

# تأثیر اظهار نظر حسابرسی بر زمان ارائه گزارش حسابرسان مستقل



میثاقه مدنیان دینان / کارشناس ارشد حسابداری  
الهام قاسمی / کارشناس ارشد حسابداری

سقوط ارزش سهام در اثر افشای سریع اطلاعات این اخبار نامساعد، می‌تواند مدیریت را هراسان کند. سقوط ارزش سهام می‌تواند موجب افزایش هزینه سرمایه‌ای و کاهش حقوق مدیران شود. این عوامل می‌تواند مدیران را به تأخیر در افشای اطلاعات مالی ترغیب کند و ارزشمندی این گزارش‌ها را کاهش دهد. سرمایه‌گذاران تصمیم درمورد خرید یا فروش سهام را تا زمان دیدن این گزارش‌های مالی به تعویق می‌اندازند.

بودن "اطلاعات باید در کوتاه‌ترین زمان و به سریع‌ترین شکل ممکن در دسترس استفاده‌کنندگان قرار گیرد". هرچه فاصله‌ی زمانی بین پایان سال مالی و تاریخ انتشار صورت‌های مالی واحدهای تجاری کوتاه‌تر باشد، منافع و سودمندی حاصل از صورت‌های مالی سالانه‌ی حسابرسی‌شده‌ی واحدهای تجاری افزایش می‌یابد. حسابرسی می‌تواند موجب کاهش تضاد منافع هر دوی مالک - مدیر و بین مالک‌ها شود. در صورت وجود اخبار بد، خطر

مربوط بودن و قابل‌اتکاب‌بودن، به‌عنوان دو ویژگی کیفی اطلاعات مالی، همواره از موضوعات مهم در گزارشگری مالی بوده و مورد توجه و تأکید نهادهای حرفه‌ای، مراجع قانونی و استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی بوده است. به‌هنگام بودن گزارش‌های مالی شرکت‌ها، اهمیت به‌سزایی برای استفاده‌کنندگان دارد و به‌عنوان عامل اساسی در افشای مناسب اطلاعات، ارزش صورت‌های مالی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. براساس مفهوم به‌هنگام

تحقیقات انجام شده نشان می‌دهد که ارسال گزارش توسط شرکت‌های زیان‌ده در دوره‌ی مالی جاری در مقایسه با شرکت‌های سودآور، با تأخیر حسابرسی طولانی‌تری همراه هستند. بنابراین گاهی مدیران برای جلوگیری از انتشار اخبار بد (که در نهایت باعث به خطر افتادن منافع شخصی آنان می‌شود) در مخالفت با افشای به‌هنگام اطلاعات، انتشار آن را به تعویق می‌اندازند و از طرف دیگر، سهام‌داران، اعتباردهندگان و سایر ذی‌نفعان، خواهان دریافت اطلاعات به‌هنگام هستند.

## ۲. انواع اظهارنظر در گزارش حسابرس مستقل

### ۲-۱. گزارشگری نسبت به صورت‌های مالی

براساس بندهای ۹ الی ۱۵ استاندارد حسابرسی شماره ۷۰۰، حسابرس باید درباره‌ی این‌که آیا صورت‌های مالی، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب تهیه شده است یا خیر، اظهارنظر کند.

حسابرس برای تعیین نوع اظهارنظر باید نتیجه‌گیری کند که آیا نسبت به عاری بودن یا نبودن صورت‌های مالی از تحریف‌های بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه، اطمینان معقول کسب کرده است یا خیر. برای این نتیجه‌گیری، حسابرس باید موارد زیر را مدنظر قرار دهد:

الف. نتیجه‌گیری در مورد کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب؛

ب. نتیجه‌گیری در مورد بااهمیت بودن یا نبودن تحریف‌های اصلاح‌نشده (به‌تنهایی یا در مجموع)؛ و

پ. ارزیابی‌های لازم طبق بندهای این استاندارد.

حسابرس باید این موضوع را ارزیابی کند که آیا صورت‌های مالی، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب تهیه شده است یا خیر. در این ارزیابی باید به جنبه‌های کیفی رویه‌های حسابداری واحد تجاری، شامل نشانه‌های احتمالی جانبداری در قضاوت‌های مدیریت، توجه شود. حسابرس باید با توجه به الزامات استانداردهای حسابداری، به‌ویژه موارد زیر را ارزیابی کند:

الف. کفایت افشای اهم رویه‌های حسابداری؛

ب. هماهنگی رویه‌های حسابداری با استانداردهای حسابداری و مناسب بودن آن‌ها؛

پ. معقول بودن برآوردهای حسابداری انجام شده توسط مدیریت؛

ت. مربوط بودن، قابل اتکا بودن، قابل مقایسه بودن و قابل فهم بودن اطلاعات ارائه‌شده در صورت‌های مالی؛

ث. کفایت اطلاعات افشاشده در صورت‌های مالی، برای کمک به استفاده‌کنندگان برای درک آثار معاملات و رویدادهای بااهمیت بر اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی؛ و

ج. مناسب بودن اصطلاحات مورد استفاده‌ی صورت‌های مالی، شامل عناوین صورت‌های مالی.

