



مروری جامع بر ادبیات و عوامل موثر بر تاخیر در گزارش حسابرسی و ارتباط آن با برخی مفاهیم مالی

سیدمحمدرضا مشهورالحسینی

گروه حسابداری، واحد بیرجند، دانشگاه آزاد اسلامی بیرجند، بیرجند، ایران

فاطمه امینی (مسئول مکاتبات)

کارشناس ارشد حسابداری، واحد بیرجند، دانشگاه آزاد اسلامی بیرجند، بیرجند، ایران

fatemeh.amini6276@gmail.com

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۳/۲۲

تاریخ ارسال: ۱۴۰۰/۱۱/۱۸

چکیده

هدف این پژوهش مروری بر مفهوم تاخیر در گزارش حسابرسی، عوامل موثر با آن و ارتباط آن با برخی مفاهیم مالی می باشد. تاخیر در گزارش حسابرس به معنی مدت زمان بین تاریخ تهیه صورت های مالی و تاریخ گزارش حسابرس می باشد. بررسی های این پژوهش نشان داد که عوامل موثر بر تاخیر در گزارش حسابرسی به طور کلی در سه دسته قرار می گیرند که عبارت از عوامل مرتبط با حسابرس مستقل (شامل اندازه حسابرس، اظهار نظر مشروط حسابرس، ریسک گزارش دهی و تعداد بندهای گزارش حسابرس) عوامل مرتبط با راهبری شرکتی (شامل تمرکز مالکیت، اندازه هیات مدیره و استقلال هیات مدیره) و عوامل مرتبط با کمیته حسابرسی (شامل استقلال کمیته حسابرسی و تخصص کمیته حسابرسی) می باشند. همچنین بررسی های بیشتر نشان داد که مفاهیمی همچون دوگانگی وظایف مدیرعامل، اجتناب مالیاتی و مدیریت سود سبب افزایش تاخیر در گزارش حسابرسی می گردند. اما متغیرهایی همچون تنوع جنسیتی هیات مدیره، منجر به کاهش تاخیر در گزارش حسابرسی می شوند.

واژه های کلیدی: تاخیر در گزارش حسابرس، تنوع جنسیتی هیات مدیره، دوگانگی وظایف مدیرعامل، اجتناب مالیاتی، مدیریت

سود.

مقدمه

عامل است و درک این عوامل می تواند به بهبود فرآیند برنامه ریزی حسابرسی و افزایش اثربخشی کار حسابرسی کمک کند (جاگی و تسوی، ۱۹۹۹). اطلاعات حسابداری قدیمی، در تصمیم گیری های اقتصادی و مالی ارزش ندارد (اوسو آتساه^۴، ۲۰۰۰). به عبارت دیگر، سرمایه گذاران در هنگام تصمیم گیری های مالی، به اطلاعات جدید تر، اتکای بیشتری دارند؛ زیرا معتقدند که اطلاعات گذشته و کهنه، تأثیر خود را بر قیمت سهام گذاشته پس این گونه اطلاعات منجر به کسب سود نخواهد شد. بنا بر این، دستیابی سریع تر به اطلاعات حسابداری، در تصمیم گیری بهینه اثر مثبت دارد و امکان کسب سود را افزایش می دهد. هر اندازه که شرکت ها در تهیه صورت های مالی از شفافیت و ثبات رویه بیشتری برخوردار باشند، حسابرسی آنان به وسیله حسابرسان مستقل نیز با مدت زمان کمتری انجام خواهد شد. زیرا، به میزانی که کیفیت گزارشگری مالی (از جمله سود) پایین باشد، عدم اطمینان از اطلاعات افزایش یافته و حسابرسان نیز برای اطمینان یافتن از صحت اقلام مندرج در صورت های مالی، باید وقت بیشتری را صرف بررسی حساب ها و اقلام مندرج در صورت های مالی کنند. همچنین، مدیران شرکت ها برای پنهان سازی اعمال غیر قانونی خود و یا به منظور پنهان کردن رویه های مدیریت مالیات (از طریق سود مدیریت شده) ممکن است سیاست ها و رویه هایی را در پیش گیرند که منجر به عدم شفافیت در گزارشگری مالی آنان شود (ایزدی نیا و همکاران، ۱۳۹۳). از این رو، از نظر کروس^۵ (۱۹۸۲) شرکت هایی که در سلامت مالی نیستند، ممکن است اخبار بد (مانند کاهش سود آوری) را با تأخیر زمانی اعلام کرده و این امر به نوبه خود می تواند باعث افزایش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی و صورت های مالی حسابرسی شده شود.

گزارش حسابرسی

اظهارات مالی شرکت به عنوان وسیله ای برای برقراری ارتباط و انتقال اطلاعات مالی به شخص ثالث محسوب می

در عصر حاضر که با انفجار اطلاعات و محدودیت زمانی شعار تمامی نهادها و سازمان ها اطلاعات سریع تر، در زمان کمتر است (حاجیها و احمدی، ۱۳۹۲)، رشد و توسعه بنگاه های اقتصادی در کنار پیچیده تر شدن معاملات تجاری و سیستم های تصمیم گیری نیازمند اطلاعات مربوط و به موقع می باشد که بر مبنای آن تخصیص بهینه منابع محدود انجام پذیرد. هدف اصلی از گزارشگری و ارائه صورت های مالی، فراهم آوردن اطلاعاتی سودمند برای تصمیم گیری می باشد. بر اساس بیانیه شماره دو مفاهیم حسابداری مالی، اطلاعاتی مربوط تلقی می شوند که به موقع ارائه شوند. در بازارهای مالی، اصلی ترین و مهمترین ویژگی، کارا بودن آن است. در صورت کارا بودن بازارهای مالی، هم قیمت اوراق بهادار به درستی و عادلانه تعیین می شود و هم تخصیص سرمایه که مهمترین عامل تولید و توسعه اقتصادی است، به صورت مطلوب و بهینه انجام می پذیرد. کارایی بازارهای مالی نیز، ارتباط تنگاتنگی با اطلاعات موجود در بازار و انعکاس به موقع و سریع اطلاعات بر روی قیمت های اوراق بهادار دارد (رضایی دولت آبادی و همکاران، ۱۳۹۲). یکی از مهمترین ویژگی های کیفی اطلاعات مالی به موقع بودن اطلاعات می باشد. به موقع بودن، به در دسترس بودن اطلاعات در زمان مناسب دلالت دارد. در صورتی که اطلاعات در زمان مناسب در اختیار استفاده کنندگان قرار نگیرند، سودمندی خود را جهت اتخاذ تصمیم و قضاوت توسط استفاده کنندگان از دست می دهند (پیلی^۱، ۲۰۰۷). به موقع بودن هم مربوط بودن و هم صادقانه بودن اطلاعات را شامل می شود. تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی می تواند به موقع بودن انتشار اطلاعات حسابداری را تحت تأثیر قرار دهد (وکو و کولار^۲، ۲۰۱۴). از نظر جاگی و تسوی^۳ (۱۹۹۹)، افشای به موقع اطلاعات صورت های مالی حسابرسی شده نقش مهمی در کاهش توزیع نامتقارن اطلاعات مالی دارد. به موقع بودن گزارش های حسابرسی شده تحت تأثیر چندین

^۴ Owusu-Ansah

^۵ Kross, W.

^۱ Pili

^۲ Vuko & Cular

^۳ Jaggi & Tsui

در مرحله گزارشگری برای اظهار نظر حسابرسان دو حالت وجود دارد:

۱. **اظهار نظر درباره صورت های مالی امکان پذیر است. که در این صورت سه نوع گزارش ممکن است تهیه گردد.**

✓ **گزارش مقبول:** گزارش مقبول تنها زمانی می تواند که صورت های مالی طبق اصول پذیرفته شده حسابداری شامل افشای کافی و با استفاده از مبنای یکنواختی دوره قبل ارائه شده باشد. محدودیت با اهمیت و یا اساسی در دامنه رسیدگی وجود نداشته باشد. آثار هرگونه ابهام اساسی موجود که می تواند اثری با اهمیت بر صورت های مالی داشته باشد به گونه ای منطقی برآورد شود. حسابرسان در این گزارش بیان می کنند که رسیدگی های آنان بر اساس استانداردهای حسابداری انجام شده است و صورت های مالی مطابق با اصول حسابداری است.

✓ **گزارش مشروط:** چنانچه آثار ناشی از موارد انحراف از استانداردهای حسابداری و محدودیت در رسیدگی به تنهایی یا در مجموع بر صورت های مالی با اهمیت بوده اما اساسی نباشد، نوع اظهار نظر حسابرس مشروط خواهد بود. به استثناء موارد ناشی از عدم امکان دسترسی به شواهد و یا انحرافات با اهمیت از اصول حسابداری، صورتهای مالی مطابق با اصول حسابداری است.

✓ **گزارش مردود:** در شرایطی که یک باز موارد انحراف از استانداردهای حسابداری به تنهایی یا تعدادی از آن ها در مجموع دارای اثرات اساسی

شود. اگرچه ثابت شده است که با افزایش زمان گردش، قضاوت حسابرس بهبود یافته و می تواند نظرات حسابرسی مناسب تری را ارائه دهد (کری و سیمنت^۱، ۲۰۰۶؛ جکسون و همکاران^۲، ۲۰۰۸). بعضی شرکت ها هنوز ممکن است به صورت داوطلبانه حسابرسان خود را تغییر دهند. مشخص شده است که مدیران، به منظور جلوگیری از دریافت نظرات مصلحه آمیز، اقدام به گردش حسابرس شرکت خود می نمایند. با این وجود، اگر حسابرس قبول داشته باشد که یک گزارش با کیفیت بالا ارائه دهد، مدیر آن حسابرس را تغییر نخواهد داد، اما اگر حسابرس قانونی احتمال بیشتری برای ارائه یک نظر صحیح داشته باشد، مشتری ممکن است تعامل با وی را متوقف کند (جکسون و همکاران، ۲۰۰۸؛ ونسترلین^۳، ۲۰۰۰؛ لنوکس^۴، ۱۹۹۸). علاوه بر این، هیچ ارتباطی میان گردش حسابرسان در بلند مدت و حذف ناتوانی در حسابرسی وجود ندارد. به این معنی که نه قضاوت حسابرس و نه استقلال آن تحت تاثیر گردش حسابرس قرار نگرفته است (کنچل و پاین^۵، ۲۰۰۱). گزارش حسابرسی با وقفه به عنوان دوره سپری شده از تاریخ پایان سال مالی شرکت تا تاریخ گزارش حسابرسی تعریف شده است. اگر چه تاخیر در تهیه صورت های مالی شرکت، نشان دهنده کم بودن کیفیت گزارشگری مالی و حسابرسی است، گاهی اوقات حسابرس نیاز به زمان بیشتری برای ارزیابی دارد. این نشان می دهد که وقتی حسابرس مستقل تر است، با زمان بیشتر و تلاش بیشتر اقدام به شناسایی تحریف های صورت گرفته در شرکت می نماید و این امر منجر به گزارش حسابرسی با وقفه طولانی تر می شود.

