

## Review the Theoretical Basis of the Impact of Geographical Distance Between Audit Firm and Company on the Audit Fees, Timeliness of Audit Report and Rotation of Auditor

Rahman Saedi<sup>1</sup>

Received: 2019/02/28

Accepted: 2019/07/22

### Abstract

The purpose of this article is review the theoretical basis of the impact of the geographical distance between the audit firm and the firm on the audit fees, the timeliness of the audit report, and the rotation of the auditor. More communication and mastery over the company's activities in auditing, which are less likely to occur in areas where geographical distances are high and will increase the risk of audits, leading to more auditors' tests to ensure and extend the level of review. Which is somehow effective in determining audit fees. From this perspective, the longer the audit firm's distance with the client is, the greater the cost of the audit. The close proximity of geographic auditing companies and auditors can lead to higher levels of social exchanges between auditors and customers, with geographical proximity leading to greater trust between auditors and senior executives of companies. This can be achieved even in networking, interacting and exchanging social relationships that leads to trust and increasing knowledge and learning of companies. Therefore, it could be expected that the geographical proximity of the audit firm and the firm, would help the auditor to stabilize and the auditors' rotation would decrease. Also, the relative ease of access to corporate information, as well as the greater excellence of the economic and regulatory environment in the region and its impact on companies, should increase the efficiency of local auditing, reduce audit delays, and provide timely audit reports.

**Keywords:** Auditor's Rotation, Fee, Geographical Distance, Timeliness of Audit Report.

**JEL classification:** M42

DOI: 10.22051/ijar.2019.25143.1496

<sup>1</sup>Assistant Professor of Accounting, Islamic Azad University, Dolatabad Branch, Isfahan, Iran. (saedi.rahman@yahoo.com)

# بررسی مبانی نظری تأثیر فاصله جغرافیایی بین مؤسسه حسابرسی و شرکت بر حق الزحمه حسابرسی، به موقع بودن گزارش حسابرسی و چرخش حسابرس رحمان ساعدی<sup>۱</sup>

تاریخ دریافت: ۹۷/۱۲/۱۹

تاریخ پذیرش: ۹۸/۰۴/۳۱

## چکیده

هدف این مقاله بررسی مبانی نظری تأثیر فاصله جغرافیایی بین مؤسسه حسابرسی و شرکت بر حق الزحمه حسابرسی، به موقع بودن گزارش حسابرسی و چرخش حسابرس است. ارتباط و تسلط بیشتر به موضوع فعالیت شرکت در حسابرسی، در شرایطی که بعد مسافت جغرافیایی بالا باشد، کمتر رخ می‌دهد و احتمال افزایش خطر حسابرسی را در پی خواهد داشت. این مساله منجر به افزایش آزمون‌های محتوایی توسط حسابرسان، برای اطمینان و گسترش سطح رسیدگی، خواهد شد که به نوعی در تعیین حق الزحمه حسابرسی مؤثر است. به عبارتی، هر چه فاصله مؤسسه حسابرسی با شرکت صاحبکار طولانی‌تر باشد، هزینه حسابرسی افزایش می‌یابد. نزدیکی شرکت‌ها و مؤسسه‌های حسابرسی از نظر جغرافیایی می‌تواند منجر به سطوح بالاتری از مبادلات اجتماعی بین حسابرس و مشتریان شود، به گونه‌ای که نزدیکی جغرافیایی باعث ایجاد اعتماد بیشتر بین حسابرسان و مدیران ارشد شرکت‌ها، خواهد شد. این موضوع در شبکه‌بندی، تعامل و تبادل روابط اجتماعی که منجر به اعتماد می‌شود مؤثر است و می‌تواند موجب افزایش دانش و یادگیری شرکت‌ها شود. بنابراین، نزدیکی جغرافیایی مؤسسه حسابرسی و شرکت، به ثبات حسابرس و کاهش چرخه حسابرسان کمک خواهد نمود. از سوی دیگر، با هدف افزایش راحتی نسبی در دسترسی به اطلاعات شرکت‌ها و آشنایی با محیط اقتصادی و نظارتی در منطقه و تأثیر آن بر شرکت، باید حسابرسی محلی توسعه یابد و کارایی آن افزایش یابد که با پیروی از این مساله، تأخیرهای حسابرسی کاهش خواهد یافت و گزارش‌های حسابرسی به موقع، ارائه خواهد شد.

**واژه‌های کلیدی:** حق الزحمه، فاصله جغرافیایی، موقع بودن گزارش حسابرسی، چرخش حسابرس.

طبقه‌بندی موضوعی: M42

DOI: 10.22051/ijar.2019.25143.1496

<sup>۱</sup> استادیار حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد دولت آباد، اصفهان، ایران، (نویسنده مسئول)،  
(Saedi.rahman@yahoo.com)

