



ویژگی‌های کمیته حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی

محمود لاری دشت بیاض^۱

مصطفی قنادر^۲

حسین فکور^۳

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۶/۱۲/۲۸

تاریخ دریافت: ۱۳۹۶/۱۰/۲۵

چکیده

هدف این مقاله بررسی ارتباط میان ویژگی‌های کمیته حسابرسی با ارائه به موقع گزارش حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. مطابق با تئوری علامت‌دهی، ارائه به موقع صورت‌های مالی از سوی شرکت‌ها، دارای محتوای اطلاعاتی بوده و بر ارزش بنگاه اثرگذار است؛ در نتیجه، بررسی عوامل تعیین‌کننده تأخیر در گزارش حسابرسی حائز اهمیت است. تشکیل کمیته حسابرسی و افشاء مشخصات آن از سال ۱۳۹۱ طبق دستورالعمل سازمان بورس الزامی شد؛ بنابراین، در این پژوهش از اطلاعات ۲۰۱ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران که مشخصات کمیته حسابرسی خود را افشاء کرده‌اند؛ استفاده شده تا رابطه میان ویژگی‌های کمیته حسابرسی و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی آزمون گردد. روش پژوهش، شبه‌تجربی و از نوع توصیفی-همبستگی می‌باشد. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از مدل رگرسیونی چندمتغیره بهره گرفته شده است. نتایج پژوهش حاکی از آن است که اندازه و سابقه تشکیل کمیته حسابرسی و وجود اعضای دارای تخصص مالی در کمیته‌های حسابرسی با کاهش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی همراه است؛ ولیکن استقلال کمیته حسابرسی و تجربه اعضای کمیته حسابرسی موجب افزایش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی می‌گردد.

واژه‌های کلیدی: تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی، کمیته حسابرسی، کیفیت گزارشگری مالی، تئوری علامت‌دهی.

۱- استادیار گروه حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد، مشهد، ایران، (نویسنده اصلی). M.lari@ferdowsi.um.ac.ir

۲- دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران.

۳- کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد، مشهد، ایران.

۱- مقدمه

توازن بین «گزارشگری به موقع» و «ارائه اطلاعات قابل اتکا»، سال‌ها است گریبان‌گیر حساب‌برسان مستقل شده است. پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهد که تأخیر در ارائه اطلاعات حسابداری، کیفیت سود را به شدت کاهش داده؛ باعث افزایش عدم تقارن اطلاعاتی شده و بر شدت امکان فریب خوردن سرمایه‌گذاران اثر می‌گذارد و به سرمایه‌گذاران «مطلع» امکان می‌دهد تا از اطلاعات محرمانه برای سوءاستفاده از سرمایه‌گذاران «کم اطلاع» و افزایش عدم قطعیت ارزیابی‌های سرمایه‌گذاری و بازده مورد انتظار بهره‌برداری کنند (هاکانسون^۱، ۱۹۷۷؛ بوشمن و اسمیت^۲، ۲۰۰۱). فناوری‌های نوظهور و تشکیل انجمن‌های حرفه‌ای در جامعه واکنشی و خبرگرای امروزی، فقط به تشدید معضل حساب‌برسان مستقل در مورد به موقع بودن و قابلیت اتکاء اطلاعات کمک می‌کنند. تقلیل موانع برای جریان وجوه نقد، افزایش یکپارچگی بازار و توسعه محیط‌های تجاری با سرعت بالاتر، به سرمایه‌گذاران این امکان را داده است تا در مجموعه وسیع‌تری از بازارهای سرمایه حضور داشته باشند؛ ولیکن این تغییرات باعث افزایش نوسان بازار نیز شده است. در نتیجه، نیاز به صورت‌های مالی مورد تأیید حساب‌رس و اطلاعات مربوط در حوزه حسابداری و مالی، بیش از پیش اهمیت یافته است. بنابراین شناخت عوامل مؤثر بر زمان مورد نیاز حساب‌رس مستقل برای صدور گزارش حساب‌رسی، با عنوان «تأخیر در ارائه گزارش حساب‌رسی»، یکی از حوزه‌های مهم تحقیقاتی تلقی می‌شود. این شناخت می‌تواند به توسعه نظام راهبری شرکتی اثربخش منجر شده و رویه‌های گزارشگری درون سازمانی را بهبود ببخشد و همچنین باعث ارائه اطلاعات مالی به هنگام و قابل اتکا به فعالان بازار سرمایه گردد.

ارائه به موقع گزارش مالی از سوی شرکت‌ها، یکی از مؤلفه‌های اصلی گزارشگری باکیفیت است. پژوهش‌های پیشین نشان داده‌اند که ارائه به موقع گزارش مالی باعث غنای محتوای اطلاعاتی شده و در نتیجه بر ارزش بنگاه اثرگذار است (بیور، لمبرت و مورس^۳، ۱۹۸۰؛ شوارتز و سو^۴، ۱۹۹۶، بلنکلی، هارت و مک‌گرگور^۵، ۲۰۱۴). مدت زمان حساب‌رسی سالانه به عنوان مهم‌ترین عامل تعیین‌کننده ارائه به موقع گزارش مالی از سوی بنگاه‌ها شناخته شده است (گیولی و پالمون^۶، ۱۹۸۲؛ کنچل و شارما^۷، ۲۰۱۲). بنابراین افشای به هنگام گزارش مالی از طریق صورت‌های مالی حساب‌رسی شده نقش مهمی در ارزش بنگاه و کاهش عدم تقارن اطلاعات مالی ایفا می‌کند (جاگی و تسوی^۸، ۱۹۹۹؛ لی، ماند و سان^۹، ۲۰۰۹).

توجهی که امروزه به گزارشگری مالی در شرکت‌های سهامی عام معطوف می‌شود؛ پیش از این به ندرت وجود داشته است. سرمایه‌گذاران از طرفی و قانون‌گذاران از سمتی دیگر، خواستار شفافیت و سخت‌گیری روزافزون نسبت به خطاها و سوءاستفاده‌های حسابداری هستند. تشکیل کمیته

حسابرسی در شرکت‌ها می‌تواند به بهبود گزارشگری مالی کمک کند (کرمی و بیک‌بشروی، ۱۳۹۰). کمیته حسابرسی مسئول اجرای نظارت بر کار حساب‌رسان داخلی و مستقل، پیشنهاد حساب‌رسان مستقل به مجمع عمومی صاحبان سهام به منظور انتصاب، تعیین حق‌الزحمه و عزل حساب‌رسان مستقل، بررسی دفعات حسابرسی، دریافت گزارش حسابرسی و نیز کسب اطمینان از انجام اقدامات اصلاحی به‌موقع و صحیح توسط مدیریت برای کنترل ضعف‌ها و کاستی‌ها، عدم تطابق با سیاست‌ها، قوانین و مقررات و سایر مشکلات شناسایی شده از سوی حساب‌رسان است (منشور کمیته حسابرسی، ۱۳۹۱).

هرچند پژوهش در زمینه عوامل تعیین‌کننده تأخیر در گزارش حسابرسی سابقه‌ای زیاد و طولانی دارد اما تمرکز بخش عمده‌ای از منابع پیشین بر ویژگی‌های صاحب‌کار (نظیر سودآوری، کنترل‌های داخلی، نوع صنعت)، ویژگی‌های فعالیت حسابرسی (نظیر ریسک و پیچیدگی حسابرسی) و یا مشخصات حساب‌رس مستقل (نظیر اندازه موسسه حسابرسی، مهارت، تخصص و ارائه خدمات غیرحسابرسی) بوده است. پژوهش‌هایی کمی وجود دارد که تأثیر ساختار نظام راهبری شرکتی بنگاه را بر تأخیر گزارش حسابرسی مورد بررسی قرار داده‌اند؛ در این راستا، باتوجه به رهنمودها و دستورالعمل‌های سازمان بورس و اوراق بهادار مبنی بر تشکیل کمیته حسابرسی و افشاء عمومی اطلاعات آن‌ها از طریق سامانه جامع اطلاع‌رسانی ناشران (کدال^۱) که به تازگی (۱۸ بهمن ۱۳۹۱) به تصویب رسیده؛ پژوهش تجربی در خصوص تأثیر کمیته حسابرسی و ویژگی‌های آن بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی به انجام نرسیده است. بنابراین هدف اصلی مطالعه پیش‌رو این است که با بررسی ارتباط بین تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی و ویژگی‌های اصلی کمیته حسابرسی (که در منابع پیشین شناسایی شده‌اند، بیشترین تأثیر را بر اثربخشی کمیته حسابرسی دارند و باتوجه به افشاء در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران قابل استخراج بوده‌اند) مشکل عدم تعادل موجود در منابع را رفع کند. پنج مشخصه یا ویژگی کمیته حسابرسی که در این مطالعه بررسی می‌شوند عبارت‌اند از اندازه کمیته حسابرسی، استقلال کمیته حسابرسی، سابقه تشکیل کمیته حسابرسی، خبرگی و تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی و تجربه اعضای کمیته حسابرسی. نتایج حاصل از این پژوهش به قانون‌گذاران کمک خواهد کرد تا دستورالعمل‌های کمیته حسابرسی را تهیه و بازبینی کنند که این موضوع مزایای بیشتری برای تمام فعالان بازار سرمایه (ازجمله سرمایه‌گذاران) ایجاد خواهد کرد.

