

بررسی نقش تعدیلگر پیچیدگی حسابرسی بر رابطه بین مکانیسم های حاکمیت شرکتی و تأخیر در گزارش حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

آرام محمدیان^{۱*}

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۷/۰۱ تاریخ چاپ: ۱۴۰۰/۰۸/۰۳

چکیده

تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی می تواند به موقع بودن انتشار اطلاعات حسابداری را تحت تأثیر قرار دهد. افشای به موقع اطلاعات صورت های مالی حسابرسی شده نقش مهمی در کاهش توزیع نامتقارن اطلاعات مالی دارد. به دنبال اهمیت به موقع بودن اطلاعات مالی در تصمیم گیری های اقتصادی و مالی در تحقیق حاضر تاثیر مکانیزم های حاکمیت شرکتی بر تأخیر در گزارش حسابرسی و همچنین نقش پیچیدگی حسابرسی در رابطه بین مکانیسم های حاکمیت شرکتی و تأخیر در گزارش حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته است. در این راستا اطلاعات ۱۱۳ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی بازه زمانی ۱۳۹۱ الی ۱۳۹۷ از طریق نرم افزار Eviews و روش پنل دیتا برای برآورد مدل های رگرسیونی چند متغیره استفاده شده است. نتایج تحقیق نشان می دهد بین مکانیزم های حاکمیت شرکتی (اعضای مستقل، دوره تصدی حسابرسی و کمیته حسابرسی) و تأخیر در گزارش حسابرسی رابطه منفی و معنی داری وجود دارد همچنین نتایج نشان می دهد که پیچیدگی حسابرسی رابطه بین مکانیزم های حاکمیت شرکتی و تأخیر در گزارش حسابرسی را ضعیف تر می کند.

واژگان کلیدی

مکانیزم های حاکمیت شرکتی، تأخیر در گزارش حسابرسی، پیچیدگی حسابرسی

۱. گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و حسابداری، واحد تهران غرب، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران. (نویسنده مسؤول)

۱- مقدمه

تأخیر در گزارشگری مالی، باعث کاهش کیفیت سود، افزایش عدم تقارن اطلاعاتی و عدم قطعیت در مورد ارزیابی سرمایه‌گذاری‌ها می‌گردد در مقابل، به‌موقع بودن گزارشگری مالی، محتوای اطلاعات را افزایش داده و تحت تأثیر مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی قرار می‌گیرد. از طرفی طبق استانداردهای حسابرسی ملی، حسابرس باید بر فرایند حسابرسی شرکت‌های فرعی نیز نظارت مناسب داشته باشد، چراکه تحریف در صورت‌های مالی شرکت‌های فرعی منتج به تحریف در صورت‌های مالی تلفیقی می‌شود. این چنین است که پیچیدگی حسابرسی باعث افزایش تأخیر در ارائه گزارش حسابرس خواهد شد (راوه و همکاران، ۲۰۱۹).

قابلیت اطمینان و به‌موقع بودن صورت‌های مالی، دو معیار بسیار مهم و مفید هستند که ممکن است کاربران آن‌ها روی آن تمرکز کنند. لیونتس و کارامنیس (۲۰۰۵) بیان کردند که صورت‌های مالی حسابرسی شده می‌توانند به‌عنوان منابع اطلاعاتی قابل اطمینان و در دسترس در نظر گرفته شوند؛ زیرا چنین صورت‌های مالی به همراه اظهارنظر حسابرسان یا سایر متخصصان مستقل در اختیار استفاده‌کنندگان قرار می‌گیرد. چنین اظهارنظرهایی ممکن است به اعتبار صورت‌های مالی بیفزاید تا استفاده‌کنندگان بتوانند نسبت به تصمیماتی که بر اساس چنین صورت‌های مالی اتخاذ می‌کنند اعتماد بیشتری داشته باشند (سما و خلیف، ۲۰۱۷). صورت‌های مالی مهم نیست که چقدر حاوی اطلاعات مفید باشند، زمانی که به‌موقع در اختیار استفاده‌کنندگان قرار نگیرد از ارزش آن‌ها کاسته می‌شود؛ هرچه مدت‌زمان تأخیر گزارش حسابرسی کوتاه‌تر باشد، مدت‌زمان لازم برای ارسال گزارش مالی سالانه حسابرسی شده نیز کوتاه‌تر می‌شود و انتشار صورت‌های مالی سالانه شرکت سریع‌تر و مربوط بودن آن نیز حفظ می‌شود (ساری و همکاران، ۲۰۱۹).

به‌موقع بودن انتشار صورت‌های مالی با سرعت کار حسابرسی مشخص می‌شود (احمد و حسین، ۲۰۱۰)؛ بنابراین، هرچقدر گزارش حسابرسی شده به‌موقع‌تر تکمیل و ارسال شوند، در افزایش یا کاهش قیمت سهم تأثیر خواهند گذاشت. دلیل این امر این است که صورت‌های مالی حسابرسی شده حاوی اطلاعات مربوط به سود برای تصمیم‌گیری خرید یا فروش مالکیت متعلق به سرمایه‌گذاران است. تأخیر در گزارش حسابرسی طولانی با اطلاعاتی باکیفیت کمتر همراه است (نارگو و فواد، ۲۰۱۷).

افشای دیر هنگام یا تأخیر اظهارنظر حسابرس درباره دیدگاه واقعی و منصفانه صورت‌های مالی، عدم تقارن اطلاعات را تشدید می‌کند و عدم اطمینان در تصمیمات سرمایه‌گذاری را افزایش می‌دهد. بر طبق گفته گیولی و پالمن (۱۹۸۲) تأخیر حسابرسی مهم‌ترین عامل تعیین‌کننده زمان به‌موقع بودن سودها است که می‌تواند در واکنش بازار اثر داشته باشد (دائو و فام، ۲۰۱۴).

در انجام خدمات حسابرسی، حسابرس مستقل پیچیدگی صاحب‌کار را در نظر می‌گیرد. پیچیدگی حسابرسی در واقع میزان پیچیدگی معاملات متعلق به صاحب‌کار است که حسابرس با آن روبه‌رو می‌باشد و این پیچیدگی با روش‌های متفاوت بالاخص تعداد شرکت‌های فرعی اندازه‌گیری می‌شود؛ چراکه شرکت فرعی توسط واحد تجاری اصلی تحت کنترل است (ناگروهو و فواد، ۲۰۱۷). انتظار می‌رود وجود تعداد زیاد شرکت‌های فرعی حجم عملیات حسابرسی را افزایش دهد و منجر به تأخیر گزارش حسابرسی شود (صفرزاده و محمدی، ۱۳۹۸). پیچیدگی حسابرسی در یک شرکت می‌تواند ناشی از پیچیدگی معاملات متعلق به یک شرکت باشد. پیچیدگی معاملات شرکت بر اساس تعداد و محل واحدهای عامل (شعب) و همچنین تنوع محصول و بازار اندازه‌گیری می‌شود (آکدوگان و بودیارتا، ۲۰۱۴). پیچیدگی

حسابرس تأثیر مثبتی بر تأخیر در گزارش حسابرسی دارد (آستون و همکاران، ۱۹۸۷). پیچیدگی حسابرسی باید در اجرای سیستم کنترل شرکت از طرف شرکت در نظر گرفته شود؛ بنابراین، پیچیدگی حسابرسی می تواند بر عملکرد کمیته حسابرسی به عنوان یکی از اشکال کنترل شرکت تأثیر بگذارد. سطح بالای پیچیدگی حسابرسی در یک شرکت مستلزم کمیته حسابرسی است که عملکرد بهتری داشته باشد. پیچیدگی بالای حسابرسی های شرکت باعث می شود روند ارزیابی کنترل داخلی که توسط کمیته حسابرسی انجام می شود دشوار شود. طبق استانداردهای حسابرسی ملی، حسابرس باید بر فرایند حسابرسی شرکت های فرعی نیز نظارت مناسب داشته باشد، چراکه تحریف در صورت های مالی شرکت های فرعی منتج به تحریف در صورت های مالی تلفیقی می شود. این چنین است که پیچیدگی حسابرسی باعث افزایش تأخیر در ارائه گزارش حسابرس خواهد شد (ایزدی نیا و همکاران، ۱۳۹۳) و در صورت وجود پیچیدگی حسابرسی تأخیر در گزارش حسابرسی طولانی تر می شود (حیب و همکاران، ۲۰۱۸؛ احمد و جی احمد، ۲۰۱۶).