## مقدمه

به موقع بودن اطلاعات در تحلیل و بررسی اطلاعات، معیار بسیار با اهمیتی از سوی مراجع حرفه‌ای، قانون‌گذار، تحلیلگران اطلاعات مالی، سرمایه‌گذاران، مدیران و جامعه علمی است. به عبارتی، برای کسب اطمینان نسبت به ارائه اطلاعات جاری و مربوط، باید فرآیند جمع‌آوری، تلخیص و انتشار اطلاعات مالی در حد امکان سریع و بدون وقفه انجام شود. در فرایند تصمیم‌گیری، اطلاعات قدیمی ارزش چندانی برای تصمیم‌گیرندگان و فعالان بازار ندارد و ویژگی به موقع بودن اطلاعات یکی از معیارهای مهم کیفی، در ارائه اطلاعات حسابداری است. به موقع بودن انتشار صورت‌های مالی به ویژه در بازارهای نوظهور برای تامین گردش سرمایه پایدار، حیاتی است، بنابراین باید تدابیری اندیشید تا بتوان گزارش حسابرسی را هر چه سریع‌تر مهیا کرده و صورت‌های مالی حسابرسی شده را با صرف زمان کمتری در اختیار استفاده‌کنندگان قرار داد (آبدین و زالوکی، ۲۰۱۲). تحقیقات مختلف نشان داده‌اند که هرچه فاصله زمانی بین تاریخ تهیه صورت‌های مالی و تاریخ انتشار آنها کمتر باشد، استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی به شکلی بهتر و موثرتر قادر خواهند بود از اطلاعات منتشر شده استفاده نمایند. به دلیل آنکه زمانبندی حسابرسی صورت‌های مالی، پیش‌زمینه زمانبندی گزارش حسابرسی است، پیشرفت در زمانبندی حسابرسی صورت‌های مالی می‌تواند تأثیر قابل توجهی بر بهنگام بودن گزارش حسابرسی داشته باشد (برنسون و همکاران، ۲۰۱۱؛ کریشان و یانگ، ۲۰۰۹).

همچنین، در سال‌های اخیر پدیده چرخش مؤسسات حسابرسی به زمینه مهمی در تحقیقات و مباحث حرفه‌ای اغلب کشورها تبدیل شده است (حساس یگانه و جعفری، ۱۳۸۹). این موضوع با هدف افزایش کیفیت حسابرسی، استقلال حسابرسی و پیشگیری از متمرکز شدن بازار حسابرسی بوده است که منجر به تغییر استانداردهای حرفه‌ای حسابرسی گردید (کامران و همکاران، ۲۰۰۶).

حق‌الزحمه حسابرسی و تعیین نرخ خدمات حرفه‌ای قابل ارائه فرآیند حسابرسی، از جمله موضوع‌های مهم در زمینه حسابرسی است که تا حدودی به عنوان یکی از مناقشات و بحث‌های اصلی حرفه حسابرسی مطرح است. به‌طور کلی، قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی، یکی از موضوع‌های مورد توجه در زمینه حسابرسی است و برای بسیاری از صاحبکاران، هزینه حسابرسی رقمی درخور و قابل توجه است. اگرچه ممکن است در شرکت‌های بزرگ، باحجم فروش و

نقدینگی بالا یا در برخی شرکت‌های دولتی، توانایی پرداخت این هزینه‌ها به راحتی میسر باشد، اما اکثر شرکت‌های تجاری کوچک یا آنهایی که از وضعیت مالی مناسبی برخوردار نیستند، رقم هزینه می‌تواند بسیار با اهمیت و سنگین باشد؛ هزینه‌ای که ناگزیرند آن را پرداخت کنند. اهمیت این موضوع، به خصوص در سال‌های اخیر در ایران و پس از تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران، بیشتر مشاهده شده است، زیرا پس از تشکیل جامعه حسابداران رسمی، انحصار بازار کار حسابرسی شکسته شد و رقابت شدیدی بین حسابرسان شکل گرفت؛ رویدادی که مدت‌ها قبل در اغلب کشورهای پیشرفته و توسعه یافته اتفاق افتاده است. بنابراین، در این مقاله سعی شده است مبانی نظری فاصله جغرافیایی بین مؤسسه حسابرسی و شرکت بر حق الزحمه حسابرسی، به موقع بودن گزارش حسابرسی و چرخش حسابرس بیان شود.

### مخارج حسابرسی

مخارج حسابرسی بر اساس بهای تمام شده خدمات به کار رفته در فرآیند حسابرسی به اضافه برآوردی از زیان‌های آتی ناشی از مسئولیت حسابرس در برابر گزارش صادر شده، تعیین خواهد شد. اجرای این فرآیند در سه مرحله انجام می‌شود. مرحله اول، ارزیابی حسابرس از احتمال وقوع زیان آتی است که در آینده یک ذینفع مثل سهامدار، به دلیل قضاوت حسابرس، متحمل خواهد شد. مرحله دوم به کارگیری منابع (مثل نیروی انسانی شرکت) در اجرای عملیات حسابرسی است، تا منافع نهایی کاهش در ارزش فعلی زیان‌های مورد انتظار آتی ناشی از حسابرسی صورت‌های مالی برابر با هزینه نهایی سرمایه‌گذاری اضافی حسابرسی، باشد. در نهایت، حسابرس قیمتی را برای حسابرسی تعیین می‌کند که هزینه حسابرسی را پوشش دهد و در تعیین این قیمت، قضاوت حسابرس نقش مهمی دارد (استانلی، ۲۰۱۱). بنابراین، حق الزحمه حسابرسی عبارت است از مبالغی که افراد، سازمان‌ها، شرکت‌ها و مؤسسات بابت انجام امور حسابرسی دفاتر حسابداری خود و همچنین حسابرسی داخلی، عملیاتی و... به افراد و مؤسسات حسابرسی پرداخت می‌کنند.

در حال حاضر، از مناقشات اصلی حرفه حسابرس، تعیین حداقل نرخ حق الزحمه حسابرسی و نرخ‌شکنی برخی مؤسسات حسابرسی است (رجبی و محمدی خشویی، ۱۳۸۷). در کشور ما نحوه تعیین حق الزحمه‌های حسابرسی به معضل تبدیل شده و آشفتگی قیمت‌گذاری خدمات

حسابرسی، موجب شده است تا هیچ مبنای مشخصی برای تعیین حق الزحمه حسابرسی مالی، وجود نداشته باشد و بعضاً قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان منجر به پیشنهادهای ضد و نقیضی می‌گردد که تناسبی با یکدیگر ندارند (نیکبخت و تنانی، ۱۳۸۹).

