



بررسی رابطه بین برخی ویژگی های مالی و غیر مالی و مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

دکتر مهدی مرادی^{۱*}، سید مهدی پورحسینی^۲

۱- استادیار دانشکاه فردوسی مشهد

۲- کارشناس ارشد حسابداری

چکیده

به موقع بودن یکی از مهمترین ویژگی های کیفی اطلاعات مالی محسوب می شود. به موقع بودن به این مفهوم است که اطلاعات باید در کوتاه ترین زمان و به سریع ترین شکل ممکن در دسترس استفاده کنندگان قرار گیرد. هر چه فاصله زمانی بین پایان سال مالی و تاریخ انتشار صورت های مالی واحدهای تجاری کوتاه تر باشد، سودمندی حاصل از صورت های مالی حسابرسی شده سالانه واحدهای تجاری افزایش می یابد. افزایش فاصله زمانی بین پایان سال مالی و تاریخ انتشار صورت های مالی، احتمال فاش شدن اطلاعات به نفع گروهی از استفاده کنندگان و به زیان سایرین را افزایش می دهد.

هدف این تحقیق، بررسی رابطه بین برخی ویژگی های شرکت با مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی است. جامعه آماری شامل شرکت های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و دوره زمانی سال های ۱۳۷۷ الی ۱۳۸۵ است. نتایج حاصل از آزمون های آماری انجام شده روی

.....*

*- نویسنده مسئول



فرضیه های تحقیق نشان می دهد که پنج متغیر مستقل انتخاب شده در این پژوهش شامل اندازه، نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام، سود دهی، نوع اظهار نظر حسابرسی ارائه شده در مورد صورت های مالی و عمر شرکت، ارتباط معنی دار آماری با مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی دارند.

واژه های کلیدی: به موقع بودن، اندازه شرکت، عمر شرکت، مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی

مقدمه

پاسخگویی که خواستگاه آن احترام به حقوق انسان ها است، در سطوح مختلف ملی و بنگاه های تجاری مطرح است. مدیران در مقابل سرمایه گذاران، اعتبار دهندگان و سایر اشخاص ذینفع، موظفند از طریق ارائه اطلاعات به موقع، شفاف و قابل اعتماد، آن ها را در جریان نحوه بکارگیری منابع اقتصادی و نتایج عملیات واحد تجاری قرار دهند و امکان تصمیم گیری و قضاوت منطقی را برای آنها فراهم سازند. [۲]. اتخاذ تصمیمات معقول اقتصادی و تخصیص بهینه منابع محدود و کمیاب به سوی فعالیت های برتر بدون وجود اطلاعات به موقع، معتبر و قابل اتکا، امکان پذیر نیست.

در بیانیه اساسی نظریه های حسابداری، مربوط بودن و قابل اتکابودن، به عنوان دو ویژگی کیفی مهم اطلاعات مالی، همواره از موضوعات مهم ادبیات گزارشگری مالی می باشد و مورد توجه و تاکید نهادهای حرفه ای، مراجع قانونی و استفاده کنندگان اطلاعات مالی است. به موقع بودن^۱ به این مفهوم است که اطلاعات باید در کوتاه ترین زمان و به سریع ترین شکل ممکن در دسترس استفاده کنندگان قرار گیرد. هر چه فاصله زمانی بین پایان سال مالی و تاریخ انتشار صورت های مالی واحدهای تجاری کوتاه تر باشد، منافع و سودمندی حاصل از صورت های مالی حسابرسی شده سالانه واحدهای تجاری افزایش می یابد. افزایش فاصله زمانی بین پایان سال مالی و تاریخ انتشار صورت های مالی، احتمال فاش شدن اطلاعات به نفع گروهی از استفاده کنندگان و به زیان سایرین را افزایش می دهد.

.....*

1-timeliness



فرضیه های تحقیق نشان می دهد که پنج متغیر مستقل انتخاب شده در این پژوهش شامل اندازه، نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام، سود دهی، نوع اظهار نظر حسابرسی ارائه شده در مورد صورت های مالی و عمر شرکت، ارتباط معنی دار آماری با مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی دارند.

واژه های کلیدی: به موقع بودن، اندازه شرکت، عمر شرکت، مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی

مقدمه

پاسخگویی که خواستگاه آن احترام به حقوق انسان ها است، در سطوح مختلف ملی و بنگاه های تجاری مطرح است. مدیران در مقابل سرمایه گذاران، اعتبار دهندگان و سایر اشخاص ذینفع، موظفند از طریق ارائه اطلاعات به موقع، شفاف و قابل اعتماد، آن ها را در جریان نحوه بکارگیری منابع اقتصادی و نتایج عملیات واحد تجاری قرار دهند و امکان تصمیم گیری و قضاوت منطقی را برای آنها فراهم سازند. [۲]. اتخاذ تصمیمات معقول اقتصادی و تخصیص بهینه منابع محدود و کمیاب به سوی فعالیت های برتر بدون وجود اطلاعات به موقع، معتبر و قابل اتکا، امکان پذیر نیست.