با توجه به مبانی نظری مطرح شده و نتایج تحقیقات گذشته تحقیق حاضر به دنبال بررسی رابطه بین مکانیزم های حاکمیت شرکتی و تأخیر در گزارش حسابرسی و همچنین بررسی تأثیر پیچیدگی حسابرسی بر رابطه بین مکانیزم های حاکمیت شرکتی و تأخیر در گزارش حسابرسی خواهد بود.

۲- پیشینه تحقیق

ساری و همکاران (۲۰۱۹) در تحقیقی به بررسی رابطه بین مکانیزم های حاکمیت شرکتی و تأخیر در گزارش حسابرسی و نقش پیچیدگی حسابرسی به عنوان تعدیلگر پرداختند. در این راستا از اطلاعات ۱۰۰ شرکت تولیدی پذیرفته شده در بورس اندونزی که با استفاده روش حذف سیستماتیک طی بازه زمانی ۲۰۱۵ تا ۲۰۱۷ و استفاده از داده های پنبلی (ترکیبی) برای آزمون فرضیه ها استفاده شده است. نتایج تحقیق نشان می دهد که کمیته حسابرسی و دوره تصدی حسابرسی تأثیر منفی بر تأخیر گزارش حسابرسی دارد، اما عضو مستقل هیئت مدیره تأثیر ناچیزی در تأخیر گزارش حسابرسی دارد. همچنین پیچیدگی حسابرسی باعث افزایش تأخیر در گزارش حسابرسی می شود.

ری وای و همکاران (۲۰۱۹) در تحقیقی رابطه بین ویژگی های کمیته حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی پرداختند. بدین منظور از اطلاعات ۲۵۵ شرکت پذیرفته شده در بورس مسقط طی بازه زمانی ۲۰۱۷ تا ۲۰۱۹ استفاده شده است. تجزیه و تحلیل های چند متغیره نشان می دهد که اندازه کمیته حسابرسی با تأخیر گزارش حسابرسی همراه است و تخصص مالی کمیته حسابرسی باعث کاهش تأخیر حسابرسی می شود. با این حال، این مطالعه شواهدی پیدا نمی کند که استقلال کمیته حسابرسی و جلسات کمیته حسابرسی با تأخیر گزارش حسابرسی مرتبط باشد. نتایج تحقیق همچنین نشان می دهد که سازوکارهای داخلی حاکمیت شرکتی در عمان در مقایسه با کشورهای پیشرفته تر مؤثر نیست.

بووین و کاستا (۲۰۱۹) در تحقیق به بررسی رابطه بین مالکیت کمیته حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی پرداختند. با استفاده از داده های شرکت های استرالیا نتایج تحقیق نشان می دهد که مالکیت کمیته حسابرسی، تأخیر در گزارش حسابرسی را افزایش می دهد. همچنین نتایج تحقیق نشان می دهد که اظهار نظر تعدیل شده و کیفیت گزارشگری مالی رابطه مثبت بین مالکیت کمیته حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی را تعدیل می کند.

متویوا و همکاران (۲۰۱۹) در تحقیقی به بررسی رابطه بین حاکمیت شرکتی و به موقع بودن حسابرسی صورت های مالی شرکت پرداختند. بدین منظور ۵۴۳ مشاهده سال - شرکت از شرکت های کنیا طی بازه زمانی ۲۰۰۷ تا ۲۰۱۶ مورد آزمون قرار گرفتند. نتایج تحقیق نشان می دهد که تخصص مالی در کمیته حسابرسی، اندازه هیئت مدیره، جلسات

هیئت‌مدیره و استقلال در هیئت‌مدیره با تأخیر در گزارش حسابرسی طولانی‌تر مرتبط است. برخی از ویژگی‌های حاکمیت شرکتی مانند تنوع جنسیتی با به‌موقع بودن گزارش‌های سالانه همراه هستند. نتایج تحقیق همچنین نشان می‌دهد که دوره تصدی مدیرعامل‌های مستقل در هیئت‌مدیره با تأخیر در گزارش حسابرسی کوتاه‌تر همراه است. حاکمیت شرکتی تأثیر مثبتی بر به‌موقع بودن گزارش سالانه دارد.

کسیوما و مانروران (۲۰۱۷) در تحقیقی به بررسی رابطه بین دوره تصدی و کیفیت حسابرسی با تأخیر در گزارش حسابرسی و تخصص حسابرس در صنعت به‌عنوان متغیر تعدیل‌گر پرداختند. از این رو اطلاعات مربوط به تعدادی از شرکت‌های اندونزی طی سال‌های ۲۰۱۳ تا ۲۰۱۴ مورد آزمون قراردادند. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که دوره تصدی حسابرسی بر تأخیر گزارش حسابرسی تأثیر دارد، کیفیت حسابرسی تأثیر قابل توجهی در تأخیر گزارش حسابرسی دارد. تخصص حسابرس در صنعت تأثیر معنی‌داری بر رابطه بین دوره تصدی حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی تأثیر مثبت دارد. در حالی که تخصص حسابرس در صنعت تأثیر معناداری بر رابطه بین کیفیت حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی ندارد.

صفرزاده و محمدی (۱۳۹۸) در تحقیقی اثر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر رابطه بین پیچیدگی حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی را مورد بررسی قراردادند. اطلاعات ۳۹ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در یک قلمروی زمانی ۶ ساله از ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۶ (۲۳۴ مشاهده) مورد بررسی قرار گرفت. پس از استخراج داده‌های لازم، فرضیه‌های طرح‌شده با استفاده از رگرسیون خطی چندمتغیره آزمون شد. یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که ویژگی‌های کمیته حسابرسی ارتباط میان پیچیدگی حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی را تضعیف نمی‌کند.

لاری دشت‌بیاض و همکاران (۱۳۹۷) در تحقیقی به بررسی رابطه بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی پرداختند. اطلاعات ۲۰۱ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی بازه زمانی ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۳ آزمون گردید. روش تحقیق توصیفی-همبستگی می‌باشد. برای آزمون فرضیه‌های تحقیق از مدل رگرسیونی چندمتغیره استفاده شده است. نتایج پژوهش حاکی از آن است که اندازه و سابقه تشکیل کمیته حسابرسی و وجود اعضای دارای تخصص مالی در کمیته‌های حسابرسی با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه معکوس دارد؛ در حالی که استقلال کمیته حسابرسی و تجربه اعضای کمیته حسابرسی موجب افزایش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی می‌گردد.

جعفری‌پور و همکاران (۱۳۹۶) تأثیر عوامل حاکمیتی بر تأخیر گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران مورد بررسی قرار دادند. اطلاعات ۹۳ شرکت در طی دوره زمانی ۱۳۸۶ الی ۱۳۹۰ مورد بررسی قرار گرفت. برای آزمون فرضیه‌های تحقیق از تکنیک آماری رگرسیون چندمتغیره مبتنی بر داده‌های پنل استفاده شده است. نتایج نشان داد مهم‌ترین عوامل حاکمیت شرکتی مؤثر بر تأخیر گزارش حسابرسی اندازه هیئت‌مدیره، استقلال هیئت‌مدیره، دوره تصدی مدیرعامل، نفوذ مدیرعامل، درصد مالکیت سرمایه‌گذاران نهادی و تمرکز مالکیت می‌باشد.

