



## Auditor Characteristics and Audit Report Lag: A Meta-Analysis

**Mohammad Javad Zare Bahnamiri** 

\*Corresponding Author, Assistant Prof., Department of Accounting, Faculty of Economics and Administrative Sciences, University of Qom, Qom, Iran. E-mail: mj.zare@qom.ac.ir

**Fatemeh Hasankhani**

MSc., Department of Accounting, Faculty of Economics and Administrative Sciences, University of Qom, Qom, Iran. E-mail: e.hassankhani2@gmail.com

### Abstract

**Objective:** The purpose of this study is to use a meta-analysis approach to analyze and combine inconsistent results of past researches on the impact of the auditor and audit-related features on the audit report lag. These variables include the auditing firm size, auditor industry specialization, auditor change, the audit tenure, type of auditor report and auditor busy season

**Methods:** in order to achieve the purpose of the research using Lipsey & Wilson (2000) method and also Cochran's Q test and Egger test, a total of 75 studies including 20 internal studies during 2010 Up to 2019 and 55 foreign studies during the years 1989 to 2019 were reviewed. In these researches audit report lag was considered as a dependent variable and the characteristics of the audit firm as an independent variable.

**Results:** The results show that there is no significant relation between audit firm size and the auditor tenure with audit report lag. While auditor change, type of auditor report, and auditor busy season have a positive relation with audit report lag. Finally, there is a negative relation between auditor industry specialization and audit report lag.

**Conclusion:** The specialized auditors in companies can speed up the audit process and make financial reports available to users with less audit lag. also to reduce audit report lag, firms should reduce the auditor change and first-year audit and Provide the necessary infrastructure to reduce material misstatements in corporate financial statements and the publishing of qualified report by auditors, which leads to Timely publish of financial statements that enriches the content of information.

**Keywords:** Audit report lag, Meta-analysis, Auditor characteristics

**Citation:** Zare Bahnamiri, Mohammad Javad and Hasankhani, Fatemeh (2021). Auditor Characteristics and Audit Report Lag: A Meta-Analysis. *Accounting and Auditing Review*, 28(4), 664-690. (in Persian)





## ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی و تأخیر ارائه گزارش حسابرسی با رویکرد فراتحلیل

محمد جواد زارع بهنمیری

\* نویسنده مسئول، استادیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اقتصادی و اداری، دانشگاه قم، قم، ایران. رایانامه: mj.zare@qom.ac.ir

فاطمه حسنخانی

کارشناس ارشد، گروه حسابداری، دانشکده علوم اقتصادی و اداری، دانشگاه قم، قم، ایران. رایانامه: e.hassankhani2@gmail.com

### چکیده

**هدف:** هدف از اجرای این پژوهش، استفاده از رویکرد فراتحلیل به منظور تحلیل و ترکیب نتایج متناقض و ناسازگار پژوهش‌های صورت گرفته در زمینه بررسی تأثیر حسابرسی و ویژگی‌های مرتبط با حسابرسی بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی است. این متغیرها عبارتند از: اندازه مؤسسه حسابرسی، تخصص حسابرسی در صنعت، تغییر حسابرسی، دوره تصدی حسابرسی، نوع اظهارنظر حسابرسی و فصل شلوغی کار.

**روش:** برای دستیابی به هدف پژوهش با به‌کارگیری رویکرد لیسی و ویلسون (۲۰۰۱) و همچنین، اجرای آزمون‌های Q کوکران و IQR، ۷۵ مطالعه شامل ۲۰ مطالعه داخلی طی سال‌های ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۸ و ۵۵ مطالعه خارجی طی سال‌های ۱۹۸۹ تا ۲۰۱۹ بررسی شد. در این مطالعات، تأخیر گزارش حسابرسی به‌عنوان متغیر وابسته و ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی متغیر مستقل مطرح شده بودند.

**یافته‌ها:** نتایج پژوهش نشان می‌دهد که بین اندازه مؤسسه حسابرسی و دوره تصدی حسابرسی با تأخیر گزارش حسابرسی رابطه معناداری وجود ندارد؛ اما بین تغییر حسابرسی، نوع اظهارنظر حسابرسی و فصل شلوغی کار با تأخیر گزارش حسابرسی رابطه مثبتی برقرار است. یافته دیگر اینکه ارتباط منفی بین تخصص حسابرسی و تأخیر گزارش حسابرسی نیز به تأیید رسید.

**نتیجه‌گیری:** فعالیت حسابرسان متخصص در شرکت‌ها می‌تواند موجب تسریع فرایند حسابرسی شود و گزارش‌های مالی با تأخیر کمتری در دسترس استفاده‌کنندگان قرار گیرد. همچنین، برای کاهش تأخیر در ارائه گزارش، می‌بایست تغییر حسابرسان و مسئله حسابرسی نخستین را کاهش داد و زیرساخت‌های لازم برای کاهش تحریف‌های بااهمیت در گزارش‌های مالی شرکت‌ها و ارائه گزارش‌های غیرمقبول حسابرسان را فراهم کرد تا ارائه به‌موقع گزارش‌های مالی، غنای بیشتر محتوای اطلاعاتی را به‌همراه داشته باشد.

**کلیدواژه‌ها:** تأخیر گزارش حسابرسی، فراتحلیل، ویژگی‌های حسابرسی

**استناد:** زارع بهنمیری، محمد جواد و حسنخانی، فاطمه (۱۴۰۰). ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی و تأخیر ارائه گزارش حسابرسی با رویکرد فراتحلیل. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۸(۴)، ۶۶۴-۶۹۰.

## مقدمه

هدف پژوهش حاضر بررسی عوامل تعیین‌کننده و اثرگذار بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی با به‌کارگیری رویکرد فراتحلیل<sup>۱</sup> است. گسترش محیط‌ها و سازمان‌های تجاری و جدایی مالکان از مدیریت، منجر به شکل‌گیری تضاد منافع میان مالکان و سرمایه‌گذاران با مدیران شرکت‌ها شد، این امر افزایش تقاضای استخدام حسابرسان مستقل به‌منظور اطمینان بخشی پیرامون انطباق صورت‌های مالی با اصول پذیرفته‌شده حسابداری از جهات با اهمیت را در پی داشت (علوی طبری و عارف‌منش، ۱۳۹۲، به نقل از واتز و زیمرمن<sup>۲</sup>، ۱۹۸۶).

گزارش حسابرس محصول نهایی و اصلی فرایند حسابرسی است؛ به همین دلیل ارزش اطلاعاتی و مربوط بودن گزارش حسابرس پیوسته در مرکز توجه استانداردهاگذاران ادوار مختلف بوده است و معمولاً در شکلی استاندارد به توصیف صورت‌های مالی حسابرسی شده، فرایند حسابرسی، مسئولیت‌های مدیریت و حسابرس می‌پردازد (جعفری نسب کرمانی، ملانظری و رحمانی، ۱۳۹۸).

از مهم‌ترین عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران بالقوه و بالفعل بازار سرمایه، اطلاعاتی است که در بازه‌های زمانی تعیین شده توسط بازار سرمایه، از سوی شرکت‌ها در بازار سرمایه منتشر می‌گردد. اما این اطلاعات تنها زمانی مؤثر است که در زمان مناسب در دسترس استفاده‌کنندگان قرار گیرد.

در رابطه با تأخیر گزارش حسابرسی قانون ۴۰۴ ساربینز اکسلی<sup>۳</sup> مهلت ارائه گزارش حسابرس را از ۹۰ روز به ۶۰ روز طی یک دوره سه ساله کاهش داده است که نشان‌دهنده نیاز به گزارش‌دهی سریع‌تر حسابرسان مستقل با توجه به انجام کار بیشتر در زمان کمتر برای حسابرسان می‌باشد (حاجیها و رفیعی، ۱۳۹۳). با اجرای این قانون بسیاری از شرکت‌ها اقدام به انتشار اطلاعات مالی قبل از تاریخ گزارش حسابرسی می‌کنند که این امر بر قابلیت اطمینان اطلاعاتی که سرمایه‌گذاران برای سرمایه‌گذاری خود استفاده می‌کنند، اثر می‌گذارد. همچنین قوانین و مقررات بازار سرمایه کشور ایران شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را الزام کرده که صورت‌های مالی حسابرسی شده شرکت اصلی و تلفیقی گروه را حداقل ۱۰ روز قبل از برگزاری مجمع عادی و حداکثر ۴ ماه پس از پایان سال مالی افشا کنند (حاجیها، اورادی و صالح‌آبادی، ۱۳۹۶).

تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی موجب برهم زدن توازن در دسترسی استفاده‌کنندگان به اطلاعات مالی می‌گردد که این امر می‌تواند در نهایت معاملات بازار سرمایه و ارزش شرکت را تحت تأثیر قرار دهد، طبق پژوهش‌های پیشین، ارائه به‌موقع گزارش‌های مالی باعث غنای محتوای اطلاعاتی می‌گردد که این موضوع بر ارزش بنگاه اثرگذار است (لاری دشت‌بیاض، قناد و فکور، ۱۳۹۷)، همچنین عدم اطمینان سرمایه‌گذاران در تصمیمات سرمایه‌گذاری (اشتون، گراول و نیوتن<sup>۴</sup>، ۱۹۸۹) و انتشار اطلاعات نامتوازن میان آنان (جگی و تسویی<sup>۵</sup>، ۱۹۹۹) کاهش می‌یابد. تأخیر گزارش حسابرسی

1. Meta-Analysis
2. Watts & Zimmerman
3. Sarbanes–Oxley Act
4. Ashton, Graul & Newton
5. Jaggi & Tsui

می‌تواند باعث قصور در ارائه اطلاعات به‌موقع و در نتیجه کاهش کیفیت اطلاعات گردد. والاس<sup>۱</sup> (۱۹۹۳) معتقد است ارائه اطلاعات به‌موقع توسط شرکت‌ها در اقتصادهای نوظهور، اهمیت بیشتری را به خود اختصاص می‌دهد، زیرا سایر منابع اطلاع‌رسانی مانند انتشار رسانه‌ها، کنفرانس‌های خبری و تحلیلگران مالی به خوبی توسعه نیافته‌اند و نهادهای نظارتی به اندازه کشورهای توسعه یافته غربی مؤثر نیستند. به‌طور کلی عوامل اثرگذار بر تأخیر در گزارشگری مالی سالانه را می‌توان به دو دسته تقسیم نمود؛ گروه اول عوامل مرتبط با مؤسسه حسابرسی هستند که احتمالاً در اجرای وظایف حسابرسی دخالت داشته و باعث تأخیر در گزارش حسابرسی می‌شوند، در مقابل گروه دوم که به ویژگی‌ها و خصوصیات شرکت گزارشگر مربوط هستند که بر حسابرسان تحمیل می‌شوند و مانع از صدور گزارش حسابرسی به‌موقع می‌گردند. بنابر مباحث بیان شده و از آنجا که تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی می‌تواند سبب کاهش اعتبار اطلاعات مربوط به تصمیم‌گیری گردد، شناخت عوامل زمینه‌ساز تأخیر و تلاش جهت مرتفع نمودن آنها ضرورت می‌یابد.

پژوهش‌های متعددی در داخل و خارج از کشور برای شناسایی و ارزیابی عوامل تعیین‌کننده تأخیر گزارش حسابرسی صورت گرفته‌اند، اما این مطالعات به دلایلی همچون تفاوت در روش‌های نمونه‌گیری، انتخاب جامعه آماری و روش‌های تجزیه و تحلیل داده‌ها به نتایج ضد و نقیضی دست یافته‌اند. برای مثال، در بررسی تأثیر اندازه مؤسسه حسابرسی بر تأخیر گزارش حسابرسی، پژوهشگرانی مانند کیم<sup>۲</sup> (۲۰۱۹)، راسمین و ایوانز<sup>۳</sup> (۲۰۱۷)، خلیف و سماها<sup>۴</sup> (۲۰۱۴)، آقابالایی، صراف و فرج‌زاده (۱۳۹۷)، لاری‌دشت، محمدی، نقش‌بندی و معین‌نژاد (۱۳۹۷) به برقراری ارتباط منفی و معنادار میان این دو متغیر دست یافتند در حالی که نتایج پژوهش‌های حبیب و محمدی<sup>۵</sup> (۲۰۱۸)، باتوا، صالح و استوارت<sup>۶</sup> (۲۰۱۹)، مائو و یو<sup>۷</sup> (۲۰۱۵)، دستگیر و احمدی (۱۳۹۳) رابطه معناداری بین آن دو نشان نمی‌دهد. با بررسی این پژوهش‌ها می‌توان دریافت که بعضی نتیجه‌گیری‌ها دارای تضاد هستند و مرجع کامل و جامعی برای دستیابی به یک نتیجه واحد و کلی در اختیار پژوهشگران و استفاده‌کنندگان وجود ندارد و انجام پژوهش‌های جدید در این زمینه مستلزم اشراف محقق بر سوابق، چگونگی روند اجرا، موانع، محدودیت‌ها و نتایج تحقیقات پیشین است. دورانند<sup>۸</sup> (۲۰۱۸) معتقد است که شناسایی و بررسی عوامل مؤثر بر تأخیر گزارش حسابرسی با به‌کارگیری رویکرد فراتحلیل، به پژوهشگرانی که تصمیم دارند از متغیر تأخیر گزارش حسابرسی در پژوهش‌های خود استفاده کنند کمک قابل توجهی خواهد کرد.

