

## Delays in the Audit Report: Ranking of Audit Firms and Auditor Workload

**Zahra Heidari Surshjani\***

Ph.D. Student, Esfahan University, Esfahan, Iran. zahra.heidary124@gmail.com

**Zahra Joudaki Chegeni**

Ph.D. Student, University of Shahid Beheshti, Tehran, Iran, z\_joudakichegeni@sbu.ac.ir

### Abstract

**Purpose:** Providing timely accounting information to assist users in making financial decisions is important. Therefore, the delay in the high audit report in the Iranian environment is a stimulus to explore the factors affecting the delay in submitting the audit report. In the absence of appropriate scientific and empirical evidence, the research seeks to examine the ranking of audit firms and the auditor's preoccupation with delays in the audit report.

**Methods:** In this regard, samples including 130 companies listed on the Tehran Stock Exchange (during the period 2014-2020 (840 years-observation) have been selected and tested.

**Conclusion:** The results of the first hypothesis indicate that there is no significant relationship between trusted audit firms and delays in audit reports. In addition, the busyness of auditing firms has led to increased delays in auditor reporting, and ultimately busyness affects the relationship between first-rate audit firms and delays in auditing reports.

**Results:** There is no significant relationship between accredited audit firms and the delay in the audit report is due to the greater focus and workload of this type of firm. Also, when the auditor is busy, the usefulness of financial information can be challenged.

**Contributions:** This research can help to expand the existing theoretical foundations in the field of the effect of audit market share on the relationship between auditing firms' ratings and audit report delays, and this expansion can provide services to the auditing profession and standards developers to make rules and regulations more applicable.


**Keywords:** Delays in the Audit Report, Ranking of Audit Firms, Auditor Workload.

### Research Article

**Cite this article:** Heidari Surshjani & Joudaki Chegeni, Delays in the Audit Report: Ranking of Audit Firms and Auditor Workload, Journal of Financial Accounting Knowledge, Vol.9, NO.1, Spring 2022, 113-132

**DOI:** 10.30479/jfak.2022.16312.2929

**Received on** 5 October, 2021 **Accepted on** 10 April, 2022

© The Author(s). 

**Publisher:** Imam Khomeini International University.

**Corresponding Author:** Zahra Heidari Surshjani (zahra.heidary124@gmail.com)

## تأخیر در گزارش حسابرسی: مشغله کاری حسابرس و رتبه مؤسسات حسابرسی

زهرا حیدری سورشجانی\*

دکتری حسابداری، دانشگاه اصفهان، اصفهان، ایران، zahra.heidary124@gmail.com

زهرا جودکی چگنی

دانشجو دکتری حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران، z\_joudakichegeni@sbu.ac.ir

### چکیده

**هدف:** ارائه به هنگام اطلاعات حسابداری به منظور کمک به استفاده‌کنندگان جهت اتخاذ تصمیمات مالی بااهمیت می‌باشد. از این رو، تأخیر در گزارش حسابرسی بالا در محیط ایران محرکی برای کنکاش عوامل مؤثر بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی است. در نبود شواهد علمی و تجربی مناسب پژوهش دنبال بررسی رتبه مؤسسات حسابرسی و مشغله کاری حسابرس بر تأخیر در گزارش حسابرسی می‌باشد.

**روش:** در همین راستا نمونه‌ای مشتمل بر ۱۳۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، طی دوره زمانی ۱۳۹۳-۱۳۹۹ (۸۴۰ سال-شرکت مشاهده) انتخاب و آزمون شده است.

یافته‌ها: نتایج فرضیه اول گویای این مطلب است که بین مؤسسات معتمد حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی رابطه معناداری وجود ندارد. بعلاوه، مشغله کاری مؤسسات حسابرسی منجر به افزایش تأخیر در گزارش حسابرس شده است و در نهایت مشغله کاری بر رابطه بین مؤسسات حسابرسی رتبه اول و تأخیر در گزارشات حسابرسی تاثیر دارد.

**نتیجه‌گیری:** عدم وجود رابطه معناداری بین مؤسسات معتمد حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی به به دلیل تمرکز و حجم کار بیشتر این نوع مؤسسات می‌باشد. همچنین، زمان پر مشغله بودن حسابرس می‌تواند سودمندی اطلاعات مالی را چالش مواجه کند.

**دانش افزایی:** این پژوهش می‌تواند به گسترش مبانی نظری موجود در زمینه اثر سهم بازار حسابرسی بر رابطه بین رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی کمک کند و این گسترش به حرفه حسابرسی و تدوین‌کنندگان استانداردها می‌تواند خدماتی جهت کاربردی‌تر کردن قوانین و مقررات ارائه نماید.

**واژگان کلیدی:** رتبه مؤسسات حسابرسی، مشغله کاری حسابرس، تأخیر در گزارش حسابرسی.

### مقاله پژوهشی

\*استناد: حیدری سورشجانی و جودکی چگنی؛ تأخیر در گزارش حسابرسی: مشغله کاری حسابرس و رتبه مؤسسات حسابرسی، فصلنامه

علمی دانش حسابداری مالی، مقاله پژوهشی، دوره ۹، شماره ۱، پیاپی ۳۲، بهار ۱۴۰۱، ۱۱۳-۱۳۲

تاریخ دریافت مقاله: ۱۴۰۰/۷/۱۳ تاریخ پذیرش نهایی: ۱۴۰۱/۱/۲۱



ناشر: دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره) © حق مؤلف نویسندگان

## ۱- مقدمه

تأخیر طولانی در افشای گزارش‌های مالی حسابرسی شده به دلیل افزایش عدم تقارن اطلاعاتی<sup>۱</sup> بین مدیران و سهامداران یکی از مهم‌ترین نگرانی‌های سرمایه‌گذاران است (میرشکاری و سوداگران، ۲۰۰۵: ۳۷؛ محمدرضایی، فرجی و حیدری، ۲۰۲۱: ۱۰۶). اطلاعات مالی نسبت به گذشت زمان ارزش و سودمندی خود را در تصمیم‌گیری‌ها از دست می‌دهد (راسخی و آراد، ۱۳۹۶: ۲۴). با این حال، یافته‌های پژوهش‌های پیشین همچون محمدرضایی و محدصالح (۲۰۱۸: ۸۹۴) نشان می‌دهد که تأخیر در گزارش حسابرسی<sup>۲</sup> در ایران بالاست. تأخیر در گزارش حسابرسی عبارت از فاصله زمانی بین پایان سال مالی صاحب‌کار و تاریخ امضای گزارش حسابرسی است (نیوتن و اشتن،<sup>۳</sup> ۱۹۸۹: ۲۴). عوامل مختلفی بر بروز تأخیر در گزارش حسابرسی اثرگذارند، اما دانش و آگاهی‌های ناچیزی در مورد اثر رتبه مؤسسات حسابرسی<sup>۴</sup> و مشغله کاری حسابرسی<sup>۵</sup> به‌عنوان یکی از مسائل مورد مناقشه محافل حرفه‌ای و قانون‌گذاران وجود دارد. افزون بر این، در محیط پژوهشی ایران، فضای منحصر به فردی را برای مطالعه آثار مشغله کاری حسابرس بر تأخیر در گزارش حسابرسی فراهم کرده است. با این تفاسیر، هدف از انجام پژوهش حاضر بررسی نقش رتبه مؤسسات حسابرسی و مشغله کاری حسابرسی بر تأخیر در گزارش حسابرسی هست.

علیرغم اینکه مؤسسات حسابرسی توسط برخی مجلات حرفه‌ای حسابرسی رتبه‌بندی می‌شوند، تحقیقات انجام شده از بورس اوراق بهادار آمریکا، سازمان نظارت بر شرکت‌های عمومی و چهار موسسه بزرگ حسابرسی<sup>۶</sup> نشان می‌دهد که رتبه مؤسسات حسابرسی در هیچ بازار حسابرسی رایج نیست. موضوع رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی در ایران از سال ۱۳۸۳ مطرح شده است. به عبارت دیگر، با توجه به هزینه بالای ارزیابی کیفیت حسابرس<sup>۷</sup> برای مشتریان و عدم حضور حسابرسان بزرگ بین‌المللی در بازار حسابرسی ایران، سازمان بورس اوراق بهادار، مؤسسات معتمد بورس را در چهار طبقه طبقه‌بندی کرده است. سازمان بورس، مؤسسات حسابرسی طبقه «اول» را نسبت به سایر طبقات با کیفیت‌ترین مؤسسات حسابرسی معرفی می‌کند. چرا که مطابق با معیارهای ارزیابی سازمان بورس، این مؤسسات دارای نیروی انسانی مجرب، سیستم کنترل کیفیت مناسب و استقلال بیشتر می‌باشد (محمدرضایی و محمدرضایی، ۱۳۹۴: ۳۵). لذا، انتظار بر این است که مؤسسات حسابرسی طبقه اول نسبت به مؤسسات سایر طبقات، تلاش بیشتری را در ارزیابی اطلاعات مالی به کار گیرند. به بیان دیگر، مؤسسات حسابرسی برتر به منظور جلوگیری از خدشه‌دار شدن اعتبارشان، زمان بیشتری را صرف رسیدگی به اطلاعات مشتری کرده و در نهایت سبب افزایش تأخیر در گزارش حسابرسی می‌شود. از طرف دیگر این امکان وجود دارد این مؤسسات به دنبال جلب نظرات استفاده‌کنندگان

صورت مالی باشند پس سعی می‌نمایند گزارش‌ها حسابرسی را با وقفه زمانی کمتری ارائه دهند در این راستا، از کارکنان موقت استفاده کرده تا گزارش‌ها خود را با تأخیر کمتری ارائه نمایند. علاوه بر این، اگرچه آزادسازی بازار حسابرسی در محیط ایران موجبات رقابت در بازار حسابرسی را فراهم کرده است؛ اما تعدادی از مؤسسات حسابرسی با حجم بالای کار مواجه هستند (باقرپور، مونرو و شیلر، ۲۰۱۴: ۳۷۸). لذا، فشردگی کارهای حسابرسی، می‌تواند حجم و فشار کاری قابل توجهی را به حساب‌برسان وارد کرده (سوانستروم، ۲۰۱۶: ۴۵) بنابراین مؤسسات حسابرسی مشغله کاری زیاد، در برنامه‌ریزی کار حسابرسی خود وقفه ایجاد می‌نمایند و شروع منظم فرایند حسابرسی از جانب مؤسسات حسابرسی دیرتر اتفاق می‌افتد که این امر منجر به عدم ارائه به موقع گزارش‌های حسابرسی می‌شود. علاوه بر این، بزرگ اصل (۱۳۹۱) بیان می‌کنند که به‌طور متوسط مؤسسات حسابرسی طبقه اول تعداد کارهای بیشتری نسبت به سایر طبقات دارند؛ بنابراین، مشغله کاری حسابرسی شدت تأثیر قابل‌ملاحظه‌ای بر رابطه بین رتبه مؤسسات حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی می‌شود.

