

بررسی ارتباط بین نزدیکی جغرافیایی حسابرس - صاحبکار و به موقع بودن گزارش حسابرسی

وحید میرعرب رضی^{*}. ماریا ملائی^۱. مریم سادات دیلم کتولی^۱. آمنه قره چماقلو^۲

۱. دانشآموخته کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد گنبد کاووس، ایران

۲. دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد گنبد کاووس، ایران

نویسنده مسئول^{*}: وحید میرعرب رضی

چکیده

در حالی که سرمایه‌گذاران و قانون‌گذاران برای انتشار به موقع اطلاعات مالی حسابرسی شده ارزش قابل هستند، تغییرات اخیر در محیط نظری باعث شده است که مشکل ارائه به هنگام اطلاعات مالی حسابرسی شده افزایش یابد. از آنجا که شناسایی عوامل موثر بر تاخیر حسابرسی یک موضوع مهم است در این مقاله ارتباط بین نزدیکی جغرافیایی حسابرس - صاحبکار و تاخیر گزارش حسابرسی بررسی شده است. این پژوهش از لحاظ هدف کاربردی و از لحاظ شیوه‌ی جمع‌آوری داده‌ها از نوع پژوهش‌های نیمه‌تجربی بوده است. به منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها از تکنیک داده‌های پانل در دوره زمانی ۱۳۹۱ الی ۱۳۹۶ انجام گردید. نرم‌افزار آماری مورد استفاده Eviews و جامعه آماری پژوهش کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بوده است. نمونه آماری مورد استفاده در این پژوهش ۹۴ شرکت بوده است. نتایج پژوهش نشان داد فاصله جغرافیایی حسابرس - صاحبکار با تاخیر گزارش حسابرسی ارتباط معناداری داشته است.

واژه‌های کلیدی: فاصله جغرافیایی حسابرس - صاحبکار، به موقع بودن گزارش حسابرسی، بورس

اوراق بهادار تهران

۱. مقدمه

به موقع بودن اطلاعات یک کیفیت مهم در ارزیابی سودمندی گزارش‌های مالی حسابرسی شده است و نگرانی دیرینه قانون گذاران، سهامداران، تحلیلگران، مدیران، و حسابرسان بوده است. پژوهش موجود یک واکنش بازاری تشديد شده را به گزارشات مالی حسابرسی شده (چمبرز و پمن، ۱۹۸۴)، و جریمه‌ها برای شرکت‌های دارنده گزارشات مالی حسابرسی شده تاخیردار (به عنوان مثال آلفورد، جونز و زیماوکی، ۱۹۹۴؛ بارتوف و کنچیچکی، ۲۰۱۷؛ گریفین، ۲۰۰۳)، مستندسازی می‌نماید. نگرانی قانون گذاران در این مورد که سرمایه‌گذاران به گزارشات مالی به موقع دسترسی دارند در طرح‌های ابتکاری از قبیل نهاد EDGAR (جمع آوری، تحلیل و بازیابی داده الکترونیکی)، تسريع موعدهای مقرر ثبت K/10-Q-۱۰ برای شرکت‌های بزرگتر و اتخاذ XBRL (زبان توسعه‌پذیر گزارشگری تجاری) منعکس گشته‌اند. از آنجایی که به موقع بودن صورت‌های مالی حسابرسی شده، تابعی از بهنگام بودن گزارش حسابرسی است، بهبود در به موقع بودن گزارش حسابرسی می‌تواند تاثیر قابل توجهی بر به موقع بودن گزارش‌های مالی حسابرسی داشته باشد. با این حال تغییرات اخیر در محیط گزارش‌دهی قانونی و شرکتی، دشواری ارائه گزارش‌های مالی حسابرسی شده به موقع را افزایش داده است (برانسون، هوگان، جانسون، و رامش، ۲۰۱۱؛ کریشنان و یانگ، ۲۰۰۹)، بنابراین بر جستگی پژوهش شناسایی کننده عواملی که بر به موقع بودن گزارش حسابرسی تاثیر می‌گذارند را افزایش می‌دهد.

در این مطالعه ما ارتباط بین نزدیکی جغرافیایی حسابرس - صاحبکار و تاخیر حسابرسی را بررسی می‌کنیم، که به عنوان تعداد روزهای تقویمی از پایان سال مالی تا تاریخ گزارش حسابرسی تعریف شده است (اشتون، ویلینگهام، و الیوت، ۱۹۸۷؛ برانسون و همکاران، ۲۰۱۱؛ کریشنان و یانگ، ۲۰۰۹؛ ویتورث و لامبرت، ۲۰۱۴). تمرکز ما بر به موقع بودن گزارش حسابرسی، بیشتر با شواهد از پژوهش موجود برانگیخته می‌شود که تاخیرات گزارش‌دهی حسابرسی طولانی‌تر با کیفیت گزارش‌دهی مالی پایین‌تر مرتبه هستند (بلاتکلی، هورت، و مکگریگور، ۲۰۱۴؛ کینی جی ار و مکدانیل، ۱۹۹۳).

