

Investigating the effect of Market Concentration, Market Share Gap and Auditor Leadership on Audit Quality

Ahmad Rezaie zadeh molla¹, Amir Ghafourian shagerdi²

1. Master of Auditing, Faculty of Administrative Sciences, Imam Reza International University, Mashhad, Iran.
2. Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Administrative Sciences, Imam Reza International University, Mashhad, Iran.

ABSTRACT

Received: 10/05/2022 - Accepted: 10/10/2022

This research has investigated the effect of market concentration, market share distance and auditor leadership on audit quality in the capital market (Tehran Stock Exchange). In this research, the issue of competition in the audit market and its effects on audit quality was investigated. Based on economic theory, three competitive criteria of the auditor's power in the market were defined and studied: concentration, market share and leadership in the market. advanced research, by testing the efficiency of scientific topics and developing applied knowledge about the correlation between variables in order to adapt to the previous theoretical literature, from the aspect of the applied goal, from the aspect of the quantitative research process, from the aspect of the method of collecting and analyzing information. Descriptive correlation and logically, it is an inductive research. In order to test the hypotheses in the research models, the information of the companies admitted to the Tehran Stock Exchange during the period 2012 to 2020 was used for the main purpose of the research. The information of 143 companies was collected, processed and analyzed by appropriate descriptive statistics methods and inferential statistical methods to identify the type of composite data and using R statistical software. The results showed that there is a significant relationship between auditor market concentration and audit quality. There is a significant relationship between industry market share and audit quality. There is no significant relationship between industry leadership in the market and audit quality.

Keywords: auditor's power, market concentration, auditor's market share, auditor's leadership, audit quality

بررسی تأثیر تمرکز بازار، فاصله سهم بازار و رهبری حسابرسی بر کیفیت حسابرسی

احمد رضائی زاده ملا^۱، امیر غفوریان شاگردی^۲

۱. کارشناسی ارشد حسابداری، دانشکده علوم اداری، دانشگاه بین المللی امام رضاع، مشهد، ایران.
۲. دانشیار گروه حسابداری، دانشکده علوم اداری، دانشگاه بین المللی امام رضاع، مشهد، ایران.

چکیده

این پژوهش تأثیر تمرکز بازار، فاصله سهم بازار و رهبری حسابرس بر کیفیت حسابرسی در بازار سرمایه (بورس اوراق بهادار تهران) را بررسی است. در این پژوهش مسئله رقابت در بازار حسابرسی و تأثیرهای آن بر کیفیت حسابرسی بررسی شده است. با تکیه بر نظریه اقتصادی، سه معیار رقابتی قدرت حسابرس در بازار، تعریف و بررسی شد: «تمرکز»، «سهم بازار» و «رهبری در بازار». پژوهش با آزمون کارایی مباحث علمی و توسعه دانش کاربردی درباره رابطه همبستگی بین متغیرها به منظور انطباق با ادبیات نظری پیشین، از جنبه هدف کاربردی، از جنبه فرآیند پژوهشی کمی، از جنبه شیوه گردآوری و تحلیل اطلاعات، توصیفی - همبستگی و از جنبه منطقی، پژوهشی - استقرایی است. در جهت هدف محوری تحقیق، برای آزمون فرضیه ها در مدل های تحقیق از اطلاعات شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در دوره زمانی ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۹ استفاده شد. اطلاعات ۱۴۳ شرکت پس از جمع آوری، پردازش شد و با استفاده از روش های آمار توصیفی مناسب و همچنین روش های آماری استنباطی جهت تشخیص نوع داده های ترکیبی و با استفاده از نرم افزار آماری R، تجزیه و تحلیل گردید. نتایج نشان داد بین تمرکز بازار حسابرس و کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد. بین فاصله سهم بازار صنعت و کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد. بین رهبری صنعت بودن در بازار و کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود ندارد.

تاریخ دریافت مقاله: ۱۴۰۱/۰۲/۲۰
تاریخ پذیرش مقاله: ۱۴۰۱/۰۷/۱۸

کلیدواژه ها: قدرت حسابرس، تمرکز بازار، سهم بازار حسابرس، رهبری حسابرس، کیفیت حسابرسی.

مقدمه

طی دهه‌های گذشته، نهادهای نظارتی در سراسر جهان بارها درباره سطح بالای تمرکز محوری تأمین‌کننده در بازار حسابرسی و پیامدهای نامطلوب احتمالی آن، ابراز نگرانی کرده‌اند. در ایالات متحده، دیوان محاسبات دولت^۱ در گزارش سال ۲۰۰۸ خود نگرانی‌های زیر را بیان کرد: «بازار کلی همچنان یک انحصار چندگانه محدود را نشان می‌دهد، که یک بازار متمرکز است که در آن تعداد کمی از شرکت‌ها به اندازه کافی سهم بازار دارند تا بتوانند به طور بالقوه از قدرت بازار خود استفاده کنند، یا به صورت یک جانبه یا از طریق تبانی، تا حد زیادی بر قیمت و سایر اقدام‌های تجاری یعنی «مزیت - فایده - سود - منفعت» تأثیر بگذارد. شرکت‌هایی که از قدرت قابل توجهی در بازار برخوردار هستند، این ظرفیت را دارند که کیفیت محصولات خود را کاهش دهند یا خدماتی را که ارائه می‌دهند کاهش دهند، زیرا نبود گزینه‌های رقابتی، توانایی مشتریان برای دریافت خدمات در سایر نقاط را محدود می‌کند.» (دیوان محاسبات دولت آمریکا، ۲۰۰۸). اینک و چگونه قدرت بازاری حسابرس بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد، همچنان یک پرسش بی‌پاسخ است. انجام این پژوهش از چند جنبه حایز اهمیت است. مطالعه حاضر حداقل به سه روش پژوهش‌های مربوط به رقابت حسابرس را توسعه می‌دهد: نخست، مطالعات قبلی درباره آثار رقابت بر کیفیت حسابرسی برای به دست آوردن ساختار بازار حسابرسی، از اقدام‌های تمرکز بازار استفاده می‌کند اما آن‌ها برای ایجاد انگیزه در استفاده از تمرکز بازار به عنوان نماینده‌ای برای رقابت در بازار حسابرسی، به نظریه اقتصادی متوسل نمی‌شوند.

بونه و همکاران^۲ (۲۰۱۲) اشاره می‌کنند که تأثیر تمرکز حسابرس بر کیفیت حسابرسی لزوماً به تأثیرهای رقابت بر کیفیت حسابرسی تبدیل نمی‌شود و آن‌ها نشان نمی‌دهند که

1. Government Accountability Office (GAO)
2. Boone, et al

تمرکز زیاد در بازار حسابداری، معادل رقابت کم است. مسیر علمی پیش روی این پژوهش با این نکته همراه است و استدلال بر این است که بازار حسابداری را می توان به عنوان یک انحصار چندگانه متفاوت معرفی کرد. از این رو، معیار بالقوه برتری برای رقابت حسابرس و قدرت بازار وجود دارد. دوم، مطالعات قبلی به طور عمده از داده های مربوط به قبل از بحران مالی استفاده می کنند. سوم، نتایج حاصل از این پژوهش بر اساس شواهد بازار سرمایه داخل، ممکن است برای نهادهای نظارتی مفید باشد، زیرا نشان می دهد که قدرت بازار حسابرس لزوماً بد نیست زیرا رهبران، کیفیت حسابداری بالاتری را ارائه می دهند. سرانجام، رهبری صنعت شرط کافی برای حسابرسان برای ارائه حسابداری های متمایز از نظر کیفیت نیست. این امر نشان می دهد که رقابت شدید، تأثیر منفی بر کیفیت حسابداری دارد.

مطالعه حاضر به چند طریق پژوهش های مربوط به رقابت حسابرس را توسعه می دهد. مسیر علمی پیش روی این پژوهش با این نکته همراه و استدلال بر این است که بازار حسابداری را می توان به عنوان یک انحصار چندگانه متفاوت معرفی کرد. از این رو، معیار بالقوه برتری برای رقابت حسابرس و قدرت بازار وجود دارد. نتایج حاصل از این پژوهش بر اساس شواهد بازار سرمایه داخل، ممکن است برای نهادهای نظارتی مفید باشد، زیرا نشان می دهد که قدرت بازار حسابرس لزوماً بد نیست زیرا رهبران، کیفیت حسابداری بالاتری را ارائه می دهند. سرانجام، رهبری صنعت شرط کافی برای حسابرسان جهت ارائه حسابداری های متمایز از نظر کیفیت نیست و این امر نشان می دهد که رقابت شدید، تأثیر منفی بر کیفیت حسابداری دارد. این یافته ها بینش های جدیدی را برای مؤسسات حسابداری، کمیته های حسابداری و تنظیم کنندگان استانداردها با توجه به سطح کیفیت حسابداری که ممکن است حسابرس ارائه دهد، ارائه می کنند.

مبانی نظری پژوهش

مطالعات قبلی حسابرسی (کالاپور و همکاران^۱، ۲۰۱۰؛ بونه و همکاران، ۲۰۱۲؛ نیوتن و همکاران^۲، ۲۰۱۳)، رابطه بین تراکم بازار حسابرسی و کیفیت حسابرسی را در دوره قبل از گزارش دیوان محاسبات دولت آمریکا بررسی کرده‌اند، اما شواهد متفاوتی را ارائه می‌دهند. به طور خاص، کالاپور و همکاران (۲۰۱۰) و نیوتن و همکاران (۲۰۱۳) یک ارتباط مثبت را گزارش می‌کنند، در حالی که بونه و همکاران (۲۰۱۲) یک ارتباط منفی را ثبت کرده‌اند. دیوان محاسبات دولت آمریکا (۲۰۰۸) اظهار می‌کند که «به نظر نمی‌رسد سطح تمرکز بازار نیز بر کیفیت حسابرسی تأثیر بگذارد، زیرا بسیاری از پاسخ‌دهندگان در نظرسنجی‌ها و کسانی که با آن‌ها مصاحبه شده است، ابراز داشتند که کیفیت حسابرسی بهبود یافته است، که برخی، آن‌ها را به قانون ساربینز-آکسلی^۳ (۲۰۰۲) نسبت داده‌اند. دیوان محاسبات دولت آمریکا (۲۰۰۸) اذعان می‌کنند که ممکن است حضور سهام بالا در بازار، لزوماً به رقابت کمتری منجر نشود زیرا رقابت انحصاری چندگانه هنوز هم می‌تواند شدید باشد و به ایجاد شرایط مطلوب برای مشتریان حسابرسی منجر شود.