در بیانیه اساسی نظریه های حسابداری، مربوط بودن و قابل اتکابودن، به عنوان دو ویژگی کیفی مهم اطلاعات مالی، همواره از موضوعات مهم ادبیات گزارشگری مالی می باشد و مورد توجه و تاکید نهادهای حرفه ای، مراجع قانونی و استفاده کنندگان اطلاعات مالی است. به موقع بودن^۱ به این مفهوم است که اطلاعات باید در کوتاه ترین زمان و به سریع ترین شکل ممکن در دسترس استفاده کنندگان قرار گیرد. هر چه فاصله زمانی بین پایان سال مالی و تاریخ انتشار صورت های مالی واحدهای تجاری کوتاه تر باشد، منافع و سودمندی حاصل از صورت های مالی حسابرسی شده سالانه واحدهای تجاری افزایش می یابد. افزایش فاصله زمانی بین پایان سال مالی و تاریخ انتشار صورت های مالی، احتمال فاش شدن اطلاعات به نفع گروهی از استفاده کنندگان و به زیان سایرین را افزایش می دهد.

.....*

1- timeliness



بزرگ زودتر از شرکت های کوچک، عملیات حسابرسی خود را اجرا و تکمیل می کنند. زیرا:

اول - به دلیل استقرار سیستم های کنترل داخلی قوی در شرکت های بزرگ، احتمال وقوع اشتباه چه سهوی و چه عمدی در صورت های مالی کاهش پیدا می کند و به تبع آن حسابرسان می توانند اتکای بیشتری بر سیستم کنترل داخلی شرکت نمایند و به نحو قابل ملاحظه ای از حجم آزمون های محتوا بکاهند.

دوم - شرکت های بزرگ به دلیل داشتن منابع مالی زیاد قادرند کارمندان حسابداری بیشتر با تخصص و تحصیلات بالاتر و همچنین سیستم های اطلاعاتی پیشرفته تری را به خدمت بگیرند. از طرف دیگر این شرکت ها با در اختیار حسابرسان گذاشتن تعدادی از پرسنل خود و انجام قسمتی از کارهای حسابرسی و بکارگیری موسسات حسابرسی کارآمد و پرداخت حق الزحمه حسابرسی بیشتر، عملیات حسابرسی صورت های مالی آن ها در مدت زمان اندکی بعد از اتمام سال مالی انجام می شود.

سوم - شرکت های بزرگ از حساسیت بیشتری نسبت به شرکت های کوچک برخوردارند. شرکت های بزرگتر دارای هزینه های سیاسی بیشتری نسبت به شرکت های کوچک تر هستند. بزرگ بودن شرکت، تعداد زیاد ذینفعان را به همراه دارد که تمایل دارند، عملیات شرکت را با دقت و حساسیت زیادی تعقیب کنند. بنابراین مدیران شرکت های بزرگ تمایل دارند، مدت زمان تاخیر در اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی و گزارشگری مالی را کاهش دهند. زیرا آن ها به شدت از طرف سرمایه گذاران، اعتبار دهندگان، نهادهای قانونی و دیگر استفاده کنندگان برای ارائه به موقع صورت های مالی خود تحت فشارند. در نتیجه، این فرض قابل تصور وجود دارد که ارتباط معنی دار آماری بین اندازه شرکت و مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی وجود دارد [۱۵].

ب: نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام:

این امکان وجود دارد، شرکت هایی که نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام آن ها بالا باشد؛ تمایل داشته باشند میزان و سطح ریسک خود را پنهان نمایند. آن ها ممکن است برای این منظور درصد برآیند، صورت های مالی سالانه خود را با تاخیر منتشر کنند. از طرف دیگر بالا بودن نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام، احتمال ناتوانی شرکت در بازپرداخت بدهی و ایفای تعهدات را افزایش می دهد. در چنین مواردی حسابرسان، نگران کمتر از واقع نشان دادن بدهی ها توسط شرکت خواهند بود. بنابراین حسابرسان برای کاستن میزان مسئولیت خود در مقابل دعاوی مطروحه احتمالی در آینده،



رسیدگی کامل تری را برنامه ریزی و روش های حسابرسی را به گونه ای طراحی و اجرا می نمایند که از کامل بودن بدهی های ثبت شده اطمینان حاصل کنند. انجام این گونه اقدامات از جانب حسابرسان، موجب طولانی شدن زمان تکمیل عملیات حسابرسی و تاخیر در انتشار صورت های مالی خواهد شد. [۱۹]

ج: سودآوری:

توان سودآوری شرکت به عنوان یکی از متغیرهای اثر گذار بر مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی مورد مطالعه قرار گرفته است. وجود یک رابطه منفی بین توان سودآوری شرکت با مدت زمان تاخیر در اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی شرکت قابل تصور است. بدین معنی که شرکت های سود ده زودتر از شرکت های زیان ده، عملیات حسابرسی خود را اجرا و تکمیل می کنند [۱۰].

گزارش سود یا زیان می تواند به عنوان یک خبر خوب یا بد در مورد نتایج عملکرد سالانه شرکت مورد توجه قرار گیرد. در مورد شرکت های زیان ده، مدیران شرکت تمایل دارند انتشار گزارش های مالی سالانه با تاخیر باشد تا از عواقب انتشار یک خبر بد اجتناب نمایند. از این رو، مدیران شرکت های زیان ده تمایل دارند، حسابرسان از برنامه زمانی معمول حسابرسی عقب تر باشند و عملیات حسابرسی با تاخیر بیشتری انجام شود. هم چنین در مورد شرکت های زیان ده، حسابرسان عملیات حسابرسی را با احتیاط و اعمال مراقبت حرفه ای بیشتری انجام می دهند. به ویژه زمانی که احتمال بروز ناتوانی مالی، ورشکستگی یا عدم تداوم فعالیت یا تقلب مدیران در شرکت های زیان ده وجود داشته باشد. در نقطه مقابل، شرکت های سود ده به منظور انتشار یک خبر خوب تمایل به انتشار زودتر از موعد صورت های مالی سالانه حسابرسی شده دارند. از این رو نسبت به تکمیل سریع عملیات حسابرسی و جلوگیری از تاخیر در تکمیل عملیات حسابرسی علاقه نشان می دهند. هم چنین در شرکت های سود ده، چنان چه حاشیه سود یا نرخ بازده آن ها بالاتر از متوسط صنعت باشد، با انتشار این خبر خوب، از مزایای پیش بینی های بازار و تصمیمات استفاده کنندگان در مورد شرکت منتفع خواهند شد. عملکرد مثبت یک شرکت اثر برجسته ای بر ارزش سهام شرکت خواهد داشت [۱۰]. [۱۵]

