



The effect of internal audit arrangement on the audit report delay

Karim Imani*

Assistant Professor, Department of accounting, Rouzbahan institute of higher education, Sari, Iran.

Atefe Saeedian

M.A in auditing, Rouzbahan institute of higher education, Sari, Iran

Article History

Received: 01 September, 2023

Revised: 04 November, 2023

Accepted: 12 November, 2023

Keywords

Internal audit arrangement,
Internal audit outsourcing,
audit report delay

Abstract


In related researches and various laws and regulations, the investigation of factors affecting the timely release of financial reports has always been of interest. One of the factors that can play a significant role in this field and has received less attention is the way internal audit is arranged. Based on this, the aim of this study is to investigate the impact of internal audit arrangement on financial reporting lag. Internal audit arrangement refers to the outsourcing of internal audit to persons other than the audited company, and the financial report lag is defined as the time interval between the financial year and the date of the audit report. To test the hypotheses, the data of 100 firms admitted to the Tehran Stock Exchange during the period of 1396-1400 were collected and the regression model was used. The findings of the research showed that internal audit outsourcing has a negative effect on the audit report lag. This means that the greater the outsourcing of internal audit has the lower financial reporting lag. The findings of this research can help companies in reducing the financial reporting lag by using internal audit outsourcing.

Published by Shandiz Institute of Higher Education



How to cite this article:

Imani, K., & Saeedian, A. (2024). The effect of internal audit arrangement on the audit report delay. *Novel Explorations in Computational Science and Behavioral Management*, 1(2), 17-25.

 <https://doi.org/10.22034/necsbm.2023.414357.1025>

openaccess

تأثیر سازمان‌دهی حسابرسی داخلی بر مدت زمان صدور گزارش حسابرسی

کریم ایمانی*

استادیار، گروه حسابداری، موسسه آموزش عالی روزبهان، ساری، ایران.

عاطفه سعیدیان

کارشناسی ارشد حسابرسی، موسسه آموزش عالی روزبهان، ساری، ایران.

سابقه مقاله:

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۶/۱۰

تاریخ بازنگری: ۱۴۰۲/۰۸/۱۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۸/۲۱

کلیدواژه‌ها:

سازمان‌دهی حسابرسی داخلی

برون‌سپاری حسابرسی داخلی

مدت زمان صدور گزارش حسابرسی

چکیده

در پژوهش‌های مرتبط و قوانین و مقررات مختلف، بررسی عوامل مؤثر بر انتشار به موقع گزارش‌های مالی همواره مورد توجه بوده است. یکی از عواملی که می‌تواند نقش بسزایی در این زمینه ایفا کند و کمتر به آن توجه شده است نحوه سازماندهی حسابرسی داخلی است. بر این اساس، هدف پژوهش حاضر بررسی تأثیر سازمان‌دهی حسابرسی داخلی بر مدت زمان صدور گزارش حسابرسی است. سازمان‌دهی حسابرسی داخلی به برون‌سپاری حسابرسی داخلی به اشخاصی غیر از شرکت تحت حسابرسی اطلاق شده و مدت زمان صدور گزارش حسابرسی به‌صورت فاصله زمانی بین سال مالی و تاریخ گزارش حسابرسی تعریف می‌گردد. برای بررسی فرضیه‌ها داده‌های ۱۰۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی بازه زمانی ۱۳۹۶-۱۴۰۰ جمع‌آوری گردیده و از مدل رگرسیون استفاده شده است. یافته‌های پژوهش نشان داد که برون‌سپاری حسابرسی داخلی بر مدت زمان صدور گزارش حسابرسی اثر منفی دارد. بدین معنی که هرچه برون‌سپاری حسابرسی داخلی بیشتر باشد مدت زمان صدور گزارش حسابرسی کمتر می‌شود. یافته‌های این پژوهش می‌تواند به شرکت‌ها در کاهش مدت زمان صدور گزارش حسابرسی با استفاده از برون‌سپاری حسابرسی داخلی کمک کند.


Published by Shandiz Institute of Higher Education

استناد به مقاله:

ایمانی، کریم و سعیدیان، عاطفه (۱۴۰۲). تأثیر سازمان‌دهی حسابرسی داخلی بر مدت زمان صدور گزارش حسابرسی، کاوش‌های نوین در علوم محاسباتی و مدیریت رفتاری، ۱۷(۲)، ۱۷-۲۵.



<https://necsbm.shandiz.ac.ir>

 <https://doi.org/10.22034/necsbm.2023.414357.1025>

openaccess

۱. مقدمه

به‌منظور تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران تأکید دارد. چرا که به موقع بودن گزارش مالی و عدم تأخیر در انتشار آن، می‌تواند تصمیم سرمایه‌گذاران را بهبود بخشد و اعتماد آنان نسبت به گزارش‌های مالی منتشره در بازار سرمایه را افزایش دهد. بدین منظور، سازمان‌های بین‌المللی و داخلی تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری از جمله هیأت استانداردهای حسابداری مالی، هیأت

مرور پژوهش‌ها و قوانین و مقررات بازار بورس اوراق بهادار در کشورهای مختلف نشان می‌دهد که انتشار به موقع گزارش‌های مالی شرکت‌ها اهمیت زیادی دارد. بازار بورس اوراق بهادار تهران، انتشار صورت‌های مالی را شش ماه پس از پایان سال مالی الزامی کرده است. این الزامات بر اهمیت به موقع بودن گزارشگری مالی

