

Profit Deviation and Audit Report Delay in Iraqi Listed Companies

MohammadAli Sari¹, Sami Latif Jehadi²

1. Assistant Professor, Department of Accounting, Mashhad Branch, Islamic Azad University, Mashhad, Iran
2. Department of Accounting, ImmamReza International University, Mashhad, Iran

ABSTRACT

Received: 03/02/1401 - Accepted: 27/02/1401

Profit volatility is considered a risk factor, so auditors have made more efforts to reduce audit risk in the face of profit diversions, which, in addition to lengthy negotiations with client to agree on the type of audit opinion will be followed by audit report delay. The purpose of this study is to investigate the effect of profit deviations on the delay in audit reports in Iraqi companies. In this study, by modeling the research model of David Brian and Terry Mossan (2020), the variables are measured. 35 companies listed in the Iraqi Stock Exchange during 2015-2020 were selected as a sample and to test the hypotheses, multiple regression with data panel econometrics and Eviews9 software was used. In general, the results of research hypotheses showed that operating profit and net deviations are significantly related to the delay in the auditor's report, and research hypotheses have been accepted. Therefore, investors should consider profit volatility in the audit report delay as an indicator for.

Keywords: Net Profit Deviation, Operating Profit Deviation, Audit Report Delay.

بررسی تأثیر انحرافات سود بر تأخیر در گزارش حسابرسی در شرکت های عراقی

دکتر محمدعلی ساری^۱، سامی لطیف جهادی^۲

۱. استادیار گروه حسابداری، واحد مشهد، دانشگاه آزاد اسلامی، مشهد، ایران. accountant2004@gmail.com
۲. دانشجوی کارشناسی ارشد، گره حسابداری، دانشگاه بین المللی امام رضا (ع)، مشهد، ایران. samylytf5@gmail.com

چکیده

نوسان های سود یک عامل ریسک تلقی می شوند، لذا حسابرسان در مواجهه با انحرافات سود، برای کاهش خطر حسابرسی، تلاش بیشتری انجام داده که این امر در کنار وجود مذاکرات طولانی مدت با صاحبکاران برای توافق در نوع بیان اظهارنظر حسابرسی، تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی را در پی خواهد داشت. هدف این مطالعه بررسی تأثیر انحرافات سود بر تأخیر در گزارش حسابرسی در شرکت های عراق است. انحرافات سود به صورت انحراف معیار سود عملیاتی و سود خالص، در سه سال گذشته و تأخیر در گزارش حسابرسی نیز به صورت فاصله زمانی ارائه گزارش حسابرسی پس از پایان سال مالی تعریف شده است. تعداد ۳۵ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار عراق در دوره زمانی ۲۰۱۵-۲۰۲۰ به عنوان نمونه انتخاب و برای آزمون فرضیه ها از رگرسیون چندگانه با روش پانل دیتا در نرم افزار ایویوز ۹ استفاده شده است. به طور کلی، نتایج فرضیه های پژوهش نشان داد انحرافات سود عملیاتی و سود خالص رابطه معناداری با تأخیر در گزارش حسابرسی دارد و فرضیه های پژوهش در سطح خطای ۵٪ مورد پذیرش قرار گرفته است. بر این اساس، توصیه می شود سرمایه گذاران در تأخیر گزارش حسابرسی، انحرافات سود را به عنوان یک عامل مؤثر در نظر بگیرند.

کلیدواژه ها: انحرافات سود خالص، انحرافات سود عملیاتی، تأخیر گزارش حسابرسی.

۱. مقدمه

یکی از ابزارهای تعامل و ارتباط مدیران شرکت‌ها با بازار، ارائه اطلاعات دربارهٔ پیش‌بینی سود شرکت‌هاست. بسیاری از تحلیلگران و سرمایه‌گذاران، با توجه به اطلاعات موجود تصمیم می‌گیرند و سودهای پیش‌بینی شده توسط مدیران را در ارزیابی شرکت‌ها حایز اهمیت می‌دانند زیرا تغییرات زیاد سود هر سهم پیش‌بینی شده با سود تحقق یافته و واقعی، می‌تواند چهرهٔ غیرشفافی از عملکرد شرکت‌ها در بازار ارائه کند و نشانهٔ ضعف مدیریت شرکت‌ها در تأثیرگذاری بر بازار باشد. در نتیجه، بی‌اعتمادی استفاده‌کنندگان نسبت به شرکت‌ها را به دنبال داشته باشد. لذا، شرکت‌ها سعی می‌کنند آخرین برآورد آن‌ها از سود هر سهم تا حدودی به سود هر سهم واقعی نزدیک باشد و انحراف کمتری نسبت به اولین برآورد داشته باشد. از طرفی، پژوهش‌های حسابداری مؤید آنند که سود حسابداری دارای محتوای اطلاعاتی است؛ اما از آنجاکه در سیستم حسابداری تعهدی، به مدیران حق انتخاب قابل توجهی در دوره‌های مختلف اعطا می‌شود، مدیران بر روی زمان تشخیص برخی از اقلام درآمد و هزینه کنترل چشمگیری دارند که این امر، به مقوله‌ای به نام «مدیریت سود» منجر می‌شود.

انتشار بهنگام صورت‌های مالی از سوی شرکت‌ها، یکی از ابعاد مهم گزارشگری مالی است که نقشی اساسی در بازار سرمایه و تصمیمات سرمایه‌گذاران دارد. تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی به دلیل ارائه نکردن اطلاعات بهنگام به سهامداران کلیدی، کیفیت اطلاعات را به خطر می‌اندازد. اساساً گفته می‌شود که بین ارزش اطلاعات و زمان مورد نیاز برای تهیهٔ صورت‌های مالی رابطهٔ معکوسی وجود دارد. بر اساس نظریهٔ علامت‌دهی، هرچه زمان مورد نیاز حسابرس برای اتمام حسابرسی طولانی‌تر باشد (که در تأخیر گزارش حسابرسی نمود پیدا می‌کند) علامت صادر شده به بازار دربارهٔ وجود مسائل منفی احتمالی ناشی از حسابرسی تقویت می‌گردد. قانون‌گذاران بازار سرمایه (نظیر کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا و همچنین سازمان بورس و اوراق بهادار ایران) با توجه به

اهمیت ارائه اطلاعات مالی بهنگام در فرایند تصمیم‌گیری فعالان بازار سرمایه در تئوری و عمل، بازه‌های زمانی اجباری را برای ارائه گزارش حسابرسی تعیین کرده‌اند که در آن، بنگاه‌ها باید صورت‌های مالی حسابرسی شده را از طریق الزامات افشای قانونی به سهامداران و سایر ذینفعان کلیدی ارائه کنند. با توجه به مطالب ذکر شده، به دنبال آن هستیم که آیا انحرافات سود بر تأخیر در گزارش حسابرسی تأثیر دارد یا خیر؟

گزارش‌های حسابرسی بیش از حد طولانی می‌تواند بر وجود یک مشکل دلالت داشته باشد. اغلب، تأخیر غیرعادی ممکن است وجود مذاکرات طولانی مدت حساب‌برسان و صاحبکاران برای پنهان کردن اخبار بد را نشان دهد. از طرفی، نوسانات سود، ناشی از عوامل اقتصادی همچون شوک‌های اقتصادی یا ناشی از عوامل حسابداری مانند مشکلات تعیین سود حسابداری است. شرکت‌ها در محیط اقتصادی فعالیت می‌کنند. لذا شوک‌های اقتصادی که خارج از کنترل شرکت‌ها می‌باشند، عملکرد واحد تجاری را تحت تأثیر قرار می‌دهند. عوامل حسابداری، تحت کنترل شرکت‌ها هستند که عمدتاً درباره شیوه و نحوه شناسایی درآمدها و هزینه‌ها و به تبع آن سود واحد اقتصادی است. افزون بر این نوسانات، سود معیار مهم ریسک کلی شرکت قلمداد می‌شود و شرکت‌هایی که دارای سود هموارتر هستند، ریسک کمتری دارند. بنابراین، شرکت‌هایی که سود هموارتری دارند، بیشتر مورد علاقه سرمایه‌گذاران هستند و از نظر آن‌ها محل مناسب‌تری برای سرمایه‌گذاری به شمار می‌روند. نوسانات سود، قابلیت پیش‌بینی سودهای آتی را کاهش می‌دهد، مضافاً سود به عنوان متغیر اصلی مدل‌های ارزشیابی سهام شرکت از اهمیت بسیاری برخوردار است. سرمایه‌گذاران به طور عام به رقم سود توجه ویژه‌ای دارند. آن‌ها سودهای بدون نوسان یا کم‌نوسان را با کیفیت تر تلقی می‌کنند. به عبارت بهتر، در شرکت‌هایی حاضر به سرمایه‌گذاری هستند که روند سود آن‌ها دارای ثبات بیشتری است. نوسانات سود طی دوره‌های متوالی بر قیمت سهام تأثیر منفی می‌گذارد و اعتماد سرمایه‌گذاران را نسبت به آینده شرکت کاهش می‌دهد.

