

عوامل موثر بر به موقع بودن گزارش حسابرسی

دکتر فرخ برزیده

عضو هیأت علمی دانشگاه علامه طباطبایی

مرتضی معیری

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری

چکیده

یکی از مهمترین عوامل کیفی صورتهای مالی، به موقع بودن اطلاعات مندرج در آنها می باشد. درک و شناسایی این موضوع که مدت زمان حسابرسی می تواند عاملی مهم و اثرگذار بر به موقع بودن رایه اطلاعات مالی باشد، باعث گردید تا مطالعات، درباره تاخیر رایه گزارش حسابرسی، آغاز گردد. تحقیق حاضر نیز سعی دارد تا در جهت این مطالعات، مسئله تاخیر حسابرسی (به موقع بودن گزارش حسابرسی) را در بین شرکتهای ایرانی مورد بررسی قرار دهد. در این تحقیق، تاخیر حسابرسی، به عنوان فاصله زمانی (تعداد روز) از تاریخ پایان سال مالی شرکتها الی تاریخ گزارش حسابرسی آنها تعریف گردیده است. نمونه انتخابی در برگیرنده تعداد ۲۳۳ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سالهای ۱۳۸۲ الی ۱۳۸۴ می باشد. نتایج آمار توصیفی حاکی از آن است که میانگین تاخیر در رایه گزارش حسابرسی حدود ۸۴ روز بوده است. جهت انجام این تحقیق پنج فرضیه عنوان گردید تا ارتباط بین تاخیر در

ارایه گزارش حسابرسی، با اندازه شرکت، سودآوری شرکت، ریسک شرکت (ریسک مالی)، حسابرس و تاریخ پایان سال مالی مورد بررسی قرار گیرد. جهت انجام بررسی‌های لازم، از تجزیه و تحلیل‌های همبستگی یک متغیره، همبستگی چند متغیره و نیز آزمون t استفاده شده است. نتایج تحقیق انجام شده بر نمونه انتخابی، حاکی از آن است که تاخیر در ارایه گزارش حسابرسی به طور با اهمیتی برای شرکتهای دارای تاریخ پایان سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه، بیشتر بوده است و سایر فرضیه‌های تحقیق مورد پذیرش قرار نگرفت.

کلید واژه‌ها: تاخیر در ارایه گزارش حسابرسی، اندازه شرکت، اعتبار موسسه حسابرسی، ریسک شرکت و سودآوری شرکت.

مقدمه

مفید بودن گزارشهای منتشر شده از سوی شرکتهای، به صحت اطلاعات و به هنگام بودن آنها بستگی دارد. به موقع بودن به عنوان یکی از ویژگیهای کیفی اطلاعات می‌باشد و طبق نظر انجمن حسابداری آمریکا^۱، به عنوان زیر مجموعه‌ای از ویژگی کیفی مربوط بودن اطلاعات طبقه‌بندی می‌گردد. (A. A. A. ۱۹۵۴ و ۱۹۵۷). به موقع بودن یکی از خصوصیات مربوط بودن اطلاعات بوده و بدین معناست که، اطلاعات مالی زمانی در اختیار استفاده‌کنندگان قرار گیرند که فرصت اتخاذ تصمیم، قضاوت و اقدام به موقع نسبت به موضوع مورد نظر برای آنان وجود داشته باشد. به عبارت دیگر، اطلاعات مالی باید پیش از سپری شدن فرصتی که استفاده‌کنندگان می‌توانند بر مبنای آنها داوری و یا تصمیم‌گیری نمایند، در اختیار آنها قرار گیرند. بنابراین هر قدر ارایه اطلاعات به تاریخ وقوع رویدادهای مربوطه نزدیک‌تر باشد، اطلاعات به هنگام‌تر خواهند بود. اما با توجه به گسترش روزافزون جوامع و پیچیدگی مسایل خاص آنها، افزایش نیاز به اطلاعات اقتصادی مربوط و در نتیجه افزایش تقاضا برای وجود سیستم‌ها و فرآیندهایی که فراهم‌کننده چنین اطلاعاتی هستند ایجاد گردیده است و چنین عواملی موجب افزایش و

گسترش نیاز به حسابرسی به عنوان قسمتی از کل فرآیند انتقال اطلاعات شده است. به هر حال این نکته را نمی‌توان نادیده انگاشت که اجرای فرآیند حسابرسی و اظهارنظر درباره منصفانه بودن رایه صورتهای مالی تبدیل به یکی از عواملی شده است که معمولاً منجر به ایجاد فاصله زمانی در رایه صورتهای مالی به استفاده‌کنندگان می‌گردد.

پیشینه و مبانی نظری تحقیق

تقاضا برای رایه خدمات حسابرسی

شواهد موجود (بیگلر ۱۹۷۷) نشان می‌دهد که استفاده از خدمات حسابرسان مستقل در واحدهای اقتصادی بدون در نظر گرفتن الزامات قانونی و مقررات نظارتی، در طی زمان استمرار داشته است. با این حال یک پرسش بنیادی که لازمه شناخت عمل حسابرسی می‌باشد هنوز هم در ذهن برخی باقی مانده است: "علت اصلی تقاضا برای حسابرسی چیست؟"

طرح سه فرضیه مباشرت، اطلاعات و بیمه که فرضیه‌های جایگزین (یا مکمل) برای شرح علل وجود خدمات حسابرسی است، سبب می‌شود تا دیدگاه‌های متفاوت مربوط به ارزش محصول نهایی فرآیند نهایی حسابرسی، شرح داده شود. این فرضیه‌ها را می‌توان به منزله شکل گسترش یافته مفاهیم بنیادی بیان کرد که در سال ۱۹۷۳ میلادی از سوی کمیته مفاهیم بنیادی حسابرسی به عنوان عوامل توجیه‌کننده تقاضا برای خدمات حسابرسی ارائه شده است.

نظریه نمایندگی

رابطه نمایندگی قراردادی است که به موجب آن افراد و گروههای مختلف، فرد یا گروهی را به عنوان مباشر یا نماینده خود انتخاب می‌کنند و او را در جایگاه مسئول و مأمور ارائه مجموعه‌ای از خدمات مشخص، قرار می‌دهند. انعقاد قرارداد، مستلزم تفویض اختیار تصمیم‌گیری به نماینده است و در پی این تفویض اختیار، ضرورت اعمال نظارت از طریق حسابرسی مطرح می‌شود. به هر حال مخارج تحمل شده از سوی مالک برای اعمال نظارت بر رفتار نماینده، موجب کاهش حقوق و مزایای مدیر

می‌شود. از این رو، مدیران از انگیزه لازم برای حصول اطمینان از مقرون به صرفه بودن فرآیندهای نظارتی، برخوردارند.

انتظارات منطقی و عقلایی

مفهوم انتظارات منطقی و عقلایی متکی بر این فرض است که افراد و گروه‌های متفاوت، تمام اطلاعاتی را که بر پیامد تصمیم‌های آنها موثر است، به گونه‌ای هوشمندانه مورد توجه و استفاده قرار می‌دهند و از این رو، هیچگاه به طور منظم و قاعده‌مند دچار خطا نمی‌شوند. بر اساس این نظریه رابطه بین مالکان و نمایندگان در برگیرنده سه مورد ذیل است:

- ۱- مالکان بر این باورند که منافع و علایق شخصی نمایندگان الزاماً با منافع و علایق شخصی آنان همسویی ندارد.
 - ۲- مالکان می‌توانند آثار ناشی از نبود همسویی میان منافع و علایق نمایندگان با منافع و علایق خویش را برآورده کنند.
 - ۳- مالکان بر اساس چنین برآوردی حقوق نمایندگان را تعدیل می‌کنند تا بدین وسیله بهای فعالیت‌ها، اقدامات و انتظارات آنان را منعکس کنند (والاس ۱۹۸۵).
- توانمندی مالکان در کاهش بهای خدمات نمایندگان و ایجاد نوعی پوشش در برابر خطرهای احتمالی، سبب می‌شود تا نمایندگان انگیزه لازم، برای استفاده از خدمات حسابرسان مستقل و اجرای عملیات نظارتی را به دست آورند.

