

## بررسی رابطه بین کیفیت حسابداری با به موقع بودن گزارش حسابداری با در نظر گرفتن نقش تعدیل‌گری نزدیکی جغرافیایی بین حسابرس و صاحبکار

دکتر کاظم شمس‌الدینی ۱ و فاطمه شهاب‌الدینی پاریزی ۲

۱. استادیار گروه حسابداری، دانشگاه شهید باهنر کرمان، کرمان، ایران.

۲. کارشناسی‌ارشد حسابداری، دانشگاه شهید باهنر کرمان، کرمان، ایران.

### چکیده

هدف از انجام این تحقیق بررسی رابطه بین کیفیت حسابداری با به موقع بودن گزارش حسابداری با در نظر گرفتن نقش تعدیل‌گری نزدیکی جغرافیایی بین حسابرس و صاحبکار در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. روش این تحقیق از نظر هدف کاربردی و از نظر نوع توصیفی است. کیفیت حسابداری به عنوان متغیر مستقل و به موقع بودن گزارش حسابداری به عنوان متغیر وابسته و نزدیکی جغرافیایی بین حسابرس و صاحبکار متغیر تعدیل‌گر تحقیق مطرح شدند. در این تحقیق تعداد ۱۶۷ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۷ به عنوان نمونه آماری انتخاب شدند. فرضیه‌های تحقیق با استفاده از برازش مدل‌های رگرسیون چند متغیره مورد آزمون قرار گرفت. در نهایت نتایج نشان داد که بین کیفیت حسابداری و به موقع بودن گزارش حسابداری رابطه مثبت و معناداری وجود دارد و موقعیت جغرافیایی حسابرس و صاحبکار بر رابطه بین کیفیت حسابداری و به موقع بودن گزارش حسابداری تأثیر معناداری دارد. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که افزایش کیفیت حسابداری موجب افزایش به موقع بودن گزارش حسابداری می‌شود و نزدیکی جغرافیایی حسابرس و صاحبکار رابطه بین کیفیت حسابداری و به موقع بودن گزارش حسابداری را تقویت می‌کند.

**واژه‌های کلیدی:** به موقع بودن گزارش حسابداری، کیفیت حسابداری، نزدیکی جغرافیایی بین حسابرس و صاحبکار.

## ۱- مقدمه

ارائه اطلاعات مالی به استفاده‌کنندگان درون‌سازمانی و برون‌سازمانی در قالب گزارش‌های مالی، محصول نهایی فرآیند حسابداری مالی می‌باشد. گزارشگری مالی مربوط به این موضوع می‌باشد که واحد تجاری از بابت منابعی که در اختیار دارد، پاسخگو باشد. بنابراین مبنایی را برای اتخاذ تصمیمات اقتصادی فراهم می‌کند. بخش مهم و اصلی فرآیند گزارشگری مالی در ارزیابی وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری، صورت‌های مالی می‌باشد که سرمایه‌گذاران بر مبنای چنین اطلاعات مالی، اقدام به تصمیم‌گیری می‌کنند. بنابراین برای دستیابی به چنین اطلاعات مالی، باید ویژگی‌های کیفی مشخصی را در تهیه آن مدنظر قرار داد. ویژگی‌های کیفی عبارت است از «اطلاعات ارائه شده در صورت‌های مالی برای استفاده‌کنندگان در راستای ارزیابی وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری مفید واقع شود» (مفاهیم نظری گزارشگری مالی، ۱۳۸۶).

داشتن اطلاعات مربوط و قابل‌اتکا باعث تصمیم‌گیری اقتصادی مطلوب می‌گردد. در این زمینه، حسابرسی نیاز استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی به ارزیابی کیفیت اطلاعات پیش از استفاده از آن‌ها در فرآیند تصمیم‌گیری را برطرف ساخته و زمینه مناسبی برای اخذ تصمیمات اقتصادی مطلوب فراهم می‌کند. مفید بودن گزارش‌های منتشر شده از سوی شرکت‌ها، به صحت اطلاعات و به هنگام بودن آن‌ها بستگی دارد. به موقع بودن به عنوان یکی از ویژگی‌های کیفی اطلاعات است. و طبق نظر انجمن حسابداری آمریکا، به عنوان زیر مجموعه‌ای از ویژگی‌های کیفی مربوط بودن اطلاعات طبقه‌بندی می‌گردد (بارتوف<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۱۷).

با توجه به گسترش روزافزون جوامع و پیچیدگی مسایل خاص آن‌ها، افزایش نیاز به اطلاعات اقتصادی مربوط و در نتیجه افزایش تقاضا برای وجود سیستم‌ها و فرایندهایی که فراهم‌کننده چنین اطلاعاتی هستند ایجاد گردیده است و چنین عواملی موجب افزایش و گسترش نیاز به حسابرسی به عنوان قسمتی از کل فرایند انتقال اطلاعات شده است. به هر حال این نکته را نمی‌توان نادیده انگاشت که اجرای فرایند حسابرسی و اظهارنظر درباره منصفانه‌ارایه صورت‌های مالی تبدیل به یکی از عواملی شده است که معمولاً منجر به ایجاد فاصله زمانی در ارایه صورت‌های مالی به استفاده‌کنندگان می‌گردد (برزیده و معیری، ۱۳۸۵).

تحقیقات مختلف نشان داده‌اند که هرچه فاصله زمانی بین تاریخ صورت‌های مالی و تاریخ انتشار آن‌ها کمتر باشد، استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی به شکلی بهتر و موثرتر قادر خواهند بود از اطلاعات منتشر شده آن استفاده نمایند در هر حال باید به این نکته توجه داشت که نمی‌توان صورت‌های مالی را بدون اظهارنظر حسابرسان و یا افراد مستقل حرفه‌ای، در اختیار استفاده‌کنندگان قرار داد و اظهارنظر افراد ذیصلاح درباره صورت‌های مالی، قابلیت اتکای اطلاعات را افزایش داده و استفاده‌کنندگان نسبت به اطلاعات ارایه شده، و نیز تصمیمات اتخاذ شده خود، اطمینان بیشتری خواهند داشت.

وجود اطلاعات مالی شفاف و قابل‌اتکا که محصول یک سیستم گزارشگری جامع و مناسب می‌باشد، از ارکان ارزیابی وضعیت و عملکرد یک شرکت و تصمیم‌گیری در مورد سرمایه‌گذاری در شرکت به حساب می‌آید. در هر رویداد اقتصادی، سرمایه‌گذاران برای تصمیم‌گیری نیازمند اطلاعات قابل‌اتکا هستند. انتشار به موقع گزارش‌های مالی یک عامل کلیدی برای کاهش عدم تقارن اطلاعات و بهبود عملکرد بازار سرمایه است تاخیرهای مرتبط با انتشار صورت‌های مالی عدم اطمینان مرتبط با تصمیمات سرمایه‌گذاری را افزایش می‌دهد (اسو<sup>۲</sup>، ۲۰۰۰).

از دیدگاه سرمایه‌گذاران، اطلاعات قابل‌اتکا تلقی می‌شود که یک سازمان مستقل بر فرایند گزارشگری شرکت‌ها و مرکز نقل این فرایند یعنی صورت‌های مالی، نظارت نمایند. نمونه‌ای از این گونه سازمان‌های مستقل، موسسات حسابرسی می‌باشند. حسابرسی، برای صورت‌های مالی گزارش شده ارزش افزوده فراهم می‌کند، زیرا نتایج بررسی مربوط بودن و قابلیت اتکا محتوای صورت‌های مالی را گزارش می‌دهد. در ادبیات گزارشگری مالی، تاخیر در ارایه صورت‌های مالی و تاخیر در ارایه گزارش

1 Bartov

2 Owusu

حسابرسی ارتباط نزدیکی با یکدیگر داشته است و در اغلب موارد موضوع به موقع بودن ارایه صورت‌های مالی در کنار به موقع بودن ارایه گزارش حسابرسی بحث می‌گردد (برزیده و معیری، ۱۳۸۵). عدم ارایه به موقع گزارش حسابرسی نهایتاً منجر به تاخیر در انتشار اطلاعات می‌گردد، بنابراین مفید بودن اطلاعات افشا شده در صورت‌های مالی سالیانه، با عدم ارایه به موقع گزارش حسابرسی، رابطه عکس داشته و منجر به کاهش سودمندی اطلاعات می‌گردد (جنسن<sup>۳</sup> و همکاران، ۲۰۱۵).

