

رابطه مؤلفه‌های داخلی نظام راهبری شرکتی و زمانبندی ارائه گزارش حسابرس (شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران)

اسماعیل فدایی و شکلی^۱، عبدالصمد خلعتبری لیماکی^۲

^۱ گروه حسابداری، واحد رامسر، دانشگاه آزاد اسلامی، رامسر، ایران

^۲ گروه حسابداری، واحد رامسر، دانشگاه آزاد اسلامی، رامسر، ایران

نام نویسنده مسئول:

عبدالصمد خلعتبری لیماکی

چکیده

هدف پژوهش حاضر، رابطه مؤلفه‌های داخلی نظام راهبری شرکتی و زمانبندی ارائه گزارش حسابرس می‌باشد. روش پژوهش حاضر توصیفی - کاربردی می‌باشد. جامعه آماری تحقیق، کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره زمانی ۱۳۹۰ الی ۱۳۹۴ (دوره ۵ ساله) است. روش نمونه‌گیری در پژوهش حاضر، روش حذف سیستماتیک می‌باشد. در راستای این هدف، ۱۸۸ شرکت انتخاب شدند. برای جمع‌آوری اطلاعات در مورد مبانی نظری و پیشینه پژوهش از روش و برای گردآوری داده‌های مورد نظر از ماهنامه‌های بورس و سایت‌های بورس و بانک مرکزی و نرم افزارهای اطلاعات مالی شرکت‌ها استفاده می‌شود. همچنین برای گردآوری اطلاعات مربوط به ترازنامه و صورت سود و زیان از صورت‌های مالی فراهم آمده در آرشیوهای الکترونیکی سازمان بورس اوراق بهادار تهران (لوح‌های فشرده موسوم به آرشیو) استفاده شده است. برای آزمون فرضیه‌ها از روش رگرسیون چندمتغیره استفاده شده است. با توجه به نتایج پژوهش می‌توان بیان داشت که با بهبود در مؤلفه‌های داخلی نظام راهبری شرکتی، زمانبندی ارائه گزارش حسابرس سریع‌تر خواهد شد.

واژگان کلیدی: نظام راهبری شرکتی، تمرکز مالکیت، استقلال هیأت مدیره، تأخیر ارائه گزارش حسابرس

مقدمه

شواهد موجود در تاریخ حسابرسی، نشان می‌دهد که پیشینه حسابرسی در جهان، در دو دوره بااهمیت، قابل تامل و بررسی است. دوره اول به قبل از شکل‌گیری حرفه حسابرسی و به دوران قبل از اواسط سده نوزدهم برمی‌گردد و دوره دوم، مربوط به شکل‌گیری حرفه حسابرسی و بعد از آن است. در حکومت‌های باستانی، معمولاً از وجود دو نفر برای ثبت مستقل حساب‌های خزانه استفاده می‌شد. هدف اولیه، ثبت درست و هدف بعدی، اطمینان از صحت گزارش‌ها بود. برای دستیابی به این هدف، به مستمعین یا حساب‌رسان اتکا می‌شد. گوش کردن به حساب‌های دولتی که با صدای بلند خوانده می‌شد، در زمان امپراطوری رم، عمده‌ترین کار برای جلوگیری از سوءاستفاده‌ها توسط خزانه‌داران بود. واژه Auditor به معنای شنونده، از همان دوران رواج یافت (حساس یگانه، ۱۳۹۱).

