

## The Audit Report Lag of Subsidiaries: The Role of Deadline Determined by Parent Company<sup>1</sup>

Fakhroddin MohammadRezaei<sup>2</sup>, Fakhroddin Amini<sup>3</sup>,  
Samira Joudi<sup>4</sup>

Received: 2023/10/30  
Accepted: 2024/02/26

Research Paper

### Abstract

The purpose of this study is to investigate the role of the annual general assembly's deadline of the parent company on subsidiaries' audit report lag (ARL). For this purpose, 1119 observations from annual financial reports of listed and unlisted companies from 2014 to 2022 are collected. The results reveal that there is a direct relationship between the ARL of the subsidiary company and each of the three variables - the deadline of the parent company's general assembly in the current year, the deadline of the parent company's general assembly in the previous year, and the average of ARL of the parent company in the last 4 years. The findings of the present study indicate that the relationship between the parent company and the subsidiary is not only effective in the operation of the subsidiary company but can also affect its financial reporting policies. Considering the increasing number of business groups in recent decades, the evidence provided by this research can highlight the importance of the parent company's financial reporting policies on the financial reporting procedures of subsidiaries for a wide range of users such as auditors, capital market participants, and oversight bodies.

**Keyword:** Audit Report Lag, Parent Company, Subsidiary Company, Deadline of the Parent Company's General Assembly.

**JEL Classification:** M42.

---

1. DOI: 10.22051/JERA.2024.45422.3177

2. Assistant Professor, Faculty of Finance, Kharazmi University, Tehran, Iran. (Corresponding Author).  
(Fakhroddin.mr@gmail.com).

3. M.Sc. Department of Accounting, Faculty of Finance, Kharazmi University, Tehran, Iran.  
(Amiiii71@gmail.com).

4. Ph.D. Department of Accounting, Faculty of Economics and Management, Urmia University, Urmia,  
Iran. (Joudi.samira@yahoo.com).

<https://jera.alzahra.ac.ir>

## تأخیر در گزارش حسابرسی شرکت فرعی: نقش زمان گزارشگری شرکت اصلی<sup>۱</sup>

فخرالدین محمدرضائی<sup>۲</sup>، فخرالدین امینی<sup>۳</sup>، سمیرا جودی<sup>۴</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۸/۰۸

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۱۲/۰۷

مقاله پژوهشی

### چکیده

هدف پژوهش حاضر بررسی نقش زمان بندی گزارشگری شرکت اصلی بر تأخیر در گزارش حسابرسی شرکت فرعی می‌باشد. بدین منظور، ۱۱۹۹ مشاهده از گزارش‌های سالیانه شرکت‌های بورسی و غیر بورسی در طی دوره زمانی ۱۳۹۳ تا ۱۴۰۰ جمع‌آوری شده است. نتایج نشان می‌دهد که بین تأخیر در گزارش حسابرسی شرکت فرعی و هر سه متغیر، تاریخ مجمع عمومی سالیانه شرکت اصلی در سال جاری، تاریخ مجمع عمومی سالیانه شرکت اصلی در سال قبل و میانگین تأخیر در گزارش حسابرسی چهار سال قبل شرکت اصلی، رابطه مستقیمی وجود دارد. یافته‌های پژوهش حاضر بیانگر آن است که رابطه شرکت اصلی - تابعه فقط بر عملیات شرکت تابعه موثر نیست و می‌تواند سیاست‌های گزارشگری مالی آن‌ها را نیز تحت تأثیر قرار دهد. با توجه به افزایش روزافزون گروه‌های تجاری شواهد ارائه شده توسط این پژوهش می‌تواند برای طیف وسیعی از استفاده‌کنندگان مانند حساب‌برسان، فعالان بازار سرمایه و نهادهای ناظر، اهمیت سیاست‌های گزارشگری مالی شرکت اصلی بر رویه‌های گزارشگری مالی شرکت‌های تابعه را برجسته نماید.

**واژه‌های کلیدی:** تأخیر در گزارش حسابرسی، شرکت اصلی، شرکت فرعی، تاریخ مجمع عمومی شرکت اصلی.

طبقه بندی موضوعی: M42

10.22051/JERA.2024.45422.3177 :DOI ۱

۲. استادیار، دانشکده علوم مالی، دانشگاه خوارزمی، تهران، ایران. (نویسنده مسئول). (Fakhroddin.mr@gmail.com).

۳. کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، دانشکده علوم مالی، دانشگاه خوارزمی، تهران، ایران. (Amiini71@gmail.com).

۴. دکتری، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و مدیریت، دانشگاه ارومیه، ارومیه، ایران. (Joudi.samira@yahoo.com).

https://jera.alzahra.ac.ir

## مقدمه

قانون‌گذاران در سراسر جهان، بر اهمیت گزارشگری مالی به موقع، تأکید کرده‌اند. به موقع بودن، به در دسترس بودن اطلاعات در زمان مناسب دلالت دارد در صورتی که اطلاعات در زمان مناسب در اختیار استفاده‌کنندگان قرار نگیرند، سودمندی خود را جهت اتخاذ تصمیم و قضاوت توسط استفاده‌کنندگان از دست می‌دهند (آبرناثی، کویبیک و ماسلی<sup>۱</sup>، ۲۰۱۸). متغیر کلیدی در به موقع بودن، "تأخیر در گزارشگری" هست. از آنجاکه اطلاعات مالی نسبت به گذشت زمان ارزش و سودمندی خود را در تصمیم‌گیری‌ها از دست می‌دهند، بنابراین هرچه فاصله زمانی بین پایان سال مالی و تاریخ انتشار صورت‌های مالی (تأخیر در گزارشگری) کوتاه‌تر شود، ارزش اطلاعات منتشرشده بیشتر می‌شود (دوراندا<sup>۲</sup>، ۲۰۱۹).

یکی از دلایل اصلی عنوان‌شده از سوی شرکت‌ها برای تأخیر در ارائه صورت‌های مالی سالانه، نیاز به انجام خدمات حسابرسی می‌باشد (راسخی و آراد، ۱۳۹۶). به عبارت دیگر طولانی شدن زمان انتشار صورت‌های مالی و طولانی شدن عملیات حسابرسی درهم‌پیچیده شده‌اند و به صورت مترادف در ادبیات گزارشگری مالی به کار برده می‌شوند (ورمرت، داد و تای<sup>۳</sup>، ۱۹۹۷). صالحی، اورادی و سالاری (۱۳۹۵) نشان می‌دهند که میانگین تأخیر در گزارش حسابرسی در ایران بین سال‌های ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۳، ۷۶ روز است، درحالی‌که پژوهش نکل و شارما<sup>۴</sup> (۲۰۱۲) نشان می‌دهد که میانگین تأخیر در گزارش حسابرسی در آمریکا حدود ۴۵ روز است.

یکی از عواملی که می‌تواند در تأخیر در گزارش حسابرسی نقش بازی کند سیاست‌های شرکت اصلی است. زیرا شرکت اصلی ملزم به تهیه صورت‌های مالی تلفیقی می‌باشد. قاعدتاً شرکت‌های وابسته یا فرعی باید صورت‌های مالی حسابرسی شده را قبل از شرکت اصلی در دسترس قرار دهند. بنابراین اگر شرکت اصلی مهلت تعیین کند که شرکت‌های تابعه یا فرعی سریع‌تر صورت‌های مالی حسابرسی شده را ارائه کنند، آن‌ها مجبور به پیروی از این دستور می‌باشند. بنابراین یکی از عواملی که می‌تواند بر تأخیر در گزارش حسابرسی (به‌ویژه بر جزء

---

1. Abernathy, Kubick & Masli  
 2. Durand  
 3. Wermert, Dodd & TA  
 4. Knechel & Sharma

اول تأخیر در گزارش حسابرسی، یعنی تأخیر در برنامه‌ریزی حسابرسی) شرکت تابعه یا فرعی اثر بگذارد، مهلتی می‌باشد که شرکت اصلی تعیین کرده است.

در سال‌های پس از ۱۳۸۰، شرکت‌های اصلی و فرعی در بورس اوراق بهادار تهران افزایش یافته‌اند. به‌طور دقیق‌تر، آماره‌های توصیفی محمدرضائی و محدصالح<sup>۱</sup> (۲۰۱۸) نشان می‌دهد که بین سال‌های ۱۳۷۸ تا ۱۳۸۰، شرکت‌های اصلی در نمونه پژوهش ۹ درصد کل مشاهدات هستند، درحالی‌که بین سال‌های ۱۳۸۱ تا ۱۳۸۹، شرکت‌های اصلی به ۲۲ درصد افزایش یافته است. هم‌چنین، در سال‌های اخیر گزارش‌های مالی شرکت‌های فرعی غیر بورسی شرکت‌های اصلی بورسی در سامانه کدال افشا می‌شوند. علی‌رغم این تغییرات، تاکنون هیچ پژوهشی به این موضوع نپرداخته که آیا تاریخ مجمع شرکت اصلی می‌تواند بر زمان‌بندی و تأخیر در گزارش حسابرسی شرکت فرعی اثرگذار باشد یا خیر. بنابراین، این تغییرات فرصتی را برای این پژوهش فراهم کرده است که به بررسی نقش تاریخ مجمع شرکت اصلی بر تأخیر در گزارش حسابرسی شرکت تابعه پردازد.

همچنین، این پژوهش می‌تواند دانش‌افزایی‌هایی را در تئوری و در عمل ایجاد نماید. نخست، سیاست‌های شرکت‌های اصلی می‌تواند یکی از عوامل مهم بر تعیین زمان برگزاری مجمع عمومی شرکت فرعی باشد. با این وجود، مطالعه ادبیات نشان داد که تاکنون در سطح بین‌الملل و داخلی، نقش متغیر سیاست‌های شرکت‌های اصلی بر تأخیر در گزارش حسابرسی شرکت فرعی مورد مطالعه قرار نگرفته است. در نتیجه این پژوهش قادر است شواهد دست‌اولی را برای ادبیات پژوهشی تأخیر در گزارش حسابرسی، به همراه داشته باشد. دوم، این پژوهش به‌واسطه کنترل درون‌زایی از متغیرهای محذوف همبسته به میزان کمتری رنج می‌برد. بنابراین، شواهد ارائه شده توسط این پژوهش از قابلیت اتکایی بالایی برخوردار است.

سایر بخش‌های این مطالعه شامل چهار بخش است. بخش بعدی مقالات مرتبط را مرور کرده و فرضیه پژوهش را بسط می‌دهد. روند مطالعه با بحث در مورد روش پژوهش و سپس نتایج تجربی دنبال می‌شود. واپسین بخش این مطالعه نیز به بحث و نتیجه‌گیری اختصاص یافته است.

### مبانی نظری و پیشینه پژوهش

حبیب، بویان، هوآنگ و میا<sup>۱</sup> (۲۰۱۹) عوامل مؤثر بر تأخیر در گزارش حسابرسی را به سه دسته مرتبط با حسابرس (اندازه حسابرس، تخصص حسابرس، نوع گزارش حسابرس، حق الزحمه خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی، تصدی حسابرس، تغییر حسابرس، فصل شلوغ حسابرسی و ضعف‌های بااهمیت در کنترل داخلی)، مرتبط با حاکمیت شرکتی (ویژگی‌های کمیته حسابرسی، ویژگی‌های هیئت‌مدیره، دوگانگی نقش مدیرعامل و ساختار مالکیت) و مرتبط با شرکت صاحب‌کار (پیچیدگی، ریسک ذاتی، سودآوری و اهرم) تقسیم نمودند. در ادامه، به‌طور خلاصه به بررسی برخی از عوامل مطرح‌شده مبادرت شده است.

