فصلنامه حسابداری مالی/سال نهم/ شماره ۳۳ /بهار ۹۶/صفحات ۹۶-۷۸

ضعف در کنترل‌های داخلی و تأخیر گزارش حسابرسی

زهره حاجیها*
جواد اورادی**
مهری صالح‌آبادی***

تاریخ دریافت: ۱۳۹۵/۱۰/۰۴ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۶/۰۳/۲۵

چکیده

بر اساس استانداردهای حسابرسی، کنترل‌های داخلی بر میزان اتکای حسابرس به شواهد حسابرسی گردآوری‌شده و تعیین نوع و ماهیت، زمان‌بندی اجرا و حدود روش‌های حسابرسیِ اثرگذار است. هدف از اجرای این پژوهش، بررسی تأثیر ضعف در کنترل‌های داخلی بر تأخیر گزارش حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. برای این منظور، داده‌های پژوهش در بازۀ زمانی بعد از تصویب دستورالعمل کنترل‌های داخلی، طی سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۴ مورد آزمون قرار گرفت. یافته‌های پژوهش بیان‌گر آن است که بین ضعف در کنترل‌های داخلی با تأخیر گزارش حسابرسی رابطۀ مثبت و معناداری وجود دارد. به‌بیان‌دیگر، نبود ضعف در کنترل‌های داخلی با به‌موقع بودن گزارش حسابرسی همراه است. یافته‌های این پژوهش، شواهدی تجربی در ارتباط با دیدگاه حاکم بر استانداردهای حسابرسی، مبنی بر تأثیر کنترل‌های داخلی بر تعیین زمان‌بندی اجرای عملیات حسابرسی فراهم می‌آورد.

واژه‌های کلیدی: ضعف در کنترل‌های داخلی، تأخیر گزارش حسابرسی، استانداردهای حسابرسی ایران.

* دانشیار گروه حسابداری، واحد تهران شرق، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران
Email: drzhajiha@gmail.com
** کارشناسی ارشد حسابرسی، گروه حسابداری، دانشگاه فردوسی، مشهد، ایران (نویسنده مسئول)
Email: ja_oradi@ mail.um.ac.ir
***کارشناسی ارشد حسابداری، گروه حسابداری، مؤسسه غیرانتفاعی عطار، مشهد، ایران
Email: Salehimehri.ir@gmail.com

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

۱- مقدمه

در دو دهۀ اخیر و در پی رسوایی‌های مالی شرکت‌هایی همچون انرون و وردکام، کنترل‌های داخلی در جهت افزایش اعتماد سرمایه‌گذاران به قابلیت اتکای صورت‌های مالی، مور توجه قانون-گذاران قرارگرفته است. قانون ساربینز- آکسلی در سال ۲۰۰۲، شرکت‌ها را ملزم به انتشار گزارش کنترل‌های داخلی کرده است. ازاین‌رو، سرمایه‌گذاران می‌توانند به‌راحتی از کیفیت سیستم کنترل داخلی شرکت مطلع شوند. در کشور ما نیز سازمان بورس و اوراق بهادار در سال ۱۳۹۱ و در راستای ماده ۱۸ دستورالعمل پذیرش بورس اوراق بهادار تهران، اقدام به انتشار دستورالعمل کنترل‌های داخلی برای ناشران پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران کرده است. طبق این ماده، مدیریت مسئول ارزیابی اثربخشی کنترل‌های داخلی است و باید در مورد نتایج ارزیابی کنترل‌های داخلی گزارش تهیه کند. حسابرس مستقل شرکت نیز موظف است در خصوص استقرار و به‌کارگیری سیستم کنترل‌های داخلی مناسب و اثربخش توسط شرکت با توجه به چهارچوب کنترل‌های داخلی اظهارنظر کند (سازمان بورس و اوراق بهادار، ۱۳۹۱).

صورت‌های مالی حسابرسی شده یک منبع اطلاعاتی بااهمیت برای سرمایه‌گذاران به‌منظور ارزیابی اعتبار گزارشگری مالی محسوب می‌شود. حسابرسان مستقل نقش اساسی در افزایش شفافیت گزارشگری مالی و ایجاد اعتماد در بازار سرمایه ایفا می‌کنند. انتشار به‌موقع صورت‌های مالی حسابرسی شده، به سرمایه‌گذاران در جهت تخصیص منابع به بهترین شیوه، کمک می‌کند (داهاوی و ساماها[1]، ۲۰۱۰). هرگونه تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی باعث افزایش عدم تقارن اطلاعات بین مدیران و سهامداران شده و بر سیستم گزارشگری مالی شرکت اثر منفی می‌گذارد (نور و همکاران[2]، ۲۰۱۰).

نِچِل و پِین[3] (۲۰۰۱) بیان می‌دارند که با افزایش تأخیر گزارش حسابرسی کیفیت اطلاعات مالی کاهش می‌یابد. اِتردج و همکاران[4] (۲۰۰۶) دریافتند که وجود ضعف عمده در کنترل‌های داخلی سیستم گزارشگری مالی، منجر به افزایش تأخیر گزارش حسابرسی می‌شود. دایل و همکاران[5] (۲۰۰۷) نشان دادند که کنترل‌های داخلی اثربخش منجر به ارتقاء کیفیت گزارشگری مالی می‌شود. فنگ و همکاران[6] (۲۰۰۹) به این نتیجه رسیدند که پیش‌بینی‌های مدیریتی بعد

1 Dahawy & Samaha
2 Nor et al
3 Knechel & Payne
4 Ettredge et al
5 Doyle et al
6 Feng et al

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

از رفع مشکلات کنترل‌های داخلی، دقیق‌تر می‌شود. یافته‌های جانستون و همکاران[1] (۲۰۱۱) نشان از آن دارد که کنترل‌های داخلی با ارتقاء مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی و ویژگی‌های مختلف مدیریت تقویت می‌شود.

با توجه به اهمیت به‌موقع بودن گزارشگری مالی برای سرمایه‌گذاران و استفاده‌کنندگان، تأخیر گزارش حسابرسی و عوامل مؤثر بر آن، به موضوعی مهم در پژوهش‌های حسابداری تبدیل‌شده است. اگرچه پژوهش‌های داخلی زیادی به بررسی عوامل اثرگذار بر تأخیر (به‌موقع بودن) گزارش حسابرسی پرداخته‌اند (به عنوان مثال، اورادی و همکاران، ۱۳۹۵؛ حاجیها و قادری، ۱۳۹۵؛ مشایخی و همکاران، ۱۳۹۴، ایزدی‌نیا و همکاران، ۱۳۹۳؛ علوی طبری و عارف-منش، ۱۳۹۲)؛ اما پژوهش تجربی که به بررسی تأثیر ضعف در کنترل‌های داخلی بر تأخیر گزارش حسابرسی پرداخته باشد، انجام‌نشده است؛ بنابراین هدف اصلی پژوهش حاضر، بررسی تأثیر ضعف در کنترل‌های داخلی بر تأخیر گزارش حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار می‌باشد.

ساختار پژوهش حاضر بدین شرح است؛ در بخش دوم، پیشینهٔ نظری و فرضیه‌های پژوهش بیان می‌شود. بخش سوم به معرفی روش‌شناسی پژوهش و متغیرهای آن می‌پردازد. در بخش چهارم یافته‌های تجربی ارائه می‌شود و در بخش پایانی نیز نتیجه‌گیری پژوهش بیان خواهد شد.

