

Audit Reporting Lag; Opinion Shopping and Audit Market Size: Economic Dependence Versus Agency Theory

Keyvan Bahrami¹, Ali Sayadi Somar²

1. Department of Accounting and Auditing, Faculty of Accounting and Financial Sciences, University of Tehran, Tehran, Iran. Email: keyvan.bahrami@ut.ac.ir
2. Corresponding Author, Department of Accounting, Faculty of Economic, Lorestan University, Khoramabad, Iran. Email: sayadi.a@lu.ac.ir

Article Info

Article Type:

Research Article.

Article History:

Received: 22 December 2025

Received in revised form: 4 August 2026

Accepted: 8 August 2026

Available online:

Keywords:

Audit Reporting Lag,
Audit Opinion Shopping,
Audit Market Size,
Economic Dependence Theory,
Agency Theory.

JEL Classification:

M4, M42.

A B S T R A C T

Objective: Timeliness of financial information is one of the qualitative characteristics of financial reporting, and delays in its publication increase information asymmetry between managers and shareholders. The complexity of the audit process due to financial difficulties or doubts about the going concern of companies is one of the main reasons for audit report lag. In addition, competition and concentration in the audit market affect this lag. The purpose of this study is to examine the relationship between audit report lag and opinion shopping and the role of audit market size in this relationship.

Method: In this regard, a sample of 120 companies listed on the Tehran Stock Exchange was selected for the period 2018–2023, resulting in 720 firm-year observations. Multiple linear regression was used to test the hypotheses.

Results: The findings revealed a negative and significant relationship between opinion shopping and audit report lag. In addition, audit market size strengthens the inverse relationship between audit opinion shopping and audit report lag.

Conclusion: Auditors' economic incentives and financial relationships with clients affect the timing of audit reports. In a larger audit market, opinion shopping results in earlier reporting. The economic dependence of audit firms on their clients in competitive markets accelerates the issuance of audit reports and strengthens the possibility of auditors engaging in opinion shopping. These findings highlight the importance of audit market structure and professional oversight in improving the quality and timeliness of financial reports.

Cite this article: Bahrami, K., & Sayadi Somar, A. (2027). Audit reporting lag; opinion shopping and audit market size: Economic dependence versus agency theory. *Journal of Accounting Knowledge*, *(*), *-*. <https://doi.org/10.22103/jak.2026.26549.4264>



Publisher: Shahid Bahonar University of Kerman.
©The Author(s).

Introduction

Lagging in the publication of financial reports is one of the factors contributing to increased information asymmetry between managers and shareholders. This issue not only negatively affects investors' decision-making but can also reduce the market value of companies. Under such circumstances, auditors may delay the issuance of their reports due to the need for further reviews and prolonged negotiations with managers. In some cases, this delay may be associated with auditor opinion shopping, particularly given the role of competition and concentration in the audit market. Accordingly, the present study seeks to investigate whether the size of the audit services market affects the relationship between audit report lag and the phenomenon of opinion shopping.

In other words, this study examines the role of audit market size in strengthening or weakening this relationship. Therefore, the main objective of this research is to determine whether the size of the audit services market affects the relationship between audit report lag and opinion shopping.

Method

The present study is applied in terms of its objective and descriptive-correlational in terms of its research design. The research hypotheses were tested using a multiple linear regression model. Data analysis was performed using EViews software.

For the final sample selection, companies that did not meet any of the following criteria were excluded. To homogenize the sample across the study period, only companies that had been listed on the Tehran Stock Exchange before 2018 and whose fiscal year ended in March were included to increase comparability. The statistical sample excluded investment and financial brokerage companies, investment companies, banks, insurance companies, and other financial institutions. In addition, companies that changed their nature, were delisted from the stock exchange during the study period, or experienced a trading suspension of more than six months were excluded. Finally, the sample consisted of 120 companies listed on the Tehran Stock Exchange during the six-year period from 2018 to 2023.

The findings were reported in accordance with the Mixed Methods Journal Article Reporting Standards.

Results

According to the estimation results of the first research model presented in Table 4, the probability value of the Fisher F-statistic is 0.0000, which is lower than the 0.05 significance level. Therefore, the significance and adequacy of the model are confirmed. The probability value of the t-statistic for the opinion shopping variable is 0.0002, which is also lower than the 5% significance level, indicating a significant relationship between opinion shopping and audit report lag. The estimated coefficient is -0.119 , indicating a negative and significant relationship between opinion shopping and audit report lag. Therefore, the first hypothesis is supported.

According to the estimation results of the second research model presented in Table 5, the probability value of the Fisher F-statistic is 0.0000, which is lower than the 0.05 significance level; therefore, the significance and adequacy of the model are confirmed. The probability value of the t-statistic for the interaction term between auditor opinion shopping and audit market size is 0.0001, which is lower than the 5% significance level. Given the estimated coefficient of 0.172, it can be concluded that audit market size moderates the relationship between auditor opinion shopping and audit report lag. Therefore, the second hypothesis is supported. In other words, audit market size is an important factor that strengthens the negative relationship between auditor opinion shopping and audit report lag.

Conclusions

The results of the first hypothesis indicate a negative and significant relationship between opinion shopping and audit report lag. Therefore, the first hypothesis is supported. From the perspective of economic dependence theory, this finding suggests that accelerating the issuance of audit reports may result from management's efforts to conceal information risks from shareholders and obtain a favorable audit opinion by influencing the audit process and potentially reducing auditor independence. From this perspective, a reduction in audit report lag may be associated with auditors' economic dependence on their clients and, consequently, with opinion shopping.

This relationship implies that a shorter audit report lag should not necessarily be interpreted as an indicator of improved audit performance; rather, attention should also be paid to the underlying motivations. In summary, a reduction in audit report lag among companies engaged in opinion shopping may serve as a warning signal for capital market supervisors, audit oversight bodies, and regulatory agencies, highlighting the need for greater attention to auditor independence and audit quality in such companies. The results of this hypothesis are consistent with the findings of [Habib et al \(2019\)](#) and [Kim et al \(2018\)](#).

The results of the second hypothesis indicate that audit market size moderates the relationship between opinion shopping and audit report lag; therefore, the second hypothesis is also supported. The findings suggest that the size of the audit market can play an important role in reducing opportunistic behavior in the audit process. In a larger and more competitive audit market, companies may have greater access to auditors with higher levels of competence, professional independence, and sensitivity to reputation and credibility. These factors may reduce the likelihood of opinion shopping by clients because auditors operating in larger markets may be less willing to compromise their independence for short-term benefits.

Consequently, by reducing opinion shopping, the audit process may become more transparent, timely, and evidence-based, which, in turn, may lead to a reduction in audit report lag. The results of this hypothesis are consistent with the findings of [Huang and Miah \(2019\)](#).

Author Contributions

All authors contributed equally to the conceptualization of the article and writing of the original and subsequent drafts.

Data Availability Statement

Data available on request from the authors.

Acknowledgements

The authors thank all participants in this study.

Ethical Considerations

The authors avoided data fabrication, falsification, plagiarism, and misconduct.

Funding

This research did not receive any specific grant from funding agencies in the public, commercial, or not-for-profit sectors.

Conflict of Interest

The authors declare no conflict of interest.

تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی؛ خرید اظهارنظر و اندازه بازار حسابرسی: تقابل نظریه وابستگی اقتصادی و نظریه نمایندگی

کیوان بهرامی^۱ و علی صیادی سومار^۲

۱. گروه حسابداری و حسابرسی، دانشکده حسابداری و علوم مالی، دانشگاه تهران، تهران، ایران. keyvan.bahrami@ut.ac.ir

۲. نویسنده مسئول، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه لرستان، خرم‌آباد، ایران. sayadi.a@lu.ac.ir

چکیده	اطلاعات مقاله
هدف: به‌موقع بودن اطلاعات مالی، یکی از ویژگی‌های کیفی گزارشگری است و تأخیر در انتشار آن، عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیران و سهامداران را افزایش می‌دهد. پیچیدگی فرآیند حسابرسی به دلیل مشکلات مالی یا تردید در تداوم فعالیت شرکت‌ها، از دلایل اصلی تأخیر در گزارش حسابرسی است. همچنین، رقابت و تمرکز در بازار حسابرسی بر این تأخیر تأثیرگذار است. هدف این پژوهش بررسی رابطه بین تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی و خرید اظهارنظر و نقش اندازه بازار حسابرسی بر این رابطه است. روش: در همین راستا نمونه‌ای مشتمل بر ۱۲۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، طی دوره زمانی ۱۳۹۷ تا ۱۴۰۲ (۷۲۰ سال- شرکت مشاهده) انتخاب شدند. به منظور آزمون فرضیه‌ها از رگرسیون خطی چندگانه استفاده شد. یافته‌ها: یافته‌ها نشان داد بین خرید اظهارنظر حسابرسی و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه منفی و معناداری وجود دارد. همچنین اندازه بازار حسابرسی رابطه معکوس بین خرید اظهارنظر حسابرسی و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی را تقویت می‌کند. نتیجه‌گیری: انگیزه‌های اقتصادی و روابط مالی حسابرسان با صاحبکار بر زمان‌بندی ارائه گزارش حسابرسی تأثیرگذار است. در بازار حسابرسی بزرگتر، خرید اظهار نظر باعث گزارش دهی زود هنگام‌تر خواهد شد. وابستگی اقتصادی مؤسسات حسابرسی به صاحبکار در بازارهای رقابتی ضمن تسریع در صدور گزارش حسابرسی، احتمال خرید اظهارنظر حسابرسان را تقویت می‌کند. این یافته‌ها اهمیت ساختار بازار حسابرسی و نظارت حرفه‌ای را در بهبود کیفیت و به‌موقع بودن گزارش‌ها برجسته می‌کند.	نوع مقاله: مقاله پژوهشی. تاریخ‌ها: تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۱۰/۱ تاریخ بازنگری: ۱۴۰۵/۵/۱۳ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۵/۵/۱۷ تاریخ انتشار برخط: واژه‌های کلیدی: تأخیر در گزارش حسابرسی، خرید اظهارنظر، اندازه بازار حسابرسی، نظریه وابستگی اقتصادی، نظریه نمایندگی. طبقه‌بندی JEL: M4, M42. استناد: بهرامی، کیوان و صیادی سومار، علی (۱۴۰۶). تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی؛ خرید اظهارنظر و اندازه بازار حسابرسی: تقابل نظریه وابستگی اقتصادی و نظریه نمایندگی. <i>مجله دانش حسابداری</i>، ۲۶(۱)، ۴۲۶-۴۵۷. https://doi.org/10.22103/jak.2026.26549.4264 ناشر: دانشگاه شهید بهشتی تهران. © نویسنده/ نویسندگان.



۱- مقدمه

به موقع بودن اطلاعات یکی از معیارهای اصلی ارزیابی محتوای گزارشگری مالی است، که برای تهیه کنندگان، استفاده کنندگان و حسابربانان از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. اطلاعات به موقع از دیدگاه مراجع حرفه‌ای، قانون‌گذاران، تحلیلگران مالی، مدیران و سرمایه‌گذاران نیز بسیار حائز اهمیت است. بنابراین، انتشار اطلاعات مالی باید بدون هیچ گونه تأخیری صورت گیرد. هرچه فاصله زمانی بین تاریخ تنظیم صورت‌های مالی و تاریخ انتشار آنها کوتاه‌تر باشد، استفاده کنندگان قادر خواهند بود، استفاده بهتری از این اطلاعات داشته باشند. از این رو تأخیر در ارائه گزارش‌های حسابرسی به دلیل افزایش عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیران و سهامداران یکی از مهمترین نگرانی‌های سرمایه‌گذاران به شمار می‌رود (محمدرضایی و همکاران، ۲۰۲۱). تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی، دسترسی استفاده کنندگان به اطلاعات مالی را محدود و حجم معاملات بازار سرمایه و ارزش شرکت‌ها را تحت تأثیر قرار می‌دهد. ارائه به موقع گزارش‌های مالی می‌تواند بار ارزشی اطلاعات مالی را تقویت کند و بر ارزش واحدهای تجاری اثرگذار باشد (لاری دشت بیاض و همکاران، ۱۳۹۷). ارائه به موقع اطلاعات می‌تواند عدم اطمینان در تصمیمات سرمایه‌گذاران (اشتون و همکاران،^۱ ۱۹۸۹) و نیز انتشار اطلاعات نامتوازن میان آنان را کاهش دهد (جگی و تسویی،^۲ ۱۹۹۹). امروزه تأخیر در گزارش حسابرسی به عنوان شاخصی از کیفیت صورت‌های مالی مطرح و چالش بالقوه‌ای است که حسابربانان در طول حسابرسی با آن مواجه هستند (یولیانتو و همکاران،^۳ ۲۰۲۵). تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی، نشان دهنده عدم شفافیت و عدم اطمینان در وضعیت مالی شرکت است که می‌تواند منجر به نگرانی‌های نظارتی و واکنش منفی سرمایه‌گذاران شود (دریایی و فتاحی، ۱۴۰۵) و حسابربانان می‌توانند نقش حیاتی در اعتبار بخشی به اطلاعات مالی صاحبکاران، ایفا کنند (صدرايي و همکاران، ۱۴۰۱).