بیات و علی‌احمدی (۱۳۹۳) در تحقیقی رابطه بین تأخیر حسابرسی و به‌موقع بودن گزارشگری مالی مورد بررسی قراردادند. اطلاعات ۵۹ شرکت در طی بازه زمانی ۱۳۸۲-۱۳۸۹ با استفاده از روش رگرسیونی چندمتغیره آزمون گردید. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که بین اندازه شرکت، اظهارنظر حسابرس، تغییر مدیریت و درصد مالکیت نهادی با تأخیر حسابرسی رابطه منفی وجود دارد. همچنین، بین وجود حسابرس داخلی، تعداد سهامداران و اقلام غیرمترقبه با

تأخیر حسابرسی رابطه مثبت وجود دارد. این مطالعه شواهدی را ارائه می کند که نشان می دهد حاکمیت شرکتی نقش مهمی در به موقع بودن گزارشگری مالی دارد.

۳- روش تحقیق

این پژوهش در زمره پژوهش های توصیفی تجربی است که در تحلیل ارتباط همبستگی بین متغیرهای مستقل و وابسته از مدل اقتصادسنجی رگرسیون از نوع ترکیبی استفاده شده است. با توجه به اینکه تحقیق حاضر رابطه بین تأخیر در گزارش حسابرسی و مکانیزم های حاکمیت شرکتی با تأکید بر نقش پیچیدگی حسابرسی است و هدف از آن کمک به استفاده کنندگان و تحلیل گران مالی است از نظر هدف این تحقیق جزء تحقیق های کاربردی است.

۳-۱- جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری تحقیق حاضر، کلیه شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است که تا قبل از سال ۱۳۹۱ در بورس پذیرفته شده اند. تعداد نمونه آماری تحقیق نیز مطابق با جدول ۱ می باشد:

جدول ۱. تعداد نمونه آماری تحقیق

۴۸۱	تعداد شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در پایان سال ۱۳۹۷
۸۵	شرکت هایی که در طول دوره مطالعه تغییر سال مالی داشته باشد:
۸۵	حذف شرکت های سرمایه گذاری، بانک ها، نهادهای مالی و بیمه ها
۷۵	شرکت هایی که پایان سال مالی آنها اخر اسفند نیست:
۱۲۳	شرکت هایی که دارای داده های ناقص بودند و یا در دسترس نبودند.
۳۶۸	تعداد شرکت های حذف شده
۱۱۳	شرکت هایی که محقق از بین شرکت های موجود انتخاب کرده است:

۳-۲- روش جمع آوری داده ها

برای جمع آوری داده ها و اطلاعات و گزارش های مالی مورد نیاز از روش کتابخانه ای استفاده می شود. همچنین داده های میدانی مورد نیاز شرکت های انتخاب شده از صورت های مالی حسابرسی شده، یادداشت های توضیحی همراه صورت های مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران موجود در سایت کدال و همچنین نرم افزار ره آورد نوین قابل دسترسی می باشد.

۳-۳- فرضیه های پژوهش

- اعضای مستقل هیئت مدیره تأثیر منفی بر تأخیر در گزارش حسابرسی دارند.
- کمیته حسابرسی تأثیر منفی بر تأخیر در گزارش حسابرسی دارد.
- دوره تصدی حسابرسی تأثیر منفی بر تأخیر در گزارش حسابرسی دارد.
- پیچیدگی حسابرسی رابطه منفی بین اعضای مستقل هیئت مدیره و تأخیر در گزارش حسابرسی را ضعیف تر می کند.
- پیچیدگی حسابرسی رابطه منفی بین کمیته حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی را ضعیف تر می کند.
- پیچیدگی حسابرسی رابطه منفی بین دوره تصدی حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی را ضعیف تر می کند.

۳-۴- متغیرهای تحقیق

متغیرهای تحقیق و نحوه محاسبه آنها مطابق با جدول ۲ می باشد:

جدول ۲. متغیرهای تحقیق و نحوه محاسبه آنها

نام متغیر	نماد	طریقه محاسبه
تأخیر در گزارش حسابرسی	ARL	برابر بافاصله زمانی بین پایان سال مالی شرکت و امضای گزارش حسابرسی صورت‌های مالی شرکت.
مکانیزم حاکمیت شرکتی	CG	اعضای مستقل: نسبت تعداد اعضای مستقل بر تعداد کل اعضای هیئت‌مدیره دوره تصدی حسابرسی: برابر است با تعداد سال‌هایی که موسسه حسابرسی، صورت‌های مالی شرکت را حسابرسی کرده باشد. کمیته حسابرسی: از طریق تعداد اعضای کمیته حسابرسی اندازه‌گیری می‌شود.
پیچیدگی حسابرسی	AC	از طریق تنوع محصولات محاسبه می‌شود که به صورت زیر اندازه‌گیری می‌شود:
		$\text{Diversification} = 1 - \sum_i^n s_i$
اندازه شرکت	SIZE	لگاریتم جمع کل دارایی شرکت
سودآوری	ROA	نسبت سود خالص پس از کسر مالیات بر جمع کل دارایی شرکت
زیان خالص	LOSS	از متغیر مجازی استفاده می‌شود بدین صورت اگر شرکت زیان خالص گزارش کرده باشد عدد یک و در غیر این صورت مقدار صفر تعلق می‌گیرد.
اهرم مالی	LEV	نسبت بدهی کل به کل دارایی

۳-۵- مدل آزمون فرضیه‌ها

مدل رگرسیونی فرضیه‌های تحقیق به صورت زیر می باشد (ساری و همکاران، ۲۰۱۹):

$$\begin{aligned} \text{ARL}_{i,t} &= \beta_0 + \beta_1 \text{CG}_{i,t} + \beta_2 \text{Size}_{i,t} + \beta_3 \text{LEV}_{i,t} + \beta_4 \text{ROA}_{i,t} + \beta_5 \text{LOSS}_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \\ \text{ARL}_{i,t} &= \beta_0 + \beta_1 \text{CG}_{i,t} + \beta_2 \text{CG}_{i,t} * \text{AC}_{i,t} + \beta_3 \text{AC}_{i,t} + \beta_4 \text{Size}_{i,t} + \beta_5 \text{LEV}_{i,t} + \beta_6 \text{ROA}_{i,t} \\ &\quad + \beta_7 \text{LOSS}_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \end{aligned}$$

۴- تجزیه و تحلیل داده‌ها

۴-۱- آزمون فرضیه اول

H_0 : اعضای مستقل هیئت‌مدیره تأثیر منفی بر تأخیر در گزارش حسابرسی ندارند.

H_1 : اعضای مستقل هیئت‌مدیره تأثیر منفی بر تأخیر در گزارش حسابرسی دارند.

نتایج حاصل از برازش معادله رگرسیونی فرضیه فرعی اول در جدول ۳ ارائه شده است.

جدول ۳: نتایج حاصل از برازش فرضیه اول

متغیر وابسته = تأخیر در گزارش حساسی					
متغیرهای مستقل	نماد	ضرایب رگرسیونی	انحراف معیار	آماره آزمون	سطح معناداری
اعضای مستقل	IC	-۰/۰۱۴	۰/۰۰۲	-۵/۷۵۰	۰/۰۰۰۱
اندازه شرکت	Size	۰/۰۱۱	۰/۰۰۷	۱/۶۴۰	۰/۱۰۱
اهرم مالی	Lev	۰/۰۲۰	۰/۰۱۴	۱/۳۹۴	۰/۱۶۳
سودآوری	Roa	-۰/۰۲۴	۰/۰۱۱	-۲/۰۷۱	۰/۰۳۸
زیان خالص	Loss	۰/۰۰۵۱	۰/۰۰۵۶	۰/۹۲۰	۰/۳۵۷
ثابت معادله (α)	C	۱/۸۷۸	۰/۰۴۱	۴۴/۷۴۲	۰/۰۰۰۱
آماره آزمون $F = ۴۳/۴۲۱ =$ سطح معناداری $= ۰/۰۰۰۰۱$					
ضریب تشخیص اصلاح شده $= ۰/۸۶۲$ آماره دوربین واتسون $= ۲/۰۳$					

در ستون مربوط به سطح معنی داری جهت قبول یا رد فرضیه استفاده می شود. در این ارتباط معمولاً مقدار سطح اهمیت ۰/۰۵ در نظر گرفته می شود و سپس برای قبول یا رد فرضیه تصمیم گیری می شود. در ستون سطح معنی داری متغیر اعضای مستقل کمتر از ۵ صدم است در نتیجه از لحاظ آماری رابطه بین دو متغیر مستقل و وابسته فرضیه اول معنی دار می باشد. از طرفی ضریب رگرسیون نیز برابر با ۰/۰۱۴- است. به طور کلی می توان گفت اعضای مستقل هیئت مدیره تأثیر منفی بر تأخیر در گزارش حساسی دارند. فرضیه صفر مبنی بر عدم تأثیر اعضای مستقل هیئت مدیره بر تأخیر در گزارش حساسی رد شده و در مقابل فرضیه یک مبنی بر تأثیر منفی اعضای مستقل هیئت مدیره بر تأخیر در گزارش حساسی تأیید می شود.

