

بررسی اثر تعدیلی پیچیدگی حسابرسی بر رابطه بین مکانیزم‌های حاکمیت  
شرکتی و تأخیر در گزارش حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در  
بورس اوراق بهادار تهران

قنبرعلی یزدانی<sup>۱</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۹/۰۶

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱۰/۱۰

چکیده

تأخیرهای بیش از حد در گزارش‌های مالی باعث می‌شود تا استفاده‌کنندگان دسترسی یکسانی به اطلاعات شرکت نداشته و محتوای اطلاعاتی صورت‌های مالی کاهش یابد. تأخیر در گزارشگری مالی، باعث کاهش کیفیت سود، افزایش عدم تقارن اطلاعاتی و عدم قطعیت در مورد ارزیابی سرمایه‌گذاری-ها می‌گردد. از این رو هدف پژوهش بررسی اثر تعدیلی پیچیدگی حسابرسی بر رابطه بین مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی و تأخیر در گزارش حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. این پژوهش از نظر هدف کاربردی و از نظر ماهیت تحلیلی می‌باشد. برای جمع‌آوری داده‌های آن از صورت‌های مالی شرکت‌های بورسی اوراق بهادار تهران استفاده شده است. نمونه آماری پژوهش ۱۰۵ شرکت از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۳ الی ۱۳۹۷ می‌باشد. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که استقلال هیات مدیره دارای رابطه منفی و معنادار با تأخیر گزارش حسابرسی است. اندازه کمیته حسابرسی موجب افزایش تأخیر در گزارش حسابرسی می‌شود و پیچیدگی حسابرسی رابطه‌ی بین اندازه کمیته حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی را تعدیل می‌کند.

**کلمات کلیدی:** تأخیر در گزارش حسابرسی، کمیته حسابرسی، هیات مدیره.

<sup>۱</sup> دکتری تخصصی حسابداری، عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی، واحد قائمشهر، ایران.

۱- مقدمه

تأخیر در گزارش حسابرسی عبارت است از تعداد روزهای بین پایان سال مالی شرکت و تاریخ ارائه گزارش حسابرسی (ساری و همکاران، ۲۰۱۹). تأخیرهای بیش از حد باعث می‌شود تا استفاده‌کنندگان دسترسی یکسانی به اطلاعات شرکت نداشته و محتوای اطلاعاتی صورت-های مالی کاهش یابد. تأخیر در گزارشگری مالی، باعث کاهش کیفیت سود، افزایش عدم تقارن اطلاعاتی و عدم قطعیت در مورد ارزیابی سرمایه‌گذاری‌ها می‌گردد (باشمن<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۰۱). هرچه مدت زمان تأخیر گزارش حسابرسی کوتاه‌تر باشد، مدت زمان لازم برای افشا گزارش مالی سالانه حسابرسی شده جهت استفاده‌کنندگان نیز کوتاه‌تر می‌شود تا انتشار صورت‌های مالی سالانه شرکت سریع‌تر و ارتباط آن با استفاده‌کنندگان نیز حفظ شود. افشای به موقع صورت‌های مالی بستگی به سرعت کار حسابرسی دارد (احمد<sup>۲</sup> و همکاران، ۲۰۱۰). بنابراین، گزارش به موقع حسابرسی شده در افزایش یا کاهش قیمت سهام تأثیر خواهد داشت. دلیل این امر این است که صورت‌های مالی حسابرسی شده حاوی اطلاعات مربوط به سود برای تصمیم‌گیری خرید یا فروش مالکیت متعلق به سرمایه‌گذاران است. گزارش حسابرسی طولانی با کیفیت پایین اطلاعات همراه است (پین<sup>۳</sup> و همکاران، ۲۰۰۱).

حاکمیت شرکتی یک مفهوم چند بعدی است که شفافیت، مسئولیت‌پذیری، اثربخشی هیئت‌مدیره، اثر مالکیت و حقوق ذینفعان از جمله مفاهیم بنیادی آن است. می‌توان گفت حاکمیت شرکتی ساز و کارهایی است که از طریق اعمال آن‌ها، مشکلات نمایندگی کاهش پیدا کرده، کیفیت اطلاعات ارائه شده از سوی شرکت‌ها بهبود یافته و رعایت حقوق سهامداران و سایر ذینفعان از جمله دولت و عموم جامعه مورد توجه قرار می‌گیرد (کاکمانوا<sup>۴</sup>، ۲۰۱۳). در این پژوهش معیارهای مکانیزم حاکمیت شرکتی شامل استقلال هیئت‌مدیره، تعداد اعضای کمیته حسابرسی و دوره تصدی حسابرسی است (ساری و همکاران، ۲۰۱۹). یکی از مهم‌ترین

1. Bushman

2. Ahmed

3. Payne

4. Kocmanova

مکانیزم‌های داخلی حاکمیت شرکتی، توجه به هیئت‌مدیره شرکت به عنوان نهاد هدایت‌کننده‌ای است که نقش مراقبت و نظارت را بر کار مدیران اجرایی به منظور حفظ منافع مالکیتی سهامداران بر عهده دارد. چنین به نظر می‌رسد که رمز موفقیت یک شرکت در گرو هدایت مطلوب آن است. به گونه‌ای که می‌توان ادعا نمود راز ماندگاری شرکت‌های معروف و خوش‌نام، در برخورداری آن‌ها از یک هیئت‌مدیره کارا و اثربخش است (تیبیا<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۱۷).