مطالعه عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی از نظر تأثیر آن بر کیفیت حسابرسی، حائز اهمیت است. حق الزحمه حسابرسی در برنامه‌ریزی و اجرای مناسب و با کیفیت کار حسابرسی مالی موثر است. کیفیت پایین حسابرسی موجب کاهش اعتماد استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی می‌شود و این امر نه تنها منجر به ناکامی از دستیابی به اهداف حسابرسی می‌شود، بلکه موجب کاهش اعتبار فرایند حسابرسی در ابعاد کلان خواهد شد و مانع از تخصیص بهینه سرمایه در بازار اوراق بهادار و افزایش هزینه سرمایه و تامین مالی خواهد شد (رجبی، ۱۳۸۳). تعیین عوامل موثر بر هزینه حسابرسی به صاحبکار نیز کمک می‌کند تا منافع این خدمت را بهتر درک کند و بداند این هزینه را به خاطر چه چیزی متحمل شده است. روش است، آگاهی از این مساله موجب تسریع و تسهیل کار حسابرسی شده و به دلیل مشارکت صاحبکار، حسابرسی با کیفیت بالاتری انجام خواهد گرفت (گیست، ۱۹۹۲).

### به‌موقع بودن گزارش حسابرس

طبق مفاهیم نظری گزارشگری مالی، چنانچه صورت‌های مالی ظرف مدت معقولی بعد از تاریخ ترازنامه در اختیار استفاده‌کنندگان قرار نگیرد، مفید بودن آن کاهش می‌یابد. به‌موقع بودن گزارش حسابرس بر قابلیت اطمینان اطلاعات حسابداری نیز تأثیر دارد. در نتیجه، هر چه فاصله زمانی بین پایان سال مالی و تاریخ انتشار گزارش حسابرسی کوتاه‌تر باشد، ارزش اطلاعاتی آن بیشتر می‌شود (بدری و علیخانی، ۱۳۸۵). در این راستا، درک عوامل مؤثر بر تأخیر در گزارش حسابرسی مهم است، زیرا به‌طور مستقیم بر به‌موقع بودن گزارش‌های مالی به‌عنوان یکی از مهمترین ویژگی‌های کیفی صورت‌های مالی اثرگذار است (کارسلا و کاپلان، ۱۹۹۱).

به‌موقع نبودن، می‌تواند منجر به کاهش مربوط و مفید بودن اطلاعات مالی شود (هیئت استانداردهای حسابداری مالی، ۱۹۸۰). علاوه بر این، به‌موقع بودن گزارش‌های مالی شرکت‌ها عنصری ضروری برای بازار سرمایه با عملکرد خوب است (افیفی، ۲۰۰۹). سرمایه‌گذاران به

اطلاعات به موقع تهیه شده به وسیله حسابداران، اتکا می‌کنند. گزارشگری مالی به موقع، اطلاعات را قبل از این که ظرفیت خود را برای تأثیرگذاری بر تصمیمات تجاری از دست بدهند، در اختیار تصمیم‌گیران قرار می‌دهد. اتلاف وقت در انتشار صورت‌های مالی موجب عدم قطعیت در ارتباط با تصمیمات سرمایه‌گذاری می‌شود. بنابراین، هر چه تأخیر در انتشار صورت‌های مالی بیشتر شود، عدم اطمینان مربوط به تصمیم‌گیری‌های مبتنی بر اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی، افزایش می‌یابد (اشتون و همکاران، ۱۹۸۷).

با توجه به حرکت به سمت خصوصی سازی شرکت‌های ایرانی در سال‌های اخیر، اطلاعات مالی منتشر شده از سوی شرکت‌های ایرانی نقش مهمی را در این راستا ایفا می‌کند (ستایش و همکاران، ۱۳۹۲). یکی از مهمترین ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی به موقع بودن اطلاعات است. به موقع بودن، به در دسترس بودن اطلاعات در زمان مناسب دلالت دارد. در صورتی که اطلاعات در زمان مناسب در اختیار استفاده‌کنندگان قرار نگیرند، سودمندی خود را جهت اتخاذ تصمیم و قضاوت توسط استفاده‌کنندگان از دست می‌دهد (پیلی، ۲۰۰۷). اگرچه موضوع تأخیر در انتشار صورت‌های مالی سالانه حسابرسی شده موضوع مهمی است، اما پژوهش‌های اندکی در این زمینه صورت گرفته است (کلاتورسی، ۲۰۱۰). بهنگام بودن اطلاعات، ویژگی پشتیبانی‌کننده‌ای برای مربوط بودن اطلاعات است (شرودر و همکاران، ۲۰۰۸). اطلاعاتی که در دوره‌های زمانی مشخص شده توسط بازار سرمایه، از طرف شرکت‌ها منتشر می‌گردد، مهمترین عامل مؤثر بر تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران است. بنابراین، از آنجایی که اطلاعات در صورتی مؤثر هستند که در زمان مناسب گزارش شوند، زمان گزارش اطلاعات مورد توجه بسیار است (یار محمدی، ۱۳۸۰).

### چرخش حسابرس

فرایند چرخش حسابرسان یا موسسه‌های حسابرسی به معنای تغییر حسابرس یا موسسه حسابرسی پس از انجام چند دوره حسابرسی برای یک واحد رسیدگی است که بر اساس مقررات یا تصویب مجامع عمومی انجام می‌شود و در سال‌های اخیر، از راهبردهای مورد توصیه مراجع حرفه‌ای و بورس‌های اوراق بهادار اغلب کشورها، برای ارتقای استقلال حسابرسان مستقل و افزایش کیفیت خدمات حسابرسی بوده است (حساس یگانه و جعفری، ۱۳۸۹).

