



نظریه وابستگی اجتماعی، نوع اظهار نظر حسابرس، و محافظه کاری مشروط حسابداری: شواهد تجربی از بورس اوراق بهادار تهران

غلامعلی موحدی اصل^۱

مهدی مرادزاده فرد^۲

حمید احمدزاده^۳

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۰۴/۲۹

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۰۳/۲۶

چکیده

این مقاله بر اساس نظریه وابستگی اجتماعی، تاثیر دولتی بودن همزمان حسابرس مستقل و مدیرعامل شرکت، و همچنین تغییر همزمان حسابرس مستقل و مدیرعامل شرکت، بر نوع اظهار نظر حسابرس مستقل و محافظه کاری مشروط حسابداری را در ۱۶۸ شرکت از شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را طی دوره زمانی ۱۳۸۹ الی ۱۳۹۷ مورد بررسی قرار می دهد. آزمون فرضیه های تحقیق بر اساس روش رگرسیون خطی چندگانه به روش حداقل مربعات معمولی با رویکرد پانل-اثرات ثابت، و همچنین روش رگرسیون باینری-لجستیک انجام شده است. نتایج تحقیق نشان می دهد که دولتی بودن همزمان مدیرعامل و حسابرس مستقل، رابطه ای مثبت و معنی دار با صدور اظهار نظر مقبول توسط حسابرس مستقل دارد. هم چنین دولتی بودن همزمان مدیرعامل و حسابرس مستقل موجب افزایش محافظه کاری حسابداری می شود. از طرف دیگر، تغییر همزمان مدیرعامل و حسابرس مستقل، رابطه ای معنی دار و منفی با صدور اظهار نظر مقبول توسط حسابرس مستقل دارد. اما تغییر همزمان مدیرعامل و حسابرس مستقل، اثر معنی داری بر محافظه کاری مشروط حسابداری ندارد.

واژه‌های کلیدی: وابستگی اجتماعی، محافظه کاری حسابداری، اظهار نظر حسابرس.

۱- دانشجوی دوره دکتری حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران (نویسنده مسئول) ghamovahedi@yahoo.com

۲- دانشیار گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران

۳- استادیار گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران

۱- مقدمه

نظریه وابستگی اجتماعی^۱، بر وجود شبکه ای از ارتباطات میان افراد در مبادلات اقتصادی تاکید دارد. این ارتباطات از طریق آشنایی و تعاملات شخصی بین افراد شکل می گیرد. به عنوان نمونه ممکن است حسابرس و مدیرعامل شرکت در گذشته با هم همکار و یا همکلاس بوده باشند. این موضوع یک وابستگی و پیوند میان حسابرس و مدیریت واحد مورد رسیدگی پدید می آورد. مسلماً ارتباطات اجتماعی نزدیک میان حسابرس و مدیریت، می تواند موجب تنزل استقلال حسابرس و در نتیجه منجر به کاهش کیفیت حسابرسی شود (هی^۲ و همکاران، ۲۰۱۷). هم چنین مطالعات در حوزه گزارشگری مالی تایید نموده اند که روابط شخصی میان مدیران واحدهای تجاری و حسابرس می تواند رفتارهای فرصت طلبانه مدیریت واحدهای تجاری را در بیش نمای سود تقویت نماید. در این میان محافظه کاری حسابداری به عنوان یک مکانیزم نظارتی و راهبری شرکتی می تواند رفتارهای فرصت طلبانه مدیر را محدود نماید (واتز^۳، ۲۰۰۳). اما در برخی از تحقیقات اشاره شده است که روابط اجتماعی میان مدیران واحدهای تجاری و حسابرس، می تواند موجب کاهش نقش محافظه کاری حسابداری در جلوگیری از رفتارهای فرصت طلبانه مدیر گردد (کریشنان^۴، ۲۰۰۵). هم چنین در غیاب مکانیزم نظارتی، مدیریت واحد تجاری می تواند با استفاده از روابط شخصی خود با حسابرس با دریافت اظهار نظر مقبول حسابرسی، عدم تقارن اطلاعاتی در بازار سرمایه را بیشتر نماید (اسکیف^۵ و همکاران، ۲۰۱۳).

اقتصاد ایران مبتنی بر روابط اجتماعی، شبکه های فامیلی، روابط قومی و رابطه مداری است. انتخاب مدیران واحدهای تجاری متأثر از روابط مذکور است. از طرف دیگر، بازار حسابرسی کشور، بازاری نوظهور و رقابتی است. موسسات حسابرسی نیز برای آنکه در بازار رقابت باقی بمانند به دنبال جذب مشتری جدید هستند. آن ها از طریق روابط و شبکه های ارتباطی به دنبال جذب صاحبکار جدید هستند.

بنابراین طبق نظریه وابستگی اجتماعی می توان استدلال نمود که دولتی بودن همزمان مدیرعامل شرکت مورد رسیدگی و حسابرس مستقل، و هم چنین تغییر همزمان مدیرعامل و حسابرس مستقل، می تواند ناشی از پیوندهای اجتماعی میان حسابرس و مدیریت صاحبکار باشد. از این رو، روابط و تعاملات اجتماعی میان حسابرس و مدیریت صاحبکار در اقتصادی نظیر اقتصاد ایران ممکن است تضاد منافع میان حسابرس و مدیریت صاحبکار را کاهش دهد و عملاً همسویی منافع میان آن ها ایجاد نماید. این همسویی در نهایت می تواند وظیفه حسابرس در اعتباردهی به صورت های مالی واحد تجاری را خدشه دار نماید. با توجه به استدلال فوق پرسش پژوهش حاضر این است که اظهار نظر حسابرس و هم چنین استفاده از رویه های محافظه کارانه حسابداری تا چه اندازه تحت تاثیر دولتی بودن همزمان حسابرس مستقل و مدیرعامل، و تحت تاثیر تغییر همزمان حسابرس مستقل و مدیرعامل است؟ هدف این تحقیق بسط مبانی نظری تحقیقات گذشته در حوزه محافظه کاری حسابداری و کیفیت حسابرسی با توجه به نظریه وابستگی اجتماعی است.

تحقیق حاضر دارای دستاوردهای مختلفی می باشد. نخست، یافته های تحقیق حاضر برای نخستین بار شواهدی را پیرامون تاثیر وابستگی اجتماعی میان مدیرعامل و حسابرس مستقل شرکت بر کیفیت صورتهای مالی شرکتهای فعال در بورس اوراق بهادار تهران فراهم می نماید. دوم، یافته های پژوهش حاضر به مجمع سهامداران و سایر ذی نفعان کمک می کند تا در راستای انتخاب حسابرس مستقل به نظریه وابستگی اجتماعی و تاثیر آن بر کیفیت اطلاعات حسابداری توجه کنند، از این رو یافته های تحقیق حاضر می تواند در حوزه قانون گذاری در حرفه حسابرسی مورد استفاده قرار گیرد. سوم، یافته های تحقیق حاضر پیشنهادهایی را برای انجام پژوهش های آتی به پژوهشگران درباره نقش نظریه وابستگی اجتماعی در گزارشگری مالی ارائه می نماید. ادامه

مبانی نظری، روش شناسی تحقیق و یافته ها و نتیجه گیری مقاله آورده می شود.