هیئت‌مدیره مستقل معیار مهمی از حاکمیت شرکتی است که می‌تواند با واسطه حل اختلافات بین مدیران داخلی، نظارت بر سیاست‌های مدیریت و مشاوره با مدیریت، تأخیر در گزارش حسابرسی را کاهش دهد (ایلابویا<sup>۲</sup> و همکاران، ۲۰۱۴). هیئت‌مدیره مستقل تأثیر منفی بر تأخیر در گزارش حسابرسی دارد (ساری و همکاران، ۲۰۱۹). یکی دیگر از معیارهای حاکمیت شرکتی که می‌تواند دامنه تأخیر گزارش حسابرسی را کاهش دهد، کمیته حسابرسی است. در ادبیات مالی، کمیته حسابرسی به‌عنوان جزئی از ساختار حاکمیت شرکتی ابزاری برای کاهش هزینه‌های نمایندگی و هم‌چنین یک ابزار نظارتی اثربخش برای بهبود روابط نمایندگی تلقی می‌شود (سلیمانی و مقدسی، ۱۳۹۳). تقویت ارتباط بین حسابرسان مستقل و مدیریت، تأثیرگذاری بر ارزیابی حسابرس از هر دو ریسک کنترل و ریسک حسابرسی، سطح آزمون‌های حسابرسی و گزارشگری مالی خوب از وظایف کمیته حسابرسی است. مشکلات بالقوه در گزارشگری مالی احتمالاً توسط کمیته‌های حسابرسی بزرگتر کشف می‌شوند که در نتیجه به راحتی می‌توانند تأخیر گزارش حسابرسی را کاهش دهند (حسین و همکاران، ۲۰۱۹).

## ۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

### ۲-۱- حاکمیت شرکتی و اهداف آن

این یک الگوی قدیمی است که در قالب تئوری نمایندگی بیان می‌شود. در آن سوی طیف، حاکمیت شرکتی را می‌توان به صورت یک شبکه از روابط دید که نه تنها بین شرکت‌ها و مالکان آن‌ها (سهامداران)، بلکه بین یک شرکت وعده زیادی از ذینفعان از جمله: کارکنان، مشتریان،

<sup>1</sup>. Tobiah

<sup>2</sup>. Ilaboya

\_\_\_\_\_ بررسی اثر تعدیلی پیچیدگی حسابرسی بر رابطه بین مکانیزم های های و ...

فروشنندگان، دارندگان اوراق قرضه و... وجود دارند. چنین دیدگاهی در قالب تئوری ذینفعان دیده می شود (حساس یگانه، ۱۳۸۵).

سامانه حاکمیت شرکتی را می توان مجموعه قوانین، مقررات، نهادها و روش هایی تعریف کرد که تعیین می کنند شرکت ها چگونه و به نفع چه کسانی اداره می شوند (تری گر، ۱۹۸۴). شرکت ها معتقدند که حاکمیت شرکتی مناسب، مدیریت و کنترل اثربخش واحدهای تجاری را تسهیل می کند؛ بنابراین شرکت ها قادر به ارائه بازده بهینه ای برای کلیه ذینفعان می باشند. اهداف حاکمیت شرکتی به صورت زیر خلاصه می شود.

افزایش ارزش سهامداران

محافظت از منافع سهامداران و سایر ذینفعان شامل مشتریان، کارکنان و عموم جامعه به طور کل.

اطمینان از شفافیت و یکپارچگی در تبادل اطلاعات و قابلیت دسترسی به اطلاعات کامل، صحیح و شفاف برای کلیه ذینفعان.

اطمینان از پاسخگویی راجع به عملکرد و دستیابی به امتیازاتی در کلیه سطوح. هدایت شرکت با بالاترین سطح استاندارد به منظور رقابت با دیگران (حساس یگانه، ۱۳۸۴).

## ۲-۲- رابطه بین کمیته حسابرسی و هیات مدیره شرکت

با توسعه حاکمیت شرکتی، نقش کارایی هیئت مدیره و کمیته حسابرسی در افزایش کیفیت گزارشگری مالی و همچنین ارتباطات آن ها با خدمات حسابرسی بیشتر مورد توجه قرار گرفت (کیرشنان و ویسوانتان<sup>۱</sup>، ۲۰۰۹). کیفیت خدمات حسابرسی تحت تأثیر توانایی حسابرسان برای انجام روش های ضروری حسابرسی و تکنیک هایی است که به شناسایی نقص (تحریف یا تقلب) در سیستم حسابداری شرکت کمک می کند. همچنین ارائه گزارش آزادانه در مورد این تحریف ها دیگر عامل کیفی در خدمات حسابرسی است. در این مورد، استقلال و عدم محدودیت در حسابرسی امری ضروری است (کولیر و گرگوری<sup>۲</sup>، ۱۹۹۶). بدون شک، کارایی هیئت مدیره و کمیته حسابرسی به حفاظت بیشتر از استقلال و همچنین کاهش احتمال ارائه

<sup>۱</sup> -Krishnan and Visvanathan

<sup>۲</sup> -Collier and Gregory

گزارش غیر مقبول (تعدیل شده) حسابرسان در خصوص سیاست‌های مدیریت منجر می‌شود (زمان<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۱۱).

در مطالعات حسابداری، رابطه بین حاکمیت شرکتی و حسابرس مستقل از دو دیدگاه مورد توجه قرار می‌گیرد. از یک سو، افزایش کیفیت حاکمیت شرکتی احتمالاً تقاضا برای حسابرسی مستقل گسترده را کاهش می‌دهد. کاهش دامنه فعالیت حسابرسان مستقل با کاهش حوالزحمه آن‌ها در پی می‌باشد. در این دیدگاه، حاکمیت شرکتی با کیفیت جایگزین عملکرد حسابرسان مستقل است و منجر به کاهش کیفیت حسابرسی مورد تقاضا می‌شود (هی<sup>۲</sup> و همکاران، ۲۰۰۸). در همین راستا، اندرسون و همکاران (۱۹۹۳) بیان می‌کنند شرکت‌های با ثبات معمولاً بیشتر از مکانیسم‌های نظارتی داخل شرکت بر کیفیت فرآیند حسابرسی مستقل سرمایه‌گذاری می‌کنند. در دیدگاه دیگر، سایر پژوهش‌ها نشان‌دهنده رابطه مکمل بین کیفیت حاکمیت شرکتی و کیفیت حسابرسی است (سرینیدی و همکاران، ۲۰۱۴). به بیانی دیگر، در این دیدگاه سرمایه‌گذاری در مکانیسم‌های حاکمیت شرکتی با سرمایه‌گذاری در مکانیسم‌های نظارتی خارجی همراه است. برای مثال، شرکت‌های دارای حاکمیت شرکتی قوی احتمالاً حسابرسان مشهورتر و متخصص‌تر استخدام و حوالزحمه بیشتری نیز پرداخت می‌کنند (بیسلی<sup>۳</sup> و همکاران، ۲۰۰۱).