د: نوع اظهار نظر حسابرسی:

مدت زمان تاخیر در اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی به عنوان تابعی از نوع اظهار نظر ارائه شده



حسابرس در نظر گرفته می شود. براین اساس عنوان می شود؛ شرکت هایی که اظهار نظر حسابرسی آن ها به شکل مقبول است، احتمالاً زودتر از شرکت هایی که اظهار نظر غیر مقبول دریافت می کنند، عملیات حسابرسی خود را اجرا و تکمیل می کنند. به عبارت دیگر، متوسط تاخیر در اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی برای شرکت هایی که اظهار نظر مقبول دریافت می کنند، کمتر از شرکت هایی است که اظهار نظر غیر مقبول دریافت می کنند [۱۱].

اظهار نظر های غیر مقبول به عنوان یک خبر بد در نظر گرفته و باعث کندی در انتشار صورت های مالی سالانه حسابرسی شده شرکت می شود. علاوه بر آن، اختلاف نظرهای موجود بین حسابرس و شرکت در خصوص بندهای شرط گزارش حسابرسی، موجب افزایش مدت زمان تاخیر در اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی شرکت می شود [۱۱].

۲- پیشینه تحقیق

تاخیر در انتشار صورت های مالی همواره از موضوعات بحث بر انگیز در ادبیات گزارشگری مالی بوده است. در این بخش به برخی تحقیقات انجام شده مرتبط با موضوع تحقیق اشاره می شود. کورتیس^۱ در تحقیقی، رابطه بین چهار ویژگی انتخابی و زمان گزارشگری مالی در شرکت های پذیرفته شده در بورس نیوزلند را مورد مطالعه قرار داد. چهار ویژگی انتخابی شامل عمر شرکت، تعداد سهامداران، تعداد صفحات گزارش های مالی و حسابرسی سالیانه و نوع صنعت بود. تنها نوع صنعت با زمان گزارشگری مالی دارای رابطه معنی دار بود و سه ویژگی دیگر رابطه معنی داری نداشتند. بر اساس تحقیق کورتیس، شرکت هایی که در زمینه صنایع سوخت و انرژی و واسطه گری مالی فعالیت داشتند، گزارشگران مالی سریعی بودند. در نقطه مقابل شرکت های شاغل در زمینه صنایع معدنی، استخراجی و خدماتی گزارشگری کندی داشتند. هم چنین فاصله زمانی بین پایان سال مالی شرکت های نمونه با تاریخ گزارشگری مالی و انتشار صورت های مالی آنها چهار و نیم ماه بود که سه ماه آن برای حسابرسی صورت های مالی صرف شده بود [۷].

فرست و پونال^۲ در یک مطالعه مقایسه ای بین شرکت های امریکایی با شرکت های انگلیسی، بیان



1-Courtis

2-Forst and Pownal



کردند که شرکت های امریکایی نسبت به شرکت های هم گروه انگلیسی، گزارشگری مالی به موقع تری دارند. نتایج تحقیق آن ها نشان داد که بین مدت زمان گزارشگری مالی و اندازه شرکت و تاریخ پذیرش شرکت در بورس (عمر شرکت) ، رابطه معنی داری وجود دارد [۱۰].

کورتیه^۱ مشخصه های زمان گزارشگری که در تحقیقات انجام شده قبلی معنی دار شناخته شده بودند را به صورت مقایسه ای در بین هشت کشور صنعتی جهان مورد تجزیه و تحلیل قرار داد. مقایسه نتایج تحقیق در بین کشورهای مختلف مبین این مطلب بود که هر کدام از مولفه های شناسایی شده مربوط به زمان گزارشگری مالی، اثر یکسانی در بین کشور ها ندارند. بر این اساس، آن ها یک مدل چند ملیتی را برای مطالعه رفتارهای گزارشگری مالی در بین کشورهای مختلف طراحی کردند. در مدل تحقیق پیشنهادی، هم عوامل مربوط به شرکت و هم عوامل مخصوص کشور، پیش بینی شد. نتایج نشان داد که عوامل موثر بر زمان گزارشگری مالی در بین کشورهای مختلف متفاوت است و نوع سیستم های حسابداری بکار گرفته شده در بین کشورهای مختلف از مهمترین عوامل وجود تفاوت در زمان گزارشگری مالی شرکتها محسوب می شود [۱۳].