حسابرس زمانی باید اظهارنظر تعدیل‌نشده ارائه کند که براساس نتیجه‌گیری او صورت‌های مالی، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب تهیه شده است. اگر حسابرس:

الف. براساس شواهد حسابرسی کسب‌شده به این نتیجه برسد که صورت‌های مالی عاری از تحریف بااهمیت نیست؛ یا

ب. قادر به کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای نتیجه‌گیری درباره‌ی نبود تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی نباشد.

### ۲-۲. شکل و محتوای گزارش حسابرسی مستقل

براساس دستورالعمل تهیه و ارائه‌ی گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی که جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران (۱۳۹۰) منتشر کرده، گزارش باید دارای عنوان "گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی" باشد و مخاطب آن که غالباً مجمع عمومی عادی صاحبان سهام یا



جدول یک.

میزان اهمیت		ماهیت موضوع
بااهمیت و فراگیر (اساسی)	بااهمیت ولی غیر فراگیر	
اظهاری نظر مردود	اظهاری نظر مشروط	تحریف صورت‌های مالی
عدم اظهار نظر	اظهاری نظر مشروط	محدودیت در کسب شواهد کافی و مناسب
عدم اظهار نظر	*	ابهام

\* در صورت وجود ابهام بااهمیت ولی غیر فراگیر و عدم افشای کافی در صورت‌های مالی، نوع اظهار نظر حسابرس مشروط خواهد بود.

در بندهای مبانی تعدیل اظهار نظر، طبق جدول یک تعیین می‌شود. ۲-۳. مدارا در اظهار نظر حسابرسان

مستقل

تغییر در اظهار نظر حسابرس طی سال‌های متوالی، نوعی خبر محسوب می‌شود به نحوی که اگر این تغییر از اظهار نظر بدتر سال گذشته به اظهار نظری بهتر در سال جاری تبدیل شود این خبر، جزو اخبار خوب محسوب می‌گردد و برعکس اگر اظهار نظر حسابرس از نوع بهتر سال گذشته به اظهار نظری بدتر تبدیل شود این یک خبر بد است (به مسیر تغییرات بستگی دارد).

در بازار سرمایه، گزارش‌های مالی شرکت‌هایی که اظهار نظر حسابرسی به صورت عدم اظهار نظر و یا اظهار نظر مردود باشد نام شرکت از فهرست بورس حذف و در مواردی که بندهای شرط بر صورت‌های مالی مؤثر تشخیص داده می‌شود نام شرکت برای مدت محدودی از فهرست حذف می‌شود. تبعات حذف نام شرکت و همچنین تأثیر موارد اشکال گزارش‌های مالی،

در صورت امکان، آثار مالی آن، در بندهای مربوط به روشنی توصیف شود. این اطلاعات می‌تواند به یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی عطف داده شود که موضوع را به تفصیل شرح داده است.

چنانچه حسابرس نظر مردود یا عدم اظهار نظر ارائه کند، باید در گزارش خود هرگونه موضوعات بااهمیت دیگری را که می‌توانست به تعدیل اظهار نظر وی منجر شود، همراه با آثار مالی آن توصیف کند. در چنین مواردی تحریف‌ها و محدودیت‌های غیر مؤثر بر نظر مردود یا عدم اظهار نظر، حسب مورد، تحت عنوان "سایر تحریف‌ها" و یا "سایر محدودیت‌ها" در این بخش درج می‌شود.

بند اظهار نظر پس از بندهای مبانی تعدیل اظهار نظر و سایر محدودیت‌ها یا سایر تحریف‌ها (در صورت وجود) درج می‌شود. چنانچه حسابرس نظر تعدیل شده اظهار کند، نوع اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی با در نظر گرفتن ماهیت و اهمیت موارد مطروحه

ارکان راهبری واحد تجاری است، مشخص گردد. عبارت "بازرس قانونی" هنگامی درج می‌شود که حسابرس به عنوان بازرس قانونی انتخاب شده باشد.

گزارش نسبت به صورت‌های مالی دارای بندهای مقدمه، مسئولیت هیأت مدیره در قبال صورت‌های مالی و مسئولیت حسابرس و بازرس قانونی در مورد گزارش تعدیل نشده می‌باشد.