با جدایی مالکیت و مدیریت در شرکت‌های سهامی و شکل‌گیری رابطه نمایندگی، تضاد منافع بین مدیران و ذی‌نفعان بیرونی شرکت ایجاد شد. از آنجا که این تضاد منافع، ناقربینگی اطلاعات را به همراه دارد، به‌منظور کاهش هزینه‌های نمایندگی، گزارش‌های تهیه شده توسط مدیریت باید توسط اشخاص مستقل و با صلاحیت حسابرسی شود. ارزش حسابرسی به کیفیت حسابرسی بستگی دارد و کیفیت حسابرسی نیز به صلاحیت و استقلال حسابرسان بستگی دارد. از سوی دیگر، حسابرسان مستقل به دلیل اعتبار بخشیدن به صورت‌های مالی منتشر شده توسط شرکت‌های سهامی عام و در نتیجه کاهش ریسک اطلاعات، نقش با ارزشی در بازار سرمایه ایفا می‌کنند. حرمت و ارزش نقش حسابرسی، بستگی زیادی به ماهیت شهادت‌دهی حسابرسان دارد. استدلال می‌شود که رابطه دراز مدت حسابرسان و صاحب کار می‌تواند باعث عافیت‌طلبی، سهل‌انگاری و قصور حسابرسان در انجام نقش شهادت‌دهی خود شود. ضعف استقلال حسابرسان خود موضوع مهمی است که نگرانی زیادی به همراه دارد. یک راهکار پیشنهادی برای رفع این نگرانی چرخش حسابرسان است (آرل و همکاران، ۲۰۰۵). دوره تصدی طولانی باعث ایجاد یک سری روابط عاطفی می‌شود که تا حدی احساس وفاداری در حسابرسان نسبت به صاحبکار ایجاد می‌کند و استقلال آنها را به خطر می‌اندازد.

### فاصله جغرافیایی مؤسسه حسابرسی / شرکت و مخارج حسابرسی

هدف حسابرسی، ایجاد اطمینان در مورد صورت‌های مالی است و جمع‌آوری اطلاعات و شواهد، مبنای اولیه قضاوت و اظهارنظر حسابرسان است (پریرا، ۲۰۰۹). در این راستا، انجام فرآیند حسابرسی، مستلزم صرف وقت و شناخت از صاحبکار و فعالیت‌های او و همچنین استخدام نیروی کار حرفه‌ای، با صلاحیت و مجرب است که این موضوعات، با توجه به مسئولیت قانونی حسابرسان و پیامدهای احتمالی در خصوص اظهارنظر او، مبنایی برای تعیین حق‌الزحمه حسابرسان خواهد بود. بر این اساس، حق‌الزحمه حسابرسی می‌تواند از جمله موضوع‌های مورد بحث در مسائل حسابرسی باشد که بررسی ابعاد مختلف آن و تحلیل مسائل و متغیرهای اثرگذار بر آن می‌تواند در تبیین مسائل مرتبط با حسابرسی مفید واقع شود (هیتاش و همکاران، ۲۰۱۶). به عبارتی، مطالعه عوامل موثر بر حق‌الزحمه حسابرسی از جمله مسائل حائز اهمیت است که در برنامه‌ریزی، اجرای مناسب و با کیفیت کار حسابرسان موثر است که این امر نه تنها منجر به ناکامی در دستیابی به اهداف حسابرسی می‌شود، بلکه موجب کاهش اعتبار

فرایند حسابرسی در ابعاد کلان نیز خواهد شد. همچنین، این مساله مانع از تخصیص بهینه سرمایه در بازار اوراق بهادار و افزایش هزینه سرمایه و تأمین مالی برای شرکت‌ها نیز می‌شود.

نزدیکی شرکت‌ها و مؤسسه‌های حسابرسی از نظر جغرافیایی می‌تواند منجر به سطوح بالاتری از مبادلات اجتماعی بین حسابرس و مشتریان شود؛ به گونه‌ای که نزدیکی جغرافیایی باعث ایجاد اعتماد بیشتر بین حسابرسان و مدیران ارشد شرکت‌ها خواهد شد. بنابراین ارتباط و تسلط بیشتر به موضوع فعالیت شرکت، در شرایطی که بعد مسافت جغرافیایی بالا باشد، کمتر رخ می‌دهد و احتمال بالا بردن خطر حسابرسی را در پی خواهد داشت و منجر به آزمون‌های بیشتر و افزایش سطح رسیدگی توسط حسابرس می‌شود که به نوعی در تعیین حق‌الزحمه حسابرسی مؤثر است. بنابراین، از این منظر هر چه فاصله مؤسسه حسابرسی با شرکت صاحبکار طولانی‌تر باشد، هزینه حسابرسی افزایش می‌یابد.

از سوی دیگر، انتظار می‌رود بعد مسافت جغرافیایی بیشتر بین حسابرسان و شرکت‌ها، دفعات حضور کمتر حسابرسان و سطح رسیدگی بیشتر در حضور حسابرس را در پی داشته باشد که این موضوع تا حد زیادی باعث افزایش حق‌الزحمه حسابرسی می‌شود (چن و همکاران، ۲۰۱۶).