انواع گزارش حسابرسی

⁴ Lennox

⁵ Knechel & Pyne

¹ Carey & Simnett

² Jackson et al

³ Vanstraelen

مهمترین عامل تولید و توسعه اقتصادی است، به صورت مطلوب و بهینه انجام می پذیرد. کارایی بورس، ارتباط تنگاتنگی با اطلاعات موجود در بازار و انعکاس به موقع و سریع اطلاعات بر روی قیمت های اوراق بهادار دارد (رضایی دولت آبادی و همکاران، ۱۳۹۲). یکی از مهمترین ویژگی های کیفی اطلاعات مالی به موقع بودن اطلاعات می باشد. به موقع بودن، به در دسترس بودن اطلاعات در زمان مناسب دلالت دارد. در صورتی که اطلاعات در زمان مناسب در اختیار استفاده کنندگان قرار نگیرند، سودمندی خود را جهت اتخاذ تصمیم و قضاوت توسط استفاده کنندگان از دست می دهند (پیلی^۱، ۲۰۰۷). تحقیقات مختلف نشان داده اند که هرچه فاصله زمانی بین تاریخ صورت های مالی و تاریخ انتشار آنها کمتر باشد، استفاده کنندگان صورت های مالی به شکلی بهتر و موثرتر قادر خواهند بود از اطلاعات منتشر شده آن استفاده نمایند (پورحیدری و همکاران، ۱۳۹۴). متغیر کلیدی در به موقع بودن، "تأخیر در گزارشگری" می باشد. از آنجا که اطلاعات مالی نسبت به گذشت زمان ارزش و سودمندی خود را در تصمیم گیری ها از دست می دهد، بنابراین هرچه فاصله زمانی بین پایان سال مالی و تاریخ انتشار صورت های مالی (تأخیر در گزارشگری) کوتاه تر شود، ارزش اطلاعات منتشر شده بیشتر می شود (رضایی دولت آبادی و همکاران، ۱۳۹۲). در هر حال باید به این نکته توجه داشت که نمی توان صورت های مالی را بدون اظهار نظر حسابرسان و یا افراد مستقل حرفه ای، در اختیار استفاده کنندگان قرارداد و اظهار نظر افراد ذیصلاح درباره صورت های مالی، قابلیت اتکای اطلاعات را افزایش داده و استفاده کنندگان نسبت به اطلاعات ارائه شده، و نیز تصمیمات اتخاذ شده خود، اطمینان بیشتری خواهند داشت. یکی از دلایل اصلی عنوان شده از سوی شرکت ها برای تأخیر در ارائه

بر صورت های مالی مورد رسیدگی باشد، نوع اظهار نظر حسابرس مردود خواهد بود. صورتهای مالی با اصول حسابداری مطابقت ندارد.

۲. اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی امکان پذیر نباشد که یک نوع گزارش ممکن است تهیه شود.

• **عدم اظهار نظر:** در شرایطی که حسابرس در رسیدگی های خود با محدودیت یا ابهام اساسی مواجه شود به نحوی که امکان اظهار نظر نسبت به صورت های مالی فراهم نگردد، حسابرس نسبت به صورت های مالی گزارش عدم اظهار نظر صادر خواهد کرد. ابهام مواردی می باشد که به دلیل مبهم بودن نتایج نهایی، حسابرس قادر به تعیین تأثیر آن مورد بر صورت های مالی نیست (یلمه علی آبادی، ۱۳۹۶).

تاخیر در گزارش حسابرسی

در عصر حاضر که با انفجار اطلاعات و محدودیت زمانی شعار تمامی نهادها و سازمان ها اطلاعات سریع تر در زمان کمتر است (حاجیها و احمدی، ۱۳۹۲). رشد و توسعه بنگاه های اقتصادی در کنار پیچیده تر شدن معاملات تجاری و سیستم های تصمیم گیری نیازمند اطلاعات مربوط و به موقع می باشد که بر مبنای آن تخصیص بهینه منابع محدود انجام پذیرد. هدف اصلی از گزارشگری و ارائه صورت های مالی، فراهم آوردن اطلاعاتی سودمند برای تصمیم گیری می باشد. بر اساس بیانیه شماره دو مفاهیم حسابداری مالی، اطلاعاتی مربوط تلقی می شوند که به موقع ارائه شوند. در بورس اوراق بهادار، اصلی ترین و مهمترین ویژگی، کارا بودن آن است. در صورت کارا بودن بورس، هم قیمت اوراق بهادار به درستی و عادلانه تعیین می شود و هم تخصیص سرمایه که

^۱ Pili

موسسه حسابرسی، فناوری های مورد استفاده در شرکت و همچنین در موسسه حسابرسی، نوع و میزان خدمات ارائه شده به صاحبکار، عوامل محیطی، سطح تجربه و تخصص و شخصیت حسابرس، وجود یا عدم وجود اقلام غیرمترقبه در شرکت، نوع اظهار نظر حسابرسی ارائه شده در مورد صورت های مالی، وضعیت شرکت در بورس اوراق بهادار، تعداد سهامداران، وجود یا عدم وجود شرکت های فرعی و وابسته، و مواردی از این قبیل است. تأخیر گزارش حسابرسی به عنوان دوره زمانی بین پایان سال مالی شرکت و تاریخ گزارش حسابرسی تعریف می شود که از متغیرهای خروجی قابل مشاهده خارجی است که اجازه می دهد تا دیگران، بهره وری (کارایی) حسابرسی را اندازه گیری کنند (بمبر و همکاران^۱، ۱۹۹۳). کورتیس^۲ (۱۹۷۶) دریافت شرکت هایی با تأخیر گزارش حسابرسی کوتاه تر، اغلب درآمد بیشتری گزارش می کنند و شرکت های مالی، تأخیر حسابرسی کوتاه تری نسبت به شرکت های غیرمالی دارند. همچنین جیلینگ^۳ (۱۹۷۷) نشان داد که بین تأخیر و اندازه موسسه حسابرسی، رابطه معکوس وجود دارد. به موقع بودن گزارشگری مالی، از عناصر مهم در تصمیم گیری استفاده کنندگان می باشد. محققان به این نتیجه رسیدند که به موقع بودن، احتمالاً بر بازار سهام و قیمت سهام تأثیر می گذارد. به عنوان نمونه، شرکت هایی که درآمدشان را دیرتر اعلام می کنند، احتمالاً بازده سهام کمتری نسبت به شرکت هایی دارند که درآمد خود را زودتر اعلام می کنند (گیولی و پالمون^۴، ۱۹۸۲؛ کراس و شرودر^۵، ۱۹۸۴). همچنین تأخیر گزارش حسابرسی، کیفیت گزارشگری مالی را به وسیله فراهم نکردن اطلاعات به موقع برای سهامداران به خطر می اندازد. به علاوه کچل و پاین^۶ (۲۰۰۱) بیان کردند که تأخیر گزارشگری غیر

صورت های مالی سالانه، نیاز به انجام خدمات حسابرسی می باشد که به دلیل الزامات قوانین و مقررات، یک شرکت می تواند تنها صورت های مالی را بعد از تایید توسط حسابرسان مستقل منتشر سازد. در نهایت سرعت انتشار صورت های مالی برای عموم توسط سرعت کار حسابرسی و ارائه گزارش حسابرسی تعیین می گردد. به عبارت دیگر طولانی شدن زمان انتشار صورت های مالی و طولانی شدن عملیات حسابرسی در هم پیچیده شده اند و به صورت مترادف در ادبیات گزارشگری مالی به کار برده می شوند (ورمتر و همکاران^۱، ۱۹۹۷). تأخیر در ارائه صورت های مالی منجر به تأخیر در حسابرسی این گزارش ها شده و گزارش های مالی به موقع در اختیار استفاده کننده اطلاعات قرار نخواهد گرفت و منتج به کاهش محتوای اطلاعات گزارش های مالی خواهد شد (بیات و علی احمدی، ۱۳۹۳). رحیمیان و همکاران (۱۳۹۳) معتقدند ارزش اطلاعات صورت های مالی حسابرسی شده، به تناسب روزهایی که ارائه گزارش حسابرسی به تأخیر می افتد، کاهش می یابد، زیرا استفاده کنندگان از منابعی متفاوت، اطلاعات را جستجو می کنند. علاوه بر این، تأخیر گزارش حسابرسی بطور معکوس بر سرعت گزارشگری مالی تأثیر می گذارد (رحیمیان و همکاران، ۱۳۹۳). در تحقیقات انجام شده پیشین، مهم ترین عوامل موثر بر گزارشگری مالی به هنگام و مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی شامل اندازه شرکت، سودآوری، پیچیدگی عملیات و نوع صنعت، میزان ریسک یا خطر (اهرم مالی)، عمر شرکت، تاریخ پایان سال مالی، میزان همکاری کارکنان صاحبکار یا حسابرسان، بودجه زمانی حسابرسی، سیستم کنترل داخلی شرکت، وجود یا عدم وجود واحد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی در شرکت، اندازه

⁴ Gilling

⁵ Givoly & Palmon

⁶ Kross & Schroeder

¹ Wermert et al.

² Bamber et al

³ Courtis

۲۰۱۴). تأخیر گزارش حسابرسی بیش از حد، کیفیت گزارشگری مالی را به وسیله فراهم نکردن اطلاعات به موقع برای سرمایه گذاران به خطر می اندازد. افشای با تأخیر حسابرس نسبت به صحیح و منصفانه بودن اطلاعات مالی تهیه شده به وسیله مدیریت، عدم تقارن اطلاعاتی را تشدید می کند و تردید را در تصمیمات سرمایه گذاران افزایش می دهد. در نتیجه، ممکن است این موضوع بر اعتماد سرمایه گذاران در بازار سرمایه، تأثیر نامطلوب گذارد و در نهایت منجر به تغییر ارزش شرکت می شود (نعیمی و همکاران، ۲۰۱۰).

