

بررسی رابطه بین فاصله جغرافیایی بین شرکت ها و حسابرسان مستقل با ضعف کنترل داخلی حسابرسی (مطالعه موردی: تاکید بر نقش معیارهای مدیریت ریسک عدم رعایت قوانین و مقررات و ریسک گزارشگری مالی بر اساس رویکرد کوزو)

مستانه فرشیدپور^۱، علی لعل بار^۲، علیرضا فرشیدپور^۳

۱- دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، آزاد اسلامی واحد اراک
melikafarshidpour@yahoo.com

۲- مربی، دانشجوی دکتری حسابداری، آزاد اسلامی واحد اراک

۳- مربی، دانشجو دکتری مدیریت بازرگانی، آزاد اسلامی واحد اراک

چکیده

حسابرسی سازمان های دولتی نقش مهمی در تسهیل توزیع اطلاعات مالی با کیفیت بالا به سهامداران را دارد. با وجود تحقیقات قبلی درباره عوامل مرتبط با نتایج حسابرسی سازمان های دولتی عاملی که توجه بسیار کمی را دریافت کرده است فاصله جغرافیایی بین سازمان های دولتی و حسابرسان مستقل است. در این پژوهش سعی شده رابطه بین فاصله جغرافیایی بین شرکت ها و حسابرسان مستقل با ضعف کنترل داخلی حسابرسی، ضمن تاکید بر نقش معیارهای مدیریت ریسک عدم رعایت قوانین و مقررات و ریسک گزارشگری مالی بر اساس رویکرد کوزو مورد بررسی قرار گیرد. پس از طراحی شاخص های ارزیابی فاصله جغرافیایی، اطلاعات معاملات انجام شده در دوره پژوهشی چهار ساله ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۴ از سازمان بورس اوراق بهادار جمع آوری گردید. نمونه آماری مشتمل بر ۱۱۵ شرکت می باشد که با روش حذف سیستماتیک انتخاب شده است. که در مجموع ۳۴۵ سال- شرکت بودند، در این تحقیق برای بررسی فرضیات پژوهش از رگرسیون خطی و همبستگی استفاده شده است. جهت تجزیه تحلیل داده ها و آزمون فرضیات تحقیق از نرم افزار Eviews استفاده شده است. آنچه در جمع بندی و نتیجه گیری کلی آزمون فرضیه های تحقیق می توان عنوان کرد، این است بین فاصله جغرافیایی شرکت ها با حسابرسان مستقل و ضعف کنترل داخلی حسابرسی رابطه وجود دارد، به علاوه ریسک های مربوط به عدم رعایت قوانین و مقررات مشتمل بر ریسک های مربوط به عدم رعایت قوانین و مقررات بر اساس نسبت حق الزحمه حسابرس و ریسک های مربوط به گزارشگری مالی بر روابط بین فاصله جغرافیایی بین شرکت ها و حسابرسان مستقل و ضعف کنترل داخلی حسابرسی تاثیر گذار است. نتایج به دست آمده در این پژوهش با مستندات اشاره شده در چارچوب نظری تحقیق و ادبیات مالی مطابقت دارد.

واژگان کلیدی: استقلال کمیته حسابرسی؛ تخصص کمیته حسابرسی؛ اندازه کمیته حسابرسی؛ تعداد دوره حسابرسی؛ تغییر حسابرس؛ سهم بازار موسسه حسابرسی؛ کیفیت حسابرسی؛ حق الزحمه حسابرسی.

مقدمه

حسابرسی سازمان های دولتی نقش مهمی در تسهیل توزیع اطلاعات مالی با کیفیت بالا به سهامداران را دارد. با وجود تحقیقات قبلی درباره عوامل مرتبط با نتایج حسابرسی سازمان های دولتی عاملی که توجه بسیار کمی را دریافت کرده است فاصله جغرافیایی بین سازمان های دولتی و حسابرسان مستقل است. درک اینکه آیا فاصله جغرافیایی بر نتایج حسابرسی تاثیر می گذارد یا خیر به چند دلیل مهم است. اول پراکندگی سازمان های دولتی و تمرکز اکثر شرکت های حسابرسی در مراکز استان ها و پایتخت می باشد. علاوه بر این، شرکت های حسابرسی با اندازه، تخصص های متفاوت هستند که این در تضاد مستقیم با بازار برای شرکت های تجاری است که توسط شرکت های حسابرسی ممیزی می شوند است. افزایش تنوع موسسات حسابرسی چالش تفاوت در عملکرد حسابرس را آشکار می سازد. در نهایت، وجود نگرانی هایی که در مورد کیفیت حسابرسی در سالیان

اخیر ایجاد شده است. در نتیجه شناخت عوامل مرتبط با کیفیت حسابرسی برای پژوهشگران، قانون گذاران و سهامداران ضروری به نظر می رسد (لوپز و ریچ، ۲۰۱۶).

در این پژوهش دو جریان از ادبیات تحقیق برای ارائه چارچوب نظری، نظریه خوشه ای در مطالعات سازمانی و تحقیقات قبلی در حوزه حسابداری و امور مالی استفاده خواهد شد. نظریه خوشه ای بیان می دارد که نزدیکی شرکت ها در یک منطقه جغرافیایی خاص نشان دهنده یک شبکه اجتماعی است و سطوح بالاتری از مبادلات اجتماعی بین حسابرس و مشتریان را تسهیل می بخشد. این تئوری همچنین نشان می دهد که نزدیکی جغرافیایی باعث ایجاد اعتماد بین حسابرس و مدیریت ارشد می شود. شبکه بندی، تعامل و تبادل روابط اجتماعی که منجر به اعتماد می شود همچنین می تواند منجر به دانش و یادگیری شرکت ها در همان موقعیت جغرافیایی شود. بر اساس نظریه خوشه ای و ادبیات عدم تقارن اطلاعاتی در حوزه حسابداری و امور مالی، انتظار می رود که فاصله جغرافیایی کوتاه تر بین حسابرس مشتری با کاهش ضعف کنترل داخلی حسابرسی شود از این رو حسابرسان در مجاورت نزدیک با مشتریان خود دارای اطلاعات بهتر و یا دانش مشتری خاص از طریق شبکه های اجتماعی و تبادل ایده ها هستند. این یادگیری و دانش با مبادلات اجتماعی توسط حسابرس و مشتری باید به کاهش بروز ضعف کنترل داخلی کمک کند. در مجموع هدف از این تحقیق بررسی این موضوع است که فاصله جغرافیایی بین سازمان های دولتی و حسابرسان مستقل آنها بر عملکرد حسابرس موثر است یا خیر؟ عملکرد حسابرس بر اساس تجزیه و تحلیل از احتمال وقوع و شدت ضعف کنترل داخلی مربوط به صورت های مالی است.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

فاصله جغرافیایی بین شرکت ها و حسابرسان مستقل

فاصله جغرافیایی بین شرکت ها و حسابرسان مستقل برابر است با لگاریتم طبیعی فاصله موسسه حسابرسی تا شرکت؛ که برابر است با فاصله جغرافیایی (کیلومتر) بین موسسه حسابرسی و شرکت صاحبکار (لوپز و ریچ، ۲۰۱۶).

استقلال کمیته حسابرسی

استقلال حسابرسان عبارت است از رهایی از فشارها و سایر عواملی که توان حسابرسان برای تصمیم گیری بیغرضانه را می فرساید یا انتظار می رود بفرساید (شورورزی و همکاران، ۱۳۹۱، ۱۳۷). حسابرسان مستقل در ایفای مسئولیت های حرفه ای خود باید بی طرف بوده و تضاد منافع نداشته باشد. حسابرسان هنگام ارائه ی خدمات حسابرسی و سایر خدمات اعتباردهی باید واقعاً مستقل باشند و مستقل به نظر برسند. در بیانیه چارچوب مفاهیم نظری استقلال حسابرسان (۱۳۸۰) آمده است که:

«استقلال حسابرسان عبارت است از رهایی از فشارها و سایر عواملی که توان حسابرسان برای تصمیم گیری

بی غرضانه را از بین می برند.» البته منظور از این تعریف، این نیست که حسابرسان باید از همه ی فشارها و سایر عوامل موثر بر توان تصمیم گیری وی رها و آزاد باشد، بلکه باید از عوامل با اهمیتی که باعث می شود، او تصمیم گیری بی غرضانه نداشته باشد، در امان بماند. آن سطحی از فشارها و دیگر عوامل، تصمیم گیری بی غرضانه حسابرسان را می فرساید، یا انتظار می رود که بفرساید، به عنوان مرزی برای تعیین بود یا نبود استقلال حسابرسان است. منظور از انتظار معقول، عقاید منطقی یک سرمایه گذار آگاه و سایر استفاده کنندگان اطلاعات مالی است. با این بیان می توان استقلال را دارای دو بعد دانست:

استقلال واقعی (فکری): توانایی حسابرسان مستقل برای حفظ بی طرفی فکری در طول دوره ی قرارداد.

استقلال ظاهری: رابطه ی حسابرسان با صاحبکار به گونه ای که از دید اشخاص ثالث مستقل به نظر آید.

استقلال فکری یک خصوصیت فردی است که نمی تواند مستقیماً توسط سرمایه گذاران و سایرین ارزیابی شود. استقلال ظاهری به فقدان فعالیت ها، روابط و دیگر شرایطی اشاره دارد که ممکن است باعث شوند تا سرمایه گذاران و سایر استفاده کنندگان آگاه منطقیاً به این نتیجه برسند که استقلال حسابرسان به واسطه ی این فعالیت ها مورد تهدید قرار می گیرد (انصاری و همکاران، ۱۳۹۱، ۵۵).

تهدیدهای استقلال حسابرسان، سرچشمه ی پیشداوری بالقوه ای هستند که ممکن است توان حسابرسان برای تصمیم گیری بیغرضانه را بفرساید یا اینکه انتظار می رود بفرساید. با توجه به پیامدهای تهدیدهای یاد شده، تصمیم گیرندگان استقلال باید اثر تهدیدهایی را که منابع پیشداوری بالقوه هستند، شناسایی و تجزیه و تحلیل کنند (ویلیام و آرتور، ۲۰۰۲).