انسه^۲ در پژوهشی، به موقع بودن گزارشگری مالی سالیانه ۴۷ شرکت غیرمالی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار زیمبابوه را مورد بررسی قرار داد. نتایج این مطالعه نشان داد که ۹۸٪ شرکت های انتخاب شده به عنوان نمونه در مهلت مقرر قانونی، گزارش های مالی سالیانه خود را ارائه نموده اند. نتایج تحقیق آن ها نشان داد که متغیرهایی مانند اندازه شرکت، توان سودآوری و عمر شرکت با زمان گزارشگری مالی ارتباط معنی داری دارد [۴].

آدزرین^۳ و احمد جهت بررسی مهمترین دلایل طولانی شدن تکمیل عملیات حسابرسی شرکت های مالزیایی، ۱۰۰ شرکت از شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار کوالالامپور را برای دوره زمانی بین سال های ۱۹۹۶ تا ۲۰۰۰ میلادی انتخاب کردند. هشت متغیر مستقل تحقیق شامل اندازه شرکت، نوع صنعت، سود یا زیان شرکت، ارقام غیر مترقبه، نوع اظهار نظر حسابرسی، اندازه و میزان تخصص موسسات حسابرسی، پایان سال مالی و نسبت بدهی به دارایی شرکت بودند. آمار توصیفی نشان داد که متوسط مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی شرکت های انتخابی در طول دوره زمانی ۵ ساله،

1-Courteau
2-Ansah

3-Adzrin



بیش از ۱۰۰ روز با انحراف استاندارد ۳۶ روز است. نتایج تحقیق هم چنین نشان داد که از بین هشت متغیر مستقل تعریف شده، شش متغیر نوع صنعت، سود یا زیان، اظهار نظر حسابرسی، حسابرسان، پایان سال مالی و نسبت بدهی به دارایی، با متغیر وابسته تحقیق دارای رابطه معنی دار می باشند. مدت زمان اجرای عملیات حسابرسی، با زیان، نوع اظهار نظر و نسبت بدهی به دارایی شرکت رابطه مستقیم و با نوع صنعت، حسابرسان و پایان سال مالی شرکت رابطه منفی داشت [۳].

لیونتیس^۱ و همکاران تحقیقی را در زمینه شناسایی دلایل طولانی شدن زمان ارائه گزارش های حسابرسی در مورد شرکت های پذیرفته شده در بورس آتن انجام دادند. به عقیده آن ها، طولانی شدن زمان صدور گزارش حسابرسی یکی از عوامل تاثیر گذار در ایجاد و توسعه بازارهای سرمایه در رابطه با شرکت است. به ویژه، زمانی که صورت های مالی سالانه شرکت تنها منبع اطلاعات قابل اتکای سرمایه گذاران باشد. نتایج حاصل از اجرای آزمون های آماری نشان داد که بین طولانی شدن زمان ارائه گزارش حسابرسی شرکت ها با اندازه مؤسسه حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی، تعداد و ماهیت بندهای گزارش حسابرسی شرکت، وجود یا عدم وجود اقلام غیر مترقبه در شرکت، و میزان ابهام در گزارش های حسابرسی شرکت رابطه معنی دار وجود دارد. در این تحقیق بیان شده که در صورت استفاده از موسسات حسابرسی بزرگ و بین المللی و پرداخت حق الزحمه اضافی به حسابرسان، مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی کاهش می یابد. هم چنین وجود اطلاعات و اخبار منفی بالقوه در شرکت، موجب طولانی شدن مدت زمان رسیدگی های حسابرسان می شود [۱۶].

کام و چک^۲ (۲۰۰۵) جهت شناسایی اثر تغییر وظایف کارکنان مؤسسه حسابرسی و تغییر مؤسسه حسابرسی مسؤول انجام عملیات حسابرسی بر زمان ارائه گزارش حسابرسی، تعداد ۳۶۹ شرکت استرالیایی را برای سال مالی ۲۰۰۱ به عنوان نمونه تحقیق انتخاب کردند. نتایج این پژوهش نشان داد که تغییر در وظایف و مسئولیت های کارکنان مؤسسه حسابرسی و واگذاری عملیات حسابرسی به یک مؤسسه حسابرسی هم اندازه، اثر با اهمیتی بر زمان صدور گزارش حسابرسی ندارد. ولی واگذاری مسئولیت انجام عملیات حسابرسی به یک مؤسسه حسابرسی بزرگتر، دارای رابطه معنی داری با مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی است [۱۴].



1-Leventis

2-kam and Cheuk



پیوت^۱ دلایل طولانی شدن زمان صدور گزارش حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار فرانسه را مورد شناسایی قرار داده است. تعداد ۲۹۰ شرکت (به استثنای شرکت های سرمایه گذاری) از مجموع شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار فرانسه برای دوره زمانی ۱۹۹۹ الی ۲۰۰۱ به عنوان نمونه تحقیق انتخاب شدند. نتایج این تحقیق نشان داد که، زمان صدور گزارش حسابرسی با میزان ریسک و ارقام مندرج در صورت های مالی (سود و زیان) همبستگی جزئی و کم رنگ و وجود اطلاعات و اخبار خوب و بد در مورد شرکت با زمان گزارشگری مالی رابطه معنی دار دارد. ضمناً، انجام عملیات حسابرسی توسط موسسات حسابرسی بزرگ، بر مدت زمان صدور گزارش حسابرسی بسیار موثر است [۱۹].

