



Post-Implementation Assessment of Auditing Standard 701: Timing of Independent Audit Report Issuance Across Industries

Monire Shahsavand¹, Hazhir Habibi², Mohammad sadegh Hoseini³

Received: 2025/07/17

Approved: 2025/07/25

Research Paper

Abstract:

The International Auditing Standard No. 701 was approved in 2016 with the aim of reducing information gaps and enhancing the communicative value of audit reports by requiring the disclosure of «Key Audit Matters». In Iran, the implementation of this standard has become mandatory for auditing the financial statements of companies whose fiscal year begins on or after the first of (March 21, 2022). This standard applies to the auditing of the complete set of financial statements of companies listed on the stock exchange and in situations where the auditor intends to communicate key audit matters in their report due to other considerations. Additionally, this standard is applicable in cases where the auditor is required by laws or regulations to disclose key audit matters in the auditor's report. One of the consequences of implementing this standard may be lags in the issuance of audit reports. Such lags can affect the timeliness of financial reports and diminish their informational value. The purpose of this article is to assess the impact of disclosing key audit matters on the lag in issuing audit reports. For this purpose, the audit reports of 451 companies listed on the Tehran Stock Exchange and Iran's Over-the-Counter (OTC) market were analyzed over a timeframe that spans two years in the past and two years post-implementation of the standard. For a more accurate assessment, analyses have been conducted at both the overall industry level and within specific industry groups. The results indicate that audit reports are typically issued, on average, 76 days after the end of the financial period. The highest level of lag was observed in industry group 3 (which includes basic metals and similar industries), while the lowest lag was found in industry group 5 (which includes cement, lime, gypsum, and similar industries). Furthermore, the findings suggest that, at the overall industry level and across most industry groups, the disclosure of Key Audit Matters leads to a lag in the issuance of audit reports. Although this effect was not particularly noticeable in the first year of the standard's implementation, it appears to have increased in the second year. The number of Key Audit Matters disclosed in the auditor's report shows a positive association with the lag in the issuance of the audit report; however, newly disclosed Key Audit Matters do not appear to significantly affect this lag.

Key Words: Assurance, auditing, timeliness, communicative value.

[10.22034/JPAR.2025.2066510.1442](https://doi.org/10.22034/JPAR.2025.2066510.1442)

1. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Social Sciences, Imam Khomeini International University, Qazvin, Iran. (Corresponding Author) monire.shahsavand@soc.ikiu.ac.ir

2. Msc. Student. Department of Accounting, Faculty of Social Sciences, Imam Khomeini International University, Qazvin, Iran. hazhirhabibi2000@gmail.com

3. Msc. Student. Department of Accounting, Faculty of Social Sciences, Imam Khomeini International University, Qazvin, Iran. mohammadsadeghhosseini7777@gmail.com

<http://article.iacpa.ir>

ارزیابی پس از اجرای استاندارد حسابرسی ۷۰۱: زمان صدور گزارش حسابرسی مستقل در سطح صنایع

منیره شاهسوند^۱، هژیر حبیبی^۲، محمد صادق حسینی^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۴/۲۶

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۶/۰۳

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده:

استاندارد بین‌المللی حسابرسی شماره ۷۰۱ با هدف کاهش شکاف اطلاعاتی و افزایش ارزش ارتباطی گزارش حسابرسی در سال ۲۰۱۶ تصویب شد و الزاماتی را برای اطلاع‌رسانی «مسائل عمده حسابرسی» تعیین کرد. در ایران اجرای این استاندارد برای حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌هایی که سال مالی آن‌ها از ابتدای فروردین ۱۴۰۱ و بعد از آن شروع می‌شود، الزامی شده است. این استاندارد برای حسابرسی مجموعه کامل صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و شرایطی که حسابرس بنا به ملاحظات دیگری قصد دارد مسائل عمده حسابرسی را در گزارش خود اطلاع‌رسانی کند، کاربرد دارد. به علاوه، این استاندارد در شرایطی که حسابرس طبق قوانین یا مقررات ملزم به اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس است نیز کاربرد دارد. یکی از پیامدهای اجرای این استاندارد، می‌تواند تأخیر در صدور گزارش حسابرسی باشد. این تأخیر می‌تواند به موقع بودن گزارش‌های مالی را تحت تأثیر قرار دهد و از ارزش اطلاعاتی آن بکاهد. هدف این مقاله، ارزیابی تأثیر افشای مسائل عمده حسابرسی بر تأخیر در صدور گزارش حسابرسی است. بر این اساس، گزارش حسابرسی ۴۵۱ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران، طی دو سال قبل تا دو سال پس از اجرای استاندارد بررسی شد. برای ارزیابی دقیق‌تر، تحلیل‌ها در سطح کل صنایع و گروه صنایع صورت گرفته است. نتایج نشان می‌دهد گزارش حسابرسی شرکت‌ها به طور متوسط با ۷۶ روز فاصله از پایان دوره مالی، صادر می‌شود. بیشترین میزان تأخیر در صنایع گروه ۳ (شامل فلزات اساسی و صنایع مشابه) و کمترین میزان تأخیر در صنایع گروه ۵ (شامل صنعت سیمان، آهنک و گچ و صنایع مشابه) مشاهده شد. علاوه بر این یافته‌ها بیانگر این است که در سطح کل صنایع و در بیشتر گروه صنایع، افشای مسائل عمده حسابرسی موجب تأخیر در صدور گزارش حسابرسی می‌شود؛ اگرچه این تأثیر در اولین سال اجرای استاندارد چندان محسوس نبوده است اما به نظر می‌رسد در سال دوم اجرای استاندارد، این تأثیر افزایش یافته است. تعداد مسائل عمده حسابرسی که در گزارش حسابرس افشا می‌شود با تأخیر در صدور گزارش حسابرسی رابطه مثبت دارد اما مسائل عمده حسابرسی جدید افشا شده، بر تأخیر در صدور گزارش حسابرسی تأثیر ندارد.

واژه‌های کلیدی: اطمینان‌بخشی، حسابرسی، به موقع بودن، ارزش ارتباطی.

doi: [10.22034/JPAR.2025.2066510.1442](https://doi.org/10.22034/JPAR.2025.2066510.1442)

۱. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)، قزوین، ایران. (نویسنده مسئول)
monire.shahsavand@soc.ikiu.ac.ir

۲. دانشجوی کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)، قزوین، ایران.
hazhirhabibi2000@gmail.com

۳. دانشجوی کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)، قزوین، ایران.
mohammadsadeghhosseini7777@gmail.com
<http://article.iacpa.ir>

۱- مقدمه

جدایی مالکیت از مدیریت و شکل‌گیری رابطه نمایندگی، این امکان را به مدیران می‌دهد که تصمیم‌هایی را در راستای منافع خود و برخلاف منافع سهام‌داران بگیرند (شیپر^۱، ۱۹۸۹؛ فلوراکیس^۲، ۲۰۰۸). حسابرسی باکیفیت به عنوان راهی برای بهبود اطلاعات، می‌تواند منجر به افزایش قابلیت اعتماد گزارش‌های مالی و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین مالکان و مدیران شود (محمدرضایی و کاظمی، ۱۴۰۱). از این رو حسابرسی مستقل به عنوان یک سیستم نظارتی به کار گرفته می‌شود تا هزینه‌های نمایندگی را به حداقل برساند و ارزش شرکت را افزایش دهد؛ اما در دهه‌های اخیر طیف وسیعی از شکست‌های حسابرسی، سؤالاتی را در مورد نقش حسابرسان مطرح نموده و این حرفه مورد انتقاد شدید قرار گرفته است (لنوکس، اشمیت و تامسون^۳، ۲۰۱۸؛ بدارد، گانتیر و اسکات^۴، ۲۰۱۸). محافل نظری و حرفه‌ای معتقدند که دیگر روش سنتی افشای گزارش‌های حسابرسی نمی‌تواند پاسخگوی تقاضای اطلاعاتی فزاینده بازار سرمایه باشد (سازمان توسعه و همکاری اقتصادی، ۲۰۱۶). از نظر آن‌ها روش دودویی کیفیت حسابرسی^۵ (واجد شرایط یا فاقد شرایط) انگیزه‌های بهبود کیفیت در بازار حسابرسی را کاهش داده است (فرانسیس^۶، ۲۰۱۱). در همین راستا پروفیسور آرنولد شیلدر^۷ رئیس هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی در بیانیه‌ای با نقد گزارش حسابرسی اعلام کرد: «گزارش حسابرسی در مورد صورت‌های مالی چه چیزی را ارائه می‌کند؟ این گزارش یک گزارش کوتاه و استاندارد است که فقط صورت‌های مالی موضوع حسابرسی، فرآیند حسابرسی و مسئولیت‌های مدیران و حسابرسان را توصیف می‌کند. با وقوع بحران‌های مالی جهانی، استفاده‌کنندگان از اطلاعات، به ویژه سرمایه‌گذاران نهادی و تحلیل‌گران مالی تمایل دارند درباره حسابرسی واحد تجاری بیشتر بدانند و بینش بهتری در مورد واحد مورد حسابرسی و صورت‌های مالی آن کسب کنند. بنابراین اگر چه نظر حسابرسان ارزشمند است، اما بسیاری از افراد تصور می‌کنند که گزارش حسابرسی می‌تواند ارزش ارتباطی^۸ بیشتری داشته باشد و به نظر می‌رسد ایجاد تغییراتی در این گزارش ضروری است» (بدارد، گانتیر و اسکات، ۲۰۱۴).

در پاسخ به این انتقادات، این بحث مطرح شد که حسابرسان باید گزارش‌های دقیق‌تری را افشا کنند (بدارد و همکاران، ۲۰۱۴). هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی و هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، استاندارد حسابرسی جدیدی را وضع نمودند که حسابرسان را ملزم می‌کند در بخشی از گزارش حسابرسی، «مسائل عمده حسابرسی^۹» را اطلاع‌رسانی نمایند. این تغییر در گزارش حسابرسی با هدف کاهش شکاف اطلاعاتی (تفاوت بین اطلاعات مورد نظر استفاده‌کنندگان و آن‌چه که از طریق افشای واحد تجاری و گزارش حسابرسان در دسترس آن‌ها است) و افزایش ارزش ارتباطی گزارش حسابرسی برای استفاده‌کنندگان صورت گرفت (هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی، ۲۰۱۱). قوانین بین‌المللی در خصوص افشای مسائل عمده حسابرسی نشان می‌دهد که استانداردهای گزارشگری حسابرسی قبلی، برای تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان مفید نبودند، چون بر اساس این استانداردها، گزارش حسابرسی اطلاعات خاص شرکت مورد رسیدگی را درباره فرآیند حسابرسی و نتایج آن ارائه

نمی‌داد (بدارد، کورام، اسپهبدی و موک^{۱۰}، ۲۰۱۶). افشای مسائل عمده حسابرسی شامل اطلاعات خاص شرکت است (بدارد و همکاران، ۲۰۱۶؛ گیملار، هنسن و اوزلانسی^{۱۱}، ۲۰۱۶) و حسابرسان با افشای مسائل عمده حسابرسی، تصویری جداگانه و منحصر به فرد از موضوعات یا موارد مهم حسابداری در شرکت را به تصویر می‌کشند (ولت^{۱۲}، ۲۰۱۸). این گزارش حسابرسی دقیق و شفاف می‌تواند شکاف انتظارات نسبت به میزان مسئولیت حسابرسان را کاهش و سطح اطمینان سهام‌داران را افزایش دهد (گلد، گرانولد و پات^{۱۳}، ۲۰۱۲).