پژوهش فراتحلیل<sup>۹</sup> حاضر با بررسی ۷۵ مطالعه (۲۰ مطالعه داخلی و ۵۵ مطالعه خارجی) بر شناسایی ویژگی‌های مرتبط با حسابرسی و تأخیر گزارش حسابرسی با استفاده از رویکرد لیپسی و ویلسون<sup>۱۰</sup> (۲۰۰۱) تمرکز دارد، چرا که حسابرسی و ویژگی‌های مربوط به حسابرسی از جمله عوامل اصلی ایجادکننده تأخیر گزارش حسابرسی محسوب می‌شوند. این

1. Wallace

2. Kim

3. Rusmin

4. Khlif &amp; Samaha

5. Habib &amp; Muhammadi

6. Baatwah, Salleh &amp; Stewart

7. Mao &amp; Yu

8. Durand

9. Meta-Analysis

10. Lipsey &amp; Wilson

ویژگی‌ها شامل اندازه مؤسسه حسابرسی، تخصص حسابرس در صنعت، تغییر حسابرس، دوره تصدی حسابرس، نوع اظهارنظر حسابرس و فصل شلوغی کار می‌باشند که با وجود انجام بررسی‌ها و پژوهش‌هایی در این زمینه، یافته‌های پژوهشگران حاکی از نتایج ناسازگار است.

این پژوهش با بهره‌گیری از رویکرد فراتحلیل، می‌تواند دستیابی به یک نتیجه واحد درباره اثرگذاری عوامل مرتبط با مؤسسه حسابرسی بر تأخیر گزارش حسابرسی را منجر شود و پژوهشگران آتی با توجه به این نتیجه‌گیری اقدام به انجام تحقیقات هوشیارانه و مفیدتر نمایند، همچنین این امر می‌تواند به قانون‌گذاران جهت ایجاد محدودیت‌ها برای جلوگیری از تأخیر گزارش حسابرسی، به مدیران، حسابداران و حسابرسان شرکت‌ها جهت شناسایی عوامل ایجاد تأخیر گزارش حسابرسی و در نهایت به سرمایه‌گذاران بازار سرمایه و استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی برای دستیابی به اطلاعات به‌موقع و با کیفیت یاری رساند. لذا با توجه به مطالب مذکور پژوهش حاضر با استفاده از رویکرد فراتحلیل، به دنبال یافتن پاسخ برای سؤال اصلی پژوهش است که ویژگی‌های مؤثر مؤسسه حسابرسی بر تأخیر گزارش حسابرسی کدامند و هر یک از آنها می‌توانند چه تأثیری بر تأخیر گزارش حسابرسی داشته باشند؟

با توجه به مطالب مذکور، در ادامه پس از بیان پیشینه نظری و تجربی، فرضیه‌های پژوهش مطرح می‌گردند. سپس روش فراتحلیل و مراحل اجرای آن معرفی می‌گردد و در پایان یافته‌های حاصل از پژوهش بیان خواهد شد.

### مبانی نظری و پیشینه پژوهش

امروزه با گسترش بیش از پیش جوامع و محیط‌های تجاری و پیچیدگی‌های مربوط به آنها، تقاضا برای اطلاعات اقتصادی افزایش یافته است، بنابراین نقش صورت‌های مالی حاوی این اطلاعات در تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان انکارناپذیر است (برزیده و معیری، ۱۳۸۵). یکی از اهداف اصلی گزارشگری مالی توسط شرکت‌ها، ارائه اطلاعات سودمند برای تصمیم‌گیری افراد برون سازمانی است. اتخاذ تصمیمات معقول اقتصادی و تخصیص بهینه منابع محدود در مسیر توسعه فعالیت‌های برتر بدون دسترسی به اطلاعات به‌موقع، معتبر و قابل اتکا، میسر نمی‌باشد (مرادی و پورحسینی، ۱۳۸۸). این اطلاعات زمانی می‌توانند سودمند واقع گردند که در کوتاه‌ترین زمان ممکن پس از پایان سال مالی در اختیار استفاده‌کنندگان قرار گیرند، در غیر این صورت برخی از آنها ارزش اقتصادی خود را از دست می‌دهند (العجمی<sup>۱</sup>، ۲۰۰۸)، به علاوه، در بازار سرمایه کشورهای در حال توسعه، گزارشگری مالی به‌موقع یکی از ابزارهای اصلی برای کاهش سوء استفاده از اطلاعات دست اول شرکت توسط افراد داخل شرکت به شمار می‌رود (اوسوانسا<sup>۲</sup>، ۲۰۰۰). ارائه اطلاعات به موقع سرمایه‌گذاران را قادر می‌سازد تا اطلاعات را به درستی تجزیه و تحلیل کرده و سرمایه‌گذاری منطقی و قابل پیش‌بینی را انجام دهند، این امر منجر به بهبود تصمیم‌گیری و کاهش عدم اطمینان می‌شود که در نهایت بر ارزش شرکت و بازار اثر مثبت خواهد گذاشت. تأخیر گزارش حسابرسی به معنی تعداد روزهای بین پایان سال مالی شرکت و تاریخ ارائه گزارش حسابرس مستقل می‌باشد (اشتون، ویلینگام و الیوت<sup>۳</sup>، ۱۹۸۷). سهامداران و

1. Al-Ajmi

2. Owusu-Ansah

3. Ashton, Willingham & Elliott

استفاده‌کنندگان برون سازمانی گزارش‌های حسابرسی را دارای ارزش بسیار زیادی می‌دانند و از این رو زمان انتشار گزارش حسابرسی، که از طریق تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی قابل اندازه‌گیری و بررسی می‌باشد یک منبع مهم برای تصمیم‌گیری در مورد سرمایه‌گذاری به شمار می‌رود. از آنجا که گزارش حسابرسی حاوی نظر حسابرسان در مورد اعتبار صورت‌های مالی است، سرمایه‌گذاران معمولاً تأخیر گزارش حسابرسی کوتاه را ترجیح می‌دهند (حبیب، بهوییان، هوانگ و میاه<sup>۱</sup>، ۲۰۱۹).

تحقیقات پیشین نشان می‌دهد که تأخیر گزارش حسابرسی به طور قابل توجهی کیفیت سود را تحت الشعاع قرار می‌دهد، عدم تقارن اطلاعاتی را افزایش می‌دهد و بر شدت احتمال فریب خوردن سرمایه‌گذاران اثر می‌گذارد. همچنین به سرمایه‌گذاران «مطلع» این امکان را می‌دهد تا بتوانند نسبت به سرمایه‌گذاران «غیرمطلع» از اطلاعات محرمانه بیشتر استفاده نمایند و باعث افزایش عدم قطعیت ارزیابی‌های سرمایه‌گذاری و بازده مورد انتظار می‌گردد (سولتانان، سینگ و ون در زان<sup>۲</sup>، ۲۰۱۵).

چارچوب نظری ایران با قرار دادن به‌موقع بودن اطلاعات به‌عنوان یکی از محدودیت‌های خصوصیات کیفی اطلاعات، توجه تهیه‌کنندگان اطلاعات را به اهمیت این موضوع جلب می‌نماید. با توجه به درجه اهمیت به‌موقع بودن اطلاعات چنین برداشت می‌گردد که اطلاعات تاریخ گذشته، نقشی در تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان از اطلاعات نخواهند داشت. اوسوانسا (۲۰۰۰) به‌موقع بودن فرایند حسابرسی را به‌عنوان یکی از معیارهای به‌موقع بودن صورت‌های مالی بیان می‌کند. بنابراین مهم است که شرکت‌ها برای به‌موقع بودن صورت‌های مالی خود به فرایند حسابرسی نیز توجه داشته باشند. مدت زمان حسابرسی سالانه به‌عنوان مهم‌ترین عامل تعیین‌کننده ارائه به‌موقع گزارش مالی از سوی شرکت‌ها شناخته می‌شود (کنچل و شارما<sup>۳</sup>، ۲۰۱۲). بر اساس استانداردهای حسابداری ایران چنانچه صورت‌های مالی ظرف مدت معقولی پس از تاریخ ترازنامه در اختیار استفاده‌کنندگان قرار نگیرد مفید بودن آن کاهش می‌یابد. از آنجا که صورت‌های مالی باید توسط حسابداران مستقل، حسابرسی شوند؛ به‌موقع بودن تحویل صورت‌های مالی به دوره تکمیل فرایند حسابرسی بستگی دارد. دلیل این امر این است که صورت‌های مالی قبل از اتمام فرایند حسابرسی نمی‌توانند منتشر شوند (جانسون<sup>۴</sup>، ۱۹۹۸). ارائه گزارش حسابرسی به‌موقع، بر قابلیت اطمینان اطلاعات حسابداری تأثیر دارد، در نتیجه هرچه فاصله زمانی بین پایان سال مالی و تاریخ انتشار گزارش حسابرسی کوتاه‌تر باشد ارزش اطلاعاتی آن بیشتر می‌شود (بزرگ‌اصل، رجب‌دری و خرمین، ۱۳۹۷).

در پژوهش حاضر به بررسی تأثیرگذاری عوامل و ویژگی‌های مرتبط با مؤسسه حسابرسی از جمله؛ اندازه و اعتبار مؤسسه حسابرسی، تخصص حسابرس در صنعت، تغییر حسابرس، دوره تصدی حسابرس، نوع اظهارنظر حسابرس و فصل شلوغی کار پرداخته می‌شود.

1. Habib, Huang & Miah

2. Sultana, Singh & Van der Zan

3. Knechel & Sharma

4. Johnson

### اندازه مؤسسه حسابرسی

مؤسسات بزرگ و معتبر حسابرسی، به علت توانایی در به‌کارگیری و استخدام نیروهای متخصص، قادرند تا با کارایی، اثربخشی و سرعت بالاتری، فرایند حسابرسی را به اتمام رسانده و در نتیجه سریع‌تر گزارش حسابرسی را ارائه نمایند. این مؤسسات حسابرسی با استفاده از تکنولوژی‌های برتر و پیشرفته حسابرسی، قادر خواهند بود تا حسابرسی را به شکلی مؤثر و کارا انجام داده و انعطاف بیشتری در اجرای برنامه حسابرسی خود داشته باشند. علاوه بر این مؤسسات حسابرسی بزرگ معمولاً از نیروهای حرفه‌ای و با تجربه حسابرسی بالا استفاده می‌کنند که به علت تجربه حرفه‌ای، با بیشتر سیستم‌های مالی مورد استفاده شرکت‌ها آشنایی داشته و مدت زمان کمتری برای شناسایی سیستم‌های مالی مشتریان خود صرف کرده و پیچیدگی سیستم‌های پردازش اطلاعات، منجر به تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی نخواهد گردید (بهمن‌آبادی، ۱۳۹۰). بنابراین رابطه منفی میان اندازه مؤسسه حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی متصور می‌باشد (لونتیز، ویتمن و کارامانیس<sup>۱</sup>، ۲۰۰۵؛ احمد و کامارودین<sup>۲</sup>، ۲۰۰۳؛ کیم، ۲۰۱۹؛ ایزدی‌نیا، فدوی و حسینی‌نیا، ۱۳۹۳). از طرفی عده‌ای نیز معتقدند که مؤسسات حسابرسی بزرگ در جهت حفظ اعتبار و خوش‌نامی خود، محتاط‌تر و با دقت بیشتری عمل می‌کنند و رویه‌های حسابرسی گسترده‌تری به کار می‌گیرند، بنابراین این موضوع باعث افزایش زمان کار حسابرسی و در نتیجه افزایش تأخیر گزارش حسابرسی می‌گردد، که نشان دهنده ارتباط مثبت بین اندازه و اعتبار مؤسسه حسابرسی و تأخیر حسابرسی می‌باشد (شین، لی، لی و سان<sup>۳</sup>، ۲۰۱۷؛ گیلینگ<sup>۴</sup>، ۱۹۹۷؛ حسن<sup>۵</sup>، ۲۰۱۶؛ حبیب و همکاران، ۲۰۱۹؛ بزرگ‌اصل و همکاران، ۱۳۹۷).

