

بررسی ارتباط معاملات با اشخاص وابسته با حق الزحمه حسابرسی و گزارش مشروط حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

شماره ۱۷ / زمستان ۱۳۹۸ (جلد دوم) صص ۳۷-۲۱
چشم انداز حسابداری و مدیریت (دوره دوم)

دکتر فرزین خوشکار

مدرس گروه مدیریت و حسابداری موسسه آموزش عالی ناصر خسرو، ساوه، ایران.

F.khoshkar@hnhk.ac.ir

دکتر محمد حامد خان محمدی

مدرس گروه مدیریت و حسابداری موسسه آموزش عالی ناصر خسرو، ساوه، ایران.

M.khanmohammadi@hnhk.ac.ir

عاطفه فراهانی

دانشجوی کارشناسی ارشد گروه مدیریت و حسابداری موسسه آموزش عالی ناصر خسرو، ساوه، (نویسنده مسئول).

Farahani.a@hnhk.ac.ir

چکیده

هدف این مطالعه بررسی ارتباط معاملات با اشخاص وابسته با حق الزحمه حسابرسی و گزارش مشروط حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد. روش تحقیق از لحاظ هدف، کاربردی و پس رویدادی می باشد. همچنین از لحاظ روش گردآوری داده ها، توصیفی همبستگی است. جامعه آماری این تحقیق ۲۴۵ شرکت از شرکت های پذیرفته شده در بورس تهران در یک دوره پنج ساله ۱۳۹۷-۱۳۹۳ می باشند. ۱۲۷ شرکت به عنوان نمونه آماری پژوهش انتخاب شد. اطلاعات مورد نیاز از طریق صورت های مالی حسابرسی شده شرکت ها مورد رسیدگی جمع آوری شده است. برای آزمون نرمال بودن داده ها از آزمون جاگو-برا، برای آزمون تشخیص مدل از آزمون چاو، برای آزمون اثرات ثابت و تصادفی داده ها از آزمون هاسمن، برای آزمون فرضیه ها از آزمون رگرسیون چندگانه استفاده شده است. این محاسبات از طریق نرم افزار Excel و EViews انجام گرفته است. نتایج نشان داد که بین معاملات با اشخاص وابسته و حق الزحمه حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد، و بین معاملات با اشخاص وابسته و گزارش مشروط حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد، **واژگان کلیدی:** معاملات با اشخاص وابسته، حق الزحمه حسابرسی، گزارش مشروط حسابرسی.

مقدمه

معامله با اشخاص وابسته، انتقال منابع، خدمات یا تعهدات و الزامات بین اشخاص وابسته صرف نظر از مطالبه یا عدم مطالبه بهای آن است. (استاندارد حسابداری شماره ۱۲، ۱۳۸۶)، طبق این استاندارد یک شخص در صورتی وابسته به واحد تجاری است که، دارای کنترل مشترک بر واحد تجاری باشد، مشارکتهای خاصی که واحد تجاری در آن شریک خاص باشد و طرح بازنشستگی خاص کارکنان واحد تجاری، یا طرح بازنشستگی خاص کارکنان اشخاص وابسته به آن و همچنین واحدهای تجاری تحت کنترل اینگونه است. معاملات با اشخاص وابسته ممکن است در دامنه ای گسترده و پیچیده از ساختارها صورت

گیرد و به دلیل احتمال نقض اصول معاملات بازار کارا یا به عبارت دیگر انجام نشدن معامله در شرایط متعارف، درست بودن اینگونه معاملات می‌تواند باعث ایجاد نگرانی شود. بر اساس آنچه که هیئت استانداردهای حسابداری مالی عنوان کرده، پیامدهای منفی معاملات با اشخاص وابسته می‌تواند بر قابل اعتماد بودن اطلاعات مالی، صداقت و معتبر بودن ارزش‌های گزارش شده توسط مدیران اثرگذار باشد (بیانیه استانداردهای حسابداری مالی، شماره ۵۷، ۱۵؛ هیئت استانداردهای حسابداری مالی، ۱۹۸۲). معاملات با اشخاص وابسته می‌تواند فرصتی برای سوءاستفاده توسط مدیران اجرایی شرکت، انجام معاملات شخصی توسط مدیران و تضعیف مالکیت منافع اقلیت شود. همچنین، استدلالی دیگر در این زمینه مطرح است که به موجب آن، معاملات با اشخاص وابسته می‌تواند برای تأمین نیازهای اقتصادی منطقی باشد. پیامدها و عواقب معاملات با اشخاص وابسته از منظر عملکرد و کیفیت سود، حوزه پر مطلبی به خود اختصاص داده، لکن، شواهد اندکی درباره عکس العمل حسابرسان به معاملات با اشخاص وابسته وجود دارد. هرچه میزان معاملات با اشخاص وابسته در شرکت بیشتر باشد، احتمال خطر تقلب یا تحریف عمده نیز افزایش می‌یابد، در نتیجه حسابرس برای تشخیص و ارزیابی تحریف عمده، متحمل هزینه‌های بالاتر جهت پوشش هزینه قانونی ریسک بالقوه می‌گردد. بنابراین، حق الزحمه حسابرسی زمانی که معاملات با اشخاص وابسته رخ داده باشد، بالاتر می‌رود زیرا، حسابرسان بایستی تلاش حسابرسی بیشتری جهت حصول اطمینان از مناسب بودن افشاء معاملات با اشخاص وابسته انجام دهند (کوهلبک و مایه‌هو^۱، ۲۰۱۴). گوردون^۲ و همکاران (۲۰۰۷)، در بررسی‌های مربوط به حسابرسی معاملات با اشخاص وابسته دریافتند اگرچه معاملات با اشخاص وابسته می‌تواند هشدار از وقوع تقلب تلقی گردد، اما رابطه مستقیم معامله با اشخاص وابسته و وقوع تقلب در شرکت‌هایی که آمار تقلب در آنها بالا بوده، تأیید نگردیده است، از اینرو وجود معاملات با اشخاص وابسته به تنهایی نمی‌تواند یک شاخص و نمایانگر معتبر ریسک تقلب باشد. کوهلبک و مایه‌هو (۲۰۱۴)، استدلال می‌کنند که وجود معاملات با اشخاص وابسته حق الزحمه‌های حسابرسی را الزاماً افزایش نمی‌دهد، زیرا، طبق استانداردهای حسابرسی، مسئولیت‌های حسابرسان نسبت به معاملات با اشخاص وابسته، محدود شده است. برای مثال، از حسابرسان انتظار نمی‌رود که تمامی معاملات با اشخاص وابسته را کشف کنند. حسابرسان می‌توانند برای شرکت‌هایی که معاملات با اشخاص وابسته انجام داده اند حق الزحمه کمتری بگیرند، چرا که حسابرسان هنگام ارزیابی معاملات با اشخاص ثالث واحد مورد رسیدگی در مقایسه با معاملات با اشخاص وابسته با سطح یکسانی از عدم تقارن اطلاعاتی مواجه نمی‌شوند. کوهلبک و مایه‌هو (۲۰۱۴) بر این باورند که وجود معاملات با اشخاص وابسته، حق الزحمه‌های حسابرسی را افزایش نخواهد داد. حسابرسی از دیدگاه کاربران اطلاعات مالی به ویژه سهامداران، زمانی سودمند است که حسابرسان طی رسیدگی‌های خود به بررسی و ارزیابی برقراری تداوم فعالیت، عاری بودن صورت‌های مالی از اشتباه، تخلف، با اهمیت و اعمال غیر قانونی موثر بر فعالیت واحد مورد رسیدگی بپردازند. از سوی دیگر، حسابرسان با محدودیت زمان و هزینه نیز مواجه هستند تخصیص بهینه‌ی منابع بدون وجود اطلاعات مفید امکان پذیر نیست. بنابراین، یکی از عواملی که می‌تواند به حسابرسان کمک کند و باعث شود که فعالیت آنها از کیفیت و کارآمدی لازم بر خوردار باشد، وجود اطلاعات کافی در زمینه تنگناهای موجود در صورت‌های مالی صاحب کار است. شرکتها، متناسب میزان رقابتی که در صنعت مورد فعالیتشان وجود دارد، ویژگی‌های رفتاری متفاوتی از خود نشان می‌دهند. بدین صورت که رقابت، باعث به وجود آمدن حاکمیت شرکتی و کاهش مشکلات نمایندگی بین مدیران و سهامداران می‌شود. از سوی دیگر، زیاد بودن میزان رقابت در بازار محصول، باعث کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و هزینه‌های کنترلی می‌شود. لذا، در چنین مواردی، خطر حسابرسی کاهش می‌یابد. در نتیجه حسابرسان تمایل به صرف منابع