ساختار حسابرسی در دوره قبل از شکل حرفه‌ای با وضعیت بعد از آن بسیار متفاوت بود. تاسیس شرکت‌های بزرگ برای انجام فعالیت‌های تجاری که با سرمایه‌های فردی امکان‌پذیر نبود، در اوایل قرن نوزدهم، تاثیر عمیقی بر تفکیک مالکیت از مدیریت و تاکید بر عملکرد مباشرت داشت. نیاز گزارش‌دهی به مالکان توسط گزارش‌های مالی که توسط مباشران تهیه می‌شد و نیاز به تایید یا گواهی کیفیت محتوای این گزارش‌ها نیز کم‌کم شناخته شد. همچنین رابطه نمایندگی و مباشرت مدیران با مالکان به طور مشخص‌تری، شکل گرفت (ثقفی و معتمدی فاضل، ۱۳۹۱). در اوایل این دوره، هدف حسابرسی، کماکان معطوف به موضوع تقلب بود. به هر حال، با گذشت زمان و رسیدن به سال‌های اخیر، توجه و تمرکز حساب‌رسان به طور فزاینده‌ای بر روش‌ها و رویه‌های تهیه صورت‌های مالی معطوف گردیده است. به‌ویژه، هدف حساب‌رسان در دهه اخیر، گواهی تطابق صورت‌های مالی، بر اصول پذیرفته شده یا استانداردهای حسابداری و قوانین موضوعه، بوده است (خدامی پور و همکاران، ۱۳۹۲). این تغییر در اهداف حسابرسی با پیدایش یک حرفه خودگردان که اعضای آن برای ایفای مسئولیت‌های خود، آموزش کافی دیده بودند، مصادف بود. بدین ترتیب، حساب‌رس معاصر به عنوان یک متخصص شایسته و با مهارت و دانش کافی حسابداری، برای انجام وظیفه حسابرسی، روی کار آمد. چنین کاری، از بررسی و گزارش در مورد صحت پیام‌های اطلاعات حسابداری و اثرات اقتصادی عملیات مدیریت، گواهی و گزارش در مورد صحت محاسبات انجام شده و بازنمودهای حسابداری و تطابق این بازنمودها با قوانین و مقررات و استانداردهای مقرر شده، تکامل پیدا کرد. به عبارت دیگر، حسابرسی امروزی، بیشتر به گواهی اطلاعات حسابداری گزارش شده و تطبیق آن با اصول یا استانداردهای حسابداری توجه دارد تا محتوای اقتصادی آن (Abidin and Zaluki, 2012).

نقش اصلی گزارشگری مالی انتقال اثر بخش اطلاعات مالی به افراد برون سازمانی به روشی معتبر و به موقع است (هیأت استانداردهای حسابداری مالی) برای انجام این مهم، مدیران از فرصت‌هایی برای اعمال قضاوت در گزارشگری مالی برخوردار شده‌اند. البته مدیران می‌توانند از دانش خود درباره ی فعالیت‌های تجاری برای بهبود اثر بخشی صورت‌های مالی به عنوان ابزاری برای انتقال اطلاعات به سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان بالقوه استفاده نمایند (Chen et al, 2004). با این حال، چنانچه مدیران برای گمراه کردن استفاده کنندگان صورت‌های مالی (درون سازمانی و برون سازمانی) از طریق اعمال اختیارات خود در زمینه‌گزینه‌های حسابداری در گزارش‌های مالی، انگیزه‌هایی داشته باشند، احتمال می‌رود تقلب رخ دهد. از طرف دیگر کیفیت حسابرسی، یکی از موضوعات با اهمیت در حوزه حسابرسی و بازار سرمایه است

(Chen and Zhou, 2005). به منظور شناخت مفاهیم و ابعاد مختلف کیفیت حسابرسی، مطالعات گوناگونی توسط محققان انجام شده است تا رابطه بین کیفیت حسابرسی و متغیرهای دیگر کشف شود. از آنجا که کیفیت حسابرسی در عمل به سختی قابل مشاهده است، تحقیقات در این زمینه همواره با مشکلات زیادی روبرو بوده است (سجادی، ۱۳۹۱).

تفکیک مالکیت از کنترل در شرکت‌ها، نیاز به نظام راهبردی شرکتی را ایجاد می‌کند تا بر مدیران نظارت کرده و از بابت مسائل نمایندگی از سرمایه‌گذاران حمایت کند. نظام حاکمیت شرکتی، سازوکاری است که اداره و کنترل شرکت‌ها مربوط بوده و موجب برقراری روابطی بین ذینفعان می‌شود تا منافع آن‌ها به حداکثر برسد و همچنین از تضاد منافع و ضایع شدن حقوق یکی به نفع دیگری جلوگیری می‌شود

(Dunn and Mayhew, 2004) در واقع هدف نظام حاکمیت شرکتی، حصول اطمینان از عدم وقوع رفتار فرصت‌طلبانه است که از طریق کاهش مشکلات نمایندگی و اطلاعات نامتقارن بالقوه بین نماینده (مدیر) و ذینفعان مختلف (سهامداران، اعتبار دهندگان و ...) تحقق می‌یابد.

