

بررسی تاثیر کیفیت اطلاعات مالی و به موقع بودن و اندازه و عمر شرکت مدت زمان تکمیل و اجرای عملیات حسابرسی مستقل

فرشاد گنجی، دانشجوی دکتری حسابرسی

افسانه تازیکه لمسکی، دانشجوی دکتری حسابداری

چکیده - به موقع بودن یکی از مهمترین ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی محسوب می‌شود به موقع بودن به این مفهوم است که اطلاعات باید در کوتاه‌ترین زمان و به سریع‌ترین شکل ممکن در دسترس استفاده‌کنندگان قرار گیرد. هر چه فاصله زمانی بین پایان سال مالی و تاریخ انتشار صورت‌های مالی واحدهای تجاری کوتاه‌تر باشد، سودمندی حاصل از صورت‌های مالی حسابرسی شده سالانه واحدهای تجاری افزایش می‌یابد. تجارت الکترونیک، تغییراتی بنیادین در معاملات تجاری، قوانین و مقررات بازار، محیط رقابتی بازار و... پدید آورده است. فنآوری اطلاعات زمانی حلال مشکلات خواهد بود که در خدمت توسعه و پرورش انسان‌ها قرار گرفته و قابلیت‌های انسانی باهم تلفیق و به توسعه و بهره‌وری منجر گردد. مدیران ارشد سازمان تأثیر قابل توجهی را که فنآوری اطلاعات می‌تواند روی موفقیت سازمان داشته باشد، درک کرده‌اند {۱ و ۲ و ۳}

هدف این تحقیق، بررسی رابطه بین برخی ویژگی‌های شرکت با مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی است. جامعه آماری شامل شرکت‌های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و دوره زمانی سال‌های ۱۳۷۷ الی ۱۳۸۵ است. نتایج حاصل از آزمون‌های آماری انجام شده بر روی فرضیه‌های تحقیق نشان می‌دهد که پنج متغیر مستقل انتخاب شده در این پژوهش شامل اندازه، نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام، سوددهی، نوع اظهارنظر حسابرسی ارائه شده در مورد صورت‌های مالی و عمر شرکت، ارتباط معنی‌دار آماری با مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی وجود دارد.

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

۱- مقدمه

پاسخگویی که خواستگاه آن احترام به حقوق انسانهاست، در سطوح مختلف ملی و بنگاه‌های تجاری مطرح است. مدیران در مقابل سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و سایر اشخاص ذینفع، موظفند از طریق ارائه اطلاعات به موقع، شفاف و قابل اعتماد، آنها را در جریان نحوه به‌کارگیری منابع اقتصادی و نتایج عملیات واحد تجاری قرار داده و امکان تصمیم‌گیری و قضاوت منطقی را برای آنها فراهم سازند [۲]. اتخاذ تصمیمات معقول اقتصادی و تخصیص بهینه منابع محدود و کمیاب به‌سوی فعالیت‌های برتر بدون وجود اطلاعات به موقع، معتبر و قابل اتکا، امکان‌پذیر نیست.

در بیانیه اساسی تئوری‌های حسابداری، مربوط بودن و قابل اتکا بودن، به‌عنوان دو ویژگی کیفی مهم اطلاعات مالی، همواره از موضوعات مهم ادبیات گزارشگری مالی بوده و مورد توجه و تاکید نهادهای حرفه‌ای، مراجع قانونی و استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی است. به‌موقع بودن^۱ به این مفهوم است که اطلاعات باید در کوتاه‌ترین زمان و به سریع‌ترین شکل ممکن در دسترس استفاده‌کنندگان قرار گیرد. هر چه فاصله زمانی بین پایان سال مالی و تاریخ انتشار صورت‌های مالی واحدهای تجاری کوتاه‌تر باشد، منافع و سودمندی حاصل از صورت‌های مالی حسابرسی شده سالانه واحدهای تجاری افزایش می‌یابد. افزایش فاصله زمانی بین پایان سال مالی و تاریخ انتشار صورت‌های مالی، احتمال فاش شدن اطلاعات به نفع گروهی از استفاده‌کنندگان و به زیان سایرین را افزایش می‌دهد.

ویژگی کیفی مهم دیگر، قابل اتکا بودن اطلاعات مالی بیان شده است. کمک به تصمیم‌گیری و حفظ منافع سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و سایر گروه‌های ذینفع و هم‌چنین الزامات قانونی تعیین شده در بسیاری از کشورها موجب شده است که حسابرسی صورت‌های مالی، توسط شخصی مستقل از تهیه‌کننده اطلاعات برنامه‌ریزی و اجرا شود. علی‌رغم این که مزایای حاصل از صورت‌های مالی حسابرسی شده، بر کسی پوشیده نیست، ولی مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی می‌تواند بر به موقع بودن اطلاعات مالی ارائه شده و در نتیجه بر مربوط بودن آن اثرگذار باشد. گزارشگری مالی به‌موقع تابع عوامل مختلفی است. این عوامل می‌تواند مربوط به حسابرسی و عملیات حسابرسی یا مربوط به ویژگی‌های واحد مورد رسیدگی باشد.