جامعه در معنای عام آن همواره خواستار دریافت خدمات با کیفیت حسابرسی است زیرا انتظار می‌رود بهبود کیفیت افشا و گزارشگری مالی و نیز غنی‌تر شدن محیط اطلاعاتی، بهبود کیفیت حسابرسی پیرامون یک شرکت را به دنبال داشته باشد و در نهایت زمینه مناسب‌تری برای اتخاذ تصمیمات اقتصاد مطلوب فراهم آورد. از دیدگاه هنجاری کیفیت حسابرسی اغلب به شکل برخوردار از استقلال، صلاحیت حرفه‌ای، تردید حرفه‌ای، برنامه‌ریزی و سرپرستی مناسب کار حسابرسی و مواردی از این دست تعریف می‌شود. با این حال از دیدگاه صاحب‌نظران عواملی چون تخصص حسابرس در یک صنعت خاص، شهرت، نوع موسسه حسابرسی، اندازه موسسه حسابرسی، عضویت حسابرس در مجامع حرفه‌ای، حق‌الزحمه حسابرسی بررسی همپیشگان و موارد دیگری از این دست را نیز مبین کیفیت حسابرسی برمی‌شمارند. پژوهش حاضر نیز که یک تحقیق توصیفی به شمار می‌رود. تاثیرگذاری تخصص حسابرس در یک صنعت و اندازه موسسه حسابرسی، نوع موسسه حسابرسی را بر به موقع بودن گزارش حسابرسی با در نظر گرفتن نقش تعدیل‌گری نزدیکی جغرافیایی بین حسابرس و صاحبکار مورد بررسی قرار می‌دهد. بنابر آنچه گفته شد پژوهش‌گر به دنبال یافتن پاسخ به این سوالات است آیا بین کیفیت حسابرسی و به موقع بودن گزارش حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد یا خیر؟ و آیا نزدیکی جغرافیایی حسابرس و صاحبکار بر رابطه بین کیفیت حسابرسی و به موقع بودن گزارش حسابرسی تاثیر معناداری دارد یا خیر؟

## ۲- مبانی نظری و فرضیه‌های تحقیق

در عصر کنونی، جوامع روز به روز در حال توسعه یافتن هستند و مسائل خاص آنها پیچیده‌تر می‌شود این امر سبب افزایش نیاز به اطلاعات اقتصادی مربوط شده و در نتیجه افزایش تقاضا برای سیستم‌ها و فرآیندهایی را ایجاد کرده است که فراهم‌کننده چنین اطلاعاتی هستند. همین عوامل موجب افزایش و گسترش نیاز به حسابرسی به عنوان قسمتی از کل فرآیند انتقال اطلاعات شده است.

کیفیت حسابرسی ابزاری مدیریتی برای ارزیابی یا تأیید فعالیتی است که به کیفیت مربوط می‌شود و یک آزمایش مستقل و منظم برای تعیین اینکه آیا فعالیت با کیفیت مربوط به نتیجه شرکت مطابق با قوانین برنامه‌ریزی شده است یا خیر؟ اندازه‌گیری مناسب کیفیت حسابرسی به رفتار حسابدار عمومی در انجام ممیزی نهفته است. در دفتر حسابداری عمومی، معیارهایی که به عنوان یک ممیزی با کیفیت و کافی تعیین می‌شود، اطاعت و نگرش حرفه‌ای حسابرس از پیروی از قوانین اعمال شده و برنامه حسابرسی است که از طریق روش حسابرسی در آن تعیین شده است.

محصول نهایی سیستم گزارشگری مالی جامع و مناسب، وجود اطلاعات مالی شفاف و قابل اتکا می‌باشد. از ارکان ارزیابی وضعیت و عملکرد یک شرکت و تصمیم‌گیری در مورد سرمایه‌گذاری در شرکت به حساب می‌آید. در هر رویداد اقتصادی، سرمایه‌گذاران برای تصمیم‌گیری نیازمند اطلاعات قابل اتکا هستند. انتشار به موقع گزارش‌های مالی یک عامل کلیدی برای کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و بهبود عملکرد بازار سرمایه است تاخیرهای مرتبط با انتشار صورت‌های مالی عدم اطمینان مرتبط با تصمیمات سرمایه‌گذاری را افزایش می‌دهد (اوسو، ۲۰۰۰).

از دیدگاه سرمایه‌گذاران، اطلاعاتی قابل اتکا تلقی می‌شود که یک سازمان مستقل بر فرآیند گزارشگری شرکت‌ها و مرکز نقل این فرآیند یعنی صورت‌های مالی، نظارت نمایند. نمونه‌ای از این گونه سازمان‌های مستقل، موسسات حسابرسی می‌باشند. حسابرسی، برای صورت‌های گزارش شده ارزش افزوده فراهم می‌کند، زیرا نتایج بررسی مربوط بودن و قابلیت اتکا محتوای صورت‌های مالی را گزارش می‌دهد.

در ادبیات گزارشگری مالی، تاخیر در ارائه صورت‌های مالی و تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی ارتباط نزدیک با یکدیگر داشته است. و در اغلب موارد موضوع به موقع بودن ارائه صورت‌های مالی در کنار به موقع بودن ارائه گزارش حسابرسی بحث می‌گردد. عدم ارائه به موقع گزارش حسابرسی نهایتاً منجر به تاخیر در انتشار اطلاعات می‌گردد. بنابراین مفید بودن اطلاعات افشا شده در صورت‌های مالی سالیانه، با عدم ارائه به موقع بودن گزارش حسابرسی، رابطه عکس داشته و منجر به کاهش سودمندی اطلاعات می‌گردد.

صورت‌های مالی اطلاعات مفید برای اتخاذ تصمیم‌گیری‌های اقتصادی و سرمایه‌گذاری ارائه می‌کنند. این اطلاعات برای استفاده‌کنندگان در ارزیابی وضعیت و عملکرد مالی شرکت مهم هستند. از این رو صورت‌های مالی حسابرسی شده احتمالاً تنها منبع مورد اعتماد اطلاعات قابل دسترس است. به موقع بودن و دقیق بودن دو شاخص حیاتی برای مفید بودن گزارش‌های شرکت می‌باشند. مفید بودن اطلاعات افشا شده در گزارش‌های سالانه کاهش خواهد یافت اگر مدت زمان کامل شدن ارائه گزارش حسابرسی افزایش یابد (بارتو<sup>۴</sup> و همکاران، ۲۰۱۷).

به موقع بودن یکی از خصوصیات مربوط بودن اطلاعات بوده و بدین معناست که اطلاعات مالی زمانی در اختیار استفاده‌کنندگان قرار گیرند که فرصت اتخاذ تصمیم، قضاوت و اقدام به موقع نسبت به موضوع مورد نظر برای آنان وجود داشته باشد. به عبارت دیگر، اطلاعات مالی باید پیش از سپری شدن فرصتی که استفاده‌کنندگان می‌توانند بر مبنای آنها داوری و تصمیم‌گیری نمایند، در اختیار آنها قرار گیرند. بنابراین هر قدر ارائه اطلاعات به تاریخ وقوع رویدادهای مربوطه نزدیک‌تر باشد، اطلاعات به هنگام‌تر خواهند بود (برزیده و معیری، ۱۳۸۵).

