



Examining the Relationship between Interim Audit and Final Audit on Auditor's Report Lag, Restatements of Financial Statements and Audit Fees

Fatemeh Jafari¹ , Saeed Shirshekan² , and Iman BagheriVafa³ 

1. Corresponding author, Department of Accounting and Auditing, Faculty of Management and Financial Sciences, Khatam University, Tehran, Iran. E-mail: fjafari3695@gmail.com
2. Department of Accounting, Imam Reza International University, Mashhad, Iran. Email: saeedshirshekan@gmail.com
3. Department of Accounting, Imam Reza International University, Mashhad, Iran. Email: imanbagheri51@gmail.com

Article Info

Article type:
Research Article

Article history:
Received 25 January 2024
Received in revised form 23 April 2024
Accepted 24 May 2024
Available online 28 June 2025

Keywords:
implicit audit,
auditor report delay,
restatement of financial
statements,
audit fees.

JEL classification:
M42

ABSTRACT

Objective: The purpose of this research is to investigate the relationship between implicit and final audit on the delay of the auditor's report, resubmission of financial statements and audit fees.

Method: The method of this research was panel data and principal component analysis. For this purpose, 103 companies from the companies admitted to the Tehran Stock Exchange during the years 1391 to 1401 were selected and analyzed.

Results: The findings of the research hypotheses test indicate that conducting implicit audits helps to reduce the delay of the audit report. This result shows that final audits can be completed more efficiently when interim audits are conducted in the same period. In addition, the decision to audit interim reports is not related to the lower risk of re-examination of annual reports, so the lower risk of re-examination in turn does not indicate more effective final audit results. In addition, the audit fee is higher for companies whose interim financial statements are reviewed by their statutory auditor.

Conclusions: In the end, the results of this study show that interim audits can improve the final audit, which highlights the value and importance of continuous audit.

Cite this article: Jafari, F., Shirshekan, S., & BagheriVafa, I. (2025). Examining the relationship between interim audit and Final audit on auditor's report lag, restatements of financial statements and audit fees. *Operational and Performance Research in Accounting and Auditing*, 5(2), 17-32.



© The Author(s).

Publisher: Khatam University.

Introduction

For better financial reporting quality, improving the final audit's quality at the end of the year has become an important topic in both practice and theory. Existing literature indicates that time pressure, among other factors, can impair both audit quality and financial reporting quality (Koram et al., 2004; Pierce & Sweeney, 2004; Bryant-Kutcher et al., 2013; Lambert et al., 2017). During the audit, auditors should maintain a mindset of professional skepticism to perform tests and critically evaluate audit evidence. However, increased time pressure may undermine this mindset and limit auditors' ability to exercise an appropriate level of professional skepticism, thereby negatively affecting the quality of their work (Lambert et al., 2017). One effective way to reduce time pressure during the annual audit is to conduct interim audit procedures. This approach allows auditors to better understand the entity's operations, assess its internal controls, and evaluate significant accounting estimates and policies during the interim audit. Consequently, any disagreements between auditors and clients can be communicated and resolved sooner. By maintaining audit efforts throughout the year, auditors experience less time pressure at year-end, which in turn enhances the quality of the final audit.

The purpose of this research is to investigate the relationship between implicit and final audit on the delay of the auditor's report, resubmission of financial statements and audit fees.

Method

The method of this research was panel data and principal component analysis. For this purpose, 103 companies from the companies admitted to the Tehran Stock Exchange during the years 1391 to 1401 were selected and analyzed.

Results

The findings of the research hypotheses test indicate that conducting implicit audits helps to reduce the delay of the audit report. This result shows that final audits can be completed more efficiently when interim audits are conducted in the same period. In addition, the decision to audit interim reports is not related to the lower risk of re-examination of annual reports, so the lower risk of re-examination in turn does not indicate more effective final audit results. Also, the audit fee is higher for companies whose interim financial statements are reviewed by their statutory auditor.

Conclusions

The results of this study show that interim audits can improve the final audit, which highlights the value and importance of continuous audits. From a theoretical perspective, one of the most important qualitative characteristics of information in financial reporting is reliability. According to theoretical concepts of financial reporting, reliable information is free from errors and bias. Previous research in Iran indicates that a high percentage of companies restate their financial statements due to accounting errors, often reporting a figure referred to as annual adjustments. Consequently, restatements of financial statements have become increasingly common among Iranian companies in recent years. Additionally, audit fees are a

significant concern for both clients and auditors and should be clearly negotiated. Various factors can influence the audit fee.

Timely presentation of financial reports is another critical characteristic of high-quality financial information for companies. However, the publication of annual financial reports cannot occur before the independent auditor's opinion is issued (Agha Bayi et al., 2017). Therefore, one of the primary reasons companies delay presenting their financial statements is the need to conduct an audit.

This study examines the relationship between implicit and final audits concerning auditor report delays, financial statement restatements, and audit fees. It also demonstrates that interim audits are associated with reduced audit time lag in the final audit and a lower risk of restatement for audited annual reports. A shorter audit time lag indicates that final audits are completed more efficiently, while a lower risk of restatement suggests that final audits are more effective in detecting material accounting misstatements. These results highlight the value and importance of continuous auditing. When audit procedures are performed on interim reports, auditors can focus on critical issues after year-end, allowing them to conduct necessary due diligence while meeting filing deadline requirements. Audit efforts on interim reports not only ensure the quality of these reports but also enhance the effectiveness of final audits.

The findings of the present study, which used a sample of 103 companies listed on the Tehran Stock Exchange during the period from 2012 to 2022, indicate a significant relationship between non-audit services and accrual quality. The reason for this significant relationship can be summarized as follows: this study contributes to the existing literature on interim audits by examining the relationship between interim audit efforts and final audit results. It also provides insights into audit efficiency and effectiveness. Specifically, when time pressure is reduced through implicit audits, both audit efficiency and effectiveness can be maintained simultaneously.

Additionally, the results of this study have several practical implications. The reduced audit time lag suggests that state-owned companies can meet market demand for more timely information by conducting interim audits. The low risk of reexamination also indicates that the decision to perform an implicit audit should not be interpreted as a signal of high-quality annual reports. Furthermore, the cost-effectiveness of interim audits can be analyzed to provide additional policy recommendations. The decision to conduct a voluntary review positively impacts total audit and audit-related costs. While additional auditor services throughout the year expand the scope of audit and review work, they are likely to lead to increased overall audit costs.

Given the overall benefits of interim audits, policymakers should consider making them a broader mandatory requirement to improve the quality of financial reporting for specific target companies, such as those in financial distress or those that report fraudulent financial information. Currently, there is no research on this topic in Iran, which limits the possibility of comparison with domestic studies. Moreover, the results examining the relationship

between implicit audits and final audits regarding auditor report delays, restatements of financial statements, and audit fees show a significant relationship that contrasts with the findings of Lan and Lin (2022) but aligns with the research of Bedard and Courteau (2015), and Hohen (2013).

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 would like to thank anonymous reviewers.

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.



بررسی ارتباط بین حسابداری ضمنی و نهایی بر تأخیر گزارش حسابرس، تجدید ارائه صورت‌های مالی و حق‌الزحمه حسابداری

فاطمه جعفری^۱، سعید شیرشکن^۲، و ایمان باقری وفا^۳

۱. نویسنده مسئول، کارشناس ارشد حسابداری، واحد فسا، دانشگاه آزاد اسلامی، فسا، ایران. رایانامه: fjafari3695@gmail.com

۲. گروه حسابداری، دانشگاه بین‌المللی امام رضا (ع)، مشهد، ایران. رایانامه: saeedshirshakan@gmail.com

۳. گروه حسابداری، دانشگاه بین‌المللی امام رضا (ع)، مشهد، ایران. رایانامه: imanbagheri51@gmail.com

چکیده

اطلاعات مقاله

هدف: هدف این پژوهش بررسی ارتباط بین حسابداری ضمنی و نهایی بر تأخیر گزارش حسابرس، تجدید ارائه صورت‌های مالی و حق‌الزحمه حسابداری است.

نوع مقاله: مقاله پژوهشی،

روش: روش این پژوهش داده‌های تابلویی و تحلیل مؤلفه اصلی بوده است. بدین منظور ۱۰۳ شرکت از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۴۰۱ انتخاب شده و مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند.

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۱۱/۰۵

تاریخ بازنگری: ۱۴۰۳/۰۲/۰۴

یافته‌ها: یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان‌دهنده این است که انجام حسابداری‌های ضمنی به کاهش تأخیر گزارش زمانی حسابداری کمک می‌کند. این نتیجه نشان می‌دهد که حسابداری‌های نهایی زمانی که حسابداری‌های میان‌دوره‌ای در همان دوره انجام می‌شوند، می‌توانند کارآمدتر انجام و تکمیل شوند. علاوه بر این تصمیم برای حسابداری گزارش‌های میان‌دوره‌ای با ریسک کمتر با تجدید بررسی گزارش‌های سالانه مرتبط نیست. در نتیجه ریسک کمتر تجدید بررسی به نوبه خود نتایج حسابداری نهایی مؤثرتری را نشان نمی‌دهد. همچنین حق‌الزحمه حسابداری برای شرکت‌هایی که صورت‌های مالی میان‌دوره‌ای آن‌ها توسط حسابرس قانونی آن‌ها بررسی می‌شود بیشتر است.

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۳/۰۵

تاریخ انتشار: ۱۴۰۴/۰۴/۰۸

کلیدواژه‌ها:

حسابرسی ضمنی،
تأخیر گزارش حسابرس،
تجدید ارائه صورت‌های مالی،
حق‌الزحمه حسابداری.

نتایج: در نهایت نتایج حاصل از این مطالعه نشان می‌دهد که حسابداری‌های میان‌دوره‌ای می‌تواند موجب اعتلا حسابداری نهایی باشد که این امر ارزش و اهمیت حسابداری مستمر را برجسته‌تر می‌کند.

استناد: جعفری، فاطمه؛ شیرشکن، سعید؛ و باقری‌وفا، ایمان (۱۴۰۴). بررسی ارتباط بین حسابداری ضمنی و نهایی بر تأخیر گزارش حسابرس، تجدید ارائه صورت‌های مالی و حق‌الزحمه حسابداری. پژوهش‌های حسابداری و حسابرسی عملیاتی و عملکرد، ۵ (۲)، ۱۷-۳۲.



