فصلنامه چشم انداز حسابداری و مدیریت
دوره ۹، شماره ۱۱۷، تابستان ۱۴۰۵ (جلد سوم)

www.jamv.ir
ISSN: 2645-4572

تأثیر توانایی مدیریتی بر تأخیر گزارش حسابرسی با تأکید بر نقش تعدیلگر کیفیت حسابرسی و ضعف کنترل داخلی

مهشید احمدخان کردبچه
کارشناسی ارشد حسابداری، مؤسسه آموزش عالی ناصرخسرو، ساوه، ایران. (نویسنده مسئول).
linda.ahmadkhan@gmail.com
دکتر فرزین خوشکار
مدرس گروه حسابداری و مدیریت، مؤسسه آموزش عالی ناصرخسرو، ساوه، ایران.
f.khoshkar@hnkh.ac.ir

چشم انداز حسابداری و مدیریت (دوره نهم)
شماره ۱۱۷/ تابستان ۱۴۰۵ (جلد سوم)/ صص ۳۴-۴۴

چکیده

هدف این پژوهش بررسی تأثیر توانایی مدیریتی بر تأخیر گزارش حسابرسی و ارزیابی نقش تعدیلگر کیفیت حسابرسی و ضعف کنترل داخلی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران است. پژوهش از نظر هدف کاربردی و از نظر روش توصیفی و پس‌رویدادی است. نمونه با روش حذف سیستماتیک انتخاب شد و شامل ۱۵۷ شرکت در دوره ۱۳۹۵ تا ۱۴۰۳ است که در مجموع ۱۴۱۳ مشاهده شرکت‌سال را تشکیل می‌دهد. داده‌ها از صورت‌های مالی حسابرسی‌شده، گزارش‌های منتشرشده در سامانه کدال، اطلاعات بورس اوراق بهادار تهران و پایگاه ره‌آورد نوین استخراج و با رگرسیون چندمتغیره مبتنی بر داده‌های تابلویی در نرم‌افزار EViews تحلیل شد. توانایی مدیریتی با رویکرد تحلیل پوششی داده‌ها و مدل دمرجیان و همکاران اندازه‌گیری شد و کیفیت حسابرسی با دو شاخص اندازه حسابرس و تخصص حسابرس در صنعت سنجیده شد. نتایج نشان داد توانایی مدیریتی با تأخیر گزارش حسابرسی رابطه منفی و معنادار دارد. ضریب توانایی مدیریتی ۳۲۸.۰-، آماره t برابر با ۱۸۳.۴- و سطح معناداری کمتر از ۰۰۱.۰ بود. ضریب تعاملی توانایی مدیریتی و اندازه حسابرس ۱۲۹.۰- با سطح معناداری ۰۰۹.۰، ضریب تعاملی توانایی مدیریتی و تخصص حسابرس در صنعت ۱۵۷.۰- با سطح معناداری کمتر از ۰۰۱.۰ و ضریب تعاملی توانایی مدیریتی و ضعف کنترل داخلی ۱۵۱.۰- با سطح معناداری ۰۳۷.۰ به دست آمد. بنابراین، اندازه و تخصص حسابرس اثر کاهنده توانایی مدیریتی بر تأخیر گزارش حسابرسی را تقویت می‌کنند و توانایی مدیریتی بخشی از اثر تأخیرزای ضعف کنترل داخلی را تعدیل می‌کند.

واژگان کلیدی: توانایی مدیریتی، تأخیر گزارش حسابرسی، کیفیت حسابرسی، اندازه حسابرس، تخصص حسابرس در صنعت، ضعف کنترل داخلی.

مقدمه

به‌موقع بودن اطلاعات مالی یکی از مؤلفه‌های اصلی سودمندی گزارشگری مالی است. فاصله طولانی میان پایان سال مالی و تاریخ صدور گزارش حسابرس، دسترسی استفاده‌کنندگان به اطلاعات تأییدشده را به تأخیر می‌اندازد و می‌تواند عدم تقارن اطلاعاتی و عدم اطمینان در بازار سرمایه را افزایش دهد. بخش مهمی از این فاصله زمانی در فرآیند

www.jamv.ir
ISSN: 2645-4572

حسابرسی شکل می‌گیرد؛ زیرا حسابرس باید ریسک تحریف بااهمیت را ارزیابی کند، شواهد کافی و مناسب به دست آورد و اختلاف‌های احتمالی با مدیریت را پیش از صدور گزارش حل‌وفصل نماید.

پژوهش‌های مربوط به تأخیر گزارش حسابرسی، ویژگی‌های شرکت، پیچیدگی عملیات، وضعیت مالی، کیفیت کنترل‌های داخلی و ویژگی‌های حسابرس را از عوامل مؤثر بر زمان تکمیل حسابرسی معرفی کرده‌اند. در کنار این عوامل، توانایی مدیران می‌تواند کیفیت اطلاعات ارائه‌شده به حسابرس و کارایی همکاری واحد تجاری با تیم حسابرسی را تغییر دهد. مدیر توانمند منابع را کاراتر تخصیص می‌دهد، فرآیندهای مالی را بهتر سازمان می‌دهد و پاسخ‌های دقیق‌تری به درخواست‌های حسابرس ارائه می‌کند. از این رو انتظار می‌رود افزایش توانایی مدیریتی، زمان لازم برای رسیدگی و صدور گزارش حسابرسی را کاهش دهد.