۲- عوامل موثر بر گزارشگری مالی به موقع

در تحقیقات انجام شده قبلی، مهمترین عوامل موثر بر گزارشگری مالی به موقع و مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی به شرح زیر عنوان شده‌اند:

اندازه شرکت، سودآوری، پیچیدگی عملیات و نوع صنعت، میزان ریسک یا خطر (اهرم)، عمر شرکت، تاریخ پایان سال مالی، میزان همکاری کارکنان صاحبکار با حسابرسان، بودجه زمانی حسابرسی، سیستم کنترل داخلی شرکت، وجود یا عدم وجود واحد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی در شرکت، اندازه موسسه حسابرسی، تکنولوژی و فنآوری‌های مورد استفاده در شرکت و هم‌چنین در مؤسسه حسابرسی، نوع و میزان خدمات ارائه شده به صاحبکار، عوامل محیطی (وضعیت اقتصادی، نرخ بهره، تورم، رقابت و ملاحظات سیاسی و قانونی)، سطح تجربه و تخصص و شخصیت حسابرسی، وجود یا عدم وجود اقلام غیرمترقبه در شرکت، نوع

¹ timeliness

اظهار نظر حسابرسی ارائه شده در مورد صورت‌های مالی، وضعیت شرکت در بورس اوراق بهادار، تعداد سهامداران، وجود یا عدم وجود شرکت‌های فرعی و وابسته، و مواردی از این قبیل [۵]. [۶]. [۸]. [۱۱]. [۱۸]. در تحقیق حاضر، از بین عوامل مختلف موثر بر گزارشگری مالی، رابطه بین ویژگی‌های زیر با مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی شرکت مورد بررسی قرار گرفته است:

الف) اندازه شرکت: در بیشتر پژوهش‌های انجام شده قبلی در خارج از کشور، وجود رابطه معنی‌دار بین به موقع بودن گزارشگری مالی سالیانه با اندازه شرکت مورد تایید قرار گرفته است. بیشتر این محققین معتقدند که شرکت‌های با اندازه بزرگ زودتر از شرکت‌های کوچک، عملیات حسابرسی خود را اجرا و تکمیل می‌کنند. زیرا اولاً- به دلیل استقرار سیستم‌های کنترل داخلی قوی در شرکت‌های بزرگ، احتمال وقوع اشتباه چه سهوی و چه عمدی در صورت‌های مالی کاهش پیدا می‌کند و به تبع آن حساب‌رسان می‌تواند اتکای بیشتری بر سیستم کنترل داخلی شرکت نموده و به نحو قابل ملاحظه‌ای از حجم آزمون‌های محتوا بکاهند. ثانیاً- شرکت‌های بزرگ به دلیل داشتن منابع مالی زیاد قادرند کارمندان حسابداری بیشتر با تخصص و تحصیلات بالاتر و همچنین سیستم‌های اطلاعاتی پیشرفته‌تری را به خدمت بگیرند. از طرف دیگر این شرکت‌ها با در اختیار حساب‌رسان گذاشتن تعدادی از پرسنل خود و انجام قسمتی از کارهای حسابرسی و بکارگیری موسسات حسابرسی کارآمد و پرداخت حق‌الزحمه حسابرسی بیشتر، عملیات حسابرسی صورت‌های مالی آنها در مدت زمان اندکی بعد از اتمام سال مالی انجام می‌شود. ثالثاً- شرکت‌های بزرگ از حساسیت بیشتری نسبت به شرکت‌های کوچک برخوردارند. شرکت‌های بزرگ‌تر دارای هزینه‌های سیاسی بیشتری نسبت به شرکت‌های کوچک‌تر 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 شرکت‌های بزرگ تمایل دارند، مدت زمان تأخیر در اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی و گزارشگری مالی را کاهش دهند. زیرا آنها شدیداً از طرف سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، نهادهای قانونی و دیگر استفاده‌کنندگان برای ارائه به‌موقع صورت‌های مالی خود تحت فشارند. لذا، این فرض قابل تصور وجود دارد که ارتباط معنی‌دار 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، شرکت‌هایی که نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام آنها بالا باشد؛ تمایل داشته باشند میزان و سطح ریسک خود را پنهان نمایند. آنها ممکن است برای این منظور درصد برآیند، صورت‌های مالی سالانه خود را با تأخیر منتشر کنند. از طرف دیگر بالا بودن نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام، احتمال ناتوانی شرکت در بازپرداخت بدهی و ایفای تعهدات را افزایش می‌دهد. در چنین مواردی حساب‌رسان نگران کمتر از واقع نشان دادن بدهی‌ها توسط شرکت خواهند