فرضیه مباشرت (نظارت)^۱

شاید اصلی‌ترین ابزار نظارت مستمر بر عملکرد نماینده (مدیر)، تهیه و ارائه مجموعه صورتهای مالی واحد اقتصادی باشد (والاس ۱۹۸۵). بررسی نظریه نمایندگی و نیز مفاهیم ضمنی مستتر در نظریه انتظارات منطقی و عقلایی، روشنگر این واقعیت است که نمایندگان واحد اقتصادی از انگیزه لازم برای ارائه صورتهای مالی جهت تسهیل در اجرای عملیات نظارتی از سوی مالکان، برخوردارند. در چنین شرایطی تعدیل و کاهش

حقوق و مزایای نمایندگان به علت عدم اعتماد و اطمینان مالکان به ارقام و اعداد صورت‌های مالی، طبیعی است. بر این اساس مباشر (نماینده) ضمن تهیه و ارائه گزارشهای مالی، به ارائه شواهدی در مورد اعمال دقت در تهیه اعداد و ارقام گزارش شده و در نتیجه، پیشگیری از خطاهای تصادفی و نبود تقلب با اهمیت نیز تمایل خواهد داشت. در اینجا حسابرسی مستقل به عنوان فرآیندی تعریف می‌گردد که با مد نظر قرار دادن محدودیتهای حاکم بر کشف تقلب، این اطمینان را به وجود می‌آورد (والاس، ۱۹۸۵).

فرضیه اطلاعات

در حوزه فرضیه اطلاعات چنین استدلال می‌شود که برهان پشتوانه تقاضای سرمایه‌گذاران (به عنوان گروهی از استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی)، برای صورت‌های مالی حسابرسی شده این است که گزارشهای مالی مزبور، اطلاعات سودمندی را برای انجام تصمیم‌گیری مرتبط با سرمایه‌گذاری ارائه می‌کند. اطلاعات مالی حسابرسی شده ابزاری برای کاهش ریسک سرمایه‌گذاری، بهبود کیفیت تصمیم‌گیری‌های درون سازمانی و برون سازمانی، افزایش سطح بازده ناشی از داد و ستد اوراق بهادار و بهبود ساختار سبد سرمایه‌گذاری افراد و گروه‌های مختلف است. به نظر می‌رسد که فرضیه اطلاعات بر فرضیه مباشرت (نظارت) همپوش است. چرا که بسیاری از اطلاعاتی که در قراردادهای نظارتی سودمند است، در انجام تصمیم‌گیری‌های سرمایه‌گذاری نیز مفید واقع می‌شود. اما بر خلاف فرضیه نظارت که متکی بر امکان انعقاد قراردادهای صریح با نمایندگان است، در حوزه فرضیه اطلاعات صرف نظر از وجود یا نبود چنین امکانی، تنها بر ضرورت وجود اطلاعات مالی برای تعیین ارزش بازار واحد اقتصادی و دستیابی به ابزاری برای تصمیم‌گیری منطقی در عرصه سرمایه‌گذاری، تاکید می‌شود.^۱

ادبیات حوزه‌های مالی، اقتصادی و حسابداری در ارتباط با منافع حاصل از اطلاعات، به طور مشترک به سه مورد زیر اشاره می‌کند:

۱- کاهش ریسک

۲- بهبود کیفیت تصمیم‌گیری، و

۳- دستیابی به بازده ناشی از داد و ستد اوراق بهادار.^۱

فرضیه بیمه

بر پایه این فرضیه، استدلال می‌شود که تقاضا برای خدمات حسابرسی با میزان دعاوی حقوقی که مدیران را تهدید می‌کند، رابطه مستقیم دارد (همیلتون ۱۹۷۵) بنابراین اگر بتوان مسئولیت مالی داده‌های گزارش شده در صورتهای مالی را به حسابرس مستقل منتقل کرد، در این صورت می‌توان زیان مورد انتظار ناشی از طرح دعاوی حقوقی علیه مدیران، اعتباردهندگان و سایر اشخاص حرفه‌ای فعال در بازارهای اوراق بهادار و نیز زیان مربوط به حل و فصل این دعاوی را به طور چشمگیری کاهش داد. لذا با افزایش احتمال طرح دعاوی حقوقی علیه مدیران و سایر افراد و گروه‌های حرفه‌ای فعال در عرصه امور مالی واحدهای اقتصادی، انتظار می‌رود که تقاضای بیمه‌ای برای حسابرسی افزایش پیدا کند (والاس ۱۹۸۵).

حال پرسشی که در اینجا باید مطرح کرد این است که «چرا مدیران و سایر افراد و گروه‌های حرفه‌ای برای ایجاد پوشش بیمه‌ای به جای انعقاد قرارداد با یک موسسه بیمه، به حسابرس و خدمات حرفه‌ای او روی می‌آورند؟» پاسخ این سوال را می‌توان با ارایه چهار علت ذیل بیان کرد:

❖ حسابرسان مستقل و خدمات حرفه‌ای آنان، جزء جداناپذیر فعالیت‌های اقتصادی هر جامعه است. دامنه این مشارکت به حدی است که هیچ فرد یا گروهی نمی‌تواند اعمال مراقبت حرفه‌ای خود را بدون وجود حسابرس مستقل به اثبات برساند.

❖ تخصص‌گرایی حسابداران رسمی در امور مربوط به افشای اطلاعات مالی و قوانین مرتبط با این امور، مشخصه بارز آنها محسوب می‌گردد. این امر گویای آن است که پوشش بیمه‌ای ایجاد شده از سوی حسابرس، به عنوان وکیل مدافع، می‌تواند در مقایسه با خدمات شرکت‌های بیمه، از اثربخشی بیشتری برخوردار باشد.

❖ وجود علائق مشترک حسابرس مستقل و مدیر واحد اقتصادی (یا هر فرد و گروهی دیگر) به خودی خود متضمن اعمال ملاحظات دقیق درباره اثر دعاوی حقوقی مطرح شده بر حسن شهرت و اعتبار حرفه‌ای آنان است.

❖ حسابرسان مستقل ارائه‌دهنده نوعی پوشش بیمه‌ای برای آن دسته از مخاطرات تجاری سرمایه‌گذاری هستند که از طریق فعالیتهای بیمه‌ای دیگر، قابل جبران نیستند. سوگیری و گرایش محاکم حقوقی نسبت به مسئولیت حسابرسان مستقل در قبال درستی و اعتبار صورتهای مالی نشان می‌دهد که حسابرسان به مثابه تضمین‌کنندگان اطلاعات ارائه شده تلقی می‌شوند و در قبال زیان‌های مالی تحمل شده از سوی استفاده‌کنندگان، پوشش لازم را ایجاد می‌کنند. به عبارتی دیگر فعالیت حسابرسی تامین‌کننده نوعی بیمه اجتماعی است.

عوامل مؤثر بر رفتار گزارشگری به موقع

گزارشگری به موقع تابعی از عوامل مرتبط به حسابرسی و ویژگی‌های شرکت می‌باشد. عوامل مربوط به حسابرسی آنهایی هستند که احتمالاً در اجرای وظایف حسابرسی دخالت داشته و مانع از صدور گزارش به موقع حسابرسی می‌گردند. در مقابل عوامل مخصوص به شرکت آنهایی هستند که از سوی شرکت مورد رسیدگی بر حسابرسان تحمیل شده و مانع از صدور گزارش به موقع حسابرسی می‌شوند (سرهنگی، ۱۳۸۰).

اندازه شرکت

در مطالعات انجام شده قبلی (اشتون و نیوتن ۱۹۸۹، کاپلان و کارسلو ۱۹۹۱) بین تاخیر در ارایه گزارش حسابرسی و اندازه یا بزرگی شرکتهای مورد رسیدگی نوعی رابطه معکوس دیده شده است. در تحقیقات مذکور، غالباً علت چنین رخدادی را ناشی از وجود کنترل‌های داخلی قوی در این نوع از شرکت‌ها و تقاضای شدید آنها جهت اتمام هر چه سریع‌تر فرآیند حسابرسی، عنوان کرده‌اند. علاوه بر آن معمولاً شرکتهای بزرگتر به علت در اختیار داشتن منابع مالی بیشتر، نسبت به پرداخت حقوق الزامه حسابرسی تاخیری نداشته و معمولاً بدون هیچگونه مشکلی توانایی پرداخت آن را

خواهند داشت. مک هیوج و دایر (۱۹۷۵) معتقدند که مدیریت شرکتهای بزرگتر حساسیت بیشتری نسبت به کاهش تاخیر در ارائه گزارش حسابداری و تاخیر در گزارشگری مالی دارند، چرا که با دقت بیشتری از سوی سرمایه‌گذاران و مقامات قانونگذاری تحت نظر هستند.

