

بررسی تأثیر استراتژی کسب و کار و اقدامات حسابرسی بر تأخیر در گزارش حسابرس

جواد قلعه نوی^۱، حمید اولاد غفاری^۲

^۱کارشناس ارشد حسابرسی، غیرانتفاعی بصیر، آبیگ، ایران
^۲دکتری حسابداری، غیرانتفاعی بصیر، آبیگ، ایران

چکیده

هدف اصلی این تحقیق، تبیین رابطه بین استراتژی کسب و کار و اقدامات حسابرسی بر تأخیر در گزارش حسابرسی می‌باشد. می‌باشد. قلمرو مکانی این تحقیق شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و قلمرو زمانی سال‌های بین ۱۳۹۴ تا ۱۳۹۹ بوده است. بر اساس روش نمونه‌گیری حذفی سیستماتیک تعداد ۱۷۳ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران به‌عنوان نمونه آماری انتخاب گردید. چنانچه طبقه‌بندی تحقیقات برحسب هدف را مدنظر قرار دهیم، تحقیق حاضر در زمره تحقیقات کاربردی قرار دارد، چنانچه طبقه‌بندی انواع تحقیقات بر اساس ماهیت و روش را مدنظر قرار گیرد، روش تحقیق حاضر از لحاظ ماهیت در زمره تحقیقات توصیفی و غیرآزمایشی قرار دارد. ضمن اینکه در فرآیند این تحقیق از روش کتابخانه‌ای نیز به‌عنوان اجزاء جدانشدنی تحقیقات علمی بهره‌برداری شده است؛ و این تحقیق برحسب هدف کاربردی و بر اساس شیوه گردآوری داده‌ها، توصیفی-علت معلولی است. همچنین تجزیه و تحلیل داده‌ها با استفاده از نرم‌افزار ایویوز انجام شد. نتایج آزمون فرضیه‌های تحقیق نشان داد، بین استراتژی کسب و کار و تأخیر در گزارش حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

واژگان کلیدی: استراتژی کسب و کار، اقدامات حسابرسی، تأخیر در گزارش حسابرسی

مقدمه

در ادبیات گزارشگری مالی تأخیر در ارائه صورت‌های مالی و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی ارتباط نزدیکی با یکدیگر داشته است و در اغلب موارد موضوع به‌موقع بودن ارائه صورت‌های مالی در کنار به‌موقع بودن ارائه گزارش حسابرسی بحث می‌گردد (کارسلو و کاپلان^۱، ۱۹۹۱ و لونتیس^۲، ۲۰۱۵).

پژوهش‌های پیشین در مورد تأخیر گزارش حسابرسی نشان می‌دهند که خصوصیات و ویژگی‌های حسابرس و حسابرسی (مانند وابستگی حسابرس، دوره تصدی حسابرس، خدمات غیرحسابرسی، اظهارنظر در مورد تداوم فعالیت، تغییرات حسابرس)، متغیرهای بنیادی خاص مرتبط با شرکت (مانند پیچیدگی حسابرسی، عملیات خارجی یا تعداد شرکت‌های فرعی زیاد)، وضعیت مالی صاحب‌کار (وجود زیان و یا ریسک بحران مالی)، و ریسک سازمانی (برای مثال اهرم مالی)، همگی می‌توانند بر تأخیر گزارش حسابرسی تأثیرگذار باشند (ابرناتی و همکاران^۳، ۲۰۱۷). تأخیر گزارش حسابرسی ممکن است منجر به تأخیر در گزارش سود، کاهش محتوای اطلاعاتی سود و واکنش کمتر از واقع بازار به سود شود، بنابراین، سرمایه‌گذاران گزارش حسابرسی به‌موقع را به تأخیر گزارش حسابرسی ترجیح می‌دهند. باین وجود، پژوهش‌های اخیر نشان می‌دهند که تأخیرهای طولانی‌تر گزارش حسابرسی ممکن است نشانه‌ای دال بر کار موردنیاز بیشتر حسابرسی. کیفیت بیشتر حسابرسی باشد (بلنکلی و همکاران^۴، ۲۰۱۸؛ کنچل و پیانی^۵، ۲۰۱۷).

مبانی نظری پژوهش

صورت‌های مالی حسابرسی شده به‌عنوان یکی از منابع قابل اعتماد برای استفاده‌کنندگان محسوب می‌شوند؛ اما این اطلاعات زمانی می‌تواند توسط استفاده‌کنندگان مورد استفاده قرار بگیرد که دارای مجموعه‌ای از ویژگی‌های کیفی باشد. یکی از این ویژگی‌ها، عدم تأخیر در اطلاعات یا به عبارتی به هنگام بودن آن‌ها است. همچنین یکی از مهم‌ترین ویژگی‌های کیفی اطلاعات منتشره مالی توسط شرکت‌ها، مفید بودن آن اطلاعات است. به‌موقع بودن نیز یکی از ویژگی‌های کیفی، در مربوط بودن اطلاعات بوده و طبق نظر انجمن حسابداری آمریکا زیرمجموعه ویژگی‌های کیفی، مربوط بودن اطلاعات طبقه‌بندی می‌گردد. طبق استانداردهای حسابداری ایران نیز به‌موقع بودن یکی از عواملی است که خصوصیات کیفی اطلاعات را دچار محدودیت می‌کند. تأخیر گزارش حسابرسی بیش از حد، کیفیت گزارشگری مالی را بوسیله فراهم نکردن اطلاعات به‌موقع برای سرمایه‌گذاران به خطر می‌اندازد. افشای با تأخیر حسابرس نسبت به صحیح و منصفانه بودن اطلاعات مالی تهیه شده بوسیله مدیریت، عدم تقارن را تشدید می‌کند و تردید را در تصمیمات سرمایه‌گذاران افزایش می‌دهد. در نتیجه، ممکن است این موضوع بر اعتماد سرمایه‌گذاران در بازار سرمایه، تأثیر نامطلوب گذارد (چای و همکاران^۶، ۲۰۲۰).

تمرکز بر روی تأخیر در گزارش حسابرسی از آن جهت اهمیت دارد که به‌موقع بودن صورت‌های مالی موضوع مهمی برای سرمایه‌گذاران است، زیرا بر اساس بیانیه‌ی کمیسیون اوراق بهادار^۷ (۲۰۰۲)، گزارش‌های حسابرسی حاوی اطلاعات ارزشمندی برای سرمایه‌گذاران است و قبل از اینکه این اطلاعات در دسترس قرار بگیرد، وجود تأخیر طولانی باعث می‌شود این اطلاعات برای سرمایه‌گذاران کم ارزش شود اگر یک گزارش مالی کامل و جامع نباشد اما طی چند ماه پس از پایان سال مالی منتشر شود، مطلوبیتش بیشتر است، تا اینکه آن گزارش به صورتی کامل و جامع ارائه شود، لیکن با فاصله چند سال نسبت به پایان

¹ Carslaw and Kaplan

² Iuntis

³ Abernathy et al

⁴ Blankley et al

⁵ Kenchel and Payne

⁶ Chae

⁷ Securities and Exchange Commission (SEC)

سال مالی انتشار یابد. اطلاعات مالی بعد از گذشت چند ماه کهنه می‌شوند، چه رسد به گذشت چند سال از آن‌ها. کهنه تر شده آن‌ها برابر است با کاسته شدن از مربوط بودنشان برای سرمایه‌گذاران اعتبار دهندگان است (مومنی و حسینی، ۱۳۹۸).