۲- مبانی نظری، پیشینه و بسط فرضیه‌های پژوهش

۲-۱- مبانی نظری

انتشار به‌هنگام صورت‌های مالی از سوی شرکت‌ها، یکی از ابعاد مهم گزارشگری مالی است که نقشی اساسی در بازار سرمایه و تصمیمات سرمایه‌گذاران دارد. تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی به دلیل عدم ارائه اطلاعات به‌هنگام به سهامداران کلیدی، کیفیت اطلاعات را به خطر می‌اندازد. اساساً گفته می‌شود که بین ارزش اطلاعات و زمان مورد نیاز برای تهیه صورت‌های مالی رابطه معکوسی وجود دارد؛ براساس نظریه علامت‌دهی^{۱۱}، هرچه زمان مورد نیاز حسابرس برای اتمام حسابرسی طولانی‌تر باشد (که در تأخیر گزارش حسابرسی نمود پیدا می‌کند) علامت صادرشده به بازار در مورد وجود مسائل منفی احتمالی ناشی از حسابرسی تقویت می‌گردد. قانون‌گذاران بازار سرمایه (نظیر کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا (SEC)^{۱۲}) و همچنین سازمان بورس و اوراق بهادار ایران) باتوجه به اهمیت ارائه اطلاعات مالی به‌هنگام در فرآیند تصمیم‌گیری فعالان بازار سرمایه در تئوری و عمل، بازه‌های زمانی اجباری را جهت ارائه گزارش حسابرسی تعیین کرده‌اند که در آن بنگاه‌ها باید صورت‌های مالی حسابرسی‌شده را از طریق الزامات افشای قانونی به سهامداران و سایر ذی‌نفعان کلیدی ارائه کنند. مطالعات پیشین نشان داده است که تأخیر در انتشار به‌هنگام گزارش‌های مالی می‌تواند تأثیر منفی بر ارزش بنگاه داشته باشد (گیولی و پالمون، ۱۹۸۲؛ بلنکلی و همکاران، ۲۰۱۴). به طور خاص گیولی و پالمون (۱۹۸۲) نشان دادند که واکنش قیمت سهام به اعلام سود زودهنگام چشم‌گیرتر از واکنش به اعلام سود دیرهنگام است که نشان می‌دهد انتشار زودهنگام اطلاعات یک عملکرد مالی مطلوب‌تر تلقی می‌شود. همچنین بلنکلی و همکاران (۲۰۱۴) دریافتند تأخیر غیرعادی گزارش حسابرسی در بنگاه‌هایی که صورت‌های مالی خود را دوباره ارائه می‌کنند در مقایسه با بنگاه‌هایی که اقدام به تجدید ارائه صورت‌های مالی می‌کنند؛ کوتاه‌تر است. بنابراین چارچوب نظام راهبری شرکتی درون سازمان (برای نمونه، کمیته‌های حسابرسی) باید تضمین کند که تمام اطلاعات گزارش مالی واقعی (از جمله اطلاعات مربوط به عملکرد مالی و راهبری شرکتی) به موقع به دست سرمایه‌گذاران کلیدی و سایر ذی‌نفعان می‌رسد.

سهامداران به خاطر محدودیت ساختار راهبری شرکتی و سایر محدودیت‌ها، قادر به نظارت و کنترل مدیر نیستند. مدیریت نیز به منظور ایفای نقش مباشرتی خود، نیازمند شهادت‌دهی حسابرسان مستقل است. از طرف دیگر کارایی، اثربخشی و استقلال حسابرس مستلزم نهاد دیگری مانند کمیته حسابرسی است. در واقع، سهامداران از طریق سازوکار تعیین هیأت مدیره شرکت، به صورت غیرمستقیم بر عملکرد مدیریت نظارت می‌کنند و مدیریت با تأیید و ارزیابی حسابرس به ایفای مسئولیت پاسخگویی عملکرد خود می‌پردازد. درنهایت، کمیته حسابرسی است که به ایجاد

ارتباط مناسب بین هیأت مدیره، حسابرسان مستقل و حسابرسان داخلی شرکت کمک می‌کند. (بذرافشان، حجازی و رحمانی، ۱۳۹۴). در نتیجه افزون بر وضع قوانین و مقررات جدید و بهره‌گیری از تجربیات برتر، اصلاح در نظام راهبری شرکتی جامع نیز، نقش و مسئولیت‌های کمیته حسابرسی در فرآیند گزارشگری مالی را تقویت کرده و افزایش نقش کمیته حسابرسی بر اقدامات و فعالیت‌های حسابرس مستقل (برای نمونه، زمان مورد نیاز برای صدور گزارش حسابرسی) را به اثبات می‌رساند. از طرفی، کمیته حسابرسی اثربخش، به عنوان عاملی تعیین‌کننده در روند گزارشگری مالی، موجب افزایش اعتبار صورت‌های مالی حسابرسی شده می‌شود. اعضای این کمیته با هیأت مدیره که مسئول حفظ منافع سهامداران است همکاری کرده و بر کیفیت و مطلوبیت صورت‌های مالی، فرآیند حسابداری و حسابرسی، کنترل داخلی و فرآیند گزارشگری نظارت می‌کند. برقراری ارتباط حسابرسان، کمیته‌های حسابرسی و هیأت مدیره موجب افزایش جریان اطلاعات سودمند، اثربخش و آگاهی‌دهنده می‌شود. این امر به تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران کمک کرده و افزایش پاسخگویی در مقابل سهامداران را نیز در پی خواهد داشت (محمدیان، ۱۳۹۰).

کمیته حسابرسی انگیزه‌های متفاوتی برای کاهش تأخیر طولانی در ارائه گزارش حسابرسی دارد. برای نمونه، کیفیت سود یکی از معیارهای اصلی موفقیت و اعتبار کمیته حسابرسی (از جمله تک‌تک اعضای آن) شناخته می‌شود. اطمینان از افشای به‌هنگام اطلاعات قابل اتکا به بازار، بیشترین تأثیر را در حفظ کیفیت سود خواهد داشت و به استفاده‌کنندگان امکان اتخاذ تصمیمات اثربخش می‌دهد. تأخیرهای طولانی در انتشار گزارش حسابرسی، موجب کاهش کیفیت سود شده و به اعتبار کمیته حسابرسی خدشه وارد می‌کند؛ به گونه‌ای که استفاده‌کنندگان، نقش این کمیته را در واسطه‌گری، ناکارآمد ارزیابی می‌کنند. اعضای مستقل کمیته حسابرسی (خصوصاً استقلال مدیر کمیته حسابرسی) احتمالاً برای حفظ اعتبار خویش، کاهش ریسک شکایات و افزایش فرصت‌های آتی انتصاب در هیأت مدیره؛ خواهان کاهش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی می‌باشند. در همین راستا، بسیاری از نویسندگان (بسی و سالتربو^{۱۳} ۲۰۰۱، وافیس^{۱۴} ۲۰۰۱، کلاین^{۱۵} ۱۹۹۸، منون و ویلیامز^{۱۶} ۱۹۹۴، ویکنایر و همکاران^{۱۷} ۱۹۹۳، ورسچور^{۱۸} ۱۹۹۳. به نقل از سلطانا و همکاران، ۲۰۱۵) به این نتیجه دست یافته‌اند که اگر کمیته حسابرسی تنها از مدیران مستقل و غیرموظف تشکیل شود به پاسخ‌گویی بهتر و شفافیت سازمان منجر می‌شود.

۲-۲- پیشینه پژوهش

۲-۲-۱- کمیته حسابرسی

پژوهشگران و قانون‌گذاران نیز بیش از پیش باعث ارتقای نقش محوری کمیته حسابرسی در فرآیند گزارشگری مالی شده‌اند که مجموعه پژوهش‌های تجربی در این خصوص (کدبری ریپورت^{۱۹}، ریپورت^{۱۹}، ۱۹۹۲؛ کمیته بلو ریپون^{۲۰}، ۱۹۹۹؛ پترا^{۲۱}، ۲۰۰۶) و معرفی مقررات، سیاست‌ها و پیشنهادها (برای نمونه قانون ساربنز-اکسلی^{۲۲}، ۲۰۰۴ و در ایران، منشور کمیته حسابرسی، ۱۳۸۷) نشان‌دهنده این موضوع است. همان‌طور که کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا (SEC) بیان می‌کند: «کمیته‌های حسابرسی با نظارت و پایش حضور مدیران و حساب‌رسان مستقل در فرآیند گزارشگری مالی نقش مهمی در نظام گزارشگری مالی ایفا می‌کنند»؛ کمیته‌های حسابرسی باید بخشی از شرکت باشند که بیشترین توانایی را در ایفای نقش نظارتی دارند. از آنجایی که بخش عمده نقش‌ها و مسئولیت‌های کمیته حسابرسی در راستای بهبود فرآیند گزارشگری مالی است؛ پژوهشگران قطعاً بر تأثیر احتمالی کمیته حسابرسی بر کیفیت سود حسابداری تأکید دارند. برای نمونه، کلاین (۲۰۰۲) بیان می‌کند که نقش اصلی کمیته حسابرسی کاهش میزان اقلام تعهدی غیرعادی و از این طریق افزایش کیفیت سود است. کمیته حسابرسی برای تضمین کیفیت سود احتمالاً به ارائه به موقع اطلاعات و تأیید کامل اطلاعات افشاء شده (در صورت لزوم) توجه می‌کند. بنابراین تأخیر گزارش حسابرسی احتمالاً یکی از ملاحظات مدنظر کمیته حسابرسی برای افزایش کیفیت سود است.

دی‌زورت، هرمانسون، آرچامبلیت و رید^{۲۳} (۲۰۰۲) که ترکیبی از منابع تجربی مربوط به کمیته حسابرسی را بررسی کرده‌اند نشان می‌دهند عوامل مؤثر بر اثربخشی کمیته حسابرسی را می‌توان در چهار گروه اصلی دسته‌بندی کرد: الف) ترکیب (مثل استقلال کمیته حسابرسی، اندازه و دوگانگی نقش مدیر؛ ب) منابع (مثل تخصص مالی، تجربه قبلی در کمیته؛ ج) اختیار (مثل قدرت واگذار شده به کمیته؛ و د) سخت‌کوشی (مثل فراوانی جلسات کمیته). به طور کلی عمده عواملی که تصور می‌شود بر ترکیب کمیته حسابرسی تأثیر می‌گذارند بر اثربخشی کمیته‌های فرعی اثرگذار هستند.

سلطانا، سینگ، زان و میچل^{۲۴} (۲۰۱۵) در پژوهشی به بررسی ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی پرداخته‌اند. آن‌ها دریافته‌اند که بین تخصص مالی کمیته حسابرسی، تجربه قبلی در کمیته حسابرسی و استقلال کمیته حسابرسی با تأخیر گزارش حسابرسی ارتباط منفی و معناداری وجود دارد. همچنین آن‌ها شواهدی مبنی بر ارتباط بین تأخیر

گزارش حسابرسی با تنوع جنسیتی کمیته حسابرسی، اندازه کمیته حسابرسی و فراوانی جلسات به دست نیاوردند.

سپاسی و کاظم پور (۱۳۹۴) در پژوهشی با هدف بررسی رابطه بین وجود کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی با هموارسازی سود در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، نشان دادند که بین وجود کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی با هموارسازی سود رابطه معکوس و معناداری وجود دارد و در نتیجه، می‌توان با مستقر کردن کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی، هموارسازی سود را کاهش داد از سوی دیگر نتایج حاکی از آن بودند که بین تعداد اعضای کمیته حسابرسی و هموارسازی سود رابطه معناداری وجود ندارد.