**فرضیه اول:** بین اندازه مؤسسه حسابرسی و تأخیر گزارش حسابرسی، ارتباط معناداری وجود دارد.

### تخصص حسابرسی در صنعت

از دیگر ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی می‌توان به تخصص حسابرسی در صنعت اشاره نمود که موجب تمایز حسابرسی از سایر رقبای خود می‌شود. تخصص صنعت به حسابرسان این امکان را می‌دهد تا خطرات پیش روی هر مشتری را بهتر ارزیابی کنند و با توجه به دانش برتر آنها در صنعت مشتری خود، حسابرسان متخصص صنعت بهتر می‌توانند نظرات حسابرسی مناسب را تشکیل دهند. تخصص در صنعت شامل توسعه ایده‌های سازنده به‌منظور یاری رساندن به صاحبکاران و مدیران در ایجاد ارزش افزوده و همچنین فراهم کردن راهکارها و دیدگاه‌های جدید برای برخی از موضوعات که صاحبکاران در صنایع مربوط به فعالیتشان با آن مواجه هستند، می‌باشد (علوی‌طبری و عارف‌منش، ۱۳۹۲). برخی تخصص در صنعت را، مؤسسه حسابرسی می‌دانند که دارای بیشترین تعداد صاحبکار باشد. تخصص حسابرسی در صنعت خاص، به آنها این امکان را می‌دهد تا خطرات و موانع پیش‌روی صاحبکاران را بهتر ارزیابی کنند و با توجه به دانش و تجربه برتر خود در صنعت مشتری، می‌توانند نظرات حسابرسی بهتر و سنجیده‌تری را ارائه دهند و باعث افزایش

1. Leventis, Weetman & Caramanis
2. Ahmad & Kamarudin
3. Shin, Lee, Lee & Son
4. Gilling
5. Hassan

کیفیت حسابرسی و به دنبال آن کاهش تأخیر حسابرسی می‌شوند (حبیب و بهویان<sup>۱</sup>، ۲۰۱۱). همچنین حبیب و بهویان (۲۰۱۱) پیش‌بینی نموده‌اند که حسابرسان متخصص در صنعت، جهت تکمیل و انتشار گزارش‌های حسابرسی نسبت به هم‌تایان غیرمتخصص سریع‌تر عمل می‌نمایند زیرا نیاز به صرف زمان کمتری جهت آشنایی با عملکرد تجاری و سیستم‌های گزارشگری مالی مشتریان دارند، به علاوه کیفیت گزارش‌های متخصصین در صنعت نسبت به غیرمتخصصین بالاتر خواهد بود. در نتیجه حسابرسان متخصص صنعت در مقایسه با حسابرسان غیر متخصص به دلیل دانش تخصصی خود در حوزه آن صنعت، قادر به تکمیل زودتر عملیات حسابرسی هستند (حبیب و بهویان، ۲۰۱۱، آستانه<sup>۲</sup>، ۲۰۱۴؛ دائو و فام<sup>۳</sup>، ۲۰۱۴؛ علوی طبری و همکاران، ۱۳۹۲) از طرفی برخی از پژوهش‌ها نیز به رابطه معناداری در این خصوص دست نیافتند (حسن، ۲۰۱۶؛ مهدوی و حسینی‌نیا، ۱۳۹۴؛ واعظ، عابدی صدیقیانی و احمدی ۱۳۹۵).

**فرضیه دوم:** تخصص حسابرسان در صنعت بر تأخیر گزارش حسابرسی تأثیر منفی می‌گذارد.

### تغییر حسابرسی

فرایند چرخش حسابرسان یا مؤسسه‌های حسابرسی به معنای تغییر حسابرس یا مؤسسه حسابرسی پس از انجام یک یا چند دوره حسابرسی برای یک واحد رسیدگی است که بر اساس مقررات یا تصویب مجامع عمومی انجام می‌شود و در سال‌های اخیر، از راهبردهای مورد توصیه مراجع حرفه‌ای و بورس‌های اوراق بهادار اغلب کشورها، برای ارتقای استقلال حسابرسان مستقل و افزایش کیفیت خدمات حسابرسی بوده است (حساس‌یگانه و جعفری، ۱۳۸۹). مطابق تبصره‌ی ۲ ماده ۱۰ دستورالعمل مؤسسات حسابرسی سازمان بورس و اوراق بهادار تهران که در تاریخ ۸ مرداد ۱۳۸۶ به تصویب شورای عالی بورس و اوراق بهادار رسید، چرخش مؤسسات حسابرسی را در فاصله‌ی زمانی چهارساله الزامی کرده است. افزایش شمار و پیچیدگی قوانین گزارشگری مالی و حسابداری، اختلاف نظر بین حسابرسان و صاحبکاران را افزایش می‌دهد، از این رو انتقادهایی وجود دارد مبنی بر این که افزایش تغییر حسابرس در سال‌های اخیر، موجب تشدید اختلاف نظرهای مذکور شده است و به توانایی حسابرس در ایفای نقش مهم اعتباردهی به صورت‌های مالی صدمه می‌زند. انتظار می‌رود که با تغییر حسابرس و ورود حسابرس جدید، مدت زمان تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی افزایش یابد. زیرا، با انتخاب مؤسسه حسابرسی جدید زمان لازم برای آشنا شدن حسابرس با دفاتر شرکت، عملیات، کنترل‌های داخلی و کارهای انجام شده به وسیله حسابرس قبلی، افزایش می‌یابد. افزون بر این، افزایش خطر مطرح شدن دعاوی حقوقی علیه حسابرس، حسابرس را ترغیب می‌کند که حسابرسی را با کیفیت بیشتر و با تخصیص زمان بیشتری انجام دهد (شوارتز و سو<sup>۴</sup>، ۱۹۹۶؛ تانی، راغوناندان و باروا<sup>۵</sup>، ۲۰۱۰). علاوه بر این تانی و همکاران (۲۰۱۰) بیان نمودند که تغییرات حسابرس در نخستین سال، باعث ایجاد آشفتگی و افزایش ریسک حسابرسی می‌گردد. بسیاری از مطالعات پیشین شواهد نسبتاً مطلوبی مبنی بر بیشتر بودن تأخیر گزارش حسابرس شرکت‌هایی که در میانه سال مالی حسابرس خود را تغییر می‌دهند، ارائه نموده‌اند (دائو و فام<sup>۶</sup>،

1. Habib & Bhuiyan
2. Asthana
3. Dao & Pham
4. Schwartz & Soo
5. Tanyi, Raghunandan & Barua
6. Dao & Pham



۲۰۱۴؛ مونسیف، راغوناندان و راما<sup>۱</sup>، ۲۰۱۲؛ خو، کارسون، فارگر و ژیانگ<sup>۲</sup>، ۲۰۱۱)، چرا که مؤسسات حسابرسی به صورت پی در پی مجبورند که دانش خاص مشتری را کسب کنند و هنگام شروع کار جدید، زمان و هزینه‌های شایان توجهی را صرف آشنایی با فعالیت‌های تجاری و عملیاتی شرکت نمایند (واعظ و همکاران، ۱۳۹۵). تحقیقات پیشین شواهد استواری را ارائه نموده‌اند مبنی بر اینکه شرکت‌هایی که حسابرسان خود را تغییر می‌دهند با تأخیر گزارش حسابرسی بیشتری مواجه هستند (مونسیف و همکاران، ۲۰۱۲؛ خو و همکاران، ۲۰۱۳؛ دائو و فام، ۲۰۱۴؛ هر جوتو، لاکسمانا و لی<sup>۳</sup>، ۲۰۱۵؛ حیب و همکاران، ۲۰۱۹).

**فرضیه سوم:** تغییر حسابرس بر تأخیر گزارش حسابرسی تأثیر مثبت می‌گذارد.

### دوره تصدی حسابرس

سیناسون، جونز و شلتون<sup>۴</sup> (۲۰۰۱) دوره تصدی حسابرس را مدت زمان همکاری و رابطه حسابرس با صاحبکار تعریف می‌کنند. به نظر می‌رسد کیفیت کار حسابرسان با دوره تصدی دو تا سه سال از حسابرسان شاغل با دوره تصدی چهار تا هشت سال کمتر است (واعظ و همکاران، ۱۳۹۵، به نقل از جانسون، خورانا و رینولدز<sup>۵</sup>، ۲۰۰۲). همچنین در سال‌های اولیه که یک شرکت توسط یک مؤسسه حسابرسی، حسابرسی می‌شود میزان گزارش‌گری مالی متقربانه افزایش پیدا می‌کند (واعظ و همکاران، ۱۳۹۵، به نقل از کارلو و ناجی<sup>۶</sup>، ۲۰۰۴). با توجه به این یافته‌ها، از این تصور که با افزایش دوره تصدی، حسابرس درک کامل‌تری از عملیات شرکت پیدا می‌کند حمایت می‌شود. از طرفی می‌توان بیان نمود که حسابرسان با سابقه بیشتر و دوره تصدی طولانی‌تر نسبت به شرکت صاحبکار دانش و اطلاعات کامل‌تری دارند و به درک بهتری نسبت به عملیات شرکت دست یافته‌اند، بنابراین انتظار می‌رود تأخیر گزارش حسابرسی برای شرکت‌هایی که دوره تصدی طولانی‌تری دارند، کوتاه‌تر باشد (لی، منده و سان<sup>۷</sup>، ۲۰۰۹؛ حیب و بهوییان، ۲۰۱۱؛ کنچل و شارما، ۲۰۱۲؛ ون‌حسین و باماهروس<sup>۸</sup>، ۲۰۱۳؛ دائو و فام، ۲۰۱۴؛ حیب و همکاران، ۲۰۱۹؛ دوراند، ۲۰۱۹).

**فرضیه چهارم:** طولانی‌تر بودن دوره تصدی حسابرس، بر تأخیر گزارش حسابرسی تأثیر منفی می‌گذارد.

### نوع اظهار نظر حسابرس

محصول نهایی فرایند و عملیات حسابرسی، گزارش حسابرس مستقل می‌باشد. حسابرسان در نهایت باید در گزارش خود اظهار نظر نمایند که صورت‌های مالی شرکت مورد بررسی، از تمام جنبه‌های با اهمیت، به نحوی مطلوب و بر مبنای استانداردهای حسابداری تهیه شده است. همچنین آنها برای تعیین نوع اظهار نظر، باید اطمینان یابند که در صورت‌های مالی، تحریف‌های بااهمیتی مانند تقلب یا اشتباه، انجام نشده است (صه‌بای قرقی، لاری‌دشت بیاض و فکور

1. Munsif, Raghunandan & Rama
2. Xu, Carson, Fargher & Jiang
3. Harjoto, Laksmana & Lee
4. Sinason, Jones & Shelton
5. Johnson, Khurana & Reynolds
6. Carcello & Nagy
7. Lee, Mande & Son
8. Wan-Hussin & Bamahros

ثقیه، ۱۳۹۸). اظهارنظر مؤسسه حسابرسی به دو گروه تعدیل نشده (مقبول) و تعدیل شده (مشروط، مردود و عدم اظهار نظر) تفکیک می‌شود (استانداردهای حسابرسی ایران، بخش ۷۰۰). مدت زمان تأخیر در اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی به‌عنوان تابعی از نوع اظهارنظر حسابرسی ارائه شده در نظر گرفته می‌شود. بر این اساس بیان می‌شود شرکت‌هایی که اظهار نظر حسابرسی ارائه شده در مورد صورت‌های مالی آنها به شکل مقبول است، در مقایسه با شرکت‌هایی که اظهار نظر غیرمقبول یا تعدیل شده دریافت می‌نمایند، احتمالاً عملیات حسابرسی خود زودتر را اجرا و تکمیل می‌کنند (مرادی و پورحسینی، ۱۳۸۸). در واقع حسابرسان برای ارائه اظهارنظر غیرمقبول نیاز به صرف زمان و تلاش قابل توجهی برای اجرای رویه‌های حسابرسی اضافی دارند که این امر موجب طولانی‌تر شدن دوره حسابرسی می‌گردد (بامبر، بامبر و شوودریک<sup>۱</sup>، ۱۹۹۳). همچنین پیشینه مرتبط با عوامل تعیین‌کننده تأخیر در گزارش حسابرسی نشان می‌دهد که تأخیر در گزارش حسابرسی، تابعی صعودی از تعداد قیود و محدودیت‌های موجود در گزارش، حسابرسی است (لونتیز و همکاران، ۲۰۰۵) در این زمینه حسابرس یک ناهنجاری را در گزارش‌های مالی مشاهده کند، باید آن را در گزارش خود ذکر کند، اما پیش از این کار، وی باید با مدیریت شرکت مربوط مذاکره کند تا اقدام‌های اصلاحی متناسب انجام شده و گستره آزمون‌های حسابرسی را بیشتر کند تا بتواند شواهد حسابرسی بیشتری در ارتباط با این خطاها جمع‌آوری کند و خود را از دعاوی قضایی احتمالی مصون دارد (خلیف و سماها، ۲۰۱۴). در نتیجه ضمن اینکه بروز این مسئله زمان بر خواهد بود، حسابرس نیز برای یافتن دیگر موارد مشابه احتمالی، در ارائه زود هنگام گزارش خود محافظه‌کاری بیشتری به خرج می‌دهد که این مسئله می‌تواند تأخیر گزارش حسابرسی را افزایش دهد (بزرگ‌اصل و همکاران، ۱۳۹۷). علاوه بر آن، نبود اتفاق نظر بین حسابرس و شرکت در خصوص بندهای شرط گزارش حسابرسی مطرح شده، باعث افزایش مدت زمان تأخیر در اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی شرکت می‌گردد (گیولی و پالمن<sup>۲</sup>، ۱۹۸۲؛ مرادی و پورحسینی، ۱۳۸۹). طبق مباحث مطرح شده نتایج مطالعات پژوهشگران پیشین نشان می‌دهد که اظهار نظر غیرمقبول حسابرسان موجب افزایش تأخیر در ارائه گزارش توسط آنان می‌شود (سیترون و تافلر<sup>۳</sup>، ۱۹۹۲؛ ایرلند<sup>۴</sup>، ۲۰۰۳؛ حبیب و همکاران، ۲۰۱۹؛ دوران، ۲۰۱۹؛ مهدوی و حسینی‌نیا، ۱۳۹۴؛ بزرگ‌اصل و همکاران، ۱۳۹۷).

