

Loss Firms' Related Party Transactions and Unexpected Auditing Fees; Testing the Adjustment Effect of Corporate Ownership Structure

Mohammad Khatiri 

Assistant professor of Accounting, Takestan Branch, Islamic Azad University, Takestan, Iran.

Ali Ghasemi *

Master of Accounting, Takestan Institute of Higher Education, Qazvin, Iran

Mahtab Darvishtabar

Ahmad Chali 

Ph.D. student of Accounting, Qazvin Branch, Islamic Azad University, Qazvin, Iran.

Omid Mehri

Namakavarani 

Ph.D. student of Accounting, Qazvin Branch, Islamic Azad University, Qazvin, Iran.

Abstract

The present study investigates the effect of ownership structure in adjusting the relationship between related party transactions and unexpected audit fees in loss-making companies. In this way and in order to achieve the research objectives, data of 71 companies were extracted for a ten-year period from the beginning of 2010 to the end of 2019, the research variables were calculated, and the necessary statistical tests were performed. The method of this research is descriptive-correlational and its design is experimental using the post-event approach. The results show that there is a positive and significant relationship between transactions with related parties and unexpected audit fees. Also, the independence of the board of directors and the duality of CEO's role have a significant effect on this relationship. On the other hand, the size of the board and CEO's stability have no significant effect on this relationship. Based on the findings, transactions with related

* Corresponding Author: alighasemi.acc@gmail.com


How to Cite: Khatiri, M., Ghasemi, A., Darvishtabar Ahmad Chali, M., Mehri Namakavarani, O. (2022). Loss Firms' Related Party Transactions and Unexpected Auditing Fees; Testing the Adjustment Effect of Corporate Ownership Structure, *Empirical Studies in Financial Accounting Quarterly*, 19(73), 177-205.

parties increase the unexpected costs of auditing, and the independence of the board of directors and the duality of the role of the CEO reduce the relationship between transactions with related parties and unexpected auditing costs.

Keywords: Ownership Structure, Related Party Transaction, Unexpected Audit Fees.

معاملات با اشخاص وابسته و حق الزحمه غیرمنتظره حسابرسی شرکت‌های زیان‌ده؛ آزمون اثر تعدیلی ساختار مالکیت


استادیار حسابداری، واحد تاکستان، دانشگاه آزاد اسلامی،
تاکستان، ایران.

محمد خطیری 

کارشناس ارشد حسابداری، مؤسسه آموزش عالی تاکستان،
قزوین، ایران.

علی قاسمی * 

دانشجوی دکتری حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی،
قزوین، ایران.

مهتاب دوریش تبار احمدچالی 

دانشجوی دکتری حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی،
قزوین، ایران.

امید مهری نمک‌آورانی 

چکیده

مطالعه حاضر به بررسی اثر ساختار مالکیت در تعدیل ارتباط میان معاملات با اشخاص وابسته و حق‌الزحمه غیرمنتظره حسابرسی در شرکت‌های زیان‌ده پرداخته است. در این مسیر و به‌منظور حصول اهداف پژوهش؛ اطلاعات ۷۱ شرکت برای یک دوره ده‌ساله از ابتدای سال ۱۳۸۹ تا پایان سال ۱۳۹۸ استخراج، متغیرهای پژوهش محاسبه و آزمون‌های آماری لازم صورت گرفت. روش پژوهش حاضر از نوع توصیفی-همبستگی بوده و طرح آن از نوع تجربی و با استفاده از رویکرد پس‌رویدادی است. یافته‌ها بیان داشت یک ارتباط مثبت و معنادار میان معاملات با اشخاص وابسته و حق‌الزحمه غیرمنتظره حسابرسی وجود داشته و استقلال هیئت‌مدیره و دوگانگی نقش مدیرعامل بر این ارتباط، به‌صورت معناداری اثرگذار است. از طرفی اندازه هیئت‌مدیره و ثبات مدیرعامل؛ بر این ارتباط اثر معناداری نداشتند. بر این اساس می‌توان بیان داشت

* نویسنده مسئول: alighasemi.acc@gmail.com

معاملات با اشخاص وابسته موجب افزایش هزینه‌های غیرمنتظره حسابرسی شده و استقلال هیئت‌مدیره و دوگانگی نقش مدیرعامل موجب کاهش ارتباط میان معاملات با اشخاص وابسته و هزینه‌های غیرمنتظره حسابرسی می‌شوند.

کلیدواژه‌ها: ساختار مالکیت، معاملات با اشخاص وابسته، حق‌الزحمه غیرمنتظره حسابرسی.

مقدمه

امروزه فرصت طلبانه بودن معاملات با اشخاص وابسته، یکی از عواملی است که به ویژه در کشورهای آسیایی که روابط تجاری در آن‌ها به گونه‌ای است که انجام معاملات با اشخاص وابسته را آسان می‌کند، می‌تواند موجب کاهش ارزش بازار سرمایه شود. اگرچه تمام معاملات با اشخاص وابسته فرصت طلبانه نیستند، اما نگرش غالب این است که از عوامل تأثیرگذار بر ریسک می‌باشند و سرمایه‌گذاران قبل از انجام سرمایه‌گذاری برای آن اهمیت زیادی قائل می‌شوند. فرصت طلبانه بودن معاملات با اشخاص وابسته، یکی از چالش‌های راهبردی شرکتی، بخصوص در کشورهای آسیایی است (پناهی، ۱۳۹۷، ۱۵). از طرفی هیئت استانداردهای بین‌المللی آیین رفتار حرفه‌ای حسابداران، اصلاح رهنمود خدمات حسابرسی داخلی را برای مشخص کردن خدمات گسترده‌ای که تحت عنوان خدمات حسابرسی داخلی ارائه می‌شود، پیشنهاد کرده است. این هیئت معتقد است در صورتی که خدمات ارائه‌شده وظایف مدیریتی موسسه محسوب گردد و یا همانند بررسی کردن کار خود باشد، با توجه به ماهیت خدمات انجام‌شده ممکن است این امر تهدیدی برای استقلال حسابرس باشد. اصلاحات پیشنهادی، حسابرس را ملزم می‌کند که قبل از پذیرفتن ارائه خدمات حسابرسی داخلی برای شرکتی که حسابرسی مستقل آن را انجام می‌دهد، دامنه و هدف‌های کار پیشنهادشده را بررسی کند و احتمال ایجاد خطر قضاوت در مورد کار خود را موردنظر قرار دهد. بازنگری‌های پیشنهادشده برای بخش ۲۹۰ آیین رفتار حرفه‌ای، رهنمودهای بیشتری در مورد میزان نسبی حق الزحمه دریافتی از شرکت‌هایی که مشتری خدمات حسابرسی هستند و با منافع عمومی سروکار دارند، ارائه می‌دهد. این هیئت بر این عقیده است هنگامی که برای دو سال متوالی، مجموع حق الزحمه دریافتی از چنین مشتریانی بیش از ۱۵ درصد جمع حق الزحمه دریافتی موسسه حسابرسی باشد، تهدید منافع شخصی ایجادشده با اهمیت خواهد بود، مگر اینکه مطلب فوق به اطلاع مسئولان اداره‌کننده واحد مورد رسیدگی برسد (Yuan et al, 2019: 4). در سایه ساختار مالکیت؛ از مهم‌ترین موضوعاتی که معمولاً ذهن صاحب کار و حسابرسان را به خود مشغول می‌کند و همواره در

