

فصلنامه حسابداری سلامت، سال سوم، شماره دوم، شماره پیاپی (۸)، تابستان ۱۳۹۳، صص ۷۷-۹۵.

بررسی رابطه بین دو عامل حق الزحمه حسابرسی و تغییر حسابرس با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی شرکت‌های دارویی پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار

دکتر سید علی واعظ^{۱*}، وریا احمدی^۲

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۳/۱۲/۰۱

تاریخ اصلاح نهایی: ۱۳۹۳/۰۸/۰۵

تاریخ دریافت: ۱۳۹۳/۰۳/۰۴

چکیده

مقدمه: تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی به‌طور مستقیم بر کارایی حسابرسی و به‌موقع بودن اعلام سود مؤثر است. هم‌چنین، زمان ارائه گزارش حسابرسی یکی از عوامل مهم در تعیین به‌موقع بودن گزارشگری مالی شرکت‌ها است. بنابراین، بررسی عوامل مؤثر بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی ضروری به نظر می‌رسد.

روش پژوهش: در این پژوهش رابطه بین حق‌الزحمه حسابرسی و تغییر حسابرس با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی ۱۷ شرکت دارویی پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی ۱۳۸۶-۱۳۹۱ مورد آزمون قرار گرفته است. برای بررسی روابط بین متغیرها از روش رگرسیون چندگانه و نرم‌افزار Eviews نسخه ۸ استفاده شده است.

یافته‌ها: به‌طور متوسط شرکت‌های مورد بررسی، ۵۸ روز بعد از پایان سال مالی با انحراف معیار ۲۰ روز گزارش حسابرسی خود را ارائه کرده‌اند. هم‌چنین، بیش‌ترین میزان تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی ۱۱۳ روز و کم‌ترین آن ۲۳ روز است. این موضوع نشان می‌دهد که همه مؤسسات حسابرسی قبل از تمام‌شدن مهلت مقرر شرکت‌ها برای ارائه گزارش‌های مالی (۴ ماه پس از پایان سال مالی) گزارش حسابرسی خود را ارائه کرده‌اند.

نتیجه‌گیری: نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان می‌دهد که تغییر حسابرس با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه معناداری ندارد اما حق‌الزحمه حسابرسی با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه مثبت و معناداری دارد.

واژه‌های کلیدی: تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی، تغییر حسابرس، حق‌الزحمه حسابرسی.

۱. استادیار حسابداری دانشگاه شهید چمران اهواز.

۲. دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه شهید چمران اهواز.

* نویسنده مسئول؛ رایانامه: sa.vaez@yahoo.com

مقدمه

احتمال ارائه اطلاعات به نفع گروهی از استفاده کنندگان و به زیان گروهی دیگر افزایش می یابد (۲).

انتشار به موقع صورت های مالی برای کاهش نامتقارنی اطلاعات و افزایش کارایی بازارهای سرمایه بسیار مهم است (۳). تأخیر در انتشار صورت های مالی، نبود اطمینان در رابطه با تصمیم های سرمایه گذاری را افزایش می دهد؛ چرا که صورت های مالی اطلاعات مفیدی را در رابطه با تصمیم گیری های تجاری و اقتصادی فراهم می کند (۴). تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی به عنوان فاصله زمانی پایان سال مالی شرکت و تاریخ گزارش حسابرسی تعریف می شود (۵). بررسی عامل های مؤثر بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی دست کم از دو جنبه حائز اهمیت است: ۱. شناخت از فرایند حسابرسی را افزایش می دهد؛ زیرا، تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی یکی از محدود متغیرهای خروجی قابل مشاهده است که با کارایی حسابرسی رابطه دارد (۶). ۲. تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی به طور مستقیم با زمان اعلام سود شرکت رابطه دارد (۷). تأخیر زیاد در ارائه گزارش حسابرسی موجب تأخیر در ارائه اطلاعات سود می شود. بنابراین، توانایی استفاده از این اطلاعات به وسیله سرمایه گذاران در مورد نحوه سرمایه گذاری در بازار کاهش می یابد.

ارائه به موقع گزارش های مالی یکی از مهم ترین ویژگی های کیفیت اطلاعات مالی شرکت ها است. از طرف دیگر، انتشار گزارش های مالی سالانه قبل از اظهار نظر حسابرسی مستقل انجام نمی شود. از این رو،

صورت های مالی حسابرسی شده یکی از منابع قابل اتکاء اطلاعات برای استفاده کنندگان است اما این اطلاعات زمانی می تواند به وسیله استفاده کنندگان مورد استفاده قرار گیرد که واجد مجموعه ای از ویژگی های کیفی باشد. یکی از این ویژگی ها 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 تصمیم گیری ها از دست می دهد هر چه فاصله زمانی پایان سال مالی و تاریخ انتشار گزارش حسابرسی کوتاه تر شود ارزش اطلاعاتی آن بیشتر است. به موقع بودن اطلاعات، ویژگی پشتیبانی کننده ای برای مربوط بودن اطلاعات است. اگر این اطلاعات برای تصمیم گیری دیر افشاء شود، با وجود قابلیت اتکاء و کامل بودن آن، برای تصمیم گیرندگان اقتصادی بی فایده است (۱). اطلاعاتی که به وسیله شرکت ها با زمان بندی دوره ای مشخص در بازار سرمایه منتشر می شود مورد استفاده بسیاری از تصمیم گیرندگان قرار می گیرد. این گزارش ها یکی از مهم ترین ابزار تعیین اولویت های سرمایه گذاری و هم چنین، شاخصی برای تعیین کارایی بازار است. با این وجود، این اطلاعات فقط زمانی بر تصمیم گیری افراد مؤثر است که در زمان مناسب گزارش شود. انتشار اطلاعات قدیمی تأثیری بر بازار سرمایه ندارد. از طرفی تأخیر در ارائه گزارش های مالی، بازار را از واقعیت ها دور می کند. هر چه تأخیر در گزارشگری مالی سالانه افزایش یابد،

صورتی دارای ارزش است که بتواند در پیش‌بینی وقایع و رویدادهای آینده شرکت و یا تأیید و تصحیح انتظارات به استفاده کنندگان کمک کند. با این وجود، مناسب بودن به تنهایی اطلاعات مربوط را فراهم نمی‌کند. اطلاعات برای مربوط بودن باید به موقع باشد. یعنی، اطلاعات باید قبل از این که اعتبار خود را از دست بدهد، در دسترس باشد تا بر تصمیم‌های سرمایه‌گذاران مؤثر واقع شود (۹). لوینتیس و همکاران معتقدند که مناسب بودن معیار سنجش کیفیت حسابرسی است (۱۰). هم‌چنین، عجمی بیان می‌کند که استفاده کنندگان گزارش‌های مالی، مناسب بودن را به‌عنوان یکی از عامل‌های تعیین‌کننده کیفیت حسابرسی در نظر می‌گیرند (۹).

به‌طور کلی، عامل‌های مؤثر بر به‌موقع بودن گزارشگری مالی و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی را می‌توان به دو گروه تقسیم کرد. گروه اول عامل‌هایی است که به ویژگی‌های شرکت گزارشگر مربوط می‌شود و گروه دوم عامل‌های مربوط به حسابرسی است (۲). در این پژوهش تأثیر ویژگی‌های حق‌الزحمه حسابرسی و تغییر حسابرس بررسی می‌شود.

مبانی نظری

تغییر حسابرس

ورشکستگی شرکت‌های بزرگ در ابتدای قرن حاضر، موجب شد تا موضوع قابلیت اتکای صورت‌های مالی، مورد توجه افکار عمومی قرار گیرد. بعد از فروپاشی شرکت انرون و سقوط بازار

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 به‌صورت مترادف در ادبیات گزارشگری مالی بکار گرفته می‌شود (۸).

