

تبیین نقش تعدیلگر کیفیت حسابرسی بر ارتباط بین توانایی مدیریتی و تأخیر در گزارش حسابرسی

امید پاکباز

گروه حسابداری، موسسه آموزش عالی سهروردی، قزوین، ایران

Pakbazmali5569@gmail.com

چکیده

هدف این پژوهش بررسی نقش تعدیلگر کیفیت حسابرسی بر ارتباط بین توانایی مدیریتی و تأخیر در گزارش حسابرسی در بین شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. روش پژوهش از نوع کاربردی و روش گردآوری اطلاعات آرشیوی می‌باشد. نمونه‌ی آماری شامل ۹۵ شرکت طی دوره زمانی ۱۳۹۴ تا ۱۴۰۳ می‌باشد (تعداد کل مشاهدات برابر است با ۹۵۰ سال-شرکت). آزمون فرضیه برای با استفاده از رگرسیون خطی چند متغیره و توسط نرم‌افزار ایویوز اجرا گردید. نتایج پژوهش نشان داد که کیفیت حسابرسی ارتباط بین توانایی مدیریتی و تأخیر در گزارش حسابرسی را تعدیل نمی‌کند.

واژگان کلیدی: نقش تعدیلگر، توانایی مدیریتی، تأخیر در گزارش حسابرسی، کیفیت حسابرسی

۱. مقدمه

در این پژوهش، ارتباط بین توانایی مدیریتی و تأخیر در گزارش حسابرسی و چگونگی تغییر این رابطه با کیفیت حسابرسی و ضعف کنترل داخلی شرکت مورد بررسی قرار می‌گیرد. در حالی که بسیاری از متون قبلی همچون دمرجیان و همکاران^۱ (۲۰۱۲) تأثیرات مثبت توانایی مدیریتی، مانند کیفیت سود بالاتر، حق‌الزحمه حسابرسی پایین‌تر و احتمال کمتر اظهارنظر در مورد تدویم فعالیت را مستند کرده‌اند، ارتباط تجربی بین توانایی مدیریتی و تأخیر در گزارش حسابرسی نسبتاً کمتر بررسی شده است. تأخیر در گزارش حسابرسی، که به عنوان تعداد روزهای بین پایان سال مالی و تاریخ گزارش حسابرسی تعریف می‌شود، هم با کارایی حسابرسی و هم با تلاش حسابرسی انجام شده در این حسابرسی مرتبط است (داح و همکاران^۲، ۲۰۲۰). همچنین گلاور و همکاران^۳ (۲۰۲۲) تأکید کردند که مشتریان و حسابرسان در تعیین به موقع بودن فرآیندهای گزارشگری حسابرسی و گزارشگری مالی، به ویژه پس از اقدامات نظارتی عمده در دهه ۲۰۰۰، نقش اساسی دارند. مطابق با این مفهوم، انتظار می‌رود که حسابرسان در فرآیند ارزیابی ریسک خود، قابلیت‌های مدیران شرکت‌های مشتری را در نظر بگیرند و/یا در تکمیل کار برای گزارشگری نهایی به کمک مدیران تکیه کنند. به طور خاص، اگر حسابرسان بر این باور باشند که مدیران توانمند می‌توانند برآوردهای حسابداری دقیق‌تری ارائه دهند و ریسک‌های مشتری را کاهش دهند، در نتیجه مدیران توانمند با ارائه مستقیم کمک‌های به موقع و مرتبط، به حسابرسی سریع‌تر کمک می‌کنند، و لذا رابطه منفی بین توانایی مدیریتی و تأخیر در گزارش حسابرسی وجود خواهد داشت (لی و همکاران^۴، ۲۰۲۵).

۲. بیان مسأله

توانایی مدیریتی را می‌توان تلاش، استعداد و مهارتی عنوان کرد که به واسطه‌ی مدیرعامل یا سایر مدیران ارشد شرکت، به منظور اخذ تصمیم‌های موفق، استفاده می‌گردد. از جمله اولین پژوهش‌هایی که توانایی مدیریتی را در شرکت‌ها مورد بررسی قرار داد دمرجیان و همکاران^۵ (۲۰۱۲) می‌باشد که ثابت کردند توانایی مدیریتی منجر به افزایش عملکرد شرکت می‌گردد. محققان متعددی تأثیر توانایی مدیریتی شرکت را بر اجزای مختلف شرکت مانند کارایی سرمایه‌گذاری، کارایی مالیاتی، کیفیت سود و شاخص‌های مرتبط با حسابرسی مستند می‌کنند. یکی از شاخص‌های مرتبط با حسابرسی تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی می‌باشد، تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی به تعداد روزها از پایان سال مالی تا ارائه‌ی گزارش‌های مالی سال مورد بررسی به واسطه شرکت‌ها می‌باشد. به هر میزانی که تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی کمتر شود، اطمینان نسبت به تصمیمات اخذ شده مبتنی بر اطلاعات درج شده در گزارش‌های مالی شرکت‌ها افزایش می‌یابد (خدامی‌پور و حسینی‌نیا، ۱۳۹۵). تأخیرهای گزارش حسابرسی، که به عنوان تعداد روزهای بین پایان سال مالی و تاریخ گزارش حسابرسی تعریف می‌شود، هم به کارایی کار حسابرسی و هم با تلاش حسابرسی انجام شده در آن کار مرتبط است (شارما و همکاران^۶، ۲۰۱۷). بر مبنای قوانینی که در بازار سرمایه ایران وجود دارد، شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران متقبل هستند تا حداکثر ۴ ماه بعد از اتمام سال مالی و حداقل ۱۰ روز قبل از اینکه مجمع عمومی سهامداران تشکیل گردد، گزارش‌های مالی حسابرسی شده را افشا نمایند (بیات و احمدی، ۱۳۹۳). تقلیل کیفیت گزارش‌های حسابرسی می‌تواند نشأت گرفته از تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی و عدم افشای به موقع باشد. از طرفی دیگر، تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی منجر به عدم تقارن اطلاعاتی ذینفعان شده و موجب عدم اطمینان در خصوص تصمیم‌های سرمایه‌گذاران می‌شود (نادری و همکاران^۷، ۱۴۰۱). بنابراین، ارائه به موقع گزارشات مالی حائز اهمیت است.