مقدمه

برای کیفیت بهتر گزارشگری مالی، راه‌های بهبود کیفیت حسابرسی نهایی در پایان سال، موضوعی مهم در عمل و نظریه‌ها بوده است. ادبیات موجود نشان می‌دهد که فشار زمانی، در میان عوامل دیگر، ممکن است کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی را مختل کند (Koram & et al., 2004; Pierce & Sweeney, 2004; Bryant-Kutcher & et al., 2013; Lambert & et al., 2017). در طول حسابرسی، حسابرسان باید برای انجام آزمون‌ها و ارزیابی انتقادی شواهد حسابرسی، ذهنیتی از شک و تردید حرفه‌ای داشته باشند. اما افزایش فشار زمانی ممکن است بر خلاف این طرز فکر عمل کند و توانایی حسابرسان را برای اعمال سطح مناسب از شکایت حرفه‌ای را محدود کند و در نتیجه بر کیفیت کار آن‌ها تأثیر منفی بگذارد (Lambert et al., 2017). یکی از راه‌های معقول برای کاهش فشار زمانی حسابرسی سالانه، انجام برخی روش‌های حسابرسی میان دوره‌ای است. حسابرسان از این طریق قادرند فعالیت واحد تجاری را بهتر درک کنند، کنترل‌های داخلی آن را ارزیابی کنند و برآوردها و خطمشی‌های حسابداری با اهمیت آن را در طول حسابرسی میان دوره‌ای ارزیابی کنند. بنابراین، هر گونه اختلاف بین حسابرسان و مشتریان می‌تواند زودتر اطلاع‌رسانی و حل شود. با ادامه روند تلاش‌های حسابرسی در طول سال، حسابرسان در پایان سال تحت فشار زمانی کمتری قرار می‌گیرند که به نوبه خود باعث بهبود کیفیت حسابرسی نهایی می‌شود.

اگرچه حسابرسی میان دوره‌ای در بازارهای عمده سرمایه اجباری نیست، اما در عمل می‌توان مشاهده کرد که برخی از شرکت‌ها به طور داوطلبانه گزارش‌های میان دوره‌ای خود را به دلایل و عوامل مختلفی مانند اندازه شرکت، سودآوری، هزینه نمایندگی، نیاز سرمایه، یا کیفیت اداره شرکت حسابرسی می‌کنند (Haw & et al., 2008; Lin & Yen, 2017). ادبیات مربوط به این حسابرسی داوطلبانه همچنین نشان می‌دهد که شرکت‌ها می‌توانند از حسابرسی داوطلبانه برای کاهش اشتباهات در اطلاعات حسابرسی شده (Clatworthy & Peele, 2013)، به دست آوردن هزینه کمتر بدهی (Kim & et al., 2011)، یا بهبود اعتبار اطلاعات مالی بهره ببرند (Haw & et al., 2008; Lin & Yen, 2017). همه این مزایا می‌تواند شرکت‌ها را برای حسابرسی داوطلبانه ترغیب کند.

در این مطالعه، ما ارتباط بین حسابرسی ضمنی و حسابرسی نهایی را بر اساس نمونه‌ای از شرکت‌های فهرست شده در ایران بررسی می‌کنیم که شامل شرکت‌هایی است که برخی گزارش‌های ضمنی را حسابرسی کرده‌اند و برخی دیگر شرکت‌هایی که این کار را انجام نداده‌اند. این دسته‌بندی را از سه منظر بررسی می‌کنیم. در مرحله اول ابتدا ارزیابی می‌شود که آیا حسابرسی‌های میان دوره‌ای، کارایی حسابرسی نهایی را از نظر تأخیرهای کوتاه‌تر در صدور گزارش‌های حسابرسی ارتقاء می‌دهند یا خیر. انتظار می‌رود که اگر حسابرسی‌های میان دوره‌ای در همان دوره حسابداری انجام شده باشد، گزارش‌های حسابرسی بتواند زودتر صادر شود. بنابراین، ارتباط منفی بین حسابرسی‌های میان دوره‌ای و تأخیر زمانی حسابرسی پیشینی می‌شود. در مرحله دوم بررسی می‌کنیم که آیا حسابرسی‌های میان دوره‌ای اثربخشی حسابرسی نهایی را از نظر کاهش ریسک تجدید بررسی ارائه ارتقاء می‌دهد یا خیر. تجدید بررسی به دلیل تحریفات حسابداری نشان می‌دهد که حسابرس قادر به کشف یا تصحیح اشتباهات با اهمیت حسابداری با روش‌های حسابرسی انجام شده نیست. در مرحله سوم بررسی می‌کنیم که حق الزحمه حسابرسی برای شرکت‌هایی که صورت‌های مالی میان دوره‌ای آن‌ها توسط حسابرس قانونی آن‌ها بررسی می‌شود بیشتر است. این یافته نشان می‌دهد که انجام حسابرسی‌های میان دوره‌ای به طور معناداری و منفی با تأخیر زمانی مربوط به صدور گزارش‌های حسابرسی مرتبط است. این بدان معناست که آن دسته از حسابرسانی که گزارش‌های میان دوره‌ای را حسابرسی کرده‌اند، می‌توانند گزارش حسابرسی را زودتر در آن دوره صادر کنند. همچنین انجام حسابرسی‌های میان دوره‌ای به طور منفی با احتمال تجدید بررسی مرتبط است. هنگامی که اثرات تغییرات در تصمیمات حسابرسی میان دوره‌ای و سوگیری انتخاب حسابرسی داوطلبانه در نظر گرفته شود، یافته‌های فوق تحت تأثیر قرار نمی‌گیرند. این نتیجه با این انتظار که حسابرسی‌های میان دوره‌ای به کاهش ریسک حسابرسی کمک می‌کنند، مطابقت دارد.

این مطالعه به شرح زیر به پیشینه پژوهش‌های گذشته کمک می‌کند. اول، این مطالعه با بررسی ارتباط بین تلاش‌های حسابرسی میان دوره‌ای و نتایج نهایی حسابرسی، درک درباره تأثیرات حسابرسی میان دوره‌ای را تکمیل و افزودن می‌کند. نتایج حاصل از این مطالعه نشان می‌دهد که حسابرسی‌های میان دوره‌ای به کاهش تأخیر زمانی حسابرسی و ریسک تجدید بررسی و حق‌الزحمه حسابرسی در حسابرسی‌های نهایی کمک می‌کند. این نشان می‌دهد که شرکت‌ها نه تنها از گزارش‌های میان دوره‌ای، بلکه از گزارش‌های سالانه نیز سود می‌برند. مطالعات قبلی در مورد اثرات حسابرسی ضمنی بر تأثیر آن‌ها بر گزارش‌های میان دوره‌ای تمرکز دارد (Haw & et al., 2008; Lin & Yen, 2017). این جریان از ادبیات را با نشان دادن اثرات مداوم حسابرسی‌های ضمنی بر حسابرسی نهایی گسترش می‌دهند، که ارزش و اهمیت حسابرسی مستمر را برجسته می‌کند. دوم، مطالعات قبلی یک مبادله بین کارایی و اثربخشی حسابرسی نهایی را مستند کرده است و این مطالعه بینش‌هایی در مورد کارایی و اثربخشی حسابرسی به ادبیات موجود در مورد این موضوع اضافه می‌کند (McDaniel, 1990; Willett & Page, 1996; Bryant-Kucher & et al., 2013; Lambert et al., 2017). هنگامی که حسابرسان تحت فشار زمانی قرار می‌گیرند، کیفیت گزارشگری مالی کاهش می‌یابد. در پاسخ، این مطالعه موضوع را از زاویه‌ای متفاوت بررسی کرد و نشان داد، زمانی که فشار زمانی توسط حسابرسی‌های میان‌دوره کاهش یابد کارایی و اثربخشی حسابرسی می‌تواند به طور همزمان حفظ شود.

همچنین، شایان ذکر است که تاکنون هیچ پژوهش داخلی نیز در ارتباط با موضوع پژوهش جاری انجام نشده است. بنابراین، پژوهش حاضر نخستین پژوهشی است که به بررسی ارتباط بین حسابرسی ضمنی و نهایی بر تأخیر گزارش حسابرسی و تجدید ارائه صورت‌های مالی و حق‌الزحمه حسابرسی برای نمونه‌ای متشکل از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌پردازد. اهمیت این پژوهش در این موضوع خلاصه می‌شود که با این پژوهش می‌توان به اهمیت ارتباط بین حسابرسی ضمنی و حسابرسی نهایی دست یافت. در ادامه مقاله حاضر، ابتدا مباحث مرتبط با ارتباط بین حسابرسی ضمنی و حسابرسی نهایی، پژوهش‌های داخلی و خارجی پیشین مرتبط با موضوع پژوهش و تدوین فرضیه‌ها ارائه می‌گردد.

مبانی نظری

ارتباط بین حسابرسی ضمنی و حسابرسی نهایی

چندین مطالعه نشان داده‌اند که فشار زمانی در حسابرسی می‌تواند کیفیت حسابرسی را در حالات مختلف مختل کند. مک دانیل (۱۹۹۰) بیان کرد زمانی که فشار زمانی تغییر می‌کند، تعادل بین کارایی حسابرسی و اثربخشی حسابرسی نمایش داده می‌شود. ویلت و پیچ (۱۹۹۶) حسابداران رسمی بریتانیایی را که به تازگی واجد شرایط بودند مورد بررسی قرار دادند و نقاط کلیدی بی‌نظمی را در روش حسابرسی تحت فشار بودجه زمانی پیدا کردند. کورام و همکاران (۲۰۰۴) دریافتند که فشار زمانی با کاهش کیفیت حسابرسی از طریق افزایش تمایل به پذیرش شواهد حسابرسی مشکوک بدون توجه به سطح خطر تحریف، بر اقدامات حسابرسان تأثیر می‌گذارد. پیرس و سوینی (۲۰۰۴) نشان می‌دهند که حسابرسان تمایل دارند زمانی که فشار ضرب‌الاجل افزایش می‌یابد، رفتارهای تهدیدکننده کیفیت را به طور فزاینده انجام دهند. بنت و همکاران (۲۰۱۵) نشان می‌دهند که حسابرسان تا در موقعیت مذاکره اولیه بیش از مشتریان خود تحت فشار زمانی بالاتر قرار داده می‌شوند.