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. بنابراین، با توجه به مطالب بالا این سؤال در ذهن ایجاد می‌شود که در عمل، آیا حق‌الزحمه حسابرسی و تغییر حسابرس با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه دارد؟ در صورت مثبت بودن پاسخ، لازم است بررسی شود که حق‌الزحمه حسابرسی و تغییر حسابرس چگونه بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی تأثیر می‌گذارد.

هدف این پژوهش، بررسی رابطه بین حق‌الزحمه حسابرسی و تغییر حسابرس با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی است تا بتوان به مدیران و سرمایه‌گذاران در درک تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی و عامل‌های مؤثر بر آن کمک کرد.

مناسب بودن یکی از عامل‌های تعیین‌کننده مربوط بودن اطلاعات است. بیانیه شماره ۲ چارچوب نظری هیأت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا مناسب بودن را به‌عنوان ویژگی کیفی مهم اطلاعات حسابداری بیان می‌کند (۹). اطلاعات مناسب در

سهام آمریکا در سال ۲۰۰۱ میلادی و به موجب قانون «ساربنز اکسلی» از یک طرف و مقررات حاکمیت شرکتی اتحادیه اروپا از طرف دیگر، مقرر شد که به منظور جلوگیری از تکرار فساد مالی شرکت‌هایی مانند انرون و ورلدکام، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار آمریکا هر پنج سال یک بار مدیر حسابرسی خود را تغییر دهند. اگرچه همان موقع هم بسیاری بر این عقیده بودند که تغییر حسابرس، کمک چندانی به جلوگیری از فساد مالی نخواهد کرد اما فضای بحران زده بورس آمریکا و سقوط بازار مالی می‌خواست به هر دلیل، بهانه‌ای برای محدودیت حسابرسان به وجود آورد (۱۱).

در حالی که پژوهش‌های زیادی درباره عوامل‌های مؤثر بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی انجام شده است اما پژوهشی مشاهده نشد که به طور مستقیم تأثیر تغییر حسابرس بر به موقع بودن زمان تکمیل گزارش حسابرسی و زمان ارائه سود را مورد بررسی قرار داده باشد. انتظار می‌رود که با تغییر حسابرس و ورود حسابرس جدید، مدت زمان تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی افزایش یابد. زیرا، با انتخاب مؤسسه حسابرسی جدید زمان لازم برای آشناسدن حسابرس با دفاتر شرکت، عملیات، کنترل‌های داخلی و کارهای انجام شده به وسیله حسابرس قبلی، افزایش می‌یابد. افزون بر این، افزایش خطر مطرح شدن دعاوی حقوقی علیه حسابرس، حسابرس را ترغیب می‌کند که حسابرسی را با کیفیت بیش‌تر و با تخصیص زمان بیشتری انجام دهد (۱۲). از طرف دیگر، بهره‌وری حسابرسی و گزارشگری به موقع، رابطه بین حسابرس

جدید و شرکت را بهبود می‌بخشد و از تغییر حسابرس جلوگیری می‌کند. چرا که ناتوانی حسابرس برای تکمیل به موقع و کامل عملیات حسابرسی می‌تواند تأثیر منفی بر درک شرکت از کیفیت خدمات انجام شده به وسیله حسابرس داشته باشد و در نتیجه شرکت را ترغیب به انعقاد قرارداد با حسابرس جدید کند (۱۳). بنابراین، انتظار می‌رود که تغییر مؤسسات حسابرسی تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی را افزایش دهد. چرا که مؤسسات حسابرسی به صورت پی‌درپی مجبورند که دانش خاص مشتری را کسب کنند و هنگام شروع کار جدید، زمان و هزینه‌های قابل توجهی را صرف آشناسدن با فعالیت‌های تجاری و عملیات شرکت کنند (۱۴-۱۵).

اگرچه تغییر حسابرس یک فرایند قابل مشاهده است اما دلیل تغییر حسابرس عموماً غیر قابل مشاهده است و به احتمال زیاد با عامل‌هایی رابطه دارد که به موقع بودن گزارشگری مالی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. زیرا، زمان تغییر حسابرس با اطلاعات ارائه شده درباره انگیزه گزارشگری شرکت و به موقع بودن زمان ارائه سود در آینده نیز رابطه دارد (۱۳).

حق الزحمه حسابرسی

حق الزحمه حسابرسی بازتابی از کیفیت حسابرسی برای استفاده کنندگان برون سازمانی از صورت‌های مالی است. حسابرسی مستقل بخشی مهم از نظام گزارشگری مالی را تشکیل می‌دهد. گزارش حسابرس مستقل می‌تواند بیانگر ایفای تعهدات مدیریت صاحب کار نسبت به سرمایه‌گذاران باشد و

حق الزحمه حسابرسی را می‌توان هزینه‌ای در نظر گرفت که صاحب کار در ازای ایفای این تعهدات به حسابرس پرداخت می‌کند (۱۵).

حق الزحمه حسابرسی به عامل‌های متعددی بستگی دارد که میزان اهمیت این عامل‌ها در کشورهای مختلف متفاوت است. یکی از مناقشات اصلی حرفه حسابرسی در حال حاضر تعیین کم‌ترین نرخ حق الزحمه حسابرسی و نرخ شکنی برخی از مؤسسات حسابرسی است اما در نظر گرفتن حسابرسی به‌عنوان یک کالای همگن و قیمت‌گذاری غیررقابتی آن، استقلال و کیفیت خدمات حسابرسی را به خطر می‌اندازد. هم‌چنین، باید به این نکته توجه کرد که حسابرسی مستقل اساس شفافیت اقتصادی، اعتماد مردم به بازار سرمایه و پاسخ‌گویی دولت به مردم است. لذا، نباید همانند کالا و خدمات معمولی با آن برخورد شود (۱۵).

عامل‌های مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی در بسیاری از پژوهش‌ها به دو گروه اصلی به شرح زیر تقسیم شده است:

۱. عامل‌های مربوط به عرضه‌کنندگان خدمات حسابرسی مانند حسابرس متخصص در صنعت، شهرت و اعتبار مؤسسه حسابرسی، استقلال حرفه‌ای مؤسسه حسابرسی، اندازه مؤسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی.

۲. عامل‌های مربوط به متقاضیان خدمات حسابرسی مانند دعاوی حقوقی مطرح شده علیه شرکت صاحب کار، شهرت و اعتبار شرکت صاحب کار، اندازه شرکت صاحب کار و خطر شرکت

صاحب کار (۱۶).

بررسی رابطه بین حق الزحمه حسابرسی و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی به درک زمان ارائه گزارش حسابرسی کمک می‌کند. هم‌چنین، بینش بهتری از بازار خدمات حسابرسی را ارائه می‌کند (۱۷). بررسی این رابطه برای کاربران صورت‌های مالی، مشتریان، عرضه‌کنندگان خدمات حسابرسی و تنظیم‌کنندگان بازار مهم است (۱۰).

حق الزحمه حسابرسی باید بر اساس مدت زمان لازم برای اجرای عملیات حسابرسی تعیین شود. در یک بازار رقابتی برای خدمات حسابرسی، حق الزحمه اضافی دریافتی به‌وسیله حسابرس به علت استفاده بهینه از زمان برای انجام خدمات اعتباردهی است (۱۸).