نتایج دیگر بر آورد الگو عبارتند از ضریب تشخیص و ضریب تشخیص تعدیل اصلاح شده که در واقع معیار های برای تعیین قدرت توجیه رگرسیون می باشد و هر چه به یک نزدیک تر باشد بهتر است. در مدل برازش شده ضریب تشخیص اصلاح شده برابر با ۰/۸۶۲ است. سرانجام از مقدار F و سطح معنی داری آن جهت بررسی اعتبار کلی مدل استفاده خواهد شد. نتایج ارائه به مربوط به آن در جدول (۰/۰۰۰۰۱ و ۴۳/۴۲۱) بیانگر اعتبار کلی مدل است.

۴-۲- آزمون فرضیه دوم

H_0 : کمیته حساسی تأثیر منفی بر تأخیر در گزارش حساسی ندارد.

H_1 : کمیته حساسی تأثیر منفی بر تأخیر در گزارش حساسی دارد.

نتایج حاصل از برازش معادله رگرسیونی فرضیه فرعی دوم در جدول ۴ ارائه شده است.

جدول ۴: نتایج حاصل از برازش فرضیه دوم

متغیر وابسته = تأخیر در گزارش حسابرسی					
متغیرهای مستقل	نماد	ضرایب رگرسیونی	انحراف معیار	آماره آزمون	سطح معناداری
کمیته حسابرسی	NA	-۰/۰۰۷	۰/۰۰۱	-۶/۷۲۰	۰/۰۰۰۰۱
اندازه شرکت	Size	۰/۰۲۰	۰/۰۰۷	۲/۷۱۰	۰/۰۰۶
اهرم مالی	Lev	-۰/۰۲۸۹	۰/۰۱۵	۱/۹۱۱	۰/۰۵۶
سودآوری	Roa	-۰/۰۲۵	۰/۰۱۲	-۲/۰۷۲	۰/۰۳۸
زیان خالص	Loss	۰/۰۰۱	۰/۰۰۵	۰/۲۸۸	۰/۷۷
ثابت معادله (α)	C	۱/۸۲۴	۰/۰۴۳	۴۱/۸۲۶	۰/۰۰۰۰۱
آماره آزمون $F = ۴۲/۱۴۴$ سطح معناداری $= ۰/۰۰۰۰۱$					
ضریب تشخیص اصلاح شده $= ۰/۸۶۰$ آماره دوربین واتسون $= ۱/۹۸۸$					

در ستون سطح معنی داری متغیر کمیته حسابرسی کمتر از ۵ صدم است در نتیجه از لحاظ آماری رابطه بین دو متغیر مستقل و وابسته فرضیه دوم معنی دار می باشد. از طرفی ضریب رگرسیون نیز برابر با $-۰/۰۰۷$ است پس می توان گفت کمیته حسابرسی تأثیر منفی بر تأخیر در گزارش حسابرسی دارند. فرضیه صفر مبنی بر عدم تأثیر کمیته حسابرسی بر تأخیر در گزارش حسابرسی رد شده و در مقابل فرضیه یک مبنی بر تأثیر منفی کمیته حسابرسی بر تأخیر در گزارش حسابرسی تأیید می شود.

نتایج دیگر بر آورد الگو عبارتند از ضریب تشخیص و ضریب تشخیص تعدیل اصلاح شده که در واقع معیار های برای تعیین قدرت توجیه رگرسیون می باشد و هرچه به یک نزدیک تر باشد بهتر است. در مدل برازش شده ضریب تشخیص اصلاح شده برابر با $۰/۸۶۰$ است. سرانجام از مقدار F و سطح معنی داری آن جهت بررسی اعتبار کلی مدل استفاده خواهد شد. نتایج ارائه به مربوط به آن در جدول ($۴۲/۱۴۴$ و $۰/۰۰۰۰۱$) بیانگر اعتبار کلی مدل است.

۴-۳- آزمون فرضیه سوم

H_0 : دوره تصدی حسابرسی تأثیر منفی بر تأخیر در گزارش حسابرسی ندارد.

H_1 : دوره تصدی حسابرسی تأثیر منفی بر تأخیر در گزارش حسابرسی دارد.

نتایج حاصل از برازش معادله رگرسیونی فرضیه فرعی سوم در جدول ۵ ارائه شده است.

جدول ۵: نتایج حاصل از برازش فرضیه سوم

متغیر وابسته = تأخیر در گزارش حساسی					
متغیرهای مستقل	نماد	ضرایب رگرسیونی	انحراف معیار	آماره آزمون	سطح معناداری
دوره تصدی حساسی	TA	-۰/۰۰۴	۰/۰۰۱	-۴/۱۹۸	۰/۰۰۰۰۱
اندازه شرکت	Size	۰/۰۱۳	۰/۰۰۷	۱/۷۸۱	۰/۰۷۵
اهرم مالی	Lev	۰/۰۰۶	۰/۰۱۵	۰/۴۱۰	۰/۶۸۱
سودآوری	Roa	-۰/۰۱۵	۰/۰۱۲	-۱/۲۲۵	۰/۲۲۰
زیان خالص	Loss	۰/۰۰۷	۰/۰۰۶	۱/۲۸۸	۰/۱۹۸
ثابت معادله (α)	C	۱/۸۴۸	۰/۰۴۴	۴۱/۹۴۳	۰/۰۰۰۰۱
آماره آزمون $F = ۴۳/۷۵۲$ سطح معناداری = $۰/۰۰۰۰۱$					
ضریب تشخیص اصلاح شده = $۰/۸۶۳$ آماره دورین واتسون = $۲/۰۲۸$					

در ستون سطح معنی داری متغیر دوره تصدی حساسی کمتر از ۵ صدم است در نتیجه از لحاظ آماری رابطه بین دو متغیر مستقل و وابسته فرضیه سوم معنی دار می باشد. از طرفی ضریب رگرسیون نیز برابر با $-۰/۰۰۴$ است. پس می توان گفت دوره تصدی حساسی تأثیر منفی بر تأخیر در گزارش حساسی دارند. فرضیه صفر مبنی بر عدم تأثیر دوره تصدی حساسی بر تأخیر در گزارش حساسی رد شده و در مقابل فرضیه یک مبنی بر تأثیر منفی دوره تصدی حساسی بر تأخیر در گزارش حساسی تأیید می شود.

نتایج دیگر برآورد الگو عبارتند از ضریب تشخیص و ضریب تشخیص اصلاح شده که در واقع معیار های برای تعیین قدرت توجیه رگرسیون می باشد و هرچه به یک نزدیک تر باشد بهتر است. در مدل برازش شده ضریب تشخیص اصلاح شده برابر با $۰/۸۶۳$ است. سرانجام از مقدار F و سطح معنی داری آن جهت بررسی اعتبار کلی مدل استفاده خواهد شد. نتایج ارائه به مربوط به آن در جدول ($۴۳/۷۵۲$ و $۰/۰۰۰۰۱$) بیانگر اعتبار کلی مدل است.

۴-۴- آزمون فرضیه چهارم

H_0 : پیچیدگی حساسی رابطه منفی بین اعضای مستقل هیئت مدیره و تأخیر در گزارش حساسی را ضعیف تر نمی کند.
 H_1 : پیچیدگی حساسی رابطه منفی بین اعضای مستقل هیئت مدیره و تأخیر در گزارش حساسی را ضعیف تر می کند.
 نتایج حاصل از برازش معادله رگرسیونی فرضیه فرعی اول در جدول ۶ ارائه شده است.