بهنگام بودن اطلاعات، کیفیت مهمی در ارزیابی سودمندی گزارش‌های مالی حسابرسی محسوب می‌شود و دغدغه دیرینه تنظیم‌کنندگان، سهامداران، تحلیلگران، مدیران و حسابرسان بوده است. تحقیقات موجود در این زمینه حاکی از آن است که واکنش شدید بازار نسبت به گزارش‌های مالی حسابرسی شده به موقع است (چمبرز<sup>۵</sup> و همکاران، ۱۹۸۴). و جریمه‌هایی برای شرکت‌هایی که گزارش‌های مالی خود را با تاخیر ارائه می‌دهند در پی دارد (بارتو<sup>۶</sup> و همکاران، ۲۰۱۷). از آنجا که بهنگام بودن صورت‌های مالی حسابرسی شده تابعی از بهنگام بودن گزارش حسابرسی است، بهبود در بهنگام بودن صورت‌های مالی می‌تواند تأثیر بسزایی در بهنگام بودن گزارش‌های مالی حسابرسی شده داشته باشد. با این حال، تغییرات اخیر در محیط گزارشگری نظارتی و شرکت‌ها، دشواری تهیه گزارش‌های حسابرسی شده به موقع را افزایش داده است (برونسون<sup>۷</sup> و همکاران، ۲۰۱۱).

حسابرسان محلی (حسابرسانی که در نزدیک‌ترین محدوده جغرافیایی قرار دارند) احتمالاً دارای مزیت اطلاعاتی هستند که عدم تقارن اطلاعات بین حسابرس محلی و مشتری را کاهش می‌دهد، زیرا حسابرسان محلی می‌توانند دانش خاص مشتری را نسبت به حسابرسان غیر محلی آسانتر بدست آورند (جنسن و همکاران، ۲۰۱۵). علاوه بر این، حسابرسان محلی قادر به تعامل بیشتر با مشتری و اخذ اخبار خاص مشتری از رسانه‌های محلی هستند، که توانایی آنها برای نظارت موثر بر مشتری را افزایش می‌دهد (چوی<sup>۸</sup> و همکاران، ۲۰۱۲). بنابراین سهولت نسبی دسترسی به اطلاعات مشتری و همچنین آگاهی بیشتر از شرایط اقتصادی و نظارتی در منطقه و تأثیر آن بر مشتری، باید کارایی حسابرسی محلی را افزایش دهد، در نتیجه باعث کاهش تأخیرهای حسابرسی می‌شود.

در مقابل، نزدیکی جغرافیایی مشتری ممیزی ممکن است با توجه به در دسترس بودن فناوری، استفاده از برنامه‌های حسابرسی استاندارد و شیوه متداول تقسیم دانش در شرکت‌های حسابرسی، کارایی حسابرسی را بهبود ندهد. علاوه بر این، در حالی که حسابرسان محلی کیفیت درآمد مشتریان خود را بهبود می‌بخشند، مشخص نیست که آیا این امر باعث بهبود به موقع بودن

<sup>4</sup> Bartov

<sup>5</sup> Chambers

<sup>6</sup> Bartov

<sup>7</sup> Bronson

<sup>8</sup> Choi

گزارش حسابرسی خواهد بود زیرا تحقیقات موجود نشانگر تبادل بین بهنگام بودن اطلاعات مالی و کیفیت گزارش است (برایان کاتچر<sup>۹</sup> و همکاران، ۲۰۱۳).

دویل<sup>۱۰</sup> و مگیلک (۲۰۱۳) دریافتند که شتاب مهلت‌های ثبت نام توسط سازمان بورس اوراق بهادار با کاهش در کیفیت گزارشگری همراه است، در حالی که کریشنان<sup>۱۱</sup> و یانگ (۲۰۰۹) استدلال نموده‌اند که گزارش بهنگام گزارشات مالی پس از اجرای تغییرات نظارتی، باعث بهبود کیفیت گزارش می‌شوند. بنابراین، اینکه نزدیکی جغرافیایی مشتری حسابرسی به موقع گزارش حسابرسی را بهبود می‌بخشد، یک مسئله تجربی است.

برای بررسی اینکه آیا نزدیکی جغرافیایی مشتری حسابرسی با گزارش‌های حسابرسی به موقع تر ارتباط دارد، ما از یک رویکرد متغیر ابزار دو مرحله ای برای رسیدگی به سوگیری بالقوه انتخاب خود استفاده می‌کنیم، زیرا انتخاب یک حسابرسی محلی احتمالاً غیر تصادفی است (وولدریج<sup>۱۲</sup>، ۲۰۰۲) با استفاده از نمونه بزرگی از تاریخ‌های گزارش حسابرسی، شواهد محکمی پیدا می‌کنیم که تأخیر حسابرسی برای مشتریان حسابرسان محلی نسبت به مشتری‌های حسابرسان غیر محلی کوتاه‌تر است. این نتایج پس از کنترل سایر خصوصیات حسابرسی از قبیل اندازه حسابرسی (دفتر) و مشتری‌های تأثیرگذار و همچنین عواملی که در تحقیقات قبلی مشخص شده اند به عنوان مهم در توضیح تأخیرهای گزارش حسابرسی مهم هستند، نشان می‌دهد که مکان حسابرسی در حال ضبط یک جنبه از خصوصیات حسابرسی توسط این متغیرها نیست.

برونسون و همکاران (۲۰۱۱) افزایش تأخیرهای حسابرسی را در دوره‌ای که سازمان بورس اوراق بهادار تعریف کرده است انواع مختلف فیلترها را بر اساس اندازه آنها ثبت می‌کند. بنابراین، ما بررسی می‌کنیم که آیا مزیت حسابرسی محلی که تاکنون مستند شده است، مربوط به این است که آیا مشتری یک فیلتر شتاب بزرگ، شتاب یا غیر شتاب است. صرف نظر از وضعیت تشکیل پرونده مشتری، متوجه می‌شویم که بنگاه‌هایی که از حسابرسان محلی استفاده می‌کنند، نسبت به بنگاه‌هایی که از حسابرسان غیر محلی استفاده می‌کنند، گزارش‌های حسابرسی به موقع تری دارند (بلاند<sup>۱۳</sup> و همکاران، ۲۰۱۵).

کریشنان و یو (۲۰۱۲)، نشان می‌دهند که این بنگاه‌ها از حسابرسی محلی استفاده می‌کنند. به عنوان تجزیه و تحلیل‌های اضافی، ما تجزیه و تحلیل به موقع را هنگام تشکیل پرونده گسترش می‌دهیم و می‌بینیم که مشتریانی که حسابرسی محلی دارند گزارش‌های سالانه را زودتر از مواردی که دارای حسابرسان غیر محلی هستند، تشکیل می‌دهند. در مجموع، این نتایج نشان می‌دهد که حسابرسان محلی به موقع اطلاعات مشتریان خود را بهبود می‌بخشند.

تحقیق ما به ادبیات موجود کمک‌های بسیاری می‌کند. اول، به دانش ما، این اولین مطالعه برای بررسی پیامدهای نزدیکی جغرافیایی مشتری حسابرسی بر کیفیت حسابرسی و بهنگام بودن گزارش حسابرسی است. در حالی که چوی و همکاران (۲۰۱۲) و جنسن و همکاران (۲۰۱۵) با استفاده از حسابرسان محلی، کیفیت درآمد بالاتری را مستند می‌سازیم، ما نشان می‌دهیم که گزارش‌های حسابرسی از حسابرسان محلی به موقع تر هستند.

دوم، مطالعه ما به بحث مداوم در مورد تأثیر تصمیم سازمان بورس اوراق بهادار برای تسریع در مهلت پرونده‌های دوره‌ای کمک می‌کند (بلاند و همکاران، ۲۰۱۵). یافته‌های ما نشان می‌دهد که در اثر فشار زمان بندی، استفاده از حسابرسان محلی می‌تواند به موقع بودن گزارش حسابرسی را بهبود بخشد.