نخست، در خصوص یک مورد از ویژگی‌های مرتبط با حسابرسان بحث خواهد شد. پژوهش‌های مختلف به بحث در مورد اندازه حسابرس و تخصص حسابرس پرداخته‌اند. یک شرکت حسابرسی بزرگ، فرصت‌های بهتری برای جذب کارکنان ماهر، استقرار منابع برای آموزش کارکنان، و به‌کارگیری تکنولوژی‌های قوی‌تر، و در نتیجه کاهش زمان کار حسابرسی دارد (اوسوآنسا و لونتیس<sup>۲</sup>، ۲۰۰۶). یافته‌های پژوهش محمدرضائی و محد-صالح (۲۰۱۸) نشان می‌دهد که حسابرسان خصوصی در مقایسه با حسابرسان دولتی (سازمان حسابرسی)، تأخیر در گزارش حسابرسی پایین‌تری دارند و این تأخیر کوتاه‌تر را به کارایی بیشتر حسابرسان خصوصی به دلیل فشار رقابتی بالاتر، منتسب کرده‌اند.

پس از مرور یک مورد از شواهد تجربی در مورد نقش ویژگی‌های حسابرسان، به بررسی نقش یک مورد از ویژگی‌های حاکمیت شرکتی اقدام شده است. مطابق بامبر، بامبر و شودربک<sup>۳</sup> (۱۹۹۳) هر چه صاحبکار سهامداران گسترده‌تری داشته باشد، تعداد سرمایه‌گذاران فردی که به صورت‌های مالی مشتری متکی هستند، بیشتر می‌شود. اتکای بیشتر به صورت‌های مالی صاحبکار توسط سرمایه‌گذاران منفرد مختلف، قرار گرفتن صاحبکار (و حسابرس) در معرض دعوی [ریسک] را افزایش می‌دهد و در نتیجه ریسک تجاری حسابرس را افزایش می‌دهد. بنابراین، تمرکز مالکیت (سهامداران منفرد) رابطه منفی (مثبت) با تأخیر در گزارش حسابرسی دارد. رنجبر ناوی و چناری (۱۴۰۰) به مطالعه نقش مالکیت متمرکز و مالکیت بلوکه سهام بر تأخیر در

1. Habib, Bhuiyan, Huang & Miah

2. Owusu-Ansah & Leventis

3. bamber, bamber & schoderbek

گزارش حسابرسی پرداخته‌اند. یافته‌های آن‌ها نشان می‌دهد که مالکیت متمرکز رابطه معناداری با تأخیر در گزارش حسابرسی ندارد. اما، بین مالکیت بلوکه سهام و تأخیر در گزارش حسابرسی، ارتباط معکوس و معناداری وجود دارد.

در آخر به بررسی یک مورد از عوامل مرتبط با شرکت صاحب کار مبادرت شد. در پژوهش‌ها از چهار عامل برای بررسی پیچیدگی صاحب کار استفاده شده است. نخستین سنجه، اندازه شرکت صاحب کار است. پژوهش‌های پیشین مستند کرده‌اند که یک رابطه منفی بین اندازه شرکت صاحب کار و تأخیر در گزارش حسابرسی وجود دارد (به‌عنوان مثال، عفیفی<sup>۱</sup>، ۲۰۰۹). با بررسی دومین سنجه به نظر می‌رسد بخش‌های تجاری، فروش خارجی، و ادغام‌ها، پیچیدگی شرکت را افزایش می‌دهند و از این رو تأخیر در گزارش حسابرسی را افزایش می‌دهند (به‌عنوان مثال، وو و کو<sup>۲</sup>، ۲۰۰۱). عامل پیچیدگی دیگری که می‌تواند برای تأخیر در گزارش پیامدهایی داشته باشد، وجود اقلام غیرمترقبه است. ادبیات پیشین یک ارتباط مثبت بین وجود اقلام غیرمترقبه و تأخیر در گزارش را مستند کرده‌اند (به‌عنوان مثال، چان، لو و مو<sup>۳</sup>، ۲۰۱۶). رحیمیان، توکل نیا و قربانی (۱۳۹۳) به مطالعه نقش درماندگی مالی بر تأخیر در گزارش حسابرسی پرداخته‌اند. مطابق ادبیات پژوهشی شرکت‌هایی که وضعیت مالی ضعیف‌تری دارند، حسابرس را در معرض خطر حسابرسی بیشتری قرار می‌دهند و بنابراین، تأخیر گزارش حسابرسی افزایش می‌یابد. اما نتایج پژوهش آنها، بیانگر عدم تأثیر درماندگی مالی بر تأخیر گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است.

در ارتباط با نقش سیاست‌گذاری شرکت اصلی (مادر) بر عملیات شرکت‌های تابعه، در ادبیات پژوهشی حوزه مدیریت پژوهش‌های زیادی انجام شده است. به طور مثال، جن تورک و آلوخ<sup>۴</sup> (۱۹۹۵) شواهدی مرتبط با رابطه شرکت اصلی و تابعه فراهم کرده‌اند. در این راستا، لووت و همکاران (۲۰۰۹) به مطالعه نقش کنترلی شرکت مادر بر شرکت‌های تابعه آمریکایی در مکزیک پرداخته‌اند. نتایج نشان می‌دهد که ادراک شرکت مادر از عملکرد شرکت‌های تابعه با میزان کنترلی که شرکت‌های مادر بر این شرکت‌های تابعه اعمال می‌کنند، رابطه معکوس دارد. در ایران نیز به طور نمونه، اسدزاده و همکاران (۱۴۰۰) به مطالعه تأثیر هوش راهبردی

1. Afify
2. Woo & Koh
3. Chan, Luo & Mo
4. Jan Turk & Alukh

شرکت مادر بر اثربخشی راهبردهای احیای در شرکت‌های تابعه بحران‌زده پرداخته‌اند یا رحمان سرشت و فتح الهی (۱۳۹۰) به مطالعه الگوئی برای انتخاب شیوه مادری شرکت‌های تابعه توسط شرکت مادر از دیدگاه مبتنی بر منابع پرداخته‌اند.

پس از یک بررسی جامع از ادبیات تأخیر در گزارش حسابرسی، جمع‌بندی پیشینه‌ها حاکی از آن است که تاکنون هیچ پژوهشی، اعم از داخلی یا خارجی، نقش متغیر سیاست‌های شرکت‌های اصلی بر تأخیر در گزارش حسابرسی شرکت فرعی را مورد مطالعه قرار نداده است. در نتیجه، پژوهش حاضر می‌تواند شواهدی را آشکار کند که پیش‌تر پنهان بوده و به بسط ادبیات پژوهشی تأخیر در گزارش حسابرسی کمک‌های شایانی نماید.

طبق تعریف جانسون و شولز<sup>۱</sup> (۲۰۰۲) شرکت مادر (هلدینگ) به شرکت سرمایه‌گذاری اطلاق می‌شود که در کسب و کارهای متعددی سرمایه‌گذاری کرده است. بر اساس استانداردهای حسابداری ۱۸، ۱۹ و ۲۰، می‌توان استنباط کرد، شرکت مادر (هلدینگ) به شرکتی گفته می‌شود که نفوذ یا اثر کنترلی بر کسب و کارهای تابعه (شرکت‌های فرعی و وابسته) اعمال کند. بنابراین، می‌توان گفت شرکت‌هایی که دارای توان نفوذ و کنترل بر چند شرکت فرعی و وابسته را دارند، شرکت مادر محسوب می‌شوند. تنوع محیط تجاری، باعث تغییر چشمگیری در روش‌های قدیمی مدیریت و گسترش شرکت‌های مادر شده است. داشتن الگوی تصمیم‌گیری و برخورداری از راهبرد، لازمه موفقیت این گونه شرکت‌هاست (سبحان الهی و همکاران، ۱۳۹۱).

پژوهش‌های حوزه استراتژی بر این موضوع متمرکز شده‌اند که شرکت‌های مادر باید تصمیم بگیرند که چگونه واحدهای عملیاتی مختلف و شرکت‌های زیر مجموعه خود را سازمان و مدیریت کنند (فلدمن<sup>۲</sup>، ۲۰۲۱؛ آهوچا و نولی<sup>۳</sup>، ۲۰۱۷). یک دیدگاه پیشنهاد می‌کند که وظایف اصلی هلدینگ‌ها تخصیص سرمایه و کنترل عملکرد است (نیپا، پیدون و راتر<sup>۴</sup>، ۲۰۱۱)؛ بنابراین، شرکت‌های تابعه باید استراتژی مستقل خود را داشته باشند. دیدگاه دوم، پیشنهاد می‌کند که وظایف اصلی هلدینگ تعیین مسیرها و مدیریت هم‌افزایی است و عامل اصلی موفقیت ایجاد هم‌افزایی در شرکت‌های زیر مجموعه می‌باشد.

1. Johnson & Scholes
2. Feldman
3. Ahuja & Novelli
4. Nippa, M; Pidun & Rubner

یک حوزه پژوهشی کلیدی در مدیریت هلدینگ‌ها مربوط به مطالعه رابطه شرکت اصلی (مادر) و فرعی (تابعه) است (گوپتا و گوویندارجان<sup>۱</sup>، ۱۹۹۱؛ پاترسون و براک<sup>۲</sup>، ۲۰۰۲؛ راث و نای<sup>۳</sup>، ۱۹۹۲). طراحی سیستم‌های کنترلی مناسب برای شرکت‌های تابعه یک نیاز حیاتی برای اجرای مؤثر استراتژی‌های شرکت اصلی است. با توجه به درک فزاینده از این که شرکت‌های تابعه در یک هلدینگ نقش‌های متفاوتی را ایفا کرده (بیرکینشاو و موریسون<sup>۴</sup>، ۱۹۹۵؛ جریلو و مارتینز<sup>۵</sup>، ۱۹۹۰؛ راث و موریسون، ۱۹۹۲) و اهداف متفاوت را دنبال می‌کنند (دانیگ<sup>۶</sup>، ۱۹۹۳؛ ناچوم و زاهیر<sup>۷</sup>، ۲۰۰۵)؛ موضوع تناسب بین هدف استراتژیک شرکت فرعی و نوع سیستم کنترلی که توسط شرکت اصلی دنبال می‌شود، اهمیت زیادی پیدا کرده است.

بر اساس مطالعات میدانی گولد کمپبل و الکساندر<sup>۸</sup> (۱۹۹۴) هشت شیوه مادری شناسایی شده‌اند که سه شیوه آن در بین شرکت‌های مادر رایج‌ترین بوده‌اند: شیوه برنامه‌ریزی استراتژیک، شیوه کنترل استراتژیک و شیوه کنترل مالی. در شیوه برنامه‌ریزی استراتژیک، مادر مداخله بیشتری در امور برنامه‌ریزی کسب و کارهای تابعه اعمال می‌کند و در این شیوه اهداف استراتژیک مقدم بر اهداف مالی کوتاه‌مدت هستند. در شیوه کنترل مالی شرکت مادر مداخله ناچیزی در برنامه‌ریزی کسب و کارهای تابعه داشته و به طور عمده تفویض اختیار بالایی را اعمال می‌کند، در این شیوه اهداف مالی مقدم بر اهداف استراتژیک است. در شیوه کنترل استراتژیک که حد واسط بین دو شیوه قبلی است، مشا برنامه‌ریزی در خود کسب و کار است و شرکت مادر مداخله متوسطی آن هم با هدف سنجش کیفیت تفکر استراتژیک مدیران کسب و کارهای تابعه اعمال می‌کند. در این شیوه تلاش شرکت مادر بر این است که در بین اهداف استراتژیک و مالی، توازنی را برقرار سازد (رحمان سرشت و فتح‌الهی، ۱۳۹۰).