ادبیات حسابرسی راهنمایی اندکی درباره ماهیت رقابت بین شرکت‌های حسابرسی ارائه می‌دهد. سیمونیک^۴ (۱۹۸۰) این فرضیه را که وجود رقابت قابل توجه قیمت در بازار حسابرسی وجود دارد، رد می‌کند؛ در حالی که گراکاس و سایورسون^۵ (۲۰۱۵) نشان می‌دهند که بازار خدمات حسابرسی کاملاً رقابتی نیست. مطابق با رقابت ناقص، بلیبترو و استفانی^۶ (۲۰۱۷) بازار حسابرسی را به عنوان یک رقابت برتراندی (یعنی قیمت) مدل‌سازی می‌کنند تا فقط با چند شرکت‌کننده، تعادل رقابتی حاصل شود. دیکیسر و همکاران^۷ (۲۰۱۹) استدلال می‌کنند که ویژگی‌های بازار حسابرسی بیشتر شبیه

1. Kallapur et a

2. Newton et al

3. Sarbanes-Oxley Act

4. Simunic

5. Gerakos and Syverson

6. Bleibtreu and Stefani

7. Dekeyser et al

ویژگی‌های یک انحصاری چندگانه با پیامدهای متفاوت است، جایی که شرکت‌های حسابداری بر روی کیفیت و قیمت رقابت می‌کنند. با این حال، دیگر محققان معتقدند که بازار به رقابت کورنو^۱ (مدلی اقتصادی که اصول قیمت‌گذاری در حالت انحصار دوگانه فروش و وجود تنها دو فروشنده در بازار را تحلیل کرده است) نزدیک است. در این رقابت شرکت‌ها در زمینه کمیت رقابت می‌کنند و با کاهش تعداد رقبای، رقابت کاهش می‌یابد (سیکانتته و همکاران^۲، ۲۰۱۵).

در این پژوهش با تکیه بر تئوری اقتصادی برای تعریف و آزمایش دو معیار رقابتی قدرت بازاری حسابرس، موضوع رقابت ناقص و قدرت بازار حسابرس و پیامد آن بر کیفیت حسابداری بررسی خواهد شد: الف) اندازه‌گیری تمرکز بازار سنتی به واسطه مدل‌های کورنو برای رقابت در بازار؛ ب) اندازه‌گیری رقابتی (یعنی فاصله سهم بازار صنعت) به واسطه نظریه رقابت فضایی^۳ (فضایی یا فاصله‌ای: یعنی فاصله سهم بازار از نزدیک‌ترین رقیب) (نیومن و ویلکنس^۴، ۲۰۱۲).

در این پژوهش، ادعا بر آن است که به دلایل زیر رابطه بین قدرت حسابرس و کیفیت حسابداری مبهم است. از ادبیات حسابداری قبلی می‌توان دریافت که مؤسسات حسابداری با استفاده از تخصص صنعت، به رقابت می‌پردازند و با تخصص در صنایع خاص، حق بیمه هزینه را دریافت می‌کنند (فرانسیس و همکاران^۵، ۲۰۰۵؛ نیومن و ویلکنس، ۲۰۱۲). این حق بیمه در هزینه‌های حسابداری، مؤسسات حسابداری متخصص را قادر می‌سازد تا بیشتر تلاش کنند و صنعت و دانش مشتری خود را گسترش دهند، که می‌تواند به کیفیت حسابداری بالاتر منجر شود. به هر روی، اینکه آیا یک استراتژی تخصصی صنعت منجر به قدرت بازار بیشتر می‌شود، به این امر بستگی دارد که آیا این

1. Cournot Competition

2. Ciconte et al

3. Spatial Competition Theory

4. Numan & Willekens

5. Francis et al

متخصص دارای رقیب‌های نزدیکی در بازار است یا خیر؟ (ویلکنس و همکاران^۱، ۲۰۲۰). به عبارت دیگر، حتی اگر یک حسابرس متخصص باشد، وجود یک رقیب، هزینه‌های حسابداری را تحت فشار قرار می‌دهد که می‌تواند به کاهش تلاش حسابداری و کیفیت ممیزی پایین‌تر منجر شود (نیومن و ویلکنس، ۲۰۱۲). در مقابل، افزایش رقابت قیمت ممکن است یک شرکت حسابداری را مجبور کند تا بر اساس ویژگی‌هایی مانند کیفیت حسابداری، خود را از رقیبان متمایز کند. به دنبال این استدلال، رقابت بین حسابرسان ممکن است به افزایش کیفیت حسابداری منجر شود (نیوتن و همکاران، ۲۰۱۳). ویلکنس و همکاران (۲۰۲۰) با استفاده از داده‌های ایالات متحده برای سال‌های ۲۰۰۹ تا ۲۰۱۷، رابطه بین قدرت بازار حسابرس و کیفیت حسابداری را بررسی کردند. نتایج پژوهش آنان نشان داد فاصله سهم بازار صنعت با کیفیت حسابداری ارتباط مثبت دارد، اما ارتباطی بین تمرکز بازار و کیفیت حسابداری وجود ندارد. علاوه بر این، آنان دریافتند که ارتباط مثبت بین فاصله سهم بازار و کیفیت حسابداری تنها زمانی برقرار می‌شود که حسابرس مستقر در بازار، رهبر باشد اگرچه رهبری صنعت ارتباط معناداری با کیفیت حسابداری ندارد. این یافته‌ها حاکی از آن است که کیفیت حسابداری تحت تأثیر سلطه سهم بازار یک رهبر بازار، بر رقبای خود تأثیر مثبت می‌گذارد. به طور خاص، قدرت بازار حاصل از تسلط سهم بازار، کیفیت حسابداری را بهبود می‌بخشد؛ در حالی که تسلط سهم بازار غیر رهبران با کیفیت حسابداری ارتباط ندارد. دیگر نتیجه این پژوهش نشان داد که تأثیر قابل توجهی در رهبری صنعت حاصل نشد. به طور کلی، نتایج نشان می‌دهد کیفیت حسابداری تحت تأثیر تسلط سهم بازار صنعت رهبر یک صنعت بر رقبای خود تأثیر می‌گذارد تا تخصص صنعت به خودی خود.

بسط نظری فرضیه‌های پژوهش

نظری: تمرکز بازار حسابرس متداول‌ترین معیار اندازه‌گیری سطح رقابت بازار حسابرسی در ادبیات حسابداری است. با این حال، پیرسون و ترومپتر^۱ (۱۹۹۴) نشان می‌دهند معیارهای تمرکز ممکن است مناسب نباشد؛ زیرا آن‌ها رقابت قیمتی بین رهبران بازار را به دست نمی‌آورند. مطابق با این فرضیه، دان و همکاران^۲ (۲۰۱۱) دریافتند که تمرکز کلی بازار پس از ادغام شرکت حسابداری از ۵ به ۴ بزرگ افزایش یافت، اما سهام این بازار پس از این ادغام برابر شد. دان و همکاران (۲۰۱۱) استدلال می‌کنند که این امر ممکن است توضیح دهد که چرا شواهد ارتباط بین تمرکز بازار و رقابت پس از ادغام، متناقض است (فیلدمن^۳، ۲۰۰۶). از منظر نظری، تمرکز بازار وکالت برای رقابت در مدل‌های کورنو است، جایی که کاهش تعداد تأمین‌کنندگان، به کاهش رقابت و قیمت‌های بالاتر منجر می‌شود. با این حال، این مدل‌ها فرض می‌کنند که شرکت‌ها از نظر کمیت و بازار از نظر مشابهت قیمت‌ها و محصولات، با هم همسو و همگن هستند. (کابرال^۴، ۲۰۰۰). دیدمن و لنوکس^۵ (۲۰۰۹) و نیومن و ویلکنس (۲۰۱۲) استدلال می‌کنند که دو مشکل نظری و تجربی در استفاده از تمرکز تأمین‌کننده برای اندازه‌گیری رقابت وجود دارد. به عنوان مثال، تنها با یک یا دو منبع تغذیه در بازار می‌توان نتیجه رقابتی را به دست آورد، زیرا تهدید ورود از سوی رقبای جدید حتی می‌تواند یک انحصارگر را به سمت قیمت‌های رقابتی سوق دهد (بائومال و همکاران^۶، ۱۹۸۲). از نظر تجربی، استفاده از معیارهای تمرکز فرض می‌کند که همه شرکت‌های یک صنعت از یک سطح رقابت برخوردارند، که غالباً چنین نیست.

با وجود این، مطالعات اخیر که رابطه بین کیفیت حسابداری و رقابت را بررسی

1. Pearson and Trompeter

2. Dunn et al.

3. Feldman

4. Cabral

5. Dedman and Lennox

6. Baumol et al

می‌کنند، بر تمرکز بازار به عنوان معیار اندازه‌گیری رقابت تمرکز دارند. کالاپور و همکاران (۲۰۱۰)، نیوتن و همکاران (۲۰۱۳) و بونه و همکاران (۲۰۱۲) رابطه بین کیفیت سود و تمرکز بازار حسابداری در ایالات متحده را بررسی می‌کنند. کالاپور و همکاران (۲۰۱۰) ارتباط مثبتی بین تمرکز بازار حسابداری و کیفیت تعهدی پیدا کردند، در حالی که بونه و همکاران (۲۰۱۲) دریافتند که تمرکز بالاتر، باعث افزایش تمایل مشتری به فقط غلبه بر پیش‌بینی درآمد تحلیلگر می‌شود. نیوتن و همکاران (۲۰۱۳) از یک معیار تمرکز متعارف استفاده کردند و دریافتند مشتریانی که تمرکز کمتری دارند، به دلیل موفق نبودن در استفاده از اصول کلی پذیرفته شده حسابداری^۱، احتمالاً صورت حساب درآمد خود را دوباره اظهار می‌کنند. این امر آن‌ها را به این نتیجه رساند که وقتی رقابت کمتر شود، کیفیت حسابداری بالاتر است. فرانسیس و همکاران^۲ (۲۰۱۳) نتیجه گرفتند که ارزیابی تأثیر تمرکز بر کیفیت حسابداری بسیار دشوار است و نتایج شواهد نظری و تجربی با هم متناقض هستند. از یک طرف، آن‌ها استدلال می‌کنند که رقابت بیشتر منجر به انگیزه‌های قوی‌تر برای حسابداری‌های با کیفیت بالا می‌شود. از طرف دیگر، استدلال می‌کنند که سهم بزرگ چهار بزرگ حسابداری در بازار ممکن است نشان دهنده تقاضای شدید برای حسابداری‌های با کیفیت بالا باشد. آن‌ها دریافتند که مشتریان چهار بزرگ حسابداری در کشورهایی که سهم بیشتری از بازار چهار بزرگ حسابداری دارند، از کیفیت سود بالاتری برخوردار هستند. به هر روی، در کشورهایی که تمرکز بازاری بیشتری در گروه مشتریان چهار بزرگ حسابداری وجود دارد، مشتریان چهار بزرگ حسابداری کیفیت سود پایین‌تری دارند.