۲- مبانی نظری و پیشینه تحقیق

۲-۱- نظریه وابستگی اجتماعی

نظریه وابستگی اجتماعی بر اهمیت روابط اجتماعی در تحلیل فعالیت های اقتصادی در دنیای صنعتی مدرن تاکید دارد. این نظریه بیان می کند: " وقتی دو فرد، دوست شخص ثالثی می شوند، احتمالاً دوست یکدیگر نیز خواهند شد". نظریه وابستگی اجتماعی، وابستگی ها و پیوندهای اجتماعی را به دو گروه پیوندهای قوی و پیوندهای سست تقسیم می کند. پیوندهای قوی میان افرادی شکل می گیرد که روابط بسیار نزدیک و پیوسته با یکدیگر دارند. مانند پیوند افراد با دوستان نزدیک خود. اما پیوند افراد با آشنایان دور خود را بعنوان پیوندهای سست طبقه بندی می کند. هرچند از نظر جامعه شناسان، پیوندهای قوی (نیرومند)، در میان افراد و گروه های اجتماعی اهمیت بیشتری دارد، اما پیوندهای سست نیز می تواند در روابط میان افراد گروه های اجتماعی مهم باشد. به بیان دیگر اگر گروه ها به میزان پیوند قوی، پیوند سست نداشته باشند، روابط میان آنها متلاشی خواهد شد. زیرا پیوندهای سست میان دو فرد، می تواند بعنوان پل بین دو گروهی به کار آید که پیوندهای داخلی نیرومند دارند. از آنجاکه تایید اطلاعات درباره فعالیتهای اقتصادی ممکن است مشکل باشد، وجود ارتباطات اجتماعی، منجر به تسهیم اطلاعات میان این افراد شده و اعتماد میان آنها را افزایش می دهد. از این رو ساختار شبکه های اجتماعی، منبع مهمی در دسترسی به فرصتهای شغلی جدید در فرصت های شغلی جدید و فعالیت اقتصادی محسوب می شود (وهاب زاده و بنی مهد، ۱۳۹۵).

۲-۲- پیشینه تحقیق

پژوهش های مختلفی درباره روابط اجتماعی در حوزه های حسابداری مالی و حسابرسی انجام شده

است. بال و شیواکومار^۶ (۲۰۰۵) محافظه کاری حسابداری را ابزاری سودمند برای کاهش رفتارهای فرصت طلبانه مدیر در تصمیم گیری های مربوط به منافع شخصی مدیران میدانند. آن ها هم چنین تاکید می کنند که محافظه کاری حسابداری می تواند مشکلات نمایندگی را محدود نماید و موجب کاهش هزینه های دعاوی حقوقی و قضایی علیه شرکت شود. از طرف دیگر، روابط اجتماعی میان مدیرعامل شرکت مورد رسیدگی و حسابرس می تواند نقش محافظه کاری حسابداری در محدود نمودن رفتارهای فرصت طلبانه مدیر را تضعیف نماید (فراکاسی و تیت^۷، ۲۰۱۲). لارا^۸ و همکاران (۲۰۰۹) محافظه کاری حسابداری را مکانیزم موثر در راستای تقویت نظام راهبری شرکتی می دانند. آن ها معتقدند که روابط اجتماعی میان مدیریت واحد تجاری و حسابرسان می تواند، نقش محافظه کاری را در نظام راهبری تضعیف نماید. شی و چن^۹ (۲۰۱۲) بر این عقیده هستند که اعضای مستقل هیئت مدیره بر اساس ارتباطات و روابط اجتماعی - سیاسی انتخاب می شوند و این موضوع بر نظام راهبری شرکتی تاثیری منفی دارد. آن ها نتیجه گیری می کنند فقدان نظام راهبری قوی موجب تضعیف کیفیت اطلاعات حسابداری می شود. هم چنین مطالعات در حوزه روابط سیاسی میان مدیران واحدهای تجاری و دولت در چین می تواند موجب تضعیف محافظه کاری حسابداری شود. هم چنین نتایج نشان می دهد هرگاه روابط میان مدیران واحدهای تجاری و مدیران بانک ها در شرکت های چینی، بیشتر باشد، آن گاه استفاده از رویه های غیر محافظه کارانه نیز افزایش می یابد و در نتیجه کیفیت اطلاعات حسابداری نیز کاهش می یابد (لیانگ^{۱۰}، ۲۰۱۷). مطابق با نظر مانتو^{۱۱} و همکاران (۲۰۰۸) هویت سازمانی و اجتماعی موجب تقویت ارتباط و همکاری میان کمیته حسابرسی شرکت و حسابرس می شود و در نتیجه این ارتباط موجب بهبود کیفیت حسابرسی می شود. بییر^{۱۲} و همکاران (۲۰۱۴) بیان می کنند که نظریه وابستگی اجتماعی می تواند ارتباط میان مدیران شرکت و حسابرسان مستقل در

رسیدند که این وابستگی باعث کاهش مدت زمان حسابرسی می شود. هنسن (۲۰۱۶) اعتقاد دارند که تضاد منافع میان کمیته حسابرسی و حسابرس باعث می شود تا حسابرس در راستای اهداف کمیته حسابرسی عمل نماید. در این میان هرگونه کاهش در بی طرفی حسابرس که ناشی از وابستگی حسابرس به کمیته حسابرسی باشد، موجب کاهش کیفیت حسابرسی و در نتیجه اظهار نظر مقبول بیشتر خواهد شد. هی و همکاران (۲۰۱۷) استدلال می کنند در فرآیند حسابرسی صورتهای مالی نیز، وجود پیوندهای اجتماعی میان مدیران صاحبکار و حسابرس مستقل موجب می شود تا بی طرفی حسابرسان رعایت نشود و این مسئله باعث افزایش اظهار نظر مقبول حسابرسی می شود. محمد ناصر و همکاران (۲۰۱۸)، در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که ارتباط میان مدیران شرکت و حسابرس مستقل، موجب افزایش کیفیت حسابرسی صورتهای مالی شرکت می شود. وون و یی^{۱۶} (۲۰۱۸) در کره جنوبی دریافتند که تلاش حسابرس، حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی متأثر از وابستگی های اجتماعی میان حسابرس و مدیریت صاحبکار نیست. آن ها هم چنین نشان دادند که حق الزحمه غیر نرمال حسابرسی متأثر است از وابستگی حسابرس و مدیریت صاحبکار است. آن ها هم چنین عنوان می کنند در کشورهای که در آن حمایت از حقوق سهامداران جزء ضعیف می باشد، ممکن است ارتباط میان حسابرس و مدیریت صاحبکار، کیفیت حسابرسی را بهبود ببخشد. کریستنسن^{۱۷} و همکاران (۲۰۱۹) دریافتند هرگاه شریک موسسه حسابرسی با کمیته حسابرسی شرکت مورد رسیدگی، وابستگی داشته باشد، این وابستگی باعث می شود تا مدت حضور حسابرس در شرکت افزایش یابد. این موضوع باعث خواهد شد تا کارایی حسابرس افزایش و کیفیت حسابرسی نیز افزایش یابد. هم چنین آن ها نشان دادند مدت زمان حسابرسی کاهش و حق الزحمه حسابرسی نیز کاهش می یابد. لی^{۱۸} و همکاران (۲۰۲۰) نشان دادند ارتباط نزدیک میان حسابرس مستقل و کمیته حسابرسی باعث می