مورد آن بین ایشان مذاکراتی رخ می‌دهد، حق‌الزحمه خدمات حسابرسی می‌باشد. حق‌الزحمه حسابرسی شامل کلیه وجوهی است که بابت دریافت خدمات حسابرسی و مطابق با قرارداد و یا توافق با حسابرس به وی و یا مؤسسه حسابرسی پرداخت می‌گردد. ضعف در استقلال هیئت‌مدیره باعث پایین آمدن کیفیت گزارشگری مالی، دست‌کاری و بیش‌ازحد نشان دادن سود و تقلب در صورت‌های مالی می‌شود. مدیران مستقل تلاش می‌نمایند تا با استخدام حسابرسان بهتر و انجام حسابرسی باکیفیت، به بهترین شکل ممکن موجب رضایت خاطر ذی‌نفعان گردند (بابا احمدی، ۱۳۹۸: ۱). در رسوایی‌های مالی اخیر، معاملات با اشخاص وابسته به‌عنوان یکی از کانون‌های نگرانی بوده است، به‌گونه‌ای که استفاده هدفمند از این معاملات و عدم افشای آن‌ها یا کافی نبودن افشا، از عوامل سقوط شرکت‌ها می‌باشد. هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا (۱۹۷۸) بیان می‌کند که معاملات با اشخاص وابسته نمی‌تواند در شرایط منصفانه انجام شود و با تأثیری که بر قابلیت اتکای صورت‌های مالی می‌گذارد، ممکن است برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی گمراه‌کننده باشد (James & Lin, 2020: 3). با این وجود معاملات با اشخاص وابسته بین شرکت‌ها رایج است و موضوع مهم در این معاملات این است که منافع سهامداران خرد در مقایسه با منافع مدیرعاملی سهامدار کنترل‌کننده در اولویت پایین‌تر قرار می‌گیرد. از طرفی؛ با توجه به اینکه حسابرسان به‌عنوان افرادی منطقی و اقتصادی، کاری را انجام نمی‌دهند که رفاه اقتصادی درازمدت آنان را خدشه‌دار کند، بدین ترتیب در این مفهوم موضوعیت یک نگاه اقتصادی بیش از یک نگاه اخلاقی وجود دارد (برنده نوروژانی و همکاران، ۱۳۹۵: ۲). افزون بر آن، با توجه به این مفهوم که حسابرسان شرکت افرادی حرفه‌ای هستند که دارای وظیفه اجتماعی حمایت از صاحب‌کاران خود و سایر افراد ذینفع از هرگونه عملکرد نادرست و تحریف به‌وسیله مدیران است، بنابراین انتظار می‌رود که نه تنها از نظر اقتصادی برای نفع شخصی خود تلاش نکنند، بلکه همچنین آنان تعهد دارند تا نسبت به هرگونه منافع بخش‌ها و افراد (شامل منافع شخصی خود) به‌طور مستقل عمل کنند. این وظایف دوجانبه نوعی تقابل و کشمکش برای حسابرس ایجاد می‌کند و موجب می‌شود آنان به این موضوع

توجه کنند که خدمات ارائه شده به وسیله آنان که برای ایشان دارای منافع شخصی است، از نظر اجتماعی و اقتصادی درخورشان اجتماعی آنان باشد؛ اما یکی از نتایج وسوسه شدن حسابرسی این است که اگرچه حسابرسی ممکن است از نظر اقتصادی در کوتاه مدت با زیر پا گذاشتن استقلال خود و حفظ صاحب کار منافی به دست آورد، اما در درازمدت با توجه به آثار این موضوع روی شهرت و اعتبار وی، زیان اقتصادی حسابرسی ممکن است بیش از منافع کوتاه مدت او باشد؛ بدین ترتیب که شهرت و اعتبار حسابرسی به پایبند نبودن او به استقلال در رویارویی با مدیریت، ممکن است به وسیله عموم شناخته شود و باعث کاهش تقاضای کلی و جزئی برای خدمات حسابرسی از وی گردد (پناهی، ۱۳۹۲، ۴۶). با توجه به آنکه با رشد رقابت در حرفه، مؤسسات حسابرسی ضرورت ارائه خدمات با کیفیت هرچه بهتر و بهای کمتر به بازار را بیشتر دریافته اند؛ مؤسسات حسابرسی برای رقابت بر پایه ایی به غیر از کیفیت و متفاوت کردن خدمات، به دنبال بهینه نمودن هزینه خود و بهترین پیشنهاد برای آن هستند؛ بدین ترتیب که هم درآمد خود را حداکثر سازند و هم کار را در شرایط رقابتی از دست ندهند. به همین منظور آگاهی از عوامل تأثیرگذار بر حق الزحمه حسابرسی می تواند بسیار مفید باشد، ضمن اینکه با توجه به آشفتگی های خاص در بازار کار حسابرسی، هیچ مبنای مشخصی برای تعیین هزینه حسابرسی وجود ندارد و بعضاً قضاوت های حسابرسان منجر به پیشنهادهای ضدونقیضی می گردد که تناسبی با یکدیگر ندارد. از این رو و بر اساس مبانی نظری طرح شده؛ فرضیه های پژوهش به شرح زیر تبیین می گردند.

فرضیه ۱: میان معاملات با اشخاص وابسته و حق الزحمه غیرمنتظره حسابرسی ارتباط مستقیم و معناداری وجود دارد.

فرضیه ۲: اندازه هیئت مدیره بر ارتباط میان معاملات با اشخاص وابسته و حق الزحمه غیرمنتظره حسابرسی تأثیر معکوس دارد.

فرضیه ۳: استقلال هیئت مدیره بر ارتباط میان معاملات با اشخاص وابسته و حق الزحمه غیرمنتظره حسابرسی تأثیر معکوس دارد.

فرضیه ۴: ثبات مدیرعامل بر ارتباط میان معاملات با اشخاص وابسته و حق‌الزحمه غیرمنتظره حسابرسی تأثیر معکوس دارد.

فرضیه ۵: دوگانگی نقش مدیرعامل بر ارتباط میان معاملات با اشخاص وابسته و حق‌الزحمه غیرمنتظره تأثیر معکوس دارد.

پیشینه پژوهش

معامله با اشخاص وابسته عموماً به صورت انتقال منابع، خدمات یا تعهدات بین اشخاص وابسته صرف نظر از مطالبه یا عدم مطالبه بهای آن تعریف می‌شود. معاملات با اشخاص وابسته از ویژگی‌های معمول واحد تجاری است، به این دلیل که بسیاری از شرکت‌ها فعالیت‌های خود را از طریق واحد فرعی، مشارکت خاص و شرکت‌های وابسته انجام می‌دهند. در چنین شرایطی شرکت‌ها قادر هستند که بر سیاست‌های مالی و عملیاتی شرکتی که در آن سرمایه‌گذاری کرده‌اند از طریق کنترل، کنترل مشترک یا نفوذ قابل ملاحظه، تأثیر بگذارند (پناهی، ۱۳۹۷، ۱۴). ارتباط با اشخاص وابسته اثر مهمی بر نتایج و وضعیت مالی شرکت دارد؛ به این دلیل که اشخاص وابسته می‌توانند معاملاتی با شرکت انجام دهند که اشخاص غیر وابسته نمی‌توانند. بعلاوه نتایج و وضعیت مالی شرکت به خاطر صرف وجود اشخاص وابسته تأثیر می‌پذیرد، حتی اگر معامله‌ای با شرکت انجام ندهند. رسوایی‌های اخیر شرکت‌ها در جهان، در آمریکا (آدلفیا)، انرون (اروپا) پارمالت، برمر ولکان در آسیا (شرکت بان)، معاملات با اشخاص وابسته را زیر ذره‌بین آورده‌اند. یک نظریه جهانی این است که معاملات با اشخاص وابسته می‌تواند در شرکت‌های گروه به‌عنوان یک راه بهینه‌سازی تخصیص منابع داخلی، کاهش هزینه معاملات و بهبود بازده دارایی‌ها استفاده شود. در طرف دیگر، این معاملات توسط مدیران یا سایر سهامداران به‌طور فرصت‌طلبانه استفاده می‌شود که می‌تواند نتایج عملیات را گمراه کند یا اثر نامساعدی بر ثروت سهامداران اقلیت گذارد (Yuan, 2019: 6). از طرف دیگر؛ با افزایش منابع در اختیار مدیریت، میزان افراد ذینفع در ارتباط با شرکت نیز افزایش می‌یابد که پیامد چنین شرایطی بروز تضاد منافع است. در نتیجه تضاد منافع، افراد ذینفع جهت همسو ساختن

منافع سایرین با خود یا به حداقل رساندن آثار ناشی از تضاد منافع باید متحمل هزینه (هزینه نمایندگی) شوند. مدیر که در کانون این تضاد منافع قرار دارد، با ارائه اطلاعات مالی شرکت سعی می‌نماید تا این هزینه را کاهش دهد؛ اما به علت اختیارات مدیریت، نیاز به نظارت بر عملکرد مدیر، قضاوت کارشناسانه حسابرسان مستقل را مطرح می‌نماید. جهت استفاده از خدمات حسابرسی باید مبلغی به‌عنوان حق الزحمه خدمات حسابرسی پرداخت شود، این مبلغ توسط حسابرسان و با توجه به ارزیابی وی از حجم و ریسک حسابرسی تعیین می‌گردد. هر چه قدر حق الزحمه پرداختی افزایش یابد، ممکن است سعی و تلاش حسابرسان نیز افزایش یابد و به تبع آن، کیفیت بالا رود. در نتیجه بازار نسبت به کیفیت بالای اطلاعات، عکس‌العمل مثبت نشان می‌دهد. در عوض ممکن است، حق الزحمه‌های بالای حسابرسان، آن‌ها را از لحاظ اقتصادی به صاحب‌کاران آن‌ها وابسته سازد. چنین وابستگی باعث عدم استقلال حسابرسان می‌شود و این موجب می‌شود که صاحب‌کاران به اطلاعات شرکت اتکا نکنند که نتیجه چنین عملی، عکس‌العمل منفی بازار نسبت به کیفیت پایین اطلاعات می‌باشد. قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی یکی از موضوعات موردعلاقه بسیاری از محققان حسابرسی است و تاکنون مطالعات زیادی در این زمینه انجام شده است. آگاهی از نحوه تعیین حق الزحمه حسابرسی هم برای صاحب‌کار و هم برای حسابرسان مهم است (Williams et al, 2019). میزان حق الزحمه پرداختی به حسابرسان از دو طریق می‌تواند بر کیفیت کار حسابرسان اثر بگذارد. هر چه حق الزحمه بیشتری برای حسابرسان در نظر گرفته شود، تلاش وی نیز بیشتر می‌گردد و کیفیت کار را بالا می‌برد، ولی در این صورت حسابرسان از نظر مالی به مشتریان خود وابسته می‌شوند و باعث از دست رفتن استقلال آنان می‌شود و در نتیجه به خاطر نگرانی از دست دادن کار ممکن است روش‌های حسابرسی را به شکل مناسبی انجام ندهند که البته این کار می‌تواند بعدها عواقب مالی بدی برای آنان به همراه داشته باشد. باید دانست میزان و ماهیت حق الزحمه حسابرسی خارجی تقاضا شده توسط حسابرسان، با سه عامل توصیفی؛ حجم عملیات، پیچیدگی عملیات و ریسک حسابرسی مرتبط است. تحقیقات نشان دادند که ترکیب مالکیت شرکت به‌عنوان یکی از