۲- پیشینهٔ نظری و بسط فرضیهٔ پژوهش

۲-۱- تأخیر گزارش حسابرسی

طبق مفاهیم نظری گزارشگری مالی، به‌موقع بودن یکی از محدودیت‌های حاکم بر خصوصیات کیفی اطلاعات مالی است. در ایران قوانین و مقررات بازار سرمایه، شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس را به اینکه صورت‌های مالی حسابرسی شده شرکت اصلی و تلفیقی گروه را حداقل ۱۰ روز قبل از برگزاری مجمع عادی و حداکثر ۴ ماه پس از پایان سال مالی افشا کنند، الزام کرده است؛ بنابراین هرچقدر زمان اعلام صورت‌های مالی حسابرسی شده با تأخیر حسابرسی کمتر باشد، ویژگی به‌موقع بودن اطلاعات بهتر رعایت می‌گردد (بیات و احمدی، ۱۳۹۳).

تأخیر در ارائه صورت‌های مالی حسابرسی شده می‌تواند پیامدهای ناخوشایندی برای شرکت، همانند واکنش منفی بازار (کریشنان و یانگ[2]، ۲۰۰۹) و افزایش عدم تقارن اطلاعاتی را به همراه

1 Johnstone
2 Krishnan & Yang

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

داشته باشد (هاکانسون[1]، ۱۹۷۷)؛ بنابراین نیاز به شناخت بهتر و تعیین عوامل مؤثر بر تأخیر در ارائه صورت‌های مالی حسابرسی‌شده احساس می‌شود.

یافته‌های اورادی و همکاران (۱۳۹۵) نشان داد که وجود کمیتهٔ حسابرسی بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی تأثیر معناداری نداشته است و بین تخصص مالی و تجربه اعضای کمیتهٔ حسابرسی با تأخیر گزارش حسابرسی رابطهٔ منفی و معناداری وجود دارد. حاجیها و قادری (۱۳۹۵) دریافتند که بین فرصت‌های سرمایه‌گذاری و تأخیر در گزارش حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. مشایخی و همکاران (۱۳۹۴) با استفاده از پرسشنامه در سال ۱۳۹۳ به بررسی تأثیر همکاری حسابرسی داخلی بر به‌موقع بودن گزارش حسابرسی مستقل پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها رابطهٔ معناداری بین همکاری حسابرسان داخلی با به‌موقع بودن گزارش حسابرسی مستقل نشان نداد، که با ادبیات نظری متفاوت و قابل‌تأمل می‌باشد، هرچند یافته-های پژوهش آن‌ها با پرسشنامه آزمون و سنجش شده است. محمدرضایی و صالح (۲۰۱۶) نیز به بررسی تأثیر نوع حسابرس و رقابت در بازار حسابرسی بر تأخیر گزارش حسابرسی پرداختند. یافته‌های آن‌ها حاکی از آن است که تأخیر گزارش حسابرسی توسط حسابرسان بخش خصوصی کمتر از سازمان حسابرسی است و افزایش رقابت در بازار حسابرسی با کاهش تأخیر گزارش حسابرسی همراه است.

به‌طورکلی عوامل مؤثر بر تأخیر گزارش حسابرسی از حسابرسان، کار حسابرسی و ویژگی-های شرکت مورد رسیدگی نشأت می‌گیرند. کنترل‌های داخلی مربوط به گروه دوم می‌باشد و ناشی از ویژگی‌های شرکت مورد رسیدگی است، همچنین ارزیابی ریسک کنترلی بخش مهمی از برآورد ریسک حسابرسی توسط حسابرس است که بر برنامه حسابرسی اثرگذار است و روی زمان انجام حسابرسی تأثیر خواهد گذاشت.

۲-۲- کنترل‌های داخلی

ساختار کنترل داخلی یک سازمان شامل سیاست‌ها و روش‌هایی است که برای تأمین اطمینان نسبی از دستیابی به هدف‌های سازمانی به وجود می‌آید. اطمینان نسبی بدان معنی است که هیچ ساختار کنترل داخلی ایده‌آل نیست و مخارج کنترل داخلی یک واحد تجاری نباید بیش از منافع مورد انتظار آن باشد. طراحی و استقرار مناسب سامانه‌های کنترل داخلی در واحدهای اقتصادی یکی از مهم‌ترین عوامل تحقق اثربخشی و کارایی عملیات، ارتقای پاسخگویی و شفافیت مالی، رعایت قوانین و مقررات و کمک به پیشگیری از تقلب و سوءاستفاده‌های مالی به شمار می‌رود

1 Hakansson

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

(قنبریان، ۱۳۹۰). کینی و شپاردسون[1] (۲۰۱۱) معتقدند که الزامات گزارش مدیران در مورد اثربخشی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، می‌تواند برای بهبود گزارشگری مالی مؤثر باشد. همچنین، بدارد و گراهام[2] (۲۰۱۱) به نقش مؤثر گزارش حسابرس مستقل در شناسایی ضعف‌های بااهمیت در نظام کنترل‌های داخلی شرکت اشاره نمودند. ضعف‌های بااهمیت، ضعف-هایی است که مانع از اثربخشی کنترل داخلی می‌شود و ریسک وقوع اشتباهات یا تخلفات بااهمیت نسبت به صورت‌های مالی موردحسابرسی و عدم کشف به‌موقع آن توسط کارکنان در روال عادی انجام وظایف وجود دارد.

در این راستا، حاجیها و حسین نژاد (۱۳۹۴) به بررسی عوامل تأثیرگذار بر نقاط ضعف بااهمیت کنترل داخلی پرداختند. یافته‌های پژوهش آن‌ها نشان داد که بین لگاریتم قیمت سهام در تعداد سهام، نسبت موجودی کالا به جمع کل دارایی و زیان با نقاط ضعف بااهمیت کنترل داخلی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد و تسعیر نرخ ارز، رشد درآمد، ارزش بازار بر ارزش دفتری، نمره z آلتمن و جمع کل بدهی بر دارایی رابطه‌ای با نقاط ضعف بااهمیت کنترل داخلی ندارد. جاوید و همکاران (۱۳۹۴) دریافتند که کیفیت کنترل‌های داخلی رابطه مثبت و معناداری با محافظه‌کاری مشروط دارد. نتایج وانگ و همکاران[3] (۲۰۱۶) نشان داد که کیفیت کنترل‌های داخلی از مدیریت سود می‌کاهد و موجب بهبود کیفیت حسابرسی می‌شود. یافته‌های دادل و همکاران[4] (۲۰۱۴) نیز حاکی از آن است که الزام‌های گزارش کنترل‌های داخلی به بهبود کیفیت اقلام تعهدی می‌انجامد.

۳-۲- بسط فرضیهٔ پژوهش

استانداردهای حسابرسی به‌وضوح بیان می‌دارند که حسابرس مستقل باید شناخت کافی از سیستم کنترل داخلی کسب کند و هم‌زمان با بخش حسابرسی داخلی شرکت، به فعالیت بپردازد (هو و هاچینسون[5]، ۲۰۱۰). به‌طور مثال؛ استاندارد حسابرسی ۵۰۰، پیرامون " شواهد حسابرسی" بیان می‌کند که زمانی اعتبار شواهد حسابرسی ارائه‌شده در شرکت افزایش می‌یابد که سیستم کنترل داخلی مستقرشده توسط شرکت، مؤثر واقع شود (کمیتهٔ تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۹۵)؛ بنابراین، ممکن است حسابرس، روش‌های حسابرسی را به‌جای پایان دوره در طی دوره انجام دهد که این امر موجب کاهش زمان لازم برای انجام فرایند حسابرسی در پایان دوره می‌شود.