تکمیل سریع عملیات حسابرسی ممکن است هزینه بیشتری دربرداشته باشد. زیرا، حسابرسان درگیر فعالیت‌هایی مانند اضافه‌کاری یا افزایش هزینه فرصت حسابرسی می‌شوند (۱۰). با این وجود، دیدگاه متفاوتی وجود دارد که بر اساس آن حق الزحمه حسابرسی با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه مثبت دارد. زیرا، با افزایش حق الزحمه میزان آزمون‌های محتوای حسابرسی نیز افزایش می‌یابد (۱۹). هم‌چنین، رابطه با کارمندان ارشد یا مذاکره با مدیریت درباره نتیجه کار حسابرسی نیز افزایش می‌یابد (۱۰).

تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی

در فرهنگ معین، تأخیر به معنای دنبال‌افکندن و پس‌انداختن آمده است (۲۰). واژه تأخیر مخالف

کلمه به موقع بودن است. به موقع بودن اطلاعات مالی به معنی آن است که اطلاعات باید زمانی در اختیار استفاده کنندگان قرار گیرد که فرصت اتخاذ تصمیم، قضاوت و اقدام نسبت به موضوع مورد نظر برای آن‌ها وجود داشته باشد (۲۱). بنابراین، اطلاعات پیش از آن که توان اثرگذاری خود را از دست بدهد، باید در دسترس تصمیم گیرنده قرار گیرد (۲۲). طولانی شدن مدت زمان ارائه گزارش حسابرسی به عنوان یکی از مهم ترین عامل های تأثیرگذار بر زمان اعلام سود است (۳). هم چنین، نتایج پژوهش های پیشین نشان می دهد که به موقع بودن زمان اعلام سود به طور مستقیم با قیمت سهام رابطه دارد. زیرا، اعلام زودتر (دیرتر) سود آثار مثبت (منفی) بر قیمت بازار سهام شرکت ها دارد (۲۳). تأخیر غیرمنتظره در گزارشگری باعث کاهش کیفیت اطلاعات می شود (۲۴). هم چنین، در بیشتر موارد گزارشگری نادرست مالی قبل از یا همراه با تأخیر در ارائه صورت های مالی اتفاق می افتد (۲۵).

پیشینه پژوهش

شوارتز و سو در پژوهشی رابطه بین تغییر حسابررس و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی را مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که شرکت هایی که تغییر حسابررس آن‌ها در پایان سال مالی زودتر (دیرتر) اتفاق می افتد میزان تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی و زمان ارائه سود آن‌ها کم تر (بیشتر) است (۱۳).

آذرین و احمد در پژوهشی مهم ترین دلایل طولانی شدن تکمیل عملیات حسابرسی در

شرکت های مالزیایی را بررسی کردند. هشت متغیر مستقل این پژوهش شامل اندازه شرکت، نوع صنعت، سود یا زیان شرکت، ارقام غیرمترقبه، نوع اظهارنظر حسابررس، میزان تخصص مؤسسه های حسابرسی، ماه پایان سال مالی و نسبت بدهی به دارایی شرکت بود. نتایج پژوهش آنان نشان داد که از هشت متغیر مستقل تعریف شده، شش متغیر نوع صنعت، سود یا زیان، نوع اظهارنظر حسابررس، تخصص مؤسسه حسابرسی، ماه پایان سال مالی و نسبت بدهی به دارایی با متغیر وابسته پژوهش رابطه معنادار دارد. هم چنین، نوع این رابطه با مدت زمان اجرای عملیات حسابرسی، با زیان، نوع اظهارنظر و نسبت بدهی به دارایی شرکت مستقیم و با نوع صنعت، تخصص مؤسسه حسابرسی و پایان سال مالی شرکت معکوس بود (۲۶).

لونتیس و همکاران در پژوهشی عامل های مؤثر بر طولانی شدن مدت زمان انتشار گزارش حسابرسی در کشور یونان را مورد مطالعه قرار دادند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که مؤسسه های حسابرسی بین المللی، گزارش حسابرسی را سریع تر ارائه می کنند؛ حق الزحمه اضافی با به موقع بودن گزارش رابطه دارد؛ هنگام صدور گزارش حسابرسی مشروط، زمان بیش تری صرف انجام عملیات حسابرسی شده است و حسابرسان روی موارد مبهم در گزارش های سالانه و نیز وجود ارقام غیرعادی در صورت سود و زیان وقت بیشتری صرف می کنند. عامل های دیگری نظیر نوع مالکیت، سودآوری، اهرم مالی، تعداد شرکت های تابعه، نوع صنعت، اتکاء به نتایج کار حسابررس دیگر برای اظهارنظر و تغییر حسابررس نیز در این پژوهش

مورد بررسی قرار گرفته است که با مدت زمان انجام حسابرسی رابطه معناداری نداشته است (۱۰).

دوگان و همکاران در پژوهشی تأثیر چهار متغیر مستقل شامل اخبار خوب و بد (سود و زیان) در مورد شرکت، خطر مالی، اندازه شرکت و نوع صنعت بر به موقع بودن زمان گزارشگری مالی را در بورس کشور پاکستان بررسی کردند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که شرکت‌های دارای اخبار خوب زودتر از شرکت‌های دارای اخبار بد، صورت‌های مالی خود را منتشر می‌کنند. هم‌چنین، نتایج پژوهش دوگان و همکاران نشان داد که اندازه شرکت، خطر مالی بالا، خط‌مشی و زمان‌بندی مربوط به گزارشگری به موقع سال‌های گذشته در ارائه به موقع گزارش‌های مالی شرکت‌ها مؤثر بوده است (۴).

لی و همکاران در پژوهشی با عنوان عامل‌های مؤثر بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی به این نتیجه رسیدند که تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی با حق‌الزحمه پرداختی بابت خدمات غیرحسابرسی، اندازه مؤسسه حسابرسی و اظهارنظر غیرمقبول رابطه منفی دارد اما تداوم انتخاب حسابرس و حق‌الزحمه اضافی پرداختی به حسابرس با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه معناداری ندارد (۲۷).

احمد و حسین در پژوهشی با عنوان تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی به این نتیجه رسیدند که تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی با اندازه مؤسسه حسابرسی، شرکت‌های مالی، اندازه شرکت و سوددهی رابطه معکوس و با اهرم مالی و اظهارنظر مقبول رابطه مستقیم دارد (۲۸).

تانی و همکاران در پژوهشی به این نتیجه رسیدند که تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی برای صاحب‌کاران پیشین شرکت اندرسن، که به صورت داوطلبانه حسابرس خود را به سایر شرکت‌های عضو ۵ شرکت بزرگ حسابرسی برای سال مالی منتهی به ۳۱ دسامبر ۲۰۰۲ میلادی تغییر داده‌اند، بیشتر است. هم‌چنین، نتایج پژوهش آنان نشان داد که شرکت‌هایی که به طور داوطلبانه حسابرس خود را تغییر داده‌اند تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی آن‌ها به مقدار کمی از شرکت‌هایی بیشتر است که حسابرس خود را تغییر نداده‌اند (۲۹).

احسان و بویان در پژوهشی رابطه بین تخصص حسابرس در صنعت با تأخیر در انتشار گزارش حسابرسی را بررسی کردند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که شرکت‌هایی که صورت‌های مالی آن‌ها به وسیله حسابرسان و مؤسسات حسابرسی متخصص در صنعت، حسابرسی می‌شود تأخیر کم‌تری در انتشار گزارش‌های خود دارند. هم‌چنین، احسان و بویان نشان دادند که تداوم انتخاب حسابرس تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی را کاهش می‌دهد (۳۰).

چن و همکاران در پژوهشی به بررسی رابطه بین تخصص مؤسسه حسابرسی در صنعت با به موقع بودن گزارشگری مالی پرداختند و به این نتیجه رسیدند که با افزایش تخصص مؤسسه حسابرسی در صنعت امکان ارائه به موقع اطلاعات مالی افزایش می‌یابد (۳۱).