فقدان استقلال می‌تواند بر ریسک‌های گزارشگری مالی و زمان صرف شده برای انتشار گزارش‌های مالی اثر بگذارد. در مورد نحوه اثرگذاری سازماندهی حسابرسی داخلی بر مدت زمان صدور گزارش حسابرسی باید به شکل حسابرسی داخلی توجه کرد. به‌طور کلی، سازمان‌دهی حسابرسی داخلی در یک شرکت می‌تواند به سه شکل داخلی^۵، برون‌سپاری^۶ یا ترکیبی^۷ انجام شود (گودوین، ۲۰۰۳). دو دیدگاه رقیب در مورد شکل حسابرسی داخلی بر مدت زمان صدور گزارش حسابرسی وجود دارد. دیدگاه اول اعتقاد دارد که برون‌سپاری حسابرسی داخلی به افراد برون‌سازمانی می‌تواند استقلال و کارایی را افزایش داده و مدت زمان صدور گزارش حسابرسی کمتر شود (اسماعیل و همکاران، ۲۰۲۲). در دیدگاه دوم برون‌سپاری حسابرسی داخلی به افراد درون سازمان مدت زمان صدور گزارش حسابرسی را کمتر کند (کورام و همکاران^۸، ۲۰۰۸). بر این اساس، مساله اصلی پژوهش حاضر بررسی نحوه برون‌سپاری حسابرسی داخلی بر مدت زمان صدور گزارش حسابرسی است. لذا پژوهش حاضر به دنبال پاسخگویی به این سؤال است که نحوه سازمان‌دهی حسابرسی داخلی چه اثری بر مدت زمان صدور گزارش حسابرسی دارد؟ بر این اساس، هدف پژوهش حاضر بررسی تأثیر نحوه تأمین حسابرسی داخلی (درون‌سازمانی یا برون‌سپاری) بر مدت زمان صدور گزارش حسابرسی است.

در مورد اهمیت پژوهش حاضر می‌توان این‌گونه استدلال کرد که انتشار به موقع گزارش‌های مالی در بازار سرمایه اهمیت فراوانی دارد. پژوهش‌های فراوان مرتبط در این حوزه و قوانین و مقررات مختلف در این زمینه گواه این امر است. یکی از عوامل با اهمیت که در پژوهش‌های مرتبط مغفول مانده است نقش حسابرسی داخلی در انتشار به موقع گزارش‌های مالی است که در این پژوهش نقش مهم نحوه سازماندهی گزارشگری مالی در کاهش مدت‌زمان صدور گزارش حسابرسی بررسی شده و می‌تواند آغاز راه مناسبی برای تدوین مقررات و پژوهشگران باشد و به شرکت‌ها در کاهش مدت زمان صدور گزارش حسابرسی با استفاده نحوه ساماندهی مناسب حسابرسی داخلی کمک کند.

در ادامه ساختار پژوهش بدین صورت است که ابتدا مبانی نظری پژوهش و فرضیه‌ها مطرح شده و سپس روش پژوهش ارائه شده و در ادامه یافته‌های پژوهش ارائه می‌گردد و در نهایت پژوهش با

استانداردهای حسابداری بین‌المللی و سازمان حسابرسی ایران، به موقع بودن گزارش‌های مالی را به‌عنوان بخشی از چارچوب مفهومی گزارشگری مالی می‌شناسند (اسماعیل و همکاران^۱، ۲۰۲۲). علی‌رغم چنین الزامات و منافعی که به موقع بودن اطلاعات دارد پژوهش‌ها حاکی از آن است که گزارش‌های مالی با تأخیر منتشر می‌شوند که می‌تواند پیامدهایی از جمله عدم سودمندی گزارش‌های مالی، کاهش مربوط بودن صورت‌های مالی، کاهش تقارن اطلاعاتی و کاهش ارتباط اطلاعات با تصمیمات سرمایه‌گذاران را به دنبال داشته باشد (گیوولی و پالمون^۲، ۱۹۸۲). مرور مطالعات نشان می‌دهد که عوامل مختلفی برای مدت زمان صدور گزارش حسابرسی وجود دارد که به‌طور کلی شامل ویژگی‌های شرکت، ویژگی‌های حسابرس و حاکمیت شرکتی می‌باشند. در این راستا، کمیته حسابرسی و نحوه سازمان‌دهی حسابرسی داخلی از جمله عوامل مهم در حاکمیت شرکتی هستند که بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر می‌گذارند و در نظارت بر فرآیند گزارشگری مالی نقش مهمی ایفا می‌کنند. کمیته حسابرسی مؤثر و سازماندهی مناسب حسابرسی داخلی می‌تواند قابلیت اطمینان گزارشگری مالی و سیستم کنترل و مدیریت ریسک را تضمین کرده و خطرات مرتبط با مشتری و زمان و میزان آزمون اساسی در حسابرسی را کاهش دهد. بنابراین، نحوه سازماندهی حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی می‌تواند مدت زمان صدور گزارش حسابرسی را کاهش دهد (اسماعیل و همکاران، ۲۰۲۲). بر همین اساس، در مورد نحوه اثرگذاری حسابرسی داخلی بر زمان گزارشگری مالی، بیانیه مؤسسه حسابرسی داخلی^۳ اعتقاد دارد حسابرسی داخلی باید مدیریت ریسک، کنترل و حاکمیت شرکتی را بررسی کرده و آن را بهبود دهد. از این رو، سازمان‌دهی حسابرسی داخلی مؤثر می‌تواند منجر به حسابرسی به موقع شده و زمان مورد نیاز برای ارائه گزارش‌های مالی به ذینفعان را کاهش دهد.

نقش عملکرد حسابرسی داخلی در حاکمیت شرکتی در رابطه بین کمیته حسابرسی و مدیریت شرکت نهفته است (گودوین^۴، ۲۰۰۳). رابطه خوب حسابرسان داخلی با مدیریت و دانش آنان از کسب‌وکار می‌تواند به تقویت مکانیسم‌های کنترل داخلی و کاهش ریسک‌های گزارشگری مالی کمک کند. با این حال، چنین مواردی ممکن است نشان‌دهنده کاهش استقلال حسابرس نیز باشد و

⁵ internal

⁶ outset

⁷ synthesis

⁸ Coram et al.