### ۲-۳- پیشینه پژوهش

جمالی و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی به بررسی تأثیر رابطه سیاسی هیئت‌مدیره شرکت بر تأخیر گزارش حسابرسی پرداختند. نتایج نشان داد ارتباطی معکوس بین روابط سیاسی هیئت‌مدیره شرکت و تأخیر گزارش حسابرسی وجود دارد.

رضازاده و همکاران (۱۳۹۶) تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر تجدیدارائه صورت‌های مالی است. نمونه آماری آنان شامل ۱۳۶ شرکت حاضر در بورس اوراق بهادار تهران طی بازه زمانی ۱۳۹۱ الی ۱۳۹۴ می‌باشد. نتایج آنان حاکی از آن است که بین استقلال و تخصص

<sup>۱</sup> - Zaman

<sup>۲</sup> - Hay

<sup>۳</sup> - Beasley

اعضای کمیته حساسی با تجدید ارائه رابطه منفی و معناداری وجود دارد، در حالی که بین اندازه کمیته حساسی و تجدید ارائه رابطه معناداری وجود ندارد.

عباس زاده و همکاران (۱۳۹۶) رابطه بین ویژگی های کمیته حساسی و حق الزحمه حساسی در نمونه ای از ۱۳۴ شرکت حاضر در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی ۱۳۹۱ الی ۱۳۹۳ است. یافته های آنان نشان می دهد که از بین ویژگی های کمیته حساسی تنها سابقه تشکیل کمیته حساسی با حق الزحمه حساسی رابطه معناداری دارد و هرچه سابقه بیشتر باشد، حق الزحمه حساسی نیز افزایش می یابد.

مهدوی و همکاران (۱۳۹۵) در پژوهشی به بررسی نقش میانجی تأخیر غیرعادی در ارائه گزارش حساسی در تبیین رابطه بین کیفیت سود و ارزش شرکت پرداختند و نشان دادند بین تأخیر غیرعادی در ارائه گزارش حساسی و ارزش شرکت، رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

ملاامینی و همکاران (۱۳۹۴) در پژوهشی به بررسی رابطه بین کیفیت افشای اطلاعات و تأخیر در زمان صدور گزارش حساسی پرداختند. نتایج پژوهش نشان می دهد که بین متغیرهای مستقل خطای پیش بینی سود و میزان تعدیلات سنواتی با متغیر تأخیر در زمان صدور گزارش حساسی رابطه معنادار و منفی برقرار بوده و بین متغیر مستقل رتبه کیفیت افشای اطلاعات شرکت ها و تأخیر در زمان صدور گزارش حساسی، رابطه ای برقرار نمی باشد.

احمدی (۱۳۹۴) در پژوهشی به بررسی رابطه بین تأخیر غیرعادی در ارائه گزارش حساسی و تجدید ارائه صورتهای مالی پرداختند. نتایج نشان داد بین تأخیر غیرعادی در ارائه گزارش حساسی و تجدید ارائه صورتهای مالی رابطه منفی و معناداری وجود دارد و فشار زمانی بر حساسی و وابستگی اقتصادی او به صاحبکار، تأثیر معناداری بر رابطه بین این دو متغیر می گذارند.

ساری و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهشی به بررسی اثر تعدیلی پیچیدگی حساسی بر رابطه بین مکانیزم های حاکمیت شرکتی و تأخیر در گزارش حساسی پرداختند. نتایج نشان داد که اندازه کمیته حساسی و دوره تصدی حساسی رابطه منفی و معناداری با تأخیر در گزارش

حسابرسی دارند لکن استقلال هیئت مدیره تأثیری بر تأخیر در گزارش حسابرسی ندارد. همچنین نتایج نشان داد که پیچیدگی حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری بر رابطه بین اندازه کمیته حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی دارد.

نهمه و همکاران (۲۰۱۸) به بررسی رابطه بین کارایی هیئت مدیره و حق الزحمه حسابرسی پرداختند. جامعه آماری پژوهش آنان شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار لبنان در بازه زمانی سال‌های ۲۰۱۱ تا ۲۰۱۵ می‌باشد. نتایج پژوهش نشان می‌دهد افزایش اندازه و استقلال هیئت مدیره با افزایش حق الزحمه حسابرسی به منظور حفاظت از منافع ذینفعان همراه می‌باشد. همچنین یافته‌های آنان نشان می‌دهد که حضور مدیران زن در هیئت مدیره ریسک دست‌کاری‌های مدیریت را کاهش می‌دهد. سایر نتایج حاکی از ارتباطات مثبت کارایی کمیته حسابرسی و حق الزحمه حسابرس مستقل است.

جیزی و همکاران (۲۰۱۸) به بررسی تأثیر نظارت هیات مدیره بر حق الزحمه حسابرسی با در نظر گرفتن نقش دوگانگی وظایف مدیر عامل پرداختند. به منظور اندازه گیری مکانیسم‌های نظارتی هیات مدیره، از معیارهای استقلال، اندازه، دوگانگی مسئولیت هیات مدیره و تخصص و تجربه کمیته حسابرسی استفاده می‌گردد. نتایج وی نشان می‌دهد که افزایش استقلال هیات مدیره و همچنین افزایش کارایی کمیته حسابرسی تقاضا برای کیفیت بالای حسابرسی را افزایش می‌دهد و بنابراین منجر به افزایش حق الزحمه حسابرسی نیز می‌شود.

