

بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی بر به موقع بودن گزارش حسابرسی در شرکت های پذیرفته

شده در بورس اوراق بهادار تهران

امیدپور حیدری<sup>۱</sup>

سعیده برهانی نژاد<sup>۲</sup>

وحید محمدرضاخانی<sup>۳</sup>

چکیده:

هدف این تحقیق، بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی بر به موقع بودن گزارش حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد. شاخص های کیفیت حسابرسی مورد استفاده در این تحقیق، تخصص حسابرسان در صنعت و اندازه موسسه حسابرسی است. در این راستا برای محاسبه تخصص حسابرسان در صنعت از رویکرد سهم بازار استفاده شده است. همچنین، به موقع بودن گزارش حسابرسی به کوتاه بودن مدت زمان گزارش حسابرسان پس از پایان سال مالی اشاره دارد. بدین منظور، داده های مورد استفاده از شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در طی سال های ۱۳۸۳ تا ۱۳۹۱ استخراج شده است. برای تجزیه و تحلیل داده ها و آزمون فرضیه ها از الگوی رگرسیون چند متغیره و داده های پانلی استفاده شده است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه های تحقیق نشان می دهد که بین تخصص حسابرسان در صنعت و به موقع بودن گزارش حسابرسان ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین، بین اندازه حسابرسی و به موقع بودن گزارش حسابرسان ارتباط معناداری وجود ندارد. در ضمن، بین اندازه شرکت، فرصت های رشد و بازده داراییها با به موقع بودن گزارش حسابرسان ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد. ولی بین اهرم مالی و به موقع بودن گزارش حسابرسان ارتباطی مشاهده نگردید.

واژه های کلیدی: تخصص حسابرسان در صنعت، اندازه حسابرسان، به موقع بودن گزارش حسابرسی

<sup>۱</sup>دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه شهید باهنر کرمان

<sup>۲</sup>کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم تحقیقات کرمان Email: sa.borhani@yahoo.com

<sup>۳</sup>کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه شهید باهنر کرمان

## مقدمه

وجود اطلاعات مالی شفاف و قابل اتکا که محصول یک سیستم گزارشگری جامع و مناسب می باشد، از ارکان ارزیابی وضعیت و عملکرد یک شرکت و تصمیم گیری در مورد سرمایه گذاری در شرکت به حساب می آید. در هر رویداد اقتصادی، سرمایه گذاران برای تصمیم گیری نیازمند اطلاعات قابل اتکا هستند. انتشار به موقع گزارش های مالی یک عامل کلیدی برای کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و بهبود عملکرد بازار سرمایه است تاخیرهای مرتبط با انتشار صورتهای مالی عدم اطمینان مرتبط با تصمیمات سرمایه گذاری را افزایش می دهد (اوسو، ۲۰۰۰).

از دیدگاه سرمایه گذاران، اطلاعاتی قابل اتکا تلقی می شود که یک سازمان مستقل بر فرایند گزارشگری شرکتها و مرکز ثقل این فرایند یعنی صورتهای مالی، نظارت نمایند. نمونه ای از این گونه سازمان های مستقل، موسسات حسابرسی می باشند. حسابرسی، برای صورتهای مالی گزارش شده ارزش افزوده فراهم می کند، زیرا نتایج بررسی مربوط بودن و قابلیت اتکا محتوای صورتهای مالی را گزارش می دهد.

در ادبیات گزارشگری مالی، تاخیر در ارائه صورتهای مالی و تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی ارتباط نزدیکی با یکدیگر داشته است و در اغلب موارد موضوع به موقع بودن ارائه صورتهای مالی در کنار به موقع بودن ارائه گزارش حسابرسی بحث می گردد. عدم ارائه به موقع گزارش حسابرسی نهایتاً منجر به تاخیر در انتشار اطلاعات می گردد بنابراین مفید بودن اطلاعات افشا شده در صورتهای مالی سالیانه، با عدم ارائه به موقع گزارش حسابرسی، رابطه عکس داشته و منجر به کاهش سودمندی اطلاعات می گردد. با توجه به جایگاه و نقش حسابرسی در تصمیمات استفاده کنندگان، تخصص حسابرسی در صنعت و اندازه موسسه حسابرسی به عنوان عامل کلیدی در تهیه گزارش های حسابرسی، مورد توجه استفاده کنندگان قرار می گیرد. طبق مبانی نظری انتظار می رود تخصص حسابرسی در صنعت و اندازه موسسه حسابرسی باعث افزایش سرعت گزارش حسابرسی گردد. در این راستا، این تحقیق در پی پاسخ به این سوال می باشد که آیا تخصص حسابرسی در صنعت و اندازه حسابرسی موجب به موقع بودن گزارشگری حسابرسی می گردد یا خیر؟

ساختار بقیه مقاله به این صورت می باشد که در ادامه بیان مسئله، ضرورت تحقیق، مبانی نظری و پیشینه تحقیق ارائه خواهد شد. در بخش بعدی روش تحقیق، جامعه و نمونه آماری، تعریف متغیرهای تحقیق و روش تجزیه و تحلیل داده ها ارائه می گردد. در نهایت تحقیق با نتایج حاصل از آزمون های آماری فرضیه ها، نتیجه گیری و ارائه پیشنهادها و محدودیت تحقیق خاتمه می یابد.

## بیان مسئله تحقیق

تصمیم گیری اقتصادی مطلوب نیازمند دسترسی داشتن به اطلاعات مربوط و قابل اتکاست. در این زمینه، حسابرسی نیاز استفاده کنندگان گزارشهای مالی به ارزیابی کیفیت اطلاعات پیش از استفاده از آنها در فرآیند تصمیم گیری را برطرف ساخته و زمینه مناسبی برای اخذ تصمیمات اقتصادی مطلوب فراهم می آورد. مفید بودن گزارشهای منتشره از سوی شرکتها، به صحت اطلاعات و به هنگام بودن آنها بستگی دارد. به موقع بودن به عنوان یکی از ویژگیهای کیفی اطلاعات می باشد. و طبق نظر انجمن حسابداری آمریکا (AAA)، به عنوان زیر مجموعه ای از ویژگی کیفی مربوط بودن اطلاعات طبقه بندی می گردد.

با توجه به گسترش روزافزون جوامع و پیچیدگی مسایل خاص آنها، افزایش نیاز به اطلاعات اقتصادی مربوط و در نتیجه افزایش تقاضا برای وجود سیستمها و فرایندهایی که فراهم کننده چنین اطلاعاتی هستند ایجاد گردیده است و چنین اطلاعاتی هستند ایجاد گردیده است و چنین عواملی موجب افزایش و گسترش نیاز به حسابرسی به عنوان قسمتی از کل فرایند انتقال اطلاعات شده است. به هر حال این نکته را نمی توان نادیده انگاشت که اجرای فرایند حسابرسی و اظهارنظر درباره منصفانه ارایه صورتهای مالی تبدیل به یکی از عواملی شده است که معمولاً منجر به ایجاد فاصله زمانی در ارایه صورتهای مالی به استفاده کنندگان می گردد. (برزیده و معیری، ۱۳۸۵)

تحقیقات مختلف نشان داده اند که هرچه فاصله زمانی بین تاریخ صورتهای مالی و تاریخ انتشار آنها کمتر باشد، استفاده کنندگان صورتهای مالی به شکلی بهتر و موثرتر قادر خواهند بود از اطلاعات منتشر شده آن استفاده نمایند (عبداله، ۱۹۹۶). در هر حال باید به این نکته توجه داشت که نمی توان صورتهای مالی را بدون اظهارنظر حسابرسان و یا افراد مستقل حرفه ای، در اختیار استفاده کنندگان قرار داد و اظهارنظر افراد ذیصلاح درباره صورتهای مالی، قابلیت اتکای اطلاعات را افزایش داده و استفاده کنندگان نسبت به اطلاعات ارایه شده، و نیز تصمیمات اتخاذ شده خود، اطمینان بیشتری خواهند داشت.