برای اینکه حسابرسان بتوانند مقدار قابل توجهی از کار حسابرسی را در پایان سال و پس از پایان سال تکمیل کنند و با توجه به میزان و اندازه‌ای که حسابرسان ذهن پرسشگر را به کار می‌گیرند و شواهد موجود را به طور انتقادی ارزیابی می‌کنند احتمالاً با فشار زمان دچار محدودیت می‌شود (لامبرت و همکاران، ۲۰۱۷). مطالعات قبلی اغلب بر این موضوع تمرکز می‌کنند که چگونه شخصیت حسابرسان و فرهنگ اخلاقی و فعالیت‌های آموزشی مؤسسات حسابرسی می‌توانند اثرات فشار زمان بر کیفیت حسابرسی را کاهش دهند. (به عنوان مثال گاندی و لیاناراجچی، ۲۰۰۷؛ سوانبرگ و اوهمان ۲۰۱۳؛ سوانستروم، ۲۰۱۶). یکی از راه‌های مستقیم‌تر برای مقابله با فشار زمانی حسابرسی نهایی، انجام بخشی از روش‌های حسابرسی، مانند شناخت مشتری و محیط آن، ارزیابی خطمشی یا برآوردهای حسابداری با اهمیت یا ارزیابی کنترل‌های داخلی مشتری، در دوره‌های میان دوره‌ای است. بنابراین، انجام حسابرسی بر روی گزارش‌های میان دوره‌ای نشان‌دهنده یک ملاحظه قابل قبول و به شکل بالقوه سازنده

است. زمانی که گزارش‌های میان دوره‌ای حسابرسی می‌شوند، حسابرسان می‌توانند سطح کنترل داخلی گزارشگری مالی را در مراحل اولیه ارزیابی کنند. علاوه بر این، هم شرکت‌ها و هم حسابرسان می‌توانند از امکان برقراری ارتباط با یکدیگر در مورد برآوردهای حسابداری با اهمیت یا رویه‌های حسابداری قبل از حسابرسی پایان سال بهره ببرند. بر این اساس حسابرسان می‌توانند توصیه‌هایی را برای بهبود کیفیت و تسریع گزارشگری مالی ارائه دهند. با تکمیل برخی از کارها در طول حسابرسی‌های میان دوره‌ای، حسابرسان بهتر می‌توانند روی سایر موضوعات مهم تمرکز کنند و بدون عجله در کار یا به خطر انداختن دیدگاه شک و تردید حرفه‌ای، ضرب‌الاجل کار را رعایت کنند.

ادبیات مربوط به حسابرسی داوطلبانه شرکت‌ها نشان می‌دهد که، در غیاب الزامات اجباری، شرکت‌ها می‌توانند به دلایل مختلف به طور داوطلبانه گزارش‌های مالی خود را حسابرسی کنند. به عنوان مثال، مشخص شده است که شرکت‌های خصوصی گزارش‌های سالانه خود را به منظور به دست آوردن هزینه تأمین مالی پایین‌تر (بلک‌ول و همکاران، ۱۹۹۸؛ کیم و همکاران، ۲۰۱۱) یا رتبه‌بندی اعتباری بهتر (لنوکس و پیتمن، ۲۰۱۱) حسابرسی می‌کنند. علاوه بر این، هزینه نمایندگی، نیاز به سرمایه، ریسک و سودآوری شرکت و ادراک بازار همگی بر تصمیمات حسابرسی داوطلبانه شرکت تأثیر می‌گذارند (به عنوان مثال، کولیس و همکاران، ۲۰۰۴؛ کولیس، ۲۰۱۲؛ کلاتورثی و پیل، ۲۰۱۳؛ ددمن و همکاران، ۲۰۱۴). در حالی که حسابرسی در گزارش‌های میان دوره‌ای در بازارهای اصلی سرمایه اجباری نیست، برخی از مطالعات شواهدی را ارائه و پرسش کرده‌اند که چرا شرکت‌های دولتی تصمیم می‌گیرند گزارش‌های میان دوره‌ای خود را حسابرسی کنند. هاو و همکاران (۲۰۰۸) و لین و یین (۲۰۱۷) تصمیمات شرکت‌های دولتی را برای حسابرسی ضمنی داوطلبانه بررسی می‌کنند. هاو و همکاران علاوه بر بررسی عوامل تعیین‌کننده حسابرسی داوطلبانه. هاو و همکاران (۲۰۰۸) و لین و یین (۲۰۱۷) بیشتر اثرات حسابرسی ضمنی داوطلبانه را بر ارزش‌گذاری بازار در نظر می‌گیرند. هاو و همکاران (۲۰۰۸) بر اساس بررسی شرکت‌های دولتی در چین دریافتند که ضریب پاسخ سود زمانی بالاتر است که شرکت‌ها گزارش‌های میان دوره‌ای خود را حسابرسی می‌کنند؛ این امر از این دیدگاه حمایت می‌کند که حسابرسی اعتبار اطلاعات مالی را افزایش می‌دهد. لین و یین (۲۰۱۷)، با استفاده از بررسی شرکت‌های دولتی در تایوان به عنوان نمونه، انتخاب شرکت‌ها را برای حسابرسی یا بررسی گزارش‌های میان دوره‌ای خود ارزیابی کردند. آن‌ها دریافتند که بازار به اطلاعات حسابرسی شده نسبت به اطلاعات صرفاً بررسی شده بیشتر اهمیت می‌دهد. این نشان می‌دهد که حسابرسی‌های میان دوره‌ای می‌توانند محتوای اطلاعاتی گزارش‌های میان دوره‌ای را افزایش دهند.

پیشینه پژوهش

لان لین و یین (۲۰۲۲) در پژوهشی با عنوان بررسی ارتباط میان حسابرسی ضمنی و حسابرسی نهایی پرداختند. آن‌ها به این نتیجه رسیدند که انجام حسابرسی‌های ضمنی به کاهش تأخیر زمانی حسابرسی کمک می‌کند. این نتیجه نشان می‌دهد که حسابرسی‌های نهایی زمانی که حسابرسی‌های میان دوره‌ای در همان دوره انجام می‌شوند، می‌توانند کارآمدتر انجام و تکمیل شوند. همچنین آن‌ها دریافتند که تصمیم برای حسابرسی گزارش‌های میان دوره‌ای با ریسک کمتر تجدید بررسی گزارش‌های سالانه مرتبط است.

ریسک کمتر تجدید بررسی به نوبه خود نتایج حسابرسی نهایی مؤثرتری را نشان می‌دهد. چنگ و همکاران (۲۰۲۱) در پژوهشی اثر هموارسازی سود بر تصمیمات قیمت‌گذاری حسابرسان را مورد بررسی قرار داده‌اند آن‌ها به این نتیجه دست یافتند که هموارسازی سود با حق‌الزحمه حسابرسی ارتباط منفی دارد و این نشان می‌دهد که حسابرسان سودهای هموارسازی شده را مطلوب تلقی می‌کنند. برایان و ماسون (۲۰۲۰) در پژوهشی به بررسی ناپایداری سود و تأخیر گزارش حسابرس پرداختند. آن‌ها به این نتیجه دست یافتند که عواملی که باعث می‌شوند حسابرسان درجه بالاتری از ریسک ذاتی یا ریسک کنترلی را ارزیابی کنند، باید میزان تلاشی را که حسابرس برای انجام حسابرسی انجام می‌دهد، افزایش دهند و این امر به نوبه خود باعث افزایش تأخیر در صدور گزارش حسابرسی می‌شود.

بدراد و کورتو (۲۰۱۵) در پژوهش خود با عنوان تأثیر صورت‌های مالی میان دوره‌ای بر حق‌الزحمه‌های حسابرسی و کیفیت سود را برای یک نمونه از شرکت‌های کانادایی از سال ۲۰۰۴ تا ۲۰۰۵، مورد تجزیه و تحلیل قرار دادند آن‌ها به این نتیجه دست یافتند که صورت‌های مالی میان دوره‌ای باعث افزایش در حق‌الزحمه‌های حسابرسی و کیفیت سود می‌شود. هوهن (۲۰۱۳) به بررسی اثرات حسابرسی ضمنی داوطلبانه بر حق‌الزحمه حسابرسی و کیفیت سود پرداخت. همچنین به این نتیجه دست یافت که حسابرسی ضمنی داوطلبانه باعث افزایش یا کاهش حق‌الزحمه حسابرسی می‌شود. علاوه بر این بین حسابرسی ضمنی و کیفیت سود رابطه با اهمیتی وجود ندارد.

عباسی و همکاران (۱۴۰۲) به بررسی رابطه کیفیت حسابرسی و تقلب شرکت با حق‌الزحمه حسابرسی و گردش حسابرس پرداختند. نتایج حاصل از آزمون فرضیات نشان داد بین کیفیت حسابرسی و تقلب شرکت رابطه معکوس و معناداری وجود دارد و بین کیفیت حسابرسی و تقلب با نقش حق‌الزحمه حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد. همچنین بین کیفیت حسابرسی و تقلب شرکت با نقش گردش حسابرس رابطه معناداری وجود دارد. حسنی و یونس حمه (۱۴۰۱) در پژوهشی به بررسی تحلیل روابط حق‌الزحمه حسابرسی و ریسک حسابرسی در مواجهه با تجدید ارائه و آشفتگی مالی پرداختند نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که آشفتگی مالی و تجدید ارائه صورت‌های مالی تأثیر معنادار و مثبتی بر حق‌الزحمه حسابرسی دارند؛ طبق نتایج پژوهش، تجدید ارائه صورت‌های مالی و آشفتگی مالی می‌توانند سبب اثرگذاری بر ریسک درک شده حسابرسان شوند و این موضوع سبب تغییر در رفتار حسابرسان و تغییر حق‌الزحمه حسابرسی می‌شود.

