

چکیده:

زمان اعلام گزارش سالیانه، تصمیمی مرتبط با افشا است که می بایست توسط مدیریت اتخاذ شود. استفاده کنندگان، به موقع بودن را عاملی حیاتی و مهم می دانند که بر مفید بودن اطلاعاتی که در دسترس استفاده کنندگان خارجی قرار گرفته، تاثیرگذار است. مدت زمان فرایند حسابرسی، تاثیری بسیار بر به موقع بودن گزارشگری مالی دارد. به موقع بودن گزارشگری مالی از طریق محاسبه تعداد روزهای فاصله بین پایان سال مالی شرکت و تاریخ گزارش حسابرس مستقل، اندازه گیری می شود.

این تحقیق، عوامل تاثیرگذار بر زمان امضای گزارش های حسابرسی را مورد بررسی قرار می دهد. نمونه ها، دربرگیرنده ی 372 شرکت عضو بورس اوراق بهادار تهران، از سال 1383 الی 1386 می باشد. تحقیق، دارای پنج متغیر توصیفی نوع گزارش حسابرس، بدهی های احتمالی، اقلام غیرمترقبه، سهامدار عمده و سابقه همکاری بین حسابرس و صاحبکار است. نتایج به دست آمده نشان داد که نوع گزارش حسابرس، طی همه سال های مورد بررسی، به شکلی معنادار بر تاریخ گزارش حسابرس تاثیرگذار است. متغیر سهامدار عمده و هر دو متغیر بدهی های احتمالی و تغییر حسابرس، به ترتیب طی سه و یک سال از دوره مورد بررسی، بر تاریخ گزارش حسابرس تاثیری معنادار داشته است. اقلام غیرمترقبه رابطه ای معنادار با تاریخ گزارش حسابرس را، نشان نداد.

کلمات کلیدی: به موقع بودن، تاریخ گزارش حسابرس، تغییر حسابرس، اظهارنظر حسابرس

صفحه

عنوان

فصل اول : کلیات تحقیق

2	1-1) مقدمه
5	1-2) بیان مسئله
9	1-3) اهمیت و ضرورت تحقیق
10	1-4) سوال اصلی تحقیق
10	1-5) فرضیه های تحقیق
10	1-6) متغیرهای تحقیق و تعاریف عملیاتی آن ها
17	1-7) اهداف تحقیق
17	1-8) کاربردها
18	1-9) قلمرو مکانی
18	1-10) قلمرو زمانی
19	1-11) جامعه آماری و نحوه نمونه گیری
20	1-12) نحوه جمع آوری داده ها
20	1-13) روش شناسی
21	1-14) روش تجزیه و تحلیل داده ها
21	1-15) ساختار تحقیق

فصل دوم: مبانی نظری و پیشینه تحقیق

24	2-1) مقدمه
26	2-2) ارتباط حسابرسی و حسابداری
31	2-3) هدف حسابرسی
32	2-4) نقش حسابرسی
33	2-5) نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان گزارش های حسابداری
34	2-5-1) تضاد منافع
35	2-5-2) پیامدهای اقتصادی با اهمیت
35	2-5-3) پیچیدگی
35	2-5-4) عدم دسترسی مستقیم
36	2-6) ارزش افزوده ناشی از فعالیت حسابرسی
41	2-7) ویژگی های حسابرس
42	2-8) چارچوب قانونی گزارشگری به موقع در ایران
46	2-9) عوامل تاثیر گذار بر تاریخ صدور گزارش حسابرسان
46	2-9-1) نوع گزارش حسابرسان
47	2-9-2) وجود بدهی های احتمالی
47	2-9-3) وجود اقلام غیرمترقبه
48	2-9-4) وجود سهامدار عمده