بود. بنابراین حسابرسان برای کاستن میزان مسئولیت خود در مقابل دعاوی مطروحه احتمالی در آینده، رسیدگی کامل‌تری را برنامه‌ریزی کرده و روش‌های حسابرسی را به گونه‌ای طراحی و اجرا می‌نمایند که از کامل بودن بدهی‌های ثبت شده اطمینان حاصل کنند. انجام این گونه اقدامات از جانب حسابرسان، موجب طولانی شدن زمان تکمیل عملیات حسابرسی و تاخیر در انتشار صورت‌های مالی خواهد شد [۱۹].

ج) سودآوری: توان سودآوری شرکت به‌عنوان یکی از متغیرهای اثرگذار 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 شرکت‌های سودده زودتر از شرکت‌های زیان‌ده، عملیات حسابرسی خود را اجرا و تکمیل می‌کنند [۱۰].

گزارش سود یا زیان می‌تواند به‌عنوان یک خبر خوب یا بد در مورد نتایج عملکرد سالانه شرکت مورد توجه قرار گیرد. در مورد شرکت‌های زیان‌ده، مدیران شرکت تمایل دارند انتشار گزارش‌های مالی سالانه با تاخیر باشد تا از عواقب انتشار یک خبر بد اجتناب نمایند. از این رو، مدیران شرکت‌های زیان‌ده تمایل دارند، حسابرسان از برنامه زمانی معمول حسابرسی عقب‌تر باشند و عملیات حسابرسی با تاخیر بیشتری انجام شود. هم‌چنین در مورد شرکت‌های زیان‌ده، حسابرسان عملیات حسابرسی را با احتیاط و اعمال مراقبت حرفه‌ای بیشتری انجام می‌دهند. به ویژه زمانی که احتمال بروز ناتوانی مالی، ورشکستگی یا عدم تداوم فعالیت یا تقلب مدیران در شرکت‌های زیان‌ده وجود داشته باشد. در نقطه مقابل، شرکت‌های سودده به‌منظور انتشار یک خبر خوب تمایل به انتشار زودتر از موعد صورت‌های مالی سالانه حسابرسی شده دارند. از این رو نسبت به تکمیل سریع عملیات حسابرسی و جلوگیری از تاخیر در تکمیل عملیات حسابرسی علاقه نشان می‌دهند. هم‌چنین در شرکت‌های سودده، چنان‌چه حاشیه سود یا نرخ بازده آنها بالاتر از متوسط صنعت باشد، با انتشار این خبر خوب، از مزایای پیش‌بینی‌های بازار و تصمیمات استفاده‌کنندگان در مورد شرکت منتفع خواهند شد. عملکرد مثبت یک شرکت اثر برجسته‌ای بر روی ارزش سهام شرکت خواهد داشت [۱۰] [۱۵].

د) نوع اظهارنظر حسابرسی: مدت زمان تاخیر در اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی به‌عنوان تابعی از نوع اظهارنظر حسابرسی ارائه شده در نظر گرفته می‌شود. بر این اساس عنوان می‌شود؛ شرکت‌هایی که اظهارنظر حسابرسی ارائه شده در مورد صورت‌های مالی آنها به شکل مقبول است، احتمالاً زودتر از شرکت‌هایی که اظهارنظر غیرمقبول دریافت می‌کنند، عملیات حسابرسی خود را اجرا و تکمیل می‌کنند. به عبارت دیگر، متوسط تاخیر در اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی برای شرکت‌هایی که اظهارنظر مقبول دریافت می‌کنند، کمتر از شرکت‌هایی است که اظهارنظر غیرمقبول دریافت می‌کنند [۱۱].

اظهارنظرهای غیرمقبول به عنوان یک خبر بد در نظر گرفته شده و باعث کندی در انتشار صورت‌های مالی سالانه حسابرسی شده شرکت می‌شود. علاوه بر آن، اختلاف‌نظرهای موجود بین حسابرس و شرکت در خصوص بندهای شرط گزارش حسابرسی مطرح شده، موجب افزایش مدت زمان تاخیر در اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی شرکت می‌شود [۱۱].