1 Kinney & Shepardson
2 Bedard & Graham
3 Wang et al
4 Dowdel et al
5 Ho & Hutchinson

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

در همین راستا، استاندارد حسابرسی ۳۳۰ نشان می‌دهد، محیط کنترلی مؤثر می‌تواند اعتماد حسابرس را به کنترل‌های داخلی و قابل‌اتکا بودن شواهد حسابرسی ایجاد شده در واحد تجاری افزایش دهد. برای مثال، حسابرس می‌تواند برخی روش‌های حسابرسی را به‌جای پایان دوره، در طی دوره انجام دهد. این استاندارد نشان می‌دهد که حسابرس باید واکنشی مناسب در مقابل ضعف‌های متعدد سیستم کنترل داخلی داشته و زمان‌بندی اجرای عملیات حسابرسی را بر این اساس و با انجام آزمون‌های حسابرسی بعد از پایان دوره به‌جای یک دورهٔ موقت تنظیم کند. از سوی دیگر، مطابق با استاندارد حسابرسی ۵۳۰، پیرامون " نمونه‌برداری حسابرسی"، اندازه نمونه برای آزمون‌های جزئیات، در صورت وجود خطر تحریف‌های بااهمیت که مستقیماً به خطر کنترل مربوط باشد، افزایش می‌یابد (کمیتهٔ تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۹۵). بر همین اساس، سیستم کنترل داخلی مؤثر نشان‌دهنده کاهش خطر تحریف‌های بااهمیت است و درنتیجه به کاهش تأخیر گزارش حسابرسی می‌انجامد. درنهایت، استاندارد حسابرسی ۶۱۰ که به " ارزیابی کار واحد حسابرسی داخلی" می‌پردازد، بیان می‌دارد که حسابرس مستقل باید فعالیت‌های واحد حسابرسی داخلی و اثر آن را بر روش‌های حسابرسی مستقل را ارزیابی کند (کمیتهٔ تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۸۸). طبق این استاندارد، یک سیستم کنترل داخلی مؤثر اجازه تغییر در تعیین نوع و ماهیت، زمان‌بندی اجرا و حدود روش‌های حسابرسیِ حسابرس مستقل را می‌دهد که این به‌نوبهٔ خود موجب کاهش دامنهٔ حسابرسی و درنتیجه کاهش تأخیر گزارش حسابرسی می‌شود. بر اساس استانداردهای مطرح‌شده، به نظر می‌رسد کیفیت کنترل داخلی، تأثیر بسزایی بر تعیین زمان‌بندی اجرای عملیات حسابرسی و همچنین نمونه بررسی‌شده جهت انجام آزمون‌های محتوا داشته باشد.

از سوی دیگر، حسابرسان در صورت وجود ضعف‌های کنترل داخلی، با خطر تحریف بااهمیت بیشتر و درنتیجه خطر حسابرسی بالاتری روبرو می‌شوند؛ بنابراین، آن‌ها باید با انجام آزمون‌های حسابرسی پس از پایان دوره به‌جای طی دوره و همچنین افزایش دامنهٔ حسابرسی از طریق انجام آزمون‌های محتوای اضافی با استفاده از نمونه‌های حسابرسی بزرگ‌تر، برای کاهش خطر حسابرسی اقدام کنند. در مقابل، یک سیستم کنترل داخلی مؤثر موجب افزایش آزمون‌های انجام‌شده در طی دوره و کاهش آزمون‌های جزئیات در پایان دوره می‌شود. این امر نشان‌دهندهٔ کاهش در تأخیر گزارش حسابرسی است (هایچم و خالد[1]، ۲۰۱۳). یافته‌های اتردج و همکاران (۲۰۰۶) و مانسیف و همکاران[2] (۲۰۱۲) حاکی از آن است که در شرکت‌هایی که ضعف‌های

1 Hichem & Khaled
2 Munsif

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

کنترل داخلی شناسایی و برطرف می‌شود، تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی به‌طور معناداری کاهش می‌یابد. هایچم و خالد (۲۰۱۳) نیز در پژوهشی به بررسی تأثیر کیفیت کنترل‌های داخلی بر تأخیر گزارش حسابرسی پرداختند. یافته‌های آن‌ها نشان داد که کیفیت کنترل داخلی باعث کاهش تأخیر گزارش حسابرسی می‌شود؛ بنابراین، با توجه به ادبیات و پیشینهٔ تشریح شده در این قسمت، فرضیهٔ پژوهش به‌صورت زیر مطرح می‌شود:

فرضیهٔ پژوهش: ضعف در کنترل‌های داخلی باعث افزایش تأخیر گزارش حسابرسی می‌شود.

۳- روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش ازنظر هدف، پژوهشی کاربردی و ازلحاظ روش انجام پژوهش توصیفی-همبستگی است. همچنین، به دلیل اینکه داده‌های مورداستفاده، اطلاعات واقعی و تاریخی است، می‌توان آن را از نوع پس‌رویدادی (گذشته‌نگر) طبقه‌بندی کرد.

جدول (۱). آنالیز شرکت‌های موجود در جامعه آماری

ردیف	شرح	تعداد شرکت‌ها
۱	جامعهٔ آماری در تاریخ جمع‌آوری اطلاعات (اصلی بورس)	۳۱۹
۲	حداقل از ابتدای سال مالی ۱۳۹۱ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته‌شده نباشند	(۱٤)
۳	تغییر فعالیت یا تغییر سال مالی داشته باشند	(۱۹)
٤	اطلاعات آن‌ها در دسترس نباشد	(۸۸)
۵	جزء شرکت‌های مالی و سرمایه‌گذاری یا واسطه‌گری مالی و بیمه باشد	(۵۵)
	جامعهٔ آماری موردبررسی	۱٤۳

جامعهٔ آماری پژوهش به شرکت‌هایی محدود شد که حداقل از ابتدای سال مالی ۱۳۹۱ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته‌شده و تا پایان سال مالی ۱۳۹۴ در آن حضورداشته و از ویژگی‌های زیر برخوردار باشند: ۱) در طی دورهٔ موردبررسی (۱۳۹۱-۱۳۹۴) تغییر فعالیت یا تغییر سال مالی نداشته باشند، زیرا استفاده از داده‌ها با سال‌های مالی متفاوت تفسیر نتایج پژوهش را مشکل خواهد کرد. ۲) اطلاعات آن‌ها در دسترس باشد. ۳) جزو شرکت‌های مالی (مانند بانک‌ها، مؤسسات مالی) و شرکت‌های سرمایه‌گذاری یا شرکت‌های واسطه‌گری مالی و بیمه نباشد. دلیل این موضوع ماهیت متفاوت عملیات شرکت‌های مذکور نسبت به سایر شرکت‌ها و برخی قوانین و استانداردهای حسابداری متفاوت تدوین‌شده برای شرکت‌های فعال در صنایع مذکور است (افلاطونی، ۱۳۹۵). با مدنظر قرار دادن این محدودیت‌ها تعداد ۱۴۳ شرکت برای

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

انجام آزمون فرضیهٔ پژوهش انتخاب شدند. در جدول (۱) نحوهٔ غربالگری شرکت‌ها بر اساس محدودیت‌های فوق ارائه‌شده است. همچنین، برای فراهم کردن اطلاعات شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران از منابع مختلفی ازجمله سایت اطلاع‌رسانی بورس اوراق بهادار تهران و نرم‌افزار ره‌آورد نوین استفاده‌شده است. برای تحلیل داده‌ها نیز از نرم‌افزار Stata استفاده گردید.