با توجه به شرایط اقتصادی کشور ایران و عدم وجود بازار فعال سرمایه، نقش عامل محرک نیازهای خارجی بر انتشار سریع‌تر گزارشات مالی بسیار کم‌رنگ می‌باشد. حاکمیت بخش دولتی و سیطره آن بر بخش عظیمی از فعالیتهای تجاری باعث گردیده است تا سرمایه‌گذاران و تحلیل‌گران بخش خصوصی نقش بسزایی در بازار سرمایه نداشته باشند، بنابراین گروههای مختلف استفاده‌کننده از اطلاعات مالی، که نسبت به این اطلاعات واکنش نشان می‌دهند و ویژگی‌های کیفیتی چنین اطلاعاتی برای آنها مهم می‌باشد، بسیار کمتر از بازارهای مشابه در کشورهای توسعه یافته می‌باشد. از سویی دیگر باید توجه داشت که شرکتهای بزرگتر دارای چرخه‌های مالی بزرگتر و پیچیده‌تری بوده و عملیات گسترده‌تری را اجرا می‌کنند، که به دنبال آن عملیات حسابداری چنین شرکتهایی نیز گسترده‌تر و طولانی‌تر و بالتبع وقت گیرتر خواهد گردید. در چنین شرایطی، نوپا بودن موسسات حسابداری خصوصی و عدم نفوذ گسترده موسسات حسابداری بزرگ و معتبر بین‌المللی، مزید بر علت شده تا تاخیر در فرآیند حسابداری برای شرکتهای بزرگتر بیشتر از شرکتهای کوچکتر گردد و در نتیجه گزارش حسابداری برای شرکتهای بزرگ، با تاخیر بیشتری ارائه گردد.

بزرگی و اعتبار موسسات حسابداری:

کاپلان و کارسلو (۱۹۹۱) در تحقیق خود نشان دادند که، اگر شرکتهای توسط موسسات حسابداری زیر مجموعه ۵ بزرگ^۱ مورد حسابداری قرار گیرند، تاخیر کمتری در ارائه گزارش حسابداری خواهند داشت. بسیاری از تحقیقات انجام شده دیگر نیز این نتیجه را تأیید کرده‌اند. به طور کلی موسسات بزرگ و معتبر حسابداری، به علت توانایی در بکارگیری و استخدام نیروهای متخصص، قادرند تا با کارایی، اثربخشی و سرعت

بالاتری، فرآیند حسابرسی را به اتمام رسانده و در نتیجه سریع‌تر گزارش حسابرسی را ارائه می‌نمایند. این نوع موسسات حسابرسی با استفاده از تکنولوژی‌های برتر و پیشرفته حسابرسی و نیز با برنامه‌ریزی منظم و دقیق در اجرای فرآیند حسابرسی، قادر خواهند بود تا حسابرسی را به شکلی موثر و کارا انجام داده و انعطاف بیشتری در اجرای برنامه حسابرسی خود داشته باشند. علاوه بر این موسسات حسابرسی بزرگ معمولاً از نیروهای حرفه‌ای و با تجربه حسابرسی بالا استفاده می‌کنند که به علت تجربه حرفه‌ای، با بیشتر سیستم‌های مالی مورد استفاده شرکتها آشنایی داشته و مدت زمان کمتری برای شناسایی سیستم‌های مالی مشتریان خود صرف کرده و پیچیدگی سیستم‌های پردازش اطلاعات، منجر به تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی نخواهد گردید.

سودآوری (سود):

به طور آشکارا عملکرد یک شرکت تاثیر مهمی بر قیمت بازار اوراق بهادار شرکت دارد (بال و براون) و بیانگر مهارت‌های مدیریتی بکار برده شده در شرکت می‌باشد. بازار برای جبران مهارت‌های مدیریتی شرکت از عملکرد شرکت جهت تنظیم و تعیین حق‌الزحمه اعضای غیر موظف مدیریت استفاده می‌کند. شرکتی که حامل اخبار خوب^۱ (عملکرد مثبت) برای بازار باشد می‌تواند انتظار افزایش در ارزش سهام و ارزش تیم مدیریتی خود را داشته باشد و بدین ترتیب شرکت‌های حامل اخبار بد^۲ (عملکرد ضعیف یا منفی) با کاهش در ارزش سهام مواجه خواهند بود. لذا انتظار بر آن است که مدیریت شرکت‌های موفق، اخبار مؤید عملکرد خویش را به موقع و جهت ارائه عموم، مهیا خواهند کرد. از سویی دیگر حسابرسان دقت زیادی را برای حسابرسی شرکت‌های شکست خورده (دارای ریسک بالا) صرف می‌کنند و با جمع‌آوری مدارک کافی، مؤید و قابل اتکا و ارائه آنها به عنوان پشتوانه اظهار نظر ارائه شده، خود را در برابر دادخواهی‌های احتمالی آتی، بیمه می‌کنند.

ریسک (مالی) (اهرم مالی)

اهرم مالی معمولاً از دو جنبه می‌تواند با گزارشگری به موقع ارتباط مستقیم داشته باشد. اول اینکه نسبت اهرمی بالا احتمال شکست تجاری واحد تجاری را افزایش می‌دهد و متقابلاً احتمال اینکه حسابرسان مستقل تحت تعقیب قانونی قرار گیرند، افزایش می‌یابد. لذا در چنین شرایطی ممکن است حسابرس ملزم گردد تا حسابرسی بیشتری را انجام داده و با جمع‌آوری مدارک و مستندات بیشتر، بر علیه هرگونه دادخواهی حقوقی احتمالی آتی، توان مقابله و دفاع از اظهارنظر خود را داشته باشد، و بالتبع کار حسابرسی با تعویق بیشتری به پایان خواهد رسید (سیمنت ۱۹۹۵). دوم اینکه، از نظر زمانی معمولاً حسابرسی بدهی‌ها و وقت‌گیرتر از حسابرسی سرمایه است، مخصوصاً اگر تعداد بستانکاران زیاد باشد (کارسلو و کاپلان ۱۹۹۱).

ماه پایان سال مالی

بر اساس تحقیقات قبلی (کارسلو و کاپلان ۱۹۹۱، اشتون ۱۹۸۷، اشتون ۱۹۸۹ و اشتون و نیوتن ۱۹۸۹) انتظار بر آن است که ماه پایان سال مالی واحدهای تجاری با مدت زمان گزارشگری ارتباط داشته باشد. در شرایطی که در یک کشور، پایان سال مالی اغلب شرکتها در محدوده یک دوره زمانی خاص باشد و بر اساس قوانین، شرکتها مجبور باشند که صورتهای مالی پایان دوره خود را منضم به گزارش حسابرس مستقل نمایند، ناگزیر تقاضا برای خدمات حسابرسی در آن دوره زمانی افزایش خواهد یافت و حسابرسان در فصل شلوغی کار خود قرار می‌گیرند. در چنین شرایطی بواسطه آنکه فعالیت حسابرسان به شکل فوق‌العاده‌ای افزایش پیدا می‌کند، احتمال افزایش در زمان رایه گزارش حسابرسی فزونی می‌یابد. از سویی دیگر در فصل شلوغی کار به منظور انجام و تکمیل فرآیند حسابرسی بر اساس برنامه از قبل تعیین شده، امکان دارد تا به استفاده بیشتر از منابع (نیروی انسانی) نیاز باشد که در نهایت منجر به پرداخت اضافه کاری‌ها یا هزینه دستمزد بیشتری می‌گردد. بدین ترتیب مشاهده می‌گردد که تکمیل فرآیند حسابرسی بر اساس برنامه زمانبندی شده و یا به عبارتی تکمیل هر چه زودتر فرآیند حسابرسی و رایه به موقع گزارش حسابرسی، منجر به بالا رفتن هزینه‌های حسابرسی گردد و شاید این امر برای موسسات حسابرسی انگیزه‌ای مناسبی را فراهم

آورد، تا تاخیری را در ارایه گزارش حسابرسی بوجود آورده و قراردادهای حسابرسی گرانتری را منعقد نمایند.

بعلت اینکه تاریخ پایان سال مالی اغلب شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار ایران، ۲۹ اسفندماه (پایان اسفندماه) می باشد، بنابراین در این تحقیق، این ماه به عنوان فصل شلوغی کار حسابرسی در نظر گرفته شده است.

انشا و لونتیس^۱ (۲۰۰۶) تحقیقی تجربی را درباره تاثیر ویژگی های شرکتی و ویژگی های عملیات حسابرسی، بر به موقع بودن گزارشگری مالی شرکتهای پذیرفته شده در بازار بورس اوراق بهادار آتن (ASE) انجام دادند نتایج حاکی از آن بود که بین میزان سهام سرمایه افراد درون سازمانی، تعداد بندهایی که حسابرسان در گزارش خود بیان می نمایند و بزرگی موسسات حسابرسی با به موقع بودن گزارشگری مالی، همبستگی با اهمیتی دیده می شود.

سلطانی^۲ در سال ۲۰۰۲ برخی عوامل مؤثر بر به موقع بودن گزارشگری مالی و نیز تاخیر حسابرسی را برای شرکتهای فرانسوی مورد بررسی قرار داد که در این تحقیق اندازه شرکت و نوع گزارش حسابرس بر به موقع بودن گزارش حسابرسی تاثیر با اهمیتی داشت.