در سال‌های اخیر، پژوهشگران به مفهوم راهبرد توجه ویژه ای کرده اند. راهبرد، پاسخ مدیران ارشد به تهدیدها و فرصت‌هایی است که با آنها مواجه می‌شوند (بنتلی، أمر و شارپ^۱، ۲۰۱۳). راهبرد، چگونگی انطباق ظرفیت‌های یک سازمان با فرصت‌های موجود در بازار، به‌منظور تحقق‌بخشیدن به هدف‌های کل سازمان است (چوی وهمکاران، ۲۰۲۱) به این ترتیب، تدوین راهبرد یکی از وظایف خطیر مدیریتی به‌شمار می‌رود و مبنایی برای تصمیم‌گیری‌های مهم مدیران جهت بقا و پیشرفت سازمان است (نمازی، دهقانی و قوهستانی، ۱۳۹۶).

به‌دلیل تفاوت در اندازه و تغییر در رابطه با محصول‌ها و بازارها، کروتئو و برگرون^۲ (۲۰۰۱) سه راهبرد کسب‌وکار موجود در صنایع را شناسایی کردند که عبارت‌اند از: آینده‌نگران، مدافعان، تحلیلگران. این راهبردها در امتداد یک زنجیره قرار دارند: آینده‌نگران در یک سو و مدافعان در سوی دیگر و تحلیلگران در میان این دو. آینده‌نگران، ترکیب بازار محصول خود را به‌منظور در دست گرفتن رهبری بازار نوآورانه به‌سرعت تغییر می‌دهند؛ در حالی که مدافعان، تمرکز بیشتری بر کالاهای محدود و پایدار دارند تا بتوانند بر اساس قیمت و خدمات و کیفیت به رقابت بپردازند. شرکت‌هایی که در وسط زنجیره قرار می‌گیرند، همان تحلیلگران هستند که از ویژگی‌های آینده‌نگران و مدافعان برخوردارند. (نمازی، دهقانی و قوهستانی، ۱۳۹۶).

تأخیر در ارائه گزارشات حسابرسی گویای تعداد روزها بین تاریخ گزارش حسابرسی و پایان سال مالی شرکت است که تحریم‌های طولانی‌تر حسابرسی از کیفیت اطلاعات مالی می‌کاهد و به گونه‌ای آینده‌نگران، ارتباطی مثبت با تأخیر در ارائه گزارشات حسابرسی دارند از سوی دیگر مدافعین ارتباطی منفی با تغییرات در ارائه گزارشات حسابرسی دارند نتایج نشان می‌دهد که استراتژی تجاری شرکت بر عدم قطعیت عملکرد شرکت و ریسک حسابرسی می‌افزاید علاوه بر این آینده‌نگران، حسابرسان را برای انجام رویه‌های حسابرسی موثر استخدام می‌کنند بالعکس مدافعین بر خطوط تولید ساده و مقرون به صرفه جویی تمرکز دارند به همین دلیل حسابرسان می‌توانند رویه‌های حسابرسی را آسانتر انجام دهند یافته‌های این تحقیق در خصوص استراتژی تجاری برای سرمایه‌گذاران مهم است زیرا استراتژی تجاری می‌تواند به طرز چشمگیری بر روی‌های حسابرسی اثر گذارد. (چوی وهمکاران، ۲۰۲۱) نشان دادند که استراتژی کسب و کار تحت مدل جویندگان ریسک مالی و تجارت شرکت را بدتر می‌کند و تمایل بیشتری به عدم قطعیت و پیچیده شدن ساختار سازمانی دارد.

فرضیه پژوهش

بین استراتژی کسب‌وکار و تأخیر در گزارش حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد

پیشینه پژوهش

نعمتی و همکاران، ۱۴۰۰ در تحقیقی با عنوان، عوامل مؤثر بر تأخیر گزارش حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران بیان کردند، تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی در حسابداری مالی با توجه به حساسیت به‌موقع بودن اطلاعات انتشار یافته، نظر دانشگاهیان و پژوهشگران را به خود جلب کرده است، بر همین اساس پژوهشی با عوامل مؤثر بر تأخیر گزارش حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران مورد بررسی قرار دادند. نتایج نشان داد که بین اندازه شرکت، اندازه موسسه حسابرسی، دوره تصدی و حق الزحمه حسابرسی با تأخیر در گزارش حسابرسی رابطه معکوس و معناداری وجود دارد همچنین بین دوگانگی وظیفه مدیر عامل، مالکیت سهامداران نهادی، تمرکز مالکیت، وجود کمیته حسابرسی و ضعف کنترل داخلی با تأخیر گزارش حسابرسی رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد.

¹ Benli,omer,sharp

² Keroteo,bergerdon

فکور ثقیه وهمکاران، ۱۳۹۹ در تحقیقی با عنوان، گزارش حسابرس و حق الزحمه حسابرسی: نقش راهبرد های کسب و کار، به بررسی ارتباط بین نوع راهبرد کسب و کار شرکت با گزارش حسابرس (نوع اظهار نظر و تعداد بندهای گزارش حسابرس (و حق الزحمه حسابرسی با تأکید بر دو راهبرد تهاجمی و تدافعی پرداختند. برای دستیابی به هدف پژوهش، ۱۲۷ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، طی سال های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۶ انتخاب شدند. آزمون فرضیه های پژوهش بر مبنای رگرسیون خطی چندگانه و رگرسیون لجیت انجام شده است. یافته های پژوهش نشان داد که بین راهبرد تهاجمی (آینده نگر) و گزارش حسابرسی تعدیل نشده (مقبول) ارتباط منفی و معناداری برقرار است. در واقع، احتمال صدور گزارش حسابرسی تعدیل شده (مشروط، مردود و عدم اظهار نظر) در شرکت های باراهبرد تهاجمی (آینده نگر) بیشتر است. از طرفی، بین راهبرد تدافعی و گزارش حسابرسی تعدیل نشده (مقبول) ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد، یعنی احتمال صدور گزارش حسابرسی تعدیل شده (مشروط، مردود و عدم اظهار نظر) در شرکت های با راهبرد تدافعی کمتر است. همچنین ارتباط مثبت و معناداری بین راهبرد تهاجمی (آینده نگر) و تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی مشاهده شد.

ساعدی وهمکاران، ۱۳۹۹ در تحقیقی با عنوان، تأثیر تأخیر در گزارش حسابرسی و ضعف کنترل های داخلی بر کارایی سرمایه گذاری شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بیان کردند، یکی از عوامل مهم جهت حل مسائل اقتصادی کشورها، بسط و توسعه سرمایه گذاری است، اما این امر به تنهایی کافی نیست و با توجه به محدودیت منابع مالی، علاوه بر مسئله توسعه سرمایه گذاری، افزایش کارایی سرمایه گذاری نیز از جمله مسائل با اهمیت است. این مقاله پژوهش به بررسی تأثیر تأخیر در گزارش حسابرسی و ضعف کنترل های داخلی بر کارایی سرمایه گذاری شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می پردازد. جامعه آماری این پژوهش شامل تمام شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد. نتایج این پژوهش نشان می دهد که تأخیر در گزارش حسابرسی بر کارایی سرمایه گذاری تأثیر معناداری وجود ندارد؛ به عبارت دیگر تعداد روزهای سپری شده بین تاریخ امضای گزارش حسابرس و پایان سال مالی بر عدم کارایی سرمایه گذاری (سرمایه گذاری بیش از حد و سرمایه گذاری کمتر از حد) تاثیری ندارد. همچنین نتایج این پژوهش نشان می دهد که ضعف کنترل های داخلی بر کارایی سرمایه گذاری تأثیر معناداری دارد.

