



بررسی تأثیر فاصله مکانی میان مؤسسه حسابرسی و شرکت ها بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی و تغییر حسابرس در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

مجید نادى^۱

کارشناس ارشد حسابرسی، گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد دولت آباد

دکتر رحمان ساعدی^۲ ©

استادیار حسابداری، گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد اصفهان (خوراسگان)

(تاریخ دریافت: ۳ آبان ۱۴۰۰؛ تاریخ پذیرش: ۱۹ اردیبهشت ۱۴۰۱)

هدف این مقاله بررسی تأثیر فاصله مکانی بین مؤسسه حسابرسی و شرکت بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی و تغییر حسابرس در شرکت ها می باشد. نمونه آماری پژوهش مشتمل بر ۷۲۸ سال - شرکت از شرکت های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران، طی سال های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۶ و داده های مورد نیاز مربوطه از طریق اطلاعات منتشره شرکت ها در سایت کدال و همچنین داده های موجود در نرم افزار ره آورد نوین و تدبیر پرداز و و نیز داده های مربوط به فاصله مکانی میان مؤسسه حسابرسی و شرکت از طریق سایت گوگل مپس جمع آوری و با استفاده از نرم افزار اکسل تلخیص و جمع بندی و سپس با استفاده از نرم افزار Eviews 8 و از طریق رگرسیون لجستیک مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. یافته های حاصل از این پژوهش نشان داد، فاصله مکانی میان مؤسسه حسابرسی و شرکت بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی تأثیر مثبت و معنادار ولی بر تغییر حسابرس تأثیر معناداری ندارد.

واژه های کلیدی: فاصله مکانی، تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی، تغییر حسابرس، بورس اوراق بهادار تهران.

¹ m_nadi_1910@yahoo.com

² saedi.rahman@yahoo.com

مقدمه

عدم وجود تأخیر و به موقع بودن گزارش های مالی، اهمیت حیاتی برای بازارهای سرمایه دارد و به عنوان یکی از اجزای اصلی بازار سرمایه کارا محسوب می شود. انتشار به موقع اطلاعات منجر به کاهش عدم تقارن اطلاعاتی می شود. دسترسی نداشتن به اطلاعات دقیق و به موقع باعث ناکارایی بازار، افزایش ابهام در تصمیم گیری و کاهش مربوط بودن گزارشهای مالی و محتوای اطلاعاتی آنها خواهد شد. امروزه ارائه به موقع اطلاعات به عنوان معیاری بسیار مهم از سوی مراجع حرفه ای، مراجع قانون گذار، تجزیه و تحلیل کنندگان اطلاعات مالی، سرمایه گذاران، مدیران و جامعه علمی مورد توجه قرار دارد. به منظور کسب اطمینان نسبت به ارایه اطلاعات جاری و مربوط، می بایست جمع آوری، تلخیص و انتشار اطلاعات مالی در حد امکان سریع و بدون وقفه انجام پذیرد. در فرایند تصمیم گیری، اطلاعات قدیمی ارزش چندانی برای تصمیم گیرندگان و فعالان بازار نخواهد داشت. بدین ترتیب ویژگی ارائه اطلاعات به موقع تبدیل به یکی از معیارهای مهم کیفی، در ارایه اطلاعات حسابداری شده است. به سبب محدودیت دسترسی به اطلاعات مالی بیشتر از صورتهای مالی، تأخیر در ارائه انتشار صورتهای مالی به ویژه در بازارهای نوظهور برای تامین گردش سرمایه پایدار حیاتی است. با این حال، به دلیل الزامات قوانین و مقررات یک شرکت می تواند تنها صورتهای مالی را بعد از تایید توسط حسابرسان مستقل منتشر نماید. در نهایت سرعت انتشار صورتهای مالی برای عموم متأثر از عدم وجود تأخیر در کار حسابرسی و ارائه به موقع گزارش حسابرسی خواهد بود. در صورت موثر بودن، باید تدابیری اندیشید تا بتوان گزارش حسابرسی را هر چه سریع تر مهیا کرده و صورتهای مالی حسابرسی شده را با صرف زمان کمتری و بدون تأخیر در اختیار استفاده کنندگان قرار داد. [۱۲]. تحقیقات مختلف نشان داده اند که هرچه فاصله زمانی بین تاریخ تهیه صورتهای مالی و تاریخ انتشار آنها کمتر باشد، استفاده کنندگان صورتهای مالی به شکلی بهتر و موثرتر قادر خواهند بود از اطلاعات منتشر شده آن استفاده نمایند. از آنجائیکه زمانبندی حسابرسی صورتهای مالی، پیش زمینه زمانبندی گزارش حسابرسی است، پیشرفت در زمانبندی حسابرسی صورتهای مالی می تواند تأثیر قابل توجهی بر بهنگام بودن گزارش حسابرسی داشته باشد [۱۴]، [۲۵].

با توجه به جایگاه و نقش مؤسسات حسابرسی در تصمیمات استفاده کنندگان، استقلال واقعی حسابرس و کیفیت کار مؤسسات حسابرسی در سرلوحه توجه آنان قرار گرفته و به عنوان عوامل کلیدی قلمداد می شوند. به همین دلیل برای افزایش کیفیت کار و حفظ استقلال مؤسسات حسابرسی، راهکارهای مختلفی از سوی مراجع این حرفه ارائه شده است که از پیشنهادهاى مورد توصیه آنان، تغییر منظم مؤسسات حسابرسی در دوره های مختلف می باشد. در سال های اخیر پدیده تغییر مؤسسات حسابرسی به زمینه مهمی در تحقیقات و مباحث حرفه ای اغلب کشورها تبدیل شده است [۱]. در این کشورها کارگروه مشخصی برای مطالعه این موضوع تشکیل تا تأثیر به کارگیری این فرایند را از جهات مختلف مورد بررسی قرار دهند. این موضوع با هدف افزایش کیفیت حسابرسی، استقلال حسابرسی و پیشگیری از متمرکز شدن بازار حسابرسی انجام و در نهایت منجر به تغییر استانداردهای حرفه ای حسابرسی گردید [۱۵].

بنابراین افزایش اهمیت تحقیق، به جهت شناسایی عوامل تأثیرگذار بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی و همچنین تغییر حسابرسی می باشد و از این رو با توجه به اهمیت موضوع ارائه به موقع اطلاعات به بازار سرمایه و استفاده کنندگان و نیز ارتباط تنگاتنگ آن با فرایند حسابرسی و ثبات و تغییر حسابرسان، در این تحقیق به دنبال بررسی تأثیر فاصله مکانی مؤسسه حسابرسی و مشتری بر عدم وجود تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی و تغییر حسابرسان می باشیم. [۱۹]. در ادامه مقاله ابتدا به ارائه مبانی نظری پژوهش و سپس فرضیه‌ها، پیشینه پژوهش، روش پژوهش را شرح داده و در نهایت به ارائه مدل‌های پژوهش، نحوه محاسبه متغیرهای پژوهش و نتایج خواهیم پرداخت.

مبانی نظری پژوهش

ویژگی مربوط بودن اطلاعات مالی بر پایه مفاهیمی مانند به موقع بودن، سودمندی در ارزیابی و سودمندی در پیش بینی استوار است. در کل می توان گفت که زمان ارائه اطلاعات، سودمندی اطلاعات ارائه شده را تعیین و افشای به موقع اطلاعات مربوط، مانع از بی خبری از وقایع مهمی می شود که ممکن است چشم انداز آتی واحد تجاری را کاملاً تغییر دهد. بر اساس قوانین و مقررات بازار سرمایه ایران، شرکت های پذیرفته شده در بورس ملزم هستند صورت های مالی سالانه حسابرسی شده شرکت اصلی و تلفیقی گروه را حداقل ۱۰ روز قبل از برگزاری مجمع عمومی عادی و حداکثر ۴ ماه پس از پایان سال مالی به صورت عمومی منتشر نمایند. بنابراین، هر چقدر فاصله زمانی میان تنظیم و انتشار صورت های مالی حسابرسی شده یا تأخیر حسابرسی کمتر باشد، ویژگی عدم تأخیر در ارائه اطلاعات بهتر رعایت خواهد گردید [۳]. حسابرسان مستقل به دلیل ارائه خدمات حسابرسی، نقش مهمی را در جهت حفظ منافع عمومی در بازارهای سرمایه ایفا می کنند. گزارش های حسابرسی یکی از مواردی است که به عنوان راهنمای سرمایه گذاران در هنگام تصمیم گیری مورد استفاده قرار گرفته و بنابراین کیفیت پایین این گزارش ها می تواند به تخصیص اشتباه منابع در جامعه منجر شود. ایفای نقش به عنوان حافظ منافع جامعه بر این اصل استوار است که حسابرسی در مقابل صاحبکار خود مستقل باقی بماند. در حقیقت کیفیت و اعتبار گزارش حسابرسی به میزان استقلال حسابرسی از صاحبکار خود بستگی دارد. اما در عمل، نفوذ مدیریت شرکت مورد رسیدگی بر مسائل مربوط به انتخاب و ارائه اطلاعات به حسابرسان، به همراه انگیزه های بالای مدیریت برای دستیابی به اهداف تعیین شده یا عبور از آنها، موانع مهمی بر سر راه مستقل باقی ماندن، ثبات و تغییر حسابرسان محسوب می شوند. با این حال، بسیاری از تحقیق های تجربی انجام شده نشان داده اند که به طور معمول حسابرسان مستقل قادر به کشف اشتباهات و تخلفات در سیستم مالی شرکت مورد رسیدگی هستند [۱۶].