پس از آن در ایران استاندارد حسابرسی شماره ۷۰۱ با عنوان «اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس مستقل» تصویب شد و رعایت آن برای حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌هایی که دوره مالی آن‌ها از اول فروردین ۱۴۰۱ و پس از آن شروع می‌شود، الزامی است. طبق این استاندارد، مسائل عمده حسابرسی مسائلی است که به قضاوت حرفه‌ای حسابرس، در حسابرسی صورت‌های مالی دوره جاری، دارای بیشترین اهمیت بوده‌اند. حسابرس باید از میان موضوعات اطلاع‌رسانی شده به ارکان راهبری، مسائلی را که مستلزم توجه خاص حسابرس در انجام کار حسابرسی بوده است، تعیین کند. این مسائل حوزه‌های زیر را در برمی‌گیرد:

الف. حوزه‌هایی که بر مبنای ارزیابی حسابرس، خطر تحریف بااهمیت در آن‌ها بالاتر است، یا خطرهای عمده‌ای که طبق استاندارد ۳۱۵ (تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت از طریق شناخت واحد تجاری و محیط آن: تجدیدنظر شده ۱۳۹۳) توسط حسابرس مشخص گردیده است.

ب. قضاوت‌های عمده حسابرس در ارتباط با بخش‌هایی از صورت‌های مالی که متضمن قضاوت‌های عمده مدیران اجرایی بوده است، از جمله برآوردهای حسابداری که میزان ابهام در برآورد آن‌ها بالا تشخیص داده شده است.

پ. آثار رویدادها یا معاملات عمده واقع شده طی دوره بر حسابرسی.

این استاندارد برای حسابرسی مجموعه کامل صورت‌های مالی با مقاصد عمومی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و شرایطی که حسابرس بنا به ملاحظات دیگری قصد دارد مسائل عمده حسابرسی را در گزارش خود اطلاع‌رسانی کند، کاربرد دارد. به علاوه، این استاندارد در شرایطی که حسابرس طبق قوانین یا مقررات ملزم به اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس است نیز کاربرد دارد.

در حالی که هدف اصلی چنین افشائاتی کاهش شکاف اطلاعاتی است (هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی، ۲۰۱۲ a) و به استفاده‌کنندگان از گزارش حسابرسی کمک می‌کند تا درک بهتری از مبانی اظهارنظر حسابرسان داشته باشند اما این اطلاعات افشا شده می‌تواند بر حسابرسی نیز تأثیر بگذارد. پیامدهای مورد انتظار افشای مسائل عمده حسابرسی، دارای ماهیت دوگانه است: از یک سو افشای این اطلاعات ممکن است به عنوان اطلاعات تکمیلی در گزارش حسابرسی در نظر گرفته شود که محتوای اطلاعاتی آن را تقویت می‌کند و از سوی دیگر می‌تواند به عنوان یک رویه جدید تحمیل شده به حسابرسان تلقی شود (بدارد و همکاران، ۲۰۱۸). یکی از پیامدهای افشای مسائل عمده حسابرسی، تأثیری است که بر زمان انتشار صورت‌های مالی و گزارش

حسابرسی می‌گذارد. به اعتقاد هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی (۲۰۱۲b) افشای مسائل عمده حسابرسی ممکن است تأخیر در صدور گزارش حسابرسی را رواج دهد. از نظر خبرگان، فرآیند افشای مسائل عمده حسابرسی در ایران تا رسیدن به نقطه مطلوب فاصله داشته و با چالش‌های اساسی (چالش‌های استفاده‌کنندگان، استانداردها و چالش‌های حرفه‌ای) روبرو است (اسکندر و صافدل، ۱۴۰۳) و گنجاندن مسائل عمده حسابرسی در گزارش‌های حسابرسی مستقل، منجر به تأخیر در صدور گزارش حسابرسی می‌شود (افخمی و فاضلی، ۱۴۰۳).

از طرفی هدف صورت‌های مالی، ارائه اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیری است. صورت‌های مالی برای مفید بودن در تصمیم‌گیری، باید مربوط، قابل اتکا و قابل مقایسه باشند. به موقع بودن صورت‌های مالی یکی از مشخصه‌های اصلی مربوط بودن است (اسلی^{۱۴}، ۲۰۱۰). ارزش اطلاعاتی صورت‌های مالی حسابرسی شده به تناسب تعداد روزهایی که طول می‌کشد گزارش حسابرسی امضا شود، کاهش می‌یابد (کنچل و پاین^{۱۵}، ۲۰۰۱). در نتیجه این نگرانی وجود دارد که اگرچه افشای مسائل عمده حسابرسی با هدف کاهش شکاف اطلاعاتی صورت می‌گیرد اما ممکن است به علت تأخیری که در انتشار صورت‌های مالی ایجاد می‌کند سودمندی اطلاعات را کاهش دهد. بنابراین ارزیابی تأثیر افشای مسائل عمده حسابرسی بر تأخیر در صدور گزارش‌های حسابرسی از اهمیت بالایی برخوردار است و می‌تواند به درک بهتر چالش‌ها و موانع مربوط به افشای اطلاعات حسابرسی شده کمک کند.

در ایران تاکنون پژوهشی که تأخیر در صدور گزارش حسابرسی را بعد از اجرای استاندارد ۷۰۱ حسابرسی با استفاده از داده‌های مشاهده شده و به تفکیک صنایع مختلف بررسی نماید، گزارش نشده است. تنها پژوهش ارائه شده در این زمینه، تحقیق افخمی و فاضلی (۱۴۰۳) است که در قالب یک تحقیق کیفی و از طریق مصاحبه با خبرگان، تأثیر افشای مسائل عمده حسابرسی را بر تأخیر در صدور گزارش تحلیل نموده است. در این مطالعه، تأخیر در صدور گزارش حسابرسی پس از اجرای استاندارد ۷۰۱ حسابرسی، ارزیابی و تحلیل نشده است. از این رو بررسی تأخیر در صدور گزارش حسابرسی پس از اجرای استاندارد ۷۰۱ بر اساس گزارش‌های حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران در یک بازه زمانی چهار ساله (دو سال قبل و دو سال بعد از اجرای استاندارد ۷۰۱ حسابرسی در ایران) محور اصلی این پژوهش است. در این راستا میزان تأخیر در صدور گزارش حسابرسی، در «سال - شرکت‌هایی که در گزارش حسابرسی آن‌ها مسائل عمده حسابرسی افشا شده» و «سال - شرکت‌هایی که در گزارش حسابرسی آن‌ها مسائل عمده حسابرسی افشا نشده است»، مقایسه می‌شود تا به این سؤال پاسخ داده شود که آیا گزارش حسابرسی «سال - شرکت‌های با مسائل عمده حسابرسی»، نسبت به «سال - شرکت‌هایی که مسائل عمده حسابرسی ندارند» با تأخیر بیشتری منتشر می‌شود؟ آیا افزایش تأخیر در صدور گزارش حسابرسی به دلیل افشای مسائل عمده حسابرسی بوده است؟ برای پاسخ به این سؤالات، تأثیر افشای مسائل عمده حسابرسی بر تأخیر در صدور گزارش حسابرسی با کنترل سایر متغیرهای اثرگذار، بررسی می‌شود. علاوه بر این برای اطلاع از

میزان تأخیر در صدور گزارش حسابرسی در صنایع مختلف، این تحلیل‌ها هم در سطح کل صنایع و هم در سطح گروه صنایع انجام می‌شود. ارزیابی تأثیر افشای مسائل عمده حسابرسی بر تأخیر در صدور گزارش حسابرسی و مقایسه این تأخیر در صنایع مختلف، می‌تواند به شناسایی الگوهای خاص در صنایع و درک بهتر عوامل مؤثر بر تأخیر در صدور گزارش حسابرسی کمک کند.

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

از نظر وی و لیان^{۱۶} (۲۰۱۹) صورت‌های مالی حاوی اطلاعات مالی تاریخی شرکت است، در حالی که مسائل عمده حسابرسی، خطرات و جریان‌های نقدی آتی شرکت را افشا می‌کند؛ از این رو افشای مسائل عمده حسابرسی، ارزش ارتباطی گزارش حسابرسی را افزایش می‌دهد. از سوی دیگر، ام دی خوکان، شامسون و ابوطاهر^{۱۷} (۲۰۲۴) معتقدند حسابرسان، موضوعات عمومی صنعت را در قالب مسائل عمده حسابرسی افشا می‌کنند و گاهی مشکلات واقعی واحد تجاری را پنهان می‌کنند و این موضوع موجب می‌شود با وجود بهبود کیفیت عملکردی حسابرسی، شفافیت گزارش حسابرسی بهبود نیابد. در واقع مواردی که مربوط به تداوم فعالیت یا تعدیل گزارش‌های حسابرسی است، اکنون به عنوان مسائل عمده حسابرسی گزارش می‌شود و از این رو گزارش‌های حسابرسی شفافیت کمتری دارد. این نگرانی وجود دارد که با گذشت زمان، مواردی که به عنوان مسائل عمده حسابرسی افشا می‌شوند به متن‌های از پیش تعیین شده تبدیل شوند (هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی، ۲۰۱۱) و گزارش حسابرسی را به فهرستی طولانی از افشاهای اضافی و تکراری (هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی، ۲۰۱۲) تبدیل کنند که ممکن است این افشاها به دلیل استفاده از زبان فنی، به راحتی قابل درک نباشند (مشاوران گزارشگری فرانسه^{۱۸}، ۲۰۱۱) و منجر به تهیه گزارش‌های مبهم (هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی، ۲۰۱۱) با هزینه‌های اضافی و منافع نامشخص گردد (هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی، ۲۰۱۲). اقدامات لازم برای شناسایی مسائل عمده حسابرسی، تهیه متن مناسب برای اطلاع‌رسانی و مستندسازی آن‌ها، به احتمال زیاد در مراحل پایانی حسابرسی انجام می‌شود (هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، ۲۰۱۳). سرگرم شدن حسابرسان به انجام این کار اضافی، ممکن است موجب کاهش اقدامات آن‌ها در دیگر عناصر (بازبینی و تکمیل کار حسابرسی)، افزودن منابع بیشتر یا تأخیر در صدور گزارش حسابرسی شود. علاوه بر این، بحث در مورد شکل و محتوای مسائل عمده حسابرسی با مدیریت و کمیته حسابرسی، قبل از صدور گزارش حسابرسان نیز ممکن است صدور گزارش حسابرسی را به تأخیر بیندازد. به اعتقاد هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی (۲۰۱۲) انجام فرآیندهای تکراری برای نهایی کردن گزارش حسابرسی، ممکن است بر زمان انتشار صورت‌های مالی و گزارش حسابرسان تأثیر بگذارد و تأخیر در صدور گزارش حسابرسی را رواج دهد. نتایج برخی از تحقیقات نشان می‌دهد تعداد و نوع مسائل عمده حسابرسی که در گزارش حسابرسی افشا می‌شود بر زمان صدور گزارش حسابرسی مؤثر است و مسائل عمده‌ای

که مربوط به اجرای استانداردهای جدید است موجب تأخیر بیشتر در صدور گزارش حسابرسی می‌شود (الوحدانی، الرفاهی و القصار^{۱۹}، ۲۰۲۴). با این حال با توجه به این که ممکن است این اطلاعات قبلاً به مدیریت و کمیته حسابرسی ابلاغ شده باشد، این امکان نیز متصور است که به متن‌های استاندارد و از پیش تعیین شده تبدیل شود و منجر به بحث و مناظرات زیادی بین حسابرس، مدیریت و کمیته حسابرسی نگردد (موک، بدارد، کورام، داویس، اسپهبدی و وارن^{۲۰}، ۲۰۱۳). علاوه بر این حتی اگر افشای مسائل عمده حسابرسی موجب افزایش اقدامات حسابرسی شود؛ با توجه به این که مسائل عمده حسابرسی قبل از تاریخ گزارش حسابرسی شناسایی می‌شود، حسابرسان بیشتر اقدامات اضافی لازم را از قبل انجام می‌دهند و در نتیجه، اثر آن بر تأخیر گزارش حسابرسی کاهش می‌یابد (کنچل و پاین، ۲۰۰۱). با توجه به این مباحث و به منظور بررسی تأثیر افشای مسائل عمده حسابرسی بر تأخیر در صدور گزارش حسابرسی، فرضیه‌های زیر طرح می‌شود:

فرضیه اول: افشای مسائل عمده حسابرسی، موجب تأخیر در صدور گزارش حسابرسی می‌شود.