اثر توانایی مدیریتی مستقل از محیط حسابرسی و ساختار کنترل داخلی نیست. مؤسسات حسابرسی بزرگ و حسابرسان متخصص در صنعت، منابع انسانی و دانش بیشتری برای ارزیابی ریسک و رسیدگی به موضوعات پیچیده در اختیار دارند. ضعف کنترل داخلی نیز دامنه آزمون‌های حسابرسی و سطح ریسک ارزیابی‌شده را افزایش می‌دهد. پژوهش حاضر این روابط را در یک چارچوب واحد بررسی می‌کند تا روشن شود کیفیت حسابرسی و ضعف کنترل داخلی چگونه رابطه میان توانایی مدیریتی و تأخیر گزارش حسابرسی را تغییر می‌دهند.

اهمیت و ضرورت انجام پژوهش

انتشار به‌موقع گزارش حسابرس برای کارایی تصمیم‌های سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان اهمیت دارد. گزارش حسابرس اعتبار اطلاعات صورت‌های مالی را افزایش می‌دهد، اما اگر با تأخیر طولانی منتشر شود، بخشی از ارزش اطلاعاتی خود را از دست می‌دهد. شناخت عوامل مرتبط با زمان صدور گزارش می‌تواند به شرکت‌ها، حسابرسان و نهادهای ناظر در برنامه‌ریزی بهتر فرآیند گزارشگری کمک کند.

اهمیت این پژوهش از آن جهت است که نقش مدیریت، حسابرس و کنترل داخلی را به‌صورت هم‌زمان بررسی می‌کند. اگر توانایی مدیریتی با کاهش تأخیر همراه باشد، ارزیابی توان مدیران تنها به عملکرد عملیاتی محدود نمی‌شود و برای کیفیت و سرعت گزارشگری مالی نیز اهمیت می‌یابد. همچنین تفکیک کیفیت حسابرسی به اندازه مؤسسه و تخصص صنعت نشان می‌دهد کدام ویژگی‌های حسابرس می‌تواند همکاری با مدیران توانمند را به صدور سریع‌تر گزارش تبدیل کند.

بررسی ضعف کنترل داخلی نیز برای جلوگیری از برداشت نادرست از نقش توانایی مدیریت ضروری است. مدیر توانمند ممکن است پیامد زمانی ضعف کنترل را کاهش دهد، اما این اثر جبرانی به معنای بی‌نیازی شرکت از اصلاح کنترل‌ها نیست. نتیجه پژوهش می‌تواند به هیئت‌مدیره و کمیته حسابرسی در تفکیک نقش توان مدیر از کیفیت زیرساخت کنترلی کمک کند.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

توانایی مدیریتی

نظریه رده‌های بالای سازمانی بیان می‌کند که ویژگی‌ها و توانایی‌های مدیران ارشد در تصمیم‌های راهبردی و پیامدهای سازمانی انعکاس می‌یابد. توانایی مدیریتی ظرفیت مدیر در استفاده کارا از منابع شرکت برای ایجاد درآمد و دستیابی به عملکرد بهتر است. دمرجیان و همکاران این مفهوم را با تفکیک کارایی شرکت از عوامل خاص واحد تجاری عملیاتی

www.jamv.ir
ISSN: 2645-4572

کردند. بر این اساس، باقیمانده مدل کارایی که به ویژگی‌های قابل مشاهده شرکت وابسته نیست، به‌عنوان بخشی از کارایی منتسب به مدیر در نظر گرفته می‌شود.

مدیران توانمندتر می‌توانند سامانه‌های اطلاعاتی و فرآیندهای مالی را بهتر اداره کنند، خطاهای گزارشگری را کاهش دهند و مدارک مورد نیاز حسابرس را به‌موقع آماده سازند. این ویژگی‌ها عدم اطمینان حسابرس را کاهش می‌دهد و رسیدگی را تسهیل می‌کند. در مقابل، ضعف در سازمان‌دهی اطلاعات و پاسخ‌گویی می‌تواند انجام آزمون‌های تکمیلی و تأخیر در نهایی‌شدن گزارش را به دنبال داشته باشد.

تأخیر گزارش حسابرسی

تأخیر گزارش حسابرسی فاصله زمانی میان پایان سال مالی شرکت و تاریخ گزارش حسابرس مستقل است. این فاصله نتیجه تعامل پیچیدگی عملیات صاحبکار، کیفیت آمادگی اطلاعات، ریسک حسابرسی، حجم آزمون‌ها و ظرفیت تیم حسابرسی است. تأخیر بیشتر می‌تواند انتشار اطلاعات تأییدشده را به تعویق اندازد و ارزش زمانی گزارش‌های مالی را کاهش دهد. مطالعات پیشین متغیرهایی مانند اندازه شرکت، زیان‌دهی، اهرم مالی، نوع اظهارنظر حسابرس، دوره تصدی حسابرس و پیچیدگی اقلام صورت‌های مالی را در توضیح این تأخیر به کار گرفته‌اند.

کیفیت حسابرسی

کیفیت حسابرسی به توان حسابرس برای کشف و گزارش تحریف بااهمیت مربوط است. مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر معمولاً از نیروی انسانی، تجربه، رویه‌های کنترل کیفیت و اعتبار حرفه‌ای بیشتری برخوردارند. تخصص حسابرس در صنعت نیز دانش او درباره معاملات، ریسک‌ها، برآوردها و رویه‌های متداول آن صنعت را افزایش می‌دهد. این دو ویژگی می‌توانند فرآیند ارزیابی ریسک و رسیدگی به موضوعات پیچیده را تسهیل کنند.

