

## بررسی تاثیر پیچیدگی حسابداری و شفافیت گزارشگری مالی شرکت بر تاخیر در ارائه گزارش حسابرس

مهدی جگروند\*<sup>۱</sup>، شارخ نوری<sup>۲</sup>، بابک جمشیدی نوید<sup>۳</sup>

<sup>۱</sup> کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد کرمانشاه

<sup>۲</sup> کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد کرمانشاه

<sup>۳</sup> استادیار گروه حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد کرمانشاه

### چکیده

اطلاعات به منظور مفید بودن برای تصمیم گیری باید قابل فهم، مربوط، قابل اعتماد و قابل مقایسه باشند. به موقع بودن صورتهای مالی یکی از مهمترین عوامل تعیین کننده مربوط بودن اطلاعات است. اطلاعات مذکور باید در کوتاه ترین زمان بعد از پایان سال مالی در دسترس استفاده کنندگان خارجی باشد. این تحقیق متشکل از دو بخش اصلی است، در بخش اول تاثیر پیچیدگی حسابداری شرکت ها از نظر تهیه صورت های مالی تلفیقی بر میزان تاخیر در ارائه گزارش حسابرس بررسی شده است و در بخش دوم نیز تاثیر شفافیت پایین گزارشگری مالی از نظر کیفیت اقلام تعهدی شرکت ها بر میزان تاخیر در ارائه گزارش حسابرس مورد ارزیابی قرار گرفته است. برای این منظور پس از نمونه گیری انجام شده تعداد ۳۸۵ سال - شرکت برای سال های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۴ با استفاده از مدل های رگرسیونی برای تجزیه و تحلیل، ارتباط بین پیچیدگی حسابداری و شفافیت گزارشگری مالی شرکت ها بر میزان تاخیر در ارائه گزارش حسابرس مورد بررسی قرار گرفته است، همچنین روش تحقیق بکار برده شده از حیث هدف کاربردی و از نظر نحوه اجرا توصیفی، پیمایشی و از نوع همبستگی است. نتایج تحقیق نشان داد که بین تهیه صورتهای مالی تلفیقی توسط شرکت مادر و پایین بودن شفافیت گزارشگری مالی با تاخیر در گزارش حسابرس رابطه مثبت و معنادار وجود دارد. به عبارت دیگر، نتایج نشان داد که تهیه صورتهای مالی تلفیقی توسط شرکت مادر و پایین بودن شفافیت گزارشگری مالی شرکت ها موجب افزایش تاخیر در ارائه گزارش حسابرس خواهد شد.

**واژه‌های کلیدی:** پیچیدگی حسابداری، شفافیت گزارشگری مالی، تاخیر در ارائه گزارش حسابرس، صورت های مالی تلفیقی، اقلام تعهدی

## مقدمه

فراهم آوردن اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان خارجی از صورتهای مالی، یکی از اهداف مهم گزارشگری مالی شرکت‌ها است. اطلاعات به منظور مفید بودن برای تصمیم‌گیری باید قابل فهم، مربوط، قابل اعتماد و قابل مقایسه باشند. به موقع بودن صورتهای مالی یکی از مهمترین عوامل تعیین کننده مربوط بودن اطلاعات است. اطلاعات مذکور باید در کوتاه‌ترین زمان بعد از پایان سال مالی باید در دسترس استفاده‌کنندگان خارجی باشد، در غیر اینصورت با گذشت هرچه بیشتر زمان ارزش اقتصادی این اطلاعات کمتر خواهد شد. به‌هنگام بودن گزارشات مالی شرکت توسط استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری، حرفه حسابداری و سازمان‌های حرفه‌ای و نظارتی به‌عنوان یکی از خصوصیات اطلاعات حسابداری مالی شناخته شده است. اهمیت به موقع بودن اطلاعات برای تصمیم‌گیری در بسیاری از تحقیقات مورد بررسی قرار گرفته است (چمبرز و پنمن<sup>۱</sup>، ۱۹۸۴؛ چوی و چو<sup>۲</sup>، ۱۹۹۸؛ بال<sup>۳</sup> و همکاران، ۲۰۰۰؛ سهالی و سپیر<sup>۴</sup>، ۲۰۰۴). برخی از محققان به موقع بودن را یکی از معیارهای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی معرفی میکنند (لونیس و کارامانیس<sup>۵</sup>، ۲۰۰۵) بعلاوه، در بازار سرمایه کشورهای در حال توسعه، گزارشگری مالی به موقع یکی از ابزارهای اصلی برای کاهش سوء استفاده از اطلاعات دست اول شرکت توسط افراد داخل شرکت به شمار می‌رود (اوسوانسا<sup>۶</sup>، ۲۰۰۰).

به عبارت دیگر، ارائه به‌موقع اطلاعات میتواند راهی برای کاهش عدم تقارن اطلاعات و کاهش پخش شایعات در مورد سلامت و عملکرد مالی شرکت باشد. عواملی نظیر اندازه موسسه حسابرسی، اندازه شرکت، سطح نظارت خارجی، اخبار خوب و بد و غیره بر فرآیند ارائه اطلاعات تاثیرگذار می‌باشند. پیچیدگی حسابداری شرکت مورد بررسی و همچنین کیفیت گزارشگری مالی نیز می‌تواند بر میزان به‌موقع بودن گزارشات مالی تاثیرگذار باشد. کیفیت پایین گزارشگری مالی و پیچیدگی حسابداری میتواند باعث افزایش زمان حسابرسی گردد که در نهایت منجر به افزایش تاخیر در ارائه گزارش حسابرس و همچنین صورتهای مالی حسابرسی شده خواهد شد. بنابراین هدف از این تحقیق بررسی تاثیر پیچیدگی حسابداری و شفافیت گزارشگری مالی شرکت بر تاخیر در ارائه گزارش حسابرس می‌باشد.

## مبانی نظری

سرمایه‌گذاری<sup>۷</sup> را می‌توان یکی از ارکان اساسی اقتصاد هر کشوری دانست. تردیدی نیست که افزایش تولید به عنوان یکی از نخستین گام‌های فرایند توسعه، مستلزم افزایش سرمایه‌گذاری خواهد بود و به همین دلیل، نظریه‌هایی در علم اقتصاد مطرح است که علت توسعه نیافتگی برخی کشورها را کمبود سرمایه و سرمایه‌گذاری پنداشته و دور باطل کمبود تولید را ناشی از نبود سرمایه‌گذاری می‌دانند. افزون بر پیامدهای کلان اقتصادی سرمایه‌گذاری، این مقوله از دیدگاه سرمایه‌گذاران نیز پدیده‌ای مطلوب قلمداد می‌شود، زیرا که افزون بر حفظ قدرت خرید پول در برابر تورم، سبب می‌شود تا ارزش زمانی پول و پاداش ناشی از تاخیر مصرف نیز مدنظر قرار گیرد. به همین دلیل سرمایه‌گذاری از هر دو جنبه‌ی عرضه و تقاضای سرمایه موضوعی ضروری و پیش نیاز حیاتی برای پیشرفت محسوب می‌شود (اسلامی بیدگلی و همکاران، ۱۳۸۵). در کشور ما نیز، با گسترش و

<sup>۱</sup> - Chambers & Penman<sup>۲</sup> - Choi & Choe<sup>۳</sup> - Ball<sup>۴</sup> - Al-Sehali & Spear<sup>۵</sup> - Leventis & Caramanis<sup>۶</sup> - OwusuAnsah<sup>۷</sup> - investment

توسعه‌ی بازار سرمایه که در راس آن بورس اوراق بهادار قرار دارد؛ بخش قابل توجهی از دارایی‌های سرمایه‌گذاران در قالب سهام شرکت‌های پذیرفته شده در بورس است.