جامعه در معنای عام آن همواره خواستار دریافت خدمات با کیفیت حسابرسی است زیرا انتظار می رود بهبود کیفیت حسابرسی، بهبود کیفیت افشا و گزارشگری مالی و نیز غنی تر شدن محیط اطلاعاتی پیرامون یک شرکت را به دنبال داشته باشد و در نهایت زمینه مناسبتری برای اتخاذ تصمیمات اقتصادی مطلوب فراهم آورد (حساس یگانه و همکاران، ۱۳۹۱).

از دیدگاه هنجاری کیفیت حسابرسی اغلب به شکل برخورداری از استقلال، صلاحیت حرفه ای، تردید حرفه ای، برنامه ریزی و سرپرستی مناسب کار حسابرسی و مواردی از این دست تعریف می شود. با این حال از دیدگاه توصیفی، صاحب نظران عواملی چون تخصص حسابرس در یک صنعت خاص، شهرت حسابرس، عضویت حسابرس در مجامع حرفه ای، حق الزحمه حسابرسی، اندازه موسسه حسابرسی، نتایج بررسی همپیشگان و موارد دیگری از این دست را نیز مبین کیفیت حسابرسی برمی شمارند. پژوهش حاضر نیز که یک تحقیق توصیفی به شمار می رود، تاثیرگذاری تخصص حسابرس در یک صنعت و اندازه موسسه حسابرسی را بر به موقع بون گزارش حسابرسی مورد بررسی قرار می دهد.

## ضرورت تحقیق

امروزه به موقع بودن اطلاعات به عنوان معیاری بسیار مهم از سوی مراجع حرفه ای، مراجع قانون گذار، تجزیه و تحلیل کنندگان اطلاعات مالی، سرمایه گذاران، مدیران و جامعه علمی مورد توجه قرار گرفته است. به منظور کسب اطمینان نسبت به ارایه اطلاعات جاری و مربوط، می بایست جمع آوری، تلخیص و انتشار اطلاعات مالی در حد امکان سریع و بدون وقفه انجام گیرد. در فرایند تصمیم گیری، اطلاعات قدیمی ارزش چندانی برای تصمیم گیرندگان و فعالان بازار نخواهد داشت. بدین ترتیب ویژگی به موقع بودن اطلاعات تبدیل به یکی از معیارهای مهم کیفی، در ارایه اطلاعات حسابداری شده است. به سبب محدودیت دسترسی به اطلاعات مالی بیشتر از صورتهای مالی، به موقع بودن انتشار صورتهای مالی به ویژه در بازارهای نوظهور برای تامین گردش سرمایه پایدار حیاتی است. با این حال، به دلیل الزامات قوانین و مقررات یک شرکت می تواند تنها صورتهای مالی را بعد از تایید توسط حسابرسان مستقل منتشر سازد. در نهایت سرعت انتشار صورتهای مالی برای عموم توسط سرعت کار حسابداری و ارائه گزارش حسابداری تعیین می گردد (آبدین و زلوکی<sup>۱</sup>، ۲۰۱۲).

از این رو، با توجه به اهمیت موضوع ارایه به موقع اطلاعات به بازار سرمایه و استفاده کنندگان، و نیز ارتباط تنگاتنگ آن با فرایند حسابداری، در این تحقیق به دنبال بررسی تاثیر کیفیت حسابداری بر ارایه به موقع گزارش حسابداری می باشیم و در صورت موثر بودن تدابیری اندیشید تا بتوان گزارش حسابداری را هر چه سریع تر مهیا کرده و صورتهای مالی حسابداری شده را با صرف زمان کمتری در اختیار استفاده کنندگان قرار داد.

## مبانی نظری تحقیق

صورتهای مالی اطلاعات مفید برای اتخاذ تصمیم گیریهای اقتصادی و سرمایه گذاری ارائه می کنند، این اطلاعات برای استفاده کنندگان در ارزیابی وضعیت و عملکرد مالی شرکت مهم هستند. از این رو صورتهای مالی حسابداری شده احتمالاً تنها منبع مورد اعتماد اطلاعات قابل دسترس است (لونتیس و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۰۵) دقیق بودن و به موقع بودن دو شاخص حیاتی برای مفید بودن گزارشهای شرکت می باشند. مفید بودن اطلاعات افشا شده در گزارشهای سالانه کاهش خواهد یافت اگر مدت زمان کامل شدن فرایند حسابداری (ارائه گزارش حسابداری) افزایش یابد (عبداله، ۱۹۹۶).

به موقع بودن یکی از خصوصیات مربوط بودن اطلاعات بوده و بدین معناست که، اطلاعات مالی زمانی در اختیار استفاده کنندگان قرار گیرند که فرصت اتخاذ تصمیم، قضاوت و اقدام به موقع نسبت به موضوع مورد نظر برای آنان وجود داشته باشد. به عبارت دیگر، اطلاعات مالی باید پیش از سپری شدن فرصتی که استفاده کنندگان می توانند بر مبنای آنها داور و یا تصمیم گیری نمایند، در اختیار آنها قرار گیرند. بنابراین هر قدر ارایه اطلاعات به تاریخ وقوع رویدادهای مربوطه نزدیک تر باشد، اطلاعات به هنگام تر خواهند بود (برزیده و معیری، ۱۳۸۵).

با توجه به جایگاه و نقش موسسات حسابداری در تصمیمات استفاده کنندگان، کیفیت حسابداری به عنوان عامل کلیدی در تهیه گزارش های حسابداری، مورد توجه استفاده کنندگان قرار می گیرد.

حسابرس به عنوان یک مکانیزم کشف کننده تحریفات با اهمیت، می تواند موجب بهبود کیفیت اطلاعات و در نتیجه کاهش ریسک سرمایه گذاری و تصمیم گیریهای بهینه برون سازمانی گردد. اگر عملیات حسابرسی از کیفیت مطلوب برخوردار نباشد و نتواند قابل اتکا بودن اطلاعات منتشر شده را به خوبی تعیین کند، در سطح اقتصاد خرد افراد بسیاری سرمایه های خود را از دست می دهند و افراد کمی سودهای کلانی به دست خواهند آورد. همچنین، کاهش کیفیت حسابرسی ممکن است تهدیدی برای اعتبار، حسن شهرت، حق الزحمه درخواستی حسابرس و مشروعیت حرفه حسابرسی باشد (مالون و همکاران<sup>۴</sup>، ۱۹۹۳)

در مطالعه ای که جمع آوری داده های آن از طریق پرسشنامه صورت گرفت و پاسخ دهندگان آن، مؤسسات حسابرسی بودند، تخصص صنعت حسابرس بدین گونه تعریف شد: تخصص حسابرس در صنعت شامل به وجود آوردن افکار سازنده به منظور کمک خلق ارزش افزوده به صاحبکاران، هم چنین فراهم کردن دیدگاه ها و یا راهکارهای تازه برای برخی از موضوعاتی می شود که صاحبکاران در صنایع مربوط به خود با آن روبه رو می شوند (کند، ۲۰۰۸).

در این رابطه گراملینگ و استون (۲۰۰۱) استدلال کردند که تخصص حسابرس در صنعت به سبب تکنولوژی بهتر حسابرسی، کاهش هزینه های ناشی از مقیاس های اقتصادی و داشتن دانش بیشتر در آن صنعت باعث افزایش کیفیت حسابرسی می شود. علاوه بر در صنعت های که قوانین و مقررات سنگین وجود دارد، حضور حسابرسی متخصص می تواند باعث افزایش رعایت قوانین خاص صنعت و یا الزامات گزارشگری توسط شرکتها و مشتریان گردد. (آبدین و همکاران، ۲۰۱۰). اوکف و همکاران<sup>۵</sup> (۱۹۹۴) نیز به این نتیجه رسیدند که تخصص حسابرس در صنعت باعث افزایش کیفیت حسابرسی می گردد. از این رو می توان استدلال کرد که در درون چارچوب کیفیت، تخصص حسابرسان در صنعت بهتر می تواند بیانگر یا انتقال دهنده کیفیت حسابرسی باشد و در نتیجه منجر به افزایش سرعت گزارش حسابرسی و به عبارتی منجر به ارائه گزارش به موقع می گردد.