اندازه حسابرس و تخصص صنعت دو بعد متفاوت از کیفیت را نشان می‌دهند. اندازه، ظرفیت سازمانی و منابع مؤسسه را منعکس می‌کند؛ در حالی که تخصص صنعت به عمق دانش درباره محیط فعالیت صاحبکار مربوط است. هنگامی که مدیریت اطلاعات دقیق و سازمان‌یافته فراهم کند، حسابرس بزرگ یا متخصص می‌تواند از این اطلاعات با کارایی بیشتری استفاده کند و زمان رسیدگی را کاهش دهد.

ضعف کنترل داخلی

کنترل‌های داخلی برای اطمینان نسبی از قابلیت اتکای گزارشگری مالی، اثربخشی عملیات و رعایت مقررات طراحی می‌شوند. ضعف کنترل داخلی احتمال خطا، تحریف و نقص در مستندات مالی را افزایش می‌دهد و حسابرس را به گسترش آزمون‌های محتوا و افزایش شواهد ملزم می‌کند. بنابراین انتظار می‌رود ضعف کنترل داخلی به‌طور مستقیم تأخیر گزارش حسابرسی را افزایش دهد. در عین حال، مدیر توانمند ممکن است با نظارت بهتر، پاسخ‌گویی سریع و سازمان‌دهی اطلاعات، بخشی از پیامد زمانی ضعف کنترل را جبران کند.

پیشینه داخلی پژوهش

جبارزاده کنگرلویی و رادی (۱۳۹۲)، تأثیر توانایی مدیریت بر شفافیت شرکتی را با تأکید بر نقش تعدیلگر ضعف کنترل‌های داخلی بررسی کردند. نتایج آنان نشان داد توانایی مدیریت با شفافیت شرکتی ارتباط دارد و ضعف کنترل داخلی می‌تواند این رابطه را تغییر دهد. قادری و همکاران (۱۳۹۲)، نیز نقش توانایی مدیریت در ارتقای کیفیت کنترل داخلی را بررسی کردند و شواهدی درباره اهمیت توان مدیر در محیط کنترلی ارائه دادند.

www.jamv.ir
ISSN: 2645-4572

حاجی‌ها و همکاران (۱۳۹۶)، رابطه ضعف کنترل داخلی و تأخیر گزارش حسابرسی را در شرکت‌های بورسی بررسی کردند و رابطه مثبت میان ضعف کنترل و تأخیر را گزارش دادند. برزیده و معدنچی (۱۳۹۳)، اثر تخصص مؤسسه حسابرسی در صنعت بر تأخیر گزارش حسابرسی را مطالعه کردند. صفدری گرایلی (۱۳۹۶)، نیز تأخیر غیرعادی گزارش حسابرسی و نقش وابستگی اقتصادی و تخصص صنعت حسابرس را بررسی کرد.
مهرانی، نظری و قاسمی‌فرد (۱۳۹۹)، رابطه توانایی مدیریت و گزارشگری مالی به‌موقع را آزمون کردند. ولی‌زاده لاریجانی و همکاران (۱۴۰۰)، نیز کیفیت واحد حسابرسی داخلی، کیفیت گزارشگری مالی و زمان صدور گزارش حسابرس مستقل را بررسی کردند. مجموعه این پژوهش‌ها نشان می‌دهد ویژگی‌های مدیریت، حسابرس و کنترل داخلی می‌توانند بر زمان‌بندی گزارشگری اثرگذار باشند، اما بررسی هم‌زمان آن‌ها در یک مدل واحد محدود بوده است.

پیشینه خارجی پژوهش

اتردج، لی و سان (۲۰۰۶)، نشان دادند ارزیابی کیفیت کنترل داخلی با تأخیر حسابرسی ارتباط دارد. مانسیف، راغوناندان و راما (۲۰۱۲)، نیز شواهد بیشتری درباره ارتباط گزارشگری کنترل داخلی و تأخیر گزارش حسابرس ارائه کردند. کریشنان و وانگ (۲۰۱۵)، رابطه توانایی مدیریتی با پیامدهای حسابرسی، از جمله حق‌الزحمه و اظهارنظر تداوم فعالیت، را بررسی کردند.
حبیب و همکاران (۲۰۱۹)، در مرور عوامل تعیین‌کننده تأخیر گزارش حسابرسی، ویژگی‌های صاحبکار و حسابرس را از محورهای اصلی ادبیات معرفی کردند. لی، لی و وانگ (۲۰۲۴)، شواهدی درباره ارتباط توانایی مدیریتی و تأخیر گزارش حسابرسی در بازارهای نوظهور ارائه دادند. لی و همکاران (۲۰۲۵)، نیز توانایی مدیریت، کیفیت حسابرسی و تأخیر گزارش را در یک چارچوب تعاملی بررسی کردند. پژوهش حاضر با استفاده از داده‌های بازار سرمایه ایران، نقش دو معیار کیفیت حسابرسی و ضعف کنترل داخلی را در این رابطه آزمون می‌کند.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش از نظر هدف کاربردی، از نظر ماهیت توصیفی و از نظر شیوه گردآوری داده‌ها کتابخانه‌ای و اسنادکاوی است. طرح پژوهش پس‌رویدادی است و روابط میان متغیرها با رگرسیون خطی چندمتغیره و داده‌های تابلویی بررسی می‌شود. داده‌های خام در Excel آماده‌سازی و آزمون‌های آماری در EViews اجرا شده‌اند. برای انتخاب میان داده‌های تلفیقی و تابلویی از آزمون F لیمر و برای انتخاب میان اثرات ثابت و تصادفی از آزمون هاسمن استفاده شده است. مانایی متغیرها، هم‌انباشتگی، هم‌خطی، خودهمبستگی و ناهمسانی واریانس نیز پیش از تفسیر ضرایب بررسی شده‌اند.

