

The moderating role of firm size in the relationship between the disclosure of KAMs and audit report lag

Abolfazl Salehi¹, Maryam Emamimibody^{1,✉}

1. Department of Accounting, Shahi.C., Islamic Azad University, Shahr-e Shahr, Iran.

ARTICLE INFO	ABSTRACT
Received: 24 June 2025 Revised: 12 September 2025 Accepted: 10 October 2025 Keywords: Audit report lag, disclosure, firm size, key audit matters (KAMs) JEL Classification: M34, I36, O2	Purpose: The main objective of this study is to examine and analyze the moderating role of firm size in the relationship between mandatory disclosure of key audit matters and audit report delay. Methodology: To test the research hypotheses, a sample of 120 companies listed on the Tehran Stock Exchange during the period from 2017 to 2023 was selected. Data analysis was conducted using a multiple regression model based on the fixed effects method within a panel data framework. Findings: The results of the statistical analysis indicate that there is no significant direct relationship between the mandatory disclosure of key audit matters (KAMs) and audit report delay. However, firm size emerges as a significant moderating variable in this relationship. Specifically, as firm size increases, the impact of disclosing KAMs on audit report delay diminishes. Originality: The findings of this study, aimed at enhancing financial information transparency, indicate that considering the structural characteristics of companies—particularly their size—can be effective in improving the financial reporting process and reducing delays in audit report issuance. This insight may facilitate the formulation of more precise and efficient regulatory policies in the area of key information disclosure.
Cite this paper: Salehi, A., & Emamimibody, M. (2025). The moderating role of firm size in the relationship between the disclosure of KAMs and audit report lag. <i>Journal of Accounting & Financial Transparency</i>, 3(3), 53–76. https://doi.org/10.71965/AFT.2025.1209849 [In Persian]	

✉ Corresponding Author.

Email Address: m.emamimibodi@yahoo.com

© 2025 the author(s).

This is an Open Access article distributed under the terms of the Creative Commons Attribution License (<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>), which permits unrestricted use, distribution, and reproduction in any medium, provided the original work is properly cited. The terms on which this article has been published allow the posting of the Accepted Manuscript in a repository by the author(s) or with their consent.

Introduction

Timely financial reporting is critical for informed decision-making by investors, managers, and regulators, with audit report lag—measured as the number of days between fiscal year-end and audit report issuance—serving as a key indicator (Alhawamdeh *et al.*, 2024). To improve audit transparency and quality, especially after major financial scandals, the introduction of Key Audit Matters (KAMs) under ISA 701 was mandated, requiring auditors to disclose areas of high judgment or risk (Hertina *et al.*, 2024). In Iran, KAM disclosure became mandatory in 2022 (Nemati *et al.*, 2021). While KAMs enhance transparency, they may also contribute to audit delays. Firm size may moderate this effect: larger firms often possess advanced systems and audit tools that reduce delays, but they also face greater organizational complexity (Cucunabila & Mayangsari, 2024). Conversely, smaller firms are less complex but may lack audit capacity (Reskika & Wahyudi, 2021; Andriyanto *et al.*, 2024). In market-based economies, timely and transparent financial reporting is essential for fostering investor confidence and ensuring the efficient functioning of capital markets. The audit report serves as a critical mechanism for reducing information asymmetry, enhancing accountability, and supporting optimal resource allocation (Lin, 2023). Audit report lag—defined as the time interval between a firm's fiscal year-end and the issuance of its audit report—is widely recognized as a key indicator of financial reporting quality (Ashton *et al.*, 1987). Such delays can significantly diminish the relevance of financial information, especially in emerging markets like Iran, where access to independent sources of information is limited (Zheng, 2025). Recent audit reforms, particularly the introduction of Key Audit Matters (KAMs) under ISA 701, have sought to improve transparency by mandating the disclosure of areas involving significant risk and auditor

judgment (Chen *et al.*, 2024). The inclusion of KAMs is intended to reduce information asymmetry and enhance stakeholder confidence (Sirois *et al.*, 2018; Köhler *et al.*, 2020). Early identification and clear communication of these issues can improve audit planning, streamline processes, and potentially shorten audit delays (Wydianti & Aisyaturrahmi, 2025).

Firm size is a multidimensional factor that significantly affects audit outcomes. Larger firms typically possess more robust internal controls, greater resources, and more effective governance mechanisms, which can contribute to more efficient audits and faster reporting (Ball & Foster, 1982; Sakin & Kuzu Yıldırım, 2022). Institutional theory further posits that larger firms are subject to increased scrutiny and are thus more likely to engage in timely and transparent financial disclosures (Pinto & Morais, 2019; Rahaman & Bhuiyan, 2024).

Accordingly, the present study examines this issue within the context of Iran's capital market and seeks to answer the following two key questions:

Does the disclosure of KAMs increase audit report lag?

Does firm size moderate the relationship between KAMs disclosure and audit report lag?

Answering these questions can contribute to the local literature and provide practical insights for auditors, regulators, and financial statement users seeking to enhance the timeliness and quality of audit reporting.

Methodology

This study is descriptive and applied, utilizing quantitative data within a deductive and retrospective research framework. Multivariate regression analysis was employed using EViews software to examine the relationships among variables. The study population comprises companies listed on the Tehran Stock Exchange between 2017 and 2023 that met specific criteria, including a fiscal

year ending in March, no changes in fiscal year reporting, and exclusion of financial and investment firms. From an initial pool of 390 companies, 120 were selected according to these criteria, yielding a dataset of 840 firm-year observations. In this study, two hypotheses are examined as follows:

Hypothesis 1: There is a significant negative relationship between the mandatory disclosure of the number of Key Audit Matters (KAMs) components and audit report lag.

Hypothesis 2: Firm size plays a significant negative moderating role in the relationship between the mandatory disclosure of the number of Key Audit Matters (KAMs) components and audit report lag.

Therefore, the generalized Dickey-Fuller test was used. In the next step, Pagan, Chow (F-Limmer) and Hausman tests were used to identify the estimation method, and the results of the tests confirmed the Fixed effects panel method.

Results

To evaluate the validity of the first and second hypotheses, diagnostic tests were conducted to confirm the classical assumptions of econometric models. The results of the first model indicated an R-squared of 68.14%, reflecting an acceptable explanatory power of the independent variables. The coefficient for the KAMs variable was negative (-0.001) but statistically insignificant ($p > 0.05$), leading to the rejection of the first hypothesis. In the second model, the R-squared increased to 76.23%, indicating a higher explanatory power of the independent variables. The interaction term between KAMs and firm size had a coefficient of -0.005 and was significant at the 95% confidence level. These findings confirm the significant negative moderating role of firm size and support the acceptance of the second hypothesis.

Conclusions

The relationship between the mandatory disclosure of KAMs components and audit report lag is negative but statistically insignificant. The recent implementation of ISA 701 in Iran, coupled with insufficient training and organizational resistance, has led to weaknesses in disclosure practices. To fully achieve the objectives of this standard, more time and greater coordination are necessary. In the second hypothesis, the moderating role of firm size in the relationship between the mandatory disclosure of KAMs components and audit report lag was confirmed. Large firms, by leveraging extensive resources and advanced technologies, have managed the audit process more efficiently and reduced the time required to issue audit reports.

Author Contributions

All authors contributed equally to the conceptualization of the article and writing of the original and subsequent drafts.

Data Availability Statement

The data that support the findings of this study are available from the corresponding author, upon reasonable request.

Acknowledgements

The authors thank all reviewers in this study.

Ethical Considerations

The authors avoided data fabrication, falsification, plagiarism, and misconduct.

Funding

This research did not receive any specific grant from funding agencies in the public, commercial, or not-for-profit sectors.

Conflict of Interest

The authors declare no conflict of interest.



نقش تعدیل گر اندازه شرکت در رابطه میان آشکارسازی موضوع های کلیدی حسابرسی و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی

ابوالفضل صالحی^۱، مریم امامی میبدی^۱ ✉

۱. گروه حسابداری، واحد شاهین شهر، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهین شهر، ایران.

اطلاعات مقاله	چکیده
تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۳/۲۴ تاریخ بازنگری: ۱۴۰۴/۰۶/۲۱ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۷/۱۸ کلیدواژه ها: آشکارسازی، اندازه شرکت، تأخیر در گزارش حسابرسی، موضوع های کلیدی حسابرسی طبقه بندی موضوعی: M34, I36, O28	هدف: هدف اصلی این پژوهش، بررسی نقش تعدیل گر اندازه شرکت در رابطه میان آشکارسازی موضوع های کلیدی حسابرسی و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی است. روش شناسی: برای آزمون فرضیه های پژوهش، نمونه ای شامل ۱۲۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره زمانی ۱۳۹۶ تا ۱۴۰۲ انتخاب شد. تجزیه و تحلیل داده ها با استفاده از مدل رگرسیون چندگانه و بر پایه روش اثرات ثابت در قالب داده های تابلویی انجام شده است. یافته ها: نتایج تحلیل آماری نشان داد که رابطه مستقیم و معناداری بین آشکارسازی موضوع های کلیدی حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی وجود ندارد. با این حال، اندازه شرکت به عنوان یک متغیر تعدیل گر، نقش معناداری در این رابطه ایفا می کند؛ به طوری که با افزایش اندازه شرکت، اثر آشکارسازی موضوع های کلیدی حسابرسی بر تأخیر در گزارش تضعیف می شود. دانش افزایی: نتایج این پژوهش در راستای ارتقای شفافیت اطلاعات مالی، نشان می دهد که توجه به ویژگی های ساختاری شرکت ها، به ویژه اندازه آن ها، می تواند در بهبود فرآیند گزارش گری مالی و کاهش تأخیر در ارائه گزارش های حسابرسی مؤثر باشد. این بینش می تواند راهگشای تدوین سیاست های نظارتی دقیق تر و کارآمدتر در حوزه آشکارسازی اطلاعات کلیدی باشد.

استناد: صالحی، ابوالفضل، و امامی میبدی، مریم (۱۴۰۴). نقش تعدیل گر اندازه شرکت در رابطه میان آشکارسازی موضوع های کلیدی حسابرسی و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی.

حسابداری و شفافیت مالی، ۳(۳)، ۵۳-۷۶. <https://doi.org/10.71965/aft.2025.1209849>

✉ نویسنده مسئول.

پست الکترونیکی: m.emamimibodi@yahoo.com

© 2025 the author(s).

This is an Open Access article distributed under the terms of the Creative Commons Attribution License (<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>), which permits unrestricted use, distribution, and reproduction in any medium, provided the original work is properly cited. The terms on which this article has been published allow the posting of the Accepted Manuscript in a repository by the author(s) or with their consent.

مقدمه

در دنیای امروز که حجم اطلاعات به طور چشمگیری افزایش یافته و محدودیت‌های زمانی وجود دارد، سازمان‌ها و نهادها بر این باورند که ارائه اطلاعات باید سریع و در کمترین زمان ممکن انجام شود. اهمیت انتشار به موقع اطلاعات مالی برای افراد حرفه‌ای، قانون‌گذاران، سرمایه‌گذاران و مدیران بسیار زیاد است؛ زیرا داده‌های قدیمی کمتر می‌توانند در تصمیم‌گیری مؤثر باشند. فرآیند جمع‌آوری، خلاصه‌سازی و ارائه سریع اطلاعات مالی، اعتماد استفاده‌کنندگان به صحت و مرتبط بودن داده‌ها را تقویت می‌کند. مدت زمان میان پایان سال مالی و تاریخ انتشار گزارش حسابرسی، از اهمیت بالایی برخوردار است؛ کاهش این بازه زمانی ارزش اطلاعات را برای تصمیم‌گیرندگان افزایش می‌دهد. انتشار به موقع اطلاعات نقش کلیدی در حفظ ارتباط آنها دارد و تأخیر در ارائه داده‌ها، حتی اگر کامل و معتبر باشند، برای فعالان اقتصادی کم‌ارزش است. یکی از عوامل اصلی تأخیر در ارائه صورت‌های مالی، پیچیدگی و طولانی شدن روند حسابرسی است؛ به عبارتی، فاصله زمانی بین پایان سال مالی و صدور گزارش حسابرسی نمایانگر تأخیر است. موضوع‌های کلیدی حسابرسی نیز از جمله عواملی هستند که می‌توانند بر سرعت ارائه صورت‌های مالی تأثیرگذار باشند. از این رو، شناسایی و مدیریت این عوامل برای ارتقای کارایی و سرعت گزارشگری مالی ضروری است (الهوامده^۱ و همکاران، ۲۰۲۴).

