

اثر ویژگی های کمیته حسابداری بر رابطه بین پیچیدگی حسابداری و تاخیر در گزارش حسابداری

محمدحسین صفرزاده*

عرفان محمدی**

چکیده

در پژوهش حاضر تأثیر ویژگی های کمیته حسابداری بر رابطه میان پیچیدگی حسابداری و تاخیر در گزارش حسابداری شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بررسی شده است. بدین صورت که محققین پس از طرح مبانی نظری و فرضیه های پژوهش، از طریق نمونه گیری به روش حذف سیستماتیک، تعداد ۳۹ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را در یک قلمروی زمانی ۶ ساله از ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۶ (یعنی ۲۳۴ مشاهده) به عنوان نمونه آماری برگزیدند. جهت انجام این پژوهش سه فرضیه مطرح شد تا ارتباط میان پیچیدگی حسابداری و تاخیر در گزارش حسابداری، با اندازه کمیته حسابداری، استقلال کمیته حسابداری و تخصص مالی کمیته حسابداری مورد بررسی قرار گیرد. پس از استخراج داده های لازم، فرضیه های طرح شده با استفاده از آزمون فروض کلاسیک و رگرسیون خطی چند متغیره آزمون شد. یافته های پژوهش حاکی از آن است که ویژگی های کمیته حسابداری شامل اندازه کمیته حسابداری، استقلال کمیته حسابداری و تخصص مالی کمیته حسابداری ارتباط میان پیچیدگی حسابداری و تاخیر در گزارش حسابداری را تضعیف نمی کند.

واژگان کلیدی: تاخیر در گزارش حسابداری، به موقع بودن گزارش حسابداری، پیچیدگی حسابداری، ویژگی های کمیته حسابداری.

* استادیار گروه حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران (نویسنده مسئول) hosein470@gmail.com

** دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۸/۶/۲۶

تاریخ دریافت: ۱۳۹۷/۷/۳۰

مقدمه

گزارش حسابرسی برای سرمایه‌گذاران، تحلیل‌گران و سایر استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی حاوی اطلاعات مالی بااهمیت است. تأخیر در گزارش حسابرسی، اعتبار و کیفیت گزارشگری مالی را کاهش می‌دهد؛ در حرفه حسابداری، زمانبندی گزارشهای مالی برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، از جمله موارد بااهمیت محسوب می‌گردد. انتشار به موقع اطلاعات به استفاده‌کنندگان کمک خواهد نمود تا تصمیم‌های منطقی اتخاذ کنند (آکین گانولا و همکاران، ۲۰۱۸). بسیاری از رسوایی‌های بازار سرمایه زمانی است که سرمایه‌گذاران به اطلاعات به موقع دسترسی ندارند. بنابراین انتشار به موقع اطلاعات یک عنصر ضروری برای عملکرد خوب در بازار سرمایه محسوب می‌شود و همچنین فضای اطمینان را برای سرمایه‌گذاری در بازار سرمایه ایجاد می‌کند (لونتیس و همکاران، ۲۰۰۵). عوامل متعددی وجود دارد که می‌تواند موجب تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی (فاصله میان تاریخ پایان سال مالی صاحبکار و تاریخ گزارش حسابرس) شود؛ از جمله این موارد پیچیدگی حسابرسی است. در انجام خدمات حسابرسی، حسابرس مستقل پیچیدگی صاحبکار را در نظر می‌گیرد. پیچیدگی حسابرسی در واقع میزان پیچیدگی معاملات متعلق به صاحبکار است که حسابرس با آن روبه‌رو می‌باشد و این پیچیدگی با روشهای متفاوت بالاخص تعداد شرکت‌های فرعی اندازه‌گیری می‌شود؛ چراکه شرکت فرعی توسط واحد تجاری اصلی تحت کنترل است (ناگروهو و فواد، ۲۰۱۷). انتظار می‌رود وجود تعداد زیاد شرکت‌های فرعی حجم عملیات حسابرسی را افزایش دهد و منجر به تأخیر گزارش حسابرسی شود.

یک شرکت با پیچیدگی بالا نیاز به کنترل و نظارت قوی دارد. کمیته حسابرسی یک مکانیزم کنترلی است که منجر می‌شود قابلیت اطمینان حسابرس به حساب‌های شرکت مورد رسیدگی بیشتر شده و حسابرس فرآیند ساده‌تری را جهت ارزیابی طی خواهد کند. وجود یک کمیته حسابرسی به ایجاد یک ارتباط مناسب بین هیئت‌مدیره، حسابرسان مستقل و حسابرسان داخلی کمک می‌کند. این کمیته عملیات حسابرسی را انجام نمی‌دهد بلکه با تأکید بر مسئولیت‌ها و منابع موردنیاز حسابرسی، اجرای فرآیند حسابرسی را تسهیل می‌کند (لاری دشت بیاض و اورادی، ۱۳۹۵).

از سوی دیگر، کمیته حسابرسی یک مکانیزم کنترلی است که منجر می‌شود قابلیت اطمینان حسابرس به حساب‌های شرکت مورد رسیدگی بیشتر شده و حسابرس فرآیند

ساده‌تری را جهت ارزیابی طی کند و همچنین منجر به کاهش تاخیر گزارش حسابرسی می‌شود.

انجام این تحقیق به چند دلیل ضرورت دارد. نخست اینکه تاکنون در ایران مطالعه‌ای به تاثیر پیچیدگی حسابرسی بر به موقع بودن گزارش حسابرسی و اثر ویژگیهای کمیته حسابرسی بر آن نپرداخته است؛ دوم آنکه نتایج این پژوهش در مقایسه با نتایج حاصل از تحقیقات پیشین می‌تواند اطلاعات سودمندتری در اختیار تحلیل‌گران، سرمایه‌گذاران و مدیران قرار دهد چراکه کیفیت و به موقع بودن گزارشهای حسابرسی برای سرمایه‌گذاران بالقوه و بالفعل همیشه دارای اهمیت بوده و باعث بالا رفتن اطمینان به اطلاعات مالی شرکت‌ها می‌شود؛ افزون بر این، نتایج این پژوهش می‌تواند موجب بسط مبانی نظری مرتبط با اهمیت و محتوای اطلاعاتی گزارشگری مالی، پیچیدگی حسابرسی، به موقع بودن گزارش حسابرسی و ویژگیهای کمیته حسابرسی گردد. لذا با توجه به این موضوعات، هدف پژوهش حاضر آن است تا دریابد چگونه پیچیدگی حسابرسی بر به موقع بودن گزارش حسابرس تاثیر دارد؟ و چگونه ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر ارتباط میان پیچیدگی حسابرسی و به موقع بودن گزارش حسابرس اثرگذار است؟

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

گزارش‌های مالی ضمن ارزش‌های کمی، باید از کیفیت بالایی نیز برخوردار باشند. ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری (شامل مربوط بودن، قابل اتکا بودن، قابلیت مقایسه و قابل فهم بودن) منتج به ایجاد اطلاعات مفیدی جهت تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان می‌شوند. اطلاعات حسابداری زمانی سودمند است که از ویژگی مربوط بودن برخوردار باشند. این ویژگی از جمله ویژگی‌های کیفی مهم اطلاعات حسابداری است، چراکه استفاده‌کنندگان را در اخذ تصمیمات منطقی یاری می‌کند و می‌تواند عاملی برای جلوگیری از ابهام و سردرگمی در بررسی و مطالعه اطلاعات مالی محسوب شود. ویژگی مربوط بودن اطلاعات مالی شامل مولفه‌های به موقع بودن، سودمندی در ارزیابی و سودمندی در پیش‌بینی است (فاگبمی و یادیل، ۲۰۱۱). به موقع بودن گزارش سالانه حسابرسی یک عامل مهم تاثیرگذار بر سودمندی اطلاعات ارائه شده برای استفاده‌کنندگان است (آل جیفری و خاش ارکه، ۲۰۱۰). اسپرودو و همکاران (۲۰۰۸) بیان می‌دارند که به هنگام بودن اطلاعات و ویژگی پشتیبانی‌کننده برای مربوط بودن اطلاعات است. اگر این

اطلاعات برای تصمیم‌گیری دیر افشا شود با وجود قابلیت اتکا و کامل بودن، برای عاملین اقتصادی بی‌فایده است.