حسابرسان محلی احتمالاً دارای مزیت اطلاعاتی هستند که عدم تقارن اطلاعات بین حسابرس محلی و صاحبکار را کاهش می‌دهند، زیرا حسابرسان محلی می‌توانند راحت تر داشت خاص مشتری را نسبت به حسابرسان غیر محلی به دست آورند (چوی، کیم، کیو وزنگ، ۲۰۱۲؛ جنسن، کیم و بی، ۲۰۱۵). علاوه بر این، حسابرسان محلی می‌توانند بیشتر با صاحبکار تعامل داشته باشند و اخبار خاص صاحبکار را از رسانه‌های محلی دریافت کنند که توانایی آنها برای نظارت موثر بر مشتری را افزایش می‌دهد (اگراوال و هوسوالد، ۲۰۱۰؛ چوی و همکاران، ۲۰۱۲؛ کانگ و کیم، ۲۰۰۸؛ پیترسن و راژان، ۲۰۰۲). راحتی نسبی دسترسی به اطلاعات مشتریان، همچنین آگاهی بیشتر از محیط اقتصادی و نظارتی در منطقه و تاثیر آن بر مشتری، باید کارایی حسابرسی محلی را افزایش دهد، از این رو تاخیر حسابرسی را کاهش می‌دهد.

بالعکس، مجاورت جغرافیایی حسابرس و صاحبکار ممکن است کارآبی حسابرسی با توجه به در دسترس بودن فناوری، استفاده از برنامه‌های حسابرسی استاندارد شده، و شیوه مشترک اشتراک داشت در شرکت‌های حسابرسی را بهبود نبخشد. علاوه بر این، در حالی که حسایران محلی کیفیت عایدی صاحبکاران خود را بهبود می‌دهند، مشخص نیست که آیا این امر به موقع بودن گزارش حسابرسی گسترش می‌یابد یا خیر، چرا که پژوهش موجود یک توازن (تعادل) را میان به موقع بودن و کیفیت گزارش دهنی نشان می‌دهد. به عنوان مثال، برینت کوچرز، پنگ و وبر (۲۰۱۳) و دویل و مگیلک (۲۰۱۳) درمی‌یابند که تسریع موعد مقرر ثبت توسط کمیسیون بورس و اوراق بهادر با کاهش در کیفیت گزارش دهنی مرتبط است، در حالی که کریشن و یانگ (۲۰۰۹) یک کاهش در به موقع بودن گزارش دهنی پس از اجرای تغییرات نظارتی را می‌یابند که کیفیت گزارش دهنی را بهبود می‌بخشند. بنابراین، اینکه آیا مجاورت جغرافیایی حسابرس و صاحبکار، به موقع بودن گزارش حسابرسی را بهبود می‌بخشد، یک مساله تجربی است.

۲. مبانی نظری و پیشنهاد پژوهش

۱-۱. نزدیکی جغرافیایی حسابرس و صاحبکار و به موقع بودن گزارش حسابرسی

مقالات قبلی شواهدی را ارایه می‌دهند که شرکت کنندگان بازار، گزارش‌های مالی به موقع را ارزشیابی می‌نمایند. بنابراین، تا حدی که فرآیند حسابرسی مانع از به موقع بودن گزارش‌های مالی حسابرسی شده می‌شود، شرکت‌ها ممکن است عواقب نامطلوب مانند عدم تقارن اطلاعاتی بالاتر و در نتیجه واکنش بازار منفی را تجربه نمایند (آلفرد و همکاران، ۱۹۹۴؛ بارتلو و کونچیچکی، ۲۰۱۷؛ چمبرز و پنمن، ۱۹۸۴؛ گریفین، ۲۰۰۳). علاوه بر این، افزایش سرعت انتشار اطلاعات مالی به سرمایه‌گذاران یک دلیل مهم برای کمیسیون بورس اوراق بهادر بود تا EDGAR را بینان نهد، موعدهای مقرر ثبت را تسریع نماید و زبان توسعه‌پذیر گزارشگری تجاری را اتخاذ نماید. برای مثال کمیسیون بورس اوراق بهادر اظهار می‌کند که مهمترین مزیت شتابدهی موعدهای مقرر است از "سرعت بخشیدن به ارائه اطلاعات به سرمایه‌گذاران و بازارهای سرمایه که آنها را قادر می‌سازد تا تصمیمات سرمایه‌گذاری و ارزش‌گذاری آگاهانه‌تر را سریعتر اتخاذ نمایند" (کمیسیون بورس اوراق بهادر، ۲۰۰۲). در نتیجه، به موقع بودن گزارش حسابرسی برای ذینفعان مختلف، به ویژه با توجه به تاثیر نامطلوب تغییرات تنظیمی مختلف در دوره بعد از SOX اهمیت دارد (لمبرت، جونز، برازیل، و شوالتر، ۲۰۱۷).