مطابق پژوهش بامبر و همکاران^۴ (۱۹۹۳) تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی به دو دلیل اساسی از اهمیت بالایی برخوردار است. نخست، این تأخیر بر به موقع بودن فرایند حسابرسی و نیز بر ارزشمند بودن اطلاعات مالی تأثیر می‌گذارد. دوم، شناخت بهتر عواملی تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی می‌تواند درک بهتری از کارایی حسابرسی را فراهم کند. بنابراین، بررسی عوامل مؤثر بر تأخیر در ارائه گزارش‌های حسابرسی از اهمیت فزاینده‌ای برخوردار است، زیرا مستقیماً بر ویژگی کیفی به موقع بودن گزارشگری مالی تأثیرگذار است. در همین راستا، بخش ۴۰۴ قانون ساربینز اکسلی^۵ با کاهش مهلت ارائه گزارش حسابرسی از ۹۰ روز به ۶۰ روز طی یک دوره سه ساله، بر ضرورت گزارش‌دهی سریع‌تر توسط حسابربان تأکید کرده است. این قانون نشان‌دهنده نیاز به انجام کار بیشتر در مدت زمان کمتر برای حسابربانان است (حاجیها و رفیعی، ۱۳۹۳). با اجرای این قانون شرکت‌ها؛ اقدام به انتشار صورت‌های مالی قبل از تاریخ نهایی گزارش حسابرسی می‌کنند که این امر بر قابلیت اطمینان و اعتبار اطلاعات ارائه شده به سرمایه‌گذاران اثر می‌گذارد.

یکی از این عوامل تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی، وجود شواهدی است که نشان می‌دهد حسابربانان به دنبال صدور اظهارنظر نامطلوب در مورد صورت‌های مالی شرکت هستند، دلیل این موضوع آن است که حسابربانان نیاز دارند آزمون‌های بیشتری را انجام دهند و در جلسات طولانی با مدیران به بررسی مسائل مربوط به تداوم فعالیت بپردازند (گیسینز و همکاران،^۶ ۲۰۰۱). علاوه بر این، گزارش‌های حسابرسی مربوط به شرکت‌های زیان‌ده، اغلب با تأخیر ارائه می‌شوند. این موضوع ناشی

¹ Ashton² Jaggi and Tsui³ Yulianto⁴ Bamber⁵ Sarbanes-Oxley Act⁶ Gibbins

از احتیاط بیشتر حسابرسان است، به ویژه در مواردی که احتمال وقوع تقلب مالی یا سوءمدیریت زیاد باشد. چرا که گزارش دهی موضوعات کلیدی حسابرسی، مشاوره های داخلی، بررسی های مستقل، تعاملات با مشتری، زمان بر است و تلاش حسابرسان برای اجرای برنامه حسابرسی افزایش می یابد در نتیجه تهیه و صدور گزارش حسابرسی با تأخیر انجام می شود (یولیانتو و همکاران، ۲۰۲۵). چنین شرایطی شواهدی از احتمال وقوع پدیده خرید اظهارنظر حسابرس را فراهم می آورد (باربادیلو و همکاران^۱، ۲۰۰۶). حسابرسان تمایل دارند گزارش های حسابرسی تعدیل شده را به شرکت هایی ارائه دهند که خرید اظهارنظر را اجرا می کنند و تأخیر حسابرسی طولانی دارند. تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی حکایت از مشکلاتی دارد که ممکن است در شرکت رخ دهد به طوری که بر نوع اظهار نظر حسابرسی تأثیر بگذارد. شرکت ها وقتی گزارش هایی دریافت می کنند که برای شرکت سودآور نیست، حسابرسان خود را بیشتر تغییر می دهند که نشان می دهد این شرکت ها به دنبال خرید اظهار نظر حسابرس هستند (ترزیا و ستیاون، ۲۰۲۳). تغییر حسابرس برای جلوگیری از دریافت گزارش حسابرسی تعدیل شده ناشی از مشکلات تداوم فعالیت یعنی همان وضعیتی که خرید اظهارنظر حسابرس با هدف دستکاری وضعیت مالی و عملکردی شرکت انجام می شود، حال آنکه چه به صورت مثبت و چه منفی، اجرا شود (عزیزه^۲، ۲۰۲۱).

تا امروز، موضوع خرید اظهارنظر حسابرس به عنوان یکی از چالش برانگیزترین مباحث در حوزه مطالعات ادبیات حسابرسی مطرح بوده است و از دیرباز مورد توجه قانون گذاران و تدوین کنندگان مقررات بازار سرمایه (کمسیون اروپا^۳، ۲۰۱۰) قرار گرفته است. خرید اظهارنظر به عنوان استفاده استراتژیک از تغییر حسابرس برای دستیابی به اهداف گزارشگری مطلوب تعریف می شود. تغییر اجباری حسابرس به دلایلی همچون تهدید به اخراج و کاهش استقلال حسابرس، پدیده خرید اظهارنظر را تشدید می کند (لی و همکاران^۴، ۲۰۲۴). در حقیقت خرید اظهارنظر حسابرس به وضعیتی اشاره دارد شرکت در انتخاب حسابرسان به دنبال حسابرسانی هستند که نگرش متعادل کننده ای نسبت به گزارش های مالی شرکت داشته باشند و همکاری خاصی را با شرکت ها ارائه دهند و مایل به پشتیبانی از رویه های حسابداری انجام شده توسط مدیریت برای دستیابی به اهداف گزارشگری شرکت باشند (چن و همکاران^۵، ۲۰۱۵ و آنالیا و پوسپانینگسیه^۶، ۲۰۲۰). سه عامل به طور بالقوه به مدیریت کمک می کنند تا به هر نحوی از به کار بردن عبارات مضر در اظهار نظر حسابرسی جلوگیری کنند. اول، مدیریت از طریق کمیته حسابرسی مستقل نقش حیاتی در استخدام و اخراج حسابرسان ایفا می کند چنین قدرت بالفعلی به مدیریت اجازه می دهد تا به طور مؤثر بر انتخاب حسابرس تأثیر بگذارد. دوم، به دلیل عدم قطعیت اظهارنظر حسابرس و اعمال قضاوت حرفه ای، نظر ارائه شده در مورد یک مجموعه مشخص از صورت های مالی ممکن است در بین حسابرسان متفاوت باشد. اختلاف نظر بیشتر در بین حسابرسان، فرصت خرید نظر را افزایش می دهد. سوم، حسابرسان از نظر انگیزه همگن نیستند. مؤسسات حسابرسان کوچک انگیزه های ضعیف تری برای محافظت از اعتبار خود یا کاهش خطرات دعاوی حقوقی نسبت به حسابرسان بزرگ دارند. بنابراین ممکن است بیشتر تحت تأثیر مدیریت باشند (لی و همکاران، ۲۰۲۴). همچنین پژوهش های گذشته نشان می دهد که ویژگی های شخصیتی حسابرسان همچون وجدان کاری، تعهد حرفه ای و سازمانی، منبع کنترل، منفعت طلبی، انگیزه شغلی، اخلاق فردی، استحقاق روانشناختی، مسئولیت پذیری، خودارزیابی عملکرد و علاقه به حرفه حسابرسی بر خرید اظهارنظر حسابرس تأثیر گذار هستند (قاسم زاده گنجه ای و همکاران، ۱۴۰۳).

¹ Barbadillo² Azizah³ European Commission⁴ Lee⁵ Chen⁶ Analia and Puspaningsih

دلایل متعددی وجود دارد که تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی می‌تواند با احتمال خرید اظهارنظر حسابرسان مرتبط باشد. نخست، تأخیر غیرمعمول در ارائه گزارش حسابرسی ممکن است نشان‌دهنده مذاکرات طولانی مدت میان حسابرسان و مدیران برای حل اختلافات باشد. دوم، مدت زمان زیاد در ارائه گزارش حسابرسی می‌تواند بیانگر نیاز به انجام کارهای اضافی توسط حسابرسان جهت پاسخگویی به مشکلات شناسایی شده و رفع آنها باشد. سوم، این تأخیر ممکن است به دلیل وجود ریسک بالا و یا کنترل‌های مدیریتی باشد که مستلزم تلاش بیشتر برای انجام فرایندهای حسابرسانی اطمینان بخش باشد (ایراند^۱، ۲۰۰۳). در این خصوص (لنوکس^۲، ۲۰۰۰) بر این باور است که زمانی که حسابرسان در ارائه اظهارنظر حسابرسانی خود تأخیر می‌کنند، هدفشان این است که درباره تداوم فعالیت شرکت اظهارنظر مثبتی ارائه کنند. این امر به نوعی به مدیران کمک می‌کند تا مشکلات مربوط به تداوم فعالیت شرکت را از طریق دریافت اظهارنظر مقبول پنهان کنند. به این ترتیب، مدیران از طریق بهبود در اظهارنظر حسابرسان، عملاً نگاه مثبتی از شرکت را جلوه می‌دهند.

از طرفی حق الزحمه حسابرسانی یکی از شاخص‌های کیفیت حسابرسانی به حساب می‌آید (بلنکلی و همکاران^۳، ۲۰۱۲؛ لوبو و ژائو^۴، ۲۰۱۳ و هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام^۵، ۲۰۱۵) و این نگرانی وجود دارد که تشدید رقابت در بازار خدمات حسابرسانی منجر به تعیین قیمت کمتر و بروز حسابرسانی‌های ضعیف‌تر از استاندارد شود (رجبی، ۱۳۸۹). به عبارت دیگر، زمانی که رقابت در بازار شدید باشد، حسابرسان ممکن است با تعیین حق الزحمه کمتر، تلاش کنند سهم بیشتری از بازار بدست آورند (نیوتون و همکاران، ۲۰۱۶). به بیان دیگر حسابرسان در یک بازار رقابتی، در پی دستیابی به افزایش سهم بازار، ممکن است حق الزحمه خود را کمتر حد تعیین نمایند (نیوتون و همکاران، ۲۰۱۶). در مقابل در حالت کاهش تمرکز رقابت در بازار خدمات حسابرسانی این نگرانی وجود دارد که حق انتخاب صاحبکار از میان حسابرسان کاهش یابد و قدرت حسابرسان در بازار خدمات افزایش یابد که این موضوع خودشیفتگی حسابرسان را در پی دارد؛ که افزایش حق الزحمه و کاهش کیفیت حسابرسانی پیامد آن است (هوآنگ و همکاران^۶، ۲۰۱۶). از آنجا که رقابت با اندازه بازار حسابرسانی ارتباط مستقیم دارد (اشلیمان^۷، ۲۰۱۳)، می‌توان گفت اندازه بازار حسابرسانی بر کیفیت حسابرسانی و شاخص تمرکز صاحبکار اثر معکوسی دارد و این تردید به وجود می‌آید که شرکت‌ها در جهت حفظ وضعیت رقابتی و سهم خود از اندازه بازار حسابرسانی از طریق خرید اظهارنظر بر تأخیر در ارائه گزارش‌های حسابرسانی دامن بزنند. اهمیت این موضوع از بابت رعایت مفاد ماده ۷ دستورالعمل اجرایی ناشران بورسی در خصوص ارائه صورت‌های مالی حسابرسانی شده میان دوره‌ای و صورت‌های مالی حسابرسانی شده سالانه ظرف مدت‌های مقرر در ماده مذکور است. مشاهدات سالیان اخیر نشان می‌دهد که اطلاعات صورت‌های مالی حسابرسانی شده با تأخیر در سایت کدال بارگذاری می‌شوند. همین موضوع سبب شده است که درک تأخیر در ارائه گزارش حسابرسانی ضرورت داشته باشد و احتمال افزایش خرید اظهارنظر به دلیل وجود اختلافات بین حسابرسان و صاحبکار مورد بررسی قرار گیرد. مهمترین انگیزه مؤسسات حسابرسانی برای سوگیری در نگرش متقاعدکننده نسبت به استراتژی‌های مدیران، حفظ سهم خود از بازار خدمات حسابرسانی است. لذا هدف اصلی این پژوهش آن است که آیا اندازه بازار خدمات حسابرسانی بر رابطه بین تأخیر در ارائه گزارش حسابرسانی و خرید اظهارنظر مؤثر است؟

¹ Ireland² Lennox³ Blankley⁴ Lobo and Zhao⁵ Public Company Accounting Oversight Board⁶ Huang⁷ Eshleman

در این راستا ابتدا بررسی مبانی نظری و پیشینه پژوهش و در ادامه روش انجام پژوهش و یافته‌ها تشریح خواهد شد و نهایتاً، بحث و نتیجه‌گیری همراه با بیان پیشنهادها ارائه خواهد شد.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

۲-۱- خرید اظهارنظر و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی: تحلیل نظریه‌های وابستگی اقتصادی و نمایندگی

مبتنی بر نگاه نظریه‌های اقتصادی در حسابرسی؛ هرچه اهمیت صاحبکار بیشتر باشد، احتمال به خطر افتادن استقلال حسابررس بیشتر خواهد بود. براساس نظریه وابستگی‌های اقتصادی دو عامل رقیب اقتصادی و حفاظت از شهرت در زمان کشف تقلب، فرایند گزارشگری حسابرسان را تحت تأثیر قرار می‌دهند. این موضوع مانند دو لبه یک شمشیر است چرا که از یک طرف حسابررس با زیر پا گذاشتن استقلال، منافع آتی خود را با راضی نگه داشتن صاحبکار فعلی حفظ خواهد کرد. در مقابل؛ انگیزه‌ی حفاظت از شهرت، مانع از به خطر انداختن استقلال حسابررس شده و در نتیجه از کاهش حق‌الزحمه حسابررسی مشتریان جدید یا اخراج به دست صاحبکاران فعلی جلوگیری می‌کند (جعفری و همکاران، ۱۴۰۲). لذا می‌توان ریشه پدیده خرید اظهار نظر حسابررس را از منظر این تئوری رصد کرد.