۳-۱- مدل و متغیرهای پژوهش

برای آزمون فرضیهٔ پژوهش از مدل زیر، برگرفته از پژوهش‌های اورادی و همکاران (۱۳۹۵)، حاجیها و قادری (۱۳۹۵) و محمدرضایی و صالح (۲۰۱۶) استفاده‌شده است:

$$ARL_{it} = \beta_0 + \beta_1 ICW_{it} + \beta_2 LNASSETS_{it} + \beta_3 LEVERAGE_{it} + \beta_4 ROA_{it} + \beta_5 LOSS_{it} + \beta_6 BUSY_{it} + \beta_7 AUDPVT_{it} + \beta_8 AUDITT_{it} + \beta_9 OPINION_{it} + \beta_{10} B_IND_{it} + \beta_{11} DUALITY_{it} + YEAR_t + IND_j +$$

متغیر وابسته

تأخیر گزارش حسابرسی (ARL_{it}): برابر است با اختلاف در تعداد روزهای بین پایان سال مالی شرکت تـا روزی که حسابرس مستقل گزارش حسابرسی را امضا می‌کند (سولتانا و همکاران، ۲۰۱۴؛ محمدرضایی و همکاران، ۲۰۱۶؛ حاجیها و رفیعی، ۱۳۹۳). علاوه بر این در ایـن پژوهش مشـابه بـا پژوهش سعید و همکـاران (۲۰۱۵) از معیـار LNARL نیز برای اندازه‌گیری تأخیر گزارش حسابرسی استفاده‌شده است. این متغیر برابر است با لگاریتم طبیعی تأخیر گزارش حسابرسی و به‌منظور کنترل تأثیر عوامل پرت و غیر هم‌خطی در تأخیر گزارش حسابرسی در صورت وجود استفاده می‌شود و از اطمینانی بیشتری در ارائه نتایج برخوردار است (اورادی و همکاران، ۱۳۹۵).

متغیر مستقل

ضعف در کنترل داخلی (ICW_{it}): برای سنجش ضعف در کنترل داخلی به‌عنوان متغیر مستقل از نقاط ضعف بااهمیت کنترل‌های داخلی استفاده می‌گردد که از گزارش حسابرسان مستقل به دست می‌آید. طبق چک‌لیست کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی مصوب سازمـان بورس و اوراق بهـادار از سال ۱۳۹۱ بـه بعد حسابرس شرکت مکلف شده است کنترل‌های داخلی شرکت را بررسی نموده و مواردی که حاکی از عدم رعایت یا عدم اجرای مطلوب کنترل‌های

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

داخلی می‌باشد را در گزارش حسابرسی افشا کند؛ بنابراین، تمرکز پژوهش حاضر بربندهای ذیل مسئولیت‌های قانونی گزارش حسابرسی شرکت‌ها می‌باشد. ازاین‌رو، مشابه با پژوهش مانسیف و همکاران (۲۰۱۲)، اگر شرکت حداقل یک ضعف در سیستم کنترل‌های داخلی داشته باشد عدد ۱ و در غیر این صورت مقدار آن صفر خواهد بود.

متغیرهای کنترلی

اندازهٔ شرکت ($LNASSETS_{it}$): برابر است با لگاریتم ارزش دفتری مجموع دارایی‌های شرکت. اورادی و همکاران (۱۳۹۵) و حاجیها و قادری (۱۳۹۵) نشان دادند که بین اندازهٔ شرکت و تأخیر گزارش حسابرسی رابطهٔ مثبت و معناداری وجود دارد.

اهرم مالی ($Leverage_{it}$): برابر است با جمع بدهی‌های شرکت تقسیم بر جمع دارایی‌های شرکت. یافته‌ها اورادی و همکاران (۱۳۹۵) حاکی از رابطهٔ مثبت و معنادار بین اهرم مالی و تأخیر گزارش حسابرسی است.

بازده دارایی‌ها (ROA_{it}): برابر است با سود خالص تقسیم بر جمع دارایی‌های شرکت. حاجیها و قادری (۱۳۹۵) رابطه منفی و معناداری را بین بازده دارایی‌ها و تأخیر در گزارش حسابرسی نشان دادند.

زیان ($LOSS_{it}$): برابر است با یک اگر شرکت زیان گزارش کرده باشد، در غیر این صورت مقدار صفر را می‌گیرد. اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی شرکت‌های سود ده در مقایسه با شرکت‌های زیان ده زودتر انجام می شود و با تأخیر کمتری همراه ا ست (فرو ست و همکاران[1]، ۱۹۹۴).

دورهٔ گزار شگری ($BUSY_{it}$): برابر است با یک اگر دوره گزارشگری شرکت منتهی به ۲۹ اسفند باشد، در غیر این صورت مقدار صفر را می‌گیرد. محمدرضایی و صالح (۲۰۱۶) دریافتند که دوره گزارشگری شرکت با تأخیر گزارش حسابرسی رابطه منفی و معناداری دارد.

نوع ح سابرس ($AUDPVT_{it}$): برابر است با یک اگر حسابرس مستقل انتخاب‌شده برای حسابرسی صورت‌های مالی شرکت، از نوع دولتی باشد (سازمان حسابرسی)، در غیر این صورت مقدار صفر را می‌گیرد.

دورهٔ تصدی حسابرس ($AUDITT_{it}$): برابر است با تعداد سال‌هایی است که شرکت توسط موسسه حسابرسی معینی حسابرسی می‌شود (سعید و همکاران، ۲۰۱۵). به‌منظور اندازه‌گیری صحیح دورهٔ تصدی، باید سالی در دسترس باشد که در آن حسابرس به استخدام واحد تجاری

1 Frost et al

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

در آمده است. تعیین این تاریخ برای شرکت‌هایی که طی دورهٔ زمانی پژوهش، حسابرس خود را تغییر داده‌اند، مشکل نیست، اما برای شرکت‌هایی که در تمامی طول دورهٔ پژوهش از یک حسابرس استفاده کرده‌اند، تعیین سال اول شروع کار حسابرس با توجه به اطلاعات در د سترس، ممکن نی ست (کرمی و همکاران، ۱۳۸۹)؛ بنابراین برای حداقل نمودن تأثیر هرگونه خطای اندازه‌گیری، مبنای سال اندازه‌گیری دورهٔ تصدی از ۳ سال قبل از شروع دورهٔ پژوهش در نظر گرفته‌شده است.

نوع اظهارنظر حسابرس ($OPINION_{it}$): مقدار یک را اتخاذ می‌کند اگر گزارش حسابرسی برای صورت‌های مالی شرکت، از نوع تعدیل‌شده (مشروط، مردود و عدم اظهارنظر) باشد و در غیر این صورت صفر خواهد بود. ازآنجاکه گزارش حسابرسی تعدیل‌شده با افزایش تلاش حسابرسی رابطه دارد، منجر به افزایش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی می‌شود (سعید و همکاران، ۲۰۱۵).

استقلال هیئت‌مدیره (B_IND_{it}): برابر است نسبت اعضای غیرموظف هیئت‌مدیره (ملکیان و شایسته‌مند، ۱۳۹۴). یافته‌های اورادی و همکاران (۱۳۹۵) حاکی از آن است که استقلال هیئت-مدیره با تأخیر گزارش حسابرسی رابطه منفی و معناداری دارد.