<u>صفحه</u>	<u>عنوان</u>
48	5-9-2) وجود سابقه همکاری حسابرس و کارفرما
49	10-2) پیشینه تحقیق
49	1-10-2) تحقیقات خارجی
83	2-10-2) تحقیقات داخلی
89	3-10-2) جدول خلاصه تحقیقات مشابه انجام شده داخلی و خارجی
96	11-2) نتیجه گیری کلی از فصل
97	12-2) مدل مفهومی تحقیق
<u>فصل سوم: روش اجرای تحقیق</u>	
99	1-3) مقدمه
101	2-3) انواع تحقیقات علمی
101	1-2-3) دسته بندی تحقیقات بر حسب هدف
102	2-2-3) دسته بندی تحقیقات بر اساس ماهیت و روش
102	3-3) تشریح روش اجرای تحقیق
102	4-3) جامعه آماری تحقیق
102	5-3) قلمرو زمانی تحقیق
103	6-3) نمونه، نمونه گیری و روش های آن
104	7-3) روش های جمع آوری و منابع داده های تحقیق
105	8-3) بیان عملیاتی فرضیه ها

صفحه

عنوان

107 ----- (3-9) روش های آماری

110 ----- (3-10) اعتبار درونی و بیرونی تحقیق

فصل چهارم: آرایه و تجزیه و تحلیل اطلاعات

112 ----- (4-1) مقدمه

112 ----- (4-2) آمار توصیفی

114 ----- (4-3) نتایج آماری آزمون فرضیه ها

فصل پنجم: نتیجه گیری و پیشنهادات

122 ----- (5-1) مقدمه

123 ----- (5-2) خلاصه تحقیق

125 ----- (5-3) نتایج حاصل از آزمون فرضیه ها

125 ----- (5-3-1) نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول

125 ----- (5-3-2) نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم

126 ----- (5-3-3) نتایج حاصل از آزمون فرضیه سوم

126 ----- (5-3-4) نتایج حاصل از آزمون فرضیه چهارم

127 ----- (5-3-5) نتایج حاصل از آزمون فرضیه پنجم

127 ----- (5-4) تحلیل و بررسی نتایج

135 ----- (5-5) محدودیت های تحقیق

136 ----- (5-6) پیشنهادات تحقیق

صفحه

عنوان

136 ----- 5-6-1) پیشنهادات حاصل از نتایج تحقیق

138 ----- 5-6-2) پیشنهادات برای انجام پژوهش های آتی

منابع و ماخذ

140 ----- منابع فارسی

143 ----- منابع لاتین

پیوست

148 ----- داده های سال 1383

153 ----- داده های سال 1384

158 ----- داده های سال 1385

164 ----- داده های سال 1386

فصل اول:

کلیات تحقیق

1-1) مقدمه

یکی از مهمترین ویژگی های کیفی اطلاعات منتشره مالی توسط شرکت ها ، مفید بودن آن اطلاعات است. به موقع بودن نیز یکی از ویژگی های کیفی اطلاعات بوده و طبق نظر انجمن حسابداران رسمی آمریکا¹ زیر مجموعه ویژگی کیفی مربوط بودن اطلاعات طبقه بندی می گردد. (A.A.A، 1966). طبق استانداردهای حسابداری ایران نیز به موقع بودن یکی از عواملی است که خصوصیات کیفی اطلاعات را دچار محدودیت می کند.

یکی از معیارهای شفافیت و کیفیت گزارشگری مالی به موقع بودن است. کمیته استانداردهای بین المللی به موقع بودن را به عنوان یکی از جنبه های ضروری گزارشگری مالی می داند. در APB² شماره 4 (1964)³، کمیته اصول حسابداری، به موقع بودن را به عنوان یکی از ویژگی های کیفی افشای گزارش های مالی به حساب می آورد. فاصله زمانی بین پایان سال مالی شرکت و تاریخی که اطلاعات مالی منتشر می شود مرتبط با کیفیت اطلاعات مالی گزارش شده می باشد. اگر یک گزارش مالی کامل و جامع نباشد اما طی چند ماه پس از پایان سال مالی منتشر شود، مطلوبیتش بیشتر است، تا این که آن گزارش به صورتی کامل و جامع ارایه شود، ولیکن با

¹- American Accounting Association

²- Accounting Principles Board

³-Accounting for the Investment Credit

فاصله چند سال نسبت به پایان سال مالی انتشار یابد. اطلاعات مالی بعد از گذشت چندماه کهنه می شوند، چه رسد به گذشت چند سال از آن ها. کهنه تر شدن آن ها برابر با کاسته شدن از مربوط بودنشان برای سرمایه گذاران و اعتبار دهندگان است (مک گی¹ 2008).