چوی وهمکاران^۱، ۲۰۲۱ در تحقیق به بررسی ارتباط میان استراتژی کسب و کار یک شرکت و تأخیر در گزارش حسابرسی می پردازد و از ۵۰۷۲ مشاهده (سال - شرکت) از سال های ۲۰۱۵ الی ۲۰۱۹ استفاده می کند نمونه تحقیق در بردارنده کلیه شرکت های ثبت شده در شاخص قیمت سهام ترکیبی بازار کره و معامله گران اوراق بهادار کره است نتایج تحقیق بیان کردند، که استراتژی تجاری ارتباطی مثبت با تأخیر در ارائه گزارشات حسابرسی دارد به گونه ای که شرکت های با استراتژی تدافع ارتباطی منفی با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی دارند یافته های این تحقیق نشان می دهد که شرکت های آینده نگر عدم قطعیت عملکرد و ریسک حسابرسی شان را افزایش می دهند بنابراین شرکت هایی از این دست با رویه های کارآمد و موثر حسابرسی حسابرسان مداخل دارند از سوی دیگر یافته ها نشان می دهد که شرکت هایی از این وسط عدم قطعیت عملکرد و ریسک حسابرسی خود را بدین خاطر کاهش می دهند که بر تولید ساده و مقرون به صرفه ای تمرکز دارند به همین دلیل حسابرسان می توانند رویه های حسابرسی را آسانتر انجام دهند.

دوراند وهمکاران^۲، ۲۰۱۹ در تحقیقی با عنوان، عوامل تعیین کننده تأخیر در گزارش حسابرسی، به درک عوامل تعیین کننده تأخیر در گزارش حسابرسی می باشد، که شامل تعداد روزهای بین پایان سال مالی شرکت تا تاریخ گزارش حسابرسی هست، و با ادغام ادبیات موجود همراه است. تأخیر گزارش حسابرسی، متغیری است که در بسیاری از مطالعات مورد توجه قرار گرفته است به این دلیل که از آن به عنوان یک شاخص برای وقوع مذاکرات مدیریت حسابرس - مشتری و بازده حسابرسی استفاده

1

2

می شود، و همچنین به این دلیل که گزارش حسابرسی با تأخیر زیاد، موجب تأخیر در انتشار اطلاعات درآمد به بازار می شود یافته ها نتایج نشان داد که تعدادی از متغیرهای مربوط به سودآوری مشتری و وضعیت مالی، پیچیدگی مشتری و اظهار نظرهای مشروط حسابرسی موجب افزایش تأخیر در گزارش حسابرسی می شوند. علاوه بر این، زمانی که مشتریان خبرهای مثبت سودآوری خود را گزارش می دهند و همچنین هنگامی که حسابرس به مدت طولانی حفظ می شود و خدمات غیر حسابرسی را فراهم می کند، میزان بازده گزارش حسابرسی بر اساس اندازه مشتری کاهش می یابد. چندین متغیر مانند موارد مربوط به حاکمیت شرکتی و ویژگی های مختلف حسابرس، کمی مورد بررسی قرار گرفته اند و در تحقیقات آینده مورد بررسی قرار خواهند گرفت.

روش پژوهش

بر اساس مبانی نظری مطرح شده، پژوهش حاضر از بعد هدف، از نوع توصیفی و تحلیلی است، یعنی به دنبال تعریف و بدست آوردن اطلاعات از یک مشکل یا موضوع مشخص بوده و همچنین روابط علت و معلولی بین متغیرها و اثر متغیرها بر روی یکدیگر مورد بررسی قرار می گیرد. از بعد فرآیند نوع پژوهش، کمی است، یعنی با یک نگرش عینی به گرد آوری و تحلیل داده های کمی می پردازد. از بعد منطق، یک پژوهش استقرایی است، یعنی درصدد طراحی یک مدل اقتصادسنجی بر اساس مشاهدات تجربی و گرد آوری داده های کمی است و از بعد نتیجه پژوهش، یک پژوهش کاربردی است، یعنی در پی حل یک مشکل خاص است

- جامعه آماری و نمونه آماری پژوهش

جامعه آماری پژوهش حاضر کلیه شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال های ۱۳۹۴ تا ۱۳۹۹ است.

روش تعیین حجم نمونه:

نمونه آماری بر اساس روش غربالگری انجام خواهد شد.

در این پژوهش با توجه به ماهیت تحقیق و وجود برخی ناهماهنگی ها میان شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، شرایط زیر به منظور غربالگری و انتخاب نمونه آماری در نظر گرفته شده اند:

۱. با توجه به اطلاعات مورد نیاز طی دوره پژوهش، شرکت هایی مدنظر هستند که حداکثر تا پایان اسفندماه سال ۱۳۹۴ در بورس و اوراق بهادار تهران پذیرفته شده اند و نام آنها تا پایان سال ۱۳۹۹ از فهرست بورس حذف نشده باشد. به این مفهوم که شرکت ها از ابتدا تا انتهای دوره پژوهش در بورس حضور فعال داشته و ورود به بورس و خروج از بورس طی این دوره انجام نشده باشد.

۲. شرکت ها طی سال های مالی مورد بررسی، تغییر سال مالی نداشته باشند.

۳. جزء بانک ها، مؤسسات مالی، بیمه ها، شرکت های سرمایه گذاری، واسطه گری مالی، هلدینگ و لیزینگ که افشاهای مالی و ساختار اصول راهبردی شرکتی متفاوتی دارند، نباشند.

روش و ابزار گردآوری داده ها

در این پژوهش گردآوری اطلاعات در دو مرحله انجام شد. در مرحله اول برای تدوین مبانی نظری پژوهش از روش کتابخانه ای و در مرحله دوم، برای گردآوری داده های مورد نظر از ماهنامه های بورس و سایت های بورس و بانک مرکزی و نرم افزارهای اطلاعات مالی شرکت ها استفاده شد. سپس، برای آماده سازی اطلاعات از نرم افزار اکسل استفاده می شود، به این ترتیب که پس از استخراج اطلاعات مربوط به متغیرهای مورد بررسی از منابع ذکر شده، این اطلاعات در کاربرگ های ایجاد شده در محیط این نرم افزار وارد شده و سپس، محاسبات لازم برای دستیابی به متغیرهای مورد بررسی انجام می شود و در نهایت نیز به منظور آزمون فرضیه ها از نرم افزار ایویز (Eviews) نسخه ۹ استفاده شد.

مدل‌های آماری و شرح چگونگی اندازه‌گیری متغیرها

متغیرهای تحقیق:

الگوی ۱ برای به آزمون فرضیه اول:

برای آزمون فرضیه ۱، معادله زیر را برآورد می‌کنیم (۱). مدل رگرسیون به صورت زیر است:

$$ARL_t = \beta_0 + \beta_1 STRATEGY_t + \beta_2 SIZE_t + \beta_3 GRW_t + \beta_4 LEV_t + \beta_5 ROA_t + \beta_6 LOSS_t + \beta_7 OPN_t + \beta_8 CON_t + \beta_9 BIG4_t + \beta_{10} OWN_t + \beta_{11} FOR_t + \beta_{12} FRN_t + \beta_{13} HOUR_t + \beta_{14} MK_t + \sum YR + \sum IND + \varepsilon_t \quad (1)$$

بر اساس این فرضیه، در صورتی که حسابرس برای شرکت‌های آینده‌نگر تلاش حسابرسی بیش‌تری و برای شرکت‌های تدافعی تلاش حسابرسی کم‌تری انجام دهد، انتظار می‌رود ضریب استراتژی (STRATEGY) مثبت شود. (چوی وهمکاران، ۲۰۲۱)

الگوی ۲ برای به آزمون فرضیه اول:

$$ARL_t = \beta_0 + \beta_1 PROSPECTOR_t + \beta_2 DEFENDER_t + \beta_3 SIZE_t + \beta_4 GRW_t + \beta_5 LEV_t + \beta_6 ROA_t + \beta_7 LOSS_t + \beta_8 OPN_t + \beta_9 CON_t + \beta_{10} BIG4_t + \beta_{11} OWN_t + \beta_{12} FOR_t + \beta_{13} FRN_t + \beta_{14} HOUR_t + \beta_{15} MK_t + \sum YR + \sum IND + \varepsilon_t$$