رؤیایی و ابراهیمی (۱۳۹۴) به بررسی تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر افشای داوطلبانه اخلاقی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال ۱۳۹۲ پرداخته‌اند؛ آن‌ها دریافتند که تنها دو ویژگی استقلال کمیته حسابرسی و تخصص اعضای کمیته بر افشای داوطلبانه اخلاقی تأثیر می‌گذارد.

بذرافشان، حجازی و رحمانی (۱۳۹۴) در پژوهشی با هدف رویدادکاوی الزامات کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی با تأکید بر نقش کمیته حسابرسی دریافتند که تصویب دستورالعمل کنترل‌های داخلی موجب بهبود قابل‌اتکابودن و به‌موقع‌بودن گزارشگری مالی شده است. همچنین یافته‌ها حاکی از آن است که تشکیل کمیته حسابرسی موجب افزایش قابل‌اتکابودن و به‌موقع‌بودن می‌گردد.

کوکبی، کردلویی و میرابی (۱۳۹۴) در پژوهشی به بررسی تأثیر کارایی عملکرد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی بر تجدید ارائه صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته‌اند؛ نتایج حاصل از این پژوهش نشان می‌دهد کارایی عملکرد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی بر تجدید ارائه صورت‌های مالی شرکت‌ها تأثیر معکوس دارد.

۲-۲-۲- تأخیر در گزارش حسابرسی

پژوهش در زمینه تأخیر گزارش حسابرسی سابقه طولانی دارد؛ تمرکز اصلی مطالعات پیشین تعیین عوامل مؤثر بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی بر روی مشخصات مربوط به شرکت (برای نمونه: اندازه شرکت، نوع صنعت، سودآوری، اهرم، محتوای صورت مالی و ارائه مجدد صورت‌های مالی) بوده است (دیویس و ویتترد^{۲۵}، ۱۹۸۰؛ اشتون و رایت^{۲۶}، ۱۹۸۹؛ اترج، لی و سان^{۲۷}، ۲۰۰۶؛ مانسیف، راگوناندان و داساراتا^{۲۸}، ۲۰۱۲؛ بلنکلی و همکاران، ۲۰۱۴). به نقل از سلطانا و همکاران، (۲۰۱۵). یکی دیگر از جریان‌های پژوهشی مهم در تعیین عوامل مؤثر بر تأخیر در ارائه گزارش

حسابرسی، بررسی ویژگی‌های حسابرس مستقل (برای نمونه: اندازه حسابرس، ساختار حسابرس مستقل، ارائه خدمات غیر حسابرسی، تصدی حسابرس، فناوری بنگاه حسابرسی، جابجایی شریک حسابرسی و تغییرات حسابرس) است (بامبر، بامبر و شودریک^{۲۹}، ۱۹۹۳؛ جاگی و تسوی، ۱۹۹۹؛ لی و همکاران، ۲۰۰۹؛ تانی، راگوناندان و باروا^{۳۰}، ۲۰۱۰؛ کنچل و شارما، ۲۰۱۲. به نقل از سلطانا و همکاران، ۲۰۱۵).

هرچند پژوهشگران و سایر فعالان بازار سرمایه، در چند دهه گذشته توجه زیادی به نظام راهبری شرکتی داشته‌اند؛ ولیکن مطالعات کمی به بررسی ارتباط این مفهوم با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی پرداخته است. در بین مطالعات مربوط به عوامل تعیین‌کننده تأخیر گزارش حسابرسی که در حوزه نظام راهبری شرکتی معطوف گشته است؛ بیشتر به ساختار مالکیت (جاگی و تسوی، ۱۹۹۹؛ اترج و همکاران^{۳۱}، ۲۰۰۵) و کنترل‌های داخلی (اشتون، ویلینگهام و الیوت^{۳۲}، ۱۹۸۷؛ اترج و همکاران، ۲۰۰۶؛ مانسیف و همکاران، ۲۰۱۲) توجه داشته‌اند.

در ایران نیز در زمینه تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی پژوهش‌های متعددی انجام گرفته است. برای نمونه، بیات و علی احمدی (۱۳۹۳) در پژوهشی دریافتند بین اندازه شرکت، اظهارنظر حسابرس، تغییر مدیریت و درصد مالکیت نهادی با تأخیر حسابرسی رابطه منفی وجود دارد. همچنین آن‌ها دریافتند بین وجود واحد حسابرسی داخلی، تعداد سهامداران و اقلام غیرمترقبه با تأخیر حسابرسی رابطه معنادار مثبتی وجود دارد.

حاجی‌ها و رفیعی (۱۳۹۳) در پژوهشی به بررسی نقش کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی بر به‌هنگام بودن گزارش حسابرس مستقل پرداخته‌اند؛ نتایج حاصل از تحقیق آن‌ها نشان می‌دهد که بی‌طرفی و قدمت با تأخیر در ارائه گزارش حسابرس مستقل رابطه معکوس دارند ولی در خصوص اندازه واحد حسابرسی داخلی با این متغیر رابطه معناداری یافت نشد.

۲-۳- بسط فرضیه‌های پژوهش

دیدگاه نظری اصلی برای تدوین فرضیه‌ها، نظریه نمایندگی^{۳۳} است. اما برای تکمیل دیدگاه‌های نظریه نمایندگی (خصوصاً در مورد اندازه کمیته حسابرسی) از اطلاعات به دست آمده از نظریه وابستگی منابع^{۳۴} نیز استفاده شده است. هواداران نظریه نمایندگی و نظریه وابستگی منابع بر لزوم طراحی، متوازن‌سازی و ساختاردهی مکانیزم‌های «انسان‌محور»^{۳۵} نظام راهبری شرکتی (برای نمونه: هیأت مدیره و کمیته حسابرسی) برای دستیابی به انسجام گروهی تأکید می‌ورزند. نظریه نمایندگی فرض می‌کند که تمام طرف‌های قرارداد با شرکت در جهت منافع خود عمل می‌کنند (جنسن و مک‌کلینگ^{۳۶}، ۱۹۷۶؛ آیزنهارت^{۳۷}، ۱۹۸۹). هواداران نظریه نمایندگی معتقدند که

مکانیزم‌های انسان‌محور نظام راهبری شرکتی باید طوری سازماندهی شوند که توانایی عوامل (برای نمونه: مدیریت شرکت) را برای فعالیت در جهت منافع فردی خود و به ضرر سهامداران کاهش دهند. ضمناً تمرکز اصلی نظریه وابستگی منابع، بر جریان و تبادل منابع بین بنگاه‌ها و تأمین‌کنندگان منابع آن‌ها است. حامیان نظریه وابستگی منابع معتقدند که بنگاه‌ها به سازمان‌های محیط خود که منابع مهم مورد نیاز برای عملیات آن‌ها را کنترل می‌کنند و گاهی کنترل ضعیفی بر روی آن دارند واکنش نشان می‌دهند و به آن‌ها وابسته هستند (اولیور^{۳۸}، ۱۹۹۷؛ هیلمن و دالزیل^{۳۹}، ۲۰۰۳). بنابراین هدف و نقش مکانیزم‌های انسان‌محور حاکمیت شرکتی حداکثر کردن قدرت منابع بنگاه است.

۲-۳-۱- اندازه کمیته حسابرسی

نظریه نمایندگی و نظریه وابستگی منابع در خصوص تأثیر اندازه کمیته حسابرسی بر اثربخشی آن اختلاف دارند. نظریه نمایندگی معتقد است که کوچک بودن کمیته حسابرسی باعث افزایش پویایی و انسجام گروهی خواهد شد. حامیان این نظریه (کولیر و گرگوری^{۴۰}، ۱۹۹۹؛ هیلمن و دالزیل، ۲۰۰۳) معتقدند که با افزایش اندازه کمیته حسابرسی نقش کنترل و پایش تضعیف می‌شود. سایرین (ایوانز و دیون^{۴۱}، ۱۹۹۱؛ جنسن و تانگ^{۴۲}، ۱۹۹۳) معتقدند که افزایش اندازه کمیته حسابرسی می‌تواند مشکل «غیرفعال شدن اعضا» را ایجاد کند همچنین با کاهش حضور فعال برخی از اعضا انسجام کاهش می‌یابد و در نهایت توانایی کمیته حسابرسی برای دستیابی به اجماع لازم در مورد کنترل و پایش کاهش پیدا کند. باتوجه به موارد ذکرشده، به نظر می‌رسد که مطابق با این نظریه، افزایش اندازه کمیته حسابرسی موجب تأخیر طولانی‌تری در ارائه گزارش حسابرسی خواهد شد.

در مقابل، حامیان نظریه وابستگی منابع معتقدند که افزایش اندازه کمیته حسابرسی باعث حضور اعضای با مجموعه گسترده‌ای از ویژگی‌ها نظیر تخصص، تجربه، دانش و ارتباطات می‌شود. طبق نظر حامیان وابستگی منابع، گستره وسیع دیدگاه‌های ارائه شده از سوی یک کمیته بزرگ‌تر به کمیته حسابرسی کمک می‌کند تا ارزیابی بهتری از نقش، مسئولیت‌ها و کار حسابرس مستقل داشته باشد (دی‌زورت و همکاران، ۲۰۰۲؛ تورلی و زمان^{۴۳}، ۲۰۰۷). از این رو، افزایش اندازه کمیته حسابرسی به کمیته می‌کند تا از مجموعه وسیع‌تر مهارت‌ها برای انجام بهتر فعالیت‌های میانجی‌گری به منظور حل اختلافات (نظیر اختلاف در مورد گزارش حسابرسی) استفاده کند (دی‌زورت، هرمانسون و هاستون^{۴۴}، ۲۰۰۳). نتیجه اینکه، افزایش اندازه کمیته حسابرسی براساس این نظریه، باعث تأخیر کوتاه‌تری در ارائه گزارش حسابرسی می‌گردد.

باتوجه به اختلاف (تضاد) نظریه نمایندگی و نظریه وابستگی منابع در خصوص اثر اندازه کمیته حسابرسی بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی، به منظور روشن شدن این موضوع، فرضیه زیر تدوین شده است:

فرضیه اول: رابطه معناداری بین اندازه کمیته حسابرسی و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی وجود دارد.