فاصله مکانی مؤسسه حسابرسی - شرکت و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی

اوسو در تحقیقی در سال ۲۰۰۰ به این نتیجه رسید، علی رغم این که سرمایه گذاران و قانون گذاران برای انتشار به موقع اطلاعات مالی حسابرسی شده ارزش قائل هستند، تغییرات اخیر در محیط نظارتی باعث شده است که مشکل تأخیر در ارائه به هنگام اطلاعات مالی حسابرسی شده افزایش یابد. از آنجا که شناسایی عوامل موثر بر تأخیر گزارش حسابرسی، موضوعی مهم می باشد، وجود اطلاعات مالی شفاف و

قابل اتکا که محصول سیستم گزارشگری جامع و مناسب است، از ارکان ارزیابی وضعیت و عملکرد یک شرکت و تصمیم‌گیری در مورد سرمایه‌گذاری در شرکت به حساب می‌آید. [۲]

تصمیم‌گیری صحیح سرمایه‌گذاران در هر رویداد اقتصادی، نیازمند اطلاعات قابل اتکا بوده و انتشار به موقع گزارش‌های مالی یک عامل کلیدی برای کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و بهبود عملکرد بازار سرمایه است. تأخیرهای مرتبط با انتشار صورتهای مالی، عدم اطمینان مرتبط با تصمیمات سرمایه‌گذاری را افزایش می‌دهد [۴]. تأخیر در ارائه اطلاعات، پارامتر مهمی در ارزیابی سودمندی گزارش‌های حسابرسی یکی از دغدغه‌های طولانی مدت ناظرین، سهامداران، تحلیلگران، مدیران و حسابرسان بوده است. پژوهش‌های موجود نیز بر واکنش شدید بازار به گزارش‌های مالی حسابرسی شده به موقع دلالت دارند [۱۷].

افزایش تعداد موسسات حسابرسی، تنوع موقعیت‌های مکانی و فاصله آن‌ها از شرکت‌ها را رقم می‌زند. حسابرسان محلی احتمالاً یک مزیت اطلاعاتی دارند که عدم تقارن اطلاعات ناشی از شرایط محیطی و فاصله مکانی بین حسابرس محلی و شرکت را کاهش می‌دهد، زیرا حسابرسان محلی می‌توانند اطلاعات مربوط به شرکت را به آسانی نسبت به حسابرسان غیر محلی [۱۸]، [۲۲] به دست آورند. علاوه بر این، حسابرسان محلی می‌توانند با شرکت بیشتر ارتباط برقرار کنند و اخبار خاص شرکت را از رسانه‌های محلی به دست بیاورند، که این امر توانایی آنها در نظارت بر شرکت را به طور قابل توجهی افزایش می‌دهد [۱۳]، [۲۷]. راحتی نسبی دسترسی به اطلاعات شرکت‌ها و همچنین مزیت شناخت محیط اقتصادی و نظارتی بواسطه هم مکانی در منطقه و تأثیر آن بر شرکت، باید کارایی حسابرسی محلی را افزایش و در نتیجه تأخیرهای حسابرسی را کاهش دهد. همچنین نزدیکی مکانی حسابرس و شرکت ممکن است بهبود کارایی حسابرسی را با توجه به امکان و دسترسی آسان‌تر در استفاده از فن‌آوری و برنامه‌های حسابرسی استاندارد و نیز شیوه معمول اشتراک دانش در شرکت‌های حسابرسی بهبود بخشد. بنابراین با این که به نظر می‌رسد حسابرسان محلی کیفیت درآمدهای شرکت‌ها را بهبود می‌بخشند، اما مشخص نیست که تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی افزایش می‌یابد یا خیر.

علی‌احمال علی‌رغم امکان تأثیر مقوله نزدیکی حسابرس و شرکت بر تأخیر گزارش حسابرسی، در تحقیقات پیشین نیز توجه چندانی به این مقوله نشده است. [۱۹]

بر اساس مطالب فوق در حوزه حسابداری، امور مالی و حسابرسی، انتظار می‌رود که فاصله مکانی کوتاه‌تر بین حسابرس و صاحبکار باعث کاهش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی و ارائه به موقع صورت‌های مالی مشتری شود.

با توجه به مبانی نظری پیش‌گفته، یکی از فرضیه‌های مطرح شده، این است که:

فاصله مکانی میان مؤسسه حسابرسی و شرکت بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی تأثیر دارد.

فاصله مکانی مؤسسه حسابرسی - شرکت و تغییر حسابررس

تقلب‌های رخ داده مبتنی بر دستکاری اطلاعات حسابداری در ابتدای قرن ۲۱ در گوشه و کنار دنیا و ورشکستگی شرکت‌هایی مانند انرون، ورلدکام و پارمالات، سبب شد تا در رابطه با کیفیت گزارش‌های مالی منتشره توسط شرکت‌ها و همچنین استقلال حسابرسان به عنوان گواهی‌کننده کیفیت این گزارش

ها، تردیدهای جدی به وجود آمده و پرسش های اساسی در زمینه عوامل مؤثر بر استقلال حسابرسی، از جمله تغییر حسابرسی و صاحبکار مطرح گردد.

با توجه به جایگاه و نقش مؤسسه های حسابرسی در اعتباربخشی به صورت های مالی جهت تصمیم های اقتصادی سرمایه گذاران، استقلال و کیفیت حسابرسی به عنوان عوامل کلیدی در تهیه گزارش های حسابرسی قلمداد می شوند. لذا در راستای افزایش کیفیت و حفظ استقلال حسابرسی راهکارهای مختلفی از سوی مراجع حرفه ای و صاحب نظران در این حرفه ارائه شده است که یکی از این پیشنهادها، تغییر منظم مؤسسه های حسابرسی است. لذا مطالعه ابعادی که می تواند بر فرآیند تغییر حسابرسان اثرگذار باشد، مهم و قابل توجه است.

همچنین بررسی مبانی نظری مطرح در حوزه حسابرسی و تغییر حسابرسان نمایانگر این موضوع است که نزدیکی شرکت ها و مؤسسه های حسابرسی از نظر مکانی می تواند منجر به سطوح بالاتری از مبادلات اجتماعی بین حسابرسان و شرکت گردیده به نحوی که نزدیکی مکانی باعث ایجاد اعتماد بیشتر بین حسابرسان و مدیران ارشد شرکت ها خواهد شد. این موضوع می تواند حتی در شبکه بندی، تعامل و تبادل روابط اجتماعی منجر به اعتماد را نیز در پی داشته باشد [۱۶]. با توجه به آن چه بیان شد انتظار می رود که فاصله مکانی کوتاه تر میان حسابرسان و شرکت ها، کاهش خطرات حسابرسی را در پی داشته و به تعامل و حس اعتماد بیشتر حسابرسان و صاحبکار منجر شود.

با در نظر گرفتن مبانی نظری مطرح شده در ارتباط با تغییر حسابرسان، فرضیه دیگر مطرح شده، این است که: فاصله مکانی مؤسسه حسابرسی و شرکت، بر تغییر حسابرسان نیز مؤثر است.

فرضیه های پژوهش

با توجه به مبانی نظری پیش گفته و پژوهش های پیشین آورده شده، فرضیه های پژوهش به شکل زیر تدوین گردیده است:

فرضیه ۱: فاصله مکانی مؤسسه حسابرسی و شرکت بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی تأثیر دارد.

فرضیه ۲: فاصله مکانی مؤسسه حسابرسی و شرکت بر تغییر حسابرسان تأثیر دارد.

پیشینه پژوهش

در این بخش به بررسی مطالعات تجربی انجام گرفته در رابطه با موضوع پژوهش پرداخته خواهد شد.

پژوهش های خارجی

دانگ و همکاران [۱۹] در تحقیقی به بررسی تأثیر فاصله مکانی مؤسسه حسابرسی و شرکت بر تأخیر در ارائه گزارش مالی بین سال های ۲۰۰۰ تا ۲۰۱۲ در بورس اوراق بهادار ایالات متحده آمریکا پرداختند. نتایج این تحقیق نشان داد، فاصله مکانی بین مؤسسات حسابرسی و شرکت های آن ها به میزان قابل توجهی بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی و به تبع آن، گزارشگری مالی تأثیر داشته است. همچنین آن ها در این تحقیق نشان دادند، تأثیر فاصله مکانی بر شرکت های کوچک بیشتر از شرکت های بزرگ می باشد.