Demerjian et al.

Duh et al.

Glover et al.

Li et al.

Demerjian et al.

Sharma et al.

گلوور و همکاران^۱ (۲۰۲۲) تأکید می‌کنند که مشتریان و حسابرسان در تعیین به موقع گزارشگری حسابرسی و فرآیندهای گزارشگری مالی یکپارچه هستند. مطابق با این مفهوم، انتظار می‌رود که حسابرسان توانایی‌های مدیران شرکت مشتری را در فرآیند ارزیابی ریسک خود در نظر بگیرند و یا به کمک مدیران در تکمیل کار برای گزارش‌دهی نهایی تکیه کنند. به طور خاص، حسابرسان بر این باورند که مدیران توانمند می‌توانند برآوردهای حسابداری دقیق‌تری ارائه دهند و ریسک مشتری را کاهش دهند و در نتیجه تلاش حسابرسی را کاهش داده و یا اینکه مدیران توانمند با ارائه مستقیم گزارش به موقع و مناسب بین حسابرسی و کمک‌های حسابرسی منفی به حسابرسی کمک کنند (لی و همکاران^۲، ۲۰۲۵).^۳

بررسی نشان می‌دهد که عامل تعدیل‌کننده ممکن است بر ارتباط بین توانایی مدیریتی و تأخیر گزارش حسابرسی تأثیر بگذارد: کیفیت حسابرس پیش‌بینی می‌شود که حسابرسان با کیفیت نسبتاً پایین‌تر و شرکت‌هایی با محیط اطلاعات داخلی نسبتاً پایین‌تر برای بهبود به موقع بودن فرآیند گزارش‌گری مالی خارجی، بیشتر به مدیران توانا وابسته هستند. حسابرسان با کیفیت بالاتر در بسیاری از جنبه‌ها مانند سطوح صلاحیت، استقلال، محافظه‌کاری و تجربه با حسابرسان با کیفیت پایین تفاوت دارند. در مقایسه با حسابرسان غیربزرگ (غیر متخصص در صنعت)، حسابرسان بزرگ (متخصص صنعت) به منابع بیشتری دسترسی دارند، نگرانی‌های بیشتری در مورد شهرت دارند، و بنابراین مستعد محافظه‌کاری و مستقل بودن هستند. در نتیجه، آنها ممکن است در ارزیابی ریسک‌ها کمتر از هم‌تایان خود به توانایی مدیران وابسته باشند، بنابراین تلاش حسابرسی را تخصیص می‌دهند. از طرفی دیگر؛ برای شرکت‌هایی که ضعف در سیستم کنترل داخلی دارند، توانایی معقول تیم مدیریت در ارائه پشتیبانی و کمک لازم در فرآیند حسابرسی حیاتی است. از آنجایی که حسابرس در این شرایط حساسیت کمتری (کمتر) نسبت به توانایی پایین (بالا) مدیر دارد، داشتن مدیران اجرایی ناتوان به طور قابل توجهی ریسک درک شده مشتری را بزرگتر می‌کند و منجر به تأخیرهای طولانی حسابرسی می‌شود (لی و همکاران، ۲۰۲۵).

با توجه به مبانی فوق در پژوهش حاضر در صدد خواهیم بود تا به پرسش اصلی ذیل پاسخ دهیم: آیا کیفیت حسابرسی ارتباط بین توانایی مدیریتی و تأخیر در گزارش حسابرسی را تعدیل می‌کند؟

۳. هدف پژوهش

این پژوهش به منظور تبیین نقش تعدیلگر کیفیت حسابرسی بر ارتباط بین توانایی مدیریتی و تأخیر در گزارش حسابرسی انجام شد. این پژوهش برای بررسی فرضیه و هدف زیر انجام گرفت:

هدف

تبیین نقش تعدیلگر کیفیت حسابرسی بر ارتباط بین توانایی مدیریتی و تأخیر در گزارش حسابرسی

فرضیه

کیفیت حسابرسی ارتباط بین توانایی مدیریتی و تأخیر در گزارش حسابرسی را تعدیل می‌کند.

۴. پیشینه پژوهش

شاه نظری و مزروعی (۱۴۰۳) به پژوهشی تحت عنوان «تأثیر ویژگی‌های شرکت و حسابرِس بر تأخیر در گزارش حسابرِس» پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان می‌دهد که سودآوری و اثربخشی کمیته حسابرِس و سودآوری تأثیر معکوسی بر تأخیر در گزارش حسابرِس دارد ولی تأثیر وضعیت مالی بر تأخیر در گزارش حسابرِس مستقیم است در حالیکه اعتبار حسابرِس، تخصص حسابرِس در صنعت، سابقه حسابرِس و پیچیدگی حسابرِس تأثیر معناداری بر تأخیر در گزارش حسابرِس ندارند.

مستاجران و خادم الحسینی (۱۴۰۳) به پژوهشی تحت عنوان «توانایی مدیریت و تأخیر در گزارش حسابرِس با تعدیل گری کیفیت حسابرِس» پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان می‌دهد که ارتباط بین توانایی مدیریتی با تأخیر گزارش حسابرِس معنادار و معکوس است و این ارتباط توسط کیفیت بالای حسابرِس تعدیل نمی‌شود.

عبرتی و همکاران (۱۴۰۲) به پژوهشی تحت عنوان «ارائه الگویی از اثر معیارهای گزارش حسابرِس و ویژگی‌های شرکتی بر تأخیر در گزارش حسابرِس با توجه به معادلات ساختاری» پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان می‌دهد که ویژگی‌های شرکت اعم از اندازه شرکت، کیفیت افشا، درماندگی مالی، سهام شناور و خبرهای خوب-بد تأثیر معناداری بر تأخیر در گزارش حسابرِس دارند و همچنین تأثیر شاخص‌های گزارش حسابرِس اعم از تأخیر در گزارش حسابرِس سال قبل، نوع اظهارنظر حسابرِس، استقلال حسابرِس و ریسک گزارشگری بر تأخیر در گزارش حسابرِس معنادار می‌باشند.