تخصص کمیته حسابرسی

بیانگر تعداد اعضای کمیته حسابرسی است که در زمینه‌ی حسابداری و حسابرسی و مالی فعالیت دارند و دارای علم و دانش هستند (لوپز و ریچ، ۲۰۱۶). از سوی دیگر موسسات حسابرسی به خوبی دریافتند برای این که سهم بازار خود را از دست ندهند باید موسسات و کارکنان خود را مطابق با الزامات فناوری‌های روز در صناعی خاص آموزش دهند. تحقیقات گذشته نشان می‌دهد حسابرسان متخصص صنعت، خدمات حسابرسی با کیفیت بالاتر ارائه می‌دهند. (کند ۲۰۰۸)، تخصص حسابرس در صنعت را به صورت زیر تعریف می‌نماید:

«تخصص حسابرس در صنعت شامل خلق ایده‌های سازنده جهت کمک (خلق ارزش افزوده) به صاحبکاران، همچنین فراهم نمودن دیدگاه‌ها و یا راه کارهای تازه برای برخی از موضوعاتی که صاحبکاران در صنایع مربوط به خود با آن مواجه اند، می‌شود»

از آنجایی که حالات مختلف تخصص حسابرس در صنعت به طور مستقیم قابل مشاهده نیست، تحقیقات گذشته شاخص‌های مختلفی را برای اندازه‌گیری تخصص حسابرس در صنعت بکار گرفته‌اند. رویکردهای سهم بازار و سهم پرتفوی غالباً به عنوان شاخص‌هایی برای تخصص حسابرس در صنعت به کار گرفته می‌شوند (اقایی و ناظمی اردکانی، ۱۳۹۱، ۷). حسابرسان به این دلیل به دنبال کسب تخصص در رسیدگی به شرکت‌های فعال در یک صنعت هستند که می‌توانند از این طریق بین خود و سایر حسابرسان نوعی تمایز به وجود آورند. وجود این تمایز، به حسابرسان امکان می‌دهد که به جای برخورداری از فقط یک گزینه جذاب (قیمت کمتر برای انجام حسابرسی) برای جلب نظر مجامع عمومی صاحبان سهام به خود، همزمان از دو گزینه قیمت کمتر و کیفیت خدمات بالاتر (کیفیت افشا بهتر) بهره‌مند شوند (کیمبرلی و همکاران، ۲۰۰۴).

اندازه کمیته حسابرسی

اندازه مؤسسات حسابرسی کننده، قدمت و نام تجاری مؤسسات نمونه‌ای از معیارهای متمایز کننده می‌باشد. یعنی مؤسسات بزرگ تر و دارای نام تجاری مشهورتر نیست به مؤسسات دیگر دارای کیفیت کاری بالاتری هستند اگر موسسه حسابرسی مربوط به سازمان حسابرسی باشد موسسه بزرگ شناخته می‌شود و اگر مربوط به جامعه حسابداران رسمی یا سایر موسسات باشد اینطور نیست (دی آنجلو، ۱۸۹، ۱۹۸۱-۱۸۳).

تعداد دوره حسابرسی

تعداد سال‌های انباشته از زمانیکه حسابرس فعالیت خود را برای اولین سال در واحد مورد رسیدگی آغاز کرده است و تعداد سال‌های پیاپی که موسسه حسابرسی فعلی، وظیفه حسابرسی صورت‌های مالی شرکت مورد بررسی را برعهده داشته است (خلیل زاده و همکاران، ۱۳۹۱، ۹۹).

تغییر حسابرس

عبارت است از تغییر حسابرس از سازمان حسابرسی به یک موسسه حسابرسی خصوصی و یا از یک موسسه خصوصی حسابرسی به یک موسسه حسابرسی خصوصی دیگر عضو جامعه حسابداران رسمی (بنی‌مهد و همکاران، ۱۳۹۲، ۹۸). ورشکستگی شرکت‌های بزرگ در ابتدای قرن حاضر، موجب شد تا موضوع قابلیت اتکای صورت‌های مالی، مورد توجه افکار عمومی قرار گیرد. بعد از فروپاشی شرکت انرون و سقوط بازار سهام آمریکا در سال ۲۰۰۱ میلادی و به موجب قانون از یک طرف و مقررات حاکمیت «ساربنز اکسلی» شرکتی اتحادیه اروپا از طرف دیگر، مقرر شد که به منظور جلوگیری از تکرار فساد مالی شرکت‌هایی مانند انرون و ورلدکام، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار آمریکا هر پنج سال یک بار مدیر حسابرسی خود را تغییر دهند. اگر چه همان موقع هم بسیاری بر این عقیده بودند که تغییر حسابرس، کمک چندانی به جلوگیری از فساد مالی نخواهد کرد اما فضای بحران زده بورس آمریکا و سقوط بازار مالی می‌خواست به هر دلیل، بهانه‌ای برای محدودیت حسابرسان به وجود آورد (جوهری، ۲۰۰۶، ۳۶۳).

سهم بازار موسسه حسابرسی

سهم بازار، عبارتست از نسبت جمع درآمد سالانه هر موسسه حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی به جمع درآمد حسابرسی کل موسسات خصوصی (رمضانی و همکاران، ۱۳۹۴، ۸۱).

کیفیت حسابرسی

کیفیت حسابرسی به شیوه های مختلفی تعریف شده است. در ادبیات کاربردی، کیفیت حسابرسی را اغلب از طریق تطابق آن با استانداردهای حسابرسی تعریف نموده اند؛ نتایج تحقیقات نشان داد که انگیزه تغییر حسابرس در شرکت هایی که مشکلات مالی دارند یا در حال ورشکستگی هستند بیش از سایر شرکت هاست. مشکل کیفیت و تقاضا برای حسابرسی به رابطه سه جانبه حسابرس، صاحب کار و جامعه مربوط می شود. باتوجه به انعقاد قرارداد بین حسابرس و صاحب کار لزوماً مصرف کننده نهایی محصول حسابرسی صاحب کار نیست. مصرف کننده نهایی به طور عام جامعه می باشد. محصول با کیفیت تر ممکن است صاحب کاران و با تنبه جامعه مواجهه کند این تنبه می تواند در قالب قیمت سهام کمتر مواجه گردد. بدین ترتیب منطق اقتصادی حکم می کند که صاحب کار در بسیاری از موارد انگیزه کمتری برای کیفیت بالاتر خدمات حسابرسی داشته باشد (عزیزی، ۱۳۸۹، ۱۳).

ریسک های مربوط به عدم رعایت قوانین و مقررات

ریسک مربوط به عدم رعایت قوانین و مقررات بر اساس نسبت حق الزحمه حسابرس با ورود سازمان به محیط پیچیده و افزایش تعاملات سازمان با محیط بیرونی، سازمان چاره ای جز رعایت قوانین و مقررات حاکم بر این روابط با محیط خارجی ندارد. (کوزو، ۲۰۰۴) فنون مدیریت ریسک بنگاه، بر سی ریسک های مربوط به عدم رعایت قوانین و مقررات را در تک تک اجزای چابوب فرایند اجرای مدیریت ریسک بنگاه، مانند بافت های محیط داخلی، هدف گذاری، کنترل ریسک و همچنین در سرتاسر سازمان پیشنهاد می کند (کوزو، ۲۰۰۴).

ریسک های مربوط به گزارشگری مالی

ریسک اطلاعات بیانگر این است که اطلاعات شرکت، در تصمیمات قیمت گذاری سرمایه گذاران از کیفیت ضعیفی برخوردار است. سرمایه گذاران، اوراق بهادار را بر اساس ارزیابی خود از جریان های نقدی آتی ارزش گذاری می کنند (میکو وسترهولم، ۲۰۱۱). هیلی و پالپو (۲۰۰۱) بیان می کنند که تقاضا برای گزارشگری مالی و افشای اطلاعات، ناشی از عدم تقارن اطلاعات و تضاد های نمایندگی بین مدیران و سرمایه گذاران بیرونی است. اطلاعات و مسائل انگیزشی، مانع تخصیص کارای منابع در بازار سرمایه می شود. مدیران، نوعاً اطلاعات بیشتری در زمینه های مختلف، نسبت به سرمایه گذاران دارند و تمایل دارند که ارزش شرکت خود را به طرز دیگری نشان دهند. بنابراین سرمایه گذاران زمانی که در اوراق بهادار این شرکت ها سرمایه گذاری می کنند با مسئله اطلاعات روبرومی شوند. آنها برای قیمت گذاری اوراق بهادار بر اطلاعات قابل اتکا تکیه می کنند. این قیمت تاجایی تعدیل می شود که بازده های مورد انتظار برابر با صرف ریسک به علاوه نرخ بدون ریسک باشد. به این دلیل که اطلاعات برای سرمایه گذاران مهم است، آنها شرکت های با اطلاعات دارای کیفیت کم را با دید منفی می نگرند (میکو وسترهولم، ۲۰۱۱، ۹). فرانسیس و همکاران (۲۰۰۵) به این دلیل که اطلاعات درباره جریان های نقدی، از طریق سود تأمین می شود، بر معیار مربوط به اجزای تعهدی سود تأکید کرده اند بطوریکه در تحقیق مذکور نشان داده است که اجزای تعهدی سود، ابهام بیشتری در تبدیل به جریان های نقدی نسبت به سود های سال جاری دارد زیرا اقلام تعهدی، حاصل قضاوت، پیش بینی و تخصیص جریان های نقدی به دیگر دوره ها است. در نتیجه بر اساس نتایج تحقیقات مذکور، کیفیت اقلام تعهدی برای سرمایه گذاران، نشانه ای از فاصله سود حسابداری از جریان های نقدی است. بنابر این، کیفیت ضعیف اقلام تعهدی، این تفاوت اندک را کاهش داده و ریسک اطلاعات افزایش می یابد (فرانسیس و همکاران، ۲۰۰۵، ۲۹۶). ایسلی و اوهر (۲۰۰۴)، نشان دادند ریسک اطلاعات مختص شرکت عامل ریسک تنوع ناپذیر است که بر هزینه سرمایه، اثر می گذارد. در مدل آنها، نابرابری اطلاعات بین سرمایه گذاران آگاه و سرمایه گذاران ناآگاه باعث می شود که سرمایه گذاران ناآگاه به نرخ بازده بالاتر نیاز داشته باشند. زیرا آنها ریسک غیر قابل تنوع را متحمل می شوند. از دیدگاه آنها ممکن است کیفیت اطلاعات از لحاظ ذاتی (محیط پیچیده حسابداری و اشتباهات سهوی) یا از لحاظ اختیاری عمل کردن مدیریت در زمینه حسابداری کم باشد و در نتیجه ریسک ذاتی یا اختیاری اطلاعات یا هر دو بالا باشد (کراوت و شولین، ۲۰۱۰).

حق الزحمه حسابرسی

حق الزحمه حسابرسی شامل هرگونه وجهی است که بابت ارائه ی خدمات حسابرسی و طبق توافق یا قرارداد به حسابرس یا موسسه ی حسابرسی پرداخت می شود (طالب تبار آهنگر، ۱۳۹۰).

پیشینه تحقیق

تحقیقات خارجی

چن و همکاران (۲۰۱۶) در تحقیقی با توجه به ادبیات موجود در زمینه کیفیت حساسی به بررسی این موضوع پرداخته خواهد شد که "آیا دوره تصدی حساسی و نزدیکی جغرافیایی حساسی به مشتری با نقاط ضعف با اهمیت کنترل داخلی حساسی ارتباط دارد یا خیر؟" در این تحقیق با استفاده از ۲۴۲۱۷ مشاهده برای دوره ۲۰۰۴-۲۰۱۲ نشان داده شد که شرکت هایی که با دوره تصدی طولانی حساسی و نزدیکی جغرافیایی حساسی نقاط ضعف با اهمیت کنترل داخلی حساسی کمتر است. علاوه بر این، ارتباط مثبتی بین فاصله جغرافیایی حساسی و مشتری و نقاط ضعف بیشتر با اهمیت کنترل داخلی حساسی برای دوره تصدی حساسی طولانی تر ضعیف تر است.