جدول ۶: نتایج حاصل از برازش فرضیه چهارم

متغیر وابسته = تأخیر در گزارش حسابداری					
سطح معناداری	آماره آزمون	انحراف معیار	ضرایب رگرسیونی	نماد	متغیرهای مستقل
۰/۰۰۲	-۲/۹۹	۰/۰۰۳	-۰/۰۰۹	IC	اعضای مستقل
۰/۰۰۹	-۲/۵۹	۰/۰۰۱	-۰/۰۰۴	IC*AC	اعضا مستقل * پیچیدگی حسابداری
۰/۸۳۰	-۰/۲۱۴	۰/۰۶۷	-۰/۰۱۴	AC	پیچیدگی حسابداری
۰/۱۵۹	۱/۴۰۹	۰/۰۰۶	۰/۰۰۹	Size	اندازه شرکت
۰/۱۱۱	۱/۵۹۲	۰/۰۱۴	۰/۰۲۲	Lev	اهرم مالی
۰/۰۵۱	-۱/۹۴۷	۰/۰۱۱	-۰/۰۲۲	Roa	سودآوری
۰/۳۸۸	۰/۸۶۳	۰/۰۰۵	۰/۰۰۴	Loss	زیان خالص
۰/۰۰۰۱	۸/۰۲۵	۰/۲۳۰	۱/۸۴۸	C	ثابت معادله (α)
آماره آزمون $F = ۴۳/۱۹۴ =$ سطح معناداری $= ۰/۰۰۰۰۱$					
ضریب تشخیص تعدیل شده $= ۰/۸۶۴$ آماره دوربین واتسون $= ۲/۰۳$					

در ستون سطح معنی داری متغیر اعضا مستقل * پیچیدگی حسابداری کمتر از ۵ صدم است در نتیجه از لحاظ آماری رابطه بین دو متغیر تعدیلگر (اعضا مستقل * پیچیدگی حسابداری) و وابسته فرضیه چهارم معنی دار می باشد. از طرفی ضریب رگرسیون نیز برابر با $-۰/۰۰۴$ است. پس می توان گفت اعضا مستقل * پیچیدگی حسابداری تأثیر منفی بر رابطه بین مکانیزم های حاکمیت شرکتی و تأخیر در گزارش حسابداری دارند. فرضیه صفر مبنی بر عدم تأثیر پیچیدگی حسابداری بر رابطه بین اعضای مستقل هیئت مدیره و تأخیر در گزارش حسابداری رد شده و در مقابل فرضیه یک مبنی بر تأثیر پیچیدگی حسابداری بر رابطه بین اعضای مستقل هیئت مدیره و تأخیر در گزارش حسابداری تأیید می شود.

نتایج دیگر بر آورد الگو عبارتند از ضریب تشخیص و ضریب تشخیص اصلاح شده که در واقع معیارهای برای تعیین قدرت توجیه رگرسیون می باشد و هرچه به یک نزدیک تر باشد بهتر است. در مدل برازش شده ضریب تشخیص اصلاح شده برابر با $۰/۸۶۴$ است. سرانجام از مقدار F و سطح معنی داری آن جهت بررسی اعتبار کلی مدل استفاده خواهد شد. نتایج ارائه به مربوط به آن در جدول (۰/۰۰۰۰۱ و $۴۳/۱۹۴$) بیانگر اعتبار کلی مدل است.

۴-۵- آزمون فرضیه پنجم

H_0 : پیچیدگی حسابداری رابطه منفی بین کمیته حسابداری و تأخیر در گزارش حسابداری را ضعیف تر نمی کند.

H_1 : پیچیدگی حسابداری رابطه منفی بین کمیته حسابداری و تأخیر در گزارش حسابداری را ضعیف تر می کند.

نتایج حاصل از برازش معادله رگرسیونی فرضیه فرعی دوم در جدول ۷ ارائه شده است.

جدول ۷: نتایج حاصل از برازش فرضیه پنجم

متغیر وابسته = تأخیر در گزارش حسابرسی					
متغیرهای مستقل	نماد	ضرایب رگرسیونی	انحراف معیار	آماره آزمون	سطح معناداری
کمیت حسابرسی	NA	-۰/۰۰۳	۰/۰۰۱	-۲/۲۶۳	۰/۰۲۳
کمیت حسابرسی* پیچیدگی حسابرسی	NA*AC	-۰/۰۰۱	۰/۰۰۰۳	-۳/۳۸۰	۰/۰۰۰۸
پیچیدگی حسابرسی	AC	-۰/۰۱۱	۰/۰۵۴	۰/۲۰۴	۰/۸۵۰
اندازه شرکت	Size	۰/۰۲۳	۰/۰۰۷	۳/۰۱۹	۰/۰۰۲
اهرم مالی	Lev	۰/۰۳۰	۰/۰۱۴	۲/۰۴۲	۰/۰۴۱
سودآوری	Roa	-۰/۰۲۹	۰/۰۱۲	-۲/۴۲۵	۰/۰۱۵
زیان خالص	Loss	۰/۰۰۵	۰/۰۰۶	۰/۸۷۲	۰/۳۸۳
ثابت معادله (α)	C	۱/۷۸۵	۰/۲۸۸	۶/۱۹۷	۰/۰۰۰۱
آماره آزمون $F = ۴۳/۵۲۴ =$ سطح معناداری $= ۰/۰۰۰۰۱$					
ضریب تشخیص اصلاح شده $= ۰/۸۶۶$ آماره دوربین واتسون $= ۱/۹۷۵$					

در ستون سطح معنی داری متغیر اعضا مستقل* پیچیدگی حسابرسی کمتر از ۵ صدم است در نتیجه از لحاظ آماری رابطه بین دو متغیر تعدیلگر و وابسته فرضیه پنجم معنی دار می باشد. از طرفی ضریب رگرسیون نیز برابر با $-۰/۰۰۱$ است. پس می توان گفت کمیت حسابرسی* پیچیدگی حسابرسی تأثیر منفی بر رابطه بین مکانیزم های حاکمیت شرکتی و تأخیر در گزارش حسابرسی دارند. فرضیه صفر مبنی بر عدم تأثیر پیچیدگی حسابرسی بر رابطه بین کمیت حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی رد شده و در مقابل فرضیه یک مبنی بر تأثیر پیچیدگی حسابرسی بر رابطه بین کمیت حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی تأیید می شود.

نتایج دیگر برآورد الگو عبارتند از ضریب تشخیص و ضریب تشخیص اصلاح شده که در واقع معیار های برای تعیین قدرت توجیه رگرسیون می باشد و هر چه به یک نزدیک تر باشد بهتر است. در مدل برازش شده ضریب تشخیص اصلاح شده برابر با $۰/۸۶۶$ است. سرانجام از مقدار F و سطح معنی داری آن جهت بررسی اعتبار کلی مدل استفاده خواهد شد. نتایج ارائه به مربوط به آن در جدول ($۴۳/۵۲۴$ و $۰/۰۰۰۰۱$) بیانگر اعتبار کلی مدل است.

۴-۶- آزمون فرضیه ششم

H_0 : پیچیدگی حسابرسی رابطه منفی بین دوره تصدی حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی را ضعیف تر نمی کند.

H_1 : پیچیدگی حسابرسی رابطه منفی بین دوره تصدی حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی را ضعیف تر می کند.

نتایج حاصل از برازش معادله رگرسیونی فرضیه فرعی سوم در جدول ۸ ارائه شده است.