**فرضیه پنجم:** ارائه اظهار نظر غیرمقبول توسط حسابرس، بر تأخیر گزارش حسابرسی تأثیر مثبت می‌گذارد.

### فصل شلوغی کار حسابرسی

بر اساس تحقیقات پیشین (کارسلو و کاپلان<sup>۵</sup>، ۱۹۹۱؛ اشتون و همکاران، ۱۹۸۷ و اشتون و همکاران، ۱۹۸۹) انتظار بر آن است که ماه پایان سال مالی واحدهای تجاری با مدت زمان گزارشگری ارتباط داشته باشد. در شرایطی که در یک کشور، پایان سال مالی اغلب شرکت‌ها در محدوده یک دوره زمانی خاص باشد و بر اساس قوانین، شرکت‌ها مجبور باشند که صورت‌های مالی پایان دوره خود را منظم به گزارش حسابرس مستقل نمایند، ناگزیر تقاضا برای خدمات حسابرسی در آن

1. Bamber, Bamber & Schoderbek
2. Givoly & Palmon
3. Citron & Taffler
4. Ireland
5. Carslaw & Kaplan

دوره زمانی افزایش خواهد یافت و حسابرسان در فصل شلوغی کار خود قرار می‌گیرند. فشار و محدودیت زمانی حسابرسان در فصل شلوغی، بر دقت پردازش کار حسابرسان تأثیر منفی می‌گذارد (مک‌دانیل<sup>۱</sup>، ۱۹۹۰) و اثربخشی فناوری حسابرسی مورد استفاده توسط مدیران و شرکای حسابرسی را تضعیف می‌نماید (آگولیا، برازل، هتفیلد و جکسون<sup>۲</sup>، ۲۰۱۰)، در چنین شرایطی به واسطه آنکه حجم فعالیت حسابرسان به شکل فوق‌العاده‌ای افزایش پیدا می‌کند، احتمال افزایش در زمان ارائه گزارش حسابرسی فزونی می‌یابد (غوش و تانگ<sup>۳</sup>، ۲۰۱۵؛ هرچوتو و همکاران، ۲۰۱۵؛ کنچل و پین<sup>۴</sup>، ۲۰۰۱). از سویی دیگر در فصل شلوغی کار به‌منظور انجام و تکمیل فرایند حسابرسی بر اساس برنامه از قبل تعیین شده، امکان دارد تا نیاز به استفاده بیشتر از منابع (نیروی انسانی) وجود داشته باشد که در نهایت منجر به پرداخت اضافه‌کاری‌ها یا هزینه دستمزد بیشتری گردد. بدین ترتیب مشاهده می‌شود که تکمیل فرایند حسابرسی بر اساس برنامه زمان‌بندی شده و یا به عبارتی تکمیل هرچه زودتر فرایند حسابرسی و ارائه به‌موقع گزارش حسابرسی، منجر به بالا رفتن هزینه‌های حسابرسی گردد و شاید این امر برای مؤسسات حسابرسی انگیزه‌های مناسبی را فراهم آورد، تا تأخیری را در ارائه گزارش حسابرسی به وجود آورده و قراردادهای حسابرسی گران قیمت‌تری را منعقد نمایند (بهمن‌آبادی، ۱۳۹۰). بنابر استدلال‌های موجود نسبتاً قوی و نتایج پژوهش‌های پیشین می‌توان بیان نمود، انجام حسابرسی در فصل شلوغی، منجر به افزایش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی می‌گردد (لی و همکاران، ۲۰۰۸؛ کنچل و شارما، ۲۰۱۲؛ کیم، نیکولا و واسرهللی<sup>۵</sup>، ۲۰۱۳؛ ویتورث و لمبرت<sup>۶</sup>، ۲۰۱۴؛ غوش و تانگ<sup>۷</sup>، ۲۰۱۵؛ هرچوتو و همکاران، ۲۰۱۵؛ حبیب و همکاران، ۲۰۱۹).

**فرضیه ششم:** انجام حسابرسی در فصل شلوغی کار، بر تأخیر گزارش حسابرسی تأثیر مثبت می‌گذارد.

## روش‌شناسی پژوهش

روش پژوهش این تحقیق فراتحلیل است، که در این روش محقق به ترکیب نتایج پژوهش‌های مختلف و متعدد و استخراج نتایج جدید و منسجم، با استفاده از روش‌های هدفمند آماری می‌پردازد. آنچه در یک تحقیق فراتحلیل مد نظر است، جمع‌آوری یافته‌های پژوهشی از مطالعات متعدد و پراکنده، برای ترکیب و یکپارچه‌سازی و دستیابی به یافته‌های جدید است (سروستانی، ۱۳۷۹). در روش فراتحلیل محقق با ثبت ویژگی‌ها و یافته‌های توده‌ای از پژوهش‌ها در قالب مفاهیم کلی، آنها را آماده استفاده از روش‌های نیرومند آماری می‌کند (دلاور، ۱۳۸۴). فراتحلیل یک نوع مرور ادبیات است که در آن برای تلخیص یافته‌های پژوهش‌های مختلفی که روی موضوع واحدی انجام شده‌است، از روش‌های کمی استفاده می‌شود. در این‌جا این نکته تصریح می‌شود که فراتحلیل فقط زمانی به‌کار می‌رود که مطالعات مورد بررسی، کمی

1. McDaniel
2. Agoglia, Brazel, Hatfield & Jackson
3. Ghosh & Tang
4. Knechel & Payne
5. Kim, Nicolaou & Vasarhelyi
6. Whitworth & Lambert
7. Ghosh & Tang

باشند. از اساسی‌ترین مفاهیم در ادبیات فراتحلیل، مفهوم اندازه اثر<sup>۱</sup> است. اندازه اثر به معنای میزان تأثیر متغیر مستقل بر متغیر وابسته است. اندازه اثر به دو دسته تقسیم می‌شود: اندازه اثر  $d$  و اندازه اثر  $r$  (عباس‌زاده، حصارزاده، جباری و عارفی‌اصل، ۱۳۹۴). تمام تحقیقات حسابداری انجام گرفته با روش فراتحلیل از شاخص‌های همبستگی اندازه اثر استفاده کرده‌اند (مران‌جوری و رضوانی، ۱۳۹۷). به‌منظور دستیابی به هدف اصلی پژوهش و اجرای روش فراتحلیل، در پژوهش حاضر نیز همچون پژوهش عباس‌زاده و همکاران (۱۳۹۴)، شاخص همبستگی اندازه اثر  $r$  ابزار اصلی اجرای فراتحلیل در نظر گرفته شده است که جهت بررسی روابط بین متغیرها، محاسبه و ارزیابی می‌شود.

### جامعه و نمونه پژوهش

جامعه مورد بررسی این پژوهش مقالات معتبر چاپ شده در سطح بین‌المللی ( $A^*$ ,  $A$ ,  $B$ ,  $C$ ) در لیست سال ۲۰۱۹ (ABDC)<sup>۲</sup> و مقالات معتبر داخلی مورد تأیید توسط وزارت علوم، تحقیقات و فناوری است. به‌منظور اجرای روش فراتحلیل، کلیه مطالعات انجام شده پیرامون موضوع پژوهش حاضر که دربردارنده کلیدواژه‌هایی همچون تأخیر گزارش حسابرسی، انتشار به‌هنگام گزارش حسابرسی، به‌موقع بودن گزارش‌های مالی و دیگر موارد مرتبط بودند از سایت مجلات خارجی مقالات منتشر شده در بازه زمانی سال ۱۹۸۹ تا پایان سال ۲۰۱۹ و سایت مجلات علمی پژوهشی داخلی مقالات منتشر شده در بازه زمانی سال ۱۳۸۹ تا پایان سال ۱۳۹۸ به‌عنوان جامعه آماری پژوهش شناسایی و جمع‌آوری شدند. در نهایت از مجموع مطالعات جمع‌آوری شده تنها مطالعاتی (با در نظر گرفتن مقالات منتشر شده در مجلات معتبر) برای نمونه در نظر گرفته شدند که متغیر وابسته تمامی آنها تأخیر در گزارش حسابرسی بوده و ضریب همبستگی خطی پیرسون بین تأخیر در گزارش حسابرسی و هر کدام از متغیرهای مستقل مورد بررسی در آنها و یا آماره دیگری که قابلیت تبدیل به ضریب همبستگی خطی پیرسون داشته باشد، معنادار باشد؛ بنابراین تعداد پژوهش‌های انتخاب شده برای انجام فراتحلیل شامل ۲۰ مقاله داخلی و ۵۵ مقاله خارجی است.

### متغیرهای پژوهش

در این پژوهش تأخیر گزارش حسابرسی به‌عنوان متغیر وابسته تعیین شده است و ویژگی‌های حسابرس (متناسب با متغیرهای استفاده شده در تحقیقات مختلف داخلی و خارجی شامل اندازه مؤسسه حسابرسی، تخصص حسابرس در صنعت، تغییر حسابرس، دوره تصدی حسابرس، نوع اظهار نظر و فصل شلوغی کار) متغیرهای مستقل در نظر گرفته شده‌اند.

### روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

به‌طور کلی در این پژوهش آماره‌های  $F$ ،  $t$ ،  $z$  و  $p$ -value (مربوط به هر یک از متغیرهای مستقل) به روش کتابخانه‌ای از مقالات معتبر داخلی و خارجی جمع‌آوری شده تا با استفاده از فرمول‌های زیر، به یک مقیاس مشترک یعنی اندازه اثر تبدیل گردند (لیپسی و ویلسون، ۲۰۰۱).

1. Effect Size

2. Australian Business Deans Council (ABDC) Journal Quality List

$$r = \frac{t}{\sqrt{t^2 + df}} \quad \text{رابطه ۱}$$

$$r = \sqrt{\frac{x^2}{n}} \quad \text{رابطه ۲}$$

$$r = \frac{\sqrt{F}}{\sqrt{F + n_1 + n_2 - 2}} \quad \text{رابطه ۳}$$

$n$  حجم نمونه هریک از مطالعات را نشان می‌دهد.

در مرحله بعد بایستی میانگین اندازه اثر محاسبه شود. محاسبه میانگین حساسی در صورتی امکان‌پذیر است که توزیع ضرایب همبستگی نرمال باشد، اما معمولاً با توجه به عدم نرمال بودن اندازه اثرها، این ارقام بر اساس فرمول زیر باید به  $Z$  فیشر تبدیل گردند:

$$ESzr = 0.5 \log_e \left[ \frac{1+r}{1-r} \right] \quad \text{رابطه ۴}$$

سپس تجانس یا همگنی اندازه اثرها آزمون می‌شود، در صورتی که اندازه اثرها همگن باشند، با یکدیگر تلفیق می‌شوند. در غیر این صورت مطالعات بر اساس متغیرهای کلیدی که احتمال می‌رود واریانس اندازه اثرهای جمعیت ناشی از آنها باشد به زیرگروه‌هایی تقسیم می‌گردد. این روش تا جایی ادامه می‌یابد که مطالعات درون طبقات متجانس باشند و هیچ واریانسی از اندازه اثر تبیین نشده باقی نمانده باشد.

در انجام فراتحلیل حاضر به منظور انجام محاسبات لازم از جمله محاسبه اندازه اثر، پس از جمع‌آوری متغیرهای مورد نظر از پژوهش‌های مربوطه، نرم‌افزار جامع فراتحلیل  $CMA2^1$  مورد استفاده قرار گرفته است که مناسب‌ترین نرم‌افزار قابل استفاده در فراتحلیل می‌باشد.

## یافته‌های پژوهش

### توصیف تحقیقات انجام شده بر اساس سال انتشار

در جدول شماره ۱ به ترتیب پژوهش‌های داخلی و خارجی بر اساس سال انتشار آنها در مجلات مذکور، دسته‌بندی و بر اساس فراوانی و درصد فراوانی بیان شده‌اند. همان طور که ملاحظه می‌شود بیشترین پژوهش‌های داخلی که به بررسی ویژگی‌های حسابرسی و تأخیر گزارش حسابرسی پرداخته‌اند در سال ۱۳۹۳ با فراوانی ۳۵ درصد و کمترین آنها ۵ درصد مربوط به سال‌های ۱۳۸۹، ۱۳۹۲ و ۱۳۹۸، هستند. همچنین در خصوص مطالعات خارجی بیشترین تعداد پژوهش‌ها با موضوع مذکور در سال ۲۰۱۵ با فراوانی ۱۶/۳۶ درصد و کمترین در سال‌های ۲۰۱۰ و ۲۰۱۶ با فراوانی ۳/۶۵ درصد از کل پژوهش‌های خارجی هستند.

جدول ۱. پژوهش‌های داخلی و خارجی براساس سال انتشار

خارجی			داخلی		
درصد فراوانی	فراوانی	سال انتشار	درصد فراوانی	فراوانی	سال انتشار
۵۵.۱۴	۸	۱۹۸۹ تا ۲۰۰۵	۵	۱	۱۳۸۹
۴۵.۵	۳	۲۰۰۸	۵	۱	۱۳۹۲
۴۵.۵	۳	۲۰۰۹	۳۵	۷	۱۳۹۳
۶۵.۳	۲	۲۰۱۰	۱۰	۲	۱۳۹۴
۴۵.۵	۳	۲۰۱۱	۱۰	۲	۱۳۹۵
۴۵.۵	۳	۲۰۱۲	۱۵	۳	۱۳۹۶
۲۷.۷	۴	۲۰۱۴	۱۵	۳	۱۳۹۷
۳۶.۱۶	۹	۲۰۱۵	۵	۱	۱۳۹۸
۶۵.۳	۲	۲۰۱۶			
۷۳.۱۲	۷	۲۰۱۷			
۲۷.۷	۴	۲۰۱۸			
۲۷.۷	۴	۲۰۱۹			
۱۰۰	۵۵	مجموع	۱۰۰	۲۰	مجموع

## توصیف فراوانی متغیرهای مستقل جهت انجام فراتحلیل

در جدول شماره ۲ فراوانی هریک از متغیرهای مستقل مرتبط با ویژگی‌های حسابرس که اثر آنها نسبت به متغیر وابسته تأخیر گزارش حسابرسی مورد بررسی و تحلیل قرار گرفته‌اند با توجه به قلمرو پژوهش‌های استفاده شده در فراتحلیل، بیان شده است.