در این تحقیق، آینده‌نگری (PROSPECTOR) و تدافعی (DEFENDER) متغیرهای مخالف هم هستند. بر مبنای فرضیه، انتظار داریم که در صورتی که حسابرس برای شرکت‌های آینده‌نگر تلاش حسابرسی بیش‌تری و برای شرکت‌های تدافعی تلاش حسابرسی کم‌تری انجام دهد، ضریب آینده‌نگری مثبت و ضریب تدافعی منفی شود. عوامل تعیین‌کننده تأخیر در گزارش حسابرس را کنترل می‌کنیم تا تأثیر عوامل تعیین‌کننده مهم تأخیر در گزارش حسابرس را به دست آوریم (چوی آوریم، ان، ۲۰۲۱)

متغیر وابسته و نحوه اندازه‌گیری آن :

تأخیر در گزارش حسابرسی ARL: بصورت تاریخ ارائه گزارش حسابرسی منهای تاریخ پایان سال مالی

متغیرهای مستقل و نحوه اندازه‌گیری آن‌ها :

استراتژی کسب و کار (STRATEGY):

طبق تحقیق (چوی وهمکاران، ۲۰۲۱) استراتژی کسب و کار واحد تجاری را بر مبنای متدولوژی استراتژی کسب و کار تحقیق مایلز^۱ و همکاران (۱۹۷۸) اندازه‌گیری می‌کنیم. این معیار شش نسبت را به کار می‌گیرد تا جنبه‌های مختلف استراتژی کسب و کار را منعکس نماید. این شش نسبت به این شرح هستند:

(۱) توسعه محصول جدید (با استفاده از نسبت هزینه تحقیق و توسعه به فروش اندازه‌گیری می‌شود):

¹ Miles

(۲) تلاش‌های بازاریابی (با استفاده از نسبت هزینه‌های عمومی، اداری و فروش به فروش اندازه‌گیری می‌شود)؛

(۳) الگوی رشد (با درصد تغییرات سالانه در فروش اندازه‌گیری می‌شود)؛

(۴) کارایی تولید (با استفاده از نسبت کارکنان به فروش اندازه‌گیری می‌شود)؛

(۵) شدت سرمایه^۱ (با استفاده از نسبت اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات به کل دارایی‌ها اندازه‌گیری می‌شود)؛ و

(۶) ثبات سازمانی^۲ (با استفاده از انحراف معیار تعداد کل کارکنان شرکت اندازه‌گیری می‌شود). بدین ترتیب، ما استراتژی کسب و کار را با استفاده از این شش نسبت اندازه‌گیری می‌کنیم.

طی دوره زمانی پنج ساله میانگین هر کدام از نسبت‌ها را در هر سال برای هر شرکت اندازه‌گیری می‌کنیم. سپس، هر معیار را با معیار شرکت‌های دیگر در همان صنعت مقایسه می‌کنیم و نسبت‌های شرکت‌ها را به تفکیک نسبت در هر سال از دوره پنج ساله (تا دو رقم اعشار بر مبنای طبقه‌بندی استاندارد صنایع گره‌ای^۳) رتبه‌بندی می‌کنیم. پس از آن، مقدار رتبه هر نسبت شرکت در هر سال را با هم جمع می‌کنیم؛ بنابراین، هر شرکتی می‌تواند حداقل ۶ امتیاز و حداکثر ۳۰ امتیاز کسب کند. شرکت‌هایی که نمرات استراتژی بالاتری دارند، نماینده شرکت‌هایی با خصوصیات آینده‌نگری هستند؛ شرکت‌هایی که نمرات استراتژی پایین‌تری دارند، نماینده شرکت‌هایی با خصوصیات تدافعی هستند. با رجوع به پیشینه ادبی، با تعریف شرکت‌هایی با نمره استراتژی ۲۳ به بالا به عنوان آینده‌نگر و نمرات ۱۳ به پایین به عنوان تدافعی، متغیرهای ظاهری نمایانگر شرکت‌های آینده‌نگر و تدافعی را ایجاد کردیم (چوی وهمکاران، ۲۰۲۱).

آینده‌نگری (*PROSPECTOR*) و تدافعی (*DEFENDER*)

آینده‌نگری (*PROSPECTOR*) شرکت‌های پیرو راهبرد تهاجمی (آینت‌هاجمی))

و تدافعی (*DEFENDER*) شرکت‌های پیرو راهبردهای تدافعی

بر مبنای فرضیه، انتظار داریم که در صورتی که حسابرس برای شرکت‌های آینده‌نگر تلاش حسابرسی بیشتری و برای شرکت‌های تدافعی تلاش حسابرسی کم‌تری انجام دهد، ضریب آینده‌نگری مثبت و ضریب تدافعی منفی شود. (چوی وهمکاران، ۲۰۲۱)

متغیرهای کنترل و نحوه اندازه‌گیری آن‌ها :

اندازه شرکت (*SIZE*)

اندازه شرکت (*SIZE*) را با استفاده از لگاریتم طبیعی کل دارایی‌ها در پایان سال کنترل می‌کنیم. انتظار داریم ضریب اندازه با توجه به تلاش‌های بیشتر حسابرس برای شرکت‌های بزرگ‌تر، منفی شود. از شرکت‌های بزرگ‌تر انتظار می‌رود تا تأخیر در گزارش حسابرسی کم‌تری را در مقایسه با شرکت‌های کوچک‌تر نشان دهند (چوی وهمکاران، ۲۰۲۱)

نسبت رشد دارایی‌ها (*GRW*) را با استفاده از تغییرات در دارایی‌های هر سال نسبت به سال قبل کنترل می‌کنیم تا عملکرد شرکت را کنترل نماییم. شرکت‌های سودآور تمایل دارند تا نسبت به شرکت‌هایی که گزارششان حاوی خبرهای بد است، اطلاعات را زودتر ارائه کنند. از این‌رو، انتظار داریم تا ضرایب *ROA* و *GRW* منفی شود.

¹ Capital intensity

² Organizational stability

³ dummy variables

⁴ KSIC-Korean SIC

دارایی‌ها (ROA)

به‌عنوان بازده دارایی یا بازده کل سرمایه‌گذاری در شرکت از تقسیم سود خالص به جمع دارایی‌های شرکت مورد ارزیابی در پایان دوره مالی به دست می‌آید.

صورت‌های مالی تلفیقی (CON)

برابر با ۱ می‌شود اگر شرکت ملزم به ارائه صورت‌های مالی تلفیقی باشد (چوی وهمکاران، ۲۰۲۱)

اهرم (LEV)

برای کنترل ریسک مالی، اهرم (LEV) را با استفاده از نسبت کل بدهی‌ها به کل دارایی‌ها وارد می‌کنیم (فرانسیس، ۱۹۸۴). از این‌رو، انتظار داریم ضریب متغیر اهرم (LEV) مثبت باشد (چوی وهمکاران، ۲۰۲۱)

زیان (LOSS)

را برای عملکرد شرکت وارد می‌کنیم (چوی وهمکاران، ۲۰۲۱). در صورتی که شرکتی در آخرین سال خود زیان خالص داشته باشد، مقدار متغیر LOSS برابر با ۱ می‌شود. طبق (چوی وهمکاران، ۲۰۲۱)، رابطه مثبتی میان تأخیر در گزارش حسابرسی و اظهارنظر حسابرسی وجود دارد. هم‌چنین، کمیته حسابرسی بر تأخیر گزارش حسابرسی اثر می‌گذارد (عمر، الجعیدی، و المعتمد، ۲۰۲۰).