کمیته استانداردهای حسابداری مالی² در بیانیه مفهومی شماره 2³، اهمیت به موقع بودن را تایید می کند. کمیسیون اوراق بهادار آمریکا نیز اهمیت به موقع بودن را تایید نموده و شرکت ها را ملزم نموده است که گزارش های مالی خود را تا زمان مشخصی، منتشر نمایند. یک رابطه معکوس بین کیفیت اطلاعات مالی و زمان انتشار گزارش های مالی وجود دارد. اطلاعات حسابداری با گذشت زمان مربوط بودن خود را از دست می دهند. (مک گی 2008)

از جمله فرایندهایی که قبل از انتشار صورت های مالی به عنوان یکی از مهمترین منابع اطلاعاتی منتشره توسط شرکت ها می بایست صورت گیرد، فرایند حسابرسی و صدور گزارش حسابرسی است. حسابرسی فرایندی است منظم و با قاعده جهت جمع آوری و ارزیابی بیطرفانه شواهد درباره ادعاهای مربوط به فعالیت ها و وقایع اقتصادی، به منظور تعیین درجه انطباق این ادعاها با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارش نتایج به افراد ذینفع (نیکخواه آزاد، 1376).

عمومی شدن مالکیت بنگاه های اقتصادی، تامین مالی از طریق مشارکت عمومی و خصوصی سازی بخش های دولتی و موسسات تحت پوشش، موجب گردیده که نیاز به اطلاعات مالی شفاف و با کیفیت مطلوب به منظور تصمیم گیری های بهینه اقتصادی ضرورت یابد. انجام این مهم جز با استفاده از یک مکانیزم کنترلی امکان پذیر نیست. این مکانیزم کنترلی در قالب حسابرسی صورت های مالی شکل می گیرد (مجتهد زاده، 1381).

¹ - Robert W. McGee

² - Financial Accounting Standards Board

³ - Statement of Financial Accounting Concepts No. 2

تصمیمات اقتصادی در بنگاه‌ها عمدتاً با استفاده از گزارش‌های مالی اتخاذ می‌شوند که ما حاصل پردازش رویدادهای مالی در سیستم‌های حسابداری هستند. در این راستا تصمیم‌گیرندگان برون‌سازمانی عمدتاً بر اطلاعاتی اتکا می‌کنند که توسط افراد دیگری با ترجیحات متفاوت از آنان تولید شده‌اند (حساس یگانه و رجبی، 1383).

حساس یگانه (1384) به نقل از استرلینگ¹ بیان می‌کند که "صورت‌های مالی ابزار ابلاغ پیام‌هایی درباره واقعیت رویدادها و پدیده‌های اقتصادی یک واحد گزارشگر، مثل یک شرکت است. آنچه که برای استفاده‌کننده این صورت‌های مالی مهم است این است که، به عنوان بخشی از اعمال کلی تر پاسخگویی مدیریت، توصیف این پدیده‌ها و رویدادها، قابلیت اثرگذاری بر تصمیم‌کننده را (معیار مربوط بودن) دارد و این توصیف پدیده‌ها و رویدادهای مربوط مشابهت دارد یا آن‌ها را صادقانه باز می‌نمایاند (استرلینگ، 1985)".

دلایل مختلفی را برای وجود فاصله زمانی بین پایان سال مالی و زمان انتشار گزارش حسابرس و اطلاعات مالی می‌توان بر شمرد. اشتون² و نیوتن³ (1989) اندازه حسابرس، طبقه بندی صنعت، وجود یا عدم وجود ارقام غیرمترقبه و علامت سود و زیان را به عنوان عوامل موثر بر به موقع بودن بیان می‌کنند. بر اساس سیستم فرهنگی، اقتصادی یا سیاسی کشوری که یک شرکت در آن قرار دارد، می‌تواند عواملی دیگری نیز به این عوامل اضافه شود (مک‌گی و ایگوی⁴ 2008).