### فاصله جغرافیایی مؤسسه حسابرسی / شرکت و به موقع بودن گزارش حسابرسی

اوسو در تحقیقی در سال ۲۰۰۰ به این نتیجه رسید، در حالی که سرمایه‌گذاران و قانون‌گذاران برای انتشار به موقع اطلاعات مالی حسابرسی شده ارزش قائل هستند، تغییرات اخیر در محیط نظارتی باعث شده است که مشکل ارائه بهنگام اطلاعات مالی حسابرسی شده، افزایش یابد. از آنجا که شناسایی عوامل موثر بر تأخیر گزارش حسابرسی یک موضوع مهم است، 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 رابطه با سرمایه‌گذاری در شرکت به حساب می‌آید. در هر رویداد اقتصادی، سرمایه‌گذاران برای تصمیم‌گیری نیازمند اطلاعات قابل اتکا هستند. انتشار به موقع گزارش‌های مالی، 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 (پورحیدری و همکاران، ۱۳۹۴).



به موقع بودن اطلاعات، عامل مهمی در ارزیابی سودمندی گزارش‌های حسابرسی است و دغدغه بلندمدت ناظرین، سهامداران، تحلیلگران، مدیران و حساب‌برسان بوده است. پژوهش‌ها واکنش شدید بازار به گزارش‌های مالی حسابرسی شده که به موقع ارائه شده‌اند، را نشان می‌دهند (چمبرز و پنمن، ۱۹۸۴).

افزایش تعداد مؤسسات حسابرسی، تنوع موقعیت جغرافیایی مؤسسات و فاصله آنها از شرکت‌ها را رقم می‌زند. حساب‌برسان محلی، احتمالاً یک مزیت اطلاعاتی دارند که عدم تقارن اطلاعات بین حساب‌برس محلی و شرکت را کاهش می‌دهند، زیرا آنها اطلاعات مربوط به شرکت را به آسانی نسبت به حساب‌برسان غیرمحلی به دست می‌آورند. علاوه بر این، حساب‌برسان محلی با شرکت ارتباط بیشتری برقرار می‌کنند و اخبار خاص شرکت را از رسانه‌های محلی به دست می‌آورند، که این امر توانایی آنها در نظارت بر شرکت را به طور قابل توجهی افزایش می‌دهد (آگروالد و هاسوالد، ۲۰۱۰؛ چویی و همکاران، ۲۰۱۲؛ کنگ و کی، ۲۰۰۸؛ پترسن و راجان، ۲۰۰۲).

راحتی نسبی دسترسی به اطلاعات شرکت‌ها و برتری نسبت به شناخت محیط اقتصادی و نظارتی در منطقه و تأثیر آن بر شرکت، کارایی حساب‌برسان محلی را افزایش و در نتیجه تأخیرهای حسابرسی را کاهش می‌دهد. برعکس، نزدیکی جغرافیایی حساب‌برس و شرکت ممکن است بهبود کارایی حسابرسی را با توجه به در دسترس بودن فناوری، استفاده از برنامه‌های حسابرسی استاندارد و شیوه معمول اشتراک دانش در شرکت‌های حسابرسی بهبود بخشد. علاوه بر این، در حالی که حساب‌برسان محلی کیفیت درآمدهای شرکت‌ها را بهبود می‌بخشند، مشخص نیست که آیا به موقع بودن گزارش حسابرسی افزایش می‌یابد یا خیر؟ بنابراین، چنین به نظر می‌رسد که در تحقیقات پیشین توجه چندانی به مقوله نزدیکی حساب‌برس و شرکت و تأثیر آن بر تأخیر گزارش حسابرسی نشده است (دانگ و همکاران، ۲۰۱۸).

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

### فاصله جغرافیایی مؤسسه حسابرسی / شرکت و چرخش حسابرِس

تقلب‌های رخ داده به وسیله دستکاری اطلاعات حسابداری در ابتدای قرن ۲۱ در گوشه و کنار دنیا و ورشکستگی شرکت‌هایی مانند انرون، ورلد کام و پارمالات، باعث شد تا در رابطه با کیفیت گزارش‌های مالی منتشره توسط شرکت‌ها و همچنین استقلال حسابرسان به عنوان افرادی که کیفیت این گزارش‌ها را گواهی می‌کنند، تردیدهای جدی مطرح شود و پرسش‌های اساسی در زمینه عوامل مؤثر بر استقلال حسابرِس، از جمله چرخش حسابرِس و صاحبکار بیان شود.

با توجه به جایگاه و نقش مؤسسه‌های حسابرسی در تصمیم‌های اقتصادی سرمایه‌گذاران، با هدف اعتباربخشی به صورت‌های مالی، استقلال و کیفیت حسابرسی را به عنوان عوامل کلیدی در تهیه گزارش‌های حسابرسی قلمداد می‌کنند. در راستای افزایش کیفیت و حفظ استقلال حسابرِس، راهکارهای مختلفی از سوی مراجع حرفه‌ای و صاحب‌نظران در این حرفه ارائه شده است که یکی از این پیشنهادها، چرخش منظم مؤسسه‌های حسابرسی است. بنابراین، مطالعه ابعادی که بر چرخش این فرآیند اثرگذار است، مهم و قابل توجه است.

همچنین، بررسی مبانی نظری مطرح در حوزه حسابرسی و چرخش حسابرِس نشان‌دهنده این موضوع است که نزدیکی شرکت‌ها و مؤسسه‌های حسابرسی از نظر جغرافیایی، می‌تواند باعث ایجاد اعتماد بیشتر بین حسابرسان و مدیران ارشد شرکت‌ها شود و افزایش دانش و یادگیری شرکت‌ها را نیز در پی داشته باشد (چن و همکاران، ۲۰۱۶).