خرید اظهار نظر حسابررس به معنای تلاش مدیران برای دریافت گزارش مطلوب و مساعد از حسابررس با استفاده از تغییر حسابررس یا فشار به حسابررس برای صدور اظهار نظر خاص است. این رفتار معمولاً در شرایطی مشاهده می‌شود که شرکت‌ها یا مدیران تمایل دارند گزارشی با نگاه مثبت نسبت به وضعیت مالی شرکت یا عملکرد آن دریافت کنند. این رفتار معمولاً در شرکت‌هایی با مشکلات مالی یا نرخ سودآوری پایین رخ می‌دهد، جایی که مدیران ممکن است بخواهند گزارشی خوش‌بینانه و مثبت برای کاهش تأثیرات منفی مالی یا جهت جذب سرمایه‌گذاران به نمایش بگذارند (لنوکس^۱، ۲۰۰۰). همچنین براساس پژوهش‌های پیشین استدلال می‌شود که رابطه منفی و معناداری بین استقرار مدیریت و اعتماد بیش از حد مدیران و خرید اظهارنظر حسابررسی و رابطه مثبت و معناداری بین خودشیفتگی مدیریت، مدیریت سود واقعی و تعهدی، تلاش هیئت مدیره و خرید اظهارنظر حسابررسی وجود دارد (سیف‌زاده و همکاران، ۲۰۲۱). همچنین بین معاملات غیرعملیاتی با اشخاص وابسته و خرید اظهارنظر حسابررس رابطه مستقیمی وجود دارد (باری و همکاران، ۱۴۰۲).

تأخیر در ارائه گزارش حسابررس به مدت زمانی اطلاق می‌شود که حسابررس برای تهیه و صدور گزارش خود صرف می‌کند. این تأخیر می‌تواند به دلایل مختلفی از جمله پیچیدگی‌های صورت‌های مالی، کیفیت اطلاعات مالی، یا تحت تأثیر فشارهای مدیریتی رخ دهد (حبیب و همکاران^۲، ۲۰۱۹). مطابق نتایج تحقیقات پیشین متغیرهای مرتبط با سودآوری و وضعیت مالی مشتری، پیچیدگی فعالیت‌های مشتری، و اظهارنظرهای مشروط حسابرسان، علل افزایش تأخیر در تهیه گزارش‌های حسابررسی هستند (سورشجانی و چگنی، ۱۴۰۱ و نجفی و همکاران، ۱۴۰۱). به طور مشابه در زمینه خرید اظهارنظر هوانگ و حبیب^۳ (۲۰۱۹) معتقدند اظهارنظر حسابررس، فصل شلوغ حسابررسی، ضعف کنترل داخلی، دوره تصدی حسابررس، چرخش حسابررس و حق‌الزحمه حسابررسی؛ سبب افزایش تأخیر در ارائه گزارش حسابررسی اما بزرگی حسابررس و ارائه خدمات غیرحسابرسی سبب کاهش تأخیر در ارائه گزارش حسابررسی می‌شوند. ویژگی‌های شرکت همچون تمرکز مالکیت، استقلال هیأت‌مدیره و تخصص مالی و اندازه‌ی کمیته حسابررسی؛ تأخیر در ارائه گزارش حسابررسی را کاهش می‌دهند و در مقابل جلسات کمیته حسابررسی و دوگانگی وظایف مدیر عامل؛ تأخیر در ارائه گزارش حسابررسی

¹ Lennox

² Habib

³ Huang and Habib

را افزایش می‌دهد. مبتنی بر پژوهش تیموریان و همکاران (۱۴۰۵)؛ بررسی دوره‌ای ویژگی‌های شخصیتی شرکای حسابرسی فاصله زمانی بین تاریخ پایان دوره مالی و تاریخ گزارش حسابرسی را کاهش می‌دهد، با کاهش زمان اجرای فرآیندهای حسابرسی، منابع کمتری برای پروژه حسابرسی صرف می‌شود و مؤسسات حسابرسی در راستای جلب رضایت صاحبکاران، گزارش‌های حسابرسی را به موقع صادر می‌کنند. همچنین فرجی و همکاران (۲۰۲۳) در پژوهش خود دریافتند که صدور گزارش حسابرسی تعدیل شده موجب افزایش تأخیر در صدور گزارش حسابرسی می‌شود. حسابرسان، می‌توانند با کاهش تأخیر در مرحله برنامه‌ریزی (شروع زودتر پروژه حسابرسی یا انتقال بخشی از آزمون‌های حسابرسی به قبل از پایان سال مالی صاحبکار)، احتمالاً می‌توانند اظهار نظر حسابرسی را قبل از پایان مهلت گزارشگری مالی ارائه نمایند. نتایج پژوهش حسابرسی پراتیمی و بوستومی^۱ (۲۰۲۳) نشان داد بین دوره تصدی حسابرسان و تأخیر گزارش حسابرسی رابطه منفی و بین دوره تصدی حسابرسان و خرید نظر حسابرسان، رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. تحقیقات پیشین نشان داد پیچیدگی و اندازه شرکت، تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی و اهرم مالی موجب افزایش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی شده و سودآوری و نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی ارتباط منفی دارد (مولایی و کردستانی، ۱۴۰۰).

از منظر نظریه وابستگی اقتصادی، اقدام به خرید اظهار نظر حسابرسان و هم‌زمان کاهش زمان گزارش، نوعی مدیریت برداشت و پنهان‌سازی ریسک‌های اطلاعاتی از دید سهام‌داران تلقی می‌شود. در واقع، هرچه انگیزه‌های مدیریتی برای مخفی‌سازی یا جلوه‌سازی مطلوب عملکرد بیشتر باشد، تمایل به تسریع صدور گزارش توسط حسابرسان منتخب نیز افزایش می‌یابد (حبیب و همکاران، ۲۰۱۹). برایان و ماسون^۲ (۲۰۲۰) استدلال می‌کنند براساس حسابرسی مبتنی بر ریسک؛ حسابرسان ریسک ذاتی یا ریسک کنترل را بالا ارزیابی می‌کنند که موجب خواهد شد که میزان تلاش برای اجرای حسابرسی افزایش یابد و به نوبه خود باعث تأخیر در صدور گزارش حسابرسی می‌شود. شرکت‌هایی که به دنبال کسب اظهار نظر مطلوب از حسابرسان هستند، معمولاً فرایند حسابرسی را سریع‌تر پیش می‌برند تا نظر مطلوب را پیش از موعد قانونی منتشر کنند (کیم و همکاران^۳، ۲۰۲۰). این تسریع می‌تواند نشانه‌ای از نفوذ مدیریت در فرآیند حسابرسی باشد و بر استقلال حسابرسان اثر منفی بگذارد. (کیم و همکاران، ۲۰۲۰) نشان دادند در شرکت‌هایی که سابقه اصلاح صورت‌های مالی دارند، مدیریت در پی انتخاب حسابرسان‌هایی هستند که در گذشته تمایل به صدور اظهار نظرهای مساعد داشته‌اند. در چنین مواردی، تأخیر گزارش کاهش یافته اما کیفیت گزارش زیر سؤال رفته است. از طرفی کاهش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی در زمینه خرید اظهار نظر ممکن است به قیمت کاهش کیفیت حسابرسی و تضعیف استقلال حرفه‌ای حسابرسان باشد. این رابطه بدان معناست که نباید تأخیر کمتر را همیشه نشانه بهبود عملکرد دانست، بلکه باید به انگیزه‌های پشت‌پرده توجه کرد (کریشنان^۴، ۲۰۲۱).

ویژگی‌های خاص کار حسابرسی عامل ایجاد و محرک تشدید خرید اظهارنظر حسابرسان براساس نظریه نمایندگی است، که پیامدهای نامطلوبی مثل کاهش کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی را به دنبال دارد. مبتنی بر دیدگاه تئوری نمایندگی، مهمترین پیامد خرید اظهارنظر از دست رفتن استقلال حسابرسان به عنوان مهمترین مؤلفه اخلاق حرفه‌ای است که احتمال وجود تقلب در صورت‌های مالی را افزایش می‌دهد (امیر و فخاری، ۱۳۹۹) بر مبنای تئوری نمایندگی،

¹ Pratiwi & Bustomi² Bryan and Mason³ Kim⁴ Krishnan

مدیریت شرکت‌ها به دنبال اخذ اظهار نظر مطلوب از حسابرس هستند، در نتیجه فرآیند تهیه و نهایی سازی گزارش حسابرسی با تأخیر مواجه می‌شود. این تأخیر ممکن است ناشی از چانه‌زنی میان مدیریت و حسابرس، ارائه اطلاعات تکمیلی، یا اعمال فشار برای تغییر نوع اظهار نظر حسابرس باشد (هوانگ و حبیب^۱، ۲۰۱۹). بر اساس تئوری نمایندگی، تضاد منافع میان مدیریت (به عنوان نماینده) و ذی نفعان (مانند سهامداران) می‌تواند موجب رفتارهایی شود که شفافیت اطلاعاتی را به چالش بکشد. در چنین شرایطی، مدیریت ممکن است تلاش کند از طریق مذاکره با حسابرس، اظهار نظر مطلوب تری دریافت کند، خواه آنکه به قیمت افزایش زمان گزارش دهی تمام شود (چانگ و همکاران^۲، ۲۰۱۹). با توجه به مباحث مطرح شده و شواهد تجربی ارائه شده، فرضیه اول به شرح زیر تبیین می‌شود:

فرضیه ۱: خرید اظهار نظر حسابرس منجر به کاهش مدت زمان تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی می‌شود.

۲-۲- خرید اظهار نظر و تأخیر در ارائه گزارش و اندازه بازار حسابرسی: تقابل تئوری‌های وابستگی اقتصادی و نمایندگی

بر مبنای نظریه وابستگی اقتصادی در بازارهای حسابرسی رقابتی‌تر، احتمال خرید اظهار نظر حسابرس بیشتر است، زیرا مدیران می‌توانند حسابرسی را پیدا کنند که حاضر به صدور نظر مساعد و گزارش سریع تری باشند. همچنین، در این بازارها، حسابرسان ممکن است برای حفظ جایگاه خود و رقابت با دیگران، انعطاف پذیری بیشتری نشان دهند. در مقابل، در بازارهای کمتر رقابتی که تعداد حسابرسان محدود است، احتمالاً فرصت‌های کمتری برای تغییر حسابرس به نفع مدیران وجود دارد و مدیران مجبور به پذیرش اظهار نظر محافظه کارانه‌تر از حسابرسان می‌شوند. در نهایت، ارتباط بین خرید اظهار نظر حسابرس و اندازه بازار حسابرس نشان می‌دهد که در بازارهای بزرگ‌تر و رقابتی‌تر حسابرسی، احتمال خرید اظهار نظر بیشتر است زیرا مدیران می‌توانند حسابرسی را پیدا کنند که به راحتی گزارش‌های مطلوب صادر کنند. این در حالی است که در بازارهای کوچک‌تر، احتمال اینکه حسابرسان استقلال بیشتری نشان دهند و کمتر تحت تأثیر فشارهای مدیریتی قرار گیرند، بیشتر است (کریشان، ۲۰۲۱). یافته‌های پژوهش نیوتون و همکاران^۳ (۲۰۱۶)، نشان می‌دهد صاحبکاران در خرید اظهار نظر در مورد کنترل داخلی موفق هستند و این موضوع عمدتاً در بازارهای حسابرسی رقابتی اتفاق می‌افتد. ارتباط بین خرید اظهار نظر حسابرس و اندازه بازار حسابرس یک مسئله مهم در تحقیقات حسابداری است که بر ویژگی‌های بازار حسابرسی، توانایی رقابتی حسابرسان و نیز تمایل صاحبکاران به انتخاب یا تغییر حسابرس اثر بگذارد. در این زمینه، اندازه بازار حسابرس می‌تواند تأثیر زیادی بر فرآیند انتخاب حسابرس و همچنین تمایل به خرید اظهار نظر داشته باشد. اندازه بازار به ویژگی‌های بازار حسابرسی همچون رقابت بین حسابرسان و تعداد حسابرسان موجود در بازار اشاره دارد. در بازارهای حسابرسی بزرگ‌تر که تعداد زیادی حسابرس در دسترس است، مدیران تمایل دارند به راحتی حسابرسی را انتخاب کنند که سریع‌تر و با کمترین موانع، اظهار نظر مطلوب را صادر کند. در چنین بازاری، احتمال خرید اظهار نظر بیشتر است، زیرا فشار رقابتی بیشتری بر حسابرسان وارد می‌شود. در مقابل، در بازارهای حسابرسی کوچک که رقابت کمتر است و تعداد حسابرسان محدود است، ممکن است مدیران نتوانند به راحتی حسابرس دلخواه خود را پیدا کنند و در نتیجه، فرایند صدور گزارش ممکن است طولانی‌تر شود (کیم و همکاران، ۲۰۲۰).