جامعه آماری و روش انتخاب نمونه

جامعه آماری شامل تمام شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران است. نمونه با روش حذف سیستماتیک انتخاب شد. شرکت‌ها باید سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند داشته و در دوره پژوهش تغییر سال مالی نداده باشند، در گروه بانک‌ها، شرکت‌های سرمایه‌گذاری، واسطه‌گری مالی، هلدینگ و بیمه قرار نگیرند، پیش از سال ۱۳۹۵ پذیرفته شده و تا پایان سال ۱۴۰۳ فعال باشند و اطلاعات مورد نیاز آن‌ها در دسترس باشد.

www.jamv.ir
ISSN: 2645-4572

جدول (۱): روند انتخاب نمونه پژوهش

تعداد	شرح
۶۲۰	تعداد کل شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس در پایان سال ۱۴۰۳
(۲۱۰)	شرکت‌های غیرفعال در کل قلمرو زمانی پژوهش
(۱۷۹)	شرکت‌های پذیرفته‌شده از سال ۱۳۹۵ به بعد
(۱۲)	شرکت‌های غیرتولیدی، هلدینگ، سرمایه‌گذاری، واسطه‌گری مالی، بانک و لیزینگ
(۶۲)	شرکت‌های با پایان سال مالی متفاوت یا تغییر سال مالی
۱۵۷	تعداد شرکت‌های نمونه

پس از اعمال معیارها، ۱۵۷ شرکت برای دوره ۱۳۹۵ تا ۱۴۰۳ انتخاب شد. در نتیجه، مجموعه داده‌ها شامل ۱۴۱۳ مشاهده شرکت‌سال است. اطلاعات از صورت‌های مالی حسابرسی‌شده و گزارش‌های سامانه کدال، اطلاعات بورس اوراق بهادار تهران و پایگاه ره‌آورد نوین گردآوری شده است.

فرضیه‌های پژوهش

- ✓ فرضیه اول: بین توانایی مدیریتی و تأخیر گزارش حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.
- ✓ فرضیه دوم: کیفیت حسابرسی بر رابطه بین توانایی مدیریتی و تأخیر گزارش حسابرسی اثر دارد.
- ✓ فرضیه فرعی ۲-۱: اندازه حسابرس بر رابطه بین توانایی مدیریتی و تأخیر گزارش حسابرسی اثر دارد.
- ✓ فرضیه فرعی ۲-۲: تخصص حسابرس در صنعت بر رابطه بین توانایی مدیریتی و تأخیر گزارش حسابرسی اثر دارد.
- ✓ فرضیه سوم: ضعف کنترل داخلی بر رابطه بین توانایی مدیریتی و تأخیر گزارش حسابرسی اثر دارد.

مدل‌های پژوهش

$$\text{Model 1: } LAG_{it} = \beta_0 + \beta_1 MA_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 BOOKMKT_{it} + \beta_4 LOSS_{it} + \beta_5 LEVERAGE_{it} + \beta_6 RECINVRATIO_{it} + \beta_7 CACL_{it} + \beta_8 OPINION_{it} + \beta_9 TENURE_{it} + \varepsilon_{it}$$

$$\text{Model 2: } LAG_{it} = \beta_0 + \beta_1 MA_{it} + \beta_2 BIG_{it} + \beta_3 MA\times BIG_{it} + Controls_{it} + \varepsilon_{it}$$

$$\text{Model 3: } LAG_{it} = \beta_0 + \beta_1 MA_{it} + \beta_2 SPEC_{it} + \beta_3 MA\times SPEC_{it} + Controls_{it} + \varepsilon_{it}$$

$$\text{Model 4: } LAG_{it} = \beta_0 + \beta_1 MA_{it} + \beta_2 ICW_{it} + \beta_3 MA\times ICW_{it} + Controls_{it} + \varepsilon_{it}$$

متغیرها

متغیر وابسته

تأخیر گزارش حسابرسی (LAG) از لگاریتم طبیعی تعداد روزهای میان پایان سال مالی و تاریخ گزارش حسابرس محاسبه می‌شود.

متغیر مستقل

توانایی مدیریتی (MA) با تحلیل پوششی داده‌ها و الگوی دمرجیان و همکاران اندازه‌گیری می‌شود. در مرحله نخست، فروش به‌عنوان خروجی و بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته، هزینه‌های عمومی و اداری، اموال و ماشین‌آلات، اجاره‌های عملیاتی، سرقفلی خریداری‌شده و سایر دارایی‌های نامشهود به‌عنوان ورودی‌ها در نظر گرفته می‌شوند. از آنجا که هزینه

www.jamv.ir
ISSN: 2645-4572

پژوهش و توسعه در صورت‌های مالی شرکت‌های نمونه به‌طور مستقل شناسایی نشده است، این قلم از مدل حذف شده است.