لوپز و ریچ (۲۰۱۶) در تحقیقی با عنوان "فاصله جغرافیایی و شهری گزارش کنترل داخلی" به این موضوع پرداخته اند. آنها بیان کرده اند که تحقیقات قبلی عوامل مختلف موثر بر عملکرد حساسی هنگام بررسی سیستم کنترل داخلی یک شرکت را بررسی کرده اند. با این حال، یکی از عوامل که نسبتاً ناشناخته باقی مانده فاصله جغرافیایی بین حساسی و مشتریان آنها است لذا در این تحقیق به بررسی اینکه آیا فاصله جغرافیایی بین شرکت حساسی و شرکت حساسی شونده نقش مهمی در احتمال وقوع و شدت ضعف کنترل داخلی در طول حساسی می پردازد. در این تحقیق شواهدی از ارتباط مثبت بین افشای استثنا کنترل داخلی و فاصله را نشان داده است و همچنین نشان می دهد که دقت حساسی برای مشتریان با فاصله جغرافیایی دورتر بیشتر است.

جنسن و همکاران (۲۰۱۵) "بررسی اثر پراکنندگی شرکت در سراسر کشور"، تجزیه و تحلیل جداگانه ای در نمونه های روستایی، نیمه شهری و شهری شهرداری بر اساس نزدیکی شهرداری به مراکز جمعیتی انجام گرفته است. این تجزیه و تحلیل نشان می دهد که یافته ها نشان می دهند که برای شهرداری روستایی که به دور از شهر های بزرگ واقع شده اند رابطه قویتری وجود دارد. این مفهوم استقلال حساسی را بهبود می بخشد. با این حال یافته ها نشان می دهد که منابع کمتری برای بهره برداری از سیستم کنترل داخلی در دسترس شهرداری های مکان روستایی وجود دارد. علاوه بر آن کیفیت گزارشگری شهرداری در مناطق کوچک شهری می تواند توسط محدودیت های تحت تاثیر در بازار حساسی قرار گیرد.

چویو همکاران (۲۰۱۲) نشان می دهند که گزارش شرکت هایی با سطوح پایین تر تعهدات اختیاری و کیفیت اقلام تعهدی بالاتر هنگامی که نزدیکی جغرافیایی با حساسی دارند، با استفاده از اطلاعاتی که نظارت موثر بر مدیران شرکت دارند، و احتمالاً به دلیل بازارهای رسانه ای مشترک، افزایش آگاهی از شرایط محلی کسب و کار، شبکه های اجتماعی مشترک و یا دسترسی آسان تر به پرسنل مشتری، کیفیت حساسی بالاتر خواهد بود. و مشتریان دور با توجه به عدم وجود چنین مزیت اطلاعاتی و تحمیل هزینه های اضافی برای حساسی با توجه به دوری راه، می تواند کیفیت حساسی را تحت تاثیر قرار دهد.

دان لی (۲۰۱۰) در تحقیق خود بیان کرده اند که حساسی در حساسی های طولانی دچار یک نوع حس وفاداری می شوند و این به نوبه خود صلاحیت حساسی را برای انجام یک حساسی با کیفیت و اثر بخش زیر سؤال می برد. همچنین وی با انجام تحقیقی در "رابطه با طول مدت ارتباط حساسی - صاحبکار و ارتباط آن با گزارشگری محافظه کارانه" به این نتیجه رسید که در شرکت های بزرگ و شرکت هایی که از سوی حساسی کنترل و مراقبت می شوند این ارتباط مثبت است، اما در مورد شرکت هایی که از سوی حساسی مراقبت شدید نمی شوند، این ارتباط منفی است.

چان و همکاران (۲۰۰۶) دریافته اند که حساسی محلی در چین به احتمال زیاد به گزارش مطلوب در نهادهای متعلق به دولت های محلی دست می یابند. این یافته نشان می دهد که استفاده از حساسی از لحاظ فاصله جغرافیایی نزدیک می تواند در استقلال حساسی تاثیرگذار باشد.

تحقیقات داخلی

صفرنژاد بروجنی و رجبی (۱۳۹۴) در تحقیقی با عنوان "عوامل مؤثر بر قدرت حرفه ای حساسی مستقل" به این موضوع پرداخته اند. موضوع مورد مطالعه در این تحقیق، بررسی عوامل مؤثر بر قدرت حرفه ای حساسی مستقل از دیدگاه استفاده کنندگان از خدمات حساسی می باشد و روش تحقیق مورد استفاده از نوع توصیفی - پیمایشی از شاخه تحقیقات میدانی است. جامعه آماری ۴۲۳ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بوده که ابزار گردآوری اطلاعات و داده ها؛ پرسشنامه بسته شامل ۳۵ سؤال با ضریب آلفای کرونباخ ۰/۸۹۲ می باشد. روش نمونه گیری از نوع تصادفی، پردازش آماری داده ها در محیط نرم افزار SPSS روش های آماری مورد استفاده شامل فراوانی درصد، میانگین و انحراف معیار، آزمون کی دو، تجزیه و تحلیل

واریانس و توکی می باشد. نتایج فرضیه اول نشان می دهد عوامل مورد شناسایی در این تحقیق موجب افزایش قدرت قانونی، قدرت تخصص، قدرت مرجعیت، قدرت پاداش و قدرت تنبیه حسابرسان مستقل می شوند و این منابع قدرت، موجب افزایش قدرت حرفه ای حسابرسان مستقل می گردند و نتایج فرضیه دوم حاکی از آن است که در حال حاضر بین وضعیت موجود عوامل شناسایی شده و انتظارات آزمون شوندهگان، تفاوت معناداری وجود دارد، به عبارتی استفاده کنندگان از خدمات حسابرسان اعتقاد دارند که حرفه حسابرسان از قدرت حرفه ای کافی برخوردار نیست.

بهمن (۱۳۹۴) در تحقیقی با عنوان "شناسایی چالش‌های اجرای حسابرسان سازمان‌های دولتی از دیدگاه حسابرسان و مدیران دیوان محاسبات کشور" به این موضوع پرداخته است. هدف از این پژوهش، شناسایی چالش‌های دیوان محاسبات کشور در اجرای حسابرسان سازمان‌های دولتی و شناخت مشکلات با اهمیت از طریق آزمون‌های آماری و تعیین درجه اهمیت یا به عبارتی، تعیین تقدم و تاخر مشکلات در قلمرو پژوهش می باشد. برای دستیابی به اهداف، جامعه آماری شامل روسای ادارات، سر حسابرسان ارشد، سر حسابرسان، حسابرسان ارشد و حسابرسان دیوان محاسبات استان‌های کشور می باشد و با توجه به تعداد افراد جامعه (۱۱۰۰ نفر) با استفاده از فرمول تعیین حداقل حجم نمونه (کوکران)، تعداد ۲۲۱ نفر به عنوان نمونه آماری پژوهش انتخاب گردیدند. سوال اصلی این پژوهش بدین صورت مطرح گردید: مشکلات اجرای حسابرسان سازمان‌های دولتی کدامند؟ برای پاسخ به این سوال مطالعاتی از پژوهش‌های داخلی و خارجی صورت پذیرفت و برخی از مشکلات اجرای حسابرسان سازمان‌های دولتی از فرضیه‌های اثبات شده این پژوهش‌ها استخراج گردید سپس مصاحبه‌هایی از حسابرسان استان‌های قم، مازندران و خراسان شمالی صورت پذیرفت که ضمن تایید چالش‌های استخراج شده از پژوهش‌ها، چالش‌های دیگری را نیز که در تحقیقات به آنها اشاره ای نشده بود مطرح و با استفاده از آنها پرسشنامه ای در قالب ۴۳ گویه خبیری با استفاده از روش آزمون کای دو، آزمون فریدمن و با استفاده از نرم افزار SPSS چالش‌ها مورد آزمون قرار گرفته است. نتیجه پژوهش چالش‌های زیر را در ۵ طبقه به ترتیب اهمیت، از مشکلات اجرای حسابرسان سازمان‌های دولتی مطرح نمود: مشکلات و ضعف‌هایی در قوانین و مقررات مالی کشور، مدیریت منابع انسانی دیوان محاسبات کشور، سیستم‌های اطلاعاتی حسابرسان دولتی، آموزش حسابرسان و ساختار دیوان محاسبات کشور وجود دارد.

شیبانی فر و صالحی (۱۳۹۴) در تحقیقی با عنوان "بررسی عوامل مؤثر بر فاصله انتظارات در حسابرسان با توجه به چالش‌های حسابرسان از درون و بیرون" این حرفه به این موضوع پرداخته‌اند. کلیات تحقیق آنها به این شرح است که فاصله انتظارات از نظر حرفه حسابرسان به عنوان یک مبحث با اهمیت تشخیص داده شده است. از همین رو بقاء و غنای خدمات حسابرسان مستلزم عکس‌العمل مناسب و به موقع حرفه در برابر انتظارات جامعه است. گزارش حسابرسان اساسی‌ترین وسیله ارتباط حسابرسان با مخاطبان بوده، به همین دلیل دانش حسابرسان نیز توجه زیادی به آن داشته است. فاصله انتظارات در حسابرسان درخواست‌های مختلف و علائق و سلائق گوناگون از حسابرسان که گاه معقول و قابل برآورد و برخی غیرقابل برآورد بوده باعث بوجود آمدن تعارض بین استفاده کنندگان از گزارش حسابرسان و حسابرسان مستقل گردیده است و بحران‌های مالی و ورشکستگی شرکت‌های بزرگ و زیان دیدن هزاران نفر و در برخی موارد، سهل‌انگاری و قصور حسابرسان در اجرای عملیات حسابرسان دامن‌تعارض و فاصله انتظارات را تشدید نموده است. عوامل و محدودیت‌های متفاوتی در حسابداری وجود دارد که بر عملکرد حسابرسان تاثیر گذاشته است و در این میان فقدان آگاهی جامعه نسبت به وظائف و مسئولیت‌های آنها از یکسو و نارسائی‌های موجود در عملکرد حسابرسان و استانداردهای حسابرسان و چالش‌های حرفه حسابرسان از درون و بیرون این حرفه، از سوئی دیگر بر ایجاد سوء تفاهات افزوده و باعث بوجود آمدن فاصله انتظارات در حسابرسان می گردد. لذا لازم است چشم‌اندازهایی در این حوزه مورد توجه و بررسی قرار گیرد.