تجربی: افیفا و همکاران^۳ (۲۰۲۱) در پژوهشی با هدف تعیین چگونگی تأثیر دوره تصدی حسابداری و تمرکز بازار حسابداری بر کیفیت حسابداری در شرکت‌های پذیرفته

1. *Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)*

2. Francis et al

3. Affifah et al

شده در بورس جاकारتا ۲۰۱۶-۲۰۲۰ دریافتند که دوره تصدی حسابرسی دارای تأثیر منفی با اهمیت کم است؛ تمرکز بازار حسابرسی دارای تأثیر منفی با اهمیت کم است، و دوره تصدی حسابرسی و بازار حسابرسی نشان داده شده است. هوآنگ و همکاران^۱ (۲۰۱۶) در بررسی تأثیر تمرکز بازار حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی در چین با تحلیل ۱۲۳۳۴ مشاهده سال - شرکت برای دوره ۲۰۰۱ تا ۲۰۱۱ به رابطه مثبت مهمی میان تمرکز و حق الزحمه حسابرسی دست یافتند. تحلیل بیشتر نشان می‌دهد که دستمزدهای حسابرسی فزاینده و کیفیت عواید مشتری حاصل از تمرکز افزایش یافته با این احتمال پایین‌تر مرتبط است که مدیران اجرایی و حسابرسان به خاطر قصورات حسابرسی به واسطه تنظیم‌کنندگان جریمه می‌شوند. اشلمن و گو^۲ (۲۰۱۴) در بررسی رابطه بین حق الزحمه غیرعادی و کیفیت حسابرسی یافته‌ها حاکی از آن بود که حق الزحمه‌های غیرعادی حسابرس اثر مثبتی بر کیفیت حسابرسی دارد. زوریگات^۳ (۲۰۱۱) در بررسی رابطه بین ساختار مالکیت و کیفیت حسابرسی بر اساس داده‌های مربوط به ۱۹۸ شرکت پذیرفته‌شده در بازار سرمایه اردن به این نتیجه رسید شرکت‌هایی که دارای سهامدار خارجی و سهامدار نهادی هستند، رابطه معنادار مثبتی با کیفیت حسابرسی دارند در حالی که در این‌گونه شرکت‌ها تمرکز مالکیت رابطه منفی با کیفیت حسابرسی دارد. نصیرزاده و همکاران (۱۳۹۵) در بررسی تأثیر رقابت در بازار حسابرسی، بر کیفیت حسابرسی در دوره مطالعه، سال‌های ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۴، نشان دادند که بین رقابت در بازار حسابرسی و کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود ندارد. سایر نتایج پژوهش نشان داد اندازه بازار حسابرسی بر رابطه بین شاخص تمرکز صاحبکار و کیفیت حسابرسی، اثر منفی و معناداری دارد. ولی، اثر اندازه بازار حسابرسی بر رابطه بین شاخص‌های تمرکز حسابرس و فشار رقابتی رقبا با کیفیت حسابرسی معنادار نیست.

1. Huang, et al
2. Eshleman & Guo
3. Zureigat

خدمتی پور و همکاران (۱۳۹۲) در بررسی تأثیر هزینه‌های نمایندگی و عدم تقارن اطلاعاتی بر کیفیت حسابرسی در نمونه‌ای انتخابی از بورس تهران طی بازه زمانی سال‌های ۱۳۸۰ تا ۱۳۸۹ نشان دادند که اگر برای سنجش متغیر کیفیت حسابرسی از معیار اندازه حسابرسی استفاده شود، رابطه منفی و معناداری بین هزینه‌های نمایندگی و کیفیت حسابرسی وجود دارد. همچنین رابطه‌ای منفی و معنادار بین عدم تقارن اطلاعاتی و کیفیت حسابرسی وجود دارد. هیچ رابطه معناداری بین هزینه‌های نمایندگی و کیفیت حسابرسی حاصل نمی‌شود. همچنین، برخلاف پیش‌بینی و پیشینه نظری، رابطه بین کیفیت حسابرسی و عدم تقارن اطلاعاتی، مثبت و معنادار شد. با توجه به بحث نظری و ارائه خلاصه از نتایج تجربی، فرضیه اول این پژوهش به شرح زیر تبیین می‌شود:

فرضیه اول: بین تمرکز بازار حسابرسی و کیفیت حسابرسی، رابطه معناداری وجود دارد نظری: بعید به نظر می‌رسد که بازار حسابرسی کاملاً رقابتی باشد و بتواند به عنوان یک بازار انحصاری چندگانه شناخته شود (دیکیسر و همکاران، ۲۰۱۹). از مدل‌های رقابت فضایی معمولاً برای توصیف انحصاری چندگانه در شرایطی که از طریق تمایز محصول رقابت وجود دارد، استفاده می‌شود. دیدگاه فضایی اذعان می‌کند که تأمین‌کنندگان، به دلیل جداسازی بازار ایجاد شده به واسطه فضا، قدرت بازار را در دست دارند (حتی به طور جزئی). این دیدگاه فضایی با مطالعات حسابرسی تحلیلی، مطابقت دارد (چان و همکاران^۱، ۲۰۰۴). در مقایسه با بیشتر ادبیات موجود درباره قیمت‌گذاری حسابرسی، رویکرد فضایی راهی متفاوت از مفهوم‌سازی ماهیت رقابت در بازار خدمات حسابرسی را ارائه می‌دهد: رقابت امری ناقص و محلی است و مؤسسات حسابرسی بازیگران استراتژیک هستند. بر اساس نظریه فضایی، نیومن و ویلکنس (۲۰۱۲) پیش‌بینی می‌کنند که دو اثر متمایز از موقعیت حسابرسی در بازار حسابرسی بر قیمت‌گذاری حسابرسی

تأثیر می‌گذارد: الف) موقعیت حسابرس نسبت به ارجحیت مشتری (به عنوان مثال، آیا حسابرس در صنعت مشتری متخصص است؟) و ب) موقعیت حسابرس نسبت به رهبری صنعت (به عنوان مثال، آیا حسابرس قادر است از رهبر صنعت خود متمایز شود؟).

نیومن و ویلکنس (۲۰۱۲) با تمایز بین این دو ویژگی مکانی، بین کیفیت و قدرت بازار اثرات تمایز حسابرس بر قیمت‌گذاری حسابرسی تمایز قایل شد. تعریف تخصص صنعت به عنوان انتخاب محل مربوط در بازار حسابرسی، نیومن و ویلکنس (۲۰۱۲) دریافتند که هزینه حسابرسی که توسط حسابرس اخذ می‌شود نه تنها در تخصص صنعت افزایش می‌یابد (یعنی همترازی بین انتخاب تخصص حسابرس و ترجیحات مشتری) بلکه سبب افزایش فاصله سهم بازار صنعت بین دفتر حسابرسی فعلی و نزدیکترین رقیب آن نیز می‌شود (یعنی مکان حسابرس نسبت به نزدیکترین رقیب). یافته‌های آن‌ها حاکی از آن است که فاصله سهم بازار حسابرس تأثیر مثبتی بر حق الزحمه حسابرسی بالاتر و فراتر از حق بیمه تخصص صنعت دارد. در این مطالعه، فاصله سهم بازار صنعت را به عنوان دومین معیار قدرت بازار حسابرس ارزیابی می‌شود و تأثیر آن را بر کیفیت حسابرسی بررسی می‌گردد. مسافت سهم بازار صنعت میزان قدرت بازار را در اختیار حسابرس مستقر در مقایسه با نزدیکترین رقیب خود قرار می‌دهد، در حالی که اقدام‌های تمرکز بازار متوسط درجه قدرت بازار را در یک بخش بازار جذب می‌کند. تاکنون هیچ پژوهشی در قبل برای ارتباط بین فاصله سهم بازار و کیفیت حسابرسی انجام نشده است. تا پیش از این، مشخص نبود که چگونه فاصله سهم بازار حسابرس از رقبای نزدیک خود با کیفیت حسابرسی ارتباط دارد.

تجربی: ویلکنس و همکاران (۲۰۲۰) با استفاده از داده‌های ایالات متحده برای سال‌های ۲۰۰۹ تا ۲۰۱۷، نشان دادند که فاصله سهم بازار صنعت با کیفیت حسابرسی ارتباط مثبت دارد. مولائی و همکاران (۱۴۰۱) دریافتند که کیفیت حسابرسی با توجه به

عوامل علی، زمینه‌ای و مداخله‌گر شناسایی شده از طریق اتخاذ راهبردهای ارائه شده، منجر به خلق پیامدهای مطلوبی مانند ارتقای کیفیت حسابداری، کمک به توسعه بازار سرمایه و افزایش اعتبار مؤسسات حسابرسی می‌شوند. سجادی و همکاران (۱۳۹۱) در بررسی تأثیر تداوم انتخاب حسابرس بر کیفیت حسابرسی با داده‌های مربوط به ۷۲ شرکت به عنوان نمونه برای دوره زمانی ۱۳۸۲ الی ۱۳۸۸ نشان دادند تداوم انتخاب حسابرس تأثیر معناداری بر کیفیت حسابرسی ندارد. عطایی شریف و همکاران (۱۳۹۹) در بررسی اثر تعاملی توانایی مدیریت و درماندگی مالی بر کیفیت حسابرسی نشان دادند که توانایی مدیریت دارای اثری کاهنده بر اقلام تعهدی اختیاری می‌باشد. اما این ارتباط تحت تأثیر درماندگی مالی شرکت قرار نمی‌گیرد. کردستانی و همکاران (۱۳۹۷) نشان دادند که تمرکز بازار حسابرسی، موجب کاهش حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی می‌شود. با توجه به بحث نظری و ارائه خلاصه از نتایج تجربی فرضیه دوم این پژوهش به شرح زیر تبیین می‌گردد:

فرضیه دوم: بین فاصله سهم بازار صنعت و کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

نظری: کیفیت حسابرسی و عوامل مؤثر بر آن، از دیرباز مورد توجه و علاقه سرمایه‌گذاران، مدیران، تحلیلگران مالی، پژوهشگران و اعتباردهندگان بوده است. زیرا حسابرسی با کیفیت بالا، از طریق بهبود قابلیت اتکا و افزایش اعتبار فرایند گزارشگری مالی، به سودمندی این فرایند و کارایی بازار مالی کمک می‌کند و علاوه بر آنکه موجب اعتماد استفاده‌کنندگان به اطلاعات می‌شود، به اتخاذ تصمیم‌های مناسب برای تخصیص منابع توسط سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و سایر فعالان بازار سرمایه می‌شود (مولائی و همکاران، ۱۴۰۱). در مدل‌های رقابت فضایی، بیشترین فشار بر قیمت‌گذاری از رقبایی ناشی می‌شود که نزدیک‌ترین فاصله را با رهبران صنعت دارند (چان و همکاران، ۲۰۰۴). وقتی رقبا از نظر سطح تخصص نزدیک باشند (وقتی فاصله سهم بازار کم است)،

این احتمال وجود دارد که مشتری تمایلی به پرداخت حق الزحمه بیشتر برای تخصص صنعت نداشته باشد؛ زیرا رقبا سطح کیفی مشابهی را ارائه می دهند. این کاهش در حق الزحمه ممکن است به کاهش تلاش حسابرسی و کیفیت حسابرسی منجر شود. در مقابل، هر چه از نظر تخصص در صنعت، حسابرس به رهبران صنعت نزدیک تر باشند، به دلیل کاهش هزینه ها، تمایل صاحبکار برای جابه جایی بین این حسابرسی بیشتر است. این امر ممکن است انگیزه های حسابرس فعلی را برای تمایز خود از سایر عوامل افزایش دهد، که به نوبه خود ممکن است منجر به حسابرسی های با کیفیت بالاتر شود. این فرضیه با استدلال های ارائه شده توسط دیوان محاسبات دولت آمریکا در گزارش ۲۰۰۸ مطابقت دارد که اظهار می کند: رقابت در یک بازار انحصاری چندگانه نیز می تواند شدید باشد و منجر به بازاری با قیمت های رقابتی، نوآوری و ارائه خدماتی با کیفیت بالاتر شود.