با توجه به اینکه نوسانات سود یک عامل ریسک و خبر منفی تلقی می‌شود، حسابرسان برای کاهش خطر حسابرسی، تلاش بیشتری انجام می‌دهند که این امر در کنار وجود مذاکرات طولانی مدت با صاحبکاران برای توافق در نوع بیان اظهار نظر حسابرسی، سبب ایجاد تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی می‌شود. از این رو، مسأله اصلی این پژوهش، بررسی تأثیر انحرافات سود بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار عراق است. از آنجا که تأخیر گزارش حسابرسی اغلب یکی از مهم‌ترین عوامل تأثیرگذار بر به موقع بودن گزارشگری مالی در نظر گرفته می‌شود (بامبر^۱ و همکاران، ۱۹۹۳) این پژوهش ضرورت و اهمیت می‌یابد. همچنین، یافته‌های این تحقیق به پیشینه تحقیقات گزارشگری مالی به موقع کمک می‌کند که نشان می‌دهد نوسانات سود بر تأخیر گزارش حسابرسی تأثیر می‌گذارد. این امر منجر به تأخیر گزارشگری مالی می‌شود. این مطالعه می‌تواند مورد توجه طیف وسیعی از افراد مرتبط با گزارشگری مالی مانند سرمایه‌گذاران، مدیران، حسابداران، حسابرسان و دانشگاهیان قرار گیرد. همچنین، این مطالعه با ارائه شواهدی مبنی بر اینکه حسابرسان نوسانات سود پایین‌تر را به عنوان سیگنال افزایش ریسک که مستلزم تلاش حسابرسی اضافی است، تلقی می‌کنند، به ادبیات نظری ریسک حسابرسی نیز کمک می‌کند.

۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

۲-۱ سود و انحرافات (نوسانات) سود

وجود اطلاعات مالی قابل اتکا لازمه اتخاذ بسیاری از تصمیم‌گیری‌های مالی و سرمایه‌گذاری است. سود گزارش شده واحدهای تجاری یکی از مهم‌ترین اطلاعات مالی است که همواره مورد توجه و تأکید طیف وسیع استفاده‌کنندگان قرار دارد. از سود به عنوان مبنایی برای سنجش کارایی مدیریت، ابزاری برای پیش‌بینی سودها و جریان‌های نقدی آتی، مبنایی برای تعیین مالیات و وسیله‌ای برای ارزیابی و قضاوت درباره تخصیص

منابع یاد می‌شود. همچنین، در مدل‌های قیمت‌گذاری سهام و تعیین ارزش شرکت‌ها، سود بیش از هر عامل دیگری نقش دارد.

با وجود نقش مهم سود و اطلاعات مربوط به آن در فرایند تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان، وجود واقعیت‌هایی همچون تضاد منافع بین تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان اطلاعات، استفاده از برآوردها و تخمین در محاسبه برخی از اقلام سود و زیان، امکان استفاده از روش‌های گوناگون حسابداری و موضوعاتی نظیر هموارسازی و مدیریت سود، کاربرد سود به عنوان معیار تصمیم‌گیری را مورد تردید قرار می‌دهد (عباس‌زاده و همکاران، ۱۳۹۹).

در میان اطلاعات حسابداری، سود حسابداری به عنوان یک نماگر خلاصه شناخته می‌شود. می‌توان ادعا کرد که سود حسابداری مهم‌ترین رقم صورت‌های مالی است، به طوری که شاید با انتشار صورت‌های مالی، اولین رقمی که ذی‌نفعان سازمان در پی آن هستند، سود خالص باشد. از هر جنبه که به سود حسابداری بنگریم، می‌توانیم به اهمیت آن پی ببریم. سود حسابداری کاربردهای متعددی دارد به طوری که می‌توان از آن به عنوان معیاری برای ارزیابی عملکرد، مالیات، توزیع سود و ثروت، تصمیم‌گیری و موارد متعدد دیگر یاد کرد.

بحث پیرامون سود، فی‌نفسه پای مباحث دیگری را پیش می‌کشد. نقطه آغاز مطالب مرتبط با سود، به مفاهیم اقتصادی آن معطوف است. در اقتصاد، دو مفهوم اصلی تغییر در میزان رفاه و حداکثر کردن منفعت در محاسبه سود، به کار گرفته می‌شود. این مفاهیم، سود حسابداری را نیز تحت تأثیر قرار داده‌اند. به عنوان مثال، مفهوم سود جامع در حسابداری (تغییر در حقوق صاحبان سهام در یک دوره ناشی از مبادلات غیرمالکانه) برگرفته از رویکرد تغییر در میزان رفاه است. پیاده‌سازی مفاهیم نگهداشت سرمایه نیز در راستای نیل به این مفهوم اقتصادی است. از طرفی، در محاسبه سود، تطابق جریان‌های ورودی و خروجی منافع در یک دوره، از رویکرد حداکثرسازی منفعت گرفته شده است. با

این حال، قواعد حسابداری در محاسبه سود، مخصوص حسابداری است و رد پای آن در هیچ جای اقتصاد دیده نمی شود.

سود گزارش شده از جمله اطلاعات مالی مهمی است که در هنگام تصمیم گیری توسط افراد در نظر گرفته می شود. تحلیلگران مالی عموماً سود گزارش شده را به عنوان یک عامل برجسته در بررسی ها و قضاوت های خود مد نظر قرار می دهند. همچنین، سرمایه گذاران برای تصمیمات سرمایه گذاری خود بر اطلاعات مندرج در صورت های مالی واحدهای اقتصادی به خصوص سود گزارش شده اتکا می کنند. بر اساس چارچوب نظری گزارشگری مالی، اهداف اصلی گزارشگری مالی ارائه اطلاعات برای استفاده کنندگان به منظور ارزیابی: مبلغ، زمان بندی و ریسک جریان های نقدی آتی شرکت است. صورت سود و زیان به عنوان یکی از صورت های مالی اساسی و سود به عنوان نتیجه، این صورت مالی، جهت ارزیابی و پیش بینی آینده شرکت به کار گرفته می شود. یکی از موارد مهم برای استفاده کنندگان صورت های مالی، پیش بینی سودهای آتی شرکت است. عوامل مختلفی در پیش بینی سودهای آتی می تواند مد نظر قرار گیرد. تعیین و بررسی عوامل اصلی جهت پیش بینی سودهای آتی، از اهمیت فراوانی برخوردار است. بر اساس یک دیدگاه و عقیده کلی، سودهای پرنوسان دارای قابلیت پیش بینی کمتری است. بر اساس پژوهش پیمایشی «گراهام^۱ و همکاران» (۲۰۰۵) که بر روی ۴۰۱ مدیر مالی انجام شد، ۹۷٪ پاسخ دهندگان طرفدار سودهای هموار و کم نوسان بوده و علاقه ای به سودهای پرنوسان نداشتند زیرا ۸۰٪ آن ها معتقد بودند که نوسانات سود، قابلیت پیش بینی سودهای آتی را کاهش می دهد. به علاوه، سود به عنوان متغیر اصلی مدل های ارزشیابی سهام شرکت از اهمیت بسزایی برخوردار است. پژوهش های گذشته نشان می دهند نوسان پذیری، قابلیت پیش بینی سود را می کاهد.

نوسان پذیری سود یکی از متغیرهای سری زمانی کیفیت سود است. نوسان بیش تر با

ریسک بالاتر همراه است و معلول عوامل متعددی است. هرچند عوامل مختلفی ممکن است بر نوسانات سود تأثیرگذار باشند، دو دلیل اصلی نوسانات سود که مبتنی بر پژوهش‌های انجام شده است، عبارتند از: عوامل اقتصادی و نحوه عمل حسابداری (دیچو و تانگ^۱، ۲۰۰۸ و ۲۰۰۹؛ دانلسون^۲ و همکاران، ۲۰۱۱).

شرکت‌ها در محیط اقتصادی فعالیت می‌کنند. اگر محیط اقتصادی را به مثابه دریا و شرکت را مانند کشتی فرض کنیم، کشتی‌ها در اثر تلاطم دریا به چالش و تلاطم درمی‌آیند. لذا، می‌توان بیان کرد که شوک‌های اقتصادی و امثالهم، که به صورت خارج از کنترل شرکت‌ها می‌باشند، عملکرد واحد تجاری را تحت تأثیر قرار می‌دهند. هرچند وجود رابطه فوق بر همگان پوشیده نیست، پژوهش‌های اندکی به بررسی ارتباط آن‌ها پرداخته‌اند. عوامل حسابداری که عمدتاً در خصوص شیوه و نحوه شناسایی درآمدها و هزینه‌ها و به تبع سود واحد اقتصادی است، می‌تواند بر این سازوکار تأثیر بگذارد. ناگفته پیداست، عواملی چون «اصل مقابله هزینه‌ها با درآمدها» و مشکلات پیرامون «تخصیص هزینه‌ها به دوره‌های مالی»، «شناسایی درآمدها»، «محافظه‌کاری حسابداری» و موارد مشابه، مهم‌ترین عواملی هستند که می‌توانند در محاسبه سود و رابطه بین سودهای گذشته و آینده (پایداری سود) تأثیرگذار باشند و رابطه بین آن‌ها را دچار نوسان سازند. یکی از عوامل حسابداری که بر نوسان‌پذیری سود مؤثر است، تطابق ضعیف است. مفهوم تطابق ضعیف در مقابل تطابق کامل قرار دارد. تطابق ضعیف به معنای عدم مقابله مناسب هزینه‌های هر دوره با درآمدهای مربوط است. تطابق ضعیف عمدتاً ناشی از: الف) عوامل اجتناب تجاری (از قبیل: هزینه‌های ثابت که رهگیری آن به موضوع بها، دشوار است). ب) موارد مرتبط با اختیار مدیریت در گزارشگری مالی (از قبیل: شستشوی بزرگ^۳، فرصت‌طلبی مدیریت برای هموارسازی سود و... و ج) قواعد و اصول حسابداری

1. Dichev, and Tang
2. Donelson
3. Bigh Bath

به عنوان مثال، شناخت بلادرنگ مخارج تحقیق و توسعه به عنوان هزینه های جاری بدون توجه به قابلیت رهگیری و ماهیت آن (مشایخی و منعی، ۱۳۹۲).

