



فصلنامه علمی پژوهشی  
دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت  
سال ششم / شماره ۲۱ / بهار ۱۳۹۶

## وابستگی اقتصادی حسابرس و محافظه کاری حسابداری

آزینا جهانشاد

استادیار گروه حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی ( نویسنده مسئول )  
az\_jahanshad@yahoo.com

محیا حسینی

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد کرج  
mahyahsi@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۹۵/۰۸/۲۸ تاریخ پذیرش: ۹۵/۱۰/۱۷

### چکیده

هدف از این پژوهش شناسایی رابطه میان محافظه کاری حسابداری و وابستگی اقتصادی حسابرس است. دوره زمانی پژوهش شامل یک دوره ۶ ساله از سال ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۲ در ۱۰۰ شرکت از شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، قرار داده است. روش تحقیق از نوع همبستگی و با استفاده از رگرسیون چند متغیره انجام شده است. نتایج تحقیق نشان می دهد رابطه ای منفی میان محافظه کاری حسابداری و وابستگی اقتصادی حسابرس وجود دارد. هم چنین شواهد پژوهش نشان می دهد رابطه ای منفی میان نسبت بدهی شرکت با محافظه کاری شرطی حسابداری و رابطه ای مثبت میان اندازه شرکت با محافظه کاری شرطی حسابداری وجود دارد. اما این پژوهش رابطه ای معنی دار میان درصد سهامدار عمده با محافظه کاری شرطی حسابداری را تایید نمی نماید.

**واژه های کلیدی:** حق الزحمه حسابرسی، محافظه کاری حسابداری، وابستگی اقتصادی حسابرس.

## ۱- مقدمه

کلی، اصول حسابداری کاهش یا اخبار بد در مورد موجودی کالا، سررفلی و زیان های احتمالی را ایجاد می کنند، اما شناسایی افزایش ناشی از اخبار خوب را منع می کنند. به این نوع محافظه کاری، محافظه کاری سود و زبانی، محافظه کاری گذشته نگر یا عدم تقارن زمانی سود نیز می گویند. باسو در واقع از دیدگاه صورت سود و زیان به تعریف محافظه کاری پرداخت و از رفتار نامتقارن سود نسبت به اخبار خوب و بد به عنوان محافظه کاری یاد می کند. براساس این تفسیر، باسو ادعا می کند که حسابداری محافظه کارانه، اخبار بد را به روش به هنگام تری در قیاس با اخبار خوب شناسایی می کند (پای و همکاران، ۲۰۰۵).

## ۲-۲- وابستگی اقتصادی حسابرِس

پرتفوی هر مؤسسه‌ی حسابرسی از صاحبکارانی تشکیل شده است که هر کدام از اهمیتی خاص اما، متفاوت برخوردار هستند و در دنیای رقابتی امروز این اهمیت بیشتر مشخص است و هر حسابرِس یا مؤسسه‌ی حسابرسی سعی می‌کند صاحبکار خود را حفظ کند. وابستگی زیاد به یک صاحبکار تهدید نفع شخصی ایجاد می‌کند و می‌تواند به طور جدی استقلال حسابرِس را مخدوش سازد. کمیسیون بورس و اوراق بهادار نیویورک (۲۰۰۲) بیان می‌کند اگر حق الزحمه‌ی یک حسابرسی بیش از ۱۵ درصد کل درآمد آن مؤسسه‌ی حسابرسی را تشکیل دهد، ممکن است استقلال آن مؤسسه را از بین ببرد زیرا، امکان دارد وابستگی مؤسسه‌ی حسابرسی به یک صاحبکار یا صاحبکاران خاص خیلی زیاد شود (سجادی، ۱۳۸۷). حسابرسی صورت های مالی می تواند ارزش افزوده اقتصادی را برای یک شرکت به وجود آورد. با در نظر گرفتن اهمیت خدمات حسابرسی و عدم امکان مشاهده ی مستقیم کیفیت حسابرسی، پیدا کردن روشی اثر بخش برای کنترل کیفیت حسابرسی، امری ضروری است. مهمترین جنبه ی کنترل و مدیریت کیفیت حسابرسی را می توان حق الزحمه حسابرسی دانست. حق الزحمه خدمات حسابرسی شرط ضروری برای اطمینان نسبت به کیفیت حسابرسی است. اگرچه حق الزحمه بیشتر حسابرسی همیشه بیانگر هزینه حسابرسی با کیفیت بالاتر نیست اما، علاوه بر داشتن کیفیت حسابرسی مناسب، موسسات حسابرسی هزینه ی استاندارد را برای انجام کار خود در نظر می گیرند که به طور طبیعی حق الزحمه دریافتی آن ها بیشتر از این هزینه هاست. در صورت وجود رقابت در بازار، موسسات حسابرسی علاوه بر دریافت حق الزحمه کمتر ممکن است که صاحبکاران خود را نیز از دست بدهند. در صورتی هم که موسسات حسابرسی حق الزحمه