در مقابل از منظر تئوری نمایندگی هرچه قدر که بازار حسابرس بزرگ‌تر و رقابتی‌تر باشد، امکان انتخاب حسابرسان با صلاحیت بیشتر، استقلال بالاتر و حساس نسبت به شهرت و اعتبارشان وجود دارد. این عوامل احتمال خرید اظهار نظر

¹ Huang and Habib

³ Newton and

² Chung

توسط صاحبکار را کاهش می‌دهند، چرا که حساب‌برسان در بازارهای بزرگ‌تر کمتر تمایل دارند استقلال خود را فدای منافع کوتاه‌مدت کنند. در نتیجه، با کاهش خرید اظهار نظر حساب‌برس، روند حساب‌برسی شفاف‌تر، سریع‌تر و مبتنی بر شواهد مستندتر انجام می‌گیرد که این خود منجر به تأخیر در ارائه گزارش حساب‌برسی می‌شود (چانگ و همکاران، ۲۰۱۹). با این حال در بازارهای کوچک‌تر که تعداد حساب‌برسان محدود است و رقابت کمتری وجود دارد، فرایند حساب‌برسی ممکن است بیشتر به دلیل ارزیابی دقیق‌تر و استقلال بیشتر حساب‌برس به تأخیر بیفتد. در این بازارها، حساب‌برسان تمایل دارند که تحت فشارهای مدیریتی کمتری باشند و به همین دلیل ممکن است روند حساب‌برسی دقیق‌تر باشد. افزایش شفافیت حساب‌برسی و تجربه تکمیل حساب‌برسی را تسریع می‌کند (عباس و بلا، ۲۰۲۶). همچنین مطالعات اورادی و همکاران (۱۳۹۷)، بیان می‌کند که اندازه بازار حساب‌برسی تأثیر معکوس رقابت در بازار حساب‌برسی بر حق الزحمه حساب‌برسی را تشدید می‌کند. همچنین رقابت در بازار حساب‌برسی منجر به کاهش کیفیت حساب‌برسی می‌شود. یافته‌های پژوهش محمدرضایی و محد-صالح (۲۰۱۸) نشان می‌دهد پس از آزادسازی بازار حساب‌برسی؛ اظهار نظر تعدیل شده حساب‌برسان دولتی کاهش یافته است و تأخیر در گزارش حساب‌برسی مؤسسات حساب‌برسی خصوصی کمتر از تأخیر در ارائه گزارش، حساب‌برسان دولتی است. همچنین تأخیر در گزارش حساب‌برسی به موازات افزایش رقابت در بازار حساب‌برسی کاهش یافته است. در نهایت، می‌توان گفت که اندازه بازار حساب‌برس می‌تواند نقش مهمی در تعیین میزان تأخیر در ارائه گزارش حساب‌برسی و تمایل به خرید اظهار نظر داشته باشد. در بازارهای حساب‌برسی بزرگ‌تر و رقابتی‌تر، خرید اظهار نظر باعث گزارش‌دهی زود هنگام‌تر خواهد شد، زیرا حساب‌برسان ممکن است تمایل داشته باشند برای جلب نظر مدیران، گزارش‌های سریع‌تر و مثبت‌تری صادر کنند. اما در بازارهای کوچک‌تر و کمتر رقابتی، تأخیر در ارائه گزارش بیشتر می‌شود و مدیران قادر به خرید اظهار نظر با سهولت کمتری خواهند بود (کریشان، ۲۰۲۱). با عنایت به مبانی نظری بیان شده، فرضیه دوم پژوهش به شرح ذیل تدوین می‌گردد:

فرضیه ۲: اندازه بازار حساب‌برسی رابطه معکوس بین خرید اظهار نظر حساب‌برس و تأخیر در ارائه گزارش حساب‌برسی را تعدیل می‌کند.

۳- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر یک پژوهش کاربردی و از نظر روش اجرا، پژوهشی توصیفی-همبستگی است. آزمون فرضیه‌های پژوهش با استفاده از رگرسیون خطی چندگانه انجام شده است. تجزیه و تحلیل داده‌ها با استفاده از نرم افزار آماری Eviews صورت گرفت. جامعه آماری پژوهش مشتمل بر شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار طی دوره زمانی ۱۳۹۷ تا ۱۴۰۲ است که با در نظر گرفتن شرایط زیر جهت تعیین نمونه آماری هدفمند، محدود شده‌اند:

۱. شرکت‌ها قبل از سال ۱۳۹۷ در بورس و اوراق بهادار پذیرفته شده باشند.
۲. به منظور افزایش مقایسه پذیری، پایان سال مالی شرکت‌های مورد مطالعه پایان اسفند ماه باشد.
۳. زمینه فعالیت شرکت‌ها سرمایه‌گذاری و واسطه‌گری مالی، واسطه‌گری، بانک‌ها و بیمه‌ها نباشد.
۴. طی دوره زمانی ۶ ساله این پژوهش (۱۳۹۷-۱۴۰۲) شرکت‌ها تغییر سال مالی نداشته و یا توقف عملیاتی (عدم حذف یا توقف نماد) نداشته باشند.
۵. داده‌های مورد نیاز در بازه زمانی پژوهش در دسترس باشد.

در نهایت پس از اعمال محدودیت های بالا از بین شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، ۱۲۰ شرکت (۷۲۰ سال- شرکت) به عنوان نمونه آماری پژوهش به شرح جدول (۱) حائز شرایط فوق بودند.

جدول ۱. تعداد شرکت های نمونه

تعداد	شرح
۵۰۲	کل شرکت های پذیرفته شده
(۱۱۲)	کسر می شود: شرکت های که سال مالی آنها منتهی به ۲۹ اسفند نباشد
(۵۳)	کسر می شود: شرکت های واسطه گری مالی (بیمه، بانک ها و سرمایه گذاری و ...)
(۲۶)	کسر می شود: شرکت های که بعد از سال ۱۳۹۷ در بورس پذیرفته شده اند
(۸۴)	کسر می شود: شرکت هایی که تغییر سال مالی و توقف عملیاتی داشتند
(۱۰۷)	کسر می شود: که اطلاعات مالی و غیر مالی آنها در دسترس نبود.
۱۲۰	نمونه آماری پژوهش

۳-۱- متغیرهای پژوهش

۳-۱-۱- متغیر وابسته

تأخیر در ارائه ی گزارش حسابرس^۱: تأخیر حسابرسی تعداد روزهای بین تاریخ پایان صورت های مالی و تاریخ صدور گزارش حسابرس مستقل است، که در آن حسابرس ممکن است، اظهار نظر خود را به تأخیر بیندازد به این امید که مدیریت بتواند مشکلات موجود را حل کند تا از اظهارنظرهای حسابرسی تعدیل شده جلوگیری شود (سیمامورو و هندارجاتنو^۲، ۲۰۱۹) و از لگاریتم طبیعی فاصله ی زمانی بین تاریخ پایان سال مالی و تاریخ امضای گزارش حسابرس محاسبه می شود (محمدرضایی و محد- صالح، ۲۰۱۸).

۳-۱-۲- متغیر مستقل

خرید اظهارنظر حسابرس^۳: خرید اظهارنظر حسابرس به وضعیتی اشاره دارد شرکت در انتخاب حسابرسان به دنبال حسابرسانی هستند که نگرش متقاعدکننده ای نسبت به گزارش های مالی شرکت داشته باشند و همکاری خاصی را با شرکت ها داشته باشند و مایل به پشتیبانی از رویه های حسابداری اجرا شده توسط مدیریت برای دستیابی به اهداف گزارشگری شرکت هستند (آنالیا و پوسپانینگسیه^۴، ۲۰۲۰). در این پژوهش به پیروی از آرچامبول و دیزورت^۵ (۲۰۰۱) در صورت وجود یکی از دو حالت زیر پدیده خرید اظهارنظر اتفاق افتاده است. برای اندازه گیری خرید اظهارنظر از متغیر مجازی ۱ و ۰ استفاده شده است. اگر یکی از دو حالت زیر رخ دهد، به آن عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر تخصیص داده می شود:

۱. اگر سال قبل حسابرس اظهارنظر تعدیل شده ارائه داده باشد و سال جاری با تغییر حسابرس؛ اظهارنظر مقبول صادر شده باشد.

۲. اگر سال قبل حسابرس اظهارنظر تعدیل شده ارائه داده باشد و سال جاری بدون تغییر حسابرس؛ اظهارنظر مقبول صادر شده باشد.

¹ Log ARL

² Simamora and Hendarjatno

³ Opinion Shopping

⁴ Analia and Puspaningsih

⁵ Archambeault and DeZoort

۳-۱-۳- متغیر تعدیل گر

اندازه بازار حسابرسی^۱: در این پژوهش اندازه بازار حسابرسی به پیروی از پژوهش اشلیمن^۲ (۲۰۱۳) برابر است با رتبه مقیاس بندی شده دارایی شرکت ها در سطح صنعت اندازه گیری می شود. بدین منظور ابتدا اندازه بازار حسابرسی به صورت مجموع ارزش دفتری دارایی های حسابرسی شده تمام شرکت های صنعت در یک سال مالی مشخص محاسبه می شود.

$$\sum_i^k = i * ai \quad (1)$$

i: برابر است با تعداد صاحبکار در صنعت مربوطه؛

a: برابر است با مجموع دارایی های صاحبکاران حاضر در صنعت مربوطه

در ادامه رتبه مقیاس بندی شده اندازه بازار حسابرسی در سطح صنعت که در محدوده بین ۰ تا ۱ است، با استفاده از فرمول زیر محاسبه می شود. که عدد ۱ نشان دهنده بزرگترین اندازه بازار حسابرسی و عدد صفر کوچکترین اندازه بازار حسابرسی است (اشلیمن، ۲۰۱۳):

$$\text{rank} = \frac{a - \min}{\max - \min} \quad (2)$$

a: برابر است با ارزش دفتری دارایی های حسابرسی شده شرکت آدر صنعت؛

Min: برابر است با کمترین ارزش دفتری دارایی های شرکت های حسابرسی شده در صنعت؛

Max: برابر است با بیشترین ارزش دفتری دارایی های شرکت های حسابرسی شده در صنعت.

۳-۱-۴- متغیر کنترل

کیفیت حسابرسی (AQ): مطابق با نظریه اندازه حسابرس، مؤسسات بزرگ حسابرسی به دلایل زیر از کیفیت حسابرسی بالاتری برخوردارند: الف) این مؤسسات مشتریان زیادی دارند، از قدرت چانه زنی نسبی بالایی برخوردارند و کمتر استقلال خود را به خاطر یک مشتری مصالحه می کنند؛ ب) حساسیت بالایی نسبت به حفظ شهرت خود دارند؛ ج) اگر نتوانند تحریفات و اشتباهات با اهمیت در صورت های مالی صاحبکارانشان را کشف و گزارش کنند، منافع زیادی را از دست خواهند داد و د) کارکنان مؤسسات حسابرسی بزرگ تحت آموزش مستمر و با کیفیت قرار می گیرند و به علت تعدد و تنوع کارهای حسابرسی و به کارگیری تکنولوژی های قوی تر، زمان کار حسابرسی کمتری دارند و این کاهش را به کارایی بیشتر حسابرسان منتسب می کنند. مؤسسات بزرگ حسابرسی بایستی خدمات با کیفیت تری ارائه دهند تا بتوانند خود را از سایر مؤسسات حسابرسی متمایز نمایند و مشتریان بیشتری داشته باشند. رویکرد حسابرسی نظام مندی که توسط مؤسسات حسابرسی بزرگ به کار می رود، منجر به تأخیر در گزارش حسابرسی می شود (اوسوآنسا و لونتیس^۳، ۲۰۰۶). لذا در این پژوهش اندازه مؤسسه حسابرسی به عنوان معیار کیفیت حسابرسی استفاده شده است. اگر حسابرس، سازمان حسابرسی باشد عدد ۱ و در سایر موارد برابر با صفر است.

اندازه شرکت (Size): حبیب و همکاران^۴ (۲۰۱۹) معتقدند که ویژگی های مرتبط با شرکت صاحبکار (پیچیدگی، ریسک ذاتی و اهرم) یکی از عوامل تاثیر گذار بر تأخیر در صدور گزارش حسابرسی است. پژوهش های پیشین شواهدی فراهم کرده اند که صاحبکاران با اندازه های بزرگتر و سودآوری بالاتر، تمایل به تأخیر در گزارش حسابرسی کوتاه تری

¹ MKTSIZE

² Eshleman

³ Owusu-Ansah & Leventis

⁴ Habib

دارند یعنی بین اندازه صاحبکار با تأخیر در گزارش حسابرسی رابطه منفی وجود دارد (عقیقی، ۲۰۰۹). در این پژوهش اندازه شرکت از طریق لگاریتم مجموع دارایی‌ها شرکت اندازه گیری می‌شود.

اهرم (Leverage): حسابسان تمایل دارند گزارش‌های حسابرسی تعدیل شده را به شرکت‌هایی ارائه دهند که سطح بالایی از اهرم مالی دارند، این امر به دلیل نگرانی‌های مربوط به عدم توانایی شرکت در پرداخت تعهدات خود است که می‌تواند تداوم فعالیت شرکت را مختل کند که نشان می‌دهد نسبت اهرم مالی بر نوع اظهار نظر و مدت زمان حسابرسی تأثیر دارد (ترزیا و ستیاوَن^۱، ۲۰۲۳). در این پژوهش اهرم مالی از نسبت کل بدهی‌ها بر ارزش دفتری مجموع دارایی‌ها محاسبه می‌شود.