عوامل مؤثر بر تأخیر در گزارش حسابرسی

تأخیر گزارشگری تابعی از عواملی مربوط به حسابرسی و مخصوص شرکت است. عوامل مربوط به حسابرسی آنهایی هستند که احتمالاً در اجرای وظایف حسابرسی و صدور گزارش حسابرسی به طور سریع مانع می شوند (یا کمک می کنند). در مقابل، عوامل مخصوص شرکت آنهایی هستند که همچنین مدیریت برای تولید گزارش سالیانه به موقع تر و یا کاهش هزینه های مرتبط با تأخیر گزارشگری قادر می سازند. بمبر (۱۹۹۳) سندی ارائه کرد که تأخیر حسابرسی، تحت تأثیر ریسک کسب و کار حسابرسی در ارتباط با مشتری و رویدادهای خاص حسابرسی که انتظار می رود نیاز به کار حسابرسی اضافی بوجود آید، می باشد. در این پژوهش عوامل مؤثر بر تأخیر در گزارش حسابرسی به طور کلی در سه دسته قرار می گیرند که عبارتند از عوامل مرتبط با حسابرس مستقل (شامل اندازه حسابرس، اظهار نظر مشروط حسابرس، ریسک گزارش دهی و تعداد بندهای گزارش حسابرس) عوامل مرتبط با راهبری شرکتی (شامل تمرکز مالکیت، اندازه هیات مدیره و استقلال هیات مدیره) و عوامل مرتبط با کمیته حسابرسی (شامل استقلال کمیته حسابرسی و

قابل انتظار ممکن است با کیفیت پایین اطلاعات در ارتباط باشد. تأخیر گزارش حسابرسی از اهمیت بالایی برخوردار بوده زیرا ارزش اطلاعاتی صورت های مالی حسابرسی شده متناسب با افزایش تعداد روزهایی که طول می کشد تا گزارش حسابرسی امضاء شود، کاهش می یابد. به علاوه بمبر و همکاران (۱۹۹۳) به دو دلیل، تأخیر گزارش حسابرسی را مهم می دانند. به نظر آنها تحقیق برای تعیین تأخیر گزارش حسابرسی با اهمیت است زیرا تأخیر گزارش حسابرسی هم بر به موقع بودن حسابرسی و هم بر اطلاعات درآمدی موثر است. همچنین فهم بهتر از عواملی که بر تأخیر گزارش حسابرسی موثرند، احتمالاً بیش ها و دیدگاه های بیشتری درباره کارایی حسابرسی فراهم می کند (جعفری مرنی، ۱۳۹۴).

تأخیر غیرعادی در گزارش حسابرسی

حسابرسی، ممکن است به علت اختلاف نظر بین حسابرس و صاحبکار بر روی مسائل مربوط به روش های حسابداری، روش محاسبه، صحت ارقام گزارش حسابداری باشد. در صورتی که کیفیت افشای اطلاعات مالی ارائه شده بالاتر از آستانه تحمل حسابرس باشد، در آن صورت گزارش حسابرس مستقل بدون تأخیر غیرعادی صورت می پذیرد، وجود فاصله زمانی غیرعادی بین انتهای سال مالی و تاریخی که گزارش حسابرس مستقل منتشر می شود نشان دهنده به کارگیری تلاش های اضافی توسط حسابرس به عنوان یک شاخص اطمینان بخشی می باشد و تأخیر غیرعادی مثبت حسابرسی نشان دهنده پایین بودن حسابرسی اولیه و کیفیت سود است، و به ندرت به حداقل کیفیت قابل قبول حسابرسی می رسد. از طرف دیگر، تأخیر غیرعادی منفی حسابرسی نشان دهنده گزارشات مالی با کیفیت بالاتر خواهد بود که نیازمند تلاش های وسیع غیر عادی حسابرس نیست (استانا،

تابعی صعودی از تعداد قیود و محدودیت های موجود در گزارش حسابرسی است (لونتیس و همکاران، ۲۰۰۵؛ اسپاتیس^۳، ۲۰۰۳). در این زمینه، هنگامی که حسابرس یک ناهنجاری را در گزارش های مالی مشاهده کند، باید آن را در گزارش خود ذکر کند، اما پیش از این کار، وی باید با مدیریت شرکت مربوط مذاکره کند تا اقدام های اصلاحی متناسب انجام شده و گستره آزمون های حسابرسی را بیشتر کند تا بتواند شواهد حسابرسی بیشتری در ارتباط با این خطاها جمع آوری کند و خود را از دعوی قضایی احتمالی مصون دارد (ساماها و خلیف، ۲۰۱۷). در نتیجه، ضمن اینکه بروز این مسئله زمان بر خواهد بود، حسابرس نیز برای یافتن دیگر موارد مشابه احتمالی، در ارائه زودهنگام گزارش خود محافظه کاری بیشتری به خرج می دهد که این مسئله می تواند تأخیر در گزارش حسابرسی را افزایش دهد.

✓ **ریسک گزارش دهی:** ساختار ترازنامه و سیاست گزارش دهی شرکت می تواند تأثیر زیادی روی تأخیر در گزارش حسابرسی داشته باشد. لذا، اگر نسبت موجودی کالا و بدهی ها به کل دارایی ها زیاد باشد، حسابرس در هنگام حسابرسی و بررسی آنها، با دشواری های بیشتری مواجه می شود که این مسئله بر تأخیر گزارش حسابرسی مؤثر است. همچنین، شرکت هایی که دارایی های زیادی دارند از حسابرس می خواهند در پایان سال آزمون های بیشتری انجام دهد که این موضوع نیز موجب تأخیر در گزارش

تخصص کمیته حسابرسی) که در ادامه به معرفی هر کدام از آنها می پردازیم.

عوامل مرتبط با حسابرس مستقل

✓ **اندازه حسابرس:** شرکت های بزرگ حسابرسی، در حالت کلی توانایی فنی و تخصص لازم برای انجام مأموریت حسابرسی و برطرف کردن نیازهای مشتریان را در کوتاه مدت، دارند. در نتیجه، این انتظار وجود دارد که شرکت های بزرگ حسابرسی، خدمات با کیفیت تر و سریع تری ارائه دهند تا بتوانند خود را از سایر شرکت های حسابرسی متمایز نموده و مشتریان بیشتری داشته باشند (ساماها و خلیف^۱، ۲۰۱۷). اما بامبر و همکاران (۱۹۹۳) معتقدند رویکرد حسابرسی ساختارمندی که توسط شرکت های حسابرسی بزرگ به کار می رود، منجر به تأخیر در گزارش حسابرسی می شود. در نتیجه، شواهد تجربی حول رابطه بین اندازه حسابرس و تأخیر در گزارش حسابرسی هماهنگ نیست. جاگی و تسوی (۱۹۹۹) نیز دریافته اند که رابطه مستقیم و معناداری بین تأخیر در گزارش حسابرسی و اندازه حسابرس وجود دارد. در مقابل، لونتیس و همکاران^۲ (۲۰۰۵) در پژوهش خود دریافته اند که استفاده از شرکت های بزرگ، باعث کاهش تأخیر در گزارش حسابرسی می شود.

✓ **اظهار نظر مشروط حسابرس:** پیشینه مرتبط با عوامل تعیین کننده تأخیر در گزارش حسابرسی نشان می دهد که تأخیر در گزارش حسابرسی،

³ Spathis

¹ Samaha & Khlif

² Leventis et al

های مدیریت دارند (ساماها و خلیف، ۲۰۱۷). در نتیجه، با کاهش پراکندگی مالکیت و حرکت به سمت تمرکز مالکیت، سرمایه‌گذارانی که مالک درصد کوچکی از سهام هستند، قدرت بیشتری برای نفوذ در تصمیم‌های مدیریت خواهند داشت. همچنین، سهامداران به گزارش‌های مالی حسابرسی شده متکی هستند و در صورتی که پراکندگی مالکیت بیشتر شده و قدرت نفوذ سرمایه‌گذاران کاهش یابد، حسابرسان بیشتر در معرض ریسک هستند و این موضوع احتمال دعاوی قضایی و ریسک‌های مربوط به کسب و کار را برای آنها افزایش می‌دهد (جاگی و تسوی، ۱۹۹۹). لذا انتظار می‌رود که تأخیر در گزارش حسابرسی تابعی صعودی از پراکندگی مالکیت باشد. پژوهش‌های صورت گرفته در این زمینه نیز گویای این مدعا است (لونتیس و همکاران، ۲۰۰۵؛ حبیب و بهوئیان^۲، ۲۰۱۱). در مقابل، می‌توان دریافت که اگر تمرکز مالکیت بیشتر شده و قدرت نفوذ سرمایه‌گذاران افزایش یابد، حسابرسان کمتر در معرض ریسک خواهند بود. در نتیجه، این انتظار وجود دارد که با افزایش تمرکز مالکیت، تأخیر در گزارش حسابرسی کاهش می‌یابد. در این زمینه عفیفی^۳ (۲۰۰۹) نیز بیان می‌کند که با افزایش تمرکز مالکیت، تأخیر در گزارش حسابرسی کاهش می‌یابد.

✓ **اندازه هیئت مدیره:** در ادبیات مربوط به راهبری شرکتی، اندازه هیئت مدیره به عنوان ساز و کار مرتبطی در نظر گرفته می‌شود که می‌تواند

حسابرسی خواهد شد (ساماها و خلیف، ۲۰۱۷). در نتیجه، انتظار می‌رود که بالا بودن نسبت موجودی کالا و بدهی‌ها به کل دارایی‌ها موجب تأخیر در گزارش حسابرسی شود.

✓ **تعداد بندهای گزارش حسابرسی:** تعداد

بندهای گزارش حسابرسی بر این نکته تأکید دارد که هر چه تعداد آنها در گزارش حسابرس بیشتر باشد، این موضوع به عنوان یک خبر بد تلقی شده و مدیر از انتشار به موقع صورتهای مالی حسابرسی شده اجتناب می‌نماید. لذا حسابرس ممکن است رویکردی اتخاذ نماید تا اطمینان حاصل شود که ناهنجاری قابل توجهی وجود ندارد. در نتیجه، این تلاش بیشتر، تأثیر مستقیمی بر زمان حسابرسی دارد (ساماها و خلیف، ۲۰۱۷).

عوامل مرتبط با راهبری شرکتی

✓ **تمرکز مالکیت:** گزارش سالیانه حسابرسی شده

منبع اصلی و شاید تنها منبع اطلاعاتی برای سرمایه‌گذاران است (رافورنیر^۱، ۱۹۹۵). سرمایه‌گذاران برای این که بتوانند در ارتباط با تخصیص منابع خود تصمیم بگیرند و عدم تقارن اطلاعات منابع را کاهش دهند، باید به موقع از درآمدها و گزارش‌های مرتبط با آن، با خبر شوند. بنا بر نظریه نمایندگی تضادهای احتمالی در منافع مدیریت و سهامداران در شرکتهایی که پراکندگی مالکیت بالایی دارند، بیشتر است. زیرا سرمایه‌گذارانی که مالک درصد کوچکی از سهام هستند، قدرت کمتری برای نفوذ در تصمیم

³ Afffy

¹ Raffournier

² Habib & Bhuiyan

لذا، این انتظار وجود دارد که استقلال هیئت مدیره به کارایی حسابرسی کمک کرده و ابزارهای مورد نیاز برای تسریع در روند کار حسابرس را در اختیار وی قرار دهد تا بتواند گزارش خود را با سرعت بیشتری ارائه دهد (ساماها و خلیف، ۲۰۱۷).

