

Audit Failure: Audit Report Lag and Moderating Role of Family Ownership

Fakhroddin Mohamadrezaei¹, Mohsen Tanani², Abolfazl Aliabadi³

Abstract: Restatements' of financial statements and consequently audit failures are surprisingly high in Iran and audit report lag (ARL) is also falling sharply. Although there are studies about determinations of audit failure, the role of ARL in audit failure by taking into account the possible moderating role of family ownership has not been investigated. One of the factors that affects auditors' ability in detecting breaches in clients' financial statements is audit effort. Hence, it can be predicted that ARL, as a surrogate of audit effort, has a negative relation with audit failure. The results of multivariate analysis reveal that ARL has a negative and significant relation with Type II audit failure, but there is no significant association between ARL and Type I audit failure. Moreover, family ownership is positively associated with Type I audit failure and it has an insignificant relation with Type II audit failure. Finally our findings show that family ownership does not moderate the relation between ARL and Type II audit failure.

Keywords: *Audit error type I, Audit error type II, Audit report lag, Family ownership, Restatements' of financial statements.*

1. Assistant Prof. of Accounting, Faculty of Financial Sciences, Kharazmi University, Tehran, Iran

2. Assistant Prof. of Accounting, Faculty of Financial Sciences, Kharazmi University, Tehran, Iran

3. MSc. Student of Accounting, Faculty of Financial Sciences, Kharazmi University, Tehran, Iran

Submitted: 14 / September / 2017

Accepted: 03 / March / 2018

Corresponding Author: Mohsen Tanani

Email: M.tanani@khu.ac.ir

Citation: Mohamadrezaei, F., Tanani, M., & Aliabadi, A. (2018). Audit Failure: Audit Report Lag and Moderating Role of Family Ownership. *Journal of Accounting and Auditing Review*, 25(1), 51-70.

خطای حسابرسی: تأخیر در گزارش حسابرسی و نقش تعدیل گر مالکیت خانوادگی

فخرالدین محمدرضایی^۱، محسن تنانی^۲، ابوالفضل علی آبادی^۳

چکیده: درصد تجدید ارائه صورت های مالی و به تبع آن خطای حسابرسی در ایران به شدت بالاست و در عین حال، تأخیر در گزارش حسابرسی هم به شدت در حال نزول است. اگرچه تحقیقاتی درباره عوامل مؤثر بر خطای حسابرسی وجود دارد، اثر تأخیر در گزارش حسابرسی بر خطای حسابرسی با نقش تعدیل گر مالکیت خانوادگی تا کنون آزمون نشده است. یکی از عواملی که موجب افزایش توانایی کشف حسابرس می شود، تلاش حسابرسی یا مدت زمانی است که حسابرس برای رسیدگی ها صرف می کند؛ بنابراین می توان پیش بینی کرد تأخیر در گزارش حسابرسی با خطای حسابرسی رابطه منفی دارد. تحلیل مدل های رگرسیونی نشان می دهد تأخیر در گزارش حسابرسی با خطای حسابرسی نوع اول رابطه معناداری ندارد، اما با خطای حسابرسی نوع دوم رابطه منفی و معناداری برقرار می کند. همچنین، بین مالکیت خانوادگی با خطای حسابرسی نوع اول رابطه مثبت و معناداری وجود دارد، اما با خطای حسابرسی نوع دوم رابطه معناداری ندارد. سایر یافته ها نیز نشان می دهد مالکیت خانوادگی رابطه تأخیر در گزارش حسابرسی و خطای حسابرسی نوع دوم را تعدیل نمی کند.

واژه های کلیدی: تأخیر در گزارش حسابرسی، تجدید ارائه صورت های مالی، خطای حسابرسی نوع اول، خطای حسابرسی نوع دوم، مالکیت خانوادگی.

۱. استادیار گروه حسابداری، دانشکده علوم مالی، دانشگاه خوارزمی، تهران، ایران

۲. استادیار گروه حسابداری، دانشکده علوم مالی، دانشگاه خوارزمی، تهران، ایران

۳. کارشناس ارشد حسابداری، دانشکده علوم مالی، دانشگاه خوارزمی، تهران، ایران

تاریخ دریافت مقاله: ۱۳۹۶/۰۶/۲۳

تاریخ پذیرش نهایی مقاله: ۱۳۹۶/۱۲/۱۲

نویسنده مسئول مقاله: محسن تنانی

E-mail: M.tanani@khu.ac.ir

مقدمه

دلیل اصلی وجود حرفه حسابرسی مستقل، افزایش اعتبار صورت‌های مالی است. اعتبار دادن به صورت‌های مالی، به معنای ایجاد اطمینان از قابلیت اتکا به آنهاست؛ اما گاهی ممکن است حسابرسان به دلیل کشف نکردن تحریف با اهمیت صورت‌های مالی یا به دلیل خطا یا تقلب، اظهارنظر مناسبی ارائه نکنند. بدین شکل که ممکن است صورت‌های مالی حسابرسی‌شده دوره‌های گذشته به دلیل اشتباه‌های حسابداری شایان توجه، تجدید ارائه شوند که در نتیجه آن، اعتماد جامعه نسبت به اظهارنظر حسابرس کاهش می‌یابد. از این رو تعدیلات سنواتی می‌تواند بر اعتبار حسابرسان اثر منفی داشته باشد (حساس یگانه و غلامزاده لداری، ۱۳۹۱). در این رابطه، تحقیقاتی که پیش‌تر در ایران انجام گرفته، نشان می‌دهد درصد بالایی از شرکت‌های ایرانی به دلیل اصلاح اشتباه حسابداری، صورت‌های مالی را تجدید ارائه کرده و رقمی را با عنوان تعدیلات سنواتی گزارش می‌کنند (کردستانی، آزاد و کاظمی، ۱۳۸۹).

اگر تجدید ارائه صورت‌های مالی در سال مالی بعد اتفاق بیفتد و حسابرس در سال مالی قبل گزارش خود را تعدیل نکرده باشد (گزارش مقبول صادر کرده باشد)، در این حالت خطای حسابرسی نوع دوم (خطر پذیرش نادرست) اتفاق افتاده است. عوامل مختلفی بر بروز خطاهای حسابرسی نوع اول (خطر رد نادرست) و نوع دوم اثرگذارند، اما نقش عوامل نشئت گرفته از خطای حسابرس انکارناپذیر است. برای مثال، اگر حسابرس برای انجام حسابرسی زمان کافی صرف نکند، ممکن است خطر عدم کشف تحریفات با اهمیت در صورت‌های مالی افزایش یابد و در نهایت موجب تجدید ارائه صورت‌های مالی در سال مالی بعد و افزایش خطر پذیرش نادرست توسط حسابرس شود (نوروش، کرمی، مهرانی و شهبازی، ۱۳۹۶ و محمدرضایی، محد صالح و احمد، ۲۰۱۸).

نکل و پاین (۲۰۰۱) معتقدند که تلاش حسابرسی با تأخیر در گزارش حسابرسی رابطه منفی دارد. به بیان دیگر با کاهش تلاش حسابرسی، تأخیر در گزارش حسابرسی کاهش می‌یابد. آماره‌های توصیفی بنی مهد، مرادزاده فرد و زینالی (۲۰۱۲) نشان می‌دهد میانگین تأخیر در گزارش حسابرسی از ۹۸ روز در سال ۱۳۸۱ به ۷۴ روز در سال ۱۳۸۹ کاهش یافته است. این کاهش محسوس در تأخیر گزارش حسابرسی، اگر به دلیل کاهش تلاش حسابرسی باشد، می‌تواند خطر عدم کشف، تجدید ارائه صورت‌های مالی و خطای حسابرسی را افزایش دهد. بنابراین، هدف نخست پژوهش حاضر، بررسی اثر کاهش محسوس تأخیر در گزارش حسابرسی بر خطای حسابرسی است.

