

عوامل موثر بر اجرا و تکمیل فرآیند حسابداری

رقیه محمدی

حسابرس ارشد دیوان محاسبات کشور

Roghayeh.mohamadi91@yahoo.com

چکیده

به موقع بودن یکی از مهمترین ویژگیهای کیفی اطلاعات مالی محسوب می شود به موقع بودن به این مفهوم است که اطلاعات باید در کوتاه ترین زمان و به سریع ترین شکل ممکن در دسترس استفاده کنندگان قرارگیرد. هر چه فاصله زمانی بین پایان سال مالی و تاریخ انتشار صورتهای مالی واحدهای تجاری کوتاه تر باشد، سودمندی حاصل از صورتهای مالی حسابداری شده سالانه واحدهای تجاری افزایش می یابد. افزایش فاصله زمانی بین پایان سال مالی و تاریخ انتشار صورتهای مالی، احتمال فاش شدن اطلاعات به نفع گروهی از استفاده کنندگان و به زیان سایرین را افزایش می دهد. هدف این تحقیق، بررسی رابطه بین برخی ویژگی های شرکت با مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابداری است. جامعه آماری شامل شرکتهای تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و دوره زمانی سالهای ۱۳۹۷ الی ۱۴۰۱ است. نتایج حاصل از آزمون های آماری انجام شده بر روی فرضیه های تحقیق نشان می دهد که پنج متغیر مستقل انتخاب شده در این پژوهش شامل اندازه، نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام، سود دهی، نوع اظهار نظر حسابداری ارائه شده در مورد صورتهای مالی و عمر شرکت، ارتباط معنی دار آماری با مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابداری وجود دارد. واژههای کلیدی: به موقع بودن، اندازه شرکت، عمر شرکت، مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابداری

۱- مقدمه

پاسخگویی که خواستگاه آن احترام به حقوق انسانهاست، در سطوح مختلف ملی و بنگاههای تجاری مطرح است. مدیران در مقابل سرمایه گذاران، اعتبار دهندگان و سایر اشخاص ذینفع، موظفند از طریق ارائه اطلاعات به موقع، شفاف و قابل اعتماد، آنها را در جریان نحوه بکارگیری منابع اقتصادی و نتایج عملیات واحد تجاری قرار داده و امکان تصمیم گیری و قضاوت منطقی را برای آنها فراهم سازند. [2]. اتخاذ تصمیمات معقول اقتصادی و تخصیص بهینه منابع محدود و کمیاب به سوی فعالیتهای برتر بدون وجود اطلاعات به موقع، معتبر و قابل اتکا، امکان پذیر نیست.

در بیانیه اساسی تئوری های حسابداری، مربوط بودن و قابل اتکابودن، به عنوان دو ویژگی کیفی مهم اطلاعات مالی، همواره از موضوعات مهم ادبیات گزارشگری مالی بوده و مورد توجه و تاکید نهادهای حرفه ای، مراجع قانونی و استفاده کنندگان اطلاعات مالی است. به موقع بودن^۱ به این مفهوم است که اطلاعات باید در کوتاه ترین زمان و به سریع ترین شکل ممکن در دسترس استفاده کنندگان قرارگیرد. هر چه فاصله زمانی بین پایان سال مالی و تاریخ انتشار صورتهای مالی واحدهای تجاری کوتاه تر باشد، منافع و سودمندی حاصل از صورتهای مالی حسابرسی شده سالانه واحدهای تجاری افزایش می یابد. افزایش فاصله زمانی بین پایان سال مالی و تاریخ انتشار صورتهای مالی، احتمال فاش شدن اطلاعات به نفع گروهی از استفاده کنندگان و به زیان سایرین را افزایش می دهد.

ویژگی کیفی مهم دیگر، قابل اتکا بودن اطلاعات مالی بیان شده است. کمک به تصمیم گیری و حفظ منافع سرمایه گذاران، اعتبار دهندگان و سایر گروه های ذینفع و هم چنین الزامات قانونی تعیین شده در بسیاری از کشورها موجب شده است که حسابرسی صورتهای مالی، توسط شخصی مستقل از تهیه کننده اطلاعات برنامه ریزی و اجرا شود. علی رغم این که مزایای حاصل از صورتهای مالی حسابرسی شده، بر کسی پوشیده نیست، ولی مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی می تواند بر به موقع بودن اطلاعات مالی ارائه شده و در نتیجه بر مربوط بودن آن اثر گذار باشد. گزارشگری مالی به موقع تابع عوامل مختلفی است. این عوامل می تواند مربوط به حسابرس و عملیات حسابرسی یا مربوط به ویژگی های واحد مورد رسیدگی باشد.