ادبیات قبلی شواهدی را ارائه می‌دهد که شرکت کنندگان در بازار گزارش‌های مالی به موقع را ارزیابی می‌کنند. بنابراین، به حدی که فرایند حسابرسی مانع به موقع بودن گزارش‌های مالی حسابرسی شده می‌شود، شرکت‌ها ممکن است عواقب نامطلوبی مانند عدم تقارن اطلاعات بالاتر و در نتیجه واکنش منفی بازار را تجربه کنند (بارتو و همکاران، ۲۰۱۷). علاوه بر این، افزایش سرعت انتشار اطلاعات مالی به سرمایه‌گذاران کمک می‌کند که در اسرع وقت بتوانند تصمیمات بهینه اتخاذ نمایند.

9 Bryant-Kutcher

10 Doyle

11 Krishnan

12 Wooldridge

13 Boland

مهمترین مزیت تسریع در ارائه به موقع اطلاعات مالی، تسریع در ارائه اطلاعات به سرمایه‌گذاران و بازارهای سرمایه است و به آنها این امکان را می‌دهد تا با تصمیم‌گیری‌های مربوط به سرمایه‌گذاری و ارزیابی سریعتر، سریعتر تصمیم بگیرند (سازمان بورس اوراق بهادار، ۲۰۰۲). در نتیجه، به موقع بودن گزارش حسابرسی برای ذینفعان مختلف از اهمیت ویژه‌ای با توجه به تأثیر منفی تغییرات نظارتی مختلف در دوره برخوردار است (لمبرت<sup>۱۴</sup> و همکاران، ۲۰۱۷).

علاوه بر این، تحقیقات موجود شواهدی را مبنی بر تأخیر در گزارش حسابرسی با کیفیت گزارشگری مالی پایین ارائه می‌دهد. کینی جونیور و مک دیانیل (۱۹۹۳) دریافتند که تأخیر حسابرسی طولانی‌تر با اصلاح سودهای موقت قبلاً گزارش شده همراه است و طول تأخیر با اندازه بیش از حد درآمد افزایش می‌یابد. به همین ترتیب، بلنکلی<sup>۱۵</sup> و همکاران (۲۰۱۴) شواهدی پیدا کردند که بنگاه‌های دارای بازپرداخت‌های بعدی احتمالاً دارای گزارش‌های حسابرسی غیرعادی طولانی‌تر نسبت به شرکت‌های دیگر هستند. هر دو مطالعه نشان می‌دهند که گزارش‌های حسابرسی تأخیر به احتمال زیاد به دلیل مباحث گزارش مبهم و اختلافات مرتبط بین حسابرسان و مشتری‌ها است. تا جایی که مکانیسم معین می‌تواند حل و فصل سریع چنین اختلافاتی را تسهیل کند، باعث کاهش تأخیر حسابرسی و شاید کیفیت گزارشگری مالی می‌شود.

در این تحقیق، ما بررسی می‌کنیم که آیا نزدیکی جغرافیایی مشتری حسابرس با کیفیت حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی مرتبط است یا خیر. با توجه به در دسترس بودن فن‌آوری، استفاده از برنامه‌های استاندارد ممیزی و روال معمول اشتراک دانش در بنگاه‌های حسابرسی، نزدیکی جغرافیایی با مشتری ممکن است مزیت خاصی ایجاد نکند. با این حال، مطالعات اخیر تأیید می‌کنند که حسابرسان محلی کیفیت گزارش‌های مالی مشتری نسبت به حسابرسان غیر محلی را بهبود می‌بخشند، احتمالاً به دلیل مزیت اطلاعاتی که در اختیار حسابرسان محلی قرار دارد (چوی و همکاران، ۲۰۱۲؛ جنسن و همکاران، ۲۰۱۵؛ لوپز<sup>۱۶</sup> و ریچ، ۲۰۱۷). حسابرسان محلی اطلاعات بهتری در مورد مشاغل مشتری، مشوق‌ها و خطرات دارند و قادر به انجام کار میدانی راحت‌تر هستند. علاوه بر این، حسابرسان محلی از محیط اقتصادی و نظارتی در منطقه و تأثیر چنین محیطی بر مراجعان آگاه‌تر هستند (چوی و همکاران، ۲۰۱۲). این مزیت اطلاعاتی، برنامه‌ریزی و اجرای مؤثر حسابرسی، یعنی کارایی حسابرسی بیشتر را پیشنهاد می‌کند.

با توجه به مبانی نظری بیان شده، فرضیه‌های تحقیق به صورت زیر بیان می‌شود:

**فرضیه اول پژوهش:** بین کیفیت حسابرسی با به موقع بودن گزارش حسابرسی رابطه‌ی مثبت و معناداری وجود دارد.

**فرضیه دوم پژوهش:** نزدیکی جغرافیایی حسابرس و صاحبکار بر رابطه‌ی بین کیفیت حسابرسی و به موقع بودن گزارش حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری دارد.

### ۳- پیشینه تجربی پژوهش

بررسی پیشینه پژوهش در میان پژوهشگران داخلی نشان داد که برای نمونه لاری و همکاران (۱۳۹۵) در پژوهشی به این نتیجه رسیدند که تخصص حسابرس در صنعت، رتبه موسسه حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی و نوع موسسه حسابرسی دارای ارتباط معناداری با به موقع بودن گزارش حسابرسی می‌باشند. افزون بر آن، تربت اصفهانی و صفری گرایلی (۱۳۹۵) در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که یک ارتباط مثبت و معناداری بین دوره تصدی حسابرس و به موقع بودن گزارش حسابرسی وجود دارد. به تازگی نیز صفرزاده و محمدی (۱۳۹۸) در تحقیقی دریافتند که ویژگی‌های کمیته حسابرسی ارتباط میان پیچیدگی حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی را تضعیف نمی‌کند.

در میان پژوهشگران خارجی نیز برای نمونه، لوپزو همکاران (۲۰۱۷) در پژوهشی استدلال نمودند که حسابرسان محلی کیفیت گزارش‌های مالی مشتری نسبت به حسابرسان غیر محلی را بهبود می‌بخشند، بنابراین نزدیکی جغرافیایی محلی دارای تأثیر معناداری بر ارتباط بین کیفیت حسابرسی با به موقع بودن گزارش حسابرسی می‌باشد. ووک ماند<sup>۱۷</sup> و همکاران (۲۰۱۷) نیز

14 Lambert

15 Blanki

16 Lopez

17 Vivek Mande

به تاثیر بر انتخاب حسابرِس و نوع موسسه حسابرِس پرداختند. نتایج نشان می‌دهد که تنظیم کننده مجزا به عنوان ابزارهای اضافی، مدت زمان بررسی حسابرِس را در ارزیابی می‌کنند. آن‌ها تأثیر دوره‌های جستجو حسابرِس در انتخاب یک حسابرِس جانشین، قیمت گذاری ممیزی های اولیه با توجه به تغییر حسابرِس و واکنش بازار سهام به پایان دادن به یک حسابرِس قدیمی، بررسی طولانی مدت داخلی و عدم رعایت موارد دیگر شرکت‌های حسابرِس بررسی نمودند. همچنین، آبدین<sup>۱۸</sup> و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهشی به بررسی رابطه بین به موقع بودن گزارش حسابرِس و با تخصص حسابرِس در صنعت نمودند و استدلال نمودند که به موقع بودن گزارش حسابرِس تاثیر معناداری با تخصص حسابرِس در صنعت ندارد.