دانگ<sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۱۸) به بررسی نزدیکی جغرافیایی حسابرس و مشتری و به موقع بودن گزارش حسابرس پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها حاکی از آن بود که نزدیکی جغرافیایی حسابرس و مشتری باعث به موقع بودن گزارش حسابرس می‌گردد.

سلطانا<sup>۲</sup> و همکاران (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.

<sup>۱</sup>. Dong

<sup>۲</sup>. Sultana

\_\_\_\_\_ بررسی اثر تعدیلی پیچیدگی حسابرسی بر رابطه بین مکانیزم های های و ...

باتواح<sup>۱</sup> (۲۰۱۵) به بررسی تأثیر ویژگی های مدیرعامل بر به موقع بودن گزارش حسابرسی پرداختند. آن ها عنوان کردند که دوره تصدی مدیر عامل و همچنین تخصص مالی آن ها با به موقع بودن گزارش حسابرسی مرتبط است. نتایج نشان داد دوره تصدی مدیر عامل اثر مثبت و معناداری بر به موقع بودن گزارش حسابرسی دارد.

بنابراین فرضیه های پژوهش به صورت زیر قابل بیان است؛

فرضیه اول: بین استقلال هیئت مدیره و تأخیر در گزارش حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه دوم: بین اندازه کمیته حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه سوم: بین دوره تصدی حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه چهارم: پیچیدگی حسابرسی تأثیر معناداری بر رابطه بین اندازه کمیته حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی دارد.

#### ۴- روش تحقیق

این پژوهش همانند سایر پژوهش های حسابداری از نوع تحلیلی و نیمه تجربی است. از لحاظ هدف نیز پژوهش حاضر، کاربردی است. از آنجایی که نتایج پژوهش از نمونه به جامعه آماری قابل تعمیم است، از نظر منطق اجرای به توصیفی است. زمان انجام پژوهش مقطعی، نحوه اجرا توصیفی-پیمایشی و از نظر داده ها نیز به صورت کمی است.

#### قلمرو موضوعی

موضوع تحقیق حاضر در حوزه مطالعات مالی و حسابداری است.

#### قلمرو زمانی

---

<sup>۱</sup>. Baatwah



قلمرو زمانی یک دوره ۵ ساله از ابتدای سال ۱۳۹۳ لغایت پایان سال ۱۳۹۷ می‌باشند که این شرکت‌ها با استفاده از روش نمونه‌گیری هدفمند تعیین شده و شرکت‌هایی که دارای ویژگی‌های مورد نظر باشند مورد مطالعه قرار می‌گیرند و سایر شرکت‌ها حذف می‌شوند.

### قلمرو مکانی

قلمرو مکانی این پژوهش شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد.

### جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی ۱۳۹۳ الی ۱۳۹۷ با در نظر گرفتن شرایط و محدودیت‌های زیر می‌باشد:

۱- داده‌های شرکت در بازه زمانی مورد بررسی در این پژوهش در دسترس باشد.  
۲- سال مالی آنها منتهی به ۲۹ اسفند ماه باشد و در دوره مورد آزمون تغییر سال مالی نداده باشند.

۳- در گروه شرکت‌های سرمایه‌گذاری، واسطه‌گری‌های مالی، هلدینگ، بانک و لیزینگ نباشند.

۴- در دوره مورد بررسی، دچار وقفه معاملاتی نشده و سهام آنها در طول سالهای مذکور در بورس فعال بوده باشد.

### ابزار گردآوری اطلاعات

پس از استخراج داده‌های آماری از صورت‌های مالی و سایر منابع اطلاعاتی ذکر شده این داده‌ها جهت جمع‌آوری و طبقه‌بندی ابتدا به نرم‌افزار اکسل و سپس به نرم‌افزار ایویوز جهت تجزیه و تحلیل و آزمون فرضیه‌های پژوهش منتقل می‌گردد. در پژوهش حاضر، اطلاعات مربوط به ادبیات نظری پژوهش از طریق مجلات و مقالات خارجی و داخلی گردآوری شده است. همچنین داده‌های مربوط به متغیرهای پژوهش نیز از صورت‌های مالی نهایی و حسابرسی شده شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران با توجه به حجم نمونه و با استفاده از نرم‌افزار ره‌آورد نوین و سایر مراجع آماری نظیر کدال، سایت

بررسی اثر تعدیلی پیچیدگی حسابرسی بر رابطه بین مکانیزم های های و ...

بورس اوراق بهادار تهران و ... استخراج شده است. به طور کلی اطلاعات و داده های این پژوهش با استفاده از دو روش کتابخانه ای و اسناد سازمانی گردآوری شده است.  
مدل و نحوه اندازه گیری متغیرها:

$$\begin{aligned}
 \text{Audit Report lag}_t &= \alpha + \beta_1 \text{Independent Commissioner}_{it} \\
 &+ \beta_2 \text{Audit Committee}_{it} + \beta_3 \text{Audit Tenure}_{it} \\
 &+ \beta_4 \text{Audit Complexity}_{it} \\
 &+ \beta_5 \text{Audit Complexity} * \text{Audit Committee}_{it} + \beta_6 \text{LEV}_{i,t} \\
 &+ \beta_7 \text{AGE}_{it} + \varepsilon_{it}
 \end{aligned}$$

۵- نتیجه یافته ها

#### ۵-۱- آمار توصیفی

به منظور کسب شناخت بیشتر درباره نمونه آماری و متغیرهای مورد مطالعه، خلاصه وضعیت آمار توصیفی متغیرهای تحقیق محاسبه گردیده است. آماره های توصیفی شامل میانگین، میانه، حداقل، حداکثر و انحراف معیار هر متغیر می باشد. میانگین اصلی ترین شاخص مرکزی است که نشان دهنده نقطه تعادل و مرکز ثقل توزیع است و شاخص خوبی برای نشان دادن مرکزیت داده ها است. میانه مقداری است که ۵۰ درصد داده های نمونه پایین تر از آن و ۵۰ درصد بالاتر از آن قرار می گیرند. به طور کلی از میانه به عنوان اندازه تمایل به مرکز توزیع هایی که شکل آن ها غیرمتمقارن است، استفاده می شود. انحراف معیار مهم ترین پارامتر پراکندگی است که از جذر واریانس به دست می آید این شاخص، نشان دهنده متوسط نوسان مشاهدات از میانگین آن ها است. در جدول زیر آمار توصیفی تمامی متغیرهای پژوهش، اعم از مستقل، وابسته و کنترلی آورده شده است.