یاری و باغومیان (۱۴۰۱) در پژوهش اثر تعدیل‌کنندگی شهرت حسابرس بر رابطه میان حق‌الزحمه حسابرسی و بروز تحریف‌های حسابداری دریافتند که میان حق‌الزحمه حسابرسی و بروز تحریف‌های حسابداری رابطه منفی و معناداری وجود دارد؛ بدین معنا که دریافت حق‌الزحمه حسابرسی بالا (پایین) توسط حسابرسان، بروز تحریف‌های حسابداری را کاهش (افزایش) می‌دهد و این یافته در رابطه با مؤسسات حسابرسی که از شهرت بالایی برخوردار هستند، قوی‌تر است. به عبارت دیگر، شهرت بالای حسابرس، رابطه منفی میان حق‌الزحمه حسابرسی و بروز تحریف‌های حسابداری را تشدید می‌کند. بهمنی‌پور وراوی (۱۳۹۸) به بررسی تأثیر چرخش شریک حسابرسی پس از گزارش حسابرسی صورت‌های مالی میان دوره‌ای بر حق‌الزحمه و تأخیر در گزارش حسابرسی سالانه در بورس اوراق بهادار تهران پرداخت. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد چرخش شریک حسابرسی پس از صورت‌های مالی میان دوره‌ای بر تأخیر در گزارش حسابرس و حق‌الزحمه حسابرس تأثیری ندارد.

بنی‌علی (۱۳۹۸) مطالعه‌ای با عنوان نقش تعدیل‌کنندگی حسابرسی ضمنی بر رابطه هوش هیجانی با کیفیت گزارش حسابرسی انجام داد که یافته‌های آن بیان می‌دارد؛ طبق تحلیل ANOVA انجام شده بر روی چهار گروه از مؤسسات حسابرسی، انجام حسابرسی ضمنی تأثیر معناداری بر رابطه هوش هیجانی و کیفیت گزارش حسابرسی داشته است. اعتمادی و همکاران (۱۳۹۷) به بررسی احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی با تأکید بر نقش حسابرس پرداختند؛ یافته‌های این پژوهش نشان داد افزایش تعداد شرکای مؤسسات حسابرسی و حق‌الزحمه آن‌ها، احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی سال قبل را به ترتیب افزایش و کاهش می‌دهد؛ همچنین تأثیر مثبت دوره تصدی حسابرس با احتیاط پذیرفته شده، اما تأثیر تخصص صنعتی حسابرس بر احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی سال قبل تأیید نمی‌شود.

نجفی (۱۳۹۵) به بررسی تأثیر حسابرسی میان دوره‌ای بر بهبود کیفیت اطلاعات و حجم معاملات شرکت‌ها پرداخت طبق نتایج این پژوهش انجام حسابرسی و کیفیت حسابرسی انجام شده بر بهبود کیفیت اطلاعات میان دوره‌ای تأثیر معناداری ندارد؛ همچنین انجام حسابرسی بر حجم معاملات سهام تأثیر معناداری داشته اما کیفیت حسابرسی انجام شده بر حجم معاملات سهام تأثیر معناداری نداشته است.

مشایخی و همکاران (۱۳۹۵) پژوهشی در مورد تأثیر کیفیت حسابرسی داخلی بر حق‌الزحمه حسابرسی مستقل انجام دادند. طبق نتایج این پژوهش صلاحیت حسابرسی داخلی یعنی مدت تصدی و حضور آن در شرکت با حق‌الزحمه حسابرسی رابطه معنادار منفی داشته و کیفیت حسابرسی داخلی بر حق‌الزحمه مستقل تأثیری ندارد.

روش پژوهش

پژوهشگران برای انجام پژوهش علمی ابتدا با توجه به مسئله پژوهش اقدام به گردآوری اطلاعات نموده و به صورت هدفمند اطلاعات مربوطه را جمع‌آوری کرده و در نهایت امر با ارائه راه کار و پیشنهادهای لازم، از پژوهش خود نتیجه‌گیری می‌کنند. پژوهش حاضر از نوع پژوهش‌های کاربردی بوده و از این رو با جمع‌آوری داده‌ها و اطلاعات کمی و کیفی و قضاوت ارزشی مرتبط است. بخش جمع‌آوری داده‌های این پژوهش، کمی بوده و از روش‌شناسی توصیفی و همبستگی - بهره‌مند می‌شود. برای تجزیه و تحلیل داده‌های آماری و آزمون فرضیه‌های پژوهش حاضر از آمار توصیفی و آمار استنباطی و روش داده‌های تابلویی (پانل دیتا) استفاده خواهد شد. همچنین برای تجزیه و تحلیل داده‌های جمع‌آوری شده از نرم‌افزار برنامه‌نویسی R استفاده خواهد شد.

انتخاب نمونه از بین شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۱ الی ۱۴۰۱ با استفاده از معیارهای زیر انجام شده است:

۱. شرکت قبل از سال ۱۳۹۱ در بازار بورس پذیرفته شده و تا پایان سال ۱۴۰۱ در بورس فعال باشد.
۲. به دلیل ماهیت خاص فعالیت شرکت‌های هلدینگ، بیمه، لیزینگ، بانک‌ها، مؤسسات مالی و سرمایه‌گذاری و تفاوت قابل ملاحظه آن‌ها با شرکت‌های تولیدی و بازرگانی، شرکت انتخابی جز شرکت‌های یاد شده نباشد.
۳. از منظر افزایش قابلیت مقایسه، سال مالی شرکت منتهی به ۲۹ اسفند ماه باشد و طی بازه زمانی پژوهش نیز تغییر سال مالی نداشته باشد.
۴. سهام شرکت‌ها در طول هر یک از سال‌های دوره پژوهش معامله شده باشد و از بورس حذف نشده باشند.
۵. اطلاعات مالی شرکت‌ها در دسترس باشد.

مدل آزمون فرضیه‌های پژوهش

برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از مدل‌های آماری ۱ و ۲ و ۳ استفاده شده است (Lan & Lin, 2022; Hoehn, 2013).

$$LAG_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 INTAUD_{it} + \beta \alpha_2 LN TA_{it} + \alpha_3 LEV_{it} + \alpha_4 ROA_{it} + \alpha_5 LOSS_{it} + \alpha_6 CONT_{it} + \alpha_7 SOE_{it} + \alpha_8 BIG10_{it} + \alpha_9 SWITCH_{it} + XIND + YEAR + \epsilon_{it}$$

رابطه (۱)

$$RESTA_{it} = \beta_0 + \beta_1 INTAUD_{it} + \beta_2 LN TA_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 ROA_{it} + \beta_5 LOSS_{it} + \beta_6 GROWTH_{it} + \beta_7 SOE_{it} + \beta_8 AGE_{it} + \beta_9 BIG10_{it} + \beta_{10} TENURE_{it} + XIND + XYEAR + \epsilon_{it}$$

رابطه (۲)

$$LN FEE_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 INTAUD_{it} + \beta \alpha_2 LN TA_{it} + \alpha_3 LEV_{it} + \alpha_4 ROA_{it} + \alpha_5 LOSS_{it} + \alpha_6 CONT_{it} + \alpha_7 SOE_{it} + \alpha_8 BIG10_{it} + \alpha_9 SWITCH_{it} + XIND + XYEAR + \epsilon_{it}$$

رابطه (۳)

متغیرهای پژوهش

متغیرهای وابسته، مستقل و کنترلی این پژوهش به شرح جدول ۱ هستند:

جدول ۱. جزئیات متغیرهای به کار گرفته شده در الگوهای پژوهش

نماد متغیر	نام متغیر	نوع متغیر	مقیاس اندازه گیری
LAG	تأخیر گزارش حسابررس	وابسته	فاصله بین تعداد روزهای پایان سال مالی و ارائه صورت‌های مالی
RESTA	تجدید ارائه صورت‌های مالی	وابسته	در صورتی که شرکت دارای تجدید ارائه صورت‌های مالی باشد برابر با یک و در غیر این صورت صفر
LNFFEE	حق الزحمه حسابرسی	وابسته	لگاریتم طبیعی حق الزحمه افشا شده در بخش هزینه‌های اداری و عمومی یادداشت‌های پیوست صورت‌های مالی
INTAUD	حسابرسی ضمنی	مستقل	زمانی که گزارش‌های شش ماهه یک شرکت حسابرسی می‌شود برابر با یک است و در غیر این صورت صفر
LNTA	اندازه شرکت	مستقل	لگاریتم طبیعی کل ارزش دفتری دارایی‌های شرکت
LEV	اهرم مالی	مستقل	نسبت کل بدهی‌ها به کل ارزش دفتری دارایی‌های شرکت
ROA	بازده دارایی‌ها	کنترلی	تقسیم سود خالص تقسیم بر کل ارزش دفتری دارایی‌ها
LOSS	زیان شرکت	کنترلی	متغیر شاخص؛ اگر شرکت زیان خالص گزارش کرده باشد عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر
CONT	بدهی احتمالی	کنترلی	متغیر شاخص؛ در صورتی که شرکت‌های نمونه خانوادگی باشند عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر
SOE	ارتباطات سیاسی	کنترلی	متغیر شاخص؛ اگر حداقل یکی از سهامداران عمده شرکت (با حداقل مالکیت ده درصد) از شخصیت‌های وابسته به دولت باشد عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر.
BIG	اندازه مؤسسه حسابرسی	کنترلی	در صورتی که مؤسسه حسابرسی مورد نظر سازمان حسابرسی باشد عدد یک و در مورد سایر مؤسسات حسابرسی عدد صفر
SWITCH	تغییر حسابررس	کنترلی	چنانچه مؤسسه حسابرسی تغییر کرده باشد عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر
GROWTH	رشد فروش		تقسیم فروش سال جاری منهای فروش سال قبل بر فروش سال قبل
AGE	سن شرکت		مجموع سال‌هایی که شرکت از ابتدای سال مورد مطالعه در بورس فعال بوده است
TENURE	دوره تصدی حسابررس		تعداد سال‌های متوالی که یک مؤسسه حسابرسی مسئولیت حسابرسی یک شرکت را برعهده می‌گیرد.