بنابراین، ادبیات پژوهش‌های حوزه مدیریت نشان می‌دهد که شرکت‌های اصلی (مادر) در تعیین استراتژی‌های مالی و عملیاتی شرکت‌های تابعه خود، نقش برجسته‌ای دارند. اما این که

- 
- 1 Gupta & Govindarajan
  - 2 Paterson & Brock
  - 3 Roth & Nigh
  - 4 Birkinshaw & Morrison
  - 5 Jarillo & Martinez
  - 6 Dunning
  - 7 Nachum & Zaheer
  8. goold campbell & alexander



شرکت‌های اصلی و استراتژی‌های گزارشگری مالی آن‌ها چقدر شرکت‌های تابعه را تحت تأثیر قرار می‌دهد، سوال پژوهشی است که در رشته حسابداری، کمتر بدان پرداخته شده است. در معدود پژوهش‌های حسابداری، یافته‌های بوناکی سیپولینی زاروین<sup>۱</sup> (۲۰۱۸) نشان می‌دهد که شرکت‌های مادر از طریق هیئت مدیره همسو (اعضای هیئت مدیره‌ای که توسط شرکت مادر انتخاب شده‌اند)، استراتژی‌های مدیریت سود را به شرکت‌های تابعه خود منتقل می‌کنند. به عبارت دقیق‌تر، شرکت‌های تابعه غیربوری دست به مدیریت سود واقعی و تعهدی می‌زنند تا شرکت مادر بوری آن‌ها بتواند به سود هدف خود دست یابد. بنابراین، شرکت مادر مدیریت سود شرکت تابعه را راهبری می‌کند. زمانی که شرکت مادر یک شرکت بوری خانوادگی (یا مالکیت متمرکزی دارد) است، مدیران شرکت‌های فرعی به احتمال زیاد سود واحد خود را برای همسوئی با اهداف شرکت مادر به جای اهداف خود، مدیریت می‌کنند (پرنسپ، مارکاریان و پوزا<sup>۲</sup>، ۲۰۰۸).

### تدوین فرضیه پژوهش

سوال بسیار مهمی که هنوز برای آن شواهد تجربی ارائه نشده است، این است که آیا زمان‌بندی گزارشگری مالی شرکت اصلی، می‌تواند زمان‌بندی گزارشگری شرکت‌های تابعه را تحت تأثیر قرار دهد یا خیر؟ همان طوری که در قسمت مرور پیشینه برجسته شد، شواهدی در ارتباط با نقش زمان‌بندی گزارشگری شرکت اصلی بر تأخیر در گزارش حسابرسی شرکت تابعه، وجود ندارد.

فراگ (۲۰۱۷) شواهدی را ارائه داده است که نشان می‌دهد تأخیر در گزارش حسابرسی برای شرکت‌های بوری ملزم به گزارشگری پرشتاب در آمریکا به دنبال کاهش مهلت گزارشگری برای این شرکت‌ها به ۶۰ روز در سال ۲۰۰۶ در مقایسه با شرکت‌های معمولی با مهلت گزارشگری ۷۵ روزه، کوتاه‌تر است. چنین یافته‌ای نشان می‌دهد که مهلت گزارشگری مالی تعیین شده نقش مهمی در تأخیر در گزارش حسابرسی ایفا می‌کند، اگرچه این امر می‌تواند بر حساب‌رسان فشار وارد کند تا فرآیند حسابرسی را زودتر تکمیل کنند و نظر حسابرسی خود را در یک مهلت کوتاه تر اعلام کنند. فراگ (۲۰۱۷) در مورد این که چگونه شرکت‌های پرشتاب در

1. Bonacchi, cipollini & zarowin

2. Prencepe, Markarian & Pozza

گزارشگری مالی و حسابرسان آنها با الزامات جدید برخورد می‌کنند و گزارش سالانه 10-K را به موقع (در مهلت ارسال ۶۰ روزه) منتشر می‌کنند، بحث نکرده است. با این حال، مطابق با مطالعات قبلی مانند نکل و پاین<sup>۱</sup> (۲۰۰۱)، می‌توان استدلال کرد که حسابرسان، با کاهش «تأخیر برنامه ریزی» (شروع زودتر پروژه حسابرسی یا انتقال بخشی از آزمون‌های حسابرسی قبل از پایان سال مالی صاحبکار)، احتمالاً می‌توانند اظهارنظر حسابرسی را قبل از پایان مهلت گزارشگری مالی، صادر کنند. در این رابطه، شرکت‌های صاحبکار به احتمال زیاد حسابرسان خود را با آماده کردن سریع‌تر حساب‌های شرکت و پیش‌نویس صورت‌های مالی، همراهی می‌کنند (فرجی و همکاران، ۲۰۲۲).

در بند ۸ استاندارد حسابداری شماره ۱۸، اهمیت صورت‌های مالی تلفیقی این گونه برجسته شده است: "استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی واحد تجاری اصلی برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی به اطلاعاتی درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریان‌های نقدی گروه نیاز دارند. این نیاز از طریق صورت‌های مالی تلفیقی که اطلاعات مالی مربوط به گروه را به‌عنوان یک شخصیت اقتصادی منفرد و بدون توجه به مرزهای قانونی شخصیت‌های حقوقی جداگانه ارائه می‌کند، برآورده می‌شود" (شعری و سبزعلی پور، ۱۳۸۴). از این رو صورت‌های مالی شرکت فرعی باید قبل از صورت‌های مالی شرکت اصلی تهیه شود تا در صورت‌های مالی تلفیقی منعکس گردد و نتایج کل هلدینگ را نشان دهد تا برای استفاده‌کنندگان مؤثر واقع شود. بر این اساس و مطابق یافته‌های بونوچی و همکاران (۲۰۱۸)، مدیران انتخاب‌شده توسط شرکت اصلی خود را مکلف به پیروی از سیاست‌های شرکت اصلی در مورد زمان بندی گزارشگری مالی می‌دانند. لذا، واحد مالی را ملزم می‌کنند که صورت‌های مالی را به‌موقع و سریع‌تر تهیه و در اختیار حسابرس قرار دهند و از حسابرس هم درخواست می‌شود که سریع‌تر حسابرسی را آغاز کند. با توجه به این که شرکت اصلی حسابرس شرکت فرعی را مشخص می‌کند؛ لذا، حسابرس نیز باید خواسته شرکت اصلی را مدنظر قرار دهد و حسابرسی را مطابق بازه زمانی شرکت اصلی به نحوی برنامه‌ریزی و اجرا نماید که بتواند در فاصله زمانی مناسب (۲۰ روز قبل از مجمع شرکت اصلی) گزارش حسابرسی را ارائه کند. بنابراین در این پژوهش به بررسی و آزمون فرضیه ذیل پرداخته می‌شود:

**فرضیه:** تاریخ مجمع شرکت اصلی با تأخیر در گزارش حسابرسی شرکت فرعی رابطه مستقیمی دارد.

### روش‌شناسی پژوهش

بر اساس مبانی نظری مطرح شده، پژوهش حاضر از بعد هدف، از نوع توصیفی و تحلیلی است، یعنی به دنبال تعریف و به دست آوردن اطلاعات از یک مشکل یا موضوع مشخص است. از بعد فرآیند نوع پژوهش، کمی است، یعنی با یک نگرش عینی به گردآوری و تحلیل داده‌های کمی می‌پردازد از بعد نتیجه پژوهش، یک پژوهش کاربردی است، یعنی در پی حل یک مشکل خاص است.

### جامعه آماری و روش انتخاب نمونه

جامعه آماری این پژوهش، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران است. دوره زمانی پژوهش بین سال‌های ۱۳۹۳ تا ۱۴۰۰ می‌باشد. با استناد به بند ۸ استاندارد حسابداری شماره ۱۸ و تأکید صورت گرفته بر نیاز استفاده کنندگان از صورت‌های مالی، صورت‌های مالی شرکت فرعی باید قبل از صورت‌های مالی شرکت اصلی تهیه شود تا در صورت‌های مالی تلفیقی منعکس گردد و نتایج کل گروه را نشان دهد تا برای استفاده کنندگان مؤثر واقع شود. به همین منظور داده‌های این پژوهش آن دسته از شرکت‌های بورسی و غیر بورسی (شرکت‌های تابعه شرکت‌های بورسی که صورت‌های مالی حسابرسی شده آن‌ها طبق الزامات سازمان بورس و اوراق بهادار در سایت کدال توسط شرکت اصلی بورسی، افشاء می‌شود) است که حائز شرایط زیر باشند:

۱. جزو شرکت‌های گروه مالی شامل بانک‌ها، شرکت‌های سرمایه‌گذاری، هلدینگ و بیمه تا و لیزینگ نباشد زیرا افشای اطلاعات مالی و تصمیمات شرکت در آن‌ها متفاوت است.
۲. در طی دوره پژوهش، سال مالی خود را تغییر نداده باشند.
۳. شرکت فرعی یک شرکت اصلی (شرکت بورسی) باشد.

با توجه به محدودیت‌های بالا، تعداد ۱۶۰ شرکت به‌عنوان جامعه در دسترس پژوهش انتخاب شدند و در بازه زمانی ۸ ساله پژوهش (۱۳۹۳ تا ۱۴۰۰) تعداد ۱،۱۱۹،۱ مشاهده سال - شرکت مورد آزمون قرار خواهند گرفت.

### مدل پژوهش

به‌منظور آزمون فرضیه پژوهش از مدل رگرسیونی (۱) استفاده شده است. مدل حاضر بر اساس پژوهش‌های معتبر خارجی (مانند، نکل و شارما<sup>۲</sup>، ۲۰۱۲؛ حیب و همکاران، ۲۰۱۸) ایجاد شده و برحسب شرایط ایران تعدیل شده است.<sup>۳</sup> مدل شماره (۱) بر اساس ویژگی‌های شرکت‌های فرعی (بر اساس داده‌های شرکت‌های فرعی) اجرا خواهد شد.

$$\text{LnARL}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{LnPrntDline}_{it} + \beta_2 \text{AudPvt}_{it} + \beta_3 \text{Audchg}_{it} + \beta_4 \text{Audopn}_{it} + \beta_5 \text{Busy}_{it} + \beta_6 \text{Size}_{it} + \beta_7 \text{Lev}_{it} + \beta_8 \text{Curr}_{it} + \beta_9 \text{Loss}_{it} + \beta_{10} \text{InvRec}_{it} + \beta_{11} \text{LogAge}_{it} + \beta_{12} \text{TACC}_{it} + \beta_{13} \text{Conown}_{it} + \beta_{14} \text{Pvtown}_{it} + \beta_{15} \text{ListedFirm}_{it} + \sum \beta_j \text{IndustryDum} + \sum \beta_j \text{YearDum} + \varepsilon_{it} \quad (1)$$

### متغیر وابسته

*LnARL*: مطابق نکل و پاین (۲۰۰۱) تاخیر در گزارش حسابرسی از سه جزء شامل تاخیر در شروع کار حسابرسی، تاخیر در انجام کار حسابرسی و تاخیر در صدور گزارش حسابرسی تشکیل شده است که هر چقدر طولانی‌تر باشد، می‌تواند به مربوط بودن اطلاعات مالی حسابرسی شده در تصمیم‌گیری، آسیب بزند. در این پژوهش برای اندازه‌گیری تاخیر در گزارش حسابرسی از لگاریتم طبیعی مدت‌زمان صدور گزارش حسابرسی که برابر است با تعداد روزهای بین پایان سال مالی صاحب کار و تاریخ گزارش حسابرس برای یک شرکت فرعی استفاده شده است.

۱. داده‌های پژوهش حاضر پل متوازن نیستند و برای برخی مقاطع ممکن است داده‌های یکی یا دو سال، کامل نباشد.