فرضیه دوم: در اولین سال اجرای استاندارد ۷۰۱ حسابرسی در ایران، افشای مسائل عمده حسابرسی موجب تأخیر در صدور گزارش حسابرسی شده است.

فرضیه سوم: هر چه تعداد مسائل عمده حسابرسی افشا شده در گزارش حسابرسی بیشتر باشد، گزارش حسابرسی با تأخیر بیشتری صادر می‌شود.

فرضیه چهارم: هر چه مسائل عمده حسابرسی افشا شده در گزارش حسابرسی نسبت به سال قبل جدیدتر باشد، گزارش حسابرسی با تأخیر بیشتری صادر می‌شود.

۳- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش از حیث هدف کاربردی و بر اساس داده‌های مشاهده شده، اجرا شده است. هدف از انجام پژوهش الف) مقایسه تأخیر در صدور گزارش حسابرسی در «سال - شرکت‌هایی که در گزارش حسابرسی آن‌ها مسائل عمده حسابرسی افشا شده» و «سال - شرکت‌هایی که در گزارش حسابرسی آن‌ها مسائل عمده حسابرسی افشا نشده است» و ب) بررسی تأثیر «افشای مسائل عمده حسابرسی»، «تعداد مسائل عمده حسابرسی افشا شده» و «افشای مسائل عمده حسابرسی جدید» بر تأخیر در صدور گزارش حسابرسی، با کنترل سایر متغیرهای اثرگذار است. به منظور تحلیل و مقایسه دقیق‌تر، بررسی‌ها هم در سطح کل صنایع و هم در سطح گروه صنایع انجام شده است. در بخش اول، گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران، دو سال قبل و دو سال بعد از اجرای استاندارد ۷۰۱ حسابرسی جمع‌آوری و میزان تأخیر در صدور گزارش حسابرسی در «سال - شرکت‌هایی با مسائل عمده حسابرسی» و «سال - شرکت‌های بدون مسائل عمده حسابرسی» محاسبه و میانگین آن با آزمون t تک نمونه‌ای مقایسه شده است. در بخش دوم، فرضیه‌های مطرح شده مبنی بر تأثیر «افشای مسائل عمده حسابرسی»، «افشای مسائل عمده حسابرسی در اولین سال اجرای استاندارد ۷۰۱ حسابرسی»، «تعداد مسائل

عمده حسابرسی افشا شده» و «افشای مسائل عمده حسابرسی جدید» بر تأخیر در صدور گزارش حسابرسی، آزمون شده است. داده‌های مورد نیاز برای انجام آزمون t و آزمون فرضیه‌ها با استفاده از رگرسیون خطی چندگانه GLS، از گزارش حسابرسی و صورت‌های مالی حسابرسی شده شرکت‌ها در سامانه جامع اطلاع‌رسانی ناشران (کدال) گردآوری شده است.

مدل و متغیرها

ویژگی‌های حسابرِس و صاحب‌کار بر گزارش حسابرسی تأثیر دارد (سیراگاریسیا، گامبتا، گاریسیانا و اورتاپرز^{۲۱}، ۲۰۱۹). مؤسسات حسابرسی بزرگ به دلیل برخورداری از منابع مالی و سرمایه انسانی کافی، دسترسی بیشتری به فن‌آوری اطلاعات داشته (ولت، ۲۰۱۸) و در مدت زمان کمتری سیستم‌های مالی مشتریان را شناسایی می‌کنند. این مؤسسات در برابر فشارهای صاحب‌کار مقاومت می‌کنند و موارد عدم انطباق را که منصفانه بودن ارائه صورت‌های مالی را زیر سؤال می‌برد، گزارش می‌کنند (احمد^{۲۲}، ۲۰۲۱). بنابراین انتظار می‌رود اندازه مؤسسه حسابرسی با تأخیر در صدور گزارش حسابرسی رابطه منفی داشته باشد (لونیتس، ویتمن، کارامانیس^{۲۳}، ۲۰۱۱؛ کیم^{۲۴}، ۲۰۱۹؛ ایزدی‌نیا، فدوی و امینی‌نیا، ۱۳۹۳). برخی نیز معتقدند مؤسسات حسابرسی بزرگ در راستای حفظ اعتبار خود، با احتیاط و دقت بیش‌تری عمل می‌کنند و رویه‌های حسابرسی گسترده‌تری به کار می‌گیرند، بنابراین این موضوع باعث افزایش زمان کار حسابرسی و در نتیجه افزایش تأخیر در صدور گزارش حسابرسی می‌گردد که نشان دهنده ارتباط مثبت بین اندازه و اعتبار مؤسسه حسابرسی و تأخیر در صدور گزارش حسابرسی است (شین، لی، لی و سون^{۲۵}، ۲۰۱۷؛ گیلینگ^{۲۶}، ۱۹۹۷؛ حسن^{۲۷}، ۲۰۱۶؛ حبیب، بویان، هوانگ و میاح^{۲۸}، ۲۰۱۹؛ بزرگ‌اصل، رجب‌دري و خرمین، ۱۳۹۷).

چرخش حسابرِس بر کیفیت حسابرسی و استقلال حسابرِس مؤثر است (لین و یین^{۲۹}، ۲۰۲۲). فرآیند چرخش حسابرِس یا مؤسسه حسابرسی به معنای تغییر حسابرِس یا مؤسسه حسابرسی پس از انجام یک یا چند دوره حسابرسی برای یک واحد رسیدگی است (حساس یگانه و جعفری، ۱۳۸۹). با چرخش حسابرِس و تغییر شریک، به دلیل دیدگاه جدیدی که توسط شریک حسابرسی جدید ارائه می‌شود، استقلال حسابرِس و کیفیت حسابرسی بهبود می‌یابد و مسائل عمده مختلف و بیش‌تری در گزارش حسابرسی افشا می‌شود (لین و یین، ۲۰۲۲). شرکای جایگزین، نظرات خود را از طریق افشای مسائل عمده حسابرسی به اشتراک می‌گذارند. بنابراین تغییر دیدگاه حسابرسان مختلف را می‌توان از طریق افشای مسائل عمده حسابرسی مورد بررسی قرار داد (محمدی و ساعت‌ساز، ۱۴۰۱). انتظار می‌رود که با تغییر حسابرِس و ورود حسابرِس جدید، مدت زمان تأخیر در صدور گزارش حسابرسی افزایش یابد. زیرا با انتخاب مؤسسه حسابرسی جدید، زمان لازم برای آشنا شدن حسابرِس با دفاتر شرکت، عملیات، کنترل‌های داخلی و کارهای انجام شده به وسیله حسابرِس قبلی، افزایش می‌یابد. افزون بر این، افزایش خطر مطرح شدن دعاوی حقوقی علیه حسابرِس، او را ترغیب می‌کند که حسابرسی را با کیفیت بیش‌تر و با تخصیص زمان بیش‌تری انجام دهد (شوارتز و سو^{۳۰}، ۱۹۹۶؛ تانی راغوناندان و باروا^{۳۱}، ۲۰۱۰).

در رابطه با اندازه صاحب کار هم دو رویکرد متفاوت وجود دارد. از یک سو این گونه استدلال می‌شود که شرکت‌های بزرگ به علت دسترسی بیشتر به منابع، پتانسیل بیشتری برای ایجاد واحد حسابداری شایسته دارند و این امر احتمال حسابداری به موقع را در شرکت‌های بزرگ افزایش می‌دهد. از سوی دیگر این احتمال هم وجود دارد که تعدد و پیچیدگی معاملات در شرکت‌های بزرگ، زمان انجام حسابداری را افزایش دهد و موجب تأخیر در صدور گزارش حسابداری شود (افخمی و فاضلی، ۱۴۰۳ به نقل از آپادور و محدنور، ۲۰۱۳).

نتایج مطالعات نشان می‌دهد که شرایط و ویژگی‌های صاحب کار بر فرآیند حسابداری و افشای مسائل عمده حسابداری تأثیر دارد. طبق نظریه نمایندگی، در شرکت‌های با پراکندگی بالای مالکیت، تضاد منافع احتمالی بین مدیریت و سهام‌داران بیشتر است. زیرا سرمایه‌گذارانی که مالک درصد کوچکی از سهام هستند، قدرت کمتری برای اعمال نفوذ بر تصمیم‌های مدیریت دارند. سهام‌داران به گزارش‌های مالی حسابداری شده اتکا می‌کنند و در صورتی که پراکندگی مالکیت بیشتر شود، قدرت نفوذ سرمایه‌گذاران کاهش می‌یابد، حسابرسان بیشتر در معرض ریسک هستند و احتمال طرح دعوی قضایی علیه حسابرسان افزایش می‌یابد. بنابراین با توجه به این که آزمون‌های محتوای حسابداری تحت تأثیر میزان ریسک است، انتظار می‌رود با افزایش تمرکز مالکیت، تأخیر در صدور گزارش حسابداری کاهش یابد (جگی و تسوی^{۳۲}، ۲۰۰۹؛ عفیفی^{۳۳}، ۲۰۰۹). اوراتانی و گاندیا^{۳۴} (۲۰۲۳) معتقدند میزان پیچیدگی و توانایی شرکت در پرداخت بدهی‌ها بر تعداد و نوع مسائل عمده حسابداری مؤثر است. قائمی، براز و شاهسون^{۳۵} (۱۴۰۳) عوامل مؤثر بر تعداد مسائل عمده افشا شده در گزارش حسابداری را در اولین سال اجرای استاندارد ۷۰۱ حسابداری در ایران بررسی کردند و به این نتیجه رسیدند که در صنایع بیمه، بانک‌ها و نهادهای مالی واسط، تعداد مسائل عمده حسابداری با پیچیدگی واحد تجاری مورد رسیدگی، ارتباط مستقیم دارد. تهیه صورت‌های مالی تلفیقی، پیچیدگی‌های حسابداری شرکت مادر را افزایش می‌دهد. افزایش این پیچیدگی به طور مستقیم می‌تواند بر مدت زمان لازم برای حسابداری شرکت مادر تأثیرگذار باشد و زمان انجام حسابداری را افزایش دهد (ایزدی‌نیا و همکاران، ۱۳۹۳؛ مولایی و کردستانی، ۱۴۰۰). شرکت‌های با اهرم بالا در معرض ریسک‌های مالی بالایی قرار دارند و این موضوع خطر طرح دعوی قضایی علیه حسابرسان را افزایش می‌دهد. بنابراین آن‌ها احتمالاً روش‌های حسابداری را با دقت بیشتری انجام می‌دهند (احمد، ۲۰۲۱) و این موضوع می‌تواند تأخیر در صدور گزارش حسابداری را افزایش دهد. سودآوری شرکت هم بر تأخیر در صدور گزارش حسابداری تأثیر دارد. احتمال این که شرکت‌های سودآور، نظر حسابداری تعدیل نشده دریافت کنند، بیشتر است (بیزلی، کارسلو و هرمانسون^{۳۵}، ۱۹۹۹؛ لوبک، اینینگ و ویلینگام^{۳۶}، ۱۹۸۹). در حسابداری شرکت‌های سودآور، موارد کمتری وجود دارد که حسابرسان احساس کنند موظف به افشای آن هستند. بنابراین حسابداری شرکت‌های سودآور ممکن است در مقایسه با حسابداری شرکت‌هایی که سود کمتری دارند، منجر به افشای کمتر مسائل عمده حسابداری شود (لی، داوید و داوید^{۳۷}، ۲۰۱۹). به عبارتی در شرکت‌های سودآور، شرایط منفی که ممکن است بر فرآیند حسابداری و زمان تهیه گزارش تأثیر بگذارد کمتر است، بنابراین انتظار رابطه