یکی از پیش شرط های بنیادی برای جلب اطمینان سرمایه گذاران و اعتباردهندگان در جهت فعالیت های سازنده اقتصادی، تهیه و ارائه اطلاعاتی است که در انجام تصمیم گیری های مالی و اقتصادی سودمند باشد. وجود مکانیزم حسابداری و استاندارد های تدوین شده، اطمینان دادن به سرمایه گذاران و سایر استفاده کنندگان، نسبت به کیفیت اطلاعات حسابداری است که در غالب صورت های مالی ارائه می شود. حسابرسان با رسیدگی های خود موجب اعتباردهی و ارتقای کیفیت صورت های مالی می گردند. با افزایش موسسات خصوصی حسابرسی و گسترش بازار خدمات حسابرسی، رقابت در این موسسات افزایش یافته است. افزایش در رقابت ممکن است موجب آن شود تا برخی موسسات حسابرسی برای آن که در بازار خدمات حسابرسی باقی بمانند مطابق با نظر مدیریت صاحبکار، گزارش حسابرسی خود را تنظیم نمایند. به بیان دیگر کیفیت حسابرسی قربانی وابستگی اقتصادی حسابرِس و صاحبکار شود. از این رو محافظه کاری حسابداری در شرکت های مورد رسیدگی حسابرِس کاهش می یابد و حسابرِس وابستگی خود به صاحبکار را افزایش می دهد. از این رو، پرسش اصلی این پژوهش آن است که تا چه اندازه وابستگی اقتصادی حسابرِس بر محافظه کاری حسابداری می تواند تاثیرگذار باشد؟ هدف این تحقیق آن است که نخست رابطه بین وابستگی اقتصادی حسابرِس و محافظه کاری حسابداری را بررسی نماید. هم چنین انتظار می رود نتایج این پژوهش بتواند دستاورد و ارزش افزوده علمی برای تحلیلگران مالی، استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری، تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری، مجامع حرفه ای حسابداری و بورس اوراق بهادار داشته باشد و موجب بسط مبانی نظری تحقیقات مرتبط با محافظه کاری حسابداری و وابستگی اقتصادی شود چرا که تحقیقات گذشته بیشتر در حوزه حق الزحمه حسابرِس بوده است و در زمینه وابستگی پژوهشی صورت نگرفته است..

## ۲- مبانی نظری و مروری برپیشینه پژوهش

## ۱-۲- تعریف محافظه کاری

باسو (۱۹۹۷) محافظه کاری، حسابداری را الزام به داشتن درجه بالایی از تایید برای شناخت اخبار خوب مانند سود، در مقابل شناخت اخبار بد مانند زیان تعریف می نمایند. محافظه کاری شرطی یا محافظه کاری وابسته به اخبار که محافظه کاری پس از رویدادی نیز گفته می شود، به مفهوم شناسایی به موقع تر اخبار بد نسبت به اخبار خوب در سود است. به طور

گیری می شود در شرکت های با درجه بالایی از محافظه کاری غیر شرطی که بر اساس نسبت های قیمت سهام اول دوره به ارزشهای دفتری اندازه گیری می شود کمتر است. ذوالقرنین (۲۰۰۵) در تحقیق خود در کشور مالزی به این نتیجه رسید هنگام انجام خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی توسط یک تیم حسابرسی، استقلال حسابرس به طور قابل توجهی به خطر می افتد، اما، اگر خدمات مزبور توسط دو تیم مستقل انجام شود، دیدگاهها در مورد تهدید استقلال حسابرس تغییر می کند. گارسیا و همکاران (۲۰۱۰) رابطه بین محافظه کاری شرطی، ریسک سیستماتیک و هزینه سرمایه شرکت ها را مورد بررسی قرار دادند. آنها نشان دادند محافظه کاری شرطی بر ریسک سیستماتیک و هزینه سرمایه تاثیر منفی دارد. هویتاش و همکاران (۲۰۰۷) بیان می کنند که حق الزحمه های پرداخت شده به حسابرسان می تواند کیفیت حسابرسی را به دو صورت تحت تاثیر قرار دهد. نخست، حق الزحمه های بیشتر پرداخت شده به حسابرسان ممکن است تلاش های صورت گرفته توسط حسابرسان را افزایش دهد. در نتیجه، کیفیت حسابرسی نیز افزایش می یابد. در روش دیگر، حق الزحمه های بیشتر پرداخت شده به حسابرسان، از لحاظ اقتصادی آنها را به مشتریان خود وابسته می سازد و چون نمی خواهند منافع خود را در شرکت های مورد حسابرسی از دست بدهند، فعالیت خود را با کیفیت بیشتری انجام می دهند. لاونسن و همکاران (۲۰۰۷) به این نتیجه رسیدند که هیچ رابطه ی معناداری بین تخصص و سطح حق الزحمه های حسابرسی دریافتی توسط موسسات حسابرسی وجود ندارد. یافته های آنان نشان می دهد که به عنوان یک سیاست، شرکت های محلی نسبت به دیگر شرکت ها ممکن است در تعامل بیشتری با حسابرسان متخصص باشند. بنی مهد و بهاری (۱۳۹۳) در پژوهش خود تحت عنوان رابطه بررسی رابطه بین تعداد بندهای حسابرسی و مدت تصدی مدیر عامل با ارائه به موقع صورت های مالی را مورد مطالعه قرار دادند که نتایج تحقیق آنها بدین گونه شد که هرچه تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهارنظر در گزارش حسابرس و مدت تصدی مدیر عامل افزایش یابد، صورت های مالی نیز با تاخیر بیشتری ارائه می شود. هم چنین تغییر حسابرسی، نوع حسابرسی و اندازه صاحبکار از جمله متغیرهای تاثیرگذار بر ارائه به موقع صورت های مالی حسابرسی شده می باشند. نظری و عبادی خورده بلاغ (۱۳۹۳) در پژوهش خود تحت عنوان بررسی تطبیقی تغییرات حق الزحمه خدمات حسابرسی و اظهارنظر حسابرسی در بخش خصوصی و غیر خصوصی را مورد مطالعه قرار دادند که نتایج تحقیق آنها بدین گونه شد که تعدیل تعداد بندهای