کندی و همکاران تأثیر هفت متغیر اندازه شرکت، نسبت حقوق صاحبان سهام، سوددهی، شرکت‌های تابعه بین‌المللی، اندازه مؤسسه حسابرسی، حق‌الزحمه

در صنعت رابطه معناداری مشاهده نشد (۳۴).
 مارچی و الخطیب در پژوهشی به بررسی به موقع بودن گزارش حسابرسی در ۱۳۷ شرکت پذیرفته شده در بورس کشور اردن پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که سوددهی، نوع مؤسسه حسابرسی و اندازه شرکت با به موقع بودن گزارش حسابرسی رابطه منفی دارد. هم چنین، اهرم مالی با به موقع بودن گزارش حسابرسی رابطه مثبت و معناداری دارد (۳۵).

بدری و علیخانی در پژوهشی به بررسی عامل های مؤثر بر تأخیر در انتشار گزارش حسابرسی با تجزیه فرآیند به زمان مورد نیاز صاحب کار برای بستن دفاتر و زمان مورد نیاز حسابرس برای تکمیل عملیات حسابرسی، بعد از بستن دفاتر پرداختند. آنان رابطه بین تأخیر در انتشار گزارش حسابرسی و شش متغیر مستقل اندازه شرکت، سودده یا زیان ده بودن شرکت، سابقه عضویت شرکت در بورس اوراق بهادار، نوع صنعت، پایان سال مالی شرکت و نسبت بدهی را مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش بدری و علیخانی نشان دهنده توانایی نسبی متغیرهای مستقل در توضیح متغیر وابسته است (۳۶).

برزیده و معیری عامل های مؤثر بر به موقع بودن گزارش حسابرسی را مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش آنان حاکی از آن بود که تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی به طور با اهمیت برای شرکت های دارای تاریخ پایان سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه بیشتر بوده است اما تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی با نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام، نسبت سود

حسابرسی و نوع صنعت بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی در بورس کشور مالزی را بررسی کردند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که اندازه شرکت و حق الزحمه حسابرسی به میزان قابل توجهی تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی را تحت تأثیر قرار می دهد اما نوع صنعت، نسبت حقوق صاحبان سهام، سوددهی، شرکت های تابعه و اندازه مؤسسه حسابرسی با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه معناداری ندارد (۳۲).

کام و چک به بررسی تأثیر تغییر وظایف کارکنان مؤسسه حسابرسی و تغییر مؤسسه حسابرسی مسئول انجام عملیات حسابرسی بر زمان ارائه گزارش حسابرسی پرداختند. آنان ۳۶۹ شرکت را در سال مالی ۲۰۰۱ میلادی به عنوان نمونه پژوهش مورد مطالعه قرار دادند. نتایج پژوهش کام و چک نشان داد که تغییر در وظایف و مسئولیت های کارکنان مؤسسه حسابرسی و واگذاری حسابرسی به مؤسسه حسابرسی هم اندازه، اثر بااهمیتی بر زمان صدور گزارش حسابرسی ندارد اما واگذاری حسابرسی به مؤسسه حسابرسی بزرگ تر با مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی رابطه معناداری دارد (۳۳).

احمد و عبدین 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 حق الزحمه حسابرسی، تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی را تحت تأثیر قرار می دهد اما بین تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی و تخصص حسابرس

خالص به مجموع دارایی‌ها، اندازه شرکت و اندازه مؤسسه حسابرسی رابطه معناداری ندارد (۳۷).

مهدوی و جمالیان‌پور در پژوهشی با عنوان عامل‌های مؤثر بر سرعت گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران به این نتیجه رسیدند که شرکت‌های با سرعت گزارشگری مختلف دارای نسبت‌های مالی و غیرمالی متفاوتی هستند. همچنین، سرعت گزارشگری مالی در صنایع مختلف متفاوت است. افزون بر این، نتایج پژوهش آنان نشان داد که می‌توان با استفاده از نسبت‌های مالی و غیرمالی به الگوی معناداری برای پیش‌بینی سرعت گزارشگری مالی دست یافت (۵).

مرادی و پورحسینی به بررسی رابطه بین برخی ویژگی‌های مالی و غیرمالی و مدت‌زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی ۱۳۸۵-۱۳۷۷ پرداختند. نتایج پژوهش آنان حاکی از آن بود که بین مدت‌زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی با پنج متغیر مستقل انتخاب‌شده شامل اندازه شرکت، نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام، سوددهی، نوع اظهارنظر حسابرس و عمر شرکت، رابطه معناداری وجود دارد (۳۸).

علوی‌طبری و عارف‌منش در پژوهشی رابطه بین حسابرس متخصص در صنعت با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی را بررسی کردند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که حسابرسان متخصص در صنعت نسبت به حسابرسان غیرمتخصص گزارش خود را زودتر ارائه می‌کنند (۳۹).

بهروزی و همکاران در پژوهشی به این نتیجه رسیدند که عامل‌های مؤثر بر ارائه به‌موقع گزارش حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران عبارت است از: حق‌الزحمه حسابرسی، نوع حسابرس، اندازه مؤسسه حسابرسی، نوع اظهارنظر حسابرس و زیان‌ده بودن شرکت (۴۰).

ایزدی‌نیا و همکاران در پژوهشی با عنوان بررسی تأثیر پیچیدگی حسابداری و شفافیت گزارشگری مالی بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرس به این نتیجه رسیدند که تهیه صورت‌های مالی تلفیقی به‌وسیله شرکت و پایین‌بودن شفافیت گزارشگری مالی شرکت با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه مثبت و معناداری دارد (۸).

فرضیه‌های پژوهش

برای تأمین هدف پژوهش حاضر فرضیه‌های زیر تدوین شده است:

فرضیه اول: بین تغییر حسابرس و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه دوم: بین حق‌الزحمه حسابرسی و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

روش پژوهش

پژوهش حاضر از لحاظ هدف از نوع کاربردی است. در این نوع پژوهش، هدف توسعه دانش کاربردی در یک زمینه خاص است. روش پژوهش از نوع شبه‌تجربی است و به توصیف رابطه بین متغیرها از

تعریف مفهومی و عملیاتی متغیرهای پژوهش
متغیرهای این پژوهش شامل سه دسته متغیرهای
وابسته، مستقل و کنترلی به شرح زیر است.

متغیر وابسته

تأخیر در ارائه گزارش حسابررسی

متغیر وابسته در این پژوهش فاصله زمانی بین پایان
سال مالی شرکت و تاریخ ارائه گزارش حسابررسی در
نظر گرفته شده است. برای اندازه گیری این متغیر از
تعداد روزهای بین پایان سال مالی و تاریخ ارائه
گزارش حسابررسی استفاده شده است. در این پژوهش
فرض می شود هر چه تاریخ گزارش حسابررسی به پایان
سال مالی نزدیک تر باشد، میزان تأخیر در ارائه
گزارش حسابررسی کم تر است (۵).

متغیرهای مستقل

در این پژوهش عامل های مؤثر بر تأخیر در ارائه
گزارش حسابررسی به عنوان متغیرهای مستقل به شرح
زیر است.

تغییر حسابررس: در این پژوهش، تغییر حسابررس
یک متغیر موهومی است، به این صورت که اگر در
یک سال، مؤسسه حسابررسی که پیش از این کار
حسابررسی شرکت مورد نظر را انجام می داده است
تغییر کرده باشد عدد ۱، در غیر این صورت صفر در
نظر گرفته می شود.

حق الزحمه حسابررسی: در این پژوهش برای
محاسبه حق الزحمه حسابررسی از لگاریتم طبیعی
حق الزحمه حسابررسی استفاده شده است.