شرکت مادر (subs): **بونوچی و همکاران^۲ (۲۰۱۸)** معتقدند مدیران انتخاب شده توسط شرکت اصلی، متعهد به پیروی از سیاست‌های شرکت اصلی در مورد زمان‌بندی ارائه گزارشگری مالی هستند. در نتیجه واحد مالی را ملزم می‌کنند که صورت‌های مالی را به‌موقع و سریعتر تهیه و در اختیار حسابرس قرار دهند و از حسابرس هم درخواست می‌شود که سریعتر حسابرسی را آغاز کند. با توجه به اینکه شرکت اصلی حسابرس شرکت فرعی را مشخص می‌کند؛ انتظار می‌رود حسابرس نیز خواسته شرکت اصلی را مدنظر قرار دهد و حسابرسی را مطابق بازه زمانی شرکت اصلی برنامه‌ریزی و اجرا نماید که بتواند در فاصله زمانی مناسب قبل از مجمع شرکت اصلی گزارش حسابرسی را ارائه کند. شرکت‌های اصلی در انتخاب حسابسان خود توجه می‌نمایند که حسابرسانی که محدودیت و تأخیر در برنامه‌ریزی کار حسابرسی دارند را انتخاب نکنند تا تأخیری در ارائه صورت‌های مالی حسابرسی شده شرکت‌های فرعی و نهایتاً شرکت اصلی ایجاد نشود (**محمدرضایی و همکاران، ۱۴۰۳**). اگر شرکت دارای شرکت فرعی باشد ۱ و در غیر این صورت برابر با صفر است (**حیدری سورشجانی و جودکی چگین، ۱۴۰۱**).

تمرکز مالکیت (conown): هر چه صاحبکار؛ سهامداران گسترده‌تری داشته باشد، تعداد سرمایه‌گذاران فردی که به صورت‌های مالی شرکت متکی هستند، بیشتر می‌شود. اتکای بیشتر به صورت‌های مالی؛ ریسک دعاوی علیه صاحبکار و حسابرس را افزایش می‌دهد. در نتیجه تمرکز مالکیت (سهامداران منفرد) رابطه منفی (مثبت) با تأخیر در گزارش حسابرسی دارد (**فرجی و همکاران، ۲۰۲۳**) و برابر با درصدی از سهام عادی صاحبکار است که متعلق به بزرگترین سهام‌دار باشد.

۳-۱-۵- مدل‌های پژوهش

با پیروی از تحقیقات **بهوین و همکاران^۳ (۲۰۲۴)** و **محمدرضایی و محد- صالح (۲۰۱۸)** مدل‌های رگرسیونی برای آزمون فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر تدوین می‌شوند.

مدل رگرسیونی برای آزمون فرضیه اول:

$$\text{Log ARL}_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \text{Opinion Shopping}_{i,t} + \beta_2 \text{AQ}_{i,t} + \beta_3 \text{Size}_{i,t} + \beta_4 \text{Lev}_{i,t} + \beta_5 \text{Sube}_{i,t} + \beta_6 \text{conown}_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

مدل رگرسیونی برای آزمون فرضیه دوم:

$$\text{Log ARL}_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \text{Opinion Shopping}_{i,t} + \beta_2 \text{MKTSIZE}_{i,t} + \beta_3 \text{Opinion Shopping}_{i,t} * \text{MKTSIZE}_{i,t} + \beta_4 \text{AQ}_{i,t} + \beta_5 \text{Size}_{i,t} + \beta_6 \text{Lev}_{i,t} + \beta_7 \text{Sube}_{i,t} + \beta_8 \text{conown}_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

¹ Theresia and Setiawan

³ Bhuiyan

² Bonacchi

۴- یافته‌های پژوهش

۴-۱- آمار توصیفی

نتایج محاسبه آمار توصیفی متغیرهای پژوهش به شرح جدول (۲) است.

جدول ۲. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیرها	مشاهدات	میانگین	میانه	انحراف معیار	کمترین	بیشترین
تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی	۷۲۰	۴/۱۴۳	۴/۰۲۵	۰/۴۴۸	۴/۶۲۵	۲/۱۹۷
خرید اظهارنظر حسابر	۷۲۰	۰/۳۴۱	۱/۰۰۰	۰/۰۲۳	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰
اندازه بازار حسابرسی	۷۲۰	۰/۲۹۶	۰/۲۵۳	۰/۱۵۲	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰
کیفیت حسابرسی	۷۲۰	۰/۵۱۹	۱/۰۰۰	۰/۴۹۹	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰
اندازه شرکت	۷۲۰	۱۴/۹۸۵	۱۴/۶۹۸	۱/۶۴۴	۹/۵۳۲	۱۸/۵۸۳
اهرم مالی	۷۲۰	۰/۵۵۳	۰/۵۴۹	۰/۲۰۹	۰/۰۳۱	۱/۰۶۵
شرکت مادر	۷۲۰	۰/۴۷۵	۰/۰۰۰	۰/۴۵۰	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰
تمرکز مالکیت	۷۲۰	۰/۳۶۹	۰/۳۳۸	۰/۲۵۵	۰/۱۲۲	۰/۸۴۲

مطابق داده‌های جدول (۲)، میانگین لگاریتم طبیعی تعداد روزهای تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی برابر ۴/۱۴۳ است که نشان می‌دهد میانگین فاصله‌ی زمانی بین تاریخ پایان سال مالی و تاریخ امضای گزارش حسابرر حدود ۶۳ روز است و نیز بیشترین لگاریتم تعداد روزهای تأخیر ۴/۶۲۵ (فاصله زمانی ۱۰۲ روز) بوده که نشان می‌دهد به طور ماکزیمم فاصله بین تاریخ پایان سال مالی و تاریخ امضای گزارش حسابرر در بین شرکت‌های نمونه بیشتر از ۳ ماه بوده است. میانگین متغیر خرید اظهارنظر حسابرر برابر با ۰/۳۴۱ است که در ۳۴ درصد از شرکت‌های نمونه، پدیده خرید اظهارنظر حسابرر اتفاق افتاده است به عبارت دیگر در ۳۴ درصد از مشاهدات، تمایل به تغییر نگرش در انتخاب حسابررسان دیده شده است. میانگین اندازه بازار حسابرری حدود ۳۰ درصد است که به معنای میانگین تعادل و تناسب بین مجموع دارایی‌های صاحبکار و صنعت در اندازه خدمات حسابرری دارد. میانگین نسبت اهرمی حدوداً ۵۵ درصد است، چراکه سیستم تأمین مالی در ایران از طریق بانکها است. و نیز میانگین تمرکز مالکیت حدود ۳۷ درصد است که نشان از سطح بالای تمرکز مالکیت دارد. مشاهدات حکایت از آن دارد که سازمان حسابرری ۵۱ درصد از شرکت‌های نمونه را حسابرری کرده است.

۴-۲- آزمون‌های پیش فرض

قبل از برآزش مدل‌ها لازم است به منظور بررسی استفاده از روش داده‌های تابلویی با اثرهای ثابت در مقابل روش داده‌های ترکیبی و نیز برای بررسی استقلال بین جزء اختلال مربوط به عرض از مبدا و متغیرهای توضیحی؛ آزمون تشخیصی F لیمر و هاسمن اجرا شود. نتایج حاصل از آزمون F لیمر برای مدل پژوهش در جدول (۳) نشان داده شده است.

جدول ۳. نتایج آزمون F لیمر و هاسمن مدل‌های پژوهش

شرح	آزمون	آماره	احتمال	نتیجه آزمون
مدل (۱)	F لیمر	۵/۸۳۴	۰/۰۰۰۰	ارجحیت روش پانل
مدل (۲)	F لیمر	۵/۱۵۱	۰/۰۰۰۰	ارجحیت روش پانل
مدل (۱)	هاسمن	۱/۱۱۰	۰/۹۸۱۱	اثرات تصادفی
مدل (۲)	هاسمن	۱/۹۸۷	۰/۹۸۱۴	اثرات تصادفی

همان‌طور که در جدول (۳) مشاهده می‌شود، احتمال آماره F لیمر در هر دوم مدل کمتر از ۰/۰۵ است که نشان‌دهنده ارجحیت روش پانل است و احتمال آزمون هاسمن در هر دو مدل بیشتر از ۰/۰۵ است که بیانگر ارجحیت پانل اثرات تصادفی در تمامی مدل‌ها است.

در این پژوهش جهت بررسی علیت معکوس و بررسی درون‌زایی متغیر مستقل آزمون دوربین-وو-هاسمن اجرا شده است. در ادبیات اقتصادسنجی، متغیر درون‌زا متغیری است که همبستگی قوی (هم‌خطی) با اجزای باقی‌مانده مدل دارد. در این روش، ابتدا مدل‌ها با استفاده از روش رگرسیون دو مرحله‌ای (TSLS) برازش داده می‌شود و سپس برون‌زایی متغیر خرید اظهارنظر حسابرس بررسی می‌شود. فرضیه صفر در این آزمون برون‌زا بودن متغیر و فرضیه مقابل درون‌زا بودن متغیر است. اگر سطح معناداری به دست آمده برای یک متغیر بیشتر از ۵٪ باشد، دلیلی بر درون‌زایی آن وجود ندارد و برون‌زایی رد نمی‌شود. نتایج آزمون دوربین-وو-هاسمن در جدول (۴) ارائه شده است. سطح معناداری به دست آمده برای متغیر خرید اظهارنظر بیشتر از ۵٪ است، بنابراین متغیر خرید اظهارنظر حسابرس برون‌زا است.

جدول ۴. نتایج آزمون درون‌زایی متغیر مستقل

متغیر	نماد	مدل	سطح معناداری	نتیجه
خرید اظهارنظر حسابرس	Opinoion Shopping	مدل (۱)	۰/۰۶۳	متغیر برون‌زا
خرید اظهارنظر حسابرس	Opinoion Shopping	مدل (۲)	۰/۰۷۱	متغیر برون‌زا

۳-۴- آزمون فرضیه‌های پژوهش

پس از بررسی پیش فرض‌های مدل‌های رگرسیونی پژوهش و اطمینان از برقراری این فرض‌ها، حال می‌توان به تخمین مدل‌ها اقدام نمود. هدف از تخمین مدل‌ها، استفاده از نتایج تخمین ضرایب برای آزمون فرضیه‌های پژوهش است.

۳-۴-۱- آزمون فرضیه اول

به منظور آزمون فرضیه اول از مدل رگرسیونی (۱) استفاده شده است. نتایج برآورد مدل (۱) در جدول (۵) ارائه شده است.

جدول ۵. نتایج آزمون فرضیه اول

$\text{Log ARL}_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \text{Opinion Shopping}_{i,t} + \beta_2 \text{AQ}_{i,t} + \beta_3 \text{Size}_{i,t} + \beta_4 \text{Lev}_{i,t} + \beta_5 \text{Sube}_{i,t} + \beta_6 \text{conown}_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$					
متغیر	ضریب	آماره t	معناداری	VIF	
ضریب ثابت	C	۸/۲۳۶	۰/۰۰۰۰	-	
خرید اظهارنظر	Opinoion Shopping	-۳/۶۰۹	۰/۰۰۰۲	۱/۰۰۵	
کیفیت حسابرسی	AQ	-۳/۱۰۸	۰/۰۰۰۵	۱/۰۰۳	
اندازه شرکت	SIZE	-۱/۵۷۰	۰/۱۱۶۶	۱/۰۱۳	
اهرم مالی	LEV	-۱/۴۲۲	۰/۱۵۵۳	۱/۰۱۱	
شرکت مادر	Sube	۰/۶۰۹	۰/۵۴۲۲	۱/۰۰۶	
تمرکز مالکیت	Conown	۱/۲۱۸	۰/۲۲۳۱	۱/۰۰۸	
آماره F فیشر	۱۲/۰۰۸	ضریب تعیین	۰/۴۲۵		
		ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۴۰۰		
احتمال آماره	۰/۰۰۰۰	آماره دوربین-واتسون	۱/۶۴۲		

مطابق نتایج تخمین مدل اول پژوهش در جدول (۵)، مقدار احتمال آماره F فیشر برابر ۰/۰۰۰۰ و کمتر از ۰/۰۵ (سطح خطای پژوهش) است، بنابراین معناداری و مناسب بودن مدل تأیید می‌گردد. مقدار آماره دوربین واتسون ۱/۶۴ نشان از عدم وجود خود همبستگی بین جملات خطاء مدل دارد و ضریب تعیین تعدیل شده مدل برابر با ۰/۴۰ بدان معناست که، ۴۰ درصد از تغییرات تأخیر در ارائه گزارش‌های حسابرسی به وسیله متغیرهای مدل پژوهش، توضیح داده می‌شود. مقدار احتمال آماره t متغیر خرید اظهارنظر حسابرس برابر ۰/۰۰۰۲ است که کمتر از سطح خطای ۵٪ است، بنابراین بین خرید اظهارنظر حسابرس با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد ضریب تأثیر برابر با ۰/۱۱۹- است، یعنی بین خرید اظهارنظر حسابرس و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه منفی و معناداری وجود دارد. بنابراین فرضیه اول تأیید می‌شود. همچنین نتایج آزمون تورم واریانس بیانگر آن است که بین متغیرهای پژوهش همخطی وجود ندارد.