در بسیاری از موارد بر اساس مبانی نظری، موسسه حسابرسی بزرگ از لحاظ اندازه، باعث افزایش سطح کیفیت حسابرسی شرکت می شوند. مؤسسات حسابرسی بزرگ تر، خدمات حسابرسی را با کیفیت بالاتری ارائه می کنند، زیرا علاقه مندند شهرت بهتری در بازار کار بدست آورند و از آنجا که تعداد صاحبکارانشان زیاد است، نگران از دست دادن آنها نیستند (دی آنجلو<sup>۶</sup>، ۱۹۸۱)

کاپلان و کارسلو<sup>۷</sup> (۱۹۹۱) در تحقیق خود نشان دادند که، اگر شرکتها توسط مؤسسات حسابرسی بزرگ مورد حسابرسی قرار گیرند، تاخیر کمتری در ارائه گزارش حسابرسی خواهند داشت. زیرا این مؤسسات معمولاً نیروهای حرفه ای و با تجربه حسابرسی بالا استفاده می کنند که به علت تجربه حرفه ای، با بیشتر سیستم های مالی مورد استفاده شرکتها آشنایی داشته و مدت زمان کمتری برای شناسایی سیستم های مالی مشتریان خود صرف کرده و پیچیدگی سیستم های پردازش اطلاعات، منجر به تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی نخواهد گردید.

نتایج حاصل از مطالعاتی که به بررسی تعیین به موقع بودن گزارش حسابرسی در هر دو بخش عمومی و خصوصی پرداختند نشان داد که اندازه حسابرس می تواند به موقع بودن گزارش حسابرس را

بهبود بخشد. با این حال اطلاعات کمی در باره نقش تخصص حسابرسان در صنعت در بهبود مدت زمان گزارش حسابرسی وجود دارد. این چنین استدلال می شود که تخصص حسابرسان در صنعت خاص می تواند باعث افزایش کیفیت خدمات حسابرسان در آن صنعت و در نتیجه موجب بهبود عملکرد در خصوص مدت زمان گزارش حسابرسی گردد (ابدین و زلوکی، ۲۰۱۲).

### پیشینه تحقیق

ابدین و زلوکی (۲۰۱۲) در تحقیقی به بررسی ارتباط بین تخصص حسابرسان در صنعت و به موقع بودن گزارش حسابرسی پرداختند. نتایج تحقیق آنها نشان داد که شرکتهایی که حسابرسان آنها متخصص صنعت است نسبت به سایر شرکتهای که حسابرسان آنها متخصص نیست گزارش حسابرسی به موقع تری ندارند، لذا تخصص حسابرسان در صنعت تاثیری بر به موقع بودن گزارش حسابرسی ندارد. همچنین، آنها به این نتیجه رسیدند که اندازه حسابرسان باعث افزایش سرعت گزارش حسابرسی می گردد. دان و همکاران<sup>۸</sup> (۲۰۰۰) دریافتند که صاحبکاران مؤسسات حسابرسی متخصص صنعت از لحاظ کیفیت افشا توسط تحلیلگران مالی در رده بالاتری رتبه بندی می شوند.

دفوند<sup>۹</sup> (۱۹۹۲) استدلال کرد که تخصص حسابرسان در صنعت می تواند امنیت بیشتری به صورتهای مالی از طریق کشف بهتر تخلفات بدهد. گول و همکاران<sup>۱۰</sup> (۲۰۰۹) به بررسی تأثیر تخصص حسابرسان در صنعت بر رابطه بین دوره ابقای حسابرسان و کیفیت سود می پردازند. نتایج این تحقیق نشان می دهد رابطه بین دوره کوتاه مدت ابقای حسابرسان و کیفیت ضعیف تر سود برای صاحبکارانی که توسط حسابرسان متخصص صنعت رسیدگی می شوند نسبت به دیگران، ضعیف تر است.

انشا و لونتیس<sup>۱۱</sup> (۲۰۰۶) در تحقیقی به بررسی تأثیر ویژگی های شرکتی و ویژگیهای عملیات حسابرسی، بر به موقع بودن گزارشگری مالی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار آتن پرداختند. نتایج حاصل از تحقیق آنها نشان داد که بین میزان سهام سرمایه افراد درون سازمانی، تعداد بندهایی که حسابرسان در گزارش خود بیان می نمایند و بزرگی مؤسسات حسابرسی با به موقع بودن گزارشگری مالی، همبستگی با اهمیتی دیده می شود.

سلطانی<sup>۱۲</sup> (۲۰۰۲) برخی عوامل موثر بر به موقع بودن گزارشگری مالی و نیز تاخیر حسابرسی را برای شرکتهای فرانسوی مورد بررسی قرار داد که در این تحقیق اندازه شرکت و نوع گزارش حسابرسی بر به موقع بودن گزارش حسابرسی تأثیر با اهمیتی داشت.

بالسام و همکاران<sup>۱۳</sup> (۲۰۰۳) اقلام تعهدی اختیاری و ضرایب واکنش سود شرکتهایی را که توسط متخصصان صنعت، حسابرسی شده اند با شرکتهایی که توسط متخصصان صنعت رسیدگی نشده اند، مورد مقایسه و بررسی قرار دادند. نتایج این تحقیق نشان داد که صاحبکاران حسابرسان متخصص صنعت دارای اقلام تعهدی اختیاری کمتر و ضریب واکنش سود بیشتر نسبت به صاحبکاران حسابرسانی است که متخصص صنعت نیستند. بنابراین یافته های این تحقیق با این دیدگاه موافق است که صاحبکاران حسابرسان متخصص صنعت از کیفیت سود بهتری نسبت به صاحبکاران حسابرسان غیر متخصص صنعت برخوردارند.

برزیده و معیری (۱۳۸۵) در تحقیقی به بررسی عوامل موثر بر به موقع بودن گزارش حسابرسی در دوره زمانی ۱۳۸۲ تا ۱۳۸۴ پرداختند، آنها جهت انجام تحقیق پنج فرضیه مطرح کردند تا ارتباط بین تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی، با اندازه شرکت، سودآوری شرکت، ریسک شرکت (ریسک مالی)، حسابرسی و تاریخ پایان سال مالی مورد بررسی قرار گیرد نتایج تحقیق انجام شده بر نمونه انتخابی آنها حاکی از آن بود که تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی به طور با اهمیتی برای شرکتهای دارای تاریخ پایان سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه، بیشتر بوده است و سایر فرضیه‌های تحقیق مورد تایید قرار نگرفت.

ثقفی و معتمدی فاضل (۱۳۹۰) به بررسی رابطه میان کیفیت حسابرسی و کارایی سرمایه گذاری در شرکتهای با امکانات سرمایه گذاری بالا پرداختند، نتایج حاصل از تحقیق آنها نشان داد چنانچه شرکت های با امکانات سرمایه گذاری زیاد، از حسابرسان با کیفیت بالاتر استفاده کنند، سطح بالاتری از کارایی سرمایه گذاری را تجربه خواهند کرد. این در حالی است که کیفیت حسابرسی بالاتر، بر خلاف انتظار، تأثیری در کاهش دستکاری در اقلام تعهدی اختیاری ندارد.

آقایی و ناظمی (۱۳۹۱) در تحقیقی به بررسی رابطه بین تخصص حسابرسان در صنعت و مدیریت اقلام تعهدی اختیاری پرداختند. در این تحقیق قدمتعلق اقلام تعهدی اختیاری در شرکتهایی که توسط حسابرسان متخصص صنعت رسیدگی شده‌اند با سایر شرکتها، برای آزمون مدیریت سود مورد مقایسه قرار گرفتند. نتایج حاصل از تحقیق آنها نشان داد شرکتهایی که حسابرسان آنها، متخصص صنعت است دارای سطح مدیریت اقلام تعهدی اختیاری پایین تر می‌باشند.