در مرحله دوم، اثر ویژگی‌های شرکت از امتیاز کارایی جدا می‌شود. مدل شامل لگاریتم کل دارایی‌ها، سهم بازار، جریان نقد آزاد مثبت، لگاریتم سن شرکت و شاخص معاملات ارزی است. باقیمانده این رگرسیون به‌عنوان امتیاز توانایی مدیریتی به کار می‌رود.

$$\text{Firm Efficiency} = \alpha 0 + \alpha 1\ \text{Ln(Total Assets)} + \alpha 2\ \text{Market Share} + \alpha 3\ \text{Positive Free Cash Flow} + \alpha 4\ \text{Ln(Age)} + \alpha 5\ \text{Foreign Currency Indicator} + \varepsilon$$

متغیرهای تعدیلگر

کیفیت حسابرسی با دو معیار اندازه حسابرس (BIG) و تخصص حسابرس در صنعت (SPEC) سنجیده می‌شود. BIG یک متغیر مجازی است که برای سازمان حسابرسی، دایا رهیافت و آزمون‌پردازان ایران مشهود مقدار یک و در غیر این صورت صفر می‌گیرد. SPEC بر مبنای سهم بازار مؤسسه حسابرسی از مجموع دارایی‌های صاحبکاران هر صنعت تعیین می‌شود. ضعف کنترل داخلی (ICW) نیز برابر یک است اگر شرکت در سال جاری یا سال قبل ضعف کنترل داخلی گزارش کرده باشد و در غیر این صورت صفر است.

متغیرهای کنترلی

جدول (۲): تعریف متغیرهای کنترلی

نماد	متغیر	اندازه‌گیری
SIZE	اندازه شرکت	لگاریتم طبیعی کل دارایی‌ها
BOOKMKT	ارزش دفتری به بازار	نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار
LOSS	زیان‌دهی	یک برای شرکت زیان‌ده و صفر در غیر این صورت
LEVERAGE	اهرم مالی	کل بدهی تقسیم بر کل دارایی‌ها
RECINVRATIO	نسبت فعالیت	حساب‌های دریافتنی و موجودی کالا تقسیم بر کل دارایی‌ها
CACL	نسبت جاری	دارایی‌های جاری تقسیم بر بدهی‌های جاری
OPINION	اظهارنظر حسابرس	یک برای اظهارنظر مقبول و صفر در غیر این صورت
TENURE	دوره تصدی حسابرس	لگاریتم طبیعی سال‌های متوالی استفاده از حسابرس یکسان

آمار توصیفی

خلاصه آماری متغیرهای کمی پژوهش در جدول ۳ ارائه شده است. تعداد مشاهدات برای تمام متغیرها ۱۴۱۳ است. میانگین لگاریتم تأخیر گزارش حسابرسی ۳۲۸.۴ و میانگین توانایی مدیریتی ۰۰۳۶.۰- گزارش شده است.

جدول (۳): آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	میانگین	میانه	بیشینه	کمینه	انحراف معیار	مشاهدات
LAG	۴.۳۲۸۴۰۸	۴.۴۴۲۶۵۱	۵.۱۹۸۴۹۷	۲.۹۹۵۷۳۲	۰.۳۹۱۴۶۶	۱۴۱۳
MA	۰.۰۰۳۶۴۱-	۰.۰۰۲۹۰۲-	۰.۹۶۷۵۳۴	۰.۸۴۹۱۰۴-	۰.۳۱۳۳۶۴	۱۴۱۳
SIZE	۱۵.۸۱۷۰۳	۱۵.۶۰۶۶۷	۲۲.۲۱۶۷۲	۱۱.۴۰۶۸۱	۱.۸۳۳۶۰۵	۱۴۱۳

www.jamv.ir
ISSN: 2645-4572

مشاهدات	انحراف معیار	کمینه	بیشینه	میانه	میانگین	متغیر
۱۴۱۳	۰.۲۶۱۰۷۷	-۰.۱۶۹۸۳۷	۱.۳۵۶۰۳۴	۰.۲۷۰۰۵۴	۰.۳۳۷۰۶۶	BOOKMKT
۱۴۱۳	۰.۲۱۳۸۸۲	۰.۰۲۱۲۱۳	۱.۸۰۵۱۴۲	۰.۴۹۸۶۳۷	۰.۵۰۶۹۰۹	LEVERAGE
۱۴۱۳	۰.۱۹۶۲۸۱	۰.۰۴۰۰۱۵	۰.۷۱۴۸۹۳	۰.۵۱۴۵۶۰	۰.۵۱۶۵۶۲	RECIN
۱۴۱۳	۱.۱۷۶۹۹۱	۰.۲۱۴۷۱۸	۸.۴۸۷۲۴۳	۱.۴۷۶۵۲۶	۱.۸۰۲۶۲۷	CACL
۱۴۱۳	۰.۶۲۴۹۸۲	۰.۰۰۰۰۰۰	۲.۳۰۲۵۸۵	۰.۶۹۳۱۴۷	۰.۷۴۱۰۶۰	TEN

برازش مدل‌های پژوهش

آزمون‌های مانایی و هم‌انباشتگی

نتایج آزمون ریشه واحد لوین، لین و چو نشان داد متغیرهای پژوهش در سطح مانا هستند. آزمون هم‌انباشتگی نیز وجود رابطه بلندمدت میان متغیرهای مدل‌ها را تأیید کرد. بنابراین نگرانی ناشی از رگرسیون کاذب وجود ندارد.

آزمون هم‌خطی

ماتریس همبستگی پیرسون و مقادیر عامل تورم واریانس بررسی شد. تمام مقادیر VIF کمتر از ۱۰ بود و هم‌خطی شدید میان متغیرهای توضیحی مشاهده نشد.

انتخاب مدل بر اساس آزمون‌های F لیمر و هاسمن

سطح معناداری آزمون‌های F لیمر در مدل‌ها کمتر از ۰۵.۰ بود؛ بنابراین روش داده‌های تابلویی بر داده‌های تلفیقی ترجیح داده شد. سطح معناداری آزمون‌های هاسمن نیز کمتر از ۰۵.۰ بود و مدل اثرات ثابت برای برآورد انتخاب شد. آزمون بارتلت وجود ناهمسانی واریانس را نشان داد؛ از این رو برآوردها با تصحیح واریانس و خطاهای استاندارد انجام شدند. آماره‌های دوربین واتسون در محدوده قابل قبول قرار داشتند.