۲-۳-۲- استقلال کمیته حسابرسی

قانون‌گذاران و پژوهشگران توجه زیادی به استقلال کمیته حسابرسی داشته‌اند (کمیته بلو ریبن، ۱۹۹۹؛ ابوت، پارک و پارکر^{۴۵}، ۲۰۰۰). حامیان نظریه نمایندگی و وابستگی منابع دیدگاه‌های مشابهی در این زمینه دارند و معتقدند که افزایش نسبت مدیران خارج از شرکت در یک کمیته حسابرسی احتمال سازش این کمیته در مورد انجام نقش و مسئولیت کمیته را کاهش می‌دهد. افزون بر این، کمیته‌های حسابرسی مستقل‌تر به دلیل عدم جانبداری احتمالاً بهتر می‌توانند مسائل مهم حسابداری مالی نظیر کیفیت سود، مواجهه با حسابرس مستقل و میانجی‌گری اختلافات را رفع کنند (کلاین، ۲۰۰۲؛ بدارد، چتورو و کورتیو^{۴۶}، ۲۰۰۴). پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهند؛ آن دسته از کمیته‌های حسابرسی که بخش اعظم آن‌ها را مدیران مستقل تشکیل می‌دهند به احتمال زیاد با استخدام حسابرسان متخصص در صنعت، به‌کارگیری واحد حسابرسی داخلی در بنگاه و محافظه‌کاری بیشتر در حسابداری، کیفیت گزارش‌دهی مالی بنگاه‌ها را بهبود می‌دهند (گودوین^{۴۷}، ۲۰۰۳). به طور کلی، اقدامات یک کمیته حسابرسی مستقل احتمالاً باعث کاهش زمان مورد نیاز برای صدور گزارش حسابرسی می‌شود. فرضیه زیر برای بررسی ارتباط بین استقلال کمیته حسابرسی و تأخیر گزارش حسابرسی ارائه شده است:

فرضیه دوم: رابطه معناداری بین استقلال کمیته حسابرسی و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی وجود دارد.

۲-۳-۳- سابقه تشکیل کمیته حسابرسی

استدلال‌های نظریه نمایندگی و وابستگی منابع از سابقه حضور کمیته حسابرسی در شرکت حمایت می‌کنند. از دیدگاه نظریه نمایندگی، این تجربه قبلی توانایی کمیته حسابرسی را برای پایش صحیح مدیریت شرکت و حسابرس مستقل افزایش می‌دهد. ضمناً نظریه وابستگی منابع نشان می‌دهد که قدمت تشکیل کمیته حسابرسی کمک می‌کند تا به جای وابستگی به مدیریت شرکت و حسابرس مستقل، بر روی اطلاعات حسابداری مالی و افشاهای مرتبط با آن کنترل داشته

باشند. به طور کلی، تجربه قبلی به اعضای کمیته حسابرسی کمک می‌کند تا در شناخت الزامات و مسئولیت‌های کمیته و اعضای آن کارآمدتر و اثربخش‌تر باشند (دی‌زورت^{۴۸}، ۱۹۹۸؛ بیسلی و سالتریو، ۲۰۰۱). افزون بر این، تجربه قبلی در کمیته حسابرسی دانش و اطمینان بیشتری برای مذاکره با حسابرس مستقل و میانجی‌گری در اختلافات بین مدیران شرکت و حسابرس مستقل فراهم می‌کند و از این طریق باعث کاهش تأخیر گزارش حسابرسی می‌شود (بدارد و بیگس^{۴۹}، ۱۹۹۱؛ دی‌زورت و سالتریو^{۵۰}، ۲۰۰۱؛ دی‌زورت و همکاران، ۲۰۰۳). فرضیه زیر برای بررسی رابطه بین سابقه تشکیل کمیته حسابرسی و تأخیر گزارش حسابرسی ارائه شده است:

فرضیه سوم: رابطه معناداری بین سابقه تشکیل کمیته حسابرسی و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی وجود دارد.

۲-۳-۴- خبرگی و تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی

بخش قابل‌توجهی از پژوهش‌ها و بحث‌های اخیر در حوزه کمیته‌های حسابرسی، بر لزوم تخصص اعضای کمیته در گزارشگری مالی و حسابرسی تأکید می‌کنند (دی‌زورت، ۱۹۹۸؛ بیسلی و سالتریو، ۲۰۰۱). حامیان نظریه نمایندگی معتقدند که حضور اعضای دارای تخصص مالی، توانایی کمیته حسابرسی برای اطمینان از انجام صحیح فعالیت حسابرس، درک اظهارنظرهای حسابرسی و شناخت و رفع اختلافات حسابرس و شرکت را افزایش می‌دهد و نهایتاً از این طریق تأخیر گزارش حسابرسی را کاهش می‌دهد. افزون بر این، اعضای دارای تخصص مالی به کمیته حسابرسی کمک می‌کنند تا فرآیندهای مؤثرتری برای کنترل داخلی و مدیریت ریسک ایجاد کنند (مک‌دانیل، مارینت و ماینس^{۵۱}، ۲۰۰۲؛ کوهن، هویتاش، کریشنامورسی و رایت^{۵۲}، ۲۰۱۳). حامیان نظریه وابستگی منابع در حمایت از حضور متخصصان مالی در کمیته‌های حسابرسی بیان می‌کنند که این حضور به کمیته‌های فرعی کمک می‌کند تا قدرت بیشتری در مورد اطلاعات حسابداری مالی و اظهارنظرهای حسابرسی داشته باشند. اگر کمیته حسابرسی فاقد این تخصص باشد به شدت به حسابرس مستقل وابسته می‌شوند تا تضمین بدهد ارقام مهم حسابداری مالی (مثل سود) قابل‌اطمینان و مناسب تصمیم‌گیران برون سازمانی هستند (دی‌فوند، هان و هو^{۵۳}، ۲۰۰۵؛ سولتانان و فن در زان^{۵۴}، ۲۰۱۳). فرضیه زیر برای بررسی رابطه بین خبرگی و تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی و تأخیر گزارش حسابرسی پیشنهاد شده است:

فرضیه چهارم: رابطه معناداری بین خبرگی و تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی وجود دارد.

۲-۳-۵- تجربه اعضای کمیته حسابرسی

نظریه نمایندگی و وابستگی منابع از حضور افرادی با تجربه در کمیته حسابرسی حمایت می‌کند. منابع پیشین نشان می‌دهند که آن دسته از اعضای کمیته حسابرسی که زمان تصدی طولانی‌تری داشته‌اند؛ تجربه و دانش بیشتری درباره شرکت به دست می‌آورند که این موضوع به آن‌ها کمک می‌کند تا بهتر بر کیفیت گزارشگری مالی نظارت کنند (وافیس، ۲۰۰۵؛ شارما و آیسلین^{۵۵}، ۲۰۱۲). برای نمونه، شارما و آیسلین (۲۰۱۲) معتقدند که مدیرانی که سابقه طولانی‌تری داشته‌اند اطلاعات بیشتری درباره محیط درونی و بیرونی بنگاه از جمله گزارشگری مالی، مدیریت ریسک و سیستم‌های کنترل داخلی دارند. همچنین بدارد و همکاران (۲۰۰۴) و یانگ و کریشنان^{۵۶} (۲۰۰۵) نشان دادند که آن کمیته‌های حسابرسی که اعضای آن‌ها سابقه طولانی‌تری دارند به دلیل تخصص و دانش بیشتر درباره بنگاه در کاهش دستکاری سود موفق‌تر هستند. بسلی^{۵۷} (۱۹۹۶) دریافت که با افزایش میانگین سابقه مدیران مستقل احتمال تقلب کاهش می‌یابد. دالیوال، نایکر و نویسی^{۵۸} (۲۰۱۰) نیز معتقد است که کیفیت اقلام تعهدی با میانگین سابقه اعضای کمیته حسابرسی در هیئت مدیره ارتباط مثبت دارد که نشان می‌دهد کمیته‌های حسابرسی که اعضای آن‌ها سابقه طولانی‌تری دارند در مقایسه با اعضای که سابقه کمتری دارند بهتر بر کیفیت گزارش‌دهی مالی نظارت می‌کنند. سرانجام، چان، لئو و سان^{۵۹} (۲۰۱۳) معتقدند که اعضای باتجربه کمیته حسابرسی تخصص، اعتبار، تعهد و تمایل بیشتری به ایفای بهتر نقش‌های نظارتی دارند و بنگاه‌هایی که اعضای کمیته حسابرسی آن‌ها سابقه طولانی‌تری دارد حق‌الزحمه حسابرسی کمتری پرداخت می‌کنند.

در خصوص تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی، انتظار داریم (بر اساس استدلال‌های نظری و یافته‌های تجربی مرتبط با تجربه اعضای کمیته حسابرسی) که اعضای باتجربه‌تر کمیته‌های حسابرسی در مقایسه با اعضای کم‌تجربه‌تر کمیته حسابرسی بهتر و سریع‌تر بتوانند مسئولیت‌های نظارتی مربوط در خصوص صورت‌های مالی را ارائه کنند. فرضیه زیر این ادعا را بررسی می‌کند:

فرضیه پنجم: رابطه معناداری بین تجربه اعضای کمیته حسابرسی و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی وجود دارد.