حسابرسان به عنوان نهادهایی مسئول و کلیدی در فرآیند گزارشگری مالی، نقش مهمی در ارتقای کیفیت تصمیم‌گیری سهامداران و سرمایه‌گذاران ایفا می‌کنند. گزارش حسابرسان که محصول نهایی فرآیند حسابرسی است، بخشی جدایی‌ناپذیر از گزارشگری مالی محسوب می‌شود و اطلاعات دقیق و قابل اتکایی درباره واقعیت‌های مالی شرکت‌ها در اختیار استفاده‌کنندگان قرار می‌دهد تا تصمیمات بهتری اتخاذ کنند. اهمیت مرتبط بودن و ارزش اطلاعاتی گزارش حسابرسی همواره مورد توجه استانداردهاگذاران بوده است. این اهمیت پس از رسوایی‌های مالی دهه‌های ۷۰ و ۸۰ میلادی، بحران مالی جهانی ۲۰۰۸ و پیچیده‌تر شدن محیط کسب‌وکار و استانداردهای گزارشگری مالی بیشتر شد؛ زیرا این تحولات موجب افزایش تقاضا برای گزارش‌های حسابرسی مؤثرتر و جامع‌تر گردید. در پاسخ به این نیاز، تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابرسی، به ویژه هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی^۲، اقدام به اصلاح و بازنگری استانداردها کردند. مهم‌ترین نتیجه این تلاش‌ها، تصویب استاندارد بین‌المللی حسابرسی شماره ۷۰۱ بود که از ۱۵ دسامبر ۲۰۱۶ لازم‌الاجرا شد و بر آشکارسازی «موارد کلیدی حسابرسی» تأکید دارد. این استاندارد الزام می‌کند که حسابرسان حوزه‌هایی از صورت‌های مالی را که شامل قضاوت‌های پیچیده و چالش‌برانگیز است، شناسایی و به صورت شفاف در گزارش خود آشکارسازی کنند. همچنین، هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام در سال ۲۰۱۷ تغییراتی در استانداردهای داخلی ایجاد کرد و حسابرسان را موظف نمود تا موضوع‌های کلیدی حسابرسی^۳ را مطابق با استانداردهای بین‌المللی آشکارسازی کنند. این تحولات موجب تغییر ساختاری در گزارش‌های حسابرسی و بهبود شفافیت و قابلیت اتکای آنها شده است، به گونه‌ای که گزارش حسابرسی اکنون نقش مؤثرتری در اطلاع‌رسانی دقیق به ذی‌نفعان مالی ایفا می‌کند (هرتینا^۴ و همکاران، ۲۰۲۳).

^۱. Alhawamdeh

^۲. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)

^۳. KAMs

^۴. Hertina

در ایران نیز استاندارد حسابرسی شماره ۷۰۱ با عنوان «اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس مستقل» در سال ۱۴۰۰ تصویب شده و از ابتدای دوره مالی سال ۱۴۰۱ به بعد برای حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌ها لازم‌الاجرا است. این استاندارد، مسائل عمده حسابرسی را به موضوعاتی اطلاق می‌کند که بیشترین اهمیت را از نظر قضاوت حرفه‌ای حسابرس در حسابرسی دوره جاری دارند. انتخاب این مسائل از میان موضوعات اطلاع‌رسانی شده به ارکان راهبری صورت می‌گیرد و حسابرس باید مسائلی را که نیازمند توجه خاص در انجام کار حسابرسی بوده‌اند، تعیین کند. برای این منظور، حسابرس باید مواردی مانند حوزه‌هایی که خطر تحریف بااهمیت در آن‌ها بالاتر است (طبق استاندارد ۳۱۵)، قضاوت‌های عمده حسابرس درباره بخش‌هایی از صورت‌های مالی که شامل قضاوت‌های مهم مدیران اجرایی است (مانند برآوردهای حسابداری با میزان ابهام بالا) و همچنین تأثیر رویدادها یا معاملات عمده رخ داده در دوره را مد نظر قرار دهد (نعمتی و همکاران، ۱۴۰۰). تخصیص بهینه منابع در فرآیند حسابرسی نقش کلیدی در کاهش تأخیر گزارش حسابرسی دارد. موضوع‌های کلیدی حسابرسی که در دوره‌های قبل یا توسط حسابرسان قبلی شناسایی شده‌اند، به حسابرسان فعلی کمک می‌کنند تا منابع خود را به‌طور مؤثر به فعالیت‌های مهم اختصاص داده و اولویت‌بندی نمایند. این تمرکز باعث تسهیل فرآیند حسابرسی، حذف مراحل غیرضروری و کاهش زمان انجام ممیزی می‌شود. علاوه بر این، موضوع‌های کلیدی حسابرسی با ترغیب حسابرسان به درک عمیق‌تر از خطرات و زمینه‌های نیازمند قضاوت، امکان تنظیم دقیق‌تر روش‌های حسابرسی را فراهم می‌آورند. بدین ترتیب، زمان مورد نیاز برای تکمیل حسابرسی کاهش یافته و در نهایت، انتظار می‌رود موضوع‌های کلیدی حسابرسی موجب کاهش تأخیر در صدور گزارش حسابرسی شوند (آندریان‌تو^۱ و همکاران، ۲۰۲۴). اندازه شرکت یکی از عوامل مهم در تعیین جایگاه و نقش آن در محیط عملیاتی داخلی و خارجی است که تأثیر قابل توجهی بر فرآیند حسابرسی دارد (رسکیکا و واهودی^۲، ۲۰۲۱). شرکت‌های بزرگ‌تر معمولاً موسسات حسابرسی بزرگ‌تر و تخصصی‌تری را به دلیل قابلیت‌های فنی و تجربه صنعت انتخاب می‌کنند و منابع داخلی بیشتری مانند تیم‌های حسابرسی بزرگ‌تر و فناوری‌های پیشرفته دارند. این شرکت‌ها قادرند با تخصیص منابع تخصصی و متمرکز به موضوع‌های کلیدی حسابرسی، فرآیند حسابرسی را ساده‌تر و مؤثرتر کنند و در نتیجه زمان تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی را کاهش دهند. همچنین، حضور بخش‌های تخصصی با دانش حسابداری پیچیده در شرکت‌های بزرگ‌تر، به حل سریع‌تر مسائل حسابرسی کمک می‌کند. استفاده از فناوری‌های نوین حسابرسی، از جمله خودکارسازی رویه‌ها و تحلیل داده‌ها، کارایی حسابرسی را افزایش می‌دهد و همکاری تیمی را تسهیل می‌کند که این امر به ویژه در مواجهه با تعداد بیشتری از موضوع‌های کلیدی حسابرسی اهمیت دارد. بنابراین، شرکت‌های بزرگ‌تر با بهره‌گیری از منابع گسترده‌تر، تخصص بیشتر و فناوری پیشرفته، می‌توانند تأثیر موضوع‌های کلیدی حسابرسی بر تأخیر گزارش حسابرسی را کاهش دهند. انتظار می‌رود اندازه شرکت نقش تعدیل‌کننده مهمی در کاهش تأخیر گزارش حسابرسی ناشی از آشکارسازی موضوع‌های کلیدی ایفا نماید (کوکونابیللا و مایانگساری^۳، ۲۰۲۴).

در سال‌های اخیر، گزارش موضوع‌های کلیدی حسابرسی به یکی از ابزارهای مؤثر در ارتقای شفافیت، پاسخ‌گویی

^۱. Andriyanto

^۲. Reskika & Wahyudi

^۳. Cucunabila & Mayangsari

و اعتماد در بازارهای مالی ایران تبدیل شده است. با این حال، آنچه کمتر مورد توجه قرار گرفته، نقش ویژگی‌های شرکت‌ها، به‌ویژه اندازه شرکت، در تعدیل رابطه میان آشکارسازی این موضوعات و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی است. شرکت‌های بزرگ‌تر، به‌دلیل ساختار پیچیده، گستردگی عملیات و تنوع منابع مالی، معمولاً با چالش‌های بیشتری در فرآیند حسابرسی مواجه‌اند؛ چالش‌هایی که می‌تواند منجر به افزایش مدت زمان تهیه و انتشار گزارش حسابرسی شود. از سوی دیگر، آشکارسازی موضوع‌های کلیدی حسابرسی با برجسته‌سازی نقاط پرریسک و حساس صورت‌های مالی، سطح دقت و احتیاط حساب‌رسان را افزایش می‌دهد و به‌طور بالقوه فرآیند گزارش‌گری را طولانی‌تر می‌سازد. با این حال، این تأخیر در تمامی شرکت‌ها به یک شکل بروز نمی‌کند؛ در شرکت‌های کوچک‌تر، به‌واسطه سادگی ساختار مالی و عملیات، تأثیر آشکارسازی موضوعات کلیدی بر زمان گزارش‌دهی کمتر است و در برخی موارد حتی می‌تواند روند گزارش‌گری را تسریع کند. این تفاوت عملکرد نشان‌دهنده آن است که اندازه شرکت می‌تواند به‌عنوان یک متغیر تعدیل‌گر کلیدی در درک رابطه میان آشکارسازی موضوع‌های کلیدی حسابرسی و تأخیر گزارش‌گری ایفای نقش کند. لذا، پژوهش حاضر با تمرکز بر نقش تعدیل‌گر اندازه شرکت در این رابطه، در پی پاسخ به دو پرسش اساسی است: نخست، رابطه آشکارسازی موضوع‌های کلیدی حسابرسی با تأخیر در صدور گزارش حسابرسی چگونه است؟ دوم، اندازه شرکت چه تأثیری در تعدیل این رابطه دارد؟

نوآوری این پژوهش در تمرکز بر نقش تعدیل‌گر اندازه شرکت در رابطه میان آشکارسازی موضوع‌های کلیدی حسابرسی و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی نهفته است؛ مسئله‌ای که تاکنون در ادبیات علمی داخلی کمتر به‌طور تجربی بررسی شده است. برخلاف رویکردهای سنتی که فرآیند آشکارسازی را بدون توجه به ویژگی‌های ساختاری شرکت‌ها تحلیل می‌کنند، این پژوهش با نگاهی تلفیقی نشان می‌دهد که اثر آشکارسازی موضوع‌های کلیدی حسابرسی بر زمان گزارش‌گری، به‌طور معناداری از اندازه شرکت تأثیر می‌پذیرد. یافته‌های حاصل نشان می‌دهد که شرکت‌های بزرگ‌تر، به‌سبب پیچیدگی‌های سازمانی، گستردگی عملیات و الزامات کنترلی بیشتر، در برابر الزامات جدید آشکارسازی، واکنشی متفاوت دارند که این موضوع می‌تواند موجب افزایش تأخیر در صدور گزارش حسابرسی شود. این بینش، افق‌های تازه‌ای برای تحلیل کیفی گزارش‌گری مالی می‌گشاید و بستری فراهم می‌کند برای تدوین سیاست‌های نظارتی دقیق‌تر، متناسب با ویژگی‌های درونی شرکت‌ها. از این‌رو، پژوهش حاضر ضمن تقویت مبانی نظری در حوزه حسابرسی، می‌تواند در عمل نیز راهنمایی مؤثر برای نهادهای ناظر، مؤسسات حسابرسی و مدیران مالی در راستای ارتقای شفافیت، کاهش ریسک اطلاعاتی و بهبود فرآیندهای گزارش‌گری فراهم آورد.

