

قالب مناسب برای مقالات حسابداری از نوع آرسیوی*

فخرالدین محمدرضائی

استادیار گروه حسابداری دانشگاه خوارزمی
fakhroddin.mr@gmail.com

تاریخ دریافت: ۹۶/۰۶/۱۲ تاریخ پذیرش: ۹۶/۰۹/۱۲

چکیده

علی‌رغم این‌که اغلب مجله‌های علمی- پژوهشی داخلی، مقالات حسابداری با قالب پایان‌نامه‌ای را چاپ می‌کنند، قالب مقالات چاپ شده در مجلات معتبر بین‌المللی تفاوت قابل ملاحظه‌ای با قالب رایج در کشور دارد. این موضوع موجب سردرگمی پژوهشگران و دانشجویان رشته حسابداری در مطالعه، تدوین و داوری مقالات داخلی و خارجی شده است. هم‌چنین، اعمال چنین رویه‌ای باعث می‌شود که اغلب مقالات ارسالی از کشور به مجلات معتبر بین‌المللی حسابداری، به دلیل عدم تطبیق قالب مقاله، بلافاصله توسط سردبیر مجله برگشت داده شوند. در سال‌های اخیر، به دلیل افزایش تعداد دانشجویان حسابداری دوره تحصیلات تکمیلی، چاپ کتاب‌های روش پژوهش در حسابداری و مقالات انتقادی در این حوزه، مطالبه جدی برای حل بنیادین این مشکل ایجاد شده است. بنابراین، هدف پژوهش حاضر ارائه یک قالب مناسب براساس رویکرد تطبیقی (مطابق قالب مجلات معتبر بین‌المللی) برای پژوهشگران و مجلات داخلی حوزه حسابداری است. بدین منظور، یک مقاله چاپ شده در مجلات معتبر بین‌المللی حسابداری ترجمه شده و قالب آن (اجزای تشکیل دهنده هر یک از بخش‌های آن) مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. هم‌چنین، برخی نکات مهم یادآوری و موارد غیرضروری تذکر داده شده‌اند. پژوهش حاضر بیان می‌کند که یک مقاله حسابداری از نوع آرسیوی شامل عنوان، چکیده، مقدمه (شامل: مسأله، ضرورت، هدف، چگونگی حل مسأله و دانش‌افزایی و نوآوری پژوهش)، مبانی نظری (به همراه پیشینه) و تدوین فرضیه‌ها، روش پژوهش (گردآوری داده‌ها و تدوین مدل)، ارائه نتایج (آماره‌های توصیفی، نتایج آزمون فرضیه و آزمون‌های حساسیت)، بحث و نتیجه‌گیری و فهرست منابع است.

واژه‌های کلیدی: قالب مقاله، پژوهش‌های آرسیوی حسابداری، تجزیه و تحلیل اجزای مقاله.

* با تشکر از پیشنهادهای ارزنده بهمن بنی‌مهد، حسین فخاری، محمدرضا مهربانی‌پور، عباس افلاطونی و مصطفی ایزدپور

۱- مقدمه

قالب مقالات حسابداری چاپ شده در مجلات داخلی، تفاوت محسوسی با قالب رایج در سطح بین‌الملل دارد (بنی‌مهد و همکاران، ۱۳۹۵؛ محمدرضائی، ۱۳۹۶). اغلب مجلات علمی و پژوهشی داخلی، مقالات حسابداری با قالب پایان‌نامه‌ای را چاپ می‌کنند. این قالب اغلب شامل اجزایی به شرح: عنوان، چکیده، مقدمه (اغلب بدون ذکر مسأله، ضرورت انجام، چگونگی پرداختن به اهداف یا حل مسأله و ذکر نوآوری و دانش‌افزایی پژوهش)، مبانی نظری، پیشینه پژوهش، فرضیه‌ها، روش پژوهش (نمونه، طرح و مدل پژوهش)، نتایج (آماره‌های توصیفی و ارائه نتایج)، بحث و نتیجه‌گیری (بعضاً محدودیت‌های پژوهش و پیشنهادات برای تحقیقات به طور یک بخش جداگانه یا زیربخش جداگانه آورده می‌شود) و فهرست منابع است. اما قالب اغلب مقالات حسابداری از نوع آرشویی^۱، چاپ شده در مجلات معتبر بین‌المللی (مانند مجلات درجه A^* ، A و B طبق فهرست $ABDC$) شامل اجزایی به شرح: عنوان، چکیده، مقدمه (اغلب در برگزیده، مسأله، ضرورت انجام، اهداف، چگونگی حل مسأله و نوآوری و دانش‌افزایی پژوهش)، مبانی نظری و تدوین فرضیه‌ها (دربرگیرنده خلاصه‌ای از مبانی نظری، شواهد تجربی مرتبط و تدوین فرضیه‌ها)، روش پژوهش (گردآوری داده‌ها و مدل پژوهش)، ارائه نتایج (آماره‌های توصیفی، ارائه نتایج فرضیه و آزمون‌های حساسیت)، بحث و نتیجه‌گیری (در برگزیده پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آتی و مسولان و محدودیت‌های پژوهش) و فهرست منابع است.

همان طوری که ذکر شد، اغلب مجلات علمی و پژوهشی داخلی، مقالات حسابداری با قالب پایان‌نامه‌ای را چاپ می‌کنند. شاید یکی از مهم‌ترین دلایل این موضوع، تدوین مقالات توسط دانشجویان مطابق قالب پایان‌نامه باشد. استلوی (۲۰۱۷) ادعا می‌کند که قالب نامناسب و غیرمنطبق با مقالات چاپ شده در مجلات معتبر حسابداری، بعضاً این حس را منتقل می‌کند که نویسندگان غیرحرفه‌ای هستند و تصویر منفی در ذهن سردبیر نسبت به مقاله ایجاد می‌کند. افتراق قابل ملاحظه، بین قالب مقالات داخلی و خارجی حسابداری، چالش‌ها و سوالات زیادی را در ذهن پژوهشگران ایجاد کرده است که در نهایت کدام قالب، قالب درست و استاندارد است. اگر قالب مقالات خارجی، قالب مناسبی است، چرا مجلات داخلی این قالب را رعایت نمی‌کنند؟ چرا اگر مقاله‌ای مطابق قالب مقالات خارجی تدوین می‌شود، داوران مجلات داخلی آن را رد می‌کنند؟ چرا به مطالب مهمی (مانند مسأله پژوهش، ضرورت انجام پژوهش، نوآوری و دانش‌افزایی پژوهش و آزمون‌های حساسیت) که در مقالات خارجی گنجانده می‌شوند، در مقالات داخلی توجهی نمی‌شود؟

چرا مطالبی در مقالات داخلی (مانند، "این پژوهش از نوع هدف، کاربردی است"، "پس رویدادی است"، "کتابخانه‌ای است" ...) آورده می‌شود در حالی که مطالب مزبور در مقالات خارجی جایگاهی ندارند؟ همه این سوالات و سوالاتی از این دست، ذهن پژوهشگران و دانشجویان داخلی را درگیر کرده و یک سردرگمی قابل توجهی را به وجود آورده است.

هم‌چنین، عدم تدوین مقالات حسابداری در داخل کشور براساس قالب مقالات خارجی باعث شده است که شانس پژوهشگران داخلی برای چاپ یا حداقل ارسال مقالاتشان برای داوران در مجلات معتبر بین‌المللی حسابداری به شدت کاهش یابد. در این راستا، استلوی (۲۰۱۷) بیان می‌کند که یکی از مهم‌ترین سوالاتی که برای سردبیر مجله بررسی‌های حسابداری اروپا^۲ مطرح است این است که آیا ساختار (قالب و نوشتار) مقاله ارسالی با رویه‌ها و انتظارات مجله هماهنگ است؟ پاسخ منفی به این سوال، شرط کافی برای رد مقاله توسط سردبیر (بدون داور) است. به عبارت دیگر، هنگامی که سردبیر یک مجله معتبر خارجی به ارزیابی اولیه مقاله می‌پردازد و قسمت‌هایی هم‌چون عنوان، چکیده و مقدمه مقاله را مرور می‌کند، به ضعف‌ها یا عدم تطابق قابل توجه در تدوین این بخش‌ها پی می‌برد و مقاله را بلافاصله برمی‌گرداند. به این دلیل، مقالات ارسالی به مجلات معتبر نه تنها شانس چاپ شدن در این مجلات را از دست می‌دهند؛ بلکه، شانس گرفتن اصلاحات و پیشنهادهای پس از داوران را نیز از دست می‌دهند. این موضوع یکی از مهم‌ترین دلایل عدم توفیق پژوهشگران داخلی جهت چاپ مقالات در مجلات معتبر بین‌المللی حسابداری است. مقاله چاپ شده توسط بنی‌مهد و همکاران (۱۳۹۵) نیز مشکلات عمده ساختاری (قالب‌بندی) مقالات داخلی حسابداری را نشان داده است. به علاوه، محمدرضائی (۱۳۹۶) مشکلات عدیده ساختاری مقالات منتخب داخلی حسابداری را به طور دقیق و جزء به جزء مشخص کرده است.

علاوه بر این، در سال‌های اخیر، به دلیل افزایش تعداد دانشجویان دوره تحصیلات تکمیلی و پژوهشگران حوزه حسابداری، مطالبه قابل توجهی در مورد رفع موانع عدم توفیق در چاپ مقالات در مجلات معتبر بین‌المللی حسابداری مطرح شده است. هم‌چنین، مقالات انتقادی چاپ شده از این دست (مانند مقاله بنی‌مهد و همکاران، ۱۳۹۵) و کتاب‌های روش پژوهش چاپ شده مختص رشته حسابداری (مانند، دیانتی دیلمی، ۱۳۹۴؛ محمدرضائی، ۱۳۹۶)، ضعف جدی اغلب مقالات داخلی حسابداری از بعد ساختاری (قالب‌بندی) و محتوایی را نمایان کرده‌اند. بنابراین، هدف پژوهش حاضر ارائه یک قالب استاندارد برای پژوهش‌های تجربی حسابداری در

۲- قالب یک مقاله حسابداری از نوع آرشویی

در این قسمت، ترجمه مقاله محمدرضائی و محد - صالح (۲۰۱۶)، به ترتیب ساختار یک پژوهش تجربی حسابداری آورده شده و سپس اجزای هریک از این قسمت‌ها تشریح می‌شوند. گفتنی است که مطابق هدف پژوهش، در این مقاله بدون هیچ‌گونه قضاوت ارزشی نسبت به مقاله محمدرضائی و محد - صالح (۲۰۱۶)، فقط اجزای تشکیل دهنده آن را تجزیه و تحلیل می‌کنیم تا یک قالبی برای پژوهش‌های تجربی حسابداری داخلی ارائه شود.

۲-۱- عنوان مقاله

تأخیر در گزارش حسابرسی: نقش نوع حسابرس و افزایش رقابت در بازار حسابرسی

تجزیه و تحلیل عنوان مقاله

- ۱) هم متغیر وابسته (تأخیر در گزارش حسابرسی) و هم متغیرهای مستقل اصلی (نوع حسابرسی و رقابت در بازار حسابرسی) در عنوان پژوهش ذکر شده‌اند.
 - ۲) عنوان پژوهش به صورت جمله ناقص و مختصر بیان شده است.
 - ۳) از آوردن مکان پژوهش (در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران) پرهیز شده است.
- از تکرار واژه‌های مترادف و آوردن کلمات اضافی مانند «پژوهشی درباره ...»، «مطالعه‌ای پیرامون...»، «بررسی رابطه بین...» پرهیز شده است.

۲-۲- چکیده مقاله

این پژوهش اثر نوع حسابرس (دولتی در مقایسه با خصوصی) و افزایش رقابت در بازار حسابرسی را بر تأخیر در گزارش حسابرسی بررسی می‌کند. این پژوهش اولین مقاله‌ای است که شواهدی را در مورد اثر رقابت در بازار حسابرسی بر تأخیر در گزارش حسابرسی فراهم می‌سازد. با استفاده از تئوری ساختار - رفتار - عملکرد، پیش‌بینی می‌شود که رقابت به حسابرسان خصوصی فشار وارد می‌کند تا کارایی خود را افزایش داده و در نهایت تأخیر گزارش کمتری نسبت به حسابرسان دولتی داشته باشند. هم‌چنین، افزایش رقابت پس از آزادسازی بازار حسابرسی، حسابرسان را مجبور می‌کند تا بیشتر کارا شده و تأخیر در گزارش حسابرسی کمتری در مقایسه با دوره پیش از آزادسازی بازار حسابرسی داشته باشند. پژوهش حاضر در فضای منحصر به فرد و خاص پژوهشی ایران، صورت گرفته است، به طوری که آزادسازی بازار حسابرسی (بازار

چارچوب مقالات چاپ شده در مجلات معتبر بین‌المللی حسابداری است.

بدین منظور، مقاله محمدرضائی و محد - صالح (۲۰۱۶) ترجمه شده و اجزای هر قسمت از آن مقاله، از نظر ساختاری مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. در تجزیه و تحلیل اجزای مقاله مذکور، مقالات مرتبط در این زمینه مانند مقاله بردبوری (۲۰۱۲)، ایونز و همکاران (۲۰۱۵) و استلوی (۲۰۱۷) و کتاب روش پژوهش در حسابداری محمدرضائی (۱۳۹۶) استفاده شده است. نحوه پرداختن به مسأله پژوهش به این شرح است. اول، یک قسمت از مقاله محمدرضائی و محد - صالح (۲۰۱۶) ترجمه می‌شود (مانند مقدمه آن مقاله)، دوم، اجزای تشکیل این قسمت به طور خلاصه تجزیه و تحلیل می‌شوند و نهایتاً، مطالب اضافی که در مقالات داخلی آورده می‌شوند و در مقالات معتبر حسابداری در سطح بین الملل مطرح نیستند، تذکر داده می‌شوند. به منظور رعایت اختصار، اجزای تشکیل دهنده بخش‌ها (به طور مثال، مسأله پژوهش چیست؟) تشریح نمی‌شوند و علاقه‌مندان می‌توانند برای درک بهتر، به مقاله ایونز و همکاران (۲۰۱۵) و کتاب روش پژوهش در حسابداری محمدرضائی (۱۳۹۶) مراجعه نمایند.

