطح معناداری به دست آمده بیشتر از ۵ درصد و برابر با ۰/۸۱ می باشد. از این رو می توان بیان کرد تخصص حسابرس در صنعت بر تأخیر گزارش حسابرسی تأثیر معناداری ندارد. در نتیجه فرضیه ی پژوهش در سطح خطای ۵ درصد تایید نمی شود. این یافته ها نشان می دهد که تخصص حسابرس تأثیری بر مدت زمان اجرا فرآیند حسابرسی ندارد. طبق تئوری موجود با افزایش حسابرسان متخصص به دلیل آشنایی با روشهای حسابداری و حسابرسی و اجرای روشهای مناسب و موثر مدت زمان کمتری را صرف عملیات حسابرسی نموده و گزارش حسابرسی را به موقع تر ارائه می نمایند؛ اما این تئوری در شرکت های نمونه و یافته های تحقیق مورد تایید قرار نگرفت؛ که میتواند به این دلیل باشد که حسابرسان متخصص درشرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بر طبق برنامه ریزی و زمان بندی موجود و بدون اتکای صرف به دانش خویش اجرا می نمایند. یافته های این فرضیه با یافته های تحقیق مولانا و همکاران (۲۰۲۳) و ودیاجا و اریاندانی (۲۰۲۱) همخوانی دارد.

۷. پیشنهادات تحقیق

۷-۱. پیشنهادهای کاربردی

۱. بر اساس یافته‌های پژوهش حاضر به سرمایه‌گذاران و فعالان بازار سرمایه پیشنهاد می‌گردد در هنگام اتخاذ تصمیمات سرمایه‌گذاری به ویژگیهای شرکت و حسابرسان توجه نموده و آن را به عنوان عاملی موثر بر مدلهای تصمیم‌گیری خود لحاظ نمایند.
۲. با توجه به نتایج پژوهش به نهادهای نظارتی نظیر سازمان بورس و اوراق بهادار پیشنهاد می‌شود که الزامی را جهت ویژگیهای حسابرسان نظارت وضع نماید.
۳. با توجه به نتایج پژوهش به تدوین کنندگان مقررات بازار حسابرسان پیشنهاد می‌گردد تا بر ویژگیهای حسابرسان نظارت کافی داشته باشد.

۷-۲. پیشنهاد برای تحقیقات آتی

- با توجه به نتایج تحقیق و سؤالاتی که طی انجام آن برای محقق مطرح گردید، جهت تکمیل این تحقیق و انجام تحقیقات بیشتر در حوزه‌های مرتبط با این پژوهش پیشنهادات زیر ارائه میشود
۱. انجام تحقیق حاضر به تفکیک صنایع موجود در بورس اوراق بهادار تهران به منظور کنترل تأثیر صنعت
 ۲. تأثیر ویژگیهای هیئت مدیره بر رابطه کمیته حسابرسان و تأخیر در گزارش حسابرسان در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران
 ۳. تأثیر جنسیت حسابرسان و تأخیر در گزارش حسابرسان در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران.
 ۴. تأثیر ویژگیهای حسابرسان و پیچیدگی شرکت بر بازده در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران.

۸. منابع و مآخذ

۱. امینی، فاطمه، مشهورالحسینی، محمدرضا. (۱۴۰۱). مرور جامع بر ادبیات و عوامل موثر بر تغییر در گزارش حسابرسان و ارتباط آن با برخی مفاهیم مالی دانش کارآفرینی، دوره ۲، شماره ۲، صفحه ۶۸ - ۹۰
۲. جاوید تیکمه داش، حسن و رحمانی نوجه ده، حسین و زرین ساز سرخابی، فیروزه، (۱۴۰۰)، عوامل موثر بر تأخیر در گزارش حسابرسان، <https://civilica.com/doc/1287695>
۳. صفرزاده، محمدحسین، محمدی، عرفان. (۱۳۹۸). اثر ویژگیهای کمیته حسابرسان بر رابطه بین پیچیدگی حسابرسان و تأخیر در گزارش حسابرسان. مطالعات تجربی حسابداری مالی، doi: 16(62), 45-76. 10.22054/qjma.2019.10413
۴. لاری دشت بیاض، محمود، قناد، مصطفی، فکور، حسین. (۱۳۹۷). ویژگیهای کمیته حسابرسان و تأخیر در گزارش حسابرسان. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسان، ۳۷(۱۰)، ۲۱۵-۲۴۲.
۵. محمدرضایی، فخرالدین، فرجی، امید، فتاحی فروزان (۱۴۰۱). ادغام موسسات حسابرسان و تأخیر در گزارش حسابرسان بررسی استدلال‌های متناقض پیشرفت‌های حسابداری دوره ۱۴ شماره ۱ صفحه ۲۷۷ - ۳۰۱
۶. نیسی، حمیده و بیگلر، کیومرث، (۱۴۰۰)، تأثیر ویژگیهای مالی شرکت و تغییر حسابرسان بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسان، یازدهمین کنفرانس بین‌المللی پژوهش‌های نوین در مدیریت، اقتصاد و توسعه، <https://civilica.com/doc/1325240>