در گزارش حسابرسان، بندهای مبانی تعدیل اظهار نظر، حسب مورد، تحت عنوان مناسب بلافاصله بعد از بند مسئولیت حسابرس و بازرس قانونی درج می‌گردد. بندهای مزبور موضوعاتی را توصیف می‌کند که به تعدیل اظهار نظر منجر شده است. این موضوعات به سه گروه زیر طبقه‌بندی شده است:

الف. تحریف صورت‌های مالی.  
ب. محدودیت در کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب.  
پ. ابهام اساسی.

در کلیه موارد پیش گفته باید دلایل اصلی مرتبط با موضوع و

بر منافع صاحبان سهام تأثیر دارد و ضمن متضرر کردن صاحبان سهام و اشخاص ذی نفع، بار منفی برای مدیران شرکت از منظر حرفه‌ی مدیران نیز خواهد داشت.

مدیران در مواجهه با اظهارنظر غیرمقبول ممکن است فرایند مذاکره با حسابرسان را به درازا بکشاند که به تأخیر در انتشار اظهارنظر حسابرسی "بد" منجر می‌شود. مدیریت وقتی متوجه می‌شود که حسابرس قصد دارد گزارش خود را به صورت غیرمقبول صادر کند با وی وارد مذاکره می‌شود و تلاش می‌کند تا او را متقاعد نماید که این امر سبب طولانی‌تر شدن مدت زمان ارسال گزارش مالی می‌شود. جمع‌آوری شواهد و مدارک برای اظهارنظری غیرمقبول نیازمند صرف زمان کافی است تا این مدارک پشتوانه‌ای مناسب برای حسابرس و پوشش‌دهنده‌ی او در مقابل استفاده‌کنندگان گزارش باشد. از طرف دیگر، وقتی مدیریت شرکت متوجه می‌شود که حسابرس ممکن است نظری غیرمقبول در مورد صورت‌های مالی ارائه نماید، تلاش خواهد کرد تا بتواند در حد امکان از بند یا بندهای گزارش حسابرسی بکاهد یا آن را تعدیل کند.

**۳. الزامات و شرایط پذیرش سهام عادی شرکت‌ها در بورس اوراق بهادار ایران**

براساس ماده‌ی ۳۰ قانون بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران مصوب آذرماه ۱۳۸۴ مجلس شورای اسلامی و ماده‌ی ۱۶ آیین‌نامه‌ی اجرایی آن مصوب ۱۳۸۶/۴/۳ هیأت وزیران، برخی از الزامات که برای پذیرش شرکت‌ها در بورس وضع شده بدین گونه است:

۱. در سه دوره‌ی مالی متوالی منتهی به پذیرش که حداقل دو دوره‌ی آن سال مالی کامل باشد، سودآور بوده و همچنین چشم‌انداز روشنی از تداوم سودآوری و فعالیت شرکت در صنعت مربوط وجود داشته باشد.

۲. گزارش حسابرس در مورد صورت‌های مالی دو دوره‌ی مالی منتهی به پذیرش، عدم اظهارنظر یا اظهارنظر مردود نباشد. در صورت اظهارنظر مشروط حسابرس، بندهای شرط ناشی از عدم انجام تعدیلات قابل توجه در درآمدها، هزینه‌ها، سود، زیان، بدهی‌ها و تعهدات متقاضی نباشد.

۳. زیان انباشته نداشته باشد.

#### ۴. زمان افشای اطلاعات

##### سود

##### ۴-۱. نظریه‌ی علامت‌دهی

نظریه‌ی علامت‌دهی به طور گسترده در مطالعات حسابداری و حسابرسی استفاده می‌شود و در آن، ممکن است مدیریت موضوعی را درباره‌ی شرکت‌ها در بین جنبه‌های مختلف افشای اطلاعات مالی به عنوان علامتی در نظر بگیرد که می‌تواند توسط سرمایه‌گذاران مشاهده شود. یکی از این جنبه‌های افشای اطلاعات، به‌هنگام بودن سود است یا این که چه مدت بعد از انتهای سال مالی نتایج مالی منتشر می‌شوند. زمان افشای اطلاعات به صورت علامتی در نظر گرفته می‌شود که آیا شرکت اخبار خوب یا بد برای گفتن دارد. انتشار سریع اطلاعات مالی، نشانه‌ی اخبار خوب (مانند افزایش سود) است که مدیریت می‌خواهد بازار در اسرع وقت بدانند. تأخیر در افشای اطلاعات، نشانه‌ی اخبار بد (مانند کاهش سود) است. این رابطه می‌تواند به صورت جمله‌ی "اخبار خوب سریع‌تر، اخبار بد دیرتر" خلاصه شود و به‌عنوان نقطه‌ی مقابل سیاست محافظه‌کاری تلقی گردد.