در ایران رقابت بین مؤسسات حسابرسی بعد از آزادسازی بازار حسابرسی به شدت افزایش یافته است (باقرپور و همکاران، ۲۰۱۴: ۳۷۹). اما تعدادی از مؤسسات حسابرسی با حجم بالای کار مواجه هستند. در این راستا، بزرگ اصل (۱۳۹۱) براساس داده‌های جامعه حسابداران رسمی ایران، بیان می‌کند که ۵۷ درصد از کل درآمد مؤسسات حسابرسی خصوصی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، به ۲۱ درصد این مؤسسات تعلق دارد. در حالی که ۱۶۶ موسسه حسابرسی خصوصی باقیمانده در سال ۱۳۸۹ فقط ۴۳ درصد درآمد کل مؤسسات حسابرسی خصوصی را به خود اختصاص داده‌اند. این آمار با این واقعیت که به طور متوسط مؤسسات حسابرسی معتمد بورس طبقه اول تعداد کارهای بیشتری نسبت به مؤسسات حسابرسی معتمد سایر طبقات دارند، حمایت شده است (محمدرضائی و مهربان پور، ۱۳۹۵: ۶۱). در چنین شرایطی می‌توان اذعان داشت که جای خالی اثر رتبه مؤسسات حسابرسی و مشغله کاری حسابرس بر تأخیر در گزارش حسابرسی با توجه به اهمیت موضوع به خوبی حس می‌شود. از این رو، پژوهش حاضر با بررسی نمونه‌ای شامل ۱۰۳۵ مشاهده سال-شرکت در دوره زمانی سال ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۹ از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار به دنبال بررسی این موضوع می‌باشد. پژوهش حاضر از طرق مختلف دانش‌افزایی‌هایی برای متون حسابداری به همراه دارد. اثر نوع حسابرس و سهم از بازار حسابرسی بر تأخیر گزارش حسابرسی یک فضای پژوهشی منحصر به فردی را ایجاد می‌کند که می‌تواند به پربار کردن متون حسابداری در این حوزه کمک شایانی کند. اگر چه پژوهش‌های داخلی زیادی به بررسی عوامل اثرگذار بر تأخیر (به موقع بودن) گزارش حسابرسی پرداخته‌اند (به عنوان مثال، اورادی، صالحی و سالاری، ۱۳۹۵: ۵۷؛ حاجیها و قادری، ۱۳۹۵: ۹۴)؛ اما پژوهش تجربی که به بررسی تأثیر نوع حسابرس و سهم از بازار حسابرسی بر

تأخیر در گزارش حسابرسی پرداخته باشد، از نظر پژوهشگران مغفول مانده است. مضافاً، یافته‌های این پژوهش اطلاعاتی برای نهادهای ناظر مالی مانند بورس اوراق بهادار، سازمان حسابرسی (مرجع تدوین استانداردها) و همچنین برای سرمایه‌گذاران جهت خرید سهام مفید می‌باشد.

## ۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

### رتبه مؤسسات حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی

گزارشات مالی حسابرسی شده به عنوان یکی از منابع قابل اعتماد اطلاعات برای استفاده-کنندگان محسوب می‌شوند. اما اطلاعات مالی با گذشت زمان، از اعتبار آنان کاسته می‌شود و این امر منجر به کاسته شدن از مربوط بودنشان برای سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان است. عوامل متعددی بر مدت زمان صدور گزارش حسابرسی اثرگذار هستند از جمله این عوامل اندازه مؤسسات حسابرسی است.

مطابق نظریه اندازه حسابرس<sup>۱</sup> مطرح شده توسط دی آنجلو<sup>۱۰</sup> (۱۹۸۱)، مؤسسات بزرگ (مؤسسات طبقه اول) به این دلایل از کیفیت بالاتری نسبت به سایر طبقات برخوردارند: ۱. مشتریان زیادی دارند و استقلال خود را به احتمال کمی به خاطر یک مشتری مصالحه می‌کنند؛ ۲. حساسیت بالایی نسبت به حفظ شهرت خود دارند؛ ۳. اگر نتوانند تحریفات و اشتباهات با اهمیت در صورت‌های مالی مشتریان را کشف و گزارش کنند، منافع زیادی را از دست خواهند داد و ۴. کارکنان مؤسسات حسابرسی بزرگ تحت آموزش مستمر باکیفیت قرار می‌گیرند (محمدرضایی و فرجی، ۱۳۹۸).

برای نخستین بار، در سال ۱۳۹۲ سازمان بورس و اوراق بهادار مؤسسات معتمد بورس را به چهار دسته طبقه‌بندی کرد. بر اساس این رتبه‌بندی می‌توان بیان کرد که مؤسسات حسابرسی برتر نسبت به حسابرسان معتمد سایر گروه‌ها باید کیفیت حسابرسی بالاتری داشته باشند. از این رو، حسابرسی مشتریان بزرگ به مؤسسات حسابرسی معتمد طبقه «اول» واگذار شده است (محمدرضایی و محمدرضایی، ۱۳۹۴). با نظر به تئوری اندازه حسابرس می‌توان اذعان داشت که مؤسسات حسابرسی معتمد طبقه «اول» باید تعداد مشتریان زیاد، شرکا و کارکنان حسابرسی باتجربه و کافی، سیستم کنترل کیفیت مناسب و در نتیجه استقلال بیشتری داشته باشند. پس این مؤسسات به عنوان مؤسسات حسابرسی باکیفیت شناخته می‌شوند (محمدرضایی و محمدرضایی، ۱۳۹۴). بنابراین، این مؤسسات حسابرسی نسبت به حفظ شهرت خود که ارائه کار باکیفیت است، حساس هستند پس در مقابل مشتریان خود، محافظه‌کاری بیشتری اعمال می‌کنند (فرانسیس و ویلسون، ۱۹۸۸). چراکه معتقدند، انجام حسابرسی باکیفیت پایین می‌تواند شهرت حسابرس، حفظ و جذب صاحب‌کاران جدید را تحت تأثیر قرار دهد پس آن‌ها با بررسی‌های بیشتر به دنبال ارائه

خدمات حسابرسی باکیفیت هستند. در نتیجه ممکن است گزارشات حسابرسی خود را با تأخیر زمانی بیشتری ارائه دهند.

از طرف دیگر این امکان وجود دارد که مؤسسات حسابرسی رتبه اول، به دنبال جلب نظرات مدیران و سهامداران شرکت‌های حاضر در بازار سرمایه باشند. پس سعی می‌نمایند گزارشات حسابرسی را با وقفه زمانی کمتری ارائه دهند. در این راستا، از پرسنل موقت استفاده کرده و یا با اضافه‌کاری پرسنل حسابرسی، مدت زمان انجام فرآیند حسابرسی را کم کرده تا گزارشات خود را با تأخیر کمتری ارائه نماید هدف از این کار موسسه حسابرسی، علامت‌دهی به بازار سرمایه است تا خود را به عنوان موسسه‌ای مشهور نماید که گزارشات را با تأخیر ارائه نمی‌نماید. نتایج مطالعات ال-ایم<sup>۱۱</sup> (۲۰۰۸)، احمد و حسین<sup>۱۲</sup> (۲۰۱۰)، حاجیها و قادری (۱۳۹۵) که بین اندازه حسابرسی با تأخیر گزارش حسابرسی و تجدید آرایه صورت‌های مالی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین، یافته‌های پژوهش محمدرضایی و مهربانپور (۱۳۹۵) در مورد رتبه مؤسسات حسابرسی نشان می‌دهد که مؤسسات حسابرسی سایر طبقات نسبت به مؤسسات حسابرسی طبقه «اول» کیفیت پایین‌تری ندارند. همچنین، تعداد بندهای گزارش حسابرسی برای حسابرسان معتمد برتر در مقایسه با حسابرسان سایر طبقات بیشتر است. افزون بر این، محمدرضایی و یحیایی (۱۳۹۵) استدلال کردند که حسابرسان معتمد طبقه اول نسبت به حسابرسان سایر طبقات باعث کاهش تجدید ارائه صورت‌های مالی مشتریان در دوره‌های مالی بعد نمی‌شوند. با این تفاسیر، فرضیه سوم پژوهش به صورت زیر تدوین می‌گردد:

فرضیه اول: در مقایسه با مؤسسات حسابرسی معتمد سایر طبقات، تأخیر در گزارش حسابرسی برای مؤسسات حسابرسی طبقه اول کمتر است.