۲- عوامل موثر بر گزارشگری مالی به موقع

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

اندازه شرکت، سودآوری، پیچیدگی عملیات و نوع صنعت، میزان ریسک یا خطر (اهرم)، عمر شرکت، تاریخ پایان سال مالی، میزان همکاری کارکنان صاحبکار با حسابرسان، بودجه زمانی حسابرسی، سیستم کنترل داخلی شرکت، وجود یا عدم وجود واحد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی در شرکت، اندازه موسسه حسابرسی، تکنولوژی و فنآوری های مورد استفاده در شرکت و هم چنین در مؤسسه حسابرسی، نوع و میزان خدمات ارائه شده به صاحبکار، عوامل محیطی (وضعیت اقتصادی، نرخ بهره، تورم، رقابت و ملاحظات سیاسی و قانونی)، سطح تجربه و تخصص و شخصیت حسابرس، وجود یا عدم وجود اقلام غیر مترقبه در شرکت، نوع اظهار نظر حسابرسی ارائه شده در مورد صورتهای مالی، وضعیت شرکت در بورس اوراق بهادار، تعداد سهامداران، وجود یا عدم وجود شرکتهای فرعی و وابسته، و مواردی از این قبیل [۵]. [۶]. [۸]. [۱۱]. [۱۸].

در تحقیق حاضر، از بین عوامل مختلف موثر بر گزارشگری مالی، رابطه بین ویژگی های زیر با مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی شرکت مورد بررسی قرار گرفته است:

3- timeliness

الف: اندازه شرکت: در بیشتر پژوهش های انجام شده قبلی در خارج از کشور، وجود رابطه معنی دار بین به موقع بودن گزارشگری مالی سالیانه با اندازه شرکت مورد تایید قرار گرفته است. بیشتر این محققین معتقدند که شرکت های با اندازه بزرگ زودتر از شرکت های کوچک، عملیات حسابرسی خود را اجرا و تکمیل می کنند. زیرا اولاً - به دلیل استقرار سیستم های کنترل داخلی قوی در شرکت های بزرگ، احتمال وقوع اشتباه چه سهوی و چه عمدی در صورتهای مالی کاهش پیدا می کند و به تبع آن حسابرسان می توانند اتکای بیشتری بر سیستم کنترل داخلی شرکت نموده و به نحو قابل ملاحظه ای از حجم آزمون های محتوا به کاهند. ثانیاً- شرکت های بزرگ به دلیل داشتن منابع مالی زیاد قادرند کارمندان حسابداری بیشتر با تخصص و تحصیلات بالاتر و همچنین سیستم های اطلاعاتی پیشرفته تری را به خدمت به گیرند. از طرف دیگر این شرکت ها با در اختیار حسابرسان گذاشتن تعدادی از پرسنل خود و انجام قسمتی از کارهای حسابرسی و بکارگیری موسسات حسابرسی کارآمد و پرداخت حق الزحمه حسابرسی بیشتر، عملیات حسابرسی صورتهای مالی آنها در مدت زمان اندکی بعد از اتمام سال مالی انجام می شود. ثالثاً- شرکت های بزرگ از حساسیت بیشتری نسبت به شرکت های کوچک برخوردارند. شرکت های بزرگتر دارای هزینه های سیاسی بیشتری نسبت به شرکت های کوچک تر هستند. بزرگ بودن شرکت، تعداد زیاد ذینفعان را به همراه دارد که تمایل دارند، عملیات شرکت را با دقت و حساسیت زیادی تعقیب کنند. بنابراین مدیران شرکت های بزرگ تمایل دارند، مدت زمان تاخیر در اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی و گزارشگری مالی را کاهش دهند. زیرا آنها شدیداً از طرف سرمایه گذاران، اعتبار دهندگان، نهادهای قانونی و دیگر استفاده کنندگان برای ارائه به موقع صورتهای مالی خود تحت فشارند. لذا، این فرض قابل تصور وجود دارد که ارتباط معنی دار آماری بین اندازه شرکت و مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی وجود دارد. [15].

ب) نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام: این امکان وجود دارد، شرکتهایی که نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام آنها بالا باشد؛ تمایل داشته باشند میزان و سطح ریسک خود را پنهان نمایند. آنها ممکن است برای این منظور درصد برآیند، صورتهای مالی سالانه خود را با تاخیر منتشر کنند. از طرف دیگر بالا بودن نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام، احتمال ناتوانی شرکت در بازپرداخت بدهی و ایفای تعهدات را افزایش می دهد. در چنین مواردی حسابرسان نگران کمتر از واقع نشان دادن بدهیها توسط شرکت خواهند بود. بنابراین حسابرسان برای کاستن میزان مسئولیت خود در مقابل دعاوی مطروحه احتمالی در آینده، رسیدگی کامل تری را برنامه ریزی کرده و روشهای حسابرسی را بگونه ای طراحی و اجرا می نمایند که از کامل بودن بدهی های ثبت شده اطمینان حاصل کنند. انجام این گونه اقدامات از جانب حسابرسان، موجب طولانی شدن زمان تکمیل عملیات حسابرسی و تاخیر در انتشار صورتهای مالی خواهد شد. [19].