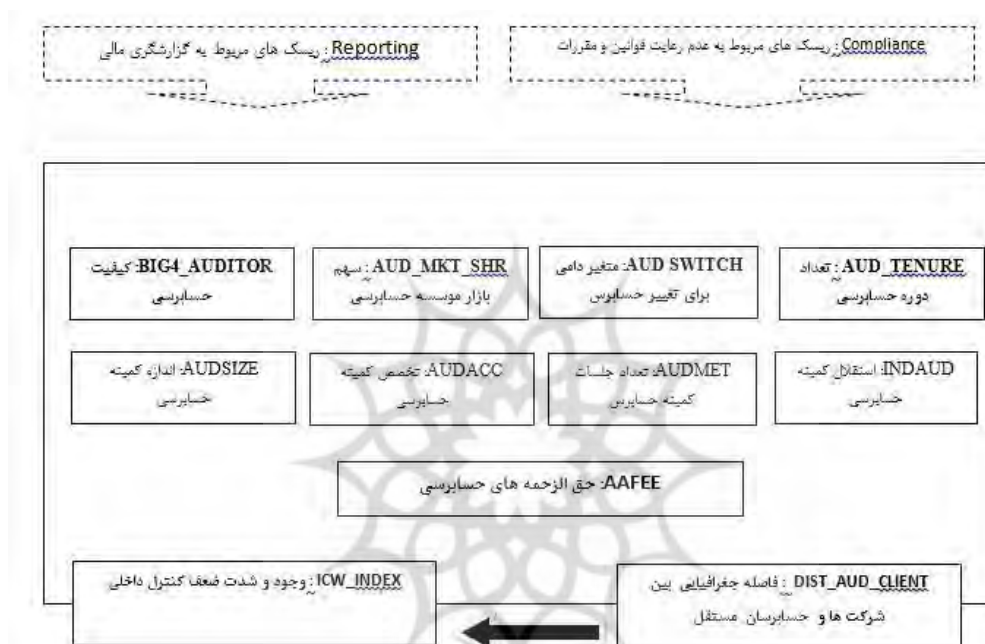
مجتهدزاده و آقای (۱۳۸۳) در پژوهشی به "بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسان مستقل از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان" پرداختند. جامعه آماری پژوهش متشکل از گروه استفاده کنندگان خدمات حسابرسان شامل مدیران، شرکت‌های سرمایه‌گذاری و مدیران بخش اعتبارات بانک‌ها و گروه حسابرسان مستقل بود. نتایج نشان داد که در اغلب موارد تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه‌ها وجود ندارد.

روش تحقیق

روش تحقیق مورد استفاده در این تحقیق از جهت هدف اجرا، روش اجرا، نحوه اجرا، نوع داده، ارتباط بین متغیر و زمان اجرا به صورت زیر بوده است:

روش تحقیق از جهت هدف اجرا: پژوهش حاضر، از جهت هدف اجرا "کاربردی" است.
 روش تحقیق از جهت نوع داده: پژوهش حاضر، از جهت نوع داده "کمی" است.
 روش تحقیق از نظر زمان اجرا: پژوهش حاضر، از جهت زمان اجرا "مقطعی" است.
 روش تحقیق از جهت منطق اجرا: روش تحقیق از جهت منطق اجرا "استقرایی" می‌باشد.
 روش تحقیق از جهت نحوه اجرا: روش تحقیق از جهت نحوه اجرا "توصیفی، پیمایشی و از نوع همبستگی" می‌باشد.
 مبنای این تحقیق، مقاله لویز و ریچ (۲۰۱۶) می‌باشد که جامعه آماری آن مربوط به خارج از ایران می‌باشد لذا انجام آن در ایران به لحاظ مکانی و حوزه ی اجرا جدید می‌باشد.

مدل مفهومی پژوهش



نمودار ۱ مدل مفهومی پژوهش (منبع: لویز و ریچ، ۲۰۱۶)

فرضیه های پژوهش

فرضیه اصلی اول: بین فاصله جغرافیایی شرکت ها با حسابرسان مستقل و ضعف کنترل داخلی حسابرسی رابطه وجود دارد.
 فرضیه اصلی دوم: ریسک های مربوط به عدم رعایت قوانین و مقررات بر روابط بین فاصله جغرافیایی بین شرکت ها و حسابرسان مستقل و ضعف کنترل داخلی حسابرسی تاثیر گذار است.
 فرضیه فرعی اول: ریسک های مربوط به عدم رعایت قوانین و مقررات بر اساس نسبت حق الزحمه حسابرس بر روابط بین فاصله جغرافیایی بین شرکت ها و حسابرسان مستقل و ضعف کنترل داخلی حسابرسی تاثیر گذار است.
 فرضیه فرعی دوم: ریسک های مربوط به گزارشگری مالی بر روابط بین فاصله جغرافیایی بین شرکت ها و حسابرسان مستقل و ضعف کنترل داخلی حسابرسی تاثیر گذار است.

جامعه مطالعاتی و نمونه آماری

تعداد شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در پایان سال ۱۳۹۴ برابر ۵۳۸ شرکت بوده است.
 پیش فرض ها:

- ۱- تعداد شرکتهایی که در قلمرو زمانی برون رفت از بورس داشته اند (۵۴)
 - ۲- تعداد شرکتهایی که در قلمرو زمانی پژوهش وارد بورس شده اند (۵۶)
 - ۳- تعداد شرکتهایی که در قلمرو زمانی پژوهش تغییر در سال مالی داشته اند (۴۸)
 - ۴- تعداد شرکتهایی که در قلمرو زمانی پژوهش وقفه معاملاتی بیش از ۶ ماه داشته اند (۱۲۳)
 - ۵- تعداد شرکتهایی که سال مالی آنها به ۱۲/۲۹ ختم نمی شود (۵۵)
 - ۶- تعداد شرکتهایی که اطلاعات مالی موردنظر آنها در دسترس نبوده است (۸۷)
- جمع جامعه مورد مطالعه ۱۱۵

بنابراین با توجه به موارد بند ۱ الی ۶ تعداد ۱۱۵ شرکت به عنوان نمونه سیستماتیک تحقیق انتخاب شدند و برای هر متغیر این پژوهش تعداد ۳۴۵ داده- سال، جهت آزمون فرضیه های آماری محاسبه شده است.

جدول ۱ مراحل مختلف نمونه گیری

تعداد	مراحل مختلف نمونه گیری
۵۳۸	تعداد شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در پایان سال ۱۳۹۴
(۵۴)	تعداد شرکتهایی که در قلمرو زمانی برون رفت از بورس داشته اند
(۵۶)	تعداد شرکتهایی که در قلمرو زمانی پژوهش وارد بورس شده اند
(۴۸)	تعداد شرکتهایی که در قلمرو زمانی پژوهش تغییر در سال مالی داشته اند
(۱۲۳)	تعداد شرکتهایی که در قلمرو زمانی پژوهش وقفه معاملاتی بیش از ۶ ماه داشته اند
(۵۵)	تعداد شرکتهایی که سال مالی آنها به ۱۲/۲۹ ختم نمی شود
(۸۷)	تعداد شرکتهایی که اطلاعات مالی موردنظر آنها در دسترس نبوده است
۱۱۵	تعداد شرکتهای نمونه

مدل تحقیق و شیوه اندازه گیری متغیرها

در تحقیق حاضر با توجه به سوال اصلی تحقیق که عبارت است از اینکه آیا فاصله جغرافیایی بین شرکت ها و حسابرسان مستقل با ضعف کنترل داخلی حسابرسی تاثیر معنادار دارد، فرضیه های زیر طراحی شده است:

فرضیه اصلی اول: بین فاصله جغرافیایی شرکت ها با حسابرسان مستقل و ضعف کنترل داخلی حسابرسی رابطه وجود دارد.

$$ICW\ INDEX_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 DIST\ AUD\ CLIENT_{i,t} + \beta_2 BIG4\ AUDITOR_{i,t} + \beta_3 AUD\ MKT\ SHR_{i,t} + \beta_4 AUD\ SWITCH_{i,t} + \beta_5 AUD\ TENURE_{i,t} + \beta_6 AUDSIZE_{i,t} + \beta_7 AUDACC_{i,t} + \beta_8 AUDMET_{i,t} + \beta_9 INDAUD_{i,t} + \beta_{10} AAFEE_{i,t} + \epsilon_{i,t}$$

فرضیه اصلی دوم: ریسک های مربوط به عدم رعایت قوانین و مقررات بر روابط بین فاصله جغرافیایی بین شرکت ها و حسابرسان مستقل و ضعف کنترل داخلی حسابرسی تاثیر گذار است.

جهت اظهار نظر در باره فرضیه اصلی دوم، فرضیات فرعی مورد آزمون قرار می گیرند.

فرضیه فرعی اول: ریسک های مربوط به عدم رعایت قوانین و مقررات بر اساس نسبت حق الزحمه حسابرس بر روابط بین فاصله جغرافیایی بین شرکت ها و حسابرسان مستقل و ضعف کنترل داخلی حسابرسی تاثیر گذار است.

$$ICW\ INDEX_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 DIST\ AUD\ CLIENT_{i,t} * Compliance_{i,t} + \beta_2 BIG4\ AUDITOR_{i,t} + \beta_3 AUD\ MKT\ SHR_{i,t} + \beta_4 AUD\ SWITCH_{i,t} + \beta_5 AUD\ TENURE_{i,t} + \beta_6 AUDSIZE_{i,t} + \beta_7 AUDACC_{i,t} + \beta_8 AUDMET_{i,t} + \beta_9 INDAUD_{i,t} + \beta_{10} AAFEE_{i,t} + \epsilon_{i,t}$$

فرضیه فرعی دوم: ریسک های مربوط به گزارشگری مالی بر روابط بین فاصله جغرافیایی بین شرکت ها و حسابرسان مستقل و ضعف کنترل داخلی حسابرسی تاثیر گذار است

$$ICW\ INDEX_{i;t} = \beta_0 + \beta_1 DIST\ AUD\ CLIENT_{i;t} * Reporting_{i;t} + \beta_2 BIG4\ AUDITOR_{i;t} + \beta_3 AUD\ MKT\ SHR_{i;t} + \beta_4 AUD\ SWITCH_{i;t} + \beta_5 AUD\ TENURE_{i;t} + \beta_6 AUDSIZE_{i;t} + \beta_7 AUDACC_{i;t} + \beta_8 AUDMET_{i;t} + \beta_9 INDAUD_{i;t} + \beta_{10} AAFEE_{i;t} + \epsilon_{i;t}$$

که در آن:

ICW_INDEX : وجود و شدت ضعف کنترل داخلی

DIST_AUD_CLIENT : فاصله جغرافیایی بین شرکت ها و حسابرسان مستقل

BIG4_AUDITOR: کیفیت حسابرسی

AUD_MKT_SHR : سهم بازار موسسه حسابرسی

AUD SWITCH: متغیر دامی برای تغییر حسابرس

AUD_TENURE : تعداد دوره حسابرسی

Compliance : ریسک های مربوط به عدم رعایت قوانین و مقررات بر اساس نسبت حق الزحمه حسابرس

Reporting : ریسک های مربوط به گزارشگری مالی

AUDSIZE: اندازه کمیته حسابرسی

AUDACC: تخصص کمیته حسابرسی

AUDMET: تعداد جلسات کمیته حسابرس

INDAUD: استقلال کمیته حسابرسی

AAFEE: حق الزحمه های حسابرسی

شیوه اندازه گیری متغیرها

متغیر وابسته:

ICW_INDEX : وجود و شدت ضعف کنترل داخلی

متغیر مستقل:

DIST_AUD_CLIENT : فاصله جغرافیایی بین شرکت ها و حسابرسان مستقل

برابر است با فاصله جغرافیایی (کیلومتر) بین موسسه حسابرسی و شرکت صاحبکار، در صورتی که این فاصله از ۲۰۰ کیلومتر بیشتر باشد، برابر با یک و در غیر اینصورت برابر با صفر است.