دادجوئی و میرزائی (۱۴۰۱) به پژوهشی تحت عنوان «بررسی رابطه بین بیش اطمینانی مدیران و تأخیر گزارش حسابرِس در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران» پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان می‌دهد که بیش اطمینانی مدیران دارای ارتباط معناداری با تأخیر گزارش حسابرِس نیست.

ولی‌زاده لاریجانی و همکاران (۱۴۰۰) به پژوهشی تحت عنوان «کیفیت واحد حسابرِس داخلی، کیفیت گزارشگری مالی و تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرِس مستقل» پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان می‌دهد که ارتباط مستقیم و معناداری مابین کیفیت واحد حسابرِس داخلی با کیفیت گزارشگری مالی وجود دارد در حالیکه هیچ گونه ارتباط معناداری مابین کیفیت حسابرِس داخلی و تأخیر در ارائه گزارش حسابرِس وجود ندارد.

شمس‌الدینی و شهاب‌الدینی پاریزی (۱۴۰۰) به پژوهشی تحت عنوان «بررسی رابطه بین کیفیت حسابرِس با به موقع بودن گزارش حسابرِس با در نظر گرفتن نقش تعدیلگری نزدیکی جغرافیایی بین حسابرِس و صاحبکار» پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان می‌دهد که ارتباط بین کیفیت حسابرِس با به موقع بودن گزارش حسابرِس معنادار و مستقیم است و همچنین این رابطه به واسطه نزدیکی جغرافیایی بین حسابرِس و صاحبکار تعدیل می‌شود و این اثرگذاری تعدیلی به صورت تقویت می‌باشد.

قدردان و معصومی (۱۴۰۰) به پژوهشی تحت عنوان «بررسی تأثیر توانایی مدیریت و کیفیت حسابرِس بر به موقع بودن گزارش حسابرِس با در نظر گرفتن نقش تعدیل کننده بحران مالی» پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان می‌دهد که کیفیت حسابرِس تأثیر معناداری بر به موقع بودن گزارش حسابرِس ندارد و همچنین کیفیت توانایی مدیریتی نیز تأثیر معناداری بر به موقع بودن گزارش حسابرِس ندارد و ارتباط غیرمعنادار بین توانایی مدیریت و کیفیت حسابرِس با به موقع بودن گزارش حسابرِس به واسطه بحران مالی تعدیل نمی‌شود.

تقی پور و همکاران (۱۳۹۷) در تحقیقی به بررسی رابطه چرخه تبدیل وجه نقد و ارزش افزوده اقتصادی در شرکت‌های پذیرفته شده در بازار بورس اوراق بهادار تهران (اهرم مالی شرکت‌ها)، پرداختند.

لی و همکاران^۱ (۲۰۲۵) به پژوهشی تحت عنوان «توانایی مدیریتی، کیفیت حسابرسی و تأخیر گزارش حسابرسی» پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان می‌دهد که توانایی مدیریتی به طور منفی با تأخیر گزارش حسابرسی مرتبط است، ارتباط بین توانایی مدیریتی و تأخیرهای گزارش حسابرسی عمدتاً توسط حسابرسان با کیفیت پایین تر هدایت می‌شود که به واسطه اندازه حسابرسان و تخصص حسابرسان در صنعت است. همچنین وقتی مشتریان دارای ضعف‌های کنترل داخلی هستند، رابطه منفی بارزتر است، به این معنی که نقش توانایی مدیریتی زمانی برجسته‌تر است که شرکت‌ها مسائل داخلی را تجربه می‌کنند. یافته‌های نشان می‌دهد که یک تیم مدیریتی با توان معقول برای گزارش‌دهی به موقع برای شرکت‌هایی که در شرایط نسبتاً نامطلوب فعالیت می‌کنند بسیار حیاتی است.

لو^۲ (۲۰۲۵) به پژوهشی تحت عنوان «رهبری جنسیتی و به موقع بودن گزارش: بررسی تأثیر رهبری زن و نقش تنوع جنسیتی هیئت مدیره» پرداخت. نتایج پژوهش وی نشان می‌دهد که شرکت‌ها تحت رهبری زنان (مدیر عامل زن و رئیس هیئت مدیره زن) تأخیر بیشتری در گزارش حسابرسی دارند. با این حال، حضور آنان در هیئت مدیره، تأخیر کوتاه‌تری در گزارش حسابرسی را شامل می‌شود.

امین و همکاران^۳ (۲۰۲۵) به پژوهشی تحت عنوان «ویژگی‌های مدیرعامل و تأخیر گزارش حسابرسی: شواهدی از مصر» پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان می‌دهد که ویژگی‌های مدیرعامل بر تأخیر گزارش حسابرسی تأثیر معناداری دارند و نشان‌دهنده ارتباط منفی بین مالکیت مدیرعامل، وضعیت مؤسس، روابط خانوادگی، دوگانگی مدیرعامل با تأخیر گزارش حسابرسی است و همچنین ارتباط منفی بین ویژگی‌های مدیرعامل و تأخیر گزارش حسابرسی در هیئت مدیره‌های بدون اعضای زن بارزتر است.

بحراوی^۴ (۲۰۲۴) به پژوهشی تحت عنوان «تأثیر کیفیت حسابرسی بر به موقع بودن گزارشگری مالی: شواهدی از بازار کشورهای عضو شورای همکاری خلیج فارس» پرداخت. نتایج پژوهش وی نشان می‌دهد که حق‌الزحمه حسابرسی، اهرم مالی و سودآوری بر به موقع بودن گزارشگری مالی تأثیر می‌گذارند. با این وجود، شواهد تجربی برای اثبات تأثیر اندازه موسسه حسابرسی، خدمات غیرحسابرسی یا دوره تصدی حسابرسان بر به موقع بودن گزارشگری مالی وجود ندارد.