جدول ۲. فراوانی متغیرهای مستقل

تعداد	قلمرو	نام متغیر	تعداد	قلمرو	نام متغیر
۱۷	کل	دوره تصدی حسابرس	۸۹	کل	اندازه حسابرسی
۶	داخلی		۲۰	داخلی	
۱۱	خارجی		۶۹	خارجی	
۶۸	کل	نوع اظهارنظر	۱۴	کل	تخصص حسابرس
۱۰	داخلی		۵	داخلی	
۵۸	خارجی		۹	خارجی	
۵۵	کل	فصل شلوغی کار	۳۴	کل	تغییر حسابرس
۲	داخلی		۱۲	داخلی	
۵۳	خارجی		۲۲	خارجی	

یافته‌های جدول ۲ نشان می‌دهد از میان ویژگی‌های مربوط به حسابرس، اندازه مؤسسه حسابرسی و تخصص حسابرس در صنعت به ترتیب دارای بیشترین (۸۹ مورد) و کمترین (۱۴ مورد) تعداد در بین مجموع مطالعات داخلی و خارجی هستند.

### نتایج آزمون فرضیه اول

جدول شماره ۳ نتایج حاصل از فراتحلیل مجموع مطالعاتی که از متغیر اندازه مؤسسه حسابرسی به‌عنوان متغیر مستقل مؤثر بر تأخیر گزارش حسابرسی استفاده کرده‌اند را نشان می‌دهد. با توجه به این جدول، مقدار سطح اطمینان در آزمون ناهمگنی این فرضیه کمتر از ۰/۰۵ است، بنابراین از اطلاعات مربوط به اثرهای تصادفی برای نتیجه‌گیری در خصوص فرضیه ۱ استفاده می‌شود. همچنین میانگین وزنی اندازه اثر برابر با ۰/۰۰۴- است. فاصله اطمینان اندازه اثر اندازه مؤسسه حسابرسی بر تأخیر گزارش حسابرسی در ناحیه (۰/۰۱۹- و ۰/۰۱۱) قرار گرفته است. با توجه به اینکه مقدار سطح معناداری آزمون این فرضیه با استفاده از اثرهای تصادفی بیشتر از ۰/۰۵ است، این فرضیه پذیرفته نمی‌شود. به عبارت دیگر در سطح اطمینان ۹۵ درصد می‌توان گفت اندازه مؤسسه حسابرسی بر تأخیر گزارش حسابرسی شرکت‌ها تأثیر ندارد. این فرضیه به تفکیک قلمرو در پژوهش‌های داخلی و خارجی نیز عدم اثرگذاری اندازه مؤسسه حسابرسی را بر تأخیر گزارش حسابرسی در سطح اطمینان ۹۵ درصد نشان می‌دهد.

جدول ۳. نتایج فراتحلیل متغیر مستقل اندازه حسابرسی

کدام متغیر	مدل	میانگین وزنی اندازه اثر	فاصله اطمینان ۰/۹۵		آزمون فرض صفر		آزمون ناهمگنی	
			حد بالا	حد پایین	آماره Z	سطح معناداری	آماره Q	آماره I <sup>2</sup>
کدام متغیر	اثرهای ثابت	۰/۰۰۹	۰/۰۱۳	۰/۰۰۵	۴/۷۴۴	۰/۰۰۰	۱۱۳۵/۹۸	۹۲/۲۵
	اثرهای تصادفی	-۰/۰۰۴	۰/۰۱۱	-۰/۰۱۹	-۰/۴۹۷	۰/۶۱۹		
داخلی	اثرهای ثابت	-۰/۰۰۸	۰/۰۰۸	-۰/۰۲۴	-۰/۹۵۱	۰/۳۴۱	۱۷۱/۱۸	۸۸/۹۰
	اثرهای تصادفی	-۰/۰۰۰۱	۰/۰۴۸	-۰/۰۴۹	-۰/۰۱۸	۰/۹۸۵		
خارجی	اثرهای ثابت	۰/۰۱	۰/۰۱۴	۰/۰۰۶	۵/۱۱۱	۰/۰۰۰	۹۶۰/۲۸	۹۲/۹۱
	اثرهای تصادفی	-۰/۰۰۴	۰/۰۱۳	-۰/۰۲۱	-۰/۴۵۸	۰/۶۴۷		

### نتایج آزمون فرضیه دوم

جدول شماره ۴ نتایج حاصل از فراتحلیل مجموع مطالعاتی که از متغیر تخصص صنعت حسابرس به‌عنوان متغیر مستقل مؤثر بر تأخیر گزارش حسابرسی استفاده کرده‌اند را نشان می‌دهد. مقدار سطح اطمینان در آزمون ناهمگنی این فرضیه کمتر از ۰/۰۵ است. بنابراین از اطلاعات مربوط به اثرهای تصادفی برای نتیجه‌گیری در مورد فرضیه فوق استفاده می‌شود. همچنین میانگین وزنی اندازه اثر برابر با ۰/۰۵۹- است. فاصله اطمینان اندازه اثر تخصص حسابرس بر تأخیر گزارش حسابرسی در ناحیه (۰/۰۹۶- و ۰/۰۲۲-) قرار گرفته است. با توجه به این که مقدار سطح معناداری آزمون این فرضیه با استفاده از اثرهای تصادفی کمتر از ۰/۰۵ است، این فرضیه پذیرفته می‌شود. به عبارت دیگر در سطح اطمینان ۹۵ درصد می‌توان گفت تخصص حسابرس بر تأخیر گزارش حسابرسی شرکت‌ها تأثیر منفی دارد. این فرضیه به تفکیک قلمرو در پژوهش‌های داخلی عدم اثرگذاری این متغیر و در پژوهش‌های خارجی اثرگذاری منفی تخصص حسابرس بر تأخیر گزارش حسابرسی را در سطح اطمینان ۹۵ درصد نشان می‌دهد.

جدول ۴. نتایج فراتحلیل متغیر مستقل تخصص حسابرسی در صنعت

سطح معناداری	آزمون ناهمگنی		آزمون فرض صفر		فاصله اطمینان +۰/۹۵		میانگین وزنی اندازه اثر	مدل	
	آماره I <sup>۲</sup>	آماره Q	سطح معناداری	آماره Z	حد پایین	حد بالا			
۰/۰۰۰	۹۲/۱۶	۱۶۵/۹۰	۰/۰۰۰	-۷/۸۳۸	-۰/۰۳۷	-۰/۰۲۲	-۰/۰۲۹	اثرهای ثابت	کل مقفلات
			۰/۰۰۲	-۳/۱۴۷	-۰/۰۹۶	-۰/۰۲۲	-۰/۰۵۹	اثرهای تصادفی	
۰/۰۰۳	۷۴/۸۵	۱۵/۹۱	۰/۰۰۱	-۳/۳۴	-۰/۰۹۷	-۰/۰۲۵	-۰/۰۶۱	اثرهای ثابت	داخلی
			۰/۰۵۳	-۱/۹۳۲	-۰/۱۴۳	۰/۰۰۱	-۰/۰۷۲	اثرهای تصادفی	
۰/۰۰۰	۹۴/۵۵	۱۴۶/۸۳	۰/۰۰۰	-۷/۳۱	-۰/۰۳۵	-۰/۰۰۲	-۰/۰۲۸	اثرهای ثابت	خارجی
			۰/۰۲۲	-۲/۲۹	-۰/۰۹۸	-۰/۰۰۸	-۰/۰۵۳	اثرهای تصادفی	

## نتایج آزمون فرضیه سوم

جدول شماره ۵ نتایج حاصل از فراتحلیل مجموع مطالعاتی که از متغیر تغییر حسابرسی به‌عنوان متغیر مستقل مؤثر بر تأخیر گزارش حسابرسی استفاده کرده‌اند را نشان می‌دهد:

جدول ۵. نتایج فراتحلیل متغیر مستقل تغییر حسابرسی

سطح معناداری	آزمون ناهمگنی		آزمون فرض صفر		فاصله اطمینان +۰/۹۵		میانگین وزنی اندازه اثر	مدل	
	آماره I <sup>۲</sup>	آماره Q	سطح معناداری	آماره Z	حد پایین	حد بالا			
۰/۰۰۰	۶۹/۲۳	۱۰۷/۲۵	۰/۰۰۰	۹/۳۷۷	۰/۰۱۹	۰/۰۲۹	۰/۰۲۴	اثرهای ثابت	کل مقفلات
			۰/۰۰۰	۵/۲۳۸	۰/۰۱۹	۰/۰۴۲	۰/۰۳۱	اثرهای تصادفی	
۰/۷۹۱	۰/۰۰۰	۷/۱۰۵	۰/۰۰۰	۴/۴۹۶	۰/۰۰۳	۰/۰۷۵	۰/۰۵۳	اثرهای ثابت	داخلی
			۰/۰۰۰	۴/۴۹۶	۰/۰۰۳	۰/۰۷۵	۰/۰۵۳	اثرهای تصادفی	
۰/۰۰۰	۷۷/۶۰	۹۳/۷۶	۰/۰۰۰	۸/۶۰۸	۰/۰۱۷	۰/۰۲۷	۰/۰۲۲	اثرهای ثابت	خارجی
			۰/۰۰۰	۴/۰۴۸	۰/۰۱۴	۰/۰۰۴	۰/۰۲۷	اثرهای تصادفی	

مقدار سطح اطمینان در آزمون ناهمگنی این فرضیه کمتر از ۰/۰۵ است. بنابراین از اطلاعات مربوط به اثرهای تصادفی برای نتیجه‌گیری در مورد فرضیه فوق استفاده می‌شود. همچنین میانگین وزنی اندازه اثر برابر با ۰/۰۳۱ است. فاصله اطمینان اندازه اثر تغییر حسابرسی بر تأخیر گزارش حسابرسی در ناحیه (۰/۰۱۹ و ۰/۰۴۲) قرار گرفته است. با توجه به این که مقدار سطح معناداری آزمون این فرضیه با استفاده از اثرهای تصادفی کمتر از ۰/۰۵ است، این فرضیه پذیرفته می‌شود. به عبارت دیگر در سطح اطمینان ۹۵ درصد می‌توان گفت که تغییر حسابرسی بر تأخیر گزارش حسابرسی شرکت‌ها تأثیر مثبت دارد. این فرضیه به تفکیک قلمرو در پژوهش‌های داخلی و خارجی نیز اثرگذاری مثبت تغییر حسابرسی بر تأخیر گزارش حسابرسی را در سطح اطمینان ۹۵ درصد نشان می‌دهد.



### نتایج آزمون فرضیه چهارم

جدول ۶ نتایج حاصل از فراتحلیل مجموع مطالعاتی را نشان می‌دهد که از متغیر دوره تصدی حسابرس به‌عنوان متغیر مستقل مؤثر بر تأخیر گزارش حسابرسی استفاده کرده‌اند.

جدول ۶. نتایج فراتحلیل متغیر مستقل دوره تصدی حسابرس

سطح معناداری	آزمون ناهمگنی		آزمون فرض صفر		فاصله اطمینان ۰/۹۵		میانگین وزنی اندازه اثر	مدل	
	آماره I <sup>۲</sup>	آماره Q	سطح معناداری	آماره Z	حد بالا	حد پایین			
۰/۰۰۰	۸۸/۳۲	۱۳۷/۰۸	۰/۰۰۰	-۶/۴۵۱	-۰/۰۲۴	-۰/۰۱۳	-۰/۰۱۸	اثرهای ثابت	کل مقاله ۲
			۰/۱۸۲	-۱/۳۳۵	-۰/۰۳۸	۰/۰۰۷	-۰/۰۱۶	اثرهای تصادفی	
۰/۵۸۹	۰/۰۰۰	۳/۷۲	۰/۰۰۴	-۲/۸۶۳	-۰/۰۸۳	-۰/۰۱۵	-۰/۰۴۹	اثرهای ثابت	داخلی
			۰/۰۰۴	-۲/۸۶۳	-۰/۰۸۳	-۰/۰۱۵	-۰/۰۴۹	اثرهای تصادفی	
۰/۰۰۰	۹۲/۳۰	۱۳۰/۰۱	۰/۰۰۰	-۶/۰۶۳	-۰/۰۲۳	-۰/۰۱۲	-۰/۰۱۷	اثرهای ثابت	فردی
			۰/۱۸۱۶	-۰/۲۳۳	-۰/۰۰۳	۰/۰۲۴	-۰/۰۰۳	اثرهای تصادفی	

مقدار سطح اطمینان در آزمون ناهمگنی این فرضیه کمتر از ۰/۰۵ است. بنابراین از اطلاعات مربوط به اثرهای تصادفی برای نتیجه‌گیری در مورد فرضیه فوق استفاده می‌شود. همچنین میانگین وزنی اندازه اثر برابر با ۰/۰۱۶- است. فاصله اطمینان اندازه اثر تصدی حسابرس بر تأخیر گزارش حسابرسی در ناحیه (۰/۰۳۸- و ۰/۰۰۷) قرار گرفته است. با توجه به اینکه مقدار سطح معناداری آزمون این فرضیه با استفاده از اثرهای تصادفی بیشتر از ۰/۰۵ است، این فرضیه پذیرفته نمی‌شود. به عبارت دیگر در سطح اطمینان ۹۵ درصد می‌توان گفت که تصدی حسابرس بر تأخیر گزارش حسابرسی شرکت‌ها تأثیر ندارد. این فرضیه به تفکیک قلمرو در پژوهش‌های داخلی، اثرگذاری منفی این متغیر و در پژوهش‌های خارجی عدم اثرگذاری تصدی حسابرس بر تأخیر گزارش حسابرسی را در سطح اطمینان ۹۵ درصد نشان می‌دهد.