علاوه بر این، تحقیقات موجود شواهدی را ارایه می‌دهد که تاخیرات گزارش حسابرسی با کیفیت گزارش مالی پایینتر همراه است. برای مثال، کینی جی ار و مک دانیل (۱۹۹۳) دریافتند که تاخیرهای حسابرسی طولانی‌تر به طور مثبتی با اصلاحات درآمد موقت گزارش شده قبلی مرتبط هستند، و طول تاخیر با اندازه

بیش از واقع نشان دادن در آمدها افزایش می‌یابد. به طور مشابه، بلاتکلی و همکاران (۲۰۱۴) شواهدی پیدا می‌کنند مبنی بر اینکه شرکت‌های با تجدید ارائه آتی، احتمال دارد که تاخیر غیرعادی گزارش حسابرسی طولانی‌تری نسبت به شرکت‌های بدون تجدید ارائه داشته باشند. هر دو مطالعه نشان می‌دهند که گزارش‌های حسابرسی تاخیری احتمالاً به دلیل مسایل مهم گزارش و مناقشات مرتبط بین حسابرسان و مشتریان است. تا حدی که یک مکانیسم معین می‌تواند حل سریع چنین مناقشاتی را تسهیل کند، این امر تاخیرهای حسابرسی را کاهش می‌داد و شاید کیفیت گزارش دهی مالی را بهبود بخشد.

در این مقاله، ما بررسی می‌کنیم که آیا نزدیکی جغرافیایی حسابرس و صاحبکار با تاخیر گزارش حسابرسی مرتبط است یا خیر. با توجه به وجود فناوری، استفاده از برنامه‌های حسابرسی استاندارد، و عملکرد رایج اشتراک دانش در شرکت‌های حسابرسی، نزدیکی جغرافیایی به مشتریان ممکن است هیچ مزیت خاصی ایجاد نکند. با این حال، مطالعات اخیر مستند می‌نماید که حسابرسان محلی کیفیت گزارش‌های مالی مشتریان را نسبت به حسابرسان غیر محلی، احتمالاً به دلیل مزیت اطلاعاتی که حسابرسان محلی دارند، بهبود می‌بخشند (چوی و همکاران، ۲۰۱۲؛ جنسن و همکاران، ۲۰۱۵؛ لوپز و ریچ، ۲۰۱۷). حسابرسان محلی اطلاعات بهتری در مورد کسب و کارهای مشتریان، انگیزه‌ها، و خطر دارند و قادرند عملیات رسیدگی را به راحتی اجرا نمایند. علاوه بر این، حسابرسان محلی بیشتر از محیط اقتصادی و نظارتی در منطقه و تاثیر چنین محیطی بر مشتریان آگاه هستند (چوی و همکاران، ۲۰۱۲). این مزیت اطلاعات، برنامه‌ریزی کارآمدتر و اجرای حسابرسی، یعنی کارآبی حسابرسی بیشتر را نشان می‌دهد. منافع کارآبی برای حسابرسی از نزدیکی حسابرس و مشتری، احتمالاً به موقع بودن گزارش حسابرسی را افزایش می‌دهد.

۲-۲. پیشینه پژوهش

دانگ و همکاران (۲۰۱۹) ارتباط بین موقعیت جغرافیایی حسابرس - صاحبکار و موقع بودن گزارش حسابرسی را ارزیابی و بررسی کرده‌اند. نتایج انان نشان می‌دهد شرکت‌هایی که توسط حسابرسان محلی حسابرسی می‌شوند دارای گزارش‌های بموقع تری هستند. راسمنی و اوائز (۲۰۱۷) تحقیقی با عنوان کیفیت حسابرسی و تاخیر گزارش حسابرسی انجام دادند. دوره زمانی آنان از سال ۲۰۱۰ الی ۲۰۱۱ و جامعه آماریشان شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار اندوزنی بوده است. نتایج نشان داد، شرکت‌هایی که از حسابرسان متخصص و موسسات حسابرسی بزرگتر استفاده می‌کنند نسبت به سایر شرکت‌ها دارای گزارش حسابرسی بموضع تری هستند. باسوئی و همکاران (۲۰۱۶) تحقیقی با عنوان ویژگی‌های هیأت مدیره، ساختار مالکیت و تاخیر گزارش حسابرسی انجام داد. وی تعداد ۲۰۱ شرکت در دوره زمانی ۲۰۰۹ الی ۲۰۱۳ را در ۱۱ کشور انتخاب و نشان داد، اندازه هیأت مدیره، دوگانگی وظیفه مدیر، استقلال

هیات مدیره، تمرکز مالکیت، مالکیت نهادی، مالکیت خارجی و نوع مؤسسه حسابرسی بر تأثیر گزارش حسابرسی موثر هستند. ریهول و همکاران (۲۰۱۳) در پژوهشی به بررسی دلایل تأثیر در ارائه گزارش حسابرسی پرداختند و یافته‌های آنان حاکی از آن بود که بین تخصص حسابرس در صنعت و تأثیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه منفی و معناداری وجود دارد. تورل و همکاران (۲۰۱۳) به بررسی رابطه بین پذیرش استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی و تأثیر در ارائه گزارش حسابرسی پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که بین نوع گزارش حسابرس، اندازه مؤسسه حسابرسی و تغییر حسابرس با تأثیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه معنادار وجود دارد. عابدین و زالکی (۲۰۱۲) رابطه تخصص حسابرس و به موقع بودن گزارشگری را مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که بین تخصص حسابرس و سرعت گزارشگری رابطه وجود ندارد. در مقابل، بین اندازه مؤسسه حسابرسی، اندازه شرکت، شرکت‌هایی که سود گزارش میکنند و شرکت‌های مالی، با سرعت گزارشگری رابطه معنادار وجود داشت. همچنین، در شرکت‌های دریافت‌کننده گزارش حسابرسی مشروط و گزارش‌کننده اقلام استثنائی و نیز، دارای اهرم مالی، تأثیر در ارائه گزارش حسابرسی بیشتر بود.