این پژوهش، یکی از اولین مقالات از این دست است که می‌تواند دستاوردهای قابل ملاحظه‌ای برای حوزه پژوهش در حسابداری داشته باشد. به عبارت دیگر، پژوهش حاضر می‌تواند با افزایش هم‌گرایی قالب مقالات حسابداری داخلی با قالب مقالات چاپ شده در مجلات معتبر حسابداری در سطح بین المللی، به ارتقای کمی و کیفی مقالات چاپ شده در مجلات داخلی حسابداری و معتبر بین‌المللی حسابداری (براساس داده‌های ایران) کمک شایانی نماید. این مقاله می‌تواند مورد استفاده سردبیران و داوران مجلات، استادان و دانشجویان حسابداری قرار گیرد.

در ادامه، ابتدا مقاله محمدرضائی و محد - صالح (۲۰۱۶) طی هشت بخش جداگانه شامل: عنوان، چکیده، مقدمه، مبانی نظری (مرور پیشینه) و تدوین فرضیه‌ها، روش پژوهش (گردآوری داده‌ها و تدوین مدل‌ها)، نتایج آزمون (آمار توصیفی، نتایج آزمون فرضیه‌ها و نتایج آزمون‌های حساسیت)، بحث و نتیجه‌گیری و فهرست منابع، ترجمه شده است. در هر بخش، اجزای تشکیل دهنده مقاله مذکور، تجزیه و تحلیل شده و نکات اضافی نیز در صورت ضرورت ارائه شده‌اند. بخش نهائی نیز به بحث و نتیجه‌گیری پژوهش حاضر اختصاص یافته است.

- ضرورت انجام پژوهش
- هدف پژوهش
- روش پژوهش (قلمرو مکانی و زمانی و نوع داده‌ها)
- یافته‌های پژوهش
- تفسیر نتایج براساس نظریه پایه پژوهش

هم‌چنین، در چکیده برخی از پژوهش‌های داخلی مطالبی ذکر می‌شود که ضرورتی ندارد بهتر است حذف شوند؛ به‌طور مثال «این پژوهش از نظر هدف کاربردی و از نظر روش از نوع همبستگی و پس‌رویدادی است»، «از رگرسیون چندمتغیره ...»، «از مدل تعدیل شده جونز برای اندازه‌گیری اقلام تعهدی اختیاری ...»، «پس از اعمال محدودیت‌ها ۸۳ شرکت برای ۶ سال از ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۳» و ...

۲-۳- مقدمه^۵

تأخیر طولانی در افشای گزارش‌های مالی حسابرسی شده یکی از مهم‌ترین نگرانی‌های سرمایه‌گذاران است (میرشکاری و سوداگران، ۲۰۰۵؛ حبیب و بویان، ۲۰۱۱)، بنابراین، این نگرانی به‌عنوان موضوع پژوهشی مورد توجه پژوهش‌های اخیر قرار گرفته است (مانند، نکل و شارما، ۲۰۱۲؛ میترا و همکاران، ۲۰۱۵). تأخیر در افشای گزارش‌های مالی سالیانه حسابرسی شده با تأخیر در گزارش حسابرسی مرتبط است. تأخیر در گزارش حسابرسی عبارت از فاصله زمانی بین پایان سال مالی صاحبکار و تاریخ امضای گزارش حسابرسی است (نیوتن و اشتن، ۱۹۸۹). هر چند پژوهش‌های قبلی در مورد آثار ویژگی‌های صاحبکاران و حسابرسان بر تأخیر در گزارش حسابرسی تمرکز کرده‌اند، دانش و آگاهی ناچیزی در مورد اثر تغییرات در بازار حسابرسی بر تأخیر در گزارش حسابرسی وجود دارد. در حقیقت، نبود رقابت در بازار حسابرسی یکی از مهم‌ترین دغدغه‌های حرفه حسابرسی است (کند و همکاران، ۲۰۱۴؛ گراکس و سیورسن، ۲۰۱۵؛ ونگ و چوی، ۲۰۱۵). سوال پژوهش این است که آیا تأخیر در گزارش حسابرسی در بازارهای حسابرسی با رقابت بالا کوتاه‌تر است؟ به موزات افزایش رقابت در بازار حسابرسی، فشار قیمت (حق الزحمه) و بهای تمام شده حسابرسی موجب افزایش کارایی شده و نهایتاً منجر به کاهش تأخیر در گزارش حسابرسی می‌شود. علی‌رغم این‌که این بحث محتمل به نظر می‌رسد، مؤسسات حسابرسی کارا ممکن است بازار حسابرسی را کنترل کنند؛ که این موضوع منتج به افزایش تمرکز (انحصار) در بازار حسابرسی از طریق رویه‌های حسابرسی کارا گردد (ویل، ۲۰۰۳). اما، پژوهشی که به‌طور

حسابرسی که خدمات حسابرسی در آن قبلاً عمدتاً توسط سازمان دولتی ارائه می‌شد) موجب شده است که حسابرس دولتی و خصوصی به طور هم‌زمان خدمات حسابرسی ارائه دهند. یافته‌ها نشان می‌دهد که تأخیر در گزارش حسابرسی مؤسسات حسابرسی خصوصی کمتر از تأخیر در گزارش حسابرسی حسابرسان دولتی است و تأخیر در گزارش حسابرسی به موزات افزایش رقابت در بازار حسابرسی کاهش می‌یابد. مطابق با نظریه ساختار - رفتار - عملکرد، نتایج گویای این است که افزایش رقابت در بازار حسابرسی باعث افزایش کارایی (منعکس شده با تأخیر در گزارش حسابرسی کوتاه‌تر) می‌شود.

تجزیه و تحلیل چکیده مقاله

- ۱) هدف پژوهش در جمله اول چکیده بیان شده است.
- ۲) جمله دوم خلأ موجود در متون پژوهشی، بیان شده است.
- ۳) طی جمله سوم و چهارم چکیده، فرضیه‌های پژوهش مطابق نظریه پایه پژوهش آورده شده است.
- ۴) جمله پنجم، هم قلمرو مکانی پژوهش را بیان کرده و هم این فضای پژوهشی را به‌عنوان یکی از مواردی که پژوهش حاضر را از سایر پژوهش‌ها متمایز می‌کند و می‌تواند منجر به دانش افزایی گردد مطرح می‌کند.
- ۵) جمله ششم، خطوط سیزدهم و چهاردهم، یافته‌های اصلی پژوهش (مربوط به فرضیه‌های پژوهش) به‌طور شفاف و خلاصه گزارش شده‌اند.
- ۶) جمله هفتم یا پایانی، تفسیر نتایج پژوهش مطابق نظریه پایه پژوهش را ارائه می‌کنند.

نکته‌ها

- بیشتر مجلات معتبر، نویسندگان را ملزم به رعایت ساختار رسمی برای بخش چکیده می‌کنند که تعداد کلمات آن اغلب باید بین ۱۰۰ تا ۲۰۰ کلمه باشد. به طور کلی می‌توان ادعا نمود که چکیده، خلاصه‌ای از مقدمه پژوهش است. هر چند توافق کلی در مورد اجزای تشکیل دهنده چکیده مقالات وجود ندارد و می‌تواند از رشته‌ای به رشته دیگر و از مجله‌ای به مجله دیگر متفاوت باشد؛ براساس مقاله آندراد (۲۰۱۱) و مقالات معتبر خارجی در حوزه حسابداری مانند نکل و شارما (۲۰۱۲)، اجزای مهمی که در بخش چکیده باید آورده شوند، عبارتند از:
 - جمله یا جملاتی مقدماتی (برای وارد شدن به حوزه پژوهشی)
 - مسأله پژوهش

استفاده از نظریه ساختار - رفتار - عملکرد را به منظور فهم اثر رقابت در بازار حسابداری توسعه می‌دهد.

به‌طور اخص، نظریه ساختار - رفتار - عملکرد به منظور آزمون اثر تغییرات در بازار حسابداری بر تأخیر در گزارش حسابداری به‌کارگرفته شده است. از دید این نظریه، افزایش رقابت در بازار بر رفتار یک شرکت از لحاظ کمی (تعداد فروش)، قیمت فروش و نهایتاً سود اثر می‌گذارد (هگستد، ۱۹۸۴). زیرا افزایش رقابت مدیران را تشویق به افزایش کارایی می‌کند (کلیسنز و لی ون، ۲۰۰۴). در متون حسابداری، تعدادی از پژوهش‌ها از تأخیر در گزارش حسابداری به عنوان معیاری از محصول یا کارایی حسابداری استفاده کرده‌اند (مانند، تانی و همکاران، ۲۰۱۰؛ نکل و شارما، ۲۰۱۲؛ نکل و همکاران، ۲۰۱۲). مطابق نظریه ساختار - رفتار - عملکرد پیش‌بینی می‌شود که تأخیر در گزارش حسابداری (کارایی حسابداری) برای حسابرسان خصوصی در مقایسه با حسابرسان دولتی کوتاه‌تر (بیشتر) باشد. این پیش‌بینی موضوعیت دارد؛ چرا که به دلیل رقابت شدید بین حسابرسان خصوصی، فشار بر عملکرد برای حسابرسان خصوصی در مقایسه با حسابرسان دولتی می‌تواند خیلی محسوس‌تر باشد. اما، به‌طور کلی، رقابت در بازار حسابداری بعد از آزادسازی بازار حسابداری به‌شدت افزایش یافته است، لذا هر دو نوع حسابرسان تمایل بیشتری برای افزایش کارایی خودشان دارند، که این امر نهایتاً می‌تواند منجر به کاهش تأخیر در گزارش حسابداری در دوره پس از آزادسازی بازار حسابداری شود.

فرضیات پژوهش با داده‌های تمامی شرکت‌ها (به جز شرکت‌های صنعت مالی) آزمون شده‌اند (با استفاده از داده‌های در دسترس شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران برای دوره بین ۱۹۹۹ تا ۲۰۱۰). این دوره ۱۲ ساله شامل ۳ سال قبل و ۹ سال بعد از آزادسازی بازار حسابداری می‌شود.

این پژوهش به‌طریق مختلف نوآوری‌هایی برای متون حسابداری به‌همراه دارد. اول، پژوهش‌های پیشین عمدتاً اثر ساختار بازار حسابداری (رقابت یا تمرکز) بر حق‌الزحمه حسابداری (مانند، نومن و ویلکنز، ۲۰۱۲) و کیفیت حسابداری (مانند، فرنسیس و همکاران، ۲۰۱۳) را مورد مطالعه قرار داده‌اند. بنابراین، پژوهش حاضر اولین پژوهشی است که شواهدی در مورد اثر ساختار بازار حسابداری بر تأخیر در گزارش حسابداری را فراهم می‌کند. این پژوهش، موجب بسط متون حسابداری از طریق به‌کارگیری نظریه ساختار - رفتار - عملکرد از رشته مدیریت به منظور پیش‌بینی اثر ساختار بازار حسابداری بر کارایی حسابداری (تأخیر در گزارش حسابداری)

کلی اثر افزایش رقابت در بازار حسابداری بر کارایی حسابداری یا به‌طور اختصاصی بر تأخیر در گزارش حسابداری را آزمون کرده باشد، وجود ندارد. افزایش رقابت در بازار حسابداری ایران که ناشی از آزادسازی بازار حسابداری در سال ۱۳۸۰ می‌باشد، فضای پژوهشی منحصر به‌فردی را برای مطالعه آثار رقابت حسابرسان بر تأخیر در گزارش حسابداری فراهم کرده است.

ما از داده‌های ایران به دلایل مختلفی استفاده کردیم، که اولین آنها رویداد آزادسازی حسابداری است. قبل از آزادسازی بازار حسابداری، سازمان حسابداری، به عنوان یک نهاد دولتی بر بازار حسابداری ایران تسلط کامل داشت. بعد از آزادسازی بازار حسابداری (قانونی که اجازه ارائه خدمات توسط مؤسسات حسابداری خصوصی را فراهم می‌کند) در سال ۱۳۸۰، رقابت به سرعت بین حسابرسان افزایش یافته و منتج به تاسیس تعداد زیادی مؤسسات حسابداری خصوصی شده است (باقرپور و همکاران، ۲۰۱۴). چنین سناریویی ما را قادر به آزمون اثر افزایش رقابت بر تأخیر در گزارش حسابداری کرده است. دوم، رقابت اصلی بین مؤسسات حسابداری خصوصی است و مؤسسات حسابداری بین‌المللی در ایران فعالیت نمی‌کنند. بنابراین، تمایز کیفیت آشکاری بین خدمات ارائه شده توسط حسابرسان در ایران وجود ندارد، در نتیجه اثر فشار ناشی از رقابت در چنین فضائی مشهودتر است. نهایتاً، تفاوت در سطح رقابت بین شرکت‌های حسابداری دولتی و خصوصی (از این به بعد حسابرسان دولتی و خصوصی خوانده خواهد شد) فرصتی برای آزمون اثر آن بر تأخیر در گزارش حسابداری فراهم می‌کند. بازار انحصاری برای حسابرسان دولتی (به این دلیل که شرکت‌های دولتی باید توسط سازمان حسابداری مورد حسابداری قرار گیرند) احتمالاً منجر به رویه‌های حسابداری کمتر کارا برای حسابرسان دولتی در مقایسه با رویه‌های به‌کار برده شده توسط حسابرسان خصوصی می‌شود. بنابراین، هدف پژوهش حاضر عبارت از بررسی اثر نوع حسابرسان (دولتی در مقایسه با خصوصی) و افزایش رقابت در بازار حسابداری بر تأخیر در گزارش حسابداری است.

این پژوهش به‌دلیل تأخیر طولانی در افشای گزارش‌های مالی در ایران که یافته‌های میرشکاری و سوداگران (۲۰۰۵) آن را نشان می‌دهد، انجام شده است. این تأخیر طولانی می‌تواند به نبود رقابت قبل از آزادسازی بازار حسابداری عطف داده شود. اما، افزایش رقابت در بازار حسابداری می‌تواند حسابرسان را به افزایش کارایی تشویق کند. علی‌رغم این‌که آزادسازی بازار حسابداری یک مسأله سیاست عمومی است، فقط شواهد حکایتی در مورد پیامدهای این رخداد وجود دارد (مانند، بزرگ اصل، ۲۰۱۰؛ محمدرضائی و همکاران، ۲۰۱۵). این پژوهش

در ادامه، قسمت دوم مقدمه‌ای در مورد بازار حسابداری ایران و شرایط محیطی آن فراهم کرده و فرضیه‌های پژوهش را تدوین می‌کند. قسمت سوم، نمونه‌گیری، تدوین مدل و متغیرهای کنترلی را شامل می‌شود. قسمت چهارم، یافته‌های مربوط به آماره‌های توصیفی، آماره‌های تحلیلی و نتایج آزمون‌های حساسیت را ارائه می‌کند. قسمت پنجم شامل بحث و نتیجه‌گیری است.