اعتمادی و همکاران (۱۳۸۹) به بررسی رابطه بین تخصص حسابرسان در صنعت و مدیریت واقعی سود و تاثیر آن بر عملکرد عملیاتی آتی شرکتهای دارای حسابرسان متخصص صنعت و درگیر در مدیریت واقعی سود پرداختند. در این تحقیق از رویکرد سهم بازار به منظور تعیین حسابرسان متخصص صنعت و از دستکاری فروش، کاهش هزینه‌های اختیاری و اضافه تولید به عنوان معیارهای مدیریت واقعی سود بهره گرفته شده است. همچنین، برای اندازه گیری عملکرد عملیاتی از بازده داراییها استفاده شده است. نتایج این پژوهش نشان داد شرکتهایی که حسابرسان آنها، متخصص صنعت است دارای سطح بالاتر مدیریت واقعی سود نسبت به سایر شرکتهای هستند ولی عملکرد عملیاتی آتی آنها کاهش نمی‌یابد.

### فرضیه‌های تحقیق

با توجه به سوال اصلی تحقیق، دو فرضیه به شرح زیر مطرح شده است:

فرضیه اول: بین تخصص حسابرسان در صنعت و به موقع بودن گزارش حسابرسان ارتباط معناداری وجود دارد.

فرضیه دوم: بین اندازه حسابرسان و به موقع بودن گزارش حسابرسان ارتباط معناداری وجود دارد.

### روش تحقیق

این تحقیق از لحاظ هدف، کاربردی و از لحاظ ماهیت، شبه تجربی است. به منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه تحقیق، از معادله رگرسیون خطی چند متغیره استفاده شده است. به منظور انجام پژوهش، اطلاعات و داده‌های کمی مورد نیاز از صورتهای مالی حسابرسان شده شرکتها و سایر گزارشات

مالی آن‌ها و همچنین، نرم افزارهای تدبیر و ره آورد نوین استخراج شده است. داده‌ها پس از جمع آوری در صفحه گسترده Excel، مرتبط و طبقه‌بندی شده و در نهایت با استفاده از نرم افزار Eviews 6 مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته‌اند.

### جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این تحقیق شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشند. قلمرو زمانی پژوهش حاضر، بین سال‌های ۱۳۸۳ تا ۱۳۹۱، می‌باشد. برای نمونه‌گیری از روش حذفی سیستماتیک استفاده شده است و شرکتهایی که دارای کلیه شرایط زیر بودند به عنوان نمونه انتخاب شده‌اند:

۱. به لحاظ افزایش قابلیت مقایسه، دوره مالی آنها منتهی به پایان اسفند ماه باشد.
  ۲. شرکت قبل از سال ۱۳۸۳، در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشد.
  ۳. اطلاعات مورد نیاز در رابطه با اینگونه شرکتهای در دسترس باشد.
  ۴. شرکتهای جزء بانکها و موسسات مالی (شرکتهای سرمایه‌گذاری، واسطه‌گری مالی، شرکتهای هلدینگ و لیزینگ‌ها) نباشند، زیرا افشاهای مالی و ساختارها در آنها متفاوت است.
  ۵. شرکت طی دوره قلمرو زمانی، تغییر سال مالی یا تغییر فعالیت نداده باشد.
- با اعمال شرایط فوق الذکر از بین شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، تعداد ۶۴ شرکت به عنوان نمونه آماری این پژوهش انتخاب شدند که در مجموع تعداد ۵۷۶ سال شرکت شده‌اند.

### متغیرهای تحقیق

#### متغیرهای مستقل و تعریف عملیاتی آن‌ها

**تخصص حسابرسی در صنعت:** از آنجا که حالات مختلف تخصص حسابرسی در صنعت به طور مستقیم قابل مشاهده نیست، تحقیقات گذشته شاخصهای مختلفی را برای اندازه‌گیری تخصص حسابرسی در صنعت به کار گرفته است. رویکردهای سهم بازار و سهم پرتفوی غالباً به عنوان شاخصهایی برای تخصص حسابرسی در صنعت مورد استفاده قرار می‌گیرد (اعتمادی و همکاران، ۱۳۸۹).

رویکرد سهم بازار، متخصص صنعت را به عنوان یک مؤسسه حسابرسی که خود را از سایر رقیبان خود از نظر سهم بازار در هر صنعت خاص متمایز کرده است، تعریف می‌کند. این رویکرد فرض می‌کند که با مشاهده سهم نسبی بازار مؤسسات حسابرسی که به یک صنعت خاص ارائه خدمت می‌کنند، می‌توان به میزان دانش تخصص صنعت مؤسسه حسابرسی پی برد. مؤسسه‌های که سهم بزرگتری از بازار را در اختیار دارد از دانش تخصصی بالاترین در مورد آن صنعت خاص برخوردار است (آقایی و ناظمی، ۱۳۹۱).

رویکرد سهم پرتفوی، توزیع نسبی خدمات حسابرسی را در صنایع مختلف برای هر مؤسسه حسابرسی مورد لحاظ قرار می‌دهد. این رویکرد بیشتر به راهبردهای مؤسسه حسابرسی مربوط است. صنایع صاحبکار مؤسسه حسابرسی با بیشترین سهم پرتفوی، نشان‌دهنده صنایعی هستند که مؤسسات حسابرسی دانش پایه‌ای معناداری را در ارتباط با آن صنایع ایجاد کرده‌اند و سهم بزرگ پرتفوی



نشاندهنده گویای این است که سرمایه گذاری معناداری توسط مؤسسات حسابرسی در توسعه فناوریهای حسابرسی مربوط به آن صنعت صورت گرفته است (همان منبع).

در این تحقیق از سهم بازار به عنوان شاخصی برای اندازه گیری تخصص صنعت حسابرسی بهره گرفته می شود. داشتن سهم زیاد بازار سهم غالب بازار هم چنین به این نکته اشاره دارد که حسابرسی به طور موفقیت آمیزی خود را از سایر رقیبان از لحاظ کیفیت حسابرسی متمایز می کند (می هو و ویلکینز، ۲۰۰۲).

برای محاسبه سهم بازار در این تحقیق به پیروی به از پیروی از پالم رز (۱۹۸۶) سهم بازار حسابرسان به صورت زیر محاسبه می شود: (مجموع داراییهای تمام صاحبکاران هر مؤسسه حسابرسی خاص در صنعت خاص) تقسیم بر (مجموع داراییهای تمام صاحبکاران در این صنعت). مؤسساتی در این تحقیق به عنوان متخصص صنعت در نظر گرفته می شوند که سهم بازارشان (یعنی معادله فوق) بیش از  $1/2$  (شرکتهای موجود در یک صنعت/۱) باشد.

اندازه مؤسسه حسابرسی: شاخص دیگر اندازه گیر کیفیت حسابرسی، اندازه مؤسسه حسابرسی است که این دو با هم رابطه مستقیم دارند، به طوری که هر چه اندازه مؤسسه حسابرسی بزرگتر باشد، کیفیت حسابرسی هم بالاتر خواهد بود. در این تحقیق منظور از اندازه مؤسسه حسابرسی، حسن شهرت مؤسسه حسابرسی (نام تجاری) است. در نتیجهی حسن شهرت مؤسسه حسابرسی، اعتبار اطلاعات صورتهای مالی افزایش یافته و لذا کیفیت حسابرسی بالاتر خواهد بود (چن و همکاران<sup>۱۴</sup>، ۲۰۰۵؛ دی آنجلو، ۱۹۸۱).

به منظور اندازه گیری اندازه مؤسسه حسابرسی، مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی در زمره مؤسسات حسابرسی کوچک و سازمان حسابرسی به دلیل کارکنان زیاد و قدمت بیشتر به عنوان مؤسسات حسابرسی بزرگ قرار می گیرد. برای سنجش این متغیر، اگر سازمان حسابرسی به عنوان حسابرسی شرکت انتخاب شده باشد عدد ۱ و در غیر اینصورت عدد ۰ تعلق می گیرد.