دومسئولیتی بودن مدیرعامل ($DUALITY_{it}$): اگر مدیرعامل هم‌زمان رئیس هیئت‌مدیره باشد عدد یک و در غیر این صورت مقدار آن صفر خواهد بود (ملکیان و شایسته‌مند، ۱۳۹۴). اورادی و همکاران (۱۳۹۵) نشان دادند که دومسئولیتی بودن مدیرعامل با تأخیر گزارش حسابرسی رابطهٔ مثبت و معناداری دارد.

همچنین، در این پژوهش برای کنترل اثرات سال از متغیر (YEAR) و برای کنترل اثرات صنعت از متغیر (IND) استفاده‌شده است.

۴- یافته‌های پژوهش

۴-۱-آماره های توصیفی

آماره های توصیفی متغیرهای پژوهش در جدول (۲) ارائه‌شده است. همان‌طور که مشاهده می‌شود، تأخیر گزارش حسابرسی به‌طور میانگین، ۷۵/۴۵۸ روز می‌باشد. بیشترین تأخیر ۱۶۶ و کمترین آن ۱۵ روز بوده است. این متغیر در پژوهش‌های حاجیها و قادری (۱۳۹۵) و اورادی و همکاران (۱۳۹۵) به ترتیب دارای میانگین ۸۰/۱۹ و ۷۶/۳۹ بوده است و با نتایج پژوهش حاضر اندکی اختلاف دارد، که نمونه و دورهٔ زمانی متفاوت می‌تواند از دلایل احتمالی آن باشد. ضعف در کنترل‌های داخلی دارای میانگین ۰/۴۳۸ می‌باشد. این متغیر در پژوهش مانسیف و همکاران (۲۰۱۲) دارای میانگین ۰/۱۹ می‌باشد که با نتایج این پژوهش اختلاف قابل‌ملاحظه‌ای دارد و

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

بیـانگر این است که شرکت‌هـای نمونه ایـرانی دارای ضعف بااهمیت بیشتری در سیستم کنترل-های داخلی هستند.

جدول (۲). آماره های توصیفی متغیرهای پژوهش

نوع متغیر	متغیر	سال شرکتی	میانگین	میانه	انحراف معیار	بیشینه	کمینه
کمی	تأخیر گزارش حسابرسی	۵۷۲	۷۵/٤۵۸	۷۹	۲٦/۰۵۲	۱٦٦	۱۵
	لگاریتم تأخیر گزارش حسابرسی	۵۷۲	٤/۲۵٤	٤/۳٦۹	۰/۳۷۸	۵/۱۱۱	۲/۷۰۸
	اندازۀ شرکت	۵۷۲	۱۳/۸٤۲	۱۳/۷٦۲	۱/٤۸۲	۱۸/۷۷۵	۸/۹۸۸
	اهرم مالی	۵۷۲	۰/٦۵۰	۰/٦۳۷	۰/۲۹۰	۱/۹۷۸	۰/۰۲۲
	بازده دارایی‌ها	۵۷۲	۰/۱٦۱	۰/۱۰۹	۰/۲۱۷	۰/۹۸۲	-۰/۳۸۹
	دورۀ تصدی حسابرس	۵۷۲	۲/۷٦۳	۲	۱/٦۷۹	۷	۱
	استقلال هیئت‌مدیره	۵۷۲	۰/٦۳۵	۰/٦۰۰	۰/۱۹٤	۰/۸۳۳	۰/۲۰۰

نوع متغیر	متغیر	سال شرکتی	فراوانی (درصد)
کیفی	ضعف در کنترل‌های داخلی	۵۷۲	۲۵۱ (۰/٤۳۸)
	زیان	۵۷۲	۵۷ (۰/۰۹۹)
	دورۀ گزارشگری	۵۷۲	٤۲۳ (۰/۷۳۹)
	نوع حسابرس	۵۷۲	۱۰٤ (۰/۱۸۱)
	نوع اظهارنظر حسابرس	۵۷۲	۲۹۱ (۰/۵۰۸)
	دو مسئولیتی بودن مدیرعامل	۵۷۲	۵٤ (۰/۰۹٤)

اندازۀ شرکت، اهرم مالی و بازده دارایی‌ها به ترتیب دارای میانگین ۱۳/۸۴۲، ۰/۶۵۰ و ۰/۱۶۱ هستند. همچنین تقریباً ۱۰ درصد از شرکت‌ها در پایان سال مالی زیان گزارش کرده‌اند و دورۀ گزارشگری ۷۴ درصد از شرکت‌ها ۲۹ اسفندماه بوده است. علاوه بر این به‌طور متوسط در سال-های موردبررسی حسابرسی ۱۸ درصد از شرکت‌های موجود را حسابرس دولتی (سازمان حسابرسی) بر عهده داشته است و میانگین دورۀ تصدی حسابرس ۲/۷۶۳ می‌باشد. گزارش‌های حسـابرسی ۵۰ درصد از شرکت‌های موجود از نوع تعدیل‌شده است. ۶۳ درصد از اعضای هیئت-مدیره شرکت‌ها مستقل بوده و تقریباً ۹ درصد از مدیران عامل در طول دورۀ پژوهش هم‌زمان دو مسئولیت را بر عهده داشته‌اند.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

۴-۲- نتایج آزمون فرضیهٔ پژوهش

در این بخش و قبل از برآورد مدل رگرسیونی به آزمون مقایسهٔ میانگین متغیرهای پژوهش در دو گروهِ شرکت‌های دارای ضعف در کنترل‌های داخلی و سایر شرکت‌ها پرداخته‌شده است. نتایج این آزمون در جدول (۳)، قابل‌مشاهده است.

جدول (۳). نتایج آزمون مقایسهٔ میانگین متغیرهای پژوهش

متغیر	شرکت‌های دارای ضعف در کنترل‌های دخلی	سایر شرکت‌ها	سطح معناداری آزمون یک‌سویه Diff>0	سطح معناداری آزمون دوسویه Diff=0	سطح معناداری آزمون یک‌سویه Diff<0
تأخیر گزارش حسابرسی	۸۲/۲۹۸	۷۰/۱۰۹	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰
اندازهٔ شرکت	۱۳/۷۱۰	۱۳/۹٤۵	۰/۰۳۰	۰/۰٦۰	۰/۹۷۰
اهرم مالی	۰/٦۷٤	۰/٦۳۲	۰/۹۵۷	۰/۰۸۵	۰/۰٤۲
بازده دارایی‌ها	۰/۱۲۱	۰/۱۹۳	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰
زیان	۰/۱٤۳	۰/۰٦۵	۰/۹۹۹	۰/۰۰۰	۰/۰۰۱
دورهٔ گزارشگری	۰/۷۰۵	۰/۷٦٦	۰/۰٤۹	۰/۰۹۸	۰/۹۵۰
نوع حسابرس	۰/۱۱۹	۰/۲۳۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰
دورهٔ تصدی حسابرس	۲/٦٤۵	۲/۸۵٦	۰/۰٦۷	۰/۱۳۵	۰/۹۳۲
نوع اظهارنظر حسابرس	۰/۵۵۳	۰/٤۷۳	۰/۹۷۱	۰/۰۵٦	۰/۰۲۸
استقلال هیئت‌مدیره	۰/٦٤۱	۰/٦۲۹	۰/۷۷۱	۰/٤۵٦	۰/۲۲۸
دومسئولیتی بودن مدیرعامل	۰/۰۹۹	۰/۰۹۰	۰/٦٤٦	۰/۷۰۷	۰/۳۵۳