منسا و دیگران^۱ (۲۰۰۳) راهبری شرکتی را مجموعه ای از سازوکارهایی میدانند که طی آن سازمان به سهامداران و عموم مردم پاسخ می دهد. ایشان بیان داشتند که راهبری شرکتی توسعه و بهبود را از راه اطمینان از تخصیص کارای منابع اقتصادی تسهیل می کند. به طور کلی این مقالات اهمیت سطح راهبری شرکتی را، به طور خاص در کشورهای با ضعف قانونی در حمایت از سرمایه گذاران، تایید می کنند. کلاپر^۲ و لاول^۳ (۲۰۰۴؛ ۲) راهبری شرکتی مناسب می تواند به عنوان سازوکاری اثربخش برای ممانعت از رفتار خوشبینانه مدیران و بهبود کیفیت گزارشهای مدیران و افزایش ارزش شرکت عمل کند (واعظ و همکاران ۱۳۹۳).

گزارش حسابرسی بنا به دو دلیل اصلی می تواند بر قیمت سهام تاثیر بگذارد. اول، گزارش حسابرسی ممکن است حاوی اطلاعاتی باشد که بر برآورد مبلغ جریان های نقدی آتی یا ریسک این جریان ها تأثیر بگذارد. اطلاعاتی که بتواند موجب تجدیدنظر در این دو جزء (مبلغ و ریسک جریان های نقدی آتی) شود، اطلاعات مربوط است و می تواند موجب تغییر قیمت سهام شود. دوم، گزارش حسابرسی از جمله گزارش مرتبط با تداوم فعالیت شرکت مورد رسیدگی، می تواند حاوی اطلاعات مهمی درباره وضعیت حیات و ممات شرکت باشد. حسابرسی به اطلاعات محرمانه شرکت از جمله اطلاعات پیش بینی شده و طرح های آتی مدیریت، دسترسی دارد؛ این اطلاعات در تصمیمات گزارشگری حسابرسی بی تأثیر نیست؛ در نتیجه گزارش حسابرسی همواره بخشی از اطلاعات محرمانه را انعکاس می دهد (Alkhatib and Marji, 2012). اما، جیم ماچلر (۱۹۸۵) توضیح می دهد گزارش حسابرسی مرتبط با تداوم فعالیت شرکت تا حدودی تابع اطلاعات در دسترس عموم هست و در نتیجه محتوای این نوع گزارش، قبل از انتشار قابل پیش بینی است

(Habib and Bhuiyan, 2011) نظام راهبری در هر کشوری تابعی از متغیرهای داخلی و بیرونی است. عناصر داخلی شامل ساختار مالکیت، وضعیت اقتصادی، نظام قانونی (مقرراتی)، سیاست های دولت و فرهنگ جامعه است. عناصر بیرونی به تعامل و روابط اقتصادی با سایر کشور ها مثل جریان ورود و خروج سرمایه و شرایط اقتصاد جهانی مربوط می شود. در سطح شرکتی، ساختار مالکیت و چارچوب قانونی مهمترین عوامل موثر بر راهبری شرکتی هستند (Hussin, and Bamahros, 2013).

برخی از پژوهشگران سعی در طبقه بندی نظام راهبری شرکتی در کشورهای مخالف داشته اند، بعضی دیگر نیز به دنبال بررسی تطبیقی با هدف شناسایی نقاط اشتراک و افتراق این سیستم ها بوده اند، لیکن به دلیل تنوع زیاد به نظر می رسد توفیق زیادی در این رابطه حاصل نشده است. در عین حال اشاره اجمالی به یک طبقه بندی نسبتاً کلی انجام شده است تحت عنوان درونی / بیرونی که ذکر آن در این جا مفید به نظر می رسد. نظام های درونی در شرایطی شکل می گیرند که کنترل شرکت های سهامی عام در اختیار یک یا چند گروه از سهام داران عمده است. نظیر موسسین، سهام داران حقوقی (سرمایه گذاران نهادی) یا دولت. این سیستم را رابطه محور نیز می نامند. در این سیستم رابطه نزدیکی بین شرکت و سهام داران کنترل کننده وجود دارد. کشورهای نظیر آلمان و ژاپن به این نظام نزدیک ترند. رابطه تنگاتنگ مالکین و مدیران تا آنجا که مربوط به کاهش هزینه های نمایندگی می شود، مثبت است (Fernando et al, 2010).