### متغیر وابسته و تعریف عملیاتی آن

در این تحقیق به موقع بودن گزارش حسابرسی به عنوان متغیر وابسته تعریف می شود، از این رو فرض شده است که، هر چه تاریخ گزارش حسابرسی به تاریخ پایان سال مالی نزدیکتر باشد، گزارش حسابرسی به موقع تر رایبه شده است. در نتیجه مدت زمان رایبه گزارش حسابرسی در تحقیق مزبور فاصله زمانی بین تاریخ پایان سال مالی هر شرکت، تا تاریخ گزارش حسابرسی در نظر گرفته می شود.

## متغیرهای کنترلی

در این تحقیق، به پیروی از (آبدین و زلوکی، ۲۰۱۲) تاثیر متغیرهای اهرم مالی، اندازه شرکت، نسبت ارزش بازار به دفتری و بازده داراییها نیز کنترل شد. در ادامه هر یک از این متغیرها توضیح داده شده‌اند.

**اهرم مالی** ( $LEV_{i,t}$ ): اهرم مالی معمولا با گزارشگری به موقع ارتباط مستقیم دارد. زیرا اهرم مالی باعث می‌شود احتمال ورشکستگی شرکت افزایش یابد و متقابلا احتمال اینکه حسابرسان مستقل تحت پیگرد قانونی قرار بگیرد افزایش می‌یابد. لذا در چنین شرایطی حسابرسان ملزم تا حسابرسانی بیشتری را انجام داده و بالتبع کار حسابرسانی با تعویق بیشتری به پایان خواهد رسید. (سمینت، ۱۹۹۵). در این تحقیق اهرم مالی از طریق تقسیم مجموع بدهی شرکت به کل دارایی حاصل می‌شود.

**بازده داراییها** ( $ROA_{i,t}$ ): پیش بینی می‌شود سودآوری شرکت با به موقع بودن گزارش حسابرسان رابطه مستقیم داشته باشد چون عملکرد خوب شرکت باعث کاهش نگرانیهای حسابرسان از لحاظ ورشکستگی و تداوم فعالیت شرکت می‌شود و بنابراین فرایند رسیدگی با سرعت و اطمینان بیشتری انجام می‌پذیرد و بالتبع گزارش حسابرسانی سریع‌تر مهیا می‌گردد. در این تحقیق از نسبت بازده داراییها به عنوان معیار سودآوری شرکت استفاده شده است. این نسبت از حاصل تقسیم سود خالص بر کل داراییهای پایان دوره حاصل می‌گردد.

**اندازه شرکت** ( $SIZE_{i,t}$ ): در مطالعات انجام شده قبلی (اشتون و نیوتن، ۱۹۸۹، کپلان و کارسلو، ۱۹۹۱) بین تاخیر در ارائه گزارش حسابرسانی و اندازه یا بزرگی شرکت‌های مورد رسیدگی نوعی رابطه معکوس دیده شده است. اندازه شرکت در این تحقیق از طریق لگاریتم طبیعی ارزش بازار شرکت به دست می‌آید.

**نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری** ( $MB_{i,t}$ ): از نسبت ارزش بازار حقوق صاحبان سهام به ارزش دفتری آن به عنوان نماینده ای برای رشد شرکت استفاده شده است.

## روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

در این تحقیق، برای آزمون فرضیه‌های تحقیق از مدل رگرسیون خطی چند متغیره استفاده شده است. در این مدل به موقع بودن گزارش حسابرسانی متغیر وابسته و تخصص حسابرسان در صنعت و اندازه موسسه حسابرسانی به عنوان شاخص‌های کیفیت حسابرسانی، متغیرهای مستقل می‌باشند. به لحاظ کنترل اثر عوامل ریسک، چهار متغیر کنترلی نسبت ارزش بازار به دفتری، اهرم مالی، بازده داراییها و اندازه شرکت وارد مدل رگرسیون شده‌اند. مدل رگرسیون مورد استفاده در رابطه شماره (۱) آورده شده است.

(۱)

$$ART_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{spec\_30fee}_{it} + \beta_2 \text{AuditSize}_{it} + \beta_3 \text{Size}_{it} + \beta_4 \text{Lev}_{it} + \beta_5 \text{MB}_{it} + \beta_6 \text{ROA}_{i,t} + \varepsilon_{it}$$

که در آن:

$ART_{it}$  به موقع بودن گزارش حسابرسی،  $spec\_30fee_{it}$  تخصص حسابرس در صنعت،  $AuditSize_{it}$  اندازه موسسه حسابرسی،  $Size_{it}$  اندازه شرکت،  $Lev_{it}$  اهرم مالی شرکت،  $MB_{it}$  نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری و  $ROA_{i,t}$  بازده داراییها می باشد.

## تجزیه و تحلیل نتایج پژوهش

### آمار توصیفی

اولین گام در تحلیل آماری، تعیین مشخصات خلاصه شده داده‌ها و محاسبه شاخص‌های توصیفی می‌باشد. هدف از این تحلیل، شناخت روابط درونی متغیرها و نشان دادن رفتار آزمودنی‌هاست تا مقدمات تحلیل آماری فراهم شده و خصوصیات توصیفی برای تحلیل بیشتر آشکار شود. جدول شماره (۱) نشان دهنده اندازه شاخص‌های آمار توصیفی داده‌های مورد استفاده در تحقیق برای شرکت‌هایی است، که حسابرس آنها متخصص صنعت می‌باشد. مدت زمان گزارش حسابرسی برای شرکت‌هایی که حسابرس آنها متخصص صنعت می‌باشد برابر با ۶۴ روز می‌باشد و در مقایسه با آمار توصیفی شرکت‌هایی که حسابرس آنها متخصص صنعت نمی‌باشد (جدول شماره ۲) که برابر با ۸۳ روز می‌باشد، کمتر است و بیانگر این می‌باشد که تخصص حسابرس در صنعت باعث سرعت در فرایند گزارش حسابرس می‌گردد.

جدول شماره (۱): آمار توصیفی شرکت‌هایی که حسابرس آنها متخصص صنعت می‌باشد.

نام متغیر	نماد	میانگین	میانه	انحراف معیار
به موقع بودن گزارش حسابرس	$ART_{it}$	۶۴/۳	۶۳/۵	۱/۸۶
اندازه حسابرس	$AuditSize_{it}$	۰/۳۸۵	۰/۳۱	۰/۴۸
اندازه شرکت	$Size_{it}$	۱۲/۸۱	۱۲/۷۱	۱/۲۱
نسبت ارزش بازار به دفتری	$MB_{it}$	۲/۱۷۶	۱/۹۴۲	۰/۴۵۱
بازده داراییها	$ROA_{i,t}$	۰/۱۴۶	۰/۱۲۵	۰/۱۳۲
اهرم مالی	$Lev_{it}$	۰/۷۱	۰/۶۳	۳/۱۲

همانطور که در جدول شماره (۱) مشاهده می‌شود، میانگین اندازه حسابرس برابر ۰/۳۷۵ است. و بیانگر این است که در شرکت‌های مورد بررسی از هر ۱۰ شرکتی که حسابرسی شده‌اند، به طور متوسط ۴ شرکت حسابرسی آنها توسط سازمان حسابرسی، انجام شده است. اهرم مالی بیانگر این است که به طور متوسط ۷۱٪ دارایی‌های شرکت‌های مورد بررسی از محل بدهی‌ها تامین مالی شده‌اند.

جدول شماره (۲): آمار توصیفی شرکت‌هایی که حسابرسان آنها متخصص صنعت نمی‌باشد.