مناسب بودن یکی از عوامل تعیین کننده مربوط بودن اطلاعات است. بیانیه حسابداری مالی مناسب بودن را به عنوان خصوصیت کیفی مهم اطلاعات حسابداری بیان می‌کند. یک چنین اطلاعاتی می‌تواند دارای ارزش باشد، اگر بتواند در پیش‌بینی وقایع و رویدادهای آینده شرکت و یا تایید و تصحیح انتظارات به استفاده‌کنندگان کمک کند. با این حال مناسب بودن به تنهایی اطلاعات مربوط را فراهم نمی‌آورد. اطلاعات برای مربوط بودن باید به موقع باشند. یعنی اطلاعات باید قبل از اینکه اعتبار خود را از دست بدهند باید در دسترس باشند تا بر تصمیمات سرمایه‌گذاران موثر واقع شوند.

عوامل مختلفی می‌تواند بر به موقع بودن گزارشگری مالی شرکت و تاخیر در ارائه گزارش حسابرسان موثر باشد. در تحقیق‌هایی که در این زمینه انجام شده، تاثیر عوامل مربوط به حسابرسان و همچنین ویژگی‌های خاص شرکت بر به موقع بودن گزارشگری مالی و تاخیر در ارائه گزارش حسابرسان مورد بررسی قرار گرفته است. ویژگی‌های مورد بررسی شامل اندازه شرکت، سودآوری، ساختار مالی، اخبار خوب و بد، سطح نظارت خارجی و اندازه موسسه حسابرسان بوده است. عواملی مانند پیچیدگی حسابداری شرکت و شفافیت گزارشگری مالی نیز می‌تواند بر تاخیر در ارائه گزارش حسابرسان موثر باشد (کاشانی پور و همکاران، ۱۳۸۸).

شرکت‌های مادر برای تهیه صورت‌های مالی تلفیقی ناچار هستند که صورت‌های مالی شرکت‌های فرعی خود را نیز در اختیار داشته باشند. بنابراین تاخیر شرکت‌های فرعی در تهیه صورت‌های مالی خود، می‌تواند منجر به تاخیر در ارائه صورت‌های مالی شرکت مادر و به تبع آن صورت‌های مالی تلفیقی می‌گردد. تهیه صورت‌های مالی تلفیقی به نوعی پیچیدگی‌های حسابداری شرکت مادر را افزایش می‌دهد. افزایش این پیچیدگی به طور مستقیم می‌تواند بر مدت زمان لازم برای حسابرسان شرکت مادر تاثیرگذار باشد و زمان انجام حسابرسان را افزایش دهد. در مورد حسابرسان شرکت‌های مادر، حسابرسان می‌بایست بر فرایند حسابرسان شرکت‌های فرعی نیز نظارت مناسب داشته باشد، زیرا تحریف در صورت‌های مالی شرکت‌های فرعی می‌تواند باعث خدشه‌دار شدن صورت‌های مالی تلفیقی گردد (بنی مهد و همکاران، ۱۳۸۹).

بنابراین هدف این تحقیق به دنبال بررسی تاثیر پیچیدگی حسابداری و شفافیت گزارشگری مالی شرکت بر تاخیر در ارائه گزارش حسابرسان می‌باشد.

### پیشینه تحقیق

حاجیه و فتحی مقدم بادی (۱۳۹۳) رابطه تغییر در اظهارنظر حسابرسان با تأخیر در گزارشگری مالی را مورد بررسی قرار دادند. آنها به این نتیجه دست یافتند که تغییر از اظهارنظر مشروط به اظهارنظر مقبول با بند توضیحی رابطه معنادار ضعیف و منفی با تأخیر در گزارشگری مالی دارد. همچنین بین بهبود در اظهارنظر حسابرسان با تأخیر در گزارشگری مالی رابطه معنادار ضعیف و مثبت برقرار می‌باشد. از دیگر نتایج این تحقیق، عدم وجود رابطه معنادار بین متغیر تأخیر در گزارشگری مالی و متغیرهای هزینه دعاوی حقوقی، تغییر حسابرسان، تجدید نظر در استانداردهای حسابرسان، تصدی همزمان ریاست هیأت مدیره توسط مدیر عامل و اهرم مالی، می‌باشد.

علوی طبری و عارف منش (۱۳۹۲) به بررسی رابطه تخصص صنعت حسابرسان و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسان پرداختند. آنها به این نتیجه دست یافتند که انجام فرآیند حسابرسان توسط حسابرسان متخصص صنعت می‌تواند تأخیر در ارائه گزارش حسابرسان را کاهش دهد.

آپادور و مهد نور<sup>۸</sup> (۲۰۱۵) با بررسی عوامل موثر بر تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسان و حاکمیت شرکتی بیان نمودند که اندازه کمیته حسابرسان، تمرکز مالکیت، اندازه شرکت و میزان سودآوری با تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسان رابطه دارد. نتایج تحقیق آنها نشان داد که با افزایش تعداد اعضای کمیته حسابرسان تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسان افزایش خواهد یافت. همچنین با افزایش تعداد سهامداران بالای ۵ درصد مالکیت (تمرکز مالکیت) تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسان به

<sup>۸</sup> - Apadore and Mohd Noor

دلیل افزایش تقاضا برای انجام حسابرسی با کیفیت بالاتر، افزایش خواهد یافت. میان اندازه شرکت و سودآوری با تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی نیز رابطه معکوس برقرار می‌باشد.

عفی<sup>۹</sup> (۲۰۱۳) به تحقیق پیرامون عوامل موثر در تأخیر صدور گزارش حسابرسی پرداخت. وی بیان می‌کند که تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی با وجود کمیته حسابرسی، تصدی ریاست هیأت مدیره و مدیریت عامل توسط یک نفر و استقلال هیأت مدیره دارای رابطه معنادار بوده و از طرف دیگر، با تمرکز مالکیت دارای رابطه ضعیف می‌باشد. وی بیان می‌کند که عوامل کنترلی نظیر اندازه شرکت، صنعت و سودآوری نیز از عوامل با اهمیت تأثیرگذار بر تأخیر گزارش حسابرسی می‌باشند. نتایج تحقیق وی نشان داد که وجود کمیته حسابرسی و استقلال هیأت مدیره موجب کاهش تأخیر، و تصدی ریاست هیأت مدیره و مدیریت عامل توسط یک نفر موجب افزایش تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی می‌باشد.