عوامل کلیدی حاکمیت شرکتی، می‌تواند از طریق تأثیر بر این سه عامل توصیفی، حق‌الزحمه حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد (Shashank & Thenmozhi, 2020: 2). نظر به این امر و توجه به این مسئله که ممکن است ماهیت انجام معاملات با اشخاص وابسته با معامله با سایر اشخاص، متفاوت باشد، ممکن است مدیریت در راستای انجام این معاملات و درصدد عدم دقت حسابرسی به چگونگی انجام این معاملات، حاضر شود مبالغی مازاد بر حق‌الزحمه حسابرسی که خود را در قالب حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی خود را نمایان می‌سازد، پرداخت نماید. از این رو محقق انتظار دارد که معاملات با اشخاص وابسته بتواند زمینه‌ساز بروز حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی شود. از میان پژوهش‌های صورت گرفته در ایران و خارج از ایران نتایج ارزشمندی حاضر شده است. بدین صورت که باغومیان و محمدی (۱۳۹۹) به بررسی اثر تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی بر رابطه میان ریسک‌های محیطی شرکت و حق‌الزحمه حسابرسی پرداختند. یافته‌های پژوهش، ضمن عدم تأیید فرضیه‌ها، این نتیجه را در بر داشت که افزایش تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی موجب تضعیف شدت رابطه مستقیم میان ریسک‌های محیطی شرکت (شامل ریسک مالی، ریسک عملیاتی و ریسک تجاری) و حق‌الزحمه حسابرسی نخواهد شد. ایوبی اسبورزی (۱۳۹۹) به بررسی تأثیر تعدیلی حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی بر رابطه بین ساختار مالکیت و کیفیت حسابرسی در بورس اوراق بهادار تهران پرداخت. نتایج نشان داد بین ساختار مالکیت و کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد، بین مالکیت خانوادگی و کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود داشته و بین مالکیت بانکی و کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد. بابااحمدی (۱۳۹۸) به بررسی اثر تعدیل کننده تمرکز مالکیت بر استقلال هیئت‌مدیره و حق‌الزحمه حسابرسی پرداخت. نتایج پژوهش حاکی از آن بود که اعضای مستقل هیئت‌مدیره دارای تأثیر منفی و معنی‌داری بر حق‌الزحمه حسابرسی بوده به گونه‌ای که افزایش در تعداد اعضای مستقل هیئت‌مدیره منجر به کاهش هزینه‌های حسابرسی می‌گردد. محمدی (۱۳۹۸) به تبیین سطح ارتباط بین معاملات با اشخاص وابسته و تعیین حق‌الزحمه خدمات حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در

بورس اوراق بهادار تهران پرداخت. نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش، نشان داد که بین معاملات با اشخاص وابسته (کل، فروش و خرید) و حق الزحمه حسابرسی رابطه معناداری وجود ندارد. هم‌چنین، سایر نتایج نشان داد که حق الزحمه غیرحسابرسی بر روی ارتباط بین معاملات با اشخاص وابسته (کل، فروش و خرید) و حق الزحمه حسابرسی مؤثر نمی‌باشد. در پژوهش پناهی (۱۳۹۷) نیز تأثیر حجم معامله با اشخاص وابسته بر میزان حق الزحمه غیرمنتظره حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران مورد بحث و بررسی قرار گرفت. یافته‌های تحلیلی حاکی از این امر بود که حجم معاملات خرید از (فروش به) اشخاص وابسته، بر میزان حق الزحمه غیرمنتظره حسابرسی، تأثیر مثبت و معناداری دارد و در شرکت‌هایی که حجم معامله با اشخاص وابسته بالا بود؛ پرداخت غیرمنتظره حق الزحمه‌های حسابرسی نیز در سطح بالایی قرار داشت. حسینی (۱۳۹۷) به بررسی عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی با تأکید بر ساختار مالکیت پرداخت. نتایج حاصل نشان داد که پیچیدگی‌های حسابداری، پیچیدگی‌های کسب و کار و تضمین موجب افزایش حق الزحمه حسابرسی شده و ساختار مالکیت بر رابطه بین پیچیدگی‌های حسابداری، پیچیدگی‌های کسب و کار، تضمین و حق الزحمه حسابرسی تأثیر مثبت و معنادار دارد. شاه‌کرمی (۱۳۹۷) به بررسی رابطه بین معاملات با اشخاص وابسته و حق الزحمه حسابرسی با در نظر گرفتن ویژگی‌های کمیته حسابرسی پرداخت. طبق نتایج حاصل از پژوهش، بین معاملات با اشخاص وابسته و حق الزحمه حسابرسی رابطه مستقیم وجود دارد و استقلال و اندازه کمیته حسابرسی رابطه بین معاملات با اشخاص وابسته و حق الزحمه حسابرسی را تضعیف می‌کند و تخصص مالی کمیته حسابرسی تأثیری بر رابطه بین معاملات با اشخاص وابسته و حق الزحمه حسابرسی ندارد. بنافی و همکاران (۱۳۹۴) به بررسی تأثیر معاملات با اشخاص وابسته بر هزینه‌های نمایندگی پرداختند. نتایج پژوهش حاکی از این بود که هنگامی که هزینه‌های نمایندگی از طریق نسبت توبین اندازه‌گیری می‌شود، تأثیر معاملات با اشخاص وابسته بر هزینه‌های نمایندگی مثبت و معنادار است و هنگامی که تعریف دوم یعنی تعامل بین فرصت‌های رشد و جریان وجه نقد آزاد مبنای

اندازه‌گیری قرار می‌گیرد، این تأثیر معنادار نیست. شاشانک و دنموژی (۲۰۲۰) به بررسی رابطه میان ساختار مالکیت و معاملات با اشخاص وابسته پرداختند. آنان بیان داشتند که مالکیت مدیریت متمرکز به‌طور مثبت با معاملات با اشخاص وابسته ارتباط دارد و به‌احتمال زیاد معاملات با اشخاص وابسته برای سهامداران اقلیت سودمند است. همچنین مشاهده شد که معاملات با اشخاص وابسته در شرکت‌هایی که ارزش بالاتری دارند به‌صورت کمتری وجود دارند. یووان و همکاران (۲۰۱۹) به بررسی ارتباط میان ساختار مالکیت، اندازه شرکت و حق‌الزحمه حسابرسی پرداختند. آنان بیان داشتند که در تجزیه و تحلیل روابط در ایالات متحده، انگلستان و هنگ‌کنگ وقتی سطوح مالکیت مدیریتی با منافع سهامداران سازگار باشد (به‌عنوان مثال «همگرایی منافع»)، رابطه بین مالکیت مدیریتی و اندازه شرکت حسابرسی و هزینه‌های حسابرسی منفی است. برعکس، وقتی سطوح مالکیت مدیریتی با منافع سهامداران مغایرت داشته باشد (به‌عنوان مثال «تحکیم»)، رابطه مثبت است. آرپیتا و سائورپاه^۱ (۲۰۱۹) به بررسی بین‌المللی‌سازی، معاملات طرفین وابسته و ساختار مالکیت شرکت: شواهد تجربی از یک بازار در حال ظهور پرداختند. آنان دریافتند که بر اساس نمونه‌ای از ۳۶۷ شرکت تولیدی هند، معاملات طرفین وابسته تأثیر منفی بر بین‌المللی‌سازی دارند. مشخص شده است که مالکیت گروه‌های تجاری رابطه منفی بین معاملات طرفین وابسته و بین‌المللی‌سازی را تقویت می‌کند، درحالی‌که سهامداران خارجی این رابطه را تضعیف می‌کنند. ویلیام و همکاران (۲۰۱۹) به طبقه‌بندی نادرست هزینه‌های مربوط به حسابرسی به‌عنوان معیار سنجش کیفیت کنترل داخلی و حق‌الزحمه حسابرسی پرداختند. آنان بیان داشتند ادبیات زیادی وجود دارد که تأثیرات یک سیستم کنترل داخلی ضعیف را بر کیفیت گزارشگری مالی، تصمیم‌گیری و حسابرسی بررسی می‌کند. با این حال، شاخصی که معمولاً برای کیفیت کنترل داخلی مورد استفاده قرار می‌گیرد (به‌عنوان مثال، یک ضعف اساسی در کنترل‌های داخلی نسبت به گزارشگری مالی) نسبتاً نادر اتفاق می‌افتد و در دهه گذشته از نظر وقوع کاهش یافته است.