نام متغیر	نماد	میانگین	میان	انحراف معیار
به موقع بودن گزارش حسابرسان	$ART_{it}$	۸۳	۸۱/۵	۲/۴۸
اندازه حسابرسان	$AuditSize_{it}$	۰/۱۴۲	۰/۱۱	۰/۳۵
اندازه شرکت	$Size_{it}$	۱۲/۵۲۹	۱۲/۴۷	۱/۲۴
نسبت ارزش بازار به دفتری	$MB_{it}$	۲/۱۷۶	۱/۸۲	۱/۴۵۱
بازده داراییها	$ROA_{i,t}$	۰/۱۱۶	۰/۰۹	۰/۱۳
اهرم مالی	$Lev_{it}$	۰/۷۶	۰/۶۵	۰/۴۱۲

همانطور که مشاهده می‌گردد، جدول شماره (۲) نشان‌دهنده آمار توصیفی شرکت‌هایی است که حسابرسان آنها متخصص صنعت نمی‌باشد. متوسط اندازه حسابرسان به طور متوسط برابر با ۰/۱۴۲ است که بیانگر این است که در شرکت‌های مورد بررسی از هر ۲۰ شرکتی که حسابرسان شده‌اند، به طور متوسط ۳ شرکت حسابرسان آنها توسط سازمان حسابرسان، انجام شده است. آمار کم حسابرسان توسط سازمان حسابرسان نسبت به جدول شماره (۱) نشان‌دهنده این است که سازمان حسابرسان در گروه حسابرسان متخصص صنعت در بیشتر صناعت‌ها می‌باشد.

### نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها

قبل از آزمون فرضیه‌های تحقیق باید از نرمال بودن داده‌ها اطمینان پیدا کرد. برای آزمون نرمال بودن جملات خطا از آزمون‌های مختلفی می‌توان استفاده نمود. یکی از این آزمون‌ها، آزمون جارکوا برا می‌باشد. در این پژوهش نیز، به منظور آزمون کردن نرمال بودن جملات خطا، از این آزمون استفاده شده است. در صورتی که اجزای باقیمانده از توزیع نرمال برخوردار باشند، می‌توان ادعا نمود که جامعه نیز دارای توزیع نرمال می‌باشد.

### جدول شماره (۳): آزمون نرمال بودن داده‌ها

فرضیه (۲)		فرضیه (۱)		فرضیه آزمون
سطح معناداری	آماره	سطح معناداری	آماره	
۰/۲۸	۲/۵۴	۰/۲۴	۲/۸۲	جارکوا برا

همانطور که در جدول شماره (۳) مشاهده می‌شود، نتیجه این آزمون برای هر دو فرضیه تحقیق بیشتر از ۵ درصد می‌باشد که بیانگر نرمال بودن داده‌ها در تمام فرضیه‌ها است. بنابراین، با اطمینان ۹۵ درصد، نرمال بودن داده‌های تحقیق تایید می‌گردد.

## ایستایی (پایایی) متغیرهای پژوهش

بر اساس آزمون ریشه واحد از نوع آزمون لوین، لین و چو (۲۰۰۲)، چنانچه معناداری آماره آزمون کمتر از ۰/۰۵ باشد، متغیرهای مستقل، وابسته و کنترلی پژوهش در طی دوره پژوهش در سطح پایا هستند. نتایج حاصل از بررسی پایایی متغیرهای پژوهش با استفاده از این آزمون در جدول شماره (۴) ارائه شده است.

جدول (۴): نتایج حاصل از آزمون لوین، لین و چو

متغیرهای پژوهش	علامت اختصاری	آماره آزمون	سطح معناداری
به موقع بودن گزارش حسابرسی	$ART_{it}$	-۱۴/۰۶	۰/۰۰۰
تخصص حسابرسی در صنعت	$spec\_30fee_{it}$	۱۰/۱۲	۰/۰۰۰
اندازه حسابرسی	$AuditSize_{it}$	۸/۳۸	۰/۰۰۰
اهرم مالی	$Lev_{it}$	-۷/۶۹	۰/۰۰۰
نرخ بازده داراییها	$ROA_{i,t}$	-۱۴/۸۱	۰/۰۰۰
اندازه شرکت	$Size_{it}$	-۹/۱۷	۰/۰۰۰
نسبت ارزش بازار به دفتری	$MB_{it}$	-۱۳/۹۳	۰/۰۰۰

همان‌طور که ملاحظه می‌شود، در کلیه متغیرهای مستقل، وابسته و کنترلی سطح معناداری در آزمون ریشه واحد لوین، لین و چو کوچک‌تر از ۰/۰۵ است و نشان‌دهنده این است که متغیرها پایا هستند. این بدان معنی است که میانگین و واریانس متغیرها در طول زمان و کوواریانس متغیرها بین سال‌های مختلف ثابت بوده است. در نتیجه، شرکت‌های مورد بررسی تغییرات ساختاری نداشته و استفاده از این متغیرها در مدل باعث به وجود آمدن رگرسیون کاذب نمی‌شود.

در این پژوهش با توجه به نوع داده‌ها و روشهای تجزیه و تحلیل موجود، از روش (داده‌های ترکیبی) استفاده می‌شود و به منظور تشخیص روش مناسب برای تخمین داده‌ها از آزمون هاسمن و چاو (F لیمر) استفاده شده است.

جدول شماره (۵): نتایج حاصل از آزمون انتخاب نوع مدل فرضیه‌ها

فرضیه	فرضیه اول		فرضیه دوم	
	آماره	سطح معناداری	آماره	سطح معناداری
آزمون چاو	۱/۶۵۴	۰/۰۰۰	۱/۷۵۱	۰/۰۰۰
آزمون هاسمن	۲۴/۰۸۵	۰/۰۰۰	۳۷/۵۲۵	۰/۰۰۰

همانطور که در جدول شماره (۵) مشاهده می‌شود برای هر دو فرضیه تحقیق با توجه به اینکه سطح معناداری به دست آمده از آزمون چاو برابر (۰/۰۰۰) می‌باشد. در نتیجه فرض  $H_0$  (روش حداقل مربعات معمولی) در سطح اطمینان بیشتر از ۹۹٪ رد شده است و روش داده‌های تابلویی پذیرفته می‌شود. همچنین، برای آزمون استفاده از روش پانل (داده‌های تابلویی) با اثرات ثابت و اثرات تصادفی از آزمون هاسمن استفاده شده است. از آنجایی که سطح معناداری به دست آمده از آزمون هاسمن برابر با (۰/۰۰۰) می‌باشد بنابراین فرض  $H_0$  (روش اثرات تصادفی) رد شده است و در نتیجه روش اثرات ثابت پذیرفته می‌شود.

همانطور که در جدول شماره (۶) مشاهده می‌شود، با توجه به مقدار آماره  $F$  (۱۰/۱۷) و سطح معناداری مربوط به آن (۰/۰۰۰)، مدل برازش شده در سطح اطمینان ۹۹٪ معنادار است. با توجه به ضریب تعیین تعدیل شده مدل برازش شده، می‌توان ادعا نمود که حدود ۶۷٪ از تغییرات بازده غیرعادی آتی سهام شرکت توسط متغیرهای مدل توضیح داده می‌شود. همچنین، آماره دوربین واتسون (۱/۹۹) بین مقدار ۱/۵ تا ۲/۵ است که استقلال مشاهدات را نشان می‌دهد.