بدیهی است که فرآیند حسابرسی واحد مورد رسیدگی بعد از ارائه گزارشهای مالی توسط شرکت مربوطه به حساب‌برسان، نهایی می‌گردد. در صورتی گزارشهای مالی اعتبار و قابلیت اتکا پیدا می‌کنند که حساب‌برسان مستقل آنها را تایید کنند. در نهایت سرعت انتشار گزارشهای مالی حسابرسی شده برای عموم، از طریق سرعت کار دایره حسابداری واحد مورد رسیدگی تعیین می‌شود (آبدین و زلوکی ۲۰۱۲). از این‌رو، در ادبیات گزارشگری مالی به موقع بودن صورتهای مالی و عدم تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی ارتباط نزدیکی با یکدیگر داشته و در اغلب موارد موضوع به موقع بودن ارائه صورتهای مالی در کنار به موقع بودن گزارش حسابرسی مطرح می‌گردد (اسماعیل و مصطفی و مینگ، ۲۰۱۲، ساکا ۲۰۱۶،

به طور کلی، عوامل مؤثر بر تأخیر در گزارشگری مالی سالانه را می‌توان به دو گروه تقسیم نمود. گروه اول عواملی هستند که به ویژگیها و خصوصیات شرکت گزارشگر مربوط می‌شود و گروه دوم عوامل مربوط به حسابرسی است (رضایی دولت آبادی و همکاران، ۱۳۹۳).

از سوی دیگر، رشد واحدهای انتفاعی نامتجانس و توسعه فعالیت‌های آنان در بازارهای جهانی، موجب تجمع اطلاعات مالی حاوی عناصر ناهمگن شده است. با توسعه مجتمع‌های تجاری مشتمل بر فعالیتهای متنوع که از طریق ادغام یا تحصیل سهام شرکت‌های ناهمگن انجام پذیرفته، مساله تجمع اطلاعات، حادث‌تر نیز شده است. با هر فقره ترکیب واحدهای انتفاعی، بخشی از اطلاعات سودمند در دسترس سرمایه‌گذاران و جامعه می‌تواند از دست برود، زیرا گزارشهای جداگانه‌ای که قبلاً منتشر می‌شد، پس از ترکیب معمولاً در یک گزارش خلاصه می‌شود. علاوه بر این، به دلیل تنوع فعالیت‌ها، ارزیابی مجتمع‌های تجاری و پیش‌بینی فعالیتهای آتی و موفقیت آنان بر مبنای یک گزارش تجمع شده مشکل‌تر خواهد بود (شباهنگ، ۱۳۹۳). نشر به موقع صورتهای مالی یک عامل مهم برای کاهش تقارن اطلاعاتی است. همچنین تاخیرهای مرتبط با نشر صورتهای مالی، عدم اطمینان تصمیمات سرمایه‌گذاران را افزایش می‌دهد (اوسو، ۲۰۱۱). انتظار می‌رود پیچیدگی اطلاعات حسابداری منجر به دسترسی برخی از افراد درون‌سازمانی به اطلاعات و افزایش عدم تقارن اطلاعاتی گردد.

سطح قابلیت اطمینان و عدالت در روند ارائه و افشای گزارشگری مالی حائز اهمیت است. برای افزایش کیفیت گزارشهای مالی نیاز به فرآیند انجام حسابرسی توسط حسابرسان مستقل است. در انجام خدمات حسابرسی، حسابرس مستقل پیچیدگی تجاری صاحبکار را در نظر می‌گیرد. پیچیدگی حسابرسی در واقع میزان پیچیدگی معاملات متعلق به صاحبکار است که حسابرس با آن روبه‌رو می‌شود. ایزدی نیا و همکاران (۱۳۹۳) در پژوهش خود از وجود صورتهای مالی تلفیقی به عنوان معیاری برای پیچیدگی اطلاعات حسابداری استفاده کردند؛ همچنین نگروهو و فواد (۲۰۱۷) و ال قامال (۲۰۱۲) بیان کردند که تعداد شرکت‌های فرعی، نشان‌دهنده پیچیدگی حسابرسی است. اعتمادی و یارمحمدی (۱۳۸۲) تنوع محصولات را به عنوان عامل پیچیدگی اطلاعات حسابداری در نظر گرفتند. شرکت‌هایی که یک محصول تولید می‌کنند پیچیدگی عملکرد پایین‌تری نسبت به شرکت‌هایی که بیش از یک محصول تولید می‌کنند دارند، که این پیچیدگی بر زمان تهیه صورتهای مالی اثرگذار است. فیلاتی (۲۰۱۷) در مقاله خود از میزان زمان صرف شده حسابرسان در پروژه واحد مورد رسیدگی برای سنجش میزان پیچیدگی حسابرسی استفاده کرد. لازم به ذکر است که در این پژوهش پیچیدگی حسابرسی بر مبنای تعداد شرکت‌های فرعی یک شرکت مادر در نظر گرفته می‌شود. هنگامی که یک شرکت دارای شرکت‌های زیرمجموعه یا فرعی است، باید صورتهای مالی تلفیقی ارائه کند. ساندر و پاتریک (۱۹۹۶)، نشان دادند که در حسابرسی، وجود تعداد بیشتر شرکت‌های فرعی نیازمند مهارت‌های بیشتری هنگام بررسی و اطمینان‌دهی به صورتهای مالی است؛ چراکه با وجود تعداد بیشتر شرکت‌های فرعی، معاملات مالی به‌طور فزاینده‌ای پیچیده می‌شود که مسئولیتی را برای حسابرسان ایجاد می‌کند که این مورد باعث افزایش تاخیر در گزارش حسابرس خواهد شد.

طبق چارچوب مفهومی گزارشگری مالی هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری که در سال ۲۰۱۸ تجدیدنظر شده است، از دلایل پیچیدگی تهیه اطلاعات مالی می‌توان به الف) روشهای اندازه‌گیری ب) تخمین‌های ارزش‌گذاری ج) تلفیق دارایی‌ها با ارزش‌گذاری متفاوت اشاره کرد (چارچوب مفهومی گزارشگری مالی، ۲۰۱۸). همچنین در گزارش نظرسنجی از اعضای جامعه حسابداران رسمی انگلستان، از حسابداری ترکیبهای تجاری در کنار حسابداری مصون‌سازی، افشای ابزارهای مالی، پرداخت مبتنی بر سهام، حسابداری صندوق‌های بازنشستگی و حسابداری مالیات بر درآمد، به عنوان موضوعات

پیچیده حسابداری یاد شده است (گزارش اعضای جامعه حسابداران رسمی انگلستان، ۲۰۱۸). در نهایت، پیچیدگی حسابداری می‌تواند باعث افزایش زمان رسیدگی و پیچیدگی پروژه حسابرسی شرکت اصلی گردد.

از نگاه دیگر، طبق استانداردهای حسابرسی ملی، حسابرس باید بر فرایند حسابرسی شرکتهای فرعی نیز نظارت مناسب داشته باشد، چراکه تحریف در صورت‌های مالی شرکت‌های فرعی منتج به تحریف در صورتهای مالی تلفیقی می‌شود. این چنین است که پیچیدگی حسابرسی باعث افزایش تاخیر در ارائه گزارش حسابرس خواهد شد (ایزدی‌نیا و همکاران، ۱۳۹۳).