طریق تحلیل همبستگی می پردازد (۴۱). در این
پژوهش از اطلاعات تاریخی شرکت ها استفاده شده
است. با توجه به هدف های پژوهش برای بررسی
فرضیه ها از روش رگرسیونی استفاده شده است. این
پژوهش مبتنی بر ارقام واقعی بازار سهام و صورت های
مالی سالانه حسابررسی شده شرکت های صنعت
دارویی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران
است. در این پژوهش اطلاعات مالی مورد نیاز از
صورت های مالی حسابررسی شده و یادداشت های
همراه مربوط به شرکت های مورد مطالعه با استخراج
از لوح های فشرده سازمان بورس اوراق بهادار تهران
به دست آمده است.

جامعه آماری، روش نمونه گیری و حجم نمونه

دوره زمانی این پژوهش از سال ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۱
است. جامعه آماری پژوهش شامل کلیه شرکت های
پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. در
انتخاب نمونه از بین شرکت های دارویی معیارهای زیر
در نظر گرفته شده است:

۱. شرکت تا پایان سال مالی ۱۳۸۵ در بورس اوراق
بهادار تهران پذیرفته شده باشد.
 ۲. جزء شرکت های سرمایه گذاری و واسطه گری مالی
و بیمه نباشد.
 ۳. در طول دوره مورد بررسی تغییر سال مالی نداشته
باشد.
- با در نظر گرفتن شرایط بالا تعداد ۱۷ شرکت در
بازه زمانی ۱۳۸۶-۱۳۹۱ که واجد شرایط مربوط بودند
به عنوان نمونه پژوهش انتخاب شد.

متغیرهای کنترلی

نوع اظهار نظر حسابرس: نتایج پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهد که اظهار نظر حسابرس بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی مؤثر است (۲۶-۲۷ و ۳۶). هم‌چنین، اظهار نظر غیرمقبول به عنوان یک خبر بد در نظر گرفته می‌شود و اختلاف نظرهای حسابرس و شرکت در خصوص بندهای شرط گزارش حسابرسی موجب افزایش مدت زمان تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی می‌شود. در این پژوهش اظهار نظر حسابرس یک متغیر موهومی است، به این صورت که اگر اظهار نظر حسابرس مقبول باشد عدد ۱، در غیر این صورت صفر در نظر گرفته می‌شود.

اندازه شرکت: پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهد که بین به موقع بودن گزارش حسابرس و اندازه شرکت مورد رسیدگی رابطه معکوس وجود دارد (۴، ۲۸ و ۳۲). هم‌چنین، منطقی است که شرکت‌های بزرگ برای خدمات حسابرسی با کیفیت تقاضای بیشتری داشته باشند. زیرا، مشکلات نمایندگی در شرکت‌های بزرگ بیشتر از شرکت‌های کوچک است که این مشکل را می‌توان با دریافت خدمات حسابرسی با کیفیت تر کاهش داد. در این پژوهش اندازه شرکت برابر است با لگاریتم طبیعی ارزش مجموع دارایی‌های شرکت.

زیان‌ده بودن شرکت: زیان‌ده بودن شرکت با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه مستقیم دارد (۴ و ۳۰). در شرکت‌های زیان‌ده، حسابرسان عملیات حسابرسی را با احتیاط و مراقبت حرفه‌ای بیشتری انجام می‌دهند، بویژه زمانی که احتمال بروز ناتوانی

مالی، ورشکستگی یا برقرار نبودن فرض تداوم فعالیت در شرکت‌های زیان‌ده وجود داشته باشد. بدیهی است که حسابرسان به زمان بیشتری برای حسابرسی این گونه شرکت‌ها نیاز دارند. در این پژوهش زیان‌ده بودن یک متغیر موهومی است که اگر شرکت زیان گزارش کند ۱، در غیر این صورت صفر در نظر گرفته می‌شود.

بازده دارایی‌ها: پژوهش‌های پیشین نشان‌دهنده رابطه معکوس بین به موقع بودن گزارش حسابرس و بازده دارایی‌ها است (۳۸-۳۵). زیرا، شرکت‌های دارای نسبت‌های سودآوری قابل قبول از وضعیت مالی مناسبی برخوردارند و نگرانی‌های حسابرسان درباره مسائلی از قبیل برقراری فرض تداوم فعالیت و ورشکستگی کاهش می‌یابد. بنابراین، فرایند حسابرسی با سرعت و اطمینان بیشتری انجام می‌شود. در این پژوهش بازده دارایی‌ها برابر است با نسبت سود خالص به مجموع دارایی‌های شرکت.

اهرم مالی: پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهد که بین به موقع بودن گزارش حسابرس و اهرم مالی رابطه مستقیم وجود دارد (۱۳، ۲۶ و ۴۲). افزایش اهرم باعث افزایش خطر می‌شود که این افزایش خطر امکان ورشکستگی شرکت را بیشتر می‌کند. با افزایش امکان ورشکستگی، احتمال این که حسابرسان مستقل تحت تعقیب و سوگیری قرار گیرند نیز بیشتر می‌شود. بنابراین، حسابرسان ممکن است مجبور باشند که برای دفاع از خود، کار حسابرسی را با دقت بیشتری انجام دهند که این امر مدت زمان انجام حسابرسی را طولانی خواهد کرد (۳). در این پژوهش، نسبت بدهی‌های

شرکت به دارایی‌های آن به عنوان متغیر اهرم مالی در نظر گرفته شده است.

ماه پایان سال مالی: بر اساس پژوهش‌های پیشین (۳۶-۳۷)، ماه پایان سال مالی بر زمان ارائه گزارش حسابرسی مؤثر است. زیرا، اگر پایان سال مالی بیشتر شرکت‌ها در یک کشور در دوره زمانی خاص باشد به دلیل این که در آینده آن‌ها بر اساس قانون مجبورند صورت‌های مالی پایان دوره را مورد بررسی قرار دهند تقاضای زیادی برای خدمات حسابرسی ایجاد می‌شود که این افزایش تقاضا ممکن است به علت افزایش کار حسابرسان منجر به تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی شود. در این پژوهش ماه پایان سال مالی یک متغیر موهومی است، به این صورت که اگر پایان سال مالی شرکت ۲۹ اسفندماه باشد عدد ۱، در غیر این صورت صفر در نظر گرفته می‌شود.

الگوی پژوهش

با توجه به چارچوب نظری و پیشینه پژوهش، الگوی پژوهش از نوع رگرسیون چند متغیره است. بنابراین، الگوی مورد بررسی در پژوهش حاضر به صورت زیر است:

رابطه (۱)

$$\begin{aligned} ARL = & \alpha_0 + \alpha_1 ROA + \alpha_2 Size + \alpha_3 Loss \\ & + \alpha_4 Auditchange + \alpha_5 Lnauditfee + \\ & \alpha_6 Auditopinion + \alpha_7 Leve + \alpha_8 FEY \end{aligned}$$

که در آن ARL، تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی؛ ROA، بازده دارایی‌ها؛ Size، اندازه شرکت؛ Loss، زیان‌ده بودن شرکت؛ Auditchange، تغییر حسابرس؛ Lnauditfee،

حق الزحمه حسابرسی؛ Auditopinion، اظهارنظر حسابرس؛ Leve، اهرم مالی و FEY، ماه پایان سال مالی است.