تجزیه و تحلیل مقدمه

- ۱) پاراگراف اول به جز جمله پایانی، در واقع مقدمه‌ای در مورد مسأله پژوهش (تأخیر در گزارش حسابداری) و اهمیت پرداختن به این مسأله را بیان می‌کند.
- ۲) جمله پایانی پاراگراف اول، ضرورت انجام پژوهش را بیان می‌کنند.
- ۳) پاراگراف دوم، ضرورت انجام پژوهش که در جمله پایانی پاراگراف اول مطرح شده را تشریح می‌نماید.
- ۴) جمله ابتدایی پاراگراف سوم مسأله پژوهش را بیان می‌کند. در ادامه به خلاصه موجود در متون حسابداری اشاره شده است.
- ۵) پاراگراف‌های چهارم و پنجم، کلاً در برگیرنده مطالبی در مورد "نحوه پرداختن به مسأله پژوهش" یا "چگونگی رسیدن به هدف پژوهش" هستند (خلاصه ای از مبانی نظری، شواهد تجربی مرتبط، بیان فرضیه ها، قلمرو مکانی و زمانی و نوع داده‌ها).
- ۶) پاراگراف ششم، در مورد دانش‌افزایی و نوآوری پژوهش مباحثی را مطرح کرده است.
- ۷) قسمت عمده و ابتدایی پاراگراف هفتم، مطالبی در مورد قابلیت تعمیم یافته‌های پژوهش محمدرضائی و محد - صالح (۲۰۱۶) به بازارهای حسابداری در سطح بین‌الملل است. این موضوع معمولاً حالت استثنایی دارد و برای همه پژوهش‌ها مصداق ندارد. با توجه به این‌که محمدرضائی و محد - صالح (۲۰۱۶) ادعا کرده اند که فضای پژوهشی ایران منحصر به فرد است، داوران از نویسندگان مقاله خواسته‌اند تا مطالبی درباره قابلیت تعمیم یافته‌های خود بیاورند. این موضوع برای پژوهش‌های داخلی چندان موضوعیت ندارد.
- ۸) جمله پایانی پاراگراف هفتم، مباحثی در مورد اهمیت پژوهش و دستاوردهای آن برای سیاست‌گذاران را مطرح کرده است.
- ۹) پاراگراف هشتم، ساختار مقاله را تشریح می‌کند.

شده است. دوم، علی‌رغم این‌که پژوهش‌های پیشین عوامل مرتبط با صاحبکار و حسابداری در تأخیر در گزارش حسابداری را بررسی کرده‌اند؛ حسابداری بزرگ در مقایسه با حسابداری غیر بزرگ (مانند، بمبر و همکاران، ۱۹۹۳) و حسابداری متخصص صنعت در مقایسه با حسابداری غیرمتخصص (مانند، حبیب و بویان، ۲۰۱۱)، پژوهش حاضر از طریق آزمون اثر حسابداری خصوصی در مقایسه با حسابداری دولتی بر تأخیر در گزارش حسابداری موجب بسط متون حسابداری می‌شود. مرور پیشینه نشان می‌دهد که فقط دو پژوهش (در سطح بین الملل)، تأخیر در گزارش حسابداری در ایران را مورد مطالعه قرار داده‌اند. اما، نه بنی‌مهد و همکاران (۲۰۱۲) و نه علیپور و همکاران (۲۰۱۲) هیچ‌کدام اثر نوع حسابداری (دولتی در مقایسه با خصوصی) و رقابت در بازار حسابداری بر تأخیر در گزارش حسابداری را مورد آزمون قرار نداده‌اند. بنی‌مهد و همکاران (۲۰۱۲) اثر تغییر حسابداری بر تأخیر در گزارش حسابداری را مورد آزمون قرار داده‌اند. اما پژوهش آنها از نبود مبانی نظری و استحکام پژوهشی و تجربی رنج می‌برد. بعد از بررسی دقیق فضای منحصر به فرد پژوهشی ایران، ما یک تئوری انتخاب کردیم که می‌تواند یافته‌های آنها را به چالش بکشد.

ذکر این نکته ضروری است که علی‌رغم این‌که بازار حسابداری ایران تا حدودی یک فضای پژوهشی خاصی را برای مطالعه اثر نوع حسابداری و افزایش رقابت در بازار حسابداری بر تأخیر در گزارش حسابداری فراهم کرده است. یافته‌های این پژوهش تا حدود خاصی قابل تعمیم هستند. یافته‌های ما به بازارهای حسابداری که در آنها تقاضای ضعیفی برای حسابداری با کیفیت وجود دارد، ریسک دادخواهی حسابداری پایین است و رقابت بین حسابداری به شدت بالاست، به‌ویژه برای مؤسسات حسابداری با اندازه متوسط، قابل تعمیم است. بازار حسابداری مؤسسات حسابداری متوسط، بیشتر ویژگی‌های مذکور را دارا می‌باشند. بنابراین، دیدگاهی که بیان می‌کند بازار حسابداری می‌تواند توسط مؤسسات حسابداری کارا کنترل شود؛ که این امر منجر به افزایش تمرکز در بازار می‌شود، احتمالاً قابلیت کاربرد در چنین بازارهایی را ندارد. مهم‌تر از همه، همان‌طور که نبود رقابت در بیشتر بازارهای حسابداری به عنوان یک مشکل توسط سیاست‌گذاران مورد توجه قرار گرفته است (مانند، کمیسیون اروپا در اکتبر ۲۰۱۰) و سیاست‌گذاران تمایل به افزایش سطح رقابت در بازارهای حسابداری دارند؛ پژوهش حاضر شواهدی در مورد تاثیر مثبت افزایش رقابت در بازار حسابداری بر تأخیر در گزارش حسابداری کوتاه‌تر فراهم کرده است.

نکته‌ها

• مقدمه در برگیرنده طرح و نمای کلی مقاله است و اغلب خلاصه‌ای از یافته‌ها و ساختار مقاله را شامل می‌شود. بسیاری معتقدند که مقدمه مهم‌ترین جزء یک مقاله علمی است. هم‌چنین، تدوین مقدمه یکی از سخت‌ترین قسمت‌های پژوهش علمی است (استلوی، ۲۰۱۷). نحوه تدوین مقدمه تحت تأثیر عوامل متعددی مانند ساختار تجویزی هر مجله، مسأله پژوهش و وجود یا عدم وجود دانش مناسب نسبت به محیط پژوهش قرار دارد. بنابراین، می‌توان ادعا کرد که قالب و ساختار استاندارد که مورد پذیرش همگان باشد، برای تدوین مقدمه مقاله وجود ندارد. با این حال، در راستای مقاله استلوی (۲۰۱۷)، ساختار مقدمه مقالات چاپ شده در مجلات معتبر بین‌المللی عمدتاً شامل موارد زیر است (محمدرضائی، ۱۳۹۶):

- ◀ جملات/ پاراگراف مقدمه^۶
- ◀ مسأله پژوهش (بیان مسأله)
- ◀ ضرورت انجام پژوهش
- ◀ اهداف/ سوالات پژوهش
- ◀ چگونگی پرداختن به مسأله پژوهش/ رسیدن به اهداف پژوهش (خلاصه‌ای از مبانی نظری، شواهد تجربی پشتیبان، خلأ موجود در متون، فرضیه‌ها، روش پژوهش شامل نوع داده‌ها، مکان و زمان پژوهش و حتی بعضاً ذکر یافته‌های اصلی پژوهش)
- ◀ دانش‌افزایی و نوآوری‌های پژوهش (بردبوری (۲۰۱۲) و استلوی (۲۰۱۷) تاکید زیادی بر اهمیت این قسمت در رد یا قبول یک مقاله علمی دارند)
- ◀ ساختار کلی مقاله

۲-۴- مبانی نظری و تدوین فرضیه^۷

مطابق نظریه «ساختار - رفتار - عملکرد»، افزایش رقابت به‌طور کلی به صورت یک نیروی مثبت در تمامی صنایع در نظر گرفته می‌شود که می‌تواند باعث افزایش کارایی شود (کاسو و جیراردن، ۲۰۰۹). به عبارت دیگر، قدرت انحصاری به شرکت‌ها و مدیران این اجازه را می‌دهد که کمترین تلاش را به عمل آورند (کاسو و جیراردن، ۲۰۰۶). به علاوه، رقابت در بازار بر رفتار شرکت‌ها از نظر تعداد فروش، قیمت فروش و نهایتاً سود تأثیر می‌گذارد (هگستد، ۱۹۸۴). افزایش تمرکز به

احتمال زیاد باعث افزایش قدرت بازار شرکت‌ها شده تا بتوانند قیمت را به‌طور انحصاری تعیین کرده و سود خود را از این طریق افزایش دهند. بنابراین، چنین شرکت‌هایی علاقه کافی برای افزایش کارایی خود ندارند (هگستد، ۱۹۸۴). در حالی‌که، افزایش رقابت منتج به کاهش سود شرکت‌ها می‌شود (اسچیمیدت، ۱۹۹۷). لذا، افزایش رقابت مشوقی برای شرکت‌ها برای افزایش کارایی است (نیکل، ۱۹۹۶)، زیرا مدیران می‌دانند باید عملکرد شرکت خود را در بازار رقابتی از طریق افزایش کارایی بهبود بخشند. در غیر این صورت، شرکت آن‌ها باید بازار را ترک کند. بنابراین، نظریه «ساختار - رفتار - عملکرد» پیشنهاد می‌کند که رقابت (انحصار) در بازار به احتمال زیاد باعث افزایش (کاهش) کارایی می‌شود.

متون حسابداری در مورد اثر رقابت در بازار حسابداری بر کارایی حسابداری مسکوت است. از دیدگاه نظریه «ساختار - رفتار - عملکرد»، اگر رقابت در بازار حسابداری برای حسابرسان دولتی (سازمان حسابداری) و حسابرسان بخش خصوصی (حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران) متفاوت باشد، کارایی حسابداری نیز برای آن‌ها متفاوت خواهد بود. همان‌گونه که قبلاً در قسمت محیط پژوهشی بحث شد، حسابرسان دولتی سهم بازار انحصاری نسبت به صاحبکاران دولتی و شبه دولتی دارند، در حالی‌که بازار حسابداری برای حسابرسان بخش خصوصی به شدت رقابتی است. هم‌چنین، یافته‌های محمدرضائی و همکاران (۲۰۱۵) نشان می‌دهد که حق الزحمه مؤسسات حسابداری خصوصی در مقایسه با حسابرسان دولتی به میزان محسوسی پایین‌تر است. تعداد صاحبکاران کم و حق الزحمه پائین باعث افزایش فشار به مؤسسات حسابداری خصوصی جهت افزایش سهم بازار، حق الزحمه حسابداری یا کارایی حسابداری می‌شود. افزایش حق الزحمه حسابداری برای حسابرسان بخش خصوصی مشکل است، چون در بازار رقابتی، حسابداری باید حق الزحمه‌ای را بپذیرد که عرف بازار تعیین می‌کند (در بازارهای رقابتی قیمت محصولات در بازار تعیین می‌شود). به علاوه، چون تقاضای مناسبی برای خدمات حسابداری با کیفیت در ایران وجود ندارد، به تعبیر دیگر این برداشت وجود دارد که خدمات ارائه شده توسط حسابرسان مختلف دارای کیفیت مشابهی است، لذا حسابرسان بخش خصوصی نمی‌توانند از طریق متمایز کردن کیفیت خدمات خود، سهم بازار یا حق الزحمه خود را افزایش دهند (محمدرضائی و همکاران، ۲۰۱۵). بنابراین، مطابق نظریه ساختار - رفتار - عملکرد، در بازار رقابتی، حسابرسان خصوصی باید به ناچار کارایی خود را افزایش دهند، این امر به احتمال زیاد موجب کاهش تأخیر در گزارش حسابداری خواهد شد.

بخش خصوصی کمتر از حسابرسان بخش دولتی است. این فرضیه دقیقاً موافق نظریه پایه پژوهش و مطابق با بحث و استدلال‌های منطقی مقاله است. بنابراین، اگر نویسندگان فرضیه پژوهش را بدون جهت (رابطه مثبت یا منفی) تدوین می‌کردند، مطمئناً داوران مجله به آن‌ها ایراد می‌گرفتند (محمدرضائی، ۱۳۹۶).

نکته‌ها

- پیشنهاد می‌شود همانند اکثر پژوهش‌های تجربی حسابداری چاپ شده در مجلات معتبر بین‌المللی، حتی الامکان مبانی نظری، پیشینه و نگارش فرضیه در قالب یک بخش واحد آورده شود.
- مرور پیشینه پژوهش مرتبط با موضوع پژوهش (حتی الامکان پژوهش‌های قبلی که دقیقاً رابطه متغیر مستقل پژوهش را با متغیر وابسته آن آزمون کرده‌اند) باشد.

مرور پیشینه پژوهش به‌طور هدفمند (حجیم نباشد) صورت گیرد و فقط به‌طور خلاصه در حدی که از نظریه پایه پژوهش حمایت کند، آورده شود. مرور پژوهش‌های پیشین در حد چکیده آن پژوهش‌ها و به صورت منفک (هر پیشینه به صورت یک پاراگراف کوچک) مناسب نیست و از تدوین پیشینه پژوهش به این صورت باید از آن جداً پرهیز شود.

۲-۵- روش پژوهش

بخش «روش پژوهش» مقالات حسابداری از نوع آرشیوی^۹ را می‌توان در سه زیربخش کلی تقسیم نمود: (۱) داده‌های پژوهش (جامعه و نمونه آماری، ابزارها و روش‌های گردآوری داده‌ها) (۲) تدوین مدل پژوهش (۳) متغیرهای کنترلی. در ادامه هریک از زیربخش‌های روش پژوهش محمدرضائی و محد - صالح (۲۰۱۶) آورده و تجزیه و تحلیل شده است.