انتخاب حسابرس را توضیح دهد. گوان^{۱۳} (۲۰۱۵)، بیان می کند که وجود پیوندهای اجتماعی میان افراد، موجب کاهش هزینه جمع آوری اطلاعات، و بهبود اتخاذ تصمیمات مالی و سرمایه گذاری می شود. در فرایند حسابرسی صورتهای مالی نیز، وجود پیوندهای اجتماعی میان مدیران صاحبکار و حسابرس مستقل موجب می شود تا حسابرسان بتوانند به شکل بهتری، خطر حسابرسی را برآورد نمایند و بدین ترتیب کیفیت حسابرسی ارتقاء خواهد یافت. با این وجود برخی از محققین نظیر چن^{۱۴} و همکاران (۲۰۱۴)، معتقد هستند که وجود وابستگی اجتماعی میان مدیران و حسابرسان می تواند منجر به تبانی گردد و بدین ترتیب منافع سهامداران تضعیف شود. دوستی میان مدیرعامل و اعضای هیئت مدیره می تواند بی طرفی مدیرعامل را کاهش و در نتیجه کیفیت اطلاعات صورت های مالی نیز تضعیف می شود. از این رو هر چه استقلال اعضای هیئت مدیره و افشا در این زمینه افزایش یابد، در آن صورت رفتارهای فرصت طلبانه مدیرعامل نیز تعدیل و کاهش می یابد (رز^{۱۵} و همکاران، ۲۰۱۴). دالیوال و همکاران (۲۰۱۵) دریافتند وابستگی میان مدیریت واحد تجاری و حسابرس آن باعث کاهش استقلال حسابرس می شود. گوان و همکاران (۲۰۱۶)، در تحقیق خود به بررسی ارتباط میان وجود پیوندهای اجتماعی میان حسابرس مستقل با مدیران صاحبکار، با نوع اظهار نظر حسابرس پیرامون صورتهای مالی در کشور چین پرداختند. آنها هم دوره بودن حسابرسان با مدیران شرکتهای صاحبکار در دانشگاه را بعنوان وجود پیوند اجتماعی میان آنها تعریف کردند، و به این نتیجه رسیدند که وجود پیوندهای اجتماعی میان حسابرس مستقل و مدیران شرکتهای صاحبکار، موجب می شود تا احتمال صدور اظهار نظر مقبول توسط حسابرس مستقل نسبت به صورتهای مالی صاحبکار افزایش یابد.

حیب و همکاران (۲۰۱۸)، در تحقیق خود به بررسی ارتباط میان وابستگی سیاسی میان حسابرسان و مدیران عامل در اندونزی پرداختند و به این نتیجه

در یافتند که پیچیدگی شرکت، تغییر حسابرسان و تغییر مدیریت با تعداد بندهای حسابرسان قبل از بند اظهار نظر رابطه ای معنی دار ندارد. آن ها بر این نکته تاکید دارند که رابطه مستقیم میان مدیریت سود و تعداد بندهای حسابرسان می تواند ناشی از افزایش کیفیت حسابرسان در بخش خصوصی باشد. وهاب زاده و بنی مهد (۱۳۹۵) نشان دادند رابطه معنی دار و مستقیم میان قضاوت های اخلاقی حسابرسان و رابطه مداری وجود دارد. به بیان دیگر، هر چه تمایل به رابطه مداری در حسابرسان بیشتر باشد، احتمال آن که حسابرسان قضاوت غیر اخلاقی از خود بروز دهد نیز افزایش می یابد. احمدی لویه و همکاران (۱۳۹۷)، در تحقیق خود تحت عنوان حق انتخاب حسابرسان و اقلام تعهدی اختیاری در ارتباط با شرکتهای فعال در بورس اوراق بهادار تهران به این نتیجه رسید که اقلام تعهدی اختیاری برای شرکتهای دارای حق انتخاب حسابرسان بیشتر از سایر شرکتها است.

با توجه به مبانی نظری و پیشینه این تحقیق، مطابق با نظریه وابستگی اجتماعی می توان نتیجه گیری نمود هرگاه حسابرسان دولت باشد و مدیرعامل شرکت مورد رسیدگی نیز از سوی دولت منصوب گردد و هم چنین تغییر همزمان مدیرعامل و حسابرسان مستقل، نوعی همسویی و وابستگی از نظر اجتماعی میان مدیریت واحد تجاری و حسابرسان مستقل به وجود می آورد. بر این اساس فرضیه های تحقیق را می توان به صورت زیر نوشت:

فرضیه اول - با فرض ثابت بودن سایر شرایط، دولتی بودن همزمان مدیرعامل و حسابرسان شرکت، احتمال صدور اظهار نظر مقبول توسط حسابرسان مستقل را افزایش می دهد.

فرضیه دوم - با فرض ثابت بودن سایر شرایط، تغییر همزمان مدیرعامل و حسابرسان مستقل، احتمال صدور اظهار نظر مقبول توسط حسابرسان مستقل جدید را کاهش می دهد.

فرضیه سوم - با فرض ثابت بودن سایر شرایط، دولتی بودن همزمان مدیرعامل و حسابرسان شرکت، محافظه کاری مشروط حسابداری را تحت تاثیر قرار می دهد.

شود تا حسابرسان تعدیلات بیشتری برای سود پیشنهاد نماید تا به موجب آن کیفیت سود افزایش یابد. طبق یافته های آن ها می توان گفت که وابستگی میان حسابرسان و کمیته حسابرسان موجب بهبود کیفیت حسابرسان می شود. یین^۹ و همکاران (۲۰۲۰)، در تحقیق خود به بررسی وجود پیوندهای اجتماعی میان مدیران عامل و هیات مدیره، با محافظه کاری حسابداری و کیفیت سیستم کنترل داخلی پرداختند، و به این نتیجه رسیدند که هر چه وابستگی و پیوند اجتماعی میان مدیرعامل با هیات مدیره شرکت بیشتر باشد، محافظه کاری در ارائه گزارش های مالی کمتر خواهد بود و کیفیت سیستم کنترل داخلی صاحبکار نیز کاهش خواهد یافت. زیرا در چنین شرایطی مکانیزم نظارت و کنترل بر عملکرد مدیر عامل، توسط اعضای هیات مدیره، کاهش خواهد یافت. بنی مهد و همکاران (۱۳۹۲) در بررسی رابطه میان تغییر حسابرسان مستقل و تغییر اظهار نظر حسابرسان دریافتند که تغییر حسابرسان موجب می شود تا حسابرسان جدید، اظهار نظر مطلوب تری در مقایسه با حسابرسان قبلی ارائه نماید. آن ها این موضوع را نوعی همسویی منافع میان حسابرسان و مدیریت صاحبکار می دانند که پدیده خرید اظهار نظر حسابرسان را در بازار حسابرسان کشور تایید می نماید. قاسمی نژاد و گرکز (۱۳۹۳) در پژوهشی نشان دادند اظهار نظر حسابرسان بیشتر تحت تاثیر عواملی چون تغییر مدیریت، حق الزحمه حسابرسان، مدت تصدی حسابرسان، اندازه شرکت، نسبت بدهی، نسبت سودآوری و گزارش زیان می باشد. آن ها تایید می نمایند که تغییر مدیریت و تعداد بندهای حسابرسان قبل از بند اظهار نظر در گزارش حسابرسان رابطه ای منفی و معنی دار دارد. به بیان دیگر هر چه تغییر مدیریت افزایش یابد، تعداد بندهای قبل از بند اظهار نظر کاهش می یابد. هم چنین نتایج پژوهش بنی مهد و همکاران (۱۳۹۳) بیانگر آن است که مدیریت سود، اندازه شرکت، سودآوری، نسبت بدهی، حق الزحمه حسابرسان و مالکیت دولتی با تعداد بندهای حسابرسان قبل از بند اظهار نظر رابطه معنی دار دارند. هم چنین

فرضیه چهارم- با فرض ثابت بودن سایر شرایط، تغییر همزمان مدیرعامل و حسابرس شرکت، محافظه کاری مشروط حسابداری را تحت تاثیر قرار می دهد.