نظام های توان بیرونی مربوط به موقعیت هایی است که شرکت های سهامی عام بزرگ توسط مدیران کنترل می شوند. اگر چه سهام شرکت مربوط به گروه زیادی از سهامداران حقیقی و حقوقی است. در این وضعیت بین مالکیت و کنترل شرکت مرزبندی وجود دارد. این شرکت ها در آمریکا و انگلستان پرتعدادند. این سیستم به نام های آنگلو ساکسون یا آنگلو آمریکن نیز مشهورند. کنترل شرکت ها در اختیار مدیران است و سهامدارن تنها با اعمال حق رای خود می توانند موثر واقع شوند. مسئله نمایندگی در این سیستم ها به خوبی مشهود است (Gul et al, 2009).

فرخ برزیده و مجتبی معدنچی ها (۱۳۹۳)، تأثیر تخصص موسسه حسابرسی در صنعت بر تأخیر گزارش حسابرسی را مورد بررسی قرار داد. برای بررسی فرضیه تحقیق، اطلاعات مالی و غیر مالی ۱۶۷ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سالهای ۱۳۸۵ الی ۱۳۹۰ با استفاده از مدل رگرسیون چندمتغیره تجزیه و تحلیل گردیده است. نتایج آزمون فرضیه در حالت نخست نشان داد که تخصص حسابرسی در صنعت بر تأخیر گزارش حسابرسی تأثیر معنادار ندارد، اما نتایج آزمون در حالت دوم نشان داد که تخصص حسابرسی در صنعت بر تأخیر گزارش حسابرسی تأثیر معنادار و معکوس دارد. به عبارتی دیگر حسابرسان متخصص صنعت، گزارش حسابرسی را زودتر از همتایان غیرمتخصص خود صادر می نماید.

¹ Mensa et al² Clapper³ Love

سید علی واعظ و همکاران (۱۳۹۳)، تاثیر کیفیت حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی را مورد بررسی قرار دادند. به همین منظور داده های مربوط به ۷۲ شرکت عضو بورس اوراق بهادار تهران برای دوره های زمانی سال های ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۰ مورد بررسی قرار گرفت. نتایج این پژوهش مبین این است که عوامل تداوم انتخاب حسابرِس و اندازه موسسه حسابرسی رابطه مثبت و معناداری با حق الزحمه حسابرسی دارند.

محمد علی آقایی و ساسان بابایی (۱۳۹۳)، رابطه بین اظهارنظر حسابرِس و زمان بندی افشای اطلاعات را بررسی کردند. در این تحقیق ۹۷ شرکت از شرکتهای پذیرفته شده در تهران در سال های ۱۳۸۲ تا ۱۳۹۱ بررسی شد. یافته ها به بخشی از این ادعا دست یافت که « خبرهای خوب زودتر و خبرهای بد دیرتر منتشر می شود »

لایک جینگ^۱ و همکاران (۲۰۱۲) به بررسی اینکه متخصص حسابرِس در صنعت چه کسی است، پرداختند. این پژوهش داده های مالی شرکتی در کانادا را برای سال مالی ۲۰۰۷ انتخاب کرده اند. نمونه نهایی تخصص حسابرِس در صنعت را اندازه گیری و مدل برآوردی حسابرسی ۸۲۴ مشاهده برای سال ۲۰۰۷ می باشد و با توجه به شواهد تجربی به این نتیجه رسیدند که اثر اهمیت و اثر بزرگی اندازه گیری های مختلف تخصص صنعت حسابرسی در حق الزحمه حسابرسی می تواند بدلیل اختلاف محاسبات در تنوع سهام بازار باشد.