ج) سودآوری: توان سودآوری شرکت به عنوان یکی از متغیرهای اثر گذار بر مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی مورد مطالعه قرار گرفته است. وجود یک رابطه منفی بین توان سودآوری شرکت با مدت زمان تاخیر در اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی شرکت قابل تصور است. بدین معنی که شرکت های سود ده زودتر از شرکت های زیان ده، عملیات حسابرسی خود را اجرا و تکمیل می کنند. [۱۰]

گزارش سود یا زیان می تواند به عنوان یک خبر خوب یا بد در مورد نتایج عملکرد سالانه شرکت مورد توجه قرار گیرد. در مورد شرکت های زیان ده، مدیران شرکت تمایل دارند انتشار گزارشهای مالی سالانه با تاخیر باشد تا از عواقب انتشار یک خبر بد اجتناب نمایند. از این رو، مدیران شرکت های زیان ده تمایل دارند، حسابرسان از برنامه زمانی معمول حسابرسی عقب تر باشند و عملیات حسابرسی با تاخیر بیشتری انجام شود. هم چنین در مورد شرکت های زیان ده، حسابرسان عملیات حسابرسی را با احتیاط و اعمال مراقبت حرفه ای بیشتری انجام می دهند. به ویژه زمانی که احتمال بروز ناتوانی مالی، ورشکستگی یا عدم تداوم فعالیت یا تقلب مدیران در شرکت های زیان ده وجود داشته باشد. در نقطه مقابل، شرکت های سود ده به منظور انتشار یک خبر خوب تمایل به انتشار زودتر از موعد صورتهای مالی سالانه حسابرسی شده دارند. از این رو نسبت به تکمیل سریع عملیات حسابرسی و جلوگیری از تاخیر در تکمیل عملیات حسابرسی علاقه نشان می دهند. هم چنین در شرکت های سود ده، چنان چه حاشیه سود یا نرخ بازده آنها

بالتر از متوسط صنعت باشد، با انتشار این خبر خوب، از مزایای پیش بینی های بازار و تصمیمات استفاده کنندگان در مورد شرکت منتفع خواهند شد. عملکرد مثبت یک شرکت اثر برجسته ای بر روی ارزش سهام شرکت خواهد داشت [۱۰]. [۱۵].

د) نوع اظهار نظر حسابرسی: مدت زمان تاخیر در اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی به عنوان تابعی از نوع اظهار نظر حسابرسی ارائه شده در نظر گرفته می شود. بر این اساس عنوان می شود؛ شرکت هایی که اظهار نظر حسابرسی ارائه شده در مورد صورتهای مالی آنها به شکل مقبول است، احتمالاً زودتر از شرکت هایی که اظهار نظر غیر مقبول دریافت می کنند، عملیات حسابرسی خود را اجرا و تکمیل می کنند. به عبارت دیگر، متوسط تاخیر در اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی برای شرکت هایی که اظهار نظر مقبول دریافت می کنند، کمتر از شرکت هایی است که اظهار نظر غیر مقبول دریافت می کنند. [۱۱]

اظهار نظر های غیر مقبول به عنوان یک خبر بد در نظر گرفته شده و باعث کندی در انتشار صورتهای مالی سالانه حسابرسی شده شرکت می شود. علاوه بر آن، اختلاف نظرهای موجود بین حسابرس و شرکت در خصوص بندهای شرط گزارش حسابرسی مطرح شده، موجب افزایش مدت زمان تاخیر در اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی شرکت می شود. [۱۱]

۳- پیشینه تحقیق

تاخیر در انتشار صورتهای مالی همواره از موضوعات بحث بر انگیز در ادبیات گزارشگری مالی بوده است. در این بخش به برخی تحقیقات انجام شده مرتبط با موضوع تحقیق اشاره می شود.

کورتیس^۱ در تحقیقی، رابطه بین چهار ویژگی انتخابی و زمان گزارشگری مالی در شرکت های پذیرفته شده در بورس نیوزلند را مورد مطالعه قرارداد. چهار ویژگی انتخابی شامل عمر شرکت، تعداد سهامداران، تعداد صفحات گزارش های مالی و حسابرسی سالیانه و نوع صنعت بود. تنها نوع صنعت با زمان گزارشگری مالی دارای رابطه معنی دار بوده و سه ویژگی دیگر فاقد رابطه معنی داری بودند. بر اساس تحقیق کورتیس، شرکت هایی که در زمینه صنایع سوخت و انرژی و واسطه گیری مالی فعالیت داشتند، گزارشگران مالی سریعی بودند. در نقطه مقابل شرکت های شاغل در زمینه صنایع معدنی، استخراجی و خدماتی گزارشگری کندی داشتند. هم چنین فاصله زمانی بین پایان سال مالی شرکت های نمونه با تاریخ گزارشگری مالی و انتشار صورتهای مالی آنها چهار و نیم ماه بوده است. از کل زمان گزارشگری مالی یعنی چهار و نیم ماه، سه ماه آن برای حسابرسی صورتهای مالی صرف شده است. [۷]