خیلی بالاتری را نسبت به هزینه های صرف کرده برای انجام حسابرسی درخواست کنند، دیدگاه جامعه نسبت به کیفیت کار آن ها با تردید همراه خواهد شد (واعظ و همکاران، ۱۳۹۲). از دیدگاه سرمایه گذاران بین اهمیت صاحبکار و استقلال حسابرس رابطه ی منفی مهمی وجود دارد. به طوری که هر چه اهمیت صاحبکار برای حسابرس افزایش می یابد، دیدگاه سرمایه گذاران نسبت به استقلال حسابرس کاهش می یابد. گوش و همکاران (۲۰۰۵).

### ۳-۲- پیشینه پژوهش

لین و دیگران (۲۰۱۴) رابطه بین محافظه کاری حسابداری، سرمایه گذاران نهادی و دستکاری سود را مورد تحلیل قرار دادند. بیشتر محققین بر این باورند که محافظه کاری حسابداری دستکاری سود را کاهش می دهد. سرمایه گذاران نهادی نقش مهمی را در ارزیابی شرکت ایفا می کنند و بر روی دستکاری سود تاثیر می گذارند. یافته های این تحقیق نشان می دهد که سرمایه گذاران نهادی نقش بسزایی در تصمیم گیری های سرمایه ای را بر عهده دارند. طارق و راشا (۲۰۱۱) اثر محافظه کاری مشروط و غیر مشروط بر کیفیت سود و قیمت سهام را در شرکتهای مصری مورد آزمون قرار دادند. آنان مدل باسو را با افزودن دو متغیر بسط دادند. نتایج نشان داد که محافظه کاری مشروط به صورت منفی بر کیفیت سود و قیمت سهام شرکتهای مصری اثر می گذارد و محافظه کاری غیر مشروط بر کیفیت سود اثر نمی گذارد اما ارتباط منفی با قیمت سهام شرکتهای مصری دارد. چن و همکاران (۲۰۰۹) در مقاله ای به بررسی نتایج اقتصادی جنبه های مختلف محافظه کاری حسابداری شامل محافظه کاری غیر شرطی و محافظه کاری شرطی پرداختند. آنها استدلال می کنند این دو جنبه از محافظه کاری اطلاعات متفاوتی را درباره کیفیت ارقام حسابداری به بازار منتقل می کند و در نتیجه ارتباط متفاوتی با نرخ بازده مورد نیاز سرمایه گذاران دارد. آنها دریافتند که محافظه کاری غیر شرطی منجر به کیفیت بالاتر اطلاعات حسابداری و در نتیجه پایین تر بودن هزینه سرمایه می شود و محافظه کاری شرطی با کیفیت پایین تر اطلاعات حسابداری و در نهایت بالاتر بودن هزینه سرمایه می شود. بیور و ریان (۲۰۰۵) نیز دو نوع محافظه کاری، یعنی محافظه کاری شرطی و غیر شرطی را مورد بحث قرار داده اند. طبق بیان آنها، محافظه کاری غیرشرطی وابستگی به هیچ نوع اخبار اقتصادی ندارد. براساس این مفاهیم بیور و همکارش به صورت تجربی نشان دادند که درجه محافظه کاری شرطی که بر اساس تفاوت زمانی شناسایی اخبار بد در سود نسبت به اخبار خوب اندازه

کردستانی و ایرانشاهی (۱۳۹۱) تاثیر محافظه کاری بر میزان مربوط بودن اطلاعات حسابداری به ارزش سهام را مورد بررسی قرار دادند. نتایج آزمون فرضیه های تحقیق، نشان می دهند که میزان مربوط بودن اطلاعات حسابداری به ارزش سهام در شرکت های با درجه محافظه کاری بالا و پایین، تفاوت معناداری با هم ندارد. به عبارت دیگر درجه محافظه کاری شرکت ها، تاثیری بر محتوای اطلاعاتی ارقام حسابداری آن ها ندارد. آزمون های اضافی، این نتایج را تا حدودی تعدیل کرد و شواهدی فراهم نمود که نشان می دهد شرکت های با درجه محافظه کاری متوسط و بالا، اطلاعات حسابداری نسبتاً مربوط تری به ارزش سهام ارائه می کنند. بنی مهد و همکاران (۱۳۹۱) در پژوهش خود به بررسی اثر حق الزحمه حسابرسی بر صدور گزارش مقبول حسابرسی پرداختند. یافته های آنها نشان داد که میان حق الزحمه حسابرسی، اندازه صاحبکار، گزارش زیان توسط صاحبکار و سن شرکت مورد رسیدگی و صدور گزارش مقبول حسابرسی رابطه ای معنی دار وجود دارد. براساس نتایج پژوهش، حق الزحمه حسابرسی رابطه ای مستقیم با صدور گزارش مقبول حسابرسی دارد و اندازه شرکت، سن شرکت و گزارش زیان رابطه ای معکوس با گزارش مقبول حسابرسی دارد. هم چنین تغییر حسابرسی، نوع حسابرسی، مدت تصدی حسابرسی با صدور گزارش مقبول حسابرسی رابطه ای ندارند. خدادادی و حاجی زاده (۱۳۹۰) نیز در تحقیقی با عنوان نظریه نمایندگی و حق الزحمه حسابرسی مستقل : آزمون فرضیه جریان های نقد آزاد به بررسی تاثیر هزینه های نمایندگی ناشی از فرضیه جریان های نقد آزاد بر حق الزحمه حسابرسی پرداختند. نتایج کلی تحقیق موید وجود ارتباط مثبت و معنی دار بین هزینه های نمایندگی ناشی از جریان های نقد آزاد شرکت و حق الزحمه حسابرسی بود. همچنین شواهد نشان داد در شرکت های دارای جریان های نقدی آزاد زیاد، بین سطح بدهی و حق الزحمه حسابرسی ارتباط مثبت و معنی دار و بین نسبت فرصت های رشد آتی و حق الزحمه حسابرسی، ارتباط منفی و معنی دار وجود دارد. خواجوی، ولی تنابی و نیکبخت (۱۳۸۹) عوامل موثر بر حق الزحمه های حسابرسی را در بین شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار آزمون کرده اند. یافته های این تحقیق نشان داد متغیر های حجم عملیات (اندازه) شرکت، پیچیدگی عملیات شرکت، نوع حسابرسی و تورم ارتباط معنی داری با حق الزحمه حسابرسی دارند ولی متغیرهای ریسک حسابرسی و تحصیلات و تجربه مسئول تهیه کننده صورت های مالی با متغیر وابسته (حق الزحمه حسابرسی) فاقد ارتباط آماری بودند. سجادی و زارعی (۱۳۸۶) عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی از دیدگاه