#### 2. Knechel & Sharma

۳. به پیروی از فرجی و همکاران (۲۰۲۲) برخی متغیرهای کنترلی از مدل (۱) حذف یا برخی‌ها با توجه به شرایط محیطی، با متغیرهای متناسب با محیط پژوهشی، جایگزین شدند. به طور مثال، Big4 را حذف و با متغیر نوع حسابرس از محیط ایران (حسابرس خصوصی در مقایسه با حسابرس دولتی) *AudPvt* جایگزین شد. هم‌چنین، متغیر گزارش تعدیل شده بابت ابهام در تداوم فعالیت (*Going Concern*) حذف و با گزارش غیرمقبول در مقابل گزارش مقبول (*AudOpn*) جایگزین شد. متغیرهای تمرکز مالکیت (*ConOwn*) و نوع مالکیت، مالکیت خصوصی در مقابل مالکیت دولتی (*PvtOwn*) در مدل رگرسیونی کنترل شد که در محیط ایران به عنوان متغیرهای حاکمیت شرکتی مهم تلقی می‌شوند. برخی متغیرها هم کلاً از مدل حذف شدند مانند حق‌الزحمه خدمات غیرحسابرسی چرا که در ایران ارائه خدمات حسابرسی و خدمات غیرحسابرسی توسط یک حسابرس به یک صاحبکار به طور همزمان، ممنوع است.

### متغیر مستقل اصلی

*LnPrntDline*: زمان بندی گزارشگری مالی شرکت اصلی، بر زمان بندی گزارشگری مالی شرکت های فرعی و وابسته اثرگذار هست، چرا که شرکت های اصلی باید صورت های مالی حسابرسی شده شرکت های فرعی خود را با صورت های مالی خود تلفیق کنند. در این پژوهش تاریخ مجمع شرکت اصلی در سال جاری که برابر است با لگاریتم طبیعی تفاوت بین پایان سال مالی شرکت اصلی و تاریخ مجمع آن.

### متغیرهای مستقل جایگزین

*LnARLPmntP*: لگاریتم طبیعی تأخیر در گزارش حسابرسی سال قبل شرکت اصلی.  
*LnARLPmnt4*: میانگین لگاریتم طبیعی تأخیر در گزارش حسابرسی ۴ سال قبلی شرکت اصلی<sup>۱</sup>.

### متغیرهای کنترلی

*AudPvt*: متغیر ساختگی که مساوی یک است اگر حسابرس صاحب کار جزء مؤسسات حسابرسی خصوصی باشد و صفر در صورتی که حسابرس شرکت صاحب کار حسابرس دولتی (سازمان حسابرسی) باشد.

*Audchg*: متغیر ساختگی که مساوی یک است اگر حسابرس تغییر یافته باشد و در غیر این صورت صفر.

*Audopn*: متغیر ساختگی که مساوی یک است اگر حسابرس گزارش غیرمقبول (مشروط، مردود و عدم اظهارنظر) صادر کرده باشد و در غیر این صورت صفر.

*Busy*: متغیر ساختگی که مساوی یک است اگر سال مالی صاحب کار منتهی به ۲۹ اسفند باشد و در غیر این صورت صفر.

*Size*: اندازه صاحب کار که برابر است با لگاریتم طبیعی جمع کل دارایی های صاحب کار.

*Lev*: اهرم مالی که برابر است با جمع کل بدهی ها تقسیم بر جمع کل دارایی ها.

*Liq*: نقدشوندگی که برابر است با نسبت جمع کل دارایی های جاری به جمع کل بدهی های جاری.

۱. این معیار را طوری تنظیم شده است که نوسانات احتمالی موقت در زمان بندی گزارشگری شرکت اصلی را خنثی کند.

*Loss*: زیان‌ده بودن صاحب کار که یک متغیر ساختگی است و مساوی با یک است اگر صاحب کار زیان خالص گزارش کرده باشد و در غیراینصورت صفر.

*InvRec*: نسبت جمع حساب‌های دریافتی و موجودی‌ها به جمع دارایی‌ها.

*LogAge*: لگاریتم طبیعی سن صاحب کار.

*TAcc*: جمع کل اقلام تعهدی (سود عملیاتی منهای جریان نقد عملیاتی).

*Conown*: تمرکز مالکیت که برابر با درصدی از سهام عادی صاحب کار است که متعلق به بزرگ‌ترین سهام‌دار شرکت است.

*Pvtown*: مالکیت خصوصی که متغیر ساختگی است و مساوی با یک است اگر بیشتر یا مساوی ۵۰ درصد سهام‌های صاحب کار متعلق به بخش خصوصی باشد و در غیراینصورت صفر<sup>۱</sup>.

*ListedFirm*: بورسی بودن که یک متغیر ساختگی است و مساوی با یک است اگر شرکت پذیرفته‌شده در بورس باشد و در غیراینصورت (شرکت‌های غیر بورسی تابعه شرکت‌های بورسی که صورت‌های مالی حسابرسی شده‌شان در کدال در دسترس است) صفر.

*IndustryDum*: متغیرهای ساختگی برای کنترل اثر صنعت.

*YearDum*: متغیرهای ساختگی برای کنترل اثر تغییرات در طول زمان.

### متغیرهای کنترلی

در راستای پژوهش‌های پیشین مانند نکل و شارما (۲۰۱۲)، حبیب و همکاران (۲۰۱۸) و دوراند و همکاران (۲۰۱۹)، نقش برخی متغیرهای مرتبط با صاحبکار، کار حسابرسی و حسابرس، به عنوان متغیرهای کنترلی خوب، در مدل (۱) گنجانده شده است. پژوهش‌های پیشین مانند شین، لی، لی و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۱۷) و آنسوس - آنساه و لونتیس<sup>۳</sup> (۲۰۰۶) شواهدی فراهم کردند که نوع حسابرس می‌تواند تاخیر در گزارش حسابرسی را تحت تاثیر قرار دهد. ما حسابرس خصوصی در مقابل حسابرس دولتی (*AudPvt*) را برای کنترل نقش نوع حسابرس به مدل اضافه کرده‌ایم. تغییر حسابرس (*AudChg*) می‌تواند باعث طولانی‌تر شدن فرآیند حسابرسی شود؛ چرا که حسابرس جدید نیاز به وقت بیشتری برای آشنایی با صاحبکار دارد (حبیب و همکاران،

۱. بسیاری از شرکت‌های بورسی، به ظاهر خصوصی هستند ولی شرکت‌هایی هستند که ماهیت شبه - دولتی دارند و سهامدار اصلی آن‌ها دولت یا نهادهای وابسته به دولت هست مانند شرکت‌های گروه شستا، گروه توسعه ملی و غیره (مشایخی و مشایخ، ۲۰۰۸).

2. Shin, Lee, Lee & Son

3. Owusu-Ansah & Leventis

۲۰۱۸). شواهد فراهم شده توسط بمبر و همکاران (۱۹۹۹) و فرجی و همکاران (۲۰۲۲) نشان می‌دهد که صدور گزارش حسابرسی غیرمقبول (*AudOpn*) موجب افزایش تأخیر در گزارش حسابرسی می‌شود. یافته‌های نکل و شارما (۲۰۱۲) نشان می‌دهد که فصل پر مشغله حسابرسی (*Busy*) موجب افزایش تأخیر در گزارش حسابرسی می‌شود. پژوهش‌های پیشین شواهدی فراهم کرده‌اند که اندازه صاحبکار (*Size*) با تأخیر در گزارش حسابرسی رابطه دارد (عقیقی، ۲۰۰۹). شواهد سازگار فراهم شده توسط پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهد که نسبت اهرمی (*Lev*) و زیان‌ده بودن صاحبکار (*Loss*) رابطه مثبت و نسبت نقدینگی (*Liq*) رابطه منفی با تأخیر در گزارش حسابرسی، دارد (نکل و شارما، ۲۰۱۲؛ شین و همکاران، ۲۰۱۷؛ حبیب و همکاران، ۲۰۱۸). شواهد فراهم شده توسط هی<sup>۱</sup> (۲۰۱۳) نشان می‌دهد که بالا بودن مطالبات و موجودی‌های (*InvRec*) صاحبکار، تلاش بیشتری از حسابرس، مطالبه می‌کند. متغیر سن شرکت (*LogAge*) به منظور کنترل تفاوت‌های صاحبکاران از منظر چرخه عمر، در مدل کنترل شده است (فرجی و همکاران، ۲۰۲۲). اقلام تعهدی کل (*TAcc*) به منظور کنترل کیفیت گزارشگری مالی صاحبکار در مدل گنجانده شده است (دوران و همکاران، ۲۰۱۹). تمرکز مالکیت (*ConOwn*) و نوع مالکیت (*PvtOwn*) به عنوان دو متغیر مرتبط با حاکمیت شرکتی مطابق پژوهش‌های پیشین مانند حبیب و همکاران (۲۰۱۸) و با توجه شرایط محیطی ایران (همانند پژوهش فرجی و همکاران، ۲۰۲۲)، به مدل اضافه شده‌اند. متغیر بورسی بودن (*ListedFirm*) به منظور کنترل نقش احتمالی الزامات متفاوت گزارشگری مالی شرکت‌های بورسی و غیربورسی، در مدل گنجانده شده است. متغیرهای مجازی صنعت (*IndustryDum*) و سال (*YearDum*)، مطابق پژوهش‌های پیشین (مانند، نکل و شارما، ۲۰۱۲؛ فرجی و همکاران، ۲۰۲۲) به منظور کنترل اثرات سال و صنعت در مدل گنجانده شده‌اند.

### درون‌زا بودن زمان گزارشگری شرکت اصلی

اگر مشکل درون‌زایی در متغیر اصلی وجود داشته باشد، روش حداقل مربعات معمولی نتایج ضدونقیضی ارائه خواهد داد. شرکت‌های اصلی، زمان گزارشگری خود را به صورت تصادفی انتخاب نمی‌کنند، بلکه براساس تابعی می‌تواند باشد که عواملی همچون تعداد شرکت‌های فرعی، نوع صنعت، زمان گزارشگری در سال‌های قبل و غیره را در برگیرد. چنین موضوعی

اصل انتخاب تصادفی را نقض می‌کند. پژوهش حاضر برای حل این مشکل به پیروی از پژوهش‌های معتبر پیشین (مانند، چنی، جتر و شیواکومار<sup>۱</sup>، ۲۰۰۴؛ لاورنس، مینوتی منزا و ژنگ<sup>۲</sup>، ۲۰۱۱) از یک روش فراگیر برای تخمین "نمره تمایل"<sup>۱۸</sup> استفاده می‌کند. در این روش، یک شرکت اصلی که مجمع طولانی دارد با شرکت اصلی با مجمع کوتاه (بدون جایگزینی و تکرار) بر اساس فرآیند "پیوند نزدیک‌ترین همسایه"<sup>۱۹</sup> جورسازی می‌شوند. در نهایت، مدل اصلی پژوهش بر اساس نمونه تطبیقی به دست آمده اجرا و نتایج آن تفسیر می‌شود. گفتنی است که مدل تطبیقی از ضعف‌هایی همچون حذف قسمتی از مشاهدات نمونه اولیه رنج می‌برد (گاش و لاسگارتن، ۲۰۰۶).

$$\text{LongPARL}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{AudPvt}_{it} + \beta_2 \text{Audchg}_{it} + \beta_3 \text{Audopn}_{it} + \beta_4 \text{Busy}_{it} + \beta_5 \text{Size}_{it} + \beta_6 \text{Lev}_{it} + \beta_7 \text{Curr}_{it} + \beta_8 \text{Loss}_{it} + \beta_9 \text{InvRec}_{it} + \beta_{10} \text{LogAge}_{it} + \beta_{11} \text{TACC}_{it} + \beta_{12} \text{Conown}_{it} + \beta_{13} \text{Pvtown}_{it} + \sum \beta_j \text{IndustryDum} + \sum \beta_j \text{YearDum} + \varepsilon_{it} \quad (2)$$

متغیرهای بکار رفته در مدل (۲) به شرح زیر تعریف می‌شوند:

*LongPARL*: متغیر ساختگی که برابر با یک است اگر تاریخ مجمع شرکت اصلی طولانی‌تر از میانه تاریخ مجمع تمام شرکت‌های اصلی باشد و صفر در غیر این صورت. سایر متغیرها پیش‌تر تعریف شده‌اند. مدل شماره (۲) برای شرکت‌های اصلی اجرا خواهد شد.