۳- متغیرهای پژوهش و نحوه اندازه‌گیری آن‌ها

در این پژوهش متغیر وابسته، تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی است که عبارت است از فاصله زمانی بین تاریخ امضای گزارش حسابرسی و تاریخ پایان دوره مالی. مدل استفاده شده در پژوهش به شرح ۱ می‌باشد:

(۱)

$$ARL_{it} = \beta_0 + \beta_1 AC\ Size_{it} + \beta_2 AC\ Independence_{it} + \beta_3 AC\ Old_{it} + \beta_4 Expertise_{it} + \beta_5 Experience_{it} + \beta_6 Size_{it} + \beta_7 Leverage_{it} + \beta_8 Growth_{it} + \beta_9 A\ type_{it} + \beta_{11} Busy_{it} + \beta_{12} Risk_{it} + \varepsilon.$$

که در آن، متغیرهای مستقل عبارتند از:

$AC\ Size_{it}$ (اندازه کمیته حسابرسی): عبارت است از تعداد اعضای کمیته حسابرسی.
 $AC\ Independence_{it}$ (استقلال کمیته حسابرسی): به صورت نسبت اعضای مستقل کمیته حسابرسی به کل اعضای کمیته حسابرسی محاسبه شده است.
 $AC\ Old_{it}$ (سابقه تشکیل کمیته حسابرسی): متغیر مجازی که اگر شرکتی در سال پیشین، دارای کمیته حسابرسی بوده، عدد ۱ و در غیر این صورت صفر منظور شده است.
 $Expertise_{it}$ (خبرگی و تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی): متغیر مجازی به صورتی که اگر بیش از ۵۰٪ اعضای کمیته حسابرسی دارای تحصیلات یا سابقه حرفه‌ای در رشته‌های حسابداری و حسابرسی باشند؛ عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر منظور می‌شود.
 $Experience_{it}$ (تجربه اعضای کمیته حسابرسی): میانگین فاصله زمانی بین تاریخ عضویت اعضا در کمیته حسابرسی و تاریخ گزارش مشخصات کمیته حسابرسی می‌باشد.
 $Size_{it}$ (اندازه شرکت): به صورت لگاریتم ارزش دفتری کل دارایی‌ها تعریف شده است.
 $Leverage_{it}$ (اهرم): از نسبت کل بدهی‌ها به ارزش دفتری کل دارایی‌ها محاسبه شده است.
 $Growth_{it}$ (رشد): نسبت ارزش بازار شرکت به ارزش دفتری کل دارایی‌ها می‌باشد.
 $A\ type_{it}$ (نوع حسابرس): در صورتی که حسابرسی توسط سازمان حسابرسی انجام شده باشد؛ عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر منظور شده است.
 $Busy_{it}$ (فصل شلوغی کار): در صورتی که سال مالی موسسه منتهی به ۲۹ اسفندماه باشد؛ عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر درج می‌شود.
 $Risk_{it}$ (ریسک): به صورت نسبت بدهی‌های جاری به دارایی‌های جاری تعریف شده است.

۴- روش پژوهش و گردآوری داده

اگر داده‌ها از محیطی که به گونه‌ای طبیعی وجود داشته فراهم شود یا از واقع‌های که بدون دخالت مستقیم پژوهشگر رخ داده است به وجود آمده باشد؛ پژوهشگر از یک طرح پس‌رویدادی یا شبه تجربی استفاده می‌کند (نمازی، ۱۳۸۹). این پژوهش نیز به دنبال کشف و بررسی روابط بین عوامل و شرایط خاص یا نوع رفتاری که قبلاً رخ داده؛ در حوزه تحقیقات اثباتی بر اساس اطلاعات تاریخی است. بنابراین از طرح شبه‌تجربی استفاده می‌شود. این طرح برای انجام پژوهش‌هایی به کار

می‌رود که پژوهشگر در جستجوی علت یا علل روابط معینی است که در گذشته رخ داده و تمام شده است. اطلاعات بخش نظری پژوهش از طریق مراجعه به کتب، مجلات فارسی و انگلیسی، پایان‌نامه‌ها و اینترنت تأمین شده است. همچنین داده‌های مورد نیاز برای تجزیه و تحلیل از نرم افزار ره‌آورد نوین و تارنمای سامانه جامع اطلاع رسانی ناشران (کدال) گردآوری شده است.

۵- جامعه آماری و نمونه پژوهش

جامعه آماری پژوهش حاضر، کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران که نسبت به افشاء مشخصات کمیته حسابرسی خود، مبادرت ورزیده‌اند را شامل می‌شود. باتوجه به اینکه دستورالعمل افشاء مشخصات کمیته حسابرسی از سال ۱۳۹۱ برای کلیه شرکت‌های بورسی، الزام‌آور شد؛ کلیه گزارش‌های شرکت‌های بورسی از آن تاریخ تا پایان ۳۱ شهریور ۱۳۹۴ مورد بررسی قرار گرفت. از میان ۳۱۲ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، تنها ۲۳۴ شرکت به افشاء مشخصات کمیته حسابرسی اقدام کرده بودند که پس از حذف ۳۳ شرکت با ماهیت متفاوت (شامل شرکت‌های موجود در صنایع: بانک‌ها و مؤسسات اعتباری و بیمه و بازنشستگی، چندرشته‌ای‌های صنعتی، سرمایه‌گذاری‌ها و سایر واسطه‌گری‌های مالی)، نمونه پژوهش شامل ۲۰۱ شرکت در طی سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۳ انتخاب شد.

۶- یافته‌های پژوهش

۶-۱- آمار توصیفی

پیش از تحلیل داده‌ها و به منظور کسب شناخت بیشتر درخصوص مشخصات نمونه پژوهش و متغیرهای مورد استفاده در آن، لازم است با استفاده از شاخص‌های مرکزی و شاخص‌های پراکندگی به عنوان دو رکن اساسی از آمار توصیفی، به بررسی چگونگی توزیع داده‌ها پرداخته شود. آماره‌های توصیفی مربوط به متغیرهای پژوهش در جدول ۱ ارائه شده‌اند. آماره‌های مذکور، شمایی کلی از وضعیت توزیع داده‌ها ارائه می‌دهند.

بررسی آمار توصیفی متغیرهای پژوهش نشان می‌دهد که در نمونه مورد بررسی، طولانی‌ترین زمان برای انجام عملیات حسابرسی ۱۲۵ روز (که تقریباً برابر با آخرین حد مجاز مطابق دستورالعمل سازمان بورس می‌باشد) و کوتاه‌ترین فاصله زمانی برابر با ۱۹ روز می‌باشد. همچنین باتوجه به میانگین و میانه متغیر «تعداد اعضای کمیته حسابرسی» در می‌یابیم که در اکثر موارد، تعداد اعضای کمیته حسابرسی از سه نفر تجاوز نخواهد کرد. شاخص استقلال اعضای کمیته حسابرسی نیز عمدتاً برابر با ۰/۶۶۷ بوده است که باتوجه به نکته قبلی، می‌توان نتیجه گرفت که اکثر

شرکت‌های بورسی، کمیته حسابرسی برابر با حداقل اعضاء مطابق منشور کمیته حسابرسی (یعنی سه نفر عضو) تشکیل داده و از این تعداد، دوفرد به عنوان عضو مستقل معرفی شده است.

جدول ۱- آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیرهای پژوهش	کمیته	میانگین	بیشینه	میانه	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی
تأخیر در گزارش حسابرسی*	۱۹	۷۳/۹۵۸	۱۲۵	۷۳	۲۶/۷۴۳	۰/۰۰۳	۱/۷۴۸
اندازه کمیته حسابرسی**	۳	۳/۱۵۸	۵	۳	۰/۵۲۳	۳/۱۱۸	۱۰/۹۴۳
استقلال کمیته حسابرسی	۰	۰/۷۱۳	۱	۰/۶۶۷	۰/۱۴۲	۰/۳۴۱	۷/۲۶۱
سابقه تشکیل کمیته حسابرسی	۰	۰/۵۶۸	۱	۱	۰/۴۹۶	-۰/۲۷۴	۱/۰۷۵
خبرگی و تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی	۰	۰/۷۳۲	۱	۱	۰/۴۴۳	-۱/۰۵۰	۲/۱۰۳
تجربه اعضای کمیته حسابرسی*	۴	۳۳۸/۹۳۹	۱۰۵۶	۳۲۷	۲۲۹/۵۷۰	۰/۴۶۵	۲/۵۵۳
اندازه شرکت	۴/۶۳۵	۶/۲۴۸	۸/۲۵۶	۶/۱۴۱	۰/۶۴۱	۰/۷۳	۳/۵۷۸
اهرم	۰/۰۱۳	۰/۵۳۸	۱/۹۳۵	۰/۵۳۹	۰/۲۴۳	۰/۷۹۴	۶/۴۵۵
رشد	۰/۰۴۴	۱/۲۰۰	۴/۵۳۹	۱/۰۱۷	۰/۷۸۲	۱/۲۵۲	۴/۶۲۸
نوع حسابرس	۰	۰/۲۳۵	۱	۰	۰/۴۲۴	۱/۲۵۲	۲/۵۶۸
فصل شلوغی کار	۰	۰/۷۹۳	۱	۱	۰/۴۰۵	-۱/۴۵۳	۳/۱۱۱
ریسک	۰/۰۲۳	۰/۷۹۹	۳/۷۰۲	۰/۷۷۶	۰/۴۱۷	۱/۸۵۱	۱۰/۹۰۸

* واحد اندازه‌گیری به صورت «روز» تعریف شده است. ** واحد اندازه‌گیری به صورت «تعداد-نفر» تعریف شده است.

منبع: یافته‌های پژوهشگر

باتوجه به نتایج آماره‌های توصیفی و اینکه در اکثر متغیرهای پژوهش، مقادیر میانه و میانگین نزدیک به هم می‌باشند؛ می‌توان بیان کرد که کلیه متغیرها از توزیع مناسب برخوردار می‌باشند. همچنین جدول بالا نشان می‌دهد؛ متغیر اندازه کمیته حسابرسی با چولگی ۳/۱۱۸ و کشیدگی ۱۰/۹۴۳ بالاترین چولگی و کشیدگی را دارد؛ باین وجود، متغیر ریسک پس از آن‌ها (با مقدار ۱۰/۹۰۸)، دارای کشیدگی بالایی است. احتمال غیرنرمال بودن این دومتغیر، باتوجه به چولگی و کشیدگی بالا در مشاهدات وجود دارد.

۶-۲- آزمون بروش پاگان^{۶۰}

آزمون بروش پاگان به تشخیص بین اثرات مقاطع (شرکت‌ها)، سال‌ها یا اثر همزمان این دو، می‌پردازد. این آزمون اثر اولیه موارد مطرح شده را در مقابل روش حداقل مربعات معمولی مورد آزمون قرار می‌دهد. نتایج این آزمون برای مدل ۱ پژوهش به شرح جدول ۲ می‌باشد. همان‌طور که در جدول مشخص است؛ مقاطع (شرکت‌ها) به صورت جداگانه یا همزمان با سال‌ها دارای اثر هستند؛ بنابراین بایستی به آزمون چاو^{۶۱} (F لیمر^{۶۲}) و هاسمن^{۶۳} جهت تشخیص نوع اثرات (وزن‌دهی ساده، اثرات ثابت یا تصادفی) پرداخته شود.

جدول ۲- آزمون بروش پاگان برای یافتن اثرات در مقاطع (شرکت‌ها)، سال‌ها یا هر دو

شرح	آماره آزمون	سطح معناداری	نتیجه
مقاطع (شرکت‌ها)	۲۲۴/۴۵۴۵	۰/۰۰۰۰	مقاطع (شرکت‌ها) به صورت
سال‌ها	۰/۵۹۶۷۷۶	۰/۴۳۹۸	جداگانه یا همزمان با سال‌ها اثر
هر دو	۲۲۵/۰۵۱۳	۰/۰۰۰۰	گذارند.