سطح معناداری آزمون دوسویه (۰/۰۰۰) در جدول (۳) نشان می‌دهد که میانگین تأخیر گزارش حسابرسی در شرکت‌های دارای ضعف در کنترل‌های داخلی (۸۲/۲۹۸) به‌صورت معناداری از میانگین همان متغیر در سایر شرکت‌ها (۷۰/۱۰۹) تفاوت دارد. به‌علاوه، بزرگ‌تر بودن سطح معناداری آزمون یک‌سویه Diff>0 (۱/۰۰۰) نشان می‌دهد که میانگین تأخیر گزارش حسابرسی برای شرکت‌های دارای ضعف در کنترل‌های داخلی بیش از سایر شرکت‌ها است. در مقابل، کوچک‌تر بودن سطح معناداری آزمون یک‌سویه Diff<0 (۰/۰۰۰) مبنی بر کوچک‌تر بودن میانگین تأخیر گزارش حسابرسی در سایر شرکت‌ها نسبت به شرکت‌های دارای ضعف در کنترل‌های داخلی است. تحلیل نتایج آزمون مقایسه میانگین‌ها برای دیگر متغیرها نیز مشابه با تأخیر گزارش حسابرسی است (نکته قابل تأمل این است که بازده دارایی‌ها در شرکت‌های دارای ضعف در کنترل‌های داخلی به‌مراتب کمتر از سایر شرکت‌ها است و زیان در این شرکت‌ها نیز

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

نسبت به سایر شرکت‌ها تفاوت قابل‌ملاحظه‌ای دارد). جدول (۴)، نتایج آزمون فرضیهٔ پژوهش با استفاده از رگرسیون حداقل مربعات معمولی را نشان می‌دهد.

جدول (٤). نتایج آزمون فرضیهٔ پژوهش

معیار تأخیر گزارش حسابرسی	ARL			LNARL		
متغیر	ضریب	آماره t	مقدار احتمال	ضریب	آماره t	مقدار احتمال
c	٦٧/٩٣١	٦/١١	۰/۰۰۰	٤/١٩٣	٢٤/٩٦	۰/۰۰۰
ضعف در کنترل‌های داخلی	٧/٦٨٧	٣/٧٨	۰/۰۰۰	۰/١۰٨	٣/٥٤	۰/۰۰۰
اندازهٔ شرکت	۰/٨٩٩	١/٣٣	۰/١٨٥	۰/۰٠٧	۰/٧٧	۰/٤٤۰
اهرم مالی	١۰/٣٥٩	٢/٩٦	۰/۰۰٣	۰/١٤٢	٢/٧۰	۰/۰۰٧
بازده دارایی‌ها	-٦/٦۰١	-١/٣٢	۰/١٨٦	-۰/۰٥٢	-۰/٦٩	۰/٤٨٩
زیان	٤/۰٧٩	١/١۰	۰/٢٧١	۰/۰٤١	۰/٧٤	۰/٤٦١
دورهٔ گزارشگری	۰/٤٩١	۰/٢١	۰/٨٣٧	۰/۰٢٩	۰/٨٢	۰/٤١٢
نوع حسابرس	-٣/١٨٣	-۰/٩٨	۰/٣٢٨	-۰/۰٢١	-۰/٤٤	۰/٦٦۰
دورهٔ تصدی حسابرس	۰/٢٨٥	۰/٣٨	۰/٧۰٢	۰/۰۰٢	۰/٢۰	۰/٨٤٢
نوع اظهارنظر حسابرس	١/٤٦٩	۰/٧٥	۰/٤٥٦	۰/۰٤٧	١/٦۰	۰/١١۰
استقلال هیئت‌مدیره	-١٥/٧٣٤	-٣/۰٤	۰/۰۰٣	-۰/٢٤٥	-٣/١٤	۰/۰۰٢
دومسئولیتی بودن مدیرعامل	٢٢/٥٢٣	٦/٨١	۰/۰۰۰	۰/٢٩٧	٥/٩٤	۰/۰۰۰
اثرات سال	کنترل شد			کنترل شد		
اثرات صنعت	کنترل شد			کنترل شد		
ضریب تعیین	۰/٢٧٧			۰/٢٥٢		
ضریب تعیین تعدیل‌شده	۰/٢٥۰			۰/٢٢٣		
آماره F (سطح معناداری)	١۰/۰٦ (۰/۰۰۰)			٨/٨٤ (۰/۰۰۰)		

مقدار ضریب تعیین تعدیل‌شده در معیار اول و دوم حاکی از آن است که متغیرهای مستقل و کنترلی به ترتیب ۲۵ و ۲۲ درصد از تغییرات متغیر وابسته را توضیح می‌دهند. همچنین، سطح معناداری آمارهٔ F در هر دو معیار نشان می‌دهد که مدل رگرسیونی به‌طور مناسب برازش شده است. با توجه به نتایج ارائه‌شده در جدول (۴)، مشاهده می‌شود که مقدار احتمال آمارهٔ t برای ضریب ضعف در کنترل‌های داخلی (ICW) در هر دو معیار و در سطح خطای ۱ درصد مثبت و معنادار است؛ بنابراین فرضیهٔ پژوهش در سطح اطمینان ۹۹ درصد پذیرفته می‌شود. این نتیجه حاکی از آن است که ضعف در کنترل داخلی باعث افزایش تأخیر گزارش حسابرسی می‌شود. در ادامه نتایج جدول (۴)، نشان می‌دهد که اهرم مالی و دومسئولیتی بودن مدیرعامل با تأخیر گزارش حسابرسی رابطهٔ مثبت و معناداری دارند. بدین معنی که هرچه اهرم مالی شرکت بیشتر

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

باشد، گزارش حسابرسی با تأخیر بیشتری همراه است و در شرکت‌هایی که مدیرعامل هم‌زمان سمت ریاست هیئت‌مدیره را بر عهده دارد، تأخیر گزارش حسابرسی افزایش‌یافته است. در ادامه نتایج نشان می‌دهد که استقلال هیئت‌مدیره رابطهٔ منفی و معناداری با تأخیر گزارش حسابرسی دارد. به‌بیان‌دیگر، هیئت‌مدیره مستقل باعث می‌شود تا تأخیر گزارش حسابرسی کاهش یابد. با مشاهده دیگر نتایج مشاهده می‌گردد که رابطهٔ معناداری بین اندازهٔ شرکت، بازده دارایی‌ها، زیان، دورهٔ گزارشگری، نوع حسابرس، دورهٔ تصدی حسابرس و نوع اظهارنظر حسابرس با تأخیر در گزارش حسابرسی وجود ندارد.