حسابرسی قبل از بند اظهارنظر در بخش غیر خصوصی در سطح اطمینان ۹۰ درصد دارای رابطه معنی دار با تغییرات حق الزحمه حسابرسی بوده لکن در بخش خصوصی نه از طریق تغییرات حق الزحمه بلکه با تغییر حسابرسی رابطه داشته است. همچنین متغیرهای اندازه شرکت، تعداد بندهای حسابرسی در سال قبل و گزارش زیان در هر دو بخش بر تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهارنظر تاثیرگذار است. شهبازی و مشایخی (۱۳۹۳) در پژوهش خود تحت عنوان بررسی رابطه نسبت بدهی، اندازه و هزینه سرمایه شرکت با محافظه کاری مشروط و غیر مشروط را مورد مطالعه قرار دادند که نتایج تحقیق آنها بدین گونه شد که بین نسبت بدهی و محافظه کاری در هر دو نوع مشروط و غیر مشروط رابطه مثبت و معناداری وجود دارد که موید این فرضیه است که قراردادهای بدهی یکی از مهمترین منابع تقاضا برای محافظه کاری به شمار می روند. بنی مهد و همکاران (۱۳۹۳) در پژوهش خود نشان دادند که مدیریت سود، اندازه شرکت، سودآوری، نسبت بدهی، حق الزحمه حسابرسی و مالکیت دولتی بر اظهار نظر حسابرسی تاثیر گذار است. نتایج نشان می دهد که هر چه مدیریت سود در یک شرکت افزایش یابد و اندازه شرکت بزرگتر شود، آن گاه تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهار نظر افزایش می یابد. هم چنین طبق نتایج پژوهش هرچه حق الزحمه حسابرسی افزایش یابد در آن صورت تعداد بندهای حسابرسی افزایش خواهد یافت. رابطه مستقیم میان مدیریت سود و حق الزحمه حسابرسی با تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهار، بیانگر آن است که خصوصی سازی و رقابت در بازار حسابرسی می تواند موجب ارتقای وظیفه اعتبار بخشی حسابرسی در راستای بهبود کیفیت حسابرسی و کیفیت اطلاعات حسابداری شود. بنی مهد و همکاران (۱۳۹۳) در پژوهش خود نشان دادند که رابطه ای منفی میان محافظه کاری حسابداری و پاداش مدیریت وجود دارد یعنی هرچه محافظه کاری حسابداری بیشتر باشد پاداش مدیریت کمتر می شود. هم چنین شواهد پژوهش نشان داد پاداش مدیریت رابطه ای مثبت با اندازه شرکت و نسبت سود آوری دارد. اما نتایج پژوهش رابطه ای معنی دار میان نسبت بدهی و تغییر مدیریت را تایید نکرد. رامشه و ملانظری (۱۳۹۳) به بررسی رابطه بیش اطمینانی مدیریت و محافظه کاری حسابداری پرداختند. یافته های آنها نشان داد که بین محافظه کاری شرطی و غیر شرطی با بیش اطمینانی مدیریت رابطه ای منفی و معنادار وجود دارد. به علاوه آنها به این نتیجه رسیدند که نظارت خارجی اثر منفی بیش اطمینانی بر محافظه کاری شرطی را کاهش داده اما اثر مشابه در مورد محافظه کاری غیر شرطی نخواهد داشت.

### ۵- مدل و متغیرهای پژوهش

#### متغیر وابسته

متغیر وابسته در این پژوهش، محافظه کاری شرطی حسابداری است. این متغیر از مدل بال و شیوا کومار (۲۰۰۶) استفاده شده است. شاخص محافظه کاری بر اساس مدل مزبور به صورت زیر محاسبه می شود:

$$CFO + \varepsilon \times Accruals = a_0 + a_1 CFO_t + a_2 DCFO_t + a_3 DCFO$$

$a_3$ : نشان دهنده محافظه کاری است.