در شرکت‌های خانوادگی، به دلیل نبود انگیزه‌های قوی برای دستکاری سود، ریسک حسابرسی پایین است (خان و سویرامانیام، ۲۰۱۲)؛ در نتیجه کاهش در تلاش حسابرسی با

احتمال کمتری به بروز خطر عدم کشف و در نهایت خطای حسابرسی منجر می شود. به بیان دیگر، مالکیت خانوادگی می تواند رابطه بین تأخیر در گزارش حسابرسی و خطای حسابرسی را تعدیل کند. بنابراین، هدف دوم این پژوهش، بررسی نقش تعدیلی مالکیت خانوادگی در رابطه بین تأخیر در گزارش حسابرسی و خطای حسابرسی است.

این پژوهش برای پیش بینی رابطه احتمالی تأخیر در گزارش حسابرسی و بروز خطای حسابرسی، از نظریه تلاش حسابرسی بهره می برد. یکی از عواملی که موجب افزایش توانایی کشف حسابرس می شود، تلاش حسابرسی یا مدت زمانی است که حسابرس برای رسیدگی ها صرف می کند؛ بنابراین، کاهش تلاش حسابرسی می تواند احتمال خطر عدم کشف حسابرسی را به شدت افزایش دهد (بلنکلی، هارت و مک گرگور، ۲۰۱۲). بر این اساس می توان گفت، هرچه زمان صرف شده برای انجام فرایند حسابرسی توسط حسابرس کاهش یابد، این امر می تواند به کاهش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی منجر شود و در نتیجه آن، خطای حسابرسی را افزایش دهد.

همچنین، برای تبیین نقش تعدیلی مالکیت خانوادگی بر رابطه بین تأخیر در گزارش حسابرسی و خطای حسابرسی، از تئوری نمایندگی بهره برده شده است. بر این اساس، شرکت های خانوادگی ممکن است مشکلات نمایندگی را تقلیل دهند (خان و سوبرامانیام، ۲۰۱۲). از یک دیدگاه گفته می شود، شرکت های خانوادگی هزینه های نمایندگی کمتری دارند، بنابراین به ارزیابی ریسک و تلاش های حسابرسی کمتری نیاز داشته و در نتیجه حق الزحمه پایین تری دارند. از این رو، طبق تحقیقات انجام شده، در شرکت های خانوادگی به دلیل ریسک حسابرسی پایین، تأخیر در گزارش حسابرسی کوتاه است، اما این تأخیر کوتاه به احتمال کمی موجب افزایش خطای حسابرسی در این گونه شرکت ها می شود.

این پژوهش برای متون حسابداری نوآوری هایی را به همراه دارد. پژوهش های پیشین، اغلب اثر عوامل مؤثر بر تجدید ارائه صورت های مالی (مانند، رفیعی و صفرزاده، ۱۳۹۳) و رابطه مالکیت خانوادگی بر عوامل دیگر (مانند، مهر آذین، قبدیان و فروتن، ۱۳۹۲) را مطالعه کرده اند، اما پژوهش حاضر نخستین پژوهشی است که نقش تأخیر در گزارش حسابرسی بر خطاهای حسابرسی نوع اول و دوم و نقش تعدیل گر مالکیت خانوادگی بر رابطه این دو را بررسی می کند.

پیشینه نظری پژوهش

تلاش حسابرسی و خطر عدم کشف

بودجه زمانی، یکی از ابزارهای مدیریتی مهم در بسیاری از برنامه ریزی های حسابرسی است. اعمال بودجه زمانی نامتعارف، خود می تواند به مشکلاتی منجر شود که مهم ترین آنها ایجاد

استرس، از دست‌دادن انگیزه برای حسابرسان و توسل به انجام اموری همچون حذف پنهانی برخی مراحل حسابرسی از برنامه، عدم انجام رویه‌های حسابرسی طبق استاندارد و اتکای زیاد به توضیحات صاحبکار است. این قبیل رفتارها که معلول فشار زمانی نامتعارف است، می‌تواند به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم بر کار حسابرسی تأثیر سوء (منفی) داشته باشد (باورین و کینگ، ۲۰۰۹). به بیانی دیگر، فشار بودجه‌ی زمانی می‌تواند به کاهش آزمون‌های حسابرسی و افزایش خطر عدم کشف حسابرسی منجر شود.

یکی از عواملی که توانایی کشف حسابرس را افزایش می‌دهد، تلاش حسابرسی یا مدت زمانی است که حسابرس برای رسیدگی‌ها صرف می‌کند. بنابراین، کاهش تلاش حسابرسی می‌تواند احتمال خطر عدم کشف حسابرسی را به‌شدت افزایش دهد (بلنکلی و همکاران، ۲۰۱۲). بر این اساس می‌توان گفت، هرچه زمان صرف شده برای انجام فرایند حسابرسی توسط حسابرس کاهش یابد، تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی نیز کاهش می‌یابد. بنابراین می‌توان انتظار داشت اگر حسابرس زمان کمتری را برای کار حسابرسی صرف کند، ممکن است نتواند تمام انحراف‌های بااهمیت را کشف کند و این کار سبب افزایش خطای حسابرسی می‌شود.

مالکیت خانوادگی و تضاد نمایندگی

در شرکت‌های خانوادگی، اعضای خانواده که مالک بخشی از سهام شرکت‌اند، به‌عنوان مدیر فعالیت می‌کنند؛ بنابراین آنها هم مالک و هم نماینده هستند. تا زمانی که از این دیدگاه به شرکت نگاه شود، مشکل چندانی در روابط نماینده - مالک به وجود نخواهد آمد. تمرکز بر بقای بلندمدت و شهرت شرکت‌های خانوادگی و همچنین روابط شخصی با اعتباردهندگان و سایر سهامداران، ممکن است هزینه‌های نمایندگی را کاهش دهد؛ زیرا حضور پایدار و بلندمدت اعضای خانواده در شرکت و اراده آنها برای باقی نگه‌داشتن نام خانواده، ممکن است موجب شود که شرکت‌های خانوادگی رابطه خوب و بلندمدتی با سهامداران غیرخانوادگی و اعتباردهندگان داشته باشند (اندرسون و ریب، ۲۰۰۳). مطلب بیان شده به این اشاره دارد که احتمال بروز رفتار فرصت‌طلبانه در اعضای خانواده و تأثیرگذاری آنها در فرایند گزارشگری مالی، کمتر است (ونگ، ۲۰۰۶).

از دیدگاه متقاضی، انتظار می‌رود که شرکت‌هایی که با سهامداران کنترل‌کننده، به‌ویژه کنترل خانوادگی اداره می‌شوند، به حسابرسی کمتری نیاز داشته باشند که این با حق الزحمه حسابرسی پایین در ارتباط است. همچنین می‌توان استدلال کرد که حضور اعضای خانواده در هیئت‌مدیره و تیم مدیریتی و همچنین شهرت شرکت، اثر مثبتی بر شرکت می‌گذارد (خان و سوبرامانیام، ۲۰۱۲). در این موقعیت، ممکن است ریسک حسابرسی در خصوص واحد مورد رسیدگی توسط

حسابرسان پایین ارزیابی شود. از دیدگاه عرضه کننده، حسابرسان ممکن است تلاش های حسابرسی کمتری برای حداقل کردن ریسک حسابرسی انجام دهند که نتیجه این حق الزحمه حسابرسی کمتر است (خان و سوبرامانیام، ۲۰۱۲). با توجه به آنچه بیان شد، می توان انتظار داشت شرکت های خانوادگی به دلیل کم بودن هزینه های نمایندگی، ریسک حسابرسی کمتری داشته باشند.