۴-۳-۲- آزمون فرضیه دوم

همچنین برای آزمون فرضیه دوم از مدل رگرسیونی (۲) استفاده شده است. نتایج برآورد مدل (۲) در جدول (۶) ارائه شده است.

جدول ۶. نتایج آزمون فرضیه دوم

$\text{Log ARL}_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \text{Opinion Shopping}_{i,t} + \beta_2 \text{MKTSIZE}_{i,t} + \beta_3 \text{Opinion Shopping}_{i,t} * \text{MKTSIZE}_{i,t} + \beta_4 \text{AQ}_{i,t} + \beta_5 \text{Size}_{i,t} + \beta_6 \text{Lev}_{i,t} + \beta_7 \text{Sube}_{i,t} + \beta_8 \text{conown}_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$					
VIF	معناداری	آماره t	ضریب	متغیر	
-	۰/۰۰۰۰	۸/۲۰۶	۱/۷۰۳	C	ضریب ثابت
۳/۹۱۰	۰/۰۰۰۳	-۳/۵۳۷	-۰/۱۱۶	Opinoion Shopping	خرید اظهارنظر حسابرس
۲/۰۸۷	۰/۰۰۰۰	-۵/۵۶۴	-۰/۱۴۴	MKTSIZE	اندازه بازار حسابرسی
۵/۰۳۸	۰/۰۰۰۱	-۳/۹۸۴	-۰/۱۷۲	Opinoion Shopping×MKTSIZE	خرید اظهارنظر حسابرس×اندازه بازار حسابرسی
۱/۰۰۴	۰/۰۰۰۴	-۳/۴۹۵	-۰/۱۰۴	AQ	کیفیت حسابرسی
۱/۰۱۳	۰/۱۱۸۶	-۱/۵۶۲	-۰/۰۱۹	SIZE	اندازه شرکت
۱/۰۱۲	۰/۱۴۶۸	-۱/۴۵۳	-۰/۱۳۰	LEV	اهرم مالی
۱/۰۰۷	۰/۵۵۲۷	۰/۵۹۳	۰/۰۱۹	Sube	شرکت مادر
۱/۰۱۱	۰/۱۹۸۲	۱/۲۸۷	۰/۰۷۹	Conown	تمرکز مالکیت
۰/۴۴۷۸	ضریب تعیین	۱۴/۹۹۳		آماره F فیشر	
۰/۴۱۵۲	ضریب تعیین تعدیل شده				
۱/۶۵۴	آماره دوربین- واتسون	۰/۰۰۰۰		احتمال آماره	

مطابق نتایج تخمین مدل دوم پژوهش در جدول (۶)، مقدار احتمال آماره F فیشر برابر ۰/۰۰۰۰ و کمتر از ۰/۰۵ (سطح خطای پژوهش) است، بنابراین معناداری و مناسب بودن مدل تأیید می‌گردد. مقدار آماره دوربین واتسون ۱/۶۵ نشان از عدم وجود خود همبستگی بین جملات خطاء مدل دارد و ضریب تعیین تعدیل شده مدل برابر با ۰/۴۲ بدان معناست که، ۴۲ درصد از تغییرات تأخیر در ارائه گزارش‌های حسابرسی بوسیله متغیرهای مدل پژوهش، توضیح داده می‌شود. مقدار احتمال آماره t متغیر خرید اظهارنظر حسابرس×اندازه بازار حسابرسی برابر ۰/۰۰۰۱ است که کمتر از سطح خطای ۵٪ است، با توجه به ضریب تأثیر که برابر با ۰/۱۷۲- است، می‌توان گفت اندازه بازار حسابرسی رابطه بین خرید اظهار نظر حسابرس و تأخیر ارائه گزارش حسابرسی را تعدیل می‌کند و در نتیجه فرضیه دوم تأیید می‌شود. به عبارت دیگر می‌توان

گفت اندازه بازار حسابرسی عامل مهمی است که رابطه بین خرید اظهار نظر حسابرس و تأخیر ارائه گزارش حسابرسی را منفی تر می کند. همچنین نتایج آزمون تورم واریانس بیانگر این است که بین متغیرهای پژوهش همخطی وجود ندارد.

۴-۳-۳- تحلیل حساسیت

به منظور ارزیابی قابلیت اتکای نتایج پژوهش و اجرای آزمون های تحلیل حساسیت، متغیر مستقل پژوهش براساس الگوی داخلی مورد اندازه گیری قرار گرفته و آزمون فرضیه اول مجدداً اجرا شد. بدین منظور، برای اندازه گیری متغیر خرید اظهار نظر حسابرس از شاخص ترکیبی امیری و فخاری (۱۳۹۹) به شرح ذیل استفاده شده است.

$$\begin{aligned} \text{Opinion Shopping}_{i,t} - \text{Index} &= 0.071 \text{ OP Improvment}_{i,t} + 0.504 \text{ QU} - \text{Remarks}_{i,t} - 0.357 \text{ Audit Change}_{i,t} \\ &+ 0.458 \text{ Tenure}_{i,t} + 1.032 \text{ Partner Change}_{i,t} + 0.178 \text{ Abn Audit fee}_{i,t} \\ &- 0.053 \text{ Aud Report Lag}_{i,t} \end{aligned}$$

که در این رابطه، Opinion Shopping- Index شاخص ترکیبی خرید اظهار نظر حسابرس؛

OPImprovement بهبود اظهار نظر حسابرس؛ اگر اظهار نظر حسابرس نسبت به سال قبل از حالت نامطلوب (گزارش تعدیل شده) به مطلوب (گزارش تعدیل نشده) تغییر یافته باشد عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر تعلق می گیرد. QU- Remarks کاهش تعداد بندهای مشروط گزارش حسابرسی نسبت به سال قبل اتفاق افتاده باشد عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر تخصیص داده می شود.

AuditChange تغییر مؤسسه حسابرسی: اگر مؤسسه حسابرسی شرکت نسبت به سال قبل تغییر یافته باشد، به آن ۱ و در غیر این صورت صفر اختصاص داده می شود.

Tenure دوره زیاد تصدی مؤسسه حسابرسی: اگر مدت تصدی مؤسسه حسابرسی بیش از دو سال باشد، گویای دوره زیاد تصدی است و برای آن ۱ در نظر گرفته می شود و در غیر این صورت به آن صفر تعلق می گیرد.

Partner Change تغییر شریک مؤسسه حسابرسی: اگر شریک مؤسسه حسابرسی نسبت به سال قبل تغییر یافته باشد، ۱ و در غیر این صورت صفر در نظر گرفته می شود.

Abn Audit fee حق الزحمه غیرعادی حسابرسی: با پیروی از لایو و همکاران^۱ (۲۰۱۲) باقیمانده حاصل از مدل زیر نشانگر حق الزحمه غیرعادی حسابرسی است.

$$TF_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \text{LOSS}_{i,t} + \beta_2 \text{Opinion}_{i,t} + \beta_3 \text{SIZE}_{i,t} + \beta_4 \text{REC}_{i,t} + \beta_5 \text{INV}_{i,t} + \beta_6 \text{Lev}_{i,t} + \beta_7 \text{ROA}_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

که در آن، TF لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابرسی؛ LOSS زیان شرکت؛ SIZE اندازه شرکت؛ Opinion اظهار نظر تعدیل شده گزارش؛ REC حساب های دریافتی؛ INV موجودی کالا؛ Lev اهرم مالی؛ ROA بازده دارایی ها و خطای باقیمانده مدل، ε بیانگر حق الزحمه غیرعادی حسابرسی است.

Aud report Lag تأخیر غیرمنتظره گزارش حسابرسی: برای اندازه گیری این متغیر به طبیعت از کنچل و شارما^۲

(۲۰۱۲) مقادیر باقیمانده از برآورد مدل زیر، تأخیر غیرمنتظره گزارش حسابرسی را نشان می دهد.

$$\begin{aligned} \text{LAG}_{i,t} &= \beta_0 + \beta_1 \text{SIZE}_{i,t} + \beta_2 \text{LnFee}_{i,t} + \beta_3 \text{CR}_{i,t} + \beta_4 \text{ROE}_{i,t} + \beta_5 \text{LOSS}_{i,t} + \beta_6 \text{BTM}_{i,t} + \beta_7 \text{Lev}_{i,t} \\ &+ \beta_8 \text{Age}_{i,t} + \beta_9 \text{Tenure}_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \end{aligned}$$

^۱ Liao

^۲ Knechel, & Sharma

که در آن، LAG تأخیر ارائه گزارش حسابرسی؛ SIZE اندازه شرکت؛ LnFee حق الزحمه حسابرسی؛ CR نسبت جاری؛ ROE بازده حقوق صاحبان سهام؛ LOSS زیان شرکت؛ BTM نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار حقوق صاحبان سهام آن؛ Lev اهرم مالی؛ Age عمر شرکت؛ Tenure دوره تصدی مؤسسه حسابرسی هستند. در این مدل متغیرهای توضیحی اندازه شرکت، حق الزحمه حسابرسی، نسبت جاری و ... نشاندهنده تأخیر مورد انتظار گزارش حسابرسی است و خطای باقیمانده مدل، بیانگر تأخیر غیرمنتظره گزارش حسابرسی است.

به این صورت ابتدا با وارد کردن داده‌ها در رابطه بالا مقدار حاصل از رابطه برای هر سال- شرکت بدست می‌آید مقدار بحرانی خرید اظهارنظر ۰/۱۳۵ است و این بدان معناست که اگر این مقدار برای شرکتی بیشتر از ۰/۱۳۵ باشد، به خرید اظهارنظر حسابرسان اقدام کرده است و اگر کمتر از این مقدار باشد، به خرید اظهارنظر حسابرسان اقدام نکرده است.

جدول ۷. نتایج تحلیل حساسیت آزمون فرضیه اول

متغیر	ضریب	آماره t	معناداری	VIF
ضریب ثابت	C	۱/۶۷۸	۸/۲۳۶	۰/۰۰۰
خرید اظهارنظر	Opinion Shopping	-۰/۱۰۳	-۳/۱۶۳	۰/۰۰۱۴
کیفیت حسابرسی	AQ	-۰/۰۹۷	-۳/۰۹۶	۰/۰۰۰۶
اندازه شرکت	SIZE	-۰/۰۲۰	-۱/۶۰۴	۰/۰۹۶۵
اهرم مالی	LEV	-۰/۱۲۶	-۱/۳۷۶	۰/۱۷۲۴
شرکت مادر	Sube	۰/۰۲۲	۰/۶۲۴	۰/۴۳۵۲
تمرکز مالکیت	Conown	۰/۰۷۴	۱/۲۶۵	۰/۱۹۵۷
آماره F فیشر	۱۰/۳۰۹	ضریب تعیین	۰/۳۸۶	
احتمال آماره	۰/۰۰۰۱	ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۳۶۲	
		آماره دوربین- واتسون	۱/۹۶۲	

نتایج آزمون تحلیل حساسیت در جدول (۷) نشان می‌دهد مدل رگرسیونی در سطح خطای ۵٪ معنادار است. مقدار احتمال آماره t متغیر خرید اظهارنظر حسابرسان برابر ۰/۰۰۱۴ است که کمتر از سطح خطای ۵٪ است، بنابراین بین خرید اظهارنظر حسابرسان با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد و با توجه به ضریب تأثیر برابر با -۰/۱۰۳- نشان می‌دهد که نوع رابطه منفی است. به طور کلی، یافته‌های حاصل از این معیار جایگزین برای متغیر مستقل (خرید اظهارنظر حسابرسان) استحکام این نتیجه را تأیید می‌کنند که بین خرید اظهارنظر حسابرسان و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

۵- نتیجه‌گیری و پیشنهادهای کاربردی پژوهش

مهمترین پیامد تأخیر در انتشار گزارش‌های مالی؛ افزایش عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیران و سهامداران است. این مسئله نه تنها بر تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران اثر منفی می‌گذارد، بلکه می‌تواند ارزش بازار شرکت‌ها را نیز کاهش دهد. در این شرایط، حسابرسان به دلیل لزوم بررسی‌های بیشتر و مذاکرات طولانی با مدیران، گزارش خود را با تأخیر ارائه می‌دهند. این تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی می‌تواند نشانه‌ای از خرید اظهارنظر حسابرسان باشد، چرا که موضوع رقابت و تمرکز در بازار حسابرسی امری مهم و بنیادین است. پژوهش حاضر به دنبال بررسی این موضوع است که آیا اندازه بازار خدمات حسابرسی، رابطه میان تأخیر در ارائه گزارش‌های حسابرسی و پدیده خرید اظهارنظر را تحت تأثیر قرار دهد یا خیر؟

نتایج فرضیه اول نشان داد که بین خرید اظهارنظر حسابرس و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه منفی و معناداری وجود دارد. این نتیجه بیانگر آن است که از نگاه نظریه وابستگی اقتصادی، تسریع در صدور گزارش حسابرسی به عنوان تلاش مدیریت جهت پنهان سازی ریسک های اطلاعاتی از دید سهام داران تعبیر شود. کسب اظهار نظر مطلوب از حسابرس از طریق نفوذ مدیریت در فرآیند حسابرسی و کاهش استقلال حسابرس انجام می شود. از منظر این تئوری کاهش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی در نتیجه وابستگی اقتصادی حسابرس شکل گرفته و خرید اظهار نظر پدیدار می شود. این رابطه بدان معناست که نباید تأخیر کمتر را همیشه نشانه بهبود عملکرد دانست، بلکه باید به انگیزه های پشت پرده توجه کرد، چرا که انگیزه های اقتصادی و روابط مالی حسابرس با صاحبکار بر زمان بندی ارائه گزارش حسابرسی تأثیرگذار است. در مجموع، تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی در شرکت هایی که به دنبال خرید اظهارنظر هستند، می تواند زنگ هشدار برای ناظران بازار سرمایه، حسابرسان و سازمان های نظارتی باشد تا توجه بیشتری به استقلال و کیفیت فرآیند حسابرسی در این شرکت ها داشته باشند. نتایج این فرضیه با مطالعات **حبیب و همکاران (۲۰۱۹)**، **کیم و همکاران (۲۰۲۰)** همسو است.