##### ۴-۲. به‌هنگام بودن

براساس بیانیه‌ی شماره ۲ مفاهیم حسابداری هیأت استانداردهای حسابداری مالی، به‌هنگام بودن اطلاعات از ارکان مربوط بودن اطلاعات مالی است و طبق تعریف



"در دسترس بودن اطلاعات برای تصمیم‌گیری قبل از این است که تأثیرگذاری آن بر تصمیم‌ها از بین برود." شرودر و همکاران (۲۰۰۸) معتقدند که به‌هنگام بودن اطلاعات ویژگی حمایت‌کننده‌ای برای مربوط بودن اطلاعات است. هندریکسن و وان برادا ویژگی به‌هنگام بودن را مختص گروه ویژه‌ای از استفاده‌کنندگان نمی‌دانند و بر این عقیده‌اند که همه‌ی استفاده‌کنندگان، اطلاعاتی به‌هنگام را طلب می‌کنند. آنان می‌گویند که جمع‌آوری، تلخیص و انتشار اطلاعات باید از سرعت لازم برخوردار باشد تا چنین برداشت شود که در زمان لازم در دسترس استفاده‌کنندگان قرار خواهد گرفت. به عقیده‌ی ولک و همکاران (۲۰۰۴)، به‌هنگام بودن اطلاعات با دیگر جنبه‌های مربوط بودن اطلاعات، رابطه‌ی متضادی دارد، به نحوی که بین این عامل کیفی و سایر ویژگی‌های کیفی مربوط بودن، نوعی سازش وجود دارد. از جنبه‌های فرعی مهم و اثرگذار بودن اطلاعات این است که این اطلاعات پیش از این در دسترس تصمیم‌گیرنده قرار گیرند که توان اثرگذاری خود را از دست بدهند. اطلاعات اگر زمان نیاز در دسترس نباشند، یا زمانی در دسترس قرار گیرند که توان اثرگذاری بر اقدامات آینده را از دست بدهند، ویژگی‌های عمده‌ی خود، یعنی مهم و اثرگذار بودن را از دست

می‌دهد و در دست داشتن چنین اطلاعاتی، هیچ فایده‌ای ندارد. در حالی که به‌هنگام بودن به‌تنهایی نمی‌تواند باعث شود که اطلاعات مهم و مؤثر گردد، به‌هنگام نبودن می‌تواند این ویژگی اطلاعات را منتفی نماید.

#### ۳-۴. عوامل مؤثر بر ارائه‌ی به‌هنگام

در تحقیقات انجام‌شده‌ی پیشین، مهم‌ترین عوامل مؤثر بر گزارشگری مالی به‌هنگام و مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی شامل اندازه‌ی شرکت، سودآوری، پیچیدگی عملیات و نوع صنعت، میزان ریسک یا خطر (اهرم مالی)، عمر شرکت، تاریخ پایان سال مالی، میزان همکاری کارکنان صاحب‌کار با حسابسان، بودجه‌ی زمانی حسابرسی، سیستم کنترل داخلی شرکت، وجود یا عدم وجود واحد حسابرسی داخلی و کمیته‌ی حسابرسی در شرکت، اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی، فناوری‌های مورد استفاده در شرکت و همچنین در مؤسسه‌ی حسابرسی، نوع و میزان

خدمات ارائه شده به صاحب‌کار، عوامل محیطی، سطح تجربه و تخصص و شخصیت حسابرس، وجود یا عدم وجود اقلام غیرمترقبه در شرکت، نوع اظهارنظر حسابرسی ارائه‌شده در مورد صورت‌های مالی، وضعیت شرکت در بورس اوراق بهادار، تعداد سهامداران، وجود یا عدم وجود شرکت‌های فرعی و وابسته، و مواردی از این قبیل است.

#### ۴-۴. تأثیر نوع اظهارنظر بر مدت زمان تأخیر

مدت زمان تأخیر در اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی به‌عنوان تابعی از نوع اظهارنظر حسابرسی ارائه‌شده در نظر گرفته می‌شود. بر این اساس، شرکت‌های دارای اظهارنظر مقبول، احتمالاً زودتر از شرکت‌های دارای اظهارنظر غیرمقبول، عملیات حسابرسی خود را اجرا و تکمیل می‌کنند. به عبارت دیگر، متوسط تأخیر در اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی برای شرکت‌های دارای اظهارنظر مقبول، کم‌تر از شرکت‌هایی است که اظهارنظر غیرمقبول دریافت می‌کنند. اظهارنظرهای غیرمقبول خبر بد در نظر گرفته و باعث کندي در انتشار صورت‌های مالی سالانه‌ی حسابرسی شده شرکت میشود. علاوه بر آن، اختلاف‌نظرهای موجود بین آرای حسابرس و شرکت در خصوص بندهای شرط گزارش حسابرسی، موجب افزایش مدت زمان تأخیر در اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی



شرکت می‌شود. تحقیقات انجام شده نشانگر رابطه‌ای مثبت بین تاریخ صدور گزارش حسابرس و نوع گزارش حسابرسی است. به این مضمون که حسابرس در زمان انتشار گزارش حسابرسی غیرمقبول، گزارش خود را در مدت زمان بیش‌تری صادر خواهد کرد. این امر شاید به این دلیل باشد که مدیریت تلاش می‌کند که تا حد ممکن از بندهای گزارش خود بکاهد یا در صورت امکان با حذف آن‌ها، اظهارنظری مقبول دریافت کند.

#### ۴-۵. تغییرات در سود و به‌هنگام

بودن

محققان بررسی کرده‌اند که آیا اخبار سود مثبت نسبت به اخبار سود منفی، زودتر منتشر می‌شود یا نه. در این مطالعات، سود مثبت غیرمترقبه به عنوان اخبار خوب و سود منفی غیرمترقبه به عنوان اخبار بد در نظر گرفته شده است. با استفاده از متغیرهای دویخشی

برای اندازه‌گیری نوع اخبار (اخبار خوب یا بد)، "اخبار خوب" زودتر از "اخبار بد" منتشر شدند. در این مطالعات به تدریج مفهوم افشای اطلاعات اخبار خوب زودتر از اخبار بد ثابت شده است. در شرکت‌های دارای زیان در دوره‌ی جاری، گزارش حسابرسی در زمان طولانی‌تری منتشر می‌شوند. براساس مطالعات پیشین، شرکت‌های دارای تجربه‌ی زیان طی دوره، در مقایسه با آن‌هایی که سود گزارش کردند با تأخیر حسابرسی طولانی‌تری همراه بودند. شرکت‌های دارای اخبار بد ناشی از زیان دوره، انتشار صورت‌های مالی خود را به تأخیر می‌اندازند زیرا از گزارش اخبار بد به سهام‌داران و سرمایه‌گذاران اجتناب می‌کنند چراکه ممکن است شهرت و اعتبار شرکت و عملکرد آن‌ها را به خطر اندازد. از سوی دیگر، مدیریت می‌خواهد برای شرکت دارای سود، به‌دلیل گزارش

خبر خوب به سهام‌داران خود، حسابرس تکمیل گزارش سالانه خود را در زمان کوتاه انجام دهد. علاوه بر این حسابرس ممکن است به‌دلیل وجود ریسک کسب‌وکار، زمان طولانی‌تری را به حسابرسی شرکت‌های دارای ضرر و زیان صرف کند. از این رو، انتظار می‌رود بین عملکرد شرکت و گزارش با تأخیر رابطه وجود داشته باشد. بیگلری و فیشر (۱۹۹۸) اخبار خوب و بد را براساس اندازه‌ی نسبی تغییر سود اندازه‌گیری کردند. آن‌ها نمی‌دانستند که اندازه‌ی اخبار خوب با به‌هنگام بودن افشای اطلاعات سود ارتباط دارد. در مقابل، آنان متوجه شدند که رابطه‌ی مهمی بین اندازه‌ی اخبار بد و به‌هنگام بودن افشای اطلاعات وجود دارد. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که شرکت‌های با اخبار بد، افشای اطلاعات سود خود را نسبت به مؤسسات با اخبار بد کم‌تر به تأخیر می‌اندازند.



## ۵. اظهارنظرهای حسابرسی و به‌هنگام بودن

نوع اظهارنظر به شکلی معنی‌دار بر تاریخ گزارش حسابرسی تأثیر می‌گذارد. در مطالعات شوکری و نلسون (۲۰۱۱) بین اظهارنظر مشروط حسابرسی با گزارش حسابرسی به‌هنگام رابطه‌ی منفی دیده شد. شرکت‌ها همیشه اظهارنظر مشروط را به عنوان خبر بد می‌بینند. واکنش‌های منفی بازار سهام به اظهارنظرهای مشروط حسابرسی در مطالعات زیادی یافت شده است. از این رو، اظهارنظرهای مشروط حسابرسی را می‌توان به‌عنوان "اخبار بد" در نظر گرفت. در مطالعات دیگر بررسی شده است که چه‌طور اظهارنظر مشروط می‌تواند بر به‌هنگام بودن افشای سود تأثیر بگذارد، مبنی بر این تصور که اظهارنظرهای مشروط اخبار بد هستند و این که مدیریت ترجیح می‌دهد انتشار اخبار بد را به تأخیر بیندازد. در این

مطالعات نتیجه گرفته شده است که شرکت‌های با اظهارنظرهای مشروط نسبت به مؤسسات دارای اظهارنظرهای مقبول سودهای خود را دیرتر گزارش می‌کنند.