### مشغله کاری حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی

به منظور بررسی رابطه بین مشغله کاری حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی می‌توان از نظریه‌هایی همچون تخصیص منابع و نظریه توجه محدود<sup>۱۳</sup> بهره جست. طبق تئوری تخصیص منابع<sup>۱۴</sup>، هنگامی که شرکت‌های حسابرسی دارای چندین پروژه همزمان و در معرض تمرکز مشتری<sup>۱۵</sup> بیشتر هستند، برنامه ریزی و استقرار منابع برای تحقق اهداف پروژه بسیار مهم است (پریترسکر، ویتروز و والف،<sup>۱۶</sup> ۱۹۶۹). در چندین پروژه همزمان، با افزایش در تعداد پروژه‌ها، عملکرد پروژه کاهش می‌یابد. در نتیجه، برنامه‌ریزی و تخصیص منابع به منظور مدیریت پروژه‌های حسابرسی در صورت وجود فشار زمانی، می‌تواند بر کیفیت حسابرسی تأثیر منفی بگذارد. چراکه کیفیت خدمات ارائه‌شده در مؤسسات حسابرسی به میزان چشمگیری متکی بر رفتار افرادی است که کار میدانی حسابرسی را انجام می‌دهند (چان، کلینمن و لی،<sup>۱۷</sup> ۲۰۰۹). از طرفی، بر اساس نظریه توجه محدود، میزان توجهی که یک فرد به یک کار یا موضوع تخصیص

می‌دهد، منجر به کاهش توجه همان فرد به سایر موضوعات می‌شود، چرا که این امر ناشی از توانایی محدود بشر در انجام چندین کار به طور همزمان است (محمدرضایی و گل‌چهره، ۱۳۹۶). مشغله کاری به عنوان میزان یا تعدد کار حسابرسی تعریف می‌شود که باید در مدت زمان مشخصی انجام پذیرد (چن و همکاران، ۲۰۲۰<sup>۱۸</sup>). حجم کاری زیاد با ایجاد فشار زمانی سبب کاهش پردازش اطلاعات و در نهایت سبب کاهش کارایی حسابرسی می‌شود (رشیدی و احمدی، ۱۳۹۹). به عبارت دیگر، حسابرس با مشغله کاری فراوان به دلیل نداشتن زمان لازم جهت رسیدگی کافی از اتمام کامل رویه‌های حسابرسی شانه خالی می‌کند (سوبروین و چنگبرویان، ۲۰۰۶). همچنین مشغله کاری منجر به تضعیف قضاوت حسابرسی و اجرای نادرست برنامه حسابرسی می‌شود (ولیت و بیچ، ۱۹۹۶<sup>۲۰</sup>). مشغله کاری شریک حسابرسی ممکن است شریک را از تمرکز کامل بر پروژه حسابرسی منحرف کند و به دلیل فشار زمانی در جمع‌آوری شواهد کافی، تصمیمات عجولانه‌ای را اتخاذ نماید (کارامانیس و لنوکس، ۲۰۰۸<sup>۲۱</sup>). افزایش اندازه تیم حسابرسی توانایی حل مشکلات ناشی از مشغله کاری را ندارد؛ چرا که نظارت و هماهنگی فعالیت‌های زیردستان نیز خواستار توجه اضافی می‌باشد (ژوو، ۲۰۱۵<sup>۲۲</sup>). افزون بر این، شرکای حسابرسی بر اساس اصل هزینه\_منفعت<sup>۲۳</sup> با محدودیت‌هایی در استفاده از نیروی انسانی و منابع فیزیکی و هزینه کردن آن برای شرکت‌های مورد رسیدگی دارا هستند (یان و ژیی، ۲۰۱۶<sup>۲۴</sup>). محدودیت منابع سبب صرف زمان کمتر در حسابرسی و در نهایت خدشه‌دار شدن شهرت آن‌ها می‌شود (گوودین و وو، ۲۰۱۶<sup>۲۵</sup>). همچنین، در راستای نظریه توجه محدود، مشغله کاری شریک حسابرسی ممکن است منجر به ارائه خدمات حسابرسی با کیفیت پایین می‌شود. با این حال، اگر شریک حسابرسی از مشغله کاری بالایی برخوردار باشد و همزمان خواستار حفظ کیفیت و کارایی حسابرسی به منظور حفظ اعتبار خود باشد؛ به احتمال زیاد مدت زمان طولانی‌تری را برای تکمیل فرآیند حسابرسی و نظارت بر کارکنان صرف می‌کنند (حسین، بهروس و شکوری، ۲۰۱۸). در همین راستا، می‌توان انتظار داشت که شرکای حسابرسی با مشغله بالا، تأخیر بیشتری در ارائه گزارش حسابرسی دارد.

شواهد پیشین گویای مباحث مطرح شده را تصدیق می‌کنند. جانسون مورنو و هی<sup>۲۷</sup> (۲۰۰۳) اذعان داشتند که فشارهای بودجه زمانی باعث کاهش عملکرد کارکنان حسابرسی می‌شود. اپیلر و منگیس<sup>۲۸</sup> (۲۰۰۴) با تکیه بر نظریه پردازش اطلاعات بیان می‌کنند که اضافه‌بار اطلاعاتی سبب کاهش عملکرد حسابرسی می‌شود. ساندرگرن و سوانسترم<sup>۲۹</sup> (۲۰۱۴) معتقدند که رابطه منفی بین تعداد کارهای شریک حسابرسی و احتمال صدور گزارش حسابرسی غیرمقبول مشکل تداوم فعالیت<sup>۳۰</sup> وجود دارد. یافته‌های پژوهش محمد رضایی و محد صالح (۲۰۱۶) نشان می‌دهد که مدت زمان صدور گزارش حسابرسی در ایران بر خلاف دنیا در فصل پرفشار نسبت به فصل

کم فشار کار حسابرسی کمتر است. لای و همکاران<sup>۳۱</sup> (۲۰۱۸) بر این باور است که حجم کاری بالا حسابرس سبب کاهش کیفیت حسابرسی می شود.

پژوهش‌ها در فضای پژوهشی ایران گویای این مطلب است که محمدرضایی و گل‌چهره (۱۳۹۶) دریافته‌اند که با افزایش مشغله کاری شرکای حسابرسی، تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی و احتمال صدور گزارش غیرمقبول حسابرسی کاهش و خطای حسابرسی افزایش می‌یابد. با افزایش تعداد کار در دست حسابرسان در فصل پرفشار کاری مدت زمان انجام عملیات حسابرسی طولانی‌تر می‌شود. چراکه برنامه‌ریزی حسابرسی و شروع کار حسابرسی با تأخیر انجام می‌شود. همچنین در فصل پرفشار کاری حسابرسی ممکن است که تعداد کارکنان کمتری اختصاص داده شود. برخلاف آنچه پیش‌بینی شد، این موضوع در محیط خاص ایران متفاوت است. در فصل پرفشار کاری که صورت‌های مالی منتهی به پایان اسفندماه مورد حسابرسی قرار می‌گیرد؛ مدت زمان گزارش حسابرسی نسبت به فصل کم‌فشار کاری حسابرسی، ممکن است به دلیل انجام عملیات حسابرسی کوتاه‌تر، طولانی‌تر نباشد. چراکه سعی می‌شود اضافه‌کاری پرسنل و استخدام پرسنل جدید در فصل پرکار حسابرسی صورت گیرد. در همین راستا، محمد رضایی و محد صالح (۲۰۱۶) رابطه منفی بین فصل پرفشار کاری حسابرسی و مدت زمان صدور گزارش حسابرسی پیدا کردند.

فرضیه دوم: با افزایش مشغله کاری حسابرس، تأخیر در گزارش حسابرسی افزایش می‌یابد.

### **رتبه مؤسسات حسابرسی، مشغله کاری حسابرس و تأخیر در گزارش حسابرسی**

همان‌طور که تاکنون اشاره شد طبق ادبیات موجود انتظار بر این است که در زمان پرمشغله بودن حسابرس، گزارش حسابرسی طولانی‌تر باشد و این طولانی شدن می‌تواند به این دلایل باشد: (۱) از آنجایی که تعداد کار در دست حسابرسان زیاد بوده پس در نتیجه تأخیر در برنامه‌ریزی حسابرسی صورت می‌گیرد یا به عبارتی شروع کار حسابرسی با تأخیر انجام می‌شود. (۲) و همچنین در زمان مشغله حسابرسی زیاد ممکن است که تعداد کارکنان کم‌تری اختصاص داده شود و مدت زمان انجام عملیات حسابرسی طولانی‌تر شود (۳) و در نهایت با توجه به مشغله‌ای که مؤسسات حسابرسی دارند گزارشگری حسابرسی طولانی‌تر انجام می‌شود.