پیشینه تجربی پژوهش

تا کنون پژوهشی در رابطه با تأخیر در گزارش حسابرسی و خطای حسابرسی و نقش تعدیل گر مالکیت خانوادگی، چه در داخل کشور و چه در خارج از کشور انجام نشده و به دلیل نیافتن متون کافی در زمینه خطای حسابرسی و اندازه گیری خطای حسابرسی بر اساس تجدید ارائه صورت های مالی، در این بخش به تحقیقاتی که در زمینه تجدید ارائه صورت های مالی انجام شده اند، اشاره می شود. در زمینه نقش متغیرهای مختلف بر تجدید ارائه صورت های مالی، شواهد تجربی شایان توجهی وجود دارد (مانند، بلنکی و همکاران، ۲۰۱۲؛ لین، فرنارو و هوانگ؛ ۲۰۱۷؛ عبدلی، فعال قیومی و پرتوی، ۱۳۹۲)، اما در خصوص پیامدهای تأخیر در گزارش حسابرسی، پژوهش های اندکی در دسترس است.

هونگ چان، لو و مو (۲۰۱۵) دریافتند که تأخیر درازمدت گزارش حسابرس، احتمال تجدید ارائه صورت های مالی را در سال آتی افزایش می دهد. نتایج پژوهش بلنکی و همکاران (۲۰۱۴) نشان می دهد تأخیر غیرعادی در گزارش حسابرسی (تأخیر سال جاری یک صاحبکار نسبت به تأخیر آن در سال مالی قبل)، رابطه مثبتی با تجدید ارائه صورت های مالی در سال مالی بعد دارد. همچنین آنها گزارش کردند که فشار کاری (تلاش حسابرسی کم) رابطه مستقیمی با افزایش تجدید ارائه صورت های مالی در سال مالی بعد دارد. یافته های پژوهش شارد (۲۰۱۴) گویای وجود ارتباط منفی بین معیارهای مدیریت سود و تأخیر غیرعادی در گزارش حسابرسی است. همچنین نتایج پژوهش وی نشان می دهد تأخیر غیرعادی در گزارش حسابرسی، موجب به وجود آمدن تردیدهایی درباره کیفیت سود بین سهامداران می شود. به علاوه، در پژوهش دیگری در این رابطه، لمبرت، جونز و برازل (۲۰۱۳) به این نتیجه رسیدند که با کاهش تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی، کیفیت سود کاهش می یابد.

همانند پژوهش های خارجی، در داخل کشور شواهد تجربی شایان توجهی در زمینه پیامدهای تأخیر در گزارش حسابرسی وجود ندارد. نتایج پژوهش صفری گرایلی (۱۳۹۶) حاکی از آن است که تأخیر غیرعادی گزارش حسابرس، احتمال تجدید ارائه صورت های مالی آتی را افزایش

می‌دهد. علاوه بر این، نتایج وی نشان می‌دهد وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحبکار، اثر تأخیر غیرعادی گزارش حسابرس بر تجدید آرائه صورت‌های مالی را تشدید می‌کند؛ اما یافته‌های پژوهش محمدرضایی و محد صالح (۲۰۱۶) نشان داد تأخیر در گزارش حسابرسی رابطه معناداری با مدیریت سود ندارد. در پژوهش دیگری در همین زمینه، احمدی (۱۳۹۴) ثابت کرد که بین تأخیر غیرعادی در آرائه گزارش حسابرسی و تجدید آرائه صورت‌های مالی رابطه منفی و معناداری وجود دارد و فشار زمانی بر حسابرس و وابستگی اقتصادی او به صاحبکار، تأثیر معناداری بر رابطه بین این دو متغیر می‌گذارد. مهدوی و دهقانی سعدی (۱۳۹۵) نیز به بررسی نقش میانجی تأخیر غیرعادی در آرائه گزارش حسابرسی در تبیین رابطه بین کیفیت سود و ارزش شرکت پرداختند و نشان دادند بین تأخیر غیرعادی در آرائه گزارش حسابرسی و ارزش شرکت، رابطه منفی و معناداری وجود دارد. همچنین آنها به رابطه منفی و معناداری بین کیفیت سود و تأخیر غیرعادی در آرائه گزارش حسابرسی دست یافتند و رابطه میانجی تأخیر غیرعادی در آرائه گزارش حسابرسی را در تبیین رابطه بین کیفیت سود و ارزش شرکت، تأیید کردند. رحمانی و بخردی نسب (۱۳۹۵) نشان دادند افزایش تأخیر عادی در آرائه گزارش حسابرسی، موجب افزایش استقلال حسابرس می‌شود، اما وقوع تأخیرهای غیرعادی در آرائه گزارش حسابرسی تأثیری بر افزایش یا کاهش استقلال حسابرس ندارد. به‌طور کلی، اغلب پژوهش‌های پیشین تأثیر منفی تأخیر غیرعادی در آرائه گزارش حسابرسی بر کیفیت حسابرسی را تأیید کرده‌اند.

نظریه تلاش حسابرسی بیان می‌کند که اگر حسابرس زمان کمتری را برای کار حسابرسی صرف کند، ممکن است نتواند تمام انحراف‌های با اهمیت را کشف کند، از این رو خطای حسابرسی افزایش می‌یابد. محققانی همچون بلنکلی و همکارانش (۲۰۱۲)، از این دیدگاه حمایت کرده‌اند؛ بنابراین می‌توان پیش‌بینی کرد که تأخیر در گزارش حسابرسی با خطای حسابرسی رابطه منفی دارد. از سوی دیگر، محققان دیگری همچون خان و سوبرامانیام (۲۰۱۲)، نشان داده‌اند که تضاد نمایندگی در شرکت‌های خانوادگی کم است، در نتیجه به دلیل تضاد نمایندگی پایین در شرکت‌های با مالکیت خانوادگی، تأخیر در گزارش کوتاه، به احتمال کمی می‌تواند خطای حسابرسی را افزایش دهد.

به‌منظور دستیابی به اهداف پژوهش و بر مبنای پیشینه‌های نظری و تجربی بیان شده، در پژوهش حاضر شش فرضیه زیر مطرح می‌شود:

فرضیه ۱: تأخیر در گزارش حسابرسی با خطای حسابرسی نوع اول رابطه منفی دارد.

فرضیه ۲: تأخیر در گزارش حسابرسی با خطای حسابرسی نوع دوم رابطه منفی دارد.

فرضیه ۳: مالکیت خانوادگی با خطای حسابرسی نوع اول رابطه منفی دارد.

فرضیه ۴: مالکیت خانوادگی با خطای حسابرسی نوع دوم رابطه منفی دارد.
 فرضیه ۵: مالکیت خانوادگی رابطه بین تأخیر در گزارش حسابرسی و خطای حسابرسی نوع اول را تعدیل می کند.
 فرضیه ۶: مالکیت خانوادگی رابطه بین تأخیر در گزارش حسابرسی و خطای حسابرسی نوع دوم را تعدیل می کند.

روش شناسی پژوهش

جدول ۱ فرایند انتخاب نمونه را توضیح می دهد. داده های خطای حسابرسی (خطای آلفا، خطای بتا)، تأخیر در گزارش حسابرسی و مالکیت خانوادگی مربوط به سال های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۴، به صورت دستی از گزارش های مالی سالیانه شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران جمع آوری شدند. نسخه الکترونیکی گزارش های مالی سالیانه شرکت های بوری در سایت کدال در دسترس است. دوره زمانی پژوهش سال های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۴ انتخاب شد؛ زیرا تحریم های اعمال شده در این دوره، موجب رکود وضعیت اقتصادی ایران شده بود و به همین دلیل، شرایط دوره انتخاب شده با دوره قبل از آن (قبل از ۱۳۹۰) کاملاً متفاوت است. بر اساس آنچه در جدول ۱ آمده، نمونه نهایی آماری شامل ۷۵۰ سال - شرکت مشاهده می شود.