۲-۵-۱- گردآوری داده‌ها

جدول ۱ فرآیند انتخاب نمونه را توضیح می‌دهد و اطلاعاتی در مورد نوع صنعت شرکت‌های نمونه فراهم می‌کند. داده‌ها در مورد نوع حسابرس (دولتی در مقایسه با خصوصی)، تأخیر در گزارش حسابرسی و ویژگی‌های صاحبکاران به‌صورت دستی از گزارش‌های مالی سالیانه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بین سالهای ۱۹۹۹ تا ۲۰۱۰ جمع‌آوری شده است. نسخه الکترونیکی گزارش‌های مالی سالیانه شرکت‌های بورسی در وبسایت مرکز پژوهش، توسعه و مطالعات اسلامی سازمان بورس و اوراق بهادار در دسترس می‌باشد. دوره

برعکس، علی‌رغم این‌که حسابرسان دولتی بخش قابل توجهی از بازار خود را به مرور زمان پس از آزادسازی بازار حسابرسی از دست داده‌اند، اما همچنان بیش از یک سوم بازار حسابرسی ایران را در اختیار دارند (بزرگ اصل، ۱۳۹۱). بنابراین، به دلیل سهم بازار انحصاری حسابرسان بخش دولتی نسبت به حسابرسی شرکت‌های دولتی و شبه دولتی، حسابرسان بخش دولتی در مقایسه با حسابرسان بخش خصوصی تحت فشار رقابتی چندانی برای افزایش کارایی جهت حفظ و بقای خود در بازار حسابرسی ایران قرار ندارند. لذا، فرضیه اول پژوهش به شکل زیر تدوین می‌شود:

فرضیه اول: تأخیر در گزارش حسابرسی برای حسابرسان بخش خصوصی کمتر از حسابرسان بخش دولتی است.^۸

تجزیه و تحلیل مبانی نظری و تدوین فرضیه‌ها

(۱) پاراگراف اول به معرفی یا تعریف نظریه پایه پژوهش (ساختار - رفتار - عملکرد) می‌پردازد. نحوه تعریف نظریه قاعداً باید موجز، شفاف و بدون ابهام باشد.

(۲) در ابتدای پاراگراف دوم، آنها بیان کرده‌اند که متون حسابداری در مورد نقش رقابت در بازار حسابرسی بر کارایی حسابرسی مسکوت است. به همین دلیل پژوهشگران به این موضوع اشاره می‌کنند که هیچ شواهد تجربی در حوزه حسابداری در مورد تأثیر ساختار بازار حسابرسی بر کارایی حسابرسی وجود ندارد. لذا، پژوهشگران یاد شده تلاش می‌کنند نحوه رفتار حسابرسان ایرانی را که به دو بخش حسابرسان بخش خصوصی و دولتی تقسیم می‌شوند و هر کدام در دو بازار حسابرسی با ساختار متفاوت فعالیت می‌کنند، از دیدگاه نظریه ساختار - رفتار - عملکرد پیش‌بینی نمایند. گفتنی است که اگر شواهد تجربی کافی (پیشینه کافی) در رشته حسابداری در این زمینه وجود داشت، نویسندگان می‌توانستند فرضیه پژوهش را به راحتی تدوین کرده و لازم نبود از طریق مباحث و استدلال‌های منطقی براساس نظریه پایه، نحوه رفتار حسابرسان خصوصی و دولتی را پیش‌بینی کنند یا حداقل در تدوین مباحث منطقی خود با اختصار بیشتر و ارجاع‌دهی کافی و مناسب‌تر، عمل می‌کردند (محمدرضائی، ۱۳۹۶، ص ۸۲).

(۳) در بخش آخر، فرضیه پژوهش نگارش شده است. در این خصوص توجه به چند نکته ضروری است. اول، این‌که فرضیه پژوهش بسیار خلاصه و به‌طور شفاف و بدون ابهام تدوین شده است. در فرضیه تصریح شده است که تأخیر در گزارش حسابرسی برای حسابرسان

دسترس مربوط به دوره قبل از ۲۰۰۱ نیز جمع‌آوری شده‌اند. این داده‌ها تقریباً یک سوم کل شرکت‌های درج شده در بورس اوراق بهادار تهران بین سالهای ۱۹۹۹ و ۲۰۰۰ را تشکیل می‌دهند. بنابراین، نمونه نهایی شامل ۲۰۷۰۵ سال- شرکت مشاهده می‌باشد.

زمانی ۱۹۹۹ تا ۲۰۱۰ انتخاب شده؛ چرا که آزادسازی بازار حسابداری در اواخر سال ۲۰۰۱ اتفاق افتاده است. مطابق باقرپور و همکاران (۲۰۱۴)، تعداد زیادی از گزارش‌های مالی سالیانه شرکت‌های بورسی قبل از ۲۰۰۱ ناقص هستند (بعضی از صفحات آنها کنده شده است). اما به منظور مقایسه کارایی حسابداری قبل و بعد از آزادسازی بازار حسابداری، داده‌های در

جدول ۱- فرآیند گردآوری داده‌ها و توزیع مشاهدات برحسب صنعت

پنل الف: فرآیند گردآوری داده‌ها			
تعداد مشاهدات			
۳,۳۹۳		مشاهدات اولیه در دسترس بعد از آزاد سازی بازار حسابداری (۲۰۰۲-۲۰۱۰)	
۱۵۹		کسر می‌شود: مشاهدات بدون اطلاعات مکفی مرتبط با گزارش حسابرس	
۱۵۱		کسر می‌شود: شرکت‌های خارج شده از بورس	
۳۳۱		کسر می‌شود: مشاهدات مربوط به صنعت مالی	
۴۸۶		کسر می‌شود: مشاهدات با داده‌های ناقص مالی یا سایر متغیرهای کنترلی مورد استفاده در این پژوهش	
۲,۲۶۶		مشاهدات با داده‌های در دسترس از ۲۰۰۲ تا ۲۰۱۰	
۴۳۹		اضافه می‌شود: مشاهدات با داده‌های در دسترس برای دوره قبل از آزاد سازی بازار حسابداری (۱۹۹۹-۲۰۰۱)	
۲,۷۰۵		تعداد مشاهدات در تجزیه و تحلیل نهایی	
پنل ب: توزیع مشاهدات بر حسب صنعت			
نوع صنعت	تعداد مشاهدات	درصدی از مشاهدات	تعداد مشاهدات حسابداری شده توسط حسابرسان خصوصی
آلومینوم	۱۱۸	۴	۱۰۵
خودرو	۲۸۷	۱	۱۲۴
سیمان	۲۱۵	۸	۱۴۸
محصولات شیمیایی	۱۶۱	۶	۱۳۰
دارو	۲۵۵	۹	۲۰۴
محصولات الکتریکی	۱۷۴	۶	۱۰۸
انرژی (نفت و گاز)	۹۸	۴	۴۱
غذایی	۲۶۵	۱۰	۱۸۲
اسباب خانگی	۹۷	۴	۶۲
ماشین‌آلات	۱۷۰	۶	۱۱۸
محصولات معدنی	۱۸۹	۷	۱۵۴
بسته‌بندی	۱۱۶	۴	۷۸
خدمات	۹۹	۴	۵۰
فولاد	۱۵۲	۶	۱۰۵
شکر	۱۶۶	۶	۱۲۸
کاشی و سرامیک	۱۴۳	۵	۷۲
جمع	۲,۷۰۵	۱۰۰	۱,۸۰۹

است، تغییرات قابل توجهی در فضای اقتصادی و سیاسی بعد از سال ۲۰۱۰ اتفاق افتاده است. به طور مثال، تحریم‌های اقتصادی تحمیلی به ایران توسط جامعه جهانی احتمالاً عملکرد شرکت‌ها را تحت تأثیر قرار داده است. به دلیل تحریم، نرخ

دوره پژوهش در سال ۲۰۱۰ به دلیل تغییرات محیطی پایان یافته است. هر چند اثر احتمالی این گونه تغییرات در دوره پژوهش با اضافه کردن متغیرهای ساختگی سال در مدل‌های پژوهشی به‌کار رفته در این پژوهش کنترل شده

• اکثر مقالات داخلی، بخش «نمونه آماری» یا «گردآوری داده‌ها» را در دو قسمت جداگانه و گاهی در سه قسمت می‌آورند. بررسی مقالات خارجی مانند نکل و شارما (۲۰۱۲) و محمدرضائی و محد - صالح (۲۰۱۶) نشان می‌دهد که تمام اطلاعاتی که در خصوص نمونه آماری و نحوه جمع‌آوری داده‌هاست، فقط در یک بخش خلاصه می‌شود.

هم‌چنین، از آوردن جملات کلیشه‌ای و تکراری جداً خودداری شود. برای مثال «این پژوهش از نوع مطالعات قیاسی و کمی بوده و تحقیقی شبه تجربی در حوزه تحقیقات اثباتی حسابداری و مبتنی بر اطلاعات واقعی است»، «روش پژوهش از نوع همبستگی و توصیفی می‌باشد، روش‌های آماری مورد استفاده در این پژوهش، آمار استنباطی شامل آزمون تحلیل واریانس، آزمون ضریب رگرسیون به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهشی است». در نهایت «با استفاده از نرم‌افزار Eviews6 مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته‌اند» (محمدرضائی، ۱۳۹۶، ص ۱۰۶).

۲-۵-۲- تدوین مدل

به منظور آزمون فرضیه پژوهش، مدل رگرسیونی^{۱۱} زیر به کار رفته است. این مدل رابطه بین نوع حسابرس (دولتی در مقایسه با خصوصی) و تأخیر در گزارش حسابرسی را آزمون می‌کند.

رابطه (۱)

$$\begin{aligned} \text{LogARL}_{it} = & \beta_0 + \beta_1 \text{Audpvt}_{it} + \beta_2 \text{Opinion}_{it} + \beta_3 \text{Audchg}_{it} \\ & + \beta_4 \text{Busy}_{it} + \beta_5 \text{Size}_{it} + \beta_6 \text{Lev}_{it} + \beta_7 \text{Curr}_{it} \\ & + \beta_8 \text{Loss}_{it} + \beta_9 \text{ROA}_{it} + \beta_{10} \text{Subs}_{it} \\ & + \beta_{11} \text{LogAge}_{it} + \beta_{12} \text{Conown}_{it} + \beta_{13} \text{Stown}_{it} \\ & + \beta_{14} \text{Nstown}_{it} + \beta_j \text{IndustryDum}_{it} + \beta_k \text{YearDum}_{it} + \varepsilon_{it} \end{aligned}$$

تمامی متغیرها در پیوست شماره یک تعریف شده‌اند.

اکثر پژوهش‌های قبلی (بمبار و همکاران، ۱۹۹۳؛ حبیب و بویان، ۲۰۱۱) تأخیر در گزارش حسابرسی را به صورت تعداد روزهای بین تاریخ پایان سال مالی صاحبکار و تاریخ امضای گزارش حسابرسی تعریف کرده‌اند. اما پژوهش حاضر همانند نکل و شارما (۲۰۱۲) و کوهن و لونتیس (۲۰۱۳)، لگاریتم طبیعی تأخیر در گزارش حسابرسی را در تجزیه و تحلیل‌های اصلی خود به کار برده است. تأخیر در گزارش حسابرسی در قسمت آزمون‌های پشتیبان به‌عنوان یک تعریف جایگزین لگاریتم طبیعی تأخیر در گزارش حسابرسی به کار رفته و استفاده شده است.

قبل از آزادسازی بازار حسابرسی، سازمان حسابرسی بر

برابری ریال ایران در مقابل دلار آمریکا حدود سه برابر بعد از اعمال تحریم‌ها کاهش یافته است. تحریم‌های اقتصادی تأثیر محسوسی بر اقتصاد ایران هم در سطح کلان و هم در سطح خرد داشته است. در سطح اقتصاد خرد به طور مثال، بیشتر شرکت‌ها با مشکلات عمده‌ای در بازپرداخت بدهی‌های خارجی خود روبه‌رو شده‌اند. چنین وضعیتی به احتمال زیاد، نه تنها بر عملکرد شرکت‌ها می‌تواند اثرگذار باشد؛ بلکه می‌تواند بازار حسابرسی را نیز تحت تأثیر قرار دهد. چنین مسأله‌ای، خارج از حیطه این پژوهش می‌باشد.

تجزیه و تحلیل گردآوری داده‌ها

- ۱) ذکر قلمرو مکانی و زمانی پژوهش: جمله دوم پاراگراف اول
- ۲) نحوه گردآوری داده‌ها: قسمتی از جمله دوم (به صورت دستی)، جمله سوم پاراگراف اول
- ۳) پنل الف جدول ۱ چگونگی غربالگری داده‌ها را ارائه می‌کند.
- ۴) تعداد مشاهدات برای تجزیه و تحلیل نهائی ۲۰۷۰۵ ذکر شده و مناسب به نظر می‌رسد.
- ۵) پنل ب جدول ۱ توزیع مشاهدات برحسب نوع صنعت (مناسب برای مدل‌های مبتنی بر سال و صنعت) را ارائه می‌کند.
- ۶) کل پاراگراف دوم توضیحاتی در مورد چرایی شروع و پایان دوره پژوهش را ارائه می‌کند.

نکته‌ها

- نکات مهمی که برای تدوین و ارزیابی بخش گردآوری داده‌ها ۱۰ باید به آن‌ها توجه کرد عبارتند از:
- قلمرو مکانی و زمانی پژوهش
- نحوه گردآوری داده‌ها (دستی، از طریق نرم‌افزارها ...)
- جدول چگونگی غربالگری داده‌ها
- عدم اعمال محدودیت‌های صوری و غیرضروری
- تعداد مشاهدات پس از اعمال محدودیت‌ها حتی‌الامکان زیاد باشد (استلوی (۲۰۱۷) تأکید می‌کند که تعداد کم مشاهدات، قابلیت اتکای یافته‌های پژوهش‌های تجربی آرشویی حسابداری را زیر سؤال می‌برد)
- تشریح خصوصیات مهم مشاهدات (محمدرضائی، ۱۳۹۶)
- منظور از اعمال محدودیت‌های صوری و غیرضروری به طور مثال عبارت است از اعمال محدودیت «نماد» شرکت بیش از سه ماه توقف معاملاتی نداشته باشد»، در پژوهشی که از هیچ متغیری مبتنی بر اطلاعات بازار استفاده نکرده است.

ایجاد مشکل متغیرهای محذوف (Omitted variables) است.

۳) رویکرد برآورد مدل با کنترل اثرات ثابت در سطح سال و صنعت انتخاب شده است.