۳- روش شناسی تحقیق

تحقیق حاضر، از نظر هدف یک تحقیق کاربردی است. زیرا نتایج حاصل از آن توسط نهادهای قانون گذار در حرفه حسابداری (مانند سازمان حسابرسی و سازمان بورس اوراق بهادار تهران) مورد استفاده قرار می گیرد. تحقیق حاضر هم چنین از نظر

ماهیت یک تحقیق توصیفی از نوع همبستگی است. در تحقیق حاضر به منظور گردآوری اطلاعات از اسناد و مدارک مربوط به اعضای نمونه شامل صورتهای مالی اساسی و یادداشتهای توضیحی استفاده شده است. به منظور تعیین جامعه آماری در تحقیق حاضر از روش حذف سیستماتیک استفاده شده است. دوره زمانی تحقیق نیز ۱۳۸۹ الی ۱۳۹۷ می باشد. جدول شماره ۱ نحوه انتخاب شرکت های نمونه تحقیق را نشان می دهد.

جدول ۱: نحوه انتخاب شرکت های نمونه تحقیق

۴۸۸	تعداد کل شرکت های پذیرفته شده در بورس در پایان سال ۱۳۹۷
	معیارها:
(۱۷۰)	تعداد شرکت هایی که در قلمرو زمانی تحقیق در بورس فعال نبوده اند
(۳۴)	تعداد شرکت هایی بعد از سال ۸۸ در بورس پذیرفته شده اند
(۵۰)	تعداد شرکت هایی که جزهلدینگ، سرمایه گذاری ها، واسطه گری های مالی، بانکها و یا لیزینگ هابوده اند
(۵۲)	تعداد شرکت هایی که در قلمرو زمانی تحقیق تغییر سال مالی داده و یا سال مالی آن منتهی به پایان اسفند نمی باشد
(۱۴)	تعداد شرکت هایی که در قلمرو زمانی تحقیق اطلاعات مورد آن ها در دسترس نمی باشد
۱۶۸	تعداد شرکتهای نمونه

هم چنین برای آزمون فرضیه های تحقیق چهار مدل رگرسیونی به شرح زیر ارائه می شود. نحوه اندازه گیری متغیرهای این مدل ها در جدول شماره ۲ توضیح داده شده است.

رابطه (۲): مدل رگرسیونی فرضیه شماره ۱

$$\text{Opn}_{i,t} = a + \beta_1 \text{GMGA}_{i,t} + \beta_2 \text{SIZE}_{i,t} + \beta_3 \text{LEV}_{i,t} + \beta_4 \text{ROA}_{i,t} + \beta_5 \text{CFO}_{i,t} + \beta_6 \text{CUR}_{i,t} + \beta_7 \text{OE}_{i,t} + \beta_8 \text{ECC}_{i,t} + \beta_9 \text{TENUR}_{i,t} + \beta_{10} \text{OWN}_{i,t} + \beta_{11} \text{LOSS}_{i,t} + \varepsilon$$

رابطه (۳): مدل رگرسیونی فرضیه شماره ۲

$$\text{Opn}_{i,t} = a + \beta_1 \text{Change}_{i,t} + \beta_2 \text{SIZE}_{i,t} + \beta_3 \text{LEV}_{i,t} + \beta_4 \text{ROA}_{i,t} + \beta_5 \text{CFO}_{i,t} + \beta_6 \text{CUR}_{i,t} + \beta_7 \text{OE}_{i,t} + \beta_8 \text{ECC}_{i,t} + \beta_9 \text{TENUR}_{i,t} + \beta_{10} \text{OWN}_{i,t} + \beta_{11} \text{LOSS}_{i,t} + \varepsilon$$

رابطه (۴): مدل رگرسیونی فرضیه شماره ۳

$$\text{EPS}_{i,t} = a + \beta_1 \text{DUM}_{i,t} + \beta_2 \text{RET}_{i,t} + \beta_3 \text{DUM}_{i,t} * \text{RET}_{i,t} + \beta_4 \text{GMGA}_{i,t} + \beta_5 \text{GMGA}_{i,t} * \text{DUM}_{i,t} + \beta_6 \text{GMGA}_{i,t} * \text{RET}_{i,t} + \beta_7 \text{GMGA}_{i,t} * \text{DUM}_{i,t} * \text{RET}_{i,t} + \varepsilon$$

متغیر وابسته در فرضیه های اول و دوم، متغیر مصنوعی نوع اظهار نظر حسابرس می باشد، به همین دلیل به منظور آزمون این دو فرضیه از روش رگرسیون باینری-لجستیک استفاده شده است. متغیر وابسته فرضیه های سوم و چهارم، محافظه کاری مشروط می باشد. برای اندازه گیری محافظه کاری مشروط از مدل باسو (۱۹۹۷)، استفاده شده است. این مدل به شرح رابطه شماره ۱ می باشد. در این مدل پارامتر B_3 که ضریب عبارت $\text{DUM} * \text{RET}$ است، میزان محافظه کاری مشروط حسابداری را اندازه گیری می کند. نحوه اندازه گیری متغیرهای مدل در جدول شماره ۲ توضیح داده شده است. مدل باسو در رابطه های چهار و پنج با توجه به فرضیه های سوم و چهارم بسط داده شده است.

رابطه (۱)

$$\text{EPS}_{i,t} = B_0 + B_1 \text{DUM}_{i,t} + B_2 \text{RET}_{i,t} + B_3 \text{DUM}_{i,t} * \text{RET}_{i,t} + \mu$$

رابطه (۵): مدل رگرسیونی فرضیه شماره ۴

طبقه بندی و تعریف عملیاتی متغیرها (نحوه اندازه گیری متغیرها) در تحقیق حاضر به شرح جدول شماره ۲ می باشد.

$$EPS_{i,t} = a + \beta_1 DUM_{i,t} + \beta_2 RET_{i,t} + \beta_3 DUM_{i,t} * RET_{i,t} + \beta_4 Change_{i,t} + \beta_5 Change_{i,t} * DUM_{i,t} + \beta_6 Change_{i,t} * RET_{i,t} + \beta_7 Change_{i,t} * DUM_{i,t} * RET_{i,t} + \varepsilon$$