¹ Kohlbeck & Mayhew

² Gordon

کمتر در حسابرسی و هزینه های پایین تر حسابرسی دارند. نتایج مطالعات گذشته نشان داده است که رقابت در بازار محصول میتواند به عنوان یک مکانیزم حاکمیت شرکتی برای کاهش مشکلات نمایندگی بین مدیران و سرمایه گذاران عمل کند، زیرا مدیران شرکتها در صنایع رقابتی، برای حفظ موقعیت خود و جلوگیری از انحلال، به کار سختتر، جلوگیری از اتلاف منابع شرکت در پروژه های بیفایده، و سرمایه گذاری کمتر در فعالیتهای فاقد ارزش افزوده، سوق پیدا می کنند تا از این طریق ارزش شرکت را حداکثر کنند. بنابراین سوال اصلی این پژوهش را می توان این گونه بیان کرد: معاملات با اشخاص وابسته با حق الزحمه حسابرسی و گزارش مشروط حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه معناداری دارد؟ بسیاری از شرکتهای ثبت شده در بورس اوراق بهادار که از طریق عرضه عمومی سهام به وجود آمده اند، معاملات زیادی با اعضای گروه های تجاری خویش انجام می دهند. انگیزه چنین شرکتهایی برای انجام این معاملات به منظور جلب رضایت سهامداران و سپس استفاده شخصی از منابع سرمایه گذاران باعث می شود، بررسی ریسک حسابرسی در زمینه معاملات با اشخاص وابسته در کشور مورد توجه قرار گیرد. همچنین، ویژگیهای خاص بازار حسابرسی در مواجهه با خطر حسابرسی مرتبط با معاملات با اشخاص وابسته، از جمله دلایل توجه به این تحقیق میباشد. از طرف دیگر معاملات با اشخاص وابسته در زمره اطلاعاتی است که استفاده کنندگان از صورتهای مالی مایل به اطلاع از آن و شناخت دقیق ماهیت و محتوای آن می باشند، لذا در راستای اهداف گزارشگری مالی، افشای اطلاعات مربوط به این معاملات، شامل ماهیت و آثار آن بر صورتهای مالی، برای درک و تحلیل بهتر آن و اتخاذ تصمیمات منطقی توسط استفاده کنندگان ضروری است، اما این نکته هنوز مطرح است که حسابرسان چگونه به وجود انواع مختلف معاملات با اشخاص وابسته پاسخ میدهند. این امر حائز اهمیت است زیرا حسابرسان مستقل در قابل اعتماد بودن صورتهای مالی در قبال استفاده کنندگان از صورتهای مالی مسئول هستند. زیرا طبق شواهد موجود، معاملات با اشخاص وابسته در مقایسه با معاملات با اشخاص غیر وابسته یک عامل خطر مهم برای تحریف عمده است. همچنین، اصلاحات مقرراتی (تنظیمی) با توجه به استانداردهای حسابرسی برای معاملات با اشخاص وابسته در طول سالها پیچیدگی وظیفه حسابرسان را نیز تحت تأثیر قرار داده است. با توجه به تحقیق اندکی که در این زمینه، بالأخص در رابطه با معامله با اشخاص وابسته در ایران انجام شده، نتایج تحقیق حاضر میتواند باعث گسترش دانش نظری و تجربی در این زمینه شود.

مبانی نظری

از جمله این اطلاعات رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه، بدهی های احتمالی و معاملات با اشخاص وابسته است. به جهت اهمیت معاملات با اشخاص وابسته استانداردهای حسابداری افشای آن را اجباری کرده است. معاملات اشخاص وابسته، همواره از راههای تأثیرگذار در سود های گزارش شده بنگاه های اقتصادی بوده است. در سال ۲۰۰۱ شرمین و یانگ، شش عرصه ی پرخطر را شناسایی نمودند که امکان وقوع حسابداری متهورانه در آنها بیشتر است. یکی از آن عرصه ها، معاملات با اشخاص وابسته می باشد. زیرا این عامل به شرکت اجازه میدهد تا بصورت خود سرانه سودهای خود را کاهش یا افزایش دهد یا اینکه آن را تحریف نماید. گوردن و همکاران (۲۰۰۵)، نشان دادند که بعضی از انواع معاملات اشخاص وابسته می تواند با انگیزه مدیریت سود و تحریف نتایج و نحوه عملکرد شرکت ها باشد. مدیران برای مدیریت سود از ابزارهای مختلفی استفاده می نمایند که یکی از آنها معاملات با اشخاص وابسته می باشد. در ادبیات حسابداری، دستکاری سود را مدیریت سود می نامند. تحقیقات انجام شده در مورد نقش معاملات اشخاص وابسته بر عملکرد شرکت ها به نتایج متضادی منجر شده است. به

طوری که نمیتوان گفت معاملات اشخاص وابسته به طور قطعی بر عملکرد شرکت ها تاثیر مثبت و یا منفی دارد. از دلایل ایجاد این تضاد می تواند نوع ساختار اصول راهبری شرکت ها باشد. یعنی با توجه به نوع ساختار اصول راهبری و وجود انواع کنترل های داخلی در واحد تجاری معاملات اشخاص وابسته می تواند مفید یا مخرب باشد. حق الزحمه حسابرسی هرگونه وجهی است که بابت ارائه خدمات حسابرسی و طبق توافق، بر اساس قرارداد به حسابرس یا مؤسسه حسابرسی پرداخت میگردد. حق الزحمه خدمات حسابرسی شرط ضروری برای اطمینان نسبت به کیفیت حسابرسی است. اگرچه حق الزحمه بیشتر حسابرسی همیشه بیانگر انجام حسابرسی باکیفیت بالاتر نیست اما علاوه بر، داشتن کیفیت حسابرسی مناسب مؤسسات حسابرسی هزینه استاندارد را برای انجام کار خود در نظر میگیرند که بهطور طبیعی حق الزحمه دریافتی آنها بیشتر از این هزینه هاست. در صورت وجود رقابت در بازار، مؤسسات حسابرسی علاوه بر دریافت حق الزحمه کمتر ممکن است که صاحبکاران خود را نیز از دست بدهند. در صورتی هم که مؤسسات حسابرسی حق الزحمه خیلی بالاتری نسبت به هزینه های صرف کرده برای انجام حسابرسی درخواست کنند، دیدگاه جامعه نسبت به کیفیت کار آنها با تردید همراه خواهد شد. حق الزحمه پرداختی به حسابرسی شامل دو قسمت مجزا است: اول، هزینه های مربوط به تلاش حسابرسان و ریسک تأمین مالی را نشان میدهد، که حق الزحمه عادی حسابرس نامیده میشود. حق الزحمه حسابرسی عادی یا مورد انتظار با توجه به عواملی مانند اندازه صاحبکار، پیچیدگی عملیات صاحبکار و ریسک خاص صاحبکار تعیین میشود. قسمت دوم هم به عنوان حق الزحمه غیرعادی حسابرسی نامیده میشود، اینگونه حق الزحمه ها را میتوان بر مبنای روابط خاصی بین حسابرسی و صاحبکار تعریف کرد (چو^۳ و همکاران، ۲۰۱۰). هی^۴ و همکاران (۲۰۰۶)، با بررسی جامع تحقیقات قبل از خود در مورد حق الزحمه حسابرسی، به این نتیجه رسیدند که در بیشتر موارد، متغیرهای یکسانی به عنوان عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی شناسایی شده است. با این حال، آنها از دو نکته حائز اهمیت نیز غافل نشدند. یکی اینکه، شدت تأثیر در تحقیقات مختلف، دچار نوسان بود است و دوم اینکه جهت تأثیر (رابطه مستقیم یا معکوس) در تحقیقات مورد مطالعه، گاهی متضاد بوده است. آنها با تجزیه و تحلیل خود، این چالشها را به مواردی نظیر اتخاذ روش نمونه گیری اشتباه تفاوت در شرایط اقتصادی و تجاری، استفاده از متغیرهای مقیاس نشده، عدم توجه به کیفیت حسابرسی و انجام خدمات غیر از اعتبار دهی همزمان با انجام حسابرسی نسبت دادند. در ادامه به تشریح بیشتر حق الزحمه حسابرسی و ارتباط آن با متغیرهای مختلف پرداخته می شود.