یافته های حاصل از تحلیل فرضیه دوم نشان می دهد که اندازه بازار حسابرس می تواند نقش مهمی در کاهش رفتارهای فرصت طلبانه در فرآیند حسابرسی ایفا کند. در شرایطی که بازار حسابرسی بزرگ تر و رقابتی تر باشد، امکان انتخاب حسابرسان با صلاحیت بیشتر، استقلال بالاتر و حساس نسبت به شهرت و اعتبارشان وجود دارد. این عوامل احتمال خرید اظهارنظر توسط صاحبکار را کاهش می دهند، چرا که حسابرسان در بازارهای بزرگ تر کمتر تمایل دارند استقلال خود را فدای منافع کوتاه مدت کنند. در نتیجه، با کاهش خرید اظهار نظر حسابرس، روند حسابرسی شفاف تر، سریع تر و مبتنی بر شواهد مستندتر انجام می گیرد که این خود منجر به ارائه گزارش های حسابرسی به موقع می شود. به بیان دیگر، اندازه بازار حسابرس به عنوان یک عامل تعدیل گر، با تعدیل رابطه میان خرید اظهار نظر و تأخیر گزارش دهی، موجب ارتقاء کیفیت و به موقع بودن افشای اطلاعات مالی می گردد. در بازار حسابرسی بزرگ تر، خرید اظهار نظر باعث گزارش دهی زودهنگام تر خواهد شد. این یافته ها اهمیت ساختار بازار حسابرسی و نظارت حرفه ای را در بهبود کیفیت و به موقع بودن گزارش ها برجسته می کند. از منظر سیاست گذاری، این نتایج نشان می دهند که گسترش و تنوع بخشی بازار حسابرسی (به ویژه در کشورهای در حال توسعه) می تواند ابزاری کارآمد برای کاهش فشارهای غیراخلاقی بر حسابرسان و ارتقاء کیفیت افشای مالی باشد. همچنین، این موضوع برای ناظران مالی و سازمان های حرفه ای نیز حائز اهمیت است که با تنظیم گری مناسب، زمینه رقابت سالم میان حسابرسان را فراهم کنند.

در ایران بخش قابل توجهی از بازار خدمات حسابرسی؛ غیررقابتی و انحصاری در اختیار دو مؤسسه بزرگ سازمان حسابرسی و مفید راهبر است و حق الزحمه حسابرسی در شرایط رقابتی تعیین نمی گردد. لذا اندازه بازار رقابتی حسابرسی در کشور کوچک است و مطابق نظریه وابستگی اقتصادی در بازارهای رقابتی؛ حسابرسان برای حفظ جایگاه خود و رقابت با دیگر مؤسسات، انعطاف پذیری بیشتری از خود نشان می دهند و احتمال خرید اظهار نظر حسابرس بیشتر است. وابستگی اقتصادی مؤسسات حسابرسی به صاحبکار در بازارهای رقابتی تسریع در صدور گزارش حسابرسی و احتمال خرید اظهارنظر حسابرس را تقویت می کند. نتایج این فرضیه با مطالعات **هوانگ و حبیب (۲۰۱۹)**، **اشیلین (۲۰۱۳)** و **چانگ و همکاران (۲۰۱۹)** همسو است.

با توجه به نتایج فرضیه‌های پژوهش سرمایه‌گذاران به تأخیر در انتشار گزارش‌های حسابرسی به‌عنوان یک شاخص هشداردهنده از وجود تعاملات غیرشفاف بین مدیریت و حسابرس می‌نگرند. تطبیق بین نوع اظهارنظر (مقبول، مشروط، مردود و...) و زمان ارائه گزارش و نیز بررسی روند زمانی ارائه گزارش‌های حسابرسی در سال‌های مختلف، به‌ویژه برای شرکت‌هایی که سابقه تأخیر دارند، می‌تواند به درک سرمایه‌گذاران از کیفیت و شفافیت اطلاعات مالی کمک و آن را معیاری برای ارزیابی ریسک‌های اطلاعاتی شرکت تلقی نمایند. همچنین وجود بازار رقابتی در خدمات حسابرسی می‌تواند ابزاری مؤثر در کاهش فشارهای غیراخلاقی بر استقلال حسابرسان و پدیده خرید اظهارنظر آنان باشد. لذا به ناظران و سازمان‌های حرفه‌ای پیشنهاد می‌گردد که در ارزیابی‌های خود از کنترل کیفیت خدمات و رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی شاخص‌هایی همچون میزان تأخیر در گزارش‌دهی، تغییرات در نوع اظهارنظر را مد نظر قرار دهند. همچنین به جامعه حسابداران رسمی به عنوان متولی پیشنهاد می‌شود به ایجاد یک بازار رقابتی سالم از طریق کاهش تمرکز بازار به خدمات حسابرسی برخی مؤسسات (سازمان حسابرسی و مؤسسات بزرگ) و ایجاد محدودیت‌ها (همچون تعیین سقف مجاز برای تعداد مشتریان هر مؤسسه حسابرسی) همت گمارد. به پژوهشگران آتی توصیه می‌شود تاثیر اندازه بازار خدمات حسابرسی بر رابطه بین ساختار مالکیت شرکت و خرید اظهارنظر حسابرس و نیز نقش ویژگی‌های شرکت (اندازه، پیچیدگی مالی، ساختار هیئت مدیره) در تبیین رابطه بین خرید اظهارنظر و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی را بررسی نمایند. لازم به ذکر است که در این پژوهش نمونه، صرفاً مشتمل بر شرکت‌های بورس است و به علت در دسترس نبودن اطلاعات شرکت‌های غیر بورسی (شرکت‌های مشمول گزارش حسابرسی موضوع ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم) اندازه بازار حسابرسی براساس رتبه مقیاس‌بندی شده از ارزش دفتری دارایی‌های حسابرسی شده توسط شرکت‌های بورسی محاسبه شده است؛ بنابراین، در تعمیم نتایج به دست آمده، بایستی احتیاط لازم به عمل آید.

ملاحظات اخلاقی

پیروی از اصول اخلاق پژوهش

نویسندگان اصول اخلاقی را در انجام و انتشار این پژوهش علمی رعایت و این موضوع مورد تأیید همه آنهاست.

مشارکت نویسندگان

همه نویسندگان در مقاله سهم و نقش یکسان داشته‌اند.

تعارض منافع

بنا بر اظهار نویسندگان این مقاله تعارض منافع ندارد.

حامی مالی

نویسندگان هیچگونه حمایت مالی برای پژوهش، تألیف و انتشار این مقاله دریافت نکرده‌اند.

تقدیر و تشکر

بدینوسیله از تمامی عزیزانی که در انجام این پژوهش ما را یاری نمودند، قدردانی می‌شود.

منابع

- امیری، اسماعیل و فخاری، حسین (۱۳۹۹). شاخص ترکیبی برای خرید اظهارنظر حسابرس مبتنی بر فن تحلیل ممیزی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۳۳-۱، (۱)، ۲۷-۳۳. DOI: 10.22059/acctgrev.2020.290386.1008287
- اورادی، جواد؛ نصیرزاده، فرزانه و حصارزاده، رضا (۱۳۹۷). تأثیر رقابت در بازار حسابرسی بر حق‌الزحمه حسابرسی: نقش اندازه بازار حسابرسی. *پیشرفت‌های حسابداری*، ۲۹-۱، (۲)، ۱۰-۲۹. DOI: 10.22099/jaa.2018.25813.1575
- تیموریان، سید علی اکبر؛ مران جوری، مهدی؛ علیخانی، رضیه و رستمی، نعمت (۱۴۰۵). خودشیفتگی شرکای حسابرسی و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی: نقش دوره تصدی و تعدد کاری. *مجله دانش حسابداری*، ۱۷-۲، (۲)، ۱۵۷-۱۸۴. DOI: 10.22103/2025.24083.4097jak
- حاجیه، زهره و رفیعی، آزاد (۱۳۹۳). تأثیر کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی بر به هنگام بودن گزارش حسابرسی مستقل. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۶-۲۴، (۲۴)، ۱۲۱-۱۳۷. <https://sanad.iau.ir/Journal/faar/Article/1073871>
- حیدری سورشجانی، زهرا و جودکی چگنی، زهرا (۱۴۰۱). تأخیر در گزارش حسابرسی: مشغله کاری حسابرس و رتبه مؤسسات حسابرسی. *مجله دانش حسابداری مالی*، ۹-۱، (۱)، ۱۱۳-۱۳۲. DOI: 10.30479/jfak.2022.16312.2929
- جعفری، کرامت؛ آزادی، کیهان و فدائی، مهدی (۱۴۰۲). ارائه مدلی از عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی با بکارگیری روش دلفی و تکنیک فازی مثلثی مرکز ثقل. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۱۲-۴۷، (۴۷)، ۹۳-۱۱۰. https://www.jmaak.ir/article_21639.html?lang=fa
- دریانی، عباسعلی و فتاحی، یاسین (۱۴۰۵). اظهارنظر حسابرس، ریسک سقوط قیمت سهام و حاکمیت شرکتی. *مجله دانش حسابداری*، ۱۷-۲، (۲)، ۸۷-۱۰۶. DOI: 10.22103/jak.2025.24085.4098
- رجبی، روح‌الله (۱۳۸۹). چالش‌های رقابت در حرفه حسابرسی مستقل. *حسابدار رسمی*، ۷-۱۲، (۱۲)، ۲۶-۳۷. noormags.ir/view/865095
- صدراپی، غزل السادات؛ محمدرضائی، فخرالدین؛ غلامی جمکرانی، رضا و فرجی، امید (۱۴۰۱). حق‌الزحمه حسابرسی: شواهد اولیه از نقش برخی متغیرهای محذوف. *مجله دانش حسابداری*، ۱۳-۱، (۱)، ۹۷-۱۲۰. DOI: 10.22103/jak.2021.17928.3536
- قاسم‌زاده گنج‌های، امیر حسین؛ شمس، امیر؛ مهرآذین، علیرضا و کریمی، محمد (۱۴۰۳). شناسایی و رتبه‌بندی عوامل اثرگذار بر خرید اظهارنظر حسابرسان بر اساس تکنیک دلفی. *دانش حسابرسی*، ۲۴-۹۵، (۹۵)، ۶۵-۸۰. <http://danesh.dmk.ir/article-1-3223-fa.html>
- لاری دشت بیاض، محمود؛ قناد، مصطفی و فکور، حسین (۱۳۹۷). ویژگی‌های کمیته حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی. *فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۱۰-۳۷، (۳۷)، ۲۱۵-۲۴۲. DOI: 20.1001.1.23830379.1397.10.37.9.9
- محمدرضائی، فخرالدین؛ امینی، فخرالدین و جودی، سمیرا (۱۴۰۳). تأخیر در گزارش حسابرسی شرکت فرعی: نقش زمان گزارشگری شرکت اصلی. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۱۴-۱، (۱)، ۳۳-۶۲. DOI: 10.22051/jera.2024.45422.3177
- مولایی، پژمان و کردستانی، غلامرضا (۱۴۰۰). عوامل مؤثر بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی از سه بعد حسابرسی، حاکمیت شرکتی و عوامل خاص شرکت. *پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای*، ۲-۵، (۵)، ۱۰۰-۱۲۶. DOI: 10.22034/jpar.2022.549070.1078
- نجفی، سعید؛ محمدزاده سالطه، حیدر و کنعانی، اکبر (۱۴۰۱). بررسی دلایل تأخیر در ارائه گزارشات حسابرسی توسط مؤسسات حسابرسی. *فصلنامه پژوهش در حسابداری و علوم اقتصادی*، ۲-۲۱، (۲۱)، ۸-۱. shij.ir/jares/Content/010531_17/01-Jares-No21-Vol01-13688
- یاری، حسن؛ شهبخش، محمود و باغومیان، رافیک (۱۴۰۲). خرید اظهارنظر حسابرس و معاملات با اشخاص وابسته: شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۱۵-۵۸، (۵۸)، ۱۸۹-۲۰۸. DOI: faar.2023.702110/10.30495

References

- Ahmad, D. S., & Bella, R. (2026). Audit report lag in Indonesia: Evidence from listed firms with high and low audit committee experience. *Economic Studies Journal (Ikonomicheski Izsledvania)*, 35(4), 158–175. <https://ideas.repec.org/a/bas/econst/y2026i4p158-175.html>
- Afify, H. A. E. (2009). Determinants of audit report lag: Does implementing corporate governance have any impact? Empirical evidence from Egypt. *Journal of Applied Accounting Research*, 10(1), 56–86. <https://doi.org/10.1108/09675420910963397>