عوامل مرتبط با کمیته حسابرسی

✓ تخصص اعضای کمیته حسابرسی: یکی از

عوامل مهمی که بیان می شود بر شفافیت شرکت تأثیر دارد، فعالیت کمیته حسابرسی است. در گزارش کمیته بلوریون^۶ (۱۹۹۹) آمده که یکی از نقش های مهم فعالیت های نظارتی هیئت مدیره، توسط کمیته حسابرسی ایفا می شود. مک مولن و راگوناندان^۷ (۱۹۹۶) نیز دریافتند که وجود کمیته حسابرسی از طریق کاهش خطاها و ناهنجاری های قابل توجه، به بهبود اطمینان اظهارنامه های مالی کمک می کند. همچنین، در جلسه کمیته حسابرسی مشکل های موجود در فرایند گزارش دهی مالی شناسایی می شوند (محمدنور و همکاران، ۲۰۱۰). لذا در صورتی که اعضای حاضر تخصص مرتبط داشته باشند، بهتر می توانند مشکل ها را حل نموده و روند تهیه گزارش حسابرسی را تسریع بخشند. در این زمینه، یافته های سولتانا و همکاران^۸ (۲۰۱۴) نیز حاکی از ارتباط منفی و معنادار بین تخصص مالی کمیته حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی است. به بیان دیگر، تخصص مالی

شفافیت اطلاعات را از لحاظ اعتبار و نیز افشای به موقع بهبود بخشید. در این زمینه، هیئت مدیره های بزرگ تر مطلوب تر هستند، زیرا میزان تخصص و منابع در دسترس شرکت را افزایش می دهند (هیدالگو و همکاران^۱، ۲۰۱۰). در مقابل، آرکی و وازکوئز^۲ (۲۰۰۵) بیان می دارند که تعداد محدود اعضای هیئت مدیره می تواند تبادل افکار بین اعضای هیئت مدیره را افزایش داده و انعطاف تصمیم گیری را بیشتر کند. همچنین، محمدنور و همکاران^۳ (۲۰۱۰) در پژوهشی در یافتند که رابطه غیر معناداری بین تأخیر در گزارش حسابرسی و اندازه هیئت مدیره وجود دارد. لذا با توجه به وجود اطلاعات متناقض در مورد ارتباط اندازه هیئت مدیره و تأخیر در گزارش حسابرسی، این رابطه نیاز به بررسی تجربی دارد.

✓ استقلال هیئت مدیره: بنا به عقیده فاما و

جنسن^۴ (۱۹۸۳) وجود مدیران مستقل در هیئت مدیره می تواند تأثیر بسزایی در کارآمدی فعالیت های نظارتی هیئت مدیره در راستای محدود کردن فرصت طلبی مدیران داشته باشد، مدیران مستقل می توانند نقشی اساسی در حل مشکل نمایندگی بین مدیران و سهامداران داشته باشند. در نتیجه، هیئت مدیره با استقلال بیشتر می تواند موانع لازم برای بهبود گزارش دهی مالی شرکت را برطرف کند. برای نمونه، سماحه و دحاوی^۵ (۲۰۱۱) بیان می دارند که استقلال هیئت مدیره، سبب بهبود گزارش دهی شرکت می شود.

⁵ Samaha & Dahawy

⁶ Blue Ribbon Committee

⁷ McMullen & Raghunandan

⁸ Soltana et al

¹ Hidalgo et al

² Arcay & Vazquez

³ Mohamad-Nor et al

⁴ Fama & Jensen

پیشرفت و قدرت نسبت می دهند و موقعیت های رقابتی را بیشتر دنبال می کنند، در حالی که زنان بیشتر به روابط اجتماعی توجه دارند و علاقه مندند تا وظایف محوله را موثرتر انجام دهند و با احتمال بیشتری قوانین را پیروی می کنند (گیگر و کانل^۲، ۱۹۹۹؛ ریچدان^۳، ۲۰۰۱). پیشینه مطالعاتی مربوط به تنوع جنسیتی، نشان دهنده ویژگی های رفتاری متفاوت بین زنان و مردان است. در پژوهش های گذشته، شواهد فراوانی ارائه شده است که نشان می دهد زنان در تصمیم گیری های مالی ریسک پذیری و بیش اطمینانی کمتری دارند (بکمن و منخوف^۴، ۲۰۰۸؛ ساندن و سارت^۵، ۱۹۹۸). پژوهش های دیگری نیز ارتباط مستقیمی را بین جنسیت و قضاوت های اخلاقی نشان می دهند، به طوری که کریشان و پارسونز^۶ (۲۰۰۸) در بررسی خود جامعه مدیران را مورد مطالعه قرار داده و به این نتیجه رسیده اند که کیفیت سودها برای گروهی که در سطوح بالای مدیریت، تنوع جنسیتی دارند بالا است. به عبارت دیگر، در این بررسی رفتارهای اخلاقی در بین زنان بیشتر از مردها دیده می شود. هاسی^۷ (۲۰۱۱) در بررسی رابطه بین اخلاق، سود و جنسیت به این نتیجه رسید که شاخص های اخلاقی به صورت منفی با حقوق مردان مرتبط است، اما در مورد زنان این رابطه برقرار نیست. پژوهش های گذشته در مورد تنوع جنسیت، نشان می دهد که زنان از لحاظ مالی محافظه کارتر، از لحاظ اخلاقی موظف تر و ریسک گریزتر از مردان می باشند. شواهد فراوانی وجود دارد که نشان می دهد، زنان نظارت بهتری را دارند. تنوع جنسیتی هیئت مدیره منجر به بهبود نظارت می گردد. آدامز و فریرا^۸ (۲۰۰۹) در

کمیته حسابرسی باعث کوتاه تر شدن تأخیر در گزارش حسابرسی می شود.

✓ **استقلال کمیته حسابرسی:** بر اساس تئوری نمایندگی، کمیته حسابرسی با دارا بودن درصد بالاتری از مدیران خارجی در انجام نقش ها و مسئولیت های خود، کمتر با خطر مواجه می شوند. همچنین، سولتان و همکاران (۲۰۱۴) معتقدند اقدام های کمیته حسابرسی با استقلال بیشتر، به احتمال فراوان در راستای کاهش زمان صرف شده برای صدور گزارش حسابرسی است. یافته های پژوهش ارتباط منفی و معناداری را بین استقلال کمیته حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی نشان داد. در نتیجه می توان چنین گفت که با افزایش استقلال کمیته حسابرسی، مدت زمان تأخیر در گزارش حسابرسی کاهش می یابد.

ارتباط برخی مفاهیم مالی با تأخیر در گزارش حسابرسی

تنوع جنسیتی هیات مدیره و تأخیر در گزارش حسابرسی

اخلاق بین زن و مرد متفاوت است. در توضیح تفاوت اخلاقی بین دو گروه زن و مرد می توان به تئوری جامعه پذیری جنسیت (داوسون^۱، ۱۹۹۷) اشاره کرد. این تئوری این چنین استدلال می نماید که زنان و مردان در معرض توسعه های اخلاقی متفاوت، تمایل به بروز یک سری ارزش های متفاوت دارند. این ارزش های متفاوت منتج به نگرش ها و رفتارهای متفاوت در زنان و مردان می شود. بر این اساس، مردان ارزش را به پول،

⁵ Sundén & Surette

⁶ Krishnan & Parsons

⁷ Hussey

⁸ Adams & Ferreira

¹ Dawson

² Geiger & Connell

³ Richdmon

⁴ Beckmann & Menkhof

دوگانه انتظارات بیش تری نسبت به مدیرعامل با نقش غیر دوگانه دارد که می تواند این انگیزه را در او ایجاد کند که عملکرد مالی خود را بیش از اندازه بیان کرده و اقدام به انباشت اخبار بد نماید. افزون بر این، ساختار دوگانه به مدیرعامل اجازه می دهد تا اطلاعات در دسترس سایر اعضای هیئت مدیره را به طور مؤثری کنترل کند و در نتیجه ممکن است از نظارت مؤثر جلوگیری به عمل آورد. رئیس هیأت مدیره قدرت کنترل دستور جلسات و هدایت جلسات هیأت مدیره را دارد. اگر منافع مدیرعامل با منافع سهامداران متفاوت باشد، در این صورت نفوذ مدیرعامل مشکل ساز می شود. نفوذ مدیرعامل احتمال دارد که بر درک بازار از میزان کنترل اعمال شده بر عملکرد مدیریت و فرآیند گزارشگری مالی تأثیر بگذارد. اگر رئیس هیئت مدیره یا نایب رئیس هیئت مدیره، خود مدیرعامل باشد نظارت اولیه بر اقدامات مدیرعامل کاهش پیدا می کند که این امر منتهی به این امر می شود که مدیرعامل از توانایی بیش تری جهت کنترل افشای شرکت و همچنین انباشت اخبار بد شرکت خواهد داشت (چن و همکاران، ۲۰۱۵). پیل و کلاتوری^۴ (۲۰۰۱) معتقدند که ممکن است حسابرسان، خطر شکست حسابرسی بیشتری را در شرکت هایی ملاحظه کنند که نقش رئیس هیئت مدیره و مدیرعامل یکی باشد. در نتیجه، دامنه مخفی کردن یا تحریف حقایق و حتی ارتکاب به تقلب در این شرایط بیشتر است. این موضوع بر کار حسابرسان در تخمین خطر کنترل و خطر حسابرسی، ساعات حسابرسی و ماهیت آزمونها تأثیر می گذارد. بنابراین به نظر می رسد دوگانگی وظایف مدیرعامل سبب افزایش تاخیر در ارائه گزارش از سوی حسابرس شود.

اجتناب مالیاتی و تاخیر در گزارش حسابرسی

موضوع مالیات بر درآمد، بخش مهمی از حوزه ادبیات مالی و اقتصادی هر کشور محسوب می شود. محیط اطلاعاتی حسابداری در ایران به گونه ای است که

زمینه هیئت مدیره شرکت شواهدی را در ارتباط با نظارت بهتر مدیران ارشد زن ارائه نمودند، به ویژه، آنان نشان دادند که اعضاء هیئت مدیره زن حضور بهتری در مقایسه با هیئت مدیره مرد داشته اند و عضو هیئت مدیره زن تمایل بیشتری به فعالیت در کمیته های نظارت مانند کمیته حسابرسی و با کمیته حقوق و مزایا دارند. در زمینه گزارشگری مالی نیز، شواهد موجود نشان می دهد که حضور هیئت مدیره زن باعث افزایش کیفیت اقلام تعهدی (سرندی و همکاران^۱، ۲۰۱۱) و کاهش تجدید ارائه حسابداری (ابوت و همکاران^۲، ۲۰۱۲) می گردد. این امر با یافته های گل و همکاران^۳ (۲۰۱۱) سازگار است. به گفته آنها اعضاء هیئت مدیره زن، از کیفیت بالا افساء به عنوان ساز و کار نظارت برای بازبینی رفتار مدیران ارشد استفاده می نمایند. شواهد بیشتری را نیز می توان در پژوهش گل و همکاران (۲۰۱۳) مشاهده نمود که نشان دادند، هیئت مدیره دارای تنوع جنسیتی بالا، دارای صحت پیش بینی تحلیلی بالا و پراکندگی کمتری است. بنابراین به نظر می رسد تنوع جنسیتی در هیات مدیره سبب کاهش تاخیر در ارائه گزارش از سوی حسابرس شود.