تجربی: موچان و همکاران^۱ (۲۰۲۲) در بررسی نقش رهبری شرکای حسابرسی بر کیفیت تعهدات حسابرسی دریافتند شرکای دارای نقش رهبر، کیفیت حسابرسی متوسط و پایین تری نسبت به مواردی که توسط شرکایی هدایت می شوند که صرفاً بر خدمات مشتری متمرکز شده اند، نشان می دهند. سیدل و همکاران^۲ (۲۰۲۰) در بررسی اینکه «آیا فرهنگ و تنوع رهبران حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تأثیر می گذارد؟» دریافتند که تنوع بیشتر در بین شرکای حسابرسی با کیفیت حسابرسی بالاتر با ویژگی های صاحبکار، رهبری منطقه جغرافیایی توسط حسابرس و تخصص شرکای مؤسسه حسابرسی مرتبط است. ویلکنس و همکاران (۲۰۲۰) در مطالعه ای به بررسی این امر پرداختند که آیا قدرت بازاری حسابرس، با کیفیت حسابرسی ارتباط دارد یا خیر؟ با استفاده از داده های شرکت های ایالات متحده از سال ۲۰۰۹ تا ۲۰۱۷، تأثیر کیفیت حسابرسی بر دو معیار رقابتی قدرت بازاری حسابرس بررسی شد: ۱- سنجش تمرکز بازار

1. Mowchan, et al

2. Seidel, et al

سننتی (شاخص هرفیندال) و ۲- یک سنجش رقابتی ناشی از تئوری رقابت فضایی (یعنی فاصله سهم بازار از نزدیک‌ترین رقیب). نتایج نشان می‌دهد فاصله سهم بازار صنعت با کیفیت حسابرسی ارتباط مثبت دارد، اما ارتباطی بین تمرکز بازار و کیفیت حسابرسی حاصل نشد. علاوه بر این، دریافتند که ارتباط مثبت بین فاصله سهم بازار و کیفیت حسابرسی، تنها زمانی برقرار می‌شود که حسابرس مستقر در بازار رهبر باشد، اگرچه خود رهبری صنعت ارتباط معناداری با کیفیت حسابرسی ندارد. این یافته‌ها حاکی از آن است که کیفیت حسابرسی تحت تأثیر سلطه سهم بازار یک رهبر بازار، بر رقبای خود تأثیر مثبت می‌گذارد.

چانگ و همکاران^۱ (۲۰۱۸) دریافتند که چسبندگی هزینه رو به بالا (رو به پایین) رابطه منفی (مثبتی) با کیفیت حسابرسی دارد که بر اساس مدیریت سود و محافظه‌کاری گزارشگری حسابرسی، اندازه‌گیری شده است. نیومن و ویلکنس (۲۰۱۲) دریافتند که فاصله سهم بازار صنعت، از رهبری صنعت بر هزینه‌های حسابرسی فقط برای رهبران بخش بازار تأثیر مثبت می‌گذارد، که نشان می‌دهد استراتژی تمایز برای رهبران صنعت مؤثرتر است. با توجه به بحث نظری و ارائه خلاصه از نتایج تجربی، فرضیه سوم این پژوهش به شرح زیر تبیین می‌گردد:

فرضیه سوم: بین رهبری صنعت در بازار و کیفیت حسابرسی، رابطه معناداری وجود دارد.

روش پژوهش

این تحقیق از نظر هدف، تحقیقی کاربردی است. از آنجا که این نوشتار به توصیف آنچه هست یا توصیف شرایط موجود بدون دخل و تصرف (و نه به الزام و توصیه خاص) می‌پردازد و با توجه به آنکه قضاوت‌های ارزشی در این تحقیق کم‌رنگ است، تحقیق حاضر در زمره تحقیقات توصیفی حسابداری به‌شمار می‌رود. به علاوه، با توجه به اینکه

از اطلاعات تاریخی در آزمون فرضیه‌ها (همبستگی ارتباط بین متغیرها) استفاده شده است، با در نظر گرفتن ماهیت و روشی که در این مطالعه استفاده می‌شود، نوعی تحقیق توصیفی - همبستگی به شمار می‌رود. مدل آزمون فرضیه اول برگرفته از پژوهش ویلکس و همکاران (۲۰۲۰) به شرح زیر می‌باشد:

$$\text{Abn_accruals}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{Herfindex}_{it} + \beta_2 \text{Size}_{it} + \beta_3 \text{Cfo}_{it} + \beta_4 \text{Leverage}_{it} + \beta_5 \text{Loss}_{it} + \beta_6 \text{MTB}_{it} + \beta_7 \text{Current}_{it} + \beta_8 \text{Roa} + \beta_9 \text{Sales}_{it} + \beta_{10} \text{TAL}_{it} + \beta_{11} \text{Ln_Tenure}_{it} + \beta_{12} \text{Big}_{it} + \text{Industry} + \varepsilon_{it}$$

به منظور اثبات ادعای مطرح شده فرضیه اول باید ضریب بتا یک (β_1) در رابطه بین تمرکز بازار حسابرس و کیفیت حسابرسی در سطح خطای مورد انتظار ($p:0/05$) پنج درصد معنادار باشد تا بتوان ادعا نمود این فرضیه برقرار است. مدل آزمون فرضیه دوم تحقیق به شرح زیر می‌باشد:

$$\text{Abn_accruals}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{Dis_Com}_{it} + \beta_2 \text{Size}_{it} + \beta_3 \text{Cfo}_{it} + \beta_4 \text{Leverage}_{it} + \beta_5 \text{Loss}_{it} + \beta_6 \text{MTB}_{it} + \beta_7 \text{Current}_{it} + \beta_8 \text{Roa} + \beta_9 \text{Sales}_{it} + \beta_{10} \text{TAL}_{it} + \beta_{11} \text{Ln_Tenure}_{it} + \beta_{12} \text{Big}_{it} + \text{Industry} + \varepsilon_{it}$$

به منظور اثبات ادعای مطرح شده فرضیه دوم باید ضریب بتا یک (β_1) در رابطه بین فاصله سهم بازار صنعت و کیفیت حسابرسی در سطح خطای مورد انتظار ($p:0/05$) ۵ درصد معنادار باشد، تا بتوان ادعا نمود این فرضیه برقرار است. مدل آزمون فرضیه سوم تحقیق به شرح زیر است:

$$\text{Abn_accruals}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{Leader_office}_{it} + \beta_2 \text{Size}_{it} + \beta_3 \text{Cfo}_{it} + \beta_4 \text{Leverage}_{it} + \beta_5 \text{Loss}_{it} + \beta_6 \text{MTB}_{it} + \beta_7 \text{Current}_{it} + \beta_8 \text{Roa} + \beta_9 \text{Sales}_{it} + \beta_{10} \text{TAL}_{it} + \beta_{11} \text{Ln_Tenure}_{it} + \beta_{12} \text{Big}_{it} + \text{Industry} + \varepsilon_{it}$$

به منظور اثبات ادعای مطرح شده فرضیه سوم پژوهش باید ضریب بتا یک (β_1) در رابطه بین رهبری صنعت حسابرس و کیفیت حسابرسی در سطح خطای مورد انتظار ($p:0/05$) پنج درصد معنادار باشد تا بتوان ادعا کرد این فرضیه برقرار است.

متغیر وابسته

Abn_accruals (کیفیت حسابرسی): در این پژوهش شاخص مورد استفاده برای نشان دادن کیفیت حسابرسی در سال t ، کیفیت اقلام تعهدی بر اساس مدل جونز^۱ (۱۹۹۱) است. بنابراین، قدر مطلق باقی‌مانده اقلام تعهدی به‌عنوان معیار کیفیت حسابرسی استفاده خواهد شد. محاسبه اقلام تعهدی اختیاری به شرح زیر است:

$$DA_{it} = TA_{it} - NDA_{it}$$

که در آن:

TA_{it} : کل اقلام تعهدی^۲

DA_{it} : اقلام تعهدی اختیاری^۳

NDA_{it} : اقلام تعهدی غیر اختیاری^۴

وجه نقد حاصل از فعالیت‌های عملیاتی - سود خالص = اقلام تعهدی

برای محاسبه NDA برای هر شرکت، با استفاده از رابطه رگرسیونی زیر و بر مبنای

مشاهدات دوره برآورد از اقلام تعهدی صورت می‌گیرد:

$$\frac{TA_{it}}{A_{it-1}} = \alpha_{it} \left(\frac{1}{A_{it-1}} \right) + \beta_{1it} \left(\frac{\Delta Sales_{it}}{A_{it-1}} \right) + \beta_{2it} \left(\frac{PPE_{it}}{A_{it-1}} \right) + \varepsilon_{it}$$

که در آن:

$A_{i,t-1}$: مجموع دارایی‌های شرکت در سال قبل.

$\Delta Sales_{i,t}$: تغییر در فروش از سال $t-1$ تا سال t .

PPE_{it} : اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات در سال t .

α_t و β_{jit} : پارامترهای خاص شرکت i در سال t .

بعد از محاسبه پارامترهای خاص شرکت و اقلام تعهدی غیراختیاری در دوره برآورد،

1. Jones
2. Total Accruals
3. Discretionary Accruals
4. Non- Discretionary Accruals

معادله ارقام تعهدی اختیاری برای هر شرکت، به شرح زیر خواهد بود:

$$FRQ_{it} = \frac{TA_{it}}{A_{it-1}} - \left[\alpha_{it} \left(\frac{1}{A_{it-1}} \right) + \beta_{1it} \left(\frac{\Delta Sales_{it}}{A_{it-1}} \right) + \beta_{2it} \left(\frac{PPE_{it}}{A_{it-1}} \right) \right] + \varepsilon_{it}$$

قدر مطلق ارقام تعهدی اختیاری شاخصی معکوس برای کیفیت حسابرسی است.

$$AQ = |\varepsilon|$$

متغیرهای مستقل

Herfindex^۱ (تمرکز بازار حسابرس): تمرکز (رقابت) در بازار حسابرسی به کمک شاخص هرفیندال - هریشمن با پیروی از پژوهش‌های پیشین (پیرسون و ترومپتر، ۱۹۹۴؛ ویلیکنس و اجمدی^۲، ۲۰۰۳؛ فیلمدن، ۲۰۰۶) است که نشان‌دهنده تمرکز صنعت است و در این پژوهش به عنوان یکی از شاخص‌های سنجش قدرت بازار حسابرس، استفاده خواهد شد. نسبت تمرکز صنعت که نشان‌دهنده توزیع بازار بین حسابرسان است و از طریق شاخص هرفیندال - هریشمن مطابق با صورت زیر محاسبه می‌شود:

$$HHI = \sum_{i=1}^k S_i^2$$

که در آن k تعداد مؤسسه‌های حسابرسی فعال در بازار و S_i سهم بازار مؤسسه حسابرسی i ام است که از رابطه زیر به دست می‌آید:

$$S_i = \frac{X_j}{\sum_{i=1}^n X_j}$$

که در آن X_j نشان‌دهنده حق‌الزحمه دریافتی توسط مؤسسه حسابرسی z ام و n نشان‌دهنده نوع صنعت است. شاخص هرفیندال - هریشمن، میزان تمرکز صنعت را اندازه‌گیری می‌کند.