متغیرهای کنترلی:

BIG4_AUDITOR: کیفیت حسابرسی

AUD_MKT_SHR : سهم بازار موسسه حسابرسی

AUD SWITCH: متغیر دامی برای تغییر حسابرس

AUD_TENURE : تعداد دوره حسابرسی

AUDSIZE: اندازه کمیته حسابرسی که بیانگر تعداد اعضای کمیته حسابرسی است

INDAUD:

استقلال کمیته حسابرسی: یک متغیر دو ارزشی صفر و یک می باشد و چنانچه نسبت تعداد اعضای هیئت مدیره عضو کمیته حسابرسی (بهجز اعضای غیر موظف) به تعداد کل اعضای کمیته حسابرسی کمتر از ۰/۵ باشد؛ بیانگر استقلال نسبی است و مقدار این متغیر برابر یک و در غیر اینصورت برابر صفر است.

AUDACC:

تخصص کمیته حسابرسی: بیانگر تعداد اعضای کمیته ی حسابرسی است که در زمینه ی حسابداری و حسابرسی و مالی فعالیت دارند و دارای علم و دانش هستند.

AAFEE: لگاریتم حق الزحمه حسابرسی

متغیر تعدیل گر:

Compliance : ریسک مربوط به عدم رعایت قوانین و مقررات بر اساس نسبت حق الزحمه حسابرس

فنون مدیریت ریسک یکی از ابزارهای کارآمد در این زمینه استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی می باشد بنابراین اولین معیار برای اندازه گیری قوانین و مقررات استفاده شده در این تحقیق نسبت حق الزحمه حسابرس به مجموع داراییها می باشد؛

ریسک های مربوط به گزارشگری مالی : Reporting
گزارشگری درست و دقیق برای موفقیت سازمان در همه ی ابعاد حیاتی است. هدف گزارشگری درست و دقیق باید هدایت کننده اصلی همه ی فعالیتهای باشد. به هر حال سیستم کنترلهای داخلی مناسب برای گزارشگری درست و دقیق الزم و ضروری به نظر می رسد (کوزو، ۲۰۰۴). یک معیار برای قابلیت اتکا پایین گزارشگری مالی، ترکیب سه متغیر زیر است: ۱. ضعف های با اهمیت کنترلهای داخلی ۲. ارائه مجدد صورتهای مالی ۳. گزارش مشروط حسابرسی؛

قلمرو مطالعاتی

قلمرو تحقیق بسته به ابعاد آن در سه حیطه متفاوت به شرح زیر مورد بررسی قرار گرفته است:

قلمرو زمانی

محدوده زمانی این تحقیق یک دوره ۴ ساله از ابتدای سال ۱۳۹۱ تا پایان سال ۱۳۹۴ را شامل می شود.

قلمرو مکانی

قلمرو مکانی تحقیق شامل کلیه شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد .

قلمرو موضوعی

قلمرو موضوعی در تحقیق حاضر، بررسی تاثیر فاصله جغرافیایی بین شرکت ها و حسابرسان مستقل با ضعف کنترل داخلی حسابرسی می باشد.

روش جمع آوری داده ها

روش گردآوری اطلاعات در این تحقیق روش کتابخانه ای است. مباحث تئوریک پژوهش از مسیر مطالعه منابع، نشریات؛ منابع داخلی و خارجی موجود در کتابها و استفاده از اینترنت جمع آوری شده است. جمع آوری اطلاعات با استفاده از اطلاعات اولیه شرکتها بوده است؛ یعنی اطلاعات و داده های مورد نیاز تحقیق کلاً از روش کتابخانه ای، با استفاده از نرم افزار ره آورد نوین و با مراجعه به سازمان بورس اوراق بهادار تهران و مطالعه صورتهای مالی اساسی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در طی سالهای ۱۳۹۱-۱۳۹۴ بدست آمده اند. در این باره علاوه بر مطالعه صورتهای مالی اساسی، اطلاعات مربوط به صورتهای مالی از سایت اطلاعاتی بورس مورد استفاده قرار گرفته است.

تجزیه و تحلیل داده ها

به منظور شناخت بهتر، قبل از این که به آزمون فرضیه های پژوهش پرداخته شود، متغیرهای پژوهش به صورت خلاصه در جدول شماره (۲) مورد بررسی قرار می گیرد. این جدول حاوی شاخص هایی برای توصیف متغیرهای تحقیق می باشد. این شاخص ها شامل، شاخص های مرکزی، شاخص های پراکندگی و شاخص های شکل توزیع است.

جدول ۲ شاخص‌های توصیف کننده متغیرهای پژوهش

سهم بازار موسسه حسابرسی	کیفیت حسابرسی	فاصله جغرافیایی بین شرکت‌ها و حساب‌رسان مستقل	وجود و شدت ضعف کنترل داخلی	
0/132739	0/458696	0/100000	0/673913	میانگین
0/060000	0/000000	0/000000	1/000000	میانه
0/260000	1/000000	1/000000	1/000000	بیشترین
0/000000	0/000000	0/000000	0/000000	کمترین
0/117913	0/498834	0/300327	0/469290	انحراف معیار
0/134357	0/165784	2/666667	-0/741982	چولگی
1/057015	1/027484	8/111111	1/550538	کشیدگی
0/732550	0/765555	0/102121	0/452216	جک-برا
0/147555	0/465500	0/925520	0/555500	احتمال
61/06000	211/0000	46/00000	310/0000	مجموع
6/381749	114/2152	41/40000	101/0870	مجموع انحراف معیار
460	460	460	460	مشاهدات
115	115	115	115	مقاطع

تخصیص کمیته حسابرسی	اندازه کمیته حسابرسی	تعداد دوره حسابرسی	متغیر دامی برای تغییر حسابرس	
0/786957	3/789130	5/069565	0/184783	میانگین
1/000000	3/000000	3/000000	0/000000	میانه
1/000000	5/000000	18/00000	1/000000	بیشترین
0/000000	3/000000	1/000000	0/000000	کمترین
0/409904	0/954916	3/943438	0/388544	انحراف معیار
-1/401640	0/431040	1/123110	1/624325	چولگی
2/964596	1/238298	3/910806	3/638431	کشیدگی
0/152450	0/732545	0/112255	0/215545	جک-برا
0/854425	0/175545	0/895454	0/845550	احتمال
362/0000	1743/000	2332/000	85/00000	مجموع
77/12174	418/5457	7137/774	69/29348	مجموع انحراف معیار
460	460	460	460	مشاهدات
115	115	115	115	مقاطع

حق الزحمه های حسابرسی	استقلال کمیته حسابرسی	تعداد جلسات کمیته حسابرس	
6/354261	0/926087	1/021739	میانگین
6/590000	1/000000	1/000000	میانه
8/250000	1/000000	2/000000	بیشترین
3/470000	0/000000	0/000000	کمترین
0/715661	0/261914	0/852757	انحراف معیار
-0/796849	-3/257180	-0/041407	چولگی
4/319441	11/60922	1/379359	کشیدگی
0/824555	0/255450	0/545580	جک-برا
0/185544	0/754550	0/465550	احتمال
2922/960	426/0000	470/0000	مجموع
235/0866	31/48696	333/7826	مجموع انحراف معیار
460	460	460	مشاهدات
115	115	115	مقاطع

آزمون نرمال بودن متغیر وابسته

متغیر وابسته دارای توزیع نرمال می باشد $H_0 =$

متغیر وابسته دارای توزیع نرمال نمی باشد $H_1 =$

با توجه به آنکه سطح احتمال آماره جک برا بیش از ۵ درصد است نمی توان فرض صفر این آماره را رد نمود پس داده های متغیرهای مورد نظر نرمال می باشند.

آزمون پایایی متغیرها

قبل از برآورد مدل بایستی داده ها مورد تحلیل قرار گیرد که از مهمترین این تحلیل ها، بررسی پایایی متغیرهای مورد بررسی است. برای تعیین پایایی از آزمون ریشه واحد استفاده شده است. در این قسمت تنها جدول مربوط به آزمون ریشه واحد وجود و شدت ضعف کنترل داخلی پرداخت شده سایر نتایج مربوط به سایر متغیرها نیز به همین گونه است. در جدول (۳) ۴۶۰ سال شرکت مورد آزمون ریشه واحد داده های ترکیبی طی دوره ۹۴-۱۳۹۱ قرار گرفته است.

جدول ۳ آزمون ریشه واحد وجود و شدت ضعف کنترل داخلی

روش	مقدار آماره آزمون	مقدار احتمال	تعداد مقاطع	تعداد مشاهدات
فرضیه صفر: وجود ریشه واحد (فرایند ریشه واحد مشترک)				
لوین، لین و چاو	-4/01481	0/0000	14	42
فرضیه صفر: وجود ریشه واحد (فرایند ریشه واحد تکی)				
ADF-فیشر (آزمون کای دو)	24/0550	0/0000	14	42
F فیشر	28/3019	0/0000	10	30

در جدول (۳)، فرضیه صفر مبنی بر وجود ریشه واحد با در نظر گرفتن فرایند ریشه واحد مشترک و توسط روش لوین، لین و چاو، همچنین آزمون روش ADF فیشر و همین طور روش PP فیشر با تعداد ۱۱۵ مقطع و ۴۶۰ مشاهده همگی در سطح ۵ درصد رد می شود. نتایج آزمون ریشه واحد بر روی تمامی متغیرها بیان کننده عدم وجود ریشه واحد است.

آزمون F لیمر و هاسمن

بعد از اطمینان از پایا بودن داده ها الگوی مورد نظر در دوره زمانی (۹۴-۱۳۹۱) برای ۱۱۵ شرکت تخمین زده می شود برای تخمین الگوی های مربوط به هر فرضیه با استفاده از نرم افزار EVIEWS9، انجام آزمون های F مقید جهت تشخیص داده های تابلویی و هاسمن برای بکارگیری اثرات ثابت یا تصادفی ضروری است. بر اساس مفاهیم اقتصادسنجی وقتی یک مدل رگرسیونی برآورد می گردد ضرایب برآورد شده بیان کننده میانگین تمامی ضرایب ممکن است بنابراین ضریب شیب برآورد شده بیان کننده متوسط تاثیر متغیر توضیحی بر متغیر وابسته است. قبل از انجام تخمین ابتدا باید آزمون های مختلفی برای تعیین وجود عرض از مبدا و نوع آن در تخمین ونیز وجود واریانس ناهمسانی صورت گیرد. در ابتداء برای تعیین وجود یا عدم عرض از مبدا جداگانه برای هر یک از شرکت ها از آماره F استفاده می شود. از آنجایی که F محاسباتی هر سه صنعت در سطح احتمال ۹۵ درصد از F محاسباتی جدول بیشتر است فرضیه صفر مبنی بر روش ترکیب داده ها، رد شده و فرضیه مقابل یعنی وجود قابلیت در روش داده های تابلویی پذیرفته می شود.

فرض صفر: روش ترکیب داده ها برای برآورد مناسب است.

فرض مقابل: روش داده های تابلویی برای برآورد مناسب است.