جدول ۱. نمونه آماری پژوهش

ردیف	شرح	تعداد
۱	تعداد کل شرکت های موجود در جامعه آماری تحقیق	۳۵۶
۲	شرکت هایی که طی دوره تحقیق از بورس خارج شدند	(۳۸)
۳	شرکت های گروه مالی، واسطه گری، بانک و بیمه	(۷۶)
۴	شرکت هایی که پایان سال مالی آنها پایان اسفند نیست	(۹۲)
۵	تعداد شرکت های باقی مانده پس از غربالگری	۱۵۰

مدل آزمون فرضیه

مدل اصلی تحقیق برگرفته از پژوهش محمدرضایی و همکارانش (۲۰۱۶) است. برای آزمون فرضیه ها از مدل رگرسیونی لجیت استفاده شد. فرضیه های اول و دوم پژوهش بر اساس مدل رگرسیونی ۱ به شرح زیر آزمون شده اند.

$$\begin{aligned}
 & TypeEorrI_{it}, TypeErrorrII_{it} \quad \text{مدل (۱)} \\
 & = \beta_0 + \beta_1 LogARL_{it} + \beta_2 Audpvt_{it} + \beta_3 Audchg_{it} \\
 & + \beta_4 Size_{it} + \beta_5 Lev_{it} + \beta_6 InvRec_{it} + \beta_7 Liq_{it} + \beta_8 Loss_{it} \\
 & + \beta_9 Subs_{it} + \beta_{10} LogAge_{it} + \beta_{11} Conown_{it} \\
 & + \sum \beta_j IndustryDum + \sum \beta_k YearDum + \varepsilon_{it}
 \end{aligned}$$

برای آزمون فرضیه‌های سوم و چهارم پژوهش از مدل رگرسیونی ۲ به شرح زیر استفاده شده است:

$$\begin{aligned}
 & TypeEorrI_{it}, TypeErrorrII_{it} \quad \text{مدل (۲)} \\
 & = \beta_0 + \beta_1 LogARL + \beta_2 Familyowner_{it} + \beta_3 Audpvt_{it} \\
 & + \beta_4 Audchg_{it} + \beta_5 Size_{it} + \beta_6 Lev_{it} + \beta_7 InvRec_{it} \\
 & + \beta_8 Liq_{it} + \beta_9 Loss_{it} + \beta_{10} Subs_{it} + \beta_{11} LogAge_{it} \\
 & + \beta_{12} Conown_{it} + \sum \beta_j IndustryDum + \sum \beta_k YearDum \\
 & + \varepsilon_{it}
 \end{aligned}$$

برای آزمون فرضیه‌های پنجم و ششم پژوهش از مدل رگرسیونی ۳ به شرح زیر استفاده شده است:

$$\begin{aligned}
 & TypeEorrI_{it}, TypeErrorrII_{it} \quad \text{مدل (۳)} \\
 & = \beta_0 + \beta_1 LogARL + \beta_2 Familyowner_{it} + \beta_3 LogARL_{it} \\
 & \times Familyowner_{it} + \beta_4 Audpvt_{it} + \beta_5 Audchg_{it} \\
 & + \beta_6 Size_{it} + \beta_7 Lev_{it} + \beta_8 InvRec_{it} + \beta_9 Liq_{it} + \beta_{10} Loss_{it} \\
 & + \beta_{11} Subs_{it} + \beta_{12} LogAge_{it} + \beta_{13} Conown_{it} \\
 & + \sum \beta_j IndustryDum + \sum \beta_k YearDum + \varepsilon_{it}
 \end{aligned}$$

متغیرهای وابسته

Type Eorr I: چنانچه حسابرِس گزارش غیر مقبول صادر کند و صورت‌های مالی صاحبکار در سال بعد تجدید ارائه نشود (تعدیلات سنواتی شناسایی نشده باشد)، خطای نوع اول اتفاق افتاده و برای آن عدد ۱ لحاظ می‌شود. اگر هیچ‌گونه خطایی صورت نگیرد، عدد صفر در نظر گرفته می‌شود.

Type Errorr II: چنانچه حسابرِس در یک سال گزارش مقبول صادر کند، ولی در سال مالی بعد صورت‌های مالی صاحبکار تجدید ارائه شود (تعدیلات سنواتی شناسایی شود) به اصطلاح خطای نوع دوم اتفاق افتاده و برای آن عدد ۱ در نظر گرفته می‌شود. اگر هیچ‌گونه خطایی صورت نگیرد، عدد صفر لحاظ می‌شود.

متغیرهای مستقل

Log ARL: تأخیر در گزارش حسابرسی، عبارت است از لگاریتم طبیعی فاصله زمانی بین تاریخ پایان سال مالی و تاریخ امضای گزارش حسابرسی.
Familyowner: متغیر ساختگی که اگر مالکیت شرکتی خانوادگی باشد برابر ۱ است و در غیر این صورت مقدار صفر می گیرد. دارا بودن حداقل ۲۰ درصد سهام از سوی اعضای خانواده یا عضویت آنان در هیئت مدیره (نمازی و محمدی ۱۳۸۹)، معیار تشخیص مالکیت خانوادگی است.

متغیرهای کنترلی

Audpvt: اگر حسابرس خصوصی باشد عدد ۱ می گیرد و اگر سازمان حسابرسی و مؤسسه مفید راهبر باشد، صفر لحاظ می شود.
Audchg: متغیر ساختگی است که اگر حسابرس تغییر یافته باشد ۱ و در غیر این صورت مقدار صفر می گیرد.
Size: اندازه صاحبکار است و از طریق لگاریتم طبیعی جمع کل دارایی های صاحبکار به دست می آید.
Lev: اهرم مالی است که از جمع کل بدهی ها تقسیم بر جمع کل دارایی ها محاسبه می شود.
InvRec: از طریق نسبت جمع موجودی ها و حساب های دریافتی به جمع کل دارایی ها محاسبه می شود.
Liq: از طریق نسبت جمع کل دارایی های جاری به جمع کل بدهی های جاری به دست می آید.
Loss: متغیر ساختگی است و زیان ده بودن صاحبکار را نشان می دهد که اگر صاحبکار زیان گزارش کرده باشد عدد ۱ و در غیر این صورت مقدار صفر می گیرد.
Subs: متغیر ساختگی است که اگر صاحبکار شرکت (های) فرعی داشته باشد عدد ۱ و در غیر این صورت مقدار صفر می گیرد.
LogAge: لگاریتم طبیعی سن صاحبکار از تاریخ تأسیس آن است.
Conown: تمرکز مالکیت، درصدی از سهام عادی صاحبکار که متعلق به بزرگترین سهامدار است.
IndustryDum: متغیر ساختگی است و اثر صنعت را کنترل می کند.
YearDum: متغیر ساختگی است و اثر تغییرات در طول زمان را کنترل می کند.

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

در بخش «الف» جدول ۲، برخی از مفاهیم آمار توصیفی متغیرها، شامل میانگین، میانه، حداقل مشاهدات، حداکثر مشاهدات و انحراف معیار ارائه شده است. برای مثال، میانگین تأخیر در گزارش حسابرسی (تعداد روزها) ۷۸/۷۲ به دست آمده است که با نتایج پژوهش محمدرضایی و محدصالح (۲۰۱۶) مطابقت دارد. همچنین، میانگین تمرکز مالکیت ۵۳/۳ درصد است که با توجه به انحراف معیار به دست آمده (۲۱/۷ درصد) نوسان نسبتاً کمی دارد. میانگین اهرم مالی با مقدار ۰/۶۴ نشان می‌دهد ۶۳/۵ درصد منابع مالی شرکت از طریق بدهی تأمین مالی شده است. میانگین نسبت دارایی‌های جاری بر بدهی‌های جاری با مقدار ۱/۳۴، گویای نوسان نسبتاً کم این متغیر است. نتایج به دست آمده برای میانگین اهرم مالی، میانگین نسبت جمع موجودی‌ها و حساب‌های دریافتی و تمرکز مالکیت، با نتیجه تحقیقات قبلی مانند محمدرضایی و محدصالح (۲۰۱۶) مطابقت دارد.