### یافته‌های پژوهش

در این بخش، در ابتدا آماره‌های توصیفی پژوهش به تفصیل بررسی می‌شوند. در ادامه به آزمون فرضیه پژوهش (حالت اصلی و حالت‌های جایگزین) قبل و بعد از کنترل درون‌زایی اقدام می‌شود.

### آمار توصیفی

همانطور که در جدول ۱ مشاهده می‌گردد، میانگین تأخیر در گزارش حسابرسی شرکت‌های فرعی نشان از این است که به طور متوسط تأخیر در گزارش حسابرسی ۶۲ روز به طول انجامیده

1. Chaney, Jeter & Shivakumar  
2. Lawrence, Minutti-Meza & Zhang



است. در پژوهش صالحی و همکاران (۱۳۹۵)، میانگین تأخیر در گزارش و میانگین لگاریتم طبیعی تأخیر در گزارش حسابرسی به ترتیب برابر با ۷۲ روز و ۴/۲۰۳ است. گفتنی است که تفاوت اندک یافته‌های ما با یافته‌های صالحی و همکاران (۱۳۹۵) به این دلیل است که عمده تمرکز پژوهش حاضر بر شرکت‌های فرعی است. به همین ترتیب، تاریخ مجمع شرکت اصلی که بر اساس تفاوت بین پایان سال مالی شرکت اصلی و تاریخ مجمع آن اندازه‌گیری شده است به‌طور میانگین ۱۰۸/۴۴ روز است. برای دو متغیر تأخیر در گزارش حسابرسی سال قبل شرکت اصلی و میانگین تأخیر در گزارش حسابرسی ۴ سال قبلی شرکت اصلی نیز به ترتیب میانگین مشاهدات ۹۴/۳۳ و ۹۳/۸۸ روز می‌باشد.

با بررسی سایر متغیرهای پژوهش ملاحظه می‌شود که میانگین اندازه صاحب‌کار ۱۲/۷۱۷ است. کوچک‌تر بودن اندازه صاحب‌کار در این مطالعه نسبت به سایر مطالعات انجام‌شده همچون حصارزاده (۲۰۲۰) به این دلیل است که در این مطالعه شرکت‌های فرعی مورد توجه بوده است و بیشتر این شرکت‌ها غیر بورسی هستند. با بررسی سن شرکت‌ها ملاحظه می‌شود که میانگین سن شرکت‌ها ۲/۸۲۳ است که کم بودن سن شرکت‌ها نیز به همان دلیل یادشده، یعنی شرکت‌های غیر بورسی، است. اهرم مالی نشان می‌دهد که ۶۵ درصد از دارایی شرکت‌ها از طریق بدهی تأمین مالی شده است. به همین ترتیب نسبت نقدینگی نشان می‌دهد که دارایی‌های جاری ۱/۴۳۹ برابر بدهی‌های جاری است. همچنین نسبت مجموع حساب‌های دریافتی و موجودی‌ها به کل دارایی‌ها در نمونه مورد بررسی ۵۶/۸ درصد است. این یافته‌ها در راستای پژوهش رحمانی، گرامی راد و محمودخانی (۱۴۰۱) می‌باشد. میانگین ارقام تعهدی ۰/۰۰۶ است. با توجه به میانه این متغیر می‌توان دریافت که نیمی از شرکت‌ها ارقام تعهدی بالاتر از ۰/۰۰۵ یعنی ارقام تعهدی مثبت دارند و در مورد نیمی دیگر کمتر از این میزان است که بیانگر وجود ارقام تعهدی منفی در نیمی دیگر از شرکت‌ها است. در نهایت تمرکز مالکیت نشان می‌دهد که ۸۳/۸ درصد از سهام شرکت‌های نمونه در دست بزرگ‌ترین سهام‌دار است. لازم به ذکر است که در شرکت‌های بورسی بر اساس مطالعه مشایخی و مشایخ (۲۰۰۸)، میانگین تمرکز مالکیت تقریباً ۵۰ درصد است. علت این تفاوت هم به این دلیل است که در مطالعه حاضر شرکت‌های فرعی کانون توجه بوده‌اند.

جدول ۱. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیرهای پیوسته						
متغیر	نماد	میانگین	میانه	بیشترین	کمترین	انحراف معیار
تاخیر در گزارش حسابرس	ARL	۶۱/۹۲۱	۵۹	۱۰۷	۲۴	۲۳/۵۸۰
تاریخ مجمع شرکت اصلی در سال جاری	ParentDeadline	۱۰۸/۴۴۶	۱۱۷	۱۲۶	۶۶	۱۸/۰۶۳
تاخیر در گزارش حسابرسی شرکت اصلی	ARLparentfirm	۹۴/۳۳۰	۱۰۱	۱۱۸	۵۰	۱۹/۴۳۸
تأخیر در گزارش حسابرسی شرکت اصلی (۴ سال قبل)	DelayParent4	۹۳/۸۵۵	۹۹/۲۵	۱۱۷/۷۵	۵۳	۱۸/۳۵۶
لگاریتم طبیعی تاخیر در گزارش حسابرسی	LogARL	۴/۰۴۶	۴/۰۷۸	۴/۴۷۳	۳/۱۷۸	۰/۴۱۶
لگاریتم طبیعی تاریخ مجمع شرکت اصلی در سال جاری	LnParentDeadline	۴/۶۷۰	۴/۷۶۲	۴/۸۳۶	۴/۱۹۰	۰/۱۸۹
لگاریتم طبیعی تأخیر در گزارش حسابرسی شرکت اصلی	LnARLparentfirm	۴/۵۲۱	۴/۴۱۵	۴/۷۷۱	۳/۹۱۲	۰/۲۳۹
لگاریتم طبیعی تأخیر در گزارش حسابرسی شرکت اصلی (۴ سال قبل)	LnDelayParent4	۴/۵۱۹	۴/۵۹۸	۴/۷۶۹	۳/۹۷۰	۰/۲۲۲
اندازه شرکت	Size	۱۲/۷۱۷	۱۲/۶۶۷	۱۵/۷۲۹	۹/۵۴۱	۱/۷۵۰
اهرم مالی	Lev	۰/۶۵۰	۰/۶۵۵	۱/۱۹۳	۰/۱۸۴	۰/۲۶۲
نسبت نقدینگی	Liq	۱/۴۳۹	۱/۲۰۲	۴/۳۳۵	۰/۲۵۷	۰/۹۶۳
مجموع مطالبات و موجودی‌ها به جمع دارایی‌ها	InvRec	۰/۵۶۸	۰/۶۲۱	۰/۹۲۶	۰/۰۶۹	۰/۲۵۲
لگاریتم طبیعی سن صاحب‌کار	LogAge	۲/۸۲۳	۲/۸۳۳	۳/۹۱۲	۱/۳۸۶	۰/۶۸۰

متغیرهای پیوسته						
متغیر	نماد	میانگین	میانه	بیشترین	کمترین	انحراف معیار
اقدام تعهدی کل	TACC	۰/۰۰۶	۰/۰۰۵	۰/۲۷۷	-۰/۲۷۹	۰/۱۳۲
تمرکز مالکیت	Conown	۰/۸۳۸	۰/۹۶۰	۱	۰/۴۹۰	۰/۱۹۶
متغیرهای گسسته						
متغیر	نماد	فراوانی		درصد فراوانی		
		یک	صفر	یک	صفر	صفر
حسابرس خصوصی	Audpvt	۱۰۳۹	۸۰	۹۲/۸۵	۷/۱۵	
تغییر حسابرس	Audchg	۳۶۲	۷۵۷	۳۲/۳۵	۶۷/۶۵	
گزارش غیرمقبول حسابرسی	AudOpn	۵۳۷	۵۸۲	۴۷/۹۹	۵۲/۰۱	
فصل پر مشغله حسابرسی	Busy	۹۲۲	۱۹۷	۸۲/۳۹	۱۷/۶۱	
زیان ده بودن صاحب کار	Loss	۲۴۲	۸۷۷	۲۱/۶۳	۷۸/۳۷	
بورسی بودن شرکت	ListedFirm	۱۸۷	۹۳۲	۱۶/۷۱	۸۳/۲۹	
مالکیت خصوصی	PvtOwn	۲۸۵	۸۳۴	۲۵/۴۷	۷۴/۵۳	

بررسی متغیرهای گسسته نشان می‌دهند که ۹۲/۸۵ درصد از شرکت‌ها توسط حساب‌برسان خصوصی (حساب‌برسان به جز سازمان حسابرسی) مورد حسابرسی قرار گرفته‌اند. همچنین در هر سال ۳۲/۳۵ درصد از شرکت‌ها حسابرس خود را تغییر داده‌اند. ۴۷/۹۹ درصد از شرکت‌ها در هر سال گزارش غیرمقبول صادر کرده‌اند. به همین ترتیب ۸۲/۳۹ درصد از شرکت‌ها سال مالی منتهی به اسفند (فصل شلوغ حسابرسی) دارند. ۲۱/۶۳ درصد از شرکت‌ها زیان ده بوده‌اند. با بررسی متغیر بورسی و غیر بورسی بودن ملاحظه می‌شود که تنها ۱۶/۷۱ درصد از شرکت‌های نمونه جزء شرکت‌های بورسی بوده‌اند. همین مسئله علت برخی تفاوت‌ها در آمار توصیفی نمونه مورد بررسی نسبت به سایر مطالعات انجام شده (به‌عنوان مثال، دولت‌زاعی، ۱۳۹۸) است. در نهایت نتایج نشان می‌دهد که ۲۵/۴۷ درصد از شرکت‌های مورد بررسی مالکیت خصوصی دارند.

## جدول ۲. آزمون t و کای دو بین متغیرهای پژوهش

پنل الف: آزمون t برای متغیرهای پیوسته پژوهش			
متغیر	تأخیر در گزارش حسابرس پایین (تعداد) = مشاهدات = (۵۶۷)	تأخیر در گزارش حسابرس بالا (تعداد) = مشاهدات = (۵۵۲)	آماره آزمون (t)
لگاریتم طبیعی تاریخ مجمع شرکت اصلی در سال جاری	۴/۵۸۹	۴/۷۵۳	-۱۶/۳۶۵***
لگاریتم طبیعی تأخیر در گزارش حسابرسی شرکت اصلی	۴/۴۱۴	۴/۶۳۱	-۱۷/۲۷۵***
لگاریتم طبیعی تأخیر در گزارش حسابرسی شرکت اصلی (۴ سال قبل)	۴/۴۲۳	۴/۶۱۸	-۱۶/۴۰۱***
اندازه شرکت	۱۲/۴۴۵	۱۲/۹۹۷	-۵/۳۳۸***
اهرم مالی	۰/۶۳۱	۰/۶۷۱	-۲/۵۵۳**
نسبت نقدینگی	۱/۵۷۱	۱/۳۰۳	۴/۷۱۴***
مجموع مطالبات و موجودی‌ها به جمع دارایی‌ها	۰/۵۸۴	۰/۵۵۲	۲/۰۸۷**
لگاریتم طبیعی سن صاحب کار	۲/۸۲۳	۲/۸۲۲	۰/۰۳۲
اقلام تعهدی کل	۰/۰۱۳	-۰/۰۰۱	۱/۷۷۱*
تمرکز مالکیت	۰/۸۵۴	۰/۸۲۱	۲/۸۲۱**
پنل ب: آزمون کای دو برای متغیرهای دو ارزشی پژوهش			
متغیر	تأخیر در گزارش حسابرس پایین (تعداد) = مشاهدات = (۵۶۷)	تأخیر در گزارش حسابرس بالا (تعداد) = مشاهدات = (۵۵۲)	آماره آزمون (z)
حسابرس خصوصی	۵۳۱	۵۰۸	۱/۱۰۸
تغییر حسابرس	۱۷۵	۱۸۷	۱/۱۶۰
گزارش غیرمقبول حسابرسی	۱۹۸	۳۳۹	۷۸/۶۵۰***
فصل پر مشغله حسابرسی	۴۳۲	۴۹۰	۳۰/۵۰۴***
زیان‌ده بودن صاحب کار	۱۱۱	۱۳۱	۲/۸۴۹***
بورسی بودن شرکت	۱۰۵	۸۲	۲/۶۹۷***
مالکیت خصوصی	۱۳۴	۱۵۱	۲/۰۴۱**
معناداری در سطح ۹۰ درصد (*)، معناداری در سطح ۹۵ درصد (**)، معناداری در سطح ۹۹ درصد (***)			