منفی بین سودآوری و تأخیر در گزارش حسابرسی وجود دارد (افخمی و فاضلی، ۱۴۰۳). تأخیر در صدور گزارش حسابرسی تابعی صعودی از قیود و محدودیت‌های موجود در گزارش حسابرسی است. انتظار می‌رود هر چه تعداد بندهای اظهارنظر در گزارش حسابرسی بیشتر باشد، میزان تأخیر در صدور گزارش حسابرسی نیز بیشتر شود. این تا حدی به این دلیل است که انتظار می‌رود حساب‌رسان به هنگام پیدا کردن یا تردید در مورد وجود اخلال یا بی‌نظمی در صورت‌های مالی، آزمون‌ها را افزایش دهند (لونیتس و همکاران، ۲۰۱۱). بر اساس این توضیحات، برای آزمون فرضیه‌ها از مدل ۱ استفاده می‌شود:

مدل (۱)

$$AUDLAG_{it} = \beta_0 + \beta_1 KAM_{it} + \beta_2 KAM_FIRST_{it} + \beta_3 NB_KAM_{it} + \beta_4 NEW_KAM_{it} + \beta_5 SIZE_{it} + \beta_6 DEBT_{it} + \beta_7 ROA_{it} + \beta_8 LOSS_{it} + \beta_9 COMPLEX_{it} + \beta_{10} FREE_FLOAT_{it} + \beta_{11} BUSY_SEASON_{it} + \beta_{12} AUDITOR_{it} + \beta_{13} A_ROTATION_{it} + \beta_{14} PARAGRAPH_AR_{it} + Industry\ fixed\ effects + Year\ fixed\ effects + \varepsilon$$

$AUDLAG_{it}$: تأخیر در صدور گزارش حسابرسی که از لگاریتم طبیعی تعداد روزهای تقویمی بین تاریخ گزارش حسابرسی و پایان سال مالی به دست آمده است.

KAM_{it} : افشای مسائل عمده حسابرسی که یک متغیر دو ارزشی است. اگر گزارش حسابرسی شامل مسائل عمده حسابرسی باشد، مقدار آن یک و در غیر این صورت صفر است.

KAM_FIRST_{it} : افشای مسائل عمده حسابرسی در اولین سال اجرای استاندارد ۷۰۱ حسابرسی که یک متغیر دو ارزشی است. اگر گزارش حسابرسی در اولین سال اجرای استاندارد شامل مسائل عمده حسابرسی باشد، مقدار آن یک و در غیر این صورت صفر است.

NB_KAM_{it} : تعداد مسائل عمده حسابرسی افشا شده در گزارش حسابرسی است.

NEW_KAM_{it} : درصد مسائل عمده حسابرسی جدید افشا شده که از تقسیم تعداد مسائل عمده حسابرسی جدید شرکت بر کل مسائل عمده حسابرسی شرکت و ضرب آن در عدد ۱۰۰ به دست آمده است.

متغیرهای کنترلی:

$SIZE_{it}$: اندازه شرکت که از لگاریتم طبیعی جمع دارایی‌ها در پایان سال به دست آمده است.

$DEBT_{it}$: اهرم مالی که از جمع بدهی‌ها در پایان سال تقسیم بر جمع دارایی‌ها در پایان سال به دست آمده است.

ROA_{it} : بازده دارایی‌ها که از تقسیم سود خالص بر جمع دارایی‌ها در پایان سال به دست آمده است.

$LOSS_{it}$: زیان ده بودن که یک متغیر دو ارزشی است. اگر شرکت زیان خالص داشته باشد، مقدار آن یک و در غیر این صورت صفر است.

$COMPLEX_{it}$: پیچیدگی که از قدرمطلق اختلاف لگاریتم دارایی‌های تلفیقی و لگاریتم دارایی‌های غیرتلفیقی در پایان سال به دست آمده است.

$FREE_FLOAT_{it}$: نسبت سهام شناور آزاد که از گزارش‌های منتشر شده در سایت کدال،

جمع‌آوری شده است.

$BUSY_SEASON_{it}$: سال مالی که یک متغیر دو ارزشی است. اگر سال مالی شرکت منتهی به پایان اسفند ماه باشد، مقدار آن یک و در غیر این صورت صفر است.

$AUDITOR_{it}$: نوع حسابرس که یک متغیر دو ارزشی است. برای تعیین نوع مؤسسه حسابرسی که آیا جزء مؤسسات بزرگ است، از گزارش جامعه حسابداران رسمی ایران که درآمد مؤسسات حسابرسی را اعلام نموده، استفاده شده است. زمانی که مؤسسه حسابرسی که شرکت را حسابرسی نموده است، جزء چارک چهارم این لیست و در واقع جزء مؤسسات حسابرسی با درآمد بالا بود، آن مؤسسه حسابرسی، بزرگ تلقی شده و مقدار آن یک در نظر گرفته شد و در غیر این صورت، مؤسسه حسابرسی کوچک به شمار آمده و مقدار آن صفر در نظر گرفته شده است.

$A_ROTATION_{it}$: چرخش حسابرس که یک متغیر دو ارزشی است. اگر حسابرس شرکت نسبت به سال قبل تغییر کرده باشد، مقدار آن یک و در غیر این صورت صفر است.

$PARAGRAPH_AR_{it}$: تعداد بندهای گزارش حسابرسی.

Industry fixed effect: اثرات ثابت صنعت.

Year fixed effects: اثرات ثابت سال.

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران (به جز شرکت‌های پذیرفته شده در بازار پایه) است. رعایت استاندارد ۷۰۱ حسابرسی، برای حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌هایی که دوره مالی آن‌ها از اول فروردین ۱۴۰۱ و پس از آن شروع می‌شود، الزامی است. با توجه به این که فقط دو سال از اجرای استاندارد ۷۰۱ حسابرسی می‌گذرد و داده‌های مربوط به متغیرهای پژوهش فقط برای دو سال پس از اجرای استاندارد موجود است؛ به منظور بررسی تأثیر افشای مسائل عمده حسابرسی بر تأخیر در صدور گزارش حسابرسی، صورت‌های مالی شرکت‌ها در قلمرو زمانی چهار ساله (سال ۱۳۹۹ تا سال ۱۴۰۲) شامل دو سال قبل از اجرای استاندارد ۷۰۱ حسابرسی (سال‌های ۱۳۹۹ و ۱۴۰۰) و دو سال بعد از اجرای استاندارد (سال‌های ۱۴۰۱ و ۱۴۰۲) بررسی شده است. اطلاعات مربوط به سهام شناور آزاد در برخی از شرکت‌ها در دسترس نبود، بنابراین همان طور که در جدول ۱ مشاهده می‌شود با در نظر گرفتن امکان جمع‌آوری متغیرهای پژوهش، در مجموع صورت‌های مالی ۴۵۱ شرکت طی چهار سال بررسی شده است.

جدول ۱: نمونه آماری

تعداد	شرح
۴۵۱	شرکت‌ها
۴	سال‌های مورد بررسی
۱۸۰۴	سال - شرکت‌های حاضر در نمونه
۱۵۰۹	سال - شرکت‌های بدون مسائل عمده حسابرسی
۲۹۵	سال - شرکت‌های با مسائل عمده حسابرسی

۴- یافته‌های پژوهش

بخش اول: مقایسه تأخیر در صدور گزارش حسابرسی در سال - شرکت‌های با / بدون مسائل عمده حسابرسی

در این بخش ابتدا تأخیر در صدور گزارش حسابرسی در کل سال - شرکت‌ها محاسبه شد. سپس سال - شرکت‌های حاضر در نمونه به دو دسته، شامل سال - شرکت‌های بدون مسائل عمده حسابرسی (۱۵۰۹ سال - شرکت) و سال - شرکت‌های با مسائل عمده حسابرسی (۲۹۵ سال - شرکت) تقسیم شد. میزان تأخیر در صدور گزارش حسابرسی در دو گروه، محاسبه و میانگین آن‌ها با استفاده از آزمون t تک نمونه‌ای مقایسه گردید. به منظور تحلیل دقیق‌تر، این بررسی در سطح گروه صنایع هم صورت گرفت. به همین منظور طبق جدول ۲، سال - شرکت‌های حاضر در نمونه بر حسب صنعتی که در آن فعالیت دارند، در شش گروه طبقه‌بندی شدند و سپس تحلیل آماری به تفکیک گروه صنایع انجام شد.

جدول ۲: طبقه‌بندی گروه صنایع

گروه	عنوان صنایع
۱	بیمه، بانکها و مؤسسات اعتباری، سرمایه‌گذاری‌ها، فعالیت‌های کمکی به نهادهای مالی واسط، سایر واسطه‌گری‌های مالی
۲	مواد و محصولات دارویی؛ محصولات شیمیایی؛ فرآورده‌های نفتی، کک و سوخت هسته‌ای؛ استخراج ذغال سنگ؛ لاستیک و پلاستیک؛ عرضه برق، گاز، بخار و آب گرم
۳	فلزات اساسی؛ استخراج کانه‌های فلزی؛ ساخت محصولات فلزی؛ استخراج سایر معادن
۴	زراعت و خدمات وابسته؛ محصولات غذایی و آشامیدنی به جز قند و شکر؛ قند و شکر؛ محصولات غذایی؛ منسوجات؛ محصولات چوبی؛ محصولات کاغذی؛ انتشار، چاپ و تکثیر؛ دباغی، پرداخت چرم و ساخت انواع پاپوش
۵	سیمان، آهک و گچ؛ سایر محصولات کانی غیرفلزی؛ کاشی و سرامیک؛ انبوه‌سازی، املاک و مستغلات
۶	خودرو و ساخت قطعات؛ ماشین‌آلات، تجهیزات و دستگاه‌های برقی؛ پیمانکاری صنعتی؛ شرکت‌های چندرشته‌ای صنعتی، رایانه و فعالیت‌های وابسته به آن؛ مخابرات؛ خدمات فنی و مهندسی؛ اطلاعات و ارتباطات؛ ساخت دستگاه‌ها و وسایل ارتباطی؛ تولید محصولات کامپیوتری الکترونیکی و نوری؛ حمل‌ونقل، انبارداری و ارتباطات؛ هتل و رستوران؛ خرده‌فروشی به استثنای وسایل نقلیه موتوری؛ حمل و نقل آبی

همان‌طور که در جدول ۳ مشاهده می‌شود، میانگین تأخیر در صدور گزارش حسابرسی در همه سال - شرکت‌ها ۷۶ روز بوده است. در سال - شرکت‌هایی که مسائل عمده حسابرسی نداشتند میانگین تأخیر در صدور گزارش حسابرسی ۷۴ روز و در سال - شرکت‌هایی که مسائل عمده حسابرسی داشتند ۸۲ روز بوده است و این تفاوت ۸ روزه معنادار می‌باشد (آماره برابر با ۷/۰۷۱ و سطح معناداری برابر با ۰/۰۰۰). بیشترین تأخیر در صدور گزارش حسابرسی در صنایع گروه سه می‌باشد که گزارش حسابرسی ۹۰ روز بعد از پایان سال مالی صادر شده و کمترین میزان تأخیر هم در صنایع گروه پنج بوده که گزارش حسابرسی ۶۶ روز بعد از پایان سال مالی صادر شده است. بررسی در سطح گروه صنایع نشان می‌دهد در همه صنایع به جز صنایع گروه چهار، گزارش حسابرسی سال - شرکت‌هایی که مسائل عمده حسابرسی داشتند، نسبت به سال - شرکت‌های بدون مسائل عمده حسابرسی با تأخیر بیشتری صادر شده است.