۲-۲ تأخیر گزارش حسابرسی

در فرهنگ معین، تأخیر به معنای دنبال افکندن، پس انداختن و دیرکردن، آمده است. واژه تأخیر مخالف کلمه «به موقع بودن» است. به موقع بودن اطلاعات مالی به معنای آن است که اطلاعات باید زمانی در اختیار استفاده کنندگان قرار بگیرد که فرصت اتخاذ تصمیم، قضاوت و اقدام نسبت به موضوع مورد نظر برای آنان وجود داشته باشد. بنابراین، اطلاعات پیش از آنکه توان اثرگذاری خود را از دست بدهند، باید در دسترس تصمیم گیرنده قرار گیرند. طول حسابرسی به عنوان یکی از عوامل مهم تأثیرگذار بر زمان اعلام درآمد است. مطالعات نشان می دهد که به موقع بودن زمان اعلام درآمد به طور مستقیم با قیمت سهام در ارتباط است. شرکت هایی که سود را زودتر (دیرتر) اعلام می کنند، آثار مثبت (منفی) آن ها در بازار سهام مشاهده می شود. تأخیر غیرمنتظره در گزارشگری سبب کاهش کیفیت اطلاعات می شود. همچنین، در بیشتر موارد، گزارش دهی نادرست مالی قبل یا همراه با تأخیر در ارائه صورت های مالی اتفاق می افتد. مطالعات فوق نشان می دهد میزان تأخیر گزارش حسابرسی به دو عامل بستگی دارد:

۱. میزان کار حسابرسی مورد نیاز ۲. انگیزه برای شرکت جهت مهیا کردن اطلاعات به موقع (واعظ و همکاران، ۱۳۹۵).

صورت های مالی حسابرسی شده از منابع قابل اعتماد اطلاعات برای استفاده کنندگان شمرده می شوند. این اطلاعات زمانی می تواند توسط استفاده کنندگان مورد استفاده قرار گیرد که دارای مجموعه ای از ویژگی های کیفی باشد. همچنین، امروزه ویژگی های کیفی اطلاعات و قابلیت اتکای اطلاعات به عنوان معیاری بسیار مهم از سوی مراجع حرفه ای، قانون گذاران، تجزیه و تحلیل کنندگان اطلاعات مالی، سرمایه گذاران، مدیران و جامعه علمی مورد توجه قرار گرفته است. یکی از این ویژگی ها، نداشتن تأخیر در

اطلاعات یا به عبارتی بهنگام بودن آن‌هاست. بهنگام بودن یکی از ویژگی‌های مربوط بودن اطلاعات است و به این معناست که اطلاعات مالی زمانی در اختیار استفاده کنندگان قرارگیرد که فرصت تصمیم‌گیری، قضاوت و اقدام بهنگام نسبت به موضوع مورد نظر برای آنان وجود داشته باشد. همچنین، به موقع بودن یکی از ویژگی‌های مربوط بودن اطلاعات و به معنای آن است که اطلاعات مالی زمانی در اختیار استفاده‌کنندگان قرار بگیرد که فرصت اتخاذ تصمیم قضاوت و اقدام نسبت به موضوع مورد نظر برای آنان وجود داشته باشد. به عبارت دیگر، اطلاعات مالی باید پیش از سپری شدن، زمانی که استفاده‌کنندگان می‌توانند بر مبنای آن اطلاعات داوری و تصمیم‌گیری کنند، در اختیار آنان گذاشته شود.

اطلاعات مالی نسبت به گذشت زمان بسیار حساس است و گاه با مرور زمان، ارزش و سودمندی خود را در تصمیم‌گیری‌ها از دست می‌دهند. بنابراین، هر قدر ارائه اطلاعات به تاریخ وقوع رویدادهای مربوط نزدیک‌تر باشد، اطلاعات به موقع‌تر خواهد بود. مصداق این موضوع در گزارشگری مالی، نزدیک بودن زمان ارائه گزارش به تاریخ پایان دوره مالی است. با توجه به قوانین و مقررات مربوط به زمان انتشار اطلاعات مالی، می‌توان گفت شرکت‌هایی که بعد از زمان مشخص شده توسط قانون بورس، گزارش‌های حسابرسی شده سالانه خود را منتشر می‌کنند، دارای تأخیر غیرعادی در گزارشگری هستند. به عبارتی، عدم انتشار صورت‌های مالی حسابرسی شده طی چهار ماه پس از پایان سال مالی، عادی بوده و هرگونه تأخیر احتمالی ناشی از عدم انتشار صورت‌های مالی حسابرسی شده طی این فاصله زمانی تأخیر عادی است. ولی هنگامی که شرکت‌ها صورت‌های مالی حسابرسی شده خود را پس از اتمام این مدت افشا کنند، این تأخیر از حالت عادی خارج و به حالت غیرعادی تبدیل می‌شود. پس، به منظور کسب اطمینان نسبت به ارائه اطلاعات قابل اتکا از سوی شرکت‌ها، گزارش‌های فوق باید توسط افراد مستقل و باصلاحیت، اعتباردهی شود.

درفریند تصمیم‌گیری، اطلاعات اعتباردهی نشده، ارزش چندانی برای تصمیم‌گیرندگان و فعالان بازار نخواهد داشت. بدین ترتیب، ویژگی قابلیت اتکای اطلاعات، به یکی از معیارهای مهم کیفیت در ارائه اطلاعات حسابداری تبدیل شده است. در پیوست استانداردهای حسابداری ایران و در بخش مفاهیم نظری نیز، بر ارائه اطلاعات قابل اتکا تأکید شده و قابلیت اتکای اطلاعات را جزئی از ویژگی‌های کیفیت اطلاعات ذکر کرده است. در این بخش از استانداردها عنوان گردیده، اطلاعاتی قابل اتکا هستند که عاری از اشتباه و تمایلات جانبدارانه با اهمیت بوده و به طور صادقانه معرفی آن چیزی هستند که مدعی بیان آن می‌باشند. در ادامه ذکر می‌کند که باید نوعی موازنه بین مزیت‌های نسبی ارائه اطلاعات قابل اتکا و گزارشگری به موقع برقرار کرد. در ایران نیز دستورالعمل افشای سازمان بورس، شرکت‌ها را مکلف می‌کند تا صورت‌های مالی حسابرسی شده خود را ۱۰ روز قبل از مجمع عمومی عادی سالانه صاحبان سهام، افشا کنند. یا عمدتاً به موجب اساسنامه شرکت‌ها، مجمع عمومی باید حداکثر ظرف مدت ۴ ماه پس از پایان سال مالی برگزار شود. بر اساس تبصره ۵ ماده ۷ این دستورالعمل، در صورتی که گزارش‌ها و صورت‌های مالی سالانه و میان‌دوره‌ای، قبل از مهلت مقرر در این ماده تهیه شده باشند، باید بلافاصله توسط ناشر افشا گردد. عدم افشا تا قبل از مهلت مقرر، بلامانع و مشمول تاخیر عادی گزارش حسابرسی می‌شود (کمیته فنی سازمان حسابرسی، ۱۳۹۱). در کشور عراق نیز الزام مشابهی برای گزارشگری صورت‌های مالی حسابرسی شده شرکت‌ها وجود دارد. تأخیر عادی گزارش حسابرسی به عنوان دوره بین پایان سال مالی یک شرکت و تاریخ گزارش حسابرس تعریف می‌شود که یکی از متغیرهای خروجی قابل مشاهده خارجی است که اجازه می‌دهد تا دیگران بهره‌وری (کارایی) حسابرسی را اندازه‌گیری کنند (بامبر و همکاران، ۱۹۹۳). به دو دلیل، تأخیر گزارش حسابرسی با اهمیت است: (الف) تأخیر گزارش حسابرسی هم بر به موقع بودن حسابرسی و هم بر اطلاعات درآمدی مؤثر است و (ب) فهم بهتر از عواملی که بر تأخیر گزارش

حسابرسی مؤثرند، احتمالاً بینش‌ها (دیدگاه‌های) بیشتری را درباره کارایی حسابرسی فراهم می‌کند (بامبرو و همکاران، ۱۹۹۳).

۲-۳ نوسانات سود و تأخیر گزارش حسابرسی

اطلاعات به صورت بالقوه مربوط بودن خود را با گذشت زمان از دست می‌دهند. همچنین، تمدید و بیشتر شدن تأخیر در، در دسترس بودن اطلاعات صورت‌های مالی سبب می‌شود اطلاعات، مفید بودن خود را برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی از دست بدهند. بنابراین، ارزش اطلاعات صورت‌های مالی به تناسب روزهایی که گزارش حسابرسی به تأخیر می‌افتد، کاهش می‌یابد، زیرا استفاده‌کنندگان، از منابع متفاوت اطلاعات را جستجو می‌کنند. علاوه بر این، تأخیر در گزارش حسابرسی، سرعت گزارشگری مالی را کاهش می‌دهد.

اطلاعات حسابداری در قالب گزارش‌های مالی، در اختیار استفاده‌کنندگان قرار می‌گیرد. این اطلاعات علاوه بر توجه به ارزش‌های کمی، باید از بالاترین کیفیت نیز برخوردار باشند. بر اساس بیانیه مفاهیم نظری گزارشگری مالی ایران، برای گزارش‌های مالی تهیه شده، چهار ویژگی «مربوط بودن»، «قابلیت اتکا»، «قابل فهم بودن» و «قابلیت مقایسه» در نظر گرفته شده است (بیات و علی احمدی، ۱۳۹۳). به موقع بودن یکی از ویژگی‌های بنیادی و اساسی مربوط بودن اطلاعات گزارش‌های مالی برای مدیران است که آن‌ها را قادر می‌سازد تصمیمات آگاهانه‌ای را برای واحد تجاری و اقتصادی بگیرند. اطلاعات به صورت بالقوه مربوط بودن خود را با گذشت زمان از دست می‌دهند. همچنین، تمدید و بیشتر شدن تأخیر در، در دسترس بودن اطلاعات صورت‌های مالی باعث می‌شود اطلاعات، مفید بودن خود را برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی از دست بدهند (کریشنان^۱ و همکاران، ۲۰۱۱).