جدول ۴ آزمون F لیمر فرضیه های پژوهش

فرضیه	آماره F	درجه آزادی	احتمال	نتیجه
اصلی اول	4/102311	(114,335)	0/0000	داده های تابلویی
فرعی اول	5/913090	(114,335)	0/0000	داده های تابلویی
فرعی دوم	5/764527	(114,335)	0/0000	داده های تابلویی

همانطور که جدول (۴) نشان می دهد برای انتخاب بین روش داده های ترکیبی از آزمون F لیمر استفاده شده است. با توجه به اینکه سطح معناداری حاصل از این آزمون در مورد کلیه مدل های تحقیق، کمتر از ۰/۰۵ به دست آمد، برای تخمین الگو از روش داده های تابلویی استفاده خواهد شد. با توجه به نتایج بدست آمده، روش داده های تابلویی برای مدل فرضیه ها پذیرفته شده است. بعد از تعیین وجود عرض از مبدا جداگانه برای هر مقطع، این پرسش مطرح می شود که این عرض از مبدا باید به صورت اثرات ثابت در نظر گرفته شود و یا به صورت اثرات تصادفی؟ بنابراین در تحلیل های رگرسیونی داده های ترکیبی موضوع برآورد بر اساس روش اثر تصادفی و یا اثر ثابت نیز مطرح می باشد. از پیش نمی توان بصورت قاطع در مورد انتخاب مدل اثر تصادفی از اثر ثابت قضاوت نمود. با توجه به این که در آزمون F لیمر روش داده های ترکیبی پذیرفته نشده آزمون هاسمن انجام می-شود بر اساس محاسبات انجام شده، برای تمامی فرضیه ها روش اثرات ثابت مناسب تر است.

فرض صفر: روش اثرات تصادفی برای برآورد مناسب است

فرض مقابل: روش اثرات ثابت برای برآورد مناسب است

جدول ۵ آزمون هاسمن فرضیه های پژوهش

فرضیه	آماره کای اسکوار	درجه آزادی	سطح معنی داری	نتیجه
اصلی اول	91/511938	10	0/0000	اثرات ثابت
فرعی اول	81/436364	10	0/0000	اثرات ثابت
فرعی دوم	60/869241	10	0/0000	اثرات ثابت

تجزیه و تحلیل به تفکیک هر فرضیه

در تحقیق حاضر با توجه به سوال اصلی تحقیق که عبارت است از اینکه آیا فاصله جغرافیایی بین شرکت ها و حسابرسان - مستقل با ضعف کنترل داخلی حسابرسی تاثیر معنادار دارد، فرضیه های زیر طراحی شده است:

فرضیه اصلی اول

بین فاصله جغرافیایی شرکت ها با حسابرسان مستقل و ضعف کنترل داخلی حسابرسی رابطه وجود دارد.

$$ICW\ INDEX_{i;t} = \beta_0 + \beta_1 DIST\ AUD\ CLIENT_{i;t} + \beta_2 BIG4\ AUDITOR_{i;t} + \beta_3 AUD\ MKT\ SHR_{i;t} + \beta_4 AUD\ SWITCH_{i;t} + \beta_5 AUD\ TENURE_{i;t} + \beta_6 AUDSIZE_{i;t} + \beta_7 AUDACC_{i;t} + \beta_8 AUDMET_{i;t} + \beta_9 INDAUD_{i;t} + \beta_{10} AAFEE_{i;t} + \epsilon_{i;t}$$

جدول ۶ تخمین ضرایب مدل فرضیه اصلی اول

متغیر	ضرایب	انحراف معیار	آماره t	احتمال
عرض از مبدا	-0/020048	0/162484	-0/123384	0/9019
فاصله جغرافیایی بین شرکت ها و حسابرسان مستقل	0/035898	0/006076	5/908429	0/0000
کیفیت حسابرسی	-0/315669	0/032370	9/751756	0/0000
سهام بازار موسسه حسابرسی	-1/770663	1/355334	-1/306441	0/1923
متغیر دامی برای تغییر حسابرس	0/030798	0/002957	10/41610	0/0000
تعداد دوره حسابرسی	0/026762	0/004013	6/669084	0/0000
اندازه کمیته حسابرسی	0/187341	0/024996	7/494877	0/0000
تخصص کمیته حسابرسی	-0/215005	0/053162	-4/044339	0/0001
تعداد جلسات کمیته حسابرس	0/031685	0/029977	1/056968	0/2913
استقلال کمیته حسابرسی	-0/010786	0/000870	-12/40011	0/0000
حق الزحمه های حسابرسی	-0/013123	0/002189	-5/995888	0/0000
ضریب تعیین	۰/۷۹	دوربین واتسون	۲/۰۲	
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۷۲	سطح احتمال F	۰۰۰/۰	

در این قسمت نتایج مربوط به تخمین مدل را بررسی می نماییم. برای معنا داری مدل مورد برازش باید به قسمت سطح احتمال آماره F مراجعه کرد. جدول فوق نشان می دهد کمتر از ۵ درصد است پس نتیجه می گیریم که مدل به طور کلی از لحاظ آماری مورد قبول است، و مقدار بالای آماره فیشر (F) بیانگر این مطلب است که رابطه قوی ای میان متغیرها در این مدل وجود دارد. همانگونه که ضریب تعیین و ضریب تعیین تعدیل شده نشان می دهد، موید قدرت بالای توضیح دهندگی مدل است. از مقدار ارائه شده آماره دوربین واتسون که می توان عدم همبستگی در مدل مذکور را تایید نمود هر چند بدلیل کوتاه بودن دوره زمانی نیازی به بررسی این آماره نمی باشد. حال با توجه به تایید معناداری کل مدل مورد برازش به تحلیل معناداری هر یک از متغیرهای توضیحی پرداخته می شود. همانگونه که در جدول زیر مشاهده می شود برای هر متغیر ضریب، خطای استاندارد، آماره t و در نهایت مقدار p آورده شده است. برای معناداری هر یک از متغیرها در مدل به ستون p یا همان سطح معنا داری مراجعه می شود. حال با توجه به مقدار p در صورتی که خطای دلخواه یا همان α با مقادیر p مقایسه شود، می توان معناداری هر یک از متغیرها را بررسی کرد.

همانگونه که در جدول فوق ملاحظه می شود فاصله جغرافیایی بین شرکت ها و حسابرسان مستقل با ضریب ۰/۰۳۵۸۹ بر متغیر وابسته یعنی وجود و شدت ضعف کنترل داخلی تاثیر مثبت دارد به عبارتی با افزایش فاصله جغرافیایی بین شرکت ها و حسابرسان مستقل میزان وجود و شدت ضعف کنترل داخلی افزایش می یابد.

فرضیه اصلی دوم

ریسک های مربوط به عدم رعایت قوانین و مقررات بر روابط بین فاصله جغرافیایی بین شرکت ها و حسابرسان مستقل و ضعف کنترل داخلی حسابرسی تاثیر گذار است.

جهت اظهار نظر در باره فرضیه اصلی دوم، فرضیات فرعی مورد آزمون قرار می گیرند.

فرضیه فرعی اول

ریسک های مربوط به عدم رعایت قوانین و مقررات بر اساس نسبت حق الزحمه حسابرس بر روابط بین فاصله جغرافیایی بین شرکت ها و حسابرسان مستقل و ضعف کنترل داخلی حسابرسی تاثیر گذار است.

$$ICW\ INDEX_{i;t} = \beta_0 + \beta_1 DIST\ AUD\ CLIENT_{i;t} * Compliance_{i;t} + \beta_2 BIG4\ AUDITOR_{i;t} + \beta_3 AUD\ MKT\ SHR_{i;t} + \beta_4 AUD\ SWITCH_{i;t} + \beta_5 AUD\ TENURE_{i;t} + \beta_6 AUDSIZE_{i;t} + \beta_7 AUDACC_{i;t} + \beta_8 AUDMET_{i;t} + \beta_9 INDAUD_{i;t} + \beta_{10} AAFEE_{i;t} + \epsilon_{i;t}$$

جدول ۷ تخمین ضرایب مدل فرضیه فرعی اول

متغیر	ضرایب	انحراف معیار	آماره t	احتمال
عرض از مبدا	-0/008084	0/164692	-0/049086	0/9609
ریسک های مربوط به عدم رعایت قوانین و مقررات بر اساس نسبت حق الزحمه حسابرس بر روابط بین فاصله جغرافیایی بین شرکت ها و حسابرسان مستقل	0/330031	0/019497	16/92705	0/0000
کیفیت حسابرسی	-0/328716	0/032285	-10/18154	0/0000
سهم بازار موسسه حسابرسی	-1/807949	1/347066	-1/342139	0/1805
متغیر دامی برای تغییر حسابرس	0/035678	0/029336	1/216177	0/2248
تعداد دوره حسابرسی	0/028141	0/004127	6/819265	0/0000
اندازه کمیته حسابرسی	0/190174	0/025629	7/420250	0/0000
تخصیص کمیته حسابرسی	-0/230769	0/053458	-4/316849	0/0000
تعداد جلسات کمیته حسابرس	0/036099	0/030920	1/167505	0/2438
استقلال کمیته حسابرسی	-0/006832	0/000835	-8/181556	0/0000
حق الزحمه های حسابرسی	-0/005692	0/002260	-2/518327	0/0312
ضریب تعیین	0/79	دوربین واتسون	0/02	
ضریب تعیین تعدیل شده	0/72	سطح احتمال F	0/000	

در این قسمت نتایج مربوط به تخمین مدل را بررسی می نماییم. برای معنا داری مدل مورد برازش باید به قسمت سطح احتمال آماره F مراجعه کرد. جدول فوق نشان می دهد کمتر از ۵ درصد است پس نتیجه می گیریم که مدل به طور کلی از لحاظ آماری مورد قبول است، و مقدار بالای آماره فیشر (F) بیانگر این مطلب است که رابطه قوی ای میان متغیرها در این مدل وجود دارد. همانگونه که ضریب تعیین و ضریب تعیین تعدیل شده نشان می دهد، موید قدرت بالای توضیح دهنده مدل است. از مقدار ارائه شده آماره دوربین واتسون که می توان عدم همبستگی در مدل مذکور را تایید نمود هرچند بدلیل کوتاه بودن دوره زمانی نیازی به بررسی این آماره نمی باشد. حال با توجه به تایید معناداری کل مدل مورد برازش به تحلیل معناداری هر یک از متغیرهای توضیحی پرداخته می شود. همانگونه که در جدول زیر مشاهده می شود برای هر متغیر ضریب، خطای استاندارد، آماره t و در نهایت مقدار p آورده شده است. برای معناداری هر یک از متغیرها در مدل به ستون p یا همان سطح معناداری مراجعه می شود. حال با توجه به مقدار p در صورتی که خطای دلخواه یا همان α با مقادیر p مقایسه شود، می توان معناداری هر یک از متغیرها را بررسی کرد.

همانگونه که در جدول فوق ملاحظه می شود ریسک های مربوط به عدم رعایت قوانین و مقررات بر اساس نسبت حق الزحمه حسابرس بر روابط بین فاصله جغرافیایی بین شرکت ها و حسابرسان مستقل با ضریب ۰/۳۳ بر متغیر وابسته یعنی وجود و شدت ضعف کنترل داخلی تاثیر مثبت دارد به عبارتی با افزایش ریسک های مربوط به عدم رعایت قوانین و مقررات بر اساس نسبت حق الزحمه حسابرس بر روابط بین فاصله جغرافیایی بین شرکت ها و حسابرسان مستقل میزان وجود و شدت ضعف کنترل داخلی افزایش می یابد.