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

برای ارائه یک نمای کلی از ویژگی‌های مهم متغیرهای محاسبه‌شده، در جدول شماره ۱ برخی از مفاهیم آمار توصیفی این متغیرها شامل میانگین، میانه، انحراف معیار، بیشینه و کمینه مشاهدات ارائه شده است. با توجه به این که متغیرهای تغییر حسابرس، زیان‌ده بودن شرکت، ماه پایان سال مالی و اظهارنظر حسابرس به دلیل متغیر موهومی بودن به صورت صفر و یک هستند، آماره‌های توصیفی معناداری ندارند و میانگین و میانه بیشتر آن‌ها نزدیک به هم است. بنابراین، در جدول شماره ۱ اطلاعات مربوط به آن‌ها ارائه نشده است. نتایج به دست آمده از نحوه توزیع متغیرهای پژوهش (جدول شماره ۱) نشان می‌دهد که به طور متوسط شرکت‌های مورد بررسی ۵۸ روز بعد از پایان سال مالی با انحراف معیار ۲۰ روز گزارش حسابرسی خود را صادر می‌کنند. هم‌چنین، بیشترین میزان تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی ۱۳ روز و کم‌ترین مقدار آن ۲۳ روز است. این نتایج نشان می‌دهد که بیشتر مؤسسات حسابرسی که شرکت‌های نمونه را حسابرسی کرده‌اند قبل از پایان مهلت مقرر برای ارائه گزارش‌های مالی (۴ ماه پس از پایان سال مالی) گزارش حسابرسی خود را ارائه کرده‌اند. هم‌چنین،

جدول ۱: آمار توصیفی

متغیر	میانگین	میان	انحراف معیار	بیشینه	کمینه	کشیدگی
تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی	۵۸	۵۳	۲۰	۱۱۳	۲۳	۰/۷۷
حق الزحمه حسابرسی	۱۹/۷	۱۹/۷	۰/۵۵	۲۱/۵	۱۷/۸	۰/۰۲۰
اندازه شرکت	۱۳/۵	۱۳/۳	۱/۳۲	۱۸	۱۱	۱/۲۶
بازده دارایی‌ها	۰/۲	۰/۱۶	۰/۲	۰/۸۳	(۰/۲۶)	۰/۹۸
اهرم مالی	۰/۶۴	۰/۶۱	۰/۲۴۴	۰/۹۳	۰/۱۳	۱/۱۳۶

در جدول شماره ۴ آمده است.

بر اساس نتایج تخمین الگو، می‌توان نتیجه گرفت که الگوی پژوهش معنادار است؛ زیرا، مقدار سطح خطای احتمال مربوط به آماره F کمتر از ۵٪ و برابر صفر است. در نتیجه، حتی در سطح اطمینان ۹۹٪ نیز معنادار بودن الگو پذیرفته می‌شود. هم‌چنین، با توجه به مقدار آماره دوربین - واتسون الگو که در جدول شماره ۴ درج شده است (نزدیک به ۲) می‌توان نتیجه گرفت که الگوی پژوهش مشکل خودهمبستگی ندارد. مقدار ضریب تعیین تعدیل شده الگو برابر با ۰/۸۰ است. این آماره نشان‌دهنده این موضوع است که حدود ۸۰٪ تغییرات متغیر وابسته به وسیله متغیرهای مستقل و کنترلی قابل توصیف است. با توجه به تأیید شدن آماره‌های الگو، فرضیه‌های پژوهش بررسی می‌شود.

نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

آزمون فرضیه اول: بین تغییر حسابرسی و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد. با توجه به نتایج مندرج در جدول شماره ۴، احتمال مربوط به فرض صفر، مبنی بر تأثیر تغییر حسابرسی بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی، برابر با ۰/۱۹۱ و ضریب متغیر نیز برابر با ۱/۰۲۷ است.

میانگین اهرم مالی ۶۴٪ است که نشان‌دهنده درصد بالای بدهی در ساختار سرمایه شرکت‌ها است. افزون بر این، به‌طور متوسط سودآوری دارایی‌های شرکت‌های مورد بررسی ۲۰٪ بوده است. با توجه به آماره کشیدگی، مندرج در جدول شماره ۱، که در بازه ۲- و ۲ قرار دارد و هم‌چنین، حجم مشاهدات که بالاتر از ۳۰ است می‌توان فرض کرد که داده‌ها نرمال است.

آمار استنباطی

برای برآورد الگو، ابتدا، با استفاده از آزمون‌های تشخیصی (چاو و هاسمن) نوع الگو انتخاب می‌شود. برای آزمون چاو، ابتدا الگوی اثر ثابت زمانی تخمین زده شده و سپس، آزمون چاو انجام شده است و بر اساس آماره F لیمر استفاده از روش حداقل مربعات تجمیع شده رد شده است (جدول شماره ۲). برای انجام آزمون هاسمن ابتدا الگو را به صورت اثر تصادفی تخمین زده و سپس آزمون هاسمن انجام می‌شود. نتایج آزمون هاسمن (جدول شماره ۳) حاکی از تأیید نشدن اثرات تصادفی در برابر اثرات ثابت است.

در ادامه، نتایج مربوط به برآورد الگوی پژوهش

جدول ۲: آزمون چاو برای تشخیص الگوی داده‌های ترکیبی یا تلفیقی

نتیجه	سطح معناداری	آماره F	آزمون اثرات ثابت (چاو)
رد H_0	۰/۰۰۰	۱۱/۷۱	

جدول ۳: آزمون هاسمن برای تشخیص اثر ثابت یا تصادفی

نتیجه	سطح معناداری	آماره F	آزمون آماری
رد H_0	۰/۰۰۰	۵۰/۷	هاسمن

جدول ۴: نتایج برآورد الگوی پژوهش

روش داده‌های ترکیبی - الگوی اثرات ثابت			متغیر
سطح خطا	آماره t	ضریب	
۰/۰۲۴	(۲/۳۰۳)	(۶۳/۶۰۸)	عرض از مبدأ
۰/۱۹۱	۰/۰۱۱	۱/۰۲۷۴	تغییر حسابرِس
۰/۰۰۱	۳/۴	۳/۹۳	حق الزحمه حسابرسی
۰/۰۰۰	۰/۲۲۹	۱/۴۵۴۱	اندازه شرکت
۰/۵۵۲	۰/۵۹۷	۰/۹۷۴۲	اظهارنظر حسابرِس
۰/۰۰۱	۳/۵۸۹	۲۵/۷۸۴	ماه پایان سال مالی
۰/۵۳۱	(۰/۶۳)	(۲/۵۴۷)	بازده دارایی‌ها
۰/۶۰۰	۰/۵۲۶	۱/۲۱	اهرم
۰/۰۳۷	(۲/۱۲۴)	(۱۱/۲۴۷)	زیان‌ده بودن شرکت
۰/۳۱۳	۱/۰۱۷	۳/۳۵۹	اندازه مؤسسه حسابرسی
۰/۸۰	ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۸۵	ضریب تعیین
۱۶/۸۶۸	آماره F	۱/۷۸	آماره دورین - واتسون
		۰/۰۰۰	احتمال آماره F

حسابرسی بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی، برابر با ۰/۰۰۱ و ضریب متغیر نیز برابر با ۳/۹۳ است. بنابراین، فرض صفر در سطح خطای ۵٪ پذیرفته می‌شود. در نتیجه، حق الزحمه حسابرسی بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی تأثیر مثبت و معنادار دارد.

نتیجه‌گیری

تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی یکی از معدود

بنابراین، فرض صفر در سطح خطای ۵٪ رد می‌شود. در نتیجه، تغییر حسابرِس بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی تأثیر معناداری ندارد.

آزمون فرضیه دوم: بین حق الزحمه حسابرسی و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

با توجه به نتایج مندرج در جدول شماره ۴، احتمال مربوط به فرض صفر، مبنی بر تأثیر حق الزحمه

به دست آمده از پژوهش‌های شوارتز و سو (۱۳) و احسان و بویان (۳۰) مخالف است.