فرضیه‌های پژوهش

یکی از ویژگی‌های مهم بازارهای نوظهور ارائه به موقع گزارش حسابرسی است زیرا سرمایه‌گذاران غیر از صورت‌های مالی حسابرسی شده منبع قابل اتکای دیگری برای استفاده از اطلاعات ندارند. بنابراین، گزارشگری به موقع موجب بهبود تصمیم‌گیری، اتخاذ تصمیم‌های منطقی اقتصادی و تخصیص بهینه منابع محدود و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی در بازار سرمایه می‌شود (Blankley & et al., 2014). همچنین تجدید ارائه صورت‌های مالی که موضوع بسیاری از پژوهش‌های نوظهور می‌باشد، یک رویکرد عینی مناسب برای آزمون کیفیت حسابرسی فراهم نموده است چرا که یکی از دلایل اولیه و زیر بنایی تجدید ارائه صورت‌های مالی، ناتوانی حسابررس در کشف تحریفات با اهمیت صورت‌های مالی قبل از انتشار آن‌ها می‌باشد (الیفسن و میزیر، ۲۰۰۰).

فرضیه اصلی اول: زمانی که حسابرسی بر روی گزارش‌های مالی میان دوره‌ای انجام شده باشد، تأخیر زمانی حسابرسی کوتاه‌تر از زمانی است که انجام نشده باشد.

شواهد تجربی در مورد اثرات تلاش‌های حسابرسی مستمر بر حسابرسی نهایی به طور گسترده ایجاد نشده است. لی و همکاران (۲۰۱۴) در مطالعه‌ای به بررسی گزارش‌های میان دوره‌ای و کیفیت حسابرسی گزارش‌های سالانه شرکت‌های کره‌ای پرداختند نتایج نشان می‌دهد که ساعات حسابرسی غیرعادی در سه چهارم اول دوره بر اقلام تعهدی اختیاری در گزارش‌های سالانه تأثیر منفی می‌گذارد. علاوه بر این، با توجه به اینکه بررسی گزارش‌های میان دوره‌ای اجباری است، دستورات سازمانی مبنایی برای مقایسه اثرات «بررسی» با تأثیرات «عدم بررسی» فراهم نمی‌کند. برای افزایش درک در مورد ارزش حسابرسی مستمر، ارتباط بین تلاش‌های حسابرسی میان دوره‌ای و نتایج نهایی حسابرسی را زمانی که همه شرکت‌ها ملزم به حسابرسی گزارش‌های میان دوره‌ای خود در این مطالعه نیستند، بررسی خواهد شد.

به طور خاص، بر روی این موضوع تمرکز می‌شود که آیا کیفیت حسابرسی‌های نهایی را می‌توان با انجام حسابرسی‌های ضمنی بهبود بخشید یا خیر. همچنین انتظار می‌رود که حسابرسان فشار زمانی کمتری را در طول حسابرسی نهایی در زمانی که حسابرسی‌های میان دوره انجام شده است، تجربه کنند. علاوه بر این، انتظار می‌رود که هیچ جایگزینی برای رعایت مهلت ثبت‌نام و کیفیت حسابرسی، همانطور که توسط برابانت-کوچر و همکاران (۲۰۱۳) و لامبرت و همکاران (۲۰۱۷) مستند شده

است، وجود نداشته باشد. از طرفی، پیش‌بینی می‌شود که حساب‌رسان می‌توانند گزارش‌های حسابرسی را زودتر منتشر کنند و در عین حال کیفیت گزارشگری مالی را حفظ کنند. در نتیجه، تأخیرهای زمانی کوتاه‌تری در صدور گزارش‌های حسابرسی وجود خواهد داشت.

فرضیه اصلی دوم: زمانی که حسابرسی روی گزارش‌های مالی میان دوره‌ای انجام شده باشد، ریسک تجدید ارائه دوره مالی کمتر از زمانی است که انجام نشده باشد.

یکی از مهم‌ترین ویژگی‌های کیفی اطلاعات مندرج در گزارشگری مالی، اتکاپذیری است، طبق مفاهیم نظری گزارشگری مالی، اطلاعاتی اتکاپذیر است که عاری از اشتباهات و تمایلات جانبدارانه باشد. پژوهش‌های پیشین در کشور نشان می‌دهد که درصد بالایی از شرکت‌های ایرانی به دلیل اصلاح اشتباهات حسابداری، صورت‌های مالی را تجدید ارائه و رقمی را تحت عنوان تعدیلات سنواتی گزارش می‌کنند، بنابراین، در سال‌های اخیر، تجدید ارائه صورت‌های مالی بین شرکت‌های ایرانی بسیار رایج شده است (رضازاده و همکاران، ۱۳۹۷). تجدید ارائه صورت‌های مالی به دلیل تحریفات حسابداری نشان می‌دهد که حساب‌رس قادر به کشف یا تصحیح اشتباهات با اهمیت حسابداری با روش‌های حسابرسی انجام شده نیست. این امر به نوبه خود نشان‌دهنده حسابرسی ناکارآمد و کیفیت پایین گزارش‌های مالی است. در صورت انجام حسابرسی میان دوره‌ای، حساب‌رسان می‌توانند در طول حسابرسی نهایی بر مسائل حسابداری با اهمیت‌تر تمرکز کنند و بنابراین، ظرفیت خود را برای کاهش ریسک حسابرسی افزایش دهند. ریسک پایین تجدید بررسی نیز نشان می‌دهد که تصمیم برای حسابرسی ضمنی می‌تواند به عنوان سیگنالی برای انتقال کیفیت خوب گزارش‌های سالانه استفاده شود. از طرفی مقرون به صرفه بودن حسابرسی‌های میان دوره‌ای را می‌توان به منظور ارائه توصیه‌های سیاستی بیشتر مورد تجزیه و تحلیل قرار داد.

فرضیه اصلی سوم: زمانی که حسابرسی روی گزارش‌های مالی میان دوره‌ای انجام شده باشد، حق‌الزحمه حسابرسی بیشتر از زمانی است که انجام نشده باشد.

اتریخ و همکاران (۱۹۹۴) تغییر کار حسابرسی به بررسی‌های میان دوره‌ای، باید بر حق‌الزحمه حسابرسی پایان سال تأثیر بگذارد و فرآیند حسابرسی را بهبود بخشد. رویه‌های انجام بررسی اطلاعات مالی میان دوره‌ای معمولاً به پرس و جو از افراد مسئول در امور مالی و حسابداری و اعمال روش‌های تحلیلی و سایر روش‌های بررسی اجمالی و نه تأیید اطلاعات به‌دست‌آمده در مورد موضوعات مهم حسابداری مربوط به اطلاعات مالی میان دوره‌ای، محدود می‌شود. دامنه‌بازبینی در مقایسه با حسابرسی سالانه منجر به کار کمتری می‌شود. برای مثال، اهمیت موجودی‌ها و حساب‌های دریافتی ممکن است کار حسابرسی را افزایش ندهد، زیرا بررسی‌های حساب‌رس شامل رویه‌هایی مانند بازرسی‌های فیزیکی نمی‌شود. بدراد و کورتو (2015) معتقدند با وجود تفاوت‌های دامنه بین حسابرسی و بررسی، تصمیم برای بررسی داوطلبانه باید بر مجموع حسابرسی و حق‌الزحمه مربوط به حسابرسی تأثیر مثبت بگذارد. خدمات حساب‌رس اضافی در طول سال، انجام کار حسابرسی و بازبینی را گسترش می‌دهد در نتیجه مجموع منجر به افزایش حق‌الزحمه حسابرسی می‌شود.

یافته‌های پژوهش

شاخص‌های توصیفی

اولین قدم در مواجهه با گروهی از داده‌های آماری طبقه‌بندی، توصیف و تحلیل داده‌ها به منظور استخراج و تلخیص سریع اطلاعات نهفته در داده‌ها می‌باشد. نتایج توصیفی حاصل از این پژوهش شامل (میانگین، میانه، انحراف معیار، بیشینه، کمینه) در جدول ۲، ارائه شده است. داده‌ها دوره ۱۱ ساله از سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۴۰۱ برای ۱۰۳ شرکت جمع‌آوری شده است و کل مشاهدات ۱۱۳۳ سال شرکت است.

جدول ۲. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

نوع متغیر	متغیر	نماد	میانگین	میانه	بیشترین	کمترین	انحراف معیار
وابسته	تأخیر گزارش حسابرسی	LAG	۸۲/۸۸	۸۷	۱۸۰	۱۷	۲۶/۹۴
	لگاریتم حق الزحمه حسابرسی	LNFEED	۷/۰۷	۷/۰۴۱	۱۰/۷۱۷	۴/۶۳۵	۰/۹۴
	بازده دارایی‌ها	ROA	۰/۱۲	۰/۱۰۲	۰/۶۰۲	-۰/۵۷۳	۰/۱۸
	اهرم مالی	LEV	۰/۶۵	۰/۵۹۸	۳/۸۶۱	۰/۰۴۹	۰/۴۹
کنترلی	اندازه شرکت	LNTA	۱۴/۵۹	۱۴/۴۷۶	۲۱/۴۰۷	۱۰/۱۶۷	۱/۷۲
	سن شرکت	AGE	۴۲/۵۳	۴۵	۷۰	۹	۱۲/۶۹
	رشد فروش	SGROWTH	۰/۳۲	۰/۲۱۷	۴/۶۷۷	-۰/۹۸	۰/۸۲
	دوره تصدی حسابرسی	TENURE	۲/۸۷	۲	۱۱	۱	۲/۱۷
متغیرهای کیفی							
	متغیر	نماد	تعداد	درصد			
وابسته	تجدید ارائه	RESTA	۳۸۳	۰/۳۴			
	حسابرسی ضمنی	INTAUD	۸۰۵	۰/۷۲			
کنترلی	زیان‌دهی شرکت	LOSS	۱۷۲	۰/۱۵			
	بدهی احتمالی	Cont	۹۱۶	۰/۸۲			
	اندازه مؤسسه حسابرسی	Big	۲۶۵	۰/۲۳			
	ارتباطات سیاسی	SOE	۷۸۶	۰/۶۹			
	تغییر حسابرسی	SWITCH	۳۵۹	۰/۳۲			

میانگین مدت تأخیر گزارش حسابرسی شرکت‌ها تقریباً ۸۳ روز، میانه آن ۸۷ روز، کمترین آن ۱۷ و بیشترین آن ۱۸۰ روز است. میانگین لگاریتم حق الزحمه حسابرسی ۷/۰۷ و انحراف معیار آن ۰/۹۴ است. میانگین بازده دارایی‌ها ۱۲ درصد و میانگین اهرم مالی ۶۵ درصد است. میانگین سن شرکت‌ها ۴۲ سال، کمترین آن ۹ سال و بیشترین آن ۷۰ سال است. ۳۴ درصد از شرکت‌ها تجدید ارائه صورت‌های مالی داشته‌اند. ۷۲ درصد از شرکت‌ها حسابرسی ضمنی داشته‌اند. ۱۵ درصد از شرکت‌ها زیان‌ده بوده‌اند. ۳۲ درصد از شرکت‌ها تغییر حسابرسی را تجربه کرده‌اند. ۶۹ درصد از شرکت‌ها دارای ارتباطات سیاسی بوده‌اند.