همان‌طور که در جدول ۲ مشاهده می‌شود آزمون t در دو گروه شرکت‌های با تأخیر در گزارش حسابرس پایین و بالا، در مورد متغیرهای تاریخ مجمع شرکت اصلی، تأخیر در گزارش حسابرسی سال قبل شرکت اصلی، تأخیر گزارش حسابرسی ۴ ساله شرکت اصلی، اندازه، اهرم، نسبت نقدینگی، نسبت حساب‌های دریافتی و موجودی‌ها به کل دارایی‌ها، ارقام تعهدی و تمرکز مالکیت بر اساس میانگین تفاوت معناداری وجود دارد. به‌طوری‌که برای شرکت‌های فرعی با تأخیر در گزارش حسابرس بالاتر، میانگین متغیرهای تاریخ مجمع شرکت اصلی، تأخیر در گزارش حسابرسی سال قبل شرکت اصلی و تأخیر گزارش حسابرسی ۴ ساله شرکت اصلی بیشتر است. همچنین با بررسی متغیرهای کنترلی مشاهده می‌شود که برای شرکت‌های با اندازه صاحب‌کار بزرگ‌تر، اهرم مالی بالاتر، نسبت نقدینگی کمتر، حساب‌های دریافتی و موجودی‌های کمتر و تمرکز مالکیت کمتر، تأخیر در گزارش حسابرسی بیشتر است. بعلاوه، با بررسی نتایج آزمون کای دو برای متغیرهای دو ارزشی مشاهده می‌شود که اظهارنظر حسابرس برای شرکت‌های با تأخیر در گزارش حسابرس بالا، بیشتر است. همچنین شرکت‌های با پایان سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند تأخیر بیشتری در گزارش حسابرسی دارند. علاوه بر این در شرکت‌های زیان ده، تأخیر گزارش حسابرسی محسوس‌تر است.

نتایج آزمون‌های ارائه نشده (آزمون‌هایی که جدول آن‌ها در متن ارائه نشده است) نشان می‌دهد که همبستگی دوه‌دو بین هیچ‌یک از متغیرهای اصلی بیشتر از ۴۰ درصد (بین لگاریتم طبیعی سن صاحب‌کار و شرکت بورسی و غیر بورسی) نبوده و همچنین عامل تورم واریانس میان هیچ‌یک از متغیرهای پژوهش از حد آستانه‌ای ۱۰ فراتر نبوده و از این‌رو نگرانی از بابت هم‌خطی میان متغیرهای پژوهش وجود ندارد (گجراتی، ۲۰۰۳).

### آزمون فرضیه پژوهش

آزمون فرضیه پژوهش در جدول ۳ ارائه شده است. لازم به ذکر است که برای کنترل ناهمسانی واریانس و خودهمبستگی، از رگرسیون مقاوم<sup>۲۲</sup> به خطای استاندارد خوشه‌بندی شده در سطح شرکت استفاده شده است (پترسون<sup>۲۳</sup>، ۲۰۰۹). بر اساس نتایج مدل ارائه شده در جدول ۳، ضریب متغیر تاریخ مجمع شرکت اصلی ۰/۹۳۱ است. بدین ترتیب، می‌توان دریافت که با افزایش تأخیر در تاریخ مجمع شرکت اصلی، تأخیر در گزارش حسابرسی شرکت فرعی نیز افزایش می‌یابد. همچنین، ضریب متغیر تأخیر در گزارش حسابرسی سال قبل شرکت اصلی

۰/۷۴۹ است. بدین ترتیب، می‌توان دریافت که با افزایش تأخیر در گزارش حسابرسی سال قبل شرکت اصلی، تأخیر در گزارش حسابرسی شرکت فرعی نیز افزایش می‌یابد. بعلاوه، ضریب متغیر تأخیر گزارش حسابرسی ۴ ساله شرکت اصلی برابر با ۰/۷۹۹ است. لذا می‌توان چنین بیان کرد که با افزایش تأخیر گزارش حسابرسی ۴ ساله شرکت اصلی، تأخیر بیشتری در گزارش حسابرسی شرکت فرعی اتفاق خواهد افتاد. بر این اساس فرضیه پژوهش مبنی بر اینکه "تاریخ مجمع شرکت اصلی با مدت‌زمان صدور گزارش حسابرسی شرکت فرعی رابطه مثبت دارد"، در هر سه حالت مورد بررسی وارد نمی‌شود. چنین یافته‌ای بیانگر آن است که تأخیر در گزارش حسابرسی شرکت فرعی، تحت تاثیر زمان‌بندی شرکت اصلی است. با این حال، این عامل مهم در تفسیر تأخیر در گزارش حسابرسی شرکت‌های فرعی، اغلب توسط پژوهش‌های پیشین نادیده گرفته شده است. چنین یافته‌ای در راستای محدود پژوهش‌های حسابداری مرتبط با نقش سیاست‌های شرکت اصلی بر سیاست‌های گزارشگری مالی شرکت‌های تابعه مانند پرنسپ و همکاران (۲۰۰۸) و بونوچی و همکاران (۲۰۱۸)، می‌باشد.

جدول ۳. آزمون فرضیه پژوهش بدون کنترل درون‌زایی

متغیر	ضریب برآورد شده	آماره t	ضریب برآورد شده	آماره t	ضریب برآورد شده	آماره t
عدد ثابت	-۰/۷۸۵	-۲/۹۸۰***	۰/۲۱۴	۰/۹۹۰	۰/۰۰۸	۰/۰۳۰
لگاریتم طبیعی تاریخ مجمع شرکت اصلی در سال جاری	۰/۹۳۱	۱۷/۲۸۰***				
لگاریتم طبیعی تأخیر در گزارش حسابرسی شرکت اصلی			۰/۷۴۹	۱۷/۸۲۰***		
لگاریتم طبیعی تأخیر در گزارش حسابرسی شرکت اصلی (۴ سال قبل)					۰/۷۹۹	۱۵/۲۷۰***
حسابرس خصوصی	-۰/۱۲۸	-۳/۰۰۰***	-۰/۱۲۰	-۲/۸۹۰***	-۰/۱۲۸	-۲/۹۲۰***
تغییر حسابرس	-۰/۰۱۶	-۰/۸۱۰	-۰/۰۲۰	-۱/۰۱۰	-۰/۰۱۳	-۰/۶۷۰
گزارش غیرمقبول حسابرسی	۰/۱۴۹	۷/۸۷۰***	۰/۱۴۰	۷/۴۰۰***	۰/۱۵۹	۸/۲۸۰***
فصل پر مشغله حسابرسی	۰/۱۰۶	۳/۳۲۰***	۰/۰۸۶	۲/۶۸۰***	۰/۰۴۶	۱/۳۷۰
اندازه شرکت	۰/۰۴۷	۶/۶۹۰***	۰/۰۴۸	۶/۸۳۰***	۰/۰۴۵	۶/۳۸۰***

متغیر	ضریب برآورد شده	آماره t	ضریب برآورد شده	آماره t	ضریب برآورد شده	آماره t
اهرم مالی	۰/۰۰۵	۰/۰۹۰	-۰/۰۰۴	-۰/۰۷۰	-۰/۰۳۷	-۰/۷۲۰
نسبت نقدینگی	-۰/۰۱۳	-۱/۰۰۰	-۰/۰۱۴	-۱/۰۳۰	-۰/۰۱۲	-۰/۸۸۰
زیانده بودن صاحب کار	۰/۰۲۸	۱/۰۷۰	۰/۰۱۹	۰/۷۶۰	۰/۰۲۹	۱/۰۸۰
مجموع مطالبات و موجودی ها به جمع دارایی ها	-۰/۰۸۵	-۱/۸۳۰*	-۰/۰۸۵	-۱/۸۰۰*	-۰/۰۲۴	-۰/۵۲۰
لگاریتم طبیعی سن صاحب کار	-۰/۰۱۹	-۱/۱۷۰	-۰/۰۲۸	-۱/۷۰۰*	-۰/۰۴۱	-۲/۵۲۰***
اقدام تعهدی کل	-۰/۰۵۵	-۰/۶۷۰	-۰/۰۴۵	-۰/۵۵۰	-۰/۰۲۳	-۰/۲۷۰
بورسی بودن شرکت	-۰/۰۸۱	-۲/۳۸۰***	-۰/۱۲۷	-۳/۷۶۰***	-۰/۱۰۹	-۳/۰۰۰***
تمرکز مالکیت	۰/۰۲۷	۰/۵۰۰	۰/۰۲۲	۰/۴۰۰	۰/۰۱۳	۰/۲۳۰
مالکیت خصوصی	۰/۲۱۵	۷/۱۰۰***	۰/۲۱۹	۷/۲۷۰***	۰/۱۹۶	۵/۹۲۰***
متغیر ساختگی سال و صنعت		کنترل شد		کنترل شد		کنترل شد
آماره F		۴۸/۱۲		۴۷/۹۷		۴۰/۲۰
احتمال آماره F		۰/۰۰۰		۰/۰۰۰		۰/۰۰۰
ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۴۸۸		۰/۴۹۴		۰/۴۶۶
تعداد مشاهدات		۱۱۱۹		۱۱۱۹		۱۱۱۹
معناداری در سطح ۹۰ درصد (*)، معناداری در سطح ۹۵ درصد (**)، معناداری در سطح ۹۹ درصد (***)						

با بررسی نتایج پژوهش مرتبط با متغیرهای کنترلی پژوهش می توان دریافت که مطابق محمدرضائی و محد - صالح (۲۰۱۸) تأخیر در گزارش حسابرسی برای صاحبکاران موسسات حسابرسی خصوصی پایین تر است. مطابق بمبر و همکاران (۱۹۹۳) و فرجی و همکاران (۲۰۲۲)، صدور گزارش حسابرسی غیرمقبول با تأخیر طولانی تر در ارائه گزارش حسابرسی، همراه است. فصل پر مشغله حسابرسی با تأخیر در گزارش حسابرسی رابطه مثبتی دارد که مطابق با یافته های نکل و شارما (۲۰۱۲) است. تأخیر در گزارش حسابرسی برای شرکت های بزرگ تر بیشتر است که با یافته های عفیفی (۲۰۰۹) مطابقت دارد. در راستای پژوهش فرجی و همکاران (۲۰۲۲)، مالکیت خصوصی رابطه منفی با تأخیر در گزارش حسابرسی دارد. نهایتاً، تأخیر در گزارش

حسابرسی برای شرکت‌های بورسی، کمتر از تاخیر در گزارش حسابرسی شرکت‌های غیربورسی تابعه شرکت‌های بورسی است.