۳- پیشینه تحقیق

تاخیر در انتشار صورت‌های مالی همواره از موضوعات بحث‌برانگیز در ادبیات گزارشگری مالی بوده است. در این بخش به برخی تحقیقات انجام شده مرتبط با موضوع تحقیق اشاره می‌شود.

کورتیس^۱ در تحقیقی، رابطه بین چهار ویژگی انتخابی و زمان گزارشگری مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس نیوزلند را مورد مطالعه قرار داد. چهار ویژگی انتخابی شامل عمر شرکت، تعداد سهامداران، تعداد صفحات گزارش‌های مالی و حسابرسی سالیانه و نوع صنعت بود. تنها نوع صنعت با زمان گزارشگری مالی دارای رابطه معنی‌دار بوده و سه ویژگی دیگر فاقد رابطه معنی‌داری بودند. براساس تحقیق کورتیس، شرکت‌هایی که در زمینه صنایع سوخت و انرژی و واسطه‌گری مالی فعالیت داشتند، گزارشگران مالی سریعی بودند. در نقطه مقابل شرکت‌های شاغل در زمینه صنایع معدنی، استخراجی و خدماتی گزارشگری کندی داشتند. هم‌چنین فاصله زمانی بین پایان سال مالی شرکت‌های نمونه با تاریخ گزارشگری مالی و انتشار صورت‌های مالی آنها چهارونیم ماه بوده است. از کل زمان گزارشگری مالی یعنی چهارونیم ماه، سه ماه آن برای حسابرسی صورت‌های مالی صرف شده است [۷].

انس^۲ در پژوهشی، به‌موقع 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٪ شرکت‌های انتخاب شده به‌عنوان نمونه در مهلت مقرر قانونی، گزارش‌های مالی سالیانه خود را ارائه نموده‌اند. نتایج تحقیق آنها نشان داد که متغیرهایی مانند اندازه شرکت، توان سودآوری و عمر شرکت با زمان گزارشگری مالی ارتباط معنی‌داری نداشته‌اند [۴].

و آدزرین^۳ و احمد جهت بررسی مهمترین دلایل طولانی شدن تکمیل عملیات حسابرسی شرکت‌های مالزیایی، ۱۰۰ شرکت از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار کوالالامپور را برای دوره زمانی بین سال‌های ۱۹۹۶ تا ۲۰۰۰ میلادی را انتخاب کردند. هشت متغیر مستقل تحقیق شامل اندازه شرکت، نوع

¹ Courtis

² Anshah

³ Adzrin

صنعت، سود یا زیان شرکت، اقلام غیرمترقبه، نوع اظهارنظر 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 شرکت‌های انتخابی در طول دوره زمانی ۵ ساله، بیش از ۱۰۰ روز با انحراف استاندارد ۳۶ روز بوده است. نتایج تحقیق هم‌چنین، نشان داد که از بین هشت متغیر مستقل تعریف شده، شش متغیر نوع صنعت، سود یا زیان، اظهارنظر حسابرسی، حساب‌رسان، پایان سال مالی و نسبت بدهی به دارایی، با متغیر وابسته تحقیق دارای رابطه معنی‌دار بوده‌اند. مدت زمان اجرای عملیات حسابرسی، با زیان، نوع اظهارنظر و نسبت بدهی به دارایی شرکت رابطه مستقیم و با نوع صنعت، حساب‌رسان و پایان سال مالی شرکت رابطه منفی داشته است. [۳]

لیونتیس^۱ و همکاران تحقیقی را در زمینه شناسایی دلایل طولانی شدن زمان ارائه گزارش‌های حسابرسی در مورد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس آتن انجام دادند. به عقیده آنها، طولانی شدن زمان صدور گزارش حسابرسی یکی از عوامل تاثیرگذار در ایجاد و توسعه بازارهای سرمایه در رابطه با شرکت است. به ویژه، زمانی که صورت‌های مالی سالانه شرکت تنها منبع اطلاعات قابل اتکای سرمایه‌گذاران باشد. نتایج حاصل از اجرای آزمون‌های آماری نشان داد که بین طولانی شدن زمان ارائه گزارش حسابرسی شرکت‌ها با اندازه مؤسسه حسابرسی، حق‌الزحمه حسابرسی، تعداد و ماهیت بندهای گزارش حسابرسی شرکت، وجود یا عدم وجود اقلام غیرمترقبه در شرکت، و میزان ابهام در گزارش‌های حسابرسی شرکت رابطه معنی‌دار وجود دارد. در این تحقیق بیان شده است که در صورت استفاده از موسسات حسابرسی بزرگ و بین‌المللی و پرداخت حق‌الزحمه اضافی به حساب‌رسان، مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی کاهش پیدا می‌کند. هم‌چنین وجود اطلاعات و اخبار منفی بالقوه در شرکت، موجب طولانی شدن مدت زمان رسیدگی‌های حساب‌رسان می‌شود. [۱۶]