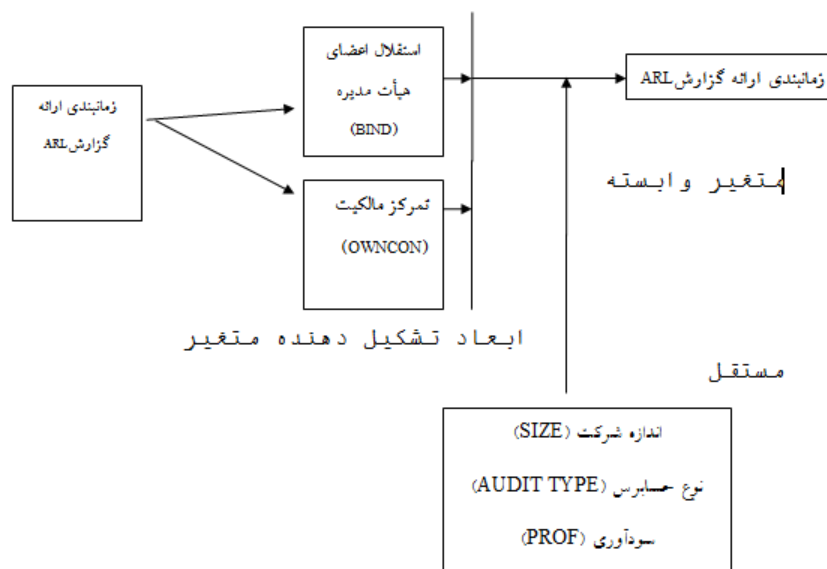
آبادین و همکاران (۲۰۱۲)^۲ تأثیر همزمان متغیرهای حاکمیت شرکتی و ویژگیهای شرکت را در به موقع بودن گزارش های مالی در بورس نیجریه مطالعه کردند. این مطالعه بر روی جامعه ۲۰۲ شرکتی از شرکت های پذیرفته شده در بورس نیجریه انجام شد. گزارش های سال ۲۰۱۱ بررسی و بطور متوسط ۱۹۳ روز تأخیر در ارائه گزارش های حسابرسی شده نسبت به موعد مقرر و قانونی ارائه گزارش های مشاهده شد. متغیرهای مستقلی همچون استقلال هیأت مدیره، اندازه هیأت مدیره، اندازه شرکت، اهرم، سودآوری و اندازه شرکت حسابرسی در ارتباط با متغیر وابسته بموقع بودن بررسی شد. تحلیل چند متغیره نشان داد که اندازه شرکت حسابرسی ارتباط معنادار با متغیر وابسته تحقیق دارد.

احسان حبیب^۳ و همکاران (۲۰۱۱) به بررسی تخصص حسابرِس در صنعت و تأخیر در گزارشگری حسابرِس پرداختند. یک نمونه از مشاهدات ۵۰۲ شرکت در طی سالهای ۲۰۰۴ الی ۲۰۰۸ بر اساس بازار بورس انجام گرفت. به این نتیجه رسید که تصویب بین المللی گزارشگری مالی استاندارد (IFRS) در تأخیر گزارشگری حسابرِس برای همه حسابرسان افزایش یافته به استثنای تخصص حسابرسان در صنعت.

مدل تحلیلی تحقیق

بر مبنای مدل تحلیلی تحقیق متغیرهای مانند متغیرهای مستقل، وابسته، تعدیل گر که تصور می شود در پاسخ و حل مسأله تحقیق نقش دارند شناسایی می شوند بعد از شناسای متغیرهای مناسب باید شبکه ارتباطات بین متغیرها به درستی بنا شود به نحوی بتوان فرضیه های مربوط را ایجاد و سپس آزمون کرد. مدل تحلیلی زیر برگرفته شده از مدل تحقیقی احمد منصوری است که با استفاده از این مدل می توان تاثیر متغیرهای مستقل را بر روی متغیر وابسته بررسی نمود.

^۱ Like Jiang, 2012
^۲ Ibadin, I. M ; Izedonmi, F; Ibadin, P. O. (2012)
^۳ Ahsan Habib , 2011



مدل تحلیلی تحقیق

روش شناسی

هدف پژوهش حاضر، رابطه مؤلفه‌های داخلی نظام راهبری شرکتی و زمانبندی ارائه گزارش حسابرس می‌باشد که این به تفکیک مؤلفه‌های داخلی نظام راهبری شرکتی اهداف را می‌توان به صورت زیر بیان داشت:

بررسی رابطه بین استقلال هیئت مدیره و زمانبندی ارائه گزارش حسابرس

بررسی رابطه بین تمرکز مالکیت و زمانبندی ارائه گزارش حسابرس

بر این اساس فرضیه‌های پژوهش بر اساس تحقیق آپادور و نور (۲۰۱۳) به شرح زیر می‌باشد:

بین استقلال هیئت مدیره و تأخیر ارائه گزارش حسابرس رابطه معناداری وجود دارد.

بین تمرکز مالکیت و تأخیر ارائه گزارش حسابرس رابطه معناداری وجود دارد.