با توجه به بخش «ب» جدول ۲، نتایج آزمون مقایسه‌ی تی استیودنت نشان می‌دهد در سطح خطای ۵ درصد، میانگین نسبت جمع موجودی‌ها و حساب‌های دریافتی در شرکت‌های دارای خطای حسابرسی نوع اول با شرکت‌های بدون خطای حسابرسی نوع اول، تفاوت معناداری دارند. در بخش «ت» جدول ۲ نیز در سطح خطای ۵ درصد، تفاوت معناداری بین میانگین تأخیر در گزارش حسابرسی در شرکت‌های دارای خطای حسابرسی نوع دوم با شرکت‌های بدون خطای حسابرسی نوع دوم مشاهده می‌شود و این نتیجه نشان می‌دهد لگاریتم طبیعی تأخیر در گزارش حسابرسی در شرکت‌های دارای خطای حسابرسی نوع دوم کمتر است. علاوه بر این، بر اساس نتایج به دست آمده، بین اندازه شرکت، اهرم مالی، نسبت دارایی‌های جاری بر بدهی‌های جاری و تمرکز مالکیت در شرکت‌های دارای خطای حسابرسی نوع دوم و شرکت‌های بدون خطای حسابرسی نوع دوم، تفاوت معناداری وجود دارد.

با توجه به بخش «ج»، نتایج آزمون کای دو نشان می‌دهد که در سطح خطای ۵ درصد، بین زیان و شرکت فرعی در شرکت‌های دارای خطای حسابرسی نوع دوم با شرکت‌های بدون خطای حسابرسی نوع دوم، تفاوت معناداری مشاهده می‌شود.

آزمون‌های گزارش نشده (نتایجی که جدول آنها در متن مقاله ارائه نشده) نشان می‌دهد همبستگی دوجه دو هیچ‌یک از متغیرهای پژوهش از ۶۰ درصد و عامل تورم واریانس نیز از حد آستانه‌ای ۱۰ بیشتر نیست؛ بنابراین می‌توان گفت که هم‌خطی، مشکل عمده‌ای در این پژوهش نیست (گجراتی، ۱۳۹۵).

جدول ۲. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

بخش الف) متغیرهای پیوسته					
نام متغیرها	میانگین	میانه	حداکثر	حداقل	انحراف معیار
تأخیر در گزارش حسابرسی	۷۸/۷۱۷	۸۲	۱۲۱	۲۳	۲۵/۸۰۳
لگاریتم طبیعی تأخیر در گزارش حسابرسی	۴/۲۹۷	۴/۴۰۷	۶/۰۷۳	۲/۸۳۳	۰/۴۰۳
اندازه شرکت	۱۳/۷۸۷	۱۳/۶۷۸	۱۸/۴۳۸	۱۰/۹۶۳	۱/۳۷۵
اهرم مالی	۰/۶۳۵	۰/۶۳	۱/۶۷۱	۰/۱۹	۰/۲۲۱
نسبت جمع موجودی‌ها و حساب‌های دریافتی	۰/۵۳۸	۰/۵۴۲	۰/۸۸۳	۰/۱۱۸	۰/۱۸۸
نسبت دارایی‌های جاری بدهی‌های جاری	۱/۳۴۱	۱/۲۰۷	۴/۴۵	۰/۲۷۷	۰/۶۴
لگاریتم طبیعی سن شرکت	۳/۵۱۲	۳/۶۳۸	۴/۱۴۳	۲/۰۷۹	۰/۴۰۹
تمرکز مالکیت	۰/۵۳۳	۰/۵۳	۰/۹۹	۰/۰۸	۰/۲۱۷
بخش ب) متغیرهای گسسته					
نام متغیرها	فراوانی	درصد			
مالکیت خانوادگی	۱۵۱	۲۰			
مؤسسه حسابرسی معتمد بورس - طبقه اول	۴۷۴	۶۳			
تغییر حسابرس	۱۶۹	۲۲/۵			
زبان	۱۰۱	۱۳/۵			
شرکت فرعی	۲۸۰	۳۷			
بخش پ) آزمون t در شرکت‌های دارای خطای حسابرسی نوع اول					
نام متغیرها	خطای حسابرسی نوع اول (۸۰ مشاهده)	نبود خطای حسابرسی (۴۳۵ مشاهده)	آماره t		
لگاریتم طبیعی تأخیر در گزارش حسابرسی	۴/۳۶۳	۴/۳۴۷	۰/۳۴۸		
اندازه شرکت	۱۳/۸۳۸	۱۳/۸۱۲	-۰/۱۸		
اهرم مالی	۰/۷۳۲	۰/۷۰۴	۰/۵۲۵		
نسبت جمع موجودی‌ها و حساب‌های دریافتی	۰/۴۷۷	۰/۵۵۲	-۳/۲۳۱***		
نسبت دارایی‌های جاری بدهی‌های جاری	۱/۳۰۵	۱/۳۸۸	-۰/۶۳۲		
لگاریتم طبیعی سن شرکت	۳/۴۵۸	۳/۵۰۳	-۰/۸۹۴		
تمرکز مالکیت	۰/۵۰۷	۰/۵۱۹	-۰/۴۷۵		

ادامه جدول ۲

بخش ت) آزمون t در شرکت های دارای خطای حسابرسی نوع دوم			
نام متغیرها	خطای حسابرسی نوع دوم (۲۳۵ مشاهده)	نبود خطای حسابرسی (۴۳۳ مشاهده)	آماره t
لگاریتم طبیعی تأخیر در گزارش حسابرسی	۴/۱۶۷	۴/۳۴۵	۵/۵۸۵***
اندازه شرکت	۱۳/۵۹۷	۱۳/۸۷۴	۲/۴۰۵**
اهرم مالی	۰/۵۶۶	۰/۷۰۴	۶/۱۴۲***
نسبت جمع موجودی ها و حساب های دریافتی	۰/۵۲	۰/۵۵۲	۲/۰۶۲**
نسبت دارایی های جاری بدهی های جاری	۱/۵۴۳	۱/۳۸۹	۱/۷۶۴*
لگاریتم طبیعی سن شرکت	۳/۵۰۲	۳/۵۰۸	۰/۱۸۲-
تمرکز مالکیت	۰/۵۷۱	۰/۵۱۷	۳/۰۶۰***
بخش ث) آزمون کای دو در شرکت های دارای خطای حسابرسی نوع اول			
نام متغیر	خطای حسابرسی نوع اول (۸۰ مشاهده)	نبود خطا حسابرسی (۴۳۵ مشاهده)	آماره کای دو
تأخیر در گزارش حسابرسی	---	---	۱۱۵/۰۸۹
مالکیت خانوادگی	۲۰	۹۰	۰/۷۴۷
مؤسسه حسابرسی معتمد بورس متعلق به طبقه اول	۶۳	۳۷۰	۲/۰۰۸
تغییر حسابرس	۱۷	۹۲	۰
زبان	۱۷	۷۴	۰/۸۳۴
شرکت فرعی	۲۴	۱۷۸	۳/۴۲۵*
بخش ج) آزمون کای دو در شرکت های دارای خطای نوع دوم			
نام متغیر	خطای حسابرسی نوع دوم (۲۳۵ مشاهده)	نبود خطای حسابرسی (۴۳۳ مشاهده)	آماره کای دو
تأخیر در گزارش حسابرسی	---	---	۱۰۵/۸۵۴
مالکیت خانوادگی	۴۱	۹۰	۱/۰۷۷
مؤسسه حسابرسی معتمد بورس متعلق به طبقه اول	۲۰۳	۳۷۰	۰/۱۰۹
تغییر حسابرس	۶۰	۹۲	۱/۵۹۱
زبان	۱۰	۷۴	۲۲/۸۲۵***
شرکت فرعی	۷۸	۱۷۸	۴/۱۳۱**

* معناداری در سطح اطمینان ۹۰٪، ** معناداری در سطح اطمینان ۹۵٪ و *** معناداری در سطح اطمینان ۹۹٪

آمار استنباطی (نتایج آزمون فرضیه های پژوهش)

بررسی فرضیه اول: بر اساس نتایج به دست آمده، ضریب متغیر لگاریتم طبیعی تأخیر در گزارش حسابرسی، ۰/۷۷ بوده که نشان دهنده تأثیر مثبت تأخیر در گزارش حسابرسی بر خطای حسابرسی نوع اول است؛ اما در سطح خطای ۵ درصد، آماره Z ضریب متغیر تأخیر در گزارش

حسابرسی در مدل معنادار نیست. با توجه به نتایج به دست آمده نمی توان در سطح خطای ۵ درصد فرضیه اول را تأیید کرد؛ به این معنا که تأخیر در گزارش حسابرسی با احتمال رخداد خطای حسابرسی نوع اول رابطه معناداری ندارد.