جدول ۸: نتایج حاصل از برازش فرضیه ششم

متغیر وابسته = تأخیر در گزارش حسابرسی					
متغیرهای مستقل	نماد	ضرایب رگرسیونی	انحراف معیار	آماره آزمون	سطح معناداری
دوره تصدی حسابرسی	TA	-۰/۰۰۷	۰/۰۰۱	-۵/۲۵۱	۰/۰۰۰۰۱
دوره تصدی حسابرسی* پیچیدگی حسابرسی	TA*AC	-۰/۰۰۰۶	۰/۰۰۰۲	-۲/۲۷۷	۰/۰۲۳۱
پیچیدگی حسابرسی	AC	-۰/۰۱۴	۰/۰۴۶	-۰/۵۲۳	۰/۵۸۷
اندازه شرکت	Size	۰/۰۱۴	۰/۰۰۴	۳,۱۷۴	۰/۰۰۶
اهرم مالی	Lev	۰/۰۰۵	۰/۰۱۲	۰/۴۶۶	۰/۶۴۱
سودآوری	Roa	-۰/۰۱۶	۰/۰۰۷	-۲/۱۱۹	۰/۰۳۴
زیان خالص	Loss	۰/۰۰۶	۰/۰۰۵	۱/۱۶۲	۰/۲۴۵
ثابت معادله (α)	C	۱/۷۹۴	۰/۰۸۲	۲۱/۷۷۰	۰/۰۰۰۰۱
آماره آزمون $F = ۴۳/۲۲۰$ سطح معناداری = $۰/۰۰۰۰۱$					
ضریب تشخیص اصلاح شده = $۰/۸۶۴$ آماره دوربین واتسون = $۲/۰۲۸$					

در ستون سطح معنی داری متغیر دوره تصدی حسابرسی* پیچیدگی حسابرسی کمتر از ۵ صدم است در نتیجه از لحاظ آماری رابطه بین دو متغیر تعدیلگر و وابسته فرضیه ششم معنی دار می باشد. از طرفی ضریب رگرسیون نیز برابر با $-۰/۰۰۰۶$ است. پس می توان گفت دوره تصدی حسابرسی* پیچیدگی حسابرسی تأثیر منفی بر رابطه بین مکانیزم های حاکمیت شرکتی و تأخیر در گزارش حسابرسی دارند. فرضیه صفر مبنی بر عدم تأثیر پیچیدگی حسابرسی بر رابطه بین دوره تصدی حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی رد شده و در مقابل فرضیه یک مبنی بر تأثیر پیچیدگی حسابرسی بر رابطه بین دوره تصدی حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی تأیید می شود.

نتایج دیگر برآورد الگو عبارتند از ضریب تشخیص و ضریب تشخیص اصلاح شده که در واقع معیارهای برای تعیین قدرت توجیه رگرسیون می باشد و هرچه به یک نزدیک تر باشد بهتر است. در مدل برازش شده ضریب تشخیص اصلاح شده برابر با $۰/۸۶۴$ است. سرانجام از مقدار F و سطح معنی داری آن جهت بررسی اعتبار کلی مدل استفاده خواهد شد. نتایج ارائه به مربوط به آن در جدول ($۴۳/۲۲۰$ و $۰/۰۰۰۰۱$) بیانگر اعتبار کلی مدل است.

۵- تفسیر نتایج، یافته های پژوهش و پیشنهادها

در این پژوهش سعی بر آن بوده تا رابطه بین مکانیزم های حاکمیت شرکتی و تأخیر در گزارش حسابرسی و همچنین تأثیر پیچیدگی حسابرسی بر رابطه بین مکانیزم های حاکمیت شرکتی و تأخیر در گزارش حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس و اوراق بهادار تهران سنجیده شود. بدین منظور داده های شرکت های نمونه در بازه زمانی ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۷ گردآوری گردید و با استفاده از الگوی رگرسیون داده های ترکیبی به آزمون فرضیات تحقیق پرداخته شد.

فرضیه اول به بررسی رابطه بین اعضای مستقل و تأخیر در گزارش حسابرسی می پردازد؛ و عنوان می دارد که بین اعضای مستقل و تأخیر در گزارش حسابرسی رابطه منفی و معناداری وجود دارد. در این راستا می توان گفت، این فرضیه تئوری

نمایندگی را مربوط به نظارت توسط اعضای مستقل را که می تواند تأخیر گزارش حساسی را کاهش دهد، تأیید می کند، زیرا اعضای مستقل قادر به انجام وظایف خود بوده اند. افیفای (۲۰۰۹) نشان می دهد که وجود اعضای مستقل نظارت بر رفتار فرصت طلبانه مدیریت را کاهش داده و باعث بهبود کیفیت افشا اطلاعات در صورت های مالی می شود. نقش نظارتی اعضای مستقل چون بر کیفیت افشای اطلاعات مالی تأثیر می گذارد باعث می شود حسابرسان به طور مؤثر فرایند حساسی را انجام دهند و باعث کاهش تأخیر گزارش حساسی می شوند (نیدلیس و همکاران، ۲۰۱۲؛ ماگی و دیانا، ۲۰۱۸). نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول با نتایج تحقیق ری وای و همکاران (۲۰۱۹)، احمد و چی احمد (۲۰۱۶) که نشان دادند بین اعضای مستقل و تأخیر در گزارش حساسی رابطه منفی و معناداری وجود دارد مطابقت دارد.

فرضیه دوم به بررسی رابطه بین کمیته حساسی و تأخیر در گزارش حساسی می پردازد؛ و عنوان می دارد که بین اعضای مستقل و تأخیر در گزارش حساسی رابطه منفی و معناداری وجود دارد. در این راستا می توان گفت که این فرضیه تئوری نمایندگی را تأیید می کند که هرچه اندازه کمیته حساسی بیشتر باشد، کیفیت نظارت بیشتر نیز بهبود می یابد زیرا ایده ها و راه حل های بیشتری در مورد مشکلات گزارشگری مالی در خود جای می دهد. تعداد زیاد کمیته های حساسی کیفیت نظارت را در برنامه ریزی، اجرا و ارزیابی نتایج حساسی برای ارزیابی امکان سنجی و توانایی کنترل داخلی، از جمله نظارت بر روند تهیه صورت های مالی بیشتر می کنند. کمیته های حساسی بیشتر نظارت بر عملیاتی را آسان می کنند که می تواند کارایی کنترل های داخلی شرکت را بهبود بخشد که به نوبه خود ریسک حساسی کمتری را ایجاد می کند. سطح پایین ریسک حساسی بر دامنه حساسی شرکت تأثیر می گذارد و در نتیجه تأخیر گزارش حساسی را کاهش می دهد (حسینی و همکاران، ۲۰۱۹، احمد و چی احمد، ۲۰۱۶؛ نی می ۲۰۱۵). همچنین نتایج آزمون فرضیه دوم با نتایج لاری دشت بیاض و همکاران (۱۳۹۷) و ساری و همکاران (۲۰۱۹) مطابقت دارد.

فرضیه سوم به بررسی رابطه بین دوره تصدی حساسی و تأخیر در گزارش حساسی می پردازد؛ و عنوان می دارد که بین دوره تصدی حساسی و تأخیر در گزارش حساسی رابطه منفی و معناداری وجود دارد. در این راستا می توان گفت هرچه مدت زمان تعامل فرآیند حساسی با شخص حساسی بیشتر شود، دوره تأخیر گزارش حساسی کوتاه تر می شود از طرفی، هر چه رابطه بین مشتری و حساسی بیشتر باشد، سریعتر صورت های مالی حساسی شده شرکت ارائه می شود. نتایج این فرضیه تئوری نمایندگی را تأیید می کند. طبق این تئوری هرچه تعامل حساسی مستقل، درک حساسی از ویژگی ها، عملیات، ریسک های تجاری و سیستم حسابداری شرکت نیز افزایش یابد، فرآیند حساسی مؤثرتر واقع می شود. درک ویژگی های شرکت طراحی آسان برنامه های حساسی را برای حسابرسان آسان می کند و باعث کوتاه شدن دوره تأخیر گزارش حساسی می شود. نتایج حاصل از آزمون فرضیه سوم با نتایج تحقیق ساری و همکاران (۲۰۱۹) مطابقت دارد.

فرضیه چهارم به بررسی تأثیر پیچیدگی حساسی بر رابطه بین اعضای مستقل و تأخیر در گزارش حساسی می پردازد؛ و عنوان می دارد که پیچیدگی حساسی بر رابطه بین اعضای مستقل و تأخیر در گزارش حساسی تأثیر معناداری دارد. فرضیه پنجم به بررسی تأثیر پیچیدگی حساسی بر رابطه بین کمیته حساسی و تأخیر در گزارش حساسی می پردازد؛ و عنوان می دارد که پیچیدگی حساسی بر رابطه بین کمیته حساسی و تأخیر در گزارش حساسی تأثیر معناداری دارد.