نتایج آزمون فرضیه پژوهش بعد از کنترل درون‌زایی در جدول ۴ ارائه شده است. به‌طور کلی، نتایج آزمون فرضیه بعد از کنترل درون‌زایی به قوت خود باقی مانده‌اند و فرضیه پژوهش مبنی بر اینکه "تاریخ مجمع شرکت اصلی با مدت‌زمان صدور گزارش حسابرسی شرکت فرعی رابطه مثبت دارد"، در هر سه حالت موردبررسی ما بعد از کنترل درون‌زایی همچنان برقرار است.

جدول ۴. آزمون فرضیه پژوهش پس از کنترل درون‌زایی

متغیر	ضریب برآورد شده	آماره t	ضریب برآورد شده	آماره t	ضریب برآورد شده	آماره t
عدد ثابت	۳/۳۸۰	۱۷/۵۰۰***	۲/۲۵۰	۱۵/۵۰۰***	۱/۱۹۸	۱۳/۵۰۰***
لگاریتم طبیعی تاریخ مجمع شرکت اصلی در سال جاری	۰/۲۵۱	۱۰/۶۰۰***				
لگاریتم طبیعی تأخیر در گزارش حسابرسی شرکت اصلی			۰/۴۵۸	۱۲/۳۸۰***		
لگاریتم طبیعی تأخیر در گزارش حسابرسی شرکت اصلی (۴ سال قبل)					۰/۶۱۲	۱۴/۱۵۹***
حسابرس خصوصی	-۰/۱۶۸	-۲/۹۸۰***	-۰/۱۳۵	-۲/۶۵۰***	-۰/۱۶۵	-۲/۹۲۰***
تغییر حسابرس	-۰/۰۱۳	-۰/۴۷۰	-۰/۰۲۰	-۰/۴۰۰	-۰/۰۱۵	-۰/۴۵۰
گزارش غیرمقبول حسابرسی	۰/۱۸۲	۷/۰۰۰***	۰/۱۵۵	۶/۶۵۵***	۰/۱۹۵	۷/۷۵۵***
گزارش غیرمقبول حسابرسی	۰/۰۹۵	۲/۳۴۰**	۰/۰۷۳	۲/۱۹۰**	۰/۰۶۶	۱/۹۹**
اندازه شرکت	۰/۰۴۹	۰/۰۵۰	۰/۰۴۵	۰/۰۹۰	۰/۰۵۵	۱/۱۰
اهرم مالی	۰/۰۳۱	۰/۴۳۰	-۰/۰۰۴	-۰/۵۵۵	-۰/۰۰۵	-۰/۶۶۹
نسبت نقدینگی	-۰/۰۰۵	-۰/۳۲۰	-۰/۳۳۲	-۰/۸۸۸	-۰/۴۱۲	-۰/۸۶۵
زیان‌ده بودن صاحب‌کار	۰/۰۲۵	۰/۸۹۰	۰/۰۱۷	۱/۱۷۰	۰/۰۲۶	۱/۰۶
مجموع مطالبات و موجودی‌ها به جمع دارایی‌ها	-۰/۰۶۹	-۱/۰۶۰	-۰/۰۵۶	-۱/۱۱۲	-۰/۰۷۷	-۰/۹۸۹
لگاریتم طبیعی سن صاحب‌کار	-۰/۰۱۸	-۰/۷۷۰	-۰/۰۲۵	-۰/۸۴۵	-۰/۰۱۹	-۰/۸۹۸
اقدام تعهدی کل	-۰/۰۸۶	-۰/۶۸۰	-۰/۰۸۹	-۰/۶۴۵	-۰/۰۶۶	-۰/۹۶۰
بورسی بودن شرکت	-۰/۰۹۳	-۱/۸۸۰*	-۰/۱۱۰	-۱/۹۱۰*	-۰/۱۴۵	-۱/۹۳۰*
تمرکز مالکیت	۰/۰۱۵	۰/۲۲۰	۰/۰۱۷	۰/۳۶۰	۰/۰۲۹	۰/۴۴۵
مالکیت خصوصی	۰/۱۹۵	۴/۴۵۰***	۰/۱۶۹	۵/۵۶۰***	۰/۲۱۵	۶/۶۱۳***
متغیر ساختگی سال و صنعت		کنترل شد		کنترل شد		کنترل شد
آماره F	۱۴/۹۶		۱۳/۳۵		۱۲/۵۰	
احتمال آماره F	۰/۰۰۰		۰/۰۰۰		۰/۰۰۰	
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۳۴۳		۰/۳۹۰		۰/۴۱۰	
تعداد مشاهدات	۶۸۶		۶۸۶		۶۸۶	

معناداری در سطح ۹۰ درصد (\*)، معناداری در سطح ۹۵ درصد (\*\*)، معناداری در سطح ۹۹ درصد (\*\*\*)



## بحث و نتیجه‌گیری

صورت‌های مالی حسابرسی شده، یکی از منابع اطلاعاتی برون‌سازمانی اتکاپذیر محسوب می‌شوند که شرکت‌ها ملزم به ارائه آن برای استفاده‌کنندگان هستند. همچنین، به‌موقع بودن گزارشگری مالی، یکی از عناصر اساسی مفهوم افشاگری است که بر ارزش این گزارش‌ها می‌افزاید. ارائه به‌موقع اطلاعات راهی برای کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و کاهش پخش شایعات درباره سلامت و عملکرد مالی شرکت می‌باشد. تأخیر طولانی در ارائه گزارش حسابرسی، مهم‌ترین عاملی است که بر زمان‌بندی گزارشگری مالی اثر می‌گذارد. بنابراین، عوامل مؤثر بر تأخیر در گزارش حسابرسی، طی چهار دهه گذشته، توجه پژوهشگرانی زیادی را به خود جلب کرده است. هرچند این پژوهش‌ها، نقش عوامل متعددی بر تأخیر در گزارش حسابرسی را مطالعه کرده‌اند، نقش تاریخ گزارشگری مالی شرکت اصلی بر تأخیر در گزارش حسابرسی شرکت فرعی، تاکنون مطالعه نشده است. به سبب آن که شرکت اصلی ملزم به تهیه صورت‌های مالی تلفیقی می‌باشد، یکی از عواملی که می‌تواند در تأخیر در گزارش حسابرسی نقش بازی کند، سیاست‌های شرکت اصلی است. قاعدتاً، شرکت‌های وابسته یا فرعی باید صورت‌های مالی حسابرسی شده را قبل از شرکت اصلی در دسترس قرار دهند.

نتایج پژوهش حاضر نشان داد که تاریخ مجمع شرکت اصلی، تأخیر در گزارش حسابرسی سال قبل شرکت اصلی و تأخیر گزارش حسابرسی ۴ ساله شرکت اصلی ارتباط مستقیمی با تأخیر در گزارش حسابرسی شرکت فرعی دارند. نتایج این پژوهش اطلاعات مفیدی برای موسسه‌های حسابرسی و نهادهای تصمیم‌گیرنده مالی کشور مانند سازمان بورس و اوراق بهادار، جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی و غیره فراهم می‌نماید. مؤسسه‌های حسابرسی باید در برنامه‌ریزی‌های حسابرسی خود برای شرکت‌های فرعی به زمان‌بندی گزارشگری شرکت اصلی توجه داشته باشند و اولویت را برای شرکت‌های فرعی دارای شرکت اصلی قرار بدهند تا این که بتوانند گزارش حسابرسی خود را به‌موقع در اختیار شرکت اصلی قرار دهند. همچنین، سازمان بورس و اوراق بهادار می‌بایست همانند آمریکا برای کاهش تأخیر در گزارش حسابرسی در شرکت‌های بزرگ کار خود را با کاهش تأخیر در گزارشگری مالی شرکت‌های اصلی شروع کند. چنین نحوه عملی به‌طور خودکار موجب کاهش تأخیر در گزارشگری صورت‌های مالی حسابرسی شده و شرکت‌های فرعی آن‌ها نیز می‌شود. شرکت‌های اصلی در انتخاب حسابرسان خود توجه نمایند که حسابرسانی که محدودیت و تأخیر در برنامه‌ریزی کار حسابرسی دارند را

انتخاب نکنند تا تأخیری در ارائه صورت‌های مالی حسابرسی شده شرکت‌های فرعی و نهایتاً شرکت اصلی ایجاد نشود. جامعه حسابداران رسمی ایران نیز می‌تواند به بررسی پرونده‌های حسابرسی که دارای تأخیر در حسابرسی‌های بسیار کوتاه و بسیار طولانی هستند بپردازند. به سبب آن که در چنین پرونده‌هایی احتمال وجود روابط مشکوک بین حسابرس و صاحب کار وجود دارد.

پژوهش حاضر نیز همانند سایر پژوهش‌ها عاری از محدودیت نیست. نخست، شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران نمونه کوچکی از شرکت‌های ایرانی است، لذا تعمیم نتایج این تحقیق به کل شرکت‌های ایرانی میسر نیست. دوم، در ابتدا یکی از متغیرهای پژوهش حاضر، نسبت ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام به ارزش بازار آن بود ولی دسترسی به ارزش بازار شرکت‌های غیر بورسی میسر نگردید. در نتیجه، این متغیر از مدل‌های رگرسیونی این پژوهش حذف گردید. در انتها، پیشنهادهایی برای جهت‌دهی به ادبیات آتی طرح شد. پژوهش حاضر نقش تاریخ مجمع شرکت اصلی در تأخیر گزارش حسابرسی شرکت فرعی یا تابعه را آزمون کرده است، لذا پیشنهاد می‌شود با توجه به این که در سال‌های اخیر، هلدینگ‌ها و مجموعه شرکت‌های تجاری در ایران بسط مناسبی یافته‌اند، پژوهش‌های آتی در مورد نحوه اثرگذاری دخالت‌های مدیریتی شرکت‌های اصلی در شرکت فرعی در زمینه مدیریت سود، تغییرات مدیران، تقسیم سود، سیاست‌های ساختار سرمایه، سرمایه‌گذاری، حق‌الزحمه حسابرسی و غیره به مطالعه بپردازند.

### ملاحظات اخلاقی

حامی مالی: مقاله حامی مالی ندارد.

مشارکت نویسندگان: تمام نویسندگان در آماده‌سازی مقاله مشارکت داشته‌اند.

تعارض منافع: بنا بر اظهار نویسندگان در این مقاله هیچ‌گونه تعارض منافی وجود ندارد.

تعهد کپی‌رایت: طبق تعهد نویسندگان حق کپی‌رایت رعایت شده‌است.