برآورد رگرسیونی مدل‌های پژوهش

نتایج آزمون فرضیه اول

ضریب توانایی مدیریتی در مدل پایه برابر با ۳۲۸.۰- است. آماره t برابر با ۱۸۳.۴- و سطح معناداری کمتر از ۰۰۱.۰ نشان می‌دهد این ضریب معنادار است. بنابراین، با افزایش توانایی مدیریتی، تأخیر گزارش حسابرسی کاهش می‌یابد و فرضیه اول تأیید می‌شود. ضریب تعیین مدل ۲۷۴۸.۰ و ضریب تعیین تعدیل‌شده ۲۶۴۸.۰ است.

جدول (۴): نتیجه آزمون فرضیه اول

نتیجه	سطح معناداری	آماره t	ضریب	نماد	متغیر
تأیید	۰.۰۰۱>	۴.۱۸۳-	۰.۳۲۸-	MA	توانایی مدیریتی

نتایج آزمون نقش تعدیلگر اندازه حسابرس

در مدل اندازه حسابرس، ضریب توانایی مدیریتی ۳۲۲.۰- و معنادار است. ضریب اندازه حسابرس ۱۱۴.۰، آماره t برابر با ۱۹۲.۲ و سطح معناداری ۰۲۸.۰ است. متغیر تعاملی توانایی مدیریتی و اندازه حسابرس ضریب ۱۲۹.۰-، آماره t برابر با ۲،۵۳۳- و سطح معناداری ۰،۰۰۹ دارد. منفی و معنادار بودن ضریب تعاملی نشان می‌دهد حضور حسابرس بزرگ، اثر کاهنده توانایی مدیریتی بر تأخیر گزارش حسابرسی را تقویت می‌کند. بنابراین فرضیه فرعی ۲-۱ تأیید می‌شود.

www.jamv.ir
ISSN: 2645-4572

جدول (۵): نتیجه آزمون فرضیه فرعی ۲-۱

متغیر	نماد	ضریب	آماره t	سطح معناداری
توانایی مدیریتی	MA	۰.۳۲۲-	۳.۹۵۳-	۰.۰۰۱>
اندازه حسابرس	BIG	۰.۱۱۴	۲.۱۹۲	۰.۰۲۸
توانایی مدیریتی × اندازه حسابرس	MA_BIG	۰.۱۲۹-	۲.۵۳۳-	۰.۰۰۹

نتایج آزمون نقش تعدیلگر تخصص حسابرس در صنعت

در مدل تخصص صنعت، ضریب توانایی مدیریتی ۲۴۲.۰- با سطح معناداری ۰۰۱.۰ است. اثر مستقیم تخصص حسابرس در صنعت با ضریب ۰۱۸.۰ و سطح معناداری ۵۷۰.۰ معنادار نیست. با این حال، ضریب تعاملی توانایی مدیریتی و تخصص حسابرس در صنعت ۱۵۷.۰-، آماره t برابر با ۴۳۱.۳- و سطح معناداری کمتر از ۰۰۱.۰ است. بنابراین، تخصص حسابرس در صنعت اثر توانایی مدیریتی بر کاهش تأخیر را تقویت می‌کند و فرضیه فرعی ۲-۲ تأیید می‌شود.

جدول (۶): نتیجه آزمون فرضیه فرعی ۲-۲

متغیر	نماد	ضریب	آماره t	سطح معناداری
توانایی مدیریتی	MA	۰.۲۴۲-	۳.۲۷۴-	۰.۰۰۱
تخصص حسابرس در صنعت	SPEC	۰.۰۱۸	۰.۵۶۸	۰.۵۷۰
توانایی مدیریتی × تخصص صنعت	MA_SPEC	۰.۱۵۷-	۳.۴۳۱-	۰.۰۰۱>

نتایج آزمون نقش تعدیلگر ضعف کنترل داخلی

ضریب توانایی مدیریتی در مدل ضعف کنترل داخلی ۳۱۴.۰- و معنادار است. ضعف کنترل داخلی ضریب مثبت ۰۳۹.۰، آماره t برابر با ۲۳۳.۲ و سطح معناداری ۰۱۸.۰ دارد؛ بنابراین ضعف کنترل داخلی به‌طور مستقیم تأخیر گزارش حسابرسی را افزایش می‌دهد. ضریب تعاملی توانایی مدیریتی و ضعف کنترل داخلی ۱۵۱.۰-، آماره t برابر با ۰۷۸.۲- و سطح معناداری ۰۳۷.۰ است. این نتیجه نشان می‌دهد توانایی مدیریتی بخشی از اثر تأخیرزای ضعف کنترل داخلی را جبران می‌کند و فرضیه سوم تأیید می‌شود.