بنابراین با رابطه تنگاتنگی که بین تاخیر در ارائه گزارش‌های مالی و تاریخ صدور گزارش حسابرس وجود دارد (و البته رابطه عکس بین سودمندی اطلاعات و تاخیر در ارائه آن‌ها به استفاده‌کنندگان)، در این تحقیق با شناخت برخی از عوامل اثرگذار بر زمان انتشار عمومی اطلاعات مالی در ایران، تلاش شده است قدمی هرچند

¹ - Sterling, R.R

² - Ashton

³ - Newton

⁴ - Danielle N. Igoe

کوچک در راه اطلاع رسانی سریع تر به بازار و به تبع آن افزایش سودمندی اطلاعات مالی برداشته شود، از این رو چند عامل را که با توجه به تحقیقات خارجی انجام شده، بر زمان صدور گزارشات مالی احتمال اثرگذاری داشتند (و البته در ایران به آن ها پرداخته نشده بود)، بررسی شده است. البته لازم به ذکر است که لامبرت و برازل¹ (2008) بر اساس تحقیق خود، بر این باورند که کاهش دستوری تاخیر حسابرسی اثری منفی بر کیفیت سود دارد. از این رو تحقیق حاضر، در تلاش برای یافتن راه هایی به جز اعمال فشار، برای صدور سریعتر گزارش حسابرسی است.

1-2) بیان مسئله

بر اساس بیانیه شماره 2 هیات استانداردهای حسابداری مالی آمریکا به نام "ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری" مهمترین کیفیت اطلاعات از نظر تصمیم گیری مفید بودن آن ها است. اطلاعاتی مفید اند که مربوط باشند، بدین مضمون که با توجه به عملی که قرار است تسهیل نمایند یا نتیجه مورد نظری را که قرار است به بار آورند، باید دارای بار سودمندی باشند. اطلاعات برای اینکه مربوط باشند می بایست پیش از اینکه توان اثرگذاری خود بر تصمیم ها را از دست بدهند در اختیار تصمیم گیرنده قرار گیرند (به هنگام باشد) (احمد ریاحی بلکویی²، 1381).

از لحاظ مفهومی به موقع بودن به کیفیتی اشاره دارد که اطلاعات در زمان مناسب و مطلوب قابلیت دسترسی داشته باشند و یا به عبارتی به موقع باشند. از آن جا که اطلاعات مالی نسبت به گذشت زمان بسیار حساس اند و با مرور زمان ارزش و سودمندی خود در تصمیم گیری ها را از دست می دهند، بنابراین هر قدر فاصله زمانی بین

¹ - Tamara A. Lambert & Joseph F. Brazel

² - Riahi - Belkaoui

پایان سال مالی و تاریخ انتشار گزارش های مالی کوتاهتر باشد، فوایدی که از این گزارش ها حاصل می شود، بیشتر است.

به هنگام بودن اطلاعات نمی تواند ویژگی اثرگذار بودن آن ها را تضمین کنند ولی اگر اطلاعات به هنگام نباشند به هیچ وجه نمی توانند اثرگذار باشند. بنابراین، به هنگام بودن یکی از عوامل بازدارنده است که بر سر راه انتشار صورت های مالی قرار می گیرد. جمع آوری، تلخیص و انتشار اطلاعات حسابداری باید دارای سرعت لازم باشد تا بتوان اطمینان یافت که آن ها در زمان لازم در دسترس استفاده کنندگان قرار می گیرند و همچنین به هنگام بودن بدین معنی است که باید صورت های مالی را در زمان مشخص و به طور مرتب ارایه کرد تا تغییرات انجام شده در وضعیت شرکت را به آگاهی دیگران رسانند و اطلاعات جدید بتوانند در پیش بینی و تصمیمات استفاده کنندگان اثر بگذارند (هندریکسون و ون بردا¹، 1385).

در اغلب بازارها، حد زمانی افشا جایی است که اطمینان داده شود که استفاده کنندگان اطلاعات مالی قادر باشند اطلاعات مالی را به موقع به دست آورند. برای مثال، بر اساس قوانین کمیسیون اوراق بهادار آمریکا (SEC)²، صورت های مالی می بایست در مدت 90 روز بعد از پایان سال مالی شرکت، منتشر شوند. این الزام برای گزارش های میان دوره ای 45 روز است (مصطفی دگان³ و ارهان کلیک⁴ 2007). به شکل مشابه، این الزام برای شرکت های پذیرفته شده در بورس ایران طبق آخرین دستورالعمل ارایه شده، 4 ماه برای صورت های مالی سالیانه حسابرسی شده و 60 روز برای گزارش های 6 ماهه حسابرسی شده می باشد.