یافته‌ها بیان داشت که شرکت‌ها در طبقه‌بندی نادرست هزینه‌های مربوط به حسابرسی احتمالاً ضعف اساسی را گزارش می‌کنند، پرونده‌سازهای به‌موقع کمتری هستند (تأخیر گزارش طولانی‌تر) و هزینه‌های حسابرسی بالاتری را پرداخت می‌کنند. همچنین طبقه‌بندی نادرست هزینه‌های مربوط به حسابرسی با کیفیت کنترل داخلی ضعیف ارتباط دارد. یوئان (۲۰۱۹) به بررسی رابطه حاکمیت شرکتی و افشاگری داوطلبانه معاملات مربوط به اشخاص مرتبط پرداخت. نتایج نشان داد که مالکیت خارجی، نسبت مدیران مستقل، میزان افشای اطلاعات و سن شرکت تأثیر قابل‌توجهی در میزان افشای داوطلبانه معاملات مربوط به اشخاص وابسته دارد؛ درحالی‌که اندازه شرکت با افشای این‌گونه اطلاعات ارتباط منفی دارد. سایر عوامل از جمله مالکیت دولت، نسبت سرپرستان حرفه‌ای، عملکرد شرکت، دوگانگی مدیرعامل (مدیرعامل)، کیفیت حسابرس با نسبت معاملات طرف‌های وابسته اثری ندارد.

روش پژوهش

پژوهش حاضر از نظر ماهیت و روش، توصیفی و از نظر هدف، پژوهشی کاربردی بوده و از آنجایی که در پژوهش حاضر، وضعیت موجود متغیرها با استفاده از جمع‌آوری اطلاعات، از طریق اطلاعات گذشته مورد تحلیل و بررسی قرار گرفته است، در ردیف مطالعات توصیفی - همبستگی گنجانده می‌شود. ابزار گردآوری اطلاعات در این پژوهش، عبارت‌اند از کلیه سایت‌های سازمان بورس اوراق بهادار تهران و بانک‌های اطلاعاتی مرتبط. بدین صورت که پس از استخراج داده‌های لازم پیرامون متغیرهای پژوهش از بانک‌های اطلاعاتی مرتبط، با انجام آزمون‌های مختلف از طریق نرم‌افزارهای آماری موردنیاز، نتایج به‌دست آمده به کل جامعه تعمیم داده خواهد شد. در مسیر آزمون فرضیه‌های تدوین شده؛ عمده روش‌ها و ابزار تجزیه و تحلیل داده‌ها عبارت‌اند از انجام آمار توصیفی (جهت بررسی وضعیت عمومی و نمایش عمومی وضعیت متغیرها بر اساس شاخص‌های پراکنندگی)، آزمون جارک‌برا (بررسی نرمال بودن جملات خطای مدل آزمون فرضیه‌ها)، آزمون نبود هم‌خطی (بررسی نبود هم‌خطی میان متغیرهای پژوهش بر اساس شاخص‌های تلورانس و

عامل تورم واریانس)، آزمون نبود واریانس ناهمسانی (برای بررسی همسانی واریانس ها با استفاده از آزمون وایت)، آزمون چاو (برای بررسی انتخاب داده‌های تابلویی در برابر داده‌های تلفیقی)، آزمون هاسمن (برای بررسی انتخاب روش اثرات ثابت در برابر اثرات تصادفی) و انجام رگرسیون چند متغیره. پس از تشریح روش شناسی پژوهش به طرح مدل رگرسیونی و متغیرهای پژوهش می‌پردازیم.

مدل رگرسیونی فرضیه اول

$$UAF_{it} = \beta_0 + \beta_1 RPT_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 PROF_{it} + \beta_5 CFO_{it} + \varepsilon_{it}$$

مدل رگرسیونی فرضیه‌های دوم الی پنجم

$$UAF_{it} = \beta_0 + \beta_1 RPT_{it} + \beta_2 BDS_{it} + \beta_3 IBD_{it} + \beta_4 CEOP_{it} + \beta_5 DUAL_{it} + \beta_6 BDS * RPT_{it} + \beta_7 IBD * RPT_{it} + \beta_8 CEOP * RPT_{it} + \beta_9 DUAL * RPT_{it} + \beta_{10} SIZE_{it} + \beta_{11} LEV_{it} + \beta_{12} PROF_{it} + \beta_{13} PROF_{it} + \varepsilon_{it}$$

تعاریف عملیاتی متغیرهای پژوهش، به اختصار در جدول ۱ تبیین شده است.

جدول ۱. تعاریف عملیاتی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	نوع	علامت	نحوه سنجش
حق الزحمه غیر منتظره حسابرس	وابسته	UAF	باقیمانده رگرسیون مدل حق الزحمه عادی حسابرس ارائه شده توسط سیمونیک*
معاملات با اشخاص وابسته	مستقل	RPT	کل مبالغ خرید از اشخاص وابسته افشاشده کل دارایی‌ها
اندازه هیئت مدیره	تعدیل‌گر	BDS	لگاریتم طبیعی تعداد اعضای هیئت مدیره.
استقلال هیئت مدیره	تعدیل‌گر	IBD	تعداد اعضای غیر موظف هیئت مدیره تعداد کل اعضای هیئت مدیره
ثبات مدیرعامل	تعدیل‌گر	CEOP	اگر مدیرعامل نسبت به سال گذشته تغییر نکرده باشد، امتیاز یک و در غیر این صورت امتیاز صفر.
دوگانگی نقش مدیرعامل	تعدیل‌گر	DUAL	اگر مدیرعامل به صورت هم‌زمان رئیس هیئت مدیره نباشد، امتیاز صفر و در غیر این صورت امتیاز یک.
اندازه شرکت	کنترلی	SIZE	لگاریتم طبیعی مجموع دارایی‌های شرکت در پایان

نام متغیر	نوع	علامت	نحوه سنجش
			سال.
اهرم مالی	کنترلی	LEV	$\frac{\text{کل بدهی‌ها}}{\text{کل دارایی‌ها}}$
سودآوری	کنترلی	PROF	$\frac{\text{تعداد سهام} * \text{ارزش بازار هر سهم}}{\text{حقوق صاحبان سهام عادی}}$
جریان‌های نقدی	کنترلی	CFO	$\frac{\text{نسبت جریان‌های حاصل از فعالیت‌های عملیاتی}}{\text{کل دارایی‌ها}}$

*در این پژوهش، حق الزحمه غیرعادی حسابرس، از طریق باقیمانده رگرسیون مدل حق الزحمه عادی حسابرس ارائه شده توسط سیمونیک برآورد می‌شود.

$$\text{Lnfee} = \beta_0 + \beta_1 \ln \text{TA} + \beta_2 \text{ROA} + \beta_3 \text{LEVE} + \beta_4 \text{TEN} + \beta_5 \text{AUD} + \beta_6 \text{SIZE} + \beta_7 \text{INVERC} + \beta_8 \text{ISSUE} + \beta_9 \text{LOSS} + \beta_{10} \text{LIQUID} + \beta_{11} \text{CHGSAL} + \varepsilon$$

که در رابطه فوق:

LNfee: لگاریتم طبیعی حق الزحمه پرداخت شده به حسابرس، LNTA: لگاریتم طبیعی مجموع دارایی‌ها، ROA: بازده دارایی‌ها، LEVE: اهرم مالی، TEN: تداوم انتخاب حسابرس (انتخاب موسسه حسابرسی سال قبل جهت انجام فعالیت‌های حسابرسی سال فعلی، امتیاز یک؛ در غیر این صورت؛ امتیاز صفر)، ISSUE: متغیر دوگانه‌ای است که در صورت صدور سهام و اوراق قرضه در سال جاری به آن ارزش یک و در غیر این صورت به آن ارزش صفر می‌دهیم، LOSS: زیان (گزارش زیان؛ امتیاز یک؛ در غیر این صورت؛ امتیاز صفر)، LIQUID: نسبت جاری، CHGSAL: تغییر در فروش سال جاری نسبت به سال قبل و ε : باقیمانده مدل رگرسیون بوده و بیانگر حق الزحمه غیرمنتظره حسابرس است (Choi et al., 2010؛ واعظ و احمدی، ۱۳۹۳).