۷. یلفانی، امیر، نوروش، ایرج، طالب نیا، قدرت الل، ه اصغری زاده، عزت الله. (۱۴۰۰). اثر حاکمیت شرکتی بر تأخیر گزارش حسابرسی در صنعت بیمه ایران پژوهش‌های حسابداری و حسابرسی دوره ۱۳ شماره ۵۰ صفحه ۱۴۹ – ۱۷۰.

8. Abdillah, Muhammad Rifqi, Agus Widodo Mardijuwono, and Habiburrochman Habiburrochman. 2019. "The Effect of Company Characteristics and Auditor Characteristics to Audit Report Lag." *Asian Journal of Accounting Research* 4(1): 129–44.

9. Almuzaiqer, Mohammed Ali. 2018. "Timeliness of Financial Reporting and Audit Committee Effectiveness: Evidence from UAE." *UNIMAS Review of Accounting and Finance* 2(1).

10. Anggreni, Ni Kadek, A, A., & Latrini, M, Yenni. 2016. Pengaruh Audit Tenure Pada Kecepatan Publikasi Laporan Keuangan Audit Dengan Spesialisasi Industri Auditor Sebagai Pemoderasi. *E-Jurnal Akuntansi*. Vol. 15, No. 2: 832-846.

11. Arianti, Baiq Fitri. 2021. "Company Size, Financial Distress And Audit Complexity Against Audit Report Lag." *Gorontalo Accounting Journal* 4(1): 41–56.

12. Bryan, David B, and Terry W Mason. 2020. "Earnings Volatility and Audit Report Lag." *Advances in accounting* 51: 100496.

13. Fadhlán, Mochamad Ardhan, and Luqita Romaisyah. 2020. "Pengaruh Audit Risk, Audit Complexity, Dan Audit Expertise Terhadap Audit Report Lag." *Jurnal Mebis (Manajemen dan Bisnis)* 5(1): 31–38.

14. LAMBEY, R(2023) The Effect of Liquidity Ratio, Solvency Ratio, Profitability Ratio and Listing Age to Audit Delay of Insfratructure Sector Companies Listed on the Indonesia Stock Exchange for the 2018-2021 Period. HOME / ARCHIVES / VOL. 1 NO. 2 (2022): JOURNAL OF GOVERNANCE, TAXATION AND AUDITING (NOVEMBER – FEBRUARY 2023).

15. Raya, Victoria Jeniffer, and Herry Laksito. 2020. "Pengaruh Spesialisasi Industri Auditor Dan Reputasi Auditor Terhadap Aaudit Report Lag (Studi Empiris Pada Perusahaan Perbankan Yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia Tahun 2016-2018)."

16. Susandya, Anak (2022) Analysis of Factors Affecting Audit Report Lag of Financial Sector Companies Listed on the Indonesia Stock Exchange, *Mantik Journal*, 6 (2) (2022) 2098-2102.

Explaining the role of client's business complexity and auditor's expertise on audit report delay

Elham Mansourinia^{*1}

Khadijeh Peare²

Abstract

Audit report contains important information for investors, analysts and other users of financial statements. The delay in the audit report reduces the credibility and quality of financial reports. In the auditing profession, the timing of financial reports is considered one of the important things for the users of financial statements. The purpose of this research is to explain the role of the complexity of the client's business and the auditor's expertise on the delay of the audit report. This research is applied in terms of purpose and correlational in terms of nature and causal method. The statistical population of the research was all the companies admitted to the stock exchange in the period of 5 years from 1397 to 1401, and a total of 102 companies were studied. The research findings show that the complexity of the client's business has a positive and significant effect on the delay in the audit report. In other words, with the increase in the complexity of the company, the risk of the company and the timing required for the implementation of the audit process increase, and the audit report is submitted with more delay. Also, the findings of the research showed that the auditor's expertise has no effect on the delay in the audit report.

Keywords

client's business complexity, auditor's expertise, audit report delay

1. Department of Management, Faculty of Management and Accounting, Farvardin Institute of Higher Education, Ghaemshar, Iran (* Corresponding Author: Elham.mansourinia@gmail.com)

2. Faculty of Accounting, Farvardin Institute of Higher Education, Ghaemshahr, Iran.