¹ Ismail et al.

² Givoly & Palmon

³ Institute of internal auditors

⁴ Goodwin

بحث و نتیجه‌گیری و ارائه پیشنهادها و محدودیت‌ها به پایان می‌رسد.

۲. مبانی نظری پژوهش

حسابرسی داخلی به‌عنوان یکی از عناصر کلیدی راهبری شرکتی شناخته می‌شود که نقش آن در طول زمان تکامل یافته است. تحول در محیط اقتصادی ایران به‌ویژه در سال‌های اخیر باعث شده است که راهبری شرکتی به‌عنوان ساز و کاری نظارتی بیشتر مورد توجه قرار گیرد که یکی از ارکان آن کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی است و نقش تعیین کننده در گزارشگری مالی و اعتبار صورت‌های مالی دارد. تحقیقات بیانگر این است که نظام راهبری شرکتی اثر مثبتی بر کیفیت و اثربخشی حسابرسی داخلی دارد که در نتیجه ارکان مهم این نظام بخصوص کمیته حسابرسی آن است. تعریف ارائه شده از حسابرسی داخلی توسط انجمن حسابرسان داخلی در سال ۲۰۰۱ بیان می‌کند: «حسابرسی داخلی فعالیتی اطمینان‌بخش و مشاوره‌ای، مستقل و بی‌طرفانه‌ای است که برای ایجاد ارزش افزوده و بهبود عملیات سازمان طراحی می‌شود. حسابرسی داخلی به سازمان کمک می‌کند تا اهداف خود را با اتخاذ رویکردی روشمند و منظم برای ارزیابی و بهبود اثربخشی فرایندهای مدیریت ریسک، کنترل داخلی و راهبری شرکتی ایفا کند.» در این راستا، فاما و جنسن^۱ (۱۹۸۳) بر اساس نظریه نمایندگی، بیان کردند که عملیات سیستم کنترل داخلی یک شرکت نقش مهمی در شکل‌دهی و تقویت مؤثر آن دارد (نلسون و شوکری^۲، ۲۰۱۱). طبق این نظریه، حاکمیت شرکتی به هیأت مدیره شرکت‌ها کمک می‌کند تا شرکت‌ها را از نظر ساختاری و عملیاتی مؤثر نگه دارند. در همین راستا، کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی به‌عنوان ساز و کارهای نظارتی عمل کرده و باعث کاهش مشکلات نمایندگی می‌شوند. آنان به‌عنوان نمایندگان سهامداران فعالیت می‌کنند و به‌عنوان یک جزء مهم از کل شرکت دیده می‌شوند. از آنجایی که ساختار حاکمیتی و تشویق یا توصیه مدیریت به ارائه اطلاعات مالی به موقع بودن است، اگر کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی به‌طور مؤثر بر گزارشگری مالی نظارت کنند، کیفیت گزارشگری مالی را تحت تأثیر قرار خواهند داد که می‌تواند منجر به ارائه به موقع اطلاعات مالی شود (اسماعیل و همکاران، ۲۰۲۲). در مورد نحوه اثرگذاری حسابرسی داخلی بر سرعت انتظار اطلاعات در ادامه بحث خواهد شد.

۱.۲. اثر حسابرسی داخلی بر مدت زمان صدور گزارش حسابرسی

حسابرسی داخلی یک عنصر مهم در فرآیند گزارشگری مالی است. حاکمیت شرکتی مسئول نظارت بر فعالیت‌های کنترل داخلی و کمک به مدیریت برای ارزیابی اثربخشی و کارایی سامانه‌های کنترل داخلی است که انتظار می‌رود کمیته حسابرسی بررسی و اثربخشی کنترل‌های داخلی را بررسی کرده و نتایج فعالیت‌های حسابرسی داخلی در حال انجام را به کمیته حسابرسی ابلاغ کنند. از سوی دیگر، پیزینی و همکاران^۳ (۲۰۱۵) نشان دادند که کیفیت عملکرد کمیته حسابرسی ریسک کنترل را کاهش داده و مدت زمان صدور گزارش حسابرسی را کوتاه می‌کند چرا که حسابرس خارجی ممکن است بر نظرات حسابرس داخلی با توجه به سامانه‌های کنترل داخلی مشتری و عملیات شرکت بیشتر تکیه کند. اگر حسابرس خارجی به این نتیجه برسد که استانداردهای شایستگی و عینیت رعایت شده است تلاش و زمان تکمیل حسابرسی را کاهش می‌دهد. به این ترتیب، اتکا به کار حسابرس داخلی می‌تواند زمان حسابرسی و مدت زمان صدور گزارش حسابرسی را کوتاه‌تر کند.

آنچه در بالا بحث شد اثر حسابرسی داخلی بر مدت زمان صدور گزارش حسابرسی بود که هرچه حسابرسی داخلی با کیفیت بیشتری اجرا شود مدت‌زمان صدور گزارش حسابرسی کمتر می‌شود ولی در مورد نحوه اثرگذاری حسابرسی داخلی بر مدت زمان صدور گزارش حسابرسی می‌توان با جزئیات بیشتر و از دو منظر هزینه‌های حسابرسی داخلی و نحوه تأمین حسابرسی داخلی (برون‌سپاری یا درونی) نیز بحث کرد که در ادامه بیان شده است.