همان‌طور که بزرگ اصل (۱۳۹۱) بیان نموده است حدود ۵۷ درصد از کل درآمد مؤسسات خصوصی مربوط به مؤسسات رتبه اول است و این نشان می‌دهد این مؤسسات دارای حجم کاری قابل ملاحظه‌ای نسبت به سایر مؤسسات دارد. همان‌طور که چان و همکاران (۲۰۰۹) بیان کردند عواملی همچون پیچیدگی کار و حجم کار در یک برهه از زمان، از جمله عواملی هستند که بر نگرش و هنجارهای ذهنی حسابرسان تاثیر دارند. در این راستا، از آنجایی که این مؤسسات حسابرسی نسبت به حفظ شهرت خود که ارائه کار باکیفیت است، حساس هستند پس در مقابل مشتریان خود، محافظه‌کاری بیشتری اعمال می‌کنند. پس انجام حسابرسی باکیفیت پایین می‌تواند



تأخیر در گزارش حسابرسی: مشغله کاری حسابرس و رتبه مؤسسات حسابرسی/۱۲۱

شهرت حسابرس، حفظ و جذب صاحبکاران جدید را تحت تاثیر قرار دهد. بنابراین به بررسی‌های طولانی مدت در فرایند حسابرسی می‌پردازند و این امر منجر به تأخیر زمانی بیشتر در گزارشات می‌شود. بنابراین افزایش حجم کاری حسابرس در مؤسسات طبقه اول که حساسیت بیشتری در رسیدگی اطلاعات دارند سبب تأخیر در گزارش حسابرسی می‌شود. از طرف دیگر، این مؤسسات ممکن است که حتی در مواقعی که مشغله کاری زیادی هم دارند فرایند حسابرسی خود را کاهش دهند. چراکه سعی می‌کنند با ارائه اضافه‌کاری پرسنل و همچنین استخدام موقت پرسنل مانع از طولانی شدن فرایند حسابرسی شوند. بدین ترتیب فرضیه سوم به شرح زیر تدوین می‌گردد.

فرضیه سوم: مشغله کاری حسابرس، رابطه مثبت بین رتبه مؤسسات حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی را تعدیل می‌کند.

### ۳- روش شناسی

جامعه آماری پژوهش شامل کلیه شرکت‌های حاضر در بورس اوراق بهادار تهران طی بازه زمانی ۱۳۹۳-۱۳۹۹ است که پس از اعمال محدودیت‌های زیر، ۱۳۰ شرکت (۸۴۰ مشاهده سال) از مجموع شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران باقی ماند که برای جامعه در دسترس مطالعه شدند. شایان ذکر است داده‌ها از روی صورت‌های مالی شرکت‌های بورسی منتشره در سایت‌های کدال و اطلاعات اعلام شده از سوی جامعه حسابداران رسمی به صورت دستی جمع‌آوری شده است. همچنین تجزیه و تحلیل نهایی داده‌ها به کمک نرم‌افزار استاتا انجام گرفته است.

۱. این شرکت‌ها جزء شرکت‌های هلدینگ، لیزینگ و مؤسسات اعتباری و بانک‌ها نباشند.
  ۲. شرکت‌ها در دوره مورد بررسی، عضویت خود را در بورس اوراق بهادار تهران حفظ کرده باشند.
  ۳. داده‌های مورد نیاز این پژوهش برای شرکت‌های نمونه در دسترس باشند.
  ۴. مشاهداتی که سازمان حسابرسی آنان را حسابرسی کرده است.
- به منظور آزمون سه فرضیه پژوهش به ترتیب از مدل‌های زیر استفاده می‌شود:

مدل (۱)

$$\text{LOGARL}_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 \text{Audtop}_{it} + \alpha_2 \text{Audchg}_{it} + \alpha_3 \text{AudOPN}_{it} + \alpha_4 \text{size}_{it} + \alpha_5 \text{lev}_{it} + \alpha_6 \text{loss}_{it} + \alpha_7 \text{ROA}_{it} + \alpha_8 \text{Subs}_{it} + \alpha_9 \text{Age}_{it} + \alpha_{10} \text{conown}_{it} + \alpha_{11} \text{INVrec}_{it} + \alpha_{12} \text{Liq}_{it} + \alpha_{13} \text{busy}_{it} + \alpha_{14} \text{Issue}_{it} + \sum \beta_j \text{IndustryDum}_{it} + \sum \beta_k \text{YearDum}_{it} + \varepsilon_{it}$$

مدل (۲)

$$\text{LOGARL}_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 \text{apbcn}_{it} + \alpha_2 \text{Audchg}_{it} + \alpha_3 \text{AudOPN}_{it} + \alpha_4 \text{size}_{it} + \alpha_5 \text{lev}_{it} + \alpha_6 \text{loss}_{it} + \alpha_7 \text{ROA}_{it} + \alpha_8 \text{Subs}_{it} + \alpha_9 \text{Age}_{it} + \alpha_{10} \text{conown}_{it} +$$

$$\alpha_{11}INVrec_{it} + \alpha_{12}Liq_{it} + \alpha_{13}busy_{it} + \alpha_{14}Issue_{it} + \sum \beta_j IndustryDum_{it} + \sum \beta_k YearDum_{it} + \varepsilon_{it}$$

مدل (۳)

$$LOGARL_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 Audtop_{it} + \alpha_2 apbcn_{it} + \alpha_3 apbcn_{it} * Audtop_{it} + \alpha_4 Audchg_{it} + \alpha_5 AudOPN_{it} + \alpha_6 size_{it} + \alpha_7 lev_{it} + \alpha_8 loss_{it} + \alpha_9 ROA_{it} + \alpha_{10} Subs_{it} + \alpha_{11} Age_{it} + \alpha_{12} conown_{it} + \alpha_{13} INVrec_{it} + \alpha_{14} Liq_{it} + \alpha_{15} busy_{it} + \alpha_{16} Issue_{it} + \sum \beta_j IndustryDum_{it} + \sum \beta_k YearDum_{it} + \varepsilon_{it}$$

متغیرهای به کار رفته شده در مدل‌ها به شرح زیر می‌باشد:

متغیر وابسته

$LOGARL_{it}$ : تأخیر در گزارش حسابرسی از طریق لگاریتم فاصله زمانی بین تاریخ پایان سال مالی و تاریخ امضای گزارش حسابرسی محاسبه می‌گردد.  
متغیر مستقل

$Audtop_{it}$ : رتبه مؤسسات حسابرسی، اگر حسابرس جزء طبقه اول باشد عدد یک و در غیر این صورت صفر. لازم به ذکر است مشاهداتی مربوط به سازمان حسابرسی حذف گردید.  
متغیر تعدیلگر:

$apbcn_{it}$ : مشغله حسابرس که از دو طریق محاسبه می‌گردد:

درآمد موسسه حسابرسی تقسیم بر تعداد اعضای عضو جامعه حسابرسی موسسه حسابرسی  
بعلاوه برای اینکه مقادیر مشغله حسابرسی متناسب با دیگرمتغیرها باشد این مقادیر در ۱۰۰۰ تقسیم گردید.

سهم از بازار: دارایی شرکت‌هایی که موسسه خاص حسابرسی نموده به کل دارایی‌های شرکت‌ها در آن سال  
متغیرهای کنترلی

$AudOPN_{it}$ : اظهارنظر تعدیل شده حسابرسی، اگر گزارش حسابرسی مشروط باشد عدد یک و در غیر این صورت صفر.

$Audchg_{it}$ : تغییر حسابرسی، اگر حسابرسی تغییر کرده باشد عدد یک و در غیر این صورت صفر.

$size_{it}$ : اندازه شرکت، لگاریتم طبیعی جمع دارایی‌ها.

$lev_{it}$ : نسبت بدهی، کل بدهی‌ها تقسیم بر جمع کل دارایی‌ها.

$loss_{it}$ : زیانده بودن شرکت، اگر شرکت زیان گزارش کرده باشد عدد یک و در غیر این صورت صفر.

$ROA_{it}$ : نسبت بازده دارایی، سود خالص بر جمع کل دارایی‌ها.

$Subs_{it}$ : شرکت مادر، اگر شرکت دارای شرکت فرعی باشد عدد یک و در غیر این صورت صفر.

$Age_{it}$ : سن شرکت، لگاریتم طبیعی تعداد سال‌ها از بدو تاسیس.

تأخیر در گزارش حسابرسی: مشغله کاری حسابرس و رتبه مؤسسات حسابرسی/۱۳۳

$conown_{it}$ : تمرکز مالکیت، درصدی از سهام عادی شرکت که متعلق به بزرگترین سهامدار شرکت است.

$INVrec_{it}$ : نسبت جمع حساب‌های دریافتنی و موجودی‌ها به جمع کل دارائی‌ها.

$Liq_{it}$ : نسبت جاری، نسبت دارائی‌های جاری به بدهی‌های جاری.

$busy_{it}$ : مطابق با سال مالی، شرکت‌ها با پایان سال مالی ۲۹ اسفند عدد یک و در غیر این صورت صفر.

$Issue_{it}$ : افزایش سرمایه، اگر شرکت افزایش سرمایه داده باشد یک و در غیر این صورت صفر.

$\sum IndustryDum_{it} \& YearDum_{it}$ : متغیر مجازی سال و صنعت می‌باشد.

#### ۴- یافته‌ها

جدول (۱) آماره‌های توصیفی مرتبط با مدل‌های پژوهش را نشان می‌دهد. مطابق با پنل الف، میانگین لگاریتم تأخیر در گزارش حسابرسی ۴/۲۶ روز است که با آماره‌های توصیفی محمدرضایی و محدصالح (۲۰۱۸) و محمدرضایی و همکاران (۱۳۹۷) در خصوص تأخیر در گزارش حسابرسی مطابقت دارد. مشغله حسابرس که از طریق نسبت درآمد کل موسسه حسابرسی به تعداد اعضای جامعه محاسبه شده است برابر با ۱۷/۴۷۱ می‌باشد در واقع هر فرد عضو جامعه حاضر در موسسه به طور میانگین، ۱۷۴۷۱ ریال درآمد سالانه ایجاد می‌نماید. بعلاوه تقریباً سهم مؤسسات حسابرسی به طور میانگین ۱۳ درصد می‌باشد. میانگین نسبت اهرمی حدوداً ۵۴ درصد می‌باشد، که با مباحث ارائه‌شده توسط سرلک و همکاران (۱۳۹۹) مطابقت دارد. چراکه سیستم تأمین مالی در ایران از طریق بانک‌هاست. میانگین تمرکز مالکیت ۵۶ درصد است که نشان‌دهنده سطح بالای تمرکز مالکیت می‌باشد.