پیشینه پژوهش

لردزنگنه (۱۳۹۷)، پژوهشی با عنوان بررسی رابطه بین معامله با اشخاص وابسته و حق الزحمه حسابداری با پرداختن به رقابت در بازار محصول در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران انجام داد. نتایج بدست آمده از آزمون فرضیات بیانگر این است که میان معامله با اشخاص وابسته و حق الزحمه حسابداری با پرداختن به رقابت در بازار محصول در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. شیبانی بوقانی (۱۳۹۷)، پژوهشی با عنوان بررسی رابطه بین همبستگی اعضای هیات مدیره و معامله با اشخاص وابسته با پاداش هیات مدیره انجام داد. نتایج این تحقیق نشان می دهد که بین همبستگی اعضای هیات مدیره و معامله با اشخاص وابسته و پاداش هیات مدیره رابطه معناداری وجود ندارد.

³ Chou

⁴ Hay

قناد (۱۳۹۶)، پژوهشی با عنوان معاملات با اشخاص وابسته و کارا یا فرصت طلبانه بودن مدیریت سود انجام داد. نتایج حاکی از وجود ارتباط مثبت و معنادار بین مدیریت سود و معاملات با اشخاص وابسته می‌باشد. افزون بر این، رابطه منفی و معناداری میان معاملات با اشخاص وابسته و مدیریت سود فرصت طلبانه یافت شد که نشان از کارا بودن معاملات با اشخاص وابسته دارد. همچنین یافته‌ها، وجود رابطه مثبت و معنادار بین معاملات با اشخاص وابسته و مدیریت سود کارا را تأیید نمود که موید کارایی معاملات با اشخاص وابسته در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد.

باقریه (۱۳۹۵)، پژوهشی با عنوان رابطه حق الزحمه حسابرسی با معاملات با اشخاص وابسته و رقابت در بازار محصول انجام داد. نتایج این تحقیق نشان داد که بین معاملات با اشخاص وابسته و حق الزحمه حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد. همچنین حق الزحمه حسابرسی رابطه مستقیمی با ریسک کسب و کار صاحب کار دارد. ریسک کسب و کار صاحب کار می‌تواند به افزایش ریسک کسب و کار حسابرسان تبدیل شود. شرکت‌ها، متناسب با میزان رقابتی که در صنعت مورد فعالیتشان وجود دارد، ویژگی‌های رفتاری متفاوتی از خود نشان می‌دهند در یک صنعت رقابتی با توجه به اینکه ویژگی‌ها و مشخصه‌های اصلی شرکت‌ها مشابه می‌باشد، بنابراین مقایسه عملکرد این گونه شرکت‌ها در صنایع رقابتی معنادارتر می‌باشد. شرکت‌ها در صنایع رقابتی، ریسک کسب و کار بیشتری نسبت به شرکت‌های با صنایع کمتر رقابتی دارند. نتایج بیانگر این که در صورت رقابتی بودن بازار محصول، هرچه معاملات با اشخاص وابسته بیشتر باشد حق الزحمه حسابرسی افزایش می‌یابد. یافته‌ها حاکی از آن است که بین تضامین دریافتی یا پرداختی بین اشخاص وابسته با حق الزحمه حسابرسی رابطه معناداری وجود ندارد.

خورسندی (۱۳۹۵)، پژوهشی با عنوان بررسی تاثیر رابطه مالکیت و معامله با اشخاص وابسته بر کیفیت گزارشگری مالی انجام داد. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که در هیچ کدام از سطوح مالکیت مربوط به متغیر عمده ترین سهامدار، بین عمده ترین سهامدار و کیفیت گزارشگری مالی، در شرکت‌هایی که معاملات با اشخاص وابسته انجام می‌دهند، ارتباط معنادار وجود ندارد. علی آبادی (۱۳۹۴)، پژوهشی با عنوان بررسی اثر معاملات با اشخاص وابسته بر روی حق الزحمه حسابرسی انجام داد. نتایج حاصل از پژوهش نشان می‌دهد که حق الزحمه حسابرسی در شرکت‌هایی که معاملات اشخاص وابسته دارند بالا نیست و بین معاملات اشخاص وابسته و عملکرد شرکت ارتباط معنی داری وجود ندارد. ولی بین حق الزحمه غیرعادی حسابرسان و عملکرد شرکت ارتباط مثبت و معنی داری وجود دارد.

چن^۵ و همکاران (۲۰۱۵)، در رابطه با ساختار دولتی و ضمانت تسهیلات مالی اشخاص وابسته به تحقیق پرداخته و دریافتند ضمانت وام‌های اشخاص وابسته به واسطه ی کمک‌های دولتی و منسوبان به دولت در هر مه‌های شغلی خانوادگی کنترل و از این طریق با سلب مالکیت، به کنترل سهامداران اقلیت می‌پردازند. آنها با استفاده از ۱۷۸۵ شرکت چینی وابسته به گروه‌های تجاری کسب و کار خانوادگی به چگونگی تأثیر ساختار حاکمیتی خانواده بر استفاده از ضمانت وام‌های اشخاص وابسته پرداخته و به این نتیجه رسیدند که عضویت و منسوب بودن به مدیران اجرایی منجر به صدور حجم بالایی ضمانت‌های تسهیلاتی برای اشخاص وابسته خواهد بود.

وانگ^۶ (۲۰۱۰)، به بررسی تأثیر رقابت در بازار محصول و حق الزحمه حسابرسی پرداخت. نتیجه حاصل از تحقیق وی نشان داد، که رقابت در بازار محصول در سطح صنایع دارای تأثیر مثبت و معنادار بر حق الزحمه حسابرسی است. در مقابل، در یک صنعت، قدرت بازار شرکت‌ها دارای تأثیر منفی و معنادار بر حق الزحمه حسابرسی است.

⁵ Chen

⁶ Wang

روش شناسی

روش تحقیق حاضر به لحاظ هدف، کاربردی می‌باشد. روش استنتاج در بیان مشاهدات نمونه‌ای، "توصیفی" و در تعمیم مشاهدات نمونه‌ای به شرکت‌های منتخب بورسی به‌عنوان جامعه آماری "تحلیلی یا استقرایی" است. تحقیق حاضر به بررسی روابط بین متغیرها پرداخته و در پی اثبات وجود این رابطه در شرایط کنونی بر اساس داده‌های تاریخی می‌باشد. بنابراین میتوان آن را از نوع پس رویدادی طبقه بندی نمود. به جهت کمی بودن داده‌های مورد استفاده در تحلیل، ماهیت کمی متغیرها و روش‌های مورد استفاده در تعیین ارتباط بین متغیرها، تحقیق حاضر از تحقیقات کمی و غیر قضاوتی بوده است. در این پژوهش برای اینکه نمونه یک نماینده مناسب از جامعه آماری مورد نظر باشد، برای انتخاب نمونه از روش غربال‌گری (حذفی) استفاده شده است. نمونه آماری شرکت‌های پذیرفته شده در سازمان بورس که از شرایط زیر برخوردار باشند:

جدول (۱): نمونه آماری

روند انتخاب نمونه آماری پژوهش	
۵۵۰	تعداد کل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس در تاریخ ۱۳۹۷/۱۲/۲۹
(۴۹)	شرکت‌هایی که بعد از سال ۱۳۹۳ در بورس پذیرفته شده اند
(۱۲۴)	شرکت‌هایی که طی دوره تحقیق در حالت تعلیق بوده و یا از بورس خارج شده اند
(۸۴)	شرکت‌هایی که سال مالی آنها منتهی به ۲۹ اسفند ختم نمی شود و یا تغییر سال مالی داده اند.
(۱۸)	شرکت‌های واسطه‌گری مالی (سرمایه‌گذاری، هلدینگ، لیزینگ و بانک‌ها)
(۵۸)	شرکت‌هایی که در طول دوره مورد نظر، سهام آن‌ها به طور فعال در بورس معامله نشده است.
(۹۰)	شرکت‌هایی که صورت‌های مالی سال ۱۳۹۷ خود را در زمان انجام این تحقیق ارائه نداده بودند و شرکت‌هایی که اطلاعات آن‌ها برای بدست آوردن برخی متغیرهای کلان کافی نبود.
۱۲۷	کل نمونه آماری قابل آزمون با در نظر گرفتن پیش فرض‌ها

پیش فرض‌ها به ترتیب اعمال شدند بدین صورت که هر شرکتی که در پیش فرض اول قرار گرفته است برای شمارش پیش فرض‌های بعدی لحاظ نگردیده است. در این تحقیق بعد از اعمال پیش فرض‌ها، ۱۲۷ شرکت باقی ماندند. فرضیه‌های تحقیق در زیر بیان شده است. معاملات با اشخاص وابسته با حق الزحمه حسابرسی و گزارش مشروط حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه معناداری دارد.

فرضیات فرعی

معاملات با اشخاص وابسته با حق الزحمه حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه معناداری دارد.

معاملات با اشخاص وابسته با گزارش مشروط حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه معناداری دارد.

مدل رگرسیونی پژوهش

هدف اعلام شده این پژوهش بررسی ارتباط معاملات با اشخاص وابسته با حق الزحمه حسابرسی و گزارش مشروط حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. و براساس مدل فنگ و همکاران^۷ (۲۰۱۷) به شرح زیر آورده می شود:
رابطه (۱):

$$\begin{aligned} \ln Fee_{i,t} = & \beta_0 + \beta_1 RPT_{i,t} + \beta_1 SIZE_{i,t} + \beta_2 AGE_{i,t} + \beta_3 LEV_{i,t} + \beta_1 QUICK_{i,t} + \beta_3 ROA_{i,t} \\ & + \beta_2 CONSECLOSS_{i,t} + \beta_3 RETURN_{i,t} + \beta_1 INVR_{i,t} + \beta_2 OREC_{i,t} \\ & + \beta_3 BM_{i,t} + \beta_2 EM_{i,t} + \beta_2 INDIR_{i,t} + \beta_3 BIG_{i,t} + \beta_3 SOE_{i,t} + \beta_1 OWNER_{i,t} \\ & + \varepsilon_{i,t} \end{aligned}$$

رابطه (۲):

$$\begin{aligned} MAO_{i,t} = & \beta_0 + \beta_1 RPT_{i,t} + \beta_1 SIZE_{i,t} + \beta_2 AGE_{i,t} + \beta_3 LEV_{i,t} + \beta_1 QUICK_{i,t} + \beta_3 ROA_{i,t} \\ & + \beta_2 CONSECLOSS_{i,t} + \beta_3 RETURN_{i,t} + \beta_1 INVR_{i,t} + \beta_2 OREC_{i,t} \\ & + \beta_3 BM_{i,t} + \beta_2 EM_{i,t} + \beta_2 INDIR_{i,t} + \beta_3 BIG_{i,t} + \beta_3 SOE_{i,t} + \beta_1 OWNER_{i,t} \\ & + \varepsilon_{i,t} \end{aligned}$$

جدول (۲): تعریف متغیرها

گزارش مشروط حسابرسی	MAO	حق الزحمه حسابرسی شرکت i در سال t.	Ln Fee
اندازه شرکت	SIZE	معاملات با اشخاص وابسته	RPT
اهرم مالی شرکت	LEV	میانگین سن هیئت مدیره	AGE
بازده دارایی ها	ROA	نسبت سریع (نسبت آنی)	QUICK
بازده سهام	RETURN	زبان های متوالی	CONSECLOSS
مطالبات	OREC	موجودی کالا	INVR
مدیریت سود	EM	نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری	BM
اندازه موسسه حسابرسی	BIG	استقلال هیئت مدیره	INDIR
تمرکز مالکیت	OWNER	مالکیت دولتی	SOE

⁷ Fang & et al.

اندازه گیری متغیرها

متغیرهای وابسته

حق الزحمه حسابرسی (Ln Fee): برای محاسبه این متغیر از طریق لگاریتم طبیعی حق الزحمه پرداخت شده توسط شرکت بابت خدمات حسابرسی مستقل اندازه گیری می شود. این متغیر از متن صورتهای مالی، بخش هزینه های عمومی اداری، هزینه حسابرسی و سایر هزینه ها و از گزارشات هیات مدیره استخراج شده است. گزارش مشروط حسابرسی (MAO): برای محاسبه این متغیر از یک متغیر ساختگی (مصنوعی) استفاده می شود، یعنی اگر صاحبکار گزارش حسابرسی مشروط دریافت کند عدد یک و در غیر این صورت به آن صفر می دهیم.

متغیر مستقل

معاملات با اشخاص وابسته (RPT): برای محاسبه این متغیر از لگاریتم طبیعی جمع کل مبالغ معاملات با اشخاص وابسته (خرید کالاها و خدمات از اشخاص وابسته + فروش کالاها و خدمات به اشخاص وابسته) افشاء شده در یادداشتهای همراه صورتهای مالی سالانه شرکتهای مورد بررسی اندازه گیری می شود.

متغیرهای کنترلی

اندازه شرکت (SIZE): برای محاسبه این متغیر از طریق لگاریتم طبیعی مجموع دارایی های شرکت اندازه گیری می شود. میانگین سن هیئت مدیره (AGE): برای محاسبه این متغیر از طریق میانگین سن مدیر اجرایی شرکت اندازه گیری می شود.

اهرم مالی شرکت (LEV): برای محاسبه این متغیر از طریق نسبت مجموع بدهی به مجموع دارایی شرکت T در پایان سال T اندازه گیری می شود.

نسبت سریع (نسبت آنی) (QUICK): برای محاسبه این متغیر از طریق نسبت دارایی های جاری منهای موجودی کالا بر بدهی های جاری اندازه گیری می شود.

بازده دارایی ها (ROA): برای محاسبه این متغیر از طریق نسبت سود خالص به مجموع دارایی های شرکت اندازه گیری می شود.

زیان های متوالی (CONSECLOSSLOSS): برای محاسبه این متغیر از یک متغیر ساختگی (مصنوعی) استفاده می شود، یعنی اگر شرکت i برای دو سال متوالی زیان اعلام کرده باشد عدد یک و در غیر این صورت به آن صفر می دهیم.

بازده سهام (RETURN): برای محاسبه این متغیر از طریق بازده روزانه تجمعی خاص شرکت i در سال T اندازه گیری می شود.

موجودی کالا (INVR): برای محاسبه این متغیر از طریق نسبت حساب های دریافتی به کل دارایی ها اندازه گیری می شود.

مطالبات (OREC): برای محاسبه این متغیر از طریق نسبت حساب های دریافتی به کل دارایی ها اندازه گیری می شود.

نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری (BM): برای محاسبه این متغیر از طریق نسبت ارزش بازار حقوق صاحبان سهام به ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام شرکت i در پایان سال T اندازه گیری می شود.

مدیریت سود (EM): برای محاسبه این متغیر از طریق مجموع قدر مطلق اقلام تعهدی اختیاری اندازه گیری می شود.

استقلال هیئت مدیره (INDIR): برای محاسبه این متغیر از طریق نسبت موجودی کالا به کل دارایی ها اندازه گیری می شود.

اندازه موسسه حسابرسی (BIG): برای محاسبه این متغیر از یک متغیر ساختگی (مصنوعی) استفاده می شود، یعنی اگر حسابرس شرکت i سازمان حسابرسی باشد عدد یک و در غیر این صورت به آن صفر می دهیم.