جدول ۳: مقایسه تأخیر در صدور گزارش حسابرسی

معناداری	آماره t	سال - شرکت‌های با مسائل عمده حسابرسی	سال - شرکت‌های بدون مسائل عمده حسابرسی	کل نمونه	شرح
کل صنایع					
۰/۰۰۰ ^{***}	۷/۰۷۱	۸۲	۷۴	۷۶	تأخیر در صدور گزارش حسابرسی (روز)
		۲۹۵	۱۵۰۹	۱۸۰۴	تعداد مشاهدات (سال - شرکت)
صنایع گروه ۱					
۰/۰۰۰ ^{***}	۵/۸۷۰	۹۵	۶۹	۷۴	تأخیر در صدور گزارش حسابرسی (روز)
		۶۱	۲۱۵	۲۷۶	تعداد مشاهدات (سال - شرکت)
صنایع گروه ۲					
۰/۰۱۳ [*]	۲/۵۴۵	۷۴	۷۳	۷۳	تأخیر در صدور گزارش حسابرسی (روز)
		۹۷	۳۷۱	۴۶۸	تعداد مشاهدات (سال - شرکت)
صنایع گروه ۳					
۰/۰۰۷ ^{**}	۳/۱۲۳	۱۰۱	۸۹	۹۰	تأخیر در صدور گزارش حسابرسی (روز)
		۱۶	۱۴۰	۱۵۶	تعداد مشاهدات (سال - شرکت)
صنایع گروه ۴					
۰/۸۱۱	-۰/۳۴۱	۷۳	۷۸	۷۷	تأخیر در صدور گزارش حسابرسی (روز)
		۳۵	۲۱۷	۲۵۲	تعداد مشاهدات (سال - شرکت)
صنایع گروه ۵					
۰/۰۲۲ [*]	۲/۳۹۸	۷۱	۶۵	۶۶	تأخیر در صدور گزارش حسابرسی (روز)
		۳۶	۲۵۲	۲۸۸	تعداد مشاهدات (سال - شرکت)
صنایع گروه ۶					
۰/۰۰۰ ^{***}	۶/۰۰۲	۹۳	۸۱	۸۲	تأخیر در صدور گزارش حسابرسی (روز)
		۵۰	۳۱۴	۳۶۴	تعداد مشاهدات (سال - شرکت)
علامت * نشان دهنده معناداری در سطح اطمینان ۹۵ درصد و علامت ** نشان دهنده معناداری در سطح اطمینان ۹۹ درصد است.					

بخش دوم: بررسی تأثیر افشای مسائل عمده حسابرسی بر تأخیر در صدور گزارش

حسابرسی

در بخش قبل مشخص شد که گزارش حسابرسی سال - شرکت‌های با مسائل عمده حسابرسی، نسبت به سال - شرکت‌های بدون مسائل عمده حسابرسی با تأخیر بیشتری منتشر شده است. در این بخش این موضوع بررسی می‌شود که آیا این تأخیر، متأثر از افشای مسائل عمده حسابرسی بوده یا عوامل دیگری موجب آن شده است. بدین منظور تأثیر «افشای مسائل عمده حسابرسی»، «افشای مسائل عمده حسابرسی در اولین سال اجرای استاندارد ۷۰۱ حسابرسی»، «تعداد مسائل عمده حسابرسی افشا شده» و «افشای مسائل عمده حسابرسی جدید» بر تأخیر در صدور گزارش حسابرسی

با استفاده از رگرسیون خطی چندگانه GLS و با کنترل متغیرهای دیگر، آزمون شده است. در ادامه آمار توصیفی متغیرها و نتایج آزمون فرضیه‌ها در سطح کل صنایع و گروه صنایع، ارائه می‌شود.

آمار توصیفی

آمار توصیفی متغیرها در جدول ۴ مشاهده می‌شود. از مجموع ۱۸۰۴ سال - شرکت، فقط در گزارش حسابرسی ۲۹۵ سال - شرکت (۱۶ درصد از نمونه) مسائل عمده حسابرسی گزارش شده است. از این تعداد، ۱۰۶ شرکت (۳۶ درصد) در اولین سال اجرای استاندارد ۷۰۱ حسابرسی، مسائل عمده حسابرسی داشتند. چهار درصد از سال - شرکت‌ها زیان‌ده بودند و سال مالی ۷۲ درصد آن‌ها منتهی به پایان اسفند ماه است. حسابرسی ۹۵ درصد سال - شرکت‌ها توسط مؤسسات حسابرسی بزرگ انجام شده است و ۲۳ درصد آن‌ها نسبت به سال قبل، تغییر حسابرسی داشته‌اند. گزارش حسابرسی به طور متوسط با ۷۶ روز تأخیر صادر شده است که کمترین میزان تأخیر ۱۰ روز و بیشترین ۳۰۶ روز بوده است. میانگین تعداد مسائل عمده حسابرسی در ۲۹۵ سال - شرکتی که مسائل عمده حسابرسی داشته‌اند، ۱/۲۹۸ بوده است که بیشترین آن پنج و کمترین آن یک است. عناوین مسائل عمده افشا شده، اغلب تکراری و مشابه سال قبل است و به طور متوسط فقط ۵/۲۰ درصد از مسائل حسابرسی افشا شده، جدید بودند. برخی از شرکت‌ها مسائل عمده حسابرسی جدیدی نداشتند و در برخی نیز مسائلی افشا شده است که در سال قبل افشا نشده بود. میانگین اهرم مالی شرکت‌ها ۰/۵۲ است و نشان می‌دهد شرکت‌ها اهرم بالایی دارند. متوسط بازده دارایی‌ها ۲۲/۲ درصد بوده است. گزارش‌های حسابرسی به طور متوسط ۱۵ بند داشتند. بلندترین گزارش حسابرسی دارای ۴۸ بند و کوتاه‌ترین، دارای ۷ بند است. میانگین پیچیدگی ۷/۵۳۴ بوده است. میزان پیچیدگی در شرکت‌هایی که زیرمجموعه ندارند، صفر است و در شرکت‌های دارای زیرمجموعه، به تناسب اختلاف دارایی‌های تلفیقی و غیرتلفیقی افزایش یافته است. شرکت‌ها به طور متوسط ۲۹/۹ درصد سهام شناور آزاد داشتند که بیانگر تمرکز بالای مالکیت در شرکت‌ها است.

جدول ۴: آمار توصیفی

متغیرهای دو ارزشی (۰ و ۱)						
متغیر	نماد	حداقل	حداکثر	درصد فراوانی یکپه	درصد فراوانی صفرها	تعداد مشاهدات
افشای مسائل عمده حسابداری	KAM	۰	۱	۱۶ درصد (۲۹۵ مشاهده)	۸۴ درصد (۱۵۰۹ مشاهده)	۱۸۰۴
افشای مسائل عمده حسابداری در اولین سال اجرای استاندارد ۷۰۱ حسابداری	KAM - FIRST	۰	۱	۳۶ درصد (۱۰۶ مشاهده)	۶۴ درصد (۱۸۹ مشاهده)	۲۹۵
زیان ده بودن	LOSS	۰	۱	۴ درصد (۶۴ مشاهده)	۹۶ درصد (۱۷۴۰ مشاهده)	۱۸۰۴
نوع حسابداری	AUDITOR	۰	۱	۹۵ درصد (۱۷۱۵ مشاهده)	۵ درصد (۸۹ مشاهده)	۱۸۰۴
سال مالی	BUSY - SEASON	۰	۱	۷۲ درصد (۱۳۰۰ مشاهده)	۲۸ درصد (۵۰۴ مشاهده)	۱۸۰۴
چرخش حسابداری	A - ROTATION	۰	۱	۲۳ درصد (۴۱۱ مشاهده)	۷۷ درصد (۱۳۹۳ مشاهده)	۱۸۰۴
متغیرهای نسبی						
متغیر	نماد	حداقل	حداکثر	میانگین	انحراف معیار	تعداد مشاهدات
تأخیر در صدور گزارش حسابداری	AUDLAG	۲/۳۰۳ (روز ۱۰)	۵/۷۲۴ (روز ۳۰۶)	۴/۳۳۱ (روز ۷۶)	۰/۳۹۴	۱۸۰۴
تعداد مسائل عمده حسابداری افشا شده	NB - KAM	۱	۵	۱/۲۹۸	۰/۵۷۸	۲۹۵
درصد مسائل عمده حسابداری جدید افشا شده	NEW - KAM	۰	۱۰۰	۵/۲۰	۰/۱۸۱	۲۹۵
اندازه شرکت	SIZE	۵/۴۱۰	۱۰/۲۳۷	۷/۲۷۴	۰/۸۱۴	۱۸۰۴
اهرم مالی	DEBT	۰/۰۰۱	۲/۷۴۶	۰/۵۲۰	۰/۵۶۶	۱۸۰۴
بازده دارایی‌ها	ROA	-۰/۷۷۹	۳/۴۳۶	۰/۲۲۲	۰/۶۸۸	۱۸۰۴
تعداد بندهای گزارش حسابداری	PARAGRAPH- AR	۷	۴۸	۱۵	۳/۷۶۴	۱۸۰۴
پیچیدگی	COMPLEX	۰	۹/۶۲۲	۷/۵۳۴	۸/۲۹۰	۱۸۰۴
نسبت سهام شناور آزاد	FREE-FLOAT	۰/۰۰۱	۱	۰/۲۹۹	۰/۱۹۰	۱۸۰۴

افشای مسائل عمده حسابداری: اگر گزارش حسابداری شامل مسائل عمده حسابداری باشد، مقدار آن یک و در غیر این صورت صفر است.
 افشای مسائل عمده حسابداری در اولین سال اجرای استاندارد ۷۰۱ حسابداری: اگر در اولین سال اجرای استاندارد، گزارش حسابداری شامل مسائل عمده حسابداری باشد، مقدار آن یک و در غیر این صورت صفر است.
 زیان ده بودن: اگر شرکت زیان خالص داشته باشد، مقدار آن یک و در غیر این صورت صفر است.
 نوع حسابداری: اگر مؤسسه حسابداری که شرکت را حسابداری کرده است طبق گزارش جامعه حسابداران رسمی در هر سال، جزء چارک اول مؤسسات با درآمد بالا باشد، این متغیر یک و در غیر این صورت صفر است.
 سال مالی: اگر سال مالی شرکت منتهی به پایان اسفند ماه باشد، مقدار آن یک و در غیر این صورت صفر است.
 چرخش حسابداری: اگر حسابداری شرکت نسبت به سال قبل تغییر کرده باشد، مقدار آن یک و در غیر این صورت صفر است.
 تأخیر در صدور گزارش حسابداری: برابر است با لگاریتم طبیعی تعداد روزهای تقویمی بین تاریخ گزارش حسابداری و پایان سال مالی.
 تعداد مسائل عمده حسابداری افشا شده: از گزارش حسابداری که در سایت کدال منتشر شده است، جمع‌آوری شده است.
 درصد مسائل عمده حسابداری جدید افشا شده: برابر است با تعداد مسائل عمده حسابداری جدید شرکت، تقسیم بر کل مسائل عمده حسابداری شرکت ضرب در صد.
 اندازه شرکت: برابر است با لگاریتم طبیعی جمع دارایی‌ها در پایان سال.
 اهرم مالی: برابر است با جمع بدهی‌ها در پایان سال تقسیم بر جمع دارایی‌ها در پایان سال.
 بازده دارایی‌ها: برابر است با سود خالص تقسیم بر جمع دارایی‌ها در پایان سال.
 تعداد بندهای گزارش حسابداری: از گزارش حسابداری که در سایت کدال منتشر شده است، جمع‌آوری شده است.
 پیچیدگی: برابر است با قدرمطلق اختلاف لگاریتم دارایی‌های تلفیقی و لگاریتم دارایی‌های غیرتلفیقی در پایان سال.
 نسبت سهام شناور آزاد: از گزارش‌های منتشر شده در سایت کدال جمع‌آوری شده است.