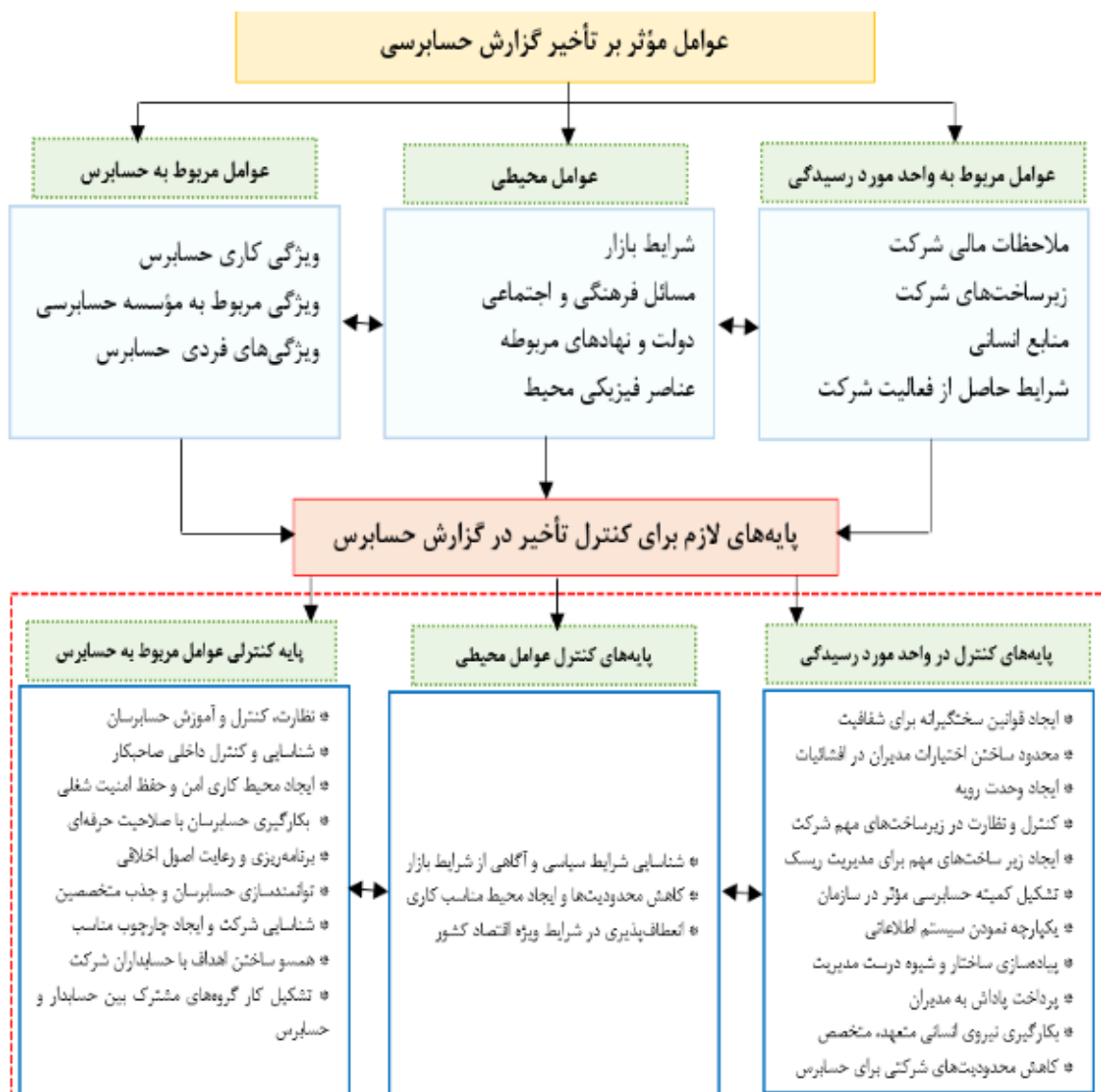
در این پژوهش، ابتدا مبانی نظری و مطالعات پیشین مرتبط با موضوع بررسی شده و بر اساس آن‌ها، فرضیه‌های تحقیق تدوین گردیده‌اند. پس از آن، روش‌شناسی پژوهش توضیح داده شده و در پایان، یافته‌های به‌دست‌آمده تحلیل و تفسیر شده‌اند.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی

تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی، به فاصله زمانی میان پایان سال مالی و انتشار گزارش حساب‌رسان اطلاق می‌شود؛

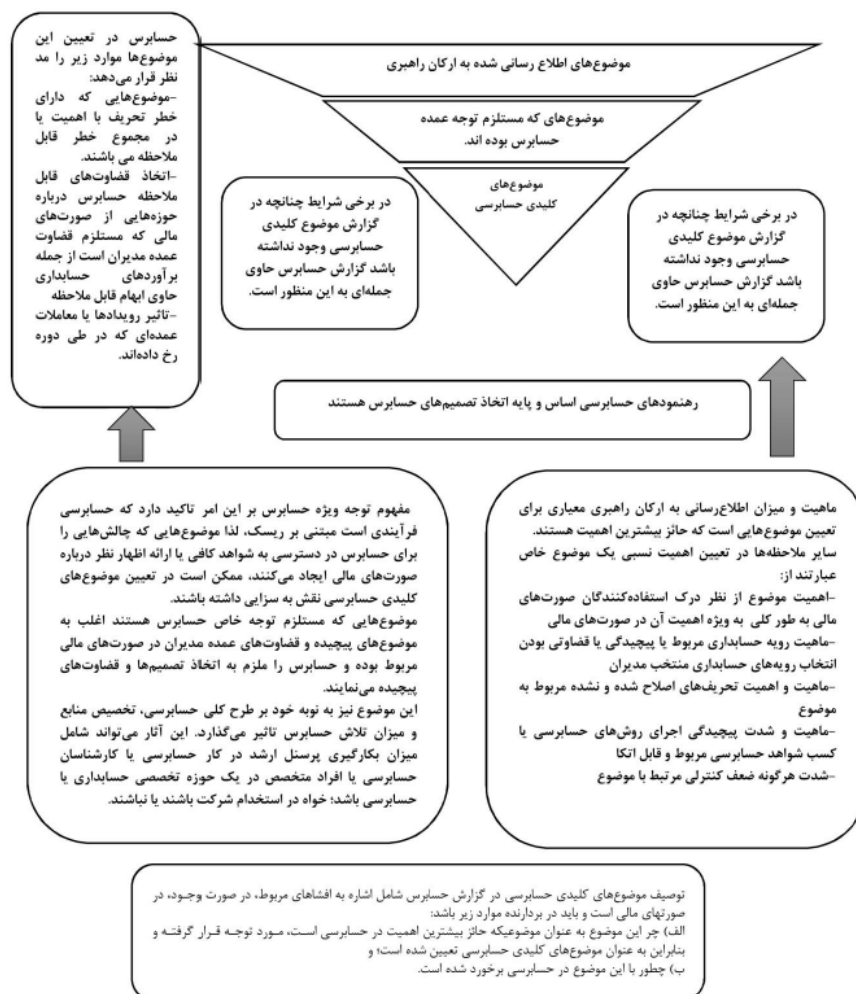
مسئله‌ای که می‌تواند آثار زیان‌باری بر شفافیت بازار سرمایه و کیفیت تصمیم‌گیری اقتصادی برجای گذارد. زمانی که اطلاعات مالی با تأخیر منتشر شود، ارزش اطلاعاتی و ویژگی «مربوط بودن» خود را از دست می‌دهد و دیگر نمی‌تواند مبنای تصمیم‌گیری آگاهانه برای سرمایه‌گذاران و سایر ذی‌نفعان قرار گیرد. گزارشگری به‌موقع، نه تنها از الزامات پاسخ‌گویی در نظام مالی است، بلکه نقشی کلیدی در کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و تقویت اعتماد عمومی ایفا می‌کند. در بازارهای نوظهور، که منابع اطلاعاتی محدود است، اهمیت زمان‌بندی انتشار گزارش‌های حسابرسی دوچندان می‌شود. تأخیر در این فرآیند می‌تواند به کاهش نقدشوندگی، تضعیف اعتبار شرکت‌ها و در نهایت، کند شدن حرکت چرخه‌های توسعه اقتصادی بینجامد. از این‌رو، به‌موقع بودن گزارش حسابرسی شرطی اساسی برای کارآمدی بازار و جذب سرمایه است (لی^۱ و همکاران، ۲۰۲۵). همچنین؛ عوامل مختلفی بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی موثر است که مطابق مطالعه‌ی آقاجانلو و همکاران (۱۴۰۳) در شکل ۱ بیان شده است.



شکل ۱. عوامل مؤثر بر تأخیر گزارش حسابرسی (آقاجانلو و همکاران، ۱۴۰۳)

موضوعات کلیدی در حسابرسی

موضوعات کلیدی در حسابرسی یکی از مفاهیم مهم و نوین در استانداردهای بین‌المللی حسابرسی است که با هدف ارتقای شفافیت و کیفیت گزارش حسابرسی معرفی شده است. این موضوعات، که مبتنی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس و تمرکز بر ریسک‌های با اهمیت‌اند، موارد حساس صورت‌های مالی مانند برآوردهای پیچیده یا تحریف‌های بالقوه را دربر می‌گیرند. آشکارسازی شفاف آن‌ها موجب کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیریت و سرمایه‌گذاران، و در نتیجه بهبود شفافیت و پاسخ‌گویی در گزارشگری مالی می‌شود. همچنین، این رویکرد با هدایت منابع حسابرسی به حوزه‌های پرریسک، کارایی و اثربخشی حسابرسی را افزایش داده و جایگاه حسابرسی را به‌عنوان واسطه اطلاعات مالی تقویت می‌کند. موضوعات کلیدی، پلی میان فرایند حسابرسی و گزارشگری مالی ایجاد می‌کنند که با ارائه اطلاعات دقیق‌تر، به بهبود تصمیم‌گیری‌های اقتصادی و افزایش اعتماد عمومی به بازارهای مالی منجر می‌شود (چن^۱ و همکاران، ۲۰۲۴). بر این اساس؛ فرایند تعیین اطلاع‌رسانی موضوع‌های کلیدی حسابرسی مطابق مطالعه‌ی جعفری نسب کرمانی و همکاران (۱۳۹۸) در شکل ۲ بیان شده است.



شکل ۲. فرآیند تعیین اطلاع‌رسانی موضوع‌های کلیدی حسابرسی (جعفری نسب کرمانی و همکاران، ۱۳۹۸)

^۱. Chen

رابطه آشکارسازی موضوع‌های کلیدی حسابرسی و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی

در نظام‌های اقتصادی مبتنی بر بازار، شفافیت اطلاعات مالی و گزارشگری به‌موقع از ارکان اساسی توسعه پایدار و جذب سرمایه‌گذاری محسوب می‌شود. دسترسی به اطلاعات دقیق، قابل اتکا و به‌موقع، بستر تصمیم‌گیری آگاهانه را برای سرمایه‌گذاران فراهم می‌سازد و به افزایش اعتماد عمومی به بازار سرمایه کمک می‌کند (لین^۱، ۲۰۲۳). در این میان، گزارش حسابرسی به‌عنوان محصول نهایی فرآیند حسابرسی نقش مهمی در ارتقای کیفیت گزارشگری ایفا می‌کند. ادبیات حسابداری تأکید دارد که «به‌موقع بودن» یکی از ویژگی‌های کلیدی مربوط بودن اطلاعات است و تأخیر در انتشار گزارش‌ها ممکن است کارایی اطلاعات را در تصمیم‌گیری کاهش دهد (ژنگ^۲، ۲۰۲۵). تأخیر در صدور گزارش حسابرسی، که به فاصله بین پایان سال مالی و امضای گزارش حسابرسان اشاره دارد، می‌تواند پیامدهایی چون کاهش اعتماد سرمایه‌گذاران، تأثیر منفی بر واکنش بازار و افت نقدشوندگی سهام به‌همراه داشته باشد (اشتون^۳ و همکاران، ۱۹۸۷؛ لی^۴ و همکاران، ۲۰۰۹؛ بلانکلی^۵ و همکاران، ۲۰۱۴). در این زمینه، آشکارسازی موضوع‌های کلیدی حسابرسی به‌عنوان یک ابزار نوین گزارشگری با هدف افزایش شفافیت و کاهش ابهامات طراحی شده است. این آشکارسازی از طریق شناسایی مسائل پرریسک و مهم، ارتباط میان حسابرسان، مدیریت و کمیته‌های حسابرسی را بهبود بخشیده و موجب افزایش سرعت و کارایی در فرآیند حسابرسی می‌شود (کوهرل^۶ و همکاران، ۲۰۲۰؛ سیرویس^۷ و همکاران، ۲۰۱۸). همچنین، با شناسایی زود هنگام موضوعات کلیدی، حسابرسان می‌توانند بخش‌های حساس حسابرسی را پیش از موعد بررسی کرده و در نتیجه زمان تأخیر در صدور گزارش را کاهش دهند (ویدیانتی و آیسیاتوررحمی^۸، ۲۰۲۵). بنابراین، آشکارسازی موضوع‌های کلیدی حسابرسی با ارتقای شفافیت، بهبود ارتباطات و افزایش اعتماد، نقش مؤثری در کاهش تأخیر گزارش حسابرسی دارد (رحمان و بویان^۹، ۲۰۲۴).