جدول شماره (۶): برآورد الگوی شماره (۱)

$ART_{it} = \beta_0 + \beta_1 spec\_30fee_{it} + \beta_2 AuditSize_{it} + \beta_3 Size_{it} + \beta_4 Lev_{it} + \beta_5 MB_{it} + B_6 ROA_{i,t} + \varepsilon_{it}$				
نام متغیر	علامت اختصاری	ضریب	آماره t	سطح معناداری
عرض از مبدأ	$\beta_0$	۴۴/۶	۲/۹۴	۰/۰۰۳
تخصص حسابداری در صنعت	$spec\_30fee_{it}$	-۷/۱۲۸	-۲/۹۳	۰/۰۰۳
اندازه حسابداری	$AuditSize_{it}$	۱/۱۲۹	۰/۴۸	۰/۶۳
اندازه شرکت	$Size_{it}$	-۲/۳۸	-۲/۱۱	۰/۰۳۵
فرصت‌های رشد	$MB_{it}$	-۰/۴۲۳	-۴/۴۸	۰/۰۰۰
اهرم مالی	$Lev_{it}$	۰/۱۵	۰/۴۶۷	۰/۶۴
بازده داراییها	$ROA_{i,t}$	-۲۲/۹۷	-۳/۰۵	۰/۰۰۲
آماره دوربین واتسون	۱/۹۸	آماره F	۱۰/۱۷	
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۶۷	سطح معناداری آماره F	۰/۰۰۰	

فرضیه اول پژوهش به این صورت مطرح شده بود که بین تخصص حسابرس در صنعت و به موقع بودن گزارش حسابرس ارتباط معناداری وجود دارد، همانطور که در جدول شماره (۶) مشاهده می‌شود ضریب و آماره  $t$  متغیر تخصص حسابرس در صنعت به ترتیب برابر با  $۷/۱۲۸$  و  $۲/۹۳$  می‌باشد. این ارقام بیانگر ارتباط مثبت و معنادار بین تخصص حسابرس در صنعت و به موقع بودن گزارش حسابرس در سطح اطمینان  $۹۵\%$  می‌باشد. به عبارتی مطابق مبانی نظری، حسابرس متخصص در صنعت باعث افزایش سرعت گزارشگری حسابرسی می‌گردد و تاییدی بر آمار توصیفی در بخش قبل می‌باشد. بنابراین، فرضیه اول پژوهش مورد تایید قرار می‌گیرد.

فرضیه دوم پژوهش به این صورت مطرح شده بود که بین اندازه حسابرس و به موقع بودن گزارش حسابرس ارتباط معناداری وجود دارد، همانطور که در جدول شماره (۶) مشاهده می‌شود ضریب و آماره  $t$  متغیر اندازه حسابرس به ترتیب برابر با  $۱/۱۲۹$  و  $۰/۴۸$  می‌باشد. این ارقام بیانگر عدم وجود ارتباط معنادار بین اندازه حسابرس و به موقع بودن گزارش حسابرس در سطح اطمینان  $۹۵\%$  می‌باشد. به عبارتی اندازه موسسه حسابرس تاثیری بر افزایش سرعت گزارش حسابرسی ندارد. بنابراین، فرضیه دوم پژوهش مورد تایید قرار نمی‌گیرد. نتایج این فرضیه با تحقیق برزیده و معیری (۱۳۸۵) مطابقت دارد.

در رابطه با ارتباط متغیرهای کنترلی و متغیر وابسته نیز قابل ذکر است که ضریب و آماره  $t$  متغیر اندازه شرکت به ترتیب برابر با  $۲/۳۸$  و  $۲/۱۱$  می‌باشد که بیانگر ارتباط منفی و معنادار بین اندازه شرکت و به مدت زمان ارائه گزارش حسابرسی می‌باشد. به عبارت دیگر، بین اندازه شرکت و به موقع بودن گزارش حسابرسی ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد. در توضیح این نتیجه باید گفت، در شرکت‌های بزرگ از لحاظ اندازه به دلیل امکانات بیشتر شرایط بهتری جهت ارائه به موقع تر گزارش حسابرسی امکان پذیر بوده است.

ضریب و آماره  $t$  متغیر فرصتهای رشد نیز برابر با  $۰/۴۲۳$  و  $۴/۴۸$  می‌باشد که نشاندهنده ارتباط منفی و معناداری بین به مدت زمان ارائه گزارش حسابرس و فرصتهای رشد می‌باشد. به عبارت دیگر، در شرکت‌های با رشد بالا گزارش حسابرسی به موقع تر می‌باشد. همچنین، ضریب متغیر بازده داراییها بیانگر ارتباط مثبت و معناداری بین این نسبت با به موقع بودن گزارش حسابرسی می‌باشد. در ضمن سطح معناداری متغیر اهرم مالی بیانگر عدم وجود ارتباط معنادار بین ریسک مالی شرکت و به موقع بودن گزارش حسابرسی می‌باشد.



## نتیجه گیری

این پژوهش به دنبال یافتن پاسخی برای این سوال بود که آیا ویژگی‌های کیفیت حسابرسی تأثیری بر به موقع بودن گزارش حسابرسی دارند. به عبارت دیگر آیا کیفیت حسابرسی باعث افزایش سرعت فرایند حسابرسی می‌گردد یا خیر؟ در این راستا، از معیارهای تخصص حسابرسی در صنعت و اندازه موسسه حسابرسی به عنوان ویژگیهای کیفیت حسابرسی استفاده گردید. همچنین، برای سنجش به موقع بودن گزارش حسابرسی در این تحقیق فرض شده است که، هر چه تاریخ گزارش حسابرسی به تاریخ پایان سال مالی نزدیکتر باشد، گزارش حسابرسی به موقع تر ارایه شده است.

نتایج حاصل از فرضیه اول تحقیق نشان داد که بین تخصص حسابرسی در صنعت و به موقع بودن گزارش حسابرسی ارتباط معناداری وجود دارد، به عبارت دیگر مطابق مبانی نظری حسابرسی متخصص در صنعت باعث افزایش سرعت فرایند حسابرسی و گزارش حسابرسی به عنوان نتیجه این فرایند می‌گردد. همچنین نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم تحقیق بیانگر عدم وجود ارتباط معنادار بین اندازه حسابرسی و به موقع بودن گزارش حسابرسی می‌باشد. به عبارتی اندازه موسسه حسابرسی تأثیری بر افزایش سرعت گزارش حسابرسی ندارد. بنابراین، فرضیه دوم پژوهش مورد تأیید قرار نگرفت. نتایج این فرضیه با تحقیق برزیده و معیری (۱۳۸۵) مطابقت دارد.

در رابطه با ارتباط متغیرهای کنترلی و متغیر وابسته نیز قابل ذکر است که ارتباط منفی و معنادار بین اندازه شرکت و به موقع بودن گزارش حسابرسی می‌باشد. به عبارتی در شرکت‌های بزرگ از لحاظ اندازه به دلیل در اختیار داشتن کنترل‌های قوی در این نوع از شرکتها و تقاضای شدید آنها جهت اتمام هر چه سریعتر فرایند حسابرسی، منجر به سرعت بیشتر فرایند حسابرسی و کاهش مدت زمان گزارش حسابرسی می‌گردد. این نتیجه با تحقیق آبدین و زلولکی (۲۰۱۲) مطابقت دارد.

ضریب و آماره  $t$  متغیر فرصتهای رشد نیز نشاندهنده ارتباط منفی و معناداری بین به موقع بودن گزارش حسابرسی و فرصتهای رشد می‌باشد. می‌توان چنین نتیجه گرفت که در این شرکتها به دلیل فرصتهای رشد و عملکرد خوب شرکت، حسابرسی نیز نظر مساعدتری نسبت به عملیات داشته باشد که منجر به حسابرسی کمتر و افزایش سرعت گزارشگری می‌شود.

همچنین، ضریب بازده داراییها بیانگر ارتباط منفی و معناداری بین این نسبت با به موقع بودن گزارش حسابرسی می‌باشد. که با تحقیق آبدین و زلولکی (۲۰۱۲) مطابقت دارد. در ضمن سطح معناداری متغیر اهرم مالی بیانگر عدم وجود ارتباط معنادار بین ریسک مالی شرکت و به موقع بودن گزارش حسابرسی می‌باشد. این نتیجه با تحقیق برزیده و معیری (۱۳۸۵) مطابقت دارد.



### پیشنهاد‌های کاربردی تحقیق

۱. با توجه به نتایج فرضیه های تحقیق، به استفاده کنندگان از صورتهای مالی و سایر استفاده کنندگان پیشنهاد می‌گردد که به نقش حسابرس متخصص در صنعت در ارائه گزارش به موقع حسابرسی توجه کافی داشته باشند.
۲. به مدیران شرکتهای پیشنهاد می‌شود جهت پاسخگویی بهتر به ذینفعان از جمله ارائه گزارشهای مالی به موقع تر به نقش حسابرسان متخصص در صنعت جهت افزایش سرعت به موقع بودن صورتهای مالی منتشر شده توجه نمایند.
۳. همچنین، باتوجه به ارتباط منفی بین اندازه شرکت، فرصتهای رشد و بازده داراییها با به موقع بودن گزارش حسابرسی به استفاده کنندگان پیشنهاد می‌شود در تصمیم گیری های خود به این عوامل توجه کافی داشته باشند.