فرست و پونال^۲ در یک مطالعه مقایسه ای بین شرکت های امریکایی با شرکت های انگلیسی، بیان کردند که شرکت های امریکایی نسبت به شرکت های هم گروه انگلیسی، گزارشگری مالی به موقع تری دارند. نتایج تحقیق آنها نشان داد که بین مدت زمان گزارشگری مالی و اندازه شرکت و تاریخ پذیرش شرکت در بورس (عمر شرکت)، رابطه معنی داری وجود دارد. [۱۰]

کورتیه^۳ مشخصه های زمان گزارشگری که در تحقیقات انجام شده قبلی معنی دار شناخته شده بودند را به صورت مقایسه ای در بین هشت کشور صنعتی جهان مورد تجزیه و تحلیل قرار داد. مقایسه نتایج تحقیق در بین کشورهای مختلف مبین این مطلب بود که هر کدام از مولفه های شناسایی شده مربوط به زمان گزارشگری مالی، اثر یکسانی در بین کشورها ندارند. بر این اساس، آنها یک مدل چند ملیتی را برای مطالعه رفتارهای گزارشگری مالی در بین کشورهای مختلف طراحی کردند. در مدل تحقیق پیشنهادی، هم عوامل مربوط به شرکت و هم عوامل مخصوص کشور، پیش بینی شد. نتایج نشان داد که عوامل مؤثر بر زمان گزارشگری مالی در بین کشورهای مختلف متفاوت بوده و نوع سیستم های حسابداری بکار گرفته شده در بین کشورهای مختلف از مهمترین عوامل وجود تفاوت در زمان گزارشگری مالی شرکتها محسوب می شود. [۱۳]

1- Courtis

7- Frost and Pownal

8- Courteau

انسه^۱ در پژوهشی، به موقع بودن گزارشگری مالی سالیانه ۴۷ شرکت غیرمالی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار زیمبابوه را مورد بررسی قرار داد. نتایج این مطالعه نشان داد که ۹۸٪ شرکتهای انتخاب شده به عنوان نمونه در مهلت مقرر قانونی، گزارشهای مالی سالیانه خود را ارائه نموده اند. نتایج تحقیق آنها نشان داد که متغیرهایی مانند اندازه شرکت، توان سودآوری و عمر شرکت با زمان گزارشگری مالی ارتباط معنی داری داشته اند. [۴]

و آذرین^۲ و احمد جهت بررسی مهمترین دلایل طولانی شدن تکمیل عملیات حسابرسی شرکتهای مالزیایی، ۱۰۰ شرکت از شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار کولالامپور را برای دوره زمانی بین سالهای ۱۹۹۶ تا ۲۰۰۰ میلادی را انتخاب کردند. هشت متغیر مستقل تحقیق شامل اندازه شرکت، نوع صنعت، سود یا زیان شرکت، اقلام غیر مترقبه، نوع اظهار نظر حسابرسی، اندازه و میزان تخصص موسسات حسابرسی، پایان سال مالی و نسبت بدهی به دارایی شرکت بودند. آمار توصیفی نشان داد که متوسط مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی شرکتهای انتخابی در طول دوره زمانی ۵ ساله، بیش از ۱۰۰ روز با انحراف استاندارد ۳۶ روز بوده است. نتایج تحقیق هم چنین، نشان داد که از بین هشت متغیر مستقل تعریف شده، شش متغیر نوع صنعت، سود یا زیان، اظهار نظر حسابرسی، حسابسان، پایان سال مالی و نسبت بدهی به دارایی، با متغیر وابسته تحقیق دارای رابطه معنی دار بوده اند. مدت زمان اجرای عملیات حسابرسی، با زیان، نوع اظهار نظر و نسبت بدهی به دارایی شرکت رابطه مستقیم و با نوع صنعت، حسابسان و پایان سال مالی شرکت رابطه منفی داشته است. [۳]

لیونتیس^۳ و همکاران تحقیقی را در زمینه شناسایی دلایل طولانی شدن زمان ارائه گزارشهای حسابرسی در مورد شرکتهای پذیرفته شده در بورس آتن انجام دادند. به عقیده آنها، طولانی شدن زمان صدور گزارش حسابرسی یکی از عوامل تاثیر گذار در ایجاد و توسعه بازارهای سرمایه در رابطه با شرکت است. به ویژه، زمانی که صورتهای مالی سالانه شرکت تنها منبع اطلاعات قابل اتکای سرمایه گذاران باشد. نتایج حاصل از اجرای آزمون های آماری نشان داد که بین طولانی شدن زمان ارائه گزارش حسابرسی شرکتهای با اندازه مؤسسه حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی، تعداد و ماهیت بندهای گزارش حسابرسی شرکت، وجود یا عدم وجود اقلام غیر مترقبه در شرکت، و میزان ابهام در گزارش های حسابرسی شرکت رابطه معنی دار وجود دارد. در این تحقیق بیان شده است که در صورت استفاده از موسسات حسابرسی بزرگ و بین المللی و پرداخت حق الزحمه اضافی به حسابسان، مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی کاهش پیدا می کند. هم چنین وجود اطلاعات و اخبار منفی بالقوه در شرکت، موجب طولانی شدن مدت زمان رسیدگی های حسابسان می شود. [16]