بر مبنای تئوری نمایندگی، جدایی مالکان از مدیریت، باعث ایجاد تضاد منافع میان مدیر و سهامداران می‌شود. سهامداران به اطلاعات داخلی شرکت دسترسی دارند، در حالی که مدیر بر عملیات شرکت کنترل دارد. این تضاد منافع زمانی به وجود می‌آید که مکانیزم‌های راهبری شرکتی به اندازه کافی موثر نباشد. سهامداران در تلاش هستند که منافع خود را حداکثر کنند، از سوی دیگر مدیر تلاش می‌کند تا منافع خود را به حداکثر برساند. مدیر با توجه به جایگاهی که دارد، تمایل به دست‌کاری اطلاعات جهت کسب سود بیشتر دارد. اطلاعات ارائه‌شده از سوی مدیریت که با شرایط واقعی سازگار نباشد، عدم تقارن اطلاعاتی نامیده می‌شود. علاوه بر این، عدم تقارن اطلاعاتی موجب می‌شود تا سهامداران نتوانند به اطلاعات مرتبط با رفتار فرصت‌طلبانه مدیر، دسترسی داشته باشند و همچنین ارزیابی و تفسیر آن‌ها پیردازند. سازمان بورس اوراق بهادار، شرکت‌های بورسی را ملزم نموده تا کمیته‌های حسابرسی را تشکیل داده و نسبت به برقراری نظام کنترل‌های داخلی و تقویت آن اقدام کنند. کمیته حسابرسی به عنوان یک مکانیزم نظارتی، به سهامداران در نظارت بر مدیریت و همچنین کاهش عدم تقارن اطلاعاتی کمک می‌کند (بذرافشان، ۱۳۹۵). از طرفی، نحوه رفتار با شرکت‌های فرعی موضوعی است که کمیته حسابرسی شرکت اصلی باید به آن توجه کند و نیازمند حمایت هیات‌مدیره و مدیریت ارشد شرکت اصلی خواهد بود و اگر این حمایت در عمل محقق نگردد، کمیته حسابرسی مسلماً در انجام وظایف خود موفق نخواهد بود. ویژگی‌های کمیته حسابرسی را می‌توان از طریق چندین شاخص از قبیل اعضای مستقل، اندازه، تعداد جلسات و تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی بررسی کرد. کمیته حسابرسی نظارت فعالانه بر روند گزارشگری مالی انجام می‌دهد و همچنین بر ارتباط بین مدیران شرکت و حسابرسان مستقل نظارت دارد. به

عنوان یک مکانیزم داخلی، لازم است بر وظایف و عملکرد شرکت نظارت و کنترل داشته باشد. راغوندان و راما (۲۰۰۷) بیان کردند که وجود کمیته حسابرسی کارا و اثربخش موجب عملکرد بهتر شرکت می‌شود، که می‌تواند کار حسابرسان مستقل را کاهش دهد و همچنین کیفیت بالاتر گزارشگری مالی را فراهم کند. حضور کمیته حسابرسی موثر موجب کاهش مسئولیت حسابرس می‌شود چراکه در چنین وضعیتی میزان رسیدگی محتوایی و کنترلی حسابرسان کاهش یافته و در نتیجه زمان کمتری برای رسیدگی به واحد موردنظر تخصیص می‌دهند که این امر موجب کاهش حجم رسیدگی حسابرسان و در نهایت به موقع بودن گزارش حسابرس می‌شود.

درخصوص موضوع پژوهش حاضر، برخی مطالعات خارجی و داخلی انجام شده است که در ادامه به معرفی آنها پرداخته می‌شود. هاشانا (۲۰۰۶) 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 انتخاب کرد. نتایج 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. 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 ۳٫۰۲٪ از کل شرکت‌ها، صورتهای مالی خود را در مهلت مقرر ارائه ندادند.

آنسا و لونتیس (۲۰۰۶) با بررسی ۹۵ شرکت فعال در بازار سرمایه آتن به این نتیجه رسیدند که شرکت‌های بزرگتر، شرکتهای خدماتی و شرکتهایی که توسط پنج مؤسسه بزرگ حسابرسی شده‌اند، گزارشگری سریعتری به نسبت بقیه شرکت‌ها داشته‌اند. همچنین، میانگین تأخیر زمانی این شرکتها ۱۶۱ روز بوده است و شرکت‌های فعال در صنعت پیمانکاری و شرکت‌های با گزارش مقبول حسابرسی، تلاش بیشتری برای گزارشگری به موقع تر دارند.

اوبرت (۲۰۰۹) به بررسی دلایل متفاوت بودن علایق مدیران واحد تجاری در تأخیر زمانی گزارشگری مالی سالانه در شرکت‌های فرانسوی پرداخت. وی به این نتیجه رسید که تأخیر زمانی گزارشگری مالی سالانه با اهرم مالی رابطه مستقیم و با تأخیر زمانی در دوره قبل رابطه‌ای منفی دارد. افزون بر این، نتایج پژوهش وی نشان داد که میانگین تأخیر زمانی ۲۵۰ شرکت مورد مطالعه ۱۱۶/۰۵ روز بوده است.

فاگیمی و یودایلا (۲۰۱۱) به ارزیابی عوامل موثر بر به موقع بودن گزارشگری مالی در شرکتهای نیجریه پرداختند. آنها نمونه‌ای از ۴۵ شرکت سهامی را مورد بررسی قرار دادند، که بالغ بر ۷۶ درصد صورتهای مالی آنها توسط موسسات حسابرسی بزرگ و ۲۴ درصد توسط موسسات حسابرسی کوچک مورد حسابرسی قرار گرفته بود. نتایج تحقیق آنها نشان داد که هیچ‌گونه رابطه‌ای بین به موقع بودن گزارش حسابرسی و پیچیدگی تجاری وجود ندارد، همچنین بین به موقع بودن گزارش حسابرسی و اهرم مالی هیچ‌گونه رابطه معنی‌داری مشاهده نشد.

یان (۲۰۱۲) به بررسی این موضوع پرداخت که آیا ویژگی‌های موسسات حسابرسی بر به موقع بودن گزارش حسابرسی تاثیر دارد یا خیر. وی تاثیر ویژگی‌هایی از قبیل اندازه موسسات حسابرسی، تخصص حسابرسی و اظهارنظر حسابرسی بر به موقع بودن گزارش حسابرسی را مورد آزمون قرار داد. نتایج تحقیق نشان داد بین اندازه موسسات حسابرسی و تخصص حسابرسی با به موقع بودن گزارش حسابرسی هیچ‌گونه رابطه معناداری وجود ندارد. اما بین نوع اظهارنظر حسابرسی با به موقع بودن حسابرسی رابطه معناری وجود دارد.

باتوا (۲۰۱۵) به بررسی تاثیر ویژگی‌های مدیرعامل بر به موقع بودن گزارش حسابرسی پرداختند. آنها عنوان کردند که دوره تصدی مدیرعامل و همچنین تخصص مالی آنها با به موقع بودن گزارش حسابرسی مرتبط است. نتایج نشان داد دوره تصدی مدیرعامل اثر مثبت و معناداری بر به موقع بودن گزارش حسابرسی دارد.

سلطالتا، سینگ و زان (۲۰۱۵) در پژوهشی به بررسی ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی پرداختند. آنها دریافتند که بین تخصص مالی کمیته حسابرسی، تجربه قبلی در کمیته حسابرسی و استقلال کمیته حسابرسی با تأخیر گزارش حسابرسی ارتباط منفی و معناداری وجود دارد.

دانگ و روینسون (۲۰۱۸) به بررسی نزدیکی جغرافیایی حسابرسی و مشتری و به موقع بودن گزارش حسابرسی پرداختند. نتایج پژوهش آنها حاکی از آن بود که نزدیکی جغرافیایی حسابرسی و مشتری باعث به موقع بودن گزارش حسابرسی می‌گردد.

در زمینه موردبحث تحقیقاتی در ایران نیز انجام شده است. برای مثال، برزیده و معیری (۱۳۸۵) دریافتند که تاخیر حسابرسی برای شرکت‌های با سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند نسبت به سایر شرکت‌ها به‌طور معناداری بیشتر است.

مرادی و پورحسینی (۱۳۸۸) به بررسی رابطه بین خصوصیات مالی و غیرمالی با مدت

زمان اجرای عملیات حسابرسی پرداختند. آنها دریافتند که اندازه، نسبت بدهی به سرمایه، سوددهی، نوع اظهارنظر و عمر شرکت با مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی رابطه دارند.