۴) محمدرضائی و محد - صالح (۲۰۱۶) متغیرهای اصلی پژوهش را بیشتر و دقیق‌تر تشریح کرده‌اند (سه پاراگرافی که بعد از مدل رگرسیونی آورده شده است). به عبارت دیگر، اگر برای اندازه‌گیری این متغیرهای اصلی روش‌های متفاوتی وجود دارد، در مورد آن روش‌ها بطور خلاصه بحث شود و دلایل انتخاب روش‌های اندازه‌گیری منتخب، تشریح گردد. در این راستا، استلوی (۲۰۱۷) تاکید می‌کند که نحوه اندازه‌گیری متغیرهای اصلی پژوهش باید به دقت بحث شوند. چه چیزی را این مدل‌ها اندازه‌گیری می‌کنند؟ چرا این معیارها یا مدل‌ها انتخاب شده‌اند؟ آیا این مدل‌ها در حال تغییر و تکمیل هستند؟

۵) تمامی متغیرها در پیوست پژوهش به‌طور خلاصه تعریف شده‌اند (تعریف عملیاتی).

۲-۵-۳- متغیرهای کنترلی

مدل تأخیر در گزارش حسابداری براساس پژوهش‌های پیشین (مانند، حبیب و بویان، ۲۰۱۱؛ نکل و شارما، ۲۰۱۲) تدوین شده است. ما ویژگی‌های اصلی صاحبکاران و حسابرسان که توسط پژوهش‌های قبلی به عنوان عوامل موثر بر تأخیر در گزارش حسابداری مشخص شده‌اند را کنترل می‌کنیم. یافته‌های لونتیس و همکاران (۲۰۰۵) نشان می‌دهد که صدور گزارش غیرمقبول حسابداری منجر به افزایش تأخیر در گزارش حسابداری می‌شود. شوارتز و سو (۱۹۹۶) بحث می‌کنند که هر چه حسابرس نزدیک به پایان سال مالی، تغییر کند تأخیر در گزارش حسابداری افزایش خواهد یافت؛ بنابراین، پیش‌بینی می‌شود تغییر حسابرس رابطه مثبتی با تأخیر در گزارش حسابداری داشته باشد. مطابق پژوهش‌های قبلی (مانند، نکل و پاین، ۲۰۰۱)، پیش‌بینی می‌شود که تأخیر در گزارش حسابداری برای صاحبکاران با پایان سال مالی در فصل پرمشغله حسابداری بیشتر باشد. در مورد رابطه اندازه صاحبکار با تأخیر در گزارش حسابداری، دو جریان متضاد از شواهد تجربی وجود دارد. با توجه به این‌که احتمال دادخواهی برای صاحبکارانی که نسبت بدهی بالایی دارند، بیشتر است، حسابرسان زمان بیشتری را برای حسابداری صرف می‌کنند؛ این امر می‌تواند منجر به طولانی‌تر شدن تأخیر در گزارش حسابداری شود. صاحبکاران زیان‌ده انتظار می‌رود که تأخیر در

بازار حسابداری ایران مسلط بود (باقرپور و همکاران، ۲۰۱۴). اما به طور هم‌زمان تعداد محدودی از مؤسسات حسابداری خصوصی به عنوان اعضای انجمن حسابداران خبره نیز وجود داشتند که عمدتاً به شرکت‌های غیردولتی خدمات حسابداری ارائه می‌دادند. لذا، به منظور بررسی اثر مؤسسات حسابداری خصوصی بر تأخیر در گزارش حسابداری، از متغیر Audpvt استفاده شده است که عبارت است از یک، برای صاحبکاران حسابداری شده توسط مؤسسات خصوصی و صفر، برای صاحبکاران حسابداری شده توسط سازمان حسابداری.

پژوهش‌های قبلی سطح تمرکز در بازار حسابداری را با استفاده از شاخص هرفیندال در سطح کشور و شهر اندازه‌گیری کرده‌اند (فرنسیس و همکاران، ۲۰۱۳). با توجه به این‌که هدف پژوهش حاضر بررسی اثر افزایش رقابت در بازار حسابداری بر تأخیر در گزارش حسابداری پس از آزادسازی بازار حسابداری در سال ۲۰۰۱ است، متغیر AudMCompt برابر است با یک، برای دوره رقابتی در بازار حسابداری (۲۰۰۲ تا ۲۰۱۰) و صفر، برای دوره غیررقابتی در بازار حسابداری ایران (۱۹۹۹ تا ۲۰۰۰). همان‌گونه که تابلوی C جدول ۲ نشان می‌دهد، رقابت در بازار حسابداری ایران پس از ۲۰۰۲ افزایش یافته است. تعدادی از پژوهش‌های قبلی (دینگ و جیا، ۲۰۱۲؛ باقرپور و همکاران، ۲۰۱۴) یک متغیر ساختگی برای بررسی اثر رقابت یا تمرکز در بازار حسابداری به کار برده‌اند. هم‌چنین با استفاده از چندین متغیر پیوسته مانند شاخص هرفیندال در آزمون‌های پشتیبان، اثر افزایش رقابت در بازار حسابداری ایران بر تأخیر در گزارش حسابداری مجدداً مورد آزمون قرار گرفته است.

تجزیه و تحلیل تدوین مدل

۱) تدوین مدل براساس پژوهش‌های تجربی معتبر مرتبط: به طور مثال محمدرضائی و محد - صالح (۲۰۱۶) در ابتدای قسمت متغیرهای کنترلی بیان می‌کنند که مدل تأخیر در گزارش حسابداری خود را براساس پژوهش‌های قبلی (مانند، حبیب و بویان، ۲۰۱۱؛ نکل و شارما، ۲۰۱۲) تدوین کرده‌اند.

۲) محمدرضائی و محد - صالح (۲۰۱۶) تلاش کرده‌اند براساس پژوهش‌های معتبر مرتبط قبلی و با در نظر گرفتن شرایط محیطی پژوهش (بومی کردن برخی از متغیرها) مشکل سوگیری ناشی از حذف متغیرهای مؤثر را حتی‌الامکان رفع کنند. به همین دلیل مدل رگرسیونی آنها با تعداد متغیرهای زیادی تدوین شده است. استلوی (۲۰۱۷) بیان می‌کند که یکی از دلایل رد مقالات ارسالی به مجله بررسی حسابداری اروپا، سوگیری ناشی از حذف متغیرهای کنترلی مؤثر و

بالای تمرکز مالکیت می‌باشد، چرا که ویژگی‌های سیستم حاکمیت شرکتی در ایران به سیستم حاکمیت شرکتی درونی مشابه است.^{۱۳}

پنل (ب) جدول ۲ نشان می‌دهد که میانگین تأخیر در گزارش حسابداری برای صاحبکارانی که توسط مؤسسات حسابداری خصوصی عضو جامعه حسابداری رسمی ایران حسابداری شده‌اند، کمتر است. چنین شواهدی با فرضیه اول این پژوهش منطبق است. هم‌چنین پنل (ب) جدول ۲ نشان می‌دهد که صاحبکاران مؤسسات حسابداری خصوصی به احتمال زیادتری گزارش غیرمقبول دریافت می‌کنند، حسابرس خود را تغییر می‌دهند، زیان‌ده می‌شوند، سن آن‌ها بالاتر است و مالکیت غیردولتی دارند. اما، صاحبکاران مؤسسات حسابداری خصوصی به طور محسوسی کوچک هستند، نسبت نقدینگی پایینی دارند، سودآوری کمتری دارند و تمرکز مالکیت در آن‌ها پایین است.

هم‌چنین پنل (ب) جدول ۲ نشان می‌دهد که تأخیر در گزارش حسابداری به طور معناداری برای دوره رقابتی در بازار حسابداری ایران پایین‌تر از دوره غیررقابتی است. چنین شواهدی با فرضیه دوم پژوهش منطبق است. به‌علاوه، پنل (ب) جدول ۲ بیانگر این است که سهم بازار مؤسسات حسابداری خصوصی، تغییر حسابرس و اندازه صاحبکاران به طور چشمگیری پس از افزایش رقابت در بازار حسابداری ایران به تبع آزادسازی بازار حسابداری افزایش یافته است، که این موضوع با یافته‌های باقرپور و همکاران (۲۰۱۴) مطابقت دارد. هم‌چنین، جدول فوق نشان می‌دهد که زیان‌ده شدن صاحبکاران و صاحبکاران با شرکت‌های فرعی پس از آزادسازی بازار حسابداری افزایش یافته است. اما، صدور گزارش تعدیل شده، نسبت نقدینگی، نسبت بازده دارایی‌ها و مالکیت دولتی پس از آزاد سازی بازار حسابداری کاهش یافته است.

آزمون‌های گزارش نشده^{۱۴} (نتایجی که جداول آن‌ها در متن مقاله ارائه نشده) نشان می‌دهد که همبستگی دو به دو هیچ یک از متغیرهای پژوهش از ۸۰ درصد و عامل تورم واریانس نیز از حد آستانه‌ای ۱۰ بیشتر نیست. بنابراین می‌توان گفت که هم‌خطی، مشکل عمده‌ای در این پژوهش نمی‌باشد (گجورانی، ۱۹۹۵). هم‌چنین، داده‌های پژوهش در ۱ درصد و ۹۹ درصد وینزوری شده‌اند.

تجزیه و تحلیل پارامتری و ناپارامتری تفاوت در تأخیر گزارش حسابداری بین حسابرسان دولتی و خصوصی و بین دوره رقابتی بازار حسابداری ایران (۲۰۰۲-۲۰۱۰) و دوره غیررقابتی (۱۹۹۹-۲۰۰۱) در پنل (ب) جدول ۲ ارائه شده است.

گزارش بیشتری داشته باشند؛ چرا که این شرکت‌ها تمایل به تأخیر در ارائه اطلاعات بد دارند (بمیر و همکاران، ۱۹۹۳). حبیب و بویان (۲۰۱۱) پیش بینی می‌کنند تأخیر در گزارش حسابداری برای صاحبکاران با تمرکز مالکیت، کوتاه‌تر باشد. با توجه به پیچیدگی حسابداری صاحبکاران با شرکت‌های فرعی، پیش بینی می‌شود که تأخیر در گزارش حسابداری برای این گونه از صاحبکاران بیشتر باشد (حبیب و بویان، ۲۰۱۱).

تجزیه و تحلیل متغیرهای کنترلی

۱) در اکثر پژوهش‌های تجربی حسابداری چاپ شده در مجلات معتبر بین‌المللی که از رگرسیون برای تجزیه و تحلیل داده‌ها استفاده می‌کنند، در بخش «متغیرهای کنترلی»، به معرفی مختصر متغیرهای کنترلی و پیش‌بینی رابطه آن‌ها با متغیر وابسته پرداخته می‌شود. به عبارت دیگر، در این بخش در مورد این‌که چرا این متغیرها، به عنوان متغیر کنترلی در مدل رگرسیونی گنجانده شده‌اند، براساس متون پژوهشی موجود مطالبی به طور بسیار خلاصه آورده می‌شود.

۲) در مقالات خارجی از ضماین اول شخص مانند "ما" و "من" استفاده می‌شود؛ ولی در مقالات فارسی عموماً جملات به صورت مجهول نگاشته می‌شوند.

۲-۶- یافته‌های پژوهش

بخش «یافته‌های پژوهش» مقالات حسابداری با داده‌های آرشیوی را می‌توان در سه زیربخش کلی تقسیم نمود: ۱) آماره‌های توصیفی (آماره‌های توصیفی، آزمون‌های تی و کای دو و تحلیل همبستگی) ۲) نتایج آزمون فرضیه ۳) آزمون‌های حساسیت.

۲-۶-۱- آماره‌های توصیفی

جدول ۲ آماره‌های توصیفی متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد. میانگین تأخیر در گزارش حسابداری ۸۲ روز است که با آماره‌های توصیفی بنی‌مهد و همکاران (۲۰۱۲) در خصوص تأخیر در گزارش حسابداری در ایران مطابقت دارد. در مقایسه با میانگین تأخیر در گزارش حسابداری (۴۲ روز) در ایالات متحده آمریکا (نکل و شارما، ۲۰۱۲)، تأخیر در گزارش حسابداری در ایران به شدت بالاست.^{۱۵}

میانگین نسبت اهرمی ۷۱ درصد می‌باشد، که با مباحث ارائه شده توسط محمدرضائی و همکاران (۲۰۱۳) مطابقت دارد. آن‌ها بیان کرده‌اند سیستم تأمین مالی در ایران از طریق بانک‌هاست. میانگین تمرکز مالکیت (درصد سهام متعلق به بزرگ‌ترین سهامدار) ۵۴ درصد است که نشان دهنده سطح

جدول ۲- آماره‌های توصیفی

تابلوی الف: متغیرهای پیوسته					
نام متغیرها	میانگین	میان	انحراف معیار	حداکثر	حداقل
تأخیر در گزارش حسابداری	81/70	86/00	23/57	120/00	7/00
لگاریتم تأخیر در گزارش حسابداری	4/35	4/45	0/35	4/79	1/95
اندازه صاحبکار	12/53	12/43	1/33	17/78	9/82
نسبت اهرمی	0/71	0/70	0/22	1/47	0/24
نسبت جاری	0/65	0/68	0/19	0/94	0/13
نسبت بازده داراییها	0/11	0/10	0/13	0/52	-0/28
لگاریتم سن شرکت	2/20	2/30	0/75	3/74	0/00
درصد مالکیت سهامدار عمده	0/54	0/52	0/24	1/00	0/00
نسبت مطالبات و موجودی‌ها به داراییها	0/52	0/53	0/20	0/88	0/07
نسبت نقدینگی	1/15	1/09	0/50	3/33	0/28
رشد فروش	0/21	0/16	0/36	1/65	-0/53
نسبت گردش داراییها	0/85	0/80	0/40	2/25	0/10

تابلوی ب: آزمون t و ناپارامتری						
نام متغیرها	رقابت در بازار حسابداری			نوع حسابداری		
	دوره رقابتی (N=2266)	دوره غیررقابتی (N=439)	آماره t/کای دو	حسابرسان دولتی (N=896)	حسابرسان خصوصی (N=1809)	
تأخیر در گزارش حسابداری	79/66	91/84	-11/84***	85/04	79/97	-5/38***
تأخیر در گزارش حسابداری (قبل از آزادسازی)	N/A	N/A	N/A	92/46	90/78	0/89
تأخیر در گزارش حسابداری (بعد از آزادسازی)	N/A	N/A	N/A	81/73	78/90	2/54**
لگاریتم تأخیر در گزارش حسابداری	4/32	4/49	-11/96***	4/40	4/33	-5/55***
حسابرس خصوصی	1,646	163	209/33***	N/A	N/A	N/A
(/)	(72/61)	(37/13)				
رقابت در بازار حسابداری	N/A	N/A	N/A	620	1,647	209/64***
(/)				(69/20)	(91/04)	
گزارش حسابداری غیرمقبول	1,585	391	68/28***	589	1,387	36/40***
(/)	(69/91)	(89/07)		(65/74)	(76/67)	
تغییر حسابداری	329	9	52/29***	9	329	161/79***
(/)	(14/51)	(2/05)		(1/00)	(18/19)	
فصل پرمشغله حسابداری	1,813	329	5/34**	764	1,378	29/80***
(/)	(79/98)	(74/94)		(85/27)	(76/17)	
اندازه صاحبکار	12/72	11/56	20/39***	12/61	12/49	-2/00**
نسبت اهرمی	0/71	0/70	0/68	0/71	0/71	0/07
نسبت جاری	0/64	0/70	-6/65***	0/68	0/63	-5/49***
صاحبکار زیان ده	280	27	14/08***	73	234	13/65***
(/)	(12/35)	(6/15)		(8/15)	(12/94)	
نسبت بازده داراییها	0/11	0/16	-7/12***	0/13	0/11	-5/10***
شرکت اصلی	499	41	37/02***	171	369	0/65
(/)	(22/01)	(9/34)		(19/08)	(20/40)	
لگاریتم سن صاحبکار	2/30	1/68	13/23***	1/96	2/32	11/31***
درصد مالکیت سهامدار عمده	0/54	0/52	1/04	0/62	0/49	-13/87***
مالکیت دولتی	577	207	84/05***	769	15	775/71***
(/)	(25/45)	(47/15)		(85/83)	(0/83)	
مالکیت خصوصی	580	104	0/71	37	647	317/43***
(/)	(25/58)	(23/69)		(4/13)	(35/77)	

* معناداری در سطح اطمینان ۹۰٪، ** معناداری در سطح اطمینان ۹۵٪ و *** معناداری در سطح اطمینان ۹۹٪.