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۶-۳- آزمون چاو (F- لیمر)

باتوجه به نتایج جدول ۳، مدل ۱ پژوهش خاصیت پانل‌پذیری نداشته؛ به همین دلیل اثرات ثابت و تصادفی متغیرهای وابسته را از نظر قدرت توضیح‌دهندگی نمی‌توان از نظر آزمون هاسمن مشخص نمود؛ بنابراین از مدل بدون اثرات ثابت استفاده شده است. باتوجه به تشخیص آزمون بروش پاگان مبنی بر اثر مقاطع (شرکت‌ها)، از مدل بدون اثرات ثابت با وزن‌دهی به شرکت‌ها استفاده شده است.

جدول ۳- آزمون چاو (F- لیمر) برای انتخاب مدل مناسب

آزمون اثرات	مقدار	سطح معناداری	نتیجه
مقدار F	۰/۹۶۹۴۶۶	۰/۳۸۰۱	مدل بدون اثرات (OLS ساده- با اختصاص وزن به شرکت‌ها)
مقدار کای-دو	۱/۹۹۵۹۷۲	۰/۳۶۸۶	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۷- نتایج آزمون رگرسیون چندگانه برای مدل ۱ پژوهش

در جدول ۴ مدل بدون اثرات ثابت (OLS ساده با اختصاص وزن به شرکت‌ها) برآورد شده است. سطح معناداری F برابر با ۰/۰۰۰ است. این مقدار کمتر از ۰/۰۵ است بنابراین مدل معنادار است. میزان ضریب تعیین برابر با ۰/۳۸۲۵ است یعنی در حدود ۳۸ درصد از تغییرات تأخیر در گزارش حسابرسی توسط مشخصات کمیته حسابرسی و متغیرهای کنترل معرفی شده تبیین می‌گردد. همچنین مقدار ضریب تعیین تعدیل شده برابر با ۰/۳۶۷۲ می‌باشد که اختلاف چندانی با ضریب تعیین نداشته و نشان‌دهنده نبود رگرسیون کاذب می‌باشد. مقدار آماره دوربین و اتسون برابر با ۱/۷۴۳۶ می‌باشد که عدم خودهمبستگی باقیمانده‌ها که یکی از فروض رگرسیون کلاسیک است؛ را نشان می‌دهد؛ بنابراین خودهمبستگی بین باقیمانده‌ها وجود ندارد.

جدول ۴- نتایج آزمون رگرسیون چندگانه برای مدل ۱ پژوهش

متغیرهای پژوهش	مقدار ضرایب	مقدار آماره t	سطح معناداری
مقدار ثابت	۵۱/۲۳۵۴۲	۵/۱۸۸۸	۰/۰۰۰۰
اندازه کمیته حسابرسی	-۳/۰۶۸۶۰۴	-۲/۶۰۱۹	۰/۰۰۹۶
استقلال کمیته حسابرسی	۱۰/۸۷۷۶۰	۲/۳۱۹۸	۰/۰۲۰۸
سابقه تشکیل کمیته حسابرسی	-۱۰/۵۲۸۹۳	-۷/۲۸۷۱	۰/۰۰۰۰
خبرگی و تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی	-۹/۵۸۶۴۷۲	-۷/۲۹۵۶	۰/۰۰۰۰
تجربه اعضای کمیته حسابرسی	۰/۰۱۹۱۲۵	۵/۶۰۶۰	۰/۰۰۰۰
اندازه شرکت	۶/۵۶۶۰۸۴	۴/۷۴۱۸	۰/۰۰۰۰
اهرم	۱۳/۴۰۲۲۰	۳/۹۵۳۲	۰/۰۰۰۱
رشد	-۴/۴۶۸۲۷۰	-۴/۹۳۱۵	۰/۰۰۰۰
نوع حسابرس	۲/۷۰۶۲۴۳	۱/۱۳۶۲۰	۰/۱۷۳۹
فصل شلوغی کار	-۹/۴۰۸۰۲۱	-۵/۰۱۸۴	۰/۰۰۰۰
ریسک	-۵/۷۹۲۲۸۸	-۲/۵۹۸۶	۰/۰۰۹۷
ضریب تعیین	۰/۳۸۲۵	مقدار F	۲۵/۰۰۳۰
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۳۶۷۲	سطح معناداری F	۰/۰۰۰۰
دوربین و اتسون	۱/۷۴۳۶		

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۷-۱- نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول

از آنجا که سطح معناداری آماره t مربوط به متغیر اندازه کمیته حسابرسی کوچک‌تر از $0/05$ می‌باشد ($0/0096$) لذا می‌توان بیان کرد که این متغیر بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرس تأثیر دارد. بنابراین فرضیه اول پژوهش در سطح اطمینان 95 درصد پذیرفته می‌شود. منفی بودن ضریب این متغیر ($-3/0686$) گویای این است که رابطه معکوسی میان اندازه کمیته حسابرسی با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی وجود دارد؛ به عبارت بهتر با افزایش اندازه کمیته حسابرسی، تأخیر در گزارش حسابرسی کوتاه‌تری را تجربه خواهیم کرد.

۷-۲- نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم

از آنجا که سطح معناداری آماره t مربوط به متغیر استقلال کمیته حسابرسی کوچک‌تر از $0/05$ می‌باشد ($0/0208$) لذا می‌توان بیان کرد که این متغیر بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرس تأثیر دارد. بنابراین فرضیه دوم پژوهش در سطح اطمینان 95 درصد پذیرفته می‌شود. مثبت بودن ضریب این متغیر ($10/8776$) گویای این است که رابطه مستقیمی میان استقلال کمیته حسابرسی با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی وجود دارد؛ به عبارت بهتر با افزایش استقلال کمیته حسابرسی، تأخیر در گزارش حسابرسی طولانی‌تری را تجربه خواهیم کرد.

۷-۳- نتایج حاصل از آزمون فرضیه سوم

از آنجا که سطح معناداری آماره t مربوط به متغیر سابقه تشکیل کمیته حسابرسی کوچک‌تر از $0/05$ می‌باشد ($0/0000$) لذا می‌توان بیان کرد که این متغیر بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرس تأثیر دارد. بنابراین فرضیه سوم پژوهش در سطح اطمینان 95 درصد پذیرفته می‌شود. منفی بودن ضریب این متغیر ($-10/5289$) گویای این است که رابطه معکوسی میان سابقه تشکیل کمیته حسابرسی با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی وجود دارد؛ به عبارت بهتر با افزایش سابقه تشکیل کمیته حسابرسی، تأخیر در گزارش حسابرسی کوتاه‌تری را تجربه خواهیم کرد.

۷-۴- نتایج حاصل از آزمون فرضیه چهارم

از آنجا که سطح معناداری آماره t مربوط به متغیر خبرگی و تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی کوچک‌تر از $0/05$ می‌باشد ($0/0000$) لذا می‌توان بیان کرد که این متغیر بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرس تأثیر دارد. بنابراین فرضیه چهارم پژوهش در سطح اطمینان 95 درصد پذیرفته می‌شود. منفی بودن ضریب این متغیر ($-9/586472$) گویای این است که رابطه معکوسی

میان خبرگی و تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی وجود دارد؛ به عبارت بهتر با افزایش خبرگی و تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی، تأخیر در گزارش حسابرسی کوتاه‌تری را تجربه خواهیم کرد.

۷-۵- نتایج حاصل از آزمون فرضیه پنجم

از آنجا که سطح معناداری آماره t مربوط به متغیر تجربه اعضای کمیته حسابرسی کوچک‌تر از ۰/۰۵ می‌باشد (۰/۰۰۰) لذا می‌توان بیان کرد که این متغیر بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرس تأثیر دارد. بنابراین فرضیه پنجم پژوهش در سطح اطمینان ۹۵ درصد پذیرفته می‌شود. مثبت بودن ضریب این متغیر (۰/۰۱۹۱۲۵) گویای این است که رابطه مستقیمی میان تجربه اعضای کمیته حسابرسی با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی وجود دارد؛ به عبارت بهتر با افزایش تجربه اعضای کمیته حسابرسی، تأخیر در گزارش حسابرسی طولانی‌تری را تجربه خواهیم کرد.

۸- بحث و نتیجه‌گیری

مطابق انتظارات، نتایج این پژوهش ارتباط منفی و معنادار بین اندازه کمیته حسابرسی، سابقه تشکیل کمیته حسابرسی و خبرگی و تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی را تأیید می‌کند. بنابراین نتایج ما نشان می‌دهد که اگر تعداد اعضای کمیته حسابرسی افزایش یابد؛ سابقه تشکیل کمیته حسابرسی در شرکت وجود داشته باشد و اعضای کمیته حسابرسی دارای خبرگی و تخصص مالی باشند؛ به احتمال زیاد اثربخشی کمیته حسابرسی افزایش می‌یابد و به همین دلیل می‌توانند زمان مورد نیاز برای صدور گزارش حسابرسی را به شدت کاهش دهند. بر خلاف پیش‌بینی‌ها شواهدی مبنی بر ارتباط منفی و معنادار بین تأخیر گزارش حسابرسی با استقلال کمیته حسابرسی و تجربه اعضای کمیته حسابرسی به دست نیاوردیم؛ ولیکن در این خصوص، ارتباط مثبتی یافت شد. علت این موضوع احتمالاً عدم توجه شرکت‌ها به بحث استقلال کمیته حسابرسی می‌باشد. باوجود اینکه فلسفه کمیته حسابرسی، استقلال آن از مدیرعامل و دیگر مدیران اجرایی است به اعتقاد برخی صاحب‌نظران، کمیته‌های حسابرسی کنونی، عضو مستقل ندارند. علت اصلی اینکه، این کمیته‌ها متشکل از اعضای هیات مدیره است. باتوجه به اینکه متغیر مستقل از طریق به صورت نسبت اعضای مستقل کمیته حسابرسی به کل اعضای کمیته حسابرسی محاسبه شده است و اکثر شرکت‌ها، حتی با وجود این واقعیت که کمیته‌های حسابرسی عضو مستقل ندارند؛ اعضای کمیته حسابرسی خود را دارای استقلال معرفی کرده‌اند؛ نتایج مطابق با انتظارات حاصل نشد. در خصوص رابطه مثبت و معنادار بین تجربه اعضای کمیته