Accruals: اقلام تعهدی سرمایه در گردش

CFO: جریان نقد عملیاتی سال جاری

DCFO: اگر جریان نقد عملیاتی منفی باشد مقدار یک و در غیر آن صورت مقدار آن صفر است.

#### متغیر مستقل

وابستگی اقتصادی حسابرس متغیر مستقل این تحقیق هست. که این متغیر از طریق نسبت جمع دارایی هر شرکت به جمع کل دارایی های شرکت های که موسسه حسابرسی، حسابرسی می نماید، اندازه گیری می شود.

#### متغیرهای کنترلی

نسبت بدهی: عبارت است از نسبت جمع بدهی به جمع دارایی ها

اندازه شرکت: این متغیر بر اساس لگاریتم طبیعی جمع دارایی ها هر شرکت در هر سال اندازه گیری می شود.

نوع حسابرس: یک متغیر مصنوعی است که با یک و صفر نشان داده می شود. اگر حسابرس شرکتی در یک سال از سازمان حسابرسی باشد مقدار آن صفر و در غیر آن صورت، مقدار آن یک است.

درصد سهام سهامدار عمده: عبارت است از درصد سهام متعلق به سهامدار عمده در ترکیب سهامداران شرکت.

#### مدل پژوهش

$$cons_{it} = \beta_0 + \beta_1 aed_{it} + \beta_2 size_{it} + \beta_3 lev_{2it} + \beta_4 auditor_{3it} + \beta_5 sth_{4it} + \varepsilon_{it}$$

که در آن:

cons = محافظه کاری حسابداری

aed = وابستگی اقتصادی حسابرس

size = اندازه شرکت

lev = نسبت بدهی

شرکای موسسه های حسابرسی در ایران را با استفاده از پرسش نامه، مورد بررسی قرار دادند. آن ها در این پژوهش نشان دادند، تخصص موسسه حسابرسی، کیفیت گزارش حسابرسی، میزان دعاوی حقوقی صاحب کار و تنگناهای فرآیند گزارش حسابرسی در تعیین حق الزحمه حسابرسی موثر هستند. هم چنین، آن ها نتیجه گرفتند که شهرت موسسه حسابرسی، استقلال حسابرسان موسسه حسابرسی و شهرت صاحب کار در تعیین حق الزحمه حسابرسی موثر نیست.

### ۳- روش شناسی پژوهش

این تحقیق از حیث چگونگی مطالعه و گردآوری اطلاعات از جمله تحقیقات توصیفی - مشاهده ای و نیز از آنجا که ارتباط بین متغیرها را مورد بررسی قرار می دهد از نوع همبستگی و از نظر ماهیت داده ها، تحقیق کمی می باشد. برای آزمون آماری تجزیه و تحلیل رگرسیون چند متغیره با استفاده از تحلیل پانلی انجام گردیده است. نمونه آماری پژوهش حاضر، از میان شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران انتخاب شده است، این نمونه شامل شرکت هایی است که از شرایط زیر برخوردار باشند:

۱) شرکت هایی که قبل از سال ۱۳۸۷ مورد پذیرش قرار گرفته باشند.

۲) به جهت همسانی تاریخ گزارشگری و حذف اثرات دوره مالی منتهی به ۲۹ اسفند باشد.

۳) به دلیل نوع خاص فعالیت شرکت های سرمایه گذاری و مالی، شرکت مورد نظر جزء این نوع شرکت ها نباشد.

۴) شرکت مورد نظر طی دوره تحقیق فعالیت مستمر داشته باشد.

با توجه به مجموعه شرایط فوق ۱۰۰ شرکت در دوره زمانی ۱۳۸۷ الی ۱۳۹۲ به عنوان نمونه آماری انتخاب شدند. صورت های مالی شرکت های فوق از پایگاه اطلاعاتی بورس اوراق بهادار تهران اخذ شده است

### ۴- فرضیه پژوهش

با توجه به هدف و مبانی نظری پژوهش، فرضیه پژوهش به صورت زیر تدوین می شود:

میان وابستگی اقتصادی حسابرس و محافظه کاری حسابداری رابطه معنی دار وجود دارد.

auditor = نوع حسابرس

sth = درصد سهام سهامدار عمده

### بررسی نرمال بودن متغیر وابسته تحقیق

نرمال بودن باقیمانده های مدل رگرسیونی یکی از فرضیهایی رگرسیونی است که نشان دهنده اعتبار آزمونهای رگرسیونی است. مقدار احتمال این متغیرها کلموگروف-اسمیرنف برای سالهای ۸۷ تا ۹۲ به ترتیب برابر با ۰/۴۹۶، ۰/۷۰۶ و ... ۰/۵۹۵ است که بیشتر از ۰/۰۵ است یعنی توزیع این متغیر مطابق پیش بینی (شاخصهای چولگی و کشیدگی نزدیک به صفر) نرمال است.

### بررسی ضریب همبستگی بین متغیرها

معمولاً هم حرکتی و یا هم خطی میان متغیر مستقل وجود دارد. اما اگر این هم خطی زیاد باشد، مناسب مدل نخواهد بود. در این تحقیق هم حرکتی میان متغیرها حد نیست. میزان نوسانات هم خطی میان متغیر مستقل مدل در نگاره ۳ آورده شده است.