دوپاچ و همکاران [۲۰] در پژوهشی با عنوان تحلیل و بررسی ابقا یا تغییر حسابداری، کیفیت حسابداری را در دوره‌های تصدی و دوره تغییر حسابداری مورد بررسی قرار دادند. آن‌ها به طور کلی عوامل و معیارهای مختلفی که می‌توانست در روند تغییر یا تصدی حسابداری اثرگذار باشد را مورد بررسی قرار دادند. آن‌ها بر اساس تعداد مشاهدات مختلف خود از شرکت‌های عضو بورس نیویورک نشان دادند شرایط قانونی، جایگاه اجتماعی شرکت در منظر عموم اجتماع و وضعیت اقتصادی و میزان انعطاف‌پذیری اقتصادی شرکت می‌تواند تا حدود زیادی بر روند حسابداری و تغییر حسابداری مؤثر واقع شود.

چن و همکاران [۱۶] در تحقیقشان به این موضوع پرداختند که آیا دوره تصدی حسابداری و نزدیکی جغرافیایی حسابداری به صاحبکار با نقاط ضعف با اهمیت کنترل داخلی ارتباط دارد یا خیر؟ در این تحقیق با استفاده از ۲۴۲۱۷ مشاهده برای دوره ۲۰۰۴-۲۰۱۲ نشان داده شد که شرکت‌هایی که دوره تصدی حسابداری طولانی‌تر و فاصله مکانی حسابداری کمتر باشد نقاط ضعف با اهمیت کنترل داخلی کمتر است. علاوه بر این، ارتباط مثبتی بین فاصله مکانی حسابداری و صاحبکار با دوره طولانی تصدی حسابداری و نقاط ضعف با اهمیت کنترل داخلی وجود دارد.

لوپز و ریچ [۲۳] در تحقیقی به بررسی تاثیر فاصله مکانی حسابداری و شرکت برگزارش کنترل داخلی پرداخته‌اند. آنها بیان کرده‌اند که تحقیقات قبلی عوامل مختلف مؤثر بر عملکرد حسابداری هنگام بررسی سیستم کنترل داخلی یک شرکت را مورد ارزیابی قرار داده‌اند. با این حال، یکی از عوامل که نسبتاً ناشناخته باقی مانده، تأثیر فاصله مکانی بین حسابداری و صاحبکاران آنها با پارامترهای اساسی حسابداری است. لذا در این تحقیق به بررسی اینکه آیا فاصله مکانی بین موسسه حسابداری و شرکت صاحبکار و نقش آن در احتمال وقوع و شدت ضعف کنترل داخلی در طول حسابداری پرداخته است. در این تحقیق شواهدی از ارتباط مثبت بین افشای کنترل داخلی و فاصله مکانی را نشان داده است و همچنین نشان می‌دهد که دقت حسابداری برای صاحبکار با فاصله مکانی دورتر، بیشتر است.

لیو و همکاران [۲۴] در پژوهشی با عنوان قدرت مدیرعامل و تغییر حسابداری، با مطرح ساختن این موضوع که با توجه به اهمیت اظهارنظر حسابداری در ارتباط با گزارشگری مالی درخواستی از عملکرد مالی مدیرعامل، رابطه انتخاب حسابداری را با قدرت مدیرعامل مورد بررسی قرار دادند. دوره زمانی مورد بررسی این پژوهش یک دوره ۱۲ ساله بین سال‌های ۲۰۰۰ الی ۲۰۱۱ بوده که بیش از ۹۰۰۰ مشاهده مورد بررسی قرار گرفت. آنچه از یافته‌های پژوهش لیو و همکاران برمی‌آید، نشان می‌دهد که مدیران عامل قدرتمندتر تمایل بیشتری به این موضوع دارند که از حسابداری با کیفیت بالاتر استفاده نموده تا به عنوان یک پیامد مثبت از کیفیت گزارشگری مالی و عملکرد خود در روند اظهارنظر حسابداری استفاده نمایند.

درویچه و همکاران [۲۱] به بررسی تأثیر فاصله مکانی شرکت‌ها و سطح افشای داوطلبانه آن‌ها در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار فرانسه در بین سال‌های ۲۰۰۷ تا ۲۰۱۰ پرداختند. نتایج این تحقیق نشان داد که افزایش فاصله مکانی شرکت‌ها از شهر پاریس، موجب افزایش هزینه‌های نظارت سهامداران بر مدیران شرکت و سطح افشای داوطلبانه شرکت‌ها جهت جلب اعتماد سهامداران و سرمایه‌گذاران گردیده است.

پژوهش های داخلی

پیرایش و اشتیری [۶] در پژوهشی به بررسی رابطه بین تغییر حسابرسان و ساختار مالیکت در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. در این پژوهش اطلاعات ۱۳۶ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در طی دوره زمانی ۱۳۸۵ الی ۱۳۹۰ مورد بررسی قرار گرفته و برای تجزیه و تحلیل داده های پژوهش از نرم افزار ایویوز استفاده شده است. نتایج مدل اول پژوهش مؤید این مطلب است که بین استقلال مدیران و مالیکت نهادی با تغییر حسابرسان رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. نتایج مدل دوم رابطه مثبت و معنادار بین بازده سهام و تغییر حسابرس در شرکت های مبتنی بر مالیکت نهادی را تایید نمود. اما علی رغم تأیید رابطه مثبت بین تغییر حسابرسان و بازده سهام در میان شرکت هایی موضوع تحقیق، این ارتباط را معنادار ارزیابی ننمود.

حاجیها و همکاران [۷] در پژوهشی تأثیر ضعف در کنترل های داخلی بر تأخیر گزارش حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران مورد بررسی قرار دادند. بدین منظور، داده های پژوهش در بازه زمانی بعد از تصویب دستورالعمل کنترل های داخلی، طی سال های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۴ مورد آزمون قرار گرفته اند. یافته های این پژوهش ارتباط مثبت و معنادار میان ضعف در کنترل های داخلی و تأخیر گزارش حسابرسی را مورد تأیید قرار داد. همچنین یافته های این پژوهش، شواهدی تجربی در ارتباط با تأیید دیدگاه حاکم بر استانداردهای حسابرسی، نظیر تأثیر کنترل های داخلی بر تعیین زمان بندی اجرای عملیات حسابرسی را فراهم می آورد.

صفری گرایی [۸] در تحقیقی تأثیر تأخیر غیر عادی گزارش حسابرسی را بر تجدید ارائه صورت های مالی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بین سال های ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۳ مورد بررسی قرار داد. یافته های این پژوهش تأییدی بر این مطلب است که تأخیر غیر عادی گزارش حسابرسی، احتمال تجدید ارائه صورت های مالی در آینده را افزایش می دهد. همچنین، نتایج نشان می دهد که اثر تأخیر غیرعادی گزارش حسابرسی بر تجدید ارائه صورت های مالی در صورت وابستگی اقتصادی حسابرسی به صاحبکار، تشدید می گردد.

عزیزخانی و همکاران [۹] در پژوهشی به بررسی اثر تغییر اجباری حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. آن ها با استفاده از نمونه ای از شرکتهای پذیرفته شده در بورس و اوراق بهادار تهران در طی دوره زمانی سال های ۱۳۹۲ الی ۱۳۹۵، به بررسی تأثیر تغییر اجباری و اختیاری حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی پرداختند. نتایج این تحقیق نشان میدهد که سیاست تغییر اجباری حسابرسی باعث افزایش در حق الزحمه حسابرسی نخستین نگردیده، ولی در شرکت هایی که بطور اختیاری حسابرسی خود را تغییر داده اند موجب افزایش حق الزحمه حسابرسی نخستین شده است. بطور کلی، نتایج این پژوهش شواهدی در تایید این ادعا که سیاست تغییر اجباری حسابرسی موجب افزایش در هزینه های حسابرسی می شود، فراهم نمی آورد.

واعظ و همکاران [۱۰] در پژوهشی به بررسی ارتباط میان خصوصیات شرکت و برخی شاخص های کیفی حسابرسی با تأخیر گزارش حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در طول

دوره زمانی ۱۳۸۴ تا ۱۳۹۱ پرداختند. در این پژوهش فاصله زمانی بین انتهای سال مالی و تاریخ افشای گزارش حسابرسی به عنوان شاخص اندازه گیری تأخیر گزارش حسابرسی مد نظر قرار گرفته است. نتایج این پژوهش از ارتباط منفی میان تداوم انتخاب حسابرس و تمرکز مالکیت با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی حکایت دارد. همچنین این تحقیق رابطه معناداری بین تخصص حسابرس در صنعت و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی را تأیید نمی نماید.