بزرگ اصل و همکاران (۱۳۹۷) بررسی عوامل مؤثر بر انتشار به هنگام گزارش حسابرسی را انجام داده اند. دوره زمانی مطالعه نیز شامل سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۴ و نمونه برگریده مشتمل از ۱۱۵ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادر تهران است. فرضیه‌های پژوهش در قالب رگرسیون چندمتغیره در نرم‌افزار Eviews نسخه ۹ مورد آزمون قرار گرفت. یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که بین ویژگی‌های اندازه مؤسسه حسابرسی، نوع اظهارنظر حسابرس، ریسک گزارش‌دهی، تعداد بنددهای گزارش حسابرسی و اندازه هیئت‌مدیره با تأثیر در گزارش حسابرسی، رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین، بین تمرکز مالکیت و تخصص اعضای کمیته حسابرسی با تأثیر در گزارش حسابرسی، رابطه منفی و معناداری برقرار است. حسینی‌نیا و خدامی پور (۱۳۹۵) بررسی ارتباط بین تخصص حسابرس و تأثیر در ارائه گزارش حسابرسی با محافظه‌کاری حسابداری پرداختند. نمونه پژوهش شامل ۶۳ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادر تهران در بازه زمانی ۱۳۹۳-۱۳۸۷ و روش مورد استفاده برای آزمون فرضیه‌ها رگرسیون داده‌های ترکیبی بود. در پژوهش برای سنجش محافظه‌کاری از مدل آزمون بر مبنای تعهدی بال و شیواکومار (۲۰۰۵) و برای تخصص حسابرس از فرمول پالمروز (۱۹۸۸) استفاده شد. نتایج آزمون آماری فرضیه‌های پژوهش نشان داد که بین تخصص حسابرس و محافظه‌کاری حسابداری رابطه معناداری وجود ندارد. همچنین، نتایج پژوهش بیان می‌کند که بین تأثیر در ارائه گزارش حسابرسی و محافظه‌کاری حسابداری رابطه منفی و معناداری وجود دارد. به این معنی که هر چه فاصله بین تاریخ پایان سال مالی و تاریخ گزارش حسابرس بیشتر باشد، کیفیت اعداد ارائه شده در صورت‌های مالی کمتر است. علوی طبری و عارف منش (۱۳۹۲) به بررسی رابطه بین تخصص حسابرس در صنعت و تأثیر در

ارائه گزارش حسابرسی پرداختند. یافته‌های آنان حاکی از آن بود که تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی، در شرکت‌هایی که بهوسیله حسابرس متخصص در صنعت حسابرسی شده‌اند، کوتاه‌تر است. واعظ و احمدی (۱۳۹۳) رابطه بین حق‌الزحمه حسابرسی و تغییر حسابرس با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی ۱۷ شرکت دارویی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی ۱۳۸۶-۱۳۹۱ را بررسی کردند. برای بررسی روابط بین متغیرها از روش رگرسیون چندگانه و نرم‌افزار Eviews نسخه ۸ استفاده شد. یافته‌ها نشان داد به طور متوسط شرکت‌های مورد بررسی، ۵۸ روز بعد از پایان سال مالی با انحراف معیار ۲۰ روز گزارش حسابرسی خود را ارائه کرده‌اند. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان می‌دهد که تغییر حسابرس با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه معناداری ندارد اما حق‌الزحمه حسابرسی با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه مثبت و معناداری دارد. ملامینی و مرفوع (۱۳۹۳) ارتباط بین کیفیت افشای اطلاعات و تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی را بررسی کردند. نمونه آماری مشکل از ۱۶۴ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بین سال‌های ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۱ مورد بررسی قرار گرفته و از رتبه کیفیت افشای اعلام شده توسط بورس، خطای پیش‌بینی سود و میزان تعدیلات سنتاتی به عنوان نماینده کیفیت افشای شرکت استفاده شد. نتایج پژوهش نشان داد که بین متغیرهای مستقل خطای پیش‌بینی سود و میزان تعدیلات سنتاتی با متغیر تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی رابطه معنادار و منفی برقرار بوده و بین متغیر مستقل رتبه کیفیت افشای اطلاعات شرکت‌ها و تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی، رابطه‌ای برقرار نبوده است.

۳. فرضیه پژوهش

بین نزدیکی جغرافیایی حسابرس- صاحبکار و موقع بودن گزارش حسابرسی ارتباط معناداری وجود دارد.