بنی مهد و محسنی شریف (۱۳۸۹) در تحقیق خود تعداد ۳۱۱ شرکت بورسی را به صورت مقطعی مورد مطالعه قرار دادند. آنها رتبه افشای اعلام شده توسط سازمان بورس را به عنوان معیار کفایت افشا در نظر گرفتند. نتایج نشان داد که رتبه افشا با اندازه شرکت و نوع صنعت رابطه معنادار و مثبت دارد، اما با نوع گزارش حسابرس و درصد مالکیت سهام رابطه معنی دار منفی دارد. همچنین رابطه‌ای میان بازده دارایی‌ها، اهرم مالی، نوع حسابرس و نوع واحد تجاری با رتبه افشا مشاهده نشد.

فخاری و همکاران (۱۳۹۳) به بررسی اثر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر مدیریت سود از طریق ارقام واقعی پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که رابطه معنی‌داری بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی و مدیریت سود از طریق ارقام واقعی وجود دارد.

خدادادی و همکاران (۱۳۹۵)، تاثیر معیارهای راهبری شرکتی بر به موقع بودن افشای گزارشگری مالی را مورد بررسی قرار دادند. نتایج نشان داد از میان معیارهای انتخابی برای راهبری شرکتی تنها متغیرهای تمرکز مالکیت و دوگانگی وظیفه مدیرعامل و رئیس هیات‌مدیره تاثیر مثبت معنادار و مالکیت مدیریت تاثیر منفی معناداری بر به موقع بودن افشای گزارشگری مالی دارد. همچنین، نتایج نشان داد که متغیرهای مالکیت نهادی، اندازه هیئت‌مدیره و استقلال هیئت‌مدیره تاثیر معناداری بر به موقع بودن افشای گزارشگری مالی ندارند.

تاری‌وردی و قادری (۱۳۹۶) به بررسی تاثیر نقش تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی بر نگرش کوتاه‌مدت مدیران پرداختند. نتایج نشان داد تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی بر مدیریت سود از طریق دستکاری در فروش و کاهش مخارج اختیاری تاثیر منفی دارد.

بزرگ‌اصل و همکاران (۱۳۹۷) به بررسی عوامل موثر بر انتشار به‌هنگام گزارش حسابرسی پرداختند. یافته‌های پژوهش حاکی از آن بود که بین ویژگی‌های اندازه مؤسسه حسابرسی، نوع اظهارنظر، ریسک گزارش‌دهی، تعداد بندهای گزارش حسابرس و اندازه هیئت‌مدیره با تأخیر در گزارش حسابرسی، رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین، بین تمرکز مالکیت و تخصص اعضای کمیته حسابرسی با تأخیر در گزارش، رابطه منفی و

معنادار برقرار است.

فرضیه‌های پژوهش

یکی از مهمترین ویژگیهای کیفی صورت‌های مالی، به موقع بودن اطلاعات مندرج در آنها می‌باشد، و مدت زمان حسابرسی عاملی مهم و اثرگذار بر به موقع بودن ارائه اطلاعات مالی است. وجود شرکت‌های زیرمجموعه، پیچیدگی حسابرسی را افزایش می‌دهد و منجر به افزایش فرایند انجام حسابرسی می‌گردد (نگروهو و فواد، ۲۰۱۷) که این امر تاخیر در گزارش حسابرسی را در پی خواهد داشت. از سوی دیگر، ویژگی‌های کمیته حسابرسی شامل اندازه، استقلال و تخصص اعضای کمیته به عنوان یک مکانیسم کنترلی منجر به قابلیت اطمینان بیشتر حسابرس به حساب‌های شرکت مورد رسیدگی شده و حسابرس فرآیند ساده‌تری را جهت ارزیابی طی خواهد کند؛ همچنین منجر به کاهش تاخیر گزارش حسابرسی می‌شود. با توجه به این مورد، فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر طراحی و تدوین می‌شود:

فرضیه اول: اندازه کمیته حسابرسی، رابطه منفی میان پیچیدگی حسابرسی و به موقع بودن گزارش حسابرس را تضعیف می‌کند.

فرضیه دوم: استقلال اعضای کمیته حسابرسی، رابطه منفی میان پیچیدگی حسابرسی و به موقع بودن گزارش حسابرس را تضعیف می‌کند.

فرضیه سوم: تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی، رابطه منفی میان پیچیدگی حسابرسی و به موقع بودن گزارش حسابرس را تضعیف می‌کند.

روش‌شناسی پژوهش

روش پژوهش حاضر از نوع توصیفی بوده که به بررسی اثر ویژگیهای کمیته حسابرسی بر رابطه بین پیچیدگی حسابرسی و تاخیر در گزارش حسابرسی می‌پردازد. طرح پژوهش از نوع تجربی و با استفاده از رویکرد پس‌رویدادی است. به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش از رگرسیون خطی چند متغیره که مبتنی بر داده‌های پانل و ترکیبی بوده، استفاده شده است.

داده‌های مربوط به متغیرهای تحقیق از صورتهای مالی شرکتهای نمونه و گزارش هیئت‌مدیره به مجمع استخراج شده است. برای تحلیل داده‌ها و انجام آزمون فرضیه از

نرم افزارهای اکسل و ایویوز نسخه ۹ استفاده شده است. جامعه آماری پژوهش حاضر، کلیه شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار است. نمونه آماری پژوهش شامل کلیه شرکتهایی است که مجموعه شرایط زیر را داشته باشند:

۱. شرکت قبل از سال ۹۱ در بورس پذیرفته شده و تا پایان سال ۹۶ در بورس فعال باشد.

۲. شرکت نباید از گروه شرکت های سرمایه گذاری و واسطه گری مالی باشد.

۳. سال مالی شرکت منتهی به ۲۹ اسفند باشد و نباید طی بازه زمانی تحقیق تغییر سال مالی داشته باشد.

۴. شرکت مربوطه جز شرکتهای اصلی و دارای شرکت های فرعی باشد.

با توجه به محدودیت های بالا، تعداد ۳۹ شرکت (۲۳۴ مشاهده) به عنوان نمونه انتخاب شد. برای آزمون فرضیه اول پژوهش از مدل شماره (۱) به شرح زیر استفاده می گردد:

مدل (۱)

$$ARL_{it} = \beta_0 + \beta_1 ACSize_{it} + \beta_2 ACOMP_{it} + \beta_3 ACSize * ACOMP_{it} + \beta_4 AUDCH_{it} + \beta_5 ROI_{it} + \beta_6 LEV_{it} + \varepsilon_{it}$$

برای آزمون فرضیه دوم پژوهش از مدل شماره (۲) به شرح زیر استفاده می گردد:

مدل (۲)

$$ARL_{it} = \beta_0 + \beta_1 ACInd_{it} + \beta_2 ACOMP_{it} + \beta_3 ACInd * ACOMP_{it} + \beta_4 AUDCH_{it} + \beta_5 ROI_{it} + \beta_6 LEV_{it} + \varepsilon_{it}$$

برای آزمون فرضیه سوم پژوهش نیز از مدل شماره (۳) به شرح زیر استفاده می گردد:

مدل (۳)

$$ARL_{it} = \beta_0 + \beta_1 ACEX_{it} + \beta_2 ACOMP_{it} + \beta_3 ACEX * ACOMP_{it} + \beta_4 AUDCH_{it} + \beta_5 ROI_{it} + \beta_6 LEV_{it} + \varepsilon_{it}$$

هر ۳ مدل فوق، برگرفته از پژوهش نگروهو و فواد (۲۰۱۷) می باشد. در روابط بالا، ARL تاخیر در گزارش حسابرسی؛ ACOMP پیچیدگی حسابرسی؛ ACSIZE اندازه کمیته حسابرسی؛ ACIND استقلال اعضای کمیته حسابرسی؛ ACEX تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی؛ AUDCH تغییر حسابرس؛ ROI نسبت سودآوری؛ و LEV اهرم مالی است.

متغیر وابسته در این تحقیق، تاخیر در گزارش حسابرسی (ARL) است. این متغیر بر

اساس فاصله بین تاریخ پایان اسفند ماه هر سال و تاریخ گزارش حسابرسی شرکت‌های نمونه اندازه‌گیری می‌شود (لونتیس، ۲۰۱۳). متغیر مستقل این پژوهش، پیچیدگی حسابرسی (ACOMP) است. متغیر پیچیدگی حسابرسی مطابق با پژوهش نگره‌وو و فواد (۲۰۱۷) با استفاده از تعداد شرکت‌های زیرمجموعه شرکت اصلی عملیاتی شده است. در صورتی که تعداد شرکت‌های زیرمجموعه بالاتر از میانگین تعداد کل شرکت‌های فرعی باشد، به این متغیر، عدد یک و در غیر این صورت، عدد صفر تخصیص داده می‌شود.