علام حسین^۳ (۱۹۹۸) عوامل مؤثر بر تاخیر حسابرسی را در بین شرکتهای پاکستانی مورد بررسی قرار داد و یافته ها نشان داد که برای شرکتهای چند ملیتی تاخیر حسابرسی بیشتر بوده است، بدین معنا که با افزایش تعداد شعبه های شرکتهای چند ملیتی تاخیر حسابرسی با افزایش مواجه شده است.

سرهنگی طی تحقیقی که در سال ۱۳۸۰ در رابطه با به موقع بودن گزارشگری مالی در ایران انجام داد سودآوری واحدهای تجاری را به عنوان مهمترین و مؤثرترین عامل شناسایی کرد. در همین سال یارمحمدی تحقیقی درباره به موقع بودن گزارشگری مالی میان دوره ای شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار ایران، انجام داد و نتایج

1 -Ansha & Leventis

2 -Soltani

3 -Alam Hossain

حاکمی از آن بود که هر چه میزان معاملات سهام شرکت در یک دوره بیشتر باشد گزارشات آن دوره سریع‌تر در بازار منتشر شده است.

بیان مسئله و فرضیه‌ها

تحقیقات مختلف نشان داده‌اند که هرچه فاصله زمانی بین تاریخ صورتهای مالی و تاریخ انتشار آنها کمتر باشد، استفاده‌کنندگان صورتهای مالی به شکلی بهتر و موثرتر قادر خواهند بود از اطلاعات منتشر شده آن استفاده نمایند (عبدا.، .، ۱۹۹۶).^۱ در هر حال باید به این نکته توجه کرد که نمی‌توان صورتهای مالی را بدون اظهارنظر حساب‌برسان و یا افراد مستقل حرفه‌ای، در اختیار استفاده‌کنندگان قرار داد و اظهارنظر افراد ذیصلاح درباره صورتهای مالی، قابلیت اتکای اطلاعات را افزایش داده و استفاده‌کنندگان نسبت به اطلاعات ارایه شده، و نیز تصمیمات اتخاذ شده خود، اطمینان بیشتری خواهند داشت. به عبارت دیگر استفاده‌کنندگان عموماً بر اساس گواهی^۲ حساب‌برسان به صورتهای مالی اعتماد می‌ورزند. اما باید توجه داشت که فرآیند حساب‌برسی از جمله عواملی می‌باشد که اجرا و پیاده‌سازی آن منجر به ایجاد وقفه در انتشار صورتهای مالی می‌گردد و لاجرم پی آمد آن، کاهش ویژگی مربوط بودن اطلاعات خواهد بود.

در هر حال در ادبیات گزارشگری مالی، تاخیر در ارایه صورتهای مالی و تاخیر در ارایه گزارش حساب‌برسی ارتباط نزدیکی با یکدیگر داشته است و در اغلب موارد موضوع به موقع بودن ارایه صورتهای مالی در کنار به موقع بودن ارایه گزارش حساب‌برسی بحث می‌گردد. عدم ارایه به موقع گزارش حساب‌برسی نهایتاً منجر به تاخیر در انتشار اطلاعات می‌گردد بنابراین مفید بودن اطلاعات افشا شده در صورتهای مالی سالیانه، با عدم ارایه به موقع گزارش حساب‌برسی، رابطه عکس داشته و منجر به کاهش سودمندی اطلاعات می‌گردد (کاپلان و کارسلو^۳ ۱۹۹۱، اشتون^۴ ۱۹۸۲، انشا و لونتیس^۵ ۲۰۰۶).

1 -Abdullah

2 -Attest

3 -Kaplan & Carslaw

4 -Ashton

5 -Ansha & Leventis

امروزه به موقع بودن اطلاعات به عنوان معیاری بسیار مهم از سوی مراجع حرفه‌ای، مراجع قانونگذار، تجزیه و تحلیل‌کنندگان اطلاعات مالی، سرمایه‌گذاران، مدیران و جامعه علمی مورد توجه قرار گرفته است. به منظور کسب اطمینان نسبت به ارایه اطلاعات جاری و مربوط، می‌بایست جمع‌آوری، تلخیص و انتشار اطلاعات مالی در حد امکان سریع و بدون وقفه انجام گیرد. در فرآیند تصمیم‌گیری، اطلاعات قدیمی ارزش چندانی برای تصمیم‌گیرندگان و فعالان بازار نخواهند داشت. بدین ترتیب ویژگی به موقع بودن اطلاعات، تبدیل به یکی از معیارهای مهم کیفی، در ارایه اطلاعات حسابداری شده است.

در پیوست استانداردهای حسابداری ایران و در بخش مفاهیم نظری نیز، بر ارایه به موقع اطلاعات تاکید شده و به هنگام بودن اطلاعات را جزئی از ویژگیهای کیفی مربوط بودن اطلاعات ذکر کرده است. در این بخش از استانداردها عنوان گردیده است که، هرگاه تاخیری نابجا در گزارش اطلاعات رخ دهد، امکان دارد که اطلاعات خصوصیت مربوط بودن خود را از دست دهند و در ادامه ذکر می‌کند که باید نوعی موازنه بین مزیت‌های نسبی "گزارشگری به موقع" و "ارائه اطلاعات قابل اتکا" برقرار نمود^۱. در هر حال با توجه به اهمیت موضوع ارایه به موقع اطلاعات به بازار سرمایه و استفاده‌کنندگان، و نیز ارتباط تنگاتنگ آن با فرآیند حسابرسی، باید دید که چه عواملی می‌تواند بر ارایه به موقع گزارش حسابرسی موثر باشد، و پس از شناسایی عوامل یاد شده، تدابیری اندیشه کرد تا بتوان گزارش حسابرسی را هرچه سریع‌تر مهیا کرده و صورتهای مالی حسابرسی شده را با صرف زمان کمتری در اختیار استفاده‌کنندگان قرار داد.

با توجه به اهمیت موضوع و مطالعات اولیه انجام شده، در تحقیق حاضر پنج فرضیه به شرح زیر آزمون شده است:

فرضیه اول:

هر چه اندازه شرکت کوچکتر باشد گزارش حسابرسی به موقع‌تر ارایه می‌گردد.

فرضیه دوم:

هر چه نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام شرکتی کمتر باشد گزارش حسابرسی به موقع تر ارایه می‌گردد.

فرضیه سوم:

هر چه نسبت سود خالص به مجموع داراییها (ROI) بیشتر باشد (نسبت به سال قبل)، گزارش حسابرسی به موقع تر ارایه می‌گردد.

فرضیه چهارم:

در شرکتهایی که صورتهای مالی آنها توسط سازمان حسابرسی، مورد رسیدگی قرار می‌گیرد نسبت به شرکتهایی که توسط سایر موسسات حسابرسی خصوصی رسیدگی می‌شوند، گزارش حسابرسی به موقع تر ارایه می‌گردد.

فرضیه پنجم:

در شرکتهایی که تاریخ پایان سال مالی آنها به غیر از ۲۹ اسفندماه (پایان اسفندماه) است نسبت به شرکتهایی که تاریخ پایان سال مالی آنها ۲۹ اسفندماه (پایان اسفندماه) می‌باشد، گزارش حسابرسی به موقع تر ارایه می‌گردد.

روش‌شناسی و نحوه اجرای تحقیق

برای بررسی فرضیه‌های اول، دوم و سوم از تحلیل همبستگی استفاده شده است و از میان ضرایب همبستگی از ضریب پیرسون استفاده گردیده است، زیرا ضریب همبستگی پیرسون برای داده‌های نرمال و کمی مناسب می‌باشد. پژوهشهای همبستگی شامل کلیه پژوهشهایی است که در آنها سعی می‌شود رابطه بین متغیرهای مختلف با استفاده از ضریب همبستگی، کشف و یا تعیین شود. در فرضیه‌هایی که با استفاده از این روش مورد آزمون قرار می‌گیرند، پژوهشگر بر آن است تا همبستگی احتمالی بین متغیرهای اندازه شرکت، سودآوری شرکت، ریسک مالی شرکت را با به موقع بودن گزارش حسابرسی مورد بررسی قرار دهد. اما جهت آزمون فرضیه‌های چهارم و پنجم، آزمون مقایسه میانگین دو جامعه آماری استفاده گردیده است. البته لازم به توضیح است که با توجه به اینکه انحراف معیار جامعه نامعلوم است ابتدا آزمون فرض آماری برای مقایسه

واریانس دو جامعه انجام و سپس با مشخص شدن تساوی یا عدم تساوی واریانس دو جامعه، از آزمون مقایسه میانگین دو جامعه استفاده شده است.