بعلاوه، بر اساس پنل ب ۶۵ درصد شرکت‌ها توسط مؤسسات حسابرسی رتبه اول و ۳۴ درصد توسط مؤسسات سایر رتبه‌ها مورد بررسی قرار گرفته‌اند. افزون بر این، میزان تغییر حسابرس ۳۳ درصد و میزان اظهارنظر غیرمقبول ۵۰ درصد می‌باشد که با پژوهش سرلک و همکاران (۱۳۹۹) همخوانی دارد.

نگاره ۱: آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

| پنل الف: متغیر پیوسته                   |         |        |         |        |              |
|-----------------------------------------|---------|--------|---------|--------|--------------|
| متغیر                                   | میانگین | میانه  | ماکزیمم | مینیمم | انحراف معیار |
| تأخیر در گزارش حسابرسی                  | ۴/۲۶۰   | ۴/۳۸۲  | ۴/۷۲۷   | ۳/۶۱۱  | ۰/۴۰۲        |
| مشغله حسابرس - درآمد به اعضای عضو جامعه | ۱۷/۴۷۱  | ۱۷/۹۰۱ | ۳۲/۳۷۰  | ۳/۶۲۳  | ۹/۹۹۳        |
| مشغله حسابرس - سهم بازار حسابرسی        | ۰/۱۳۸   | ۰/۱۱۳  | ۰/۴۱۵   | ۰/۰۴۸  | ۰/۰۸۷        |
| اندازه شرکت                             | ۱۴/۶۹۹  | ۱۴/۵۱۹ | ۱۶/۶۹۳  | ۱۳/۰۲۹ | ۰/۷۴۳        |
| اهرم مالی                               | ۰/۵۴۱   | ۰/۵۷۴  | ۰/۸۶۰   | ۰/۲۱۴  | ۰/۱۶۸        |

|       |        |       |       |       |                            |
|-------|--------|-------|-------|-------|----------------------------|
| ۰/۱۱۴ | -۰/۰۱۵ | ۰/۴۱۶ | ۰/۱۶۶ | ۰/۱۶۶ | بازده دارایی               |
| ۰/۲۰۳ | ۳/۳۳۲  | ۴/۰۹۴ | ۳/۹۷۰ | ۳/۹۰۱ | لگاریتم سن شرکت            |
| ۰/۲۲۶ | ۰/۲۶۴  | ۰/۸۳۰ | ۰/۶۸۸ | ۰/۵۶۲ | تمرکز مالکیت               |
| ۰/۱۳۹ | ۰/۲۲۶  | ۰/۸۴۴ | ۰/۷۵۶ | ۰/۶۹۷ | نسبت موجودی و حساب دریافتی |
| ۰/۶۷۳ | ۱/۰۶۹  | ۳/۶۳۳ | ۱/۶۲۱ | ۱/۸۴۱ | نسبت جاری                  |

پنل ب: متغیر گسسته

| متغیر         | درصد فراوانی صفر | درصد فراوانی یک | متغیر            | درصد فراوانی صفر | درصد فراوانی یک |
|---------------|------------------|-----------------|------------------|------------------|-----------------|
| تغییر حسابرس  | ۷۱/۰۶۰           | ۳۳/۹۴۰          | نوع گزارش حسابرس | ۴۹/۱۳۰           | ۵۰/۸۷۰          |
| موسسه حسابرس  | ۳۴/۱۸۰           | ۶۵/۸۱۰          | افزایش سرمایه    | ۷۳/۴۰۰           | ۲۶/۶۰۰          |
| زیان دهی شرکت | ۸۷/۰۰۰           | ۱۳/۰۰۰          | پایان سال مالی   | ۶۹/۲۰۰           | ۳۱/۹۷           |

لازم بذکر است که برای کاهش دادن اثر مشاهدات پرت بر روی نتایج پژوهش، یک درصد کوچکترین و بزرگترین داده‌های مربوط به متغیرهای پیوسته را با اعداد نزدیکترین مشاهدات به آن داده‌ها جایگزین کردیم. نتایج آزمون همبستگی که گزارش نشده است نشان می‌دهد که همبستگی بالائی بین متغیرهای مستقل وجود ندارد؛ یعنی مشکل هم خطی بین متغیرهای مستقل وجود ندارد.

## فرضیه اول

در پژوهش حاضر از رگرسیون به روش خطای استاندارد مقاوم برای رفع مشکلاتی نظیر ناهمسانی واریانس و خودهمبستگی خطاها انجام شده است (پترسن، ۲۰۰۹). نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش جدول ۱ نشان می‌دهد، مؤسسات حسابرسی رتبه اول بر تأخیر گزارش حسابرسی تأثیر منفی دارد اما این تأثیر معنادار نیست. بدین ترتیب می‌توان بیان کرد که مؤسسات حسابرسی رتبه اول به دلیل اینکه از کارکنان بیشتری برای فرایند حسابرسی خود استفاده می‌کنند و در حین فرایند حسابرسی خود در صورت کمبود نیرو از سایر مؤسسات حسابرسی نیرو درخواست می‌نمایند، تأخیری در ارائه گزارش خود ندارند.

نگاره ۲: نتایج آزمون فرضیه

$$LOGARL_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 Audtop_{it} + \sum \beta_k contorols_{it} + \varepsilon_{it}$$

| متغیر                      | ضریب   | خطای استاندارد | اماره t  | احتمال اماره t | هم خطی |
|----------------------------|--------|----------------|----------|----------------|--------|
| مؤسسات حسابرسی رتبه اول    | -۰/۰۱۹ | ۰/۰۲۳          | -۰/۸۲۰   | -۰/۴۱۳         | ۱/۰۸۰  |
| تغییر حسابرس               | -۰/۰۰۷ | ۰/۰۲۳          | -۰/۳۳۰   | -۰/۷۴۴         | ۱/۰۳۰  |
| نوع گزارش                  | -۰/۲۰۵ | ۰/۰۲۴          | ***۸/۵۵۰ | -۰/۰۰۰         | ۱/۲۸۰  |
| اندازه شرکت                | -۰/۰۱۵ | ۰/۰۱۱          | ۱/۳۴۰    | -۰/۱۸۰         | ۱/۵۲۰  |
| اهرم مالی                  | ۰/۱۶۲  | ۰/۰۹۳          | *۱/۷۵۰   | -۰/۰۸۱         | ۴/۰۰۰  |
| زیان ده بودن               | -۰/۰۳۰ | ۰/۰۴۰          | ۰/۷۶۰    | ۰/۴۴۶          | ۱/۵۷۰  |
| بازده دارایی               | -۰/۴۰۱ | ۰/۱۲۵          | **۳/۲۰۰  | -۰/۰۰۱         | ۲/۶۹۰  |
| لگاریتم سن شرکت            | ۰/۱۱۱  | ۰/۰۳۲          | **۳/۴۷۰  | -۰/۰۰۱         | ۱/۰۸۰  |
| تمرکز مالکیت               | -۰/۴۴۹ | ۰/۰۶۶          | **۶/۸۳۰  | -۰/۰۰۰         | ۱/۳۰۰  |
| نسبت موجودی و حساب دریافتی | -۰/۰۸۵ | ۰/۰۷۳          | -۱/۱۶۰   | -۰/۲۴۵         | ۱/۶۷۰  |
| نسبت جاری                  | -۰/۰۲۶ | ۰/۰۲۳          | ۱/۱۱۰    | -۰/۲۶۵         | ۳/۴۳۰  |

تأخیر در گزارش حسابرسی: مشغله کاری حسابرس و رتبه مؤسسات حسابرسی/۱۲۵

|                |       |           |       |            |                |
|----------------|-------|-----------|-------|------------|----------------|
| ۱/۰۷۰          | -/۰۵۸ | ***۱/۹۰۰  | ۰/۰۶۵ | -/۱۲۴      | پایان سال مالی |
| ۱/۱۱۰          | -/۱۶۴ | -۱/۳۹۰    | ۰/۰۲۶ | -۰/۰۳۶     | افزایش سرمایه  |
|                | ۰/۰۰۰ | ***۱۷/۴۹۰ | ۰/۲۱۲ | ۳/۷۰۱      | ضریب ثابت      |
|                |       | کنترل شد  |       |            | سال صنعت       |
| احتمال آماره F |       | آماره F   |       | ضریب تعیین |                |
| ۰/۰۰۰          |       | ۱۵/۲۰۰    |       | ۰/۲۷۶      |                |

\*معناداری در سطح احتمال ۹۹ درصد\*\*\*؛ معناداری در سطح احتمال ۹۵ درصد\*\*؛ معناداری در سطح احتمال ۹۰ درصد

در راستای متغیرهای کنترلی، نتایج نشان داد که گزارشات مشروط منجر به تأخیر بیشتر در گزارشات حسابرسی می‌باشد. بعلاوه شرکت‌های دارای اهرم مالی بزرگ‌تر، دارای سن بیشتر و شرکت‌هایی که پایان سال مالی آنان آخر اسفند است دارای تأخیر بیشتری در ارائه گزارش‌ها خود دارند؛ اما شرکت‌هایی که بازده دارایی بیشتری دارند و تمرکز مالکیت در آنان زیاد است امکان ارائه گزارش‌ها به‌موقع تری وجود دارد.