نتایج آزمون فرضیه‌ها در سطح کل صنایع

برای آزمون فرضیه‌ها از چهار متغیر آزمون استفاده شده است. متغیر KAM که اگر گزارش حسابرسی شامل مسائل عمده حسابرسی باشد، برابر یک و در غیر این صورت برابر با صفر است. این متغیر این امکان را می‌دهد تا اثر افشای مسائل عمده حسابرسی بر تأخیر در صدور گزارش حسابرسی آزمون شود. برای بررسی این که آیا این تأثیر در سال اول اجرای استاندارد ۷۰۱ حسابرسی بیشتر است، از KAM – FIRST استفاده شده است. اگر شرکت در اولین سال اجرای استاندارد مسئله عمده حسابرسی داشته باشد، برابر با یک و در غیر این صورت صفر است. برای بررسی تأثیر تعداد مسائل عمده حسابرسی از متغیر NB – KAM استفاده شده که همان تعداد مسائل عمده حسابرسی است که در گزارش حسابرسی افشا شده است. به منظور بررسی تأثیر مسائل جدید ذکر شده پس از سال اول هم از متغیر NEW – KAM استفاده شده است که درصد مسائل عمده حسابرسی جدید را نشان می‌دهد. برای بررسی اثر هر یک از این متغیرها بر تأخیر در صدور گزارش حسابرسی، متغیرهای مربوط به ویژگی‌های حسابرِس و صاحب‌کار که ممکن است بر تأخیر در صدور گزارش حسابرسی تأثیر بگذارد، کنترل شده است.

در مدل یک، اثر افشای مسائل عمده حسابرسی بر تأخیر در صدور گزارش حسابرسی بررسی شده است. همان طور که در جدول ۵ مشاهده می‌شود، مدل معنادار است (آماره برابر با $761/734$ و سطح معناداری برابر با $0/000$) و با توجه به مثبت و معنادار بودن ضریب KAM (بتا برابر با $0/029$ و سطح معناداری برابر با $0/000$) می‌توان نتیجه گرفت افشای مسائل عمده حسابرسی موجب تأخیر در صدور گزارش حسابرسی شده است، بنابراین فرضیه اول تأیید می‌شود. در مدل دو، تأثیر افشای مسائل عمده حسابرسی در اولین سال اجرای استاندارد بررسی شده است. مدل دوم نیز معنادار است (آماره برابر با $692/526$ و سطح معناداری برابر با $0/000$) و ضریب KAM – FIRST – برخلاف انتظار منفی است (بتا برابر با $0/009$ – و سطح معناداری برابر با $0/005$) و این به آن معناست که برخلاف انتظار افشای مسائل عمده حسابرسی در سال اول اجرای استاندارد، تأخیر در صدور گزارش حسابرسی را کاهش داده است. بنابراین فرضیه دوم رد می‌شود. در مدل سه، اثر تعداد مسائل عمده حسابرسی افشا شده بر تأخیر در صدور گزارش حسابرسی در کل نمونه مورد بررسی قرار گرفته است. این مدل معنادار است (آماره برابر با $721/235$ و سطح معناداری برابر با $0/000$) و ضریب NB – KAM مثبت است (بتا برابر با $0/003$ و سطح معناداری برابر با $0/038$) و این نشان می‌دهد به طور کلی تعداد مسائل عمده حسابرسی افشا شده، تأخیر در صدور گزارش حسابرسی را افزایش داده است. بنابراین فرضیه سوم تأیید می‌شود. اما این ضریب در مدل چهار که بر روی نمونه‌ای از سال – شرکت‌هایی که مسائل عمده حسابرسی دارند اجرا شده است، معنادار نیست. این مقایسه نشان می‌دهد در شرکت‌هایی که مسائل عمده حسابرسی داشتند، تعداد مسائل عمده افشا شده تأثیری بر تأخیر در صدور گزارش حسابرسی نداشته است. در واقع می‌توان این گونه استدلال کرد که حسابرسان برای رسیدگی به اولین

مسئله عمده حسابرسی، وقت بیشتری لازم دارند و به علت آشنایی با نحوه انجام کار و تکراری شدن فرآیند، رسیدگی به مسائل عمده بعدی به زمان کمتری نیاز دارد و موجب تأخیر بیشتر در صدور گزارش حسابرسی نمی‌شود. برای بررسی تأثیر افشای مسائل عمده جدید از مدل چهار استفاده شده است. چون جدید بودن عناوین مسائل عمده حسابرسی، نسبت به عناوین سال قبل سنجیده می‌شود، رگرسیون بر نمونه شامل سال - شرکت‌های با مسائل عمده حسابرسی، اجرا شده است. مدل معنادار است (آماره برابر با ۵۹/۹۱۶ و سطح معناداری برابر با ۰/۰۰۰) اما معنادار نبودن ضریب NEW - KAM (بتا برابر با ۰/۰۷۷ - و سطح معناداری برابر با ۰/۲۳۸) بیانگر عدم تأثیر افشای مسائل عمده جدید بر تأخیر در صدور گزارش حسابرسی و رد فرضیه چهارم است.

متغیرهای کنترلی مانند اندازه شرکت، اهرم مالی، زیان‌ده بودن، نسبت سهام شناور آزاد، سال مالی و تعداد بندهای گزارش حسابرسی دارای ضریب مثبت و معنادار هستند و بیانگر این است که با افزایش این متغیرها تأخیر در صدور گزارش حسابرسی، افزایش یافته است. در شرکت‌های بزرگ، شرکت‌های زیان‌ده و شرکت‌های اهرمی‌تر، گزارش حسابرسی با تأخیر بیشتری صادر شده و این نشان می‌دهد عملکرد مالی ضعیف و وضعیت دشوار شرکت‌ها، بر میزان تأخیر در صدور گزارش حسابرسی مؤثر بوده است. در بین تمام متغیرها، نسبت سهام شناور آزاد بیشترین تأثیر مثبت را بر تأخیر در صدور گزارش حسابرسی داشته و بیانگر این است که با افزایش پراکندگی مالکیت، تأخیر در صدور گزارش حسابرسی بیشتر شده است. بعد از سهام شناور آزاد، سال مالی بیشترین تأثیر را بر تأخیر در صدور گزارش حسابرسی داشته است. گزارش حسابرسی شرکت‌هایی که سال مالی آن‌ها به پایان اسفند منتهی می‌شود با تأخیر بیشتری صادر شده است. ضریب نسبت بازده دارایی‌ها منفی و معنادار است و این نشان می‌دهد عملکرد خوب شرکت‌ها باعث شده است که گزارش‌های حسابرسی با تأخیر کمتری صادر شود. چرخش حسابرس ضریب منفی دارد و این بیانگر این است که با تغییر حسابرس، گزارش‌های حسابرسی زودتر از قبل صادر شده و تأخیر در صدور گزارش حسابرسی کاهش یافته است.

ضریب متغیر پیچیدگی، معنادار نیست و می‌توان نتیجه گرفت میزان پیچیدگی شرکت، تأثیری بر تأخیر در صدور گزارش حسابرسی نداشته است. ضریب نوع حسابرس در سه مدل اول که کل سال - شرکت‌ها را بررسی می‌کند معنادار نیست و فقط در مدل چهارم که سال - شرکت‌های با مسائل عمده حسابرسی را بررسی می‌کند، مثبت و معنادار است. این موضوع نشان می‌دهد به طور کلی نوع مؤسسه حسابرسی بر زمان صدور گزارش حسابرسی تأثیری نداشته است اما در شرکت‌هایی که مسائل عمده حسابرسی داشته‌اند، مؤسسات حسابرسی بزرگ، گزارش حسابرسی را با تأخیر بیشتری ارائه کرده‌اند.

نتایج آزمون فرضیه‌ها بر حسب گروه صنایع

نتایج آزمون فرضیه‌ها در سطح کل صنایع و گروه صنایع به طور مقایسه‌ای در جدول ۶ نمایش داده شده است. طی دو سالی که از اجرای استاندارد ۷۰۱ حسابرسی می‌گذرد، افزایش مسائل عمده حسابرسی موجب افزایش تأخیر در صدور گزارش حسابرسی در سطح کل صنایع شده است اما این تأثیر در اولین سال اجرای استاندارد محسوس نیست و در سال دوم بیشتر بوده است. افزایش تعداد مسائل عمده حسابرسی افشا شده، تأخیر در صدور گزارش حسابرسی را بیشتر نموده اما افزایش مسائل عمده جدید، تأثیری بر تأخیر در صدور گزارش حسابرسی نداشته است. در همه صنایع به جز صنایع گروه‌های دو و چهار افزایش مسائل عمده حسابرسی، تأخیر در صدور گزارش حسابرسی را افزایش داده است. در صنایع گروه‌های دو، سه و پنج، افزایش مسائل عمده حسابرسی در اولین سال اجرای استاندارد، موجب افزایش تأخیر در صدور گزارش حسابرسی شده است و در بقیه صنایع تأثیر معناداری بر میزان تأخیر نداشته است. فقط در صنایع گروه دو، تعداد مسائل عمده حسابرسی افشا شده تأخیر در صدور گزارش حسابرسی را افزایش داده است. در صنایع گروه پنج و شش مسائل عمده حسابرسی جدید، باعث افزایش تأخیر در صدور گزارش حسابرسی شده است.