روش شناسی پژوهش

روش پژوهش

با توجه به این که نتایج حاصل از این پژوهش می تواند در فرآیند تصمیم گیری مورد استفاده قرار گیرد، لذا این پژوهش از لحاظ هدف کاربردی می باشد. از آنجایی که در این پژوهش رابطه بین فاصله مکانی مؤسسات حسابرسی و شرکت ها با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی و تغییر حسابرس مورد بررسی قرار می گیرد، از نوع پژوهش های هبستگی رگرسیونی چند متغیره و به دلیل دوتایی (مجازی) بودن متغیرهای وابسته نوع رگرسیون لجستیک می باشد. با توجه به اینکه از اطلاعات واقعی و تاریخی شرکت ها و فواصل مکانی آن ها با مؤسسات حسابرسی در سال های مربوطه استفاده شده، از نوع پس رویدادی می باشد. در ارتباط با آزمون فرضیه های پژوهش و روش مورد استفاده آن، یادآور می شود، با توجه به آن که الگو متغیر وابسته دوتایی با روش حداقل مربعات معمولی قابل تخمین است، اما برای چنین الگوهایی ترجیح داده نمی شود. زیرا احتمالات تخمین زده شده لزوما در بازه صفر و یک قرار نمی گیرد و نیز آن که الگوی احتمال خطی فرض می کند که احتمال واکنش مثبت به طور خطی با سطح متغیرهای توضیحی افزایش می یابد، که این موضوع بر خلاف شرایط احتمال است. بنابراین به طور معمول الگوهای واکنش دوتایی با الگوهای لاجیت و یا پروبیت تخمین زده می شود. این الگو با استفاده از توزیع احتمال لجستیک، برای تخمین پارامترهای الگو از روش حداکثر راستنمایی استفاده می کند. بر خلاف الگوی احتمال خطی، اثر نهایی یک متغیر توضیحی در الگوهای لاجیت و یا پروبیت نه تنها بستگی به ضریب آن متغیر، بلکه به مقادیر تمام متغیرهای توضیحی در آن الگو دارد، تا میزان احتمال شرطی برقرار حالت موفقیت حاصل شود. لذا استفاده از الگوهای لاجیت و یا پروبیت در شرایط ارزشگذاری متغیر وابسته به صورت صفر و یک نتایج بهتر، دقیق تر و منطقی تری را در تخمین نشان می دهد. [۱۱]

جامعه و نمونه آماری

جهت انتخاب نمونه آماری از اعمال محدودیت به روش حذف سامانمند استفاده شده و تمامی شرکت های موجود در جامعه آماری که منطبق بر شرایط زیر باشند به عنوان نمونه انتخاب و بقیه حذف می شوند:

۱. شرکت های موجود در نمونه آماری، قبل از سال ۱۳۹۰ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشند.

۲. سهام شرکت موجود در نمونه آماری، از سال ۱۳۹۰ لغایت ۱۳۹۶ در بورس اوراق بهادار تهران طی بازه زمانی ۶ ماهه، حداقل یکبار معامله شده باشد.

۳. به منظور مقایسه پذیر بودن اطلاعات شرکت ها در بازه زمانی مورد نظر، سال مالی شرکت های موجود در نمونه، منتهی به ۲۹ اسفند ماه باشد.
۴. جهت رعایت دقت در مقایسه نمونه ها و شباهت عملکرد، شرکت های موجود در نمونه، از شرکت های سرمایه گذاری، بیمه ای، واسطه گری مالی، بانک ها و لیزینگ ها نباشند.
۵. اطلاعات مورد نیاز شرکت های موجود در نمونه طی بازه زمانی مد نظر بایستی در دسترس باشد. با توجه به محدودیت های یاد شده و منطبق بر جدول زیر، تعداد ۱۰۴ شرکت طی ۷ سال و به عبارتی دیگر ۷۲۸ سال - شرکت حائز شرایط به عنوان نمونه آماری انتخاب گردیده اند.

نگاره (۱): روند انتخاب نمونه

۳۲۵	تعداد کل شرکت هایی که تا پایان سال ۱۳۹۶ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده اند.
	معیارها:
(۲۷)	تعداد شرکت هایی که بعد از سال ۹۰ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده اند.
(۷۳)	تعداد شرکت هایی که جزء هلدینگ ها، سرمایه گذاری ها، واسطه گری های مالی، بانک ها و یا لیزینگ ها بوده اند.
(۷۶)	تعداد شرکت هایی که در قلمرو زمانی پژوهش تغییر سال مالی داده و یا سال مالی آن منتهی به پایان اسفند ماه نمی باشد.
(۳۲)	تعداد شرکت هایی که سهام آن ها در قلمرو زمانی پژوهش مشمول وقفه معاملاتی بیش از شش ماهه بوده است.
(۱۳)	تعداد شرکت هایی که در قلمرو زمانی پژوهش اطلاعات مورد نظر آن ها در دسترس نمی باشد.
۱۰۴	تعداد شرکت های نمونه

مدل پژوهش و متغیرها

اساساً متغیرهای پژوهش حاضر در سه دسته مشتمل بر متغیر وابسته، متغیر مستقل و متغیرهای کنترلی، قابل طبقه بندی هستند که در ادامه به توضیح و تبیین هر کدام پرداخته می شود.

مدل های پژوهش

برای بررسی و تجزیه و تحلیل داده های مربوط به نمونه انتخاب شده از دو مدل ذیل استفاده شده است. مدل (۱): جهت بررسی تأثیر فاصله مکانی مؤسسه حسابرسی و شرکت بر میزان تأخیر گزارش حسابرسی از مدل زیر استفاده شده است:

$$AuditDelay_{it} = \beta_0 + \beta_1 DLOCAL_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 AOPIN_{it} + \beta_4 LOSS_{it} + \beta_5 BM_{it} + \beta_6 LEV_{it} + \beta_7 AQ_{it} + \beta_8 P_{it} + \beta_9 CAIN_{it} + \varepsilon_{it}$$

که در مدل بالا:

(*AuditDelay*): نماینده متغیر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی شرکت

(*DLOCAL*): نماینده متغیر فاصله مکانی میان حسابررس و شرکت

(AOPIN): نماینده متغیر نوع اظهار نظر حسابرسان شرکت

(LOSS): نماینده متغیر زیان شرکت

(SIZE): نماینده متغیر اندازه شرکت

(LEV): نماینده متغیر نسبت بدهی شرکت

(AQ): نماینده متغیر کیفیت حسابرسان شرکت

(CAIN): نماینده متغیر رشد دارایی شرکت

(BM): نماینده متغیر ارزش شرکت

و

(P): نماینده متغیر احتمال وجود بحران مالی شرکت می باشند.

مدل (۲): همچنین، برای بررسی تأثیر فاصله مکانی مؤسسه حسابرسان و شرکت بر تغییر حسابرسان از

مدل ذیل استفاده شده است:

$$AuditorChange_{it} = \beta_0 + \beta_1 DLOCAL_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 CAIN_{it} + \beta_4 AR_{it} + \beta_5 LOSS_{it} + \beta_6 LEV_{it} + \beta_7 BM_{it} + \beta_8 AOPIN_{it} + \beta_9 AQ_{it} + \beta_{10} FC_{it} + \varepsilon_{it}$$

که در این مدل نیز:

(AuditorChange): نماینده متغیر تغییر حسابرسان شرکت

(DLOCAL): نماینده متغیر فاصله مکانی میان حسابرسان و شرکت

(LEV): نماینده متغیر نسبت بدهی شرکت

(AQ): نماینده متغیر کیفیت حسابرسان شرکت

(SIZE): نماینده متغیر اندازه شرکت

(CAIN): نماینده متغیر رشد دارایی شرکت

(BM): نماینده متغیر ارزش شرکت

(AOPIN): نماینده متغیر نوع اظهار نظر حسابرسان شرکت

(AR): نماینده متغیر نسبت حساب‌های دریافتی شرکت

(LOSS): نماینده متغیر زیان شرکت

(FC): وضعیت مالی شرکت

تبیین و اندازه‌گیری متغیرهای وابسته پژوهش

متغیر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسان

تأخیر در ارائه گزارش حسابرسان (AuditDelay) و یا عدم ارائه به موقع گزارش توسط حسابرسان به عنوان یکی از دو متغیر وابسته این پژوهش مطرح و بنا به پژوهش دانگ و همکاران [۱۹] فاصله زمانی میان زمان انتشار گزارش حسابرسان و پایان سال مالی مربوطه به عنوان مبنا مد نظر قرار داده شده است. جهت اندازه‌گیری این متغیر، فاصله زمانی (تعداد روز) بین پایان سال مالی شرکت و تاریخ ارائه گزارش حسابرسان مد نظر قرار داده شده است. در پژوهش حاضر فرض می‌شود هر چه تاریخ ارائه گزارش حسابرسان به پایان