۲.۲. اثر هزینه‌های حسابرسی داخلی بر مدت زمان صدور گزارش حسابرسی

هزینه حسابرسی داخلی مقدار وجوه سرمایه‌گذاری شده روی نیروی انسانی، آموزش، هزینه سفر و پرداخت به ارائه دهنده خدمات حسابرسی داخلی است. به طور کلی، هر چه سرمایه‌گذاری روی حسابرسی داخلی بیشتر باشد (به عبارتی دیگر، هزینه حسابرسی داخلی بیشتر باشد)، کارکنان آن از مهارت بیشتری برخوردار بوده و توانایی نظارت برای شناسایی تحریف‌های با اهمیت را خواهند داشت (اسماعیل و همکاران، ۲۰۲۲). در این راستا، ابوت و همکاران^۴ (۲۰۱۲) اعتقاد دارند که اجرای مناسب وظایف حسابرسی داخلی در فرآیند گزارشگری مالی و کیفیت

³ Pizzini et al.

⁴ Abbott et al.

¹ Fama & Jensen

² Nelson & Shukeri

از سوی دیگر، در دیدگاه دوم، اعتقاد بر این است که حسابرسی داخلی بایستی درون‌سپاری شود (به کارکنان شرکت تفویض شود). طرفداران این دیدگاه معتقدند که کارکنان داخلی می‌توانند ثبات و کنترل نیروی کار را افزایش دهند. در این راستا **کورام و همکاران** (۲۰۰۸) در پژوهشی نشان دادند که سازمان‌هایی که حسابرسی داخلی را درون‌سپاری می‌کنند احتمالاً خودشان تقلب را زودتر کشف کرده و گزارش می‌دهند. علاوه بر این، **مونرو و استوارت** (۲۰۱۰) نشان دادند که حسابرسان خارجی به خوبی می‌توانند از حسابرسان داخلی درون‌سپاری شده به‌عنوان دستیار استفاده کرده و به آنان تکیه نمایند. در این راستا، یافته‌های آنان نشان داد که حسابرسی‌های داخلی درون‌سپاری شده با افزایش کیفیت حسابداری همراه است. علاوه بر این، **وان حسین و باماهروس** (۲۰۱۳) اعتقاد دارد که حسابرسی داخلی درون‌سپاری شده منجر به مدت زمان صدور گزارش حسابرسی کمتری می‌شود. چرا که حسابرسان داخلی با فرهنگ، منابع اطلاعاتی، تأمین کنندگان، مشتریان و فرآیندهای شرکت آشنا هستند (ابوت و همکاران، ۲۰۱۲). همچنین، حسابرسان داخلی ارتباطات روزانه مکرری با شرکت دارند و بهتر می‌توانند مشکلات، حقایق و مسائل مهم را از کارکنان شرکت جستجو و کشف کنند (گلاور و همکاران، ۲۰۰۸). با وجود استدلال‌های متناقض در این ارتباط، فرضیه پژوهش به شرح زیر قابل تدوین است.

فرضیه پژوهش: برون‌سپاری حسابرسی داخلی بر مدت زمان صدور گزارش حسابرسی تأثیر دارد.

۳. روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف، کاربردی و از نوع توصیفی همبستگی است چرا که با استفاده از داده‌های تجربی گذشته و با بکارگیری روش رگرسیون چندگانه و مدل‌های اقتصادسنجی انجام شده است (ایمانی و فخاری، ۱۴۰۱). جامعه آماری پژوهش شامل کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و قلمرو زمانی ۵ ساله طی دوره زمانی ۱۳۹۶ الی ۱۴۰۰ است. شرکت‌های مورد بررسی با توجه به شرایطی از قبیل فعال بودن نماد شرکت در طی بازه زمانی پژوهش، عدم عضویت در گروه مالی، واسطه‌گری، بانک و بیمه، سال مالی پایان اسفند ماه و در دسترس بودن اطلاعات آن‌ها غربال شدند. در نهایت، بر اساس این شرایط، اطلاعات تعداد ۱۰۰ شرکت در بازه زمانی پژوهش از

خوب عملکرد آن به افزایش اثربخشی سازمان کمک می‌کند. لذا کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی می‌تواند به کاهش سطح مدیریت سود کمک کند. بدین ترتیب، این مساله به مدیریت کمک می‌کند که با ایجاد کنترل‌های قوی بر فرآیند گزارشگری مالی، سطح کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی را افزایش دهد. در راستای بررسی اثر هزینه حسابرسی داخلی بر مدت زمان صدور گزارش حسابرسی، **وان حسین و باماهروس**^۱ (۲۰۱۳) دریافتند که هر چه هزینه‌های حسابرسی داخلی بیشتر باشد مدت زمان صدور گزارش حسابرسی کمتر می‌شود. در نتیجه، انتظار می‌رود که هزینه‌های انجام شده برای حسابرسی داخلی بتواند مدت زمان صدور گزارش حسابرسی را کاهش دهد.

۳.۲. اثر نحوه تأمین حسابرسی داخلی (برون‌سپاری یا درون‌سپاری) بر مدت زمان صدور گزارش حسابرسی