اندازه شرکت

اندازه شرکت در ادبیات نظری حسابداری، به‌عنوان متغیری چندوجهی شناخته می‌شود که می‌تواند شاخصی برای عوامل گوناگونی همچون ریسک نقدشوندگی، هزینه‌های سیاسی و توان رقابتی تلقی گردد (بال و فوستر^{۱۰}، ۱۹۸۲). شرکت‌های بزرگ به‌واسطه برخورداری از منابع مالی بیشتر و ظرفیت‌های گسترده‌تر در تولید، بازاریابی و فروش، اغلب از قدرت نفوذ بیشتری در محیط عملیاتی و بازار برخوردارند و می‌توانند جایگاه رقابتی خود را تثبیت کنند (محمدزاده و بحری^{۱۱}، ۱۴۰۱). با این حال، بنگاه‌های کوچک نیز از طریق نوآوری، تمرکز بر فناوری‌های خاص و تولید محصولات منحصربه‌فرد می‌توانند مزیت رقابتی ویژه‌ای ایجاد کنند، هرچند نوع این مزیت با شرکت‌های بزرگ متفاوت است (موئن^{۱۱}، ۱۹۹۹). همچنین، دقت پیش‌بینی جریان‌های نقدی در شرکت‌های بزرگ‌تر به دلیل دسترسی بهتر به داده‌های مالی و ثبات عملکرد، بیشتر از شرکت‌های کوچک ارزیابی می‌شود. افزون بر این، اندازه شرکت می‌تواند نقش

¹. Lin

². Zheng

³. Ashton

⁴. Lee

⁵. Blankley

⁶. Köhler

⁷. Sirois

⁸. Wydianti & Aisyaturrahmi

⁹. Rahaman & Bhuiyan

¹⁰. Ball & Foster

¹¹. Moen

مؤثری در تصمیم‌گیری‌های مدیریتی، از جمله انتخاب روش‌های حسابداری و مدیریت سود ایفا کند (اسواستیکا^۱، ۲۰۱۳). تأثیر فزاینده شرکت‌های چندملیتی بزرگ در عرصه جهانی، نمودی از اهمیت اقتصادی و استراتژیک متغیر اندازه شرکت است که می‌تواند بر تعاملات فرابخشی واحدهای تجاری نیز اثرگذار باشد (بابلولا^۲، ۲۰۱۳).

نقش اندازه شرکت، در رابطه بین آشکارسازی موضوع‌های کلیدی حسابرسی و تأخیر گزارش حسابرسی

از سوی دیگر، اندازه شرکت، نقش مهم و تأثیرگذاری در تعدیل رابطه میان آشکارسازی موضوع‌های کلیدی حسابرسی و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی دارد. شرکت‌های بزرگ‌تر به واسطه منابع مالی و نیروی انسانی گسترده‌تر، معمولاً فرآیند آشکارسازی اطلاعات را با دقت و کارآمدی بیشتری مدیریت می‌کنند. از این رو، این شرکت‌ها بیش از سایرین مورد توجه تحلیلگران و سرمایه‌گذاران قرار می‌گیرند و این امر نیاز به آشکارسازی شفاف، دقیق و به‌موقع اطلاعات را دوچندان می‌سازد (ساکین و ییلدیریم^۳، ۲۰۲۲). علاوه بر این، تنوع فعالیت‌های شرکت‌های بزرگ‌تر موجب می‌شود که آن‌ها تعداد بیشتری از موضوع‌های کلیدی حسابرسی را آشکارسازی کنند. این مسئله باعث می‌شود تأثیر آشکارسازی این موضوعات بر کاهش تأخیر در گزارش حسابرسی، محسوس‌تر و قوی‌تر باشد. منابع گسترده‌تر، تخصص بالاتر، برنامه‌ریزی دقیق‌تر، بهره‌گیری از فناوری‌های نوین و ارتباطات داخلی مستحکم‌تر، از جمله عواملی هستند که شرکت‌های بزرگ‌تر را در کاهش زمان تأخیر گزارش حسابرسی یاری می‌کنند (پینتو و مورایس^۴، ۲۰۱۹). همچنین، نقش ارتباطات مؤثر و هماهنگی قوی میان حساب‌رسان و ذی‌نفعان مختلف، از جمله کمیته‌های مدیریت و حسابرسی، در شرکت‌های بزرگ‌تر برجسته‌تر است. ساختارهای سازمانی مستحکم و پروتکل‌های ارتباطی کارآمد، امکان تبادل سریع و مؤثر اطلاعات را فراهم ساخته و باعث می‌شوند مشکلات مرتبط با آشکارسازی موضوع‌های کلیدی حسابرسی به موقع حل و فصل شود؛ در نتیجه تأخیر گزارش حسابرسی به حداقل می‌رسد. از دیدگاه تئوری نهادی، شرکت‌های بزرگ‌تر تحت نظارت‌های شدیدتر و فشارهای اجتماعی گسترده‌تری قرار دارند که آن‌ها را ملزم می‌سازد به شفافیت اطلاعاتی پایبند باشند. این فشارها موجب می‌شود این شرکت‌ها آشکارسازی موضوع‌های کلیدی حسابرسی را سریع‌تر و دقیق‌تر انجام داده و در نهایت زمان تأخیر گزارش حسابرسی را کاهش دهند. بر این اساس، انتظار می‌رود اندازه شرکت نقش تعدیل‌کننده مهمی در رابطه میان آشکارسازی موضوع‌های کلیدی حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی ایفا کند؛ به طوری که در شرکت‌های بزرگ‌تر، افزایش آشکارسازی موضوع‌های کلیدی حسابرسی با کاهش قابل توجه تأخیر در ارائه گزارش همراه باشد، در حالی که این تأثیر در شرکت‌های کوچک‌تر کمتر محسوس است. این واقعیت، اهمیت ویژه اندازه شرکت را در تحلیل کیفیت آشکارسازی و زمان‌بندی گزارش حسابرسی به خوبی نشان می‌دهد (رحمان و بویان، ۲۰۲۴).

ایندریانی^۵ و همکاران (۲۰۲۵) پژوهشی با عنوان «تحلیل تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی» طی سال‌های ۲۰۲۰ و ۲۰۲۱ با استفاده از یک مطالعه موردی در اندونزی انجام دادند. نتایج نشان داد که از بین عوامل داخلی شرکت، مانند سودآوری، اندازه شرکت، اهرم مالی، اظهارنظر حسابرسی و دوگانگی نقش مدیرعامل، فقط سودآوری، اندازه شرکت

^۱. Swastika

^۲. Babalola

^۳. Sakin & Kuzu Yıldırım

^۴. Pinto & Morais

^۵. Indriyani

و اظهارنظر حسابرسی بر تأخیر در ارائه گزارش‌های حسابرسی تأثیر معناداری دارند.

فبریانتي و رهارجا^۱ (۲۰۲۴) پژوهشی با عنوان «تأثیر اندازه شرکت، سودآوری و نظر حسابرسی بر تأخیر گزارش حسابرسی» طی سال‌های ۲۰۱۷ الی ۲۰۲۰ با استفاده از اطلاعات ۳۱ شرکت معدنی واقع در بورس اندونزی به روش رگرسیون خطی چندگانه انجام دادند. نتایج نشان داد اندازه شرکت، سودآوری و نظر حسابرسی تأثیر آماری معنی‌داری بر میزان تأخیر گزارش حسابرسی در بین شرکت‌های معدنی منتخب ندارد.

حوسین^۲ و همکاران (۲۰۲۳) پژوهشی با عنوان «ارتباط بین ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی و خوانایی موضوع‌های کلیدی حسابرسی» طی سال‌های ۲۰۱۷ الی ۲۰۱۹ با استفاده از اطلاعات ۲۵۸ مشاهده سال-شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار مالزی به روش رگرسیون مبتنی بر داده‌های تابلویی انجام دادند. نتایج نشان داد از بین ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی (اندازه مؤسسه حسابرسی، حق‌الزحمه حسابرسی، فصل شلوغی مؤسسه، تصدی مؤسسه حسابرسی و جنسیت شریک حسابرسی)، شرکای حسابرسی زن به طور معناداری بر خوانایی موضوع‌های کلیدی حسابرسی تأثیر می‌گذارند. همچنین شرکت‌هایی که توسط ۴ مؤسسه حسابرسی بزرگ حسابرسی می‌شوند و حق‌الزحمه حسابرسی بالاتری دارند، تمایل دارند موضوع‌های کلیدی حسابرسی خواناتری را گزارش کنند.

ساکین و ییلدیریم^۳ (۲۰۲۲) پژوهشی با عنوان «تأثیر موضوع‌های کلیدی حسابرسی بر تأخیر گزارش حسابرسی و عوامل تعیین‌کننده تأخیر گزارش حسابرسی» از ابتدای سال ۲۰۱۶ الی پایان ۲۰۱۷ با استفاده از اطلاعات ۶۱ شرکت فهرست شده در بورس ترکیه به روش رگرسیون حداقل مربعات معمولی انجام دادند. نتایج نشان داد که گنجاندن موارد کلیدی حسابرسی در گزارش‌های حسابرسی تأثیری بر تأخیر گزارش حسابرسی ندارد. همچنین نتایج نشان داد که سودآوری تأثیر منفی معناداری بر تأخیر گزارش حسابرسی دارد. بین تأخیر گزارش حسابرسی و سایر متغیرها از جمله اندازه، مؤسسه حسابرسی و جنسیت حسابرسی رابطه معناداری یافت نشد.

گنک و اردم^۴ (۲۰۲۱) پژوهشی با عنوان «تجزیه و تحلیل رابطه بین موضوع‌های کلیدی حسابرسی و ویژگی‌های شرکت» طی سال‌های ۲۰۱۷ الی ۲۰۱۹ با استفاده از اطلاعات شرکت‌های پذیرفته شده در بورس ترکیه به روش رگرسیون مبتنی بر داده‌های ترکیبی انجام دادند. نتایج نشان داد که اندازه شرکت برای هر سه سال تأثیر منفی و معناداری بر تعداد موضوع‌های کلیدی حسابرسی دارد. سطح موجودی شرکت‌ها بر تعداد موضوع‌های کلیدی حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری دارد. تاسیسات و تجهیزات دارایی رابطه مثبتی با موضوع‌های کلیدی حسابرسی دارد. اثر تغییر حسابرسی تنها در سال ۲۰۱۷ با موضوع‌های کلیدی حسابرسی رابطه مثبت نشان داد و به طور مشابه صنعت تنها در سال ۲۰۱۸ با موضوع‌های کلیدی حسابرسی ارتباط مثبت دارد. سودآوری تنها در سال ۲۰۱۹ رابطه مثبت معناداری را نشان داد.

افخمی و فاضلی (۱۴۰۳) پژوهشی با عنوان «تأثیر آشکارسازی مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسی مستقل بر حق‌الزحمه حسابرسی و تأخیر در صدور گزارش حسابرسی» به روش اکتشافی و از طریق توزیع ۲۵۵ پرسشنامه آنلاین در بین اعضای تجربه کمیته حسابرسی و مصاحبه با ۲۰ نفر از خبرگان انجام دادند. نتایج نشان داد

¹. Febrianty & Raharja

². Hussin

³. Sakin & Yıldırım

⁴. Genç & Erdem

که گنجاندن مسائل عمده حسابرسی در گزارش‌های حسابررس مستقل، منجر به تأخیر در صدور گزارش حسابرسی می‌شود. همچنین یافته‌ها حاکی از وجود رابطه مثبت و معنادار بین مسائل عمده حسابرسی و هزینه‌های حسابرسی است.