هسلین^۲ جهت شناسایی دلایل طولانی شدن مدت زمان اجرای عملیات حسابرسی و گزارشگری مالی، تعداد ۲۶۵ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار مالزی را برای سال مالی ۲۰۰۴ به عنوان نمونه تحقیق انتخاب کرد. نتایج حاصل از آمار توصیفی نشان داد که، متوسط مدت زمان تکمیل گزارش حسابرسی در شرکت های مورد مطالعه ۹۶ روز بوده است، که این مدت کمتر از مهلت قانونی چهار ماهه تعیین شده در مقررات بورس مالزی است. تعداد ۲۵۷ شرکت یا در حدود ۹۶٫۹۸٪ از کل شرکت های انتخابی، الزامات قانونی مقرر را رعایت کرده و صورت های مالی خود را ظرف مهلت مقرر به بورس ارائه داده اند. تنها ۸ شرکت (۳٫۰۲٪ از کل شرکت ها مورد مطالعه)، صورت های مالی خود را در مهلت مقرر ارائه نداده اند [۱۲].

دغان^۳ و همکاران در خصوص به موقع بودن گزارشگری مالی، نمونه خود را از شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار بین المللی انتخاب کردند. هدف این تحقیق بررسی رابطه بین چهار متغیر مستقل؛ اخبار خوب و بد (سود یا زیان) در مورد شرکت، ریسک مالی، اندازه و نوع صنعت شرکت با به موقع بودن زمان گزارشگری مالی بوده است. نتایج نشان داد، به موقع بودن زمان گزارشگری مالی، تحت تاثیر توان سودآوری شرکت است. شرکت هایی که دارای اخبار خوب (نرخ بازده سرمایه گذاری و یا نرخ بازده حقوق صاحبان بالاتر) بوده اند، زودتر از شرکت های دارای اخبار نامساعد، صورت های مالی خود را منتشر نموده اند. نتایج هم چنین نشان داد که اندازه شرکت، ریسک مالی بالا، خط مشی و

.....*

1-Piot
2-Haslin

3-Dogan

زمان بندی مربوط به گزارشگری به موقع سال های گذشته، در گزارشگری مالی به موقع شرکت ها موثر بوده اند [۹].

کاشانی پور و همکاران (۱۳۸۵) تحقیقی را با عنوان بررسی تحلیلی رابطه بین اقلام صورت های مالی و مدت زمان لازم برای حسابرسی انجام دادند. برای این منظور، تعداد ۵۰ شرکت از مجموع ۶۳۸ شرکت حسابرسی شده توسط سازمان حسابرسی در سال های ۱۳۷۶ تا ۱۳۸۳، به صورت تصادفی به عنوان نمونه تحقیق انتخاب گردید. آزمون آماری انجام شده، وجود همبستگی بین اقلام صورت های مالی با مدت زمان حسابرسی را نشان داد. میزان این همبستگی با توجه به نوع متغیر حسابداری متفاوت بود. متغیرهایی مثل "دارایی های جاری" و "بدهی های جاری" بیشترین همبستگی را در کل دوره تحقیق با متغیر وابسته داشتند [۱۱].

۳- روش شناسی تحقیق

۳-۱ جامعه آماری

تحقیق شامل شرکت های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران با در نظر گرفتن ویژگی های زیر است:

- الف) شرکت هایی که حداقل از ابتدای سال ۱۳۷۷ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشند.
 - ب) شرکت هایی که حسابرسی صورت های مالی سالانه آن ها برای دوره زمانی مورد نظر توسط موسسات حسابرسی مورد تایید بورس انجام شده باشد.
 - ج) شرکت هایی که اطلاعات مورد نیاز جهت محاسبه متغیر های تحقیق در مورد آن ها در دوره زمانی مورد بررسی در دسترس و اطلاعات آن قابل اتکا باشد.
- تعداد ۱۵۲ شرکت واجد شرایط فوق بودند. داده های مورد نیاز تحقیق مستقیماً از صورت های مالی سالانه و گزارش های مالی ارائه شده توسط شرکت ها به بورس اوراق بهادار تهران، پایگاه اطلاعاتی بورس، نرم افزارهای دنا سهم، تدبیر پرداز و لوح فشرده اطلاعات مالی شرکت ها استخراج شده است.

۳-۲ مدل تحقیق و محاسبه متغیر ها

متغیر وابسته در تحقیق حاضر، مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی شرکت و پنج متغیر مستقل این تحقیق شامل اندازه شرکت (جمع دارایی)، نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام، سود ده یا زیان ده بودن شرکت، نوع اظهار نظر حسابرسی ارائه شده در مورد صورت های مالی و عمر شرکت



می باشد [۱۳]

با توجه به اهداف تحقیق برای بررسی فرضیه ها، از مدل رگرسیونی چندگانه به شرح زیر استفاده شده است:

$$Y = \alpha + \beta_1 ASSETS + \beta_2 PROFIT + \beta_4 OPINION + \beta_5 LIFE + \varepsilon$$

Y: مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی (به روز)

α : عرض از مبدا

Assets: لگاریتم طبیعی متوسط جمع دارایی

D/E Ratio: متوسط نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام

Profit: سود ده یا زیان ده بودن شرکت (سود یا زیان خالص بعد از کسر مالیات)

Opinion: نوع اظهار نظر حسابرسی ارائه شده در مورد صورت های مالی

Life: عمر شرکت (بر اساس تاریخ پذیرش شرکت در بورس)

ε : جزء خطای تصادفی

$\beta_1, \beta_2, \beta_3, \beta_4, \beta_5$ ضرایب متغیر های مستقل هستند. ضرایب متغیر مستقل سوم در حقیقت متغیری مجازی است به گونه ای که، $\beta_3 = 1$ (اگر شرکت سودده باشد) و $\beta_3 = 0$ (اگر شرکت زیان ده باشد) تعیین می شود. ضریب متغیر مستقل چهارم (نوع اظهار نظر حسابرسی ارائه شده در مورد صورت های مالی) نیز به گونه ای است که اگر $\beta_4 = 1$ (اگر نوع اظهار نظر حسابرسی ارائه شده در مورد صورت های مالی شرکت مقبول باشد) و $\beta_4 = 0$ (اگر نوع اظهار نظر حسابرسی ارائه شده در مورد صورت های مالی شرکت غیر مقبول باشد) تعیین می شود.