¹ -Hendriksen & Vanbreda

² - Securities and Exchange Commission

³ - Mustafa Dogan

⁴ - Orhan Çelik

این صورت های مالی برای اینکه از قابلیت اتکا و اعتماد کافی برای استفاده کنندگان برخوردار باشند لازم است که توسط شخص ثالثی گواهی شوند. این گواهی عمدتاً توسط حسابرسان براساس فرایند حسابرسی که انجام می دهند صورت می پذیرد.

در هر حال به این نکته باید توجه کرد که نمی توان صورت های مالی و اطلاعات مالی را بدون تایید حسابرسان و یا افراد مستقل حرفه ای در اختیار استفاده کنندگان قرار داد، زیرا تایید اطلاعات مالی توسط افراد ذیصلاح، ویژگی قابلیت اتکای اطلاعات را افزایش خواهد داد و استفاده کنندگان با اطمینان بالاتری نسبت به اطلاعات ارایه شده تصمیم گیری می نمایند. به عبارت دیگر استفاده کنندگان عموماً بر اساس گواهی حسابرسان به صورت های مالی اعتماد می ورزند. از سویی دیگر اجرای فرآیند حسابرسی جزو عواملی است که منجر می گردد تا وقفه ای بین تاریخ پایان سال مالی و ارایه اطلاعات به استفاده کنندگان بوجود آید که در نهایت به کاهش ویژگی مربوط بودن اطلاعات می انجامد (معیری 1386). خلاصه این که، انتشار گزارش های سالیانه قبل از این که توسط حسابداران رسمی تایید گردد، امکان پذیر نمی باشد و شرکت ها مهمترین دلیل برای عدم انتشار گزارش های سالیانه برای عموم را، نیاز به انجام حسابرسی قبل از انتشار گزارش ها می دانند.

همچنین قانون تجارت ایران (ماده 152) تصویب صورت های مالی شرکت های سهامی توسط مجمع عمومی عادی سالیانه را قبل از گزارش بازرسی (که در بازار سرمایه ایران، معمولاً همان حسابرس مستقل شرکت است) را فاقد اعتبار می داند، افزون بر آن نتایج تحقیقات انجام شده نشان داده است که 70 درصد از شرکت ها قبل از گزارش حسابرسی، اطلاعات خود را منتشر نمی کنند (بامبر و همکاران¹، 1993). فرایند حسابرسی خود مستلزم صرف زمان است که باعث طولانی تر شدن زمان انتشار گزارش های مالی و به تبع آن کاستن از ویژگی

¹-Bamber et al

مربوط بودن اطلاعات می شود. به عبارت دیگر، طولانی شدن زمان انتشار گزارش های مالی و طولانی شدن عملیات حسابرسی درهم پیچیده شده اند و به صورت مترادف در ادبیات گزارشات مالی به کار برده می شود (ورمرت و همکاران¹، 1997).

تحقیقات انجام شده حاکی از آن است که عدم صدور به موقع گزارش حسابرسی در نهایت منجر به تاخیر در انتشار اطلاعات می شود. بنابراین، رابطه ای معکوس بین مفید بودن اطلاعات افشا شده مدیریت در صورت های مالی و عدم صدور به موقع گزارش حسابرسی وجود دارد (لونتیس 2005، کاپلان و کارسلو² 1991).

همچنین تحقیقات دیگری نشان داده است که بازارهای سرمایه نسبت به انتشار گزارش حسابرسی مشروط و یا حذف بندهای شرط حسابرسی واکنش نشان می دهند، بنابراین، بر روی اهمیت انتشار به موقع اطلاعات تاکید شده است (ورمرت و همکاران، 1997). مضافاً این که با طولانی شدن فاصله زمانی بین پایان سال مالی و زمان انتشار عمومی گزارش های سالیانه، به احتمال زیاد مقداری از اطلاعات به بیرون درز پیدا کرده و مفید بودن اطلاعات افشا شده به وسیله گزارش ها کاهش می یابد (عبدالله³، 1996).