فرضیه ششم به بررسی تأثیر پیچیدگی حسابداری بر رابطه بین دوره تصدی حسابداری و تأخیر در گزارش حسابداری می‌پردازد؛ و عنوان می‌دارد که پیچیدگی حسابداری بر رابطه بین دوره تصدی حسابداری و تأخیر در گزارش حسابداری تأثیر معناداری دارد.

در این راستا می‌توان گفت این نتایج توسط تئوری اقتضایی تأیید می‌شود. طبق این تئوری، طراحی سیستم کنترل یک شرکت به شرایط سازمانی که کنترل و نظارت را انجام می‌دهد بستگی دارد؛ بنابراین، پیچیدگی حسابداری می‌تواند بر عملکرد کمیته حسابداری به عنوان یکی از طرف‌های مسئول بررسی گزارش سالانه حسابداری شده و سیستم کنترل داخلی و روند حسابداری تأثیر بگذارد. شرکت‌هایی که از سطح پیچیدگی بالایی برخوردار هستند، روند بررسی گزارش حسابداری سالانه و سیستم کنترل داخلی انجام شده توسط کمیته حسابداری را دشوارتر از شرکت‌هایی با سطح پیچیدگی حسابداری پایین‌تر می‌کنند. وظایف و مسئولیت‌های دشوارتر کمیته حسابداری در نهایت کمیته حسابداری را قادر به انجام حداکثر وظایف و مسئولیت‌های خود نخواهد کرد. نتایج حاصل از آزمون با نتایج تحقیق ساری و همکاران (۲۰۱۹) و احمد چی احمد (۲۰۱۶) مطابقت دارد.

۵-۱ محدودیت‌های پژوهش

عمده‌ترین محدودیت‌های تعمیم دهی تحقیق حاضر که در تفسیر یافته‌های پژوهش و تعمیم نتایج آن باید مدنظر قرار گیرند به شرح زیر می‌باشند.

- ✓ با توجه به اینکه نمونه آماری در این تحقیق بر اساس صنعت انتخاب نگردیده است، ممکن است نتایج این تحقیق در صنایع مختلف متفاوت باشد.
- ✓ به دلیل نوظهور بودن کمیته حسابداری بازه زمانی تحقیق از سال ۱۳۹۱ در نظر گرفته شده است. ممکن است اگر تحقیق بر اساس سایر مکانسیم‌های حاکمیت‌های دیگر در بازه زمانی طولانی‌تر انجام شود احتمالاً نتایج تحقیق متفاوت باشد.
- ✓ محدود بودن تعداد نمونه موردبررسی و حذف شرکت‌های واسطه‌گری و هلدینگ به دلیل تفاوت آن با سایر شرکت‌ها.

۵-۲ پیشنهادهای تحقیق

۵-۲-۱-۱ پیشنهادات کاربردی تحقیق

- ✓ با توجه به اینکه هدف از انجام تحقیق کاهش تأخیر در گزارش حسابداری می‌باشد پیشنهاد می‌شود شرکت‌ها به نقش بااهمیت بودن به هنگام بودن گزارش حسابداری در تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران، کیفیت گزارش‌های مالی و مربوط بودن اطلاعات توجه نموده و با استفاده از یافته‌های پژوهش در راستای کاهش تأخیر در گزارش حسابداری، زمان تأخیر در گزارش حسابداری را کاهش دهند.
- ✓ یافته‌های این پژوهش می‌تواند فعالان بازار سرمایه و اعضای هیئت‌مدیره شرکت‌ها را به تقویت و استقرار کمیته‌های حسابداری ترغیب نماید؛ زیرا گزارشگری مالی به‌موقع، باعث کاهش ریسک قانونی اعضای هیئت‌مدیره و رضایت عمومی بیشتر سهامداران و در نتیجه افزایش پاداش‌های آن‌ها می‌شود.
- ✓ همچنین با توجه به نتایج تحقیق پیشنهاد می‌شود جهت بالا بردن کیفیت افشا و به‌موقع بودن گزارش حسابداری و کاهش تأخیر در گزارش حسابداری به مجامع عمومی صاحبان سهام پیشنهاد می‌گردد تعداد اعضای

هیئت مدیره را افزایش دهند و همچنین کیفیت نظارت این اعضا را با به کارگیری مدیران مستقل و متخصص تعالی بخشند.

- ✓ همچنین با توجه به نتایج پژوهش به که نشان داد مکانیزم های حاکمیت شرکتی باعث کاهش تأخیر در گزارش حسابرسی می شود به سازمان بورس اوراق بهادار به نقش مکانیزم های حاکمیت شرکتی در ارائه اطلاع به موقع توجه بیشتری داشته باشد و حسابرسان داخلی در ارائه گزارش های مالی به موقع اهتمام به خرج دهند.
- ✓ نتایج تحقیق همچنین نشان داد پیچیدگی حسابرسی رابطه منفی بین مکانیزم های حاکمیت شرکتی و تأخیر در گزارش حسابرسی ضعیف تر می کند به سازمان بورس اوراق بهادار و هیئت مدیره شرکت ها پیشنهاد می شود، به پیچیدگی حسابرسی که یکی از شاخص های اندازه گیری آن تنوع محصولات است اهمیت و توجه بیشتری در جهت افزایش کیفیت گزارش مالی و به موقع بودن گزارش مالی بیشتر توجه کنند.

۵-۲-۲- پیشنهادات آتی تحقیق

- ✓ با توجه به اینکه به مقوله پیچیدگی حسابرسی در شرکت های ایرانی کمتر توجه می شود پیشنهاد می شود در تحقیقات آتی به بررسی تأثیر پیچیدگی های حسابرسی بر ویژگی ها و عملکرد شرکت ها پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته شود.
- ✓ بررسی تأثیر دیگر مکانیزم های حاکمیت شرکتی بر تأخیر در گزارش حسابرسی در طول چرخه عمر شرکت ها
- ✓ بررسی تأثیر دیگر مکانیزم های حاکمیت شرکتی بر تأخیر در گزارش حسابرسی در شرکت های که گزارش های مالی بین المللی (IFRS) تهیه می کنند.
- ✓ بررسی رابطه بین پیچیدگی حسابرسی با استفاده از دیگر شاخص های اندازه گیری بر تأخیر در گزارش حسابرسی با توجه به اندازه شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران.

منابع

- ایزدینیا، ناصر، فدوی، محمد حسن و امینی نیا، میثم (۱۳۹۳). بررسی تأثیر پیچیدگی حسابداری و شفافیت گزارشگری مالی شرکت بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسان دانش حسابرسی، ۱۰۱، صص ۵۴-۸۷.
- بیات، علی، علی احمدی، سعید. (۱۳۹۳). تأخیر حسابرسی و به موقع بودن گزارشگری مالی. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، ۶(۲۲)، صص ۹۷-۱۲۱.
- جعفری پور، میثم، جوکار، معصومه و گرگی زاده، مجید (۱۳۹۶) کنکاش پیرامون تأثیر عوامل حاکمیتی بر تأخیر گزارش حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، دانش حسابداری، شماره ۶۷، صص ۱۶۵-۱۸۴.
- صفرزاده، محمدحسین، محمدی، عرفان. (۱۳۹۸). اثر ویژگی های کمیته حسابرسی بر رابطه بین پیچیدگی حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۶(۶۲)، صص ۴۵-۷۶. doi: 10.22054/qjma.2019.10413
- لاری دشت بیاض، محمود، محمدی، شعبان، نقش بندی، نادر، معین نژاد، بهراد. (۱۳۹۷). تأثیر مکانیزم های حاکمیت شرکتی و ویژگی های مرتبط با حسابرسی بر افشای به موقع. پژوهش های تجربی حسابداری، ۸(۲)، صص ۲۷۳-۲۹۸.
- Afify, H 2009, 'Determinants of audit report lag: Does implementing corporate governance have any impact? Empirical evidence from Egypt', Journal of Applied Accounting Research, vol. 10, no. 1, pp. 56-86.