آمار استنباطی

آمار استنباطی شامل روش‌هایی است که با استفاده از آن‌ها اطلاعات موجود در نمونه به کل جامعه تعمیم داده می‌شود. در این بخش، برای هر یک از فرضیه‌های پژوهش ابتدا الگوی لازم به داده‌ها برآزش داده می‌شود و پذیره‌های زیر بنایی آن‌ها بررسی می‌شوند و سپس مدل مناسب جهت برآزش به داده‌ها و بررسی فرضیه‌ها ارائه می‌شود. نتایج حاصل از آزمون F لیمر (چاو) و هاسمن برای مدل‌های اول و سوم در جدول ۳ به شرح ذیل ارائه شده است.

جدول ۳. نتایج آزمون چاو و هاسمن و ضرایب لاگرانژ

مدل	F لیمر	هاسمن	ضرایب لاگرانژ (اثر زمان)
مقدار آماره	سطح معناداری	سطح معناداری	سطح معناداری
۱	۱۸/۹۲	۱۴/۷۴	۰/۰۹۴
۳	۱۱/۳۲	۱۰۲/۱۷	-

نتیجه حاصل از آزمون چاو در جدول ۳ نشان از آن دارد که فرضیه صفر این آزمون رد شده و داده‌های مربوط به همه مدل از روش پانل تبعیت می‌کنند. پس از مشخص شدن رویکرد داده‌های پانلی، لازم است تا به بررسی این موضوع پرداخت که مدل پانلی مورد استفاده باید دارای اثرات ثابت باشد و یا اثرات تصادفی. برای این منظور از آزمون هاسمن استفاده می‌شود. نتایج آزمون هاسمن حاکی از آن است که روش برآورد در مدل اول پانلی با اثرات تصادفی و در مدل سوم پانل اثرات ثابت است. برای مدل اول لازم است آزمون ضرایب لاگرانژ نیز بررسی شود که نتایج بیان می‌کند از مدل ادغام شده برای برازش باید استفاده کرد. پس از اجرای آزمون‌های انتخاب مدل و مشخص شدن مدل مناسب لازم است که فروض کلاسیک در خصوص مدل، آزمون گردد. در داده‌های پانلی، از بین فروض کلاسیک عموماً آزمون ناهمسانی واریانس و خودهمبستگی سریالی از اهمیت بیشتری برخوردارند. در این پژوهش برای بررسی ناهمسانی واریانس از آزمون بروش پاگان و برای بررسی عدم خودهمبستگی سریالی از آزمون بروش گادفری و لدریج استفاده می‌شود که نتایج در جدول ۴ ارائه شده است.

جدول ۴. نتایج آزمون بروش پاگان و بروش گادفری و لدریج

مدل	بروش گادفری و لدریج	بروش پاگان
شماره	مقدار آماره	سطح معناداری
۱	۵۵۸,۹۲	۲۴,۴۴
۳	۱۸۱,۹۳	۱۰۱,۱۶

همان‌طور که در جدول ۴ ملاحظه می‌شود سطح معناداری آزمون بروش پاگان برای همه مدل‌ها کمتر از سطح خطای ۵ درصد است در نتیجه فرضیه صفر رد شده و ناهمسانی واریانس وجود دارد. همچنین مشاهده می‌شود سطح معناداری آزمون بروش گادفری و لدریج از سطح خطای ۵ درصد کمتر است که حاکی از آن است که بین خطاهای مدل خودهمبستگی سریالی وجود دارد. در صورت عدم برقراری همزمان ناهمسانی واریانس و خودهمبستگی سریالی خطاها، برای رفع آن می‌توان از انحراف استاندارد تقویت شده استفاده کرد. نتایج حاصل از برازش الگوی‌های پژوهش و ضرایب برآوردی هر یک از متغیرهای به کار گرفته شده در آن با استفاده از مدل پانلی و رگرسیون لجستیک در جدول‌های زیر نشان داده شده است. نتایج برازش مدل اول پژوهش در جدول ۵ ارائه شده است.

جدول ۵. نتایج برازش مدل اول پژوهش

متغیر	نماد	ضریب	خطای معیار	آماره تی	سطح معناداری
عرض از مبدا	(Intercept)	۳۴/۸۳۷	۱۶/۱۷۷	۲/۱۵۴	۰/۰۳۱
حسابرسی ضمنی	INTAUD	۲/۸۱۶	۱/۶۹۴	۱/۶۶۳	۰/۰۲۷
اندازه شرکت	Lnta	۴/۲۵۰	۱/۱۲۷	۳/۷۷۲	۰/۰۰۰
اهرم مالی	LEV	-۳/۶۹۳	۳/۳۷۳	-۱/۰۹۵	۰/۲۷۴
بازده دارایی‌ها	ROA	-۳۲/۵۶۲	۹/۶۵۳	-۳/۳۷۳	۰/۰۰۱
زیان	LOSS	۳/۶۱۱	۳/۷۳۲	۰/۹۶۸	۰/۳۳۳
بدهی احتمالی	CONT	-۵/۳۳۱	۳/۲۷۵	-۱/۶۲۸	۰/۱۰۴
ارتباطات سیاسی	SOE	-۶/۹۸۷	۲/۷۰۳	-۲/۵۸۵	۰/۰۱۰

۰/۷۵۱	۰/۳۱۸	۴/۱۴۷	-۱/۳۱۷	BIG	اندازه مؤسسه حسابرسی
۰/۳۷۴	-۰/۸۹۰	۱/۳۸۹	-۱/۲۳۶	SWITCH	تغییر حسابرسی
(۰/۰۰۰)۴/۲				آماره F (سطح معناداری)	
۰/۱۱				ضریب تعیین تعدیل شده	

قبل از آزمون فرضیه پژوهش بر اساس نتایج به دست آمده، باید از صحت نتایج اطمینان حاصل نمود. بدین منظور برای بررسی معناداری کل مدل از آزمون F استفاده گردید. با توجه به احتمال آماره F محاسبه شده (۰/۰۰۰)، می‌توان ادعا نمود که هر دو مدل رگرسیونی برازش شده معنادار است. با توجه به ضریب تعیین تعدیل شده مدل برازش شده می‌توان ادعا نمود، ۱۱ درصد از تغییرات تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی، توسط متغیرهای مستقل و کنترلی توضیح داده می‌شود. با توجه به جدول ۵ سطح معناداری متغیر حسابرسی ضمنی کمتر از ۰/۰۵ درصد است (۰/۰۲۷)؛ در نتیجه معنادار است؛ یعنی زمانی که حسابرسی بر روی گزارش‌های مالی میان دوره‌ای انجام شده باشد، تأخیر زمانی حسابرسی کوتاه‌تر از زمانی است که انجام نشده باشد و فرضیه اول پژوهش تایید می‌شود.

نتایج برازش مدل دوم پژوهش در جدول ۶ ارائه شده است، با توجه به ماهیت داده‌ها در مدل دوم لازم است از رگرسیون لجستیک جهت برآورد مدل‌ها استفاده شود. به این منظور با استفاده از معیار بیز به مقایسه بین مدل‌ها (لجستیک معمولی، لجستیک با اثر زمان، لجستیک پانلی با اثرات ثابت و لجستیک پانلی با اثرات تصادفی) پرداخته و کمترین میزان آن مدل مناسب را نشان می‌دهد. با استفاده از معیار بیز مدل مناسب انتخاب می‌شود به این صورت که کمترین میزان معیار بیز (BIC) نشان‌دهنده مدل مناسب است. در ادامه معیارهای بیز هر یک از مدل‌ها ارائه شده است.

جدول ۶. نتایج برازش مدل سوم پژوهش

متغیر	نماد	برآورد ضریب	خطای معیار	آماره Z	سطح معناداری
عرض از مبدا	(Intercept)	۰/۰۹۲	۰/۷۱۶	-۳/۳۳۰	۰/۰۰۱
حسابرسی ضمنی	INTAUD	۱/۰۵۹	۰/۱۷۲	۰/۳۳۴	۰/۷۳۸
اندازه شرکت	Lnta	۱/۱۲۸	۰/۰۴۴	۲/۲۷۸	۰/۰۰۶
اهرم مالی	LEV1	۰/۹۷۶	۰/۱۷۹	-۰/۱۳۴	۰/۸۹۳
بازده دارایی‌ها	ROA1	۰/۸۱۴	۰/۵۵۶	-۰/۳۷۱	۰/۷۱۱
زیان	LOSS	۱/۸۱۹	۰/۲۲۲	۲/۶۹۳	۰/۰۰۷
رشد فروش	SGROWTH1	۱/۲۱۵	۰/۰۸۷	۲/۲۳۰	۰/۰۲۶
ارتباطات سیاسی	SOE	۱/۶۲۱	۰/۲۰۴	۲/۳۷۲	۰/۰۱۸
سن	Age	۱/۰۰۵	۰/۰۰۶	۰/۸۷۰	۰/۳۸۴
اندازه مؤسسه	BIG	۱/۱۳۸	۰/۱۹۷	۰/۶۵۶	۰/۵۱۲
دوره تصدی	TENURE	۰/۹۱۷	۰/۰۴۷	-۱/۸۸۶	۰/۰۶۲
آماره معناداری مدل کای دو (سطح معناداری)		(۰,۰۰)۱۳۷/۱			
ضریب تعیین R ² مک فادن		۰/۰۹۵			

جدول ۷. نتیجه نهایی معیار بیز جهت انتخاب مدل مناسب

لجستیک معمولی	لجستیک با اثر زمان	لجستیک پانلی با اثرات ثابت	لجستیک پانلی با اثرات تصادفی	مدل لجستیک معمولی با اثر زمان
۱۴۸۱/۴۸	۱۴۴۵/۷۳	۱۹۸۵/۴۶۷	۱۴۷۸/۰۰۲	مدل ۲

نتایج بالا نشان می‌دهد که کمترین میزان معیار بیز با ۱۴۴۵/۷۳ مربوط به لجستیک معمولی با اثر زمان است در نتیجه برای برازش مدل با از لجستیک معمولی با اثر زمان استفاده می‌شود. نگاره بالا نشان می‌دهد که مدل معنادار است در نتیجه نتایج آن قابلیت اتکا دارد همچنین R² مک فادن نیز ۰/۳۷۲ است. همچنین مشاهده می‌شود که سطح معناداری متغیر حسابرسی ضمنی

(۰/۷۳۸) بیشتر از سطح خطای ۵ درصد است در نتیجه متغیر مربوطه معنادار نیست و حاکی از آن است که زمانی که حسابرسی روی گزارش‌های مالی میان دوره‌ای انجام شده باشد، ریسک تجدید ارائه دوره مالی کمتر از زمانی نیست که انجام نشده باشد. نتایج برازش مدل سوم پژوهش در جدول ۸ ارائه شده است.