انتشار اطلاعات قدیمی تأثیری بر بازار سرمایه ندارند. از طرفی، تأخیر در ارائه گزارش‌ها

و اطلاعات مالی، بازار را از واقعیات دور می‌کند. چنانچه اطلاعات مالی در زمان مناسب در اختیار استفاده‌کنندگان قرار نگیرد، فرصت اتخاذ تصمیم و قضاوت به موقع توسط استفاده‌کنندگان از بین می‌رود. هر چه فاصله زمانی بین پایان سال مالی و تاریخ انتشار صورت‌های مالی حسابرسی شده بیشتر شود، یا به عبارتی تأخیر در گزارشگری مالی سالانه افزایش یابد، احتمال فاش شدن اطلاعات به نفع گروهی از استفاده‌کنندگان و به زیان سایرین را افزایش می‌دهد. همچنین از آنجا که گزارش‌های مالی حسابرسی شده ابزاری برای افشای عمومی اطلاعات مالی قابل اتکاست و این گزارش‌ها یکی از مهم‌ترین ابزارها برای تعیین اولویت‌های سرمایه‌گذاری و همچنین شاخصی برای تعیین کارایی بازار است. بنابراین، می‌تواند سبب کاهش اطلاعات خصوصی برخی از سرمایه‌گذاران شده و در نتیجه منجر به کاهش عدم تقارن اطلاعاتی شود. هر چه اطلاعات حسابرسی شده، با تأخیر کمتری منتشر شوند، به دلیل استفاده به موقع از اطلاعات قابل اتکا، تصمیمات اتخاذ شده توسط سرمایه‌گذاران بهبود می‌یابد که این امر به نوبه خود، سبب افزایش جذابیت بازارهای مالی و سرمایه می‌شود که در نهایت افزایش کارایی بازار را در پی خواهد داشت. بنابراین، درک عوامل مؤثر بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی و تشخیص نوع رابطه این عوامل با میزان تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی ضرورت می‌یابد.

مطالعات قبلی سعی در شناسایی عواملی داشته‌اند که تأخیر در گزارش حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهند. تحقیقات قبلی نشان می‌دهد تأخیر در گزارش حسابرسی تحت تأثیر اندازه و سودآوری شرکت (به عنوان مثال، بامبر و همکاران، ۱۹۹۳)، پیچیدگی شرکت (به عنوان مثال لونتیس^۱ و همکاران، ۲۰۰۵) در میان عوامل دیگر است. در این مطالعه، عوامل تأثیرگذار بر تأخیر حسابرسی را با بررسی رابطه بین نوسانات سود و تأخیر گزارش حسابرسی گسترش خواهیم داد.

حسابرسان نوسانات سود را به عنوان افزایش ریسک درک می‌کنند. وقتی حسابرسان

با ریسک بالایی در یک کار مواجه می‌شوند، بر اساس اصول حسابداری مبتنی بر ریسک، دامنه رسیدگی را افزایش داده و این احتمالاً به افزایش بودجه زمانی کار و تأخیر منجر خواهد شد. از این رو، اگر حسابرسان تلاش خود را در پاسخ به خطرات مرتبط با نوسانات سود تعدیل کنند، انتظار می‌رود که این تعدیل تلاش، در تأخیر گزارش حسابداری منعکس شود. بر اساس این تأثیرات انحرافات سود بر تأخیر گزارش حسابداری، انتظار می‌رود انحرافات سود باعث تأثیر معناداری بر تأخیر گزارش حسابداری شود. بر این اساس، فرضیه‌های زیر تبیین می‌گردد:

- بین انحرافات سود عملیاتی و تأخیر در ارائه گزارش حسابداری رابطه معنادار وجود دارد.
- بین انحرافات سود خالص و تأخیر در ارائه گزارش حسابداری، رابطه معنادار وجود دارد.

در این مطالعه، رابطه بین نوسانات سود و تأخیر گزارش حسابداری بررسی خواهد شد، که نشان می‌دهد حسابرسان در پاسخ به نوسانات بیشتر سود، تلاش بیشتری می‌کنند. همچنین این مطالعه با ارائه شواهدی مبنی بر اینکه حسابرسان نوسانات سود بیشتر را به عنوان سیگنال افزایش ریسک که مستلزم تلاش حسابداری اضافی است، تلقی می‌کنند، به ادبیات نظری ریسک حسابداری نیز کمک می‌کند.

۲-۴ پیشینه پژوهش

۲-۴-۱ پیشینه داخلی (ایران)

«نعمتی و همکاران» (۱۴۰۰)، در پژوهشی به بررسی عوامل مؤثر بر تأخیر در ارائه گزارش حسابداری در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته‌اند. نتایج پژوهش آنها بر اساس اطلاعات شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در دوره زمانی ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۷ نشان داد که بین اندازه شرکت، اندازه مؤسسه حسابداری، دوره تصدی و حق الزحمه حسابرس با تأخیر در گزارش حسابداری، رابطه معکوس و معناداری

وجود دارد. همچنین، بین دوگانگی وظیفه مدیرعامل، مالکیت سهامداران نهادی، تمرکز مالکیت، وجود کمیته حسابرسی و ضعف کنترل داخلی با تأخیر گزارش حسابرس رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد.

حیدریان و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی به بررسی تأثیر تأخیر غیرعادی گزارش حسابرس بر نوسانات قیمت سهام و نوسانات سود با نقش تعدیلی بحران مالی پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد تأخیر غیرعادی گزارش حسابرس بر نوسانات قیمت سهام و نوسانات سود تأثیر معناداری دارد. بحران مالی نیز تأثیر تأخیر غیرعادی گزارش حسابرس بر نوسانات قیمت سهام و نوسانات سود را تعدیل می‌کند. «عباس زاده و همکاران» (۱۳۹۹) در پژوهشی رابطه بین نوسان پذیری سود و کیفیت حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را بررسی کردند. آنان در پژوهش خود یافتند که بین علامت سود و کیفیت حسابرسی (دوره تصدی حسابرس، نوع اظهار نظر حسابرس، تعداد بندهای شرط در گزارش حسابرسی) و همچنین بین نوسان پذیری سود و کیفیت حسابرسی (دوره تصدی حسابرس، اندازه مؤسسه حسابرسی و تعداد بندهای شرط در گزارش حسابرسی) رابطه معناداری وجود دارد، ولی بین علامت سود و اندازه مؤسسه حسابرسی و همچنین بین نوسان پذیری سود و نوع اظهار نظر حسابرسی، رابطه معناداری مشاهده نشده است.

«صفدری و همکاران» (۱۳۹۸) در پژوهشی به بررسی رابطه بین دوره تصدی مؤسسه حسابرسی با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی و همچنین بررسی تأثیر تخصص حسابرس در صنعت بر رابطه بین دوره تصدی مؤسسه حسابرسی و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. یافته‌های پژوهش، رابطه منفی و معناداری بین دوره تصدی حسابرس با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی را نشان می‌دهد؛ به این معنا که افزایش دوره تصدی حسابرس سبب کاهش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی می‌گردد. همچنین، یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که تخصص

حسابرس درصنعت سبب تقویت رابطه منفی بین دوره تصدی حسابرس و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی می‌شود. به بیان دیگر، تخصص حسابرس درصنعت باعث کاهش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی در سال‌های اولیه حسابرسی می‌شود.

«همت فرو نیکپور» (۱۳۹۸) در پژوهشی به بررسی عوامل تعیین‌کننده تأخیر در گزارش حسابرسی پرداختند. نتایج حاصل از آزمون فرضیات پژوهش آنان نشان می‌دهد تخصص صنعت حسابرس، حق الزحمه حسابرسی و پیچیدگی حسابداری تأثیر معناداری بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی ندارند. نتایج همچنین نشان داد تداوم انتخاب حسابرس و وجود کمیته حسابرسی تأثیر منفی و معناداری بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی دارد. نتایج همچنین تأثیر منفی و معنادار تمرکز مالکیت بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی را نشان می‌دهد. همچنین، نتایج نشان داد اندازه شرکت تأثیر منفی و معناداری بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی دارد.

«راسخی و آراد» (۱۳۹۷) در تحقیقی رابطه میان حق الزحمه حسابرسی با تأخیر ارائه گزارش حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را بررسی کردند. در راستای این هدف، نمونه‌ای متشکل از ۱۱۰ شرکت طی دوره ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۴ (۵۵۰ سال شرکتی) به روش غربالگری انتخاب و با استفاده از رگرسیون ترکیبی، رابطه بین حق الزحمه حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی بررسی شده است. نتایج پژوهش بیانگر این است که حق الزحمه حسابرس با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه‌ای منفی و معنادار دارد. این یافته‌ها می‌تواند برای سیاست‌گذاران، سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان مفید باشد.