العجمی<sup>۱۰</sup> (۲۰۱۳) سه عامل اندازه شرکت، سودآوری و اهرم مالی را به عنوان عوامل موثر بر تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی بیان می‌کند. وی بیان می‌کند هر چه شرکت بزرگتر باشد، تأخیر در زمان صدور گزارش کمتر خواهد بود، همچنین شرکت‌هایی دارای تأخیر بیشتری هستند که دارای اخبار خوب و یا سودآوری بیشتری هستند و درجه اهرم مالی آنها بیشتر است.

### فرضیه‌های تحقیق

با توجه به نتایج به دست آمده از تحقیق‌های قبلی انجام گرفته در سایر کشورها و نیز در داخل کشور به دنبال بررسی تأثیر پیچیدگی حسابداری و شفافیت گزارشگری مالی شرکت بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرس بوده و لذا جهت دستیابی به هدف فوق الذکر، فرضیه‌های تحقیق بشرح ذیل تدوین می‌گردد:

- پیچیدگی حسابداری شرکت‌ها از نظر تهیه صورت‌های مالی تلفیقی بر میزان تأخیر در ارائه گزارش حسابرس تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد.
- شفافیت پایین گزارشگری مالی شرکت‌ها بر میزان تأخیر در ارائه گزارش حسابرس تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد.

### جامعه‌ی آماری

شرط لازم برای انجام هر تحقیقی در دسترس بودن اطلاعات است. در وضعیت کنونی ایران، اطلاعات مربوط به شرکت‌های عضو بورس از کیفیت بالاتری برخوردار بوده، منسجم‌تر و همگن‌تر است. جامعه آماری تحقیق شامل کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد که تعداد ۸۵۶ شرکت می‌باشند.

### تعیین حجم نمونه و نمونه‌گیری

نمونه عبارت است از تعدادی از افراد جامعه که صفات آنها با صفات جامعه مشابهت داشته و معرف جامعه بوده، از تجانس و همگنی با افراد جامعه برخوردار باشند (حافظ‌نیا، ۱۳۸۴). نمونه‌گیری یعنی انتخاب تعدادی از افراد، حوادث و اشیاء از یک جامعه تعریف شده به عنوان نماینده آن جامعه. نمونه‌گیری به شیوه‌های متفاوتی صورت می‌گیرد از جمله: نمونه‌گیری خوشه‌ای، سهمیه‌ای، تصادفی و..... که در این تحقیق از غربالگری جهت انتخاب نمونه‌ها استفاده می‌شود. شرکت‌های پذیرفته شده در صنایع مختلف با داشتن شرایط زیر جامعه آماری تحقیق حاضر را تشکیل می‌دهند.

<sup>۹</sup> - Afify

<sup>۱۰</sup> - Al-Ajmi

- ❖ شرکت‌ها باید اطلاعات کامل را برای همه‌ی صورت‌های مالی مانند ترازنامه، صورت سود و زیان و صورت گردش وجوه نقد دارا باشند.
  - ❖ سال مالی آن‌ها منتهی پایان اسفند ماه هر سال باشد.
  - ❖ شرکت‌ها باید طی دوره‌ی زمانی تحقیق در بورس اوراق بهادار توقف معاملاتی نداشته باشند.
  - ❖ طی دوره‌ی زمانی تحقیق تغییر سال مالی نداده باشند.
  - ❖ شرکت‌ها باید دارای صورت‌های مالی تلفیقی باشند.
  - ❖ شرکت‌هایی که سال ۱۳۹۴ پذیرفته شده باشند.
- در تحقیق حاضر با توجه به محدودیت‌های ذکر شده، ۷۷ شرکت به عنوان نمونه‌ی تحقیق مورد استفاده قرار گرفتند که با توجه به ماهیت ترکیبی داده‌ها تعداد مشاهدات این تحقیق ۳۸۵ سال-شرکت می‌باشد.

### روش و نوع تحقیق

مرحله‌ی گردآوری اطلاعات آغاز فرآیندی است که طی آن محقق یافته‌های میدانی و کتابخانه‌ای را گردآوری می‌کند و به روش استقرایی به فشرده‌سازی آن‌ها از طریق طبقه‌بندی و سپس تجزیه و تحلیل می‌پردازد و فرضیه‌های تدوین شده خود را مورد ارزیابی قرار می‌دهد و در نهایت حکم صادر می‌کند و پاسخ مسأله تحقیق را به اتکای آن‌ها می‌یابد. روش‌های گردآوری اطلاعات را به طور کلی به دو طبقه می‌توان تقسیم کرد: روش‌های کتابخانه‌ای و روش‌های میدانی (حافظنیا، ۱۳۸۴).

داده‌های تحقیق و اطلاعات مالی مورد نیاز، از منابع مختلفی از جمله نرم افزار ره‌آورد نوین، سی‌دی‌های منتشر شده توسط سازمان بورس اوراق بهادار جهت دستیابی به صورت‌های مالی و یادداشت‌های توضیحی همراه، سایت بورس<sup>۱۱</sup>، سایت تحقیقگاه اطلاعات و مدارک علمی ایران<sup>۱۲</sup>، سایت مدیریت تحقیق و توسعه و مطالعات اسلامی<sup>۱۳</sup> و... استخراج شده که پس از انتقال و پردازش در صفحه گسترده اکسل<sup>۱۴</sup>، بوسیله نرم‌افزار ایویوز<sup>۱۵</sup> مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است.

با توجه به موارد بیان شده به طور خلاصه روش تحقیق حاضر به شرح زیر است:

روش تحقیق از نظر هدف، کاربردی و از نظر نوع داده‌ها کمی است.

روش تحقیق از نظر نحوه اجرا توصیفی، پیمایشی و از نوع همبستگی و روش‌شناسی، از نوع شبه تجربی و در حوزه تحقیقات پس‌رویدادی و اثباتی حسابداری قرار دارد و با استفاده از اطلاعات واقعی صورت می‌گیرد.

### مدل‌ها و متغیرهای تحقیق

برای آزمون فرضیه‌های تحقیق از مدل رگرسیون چند متغیره زیر استفاده شده است.