نوع اظهار نظر حسابرسی (Aud Opn): در این پژوهش، برای اندازه‌گیری اظهارنظر حسابرسی از متغیرهای ترتیبی بر اساس شدت اظهارنظرهای تعدیل یافته حسابرسی، که به وسیله‌ی (چوی وهمکاران، ۲۰۲۱) تعریف شد، استفاده شده است. انواع اظهارنظرهای حسابرسی با کدهای زیر تعریف شده است:

عدد ۱ نشان دهنده اظهار نظر مقبول

عدد ۲ نشان دهنده گزارش مقبول با بند توضیحی

عدد ۳ نشان دهنده گزارش مشروط

عدد ۴ نشان دهنده گزارش مشروط با بند توضیحی

عدد ۵ نشان دهنده عدم اظهار نظر

عدد ۶ نشان دهنده گزارش مردود

درصد مالکیت سهامداران کنترلی (OWN)

درصد مالکیت سهامداران کنترلی

درصد مالکیت سرمایه‌گذاران خارجی (FOR)

نظارت خارجی را کنترل می‌کنیم. این موارد برای مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی کنترل می‌شوند زیرا ویژگی‌های حاکمیت شرکتی نقش مهمی در افشای اطلاعات حسابداری و کیفیت گزارش ایفا می‌کنند (چوی وهمکاران، ۲۰۲۱)، در نتیجه تأخیر در گزارش حسابرسی را کاهش می‌دهند.

FRN (نسبت صادرات به فروش) را برای کنترل پیچیدگی کسب و کار وارد می-کنیم. سرانجام، برای کنترل تأثیر تفاوت-های سال به سال و صنعت به صنعت، متغیرهای ظاهری سال و صنعت را در مدل وارد می-کنیم. (چوی وهمکاران، ۲۰۲۱)

روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

تجزیه تحلیل اطلاعات در این پژوهش با توجه به موضوع، متغیرها، فرضیه‌ها و روش تحقیق، از نرم‌افزار EViews برای آزمون فرضیه‌ها و معناداری روابط بین متغیرها و همچنین EXCEL برای محاسبات استفاده خواهد شد. به منظور بررسی نرمال بودن متغیرهای پژوهش از آزمون جارک- برا استفاده خواهد شد. در پژوهش حاضر، آزمون معنادار بودن در الگوی رگرسیون شامل: آزمون معنادار بودن رگرسیون و آزمون معنادار بودن ضرایب انجام خواهد شد. همچنین، آزمون پیش فرض‌های استفاده از مدل رگرسیون شامل: آزمون ناهمسانی واریانس، آزمون F لیمر، آزمون هاسمن، آزمون لین - لوین انجام خواهد شد.

آمار توصیفی

آمار توصیفی به تلخیص، توصیف و توضیح ویژگی‌های مهم داده‌ها گفته می‌شود. در این قسمت داده‌های مختلف به صورت جداول نشان داده شده و به دنبال آن شاخص‌های مختلف در این زمینه اندازه‌گیری می‌شوند. در این نوع آمار، ابتدا داده‌ها خلاصه شده و به صورت جداول مختلف ارائه می‌شوند و سپس معیارهای عددی برای بدست آوردن مقدار معرف مرکز داده‌ها و مقادیر پراکندگی آنان بدست می‌آید.

جدول ۱- شاخص‌های مرکزی و پراکندگی هر یک از متغیرهای تحقیق

نام متغیر	حداقل	حداکثر	میانگین	میان	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی
تأخیر در گزارش حسابرسی	16	196	67	63	1.231	1.093	2.194
استراتژی کسب و کار	6	30	16	15	3.091	0.397	1.248
درصد مالکیت سهامداران کنترلی	۰/۵۱۸	۰/۹۳۲	۰/۷۱۸	۰/۷۰۹	۰/۱۱۴	۰/۲۰۵	۱/۹۱۷
صورت‌های مالی تلفیقی	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۴۶۸	۰/۰۰۰	۰/۴۹۹	۰/۱۲۸	۱/۰۱۶
اهرم مالی	0.120	0.955	0.624	0.691	0.242	-0.640	2.441
زیان	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۴۵۸	۰/۴۲۸	۶/۱۸۵	۰/۲۶۵	۱/۹۶۵
کیفیت حسابرسی	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۴۱۱	۰/۰۰۰	0.064	1.14	3.755
اظهارنظر حسابرس	1	6	4	3	0.01	1.115	3.772
نسبت صادرات به فروش	-0.232	0.368	0.064	0.0361	0.143	0.330	2.946
نسبت رشد دارایی‌ها	۰/۱۷۱	۰/۹۵۵	۰/۶۳۴	۰/۶۸۰	۰/۱۹۰	-۰/۵۵۷	۲/۷۰۸

۴/۰۰۰۴	۰/۷۶۴	۰/۶۸۴	۱۲/۱۶۹	۱۲/۲۵۷	۱۴/۹۹۸	۱۰/۰۲۵	اندازه شرکت
۴/۲۵۶	-۰/۴۳۸	۰/۱۳۰	۰/۲۳۰	۰/۲۲۹	۰/۶۲۶	-۰/۲۸۹	بازده دارایی ها

نتایج استنباطی

آزمون مانایی

یکی از سودمندترین آزمون ها در زمینه مانایی (سکون) آزمون دیکي فولر تعمیم یافته ۱ است. فرض شود سری y_t بر اساس ساده ترین شکل خود، یک مدل $y_t = \alpha y_{t-1} + \varepsilon_t$ خود رگرسیوني از درجه اول است؛ یعنی چنانچه $|\alpha| < 1$ باشد، سری ماناست.

جدول ۲: نتایج آزمون های ریشه واحد متغیرها

نتیجه	آزمون فیشر	متغیرها
عدم ریشه واحد	-۱۷/۳۵۶ ۰/۰۰۰	تأخیر در گزارش حسابرسي
عدم ریشه واحد	-۷/۶۴۹ ۰/۰۰۰	استراتژی کسب و کار
عدم ریشه واحد	-۸/۴۸۷ ۰/۰۰۰	آیندهنگری
عدم ریشه واحد	-۴/۳۷۱ ۰/۰۰۰	تدافعی
عدم ریشه واحد	-۷/۸۷۸ ۰/۰۰۰	اندازه شرکت
عدم ریشه واحد	-۵۷/۹۰۴ ۰/۰۰۰	نسبت رشد دارایی ها
عدم ریشه واحد	-۱۵/۷۳۵ ۰/۰۰۰	بازدهی دارایی ها
عدم ریشه واحد	-۱۶/۸۳۴ ۰/۰۰۰	صورت های مالی تلفیقی
عدم ریشه واحد	-۹/۹۴۲ ۰/۰۰۰	اهرم مالی
عدم ریشه واحد	-۱۵/۲۴۶ ۰/۰۰۰	زیان

1 augmented Dicky

کیفیت حسابرسی	-۹/۹۱۱	عدم ریشه واحد
	۰/۰۰۰	
اظهار نظر حسابرس	-۹/۰۱۸	عدم ریشه واحد
	۰/۰۰۰	
درصد مالکیت سهامداران کنترلی	-۴۲/۰۳۵	عدم ریشه واحد
	۰/۰۰۰	
نسبت صادرات به فروش	-۱۴/۵۷۳	عدم ریشه واحد
	۰/۰۰۰	

بر این اساس با توجه به نتایج بدست آمده تمامی متغیرها دارای سری های زمانی مانا بوده اند و نیازی به استفاده از بهره گیری از تفاضل های مرتبه اول و یا دوم نمی باشد.

آزمون F لیمر (آزمون چاو)

در این بخش به تفکیک به بررسی هر یک از فرضیات پژوهش پرداخته شده است. در برآورد مدل پانل دیتا با دو حالت کلی روبرو بوده. حالت اول این است که عرض از مبدأ برای کلیه مقاطع یکسان است که در این صورت با مدل پول دیتا (pooled data) مواجه بوده و حالت دوم عرض از مبدأ برای تمام مقاطع متفاوت است که از آن به عنوان پانل دیتا (panel data) یاد می شود. برای شناسایی دو حالت فوق از آزمونی به نام اف-لیمر استفاده می شود؛ بنابراین در ادامه از آزمون اف-لیمر برای انتخاب بین روشهای رگرسیون پول دیتا (تلفیقی) و رگرسیون با اثرات ثابت استفاده شده است.