مالکیت دولتی (SOE): برای محاسبه این متغیر از یک متغیر ساختگی (مصنوعی) استفاده می شود، یعنی اگر شرکت i یک شرکت دولتی در پایان سال T باشد عدد یک و در غیر این صورت به آن صفر می دهیم.

تمرکز مالکیت (OWNER): برای محاسبه این متغیر از یک متغیر ساختگی (مصنوعی) استفاده می شود، یعنی اگر درصد سهام متعلق به ۱۰ سهامدار برتر شرکت i کمتر از میانگین در میان تمام شرکت ها در طول سال T باشد عدد یک و در غیر این صورت به آن صفر می دهیم.

$$\varepsilon_i = \text{خطا}$$

در این تحقیق، داده های تاریخی ۵ ساله ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۷ با استفاده از رگرسیون خطی مرکب، مبتنی بر تحلیل داده های تابلویی برآورد می شود.

در بخش آمار استنباطی و جهت توضیح روابط بین متغیرها، از آزمون های رگرسیون چندگانه استفاده خواهد شد. این آزمونها از طریق نرم افزار آماری EVIEWS و در سطح اطمینان ۹۵٪ اجرا می شود. برای آزمون فرضیات تحقیق، ابتدا متغیرهای اساسی اندازه گیری می شوند. اندازه گیری متغیرها در محیط نرم افزار Excel و از طریق تابع های این نرم افزار انجام می شود. سپس روابط بین متغیرهای بدست آمده با استفاده از آزمون های رگرسیونی بررسی می شود.

یافته های پژوهش

آمار توصیفی

تعداد مشاهدات تحقیق حاضر ۶۳۵ سال-شرکت است. این مشاهدات ناشی از ترکیب داده های ۱۲۷ شرکت پذیرفته شده در بورس، بعنوان نمونه آماری در طول ۵ سال (۱۳۹۳ تا ۱۳۹۷)، بعنوان دوره آزمون می باشد. آمار توصیفی مربوط به متغیرهای بکار رفته در مدل تحقیق در جدول ۳ ارائه شده است.

جدول (۳): آمار توصیفی متغیرهای تحقیق

نماد	نام متغیر	میانگین	بیشینه	کمینه	انحراف معیار	چولگی
Ln Fee	حق الزحمه حسابرسی	۰/۱۱۳	۰/۳۴۹	-۰/۴۱۶	۰/۱۰۸	۳/۹۷۶
MAO	گزارش مشروط حسابرسی	۰/۲۰۸	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۲۰۶	۳/۰۶۵
RPT	معاملات با اشخاص وابسته	۰/۶۱۲	۲/۵۳۲	-۰/۸۲۱	۰/۲۳۲	۳/۰۱۲
SIZE	اندازه شرکت	۰/۶۵۰	۲/۰۷۷	۰/۱۴۷	۰/۲۶۷	۲/۵۱۴

۱/۵۱۳	۰/۲۶۸	-۰/۹۳۱	۲/۷۳۲	۰/۲۱۹	میانگین سن هیئت مدیره	AGE
-۰/۴۸۲	۰/۱۵۳	-۰/۷۱۸	۱/۵۳۴	۰/۱۳۶	اهرم مالی شرکت	LEV
۰/۶۸۴	۱/۲۷۸	-۱/۳۲۱	۱/۶۱۰	۰/۴۲۹	نسبت آنی	QUICK
۵/۸۸۰	۱/۱۳۹	-۷/۴۵۹	۸/۴۰۸	۱/۸۱۲	بازده دارایی ها	ROA
۱/۴۷۳	۰/۲۰۶	۰/۰۸۹	۱/۵۶۷	۰/۶۱۱	زیان های متوالی	CONSECLOSS
۰/۵۶۶	۰/۰۴۸	۰/۰۰۱	۰/۳۱۰	۰/۰۴۹	بازده سهام	RETURN
۲/۴۲۹	۱/۲۱۳	۳/۵۸۴	۹/۲۰۲	۷/۶۸۷	موجودی کالا	INVR
۴/۰۶۵	۰/۲۰۶	۰/۰۷۰	۱/۰۰۱	۰/۲۰۸	مطالبات	OREC
۳/۲۷۷	۲/۷۵۱	۲/۷۰۶	۴/۳۸۵	۳/۳۴۱	نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری	BM
۳/۵۱۴	۰/۲۶۷	۰/۱۴۱	۲/۰۴۷	۰/۴۵۰	مدیریت سود	EM
۳/۵۱۳	۰/۲۵۸	-۰/۸۰۱	۲/۶۳۴	۰/۶۱۰	استقلال هیئت مدیره	INDIR
۰/۲۱۴	۱/۲۹۶	/۰۰۱۴	۲/۴۳۷	۱/۳۱۱	اندازه موسسه حسابرسی	BIG
۱/۲۴۱	۰/۰۲۴	۰	۱	۰/۰۲۴	مالکیت دولتی	SOE
۰/۸۰۴	۱/۱۷۴	۰/۱۶۸	۸/۴۴۳	۱/۷۴۷	تمرکز مالکیت	OWNER

تحلیل توصیفی، اطلاعات مفیدی را در خصوص توزیع داده های جمع آوری شده و متغیرهای محاسبه شده در اختیار محقق قرار می دهد. مهم ترین شاخص مرکزی، میانگین است که نشان دهنده ی نقطه تعادل و مرکز ثقل توزیع است و شاخص مناسبی برای نشان دادن مرکزیت داده ها است. یکی دیگر از پارامترهای توصیفی انحراف معیار است که نشان دهنده پراکندگی داده ها است. میانه نقطه ای است که یک نمونه را به دو قسمت مساوی تقسیم می نماید. به عبارتی دیگر، ۵۰ درصد مشاهدات قبل و ۵۰ درصد مشاهدات بعد از آن قرار دارند. پارامتر چولگی میزان عدم تقارن منحنی فراوانی را نشان می دهد. اگر ضریب چولگی صفر باشد، جامعه کاملاً متقارن است و چنانچه ضریب مثبت باشد، چولگی به راست و اگر منفی باشد، چولگی به چپ وجود خواهد داشت. برای مثال، نتایج ارائه شده در جدول، میانگین متغیر حق الزحمه حسابرسی نشان دهنده این است که میانگین حق الزحمه حسابرسی در شرکت های نمونه برابر با ۱/۱۳ درصد است. همچنین انحراف معیار بدست آمده، از میانگین این متغیر پایین تر است. همچنین در مورد متغیر گزارش مشروط حسابرسی میانگین این متغیر برابر با ۲/۰۸ درصد است. همچنین انحراف معیار بدست آمده، از میانگین این متغیر پایین تر است. این یافته حاکی از نرمال بودن توزیع این متغیرها می باشد.

آمار استنباطی

مدل رگرسیونی اول تحقیق، در راستای آزمون فرضیه های تحقیق می باشد و در آن، برای فرضیه فرعی اول رابطه معاملات با اشخاص وابسته با حق الزحمه حسابرسی، در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بررسی شده است. جهت برآزش مدل رگرسیونی مذکور، ابتدا از طریق آزمون های آماری، مدل رگرسیونی مناسب تشخیص داده می شود. بدین

منظور از آزمونهای آزمون چاو و هاسمن استفاده می شود. نتایج آزمون چاو برای مدل رگرسیونی اول، در جدول ۴ ارائه شده است.

جدول (۴): نتایج آزمون چاو برای مدل رگرسیونی اول

نتیجه	سطح معناداری	آماره F چاو
مدل، پانل است.	۰/۰۰۰	۴/۰۳

منبع: یافته های پژوهشگر

با توجه به اینکه سطح معناداری آزمون کمتر از سطح خطا (۰/۰۵) می باشد؛ فرضیه H_۰ فوق، رد می شود. بر این اساس، استفاده از روش پانل-دیتا جهت برازش مدل رگرسیونی اول، توصیه می شود. نتایج آزمون هاسمن برای مدل رگرسیونی اول، در جدول ۴ ارائه شده است.