دوگانگی وظایف مدیرعامل و تاخیر در گزارش حسابرسی

دوگانگی نقش مدیرعامل به وضعیتی اشاره دارد که مدیرعامل یک شرکت رئیس هیئت مدیره یا نایب رئیس هیئت مدیره نیز باشد. زمانی که مدیرعامل شرکت در جایگاه رئیس یا نایب رئیس هیئت مدیره نیز قرار می گیرد، دلالت بر تمرکز قدرت تصمیم گیری دارد و مانع استقلال هیئت مدیره و کاهش توانایی هیئت مدیره برای انجام نقش نظارتی آن است (محمدنور و همکاران، ۲۰۱۰). یک مدیرعامل با نقش

³ Gul et al

⁴ Peel & Clatworthy

¹ Srinidhi et al

² Abbott et al

زمان پیچیدگی مالی و سازمانی شرکت را افزایش می دهد و به حدی می رسد که نمی توان با بخش های خارج از شرکت (مانند سرمایه گذاران، بستانکاران و تحلیلگران) به درستی ارتباط برقرار کرد و بدین صورت مشکلات شفافیت گزارشگری مالی افزایش می یابد (بیدل و همکاران^۴، ۲۰۰۹). به عبارت دیگر، افزایش مشکلات شفافیت سبب به وجود آمدن عدم تقارن اطلاعاتی میان سرمایه گذاران، سهامداران، بستانکاران، مدیران و ... خواهد شد. یکی از هزینه های بالقوه برنامه ریزی های مالیاتی، تأثیر این برنامه ها بر روی شفافیت گزارشگری مالی شرکت است. باطبع شفافیت کم، سبب بالارفتن مشکلات مربوط به رسیدگی های حسابرسان شده و ارائه گزارشات حسابرسی از سمت آنها را با چالش های جدی مواجه ساخته و با تاخیر رو به رو خواهد کرد.

مدیریت سود و تاخیر در گزارش حسابرسی

به اعتقاد بامبر و همکاران (۱۹۹۳) تأخیر گزارش حسابرسی تابعی از کار حسابرسی است که به نوبه خود با پیچیدگی حسابرسی و ریسک تجاری حسابرس مرتبط است. افزایش ریسک، دامنه برنامه حسابرسی را افزایش می دهد و در نتیجه مدت زمان حسابرسی بیشتری اختصاص می یابد (چو و همکاران^۵، ۲۰۱۷). این موضوع از آن جهت حائز اهمیت است که تأخیر در انتشار گزارش های سالانه نگرانی قابل توجهی برای سرمایه گذاران دارد. بنابراین، شاخص های فعالیت های غیرعادی مانند کاهش غیرعادی در هزینه های اختیاری یا تولید مازاد مواد ممکن است ریسک ارزیابی شده را

مالیات یکی از ارکان اثرگذار بر گزارشگری مالی به شمار می رود. ضمن آنکه عمده منبع درآمدهای مالیاتی در ایران به مالیات بر درآمد (عملکرد) شرکت ها اختصاص دارد. در این راستا، پرداخت مالیات نیز از اهمیت بسزایی برخوردار است؛ به طوری که اغلب دولت ها درصدد هستند با وضع قوانینی زمینه های این کار را فراهم سازند. اما مؤدیان مالیاتی بنا به دلایل گوناگون از روش های اجتناب مالیاتی یا فرار مالیاتی، سعی در پرداخت مالیات کمتری دارند (صفری گرایی و پودینه، ۱۳۹۵). در ادبیات مالی کشورهای غربی، تلاش ها و راهکارهای قانونی شرکت ها را به منظور کاهش مالیات، به نام های متفاوتی از قبیل مدیریت مالیات، اجتناب از پرداخت مالیات و رویه مالیاتی جسورانه می شناسند (پورحیدری و همکاران، ۱۳۹۳). به طور متداول، فعالیت های اجتناب از پرداخت مالیات به ابزارهای صرفه جویی از مالیات گفته می شود که منابع را از دولت به سهامداران انتقال می دهد و بنابراین، ارزش بعد از مالیات شرکت را افزایش می دهد (دسای و دهارماپالا^۱، ۲۰۰۹). اجتناب از پرداخت مالیات به عنوان استفاده قانونی از نظام مالیاتی برای منافع شخصی، جهت کاهش میزان مالیات قابل پرداخت به وسیله ابزارهایی که در خود قانون است، تعریف می شود (پاسترناک و ریکو^۲، ۲۰۰۸)؛ اما این امر به فعالیت غیرقانونی که موجب کاهش درآمدهای دولت که برای امور زیربنایی و خدمات رفاهی و عمومی نیاز است، مربوط نمی شود (اتسانیا^۳، ۲۰۱۱). برنامه ریزی های اجتناب از پرداخت مالیات، صرفه جویی مالیاتی برای شرکت به ارمغان می آورد. با این حال، به طور هم

⁴ Biddle et al

⁵ Cho et al

¹ Desai, M. A., & Dharmapala, D.

² Pasternak, M. & C. Rico.

³ Otusanya, O. J.

نوبه خود منجر به افزایش هزینه سرمایه می شود. بنابراین چنین کاهش‌هایی در وضعیت مالی شرکت‌ها مورد توجه حسابرسان است، زیرا شرایط مالی شرکت‌های صاحبکار عامل اصلی تأثیرگذار بر عوامل تعیین‌کننده ریسک حسابرسان می باشد (چو و همکاران، ۲۰۱۷). با این حال، گانی^{۱۰} (۲۰۱۰) رابطه مثبتی بین مدیریت سود واقعی و بازده دارایی‌ها دریافت می کند و هنری و بوئیان^{۱۱} (۲۰۱۳) دریافتند که شرکت‌هایی مبادرت به مدیریت سود واقعی می‌ورزند، به طور قابل توجهی عملکرد عملیاتی آتی بالاتری خواهند داشت. با این وجود، فرصت‌طلبی مدیریتی نه تنها باید باعث شود سرمایه‌گذاران تفاوت‌های غیرعادی را بررسی کنند، بلکه حسابرسان نیز باید این تفاوت‌ها را بررسی کنند، زیرا تصمیمات عملیاتی غیرعادی نه‌اجمی مشتریان ممکن است بر ریسک تجاری مشتری تأثیر بگذارد. حسابرسان ممکن است با انجام آزمایش‌های اضافی به این خطر تجاری افزایش یافته رسیدگی کنند. چو و همکاران (۲۰۱۷) نشان می‌دهد که افزایش ریسک جریان نقدی در واقع با افزایش ساعات حسابرسی مرتبط است و این آزمون‌های اضافی ممکن است گزارش حسابرسی را به تأخیر بیندازند.

مروری بر مطالعات انجام شده پیرامون تأخیر در گزارش حسابرسی

مطالعات داخلی

افزایش داده و نیاز به انجام کارهای حسابرسی بیشتری داشته باشد (پاردس و وکلی^۱، ۲۰۲۱). مدیریت سود واقعی به این صورت تعریف می‌شود که مدیران از عملیات عادی خارج می‌شوند تا سهامداران را چنین گمراه کنند که هدف سازمان محقق شده است (رویچودهری^۲، ۲۰۰۶). به دنبال تصویب قانون سارینیز-آکسلی، برنامه‌ها و عمل حسابرسی تغییر کرد. کوهن و همکاران^۳ (۲۰۰۸) نشان دادند علی‌رغم اینکه قانون سارینیز-آکسلی انعطاف مدیران را برای مشارکت در مدیریت اقلام تعهدی کاهش می‌دهد، اما با افزایش استفاده از مدیریت سود واقعی همراه است. این موضوع در نظرسنجی گراهام و همکاران^۴ (۲۰۰۵) مستند شده است که در آن مدیران، استفاده از مدیریت سود واقعی را بر مدیریت اقلام تعهدی ترجیح می‌دهند، حتی اگر تأثیر منفی بر وضعیت مالی شرکت آنها داشته باشد. پیامدهای منفی بلندمدت مدیریت سود واقعی به طور گسترده در مطالعات قبلی مورد بررسی قرار گرفته است و ادبیات نشان می‌دهد که مدیریت سود از طریق فعالیت‌های واقعی تأثیر نامطلوبی بر جریان‌های نقدی آتی دارد (کوهن و زاروین^۵، ۲۰۱۰؛ اورت و واگنهوفر^۶، ۲۰۰۵؛ رویچودهری، ۲۰۰۶؛ زانگ^۷، ۲۰۱۲). نصیر و همکاران^۸ (۲۰۱۸) نشان می‌دهند که مدیریت سود واقعی نیز ممکن است پیش درآمدی برای تقلب باشد. علاوه بر این، کیم و سون^۹ (۲۰۱۳) نشان می‌دهند که مدیریت سود واقعی پرهزینه است زیرا بازارهای سرمایه پیامدهای نامطلوب آینده مدیریت سود واقعی را تشخیص می‌دهند که به

⁷ Zang

⁸ Nasir et al

⁹ Kim & Sohn

¹⁰ Gunny

¹¹ Henry & Bhuiyan

¹ Angel Arturo Pacheco-Paredes & Clark M. Wheatley

² Roychowdhury

³ Cohen et al

⁴ Graham et al

⁵ Cohen & Zarowin

⁶ Ewert & Wagenhofer

تأثیر مدیریت و هموارسازی سود بر تأخیر گزارش حسابرسی در ۱۲۹ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، طی یک دوره زمانی ۷ ساله از ۱۳۹۰ الی ۱۳۹۶ است. تعداد داده های جمع آوری شده برای این پژوهش ۹۰۳ سال شرکت می باشد. نتایج آزمون فرضیات حاکی ارتباط مثبت و معنادار بین مدیریت سود و هموار سازی سود با تأخیر گزارش حسابرسی در شرکتهای مورد مطالعه می باشد.

صفرزاده و محمدی (۱۳۹۸) پژوهشی را با عنوان اثر ویژگی های کمیته حسابرسی بر رابطه بین پیچیدگی حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی انجام دادند. از طریق نمونه گیری به روش حذف سیستماتیک، تعداد ۳۹ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را در یک قلمروی زمانی ۶ ساله از ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۶ (یعنی ۲۳۴ مشاهده) به عنوان نمونه آماری برگزیده شدند. یافته های پژوهش حاکی از آن است که ویژگی های کمیته حسابرسی شامل اندازه کمیته حسابرسی، استقلال کمیته حسابرسی و تخصص مالی کمیته حسابرسی ارتباط میان پیچیدگی حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی را تضعیف نمی کند.