آزمون هاسمن:

همچنین پس از تعیین نوع مدل (پول یا پانل) نسبت به بررسی آزمون هاسمن پرداخته شده است. برای محاسبه رگرسیون در مدل های ترکیبی از دو مدل اثرات ثابت و اثرات تصادفی می توان بهره جست که آزمون هاسمن نوع آن را بر اساس داده های مورد نظر تعیین می نماید.

در ادامه به تفکیک به بررسی هر دو فرضیه این پژوهش بر اساس مدل ریاضی مورد نظر پرداخته شده است.

نتایج آزمون F لیمر (حداکثر درست نمایی) در فرضیه پژوهش

در این آزمون فرضیه صفر یعنی یکسان بودن عرض از مبدأها در مقابل فرضیه مخالف یعنی ناهمسانی عرض از مبدأها قرار می گیرد. در صورتی که فرضیه صفر پذیرفته شود به معنی یکسان بودن شیبها برای مقاطع مختلف بوده و قابلیت ترکیب شدن داده ها و استفاده از مدل رگرسیون ترکیب شده مورد تأیید آماری قرار می گیرد.

جدول ۴ / الف : نتایج آزمون اف-لیمر - مدل ۱

نوع اثرات	آزمون اثرات	آماره	درجه آزادی	سطح معناداری
ثابت مقطعی	آماره F در اثرات ثابت مقطعی	2.819660	(5,998)	0.0106

آزمون لیمر¹

آماره X2 در اثرات ثابت مقطعی 9.202281 5 0.0101

مقدار (F و X2) برای آزمون اثرات مقطعی به ترتیب برابر با ۲/۸۱۹ و ۹/۲۰۲ گزارش شده است که در ناحیه بحرانی قرار داشته (با توجه به مقدار سطح معناداری آزمون). لذا فرضیه صفر رد می‌گردد و این مهم بدان معنا است که اثرات ثابت مقطعی وجود دارد بر این اساس مدل پژوهش حاضر بر باید بر اساس مدل های پانل دیتا مورد بررسی قرار گیرد که بر دو نوع اثرات ثابت و تصادفی می‌باشد که برای تعیین آن از آزمون هاسمن بهره گرفته می‌شود. در ادامه همین آزمون برای مدل ریاضی دیگر نیز ارائه شده است:

جدول ۴ / ب : نتایج آزمون اف-لیمر - مدل دوم

نوع اثرات	آزمون اثرات	آماره	درجه آزادی	سطح معناداری
ثابت مقطعی	آماره F در اثرات ثابت مقطعی	3.642896	(5,994)	0.0267
	آماره X2 در اثرات ثابت مقطعی	10.26095 0	5	0.0216

مطابق با نتایج گزارش شده در جدول ۴/ب در این بخش نیز می‌توان مشاهده نمود که مقدار (F و X2) در مدل ریاضی دوم برای آزمون اثرات مقطعی به ترتیب برابر با ۲۳/۶۴۲ و ۱۰/۲۶۰ گزارش شده است بر این اساس مدل پژوهش حاضر در این بخش نیز مبتنی بر اثرات ثابت مورد تاکید قرار گرفته است.

نتایج آزمون هاسمن

باید توجه داشت که فرض مدل اثرات تصادفی، مبتنی بر این اصل است که اثرات تصادفی با متغیرهای توضیحی (متغیرهای پیش بین در مدل رگرسیون)، همبستگی ندارد. روش عمومی برای آزمون این فرضیه را هاسمن (۱۹۸۷) ارائه کرده است که به منظور بررسی و مقایسه تخمین های ضرایب اثرات تصادفی ثابت و تصادفی است که نتایج آن در ادامه ارائه شده است.

فرض صفر در آزمون هاسمن، مبتنی بر مناسب بودن اثرات تصادفی است.

جدول ۵ / الف : نتایج آزمون هاسمن بخش اول (تعیین اثرات تصادفی - مقطعی) - فرضیه اول

خلاصه آزمون	آماره کای دو	درجه آزادی X2	سطح معناداری
اثرات تصادفی-مقطعی	۷۳/۸۳۵۰۹۳	۹	۰/۰۰۰

با توجه به آن چه که در جدول ۵ گزارش شده است می توان بیان داشت که سطح معناداری آزمون از مقدار معیار خطای آزمون کمتر می باشد، بر این اساس، فرض صفر، در فرضیه اول یا همان مدل ریاضی اول در سطح ۹۹ درصد رد می گردد ($P < 0.01$) لذا فرض H_0 مبنی، بر مناسب بودن اثرات تصادفی، در آزمون هاسمن، رد گردیده و بنابراین مدل اثرات ثابت می تواند مناسب باشد و مدل اثرات ثابت نسبت به مدل دیگر ترجیح داده می شود.

جدول ۵ / ب : نتایج آزمون هاسمن بخش اول (تعیین اثرات تصادفی - مقطعی) - فرضیه دوم			
خلاصه آزمون	آماره کای دو	درجه آزادی X^2	سطح معناداری
اثرات تصادفی-مقطعی	۱۳/۸۱۵۱۷۹	۹	۰/۰۲۹۱

نتایج درج شده در جدول ۵/ب نیز نشان می دهد که در مدل ریاضی دوم نیز اثرات ثابت می تواند نتایج مطلوب تری را به همراه داشته باشد ($P < 0.01$).

آزمون LM (بریوش گادفری) به منظور تشخیص خود همبستگی.

الف) نتایج آزمون وایت

در این بخش از آزمون واریانس همسانی معروف به آزمون ضریب وایت بهره جسته شده است که همسانی واریانس باقیمانده های معادله تخمین زده شده را برآورد می کند. هدف از این آزمون تعیین همسانی و یا عدم همسانی واریانس های بدست آمده از خطاهای برآورد می باشد که نتایج حاصل از مدل اول در جدول شماره ۶ به شرح ذیل آورده شده است.

جدول ۶ / الف : آزمون وایت در تعیین ناهمسانی واریانس / مدل ریاضی اول		
آماره آزمون	مقدار آماره	سطح معناداری
F-statistic	1.986609	0.1246
Obs*R-squared	8.561413	0.0927

با توجه به مقدار سطح معناداری آزمون مشخص می گردد که خطاهای باقیمانده برآورد شده در مدل ریاضی اول، بر اساس مدل تخمین زده، از همسانی واریانس برخوردار می باشند.

جدول ۶ / ب : آزمون وایت در تعیین ناهمسانی واریانس / مدل ریاضی دوم		
آماره آزمون	مقدار آماره	سطح معناداری
F-statistic	1.400027	0.0928
Obs*R-squared	22.80347	0.0866

در مدل ریاضی دوم نیز مطابق با مدل ریاضی اول، با توجه به مقدار سطح معناداری آزمون مشخص می گردد که خطاهای باقیمانده برآورد شده بر اساس مدل تخمین زده، از همسانی واریانس برخوردار می باشند.