دو دیدگاه رقیب در مورد برون‌سپاری حسابرسی داخلی وجود دارد. در دیدگاه اول، اعتقاد بر این است که حسابرسی داخلی بایستی برون‌سپاری شود. چرا که حسابرسی داخلی برون‌سپاری شده موجب افزایش انعطاف‌پذیری در دستیابی به اهداف ارائه‌دهنده خدمات خواهد شد. در این زمینه **پراویت و همکاران** (۲۰۱۲) نشان دادند که برون‌سپاری خدمات حسابرسی با ریسک حسابداری رابطه دارد. ریسک حسابداری به‌عنوان ریسک تحریف صورت‌های مالی مشتریان تعریف می‌شود. یافته‌های آنان نشان داد که شرکت‌هایی که حسابرسی داخلی را به حسابرسی خارجی خودشان برون‌سپاری کرده‌اند ریسک حسابداری کمتری نسبت به شرکت‌هایی دارند که حسابرسی داخلی را درون‌سپاری کرده‌اند یا به سایر حسابرسان برون‌سپاری نموده‌اند. در این راستا، اعتقاد بر این است که انگیزه و رضایت حسابرسان همسویی کمتری با دیدگاه تحمیلی مدیریت شرکت دارند (احلوات و لو، ۲۰۰۴؛ **دسای و همکاران**^۳، ۲۰۱۱). این نتیجه‌گیری مطابق با تئوری نمایندگی است که مفهوم استقلال حسابرس از مدیریت را در بر می‌گیرد. علاوه بر این، **گلاور و همکاران**^۴ (۲۰۰۸) دریافتند زمانی که ریسک ذاتی حسابرسی بالا است حسابرسان خارجی بیشتر به کار برون‌سپاری شده تکیه می‌کنند. این عوامل زمان مدت زمان صدور گزارش حسابرسی را کاهش می‌دهد (اسماعیل و همکاران، ۲۰۲۲).

¹ Wan-Hussin & Bamahros

² Ahlawat & Lowe

³ Desai et al.

⁴ Glover et al.

شده و وارد نرم‌افزار می‌شود. اثرات سال (YEAR): اثرات سال که به صورت یک متغیر تعریف شده و وارد نرم‌افزار می‌گردد. باقیمانده مدل (E): باقیمانده مدل رگرسیون.

۴. یافته‌ها

۱.۴. آمار توصیفی

به منظور بررسی و تحلیل اولیه داده‌ها، شاخص‌های توصیفی گرایش به مرکز و پراکندگی متغیرهای کمی پژوهش (به جز متغیرهای دو وجهی) محاسبه و در جدول ۲ ارائه شده است. آمار توصیفی متغیرهای دو وجهی پژوهش در جدول ۳ نمایش داده شده است.

جدول ۲- آمار توصیفی متغیرهای کمی پژوهش

نماد	میانگین	انحراف معیار	حداقل	حداکثر
FRL	۷۴/۸۴۶	۲۵/۶۵۸	۲۰	۱۲۵
SIZE	۱۴/۳۸۰	۲/۰۲۹	۰	۲۰/۸۴۳
LEV	۰/۵۸۷	۰/۲۹۱	۰/۰۳۵	۴/۲۴۶

میانگین متغیر وابسته پژوهش یعنی مدت زمان صدور گزارش حسابرسی ۷۴ است که نشان می‌دهد به طور میانگین شرکت‌های نمونه مدت زمان صدور گزارش حسابرسی ۷۴ روزه داشته‌اند. علاوه بر این، بیشترین انحراف معیار مربوط به مدت زمان صدور گزارش حسابرسی عدد ۲۵ بوده که نشان دهنده انحراف بیشتر داده‌ها در متغیر مدت زمان صدور گزارش حسابرسی است.

جدول ۳- آمار توصیفی متغیرهای دو وجهی پژوهش

نماد	تعداد مشاهدات	مقدار	فراوانی	درصد فراوانی
IAFSOU	۵۰۰	۰	۴۰۵	۸۱
		۱	۹۵	۱۹
BIG	۵۰۰	۰	۳۷۵	۷۵
		۱	۱۲۵	۲۵
LOSS	۵۰۰	۰	۴۳۵	۸۷
		۱	۶۵	۱۳

با توجه به جدول ۳، درصد فراوانی متغیر برون‌سپاری حسابرسی داخلی ۱۹ درصد است که نشان می‌دهد ۱۹ درصد (تعداد ۹۵ سال-شرکت) از کل ۵۰۰ مشاهدات سال-شرکت، برون‌سپاری حسابرسی داخلی داشته‌اند.

۲.۴. آزمون‌های تشخیصی و فرض کلاسیک

پیش از برآورد نهایی مدل و آزمون فرضیه، بایستی آزمون‌های

پایگاه اطلاعاتی کدال^۱ گردآوری شده است. فرآیند انتخاب شرکت‌های نمونه طبق جدول ۱ انجام گرفت. جهت آزمون فرضیه از نرم‌افزار اقتصادسنجی استتا^۲ نسخه ۱۵ استفاده شده است.

جدول ۱- فرآیند انتخاب و پراکندگی شرکت‌ها

شرح	شرکت	مشاهده
تعداد کل شرکت‌ها تا پایان سال ۱۴۰۰	۳۸۶	۱۹۳۰
شرکت‌های عضو گروه مالی، واسطه‌گری، بانک و بیمه	(۴۶)	(۲۳۰)
شرکت‌هایی که پایان سال مالی آن‌ها منتهی به پایان اسفند نیست	(۱۲۹)	(۶۴۵)
شرکت‌هایی که اطلاعات آن‌ها در دسترس نبوده است	(۱۱۱)	(۵۵۵)
نمونه نهایی	۱۰۰	۵۰۰

مدل پژوهش حاضر برای بررسی فرضیه یعنی اثر برون‌سپاری حسابرسی داخلی بر مدت زمان صدور گزارش حسابرسی به صورت زیر ارائه شده است:

$$FRL_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 IAFSOU_{i,t} + \beta_2 SIZE_{i,t} + \beta_3 LEV_{i,t} + \beta_4 LOSS_{i,t} + \beta_5 BIG_{i,t} + IND_{i,t} + YEAR_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

که در این رابطه متغیرها به شرح زیر اندازه‌گیری شده‌اند: متغیر وابسته مدت زمان صدور گزارش حسابرسی (FRL) است. برای سنجش آن از تفاضل روزهای بین تاریخ پایان سال مالی و تاریخ انتشار صورت مالی حسابرسی شده شرکت در بازار بورس اوراق بهادار تهران استفاده می‌شود.