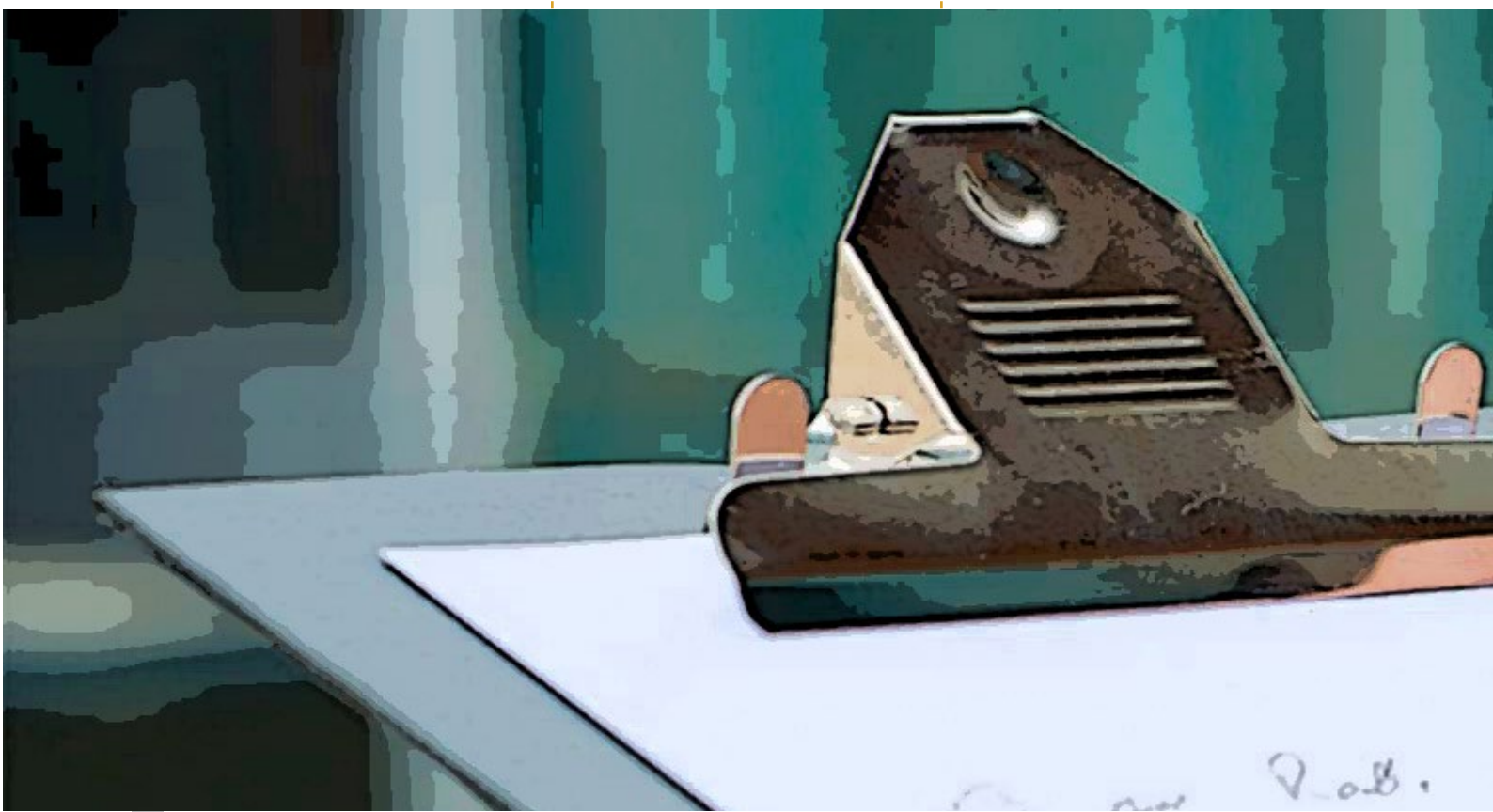
نتایج تحقیقات در این مورد نشان می‌دهد که جمله‌ی "اخبار خوب سریع‌تر، اخبار بد دیرتر" برای هر دوی اخبار سود غیرمنتظره و اخبار اظهارنظر حسابرسی به کار می‌رود. مدیران برای ایجاد علامت قوی‌تر از شرایط شرکت‌ها باید هر دوی اخبار سود و اظهارنظر حسابرسی را هنگام انتشار زمان سود در نظر بگیرند. مدیران با استفاده از هر دو علامت سود و اظهارنظر حسابرسی می‌توانند اثرات اخبار خوب را بزرگ‌تر کنند یا اثرات احتمالی اخبار بد را نقصان دهند.