#### مدل شماره ۱

$$A\text{-Delayit} = \beta_0 + \beta_1 \text{Groupit} + \beta_2 \text{Rqu} + \beta_3 \text{Sizeu} + \beta_4 A\text{-Sizeu} + \beta_5 \text{Profitu} + \varepsilon$$

<sup>۱۱</sup> - WWW.irbourse.com- http://new.tse.ir/

<sup>۱۲</sup> - WWW.irandoc.ac.ir

<sup>۱۳</sup> - WWW.rdis.ir

<sup>۱۴</sup> - EXCEL

<sup>۱۵</sup> - EVIWES

## تاخیر در گزارش حسابرس

نشان دهنده میزان تاخیر در ارائه گزارش حسابرس شرکت  $i$  در سال  $t$  است که از طریق محاسبه تفاوت بین تاریخ پایان سال مالی و تاریخ گزارش حسابرس به دست می آید. شرکت‌ها طبق قانون تا پایان تیر ماه فرصت دارند که صورت‌های مالی خود را به سازمان امور مالیاتی و بورس اوراق بهادار تحویل دهند. به عبارت دیگر، شرکت‌ها از پایان سال مالی، ۱۲۴ روز فرصت برای انجام این کار را دارند. بنابراین تعداد روزهای تاخیر در ارائه گزارش حسابرس بر عدد ۱۲۴ تقسیم شده است.

## تهیه صورت‌های مالی تلفیقی

صورت‌های مالی یک گروه است که آن گروه به عنوان یک شخصیت اقتصادی واحد محسوب می‌شود. (استاندارد حسابداری شماره ۱۸) متغیر موهومی است و اگر شرکت صورت مالی تلفیقی تهیه کند عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر می‌پذیرد.

## شفافیت گزارشگری مالی

نشان دهنده شفافیت گزارشگری مالی شرکت  $i$  در سال  $t$  است. در این تحقیق شاخص مورد استفاده برای نشان دادن شفافیت گزارشگری مالی، کیفیت اقلام تعهدی می‌باشد. بنابراین قدر مطلق پسماند اقلام- تعهدی به عنوان معیار شفافیت گزارشگری مالی استفاده می‌شود. هر چه قدر مطلق پسماند اقلام تعهدی بیشتر باشد، کیفیت اقلام تعهدی پایین تر است. به عبارت دیگر، بالا بودن قدر مطلق پسماند اقلام تعهدی حاکی از پایین بودن شفافیت در گزارشگری مالی است. برای به دست آوردن پسماند اقلام تعهدی از مدل کاسنیک<sup>۱۶</sup> (۱۹۹۹) استفاده خواهد شد به این منظور مدل زیر مورد استفاده قرار خواهد گرفت:

## مدل شماره ۲

$$ACCR_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 [\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it} + \Delta INV_{it}] + \alpha_2 PPE_{it} + \alpha_3 \Delta CFO_{it} + \varepsilon_{it}$$

در این رابطه اقلام تعهدی ( $ACCR_{it}$ ) می‌باشد که به صورت زیر محاسبه می‌شود:

$$AACR_{it} = EARN_{it} - CFO_{it}$$

در این رابطه  $EARN_{it}$  سود ناشی از فعالیت‌های عملیاتی و  $CFO_{it}$  جریان نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی است

$$\Delta REV_{it} = \text{بیانگر تغییر در درآمد امسال شرکت نسبت به سال قبل.}$$

$$\Delta REC_{it} = \text{تغییر در حساب‌های دریافتنی امسال شرکت نسبت به سال قبل.}$$

$$\Delta INV_{it} = \text{تغییر در موجودی کالی امسال شرکت نسبت به سال قبل.}$$

$$\Delta PPE_{it} = \text{ناخالص اموال ماشین آلات و تجهیزات.}$$

$$\Delta CFO_{it} = \text{تغییر در جریان نقدی عملیاتی امسال شرکت نسبت به سال قبل.}$$

$$\varepsilon_{it} = \text{پسماند مدل و تعیین کننده کیفیت اقالم تعهدی.}$$

به منظور همگن کردن داده ها، کلیه عوامل الگوی مزبور بر مجموع دارایی های اول دوره تقسیم می شوند. برای برآورد مدل اقلام تعهدی از اطلاعات ۵ ساله شرکت‌ها طی سال های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۴ استفاده خواهد شد.

اندازه شرکت ( $Size_{it}$ ):

از لگاریتم طبیعی ارزش دارایی های شرکت به دست می آید. در تحقیقات قبلی بین به موقع بودن گزارش حسابرس و اندازه شرکت مورد رسیدگی رابطه معکوس دیده شده (دیر و مک هاگ<sup>۱۷</sup>، ۱۹۷۵؛ داویس و ویترد<sup>۱۸</sup>، ۱۹۸۰؛ اوسوآنسا و

<sup>۱۶</sup> - Kasznik

<sup>۱۷</sup> -Dyer & McHugh

<sup>۱۸</sup> Davis & Whittred-

لونیتیز<sup>۱۹</sup>، ۲۰۰۶) منطقی است که فکر کنیم شرکت های بزرگ برای خدمات حسابرسی باکیفیت تقاضای بیشتری دارند، زیرا مشکلات نمایندگی در شرکت های بزرگ بیشتر از شرکت های کوچک است که این مشکل با دریافت خدمات حسابرسی باکیفیت تر می تواند کاهش داده شود. تحلیلگران بیشتری وضعیت شرکت های بزرگ تر را پیگیری می کنند و ممکن است که گزارش حسابرسی تاثیرگذاری بیشتری در مورد این شرکت ها داشته باشد. بنابراین شرکت های بزرگ تر تقاضای شدیدتری جهت اتمام سریع تر حسابرسی دارند. از سوی دیگر باید به این نکته توجه داشت که شرکت های بزرگ تر دارای چرخه های مالی بزرگ تر و پیچیده تری هستند و عملیات گسترده تری را اجرا می کنند. به دنبال این خصیصه، عملیات حسابرسی شرکت های بزرگ، گسترده تر و طولانی تر و وقت گیرتر خواهد بود.

### اندازه موسسه حسابرسی (A-Size):

متغیر موهومی است که نمایانگر اندازه موسسه حسابرسی است که شرکت را حسابرسی کرده است. اگر شرکت توسط سازمان حسابرسی مورد حسابرسی قرار گرفته باشد یک و درغیراین صورت صفر می پذیرد. تحقیقات قبلی در زمینه کیفیت حسابرسی بیان می کند که موسسات حسابرسی بزرگ، کیفیت حسابرسی بالاتری را ارائه می کنند (دی آنجلو<sup>۲۰</sup>، ۱۹۸۱؛ لوزو و رچیا<sup>۲۱</sup>، ۲۰۰۰؛ آشباق و وارفیلد<sup>۲۲</sup>، ۲۰۰۳) واتز و زیمرمن (۱۹۸۶)<sup>۲۳</sup> قبلا بیان کردند که موسسات حسابرسی بزرگ به دلیل توانایی نظارت بیشتر، کیفیت حسابرسی بالاتری را عرضه می کنند. برخی از تحقیقات تجربی دریافتند که گزارشات مالی شرکت هایی که توسط موسسات حسابرسی بزرگ حسابرسی شده است به موقع تر ارائه شده اند و تاخیر آنها کمتر بوده است (عبدالله<sup>۲۴</sup>، ۱۹۹۶؛ کریشنن<sup>۲۵</sup>، ۲۰۰۵؛ اوسوانسا و لونیتیز، ۲۰۰۶) با این حال در تحقیقاتی که در ایران در این زمینه صورت گرفته رابطه این متغیر با تاخیر در گزارش حسابرسی مثبت مشاهده شده، اما معنادار نگردیده.