ابوارین و همکاران^۵ (۲۰۲۱) به پژوهشی تحت عنوان «تأثیر اندازه شرکت، اندازه مؤسسه حسابرسی، سودآوری، قابلیت پرداخت بدهی و مالکیت عمومی بر تأخیر حسابرسی» پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان می‌دهد که اندازه شرکت و اندازه مؤسسه حسابرسی بر تأخیر حسابرسی تأثیر دارند. در همین حال، سودآوری، توانایی پرداخت بدهی و مالکیت عمومی هیچ تأثیری بر تأخیر حسابرسی ندارند.

حسین و رینی^۶ (۲۰۲۰) به پژوهشی تحت عنوان «کیفیت حسابرسی و تأخیر در حسابرسی: شواهدی از اندونزی» پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان می‌دهد که کیفیت حسابرسی تأثیر معکوس و معناداری بر تأخیر حسابرسی دارد.

عبدالله و همکاران (۲۰۱۹) به پژوهشی تحت عنوان «تأثیر ویژگی‌های شرکت و ویژگی‌های حسابرسان بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی» پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان می‌دهد که اثربخشی کمیته حسابرسان و سودآوری تأثیر منفی و معناداری بر تأخیر گزارش حسابرسی دارند، در حالی که وضعیت مالی تأثیر مثبت و معناداری بر تأخیر گزارش حسابرسی دارد. در عین حال، پیچیدگی حسابداری، اعتبار حسابرسان، دوره تصدی حسابرسان و تخصص حسابرسان در صنعت تأثیر معناداری بر تأخیر گزارش حسابرسی نشان ندادند.

۵. جامعه و نمونه آماری و روش نمونه‌گیری

جامعه آماری این پژوهش، کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است.

Li et al.

Luh

Amin et al.

Bahrawe

Ubwarin et al.

Husain & Rini

روش نمونه‌گیری، روش غربال‌گری یا حذفی سیستماتیک می‌باشد. برای حذف شرکت‌ها در روش حذفی سیستماتیک معیارهای زیر در نظر گرفته می‌شود:

- (۱) شرکت قبل از سال ۱۳۹۳ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشد و تا پایان ۱۴۰۲ در بورس حضور داشته باشند (فقط شرکت‌های بورس و لذا شرکت‌های بازار پایه حذف می‌شوند).
- (۲) سال مالی شرکت منتهی به پایان اسفند ماه باشد.
- (۳) شرکت در طی دوره زمانی پژوهش سال مالی خود را تغییر نداده باشد.
- (۴) شرکت مورد نظر طی دوره پژوهش، وقفه معاملاتی بیش از ۶ ماه نداشته باشد.
- (۵) جزء شرکت‌های سرمایه‌گذاری، بانک‌ها، مؤسسات بیمه و لیزینگ نباشند.

۶. فرضیه پژوهش

کیفیت حسابرسی ارتباط بین توانایی مدیریتی و تأخیر در گزارش حسابرسی را تعدیل می‌کند.

مدل رگرسیونی

$$\begin{aligned} LAG_{it} = & \alpha_0 + \alpha_1 MA_{it} + \alpha_2 BIG_{it} + \alpha_3 MA_{it} \times BIG_{it} + \alpha_4 SIZE_{it} + \alpha_5 MB_{it} + \alpha_6 LOSS_{it} \\ & + \alpha_7 LEV_{it} + \alpha_8 REC - INV_{it} + \alpha_9 CACL_{it} + \alpha_{10} ACQ_{it} + \alpha_{11} FINANCE_{it} \\ & + \alpha_{12} RESTATEMENT_{it} + \alpha_{13} OPINION_{it} + \alpha_{14} FEE_{it} + \alpha_{15} TENURE_{it} \\ & + \alpha_{16} CEO - TENURE_{it} + \varepsilon_{it} \end{aligned} \quad (1)$$

منبع: لی و همکاران (۲۰۲۵)

LAG تأخیر در گزارش حسابرسی شرکت i در سال t ؛

MA توانایی مدیریتی شرکت i در سال t ؛

Big کیفیت حسابرسی شرکت i در سال t ؛

SIZE اندازه شرکت i در سال t ؛

MB ارزش بازار به ارزش دفتری شرکت i در سال t ؛

LOSS زیان شرکت i در سال t ؛

LEV اهرم مالی شرکت i در سال t ؛

REC-INV حساب‌های دریافتنی و موجودی کالا شرکت i در سال t ؛

CACL دارایی‌های جاری به بدهی‌های جاری شرکت i در سال t ؛

ACQ شرکت‌های تابعه شرکت i در سال t ؛

FINANCE بدهی بلندمدت شرکت i در سال t ؛

RESTATEMENT تجدید آرائه شرکت i در سال t ؛

OPINION نوع گزارش حسابرسی شرکت i در سال t ؛

FEE حق الزحمه‌های حسابرسی شرکت i در سال t ؛

TENURE دوره تصدی حسابرسی شرکت i در سال t ؛

CEO-TENURE دوره تصدی مدیرعامل شرکت i در سال t .