آزمون مدل تحقیق

الگوی ۱ برای به آزمون فرضیه :

برای آزمون فرضیه ۱، معادله زیر را برآورد می‌کنیم (۱). مدل رگرسیون به صورت زیر است:

$$ARL_t = \beta_0 + \beta_1 STRATEGY_t + \beta_2 SIZE_t + \beta_3 GRW_t + \beta_4 LEV_t + \beta_5 ROA_t + \beta_6 LOSSt + \beta_7 OPN_t + \beta_8 CONT + \beta_9 BIG4_t + \beta_{10} OWN_t + \beta_{11} FORT_t + \beta_{12} FRN_t + \beta_{13} HOUR_t + \beta_{14} MKT_t + \varepsilon_t \quad (1)$$

بر اساس این فرضیه، در صورتی که حسابرس برای شرکت‌های آینده‌نگر تلاش حسابرسی ۱ بیش‌تری و برای شرکت‌های تدافعی تلاش حسابرسی کم‌تری انجام دهد، انتظار می‌رود ضریب استراتژی (STRATEGY) مثبت شود. (چوی وهمکاران، ۲۰۲۱)

الگوی ۲ برای به آزمون فرضیه

$$ARL_t = \beta_0 + \beta_1 PROSPECTOR_t + \beta_2 DEFENDER_t + \beta_3 SIZE_t + \beta_4 GRW_t + \beta_5 LEV_t + \beta_6 ROA_t + \beta_7 LOSSt + \beta_8 OPN_t + \beta_9 CONT + \beta_{10} BIG4_t + \beta_{11} OWN_t + \beta_{12} FORT_t + \beta_{13} FRN_t + \beta_{14} HOUR_t + \beta_{15} MKT_t + \varepsilon_t$$

در این تحقیق، آینده‌نگری (PROSPECTOR) و تدافعی (DEFENDER) متغیرهای مخالف هم هستند. بر مبنای فرضیه، انتظار داریم که در صورتی که حسابرس برای شرکت‌های آینده‌نگر تلاش حسابرسی بیش‌تری و برای شرکت‌های تدافعی تلاش حسابرسی کم‌تری انجام دهد، ضریب آینده‌نگری مثبت و ضریب تدافعی منفی شود. عوامل تعیین‌کننده تأخیر در گزارش حسابرس را کنترل می‌کنیم تا تأثیر عوامل تعیین‌کننده مهم تأخیر در گزارش حسابرس را به دست آوریم (چوی آوریم (ان، ۲۰۲۱))

مدل ۲:

$$ARL_t = \beta_0 + \beta_1 STRATEGY_t + \beta_2 SIZE_t + \beta_3 GRW_t + \beta_4 LEV_t + \beta_5 ROA_t + \beta_6 LOSSt + \beta_7 OPN_t + \beta_8 CONT + \beta_9 BIG4_t + \beta_{10} OWN_t + \beta_{11} FORT_t + \beta_{12} FRN_t + \beta_{13} HOUR_t + \beta_{14} MKT_t + \varepsilon_t \quad (1)$$

جدول ۷- آزمون رگرسیون و معناداری مدل اول

نام متغیر	ضرایب برآوردی	انحراف برآورد	آماره t	سطح معناداری
ثابت	0.117	0.102	1.147	0.0927
استراتژی کسب و کار	0.408	0.092	4.434	0.0251
اندازه شرکت	0.224	0.052	4.307	0.0262
نسبت رشد دارایی‌ها	0.571	0.481	1.187	0.1039
بازدهی دارایی‌ها	0.803	0.203	3.955	0.0313

0.0000	-11.380	0.021	-0.239	صورت‌های مالی تلفیقی
0.0026	-6.767	0.043	-0.290	اهرم مالی
0.1077	1.608	0.492	0.516	زیان
0.0961	1.023	0.129	0.132	کیفیت حسابداری
0.0017	6.932	0.103	0.714	اظهار نظر حسابرس
0.0279	6.051	0.058	0.351	درصد مالکیت سهامداران کنترلی
0.0398	4.085	0.0754	0.306	نسبت صادرات به فروش
سطح معناداری	آماره F	ضریب تعیین تعدیل شده	ضریب تعیین	دوربین - واتسون
**./۰۰۰	۴۳,۸۴۵۰۳	۰/۶۶	۰/۶۹	۱,۹

سطح خطای ۵ درصد و ** سطح خطای ۱ درصد

با توجه به جدول ۷- آماره دوربین - واتسون برابر با ۱,۹ می‌باشد و این نشان می‌دهد به خطاها همبستگی وجود ندارد چرا که بین ۱/۵ تا ۲/۵ قرار دارد. ضریب تعیین تعدیل شده این آزمون برابر با ۰/۶۶ می‌باشد، که نشان می‌دهد متغیرهای مستقل و کنترلی در مدل حاضر می‌توانند ۶۶ درصد از تغییرات متغیر وابسته را پیش بینی نمایند. به دلیل معنادار بودن آماره F در سطح خطای ۱ درصد، می‌توان گفت که مدل تحقیق از لحاظ آماری معنادار و مناسب می‌باشد.

نتایج نشان داد، حسابرس برای شرکت‌های آینده‌نگر تلاش حسابداری ۱ بیش‌تری و برای شرکت‌های تدافعی تلاش حسابداری کم‌تری انجام می‌دهد، چراکه ضریب استراتژی (STRATEGY) مثبت می‌باشد.

مدل ۲:

$$ARL_t = \beta_0 + \beta_1 PROSPECTOR_t + \beta_2 DEFENDER_t + \beta_3 SIZE_t + \beta_4 GRW_t + \beta_5 LEV_t + \beta_6 ROA_t + \beta_7 LOSSt + \beta_8 OPN_t + \beta_9 CONT + \beta_{10} BIG4_t + \beta_{11} OWN_t + \beta_{12} FOR_t + \beta_{13} FRN_t + \beta_{14} HOUR_t + \beta_{15} MKT + \varepsilon_t$$

جدول ۸- آزمون رگرسیون و معناداری مدل دوم

نام متغیر	ضرایب برآوردی	انحراف برآورد	آماره t	سطح معناداری
ثابت	0.774	0.105	7.588	0.0074

0.0157	5.764	0.051	0.294	آینده‌نگری
0.0266	-5.053	0.531	-3.662	تدافعی
0.0396	4.067	0.074	0.301	اندازه شرکت
0.0026	9.106	0.330	3.005	نسبت رشد دارایی‌ها
0.0475	-5.921	0.051	-0.302	بازدهی دارایی‌ها
0.1418	-1.112	0.352	-0.395	صورت‌های مالی تلفیقی
0.0089	6.011	0.084	0.505	اهرم مالی
0.0755	2.564	0.884	2.251	زیان
0.0813	-2.367	0.805	-1.906	کیفیت حسابرسی
0.0344	-4.961	0.126	-0.625	اظهارنظر حسابرس
0.1984	-1.375	0.519	-0.714	درصد مالکیت سهامداران کنترلی
0.0025	-7.865	0.416	-3.270	نسبت صادرات به فروش
سطح معناداری	آماره F	ضریب تعیین تعدیل شده	ضریب تعیین	دوربین - واتسون
**./...	۴۸,۳۲۹۸۷	۰/۷۴	۰/۷۷	۱,۹

* سطح خطای ۵ درصد و ** سطح خطای ۱ درصد

با توجه به جدول ۸-آماره دوربین - واتسون برابر با ۱,۹ می‌باشد و این نشان می‌دهد به خطاها همبستگی وجود ندارد چرا که بین ۱/۵ تا ۲/۵ قرار دارد. ضریب تعیین تعدیل شده این آزمون برابر با ۰/۷۴ می‌باشد، که نشان می‌دهد متغیرهای مستقل و کنترلی در مدل حاضر می‌توانند ۷۴ درصد از تغییرات متغیر وابسته را پیش بینی نمایند. به دلیل معنادار بودن آماره F در سطح خطای ۱ درصد، می‌توان گفت که مدل تحقیق از لحاظ آماری معنادار و مناسب می‌باشد.

نتایج تحقیق نشان داد که استراتژی تجاری ارتباطی مثبت با تأخیر در ارائه گزارشات حسابرسی دارد به گونه‌ای که شرکت‌های با استراتژی تدافعی ارتباطی منفی با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی دارند.

پیشنهادات مبتنی بر نتایج تحقیق

در این بخش با عنایت به یافته‌های پژوهش حاضر به ارائه پیشنهادهایی اقدام شده است.

با توجه به نتایج فرضیه تحقیق که نشان داد، بین استراتژی کسب و کار و تأخیر در گزارش حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد با توجه به اینکه تأخیر در گزارش حسابرسی مقیاسی منطقی از تلاش حسابرسی می‌باشد. و در نتیجه استراتژی کسب و کار بر

کیفیت حسابرسی اثر گذاشته و با گزارش حسابرسی ارتباط خواهد داشت. پیشنهاد می شود مدیران بر داشتن گزارش حسابرسی به موقع، حسابرسان را برای انجام رویه های حسابرسی موثر ترقیب کنند

همچنین پیشنهاد می شود استراتژی تجاری را مدنظر قرار دهند زیرا استراتژی تجاری می تواند به طرز چشمگیری بر روی های حسابرسی اثر گذارد.