سال مالی مربوطه نزدیک تر (تعداد روز کمتر) باشد، تأخیر زمانی ارائه گزارش حسابرسی کمتر و هر چه تاریخ ارائه گزارش حسابرسی به پایان سال مالی مربوطه دورتر (تعداد روز بیشتر) باشد، تأخیر زمانی ارائه گزارش حسابرسی نیز بیشتر خواهد بود. اما توجه به این که نمی توان میان اندازه فاصله مکانی و میزان تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه متناظر و یک به یک متصور بود و لذا این متغیر بایستی به عنوان یک متغیر دوجبهی در نظر گرفته شود. جهت تعیین مبنای تأخیر در ارائه و یا به موقع نبودن گزارش حسابرسی، ابتدا تعداد روز فاصله بین گزارش حسابرسی و پایان سال مالی برای حجم نمونه شرکت های جامعه آماری محاسبه و ثبت می گردد. در ادامه ضمن محاسبه میانه داده های ثبت شده از فاصله زمانی میان پایان سال مالی تا تاریخ ارائه گزارش حسابرسی همان سال برای هر شرکت-سال، بدین نحو عمل می شود که برای آن دسته از مشاهدات که در چارک اول و دوم (ارقام کوچکتر از عدد میانه) قرار گرفته اند عدد یک به معنای عدم وجود تأخیر و نتیجتاً به موقع بودن زمان ارائه گزارش حسابرسی و جهت آن دسته از مشاهداتی که در چارک سوم و چهارم (ارقام بزرگتر از عدد میانه) قرار می گیرند، عدد صفر به معنای به موقع نبودن و یا همان وجود تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی در نظر گرفته می شود.

متغیر تغییر حسابرس

متغیر وابسته دیگر این پژوهش، تغییر حسابرس (AuditorChange) است که این متغیر نیز به صورت دوجبهی در نظر گرفته شده و برای اندازه گیری آن، مستند به پژوهش عزیزخانی و همکاران [۹] اگر حسابرس شرکت در سال مربوطه نسبت به سال قبل تغییر کرده باشد به عنوان حصول شرط تغییر حسابرس، عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر در نظر گرفته می شود.

تبیین و اندازه گیری متغیر مستقل پژوهش

متغیر مستقل این پژوهش عبارت است از فاصله مکانی حسابرس و شرکت (DLOCAL) که برای اندازه گیری آن بدین گونه عمل می شود که اگر فاصله محل دفتر مؤسسه حسابرسی تا محل شرکت مشتری بین صفر تا ۱۰۰ کیلومتر باشد، عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر در نظر گرفته می شود [۱۹]. جهت تعیین میزان فاصله مکانی میان مؤسسه حسابرسی و شرکت مشتری، ابتدا موقعیت مکانی آن ها را بر اساس آدرس درج شده برای مؤسسات حسابرسی در سامانه سازمان بورس اوراق بهادار و آدرس درج شده برای شرکت ها در سامانه کدال بر روی نقشه ارائه شده توسط سامانه های مسیر یاب نظیر گوگل مپس پین گذاری و سپس با استفاده از این سامانه ها فاصله زمینی بهینه (بر اساس کیلومتر) استخراج می گردد.

تبیین و اندازه گیری متغیرهای کنترلی پژوهش

متغیرهای کنترلی پژوهش که در راستای برآزش بهتر مدل طبق پژوهش دانگ و همکاران [۱۹]، مورد استفاده قرار می گیرد عبارتند از:

- اندازه مالی شرکت (SIZE): لگاریتم طبیعی کل دارایی های شرکت در سال مربوطه می باشد. اطلاعات این متغیر نیز از نرم افزارهای تدبیر پرداز و ره آورد نوین قابل استخراج می باشد.

- نوع اظهار نظر حسابرسان شرکت (AOPIN): متغیری مجازی بوده، که اگر حسابرسان برای شرکت اظهار نظر مقبول ارائه نموده، عدد یک و در غیر این صورت، عدد صفر در نظر گرفته می شود. اطلاعات این متغیر از گزارش حسابرسان موجود در سایت کدال قابل استخراج می باشد.
 - زیان شرکت (LOSS): متغیری مجازی بوده، که اگر شرکت در سال مربوطه دارای زیان باشد، عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر در نظر گرفته می شود. اطلاعات این متغیر از نرم افزارهای تدبیر پرداز و ره آورد نوین قابل استخراج می باشد.
 - ارزش شرکت (BM): که از نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار شرکت در سال مربوطه به دست می آید. اطلاعات این متغیر نیز از نرم افزارهای تدبیر پرداز و ره آورد نوین قابل استخراج می باشد.
 - نسبت حساب های دریافتی شرکت (AR): که از نسبت حساب های دریافتی به مجموع دارایی های شرکت در سال مربوطه به دست می آید. اطلاعات این متغیر نیز از نرم افزارهای تدبیر پرداز و ره آورد نوین قابل استخراج می باشد.
 - نسبت بدهی های شرکت (LVG): نسبت مجموع بدهی ها به کل دارایی های شرکت در سال مربوطه می باشد. اطلاعات این متغیر نیز از نرم افزارهای تدبیر پرداز و ره آورد نوین قابل استخراج می باشد.
 - کیفیت حسابرسان شرکت (AQ): با توجه به اینکه کیفیت حسابرسان به طور ذاتی غیر قابل مشاهده است، و از آن جایی که مؤسسات حسابرسان بین المللی بزرگ در ایران فعالیت نمی کنند لذا، برای بررسی کیفیت حسابداری از طریق رتبه بندی انجام شده مؤسسات حسابرسان بر اساس طبقه بندی مؤسسات حسابرسان معتمد سازمان بورس اوراق بهادار صورت می گیرد. برای این منظور مؤسسه های حسابرسان طبقه اول عدد یک و سایر مؤسسه ها در طبقه های دیگر، عدد صفر در نظر گرفته می شود.
 - احتمال وجود بحران مالی در شرکت (P): جهت محاسبه شاخص احتمال وجود بحران مالی بر اساس مدل بومی سازی شده پورحیدری و کوپائی حاجی [۵] از مدل پیش بینی ورشکستگی آلتمن^{۳۴} (Z-Score) که نماینده احتمال وجود بحران مالی یا خطر ورشکستگی در شرکت ها می باشد استفاده گردیده است:
- $$P = 3/20784 K_1 + 1/80384 K_2 + 1/61363 K_3 + 0/50094 K_4 + 0/16903 K_5 - 0/39709 K_6 - 0/12505 K_7 + 0/33849 K_8 + 1/42363 K_9$$
- که در رابطه بالا:
- P: احتمال وجود بحران مالی یا خطر ورشکستگی در شرکت.
- K_1 : قدرت کسب سود دارایی های شرکت (EBIT/TA)، و از تقسیم مجموع درآمدها قبل از کسر مالیات به مجموع ناخالص دارایی ها به دست می آید.
- K_2 : سرمایه تحصیل شده شرکت (AE/TA)، که از تقسیم سود انباشته به دارایی ها مورد محاسبه قرار می گیرد.
- K_3 : سرمایه در گردش شرکت به دارایی های آن (WC/TA)، که از تقسیم میزان سرمایه در گردش به دارایی ها به دست می آید.

K_4 : حقوق صاحبان سهام شرکت به بدهی های آن (E/TL)، که از تقسیم حقوق صاحبان سهام به بدهی ها محاسبه می گردد.

K_5 : حاشیه سود عملیاتی شرکت (EBIT/S)، که از تقسیم سود قبل از کسر بهره و مالیات به فروش حاصل می شود.

K_6 : نسبت جاری شرکت (CA/CL)، که از تقسیم دارایی های جاری به بدهی های جاری مورد محاسبه قرار می گیرد.

K_7 : حاشیه سود خالص شرکت (NE/S)، که از تقسیم سود خالص به فروش حاصل می گردد.

K_8 : نسبت بدهی شرکت (TL/TA)، که از تقسیم بدهی ها به دارایی ها به دست می آید.

K_9 : اندازه شرکت در این مدل (FS)، که از طریق محاسبه لگاریتم فروش خالص حاصل می شود.

* خاطر نشان می دارد در رابطه بومی سازی شده حاضر، مقدار نقطه انقطاع ۱۵/۸۹۰۷ بوده و بیانگر این است که اگر مقدار P به دست آمده از مقدار نقطه انقطاع آن کمتر باشد، شرکت دارای بحران مالی و اگر بزرگتر یا مساوی مقدار انقطاع آن باشد، شرکت فاقد بحران مالی می باشد.

• رشد دارایی های شرکت (CAIN): زمین و تجهیزات ناخالص به عنوان درصدی از کل دارایی ها برای شرکت در سال مربوطه محاسبه می گردد. اطلاعات این متغیر نیز از نرم افزارهای تدبیر پرداز و ره آورد نوین قابل استخراج می باشد.