با توجه به موارد ذکر شده، و رابطه تنگاتنگ موجود بین تاخیر در گزارش های مالی و تاریخ صدور گزارش حسابرسی و همچنین رابطه عکس بین سودمندی اطلاعات افشا شده شرکت ها و تاخیر در ارائه گزارش های مالی، شناخت عوامل تاثیرگذار بر زمان ارائه گزارش حسابرسی و به تبع آن زمان افشای اطلاعات مالی، می تواند به افشای به موقع تر اطلاعات کمک کند.

مدیران در رابطه با انتشار صورت های مالی برای عموم در وضعیت انعطاف پذیری قرار دارند. به عبارت دیگر، زمان انتشار صورت های مالی در عین این که دارای محدوده زمانی مشخصی است، یک تصمیم مدیریتی

¹- Wermert et al

²- Kaplan & Carslaw

³- Abdulla

است. انعطاف مدیریت، می بایست به گونه ای باشد که صورت های مالی در دوره ای که لازم است منتشر شود، به عموم عرضه شود و به این شکل نیست که هر زمان که مدیریت بخواهد آن را به اطلاع عموم برساند. انعطاف پذیری مدیریت در نشر صورت های مالی به چند عامل وابسته است، که برخی عوامل وابسته به شرکت و صورت های مالی آن و برخی وابسته به بازار و محیط بیرونی شرکت است. (مصطفی دگان و ارهان کلیک 2007)

مهمترین مسئله ای که در این رابطه پیش می آید، این است که این عوامل چیست که می تواند بر روی تاریخ صدور گزارش حسابرس اثرگذار باشد؟ لذا در این تحقیق ما به دنبال یافتن پاسخی برای این سوال هستیم.

3-1) اهمیت و ضرورت تحقیق

در شرایط فعلی، باتوجه به رقابت شدید حاکم بر بازارهای مالی، دسترسی به موقع به اطلاعات به یکی از مهمترین عوامل و معیارهای کیفی برای اتخاذ تصمیمات مناسب بدل شده است. بر این اساس انتقال به موقع اطلاعات به استفاده کنندگان مستلزم این است که فرایند جمع آوری، تلخیص و انتشار اطلاعات به صورتی سریعتر انجام پذیرد تا قبل از اینکه اطلاعات توان اثرگذاری خود بر تصمیم گیری را ازدست دهند در اختیار تصمیم گیرندگان قرار گیرند.

همچنین به موقع بودن اطلاعات به عنوان معیاری بسیار مهم از سوی مراجع حرفه ای، مراجع قانونگذاری، تجزیه و تحلیل کنندگان اطلاعات مالی، سرمایه گذاران، مدیران و جامعه علمی مورد توجه قرار گرفته است. جمع آوری، تلخیص و انتشار اطلاعات مالی باید تا حد امکان سریع انجام شود تا نسبت به ارایه اطلاعات جاری جهت استفاده کنندگان، اطمینان حاصل گردد. به موقع بودن مشخصه مهمی از اطلاعات حسابداری است زیرا اطلاعات قدیمی استفاده چندانی برای شرکای بازار در فرآیند تصمیم گیری ندارند. از سوی دیگر به موقع بودن

انتشار اطلاعات می تواند بر سطح عدم اطمینان مرتبط با تصمیمات مبتنی بر اطلاعات گزارش شده تاثیر بگذارد (معیری 1386).

1-4) سوال اصلی تحقیق

همان طور که در انتهای قسمت بیان مسئله ذکر شد، سوال اصلی تحقیق عبارت از این است که، چه عواملی بر زمان صدور گزارش حسابرسی تاثیر دارد؟

برای یافتن پاسخی مناسب، به پرسش مذکور، فرضیه های ذیل قابل صورت بندی است.