بررسی فرضیه دوم: بر اساس نتایج، ضریب متغیر لگاریتم طبیعی تأخیر در گزارش حسابرسی ۰/۷۲- به دست آمد که نشان دهنده تأثیر منفی تأخیر در گزارش حسابرسی بر خطای حسابرسی نوع دوم است و در سطح خطای ۵ درصد، آماره Z ضریب متغیر تأخیر در گزارش حسابرسی در مدل معنادار است. با توجه به آنچه بیان شد، می توان در سطح خطای ۵ درصد فرضیه دوم را تأیید کرد؛ یعنی با تأخیر بیشتر (تلاش بیشتر) حسابرسی، احتمال رخداد خطای حسابرسی نوع دوم (خطر پذیرش نادرست) کاهش می یابد.

جدول ۳. نتایج تخمین مدل اول پژوهش

متغیر	نتایج آزمون فرضیه اول		نتایج آزمون فرضیه دوم	
	ضریب برآورد شده	آماره Z	ضریب برآورد شده	آماره Z
مقدار ثابت	-۲/۲۲۷	-۰/۷۳۹	۲/۵۰۵	۱/۰۲۶
لگاریتم طبیعی تأخیر در گزارش حسابرسی	۰/۷۷۲	۱/۷۷۶	-۰/۷۲۱	-۲/۷۲۴
مؤسسه حسابرسی معتمد بورس متعلق به طبقه اول	-۰/۵۸۵	-۱/۶۱۷	-۰/۰۱۴	-۰/۰۴۹
تغییر حسابرس	۰/۰۲۴	۰/۰۷۰	۰/۲۱۲	۰/۹۵۷
اندازه شرکت	-۰/۰۰۷	-۰/۱۰۰	-۰/۰۷۸	-۱/۰۸۰
اهرم مالی	۰/۳۳۴	۱/۱۸۰	-۱/۶۳۲	-۲/۶۳۷
نسبت جمع موجودی ها و حساب های دریافتی	-۱/۵۲۵	-۱/۹۰۹	-۰/۷۹۰	-۱/۲۵۷
نسبت دارایی های جاری بر بدهی های جاری	۰/۱۳۶	۰/۹۸۲	-۰/۰۵۶	-۰/۵۳۰
زبان	۰/۳۸۴	۰/۸۹۶	-۱/۱۱۸	-۲/۶۷۵
شرکت فرعی	-۰/۵۹۸	-۲/۰۱۳	-۰/۰۸۵	-۰/۴۱۰
لگاریتم طبیعی سن شرکت	۰/۰۱۲	۰/۰۴۰	۰/۰۹۹	۰/۴۳۳
تمرکز مالکیت	-۰/۸۶۵	-۱/۱۳۰	۱/۵۰۷	۳/۵۲۹
متغیرهای ساختگی صنعت	در نظر گرفته شده است	در نظر گرفته شده است	در نظر گرفته شده است	در نظر گرفته شده است
متغیرهای ساختگی سال	در نظر گرفته شده است	در نظر گرفته شده است	در نظر گرفته شده است	در نظر گرفته شده است
ضریب تعیین مکفادن	۰/۱۵۴		۰/۱۳۲	
آماره LR	۷۸/۴۶۶		۱۲۲/۸۷۹	
سطح معناداری (آماره LR)	۰/۰۰۰		۰/۰۰۰	

بررسی فرضیه سوم: بر اساس نتایج، ضریب متغیر مالکیت خانوادگی $0/92$ به دست آمده که نشان‌دهنده تأثیر مثبت مالکیت خانوادگی بر خطای حسابرسی نوع اول است و در سطح خطای 5 درصد، آماره Z ضریب متغیر مالکیت خانوادگی، در مدل معنادار است. با توجه به محاسبات انجام شده، نمی‌توان در سطح خطای 5 درصد فرضیه سوم را تأیید کرد. به بیان دیگر، برخلاف فرضیه سوم پژوهش، مالکیت خانوادگی با احتمال رخداد خطای حسابرسی نوع اول رابطه مثبت و معناداری دارد. این یافته می‌تواند به قدرت چانه‌زنی نسبی حسابرس در مقابل صاحبکار مرتبط باشد. اغلب شرکت‌های خانوادگی در بورس تهران، در مقایسه با شرکت‌های دیگر (شرکت‌های دولتی و شبه دولتی) کوچک هستند و حسابرس در چنین فضایی احتمالاً قدرت چانه‌زنی بیشتری در صدور گزارش غیرمقبول دارد.

بررسی فرضیه چهارم: بر اساس نتایج، ضریب متغیر مالکیت خانوادگی $-0/37$ به دست آمده که نشان می‌دهد مالکیت خانوادگی بر خطای حسابرسی نوع دوم تأثیر منفی دارد، اما در سطح خطای 5 درصد، آماره Z ضریب متغیر مالکیت خانوادگی در مدل معنادار نیست. با توجه به آنچه بیان شد، نمی‌توان در سطح خطای 5 درصد فرضیه چهارم را تأیید کرد؛ به این معنا که مالکیت خانوادگی با احتمال رخداد خطای حسابرسی نوع دوم رابطه معناداری ندارد.

بررسی فرضیه پنجم: با توجه به نتایج مندرج در جدول ۳، تأخیر در گزارش حسابرسی با خطای حسابرسی نوع اول رابطه معناداری ندارد و از لحاظ آماری نمی‌توان نقش تعدیلی مالکیت خانوادگی را بر رابطه بین تأخیر در گزارش حسابرسی و خطای حسابرسی نوع اول بررسی کرد؛ بنابراین این فرضیه پنجم آزمون نشد.

بررسی فرضیه ششم: بر اساس نتایج، مقدار ضریب متغیر تعاملی تأخیر در گزارش حسابرسی \times مالکیت خانوادگی، $-1/30$ به دست آمد که نشان‌دهنده تأثیر منفی مالکیت خانوادگی بر رابطه بین تأخیر در گزارش حسابرسی و خطای حسابرسی نوع دوم است؛ اما در سطح خطای 5 درصد، آماره Z ضریب متغیر تعاملی تأخیر در گزارش حسابرسی \times مالکیت خانوادگی در مدل معنادار نیست. همچنین عامل تورم واریانس متغیر تعاملی نشان می‌دهد که مشکل هم‌خطی وجود ندارد. بر اساس آنچه بیان شد، نمی‌توان در سطح خطای 5 درصد، فرضیه ششم را تأیید کرد؛ به این معنا که مالکیت خانوادگی رابطه بین تأخیر در گزارش حسابرسی و احتمال رخداد خطای حسابرسی نوع دوم را تعدیل نمی‌کند.