جدول ۵. نتایج آزمون هاسمن برای مدل رگرسیونی اول

نتیجه	سطح معناداری	آماره Chi-Sq
رگرسیون، مبتنی بر اثرات ثابت است	۰/۰۰۰	۲۳/۲۹۶

منبع: یافته های پژوهشگر

یافته ها نشان می دهد که سطح معناداری آزمون هاسمن کمتر از ۰/۰۵ است که حاکی از رد فرضیه H_۰ می باشد. بر این اساس، استفاده از روش اثرات ثابت جهت برازش مدل رگرسیونی اول، توصیه می شود. نتایج حاصل از برازش مدل، در جدول ۶ آمده است.

جدول (۶): نتایج تجزیه و تحلیل آماری مدل رگرسیون اول

$\text{Ln Fee}_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \text{RPT}_{i,t} + \beta_2 \text{SIZE}_{i,t} + \beta_3 \text{AGE}_{i,t} + \beta_4 \text{LEV}_{i,t} + \beta_5 \text{QUICK}_{i,t} + \beta_6 \text{ROA}_{i,t} + \beta_7 \text{CONSECLOSS}_{i,t} + \beta_8 \text{RETURN}_{i,t} + \beta_9 \text{INVR}_{i,t} + \beta_{10} \text{OREC}_{i,t} + \beta_{11} \text{BM}_{i,t} + \beta_{12} \text{EM}_{i,t} + \beta_{13} \text{INDIR}_{i,t} + \beta_{14} \text{BIG}_{i,t} + \beta_{15} \text{SOE}_{i,t} + \beta_{16} \text{OWNER}_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$			
متغیر	ضریب β	آماره t	سطح معنی داری
عرض از مبدأ	۰/۴۹۰۲۲۴	۲/۶۱۰۳۶۰	۰/۰۰۰۰
RPT	۱/۲۲۵۳۰۱	۲/۰۱۸۱۵۵	۰/۰۰۰۰
SIZE	۰/۰۷۳۶۱۲	۰/۶۱۰۱۵۳	۰/۰۶۵۱
AGE	۰/۰۵۵۴۱۲	۱/۰۶۲۷۰۶	۰/۰۷۳۹
LEV	-۰/۰۲۴۲۰۶	-۰/۹۸۹۰۶۲	۰/۱۴۶۰
QUICK	-۰/۰۴۰۱۴۲	-۰/۲۲۸۰۴۴	۰/۰۸۱۱
ROA	۰/۹۹۳۸۰۷	۱/۲۱۱۰۰۷	۰/۱۰۴۱
CONSECLOSS	۰/۰۲۳۳۲۷	۲/۰۱۲۶۷۳	۰/۰۰۶۳

۰/۱۰۰۳	-۱/۰۲۳۰۸۳	-۰/۱۴۰۶۲۴	RETURN
۰/۰۷۴۰	-۰/۵۲۶۶۰۱	-۰/۱۰۰۸۱۱	INVR
۰/۰۰۰۰	-۳/۰۳۰۷۴۱	-۱/۰۱۳۴۹۲	OREC
۰/۰۲۲۳	۲/۰۱۸۴۶۲	۰/۱۰۲۴۴۲	BM
۰/۰۶۶۱	۰/۴۳۵۵۴۲	۰/۰۲۶۱۴۲	EM
۰/۰۴۰۲	-۲/۰۲۳۸۰۵	-۰/۰۵۱۴۶۳	INDIR
۰/۰۰۰۰	۳/۰۱۰۰۴۲	۱/۱۲۰۱۷۳	BIG
۰/۰۴۱۰	-۲/۰۱۵۲۲۹	-۱/۰۲۲۲۸۴	SOE
۰/۰۲۶۱	۲/۶۶۳۳۴۱	۰/۰۸۱۰۴۲	OWNER
	۰/۳۷		ضریب تعیین تعدیل شده
	۲/۰۶۷		آماره دوربین واتسون
	۸/۴۳		آماره F
	۰/۰۰۰		سطح معنی داری آماره F

منبع: یافته های پژوهشگر

نتایج حاصل از تخمین مدل رگرسیونی اول در این جدول نشان داده شده است. همانطور که در جدول شماره ۸ مشاهده می شود، ضریب تعیین مدل رگرسیونی ۰/۳۷ می باشد و حاکی از این که این مدل توانسته است ۳۷ درصد از رابطه رگرسیونی را در شرکت های نمونه آماری را از طریق متغیرهای مستقل تبیین نماید. همچنین، نتایج نشان می دهد که آماره دوربین واتسون بین ۱/۵ تا ۲/۵ بوده و بنابراین، بین خطاهای الگوی رگرسیونی خود همبستگی شدیدی وجود ندارد و عدم وجود خود همبستگی بین خطاها، بعنوان یکی از فرضهای اساسی رگرسیون در خصوص مدل برازش شده، پذیرفته می شود. سطح معنی داری آماره F برای مدل بیشتر از سطح خطای آزمون ($\alpha=۰/۰۵$) است و در نتیجه فرض H_0 فوق رد می شود و رگرسیون برآورد شده به لحاظ آماری معنی دار می باشد. بر این اساس، می توان با استفاده از ضرایب برآورد شده در رگرسیون فوق، نسبت به فرضیه فرعی اول تحقیق، نتیجه گیری نمود.

تصمیم گیری در خصوص فرضیه فرعی اول

فرضیه فرعی اول: معاملات با اشخاص وابسته با حق الزحمه حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه معناداری دارد. ضریب متغیر معاملات با اشخاص وابسته (RPT) معادل $۱/۲۲۵۳۰۱$ ($t=۲/۰۱۸۱۵۵$) و با سطح معناداری ۰/۰۰۰۰ می باشد که کمتر از ۰/۰۵ (سطح خطای آزمون) است، این یافته حاکی از این است که بین متغیرهای معاملات با اشخاص وابسته و حق الزحمه حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در طول دوره تحقیق، ارتباط معناداری به لحاظ آماری وجود دارد. در نتیجه معاملات با اشخاص وابسته با حق الزحمه حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه معناداری دارد. این یافته با ادعای مطرح شده در فرضیه فرعی اول تحقیق سازگار می باشد و این فرضیه در سطح اطمینان ۹۵ درصد، تایید می شود.

نتایج حاصل برآزش مدل رگرسیونی دوم

مدل رگرسیونی اول تحقیق، در راستای آزمون فرضیه های تحقیق می باشد و در آن، برای فرضیه فرعی دوم رابطه معاملات با اشخاص وابسته و گزارش مشروط حسابرسی، در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بررسی شده است. جهت برآزش مدل رگرسیونی مذکور، ابتدا از طریق آزمون های آماری، مدل رگرسیونی مناسب تشخیص داده می شود. بدین منظور از آزمونهای آزمون چاو و هاسمن استفاده می شود. نتایج آزمون چاو برای مدل رگرسیونی دوم، در جدول ۷ ارائه شده است.

جدول (۷): نتایج آزمون چاو برای مدل رگرسیونی دوم

نتیجه	سطح معناداری	آماره F چاو
مدل، پائل است.	۰/۰۰۰	۲/۷۳

منبع: یافته های پژوهشگر

با توجه به اینکه سطح معناداری آزمون کمتر از سطح خطا (۰/۰۵) می باشد، فرضیه H_0 فوق، رد می شود. بر این اساس، استفاده از روش پائل-دیتا جهت برآزش مدل رگرسیونی دوم، توصیه می شود. نتایج آزمون هاسمن برای مدل رگرسیونی دوم، در جدول ۸ ارائه شده است.

جدول (۸): نتایج آزمون هاسمن برای مدل رگرسیونی دوم

نتیجه	سطح معناداری	آماره Chi-Sq
رگرسیون، مبتنی بر اثرات ثابت است	۰/۰۰۰	۳۰/۱۰۳

منبع: یافته های پژوهشگر

یافته ها نشان می دهد که سطح معناداری آزمون هاسمن کمتر از ۰/۰۵ است که حاکی از رد فرضیه H_0 می باشد. بر این اساس، استفاده از روش اثرات ثابت جهت برآزش مدل رگرسیونی دوم، توصیه می شود. نتایج حاصل از برآزش مدل، در جدول ۹ آمده است.