در این پژوهش، از سه متغیر مداخله‌گر (شامل اندازه کمیته حسابرسی ACSize، استقلال اعضای کمیته حسابرسی ACInd، و تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی ACEX) استفاده شده است. اندازه کمیته حسابرسی برابر است با تعداد اعضای کمیته حسابرسی. استقلال اعضای کمیته حسابرسی از تقسیم تعداد اعضای غیرموظف بر تعداد کل اعضای کمیته حسابرسی به دست می‌آید. تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی نیز از تقسیم تعداد اعضای که دارای مدرک تحصیلی حسابداری و حسابرسی هستند، بر تعداد کل اعضای کمیته حسابرسی حاصل می‌شود. داده‌های مربوط به هر ۳ متغیر تعدیل‌کننده از گزارش هیئت‌مدیره به مجمع عمومی صاحبان سهام گردآوری شده است. همچنین از ۳ متغیر (طبق مبانی نظری) به عنوان متغیر کنترلی استفاده شده است که عبارتند از تغییر حسابرسی (AUDCH): یک متغیر مصنوعی است که با مقدار یک و صفر نشان داده می‌شود. مقدار یک برای شرکت‌هایی است که حسابرسی خود را نسبت به سال قبل تغییر داده‌اند و صفر برای شرکت‌هایی که حسابرسی خود را تغییر نداده‌اند. با عنایت به پیشینه، از آنجایی که حسابرسی جدید با فعالیت و سیستم حسابداری صاحبکار آشنایی ندارد، لذا تغییر حسابرسی موجب صرف زمان بیشتری برای حسابرسی است (بنی‌مهد و بهاری، ۱۳۹۳).

نسبت سودآوری (ROI): عبارت است از نسبت سود به جمع دارایی‌ها. این نسبت نشان‌دهنده عملکرد مدیریت است. با توجه به پیشینه شرکت‌های سودآور، صورتهای مالی خود را زودتر ارائه می‌نمایند.

اهرم مالی (LEV): عبارت است از نسبت جمع بدهی به جمع دارایی‌ها. این نسبت نشان‌دهنده ریسک مالی شرکت است. با توجه به نتایج پژوهش‌های قبلی، رابطه‌ای منفی میان نسبت بدهی شرکت و ارائه به موقع صورتهای مالی وجود دارد.

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی متغیرهای پژوهش. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش به اختصار در جدول ۱ ارائه شده است. چنانچه مشهود است، به طور میانگین حدود ۵۸ درصد داراییهای شرکتهای نمونه از طریق بدهی تامین مالی شده است. میانگین درصد اعضای دارای تخصص مالی در کمیته حسابرسی برابر با ۱/۶ و حداکثر این مقدار برابر با ۴ می باشد؛ این مورد نشان دهنده آن است که دانش مالی اعضای کمیته حسابرسی در سطح متوسطی است و از تخصص نسبی برخوردارند. همچنین مقدار متغیر استقلال اعضا با میانگین ۳۷ درصد حاکی از عدم استقلال اکثریت اعضا است. میانگین اندازه کمیته حسابرسی با رقم ۲/۳۵ نفر نشان می دهد که اکثر شرکتها دارای کمیته‌های ۳ نفری می باشند.

جدول ۱: آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	میانگین	میانه	حداکثر	حداقل	انحراف معیار
تاخیر در گزارش حسابرسی	۵۴۹/۸۶	۹۳	۱۴۲	-۲۵۸	۳۹۱/۳۲
پیچیدگی حسابرسی	۴۳۶/۰	۰	۱	۰	۴۹۷/۰
اندازه کمیته حسابرسی	۳۵۹/۲	۳	۵	۰	۴۶۴/۱
پیچیدگی × اندازه کمیته	۱۰۷/۰	۰	۵	۰	۶۰۵/۱
استقلال کمیته حسابرسی	۳۷۳/۰	۳۳۳/۰	۱	۰	۱۸۲/۰
پیچیدگی × استقلال اعضا	۱۲۶/۰	۰	۱	۰	۲۰۹/۰
تخصص مالی اعضا	۶۶۲/۱	۲	۴	۰	۲۳۲/۱
پیچیدگی × تخصص مالی اعضا	۸۴۲/۰	۰	۴	۰	۲۷۹/۰
تغییر حسابرس	۲۰۵/۰	۰	۱	۰	۴۰۴/۰
نسبت سودآوری	۱۰۶/۰	۰۹۸/۰	۶۳۱/۰	-۵۴۱/۰	۱۳۹/۰
اهرم مالی	۵۸۲/۰	۵۳۹/۰	۵۳۹/۱۰	۱۰۰/۰	۶۹۷/۰

بررسی پایایی متغیرهای پژوهش. پایایی به این معناست که میانگین و واریانس متغیرها در طول زمان، و کوواریانس آنها، در بین سالهای مختلف ثابت بوده است. بدین منظور، از آزمون لوین، لین و چو استفاده شده است و نتایج آزمون مذکور به شرح جدول ۲ است. با توجه به اینکه سطح معناداری آماره آزمون در مورد تمام متغیرها کمتر از ۵ درصد است، لذا مشکل رگرسیون کاذب وجود ندارد.

جدول ۲: نتایج آزمون پایایی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	آماره لوین، لین و چو	احتمال آماره لوین، لین و چو
تاخیر در گزارش حسابرسی	۸۱۷۳/۱۰-	۰/۰۰۰۰
پیچیدگی حسابرسی	۳۳۰۱/۶-	۰/۰۰۰۰
اندازه کمیته حسابرسی	۹۷۰۲۴/۵-	۰/۰۰۰۰
پیچیدگی × اندازه کمیته	۶۳۵۳/۱۱-	۰/۰۰۰۰
استقلال کمیته حسابرسی	۲۳۴۱۰/۵-	۰/۰۰۰۰
پیچیدگی × استقلال اعضا	۷۳۸۸۷/۳-	۰/۰۰۰۰۱
تخصص مالی اعضا	۷۱۲۰/۱۶-	۰/۰۰۰۰
پیچیدگی × تخصص مالی اعضا	۶۴۸۱۶/۷-	۰/۰۰۰۰
تغییر حسابرس	۹۹۲۹۳/۷-	۰/۰۰۰۰
نسبت سودآوری	۷۸۴۴/۱۵-	۰/۰۰۰۰
اهرم مالی	۷۵۷۷/۲۷-	۰/۰۰۰۰

آزمون نرمال بودن پسماند مدل رگرسیون. به منظور بررسی نرمال بودن پسماند مدل رگرسیون از آزمون جارک‌برا در محیط نرم‌افزاری ایوبوز استفاده شده است. نتیجه آزمون مذکور در جدول ۳ ارائه شده است.

جدول ۳: نتیجه آزمون نرمال بودن پسماند مدل رگرسیون

مدل پژوهش	آماره جارک‌برا	احتمال آماره جارک‌برا	نتیجه
مدل ۱	۱۳/۹۱۳	۰/۰۰۰	غیرنرمال
مدل ۲	۹/۷۸۲	۰/۰۰۷	غیرنرمال
مدل ۳	۱۱/۳۴۸	۰/۰۰۳	غیرنرمال

با توجه به اینکه احتمال به دست آمده برای آماره جارک‌برا در هر ۳ مدل کمتر از ۰/۰۵ است، بنابراین فرض صفر این آزمون رد می‌شود. اما زمانی که اندازه نمونه به اندازه کافی بزرگ باشد، انحراف از فرض نرمال بودن معمولاً بی‌اهمیت و پیامدهای آن ناچیز است. در شرایط مذکور، با توجه به قضیه حد مرکزی می‌توان دریافت که آماره‌های آزمون به‌طور مجانبی از توزیع نرمال پیروی می‌کنند. لذا می‌توان فرض نرمال بودن جمله خطا را نادیده گرفت (سوری، ۱۳۹۳).