۴. روش پژوهش

این پژوهش بر حسب هدف، کاربردی است و نتایج آن توسط گروه‌های مختلف استفاده کننده از اطلاعات سود مورد استفاده قرار می‌گیرد. تحقیق بر حسب روش، توصیفی است و برای بررسی موضوع پژوهش از تحلیل رگرسیون استفاده می‌شود. روش رگرسیون به دلیل وجود مشاهده‌های شرکت - سال و به دلیل حضور متغیرهای مختلف از نوع چند متغیره ترکیبی است. تحقیق بر حسب زمان گردآوری داده‌ها، پس رویدادی است. به دلیل انجام پژوهش در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، اطلاعات قابل استناد از طریق سایتها و نرم‌افزارهای اطلاعاتی سازمان بورس و اوراق بهادار تهران تهیه می‌شوند. جمع‌آوری اطلاعات جهت بیان ادبیات نظری و پیشینه تحقیقات قبل به روش کتابخانه‌ای است که شامل بهره‌گیری از مطالب مندرج در پایان‌نامه‌ها و مقالات خارجی و داخلی است. این روش با استفاده از

فیش برداری صورت می‌گیرد. جمع آوری داده‌های اولیه مورد نیاز مربوط به متغیرهای تحقیق بر اساس اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی سالانه حسابرسی شده، بانک‌های اطلاعاتی متعلق به سازمان بورس اوراق بهادار و گزارش فعالیت هیأت مدیره به مجمع عمومی عادی سالیانه صورت می‌گیرد. جمع آوری و انباشت داده‌ها با بکارگیری نرم افزار اکسل صورت می‌گیرد. دستیابی به داده‌های نهایی متغیرهای مورد نیاز تحقیق مستلزم انجام محاسباتی روی داده‌های خام است. جامعه آماری این پژوهش شامل کلیه شرکت‌های سهامی عام پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره زمانی ۱۳۹۱ الی ۱۳۹۶ تشکیل می‌دهد. کلیه شرکت‌های عضو جامعه آماری که حائز شرایط زیر بودند، جزء نمونه آماری لحاظ شده و آن دسته از شرکت‌هایی که این شرایط را نداشتند از نمونه آماری حذف گردیدند. شرایط مذکور به شرح زیر می‌باشد:

۱. تاریخ پذیرش آنها در سازمان بورس اوراق بهادار قبل از سال ۱۳۹۱ بوده و تا پایان سال ۱۳۹۶ نیز در

فهرست شرکت‌های بورسی باشند.

۲. به منظور افزایش قابلیت مقایسه، سال مالی آنها منتهی به پایان اسفند ماه باشد.

۳. طی دوره‌های مورد نظر تغییر فعالیت و یا تغییر سال مالی نداده باشند.

۴. جزء شرکت‌های سرمایه‌گذاری و واسطه‌گری‌های مالی نباشند (شرکت‌های سرمایه‌گذاری به علت تفاوت ماهیت فعالیت با بقیه شرکت‌ها در جامعه آماری منظور نشدنند). پس از اعمال محدودیت‌های فوق، تعداد ۹۴ شرکت به عنوان نمونه آماری مورد مطالعه در این پژوهش انتخاب شدند.

۵. متغیرها و مدل پژوهش

برای آزمون فرضیه پژوهش از مدل رگرسیونی زیر به پیروی از دانگ و همکاران (۲۰۱۹) استفاده شده است:

$$\text{AuditDelay}_{i,t} = \alpha_0 + \beta_1 \text{Dlocal}_{i,t} + \beta_2 \text{Size}_{i,t} + \beta_3 \text{Aopin}_{i,t} + \beta_4 \text{Loss}_{i,t} + \beta_5 \text{Bm}_{i,t} + \beta_6 \text{Ar}_{i,t} + \beta_7 \text{Big}_{i,t} + \beta_8 \text{Lvg}_{i,t} + \epsilon_{i,t}$$

در مدل فوق،

AuditDelay: بموقع بودن گزارش حسابرسی که فاصله زمانی بین پایان سال مالی و تاریخ انتشار گزارش حسابرسی می‌باشد هر چه این فاصله کمتر باشد بموقع تر می‌باشد.

Dlocal: اگر فاصله دفتر حسابرس و دفتر شرکت (صاحبکار) کمتر از ۱۰۰ کیلومتر باشد عدد یک گرفته و در غیر این صورت صفر می‌باشد.

Size: اندازه شرکت و برابر است با لگاریتم طبیعی مجموع دارایی‌های پایان سال.

Aopin: اظهارنظر حسابرس که عدد یک برای شرکت‌هایی هست که اظهارنظر مقبول گرفته اند و صفر برای سایر اظهارنظرها.

Loss: نوع عملکرد اگر شرکت در سال زیان داشته باشد عدد یک و در صورت گزارش سود عدد صفر می‌گیرد.

Bm: نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار حقوق صاحبان سهام

Ar: نسبت حساب‌های دریافتی به مجموع دارایی‌ها

Big: عدد یک برای شرکت‌هایی که حسابرس مستقل شان سازمان حسابرسی باشد عدد یک و صفر برای سایر موسسات حسابرسی

Lvg: نسبت مجموع بدھی‌ها تقسیم بر مجموع دارایی‌ها.