تجزیه و تحلیل آماره توصیفی

پژوهش در تحقیقات حسابداری غالباً کمتر از ۱۰ سال است، معمولاً نسبت به نامانایی متغیرها در طول زمان کوتاه پژوهش، نگرانی وجود ندارد. لذا، هنگام ارسال مقالات برای مجلات معتبر بین‌المللی باید به این موضوعات مهم توجه نمود. همچنین به عنوان مثال، بال و همکاران (۲۰۱۲)، نکل و شارما (۲۰۱۲)، چونگ و همکاران (۲۰۱۵)، ونگ و همکاران (۲۰۱۵)، محمدرضائی و محد - صالح (۲۰۱۶) و باقرپور و همکاران (۲۰۱۴) هیچ‌کدام در پژوهش‌های خود آزمون‌های توزیع نرمال بودن متغیرهای پژوهش و مانایی را انجام نداده‌اند (محمدرضائی، ۱۳۹۶، ص ۱۵۰).

۲-۶-۲- نتایج آزمون فرضیه

جدول ۳ نتایج برآورد رگرسیون در خصوص اثر نوع حسابرس بر تأخیر در گزارش حسابرسی را نشان می‌دهد. مطابق فرضیه اول پژوهش، نوع حسابرس رابطه منفی و معناداری با تأخیر در گزارش حسابرسی دارد. نتایج بیانگر آن است که تأخیر در گزارش حسابرسی برای صاحبکاران مؤسسات حسابرسی خصوصی کمتر از تأخیر مذکور برای صاحبکاران سازمان حسابرسی است. چنین یافته‌ای مطابق نظریه ساختار - رفتار - عملکرد است. به عبارت دیگر، در راستای این نظریه، مؤسسات حسابرسی خصوصی در بازار رقابتی با تعداد مشتریان محدود و حق‌الزحمه پایین و نهایتاً سود کم، تحت فشار بازار برای بقا، سعی کرده‌اند کارایی خود را افزایش دهند؛ که این موضوع در تأخیر کوتاه‌تر در گزارش حسابرسی متبلور شده است.

نتایج گزارش شده در جدول ۳ نشان می‌دهد که صدور گزارش غیرمقبول حسابرسی و تغییر حسابرس رابطه مثبت و معناداری با تأخیر در گزارش حسابرسی دارند. فصل پرمشغله حسابرسی رابطه منفی و معناداری با تأخیر در گزارش حسابرسی دارد که با یافته‌های حبیب و بویان (۲۰۱۱) مطابقت ندارد؛ یافته‌های آنها نشان دهنده رابطه غیرمعنادار بین دو متغیر مذکور است. چنین یافته‌ای قابل انتساب به عوامل متعددی است. از جمله کاهش محسوس پرسنل حسابرسی در فصول کم مشغله حسابرسی یا عدم تقاضا برای گزارشگری به موقع از طرف صاحبکارانی که پایان سال مالی آنها، منطبق با پایان سال تقویمی نیست. مطابق اشتن و همکاران (۱۹۸۷) و بنی‌مهد و همکاران (۲۰۱۲)، نتایج ما نشان می‌دهد که اندازه صاحبکار رابطه مثبتی با تأخیر در گزارش حسابرسی دارد. اما، چنین یافته‌ای با نتایج حبیب و بویان (۲۰۱۱) مطابقت ندارد. انحصار سازمان حسابرسی بر ارائه خدمات به صاحبکاران دولتی که اغلب هم بزرگ هستند، می‌تواند یکی از دلایل چنین یافته

- ۱) در پنل (الف) جدول ۲، فقط آماره‌های توصیفی متغیرهای پیوسته گزارش شده است. بدیهی است که ارائه آماره‌های توصیفی به این شکل برای متغیرهای گسسته مناسب نیست.
- ۲) پاراگراف اول به تفسیر و تطبیق آماره‌های توصیفی متغیرهای وابسته و مستقل اصلی از نوع پیوسته، می‌پردازد.
- ۳) پاراگراف دوم به تفسیر و تطبیق آماره‌های توصیفی غیرعادی متغیرهای کنترلی از نوع پیوسته می‌پردازد.
- ۴) تحلیل پارامتری و ناپارامتری متغیرهای پژوهش در پنل (ب) جدول ۲ نمایش داده شده است.
- ۵) پاراگراف پنجم و چهارم به تفسیر نتایج بدست آمده از تحلیل پارامتری و ناپارامتری پرداخته است.
- ۶) پاراگراف ششم اشاره به نتایج گزارش نشده تحلیل همبستگی (ماتریس همبستگی) و عامل تورم واریانس، با تأکید بر کنترل مشکل هم‌خطی دارد.
- ۷) جمله آخر پاراگراف ششم به آماده‌سازی داده‌ها و مشاهدات پرت قبل از تجزیه و تحلیل نهایی اشاره می‌کند.

نکته‌ها

- حتماً برای آماره‌های توصیفی تفسیر محتوایی ارائه شود و ارائه این آماره‌ها بدون تفسیر مناسب نیست. در این راستا، استلوی (۲۰۱۷) بیان می‌کند که یکی از دلایل رد مقالات ارسالی به مجله بررسی حسابداری اروپا بدون ارسال به داوری، ارائه آماره‌های توصیفی ضعیف و بدون تفسیر مناسب است.
 - آماره‌های مربوط به متغیرهای وابسته و مستقل اصلی با آماره‌های پژوهش‌های داخلی و خارجی مقایسه شوند.
 - اگر تحلیل پارامتری و ناپارامتری صورت گرفت، ارائه ماتریس همبستگی و تفسیر آن مناسب نیست.
- اغلب پژوهش‌های داخلی، موضوع نرمال بودن توزیع متغیرها و مانایی متغیرها را بررسی می‌کنند. اما این موضوع در پژوهش‌های حسابداری آرشویی چاپ شده در مجلات معتبر بین‌المللی موضوعیت ندارد. با توجه به این که در پژوهش‌های تجربی آرشویی حسابداری، تعداد مشاهدات اغلب بالای ۱۰۰۰ شرکت- سال مشاهده است، موضوع نرمال بودن توزیع متغیرهای پژوهش بررسی نمی‌شود. از طرف دیگر، چون دوره

تأخیر در گزارش حسابداری دارد که با یافته‌های مبمب و همکاران (۱۹۹۳) مطابقت دارد. نهایتاً، جدول ۳ گزارش می‌کند که تأخیر در گزارش برای سهامداران دولتی و خصوصی در مقایسه با سهامداران شبه دولتی بیشتر است. خطاهای استاندارد اصلاح شده خوشه‌بندی شده^{۱۵} براساس هر شرکت در جدول نتایج ۳ ارائه شده‌اند.

ای باشد. نسبت بازده داراییها رابطه منفی و معناداری با تأخیر در گزارش حسابداری دارد. به‌علاوه، تأخیر در گزارش حسابداری برای صاحبکارانی که شرکت‌های فرعی دارند و صورت‌های مالی تلفیقی تهیه می‌کنند طولانی‌تر است. چنین یافته‌ای با نتایج پژوهش‌های قبلی (مانند حبیب و بویان، ۲۰۱۱) مطابقت دارد. جدول ۳ نشان می‌دهد که درصد مالکیت سهامدار عمده (تمرکز مالکیت) رابطه منفی و معناداری با

جدول ۳- یافته‌های آزمون فرضیه- نوع حسابداری و تأخیر در گزارش حسابداری

متغیر	علامت مورد انتظار	ضریب برآوردی	آماره t	ضریب برآوردی	آماره t	ضریب برآوردی	آماره t
مقدار ثابت		4/259***	21/82	4/266***	19/25	3/625***	14/60
حسابرس خصوصی	-	-0/105***	-3/45	-0/089***	-2/85	-0/102***	-3/40
گزارش غیرمقبول حسابداری	+	0/128***	5/76	0/137***	6/13	0/107***	4/74
تغییر حسابرس	+	0/047***	2/68	0/036**	2/07	0/055**	2/42
فصل پرمشغله حسابداری	+	-0/074**	-2/31	-0/068**	-2/01	-0/059	-1/49
اندازه صاحبکار	؟	0/026**	2/02	0/017	1/26	0/041***	2/82
نسبت اهرمی	+	-0/046	-0/92	-0/072	-1/33	-0/008	-0/13
نسبت جاری	-	0/006	0/09	0/016	0/22	0/014	0/17
نسبت بازده داراییها	-	-0/483***	-3/92	-0/537***	-4/20	-0/392**	-2/20
زیان	+	-0/001	-0/02	-0/012	-0/38	-0/077***	-2/65
شرکت اصلی	+	0/083***	2/89	0/087***	3/09	0/103***	3/07
سن شرکت	-	0/019	0/99	0/017	0/90	0/013	0/69
درصد مالکیت سهامدار عمده	-	-0/093*	-1/88	-0/177***	-3/73	-0/147***	-2/64
مالکیت خصوصی	+	0/156***	4/65			0/095*	1/94
مالکیت دولتی	+	0/043	1/52			0/057**	2/15
معکوس نسبت میلز				0/004	0/14		
متغیرهای ساختگی - سال		کنترل شد		کنترل شد		کنترل شد	
متغیرهای ساختگی - نوع صنعت		کنترل شد		کنترل شد		کنترل شد	
VIF حسابرس خصوصی		1/86		1/89		1/52	
VIF معکوس نسبت میلز				3/22			
ضریب تعیین		0/28		0/26		0/31	
سطح معناداری مدل		10/29***		10/15***		10/71***	
تعداد مشاهدات		2,705		2,705		1,592	

* معناداری در سطح اطمینان ۹۰٪، ** معناداری در سطح اطمینان ۹۵٪ و *** معناداری در سطح اطمینان ۹۹٪.

تجزیه و تحلیل نتایج آزمون فرضیه

سطح معناداری پرهیز شده است. هم‌چنین با توجه به ارائه قسمت "متغیرهای کنترلی"، ستون دوم جدول ۳، تحت عنوان "علامت مورد انتظار" ارائه شده است. (۳) در پاراگراف اول نتایج آزمون برای فرضیه اول به طور خلاصه و صریح بیان و تفسیر شده است (تفسیر نتایج براساس نظریه پایه پژوهش).

(۱) جدول ۳ نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش را ارائه کرده است.
 (۲) همانند اغلب پژوهش‌های خارجی معتبر، برای کاهش حجم مقاله، فقط ضرایب و آماره‌های t یا z نمایش داده می‌شوند و ارائه ستون انحراف معیار استاندارد و

۲-۶-۳- آزمون‌های حساسیت^{۱۶}

آزمون‌های حساسیت یا پشتیبان^{۱۷} برای افزایش قابلیت اعتماد و اتکای یافته‌های اصلی پژوهش بسیار ضروری هستند. در این راستا، استلوی (۲۰۱۷) تاکید می‌کند که یکی از دلایل رد مقالات ارسالی به مجله بررسی حسابداری اروپا بدون ارسال به داوری، عدم انجام آزمون‌های حساسیت و آزمون نظریه‌های متضاد و هم‌راستاست. نوع آزمون‌های حساسیت از پژوهشی به پژوهش دیگر می‌تواند متفاوت باشد. این که پژوهشگر چه آزمون‌های پشتیبانی را انجام دهد، به ویژگی‌های خاص هر پژوهش و مسائل خاص آن حوزه پژوهشی بستگی دارد (محمدرضائی، ۱۳۹۶، ص ۱۵۸). با توجه به تعدد آزمون‌های حساسیت اعمال شده توسط محمدرضائی و محد - صالح (۲۰۱۶)، فقط دو مورد از آزمون‌های حساسیت آنها، در ادامه آورده شده است.