حسابرسی باید اشاره کرد که باتوجه به محدودیت‌های پژوهش، برای محاسبه این متغیر از میانگین فاصله زمانی بین تاریخ عضویت اعضا در کمیته حسابرسی و تاریخ گزارش مشخصات کمیته حسابرسی استفاده شده است؛ همانطور که مشخص است این نسبت نشان از سابقه واقعی اعضا نمی‌باشد؛ کمالینکه ممکن است عضوی تازه وارد در کمیته حسابرسی، سابقه‌ای بالغ بر ۲۰ سال در حوزه حسابرسی داشته باشد که بااستفاده از تعریف متغیر در این پژوهش سابقه‌ای برای وی در نظر گرفته نمی‌شود. بنابراین در این پژوهش، تجربه اعضا در کمیته حسابرسی شرکت مورد نظر ملاک است که بر اساس نتایج، با افزایش این تجربه، زمان رسیدگی جهت گزارشگری طولانی‌تر می‌شود. علت این موضوع را می‌توان در نوپا بودن کمیته حسابرسی در ایران جست؛ ضمن اینکه باید توجه داشت که در سال‌های اولیه، باتوجه به عدم تجربه افراد در عضویت کمیته حسابرسی و فقدان آشنایی کافی با وظایف کمیته، در بسیاری از مسئولیت‌های مربوط به کمیته حسابرسی، در عمل آزمون و خطا صورت گرفته و در سال‌های اولیه تشکیل، انتظار کاهش تأخیر در گزارش حسابرسی توأم با افزایش تجربه اعضا کمی دور از انتظار می‌باشد.

نتایج پژوهش در خصوص اندازه کمیته حسابرسی و سابقه تشکیل کمیته حسابرسی همسوء با پژوهش سلطانا و همکاران (۲۰۱۵) می‌باشد؛ اما در خصوص سه مشخصه استقلال کمیته حسابرسی، خبرگی و تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی و تجربه اعضای کمیته حسابرسی نتایج متفاوت با پژوهش سلطانا و همکاران (۲۰۱۵) بود که علت را در تفاوت محیط حسابداری ایران و استرالیا و همچنین نوپا بودن کمیته‌های حسابرسی در بورس ایران، می‌توان جست.

یافته‌های این مطالعه، اهمیت تحمیل الزامات خاص بر ترکیب کمیته‌های حسابرسی را از دیدگاه اطلاعات به‌هنگام به قانون‌گذاران نشان می‌دهد ضمن آنکه رهنمودهای ساده‌ای در خصوص تأمین منابع به مدیران شرکت‌ها می‌دهد. نتایج این پژوهش این فرضیه را تقویت می‌کند که مکانیزم‌های اثربخش راهبری شرکتی، ارائه به‌موقع و در نتیجه کیفیت گزارش‌های مالی شرکت‌ها را افزایش می‌دهد. این پژوهش در جهت پرکردن یکی از شکاف‌های منابع موجود، یعنی کمبود شواهد تجربی درباره نحوه تأثیرگذاری کمیته حسابرسی بر تأخیر گزارش حسابرسی پایه‌ریزی شده است. این موضوع بسیار مهم است زیرا نقش و مسئولیت‌های کمیته حسابرسی در افزایش کیفیت گزارشگری مالی (از جمله به‌هنگام بودن آن) را ارتقا می‌دهند. همچنین این مطالعه با بررسی جمعی پنج مشخصه اصلی کمیته حسابرسی (که بر اساس گزارش شرکت‌ها در بورس اوراق بهادار ایران، قابل اندازه‌گیری بود) مطالعات پیشین را بهبود می‌دهد. در نهایت، این نتایج شناخت ما را از عوامل تعیین‌کننده تأخیر گزارش حسابرسی افزایش می‌دهد و بر ارائه احتمالی مقررات حاکم بر این عوامل تأثیر می‌گذارد.

پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی
شماره ۳۷/ بهار ۱۳۹۷

فهرست منابع

- (۱) بذرافشان، آمنه؛ حجازی، رضوان؛ رحمانی، علی. (۱۳۹۴). «رویدادکاوی الزامات کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی با تأکید بر نقش کمیته حسابرسی». دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال چهارم، شماره ۱۶، صص ۴۵-۵۶.
- (۲) بیات، علی؛ علی‌احمدی، سعید (۱۳۹۳). «تأخیر حسابرسی و به‌موقع بودن گزارشگری مالی». پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ششم، شماره ۲۲، صص ۹۷-۱۲۱.
- (۳) بیک بشرویه، سلمان. (۱۳۹۰). «راهبری شرکتی و ارزشیابی شرکت: مدلی با استفاده از شبکه عصبی مصنوعی». پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تهران.
- (۴) حاجیها، زهره؛ رفیعی، آزاده. (۱۳۹۳). «تأثیر کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی بر به‌هنگام بودن گزارش حسابرسی مستقل». پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ششم، شماره ۲۴، صص ۱۲۱-۱۳۷.
- (۵) رویایی، رمضانعلی؛ ابراهیمی، محمد. (۱۳۹۴). «بررسی تأثیر ویژگی‌های کمیته‌ی حسابرسی بر سطح افشای داوطلبانه اخلاق». فصلنامه حسابداری مالی، دوره ۷، شماره ۲۵، صص ۷۱-۸۸.
- (۶) سازمان بورس و اوراق بهادار. (۱۳۹۱). «دستورالعمل لزوم اعلام مشخصات کمیته حسابرسی، واحد حسابرسی داخلی و بالاترین مقام مالی (مصوب ۱۸/۱۱/۱۳۹۱، مدیریت نظارت بر ناشران سازمان بورس و اوراق بهادار تهران).
- (۷) سازمان بورس و اوراق بهادار. (۱۳۹۱). «منشور کمیته حسابرسی ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران».
- (۸) سپاسی، سحر؛ کاظم‌پور، مرتضی. (۱۳۹۴). «تأثیر وجود کمیته‌ی حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی بر هموارسازی سود شرکت‌های پذیرفته شده در بورس». دوماهنامه حسابرسان داخلی، دوره ۱، شماره ۵ و ۶، صص ۶۱-۷۴.
- (۹) کوکبی، صدیه؛ کردلویی، حمیدرضا؛ میرابی، وحیدرضا. (۱۳۹۴). «تأثیر کارایی عملکرد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی بر تجدید ارائه صورت‌های مالی». دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال چهارم، شماره ۱۶، صص ۲۷-۳۴.
- (۱۰) محمدیان، محمد. (۱۳۹۰). «نقش و روابط حسابرس، کمیته حسابرسی و هیأت مدیره در پاسخ‌گویی به سهامداران». مجله حسابرس، شماره ۵۶، صص ۱-۷.
- (۱۱) نمازی، محمد. (مترجم). (۱۳۸۹). «پژوهش‌های تجربی در حسابداری: دیدگاه روش شناختی». عبدالخلیق، رشاد و بیپین ب. آجین کیا. شیراز: انتشارات دانشگاه شیراز.

- 12) Abbott, L. J., Park, Y. & Parker, S. (2000), "The Effects of Audit Committee Activity and Independence on Corporate Fraud", *Managerial Finance*, Vol. 26, No. 11, PP. 55-67.
- 13) Ashton, R. H., Willingham, J. J. & Elliot, R. K. (1987), "An Empirical Analysis of Audit Delay", *Journal of Accounting Research*, Vol. 25, No. 2, PP. 275-303.
- 14) Bayat, A. & AliAhmadi, S. (2014), "Audit Report Lag and Timeliness of financial Reporting", *The Financial Accounting and Auditing Researches*, 6(22), PP. 97-121.
- 15) Bazrafshan, A., Hejazi, R. & Rahmani, A. (2015), "Internal Controls over Financial Reporting Requirements and Audit Committee: Evidence from an Event Study", *Knowledge of Management Accounting and auditing*, 4(16), PP. 45-56.
- 16) Beasley, M. S. & Salterio, S. (2001), "The Relationship between Board Characteristics and Voluntary Improvements in Audit Committee Composition and Experience", *Contemporary Accounting Research*, Vol. 18, No. 4, PP. 539-570.
- 17) Beasley, M. S. (1996), "An Empirical Analysis of the Relation between the Board of Director Composition and Financial Statement Fraud", *The Accounting Review*, Vol. 71, No. 4, PP. 443-65.
- 18) Beaver, W. H., Lambert, R. & Morse, D. (1980), "The Information Content of Security Prices", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 2, No. 1, PP. 3-28.
- 19) Bedard, J. & Biggs, S. (1991), "The Effect of Domain-Specific Experience on Evaluation of Management Representations"
- 20) Bedard, J., Chtourou, S. M. & Courteau, L. (2004), "The Effect of Audit Committee Expertise, Independence, and Activity on Aggressive Earnings Management", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 23, No. 2, PP. 13-35.
- 21) Blankley, A. I., Hurtt, D. N. & MacGregor, J. E. (2014), "The Relationship between Audit Report Lags and Future Restatements", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 33, No. 2, PP. 27-57.
- 22) Blue Ribbon Committee, (1999), "The Report and Recommendations of the Blue Ribbon Committee on Improving the Effectiveness of Corporate Audit Committees", New York: New York Stock Exchange and National Association of Securities Dealers.
- 23) Bushman, R. M. & Smith, A. J. (2001), "Financial Accounting Information and Corporate Governance", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 32, No. 1/3, PP. 237-333.
- 24) Cadbury Report, (1992), "Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance", London: Gee.
- 25) Chan, A. M. Y., Liu, G. & Sun, J. (2013), "Independent Audit Committee Members' Board Tenure and Audit Fees", *Accounting & Finance*, Vol. 53, No. 4, PP. 1129-47.
- 26) Cohen, J., Hoitash, U., Krishnamoorthy, G. & Wright, A. (2013), "Audit Committee Industry Expertise and Financial Reporting Quality", Working paper, Boston College, Chestnut Hill, MA.
- 27) Collier, P. & Gregory, A. (1999), "Audit Committee Activity and Agency Costs", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 18, No. 4/5, PP. 311-32.