• وضعیت مالی شرکت (FC): این متغیر مطابق با رابطه تدوین و تبیین شده توسط زدمجسکی [۲۸] به شرح رابطه (۱) قابل محاسبه است.

رابطه (۱):

$$FC = -4 - 4/513 * ROA + 5/679 * FINL + 0/004 * LIQ . ROA$$

که در این رابطه :

(ROA): نسبت سود خالص به مجموع دارایی های شرکت.

(LIQ): نسبت مجموع دارایی های جاری به مجموع بدهی های جاری شرکت.

(FINL): نسبت مجموع بدهی به مجموع دارایی های شرکت.

یافته های پژوهش

آماره های توصیفی

نگاره (۲) آماره های توصیفی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	اندازه شرکت	نسبت حساب های دریافتی	اهرم مالی	ارزش شرکت	رشد دارایی ها	وضعیت مالی شرکت
آماره توصیفی	SIZE	AR	LEV	BM	CAIN	FC
میانگین	۱۴/۱۲۸۳	۰/۳۰۸	۰/۷۳۴۵	۱/۵۳۹۸	۰/۲۴۱۵	۰/۵۵۷۳
میانه	۱۴/۰۲۹۵	۰/۲۸۵	۰/۶۴۷۵	۱/۰۸۶۵	۰/۱۹۶	۰/۰۳۸

نام متغیر	اندازه شرکت	نسبت حساب‌های دریافتنی	اهرم مالی	ارزش شرکت	رشد دارایی‌ها	وضعیت مالی شرکت
آماره توصیفی	SIZE	AR	LEV	BM	CAIN	FC
حداکثر	۱۹/۲۴۹	۰/۸۸۸	۶/۲۰۴	۱۳/۵۸۶	۰/۸۰۱	۳۶/۴۳۴
حداقل	۱۰/۷۲۹	۰/۰۰۷	۰/۱۴۷	۰/۰۲۷	۰/۰۰۴	-۴/۸۰۴
انحراف معیار	۱/۴۲۵	۰/۱۸۳۲	۰/۵۳۹۸	۱/۶۳۹	۰/۱۷۳۳	۳/۷۱۶۸
چولگی	۰/۵۱۷۷	۰/۶۸۴۶	۵/۵۰۷۵	۳/۰۹۶۶	۱/۱۵۴۷	۴/۹۳۲۸
کشیدگی	۳/۷۷۴۲	۳/۱۲۰۶	۴۶/۱۲۲۹	۱۸/۰۳۸۲	۳/۷۷۶۱	۳۹/۰۱۵

منبع: یافته‌های پژوهش

در نگاره (۲)، آماره‌های توصیفی متغیرهای پژوهش ارائه گردیده است. خاطر نشان می‌دارد با توجه به آن که متغیرهای تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی (AuditDelay)، تغییر حسابرس (AuditorChange)، فاصله مکانی مؤسسه حسابرسی و شرکت (DLOCAL)، اظهار نظر حسابرس (AOPIN)، کیفیت حسابرس (AQ)، زیان‌ده بودن شرکت (LOSS) و احتمال وجود بحران مالی در شرکت (P) به صورت دو وجهی (صفر و یک) اندازه‌گیری شده، بنابراین تحلیل این متغیرها در آمار توصیفی موضوعیت نداشته و مستثنی شده‌اند.

برجسته‌ترین شاخص مرکزی آماره‌های توصیفی نگاره (۲)، شاخص میانگین داده‌ها برای هر متغیر می‌باشد که نشان دهنده نقطه تعادل و مرکز ثقل توزیع بوده و شاخص مناسبی برای نشان دادن مرکزیت داده‌هاست. برای مثال مقدار میانگین برای متغیر اندازه شرکت برابر با ۱۴/۱۲۸۳ می‌باشد که نشان می‌دهد بیشتر داده‌ها حول این نقطه تمرکز یافته‌اند. میانه یکی دیگر از شاخص‌های مرکزی می‌باشد که وضعیت جامعه را نشان می‌دهد. همانطور که مشاهده می‌شود میانه این متغیر ۱۴/۰۲۹۵ می‌باشد و این بدان معناست که نیمی از داده‌ها کمتر از این مقدار و نیمی دیگر بیشتر از این مقدار هستند. به طور کلی پارامترهای پراکندگی، معیاری برای تعیین میزان پراکندگی از یکدیگر یا میزان پراکندگی آنها نسبت به میانگین است. از مهم‌ترین پارامترهای پراکندگی، انحراف معیار است. در بین متغیرها رشد دارایی دارای کمترین و متغیر وضعیت مالی شرکت بیشترین میزان پراکندگی را دارا می‌باشند. که نشان می‌دهد این دو متغیر به ترتیب کمترین و بیشترین میزان تغییرات را دارا می‌باشند. میزان عدم تقارن منحنی فراوانی را چولگی می‌نامند. اگر ضریب چولگی صفر باشد، جامعه کاملاً متقارن است و چنانچه این ضریب مثبت باشد، چولگی به راست و اگر ضریب منفی باشد چولگی به چپ دارد. متغیر پراکندگی اهرم مالی بیشترین عدم تقارن و متغیر اندازه شرکت کمترین عدم تقارن را نسبت به توزیع نرمال دارند. میزان کشیدگی یا پخی منحنی فراوانی نسبت به منحنی نرمال استاندارد را برجستگی یا کشیدگی می‌نامند. متغیر پراکندگی اهرم مالی بیشترین برجستگی و متغیر نسبت حساب‌های دریافتنی کمترین برجستگی را نسبت به

منحنی نرمال دارد. هنگامی که مقدار کشیدگی برابر صفر باشد توزیع داده ها طبیعی است یعنی در شکل توزیع که بلند و رو به بالاست، داده ها تقریباً نزدیک به هم می باشند و واریانس کم است. در صورتی که کشیدگی مثبت باشد برآمدگی منحنی توزیع داده ها در نقطه اوج قرار خواهد گرفت.

انتخاب الگوی مناسب جهت تخمین مدل ها

متغیرهای وابسته پژوهش به صورت مشروط (صفر و یک) ارزشگذاری شده اند، بنابراین برای آزمون فرضیه های پژوهش از روش رگرسیون لجستیک با الگوی پروبیت استفاده می شود. معیار قابل توجه در این الگو، آماره نسبت حداکثر راست نمایی (LR) است، که بر مبنای سطح خطای مورد پذیرش، فرض صفر آن مبنی بر صفر بودن همزمان تمام ضرایب، و فرض خلاف آن تأییدپذیری کل مدل را نشان می دهد [۱۰]

نتایج آزمون فرضیه های پژوهش و تحلیل آن ها

نتایج آزمون فرضیه اول

نتایج آماره های ناشی از برازش مدل اول از روش رگرسیون چند متغیره و با الگوی پروبیت برای متغیرهای پژوهش در نگاره (۳) ارائه گردیده است.

نگاره (۳): نتایج تجزیه و تحلیل داده ها آزمون فرضیه اول پژوهش

احتمال	آماره Z	انحراف معیار	ضریب	علامت مورد انتظار	نماد	
۰/۴۸۴۹	-۰/۶۹۸۵	۰/۷۲۳۳	-۰/۵۰۵۲	منفی	C	عرض از مبدا
۰/۰۰۰۰	۴/۷۷۰۶	۰/۱۱۱۷	۰/۵۲۲۷	مثبت	DLOCAL	فاصله مکانی
۰/۰۵۶۳	-۱/۹۰۸۹	۰/۰۹۱۲	-۰/۱۷۴۰	مثبت	SIZE	اندازه شرکت
۰/۰۰۰۰	۴/۶۵۹۰	۰/۱۱۸۸	۰/۵۵۳۴	مثبت	AOPIN	نوع اظهار نظر
۰/۰۰۰۰	۳/۹۳۳۸	۰/۰۸۵۲	۰/۳۳۵۳	مثبت	LOSS	زیان
۰/۰۳۹۹	۲/۰۵۵۲	۰/۰۴۴۱	۰/۰۹۰۶	مثبت	BM	ارزش شرکت
۰/۸۶۷۶	۰/۱۶۶۷	۰/۲۹۹۷	۰/۰۵۰۰	مثبت	LEV	نسبت بدهی
۰/۰۰۳۶	۳/۲۹۴۱	۰/۱۳۸۷	۰/۴۵۷۰	مثبت	AQ	کیفیت حسابرسی
۰/۰۰۰۰	۷/۵۹۱۹	۰/۰۱۵۵	۰/۱۱۷۶	منفی	P	بحران مالی
۰/۵۴۱۳	-۰/۶۱۰۸	۰/۳۴۵۴	-۰/۲۱۱۰	منفی	CAIN	رشد دارایی
۰/۰۰۰۰	سطح خطای آماره LR	۹۹/۰۸۸۴	آماره حداکثر راستنمایی (LR statistic)			
(منبع یافته های پژوهش)		۰/۳۲۱۱	McFadden R-squared			
		-۳۵۹/۷۳۲۶	Log-likelihood			

فرضیه اول این پژوهش در ارتباط با بررسی تأثیر فاصله مکانی میان مؤسسه حسابرسی و شرکت بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی می باشد. نتایج حاصل از آزمون این فرضیه نشان دهنده آن است که ضریب به دست آمده (β_1) از نظر آماری مورد قبول، معنادار و قابل تفسیر است. بنابراین فرضیه اول مبنی بر

تأثیر فاصله مکانی میان مؤسسه حسابرسی و شرکت بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی، پذیرفته می شود.