جهت انجام این تحقیق کل شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار ایران طی سالهای ۱۳۸۲ الی ۱۳۸۴ به عنوان جامعه آماری انتخاب شده و بر اساس فرمولهای آماری مربوطه تعداد ۲۳۳ شرکت به عنوان نمونه انتخاب گردیده است. اعضای نمونه‌ها با استفاده از نمونه‌گیری تصادفی تعیین شده است.

متغیرهای تحقیق و تعریف عملیاتی آنها

الف) متغیر وابسته

• به موقع بودن گزارش حسابرسی؛

در این تحقیق فرض شده است که، هر چه تاریخ گزارش حسابرسی به تاریخ پایان سال مالی نزدیکتر باشد، گزارش حسابرسی به موقع‌تر ارائه شده است. در نتیجه مدت زمان ارائه گزارش حسابرسی در تحقیق مزبور فاصله زمانی بین تاریخ پایان سال مالی هر شرکت، تا تاریخ گزارش حسابرسی در نظر گرفته می‌شود.

ب) متغیرهای مستقل

• اندازه (سایز) شرکت؛

در تحقیقات قبلی انجام گرفته (اشتون و نیوتن ۱۹۸۹، کاپلان و کارسلو ۱۹۹۱)، نوعی رابطه مثبت بین بزرگی شرکتها و به موقع بودن گزارش حسابرسی دیده شده است. به هر حال در این تحقیق با توجه به شرایط کشور ایران و فقدان نفوذ گسترده موسسات حسابرسی بزرگ و معتبر بین‌المللی، پیش‌بینی می‌شود که اندازه و بزرگی شرکت با به موقع بودن گزارش حسابرسی رابطه‌ای منفی و عکس داشته باشد. از سویی دیگر هر چه شرکتهای مورد رسیدگی بزرگتر باشند مسلماً حجم کار حسابرسی آنها بیشتر بوده و در نهایت گزارش حسابرس دیرتر مهیا می‌گردد.

در این تحقیق اندازه شرکت از طریق محاسبه لگاریتم طبیعی مجموع ارزش دفتری دارایی‌های شرکت در پایان سال مالی هر شرکت محاسبه شده است.

استهلاک انباشته - بهای تمام شده داراییها = ارزش دفتری دارایها

(ارزش دفتری دارایی‌ها) Ln = اندازه (سایز) شرکت

• ریسک شرکت؛

کل ریسک شرکت در برگرنده ریسک تجاری و ریسک مالی آن می‌باشد. ریسک مالی شرکت که به عنوان یکی از عوامل تاخیر حسابرسی در تحقیقات قبلی مورد توجه قرار گرفته است (احمد ۲۰۰۳، کاپلان و کارسلو ۱۹۹۱) به عنوان احتمال ناتوانایی نقدی همراه با ناپایداری درآمد هر سهم که پی آمد بکارگیری اهرم مالی است، تعریف می‌گردد (دستگیر، ۱۳۸۱). شرکت هر اندازه، درصد بهره‌گیری از تامین مالی با هزینه‌های ثابت را در ساختار خود افزایش دهد، جریانهای نقدی خروجی ثابت نیز افزایش می‌یابد که به دنبال آن، احتمال پدید آمدن ناتوانایی نقدی نیز بیشتر می‌شود. در حال در تحقیق حاضر جهت محاسبه ریسک شرکت فقط ریسک مالی شرکت در نظر گرفته شده است و جهت محاسبه آن از نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام استفاده می‌گردد.

از این نسبت می‌توان به عنوان جانشینی برای سلامت مالی شرکت استفاده کرد. هر چه این نسبت بالاتر باشد احتمال عدم بازپرداخت بدهی‌ها و نیز عدم تداوم فعالیت شرکت بیشتر شده و از این رو نگرانی‌های حسابرسان افزایش می‌یابد. لذا حسابرسان ناچارند تا جهت اتکا به اطلاعات مندرج در صورتهای مالی و اطمینان نسبت به تداوم فعالیت شرکت مورد رسیدگی، بررسی‌های بیشتری را انجام داده و تمام جوانب مختلف را مورد بررسی قرار دهند، تا بدین ترتیب با جمع‌آوری مستندات و شواهد کافی، نسبت به دعاوی احتمالی آتی، خود را مصون نمایند. لذا پیش‌بینی می‌گردد افزایش در این نسبت با به موقع بودن گزارش حسابرسی رابطه‌ای منفی داشته باشد و هر چه این نسبت بالاتر باشد تاخیر در گزارش حسابرسی بیشتر می‌گردد.

• سودآوری شرکت؛

در این تحقیق به منظور محاسبه سودآوری شرکت از تغییرات نسبت بازده سرمایه‌گذاری (ROI)، در دو سال متوالی استفاده می‌شود. به عبارتی برای محاسبه نرخ سودآوری شرکتی در سال t از فرمول ذیل استفاده می‌کنیم:

$$\text{نسبت تغییرات سودآوری در سال } t = \frac{ROI_t - ROI_{t-1}}{ROI_{t-1}}$$

نسبت سود خالص به فروش \times گردش سرمایه = (ROI) بازده سرمایه گذاری

$$\frac{\text{سود خالص}}{\text{سرمایه بکار رفته}} = \frac{\text{فروش خالص}}{\text{سرمایه بکار رفته}} \times \frac{\text{سود خالص}}{\text{فروش خالص}}$$

با توجه به اینکه نسبت فوق می‌تواند بیانگر عملکرد تیم مدیریت و واحد تجاری باشد پیش‌بینی می‌شود که با افزایش نسبت مذکور، شرکتها تلاش خواهند کرد تا اطلاعات مالی خود را هر چه سریع‌تر گزارش نمایند، لذا مدیران به منظور نیل به هدف مذکور، از تیم حسابرسی انتظار دارند تا هرچه سریع‌تر گزارش حسابرسی را مهیا و صادر نماید.

از سویی دیگر نباید این نکته را نادیده انگاشت که اغلب شرکتهای دارای نسبتهای سودآوری قابل قبول از وضعیت مالی مناسبی نیز برخوردارند، و نگرانی‌های حسابرسان درباره مسایلی از قبیل تداوم فعالیت و ورشکستگی کاهش می‌یابد، بنابراین فرآیند رسیدگی با سرعت و اطمینان بیشتری انجام می‌پذیرد و بالتبع گزارش حسابرسی سریع‌تر مهیا می‌گردد.

• اعتبار و بزرگی موسسه حسابرسی؛

به علت عدم نفوذ گسترده موسسات حسابرسی معتبر بین‌المللی در کشور ایران، سازمان حسابرسی را که به عنوان بزرگترین و با سابقه‌ترین مرجع حسابرسی در ایران است، به عنوان یک موسسه حسابرسی بزرگ و معتبر (جانشین Big Five) در ایران فرض شده است. لذا انتظار بر آن است که شرکتهایی که توسط سازمان حسابرسی مورد رسیدگی قرار می‌گیرند، گزارش حسابرسی به موقع‌تری را دریافت می‌کنند.

• تاریخ پایان سال مالی؛

سال مالی اغلب شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار ایران، منطبق با سال تقویمی می‌باشد. از آنجایی که بر اساس قوانین و آیین‌نامه‌های سازمان بورس اوراق بهادار، این شرکتها ملزم به رسیدگی توسط حسابرسان معتمد این سازمان می‌باشند،

می توان نتیجه گرفت که فصل شلوغی کار موسسات حسابرسی در ایران پایان اسفندماه می باشد.

تجزیه و تحلیل آماری

جهت آزمون فرضیه های مورد نظر از دو روش رگرسیونی و آزمون مقایسه میانگین های دو جامعه آماری استفاده گردیده است. در این آزمونها از سطح معناداری استفاده شده است. بدین منظور ابتدا آزمون های ذکر شده را برای هر کدام از سال های تحقیق به صورت مجزا انجام داده و در نهایت با جمع آوری کل اطلاعات سه ساله، بررسی های تکمیلی صورت گرفته است.

فرضیه ۱- هرچه اندازه شرکت کوچکتر باشد گزارش حسابرسی به موقع تر ارایه می گردد.

آزمون کای-دو			همبستگی پیرسون		فرضیه اول
سطح معنی داری	درجه آزادی	مقدار بحرانی	سطح معنی داری	مقدار ضریب همبستگی	
۰/۲۹۸	۳۰۷۵	۳۱۱۶	۰/۸۲۱	۰/۰۲۶	۱۳۸۲
۰/۱۸۵	۳۸۲۵	۳۹۰۳	۰/۵۹۵	۰/۰۶۱	۱۳۸۳
۰/۰۷	۳۳۳۰	۳۴۵۱/۵	۰/۲۶۷	-۰/۱۲۷	۱۳۸۴
۰/۸۰۱	۱۷۶۲۸	۱۷۸۹۱	۰/۸۰۲	-۰/۰۱۷	۱۳۸۲-۱۳۸۴

در جدول فوق نتایج بررسی های آماری انجام شده برای آزمون فرضیه اول طی سالهای ۱۳۸۲ الی ۱۳۸۴ نشان داده شده است. بر این اساس مشاهده می گردد که در سطح $\alpha = 0/05$ رابطه معناداری بین اندازه شرکتها و به موقع بودن گزارش حسابرسی آنها وجود نداشته و مقدار ضریب همبستگی بسیار ضعیف می باشد. البته در سال ۱۳۸۲ و ۱۳۸۳ این رابطه از نوع مستقیم می باشد.