جدول (۱): آمار توصیفی متغیرها

نام فارسی	نماد	میانگین	میانه	بیشترین	کمترین	انحراف معیار
تأخیر در گزارش حسابرسی	AUDITREPORTLAG	۷۴,۲۶	۷۳,۰۰	۱۳۴,۰۰	۱۸,۰۰	۲۵,۶۳

۱,۴۸	۱۱,۱۲	۱۹,۷۷	۱۴,۲۳	۱۴,۴۱	AUDITCOMPLEXITY	پیچیدگی حسابرسی
۰,۹۰	۰,۰۰	۵,۰۰	۳,۰۰	۲,۹۱	AUDITCOMMITTEE	اندازه کمیته حسابرسی
۱,۷۴	۲,۰۰	۶,۰۰	۳,۷۳	۳,۷۴	AUDITTENURE	دوره تصدی حسابرس
۰,۱۷	۰,۲۰	۱,۰۰	۰,۸۰	۰,۶۹	INDEPENDENT_COMMISSIONER	استقلال هیئت مدیره
۰,۳۵	۱,۷۹	۳,۹۱	۲,۸۹	۲,۸۸	AGE	سن شرکت
۰,۱۴	۰,۲۹	۰,۸۷	۰,۵۸	۰,۵۸	LEV	اهرم مالی

میانگین تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی حدود ۷۴ روز است به این معنی که شرکت های نمونه به طور میانگین پس از گذشت حدود ۷۴ روز از پایان سال مالی ( در خردادماه) نسبت به ارائه گزارش های حسابرسی شده صورت های مالی اقدام می کنند. در بیشترین حالت این متغیر به عدد ۱۳۴ روز می رسد. میانگین پیچیدگی حسابرسی که با استفاده از لگاریتم کل دارایی های شرکت اندازه گیری می شود نشان دهنده عدد ۱۴,۴۱ است. هرچه عدد مذکور بالاتر باشد، پیچیدگی حسابرسی نیز بالاتر است. میانگین تعداد اعضای کمیته حسابرسی در شرکت های نمونه حدود ۲,۹ نفر را نشان می دهد که این متغیر در بیشترین حالت به عدد ۵ می رسد و عدد صفر مرتبط با کمترین حالت متغیر ممکن است مربوط به عدم افشای اطلاعات کمیته حسابرسی شرکت در آن سال باشد. میانگین دوره تصدی حسابرس نشان می دهد که حسابرس مستقل شرکت های نمونه به طور صورت میانگین حدود ۳ سال و ۷ ماه در شرکت به عنوان حسابرس مستقل فعالیت می نمایند. میانگین استقلال هیات مدیره نیز نشان می دهد که بیش از ۶۹ درصد اعضای هیات مدیره شرکت های نمونه را اشخاص غیر موظف تشکیل می دهند. به بیانی دیگر هیات مدیره بیش از ۶۹ درصد استقلال دارد. همچنین میانگین اهرم مالی حاکی از آن است که شرکت های نمونه تامین مالی از طریق بدهی را در اولویت خود قرار می دهند چرا که بیش از ۵۸ درصد دارایی های خود را از محل بدهی تامین نموده اند.

بررسی اثر تعدیلی پیچیدگی حساسی بر رابطه بین مکانیزم های های و ...

همچنین میانگین لگاریم سن شرکت های نمونه عدد ۲,۸۴ را نشان می دهد. جزئیات سایر آماره های توصیفی در جدول فوق نمایان گردیده است.

#### ۲-۵- آمار استنباطی

یکی دیگر از فروض کلاسیک آزمون ناهمسانی واریانس می باشد. در این پژوهش برای بررسی این موضوع از آزمون بروش پاگان گادفری استفاده شده است. باتوجه به تأثیر مهم ناهمسانی واریانس بر برآورد انحراف معیار ضرایب و همچنین مسأله ای استنباط آماری، لازم است قبل از پرداختن به هرگونه تخمین، درمورد وجود یا عدم وجود ناهمسانی واریانس تحقیق شود.

جدول (۲): وجود یا عدم وجود ناهمسانی واریانس

سطح معناداری	آماره $\chi^2$	آزمون ناهمسانی واریانس
۰/۰۰۰	۳/۷۸	مدل (۱)

نتایج حاصل از جدول فوق بیانگر این موضوع است که احتمال آماره  $\chi^2$  در مدل کمتر از ۰/۰۵ است که نشان می دهد بین متغیرهای پژوهش ناهمسانی وجود دارد. با عنایت به این که یکی از روش های رفع مشکل ناهمسانی واریانس تخمین مدل با روش حداقل مربعات تعمیم یافته است، به منظور آزمون فرضیه های پژوهش از رویکرد ذکر شده استفاده می شود. برای آزمون فرضیه ها از مدل رگرسیون تحلیلی - ترکیبی استفاده شده است. در بررسی داده های مقطعی و سری زمانی، اگر ضرایب اثرات مقطعی و اثرات زمانی معنادار نشود، می توان داده ها را با یکدیگر ترکیب کرد و به وسیله یک رگرسیون حداقل مربعات معمولی تخمین زد. در بیشتر داده های ترکیبی اغلب ضرایب مقاطع یا سری های زمانی معنادار هستند، این مدل به مدل رگرسیون ترکیب شده معروف است. با توجه به ساختار ترکیبی داده ها، برای بررسی ترکیب پذیری از آزمون چاو و برای بررسی وجود اثر ثابت از آزمون هاسمن استفاده شده است. اگر سطح معناداری آزمون چاو زیر ۰/۰۵ است بنابراین برای برآورد مدل از روش داده های پانل استفاده می شود و اگر سطح معناداری بیشتر از ۰/۰۵ باشد برای برآورد مدل از داده های پول استفاده می گردد.