## منابع

- اسدزاده، عبدالله، و رحمان سرشت، حسین. (۱۳۹۴). الگوی هوشمندی بنگاه های مادر و شیوه مادری آن در مدیریت کسب و کارهای تابعه. *مطالعات مدیریت راهبردی*، ۶(۲۴)، ۱۶۹-۱۹۲.
- دولت زارعی، احسان. (۱۳۹۸). تغییر حسابرس و تخفیف حق الزحمه حسابرسی بعد از رتبه بندی مؤسسه های حسابرسی (پایان نامه کارشناسی ارشد). دانشگاه قم.
- راسخی، محمد؛ آزاد، حامد. (۱۳۹۶). بررسی رابطه میان حق الزحمه حسابرس با تأخیر ارائه گزارش حسابرسی در بورس اوراق بهادار تهران. *پژوهش های جدید در مدیریت و حسابداری*، ۲۰(۳)، ۱۶۹-۱۸۵.
- رحمانی، علی؛ گرامی راد، فاطمه؛ محمودخانی، مهناز. (۱۴۰۱). فراتحلیل آمار توصیفی متغیرها در مجلات حسابداری. *پژوهش های تجربی حسابداری*، ۱۲(۱)، ۶۹-۹۰.
- رحیمیان، نظام الدین، توکل نیا، اسماعیل، و قربانی، محمود. (۱۳۹۳). درماندگی مالی و تأخیر گزارش حسابرسی. *دانش حسابداری مالی*، ۱(۲)، ۵۷-۷۷.
- رنجبرناوی، رستم و چناری، حسن. (۲۰۲۱). مالکیت متمرکز، بلوکه سهام و تأخیر در گزارش حسابرسی. *پژوهشنامه اقتصاد و کسب و کار*. ۲۱(۱۱). ۷۷-۸۷.
- سبحان الهی، محمدعلی؛ رحمان سرشت، حسین؛ اصلی بیگی، فرزانه (۱۳۹۱) الگوی تعامل استراتژیک در شرکت های هلدینگ. *فصلنامه مطالعات مدیریت راهبردی*، ۱۲، ۱۵-۴۲.
- شعری، صابر؛ سبزی پور، فرشاد. (۱۳۸۴). سودمندی اطلاعات صورت های مالی تلفیقی در مقایسه با اطلاعات صورت های مالی شرکت اصلی. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۹(۳)، ۶۵-۹۶.
- صالحی، مهدی؛ اورادی، جواد؛ سالاری فورگ، زینب. (۱۳۹۵). تأثیر وجود کمیته حسابرسی و ویژگی های آن بر تأخیر گزارش حسابرسی. *دانش حسابداری*، ۲۶(۷)، ۵۹-۸۳.
- لاری دشت بیاض، محمود؛ محمدی، شعبان؛ نقش بندی، نادر؛ معین نژاد، بهراد. (۱۳۹۷). تأثیر مکانیسم های حاکمیت شرکتی و ویژگی های مرتبط با حسابرسی بر افشای به موقع. *پژوهش های تجربی حسابداری*، ۱(۴)، ۲۷۳-۲۹۸.

## References

- Abernathy, J. L; Kubick, T. R; & Masli, A. (2018), Evidence on the relation between managerial ability and financial reporting timeliness. *International Journal of Auditing*, 22 (2), 185-196.
- Afify, H. A. E. (2009). Determinants of audit report lag: Does implementing corporate governance have any impact? Empirical evidence from Egypt. *Journal of Applied Accounting Research*.

- Afify, H. A. E. (2009). Determinants of audit report lag: Does implementing corporate governance have any impact? Empirical evidence from Egypt. *Journal of Applied Accounting Research*, 10(1), 56–86.
- Ahuja, G; & Novelli, E. (2017). Redirecting research efforts on the diversification– performance linkage: The search for synergy. *Academy of Management Annals*, 11(1), 342-390
- Alavai Tabari, H; & Arefmanesh, Z. (2013). Relationship between Audit Industry Specialization and Audit Report Lag in Companies Listed in Tehran Stock Exchange. *Journal of Knowledge Accounting*, 4(14), 7-26, (In Persian).
- 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 and Theory*, 12(1), 1–23.
- Birkinshaw, J. M; & Morrison, A. J. (1995). Configurations of strategy and structure in subsidiaries of multinational corporations. *Journal of International Business Studies*, 25(4), 729–753.
- Bonacchi, M; Cipollini, F; & Zarowin, P. (2018). Parents' use of subsidiaries to “push down” earnings management: Evidence from Italy. *Contemporary Accounting Research*, 35(3), 1332-1362.
- Chan, K. H; Luo, V. W; & Mo, P. L. L. (2016). Determinants and implications of long audit reporting lags: evidence from China. *Accounting and Business Research*, 46(2), 145–166.
- Chaney, P. K; Jeter, D. C; & Shivakumar, L. (2004). Self-selection of auditors and audit pricing in private firms. *The accounting review*, 79(1), 51-72.
- Dolatzarei, E; (2019). *Auditor switching and Audit Fee Discounting after Audit Firm Ranking* (master's thesis). University of Qom. (In Persian).
- Dunning, J. H. (1993). *Multinational enterprises and the global economy*. Reading, MA: Addison-Wesley.
- Durand, G. (2019) .The determinants of audit report lag: a meta-analysis, *Managerial Auditing Journal*, 34, 44–75.
- Durand, G. (2019). The determinants of audit report lag: A meta-analysis. *Managerial Auditing Journal*, 34(1), 44–75. doi:10.1108/MAJ-06-2017-1572
- Farag, M. (2017). The impact of accelerated filing requirements on meeting audit report deadlines. *Accounting Research Journal*, 30(1), 58–72.
- Faraji, O; MohammadRezaei, F; Yazdifar, H; Ahmed, K; & Najafi Gadikelaei, Y. (2023). Audit qualification paragraphs and audit report lag: Evidence from Iran. *Spanish Journal of Finance and Accounting/Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 52(3), 348-383.
- Faraji, O; MohammadRezaei, F; Yazdifar, H; Ahmed, K; & Najafi Gadikelaei, Y. (2023). Audit qualification paragraphs and audit report lag: Evidence from Iran. *Spanish Journal of Finance and Accounting/Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 52(3), 348-383.
- Feldman, E. R; (2021) .The corporate parenting advantage, Revisited. *Strategic Management Journal*, 42(1), 114-143.
- Geiger, M. A; & Blay, A. D. (2011). Auditor fees and auditor independence: Evidence from going concern reporting decisions. *Available at SSRN 1943124*.

- Gencturk, E. F; & Aulakh, P. S. (1995). The use of process and output controls in foreign markets. *Journal of International Business Studies*, 26(4), 755–786.
- Goold M, Campbell A and Alexander M. (1994). Corporate level strategy. Creating Value in the Multi Business Company. New York: John Wiley & Sons.
- Gujarati, D. N. (2003). *Basic Econometrics* (Forth Edit). McGraw-Hill.
- Gupta, A. K; & Govindarajan, V. (1991). Knowledge flows and the structure of control within multinational corporations. *Academy of Management Review*, 16(4), 768–792.
- Habib, A; Bhuiyan, M. B. U; Huang, H. J; & Miah, M. S. (2019). Determinants of audit report lag: A meta-analysis. *International Journal of Auditing*, 23(1), 20–44.
- Habib, A; Bhuiyan, M. B. U; Huang, H. J; & Miah, M. S. (2019). Determinants of audit report lag: A meta-analysis. *International Journal of Auditing*, 23(1), 1–25. doi:10.1111/ijau.12136.
- Hay, D. (2013). Further evidence from meta-analysis of audit fee research. *International Journal of Auditing*, 17(2), 162–176.
- Hesarzadeh, R. (2020). Regulatory oversight and managerial ability. *Eurasian Business Review*, 10(4), 559-585.
- Jarillo, J.-C; & Martinez, J. L. (1990). Different roles for subsidiaries: The case of multinational corporations in Spain. *Strategic Management Journal*, 11, 501–512.
- Johnson G, Scholes K (2002). Exploring corporate strategy, Prentice Hall.
- Knechel, W. R; & Payne, J. L. (2001). Additional evidence on audit report lag. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 20(1), 137–146. doi:10.2308/aud.2001.20.1.137.
- Knechel, W. R; & Sharma, D. S. (2012). Auditor-provided nonaudit services and audit effectiveness and efficiency: Evidence from pre-and post-SOX audit report lags. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(4), 85–114.
- Knechel, W. R; & Sharma, D. S. (2012). Auditor-provided nonaudit services and audit effectiveness and efficiency: Evidence from pre and post-SOX audit report lags. *Auditing: A Journal Practice & Theory*, 31(1), 85–114. doi:10.2308/ajpt-10298.
- Lari Dashtebayaz, M; Ghanad, M; & Fakour, H. (2018). Characteristics of the Audit Committee and the Audit Report Lag. *Financial accounting and auditing research*, 10(37), 215-242, (In Persian).
- Lari dashtebayaz, M; Mohammadi, S; Naghshbandi, N; Moeinnezhad, B. (2018). Effects of Audit-related Features and Corporate Governance Mechanisms on Timely Disclosure. *Empirical Research in Accounting*, 8(4), 273-298.
- Lawrence, A; Minutti-Meza, M; & Zhang, P. (2011). Can Big 4 versus characteristics?. *The accounting review*, 86(1), 259-286.
- Lovett, S. R; Pérez-Nordtvedt, L; & Rasheed, A. A. (2009). Parental control: A study of US subsidiaries in Mexico. *International Business Review*, 18(5), 481-493.
- Mashayekhi, B; & Mashayekh, S. (2008). Development of accounting in Iran. *The International Journal of Accounting*, 43(1), 66-86.

- MohammadRezaei, F; & Mohd-Saleh, N. (2018). Audit report lag: the role of auditor type and increased competition in the audit market. *Accounting & Finance*, 58(3), 885-920.
- MohammadRezaei, F; Mohd-Saleh, N; & Ahmed, K. (2018). Audit firm ranking, audit quality and audit fees: Examining conflicting price discrimination views. *The International Journal of Accounting*, 53(4), 295-313.
- Nachum, L; & Zaheer, S. (2005). The persistence of distance? The impact of technology on MNE motivations for foreign investment. *Strategic Management Journal*, 26(8), 747-767.
- Nippa, M; Pidun, U. and Rubner, H; (2011). Corporate portfolio management: Appraising four decades of academic research. *Academy of Management Perspectives*, 25(4), 50-66.
- Owusu-Ansah, S; & Leventis, S. (2006). Timeliness of corporate annual financial reporting in Greece. *European Accounting Review*, 15(2), 273-287.
- Owusu-Ansah, S; & Leventis, S. (2006). Timeliness of corporate annual financial reporting in Greece. *The European Accounting Review*, 15(2), 273-287.
- Paterson, S. L; & Brock, D. M. (2002). The development of subsidiary-management research: Review and theoretical analysis. *International Business Review*, 11,139-163.
- Petersen, M. A. (2009). Estimating standard errors in finance panel data sets: Comparing approaches. *The Review of Financial Studies*, 22(1), 435-480.
- Prencipe, A; Markarian, G; and Pozza, L. 2008. Earnings management in family firms: Evidence from R&D cost capitalization in Italy. *Family Business Review* 21 (1): 71-88.
- Rahmani, A; Geramirad, F; Mahmoudkhani, M. (2022). Meta-analysis of variables descriptive statistics in accounting journals. *Empirical Research in Accounting*, 12(1), 69-90, (In Persian).
- Rasekhi, M; Arard, H. (2016). Investigating the Relationship between Auditor's Fee and Audit Report Lag on Tehran Stock Exchange. *New research in management and accounting*, 20(3), 169-185, (In Persian).
- Roth, K; & Nigh, D. (1992). The effectiveness of headquarters-subsidary relationships: The role of coordination, control, and conflict. *Journal of Business Research*, 25, 277-301.
- Safari Gerayli, M. (2017). Abnormal Audit Report Lags and Future Restatements: Moderating Role of Economic Bonding and auditor industry specialization. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 6(23), 155-168, (In Persian).
- Salehi, M; Oradi, J; Salari Forg, Z. (2016). Effects of Presence of Audit Committee and Its Characteristics on Audit Report. *Journal of Knowledge Accounting*, 7(26), 59-83, (In Persian).
- Sheri, S; & Sabzalipor, F. (2005). The Value Relevance of Consolidated Financial Statements Information versus Information of Parent Company Financial Statements. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 3(9), 65-96, (In Persian).

- Shin, I.-H; Lee, H.-Y; Lee, H.-A; & Son, M. (2017). How does human resource investment in internal control affect audit reporting lag? *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 24(1-2), 195-215.
- Wermert, J. G. J; Dodd, L; & TA, D. (1997). An Empirical Examination of Audit Reporting Lag Using Client and Cycle Firm Cycle Times Banks. *Quarterly Journal of Business and Economics*, 56, 35-49.
- Woo, E.-S; & Koh, H. C. (2001). Factors associated with auditor changes: a Singapore study. *Accounting and Business Research*, 31(2), 133

#### COPYRIGHTS



This is an open access article under the CC BY-NC-ND 4.0 license.