جدول ۴. نتایج تخمین مدل های دوم و سوم پژوهش

متغیر	نتایج آزمون فرضیه سوم		نتایج آزمون فرضیه چهارم		نتایج آزمون فرضیه ششم	
	ضریب برآوردشده	آماره Z	ضریب برآوردشده	آماره Z	ضریب برآوردشده	آماره Z
مقدار ثابت	۰/۸۱۴	۰/۳۷۵	-۰/۲۱۵	-۰/۰۹۳	۲/۲۷۸	-۰/۹۰۴
مالکیت خانوادگی	۰/۹۲۰	۲/۳۸۰	-۰/۳۷۱	-۱/۳۹۰	۵/۸۱۱	۱/۱۲۵
تأخیر در گزارش حسابرسی					-۰/۶۲۰	-۲/۰۴۱
تأخیر در گزارش حسابرسی × مالکیت خانوادگی					-۱/۲۹۷	-۱/۱۴۵
مؤسسه حسابرسی معتمد بورس متعلق به طبقه اول	-۰/۷۰۰	-۱/۹۹۵	۰/۰۵۸	۰/۲۰۷	-۰/۰۰۱	-۰/۰۰۴
تغییر حسابرس	-۰/۰۰۵	-۰/۰۱۵	۰/۲۳۲	۱/۰۵۵	۰/۲۰۳	-۰/۹۰۵
اندازه شرکت	۰/۰۳۷	۰/۵۰۹	-۰/۱۰۶	-۱/۳۷۵	-۰/۰۸۴	-۱/۰۸۹
اهرم مالی	۰/۲۸۹	۰/۹۸۹	-۱/۸۳۷	-۳/۰۱۳	-۱/۵۸۰	-۲/۵۸۱
نسبت جمع موجودی ها و حساب های دریافتی	-۱/۷۹۵	-۲/۱۱۱	-۰/۵۶۹	-۰/۹۲۳	-۰/۷۹۱	-۱/۲۵۲
نسبت دارایی های جاری بر بدهی های جاری	۰/۱۰۱	۰/۶۸۵	-۰/۰۶۹	-۰/۶۴۰	-۰/۰۵۳	-۰/۵۰۶
زبان	۰/۴۶۹	۱/۰۵۹	-۱/۱۶۰	-۲/۷۹۳	-۱/۱۲۱	-۲/۶۸۰
شرکت فرعی	-۰/۵۴۹	-۱/۸۲۷	-۰/۲۱۸	-۱/۰۶۴	-۰/۰۸۹	-۰/۴۲۵
لگاریتم طبیعی سن شرکت	-۰/۰۷۱	-۰/۲۳۹	۰/۱۱۳	۰/۴۸۸	۰/۰۷۷	۰/۳۳۱
تمرکز مالکیت	-۰/۹۷۸	-۱/۳۱۹	۱/۵۹۹	۳/۷۶۳	۱/۴۹۷	۳/۴۷۲
متغیرهای ساختگی صنعت	در نظر گرفته شده	در نظر گرفته شده	در نظر گرفته شده	در نظر گرفته شده	در نظر گرفته شده	در نظر گرفته شده
متغیرهای ساختگی سال	در نظر گرفته شده	در نظر گرفته شده	در نظر گرفته شده	در نظر گرفته شده	در نظر گرفته شده	در نظر گرفته شده
ضریب تعیین مک فادن	۰/۱۵۹		۰/۱۲۶		۰/۱۳۴	
آماره LR	۸۰/۶۰۶		۱۱۶/۷۷۹		۱۲۴/۳۰۶	
سطح معناداری (آماره LR)	۰/۰۰۰		۰/۰۰۰		۰/۰۰۰	

با توجه به اینکه مدل های پژوهش با بهره مندی از رگرسیون لجیت تخمین زده شده، هنگام تخمین مدل، گزینه وایت نیز انتخاب شده است تا در صورت وجود ناهمسانی واریانس این مشکل برطرف شود.

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

صورت مالی تجدید ارائه‌شده، پیام و نشانه‌ای از قابل اتکا نبودن صورت‌های مالی دوره‌های گذشته و کیفیت پایین آنها ارائه می‌دهد. تجدید ارائه صورت‌های مالی دوره‌های قبل، پیامدهای منفی متعددی را برای گروه‌های مختلف به همراه دارد. پژوهش‌های پیشین، عوامل مؤثر بر خطای حسابرسی را آزمون نکرده‌اند، اما خلأ شواهد تجربی در خصوص اثر تأخیر در گزارش حسابرسی با نقش تعدیلی مالکیت خانوادگی بر خطای حسابرسی مشهود است. پژوهش حاضر اثر تأخیر در گزارش حسابرسی همراه با نقش تعدیل‌گر مالکیت خانوادگی را بر خطای حسابرسی (دو نوع اول و دوم)، آزموده است.

تجزیه و تحلیل داده‌های شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، نشان داد بین تأخیر در گزارش حسابرسی و خطای حسابرسی نوع اول، رابطه معناداری وجود ندارد؛ اما بین تأخیر در گزارش حسابرسی با خطای حسابرسی نوع دوم رابطه منفی و معناداری برقرار است. این نتیجه منطبق بر نظریه تلاش حسابرسی است و بیان می‌کند که با کاهش تلاش حسابرسی (تأخیر در گزارش حسابرسی کوتاه‌تر)، احتمال خطای حسابرسی در کشف تحریف‌های با اهمیت در صورت‌های مالی صاحبکار افزایش می‌یابد. این یافته با نتایج پژوهش‌های بلنکلی و همکاران (۲۰۱۴) و احمدی (۱۳۹۴) مطابقت دارد. همچنین بر اساس نتایج، مالکیت خانوادگی با خطای حسابرسی نوع اول رابطه مثبت و معناداری دارد، اما با خطای حسابرسی نوع دوم رابطه معناداری ندارد. سایر یافته‌ها نیز حاکی از آن است که مالکیت خانوادگی رابطه بین تأخیر در گزارش حسابرسی و خطای حسابرسی نوع دوم را تعدیل نمی‌کند. این نتیجه نشان می‌دهد که برخلاف پیش‌بینی تئوری نمایندگی، مالکیت خانوادگی در ایران، در کاهش خطای حسابرسی نقشی ندارد. پژوهش حاضر دامنه پژوهشی ارزشمندی را برای پژوهش‌های آتی ایجاد کرده است. این پژوهش فقط اثر تأخیر در گزارش حسابرسی را بر خطای حسابرسی آزموده است، پژوهشگران آتی می‌توانند اثر سایر عوامل مانند دوره تصدی حسابرس، تخصص حسابرس در صنعت، حق‌الزحمه حسابرس و... را بر خطای حسابرسی بررسی کنند. در زمان انجام این پژوهش، شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در اغلب سال‌ها در شرایط رکود تورم و تحریم قرار داشته‌اند، اثر متغیرهای کلان اقتصادی بر خطای حسابرسی موضوعی است که می‌تواند در پژوهش‌های آتی مدنظر قرار گیرد.

یافته‌های پژوهش دستاوردهای مهمی را برای فعالان حرفه و قانون‌گذاران ایرانی دارد. به سهامداران، ذی‌نفعان و کلیه استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی پیشنهاد می‌شود، هنگام تصمیم‌گیری در خصوص خرید و فروش سهام، اعطای اعتبار و... به شاخص‌هایی نظیر تأخیر در

گزارش حسابرسی، مالکیت خانوادگی و خطای حسابرسی در تجزیه و تحلیل های مربوطه، توجه ویژه ای داشته باشند. همچنین از آنجا که تأخیر در گزارش حسابرسی می تواند بر نتایج حسابرسی اثرگذار باشد، به نهادهای ناظر (مانند سازمان بورس و اوراق بهادار، سازمان حسابرسی، انجمن حسابداری رسمی و...) پیشنهاد می شود به این موضوع توجه کنند.

در این پژوهش برای نمونه گیری از روش حذف سیستماتیک استفاده شده است، از این رو برخی از صنایع مانند واسطه گری های مالی از دایره بررسی حذف شدند؛ بنابراین در تعمیم نتایج به کل صنایع باید احتیاط لازم به عمل آید. با توجه به اینکه در پژوهش حاضر برای اندازه گیری خطای حسابرسی، از ردیابی مورد به مورد بندهای شرط گزارش حسابرسی سال جاری با تعدیلات سنواتی سال بعد استفاده نشده، ممکن است سنجه های به کار رفته در این پژوهش برای اندازه گیری خطای حسابرسی، با خطای اندازه گیری آلفا و بتا مواجه شوند.