آزمون واریانس ناهمسانی. به منظور بررسی واریانس ناهمسانی جزء پسماند از آزمون وایت استفاده شده که نتایج آن به شرح جدول ۴ است.

جدول ۴: نتیجه آزمون واریانس ناهمسانی

شرح	آماره وایت	احتمال آماره وایت	نتیجه
مدل ۱	۱/۰۱۱۴	۰/۴۵۱۷	وجود همسانی واریانس
مدل ۲	۱۱/۰۳۱۳	۰/۰۰۰۰	وجود ناهمسانی واریانس
مدل ۳	۲/۰۴۴۳	۰/۰۰۵۳	وجود ناهمسانی واریانس

نتایج جدول ۴ نشان می‌دهد که فرضیه صفر در مدل اول، مبنی بر وجود همسانی واریانس، رد نمی‌گردد (به دلیل بیشتر از ۵ درصد بودن احتمال آماره آزمون)؛ اما برای مدل‌های دوم و سوم پژوهش رد می‌شود (به دلیل کمتر از ۵ درصد بودن احتمال آماره آزمون). برای رفع این مورد، از مدل حداقل مربعات تعمیم یافته برآوردی استفاده شده است.

هم‌خطی. هم‌خطی به معنای وجود رابطه خطی شدید بین متغیرهای توضیحی مدل رگرسیون است. وجود هم‌خطی شدید بین متغیرهای توضیحی یک مدل موجب تورش ضرایب آن و بی‌اعتباری آزمون معنی‌داری ضرایب خواهد بود (سوری، ۱۳۹۳). یکی از شیوه‌های بررسی هم‌خطی محاسبه آماره عامل تورم واریانس است. چنانچه این آماره از عدد ۱۰ کوچکتر باشد هم‌خطی شدید وجود ندارد (مومنی و فعال قیومی، ۱۳۹۱). جداول ۵، ۶ و ۷ مقادیر عامل تورم واریانس متغیرهای مدل پژوهش را گزارش می‌کند. طبق این جداول، عامل تورم واریانس هیچ‌کدام از متغیرهای توضیحی برای مدل‌های پژوهش، بیشتر از عدد ۱۰ نیست. بنابراین می‌توان گفت که بین متغیرهای توضیحی مدل‌های پژوهش هم‌خطی شدید وجود ندارد.

جدول ۵: نتایج آزمون هم‌خطی (مدل ۱)

متغیر	نماد	عامل تورم واریانس
پیچیدگی حسابرس	ACOMP	۱/۸۲۹۹۲۵
اندازه کمیته حسابرسی	ACSize	۲/۱۳۸۶۹۷
پیچیدگی حسابرس X اندازه کمیته حسابرسی	ACSize×ACOM	۳/۰۵۶۵۶۱
تغییر حسابرس	AUDCH	۱/۰۱۷۳۵۰

متغیر	نماد	عامل تورم واریانس
نسبت سودآوری	ROI	۱/۰۶۸۶۷۴
اهرم مالی	LEV	۱/۰۶۱۳۹۶

جدول ۶: نتایج آزمون همخطی (مدل ۲)

متغیر	نماد	عامل تورم واریانس
پیچیدگی حسابرس	ACOMP	۵/۲۲۵۶۸۷
استقلال اعضای کمیته حسابرسی	ACInd	۲/۱۱۵۰۴۵
پیچیدگی حسابرس × استقلال اعضای کمیته	ACInd×ACOM	۶/۲۵۵۴۶۹
تغییر حسابرس	AUDCH	۱/۰۰۵۹۸۷
نسبت سودآوری	ROI	۱/۱۰۲۵۳۸
اهرم مالی	LEV	۱/۰۷۲۲۶۶

جدول ۷: نتایج آزمون همخطی (مدل ۳)

متغیر	نماد	عامل تورم واریانس
پیچیدگی حسابرس	ACOMP	۳/۰۰۰۷۵۱
تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی	ACE _x	۲/۰۸۸۰۷۰
پیچیدگی حسابرس × تخصص مالی اعضا	ACE _x ×ACOM	۴/۵۴۶۷۱۹
تغییر حسابرس	AUDCH	۱/۰۱۴۳۴۲
نسبت سودآوری	ROI	۱/۰۷۴۸۵۰
اهرم مالی	LEV	۱/۰۷۷۴۲۸

نتایج آزمون فرضیه‌ها. نتایج آزمون فرضیه‌ها در جداول ۸، ۹ و ۱۰ ارائه شده است. به منظور تعیین نوع چینش داده‌ها از آزمونهای F لیمر و هاسمن استفاده گردید. نتیجه آزمون F لیمر برای هر سه مدل پژوهش حاکی از آن است که معناداری آماره آزمون بیشتر از سطح خطای ۵٪ می‌باشد، بنابراین مدل تلفیقی مناسب است. همچنین در ادامه، آماره دوربین واتسون برای مدل‌های پژوهش بترتیب ۰/۹۶، ۰/۹۸ و ۱/۰۵ محاسبه شد. در واقع با توجه به آنکه این مقدار بین ۱/۵ تا ۲/۵ قرار ندارد، لذا پسماند مدل‌ها خودهمبسته هستند، برای رفع این مشکل از روش کمترین مجذورات تعمیم یافته برآوردی استفاده گردید.

جدول ۸: نتایج برازش مدل اول پژوهش

متغیر	ضریب	آماره تی	احتمال آماره تی
پیچیدگی حسابرس	-۲/۶۸۳۰۳۶	-۰/۵۸۸۷۹۵	۰/۵۵۶۶
اندازه کمیته حسابرسی	-۲/۴۵۱۶۹۵	-۲/۱۱۷۸۷۶	۰/۰۳۵۳
پیچیدگی حسابرس X اندازه کمیته حسابرسی	۱/۱۲۶۶۴۵	۰/۶۸۶۵۳۱	۰/۴۹۳۱
تغییر حسابرس	۰/۴۷۱۴۴۴	۰/۱۸۴۱۸۳	۰/۸۵۴۰
نسبت سودآوری	-۳۷/۲۰۲۳۵	-۳/۹۱۸۱۷۴	۰/۰۰۰۱
اهرم مالی	۳/۴۴۶۸۷۴	۱/۶۹۱۲۱۰	۰/۰۹۲۲
عرض از مبدا	۹۶/۰۳۴۵۵	۲۷/۲۲۲۰۱	۰/۰۰۰۰
آماره اف لیمر		احتمال آماره اف لیمر	
۰/۲۳۶۰		۰/۹۴۶۳	
ضریب تعیین تعدیل شده		آماره اف	احتمال آماره اف
۰/۱۰۲		۵/۲۵۱	۰/۰۰۰

طبق جدول ۸، مقدار آماره اف (۵/۲۵) و احتمال آن (۰/۰۰۹) بیانگر آن است که رگرسیون مورد استفاده معنی دار است. همچنین مقدار ضریب تعیین تعدیل شده حاکی از آن است که این مدل ۱۰ درصد از تغییرات تاخیر در گزارش حسابرسی را توضیح و تبیین می کند. همچنین، ضریب تعاملی دو متغیر اندازه کمیته حسابرسی و پیچیدگی حسابرسی ۱/۱۲۶ و سطح احتمال آن ۰/۴۹۳ محاسبه شده است. در واقع، اثر تعاملی این دو متغیر بر تاخیر گزارش حسابرسی معنی دار نیست. لذا، این شواهد فرضیه اول تحقیق را تایید نمی کند. این بدان معناست که اندازه کمیته حسابرسی رابطه بین پیچیدگی حسابرسی و به موقع بودن گزارش حسابرسی را تضعیف نمی کند.