### نتایج آزمون فرضیه پنجم

جدول شماره ۷ نتایج فراتحلیل مجموع مطالعاتی را که از متغیر نوع اظهارنظر حسابرس به‌عنوان متغیر مستقل مؤثر بر تأخیر گزارش حسابرسی استفاده کرده‌اند، نشان می‌دهد. مقدار سطح اطمینان در آزمون ناهمگنی این فرضیه کمتر از ۰/۰۵ است. بنابراین از اطلاعات مربوط به اثرهای تصادفی برای نتیجه‌گیری فرضیه ۵ استفاده می‌شود. همچنین میانگین وزنی اندازه اثر برابر با ۰/۰۶۳ است. فاصله اطمینان اندازه اثر اظهارنظر حسابرس بر تأخیر گزارش حسابرسی در ناحیه (۰/۰۴۵ و ۰/۰۸۱) قرار گرفته است. با توجه به این که مقدار سطح معناداری آزمون این فرضیه با استفاده از اثرهای تصادفی کمتر از ۰/۰۵ است، این فرضیه پذیرفته می‌شود. به عبارت دیگر در سطح اطمینان ۹۵ درصد می‌توان گفت نوع اظهار حسابرس بر تأخیر گزارش حسابرسی شرکت‌ها تأثیر مثبت دارد. این فرضیه به تفکیک قلمرو در پژوهش‌های داخلی و خارجی نیز اثرگذاری مثبت این متغیر را بر تأخیر گزارش حسابرسی در سطح اطمینان ۹۵ درصد نشان می‌دهد.

جدول ۷. نتایج فراتحلیل متغیر مستقل نوع اظهارنظر حسابرس

سطح معناداری	آزمون ناهمگنی		آزمون فرض صفر		فاصله اطمینان +۰/۹۵		میانگین وزنی اندازه اثر	مدل	
	آماره I <sup>۲</sup>	آماره Q	سطح معناداری	آماره Z	حد بالا	حد پایین			
۰/۰۰۰	۹۳/۹۸	۱۱۱۳/۶	۰/۰۰۰	۲۲/۲۵۶	۰/۰۴۱	۰/۰۴۹	۰/۰۴۵	اثرهای ثابت	کل مقالات
			۰/۰۰۰	۶/۸۴۳	۰/۰۴۵	۰/۰۸۱	۰/۰۶۳		
۰/۰۰۰	۸۴/۸۰	۵۹/۲۲	۰/۰۰۰	۱۰/۲۸۷	۰/۱۲۴	۰/۱۸۱	۰/۱۵۲	اثرهای ثابت	داخلی
			۰/۰۰۰	۴/۲۲۷	۰/۰۸۷	۰/۲۳۴	۰/۱۶۱		
۰/۰۰۰	۹۴/۲۶	۹۹۳/۱۵	۰/۰۰۰	۲۱/۲۳۲	۰/۰۳۹	۰/۰۴۷	۰/۰۴۳	اثرهای ثابت	خارجی
			۰/۰۰۰	۵/۴۸۱	۰/۰۳۴	۰/۰۷۱	۰/۰۵۲		

## نتایج آزمون فرضیه ششم

جدول شماره ۸ نتایج حاصل از فراتحلیل مجموع مطالعاتی که از متغیر فصل شلوغی کار به عنوان متغیر مستقل مؤثر بر تأخیر گزارش حسابرسی استفاده کرده‌اند را نشان می‌دهد:

جدول ۸. نتایج فراتحلیل متغیر مستقل فصل شلوغی کار

سطح معناداری	آزمون ناهمگنی		آزمون فرض صفر		فاصله اطمینان +۰/۹۵		میانگین وزنی اندازه اثر	مدل	
	آماره I <sup>۲</sup>	آماره Q	سطح معناداری	آماره Z	حد بالا	حد پایین			
۰/۰۰۰	۸۹/۴۹	۵۱۴/۱۳	۰/۰۰۰	۱۲/۳۱۹	۰/۰۲۱	۰/۰۲۹	۰/۰۲۵	اثرهای ثابت	کل مقالات
			۰/۰۴۵	۲/۰۰۶	۰/۰۰۰	۰/۰۲۹	۰/۰۱۵		
۰/۰۰۰	۹۲/۳۸	۱۳/۱۳	۰/۰۰۱	-۳/۴۲۱	-۰/۱۵۶	-۰/۰۴۳	-۰/۱	اثرهای ثابت	داخلی
			۰/۳۵۸	-۰/۹۱۹	-۰/۲۹۶	۰/۱۱	-۰/۰۹۷		
۰/۰۰۰	۸۹/۲۲	۴۸۲/۶۸	۰/۰۰۰	۱۲/۵۸۵	۰/۰۲۱	۰/۰۲۹	۰/۰۲۵	اثرهای ثابت	خارجی
			۰/۰۱۲	۲/۵۱۹	۰/۰۰۴	۰/۰۳۳	۰/۰۱۸		

مقدار سطح اطمینان در آزمون ناهمگنی این فرضیه کمتر از ۰/۰۵ است. بنابراین از اطلاعات مربوط به اثرهای تصادفی برای نتیجه‌گیری در مورد فرضیه فوق استفاده می‌شود. همچنین میانگین وزنی اندازه اثر برابر با ۰/۰۱۵ است. فاصله اطمینان اندازه اثر فصل شلوغی کار بر تأخیر گزارش حسابرسی در ناحیه (۰/۰۰۰ و ۰/۰۲۹) قرار گرفته است. با توجه به این که مقدار سطح معناداری آزمون این فرضیه با استفاده از اثرهای تصادفی کمتر از ۰/۰۵ است، این فرضیه پذیرفته می‌شود. به عبارت دیگر در سطح اطمینان ۹۵ درصد می‌توان گفت فصل شلوغی کار بر تأخیر گزارش حسابرسی شرکت‌ها تأثیر مثبت دارد. این فرضیه به تفکیک قلمرو در پژوهش‌های داخلی عدم اثرگذاری و در پژوهش‌های خارجی اثرگذاری مثبت این متغیر را بر تأخیر گزارش حسابرسی در سطح اطمینان ۹۵ درصد نشان می‌دهد.

### بررسی سوگیری انتشار

از جمله مشکلاتی که می‌تواند اعتبار نتایج فراتحلیل را خدشه‌دار کند، تورش انتشار می‌باشد. منظور از تورش انتشار این است که یک فراتحلیل حاوی تمام مطالعات انجام شده در مورد موضوع مورد بررسی نیست؛ ممکن است برخی از مطالعات به دلایل مختلف منتشر نشده باشند یا حداقل در نشریات نمایه‌سازی نشده منتشر شده باشند. زمانی که تورش انتشار وجود دارد، نتایج نهایی فراتحلیل تحت تأثیر قرار گرفته و برآوردهای نهایی حاصل از آن دچار تورش و خطا خواهند بود (مکاسکیل و والتز<sup>۱</sup>، ۲۰۰۰). یکی از روش‌های بررسی سوگیری انتشار، روش رگرسیون خطی است که در این روش فرض صفر ( $H_0$ ) بیانگر تقارن نمودار و عدم سوگیری انتشار و فرض خلاف ( $H_1$ ) بیانگر عدم تقارن نمودار و سوگیری انتشار می‌باشد (اگر و اسمیت<sup>۲</sup>، ۱۹۹۷). نتایج حاصل از این روش، به‌منظور بررسی سوگیری انتشار مطالعات در جدول شماره ۹ تشریح شده است:

جدول ۹. نتایج رگرسیون خطی اگر

متغیر	برش (B)	خطای استاندارد	t-value	سطح معناداری	
				یک دامنه	دو دامنه
اندازه حسابرسی	-۰/۵۷۴	۰/۵۹۵	-۰/۹۶۴	۰/۱۶۹	۰/۳۳۸
تخصص در صنعت	-۱/۲۰۹	۱/۲۸۴	-۰/۹۴۷	۰/۱۸۲	۰/۳۶۵
تغییر حسابرس	۰/۵۴۱	۰/۴۷۷	۱/۱۳۵	۰/۱۳۲	۰/۲۶۵
دوره تصدی حسابرس	۰/۲۵۱	۱/۰۰۰	۰/۲۵۱	۰/۴۰۳	۰/۸۰۶
نوع اظهار نظر	۱/۳۲۲	۰/۷۷۷	۱/۷۰۲	۰/۰۴۷	۰/۰۹۳
فصل شلوغی کار	-۰/۷۰۸	۰/۶۷۳	۱/۰۵۱	۰/۱۴۹	۰/۲۹۸

طبق نتایج به‌دست آمده از روش رگرسیون خطی اگر، از آنجا که مقدار سطح معناداری دو دامنه برای هر گروه مطالعات مرتبط با متغیرهای مذکور، بیش از مقدار ۰/۰۵ است بنابراین فرض صفر مبنی بر عدم سوگیری انتشار برای تمامی فرضیه‌ها تأیید می‌گردد.

### نتیجه‌گیری و پیشنهادها

صورت‌های مالی حسابرسی شده مندرج در گزارش‌های سالانه شرکت‌ها یک منبع اطلاعاتی قابل اطمینان برای استفاده‌کنندگان به شمار می‌رود که هرگونه تأخیر در ارائه اطلاعات می‌تواند سودمندی و مربوط بودن آنها را تحت تأثیر قرار دهد (راسمین و ایوانز، ۲۰۱۷). پژوهش حاضر تأثیر عوامل مربوط به ویژگی‌های حسابرس بر تأخیر گزارش حسابرسی بررسی نموده است. بر اساس نتایج فراتحلیل فرضیه اول، ارتباط معناداری بین اندازه مؤسسه حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی یافت نشد بنابراین فرضیه اول پژوهش پذیرفته نمی‌شود. در واقع می‌توان بیان نمود که نوع و اعتبار مؤسسه حسابرسی منجر به کاهش یا افزایش زمان تکمیل فرایند حسابرسی نمی‌شود. این نتیجه با نتایج حاصل از

1. Macaskill P, Walter

2. Egger & Smith

پژوهش‌های حاجیها و همکاران (۱۳۹۶)، پورحیدری و همکاران (۱۳۹۴)، باتوا و همکاران (۲۰۱۹) و حبیب و محمدی (۲۰۱۸) مطابقت دارد.

بر اساس نتایج فراتحلیل فرضیه دوم، تخصص حسابرسان در صنعت منجر به کاهش تأخیر گزارش حسابرسی می‌گردد، چراکه حسابرسان متخصص در صنعت در مقایسه با حسابرسان غیرمتخصص به دلیل دانش و تجربه بالاتر در حوزه خاص، قادر به شناخت سریع‌تر عملیات شرکت و انجام فرایند حسابرسی در مدت زمان کوتاه‌تری هستند. بنابراین یکی از ویژگی‌های حسابرسی مؤثر بر تأخیر گزارش حسابرسی را می‌توان تخصص حسابرسان در صنعت دانست، نتیجه حاصل با نظرات صالحی و همکاران (۱۳۹۵)، علوی طبری و عارف‌منش (۱۳۹۲)، استانه (۲۰۱۴)، راسمین و ایوانز (۲۰۱۷)، اوسی و تکتک (۲۰۱۸) مطابقت دارد.

طبق نتایج فراتحلیل فرضیه سوم، تغییر حسابرسان موجب افزایش تأخیر گزارش حسابرسی می‌شود، زیرا تغییر حسابرسان باعث افزایش زمان لازم جهت آشنایی حسابرسان با دفاتر شرکت، سیستم کنترل داخلی و فعالیت‌های صورت گرفته توسط حسابرسان پیشین شرکت می‌گردد در نتیجه این موضوع طولانی شدن عملیات حسابرسی را در پی خواهد داشت. بنابراین یکی از ویژگی‌های حسابرسی مؤثر بر تأخیر گزارش حسابرسی را می‌توان تغییر حسابرسان دانست، این نتیجه‌گیری با نظر پژوهشگرانی مانند آقابالایی و همکاران (۱۳۹۷)، استانه (۲۰۱۴)، چان و همکاران (۲۰۱۶)، محمدرضایی و محدصالح (۲۰۱۸) همخوانی دارد.

بر اساس نتایج فراتحلیل فرضیه چهارم، ارتباط معناداری بین دوره تصدی حسابرسان و تأخیر در گزارش حسابرسی یافت نشد بنابراین فرضیه اول پژوهش پذیرفته نمی‌شود. در واقع می‌توان بیان نمود که دوره تصدی کوتاه یا بلند مدت منجر به افزایش یا کاهش تأخیر گزارش حسابرسی نمی‌شود. این نتیجه با نتایج حاصل از پژوهش‌های علوی طبری و همکاران (۱۳۹۲)، واعظ و همکاران (۱۳۹۷)، صالح (۲۰۱۷) باتوا و همکاران (۲۰۱۹) مطابقت دارد.