جدول (۳)؛ انتخاب الگوی مناسب برآورد مدل

مدل ها	آزمون	مقدار آماره	سطح معناداری	نتیجه	روش تایید شده
مدل (۱)	آزمون چاو	۱۵/۹۰	۰/۰۰۰	رد H صفر	روش داده‌های تابلویی
	آزمون هاسمن	۹/۱۳	۰/۲۴	عدم رد H صفر	الگوی اثرات تصادفی

بنابراین با توجه به نتایج جدول فوق، به منظور آزمون فرضیه های پژوهش می بایست از روش داده های تابلویی با الگوی اثرات تصادفی استفاده گردد.

جدول (۴) نتایج حاصل از برآورد آزمون مدل (۱)

نام فارسی	نماد	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	معناداری
استقلال هیات مدیره	INDEPENDENT_COMMISSIONER	-۶,۹۳۸	۲,۴۷۱	-۲,۸۰۷	۰,۰۰۵
اندازه کمیته حسابرسی	AUDITCOMMITTEE	۱۳,۸۱۱	۶,۳۷۰	۲,۱۶۸	۰,۰۳۱
دوره تصدی حسابرس	AUDITDURE	-۰,۱۹۴	۰,۳۰۳	-۰,۶۳۹	۰,۵۲۳
پیچیدگی حسابرس	AUDITCOMPLEXITY	۴,۱۲۸	۲,۶۲۱	۱,۵۷۵	۰,۱۱۶
اثرات همزمان پیچیدگی حسابرس و کمیته حسابرس	AUDITCOMPLEXITY*AUDITCOMMITTEE	-۱,۰۰۸	۰,۴۵۴	-۲,۲۲۱	۰,۰۲۷
اهرم مالی	LEV	۷,۹۲۶	۳,۰۱۱	۲,۶۳۳	۰,۰۰۹
سن شرکت	AGE	۲۲,۲۰۶	۴,۸۷۶	۴,۵۵۴	۰,۰۰۰
عرض از	C	-۴۵,۸۷۱	۳۴,۲۱۲	-۱,۳۴۱	۰,۱۸۱

\_\_\_\_\_ بررسی اثر تعدیلی پیچیدگی حساسی بر رابطه بین مکانیزم های های و ...

مبدأ			
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۷۶	آماره اف	۱۶/۱۵
دوربین واتسون	۱/۷۹	احتمال آماره اف	۰/۰۰۰

فرضیه اول پژوهش بیان می کند که بین استقلال هیئت مدیره و تأخیر در گزارش حساسی رابطه معناداری وجود دارد. با توجه به نتایج جدول فوق بین استقلال هیات مدیره و تأخیر در گزارش حساسی رابطه ی منفی و معناداری برقرار است. بنابراین فرضیه اول پژوهش در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد نمی شود.

فرضیه دوم پژوهش بیان می کند که بین اندازه کمیته حساسی و تأخیر در گزارش حساسی رابطه معناداری وجود دارد. با توجه به نتایج جدول فوق بین اندازه کمیته حساسی و تأخیر در گزارش حساسی رابطه ی مثبت و معناداری برقرار است. بنابراین فرضیه دوم پژوهش در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد نمی شود.

فرضیه سوم پژوهش بیان می کند که بین دوره تصدی حساسی و تأخیر در گزارش حساسی رابطه معناداری وجود دارد. با توجه به نتایج جدول فوق بین دوره تصدی و تأخیر در گزارش حساسی رابطه غیر معناداری در سطح اطمینان ۹۵ درصد برقرار است. بنابراین فرضیه سوم پژوهش در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می شود.

فرضیه چهارم پژوهش بیان می کند که پیچیدگی حساسی تأثیر معناداری بر رابطه بین اندازه کمیته حساسی و تأخیر در گزارش حساسی دارد. با توجه به نتایج جدول فوق بین اثرات همزمان پیچیدگی حساسی و اندازه کمیته حساسی با تأخیر در گزارش حساسی رابطه ی منفی و معناداری در سطح اطمینان ۹۵ درصد برقرار است. بنابراین فرضیه چهارم پژوهش در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد نمی شود.

همچنین متغیر های کنترلی سن و اهرم مالی شرکت دارای رابطه ی معنادار با تأخیر در ارائه گزارش حساسی می باشند.

با توجه به نتایج آزمون مدل رگرسیون مشاهده می‌شود که سطح معناداری آماره  $f$  که معناداری کل رگرسیون را نشان می‌دهد، کمتر از ۵٪ است؛ به این مفهوم که مدل در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار است. ضریب تعیین تعدیل شده بیان‌کننده این مطلب است که تقریباً ۷۶ درصد از تغییرات متغیر وابسته با متغیرهای مستقل مدل تبیین می‌شود. همچنین با توجه به اینکه مقدار دوربین واتسون بین ۱/۵ و ۲/۵ است می‌توان گفت بین متغیرهای پژوهش مشکل خود همبستگی سریالی وجود ندارد.