متغیر مستقل برون‌سپاری حسابرسی داخلی (IAFSOU) است. برای اندازه‌گیری این متغیر از یک متغیر مجازی استفاده می‌گردد بدین صورت که اگر حسابرسی داخلی شرکت برون‌سپاری شده باشد مقدار ۱ و در غیر این صورت مقدار صفر اختصاص می‌یابد. متغیرهای کنترلی به صورت زیر وارد مدل شده و اندازه‌گیری می‌شود:

اندازه شرکت (SIZE): لگاریتم طبیعی کل دارایی‌های شرکت. اهرم مالی شرکت (LEV): نسبت کل بدهی‌ها به کل دارایی‌های شرکت.

زبان شرکت (LOSS): اگر شرکت برای سال جاری زیان گزارش کرده باشد مقدار ۱ و در غیر این صورت صفر خواهد بود. اندازه حسابرسی (BIG): اگر حسابرسی شرکت در سال موردنظر سازمان حسابرسی یا موسسه حسابرسی مفید راهبر باشد مقدار ۱ و در غیر این صورت مقدار صفر اختصاص می‌یابد.

اثرات صنعت (IND): اثرات صنعت که به صورت یک متغیر تعریف

¹ www.codal.com

² Stata

جدول ۵- نتایج آزمون بروش-پاگان (ناهمسانی واریانس بین خطاها)

مقدار آماره Chi ²	احتمال آماره Chi ²	نتیجه	روش برآورد
۲۳/۴۸	۰/۰۰۰	ناهمسانی واریانس	حداقل مربعات تعمیم یافته

همان‌طور که نتایج جدول ۵ نشان می‌دهد احتمال آماره محاسبه شده این آزمون کمتر از سطح خطای ۵٪ است که نشان دهنده ناهمسان بودن واریانس خطاها است که جهت رفع مشکل، مدل مورد نظر به روش حداقل مربعات تعمیم یافته برآورد گردید. ۵- خطاهای برآوردی مدل از توزیع نرمال برخوردارند. بر اساس قضیه حد مرکزی، چنانچه تعداد مشاهدات یا نمونه‌های آماری افزایش یابد و به سمت بی‌نهایت میل کند، توزیع آن‌ها به سمت توزیع نرمال میل خواهد کرد. با توجه به اینکه تعداد شرکت‌های نمونه و مشاهدات این پژوهش بیشتر از ۳۰ می‌باشد، این فرض برقرار است.

۳.۴. نتایج آزمون فرضیه پژوهش

فرضیه پژوهش به این صورت مطرح شد که برون‌سپاری حسابرسی داخلی بر مدت زمان صدور گزارش حسابرسی اثر دارد. برای تأیید این فرضیه انتظار می‌رود که در سطح اطمینان مورد نظر ضریب برآوردی متغیر برون‌سپاری حسابرسی داخلی معنادار باشد. جدول ۶ نتایج حاصل از برآورد این فرضیه را با در نظر گرفتن اثرات ثابت سال و صنعت و با استفاده از رگرسیون حداقل مربعات معمولی برای رفع ناهمسانی واریانس و استفاده از ابزار اتو رگرسیو مرتبه اول برای رفع مشکل خودهمبستگی بین خطاها نشان می‌دهد.

جدول ۶- نتایج آزمون فرضیه پژوهش

نماد	ضریب برآوردی	انحراف معیار	آماره Z	احتمال آماره	VIF
IAFSOU	-۲/۹۲۳	۰/۴۴۶	-۶/۵۵	۰/۰۰۰	۲/۳۸
SIZE	۰/۰۸۳	۰/۰۱۳	۶/۳۸	۰/۰۰۰	۱/۷۴
LEV	-۰/۴۴۱	۰/۱۱۹	-۳/۷۰	۰/۰۰۰	۲/۷۳
LOSS	۰/۰۱۵	۰/۰۷۷	۰/۲۰	۰/۸۴۳	۱/۵۲
BIG	-۰/۰۲۵	۰/۰۱۷	-۱/۴۷	۰/۱۴۱	۲/۶۰
C	۳/۱۷۶	۰/۴۳۱	۷/۳۶	۰/۰۰۰	-
YEAR	کنترل شد				
IND	کنترل شد				
R ²	۰/۳۵	Adj R2		۰/۳۳	

با توجه به جدول ۶، احتمال آماره متغیر برون‌سپاری حسابرسی داخلی ۰/۰۰۰ است که نشان می‌دهد بین دو متغیر برون‌سپاری

تشخیصی مدل رگرسیون شامل انتخاب نوع مدل و فروض کلاسیک رگرسیون انجام شود. با کنترل اثرات سال و صنعت، نیازی به اجرای آزمون‌های الگوی انتخاب مدل (شامل آزمون‌های چاو و هاسمن) نیست (ایمانی و فخاری، ۱۴۰۱؛ بنی مهد و همکاران، ۱۳۹۶). علاوه بر این، تحلیل رگرسیون مبتنی بر چند فرض کلاسیک است که به صورت زیر مورد بررسی قرار گرفته است:

۱- متغیرهای توضیحی از همدیگر مستقل هستند. برای بررسی استقلال متغیرهای توضیحی از معیار عامل تورم واریانس^۱ (VIF) بهره گرفته می‌شود. اگر مقدار VIF بزرگ‌تر از ۱۰ باشد، هم‌خطی شدید است (بنی‌مهد و همکاران، ۱۳۹۶). در جدول ۶ نتایج حاصل از این آزمون، نشان‌دهنده عدم هم‌خطی میان متغیرهای توضیحی پژوهش است.

۲- میانگین خطاها برابر با صفر است. اگر عرض از مبدأ (مقدار ثابت) در رگرسیون باشد این فرض نقض نخواهد شد (افلاطونی و نیکبخت، ۱۳۸۹). در مدل پژوهش حاضر، مقدار ثابت وارد شده است و این فرض برقرار است.

