

## عوامل موثر تمرکز بازار حسابداری بر سبک تصمیم‌گیری حسابداری

### مهدی گوهری

دانشجوی دکتری گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران  
mgohari@sepandtnaudit.com

### محسن حمیدیان

دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران جنوب، تهران، ایران (نویسنده مسئول)  
hamiidian\_2002@yahoo.com

### قدرت الله طالب نیا

دانشیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران  
gh\_talebniya@yahoo.com

### محمد حسن جنانی

استاد یار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه آزاد اسلامی، بروجرد، ایران  
mhjanani@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۲/۰۱ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۳/۰۳

### چکیده

هدف: این پژوهش عوامل موثر تمرکز بازار حسابداری بر سبک تصمیم‌گیری حسابداری انجام شده است. روش: فرضیه پژوهش از روش مدل سازی معادلات ساختاری با استفاده از نرم افزار Smart PLS تجزیه و تحلیل گردیده است. یافته‌ها: نتایج بررسی‌ها نشان داد که بازار حسابداری نقش با اهمیتی در حفظ شفافیت و بهبود عملکرد بازارهای سرمایه ایفا می‌کند. ساختار بازار حسابداری حاکی از وجود گرایش‌های مختلفی همچون تمرکز در بازار حسابداری موجود می‌باشد که این امر نشان دهنده میزان توزیع قدرت شرکت‌ها در بازار بوده و اثرگذاری رقابت را تحت تاثیر قرار می‌دهد. رتبه موسسات حسابداری عامل دیگری در تمرکز بازار حسابداری است که می‌تواند حداقل عاملی اثربخش در این بازار به شمار آید و که تعادل بازار حسابداری به سمت موسسه‌های دارای رتبه بالاتر سوق یابد، اما در عین حال به دلیل وجود معیارهای کیفیت گوناگون نسبت به اثربخشی تصمیم‌گیری‌ها به دلیل گردش اطلاعات واقعی کمک می‌نماید. نتیجه‌گیری: سهم بازار موسسات حسابداری که از طرق مختلف با صاحبکاران در ارتباط هستند و از ویژگی‌های بازگانی و برندسازی در بازار حسابداری به خوبی توانسته استفاده نماید، می‌تواند عامل دیگری باشد که موجبات افزایش سطح تمرکز بازار حسابداری را فراهم نماید..

واژه‌های کلیدی: تمرکز بازار حسابداری، سبک تصمیم‌گیری، اطلاعات مدار، مفهوم مدار.

## ۱- مقدمه

یکی از موانع مهم برای ورود به بازار حسابداری برای موسسات کوچک و متوسط ناشی از وجود قدرت بازار بالای موسسات حسابداری بزرگ و مشهور می باشد. این موانع اصلی بخصوص کمبود اندازه و ظرفیت ناکافی بر حسب تعداد حسابرسان در شرکت‌های حسابداری سطح متوسط، دسترسی جغرافیایی محدود شرکت‌های حسابداری سطح متوسط و ترجیح قوی در میان شرکت‌های بزرگ به انتخاب شرکت‌های حسابداری مشهور به خاطر اعتبار آن‌ها، مقاومت در میان شرکت‌ها و نبود انگیزه‌های مالی برای تغییر شرکت حسابداری است (لاورث و موراند، ۲۰۱۱).

به طور نظری، ساختار انحصاری بازار می‌تواند به شرکت‌های انحصاری با استفاده از قدرت بازار آن‌ها برای افزایش قیمت خدمات یا کالا منجر شود. تأثیر تمرکز بالای حسابداری بر حق‌الزحمه حسابداری مشخص نیست زیرا مطالعات متنوعی به نتایج مختلفی دست یافتند. برای نمونه، مطالعه اوکسرا<sup>۲</sup> (۲۰۰۶) براساس داده‌های سال ۲۰۰۴-۱۹۹۵ از انگلیس، نشان داد که تمرکز بازار و سهم بازار یک حسابرس معین در یک سال/ بخش معین یک تأثیر مثبت و نیز قابل توجه بر حق‌الزحمه حسابداری دارد. از جهت دیگر، اشلمن<sup>۳</sup> (۲۰۱۳) پی برد که تأثیر تمرکز بالای حسابداری بر سطح دستمزدهای حسابداری به اندازه بازار حسابداری بستگی دارد. زمانی که بازار حسابداری حاوی مشتریان کمتر و/ یا مشتریانی با اندازه کوچک است، حق‌الزحمه حسابداری در تمرکز بازار حسابداری افزایش می‌یابند. در بازارهایی که در آن تعداد زیادی از مشتریان و/ یا مشتریان با اندازه بزرگ وجود دارد، تمرکز بازار حسابداری به حق‌الزحمه حسابداری کمتر منجر می‌شود.