## ۶- نتیجه‌گیری

تأخیر در گزارشگری مالی، باعث کاهش کیفیت سود، افزایش عدم تقارن اطلاعاتی و عدم قطعیت در مورد ارزیابی سرمایه‌گذاری‌ها می‌گردد (باشمن<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۰۱). هرچه مدت زمان تأخیر گزارش حسابرسی کوتاه‌تر باشد، مدت زمان لازم برای افشا گزارش مالی سالانه حسابرسی شده جهت استفاده‌کنندگان نیز کوتاه‌تر می‌شود تا انتشار صورت‌های مالی سالانه شرکت سریع‌تر و ارتباط آن با استفاده‌کنندگان نیز حفظ شود. افشای به موقع صورت‌های مالی بستگی به سرعت کار حسابرسی دارد (احمد<sup>۲</sup> و همکاران، ۲۰۱۰). یکی از مهم‌ترین مکانیزم‌های داخلی حاکمیت شرکتی، توجه به هیئت‌مدیره شرکت به عنوان نهاد هدایت‌کننده‌ای است که نقش مراقبت و نظارت را بر کار مدیران اجرایی به منظور حفظ منافع مالکیتی سهامداران بر عهده دارد. چنین به نظر می‌رسد که رمز موفقیت یک شرکت در گرو هدایت مطلوب آن است. به گونه‌ای که می‌توان ادعا نمود راز ماندگاری شرکت‌های معروف و خوش‌نام، در برخورداری آن‌ها از یک هیئت‌مدیره کارا و اثربخش است (تبیاح<sup>۳</sup> و همکاران، ۲۰۱۷).

یکی دیگر از معیارهای حاکمیت شرکتی که می‌تواند دامنه تأخیرگزارش حسابرسی را کاهش دهد، کمیته حسابرسی است. در ادبیات مالی، کمیته حسابرسی به‌عنوان جزئی از ساختار حاکمیت شرکتی ابزاری برای کاهش هزینه‌های نمایندگی و همچنین یک ابزار نظارتی اثربخش برای بهبود روابط نمایندگی تلقی می‌شود (سلیمانی و مقدسی، ۱۳۹۳). تقویت ارتباط بین

<sup>1</sup>. Bushman

<sup>2</sup>. Ahmed

<sup>3</sup>. Tobiah

\_\_\_\_\_ بررسی اثر تعدیلی پیچیدگی حسابرسی بر رابطه بین مکانیزم های های و ...

حسابرسان مستقل و مدیریت، تأثیرگذاری بر ارزیابی حسابرس از هر دو ریسک کنترل و ریسک حسابرسی، سطح آزمون های حسابرسی و گزارشگری مالی خوب از وظایف کمیته حسابرسی است.

#### ۷- منابع

- احمدی، محمد (۱۳۹۴). بررسی ارتباط بین تأخیر غیرعادی در گزارش حسابرسی و تجدید ارائه آتی صورت های مالی در بورس اوراق بهادار تهران. پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اصفهان.
- اورادی، جواد، لاری دشت بیاض، محمود و سالاری فورگ، زینب (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین ویژگیهای کمیته حسابرسی و عملکرد شرکت، دانش حسابداری مالی، شماره ۱۱، صص ۱۵۱-۱۳۱.
- ایمانی برندق، محمد، عبدی، مصطفی و کاظمی علوم، مهدی (۱۳۹۶). بررسی تأثیر تنوع جنسیتی در کمیته حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه علمی-پژوهشی بررسیهای حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۴، شماره ۳، صص ۳۰۳-۳۲۲.
- جمالی، نیکی؛ پورزمانی، زهرا (۱۳۹۸). تاثیر رابطه سیاسی هیئت مدیره شرکت بر تأخیر گزارش حسابرسی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره هشتم، شماره ۳۱، صص ۳۵-۴۳.
- حساس یگانه، یحیی (۱۳۸۵). حاکمیت شرکتی در ایران. فصلنامه حسابرس، شماره ۳۲، جلد ۷، صص ۳۳-۳۹.
- حساس یگانه، یحیی، باغومیان، رافیک (۱۳۸۵). نقش هیات مدیره در حاکمیت شرکتی، مجله حسابدار، شماره صد و هفتاد و سه، صص ۲۰-۳۵.
- حساس یگانه، یحیی. (۱۳۸۴). مفاهیم حاکمیت شرکتی. مجله حسابدار. شماره ۱۶۷.
- رضازاده، جواد، عبدی، مصطفی، کاظمی علوم، مهدی. (۱۳۹۶). ویژگی های کمیته حسابرسی و تجدید ارائه صورت های مالی. پژوهش های حسابداری مالی، دوره ۹، شماره ۳، صص ۱-۱۶.



زارعی، علیرضا، قاسمی، معصومه. (۱۳۹۵). اثر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی. بررسی‌های حسابداری، دوره ۳، شماره ۱۲، صص ۴۳-۶۴.

سجادی، سید حسین، دستگیر، محسن، افشار جهانشاهی، مجتبی. (۱۳۸۵). ضرورت ایجاد کمیته ی حسابرسی صاحبکار. مطالعات تجربی حسابداری مالی، دوره ۴، شماره ۱۵، صص ۶۵-۸۶

سجادی، سید حسین؛ دلفی، مهدی. (۱۳۹۰). چرخش اجباری حسابرسان: پی آمدهای متفاوت در شرکت‌های کوچک و بزرگ. مجله حسابدار رسمی، (۱۳)

سلیمانی، غلامرضا و مقدسی، مینا. (۱۳۹۳). "نقش کنترل‌های داخلی، حسابرس داخلی و کمیته حسابرسی در بهبود نظام راهبری (حاکمیت) شرکتی". فصلنامه پژوهش حسابداری، دوره سوم، شماره ۴. صص ۶۳-۷۷.

صالحی، مهدی، اورادی، جواد و سالاری فورگ، زینب. (۱۳۹۵). تأثیر وجود کمیته حسابرسی و ویژگی‌های آن بر تاخیر گزارش حسابرسی. دانش حسابداری، سال ۷، شماره ۲۶، صص ۸۳-۵۹.