۵- تحلیل حساسیت

در این بخش به آزمون فرضیهٔ پژوهش با کنترل اثرات شرکت (بدون لحاظ کردن اثرات سال و صنعت) پرداخته می‌شود. با انجام آزمون F لیمر در هر دو معیار و مقدار احتمال آن در سطح خطای ۵ درصد، مشخص شد که روش اثرات ثابت (پانلی) بر روش اثرات مشترک (پولد) ارجحیت دارد. همچنین، با توجه به نتایج آزمون هاسمن و مقدار احتمال آن در سطح خطای ۵ درصد مشخص شد که مدل در هر دو معیار بایستی با استفاده از روش اثرات ثابت برآورد گردد. همچنین وجود ناهمسانی واریانس و خودهمبستگی سریالی در بین جملات اخلال نیز موردبررسی قرار گرفت و با استفاده از رویکرد حداقل مربعات تعمیم‌یافته به رفع آن‌ها در برآورد نهایی مدل در نرم‌افزار Stata پرداخته شد. نتایج آزمون فرضیهٔ پژوهش با استفاده از معیار ARL دارای ضریب (۵/۷۸۹) و مقدار احتمال (۰/۰۰۰) و با استفاده از معیار LNARL دارای ضریب (۰/۰۸۸) و مقدار احتمال (۰/۰۰۰) است. این نتایج نشان می‌دهد که در روش پانلی با اثرات ثابت نیز همانند روش حداقل مربعات معمولی، ضعف در کنترل‌های داخلی با تأخیر گزارش حسابرسی رابطه مثبت و معناداری دارد و فرضیهٔ پژوهش مورد تأیید قرار می‌گیرد. در جدول (۵) نتایج حاصل از تحلیل حساسیت پژوهش آمده است.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

جدول (۵). نتایج تحلیل حساسیت

$$ARL_{it} = \beta_0 + \beta_1 ICW_{it} + \beta_2 LNASSETS_{it} + \beta_3 LEVERAGE_{it} + \beta_4 ROA_{it} + \beta_5 LOSS_{it} + \beta_6 BUSY_{it} + \beta_7 BIG_{it} + \beta_8 AUDITT_{it} + \beta_9 OPINION_{it} + \beta_{10} B_IND_{it} + \beta_{11} DUALITY_{it} + \varepsilon_{it}$$

معیار تأخیر گزارش حسابرسی	ARL			LNARL		
متغیر	ضریب	آماره z	مقدار احتمال	ضریب	آماره z	مقدار احتمال
C	٦٩/٧٧٨	٩/٠٤	٠/٠٠٠	٤/٢٢٥	٣٨/٧٧	٠/٠٠٠
ضعف در کنترل‌های داخلی	٥/٧٨٩	٥/٠٦	٠/٠٠٠	٠/٠٨٨	٥/٧٤	٠/٠٠٠
اندازهٔ شرکت	١/٠٦٢	٢/١٨	٠/٠٢٩	٠/٠١١	١/٦٠	٠/١١٠
اهرم مالی	٨/٦٠٣	٤/٣٥	٠/٠٠٠	٠/١٢٢	٤/٥٢	٠/٠٠٠
بازده دارایی‌ها	-٩/٤٣٦	-٣/٥٨	٠/٠٠٠	-٠/٠٩٩	-٢/٧٤	٠/٠٠٦
زیان	٢/٥٤٠	١/١٦	٠/٢٤٦	٠/٠٣٤	١/٢٦	٠/٢٠٨
دورهٔ گزارشگری	-٥/٦٤٤	-٣/٢٢	٠/٠٠١	-٠/٠٦٨	-٢/٩٠	٠/٠٠٤
نوع حسابرس	-٣/٢٠٦	-١/٦٦	٠/٠٩٨	-٠/٠٤٤	-١/٧٧	٠/٠٧٧
دورهٔ تصدی حسابرس	٠/٤٧٣	١/١٨	٠/٢٣٨	٠/٠٠٥	٠/٩٩	٠/٣٢٣
نوع اظهارنظر حسابرس	٢/٥٧١	٢/١٢	٠/٠٣٤	٠/٠٤٤	٢/٧١	٠/٠٠٧
استقلال هیئت‌مدیره	-٢٢/٢٣٥	-٦/٣٥	٠/٠٠٠	-٠/٣٠٠	-٧/٢٥	٠/٠٠٠
دومسئولیتی بودن مدیرعامل	١٥/٠٣٦	٨/٥٢	٠/٠٠٠	٠/١٩٤	٨/٢٣	٠/٠٠٠
آماره والد (سطح معناداری)	٢٢٨/٨٣ (٠/٠٠٠)			٢٦٩/٢١ (٠/٠٠٠)		

۶- بحث و نتیجه‌گیری

هدف از اجرای این پژوهش، بررسی تأثیر ضعف در کنترل‌های داخلی بر تأخیر گزارش حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران بعد از تصویب دستورالعمل کنترل‌های داخلی مصوب ۱۳۹۱ بود. عملکرد مالی شرکت‌ها برای سرمایه‌گذاران و ذینفعان و به‌طورکلی افراد جامعه مهم بوده و خواستار انتشار اطلاعات قابل‌اتکا در کمترین زمان ممکن هستند. ازاین‌رو بررسی عوامل مؤثر بر تأخیر گزارش حسابرسی امری ضروری به‌حساب می‌آید. در این پژوهش از استانداردهای حسابرسی برای بسط فرضیهٔ پژوهش و ارتباط بین کنترل داخلی و مدت‌زمان اجرای عملیات حسابرسی استفاده گردید. نتایج آزمون فرضیهٔ پژوهش نشان داد که بین ضعف در کنترل‌های داخلی و تأخیر در گزارش حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. این نتیجه مؤید آن است که کنترل‌های داخلی ضعیف باعث می‌شود تا به‌موقع بودن گزارشگری مالی کاهش یابد. نتایج پژوهش موافق با نتیجه پژوهش‌های صورت گرفته توسط هایچم و خالد (۲۰۱۳)، مانسیف و همکاران (۲۰۱۲) و اتردج و همکاران (۲۰۰۶) است. آن‌ها

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

نیز نشان دادند که ضعف در کنترل‌های داخلی باعث افزایش تأخیر در گزارش حسابرسی می‌شود. درمجموع یافته‌های این پژوهش شواهد تجربی در ارتباط با دیدگاه حاکم بر استانداردهای حسابرسی مبنی بر تأثیر کنترل‌های داخلی بر تعیین زمان‌بندی اجرای عملیات حسابرسی فراهم آورد.

۷- پیشنهادهای حاصل از پژوهش

به مدیران ارشد شرکت‌ها پیشنهاد می‌گردد تا با تقویت سیستم کنترل داخلی به‌ویژه در بخش گزارشگری مالی، علاوه بر کاهش ریسک حسابرسی به بهبود و کیفیت گزارش‌های مالی از منظر به‌موقع بودن، کمک نمایند. همچنین یافته‌های این پژوهش ادبیات مرتبط با تأثیر ضعف در کنترل‌های داخلی را گسترش می‌دهد. ازآنجاکه پژوهش درزمینه کنترل‌های داخلی در ایران بسیار اندک است، به پژوهشگران آتی پیشنهاد می‌گردد تا به بررسی ارتباط ضعف در کنترل‌های داخلی با دیگر موضوعات خاص؛ از قبیل حاکمیت شرکتی، کیفیت حسابرسی و عملکرد شرکت‌ها بپردازند.

۸- تنگناهای پژوهش

با توجه به این‌که بازۀ زمانی پژوهش کوتاه است، بایستی تجزیه‌وتحلیل داده‌ها بااحتیاط صورت پذیرد. همچنین به دلیل لحاظ نکردن شرکت‌های غیر بورسی در نمونۀ پژوهش این نتایج در خصوص آن‌ها مصداق ندارد. از سوی دیگر باید به این مسئله نیز توجه داشت که دستورالعمل کنترل‌های داخلی در تاریخ ۱۳۹۱/۰۲/۱۶ توسط سازمان بورس و اوراق بهادار تهران ابلاغ‌شده و در اولین سال از دورۀ موردبررسی این پژوهش، زیربنای سیستم کنترل داخلی شرکت‌ها کامل نبوده است.

منابع

افلاطونی، عباس. (۱۳۹۵). **تحلیل آماری در پژوهش‌های مالی و حسابداری با نرم‌افزار Stata**. تهران: انتشارات ترمه، چاپ اول.

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.