جدول ۹: نتایج برازش مدل دوم پژوهش

متغیر	ضریب	آماره تی	احتمال آماره تی
پیچیدگی حسابرس	۵/۲۹۶۰۰۹	۰/۷۱۳۶۳۸	۰/۴۷۶۵
استقلال اعضای کمیته حسابرسی	-۴/۴۲۷۳۵۸	-۰/۲۲۹۴۶۸	۰/۸۱۸۸
پیچیدگی حسابرس X استقلال اعضا	-۱۵/۷۴۳۳۸	-۰/۷۶۱۸۷۲	۰/۴۴۷۲
تغییر حسابرس	-۱/۹۲۸۶۵۳	-۰/۶۷۲۸۸۲	۰/۵۰۲۰
نسبت سودآوری	-۴۰/۵۱۰۲۸	-۳/۵۹۴۷۶۷	۰/۰۰۰۴

متغیر	ضریب	آماره تی	احتمال آماره تی
اهرم مالی	۳/۳۱۹۳۷۳	۱/۷۸۳۵۵۵	۰/۰۷۶۳
عرض از مبدا	۹۳/۳۴۴۷۲	۱۳/۲۶۵۳۲	۰/۰۰۰۰
آماره اف لیمر	۰/۲۷۸۸	احتمال آماره اف لیمر	
		۰/۹۲۴۲	
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۱۰۴	آماره اف	احتمال آماره اف
		۴/۳۴۲	۰/۰۰۰

طبق جدول ۹، مقدار آماره اف (۴/۳۴) و احتمال آن (۰/۰۰۰) بیانگر آن است که رگرسیون مورد استفاده معنی دار است. همچنین مقدار ضریب تعیین تعدیل شده حاکی از آن است که این مدل ۱۰/۴ درصد از تغییرات تاخیر در گزارش حسابرسی را توضیح و تبیین می کند. همچنین، ضریب تعاملی دو متغیر استقلال اعضای کمیته حسابرسی و پیچیدگی حسابرسی ۱۵/۷۴۳- و سطح احتمال آن ۰/۴۴۷ محاسبه شده است. در واقع، اثر تعاملی این دو متغیر بر تاخیر گزارش حسابرسی معنی دار نیست. لذا، این شواهد فرضیه دوم تحقیق را تایید نمی کند. این بدان معناست که استقلال اعضای کمیته حسابرسی رابطه بین پیچیدگی حسابرسی و به موقع بودن گزارش حسابرسی را تضعیف نمی کند.

جدول ۱۰: نتایج برازش مدل سوم پژوهش

متغیر	ضریب	آماره تی	احتمال آماره تی
پیچیدگی حسابرسی	۱۰/۸۹۱۲۹-	۲/۹۸۹۱۷۵-	۰/۰۰۳۱
تخصیص مالی اعضای کمیته حسابرسی	۶/۵۵۲۳۸۲-	۴/۸۷۹۹۰۳-	۰/۰۰۰۰
پیچیدگی حسابرسی X تخصیص مالی اعضا	۶/۶۱۹۶۵۹	۳/۵۹۱۷۶۷	۰/۰۰۰۴
تغییر حسابرسی	۱/۱۹۹۳۴۸	۰/۴۸۵۵۹۶	۰/۶۲۷۷
نسبت سودآوری	۳۵/۸۸۶۷۲-	۳/۸۸۸۴۴۵-	۰/۰۰۰۱
اهرم مالی	۳/۲۳۹۱۳۰	۱/۴۸۱۹۵۶	۰/۱۳۹۸
عرض از مبدا	۱۰۰/۵۷۵۴	۳۵/۴۶۳۱۵	۰/۰۰۰۰
آماره اف لیمر	۰/۲۹۷۳	احتمال آماره اف لیمر	
		۰/۹۱۴۰	
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۱۵۷	آماره اف	احتمال آماره اف
		۸/۱۳۰	۰/۰۰۰

طبق جدول ۱۰، مقدار آماره اف (۸/۱۳۰) و احتمال آن (۰/۰۰۰) بیانگر آن است که رگرسیون مورد استفاده معنی دار است. همچنین مقدار ضریب تعیین تعدیل شده حاکی از آن است که این مدل ۱۵/۷ درصد از تغییرات تاخیر در گزارش حسابرسی را توضیح و تبیین می کند. همچنین، ضریب تعاملی دو متغیر تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی و پیچیدگی حسابرس ۶/۶۱۹ و سطح احتمال آن ۰/۰۰۰ محاسبه شده است. در واقع اثر تعاملی این دو متغیر بر تاخیر گزارش حسابرسی مثبت و معنی دار است. اما از آنجا که این ارتباط مغایر با فرضیه سوم پژوهش است؛ لذا فرضیه سوم تحقیق تایید نمی شود.

بحث و نتیجه گیری

پیچیدگی حسابرسی، در واقع میزان پیچیدگی معاملات متعلق به صاحبکار است که حسابرس با آن روبه رو می شود، این پیچیدگی با روشهای متنوعی محاسبه می شود اما در این پژوهش بر مبنای تعداد شرکت های فرعی اندازه گیری شده است. شرکت فرعی توسط واحد اصلی تحت کنترل است، از آنجایی که اکثر سهام آن متعلق به واحد اصلی می باشد، انتظار می رود وجود تعداد زیاد شرکت های فرعی حجم عملیات حسابرسی را افزایش دهد و منجر به تاخیر گزارش حسابرسی شود (نگروهو و فواد، ۲۰۱۷). یک شرکت با پیچیدگی بالا نیاز به کنترل و نظارت قوی دارد. کمیته حسابرسی یک مکانیزم کنترلی است که منجر می شود قابلیت اطمینان حسابرس به حساب های شرکت مورد رسیدگی بیشتر شده و حسابرس فرآیند ساده تری را جهت ارزیابی طی کند. وجود یک کمیته حسابرسی به ایجاد یک ارتباط مناسب بین هیئت مدیره، حسابرسان مستقل و حسابرسان داخلی کمک می کند. این کمیته عملیات حسابرسی را انجام نمی دهد بلکه با تاکید بر مسئولیت ها و منابع مورد نیاز حسابرسی، اجرای فرآیند حسابرسی را تسهیل می بخشد (لاری دشت بیاض و اورادی، ۱۳۹۵).

این تحقیق، به دنبال پاسخ به این سؤال بود که آیا ویژگی های کمیته حسابرسی می تواند ارتباط میان پیچیدگی حسابرس و تاخیر در گزارش حسابرسی را تحت تاثیر قرار دهد؟ نتایج نشان داد که ویژگی های کمیته حسابرسی شامل اندازه کمیته حسابرسی، استقلال اعضای کمیته حسابرسی و تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی، رابطه منفی میان پیچیدگی حسابرسی و به موقع بودن گزارش حسابرسی را تضعیف نمی کند. این نتایج با نتیجه پژوهش سلطالاتا و همکاران (۲۰۱۵) همسو نبوده است. در این خصوص می توان به

این مورد اشاره نمود که تشکیل کمیته حسابرسی الزاما به معنای اثربخشی آن نیست؛ کمیته حسابرسی در ایران از سال ۱۳۹۱ به بعد شکل گرفته است و می توان گفت در حال حاضر در ایران به صورت خوب و اثربخش جا نیفتاده است. بر این اساس، به نهادهای نظارتی همچون سازمان بورس و اوراق بهادار پیشنهاد می شود نظارت بیشتری بر عملکرد کمیته های حسابرسی داشته باشند تا از این طریق، رابطه منفی میان پیچیدگی حسابرسی و به موقع بودن گزارش حسابرسی تضعیف گردد.

نتایج این تحقیق به درک ما از بازار در خصوص عوامل موثر بر به موقع بودن گزارش حسابرسی کمک می کند. با این وجود، تحقیقات بیشتری می تواند در بین صنایع مختلف یا در شرکتهای غیربورسی انجام گیرد. همچنین پیشنهاد می شود از سایر ویژگی های کمیته حسابرسی (به عنوان نمونه میزان تجربه اعضای کمیته، تعداد جلسات اعضای کمیته و ...) برای سنجش تاثیر ویژگی های کمیته حسابرسی بر رابطه میان پیچیدگی حسابرسی و به موقع بودن گزارش حسابرسی استفاده گردد.

انجام هر پژوهش با برخی محدودیتها همراه است. مهمترین محدودیت پژوهش حاضر مربوط به تعداد شرکتهای نمونه است. با توجه به اینکه برای سنجش متغیر پیچیدگی حسابرسی، تنها از شرکتهایی استفاده شد که دارای شرکت فرعی هستند، تعداد شرکتهای نمونه به ۳۹ مورد تقلیل یافت. طبعاً در تعمیم نتایج باید به این محدودیت توجه کرد.