## فرضیه دوم

فرضیه دوم به بررسی رابطه مشغله حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی می‌پردازد. نتایج حاکی از آن است که مؤسسات حسابرسی دارای درآمد بیشتر و مؤسساتی که سهم از بازار بیشتری دارند، در هنگام ارائه گزارشات خود تأخیر بیشتری دارند. بدین ترتیب می‌توان بیان کرد، زمانی که مؤسسات حسابرسی مشغله کاری بیشتری داشته باشند مدت‌زمان صدور گزارش آنان طولانی‌تر می‌شود و این طولانی شدن می‌تواند به این دلیل باشد که در زمان پرمشغله بودن حسابرس، تعداد کارهای مؤسسات حسابرسی بالا بوده و این موضوع موجب تأخیر در برنامه‌ریزی کار حسابرسی و شروع منظم فرایند حسابرسی از جانب مؤسسات حسابرسی می‌شود.

نگاره ۳: نتایج آزمون فرضیه دوم

| $LOGARL_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 Apbcn_{it} + \sum \beta_k Contorols_{it} + \varepsilon_{it}$ |        |          |                                        |          |         |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|----------|----------------------------------------|----------|---------|
| متغیر مستقل: درصد سهم بازار حسابرس                                                              |        |          | متغیر مستقل: درآمد موسسه به تعداد اعضا |          |         |
| متغیر                                                                                           | ضریب   | آماره t  | متغیر                                  | ضریب     | آماره t |
| متغیر مستقل                                                                                     | ۰/۰۰۱  | ***۲/۴۹  | همخطی                                  | ۱/۵۵۰    | ***۳/۹۱ |
| تغییر حسابرس                                                                                    | -۰/۰۰۶ | -۰/۲۶۰   | ضریب                                   | ۰/۱۸۴    | ***۳/۹۱ |
| نوع گزارش                                                                                       | ۰/۱۵۵  | ***۶/۸۲  | همخطی                                  | ۱/۵۵۰    | ***۳/۹۱ |
| اندازه شرکت                                                                                     | ۰/۰۱۵  | ۱/۴۴۰    | ضریب                                   | -۰/۰۰۴   | -۰/۰۲۰  |
| اهرم مالی                                                                                       | ۰/۱۸۵  | ***۲/۱   | همخطی                                  | ۱/۲۶۰    | ***۷/۱۹ |
| زبان ده بودن                                                                                    | ۰/۰۱۶  | ۰/۴۲۰    | ضریب                                   | ۰/۱۵۲    | ***۷/۱۹ |
| بازده دارایی                                                                                    | -۰/۴۱۳ | ***۳/۲۳  | همخطی                                  | ۱/۸۱۰    | ۱/۸۰    |
| لگاریتم سن شرکت                                                                                 | ۰/۰۹۷  | ***۳/۰۹  | ضریب                                   | ۰/۰۰۲    | ۰/۱۸۰   |
| تمرکز مالکیت                                                                                    | -۰/۴۵۲ | ***۷/۳   | همخطی                                  | ۴/۰۰۰    | ***۲/۱۹ |
| نسبت موجودی و حساب دریافتی                                                                      | -۰/۱۵۰ | ***۲/۱۶  | ضریب                                   | -۰/۰۰۸   | -۰/۲۲۰  |
| نسبت جاری                                                                                       | ۰/۰۳۰  | ۱/۳۱۰    | همخطی                                  | ۱/۷۲۰    | -۰/۲۲۰  |
| پایان سال مالی                                                                                  | ۰/۱۵۶  | ***۲/۷۷  | ضریب                                   | ۲/۸۸۰    | ***۳/۸۶ |
| افزایش سرمایه                                                                                   | -۰/۰۲۷ | -۱/۱۴۰   | همخطی                                  | ۱/۰۷۰    | ***۲/۹۵ |
| ضریب ثابت                                                                                       | ۳/۷۵۴  | ***۱۸/۵۲ | ضریب                                   | ۱/۲۸۰    | ***۷/۷  |
|                                                                                                 |        |          | همخطی                                  | ۱/۲۶۰    | ***۲/۱۸ |
|                                                                                                 |        |          | ضریب                                   | ۳/۳۳۰    | ۰/۰۲۸   |
|                                                                                                 |        |          | همخطی                                  | ۱/۱۵۰    | ۰/۱۲۷   |
|                                                                                                 |        |          | ضریب                                   | ۱/۱۲۰    | -۰/۰۲۹  |
|                                                                                                 |        |          | همخطی                                  | ۱/۱۱۰    | -۱/۲۹۰  |
|                                                                                                 |        |          | ضریب                                   | ***۱۹/۱۹ | ۳/۹۸۳   |

|                |           |           |
|----------------|-----------|-----------|
| سال صنعت       | کنترل شد. | کنترل شد. |
| ضریب تعیین     | ۰/۲۸۴     | ۰/۲۸۴     |
| آماره F        | ۲۰/۱۷۰    | ۱۷/۶۱۰    |
| احتمال آماره F | ۰/۰۰۰     | ۰/۰۰۰     |
| تعداد مشاهده   | ۷۴۰       | ۸۴۰       |

معناداری در سطح احتمال ۹۹ درصد\*\*\*؛ معناداری در سطح احتمال ۹۵ درصد\*\*؛ معناداری در سطح احتمال ۹۰ درصد\*

### فرضیه سوم

در راستای بررسی فرضیه سوم، نتایج جدول ۴ نشان داد که مشغله حسابرس منجر به تضعیف رابطه بین مؤسسات حسابرسی رتبه اول و تأخیر در گزارش حسابرسی می‌شود. در واقع زمانی که حسابرس دارای صاحب‌کار بیشتری است، حتی اگر کارکنان جدیدی را اضافه کنند به دلیل اینکه کارکنان خودِ موسسه که تجربه کاری در آن شرکت را دارند، کمتر است، زمان بیشتری طول می‌کشد تا فرایند حسابرسی تکمیل شود. در واقع مشغله حسابرس منجر به تضعیف شدت رابطه منفی بین مؤسسات حسابرسی رتبه برتر و تأخیر در گزارش می‌گردد.

#### نگاره ۴: نتایج آزمون فرضیه سوم

| متغیر تعدیلگر: درآمد موسسه به تعداد اعضا |           |           | متغیر تعدیلگر: درصد سهم بازار حسابرس |           |           | متغیر                        |
|------------------------------------------|-----------|-----------|--------------------------------------|-----------|-----------|------------------------------|
| ضریب                                     | آماره t   | همخطی     | ضریب                                 | آماره t   | همخطی     |                              |
| ۰/۰۸۲                                    | ۲/۳۲      | ۲/۵۳۰     | ۰/۰۸۲                                | ۲/۳۲      | ۲/۵۳۰     | مؤسسات حسابرسی رتبه اول      |
| ۰/۰۰۱                                    | ۰/۶۳۰     | ۳/۲۷۰     | ۰/۰۰۱                                | ۰/۶۳۰     | ۳/۲۷۰     | مشغله حسابرسی                |
| ۰/۰۰۴                                    | ۲/۰۳      | ۵/۰۶۰     | ۰/۰۰۴                                | ۲/۰۳      | ۵/۰۶۰     | مشغله حسابرس* مؤسسات حسابرسی |
| ۰/۰۱۰                                    | ۰/۴۲۰     | ۱/۰۵۰     | ۰/۰۱۰                                | ۰/۴۲۰     | ۱/۰۵۰     | تغییر حسابرس                 |
| ۰/۲۰۸                                    | ۸/۰۲      | ۱/۳۱۰     | ۰/۲۰۸                                | ۸/۰۲      | ۱/۳۱۰     | نوع گزارش                    |
| ۰/۰۱۵                                    | ۱/۳۰۰     | ۱/۵۳۰     | ۰/۰۱۵                                | ۱/۳۰۰     | ۱/۵۳۰     | اندازه شرکت                  |
| ۰/۱۵۵                                    | ۱/۵۶۰     | ۳/۹۵۰     | ۰/۱۵۵                                | ۱/۵۶۰     | ۳/۹۵۰     | اهرم مالی                    |
| ۰/۰۵۰                                    | ۱/۱۸۰     | ۱/۵۹۰     | ۰/۰۵۰                                | ۱/۱۸۰     | ۱/۵۹۰     | زمان ده بودن                 |
| ۰/۳۷۷                                    | ۲/۷۶      | ۲/۶۹۰     | ۰/۳۷۷                                | ۲/۷۶      | ۲/۶۹۰     | بازده دارایی                 |
| ۰/۱۲۰                                    | ۳/۴۵      | ۱/۰۸۰     | ۰/۱۲۰                                | ۳/۴۵      | ۱/۰۸۰     | لگاریتم سن شرکت              |
| ۰/۴۳۸                                    | ۶/۱۳      | ۱/۳۲۰     | ۰/۴۳۸                                | ۶/۱۳      | ۱/۳۲۰     | تمرکز مالکیت                 |
| ۰/۱۰۲                                    | ۱/۳۲۰     | ۱/۶۷۰     | ۰/۱۰۲                                | ۱/۳۲۰     | ۱/۶۷۰     | نسبت موجودی و حساب دریافتی   |
| ۰/۰۳۲                                    | ۱/۲۹۰     | ۳/۳۸۰     | ۰/۰۳۲                                | ۱/۲۹۰     | ۳/۳۸۰     | نسبت جاری                    |
| ۰/۱۱۱                                    | ۱/۵۹۰     | ۱/۲۴۰     | ۰/۱۱۱                                | ۱/۵۹۰     | ۱/۲۴۰     | پایان سال مالی               |
| ۰/۰۳۶                                    | ۱/۲۸۰     | ۱/۱۳۰     | ۰/۰۳۶                                | ۱/۲۸۰     | ۱/۱۳۰     | افزایش سرمایه                |
| ۳/۷۲۴                                    | ۱۶/۱۸     | ۳/۹۸۴     | ۳/۷۲۴                                | ۱۶/۱۸     | ۳/۹۸۴     | ضریب ثابت                    |
| سال صنعت                                 | کنترل شد. | کنترل شد. | سال صنعت                             | کنترل شد. | کنترل شد. |                              |
| ضریب تعیین                               | ۰/۲۷۴     | ۰/۲۷۴     | ضریب تعیین                           | ۰/۲۷۴     | ۰/۲۷۴     |                              |
| آماره F                                  | ۱۲/۵۷۰    | ۱۲/۵۷۰    | آماره F                              | ۱۲/۵۷۰    | ۱۲/۵۷۰    |                              |
| احتمال آماره F                           | ۰/۰۰۰     | ۰/۰۰۰     | احتمال آماره F                       | ۰/۰۰۰     | ۰/۰۰۰     |                              |
| تعداد مشاهده                             | ۷۴۰       | ۷۴۰       | تعداد مشاهده                         | ۷۴۰       | ۷۴۰       |                              |