### ۶- یافته های پژوهش

#### آمار توصیفی

آماره های توصیفی متغیرهای تحقیق به شرح نگاره شماره ۱ می باشد. در این جدول، میانگین متغیرهای کمی تحقیق آورده می شود. در صورتی که مقادیر میانگین و میانه متغیرها نزدیک به هم است توزیع متغیرها متقارن است این ویژگی اهمیت زیادی دارد زیرا تقارن یکی از ویژگیهای توزیع نرمال است. (میزان کشیدگی و چولگی توزیع نرمال صفر است) مقدار چولگی و کشیدگی برای متغیر وابسته محافظه کاری شرطی به ترتیب برابر با ۰/۴۵ و ۰/۸۰ است که نشانگر این است که توزیع آن از توزیع نرمال انحرافی ندارد و از این نظر توزیع این متغیر شبیه توزیع نرمال است و توزیع سایر متغیرها نسبتاً متقارن هستند.

نگاره ۱: آماره های توصیفی متغیرهای کمی تحقیق

متغیرها	میانگین	میانه	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی	حداقل	حداکثر
محافظه کاری شرطی	۰/۰۴	۰/۰۳	۰/۱۶	۰/۴۵	۰/۸۰	-۰/۵۳	۰/۶۸
وابستگی اقتصادی حسابرس	۰/۰۰	۰/۰۰	-۰/۰۰	۳/۷۶	۱۵/۰۶	۰/۰۰	۰/۰۱
اندازه شرکت	۱۳/۶۴	۱۳/۵۰	۱/۳۶	۰/۹۳	۱/۲۴	۱۰/۷۳	۱۸/۴۵
نسبت بدهی	۰/۶۴	۰/۶۴	۰/۲۰	-۰/۱۰	۰/۲۶	۰/۰۱	۱/۳۶
درصد سهام سهامدار عمده	۰/۵۱	۰/۵۱	۰/۲۲	۰/۳۲	-۰/۰۹	۰/۰۷	۱۰۰

نگاره ۲: آزمون کلموگروف اسمیرنف برای بررسی نرمال بودن متغیر وابسته تحقیق

سال	تعداد	پارامترهای نرمال		بیشترین تفاوت		مقدار Z کلموگروف - اسمیرنف	مقدار احتمال
		میانگین	انحراف معیار	مطلق	مثبت		
۸۷	۵۱	۰/۰۲	۰/۱۷	۰/۱۲	۰/۱۲	-۰/۰۹	۰/۴۹۳
۸۸	۵۲	۰/۰۴	۰/۱۳	۰/۱۰	۰/۱۰	-۰/۱۰	۰/۷۰۶
۸۹	۵۱	۰/۰۲	۰/۱۵	۰/۱۵	۰/۱۳	-۰/۱۵	۰/۱۹۴
۹۰	۵۳	۰/۰۲	۰/۱۲	۰/۱۸	۰/۱۸	-۰/۱۲	۰/۰۶۲
۹۱	۵۶	۰/۰۵	۰/۱۳	۰/۱۲	۰/۱۲	-۰/۱۲	۰/۳۵۰
۹۲	۵۴	۰/۱۲	۰/۲۰	۰/۱۰	۰/۱۰	-۰/۰۷	۰/۵۹۵

نگاره ۳: آزمون همبستگی پیرسون بین متغیرهای مستقل و وابسته

محافظه کاری شرطی			متغیر مستقل
تعداد	مقدار احتمال	مقدار همبستگی	
۳۱۷	۰/۰۱۷	-۰/۱۳	وابستگی اقتصادی حسابرس

## انتخاب مدل

۰/۰۵ است بنابراین فرض صفر در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می‌شود یعنی در سطح اطمینان ۹۵ درصد مدل معنی داری وجود دارد. میزان ضریب تعیین برابر با ۰/۲۱ است یعنی در حدود ۲۱ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل و کنترل بیان میگردد مقدار آماره دوربین واتسون برابر با ۱/۸۰ است مقادیر نزدیک به ۲ حاکی از عدم خودهمبستگی باقیمانده‌ها که یکی دیگر از فروض رگرسیون است را نشان میدهد. (بنابراین خودهمبستگی بین باقیمانده‌ها وجود ندارد). مقادیر VIF (عامل افزایش واریانس) شاخصی برای بررسی همخطی بین متغیر مستقل و متغیرهای کنترلی است در صورتیکه مقدار آن بالاتر از ۱۰ باشد احتمال وجود همخطی بین متغیر مستقل وجود دارد. میزان این شاخص برای متغیرها کمتر از ۳ است. مقدار آماره t برای وابستگی اقتصادی حسابرِس برابر با ۲/۳۸- (معنادار و منفی)، برای اندازه شرکت برابر با ۲/۴۵ (معنادار و مثبت)، برای نسبت بدهی برابر با ۶/۸۱- (معنادار و منفی)، برای نوع حسابرِس برابر با ۴/۱۲ (معنادار و مثبت) و برای درصد سهام سهامدار عمده برابر با ۰/۱۴- (بی معنی).

بر طبق نتایج آزمون چاو و هاسمن برای تشخیص مدل مناسب که در نگاره زیر ارائه شده است، مقدار احتمال آزمون چاو در مدل برابر با ۰/۱۴۷ است که بیشتر از ۰/۰۵ است یعنی مدل بدون اثرات مناسب است با توجه به اینکه مدل فاقد اثرات است (اثرات ثابت یا تصادفی) بنابراین نیازی به انجام آزمون هاسمن وجود ندارد در ادامه از این مدل برای بررسی فرضیات استفاده گردیده است.