#### ۴- روش‌شناسی پژوهش

روش مورد نظر برای انجام این تحقیق شبه تجربی و از نوع پس‌رویدادی "با استفاده از اطلاعات گذشته" است که در حوزه تحقیقات اثباتی حسابداری و مبتنی بر اطلاعات واقعی می‌باشد. در این نوع پژوهش، هدف بررسی روابط موجود بین متغیره است و داده‌ها از محیطی که به گونه‌ای طبیعی وجود داشته اند و یا وقایع گذشته که بدون دخالت مستقیم پژوهشگر رخ داده است. جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل می‌شوند. روش بررسی داده‌ها به صورت تحلیل ترکیبی داده‌ها "بررسی سال به سال" و با استفاده از رگرسیون چند متغیره است. پژوهش حاضر از نوع پژوهش‌های پس‌رویدادی است. در این نوع پژوهش، هدف بررسی روابط موجود بین متغیره است و داده‌ها از محیطی که به گونه‌ای طبیعی وجود داشته‌اند و یا از وقایع گذشته که بدون دخالت مستقیم پژوهشگر رخ داده است، جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل می‌شوند.

جامعه آماری این پژوهش را کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در طی سال‌های ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۷ تشکیل می‌دهند. نمونه آماری غربال شده تحقیق حاضر شامل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است که کلیه شرایط ذیل را دارا می‌باشند:

۱. شرکت‌های منتخب به دلیل همگن شدن فعالیت جزء شرکت‌های مالی، سرمایه‌گذاری، بانک‌ها، بیمه و صندوق‌ها نباشد.
۲. شرکت‌های منتخب به دلیل همگن شدن فعالیت جزء شرکت‌های غیرتولیدی (حمل و نقل، بازرگانی، خدماتی و غیره) نباشد.
۳. شرکت‌های منتخب جهت گردآوری داده‌ها طی سال‌های مورد مطالعه‌ی پژوهش ۱۳۹۳ الی ۱۳۹۷، به بورس ورود پیدا ننموده باشد.
۴. شرکت‌های منتخب جهت گردآوری داده‌ها اطلاعات مالی مورد نیاز، به خصوص یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی را کاملاً ارائه نموده باشند و داده‌های مربوط به سال‌های قبل آن‌ها موجود باشد.
۵. شرکت‌های منتخب جهت گردآوری داده‌ها در دوره پژوهش از نماد معامله آن‌ها از تابلوی بورس خارج نشده باشد.
۶. شرکت‌های منتخب تغییر سال مالی یا تغییر فعالیت نداشته باشند.

#### ۵- مدل و متغیرهای پژوهش

برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از مدل زیر استفاده می‌شود:

$$ART_{it} = \beta_0 + \beta_1 AQ_{it} + \beta_2 DLOCAL_{it} + \beta_3 DLOCAL_{it} * AQ_{it} + \beta_4 Lev_{it} + \beta_5 ROA_{it} + \beta_6 Size_{it} + \beta_7 Growth_{it} + \beta_8 Profit_{it} + \epsilon_{it}$$

#### متغیر وابسته:

به موقع بودن گزارش حسابرِس ( $ART_{it}$ ): مطابق با پژوهش اشتون<sup>۱۹</sup> و همکاران (۱۹۸۷) و همچنین چویی و همکاران (۲۰۱۲)، به موقع بودن گزارش حسابرِس، فاصله زمانی بین تاریخ گزارش حسابرِس و پایان تیر ماه سال بعد.

<sup>18</sup> Abidin

<sup>19</sup> Ashton



**متغیر مستقل:**

کیفیت حسابداری (AQ<sub>it</sub>)، مطابق با پژوهش آبدین و همکاران (۲۰۱۹)، کیفیت حسابداری، با استفاده از مولفه‌ی زیر اندازه‌گیری می‌شود:

اندازه حسابداری (audit<sub>it</sub>): اندازه موسسه حسابداری چنانچه سازمان حسابداری باشد عدد یک و سایر موسسات عدد صفر به آن تعلق می‌گیرد.

**متغیر تعدیل‌گر:**

نزدیکی جغرافیایی حسابداری و صاحبکار (DLOCAL<sub>it</sub>): در صورت اینکه موقعیت محلی حسابداری و مرکز اصلی محل فعالیت مشتری (کارخانه) در یک فاصله‌ی استانی باشد یک در غیر اینصورت صفر (آبدین و همکاران، ۲۰۱۹).

**متغیرهای کنترلی:**

جهت اندازه‌گیری متغیرهای کنترلی این پژوهش مطابق با پژوهش سان<sup>۲۰</sup> و همکاران (۲۰۱۱)، از متغیرهای کنترلی زیر استفاده می‌شود:

اندازه شرکت (Size<sub>it</sub>): لگاریتم طبیعی جمع دارایی شرکت.

نرخ رشد شرکت (Growth<sub>it</sub>): تغییر فروش سال جاری نسبت به سال گذشته تقسیم بر فروش سال گذشته.

سوددهی (Profit<sub>it</sub>): اگر شرکت سود داشته باشد یک در غیر این صورت صفر.

اهرم مالی (LEV<sub>it</sub>): نسبت مجموع بدهی‌ها بر دارایی‌ها.

بازده دارایی‌ها (ROA<sub>it</sub>): نسبت سود خالص بر کل دارایی‌ها.

**۶- یافته‌های پژوهش****۱-۶. آمار توصیفی**

در روش‌های توصیفی تلاش بر آن است تا با ارائه جدول و استفاده از ابزارهای آمار توصیفی نظیر؛ شاخص‌های مرکزی و پراکندگی، به توصیف داده‌های تحقیق پرداخته شود، تا این امر به شفافیت موضوع کمک کند. جدول زیر شامل آمار توصیفی برای همه متغیرهای به کار رفته در تحقیق هست. داده‌های مورد نظر مربوط به ۱۶۷ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران است، که دوره‌های زمانی ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۷ را در بر گرفته است. نتایج آمار توصیفی حاکی از تنوع نمونه انتخابی می‌باشد و در نتیجه می‌توان نتایج نمونه را به جامعه تعمیم داد. به دلیل نزدیک بودن مقدار مشاهده‌های آمار توصیفی میانگین و میانه داده‌های تحقیق از توزیع تقریباً نرمال برخوردار هستند.

**جدول شماره (۱): آماره‌های توصیفی متغیرهای پژوهش**

متغیر	نماد	میانگین	میانه	بیشینه	کمینه	انحراف معیار
به موقع بودن گزارش حسابداری	ART	۷۶/۶۲۰	۷۶	۱۰۸	۱۸	۲۵/۹۷۲
کیفیت حسابداری	AQ	۰/۳۲۸	۰	۱	۰	۰/۳۳۳
موقعیت جغرافیایی حسابداری و صاحبکار	DLOCAL	۰/۳۳۰	۰	۱	۰	۰/۴۷۰
اهرم مالی	LEV	۰/۵۷۶	۰/۵۸۵	۰/۹۹۶	۰/۰۶۱	۰/۱۸۴
بازده دارایی	ROA	۰/۰۹۶	۰/۰۷۵	۰/۶۰۳	-۰/۲۹۷	۰/۱۲۱
اندازه شرکت	SIZE	۱۴/۴۰۱	۱۴/۱۹۴	۱۹/۷۷۳	۱۱/۱۱۶	۱/۴۹۹
نرخ رشد شرکت	GROWTH	۰/۰۸۰	۰/۱۰۵	۰/۸۶۷	-۱/۳۶۴	۰/۲۷۳
سوددهی	PROFIT	۰/۱۲۰	۰	۱	۰	۰/۳۲۶

منبع: یافته‌های پژوهش

<sup>20</sup> Sun



## ۲-۶. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های تحقیق

## ۱-۲-۶. بررسی پایایی متغیرهای پژوهش

قبل از این که به آزمون فرضیه‌ها پرداخته شود لازم است به تحلیل داده‌ها پرداخته شود. به همین دلیل قبل از انجام مقایسه بین مدل‌ها ابتدا پایایی متغیرهای پژوهش را با آزمون لوین، لین و چاو با بکارگیری نرم افزار Eviews10 بررسی شده است. نتایج کلی این آزمون‌ها در جدول ۲ ارائه شده است.