### سودآوری (Proft):

از تقسیم سود (زیان) خالص بر جمع کل دارایی ها به دست می آید. لوری و پاستنا<sup>۲۶</sup> (۱۹۷۵) توضیح دادند که فرضیه گزارشگری داخلی حاکی از آن است که مدیران در مورد ارزیابی عملکرد داخلی نگران هستند. زیرا ارزیابی عملکرد آنها تعیین کننده پاداش و سرانجام آنها در پست مدیریت است. بر این اساس، مدیران مایلند اخبار بد تنها بعد از رسیدگی، توجیه، تصریح، تصحیح و یا پس از اتمام دوره مسئولیت او منتشر شود. از طرف دیگر هاو<sup>۲۷</sup> (۲۰۰۰) اشاره کرد که اخبار خوب به سرعت منتشر می شود، زیرا آن کمتر تحت موشکافی سرمایه گذاران قرار می گیرد. بنابراین انتظار بر این است که مدیران اخبار خوب را هرچه سریع تر منتشر کنند.

<sup>۱۹</sup> - OwusuAnsah&Leventis

<sup>۲۰</sup> - DeAngelo

<sup>۲۱</sup> - Leuz & Verrecchia

<sup>۲۲</sup> - Ashbaugh & Warfield

<sup>۲۳</sup> - Watts and Zimmerman

<sup>۲۴</sup> - Abdulla

<sup>۲۵</sup> - Krishnan

<sup>۲۶</sup> - Lurie & Pastena-

<sup>۲۷</sup> - Haw

## تجزیه و تحلیل و توصیف متغیرهای تحقیق

تحلیل آماری متغیرهای تحقیق به عنوان بخشی از متدلوژی برای اهداف توصیف شواهد تجربی درباره موضوع مورد تحقیق و تفسیر نتایج توصیفی به منظور ارزشیابی فرضیه‌های تحقیق بکار می‌رود. مشخصه‌های توصیفی ویژگیهای پدیده مورد تحقیق را در گروه مطالعه به صورت دقیق بیان می‌کند که استنباط آماری براساس شاخص‌های این متغیرهای مشاهده شده انجام می‌پذیرد. متغیرهای تحقیق با استفاده از شاخص‌های آماری گرایش مرکزی و پراکندگی توصیف و تحلیل شده است. به‌طور کلی، روش‌هایی را که به‌وسیله آنها می‌توان اطلاعات جمع‌آوری شده را پردازش کرده و خلاصه نمود، آمار توصیفی می‌نامند. لازم به ذکر است که پس از حذف داده‌های پرت و مرتب‌سازی داده‌ها، تعداد شرکت-سال‌های متغیرهای تحقیق با اندکی کاهش مواجه شده است.

جدول آمار توصیفی بیانگر مقدار میانگین، انحراف معیار، حداقل و حداکثر هریک از متغیرهای مستقل، وابسته و کنترل می‌باشد. در این جدول، اصلی‌ترین شاخص مرکزی، میانگین است که نشان‌دهنده نقطه تعادل و مرکز ثقل توزیع است و شاخص خوبی برای نشان‌دادن مرکز داده‌ها می‌باشد.

## تعیین نوع آزمون و روش تجزیه و تحلیل

برای تعیین روش به کارگیری داده‌های ترکیبی و تشخیص همگن یا ناهمگن بودن آنها از آزمون چاو و آماره  $F$  لیمر استفاده شده است. فرضیه‌های آماری این آزمون به شرح زیر است:

فرض صفر: داده‌های تلفیقی<sup>۲۸</sup>

فرض یک: داده‌های تابلویی<sup>۲۹</sup>

در صورتی که نتایج این آزمون، مبنی بر به کارگیری داده‌ها به صورت داده‌های پانلی شود، می‌بایست برای تخمین مدل تحقیق از یکی از مدل‌های اثرات ثابت یا اثرات تصادفی استفاده شود. برای انتخاب یکی از این دو مدل باید آزمون هاسمن اجرا شود.

فرض صفر: اثرات تصادفی<sup>۳۰</sup>

فرض یک: اثرات ثابت<sup>۳۱</sup>

## جدول (۲) نتایج آزمون چاو، جهت تشخیص همگن یا ناهمگن بودن مقاطع

الگوی تحقیق	$F$	احتمال آماره $F$	نتیجه آزمون چاو
مدل اول	۵/۸۶۲	۰/۰۰۰۰	فرض صفر رد می‌شود

همان‌گونه که در جدول شماره ۴-۳ دیده می‌شود، نتیجه آزمون چاو، نشان می‌دهد که احتمال به‌دست آمده برای آماره  $F$  در مدل تحقیق کمتر از ۵ درصد است، بنابراین برای آزمون این فرضیه، داده‌ها در تمام مدل‌ها به صورت تابلویی مورد استفاده قرار می‌گیرند.

<sup>۲۸</sup> - Pooled Data

<sup>۲۹</sup> - Panel Data

<sup>۳۰</sup> - Random Effects

<sup>۳۱</sup> - Fixed Effects



## آزمون هاسمن

در این آزمون از آماره  $\chi^2$  با  $K$  درجه آزادی استفاده می‌شود اگر  $\chi^2$  دو بدست آمده از مقدار جدول بیشتر بود، فرض صفر مبنی بر تصادفی بودن رد می‌شود و فرض آثار ثابت پذیرفته می‌شود.

## جدول (۳) نتایج آزمون هاسمن، جهت تشخیص استفاده از اثرات ثابت یا تصادفی

الگوی تحقیق	مقدار آماره	احتمال آماره	نتیجه آزمون
مدل اول	۲۹/۰۱۳	۰/۰۰۵۷	اثرات ثابت

در این آزمون فرضیه صفر بر مدل پانل دیتا با اثرات تصادفی و فرضیه مقابل بر مدل پانل دیتا با اثرات ثابت دلالت دارد. اگر آماره آزمون هاسمن بزرگتر از مقادیر بحرانی اش و یا آماره احتمال آن (prob) کوچکتر از ۵ درصد باشد فرضیه صفر رد و فرضیه یک مبنی بر تایید مدل اثرات ثابت پذیرفته می‌شود.

طبق نتایج حاصل از آزمون هاسمن برای مدل تحقیق، با توجه به اینکه در ازاء  $\alpha = 0.05$ ، میزان آماره هاسمن برای مدل (۲۹/۰۱۳) شده است و از طرفی میزان  $P\text{-Value} < 0.05$  است، لذا فرضیه صفر رد می‌شود. رد فرضیه صفر ( $H_0$ ) نشان می‌دهد که روش اثرات تصادفی ناسازگار می‌باشد و بایستی از روش اثرات ثابت استفاده شود.