جدول (۷): نتیجه آزمون فرضیه سوم

متغیر	نماد	ضریب	آماره t	سطح معناداری
توانایی مدیریتی	MA	۰.۳۱۴-	۴.۰۰۱-	۰.۰۰۱>
ضعف کنترل داخلی	ICW	۰.۰۳۹	۲.۲۳۳	۰.۰۱۸
توانایی مدیریتی × ضعف کنترل داخلی	MA_ICW	۰.۱۵۱-	۲.۰۷۸-	۰.۰۳۷

خلاصه آزمون فرضیه‌ها

جدول (۸): چکیده نتایج فرضیه‌های پژوهش

فرضیه	متغیر مورد آزمون	ضریب	سطح معناداری	نتیجه
اول	MA	۰.۳۲۸-	۰.۰۰۱>	تأیید
فرعی ۲-۱	MA_BIG	۰.۱۲۹-	۰.۰۰۹	تأیید
فرعی ۲-۲	MA_SPEC	۰.۱۵۷-	۰.۰۰۱>	تأیید
سوم	MA_ICW	۰.۱۵۱-	۰.۰۳۷	تأیید

www.jamv.ir
ISSN: 2645-4572

نتیجه‌گیری و بحث

نتیجه فرضیه اول نشان می‌دهد مدیران توانمندتر با کاهش عدم اطمینان اطلاعاتی و تسهیل دسترسی حسابرس به اطلاعات، زمان تکمیل حسابرسی را کاهش می‌دهند. این نتیجه با نظریه رده‌های بالای سازمانی سازگار است؛ زیرا توانایی مدیر در کیفیت تصمیم‌ها، سازمان‌دهی فرآیندهای مالی و نحوه پاسخ‌گویی شرکت منعکس می‌شود. ضریب منفی توانایی مدیریتی پس از کنترل اندازه شرکت، وضعیت زیان، اهرم مالی، نسبت فعالیت، نقدینگی، نوع اظهارنظر و دوره تصدی حسابرس باقی می‌ماند.

نتایج دو شاخص کیفیت حسابرسی تفاوت مهمی را نشان می‌دهد. اندازه حسابرس علاوه بر اثر تعاملی، اثر مستقیم معناداری دارد، اما اثر مستقیم تخصص صنعت معنادار نیست. با وجود این، هر دو ضریب تعاملی منفی و معنادارند. بنابراین استنباط اصلی به اثر مستقیم شاخص‌های کیفیت متکی نیست؛ بلکه حضور حسابرس بزرگ یا متخصص، ارتباط توانایی مدیریت با کاهش تأخیر را تقویت می‌کند. منابع بیشتر، تجربه تیم حسابرسی و شناخت صنعت می‌تواند تبدیل کیفیت اطلاعات مدیریتی به رسیدگی سریع‌تر را تسهیل نماید.

ضعف کنترل داخلی مطابق انتظار زمان حسابرسی را افزایش می‌دهد. حسابرس در چنین شرایطی نمی‌تواند به کنترل‌ها اتکای کافی داشته باشد و باید آزمون‌های محتوایی بیشتری انجام دهد. ضریب منفی متغیر تعاملی MA_ICW نشان می‌دهد توانایی مدیریتی اثر جبرانی دارد. این یافته به معنای جایگزینی مدیر توانمند با کنترل داخلی مناسب نیست؛ زیرا اثر مستقیم ضعف کنترل داخلی همچنان مثبت و معنادار است. توانایی مدیر شدت پیامد زمانی ضعف کنترل را کاهش می‌دهد، اما ضرورت اصلاح کنترل‌ها را از بین نمی‌برد.

در مجموع، توانایی مدیریتی یکی از عوامل مرتبط با به‌موقع بودن گزارش حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران است. ترکیب مدیریت توانمند و حسابرس دارای ظرفیت و دانش تخصصی، شرایط مناسب‌تری برای تکمیل به‌موقع حسابرسی فراهم می‌کند. تصمیم درباره انتخاب مدیر یا حسابرس باید همراه با ارزیابی ساختار گزارشگری و کنترل‌های داخلی انجام شود.

پیشنهادهای کاربردی

۱. هیئت‌مدیره و سهامداران عمده در انتخاب مدیران ارشد، علاوه بر سابقه اجرایی، شاخص‌های قابل سنجش کارایی و توانایی مدیریت منابع را بررسی کنند.

۲. کمیته‌های حسابرسی هنگام برنامه‌ریزی گزارشگری سالانه، توانایی تیم مدیریت در آماده‌سازی اطلاعات و پاسخ‌گویی به حسابرس را در زمان‌بندی حسابرسی در نظر بگیرند.

۳. شرکت‌های دارای عملیات پیچیده از حسابرسان دارای تجربه و تخصص مرتبط با صنعت استفاده کنند.

۴. شرکت‌های دارای ضعف کنترل داخلی، اصلاح کنترل‌ها را در اولویت قرار دهند و مسئولیت مشخصی برای پیگیری درخواست‌های حسابرس و رفع نواقص اطلاعاتی تعیین کنند.

۵. سازمان بورس و جامعه حسابداران رسمی، افشای تجربه صنعتی مؤسسات حسابرسی و شاخص‌های کیفیت آن‌ها را توسعه دهند.

پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آتی

۱. بررسی رابطه توانایی مدیریتی و حق‌الزحمه حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران.

www.jamv.ir
ISSN: 2645-4572

۲. بررسی نقش پاداش و مشوق‌های مدیریتی در رابطه توانایی مدیریتی و سرعت گزارشگری مالی.
۳. بررسی اثر ثبات و دوره تصدی مدیر بر رابطه توانایی مدیریتی و کیفیت گزارش حسابرسی.
۴. تکرار پژوهش به تفکیک صنایع و مقایسه صنایع پیچیده، از جمله صنایع دارویی و پتروشیمی، با سایر صنایع.