نتایج به دست آمده از آزمون فرضیه دوم نشان می‌دهد که بین حق الزحمه حسابرسی با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. زیرا، حق الزحمه حسابرسی بازتابی از حجم کار بنگاه مورد رسیدگی است و بالا بودن حجم عملیات واحد مورد رسیدگی نیازمند انجام آزمون‌های محتوایی و کنترلی بیشتری از سوی حسابرس است. هم‌چنین، در این شرایط رابطه با کارمندان ارشد و مذاکره با مدیریت درباره نتیجه کار حسابرسی نیز افزایش می‌یابد. از طرفی، برای افزایش کیفیت اطلاعات، حسابرسان باید طرح حسابرسی را با دقت بیشتری برنامه‌ریزی کرده و عملیات اجرای کار را با بیش‌ترین کارایی و اثربخشی انجام دهند. به عبارتی، تلاش حسابرسان در راستای افزایش کیفیت حسابرسی است. بنابراین، با توجه به مطالب بیان شده با افزایش آزمون‌های محتوایی و تلاش حسابرس و متعاقب آن حق الزحمه حسابرسی، زمان مورد نیاز برای تکمیل عملیات حسابرسی نیز افزایش می‌یابد. نتایج به دست آمده از آزمون این فرضیه با نتایج پژوهش‌های لونتیس و همکاران (۱۰)، کندی و همکاران (۳۲) و احمد و عبدین (۳۴) مطابقت دارد و با نتایج به دست آمده از پژوهش لی و همکاران (۲۷) مخالف است.

پیشنهادهای کاربردی پژوهش

۱. شواهد پژوهش رابطه مستقیم بین حق الزحمه حسابرسی و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی را

متغیرهای مرتبط با کارایی حسابرسی است که به وسیله ذینفعان قابل مشاهده است و به طور مستقیم زمان اعلام سود را تحت تأثیر قرار می‌دهد. هم‌چنین، مفید بودن اطلاعات از منظر استفاده‌کنندگان به صحت اطلاعات و به موقع بودن آن‌ها بستگی دارد. به صورتی که اگر اطلاعات با تأخیر در اختیار استفاده‌کنندگان قرار گیرد ارزش اقتصادی خود را از دست خواهد داد. به موقع بودن گزارشگری مالی یکی از عامل‌های ضروری برای بنیان‌گذاری بازار سرمایه است. در نتیجه، با تأخیر در انتشار صورت‌های مالی و گزارش حسابرس، نبود قطعیت در مورد تصمیم‌های سرمایه‌گذاری افزایش می‌یابد.

نتایج به دست آمده از آزمون فرضیه اول پژوهش نشان می‌دهد که بین تغییر حسابرس و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی در شرکت‌های دارویی رابطه معناداری وجود ندارد؛ البته، این نتیجه به این معنا نیست که تغییر حسابرس به طور کلی بر ارائه به موقع گزارش حسابرسی مؤثر نیست؛ شاید دلیل عمده آن این باشد که تعداد مؤسسات حسابرسی که در این صنعت فعالیت کرده‌اند کم بوده است. از این رو، این مؤسسات دانش لازم برای فعالیت در صنعت مورد نظر را کسب کرده و در صورت تغییر زمان قابل توجهی برای آشنا شدن با فعالیت‌ها و عملیات شرکت نیاز ندارند. بنابراین، تغییر حسابرس تأثیر معناداری بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی در شرکت‌های دارویی نداشته است. نتایج به دست آمده از آزمون این فرضیه با نتایج پژوهش‌های لونتیس و همکاران (۱۰) و تانی و همکاران (۲۶) مطابقت دارد و با نتایج

خطر تجاری) بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی.
 ۳. بررسی تأثیر ترکیب و تعداد سهامداران بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی.
 ۴. بررسی تأثیر نوع و کیفیت گزارش حسابرسی و نوع و کارایی نظام کنترل‌های داخلی شرکت بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی.

محدودیت‌های پژوهش

۱. رابطه بین تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی و عامل‌های مؤثر بر آن به صورت خطی در نظر گرفته شده است، در صورتی که امکان غیرخطی بودن این رابطه نیز وجود دارد.
 ۲. در این پژوهش از متغیرهای نماینده برای اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش از قبیل اندازه شرکت استفاده شده است. بنابراین، بهتر است در تعمیم نتایج پژوهش احتیاط شود.
 ۳. در این پژوهش متغیرهای کنترلی متعددی که بر متغیر وابسته مؤثر بودند مطابق با پژوهش‌های پیشین در نظر گرفته و در برآورد الگو لحاظ شد اما هم‌چنان احتمال وجود متغیرهای مرتبط دیگر وجود دارد.
 ۴. تعدیل نکردن اقلام صورت‌های مالی به واسطه وجود تورم که ممکن است بر نتایج پژوهش مؤثر باشد.

تأیید می‌کند. از این رو، به جامعه حسابداران رسمی و سازمان بورس اوراق بهادار پیشنهاد می‌شود تا بر کیفیت حسابرسی مؤسسات نظارت بیشتری داشته باشند تا اطمینان حاصل شود که افزایش حق الزحمه به دلیل کیفیت حسابرسی مؤسسات باشد نه روابط حسابررس و صاحب‌کار.
 ۲. اگر چه در این پژوهش رابطه بین تغییر حسابررس و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی تأیید نشد اما با توجه به مبانی نظری پیشنهاد می‌شود سرمایه‌گذاران هنگام سرمایه‌گذاری به اطلاعات مربوط به تغییر حسابررس به وسیله شرکت‌ها توجه کنند؛ زیرا، تغییر حسابررس به وسیله شرکت‌ها ممکن است حاوی پیام‌هایی برای سرمایه‌گذاران مبنی بر تمایل شرکت‌ها برای ارائه نکردن گزارش‌های مالی به موقع و هم‌چنین، تمایل برای تحریف گزارش‌های مالی خود با استفاده از ناآشنایی کامل حسابررس تازه منصوب شده با شرکت صاحب‌کار باشد.

پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آینده

۱. بررسی و تحلیل مدت زمان تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی بر حسب نوع فعالیت و نوع صنعت به صورت یک مطالعه مقایسه‌ای بین شرکت‌های دارویی و سایر شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران.
 ۲. بررسی تأثیر خطر کلی بنگاه اقتصادی (خطر مالی و