۳-۳- آزمون فرضیه ها و تجزیه و تحلیل

الف- تجزیه و تحلیل نتایج فرضیه اول

اولین فرضیه به شرح زیر تدوین شد:

"بین اندازه شرکت و مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی شرکت رابطه معنی دار وجود دارد." با عنایت به نگاره شماره (۱)، ضریب همبستگی پیرسن بین لگاریتم کل دارایی و مدت زمان انجام عملیات حسابرسی برابر ۱۸۴٪ و مقدار احتمال مربوط به بررسی معنی داری آن ($H_0: \rho = 0$) برابر



۰/۰۲۶ است که از ۰/۰۵ کوچکتر می باشد. بنابراین با اطمینان ۹۵ درصد وجود رابطه مستقیم و معنی داری مورد تایید است. مقدار احتمال مربوط به آماره تی (T) جهت بررسی فرض صفر آماری مبنی بر عدم وجود رابطه بین متغیر مستقل و متغیر پاسخ ($H_0: \beta_1 = 0$) برابر ۰/۰۳۷ می باشد که از ۰/۰۵ کوچکتر است بنابراین با اطمینان ۹۵٪، رابطه معنی دار بین دو متغیر مشاهده می شود. در نتیجه فرضیه شماره یک تحقیق مورد تایید قرار می گیرد.

مقایسه نتایج این فرضیه با تحقیق های انجام شده قبلی از جمله تحقیق فرست و پونال، انسه، هسلین و دغان و همکاران از نظر وجود رابطه بین اندازه شرکت با مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی مشابهت دارد. ولی نوع ارتباط بین اندازه شرکت و مدت زمان اجرای عملیات حسابرسی در تحقیق های انجام شده قبلی معکوس بوده است. در صورتی که در این تحقیق نوع این رابطه مستقیم بیان شده است.

الف - تجزیه و تحلیل نتایج فرضیه دوم

دومین فرضیه به شرح زیر تدوین شد:

"بین نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام شرکت و مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی رابطه معنی دار وجود دارد."

با عنایت به نگاره شماره (۱)، ضریب همبستگی پیرسن بین متغیر مستقل نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام و مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی برابر ۰/۱۹۱ می باشد و مقدار احتمال مربوط به بررسی معنی داری آن ($H_0: \rho = 0$) برابر ۰/۰۲۲ است. بنابراین با اطمینان ۹۵٪ وجود رابطه مستقیم و معنی داری مورد تایید قرار می گیرد.

مقدار احتمال مربوط به آماره تی (T) جهت بررسی فرض صفر آماری مبنی بر عدم وجود رابطه بین متغیر مستقل و متغیر پاسخ ($H_0: \beta_2 = 0$) برابر ۰/۰۲۸ است. بنابراین با اطمینان ۹۵٪ رابطه معنی داری بین دو متغیر مشاهده می شود. در نتیجه فرضیه شماره دو تحقیق نیز مورد تایید قرار می گیرد. نتایج این فرضیه با تحقیق انجام شده توسط آدزرین و احمد، هسلین و دغان مطابقت دارد.

ج - تجزیه و تحلیل نتایج فرضیه سوم

"شرکت های سود ده زودتر از شرکت های زیان ده عملیات حسابرسی خود را اجرا و تکمیل می کنند." همان گونه که در نگاره شماره (۱) ملاحظه می شود، ضریب همبستگی پیرسن بین متغیر مستقل سود ده یا زیان ده بودن و مدت زمان تاخیر برابر ۰/۱۸۶ - می باشد و مقدار احتمال مربوط به بررسی



معنی داری آن ($H_0: \rho = 0$) برابر ۰/۰۲۵ است. بنابراین با اطمینان ۹۵٪ وجود رابطه مستقیم و معنی دار مورد تایید قرار می گیرد.

مقدار احتمال مربوط به آماره تی (T) جهت بررسی فرض صفر آماری مبنی بر عدم وجود رابطه بین متغیر مستقل و متغیر پاسخ ($H_1: \beta_1 = 0$) برابر ۰/۰۲۳ است. بنابراین با اطمینان ۹۵٪ رابطه معنی دار بین دو متغیر مشاهده می شود. متوسط مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی در شرکت های زیان ده برابر ۹۵/۷ روز و در شرکت های سود ده برابر ۸۹/۶ روز است، بنابراین فرضیه سوم نیز تایید می شود.

نتایج این فرضیه با نتایج تحقیق انسه، هسلین، دغان و همکاران، آدزرین و احمد، لیونتیس و همکاران، مطابقت دارد.

د- تجزیه و تحلیل نتایج فرضیه چهارم

"شرکت هایی که اظهار نظر حسابرسی ارائه شده در مورد آن ها به شکل مقبول باشد زودتر از شرکت هایی که اظهار نظر غیر مقبول دریافت می کنند، عملیات حسابرسی خود را اجرا و تکمیل می کنند."