«رمضان احمدی و سلطانی» (۱۳۹۶) در تحقیقی تأثیر ویژگی‌های شرکت و مؤسسات حسابرسی بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی در ۱۰۴ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را در دوره زمانی ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۴ بررسی کردند. نتایج حاصل از فرضیات پژوهش نشان می‌دهد بین اندازه شرکت، اندازه مؤسسه حسابرسی و اظهار نظر حسابرسی

رابطه منفی و معناداری وجود دارد. نتایج تحقیق همچنین نشان داد بین اهرم مالی و زیان دهی با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

«اورادی و همکاران» (۱۳۹۵) در پژوهش خود نشان دادند وجود کمیته حسابرسی بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی تأثیر معناداری نداشته است و بین تخصص مالی و تجربه اعضای کمیته حسابرسی با تأخیر در گزارش حسابرسی رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

«رفیعی و کمالی» (۱۳۹۵) در پژوهشی با عنوان «بررسی ارتباط بین تأخیر در گزارش حسابرسی و تجدید ارائه آتی صورت های مالی با تأکید بر حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی» که از اطلاعات مالی ۹۱ شرکت حاضر در بورس اوراق بهادار ایران طی بازه زمانی ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۴ استفاده گردیده است، به این نتیجه رسیدند که بین تأخیر در گزارش حسابرسی و تجدید ارائه صورت های مالی رابطه معناداری وجود دارد. همچنین، نتایج نشان داد حق الزحمه های غیرعادی حسابرسی بر رابطه بین تأخیر در گزارش حسابرسی و تجدید ارائه صورت های مالی، تأثیر معناداری دارند. اما کیفیت حسابرس روی ارتباط مذکور تأثیر معناداری ندارد.

«مهدوی و حسینی نیا» (۱۳۹۴) در تحقیق خود تأثیر کیفیت حسابرسی بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی را بررسی کردند. در آن مقاله، رابطه بین اثربخشی کیفیت حسابرسی (از طریق سه عامل: تغییر حسابرس، تخصص حسابرس در صنعت و نوع گزارش حسابرس) و کاهش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بررسی شده است. نمونه پژوهش شامل ۶۴ شرکت بورسی در بازه زمانی ۱۳۸۴ تا ۱۳۹۱ و روش مورد استفاده برای آزمون فرضیه ها رگرسیون داده های ترکیبی است. نتایج آزمون آماری فرضیه های آن پژوهش نشان می دهد بین نوع گزارش حسابرس با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی، رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. یعنی، در صورت دریافت گزارش حسابرسی تعدیل شده، تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی بیشتر می شود. همچنین، نتایج پژوهش نشان می دهد بین تغییر حسابرس و تخصص حسابرس در

صنعت با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی، رابطه معنادار آماری وجود ندارد. یعنی، تغییر حسابرسی و تخصص حسابرسی در صنعت باعث کاهش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی نمی‌شود.

۲-۴-۲ پیشینه خارجی (غیر ایرانی)

«دانگ^۱ و همکاران» (۲۰۱۹) در تحقیقی به بررسی تأثیر نزدیکی جغرافیایی بین حسابرسی و صاحبکار بر گزارشگری مالی به موقع در بورس اوراق بهادار چین پرداختند. نتایج حاصل از تحقیق نشان داد نزدیکی جغرافیایی بین حسابرسی و صاحبکار منجر به کاهش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی خواهد شد. «دیانا و مگی»^۲ (۲۰۱۸)، در تحقیقی به بررسی عوامل داخلی و خارجی مؤثر بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی در بورس اوراق بهادار اندونزی پرداختند. نتایج تحقیق آن‌ها حاکی از این بود که سودآوری، اندازه شرکت و ویژگی‌های کمیته حسابرسی دارای ارتباط معکوس و معناداری با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی می‌باشند. «غفران و یاسمین»^۳ (۲۰۱۸) نیز در تحقیقی، تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر گزارشگری مالی به موقع را بررسی کردند. نتایج تحقیق آنان نشان داد بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی شامل (تخصص مالی، تجربه و استقلال کمیته حسابرسی) و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه معکوس و معناداری وجود دارد.

«بریان»^۴ و همکاران» (۲۰۱۸) در پژوهشی به بررسی، ارتباط بین همبستگی سود، نوسانات سود، و هزینه‌های حسابرسی پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد رابطه منفی (مثبت) بین همبستگی، سود (نوسانات سود) و هزینه‌های حسابرسی وجود دارد. همچنین، نتایج نشان داد بین همبستگی سود و هزینه‌های حسابرسی و حسابرسان متخصص صنعت رابطه منفی و ضعیف وجود دارد که البته این رابطه در مقایسه با افراد

1. Doing
2. Diana, and Maggy
3. Ghafran & Yasmin
4. Bryan

غیرمتخصص، قوی تر است. «محمد رضایی و صالح»^۱ (۲۰۱۸) نیز به بررسی تأثیر نوع حسابرس و رقابت در بازار حسابرسی بر تأخیر گزارش حسابرسی پرداختند. یافته‌های آن‌ها حاکی از آن است که تأخیر گزارش حسابرسی توسط حسابرسان بخش خصوصی، کمتر از سازمان حسابرسی است و افزایش رقابت در بازار حسابرسی با کاهش تأخیر گزارش حسابرسی همراه است.

«عابدین و احمد زالکی»^۲ (۲۰۱۶)، رابطه تخصص حسابرسی و به موقع بودن گزارشگری را بررسی کردند. نتایج پژوهش نشان داد بین تخصص حسابرس و سرعت گزارشگری رابطه وجود ندارد. در مقابل، بین اندازه مؤسسه حسابرسی، اندازه شرکت، شرکت‌هایی که سود گزارش می‌کنند و شرکت‌های مالی، با سرعت گزارشگری رابطه معناداری وجود داشت.

«سلطانا و همکاران»^۳ (۲۰۱۵) در پژوهشی به بررسی ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی پرداخته‌اند. 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. همچنین، آن‌ها شواهدی مبنی بر ارتباط بین تأخیر گزارش حسابرسی با تنوع جنسیتی کمیته حسابرسی، اندازه کمیته حسابرسی و فراوانی جلسات، به دست نیاوردند.

«احمد و عبدین»^۴ (۲۰۱۲) در تحقیق خود با عنوان «رابطه بین تخصص حسابرس در صنعت و تأخیر در گزارش حسابرسی» به این نتیجه رسیدند که اندازه شرکت، اهرم، سودآوری، اندازه مؤسسه حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی، تأخیر در گزارش حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهند. اما رابطه معناداری بین تأخیر در گزارش حسابرسی و تخصص حسابرس در صنعت وجود ندارد.

1. MohammadRezaei, &. Saleh
2. Abidin, & Ahmad-Zaluki
3. Sultana
4. Ahmad and Abidin

«حبیب و همکاران»^۱ (۲۰۱۱) رابطه بین تخصص در صنعت و تأخیر در ارائه گزارش را در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار نیوزلند بررسی کردند. نتایج آنان نشان داد تأخیر در ارائه گزارش برای شرکت‌هایی که توسط حسابرس متخصص صنعت حسابرسی شده‌اند، کوتاه‌تر است و پذیرش استانداردهای بین‌المللی سبب طولانی شدن تأخیر در ارائه گزارش برای تمام حسابرسان به غیر از حسابرسان متخصص صنعت می‌شود. همچنین، این پژوهش نشان می‌دهد متغیرهای کنترلی، نوع صنعت، زیان ده بودن، پیچیدگی، دوره تصدی کوتاه مدت و تمرکز مالکیت با تأخیر در ارائه گزارش رابطه مثبت معنادار و اندازه شرکت رابطه منفی معنادار با تأخیر در ارائه گزارش دارد.

«احسان و بوییان»^۲ (۲۰۱۱) در تحقیقی ارتباط بین تخصص مؤسسه حسابرسی و تأخیر در انتشار گزارش حسابرسی را بررسی کردند. نتایج حاصل از این تحقیق حاکی از آن است شرکت‌هایی که صورت‌های مالی آن‌ها توسط حسابرسان متخصص و مؤسسات حسابرسی تخصصی حسابرسی می‌شود، تأخیر کمتری در انتشار گزارش‌های خود دارند. آن‌ها همچنین نشان دادند که تداوم انتخاب حسابرس تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی را کاهش می‌دهد.

۳. روش‌شناسی پژوهش

هدف کلی از این تحقیق، بررسی رابطه انحرافات سود با تأخیر در گزارش حسابرسی است. به دلیل اینکه نتایج حاصل از تحقیق می‌تواند در فرایند تصمیم‌گیری مورد استفاده قرار گیرد، این تحقیق از لحاظ هدف کاربردی است. همچنین، این تحقیق از لحاظ ماهیت، توصیفی-همبستگی است. به منظور آزمون فرضیه‌های تحقیق، از مدل رگرسیون چندمتغیره استفاده شده است. به منظور تدوین مبانی نظری و بررسی تحقیق‌های پیشین، از روش کتابخانه‌ای استفاده شده است به گونه‌ای که ابتدا با استفاده

1. Habib et all

2. Ahsan, and Bhuiyan

از منابع کتابخانه‌ای شامل کتاب، مجلات، پایان‌نامه‌ها، مقالات و اینترنت، مطالعات مقدماتی انجام گرفته است. همچنین به منظور جمع‌آوری داده‌های لازم برای آزمون فرضیه‌ها از روش اسناد کاوی صورت‌های مالی حسابداری شده شرکت‌های بورس اوراق بهادار عراق استفاده شده است. همچنین، از روش اقتصادسنجی پانل دیتا و نرم‌افزار ایویوز ۹ برای تجزیه و تحلیل استفاده شده است.