حاضری نیری و همکاران (۱۳۹۸) پژوهشی را با عنوان بررسی اثر تأخیر گزارش حسابرسی بر نوسانات قیمت سهام شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران انجام دادند. نتایج نشان داد که شرکت هایی که گزارش حسابرسی آنها با تأخیر همراه بوده، به طور متوسط قیمت سهام آنها نیز پایین تر بوده است.

انصافی و کاظمی (۱۳۹۷) پژوهشی را با عنوان تأثیر ساختار هیات مدیره و ساختار مالکیت بر تأخیر گزارش

جاوید تیکمه داش و همکاران (۱۴۰۰) پژوهشی را با عنوان عوامل موثر بر تأخیر در گزارش حسابرسی انجام دادند. جامعه آماری پژوهش، کلیه شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بوده و با استفاده از روش نمونه گیری حذف سیستماتیک، ۱۱۷ شرکت به عنوان نمونه پژوهش انتخاب شده و در دوره زمانی ۷ ساله، بین سال های ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۸ مورد تحقیق و بررسی قرار گرفته است. برای تحلیل داده ها از روش تجزیه و تحلیل پانل دیتا استفاده شده است. نتایج حاصل از فرضیه های پژوهش نشان داده است که اندازه شرکت، اندازه هیات مدیره، وجود کمیته حسابرسی و تمرکز مالکیت بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی تأثیر منفی و معناداری دارد. در حالیکه، تأثیر اندازه شرکت حسابرسی، پیچیدگی حسابرسی، دوگانگی وظیفه مدیر عامل و پراکندگی مالکیت بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی مثبت و معنادار است.

کرمی (۱۴۰۰) پژوهشی را با عنوان بررسی رابطه بین اجتناب مالیاتی و تأخیر در گزارش حسابرسی انجام داد. در این پژوهش اطلاعات مالی ۱۰۵ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در طی دوره زمانی سال های ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۷ بررسی شده است. برای آزمون فرضیه ها از مدل رگرسیون چندگانه در قالب داده های تابلویی استفاده شده، و با روش اثرات ثابت مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته اند. نتایج این تحقیق نشان داد که بین اجتناب مالیاتی و تأخیر در گزارش حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

برادران صدر و همکاران (۱۳۹۹) پژوهشی را با عنوان بررسی تأثیر مدیریت سود و هموارسازی سود بر تأخیر گزارش حسابرسی انجام دادند. هدف این مقاله بررسی

بانک برای دوره ۱۰ ساله مورد پژوهش در بازه زمانی ۱۳۸۵ الی ۱۳۹۴ انتخاب شدند. برای آزمون فرضیه‌ها از روش رگرسیون چندمتغیره استفاده شده است. نتایج پژوهش نشانی دهند که بین اندازه هیات مدیره و تاخیر گزارش حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد اما بین استقلال اعضای هیات مدیره و تاخیر گزارش حسابرسی رابطه معناداری مشاهده نشد.

مطالعات خارجی

چالو^۱ (۲۰۲۱) پژوهشی را با عنوان ویژگی‌های هیئت مدیره، ویژگی‌های حسابرسی و تاخیر گزارش حسابرسی در بانک‌های مرکزی آفریقا انجام دادند. نتایج این پژوهش نشان داد که تنوع جنسیتی هیات مدیره موجب کاهش تاخیر در ارائه گزارش از سمت حسابرس شده اما دوگانگی وظایف مدیرعامل ارائه گزارش از سمت حسابرس را طولانی‌تر می‌کند. به عبارت دیگر، بین تنوع جنسیتی هیات مدیره و تاخیر در گزارش حسابرس رابطه منفی و معنادار و بین دوگانگی وظایف مدیرعامل و تاخیر در گزارش حسابرس رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

برایان و ماسون^۲ (۲۰۲۰) پژوهشی را با عنوان نوسانات سود و تاخیر در گزارش حسابرسی انجام دادند. نمونه آماری این پژوهش شامل ۱۳۰۷۵ سال - شرکت طی بازه زمانی سال‌های ۲۰۰۴ الی ۲۰۱۵ می‌باشد. نتایج حاصل از این پژوهش نشان داد که بین نوسانات سود و تاخیر در گزارش حسابرسی یک ارتباط منفی و معنادار وجود دارد.

حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران انجام دادند. جامعه مورد پژوهش کلیه شرکت‌های عضو بورس اوراق بهادار تهران بوده که با استفاده از نمونه‌گیری با روش غربالگری و حذف سیستماتیک ۱۲۱ شرکت از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در طی دوره زمانی ۱۳۸۶-۱۳۹۵ انتخاب گردید و با استفاده از روش رگرسیون لجستیک فرضیات مورد نظر در پژوهش آزمون شد. نتایج به دست آمده حاکی از این است که اندازه هیات مدیره و استقلال هیات مدیره بر تاخیر ارائه گزارش مالی تأثیری منفی و معنادار، مالکیت مدیریتی تأثیری منفی بر تاخیر گزارشگری مالی دارند اما تمرکز مالکیت و دانش مالی بر تاخیر گزارشگری مالی تأثیر معنادار ندارند.

مومنی و رضایی (۱۳۹۷) پژوهشی را با عنوان بررسی رابطه ویژگی‌های هیات مدیره، ساختار مالکیت و تاخیر در گزارش حسابرسی انجام دادند. نمونه مورد مطالعه در این تحقیق شامل ۲۲۶ نفر از کارکنان و حسابداران در شهر تهران می‌باشند که با استفاده از روش نمونه‌گیری در دسترس انتخاب گردید. نتایج بررسی‌ها نشان دهنده رابطه مثبت و معنادار ویژگی‌های هیات مدیره و ساختار مالکیت بر تاخیر در گزارش حسابرس است.

شاهمرادی و همکاران (۱۳۹۶) پژوهشی را با عنوان رابطه بین اندازه و استقلال هیات مدیره و تاخیر گزارش حسابرسی در بانک‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران انجام دادند. در راستای این هدف، ۱۱

¹ Chalu

² David B. Bryan & Terry W. Mason

و پراکنندگی مالکیت، از جمله عوامل موثر بر تأخیر گزارش حسابرسی هستند.

پام و همکاران^۲ (۲۰۱۴) در پژوهشی به بررسی فرصت های سرمایه گذاری و تأخیر گزارش حسابرسی پرداخته اند. در این پژوهش ارتباط بین تأخیر گزارش حسابرسی و سطح فرصت های سرمایه گذاری در کشور ایالات متحده در بازه زمانی ۲۰۱۰-۲۰۱۲ با استفاده از مشاهدات ۸۵۲۰ سال شرکت مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج پژوهش نشان داد بین فرصت های سرمایه گذاری بالا و تأخیر طولانی تر گزارش حسابرسی رابطه وجود دارد.

دائو و فام^۳ (۲۰۱۴) در تحقیقی با عنوان " دوره تصدی حسابرس، تخصص حسابرس و تأخیر گزارش حسابرسی"، به این نتیجه رسیدند که تخصص حسابرس در صنعت منجر به تضعیف ارتباط مستقیم بین تأخیر گزارش حسابرسی و دوره تصدی کوتاه مدت حسابرسی می شود.

آپادور و مهدنور^۴ (۲۰۱۳) با بررسی عوامل موثر بر تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی و حاکمیت شرکتی بیان نمودند که اندازه کمیته حسابرسی، تمرکز مالکیت، اندازه شرکت و میزان سودآوری با تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی رابطه دارد. نتایج تحقیق آنها نشان داد که با افزایش تعداد اعضای کمیته حسابرسی تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی افزایش خواهد یافت. همچنین با افزایش تعداد سهامداران بالای ۵ درصد مالکیت تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی به دلیل افزایش تقاضا برای

کم ولای^۱ (۲۰۲۰) در مقاله ای بررسی کرده است که آیا مشتریان یک شرکت حسابرسی ادغام شده، تأخیر در گزارش گزارش، افزایش هزینه حسابرسی یا کاهش کیفیت حسابرسی در پی ادغام را کاهش داده اند یا خیر. شواهد نشان نمی دهد که به مشتریان شرکت ادغام شده هزینه های ممیزی بالاتر پرداخت می شود یا ممیزی با کیفیت پایین تر پس از ادغام ارائه می شود؛ بنابراین، نتایج حاکی از آن است که ادغام بنگاه های حسابرسی می تواند بدون مزایای مربوط به مشتریان سود ببرد.

حبیب و همکاران (۲۰۱۸) در مقاله ای یک متا آنالیز از عوامل تعیین کننده گزارش حسابرسی را که به صورت دوره بین یک پایان سال مالی و تاریخ گزارش حسابرسی شرکت تعریف شده است، ارائه داده اند. بررسی ویژگی های شرکت نشان می دهد که پیچیدگی شرکت باعث افزایش تأخیر در گزارش حسابرسی شده و در عین حال سودآوری آن را کاهش می دهد. در این مقاله از یک روش متا رگرسیون برای شناسایی بایاس انتشار استفاده می شود. اگر چه شواهدی در مورد کیفیت نشریات به عنوان یک عامل تشدید کننده بایاس انتشار در دست است، اما میزان بایاس انتشار از این منبع کم است.

حسن (۲۰۱۶) در پژوهشی تحت عنوان عوامل موثر بر تأخیر گزارش حسابرسی: شواهدی از فلسطین از طریق بررسی ۴۶ شرکت در سال ۲۰۱۱ به این نتیجه رسیدند که اندازه هیأت مدیره، اندازه شرکت، موقعیت موسسه حسابرسی، پیچیدگی شرکت، وجود کمیته حسابرسی

⁴ Apadore, Kogilavani. & Mohd Noor, Marjan.