فرضیه ۲- هر چه نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام شرکتی کمتر باشد گزارش حسابرسی به موقع تر ارایه می گردد.

آزمون کای-دو			همبستگی پیرسون		فرضیه دوم
سطح معنی داری	درجه آزادی	مقدار بحرانی	سطح معنی داری	مقدار ضریب همبستگی	
۳۱۱۶	۳۰۷۵	۰/۲۹۸	۰/۰۳۱	۰/۷۹۱	۱۳۸۲
۳۹۰۳	۳۸۲۵	۰/۱۸۵	۰/۱۳۵	۰/۲۳۸	۱۳۸۳
۳۴۵۱/۵	۳۳۳۰	۰/۰۷۰	۰/۰۷۸	۰/۴۹۸	۱۳۸۴
۱۷۸۹۱	۱۷۲۶۸	۰/۰۸۱	۰/۰۷۷	۰/۲۴۳	۱۳۸۲-۱۳۸۴

در جدول فوق نتایج بررسی های آماری انجام شده برای آزمون فرضیه دوم طی سالهای ۱۳۸۲ الی ۱۳۸۴ نشان داده شده است. بر این اساس مشاهده می گردد که در سطح $\alpha = 0.05$ رابطه معناداری بین ریسک مالی (نسبت بدهی) شرکتها و به موقع بودن گزارش حسابرسی آنها وجود نداشته و مقدار ضریب همبستگی بسیار ضعیف می باشد. طی سالهای تحقیق رابطه همبستگی از نوع مستقیم می باشد.

فرضیه ۳- هرچه نسبت سود خالص به مجموع داراییها (ROI) بیشتر باشد (نسبت به سال قبل)، گزارش حسابرسی به موقع تر ارایه می گردد.

فرضیه دوم	همبستگی پیرسون		آزمون کای-دو	
	مقدار ضریب همبستگی	سطح معنی داری	مقدار بحرانی	درجه آزادی
۱۳۸۲	۰/۰۶۱	-۰/۲۱۶	۰/۲۹۸	۳۰۷۵
۱۳۸۳	۰/۸۹۵	۰/۰۱۵	۰/۲۸۱	۳۹۲۷
۱۳۸۴	۰/۳۹۷	۰/۰۹۷	۰/۰۷۰	۳۳۳۰
۱۳۸۲-۱۳۸۴	۰/۹۲۰	۰/۰۰۷	۰/۱۲۷	۱۷۷۸۴

در جدول فوق نتایج بررسی های آماری انجام شده برای آزمون فرضیه سوم طی سالهای ۱۳۸۲ الی ۱۳۸۴ نشان داده شده است. بر این اساس مشاهده می گردد که در سطح $\alpha = 0.05$ رابطه معناداری بین معیار سودآوری (ROI) شرکتها و به موقع بودن گزارش حسابرسی آنها وجود نداشته و مقدار ضریب همبستگی بسیار ضعیف می باشد. طی سالهای تحقیق رابطه همبستگی از نوع مستقیم می باشد.

فرضیه ۴- در شرکتهایی که توسط سازمان حسابرسی، حسابرسی می گردند نسبت به شرکتهایی که توسط سایر موسسات حسابرسی خصوصی مورد حسابرسی قرار می گیرند، گزارش حسابرسی به موقع تر ارایه می گردد.

فرضیه چهارم	آزمون فیشر		آزمون T (مقایسه میانگین های ۲ جامعه آماری)						
	آماره F	سطح معناداری	آماره t	درجه آزادی	سطح اهمیت	تفاوت میانگین			
	انحراف معیار	تفاوت میانگین	تفاوت میانگین	انحراف معیار	در سطح ۱/۹۵ اطمینان	پیشینه			
۱۳۸۲	۱/۲۷۴	۰/۴۳۲	-۰/۵۸۷	۷۲	۰/۵۵۹	-۲/۸۸۷	۲/۹۱۶	-۱۲/۶۸۳	۶/۹۰۹
						-۲/۸۸۷	۵/۰۹۰	-۱۳/۱۰۷	۷/۳۳۳
۱۳۸۳	۰/۱۰۲	۰/۷۲۸	-۰/۲۸۲	۷۶	۰/۷۷۷	-۲/۲۹۲	۸/۰۸۰	-۱۸/۳۸۶	۱۳/۸۰۱
						-۲/۲۹۲	۷/۶۳۳	-۱۸/۳۱۸	۱۳/۷۳۴
۱۳۸۴	۰/۰۴۴	۰/۸۳۵	-۱/۲۴۵	۷۶	۰/۱۸۹	-۹/۹۵۴	۷/۵۱۵	-۲۲/۹۲۰	۵/۰۱۳
						-۹/۹۵۴	۷/۵۲۷	-۲۵/۸۷۲	۵/۹۶۴
۱۳۸۲ الی ۱۳۸۴	۰	۰/۹۹۰	۱/۶۲۵	۲۳۱	۰/۱۰۱	۶/۲۵۲	۳/۸۰۰	-۱/۲۴۵	۱۳/۷۳۴
۱۳۸۴			۱/۹۵۱	۹۱/۶۶۳	۰/۰۹۳	۶/۲۵۲	۳/۶۸۸	-۱/۰۷۳	۱۳/۵۷۶

با توجه به اطلاعات جدول فوق مشاهده می‌گردد که فرض تساوی واریانس‌های دو جامعه آماری در سالهای ۱۳۸۲ الی ۱۳۸۴ برقرار نمی‌باشد. لذا با توجه به نتایج آماری ارائه شده، مشاهده می‌گردد که در سطح $\alpha = 0.05$ تفاوت معناداری بین میانگین‌های دو جامعه آماری وجود ندارد و بدین ترتیب فرضیه پژوهشی تحقیق مورد پذیرش قرار نمی‌گیرد. به عبارتی اعتبار و بزرگی موسسه حسابداری تأثیری در ارائه به موقع گزارش حسابداری ندارد. لذا در هیچکدام از دوره‌های مورد بررسی نمی‌توان گفت که تفاوت معناداری بین میانگین‌های دو جامعه آماری وجود دارد، و به طور کلی فرضیه تحقیق رد می‌گردد.

فرضیه ۵: در شرکتهایی که تاریخ پایان سال مالی آنها به غیر از ۲۹ اسفندماه (پایان اسفندماه) است نسبت به شرکتهایی که تاریخ پایان سال مالی آنها ۲۹ اسفندماه (پایان اسفند ماه) می‌باشد، گزارش حسابداری به موقع تر ارائه می‌گردد.

آزمون T (مقایسه میانگین‌های ۲ جامعه آماری)				آزمون فیشر			فرضیه پنجم			
در سطح ۹۵٪ اطمینان	انحراف معیار	تفاوت میانگین	سطح اهمیت	درجه آزادی	آماره F	سطح معناداری			آماره F	
۷/۹۵۸	-۱۲/۲۷۶	۵/۵۷۹	-۳/۱۵۹	۰/۵۷۳	۷۴	-۰/۵۶۶	۱/۳۰۶	۱/۰۶۳	۱۳۸۲	با فرض تساوی واریانسها
۹/۵۳۸	-۱۵/۵۵۶	۶/۱۶۱	-۳/۱۵۹	۰/۶۱۳	۲۹/۶	-۰/۵۱۳				با فرض عدم تساوی واریانسها
-۳/۳۷۹	-۲۷/۳۹۰	۶/۰۳۸	-۱۵/۳۸۲	۰/۰۱۳*	۷۶	-۲/۵۵۲	۰/۰۴۰*	۲/۳۳۳	۱۳۸۳	با فرض تساوی واریانسها
-۲/۵۹۶	-۲۸/۱۷۲	۶/۳۶۰	-۱۵/۳۸۲	۰/۰۱۹	۲۷/۸۰۴	-۲/۴۱۹				با فرض عدم تساوی واریانسها
۵/۴۴۸	-۲۱/۸۰۳	۶/۶۶۳	-۷/۸۲۲	۰/۲۴۴	۷۶	-۱/۱۷۲	۰/۹۲۲	۰/۰۱۰	۱۳۸۴	با فرض تساوی واریانسها
۵/۹۶۲	-۲۵/۸۷۲	۷/۵۲۷	-۹/۹۵۲	۰/۰۲۵	۱۷۸۰۲	-۱/۱۳۹				با فرض عدم تساوی واریانسها
-۲/۶۴۴	-۱۶/۶۶۱	۳/۵۵۷	-۹/۶۵۲	۰/۰۰۷*	۲۳۱	-۲/۷۱۴	۰/۰۲۷	۴/۹۲۷	۱۳۸۲ الی ۱۳۸۴	با فرض تساوی واریانسها
-۲/۱۲۸	-۱۷/۱۷۷	۳/۱۷۴	-۹/۶۵۲	۰/۰۱۲	۱۰۰۰۹۰۳	-۲/۵۲۵				با فرض عدم تساوی واریانسها