جدول ۶: نتایج آزمون فرضیه‌ها در سطح گروه صنایع

نتایج آزمون فرضیه‌ها در سطح: تعداد مشاهدات	فرضیه اول (افشای مسائل حسابرسی)	فرضیه دوم (افشای مسائل عمده حسابرسی در اولین سال اجرای استاندارد (۷۰۱ حسابرسی))	فرضیه سوم (تعداد مسائل عمده حسابرسی افشا شده)	فرضیه چهارم (افشای مسائل عمده حسابرسی جدید)	ارتباط معنادار با متغیرهای کنترلی و جهت آن
کل صنایع	قبول	رد	قبول	رد	اندازه شرکت (+)، اهرم مالی (+)، نسبت بازده دارایی‌ها (-)، زیانده بودن (+)، نسبت سهام شناور آزاد (+)، سال مالی (+)، چرخش حسابرسی (-)، تعداد بندهای گزارش حسابرسی (+)
صنایع گروه ۱	قبول	رد	رد	رد	اهرم مالی (+)، نسبت بازده دارایی‌ها (-)، نسبت سهام شناور آزاد (+)، سال مالی (+)، نوع حسابرسی (+)، تعداد بندهای گزارش حسابرسی (+)
صنایع گروه ۲	رد	قبول	قبول	رد	اهرم مالی (+)، نسبت بازده دارایی‌ها (-)، زیانده بودن (+)، نسبت سهام شناور آزاد (+)، تعداد بندهای گزارش حسابرسی (+)
صنایع گروه ۳	قبول	قبول	رد	رد	نسبت بازده دارایی‌ها (+)، زیانده بودن (-)، سال مالی (+)
صنایع گروه ۴	رد	رد	رد	رد	اهرم مالی (-)، پیچیدگی (-)، سال مالی (+)، نوع حسابرسی (+)
صنایع گروه ۵	قبول	قبول	رد	قبول	اهرم مالی (+)، پیچیدگی (-)، نسبت سهام شناور آزاد (+)، سال مالی (+)، چرخش حسابرسی (-)، تعداد بندهای گزارش حسابرسی (+)
صنایع گروه ۶	قبول	رد	رد	قبول	نسبت سهام شناور آزاد (+)، تعداد بندهای گزارش حسابرسی (+)

صنایع گروه ۱: بیمه، بانک‌ها و مؤسسات اعتباری، سرمایه‌گذاری‌ها، فعالیت‌های کمکی به نهادهای مالی واسط، سایر واسطه‌گری‌های مالی.
 صنایع گروه ۲: مواد و محصولات دارویی؛ محصولات شیمیایی؛ فرآورده‌های نفتی، کک و سوخت هسته‌ای؛ استخراج ذغال سنگ؛ لاستیک و پلاستیک؛ عرضه برق، گاز، بخار و آب گرم.
 صنایع گروه ۳: فلزات اساسی؛ استخراج کانه‌های فلزی؛ ساخت محصولات فلزی؛ استخراج سایر معادن.
 صنایع گروه ۴: زراعت و خدمات وابسته؛ محصولات غذایی و آشامیدنی به جز قند و شکر؛ قند و شکر؛ محصولات غذایی؛ منسوجات؛ محصولات چوبی؛ محصولات کاغذی؛ انتشار، چاپ و تکثیر؛ دیباغی، پرداخت چرم و ساخت انواع پاپوش.
 صنایع گروه ۵: سیمان، آهک و گچ؛ سایر محصولات کانی غیرفلزی؛ کانی و سرامیک؛ انبوه‌سازی، املاک و مستغلات.
 صنایع گروه ۶: خودرو و ساخت قطعات؛ ماشین‌آلات، تجهیزات و دستگاه‌های برقی؛ پیمانکاری صنعتی؛ شرکت‌های چندرشته‌ای صنعتی، رایانه و فعالیت‌های وابسته به آن؛ مخابرات؛ خدمات فنی و مهندسی؛ اطلاعات و ارتباطات؛ ساخت دستگاه‌ها و وسایل ارتباطی؛ تولید محصولات کامپیوتری الکترونیکی و نوری؛ حمل و نقل، انبارداری و ارتباطات؛ هتل و رستوران؛ خرده‌فروشی به استثنای وسایل نقلیه موتوری؛ حمل و نقل آبی.

۵- بحث و نتیجه‌گیری

با وقوع بحران‌های مالی و مورد انتقاد قرار گرفتن نقش حسابرسان در اطمینان‌بخشی صورت‌های مالی، اصلاح استانداردهای حسابرسی در دستور کار تدوین‌کنندگان استانداردها قرار گرفت. هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی به منظور بهبود ارزش ارتباطی گزارش حسابرسی، استاندارد ۷۰۱ حسابرسی با موضوع افشای «موارد کلیدی حسابرسی» را تصویب کرد. در ایران هم استاندارد ۷۰۱ حسابرسی با عنوان «اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس مستقل» تصویب و رعایت آن برای حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌هایی که سال مالی آن‌ها از ابتدای فروردین ۱۴۰۱ و پس از آن شروع می‌شود، الزامی است. تصویب این استاندارد با هدف کاهش شکاف اطلاعاتی و کمک به استفاده‌کنندگان از گزارش‌های حسابرسی برای درک بهتر مبانی اظهارنظر صورت گرفت اما تحقیقات نشان می‌دهد اجرای این استاندارد پیامدهایی مانند تأخیر در صدور گزارش حسابرسی را در پی دارد. از طرفی به موقع بودن یکی از مهم‌ترین ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی به شمار می‌رود و هر گونه تأخیر در انتشار صورت‌های مالی حسابرسی شده، موجب کاهش ارزش اطلاعاتی آن می‌شود. به همین دلیل، این پژوهش با هدف بررسی تأثیر افشای مسائل عمده حسابرسی بر تأخیر در صدور گزارش حسابرسی در ایران طراحی و اجرا است. در واقع این تحقیق به دنبال پاسخ به این سؤال است که آیا اجرای استاندارد ۷۰۱ حسابرسی و افشای مسائل عمده حسابرسی، موجب تأخیر در صدور گزارش حسابرسی شده است؟ این تأثیر در اولین سال اجرای استاندارد مشاهده شده است؟ تعداد و جدید بودن مسائل عمده حسابرسی افشا شده، بر تأخیر در صدور گزارش حسابرسی تأثیر دارد؟

برای تحقق اهداف پژوهش، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران (به جز شرکت‌های پذیرفته شده در بازار پایه فرابورس) طی سال‌های ۱۳۹۹ تا ۱۴۰۲ (دو سال قبل تا دو سال بعد از اجرای استاندارد ۷۰۱ حسابرسی) مورد مطالعه قرار گرفت. ابتدا میزان تأخیر در گزارش حسابرسی در سطح کل صنایع و گروه صنایع محاسبه شد. نتایج نشان می‌دهد گزارش حسابرسی شرکت‌ها به طور متوسط ۷۶ روز پس از پایان سال مالی منتشر شده است. بیشترین میزان تأخیر در صدور گزارش حسابرسی در صنایع «فلزات اساسی، استخراج کانه‌های فلزی، ساخت محصولات فلزی و استخراج سایر معادن» بوده که صورت‌های مالی حسابرسی شده به طور متوسط ۹۰ روز پس از پایان سال مالی منتشر شده است. کمترین میزان تأخیر هم در صنایع «سیمان، آهک و گچ، سایر محصولات کانی غیرفلزی، کاشی و سرامیک، انبوه‌سازی و املاک و مستغلات» مشاهده شده که گزارش حسابرسی به طور متوسط ۶۶ روز پس از پایان سال مالی صادر شده است.

به منظور بررسی تأثیر اجرای استاندارد ۷۰۱ حسابرسی بر تأخیر در صدور گزارش حسابرسی، سال - شرکت‌های حاضر در نمونه بر اساس این که در گزارش حسابرسی آن‌ها مسائل عمده حسابرسی افشا شده است یا خیر به دو دسته تقسیم شدند و تأخیر در صدور گزارش حسابرسی

در این دو گروه مقایسه شد. یافته‌ها بیانگر این است که تأخیر در صدور گزارش حسابداری در سال - شرکت‌هایی که مسائل عمده حسابداری نداشتند به طور متوسط ۷۴ روز بوده است اما در سال - شرکت‌هایی که مسائل عمده حسابداری داشتند میزان تأخیر ۸ روز بیشتر بوده و گزارش حسابداری ۸۲ روز پس از پایان سال مالی منتشر شده است.

پس از این که مشخص شد تأخیر در صدور گزارش حسابداری در سال - شرکت‌های با مسائل عمده حسابداری، نسبت به سال - شرکت‌های بدون مسائل عمده حسابداری بیشتر است؛ بخش دوم پژوهش به بررسی این موضوع اختصاص یافت که آیا این افزایش تأخیر، متأثر از افشای مسائل عمده حسابداری بوده است؟ بدین منظور با کنترل سایر متغیرها تأثیر «افشای مسائل عمده حسابداری»، «افشای مسائل عمده حسابداری در اولین سال اجرای استاندارد ۷۰۱ حسابداری»، «تعداد مسائل عمده حسابداری افشا شده» و «افشای مسائل عمده حسابداری جدید» بر تأخیر در صدور گزارش حسابداری بررسی شد. نتایج رگرسیون و تحلیل آماری بیانگر این است که افشای مسائل عمده حسابداری موجب افزایش تأخیر در صدور گزارش حسابداری شده است. اگر چه این تأثیر در سال اول اجرای استاندارد محسوس نبوده اما به طور کلی طی دو سالی که استاندارد ۷۰۱ حسابداری اجرا شده، این تأثیر افزایشی مشاهده شده است. علاوه بر این، تعداد مسائل عمده حسابداری افشا شده هم بر میزان تأخیر در صدور گزارش حسابداری مؤثر بوده است. یعنی تأخیر در صدور گزارش حسابداری در شرکت‌های با مسائل عمده حسابداری نسبت به شرکت‌های بدون مسائل عمده حسابداری به تناسب تعداد مسائل عمده حسابداری افشا شده در گزارش حسابداری افزایش یافته است. البته نتایج این آزمون در نمونه شامل سال - شرکت‌های با مسائل عمده حسابداری صدق نمی‌کند. در واقع در شرکت‌هایی که مسائل عمده حسابداری نداشتند، میزان تأخیر در صدور گزارش حسابداری به تناسب تعداد مسائل عمده حسابداری افشا شده در گزارش حسابداری افزایش نیافته است. این موضوع به این دلیل است که رسیدگی به اولین مسأله عمده حسابداری، بیشتر وقت حسابرسان را می‌گیرد و وقتی با این فرآیند آشنا می‌شوند به دلیل تکراری شدن و اثرات ناشی از منحی یادگیری، موارد بعدی را سریع‌تر رسیدگی می‌کنند. علاوه بر این نتایج پژوهش نشان می‌دهد افشای مسائل عمده حسابداری جدید، تأثیری بر میزان تأخیر گزارش حسابداری نداشته است.

میزان تأخیر در صدور گزارش حسابداری با اندازه شرکت، اهرم مالی، زیان‌ده بودن، نسبت سهام شناور آزاد و تعداد بندهای گزارش حسابداری رابطه مثبت و با نسبت بازده داری‌ها و چرخش حسابرس رابطه منفی داشته است. در شرکت‌هایی هم که سال مالی آن‌ها منتهی به پایان اسفند ماه است، گزارش حسابداری با تأخیر بیشتری صادر شده است. مهم‌ترین عامل اثرگذار بر تأخیر در صدور گزارش حسابداری، نسبت سهام شناور آزاد است و این نشان می‌دهد، پراکندگی مالکیت تضاد منافع بین مدیران و مالکان را افزایش داده و این موضوع موجب افزایش ریسک و احتمال طرح دعاوی قضایی علیه حسابرسان می‌شود، بنابراین آن‌ها سعی می‌کنند حسابداری را با دقت بیشتری انجام دهند و در نتیجه زمان انجام حسابداری افزایش می‌یابد.

از آن جا که از اجرای استاندارد ۷۰۱ حسابرسی در ایران زمان زیادی نمی گذرد، تعداد نمونه و سال - شرکت های با مسائل عمده حسابرسی محدود است و این موضوع ممکن است مقایسه را دشوار نموده و تعمیم نتایج پژوهش را تحت تأثیر قرار دهد. بدیهی است با گذشت زمان و افزایش تعداد نمونه، انجام پژوهش در این زمینه می تواند نتایج قابل اتکاتری را در پی داشته باشد.

حامی مالی: حامی مالی این مقاله معاونت پژوهشی دانشگاه بین المللی امام خمینی (ره) است.