جامعه آماری در این پژوهش، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران از ابتدای سال ۱۳۸۹ تا پایان سال ۱۳۹۸ به مدت ده سال بوده است. در ادامه و برای حصول به نمونه آماری مطلوب از روش حذف سیستماتیک (غربالگری) استفاده شده است. لذا، جامعه آماری با استفاده از شرایط و محدودیت‌های زیر تعدیل شده است. از این رو

شرکت‌های نمونه می‌بایست:

- در زمره شرکت‌های زیان‌ده باشند،
- عضویت ده‌ساله عضویت خود را در بورس اوراق بهادار حفظ کرده باشند،
- دارای سال مالی منتهی به پایان ۲۹ اسفند باشند،
- دارای داده‌های کافی برای سنجش متغیرها باشند،
- تغییر سال مالی نداده باشند و
- در زمره بانک‌ها و سایر مؤسسات مالی، شرکت‌های سرمایه‌گذاری و واسطه‌گری و هلدینگ و لیزینگ نباشد.

بر اساس نمونه‌گیری فوق تعداد ۷۱ شرکت به‌عنوان نمونه آماری انتخاب گردید.

یافته‌ها

بررسی آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

آمار توصیفی متغیرهای پژوهش در جدول ۲ نشان داده شده است.

جدول ۲. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش در دوره موردبررسی

متغیر	نماد	میانگین	میانه	بیشینه	کمینه	انحراف معیار
معاملات با اشخاص وابسته	RPT	۰/۱۲۵	۰/۱۲۹	۰/۱۹۵	۰/۰۹۷	۲/۲۲۱
حق‌الزحمه غیرمنتظره حسابرس	UAF	۰/۷۲۵	۰/۶۲۵	۱/۰۹۷	-۱/۱۸۵	۲/۳۴۱
اندازه هیئت‌مدیره	BDS	۱/۹۴۵	۱/۶۰۹	۲/۱۹۷	۱/۰۹۸	۳/۳۵۲
استقلال هیئت‌مدیره	IBD	۰/۴۲۸	۰/۲۸۵	۰/۷۱۴	۰/۱۴۲	۳/۴۱۱
ثبات مدیرعامل	CEOP	۰/۵۸۳	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۴/۴۱۸
دوگانگی نقش مدیرعامل	DUAL	۰/۸۰۸	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۲/۲۵۱
اندازه شرکت	SIZE	۱۲/۸۷۷	۱۲/۷۶۹	۱۷/۸۴۶	۹/۳۶۷	۳/۴۱۵
اهرم مالی	LEV	۰/۶۷۸	۰/۶۹۵	۰/۸۹۳	۰/۴۹۸	۱/۱۵۱
سودآوری	PROF	۲/۱۸۲	۲/۲۱۵	۳/۵۶۶	۱/۱۴۱	۲/۲۰۶
جریان‌های نقدی	CFO	-۰/۲۶۳	-۰/۲۰۹	-۰/۰۳۵	-۰/۸۸۸	۲/۳۹۸

بررسی نرمال بودن پسماند مدل رگرسیونی فرضیه‌های پژوهش

برای بررسی نرمال بودن توزیع آماری جملات خطای فرضیه‌های پژوهش از آزمون جارک -
- برا در محیط نرم‌افزاری Eviews استفاده شده است که نتایج آزمون مذکور در جدول ۳
ارائه شده است.

جدول ۳. نتایج بررسی نرمال بودن توزیع آماری جملات خطای فرضیه‌های پژوهش

نام متغیر	آماره جارک برا	احتمال آماره جارک برا	کشیدگی	چولگی
پسماند مدل رگرسیونی فرضیه اول	۸۱/۲۵۱	۰/۰۸۵	۳/۵۱۵	۲/۴۱۵
پسماند مدل رگرسیونی فرضیه دوم تا پنجم	۲۲/۸۵۸	۰/۰۹۹	۲/۴۵۸	۲/۰۹۳

به لحاظ آنکه چولگی و کشیدگی در بازه بهینه ۳ و ۳- قرار داشته و احتمال آماره جارک
- برا برای توزیع آماری متغیرهای مذکور، بیشتر از سطح خطای ۵٪ است، نرمال بودن
توزیع آماری پسماند مدل رگرسیونی فرضیه‌های پژوهش تأیید می‌گردد.

بررسی پایایی متغیرهای پژوهش

به منظور بررسی پایایی متغیرهای پژوهش، از آزمون ریشه واحد ایم، پسران و شین
استفاده شده و نتایج آزمون مذکور در جدول ۴ نشان داده شده است.

جدول ۴. بررسی پایایی متغیرهای پژوهش با استفاده از آزمون ریشه واحد ایم، پسران و شین

نام متغیر	نماد	نوع متغیر	آزمون ریشه واحد ایم، پسران و شین	
			آماره آزمون	احتمال آماره آزمون
حق الزحمه غیرمنتظره حسابرس	UAF	وابسته	-۲۲/۲۵۱	۰/۰۰۰۰
معاملات با اشخاص وابسته	RPT	مستقل	-۲۱/۵۴۱	۰/۰۰۰۰
اندازه هیئت مدیره	BDS	تعدیل گر	-۱۲/۵۲۵	۰/۰۰۰۰
استقلال هیئت مدیره	IBD		-۱۱/۳۶۵	۰/۰۰۰۰
ثبات مدیر عامل	CEOP		-۱۹/۷۲۸	۰/۰۰۰۰
دوگانگی نقش مدیر عامل	DUAL		-۲۲/۸۲۶	۰/۰۰۰۰
تعامل معاملات با اشخاص وابسته و اندازه هیئت مدیره	RPT*IBD		-۱۹/۱۹۶	۰/۰۰۰۰
تعامل معاملات با اشخاص وابسته و استقلال هیئت مدیره	RPT*BDS		-۵۸/۳۳۵	۰/۰۰۰۰
تعامل معاملات با اشخاص وابسته و ثبات مدیر عامل	RPT*CEOP		-۸۵/۱۷۸	۰/۰۰۰۰
تعامل معاملات با اشخاص وابسته و دوگانگی نقش مدیر عامل	RPT*DUAL		-۱۳/۲۵۴	۰/۰۰۰۰
اندازه شرکت	SIZE	کنترلی	-۵۱/۲۶۶	۰/۰۰۰۰
اهرم مالی	LEV		-۷۱/۷۱۶	۰/۰۰۰۰
سودآوری	PROF		-۵۲/۱۳۲	۰/۰۰۰۰
جریان‌های نقدی	CFO		-۷۴/۱۷۱	۰/۰۰۰۰

بر اساس نتایج به دست آمده، این نتیجه حاصل شد که متغیرهای پژوهش در دوره بررسی، پایا بوده‌اند؛ زیرا احتمال آماره آزمون ایم، پسران و شین در تمامی متغیرها، کمتر از سطح خطای ۵٪ بوده است.

آزمون‌های پیش فرض رگرسیون

قبل از برازش مدل رگرسیونی، انجام آزمون فروض کلاسیک الزامی است که مشتمل بر سه آزمون وایت، چاو و هاسمن می‌باشد که نتایج آزمون‌های مذکور در جدول ۵ به نمایش گذاشته شده است.

جدول ۵. بررسی آزمون‌های پیش فرض رگرسیون

نام آزمون	فرضیه	آماره آزمون	درجه آزادی	احتمال آماره آزمون
وایت	اول	۸۸/۵۸۵	(۴,۴۵۵)	۰/۰۹۵۱
	دوم تا پنجم	۸۲/۵۸۵	(۱۹۰,۲۱۳)	۰/۰۷۸۵
چاو	اول	۵۵/۴۱۹	(۱۰۲,۷۱۲)	۰/۰۷۳۹
	دوم تا پنجم	۵۰/۵۵۵	(۱۰۲,۴۴۴)	۰/۰۷۳۵
هاسمن	به علت آنکه نتایج آزمون چاو، استفاده از داده‌های تلفیقی را تأیید نموده، ضرورتی برای انجام آزمون مذکور وجود ندارد.			

بر اساس مندرجات جدول فوق احتمال آماره وایت بالاتر از سطح خطای ۵٪ بوده و بر این اساس، فرض وجود ناهمسانی واریانس رد می‌گردد. همچنین نتایج آزمون چاو، استفاده از داده‌های تلفیقی را تأیید نموده است؛ زیرا احتمال آماره آزمون مذکور، بیشتر سطح خطای ۵٪ است و بر اساس این نتایج، ضرورتی برای انجام آزمون هاسمن وجود ندارد.

آزمون فرضیه اول پژوهش

مدل رگرسیونی داده‌های تلفیقی فرضیه مذکور در جدول ۶ نشان داده شده است.