با توجه به آنچه بیان شد، انتظار می‌رود که فاصله جغرافیایی کوتاه‌تر بین حسابرسان و شرکت‌ها، کاهش خطرات حسابرسی را در پی داشته باشد و تعامل بیشتر حسابرِس و صاحبکار را منجر شود.

### مروری بر پژوهش‌های تجربی مرتبط با فاصله جغرافیایی بین مؤسسه حسابرسی و شرکت

زف (۲۰۱۸) در پژوهشی با بررسی عوامل مرتبط با حوالزحمه حسابرسی، نشان داد در سال‌های اخیر، موسسات حسابرسی بیشتر بر قیمت توجه می‌کنند و با توجه به قیمت، سطح رسیدگی‌هاست که تعیین‌کننده کیفیت حسابرسی است. او بیان کرد فاصله جغرافیایی بیشتر بین

حسابرس و شرکت، به نوعی افزایش دهنده ریسک حسابرسی بوده که در نهایت منجر به افزایش حق الزحمه حسابرسی خواهد شد.

دانگ و همکاران (۲۰۱۸)، در تحقیقی به بررسی تأثیر فاصله جغرافیایی مؤسسه حسابرسی و شرکت بر به موقع بودن گزارش‌های مالی بین سال‌های ۲۰۰۰ تا ۲۰۱۲ در بورس اوراق بهادار آمریکا پرداختند. نتایج این تحقیق نشان داد، فاصله جغرافیایی بین مؤسسات حسابرسی و شرکت‌ها به میزان زیادی بر به موقع بودن گزارش حسابرسی و گزارشگری مالی تأثیر داشته است. همچنین آنها در این تحقیق نشان دادند، تأثیر فاصله جغرافیایی بر شرکت‌های کوچک بیشتر از شرکت‌های بزرگ است.

چن و همکاران (۲۰۱۶)، در تحقیق خود به بررسی اینکه آیا دوره تصدی حسابرس و نزدیکی جغرافیایی حسابرس به صاحبکار با نقاط ضعف با اهمیت کنترل داخلی ارتباط دارد یا خیر؟ پرداختند. در این تحقیق با استفاده از ۲۴۲۱۷ مشاهده برای دوره ۲۰۰۴ تا ۲۰۱۲، نشان داده شد که شرکت‌هایی که دوره تصدی حسابرس طولانی‌تر و نزدیکی جغرافیایی حسابرسان کمتر باشد، نقاط ضعف با اهمیت کنترل داخلی در آنها کمتر است. علاوه بر این، ارتباط مثبتی بین فاصله جغرافیایی حسابرس و صاحبکار با دوره طولانی تصدی حسابرس و با نقاط ضعف با اهمیت کنترل داخلی را نشان دادند.

لوپز و ریچ (۲۰۱۶)، در تحقیقی به بررسی تأثیر فاصله جغرافیایی بر گزارش کنترل داخلی پرداخته‌اند. آنها بیان کرده‌اند که تحقیقات قبلی، عوامل مختلف موثر بر عملکرد حسابرس هنگام بررسی سیستم کنترل داخلی یک شرکت را بررسی کرده‌اند. با این حال، یکی از عوامل که نسبتاً ناشناخته باقی مانده است، فاصله جغرافیایی بین حسابرسان و صاحبکاران آنها است. بنابراین، در این پژوهش، آنها به بررسی فاصله جغرافیایی بین مؤسسه حسابرسی و شرکت و نقش آن در احتمال وقوع و شدت ضعف کنترل داخلی در طول حسابرسی پرداختند. در این پژوهش، شواهدی از ارتباط مثبت بین افشای کنترل داخلی و فاصله نشان داده شده است و همچنین تأیید شده است که دقت حسابرسی برای صاحبکار با فاصله جغرافیایی دورتر، بیشتر است.

درویچه و همکاران (۲۰۱۶)، به بررسی تأثیر فاصله جغرافیایی شرکت‌ها و سطح افشای داوطلبانه آنها در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار فرانسه در بین سال‌های ۲۰۰۷ تا ۲۰۱۰ پرداختند. نتایج این پژوهش نشان داد که افزایش فاصله جغرافیایی شرکت‌ها از شهر

پاریس، هزینه‌های نظارت سهامداران بر مدیران شرکت و سطح افشای داوطلبانه شرکت‌ها، جلب اعتماد سهامداران و سرمایه‌گذاران را افزایش می‌دهد.

چوی و همکاران (۲۰۱۲)، در پژوهشی با عنوان نزدیکی جغرافیایی بین حسابرس و مشتری: چگونه بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد؟ نشان می‌دهند که شرکت‌ها گزارش‌های کمتری در مورد اقلام تعهدی اختیاری و کیفیت اقلام تعهدی هنگام استفاده از یک حسابرس خارجی محلی ارائه می‌دهند. آنها بیان کردند که نزدیکی جغرافیایی، حسابرس را با مزایای اطلاعاتی بیشتری مواجه می‌نماید که نظارت مؤثرتری را بر مدیران فراهم می‌کند. این موضوع به دلیل بازار رسانه‌های مشترک، افزایش آگاهی از شرایط کسب و کار محلی، شبکه‌های اجتماعی رایج و یا دسترسی آسان‌تر به کارکنان شرکت است. با توجه به فقدان چنین مزایای اطلاعاتی در صورت وجود فاصله جغرافیایی، کیفیت حسابرسی بیشتر برای شرکت‌هایی خواهد بود که فاصله جغرافیایی کمتری دارند. با این حال، فاصله جغرافیایی هزینه‌های اضافی را برای حسابرسان ایجاد می‌کند.