جدول شماره (۲): نتایج آزمون‌های پایایی متغیرهای پژوهش

نتیجه	معناداری	آماره لوین، لین و چاو	متغیر	
			نماد	عنوان
پایا	۰/۰۰۰	-۲۷/۴۹۱	ART	به موقع بودن گزارش حسابرسی
پایا	۰/۰۰۰	-۱۲/۲۷۳	AQ	کیفیت حسابرسی
پایا	۰/۰۱۵	-۲/۱۶۳	DLOCAL	موقعیت جغرافیایی حسابرس و صاحبکار
پایا	۰/۰۲۱	-۲/۰۲۰	AQ× DLOCAL	کیفیت حسابرسی× موقعیت جغرافیایی حسابرس و صاحبکار
پایا	۰/۰۰۰	-۳۸/۸۶۱	LEV	اهرم مالی
پایا	۰/۰۰۰	-۱۰۲/۰۶۴	ROA	بازده دارایی
پایا	۰/۰۰۰	-۹/۹۹۰	SIZE	اندازه شرکت
پایا	۰/۰۰۰	-۴۷/۴۱۳	GROWTH	نرخ رشد شرکت
پایا	۰/۰۰۰	-۵/۲۰۰	PROFIT	سوددهی

منبع: نتایج پژوهش

## ۲-۲-۶. آزمون ناهمسانی واریانس

نتایج حاصل از انجام این آزمون در جدول ۳ نشان می‌دهد که در مدل پژوهش سطح معناداری کمتر از ۰.۵٪ است که نشان می‌دهد ناهمسانی واریانس وجود دارد و برای رفع این مشکل از ضریب تصحیح وایت استفاده کردیم.

جدول شماره (۳): نتایج آزمون ناهمسانی واریانس

نتیجه	سطح معناداری آزمون	مقدار آماره	مدل
وجود ناهمسانی واریانس	۰/۰۰۰	۵۴۸/۸۸۶	مدل رگرسیونی (۱-۴)

منبع: نتایج پژوهش

در ادامه نتایج آزمون خودهمبستگی در جدول شماره ۴ ارائه شده است.

جدول شماره (۴): نتایج آزمون خودهمبستگی (آزمون دوربین-واتسون)

نتیجه	معناداری آزمون	مدل
عدم وجود خودهمبستگی	۲/۱۰۸	مدل رگرسیونی (۱-۴)

منبع: نتایج پژوهش

همانطور که نتایج آزمون خودهمبستگی نشان می‌دهد مدل رگرسیونی پژوهش دارای خودهمبستگی نمی‌باشند (زیرا با توجه به مقادیر آماره دوربین-واتسون که بایستی بین ۱/۵ تا ۲/۵ باشد مشخص می‌شود که مدل دارای خودهمبستگی نمی‌باشد) و برای برآورد آن از روش حداقل مربعات معمولی تعمیم یافته استفاده خواهد شد (و نیازی به وارد کردن وقفه به متغیرهای مدل جهت رفع خودهمبستگی نمی‌باشد).

## ۳-۲-۶. آزمون همخطی

جهت تشخیص وجود هم خطی، شاخص عامل تورم واریانس (VIF) مورد استفاده قرار می‌گیرد. آزمون همخطی (VIF) متغیرهای تحقیق به شرح جدول زیر می‌باشد:

جدول شماره (۵): آزمون هم خطی

VIF	علامت اختصاری	متغیرهای پژوهش
۱/۸۰۷	AQ	کیفیت حسابرسی
۲/۰۴۶	DLOCAL	موقعیت جغرافیایی حسابرس و صاحبکار
۲/۷۸۶	AQ× DLOCAL	کیفیت حسابرسی × موقعیت جغرافیایی حسابرس و صاحبکار
۲/۱۲۶	LEV	اهرم مالی
۲/۶۳۴	ROA	بازده دارایی
۱/۳۰۱	SIZE	اندازه شرکت
۱/۰۳۸	GROWTH	نرخ رشد شرکت
۱/۶۰۳	PROFIT	سوددهی

منبع: نتایج پژوهش

## ۴-۲-۶. آزمون‌های تشخیصی و برآورد مدل‌ها

در این بخش جهت اطمینان از نتایج حاصل از تخمین مدل‌ها، به روش داده‌های ترکیبی برآورد مدل صورت می‌گیرد. از مزایای داده‌های ترکیبی این است که با لحاظ کردن ناهمگنی در مقاطع هم خطی کاهش می‌یابد و کارایی، درجه آزادی و تغییرپذیری افزایش می‌یابد. همچنین در روش داده‌های ترکیبی مدل‌های پیچیده‌تری قابل بررسی است.

جدول شماره (۶): نتایج حاصل آزمون F لیمر و هاسمن

نوع الگو	آزمون هاسمن		لیمر F آزمون			شماره مدل
	مقدار احتمال	آماره کای دو	مدل	مقدار احتمال	F آماره	
اثرات ثابت	۰/۰۰۰	۳۲/۴۹۸	مدل تابلویی (پانل)	۰/۰۰۰	۱۶/۳۷۵	مدل رگرسیونی (۱-۴)

منبع: نتایج پژوهش

## ۵-۲-۶. نتایج آزمون فرضیات پژوهش

جدول شماره (۷): نتایج آزمون فرضیات پژوهش

مقدار احتمال	آماره t	انحراف معیار	ضریب	علامت اختصاری	متغیرهای پژوهش
۰/۰۰۰	۱۹/۵۲۹	۰/۱۸۹	۳/۷۰۴	C	ضریب ثابت
۰/۰۱۳	۲/۴۸۳	۰/۰۴۷	۰/۱۱۸	AQ	کیفیت حسابرسی
۰/۰۰۴	۲/۸۵۰	۰/۰۱۸	۰/۰۵۲	DLOCAL	موقعیت جغرافیایی حسابرس و صاحبکار
۰/۰۱۲	۲/۵۰۶	۰/۰۹۲	۰/۲۳۲	AQ× DLOCAL	کیفیت حسابرسی × موقعیت جغرافیایی حسابرس و صاحبکار
۰/۰۰۰	-۴/۶۸۳	۰/۰۰۰۴	-۰/۰۰۱	LEV	اهرم مالی
۰/۱۲۱	-۱/۵۴۹	۰/۰۸۱	-۰/۱۲۵	ROA	بازده دارایی
۰/۰۰۲	۳/۰۴۴	۰/۰۱۳	۰/۰۴۰	SIZE	اندازه شرکت

۰/۵۵۵	۰/۵۸۹	۰/۰۰۱	۰/۰۰۱	GROWTH	نرخ رشد شرکت
۰/۴۹۱	۰/۶۸۸	۰/۰۱۸	۰/۰۱۲	PROFIT	سوددهی
آماره دوربین واتسون		مقدار احتمال	آماره F	ضریب تعیین تعدیل شده	ضریب تعیین
۲/۰۱۸		۰/۰۰۰	۲۶/۱۰۵	۰/۴۴۳	۰/۴۷۷

منبع: نتایج پژوهش

با توجه به نتایج تحلیل رگرسیونی، در جدول شماره ۷، ضریب تعیین تعدیل شده ۰/۴۴۳، حاکی از این است که با فرض ثابت بودن سایر عوامل تقریباً ۴۴/۳ درصد از تغییرات متغیر وابسته (به موقع بودن گزارش حسابرسی)، توسط متغیرهای مستقل و کنترلی تبیین می‌شود. سطح معناداری آماره F ( $\text{Sig} = ۰/۰۰۰$ ) نیز نشان می‌دهد که مدل کلی رگرسیون معنادار می‌باشد.