جدول شماره ۲: تعریف عملیاتی و نحوه اندازه گیری متغیرهای تحقیق

نام متغیر	نماد	نقش متغیر	تعریف عملیاتی
نوع اظهار نظر حسابرِس	Opn _{i,t}	وابسته	چنانچه اظهار نظر حسابرِس مستقل شرکت نسبت به صورتهای مالی مقبول باشد، برابر با یک و در غیر اینصورت برابر با صفر خواهد بود.
سود هر سهم عادی	EPS _{i,t}	وابسته	برابر است با سود خالص شرکت در دوره جاری تقسیم بر تعداد سهام عادی شرکت.
دولتی بودن مدیر و حسابرِس شرکت	GMGA _{i,t}	مستقل	چنانچه در دوره t مدیرعامل و حسابرِس شرکت i دولتی باشند برابر با یک و در غیر اینصورت برابر با صفر خواهد بود. چنانچه حسابرِس شرکت سازمان حسابرِسی باشد، حسابرِس، دولتی محسوب می شود و چنانچه بیش از ۵۰ درصد سهام شرکت بطور مستقیم یا غیر مستقیم تحت کنترل دولت باشد، مدیرعامل شرکت، دولتی محسوب می شود.
تغییر همزمان مدیرعامل و حسابرِس	CHANGE _{i,t}	مستقل	چنانچه مدیرعامل و حسابرِس مستقل شرکت i در دوره t بطور همزمان تغییر نمایند برابر با یک و در غیر اینصورت برابر با صفر خواهد بود.
بازده یک سهم عادی	RET _{i,t}	مستقل	برابر است با تغییرات قسمت یک سهم عادی نسبت به ابتدای دوره، بعلاوه سود تقسیمی هر سهم در طی دوره، تقسیم بر قیمت هر سهم عادی در ابتدای دوره.
متغیر مصنوعی بازدهی منفی سهام	DUM _{i,t}	مستقل	چنانچه بازدهی هر سهم عادی شرکت در پایان دوره منفی باشد، برابر با یک، در غیر اینصورت برابر با صفر می باشد.
اندازه شرکت	SIZE _{i,t}	کنترلی	برابر است با لگاریتم طبیعی ارزش دفتری کل داراییهای شرکت i در دوره t.
نسبت بدهی	LEV _{i,t}	کنترلی	برابر است با نسبت بدهی شرکت i به کل داراییهای آن در دوره t.
نرخ بازده دارایی	ROA _{i,t}	کنترلی	برابر است به نسبت سود خالص شرکت i به کل داراییهای آن در پایان دوره t.
جریان نقد عملیاتی	CFO _{i,t}	کنترلی	برابر است به نسبت جریان نقد عملیاتی شرکت i به کل داراییهای آن در پایان دوره t.
نسبت جاری	CUR _{i,t}	کنترلی	برابر است به نسبت داراییهای جاری شرکت i به بدهی های جاری آن در پایان دوره t.
هزینه عملیاتی	OE _{i,t}	کنترلی	برابر است به نسبت هزینه های عملیاتی شرکت i به کل داراییهای آن در پایان دوره t.
اهمیت اقتصادی صاحبکار	ECC _{i,t}	کنترلی	برابر است با نسبت ارزش دفتری داراییهای شرکت i نسبت به ارزش دفتری کل داراییهای صاحبکاران حسابرِس شرکت i در دوره t.
دوره تصدی حسابرِس	TENUR _{i,t}	کنترلی	برابر است با لگاریتم طبیعی تعداد سالهایی که حسابرِس شرکت i در استخدام شرکت بوده است.
درصد مالکیت دولتی	OWN _{i,t}	کنترلی	برابر است با تعداد سهام تحت تملک دولت تقسیم بر کل تعداد سهام شرکت i در پایان دوره t.
زیان ده بودن شرکت	LOSS _{i,t}	کنترلی	چنانچه شرکت i در دوره t متحمل زیان خالص شده باشد برابر با یک و در غیر اینصورت برابر با صفر خواهد بود.

۴- یافته های تحقیق

۴-۱- آمار توصیفی

تحقیق را ارائه می نماید. در این پژوهش به منظور بررسی مانایی متغیرهای تحقیق از آزمون ریشه واحد هادری استفاده شده است. با توجه به جدول شماره ۴ همانطور که ملاحظه می گردد سطح معنی داری آماره Z آزمون

نتایج آمار توصیفی در جدول شماره ۳ نشان داده شده است. این جدول میانگین، میانه، انحراف معیار و سایر آماره های توصیفی متغیرهای پیوسته

شده است. با توجه به جدول ۵ همانطور که ملاحظه می گردد سطح معنی داری آماره جاکو برا کوچکتر از ۵ درصد است. این یافته ها نشان می دهد که توزیع داده های مربوط به متغیرهای وابسته نرمال نیست. با این وجود طبق قضیه حد مرکزی، به دلیل زیاد بودن حجم داده ها (1512 سال-شرکت) نرمال نبودن متغیر وابسته مشکل خاصی را در روند تحلیل ایجاد نمی کند.

هادری، برای تمام متغیرهای تحقیق کمتر از ۵ درصد می باشد. این موضوع بیانگر آن است که مشکل ریشه واحد برای هیچ یک از متغیرها وجود ندارد. از این رو می توان ادعا نمود که تمام متغیرها مورد استفاده در مدل های رگرسیونی تحقیق در بازه زمانی تحقیق، مانا(ایستا) هستند .
برای بررسی نرمال بودن داده های مربوط به متغیرهای وابسته تحقیق از آزمون جاکو-برا استفاده

جدول ۳: آمار توصیفی متغیرهای پیوسته تحقیق

متغیر	نماد	میانگین	میان	بیشترین مقدار	کمترین مقدار	انحراف استاندارد	ضریب چولگی	ضریب کسیدگی	تعداد مشاهدات
سود هر سهم عادی در دوره جاری	EPS	698	435	2799	-382	833,735	1,142	3,492	1512
بازده هر سهم عادی در دوره جاری	RET	0,402	0,160	2,316	-0,380	0,714	1,401	4,167	1511
اندازه شرکت	SIZE	13,727	13,610	16,524	11,675	1,263	0,506	2,751	1512
نسبت بدهی	LEV	0,614	0,623	0,933	0,273	0,180	-0,125	2,244	1512
نرخ بازده دارایی	ROA	0,103	0,089	0,337	-0,079	0,108	0,495	2,722	1512
جریان نقد عملیاتی	CFO	0,122	0,104	1,823	-0,460	0,137	1,730	4,602	1512
نسبت جاری	CUR	1,340	1,222	2,909	0,556	0,579	1,144	3,992	1512
هزینه عملیاتی	OE	0,716	0,619	1,719	0,229	0,395	1,084	3,498	1512
اهمیت اقتصادی صاحبکار	ECC	0,315	0,143	1,000	0,002	0,362	0,968	2,388	1512
درصد مالکیت دولتی	OWN	0,494	0,580	0,934	0,000	0,339	-0,326	1,586	1512

جدول ۴: بررسی مانایی متغیرهای تحقیق (آزمون ریشه واحد هادری)

متغیر	نماد	آماره Z	سطح معنی داری	مقایسه با ۵ درصد	نتیجه
سود هر سهم عادی در دوره جاری	EPS	۱۲	0.00	کوچکتر	متغیر مانا است
اظهار نظر مقبول حسابرس	Opn _{i,t}	۹	0.00	کوچکتر	متغیر مانا است
دولتی بودن مدیر و حسابرس شرکت	GMGA _{i,t}	7	0.00	کوچکتر	متغیر مانا است
تغییر همزمان مدیر عامل و حسابرس	CHANGE _{i,t}	6	0.00	کوچکتر	متغیر مانا است
بازده هر سهم عادی در دوره جاری	RET _{i,t}	۸	0.00	کوچکتر	متغیر مانا است
متغیر مصنوعی منفی بودن بازده هر سهم	DUM _{i,t}	۷	0.00	کوچکتر	متغیر مانا است
اندازه شرکت	SIZE _{i,t}	20	0.00	کوچکتر	متغیر مانا است
نسبت بدهی	LEV _{i,t}	14	0.00	کوچکتر	متغیر مانا است
نرخ بازده دارایی	ROA _{i,t}	14	0.00	کوچکتر	متغیر مانا است
جریان نقد عملیاتی	CFO _{i,t}	11	0.00	کوچکتر	متغیر مانا است
نسبت جاری	CUR _{i,t}	18	0.00	کوچکتر	متغیر مانا است
هزینه عملیاتی	OE _{i,t}	14	0.00	کوچکتر	متغیر مانا است
اهمیت اقتصادی صاحبکار	ECC _{i,t}	11	0.00	کوچکتر	متغیر مانا است
دوره تصدی حسابرس	TENUR _{i,t}	6	0.00	کوچکتر	متغیر مانا است
درصد مالکیت دولتی	OWN _{i,t}	15	0.00	کوچکتر	متغیر مانا است
زیان ده بودن شرکت	LOSS _{i,t}	7	0.00	کوچکتر	متغیر مانا است