## نتایج آزمون فرضیه‌های تحقیق

در مطالعه حاضر روش برآورد مدل براساس داده‌های تابلویی است. این روش ترکیبی از اطلاعات سری زمانی (۱۳۹۴-۱۳۹۰) و داده‌های مقطعی ۷۷ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار) می‌باشد. تمامی ارقام محاسبه شده برای هر یک از متغیرهای مدل بر حسب میلیون ریال می‌باشد. برنامه‌ی نرم‌افزاری مورد استفاده در این تحقیق، برنامه نرم‌افزاری ایویوز ۸ می‌باشد. مدل‌های برآورد شده با توجه به فرضیه‌های ارائه شده به صورت مدل‌های رگرسیون چند متغیره ارائه شده‌اند.

## نتایج آزمون فرضیه اول و مدل مورد استفاده

## آزمون فرضیه اول

برای فرضیه اول، فرضیه‌های  $H_0$  و  $H_1$  به صورت زیر خواهد بود:

$H_0$ : پیچیدگی حسابداری شرکت‌ها از نظر تهیه صورت‌های مالی تلفیقی بر میزان تاخیر در ارائه گزارش حسابرس تاثیر مثبت و معنی داری ندارد.

$H_1$ : پیچیدگی حسابداری شرکت‌ها از نظر تهیه صورت‌های مالی تلفیقی بر میزان تاخیر در ارائه گزارش حسابرس تاثیر مثبت و معنی داری دارد.

نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل فرضیه یک با استفاده از روش اثرات ثابت در جدول ۳ ارائه گردیده است.

مهم‌ترین هدف این جدول، ارائه آماره‌ای برای اندازه‌گیری نیکویی برازش است که این کار به وسیله ضریب تعیین انجام می‌گردد. ضریب تعیین، معیاری برای سنجش شدت رابطه بین  $X$  و  $Y$  می‌باشد که مقدار آن در اینجا ۰/۱۱۳ است. یعنی ضریب تعیین قادر است ۱۱ درصد از تغییرات متغیر وابسته (تاخیر در گزارش حسابرسی) را توضیح دهد. همبستگی متوالی بین باقیمانده‌ها به معنای اثرگذاری مشاهدات بر هم است. با توجه به مقدار آماره‌ی دوربین - واتسون<sup>۹</sup> (۱/۹۸۸)، همبستگی متوالی بین داده‌ها وجود ندارد.

جدول (۴). ضرایب و مقدار آماره t

متغیر	علامت اختصاری	ضریب	انحراف استاندارد	آماره t	معنی داری
مقدار ثابت	C	۰/۵۴۳	۰/۲۱۴	۲/۵۳۷	۰/۰۰۰۰
تهیه صورت تلفیقی	Grop	۰/۰۸۲	۰/۰۷۳	۱/۱۶۲	۰/۰۰۰۱
اندازه شرکت	Size	۰/۰۸۹	۰/۰۳۸	۲/۳۰۱	۰/۱۱۴۵
اندازه موسسه	A-Size	۰/۰۵۹	۰/۰۱۷	۳/۸۵۶	۰/۰۰۱۴
سودآوری	Proft	-۰/۲۵۷	۰/۰۹۲	-۲/۷۸۹	۰/۰۰۰۷
ضریب تعیین		۰/۱۲۹	آماره F	۱۰/۱۶۲	
ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۱۱۳	معنی داری F	۰/۰۰۰	
آماره دوربین واتسن		۱/۹۸۸			

## نتیجه آزمون:

با توجه به نتایج آزمون مدل اول تحقیق، سطح معنی داری آماره F (۰/۰۰۰) کمتر از سطح خطای مورد پذیرش (۵ درصد) بوده و کل مدل رگرسیونی معنی دار است. آماره دوربین واتسن (۱/۹۸۸) در فاصله بین ۱/۵ تا ۲/۵ قرار دارد بنابراین همبستگی بین اجزای خطای مدل وجود ندارد. با توجه به پایین بودن (P-Value) آماره t از سطح خطای مورد پذیرش برای ضریب  $\beta_1$  نتایج آزمون نشان می دهد تهیه صورت مالی تلفیقی بر تاخیر در گزارش حسابرسی تاثیر مثبت و معنی داری دارد. بنابراین فرضیه H. تحقیق را می توان در سطح خطای ۵ درصد رد کرد. این نتیجه بدین معنی است که تاخیر در ارائه گزارش حسابرس برای شرکت هایی که ملزم به تهیه صورت های مالی تلفیقی هستند، بیشتر است. همچنین، نتایج تحقیق نشان می دهد متغیرهای کنترلی وارد شده سودآوری تاثیر منفی و معنی داری بر تاخیر در ارائه گزارش حسابرس و متغیرهای کنترلی اندازه شرکت و اندازه موسسه حسابرسی تاثیر مثبت و معناداری بر تاخیر در ارائه گزارش حسابرس دارند. ضریب تعیین و ضریب تعیین تعدیل شده نیز نشان می دهد که متغیرهای وارد شده در رگرسیون توانسته اند ۱۱ درصد از تغییرات متغیر وابسته را توضیح دهند.

بنابراین، با توجه به مطالب ذکر شده، مدل رگرسیونی مربوط به فرضیه اول به شکل زیر نوشته می شود:

$$A\text{-Delay} = 0.543 + 0.082Grop + 0.089SIZE + 0.059A\text{-Size} - 0.257Proft$$

## نتیجه کلی

همان گونه که در جدول مشاهده می گردد، متغیر تهیه صورت مالی تلفیقی با ضریب ۰/۰۸۲ و سطح معناداری ۰/۰۰۰۱ وارد مدل شده است، بنابراین می توان بیان نمود که تهیه صورت مالی تلفیقی بر تاخیر در گزارش حسابرسی تاثیر مثبت و معنی داری دارد. و فرض H. رد می گردد.

## آزمون مدل اول و فرضیه دوم

برای فرضیه دوم، فرضیه های H. و H<sub>۱</sub> به صورت زیر خواهد بود:

H. شفافیت پایین گزارشگری مالی شرکت ها بر میزان تاخیر در ارائه گزارش حسابرس تاثیر مثبت و معنی داری ندارد.

H<sub>۱</sub> شفافیت پایین گزارشگری مالی شرکت ها بر میزان تاخیر در ارائه گزارش حسابرس تاثیر مثبت و معنی داری دارد.

نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل فرضیه دوم با استفاده از روش اثرات ثابت در جدول ۴-۶ ارائه گردیده است.