نصیری و زینالی (۱۴۰۲) پژوهشی با عنوان «رابطه چرخش حسابررس و آشکارسازی موضوع‌های کلیدی حسابرسی با کیفیت گزارشگری مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران» طی سال‌های ۱۳۹۳ الی ۱۴۰۰ با استفاده از اطلاعات ۱۴۵ شرکت به روش رگرسیون مبتنی بر داده‌های تابلویی انجام دادند. نتایج نشان داد که بین چرخش حسابررس و کیفیت گزارشگری مالی رابطه منفی و معناداری وجود دارد. همچنین میان آشکارسازی موضوع‌های کلیدی حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

صراف و ناصری‌نسب (۱۴۰۱) پژوهشی با عنوان «تأثیر نقدینگی، نسبت بدهی، اندازه و سن شرکت بر تأخیر گزارش حسابرسی» طی سال‌های ۱۳۹۳ الی ۱۴۰۰ با استفاده از اطلاعات ۱۶۸ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به روش رگرسیون چندگانه انجام دادند. نتایج نشان داد که نقدینگی شرکت بر تأخیر گزارش حسابررس تأثیر مثبت و معناداری دارد. اندازه شرکت بر تأخیر گزارش حسابررس تأثیر منفی و معناداری دارد. همچنین نتایج نشان داد نسبت بدهی و سن شرکت نیز بر تأخیر گزارش حسابررس تأثیر مثبت دارند؛ اما تأثیر آنها معنادار نیست.

عباسپورثانی و همکاران (۱۴۰۱) پژوهشی با عنوان طراحی مدل آشکارسازی موارد کلیدی در گزارش حسابرسی انجام دادند. روش پژوهش پرسشنامه‌ای و جامعه هدف را ۱۳ نفر از متخصصان دانشگاهی و شرکای موسسات حسابرسی در بخش کیفی و ۲۲ نفر از کارگزاران دارای تجربه بیش از ۵ سال که مولفه‌های اصلی شناسایی شده را به صورت ماتریس فازی مورد ارزیابی قرار دادند در بخش کمی، تشکیل دادند. نتایج نشان داد که آشکارسازی موارد کلیدی گزارش حسابرسی بر عدم موفقیت کسب و کار شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران تأثیر منفی و معناداری دارد.

فرضیه‌های پژوهش

فرضیه اول: رابطه بین آشکارسازی موضوع‌های کلیدی حسابرسی و تأخیر گزارش حسابرسی منفی و معنادار است.
فرضیه دوم: نقش تعدیلگری اندازه شرکت، در رابطه بین آشکارسازی موضوع‌های کلیدی حسابرسی و تأخیر گزارش حسابرسی منفی و معنادار است.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نوع توصیفی بوده و از نظر هدف، کاربردی به شمار می‌آید. این مطالعه در حوزه پژوهش‌های قیاسی و گذشته‌نگر قرار داشته و با بهره‌گیری از داده‌های کمی انجام شده است. برای آزمون روابط میان متغیرها و بررسی معناداری مدل، از تحلیل رگرسیون چندمتغیره در نرم‌افزار استاتا استفاده شده است. جامعه آماری پژوهش شامل شرکت‌های فعال در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد که واجد شرایط زیر هستند:

- شرکت در طی دوره زمانی ۱۳۹۶ تا ۱۴۰۲ به‌طور مستمر در بورس اوراق بهادار تهران حضور داشته باشد.
- به منظور افزایش قابلیت مقایسه‌پذیری، سال مالی شرکت به پایان اسفند ماه ختم شده باشد.

- شرکت از گروه شرکت‌های مالی، سرمایه‌گذاری، واسطه‌گری، بانک، هلدینگ و بیمه نباشد.
- اطلاعات مورد نیاز برای اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش توسط شرکت منتشر شده باشد.
- شرکت در طی دوره پژوهش تغییر سال مالی نداشته باشد.

جدول ۱. شرکت‌های عضو نمونه آماری

کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس از ابتدا تا زمان گردآوری داده‌ها (۱۴۰۲)	۶۰۳
شرکت‌هایی که سال مالی آن‌ها منتهی به پایان اسفند نبوده و یا تغییر سال مالی داده اند	(۲۱۷)
شرکت‌هایی که اطلاعات لازم را در اختیار نداشته‌اند	(۱۱۳)
شرکت‌های واسطه‌گری مالی (سرمایه‌گذاری، هلدینگ، لیزینگ و بانک‌ها)	(۵۳)
شرکت‌هایی که بیش از سه ماه وقفه معاملاتی داشته‌اند	(۵۶)
شرکت‌هایی که پس از سال ۱۳۹۶ وارد بورس شده‌اند	(۴۴)
شرکت‌های استخراجی بعد از اعمال محدودیت‌ها	۱۲۰

در جدول ۱ با توجه به توضیحات با غربالگری ۱۲۰ شرکت از ۶۰۳ شرکت انتخاب شده است. از این رو، مشاهدات پژوهش حاضر طی بازه زمانی ۱۳۹۶ لغایت ۱۴۰۲ به ۸۴۰ سال-شرکت (۷ سال $\times$ ۱۲۰ شرکت) می‌رسد.

مدل و متغیرهای پژوهش

برای آزمون فرضیه اول این پژوهش مبنی بر تأثیر منفی آشکارسازی موضوع‌های کلیدی حسابرسی و تأخیر گزارش حسابرسی، به پیروی از مطالعه‌ی رحمان و بویان (۲۰۲۴)، از الگوی رگرسیون (۱) در این پژوهش استفاده شده است؛

$$AR_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 KAM_{it} + \alpha_2 PWAC_{it} + \alpha_3 ACEXP_{it} + \alpha_4 BIG_{it} + \alpha_5 AUDTEN_{it} + \alpha_6 ROA_{it} + \alpha_7 LOSS_{it} + \alpha_8 INTANG_{it} + \varepsilon_{it} \quad (1)$$

برای آزمون فرضیه دوم پژوهش مبنی بر نقش تعدیلگری اندازه شرکت، در رابطه بین آشکارسازی موضوع‌های کلیدی حسابرسی و تأخیر گزارش حسابرسی، به پیروی از مطالعه‌ی رحمان و بویان (۲۰۲۴)، از الگوی رگرسیون (۲) استفاده شده است؛

$$AR_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 KAM_{it} + \alpha_2 SIZE_{it} + \alpha_3 SIZE_{it} \times KAM_{it} + \alpha_4 PWAC_{it} + \alpha_5 ACEXP_{it} + \alpha_6 BIG_{it} + \alpha_7 AUDTEN_{it} + \alpha_8 ROA_{it} + \alpha_9 LOSS_{it} + \alpha_{10} INTANG_{it} + \varepsilon_{it} \quad (2)$$

در ادامه متغیرهای الگوهای (۱) و (۲) که شامل متغیر وابسته، متغیر مستقل اصلی، متغیر تعدیلگر و متغیرهای کنترلی است، معرفی می‌شود.

متغیر وابسته

تأخیر گزارش حسابرسی (AR) است که بر اساس مطالعات رحمان و بویان (۲۰۲۴) و نعمتی و همکاران (۱۴۰۰)، تأخیر گزارش حسابرسی به صورت لگاریتم طبیعی فاصله زمانی بین تاریخ پایان سال مالی شرکت و تاریخ ارائه گزارش حسابرسی اندازه‌گیری شده است.

متغیر مستقل

موضوع‌های کلیدی حسابرسی (KAM): بر پایه مطالعات رحمان و بوئیان (۲۰۲۴)، کیتیونگ و ساراپایوانیچ^۱ (۲۰۲۰) و جعفری نسب کرمانی و همکاران (۱۳۹۸)، در ارتباط با بندهای «تأکید بر موارد خاص»، «تداوم فعالیت» و «بازرسی»، آشکارسازی می‌شوند. این آشکارسازی در قالب ۱۲ شاخص اصلی دسته‌بندی شده و به‌عنوان ابزاری برای افزایش شفافیت و درک بهتر استفاده‌کنندگان از گزارش حسابرسی، مورد توجه قرار می‌گیرد.

(۱) تجدید ارائه صورت‌های مالی (Restate): در صورتی که صورت‌های مالی شرکت متعاقباً تجدید ارائه شده باشد، مقدار این متغیر برابر با ۱ است؛ در غیر این صورت، مقدار آن صفر در نظر گرفته می‌شود.

(۲) سرمایه‌گذاری در دارایی (PVI): اگر حسابر در گزارش حسابرسی، موضوع کلیدی مربوط به سرمایه‌گذاری در دارایی‌ها را آشکارسازی کرده باشد، مقدار این متغیر برابر با ۱ است؛ در غیر این صورت، صفر است.

(۳) کاهش ارزش (IMPA): اگر حسابر موضوع کلیدی حسابرسی مربوط به کاهش ارزش را آشکارسازی کند برابر با عدد ۱، در غیر این صورت صفر است.

(۴) تحصیل شرکت یا دارایی (ACQ): اگر حسابر موضوع کلیدی حسابرسی مربوط به تحصیل را آشکارسازی کند برابر با عدد ۱، در غیر این صورت صفر است.

(۵) ارزش‌گذاری سرمایه‌گذاری‌ها (INVES): اگر حسابر موضوع کلیدی حسابرسی مربوط به ارزش‌گذاری سرمایه‌گذاری را آشکارسازی کند برابر با عدد ۱، در غیر این صورت صفر است.

(۶) ارزیابی موجودی کالا (INVEN): اگر حسابر موضوع کلیدی حسابرسی مربوط به ارزیابی موجودی را آشکارسازی کند برابر با عدد ۱، در غیر این صورت صفر است.

(۷) حساب‌های دریافتنی (AR): اگر حسابر موضوع کلیدی حسابرسی مربوط به حساب‌های دریافتنی را آشکارسازی کند برابر با عدد ۱، در غیر این صورت صفر است.

(۸) ذخایر (PRO): اگر حسابر موضوع کلیدی حسابرسی مربوط به ذخیره را آشکارسازی کند برابر با عدد ۱، در غیر این صورت صفر است.

(۹) دعاوی حقوقی و مقرراتی (LITI): اگر حسابر موضوع کلیدی حسابرسی مربوط به دعاوی و مقررات را آشکارسازی کند برابر با عدد ۱، در غیر این صورت صفر است.

(۱۰) شناسایی درآمد (REV): اگر حسابر موضوع کلیدی حسابرسی مربوط به شناسایی درآمد را آشکارسازی کند برابر با عدد ۱، در غیر این صورت صفر است.

(۱۱) مالیات (TAX): اگر حسابر موضوع کلیدی حسابرسی مربوط به مالیات را آشکارسازی کند برابر با عدد ۱، در غیر این صورت صفر است.

(۱۲) سایر موضوع‌ها (OTHER): اگر حسابر موضوع کلیدی حسابرسی مربوط به سایر موارد را آشکارسازی کند برابر با عدد ۱، در غیر این صورت صفر است. در نهایت تعداد موارد آشکارسازی شده شمارش می‌شود و موضوع‌های کلیدی حسابرسی برابر است با تعداد موضوع‌های کلیدی حسابرسی آشکارسازی شده در گزارش

^۱. Kitiwong & Sarapaivanich

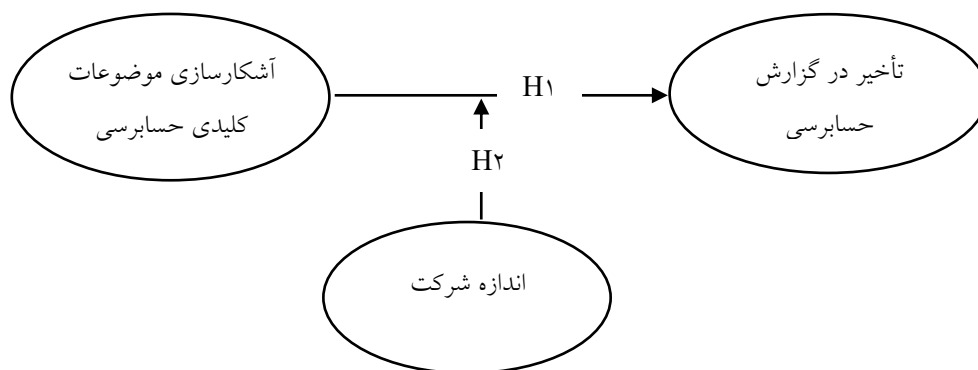
حسابرسی که عددی بین ۰ الی ۱۲ می‌باشد.