* Significant at 0.05

با توجه به اطلاعات جدول فوق مشاهده می‌گردد که فرض تساوی واریانس‌های دو جامعه آماری فقط برای سال ۱۳۸۳ برقرار می‌باشد. لذا با توجه به نتایج آماری ارائه شده مشاهده می‌گردد که ضمن اینکه میانگین تاخیر برای شرکتهای با سال مالی پایان اسفندماه بیشتر از سایرین بوده است در سطح $\alpha = 0.05$ نیز تفاوت معناداری بین میانگین‌ها وجود دارد و بدین ترتیب فرضیه پژوهشی تحقیق در این سال و نیز در مجموع دوره سه ساله تحقیق مورد پذیرش قرار می‌گیرد. به هر حال نتایج فوق حاکی از عدم وجود اختلاف معناداری بین دو جامعه آماری در سالهای ۱۳۸۲ و ۱۳۸۴ دارد.

علاوه بر آزمونهای انجام شده فوق آزمون همبستگی چند متغیره برای سالهای ۱۳۸۲ الی ۱۳۸۴ انجام پذیرفت که نتایج حاصله موید نتایج ارایه شده قبلی می‌باشند. بنابراین آزمونهای تکمیلی نیز وجود همبستگی معنادار بین تاریخ پایان سال مالی و عدم ارایه به موقع (تاخیر در ارایه) گزارش حسابرسی تایید می‌نماید. ضمناً به منظور بررسی بیشتر نتایج آماری را یکبار دیگر در سطح $\alpha = 0/1$ مورد بررسی قرار دادیم. نتایج این آزمونها در سطح اطمینان $\alpha = 0/1$ همانند نتایج ذکر شده قبل می‌باشد و در این سطح از اطمینان نتایج آماری تفاوتی با نتایج بدست آمده قبلی ندارد. بنابراین در سال ۱۳۸۳ و در دوره گزارشگری ۱۳۸۲ الی ۱۳۸۴ فرضیه پنجم تایید شده و در بقیه سالهای تحقیق کلیه فرضیه‌های تحقیق رد شده‌اند.

بحث و نتیجه‌گیری

این تحقیق نتایج پژوهشی را بیان می‌کند که الگوی به موقع بودن (نزدیک بودن به تاریخ پایان سال مالی) ارایه گزارش حسابرسی در بین تعداد ۲۳۳ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار را در دوره گزارشگری بین سالهای ۱۳۸۲ الی ۱۳۸۴ مورد بررسی قرار می‌دهد. هدف از این تحقیق شناسایی عواملی است که منجر به تاخیر در ارایه گزارش حسابرسی می‌گردد. تجزیه و تحلیل توصیفی نشان داد که ۱۰۰ درصد از گزارشهای حسابرسی شرکت‌های نمونه در محدوده مدت زمانی تصریح شده در قانون (چهار ماه پس از تاریخ صورتهای مالی) ارایه شده است.

در این تحقیق مشاهده گردید که بین اندازه شرکت و به موقع بودن گزارش حسابرسی رابطه معناداری وجود ندارد. این نتیجه می‌تواند به علت حضور مستمر تیم‌های حسابرسی در اینگونه شرکتها باشد. از طرفی دیگر واحدهای تجاری که در این تحقیق مورد بررسی قرار گرفته‌اند، در مقام مقایسه با واحدهای مشابه خارجی که در سایر تحقیقات خارجی مورد توجه قرار گرفته شده‌اند، از نظر حجم فعالیت، سرمایه و بزرگی، قابل مقایسه نمی‌باشند.

نتایج تحقیق حاضر حاکی از آن است که بین ریسک شرکت و به موقع بودن گزارش حسابرسی رابطه معناداری وجود ندارد. همانطور که می‌دانیم، ریسک کلی شرکت مشتمل بر ریسک تجاری و ریسک مالی می‌باشد. بنابراین عدم توجه به ریسک کلی

واحدهای تجاری می‌تواند منجر گردد تا رابطه معناداری بین زمان ارایه گزارش حسابرسی و معیار برآوردی ریسک (نسبت مجموع بدهی‌ها به مجموع حقوق صاحبان سهام) دیده نشود.

نتایج تحقیق در مورد فرضیه سوم حاکی از آن است که بین سودآوری شرکت و به موقع بودن گزارش حسابرسی رابطه معناداری وجود ندارد. با توجه قراردادهای پاداش مدیران در ایران، غالباً عملکرد مدیریت بر اساس قیمت سهام شرکت بررسی نمی‌شود و شاید مهمترین معیار سنجش عملکرد مدیریت، سود سالانه شرکتهای تحت نظارت آنها می‌باشد، چنین امری می‌تواند باعث گردد که مدیریت، توجه لازم و کافی، نسبت به قیمت سهام نداشته و لذا تلاشی در جهت تعدیل قیمت سهام انجام ندهد. از سویی دیگر، عدم ارتباط بین سودآوری شرکت و به موقع بودن گزارش حسابرسی می‌تواند به علت انتشار اطلاعات دوره‌ای واحد تجاری به بازار سرمایه باشد. به عبارت دیگر، انتشار اطلاعات از طریق سایر منابع اطلاعاتی به غیر از صورتهای مالی سالانه، منجر به تعدیل قیمت سهام واحد تجاری قبل از انتشار صورتهای مالی سالانه شده و بدین ترتیب مدیریت واحد تجاری قادر نخواهد بود تا با انتشار سریع‌تر اخبار خوب و یا تاخیر در انتشار اخبار بد، قیمت سهام شرکت را تحت تاثیر قرار دهد.

نتایج درباره فرضیه چهارم نشان داد که این فرضیه نیز همانند سایر فرضیه‌های قبلی پذیرفته نشد. شاید مهمترین علت چنین پیشامدی این باشد که در تحقیقات گذشته خارجی، از موسسات حسابرسی بین‌المللی پنج بزرگ (Big Five) به عنوان موسسات حسابرسی بزرگ و معتبر استفاده گردیده است ولی در این تحقیق و با توجه به موسسات حسابرسی فعال در کشور ایران، از سازمان حسابرسی به عنوان متولی امر حسابرسی و بزرگترین موسسه حسابرسی استفاده شده است. این در حالی است که سازمان حسابرسی از جوانب بسیاری (نیروی متخصص، تجربه، بزرگی و داشتن اعتبار بین‌المللی، دولتی بودن و...) با موسسات حسابرسی عضو پنج بزرگ تفاوت فاحش دارد.

نتایج درباره فرضیه پنجم این تحقیق نشان داد که طی دوره گزارشگری سالهای ۱۳۸۲ الی ۱۳۸۴ و سال مالی منتهی به اسفند ۱۳۸۳ فرضیه مورد نظر مورد پذیرش قرار گرفت و طی سالهای ۱۳۸۲ و ۱۳۸۴ رد گردید. بررسی‌های به عمل آمده نشان داد که در

سال ۱۳۸۲ حدود ۷۱ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار با تغییر حسابرس مواجه بوده‌اند. تعداد تقریبی اینگونه شرکتها در سالهای ۱۳۸۳ و ۱۳۸۴ به ترتیب ۱۸۹ و ۶۵ شرکت می‌باشد، بنابراین می‌توان به این نتیجه اتکا کرد که در سال ۱۳۸۳ بیشتر شرکتهایی که پایان سال مالی آنها منتهی به اسفندماه بوده، به علت تغییر حسابرس و مواجه شدن با مسئله حسابرسی نخستین، در ارایه گزارش حسابرسی با تاخیر بیشتری نسبت به سایر دوره‌های تحقیق مواجه بوده‌اند.