ضریب همبستگی پیرسن بین متغیر مستقل نظر حسابرسی و مدت زمان تاخیر برابر ۰/۲۰۷ می باشد و مقدار احتمال مربوط به بررسی معنی دار آن ($H_0: \rho = 0$) برابر ۰/۰۱۳ است که با اطمینان ۹۵٪ وجود رابطه مستقیم و معنی داری مورد تایید قرار می گیرد.

مقدار احتمال مربوط به آماره تی (T) جهت بررسی فرض صفر آماری مبنی بر عدم وجود رابطه بین متغیر مستقل و متغیر پاسخ ($H_1: \beta_1 = 0$) برابر ۰/۰۲۵ است. بنابراین با اطمینان ۹۵٪ رابطه معنی داری بین دو متغیر مشاهده می شود. متوسط مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی در مورد اظهار نظرهای غیرمقبول برابر ۹۰/۵ روز و در اظهار نظرهای مقبول برابر ۸۳/۸ روز است، بنابراین فرضیه شماره چهار نیز تایید می شود.

نتایج این فرضیه مشابه با نتایج تحقیق انسه، هسلین، دغان و همکاران، آدزرین و احمد، لیونتیس و همکاران است.

ه- تجزیه و تحلیل نتایج فرضیه پنجم

"بین عمر شرکت (تاریخ پذیرش در بورس) و مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی رابطه

معنی داری وجود دارد. "ضریب همبستگی پیرسن بین متغیر مستقل عمر شرکت و مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی برابر ۰/۲۴۳ می باشد و مقدار احتمال مربوط به بررسی معنی داری آن ($H_0: \rho = 0$) برابر ۰/۰۰۳ است. بنابراین با اطمینان ۰/۹۵ وجود رابطه مستقیم و معنی دار مورد تایید قرار می گیرد.

مقدار احتمال مربوط به آماره تی (T) جهت بررسی فرض صفر آماری مبنی بر عدم وجود رابطه بین متغیر مستقل و متغیر پاسخ ($H_0: \beta_1 = 0$) برابر ۰/۰۰۲ است. بنابراین با اطمینان ۰/۹۵ این فرض رد می شود در نتیجه رابطه معنی داری بین دو متغیر مشاهده می شود. در نتیجه فرضیه شماره پنج تحقیق نیز مورد تایید قرار می گیرد. نتایج این فرضیه با تحقیق انسه مشابه است.

نگاره خلاصه نتایج آزمون های انجام شده جهت بررسی فرضیه های تحقیق

نتیجه آزمون	ضریب متغیر مستقل در مدل	مقدار احتمال متغیر مستقل	ضریب همبستگی اسپیرمن	ضریب همبستگی پیرسن	متغیرهای مستقل
تایید فرضیه	۴/۵۵۴	۰/۰۳۷	۰/۱۷۵	۰/۱۸۴	Asset
تایید فرضیه	۰/۹۱۲	۰/۰۲۸	۰/۲۱۱	۰/۱۹۱	D/E Ratio
تایید فرضیه	-۵/۷۱۴	۰/۰۲۳	-۰/۱۷۴	-۰/۱۸۶	Profit
تایید فرضیه	۵/۲۶۴	۰/۰۲۵	۰/۲۱۷	۰/۲۰۷	Opinion
تایید فرضیه	۰/۴۶۰	۰/۰۰۲	۰/۲۸۳	۰/۲۴۳	Life

مدل برازش شده عبارت است از:

$$Y = 62/072 + 4/554 \text{ LOG ASSETS} + 0/912 \text{ D/E RATIO} - 5/714 \text{ PROFIT} + 5/264 \text{ Opinion} + 0/460 \text{ Life}$$



ضریب تعیین مدل، برابر ۰/۵۱۲ ضریب تعیین تعدیل شده برابر ۰/۴۸۲ است. یعنی حدود ۴۸٪ از تغییرات متغیر وابسته، به وسیله متغیرهای مستقل قابل توصیف است. ضمناً مقدار احتمال مربوط به آماره (F) فیشر جهت بررسی عدم کفایت مدل $(H_0: \beta_1 = \beta_2 = \beta_3 = \beta_4 = \beta_5 = 0)$ ، برابر ۰/۰۰۵ است. بنابراین با اطمینان ۹۵٪ مدل از کفایت لازم جهت بررسی فرضیه های تحقیق برخوردار است.