- Amiri, E., & Fakhari, H. (2020). A composite index for audit opinion shopping based on discriminant analysis technique. *Accounting and Auditing Review*, 27(1), 1–31. doi.org/10.22059/acctgrev.2020.290386.1008287 [In Persian].
- Analia, A. P., & Puspaningsih, A. (2020). The effect of debt default, opinion shopping, audit tenure and company's financial conditions on going-concern audit opinions. *Review of Integrative Business and Economics Research*, 9(2), 115–127. https://buscompress.com/uploads/3/4/9/8/34980536/riber_9-s2_32_s19-082_115-127
- Archambea, D., & DeZoort, F. T. (2001). Auditor opinion shopping and the audit committee: An analysis of suspicious auditor switches. *International Journal of Auditing*, 5(1), 33–52. <https://doi.org/10.1111/1099-1123.00324>
- 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. <https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.1989.tb00732.x>
- Azizah, A. N. (2021). Pengaruh restrukturisasi hutang, reputasi KAP, likuiditas dan opinion shopping terhadap going concern. *Jurnal Akuntansi*, 10(2), 226–242. <https://doi.org/10.37932/ja.v10i2.277>
- Bamber, E., Bamber, M., Smith, L., & Schoderbek, M. P. (1993). Audit structure and other determinants of ARL: An empirical analysis. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 12, 1–23. <https://www.semanticscholar.org/paper/cfbf0d817755d73aae25c94b5291f2c96b465773>
- Barbadillo, E., Aguilar, N., & López, E. B. (2006). Long-term audit engagements and opinion shopping: Spanish evidence. *Accounting Forum*, 30(1), 61–79. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2005.03.007>
- Bhuiyan, B. U., Man, Y., & Lont, D. H. (2024). Audit report lag and the cost of equity capital. *Journal of Capital Markets Studies*, 8(2), 212–241. <https://doi.org/10.1108/JCMS-02-2024-0008>
- Blankley, A. I., Hurtt, D. N., & MacGregor, J. (2012). Abnormal audit fees and restatements. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(1), 79–96. <https://doi.org/10.2308/ajpt-10210>
- Bonacchi, M., Cipollini, F., & Zarowin, P. (2018). Parents' use of subsidiaries to “push down” earnings management: Evidence from Italy. *Contemporary Accounting Research*, 35(3), 1332–1362. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12330>
- Bryan, D., & Mason, T. (2020). Earnings volatility and audit report lag. *Advances in Accounting*, 51, 100496. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2020.100496>
- Chen, F., Peng, S., Xue, S., Yang, Z., & Ye, F. (2015). Do audit clients successfully engage in opinion shopping? Partner-level evidence. *Journal of Accounting Research*, 54(1), 79–112. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12097>
- Chung, H., Peng, S., Soun, C. H., Zang, Y., & Choi, J. C. H. (2019). Opinion shopping to avoid a going concern audit opinion and subsequent audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 38(2), 101–123. <https://doi.org/10.2308/ajpt-52154>
- Daryaei, A. A., & Fattahi, Y. (2026). Audit opinion, stock price crash risk, corporate governance quality. *Journal of Accounting Knowledge*, 17(2), 87–106. <https://doi.org/10.22103/jak.2025.24085.4098> [In Persian].
- Eshleman, J. D. (2013). *The effect of audit market concentration on audit pricing and audit quality: The role of the size of the audit market* [Doctoral dissertation, Louisiana State University]. https://repository.lsu.edu/gradschool_dissertations/1317/
- European Commission. (2010). *Green paper—Audit policy: Lessons from the crisis*. https://ec.europa.eu/internal_market/consultations/docs/2010/audit/green_paper_audit_en.pdf
- Faraji, O., MohammadRezaei, F., Yazdifar, H., Ahmed, K., & Najafi Gadikelaei, Y. (2023). Audit qualification paragraphs and audit report lag: Evidence from Iran. *Spanish Journal of Finance and Accounting/Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 52(3), 348–383. <https://doi.org/10.1080/02102412.2022.2086731>
- Ghasemzadeh Ganjei, A., Shams, A., Mehrazin, A., & Karimi, M. (2024). Identifying and ranking factors affecting the purchase of auditors' opinions based on the Delphi technique. *Audit Knowledge*, 24(95), 65–80. <https://danesh.dmk.ir/article-1-3223-fa.html> [In Persian].
- Gibbins, M., Salterio, S., & Webb, A. (2001). Evidence about auditor-client management negotiation concerning client's financial reporting. *Journal of Accounting Research*, 39(3), 535–563. <https://www.jstor.org/stable/2672974>
- Habib, A., Bhuiyan, M. B. U., Huang, H. J., & Miah, M. S. (2019). Determinants of audit report lag: A meta-analysis. *International Journal of Auditing*, 23(1), 1–25. <https://doi.org/10.1111/ijau.12136>

- Habib, A., Jiang, H., & Zhou, D. (2019). Financial reporting timeliness and internal control quality: Evidence from China. *The International Journal of Accounting*, 54(1), 1950002. <https://doi.org/10.1142/S1094406019500021>
- Hajiha, Z., & Rafiee, A. (2015). The impact of internal audit function quality on independent audit delay. *The Financial Accounting and Auditing Researches*, 6(24), 121–137. <https://sanad.iau.ir/Journal/faar/Article/1073871> [In Persian].
- Heidary Sureshjani, Z., & Joudaki Chegeni, Z. (2022). Delays in the audit report: Ranking of audit firms and auditor workload. *Financial Accounting Knowledge*, 9(1), 113–132. <https://doi.org/10.30479/jfak.2022.16312.2929> [In Persian].
- Huang, H. J., & Habib, A. (2019). Abnormally long audit report lags and future stock price crash risk: Evidence from China. *International Journal of Managerial Finance*, 15(4), 611–635. <https://doi.org/10.1108/IJMF-07-2018-0213>
- Huang, T. C., Chang, H., & Chiou, J. R. (2016). Audit market concentration, audit fees, and audit quality: Evidence from China. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 35(2), 121–145. <https://doi.org/10.2308/ajpt-51299>
- Ireland, J. C. (2003). An empirical investigation of determinants of audit reports in the UK. *Journal of Business Finance & Accounting*, 30(7–8), 975–1015. <https://doi.org/10.1111/1468-5957.05417>
- Jafari, K., Azadi, K., & Fadaei, M. (2023). Provide a model of factors affecting audit quality using Delphi method and triangular fuzzy technique center of gravity. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 12(47), 93–110. https://www.jmaak.ir/article_21639.html?lang=fa [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. <https://doi.org/10.1080/00014788.1999.9728921>
- Kim, J. B., Liu, X., & Zheng, L. (2020). Opinion shopping and audit report timeliness: Evidence from restatement firms. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 39(3), 123–143. <https://doi.org/10.2308/ajpt-52433>
- 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. <https://digitalcommons.kennesaw.edu/facpubs/3107/>
- Krishnan, G. V. (2021). The determinants and consequences of auditor switching: A review. *Journal of Accounting Literature*, 46, 1–34. <https://doi.org/10.1016/j.acclit.2020.100443>
- Lari Dashtbayaz, M., Ghannad, M., & Fakour, H. (2018). Features of the audit committee and the delay in the audit report. *The Financial Accounting and Auditing Researches*, 10(37), 215–241. <https://doi.org/20.1001.1.23830379.1397.10.37.9.9> [In Persian].
- Lee, B., Gamble, G., Noland, T., & Zhao, Y. (2024). The effects of regulated auditor tenure on opinion shopping: Evidence from the Korean market. *Journal of Risk and Financial Management*, 17(11), 503. <https://doi.org/10.3390/jrfm17110503>
- Lennox, C. (2000). Do companies successfully engage in opinion shopping? Evidence from the UK. *Journal of Accounting and Economics*, 29(3), 321–337. [https://doi.org/10.1016/S0165-4101\(00\)00025-2](https://doi.org/10.1016/S0165-4101(00)00025-2)
- Liao, Y., Chi, W., & Chen, Y. (2012). Auditor economic dependence and accounting conservatism: Evidence from a low litigation risk setting. *International Journal of Auditing*, 17(2), 1–22. <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2012.00460.x>
- Lobo, G., & Zhao, Y. (2013). Relation between audit effort and financial reporting misstatements: Evidence from quarterly and annual restatements. *The Accounting Review*, 88(4), 1385–1412. <https://doi.org/10.2308/accr-50440>
- MohammadRezaei, F., Amini, F., & Joudi, S. (2024). The audit report lag of subsidiaries: The role of deadline determined by parent company. *Empirical Research in Accounting*, 14(1), 33–62. <https://doi.org/10.22051/jera.2024.45422.3177> [In Persian].
- MohammadRezaei, F., Faraji, O., & Heidary, Z. (2021). Audit partner quality, audit opinions and restatements: Evidence from Iran. *International Journal of Disclosure and Governance*, 18(2), 106–119. <https://doi.org/10.1057/s41310-020-00083-0>
- 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. <https://doi.org/10.1111/acfi.12237>
- Molaei, P., & Kordestani, G. (2022). Factors affecting the delay in submitting the audit report from three dimensions of audit, corporate governance and company-specific factors. *Professional Auditing Research*, 2(5), 100–126. <https://doi.org/10.22034/jpar.2022.549070.1078> [In Persian].

- Najafi, S., Mohammadzadeh, S., & Kanani, A. (2022). Investigating the reasons for delays in submitting audit reports by audit firms. *Research in Accounting and Economic Sciences Journal*, 2(21), 1–8. https://shij.ir/jares/upload/jares/Content/010531_17/01-Jares-No21-Vol01-13688 [In Persian].
- Newton, N. J., Persellin, J. S., Wang, D., & Wilkins, M. S. (2016). Internal control opinion shopping and audit market competition. *The Accounting Review*, 91(2), 603–623. <https://doi.org/10.2308/ACCR-51149>
- Oradi, J., Nasirzadeh, F., & Hesarzadeh, R. (2019). The effects of competition in audit market on audit fee: The role of audit market size. *Journal of Accounting Advances*, 10(2), 1–30. <https://doi.org/10.22099/jaa.2018.25813.1575> [In Persian].
- Owusu-Ansah, S., & Leventis, S. (2006). Timeliness of corporate annual financial reporting in Greece. *The European Accounting Review*, 15(2), 273–287. <https://doi.org/10.1080/09638180500252078>
- PCAOB. (2015). *Improving the transparency of audits: Rules to require disclosure of certain audit participants on a new PCAOB form and related amendments to auditing standards*. <https://pcaobus.org/rulemaking/docket029/release-2015-008.pdf>
- Pratiwi, W., & Bustomi, Y. (2023). Pengaruh opinion shopping, audit tenure, audit delay dan opini audit tahun sebelumnya terhadap penerimaan opini audit going concern. *Jurnal Sains dan Teknologi*, 5(1), 383–389. <https://doi.org/10.55338/saintek.v5i1.1730>
- Rajabi, R. (2010). Challenges of competition in the independent auditing profession. *Certified Public Accountant*, 12, 26–37. <https://www.noormags.ir/view/fa/articlepage/865095> [In Persian].
- Sadraei, G. S., MohammadRezaei, F., Gholami Jamkarani, R., & Faraji, O. (2022). Audit fee: Early evidence about the role of some omitted variables. *Journal of Accounting Knowledge*, 13(1), 97–120. <https://doi.org/10.22103/jak.2021.17928.3536> [In Persian].
- Seifzadeh, M., Salehi, M., Abedini, B., Khanmohammadi, M. H., & Ranjbar, M. H. (2021). Management characteristics and audit opinion shopping. *Iranian Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 5(4), 77–99. <https://doi.org/10.22067/ijaa.2021.41404>
- Simamora, R. A., & Hendarjatno, H. (2019). The effects of audit client tenure, audit lag, opinion shopping, liquidity ratio, and leverage to the going concern audit opinion. *Asian Journal of Accounting Research*, 4(1), 145–156. <https://doi.org/10.1108/AJAR-05-2019-0038>
- Teymorian, S. A., Maranjory, M., Alikhani, R., & Rostami, N. (2026). Audit partner narcissism and audit reporting delay: The role of tenure and report lag. *Journal of Accounting Knowledge*, 17(2), 157–184. <https://doi.org/10.22103/jak.2025.24083.4097> [In Persian].
- Theresia, L., & Setiawan, T. (2023). Audit tenure, audit lag, opinion shopping, liquidity and leverage, the going concern audit opinion. *Jurnal Ekonomi*, 12(3), 1064–1072. <https://ejournal.seaninstitute.or.id/index.php/Ekonomi/article/view/2138/1881>
- Yari, H., Shahbakhsh, M., & Baghomian, R. (2023). Auditor opinion shopping and related party transactions: Evidence of Tehran Stock Exchange. *Financial Accounting and Auditing Research*, 15(58), 189–208. <https://doi.org/10.30495/faar.2023.702110> [In Persian].
- Yulianto, A. R., Lokman, N., & Razali, F. M. (2025). Key audit matters and audit report lag: A preliminary evidence from Indonesia. *Journal of Emerging Economies & Islamic Research*, 13(1), 1–15. <https://doi.org/10.24191/jeeir.v13i1.4432>