جدول ۸. نتایج برازش مدل سوم پژوهش

متغیر	نماد	ضریب	خطای معیار	آماره تی	سطح معناداری
حسابرسی ضمنی	INTAUD	۰/۱۰۱	۰/۰۴۰	۲/۵۵۷	۰/۰۱۱
اندازه شرکت	Lnta	۰/۲۹۸	۰/۰۳۸	۷/۸۴۳	۰/۰۰۰
اهرم مالی	LEV	۰/۱۴۴	۰/۰۷۰	۲/۰۵۰	۰/۰۴۱
بازده دارایی‌ها	ROA	۰/۳۳۷	۰/۱۷۳	۱/۹۶۷	۰/۰۵۰
زیان	LOSS	۰/۰۰۴	۰/۰۶۸	۰/۰۶۱	۰/۹۵۱
بدهی احتمالی	CONT	۰/۰۲۵	۰/۰۶۲	۰/۳۹۳	۰/۶۹۴
ارتباطات سیاسی	SOE	۰/۴۲۴	۰/۰۶۰	۷/۰۹۰	۰/۰۰۰
اندازه مؤسسه حسابرسی	BIG	۰/۱۰۱	۰/۱۰۹	۰/۹۳۰	۰/۳۵۳
تغییر حسابرس	SWITCH	-۰/۰۵۵	۰/۰۳۲	-۱/۷۰۱	۰/۰۸۹
آماره F (سطح معناداری)		۲۴/۶ (۰/۰۰۰)			
ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۳۴			

مقدار آماره F فیشر حاکی از معناداری کلی مدل است. ضریب تعیین تعدیل شده نشان داد که ۳۴ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل مدل تبیین شده است. با توجه به جدول ۸ سطح معناداری متغیر حسابرسی ضمنی کمتر از ۰/۰۵ درصد است (۰/۰۱) و ضریب آن ۰/۱ برآورد شده است. در نتیجه، معنادار است یعنی حق الزحمه حسابرسی برای شرکت‌هایی که صورت‌های مالی میان دوره‌ای آن‌ها توسط حسابرس قانونی آن‌ها بررسی می‌شود بیشتر است.

بحث و نتیجه‌گیری

از جنبه نظری، یکی از مهم‌ترین ویژگی‌های کیفی اطلاعات مندرج در گزارشگری مالی، اتکاپذیری است، طبق مفاهیم نظری گزارشگری مالی، اطلاعاتی اتکاپذیر است که عاری از اشتباهات و تمایلات جانبدارانه باشد. پژوهش‌های پیشین در کشور نشان می‌دهد که درصد بالایی از شرکت‌های ایرانی به دلیل اصلاح اشتباهات حسابداری، صورت‌های مالی را تجدید ارائه و رقمی را با عنوان تعدیلات سنواتی گزارش می‌کنند. بنابراین، در سال‌های اخیر، تجدید ارائه صورت‌های مالی بین شرکت‌های ایرانی بسیار رایج شده است. همچنین حق الزحمه حسابرسی از موضوعات مهمی است که ذهن صاحبکار و حسابرس را به خود مشغول می‌کند و باید درباره آن به روشنی مذاکره کرد عوامل مختلفی می‌تواند بر حق الزحمه حسابرسی مؤثر باشد. علاوه بر این ارائه به موقع گزارش‌های مالی یکی از مهم‌ترین ویژگی‌های کیفیت اطلاعات مالی شرکت‌ها است. از سوی دیگر، انتشار گزارش‌های مالی سالانه قبل از اظهارنظر حسابرس مستقل انجام نمی‌شود (Agha Bayi et al., 2017). از این رو، یکی از دلایل اصلی شرکت‌ها برای تأخیر در ارائه گزارش‌های مالی نیاز به انجام حسابرسی است. این مطالعه ارتباط بین حسابرسی ضمنی و حسابرسی نهایی بر تأخیر گزارش حسابرس و تجدید ارائه صورت‌های مالی و حق الزحمه حسابرسی را بررسی می‌کند. همچنین نشان داده شد که حسابرسی‌های میان دوره‌ای با کاهش تأخیر زمانی حسابرسی در حسابرسی نهایی و ریسک کمتر تجدید بررسی گزارش‌های سالانه حسابرسی شده مرتبط است. تأخیر زمانی کمتر حسابرسی نشان می‌دهد که حسابرسی‌های نهایی کارآمدتر تکمیل می‌شوند؛ در حالی که ریسک تجدید ارائه کمتر نشان می‌دهد که حسابرسی نهایی در بروز تحریف‌های حسابداری با اهمیت مؤثرتر هستند. این نتایج ارزش و اهمیت حسابرسی مستمر را نشان می‌دهد. زمانی که رویه‌های حسابرسی

روی گزارش‌های میان دوره‌ای انجام می‌شود، حسابرسان می‌توانند پس از پایان سال روی موضوعات مهم تمرکز کنند. بنابراین، می‌توانند به طور همزمان دقت لازم را انجام دهند و الزامات مهلت ثبت را برآورده کنند. تلاش‌های حسابرسی در مورد گزارش‌های میان دوره‌ای نه تنها کیفیت گزارش‌های میان دوره‌ای را تضمین می‌کند، بلکه به حسابرسی‌های نهایی نیز سود می‌رساند.

یافته‌های حاصل از پژوهش حاضر با استفاده از نمونه‌ای متشکل از ۱۰۳ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در طی قلمروی زمانی سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۴۰۱ حاکی از وجود ارتباط معنادار میان خدمات غیر حسابرسی و کیفیت ارقام تعهدی است. دلیل معنادار بودن این رابطه را می‌توان چنین بیان کرد که این مطالعه با بررسی ارتباط بین تلاش‌های حسابرسی میان دوره‌ای و نتایج نهایی حسابرسی به ادبیات قبلی در مورد حسابرسی میان دوره‌ای کمک می‌کند. این مطالعه بینش‌هایی نیز در مورد کارایی و اثربخشی حسابرسی اضافه می‌کند. به طور خاص، زمانی که فشار زمانی توسط حسابرسی‌های ضمنی کاهش یابد کارایی و اثربخشی حسابرسی می‌تواند به طور همزمان حفظ شود. علاوه بر این، نتایج این مطالعه دارای برخی مفاهیم کاربردی است. تأخیر زمانی کمتر حسابرسی نشان می‌دهد که شرکت‌های دولتی می‌توانند با انجام حسابرسی‌های میان دوره‌ای، تقاضای بازار برای اطلاعات به موقع‌تر را برآورده کنند. همچنین ریسک پایین تجدید بررسی نیز نشان می‌دهد که تصمیم برای حسابرسی ضمنی نمی‌تواند به عنوان سیگنالی برای انتقال کیفیت خوب گزارش‌های سالانه استفاده شود. از طرفی مقرون به صرفه بودن حسابرسی‌های میان دوره‌ای را می‌توان به منظور ارائه توصیه‌های سیاستی بیشتر مورد تجزیه و تحلیل قرار داد.

علاوه بر این، تصمیم برای بررسی داوطلبانه بر مجموع حسابرسی و هزینه‌های مربوط به حسابرسی تأثیر مثبت می‌گذارد. خدمات حسابرسی اضافی در طول سال، کار حسابرسی و بازبینی را گسترش می‌دهد. پس، در مجموع باید منجر به افزایش هزینه‌های حسابرسی شود. با توجه به مزایای کلی حسابرسی میان دوره‌ای، سیاست‌گذاران می‌توانند حسابرسی میان دوره‌ای را یک الزام اجباری گسترده‌تر برای بهبود کیفیت گزارشگری مالی برای شرکت‌های مورد نظر خاص (مانند شرکت‌هایی که دچار مشکل مالی هستند یا شرکت‌هایی که اطلاعات مالی جعلی گزارش می‌کنند) در نظر بگیرند. در ایران در مورد این موضوع پژوهشی صورت نگرفته و امکان مقایسه با پژوهش‌های داخلی وجود ندارد. همچنین نتایج حاصل از بررسی ارتباط بین حسابرسی ضمنی و حسابرسی نهایی بر تأخیر گزارش حسابرسی و تجدید ارائه صورت‌های مالی و حق‌الزحمه حسابرسی از نظر نوع، رابطه معناداری با نتایج پژوهش لان و لین (۲۰۲۲) مخالف و با پژوهش‌های بدراد و کورتا (۲۰۱۵) و هوهن (۲۰۱۳) همسو است.