۴- نتیجه گیری

تاخیر در انتشار صورت های مالی شرکت ها، معلول عوامل متعددی است. حسابرسی سالانه صورت های مالی به عنوان یکی از این عوامل قابل اشاره می باشد. بعد از پذیرفتن این مطلب که انجام حسابرسی صورت های مالی می تواند توجیه کننده قسمتی از تاخیر در انتشار صورت های مالی باشد، شناسایی عواملی که باعث تاخیر در اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی می شود، نیز با اهمیت است. به طور کلی عواملی که باعث تاخیر در اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی می شوند در دو گروه کلی قرار می گیرند. گروه اول عواملی هستند که به ویژگی ها و خصوصیات شرکت مورد رسیدگی مربوط می شوند. گروه دوم عوامل مربوط به حسابرسان و کار حسابرسی می باشند. در این تحقیق با در نظر گرفتن دسته اول این عوامل، رابطه بین پنج ویژگی انتخابی اندازه، عمر شرکت، نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام، توان سودآوری و نوع اظهار نظر حسابرسی با مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی در شرکت های انتخاب شده، مورد مطالعه قرار گرفته است. نتایج حاصل از آزمون های آماری انجام شده تحقیق نشان می دهد که هر پنج ویژگی انتخابی، دارای رابطه معنی دار با مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی هستند. از میانگین کل مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی که ۹۰/۳۲ روز است، در حدود ۵۰٪ آن توسط این پنج عامل توجیه می شود. در این تحقیق تنها پنج متغیر مستقل مورد بررسی قرار گرفته است. متغیرهای دیگری نیز وجود دارد که ممکن است بر مدت زمان تاخیر در عملیات حسابرسی موثر باشد. بنابراین تعمیم نتایج و یافته های این تحقیق با این محدودیت روبرو است. ضمناً برای تعیین اندازه شرکت در این تحقیق از معیار جمع دارایی مندرج در ترازنامه شرکت ها، استفاده شده است. استفاده از این معیار به علت انعکاس دارایی ها بر مبنای بهای تمام شده تاریخی و ارزش های دفتری و متفاوت بودن بهای تمام شده تاریخی با ارزش های جاری دارایی ها با محدودیت همراه است.



۵- پیشنهادات جهت تحقیقات آتی

جهت انجام پژوهش های بعدی پیشنهاد آتی به شرح زیر ارائه می شود:

- ۱- مطالعات مشابهی در مورد رابطه بین مدت زمان تاخیر در اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی با سایر ویژگی های مالی شرکت ها انجام شود.
- ۲- مدت زمان تاخیر در اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی بر حسب نوع فعالیت و نوع صنعت به صورت یک مطالعه مقایسه ای بین شرکت های مختلف مورد بررسی و تجزیه و تحلیل قرار گیرد.
- ۳- مطالعاتی در زمینه بررسی رابطه بین مدت زمان انجام عملیات حسابرسی با ویژگی ها و خصوصیات حسابرسان و موسسات حسابرسی انجام شود.

منابع

- ۱- کاشانی پور، محمد فخاری، حسین و حمزه علی مراد علی. "سودمندی اقلام صورت های مالی در پیش بینی زمان لازم برای حسابرسی". **بررسی های حسابداری و حسابرسی**، شماره ۴۴، ص ۸۵-۱۰۳، تابستان
- ۲- نیکخواه آزاد علی، (۱۳۷۹)، "بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی". چاپ دوم، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی
- 3 - Adzrin, R. and Ahmad, R. (2003). "Audit Delay and Timeliness of Corporate Reporting Malaysian Evidence." university of Technology, Malaysian
- 4- Ansah, S. O. (2000). "Timeliness of corporate financial reporting in emerging capital markets: empirical evidence from the Zimbabwe stock Exchange." **Accounting and Business Research**, 3. (3) : 241-254.
- 5- Ashton, R.H., Graul, p.R. and J. D. Newton, (1989). "Audit delay and the timeliness of corporate reporting." **Contemporary Accounting Research**, 5, (2) : 657-673.
- 6- Carslaw, C. and S.E. Kaplan, (1991). "An Examination of Audit Delay: Further Evidence from New Zealand." **Accounting and Business Research**, 22(85) : 21-32.



- 7- Curtis.J.K (1976). "Relationship Between timeliness in corporaste reporting and corporate attribute."**Accounting and Business Research** ,6 (25) :45-56.
- 8- Cullinan,C.P.(2003). "Competing Size Theories and Audit Lag: Evidence frommutual fund audits." **Journal of Academy of Business**,3 : 183-193.
- 9- 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** ,ISSN 1450-2887 Issue 12.
- 10- Frost, C. A. and G. Pownall (1994)." Accounting disclosure practice in the United State and the United Kingdom." **Journal of Accounting Research** , 32, (1) : 75- 85.
- 11- Givoly, D.and D.Palmon, (1982)."Timeliness of Annual Earnings Announcements. Some Empirical Evidence." **The Accounting Review** , 57(3) : 486-508.
- 12- Haslin J. (2006)."The Determinations of Audit Reporting Lag :Evidence from Bursa Malaysia."Faculty of Accountancy ,UITM.
- 13- Jaggi , B. and J. Tsui. (1999). " Determinants of audit report lag : Further evidence from Hong Kong ." **Accounting and Business Research**,30(1) :17-28. - Adzrin, R. and Ahmad, R. (2003)."Audit Delay and Timeliness of Corporate Reporting Malaysian Evidence."university of Technology ,Malaysian
- 14- Kam W. l. and L. C. Cheuk (2005). " **Audit Report Lag, Audit Partner Rotation and Audit Firm Rotation: Evidence from Australia.**" Social Science Electronic Publishing .
- 15- Knechel,W. R.and J.L.Payne, (2001). "Additional evidence audit report lag." Auditing :**A Journal of Practice and Theory** ,20(1) :137-146.
- 16- 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, : 45-58.
- 17- Newton, C. O., and J.D. Newton, (1988)."Audit Delay ,Reporting Delay, and the Timeliness of Corporate Reporting in Canada." unpublished working paper, university of Alberta.
- 18- Schwartz,K.B. and B.S. Soo.(1996). "The association between auditor

change and reporting lags." **Contemporary Accounting Research** ,13 (1):357
19- Soltani, B,(2002)."Timeliness of corporate and Audit Reporting: some
Empirical Evidence in the French Context." **The International Journal of
Accounting**,(3): 215-246.