هدف پژوهش حاضر، رابطه مؤلفه‌های داخلی نظام راهبری شرکتی و زمانبندی ارائه گزارش حسابرس می‌باشد. روش پژوهش حاضر توصیفی - کاربردی می‌باشد. جامعه آماری تحقیق، کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره زمانی ۱۳۹۰ الی ۱۳۹۴ (دوره ۵ ساله) است. روش نمونه‌گیری در پژوهش حاضر، روش حذف سیستماتیک می‌باشد. در راستای این هدف، ۱۸۸ شرکت انتخاب شدند. برای جمع‌آوری اطلاعات در مورد مبانی نظری و پیشینه پژوهش از روش و برای گردآوری داده‌های مورد نظر از ماهنامه‌های بورس و سایت‌های بورس و بانک مرکزی و نرم افزارهای اطلاعات مالی شرکت‌ها استفاده می‌شود. همچنین برای گردآوری اطلاعات مربوط به ترازنامه و صورت سود و زیان از صورت‌های مالی فراهم آمده در آرشیوهای الکترونیکی سازمان بورس اوراق بهادار تهران (لوح‌های فشرده موسوم به آرشیو) استفاده شده است. برای آزمون فرضیه‌ها از روش رگرسیون چندمتغیره استفاده شده است. برای معناداری کل مدل از آماره F فیشر و برای آزمون معناداری ضرایب رگرسیون از آزمون t استیودنت استفاده می‌شود. برای آزمون فرضیه‌ها از روش رگرسیون چند متغیره مبتنی بر داده‌های پانلی (تابلویی) به روش حداقل مربعات معمولی (OLS) استفاده می‌شود.

تجزیه و تحلیل

در این قسمت مدل اصلی مربوط به فروض اصلی این پژوهش با استفاده از تکنیک پانل دیتا برآورد شده است. بر اساس ادبیات اقتصادسنجی داده‌های تابلویی، قبل از تخمین مدل لازم است با استفاده از آماره آزمون F لیمر همگنی داده‌ها و در نتیجه استفاده از روش تخمین داده‌های تابلویی مورد آزمون قرار گیرد. همچنین همان‌طور که پیش از این نیز ذکر شد، به‌منظور انتخاب روش تخمین مناسب از بین روش با اثرات ثابت و تصادفی باید از آماره آزمون هاسمن استفاده شود. قبل از تخمین مدل‌ها ذکر این نکته ضروری است که با توجه اختلاف اندازه در آمار مربوط به متغیرهای مختلف در یک مدل، شکل لگاریتمی متغیرها وارد مدل شده‌اند تا بزرگ بودن برخی از متغیرها سبب ایجاد نتایج اشتباه نشود.

قبل از تخمین مدل‌های نهایی ابتدا با استفاده از آزمون ریشه واحد، ایستایی (مانایی) متغیرهای مورد استفاده در مدل‌ها بررسی گردید. با توجه به نتایج به دست آمده تمام متغیرها در سطح ایستا شدند. جدول زیر نتایج آزمون ریشه واحد را نشان می‌دهد.

جدول (۱) نتایج آزمون ریشه واحد پانل دیتا Pool unit root test

آزمون‌های ریشه واحد دیکی فولر Augmented Dickey-Fuller Test				
متغیرها		شوارتز-بیزین Schwarz Bayesian		
		t-Statistic	(Prob.*)	مرتبه تفاضل گیری
ARL	زمانبندی ارائه گزارش	-15.8029	0.0000	در سطح
BIND	درصد استقلال هیات مدیره	-14.1122	0.0000	"
OWNCON	درصد تمرکز مالکیت	-1.82512	0.0340	"
SIZE	لگاریتم اندازه شرکت	-3.92246	0.0000	"
AUDIT TYPE	نوع حسابرس	-6.81144	0.0000	"
PROF	نسبت سودآوری	-21.5014	0.0000	"

منبع: بر اساس خروجی نرم‌افزار Eviews

نتایج آزمون F در تخمین مدل، در جدول شماره زیر ارائه شده است. نتایج آماره آزمون F برای این تابع دلالت بر معنی دار بودن استفاده از روش داده‌های تابلویی به جای روش حداقل مربعات تجمیع شده دارد.

جدول (۲) زیر نتایج آزمون معنی دار بودن اثرات ثابت در مقابل روش حداقل مربعات تجمیع شده

Effects Test	Statistic	d.f.	مقدار ارزش احتمال (PV)
Cross-section F	7.577173	(109,538)	0.0000
Cross-section Chi-square	613.967400	109	0.0000

منبع: یافته‌های پژوهش

همچنین نتایج آماره آزمون هاسمن به منظور انتخاب روش تخمین مناسب نشان می‌دهد که برای تخمین مدل، استفاده از روش با اثرات تصادفی نسبت به روش با اثرات ثابت، روش مناسبی می‌باشد. نتایج این آزمون در جدول زیر ارائه شده است.