مهم ترین هدف این جدول، ارائه آماره ای برای اندازه گیری نیکویی برازش است که این کار به وسیله ضریب تعیین انجام می گردد. ضریب تعیین، معیاری برای سنجش شدت رابطه بین X و Y می باشد که مقدار آن در اینجا ۰/۱۱۳ است. یعنی

ضریب تعیین قادر است ۱۱ درصد از تغییرات متغیر وابسته (تاخیر در گزارش حسابرسی) را توضیح دهد. همبستگی متوالی بین باقیمانده‌ها به معنای اثرگذاری مشاهدات بر هم است. با توجه به مقدار آماره‌ی دوربین - واتسون<sup>۹</sup> (۱/۹۸۸)، همبستگی متوالی بین داده‌ها وجود ندارد.

جدول (۴-۶). ضرایب و مقدار آماره t

متغیر	علامت اختصاری	ضریب	انحراف استاندارد	آماره t	معنی‌داری
مقدار ثابت	C	۰/۵۴۳	۰/۲۱۴	۲/۵۳۷	۰/۰۰۰۰
شفافیت گزارشگری	Rq	۰/۲۵۲	۰/۰۶۹	۳/۶۲۸	۰/۰۰۵۸
اندازه شرکت	Size	۰/۰۸۹	۰/۰۳۸	۲/۳۰۱	۰/۱۱۴۵
اندازه موسسه	A-Size	۰/۰۵۹	۰/۰۱۷	۳/۸۵۶	۰/۰۰۱۴
سودآوری	Profit	-۰/۲۵۷	۰/۰۹۲	-۲/۷۸۹	۰/۰۰۰۷
ضریب تعیین		۰/۱۲۹	آماره F	۱۰/۱۶۲	
ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۱۱۳	معنی‌داری F	۰/۰۰۰	
آماره دوربین واتسن		۱/۹۸۸			

#### نتیجه آزمون:

با توجه به نتایج آزمون مدل اول پژوهش، سطح معنی‌داری آماره F (۰/۰۰۰) کمتر از سطح خطای مورد پذیرش (۵ درصد) بوده و کل مدل رگرسیونی معنی‌دار است. آماره دوربین واتسون (۱/۹۸۸) در فاصله بین ۱/۵ تا ۲/۵ قرار دارد بنابراین همبستگی بین اجزای خطای مدل وجود ندارد. با توجه به پایین بودن (P-Value) آماره t از سطح خطای مورد پذیرش برای ضریب  $\beta_2$  نتایج آزمون نشان می‌دهد شفافیت گزارشگری مالی بر تاخیر در گزارش حسابرسی تاثیر مثبت و معنی‌داری دارد. بنابراین فرضیه H. پژوهش را می‌توان در سطح خطای ۵ درصد رد کرد. گفت که در شرکت‌هایی که شفافیت گزارشگری مالی پایین است، حسابرسان باید زمان بیشتری برای بررسی صورت‌های مالی آنها صرف کنند که موجب تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی می‌گردد. همچنین، نتایج پژوهش نشان می‌دهد متغیرهای کنترلی وارد شده سودآوری تاثیر منفی و معنی‌داری بر تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی و متغیرهای کنترلی اندازه شرکت و اندازه موسسه حسابرسی تاثیر مثبت و معناداری بر تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی دارند. ضریب تعیین و ضریب تعیین تعدیل شده نیز نشان می‌دهد که متغیرهای وارد شده در رگرسیون توانسته‌اند ۱۱ درصد از تغییرات متغیر وابسته را توضیح دهند.

بنابراین، با توجه به مطالب ذکر شده، مدل رگرسیونی مربوط به فرضیه اول به شکل زیر نوشته می‌شود:

$$A\text{-Delay} = 0.543 + 0.252Rq + 0.089SIZE + 0.059A\text{-Size} - 0.257Profit$$

#### نتیجه کلی

همان‌گونه که در جدول مشاهده می‌گردد، متغیر شفافیت گزارشگری مالی با ضریب ۰/۲۵۲ و سطح معناداری ۰/۰۰۵۸ وارد مدل شده است، بنابراین می‌توان بیان نمود که شفافیت گزارشگری مالی بر تاخیر در گزارش حسابرسی تاثیر مثبت و معنی‌داری دارد. و فرض H. رد می‌گردد.

#### نتیجه‌گیری کلی

نتایج تحقیق نشان داد که بین تهیه صورت‌های مالی تلفیقی توسط شرکت مادر و پایین بودن شفافیت گزارشگری مالی با تاخیر در گزارش حسابرسی رابطه مثبت و معنادار وجود دارد. به عبارت دیگر، نتایج نشان داد که تهیه صورت‌های مالی تلفیقی توسط شرکت مادر و پایین بودن شفافیت گزارشگری مالی شرکت‌ها موجب افزایش تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی خواهد شد. خلاصه نتایج تحقیق در جدول ۵-۱ ارائه شده است:

جدول (۵) خلاصه نتایج تأثیرگذاری متغیرهای مستقل بر متغیرهای وابسته

متغیر وابسته متغیرها		تاخیر در حسابرسی
متغیرهای مستقل	پیچیدگی حسابداری	رد فرضیه صفر
	شفافیت گزارشگری	رد فرضیه صفر

## پیشنهادهای مبتنی بر نتایج تحقیق

با توجه به نتایج فرضیه اول، پیشنهاد می‌شود که مدیران شرکت‌ها نظرات حسابرسان شرکت مادر را در انتخاب حسابرسان شرکت‌های فرعی متعلق به شرکت مادر مد نظر قرار دهند. با انجام این کار حسابرسان شرکت مادر می‌توانند موسسات حسابرسی را پیشنهاد دهند که بیشترین اطمینان را به آن دارند. باین کار می‌توان زمان مورد انتظار برای بررسی کار حسابرسان شرکت‌های فرعی را به حداقل رسانید.

از آنجاکه شواهد به دست آمده در این تحقیق نشان می‌دهد اطلاعات تلفیقی در مقایسه با اطلاعات غیر تلفیقی به موقع‌تر است و میتواند در اتخاذ تصمیم جهت انتخاب پرتفوی بهینه مفیدتر و مؤثرتر می‌باشد. به سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان به عنوان مهمترین گروه استفاده‌کنندگان صورتهای مالی توصیه می‌شود از حسابهای تلفیقی به عنوان یک منبع اطلاعاتی ارزشمند در اتخاذ تصمیمات خود استفاده نمایند.

با توجه به نتایج فرضیه اول، پیشنهاد می‌شود که شرکت‌ها با به کارگیری سیستمهای کنترل داخلی و سیستم حسابرسی داخلی قوی، در افزایش شفافیت گزارشگری مالی خود قدم بردارند و همچنین شرکت‌ها میتوانند از زبان گزارشگری XBRL "زبان گزارشگری تجاری گسترش‌پذیر" یا گزارشگری تحت وب و حتی شبکه‌های داخلی اطلاعات صورتهای مالی را تهیه نموده تا اطلاعات واحدهای تجاری فرعی به سرعت در دسترس حسابرسان و شرکت مادر و در صورت لزوم سایر استفاده‌کنندگان قرار بگیرد که این اقدام باعث کوتاه‌تر شدن زمان حسابرسی و به موقع ارسال شدن گزارش حسابرسان میگردد.