کام و چک^۴ (۲۰۰۵) جهت شناسایی اثر تغییر وظایف کارکنان مؤسسه حسابرسی و تغییر مؤسسه حسابرسی مسؤول انجام عملیات حسابرسی بر زمان ارائه گزارش حسابرسی، تعداد ۳۶۹ شرکت استرالیایی را برای سال مالی ۲۰۰۱ به عنوان نمونه تحقیق انتخاب کردند. نتایج این پژوهش نشان داد که تغییر در وظایف و مسئولیت های کارکنان مؤسسه حسابرسی و واگذاری عملیات حسابرسی به یک مؤسسه حسابرسی هم اندازه، اثر با اهمیتی بر زمان صدور گزارش حسابرسی ندارد. ولی واگذاری مسئولیت انجام عملیات حسابرسی به یک مؤسسه حسابرسی بزرگتر، دارای ارتباط معنی داری با مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی هست. [۱۴]

پیوت^۵ دلایل طولانی شدن زمان صدور گزارش حسابرسی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار فرانسه را مورد شناسایی قرار داده است. تعداد ۲۹۰ شرکت (به استثنای شرکتهای سرمایه گذاری) از مجموع شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار

10- Ansah

11- Adzrin

1- Leventis.

2- Kam and Cheuk

1- Piot

فرانسه برای دوره زمانی ۱۹۹۹ الی ۲۰۰۱ بعنوان نمونه تحقیق انتخاب گردیدند. نتایج این تحقیق نشان داد که، زمان صدور گزارش حسابرسی با میزان ریسک و ارقام مندرج در صورتهای مالی (سود و زیان) وابستگی جزئی و کم رنگی دارد. هم چنین وجود اطلاعات و اخبار خوب و بد در مورد شرکت با زمان گزارشگری مالی ارتباط معنی داری دارد. ضمناً، انجام عملیات حسابرسی توسط موسسات حسابرسی بزرگ، بر مدت زمان صدور گزارش حسابرسی تاثیر زیادی دارد. [19]

هسلین^۱ جهت شناسایی دلایل طولانی شدن مدت زمان اجرای عملیات حسابرسی و گزارشگری مالی، تعداد ۲۶۵ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار مالزی را برای سال مالی ۲۰۰۴ به عنوان نمونه تحقیق انتخاب کرد. نتایج حاصل از آمار توصیفی نشان داد که، متوسط مدت زمان تکمیل گزارش حسابرسی در شرکتهای مورد مطالعه ۹۶ روز بوده است، که این مدت کمتر از مهلت قانونی چهار ماهه تعیین شده در مقررات بورس مالزی است. تعداد ۲۵۷ شرکت یا در حدود ۹۶٫۹۸٪ از کل شرکتهای انتخابی، الزامات قانونی مقرر را رعایت کرده و صورتهای مالی خود را ظرف مهلت مقرر به بورس ارائه داده اند. تنها ۸ شرکت (۳٫۰۲٪ از کل شرکتهای مورد مطالعه)، صورتهای مالی خود را در مهلت مقرر ارائه نداده اند. [۱۲]

دغان^۲ و همکاران در خصوص به موقع بودن گزارشگری مالی، نمونه خود را از شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار بین المللی انتخاب کردند. هدف این تحقیق بررسی رابطه بین چهار متغیر مستقل؛ اخبار خوب و بد (سود یا زیان) در مورد شرکت، ریسک مالی، اندازه و نوع صنعت شرکت با به موقع بودن زمان گزارشگری مالی بوده است. نتایج نشان داد، به موقع بودن زمان گزارشگری مالی، تحت تاثیر توان سودآوری شرکت است. شرکتهایی که دارای اخبار خوب (نرخ بازده سرمایه گذاری و یا نرخ بازده حقوق صاحبان بالاتر) بوده اند، زودتر از شرکتهای دارای اخبار نامساعد، صورتهای مالی خود را منتشر نموده اند. نتایج هم چنین نشان داد که اندازه شرکت، ریسک مالی بالا، خط مشی و زمان بندی مربوط به گزارشگری به موقع سالهای گذشته، در گزارشگری مالی به موقع شرکتهای موثر بوده اند. [9]

کاشانی پور و همکاران (۱۳۸۵) تحقیقی را با عنوان بررسی تحلیلی رابطه بین اقلام صورت های مالی و مدت زمان لازم برای حسابرسی انجام دادند. برای این منظور، تعداد ۵۰ شرکت از مجموع ۶۳۸ شرکت حسابرسی شده توسط سازمان حسابرسی در سالهای ۱۳۷۶ تا ۱۳۸۳، مورد به صورت تصادفی بعنوان نمونه تحقیق انتخاب گردید. آزمون آماری انجام شده، وجود همبستگی بین اقلام صورتهای مالی با مدت زمان حسابرسی را بیان نمود. میزان این همبستگی بسته به نوع متغیر حسابداری متفاوت بود. متغیرهایی مثل "دارایی های جاری" و "بدهی های جاری" بیشترین همبستگی را در کل دوره تحقیق با متغیر وابسته تحقیق داشتند. [1]

۴- روش شناسی تحقیق

۴-۱ جامعه آماری

جامعه آماری تحقیق شامل شرکتهای تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. از میان کلیه شرکتهای عضو جامعه آماری شرکتهایی که واجد شرایط زیر بودند، مورد بررسی قرار گرفتند:

الف) شرکتهایی که حداقل از ابتدای سال ۱۳۷۷ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشند.