متغیر تعدیل کننده

متغیر تعدیل کننده پژوهش حاضر اندازه شرکت (SIZE) است که با توجه به مطالعات رحمان و بوئیان (۲۰۲۴) و صادقی طباطبایی (۱۴۰۰)، برابر است با لگاریتم طبیعی ارزش دفتری کل دارایی‌ها است.

متغیرهای کنترلی

با توجه به مطالعه رحمان و بوئیان (۲۰۲۴) متغیرهای کنترلی شامل؛ نسبت زنان در کمیته حسابرسی (PWAC): که برابر با نسبت تعداد زنان در کمیته حسابرسی به کل اعضای کمیته حسابرسی، تخصص کمیته حسابرسی (ACEXPT): که برابر با نسبت تعداد کارشناسان مالی در کمیته حسابرسی به کل اعضای کمیته حسابرسی، کیفیت حسابرسی (BIG): یک متغیر ساختگی است به طوری که اگر شرکت در سال مورد نظر توسط سازمان حسابرسی، مورد حسابرسی قرار گرفته باشد برابر است با عدد یک و در غیر این صورت صفر، تصدی حسابرس (AUDTEN): که از لگاریتم طبیعی تعداد سال‌هایی است که مؤسسه حسابرسی فعلی، شرکت را حسابرسی کرده است، سودآوری (ROA): که از نسبت سود قبل از مالیات به کل دارایی‌ها، زیان (LOSS): یک متغیر ساختگی است، به طوری که اگر شرکت زیان داشته باشد برابر است با عدد یک و در غیر این صورت صفر و دارایی‌های نامشهود (INTANG): که از نسبت کل دارایی‌های نامشهود به کل دارایی‌ها است.



شکل ۳. مدل مفهومی پژوهش

یافته‌های پژوهش

اطلاعات آماری توصیفی مربوط به متغیرهای پژوهش، حاصل بررسی داده‌های ۱۲۰ شرکت طی بازه زمانی هفت ساله (۱۳۹۶ تا ۱۴۰۲) است. این اطلاعات در جدول ۲ ارائه شده و متغیرها را به تفکیک نشان می‌دهد. با توجه به شناسایی داده‌های پرت در مجموعه داده‌های اولیه، پیش از استخراج آمار توصیفی، اصلاحات لازم از طریق اجرای دستور «وینزورایز» صورت گرفته است. بدین ترتیب، شاخص‌های آماری بر مبنای داده‌های تعدیل شده محاسبه و گزارش شده‌اند. همان‌طور که در جدول ۲ مشاهده می‌شود میانگین متغیر تأخیر گزارش حسابرسی برابر با ۴/۲۹۰ است که نشان می‌دهد بیشتر داده‌های مربوط به این متغیر در حول این نقطه تمرکز یافته‌اند. در طی قلمرو زمانی پژوهش بیشترین مقدار متغیر موضوع‌های کلیدی حسابرسی برابر با ۷ است و کمترین مقدار

این متغیر برابر با صفر است. بدین معنا که نوسان تعداد موارد موضوع‌های کلیدی حسابرسی آشکارسازی شده، در این محدوده می‌باشد و از بین مولفه‌های مورد در نظر گرفته شده برای این متغیر، ۷ مورد آشکارسازی شده است و در برخی شرکت‌ها هیچ یک از موارد مورد نظر آشکارسازی نشده است. شاخص‌های پراکندگی به طور کلی معیاری برای تعیین میزان پراکندگی داده‌ها از یکدیگر یا میزان پراکندگی آن‌ها نسبت به میانگین است. از جمله مهم‌ترین شاخص‌های پراکندگی که شرط مطلوب برای وارد کردن متغیر به مدل رگرسیونی است، انحراف معیار است. در جامعه آماری مورد بررسی بیشترین و کمترین مقدار این پارامتر برابر با $1/638$ و $0/007$ است که به ترتیب مربوط به متغیرهای اندازه شرکت و دارایی‌های نامشهود است که نشان می‌دهد این متغیرها، به این میزان دارای پراکندگی نسبت به میانگین می‌باشند.

جدول ۲. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	نماد متغیر	میانگین	ماکزیمم	مینیمم	انحراف معیار	چولگی	کشدگی
تأخیر گزارش حسابرسی	AR	۴/۲۹۰	۵/۱۹۲	۳/۱۳۵	۰/۴۰۴	۰/۶۸۸	۱/۷۸۹
موضوع‌های کلیدی حسابرسی	KAM	۳/۰۴۶	۷/۰۰۰	۰/۰۰۰	۱/۳۷۰	۰/۴۹۲	۱/۹۸۴
اندازه شرکت	SIZE	۱۵/۶۴۹	۲۱/۵۷۱	۱۱/۴۰۶	۱/۶۳۸	۰/۶۵۴	۲/۷۶۸
نسبت زنان در کمیته حسابرسی	PWAC	۰/۰۴۲	۰/۳۳۳	۰/۰۰۰	۰/۱۰۹	۲/۲۱۴	۳/۰۹۱
تخصص کمیته حسابرسی	ACEXPT	۰/۶۵۶	۲/۷۱۷	۰/۰۰۰	۰/۳۲۰	-۰/۵۰۶	۲/۱۰۸
تصدی حسابرس	AUDTEN	۰/۹۷۲	۲/۰۳۹	۰/۰۰۰	۰/۶۳۷	۱/۴۵۴	۱/۷۶۸
سودآوری	ROA	۰/۱۹۹	۰/۸۷۵	۰/۰۰۰	۰/۱۸۲	-۰/۱۰۶	۲/۴۲۳
دارایی‌های نامشهود	INTANG	۰/۰۰۳	۰/۰۹۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۷	۰/۳۱۳	۱/۳۲۰
کیفیت حسابرسی	BIG	۱۷۳	۶۶۷	تعداد عدم وجود	درصد وجود	درصد عدم وجود	تعداد وجود
زیان	LOSS	۴۸	۷۹۲	تعداد عدم وجود	درصد وجود	درصد عدم وجود	تعداد وجود

منبع: یافته‌های پژوهش

برای آزمون فرضیه‌های پژوهش، از مدل رگرسیون خطی چندگانه استفاده گردیده است. در ابتدا قبل از برآزش الگو لازم است، برای جلوگیری از رگرسیون کاذب و اطمینان آزمون‌های تشخیصی انجام شود که در جدول ۳ بیان شده است.

جدول ۳. آزمون‌های تشخیصی الگوهای پژوهش

مدل	آزمون	آماره	احتمال	نتیجه آزمون
(۱)	چاو	۱۴/۰۸۴	۰/۰۰۰	روش تابلویی
	هاسمن	۶۲/۶۲۲	۰/۰۰۰	اثرات ثابت
	جارك برا	۰/۹۸۹	۰/۶۷۵	نرمال
(۲)	چاو	۱۴/۰۱۲	۰/۰۰۰	روش تابلویی
	هاسمن	۵۷/۶۹۹	۰/۰۰۰	اثرات ثابت
	جارك برا	۰/۷۹۸	۰/۷۸۹	نرمال

منبع: یافته‌های پژوهش

آزمون فرضیه اول

در ادامه به منظور بررسی میزان اعتبار فرضیه‌ها، نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها تشریح شده است. نتایج آزمون الگوی اول بعد از کنترل آزمون تشخیصی و فرضیه‌های زیربنایی رگرسیون در جدول ۴، بیان شده است. با توجه نتایج به جدول ۴، در الگوی اول ضریب تشخیص برابر $0/6814$ است. این بدین معنا است که متغیرهای توضیحی مدل توانایی پیش‌بینی $68/14$ درصد از تغییرات تأخیر گزارش حسابرسی را برخوردار هست. براین اساس، مقدار ضریب موضوع‌های کلیدی حسابرسی ($-0/001$) است و احتمال آماری آن بیشتر از $0/05$ است، رابطه بین آشکارسازی موضوع‌های کلیدی حسابرسی و تأخیر گزارش حسابرسی منفی و بی‌معنادار است و فرضیه اول پژوهش رد می‌شود.

جدول ۴. نتایج آزمون مدل (۱) برای فرضیه اول پژوهش

نام متغیر	نماد	ضرایب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معناداری	VIF
موضوع‌های کلیدی حسابرسی	KAM	$-0/001$	$0/003$	$-0/314$	$0/753$	$1/75$
نسبت زنان در کمیته حسابرسی	PWAC	$0/052$	$0/070$	$0/734$	$0/462$	$1/171$
تخصص کمیته حسابرسی	ACEXPT	$0/026$	$0/014$	$1/830$	$0/067$	$2/066$
کیفیت حسابرسی	BIG	$-0/012$	$0/082$	$-0/152$	$0/879$	$1/708$
تصدی حسابررس	AUDTEN	$-0/005$	$0/007$	$-0/774$	$0/438$	$2/790$
سودآوری	ROA	$-0/112$	$0/037$	$-2/964$	$0/003$	$1/322$
زیان	LOSS	$-0/033$	$0/021$	$-1/552$	$0/121$	$1/266$
دارایی‌های نامشهود	INTANG	$1/718$	$0/887$	$1/936$	$0/053$	$1/296$
عرض از مبدا	C	$4/296$	$0/024$	$172/134$	$0/000$	---
ضریب تشخیص = $0/6814$	آزمون دوربین-واتسون = $1/896$ آماره F (احتمال) = $61/207$ ($0/000$)					

منبع: یافته‌های پژوهش

آزمون فرضیه دوم

در جدول ۵، نتایج تخمین مدل (۲)، برای تفسیر فرضیه دوم بیان شده است. مطابق نتایج در جدول ۵، در الگوی دوم ضریب تشخیص برابر با $0/7623$ است، بدان معنا که متغیرهای توضیحی مدل توانایی پیش‌بینی $76/23$ درصد از تغییرات تأخیر گزارش حسابرسی را تفسیر می‌نمایند. سطح معناداری محاسبه شده برای متغیر اثر تعاملی موضوع‌های کلیدی حسابرسی و اندازه شرکت برابر با ($-0/005$) است که بیانگر معناداری این اثر در سطح اطمینان ۹۵ درصد می‌باشد. بنابراین؛ اندازه شرکت نقش تعدیل‌گر منفی و معناداری در رابطه بین آشکارسازی موضوع‌های کلیدی حسابرسی و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی ایفا می‌کند. بر این اساس، با توجه به سطح معناداری و ضریب منفی اثر تعاملی، فرضیه دوم پژوهش مورد تأیید قرار می‌گیرد.

جدول ۵. نتایج آزمون مدل (۲) برای فرضیه دوم پژوهش

نام متغیر	نماد	ضرایب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معناداری	VIF
موضوع های کلیدی حسابرسی	KAM	-۰/۰۹۷	۰/۰۳۳	-۲/۸۷۷	۰/۰۰۴	۱/۲۶۸
اندازه شرکت	SIZE	۰/۰۳۷	۰/۰۱۰	۳/۷۳۸	۰/۰۰۰	۱/۹۲۰
اثر تعاملی موضوع های کلیدی حسابرسی در اندازه شرکت	SIZE×KAM	-۰/۰۰۵	۰/۰۰۲	-۲/۸۱۳	۰/۰۰۵	۱/۷۱۱
نسبت زنان در کمیته حسابرسی	PWAC	۰/۰۶۲	۰/۰۷۰	۰/۸۸۲	۰/۳۷۷	۱/۱۹۵
تخصص کمیته حسابرسی	ACEXPT	-۰/۰۱۲	۰/۰۱۸	-۰/۷۰۸	۰/۴۷۸	۱/۴۸۸
کیفیت حسابرسی	BIG	۰/۰۰۸	۰/۰۸۴	۰/۰۹۵	۰/۹۱۶	۱/۷۸۲
تصدی حسابرس	AUDTEN	-۰/۰۰۸	۰/۰۰۷	-۱/۰۷۳	۰/۲۸۳	۱/۴۳۷
سودآوری	ROA	-۰/۱۱۶	۰/۰۳۸	-۳/۰۰۰	۰/۰۰۲	۲/۸۰۴
زیان	LOSS	۰/۰۴۸	۰/۰۲۵	۱/۸۷۴	۰/۰۶۱	۱/۲۹۹
دارایی های نامشهود	INTANG	۲/۳۵۷	۰/۸۹۴	۲/۶۳۴	۰/۰۰۸	۱/۳۲۲
عرض از مبدا	C	۳/۷۱۲	۰/۱۵۷	۲۳/۵۰۶	۰/۰۰۰	-----
ضریب تشخیص=۰/۷۶۲۳	آزمون دوربین-واتسون=۱/۸۰۶					
آماره F (احتمال)=۵۷/۹۵۷ (۰/۰۰۰)						

منبع: یافته های پژوهش

بحث و نتیجه گیری

هدف اصلی این پژوهش بررسی نقش تعدیلگری اندازه شرکت در رابطه میان آشکارسازی اجباری موضوعات کلیدی حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی در ۱۲۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در طی سال های ۱۳۹۶ تا ۱۴۰۲ بوده است.