کام و چک^۲ (۲۰۰۵) جهت شناسایی اثر تغییر وظایف کارکنان مؤسسه حسابرسی و تغییر مؤسسه حسابرسی مسئول انجام عملیات حسابرسی بر زمان ارائه گزارش حسابرسی، تعداد ۳۶۹ شرکت استرالیایی را برای سال مالی ۲۰۰۱ به‌عنوان نمونه تحقیق انتخاب کردند. نتایج این پژوهش نشان داد که تغییر در وظایف و مسئولیت‌های کارکنان مؤسسه حسابرسی و واگذاری عملیات حسابرسی به یک مؤسسه حسابرسی هم‌اندازه، اثر با اهمیتی بر زمان صدور گزارش حسابرسی ندارد. ولی واگذاری مسئولیت انجام عملیات حسابرسی به یک مؤسسه حسابرسی بزرگتر، دارای ارتباط معنی‌داری با مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی هست [۱۴].

¹ Leventis

² Kam and Cheuk

پیوت^۱ دلایل طولانی شدن زمان صدور گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار فرانسه را مورد شناسایی قرار داده است. تعداد ۲۹۰ شرکت (به استثنای شرکت‌های سرمایه‌گذاری) از مجموع شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار فرانسه برای دوره زمانی ۱۹۹۹ الی ۲۰۰۱ به‌عنوان نمونه تحقیق انتخاب گردیدند. نتایج این تحقیق نشان داد که، زمان صدور گزارش حسابرسی با میزان ریسک و ارقام مندرج در صورت‌های مالی (سود و زیان) وابستگی جزئی و کم‌رنگی دارد. هم‌چنین وجود اطلاعات و اخبار خوب و بد در مورد شرکت با زمان گزارشگری مالی ارتباط معنی‌داری دارد. ضمناً، انجام عملیات حسابرسی توسط موسسات حسابرسی بزرگ، بر مدت زمان صدور گزارش حسابرسی تاثیر زیادی دارد [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 به‌عنوان نمونه تحقیق انتخاب کرد. نتایج حاصل از آمار توصیفی نشان داد که، متوسط مدت زمان تکمیل گزارش حسابرسی در شرکت‌های 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 شرکت‌های انتخابی، الزامات قانونی مقرر را رعایت کرده و صورت‌های مالی خود را ظرف مهلت مقرر به بورس ارائه داده‌اند. تنها ۸ شرکت (۳٫۰۲٪ از کل شرکت‌ها مورد مطالعه)، صورت‌های مالی خود را در مهلت مقرر ارائه نداده‌اند. [۱۲]

دغان^۳ و همکاران در خصوص به‌موقع بودن گزارشگری مالی، نمونه خود را از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار بین‌المللی 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 به‌موقع بودن زمان گزارشگری مالی بوده است. نتایج نشان داد، به‌موقع بودن زمان گزارشگری مالی، تحت تاثیر توان سودآوری شرکت است. شرکت‌هایی که دارای اخبار خوب (نرخ بازده سرمایه‌گذاری و یا نرخ بازده حقوق صاحبان بالاتر) بوده‌اند، زودتر از شرکت‌های دارای اخبار نامساعد، صورت‌های مالی خود را منتشر نموده‌اند. نتایج هم‌چنین نشان داد که اندازه شرکت، ریسک مالی بالا، خط‌مشی و زمان‌بندی مربوط به گزارشگری به‌موقع سال‌های گذشته، در گزارشگری مالی به‌موقع شرکت‌ها موثر بوده‌اند. [۹]

کاشانی‌پور و همکاران (۱۳۸۵) تحقیقی را با عنوان بررسی تحلیلی رابطه بین اقلام صورت‌های 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 سال‌های ۱۳۷۶ تا ۱۳۸۳، مورد به‌صورت تصادفی به‌عنوان نمونه

^۱ Piot

^۲ Haslin

^۳ Dogan

تحقیق انتخاب گردید. آزمون آماری انجام شده، وجود همبستگی بین اقلام صورت‌های مالی با مدت زمان حسابرسی را بیان نمود. میزان این همبستگی بسته به نوع متغیر حسابداری متفاوت بود. متغیرهایی مثل "دارایی-های جاری" و "بدهی‌های جاری" بیشترین همبستگی را در کل دوره تحقیق با متغیر وابسته تحقیق داشتند [۱].