1. Herfindahl-Hirschman Index
2. Willekens & Achmadi

Dis_Com^۱ (فاصله سهم بازار صنعت): معیار اندازه‌گیری دوم و رقابتی درباره قدرت بازار حسابرسی، فاصله سهم بازار حسابرسی فعلی است (نیومن و ویلکنس، ۲۰۱۲). فاصله سهم بازار حسابرسی، فاصله بازاری حسابرسی از رهبری صنعت است (بیلز و استیفنس^۲، ۲۰۱۵؛ نیومن و ویلکنس، ۲۰۱۲). به صورت تفاوت قدر مطلق بین سهم بازار حسابرسی فعلی در صنعت مشتری و سهم بازار، رهبری صنعت محاسبه می‌شود. برای محاسبه این شاخص، از مقدار تمرکز بازار حسابرسی بهره گرفته خواهد شد. این معیار، چگونگی تفاوت رهبری صنعت با حسابرسی فعلی از نظر سهم بازار صنعت را در نظر گرفته و قدرت فردی حسابرسی در بازار را به دست می‌آورد. انتظار بر این است که در مقیاسه با شاخص تمرکز بازار (هرفیندال - هریشمن)، فاصله بتواند به شکل بهتری قدرت یک مؤسسه حسابرسی در بازار را منعکس کند.

Leader_office (رهبری صنعت در بازار): بنا بر پژوهش‌های پیشین (کراسول و همکاران^۳، ۱۹۹۵؛ فرانسیس و همکاران، ۲۰۰۵؛ نیومن و ویلکنس، ۲۰۱۲) با این فرض که مؤسسه حسابرسی با بیشترین سهم بازار، بزرگ‌ترین پایگاه دانش را در یک صنعت خاص ایجاد کرده است، معیار رهبری صنعت در بازار به این صورت تعریف می‌شود. یک متغیر مجازی (دو ارزشی) است، اگر حسابرسی فعلی طرف قرارداد شرکت رهبر بازار در بازار حسابرسی باشد، یعنی بیشترین سهم بازار را در یک صنعت خاص در اختیار داشته باشد، برای آن مقدار یک و در غیر این صورت، مقدار صفر برای آن در نظر گرفته می‌شود. برای سنجش شاخص رهبری صنعت در بازار، از مقدار متغیر تمرکز در بازار حسابرسی بهره گرفته خواهد شد؛ بدین صورت که حسابرسی که بیشترین سهم بازار در هر صنعت را در هر سال داشته باشد، به عنوان رهبر آن صنعت در نظر گرفته می‌شود. در آزمون قدرت بازار حسابرسی، با توجه به نقش تخصص صنعت به عنوان استراتژی تمایز

1. Distance Competitor
2. Bills & Stephens
3. Craswell et al

برای مؤسسات حسابداری جهت حفظ مزیت رقابتی، تخصص صنعت حسابرس فعلی یک متغیر کنترل کننده مهم تلقی می شود. در پژوهش های حسابداری، تخصص صنعت اغلب با توجه به سهم بازار مؤسسه حسابداری در یک صنعت خاص اندازه گیری می شود.

متغیرهای کنترلی

Size: اندازه شرکت عبارت است از لگاریتم طبیعی ارزش دفتری کل دارایی های شرکت i در سال t . در این پژوهش، اندازه شرکت از این حیث کنترل شده است زیرا شرکت های بزرگ تر تمایل دارند تحریف های بیشتری را در گزارشگری خود ایجاد کنند.

Cfo: نسبت جریان وجه نقد عملیاتی به ارزش دفتری کل دارایی های شرکت i در سال t به عنوان یکی از عوامل اثرگذاری بر کیفیت حسابداری در نظر گرفته شده است.

Leverage: اهرم مالی عبارت است از نسبت جمع کل بدهی ها به ارزش دفتری کل دارایی های شرکت i در سال t . میزان پوشش بدهی ها به عنوان یکی از عوامل کنترلی تأثیرگذار بر کیفیت حسابداری در مدل پژوهش کنترل شده است.

LOSS: کنترل شرکت های زیانده عبارت است از یک متغیر مجازی. اگر شرکت i در سال t دارای زیان باشد، مقدار آن یک و در غیر این صورت مقدار آن صفر در نظر گرفته می شود. زیان ده بودن شرکت ها به عنوان یک شرایط خاص می تواند به عنوان یکی از عوامل فزاینده در تحریف گزارشگری بر کیفیت حسابداری تأثیرگذار باشد.

MTB: کنترل فرصت رشد عبارت است از نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام شرکت i در سال t . برای محاسبه ارزش بازار حقوق صاحبان سهام، از حاصل ضرب قیمت پایانی هر سهم در تعداد سهام در دست سهامداران استفاده خواهد شد.

Current: نسبت ارزش دفتری دارایی های جاری به ارزش دفتری بدهی های جاری شرکت i در سال t .

ROA: برای محاسبه عملکرد شرکت‌ها، از شاخص سودآوری بازده دارایی‌ها استفاده خواهد شد. بازده دارایی‌ها عبارت است از: نسبت سود قبل از بهره و مالیات به ارزش دفتری کل دارایی‌های شرکت i در سال t.

Sales: نسبت کل فروش به ارزش دفتری کل دارایی‌های شرکت i در سال t، حجم فروش شرکت‌ها، یکی از عوامل اصلی مدل کیفیت ارقام تعهدی به عنوان عامل کنترلی در نظر گرفته شده است.

TAL^۱: ارقام تعهدی که از تفاوت سود خالص و جریان وجه نقد حاصل از فعالیت‌های عملیاتی حاصل می‌شود. متغیر ارقام تعهدی به عنوان زیربنای مدل کیفیت ارقام تعهدی، یکی از متغیرهای مهم اثرگذار بر کیفیت حسابرسی در نظر گرفته شده است.

Ln_Tenure: لگاریتم طبیعی دوره تصدی حسابرس طرف قرارداد شرکت i در سال t. محققانی همچون مایرز و همکاران^۲ (۲۰۰۳) و پزشکیان و حسینی ازان اخاری (۱۳۹۱) نشان دادند دوره تصدی حسابرسی تأثیر معناداری بر کیفیت حسابرسی دارد.

Big: متغیر شهرت حسابرس به عنوان یکی از ویژگی‌های حسابرسان برای تأثیرگذاری بر احتمال تحریف در گزارشگری مالی کنترل شده است. برای سنجش شهرت حسابرس، از شاخص متخصص بودن آن‌ها در صنعت بهره گرفته خواهد شد. تخصص در صنعت حسابرسان با استفاده از دو رویکرد سهم بازار و سهم پرتفوی مؤسسه حسابرسی، قابل محاسبه است که در این تحقیق از رویکرد سهم بازار استفاده می‌شود. چون در تحقیق اعتمادی و همکاران (۱۳۸۸) نیز این رویکرد مورد تأکید قرار گرفته است، همچنین جمع‌آوری اطلاعات مورد نیاز برای محاسبه تخصص در صنعت حسابرسان با استفاده از رویکرد سهم پرتفوی مؤسسه حسابرسی در ایران، با مشکلات فراوانی روبه‌روست. سهم بازار حسابرسان نیز به شرح زیر محاسبه می‌شود:

1. Total Accruals Lag
2. Myers, et al

$$\left(\frac{1}{(IF)}\right) * (1/2) < \left(\frac{EA}{(EAT)}\right)$$

که در رابطه فوق دو مجموعه دارایی‌های تمام صاحب‌کار آن یک مؤسسه حسابداری خاص در یک صنعت خاص (EA^۱) تقسیم بر مجموع دارایی‌های کل صاحب‌کاران در این صنعت (EAT^۲)، می‌شود. با پیروی از پالم رز (۱۹۸۶) مؤسساتی در این تحقیق به عنوان متخصص در صنعت در نظر گرفته می‌شوند که سهم بازار آن‌ها (یعنی عبارت سمت راست معادله) بیش از عبارت یک بر روی تعداد شرکت‌های موجود در یک صنعت (IF^۳) ضرب بر یک تقسیم بر دو (یعنی عبارت سمت چپ معادله) باشد.

Industry: به منظور کنترل صنایع انتخابی از بورس اوراق بهادار تهران.

جامعه آماری مورد نظر، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره زمانی در سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۹ در نظر گرفته شده است. تعداد اعضای این جامعه ۷۴۸ شرکت است. با استفاده از روش نمونه‌گیری غربالگری از جامعه آماری، تعداد ۱۴۳ شرکت به عنوان نمونه انتخاب شدند. شروطی در جدول (۱) ذکر شده است که با توجه به اطلاعات گردآوری شده در انتهای سال ۱۳۹۹، نمونه نهایی حاصل شد.

جدول ۱. تعداد شرکت‌های جامعه آماری و اعمال شرایط جهت انتخاب نمونه

کل شرکت‌ها	شرح
۷۴۸	جامعه آماری
(۲۱۴)	خدمات پولی و مالی (شرکت‌های واسطه‌گر مالی، سرمایه‌گذاری، بانک‌ها، بیمه‌ها، نهاد‌های مالی واسطه و...)
(۱۰۲)	غیرتولیدی‌ها (خدمات، حمل و نقل، انبوه‌سازی، پیمانکاری و...)
(۲۷۹)	عدم دسترسی اطلاعات (وقفه معاملاتی، عدم معامله سهم، لغو پذیرش و عدم دسترسی به شاخص‌های مالی...)

1. Employer assets
2. Employer assets total
3. Industry Firms

کل شرکت‌ها	شرح
(۱۰)	تغییر سال مالی یا تغییر فعالیت
<u>۱۴۳</u>	تعداد شرکت‌های نمونه نهایی
<u>۱۲۸۷</u>	تعداد سال - شرکت (مشاهدات)

یافته‌های پژوهش

با توجه به آماره‌های توصیفی فوق می‌توان بیان داشت: مثبت بودن چولگی تمامی متغیرها به جز متغیرهای فرصت رشد با نماد (MTB) با مقدار $۲۳/۷۶۳$ - نشان از آن دارد که توزیع نامتقارن با کشیدگی به سمت مقادیر بزرگ‌تر (چولگی مثبت) است. مقادیر منفی چولگی متغیرهای ذکرشده نشان از آن دارد که توزیع نامتقارن با کشیدگی به سمت مقادیر کوچک‌تر (چولگی منفی) است. شاخص سنجش پراکندگی جامعه نسبت به توزیع نرمال، ضریب کشیدگی نام دارد. نتایج نشان می‌دهد با توجه به منفی بودن ضریب کشیدگی متغیر دوره تصدی با نماد (Ln_Tenure) که به میزان $۰/۳۷۵$ - و متغیر سهم بازار صنعت با نماد (Com_Dis) که به میزان $۰/۱۵۴$ - است، دارای توزیع جامعه از توزیع نرمال کوتاه‌تر است. در نتیجه، پراکندگی آن از توزیع نرمال بیشتر است. سایر متغیرها دارای ضریب کشیدگی مثبت بوده و به عبارتی دارای توزیع جامعه از توزیع نرمال بلندتر می‌باشند. در نتیجه، پراکندگی آن از توزیع نرمال کمتر است.