با توجه به نتایج فرضیه دوم، نظر به اینکه اقلام تعهدی جزو آن دسته از اطلاعات مالی هستند که امکان مدیریت و دستکاری بیش‌تری دارند، به تدوین کنندگان استاندارد های حسابداری پیشنهاد می‌شود که با مدنظر قراردادن کیفیت و الزامات افشای این اقلام در استانداردهای حسابداری، موجبات کاهش قابلیت دستکاری آنها را فراهم آورند، تا اطلاعاتی مفید و قابل اتکا برای استفاده‌کنندگان صورتهای مالی فراهم شود.

## منابع:

- رابطه ی تغییر در اظهارنظر حسابرسی با تأخیر در گزارشگری مالی. نویسنده: حاجیها، زهره؛ فتحی مقدم بادی، مجتبی؛ (۲۶) صفحه - از ۱۳۱ تا ۱۵۶
- آقای، محمدعلی، ناظمی اردکانی، مهدی. (۱۳۹۱)؛ "نخستین حسابرس در صنعت و مدیریت اقلام تعهدی/اختیاری"، دانش حسابرسی، سال دوازدهم، شماره ۴۶، صص ۴-۱۷.
  - اسلامی بیدگلی، غلامرضا، بیگدلو، مهدی (۱۳۸۵)؛ "همسنگی بازده و ریسک فرصتهای جایگزین سرمایه گذاری در ایران"، فصلنامه بررسیهای حسابداری و حسابرسی، شماره ۴۴.
  - بنی مهد بهمن و محسنی شریف محسن (۱۳۸۹)؛ بررسی "عوامل موثر بر رتبه بندی شرکتهای بورس اوراق بهادار تهران از لحاظ کیفیت افشا و به موقع بودن"، حسابداری مدیریت (۷): ۵۷-۶۳.
  - کاشانی پور محمد، رحمانی علی، سیدمهدی پارچینی پارچین (۱۳۸۸)؛ "رابطه بین افشاء اختیاری و مدیران غیر موظف بررسیهای حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۶ ص ۵۷.
  - کاشانی پور، محمد، مران جوری، مهدی، مشعشعی، سیدمحمد. (۱۳۹۱)؛ "بررسی رابطه بین دوره تصدی حسابرس و اقلام تعهدی اختیاری"، دهمین همایش ملی حسابداری دانشگاه الزهراء، صص ۸۵-۱۰۰.
  - کمیته فنی سازمان حسابرسی "استاندارد حسابداری شماره ۱۸ صورتهای مالی تلفیقی وحسابداری سرمایه گذاری در واحدهای تجاری فرعی "لازم الاجرا از تاریخ ۱۳۸۵/۰۱/۰۱، تهران، سازمان حسابرسی.
  - وکیلی فرد، حمیدرضا و محمدی، مهدی، روند (۱۳۸۷)؛ "XARL، XBRL بسوی افشای داوطلبانه اطلاعات چارچوبهای گزارشگری و اثرات آن"، اقتصاد مدیریت.
- Aghai, Mohammad Ali, Nazimi ardakani, Mehdi (۲۰۱۳); "auditor industry specialization and management of discretionary accruals", knowledge of auditing, Issue ۴۶, pp. ۴-۱۷.
  - Banimahd February and Mohsen Sharifi, M. (۲۰۱۱); the "factors affecting the ranking of companies Tehran Stock Exchange in terms of disclosure quality and timeliness" of Management Accountants (۷): ۵۷-۶۳.
  - Islami Bidgoli, GR, Bygdlu, M. (۲۰۰۷); "compare the returns and risks of alternative investment opportunities in Iran", IRANIAN accounting and auditing, No. ۴۴.
  - Kashani M., Rahmani Ali, Mehdi Parchin Parchin (۲۰۱۰), "The relationship between voluntary disclosure. Nonexecutive directors. Reviews for accounting and auditing, Volume ۱۶, Page ۵۷.
  - Kashanipoor, Muhammad, Mehranjury, M., Moshashai, SM. (۲۰۱۳), "The relationship between auditor tenure and discretionary accruals", the tenth National Congress of Accounting, University of Al-Zahra, pp. ۸۵-۱۰۰.
  - Technical Committee Audit Organization "Accounting Standard ۱۸ Investments in subsidiaries consolidated financial statements accounting" date of entry into force ۰۱,۰۱,۱۳۸۵, Tehran, Corporate Audit.
  - Vakilifard, H. and Mohammadi, M., The (۱۳۸۷); "XARL, XBRL reporting frameworks towards voluntary disclosure of information and its effects", economy management

- Al-Ajmi, J. (۲۰۰۸). "Corporate governance, auditor's size and audit quality: Evidence from Bahrain", Working Paper, College of Business Administration, University of Bahrain, Bahrain.
- Al-Sehali, M. & Spear, N. (۲۰۰۴). "The decision relevance and timeliness of accounting earnings in Saudi Arabia", International Journal of Accounting, ۱۹۷, ۳۹-۲۱۷.
- Ball, R., Robin, A. & Wu, J. (۲۰۰۰). "Incentives versus standards: Properties of accounting income in four East Asian countries, and implications for acceptance of IAS", Working Paper, University of Rochester.
- Chambers, A. E. & Penman, S. H. (۱۹۸۴). "Timeliness of reporting and stock price reaction to earning announcements", Journal of Accounting Research, ۲۲, ۲۱-۴۷.
- Choi, J. & Choe, C. (۱۹۹۸). "Explanatory factors for trading volume responses to annual earnings announcements: Evidence from the Korean stock market", Pacific-Basin Finance Journal, ۱۹۳, ۶-۲۱۲.
- DeAngelo LE. Auditor size and audit quality. Journal of Accounting & Economics ۱۹۸۱; ۳: ۱۸۳.
- Krishnan, G. (۲۰۰۳), "Audit quality and the pricing of discretionary accrual", Auditing, Vol. ۲۲, pp. ۱۰۹-۱۲۶.
- Leventis, S. & Caramanis, C. (۲۰۰۵). "Determinants of audit time as a proxy of audit quality", Managerial Auditing Journal, ۲۰, ۴۶۰-۴۷۸.
- Owusu-Ansah, S. & Leventis, S. (۲۰۰۶). "Timeliness of corporate annual financial reporting in Greece", European Accounting Review, ۱۵, ۲۷۳-۲۸۷.
- Owusu-Ansah, S. (۲۰۰۰). "Timeliness of corporate financial reporting in emerging capital markets: Empirical evidence from the Zimbabwe Stock Exchange", Accounting and Business Research, ۲۴(۱), ۰-۲۵۴.