- 28) DeFond, M., Hann, R. N. & Hu, X, (2005), "Does the Market Value Financial Expertise on Audit Committees of Board of Directors?", *Journal of Accounting Research*, Vol. 43, No. 2, PP. 153-93.
- 29) DeZoort, F. T. & Salterio, S, (2001), "The Effects of Corporate Governance Experience and Financial Reporting and Audit Knowledge on Audit Committee Members' judgments", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 20, No. 2, PP. 31-47.
- 30) DeZoort, F. T, (1998), "An Analysis of Experience Effects on Audit Committee Members' Oversight Judgments", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 23, No. 1, PP. 1-21.
- 31) DeZoort, F. T., Hermanson, D. R. & Houston, R. W, (2003), "Audit Committee Support for Auditors: The Effects of Materiality Justification and Accounting Precision", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 22, No. 2, PP. 175-99.
- 32) DeZoort, F. T., Hermanson, D. R., Archambeault, D. S. & Reed, S. A, (2002), "Audit Committee Effectiveness: A Synthesis of the Empirical Audit Committee Literature", *Journal of Accounting Literature*, Vol. 21, PP. 38-75.
- 33) Dhaliwal, D., Naiker, V. & Navissi, F, (2010), "The Association between Accruals Quality and the Characteristics of Accounting Experts and Mix of Expertise on Audit Committees", *Contemporary Accounting Research*, Vol. 27, No. 3, PP. 787-827.
- 34) Eisenhardt, K. M, (1989), "Agency Theory: An Assessment and Review", *Academy of Management Review*, Vol. 14, No. 1, PP.57-74.
- 35) Ettredge, M. L., Kwon, S. Y., Smith, D. B. & Zarowin, P. A, (2005), "The Impact of SFAS No. 131 Business Segment Data on the Market's Ability to Anticipate Future Earnings", *The Accounting Review*, Vol. 80, No. 3, PP. 773-804.
- 36) Ettredge, M. L., Li, C. & Sun, L, (2006), "The Impact of SOX Section 404 Internal Control Quality Assessment on Audit Delay in the SOX Era", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 25, No. 2, PP. 1-23.
- 37) Evans, C. R. & Dion, K. L, (1991), "Group Cohesion and Performance: A Meta Analysis", *Small Group Research*, Vol. 22, No. 7, PP. 175-86.
- 38) Givoly, D. & Palmon, D, (1982), "Timeliness of Annual Earnings Announcements: Some Empirical Evidence", *The Accounting Review*, Vol. 57, No. 3, PP. 485-508.
- 39) Goodwin, J, (2003), "The Relationship between the Audit Committee and the Internal Audit Function: Evidence from Australia and New Zealand", *International Journal of Auditing*, Vol. 7, No. 3, PP. 263-78.
- 40) Hajiha, Z. & Rafiei, A, (2014), "Impact of Internal Audit Performance on Timeliness of Audit Report", *The Financial Accounting and Auditing Researches*, 6(24), PP. 121-137.
- 41) Hakansson, N. H, (1977), "Interim Disclosures and Public Forecasts: An Economic Analysis and a Framework for Choice", *The Accounting Review*, Vol. 52, No. 2, PP. 396-428.
- 42) Hillman, A. J. & Dalziel, T, (2003), "Boards of Directors and Firm Performance: Integrating Agency and Resource Dependence Perspectives", *Academy of Management Review*, Vol. 28, No. 3, PP. 383-96.

- 43) Jaggi, B. & Tsui, J, (1999), "Determinants of Audit Report Lag: Further Evidence from Hong Kong", *Accounting and Business Research*, Vol. 30, No. 1, PP. 17–35.
- 44) Jensen, H. L. & Tang, R. Y. W, (1993), "Audits of Collective Bargaining", *The Internal Auditor*, Vol. 50, No. 2, PP. 37–42.
- 45) Jensen, M. C. & Meckling, W. H, (1976), "Theory of the Firm: Managerial Behaviour, Agency Costs and Ownership Structure", *Journal of Financial Economics*, Vol. 3, No. 3, PP. 305–60.
- 46) Karami, Gh. R. & Beik Boshrouyeh, S, (2011), "Corporate Governance and Equity Valuation: The Model by Using Artificial Neural Network", *The Accounting and Auditing Review*, 18(64), PP. 129-150.
- 47) Klein, A, (2002), "Audit Committee, Board of Director Characteristics, and Earnings Management", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 33, No. 3, PP. 375–400.
- 48) Kokabi, S., Kordlouie, H. R. & Mirabi, V.R, (2015), "The Impact of Function Efficiency of Internal Audit and the Audit Committee on Financial Restatements of Firms", *Knowledge of Management Accounting and auditing*, 4(16), PP. 27-34.
- 49) Lee, H. Y., Mande, V. & Son, M, (2009), "Do Lengthy Auditor Tenure and the Provision of Non-Audit Services by the External Auditor Reduce Audit Report Lags?", *International Journal of Auditing*, Vol. 13, No. 2, PP. 87–104.
- 50) McDaniel, L., Marint, R. & Maines, L. A, (2002), "Evaluating Financial Report Quality: The Effects of Financial Expertise vs. Financial Literacy", *The Accounting Review*, Vol. 77, Supplement, PP. 139–67.
- 51) Mohammadian, A, (2012), "The Role and Relationship of the Auditor, the Audit Committee and the Board of Directors in Responding to the Shareholders", *The Journal of Auditor*, 13(56), PP. 136.
- 52) Munsif, V., Raghunandan, K. & Dasaratha, V. R, (2012), "Internal Control Reporting and Audit Report Lags: Further Evidence", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 31, No. 3, PP. 203–18.
- 53) Namazi, M, (2010), "Empirical Research in Accounting: A Methodological Wiewpoint", by A. Rashad Abdel Khalik and Bipin B.Ajinkya. Shiraz: Shiraz University Publishers.
- 54) Oliver, C, (1997), "Sustainable Competitive Advantage: Combining Institutional and Resource-Based Views", *Strategic Management Journal*, Vol. 18, No. 9, PP. 697–713.
- 55) Petra, S. T, (2006), "Corporate Governance Reforms: Fact or Fiction?", *Corporate Governance: An International Review*, Vol. 6, No. 2, PP. 107–15.
- 56) Royaie, R.A, & Ebrahimi, M, (2015), "The Effects of Audit Committee Characteristics on Voluntary Ethics Disclosure", *Quarterly Financial Accounting Journal*, 7(25), PP. 71-88.
- 57) Schwartz, K. B. & Soo, B. S, (1996), "The Association between Auditor Changes and Reporting Lags", *Contemporary Accounting Research*, Vol. 13, No. 1, PP. 353–70.
- 58) Securities and Exchange Organization, (2012), "Charter of Audit Committee of Publishers Accepted in Tehran Stock Exchange and Iran Fara Bourse".

- 59) Securities and Exchange Organization, (2012), "Charter of Nstructions on the Need to Announce the Profile of the Audit Committee", the Internal Audit Unit and the Highest Financial Authority.
- 60) Sepasi, S, & KazemPour, M, (2015), "The Effect of the Existence of the Audit Committee and the Internal Audit Unit on the Income Smoothing in the Firms Listed on the Tehran stock exchanged", Internal Auditors Journal, 1(5,6), PP. 61-74.
- 61) Sharma, V. D. & Iselin, E. R, (2012), "The Association between Audit Committee Multiple-Directorships, Tenure, and Financial Misstatements", Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 31, No. 3, PP. 149-75.
- 62) Sultana, N. & Van der Zahn, J.-L. W. M, (2013), "Earnings Conservatism and Audit Committee Financial Expertise", Accounting & Finance, doi: 10.1111/acfi.12042.
- 63) Sultana, N., Singh, H., der Zahn, V., & Mitchell, J. L, (2015), "Audit Committee Characteristics and Audit Report Lag", International Journal of Auditing.
- 64) Turley, S. & Zaman, M, (2007), "Audit Committee Effectiveness, Informal Processes and Behavioural Effects", Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 20, No. 5, PP. 765-88.
- 65) Vafeas, N, (2005), "Audit Committees, Boards and the Quality of Reported Earnings", Contemporary Accounting Research, Vol. 22, No. 4, PP. 1093-122.
- 66) Yang, J. S., & Krishnan, J, (2005), "Audit Committees and Quarterly Earnings Management", International Journal of Auditing, 9, PP. 201-219

یادداشت‌ها

- ¹. Hakansson
- ². Bushman and Smith
- ³. Beaver, Lambert and Morse
- ⁴. Schwartz and Soo
- ⁵. Blankley, Hurtt and MacGregor
- ⁶. Givoly and Palmon
- ⁷. Knechel and Sharma
- ⁸. Jaggi and Tsui
- ⁹. Lee, Mande and Son
- ¹⁰. www.codal.ir
- ¹¹. Sign Teory
- ¹². U.S. Securities and Exchange Commission (SEC)
- ¹³. Beasley and Salterio
- ¹⁴. Vafeas
- ¹⁵. Klein
- ¹⁶. Menon and Williams
- ¹⁷. Vicknair and Hickman
- ¹⁸. Verschoor
- ¹⁹. Cadbury Report
- ²⁰. Blue Ribbon Committee
- ²¹. Petra

22. Sarbanes–Oxley
23. DeZoort, Hermanson, Archambeault and Reed
24. Sultana, Singh, Zahn and Mitchell
25. Davies and Whittred
26. Ashton and Wright
27. Ettredge, Li and Sun
28. Munsif, Raghunandan and Dasaratha
29. Bamber, Bamber and Schoderbek
30. Tanyi, Raghunandan and Barua
31. Ettredge, Kwon, Smith and Zarowin
32. Ashton, Willingham and Elliot
33. Agency Theory
34. Resource Dependency Theory
35. Human-Actor Dependent
36. Jensen and Meckling
37. Eisenhardt
38. Oliver
39. Hillman and Dalziel
40. Collier and Gregory
41. Evans and Dion
42. Jensen and Tang
43. Turley and Zaman
44. DeZoort, Hermanson and Houston
45. Abbott, Park and Parker
46. Bedard, Chtourou and Courteau
47. Goodwin
48. DeZoort
49. Bedard and Biggs
50. DeZoort and Salterio
51. McDaniel, Marint and Maines
52. Cohen, Hoitash, Krishnamoorthy and Wright
53. DeFond, Hann and Hu
54. Sultana and Van der Zahn
55. Dhaliwal, Naiker and Navissi
56. Yang and Krishnan
57. Beasley
58. Dhaliwal, Naiker and Navissi
59. Chan, Liu and Sun
60. Breusch-Pagan Test
61. Chav Test
62. F-Limer Test
63. Hausman Test