¹ Kam-Wah & Lai

² Pham, Trung et al

³ Dao & Pham

نسبت به شناخت مشکلات پیش روی شرکت ایفا می کند و اگر شرکت دارای هر گونه ایراد و تحریفی باشد، موسسه حسابرسی به سهولت از آن نخواهد گذشت و بر روی اظهار نظر حسابرسی تأثیر گذار خواهد بود. تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی بر به موقع بودن اطلاعات بسیار مؤثر است و کلیدی برای ترویج اعتماد سرمایه گذاران در بازار سرمایه است (عفیفی، ۲۰۰۹). به موقع نبودن می تواند منجر به کاهش مربوط بودن و مفید بودن اطلاعات مالی شود (هیئت استانداردهای حسابداری مالی، ۱۹۸۰). افزون بر این، به موقع بودن گزارش های مالی حسابرسی شده شرکت ها عنصری ضروری برای بازار سرمایه با عملکرد خوب است. بنابراین، با در نظر گرفتن اهمیت بسیار بالای انتشار گزارشات به موقع از سمت حسابرسان، در این پژوهش مروری بر مفهوم تاخیر در گزارش حسابرسی، عوامل مؤثر با آن و ارتباط آن با برخی مفاهیم مالی صورت گرفت. تاخیر در گزارش حسابرس به معنی مدت زمان بین تاریخ تهیه صورت های مالی و تاریخ گزارش حسابرس می باشد. بررسی های این پژوهش نشان داد که عوامل مؤثر بر تاخیر در گزارش حسابرسی به طور کلی در سه دسته قرار می گیرند که عبارت از عوامل مرتبط با حسابرس مستقل (شامل اندازه حسابرس، اظهار نظر مشروط حسابرس، ریسک گزارش دهی و تعداد بندهای گزارش حسابرس) عوامل مرتبط با راهبری شرکتی (شامل تمرکز مالکیت، اندازه هیات مدیره و استقلال هیات مدیره) و عوامل مرتبط با کمیته حسابرسی (شامل استقلال کمیته حسابرسی و تخصص کمیته حسابرسی) می باشند. همچنین برخی مفاهیم مالی و حاکمیتی می توانند با تاخیر در گزارش حسابرس ارتباط داشته باشند. به عنوان نمونه اعضای هیئت مدیره زن، از کیفیت بالا افساء به عنوان ساز و کار نظارت برای بازبینی رفتار مدیران ارشد استفاده می نمایند. به بیانی دیگر، هیئت مدیره دارای تنوع جنسیتی بالا، دارای صحت پیش بینی تحلیلی بالا و پراکندگی کمتری است. بنابراین به نظر می رسد تنوع جنسیتی در هیات مدیره سبب کاهش تاخیر در ارائه گزارش از سوی حسابرس شود. همچنین ممکن است

انجام حسابرسی با کیفیت بالاتر، افزایش خواهد یافت. میان اندازه شرکت و سودآوری با تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی نیز رابطه معکوس برقرار می باشد.

تورل و سیفتکی^۱ (۲۰۱۳) به بررسی رابطه بین پذیرش استانداردهای گزارشگری بین المللی و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی پرداختند. نتایج تحقیق نشان داد که بین نوع گزارش حسابرس، اندازه موسسه حسابرسی و تغییر حسابرس با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه معنادار وجود دارد.

ریهویل و همکاران (۲۰۱۳) در پژوهشی به بررسی دلایل تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی پرداختند و یافته های آنان حاکی از آن بود که بین تخصص حسابرس در صنعت و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

بحث و نتیجه گیری

گزارش حسابرسان، محصول نهایی فرایند حسابرسی است. نقش حسابرسان برای ارائه تضمین کافی و مناسب برای کنترل مباحث اقتصادی شرکت ها در حال حاضر تکامل یافته است از طرفی حسابرسی از ارکان اساسی فرآیند پاسخ گویی است، زیرا پاسخ گویی مستلزم وجود اطلاعات معتبر و قابل اتکاست و قابلیت اتکای اطلاعات، مستلزم بررسی آن ها به دست شخصی مستقل از تهیه کننده اطلاعات است. این امر مهم از طریق فرآیند حسابرسی صورت می گیرد که در فرآیند پاسخ گویی، حسابرسی با اظهار نظر مربوط از طریق تعیین اعتبار اطلاعات، ارزش افزوده ایجاد می کند. بدین صورت، یک پل ارتباطی بین یافته های حسابرسان با افراد خارج و داخل شرکت به صورت اظهار نظر حسابرسی به وجود می آید که نقش مهمی در هشدار به استفاده کنندگان از صورت های مالی

^۱ Turel & Çiftci, H.N.

حسابرسی شوند. بنابراین به منظور درک بیشتر و نیز پر شدن خلاء های علمی پیرامون موضوع تاخیر در گزارش حسابرسی و ارتباط آن با فعالیت های مختلف مالی، حاکمیتی و اقتصادی، انجام پژوهش های آتی ضروری به نظر می رسد.

منابع و مآخذ

انصافی، نازنین؛ کاظمی، حسین (۱۳۹۷). تاثیر ساختار هیات مدیره و ساختار مالکیت بر تاخیر گزارش حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، سومین کنفرانس بین المللی مدیریت، حسابداری و حسابرسی پویا، تهران.

ایزدی نیا، ناصر؛ فدوی، محمدحسن؛ امینی نیا، میثم (۱۳۹۳). بررسی تاثیر پیچیدگی حسابداری و شفافیت گزارشگری مالی شرکت بر تاخیر در ارائه گزارش حسابرس، دانش حسابرسی، دوره ۱۴، شماره ۱۶، صص ۸۷-۱۰۳.

برادران صدر، امیر سجاد؛ سیدصادقی نمین، طویی؛ سمایی، عوض (۱۳۹۹). بررسی تاثیر مدیریت سود و هموارسازی سود بر تاخیر گزارش حسابرسی.

بیات، علی؛ علی احمدی، سعید (۱۳۹۳). تاخیر حسابرسی و به موقع بودن گزارشگری مالی، تحقیقات حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۶، شماره ۲۲، صص ۹۷-۱۲۱.

پورحیدری، امید؛ برهانی نژاد، سعیده؛ محمدرضاخانی، وحید (۱۳۹۴). بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی بر به موقع بودن گزارش حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. دانش حسابداری، دوره ۴، شماره ۵۸، صص ۸۵-۱۰۴.

جاوید تیکمه داش، حسن؛ رحمانی نوجه ده، حسین؛ زرین ساز سرخابی، فیروزه (۱۴۰۰). عوامل موثر بر تاخیر در گزارش حسابرسی.

حسابرسان، خطر شکست حسابرسی بیشتری را در شرکت هایی ملاحظه کنند که نقش رئیس هیئت مدیره و مدیر عامل یکی باشد (مدیرعامل دارای دوگانگی وظایف باشد). در نتیجه، دامنه مخفی کردن یا تحریف حقایق و حتی ارتکاب به تقلب در این شرایط بیشتر است. این موضوع بر کار حسابرسان در تخمین خطر کنترل و خطر حسابرسی، ساعات حسابرسی و ماهیت آزمونها تأثیر می گذارد. بنابراین به نظر می رسد دوگانگی وظایف مدیرعامل سبب افزایش تاخیر در ارائه گزارش از سوی حسابرس شود. از طرف دیگر برنامه ریزی های اجتناب از پرداخت مالیات، صرفه جویی مالیاتی برای شرکت به ارمغان می آورد. با این حال، به طور همزمان پیچیدگی مالی و سازمانی شرکت را افزایش می دهد و به حدی می رسد که نمی توان با بخش های خارج از شرکت به درستی ارتباط برقرار کرد و بدین صورت مشکلات شفافیت گزارشگری مالی افزایش می یابد. به بیان دیگر، افزایش مشکلات شفافیت سبب به وجود آمدن عدم تقارن اطلاعاتی میان سرمایه گذاران، سهامداران، بستانکاران، مدیران و ... خواهد شد. یکی از هزینه های بالقوه برنامه ریزی های مالیاتی، تأثیر این برنامه ها بر روی شفافیت گزارشگری مالی شرکت است. باطبع شفافیت کم، سبب بالا رفتن مشکلات مربوط به رسیدگی های حسابرسان شده و ارائه گزارشات حسابرسی از سمت آنها را با چالش های جدی مواجه ساخته و با تاخیر رو به رو خواهد کرد. در نهایت بررسی ها نشان داد که فعالیت های ناشی از فرصت طلبی مدیریتی همچون مدیریت سود، باعث می شود که حسابرسان تفاوت های غیرعادی را بررسی کنند، زیرا تصمیمات عملیاتی غیرعادی تهاجمی مشتریان ممکن است بر ریسک تجاری مشتری تأثیر بگذارد. حسابرسان ممکن است با انجام آزمایش های اضافی به این خطر تجاری افزایش یافته رسیدگی کنند. چو و همکاران (۲۰۱۷) نشان می دهد که افزایش ریسک جریان نقدی در واقع با افزایش ساعات حسابرسی مرتبط است و این آزمون های اضافی ممکن است گزارش حسابرسی را به تاخیر بیندازند. بنابراین فعالیت هایی نظیر مدیریت سود می توانند سبب افزایش تاخیر در گزارش

صفرزاده، محمدحسین؛ محمدی، عرفان (۱۳۹۸). اثر ویژگی های کمیته حسابرسی بر رابطه بین پیچیدگی حسابرسی و تاخیر در گزارش حسابرسی.

صفری گرایلی، مهدی؛ پودینه، شیوا (۱۳۹۵). اجتناب مالیاتی و به موقع بودن اعلان سود: آزمون تجربی از بورس اوراق بهادار تهران، پژوهشنامه مالیات، شماره ۳۱، صص ۱۰۱-۱۱۸.

کریمی، میثم (۱۴۰۰). بررسی رابطه بین اجتناب مالیاتی و تاخیر در گزارش حسابرسی، همایش ملی رویکردهای نوین در حسابداری و امور مالی، علی آباد.

مومنی، علیرضا؛ رضایی، زهره (۱۳۹۷). بررسی رابطه ویژگی های هیات مدیره، ساختار مالکیت و تاخیر در گزارش حسابرسی، پنجمین کنفرانس ملی پژوهشهای کاربردی در مدیریت و حسابداری، تهران.

یلمه علی آبادی، فرشته (۱۳۹۶). تاثیر تغییر اختیاری حسابرس بر کیفیت حسابرسی و نوع گزارش حسابرس. پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، مؤسس آموزش عالی هشت بهشت اصفهان، گروه حسابداری.

Abbott, L., S. Parker, and T. Presley . (2012). Female Board Presence and the Likelihood of Financial Restatement. *Accounting Horizons* 26 (4): 607-629.

Adams, R. B., and D. Ferreira. (2009). Women in the boardroom and their impact on governance and performance. *Journal of Financial Economics* 94(2): 291-309.

Afify, H. (2009). Determinants of audit report lag: Does implementing corporate governance have any impact? Empirical evidence from Egypt. *Journal of Applied Accounting Research*, 10(1), 56-86.

جعفری مرینی، مرتضی (۱۳۹۴). دوره تصدی حسابرس، تخصص حسابرس در صنعت و تأخیر گزارش حسابرسی. پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه خاتم، دانشکده مدیریت و علوم مالی.

حاجیها، زهره، احمدی، مهدیه (۱۳۹۲). ارائه به موقع صورت های مالی میان دوره ای: بررسی تاثیر عملکرد مالی و اقتصادی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، حسابداری مالی، دوره ۵، شماره ۱۱، صص ۲۹۱-۲۴۷.

حاضری نیری، هاتف؛ رحیم زاده، فرزاد؛ شکوهی فرد، سیامک (۱۳۹۸). بررسی اثر تاخیر گزارش حسابرسی بر نوسانات قیمت سهام شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران.

رحیمیان، نظام الدین؛ توکل نیا، اسماعیل؛ قربانی، محمود (۱۳۹۳). درماندگی مالی و تاخیر گزارش حسابرسی، دانش حسابداری مالی، دوره ۱، شماره ۲، صص ۷۷-۵۷.