### نتیجه‌گیری

ویژگی مربوط بودن اطلاعات مالی مبتنی بر مفاهیمی مانند به‌موقع بودن، سودمندی در ارزیابی و سودمندی در پیش‌بینی است. زمان ارائه اطلاعات، سودمندی اطلاعات ارائه شده را تعیین می‌کند و افشای به‌موقع اطلاعات مربوط، مانع از بی‌خبری از وقایع مهمی می‌شود که ممکن است چشم‌انداز آتی واحد تجاری را کاملاً تغییر دهد. بر اساس قوانین و مقررات بازار سرمایه ایران، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس ملزم هستند صورت‌های 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 افشا کنند. بنابراین، هر چقدر زمان اعلام صورت‌های مالی حسابرسی شده یا تأخیر حسابرسی کمتر باشد، ویژگی به‌موقع بودن اطلاعات بهتر رعایت خواهد گردید (بیات و علی احمدی، ۱۳۹۳).

تعیین عوامل موثر بر هزینه حسابرسی به صاحبکار نیز کمک می‌کند تا منافع این خدمت را بهتر درک کند و بدانند این هزینه را به خاطر چه چیزی متحمل می‌شود. بدیهی است آگاهی از این مساله، موجب تسریع و تسهیل کار حسابرسی شده و به دلیل مشارکت صاحبکار، حسابرسی

با کیفیت بالاتری انجام خواهد گرفت. بنابراین با در نظر گرفتن اهمیت خدمات حسابرسی و عدم امکان مشاهده مستقیم کیفیت حسابرسی، پیدا کردن روشی اثر بخش برای کنترل کیفیت حسابرسی، امری ضروری است. حق الزحمه حسابرسی در برنامه ریزی و اجرای مناسب و با کیفیت کار حسابرسی مالی موثر است و یکی از مهم ترین جنبه‌های کنترل و مدیریت کیفیت حسابرسی می‌باشد.

حسابرسان مستقل به دلیل ارائه خدمات حسابرسی، نقش مهمی را جهت حفظ منافع عمومی در بازارهای سرمایه ایفا می‌کنند. گزارش‌های حسابرسی یکی از مواردی است که به عنوان راهنمای سرمایه‌گذاران در هنگام تصمیم‌گیری استفاده می‌شود و کیفیت پایین این گزارش‌ها می‌تواند به تخصیص اشتباه منابع در جامعه منجر شود. ایفای نقش حافظ منافع جامعه، مستلزم این است که حسابرس در مقابل صاحبکار خود مستقل باقی بماند. در حقیقت کیفیت و اعتبار گزارش حسابرسی به میزان استقلال حسابرس از صاحبکار خود بستگی دارد، اما در عمل نفوذ مدیریت شرکت مورد رسیدگی بر مسائل مربوط به انتخاب و ارائه اطلاعات به حسابرس، به همراه انگیزه‌های بالای مدیریت برای دستیابی به اهداف تعیین شده یا عبور از آنها، موانع مهمی بر سر راه مستقل باقی ماندن، ثبات و چرخش حسابرسان محسوب می‌شود. با این حال، بسیاری از پژوهش‌های تجربی انجام شده نشان داده‌اند که به‌طور معمول حسابرسان مستقل قادر به کشف اشتباهات و تخلفات در سیستم مالی شرکت مورد رسیدگی هستند (چن و همکاران<sup>۱۱</sup>، ۲۰۱۶).

با توجه به مطالب مطرح شده در این مقاله می‌توان بیان نمود که کاهش فاصله بین موسسه حسابرسی با شرکت می‌تواند منجر به ارتباط، صمیمیت و اعتماد بیشتر شود و همچنین این موضوع می‌تواند منجر به افزایش دانش و یادگیری حسابرسان از شرکت‌ها را نیز در بر داشته باشد. در نتیجه هر چه فاصله جغرافیایی موسسه حسابرسی با شرکت بیشتر شود، احتمال ارتباط، اعتماد و یادگیری بیشتر نسبت به شرکت کمتر می‌شود. بنابراین احتمال بالا بردن خطر حسابرسی را در پی خواهد داشت و منجر به آزمون‌های بیشتر حسابرسان برای اطمینان و گسترش سطح رسیدگی می‌شود که به نوعی در تعیین حق الزحمه حسابرسی مؤثر می‌باشد. همچنین این اعتماد، ارتباط و دانش و یادگیری بیشتر موسسه حسابرسی نسبت به شرکت که به واسطه کاهش مسافت جغرافیایی بین موسسه حسابرسی و شرکت ایجاد می‌شود، می‌تواند منجر به کاهش چرخش حسابرسان شود.

همچنین با کاهش فاصله جغرافیایی بین موسسه حسابرسی و شرکت، حسابرس‌ها راحت‌تر و سریع‌تر به اطلاعات دست می‌یابند و تسلط بیشتر نسبت به محیط اقتصادی و نظارتی شرکت خواهند داشت که منجر به افزایش کیفیت و کارایی حسابرسی می‌شود و در نتیجه گزارش‌های حسابرسی با تاخیر کمتر و به موقع‌تر ارائه می‌گردند.