بر اساس نتایج فراتحلیل فرضیه پنجم، ارائه اظهار نظر غیرمقبول توسط حسابرسان تأخیر گزارش حسابرسی را افزایش می‌دهد، چرا که اظهار نظر غیرمقبول نیاز به اجرای روبه‌های حسابرسی اضافی دارد که باعث افزایش زمان مورد نیاز برای اجرا و اتمام حسابرسی می‌گردد. بنابراین یکی از عوامل مؤثر بر تأخیر گزارش حسابرسی را می‌توان نوع اظهار نظر حسابرسان دانست. نتایج به دست آمده با یافته‌های مهدوی و حسینی‌نیا (۱۳۹۴)، ون حسین و بامهاروس (۲۰۱۳)، صالح و همکاران (۲۰۱۷)، اوسی و تکتک (۲۰۱۸)، محمدرضایی و محدصالح (۲۰۱۸)، باتوا و همکاران (۲۰۱۹) مطابق است.

طبق نتایج فراتحلیل فرضیه ششم، انجام حسابرسی در فصل شلوغی کار (۲۹ اسفند) منجر به افزایش تأخیر گزارش حسابرسی می‌گردد، زیرا در این دوره زمانی حسابرسی با افزایش تقاضا همراه است بنابراین کار حسابرسی و به تبع آن زمان لازم برای اجرای فرایندهای حسابرسی مورد نیاز افزایش می‌یابد. بنابراین یکی دیگر از ویژگی‌های مؤثر بر تأخیر گزارش حسابرسی را می‌توان فصل شلوغی کار دانست. نتایج با یافته‌های استانه (۲۰۱۴)، غوش و تانگ (۲۰۱۵)، استوارت و کرنی (۲۰۱۹) و کیم (۲۰۱۹) سازگاری دارد.

با توجه به نتایج حاصل از فراتحلیل حاضر و اثرگذاری منفی تخصص حسابرسان در صنعت بر تأخیر گزارش

حسابرسی، به مؤسسه‌های حسابرسی پیشنهاد می‌شود با آموزش‌های مورد نیاز در صنعت‌های خاص مهارت خود را بالا برده و دانش لازم در آن صنعت را به دست آورند تا برای انجام حسابرسی شرکت‌ها با مسائل و پیچیدگی‌های پیش‌رو آشنایی کامل داشته باشند و همچنین شرکت‌ها نیز با استخدام حسابرسان متخصص در جهت کاهش تأخیر گزارش حسابرسی عمل نمایند. از طرفی با توجه به اثرگذاری مثبت تغییر حسابرسان بر تأخیر گزارش حسابرسی، پیشنهاد می‌شود که شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار با ایجاد و حفظ شرایط لازم برای استقلال حسابرسان، برای جلوگیری از مسئله حسابرسی نخستین و انتشار به موقع گزارش‌ها، قوانین و مقررات لازم را بررسی و تدوین نمایند. همچنین از آنجا که صدور گزارش‌های غیرمقبول توسط حسابرسان موجب افزایش تأخیر گزارش حسابرسی می‌گردد، مدیران شرکت‌ها می‌توانند با ایجاد زیرساخت‌های لازم و جلوگیری از وجود تحریف بااهمیت در گزارش‌های مالی، از دریافت گزارش حسابرسی غیرمقبول خودداری نمایند و به این وسیله تأخیر در گزارش حسابرس کاهش یابد. طبق نتایج مبتنی بر اثرگذاری مثبت فصل حسابرسی بر تأخیر گزارش حسابرسی، با توجه به این که تاریخ گزارشگری شرکت‌ها و پایان سال مالی آنها مصادف با ۲۹ اسفند ماه هر سال است، به دلیل ازدحام و مشغله کاری در این دوره زمانی، انتشار گزارش‌هایشان با تأخیر همراه می‌گردد، بنابراین به حسابرسان توصیه می‌شود در برنامه‌ریزی فرایند حسابرسی و زمان تهیه گزارش‌های خود را به این نکته توجه نمایند. به طور کلی تمام قانون‌گذاران، مدیران شرکت‌های بورس اوراق بهادار، حسابرسان و سایر گروه‌های مرتبط باید اقدامات لازم را در جهت کاهش تأخیر گزارش حسابرسی و ارائه به موقع اطلاعات و گزارش‌های موردنیاز استفاده‌کنندگان، انجام دهند تا به این وسیله بتوان به سرمایه‌گذارانی آگاه و مطلع‌تر، سرمایه‌گذاری‌های موفق و منسجم‌تر و یک بازار سرمایه کارآمدتر دست یافت. در نهایت توصیه می‌شود با استفاده از رویکرد فراتحلیل سایر عوامل اثرگذار بر تأخیر گزارش حسابرسی مورد بررسی قرار گیرند. همچنین در خصوص موضوع پژوهش حاضر، به کارگیری متغیرهای تعدیل‌کننده مانند سال مطالعات، نوع صنعت و وضعیت اقتصادی کشورها برای انجام پژوهش‌های آتی پیشنهاد می‌گردد.

## منابع

- آقابالایی بختیار، حنا، صراف، فاطمه؛ فرج‌زاده دهکردی، حسن (۱۳۹۷). رابطه بین فرصت سرمایه‌گذاری شرکت‌ها و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی. *مجله بررسی‌های حسابداری، ۱۹*(۵)، ۲۰-۱.
- استانداردهای حسابرسی ایران (۱۳۹۶). *استاندارد حسابرسی گزارشگری نسبت به صورت‌های مالی، بخش ۷۰۰*. انتشارات سازمان حسابرسی ایران.
- اعتمادی، حسین؛ آذر، عادل؛ ناظمی اردکانی، مهدی (۱۳۸۹). بررسی نقش تخصص حسابرس در صنعت بر مدیریت واقعی سود و عملکرد عملیاتی آتی. *مجله دانش حسابداری، ۱۱*(۱)، ۹-۲۸.
- ایزدی‌نیا، ناصر؛ محمدحسن، فدوی؛ امینی‌نیا، میثم (۱۳۹۳). بررسی تأثیر پیچیدگی حسابداری و شفافیت گزارشگری مالی شرکت بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرس، *فصلنامه دانش حسابرسی، ۱۱*(۱)، ۸۷-۱۰۳.
- برزیده، فرخ؛ معیری، مرتضی (۱۳۸۵). عوامل موثر بر به موقع بودن گزارش حسابرسی. *فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۶*(۴)، ۴۳-۶۹.

- بزرگ اصل، موسی؛ رجب دری، حسین؛ خرمین، منوچهر (۱۳۹۷). بررسی عوامل مؤثر بر انتشار به هنگام گزارش حسابرسی. *مجله دانش حسابداری*، ۱۹(۱)، ۱۱۵-۱۴۶.
- بهمن آبادی، مرضیه (۱۳۹۰). *عوامل مؤثر بر تأخیر حسابرسی صورت‌های مالی پایان دوره در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران*. پایان‌نامه کارشناسی ارشد دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی، تهران.
- پورحیدری، امید؛ برهانی‌نژاد، سعیده؛ محمدرضاخانی، وحید (۱۳۹۴). بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی بر به‌موقع بودن گزارش حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *نشریه دانش حسابرسی*، ۱۴(۵۸)، ۸۵-۱۰۴.
- جعفری نسب کرمانی، ندا؛ ملانظری، مهناز؛ رحمانی، علی. (۱۳۹۸). چالش‌ها و فرصت‌های تغییر گزارش حسابرسی در ایران. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۶(۳)، ۳۴۸-۳۷۰.
- حاجیپها، زهره؛ اورادی، جواد؛ صالح‌آبادی، مه‌ری (۱۳۹۶). ضعف در کنترل‌های داخلی و تأخیر گزارش حسابرسی. *فصلنامه حسابداری مالی*، ۹(۳۳)، ۷۸-۹۶.
- حاجیپها، زهره؛ رفیعی، آزاده (۱۳۹۳). تأثیر کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی بر به هنگام بودن گزارش حسابرسی مستقل. *فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۶(۲۴)، ۱۲۱-۱۳۷.
- حساس‌یگانه، یحیی؛ جعفری، ولی‌اله (۱۳۸۹). بررسی تأثیر چرخش مؤسسات حسابرسی بر کیفیت گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *فصلنامه بورس اوراق بهادار*، ۳(۹)، ۲۵-۴۲.
- دستگیر، محسن؛ احمدی، زینب (۱۳۹۳). بررسی عوامل مؤثر بر رتبه‌بندی شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران از نظر به موقع بودن گزارش حسابرسی. *بررسی‌های حسابداری*، ۱(۴)، ۲۳-۳۶.
- دلاور، علی. (۱۳۸۴). *مبانی نظری و علمی پژوهش در علوم انسانی*. تهران: انتشارات رشد.
- سروستانی، رحمت‌الله صدیق. (۱۳۷۹). فراتحلیل مطالعات انجام شده در حوزه آسیب‌شناسی اجتماعی در ایران. *نامه علوم اجتماعی*، ۱۵(۱۵).
- صالحی، مهدی؛ اورادی، جواد؛ سالاری فورگ، زینب (۱۳۹۵). تأثیر وجود کمیته حسابرسی و ویژگی‌های آن بر تأخیر گزارش حسابرسی. *مجله دانش حسابداری*، ۷(۲۶)، ۵۹-۸۳.
- صهباي قرقی، المیرا؛ لاری دشت بیاض، محمود؛ فکور ثقیه، امیرمحمد (۱۳۹۸). گزارش حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی: نقش راهبردهای کسب‌وکار. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۶(۴)، ۵۱۷-۵۴۳.
- عباس زاده، محمدرضا؛ حصارزاده، رضا؛ جباری نوقایی، مهدی؛ عارفی اصل، سولماز (۱۳۹۴). فراتحلیل حاکمیت شرکتی و مدیریت سود. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۲(۱)، ۵۹-۸۴.
- علوی طبری، سید حسین؛ عارف‌منش، زهره (۱۳۹۲). بررسی رابطه تخصص صنعت حسابرسی و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *مجله دانش حسابداری*، ۴(۱۴)، ۷-۲۶.
- لاری دشت بیاض، محمود؛ قناد، مصطفی؛ فکور، حسین (۱۳۹۷). ویژگی‌های کمیته حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی. *فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۱۰(۳۷)، ۲۱۵-۲۴۲.

- لاری دشت بیاض، محمود؛ محمدی، شعبان؛ نقش‌بندی، نادر؛ معین‌نژاد، بهراد (۱۳۹۷). تأثیر مکانیسم‌های حاکمیت شرکتی و ویژگی‌های مرتبط با حسابرسی بر افشای به‌موقع. *فصلنامه پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۸(۴)، ۲۷۳-۲۹۸.
- مرادی، مهدی؛ پورحسینی، سید مهدی (۱۳۸۹). بررسی رابطه بین برخی ویژگی‌های مالی و غیر مالی و مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *نشریه تحقیقات حسابداری و حسابرسی*، ۱۱(۱)، ۱۶۸-۱۸۵.
- مران‌جوری، حسین؛ رضوانی، جهانگیر (۱۳۹۷). فراتحلیل در تحقیقات حسابداری. *فصلنامه پژوهش حسابداری*، ۸(۲)، ۱۲۵-۱۴۷.
- مهدوی، غلام‌حسین؛ حسینی‌نیا، سمیه (۱۳۹۴). بررسی اثربخشی کیفیت حسابرسی بر کاهش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *مجله دانش حسابداری*، ۶(۲۱)، ۷-۳۰.
- نصراللهی، سیدنورالله؛ مختاری، حیدر؛ سیدین، مریم سادات (۱۳۹۲). فراتحلیل: رویکردی به تلفیق و ارزشیابی پژوهش‌های علم اطلاعات و دانش‌شناسی. *پژوهشنامه پردازش و مدیریت اطلاعات*، ۲۹(۲)، ۲۹۳-۳۱۶.
- واعظ، سیدعلی؛ عابدی‌صدقیانی، بابک؛ احمدی، وریا (۱۳۹۵). بررسی ارتباط بین برخی شاخص‌های کیفی حسابرسی و ویژگی‌های شرکت با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی. *نشریه دانش حسابرسی*، ۱۶(۶۲)، ۱۰۱-۱۲۰.