### فرضیه اول پژوهش

فرضیه آماری فرضیه اصلی اول به صورت فرض صفر ( $H_0$ ) و فرض مقابل ( $H_1$ ) به شرح زیر می‌باشد:  
فرض ( $H_0$ ): بین کیفیت حسابرسی و به موقع بودن گزارش حسابرسی رابطه‌ی معناداری وجود ندارد.  
فرض ( $H_1$ ): بین کیفیت حسابرسی و به موقع بودن گزارش حسابرسی رابطه‌ی معناداری وجود دارد.  
برای آزمون این فرضیه در مدل رگرسیونی تحقیق، ضریب و معنی‌داری متغیر کیفیت حسابرسی (AQ) مد نظر قرار می‌گیرد. بررسی سطح معنی‌داری (۰/۰۱۳) و مقدار آماره t متغیر کیفیت حسابرسی (۲/۴۸۳) نشان می‌دهد که این متغیر در سطح خطای ۵ درصد دارای معنی‌داری بر به موقع بودن گزارش حسابرسی می‌باشد و با توجه به مثبت بودن آماره t می‌توان نتیجه گرفت که بین کیفیت حسابرسی و به موقع بودن گزارش حسابرسی رابطه‌ی مثبت و معناداری وجود دارد و فرضیه اول پژوهش تایید می‌شود.

### فرضیه دوم پژوهش

فرضیه آماری فرضیه دوم به صورت فرض صفر ( $H_0$ ) و فرض مقابل ( $H_1$ ) به شرح زیر می‌باشد:  
فرض ( $H_0$ ): موقعیت جغرافیایی حسابررس و صاحبکار بر رابطه‌ی بین کیفیت حسابرسی و به موقع بودن گزارش حسابرسی تاثیر معناداری ندارد.  
فرض ( $H_1$ ): موقعیت جغرافیایی حسابررس و صاحبکار بر رابطه‌ی بین کیفیت حسابرسی و به موقع بودن گزارش حسابرسی تاثیر معناداری دارد.

مطابق با جدول ۷، بررسی سطح معناداری و مقدار آماره t متغیر اثر تعاملی کیفیت حسابرسی و موقعیت جغرافیایی حسابررس و صاحبکار به ترتیب برابر است با ۰/۰۱۲ و ۲/۵۰۶ که نشان می‌دهد این متغیر در سطح خطای ۵ درصد و سطح اطمینان بالاتر از ۹۵ درصد دارای تاثیر مثبت معناداری بر به موقع بودن گزارش حسابرسی است و از طرفی چون متغیر کیفیت حسابرسی (AQ) به تنهایی مثبت بوده و اثر تعاملی نیز مثبت می‌باشد اثر متغیر تعاملی تقویت کننده می‌باشد و فرضیه دوم پژوهش مبنی بر اینکه موقعیت جغرافیایی حسابررس و صاحبکار بر رابطه‌ی بین کیفیت حسابرسی و به موقع بودن گزارش حسابرسی تاثیر معناداری دارد تایید می‌شود.

### ۶-۲-۶. استحکام نتایج

به منظور استحکام نتایج پژوهش حاضر، علاوه بر آزمون فرضیه‌های پژوهش به صورت داده‌های تابلویی، فرضیه‌های پژوهش به صورت مقطعی برای سال‌های ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۷ (۵ سال از دوره پژوهش) مورد آزمون قرار گرفت که نتایج به صورت جدول شماره ۸ نشان داده شده است. همانگونه در جدول ۸ مشاهده می‌شود، بین کیفیت حسابرسی و به موقع بودن گزارش حسابرسی در سال‌های ۱۳۹۳، ۱۳۹۵ و ۱۳۹۶ رابطه مثبت معنادار و در مابقی سال‌های مورد پژوهش رابطه معناداری یافت نشد.

علاوه بر این در جدول ۸ مشاهده می‌شود، موقعیت جغرافیایی حسابرس و صاحبکار در سال‌های ۱۳۹۳، ۱۳۹۶ و ۱۳۹۷ موجب تقویت کیفیت حسابداری و به موقع بودن گزارش حسابداری می‌شود و در سال‌های باقی‌مانده رابطه معنی داری یافت نشد. بطور کلی نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش به صورت مقطعی با یافته‌های پژوهش به صورت تابلویی همخوانی دارد.

#### جدول (۸): آزمون استحکام نتایج فرضیات پژوهش

متغیر	علامت اختصاری	۱۳۹۳	۱۳۹۴	۱۳۹۵	۱۳۹۶	۱۳۹۷
ضریب ثابت	C	۴/۰۰۴ (۲۱/۷۲۸)*	۴/۰۳۲ (۱۸/۱۴۵)*	۳/۷۱۹ (۲۰/۸۲۴)*	۳/۵۱۹ (۱۵/۳۹۷)*	۳/۹۸۵ (۱۰/۹۳۷)*
کیفیت حسابداری	AQ	۰/۱۴۰ (۲/۴۳۹)*	۰/۱۱۶ (۱/۲۰۰)	۰/۱۹۳ (۲/۹۷۶)*	۰/۲۶۶ (۲/۳۷۳)*	۰/۲۷۴ (۱/۷۶۶)
موقعیت جغرافیایی حسابرس و صاحبکار	DLOCAL	۰/۱۱۲ (۲/۲۸۸)*	۰/۱۰۶ (۱/۷۰۹)	۰/۲۵۸ (۵/۴۷۶)*	۰/۲۵۸ (۲/۲۵۲)*	۰/۰۱۹ (۰/۱۷۴)
کیفیت حسابداری × موقعیت جغرافیایی حسابرس و صاحبکار	AQ × DLOCAL	۰/۰۴۸ (۳/۹۹۲)*	۰/۲۰۷ (۱/۶۴۹)	۰/۱۱۴ (۱/۲۲۱)	۰/۲۲۷ (۲/۹۲۳)*	۰/۴۵۴ (۲/۳۰۷)*
اهرم مالی	LEV	-۰/۵۵۵ (-۴/۷۳۸)*	-۰/۵۰۶ (-۳/۳۱۶)*	-۰/۴۶۲ (-۴/۶۹۳)*	-۰/۲۷ (۱/۶۵۵)	-۰/۵۹۵ (-۴/۰۰۲)*
بازده دارایی	ROA	۰/۱۷۵ (۱/۹۳۴)	-۱/۸۱۶ (-۶/۸۸۰)*	-۲/۰۰۳ (-۹/۳۶۵)*	-۱/۳۷۰ (-۵/۱۴۴)*	-۱/۵۷۹ (-۳/۸۸۷)*
اندازه شرکت	SIZE	۰/۰۵۳ (۴/۱۲۰)*	۰/۰۵۰ (۳/۲۴۳)*	۰/۰۶۸ (۵/۷۱۶)*	۰/۰۷۶ (۴/۵۴۸)*	۰/۰۶۷ (۲/۷۴۹)*
نرخ رشد شرکت	GROWTH	۰/۰۰۳ (۰/۰۵۹)	۰/۰۷۵ (۰/۸۵۳)	-۰/۰۱۳ (-۰/۲۲۳)	۰/۳۲۲ (۳/۲۴۰)*	-۰/۰۰۳ (-۰/۳۹۲)
سوددهی	PROFIT	-۰/۱۳۵ (-۲/۱۱۰)*	-۰/۰۹۹ (-۱/۲۷۷)	-۰/۱۶۴ (-۲/۹۸۷)*	-۰/۰۶۷ (-۰/۸۴۳)	-۰/۲۸۱ (-۲/۲۰۷)*
ضریب تعیین						
ضریب تعیین تعدیل شده						
آماره F						
سطح معناداری آماره F						
دوربین واتسون						

\*معناداری در سطح خطای ۵ درصد

#### ۷- نتیجه‌گیری و پیشنهادات

هدف اصلی این تحقیق بررسی رابطه بین کیفیت حسابداری با به موقع بودن گزارش حسابداری با در نظر گرفتن نقش تعدیلگری نزدیکی جغرافیایی بین حسابرس و صاحبکار در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بود. نتایج حاصل از آزمون اولین فرضیه تحقیق نشان داد که بین کیفیت حسابداری و به موقع بودن گزارش حسابداری رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. به عبارت دیگر، افزایش کیفیت حسابداری موجب می‌شود تا تاخیر در گزارش حسابداری کاهش یابد. کاهش زمان حسابداری، هدفی است که به سود تمام ذینفعان (استفاده‌کنندگان، شرکت و حسابرسان) باشد. از یک سو، ارائه اطلاعات به موقع به استفاده‌کنندگان سبب اخذ تصمیم‌های مناسب‌تر از سوی ایشان می‌گردد. از سوی دیگر، اتمام

عملیات حسابداری در زمان مناسب باعث کاهش هزینه‌های شرکت، افزایش سود شرکت و در نهایت افزایش اعتبار شرکت در نزد عموم می‌گردد. حسابرسان نیز با انجام عملیات حسابداری با کیفیت سبب افزایش بازده و بهره‌وری و در نهایت کسب فرصت برای اخذ کارهای جدید می‌گردند در نتیجه باعث ارائه به موقع گزارش حسابداری می‌شوند. مک دانیل<sup>۲۱</sup> و همکاران، ۲۰۰۲ و کهن<sup>۲۲</sup> و همکاران، ۲۰۱۳ نیز در تحقیقات خود به نتایج مشابه دست یافتند.