References

1 Schroeder, R. G.; Clark Myrtle, W.; and J. M. Cathey (2008). *Financial*

Accounting Theory and Analysis: Text and Cases, 9th Edition, John Wiley

- and Sons, Inc.
- 2 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*. [In Persian]
 - 3 Owusu-Ansah, S. and S. Leventis (2006). "Timeliness of Corporate Annual Financial Reporting in Greece", *European Accounting Review*, Vol. 15, No. 2, pp. 273-287.
 - 4 Dogan, M.; Coskun, E.; and O. Celik (2007). "Is Timing of Financial Reporting Related to Firm Performance? An Examination on ISE Listed Company", *International Research Journal of Finance and Economic*, No. 12, pp. 221-233.
 - 5 Mahdavi, Gh. and M. Jamalian Pour (2011). "Effective Factors on Speed of Financial Reporting in Tehran Stock Exchange", *Financial Accounting Research*, No. 4, pp. 89-108. [In Persian]
 - 6 Bamber, E. M.; Bamber, L. S.; and M. P. Schoderbek (1993). "Audit Structure and Other Determinants of Audit Report Lag: An Empirical Analysis", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 12, No. 1, pp. 1-23.
 - 7 Givoly, D. and D. Palmon (1982). "Timeliness of Annual Earnings Announcements: Some Empirical Evidence", *The Accounting Review*, Vol. 57, No. 3, pp. 486-508.
 - 8 Wermert, J. G. J.; Dodd, L.; and T. A. Doucet (1997). "An Empirical Examination of Audit Reporting Lag Using Client and Cycle Firm Cycle Times Banks", *Quarterly Journal of Business and Economics*, Vol. 56, pp. 35-49.
 - 9 Izadinia, N.; Fadvi, M.; and M. Amininia (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. [In Persian]
 - 10 Leventis, S.; Weetman, P.; and C. Caramanis (2005). "Determinants of Audit Report Lag: Some Evidence from the Athens Stock Exchange", *International Journal of Auditing*, Vol. 9, No. 1, pp. 45-58.
 - 11 Javaheri, E. (2006). "Sarbens-Oxely", *Hesabras*, No. 35, pp. 83-85. [In Persian]
 - 12 Schwartz, K. B. and B. S. Soo (1996). "The Association between Auditor Changes and Reporting Lags", *Contemporary Accounting Research*, Vol. 13, No. 1, pp. 357-370.
 - 13 Arens, A. and J. Loebbecke (2000). *Auditing: An Integrated Approach*, 4th Edition, Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
 - 14 Rashidi, M. (2012). "The Effect of Audit Quality on the Audit Fee of Companies", *M. A. Thesis in Accounting, Shahid Chamran University of Ahwaz*. [In Persian]
 - 15 Bozorg-asl, M. (2009). "On Independent Audit Fee", *Hesabdar*, No. 210, p. 1 [In Persian]
 - 16 Al-Harshani, M. O. (2008). "The Pricing of Audit Services: Evidence from Kuwait", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 7, No. 23, pp. 685-696.
 - 17 Johnson, L. E. (1998). "Further Evidence on the Determinants of Local Government Audit Delay", *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, Vol. 10, No. 3, pp. 375-397.
 - 18 Houghton, K. A. and C. A. Jubb (1999). "The Cost of Audit

- Qualification: The Role of Non-Audit Services”, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 8, No. 2, pp. 215-240.
- 19 Rubin, M. (1992). “Municipal Selection of a State or External Auditor for Financial Statement Audits”, *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 11, No. 2, pp. 155-178.
- 20 Moien, M. (2008). *Persian Encyclopaedia*, 11th Edition, Tehran: Sarayesh Publications. [In Persian]
- 21 Kirk, D. L.; Block, F. E.; March, J. W.; Morgan, R. A.; Mosso, D.; Sprouse, R. T.; and R. E. Walters (1980). “Statement of Financial Accounting Concepts Qualitative Characteristics of Accounting Information”, *Journal of Accounting*, Vol. 150, No. 2, pp. 105-120.
- 22 Henderson, B. C. and S. E. Kaplan (2000). “An Examination of Audit Reporting Lag for Banks: A Panel Data Approach?”, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 19, No. 2, pp. 159-174.
- 23 Kross, W. and D. Schroeder (1984). “An Empirical Investigation of the Effect of Quarterly Earnings Announcement Timing on Stock Returns”, *Journal of Accounting Research*, Vol. 22, No. 1, pp. 153-176.
- 24 Knechel, W. R. and J. L. Payne (2001). “Additional Evidence Audit Report Lag, Auditing”, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 20, No. 1, pp. 137-146.
- 25 Jaggi B. and J. Tsui (1999). “Determinants of Audit Report Lag: Further Evidenced from Hong Kong”, *Accounting and Business Research*, Vol. 30, No. 1, pp. 17-28.
- 26 Adzrin, R. and R. Ahmad (2003). “Audit Delay and Timeliness of Corporate Reporting: Malaysian Evidence”, *Working Paper, University of Technology Malaysian*. Available at: <http://www.researchgate.net/publication>. [Online] [11 March 2014]
- 27 Ho-Young, L. and J. Geum-Joo (2008). “Determinants of Audit Report Lag: Evidence from Korea - An Examination of Auditor-Related Factors”, *The Journal of Applied Business Research*, Vol. 24, No. 2, pp. 87-104.
- 28 Ahmed, A. and M. D. Hossain (2010). “Audit Report Lag: A Study of the Bangladeshi Listed Companies”, *ASA University Review*, Vol. 4, No. 2, pp. 49-56.
- 29 Tanyi, P.; Raghunandan, K.; and A. Barua (2010). “Audit Report Lags after Voluntary and Involuntary Auditor Change”, *Accounting Horizons*, Vol. 24, No. 4, pp. 671-688.
- 30 Ahsan, H. and M. D. Bhuiyan (2011). “Audit Firm Industry Specialization and the Audit Report Lag”, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 20, No. 1, pp. 33-44.
- 31 Chen, F.; Hou, Y.; Richardson, G.; and M. Ye (2012). “Auditor Industry Expertise and the Timeliness and Usefulness of Litigation Loss Contingency Disclosures”, Available at: www.ssrn.com. [Online] [11 March 2014].
- 32 Kennedy, M.; Emmanuel, E.; and J. Ohiorenuan (2012). “Determinants of Audit Delay in Nigerian Companies: Empirical Evidence”, *Research Journal of Finance and Accounting*, Vol. 3, No. 6, pp. 46-54.
- 33 Kam, W. L. and C. Cheuk (2005). “Audit Report Lag, Audit Partner Rotation and Audit Firm Rotation:

- Evidence from Australia”, *Social Science Electronic Publishing*, Available at: <http://ssrn.com/abstract=783684>. [Online] [11 March 2014]
- 34 Ahmad, A. C. and S. Abidin (2012). “Auditor Industry Specialism and Reporting Timeliness”, *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, Vol. 65, No. 3, pp. 873-878.
- 35 Alkhatib, K. and Q. Marjib (2012). “Audit Reports Timeliness: Empirical Evidence from Jordan”, *Social and Behavioral Sciences*, Vol. 62, No. 24, pp. 1342-1349.
- 36 Badri, A. and H. Alikhani (2007). “Determinants of Audit Report Lag, the Decomposition Process CCT and FCT”, *Payam Modiriat*, Nos. 21 and 22, pp. 83-118. [In Persian]
- 37 Barzide, F. and M. Moayyeri (2008). “The Effective Factors on Audit Report Timeliness”, *Empirical Studies in Financial Accounting Quarterly*, No. 16, pp. 43-69. [In Persian]
- 38 Moradi, M. and M. Pourhosseini (2009). “Investigating the Relationship between Financial and Non-Financial Characteristics and Duration of Executing and Completing Audit Operations”, *Journal of Accounting Research*, No. 1, pp. 168-185. [In Persian]
- 39 Alavi Tabari, S. H. and Z. Aref-manesh (2013). “Investigating the Relationship between Auditor Industry Specialization and Audit Report Lag”, *Journal of Accounting Knowledge*, No. 14, pp. 7-32. [In Persian]
- 40 Behrouzi, A.; Banimahd, B.; and A. Soleymani (2013). “Audit Fees and Timeliness of Accounting Information: Evidence from Iran”, *Journal of Basic and Applied, Scientific Research*, Vol. 3, No. 6, pp. 481-487.
- 41 Dadashi, I.; Asghari, M.; Zareie, S.; and M. Jafari-baie (2013). “Investigating the Effect of Capital Structure and Financing on the Technical Efficiency of Pharmaceutical Companies Listed on the Tehran Stock Exchange”, *Journal of Health Accounting*, Vol. 2, No. 1, pp. 1-19. [In Persian]
- 42 Salehi, M.; Valipour, H.; and F. Akhtarshenas (2013). “Investigating the Effect of the Type of Auditing Report on Financing (Borrowing from Banks) of Pharmaceutical Products and Materials Industry Companies Listed on the Tehran Stock Exchange”, *Journal of Health Accounting*, Vol. 2, No. 1, pp. 35-56. [In Persian]