در چارچوب آزمون فرضیه اول پژوهش، ارتباط میان آشکارسازی موضوعات کلیدی حسابرسی و میزان تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی بررسی شد. یافته های حاصل نشان می دهد اگرچه بین این دو متغیر رابطه ای معکوس مشاهده شده، اما این رابطه از نظر آماری معنادار نبوده است. بر پایه نظریه نمایندگی، انتظار می رود آشکارسازی موضوعات کلیدی به عنوان ابزاری برای افزایش شفافیت و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، فرایند حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد و در نتیجه، موجب افزایش یا کاهش مدت زمان صدور گزارش شود. به طور خاص، پیچیدگی های منعکس شده در قالب این موضوعات ممکن است نیازمند بررسی های بیشتر حسابرس بوده و به تأخیر در گزارش گری بیانجامد؛ هرچند در برخی موارد نیز می تواند موجب نظم بخشی به فرایند حسابرسی و تسریع در انجام آن شود. با این حال، در فضای عملیاتی ایران، این رابطه به شکل معناداری مشاهده نشده است. یکی از دلایل اصلی را می توان در رویکرد صوری و قالب مند حسابرسان نسبت به آشکارسازی موضوعات کلیدی جست وجو کرد؛ به گونه ای که در بسیاری از موارد، موضوعاتی تکراری، کم ریسک یا فاقد عمق تحلیلی، تحت عنوان موضوع کلیدی گزارش می شوند و در نتیجه، تأثیر واقعی بر مدت حسابرسی ندارند. افزون بر آن، فشارهای نهادی و ضعف استقلال حرفه ای حسابرسان ممکن است سبب شود فرایند آشکارسازی به صورت حداقلی و گزینشی انجام گیرد. همچنین، به دلیل نارسایی در

اجرای دقیق استاندارد ۷۰۱ و نبود نهادهای نظارتی مؤثر، این آشکارسازی‌ها بیش از آن‌که واقعی و تحلیلی باشند، جنبه تشریفاتی پیدا کرده‌اند. از این‌رو، هرچند رابطه‌ای معکوس میان این دو متغیر مشاهده شده، اما نبود کیفیت محتوایی در موضوعات آشکارشده سبب شده است این رابطه از نظر آماری بی‌معنا تلقی شود. یافته‌های این پژوهش با نتایج رحمان و بوئیان (۲۰۲۴) و افخمی و فاضلی (۱۴۰۳) ناسازگار بوده و در عین حال با مطالعه ساکین و ییلدیریم (۲۰۲۲) هم‌راستا است.

در بررسی فرضیه دوم پژوهش، نتیجه پژوهش مبنی بر تأیید نقش تعدیل‌گر اندازه شرکت در رابطه میان آشکارسازی موضوعات کلیدی حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی، نشان می‌دهد که افزایش اندازه شرکت موجب تضعیف رابطه منفی میان این دو متغیر می‌شود؛ به عبارت دیگر، آشکارسازی موضوع‌های کلیدی حسابرسی تأثیر منفی و معناداری بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی دارد؛ به این معنا که با افزایش سطح شفافیت از طریق بیان این موضوع‌ها، عدم تقارن اطلاعاتی میان مدیریت و استفاده‌کنندگان کاهش یافته، فرآیند حسابرسی هدفمندتر و مؤثرتر انجام می‌شود و در نهایت، مدت‌زمان صدور گزارش کاهش می‌یابد. این یافته با نظریه نمایندگی سازگار است، زیرا آشکارسازی بیشتر، موجب پاسخ‌گویی بالاتر مدیریت و افزایش نقش نظارتی حسابرسی می‌شود. با این حال، اثر تعاملی منفی و معنادار میان آشکارسازی موضوع‌های کلیدی حسابرسی و اندازه شرکت نشان می‌دهد که در شرکت‌های بزرگ‌تر، این اثر کاهشی ضعیف‌تر است. این موضوع را می‌توان در چارچوب نظریه پیچیدگی سازمانی توضیح داد؛ چرا که شرکت‌های بزرگ به دلیل ساختارهای پیچیده، تنوع فعالیت‌ها، حجم بالای اطلاعات و فرایندهای چندلایه، با حسابرسی‌های زمان‌برتری مواجه‌اند و همین عوامل سبب می‌شود تا اثر کاهنده آشکارسازی موضوع‌های کلیدی در تأخیر گزارش، به صورت محدودتری بروز یابد. بنابراین، در حالی که بیان موضوع‌های کلیدی حسابرسی به‌طور کلی نقش مثبتی در کاهش تأخیر دارد، اما شدت این اثر در شرکت‌های بزرگ کمتر از شرکت‌های کوچک است. یافته‌های فرضیه دوم با نتایج پژوهش رحمان و بوئیان (۲۰۲۴) هم‌سواست.

با توجه به نتایج به‌دست‌آمده از پژوهش، پیشنهادهای کاربردی زیر قابل ارائه است:

- تدوین‌گران استانداردهای حسابرسی و نهادهای نظارتی، در راستای افزایش شفافیت و کاهش ابهام در الزامات آشکارسازی موضوعات کلیدی حسابرسی، بازنگری‌هایی را در دستورالعمل‌ها انجام دهند. هدف از این اقدام، فراهم ساختن بستر مناسب برای آشکارسازی اطلاعات ضروری توسط شرکت‌ها بدون مواجهه با پیچیدگی‌های زائد و اختلال در زمان‌بندی ارائه گزارش‌هاست. همچنین، توصیه می‌شود حساب‌رسان با بهره‌گیری از آموزش‌های به‌روز در حوزه تحلیل داده و فناوری‌های نوین دیجیتال، فرآیند بررسی موضوعات کلیدی را تسریع نمایند؛ حتی اگر افزایش تعداد این مؤلفه‌ها مستقیماً تأثیر معناداری بر تأخیر گزارش نداشته باشد. پژوهشگران آینده نیز می‌توانند با گسترش دامنه مطالعات، نقش عواملی مانند کیفیت نظام حاکمیت شرکتی، سطح بلوغ فناوری اطلاعات و تداخل سایر الزامات آشکارسازی گرانه را به‌عنوان متغیرهای میانجی یا تعدیل‌گر بررسی کنند تا دلایل عدم معناداری آماری در برخی روابط روشن شود. این رویکرد می‌تواند به بهبود چارچوب‌های نظری و عملی در زمینه گزارشگری مالی یاری رساند.

- نهادهای ناظر و تنظیم‌گر، با در نظر گرفتن نقش کاهنده اندازه شرکت در تأخیر گزارشگری، الزامات آشکارسازی را متناسب با ابعاد شرکت‌ها طراحی کنند تا از فشار مقرراتی بر بنگاه‌های کوچک و متوسط کاسته شود. همچنین،

ضروری است مؤسسات حسابرسی و حساب‌رسان مستقل، آموزش‌های هدفمند در زمینه فناوری‌های پردازش اطلاعات و سامانه‌های گزارش‌گیری خودکار را به‌ویژه برای شرکت‌های کوچک توسعه دهند. افزون بر آن، به شرکت‌های کوچک و متوسط پیشنهاد می‌شود با تقویت زیرساخت‌های فناوری، بهبود هماهنگی بین‌بخشی و سرمایه‌گذاری در منابع انسانی متخصص، آثار محدودیت‌های ناشی از کمبود منابع را بر زمان گزارش‌دهی کاهش دهند.

برای توسعه مطالعات آتی در زمینه آشکارسازی موضوعات کلیدی حسابرسی و تأخیر در گزارش‌گیری مالی، پیشنهاد می‌شود پژوهشگران نقش تعدیل‌گر اندازه شرکت را با تأکید بر فناوری‌های پردازش داده بررسی کنند. همچنین، بررسی تأثیر سامانه‌های هوشمند نظیر هوش مصنوعی بر کاهش تأخیر گزارش‌گیری در شرکت‌های کوچک و متوسط و مقایسه آن با شرکت‌های بزرگ می‌تواند نتایج ارزشمندی به همراه داشته باشد. علاوه بر این، تحلیل نقش کیفیت راهبری شرکتی در این رابطه نیز توصیه می‌شود.

پژوهش حاضر با چند محدودیت اساسی روبه‌رو بوده است. نخست آنکه استاندارد حسابرسی ۷۰۱، به دلیل تازگی و اجرایی شدن از سال ۱۴۰۰، فاقد داده‌های تاریخی کافی برای تحلیل‌های مقایسه‌ای با دوره‌های پیشین است. این موضوع، ارزیابی بلندمدت اثرات آن را دشوار کرده و نتایج پژوهش را به بازه‌ای کوتاه‌مدت محدود می‌سازد. دوم، احتمال ناهماهنگی یا نقص در آشکارسازی اجزای موضوعات کلیدی حسابرسی در گزارش‌های مالی، دقت اندازه‌گیری متغیرها را تحت تأثیر قرار داده است. سوم، باتوجه به محدود بودن جامعه آماری به ۱۲۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بوده است، تسری نتایج به سایر شرکت‌ها بایستی با احتیاط انجام گیرد و در نهایت، دوره‌ی مطالعه تحقیق در بازار بورس تهران در فاصله زمانی ۱۳۹۶-۱۴۰۲ بوده و در نتیجه تعمیم‌پذیری نتایج با محدودیت‌هایی مواجه است.

فهرست منابع

افخمی، محمد، و فاضلی، نقی (۱۴۰۳). تأثیر آشکارسازی مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسان مستقل بر حق‌الزحمه حسابرسی و تأخیر در صدور گزارش حسابرسان. *پژوهش‌های حسابرسانی حرفه‌ای*، ۴ (۱۵)، ۸-۲۹. doi: 10.22034/jpar.2024.2011171.1219

آقاچانلو، حبیب، جعفری، علی، رضانی، علی‌اکبر، و حسینی‌شیروانی، میرسعید (۱۴۰۳). ارائه الگوی مناسب برای شناسایی و تحلیل عوامل تعیین‌کننده تأخیر در ارائه گزارشات حسابرسان. *دانش حسابداری و حسابرسانی مدیریت*، ۱۵ (۲)، ۳۱۱-۳۰۱. doi: 10.22034/JMAAK.2025.23870

جعفری‌نسب کرمانی، ندا، ملانظری، مهناز، رحمانی، علی، عزیزخانی، مسعود، و بزرگ‌اصل، موسی (۱۳۹۸). شناسایی و افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرسان: دیدگاه حساب‌رسان ایرانی، *دانش حسابداری و حسابرسانی مدیریت*، ۸ (۲۹)، ۲۴۲-۲۲۹. https://www.jmaak.ir/article_13849.html

صادقی طباطبایی، گیتا (۱۴۰۰). نقش اندازه شرکت بر روابط بین گزارش‌گیری پایداری و قیمت سهام. *فصلنامه علمی تخصصی رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری*، ۵ (۱۹)، ۱۸۱۱-۱۸۲۵. <https://majournal.ir/index.php/ma/article/view/1227>

صراف، فاطمه، و ناصری نسب، سارا (۱۴۰۱). تأثیر نقدینگی، نسبت بدهی، اندازه و سن شرکت بر تأخیر گزارش حسابرسی. چشم/انداز حسابداری و مدیریت، ۵ (۷۴)، ۱۳۶-۱۴۷. doi: 10.22034/jpar.2024.2011171.1219