هاو و همکاران (۲۰۰۳) از یک نمونه اظهارنظرهای حسابرسی از سال ۱۹۹۵ تا ۱۹۹۹ برای بررسی رابطه بین گزارش‌های حسابرسی و انتشار به‌هنگام سود استفاده

کردند. همچنین آن‌ها استنتاج کردند که آیا سود، (براساس این که از سال گذشته بیش‌تر یا کم‌تر شده) اخبار خوب یا بد است. آن‌ها دریافتند که هر دوی سود غیرمنتظره و نوع اظهارنظر حسابرسی بر به‌هنگام بودن گزارش‌های مالی تأثیر می‌گذارد. به‌ویژه شرکت‌ها با اخبار سود غیرمنتظره‌ی مثبت و اظهارنظرهای مشروط سودهای خود را نسبت به شرکت‌های با سود منفی اما اظهارنظرهای حسابرسی مقبول به‌شدت دیرتر اعلام کردند.

## ۶. نتیجه‌گیری

با توجه به این که عوامل مختلفی بر زمان افشای اطلاعات مالی دخالت دارند، ارائه‌ی تعریف مشخصی از به‌هنگام بودن افشای اطلاعات مشکل است و به‌هنگام بودن افشای اطلاعات شرکت‌ها را نمی‌توان با معیار ثابتی با یکدیگر مقایسه کرد. گاهی مدیران برای



تعیین زمان افشای اطلاعات مالی خود، به اخبار خوب یا بدی توجه می‌کنند که این اطلاعات برای بیان دارند و برای افزایش مزایای خود و یا جلوگیری از کاهش مزایا، سعی در انتشار زودتر اخبار خوب و یا به تعویق انداختن انتشار اخبار بد می‌پردازند. گاهی مدیران با در نظر گرفتن اخبار اظهارنظر حسابرسی و سود، زمان انتشار سود خود را تعیین می‌کنند و با استفاده از علامت اظهارنظر حسابرسی و سود، اثرات اخبار خوب را بزرگ نشان می‌دهند یا اثرات اخبار بد را کم می‌کنند. گاهی مدیران با در نظر گرفتن اخبار اظهارنظر حسابرسی و سود، زمان انتشار سود خود را تعیین می‌کنند و با استفاده

از علامت اظهارنظر حسابرسی و سود اثرات اخبار خوب را بزرگ نشان می‌دهند یا اثرات اخبار بد را کم می‌کنند. بنابراین گاهی مدیران برای جلوگیری از انتشار اخبار بد با مخالفت با افشای به موقع اطلاعات، انتشار اخبار را به تعویق می‌اندازند که در نهایت باعث به خطر افتادن منافع شخصی آنان می‌شود و از سوی دیگر، سهام‌داران، اعتباردهندگان و سایر ذی‌نفعان خواهان اطلاعات به‌هنگام‌تر هستند.

انتشار سریع اطلاعات مالی، نشانه‌ی اخبار خوب اساسی است که مدیریت می‌خواهد بازار در اسرع وقت بدانند و تأخیر در افشای اطلاعات، نشانه‌ی اخبار بد است. با توجه به تضاد منافع مدیریت و مالکان، مدیریت سعی در افشای زودتر اخبار خوب و افشای دیرتر اخبار بد دارد. همچنین با توجه به این که تأخیر و کتمان اخبار بد ممکن است منافع سهام‌داران را با تهدید مواجه سازد. از اخباری که مدیران برای تعیین زمان افشای اطلاعات به آن توجه می‌کنند نوع اظهارنظر، سود غیرمنتظره و جهت تغییر اظهارنظر از سال گذشته به سال کنونی است. مدیرانی که با اظهارنظر مقبول مواجه شدند یا سودآوری را تجربه داشتند و یا با بهبود اظهارنظر حسابرسی نسبت به سال گذشته داشتند نسبت به سال قبل خود زودتر به افشای اطلاعات مالی می‌پردازند.