۱-۳ جامعه و نمونه مورد استفاده در پژوهش

در این تحقیق از اطلاعات بورس اوراق بهادار عراق به دلیل دسترسی به این اطلاعات، شفافیت آن‌ها و تنوع در شرکت‌های مورد بررسی استفاده شده است. جامعه آماری این تحقیق، شش ساله بوده است؛ لذا از ابتدای سال ۲۰۱۵ تا انتهای سال ۲۰۲۰ را شامل است. روش نمونه‌گیری نیز مبتنی بر حذف سیستماتیک است. در این روش ابتدا شرایط لازم برای انتخاب نمونه تعریف شده و سپس نمونه‌های فاقد شرایط مذکور حذف می‌شود. دلیل استفاده از روش مزبور و تعریف چنین شرایطی، همگون نمودن نمونه آماری با کل جامعه و امکان تعمیم نتایج حاصل از آزمون‌ها به جامعه آماری است. در انتخاب نمونه، به دو موضوع توجه شده است. نخست، نماینده مطلوبی از جامعه آماری باشد. دوم، با متغیرهای اساسی تحقیق تناسب داشته باشد. بر این اساس، نمونه تحقیق با توجه به ضوابط زیر انتخاب شده است:

- به منظور قابل مقایسه بودن اطلاعات، سال مالی شرکت منتهی به پایان سال تقویمی باشد.
- کلیه داده‌های مورد نیاز تحقیق برای شرکت‌های مورد بررسی، موجود و در دسترس باشد.
- جزء شرکت‌های واسطه‌گری مالی، سرمایه‌گذاری، نهادهای پولی، بانکی و هلدینگ (به دلیل ماهیت خاص عملیات آن‌ها) نباشند.

جدول ۱. نحوه انتخاب نمونه

تعداد	شرح
۱۲۹	تعداد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار عراق تا پایان سال ۲۰۱۹
(۵۸)	(-) مالی، سرمایه‌گذاری، واسطه‌گری
۷۱	باقی مانده
(۳۶)	(-) تعداد شرکت‌هایی که اطلاعات آن‌ها در دسترس نبوده است.
۳۵	تعداد شرکت‌های مورد مطالعه

با توجه به شرایط و محدودیت‌های فوق، از بین شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار عراق، در مجموع ۳۵ شرکت انتخاب شده است.

۳-۲ مدل آزمون فرضیه‌ها

برای آزمون فرضیه‌های تحقیق که هدف آن بررسی تأثیر انحرافات سود بر تأخیر در گزارش حسابرسی است، بر اساس پژوهش «دیوید برایان و تری موسان» (۲۰۲۰) با استفاده از مدل رگرسیونی زیر، فرضیه‌های تحقیق آزمون می‌شوند.

مدل (۱)

$$\text{AudirReportLAG}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{NetIV}_{it} + \beta_2 \text{Size}_{it} + \beta_3 \text{LEV}_{it} + \beta_4 \text{Age}_{it} + \beta_5 \text{BInd}_{it} + \beta_6 \text{Loss}_{it} + \beta_7 \text{Spec}_{it} + \beta_8 \text{Opinion}_{it} + \varepsilon_{it}$$

مدل (۲)

$$\text{AudirReportLAG}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{NetOV}_{it} + \beta_2 \text{Size}_{it} + \beta_3 \text{LEV}_{it} + \beta_4 \text{Age}_{it} + \beta_5 \text{BInd}_{it} + \beta_6 \text{Loss}_{it} + \beta_7 \text{Spec}_{it} + \beta_8 \text{Opinion}_{it} + \varepsilon_{it}$$

که در آن‌ها:

متغیر وابسته:

- تأخیر گزارش حسابرسی (AuditReportRLAG): از طریق لگاریتم طبیعی، تعداد روزهای فاصله بین پایان سال مالی تا تاریخ ارائه گزارش حسابرسی محاسبه می‌شود.

متغیرهای مستقل:

- انحرافات سود عملیاتی (NetIV): انحرافات سود عملیاتی بر اساس انحراف معیار

۳ سال گذشته آن اندازگیری می شود.

- انحرافات سودخالص (NetOV): انحرافات سود خالص براساس انحراف معیار ۳ سال گذشته آن اندازگیری می شود.

متغیرهای کنترلی:

- اندازه شرکت (SIZE): اندازه شرکت از لگاریتم طبیعی کل دارایی ها محاسبه می شود.
- اهرم مالی (LEV): از طریق نسبت کل بدهی ها به کل دارایی های شرکت محاسبه می شود.
- سن شرکت (AGE): بیانگر لگاریتم طبیعی سن شرکت (از زمان تأسیس) است.
- استقلال هیأت مدیره (BInd): اگر نسبت اعضای غیرموظف هیأت مدیره به کل اعضای هیأت مدیره شرکت بزرگتر از مقدار میانگین در نمونه مورد بررسی باشد، برابر یک و در غیراین صورت برابر صفر خواهد بود.
- زیانده بودن شرکت (Loss): اگر شرکت زیانده باشد، عدد یک در غیراین صورت عدد صفر خواهد بود.
- تخصص حسابرس در صنعت (Spec): در صورتی که حسابرس متخصص در صنعت باشد برابر با ۱ و در غیراین صورت برابر با صفر است. به عبارتی دیگر، در این پژوهش برای اندازه گیری تخصص حسابرس در صنعت از رویکرد سهم بازار استفاده می شود؛ به این معنی که هرچه سهم بازار حسابرس بیشتر باشد، تخصص حسابرس در آن صنعت و تجربه او نسبت به سایر رقبا بالاتر است. سهم بازار حسابرسان به صورت زیر محاسبه می شود: (مجموع دارایی های تمام صاحب کاران یک مؤسسه حسابرسی خاص در یک صنعت خاص، تقسیم بر مجموع دارایی های صاحب کاران در این صنعت).

$$MS_{ik} = \frac{\sum_{j=1}^{jk} TA_{ijk}}{\sum_{i=1}^{lk} \sum_{j=1}^{jk} TA_{ijk}}$$

MS_{ik} = سهم بازار مؤسسه حسابرسی i در صنعت k ، TA, k = مجموع دارایی‌های صاحب‌کاران، i = نماد مؤسسه حسابرسی است، k = نماد صنعت مورد نظر است، I_{ik} = نماد تعداد صاحب‌کاران مؤسسه حسابرسی i در صنعت k ، I_k = نماد تعداد مؤسسه‌های حسابرسی در صنعت k

مؤسساتی به‌عنوان متخصص در صنعت در نظر گرفته می‌شوند که سهم بازارشان بر اساس رابطه زیر برقرار باشد (اعتمادی و همکاران، ۱۳۸۸).

$$MS_{ik} > \frac{1}{N_k} \times 1.2$$

در رابطه فوق، N_k بیانگر تعداد شرکت‌های موجود در صنعت k است. بنابراین، اگر شرکت از سوی مؤسسه حسابرسی متخصص صنعت حسابرسی شده باشد، متغیر SPEC برابر با یک وگرنه برابر با ۰ خواهد بود.

• نوع اظهار نظر حسابرسی (Opinion): اگر اظهار نظر غیرمقبول باشد عدد یک و اگر مقبول باشد، عدد صفر.

۴. یافته‌های پژوهش

۴-۱ آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

نتایج توصیفی داده‌های پژوهش (میانگین، میانه، انحراف معیار، بیشینه، کمینه) در جدول ۲ ارائه شده است. متغیر تاخیر گزارش حسابرسی با میانگین ۴/۳۸۱ نشان می‌دهد که به‌طور میانگین ۷۹ روز بین پایان سال مالی و گزارش حسابرسی تاخیر وجود دارد. نبود تفاوت زیاد میانگین و میانه و پراکندگی نداشتن این متغیرها نیز گویای این است که از توزیع تقریباً نرمالی پیروی می‌کنند. ذکر این نکته ضروری است که وقتی مشاهدات از ۳۰ عدد بیشتر باشند، طبق قضیه حد مرکزی از توزیع نرمال برخوردار می‌باشند. از آنجاکه تعداد مشاهدات در این پژوهش بیشتر از ۳۰ مشاهده است، این قضیه نقض نشده و متغیرها از توزیع نرمالی پیروی می‌کنند. شایان ذکر است، قبل از پردازش داده‌ها، با استفاده از رویکرد بارکر (۲۰۱۴) با مشاهدات پرت رفتار مناسب صورت پذیرفته است.

در این رویکرد به جای حذف داده‌های پرت، به ویرایش آن‌ها و جایگزین کردن مقادیر صدک‌های ۱ و ۹۹ به جای آن‌ها، پرداخته می‌شود.

جدول ۲. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

نوع متغیر	متغیر	میانگین	میانه	انحراف معیار	کمینه	بیشینه
وابسته	تأخیر گزارش حسابرسی	۴/۳۸۱	۴/۲۲۱	۰/۳۸۳	۳/۲۵۸	۵/۰۱۷
	انحرافات سود عملیاتی	۰/۰۹۸	۰/۰۷۳	۰/۱۷۸	۰/۰۰۳	۱/۸۸۱
مستقل	انحراف سود خالص	۰/۱۲۱	۰/۰۹۲	۰/۲۳۴	۰/۰۰۴	۱/۵۹۵
	اندازه شرکت	۲۲/۵۰۱	۲۲/۴۶۱	۱/۴۰۹	۱۹/۱۰۴	۲۶/۷۲۳
۳ ۲ ۱	اهرم مالی	۰/۳۵۵	۰/۲۹۷	۰/۴۶۸	۰/۰۰۲	۱/۸۲۲
	سن شرکت	۳/۳۴۴	۳/۲۹۵	۰/۳۰۵	۲/۵۶۴	۴/۱۷۴
تعداد کل مشاهدات		۱۷۵ سال - شرکت				

۴-۱-۱ آمار توصیفی متغیرهای دوارزشی

با توجه به جدول ۳ مشاهده می‌شود که ۲۶٪ مؤسسات حسابرسی متخصص در صنعت مورد حسابرسی می‌باشند. همچنین ۳۷٪ شرکت‌های عضو نمونه، زیان‌ده هستند.