- Ahmed, A.A.A & Hossain, M.S. (2010). Audit Report Lag: A Study of Bangladeshi Listed Companies. *ASA University Review* 4(2), 49-56. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3406733>.
- Ahmed, M.I., & Che-Ahmad, A. (2016). Effects of Corporate Governance Characteristics on Audit Report Lags. *International Journal Of Economics And Financial* 6 (S7), 159-164. <https://www.econjournals.com/index.php/ijefi/article/view/3600>
- Akdogan, Y. E., Boyacioglu, M. A., (2014). "The Effect Of Corporate Governance On Firm Performance: A Case Of Turkey" *International Journal of Critical Accounting*, Vol. 6, No.2, 187-210.
- Ashton, R. H., Willingham, J. J. and Elliott, R. K. (1987). An empirical analysis of audit delay. *Journal of Accounting Research*, 25 (2), 275-92.
- Augustine Nwekemezie Odum, Greg Onuorah Okoye and Chinwe Gloria Odum(2017). Audit Report and Corporate Governance: Effect on Firms Performance in Nigeria, *Journal of Theoretical & Applied Statistics* 6 (1): 01-09, 2017.
- Dao, M. & Pham, T. (2014). Audit Tenure, Auditor Specialization and Audit Report Lag. *Managerial Auditing Journal*, 29(6), pp.490- 512.
- David Mutua Mathuva, Venancio Tauringana and Fredrick J. Otieno Owino(2019), Corporate governance and the timeliness of audited financial statements, *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 10.1108/JAEE-05-2018-0053, ahead-of-print, ahead-of-print,
- Davies, B & Whittred, G(1980), 'The association between selected corporate attributes and timeliness in corporate reporting: Further analysis', *Abacus*, vol. 16, no. 1, pp. 48-60.
- Denis, D. K. & McConnell, J. J. (2003), International corporate governance, *Journal of Financial & Quantitative Analysis*, 38 (1): pp.1-36.
- DiMaggio, P.J. and Powell, W.W. (2000) 'The iron cage revisited institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields', in *Economics meets sociology in strategic management*. Emerald Group Publishing Limited, pp. 143-166.
- Donaldson, T. and Preston, L.E. (1995) 'The stakeholder theory of the corporation: Concepts, evidence, and implications', *Academy of management Review*, 20(1), pp. 65-91.
- Dyer, J. C., & McHugh, A. J., (1975), The timeliness of the Australian annual report, *Journal of Accounting Research*. (13), 2 (Autumn), pp. 204- 219
- Enarsson, L (2006), *Future Logistics Challenges*, Copenhagen Business School Press.
- Ettredge, M.L., Chan, L., Sun, L. (2006). The impact of SOX section 404 internal control quality assessment on audit delay in the SOX era. *Auditing: A Journal of Theory and Practice*, 25(2), pp.1-23.
- Fama, E.F. (1980) 'Agency Problems and the Theory of the Firm', *The journal of political economy*, pp. 288-307.
- Fama, E.F. and Jensen, M.C. (1983) 'Agency problems and residual claims', *The journal of law & Economics*, 26(2), pp. 327-349.
- Freeman, R.E. (1994) 'The politics of stakeholder theory: Some future directions', *Business ethics quarterly*, pp. 409-421. Freeman, R.E. (2010) *Strategic management: A stakeholder approach*. Cambridge university press.
- Gao, L. & Kling, G. (2008). Corporate governance and tunneling: empirical evidence from China. *Pacific-Basin Finance Journal*, 16 (5), pp.591-605.
- Garsombke, H (1981), 'The timeliness of corporate financial disclosure', *Communication via Annual Reports*, pp. 204-18
- Gilling, D (1977), 'Timeliness in corporate reporting: some further comment', *Accounting and Business Research*, vol. 7, pp. 34-6.
- Givoly, D & Palmon, D 1982, 'Timeliness of annual earnings announcements: Some empirical evidence', *Accounting Review*, vol. 57, no. 3, pp. 486.

- Goergen, M., Manjon, M.C. and Renneboog, L. (2005) 'Corporate governance in Germany', *Corporate Governance: Accountability, Enterprise and International Comparisons*, pp. 285-326.
- Gupta, P.P., Umanath, N.S., Dirsmith, M.W. (1999), Supervision practices and audit effectiveness: An empirical analysis of GAO audits. *Behavioral Research in Accounting*, 11, pp.27-50.
- Habib, A. & Bhuiyan, M.B.U, Huang, H.J & Miah, M.S. (2019). Determinants of Audit Report Lag: A Meta -Analysis. *International Journal Of Auditing*, 23(1), 20-44. http://e-tarjome.com/storage/panel/fileuploads/2019-01-22/1548145849_E11591-IranArze.pdf
- Kusumah, R.W.R. & Manurung, D.T.H. (2017). The Effect of Audit Quality, Tenure of Audit to Audit Lag Report With Specialized Industry of Auditors as a Moderating Variable. *International Journal of Applied Business and Economic Research*, 15(25), 99-107. https://www.researchgate.net/profile/Daniel_Manurung2/publication/318596515
- La Porta Rafael & Lopez-De-Silanes Florencio & Shleifer Andrei & Vishny Robert. (1999) "Investor Protection and Corporate Governance ", Available At SSRN: <http://ssrn.com/paper: Abstract-id = 183908>.
- Leventis, S., and Caramanis, C. (2005). Determinants of Audit time as a proxy of audit quality, *Managrail Auditing Journal*, 20, pp 460-478.
- Maggy, Diana, P. (2018). Internal And External Determinants Of Audit Delay: Evidence From Indonesian Manufacturing Companies. *Accounting and Finance Review*, 3(1), 16 – 25. <https://ideas.repec.org>.
- Md. Borhan Uddin Bhuiyan and Mabel D'Costa, (2019) Audit committee ownership and audit report lag: evidence from Australia, *International Journal of Accounting & Information Management*, 10.1108/IJAIM-09-2018-0107, ahead-of-print, ahead-of-print, (2020).
- Needless, B, E., Turell, A., Sengur, E, D., (2012). "Corporate Governance In Turkey: Issues and Practices Of High Performance Companies" *Journal Of Accounting Management Information System*, Vol.11, No.4, pp 510-531.
- Nugroho, D. A. & Fuad, F. (2017). "The influence of audit committee characteristics, executive compensation, and audit complexity towards corporate audit fee". *Journal of Accounting*, 6(4), 1-11.
- Raweh, Nahla, Kamardin, Hasnah, Malek, Mazrah (2019) Audit Committee Characteristics and Audit Report Lag: Evidence From Oman, *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, ISSN 2162-3082
- 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.

Investigating the Moderating Role of Audit Complexity on the Relationship between Corporate Governance Mechanisms and Delay in Audit Reporting In Companies Listed in Tehran Stock Exchange

Aram Mohammadian ^{*1}

Date of Receipt: 2021/09/23 Date of Issue: 2021/10/25

Abstract

Delays in submitting audit reports can affect the timely disclosure of accounting information. Timely disclosure of audited financial statement information plays an important role in reducing the asymmetric distribution of financial information. Following the importance of timely financial information in economic and financial decisions in the present study, the impact of corporate governance mechanisms on audit report delay and also the role of audit complexity in the relationship between corporate governance mechanisms and audit report delay have been investigated. In this regard, the information of 113 companies listed on the Tehran Stock Exchange during the period 2012 to 2018 through Eviews software and data panel method has been used to estimate multivariate regression models. The results show that there is a negative and significant relationship between corporate governance mechanisms (independent members, audit tenure and audit committee) and delays in the audit report. The results also show that audit complexity weakens the relationship between corporate governance mechanisms and delays in audit reporting.

Keywords

Audit Report Lag, Corporate Governance Mechanism, Audit Complexity

1. Department of Accounting, Faculty of Economics and Accounting, West Tehran Branch, Payame Noor University, Tehran, Iran. (Author)