ب) شرکتهایی که حسابرسی صورتهای مالی سالانه آنها برای دوره زمانی مورد نظر توسط موسسات حسابرسی مورد تایید بورس انجام شده باشد.

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

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

۲-۴- مدل تحقیق و محاسبه متغیرها

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

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

$$y = \alpha + \beta_1 ASSETS + \beta_2 \frac{D}{E} RATIO + \beta_3 PROFIT + \beta_4 OPINION + \beta_5 LIFE + \varepsilon$$

که:

Y: مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی (به روز)

α : عرض از مبدا

Assets: لگاریتم طبیعی متوسط جمع دارایی

D/E Ratio: متوسط نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام

Profit: سود ده یا زیان ده بودن شرکت (سود یا زیان خالص بعد از کسر مالیات)

Opinion: نوع اظهار نظر حسابرسی ارائه شده در مورد صورتهای مالی

Life: عمر شرکت (بر اساس تاریخ پذیرش شرکت در بورس)

ε : جزء خطای تصادفی

$\beta_1, \beta_2, \beta_3, \beta_4, \beta_5$ ضرایب متغیرهای مستقل هستند. ضرایب متغیر مستقل سوم در حقیقت متغیری موهومی (مجازی) است به گونه ای که، $\beta_3 = 1$ (اگر شرکت سودده باشد) و $\beta_3 = 0$ (اگر شرکت زیان ده باشد) تعیین می شود. ضریب متغیر مستقل چهارم (نوع اظهار نظر حسابرسی ارائه شده در مورد صورتهای مالی) نیز به گونه ای است که اگر $\beta_4 = 1$ (اگر نوع اظهار نظر حسابرسی ارائه شده در مورد صورتهای مالی شرکت مقبول باشد) و $\beta_4 = 0$ (اگر نوع اظهار نظر حسابرسی ارائه شده در مورد صورتهای مالی شرکت غیر مقبول باشد) تعیین می شود.

۳-۴- آزمون فرضیه ها و تجزیه و تحلیل نتایج

الف- تجزیه و تحلیل نتایج فرضیه اول

اولین فرضیه به شرح زیر تدوین شد:

" بین اندازه شرکت و مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی شرکت رابطه معنی دار آماری وجود دارد."

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

مقایسه نتایج این فرضیه با تحقیق های انجام شده قبلی از جمله تحقیق فرست و پونال، انسه، هسلین و دغان و همکاران از نظر وجود رابطه بین اندازه شرکت با مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی مشابهت دارد. ولی نوع ارتباط بین اندازه شرکت و مدت زمان اجرای عملیات حسابرسی در تحقیق های انجام شده قبلی معکوس بوده است در صورتی که در این تحقیق نوع این رابطه مستقیم بیان شده است.

الف- تجزیه و تحلیل نتایج فرضیه دوم

دومین فرضیه به شرح زیر تدوین شد :

" بین نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام شرکت و مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی رابطه معنی دار آماری وجود دارد."

با عنایت به جدول شماره (۱)، ضریب همبستگی پیرسن بین متغیر مستقل نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام و مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی برابر ۰/۱۹۱ می باشد و مقدار احتمال مربوط به بررسی معنی داری آن ($H_0: \rho = 0$) برابر ۰/۰۲۲ است. بنابراین با اطمینان ۰/۹۵ وجود ارتباط مستقیم و معنی داری مورد تایید قرار می گیرد. مقدار احتمال مربوط به آماره تی (T) جهت بررسی فرض صفر آماری مبنی بر عدم وجود ارتباط بین متغیر مستقل و متغیر پاسخ ($H_0: \beta_2 = 0$) برابر ۰/۰۲۸ است. بنابراین با اطمینان ۰/۹۵ ارتباط معنی داری بین دو متغیر مشاهده می شود. بدین ترتیب فرضیه شماره دو تحقیق نیز مورد تایید قرار می گیرد. نتایج این فرضیه با تحقیق انجام شده توسط آدزرین و احمد، هسلین و دغان مطابقت دارد.

ج- تجزیه و تحلیل نتایج فرضیه سوم

"شرکتهای سود ده زودتر از شرکتهای زیان ده عملیات حسابرسی خود را اجرا و تکمیل می کنند."