جدول ۳. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

نوع متغیر	متغیر	صفر		یک		کل	
		تعداد	درصد	تعداد	درصد	تعداد	درصد
کنترلی	استقلال هیأت مدیره	۷۶	۴۳٪	۹۹	۵۷٪	۱۷۵	۱۰۰
	زیان‌ده بدون شرکت	۱۱۱	۶۳٪	۶۴	۳۷٪	۱۷۵	۱۰۰
	تخصص حسابرس در صنعت	۱۲۹	۷۴٪	۴۶	۲۶٪	۱۷۵	۱۰۰
تعداد کل مشاهدات		۱۷۵ سال - شرکت					

۴-۲ آزمون فرضیه اول پژوهش

برای بررسی مدل رگرسیونی آزمون فرضیه اول پژوهش باید با استفاده از آزمون چاو (F)

لیمر)، وجود عرض از مبدأ در مدل رگرسیون بررسی شود، در صورتی که وجود عرض از مبدأ تأیید نشود، از مدل تجمیعی^۱ برای آزمون معادله رگرسیون استفاده می‌شود، اما در صورتی که وجود عرض از مبدأ تأیید شود، باید با استفاده از آزمون هاسمن، وجود اثرات ثابت بررسی شود. در صورتی که وجود اثرات ثابت تأیید شود، برای آزمون فرضیه از مدل اثرات ثابت استفاده شده، در غیر این صورت از مدل اثرات تصادفی برای آزمون مدل استفاده می‌شود.

نتایج حاصل از آزمون F لیمر و هاسمن برای مدل آزمون فرضیه اول، در جدول ۴ به شرح زیر ارائه شده است.

جدول ۴. آزمون F لیمر و هاسمن فرضیه اول

سطح معناداری	مقدار آماره	تعداد سال - شرکت	آزمون
۰/۰۰۰	۱۴/۵۶	۱۳۵	F لیمر
۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۱۳۵	هاسمن

با توجه به نتایج جدول ۴، آزمون F لیمر و سطح معناداری آن (۰/۰۰۰) کمتر از ۰/۰۵ است، که نشان دهنده استفاده از روش داده‌های پانل در مقابل روش داده‌های تلفیقی است. همچنین، آزمون هاسمن نشان می‌دهد که استفاده از روش اثر تصادفی، بر اثر ثابت ارجحیت دارد. در نتیجه، برای برازش آزمون فرضیه اول پژوهش از روش داده‌های پنلی به صورت اثر تصادفی استفاده شده است. نتایج آزمون فرضیه اول شامل ضریب‌های متغیرها به همراه آماره‌ها و ارزش احتمال، در جدول ۵ به شرح زیر ارائه شده است.

جدول ۵: نتایج تخمین مدل رگرسیون فرضیه اول

تورم واریانس	ارزش احتمال	آماره t	خطای استاندارد	ضرایب	متغیر	
					نماد	عنوان
-	۰/۰۰۰	۹/۰۹۳	۰/۵۰۵	۰/۵۹۵	β	عرض از مبدأ

تورم واریانس	ارزش احتمال	آماره t	خطای استاندارد	ضریب	متغیر	
					نماد	عنوان
۱/۳۹	۰/۰۴۸	۲/۰۰۴	۰/۱۴۱	۰/۲۸۱	NETIV	انحرافات سود عملیاتی
۱/۳۱	۰/۰۴۶	-۲/۰۲۲	۰/۰۱۹	-۰/۰۳۸	Size	اندازه شرکت
۱/۲۸	۰/۰۶۱۱	-۰/۰۵۱۱	۰/۰۴۷	-۰/۰۲۴	LEV	اهرم مالی
۱/۱۸	۰/۰۲۳	۲/۳۱۴	۰/۰۸۱	۰/۱۸۶	AGE	سن شرکت
۱/۴۲	۰/۰۵۹۸	۰/۰۵۲۹	۰/۰۴۲	۰/۰۲۳	BInd	استقلال هیات مدیره
۱/۶۲	۰/۱۰۶	۱/۶۳۱	۰/۰۳۹	۰/۰۶۴	Loss	زیاندهی شرکت
۱/۸۱	۰/۰۶۳۹	۰/۰۴۷۱	۰/۰۴۶	۰/۰۲۱	Spec	تخصص حسابرسی در صنعت
۰/۴۳		ضریب تعیین تعدیل شده		۱۱/۰۰۴ (۰/۰۰۰)		آماره F (احتمال)
۱۷۵		تعداد مشاهدات		۱/۸۱		آماره دوربین واتسون

در جدول ۵ نتایج برازش مدل فرضیه اول پژوهش ارائه شده است. مشاهده می شود که انحرافات سود عملیاتی با ضریب ۰/۲۸۱ رابطه مستقیم معناداری با تأخیر گزارش حسابرسی دارد. بنابراین، فرضیه اول پژوهش در سطح خطای ۵٪ پذیرفته می شود. مقدار ضریب تعیین تعدیل شده نشان داد که ۴۳٪ تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل مدل تبیین شده است. همچنین، مقادیر آماره تورم واریانس حاکی از آن است که بین متغیرهای مستقل پژوهش هم خطی وجود ندارد. افزون بر این، سطح معناداری آزمون دوربین - واتسون (۱/۸۱) حاکی از نبود خودهمبستگی سریالی در بین اجزای اخلاص مدل است.

۳-۴ آزمون فرضیه دوم پژوهش

برای بررسی مدل رگرسیونی آزمون فرضیه دوم پژوهش باید با استفاده از آزمون چاو (F لیمر)، وجود عرض از مبدأ در مدل رگرسیون بررسی شود، در صورتی که وجود عرض از مبدأ

تأیید نشود، از مدل تجمیعی^۱ برای آزمون معادله رگرسیون استفاده می‌شود؛ اما چنانچه وجود عرض از مبدأ تأیید شود، باید با استفاده از آزمون هاسمن، وجود اثرات ثابت بررسی شود. در صورتی که وجود اثرات ثابت تأیید شود، برای آزمون فرضیه از مدل اثرات ثابت استفاده شده است؛ در غیر این صورت از مدل اثرات تصادفی برای آزمون مدل استفاده می‌شود.

نتایج حاصل از آزمون F لیمر و هاسمن برای مدل آزمون فرضیه دوم، در جدول ۶ به شرح زیر ارائه شده است.

جدول ۶: آزمون F لیمر و هاسمن فرضیه دوم

آزمون	تعداد سال - شرکت	مقدار آماره	سطح معناداری
F لیمر	۱۳۵	۲۳/۲۶	۰/۰۰۰
هاسمن	۱۳۵	۶/۷۳	۰/۴۵۷

با توجه به نتایج جدول ۶، آزمون F لیمر و سطح معناداری آن (۰/۰۰۰) کمتر از ۰/۰۵ است، که نشان دهنده استفاده از روش داده‌های پانل در مقابل روش داده‌های تلفیقی است. همچنین، آزمون هاسمن نشان می‌دهد استفاده از روش اثر تصادفی بر اثر ثابت ارجحیت دارد. در نتیجه، برای برازش آزمون فرضیه دوم پژوهش، از روش داده‌های پنلی به صورت اثر تصادفی استفاده شده است. نتایج آزمون فرضیه دوم شامل ضرایب متغیرها همراه با آماره‌ها و ارزش احتمال در جدول ۷، به شرح زیر ارائه شده است.

جدول ۷: نتایج تخمین مدل رگرسیون فرضیه دوم

تورم واریانس	ارزش احتمال	آماره t	خطای استاندارد	ضرایب	متغیر	
					نماد	عنوان
-	۰/۰۰۰	۵/۰۲۵	۰/۸۳۷	۰/۴۲۱	β	عرض از مبدأ
۱/۳۶	۰/۰۰۱	۳/۵۰۱	۰/۰۶۴	۰/۲۲۳	NETOV	انحرافات سود خالص

تورم واریانس	ارزش احتمال	آماره t	خطای استاندارد	ضرایب	متغیر	
					نماد	عنوان
۱/۶۱	۰/۵۶۹	-۰/۵۷۲	۰/۰۳۵	-۰/۰۲	Size	اندازه شرکت
۱/۴۹	۰/۴۷۷	-۰/۷۱۳	۰/۰۶۳	-۰/۰۴۵	LEV	اهرم مالی
۱/۰۶	۰/۰۰۰	۵/۳۲۶	۰/۰۳۴	۰/۱۸۵	AGE	سن شرکت
۱/۳۳	۰/۵۵۸	۰/۵۸۷	۰/۰۲۲	۰/۰۱۳	BInd	استقلال هیات مدیره
۱/۱۸	۰/۰۳۷	۲/۱۱۱	۰/۰۳۳	۰/۰۷۱	Loss	زیاندهی شرکت
۱/۵۳	۰/۸۴۱	۰/۲۰۲	۰/۰۵۹	۰/۰۱۲	Spec	تخصص حسابرس در صنعت
۰/۴۶		ضریب تعیین تعدیل شده		۱۲/۰۱ (۰/۰۰۰)		آماره F (احتمال)
۱۷۵		تعداد مشاهدات		۱/۸۴		آماره دوربین واتسون

در جدول ۷ نتایج برازش مدل فرضیه دوم پژوهش ارائه شده است. مشاهده می شود که انحرافات سود خالص با ضریب ۰/۲۲۳/رابطه مستقیم معناداری با تأخیر گزارش حسابرس دارد. بنابراین، فرضیه دوم پژوهش در سطح خطای ۵٪ پذیرفته می شود. مقدار ضریب تعیین تعدیل شده، نشان داد ۴۶٪ تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل مدل تبیین شده است. همچنین، مقادیر آماره تورم واریانس حاکی از آن است که بین متغیرهای مستقل پژوهش هم خطی وجود ندارد. سطح معناداری آزمون «دوربین - واتسون» (۱/۸۴) نیز حاکی از نبود خودهمبستگی سریالی در بین اجزای اخلال مدل است.