فرضیه فرعی دوم

ریسک های مربوط به گزارشگری مالی بر روابط بین فاصله جغرافیایی بین شرکت ها و حسابرسان مستقل و ضعف کنترل داخلی حسابرسی تاثیر گذار است.

$$ICW\ INDEX_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 DIST\ AUD\ CLIENT_{i,t} * Reporting_{i,t} + \beta_2 BIG4\ AUDITOR_{i,t} + \beta_3 AUD\ MKT\ SHR_{i,t} + \beta_4 AUD\ SWITCH_{i,t} + \beta_5 AUD\ TENURE_{i,t} + \beta_6 AUDSIZE_{i,t} + \beta_7 AUDACC_{i,t} + \beta_8 AUDMET_{i,t} + \beta_9 INDAUD_{i,t} + \beta_{10} AAFEE_{i,t} + \epsilon_{i,t}$$

جدول ۸ تخمین ضرایب مدل فرضیه فرعی دوم

متغیر	ضرایب	انحراف معیار	آماره t	احتمال
عرض از مبدا	-0/074523	0/163297	-0/456361	0/6484
ریسک های مربوط به گزارشگری مالی بر روابط بین فاصله جغرافیایی بین شرکت ها و حسابرسان مستقل	0/470865	0/074816	6/293684	0/0000
کیفیت حسابرسی	-0/111250	0/033028	-3/368379	0/0012
سهم بازار موسسه حسابرسی	-0/786760	1/373046	-0/573004	0/5670
متغیر دامی برای تغییر حسابرس	0/003141	0/028982	0/108369	0/9138
تعداد دوره حسابرسی	0/029337	0/004290	6/838455	0/0000
اندازه کمیته حسابرسی	0/178219	0/026346	6/764618	0/0000
تخصیص کمیته حسابرسی	-0/243536	0/052578	-4/631884	0/0000
تعداد جلسات کمیته حسابرس	0/050894	0/031723	1/604329	0/1096
استقلال کمیته حسابرسی	-0/118300	0/007816	-15/13549	0/0000
حق الزحمه های حسابرسی	-0/002074	0/000235	-8/821132	0/0000
ضریب تعیین	0/809	دوربین واتسون	2/02	
ضریب تعیین تعدیل شده	0/640	سطح احتمال F	0/000	

در این قسمت نتایج مربوط به تخمین مدل رابرسی می نماییم. برای معنا داری مدل مورد برازش باید به قسمت سطح احتمال آماره F مراجعه کرد. جدول فوق نشان می دهد کمتر از ۵ درصد است پس نتیجه می گیریم که مدل به طور کلی از لحاظ آماری مورد قبول است، و مقدار بالای آماره فیشر (F) بیانگر این مطلب است که رابطه قوی ای میان متغیرها در این مدل وجود دارد. همانگونه که ضریب تعیین و ضریب تعیین تعدیل شده نشان می دهد، موید قدرت بالای توضیح دهندگی مدل است. از مقدار ارائه شده آماره دوربین واتسون که می توان عدم همبستگی در مدل مذکور را تایید نمود هرچند بدلیل کوتاه بودن دوره زمانی نیازی به بررسی این آماره نمی باشد. حال با توجه به تایید معناداری کل مدل مورد برازش به تحلیل معناداری هر یک از متغیرهای توضیحی پرداخته می شود. همانگونه که در جدول زیر مشاهده می شود برای هر متغیر ضریب، خطای استاندارد، آماره t و در نهایت مقدار p آورده شده است. برای معناداری هر یک از متغیرها در مدل به ستون p یا همان سطح معنا داری مراجعه می شود. حال با توجه به مقدار p در صورتی که خطای دلخواه یا همان α با مقادیر p مقایسه شود، می توان معناداری هر یک از متغیرها را بررسی کرد.

همانگونه که در جدول فوق ملاحظه می شود ریسک های مربوط به گزارشگری مالی بر روابط بین فاصله جغرافیایی بین شرکت ها و حسابرسان مستقل با ضریب ۰/۴۷۱ بر متغیر وابسته یعنی وجود و شدت ضعف کنترل داخلی تاثیر مثبت دارد به عبارتی با افزایش ریسک های مربوط به گزارشگری مالی بر روابط بین فاصله جغرافیایی بین شرکت ها و حسابرسان مستقل میزان وجود و شدت ضعف کنترل داخلی افزایش می یابد.

جدول ۹ خلاصه یافته های حاصل از بررسی ارتباط بین متغیرهای پژوهش

تایید	بین فاصله جغرافیایی شرکت ها با حسابرسان مستقل و ضعف کنترل داخلی حسابرسی رابطه وجود دارد.	فرضیه اصلی اول
تایید	ریسک های مربوط به عدم رعایت قوانین و مقررات بر روابط بین فاصله جغرافیایی بین شرکت ها و حسابرسان مستقل و ضعف کنترل داخلی حسابرسی تأثیر گذار است.	فرضیه اصلی دوم
تایید	ریسک های مربوط به عدم رعایت قوانین و مقررات بر اساس نسبت حق الزحمه حسابرس بر روابط بین فاصله جغرافیایی بین شرکت ها و حسابرسان مستقل و ضعف کنترل داخلی حسابرسی تأثیر گذار است.	فرضیه فرعی اول
تایید	ریسک های مربوط به گزارشگری مالی بر روابط بین فاصله جغرافیایی بین شرکت ها و حسابرسان مستقل و ضعف کنترل داخلی حسابرسی تأثیر گذار است.	فرضیه فرعی دوم

نتایج حاصل از پژوهش

نتایج فرضیه اصلی اول

"بین فاصله جغرافیایی شرکت ها با حسابرسان مستقل و ضعف کنترل داخلی حسابرسی رابطه وجود دارد".

با توجه به آزمونها و تحلیل هایی که از راه رگرسیون و همبستگی که انجام شد، به این نتیجه رسیدیم که فاصله جغرافیایی شرکت ها با حسابرسان مستقل بر ضعف کنترل داخلی حسابرسی تأثیر معنادار دارد و با توجه به ضریب مثبت متغیر فاصله جغرافیایی شرکت ها با حسابرسان مستقل، وجود رابطه ی مستقیم بین فاصله جغرافیایی شرکت ها با حسابرسان مستقل و ضعف کنترل داخلی حسابرسی استنتاج می شود. چن و همکاران (۲۰۱۶) در تحقیقی با توجه به ادبیات موجود در زمینه کیفیت حسابرسی به بررسی این موضوع پرداخته خواهد شد که "آیا دوره تصدی حسابرس و نزدیکی جغرافیایی حسابرس به مشتری با نقاط ضعف با اهمیت کنترل داخلی حسابرسی ارتباط دارد یا خیر؟" در این تحقیق با استفاده از ۲۴۲۱۷ مشاهده برای دوره ۲۰۰۴-۲۰۱۲ نشان داده شد که شرکت هایی که با دوره تصدی طولانی حسابرس و نزدیکی جغرافیایی حسابرسان نقاط ضعف با اهمیت کنترل داخلی حسابرسی کمتر است. علاوه بر این، ارتباط مثبتی بین فاصله جغرافیایی حسابرس و مشتری و نقاط ضعف بیشتر با اهمیت کنترل داخلی حسابرسی برای دوره تصدی حسابرسی طولانی تر ضعیف تر است. که تا حدودی با نتایج پژوهش حاضر در یک راستا می باشد.

نتایج فرضیه اصلی دوم

"ریسک های مربوط به عدم رعایت قوانین و مقررات بر روابط بین فاصله جغرافیایی بین شرکت ها و حسابرسان مستقل و ضعف کنترل داخلی حسابرسی تأثیر گذار است".

با توجه به آزمونها و تحلیل هایی که از راه رگرسیون و همبستگی که انجام شد، و بر اساس نتایج حاصل از بررسی فرضیات فرعی، به این نتیجه رسیدیم که ریسک های مربوط به عدم رعایت قوانین و مقررات مشتمل بر ریسک های مربوط به عدم رعایت قوانین و مقررات بر اساس نسبت حق الزحمه حسابرس و ریسک های مربوط به گزارشگری مالی بر روابط بین فاصله جغرافیایی بین شرکت ها و حسابرسان مستقل و ضعف کنترل داخلی حسابرسی تأثیر گذار است، دان لی (۲۰۱۰) در تحقیق خود بیان کرده اند که حسابرسان در حسابرسی های طولانی دچار یک نوع حس وفاداری می شوند و این به نوبه خود صلاحیت حسابرسان را برای انجام یک حسابرسی با کیفیت و اثر بخش زیر سؤال می برد. همچنین وی با انجام تحقیقی در "رابطه با طول مدت ارتباط حسابرس- صاحبکار و ارتباط آن با گزارشگری محافظه کارانه" به این نتیجه رسید که در شرکت های بزرگ و شرکت هایی که از سوی حسابرس کنترل و مراقبت می شوند این ارتباط مثبت است، اما در مورد شرکت هایی که از سوی حسابرسان مراقبت شدید نمی شوند، این ارتباط منفی است که تا حدودی با نتایج پژوهش حاضر در یک راستا می باشد.

نتایج فرضیه فرعی اول

"ریسک های مربوط به عدم رعایت قوانین و مقررات بر اساس نسبت حق الزحمه حسابرس بر روابط بین فاصله جغرافیایی بین شرکت ها و حسابرسان مستقل و ضعف کنترل داخلی حسابرسی تاثیر گذار است".

با توجه به آزمونها و تحلیل هایی که از راه رگرسیون و همبستگی انجام شد، به این نتیجه رسیدیم که فاصله جغرافیایی شرکت ها با حسابرسان مستقل در تعامل ریسک های مربوط به عدم رعایت قوانین و مقررات بر اساس نسبت حق الزحمه حسابرس بر ضعف کنترل داخلی حسابرسی تاثیر معنادار دارد و با توجه به ضریب مثبت متغیر فاصله جغرافیایی شرکت ها با حسابرسان مستقل در تعامل ریسک های مربوط به عدم رعایت قوانین و مقررات بر اساس نسبت حق الزحمه حسابرس، وجود رابطه ی مستقیم بین فاصله جغرافیایی شرکت ها با حسابرسان مستقل در تعامل ریسک های مربوط به عدم رعایت قوانین و مقررات بر اساس نسبت حق الزحمه حسابرسی و ضعف کنترل داخلی حسابرسی استنتاج می شود. لذا می توان گفت ریسک های مربوط به عدم رعایت قوانین و مقررات بر اساس نسبت حق الزحمه حسابرس بر روابط بین فاصله جغرافیایی بین شرکت ها و حسابرسان مستقل و ضعف کنترل داخلی حسابرسی تاثیر گذار است، لویز و ریچ (۲۰۱۶) در تحقیقی با عنوان "فاصله جغرافیایی و شهری گزارش کنترل داخلی" به این موضوع پرداخته اند. آنها بیان کرده اند که تحقیقات قبلی عوامل مختلف موثر بر عملکرد حسابرس هنگام بررسی سیستم کنترل داخلی یک شرکت را بررسی کرده اند. با این حال، یکی از عوامل که نسبتا ناشناخته باقی مانده فاصله جغرافیایی بین حسابرسان و مشتریان آنها است لذا در این تحقیق به بررسی اینکه آیا فاصله جغرافیایی بین شرکت حسابرسی و شرکت حسابرسی شونده نقش مهمی در احتمال وقوع و شدت ضعف کنترل داخلی در طول حسابرسی می پردازد. در این تحقیق شواهدی از ارتباط مثبت بین افشای استثنا کنترل داخلی و فاصله را نشان داده است و همچنین نشان می دهد که دقت حسابرسی برای مشتریان با فاصله جغرافیایی دورتر بیشتر است. که تا حدودی با نتایج پژوهش حاضر در یک راستا می باشد.