جدول ۶. نتایج برازش مدل رگرسیونی داده‌های تلفیقی فرضیه اول پژوهش

$UAF_{it} = \beta_0 + \beta_1 RPT_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 PROF_{it} + \beta_5 CFO_{it} + \epsilon_{it}$					
آماره‌ها	نماد	ضرایب رگرسیونی	آماره t	احتمال t	عامل تورم واریانس VIF
مقدار ثابت	C	۰/۰۱۵	۰/۵۸۳	۰/۶۲۳۷	----
معاملات با اشخاص وابسته	RPT	۵/۰۹۵	۳/۳۷۵	۰/۰۰۴۸	۲/۴۱۵
اندازه شرکت	SIZE	-۳/۱۲۳	-۴/۲۹۸	۰/۰۰۰۰	۲/۵۵۴
اهرم مالی	LEV	۵/۵۴۱	۰/۷۴۱	۰/۵۴۰۱	۲/۲۷۴
سودآوری	PROF	-۵/۵۴۱	-۴/۷۵۷	۰/۰۰۱۵	۲/۷۴۵
جریان‌های نقدی	CFO	-۴/۰۵۸	-۴/۷۳۲	۰/۰۰۰۰	۲/۲۵۱
ضریب تعیین (R ²)	ضریب تعیین تصحیح شده (ADJR ²)	دوربین واتسون (D-W)	آماره F	احتمال آماره F	
۰/۶۶۲	۰/۶۴۸	۲/۲۷۴	۱۸/۶۷۳	۰/۰۰۰۰	

بر اساس نتایج حاصل از جدول فوق، در می‌یابیم که فرض وجود هم‌خطی میان متغیرهای پژوهش رد می‌گردد؛ زیرا مقدار عامل تورم واریانس کمتر از ۵ می‌باشد. حجم معاملات خرید از اشخاص وابسته، بر میزان حق‌الزحمه غیرمنتظره حسابرس، تأثیر مثبت و معناداری دارد؛ زیرا ضمن مثبت بودن ضریب رگرسیونی (۵/۰۹۵)، سطح معناداری آماره t آن (۰/۰۰۴۸)، کمتر از سطح خطای ۵٪ است. لذا فرضیه اول پژوهش تأیید می‌گردد. بر اساس ضریب تعیین تعدیل شده مدل، حدود ۶۵٪ تغییرات متغیر وابسته، ضمن توجه به تأثیر متغیرهای کنترلی، توسط تغییرات متغیرهای توضیحی که در مدل مذکور پیش‌بینی شده بود، قابل توضیح است. به لحاظ آنکه آزمون دوربین - واتسون استفاده شده است که چون مقدار آن در بازه بهینه du و $4-du$ قرار دارد، فرض وجود همبستگی نوع اول بین واریانس جملات خطا رد می‌گردد. در نهایت با توجه به آنکه احتمال آماره آزمون F ، کمتر از سطح خطای ۵٪ می‌باشد، معنادار بودن کلیت رگرسیون برازش شده به صورت خطی، قابل اعتماد است.

آزمون فرضیه‌های دوم تا پنجم پژوهش

مدل رگرسیونی داده‌های تلفیقی فرضیه‌های مذکور پژوهش در جدول ۷ نشان داده شده است.

جدول ۷. نتایج برازش مدل رگرسیونی داده‌های تلفیقی فرضیه‌های دوم تا پنجم پژوهش

$UAF_{it} = \beta_0 + \beta_1 RPT_{it} + \beta_2 BDS_{it} + \beta_3 IBD_{it} + \beta_4 CEOP_{it} + \beta_5 DUAL_{it} + \beta_6 BDS * RPT_{it} + \beta_7 IBD * RPT_{it} + \beta_8 CEOP * RPT_{it} + \beta_9 DUAL * RPT_{it} + \beta_{10} SIZE_{it} + \beta_{11} LEV_{it} + \beta_{12} PROF_{it} + \beta_{13} PROF_{it} + \varepsilon_{it}$						
متغیرها	آماره‌ها	نماد	ضرایب رگرسیونی	آماره t	احتمال آماره t	عامل تورم واریانس VIF
مقدار ثابت	C	۵/۵۷۴	۱/۵۷۴	۰/۰۵۴۴	---	
معاملات با اشخاص وابسته	RPT	۴/۱۲۵	۵/۷۱۶	۰/۰۰۰۰	۲/۵۴۵	
اندازه هیئت‌مدیره	BDS	-۱۰/۲۵۲	-۱/۱۱۲	۰/۰۶۹۲	۲/۱۰۱	
استقلال هیئت‌مدیره	IBD	-۵/۲۶۵	-۴/۴۴۷	۰/۰۰۰۰	۲/۱۰۵	

$UAF_{it} = \beta_0 + \beta_1 RPT_{it} + \beta_2 BDS_{it} + \beta_3 IBD_{it} + \beta_4 CEOP_{it} + \beta_5 DUAL_{it} + \beta_6 BDS * RPT_{it} + \beta_7 IBD * RPT_{it} + \beta_8 CEOP * RPT_{it} + \beta_9 DUAL * RPT_{it} + \beta_{10} SIZE_{it} + \beta_{11} LEV_{it} + \beta_{12} PROF_{it} + \beta_{13} PROF_{it} + \epsilon_{it}$						
متغیرها	آماره‌ها	نماد	ضرایب رگرسیون	آماره t	احتمال آماره t	عامل تورم واریانس VIF
ثبات مدیرعامل	CEOP	-۵/۶۶۶	-۰/۹۵۲	۰/۵۰۲۶	۲/۲۱۵	
دوگانگی نقش مدیرعامل	DUAL	-۹/۹۲۵	-۶/۶۰۲	۰/۰۰۰۰	۲/۲۷۳	
تعامل معاملات با اشخاص وابسته و اندازه هیئت مدیره	RPT*IBD	-۶/۶۶۵	-۰/۵۵۱	۰/۹۴۳۰	۲/۲۱۷	
تعامل معاملات با اشخاص وابسته و استقلال هیئت مدیره	RPT*BDS	-۶/۱۰۱	-۳/۴۱۳	۰/۰۰۰۷	۲/۲۵۵	
تعامل معاملات با اشخاص وابسته و ثبات مدیرعامل	RPT*CEOP	-۷/۲۱۳	-۱/۱۱۱	۰/۲۴۵۱	۲/۲۳۴	
تعامل معاملات با اشخاص وابسته و دوگانگی نقش مدیرعامل	RPT*DUAL	-۴/۵۸۴	-۷/۹۳۴	۰/۰۰۰۰	۲/۴۵۳	
اندازه شرکت	SIZE	-۵/۷۰۴	-۳/۴۴۴	۰/۰۰۲۱	۲/۱۹۵	
اهرم مالی	LEV	۳/۳۵۱	۱/۳۰۵	۰/۰۶۲۴	۲/۲۲۳	
سودآوری	PROF	-۲/۱۵۴	-۶/۱۵۴	۰/۰۰۰۰	۲/۲۶۵	
جریان‌های نقدی	CFO	-۴/۱۱۴	-۷/۳۰۲	۰/۰۰۰۰	۲/۵۵۰	
ضریب تعیین (R ²)	ضریب تعیین تصحیح شده (ADJR ²)	دوربین واتسون (D-W)	آماره F	احتمال آماره F		
۰/۶۸۲	۰/۵۹۹	۲/۱۶۴	۵۰/۵۲۴	۰/۰۰۰۰		

بر اساس نتایج حاصل از جدول فوق، در می‌یابیم که فرض وجود هم‌خطی میان متغیرهای پژوهش رد می‌گردد؛ زیرا مقدار عامل تورم واریانس کمتر از ۵ می‌باشد. اندازه هیئت مدیره