جدول ۲. آمار توصیفی متغیرهای مورد مطالعه

نماد	نام	مقیاس	میانگین	میانه	کمترین	بیشترین	انحراف	چولگی	کشیدگی
Abn_accruals	کیفیت حسابرسی	باقی مانده مدل	۰/۱۴۰	۰/۰۹۸	۰/۰۰۰	۱/۹۳۹	۰/۱۶۳	۳/۷۰۰	۲۲/۴۲۲
Herfindex	تمرکز بازار حسابرس	نسبت	۰/۱۷۳	۰/۱۶۳	۰/۰۵۷	۰/۴۰۸	۰/۰۸۲	۰/۷۵۳	۰/۲۸۱
Size	اندازه شرکت	لگاریتم	۱۴/۷۵۷	۴۶۳/۱۴	۱۰/۰۲۶	۲۱/۹۷۳	۱/۷۶۶	۰/۵۴۰	۰/۲۶۹

نماد	نام	مقیاس	میانگین	میانه	کمترین	بیشترین	انحراف	چولگی	کشدگی
Cfo	وجه نقد عملیاتی	نسبت	۰/۱۲۳	۰/۱۰۳	-۰/۴۶۰	۱/۱۸۴	۰/۱۴۵	۰/۶۷۰	۳/۳۱۳
Leverage	اهرم مالی	نسبت	۰/۵۶۵	۰/۵۵۵	۰/۰۳۱	۳/۸۵۱	۰/۲۴۳	۳/۳۸۹	۳۶/۶۹۹
MTB	فرصت رشد	نسبت	۴/۲۳۴	۲/۷۶۰	-	۸۶۲/۹۸۷	۱/۸۷۰	۲۳/۷۶۳	۱/۳۷۵
Current	نسبت جاری	نسبت	۱/۶۴۵	۱/۳۶۹	۰/۲۰۲	۲۷/۰۹۵	۱/۴۳۶	-	۱۲۰/۹۸۳
Roa	بازده دارایی	نسبت	۰/۱۵۹	۰/۱۳۹	-۰/۵۶۶	۰/۶۸۳	۰/۱۶۹	۰/۳۳۲	۰/۶۰۵
Sales	فروش	نسبت	۰/۹۵۷	۰/۸۲۵	۰/۰۳۹	۵/۱۴۴	۰/۵۶۷	۲/۱۵۳	۸/۲۹۶
TAL	کل قلام تعهدی	نسبت	۰/۰۱۴	۰/۰۰۶	-۰/۷۹۳	۰/۸۵۴	۰/۱۵۷	۰/۴۰۷	۴/۵۳۴
Ln_Tenure	دوره تصدی	لگاریتم	۱/۲۲۹	۱/۰۹۸	۰	۲/۴۸۴	۰/۴۶۵	۰/۵۳۰	-۰/۳۷۵
Com.Dis	سهم بازار صنعت	نسبت	۰/۲۱۴	۰/۲۱۲	۰	۰/۵۹۷	۰/۱۳۴	۰/۴۸۲	-۰/۱۵۴

منبع: یافته‌های پژوهش

کمترین مقدار متغیر فرصت رشد شرکت با نماد (MTB) مربوط به شرکت کاغذسازی کاوه در سال مالی ۱۳۹۸ است که در گزارش‌های مالی این شرکت مقدار ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام منفی ۸,۶۴۷ میلیون ریال گزارش شده است. بیشترین مقدار متغیر فروش شرکت با نماد (Sales) به میزان (۵/۱۴۴) مربوط به شرکت محروسازان در سال مالی ۱۳۹۳ است که در گزارش‌های مالی این شرکت، مقدار ارزش فروش ۳,۵۲۴,۷۵۹ میلیون ریال گزارش شده است و مقدار ارزش دفتری دارایی‌های آن ۶۸۵,۱۸۱ میلیون ریال است. در مقایسه نتایج در متغیر اندازه شرکت با نماد (SIZE) با پژوهش‌های عباسی و تامرادی (۱۳۹۰) رضائی پیته‌نوئی و صفری گرایلی (۱۳۹۸) حاجیان نژاد و حسینی (۱۳۹۸) بررسی‌ها حاکی از نزدیکی آماره‌های توصیفی با نتایج این پژوهش داشت حال آنکه در بررسی نتایج متغیر بازده دارایی‌ها با پژوهش عباسی و تامرادی (۱۳۹۰) نتایج حاکی از آن بود که مقدار حداقل این شاخص خیلی بیشتر از مقدار حداقل گزارش شده در پژوهش مورد بررسی بود که دلیل آن مربوط به وجود مشاهدات شرکت پتروشیمی فارابی در سال ۱۳۹۶ است. در مقایسه نتایج در متغیر جریان‌های نقدی عملیاتی شرکت با نماد (Cfo) با پژوهش حاجیان نژاد و حسینی (۱۳۹۸) بررسی‌ها حاکی از نزدیکی آماره‌های توصیفی با نتایج این پژوهش داشت. در مقایسه نتایج در متغیر فرصت رشد شرکت با نماد (MB) با پژوهش جهان‌بخش و همکاران (۱۳۹۶) بررسی‌ها حاکی از نزدیکی آماره‌های توصیفی با نتایج این پژوهش

داشت با این تفاوت که مقدار حداقل این متغیر در جدول آمار توصیفی مربوط به شرکت کاغذسازی کاوه (۱۳۹۸) است که در این سال حقوق صاحبان سهام این شرکت در صورت‌های مالی، منفی گزارش شده است. با توجه به جدول ۳، مشاهده می‌شود که در متغیر شهرت حسابرسان با نماد (Big) ۶۵/۳۵ درصد از شرکت‌ها، دارای حسابرسان مشهور و متخصص در صنعت هستند. در متغیر زیان‌ده بودن با نماد (Loss) ۱۰/۱۷ درصد شرکت‌ها در گزارشگری مالی سالانه خود زیان گزارش کرده و به عبارتی زیان‌ده بوده‌اند. در متغیر رهبری صنعت با نماد (Leader_office) حدود ۵/۶۸ درصد از شرکت‌ها دارای مؤسسه حسابرسی رهبر در صنعت هستند.

جدول ۳. آمار توصیفی متغیرهای کیفی تحقیق

نام متغیر	نماد متغیر	مقیاس	تعداد مشاهدات	درصد فراوانی مشاهدات	تعداد مشاهدات	درصد فراوانی مشاهدات
شهرت حسابرسان	Big	مجازی	۸۴۱	۶۵/۳۵	۴۴۶	۳۴/۶۵
زیان‌ده بودن	Loss	مجازی	۱۳۱	۱۰/۱۷	۱۱۵۶	۸۹/۸۳
رهبری صنعت	Leader_office	مجازی	۷۳	۵/۶۸	۱۲۱۴	۹۴/۳۲

منبع: یافته‌های پژوهش

آزمون تعیین نوع داده‌ها

در ابتدا لازم است مشخص شود که مدل به روش داده‌های تلفیقی یا حداقلی مربعیات معمولی یا داده‌های تابلویی (پانل دیتا) برازش شود که به این منظور از آزمون F لیمر استفاده می‌شود. با توجه نتایج آزمون لیمر در مدل‌های مورد بررسی و مقادیر احتمال حاصل از آزمون که کمتر از ۰/۰۵ شده است، فرضیه صفر آزمون یعنی ارجحیت مدل داده‌های تلفیقی رد شده و روش داده‌های تابلویی (پنل دیتا) پذیرفته می‌شود. با توجه نتایج حاصل از آزمون هاسمن مقدار احتمال حاصل از آزمون که در مدل‌های

تحقیق کمتر از ۰/۰۵ است فرضیه صفر آزمون رد شده و به عبارتی روش مدل آثار ثابت در سال - شرکت های مورد بررسی در مدل های مورد بررسی پذیرفته می شود.

آزمون های زیربنایی رگرسیون

نتایج بررسی آزمون نرمال بودن جمله خطا به کمک آزمون جاکو - بران نشان داد که در تمامی مدل ها کمتر از ۰/۰۵ گردیده، لذا در سطح خطای ۰/۰۵ توزیع جملات باقی مانده در مدل ها نرمال نیست و باید از روش های تعمیم یافته برای تخمین مدل ها بهره گرفت. در بررسی مشکل خود همبستگی سریالی بین خطاها با توجه به نتایج حاصل از آزمون بروش - گادفری در سطح خطای پنج درصد فرضیه صفر این آزمون رد شده و در نتیجه در رگرسیون مشکل خود همبستگی سریالی بین خطاها در مدل های تحقیق وجود دارد و استقلال خطاها مورد تأیید نیست و باید از روش های تعمیم یافته برای تخمین مدل ها بهره گرفت. در بررسی مشکل ناهمسانی واریانس بین خطاها، با توجه به نتایج حاصل از آزمون بروش - پاگان در سطح خطای پنج درصد فرضیه صفر این آزمون رد شده و در نتیجه در رگرسیون ها مشکل ناهمسانی واریانس وجود دارد و باید از روش های تعمیم یافته برای تخمین مدل ها بهره گرفت.

بررسی مدل اول تحقیق

پس از تأیید مدل آثار ثابت با توجه به آزمون های انجام شده، مدل های رگرسیونی مورد نظر برآورد شد.

جدول ۴: برآورد مدل های رگرسیونی با استفاده از روش پانل آثار ثابت با رویکرد تعمیم یافته

نام متغیر	مدل ۱ ضریب (احتمال)	مدل ۲ ضریب (احتمال)	مدل ۳ ضریب (احتمال)
(مقدار ثابت معادله) C	-۱/۶۱۹ (۰/۰۰۰)	-۱/۵۸۴ (۰/۰۰۰)	-۱/۵۸۵ (۰/۰۰۰)
Herfindex	۰/۰۴۱ (۰/۰۱۲)	-	-
Com.Dis	-	-۱/۶۱۹ (۰/۰۰۰)	-

نام متغیر	مدل ۱ ضریب (احتمال)	مدل ۲ ضریب (احتمال)	مدل ۳ ضریب (احتمال)
office_Leader	-	-	-۰/۰۳۷ (۰/۷۳۹)
Size	۰/۰۴۷ (۰/۰۰۸)	۰/۰۴۷ (۰/۰۰۹)	۰/۰۴۷ (۰/۰۰۹)
Cfo	۴/۲۱۴ (۰/۰۱۲)	۴/۱۹۹ (۰/۰۱۲)	۴/۱۸۰ (۰/۰۱۲)
Leverage	۰/۸۸۶ (۰/۰۰۰)	۰/۸۸۷ (۰/۰۰۰)	۰/۸۸۷ (۰/۰۰۰)
Loss	۰/۸۱۸ (۰/۰۰۰)	۰/۸۱۸ (۰/۰۰۰)	۰/۸۱۷ (۰/۰۰۰)
MTB	۰/۰۰۰۸ (۰/۳۶۰)	۰/۰۰۰۸ (۰/۳۶۳)	۰/۰۰۰۸ (۰/۳۶۰)
Current	۰/۰۵۷ (۰/۰۱۰)	۰/۰۵۷ (۰/۰۰۹)	۰/۰۵۸ (۰/۰۰۹)
Roa	-۲/۳۳۹ (۰/۱۱۴)	-۲/۳۳۱ (۰/۱۱۵)	-۲/۳۱۷ (۰/۱۱۷)
Sales	۰/۱۰۷ (۰/۰۶۷)	۰/۱۰۷ (۰/۰۶۸)	۰/۱۰۷ (۰/۰۶۶)
TAL	۴/۷۵۲ (۰/۰۰۳)	۴/۷۴۱ (۰/۰۰۳)	۴/۷۲۳ (۰/۰۰۳)
Ln_Tenure	۰/۰۶۹ (۰/۲۴۰)	۰/۰۷۰ (۰/۲۳۷)	۰/۰۷۰ (۰/۲۳۱)
Big	-۰/۰۸۰ (۰/۲۶۸)	-۰/۰۸۰ (۰/۲۷۰)	-۰/۰۷۸ (۰/۲۸۲)
Industry2	-۰/۱۸۴ (۰/۱۸۹)	-۰/۱۶۷ (۰/۱۹۴)	-۰/۱۶۶ (۰/۱۹۶)
Industry 3	-۰/۰۲۹ (۰/۸۱۹)	-۰/۰۳۵ (۰/۷۸۲)	-۰/۰۳۵ (۰/۷۸۱)