۴- روش‌شناسی تحقیق

۴-۱- جامعه آماری

جامعه آماری تحقیق شامل شرکت‌های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. از میان کلیه شرکت‌های عضو جامعه آماری شرکت‌هایی که واجد شرایط زیر بودند، مورد بررسی قرار گرفتند: الف) شرکت‌هایی که حداقل از ابتدای سال ۱۳۷۷ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشند. ب) شرکت‌هایی که حسابرسی صورت‌های مالی سالانه آنها برای دوره زمانی موردنظر توسط موسسات حسابرسی مورد تایید بورس انجام شده باشد.

ج) شرکت‌هایی که اطلاعات موردنیاز جهت محاسبه متغیرهای تحقیق در مورد آنها در دوره زمانی مورد بررسی در دسترس و اطلاعات آن قابل اتکا باشد.

تعداد ۱۵۲ شرکت واجد شرایط فوق بودند. داده‌های موردنیاز تحقیق حاضر مستقیماً از صورت‌های مالی سالانه و گزارش‌های مالی ارائه شده توسط شرکت‌ها به بورس اوراق بهادار تهران، پایگاه اطلاعاتی بورس، نرم‌افزارهای دنا سهم، تدبیرپرداز و لوح فشرده اطلاعات مالی شرکت‌ها استخراج شده است.

۴-۲- مدل تحقیق و محاسبه متغیرها

متغیر وابسته در تحقیق حاضر، مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی شرکت و پنج متغیر مستقل این تحقیق شامل اندازه شرکت (جمع دارایی‌ها)، نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام، سودده یا زیان‌ده بودن شرکت، نوع اظهارنظر حسابرسی ارائه شده در مورد صورت‌های مالی و عمر شرکت هستند.

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

```
void quicksort(int array[] , int left , int right){
if (left < right){
int middle = partition(array , left , right) ;
quicksort(array , left , middle-۱) ;
quicksort(array , middle+۱ , right);
}
}
int partition(int array[] , int left , int right){
int middle ;
```



```

int x = array[left] ;
int l = left ;
int r = right ;
while(l < r){
while((array[l] <= x) && (l < right)) l++ ;
while((array[r] > x) && (r >= left)) r-- ;
if(l < r){
int temp = array[l];
array[l] = array[r];
array[r] = temp ;
}
}
middle = r ;
int temp = array[left];
array[left] = array[middle] ;
array[middle] = temp; return middle ; }

```

پیاده‌سازی به زبان پاسکال

پیاده‌سازی مشابه ولی فشرده‌تر به زبان pascal به صورت زیر می‌تواند باشد

```

procedure Sort(l, r: Integer);
var i, j, x, y: integer;
begin
i := l; j := r; x := a[(l+r) DIV ۲];
repeat
while a[i] < x do i := i + ۱;
while x < a[j] do j := j - ۱;
if i <= j then
begin
y := a[i]; a[i] := a[j]; a[j] := y;
i := i + ۱; j := j - ۱;
end;
until i > j;
if l < j then Sort(l, j);
if i < r then Sort(i, r);
end;

```

که:

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: سودده یا زیان‌ده بودن شرکت (سود یا زیان خالص بعد از کسر مالیات)

Opinion: نوع اظهارنظر حسابرسی ارائه شده در مورد صورت‌های مالی

Life: عمر شرکت (براساس تاریخ پذیرش شرکت در بورس)

ε: جزء خطای تصادفی

$\beta_1, \beta_2, \beta_3, \beta_4, \beta_5$ ضرایب متغیرهای مستقل هستند. ضرایب متغیر مستقل سوم در حقیقت متغیری موهومی (مجازی) است به گونه‌ای که، $\beta_3 = 1$ (اگر شرکت سودده باشد) و $\beta_3 = 0$ (اگر شرکت زیان‌ده باشد) تعیین می‌شود. ضریب متغیر مستقل چهارم (نوع اظهارنظر حسابرسی ارائه شده در مورد صورت‌های مالی) نیز به گونه‌ای است که اگر $\beta_4 = 1$ (اگر نوع اظهارنظر حسابرسی ارائه شده در مورد صورت‌های مالی شرکت مقبول باشد) و $\beta_4 = 0$ (اگر نوع اظهارنظر حسابرسی ارائه شده در مورد صورت‌های مالی شرکت غیرمقبول باشد) تعیین می‌شود.

۴-۳- آزمون فرضیه‌ها و تجزیه و تحلیل نتایج

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 معنی‌دار آماری وجود دارد."