بر ارتباط میان معاملات با اشخاص وابسته و حق الزحمه غیرمنتظره حسابرسی تأثیرگذار نیست؛ زیرا ضمن منفی بودن ضریب رگرسیونی (۶/۶۶۵-)، سطح معناداری آماره t آن (۰/۹۴۳۰)، بیشتر از سطح خطای ۵٪ است. لذا فرضیه دوم پژوهش رد می‌گردد. استقلال هیئت‌مدیره بر ارتباط میان معاملات با اشخاص وابسته و حق الزحمه غیرمنتظره حسابرسی تأثیرگذار است؛ زیرا ضمن منفی بودن ضریب رگرسیونی (۶/۱۰۱-)، سطح معناداری آماره t آن (۰/۰۰۰۷)، کمتر از سطح خطای ۵٪ است. لذا فرضیه سوم پژوهش تأیید می‌گردد. ثبات مدیرعامل بر ارتباط میان معاملات با اشخاص وابسته و حق الزحمه غیرمنتظره حسابرسی تأثیرگذار نیست؛ زیرا ضمن منفی بودن ضریب رگرسیونی (۷/۲۱۳-)، سطح معناداری آماره t آن (۰/۲۴۵۱)، بیشتر از سطح خطای ۵٪ است. لذا فرضیه سوم پژوهش رد می‌گردد. دوگانگی نقش مدیرعامل بر ارتباط میان معاملات با اشخاص وابسته و حق الزحمه غیرمنتظره حسابرسی تأثیرگذار است؛ زیرا ضمن منفی بودن ضریب رگرسیونی (۴/۵۸۴-)، سطح معناداری آماره t آن (۰/۰۰۰۰)، کمتر از سطح خطای ۵٪ است. لذا فرضیه چهارم پژوهش تأیید می‌گردد. بر اساس ضریب تعیین تعدیل‌شده مدل، حدود ۶۰٪ تغییرات متغیر وابسته، ضمن توجه به تأثیر متغیرهای کنترلی، توسط تغییرات متغیرهای توضیحی که در مدل مذکور پیش‌بینی شده بود، قابل توضیح است. به لحاظ آنکه آزمون دوربین - واتسون استفاده شده است که چون مقدار آن در بازه بهینه du و $4-du$ قرار دارد، فرض وجود همبستگی نوع اول بین واریانس جملات خطا رد می‌گردد. درنهایت با توجه به آنکه احتمال آماره آزمون F ، کمتر از سطح خطای ۵٪ می‌باشد، معنادار بودن کلیت رگرسیون برازش شده به صورت خطی، قابل اعتماد است.

بحث و نتیجه‌گیری

در این پژوهش و بر اساس آزمون فرضیه‌ها؛ این نتیجه حاصل شد که میان معاملات با اشخاص وابسته و حق الزحمه غیرمنتظره حسابرس یک ارتباط منفی و معنادار برقرار است. همچنین یافته‌ها دلالت بر این نکته داشت که استقلال هیئت‌مدیره و دوگانگی نقش مدیرعامل بر رابطه میان معاملات با اشخاص وابسته و حق الزحمه غیرمنتظره حسابرس

تأثیرگذار هستند. به عبارت دیگر استقلال هیئت مدیره و دوگانگی نقش مدیرعامل بر حق الزحمه غیرمنتظره حسابرس یک اثر منفی و معنادار دارند و زمینه‌های کاهش این گونه هزینه‌ها را فراهم آورد. بر اساس نتایج حاصله می‌توان اظهار داشت که اشخاص وابسته مستقل از یکدیگر نیستند و در استانداردهای حسابداری برای معاملات، روابط و مانده حساب‌های اشخاص وابسته، الزامات حسابداری و افشای خاصی وضع شده است تا استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی قادر به درک ماهیت و آثار واقعی یا بالقوه آن‌ها بر صورت‌های مالی باشند. در نتیجه حسابرس باید به منظور تشخیص، ارزیابی و برخورد مناسب با خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از کوتاهی واحد تجاری در تشخیص یا افشای معاملات، روابط یا مانده حساب‌های اشخاص وابسته طبق الزامات آن استانداردها، روش‌های حسابرسی را اجرا کند. در این راستا کسب شناخت از روابط و معاملات واحد تجاری با اشخاص وابسته، جهت ارزیابی احتمال وجود یک یا چند عامل خطر تقلب طبق استاندارد ۲۴۰ حسابرسی لازم است، زیرا تقلب می‌تواند از طریق اشخاص وابسته، راحت‌تر انجام شود. حتی اگر حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی، به گونه‌ای مناسب برنامه‌ریزی و اجرا شده باشد، به علت محدودیت‌های ذاتی حسابرسی، این خطر اجتناب‌ناپذیر وجود دارد که برخی تحریف‌های بااهمیت صورت‌های مالی کشف نشود. در مورد اشخاص وابسته، بنا به دلایلی چون موارد زیر، آثار بالقوه محدودیت‌های ذاتی بر توانایی حسابرس در کشف تحریف‌های بااهمیت، بیشتر است. مدیران اجرایی ممکن است از وجود همه روابط و معاملات با اشخاص وابسته آگاه نباشند. روابط با اشخاص وابسته ممکن است فرصت بیشتری را برای تبانی، پنهان‌کاری یا دست‌کاری توسط مدیران اجرایی فراهم کند که این امر مدیر را ترغیب به پرداخت‌هایی به کمیته حسابرسی خواهد نمود تا زمینه‌های عدم افشای اطلاعات مربوط به این نوع معاملات فراهم گردد که این اضافه پرداخت‌ها خود را در قالب حق الزحمه غیرمنتظره حسابرس نشان می‌دهد. از طرفی مالکیت مدیریتی مسئله نمایندگی بین سهامداران و مدیران را به دلیل همسو کردن منافع مدیران و سهامداران، کاهش خواهد داد. بدین صورت که وجود اعضای غیرموظف در ترکیب

هیئت‌مدیره و همچنین تفکیک نقش مدیرعامل از ریاست هیئت‌مدیره به کیفیت اطلاعات در مقابل سود بیش‌تر نیاز داشته، به همین خاطر حساب‌رسان جهت انجام فعالیت حسابرسی در شکل مؤثر باید تلاش‌های خود را حداکثر و کیفیت اطلاعات را گواهی کنند. وجود مالکیت مدیریتی بالا، شکاف بین مالکیت و مدیریت را کاهش داده و عدم تقارن اطلاعاتی نسبت به سایر سازمان‌ها پایین‌تر خواهد بود که نیاز هزینه‌های نظارتی (حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی) را کاهش می‌دهد.

پیشنهادها

بر اساس نتایج حاصله می‌توان به مدیران واحدهای تجاری پیشنهاد داد که از طریق کاهش معاملات با اشخاص وابسته؛ موجبات کاهش هزینه‌های حسابرسی غیرعادی را فراهم آورند. همچنین می‌توان به ترکیب هیئت‌مدیره شرکت‌ها پیشنهاد نمود که زمینه‌های به‌کارگیری بیشتر اعضای غیرموظف را فراهم آورند؛ زیرا بر اساس قانون تجارت؛ این‌گونه افراد نمی‌توانند در قبال عضویت در ترکیب هیئت‌مدیره حقوقی دریافت نمایند. از طرفی چون اعضای غیرموظف در ترکیب هیئت‌مدیره شرکت‌ها، مسئولیت‌های سنگین‌تری نسبت به پیشبرد امور و اهداف و رعایت اساسنامه و مصوبات مجامع عمومی شرکت‌ها دارند؛ موجبات بهبود فعالیت‌های نظارتی بیشتری روی فعالیت‌های شرکت را فراهم کرده و می‌تواند طریق کاهش هزینه‌های حق‌الزحمه حسابرسی غیرعادی؛ معاملات با اشخاص وابسته را تحت کنترل خود قرار دهد. به سرمایه‌گذاران نیز پیشنهاد می‌گردد که از طریق رتبه‌بندی شرکت‌های هدف سرمایه‌گذاری؛ شرکت‌هایی را مبنای انجام فعالیت‌های سرمایه‌گذاری قرار دهند که معاملات با اشخاص وابسته در آن شرکت‌ها در سطح پایینی باشد. همچنین به آنان پیشنهاد می‌گردد ترکیب هیئت‌مدیره این‌گونه شرکت‌ها را موردبررسی قرار دهند و به این موضوع توجه قرار دهند تا نقش رئیس هیئت‌مدیره و نقش مدیرعامل از هم تفکیک شده باشد و به‌کارگیری اعضای غیرموظف در ترکیب هیئت‌مدیره نیز به‌صورت یکپارچه و قوی موردتوجه قرار گرفته باشد؛ زیرا این عوامل موجب کاهش هزینه‌های غیرعادی حسابرسی می‌شوند. در ادامه به مراجع استانداردگذاری

نیز پیشنهاد می‌گردد که معیارهای مدون، صحیح و قابل اتکایی را برای سنجش صحیح معاملات با اشخاص وابسته تدوین نمایند تا از این طریق، ردیابی حق الزحمه‌های غیرعادی حسابرسی ممکن گردد. در ادامه و در راستای روشن شدن اهمیت بیشتر موضوع پژوهش حاضر، موضوعات زیر به محققین آتی پیشنهاد می‌گردد.

بررسی اثر ساختار مالکیت در تعدیل ارتباط میان معاملات با اشخاص وابسته و حق الزحمه غیرمنتظره حسابرسی در زمان بروز بحران‌های مالی.

بررسی اثر ساختار مالکیت در تعدیل ارتباط میان معاملات با اشخاص وابسته و حق الزحمه غیرمنتظره حسابرسی در صنایع مختلف.


بررسی اثر ساختار مالکیت در تعدیل ارتباط میان معاملات با اشخاص وابسته و حق الزحمه غیرمنتظره حسابرسی در مراحل مختلف چرخه حیات شرکت.