همان گونه که در جدول شماره (۱) ملاحظه می شود، ضریب همبستگی پیرسن بین متغیر مستقل سود ده یا زیان ده بودن و مدت زمان تاخیر برابر ۰/۱۸۶- می باشد و مقدار احتمال مربوط به بررسی معنی داری آن ($H_0: \rho = 0$) برابر ۰/۰۲۵ است. بنابراین با اطمینان ۰/۹۵ وجود ارتباط مستقیم و معنی داری مورد تایید قرار می گیرد. مقدار احتمال مربوط به آماره تی (T) جهت بررسی فرض صفر آماری مبنی بر عدم وجود ارتباط بین متغیر مستقل و متغیر پاسخ ($H_0: \beta_3 = 0$) برابر ۰/۰۲۳ است. لذا با اطمینان ۰/۹۵ ارتباط معنی داری بین دو متغیر مشاهده می شود. متوسط مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی در شرکتهای زیان ده برابر ۹۵/۷ روز و در شرکتهای سود ده برابر ۸۹/۶ روز است، بنابراین فرضیه سوم نیز تایید می شود.

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

د- تجزیه و تحلیل نتایج فرضیه چهارم

"شرکتهایی که اظهار نظر حسابرسی ارائه شده در مورد آنها به شکل مقبول باشد زودتر از شرکتهایی که اظهار نظر غیر مقبول دریافت می کنند، عملیات حسابرسی خود را اجرا و تکمیل می کنند."

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

مقدار احتمال مربوط به آماره تی (T) جهت بررسی فرض صفر آماری مبنی بر عدم وجود ارتباط بین متغیر مستقل و متغیر پاسخ ($H_0: \beta_4 = 0$) برابر ۰/۰۲۵ است. بنابراین با اطمینان ۰/۹۵ ارتباط معنی داری بین دو متغیر مشاهده می شود. متوسط مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی در مورد اظهار نظرهای غیرمقبول برابر ۹۰/۵ روز و در اظهار نظرهای مقبول برابر ۸۳/۸ روز است، بنابراین فرضیه شماره چهارم نیز تایید می شود.

نتایج این فرضیه مشابه با نتایج تحقیق انسه، هسلین، دغان و همکاران، آذرین و احمد، لیونتیس و همکاران است.

ه- تجزیه و تحلیل نتایج فرضیه پنجم

" بین عمر شرکت (تاریخ پذیرش در بورس) و مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی رابطه معنی داری وجود دارد." ضریب همبستگی پیرسن بین متغیر مستقل عمر شرکت و مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی برابر ۰/۲۴۳ می باشد و مقدار احتمال مربوط به بررسی معنی داری آن ($H_0: \rho = 0$) برابر ۰/۰۰۳ است. بنابراین با اطمینان ۰/۹۵ وجود ارتباط مستقیم و معنی داری مورد تایید قرار می گیرد.

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

جدول خلاصه نتایج آزمونهای انجام شده جهت بررسی فرضیات تحقیق

نتیجه آزمون	ضریب متغیر مستقل در مدل	مقدار احتمال متغیر مستقل	ضریب همبستگی اسپیرمن	ضریب همبستگی پیرسن	متغیرهای مستقل
تایید فرضیه	۴/۵۵۴	۰/۰۳۷	۰/۱۷۵	۰/۱۸۴	Asset
تایید فرضیه	۰/۹۱۲	۰/۰۲۸	۰/۲۱۱	۰/۱۹۱	D/E Ratio
تایید فرضیه	-۵/۷۱۴	۰/۰۲۳	-۰/۱۷۴	-۰/۱۸۶	Profit
تایید فرضیه	۵/۲۶۴	۰/۰۲۵	۰/۲۱۷	۰/۲۰۷	Opinion
تایید فرضیه	۰/۴۶۰	۰/۰۰۲	۰/۲۸۳	۰/۲۴۳	Life

مدل برازش شده عبارت است از:

$$Y = 62.072 + 4.554 \text{ LOG ASSETS} + 0.912 \text{ D/E RATIO} - 5.714 \text{ PROFIT} + 5.264 \text{ Opinion} + 0.460 \text{ Life}$$

ضریب تعیین مدل، برابر ۰/۵۱۲ ضریب تعیین تعدیل شده برابر ۰/۴۸۲ است. بدین معنی که حدود ۴۸٪ از تغییرات متغیر وابسته، به وسیله متغیرهای مستقل قابل توصیف است. ضمناً مقدار احتمال مربوط به آماره (F) فیشر جهت بررسی عدم کفایت مدل ($H_0: \beta_1 = \beta_2 = \beta_3 = \beta_4 = \beta_5 = 0$)، برابر ۰/۰۰۵ است. بنابراین با اطمینان ۰/۹۵ مدل از کفایت لازم جهت بررسی فرضیات تحقیق برخوردار است.

۵- نتیجه گیری

تاخیر در انتشار صورتهای مالی شرکتها، معلول عوامل متعددی است. حسابرسی سالانه صورتهای مالی به عنوان یکی از این عوامل قابل اشاره می باشد. بعد از پذیرفتن این مطلب که انجام حسابرسی صورتهای مالی می توانند توجیه کننده قسمتی از تاخیر صورت گرفته در انتشار صورتهای مالی باشد، شناسایی عواملی که باعث تاخیر در اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی می شود، نیز با اهمیت است. بطور کلی عواملی که باعث تاخیر در اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی می شوند در دو گروه کلی قرار می گیرند. گروه اول عواملی هستند که به ویژگیها و خصوصیات شرکت مورد رسیدگی مربوط می شوند. گروه دوم عوامل مربوط به حسابرسان و کار حسابرسی می باشند.