## نگاره ۴: آزمون چاو برای انتخاب مدل مناسب

آزمون چاو یا لیمر			
مقدار اثرات	مقدار	درجه آزادی	مقدار احتمال
مقدار F	۱/۳۲۱	(۳۳۷,۶۳)	۰/۱۴۷
مقدار کای - دو	۸۵/۹۹۰	۶۳	۰/۰۲۹

## آزمون فرضیه

در نگاره زیر مدل بدون اثرات برآورد شده است مقدار احتمال معنی داری F برابر با ۰/۰۰۰ است. این مقدار کمتر از

## نگاره ۵: آزمون فرضیه‌ها

پارامترها	مقدار ضرایب	مقدار t	مقدار احتمال	نتیجه	VIF
مقدار ثابت	-۰/۱۴	-۱/۰۷	۰/۲۸۴	بی معنی	-
وابستگی اقتصادی حسابرِس	-۱۶/۰۷	-۲/۳۸	۰/۰۱۸	معنادار و منفی	۲/۹۱
اندازه شرکت	۰/۰۳	۲/۴۵	۰/۰۱۵	معنادار و مثبت	۲/۹۴
نسبت بدهی	-۰/۳۲	-۶/۸۱	۰/۰۰۰	معنادار و منفی	۱/۰۷
نوع حسابرِس	۰/۰۸	۴/۱۲	۰/۰۰۰	معنادار و مثبت	۱/۱۲
درصد سهام سهامدار عمده	-۰/۰۱	-۰/۱۴	۰/۸۸۶	بی معنی	۱/۰۶
مقدار F		۱۵/۷۹	مقدار احتمال F		۰/۰۰۰
ضریب تعیین		۰/۲۱	دوربین واتسون		۱/۸۰

## ۷- نتیجه گیری و بحث

کاهش می‌یابد و حسابرِس وابستگی خود به صاحبکار را افزایش می‌دهد. نتایج پژوهش بیانگر این است که میان وابستگی اقتصادی حسابرِس و محافظه کاری حسابداری رابطه معنی دار وجود دارد و این رابطه منفی است. با عنایت به نتیجه حاصل شده می‌توان گفت که در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران هرچه وابستگی اقتصادی حسابرِس بیشتر باشد، محافظه کاری شرطی کمتری را می‌توان مشاهده نمود و یا به عبارت دیگر موسسه‌های حسابرِس که وابستگی اقتصادی کمتری به صاحبکار داشته باشند محافظه کاری بیشتری بر صاحبکار تحمیل می‌نمایند. هم چنین نتایج

با افزایش موسسات خصوصی حسابرِس و گسترش بازار خدمات حسابرِس، رقابت در این موسسات افزایش یافته است. افزایش در رقابت ممکن است موجب آن شود تا برخی موسسات حسابرِس برای آن که در بازار خدمات حسابرِس باقی بمانند مطابق با نظر مدیریت صاحبکار، گزارش حسابرِس خود را تنظیم نمایند. به بیان دیگر کیفیت حسابرِس قربانی وابستگی اقتصادی حسابرِس و صاحبکار شود. از این رو محافظه کاری حسابداری در شرکت‌های مورد رسیدگی حسابرِس

- مدیریت ، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت ، سال هفتم شماره بیست و دوم
- \* خدادادی ولی و حاجی زاده ، سعید (۱۳۹۰) تئوری نمایندگی و حق الزحمه حسابرسی مستقل : آزمون فرضیه جریان های نقد آزاد ، پژوهش های تجربی حسابداری مالی ، سال اول شماره دوم ، صص ۷۶-۹۲
- \* رامشه منیژه و ملانظری مهناز (۱۳۹۳) بیش اطمینانی مدیریت و محافظه کاری حسابداری ، مجله دانش حسابداری ، سال پنجم شماره ۱۶ ، ص ص ۷۹-۵۵.
- \* سجادی ، سید حسین (۱۳۸۷). تاثیر خدمات غیر حسابرسی و وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحبکار بر استقلال حسابرسان . مطالعات تجربی حسابداری مالی ، پاییز ۱۳۸۶، شماره ۱۹، صص ۵۱ الی ۷۲
- \* سجادی سید حسین و زارعی رضا (۱۳۸۶) تاثیر ویژگی های موسسه حسابرسی و صاحب کار بر حق الزحمه حسابرسی، بررسی های حسابداری و حسابرسی ، شماره ۴۹ ، ص ۶۷ الی ۹۰
- \* شهبازی مجید و بیتا مشایخی (۱۳۹۳) بررسی رابطه نسبت بدهی ، اندازه و هزینه سرمایه شرکت با محافظه کاری مشروط و غیرمشروط ، مجله دانش حسابداری ، سال پنجم شماره ۱۶ ، صص ۵۴-۳۳.
- \* کردستانی غلامرضا و ایرانشاهی محمد (۱۳۹۱) تاثیر محافظه کاری بر میزان مربوط بودن اطلاعات حسابداری به ارزش سهام ، دانش حسابرسی، شماره ۴۶.
- \* عبادی خورده بلاغ، بهروز و نظری رضا(۱۳۹۳) بررسی تطبیقی تغییرات حق الزحمه خدمات حسابرسی و اظهار نظر حسابرس در بخش خصوصی و غیر خصوصی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، شماره ۱۲ صص ۷۵-۸۶
- \* واعظ سید علی ، احمدی محمد رمضان و محسن رشیدی باغی (۱۳۹۲) " تاثیر کیفیت حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی شرکت ها" ، دانش حسابداری مالی ، سال سوم شماره ۱ ، پیاپی (۷) ، صص ۹۲-۱۱۴
- \* Basu S. The conservatism principle and the asymmetric timeliness of earnings. (1997) Journal of Accounting and Economics , 24,3-37 Watts, R.L., and Zimmerman, J.I., 1986, Positive accounting theory,
- \* Beaver, W, and Ryan , S ,2005. "Conditional and unconditional conservatism: concept and modeling". Working paper , review of accounting studies conference , September.
- \* Chan ,A ,Lin ,S and Strong ,N(2009)"Accounting Conservatism and the Cost of Equity Capital : UK Evidence " , Managerial Finance , No.4, 325-345