۶. نتایج تحقیق

۶-۱. آمار توصیفی

در این بخش، شاخص‌های مرکزی هم چون میانگین و شاخص‌های پراکندگی انحراف معیار برای هر یک از متغیرهای تحقیق ارائه می‌گردد. در این ارتباط میانگین، اصلی‌ترین شاخص مرکزی بوده و متوسط داده‌ها را نشان می‌دهد، به طوری که اگر داده‌ها بر روی یک محور به صورت منظم ردیف شوند، مقدار میانگین دقیقاً نقطه تعادل یا مرکز نقل توزیع قرار می‌گیرد. انحراف معیار از پارامترهای پراکندگی بوده و میزان پراکندگی داده‌ها را نشان می‌دهد. نتایج نشان می‌دهد میانگین تاخیر گزارش حسابرسی برابر با ۷۶ روز و بیشترین این مقدار برابر با ۱۸۲ روز و متعلق به شرکت کنترولسازی ایران در سال ۱۳۹۵ و کمترین آن ۱۷ روز متعلق به شرکت فرسازی خاور در سال ۱۳۹۱ می‌باشد. همچنین نوع موسسه حسابرسی برابر با ۲۵ درصد بوده که نشان‌دهنده این است که یک چهارم از شرکت‌های نمونه توسط سازمان حسابرسی رسیدگی شده‌اند. نوع اظهار نظر حسابرسان بیان می‌دارد که ۴۹ درصد از شرکت‌های بورس دارای اظهار نظر مقبول از حسابرسان مستقل می‌باشند و نسبت بدھی‌ها بیانگر میزان ۶۱ درصد از بدھی‌ها به مجموع دارایی‌ها می‌باشد.

جدول ۱. آمار توصیفی متغیرها

شرح	میانگین	میانه	بیشینه	کمینه	انحراف معیار
موقع بودن گزارش حسابرسی	۷۶/۵۲۲	۰۰۰.۷۹	۰۰۰.۱۸۲	۰۰۰.۱۷	۲۷/۶۱۴
موقعیت چگرفتاری	۰/۳۵۷	۰۰۰.۰	۰۰۰.۱	۰۰۰.۰	۰/۱۲۴
اندازه شرکت	۲۷/۷۶۶	۲۷/۵۹۸	۳۲/۸۸۱	۲۳/۸۴۶	۱/۴۵۱
اظهارنظر حسابرس	۰/۴۹	۰۰۰.۰	۰۰۰.۱	۰۰۰.۰	۰/۰۹۸
نوع عملکرد	۰/۱۲۵	۰۰۰.۰	۰۰۰.۱	۰۰۰.۰	۰/۳۳۱
نسبت دفتری به بازار	۰/۷۵۸	۰/۶۹۵	۲/۲۵۰	۰/۱۸۵	۰/۰۶۵
نسبت حساب دریافتی	۰/۳۸۵	۰/۲۹۱	۰/۷۴۱	۰۰۰.۰	۰/۱۱۹
نوع موسسه حسابرسی	۰/۲۵۲	۰۰۰.۰	۰۰۰.۱	۰۰۰.۰	۰/۱۰۸
نسبت بدھی ها	۰/۶۱۰	۰/۶۱۷	۲/۳۱۵	۰/۰۱۲	۰/۲۳۹
تعداد مشاهدات	۵۶۴	۵۶۴	۵۶۴	۵۶۴	۵۶۴

۶-۲. آزمون ناهمسانی واریانس

نتایج نشان می دهد در مدل پژوهش مشکل ناهمسانی واریانس وجود دارد (زیرا احتمال یا p-value محاسبه شده کمتر از ۰.۰۵ است). از این رو در تخمین نهایی مدل ها باید از روش EGLS استفاده کرد.

جدول ۲. آزمون ناهمسانی واریانس

فرضیه صفر (H_0)	آماره χ^2 بروش پاگان	p-value	نتیجه آزمون
واریانس ها همسانند	۳/۸۳۸	۰/۰۰۰۲	H_0 رد می شود (همسانی واریانس وجود ندارد)

مأخذ: محاسبات محقق

۶-۳. تعیین داده های ترکیبی

جدول (۳) نتایج آزمون چاو (آماره F) مربوط به فرضیه یاد شده را در مورد مدل تحقیق نشان می دهد، نتایج نشان می دهد که باید از روش داده هایی پانل استفاده گردد لذا بحث انتخاب از بین مدل های اثرات ثابت و تصادفی پیش می آید که برای این منظور از آزمون هاسمن استفاده می شود.

جدول ۳. نتایج آزمون F (لیمر) برای انتخاب روش توکیبی (Pooling) یا تلفیقی (Panel)

فرضیه صفر (H_0)	آماره	درجه آزادی	p-value	نتیجه آزمون
اثرات خاص شرکت معنی دار نیستند (روش Pooling مناسب است)	۲۲/۱۳۶	۱۶۹	۰۰۰۰	H_0 رد می شود (روش داده های پانل انتخاب می شود)

مأخذ: محاسبات محقق

۶-۴. آزمون هاسمن

برای انتخاب بین مدل اثرات تصادفی یا اثرات ثابت از آزمون هاسمن استفاده می شود. نتایج آزمون هاسمن

برای مدل پژوهش به شرح جدول شماره (۴) می باشد، نتایج نشان می دهد که باید از روش اثرات ثابت

استفاده گردد.