معناداری در سطح احتمال ۹۹ درصد\*\*\*؛ معناداری در سطح احتمال ۹۵ درصد\*\*؛ معناداری در سطح احتمال ۹۰ درصد\*

### ۵- بحث و نتیجه‌گیری

انتشار به موقع گزارش‌های مالی برای افزایش کارایی بازارهای سرمایه و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بسیار مهم است. چراکه تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی یکی از محدود متغیرهای

مرتبط با کارایی حسابرسی است که به وسیله ذینفعان قابل مشاهده است. از آنجاکه سرمایه گذاران بازار سرمایه با استفاده از اطلاعات جدید به تصمیم گیری مالی می پردازند، کاملاً مشهود است که ارائه نشدن به موقع اطلاعات منجر به از دست دادن ارزش این اطلاعات می شود بنابراین تأخیر در گزارش اطلاعات توسط حسابرسان شرکت ها از اهمیت خاصی برخوردار است؛ اما در ایران رتبه بندی مؤسسات حسابرسی مدعی است که مؤسسات حسابرسی معتمد طبقه اول کیفیت بالاتری نسبت به حسابرسان معتمد سایر طبقات دارند؛ بنابراین، حسابرسی صاحب کاران بزرگ به حسابرسان طبقه اول محول شده است. این امر باعث می شود حجم کاری این مؤسسات به صورت قابل توجهی بیشتر از سایر مؤسسات شود که خود منجر به طولانی شدن فرایند گزارش ها حسابرسی می شود؛ اما سؤال علمی پاسخ داده نشده این است که: آیا مؤسسات حسابرسی معتمد طبقه اول با داشتن مشغله کاری زیاد گزارش ها خود را با تأخیر ارائه می نمایند؟ بنابراین با توجه به شکاف شواهد تجربی در مورد اثر مشغله کاری حسابرس و رتبه بندی مؤسسات حسابرسی بر تأخیر در گزارش حسابرسی این امر مورد بررسی قرار گرفت.

نتایج فرضیه اول نشان داد که مؤسسات حسابرسی رتبه اول بر تأخیر گزارش حسابرسی تأثیر منفی دارد؛ اما این تأثیر معنادار نیست. بدین ترتیب می توان بیان کرد که مؤسسات حسابرسی رتبه اول به دلیل اینکه از کارکنان بیشتری برای فرایند حسابرسی خود استفاده می کنند و در حین فرایند حسابرسی خود در صورت کمبود نیرو از سایر مؤسسات حسابرسی نیرو درخواست می نمایند، تأخیر با اهمیتی در ارائه گزارش خود ندارند. در این راستا محمدرضایی و مهربان پور (۱۳۹۵) بیان می کنند حسابرسان معتمد طبقه «اول» گزارش مشروط بیشتری نسبت به حسابرسان معتمد سایر طبقات صادر نمی کنند. همچنین، مهرانی و همکاران (۱۳۹۲) نشان می دهند که هیچ یک از ویژگی های حسابرس (اندازه حسابرس و دوران تصدی حسابرس) رابطه معناداری با کیفیت سود ندارد. لذا این یافته ممکن است بیانگر این موضوع باشد که اندازه حسابرس در بازار حسابرسی ایران نمی تواند معیار مناسبی برای تفکیک حسابرس با کیفیت از سایر حسابرسان باشد. بعلاوه در فرضیه دوم بیان شد که مشغله کاری بالای حسابرسان منجر به تأخیر در ارائه گزارش ها حسابرسی می شود؛ بنابراین در زمان پرمشغله بودن حسابرس، تعداد کارهای مؤسسات حسابرسی بالا بوده و این موضوع موجب تأخیر در برنامه ریزی کار حسابرسی و شروع منظم فرایند حسابرسی از جانب مؤسسات حسابرسی می شود. در این راستا محمدرضایی و گل چهره (۱۳۹۷) بیان می کنند شرکای حسابرسی در شرایط کاری پرمشغله، کنترل خود بر پژوهش های حسابرسی را از دست می دهند؛ به عبارت دیگر، شرایط کاری پرمشغله منجر به انقطاع کار حسابرسی پیش از حد کفایت (عدم بررسی دقیق تحریف های در صورت های مالی صاحب کاران و عدم اختصاص زمان کافی برای بحث با صاحب کاران در مورد تحریف ها) می شود؛ که در این

راستا نتایج این مطالعه نشان داد که مشغله کاری زیاد حسابرس منجر به طولانی‌تر شدن زمان ارائه گزارش‌ها می‌شود.

در نهایت بیان گردید که مشغله حسابرس منجر به تضعیف رابطه بین مؤسسات حسابرسی رتبه اول و تأخیر در گزارش حسابرسی می‌شود. در واقع زمانی که حسابرس دارای صاحب‌کار بیشتری است، حتی اگر کارکنان جدیدی را اضافه کنند به دلیل اینکه کارکنان خود موسسه که تجربه کاری در آن شرکت را دارند، کمتر است، زمان بیشتری طول می‌کشد تا فرایند حسابرسی تکمیل شود. در واقع مشغله حسابرس منجر به تضعیف شدت رابطه منفی بین مؤسسات حسابرسی رتبه برتر و تأخیر در گزارش می‌گردد. حضور مؤسسات حسابرسی بین‌المللی در ایران یکی از راهکارهایی است که می‌تواند با ایجاد محیط رقابتی، نقش مشغله کاری را برای مؤسسات حسابرسی کمرنگ‌تر کند. همچنین پیشنهاد می‌شود سازمان بورس و اوراق بهادار و جامعه حسابداران رسمی، مؤسسات حسابرسی را تشویق به افزایش تعداد شرکای حسابرسی کنند. همچنین، این نهادها باید نسبت تعداد کار به هر شریک حسابرسی را مورد بررسی قرار داده و مؤسسات حسابرسی معتمد را ملزم به رعایت حدنصاب‌های مناسب از این بابت نمایند. بدین منظور، اطلاعات لازم (مانند تعداد کار و میزان درآمد) در سطح هر یک از شرکای حسابرسی را منتشر نمایند.

نتایج این پژوهش دستاوردهای مهمی برای نهادهای تصمیم‌گیرنده مالی کشور مانند جامعه حسابداران رسمی، سازمان حسابرسی و سازمان بورس و اوراق بهادار،... فراهم نماید. علاوه بر این، یافته‌های حاصله موجب شناخت دقیق‌تر حسابرسان از ماهیت و عوامل موثر بر تأخیر در گزارش حسابرسی می‌شود. همچنین، یافته‌های به دست آمده دارای پیامدهای مهمی برای حسابرسان، شرکت‌کنندگان بازار و محققان می‌باشد. پژوهش حاضر روزه پژوهشی مهمی را برای پژوهش‌گران آتی ایجاد کرده است. مطالعه حاضر تنها اثر مشغله حسابرسی و رتبه بندی مؤسسات بر تأخیر در گزارش حسابرسی را مورد بررسی قرار دادند. پژوهشگران آتی می‌توانند اثر کیفیت شرکا حسابرسی و نوع حسابرسان را بر تأخیر در گزارش حسابرسی مورد کنکاش قرار دهند. در نهایت در خصوص محدودیت‌های پژوهش می‌توان به این موضوع اشاره کرد که نمونه آماری متشکل از شرکت‌های بورسی می‌باشد که مؤسسات حسابرسی آنان را حسابرسی کرده‌اند. در صورتی که تعداد قابل ملاحظه‌ای از شرکت‌ها توسط سازمان حسابرسی بررسی شده‌اند که این امر منجر به محدود شدن نمونه گردید.



## یادداشت‌ها

- 1.Information asymmetry
- 2.Audit report lag
- 3.Newton & Ashton
- 4.Ranking of auditing firms
- 5.Audit workload
- 6.Big4
- 7.auditor quality
- 8.Svanström
- 9.Auditor size theory
- 10.DeAngelo
- 11.Al-Ajmi
- 12.Ahmed & Hossain
- 13.Limited attention theory
- 14.Resource allocation theory
- 15.Customer focus
- 16.Pritsker, Waiters & Wolfe
- 17.Chan, Kleinman & Lee
- 18.Chen, Dong, Han, & Zhou
- 19.Soobaroyen & Chengabroyan
- 20.Willett & Page
- 21.Caramanis & Lennox
- 22.Zhou
- 23.Cost-benefit
- 24.Yan & Xie
- 25.Goodwin & Wu
- 26.Hussin, Bamahros & Shukeri
- 27.Johnson-Moreno and Hayes
- 28.Eppler & Mengis
- 29.Sundgren & Svanström
- 30.Going concern
- 31.Laiet al
- 32.Petersen

## کتابنامه

اورادی، جواد؛ مهدی صالحی و زینب سالاری فورگ. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر وجود کمیته حسابرسی و ویژگی‌های آن بر تأخیر گزارش حسابرسی. دانش حسابداری ۷ (۲۶): ۸۹-۵۳.