جدول ۵: یافته های حاصل از آزمون جارکو-برا

متغیر	آماره جارکو برا	سطح معنی داری	مقایسه با ۰.۰۵	نتیجه آزمون
OPN _{it}	258	۰,۰۰	کوچکتر	نرمال نیست
EPS _{it}	344	۰,۰۰	کوچکتر	نرمال نیست

افزایش احتمال صدور اظهار نظر مقبول توسط حسابرِس مستقل می شود. نتایج آزمون فرضیه شماره ۲ نیز در جدول ۷ ارائه شده است. این جدول با استفاده از رگرسیون باینری-لجستیک تایید می نماید که سطح معنی داری آماره z متغیر مستقل تغییر همزمان مدیر عامل و حسابرِس مستقل با مقدار -0.333 برابر 0.000 می باشد. به عبارت دیگر، در صورت تغییر همزمان مدیرعامل و حسابرِس مستقل، احتمال صدور اظهار نظر مقبول حسابرِسی کاهش می باشد. بنابراین فرضیه دوم نیز تایید می شود.

۲-۴- آزمون فرضیه های تحقیق

نتایج آزمون فرضیه شماره ۱ که به روش رگرسیون باینری-لجستیک انجام شده در جدول شماره ۶ آورده شده است. با توجه به این جدول، سطح معنی داری آماره z متغیر مستقل دولتی بودن همزمان مدیرعامل و حسابرِس برابر 0.047 می باشد. این موضوع گویای این مطلب است که در شرایط دولتی بودن همزمان مدیرعامل و حسابرِس مستقل، احتمال صدور اظهار نظر مقبول حسابرِسی بالاتر می باشد و فرضیه اول تحقیق تایید می شود. یعنی دولتی بودن همزمان مدیرعامل و حسابرِس مستقل موجب

جدول ۶: برآورد مدل فرضیه اول به شیوه باینری-لجستیک / متغیر وابسته: OPN

متغیر	نماد	ضرایب متغیرها	انحراف استاندارد	آماره Z	سطح معنی داری	مقایسه با ۱۰ درصد	نتیجه
عرض از مبدا	(a)	1,367	0,676	2,024	0,043		
دولتی بودن همزمان مدیرعامل و حسابرِس	GMGA	0,065	0,027	2,388	0,047	کوچکتر	تاثیر دارد
اندازه شرکت	SIZE	-0,136	0,044	-3,086	0,002	کوچکتر	تاثیر دارد
نسبت بدهی	LEV	-1,155	0,440	-2,624	0,009	کوچکتر	تاثیر دارد
نرخ بازده دارایی	ROA	2,807	0,713	3,935	0,000	کوچکتر	تاثیر دارد
جریان نقد عملیاتی	CFO	0,980	0,496	1,976	0,048	کوچکتر	تاثیر دارد
نسبت جاری	CUR	-0,093	0,074	-1,269	0,204	بزرگتر	تاثیر ندارد
هزینه عملیاتی	OE	0,430	0,118	3,652	0,000	کوچکتر	تاثیر دارد
اهمیت اقتصادی صاحبکار	ECC	-0,319	0,181	-1,757	0,079	کوچکتر	تاثیر دارد
دوره تصدی حسابرِس	TENUR	0,385	0,298	1,292	0,196	بزرگتر	تاثیر ندارد
درصد مالکیت دولتی	OWN	1,002	0,174	5,742	0,000	کوچکتر	تاثیر دارد
زیان ده بودن شرکت	LOSS	-0,390	0,226	-1,724	0,085	کوچکتر	تاثیر دارد
ضریب تعیین مدل	R ²	0,18					18 درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای توضیحی (مستقل و کنترلی) که معنادار هستند بیان می شود.
آماره LR	LR-stat	183					در این سطح معنی داری مدل پذیرفته می شود
سطح معنی داری LR	p-Value	0,00					پیش فرض معنی دار بودن مدل تایید می شود.

جدول ۷: برآورد مدل فرضیه دوم به شیوه باینری-لجستیک / متغیر وابسته : OPN

نتیجه	مقایسه با ۱۰ درصد	سطح معنی داری	آماره Z	انحراف استاندارد	ضرایب متغیرها	نماد	متغیر
		0,038	2,075	0,660	1,370	(a)	عرض از مبدا
تاثیر دارد	کوچکتر	0,000	-3,516	0,094	-0,333	GMGA	تغییر همزمان مدیر عامل و حسابرس مستقل
تاثیر دارد	کوچکتر	0,002	-3,123	0,042	-0,132	SIZE	اندازه شرکت
تاثیر دارد	کوچکتر	0,008	-2,668	0,438	-1,169	LEV	نسبت بدهی
تاثیر دارد	کوچکتر	0,000	3,880	0,713	2,766	ROA	نرخ بازده دارایی
تاثیر دارد	کوچکتر	0,048	1,981	0,496	0,983	CFO	جریان نقد عملیاتی
تاثیر ندارد	بزرگتر	0,191	-1,307	0,074	-0,096	CUR	نسبت جاری
تاثیر دارد	کوچکتر	0,000	3,669	0,118	0,431	OE	هزینه عملیاتی
تاثیر دارد	کوچکتر	0,035	-2,105	0,163	-0,343	ECC	اهمیت اقتصادی صاحبکار
تاثیر ندارد	بزرگتر	0,155	1,421	0,285	0,404	TENUR	دوره تصدی حسابرس
تاثیر دارد	کوچکتر	0,000	5,897	0,174	1,024	OWN	درصد مالکیت دولتی
تاثیر دارد	کوچکتر	0,087	-1,713	0,226	-0,388	LOSS	زیان ده بودن شرکت
18 درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای توضیحی (مستقل و کنترلی) که معنادار هستند بیان می شود.					0.18	R ²	ضریب تعیین مدل
در این سطح معنی داری مدل پذیرفته می شود					185	LR-stat	آماره LR
پیش فرض معنی دار بودن مدل تایید می شود.					0.00	p-Value	سطح معنی داری LR

فرضیه چهارم را نشان می دهد. نتایج این جدول بیانگر آن است که سطح معنی داری آماره t ضریب متغیر مستقل $CHANGE * DUM * RET$ برابر با ۰,۹۹۳ می باشد که این مقدار بزرگتر از ۵ درصد است. از این رو می توان چنین استنباط نمود که متغیر تغییر همزمان مدیرعامل و حسابرس مستقل، اثر معنی داری برمحافظه کاری مشروط حسابداری ندارد. بنابراین فرضیه چهارم تحقیق رد می شود.

فرضیه سوم تحقیق تاثیر دولتی بودن همزمان مدیرعامل و حسابرس مستقل بر محافظه کاری مشروط را مورد بررسی قرار می دهد. نتایج آزمون این فرضیه در جدول شماره ۸ نشان داده شده است. یافته های حاصل از آزمون این فرضیه به روش پانل-اثرات ثابت در این جدول شماره ۸ گزارش شده است. نتایج نشان می دهد که سطح معنی داری آماره t درارتباط با ضریب متغیر مستقل $GMGA_{i,t} * DUM_{i,t} * RET_{i,t}$ برابر با ۰,۰۰۳ می باشد که این مقدار کمتر از ۵ درصد است. از این رو می توان چنین استنباط نمود که متغیر دولتی بودن همزمان مدیرعامل و حسابرس مستقل دارای اثری مستقیم برمحافظه کاری مشروط حسابداری است. به عبارت دیگر دولتی بودن همزمان مدیرعامل و حسابرس مستقل موجب افزایش محافظه کاری مشروط حسابداری می شود. این یافته ها، شواهدی را در راستای تایید فرضیه سوم تحقیق فراهم می نماید.