با عنایت به جدول شماره (۱)، ضریب همبستگی پیرسن بین لگاریتم کل دارایی و مدت زمان انجام عملیات حسابرسی برابر ۰/۱۸۴ و مقدار احتمال مربوط به بررسی معنی‌داری آن ($H_0: \rho = 0$) برابر ۰/۰۲۶ است که از ۰/۰۵ کوچکتر است. بنابراین با اطمینان ۹۵ درصد وجود ارتباط مستقیم و معنی‌داری مورد تایید قرار می‌گیرد. مقدار احتمال مربوط به آماره تی (T) جهت بررسی فرض صفر آماری مبنی بر عدم وجود ارتباط بین متغیر مستقل و متغیر پاسخ ($H_0: \beta_1 = 0$) برابر ۰/۰۳۷ می‌باشد که از ۰/۰۵ کوچکتر است بنابراین با اطمینان ۹۵٪، ارتباط معنی‌داری بین دو متغیر مشاهده می‌شود. بدین ترتیب فرضیه شماره یک تحقیق مورد تایید قرار می‌گیرد.

مقایسه نتایج این فرضیه با تحقیق‌های 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 تحقیق‌های انجام شده قبلی معکوس بوده است در صورتی که در این تحقیق نوع این رابطه مستقیم بیان شده است.

ب- 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 معنی‌دار آماری وجود دارد."

با عنایت به جدول 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 می‌باشد و مقدار احتمال مربوط به بررسی معنی‌داری آن ($H_0: \rho = 0$) برابر ۰/۰۲۲ است. بنابراین با اطمینان ۰/۹۵ وجود ارتباط مستقیم و معنی‌داری مورد تایید قرار می‌گیرد.

مقدار احتمال مربوط به آماره تی (T) جهت بررسی فرض صفر آماری مبنی بر عدم وجود ارتباط بین متغیر مستقل و متغیر پاسخ ($H_0: \beta_2 = 0$) برابر ۰/۰۲۸ است. بنابراین با اطمینان ۰/۹۵ ارتباط معنی‌داری بین دو متغیر مشاهده می‌شود. بدین ترتیب فرضیه شماره دو تحقیق نیز مورد تایید قرار می‌گیرد. نتایج این فرضیه با تحقیق انجام شده توسط آدزین و احمد، هسلین و دغان مطابقت دارد.

ج- تجزیه و تحلیل نتایج فرضیه سوم

"شرکت‌های سودده زودتر از شرکت‌های زیان‌ده عملیات حسابرسی خود را اجرا و تکمیل می‌کنند."

همان‌گونه که در جدول شماره (۱) ملاحظه می‌شود، ضریب همبستگی پیرسن بین متغیر مستقل سودده یا زیان‌ده بودن و مدت زمان تاخیر برابر ۰/۱۸۶- می‌باشد و مقدار احتمال مربوط به بررسی معنی‌داری آن ($H_0: \rho = 0$) برابر ۰/۰۲۵ است. بنابراین با اطمینان ۰/۹۵ وجود ارتباط مستقیم و معنی‌داری مورد تایید قرار می‌گیرد.

مقدار احتمال مربوط به آماره تی (T) جهت بررسی فرض صفر آماری مبنی بر عدم وجود ارتباط بین متغیر مستقل و متغیر پاسخ ($H_0: \beta_3 = 0$) برابر ۰/۰۲۳ است. لذا با اطمینان ۰/۹۵ ارتباط معنی‌داری بین دو متغیر مشاهده می‌شود. متوسط مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی در شرکت‌های زیان‌ده برابر ۹۵/۷ روز و در شرکت‌های سودده برابر ۸۹/۶ روز است، بنابراین فرضیه سوم نیز تایید می‌شود.

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

د- تجزیه و تحلیل نتایج فرضیه چهارم

"شرکت‌هایی که اظهارنظر حسابرسی ارائه شده در مورد آنها به شکل مقبول باشد زودتر از شرکت‌هایی که اظهارنظر غیرمقبول دریافت می‌کنند، عملیات حسابرسی خود را اجرا و تکمیل می‌کنند."

ضریب همبستگی پیرسن بین متغیر مستقل نظر حسابرسی و مدت زمان تاخیر برابر ۰/۲۰۷ می‌باشد و مقدار احتمال مربوط به بررسی معنی‌داری آن ($H_0: \rho = 0$) برابر ۰/۰۱۳ است که با اطمینان ۰/۹۵ وجود ارتباط مستقیم و معنی‌داری مورد تایید قرار می‌گیرد.

مقدار احتمال مربوط به آماره تی (T) جهت بررسی فرض صفر آماری مبنی بر عدم وجود ارتباط بین متغیر مستقل و متغیر پاسخ ($H_0: \beta_4 = 0$) برابر ۰/۰۲۵ است. بنابراین با اطمینان ۰/۹۵ ارتباط معنی‌داری بین دو متغیر مشاهده می‌شود. متوسط مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی در مورد اظهارنظرهای غیرمقبول برابر ۹۰/۵ روز و در اظهارنظرهای مقبول برابر ۸۳/۸ روز است، بنابراین فرضیه شماره چهارم نیز تایید می‌شود. نتایج این فرضیه مشابه با نتایج تحقیق انسه، هسلین، دغان و همکاران، آذرین 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 معنی‌داری وجود دارد."