انجام پژوهش‌های مالی مبتنی بر اطلاعات مالی در ایران، شامل پژوهش‌های حسابداری و حسابرسی، همواره با دشواری‌های زیادی همراه بوده است. بخش اعظم مشکلات مذکور به فقدان زیرساخت‌های مناسب پژوهشی برای انجام پژوهش‌های مالی مرتبط است. کند شدن روند انجام پژوهش و فراهم شدن بستر افزایش خطا در پژوهش از جمله مهم‌ترین مشکلات ناشی از این موضوع هست. همچنین یکی دیگر از معضلات و محدودیت‌های عمده این پژوهش به جمع‌آوری داده‌های مورد نیاز مربوط می‌شود. به منظور گردآوری اطلاعات لازم، از منابع محدودی استفاده شده است.

در برخی موارد اطلاعات جمع‌آوری شده با یکدیگر تناقض داشته و یا اصولاً دارای نقص‌های اطلاعاتی بوده‌اند و باعث به وجود آمدن محدودیت‌هایی در این پژوهش گردیده است. انتظار می‌رود تا یافته‌های پژوهش حاضر بتواند به سازمان بورس و اوراق بهادار تهران، مؤسسات حسابرسی و تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابرسی از جمله جامعه حسابداران رسمی اطلاع‌رسانی کرده تا نسبت به ایجاد و تقویت راه‌کارهایی در جهت نشان دادن اثرات مداوم حسابرسی‌های ضمنی بر حسابرسی نهایی که ارزش و اهمیت حسابرسی مستمر را برجسته می‌کند.

پیشنادهایی مبتنی بر نتایج پژوهش

- همچنین، پژوهش حاضر می‌تواند فرصت‌های مطالعاتی زیر را برای پژوهش‌های آتی فراهم کند:
۱. پیشنهاد می‌شود به پژوهشگران به بررسی ارتباط بین حسابرسی ضمنی و حسابرسی نهایی بر کیفیت سود پردازند.
 ۲. پیشنهاد می‌شود پژوهشگران در مقالات آتی به بررسی ارتباط بین حسابرسی ضمنی و حسابرسی نهایی بر مکانیزم‌های کیفیت حسابرسی با روش آماری رویکرد معادلات ساختاری را مورد بررسی قرار دهند.

ملاحظات اخلاقی

پیروی از اصول اخلاق پژوهش

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

تعارض منافع

بنا بر اظهار نویسندگان این مقاله تعارض منافع ندارد.

سپاسگزاری

از داوران محترم به خاطر ارائه نظرهای ساختاری و علمی سپاسگزاری می‌شود.

References

- Abbasi, A., Khoshkar, F., & Gorjizade, D. (2023). The relationship between audit quality and company fraud with audit fees and auditor turnover. *Journal of Accounting and Management Vision*, 6(78), 1-22.
- Aghabalaei Bakhtiar, H., Sarraf, F., & Farajzadeh Dehkordi, H. (2018). The Relationship between Companies' Investment Opportunity and Audit Report Lag. *Journal of Iranian Accounting Review*, 5(19), 1-20. <https://doi.org/10.22055/jiar.2018.20429.1081>
- Bahmanipour Waravi, S. (2018). *Investigating the effect of audit partner rotation after reporting the audit of financial statements between rounds on fees and delays in the annual audit report in the Tehran Stock Exchange*. Master Thesis, Sepahan Institute of Higher Education of Science and Technology, Faculty of Humanities.
- Bani Ali, R. (2018). *The moderating role of implicit audit on the relationship between emotional intelligence and audit report quality*. Master Thesis, Rajah Institute of Higher Education, Faculty of Humanities and Social Sciences.
- Blackwell, D.W., Noland, T.R., & Winters, D.B. (1998). The value of auditor assurance: evidence from loan pricing. *Journal of Accounting Research*, 36(1), 57-7.
- Blankley, A. I., Hurtt, D. N., & MacGregor, J. E. (2014). The relationship between audit report lags and future restatements. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33(2), 27-57. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50667>
- Bedard, J., & Courteau, L. (2015). Benefits and costs of auditors assurance: Evidence from the review of quarterly financial statements. *Contemporary Accounting Research*, 32(1), 308-335.
- Bennett, G.B., Hatfield, R.C., & Stefaniak, C. (2015). The effect of deadline pressure on pre-negotiation positions: a comparison of auditors and client management. *Contemporary Accounting Research*, 32(4), 1507-1528. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12121>
- Bryan, D. B., & Mason, T. W. (2020). Earnings volatility and audit report lag. *Advances in Accounting*, 51(4), 110-120. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2020.100496>
- Bryant-Kutcher, L., Peng, E. Y., & Weber, D. P. (2013). Regulating the timing of disclosure: Insights from the acceleration of 10-K filing deadlines. *Journal of Accounting and Public Policy*, 32(6), 475-494. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2013.08.003>
- Chang, H., Ho, L. J., Liu, Z., & Ouyang, B. (2021). Income smoothing and audit fees. *Advances in accounting*, 54, 100547. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2021.100547>
- Clatworthy, M., & Peel, M. (2013). The impact of voluntary audit and governance characteristics on accounting errors in private companies. *Journal of Accounting and Public Policy*, 32(3), 1-25.
- Collis, J., Jarvis, R., & Skerratt, L. (2004). The demand for the audit in small companies in the UK. *Accounting and Business Research*, 34(2), 87-100.
- Collis, J. (2012). Determinants of voluntary audit and voluntary full accounts in micro and non-micro small companies in the UK. *Accounting and Business Research*, 42(4), 1-29.
- Coram, P., Ng, J., & Woodliff, D.R. (2004). The effect of risk of misstatement on the propensity to commit reduced audit quality acts under time budget pressure. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 23(2), 159-167.
- Dedman, E., Kausar, A., & Lennox, C. (2014). The demand for audit in private firms: recent largesample evidence from the UK. *European Accounting Review*, 23(1), 1-23.
- Etamadi, H., Sari, M. A., & Javani Qalandari, M. (2017). The possibility of renewing financial statements with an emphasis on the auditor's role. *Financial Accounting and Auditing Researches*, 10(37), 85-106.
- Eilifsen, A., & Messier Jr, W. F. (2000). The incidence and detection of misstatements: A review and integration of archival research. *Journal of Accounting Literature*, 19, 1-43.

- Ettredge, M., Simon, D., Smith, D. & Stone, M. (1994). Why do companies purchase timely quarterly reviews? *Journal of Accounting and Economics*, 18, 131-155.
- Gundry, L., & Liyanarachchi, G. (2007). Time budget pressure, auditors' personality type, and the incidence of reduced audit quality practices. *Pacific Accounting Review*, 19(2), 125-152.
- Haw, I. M., Qi, D., & Wu, W. (2008). The economic consequence of voluntary auditing. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 23(1), 63-93.
- Hoehn, B. (2013) *The effects of voluntary interim auditor reviews on audit fees and earnings quality*. Research Assistant at the Chair of Business Administration, Accounting, and Consulting at the University of Wuerzburg, Germany.
- Hassani, M., & Yunes Hama, B. (2022). Analysis the relationship between Audit Fees & Audit Risk considering Restatement and Financial Distress. *Professional Auditing Research*, 2(6), 82-111. <https://doi.org/10.22034/jpar.2022.548146.1075>
- Kim, J.B., Simunic, D.A., Stein, M.T., & Yi, C.H. (2011). Voluntary audits and the cost of debt capital for privately held firms: Korean evidence. *Contemporary Accounting Research*, 28(2), 585-615.
- Lambert, T.A., Jones, K.L., Brazel, J.F., & Showalter, D.S. (2017). Audit time pressure and earnings quality: an examination of accelerated filings. *Accounting, Organizations and Society*, 58, April, 50-66.
- Lee, J.W., Kang, M., Oh, Y., & Pyo, G. (2014). Does continuous auditing enhance the quality of financial reporting? Korean evidence. *Asia-Pacific Journal of Accounting and Economics*, 21(3), 284-307.
- Lennox, C., & Pittman, J. (2011). Voluntary audits versus mandatory audits. *The Accounting Review*, 85(5), 1655-1678. <https://doi.org/10.2308/accr-10098>
- Lin, H. L., & Yen, A. R. (2017). Determinants and market valuation of the decision to audit or review: Evidence from Taiwan. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 13(3), 209-224. <https://doi.org/10.1016/j.jcae.2017.09.004>
- Lin, H. L., & Yen, A. R. (2023). An examination of the association between interim audits and final audits. *Asian Journal of Accounting Research*, 8(1), 2-14. <https://doi.org/10.1108/AJAR-07-2021-0116>
- Mashaikhi, B., Hassanzadeh, S., Amini, Y., & Menti, V. (2016) The effect of internal audit quality on independent audit fees. *Financial Accounting and Audit Researches*, 8(31), 41-56.
- McDaniel, L.S. (1990). The effects of time pressure and audit program structure on audit performance. *Journal of Accounting Research*, 28(2), 267-285.
- Najafi, M. (2015). *Investigating the effect of interim audit on improving the quality of financial information and the volume of transactions of companies*. Master's thesis, Islamic Azad University, Shahrood Branch, Faculty of Literature and Human Sciences.
- Pierce, B., & Sweeney, B. (2004). Cost-quality conflict in audit firms: an empirical investigation. *European Accounting Review*, 13(3), 415-441. <https://doi.org/10.1080/0963818042000216794>
- Rezazadeh, J., Abdi, M., & Kazemi Olum, M. (2017). Audit committee characteristics and financial restatements. *Financial Accounting Research*, 9(3), 1-16. <https://doi.org/10.22108/far.2017.103506.1063>
- Svanberg, J., & Öhman, P. (2013). Auditors' time pressure: Does ethical culture support audit quality?. *Managerial Auditing Journal*, 28(7), 572-591. <https://doi.org/10.1108/MAJ-10-2012-0761>
- Svanström, T. (2016). Time pressure, training activities and dysfunctional auditor behaviour: Evidence from small audit firms. *International Journal of Auditing*, 20(1), 42-51. <https://doi.org/10.1111/ijau.12054>
- Willett, C., & Page, M. (1996). A survey of time budget pressure and irregular auditing practices among newly qualified UK chartered accountants. *British Accounting Review*, 28(2), 101-120. <https://doi.org/10.1006/bare.1996.0009>
- Yari, H., & Baghoumian, R. (2022). The moderating effect of the auditor's reputation on the relationship between the audit fee and the occurrence of accounting distortions. *Financial Accounting and Auditing Researches*, 14(3), 145-162. <https://doi.org/10.30495/faar.2022.697090>