۷. آمار توصیفی

در جدول ۱، آماره‌های توصیفی (شامل میانگین^۱، میانه^۲، بیشینه^۳، کمینه^۴، چولگی^۵ و کشیدگی^۶) هر متغیر، ارائه می‌گردد:

جدول ۱. شاخص‌های مرکزی، پراکندگی و نحوه توزیع متغیرهای پژوهش

نحوه توزیع	شاخص پراکندگی	شاخص‌های مرکزی					تعداد نمونه	نماد متغیر	نام متغیر
		انحراف معیار	کمینه	بیشینه	میانه	میانگین			
کشیدگی	چولگی								
۲/۸۵	-۰/۶۸	۰/۳۶	۲/۸۹	۵/۰۱	۴/۴۵	۴/۳۶	۹۵۰	LAG	تأخیر در گزارش حسابرسی
۸/۸۰	۲/۲۴	۰/۱۲	۰/۰۰۰۵	۰/۷۷	۰/۱۳	۰/۱۵	۹۵۰	MA	توانایی مدیریتی
۳/۴۷	۰/۳۴	۱/۶۸	۱۰/۱۵	۲۰/۷۲	۱۵/۱۰	۱۵/۲۵	۹۵۰	SIZE	اندازه شرکت
۳/۵۸	۱/۰۴	۲/۳۵	-۰/۸۷	۹/۹۶	۲/۲۵	۲/۹۴	۹۵۰	MB	ارزش دفتری به ارزش بازار
۷/۱۱	۱/۳۵	۰/۲۸	۰/۰۳	۱/۹۶	۰/۵۷	۰/۵۹	۹۵۰	LEV	اهرم مالی
۲/۱۵	۰/۱۵	۰/۲۰	۰/۰۱	۰/۹۲	۰/۴۶	۰/۴۷	۹۵۰	REC-INV	حساب‌های دریافتنی و موجودی کالا
۵/۴۱	۱/۳۷	۰/۸۳	۰/۱۱	۴/۹۰	۱/۳۷	۱/۵۳	۹۵۰	CACL	دارایی‌های جاری به بدهی‌های جاری
۲/۶۶	۰/۲۲	۱/۰۲	۴/۲۷	۹/۹۰	۶/۷۶	۶/۸۳	۹۵۰	FEE	حق الزحمه‌های حسابرسی
۵/۴۴	۱/۶۰	۲/۰۴	۱/۰۰	۱۰/۰۰	۲/۰۰	۲/۸۲	۹۵۰	TENURE	دوره تصدی حسابرس
۴/۹۸	۱/۴۹	۱/۹۷	۱/۰۰	۱۰/۰۰	۲/۰۰	۲/۶۵	۹۵۰	CEO-TENURE	دوره تصدی مدیرعامل

در جدول آمار توصیفی ۱ برای تعیین شاخص‌های مرکزی از "میانگین، میانه، بیشینه و کمینه" استفاده شد و برای هر متغیر، مقادیر میانگین و میانه‌ی هر متغیر (تأخیر در گزارش حسابرسی، توانایی مدیریتی، اندازه شرکت، ارزش دفتری به ارزش بازار، اهرم مالی، حساب‌های دریافتنی و موجودی کالا، دارایی‌های جاری به بدهی‌های جاری، حق الزحمه‌های حسابرسی، دوره تصدی حسابرس و دوره تصدی مدیرعامل)، با توجه به مقادیر بیشینه و کمینه در حد قابل قبول می‌باشند.

در جدول آمار توصیفی ۱ به منظور تعیین پراکندگی داده‌ها از شاخص "انحراف معیار" استفاده شد که مقدار کم آن نشان‌دهنده کم بودن پراکندگی متغیر را دارد که تأخیر در گزارش حسابرسی، توانایی مدیریتی، اندازه شرکت، ارزش دفتری به ارزش بازار، اهرم مالی، حساب‌های دریافتنی و موجودی کالا، دارایی‌های جاری به بدهی‌های جاری، حق الزحمه‌های حسابرسی، دوره تصدی حسابرس و دوره تصدی مدیرعامل دارای انحراف معیار کم هستند.

همچنین در جدول آمار توصیفی ۱ برای تعیین تقارن داده‌ها از شاخص‌های "چولگی و کشیدگی" استفاده شد. اگر چولگی مثبت باشد نشان‌دهنده آن است که تجمع داده‌ها در سمت راست است و این امر حاکی از آن است که حجم بیشتر مشاهدات کمتر از میانگین می‌باشد و بالعکس. در بین متغیرهای فوق؛ توانایی مدیریتی، اندازه شرکت، ارزش دفتری به ارزش بازار، اهرم

مالی، حساب های دریافتنی و موجودی کالا، دارایی های جاری به بدهی های جاری، حق الزحمه های حسابرسی، دوره تصدی حسابرس و دوره تصدی مدیرعامل دارای چولگی مثبت و تأخیر در گزارش حسابرسی دارای چولگی منفی هستند. کشیدگی نیز نشانگر تجمع داده ها در قله ی توزیع نرمال است و اگر مثبت باشد حاکی از قرار گرفتن قله توزیع متغیر بالاتر از توزیع نرمال را دارد و بالعکس. در بین متغیرهای فوق، تأخیر در گزارش حسابرسی، توانایی مدیریتی، اندازه شرکت، ارزش دفتری به ارزش بازار، اهرم مالی، حساب های دریافتنی و موجودی کالا، دارایی های جاری به بدهی های جاری، حق الزحمه های حسابرسی، دوره تصدی حسابرس و دوره تصدی مدیرعامل دارای کشیدگی مثبت می باشند.

به دلیل مجازی بودن کیفیت حسابرسی، ضعف کنترل داخلی، زیان شرکت، شرکت های تابعه، بدهی بلندمدت، تجدید ارائه و نوع گزارش حسابرس، لذا برای این دو متغیر، فراوانی و درصد فراوانی در جدول ذیل ارائه می گردد:

جدول ۲. فراوانی متغیرهای مجازی پژوهش

نام متغیر	نماد متغیر	تعداد	تعداد و درصد فراوانی سال - شرکت با عدد صفر	تعداد و درصد فراوانی سال - شرکت با عدد یک
کیفیت حسابرسی	Big	۹۵۰	۷۷۷	۱۷۳
ضعف کنترل داخلی	ICW	۹۵۰	۷۹۷	۱۵۳
زیان شرکت	LOSS	۹۵۰	۸۲۶	۱۲۴
شرکت های تابعه	ACQ	۹۵۰	۴۷۸	۴۷۲
بدهی بلندمدت	FINANCE	۹۵۰	۷۹۷	۱۵۳
تجدید ارائه	RESTATEMENT	۹۵۰	۸۷۸	۷۲
نوع گزارش حسابرس	OPINION	۹۵۰	۳۹۴	۵۵۶