محدودیت‌ها


وجود معیارهای مختلف برای سنجش ساختار مالکیت از مهم‌ترین محدودیت‌های پژوهش حاضر بود. چرا معیارهای مختلفی نظیر مالکیت مدیریت، سرمایه‌گذاران نهادی، دوره تصدی مدیرعامل و ... نیز وجود دارد که ممکن است با به کارگیری آنان؛ نتایج حاصله با نتایج پژوهش فعلی متفاوت باشد.

ORCID


Mohammad Khatiri

 <https://orcid.org/0000-0002-1542-2885>

Ali Ghasemi


 <https://orcid.org/0000-0002-6162-6598>

Mahtab Darvishtabar

 <https://orcid.org/0000-0002-5496-4257>

Ahmad Chali

Omid Mehri

 <https://orcid.org/0000-0003-0351-5424>

Namakavarani

منابع

- ایوبی اسبوززی، سمیه. (۱۳۹۹). بررسی تأثیر تعدیلی حق الزحمه غیرعادی حسابرسی بر رابطه بین ساختار مالکیت و کیفیت حسابرسی در بورس اوراق بهادار تهران. پارسای داخل کشور کارشناسی ارشد، موسسه آموزش عالی سارویه.
- بابااحمدی، بهاره. (۱۳۹۸). اثر تعدیل کننده تمرکز مالکیت بر استقلال هیئت مدیره و حق الزحمه حسابرسی. پارسای داخل کشور کارشناسی ارشد. موسسه آموزش عالی هشت بهشت، گروه حسابداری.
- باغومیان، رافیک، محمدی، عرفان. (۱۳۹۹). اثر تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی بر رابطه میان ریسک های محیطی شرکت و حق الزحمه حسابرسی. فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، دوره ۱۷، شماره ۶۷.
- برنده نوروژانی، حکیمه، شیرزادی، منصور، فروتن، حجت، محبی، مریم. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر معاملات با اشخاص وابسته بر حق الزحمه حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. همایش ملی حسابرسی و نظارت مالی ایران، دوره ۱.
- بنافی، محمد، غیوری مقدم، علی، دانا، محمد مهدی. (۱۳۹۴). بررسی تأثیر معاملات با اشخاص وابسته بر هزینه های نمایندگی. فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، دوره ۱۲، شماره ۴۵ - شماره پیاپی ۴۵.
- پناهی، مسعود. (۱۳۹۲). بررسی رابطه بین معاملات با اشخاص وابسته با مالکیت نهادی (بلندمدت/کوتاهمدت) و ترکیب هیئت مدیره شرکت ها. پایان نامه کارشناسی ارشد، موسسه آموزش عالی غیردولتی غیرانتفاعی کار - دانشکده حسابداری و مدیریت.
- پناهی، یوسف. (۱۳۹۷). تأثیر حجم معامله با اشخاص وابسته بر میزان حق الزحمه غیرمنتظره حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پایان نامه برای دریافت درجه کارشناسی ارشد در رشته حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تاکستان، دانشکده علوم انسانی.
- حسینی، سیدشایان. (۱۳۹۷). عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی با تأکید بر ساختار مالکیت. پارسای داخل کشور کارشناسی ارشد، موسسه آموزش عالی رجاء، دانشکده علوم انسانی.
- شاه کرمی، مصطفی. (۱۳۹۷). بررسی رابطه بین معاملات با اشخاص وابسته و حق الزحمه حسابرسی

معاملات با اشخاص وابسته و حق الزحمه غیرمنتظره حسابرسی ...؛ خطیری و همکاران | ۲۰۳

با در نظر گرفتن ویژگی‌های کمیته حسابرسی. دانشگاه شهید باهنر کرمان، دانشکده مدیریت و اقتصاد.

محمدی، سیدمهدی. (۱۳۹۸). تبیین سطح ارتباط بین معاملات با اشخاص وابسته و تعیین حق الزحمه خدمات حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پارسای داخل کشور کارشناسی ارشد، موسسه آموزش عالی حکیمان - بجنورد، گروه حسابداری. واعظ، سیدعلی، احمدی، وریا. (۱۳۹۳). تأثیر حق الزحمه غیرعادی حسابرسی و تعداد بند اظهار نظر حسابرسی بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی. حسابرسی. نظریه و عمل، سال اول، شماره ۲، پاییز ۹۳، صص ۱-۲۱.

References

- Arpita, A., & Saurabh, H. (2019). Internationalization, related party transactions, and firm ownership structure: Empirical evidence from an emerging market. *Research in International Business and Finance*, 48, 340-352.
- Choi, J., Kim, J., & Zang, Y. (2010). Do abnormally high audit fees impair audit quality? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29 (2), 115–140.
- James, J., & LinYin-Hua, Y. (2020). Internal capital markets, ownership structure, and investment efficiency: Evidence from Taiwanese business groups. *Pacific-Basin Finance*. First available on 7 February 2020
- OECD.(2009). *Guide on Fighting Abusive Related Party Transaction In Asia*.
- Shashank, B., & Thenmozhi, M. (2020). Does Concentrated Founder Ownership Affect Related Party Transactions? Evidence from an Emerging Economy. *Research in International Business and Finance*, 53, 101206
- William, B., Joseph, L., Regin, R., & Dan, S. (2019). Misclassification of audit-related fees as a measure of internal control quality. *Advances in Accounting*, 46, 100425.
- Yuan, G., Shana, I., & Troshani, A. (2019). Managerial ownership, audit firm size, and audit fees: Australian evidence. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 35, 18-36.
- Yuan, G. (2019). Do corporate governance and disclosure tone drive voluntary disclosure of related-party transactions in China? *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 34, 30-48.

References [In Persian]

- Ayoubi Esborzi, S. (2020). *Investigating the Adjustment Effect of Unusual Audit Fees on the Relationship between Ownership Structure and Audit Quality in Tehran Stock Exchange*[Master's thesis], Saroyeh Institute of Higher Education. [In Persian]
- Baba Ahmadi, B. (2019). *Modifying effect of ownership focus on board independence and audit fees*[Master's thesis], Hasht Behesht Higher Education Institute, Accounting Department. [In Persian]
- Baghomian, R., & Mohammadi, E. (2020). The effect of the financial expertise of the members of the audit committee on the relationship between the company's environmental risks and the audit fee. *Quarterly Journal of Experimental Studies in Financial Accounting*, 17(67). [In Persian]
- Banafi, M., Ghayuri Moghadam, A., & Dana, M. M. (2015). Investigating the effect of transactions with dependents on agency costs. *Quarterly Journal of Experimental Studies in Financial Accounting*, 12(45). [In Persian]
- Brandeh Norouzani, H., Shirzadi, M., Froutan, H., & Mohebbi, M. (2015). Investigating the effect of transactions with persons related to auditing fees in companies listed on the Tehran Stock Exchange. *National Conference on Auditing and Financial Supervision of Iran*, 1. [In Persian]
- Hosseini, S. Sh. (2018). *Factors affecting the auditor's fee with emphasis on the ownership structure*[Master's thesis], Raja Institute of Higher Education, Faculty of Humanities. [In Persian]
- Mohammadi, S. M. (2019). *Explaining the level of relationship between transactions with affiliates and determining the fee for auditing services in companies listed on the Tehran Stock Exchange* [Master's thesis], Hakiman Institute of Higher Education - Bojnourd, Accounting Department. [In Persian]
- Panahi, M. (2013). *Investigating the relationship between transactions with institutional affiliates (long-term / short-term) and the composition of the board of directors of companies* [Master thesis], Non-Profit Non-Governmental Higher Education Institute - School of Accounting and Management. [In Persian]
- Panahi, Y. (2018). *The effect of trading volume with dependents on the amount of the auditor's unexpected fee in companies listed on the Tehran Stock Exchange* [Master's thesis], Islamic Azad University, Takestan Branch, Faculty of Humanities. [In Persian]
- Shah Karami, M. (2018). *Investigate the relationship between transactions with related parties and the audit fee by considering the characteristics of the audit committee*. Shahid Bahonar University of Kerman, Faculty of Management and Economics. [In Persian]

Waez, S. A., & Ahmadi, V. (2014). The effect of abnormal audit fees and number of audit comment clauses on the delay in submitting the audit report. *Audit. Theory and Practice*, 2(93), 1-21. [In Persian]

استناد به این مقاله: خطیری، محمد، قاسمی، علی، دوریش تبار، احمدچالی مهتاب، مهری، نمک‌آورانی امید. (۱۴۰۱). معاملات با اشخاص وابسته و حق الزحمه غیرمنتظره حسابرسی شرکت‌های زیان‌ده؛ آزمون اثر تعدیلی ساختار مالکیت، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۹(۷۳)، ۱۷۷-۲۰۵.

DOI: 10.22054/qjma.2021.59138.2235



Empirical Studies in Financial Accounting is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License.