پیشنهادات آتی تحقیق

در طی انجام تحقیق، پیشنهادهایی به شرح زیر مورد توجه نگارنده قرار گرفته است:

پیشنهاد می شود رابطه ریسک پذیری/خطر پذیری بر تأخیر در گزارش حسابرسی به تفکیک بررسی شود.

در این تحقیق برخی متغیرهای کنترل لحاظ شد، پیشنهاد می شود در تحقیقات آینده، متغیرهای دیگری نظیر کیفیت گزارش گری مالی، عدم تقارن اطلاعاتی بواسطه حضور سهامداران عمده و ... نیز کنترل شوند.

منابع

۱. حاجیها، زهره، اورادی، جواد؛ صالح آبادی، مهتری (۱۳۹۶). ضعف در کنترل های داخلی و تأخیر گزارش حسابرسی. حسابداری مالی، سال نهم، شماره ۳۳، صص ۷۸-۹۶
۲. حاجیها، زهره؛ قادری، صلاح الدین (۱۳۹۵). بررسی تأثیر فرصت های سرمایه گذاری بر تأخیر در گزارش حسابرسی. دانش حسابداری مالی، دوره سوم، شماره ۲، صص ۱۰۰۷-۹۱
۳. حاضری نیری، هاتف، فرزاد رحیم زاده، سیامک شکوهی فرد، ۱۳۹۸، بررسی اثر تأخیر گزارش حسابرسی بر نوسانات قیمت سهام شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پژوهش حسابداری و حسابرسی دوره ۹، شماره ۲، تابستان ۱۳۹۸
۴. خدای پور، احمد؛ حسینی نیا، سمیه (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین تخصص حسابرسان و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی با محافظه کاری حسابداری. پژوهش حسابداری. شماره ۲۲، صص ۷۴-۹۵
۵. صفری گرایلی، مهدی (۱۳۹۶). تأخیر غیرعادی گزارش حسابرسی و تجدید ارائه صورت های مالی آتی: نقش تعدیلی وابستگی اقتصادی و تخصص صنعت حسابرسان. انجمن حسابداری مدیریت ایران. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت. سال ششم، شماره ۲۳، صص ۱۵۵-۱۶۷
۶. علوی طبری سیدحسین، عارف منش زهره. (۱۳۹۲). بررسی رابطه تخصص صنعت حسابرسان و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. دانش حسابداری. دوره ۴، شماره ۱۴، صص ۷-۲۶
۷. مؤمنی، علیرضا، سیده زهرا حسینی ۱۳۹۹ بررسی میزان تأثیر تأخیر در گزارش حسابرسی و حق الزحمه هی حسابرسان بر کیفیت حسابرسی در پی ادغام مؤسسات حسابرسی خدمات دهنده به شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری، سال چهارم، شماره ۶۳، تابستان ۱۳۹۹ - جلد ششم، صص ۴۸-۶۲
۸. محمود لاری دشت بیاض، مصطفی قناد، حسین فکور ۱۳۹۷ ویژگی های کمیته حسابرسان و تأخیر در گزارش حسابرسی پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی سال دهم / شماره ۷۳ / بهار ۱۳۹۷ صفحه ۲۱۵ تا ۲۴۵

۹. مهدوی، غلامحسین؛ حسینی نیا، سمیه (۱۳۹۴). بررسی اثربخشی کیفیت حسابرسی بر کاهش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. دانش حسابداری، سال ششم، شماره ۲۱، صص ۷-۳۰

۱۰. نعمتی، نسرين، داوود گرگی زاده، محمدحامد خان محمدی، ۱۴۰۰، عوامل مؤثر بر تأخیر گزارش حسابرسی در شرکت های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری - سال پنجم، شماره ۲۵، بهار ۱۴۰۰ جلد اول، ص ۱۳۸ تا ۱۵۷

11. Bryan, D. B. & Mason, T. W. (2020). Earnings volatility and auditor risk assessments: Evidence from auditor resignations. *Accounting Horizons*, 34(4), 33–56. <https://doi.org/10.2308/HORIZONS-18-060>
12. Chae, S. J. Nakano, M. & Fujitani, R. (2020). Financial reporting opacity, audit quality and crash risk: Evidence from Japan. *Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 7(1), 9–
13. DeFond, M. L. Lim, C. Y. & Zang, Y. (2016). Client conservatism and auditor-client contracting. *Accounting Review*, 91(1), 69–98. <https://doi.org/10.2308/accr-51150>
14. Dang, H. N. Pham, C. D. Nguyen, T. X. & Nguyen, H. T. T. (2020). Effects of corporate governance and earning quality on listed Vietnamese firm value. *Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 7(4), 71–80. <https://doi.org/10.13106/jafeb.2020.vol7.no4.71>
15. Dang, H. N. Pham, C. D. Nguyen, T. X. & Nguyen, H. T. T. (2020). Effects of corporate governance and earning quality on listed Vietnamese firm value. *Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 7(4), 71–80. <https://doi.org/10.13106/jafeb.2020.vol7.no4.71>
16. Hichem, Kh. & S. Khaled. (2013). Internal Control Quality, Egyptian Standards on Auditing and External Audit Delays: Evidence from the Egyptian Stock Exchange, *International Journal of Auditing*, doi:10.1111/ijau.12018
17. Ho, S. & M. Hutchinson. (2010), Internal audit department characteristics/activities and audit fees: Some evidence from Hong Kong firms, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 19: 121–36
18. Krishnan, J. Yuan, W. Wanli, Z. (2011). Legal expertise on corporate audit committees and financial reporting quality. *The Accounting Review*, 86(6), 2099–2130.
19. Lee, H.Y. Mande, V. and Son, M. (2009). Do lengthy auditor tenure and the provision of non-audit services by the external auditor reduce audit report lags. *International Journal of Auditing*, 13(2), 87-104.
20. Lobo, G. and Y. Zhao. (2013). Relation between audit effort and financial report misstatements: Evidence from quarterly and annual restatements. *The Accounting Review*, 88 (4): 1385–1412
21. Lopez, M. D. and G. F. Peters. (2012). The effect of workload compression on audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 31 (4): 139–165
22. McDaniel, L. Marint, R. Maines, L.A. (2002). Evaluating financial report quality: The effects of financial expertise vs. financial literacy. *The Accounting Review*, 77, 139-167.
23. Jihwan CHOI, Hyung Ju PARK 2021, Business Strategy and Audit Efforts - Focusing on Audit Jihwan CHOI, Hyung Ju PARK / *Journal of Asian Finance, Economics and Business* Vol 8 No 7 (2021) 0525–0532 525

24. Ng, P.H. and Tai, Y. K. (1994). An empirical examination of the determinants of audit delay in Hong Kong. *British Accounting Review*, 26, 43-59.
25. Onwuchekwa, J. C. Erah, D. O. and F. Izedonmi (2012). Mandatory Audit Rotation and Audit Quality: Survey of Southern Nigeria. *Research Journal of Finance and Accounting*, 3(8): 70-77
26. Omer, W. K. H. Aljaaidi, K. S. & Al-Moataz, E. S. (2020). Riskmanagement functions and audit report lag among listed Saudi manufacturing companies. *Journal of Asian Finance*,
27. Saeed, R.B. Zalailah, S. Norsiah, A. (2015). CEO characteristics and audit report timeliness: do CEO tenure and financial expertise matter? *Managerial Auditing Journal*, 30(8), 998-1022.
28. Schelleman, C. and W. R. Knechel. (2010). Short-term accruals and the pricing and production of audit services. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29 (1): 221–250