در این تحقیق با در نظر گرفتن دسته اول این عوامل، رابطه بین پنج ویژگی انتخابی اندازه، عمر شرکت، نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام، توان سودآوری و نوع اظهار نظر حسابرسی با مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی در شرکت‌های انتخاب شده، مورد مطالعه قرار گرفته است. نتایج حاصل از آزمون‌های آماری انجام شده، تحقیق نشان می‌دهد که هر پنج ویژگی انتخابی، دارای رابطه معنی دار آماری با مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی هستند. از میانگین کل مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی که ۹۰/۳۲ روز است، در حدود ۵۰٪ آن توسط این پنج عامل توجیه می‌شود.

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

۶- پیشنهادات جهت تحقیقات آتی

جهت انجام پژوهش‌های بعدی پیشنهاد آتی به شرح زیر ارائه می‌شود:

۱- مطالعات مشابهی در مورد رابطه بین مدت زمان تاخیر در اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی با سایر ویژگیهای مالی شرکتها صورت گیرد.

۲- مدت زمان تاخیر در اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی بر حسب نوع فعالیت و نوع صنعت به صورت یک مطالعه مقایسه‌ای بین شرکت‌های مختلف مورد بررسی و تجزیه و تحلیل قرار گیرد.

۳- مطالعاتی در زمینه بررسی رابطه بین مدت زمان انجام عملیات حسابرسی با ویژگیها و خصوصیات حسابرسان و موسسات حسابرسی انجام شود.

منابع و مأخذ

- ۱- کاشانی پور محمد- فخاری حسین- حمزه علی مراد علی "سودمندی اقلام صورت‌های مالی در پیش بینی زمان لازم برای حسابرسی" بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۴۴، ص ۱۰۳-۸۵، تابستان
- ۲- نیکخواه آزاد علی، (۱۳۷۹)، "بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی" چاپ دوم، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی،

3 - Adzrin, R. and Ahmad, R. (2003) "Audit Delay and Timeliness of Corporate Reporting Malaysian Evidence" university of Technology, Malaysian.

4- Ansah, S. O. (2000), "Timeliness of corporate financial reporting in emerging capital markets: empirical evidence from the Zimbabwe stock Exchange". Accounting and Business Research, 3. (3) : 241-254.

5 - Ashton, R.H., Graul, P.R. and J. D. Newton (1989) "Audit delay and the timeliness of corporate reporting" Contemporary Accounting Research, 5, (2) : 657-673.

6 - Carslaw, C., Kaplan, S.E., (1991) "An Examination of Audit Delay: Further Evidence from New Zealand", Accounting and Business Research, 22(85) : 21-32.

7- Curtis, J.K (1976) "Relationship Between timeliness in corporate reporting and corporate attribute". Accounting and Business Research, 6 (25) : 45-56.

8- Cullinan, C.P. (2003) "Competing Size Theories and Audit Lag: Evidence from mutual fund audits" Journal of Academy of Business, 3 : 183-193.

- 9 - Dogan, M. Coskun E. and O. Celik (2007) "Is Timing of Financial Reporting Related to Firm Performance? An Examination on Ise Listed Company" International Research Journal of Finance and Economic, ISSN 1450-2887 Issue 12.
- 10 - Frost, C. A. and Pownall G. (1994) "Accounting disclosure practice in the United State and the United Kingdom." Journal of Accounting Research, 32, (1) : 75- 85.
- 11- Givoly, D., Palmon, D., (1982), "Timeliness of Annual Earnings Announcements. Some Empirical Evidence", The Accounting Review, 57(3) : 486-508.
- 12 -Haslin J., (2006) "The Determinations of Audit Reporting Lag : Evidence from Bursa Malaysia". Faculty of Accountancy, UITM.
- 13- Jaggi, B. and J. Tsui. (1999) "Determinants of audit report lag : Further evidence from Hong Kong." Accounting and Business Research, 30(1) : 17-28.
- 14- Kam W. I. and L. C. Cheuk (2005) "Audit Report Lag, Audit Partner Rotation and Audit Firm Rotation: Evidence from Australia" Social Science Electronic Publishing .
- 15- Knechel, W. R. and J. L. Payne, (2001) "Additional evidence audit report lag." Auditing : A Journal of Practice and Theory, 20(1) : 137-146.
- 16- Leventis, S. P. Weetman, and C. Caramanis (2005) "Determinants of Audit Report Lag: Some Evidence from the Athens Stock Exchange", International Journal of Auditing, Vol. 9, No. 1, : 45-58.
- 17 -Newton, C. O., and Newton, J. D. (1988) "Audit Delay, Reporting Delay, and the Timeliness of Corporate Reporting in Canada", unpublished working paper, university of Alberta