ایزدی نیا، ناصر؛ محمدحسن فدوی و میثم امینی نیا. (۱۳۹۳). بررسی تأثیر پیچیدگی حسابداری و شفافیت گزارشگری مالی بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی. **دانش حسابرسی** ۱۳ (۵۴): ۱۰۳-۸۷.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

بیات، علی و سعید علی احمدی. (۱۳۹۳). تأخیر حسابرسی و به‌موقع بودن گزارشگری مالی. **پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی** ۶ (۲۲): ۱۲۱-۹۷.

جاوید، داریوش؛ محسن دستگیر و مهدی عرب صالحی. (۱۳۹۴). بررسی تأثیر کیفیت کنترل داخلی بر محافظه‌کاری مشروط در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. **فصلنامه حسابداری مالی** ۷ (۲۶): ۱۵۱-۱۲۵.

حاجیها، زهره و صلاح‌الدین قادری. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر فرصت‌های سرمایه‌گذاری بر تأخیر در گزارش حسابرسی. **دانش حسابداری مالی** ۳ (۲): ۱۰۷-۹۱.

حاجیها، زهره و سهیلا محمدحسین نژاد. (۱۳۹۴). عوامل تأثیرگذار بر نقاط ضعف بااهمیت کنترل داخلی. **پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی** ۷ (۲۶): ۱۳۷-۱۱۹.

حاجیها، زهره و آزاده رفیعی. (۱۳۹۳). تأثیر کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی بر به هنگام بودن گزارش حسابرسی مستقل. **پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی** ۶ (۲۴): ۱۳۷-۱۲۱.

سازمان بورس و اوراق بهادار (۱۳۹۱). **دستورالعمل کنترل‌های داخلی ناشران پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرا بورس ایران**، تهران.

علوی طبری، حسین و زهره عارف منش. (۱۳۹۲). بررسی رابطه بین تخصص صنعت حسابرس و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس تهران. **دانش حسابداری** ۴ (۱۴): ۲۶-۷.

قنبریان، رضا. (۱۳۹۰). کنترل‌های داخلی از گذشته تا امروز. **دانشنامه حسابداری** شمارهٔ ۸.

کرمی، غلامرضا؛ آمنه بذرافشان و امیر حمدی. (۱۳۸۹). بررسی ارتباط بین دوره تصدی حسابرس و مدیریت سود. **دانش حسابداری** ۲ (۴): ۸۲-۶۵.

کمیتهٔ تدوین استانداردهای حسابرسی، اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی: " استانداردهای حسابرسی"، شمارهٔ ۳۳۰، **سازمان حسابرسی**، ۱۳۹۳.

کمیتهٔ تدوین استانداردهای حسابرسی، اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی: "استانداردهای حسابرسی "، شمارهٔ ۵۰۰ و ۵۳۰، **سازمان حسابرسی**، ۱۳۹۵.

کمیتهٔ تدوین استانداردهای حسابرسی، اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی: "استانداردهای حسابرسی "، شماره ۶۱۰، **سازمان حسابرسی**، ۱۳۸۸.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

مشایخی، بیتا؛ شادی حسن‌زاده؛ یاسین امینی و وحید منتی. (۱۳۹۴). تأثیر همکاری حسابرسی داخلی در به‌موقع بودن گزارش حسابرسی مستقل. **حسابرسی نظریه و عمل** ۱ (۳): ۱۰۹-۹۱.

ملکیان، اسفندیار و حمیدرضا شایسته‌مند. (۱۳۹۴). تبیین تأثیر سازوکارهای مدیریتی راهبری شرکتی بر ریسک‌پذیری شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. **فصلنامه حسابداری مالی** ۷ (۲۸): ۱۲۶-۱۰۵.

Ashton, R.H., & A.Wright. (1989). Identifying audit adjustments with attention-directing procedures, **The Accounting Review**, 64 (4): 710–29.

Bedard J., & L. Graham. (2012). Detection and Severity Classifications of Sarbanes–Oxley Section 404 Internal Control Deficiencies, **The Accounting Review**, 86 (3): 825–855.

Dahawy, K., & K. Samaha. (2010). An investigation of the views and perceptions of external users of corporate annual reports in emerging economies: The case of Egypt, **International Journal of Accounting and Finance**, 2 (3/4): 331–67.

Dowdel Th., D. Herda, & M. Notbohm, (2014). Do Management Reports on Internal Control over Financial Reporting Improve Financial Reporting? **Research in Accounting Regulation**, 26: 104–109.

Doyle, J., W. Ge, & S. McVay. (2007). Accruals quality and internal control over financial reporting. **The Accounting Review**, 82 (5): 1141–1170.

Ettredge, M.L., C. Li, & L. Sun. (2006). The impact of SOX Section 404 internal control quality assessment on audit delay in the SOX era, **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, 25 (1): 1–23.

Feng, M., C. Li, & S. McVay. (2009).Internal control and management guidance, **Journal of Accounting and Economics**, 48 (2/3): 190–209.

Frost, R., G. Stecetee, L. Cohn, & K.E. Griess. (1994). Personality traits in sub clinical and nonobsessive-compulssive volunteers and their parents, **Behavior Research and therapy**, 32: 47-56.

Hakansson, N.H. (1977).Interim disclosure and public forecasts: An economic analysis and a framework for choice, **The Accounting Review**, 52 (2): 396–416.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

Hichem, Kh., & S. Khaled. (2013). Internal Control Quality, Egyptian Standards on Auditing and External Audit Delays: Evidence from the Egyptian Stock Exchange, **International Journal of Auditing**, doi:10.1111/ijau.12018.

Ho, S., & M. Hutchinson. (2010), Internal audit department characteristics/activities and audit fees: Some evidence from Hong Kong firms, **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, 19: 121–36.

Johnstone, K., C. Li, & K. H. Rupley. (2011).Changes in corporate governance associated with the revelation of internal control material weaknesses and their subsequent remediation, **Contemporary Accounting Research**, 28 (1): 331–383.

Kinney W.R., & M.L. Shepardson. (2011), Do Control Effectiveness Disclosures Require SOX 404(b) Internal Control Audits? A Natural Experiment with Small U.S, **Public Companies**, 49 (2): 2011, 413–448.

Knechel, W.R., & J.L. Payne. (2001). Additional evidence audit report lag, **Auditing: a Journal of Practice and Theory**, 20 (1): 137-146.

Krishnan, J., & J.S. Yang. (2009). Recent trends in audit report and earnings announcement lag, **Accounting Horizons**, 23: 265–288.

Munsif, V., K. Raghunandan., & D.V. Rama. (2012). Internal control reporting and audit report lags: Further evidence **Auditing: A Journal of Practice & Theory,** 31(3): 203–18.

MohammadRezaei, F., & M.N. Saleh. (2016). Audit report lag: the role of auditor type and increased competition in the audit market, **Accounting and Finance**, doi: 10.1111/acfi.12237.

Nor, M.N., R. Shafie, & W.N. Wan-Hussin. (2010). Corporate governance and audit report lag in Malaysia, **Asian Academy of Management Journal of Accounting and Finance**, 6 (2): 57–84.

Saeed R.B., S. Zalailah, A. Norsiah. (2015). CEO characteristics and audit report timeliness: do CEO tenure and financial expertise matter?, **Managerial Auditing Journal**, 30 (8/9): 998 – 1022.

Wang, X,. J. Gao, C. Shang & Q. Lu. (2016). Ownership Structure, Internal Control and Real Activity Earnings Management. International Conference on Industrial Engineering, **Management Science and Application** (ICIMSA), pp. 1-4.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]