جدول ۴. نتایج آزمون هاسمن برای انتخاب بین مدل اثرات ثابت و اثرات تصادفی

نتیجه آزمون	آماره	درجه آزادی	p-value
H_0 رد می شود	۲۴/۹۹۵	۸	.۰۰۱۶

مأخذ: محاسبات محقق

۶-۵. آزمون مدل پژوهش**جدول ۵. خلاصه نتایج آماری آزمون مدل تحقیق**

VIF	متغیر	ضریب	آزمون تی	سطح معناداری	VIF
-	عرض از مبدأ	-۵۰/۶۲۸	-۳/۶۷۵	-.۰۰۰۲	-
۲/۲۵۹	موقعیت جغرافیایی	۴/۸۰۴	-۲/۳۶۴	-.۰۱۸۲	۰/۰۱۸۲
۱/۲۴۴	اندازه شرکت	-۲۰/۱۰۵	-۲/۲۸۲	-.۰۲۲۷	۰/۰۲۲۷
۱/۸۸۳	اظهار نظر حسابرس	۴/۳۳۶	-.۰۳۳	-.۰۷۳۸۶	۰/۰۷۳۸۶
۱/۰۳۶	نوع عملکرد	-۱/۱۷۶	-.۰۶۵۸	-.۰۵۱۰۷	۰/۰۵۱۰۷
۱/۲۵۱	نسبت دفتری به بازار	۴/۷۱۷	۹/۵۷۵	-.۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰
۱/۳۳۲	نسبت حساب دریافتی	-.۰۶۸۲	-.۰۳۲۴	-.۰۷۴۵۴	۰/۰۷۴۵۴
۱/۲۵۴	نوه موسسه حسابرسی	۳/۱۱۶	۳/۳۶۳	-.۰۰۰۸	۰/۰۰۰۸
۱/۰۲۳	نسبت بدھی ها	-۱/۲۵۶	-۲/۴۸۹	-.۰۰۱۳۰	۰/۰۱۳۰
۱/۷۴۱	F آماره	۱۱۴/۵۸۱	آزمون دوربین واتسون		
.۰۹۴۴۱	F سطح معناداری۰	ضریب تعیین تعديل شده		

آزمون فرض کلاسیک رگرسیون

آماره دورین واتسون پس از برآورد ضرایب، مقدار ۱. ۷۴۱ را نشان می‌دهد که به معنی عدم وجود همبستگی پیاپی در جزء اخلاق می‌باشد. نتیجتاً مشکل خودهمبستگی سریالی در این فرضیه مشاهده نمی‌شود. با توجه به مقدار سطح معنی داری بدست آمده برای آماره F به میزان (۰. ۰۰۰۰) می‌توان ادعا نمود که مدل رگرسیونی برآش شده معنادار است. با توجه به ضرایب تعیین مدل‌های برآش شده می‌توان ادعا نمود، حدود ۹۴ درصد از تغییرات در متغیر وابسته مدل توسط متغیرهای مستقل توضیح داده می‌شود. با توجه به ستون آخر مقدار VIF برای کلیه متغیرهای مستقل کمتر از ۵ ($5 < VIF$) می‌باشد؛ بنابراین بین متغیرهای مستقل هم خطی وجود ندارد؛ بنابراین مدل برآش شده دارای اعتبار می‌باشد.

نتیجه آزمون فرضیه تحقیق

بین نزدیکی جغرافیایی حسابرس - صاحبکار و بمقوع بودن گزارش حسابرسی ارتباط معناداری وجود دارد. ضریب برآورده متغیر موقعیت جغرافیایی در جدول نشان‌دهنده وجود ارتباط معنادار با بمقوع بودن گزارش حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار در سطح خطای ۰/۰۵ است. زیرا میزان p-value محاسبه شده برای ضریب این متغیر مستقل تحقیق، کمتر از ۰/۰۵ بdest آمده است. بنابراین می‌توان گفت که بین نزدیکی جغرافیایی حسابرس - صاحبکار و بمقوع بودن گزارش حسابرسی ارتباط معناداری وجود دارد.

نتیجه‌گیری و پیشنهادات

به موقع بودن اطلاعات حسابداری مدت طولانی برای سرمایه‌گذاران، شرکت‌ها، حسابران و قانون‌گذاران مسئله‌ای مورد توجه بوده است. تدارک مالی طولانی و تاخیر در فرآیند حسابرسی ناشی از تغییرات اخیر در محیط نظارتی فشار زمانی برای شرکت‌ها و حسابران را افزایش داده‌اند تا کارایی اطلاعات حسابداری را بهبود بخشدند. کریستان و یانگ (۲۰۰۹) افزایش تاخیر حسابرسی پس از این اقدامات قانونی را مستندسازی می‌نمایند. نتایج آزمون فرضیه نشان داد نزدیکی بودن فاصله جغرافیایی بین صاحبکار و حسابرس مستقل منجر به کاهش تاخیر گزارش حسابرسی می‌شود. با توجه به یافته‌های پژوهش پیشنهاد می‌شود مدیران شرکت‌ها از خدمات حسابسانی استفاده کنند که دارای فاصله کوتاهی با دفتر شرکت بوده تا بتوانند ارتباط نزدیکتری برقرار کرده و در نتیجه گزارش حسابرسی را زودتر به استفاده کنند گان خود ارایه دهنند. همچنین به محققین پیشنهاد می‌شود در آینده ارتباط بین هوش تحلیلی حسابران را با تاخیر گزارش حسابرسی بررسی نمایند. همچنین می‌توانند ارتباط بین دوره‌های مهارت آموزی حسابران و تاخیر گزارش حسابرسی نیز بررسی گردد.