محدودیت‌های پژوهش

دامنه پژوهش به شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران محدود است و معیارهای حذف سیستماتیک، بانک‌ها، شرکت‌های سرمایه‌گذاری، واسطه‌گری‌های مالی، هلدینگ‌ها، بیمه‌ها و شرکت‌های دارای سال مالی متفاوت را از نمونه خارج کرده است؛ بنابراین تعمیم نتایج به این گروه‌ها باید با احتیاط انجام شود. سنجش توانایی مدیریتی مبتنی بر مدل کمی و باقیمانده رگرسیون کارایی است و همه ابعاد کیفی توان مدیر را پوشش نمی‌دهد. اندازه و تخصص حسابرس نیز جانشین‌های قابل مشاهده کیفیت حسابرسی هستند و تمام ابعاد قضاوت حرفه‌ای و کیفیت اجرای کار را منعکس نمی‌کنند. متغیر ضعف کنترل داخلی به گزارش ضعف در سال جاری یا سال قبل متکی و وابسته به کیفیت افشای شرکت‌هاست. ماهیت پس‌رویدادی پژوهش نیز برای استنباط علی قطعی محدودیت ایجاد می‌کند.

منابع

- ✓ برزیده، فرخ، معدنچی، مجتبی، (۱۳۹۳)، تأثیر تخصص مؤسسه حسابرسی در صنعت بر تأخیر گزارش حسابرسیف حسابرسی، نظریه و عمل، دوره ۱، شماره ۱، صص ۱-۱۹.
- ✓ جبارزاده کنگرلویی، سعید، رادی، یاسر، (۱۳۹۲)، بررسی تأثیر توانایی مدیریت بر شفافیت شرکتی با تأکید بر اثر تعدیلگری ضعف کنترل‌های داخلی، فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی، دوره ۱۱، شماره ۱، صص ۵۵-۸۰.
- ✓ حیدری سورشجانی، زهرا، جودکی چگنی، زهرا، (۱۴۰۱)، تأخیر در گزارش حسابرسی مشغله کاری حسابرس و رتبه مؤسسات حسابرسی، دانش حسابداری مالی، دوره ۹، شماره ۱، صص ۱۱۳-۱۳۲.
- ✓ خوشکار، فرزین، نیک‌نفس، اسماعیل، جاهدی، سودا، (۱۴۰۰)، توانایی مدیریت، کیفیت کنترل داخلی و کارایی سرمایه‌گذاری، چشم‌انداز حسابداری و مدیریت، دوره ۴، شماره ۵۳، صص ۱۱-۳۰.
- ✓ ساعدی، رحمان، دستگیر، محسن، (۱۳۹۹)، تأثیر تأخیر در گزارش حسابرسی و ضعف کنترل‌های داخلی بر کارایی سرمایه‌گذاری شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، پژوهش‌های تجربی حسابداری، دوره ۹، شماره ۳، صص ۲۹-۵۰.
- ✓ صفدری گرایلی، مهدی، (۱۳۹۶)، تأخیر غیرعادی گزارش حسابرسی و تجدید ارائه صورت‌های مالی آتی نقش تعدیلی وابستگی اقتصادی و تخصص صنعت حسابرس، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۲۳، شماره ۶، صص ۱۲۶-۱۵۵.
- ✓ قادری، کاوه، قادری، صلاح‌الدین، قادرزاده، سیدکریم، (۱۳۹۲)، نقش توانایی مدیریت در ارتقای کیفیت کنترل داخلی، فصلنامه پژوهش‌های تجربی حسابداری، دوره ۲، شماره ۳، صص ۱۱-۳۲.
- ✓ مهرانی، کاوه، نظری، هیراد، قاسمی‌فرد، محمدرضا، (۱۳۹۹)، توانایی مدیریت و گزارشگری مالی به‌موقع، مجله پیشرفت‌های حسابداری، دوره ۱۲، شماره ۱، صص ۳۲۳-۳۵۱.

- ولی‌زاده لاریجانی، اعظم، رحمانی، علی، شعبانی اصلی، سمانه، (۱۴۰۰)، کیفیت واحد حسابرسی داخلی، کیفیت گزارشگری مالی و تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرس مستقل، پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، دوره ۱۰، شماره ۲، صص ۲۵۹-۲۸۶.
- Bamber, E. M., Bamber, L. S., & Schoderbek, M. P. (1993). Audit structure and other determinants of audit report lag: An empirical analysis. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 12, 1-23.
- Bertrand, M., & Schoar, A. (2003). Managing with style: The effect of managers on firm policies. The Quarterly Journal of Economics, 118(4), 1169-1208.
- DeAngelo, L. (1981). Auditor size and audit quality. Journal of Accounting and Economics, 3, 189-199.
- Demerjian, P. R., Lev, B., Lewis, M. F., & McVay, S. E. (2013). Managerial ability and earnings quality. The Accounting Review, 88(2), 463-498.
- Durand, G. (2019). The determinants of audit report lag: A meta-analysis. Managerial Auditing Journal, 34(1).
- 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, 25(2), 1-23.
- Habib, A., Bhuiyan, M. B. U., Huang, H. J., & Miah, M. S. (2019). Determinants of audit report lag: A well-trodden path or still much to learn? International Journal of Auditing, 23(1), 1-32.
- Hambrick, D. C., & Mason, P. A. (1984). Upper echelons: The organization as a reflection of its top managers. Academy of Management Review, 9(2), 193-206.
- Krishnan, G. V., & Wang, C. (2015). The relation between managerial ability and audit fees and going concern opinions. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 34(3), 139-160.
- Li, X., Li, H., & Wang, Z. (2024). Managerial ability and audit report lag: Evidence from the emerging markets. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 54, 100-118.
- Li, Y., Liu, S., & Zh, Y. (2025). Managerial ability, audit quality, and audit report lag. Advances in Accounting, 68, 1-14.
- Munsif, V., Raghunandan, K., & Rama, D. V. (2012). Internal control reporting and audit report lags: Further evidence. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 31(3), 203-218.