منابع

- اسکندر، هدی و صافدل، عرفان. (۱۴۰۳). فرآیند افشای مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسی: نظریه داده بنیاد. پژوهش های تجربی حسابداری، ۱۴ (۳)، ۷۴-۴۵.
- افخمی، محمد و فاضلی، نقی. (۱۴۰۳). تأثیر افشای مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسی مستقل بر حق الرحمه حسابرسی و تأخیر در صدور گزارش حسابرسی. پژوهش های حسابرسی حرفه ای، ۴ (۱۵)، ۸-۲۹.
- ایزدی نیا، ناصر؛ فدوی، محمدحسن و امینی نیا، میثم. (۱۳۹۳). بررسی تأثیر پیچیدگی حسابداری و شفافیت گزارشگری مالی شرکت بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی. فصلنامه دانش حسابرسی، ۱۴ (۱)، ۸۷-۱۰۳.
- بزرگ اصل، موسی؛ رجب دری، حسین و خرمین، منوچهر. (۱۳۹۷). بررسی عوامل مؤثر بر انتشار به هنگام گزارش حسابرسی. مجله دانش حسابداری، ۹ (۱)، ۱۱۵-۱۴۶.
- حساس یگانه، یحیی و جعفری، ولی اله. (۱۳۸۹). بررسی تأثیر چرخش مؤسسات حسابرسی بر کیفیت گزارش حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه بورس اوراق بهادار، ۳ (۹)، ۲۵-۴۲.
- قائمی، محمدحسین؛ براز، ملیکا و شاهسوند، منیره. (۱۴۰۳). بررسی محتوا و عوامل مؤثر بر افشای مسائل عمده حسابرسی: نخستین سال اجرای استاندارد ۷۰۱ حسابرسی در ایران. بررسی های حسابداری و حسابرسی، ۳۱ (۱)، ۱۵۴-۱۸۱.
- محمدرضایی، فخرالدین و کاظمی، زهرا. (۱۴۰۱). تعداد و تنوع بندهای شرط گزارش حسابرسی: آزمون ویژگی های شرکای حسابرسی به عنوان معیار تمایز. دانش حسابداری مالی، ۹ (۲)، ۲۹-۷۰.
- محمدی، محمد و ساعت ساز، پگاه. (۱۴۰۱). چرخش حسابرسی، افشای موضوعات بااهمیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی. چشم انداز حسابداری و مدیریت، ۵ (۷۵)، ۱۳۰-۱۴۸.
- مولایی، پژمان و کردستانی، غلامرضا. (۱۴۰۰). عوامل مؤثر بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی از سه بعد حسابرسی، حاکمیت شرکتی و عوامل خاص شرکت. پژوهش های حسابرسی حرفه ای، ۲ (۵)، ۱۰۰-۱۲۶.

Afify, H. A. E. (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.

Afkhami, M, Fazeli, N. (2024). The Effect of Disclosure of Key Audit in matters the Independent Auditor's Report on Audit Fees and the Delay in Issuing the Auditor's Report. *Journal of Professional auditing research*, 4 (15), 8-29 (in Persian).

Ahmet, O. (2021). what factors affect the disclosure of key audit matters? Evidence from manufacturing firms. *international journal of management economics and business*, 17 (1), 149-161.

Alawadhi, A., Alrefai, A. and Alqassar, A. (2024). Exploring the impact of key audit matters on audit report lag: insights from an emerging market, *Journal of Economic and Administrative Sciences*, ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/JEAS-01-2024-0013>.

Asli, T. (2010). Timeliness of financial reporting in emerging capital markets: Evidence from Turkey. *Istanbul University Journal of the School of Business Administration Cilt*, 39 (2), 227-240.

Beasley, M. S., Carcello, J. V. & Hermanson, D. R. (1999). *Fraudulent financial reporting: 1987-1997, An analysis of US public companies*. New York: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO).

Bédard, J., Gonthier-Besacier, N., and Schatt, A. (2014). Costs and benefits of reporting key audit matters in the audit report: The French experience", Retrieved from http://www.isarhq.org/2014_downloads/papers/ISAR2014_Bedard_Besacier_Schatt.pdf.

Bedard, J., Coram, P., Espahbodi, R. & Mock, T. J. (2016). Does Recent Academic Research Support Changes to Audit Reporting Standards? *Accounting Horizons*, 30 (2), 255-275. doi:10.2308/acch-51397.

Bédard, J., Gonthier-Besacier, N., and Schatt, A. (2018). Consequences of Expanded Audit Reports: Evidence from the Justifications of Assessments in France. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, DOI 10.2308/ajpt-52339, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3175497> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3175497>.

Bozorg Asl, M., Rajabdorri, H., and Khoramin, M. (2018). Investigating the Factors Affecting Timely Audit Reports. *Journal of Knowledge Accounting*, 9 (1), 115-146 (in Persian).

Eskandar, H, Safdel, E. (2024). Process of Disclosing Key Audit Matters in Audit Report: Grounded Theory. *Journal of empirical research in accounting*, 14 (3), 45-74 (in Persian).

Florackis, C. (2008). Agency costs and corporate governance mechanisms: Evidence for UK firms. *International Journal of Managerial Finance*, 4 (1), 37-59.

Footprint Consultants. (2011). *Study of the perception of statutory auditors' justification of Assessments*. Paris: Footprint Consultants, 44.

Francis, J. R. (2011). A Framework for Understanding and Researching Audit Quality. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 30, 125-152. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50006>

Ghaemi, Mohammad Hosein, Baraz, Melika and Shahsavand, Monire (2024). Examining the Content and Factors Affecting the Disclosure of Key Audit Matters: The First Year of Implementation of the 701 Audit Standard in Iran. *Accounting and Auditing Review*, 31(1), 154-181 (in Persian).

Gilling, D.M. (1977). Timeliness in corporate reporting: some further comment. *Accounting and Business Research*, 8 (29), 34-36.

Gimbar, C., Hansen, B and Ozlanski, M. E. (2016). Early evidence on the effects of critical audit matters on auditor liability. *Current Issues in Auditing*, 10 (1), A24-A33. doi:10.2308/ciia-51369.

Gold, A., Gronewold, U and Pott, C. (2012). The ISA 700 auditor's report and the audit

expectation gap—Do explanations matter? *International Journal of Auditing*, 16(3), 286-307. doi:10.2139/ssrn.1492082

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.

Hassan, Y. M. (2016). Determinants of audit report lag: evidence from Palestine. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 6 (1), 13-32.

Hassas Yeganeh, Y., and Jafari, V. (2010). Study the effect of audit firm rotation upon audit report quality of listed companies in Tehran stock exchange. *Journal of securities exchange*, 3 (9), 25-42 (in Persian).

International Auditing and Assurance Standards Board. (2011). Consultation Paper: Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change.

IAASB Agenda. (2012a). Auditor Reporting—Summary of Responses Relating to Auditor Commentary, 20121210- IAASB Agenda Item 6-A of the December 2012 IAASB Meeting 25.

IAASB Invitation to Comment. (2012b). Invitation to Comment: Improving the Auditor's Report. New York, NY International Federation of Accountants.

Izadinia, N., Fadavi, MH., Amini Nia, M. (2014). Investigating the Impact of Accounting Complexity and Financial Reporting Transparency of Firm on the Delay Auditor's Report, *Audit Science*, 14 (1), 87-103 (in Persian).

Jaggi B. Tsui, J. (1999). Determinants of audit report lag: further evidence from Hong Kong. *Accounting and Business Research*, 30(1): 17-28.

Kim, J. H. (2019). The Impact of Asymmetric Cost Behavior on the Audit Report Lag. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 23(4), 1-13.

Knechel, W. and Pyne, J. (2001). Additional evidence on audit report lag. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 20: 137-146.

Lennox, C.S., Schmidt, J.J., Thompson, A. (2018). Are expanded audit reports informative to investors? Evidence from the U.K. Working Paper. <https://doi.org/10.2139/ssrn.2619785>.

Li, H, David, H, and David, L. (2019). Assessing the Impact of the New Auditor's Report. *Pacific Accounting Review*. 31 (1): 110-132. doi:10.2139/ssrn.3120822.

Lin, H. L., and Yen, A. R. (2022). Auditor rotation, key audit matter disclosures, and financial reporting quality. *Advances in Accounting*, 37(8), 34-58.

Loebbecke, J. K., Eining, M. M. & Willingham, J. J. (1989). Auditors experience with material irregularities- frequency, nature, and detectability, *Auditing-A Journal of Practice and Theory*, 9 (1), 1-28.

Lonitis, S. , Weetman, P. and Caramanis, C. (2011). Determinants of Audit report lag: some evidence from the Athens Stock Exchange. *International Journal of Auditing*, 9 (1), 45-58.

Md khokan, B; shamsun, N and Abu taheer, M. (2024). Perceived effects of key audit matters reporting on audit efforts, audit fees, audit quality and audit report transparency: stakeholders perspectives. *qualitative researches in accounting and management*, 21 (2), 192-218.

Mock, T. J., J. Bédard, P. J. Coram, S. M. Davis, R. Espahbodi, and R. C. Warne. (2013). The Audit Reporting Model: Current Research Synthesis and Implications. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32 (Supplement 1): 323-351.

Mohamadi, M, saatsaz, P. (2023). Auditor rotation, disclosure of important audit issues and financial reporting quality. *Accounting and management vision*, 5 (75), 130-148 (in Persian).

Mohammadrezaei, F, kazemi, Z. (2022). The Number and Type of Audit Qualification Paragraphs: Examining Audit Partners' Characteristics as Differentiation Surrogates. *Financial*

accounting knowledge. 9 (2), 29-70 (in Persian).

Molae, P, Kordestani, GH. (2022). Factors affecting the delay in submitting the audit report from three dimensions of audit, corporate governance and company specific factor. *Journal of Professional auditing research*, 2 (5), 100-126 (in Persian).

Orathai, D, Gandia, D. (2023). Determinants of key audit matters in Thailand. *journal of competitiveness*, Article history: <https://doi.org/10.7441/joc.2023.03.10>.

PCAOB. (2013). Proposed Auditing Standards – The Auditor's Report on an Audit of Financial Statements when the Auditor Expresses an Unqualified Opinion; The Auditor's Responsibilities Regarding Other Information in Certain Documents Containing Audited Financial Statements and the Related Auditor's Report; and Related Amendments to PCAOB Standards, PCAOB Release No. 2013- 005. Washington, D.C

PCAOB. (2016). Proposed Auditing Standard—The Auditor's Report on an Audit of Financial Statements When the Auditor Expresses an Unqualified Opinion and Related Amendments to PCAOPB Standards. PCAOPB Release No. 2016-003, Washington DC: PCAOB.

Schipper, K. (1989). Earning Management, *Accounting Horizons*, Dec, 91-102.

Schwartz, K. B., and Soo, B. S. (1996). The association between auditor changes and reporting lags. *Contemporary Accounting Research*, 13 (1), 353-370.

Shin, I. H., Lee, H. Y., Lee, H. A., & Son, M. (2017). How does human resource investment in internal control affect audit reporting lag?. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 24 (1-2), 195-215.

Sierra-García, L, Gambetta, N, García-Benau, A.; Orta-Pérez, M. (2019). Understanding the determinants of the magnitude of entity-level risk and account-level. *The British Accounting Review*, 51 (3): 227-240. doi:10.1016/j.bar.2019.02.004.

Tanyi, P, Raghunandan, K., and Barua, A. (2010). Audit report lags after voluntary and involuntary auditor changes. *Accounting Horizons*, 24 (4), 671-688.

Velte, P. (2018). Does gender diversity in the audit committee influence key audit matters' readability in the audit report? UK evidence. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 25 (5), 748-755.

Wei, M.L, Lian, K.P. (2019). Disclosures of key audit matters to curb information asymmetry. *International Journal of Accounting, Finance and Business*, (24), 1-12.