جدول شماره ۹ یافته های حاصل از برآورد آزمون

جدول ۸: یافته های حاصل از آزمون فرضیه سوم به روش پانل-اثرات ثابت / متغیر وابسته: EPS

نتیجه	مقایسه با ۱۰ درصد	سطح معنی داری	آماره T	انحراف استاندارد	ضرایب متغیرها	نماد
		0,000	15,991	41,159	658,160	(a)
تاثیر دارد	کوچکتر	۰,۰۲۱	-۳,۴۷۴	۱۰,۵۸۰	-36,756	DUM
تاثیر دارد	کوچکتر	0,000	6,571	15,782	103,707	RET
تاثیر دارد	کوچکتر	۰,۰۰۰	,431۴	۲۰۲,۳۱	138,257	DUM*RET
تاثیر دارد	کوچکتر	0,000	4,868	50,404	245,341	GMGA
تاثیر دارد	کوچکتر	0,000	3,667	53,004	194,346	GMGA*DUM
تاثیر ندارد	بزرگتر	0,845	,195۳	۸۷۰,۰	2,781	GMGA*RET
تاثیر دارد	کوچکتر	0,003	2,931	193,421	566,995	GMGA*DUM*RET
۶۸ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای توضیحی (مستقل و کنترلی) که معنادار هستند بیان می شود.					۰,۶۸	ضریب تعیین
در این سطح معنی داری مدل پذیرفته می شود					۱۶,۵۲	آماره فیشر
پیش فرض معنی دار بودن مدل تایید می شود.					0.00	سطح معنی داری
پیش فرض استقلال خطاهای مدل از یکدیگر تایید می شود.					۱,۵۲	آماره دوربین واتسون

جدول ۹: یافته های حاصل از آزمون فرضیه چهارم به روش پانل-اثرات ثابت / متغیر وابسته: EPS

نتیجه	مقایسه با ۱۰ درصد	سطح معنی داری	آماره T	انحراف استاندارد	ضرایب متغیرها	نماد
		0,000	20,663	34,746	717,935	(a)
تاثیر ندارد	بزرگتر	0,825	0,221	26,668	5,884	DUM
تاثیر دارد	کوچکتر	0,000	5,777	18,367	106,099	RET
تاثیر ندارد	بزرگتر	0,105	1,624	149,853	243,333	DUM*RET
تاثیر ندارد	بزرگتر	0,676	-0,418	34,923	-14,607	CHANGE
تاثیر دارد	کوچکتر	0,007	-2,724	78,794	-214,645	CHANGE*DUM
تاثیر دارد	کوچکتر	0,020	-2,329	30,441	-70,896	CHANGE*RET
تاثیر ندارد	بزرگتر	0,993	0,009	522,185	4,740	CHANGE*DUM*RET
۶۸ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای توضیحی (مستقل و کنترلی) که معنادار هستند بیان می شود.					۰,۶۸	ضریب تعیین
در این سطح معنی داری مدل پذیرفته می شود					۱۶,۵۲	آماره فیشر
پیش فرض معنی دار بودن مدل تایید می شود.					0.00	سطح معنی داری
پیش فرض استقلال خطاهای مدل از یکدیگر تایید می شود.					۱,۵۳	آماره دوربین واتسون

۴- نتیجه گیری و بحث

این تحقیق بر اساس نظریه وابستگی اجتماعی، تاثیر دولتی بودن همزمان حسابرِس مستقل و مدیرعامل شرکت، و همچنین تغییر همزمان حسابرِس مستقل و مدیرعامل شرکت، بر نوع اظهار نظر حسابرِس مستقل و محافظه کاری مشروط حسابداری را مورد بررسی قرار می دهد.

یافته ها و نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول تحقیق نشان می دهد دولتی بودن همزمان مدیرعامل و حسابرِس مستقل، دارای اثری مستقیم بر صدور اظهار نظر مقبول توسط حسابرِس مستقل می باشد. یعنی هرگاه مدیر عامل شرکت مورد رسیدگی منصوب دولت باشد و حسابرِس نیز سازمان حسابرسی باشد، در آن صورت احتمال صدور اظهار نظر مقبول حسابرسی افزایش می یابد. این موضوع بیانگر آن است که ارتباط

اساس نظریه وابستگی اجتماعی این گونه تفسیر نمود که دوستی ها، روابط و تعاملات اجتماعی میان حسابرس و مدیریت صاحبکار در اقتصادی نظیر اقتصاد ایران، تضاد منافع میان مدیریت و سهامدار را افزایش می دهد. بیان دیگر، ارتباطات میان مدیر و حسابرس به نوعی همسویی منافع میان آن ها ایجاد می نماید. این موضوع، وظیفه حسابرس در اعتباردهی به صورت های مالی را تضعیف می نماید. نتایج این مقاله می تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار سیاست گذاران بازار سرمایه و حرفه حسابرسی قرار دهد. از جمله آن که وابستگی میان مدیر و حسابرس موجب کاهش استقلال حسابرس و در نتیجه افزایش ریسک حسابرسی خواهد شد. از طرف دیگر، همسویی میان مدیر و حسابرس موجب افزایش محافظه کاری حسابداری می شود. اگر محافظه کاری را به عنوان یک مکانیزم نظارتی در راستای اهداف نظام راهبری بدانیم، در آن صورت وجود پیوندهای اجتماعی میان مدیریت و حسابرس مستقل موجب تقویت نظام راهبری شرکتی خواهد شد. برای قانون گذاران و سیاست گذاران حرفه حسابرسی پیشنهاد می شود تا دستورالعملی برای پذیرش کار حسابرسی با توجه به روابط اجتماعی میان حسابرس و مدیریت صاحبکار تنظیم شود. هم چنین به قانون گذاران و سیاست گذاران حوزه بازار سرمایه پیشنهاد می شود تا الزام روابط میان مدیریت واحد تجاری و حسابرس مستقل افشاء و گزارش شود.

فهرست منابع

- * احمدی لویه، افشین، نیکومرام هاشم، رهنمای رودپشتی، فریدون، بنی مهد، بهمن (۱۳۹۷) حق انتخاب حسابرس و مدیریت سود مبتنی بر اقالم تعهدی بر اساس نظریه انتخاب گالسر، فصلنامه علمی پژوهشی مطالعات تجربی حسابداری مالی، شماره ۶۰ صص ۱۰۳-۱۲۳
- * بنی مهد، بهمن، مرادزاده فرد، مهدی، زینالی مهدی (۱۳۹۲) رابطه بین تغییر حسابرس مستقل و اظهار نظر حسابرسی، دانش حسابداری شماره

و وابستگی مدیریت شرکت مورد رسیدگی و حسابرس، احتمال دریافت گزارش مقبول حسابرسی را افزایش می دهد و این موضوع به معنی آن است حسابرس، نسبت به عملکرد مدیر نظر مثبت دارد و نوعی همسویی منافع میان مدیریت و حسابرس وجود دارد. این یافته تحقیق حاضر با نتایج تحقیق هی و همکاران (۲۰۱۷) مطابقت دارد. به عقیده آن ها وجود پیوندهای اجتماعی میان مدیران صاحبکار و حسابرس مستقل باعث می شود تا بی طرفی حسابرس رعایت نشود و این مسئله باعث افزایش اظهار نظر مقبول حسابرسی می شود.