نام متغیر	مدل ۱ ضریب (احتمال)	مدل ۲ ضریب (احتمال)	مدل ۳ ضریب (احتمال)
Industry 4	-۰/۳۷۳ (۰/۰۰۱)	-۰/۳۹۰ (۰/۰۰۰)	-۰/۳۹۰ (۰/۰۰۰)
Industry 5	-۰/۲۸۲ (۰/۰۲۵)	-۰/۲۶۹ (۰/۰۲۳)	-۰/۲۶۸ (۰/۰۲۲)
Industry 6	۰/۱۲۱ (۰/۳۱۲)	۰/۱۲۵ (۰/۲۹۲)	۰/۱۲۴ (۰/۲۹۵)
Industry 7	-۰/۱۵۰ (۰/۳۵۱)	-۰/۱۱۸ (۰/۳۷۳)	-۰/۱۱۹ (۰/۳۳۵)
Industry 8	-۰/۱۹۵ (۰/۳۵۵)	-۰/۱۵۸ (۰/۳۵۲)	-۰/۱۵۳ (۰/۳۷۰)

منبع: یافته‌های پژوهش

نتایج نشان داد بین تمرکز بازار حسابرس با ضریب (۰/۰۴۱) و کیفیت حسابداری ارتباط معناداری وجود دارد. بنابراین، با اطمینان ۹۵ درصد فرضیه صفر مورد پذیرش واقع شده است و می‌توان ادعا کرد که فرضیه اول تحقیق پذیرش می‌گردد. نتایج نشان داد بین فاصله سهم بازار صنعت با ضریب (-۱/۶۱۹) و کیفیت حسابداری ارتباط معناداری وجود دارد. بنابراین، با اطمینان ۹۵ درصد فرضیه صفر مورد پذیرش واقع شده است و می‌توان ادعا کرد که فرضیه دوم تحقیق پذیرفته می‌شود. نتایج نشان داد بین فاصله سهم بازار صنعت با ضریب (-۰/۰۳۷) و کیفیت حسابداری، ارتباط معناداری وجود ندارد. بنابراین، با اطمینان ۹۵ درصد فرضیه صفر مورد پذیرش واقع نشده است و می‌توان ادعا کرد که فرضیه سوم تحقیق پذیرفته نمی‌شود.

بحث و نتیجه‌گیری

نتایج نشان داد بین تمرکز بازار حسابرس و کیفیت حسابداری ارتباط معناداری وجود دارد. نتایج حاصل از این فرضیه با نتایج پژوهش ویلکنس و همکاران (۲۰۲۰) سازگار نیست. ویلکنس و همکاران ارتباطی بین تمرکز بازار و کیفیت حسابداری نیافتند. کالاپور

و همکاران (۲۰۱۰) ارتباط مثبتی بین تمرکز بازار حسابرسی و کیفیت تعهدی پیدا کردند. نیوتن و همکاران (۲۰۱۳) دریافتند وقتی رقابت کمتر شود، کیفیت حسابرسی بالاتر است. بونه (۲۰۱۲) یک رابطه مثبت میان تمرکز و کیفیت اقلام تعهدی را اثبات کرد. فرانسیس (۲۰۱۳) یک رابطه مثبت میان سلطه چهار بزرگ حسابرسی و کیفیت حسابرسی و یک رابطه منفی میان تمرکز در چهار بزرگ حسابرسی و کیفیت حسابرسی نشان دادند. در فرضیه دوم نتایج نشان داد بین فاصله سهم بازار صنعت و کیفیت حسابرسی ارتباط معناداری وجود دارد. نتایج حاصل از این فرضیه با نتایج پژوهش ویلکنس و همکاران (۲۰۲۰) سازگار است. ویلکنس و همکاران نشان دادند فاصله سهم بازار صنعت با کیفیت حسابرسی ارتباط مثبت دارد. در فرضیه سوم، نتایج نشان داد بین فاصله سهم بازار صنعت و کیفیت حسابرسی ارتباط معناداری وجود ندارد. نتایج حاصل از این فرضیه با نتایج پژوهش ویلکنس و همکاران (۲۰۲۰) سازگار است. ویلکنس و همکاران نشان دادند رهبری صنعت ارتباط معناداری با کیفیت حسابرسی ندارد. با توجه به اینکه تا به حال ارتباط متغیر وابسته و مستقل در فرضیه دوم و سوم در تحقیقات داخل کشور بررسی نشده است، قابلیت مقایسه تحقیق حاضر با تحقیقات داخل کشور وجود ندارد.

در این مطالعه، رابطه بین قدرت بازار حسابرسی و کیفیت حسابرسی بررسی گردید. در این پژوهش مسئله رقابت در بازار حسابرسی و تأثیرهای آن بر کیفیت حسابرسی در راستای پژوهش (کالاپور و همکاران، ۲۰۱۰؛ بونه و همکاران، ۲۰۱۲؛ نیوتن و همکاران، ۲۰۱۳، ویلکنس و همکاران، ۲۰۲۰، افیفا و همکاران، ۲۰۲۱، موچان و همکاران، ۲۰۲۲) بررسی شد. با تکیه بر نظریه اقتصادی، دو معیار رقابتی قدرت حسابرسی در بازار تعریف و بررسی شد: فاصله از نزدیک‌ترین رقیب و رهبری در بازار. در آزمون‌های تجربی، اثر معناداری از تمرکز بازار بر کیفیت حسابرسی حاصل شد و با افزایش فاصله تا نزدیک‌ترین رقیب، احتمال تغییر مجدد و اقلام تعهدی غیرعادی کمتر است. نهادهای نظارتی در سراسر جهان بارها درباره پیامدهای نامطلوب احتمالی قدرت بازار حسابرسی ابراز نگرانی کرده‌اند (کالاپور و همکاران، ۲۰۱۰). می‌توان دریافت که کیفیت حسابرسی با فاصله سهم بازار افزایش می‌یابد. مقررات حسابرسی با هدف کاهش قدرت بازار حسابرسی با کاهش

سهم بازار رهبران بازار حسابداری (با استفاده از روش‌هایی مانند چرخش اجباری شرکت) باید به دقت ارزیابی شود، زیرا می‌تواند تأثیر منفی بر کیفیت حسابداری داشته باشد. استدلال بر این است که رقابت بیشتر، منجر به انگیزه‌های قوی‌تر برای حسابداری‌های با کیفیت بالا می‌شود. از طرف دیگر، سهم بیشتر در بازار ممکن است نشان‌دهنده تقاضای شدید برای حسابداری‌های با کیفیت بالا باشد (سیدل و همکاران، ۲۰۲۰). مشتریان بهره‌مند از حساب‌برسان مشهور، از کیفیت سود بالاتری برخوردار هستند. یک بازار حسابداری متمرکزتر، صرفه‌جویی‌های مقیاس را ایجاد می‌کند، حساب‌برسان را برای کاهش هزینه‌های حسابداری توانا می‌سازد و در عین حال تلاش بیشتری را در کارشان برای تقویت کیفیت حسابداری دارند. از جهت دیگر، در یک بازار حسابداری متمرکز، حساب‌برسان انگیزه‌های مالی ضعیفی برای بهبود کیفیت خدمات دارند و احتمالاً نسبت به خویش مطمئن‌تر و خشنود می‌شوند، که به کیفیت حسابداری ضعیف‌تری منجر می‌شود.

پیشنهاد می‌شود مراجع ذی‌صلاح مانند جامعه حسابداران رسمی ایران برنامه‌هایی را برای پایش مستمر و نظارت مبنی بر تمرکز در بازار حسابداری تدوین و عملیاتی کنند. این موضوع انگیزه حساب‌برسان را برای رقابت در زمینه ارائه خدمات با کیفیت‌تر به صاحبکاران، افزایش می‌دهد. بنابراین، پیشنهاد می‌شود جامعه حسابداران رسمی ایران سازوکارهای کنترلی لازم را در آن راستا فراهم کند. پیشنهاد می‌شود نتایج حاصل از این پژوهش را تنظیم‌کنندگان و افراد دخیل در زمینه استانداردگذاری در حسابداری مورد توجه قرار دهند، زیرا درک بهتر از این روند می‌تواند در تحلیل اینکه چگونه ساختار بازار حسابداری بر کیفیت حسابداری تأثیر دارد، برای استفاده‌کنندگان از اطلاعات نیز مفید واقع گردد. یافته‌های حاصل از این پژوهش به‌طور بالقوه برای سرمایه‌گذاران هم مفید است زیرا به‌نظر می‌رسد ساختار بازار حسابداری بر کیفیت حمایت از سرمایه‌گذار تأثیر دارد. در نتیجه، بُعد مهمی است که باید در زمان ارزیابی درآمد شرکت‌ها برای سرمایه‌گذاری در آن‌ها لحاظ شود. پیشنهاد می‌شود مقررات حسابداری با هدف افزایش قدرت بازار حساب‌برسان و کاهش سهم بازار رهبران بازار حسابداری (با استفاده از روش‌هایی مانند چرخش اجباری مؤسسه بر اساس قانون بازار) به دقت ارزیابی شود، زیرا

می‌تواند تأثیر بیشتری بر کیفیت حسابرسی داشته باشد. پیشنهاد می‌شود مؤسسات حسابرسی علاوه بر شرایط و نتایج حاصل از این پژوهش، به مقایسه فاصله سهم بازاری خود نسبت به سایر مؤسسات حسابرسی مشهور در منطقه جغرافیایی آسیا و سایر کشورهایی که قوانین نظارتی آن‌ها نزدیک به قوانین حاکم بر بازار سرمایه داخل است، پرداخته و در جهت بهبود کیفیت حسابرسی‌های خود تنها به مقایسه خود با مؤسسات حسابرسی داخل بسنده نکنند.