۲-۶-۳-۱- تعریف جایگزین از متغیر مستقل

AudComp به عنوان متغیری ساختگی، افزایش رقابت در سطح بازار حسابداری را کنترل می‌کند. اما، شاخص هرفیندال به‌عنوان متغیری پیوسته نیز می‌تواند معیاری برای اندازه‌گیری سطح تمرکز به کار گرفته شود. شاخص هرفیندال از طریق جمع نسبت اندازه هر مؤسسه حسابداری به اندازه کل بازار حسابداری پس از به توان ۲ رساندن محاسبه می‌شود. اندازه حسابداری یا بازار حسابداری از طریق حق‌الزحمه حسابداری، تعداد صاحبکاران و غیره محاسبه می‌گردد. در این پژوهش، شاخص هرفیندال برای کل بازار حسابداری از طریق تعداد صاحبکاران محاسبه شده است. مطابق فرضیه دوم پژوهش، پیش‌بینی می‌شود که افزایش تمرکز در سطح بازار حسابداری رابطه مثبتی با تأخیر در گزارش حسابداری وجود داشته باشد.^{۱۸}

در جدول ۷ سهم بازار هر مؤسسه حسابداری به‌صورت سال به سال از طریق نسبت اندازه هر مؤسسه حسابداری به جمع کل اندازه بازار حسابداری محاسبه شده است. سهم بازار هر مؤسسه حسابداری از دو طریق حساب شده است: (۱) سهم بازار براساس تعداد صاحبکاران (MShrNum) (۲) سهم بازار براساس جمع کل دارایی‌های صاحبکاران (MShrAsset). به منظور آزمون اثر تمرکز در سطح بازار حسابداری براساس شاخص هرفیندال، Herfindahl جایگزین AudMComp گردیده است. علاوه بر این، به منظور آزمون اثر سهم بازار مؤسسات حسابداری، متغیر نوع حسابداری (AudPvt) به دلیل مشکل هم‌خطی بالا از مدل خارج و MSshrNum و MSshrAsset وارد مدل (۱) شده است. جدول (۸-۶) اطلاعاتی را

(۴) در پاراگراف دوم، بحث مختصری در خصوص نتایج برآورد رگرسیون در مورد متغیرهای کنترلی که رابطه معناداری با متغیر وابسته دارند، ارائه شده است.

(۵) جمله آخر پاراگراف دوم بیان می‌کند که به منظور رفع مشکل ناهمسانی واریانس خطاهای استاندارد خوشه‌بندی شده براساس هر شرکت در جدول ۳ ارائه شده‌اند.

نکته‌ها

- تفسیر نتایج آزمون هر یک از فرضیه‌ها، اغلب قبل از جدول نتایج ارائه می‌شود و در نگارش این بخش باید به سه نکته توجه کرد: (۱) نوع رابطه و سطح معناداری (۲) مطابقت یا عدم مطابقت با فرضیه (۳) تطابق یا عدم تطابق با شواهد نظری و تجربی موجود
- اگر رابطه یک متغیر کنترلی معنادار باشد ولی جهت رابطه آن برخلاف نظریه‌ها و شواهد تجربی قبلی باشد، چنین نتیجه‌ای نیاز به تفسیر بیشتر و گهگاه انجام آزمون‌های اضافی دارد.
- تفسیر نتایج آزمون فرضیه‌ها به شکل زیر در مجلات معتبر بین‌المللی حسابداری رایج نبوده و به نظر هم می‌رسد ارائه چنین تفاسیری فاقد ارزش افزوده باشد: "همان‌طوری که در جدول شماره ... مشاهده می‌شود، با توجه به مقدار آماره $F(10/17)$ و سطح معناداری مربوط به آن (۰/۰۰۰)، مدل برازش شده در سطح اطمینان ۹۹٪ معنادار است. با توجه به ضریب تعیین تعدیل شده مدل برازش شده، می‌توان ادعا نمود که حدود ۶۷٪ از تغییرات بازده غیرعادی آتی سهام شرکت توسط متغیرهای مدل توضیح داده می‌شود. هم‌چنین آماره دوربین واتسون (۱/۹۹) بین مقدار ۱،۵ تا ۲،۵ است که استقلال مشاهدات را نشان می‌دهد."
- آماره دوربین واتسون در مقالات حسابداری چاپ شده در مجلات معتبر بین‌المللی گزارش نمی‌گردد؛ چرا که مشکل خود همبستگی بیشتر برای داده‌های از نوع سری زمانی موضوعیت دارد.
- به دلیل وجود تعداد زیادی مقاطع (شرکت) در پژوهش‌های آرشویی حسابداری، مشکل ناهمسانی می‌تواند نگران‌کننده باشد. در نتیجه، مقالات حسابداری چاپ شده در مجلات معتبر بین‌المللی، مشکل ناهمسانی واریانس را کنترل می‌کنند.

تعداد پرسنل و درآمد هر موسسه حسابداری برای دوره پژوهش در دسترس نیست. براساس لوح فشرده تهیه شده توسط جامعه حسابداران رسمی ایران، داده‌های مذکور فقط برای حسابداران بخش خصوصی (نه برای سازمان حسابداری) و صرفاً برای سال‌های ۲۰۱۱ و ۲۰۱۲ در دسترس هستند.

مطابق کارامنیس و لنوکس (۲۰۰۸)، دو متغیر به منظور کنترل اثر حجم کار حسابداری بر تأخیر در گزارش حسابداری تعریف شده است. متغیرها شامل تعداد کارهای حسابداری به تعداد پرسنل حسابداری (WorkStaff) و درآمد مؤسسه حسابداری به تعداد پرسنل مؤسسه حسابداری (IncMStaff) برای هر موسسه حسابداری خصوصی محاسبه شده است. براساس یک نمونه ۴۹۲ شرکت - سال مشاهده، نتایج گزارش نشده نشان می‌دهد که ضرایب WorkStaff و IncMStaff معنادار نیستند. چنین یافته‌هایی نشان می‌دهد که کاهش در تأخیر گزارش حسابداری پس از افزایش رقابت در بازار حسابداری ایران و تأخیر در گزارش حسابداری کوتاه‌تر برای صاحبکاران حسابداران بخش خصوصی نسبت به تأخیر در گزارش حسابداری حسابداران بخش دولتی به احتمال ضعیفی به حجم کار حسابداری پایین حسابداران پس از آزادسازی بازار حسابداری ایران بستگی دارد. توجیه چنین نتایجی بدین صورت است که مؤسسات حسابداری در ایران به راحتی می‌توانند پرسنل حسابداری را استخدام یا اخراج کنند؛ چرا که تعداد فراوانی دانش‌آموختگان رشته حسابداری جویای کار در فضای حسابداری ایران وجود دارند (رودکی، ۲۰۰۸).

نکته‌ها

- باید استدلال منطقی قوی برای اعمال آزمون‌های حساسیت وجود داشته باشد و هدف از اجرای این‌گونه آزمون‌ها، مبالغه نیست. در ادامه تعدادی از آزمون‌های حساسیت به عنوان مثال مطرح می‌شوند.
- تعریف جایگزین از متغیرهای وابسته و مستقل اصلی
- آزمون نظریه‌های هم‌راستا با نظریه پایه پژوهش
- آزمون نظریه‌های متضاد با نظریه پایه پژوهش
- آزمون قابلیت کاربرد نظریه پایه پژوهش برای تمامی بازیگران اصلی
- رویکردهای جایگزین برآورد مدل
- افزودن متغیرهای کنترلی جدید به مدل
- کنترل اثر رویدادهای هم‌زمان
- آزمون فرضیه‌ها با حجم‌های متفاوت نمونه (محمدرضائی، ۱۳۹۶)

درخصوص سطح تمرکز در سطح بازار حسابداری ایران و سهم بازار مؤسسات حسابداری ارائه می‌کند. همان‌گونه که قبلاً بحث شد، شاخص هرفیندال برای کل بازار حسابداری ایران (بازار حسابداری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران) براساس تعداد صاحبکاران نشان می‌دهد که سطح تمرکز به شدت پس از آزادسازی بازار حسابداری کاهش یافته است. به‌علاوه، MShrAsset و MShrNum گویای این است که سهم بازار حسابداران بخش دولتی (سازمان حسابداری) به شدت کاهش یافته است. جدول ۷ هم‌چنین نشان می‌دهد که میانگین سهم بازار مؤسسات حسابداری خصوصی در طی دوره پژوهش افزایش نیافته است؛ در حالی که سهم بازار حسابداران بخش دولتی به تدریج به حسابداران بخش خصوصی منتقل شده است. مطابق مباحث قبلی، افزایش در تعداد مؤسسات حسابداری خصوصی در طی دوره پژوهش بیش از افزایش در سهم بازار این مؤسسات بوده است.

جدول ۸ نشان می‌دهد که شاخص هرفیندال رابطه مثبت معناداری با تأخیر در گزارش حسابداری دارد. چنین یافته‌ای بیانگر آن است که تمرکز در سطح بازار حسابداری منتج به طولانی شدن تأخیر در گزارش حسابداری می‌گردد و با یافته‌های اصلی پژوهش در باره فرضیه دوم، مطابقت دارد.

زمانی که هم سهم بازار مؤسسات حسابداری خصوصی و هم سهم بازار سازمان حسابداری در نظر گرفته می‌شود؛ رابطه مثبت و معناداری بین متغیرهای MShrAsset و MShrNum با تأخیر در گزارش حسابداری مشاهده می‌شود؛ اما نتایج گزارش نشده نشان می‌دهد که پس از خارج کردن سهم بازار حسابداران بخش دولتی (سازمان حسابداری)، رابطه معناداری بین سهم بازار مؤسسات حسابداری بخش خصوصی و تأخیر در گزارش حسابداری مشاهده نمی‌شود.

۲-۳-۶-۲- آزمون نظریه‌های هم‌راستا با نظریه پایه

پژوهش

علی‌رغم وجود شواهدی مبنی بر افزایش هم‌زمان تعداد حسابداران بخش خصوصی و سهم بازار آن‌ها در طول دوره پژوهش، این موضوع نامشخص است که آیا کاهش در تأخیر گزارش حسابداری به دلیل افزایش کارایی حسابداران است یا به‌علت کاهش حجم کار حسابداران؟ براساس پژوهش‌های پیشین، حجم کار حسابداری می‌تواند براساس (۱) تعداد کارهای حسابداری به تعداد پرسنل حسابداری (۲) تعداد کارهای حسابداری به ساعات کار حسابداری (۳) درآمد کل مؤسسه حسابداری به تعداد پرسنل موسسه حسابداری محاسبه شود (کارامنیس و لنوکس، ۲۰۰۸). اما اطلاعات تفصیلی در مورد

۳- نتیجه‌گیری و بحث

کاهش تأخیر در گزارش حسابرسی و به تبع آن ارائه به موقع اطلاعات مالی حسابرسی شده، یکی از مهم‌ترین عوامل مؤثر بر کارایی بازار سرمایه است. پژوهش‌های پیشین، عوامل مؤثر بر تأخیر در گزارش حسابرسی را آزمون نموده‌اند، اما خلأ شواهد تجربی در مورد اثر تغییرات در بازار حسابرسی بر تأخیر در گزارش حسابرسی مشهود است. پژوهش حاضر اثر نوع حسابرسی (بخش خصوصی در مقایسه با بخش دولتی) و افزایش رقابت در بازار حسابرسی را بر تأخیر در گزارش حسابرسی آزمون نموده است.

تجزیه و تحلیل داده‌های شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران برای دوره قبل و بعد از آزادسازی بازار حسابرسی ایران در اواخر سال ۲۰۰۱ (پس از کنترل انتخاب نوع حسابرسی)، نشان می‌دهد که تأخیر در گزارش حسابرسی برای حسابرسان بخش خصوصی کوتاه‌تر از حسابرسان بخش دولتی است. هم‌چنین، یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که تأخیر در گزارش حسابرسی به موازات افزایش رقابت در بازار حسابرسی ایران پس از آزادسازی بازار حسابرسی کاهش یافته است. یافته‌های پژوهش، گویای این است که افزایش رقابت در بازار حسابرسی (که منتج به افزایش سریع در بخش عرضه خدمات حسابرسی بدون افزایش متناسب در بخش تقاضا برای خدمات حسابرسی بوده است) به احتمال زیادی موجب افزایش کارایی و در نتیجه کاهش تأخیر در گزارش حسابرسی می‌شود. پژوهش حاضر دامنه پژوهشی ارزشمندی را برای پژوهش‌های آتی ایجاد کرده است. این پژوهش فقط اثر آزادسازی بازار حسابرسی را بر تأخیر در گزارش حسابرسی مورد آزمون قرار داده است. پژوهش‌های آتی می‌توانند اثر آزادسازی بازار حسابرسی بر سایر عوامل، مانند حق‌الزحمه حسابرسی، کیفیت حسابرسی و تغییر حسابرسان را بررسی نمایند. با توجه به این‌که تمرکز بازار حسابرسی در بیشتر کشورها پس از ادغام مؤسسات حسابرسی بزرگ و انحلال آرتور اندرسن افزایش یافته است، نیاز به پژوهش‌هایی است که اثر ساختار بازار حسابرسی بر تأخیر در گزارش حسابرسی را آزمون کنند. علی‌رغم این‌که تمایز کیفیت حسابرسی تا حدودی توسط این پژوهش کنترل شده است، اثر تمایز کیفیت حسابرسی بر رابطه بین ساختار بازار حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی موضوعی است که می‌تواند در پژوهش‌های آتی مد نظر قرار گیرد. پژوهش حاضر نظریه ساختار - رفتار - عملکرد را بعنوان یک نظریه قابل استفاده در پژوهش‌های آتی در انجام دادن پژوهش در مورد پیامدهای ساختار بازار حسابرسی پیشنهاد می‌کند.

یافته‌های این پژوهش دستاوردهای خوبی برای قانون‌گذاران ایرانی دارد. با توجه به این‌که حسابرسان بخش خصوصی گزارش‌های حسابرسی مشروط بیشتری را در مقایسه با حسابرسان بخش دولتی صادر می‌کنند (یعنی پیش‌بینی می‌شود که استقلال این حسابرسان کمتر مخدوش شود)، باید سهم بازار انحصاری حسابرسان بخش دولتی نسبت به صاحبکاران دولتی برای ورود حسابرسان بخش خصوصی گشوده شود. با توجه به این‌که رقابت بسیار شدید در بازار حسابرسان بخش خصوصی ممکن است استقلال این حسابرسان را تهدید کند، جامعه حسابداران رسمی ایران بهتر است نسبت به صدور مجوز تأسیس مؤسسات حسابرسی جدید محتاط باشد. به علاوه، به منظور کاهش فشار بازار بر استقلال حسابرسان بخش خصوصی، به جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان بورس و اوراق بهادار پیشنهاد می‌شود که مؤسسات حسابرسی خصوصی را تشویق به ادغام نموده تا حداقل مؤسسات حسابرسی با اندازه متوسط تشکیل شود؛ چرا که این امر می‌تواند موجب افزایش کیفیت حسابرسی شود. قانون‌گذاران در بازارهای حسابرسی با ویژگی عدم تقاضای مناسب برای حسابرسی با کیفیت باید نسبت به پیامدهای منفی افزایش رقابت در چنین بازارهایی هوشیار باشند.