عباسپورثانی، امیر، حاجیها، زهره، حجازی، رضوان، و نجفی مقدم، علی (۱۴۰۱). واکاوی تأثیر آشکارسازی موارد کلیدی گزارش حسابرسی بر کاهش عدم موفقیت کسب و کار شرکت‌های بازار سرمایه. دانش حسابداری مالی، ۹ (۴)، ۲۱۹-۲۵۰. doi: 10.30479/jfak.2021.16048.2906

محمدزاده، امیری، و بحری، سجاد (۱۴۰۱). نقش تعدیلگر اندازه و عمر شرکت بر ارتباط بین مالکیت مدیریتی با محدودیت‌های نقدینگی و سرمایه‌گذاری. مدیریت دارایی و تأمین مالی، ۱۰ (۴)، ۱-۲۴. doi: 10.22108/amf.2022.128050.1648

نصیری، محمد، و زینالی، معصومه (۱۴۰۲). رابطه چرخش حسابر و آشکارسازی موضوعات کلیدی حسابرسی با کیفیت گزارشگری مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه چشم/انداز حسابداری و مدیریت، ۶ (۸۴)، ۱۹۶-۲۱۳. doi: 10.22034/jpar.2024.2011171.1219

نعمتی، نسرین، گرجی‌زاده، داوود، و خان‌محمدی، محمدحامد (۱۴۰۰). عوامل مؤثر بر تأخیر گزارش حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. رویکردهای پژوهشی نوین مدیریت و حسابداری، ۵ (۵۲)، ۱۳۸-۱۵۷. <https://majournal.ir/index.php/ma/article/view/665>

Abaspourthani, A., Hajihah, Z., Hejazi, R., & Najafi-Moghadam, A. (2022). Investigating the effect of key audit matters disclosure on reducing business failure in capital market companies. *Journal of Financial Accounting Knowledge*, 9(4), 219–250. doi: 10.30479/jfak.2021.16048.2906 [In Persian]

Afkhami, M., & Fazeli, N. (2024). The effect of disclosing key audit matters in the independent auditor's report on audit fees and audit report delay. *Professional Auditing Research*, 4(15), 8–29. doi: 10.22034/jpar.2024.2011171.1219 [In Persian]

Alhawamdeh, O., Salleh, Z., & Ismail, S. (2024). The moderating role of key audit matters in the relationship between audit committee characteristics and audit report lag. *Corporate Governance and Organizational Behavior Review*, 8(1), 243–251. doi: 10.22495/cgobrv8i1p21

Andriyanto, A., Sakti, B., & Neliana, T. (2024). Audit opinion and profitability on audit delay with company size as a moderating variable. *Indonesian Journal of Advanced Research*, 3(6), 761–772. doi: 10.55927/ijar.v3i6.9801

Āqajānlū, H., Jafarī, A., Ramezānī, A. A., & Hosseini Shīrvānī, M. (2025). Providing suitable model for identifying and analyzing the factors that determine the audit report lag. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 15(58), 301–311. doi: 10.22034/JMAAK.2025.23870 [In Persian]

Ashton, R. H., Willingham, J. J., & Elliott, R. K. (1987). Auditing, audit delay, and timeliness. *Journal of Accounting Research*, 25(2), 275–292. <http://www.jstor.org/stable/2491018>

Babalola, Y. A. (2013). The effect of firm size on firms' profitability in Nigeria. *Journal of Economics and Sustainable Development*, 4(5). www.iiste.org

Ball, R., & Foster, G. (1982). Corporate financial reporting: A methodological review of empirical research. *Journal of Accounting Research*, 20, 161–234. doi: 10.2307/2674681.

Blankley, A., Hurtt, D. N., & Macgregor, J. (2014). The relationship between audit report lags and future restatements. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33(2), 27–57. doi: 10.2308/ajpt-50667

- Chen, D., Liu, N., Liu, X., & Martin, X. (2024). Mandatory key audit matter disclosure and investor information acquisition. SSRN Electronic Journal. doi: [10.2139/ssrn.4709636](https://doi.org/10.2139/ssrn.4709636)
- Cucunabila, M., & Mayangsari, S. (2024). The effect of audit tenure, audit delay and financial distress on audit quality in manufacturing and property and real estate companies listed on the Indonesia Stock Exchange for the 2018–2022 period. *Jurnal Indonesia Sosial Sains*, 5(07), 1639–1649. doi: [10.59141/jiss.v5i07.1175](https://doi.org/10.59141/jiss.v5i07.1175)
- Febrianty, K., & Raharja, S. (2024). Effect of firm size, profitability, and audit opinion on audit report lag (in mining company registered in Indonesia's Stock Exchange for the financial year between 2017 and 2020). *Diponegoro Journal of Accounting*, 13(1). <https://ejournal3.undip.ac.id/index.php/accounting/article/view/42631>
- Genc, E. G., & Erdem, B. (2021). The analysis of the relationship between key audit matters (KAM) and firm characteristics: The case of Turkey. *Emerging Markets Journal*, 11(1), 60–66. doi: [10.5195/emaj.2021.219](https://doi.org/10.5195/emaj.2021.219)
- Hertina, D., Yendri, O., Rachmad, Y. E., Samosir, H. E., & Putra, H. D. (2023). The role of audit quality as a moderating variable in relationship between quality of audit committee, company size and financial report integrity of manufacturing companies listed in IDX. *COSTING: Journal of Economic, Business and Accounting*, 6(2). doi: [10.31539/costing.v6i2.6103](https://doi.org/10.31539/costing.v6i2.6103)
- Hussin, N., Salleh, M. F. M., Ahmad, A., & Rahmat, M. M. (2023). The association between audit firm attributes and key audit matters readability. *Asian Journal of Accounting Research*, 8(4), 322–333. doi: [10.1108/AJAR-10-2022-0317](https://doi.org/10.1108/AJAR-10-2022-0317)
- Indriyani, Damayanti, & Prasetyo, H. (2025). Analysis audit report lag in industry. *Jurnal Ekonomi Manajemen Bisnis dan Akuntansi*, 1(2), 60–71. doi: [10.70895/jemba.v1i2.5](https://doi.org/10.70895/jemba.v1i2.5)
- Jafarinasab Kermani, N., Molanazari, M., Rahmani, A., Azizkhani, M., & Bozorg Asl, M. (2019). Identification and disclosure of key audit matters in the auditor's report: The perspective of Iranian auditors. *Knowledge of Accounting and Management Auditing*, 8(29), 229–242. https://www.jmaak.ir/article_13849.html [In Persian]
- Kitiwong, W., & Sarapaivanich, N. (2020). Consequences of the implementation of expanded audit reports with key audit matters (KAMs) on audit quality. *Managerial Auditing Journal*, 35(8), 1095–1119. doi: [10.1108/MAJ-09-2019-2410](https://doi.org/10.1108/MAJ-09-2019-2410)
- Köhler, A., Ratzinger-Sakel, N., & Theis, J. (2020, July). The effects of key audit matters on the auditor's report's communicative value: Experimental evidence from investment professionals and non-professional investors. *Accounting in Europe*, 17(2), 105–128. doi: [10.1080/17449480.2020.1726420](https://doi.org/10.1080/17449480.2020.1726420)
- 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. doi: [10.1111/j.1099-1123.2008.00406.x](https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2008.00406.x)
- Leventis, S., Weetman, P., & Caramanis, C. (2005). Determinants of audit report lag: Some evidence from the Athens Stock Exchange. *International Journal of Auditing*, 9(1), 45–58. doi: [10.1111/j.1099-1123.2005.00101.x](https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2005.00101.x)
- Li, Y., Liu, S., & Zhou, Y. (2025). Managerial ability, audit quality, and audit report lag. *Advances in Accounting*, 68, 100780. doi: [10.1016/j.adiac.2024.100780](https://doi.org/10.1016/j.adiac.2024.100780)
- Lin, J. (2023). Does the disclosure of key audit matters improve the audit quality for sustainable development: Empirical evidence from China. *PLoS ONE*, 18(5), e0285340. doi: [10.1371/journal.pone.0285340](https://doi.org/10.1371/journal.pone.0285340)
- Moen, Ø. (1999, October). The relationship between firm size, competitive advantages and export performance revisited. *International Small Business Journal: Researching Entrepreneurship*, 18(1), 53–72. doi: [10.1177/0266242699181003](https://doi.org/10.1177/0266242699181003)

- Mohammadzadeh, A., & Bahri, S. (2022). The moderating role of firm size and age in the relationship between managerial ownership and liquidity/investment constraints. *Asset Management and Financing*, 10(4), 1–24. doi: [10.22108/amf.2022.128050.1648](https://doi.org/10.22108/amf.2022.128050.1648) [In Persian]
- Nasiri, M., & Zeinali, M. (2023). The relationship between auditor rotation and the disclosure of key audit matters with the quality of financial reporting in listed companies on the Tehran Stock Exchange. *Accounting and Management Perspective*, 6(84), 196–213. doi: [10.22034/jpar.2024.2011171.1219](https://doi.org/10.22034/jpar.2024.2011171.1219) [In Persian]
- Nemati, N., Gorji-Zadeh, D., & Khanmohammadi, M. H. (2021). Factors affecting audit report delay in listed companies on the Tehran Stock Exchange. *New Research Approaches in Management and Accounting*, 5(52), 138–157. <https://majournal.ir/index.php/ma/article/view/665> [In Persian]
- Pinto, I., & Morais, A. I. (2018). What matters in disclosures of key audit matters: Evidence from Europe. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 30(6). doi: [10.1111/jifm.12095](https://doi.org/10.1111/jifm.12095)
- Rahaman, M. M., & Bhuiyan, M. B. U. (2024). Audit report lag and key audit matters in Australia. *International Journal of Disclosure and Governance*, 22(2), 532–554. doi: [10.1057/s41310-024-00251-6](https://doi.org/10.1057/s41310-024-00251-6)
- Reskika, N., & Wahyudi, I. (2021). The effect of company size, profitability, audit committee on audit delay with public accounting firm size as moderating variables. *Hirarki Jurnal Ilmiah Manajemen dan Bisnis*, 3(3), 418–441. doi: [10.30606/hirarki.v3i3.1430](https://doi.org/10.30606/hirarki.v3i3.1430)
- Sadeghi-Tabatabaei, G. (2021). The role of firm size in the relationship between sustainability reporting and stock price. *New Research Approaches in Management and Accounting*, 5(19), 1811–1825. <https://majournal.ir/index.php/ma/article/view/1227> [In Persian]
- Sakin, T., & Kuzu Yıldırım, S. (2022). The effect of key audit matters on audit report lag and determinants of the audit report lag: Turkish evidence. *Hitit Journal of Social Sciences*, 15(2), 549–566. doi: [10.17218/hititsbd.1168160](https://doi.org/10.17218/hititsbd.1168160)
- Sarraaf, F., & Naseri-Nasab, S. (2022). The effect of liquidity, debt ratio, firm size, and firm age on audit report delay. *Accounting and Management Perspective*, 5(74), 136–147. doi: [10.22034/jpar.2024.2011171.1219](https://doi.org/10.22034/jpar.2024.2011171.1219) [In Persian]
- Sirois, L.-P., Bédard, J., & Bera, P. (2018, February). The informational value of key audit matters in the auditor's report: Evidence from an eye-tracking study. *Accounting Horizons*, 32(2). doi: [10.2308/acch-52047](https://doi.org/10.2308/acch-52047)
- Swastika, D. L. T. (2013). Corporate governance, firm size, and earning management: Evidence in Indonesia Stock Exchange. *IOSR Journal of Business and Management*, 10(4), 77–82. doi: [10.9790/487X-1047782](https://doi.org/10.9790/487X-1047782)
- Wydianti, L., & Aisyaturrahmi. (2025). The effect of CSR, profitability, and audit lag on going concern audit opinion with company size as a moderating variable. *Financial Accountability, Technological Innovation, and Sustainable Development in the Era of Digital Transformation*, 4(2). doi: [10.62201/abaj.v4i02.220](https://doi.org/10.62201/abaj.v4i02.220)
- Zheng, X. (2025). Disclosure of key audit matters and audit fees. *Frontiers in Business, Economics and Management*, 18(2), 33–37. doi: [10.54097/ct5ex546](https://doi.org/10.54097/ct5ex546)