محدودیت‌های زیر در راستای پژوهش حاضر قابل ذکر است:

شرایط خاص اقتصادی - سیاسی: در دوره مورد بررسی به دلیل شرایط اقتصادی و سیاسی خاص حاکم بر کشور، شرایط رکود تورمی در کشور حاکم بوده است زیرا اقلام صورت‌های مالی به واسطه آثار تورم، تعدیل نشده است و این موضوع ممکن است بر نتایج تحقیق اثر بگذارد. در این پژوهش، برای سنجش شاخص رقابت در بازار حسابرسی از شاخص تمرکز بازار حسابرسی هرفیندال - هریشمن استفاده شد. به کارگیری سایر روش‌های اندازه‌گیری رقابت در بازار حسابرسی ممکن است نتایج حاصل از محاسبه این شاخص را تحت تأثیر قرار دهد. لذا، استفاده‌کنندگان از نتایج تحقیق باید به این مهم توجه داشته باشند. در این پژوهش، برای سنجش شاخص کیفیت حسابرسی، از مدل کیفیت حسابرسی جونز بهره گرفته شد. به کارگیری سایر روش‌های اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی و مدل‌های موجود در ادبیات نظری همچون ساعت کار حسابرسی، تلاش و ریسک صاحبکار و... ممکن است نتایج حاصل از محاسبه این شاخص را تحت تأثیر قرار دهد. لذا، استفاده‌کنندگان از نتایج تحقیق به این مهم توجه داشته باشند.

این مطالعه به هیچ وجه نمونه جامع و کاملی نیست، زیرا هنوز مسیرهایی برای توسعه آن وجود دارد. تحقیقات آینده می‌توانند تحلیل فعلی را با بررسی دوره زمانی وسیع‌تری برای بررسی این روند و با بهره‌گیری از شاخص‌های اساسی بهتر برای سنجش اندازه بازار خدمات حسابرسان در بازار سرمایه، توسعه دهند.

منابع

- اعتمادی، حسین؛ محمدی، امیر و ناظمی اردکانی، مهدی (۱۳۸۸). «بررسی رابطه بین تخصص صنعت حسابرس و کیفیت سود در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران»، پژوهش های حسابداری مالی، سال اول، (ش ۱)، ۱۷-۳۲.
- پزشکیان، سیدعلیرضا و حسینی ازان اخاری، سیدمهدی (۱۳۹۶). «بررسی رابطه مدت تصدی حسابرس با کیفیت حسابداری در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران»، مجله دانش حسابداری، سال هفدهم، (ش ۶۷)، ۲۳۵-۲۶۴.
- جهانبخش، سارا؛ اسماعیل زاده، علی و اعطایی زاده، رضا (۱۳۹۶). «رابطه بین مدیریت ریسک محافظه کاری و جریان وجه نقد عملیاتی»، پژوهش های حسابداری مالی و حسابداری، ۹ (۳۵)، ۶۵-۹۴.
- حاجیان نژاد، امین و حسینی، سیدرسول (۱۳۹۸). «تأثیر تعاملی محافظه کاری شرطی و هزینه نمایندگی بر حساسیت جریان نقدی - سرمایه گذاری با در نظر گرفتن قدرت تخمین مدل های آماری»، پژوهش های حسابداری مالی، ۱۱ (۴): ۴۵-۶۶.
- خدای پور، احمد؛ دلدار، مصطفی و محمدرضاخانی، وحید (۱۳۹۲). «بررسی تأثیر هزینه های نمایندگی و عدم تقارن اطلاعاتی بر کیفیت حسابداری»، دانش حسابداری، سال سیزدهم، (ش ۱۲)، ۱۳۶-۱۱۹.
- رضائی پیتنه نوئی، یاسر و صفری گرایلی، مهدی (۱۳۹۸). «عضویت در گروه های تجاری و گزارشگری پایداری شرکت»، دانش حسابداری، ۱۰ (۳): ۱۶۹-۱۹۷.
- سجادی، سیدحسین؛ فرازمنند، حسن و قربانی، صادق (۱۳۹۱). «تأثیر تداوم انتخاب حسابرس بر کیفیت حسابداری»، پیشرفت های حسابداری، سال چهارم، (ش ۱)، ۸۹-۱۰۹.
- عباسی، ابراهیم و تامرادی، علی (۱۳۹۹). «تأثیر کوتاه بینی سرمایه گذاران بر مدیریت سود و سرمایه گذاری شرکت ها». بررسی های حسابداری و حسابداری، ۲۷ (۳)، ۴۱۰-۴۲۸.
- عطایی شریف، عباس؛ لشگری، زهرا و خسروی پور، نگار (۱۳۹۹). «اثر تعاملی توانایی مدیریت و درماندگی مالی بر کیفیت حسابداری (شواهد تجربی: بورس اوراق بهادار تهران)». دانش حسابداری، سال بیستم، (ش ۷۸)، ۷۶-۹۶.
- کردستانی، غلامرضا و دیگران (۱۳۹۷). «بررسی تأثیر تمرکز بازار حسابداری بر حق الزحمه و کیفیت حسابداری»، پژوهش های حسابداری مالی، سال دهم، (ش ۲)، ۸۴-۶۵.
- مولائی، محمداسمعیل؛ پورآقا جان سرحمامی، عباسعلی و عباسیان فریدونی، محمدمهدی (۱۴۰۱). «طراحی الگوی ارتقای کیفیت حسابداری با تمرکز بر مؤلفه های درونی و بیرونی در ایران». دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، ۱۱ (۴۳)، ۸۱-۹۵.
- نصیرزاده، فرزانه؛ اورادی، جواد و حصارزاده، رضا (۱۳۹۵). «تأثیر رقابت در بازار حسابداری بر کیفیت حسابداری: نقش اندازه بازار حسابداری»، اولین همایش ملی حسابداری و نظارت مالی ایران.

Afifah, F.R., Suryanto, T., & Yetri Martika Sari, Y.M. (2021). The Influence of Audit Tenure and Audit Market Concentration on Sharia Audit Quality. Finance, Accounting and Business Analysis. 3(2), 149-158.

Baumol, W.J., Panzar, J. C., & Willig, R.D. (1982). Contestable markets and the

- theory of industry structure. Harcourt Brace Jovanovich.
- Bills, K. L., & Stephens, N. M. (2015). Spatial competition at the intersection of the large and small audit firm markets. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 35(1), 23–45.
- Bleibtreu, C., & Stefani, U. (2017). The effects of mandatory audit firm rotation on client importance and audit industry concentration. *The Accounting Review*, 93(1), 1–27.
- Boone, J. P., Khurana, I. K., & Raman, K. K. (2012). Audit market concentration and auditor tolerance for earnings management. *Contemporary Accounting Research*, 29(4), 1171–1203.
- Cabral, L. M. B. (2000). *Introduction to industrial organization*. The MIT Press.
- Chan, D.K., Ferguson, A., Simunic, D.A., & Stokes, D. (2004). A spatial analysis and test of oligopolistic competition in the market for audit services [Working paper]. University of Hong Kong, University of New South Wales, University of British Columbia, and University of Technology, Sydney.
- Chang, H., Guo, Y., and Mo, P.L.L. (2018) Market Competition, Audit Fee Stickiness, and Audit Quality: Evidence from China. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory* In-Press.
- Ciconte, W., Knechel, W.R., & Schelleman, C. (2015). An examination of the relation between market structure and the profitability of audit engagements. *Accounting & Finance*, 55(3), 749–781.
- Craswell, A., Francis, J., & Taylor, S. (1995). Auditor brand name reputations and industry specializations. *Journal of Accounting and Economics*, 20(3), 291–322.
- Dedman, E., & Lennox, C. (2009). Perceived competition, profitability and the withholding of information about sales and cost of sales. *Journal of Accounting and Economics*, 48(2-3), 210–230.
- Dekeyser, S., Gaeremynck, A., Knechel, W. R., & Willekens, M. (2019). Multimarket contact and mutual forbearance in audit markets [Working paper]. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3459150
- Dunn, K., Kohlbeck, M., & Mayhew, B. W. (2011). The impact of the Big4 consolidation on audit market share equality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(1), 49–73.
- Eshleman, J.D., & Guo, P. (2014). Abnormal Audit Fees and Audit Quality: The Importance of Considering Managerial Incentives in Tests of Earnings Management. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 33(1), 117–138.
- Feldman, E.R. (2006). A basic quantification of the competitive implications of the demise of Arthur Anderson. *Review of Industrial Organization*, 29(3), 193–212.
- Francis, J.R., Michas, P., & Seavey, S. (2013). Does audit market concentration harm the quality of audited earnings? Evidence from audit markets in 42 countries. *Contemporary Accounting Research*, 30(1), 325–355.
- Francis, J.R., Reichelt, K., & Wang, D. (2005). The pricing of national and city-specific reputations for industry expertise in the U.S. audit market. *The Accounting Review*, 80(1), 113–136.

- Gerakos, J., & Syverson, C. (2015). Competition in the audit market: Policy implications. *Journal of Accounting Research*, 53(4), 725–775.
- Government Accountability Office. (2008). Audits of public companies: Continued concentration in audit market for large public companies does not call for immediate action. <http://www.gao.gov/new.items/d08163.pdf>
- Huang, T.C., Chang, H., and Chiou, J.R. (2016). Audit Market Concentration, Audit Fees, and Audit Quality: Evidence from China. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 35(2), 121-145.
- Jones, J.J. (1991). Earnings management during import relief investigations. *Journal of Accounting Research*, 29(2), 193–228.
- Kallapur, S., Sankaraguruswamy, S., & Zang, Y. (2010). Audit market concentration and audit quality [Working paper]. Indian School of Business, National University of Singapore and Singapore Management University.
- Mowchan, M.J., Seidel, T.A., and Zimmerman, A. (2022). Audit Partners in Leadership Roles: Implications for Audit Quality in the U.S. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3694031>
- Myers, J.N., Myers, L.A., & Omer, T.C. (2003). Exploring the Term of the Auditor-client Relationship and Quality of Earnings: A case for Mandatory Auditor Rotation?. *Accounting Review*, 78(3), 779-799.
- Newton, N.J., Wang, D., & Wilkins, M.S. (2013). Does a lack of choice lead to lower quality? Evidence from auditor competition and client restatements. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(3), 31–67.
- Numan, W., & Willekens, M. (2012). An empirical test of spatial competition in the audit market. *Journal of Accounting and Economics*, 53, 450–465.
- Pearson, T., & Trompeter, G. (1994). Competition in the market for audit services: The effect of supplier concentration on audit fees. *Contemporary Accounting Research*, 11(1), 115–135.
- Seidel, T.A., and Lisic, L.L., Zimmerman, A., and Truelson, J.M. (2020). Audit Leadership Diversity and Audit Quality. *Corporate Finance: Governance*. DOI:10.2139/ssrn.3576668.
- Simunic, D.A. (1980). The pricing of audit services: Theory and evidence. *Journal of Accounting Research*, 18(1), 161–190.
- Willekens, M., & Achmadi, C. (2003). Pricing and supplier concentration in the private client segment of the audit market: Market power or competition?. *The International Journal of Accounting*, 38(4), 431–455.
- Willekens, M., Dekeyser, S., Bruynseels, L., & Numan, W. (2020). Auditor Market Power and Audit Quality Revisited: Effects of Market Concentration, Market Share Distance, and Leadership. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 1-21. doi:10.1177/0148558X20966249.
- Zureigat, Q. (2011). The Effect of Ownership Structure on Audit Quality: Evidence from Jordan. *International Journal of Business and Social Science*, 2(10), 38–46.