۵ نتیجه گیری و پیشنهاد های پژوهش

فرضیه های پژوهش به دنبال پاسخ به این سؤال بود که آیا انحرافات (نوسانات) سود عملیاتی و سود خالص بر تأخیر در گزارش حسابرسی تأثیر معناداری دارد یا خیر؟ بر مبنای نتایج به دست آمده، فرضیه های پژوهش مورد پذیرش قرار گرفته و بین انحراف های سود عملیاتی و سود خالص با تأخیر گزارش حسابرسی رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد.

بدین معنا که هرچه سطح انحرافات سود بیشتر باشد، احتمال تأخیر در گزارش حسابرسی افزایش می‌یابد. از آنجاکه حساب‌رسان نوسانات سود را به عنوان افزایش ریسک درک می‌کنند، وقتی حساب‌رسان با ریسک بالایی در یک کار مواجه می‌شوند، بر اساس اصول حسابرسی مبتنی بر ریسک، دامنه رسیدگی را افزایش داده و این احتمالاً به افزایش بودجه زمانی کار و تأخیر منجر خواهد شد. از این رو، اگر حساب‌رسان تلاش خود را در پاسخ به خطرات مرتبط با نوسانات سود تعدیل کنند، انتظار می‌رود این تعدیل تلاش، در تأخیر گزارش حسابرسی منعکس شود. بر اساس این تأثیر، انحرافات سود، بر تأخیر گزارش حسابرسی انتظار می‌رود که انحرافات سود باعث رابطه معناداری با تأخیر گزارش حسابرسی شود. نتایج فرضیه‌های پژوهش حاضر، مطابق با این استدلال و مشابه پژوهش «بریان و همکاران» (۲۰۱۸) است. بر اساس یافته‌های تحقیق، توصیه می‌شود سرمایه‌گذاران در بررسی‌ها و تصمیم‌گیری‌های خود، در تأخیر گزارش حسابرسی، انحراف‌های سود را به عنوان یک عامل مؤثر در نظر بگیرند.

منابع

- اورادی، جواد؛ صالحی، مهدی؛ سالاری فورگ، زینب. (۱۳۹۵). «بررسی تأثیر وجود کمیته حسابرسی و ویژگی‌های آن بر تأخیر گزارش حسابرسی»، *دانش حسابداری*، شماره ۷ (۲۶)، صص ۸۹-۵۳.
- بیات، علی؛ علی احمدی، سعید. (۱۳۹۳). «تأخیر حسابرسی و به موقع بودن گزارشگری مالی». *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، دوره ۶، شماره ۲۲، صص ۹۷-۱۲۱.
- حیدریان، سجاد؛ یوسف پور، فاطمه؛ فریدی مهر، پوریا. (۱۳۹۹). «تأثیر تاخیر غیرعادی گزارش حساب‌رسان بر نوسانات قیمت سهام و نوسانات سود: نقش تعدیلی بحران مالی». *پژوهش‌های معاصر در علوم مدیریت و حسابداری*، سال دوم، شماره ۶، صص ۴۰-۶۳.
- راسخی، محمد؛ آزاد، حامد. (۱۳۹۷). «بررسی رابطه میان حق الزحمه حساب‌رسان با تاخیر ارائه گزارش حسابرسی در بورس اوراق بهادار تهران»، *پژوهش‌های جدید در حسابداری و مدیریت*، شماره ۴۷، صص ۱۶۹-۱۸۵.
- رفیعی، زینب؛ کمالی، احسان. (۱۳۹۵). «بررسی ارتباط بین تاخیر در گزارش حسابرسی و تجدید ارائه آتی صورت‌های مالی با تأکید بر حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی»، *پایان‌نامه کارشناسی ارشد دانشگاه آزاد اسلامی، واحد نجف آباد*.
- رمضان احمدی، محمد؛ سلطانی، مریم. (۱۳۹۶). «بررسی تأثیر ویژگی‌های شرکت و موسسات حسابرسی بر تأخیر در

ارائه گزارش حسابرسی»، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد اهواز. صفدری گلو شجر دی، علیرضا؛ متین پور، مصطفی؛ رضایی، عماد. (۱۳۹۸). «دوره تصدی موسسه حسابرسی، تخصص حسابرس در صنعت و تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی»، پنجمین کنفرانس بین المللی علوم مدیریت و حسابداری، تهران.

عباس زاده، محمدرضا؛ نصیرزاده، فرزانه؛ پور حسینی حصار، سید مهدی. (۱۳۹۹). «بررسی رابطه بین نوسان پذیری سود و کیفیت حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران». *دانش حسابرسی*، سال بیستم، شماره ۷۸. صص ۳۹۳-۴۱۹.

علیزاده، فرشته؛ حاجیها، زهره؛ رخشانی، محمودرضا. (۱۳۹۴). «نقش تاخیر گزارش حسابرسی بر کیفیت سود شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران». *سومین کنفرانس بین المللی مدیریت، اقتصاد و حسابداری*، تبریز.

مشایخی، بیتا؛ منتی، وحید. (۱۳۹۲). «بررسی عوامل مؤثر بر نوسان پذیری سود». *حسابداری مالی*، سال پنجم، شماره ۲، صص ۶۶-۸۹.

مهدوی، غلام حسین؛ حسینی نیا، سمیه. (۱۳۹۴). «بررسی اثربخشی کیفیت حسابرسی بر کاهش تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران»، *دانش حسابداری*، سال ششم، شماره ۲۱، صص ۷-۳۰.

نعمتی، نسرین؛ گرجی زاده، داوود و خان محمدی محمد حامد (۱۴۰۰). «عوامل مؤثر بر تأخیر گزارش حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران». *رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری*، شماره ۵ (۵۲)، صص ۱۳۸-۱۵۷.

واعظ، سید علی؛ عابدی صدقیانی، بابک؛ احمدی، وریا. (۱۳۹۵). «بررسی ارتباط بین برخی شاخص های کیفی حسابرسی و ویژگی های شرکت با تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی». *دانش حسابرسی*، سال شانزدهم، شماره ۶۲. صص ۱۰۱-۱۲۰.

همت فر، محمود؛ نیکپور، محسن علی. (۱۳۹۸). «عوامل تعیین کننده تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی». *اولین کنفرانس بین المللی چالش ها و راهکارهای نوین در مهندسی صنایع، مدیریت و حسابداری*. ساری.

Abidin, S., & Ahmad-Zaluki, N. A. (2016). "Auditor Industry Specialism and Reporting Timeliness". *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 65, 873-878.

Ahmad, A.C. and Abidin S. (2012) "Auditor Industry Specialism and Reporting Timeliness". *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 65.873 – 878

Ahsan, H. and Borhan Uddin Bhuiyan, Md. (2011). "Audit firm industry specialization and the audit report lag". *Journal of International Accounting, Audit and Taxation*, 20 (1), 33-44.

- Bamber, E.M., Bamber, L.S. and Schoderbek, M.P. (1993). "Audit structure and other determinants of audit report lag: an empirical analysis". *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 52 (5), 5-28.
- Bryan, D. B., Mason, T. W., & Reynolds, J. K. (2018). "Earnings autocorrelation, earnings volatility, and audit fees". *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 37(3), 47-69.
- Diana, Patricia and Maggy.(2018)".Internal and External Determinants of Audit Delay: Evidence From Indonesian Manufacturing Companies". *Acc. Fin. Review*, 3(1) 16-25. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3147803>
- ichev, D., and Tang, W. (2008); "Matching and the changing properties of accounting earnings over the last 40 year ", *The Accounting Review*, 83, 1–36.
- Dichev, D., and Tang, W. (2009); " Earnings volatility and earnings predictability ", *Journal of Accounting and Economics*, 47, 160–181.
- Doing, B., Rabinson, D., Xu, L. (2019). "Auditor-client geographic proximity and audit report timeliness". *Advances in Accounting*. 40, 11-19.
- Donelson, D.C., Jennings, R., and McInnis, J. (2011). "Changes over Time in the Revenue-Expense Relation: Accounting or Economic". *The Accounting Review*, 86, 3, 945-974.
- Ghafran C, Yasmin S. (2018). "Audit committee chair and financial reporting timeliness: A focus on financial, experiential and monitoring expertise". *International Journal of Auditing*, 22(1), 13-24.
- Graham, J., Campbell, H., and Rajgopal, S. (2005). "The economic implications of corporate financial reporting", *Journal of Accounting and Economics*, 40, 3–73.
- Habib, A., Bhuiyan, M., & Borhan, U. (2011). *Audit firm industry specialization and the audit report lag. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 20, 32– 44.
- Krishnan, J., Wen, Y., & Zhao, W. (2011). "Legal expertise on corporate audit committees and financial reporting quality". *The Accounting Review*, 86, 2099–2130.
- Leventis, S., Weetman, P. and Caramanis, C., (2005). Determinants of Audit report lag: some evidence from the Athens Stock Exchange. *International Journal of Auditing*, Vol. 9. No. 1, pp. 45-58.
- MohammadRezaei, F., & Mohd-Saleh, N. (2018). "Audit report lag: the role of auditor type and increased competition in the audit market". *Accounting & Finance*, 58(3), 885-920.
- 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.