### پیشنهاد برای تحقیقات آتی

- برای ادامه راه این تحقیق موضوعات زیر جهت تحقیقات آتی پیشنهاد می‌گردد:
۱. در نظر گرفتن معیارهای دیگری برای سنجش اثر کیفیت حسابرسی بر به موقع بودن گزارش حسابرس مانند چرخش شریک حسابرس، نوع اظهارنظر حسابرس و ...
  ۲. در نظر گرفتن معیارهای دیگری برای سنجش اندازه موسسه حسابرسی .....
  ۳. در این تحقیق برای اندازه گیری تخصص حسابرس در صنعت از رویکرد سهم بازار استفاده شد. پیشنهاد می‌گردد در تحقیقی دیگر از رویکرد سهم پرتفوی برای اندازه‌گیری آن استفاده شود.

### محدودیت تحقیق

در فرایند انجام تحقیق علمی، مجموعه ای شرایط و مواردی وجود دارد که خارج از کنترل محقق می باشد ولی به طور بالقوه می تواند نتایج تحقیق را تحت تاثیر قرار دهد. برخی از این محدودیت ها ذاتی و بعضی دیگر ناشی از شرایط محیطی و محدودیت زمانی تحقیق می باشد. مهم ترین محدودیت تحقیق عمده پژوهش های انجام شده در ایران، عدم دسترسی مستقیم به کلیه اطلاعات مورد نیاز است. در تحقیق حاضر هر چند با مراجعه به منابع اطلاعاتی قوی مشاهدات زیادی در اختیار محقق قرار گرفت، باز هم از این قضیه مستثنی نیست.

پی نوشتها:

1. Owusu
2. Abidin & Zaluki
3. Leventis et al
4. Malone and et al
5. O'Keefe
6. DeAngelo
7. Kaplan& Carslaw
8. Dunn

9. DeFond
10. Gul and et al
11. Ansha & Leventis
12. Soltani
13. Balsam and et al.
14. Chen & et al

## منابع و مآخذ

- ۱- اعتمادی، حسین، آذر، عادل و ناظمی اردکانی، مهدی (۱۳۸۹)، " بررسی نقش تخصص حسابرسان در صنعت بر مدیریت واقعی سود و عملکرد عملیاتی آتی"، *دانش حسابداری*، سال اول، شماره ۱.
- ۲- آقای، محمدعلی و ناظمی اردکانی، مهدی (۹۱)، " تخصص حسابرسان در صنعت و مدیریت ارقام تعهدی اختیاری"، *دانش حسابرسی*، سال دوازدهم، شماره ۴۶.
- ۳- برزیده، فرخ و معیری، مرتضی (۱۳۸۵). "عوامل موثر بر به موقع بودن گزارش حسابرسی" *مطالعات حسابداری*، شماره ۱۶.
- ۴- ثقفی، علی و معتمدی فاضل، مجید (۱۳۹۰). "رابطه میان کیفیت حسابرسی و کارایی سرمایه گذاری در شرکت های با امکانات سرمایه گذاری بالا"، *پژوهشهای حسابداری مالی*، دوره ۳، شماره ۴ ( شماره ۱۰ پی‌اچ‌پی)
- ۵- حساس یگانه، یحیی و آذین‌فر، کاوه. (۱۳۸۹). «رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی». *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، دوره ۱۷، شماره ۶۱، ۸۵-۹۸.
- ۶- حساس یگانه، یحیی، ولی زاده لاریجانی، اعظم و محمدی، امیر (۱۳۹۱)، «بررسی تاثیر تخصص حسابرسان بر گزارشگری مالی و واکنش بازار سرمایه»، *فصلنامه بورس اوراق بهادار*، شماره ۱۹، ۶۴-۴۳.
- ۷- مجتهدزاده، ویدا و آقای، پروین. (۱۳۸۳). «عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان». *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، شماره ۳۸، ۷۶-۵۳.
- ۸- نونهال‌نهر، علی اکبر؛ جبارزاده کنگرلویی، سعید و پورکریم، یعقوب. (۱۳۸۹). «رابطه کیفیت حسابرسان و قابلیت اتکای ارقام تعهدی». *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، دوره ۱۷، شماره ۶۱، ۷۰-۵۵.

1. arcello, J.V. and Nagy, A.L. (2004). "Client Size, Auditor Specialization and Fraudulent Financial Reporting". **Managerial Auditing Journal**, Vol. 19, pp: 651-668.
2. Chen, C. Y.; Lin, C.J. and Lin, Y.C. (2004). "Audit Partner Tenure, Audit Firm Tenure and Discretionary Accruals; Does Long Auditor Tenure Impair Earning Quality?" **Working paper**, Hong Kong University of Science and Technology.
3. Chen, K.; Lin L.K. and Zhou, J. (2005). " Audit Quality and Earnings Management for Taiwan IPO Firms". **Managerial Accounting Journal**, Vol. 20, No. 1, pp: 86-104.
4. Deis, D. and Giroux, G. (1992), "Determinants of Audit Quality in the Public Sector". *The Accounting Review*, Vol. 67, No. 3, pp: 462-479.
5. DeAngelo, L.E. (1981). "Auditor Size and Audit Quality", **Journal of Accounting and Economics**, Vol. 3, No. 3, PP: 183-199.
6. Elitzur R. and Falk H. (1996). "Planned Audit Quality". **Journal of Accounting and Public Policy**, Vol. 15, pp: 247-269.

7. Fernando, G.D.; Abdel-Meguid, A.M. and Elder, R.J. (2010). "Audit Quality Attributes, Client Size and Cost of Equity Capital". **Review of Accounting and Finance**. Vol. 9, No. 4, pp: 363-381.
8. Ghosh, A. and Moon, D. (2005). "Auditor Tenure and Perceptions of Audit Quality". **The Accounting Review**, Vol. 80, Issue 2, pp: 585-612.
9. Hamilton, R. (1975). "An Examination and Clarification of the Role for Auditing in the Production and Dissemination of Capital Market information". **Unpublished D.B.A. Dissertation**, University of Southern California.
10. Khurana, I. and Raman, K. (2004). "Litigation risk and the financial reporting credibility of Big 4 versus non-Big 4 audits: evidence from Anglo-American countries". **The Accounting Review**, Vol. 79, No. 2, pp: 473-495.
11. Malone, D.; Fries, C. and Jones, T. (1993). "An Empirical Investigation of the Extent of Corporate Financial Disclosure in the Oil and Gas Industry". **Journal of Accounting, Auditing, and Finance**. Vol. 8, pp: 249-275.
12. Mansi, S.; Maxwell, W. and Miller, D. (2004). "Does Auditor Quality and Tenure Matter to Investors? Evidence from the Bond Market". **Journal of Accounting Research**, Vol. 42, No. 4, pp: 755-793.
13. Myers, J.; Myers, L. and Omer, T. (2003). "Exploring the Term of the Auditor Client Relationship and the Quality of Earnings: a Case for Mandatory Auditor Rotation?". **The Accounting Review**, Vol. 78, No. 3, pp: 779-800.
14. Palmrose, Z. (1988). "An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality". **The Accounting Review**, Vol. 64, No.1, PP: 55-73.
15. Tendello, B. and Vanstraelen, A. (2008). "Earnings Management and Audit Quality in Europe: from the Private Client Segment". **European Accounting Review**, Vol. 17, No. 3, pp: 447-469.
16. Gul, Ferdinand A.; Fung, Simon Yu Kit and Bikki Jaggi. (2009). Earningsquality: Some evidence on the role of auditor tenure and auditors' industry expertise. **Journal of Accounting and Economics**, Vol. 47, PP. 265-287.