## References

- Abdillah, M.R., Mardijuwono, A.W. & Habiburrochman, H. (2019). The effect of company characteristics and auditor characteristics to audit report lag. *Asian Journal of Accounting Research*, 4(1), 129-144.
- Abbaszade, M., Hesarzade, R., Jabbari Noghabi, M., Arefi Asl, S. (2015). A Meta-Analysis of Corporate Governance and Earnings Management. *Accounting and Auditing Review*, 22(1), 59-84. (in Persian)
- Aghabalaie Bakhtiar, H., Sarraf, F. & Farajzadeh Dehkordi, H. (2018). The Relationship between Companies' Investment Opportunity and Audit Report Lag. *Accounting and Auditing Review*, 5(19), 1-20. (in Persian)
- Agoglia, C. P., Brazel, J. F., Hatfield, R. C., & Jackson, S. B. (2010). How do audit workpaper reviewers cope with the conflicting pressures of detecting misstatements and balancing client workloads? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(2), 27-43.
- Ahmad, R.A.R. and Kamarudin, K.A. (2003), Audit delay and the timeliness of corporate reporting: Malaysian evidence, *Communication Hawaii International Conference on Business*, University of Hawaii-West Oahu, Honolulu, Hawaii, June 18-21.
- Al-Ajmi, J. (2008). Audit and reporting delays: Evidence from an emerging market. *Advances in Accounting*, 24(2), 217-226.
- Alavi Tabari, S. & 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)
- Amrah, M. R., Hashim, H. A., & Ariff, A. M. (2015). The moderating effect of family control on the relationship between board of directors effectiveness and cost of debt: Evidence

- from Oman. *International Journal of Economics, Management and Accounting*, 23(2), 217-239.
- Ashton, R. H., Graul, P. R., & Newton, J. D. (1989). Audit delay and the timeliness of corporate reporting. *Contemporary Accounting Research*, 5(2), 657-673.
- Ashton, R.H., Willingham, J.J., & Elliott R.K. (1987). An empirical analysis of audit delay. *Journal of Accounting Research*, 25(2), 275-292.
- Asthana, S. (2014). Abnormal audit delays, earnings quality and firm value in the USA. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 12(1), 21-44.
- Baatwah, S.R., Salleh, Z., & Stewart, J. (2019). Audit committee chair accounting expertise and audit report timeliness. *Asian Review of Accounting*, 27(2), 273-306.
- Bahmanabadi, M. (2011). *The factors effecting on audit delay of the financial statements on Tehran stock Exchange Companies*. Master Thesis of Islamic Azad University, Central Tehran Branch, Tehran. (in Persian)
- Bamber, E. M., Bamber, L. S., & Schoderbek, M. P. (1993). Audit structure and other determinants of audit report lag: An empirical analysis. *A Journal of Practice & Theory*, 12(1), 1-23.
- Barzideh, F., & Moayeri, M. (2006). The Effective Factors on Timeliness of Audit Report: Evidence from Iran. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 4(16), 43-69. (in Persian)
- Bozorg Asl, M., Rajabdorri, H., & Khoramin, M. (2018). Investigating the Factors Affecting Timely Audit Reports. *Journal of Knowledge Accounting*, 9(1), 115-146. (in Persian)
- Carcello, J. & Nagy, A. (2004). Audit firm tenure and fraudulent financial reporting. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23, 55-69.
- Carlsaw, C., & Kaplan, S. E. (1991). An Examination Further Evidence of Audit Delay: from New Zealand. *Accounting and Business Research*, 22(85), 21-32.
- Chan, K. H., Luo, V. W., & Mo, P. L. (2016). Determinants and implications of long audit reporting lags: evidence from China. *Accounting and Business Research*, 46(2), 145-166.
- Citron, D. B., & Taffler, R. J. (1992). The audit report under going concern uncertainties: An empirical analysis. *Accounting and Business Research*, 22(88), 337-345.
- Dao, M., & Pham, T. (2014). Audit tenure, auditor specialization and audit report lag. *Managerial Auditing Journal*, 29(6), 490-512.
- Dastgir, M., & Ahmadi, Z. (2014). Investigating the Factors Affecting the Ranking of Companies in Tehran Stock Exchange: Timeliness of Audit Reports. *Journal of Iranian Accounting Review*, 1(4), 23-36. (in Persian)
- Delavare, A. (2005). *Theoretical and scientific foundations of research in humanities*. Tehran: Roshd. (in Persian)
- Durand, G. (2019). The determinants of audit report lag: a meta-analysis, *Managerial Auditing Journal*, 34(1), 44-75.



- Egger, M., Smith, G. D., Schneider, M., & Minder, C. (1997). Bias in meta-analysis detected by a simple, graphical test. *Bmj*, 315(7109), 629-634.
- Etemadi, H., Azar, A., Nazemi Ardakani, M. (2012). The Role of Auditor Industry Specialization on Earnings Management and Future Operational Performance. *Journal of Knowledge Accounting*, 1(1), 9-28. (in Persian)
- Ghosh, A. A., & Tang, C. Y. (2015). Assessing financial reporting quality of family firms: The auditors' perspective. *Journal of Accounting and Economics*, 60(1), 95-116.
- Gilling, D.M. (1977), Timeliness in corporate reporting: some further comment, *Accounting and Business Research*, 8(29), 34-36.
- Givoly, D., & Palmon, D. (1982). Timeliness of annual earnings announcements: Some empirical evidence. *The Accounting Review*, 57(3), 486-508.
- Habib, A., & Bhuiyan, M. B. U. (2011). Audit firm industry specialization and the audit report lag. *Journal of international accounting, auditing and taxation*, 20(1), 32-44.
- Habib, A., & Muhammadi, A.H. (2018). Political connections and audit report lag: Indonesian evidence. *International Journal of Accounting & Information Management*, 26(1), 59-80.
- 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.
- Hajiha, Z., & Rafiee, A. (2015). The Impact of internal audit function quality on independent Audit delay. *The Financial Accounting & Auditing Researches*, 6(24), 121-137. (in Persian)
- Hajiha, Z., Oradi, J., Saleh Abadi, M. (2017). Internal control weaknesses and Audit report lag. *quarterly financial accounting journal*, 9 (33), 78-96. (in Persian)
- Harjoto, M. A., Laksmana, I., & Lee, R. (2015). The impact of demographic characteristics of CEOs and directors on audit fees and audit delay. *Managerial Auditing Journal*, 30(8-9), 963-997.
- Hassan, Y. M. (2016). Determinants of audit report lag: evidence from Palestine. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 6(1), 13-32.
- Hassas Yeganeh, Y., & Jafari, V. (2010). Study the effect of audit firm rotation upon audit report quality of listed companies in Tehran stock exchange. *Journal of securities exchange*, 3(9), 25-42. (in Persian)
- Higgings, JP., Thompson, SG., Deeks, JJ., & Altman DG (2003). Measuring inconsistency in meta-analyses. *BMJ*, 3(27), 557-560.
- Iranian Auditing Standards (2017). *Auditing Standards for Financial Statements, Section 700*, Iranian Audit Organization Publications. (in Persian)
- Ireland, J. C. (2003). An empirical investigation of determinants of audit reports in the UK. *Journal of Business Finance & Accounting*, 30(7-8), 975-1016.
- Izadinia, N., Fadavi, MH., Amini Nia, M. (2014). Investigating the Impact of Accounting Complexity and Financial Reporting Transparency of Firm on the Delay Auditor's Report, *Audit Science*, 14(1), 87-103. (in Persian)

- Jafari Nasab Kermani, N., Molanazari, M., Rahmani, A. (2019). Challenges and Opportunities of Changing the Auditor Report in Iran. *Accounting and Auditing Review*, 26(3), 348-370. (in Persian)
- Jaggi, B., & Tsui, J. (1999). Determinants of audit report lag: Further evidence from Hong Kong. *Accounting and business research*, 30(1), 17-28.
- Johnson, V. I. Khurana, and J. Reynolds. 2002. Audit-firm tenure and the quality of financial reports. *Contemporary Accounting Research*, 19(4), 637-660.
- Khasharmeh, H. A., & Aljifri, K. (2010). The timeliness of annual reports in Bahrain and the United Arab Emirates: An empirical comparative study. *The International Journal of Business and Finance Research*, 4(1), 51-71.
- Khlif, H., & Samaha, K. (2014). Internal Control Quality, Egyptian Standards on Auditing and External Audit Delays: Evidence from the Egyptian Stock Exchange. *International Journal of Auditing*, 18(2), 139-154.
- Kim, J. H. (2019). The Impact of Asymmetric Cost Behavior on the Audit Report Lag. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 23(4), 1-13.
- Kim, J. H., Nicolaou, A. I., & Vasarhelyi, M. A. (2013). The impact of enterprise resource planning (ERP) systems on the audit report lag. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 10(1), 63-88.
- Knechel, W. R., & Payne, J. L. (2001). Additional evidence on audit report lag. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 20(1), 137-146.
- 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.
- Lari dashtebayaz, M., Ghannad, M., & Fakour, H. (2018). Features of the Audit committee and the Delay in the Audit report. *The Financial Accounting & Auditing Researches*, 10(37), 215-241. (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. (in Persian)
- Lee, H. Y., Mande, V., & Son, M. (2008). A comparison of reporting lags of multinational and domestic firms. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 19(1), 28-56.
- Lee, H. Y., Mande, V., & Son, M. (2009). Do lengthy auditor tenure and the provision of non-audit services by the external auditor reduce audit report lags? *International Journal of Auditing*, 13(2), 87-104.
- Leventis, S., Weetman, P., & Caramanis, C. (2005). Determinants of audit report lag: Some evidence from the Athens Stock Exchange. *International Journal of Auditing*, 9(1), 45-58.
- Lipsey, W., & Wilson, D. (2001). *Practical meta-analysis*. Thousand Oaks, CA: SAGE Publications.

- Macaskill, P., Walter, S., Irwing, L.A. (2000). Comparison of methods to detect publication bias in meta-analysis. *State Med.*, 20, 641-654.
- Mahdavi, G., Hosseini Nia, S. (2015). Investigating Effectiveness of Audit Quality on Reduction of Audit Report Delay in Companies Listed in Tehran Stock Exchange. *Journal of Knowledge Accounting*, 6(21), 7-31. (in Persian)
- Mao, M. Q., & Yu, Y. (2015). Analysts' cash flow forecasts, audit effort, and audit opinions on internal control. *Journal of Business Finance & Accounting*, 42(5-6), 635-664.
- Maranjory, M. (2018). Meta-Analysis in Accounting Research. *Journal of Accounting Research*, 8(3), 125-147. (in Persian)
- McDaniel, L. S. (1990). The effects of time pressure and audit program structure on audit performance. *Journal of Accounting Research*, 28(2), 267-285.
- 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.
- Moradi, M., & Pourhosseini, S. (2009). Investigating the Relationship between Some Financial and Non-Financial Characteristics and Duration of Completion and Completion of Audit Operations in Companies Listed in Tehran Stock Exchange. *Accounting and Auditing Research*, 1(1), 168-185. (in Persian)
- Munsif, V., Raghunandan, K., & Rama, D. V. (2012). Internal control reporting and audit report lags: Further evidence. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(3), 203-218.
- Nasrollahi, S, N., Mokhtari, H., Seyedein, M. (2014). Meta-analysis: An Approach to Synthesizing and Evaluating Research on Knowledge and Information Science. *Iranian Journal of Information Processing and Management*, 29(2), 293-316. (in Persian)
- Oussii, A. A., & Taktak, N. B. (2018). Audit committee effectiveness and financial reporting timeliness. *African Journal of Economic and Management Studies*.
- Owusu-Ansah, S. (2000). Timeliness of corporate financial reporting in emerging capital markets: Empirical evidence from the Zimbabwe Stock Exchange. *Accounting and business research*, 30(3), 241-254.
- Pourheidari, O., Borhaninejad, S., & Mohammad Reza Khani, V. (2015). The effect of audit quality on the timeliness of audit reports in companies listed in Tehran Stock Exchange. *Journal of Audit Science*, 14(58), 85-104. (in Persian)
- Rusmin, R., & Evans, J. (2017). Audit quality and audit report lag: case of Indonesian listed companies. *Asian Review of Accounting*, 25(2), 191-210.
- Sahbay Ghorghi, E., Lari Dashtebayazi, M., Fakoor Saghih, A. (2020). Auditor Reporting and Audit Fees: The role of Business Strategies. *Accounting and Auditing Review*, 26(4), 517-543. (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)

- Salleh, Z., Baatwah, S. R., & Ahmad, N. (2017). Audit committee financial expertise and audit report lag: Malaysia further insight. *Asian Journal of Accounting and Governance*, 8, 137-150.
- Sarvestani, R. (2000). The social deviance and pathology in Iran. *Journal of Social Sciences Letter*, 15(15). (in Persian)
- Schwartz, K. B., & Soo, B. S. (1996). The association between auditor changes and reporting lags. *Contemporary Accounting Research*, 13(1), 353-370.
- 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.
- Sinason, D. H., Jones, J.P. & Shelton, S. W. (2001). An Investigation of Auditor and Client Tenure, *American Journal of Business*, 16(2), 31-44.
- Stewart, E. G., & Cairney, T. D. (2019). Audit report lag and client industry homogeneity. *Managerial Auditing Journal*. 34(8), 1008-1028.
- Sultana, N., Singh, H., & Van der Zahn, J. L. M. (2015). Audit committee characteristics and audit report lag. *International Journal of Auditing*, 19(2), 72-87.
- Tanyi, P., Raghunandan, K., & Barua, A. (2010). Audit report lags after voluntary and involuntary auditor changes. *Accounting Horizons*, 24(4), 671-688.
- Vaez, A., Abedi Sadeghiani, B., Ahmadi, V. (2016). The relationship between some audit quality indicators and company characteristics with Audit Report Lag. *Journal of Audit Science*, 16(62), 101-120. (in Persian)
- Wan-Hussin, W. N., & Bamahros, H. M. (2013). Do investment in and the sourcing arrangement of the internal audit function affect audit delay?. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 9(1), 19-32.
- Watts, R. and Zimmerman, J.L. (1986), *Positive Accounting Theory*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, NJ.
- Whitworth, J. D., & Lambert, T. A. (2014). Office-level characteristics of the Big 4 and audit report timeliness. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33(3), 129-152.
- Xu, Y., Carson, E., Fargher, N., & Jiang, L. (2013). Responses by Australian auditors to the global financial crisis. *Accounting & Finance*, 53(1), 301-338.