ضریب همبستگی پیرسن بین متغیر مستقل عمر شرکت و مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی برابر ۰/۲۴۳ می‌باشد و مقدار احتمال مربوط به بررسی معنی‌داری آن ($H_0: \rho = 0$) برابر ۰/۰۰۳ است. بنابراین با اطمینان ۰/۹۵ وجود ارتباط مستقیم و معنی‌داری مورد تایید قرار می‌گیرد.

مقدار احتمال مربوط به آماره تی (T) جهت بررسی فرض صفر آماری مبنی بر عدم وجود ارتباط بین متغیر مستقل و متغیر پاسخ ($H_0: \beta_1 = 0$) برابر ۰/۰۰۲ است. بنابراین با اطمینان ۰/۹۵ این فرض رد می‌شود در نتیجه ارتباط معنی‌داری بین دو متغیر مشاهده می‌شود. بدین ترتیب فرضیه شماره پنج تحقیق نیز مورد تایید قرار می‌گیرد.

نتایج این فرضیه با تحقیق انسه مشابه است.

جدول خلاصه نتایج آزمون‌های انجام شده جهت بررسی فرضیات 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. بدین معنی که 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 فرضیات تحقیق برخوردار است.

۵- نتیجه گیری

تاخیر در انتشار صورت‌های مالی شرکت‌ها، معلول عوامل متعددی است. حسابرسی سالانه صورت‌های مالی به عنوان یکی از این عوامل قابل اشاره می‌باشد. بعد از پذیرفتن این مطلب که انجام حسابرسی صورت‌های مالی می‌تواند توجه‌کننده قسمتی از تاخیر صورت گرفته در انتشار صورت‌های مالی باشد، شناسایی عواملی که باعث تاخیر در اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی می‌شود، نیز با اهمیت است. به‌طور کلی عواملی که باعث تاخیر در اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی می‌شوند در دو گروه کلی قرار می‌گیرند. گروه اول عواملی هستند که به ویژگی‌ها و خصوصیات شرکت مورد رسیدگی مربوط می‌شوند. گروه دوم عوامل مربوط به حسابرسان و کار حسابرسی می‌باشند.

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 شرکت‌های انتخاب شده، مورد مطالعه قرار گرفته است. نتایج حاصل از آزمون‌های آماری انجام شده، تحقیق نشان می‌دهد که هر پنج ویژگی انتخابی، دارای رابطه معنی‌دار آماری 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 می‌شود.

در این تحقیق تنها پنج متغیر مستقل مورد بررسی قرار گرفته است. متغیرهای دیگری نیز وجود دارند که ممکن است بر مدت زمان تاخیر در عملیات حسابرسی موثر باشند. بنابراین تعمیم نتایج و یافته‌های این تحقیق با این محدودیت روبروست. ضمناً برای تعیین اندازه شرکت در این تحقیق از معیار جمع دارایی مندرج در ترازنامه شرکت‌ها، استفاده شده است. استفاده از این معیار به علت انعکاس دارایی‌ها بر مبنای بهای تمام شده تاریخی و ارزش‌های دفتری و متفاوت بودن بهای تمام شده تاریخی با ارزش‌های جاری دارایی‌ها با محدودیت همراه است.

۶- پیشنهادات جهت تحقیقات آتی

جهت انجام پژوهش‌های بعدی پیشنهاداتی به شرح زیر ارائه می‌شود:

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

منابع و مآخذ

- ۱- کاشانی‌پور محمد- فخاری حسین- حمزه علی مراد علی "سودمندی اقلام صورت‌های مالی در پیش‌بینی زمان لازم برای حسابرسی" بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۴۴، صص ۱۰۳-۸۵، تابستان
- ۲- نیکخواه‌آزاد 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., Kaplan, S.E., (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 corporate reporting and corporate attribute". *Accounting and Business Research* ,6 (25) :45-56.
- 8- Cullinan, C.P. (2003) "Competing Size Theories and Audit Lag: Evidence from mutual 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 Pownall G. (1994) " Accounting disclosure practice in the United State and the United Kingdom." *Journal of Accounting Research* , 32, (1) : 75- 85.
- 11- Givoly, D., Palmon, D., (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.
- 14- Kam W. I. 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. ,P. Weetman, 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 Newton, J.D. (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.