منبع: یافته های پژوهشگر

نتایج جدول ۲ حاکی از آن است که از بین ۹۵۰ نمونه آماری، حسابرسی ۱۷۳ نمونه توسط سازمان حسابرسی صورت گرفته است ولی حسابرسی ۷۷۷ نمونه توسط سایر شرکت های حسابرسی انجام شده است. از بین ۹۵۰ نمونه آماری، ۱۵۳ نمونه دارای ضعف کنترل داخلی بوده در حالیکه ۷۹۷ نمونه توسط دارای ضعف در کنترل داخلی نبودند. همچنین از بین ۹۵۰ نمونه آماری، ۱۲۴ نمونه زیان ده و ۸۲۶ نمونه سودده بوده اند. از بین ۹۵۰ نمونه آماری، ۴۷۲ نمونه دارای شرکت تابعه (شرکت های زیر مجموعه شرکت اصلی) هستند و ۴۷۸ نمونه دارای شرکت تابعه نیستند. از بین ۹۵۰ نمونه آماری، بدهی بلندمدت ۱۵۳ نمونه بیش از ۲۰ درصد از کل بدهی ها است و در ۷۹۷ نمونه این گونه نیست. همچنین از بین ۹۵۰ نمونه آماری، ۷۲ نمونه دارای تجدید ارائه (اصلاحیه) در گزارش های مالی هستند و ۸۷۸ نمونه تجدید ارائه ندارند و در نهایت ۵۵۶ نمونه دارای نظر مقبول حسابرس هستند و ۳۹۴ نمونه نظرمقبول از حسابرس اخذ نکرده اند.

تحلیل استنباطی فرضیه پژوهش

H_۰) کیفیت حسابرسی ارتباط بین توانایی مدیریتی و تأخیر در گزارش حسابرسی را تعدیل نمی کند.
H_۱) کیفیت حسابرسی ارتباط بین توانایی مدیریتی و تأخیر در گزارش حسابرسی را تعدیل می کند.

جدول ۳. تحلیل فرضیه پژوهش

$LAG_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 MA_{it} + \alpha_2 BIG_{it} + \alpha_3 MA_{it} \times BIG_{it} + \alpha_4 SIZE_{it} + \alpha_5 MB_{it} + \alpha_6 LOSS_{it} + \alpha_7 LEV_{it} + \alpha_8 REC - INV_{it} + \alpha_9 CACL_{it} + \alpha_{10} ACQ_{it} + \alpha_{11} FINANCE_{it} + \alpha_{12} RESTATEMENT_{it} + \alpha_{13} OPINION_{it} + \alpha_{14} FEE_{it} + \alpha_{15} TENURE_{it} + \alpha_{16} CEO - TENURE_{it} + \varepsilon_{it}$				
متغیرها	ضریب	خطا	آماره t استیودنت	سطح معناداری

فصلنامه رویکردهای نوین در مهندسی صنایع و مدیریت
سال چهارم، شماره ۱، بهار ۱۴۰۵

۰/۰۰۰۰	۴۲/۱۳	۰/۰۹	۳/۹۲	ضریب ثابت	C
۰/۰۵۹۸	-۱/۸۸	۰/۰۳	-۰/۰۶	توانایی مدیریتی	MA
۰/۶۲۰۸	-۰/۴۹	۰/۰۳	-۰/۰۱	کیفیت حسابرسی	Big
۰/۶۱۵۰	-۰/۵۰	۰/۱۱	-۰/۰۵	کیفیت حسابرسی در توانایی مدیریتی	Big × MA
۰/۰۰۰۰	۵/۰۴	۰/۰۰۷	۰/۰۳	اندازه شرکت	SIZE
۰/۰۰۶۴	۲/۷۳	۰/۰۰۲	۰/۰۰۵	ارزش دفتری به ارزش بازار	MB
۰/۰۳۸۱	۲/۰۷	۰/۰۱	۰/۰۳	زیان شرکت	LOSS
۰/۲۲۰۴	۱/۲۲	۰/۰۳	۰/۰۳	اهرم مالی	LEV
۰/۰۰۱۰	۳/۲۹	۰/۰۳	۰/۱۰	حساب های دریافتنی و موجودی کالا	REC-INV
۰/۰۵۷۴	-۱/۹۰	۰/۰۱	-۰/۰۱	دارایی های جاری به بدهی های جاری	CACL
۰/۹۲۸۰	-۰/۰۹	۰/۰۴	-۰/۰۰۳	شرکت های تابعه	ACQ
۰/۷۱۳۵	۰/۳۶	۰/۰۱	۰/۰۰۵	بدهی بلندمدت	FINANCE
۰/۰۰۱۱	۳/۲۷	۰/۰۱	۰/۰۵	تجدید ارائه	RESTATEMENT
۰/۰۰۰۹	-۳/۳۴	۰/۰۱	-۰/۰۴	نوع گزارش حسابرس	OPINION
۰/۰۴۰۳	-۲/۰۵	۰/۰۰۸	-۰/۰۱	حق الزحمه های حسابرسی	FEE
۰/۴۴۱۱	-۰/۷۷	۰/۰۰۳	-۰/۰۰۲	دوره تصدی حسابرس	TENURE
۰/۸۰۲۸	۰/۲۴	۰/۰۰۲	۰/۰۰۰۶	دوره تصدی مدیرعامل	CEO-TENURE
۰/۸۷	ضریب تعیین				
۰/۸۵	ضریب تعیین تعدیل شده				
۵۳/۷۰	آماره F				
۰/۰۰۰۰	سطح معناداری آماره F				
۱/۵۵	آماره دوربین واتسون				

منبع: یافته های پژوهشگر

• آماره t استیودنت متغیرها:

سطح معناداری آماره t استیودنت اندازه شرکت، ارزش دفتری به ارزش بازار، حساب های دریافتنی و موجودی کالا، تجدید ارائه و نوع گزارش حسابرس کمتر از ۰/۰۱ است در نتیجه با ۹۹٪ اطمینان ارتباط معناداری با تأخیر در گزارش حسابرسی دارند؛ سطح معناداری آماره t استیودنت زیان شرکت و حق الزحمه های حسابرسی بیش از ۰/۰۱ و کمتر از ۰/۰۵ است در نتیجه با ۹۵٪ اطمینان ارتباط معناداری با تأخیر در گزارش حسابرسی دارند؛ سطح معناداری آماره t استیودنت توانایی مدیریتی و دارایی های جاری به بدهی های جاری بیش از ۰/۰۵ و کمتر از ۰/۰۱ است در نتیجه با ۹۰٪ اطمینان ارتباط معناداری با تأخیر در گزارش حسابرسی دارند؛ ولی سایر متغیرها ارتباط معناداری با تأخیر در گزارش حسابرسی ندارد.

• آماره ضریب تعیین تعدیل شده:

ضریب تعیین تعدیل شده نشان دهنده ی آن است که ۸۵٪ از تغییرات تأخیر در گزارش حسابرسی توسط توانایی مدیریتی، کیفیت حسابرسی، اندازه شرکت، ارزش دفتری به ارزش بازار، زیان شرکت، اهرم مالی، حساب های دریافتنی و موجودی کالا، دارایی های جاری به بدهی های جاری، شرکت های تابعه، بدهی بلندمدت، تجدید ارائه، نوع گزارش حسابرس، حق الزحمه های حسابرسی، دوره تصدی حسابرس و دوره تصدی مدیرعامل تبیین می شود.

• آماره F:

سطح معناداری آماره F از ۰/۰۵ کمتر است نشان دهنده معنادار بودن مدل می باشد.

• آماره دوربین واتسون:

مقدار آماره دوربین واتسون نشان می‌دهد که در مدل رگرسیونی خودهمبستگی وجود ندارد زیرا مقدار آن بیش از ۱/۵ و کمتر از ۲/۵ است.

• تأیید یا رد فرضیه پژوهش:

با توجه به توضیحات مندرج در قسمت سطح معناداری آماره t استیودنت متغیر تعدیلگر (توانایی مدیریتی در کیفیت حسابرسی) و مشخص شدن عدم تأثیر کیفیت حسابرسی بر ارتباط بین توانایی مدیریتی و تأخیر در گزارش حسابرسی، می‌توان اظهار داشت که کیفیت حسابرسی ارتباط بین توانایی مدیریتی و تأخیر در گزارش حسابرسی را تعدیل نمی‌کند و فرضیه پژوهش رد می‌شود.

جدول ۴. نتایج حاصل از آزمون فرضیه پژوهش

ردیف	عنوان فرضیه	متغیرها	نتیجه	درصد اطمینان	تأیید / رد
۱	کیفیت حسابرسی ارتباط بین توانایی مدیریتی و تأخیر در گزارش حسابرسی را تعدیل می‌کند.	مستقل: توانایی مدیریتی تعدیلگر: کیفیت حسابرسی وابسته: تأخیر در گزارش حسابرسی	کیفیت حسابرسی ارتباط بین توانایی مدیریتی و تأخیر در گزارش حسابرسی را تعدیل نمی‌کند.	۹۵٪	رد

۸. تحلیل یافته‌ها و نتیجه‌گیری

فرضیه پژوهش بیان می‌کند که "کیفیت حسابرسی ارتباط بین توانایی مدیریتی و تأخیر در گزارش حسابرسی را تعدیل می‌کند".

با توجه به اینکه سطح معناداری ضریب توانایی مدیریتی در کیفیت حسابرسی (α_3) از ۰/۰۵ بیشتر به دست آمد لذا با ۹۵٪ اطمینان فرضیه پژوهش مورد تأیید قرار نگرفت و می‌توان بیان داشت که کیفیت حسابرسی ارتباط بین توانایی مدیریتی و تأخیر در گزارش حسابرسی را تعدیل نمی‌کند و این بدان معناست که با افزایش کیفیت حسابرسی در بین شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران ارتباط بین توانایی مدیریتی و تأخیر در گزارش حسابرسی تغییری پیدا نمی‌کند و ارتباط بین توانایی مدیریتی و تأخیر در گزارش حسابرسی به عواملی غیر از کیفیت حسابرسی وابسته است. نتیجه این فرضیه با نتایج پژوهش لی و همکاران (۲۰۲۵) همسو نمی‌باشد ولی با نتایج پژوهش مستاجران و خادم الحسینی (۱۴۰۳) همسو است.

۹. پیشنهادهای برای پژوهش‌های آتی

- ۱- پیشنهاد می‌گردد نقش تعدیلگر کیفیت حسابرسی و وجود ضعف‌های کنترل داخلی ارتباط بین اعتماد بیش از حد مدیریتی و تأخیر در گزارش حسابرسی بررسی قرار گیرد.
- ۲- پیشنهاد می‌گردد نقش تعدیلگر کیفیت حسابرسی و وجود ضعف‌های کنترل داخلی ارتباط بین توانایی مدیریتی و تأخیر در گزارش حسابرسی با استفاده از سایر شاخص‌های اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی همچون تخصص حسابرسان در صنعت مورد بررسی قرار گیرد.
- ۳- پیشنهاد می‌گردد نقش تعدیلگر کیفیت حسابرسی و وجود ضعف‌های کنترل داخلی ارتباط بین توانایی مدیریتی و تأخیر در گزارش حسابرسی در مراحل مختلف چرخه عمر شرکت مورد بررسی قرار گیرد.
- ۴- پیشنهاد می‌گردد نقش تعدیلگر کیفیت حسابرسی و وجود ضعف‌های کنترل داخلی ارتباط بین توانایی مدیریتی و تأخیر در گزارش حسابرسی به تفکیک در بین صنایع مختلف بورس اوراق بهادار تهران مورد بررسی قرار گیرد.