نتایج حاصل از آزمون دومین فرضیه تحقیق نشان داد که نزدیکی جغرافیایی حسابرسان و صاحبکار بر رابطه ی بین کیفیت حسابداری و به موقع بودن گزارش حسابداری تاثیر معناداری دارد. حسابرسان محلی (حسابرسانی که در نزدیک‌ترین محدوده جغرافیایی قرار دارند) احتمالاً دارای مزیت اطلاعاتی هستند که عدم تقارن اطلاعات بین حسابرسان محلی و مشتری را کاهش می‌دهد، زیرا حسابرسان محلی می‌توانند دانش خاص مشتری را نسبت به حسابرسان غیر محلی آسانتر بدست آورند (جنسن و همکاران، ۲۰۱۵). علاوه بر این، حسابرسان محلی قادر به تعامل بیشتر با مشتری و اخذ اخبار خاص مشتری از رسانه‌های محلی هستند، که توانایی آنها برای نظارت موثر بر مشتری را افزایش می‌دهد (چویی و همکاران، ۲۰۱۲). بنابراین سهولت نسبی دسترسی به اطلاعات مشتری و همچنین آگاهی بیشتر از شرایط اقتصادی و نظارتی در منطقه و تاثیر آن بر مشتری، باید کارایی حسابداری محلی را افزایش دهد، در نتیجه باعث کاهش تأخیرهای حسابداری می‌شود. از طرف دیگر، نزدیکی جغرافیایی مشتری ممیزی ممکن است با توجه به در دسترس بودن فناوری، استفاده از برنامه‌های حسابداری استاندارد و شیوه متداول تقسیم دانش در شرکت‌های حسابداری، کارایی حسابداری را بهبود ندهد. علاوه بر این، در حالی که حسابرسان محلی کیفیت درآمد مشتریان خود را بهبود م بخشند، مشخص نیست که آیا این امر باعث بهبود به موقع بودن گزارش حسابداری خواهد بود زیرا تحقیقات موجود نشانگر تبادل بین بهنگام بودن اطلاعات مالی و کیفیت گزارش است.

با توجه به یافته‌های تحقیق، به مدیران شرکت‌ها پیشنهاد می‌شود جهت پاسخ‌گویی بهتر به ذی نفعان از جمله ارائه گزارش‌های مالی به موقع تر به نقش حسابرسان متخصص در صنعت جهت افزایش سرعت به موقع بودن صورت‌های مالی منتشر شده توجه نمایند.

همچنین به پژوهشگران پیشنهاد می‌شود تا به بررسی تاثیر حق‌الزحمه حسابداری بر رابطه بین کیفیت حسابداری و به موقع بودن گزارش حسابداری بپردازند.

## فهرست منابع

### الف) منابع فارسی:

۱. برزیده، فرخ و معیری، مرتضی. (۱۳۸۵). «عوامل موثر بر به موقع بودن گزارش حسابداری». مطالعات حسابداری، دوره چهار، شماره ۱۶، زمستان ۱۳۸۵، ص ۴۳-۶۹.
۲. لاری دشت بیاض، محمود؛ به سودی، افشین و حسن فرخی، محمد. (۱۳۹۵). «بررسی تاثیر سنج‌های کیفیت خدمات حسابداری بر به موقع بودن گزارش حسابداری و هزینه‌های نمایندگی در بورس اوراق بهادار تهران». اولین همایش ملی حسابداری و نظارت مالی ایران، ۲۷ بهمن ۹۵.
۳. تربت اصفهانی، وحید و صفری گرابلی، مهدی. (۱۳۹۵). «بررسی رابطه بین طول دوره تصدی حسابرسان و تاخیر در ارائه گزارش حسابداری با تاکید بر نقش تعدیل‌کنندگی تخصص صنعت حسابرسان». دومین کنفرانس بین‌المللی حسابداری، اقتصاد و مدیریت مالی.
۴. صفرزاده، محمدحسین و محمدی، عرفان. (۱۳۹۸). «اثر ویژگی‌های کمیته حسابداری بر رابطه بین پیچیدگی حسابداری و تاخیر در گزارش حسابداری». مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۶(۶۲)، ۴۵-۷۶.

<sup>21</sup> McDaniel

<sup>22</sup> Cohen

(ب) منابع لاتین:

1. Abidin, J.V., Zaluki, A.L. & Rich, K. T. (2019). "Client Size, Auditor Specialization and Fraudulent Financial Reporting". *Managerial Auditing Journal*, Vol. 19, pp: 651-668
2. Bartov, E., & Konchitchki, Y. (2017). SEC filings, regulatory deadlines, and capital market consequences. *Accounting Horizons*, 31(4), 109-131.
3. Blankley, A., Hurtt, D., & MacGregor, J. (2014). The relationship between audit report lags and future restatements. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33(2), 27-57.
4. Boland, C., Brown, V., & Dickins, D. (2016). PCAOB inspections on the audit process and audit standard setting. Working paper presented at the 2017 AAA Auditing Mid-year Meeting.
5. 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.
6. 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.
7. Chambers, A., & Penman, S. (1984). Timeliness of reporting and the stock price reaction to earnings announcements. *Journal of Accounting Research*, 22(1), 21-47.
8. Choi, J. H., Kim, J. B., Qiu, A. A., & Zang, Y. (2012). Geographic proximity between auditor and client: How does it impact audit quality? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(2), 43-72.
9. Cohen, J., Krishnamoorthy, G., Wright, A. (2013). Auditor communications with the audit committee and the board of directors: Policy recommendations and opportunities for future research. *Accounting Horizons* 21 (2), 165-187.
10. 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.
11. Krishnan, G. V., & Yu, W. (2012). Do small firms benefit from auditor attestation of internal control effectiveness? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(4), 115-137.
12. Krishnan, J., & Yang, J. S. (2009). Recent trends in audit report and earnings announcement lag. *Accounting Horizons*, 23, 265-288.
13. 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.
14. Lopez, D. M., & Rich, K. T. (2017). Geographic distance and municipal internal control reporting. *Advances in Accounting*, 36(1), 40-49.
15. McDaniel, L., Martin, R., Maines, L. (2002). Evaluating financial reporting quality: The effects of financial expertise vs. financial literacy. *The Accounting Review* 77 (Supplement), 139-167.
16. Owusu-Ansah, S. (2000). Timeliness of corporate financial reporting in emerging capital markets: empirical evidence from the Zimbabwe Stock Exchange. *Accounting and Business Research*, 30(3), 241-254.
17. Vivek Mande, Myungsoo Son, Hakjoo Song, (2017) Auditor search periods as signals of engagement risk: Effects on auditor choice and audit pricing, *Advances in Accounting*.

18. Wooldridge, J. M. (2002). *Econometric analysis of cross section and panel data*. Cambridge, MA: MIT Press.