۳- بین خطاها همبستگی سریالی وجود ندارد. برای بررسی خود همبستگی از آزمون وولدریج^۲ استفاده شده است. در صورتی که آماره وولدریج معنادار باشد مدل برآوردی دارای خودهمبستگی مرتبه اول خواهد بود. نتایج این آزمون در جدول ۴ ارائه شده است.

جدول ۴- نتایج آزمون وولدریج (همبستگی سریالی بین خطاها)

مقدار آماره F	احتمال آماره F	نتیجه	روش برآورد
۶/۲۴۸	۰/۰۱۳	خودهمبستگی بین خطاها	اتو رگرسیو مرتبه اول

نتایج جدول ۴ نشان‌دهنده همبستگی مرتبه اول بین خطاها است که جهت رفع مشکل، مدل موردنظر به روش حداقل مربعات تعمیم یافته و فرآیند اتو رگرسیو مرتبه اول برآورد گردید.

۴- واریانس خطاها ثابت هستند (همسان بودن واریانس‌ها). برای بررسی همسانی واریانس‌ها از آزمون بروش-پاگان^۳ استفاده شده است. در صورتی که آماره بروش-پاگان معنادار باشد مدل تخمین زده شده دارای ناهمسانی واریانس خواهد بود. نتایج در جدول ۵ ارائه شده است.

¹ Variance Inflation factors

² Wooldridge

³ Breusch_pagan test

نشان می‌دهد که برون‌سپاری حسابرسی داخلی اثر منفی بر مدت زمان صدور گزارش حسابرسی دارد. یافته‌های این پژوهش با پژوهش‌های اسماعیل و همکاران (۲۰۲۲) و گلاور و همکاران (۲۰۰۸) از این جهت همسو بوده است که آنان نشان دادند هرچه برون‌سپاری حسابرسی داخلی بیشتر باشد مدت زمان صدور گزارش حسابرسی کاهش می‌یابد. چرا که به اعتقاد آنان زمانی که شرکت تحت رسیدگی، حسابرسی داخلی را برون‌سپاری می‌کند حسابرس مستقل شرکت به حسابرسی داخلی بیشتر اتکا نموده و زمان رسیدگی و میزان آزمون‌های محتوا کاهش می‌یابد. این عوامل منجر به سرعت در حسابرسی مستقل شده و در نتیجه مدت زمان صدور گزارش حسابرسی کمتر می‌شود. این نتیجه با پژوهش‌های اسماعیل و همکاران (۲۰۲۲) مطابقت دارد.

علاوه بر این، نتایج نشان داد که بین اندازه شرکت و مدت زمان صدور گزارش حسابرسی رابطه مثبت وجود دارد. چرا که هر چه شرکت بزرگ‌تر باشد میزان و تنوع آزمون‌های حسابرسی توسط حسابرسان بیشتر شده که در نهایت زمان صدور گزارش حسابرسی طولانی‌تر می‌گردد. همچنین، بین دو متغیر اهرم مالی و مدت زمان صدور گزارش حسابرسی رابطه منفی وجود دارد. هرچه نسبت بدهی به دارایی افزایش پیدا کند مدت زمان صدور گزارش حسابرسی کمتر می‌شود.

با توجه به یافته‌های پژوهش حاضر به سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان توصیه می‌شود که به برون‌سپاری حسابرسی داخلی توجه کنند چرا که یافته‌ها نشان داد برون‌سپاری حسابرسی داخلی می‌تواند مدت زمان صدور گزارش حسابرسی را کاهش دهد. علاوه بر این، به شرکت‌ها پیشنهاد می‌شود که برای کاهش مدت زمان صدور گزارش حسابرسی و جلوگیری از اثرات منفی بر اعتبار صورت‌های مالی شرکت، از مزایای برون‌سپاری حسابرسی داخلی استفاده کنند. همچنین با توجه به این پژوهش، به پژوهشگران پیشنهاد می‌شود سایر موضوعات مرتبط با حسابرسی داخلی از جمله هزینه حسابرسی داخلی و مدت زمان صدور گزارش حسابرسی را بررسی نمایند. علاوه بر این، به پژوهشگران توصیه می‌شود از روش‌های دیگر از جمله روش پرسش‌نامه برای بررسی ویژگی‌های مختلف حسابرسی داخلی و مدت زمان صدور گزارش حسابرسی استفاده کنند.

از محدودیت‌های پژوهش حاضر، عدم دسترسی به اطلاعات میزان هزینه برون‌سپاری حسابرسی داخلی بوده که منجر به حذف یکی از فرضیه‌ها در طرح اولیه پژوهش گردید.

منابع

افلاطونی، عباس و لیلی نیکبخت (۱۳۸۹). کاربرد اقتصادسنجی در

حسابرسی داخلی و مدت زمان صدور گزارش حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد. ضریب برآوردی بین این دو متغیر (۲/۹۲۳-) حاکی از آن است که هرچه برون‌سپاری حسابرسی داخلی توسط شرکت‌ها بیشتر باشد مدت زمان صدور گزارش حسابرسی کمتر می‌شود. چرا که حسابرسان مستقل به حسابرسی داخلی برون‌سپاری شده بیشتر اتکا نموده و بر همین اساس زمان رسیدگی توسط آنان کمتر شده و مدت زمان صدور گزارش حسابرسی کمتر می‌شود. علاوه بر این، بین اندازه شرکت و مدت زمان صدور گزارش حسابرسی رابطه مثبت و معنادار وجود دارد. لذا هرچه اندازه شرکت بزرگ‌تر، مدت زمان صدور گزارش حسابرسی بیشتر می‌شود. همچنین بین دو متغیر اهرم مالی و مدت زمان صدور گزارش حسابرسی رابطه منفی و معنادار وجود دارد.