منابع

۱. تقی پور، محمد، آهی تبار، پیمان، عبدی، جلال، ارزنلو، اسماعیل (۱۳۹۷). بررسی رابطه چرخه تبدیل وجه نقد و ارزش افزوده اقتصادی در شرکتهای پذیرفته شده در بازار بورس اوراق بهادار تهران (اهرم مالی شرکت ها). ششمین کنفرانس ملی اقتصاد در شرایط تحریم. مازندران. بابلسر.
۲. خدای پور، احمد و حسینی نیا، سمیه، (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین تخصص حسابرس و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی با محافظه کاری حسابداری، پژوهش حسابداری، شماره ۲۲، ۷۳-۹۵.
۳. خوزین، علی؛ نارویی، مریم و تقی زاده، رضا، (۱۴۰۳). تأثیر مشغله موسسات حسابرسی بر تأخیر در گزارش حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، دومین همایش ملی رویکردهای نوین در حسابداری، حسابرسی و مالی، ایران.
۴. دادجوئی، عالمه و میرزائی، مژگان، (۱۴۰۱). بررسی رابطه بین بیش اطمینانی مدیران و تأخیر گزارش حسابرسی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه چشم انداز حسابداری و مدیریت، دوره ۵، شماره ۶۹، ۸۷-۹۹.
۵. شاه نظری، اسماعیل و مزروعی، مهدی، (۱۴۰۳). تأثیر ویژگیهای شرکت و حسابرس بر تأخیر در گزارش حسابرسی، هفتمین کنفرانس بین المللی مدیریت، حسابداری، اقتصاد و بانکداری، ایران.
۶. شمس الدینی، کاظم و شهاب الدینی پاریزی، فاطمه، (۱۴۰۰). بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی با به موقع بودن گزارش حسابرسی با در نظر گرفتن نقش تعدیلگری نزدیکی جغرافیایی بین حسابرس و صاحبکار، فصلنامه مطالعات مدیریت و حسابداری، دوره ۷، شماره ۲، ۴۷-۶۱.
۷. عبرتی، محمدرضا؛ بحری ثالث، جمال؛ جبارزاده کنگرلویی، سعید و آشتاب، علی، (۱۴۰۲). ارائه الگویی از اثر معیارهای گزارش حسابرسی و ویژگی های شرکتی بر تأخیر در گزارش حسابرسی با توجه به معادلات ساختاری، فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۱۲، شماره ۲، ۱۵۵-۱۸۰.
۸. قدردان، احسان و معصومی، فریبرز، (۱۴۰۰). بررسی تأثیر توانایی مدیریت و کیفیت حسابرسی بر به موقع بودن گزارش حسابرسی با در نظر گرفتن نقش تعدیل کننده بحران مالی، چهارمین همایش ملی توسعه علوم فناوریهای نوین در مدیریت، حسابداری و کامپیوتر، ایران.
۹. مستاجران، عبدالرسول و خادم الحسینی، امیرمحمد، (۱۴۰۳). توانایی مدیریت و تأخیر در گزارش حسابرسی با تعدیل گری کیفیت حسابرسی، فصلنامه رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری، سال ۸، شماره ۹۵، ۱۹۴۴-۱۹۶۱.
۱۰. نادری، زاهد و امید سمیعی، (۱۴۰۲). بررسی تاثیر حاکمیت شرکتی بر تاخیر گزارش حسابرس، نشریه کنکاش مدیریت و حسابداری، ۳(۲)، ۱۹۱-۲۰۹.
۱۱. ولی زاده لاریجانی، اعظم؛ رحمانی، علی و شعبانی اصل، سمانه، (۱۴۰۰). کیفیت واحد حسابرسی داخلی، کیفیت گزارشگری مالی و تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرس مستقل، مجله پژوهشهای کاربردی در گزارشگری مالی، دوره ۱۰، شماره ۲.
۱۲. Abdillah, M.R., Mardijuwono, A.W. and Habiburrochman, H. (2019). The effect of company characteristics and auditor characteristics to audit report lag, Asian Journal of Accounting Research, Vol. 4 (1), 129-144.
۱۳. Amin, M.A., Abdelmaged, E.M., Ibrahim, A.E. and Abdelfattah, T. (2025). CEO characteristics and audit report lag: evidence from Egypt. International Journal of Accounting & Information Management, Vol. 33 (1), 32-67. <https://doi.org/10.1108/IJAIM-03-2024-0096>

۱۴. Bahrawe, S. (2024). The impact of audit quality on timeliness of financial reporting: evidence from GCC market, *Journal of Islamic Accounting and Business Research*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/JIABR-05-2024-0166>
۱۵. DeFond, M. and Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 58 (2-3) 275-326, doi: 10.1016/j.jacceco.2014.09.002.
۱۶. Demerjian. P, Lev. B, Lewis. M, and Mc Vay. S,. (2012). Managerial Ability and Earnings Quality. *The Accounting Review*. American Accounting Association. Vol. 88 (2),: 463-498.
۱۷. Duh, R. R., Knechel, W. R., & Lin, C. C. (2020). The effects of audit firms' knowledge sharing on audit quality and efficiency. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 39 (2), 51-79.
۱۸. Glover, S. M., Hansen, J. C., & Seidel, T. A. (2022). How has the change in the way auditors determine the audit report date changed the meaning of the audit report date? Implications for academic research. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 41 (1), 143-173.
۱۹. Li. Y, Liu. S, and Zhou. Y,. (2025). Managerial ability, audit quality, and audit report lag. *Advances in Accounting*, Vol. 68,: 1-14.
۲۰. Luh, P.K. (2025). Gendered leadership and reporting timeliness: examining the effect of female leadership and the role of board gender diversity. *Journal of Applied Accounting Research*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/JAAR-03-2024>
۲۱. Sharma, D. S., Tanyi, P. N., & Litt, B. A. (2017). Costs of mandatory periodic audit partner rotation: Evidence from audit fees and audit timeliness. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 36(1), 129-149.