جدول (۳) نتایج آزمون هاسمن برای انتخاب روش با اثرات ثابت و تصادفی

Test Summary	Chi-Sq. Statistic	Chi-Sq. d.f.	Prob.
Cross-section random	39.899238	12	0.0001

منبع: یافته‌های پژوهش

همان‌طور که ملاحظه شد، نتایج آماره آزمون هاسمن دلالت بر این دارد که مناسب‌ترین روش برای تخمین مدل در داده‌های تابلویی روش اثرات تصادفی است. نتایج تخمین مدل پژوهش با روش اثرات تصادفی در جدول زیر ارائه شده است.

همچنین قبل از تخمین مدل ابتدا به بررسی فروض کلاسیک پانل در رگرسیون‌ها پرداخته شده است. نتایج آزمون ناهمسانی واریانس و خودهمبستگی برای مدل‌های پانل استفاده شده، در جدول نشان داده شده است. از آنجائی که P-value آزمون ناهمسانی واریانس کوچک‌تر از ۰/۰۵ است در نتیجه فرض صفر مبنی بر همسانی واریانس‌ها رد می‌شود. به عبارتی، نتیجه آزمون والد تعدیل شده حاکی از وجود ناهمسانی واریانس بین واحدهای مقطعی (۱۸۸ شرکت) است. بنابراین مدل به روش GLS تخمین زده خواهد شد.

و از آنجائی که P-value آزمون خودهمبستگی بزرگ‌تر از ۰/۰۵ است دال بر عدم وجود خود همبستگی می‌باشد. به عبارتی نتایج بدست آمده از آزمون وولدریج در مدل اول نشان‌دهنده تایید فرضیه صفر و حاکی از عدم وجود خود همبستگی می‌باشد.

جدول (۴) نتایج آزمون ناهمسانی واریانس و خود همبستگی برای مدل‌های پنل

آزمون‌ها	آماره	Prob
آزمون ناهمسانی واریانس بین گروهی (والد تعدیل شده)	4509.61	.0000
آزمون خودهمبستگی (آزمون وولدریج)	33126.1	.3865

نتایج تخمین مدل پژوهش با روش اثرات تصادفی در جدول زیر ارائه شده است.

جدول (۵) نتایج حاصل از تخمین مدل اول به روش با اثرات تصادفی در *Eveiws*

متغیر وابسته ARL = زمانبندی ارائه گزارش				
سطح معناداری Prob	سطح آماره t-Statistic	ضرایب تخمین	متغیرهای مستقل	
0.0006	- 3.44877 3	- 0.098 825	عرض از مبدأ	
0.2950	- 1.04796 8	- 0.243 554	درصد استقلال هیأت مدیره	
0.0000	- 13.4968 5	- 1.311 479	درصد تمرکز مالکیت	
0.0000	- 8.45599 9	- 0.469 784	لگاریتم اندازه شرکت	
0.0000	- 6.62739 6	- 0.843 693	نوع حسابرس	
0.1362	- 1.49197 6	- 0.047 816	نسبت سودآوری	
R-squared			0.432265	
Durbin-Watson stat			2.114582	

منبع: توسط محقق (خروجی نرم افزار *Eveiws*)

بحث و نتیجه گیری

نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده ها نشان می دهند که:

بین استقلال هیأت مدیره و تأخیر ارائه گزارش حسابرس رابطه منفی ولی بدون معنایی وجود دارد. با توجه به نتیجه حاصل شده می توان بیان داشت که وجود بیشتر اعضای غیر موظف در هیأت مدیره سبب بهبود ویژگی های کیفی اطلاعات صورت های مالی و همچنین ارائه به موقع تر گزارش حسابرسی به کاربران می شود. نتیجه بدست آمده (رابطه منفی و بدون معنا) برخلاف نتیجه بدست آمده در تحقیق محمدنور و همکاران (۲۰۱۰) و مطابق با نتیجه حاصله در پژوهش سجادی و همکاران (۱۳۹۱) می باشد.