در نگاره (۳)، نتایج مربوط به ارزیابی نکویی مدل برازش شده برای مدل دوم، عبارتند از آماره حداکثر راستنمایی (LR)، سطح خطای مرتبط با آن و مقدار آماره Log-likelihood حاصل از به کارگیری مدل را نشان می دهد. آماره حداکثر راستنمایی برابر با ۹۹/۰۸ با سطح خطای صفر است که نشان دهنده رد فرضیه H_0 (فرض عدم معناداری مدل) و تأیید معناداری مدل و قابلیت اطمینان به آن است. همچنین معیار دیگری که برای ارزیابی به کار می رود مقدار آماره Log-likelihood است که مقدار آماره منفی و بزرگتر بودن قدرمطلق آن، حاکی از مناسب بودن مدل است. مقدار ضریب تعیین به دست آمده برای این مدل عدد ۰/۳۲ است که بر این اساس نیز مدل معنادار و قابل اعتماد است.

نتایج آزمون فرضیه دوم

نتایج حاصل از برازش مدل دوم نیز از روش رگرسیون چند متغیره و با الگوی پروبیت در نگاره (۴) ارائه گردیده است.

نگاره (۴): نتایج تجزیه و تحلیل داده‌ها آزمون فرضیه دوم پژوهش

احتمال	آماره Z	انحراف معیار	ضریب	علامت مورد انتظار	نماد	
۰/۰۸۷	-۱/۷۳۳۱	۰/۸۳۲۳	-۱/۴۴۲۴	منفی	C	عرض از مبدا
۰/۲۵۷۱	۱/۱۳۷۴	۰/۱۴۰۹	۰/۱۶۰۲	مثبت	DLOCAL	فاصله مکانی
۰/۰۰۰۰	۲/۸۵۱۲	۰/۴۰۹۴	۱/۱۶۷۳	مثبت	SIZE	اندازه شرکت
۰/۳۵۲۳	۰/۹۶۱	۰/۳۸۴۷	۰/۳۶۹۷	مثبت	CAIN	رشد دارایی
۰/۶۰۷۴	۰/۵۵۲۸	۰/۳۶۶۵	۰/۲۰۲۶	مثبت	AR	نسبت حسابهای دریافتی
۰/۰۱۷۳	۴/۴۹۶۴	۰/۰۴۳۲	۰/۱۹۴۳	مثبت	LOSS	زبان
۰/۰۴۳۱	۱/۷۹۳۷	۰/۰۴۶۷	۰/۰۸۳۷	مثبت	LEV	اهرم مالی
۰/۰۰۲۶	-۲/۰۵۲۹	۰/۷۵	-۱/۵۳۹۶	مثبت	BM	ارزش شرکت
۰/۵۱۶۳	۰/۶۸۵۱	۰/۱۲۲	۰/۰۸۳۶	منفی	AOPIN	نوع اظهار نظر
۰/۰۲۱۷	۲/۸۵۳۹	۰/۱۳۴	۰/۳۸۲۳	مثبت	AQ	کیفیت حسابرسی
۰/۶۵۳۶	۳/۸۷۵۸	۰/۳۰۸۳	۱/۱۹۸۶	مثبت	FC	وضعیت مالی شرکت
۰/۰۰۹۶	سطح خطای آماره LR	۸۶/۲۵۲۶	آماره حداکثر راستنمایی (LR statistic)			
(منبع یافته‌های پژوهش)		۰/۳۱۰۶	McFadden R-squared			
		-۷۷۰/۵۰۸۰	Log-likelihood			

فرضیه دوم این پژوهش ارزیابی ارتباط و میزان تأثیر فاصله مکانی میان مؤسسه حسابرسی و شرکت با تغییر حسابرسی است. نتایج حاصل از آزمون این فرضیه نشان دهنده آن است که ضریب به دست آمده

($\beta 1$) از نظر آماری مورد قبول، معنادار و قابل تفسیر نیست. بنابراین فرضیه دوم مبنی بر تأثیر فاصله مکانی میان مؤسسه حسابرسی و شرکت بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی، تأیید نمی گردد. نگاره (۴) نشان دهنده نتایج مربوط به الگوی پروبیت طبق رگرسیون لجستیک می باشد. مهم ترین آماره های مورد استفاده برای ارزیابی نکویی مدل برازش شده عبارتند از آماره حداکثر راستنمایی (LR) و سطح خطای مرتبط با آن و نیز مقدار آماره $Log-likelihood$ حاصل از به کارگیری مدل است. آماره حداکثر راستنمایی برابر با $۸۶/۲۵$ با سطح خطای صفر است که نشان دهنده رد فرضیه H_0 (فرض عدم معناداری مدل) و تأیید معناداری مدل و قابلیت اطمینان به مدل تبیین شده است. همچنین معیار دیگری که برای ارزیابی مدل ها به کار می رود مقدار آماره $Log-likelihood$ است که مقدار آماره منفی و بزرگتر بودن قدرمطلق آن، حاکی از مناسب بودن مدل است. مقدار آماره به دست آمده $Log-likelihood$ برای این مدل عدد $۰/۳۱$ است که بر این اساس نیز مدل معنادار و قابل اعتماد است.

بحث و نتیجه گیری

هدف این پژوهش بررسی ارتباط و میزان تأثیر فاصله مکانی بین مؤسسه حسابرسی و شرکت ها بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی توسط حسابرسان و همچنین تغییر حسابرسی می باشد. ۱. هم راستا با مبانی نظری مطرح شده مرتبط با سؤال اول پژوهش، در دسترس بودن اطلاعات شرکت ها و همچنین تسلط محیطی بیشتر بر فضای اقتصادی و نظارتی در منطقه و تأثیر آن بر شرکت برای حسابرسان مستقر در محدوده مکانی نزدیکتر به شرکت، قاعداً بایستی کارایی حسابرسی برای حسابرسان محلی افزایش، تأخیرهای حسابرسی مرتبط را کاهش و در نتیجه گزارش های حسابرسی به موقع و با تأخیر کمتر ارائه گردند. نتایج به دست آمده برای فرضیه اول، تأیید کننده این موضوع می باشد که بین فاصله مکانی میان مؤسسه حسابرسی و شرکت رابطه مثبت و معنادار وجود داشته و کوتاهتر شدن فاصله مکانی منجر به کاهش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی و به موقع شدن آن را تسهیل نماید. بنابراین نتایج این پژوهش با مبانی نظری مطرح شده و همچنین یافته های پژوهش دانگ و همکاران [۱۹] منطبق می باشد.

۲. همچنین مطابق مبانی نظری در رابطه با سؤال دوم پژوهش، نزدیکی شرکت ها و مؤسسه های حسابرسی از نظر مکانی می تواند منجر به ایجاد تعامل بیشتر اجتماعی میان حسابرس و مشتریان گردد به نحوی که نزدیکی مکانی موجب ایجاد اعتماد، تعامل و ارتباطات بیشتر و بهتر بین حسابرسان و مدیران ارشد شرکت ها خواهد گردید. این موضوع می تواند حتی در شبکه بندی، تعامل و تبادل روابط اجتماعی به اعتماد بیشتر منجر شده و افزایش دانش و یادگیری شرکت ها را نیز به دنبال داشته باشد. بر همین اساس می توان انتظار داشت، نزدیکی مکانی مؤسسه حسابرسی و شرکت به ثبات حسابرسی کمک نموده و تغییر حسابرسان کاهش یابد. با توجه به نتایج به دست آمده برای فرضیه دوم، مبانی نظری مطرح شده، مورد تأیید قرار نگرفته و بین فاصله مکانی مؤسسه حسابرسی با شرکت و تغییر حسابرسی رابطه ی معناداری وجود ندارد. لذا می توان چنین استدلال کرد که با توجه به اهمیت فرایند حسابرسی در روند اطمینان بخشی به صورت های مالی توجه به معیارهایی همچون کیفیت حسابرسی در انتخاب حسابرس و حفظ استقلال حسابرسان می توانند به مراتب مهمتر از فاصله مکانی بوده و لذا نمی توان به طور قاطع عدم ارتباط و تأیید شدن فرضیه پژوهش را صرفاً به عنوان یک نقص مطرح نمود. به طور کلی، تغییر حسابرسی بر پایه دو موضوع کاهش تمرکزگرایی در بازار حسابرسان و پیشگیری از تهدیدات احتمالی

استقلال حسابرسان شکل می‌گیرد که بر تغییر اجباری مؤسسات حسابرسی (تغییر خارجی) و یا مدیر فنی حسابرسی (تغییر داخلی) تأکید می‌نماید. در ضمن جهت مقایسه نتایج فرضیه دوم، با نتایج تحقیقات مشابه، مقاله‌ی مشابهی یافت نگردید.