بزرگ اصل، موسی (۱۳۹۱). نگاهی دوباره به توزیع درآمد مؤسسات حسابرسی. روزنامه دنیای اقتصادی، ۵۰ فروردین.

حاجیها، زهره و قادری، صلاح الدین. (۱۳۹۵). بررسی تاثیر فرصت‌های سرمایه گذاری بر تأخیر در گزارش حسابرسی. دانش حسابداری مالی، ۳ (۲): ۹۱-۱۰۷.

راسخی، محمد و آراد، حامد. (۱۳۹۶). بررسی رابطه میان حق الزحمه حسابرس با تأخیر ارائه گزارش حسابرسی در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش‌های جدید در مدیریت و حسابداری، ۲۰ (۱۷): ۱۶۹-۱۸۵.

رشیدی، محمدرضا و احمدی، فاطمه. (۱۳۹۹). مشغله کاری شریک حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی با توجه به نقش قابلیت مقایسه. چهارمین کنفرانس بین المللی مدیریت امور مالی، تجارت، بانک، اقتصاد و حسابداری.

سرلک، نرگس؛ جودکی چگنی، زهرا و حیدری سورشجانی، زهرا. (۲۰۲۰). رابطه تخفیف حق الزحمه حسابرسی با خطای حسابرسی و کیفیت سود در وضعیت رکود اقتصادی. بررسی های حسابداری و حسابرسی، ۲۷ (۳): ۳۶۰-۳۸۰.

محمد رضائی و محمدرضایی (۱۳۹۴). بررسی رابطه بین رتبه مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار و کیفیت حسابرسی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۴(۱۴): ۱۴-۱.

محمدرضایی، فخرالدین و فرجی، امید. (۱۳۹۸). معمای سنجش کیفیت حسابرسی در پژوهش‌های آرشیوی: نقد و ارائه پیشنهادهایی برای محیط پژوهشی ایران. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۶(۱): ۸۷-۱۲۲.

محمدرضایی، فخرالدین و مهربانیپور، محمدرضا. (۱۳۹۵). نوع گزارش و تعداد بندهای حسابرسی، اثر رتبه مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۵(۱۷): ۵۸-۷۶.

محمدرضایی، فخرالدین؛ تنانی، محسن و علی‌آبادی، ابوالفضل. (۱۳۹۷). خطای حسابرسی: تأخیر در گزارش حسابرسی و نقش تعدیلگر مالکیت خانوادگی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۵(۱): ۵۱-۷۰.

محمدرضائی، فخرالدین؛ گل چهره، محمد. (۱۳۹۶). خطای حسابرسی، نوع گزارش و تعداد بندهای شرط حسابرسی: نقش مشغله کاری شرکا موسسا حسابرسی. فصلنامه حسابداری مالی، ۹(۳۶): ۱-۳۱.

## References

- Ahmed, A. A. A., & Hossain, S. (2010). Audit report lag: A study of the Bangladeshi listed companies. *ASA University Review*, 4(2):127-148.
- Al-Ajmi, J. (2008). Audit and reporting delays: Evidence from an emerging market. *Advances in Accounting*, 24(2): 217-226.
- Bagherpour, M., G. Monroe, and G. Shailer. (2014). Government and managerial influence on auditor switching under partial privatization. *Journal of Accounting and Public Policy*, 33(3): 372– 390.
- Bozorg asl, M (2012). Take another look at the revenue distribution of auditing firms. *World Economic Newspaper*, April 25
- Caramanis, C., & Lennox, C. (2008). Audit Effort and Earnings Management. *Journal of Accounting and Economics*, 45(1): 116–138.
- Chan, K., Kleinman, G., & Lee, P. (2009). The impact of Sarbanes-Oxley on internal control remediation. *International Journal of Accounting & Information Management*.
- Chen, J., Dong, W., Han, H., & Zhou, N. (2020). Does audit partner workload compression affect audit quality?. *European Accounting Review*, 29(5): 1021-1053.
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor independence, 'low balling', and disclosure regulation. *Journal of accounting and Economics*, 3(2): 113-127.
- Eppler, M. J., & Mengis, J. (2004). The Concept of Information Overload: A Review of Literature from Organizational Science, Accounting, Marketing,

- MIS, and Related Disciplines. *The Information Society: An International Journal*, 20 (5): 325-344
- Goodwin, J., & Wu, D. (2016). What is the Relationship between Audit Partner Busyness and Audit Quality? *Contemporary Accounting Research*, 33(1): 341-377
- Hajiha, Zohreh and Ghaderi, Salahuddin. (2016). Investigating the Impact of Investment Opportunities on Audit Report Delays. *Knowledge of Financial Accounting*, 3(2): 107-91. (in Persian)
- Hussin, W. N. W., Bamahros, H. M., & Shukeri, S. N. (2018). Lead engagement partner workload, partner-client tenure and audit reporting lag: Evidence from Malaysia. *Managerial Auditing Journal*, 33 (3): 246-266.
- Johnson-Moreno, H. and M. Hayes.( 2003). To your health. *Journal of Accountancy* 196 (3): 65-68
- Lai, K. M., Sasmita, A., Gul, F. A., Foo, Y. B. & Hutchinson, M. (2018). Busy Auditors, Ethical Behavior, and Discretionary Accruals Quality in Malaysia, *Journal of Business Ethics*, 150 (4): 1187- 1198
- Mirshekary, S., and S. Saudagaran.(2005). Perceptions and characteristics of financial statement users in developing countries: Evidence from Iran. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 14 (1): 33-54.
- Mohammad Rezaei and Mohammad Rezaei (2015); Investigating the Relationship between the Rank of Trusted Auditing Institutions of the Stock Exchange and Securities Organization and the Quality of Auditing. *Management accounting and auditing knowledge* 4(14):1-14. (in Persian)
- Mohammad Rezaei, F. and Mehrabanpour, M R. (2016). Type of report and number of audit items, the effect of ranking of trusted auditing firms of the Stock Exchange and Securities Organization, *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*,5(17): 58-76 (in Persian)
- Mohammad Rezaei, F; Tanani, M and Aliabadi, A. (2018). Audit error: Delay in audit report and the moderating role of family property. *Accounting and Auditing Reviews*, 25(1):51- 70 (in Persian).
- Mohammad Rezaei, F., and Faraji, O., (2019). The Riddle of Measuring Audit Quality in Archival Research: A Critique and Suggestions for the Iranian Research Environment. *Accounting and Auditing Reviews*, 26(1): 122-87. (in Persian)
- MohammadRezaei, F., & Mohd-Saleh, N. (2018). Audit report lag: the role of auditor type and increased competition in the audit market. *Accounting & Finance*, 58(3) 885-920.
- MohammadRezaei, F., Faraji, O., & Heidary, Z. (2021). Audit partner quality, audit opinions and restatements: evidence from Iran. *International Journal of Disclosure and Governance*, 18(2): 106-119.
- Newton, J. D., and R. H. Ashton. (1989). The association between audit technology and audit delay. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 8 : 22-37.

- Oradi, Javad; Mehdi Salehi and Zeinab Salari Forg. (2016). Investigating the effect of the existence of the audit committee and its characteristics on the delay of the audit report. *Accounting Knowledge* Volume 7 (26), 53-89. (in Persian)
- Petersen, M.A. (2009). Estimating standard errors in finance panel data sets: comparing approaches. *The Review of Financial Studies*, 22(1), 435-480.
- Pritsker, A. A. B., Waiters, L. J., & Wolfe, P. M. (1969). Multiproject scheduling with limited resources: A zero-one programming approach. *Management science*, 16(1), 93-108.
- Rasekhi, M and Arad, H. (2017). Investigating the relationship between auditor's remuneration and delay in submitting an audit report to the Tehran Stock Exchange. *New Research in Management and Accounting*, 20: 169-18. (in Persian)
- Rashidi, and Ahmadi, F. (2020). Audit partner workload and delay in audit report due to the role of comparability. *Management of finance, business, banking, economics and accounting*.
- Sarlak, Narges., Judaki Chegni, Zahra and Heidari Sourshajani, Zahra. (2020). The Relationship between Audit Fee Reduction and Audit Error and Profit Quality in a Recession. *Accounting and Auditing Reviews*, 27 (3): 360-380. (in Persian)
- Soobaroyen, T., & Chengabroyan, C. (2006). Auditors' Perceptions of Time Budget pressure, Premature Sign Offs and Under-Reporting Of Chargeable Time: Evidence from a Developing Country. *International Journal of Auditing*, 10 (3): 201-21
- Sundgren, S., & Svanström, T. (2014). Auditor-in-charge characteristics and going-concern reporting. *Contemporary Accounting Research*, 31(2): 531-550.
- Willett, C., & Page, M. (1996). A Survey of Time Budget Pressure and Irregular Auditing Practices among Newly Qualified UK Chartered Accountants. *British Accounting Review*, 28 (2): 101-120
- Yan, H. & Xie, S. (2016). How Does Auditors' Work Stress Affect Audit Quality? Empirical Evidence from the Chinese Stock Market. *China Journal of Accounting Research*, 9(4): 305-319.
- Zhou, Y. (2015). Auditor Size and Audit Quality: A Partner-Level Perspective. (Phd Thesis), City University of New Yorkcity? *European Accounting Review*.