نتایج آزمون فرضیه دوم تحقیق نشان می دهد که متغیر مستقل تغییر همزمان مدیرعامل و حسابرس مستقل، دارای اثری معکوس بر صدور اظهار نظر مقبول توسط حسابرس مستقل می باشد. با توجه به این نتیجه، می توان گفت تغییر همزمان مدیرعامل و حسابرس مستقل موجب می شود تا حسابرس اظهار نظر غیرمقبول صادر نماید. به عبارت دیگر این موضوع باعث افزایش کیفیت حسابرسی می شود. این یافته را می توان با نتایج تحقیق محمد ناصر و همکاران (۲۰۱۸) و هم چنین وون و یی (۲۰۱۸) یکسان و مشابه دانست. آن ها در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که ارتباط میان مدیران شرکت و حسابرس مستقل، موجب افزایش کیفیت حسابرسی می شود.

نتیجه حاصل از آزمون فرضیه سوم تحقیق، نشان می دهد که دولتی بودن همزمان حسابرس مستقل و مدیرعامل موجب افزایش محافظه کاری حسابداری می شود. هم چنین نتایج حاصل از آزمون فرضیه چهارم تحقیق نشان می دهد که متغیر مستقل تغییر همزمان مدیرعامل و حسابرس مستقل، اثر معنی داری بر محافظه کاری مشروط حسابداری ندارد. این نتایج مغایر با نتایج تحقیق شی و چن (۲۰۱۲) و بین و همکاران (۲۰۲۰) می باشد. آن ها در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که وجود پیوندهای اجتماعی میان مدیران عامل و حسابرس موجب کاهش محافظه کاری حسابداری می شود. نتایج این مقاله را می توان بر

- Economics 61(2) : 506-525
- ۱۰۸، صص ۹۱ الی ۱۰۸
- * Habib, A. and Muhammadi, A.H. (2018), "Political connections and audit report lag: Indonesian evidence", *International Journal of Accounting & Information Management*, Vol. 26 No. 1, pp. 59-80.
- * Hanson, J. 2016. PCAOB and Audit Committees—An Important Partnership. Speech Given at the AACMI Annual Meeting, Philadelphia, PA, October 26. Available at: <https://pcaobus.org/News/Speech/Pages/Hanson-speech-AACMI-10-26-16.aspx>
- * He, X., J. A. Pittman, O. M. Rui, and D. Wu. 2017. Do social ties between external auditors and audit committee members affect audit quality? *The Accounting Review* 92 (5): 61–87.
- * Krishnan, J., (2005) Audit Committee Quality and Internal Control: An Empirical Analysis , *The Accounting Review* : 80 (2): 649–675.
- * Kwon , S.Y., Ye, S.H., (2018) *Do Social Ties between CEOs and Engagement Audit Partners Affect Audit Quality and Audit Fees?* | *AUDITING: A Journal of Practice* . 37 (2): 139–161
- * Lara, J.M., Osmá, B., Penalva, F., (2009) Accounting conservatism and corporate governance, *Review of Accounting Studies*, 14(1): 161-201
- * Li, W., Pittman, J. A., Wang, Z., Zhao, Z., (2020) The Importance of Clients' Social Ties to Audit Adjustments . Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3603706>
- * Liang, S., Chen, D., Fu, B., Fung, K., (2017) Independent directors' board networks and accounting conservatism, *China Journal of Accounting Studies*, 5(2): 173-195
- * Mathieu, J., M. T. Maynard, T. Rapp, and L. Gilson. 2008. Team effectiveness 1997–2007: A review of recent advancements and a glimpse into the future. *Journal of Management* 34 (3): 410–476.
- * Rose, J. M., Rose, A. M., Norman, C. S., & Mazza, C. R. (2014). Will disclosure of friendship ties between directors and CEOs yield perverse effects?. *The Accounting Review*, 89(4), 1545- 1563.
- * Skaife, H.A., Veenman, D., Wangerin, D., (2014) Internal control over financial reporting and managerial rent extraction: Evidence from the profitability of insider trading , *Journal of Accounting & Economics*, Vol.55(1) : 91-110
- * Watts, R., (2003) Conservatism in
- * بنی مهد ، بهمن ، حساس یگانه ، یحیی ، یزدانیان ، نرگس (۱۳۹۳) مدیریت سود و اظهارنظر حسابرس: شواهدی از بخش خصوصی حسابرسی ، مجله حسابداری مدیریت شماره ۲۱ صص ۱۷-۳۲
- * قاسمی نژاد ، احسان ، گرکز ، منصور (۱۳۹۳) تغییر مدیریت و اظهار نظر حسابرس: آزمون فرضیه همسویی مدیریت و حسابرس دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت ، شماره ۱۲ ، صص ۴۵-۵۲
- * وهاب زاده گردرودباری ، میلاد ، بنی مهد ، بهمن (۱۳۹۵) اثر رابطه مداری بر قضاوت‌های اخلاقی حسابرسان ، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت ، شماره ۲۰ ، صص ۱-۱۲
- * Baber W.R., J. Krishnan, and Y. Zhang(2014) Investor perceptions of the earnings quality consequences of hiring an affiliated auditor. *Review of Accounting Studies*. Vol. 19: 69–102
- * Ball, R., Shivakumar, L., (2005) Earnings quality in UK private firms: comparative loss recognition timelines, *Journal of Accounting & Economics*, 39(1) 83-128
- * 8-Chen, Y., Wang, Y., & Lin, L. (2014). Independent directors' board networks and controlling shareholders' tunneling behavior. *China Journal of Accounting Research*, 7, 101–118.
- * Christensen, B.E., Omer, T.C., Shelley, M.K., Wong , P.E., (2019) Affiliated Former Partners on the Audit Committee: Influence on the Auditor-Client Relationship and Audit Quality .*AUDITING: A JOURNAL OF PRACTICE & THEORY*, Vol. 38, No. 3 :95–119
- * Dhaliwal, D. S., P. T. Lamoreaux, C. S. Lennox, and L. M. Mauler. 2015. Management influence on auditor selection and subsequent impairments of auditor independence during the post-SOX period. *Contemporary Accounting Research* 32 (2): 575–607.
- * Fracassi, C., Tate, G., (2012) External Networking and Internal Firm Governance, *The Journal of Finance* , 67(1) 153-194
- * Guan, Y., Su, L., Wu, D., Yang , Z., (2016) Do School Ties between Auditors and Client Executives Influence Audit Outcomes? *Journal of Accounting and*

Accounting Part II: Evidence and Research Opportunities, *Accounting Horizons*, 17(4): 287-301

- * Xie, D., & Chen, Y. (2012). Board network: Definition, characteristics and measurement. *Accounting Research*, 3, 44-51
- * Yin, M., Zhang, J., Han, J., (2020) Impact of CEO-board social ties on accounting conservatism: Internal control quality as a mediator, *The North American Journal of Economics and Finance*. Vol. 52, 1-11

یادداشت ها

- ¹ Social Ties
- ² He
- ³ Watts
- ⁴ Krishnan
- ⁵ Skaife
- ⁶ Ball & Shivakumar
- ⁷ Fracassi & Tate
- ⁸ Lara
- ⁹ Xie & Chen
- ¹⁰ Liang
- ¹¹ Mathieu
- ¹² Baber
- ¹³ Guan
- ¹⁴ Chen
- ¹⁵ Rose
- ¹⁶ Kwon & Ye
- ¹⁷ Cheristensen
- ¹⁸ Li
- ¹⁹ Yin