### منابع

- Abidin, S. , & Ahmad-Zaluki, N. A. (2012). Auditor industry specialism and reporting timeliness. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 65, 873-878.
- Afify, H. A. E. (2009). Determinants of audit report lag. *Journal of Applied Accounting Research*.
- Agarwal, S. , & Hauswald, R. (2010). Distance and private information in lending. *The Review of Financial Studies*, 23 (7) , 2757-2788.
- Ali, C. B. , & Lesage, C. (2013). Audit pricing and nature of controlling shareholders: Evidence from France. *China journal of accounting Research*, 6 (1) , 21-34.
- Arel, B. , Brody, R. G. , & Pany, K. (2005). Audit firm rotation and audit quality. *The CPA Journal*, 75 (1) , 36.
- Ashton, R. H. , Willingham, J. J. , & Elliott, R. K. (1987). An empirical analysis of audit delay. *Journal of accounting research*, 275-292.
- Badri, A. (2006). Factors Affecting the Delay in the Release of Audit Reports. *Message Manager*, 21, 83 - 118. (in Persian).
- Bayat, A. , Ali Ahmadi, S. (2014). Delayed Audit and Timeliness of Financial Reporting. *Financial Accounting and Audit Research*, 6 (22) , 97 - 123. (in Persian).
- Bronson, S. N. , Hogan, C. E. , Johnson, M. F. , & 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 (1-2) , 95-114.
- Cameran, M. , Prencipe, A. , & Trombetta, M. (2009). Auditor tenure and auditor change: does mandatory auditor rotation really improve audit quality?. In *American Accounting Association 2009 Annual Congress: Accounting at a tipping point*. AAA (American Accounting Association).
- Carslaw, C. A. , & Kaplan, S. E. (1991). An examination of audit delay: Further evidence from New Zealand. *Accounting and business research*, 22 (85) , 21-32.
- Chambers, A. E. , & Penman, S. H. (1984). Timeliness of reporting and the stock price reaction to earnings announcements. *Journal of accounting research*, 21-47.
- Chen, Y. , Gul, F. A. , Truong, C. , & Veeraraghavan, M. (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*, 12 (2) , 121-140.

- 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.
- Clatworthy, M. A. , & Peel, M. J. (2010). Does corporate governance influence the timeliness of financial reporting? Evidence from UK private companies. In *HEC Accounting And Management Control Department Research Seminar*.
- Derouiche, I. , Jaafar, K. , & Zemzem, A. (2016). Firm geographic location and voluntary disclosure. *Journal of Multinational Financial Management*, 37, 29-47.
- Dong, B. , & Robinson, D. (2018). Auditor-client geographic proximity and audit report timeliness. *Advances in Accounting*, 40, 11-19.
- Gist, W. E. (1992). Explaining variability in external audit fees. *Accounting and Business Research*, 23 (89) , 79-84.
- Hasas Yeganeh Y. , Valileh J. (2010). Investigating the Effect of Audit Institutions on the Audit Report Quality of Accepted Companies in Tehran Stock Exchange. *Tehran Stock Exchange*, 19 (3) , 42 - 58. (in Persian).
- Hoitash, R. , Markelevich, A. , & Barragato, C. A. (2007). Auditor fees and audit quality. *Managerial Auditing Journal*.
- 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 (3) , 513-549.
- Krishnan, J. , & Yang, J. S. (2009). Recent trends in audit report and earnings announcement lags. *Accounting Horizons*, 23 (3) , 265-288.
- López, D. M. , & Rich, K. T. (2017). Geographic distance and municipal internal control reporting. *Advances in accounting*, 36, 40-49.
- Nikbakht, M R. , Tonani, M. (2010). Examining Factors Affecting Financial Audit Audit Fees. *Financial Accounting Research*, 2 (2) , 111 - 132. (in Persian).
- Pereira, A. N. (2009). corporate governance and quality of Accounting Information: The Relation of content and logit betwing fiscal board and independent auditor opinion in brazilian companies listed at BOVESPA (2006). Available at SSRN 1415522.
- 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.
- Pili, A. (2007). The adoption of a Comprehensive Income Statement in Italy: has the time of a new disclosure come?. Available at SSRN 956905.
- Pourheidari, O. , Burhani Nejad, S. , Mohammad Reza Khan, V. (2015). Investigating the Effect of Audit Quality on the Timeliness of the Audit Report in Companies Accepted in Tehran Stock Exchange. *Audit Knowledge*, 14 (58) , 85-104. (in Persian).
- Pourheidari, O. , Koupaie Haji, M. (2010). The prediction of the corporate crisis by using a linear separation function model. *Journal of Financial Accounting Research*, 2 (3) , 33 - 46. (in Persian).
- Rajabi, R. (2004). Factors Affecting the Professional Power of Independent Audit. PhD thesis, Allameh Tabatabaee University, Faculty of Management and Accounting. (in Persian).

- Rajabi, R. , Mohammadi Khoshui, H. (2008) , Representative and pricing fees for independent auditor services. *Journal of Accounting and Auditing*, 15 (52) , 35-52. (in Persian).
- Schroeder, R. G. , Clark, M. W. , & Cathey, J. M. (2019). *Financial accounting theory and analysis: text and cases*. John Wiley & Sons.
- Setayesh, M. , Zolfaghari, M. (2013). Investigating the Effect of Disclosure Quality on Stock Liquidity and Cost of Capital of the Companies Accepted in Tehran Stock Exchange. *Quarterly journal of financial accounting research*. 3, 55-74. (in Persian).
- Stanley, J. D. (2011). Is the audit fee disclosure a leading indicator of clients' business risk?. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30 (3) , 157-179.
- Yarmohammadi, A. (2001). *Investigating the Factors Affecting Timely Interim Reporting in Companies Acquired in Tehran Stock Exchange*, Tarbiat Modares University, Master's Degree in Accounting. (in Persian).
- Zeff, L. (2018). Can Big 4 versus Non-Big 4 Differences in Audit-Quality Proxies Be Attributed to Client Characteristics? *The Accounting Review*. 86 (1) , 25-39
- Zmijewski, M. E. (1984). Methodological issues related to the estimation of financial distress prediction models. *Journal of Accounting research*, 59-82.