پیشنهادات کاربردی حاصل از تحقیق

۱. شرکتهای بزرگ با بکارگیری سیستم حسابرسی داخلی قوی‌تر و نیز استفاده از حسابرسی ضمنی قادر خواهند بود تا اطلاعات مالی حسابرسی شده خود را با صرف زمان کمتری در اختیار استفاده‌کنندگان قرار دهند.
۲. حاکمیت دولتی بر بخش اعظمی از فعالیتهای اقتصادی کشور و استفاده از ساز و کارهای دستوری جهت دریافت و پرداخت وام‌های اعتباری، منجر گردیده است که مدیریت واحدهای تجاری نسبت به ریسک مالی و تجاری خود چندان نگران نباشد، لذا لازم به نظر می‌رسد که در قوانین و مقررات مربوطه بازنگریهای لازم بعمل آید و عوامل مهمی از قبیل ریسک مالی و تجاری واحدهای تجاری مد نظر قرار گرفته تا تخصیص منابع به شکل بهینه‌ای انجام پذیرد.
۳. باید زمینه را برای حضور موسسات حسابرسی بزرگ و معتبر خارجی (Big Five) فراهم آورد تا علاوه بر استفاده از تجربه و مهارتهای حرفه‌ای اینگونه موسسات جهت ارتقای حرفه حسابرسی در کشور، بتوان از سایر مزایا، منجمله ارایه اطلاعات بموقع بهره جست.
۴. نتایج تحقیق حاکی از آن است که تغییر در حسابرس و ایجاد مسئله حسابرسی نخستین منجر به تاخیر در ارایه اطلاعات گردیده است، لذا به نظر می‌رسد که سازمان بورس اوراق بهادار جهت حفظ ویژگی مربوط بودن اطلاعات باید با بکارگیری سازوکارهای مناسب که منجر به حفظ استقلال حسابرسان می‌گردد، نسبت به تغییر حسابرسان واحدهای تجاری قوانین لازم را تدوین نماید.

پیشنهادات برای تحقیقات آتی

موضوعاتی که برای تحقیقات آتی پیشنهاد می‌گردد عبارتند از:

۱. تاثیر نوع صنعت (مالی و غیر مالی)، نوع و کیفیت گزارش حسابرسی، نوع و کارایی سیستم‌های کنترل داخلی شرکت را بر به موقع بودن گزارش حسابرسی مورد بررسی قرار داد.
۲. تاثیر ترکیب و تعداد سهامداران بر به موقع بودن گزارش حسابرسی مورد بررسی قرار گیرد.
۳. تاثیر وجود اقلام غیر مترقبه در صورتهای مالی را بر به موقع بودن گزارش حسابرسی مورد بررسی قرار داد.
۴. ارتباط بین به موقع بودن گزارش حسابرسی و عوامل موثر بر آن را به صورت غیر خطی مورد بررسی قرار گیرد.
۵. با محاسبه ریسک کلی واحدهای تجاری (ریسک مالی و ریسک تجاری)، تاثیر این عامل را بر به موقع بودن گزارش حسابرسی مورد بررسی قرار داد.
۶. تاثیر تغیر حسابرس و بوجود آمدن حسابرسی نخستین را در ارایه به موقع گزارش حسابرسی مورد بررسی قرار داد.

منابع و مأخذ

منابع فارسی

- آذر، عادل و مومنی، منصور. (۱۳۷۷). آمار و کاربرد آن در مدیریت، جلد دوم، تهران، سمت.
- اسماعیل پور، مجید، (۱۳۷۷)، راهنمای سرمایه‌گذاری در بورس و تجزیه و تحلیل صورتهای مالی تهران، موسسه مطالعات و پژوهشهای بازرگانی.
- امیر اصلانی، حامی (۱۳۸۰)، نقش اقتصادی حسابرسی در بازارهای آزاد و بازارهای تحت نظارت، چاپ دوم، سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۱۵۹.
- باتچاریا، گوری کی ریچارد ای جانسون (۱۳۶۹)، مفاهیم و روشهای آماری؛ ترجمه مرتضی ابن شهر آشوب و فتاح میکائیلی، تهران، مرکز نشر دانشگاهی.
- حساس یگانه، یحیی (۱۳۸۴)، فلسفه حسابرسی، تهران، علمی و فرهنگی.
- حیدر علی، هومن (۱۳۶۸)، پایه‌های پژوهش در علوم رفتاری، تهران، سلسله خورشیدی، عباس، قریشی، حمیدرضا (۱۳۸۱)، راهنمای تدوین رساله و پایان‌نامه تحصیلی (از نظریه تا عمل)، تهران، یسترون.
- دستگیر، محسن (۱۳۸۰)، مبانی مدیریت مالی، تهران، نوپردازان.
- دلاور، علی. (۱۳۸۳)، روشهای آماری در روانشناسی و علوم تربیتی، تهران، دانشگاه پیام نور.
- دانشگاه علامه طباطبایی - دانشکده حسابداری و مدیریت (۱۳۸۲) "راهنمای تدوین مقاله" مطالعات حسابداری بهار ۱۳۸۲.
- ریاحی بلکویی، احمد "تئوریهای حسابداری" (۱۳۸۱) ترجمه: علی پارسایان- دفتر پژوهشهای فرهنگی چاپ اول.
- سرمد، بازرگان و حجازی. (۱۳۸۳)، روشهای تحقیق در علوم رفتاری چاپ دهم، تهران، آگه.
- سرهنگی، حجت (۱۳۸۰)، عوامل مؤثر بر به موقع بودن گزارشگری مالی سالیانه، دانشگاه تربیت مدرس، پایان‌نامه کارشناسی ارشد.
- شرکت آمار پردازان، (۱۳۷۷) spss 6 for windows، تهران، حامی.

ملکی، بهنام (۱۳۷۸)، قانون مالیاتها مستقیم، چاپ اول، تهران، رامین.
منصور، جهانگیر (۱۳۸۵). قانون تجارت، چاپ چهل و چهارم، تهران، آگاه.
یارمحمدی، اکرم (۱۳۸۰)، عوامل موثر بر به موقع بودن گزارشگری مالی میاندوره‌ای،
دانشگاه تربیت مدرس، پایان‌نامه کارشناسی ارشد.

منابع لاتین

- Alam Hossain, Monirul, & Taylor, Peter J, " An Examination of Audit Delay: Evidence from Pakistan" School of Accounting & Finance, The University of Manchester, (1998)
- Ashton, Robert H, & Graul, Paul R, Newton, James D. , "Audit Delay and timeliness of Corporate Reporting" Contemporary Accounting Research, vol. 5, NO. 2 (1984).
- Ashton, Robert H, & Willingham, John J, & Elliott, Robert K "An Empirical Analysis of Audit Delay" Journal of Accounting Research, Vol. 25, No. 2 (1987).
- Bigler, John C., "Statement Before The subcommittee on Reports, Accounting and management of The Committee on Government Affairs", United State Senta 96th Congress, (1977).
- Carslaw, Charles, & Kaplan, Steven" An Examination of Audit Delay: Further Evidence from New Zealand" Accounting and Business Research, Vol. 22. No. 85(1991).
- Chambers, A. E. , &Penman, S. H. "Timeliness of Reporting and The Stock Price Reaction to Earning Announcements", Journal of Accounting Research, Vol. 22, (1984).
- Committee on Basic Auditing Concepts, A Statement of Basic Auditing Concepts (Sarasota, Fla, : American Accounting Association, 1973).
- Dyer IV, J. C. , & McHugh, A. J. "The timeliness of the Australian annual report" Journal of Accounting Research, (1975).
- Jaggi, Bikki, & tsui, Judy, " Determinants of Audit Report Lag: Further Evidence from Hong Kong", Accounting and Business Research. Vol. 30. No. 1. (1999).
- Kinney William R, & McDaniel, Linda S, " Audit Delay for Firms Correcting Quarterly Earnings" A Journal of Practice& Theorv Vol. 12. No. 2(1993)

- Lawrence, Janice E, Glover, Hubert D, "The Effect of Audit Firm Mergers on Audit Delay", *Journal of Managerial Issues*, Vol. X, No. 2 (1998).
- Michael C. Jensen and William H. Meckling, "Theory of the firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure," *Journal of Financial Economics* (October 1976).
- Minyard, D. & Tabor, R. "The Effect of Big Eight Mergers on Auditor Concentration", *Accounting Horizons*, No. 2. (1991).
- Newton, C. O. , &Newton, J. D. "Audit Delay, Reporting Delay and the Timeliness of Corporate Reporting in Canada", *University of Alberta* (1988).
- Newton, James D, &, Ashton, Robert, " The Association between Audit Technology and Audit Delay" *A Journal of Practice& Theory* Vol. 8 (1989).
- Raja Ahmad, Raja Adzrin, &, Anuar Kamarudin, Khairul, "Audit Delay and the Timeliness of Corporate Reporting: Malaysian Evidence", *University of Technology, Malaysia* (2003).
- Whittred, G. , &Zimmer, I. , "Timeliness of Reporting and Financial Distress", *The accounting Review*, Vol. 55, (1984).