کثیری، حسین (۱۳۸۴). نحوه تشکیل و وظایف کمیته حسابرسی، مجله دانش حسابرسی، شماره ۱۴، صص ۴-۱۶.

مجتهدزاده، ویدا، آقایی، پروین. (۱۳۸۳)، "عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان"، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، سال یازدهم، شماره ۳۸، صص ۵۳-۷۶.

ملاامینی، وحید؛ مرفوع، محمد (۱۳۹۴). رابطه بین کیفیت افشای اطلاعات و تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی. مطالعات تجربی حسابداری مالی، دوره ۱۱، شماره ۴۵، صص ۷۱-۵۱.

منشور کمیته حسابرسی. (۱۳۹۱). سازمان بورس و اوراق بهادار، تهران.

مومن زاده، محمد مهدی، (۱۳۹۲). سرمایه‌های فکری و کمیته حسابرسی، مجله بورس، شماره ۱۰۸، صص ۵۲-۵۳.

- Abbott, L.J. and Parker, S. (2000), "Auditor selection and audit committee characteristics", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 19 No. 2, pp. 47-66.
- Abbott, L.J., Parker, S., Peters, G.F. and Raghunandan, K. (2003), "An empirical investigation of audit fees, nonaudit fees, and audit committees", *Contemporary Accounting Research*, Vol. 20 No. 2, pp. 215-234.
- Ahmed, A.A.A & Hossain, M.S. (2010). *Audit Report Lag: A Study of Bangladeshi Listed Companies*. *ASA University Review* 4(2), 49-56.
- Anderson, R.C., Mansi, S.A. and Reeb, D.M. (2004), "Board characteristics, accounting report integrity, and the cost of debt", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 37 No. 3, pp. 315-342.
- 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 2753152.
- Boo, E. and Sharma, D. (2008), "The association between corporate governance and audit fees of bank holding companies", *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society*, Vol. 8 No. 1, pp. 28-45.
- Bushman, R.M., Smith, A.J. (2001). Financial accounting information and corporate governance. *Journal of Accounting and Economics*, 32(1), 237-333.
- Carcello, J.V., Hermanson, D.R., Neal, T.L. and Riley, R.A. (2002), "Board characteristics and audit fees", *Contemporary Accounting Research*, Vol. 19 No. 3, pp. 365-384
- Charbel, S., Georges, A. & Gebrayel, E. (2014). "Audit Committee and Financial Distress in the Middle East Context". *International Strategic Management Review*, 2 (1): 39-45.
- Chen, K. and Zhou, J. (2007), "Audit committee, board characteristics, and auditor switch decision by anderson's clients", *Contemporary Accounting Research*, Vol. 24 No. 4, pp. 1085-1117.
- Dey, A. (2008), "Corporate governance and agency conflicts", *Journal of Accounting Research*, Vol. 46 No. 5, pp. 1143-1181
- Dong, B., & Robinson, D. (2018). "Auditor-client geographic proximity and audit report timeliness". *Advances in Accounting*, 40, 11-19.
- Ellwood, S. and Garcia-Lacalle, J. (2015), "Examining audit committees in the corporate governance of public bodies", *Public Management Review*, pp. 1-25.
- Fama, E.F. and Jensen, M.C. (1983), "Separation of ownership and control", *Journal of Law and Economics*, Vol. 26 No. 2, pp. 301-325
- Fields, L.P., Fraser, D.R. and Wilkins, M.S. (2004), "An investigation of the pricing of audit services for financial institutions", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 23 No. 1, pp. 53-77.
- Habib, A. & Bhuiyan, M.B.U, Huang, H.J & Miah, M.S. (2019). Determinants of Audit Report Lag: A Meta-Analysis. *International Journal of Auditing*, 23(1), 20-44.

- Hines, C., Masli, A., Mauldin, E.G. and Peters, G.F. (2015), "Board risk committees and audit pricing", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 34 No. 4, pp. 59-84.
- Hisham Kamel, M., Zuaini, I. & Nor Aziah, A.M. (2014). The Impact of Audit Committee Characteristics on Corporate Voluntary Disclosure". *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 164 (1): 486-492.
- Husain, Saiful, & Ilyas, F. (2019). The Substitution Role of Audit Committee Effectiveness and Audit Quality in Explaining Audit Report Lag, *Accounting Finance Review*, 4(1), 28– 37.
- Jahangir Ali, M., Rajbans Kaur Shingara Singh, Mahmoud Al-Akra, "The impact of audit committee effectiveness on audit fees and non-audit service fees: evidence from Australia", *Accounting Research Journal*, <https://doi.org/10.1108/ARJ-11-2015-0144>
- Jizi, M. (2017), "The influence of board composition on sustainable development disclosure", *Business Strategy and the Environment*, Vol. 265, pp. 640-655.
- Karamanou, I. and Vafeas, N. (2005), "The association between corporate boards, audit committees, and management earnings forecasts: an empirical analysis", *Journal of Accounting Research*, Vol. 43 No. 3, pp. 453-486
- Khan, A., Muttakin, M.B. and Siddiqui, J. (2015), "Audit fees, auditor choice and stakeholder influence: Evidence from a family-firm dominated economy", *The British Accounting Review*, Vol. 47 No. 3, pp. 304-320
- Kocmanova, A. Simberova, I (2013). Modelling of corporate governance performance indicators. *Eng. Econ.* 23(5). 485-495.
- Krishnan, G. and Parsons, L. (2008), "Getting to the bottom line: an exploration of gender and earnings quality", *Journal of Business Ethics*, Vol. 78 Nos 1/2, pp. 65-76.
- Lee, H.Y., Mande, V. & Son, M. (2009). Do Lengthy Auditor Tenure and The Provision of Non-Audit Services by The External Auditor Reduce Audit Report Lags? *International Journal of Auditing*, 13(2), 87-104.