این پژوهش دارای محدودیت‌های مشابهی با محدودیت‌های پژوهش‌های تجربی از این نوع می‌باشد. علی‌رغم این‌که مدل‌های پژوهشی مورد استفاده تقریباً در یک نمونه متوازن از سال ۱۹۹۹ تا ۲۰۱۰ در قسمت آزمون‌های حساسیت به منظور کنترل مشکل ناشی از ناقص بودن داده‌ها برای سال‌های ۱۹۹۹ و ۲۰۰۰ انجام شده است، ولی باید توجه داشت که این مشکل ناشی از محدودیتی است که محیط پژوهشی تحمیل کرده است. رابطه غیرمعمول بین دو متغیر مرتبط با حجم کار حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی می‌تواند ناشی از کاهش قدرت آزمون آماری به دلیل این موضوع باشد که داده‌های موجود برای آزمون این موضوع فقط برای دو سال در دسترس بوده‌اند. آزمون اثر حجم کار حسابرسی بر تأخیر در گزارش حسابرسی هم چنان به‌عنوان یک موضوع پژوهشی باقی است و پژوهش‌های آتی می‌توانند آن را بررسی کنند. نهایتاً، صحت داده‌های پژوهش مشروط به صحت اطلاعاتی است که سازمان بورس و اوراق بهادار و جامعه حسابداران رسمی ایران منتشر نموده‌اند.

تجزیه و تحلیل قسمت بحث و نتیجه گیری

- ۱) پاراگراف اول شامل یک مقدمه (مرور کلی)، خلاصاً موجود در پژوهش‌های پیشین و اهداف پژوهش می‌باشد.
- ۲) پاراگراف دوم دربرگیرنده تفسیر خلاصه نتایج اصلی پژوهش است.
- ۳) پاراگراف سوم پیشنهادها برای پژوهش‌های آتی را ارائه می‌کند.
- ۴) پاراگراف چهارم شامل دستاوردهای پژوهش برای سیاست‌گذاران است.
- ۵) در پاراگراف پنجم، محدودیت‌های پژوهش تشریح شده اند.

نکات

- بررسی مقالات حسابداری چاپ شده در مجلات معتبر بین‌المللی مانند مقاله نکل و شارما (۲۰۱۲) نشان می‌دهد که اجزایی در بخش بحث و نتیجه‌گیری ارائه می‌شوند، به شرح زیر می‌باشند:
- خلاصاً موجود در پژوهش‌های پیشین
- اهداف پژوهش
- ذکر و تفسیر خلاصه نتایج اصلی پژوهش
- دستاوردهای پژوهش برای سیاست‌گذاران
- پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آتی
- محدودیت‌های پژوهش
- در مقالات داخلی (همانند فصل بحث و نتیجه‌گیری در پایان نامه) نتایج به‌دست آمده با نتایج پژوهش‌های پیشین با ذکر ارجاع مقایسه می‌شود که این شیوه در مقالات خارجی معمول نیست. مقالات چاپ شده در مجلات خارجی، در قسمت نتایج آزمون فرضیه‌ها (نه قسمت بحث و نتیجه‌گیری) اقدام به مقایسه نتایج خود با پژوهش‌های پیشین می‌کنند.
- مطابق با اکثر پژوهش‌های حسابداری چاپ شده در مجلات معتبر بین‌المللی حسابداری، بهتر است مواردی که در بالا ذکر شد در قالب یک قسمت آورده شود و ارائه آن در قالب دو یا سه قسمت جداگانه (نتیجه‌گیری، پیشنهادات و محدودیت‌ها)، چندان معمول نیست.

۱-۳- فهرست منابع

نحوه ارجاع‌دهی داخل متن و تنظیم منابع در فهرست منابع، از جمله‌ای به مجله دیگر متفاوت است. نکته مهم این است که پژوهشگران، براساس راهنمای نویسندگان، قالب مجله

در نحوه ارجاع‌دهی داخل و تنظیم منابع در فهرست منابع را به نحو احسن رعایت کنند.

۳-۲- بحث و نتیجه‌گیری

اغلب مقالات حسابداری چاپ شده در مجلات علمی-پژوهشی داخلی، براساس قالب پایان‌نامه‌ای تدوین می‌شوند. به عبارت دیگر، مقالات داخلی خلاصه‌ای از پایان‌نامه (بدون تعدیل و تغییر قالب آن برای چاپ در مجلات داخلی) می‌باشد. اخیراً مقالات انتقادی و کتاب‌های روش پژوهش حسابداری، نسبت به افتراق قالب مقالات داخلی حسابداری با شکل استاندارد آن مطالبی را بیان کرده‌اند. در این راستا، استادان و دانشجویان دوره تحصیلات تکمیلی حسابداری نسبت به دوگانگی موجود میان قالب مقالات داخلی و خارجی گلایه دارند؛ که این موضوع باعث سردرگمی آنها در مطالعه، تدوین و داوری مقالات شده است. هم‌چنین، برخی از پژوهشگران رشته حسابداری، یکی از دلایل اصلی رد مقالات حسابداری ارسال شده از ایران به مجلات معتبر بین‌المللی توسط سردبیر را (بدون ارسال به داوری)، پیروی از قالب مقالات داخلی می‌دانند. قالب فعلی، خود به خود پژوهشگران داخلی را ملزم به ارائه برخی مطالب می‌کند که براساس قالب مجلات معتبر بین‌المللی، زائد است. از طرف دیگر، ارائه مطالبی براساس قالب مجلات معتبر بین‌المللی ضرورت دارد که در مقالات داخلی به آنها پرداخته نمی‌شود. بنابراین، هدف پژوهش حاضر ارائه یک قالب مناسب برای مجلات داخلی حسابداری از نوع آرشویی به منظور افزایش همگرایی با قالب مجلات معتبر بین‌المللی است. بدین منظور، مقاله محمدرضائی و محد - صالح (۲۰۱۶) ترجمه و آورده شده و اجزای تشکیل دهنده آن، قسمت به قسمت تحلیل شده است. هم‌چنین، نکات مهمی که در درک و رعایت بهتر قالب مقاله می‌توانند کمک کنند نیز ارائه شده است. در تدوین این مقاله از نکات ارائه شده توسط مقالات معتبر بین‌المللی و کتاب‌های روش پژوهش در حسابداری بهره برده شده است. نهایتاً پژوهش حاضر بیان می‌کند که یک مقاله تجربی حسابداری شامل عنوان، چکیده، مقدمه (شامل: مسأله، ضرورت انجام، هدف، نحوه پرداختن به هدف و دانش‌افزایی و نوآوری پژوهش)، مبانی نظری (به همراه پیشینه) و تدوین فرضیه‌ها، روش پژوهش (گردآوری داده‌ها و تدوین مدل)، ارائه نتایج (آماره‌های توصیفی، نتایج آزمون فرضیه و آزمون‌های حساسیت)، بحث و نتیجه‌گیری (بیان خلاصه نتایج، پیشنهادات برای پژوهش‌های آتی، دستاوردها برای مسولان و محدودیت‌های پژوهش) و فهرست منابع است.

پیش‌بینی می‌شود که این مقاله بتواند تحولی چشم‌گیر در

Accounting and Finance, Accepted manuscript, doi: 10.1111/acfi.12237.

- * Stolowy, H. (2017), Letter from the Editor: Why are papers desk rejected at European Accounting Review?, *European Accounting Review*, 26:3, 411-418.
- * Wang, Y., Yu, L. and Zhao, Y. (2015), The association between audit-partner quality and engagement quality: Evidence from financial report misstatements, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34(3), 81-111.

یادداشت‌ها

^۱ پژوهش‌های آرشیوی (Archival) حسابداری یک نوعی از پژوهش‌های تجربی حسابداری هستند که فرضیه‌های پژوهش بر اساس داده‌های ثانویه (داده‌هایی که در دسترس همگان هستند و پژوهشگر در تولید یا ایجاد آن داده‌ها هیچ نقشی نداشته است، مانند، داده‌های بدست آمده از صورت‌های مالی، گزارش حسابرس و گزارش‌های بورس) آزمون می‌شوند (ایونز و همکاران، ۲۰۱۵).

^۲ Australian Business Deans Council

^۳ . *European Accounting Review*

^۴ . Desk rejection

^۵ . Introduction

^۶ . Hook

^۷ . Background and hypothesis development

^۸ . لازم به توضیح است به دلیل پرهیز از حجیم شدن این مقاله، از آوردن مطالب مربوط به فرضیه دوم بخش معرفی بازار حسابرسی ایران پژوهش محمدرضائی و محد - صالح (۲۰۱۶) پرهیز شده است.

^۹ . با توجه به این که پژوهش‌هایی که از داده‌های آرشیوی استفاده می‌کنند، از عینیت بالاتری نسبت به داده‌های سایر انواع پژوهش‌های حسابداری (مانند پرسشنامه‌ای و ...) برخوردار هستند، زمینه غالب پژوهش‌های حسابداری و مجلات حسابداری، از نوع آرشیوی هستند.

^{۱۰} Data collection.

^{۱۱} . لازم به توضیح است به دلیل پرهیز از حجیم شدن این مقاله، از آوردن مدل مربوط به فرضیه دوم و مدل مرحله اول برای کنترل درون ز بودن متغیر مستقل اصلی پژوهش محمدرضائی و محد - صالح (۲۰۱۶) پرهیز شده است.

^{۱۲} . براساس تحقیقات اخیر، میانگین تأخیر گزارش حسابرسی در ایالت متحده آمریکا ۶۵ روز است (تنای و همکاران، ۲۰۱۰). بالا بودن تأخیر در گزارش حسابرسی در ایران که توسط میرشکاری و سوداگران (۲۰۰۵) نیز مستند شده است، می‌تواند به دو عامل اصلی ربط داده شود. اول این‌که براساس قانون تجارت و مالیات ایران، شرکت‌ها چهار ماه پس از پایان سال مالی فرصت دارند تا مجمع عمومی عادی سالیانه خود را برگزار کنند و اظهارنامه مالیاتی خود را تحویل اداره دارایی بدهند. دوم این‌که، براساس پژوهش محمدرضائی و همکاران (۲۰۱۲)، سهامداران عمده در ایران به‌طور هم‌زمان عضو هیئت مدیره یا مدیرعامل می‌باشند که این امکان دسترسی کامل به اطلاعات شرکت را برای آن‌ها فراهم می‌سازد. چنین حالتی عدم تقارن اطلاعاتی ناچیزی را برای سهامداران عمده‌ای که عضو هیئت مدیره هستند فراهم می‌کند. اما براساس یافته‌های پژوهش میرشکاری و سوداگران (۲۰۰۵)، عدم تقارن اطلاعاتی بین سهامداران عمده و خرد زیاد بوده و مشکل بزرگی است.

^{۱۳} . به‌علت قوانین حمایتی ضعیف از سهامداران، تمرکز مالکیت در ایران مشهود است. مطالعات شرکت بورس تهران و مرکز تحقیقات مجلس شورای اسلامی نشان می‌دهد بنیادها (مانند بنیاد شهید، مستضعفان ...) و دولت ایران سهامداران کنترلی بیشتر شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشند (مشایخی و مشایخ، ۲۰۰۸).

^{۱۴} . Untabulated

^{۱۵} . Standard errors are clustered by client firm

^{۱۶} . Sensitivity tests

^{۱۷} . Robustness tests

^{۱۸} . به منظور پرهیز از حجیم شدن مقاله حاضر، جداول ۷ و ۸ ارائه شده توسط محمدرضائی و محد - صالح (۲۰۱۶) گزارش نشده‌اند.

^{۱۹} . گفتنی است که در این پژوهش، فقط منابعی فهرست شده‌اند که مقاله حاضر به طور مستقیم به آنها ارجاع داده و پژوهش‌های ارجاع شده توسط محمدرضائی و محد - صالح (۲۰۱۶) که در متون ترجمه شده هستند، توسط پژوهش حاضر فهرست نشده‌اند.

همگرایی قالب مقالات داخلی با قالب مقالات حسابداری چاپ شده در مجلات معتبر بین‌المللی فراهم کند. با افزایش همگرایی بین قالب مقالات داخلی و خارجی حسابداری، احتمال داوری و نهایتاً پذیرش مقالات حسابداری براساس داده‌های ایران در مجلات معتبر بین‌المللی حسابداری افزایش می‌یابد. هم‌چنین، این مقاله می‌تواند سردرگمی استادان و دانشجویان دوره تحصیلات تکمیلی حسابداری در مطالعه، تدوین و داوری مقالات داخلی را کاهش دهد. این مقاله می‌تواند مورد توجه سردبیران مجلات داخلی قرار گرفته و به عنوان قالب مورد پذیرش مجلات داخلی برای نویسندگان مقالات تجویز شود.

فهرست منابع^{۱۹}

- * بنی‌مهد، بهمن، مهدی عربی و شیوا حسن پور (۱۳۹۵)، اشتباهات رایج در پژوهش‌های حسابداری، دانش حسابداری مالی، ۳ (۱۱)، ۲۱-۴۷.
- * دیانتی دیلمی، زهرا (۱۳۹۴)، روش تحقیق در حسابداری، چاپ اول، تهران: انتشارات عدالت نوین.
- * محمدرضائی، فخرالدین (۱۳۹۶)، روش پژوهش در حسابداری، چاپ اول، تهران: انتشارات ترمه.
- * Andrade, C., (2011), How to write a good abstract for a scientific paper or conference presentation, *Indian Journal of Psychiatry*, 53 (2), 172-175.
- * Bagherpour, M., Monroe, G. and Shailer, G., (2014), Government and managerial influence on auditor switching under partial privatization, *Journal of Accounting and Public Policy*, 33(4), 372-390.
- * Bradbury, M.E., (2012), Why you don't get published: an editor's view, *Accounting & Finance*, 52, 343-358.
- * Chung, H.H., Hillegeist, S.A. and Wynn, J.P. (2015), Directors' and officers' legal liability insurance and audit pricing, *Journal of Accounting and Public Policy*, 34(6), 551-577.
- * Evans, J., Feng, M., Hoffman, V., Moser, D., and Van, W., (2015), Points to consider when self-assessing your empirical accounting research, *Contemporary Accounting Research*, 32 (3), 1162-1204.
- * Habib, A. and Bhuiyan, M. B. U., (2011), Audit firm industry specialization and the audit report lag, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 20, 32-44.
- * Knechel, W. R., and Sharma, D. S., (2012), Auditor-provided non-audit services and audit effectiveness and efficiency: evidence from pre- and post-SOX audit report lags, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31, 85-114.
- * MohammadRezaei, F., and Mohd-Saleh, N., (2016), Audit report lag: the role of auditor type and increased competition in the audit market,