بین تمرکز مالکیت و تأخیر ارائه گزارش حسابرس رابطه منفی و معناداری وجود دارد. تمرکز مالکیت نظارت و کنترل مدیریت را افزایش داده و کارایی شرکت را بهبود بخشیده، همچنین به علت کاهش ذی نفعانی که از صورت های مالی شرکت استفاده می کنند امکان طرح دعاوی حقوقی علیه حسابرس را کاهش میدهد بنا بر دلایل فوق میزان رسیدگی های حسابرس و در نتیجه میزان تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی کاهش می یابد؛ که این ارتباط ایجاد شده با تحقیق جاگی و تسوی (۱۹۹۹) و آپادور و مهد نور (۲۰۱۳) سازگاری دارد.

منابع

ثقفی، علی و معتمدی فاضل، مجید، (۱۳۹۱) "رابطه میان کیفیت حسابرسی و کارایی سرمایه گذاری در شرکت های با امکانات سرمایه گذاری بالا"، پژوهش های حسابداری مالی، دوره ۳، شماره ۴ شماره پیاپی ۱۰.

حساس یگانه یحیی و ولی زاده لاریجانی اعظم و محمدی امیر (۱۳۹۱)، بررسی تأثیر تخصص صنعت حسابرس بر گزارشگری مالی و واکنش بازار، فصلنامه بورس اوراق بهادار تهران، شماره ۱۹، پاییز سال پنجم، ص ۶۷ الی ۴۳.

خدای پور احمد و محمدرضاخانی وحید و هوشمند زعفرانیه رحمت الله (۱۳۹۲)، بررسی تأثیر ویژگیهای کیفی حسابرسی و هزینه حقوق صاحبان سهام، دانشگاه شهید باهنر کرمان، پژوهش های تجربی حسابداری، سال ۳، شماره ۱۰، زمستان ۱۳۹۲، ص ۷۱ الی ۸۸.

سجادی سید حسین و فرازمنند، حسن و قربانی صادق (۱۳۹۱)، تأثیر تداوم انتخاب حسابرس و کیفیت حسابرسی، مجله پیشرفتهای حسابداری دانشگاه شیراز، سال چهارم، شماره ۱، بهار و تابستان ۹۱، پیاپی ۶۲/۳ ص ۱۰۸ الی ۸۱.

واعظ سید علی و احمدی محمد رمضان و باغی، محسن رشیدی (۱۳۹۳)، تأثیر کیفیت حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی شرکت ها، مجله علمی پژوهشی دانش حسابداری مالی، دوره ۱، شماره ۱، تابستان ۱۳۹۳، ص ۱۰۷ الی ۸۷.

- Abidin, S. and Ahmad-Zaluki, N.A. (2012). Auditor industry specialism and reporting timeliness. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 65, 873-878.
- Alkhatib, K. and Marji, Q. (2012). Audit reports timeliness: Empirical evidence from Jordan. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 62, 1342-1349.
- Chen, C. Y.; Lin, C.J. and Lin, Y.C. (2004). Audit Partner Tenure, Audit Firm Tenure and Discretionary Accruals; Does Long Auditor Tenure Impair Earning Quality? Working paper, Hong Kong University of Science and Technology.
- Chen, K.; Lin L.K. and Zhou, J. (2005). Audit Quality and Earnings Management for Taiwan IPO Firms M. *anagerial Accounting Journal*, Vol. 20, No. 1, pp: 86-104.
- Dunn, K. and Mayhew, B.W. (2004). Audit firm industry specialization and client disclosure quality. *Review of Accounting Studies*, 9(1), 35-58.
- Fernando, G.D.; Abdel-Meguid, A.M. and Elder, R.J. (2010). Audit Quality Attributes, Client Size and Cost of Equity Capital. *Review of Accounting and Finance*. Vol. 9, No. 4, pp: 363-381.
- Gul, Ferdinand A.; Fung, Simon Yu Kit and Bikki Jaggi. (2009). Earningsquality: Some evidence on the role of auditor tenure and auditors' industry expertise. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 47, PP. 265-287.
- Habib, A. and Bhuiyan, M.B.U. (2011). Audit firm industry specialization and the audit report lag. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 20(1), 32-44.
- Hussin, W, N,. and Bamahros, H.M.,(2013) Do investment in and the sourcing arrangement of the internal audit function affect audit delay? *Journal of Contemporary Accounting & Economics* 9 PP.19-32.