1-5) فرضیه های تحقیق

فرضیه های این تحقیق عبارتند از:

- 1) بین زمان صدور گزارش حسابرسی و نوع گزارش حسابرس رابطه معناداری وجود دارد.
- 2) بین زمان صدور گزارش حسابرسی و وجود بدهی های احتمالی رابطه معناداری وجود دارد.
- 3) بین زمان صدور گزارش حسابرسی و وجود اقلام غیر مترقبه در صورت سود و زیان رابطه معناداری وجود دارد.
- 4) بین زمان صدور گزارش حسابرسی و وجود سهامدار عمده رابطه معناداری وجود دارد.
- 5) بین زمان صدور گزارش حسابرسی و وجود سابقه همکاری بین حسابرس و صاحبکار رابطه معناداری وجود دارد.

1-6) متغیرهای تحقیق و تعاریف عملیاتی آن ها

طبق تحقیقات انجام شده قبلی که در قسمت منابع ذکر گردیده است، تاریخ (زمان) گزارش حسابرسی را به

عنوان متغیر وابسته و عوامل موثر بر تاریخ صدور گزارش حسابرس شامل:

- نوع گزارش حسابرس
 - وجود بدهی های احتمالی
 - وجود اقلام غیر مترقبه در صورت سود و زیان
 - وجود سهامدار عمده
 - وجود سابقه همکاری بین حسابرس و صاحبکار
- متغیرهای مستقل پژوهش حاضر است و بر این اساس پنج فرضیه مذکور تدوین شده است.

تعریف عملیاتی متغیرها

➤ گزارش حسابرس:

گزارش های حسابرسی مهمترین شکل ارتباطی مورد استفاده حسابرسان است، که باید بگونه ای کاملا آشکار و واضح ماهیت آزمون های حسابرس و درجه ای از میزان مسئولیت حسابرس را نشان دهد (شاهد امام¹ 2001). این گزارش در برگیرنده اظهار نظر فرد یا افراد حرفه ای مستقل نسبت به منصفانه بودن صورت های مالی می باشد.

➤ به موقع بودن گزارش حسابرسی:

به موقع بودن یک ویژگی کیفی با اهمیت صورت های مالی است که الزام به ارایه اطلاعات به استفاده کنندگان در سریعترین زمان ممکن می نماید (رجا احمد² 2003). همچنین بر اساس آن چه در تحقیقات قبلی (علام حسین³ 1998، سلطانی⁴ 2002، جاگی و تسوی⁵ 1999) لحاظ شده است، در این تحقیق نیز فرض شده

¹ - Shahed Imam
² - Raja Ahmad
³ - Alam Hossain
⁴ - Soltani
⁵ - Jaggi & Tsui

است که هرچه تاریخ صدور گزارش حسابرسی به تاریخ پایان سال مالی نزدیک تر باشد، گزارش حسابرسی به موقع تر است.

➤ تاریخ صدور گزارش حسابرسی:

تاریخ گزارش حسابرسی مفهومی است که عموم همیشه به طور کامل آن را درک نمی کنند. آن تاریخی است که حسابرس برای کشف رخدادهای آخرینی که ممکن است تاثیر با اهمیتی روی صورت های مالی حسابرسی شده داشته باشد مسئول است. به شکل متعارف، تاریخی است که حسابرس کار خود را در دفتر کار صاحبکار تمام می کند. اگرچه حسابرس مسولیتی در قبال بررسی رخدادهای بعدی که بعد از تاریخ گزارش، روی صورت های مالی اثرگذارند ندارد، اما رخدادهای با اهمیتی که بین تاریخ گزارش و تاریخ انتشار صورت های مالی مورد توجه او قرار گرفته است می بایست در صورت های مالی منعکس شود یا گزارش حسابرس می بایست تعدیل شود (شاهد امام 2001).

گزارش حسابرس باید به تاریخ پایان عملیات اجرایی حسابرسی، تاریخ گذاری شود. تاریخ گذاری به استفاده کنندگان از گزارش این آگاهی را می دهد که حسابرس، آثار رویدادها و معاملاتی را که تا آن تاریخ رخ داده و وی از آن با خبر شده، بر صورت های مالی و گزارش خود مورد توجه قرار داده است (استانداردهای حسابرسی ایران، 1385).

در این تحقیق تاریخ درج شده در ذیل گزارش حسابرسی به عنوان تاریخ صدور گزارش حسابرس در نظر گرفته شده است.