فهرست منابع

۱. آقای، آرزو و جاری، اعظم (۱۳۹۲). "عوامل تعیین کننده تغییر حسابرسان در بورس اوراق بهادار تهران"، **مطالعات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، شماره ۸، از صفحه ۱۰۰ تا ۱۱۵.
۲. آتشی گلستانی، حجت اله و مسیح آبادی، ابوالقاسم (۱۳۹۶). "فرضیه‌ها و پیامدهای تغییر حسابرسان"، **مطالعات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، شماره ۲۴، از صفحه ۶۹ تا ۸۴.
۳. بیات، علی و علی احمدی، سعید (۱۳۹۳). "تأخیر حسابرسی و تأخیر در ارائه گزارشگری مالی"، **پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی**، سال ششم، شماره بیست و دوم، از صفحه ۹۷ تا ۱۲۳.
۴. پورحیدری، امید؛ برهانی نژاد، سعیده و محمدرضاخان، وحید (۱۳۹۴). "بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، **دانش حسابرسی**، سال چهاردهم، شماره ۵۸، صفحه ۸۵ تا ۱۰۴.
۵. پورحیدری، امید و کوپائی حاجی، مهدی (۱۳۸۹). "پیش‌بینی بحران مالی شرکت‌ها با استفاده از مدل مبتنی بر تابع تفکیکی خطی"، **مجله پژوهش های حسابداری مالی**، سال دوم، شماره اول، شماره پیاپی (۳)، صفحه ۳۳ تا ۴۶.
۶. پیرایش، رضا و اسماعیل اشتری (۱۳۹۶). "بررسی رابطه بین تغییر حسابرسان و ساختار مالیکت در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". **دانش حسابرسی**. ۱۷ (۶۶): ۱۷۱-۱۸۸.
۷. حاجیه، زهره؛ اورادی، جواد، صالح آبادی، زهره (۱۳۹۵). "ضعف کنترل های داخلی و تاخیر در گزارش حسابرسی"، **فصلنامه حسابداری مالی**، سال نهم، شماره ۳۳، صفحه ۷۸ تا ۹۶.
۸. صفری گرایلی، مهدی (۱۳۹۶). "تاخیر غیرعادی گزارش حسابرسی و تجدید ارائه صورت های مالی آتی: نقش تعدیلی وابستگی اقتصادی و تخصص صنعت حسابرسان"، **فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت**، سال ششم، شماره ۲۳، از صفحه ۱۵۵ تا ۱۶۸.
۹. عزیزخانی، مسعود؛ داغانی، رضا و مژگان احمدیان (۱۳۹۵). "تأثیر سیاست تغییر اجباری حسابرسان بر حق الزحمه حسابرسی، شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران". **دانش حسابرسی**. ۱۶ (۶۴): ۴۳-۶۲.
۱۰. واعظ، سیدعلی؛ عابدی صدقیانی، بابک و احمدی، وریا (۱۳۹۵). "بررسی ارتباط بین برخی شاخص‌های کیفی حسابرسی و ویژگی‌های شرکت با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی"، **دانش حسابرسی**، سال شانزدهم، شماره ۶۲، صفحه ۱۰۱ تا ۱۲۰.
۱۱. گجراتی، دامودار (۱۳۹۲). **مبانی اقتصاد سنجی** (جلد دوم)، (ترجمه حمید ابریشمی)، تهران: انتشارات دانشگاه تهران (۲۰۰۳).
12. Abidin, S. & Ahmad-Zaluki, N. A. (2012). "Auditor industry specialism and reporting timeliness". **Procedia-Social and Behavioral Sciences**, 65, 873-878.
13. Agarwal, S. & Hauswald, R. (2010). "Distance and private information in lending". **Review of Financial Studies**, 23, 2757-2788.

14. Bronson, S., Hogan, C., Johnson, M., & Ramesh, K. (2011). "The unintended consequences of PCAOB auditing standard Nos. 2 and 3 on the reliability of preliminary earnings releases". **Journal of Accounting and Economics**, 51, 95–114.
15. Cameran, M., Prencipe, A., & Trombetta, M. (2006). "Auditor Tenure and Auditor Change: Does Mandatory Auditor Rotation Really Improve Audit Quality? Annual Meeting and Conference on Teaching and Learning in Accounting", New York, August, 1-5.
16. Chen, Y., Ferdinand, A. G., Cameron, T. & Madhu, V. (2016), "Auditor client specific knowledge and internal control weakness: some evidence on the role of auditor tenure and geographic distance", **Journal of Contemporary Accounting & Economics**, 21(1), 56–69.
17. Chambers, A., & Penman, S. (1984). "Timeliness of reporting and the stock price reaction to earnings announcements". **Journal of Accounting Research**, 22(1), 21.47.
18. Choi, J. H., Kim, J. B., Qiu, A. A., & Zang, Y. (2012). "Geographic proximity between auditor and client: How does it impact audit quality?" , **A Journal of Practice & Theory**, 31(2), 43–72.
19. Dong, Bei., Robinson, Dahlia. & Xu, Le (Emily). (2018). "Auditor-client geographic proximity and audit report timeliness". **Advances in Accounting**, 46, 85–105.
20. Dopuch, N., King R.R., & Sschwartz R. (2001). "An experimental investigation of retention and rotation requirements". **Journal of Accounting Research**, 39(1), 93-117.
21. Derouichea, I., Kaouther, J. & Kaouther, Z. A. (2016). "Firm geographic location and voluntary disclosure". **Journal of Multinational Financial Management**, 16(4), 52–82.
22. Jensen, K., Kim, J. M., & Yi, H. (2015). "The geography of US auditors: Information quality and monitoring costs by local versus non-local auditors". **Review of Quantitative Finance and Accounting**, 44, 513–549.
23. Lopez, D. M. & Rich, K. T. (2017). "Geographic distance and municipal internal control reporting". **Advances in Accounting**, 36(March), 40–49.
24. Ling Lei Lisic, L. L., Neal, T. I., & Zhang, I. X. (2016). "Ceo Power, Internal Control Quality, and Audit Committee Effectiveness in Substance Versus in Form Contemporary". **Journal of Accounting Research**, 1-39.
25. Krishnan, J. & Yang, J. S. (2009). "Recent trends in audit report and earnings announcement lag". **Accounting Horizons**, 23, 265–288.
26. Kang, J. K. & Kim, J. M. (2008). "The geography of block acquisitions". **The Journal of Finance**. 63(6), 2817–2858.
27. Petersen, M. A. & Rajan, R. G. (2002). "Does distance still matter? The information revolution in small business lending". **The Journal of Finance**, 57(6), 2533–2570.
28. Zmijewski, M. (1984). "Methodological issues related to the estimation of financial distress prediction models". **Journal of Accounting Research**, 22, 59–82.



Investigating the impact spatial distance between the auditing firm and the company on the Timelines Audit report and the change of auditor on the Companies Accepted in Tehran Stock Exchange

Majid Nadi¹

Department of Accounting, Dolatabad Branch, Islamic Azad University, Isfahan, Iran

Rahman Saedi (PhD)²©

Assistant Professor of Accounting Department, Isfahan Branch (Khorasgan), Islamic Azad University, Isfahan, Iran

(Received: 25 October 2021; Accepted: 9 May 2022)

The purpose of this paper is to examine the impact spatial distance between the auditing firm and the company on the Timelines Audit report and the change of auditor in the companies. The statistical sample of the study consisted of 728 years - Company samples of listed companies in Tehran Stock Exchange between 2011 and 2015, and related data through the information published by companies on the site, as well as the data available in the modern software and Task Manager, as well as geographic distance data between the audit firm and the company through the Google Maps site, and using the Excel software, they are summarized and summarized and then analyzed using the Eviews 8 software and through the logistic regression analysis. it placed. The findings of this study showed that the geographical distance between the audit firm and the company on the timeliness of the audit report has a positive and significant effect, but does not have any significant effect on the auditor's turn.

Keywords: Spatial Distance, Timelines Audit Report, Auditor Change, Tehran Stock Exchange.

¹ m_nadi_1910@yahoo.com

² saedi.rahman@yahoo.com ©(Corresponding Author)