نتایج فرضیه فرعی دوم

"ریسک های مربوط به گزارشگری مالی بر روابط بین فاصله جغرافیایی بین شرکت ها و حسابرسان مستقل و ضعف کنترل داخلی حسابرسی تاثیر گذار است".

با توجه به آزمونها و تحلیل هایی که از راه رگرسیون و همبستگی انجام شد، به این نتیجه رسیدیم که فاصله جغرافیایی شرکت ها با حسابرسان مستقل در تعامل ریسک های مربوط به گزارشگری مالی بر ضعف کنترل داخلی حسابرسی تاثیر معنادار دارد و با توجه به ضریب مثبت متغیر فاصله جغرافیایی شرکت ها با حسابرسان مستقل در تعامل ریسک های مربوط به گزارشگری مالی، وجود رابطه ی مستقیم بین فاصله جغرافیایی شرکت ها با حسابرسان مستقل در تعامل ریسک های مربوط به گزارشگری مالی و ضعف کنترل داخلی حسابرسی استنتاج می شود. لذا می توان گفت ریسک های مربوط به گزارشگری مالی بر روابط بین فاصله جغرافیایی بین شرکت ها و حسابرسان مستقل و ضعف کنترل داخلی حسابرسی تاثیر گذار است، چان و همکاران (۲۰۰۶) دریافته اند که حسابرسان محلی در چین به احتمال زیاد به گزارش مطلوب در نهادهای متعلق به دولت های محلی دست می یابند. این یافته نشان می دهد که استفاده از حسابرسان از لحاظ فاصله جغرافیایی نزدیک می تواند در استقلال حسابرسان تاثیر گذار باشد. که تا حدودی با نتایج پژوهش حاضر در یک راستا می باشد.

نتیجه گیری

این پژوهش به دنبال یافتن تأثیر فاصله جغرافیایی بین شرکت ها و حسابرسان مستقل بر ضعف کنترل داخلی حسابرسی بوده است. با توجه به نتایج رگرسیون نتایج زیر حاصل گردید:

۱- فاصله جغرافیایی شرکت ها با حسابرسان مستقل و ضعف کنترل داخلی حسابرسی رابطه وجود دارد.

۲- ریسک های مربوط به عدم رعایت قوانین و مقررات بر روابط بین فاصله جغرافیایی بین شرکت ها و حسابرسان مستقل و ضعف کنترل داخلی حسابرسی تاثیر گذار است.

نتایج پژوهش حاضر تا حدودی با مبانی نظری و پیشینه پژوهش در یک راستا می باشد، تحقیقات اخیر شرکت های بزرگ نشان می دهد که مزایای اطلاعاتی و دسترسی آسانتر به پرسنل مشتری اجازه می دهد حسابرسان تصمیمات گزارشگری مالی بهتری بگیرند (چوی و همکاران، ۲۰۱۲). این به معنی یک ارتباط معکوس بین فاصله حسابرس و مشتری و کنترل داخلی با کیفیت می باشد. با این حال نزدیکی جغرافیایی همچنین احتمال روابط سیاسی و اقتصادی را افزایش می دهد (چان و همکاران، ۲۰۰۶). که می تواند به نوبه خود استقلال حسابرس را خدشه دار نماید. این استدلال دلالت بر ارتباط مستقیم بین فاصله حسابرس-مشتری و کیفیت کنترل داخلی به دلیل استقلال حسابرس برای مشتریان راه دور می باشد. بررسی اثر پراکندگی شرکت در سراسر کشور، تجزیه و تحلیل جداگانه ای در نمونه های روستایی، نیمه شهری و شهری شهرداری بر اساس نزدیکی شهرداری به مراکز جمعیتی انجام گرفته است. این تجزیه و تحلیل نشان می دهد که یافته ها نشان می دهند که برای شهرداری روستایی که به دور از شهرهای بزرگ واقع شده اند رابطه قویتری وجود دارد. این مفهوم استقلال حسابرس را بهبود می بخشد. با این حال یافته ها نشان می دهد که منابع کمتری برای بهره برداری از سیستم کنترل داخلی در دسترس شهرداری های مکان روستایی وجود دارد. علاوه بر آن کیفیت گزارشگری شهرداری در مناطق کوچک شهری می تواند توسط محدودیت های تحت تاثیر در بازار حسابرسی قرار گیرد (جنسن و همکاران، ۲۰۱۵). لویز و ریچ (۲۰۱۶) شواهدی از ارتباط مثبت بین افشای استثنا کنترل داخلی و فاصله را نشان داده است و همچنین نشان می دهد که دقت حسابرسی برای مشتریان با فاصله جغرافیایی دورتر بیشتر است.

منابع

- آقایی، محمد علی؛ ناظمی اردکانی، مهدی، (۱۳۹۱)، "تخصص حسابرس در صنعت و مدیریت افلام تعهدی اختیاری"، دانش حسابرسی، شماره ۴۶، صص ۴-۱۷.
- انصاری، عبدالمهدی؛ کمالی کرمانی، نرجس؛ طالبی نجف آبادی، عبدالحسین، (۱۳۹۱)، "بررسی تأثیر انجام همزمان خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی بر استقلال حسابرس از دیدگاه دانشجویان و تحلیل گران بورس اوراق بهادار"، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، شماره ۳۶، صص ۵۳-۷۳.
- بنی مهد، بهمن؛ مرادزاده فرد، مهدی؛ زینالی، مهدی، (۱۳۹۲)، "رابطه بین تغییر حسابرس مستقل و تغییر اظهارنظر حسابرسی"، مجله دانش حسابداری، شماره ۱۴، صص ۹۱-۱۰۸.
- بهمن، اکرم، (۱۳۹۴)، "شناسایی چالش های اجرای حسابرسی سازمان های دولتی از دیدگاه حسابرسان و مدیران دیوان محاسبات کشور"، پنجمین کنفرانس ملی و سومین کنفرانس بین المللی حسابداری و مدیریت، تهران، شرکت خدمات برتر.
- خلیل زاده، محمد؛ بادآور نهندی، یونس؛ دیانتهی دیلمی، زهرا، (۱۳۹۱)، "بررسی تأثیر دوره تصدی حسابرس بر ویژگیهای کیفی سود در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران" فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، شماره ۳.
- رضائی، علی اکبر؛ بنی مهد، بهمن؛ رویایی، رمضانعلی، (۱۳۹۴)، "سهم بازار حسابرسی و اظهار نظر حسابرس: شواهدی از بخش خصوصی حسابرسی"، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، شماره ۱۳، صص ۷۷-۸۵.
- شوروزی، محمدرضا؛ زنده دل، احمد؛ قاسمپور انارکی، سینا، (۱۳۹۱)، "تأثیر تصدی طولانی بر استقلال حسابرس"، پژوهش های تجربی حسابداری مالی، شماره ۴، صص ۱۳۴-۱۶۲.
- شیبانی فر، فاضل؛ صالحی آسفیجی، نورالله، (۱۳۹۴)، "بررسی عوامل موثر بر فاصله انتظارات در حسابرسی با توجه به چالش های حسابرسی از درون و بیرون این حرفه"، همایش سراسری مباحث کلیدی در علوم مدیریت و حسابداری، گرگان، گروه آموزش و پژوهش شرکت مهندسی عمران بنای تدبیر، مرکز آموزش علمی و کاربردی هلال احمر استان گلستان.
- صفرنژاد بروجنی، امین؛ رجیبی، روح اله، (۱۳۹۴)، "عوامل مؤثر بر قدرت حرفهای حسابرسی مستقل"، چهارمین کنفرانس ملی و دومین کنفرانس بین المللی حسابداری و مدیریت، تهران، شرکت خدمات برتر.
- طالب تبار آهنگر، میثم، (۱۳۹۰)، "رابطه بین ویژگی های هیات مدیره و حق الزحمه حسابرسی"، پایان نامه کارشناسی ارشد رشته حسابرسی، دانشگاه مازندران دانشکده علوم اقتصادی و اداری.

۱۱. عزیزی، اصغر، (۱۳۸۹)، "تبیین رابطه بین مدیریت سود و کیفیت حسابداری در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، پایان نامه کارشناسی ارشد رشته حسابداری دانشکده مدیریت دانشگاه آزاد اسلامی واحد اراک.
۱۲. مجتهد زاده، ویدا؛ آقایی، پروین، (۱۳۸۳)، "عوامل مؤثر بر کیفیت حسابداری مستقل از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان"، فصل نامه بررسی های حسابداری و حسابداری، شماره ۳۸، صص ۵۳.
13. Chan, K. H, Lin, K. Z, Mo, P. L, (2006), "A political-economic analysis of auditor reporting and auditor switches". *Review of Accounting Studies*, 11, 21-48.
14. Choi, J.H, Kim, J.B, Qiu, A. A, Zhang, Y, (2012), "Geographic proximity between auditor and client: How does it impact audit quality?", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 31(2), 43-72.
15. Dan, li, (2010). "Does auditor tenure affect accounting conservatism? Further evidence". *J.Accounting. Public policy* 29, pp 226-241.
16. Deangelo, L.E, (1981). "Auditor Size and Audit Quality". *Journal of Accounting and Economics*, Vol, 3, No, 3, pp. 183-199.
17. Fraeins, N.L, A.A, (2005), "Gramling, Toward Improved Internal Controls", *The CPA Journal* (June): 26-29.
18. Healy, P.M, Palepu, K.G, (2003), "How the Quest for efficiency corroded the market". *Harvard business Review* (July). pp 76- 85.
19. Javaheri, E, (2006), "Sarbanes-Oxley", *Hesabras*, No. 35, pp. 83-85. [In Persian].
20. 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.
21. Kend, M, (2008), "Client industry audit expertise: towards a better understanding". *Pacific Accounting Review*, Vol 20, pp. 49-62.
22. Kimberly, A, Brian, W, Mayhew, (2004), "Audit Firm Industry Specialization and Client Disclosure Quality". *Review of Accounting Studies*, 9, 35-58.
23. Kravet, T, Shevlin, T, (2010), "Accounting restatements and information risk". *Review of Accounting Studies* 15 (2), 264-294.
24. López, D.M, Rich, K.T, (2016), "Geographic distance and municipal internal control reporting", *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting* <http://dx.doi.org/10.1016/j.adiac.08.003>.
25. Mikko, W, (2011), "On the pricing effect of earning quality", Department of Accounting, Accounting Masters thesis, Alto University, School of Economics, pp: 89-101.
26. William, T.A, Arthur, S.G, (2002), "Threats and Safeguards in The Determinations of Auditor Independence".