## منابع

الف. منابع فارسی

۱. جامعه حسابداران رسمی ایران، کارگروه فنی و استانداردها (۱۳۹۰)، دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرِس مستقل و بازرِس قانونی، قابل دستیابی در سایت جامعه حسابداران رسمی ایران.
۲. حساس یگانه، یحیی، معزز، الهه، خان حسینی، داود و نیکو نسبتی، محمد. (۱۳۹۱). بررسی عوامل مؤثر بر ارائه به‌موقع گزارش حسابرِس در بین شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. نخستین همایش منطقه ای مباحث نوین در حسابداری، اهواز.
۳. شرودر، ریچارد جی، کلارک، مایرتل دبلیو و کی تی، جک ام. (۱۳۸۸). تئوری حسابداری مالی تجزیه و تحلیل، جلد اول. ترجمه علی پارسائیان، تهران: انتشارات ترمه.
۴. کمیته تدوین استانداردهای حسابرِس سازمان حسابرِس، (۱۳۸۹)، اصول و ضوابط حسابداری و حسابرِس، استانداردهای حسابرِس، سایر خدمات اطمینان بخشی و خدمات مرتبط، تهران، سازمان حسابرِس، چاپ دوازدهم.
۵. مرادی، مهدی و پورحسینی، سید مهدی. (۱۳۸۸). بررسی رابطه بین برخی ویژگی‌های مالی و غیرمالی و مدت زمان اجرای تکمیل عملیات حسابرِس در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه تحقیقات حسابداری، (۱)، ص ۱۶۸-۱۸۵.
۶. هشی، عباس. (۱۳۸۵). عوامل مؤثر بر مطلوبیت گزارشگری مالی. فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری، ۱۶، ص ۹۱.





## منابع انگلیسی

7. Afify, H.A.E. (2009), "Determinants of audit report lag does implementing corporate governance have any impact? empirical evidence from Egypt", *Journal of Applied Accounting Research*, Vol. 10 No. 1, pp. 56-86.
8. Beaver, W. H. (1968). The information content of annual earnings announcements, empirical research in accounting: Selected studies. *Journal of Accounting Research* 67-92 (supplement).
9. Begley, J., & Fischer, P. E. (1998). Is there information in an earnings announcement delay? *Review of Accounting Studies*, 3, 347-363.
10. Carslaw, C., Kaplan, S.E., (1991). An Examination of Audit Delay: Further Evidence from New Zealand, *Accounting and Business Research*. 22(85) :21-32.
11. Chen, C. J. P., Su, X., & Wu, X. (2010). Auditor changes following a big 4 merger with a local Chinese firm: A case study. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(1), 41-72.
12. Cullinan, C.P.(2003). Competing Size Theories and Audit Lag: Evidence from mutual fund audits, *Journal of Academy of Business*. 3: 183-193.
13. Cullinan, C.P., Wang, F., Yang, B., & Zhang, J. (2012). Audit opinion improvement and the timing of disclosure. *Journal of International Accounting*, [www.elsevier.com](http://www.elsevier.com)
14. Dyer, J. C. McHugh, A. J. (1975). The Timeliness of Australian Annual Report, *Journal of Accounting Research*. autumn. pp.204-219
15. Givoly, D. & Palmon, D. (1982). Timeliness of annual earnings announcements: Some empirical evidence. *The Accounting Review*, Vol. 57, pp. 486-508.
16. Haw, G., Park, K., Qi, D., & Wu, W. (2003). Audit qualification and timing of earnings announcements: Evidence from China. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 22(2), 121-146.
17. Jones, F. (1996). The information content of the auditor's going concern evaluation. *Journal of Accounting and Public Policy*, 15(1), 1-27.
18. Kross, W., & Schroeder, D. (1984). An empirical investigation of the effect of quarterly earnings announcement timing on stock returns. *Journal of Accounting Research*, Vol. 21 .No. 2, pp. 606-610.
19. Menon, K., & Williams, D. D. (2010). Investor reaction to going concern audit reports. *The Accounting Review*, 85(6), 2075-2105.
20. Pourali, M.R., Jozi, M., Heydari Rostami, K., Taherpour, GHR., Niazi, F.(2013). Investigation of Effective Factors in Audit Delay: Evidence from Tehran Stock Exchange (TSE). *Journal of Applied Sciences, Engineering and Technology* 5(2): 405-410.
21. Schroeder, Richard, G., Myrtle, W. C., & Cathey, J. M. (2008). *Financial Accounting Theory and Analysis: Text and Cases*. 9th Edition, John Wiley & Sons.
22. Schwartz, K.B., & Soo, B.S. (1996). The association between auditor change and reporting lags. *Contemporary Accounting Research* , 13 (1):357.
23. Shukeri, S.N., Nelson, S.H.P.(2011). Timeliness of Annual Audit Report: some empirical evidence from Malaysia. SS-RN-id1967284.
24. Soltani, B. (2002). Timeliness of corporate and audit reports: Some empirical evidence in the French context. *The International Journal of Accounting*, 37, 215-246.
25. Wolk, H. L., Dodd, J. L., & Tearny, M.G. (2004). *Accounting Theory: Conceptual Issues in a Political and Economic Environment*, South- Western.