همچنین از فاصله زمانی تاریخ صدور گزارش حسابرس از پایان سال مالی که بیان کننده تعداد روزهای بین این دو تاریخ (تاریخ پایان سال مالی و تاریخ گزارش حسابرس) است، به عنوان مبنای بررسی و مقایسه به موقع بودن انتشار گزارش های مالی شرکت ها، استفاده شده است.

➤ نوع گزارش حسابرس:

حسابرس در پایان کار، گزارشی را برای ارایه به مجمع فراهم می کند. گزارش او با توجه به یافته های او می تواند مقبول باشد یا این که بر اساس میزان اهمیت و تاثیر یافته هایش بر درستی صورت های مالی اظهار نظر مشروط یا مردود ارایه می نماید، و یا این که با توجه به محدودیت های اساسی که در طی رسیدگی هایش داشته است نظری اظهار نمی نماید یا به اصطلاح گزارش عدم اظهار نظر می دهد. مقبول نبودن گزارش حسابرس به عنوان یک خبر بد تلقی می شود، بنابر این ممکن است سبب شود تا از سرعت فرایند حسابرسی کاسته شود. تحقیقات قبلی (احمد 2003، نیوتن و اشتون 1989، انشا و لونتیس¹ 2006) نشان داد ه اند که رابطه ای مثبت بین تاریخ صدور گزارش حسابرس و نوع گزارش حسابرسی وجود دارد. به این مضمون که وقتی گزارش حسابرسی، مقبول نباشد، حسابرس گزارش خود را در مدت زمان بیشتری صادر خواهد کرد. این امر شاید به این دلیل باشد که مدیریت تلاش می کند که تا حد ممکن از بندهای گزارش خود بکاهد یا در صورت امکان با حذف آن ها اظهار نظری مقبول دریافت کند. این تلاش او که بعضا ممکن است موجب بروز درگیری بین او و حسابرس شود باعث خواهد شد که کار حسابرسی از سرعت لازم برخوردار نباشد و گزارش حسابرس با فاصله زمانی بیشتری نسبت به پایان سال مالی صادر شود.

¹ -Ansha & Leventis

➤ وجود بدهی های احتمالی:

استاندارد حسابداری شماره 4 ایران بدهی های احتمالی را به این صورت تعریف می کند:

"بدهی های احتمالی تعهداتی غیرقطعی است که از رویدادهای گذشته ناشی می شود و وجود آن تنها از طریق وقوع یا عدم وقوع یک یا چند رویداد نامشخص آتی که بطور کامل در کنترل واحد تجاری نیست، تایید خواهد شد یا تعهدی فعلی است که از رویدادهای گذشته ناشی می شود اما به دلایل زیر شناسایی نمی شود:

(1) خروج منافع اقتصادی برای تسویه تعهد محتمل نیست.

(2) مبلغ تعهد را نمی توان با قابلیت اتکای کافی اندازه گیری کرد." (استانداردهای حسابداری ایران،

(1386)

همچنین می توان گفت که بدهی های احتمالی به عنوان وجود حوادثی علاوه بر فعالیت های عادی واحد تجاری معرفی می شوند، از این رو این گونه تعهدات نیازمند به صرف زمان برای رسیدگی توسط حسابرس اند، اما تحقیقات صورت گرفته قبلی (اشتون و نیوتن 1989) گویای آن بوده است که زمان صرف شده آنچنان تاثیر گذار بر زمان صدور گزارش حسابرس نیستند.

➤ وجود اقلام غیرمترقبه:

اقلام غیر مترقبه اقلامی هستند که به علت استثنایی بودن رخداد آن ها و غیر عادی بودنشان و البته با توجه به اهمیت مبلغی که دارند، بر اساس استاندارد حسابداری شماره 6 ایران، لازم است که به صورت جداگانه در صورت سود و زیان شرکت افشا شوند.

به علت تفاوت در فعالیت های عادی، آن چه برای یک واحد تجاری غیر مترقبه است، لزوماً برای واحدهای تجاری دیگر غیرمترقبه نیست. اقلام غیرمترقبه بسیار نادر است، زیرا مربوط به رویدادهایی بسیار غیر معمول می