دیدگاه اول، حسابرسی داخلی برون‌سپاری شده از افزایش انعطاف‌پذیری در دستیابی به ارائه‌دهنده خدمات مناسب بهره خواهد برد. برای این کار کاهش هزینه‌های اداری و دسترسی به مهارت‌های بسیار تخصصی و بهینه، برای حسابرسی داخلی ضروری است. در این زمینه **پراویت و همکاران (۲۰۱۲)** نشان دادند که برون‌سپاری خدمات حسابرسی با ریسک حسابداری بالا یا پایین همراه است. ریسک حسابداری به‌عنوان ریسکی تعریف می‌شود که صورت‌های مالی مشتریان گمراه‌کننده باشد. نتایج نشان داد که شرکت‌هایی که حسابرسی داخلی را به حسابرسی خارجی خودشان برون‌سپاری کرده‌اند ریسک حسابداری کمتری نسبت به شرکت‌هایی دارند که حسابرسی داخلی را به سایر حسابرسان برون‌سپاری کردند یا هیچ برون‌سپاری نداشته‌اند. نحوه برون‌سپاری بسیار عینی است، زیرا حسابرسان انگیزه، رضایت یا همسویی کمتری با مدیریت دارند در واقع، حسابرسی داخلی برون‌سپاری شده مطابق با تئوری نمایندگی است، که مفهوم استقلال را نشان می‌دهد. در نهایت، اینکه ضریب تعیین مدل برآورد شده ۳۵ درصد است نشان می‌دهد ۳۵ درصد از تغییرات متغیر وابسته (مدت زمان صدور گزارش حسابرسی) توسط متغیر مستقل (برون‌سپاری حسابرسی داخلی) و متغیرهای کنترلی پژوهش حاضر تبیین می‌شود.

۵. بحث و نتیجه‌گیری

هدف این پژوهش، بررسی اثر برون‌سپاری حسابرسی بر مدت زمان صدور گزارش حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بوده است. برای اندازه‌گیری برون‌سپاری حسابرسی داخلی از یک متغیر مجازی استفاده شد. پژوهش حاضر

- Munro, L., & Stewart, J. (2010). External auditors' reliance on internal audit: The impact of sourcing arrangements and consulting activities. *Accounting and Financ*, 50(2), 371-387.
- Nelson, S. P., & Shukeri, N. (2011). Corporate governance and audit report timeliness: Evidence from Malaysia. *Research in Accounting in Emerging Economies*, 11, 109-127.
- Pizzini, M., Lin, S., & Ziegenfuss, D. E. (2015). The impact of internal audit function quality and contribution on audit delays. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34(1), 25-58.
- Prawitt, D. F., Sharp, N. Y., & Wood, D. A. (2012). Internal audit outsourcing and the risk of misleading or fraudulent financial reporting: Did Sarbanes-Oxley get it wrong? *Contemporary Accounting Research*, 29(4), 1109-1136.
- 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 and Economics*, 9(1), 19-32.
- تحقیقات حسابداری، مدیریت مالی و علوم اقتصادی. چاپ اول، تهران: انتشارات ترمه.
- ایمانی، کریم و حسین فخاری (۱۴۰۱). اثر پیچیدگی کار حسابرسی بر تلاش حسابرسی. *حسابداری مالی*، ۱۴(۵۴)، ۳۷-۵۱.
- بنی‌مهد، بهمن، عربی، مهدی و حسن‌پور، شیوا (۱۳۹۶). پژوهش‌های تجربی و روش‌شناسی در حسابداری. چاپ سوم، تهران: انتشارات ترمه.
- جامعی، رضا و رستمیان، آزاده (۱۳۹۴). تأثیر تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی بر ویژگی‌های سود پیش‌بینی شده. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال ۸ (۲۹)، ۱-۱۷.
- نیکو مرام، هاشم و الهه موکل (۱۳۹۳). عوامل مؤثر بر تغییر حسابرس از دیدگاه راهبری شرکتی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال ۶ (۲۴)، ۱-۲۰.
- Abbott, L. J., Parker, S., & Peters, G. F. (2004). Audit committee characteristics and restatements. *Auditing*, 23, 69-87.
- Ahlawat, S. S., & Lowe, J. D. (2004). An examination of internal auditor objectivity: Inhouse versus outsourcing. *Auditing A Journal of Practice & Theory. Advances in Accounting*, 24(2), 217-226.
- Coram, P., Ferguson, C. & Moreney, R. (2008). Internal audit, alternative internal audit structures and the level of misappropriation of assets fraud. *Accounting and Financing*, 48, 543-559,
- Desai, N. K., Gerard, G. J., & Tripathy, A. (2011). Internal audit sourcing arrangements and reliance by external auditors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 30(1), 149-171.
- Fama, E. F., & Jensen, M. C. (1983). Separation of ownership and control. *The Journal of Law and*
- Givoly, D., & Palmon, D. (1982). Timeliness of annual earnings announcements: Some empirical evidence. *The Accounting Review*, 57(3), 486-508.
- Glover, S. M., Prawitt, D. F., & Wood, D. A. (2008). Internal audit sourcing arrangement and the external auditor's reliance decision. *Contemporary Accounting Research*, 25(1), 193-213.
- Goodwin, J. (2003). The relationship between the audit committee and the internal audit function: Evidence from Australia and New Zealand. *International Journal of Auditing*, 7(3), 263-278.
- Ismail, R., Mohd-Saleh, N., & Yaakob, R. (2022). Audit committee effectiveness, internal audit function and financial reporting lag: Evidence from Malaysia. *Asian Academy of Management Journal of Accounting and Finance*, 18(2), 169-193.