فهرست منابع و مأخذ

- بزرگ اصل، موسی، رجب دری، حسین و خرمین، منوچهر. (۱۳۹۷) بررسی عوامل مؤثر بر انتشار به هنگام گزارش حسابرسی. مجله دانش حسابداری. شماره ۳۲. صص ۱۴۶-۱۱۵.
- حسینی نیا، سمیه و خدامی پور، احمد. (۱۳۹۵). بررسی ارتباط بین تحصص حسابرس و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی با محافظه کاری حسابداری. فصلنامه پژوهش حسابداری. شماره ۲. صص ۹۶-۷۳.
- علوف طبری، حسین و عارف منش، زهره. (۱۳۹۲). بررسی رابطه بین تحصص حسابرس در صنعت و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی. دانش حسابداری. شماره ۱۴. صص ۲۶-۷.
- ملامینی، وحید و مرفع، محمد. (۱۳۹۳). رابطه بین کیفیت افشای اطلاعات و تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی، مطالعات تجربی حسابداری مالی، شماره ۴۵. صص ۸۰-۵۹.
- واعظ، علی و احمدی، وریا. (۱۳۹۳). بررسی رابطه بین دو عامل حقالزحمه حسابرسی و تغییر حسابرس با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی شرکت‌های دارویی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار. حسابداری سلامت. شماره ۸. صص ۹۵-۷۷.

- Abidin, S. and Ahmad-Zaluki, N. A. (2012). Auditor industry specialism and reporting timeliness. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 65, 873-878.
- Alford, A. W. , Jones, J. J. , & Zmijewski, M. E. (1994). Extensions and violations of the statutory 10-K filing requirements. *Journal of Accounting and Economics*, 17, 229 –254.
- Agarwal, S. , & Hauswald, R. (2010). Distance and private information in lending. *Review of Financial Studies*, 23, 2757 –2788
- Ashton, R. H. , Willingham, J. J. , & Elliott, R. K. (1987). An empirical analysis of audit delay. *Journal of Accounting Research*, 25(2), 275 –292
- Bartov, E. , & Konchitchki, Y. (2017). SEC filings, regulatory deadlines, and capital market consequences. *Accounting Horizons*, 31(4), 109 –131
- Basuony. M. A. K, Mohamed. E. K. A. , Hussain. M. M, Marie. O. K, (2016). Board characteristics, ownership structure and audit report lag in the Middle East. *Int. J. Corporate Governance*, Vol. 7, No. 2, 2016
- Blankley, A. , Hurt, D. , & MacGregor, J. (2014). The relationship between audit report lags and future restatements. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33(2), 27 –57.
- 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.
- Bryant-Kutcher, L. , Peng, E. , & Weber, D. (2013). Regulating the timing of disclosure: Insights from the acceleration of 10-K filing deadlines. *Journal of Accounting and Public Policy*, 32, 475 –494

- Chambers, A. , & Penman, S. (1984). Timeliness of reporting and the stock price reaction to earnings announcements. *Journal of Accounting Research*, 22(1), 21 –47.
- Choi, J. H. , Kim, J. B. , Qiu, A. A. , & Zang, Y. (2012). Geographic proximity between auditor and client: How does it impact audit quality?
- Doyle, J. , & Magilke, M. (2013). Decision usefulness and accelerated filing deadlines. *Journal of Accounting Research*, 51(3), 549 –581.
- Donga,B and Dahlia. R and Le. X. (2019). Auditor-client geographic proximity and audit report timeliness. *Advances in Accounting*.
- Griffin, P. A. (2003). Got information? Investor response to form 10-K and form 10-Q EDGAR filings. *Review of Accounting Studies*, 8, 433 –460
- Kang, J. K. , & Kim, J. M. (2008). The geography of block acquisitions. *The Journal of Finance*. 63(6), 2817 –2858.
- Kinney, W. , Jr. , & McDaniel, L. (1993). Audit delay for firms correcting quarterly earnings. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 12(2), 135 –142.
- Krishnan, J. , & Yang, J. S. (2009). Recent trends in audit report and earnings announcement lag. *Accounting Horizons*, 23, 265 –288.
- 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.
- Lambert, T. A. , Jones, K. L. , Brazel, J. F. , & Showalter, D. S. (2017).
- Audit time pressure and earnings quality: An examination of accelerated filings. *Accounting, Organizations and Society*, 58, 50 –66
- Lopez, D. M. , & Rich, K. T. (2017). Geographic distance and municipal internal control reporting. *Advances in Accounting*, 36(March), 40 –49.
- 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.
- Reheul, A. M. , Caneghem, T. V. , and Verbruggen,S. (2013). Audit report lags in the Belgian nonprofit sector: An empirical analysis. *Accounting and Business Research*, 43(2), 138-158.
- Rusmin John Evans , (2017)," Audit quality and audit report lag: Case of Indonesian listed companies ", *Asian Review of Accounting*, Vol. 25 Iss 2 pp.
- Turel, A. , Turel, A. , and Çiftci, H. N. (2013). IFRS Adoption and Audit LAG: Evidence from Turkey. *International Conference on Economic and Social Studies*, 10-11 May, 2013, Sarajevo, Turkey.
- Whitworth, J. , & Lambert, T. (2014). Office-level characteristics of the Big 4 and audit report timeliness. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33(3), 129 –152