رضایی دولت آبادی، حسین؛ حیدری سلطان آبادی، حسن؛ بوستانی، حمیدرضا؛ کریمی سیمکانی، صادق (۱۳۹۲). بررسی عوامل تأثیرگذار بر تأخیر انتشار صورت های مالی سالانه حسابرسی شده شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، حسابداری مالی، دوره ۶، شماره ۲۱، صص ۵۱-۸۲.

شاهمرادی، معصومه؛ خلعتبری، عبدالصمد؛ اشرفی پور، محمد (۱۳۹۶). رابطه بین اندازه و استقلال هیات مدیره و تاخیر گزارش حسابرسی در بانک های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، سومین کنفرانس بین المللی تکنیک های مدیریت و حسابداری، تهران.

11 No. 4, pp. 578-609.
<https://doi.org/10.1108/JAEE-09-2019-0173>.

Cheng, B, Ioannou, I, & Serafeim, G. (2015). Corporate social responsibility and access to finance. Digital access to scholarship at Harvard.

Cho, M., Ki, E., & Kwon, S. (2017). The effects of accruals quality on audit hours and audit fees. *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 32(3), 372-400.

Cohen, D., & Zarowin, P. (2010). Accrual based and real earnings management activities around seasoned equity offerings. *Journal of Accounting and Economics*, 50(1), 2-19.

Cohen, D., Dey, A., & Lys, T. (2008). Real and accrual-based earnings management in the pre- and post-Sarbanes-Oxley periods. *The Accounting Review*, 83(3), 757-787.

Courtis, J. K. (1976). Relationships between timeliness in corporate reporting and corporate attributes. *Accounting and Business Research*, 25, 45-56.

Dao, M. and Pham, T. (2014). Audit tenure, auditor specialization and audit report lag. *Managerial Auditing Journal*, 29 (6), 490-51.

David B. Bryan & Terry W. Mason(2020). Earnings volatility and audit report lag. *Advances in Accounting*.
<https://doi.org/10.1016/j.adiac.2020.100496>.

Dawson, L. (1997). Ethical Difference between Men and Women in sales profession. *Journal of business ethics* 16(1): 1143-1152.

Desai, M. A., & Dharmapala, D. (2009). Earnings management, corporate tax shelters, and book-tax alignment, *National Tax Journal*, 62(1): 169-186.

Angel Arturo Pacheco-Paredes & Clark M. Wheatley(2021). Do auditors react to real earnings management? *Advances in Accounting*,

<https://doi.org/10.1016/j.adiac.2021.100565>.

Apadore, Kogilavani. & Mohd Noor, Marjan. (2013). Determinants of Audit Report Lag and Corporate Governance in Malaysia. *International Journal of Business and Management*: 8(15).

Arcay, M., Vazquez, M. (2005). Corporate characteristics, governance rules and the extent of voluntary disclosure in Spain. *Advances in Accounting*, 21, 299-331.

Bamber, E.M., Bamber, L.S. and Schoderbek, M.P. (1993). Audit structure and other determinants of audit report lag: an empirical analysis. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 12 (1), 1-23.

Beckmann, D., and L Menkhoff. (2008). Willwomen bewomen? Analyzing the gender difference among financial experts. *Kyklos* 61(3): 364-384.

Biddle, G. C.; Hilary, G. and Rodrig, S. Verdi (2009), "How does financial reporting quality relate to investment efficiency?", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 48 (2/3), PP. 112-131.

Blue Ribbon Committee (BRC) (1999). Report and recommendation of the blue ribbon commission on improving the effectiveness of corporate audit committees. NY: New York stock exchange and national association of securities dealers.

Chalu, H. (2021), "Board characteristics, auditing characteristics and audit report lag in African Central Banks", *Journal of Accounting in Emerging Economies*, Vol.

- Hidalgo, R., García-Meca, E., Martínez, I. (2010). Corporate governance and intellectual capital disclosure. *Journal of Business Ethics*, DOI 10.1007/s10551-010-0692-x. (1 December 2010), 1-13.
- Hussey, A. (2011). The effect of ethics on labor market success: Evidence from MBAs. *Journal of economic behavior and organization* 80: 168-180.
- Jaggi, B. & Tsui, J. (1999). Determinants of audit report lag: further evidence from Hong Kong. *Accounting and Business Research*, Vol. 30, Issue. 1, pp. 17-28.
- Kam-Wah Lai, (2020), Audit Report Lag, Audit Fees, and Audit Quality Following an Audit Firm Merger: Evidence from Hong Kong, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Department of Accounting and Banking, Chu Hai College of Higher Education, Tuen Mun, Hong Kong, <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2019.100271>.
- Kim, J., & Sohn, B. (2013). Real earnings management and cost of capital. *Journal of Accounting and Public Policy*, 32(6), 518–543.
- Knechel, W. and Pyne, J. (2001). Additional evidence on audit report lag. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 20, 137–146.
- Kross, W. (1982). Profitability, earnings announcement time lags and stock prices. *Journal of Business Finance and Accounting*, 9, 313-328.
- Kross, W. and Schroeder, D.A. (1984). An empirical investigation of the effect of quarterly earnings announcement timing on stock returns. *Journal of Accounting Research*, 22 (1), 153-176.
- Ewert, R., & Wagenhofer, A. (2005). Economic effect of tightening accounting standards to restrict earnings management. *The Accounting Review*, 80(4), 1101–1124.
- Fama, E., Jensen, M.C. (1983). Separation of ownership and control. *Journal of Law and Economics*, 26, 301-325.
- Geiger, M., and B. Connell. (1999). governance associated with the revelation of internal control material weaknesses and their subsequent remediation. *Contemporary Accounting Research* 28 (1): 331-383.
- Givoly, D. & Palmon, D. (1982). Timeliness of annual earnings announcements: Some empirical evidence. *Accounting Review*, 57, 486–508.
- Graham, J., Harvey, C., & Rajgopal, S. (2005). The economic implications of corporate financial reporting. *Journal of Accounting and Economics*, 40(1–3), 3–73.
- Gul, F. A., B. Srinidhi., and A.C. Ng. (2011). Does board gender diversity improve the informativeness of stock prices? *Journal of Accounting and Economics* 51(3): 314-338.
- Gunny, K. (2010). The relation between earnings management using real activities manipulation and future performance: Evidence from meeting earnings benchmarks. *Contemporary Accounting Research*, 27(3), 855–888.
- Habib, A., Bhuiyan, M.B. (2011). Audit firm industry specialization and the audit report lag. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 20, 32- 44.

- Peel, M. J. & Clatworthy, M. A. (2001). The relationship between governance structure and audit fees preCadbury: some empirical findings. *Corporate Governance: An International Review*, Vol. 9, Issue. 4, pp. 286-297.
- Pham, Trung. Mai Dao & Veena L. Brown. (2014). Investment Opportunities and Audit Report Lags: Initial Evidence, *Accounting and Finance Research*. 3 (4): 45-57.
- Pili, A. (2007). "The Adoption of a comprehensive Income statement in Italy: Has the time of a New Disclosure com?", Working paper, University of Cagliari.
- Pili, A. (2007). "The Adoption of a comprehensive Income statement in Italy: Has the time of a New Disclosure com? Working paper, University of Cagliari.
- Raffournier, B. (1995). The determinants of voluntary financial disclosure by Swiss listed companies. *European Accounting Review*, 4(2), 261-280.
- Richdmon, K. (2001). Ethical Reasoning, Machiavellian Behavior, and Gender: The impact on Accounting Students. *Ethical Decision Making*.
- Roychowdhury, S. (2006). Earnings management through real activities manipulation. *Journal of Accounting and Economics*, 42(3), 335-370.
- Samaha, K., Dahawy, K. (2011). An empirical analysis of corporate governance structures and voluntary corporate disclosure in volatile capital markets: The Egyptian experience. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 7(1), 61-93.
- Lennox, C. (2000), "Do Companies Successfully Engage in Opinion Shopping? The UK Experience." *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 29, Issue. 3, PP. 321-337.
- 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.
- McMullen, D., Raghunandan, K. (1996). Enhancing audit committee effectiveness. *Journal of Accountancy*, 182(2), 7-81.
- Mohamad-Nor, N., Shafie, R., Wan-Hussin, W. (2010). Corporate governance and audit report lag in Malaysia. *Asian Academy of Management Journal of Accounting and Finance*, 6(2), 57-84.
- Nasir, N., Ali, M., Razzaque, R., & Ahmed, K. (2018). Real earnings management and financial statement fraud: Evidence from Malaysia. *International Journal of Accounting and Information Management*, 26(4), 508-526.
- Otusanya, O. J. (2011). The Role of Multinational Companies in Tax Evasion and Tax Avoidance: The Case of Nigeria, *Critical Perspectives on Accounting*, 22(3): 316-332.
- Owusu-Ansah, S. (2000). Timeliness of corporate financial reporting in emerging capital markets: empirical evidence from the Zimbabwe Stock Exchange. *Accounting and Business Research*, Vol. 30, Issue. 3, pp. 241-254.
- Pasternak, M. and C. Rico. (2008). Tax Interpretation, Planning, and Avoidance: Some Linguistic Analysis, *Akron Tax Journal*, 23. pp. 133-143.

Audit Reporting lag using client and cycle firm cycle times".

Zang, A. (2012). Evidence on the trade-off between real activities manipulation and accrual-based earnings management. *The Accounting Review*, 87(2), 675–703.

Samaha, K., Khlif, H. (2017). Audit-related attributes, regulatory reforms and timely disclosure: Further evidence from an emerging market. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 151(2), 1-32.

Soltana, N., Harjinder, S., Vander, Z. (2014). Audit committee characteristics and audit report lag. *International Journal of Auditing*, 19, 57-130.

Spathis, C.T. (2003). Audit qualification, firm litigation, and financial information: an empirical analysis in Greece. *International Journal of Auditing*, 7(1), 1-15.

Srinidhi, B., F. Gul., and J Tsui. (2011). Female directors and earnings quality. *Contemporary Accounting Research* 28(5): 1610-1644.

Sundén, A. E., and B.J. Surette.(1998). Gender differences in the allocation of assets in retirement savings plans. *The American Economic Review* 88(2): 207-211.

Turel, A., and Çiftci, H.N. (2013). IFRS Adoption and Audit LAG: Evidence from Turkey. *International Conference on Economic and Social Studies*, 10-11, Sarajevo, Turkey.

Vanstraelen A.(2000). Impact of renewable long –term audit mandates on audit quality”. *The European Accounting Review*, no.9;419-443.

Vuko, T. & Cular, M. (2014). Finding determinants of audit delay by pooled OLS regression analysis. *Croatian Operational Research Review*, Vol. 5, pp. 81-91.

Wermert, J. G. & Dodd, J. L.& Doucet, T. A. (1997). "An Empirical Examination of