منابع

- احمدی، م. (۱۳۹۴). بررسی ارتباط بین تأخیر غیرعادی در گزارش حسابرسی و تجدید ارائه آتی صورت های مالی در بورس اوراق بهادار تهران. پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اصفهان.
- حساس یگانه، ی.؛ غلامزاده لداری، م. (۱۳۹۱). ارزیابی جامع کیفیت حسابرسی در ایران: فرصت های تحقیقاتی. دهمین همایش ملی حسابداری ایران، تهران: دانشگاه الزهرا.
- رحمانی، ح.؛ بخردی نسب، و. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر تأخیرات عادی و غیرعادی در روند انتشار و ارائه گزارش حسابرس بر استقلال حسابرس. دانش حسابرسی، ۱۷(۶۷)، ۲۸۶-۲۶۵.
- رفیعی، ا.؛ صفرزاده، م. (۱۳۹۳). تجدید ارائه صورت های مالی و عوامل مؤثر بر آن در صنایع مختلف. دانش حسابرسی، ۱۴(۵۵)، ۱۹۸-۱۷۵.
- صفری گرایلی، م. (۱۳۹۶). بررسی تأخیر غیرعادی گزارش حسابرسی و تجدید ارائه صورت های مالی آتی: نقش تعدیلی وابستگی اقتصادی و تخصص صنعت حسابرس. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۶(۳۳)، ۱۶۸-۱۵۵.
- عبدلی، م.؛ فعال قیومی، ع.؛ پرتوی، ن. (۱۳۹۲). تأثیر ویژگی های حسابرس بر تجدید ارائه صورت های مالی. فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابرسی، ۲۰(۳)، ۱۰۰-۸۵.
- کردستانی، غ.؛ آزاد، ع.؛ کاظمی، م. (۱۳۸۹). آزمون تجربی اهمیت تعدیلات سنواتی در بازار سرمایه. مجله تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۲(۸)، ۷۳-۶۲.

گجراتی، د. (۱۳۹۵). *میانی اقتصادسنجی*، جلد دوم، ترجمه حمید ابریشمی. تهران: انتشارات دانشگاه تهران.

مهدوی، غ؛ دهقانی سعدی، ع. (۱۳۹۵). نقش میانجی‌گری تأخیر غیرعادی در ارائه گزارش حسابرسی در تبیین رابطه بین کیفیت سود و ارزش شرکت. *دانش حسابداری*، ۷ (۲۶)، ۱۳۰-۱۰۷.

مهر آذین، ع؛ قبدیان، ب؛ فروتن، م. (۱۳۹۲). مالکیت خانوادگی، غیرخانوادگی شرکت‌ها و مدیریت سود. *دانش حسابرسی*، ۱۳ (۵۲)، ۱۷۰-۱۵۳.

نمازی، م؛ محمدی، م. (۱۳۸۹). بررسی کیفیت سود و بازده شرکت‌های خانوادگی و غیرخانوادگی پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. *مجله پیشرفت‌های حسابداری دانشگاه شیراز*، ۲ (۲)، ۱۹۴-۱۵۹.

نوروش، ا؛ کرمی، غ؛ مهرانی، س؛ شهبازی، م. (۱۳۹۶). *مرور جامع بر حسابرسی*. تهران: نگاه دانش.

References

- Abdoli, M., Faal-Ghayumi, A., Partoie, N. (2013). The effect of auditor characteristics on restatement of financial statements. *Journal of Accounting and Auditing Review*, 20 (3), 85-100. (in Persian)
- Ahmadi, M. (2015). *Relationship between abnormal audit report lag and restatement of financial statements in firms listed on Tehran Stock Exchange*. M.A. Thesis, Islamic Azad University. (in Persian)
- Anderson, R.C, & Reeb, D.M. (2003). Founding-Family Ownership and Firm Performance: Evidence from S&P 500. *The Journal of Finance*, LVIII (3), 1301-1328.
- Banimahd, B., Moradzadehfard, M., Zeynali, M. (2012). Audit Report Lag and Auditor Change: Evidence from Iran. *Journal of Basic and Applied Scientific Research*, 2(12), 12278-12282.
- Blankley, A. I., Hurtt, D. N. & MacGregor, J. E. (2012). Abnormal audit fees and restatements. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31 (1), 79-96.
- Blankley, A. I., Hurtt, D. N., & MacGregor, J.E. (2014). The relationship between audit report lags and future restatements. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33 (2), 27-57.
- Bowrin, A.R. & King, J. (2009). Time pressure, task complexity, and audit effectiveness. *Managerial Auditing Journal*, 25(2), 160 – 181.
- Gujarati, D. (2016). *Basic Econometrics*. Translated by Hamid Abrishami, Tehran: Tehran University Press.

- Hassas-Yeganeh, Y., & Gholamzadeh Delari, M. (2012). Comprehensive evaluation of audit quality in Iran. *10th National Conference in Accounting*, Alzahra University, Tehran. (in Persian)
- Hung Chan, K., Luo, W.V., & Mo, P.L.L. (2015). Determinants and implications of long audit reporting lags: evidence from China. *Accounting and Business Research*, 46(2), 145-166.
- Khan, A. & Subramaniam N. (2012). Family firm, audit fee and auditor choice: Australian evidence. *Financial Markets & Corporate Governance Conference*. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1985776>.
- Knechel, W.R., & Payne, J.L. (2001). Additional evidence on audit report lag. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 20, 137-146.
- Kordestani, Gh., Azad, A., & Kazemi, M. (2010). The importance of prior period adjustments in capital market. *Journal of Accounting and Auditing Research*, 2 (8), 62-73. (in Persian)
- Lambert, T. A., Jones, K. L. & Brazel, J. F. (2013). *Unintended Consequences of Accelerated Filings: Are Involuntary Reductions in Audit Delay Associated with Reductions in Earnings Quality?* Available in: ssrn. DOI: 10.2139/ssrn.963402.
- Lin, Y-H., Lin, S., Fornaro, J.M., Huang, H-W. S., (2017). Fair value measurement and accounting restatements. *Advances in Accounting*, 38, 30-45.
- Mahdavi, Gh., & Dehgani, A. (2016). The moderating role of audit report lag in relation between earnings quality and firm value. *Journal of Accounting Knowledge*, 7 (26), 107-130. (in Persian)
- Meher Azin, A., Gobadian, B., & Froutan, M. (2013). Family and non-family firms and earnings management. *Journal of Audit Knowledge*, 13 (52), 153-170. (in Persian)
- Mohammad Rezaei, F. & Mohammad Saleh, N. (2016). Audit report lag: the role of auditor type and increased competition in the audit market. *International Journal of Auditing*, 20(1), 87, 100.
- Mohammad Rezaei, F., Moh-Saleh, N., & Ahmed, K. (2018). Audit firm ranking, audit quality and audit fees: Examining conflicting price discrimination views. *The International Journal of Accounting*, Forth coming.
- Namazi, M., Mohammadi, M. (2010). Earnings quality and return of family and non-family firms in listed firms in Tehran Stock Exchange. *Journal of Advances in Accounting*, 2 (2), 159-194. (in Persian)

- Noravesh, I., Karami, Gh., Mehrani, S. & Shahbazi, M. (2017). *Comperhensive review on accounting*, Negah-Danesh, Tehran. (in Persian)
- Rafei, A. & Safarzadeh, M. (2014). Financial statements' restatements and its factors in different industries. *Journal of Audit Knowledge*, 14 (55), 175-198. (in Persian)
- Rahmani, H. and Bekhadi Nasab, V. (2016). Abnormal audit report lag on auditor indepence. *Journal of audit knowledge*, 17(67), 265-286. (in Persian)
- Safrai Garaieli, M. (2017). Abnormal audit report lag and restatement of financial statements: The moderating role of economic bonding and audit specialization. *Journal of Accounting and Auditing Knowledge*, 6 (23), 155-168. (in Persian)
- Sharad, K. (2014). The Timeliness of Quarterly Financial Reports of Companies in Malaysia. *Working Paper*. Online at [www. ssrn. com](http://www.ssrn.com).
- Wang, D. (2006). Founding Family Ownership and Earnings Quality. *Journal of Accounting Research*, 44 (3), 619-656.