جدول (۹): نتایج تجزیه و تحلیل آماری مدل رگرسیون دوم

$MAO_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 RPT_{i,t} + \beta_2 SIZE_{i,t} + \beta_3 AGE_{i,t} + \beta_4 LEV_{i,t} + \beta_5 QUICK_{i,t} + \beta_6 ROA_{i,t} + \beta_7 CONSECLOSS_{i,t} + \beta_8 RETURN_{i,t} + \beta_9 INVR_{i,t} + \beta_{11} BM_{i,t} + \beta_{12} EM_{i,t} + \beta_{13} INDIR_{i,t} + \beta_{14} BIG_{i,t} + \beta_{15} SOE_{i,t} + \beta_{16} OWNER_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$			
متغیر	ضریب β	آماره t	سطح معنی داری
عرض از مبدأ	۰/۶۳۲۷۹۱	۳/۴۲۲۸۰۲	۰/۰۰۰۰
RPT	-۱/۰۱۲۳۵۳	-۲/۱۷۵۱۹۵	۰/۰۰۰۲
SIZE	۰/۰۳۱۶۴۱	۰/۴۲۲۷۶۰	۰/۱۰۳۱
AGE	۰/۱۱۲۹۳۶	۱/۷۰۱۲۶۳	۰/۰۵۲۱
LEV	-۰/۰۱۴۱۰۵	-۰/۱۶۳۶۱۲	۰/۰۷۸۴
QUICK	۰/۱۱۴۲۶۴	۱/۰۲۹۵۹۲	۰/۰۶۱۰

۰/۰۴۸۴	۲/۰۰۰۲۸۱	۱/۰۰۵۴۰۲	ROA
۰/۰۲۳۸	۲/۰۱۱۶۶۳	۰/۰۱۰۶۱۴	CONSECLOSS
۰/۰۶۲۶	-۱/۰۱۸۱۶۲	-۰/۰۹۱۰۰۳	RETURN
۰/۰۵۴۴	۱/۰۱۷۱۲۲	۰/۰۷۲۲۵۴	INVR
۰/۰۱۳۴	-۲/۰۲۴۷۳۶	۰/۳۵۵۲۱۵	OREC
۰/۰۲۴۲	۲/۰۱۹۰۲۲	۰/۰۹۷۳۳۳	BM
۰/۰۵۷۲	-۱/۰۰۵۰۶۱	-۰/۱۲۲۶۰۰	EM
۰/۰۴۲۶	-۲/۰۰۸۱۴۷	-۰/۰۲۴۲۶۲	INDIR
۰/۰۰۰۳	-۳/۰۱۵۱۷۹	-۱/۸۲۳۰۲۷	BIG
۰/۰۴۱۷	-۲/۰۸۲۰۸۳	-۲/۰۱۵۰۱۴	SOE
۰/۰۰۲۹	۲/۰۱۶۶۴۰	۰/۰۸۰۸۵۶۳	OWNER
۰/۳۶			ضریب تعیین تعدیل شده
۱/۹۱۴			آماره دوربین واتسون
۸/۳۷			آماره F
۰/۰۰۰			سطح معنی داری آماره F

منبع: یافته های پژوهشگر

نتایج حاصل از تخمین مدل رگرسیونی دوم در این جدول نشان داده شده است. همانطور که در جدول شماره ۱۱ مشاهده می شود، ضریب تعیین مدل رگرسیونی ۰/۳۶ می باشد و حاکی از این که این مدل توانسته است ۳۶ درصد از رابطه رگرسیونی را در شرکت های پذیرفته شده در شرکت های نمونه آماری را از طریق متغیرهای مستقل تبیین نماید. همچنین، نتایج نشان می دهد که آماره دوربین واتسون بین ۱/۵ تا ۲/۵ بوده و بنابراین، بین خطاهای الگوی رگرسیونی خود همبستگی شدیدی وجود ندارد و عدم وجود خود همبستگی بین خطاها، بعنوان یکی از فرضهای اساسی رگرسیون در خصوص مدل برآزش شده، پذیرفته می شود. سطح معنی داری آماره F برای مدل بیشتر از سطح خطای آزمون ($\alpha=0/05$) است و در نتیجه فرض H_0 فوق رد می شود و رگرسیون برآورد شده به لحاظ آماری معنی دار می باشد. بر این اساس، می توان با استفاده از ضرایب برآورد شده در رگرسیون فوق، نسبت به فرضیه دوم تحقیق، نتیجه گیری نمود.

تصمیم گیری در خصوص فرضیه فرعی دوم

فرضیه فرعی دوم: معاملات با اشخاص وابسته با گزارش مشروط حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه معناداری دارد. ضریب متغیر معاملات با اشخاص وابسته (RPT) معادل $1/225301$ ($t=2/018155$) و با سطح معناداری ۰/۰۰۰۰ می باشد که کمتر از ۰/۰۵ (سطح خطای آزمون) است، این یافته حاکی از این که است که بین متغیرهای معاملات با اشخاص وابسته و گزارش مشروط حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در طول دوره تحقیق، ارتباط معناداری به لحاظ آماری وجود دارد. در نتیجه معاملات با اشخاص وابسته با گزارش مشروط حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه معناداری دارد. این یافته با ادعای مطرح شده در فرضیه فرعی دوم تحقیق سازگار می باشد و این فرضیه در سطح اطمینان ۹۵ درصد، تایید می شود.

نتیجه گیری و پیشنهادات

با توجه به نتایج، بین متغیرهای معاملات و اشخاص وابسته با حق الزحمه حسابرسی، در طول دوره تحقیق، ارتباط معناداری وجود دارد. در نتیجه معاملات با اشخاص وابسته با حق الزحمه حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه معناداری دارد. به این ترتیب، فرضیه فرعی اول تحقیق در سطح اطمینان ۹۵ درصد، تأیید می شود. در نتیجه با افزایش معاملات با اشخاص وابسته، حق الزحمه حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران نیز افزایش خواهد یافت. در تبیین این فرضیه می توان گفت بسیاری از معاملات با اشخاص وابسته در روال عادی عملیات واحد تجاری انجام می شود. در چنین شرایطی ممکن است خطر تحریف بااهمیت ناشی از این معاملات در صورت های مالی، بیشتر از معاملات مشابه با اشخاص غیر وابسته نباشد. با این وجود، ممکن است در برخی شرایط ماهیت روابط و معاملات با اشخاص وابسته به گونه ای باشد که خطرهای تحریف بااهمیت آن در صورت های مالی بیشتر از خطرهای تحریف بااهمیت معاملات با اشخاص غیر وابسته باشد. به هر میزان که حسابرس اعتقاد داشته باشد که معاملات با اشخاص وابسته ریسک تحریف یا تقلب در صورتهای مالی را افزایش می دهد، حق الزحمه بیشتری را برای پوشش زیان بالقوه قانونی یا شهرتی ناشی از شناسایی تحریف خواهد گرفت. حق الزحمه حسابرسی نیز به احتمال زیاد در جایی که معاملات با اشخاص وابسته حضور دارند بالاتر است، چون حسابرسان باید حسابرسی بیشتری را اعمال کنند تا تضمینی در خصوص افشای معاملات با اشخاص وابسته فراهم کنند (کالباک و مایهپو^۸، ۲۰۱۰). با توجه به نتایج، بین متغیرهای معاملات و اشخاص وابسته و گزارش مشروط حسابرسی، در طول دوره تحقیق، ارتباط معناداری به لحاظ آماری وجود دارد. در نتیجه معاملات با اشخاص وابسته با گزارش مشروط حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه معناداری دارد. به این ترتیب، فرضیه فرعی دوم تحقیق در سطح اطمینان ۹۵ درصد، تأیید می شود. در نتیجه با افزایش معاملات با اشخاص وابسته، گزارش مشروط حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران کاهش خواهد یافت. حسابرسان در تعیین حق الزحمه حسابرسی مشخصه های ریسک صاحبکار خود را در نظر گرفته و ریسک های مربوطه را از طریق حق الزحمه های بالا جبران می کنند و معاملات با اشخاص وابسته نیز به عنوان یکی از عوامل ریسک صاحبکار، ریسک حسابرسی را افزایش و حسابرسان از طریق افزایش حق الزحمه حسابرسی تلاش می کنند، این ریسک را پوشش دهند به عبارت دیگر حسابرسان به دلیل تلاش های بیشتر برای کاهش ریسک مرتبط معاملات با اشخاص وابسته به حق الزحمه حسابرسی بیشتری طلب می کنند. در نتیجه انتظار بر این بود که به این معاملات با اشخاص وابسته و حق الزحمه حسابرسی رابطه مستقیم وجود داشته باشد. این نتایج با یافته های لردزنگنه (۱۳۹۷)، قناد (۱۳۹۶)، باقریه (۱۳۹۵)، خورسندی (۱۳۹۵)، چن و همکاران (۲۰۱۵)، چین و سو (۲۰۱۰) همخوانی دارد. این پژوهش محدودیتهایی مانند عدم تعدیل اقلام و صورتهای مالی به واسطه وجود تورم و همچنین عدم کنترل بعضی از عوامل موثر بر نتایج پژوهش از جمله تاثیر متغیرهای عوامل اقتصادی، شرایط سیاسی و وضعیت اقتصاد جهانی قوانین و مقررات بوده که ممکن است بررسی روابط اثرگذار باشد. در این قسمت مبتنی بر تحلیل روابط بین متغیرها و نتیجه گیری انجام شده در ارتباط با فرضیات تحقیق، پیشنهادهای محقق در دو بخش کاربردی و توصیه برای تحقیقات آتی عنوان شده اند:

با توجه رابطه مثبت و معنادار معاملات با اشخاص وابسته با حق الزحمه حسابرسی، به سرمایه گذاران پیشنهاد می شود در ارزیابی شرکت ها و اتخاذ تصمیم های سرمایه گذاری به تاثیر معاملات با اشخاص وابسته در افزایش حق الزحمه حسابرسی

⁸ Kohlbeck & et.

نیز توجه نمایند. همچنین پیشنهاد می شود سازمان بورس اوراق بهادار و سازمان حسابرسی، مقررات و استانداردهایی برای کنترل معاملات با اشخاص وابسته تدوین نمایند. و استانداردگذاران می توانند از نتایج این تحقیق در ارزیابی هایشان در جهت تدوین استانداردهای حسابداری آتی استفاده کنند و از این طریق به تهیه کنندگان اطلاعات حسابداری در تهیه هرچه بهتر و باکیفیت تر اطلاعات کمک نمایند. بنابراین سرمایه گذاران باید به این مسئله توجه نمایند و سعی نمایند از تحلیلگران مالی در اتخاذ تصمیم های سرمایه گذاری کمک بگیرند. همچنین پیشنهاد می شود که در ایران زمینه ای فراهم شود تا موسسه های حسابرسی به صورت تخصصی در هر صنعت فعالیت کنند. با توجه رابطه منفی و معنادار معاملات با اشخاص وابسته با گزارش مشروط حسابرسی در این پژوهش، به سرمایه گذاران و سهام داران پیشنهاد می شود از نتایج این پژوهش، برای تصمیم گیری های مناسب استفاده کنند. و تدوین قوانینی در بازارهای مالی برای حمایت از حسابرسان به منظور حفظ استقلال در مقابل مدیریت صاحب کار، می تواند راهکار مناسبی برای بهبود گزارش های حسابرسی باشد. برای نمونه، این حمایت می تواند از طریق تدوین مقرراتی باشد که به موجب آن شرکتهایی که اقدام به تعویض حسابرسی می کنند باید دلایل تعویض آن را به اطلاع بورس برسانند و بورس نیز به حسابرسان فرصت دفاع دهد. اندازه موسسه حسابرسی در ایران، معیار مناسبی برای اندازه گیری ندارد. پیشنهاد می شود با ارائه اطلاعات مربوط به موسسه های حسابرسی، توان و مهارت آن ها در زمینه ها و صنایع مختلف مشخص شود.

بنابراین پژوهش های به شرح زیر پیشنهاد می گردد:

۱. بررسی رابطه بین معاملات با اشخاص وابسته و کارایی سرمایه گذاری.
۲. بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی بر گزارش مشروط حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی.
۳. بررسی رابطه بین گزارش مشروط حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی با هزینه های تامین مالی.
۴. بررسی رابطه بین ریسک حسابرسی با گزارش مشروط حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی.
۵. بررسی رابطه بین گزارش مشروط حسابرسی و اقلام تعهدی.
۶. پیش بینی نوع گزارش حسابرسی با استفاده از شبکه های عصبی مصنوعی.
۷. بررسی کاربرد مدل های غیرخطی مانند مدل فازی و شبکه های عصبی برای مدل سازی گزارش حسابرسی.
۸. انجام این پژوهش در محدوده خاصی از شرکتهای فعال در بورس اوراق بهادار تهران مثلاً محدود کردن شرکتهای تولیدی.

منابع

- ✓ استاندارد های حسابرسی، استاندارد ۵۵۰، اشخاص وابسته، انتشارات سازمان حسابرسی.
- ✓ باقریه، المیرا، (۱۳۹۵)، رابطه حق الزحمه حسابرسی با معاملات با اشخاص وابسته و رقابت در بازار محصول، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه علامه طباطبایی، دانشکده مدیریت و حسابداری.
- ✓ خورسندی، احسان، (۱۳۹۵)، بررسی تاثیر رابطه ساختار مالکیت و معامله با اشخاص وابسته بر کیفیت گزارشگری مالی، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه فردوسی مشهد، دانشکده علوم اداری.
- ✓ شبیانی، فرزانه، (۱۳۹۷)، بررسی رابطه بین همبستگی اعضای هیات مدیره و معامله با اشخاص وابسته با پاداش هیات مدیره، پایان نامه کارشناسی ارشد، موسسه آموزش عالی عطار.

- ✓ علی آبادی، اکرم، (۱۳۹۴)، بررسی اثر معاملات با اشخاص وابسته بر روی حق الزحمه حسابرسی، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه امام رضا علیه السلام، دانشکده ادبیات و علوم انسانی.
- ✓ قناد، مصطفی، (۱۳۹۶)، معاملات با اشخاص وابسته و کارا یا فرصت طلبانه بودن مدیریت سود، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه فردوسی مشهد، دانشکده علوم اداری.
- ✓ لرنزنگنه، هادی، (۱۳۹۷)، بررسی رابطه بین معامله با اشخاص وابسته و حق الزحمه حسابداری با پرداختن به رقابت در بازار محصول در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد واحد گچساران.
- ✓ هیئت استاندارد حسابداری ایران، (۱۳۸۶)، استاندارد حسابداری شماره ۱۲، افشای معاملات با اشخاص وابسته، صص ۲۶۸-۲۷۶.
- ✓ Chen, X., Arnoldi, J., Chaohong, Na. (2015). Governance Structure and Related Party Loan Guarantees, Yunnan University of Finance and Economics, Shanghai Jiao Tong University (SJTU) - Antai College of Economics and Management.
- ✓ Chou, J., Ng, L., Sibilkov, & Wang, Q, (2010), " Product Market Competition and Corporate Governance", Review of Development Finance"Vol (1), PP.114 – 130.
- ✓ Gordon, E., E. Henry, T. Louwers, and B. Reed. (2007). Auditing related-party transactions: A literature overview and research synthesis. Accounting Horizons 21 (1): 81–102. Rutgers, the State University of New Jersey.
- ✓ Gordon, E., Henry, E. (2005). Related Party Transactions and Earnings Management, Rutgers University.
- ✓ Hay, D., W.R. Knechel, and N. Wong. (2006). "Audit fees. A meta-analysis of the effect of supply and demand attributes". Contemporary Accounting Research 23 (1): 141 191.
- ✓ Kohlbeck, M., and B. Mayhew. (2014). Are Related-Party Transactions Red Flags? Working paper, Florida, Atlantic University and University of Wisconsin.
- ✓ Wang, Y (2010),"Product Market Competition and Audit Fees. "Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract.1697685> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1697685>