براساس ادبیات موجود یک موقعیت مشابه برای تمرکز بازار حسابداری بررسی تأثیر آن بر کیفیت حسابداری است. از یک دیدگاه، تمرکز بالاتر می‌تواند با کیفیت حسابداری بالاتر مرتبط شود بدین واسطه که استقلال حسابرس حفظ می‌شود. اگر حسابرس کمتر به یک مشتری منفرد متکی باشد و اگر احتمال کاهش یافته از تعویض حسابرسان مشتری وجود داشته باشد، حسابرس در موقعیت مذاکره بهتری برای محدود کردن دست‌کاری عواید بدست آمده از صاحب کار (مدیریت سود) است. از جهت دیگر، موسسه‌های حسابداری با قدرت بازار قابل توجه دارای احتمال کاهش کیفیت خدمات خود هستند زیرا جایگزین‌های رقابتی اندک توانایی صاحب کار برای بدست آوردن آن خدمات در جای دیگر را محدود می‌کند. مشخص نیست و آزمایش آن به شکل تجربی دشوار است که پی برد کدام یک از این سناریوها غالب است. بونه و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۱۲)

شواهدی یافتند که تمرکز حسابرس خود را به شکل تحمل فزاینده حسابرس برای مدیریت سود توسط صاحب کاران نشان می‌دهد. فرانسس و همکاران<sup>۵</sup> (۲۰۱۳) نتیجه گرفتند که به نظر نمی‌رسد که سلطه موسسه‌های حسابداری مشهور آسیبی به کیفیت حسابداری بزند و در حقیقت با کیفیت عواید بالاتر مرتبط است، بعد از کنترل ویژگی‌های دیگر شرکت‌ها که به طور بالقوه بر کیفیت عواید تأثیرگذار هستند.

خط‌مشی‌گذاران و تدوین کنندگان بازار سرمایه در برخی از کشورهای توسعه یافته نگرانی‌هایی درباره تأثیرات بالقوه تمرکز بازار حسابرس بر هزینه‌ها و کیفیت حسابداری در طی یک دهه اخیر ابزار کرده‌اند. ضرورتاً دغدغه اصلی آن است که تمرکز بازار حسابداری، گزینه‌های مشتریان را برای انتخاب ارائه دهندگان خدمات مؤسسات حسابداری کاهش می‌دهد، قدرت بازار حسابرسان را تقویت، جذابیت این بازار را کاهش و در نهایت منجر به افزایش هزینه‌های بالای حسابداری و کاهش کیفیت می‌گردد (پیرسون و ترومپیت<sup>۶</sup>، ۲۰۱۳). در واقع، تمرکز بازار حسابداری بدلیل برهم زدن رقابت عادلانه در بازار و کاهش سهم بازار مؤسسات حسابداری کوچک‌تر باعث کاهش کیفیت حسابداری می‌گردد چرا که این موضوع، انگیزه حسابرسان مؤسسات کوچک‌تر را کاهش می‌دهد و برای سرپا نگهداشتن خود تلاش می‌کنند برای جذب مشتری (صاحبکار) تخفیفات بیشتری را ارائه دهند که در نهایت منجر به کاهش کیفیت حسابداری می‌گردد (چان و وو<sup>۷</sup>، ۲۰۱۳).

## ۲- مبانی نظر و پیشینه پژوهش

## عوامل توجیه کننده تقاضا برای خدمات حسابداری

در سال ۱۹۷۳ کمیته مسئول تدوین مفاهیم بنیادی حسابداری، چهار عامل تضاد منافع، پیامدهای اقتصادی بااهمیت، پیچیدگی و عدم دسترسی مستقیم را از عوامل توجیه کننده تقاضا برای خدمات حسابداری عنوان نمود. والاس<sup>۸</sup> (۱۹۸۰) نیز تقاضا برای خدمات حسابداری را در بازارهای آزاد و بازارهای تحت نظارت مورد بررسی و سه منبع جداگانه اما مرتبط را برای خدمات حسابداری شناسایی و در چارچوب سه فرضیه مباشرت (نظارت)، اطلاعات و بیمه به عنوان عوامل توجیه کننده تقاضا برای خدمات حسابداری مطرح نمود که به شرح زیر می‌باشند: (ابراهیمی و همکاران، ۱۳۹۶).