پژوهش نشان می دهد، اندازه شرکت رابطه ای مثبت با محافظه کاری شرطی و نسبت بدهی رابطه ای معنی دار و منفی دارد. این موضوع به این معنی است که هرچه نسبت بدهی افزایش یابد، محافظه کاری شرطی نیز افزایش می یابد و نیز نتایج بیانگر آن است که هرگاه حسابرس یک موسسه خصوصی حسابرسی باشد ، محافظه کاری شرطی افزایش می یابد. نتایج این پژوهش با پژوهش لاثو و همکاران (۲۰۱۲) مبنی بر وجود رابطه منفی میان وابستگی اقتصادی حسابرس و محافظه کاری حسابداری، مطابقت دارد. بنابراین پیشنهاد می شود به جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی که به منظور بهبود کیفیت حسابرسی، نظارت بیشتری بر موسسات حسابرسی جهت کاهش وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحبکار به عمل آورند. همچنین نهادهای مسئول در تدوین استانداردهای حسابداری و قوانین مالی، مقوله محافظه کاری حسابداری را مورد توجه قرار دهند و با ارائه رهنمودهای لازم در جهت محدود کردن وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحبکار، استفاده کنندگان از اطلاعات مالی را به منظور اتخاذ تصمیم های آگاهانه یاری نمایند. همچنین پیشنهاد می شود جهت تحقیقات آتی وابستگی اقتصادی با متغیرهایی همچون محافظه کاری غیر شرطی، سطح افشای مسئولیت های اجتماعی شرکت ها، فرار مالیاتی، میزان رعایت کنترل های داخلی حسابرسی، ضرورت ایجاد کمیته های حسابرسی و ضرورت نهادینه شدن حاکمیت شرکتی بررسی گردد.

#### فهرست منابع

- \* بنی مهد ، بهمن و بهاری امیر (۱۳۹۳) رابطه بین تعداد بندهای حسابرسی و مدت تصدی مدیر عامل با ارائه به موقع صورت های مالی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، شماره ۱۲ صص ۵۳-۶۲
- \* بنی مهد بهمن و حساس یگانه و نرگس یزدانیان (۱۳۹۳) مدیریت سود و اظهارنظر حسابرس، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت ، سال هفتم شماره ۲۱ ، صص ۱۷ الی ۳۲
- \* بنی مهد بهمن ، مهدی مرادزاده فرد و مهدی زینالی (۱۳۹۱) اثر حق الزحمه حسابرسی بر اظهارنظر حسابرس ، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، شماره پانزدهم
- \* بنی مهد بهمن ، مهدی مرادزاده فرد و محمد جعفر ولیخانی (۱۳۹۳) محافظه کاری حسابداری و پاداش



- \* García Lara, J. García Osama, B. Penalva, F. (2010). Conditional conservatism and the cost of capital. *Review of Accounting Studies* 79 (4)• 967-1010.
- \* Ghosh, A S. kallapur, and D. Moon(2005). "Audit and Non-Audit fees and Capital Market perceptions of Auditor Independence". City University of New York (CUNY)- Baruch College, Indian School of Business and SUNY at Old Westbury-School of Business. Westbury-School of Business. Working paper. Conservatism and Bankruptcy Risk. Faculty of Business and Economics .
- \* Hoitash, Rani, Markelevich, Ariel.J and Barragato, Charles A. "Auditor Fees and Audit Quality". *Managerial Auditing Journal*, Vol. 22, No. 8, 2007
- \* Liao, Yising, Wuchun Chi and Yunshan Chen (2012). Auditor Economic Dependence and Accounting Conservatism :Evidence from a Low Litigation Risk Setting .*International Journal of Auditing* .doi:10.1111/j.1099-1123.2012.00460.x
- \* Pae, J, and D . Thornton and M Walker .2005.The Link between earnings conservatism and The Price to Book Ratio. *Contemporary Accounting Research* 22(3) : 693-717
- \* Suzanne Lowensohn, Laurence E. Johnson, Randal J. Elder, Stephen P. Davies. (2007), "Auditor specialization, perceived audit quality, and audit fees in the local government audit market". *Journal of Accounting and Public Policy* 26 705–732.
- \* Tariq, H.I.&Rasha, M.E.(2011). Do Conditional And Unconditional Conservatism Impact Earnings Quality And Stock Prices In Egypt?. *Research Journal Of Finance And Accounting*. Vol 2.No 12.Pp 7-19.
- \* Zulkarnain, M.S and Karbhari, Y.(2005). "Non-Audit Services and Auditor Independence: Some Evidence from Malaysia". University putra Malaysia-Centre of Excellence for Applied Financial and Accounting Studies and Affiliation Unknown Working paper.