منابع

- اعتمادی، حسین و یارمحمدی، اکرم (۱۳۸۲). «بررسی عوامل موثر بر گزارشگری میان دوره ای به موقع در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران». پیشرفتهای حسابداری، ۱۹، ۸۷-۹۹.
- ایزدی‌نیا، ناصر، فدوی، محمد حسن و امینی‌نیا، میثم (۱۳۹۳). «بررسی تاثیر پیچیدگی حسابداری و شفافیت گزارشگری مالی شرکت بر تاخیر در ارائه گزارش حسابرس». دانش حسابداری، ۱۰۱، ۸۷-۵۴.
- بذرافشان، آمنه. (۱۳۹۵). «اثرگذاری کیفیت کمیته حسابرسی بر تحقق اهداف کنترل های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی». مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۳ (۴)، ۱۷۱-۱۹۶.
- بزرگ اصل، موسی؛ رجب دری، حسین و خرمن، منوچهر (۱۳۹۷). «بررسی عوامل مؤثر بر انتشار به هنگام گزارش حسابرسی». دانش حسابداری، ۹ (۱)، ۱۱۵-۱۴۶.
- بنی‌مهد، بهمن و محسنی شریف، محسن (۱۳۸۹). «بررسی عوامل مؤثر بر رتبه بندی شرکتهای بورس اوراق بهادار تهران از لحاظ کیفیت افشاء و به موقع بودن». دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۸ (۳)، ۵۱-۶۶.
- بنی‌مهد، بهمن و بهاری، امیر (۱۳۹۳). «رابطه بین تعداد بندهای حسابرسی و مدت تصدی مدیر عامل با ارائه به موقع صورت‌های مالی». دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۲ (۳)، ۵۳-۶۲.
- تاری‌وردی، یداله و قادری، صلاح‌الدین (۱۳۹۶). «بررسی تاثیر نقش تخصص مالی کمیته حسابرسی بر نگرش کوتاه‌مدت مدیران». مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۴ (۲)، ۱۴۱-۱۶۵.
- خدادادی، ولی؛ نیک‌کار، جواد و ویسی، سجاد (۱۳۹۵). «تاثیر معیارهای راهبری شرکتی بر به موقع بودن افشای گزارشگری مالی». مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۳ (۴)، ۶۱-۸۲.
- رضایی دولت آبادی، حسین؛ حیدری سلطان آبادی، حسن؛ بوستانی، حمیدرضا و کریمی سیمکانی، صادق (۱۳۹۳). «بررسی عوامل تأثیرگذار بر تأخیر انتشار صورتهای مالی سالانه حسابرسی شده شرکتهای پذیرفته شده در بورس». حسابداری مالی، ۶، ۵۱-۸۲.
- سوری، علی. (۱۳۹۳). «اقتصاد سنجی پیشرفته همراه با کاربرد Stata ۱۲ و Eviews ۸».

- چاپ دوم. تهران: انتشارات فرهنگ‌شناسی.
- شباهنک، رضا (۱۳۹۳). «تئوری حسابداری». جلد دوم، چاپ نهم، تهران: انتشارات سازمان حسابداری.
- فخاری، حسین؛ محمدی، جواد و نتاج کردی، محسن (۱۳۹۶). «بررسی اثر ویژگیهای کمیته حسابداری بر مدیریت سود از طریق اقلام واقعی». *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۲ (۲)، ۱۳۰-۱۵۴.
- لاری دشت بیاض، محمود و اورادی، جواد (۱۳۹۵). «ویژگیهای کمیته حسابداری و حق-الزحمه حسابداری: شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران». *پژوهشهای تجربی حسابداری*، ۶ (۲)، ۶۹-۹۴.
- مرادی، مهدی و پور حسینی، سید مهدی (۱۳۸۸). «بررسی رابطه بین برخی ویژگیهای مالی و غیر مالی و مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابداری در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران». *تحقیقات حسابداری و حسابداری*، ۸ (۴)، ۱۴۷-۱۶۸.
- Abidin, S., & Ahmad-Zaluki, N. A. (2012). "Auditor industry specialism and reporting timeliness". *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 65, 87-103.
- ACCA Members Survey. (2018). "Complexity in financial reporting". Paper 5-7.
- Akingunola, R. O., Soyemi, K. A., & Okunuga, R. (2018). "Client Attributes and the Audit Report Lag in Nigeria". *Market Forces*, 13, 65-83.
- Aubert, F. (2009). "Determinants of corporate financial reporting lag: The French empirical evidence". *Journal of Accounting and Taxation*, 1(3), 53-60.
- Baatwah, S. R., Salleh, Z., & Ahmad, N. (2015). "CEO characteristics and audit report timeliness: do CEO tenure and financial expertise matter?". *Managerial Auditing Journal*, 30(8/9), 998-1022.
- Clatworthy, A. (2010). "Does Corporate Governance Influence the Timeliness of Financial Reporting? Evidence from UK private companies". *Accounting & management Control Department Research Seminar*, 21-38
- IASB. (2018). "Conceptual Framework for Financial Reporting". 43-47.
- Dong, B., & Robinson, D. (2018). "Auditor-client geographic proximity and audit report timeliness". *Advances in Accounting*, 40, 11-19.
- El-Gammal, W. (2012). "Determinants of Audit Fees: Evidence from Lebanon". *International Business Research*, 5(11), 136-145.
- Fagbemi, T. O., & Uadiale, O. M. (2011). "An appraisal of the

- determinants of timeliness of audit report in Nigeria: Evidence from selected quoted companies". *New Orleans International Academic Conference*, New Orleans, Louisiana USA, 71-99.
- Hashanah I, Mazlina M, and Cho O. (2012). "Timeliness of Audited Financial Reports of Malaysian Companies". *International Journal of Auditing*, 13, 65-81.
- Imen S.(2016). "Audit Report Timeliness: Empirical evidence From Tunisia". *Accounting and Business Research*, 43-57.
- Khasharmeh, H. A., & Aljifri, K. (2010). "The timeliness of annual reports in Bahrain and the United Arab Emirates: An empirical comparative study". *The International Journal of Business and Finance Research*, 4(1), 51-71.
- Leventis, S., Weetman, P. and Caramanis, C. (2005). "Determinants of Audit Report Lag: Some Evidence from the Athens Stock Exchange". *International Journal of Auditing*, 9(1), 45-58.
- Nugroho, D. A., & Fuad, F. (2017). "The influence of audit committee characteristics, executive compensation, and audit complexity towards corporate audit fee". *Journal of Accounting*, 6(4), 1-11.
- Owusu-Ansah, S. & Leventis, S. (2006). "Timeliness of corporate annual financial reporting in Greece". *European Accounting Review*, 15, 273-287.
- Owusu-Ansah, S. (2000). "Timeliness of corporate financial reporting in emerging capital markets: Empirical evidence from the Zimbabwe Stock Exchange". *Accounting and Business Research*, 30-415.
- Raghunandan, K. and Rama. D. (2007). "Determinants of audit committee diligence". *Accounting Horizons*, 2(3), 265-297.
- Sandra W.M. HO and Patrick P.H.NG. (1996). "The Determinants of Audit Fees in HongKong". *Asian Review of Accounting*, 4(2), 32-50.
- Saviour F. (2017). "An examination of Audit Task Complexity & Audit Risk in the context of information Technology Architectria & Stability". *Accounting Horizons*, 12, 26-33.
- Schroeder, Richard G. Clark Myrtle W. and Jack M. (2008). "*Financial Accounting Theory and Analysis: Text and Cases*". 9th Edition, John Wiley & Sons.
- Sultana, N., Singh, H., & Van der Zahn, J. L. M. (2015). "Audit committee characteristics and audit report lag". *International Journal of Auditing*, 19(2), 72-87.
- Yan, H. (2012). "Do Characteristics of Audit Firm Affect Timeliness of Audit Report? Empirical Evidence from China". In *Business Computing and Global Informatization (BCGIN), 2012 Second International Conference on Finance*, 87-90.