## فرضیه‌های پشتوانه تقاضا برای خدمات حسابرسی فرضیه نظارت

از زمانی که پیشرفت و تحول در تمدن بشر این ضرورت را به وجود آورد که مسئولیت اداره اموال یک شخص به شخص دیگر تفویض شود، اعمال نظارت بر پایبندی و وفاداری نسبت به تعهدات قراردادی نیز ضرورت یافته است. رابطه نمایندگی قراردادی است که به موجب آن افراد و گروه‌های مختلف، فرد یا گروهی را به عنوان مباشر یا نماینده خود انتخاب می‌کنند و او را در جایگاه مسئول و مأمور ارائه مجموعه‌ای از خدمات مشخص، قرار می‌دهند (ساریخانی و برزگر، ۱۳۹۵). انعقاد قرارداد مستلزم تفویض اختیار تصمیم‌گیری به نماینده است و در پی این تفویض اختیار، ضرورت اعمال نظارت از طریق حسابرسی مطرح می‌شود. چنانچه هر یک از طرفین رابطه نمایندگی (مالک و نماینده) در پی به حداکثر رساندن منافع شخصی خود باشند و در صورتی که اعمال نظارت بر عملکرد نماینده نیز مستلزم صرف هزینه باشد، این امر دلیل قانع‌کننده‌ای برای طرح این ادعاست که نماینده ممکن است همواره در پی تأمین منافع شخصی مالک به بهترین شکل ممکن نباشد. منافع شخصی هر یک از دو طرف به تابع مطلوبیت و میزان ثروت و رفاه آنان بستگی دارد. این دو عامل هیچ‌گاه میان مالکان و نمایندگان گوناگون، مشابه و همانند نخواهد بود. مخارج تحمل شده از سوی مالک برای اعمال نظارت بر رفتار نماینده (شامل بهای مشاهده و اندازه‌گیری مستمر اعمال وی) موجب کاهش حقوق و مزایای مدیر می‌شود. از این رو، مدیران از انگیزه لازم برای حصول اطمینان از مقرون به صرفه بودن فرآیند نظارت برخوردارند، در چنین شرایطی منافع مدیر ایجاب می‌کند او خود بهای تهیه و ارائه اطلاعات مالی به مالکان را بپردازد و با استفاده از خدمات حسابرسی مستقل اعتبار این گزارش‌ها را افزایش دهد (علوی و همکاران، ۱۳۹۴). به بیان دیگر، بر پایه فرضیه مباشرت (نظارت) چنین استدلال می‌شود که تفویض اختیار تصمیم‌گیری به یک فرد به عنوان نماینده سبب می‌شود تا در صورت فزونی منافع حاصل از نظارت بر مخارج آن، نماینده از انگیزه لازم برای حمایت از اعمال نظارت بر عملکرد خویش برخوردار باشد. از آنجا که در نبود نظارت، امکان تقلب و سوء استفاده از منابع واحد اقتصادی افزایش می‌یابد، تعدیل حقوق مدیریت به عنوان پیامد منطقی این شرایط تلقی می‌شود (نیکبخت و همکاران، ۱۳۹۵). مالکان برای جبران عدم آگاهی خود، بهای خدمات مدیران را تا حد قابل ملاحظه‌ای کاهش می‌دهند تا از این طریق خسارت‌های احتمالی را جبران کنند. تصمیم‌های مدیران و اقدامات آن‌ها لزوماً موجب به حداکثر رساندن ثروت

و علایق مالکان نمی‌شود، بنابراین استفاده از ابزارها و روش‌هایی که موجب کاهش احتمال بروز رفتارها و اقدامات نامطلوب مدیران می‌شود، از مطلوبیت‌های زیادی برخوردار بوده و دارای ارزش اقتصادی است. از چنین ابزارهایی با نام فعالیت‌های نظارتی یاد می‌شود و ناگزیر، حسابرسی را نیز به عنوان یکی از روش‌های پیش‌گیری و کشف اقدامات نامطلوب مدیران در بر می‌گیرد.

### فرضیه اطلاعات

در حوزه فرضیه اطلاعات چنین استدلال می‌شود که برهان پشتوانه تقاضای سرمایه‌گذاران (به عنوان گروهی از استفاده‌کنندگان اطلاعات) برای صورت‌های مالی حسابرسی شده این است که گزارش‌های مالی مزبور اطلاعات سودمندی را برای انجام تصمیم‌گیری‌های مرتبط با سرمایه‌گذاری ارائه می‌کند. حسابرسی به عنوان ابزاری برای بهبود کیفیت اطلاعات مالی، از ارزش بسیار زیادی برخوردار است. وجود صورت‌های مالی حسابرسی شده، امکان دستیابی به منافع حاصل از اطلاعات، شامل کاهش مخاطره، بهبود کیفیت تصمیم‌گیری‌های برون سازمانی و درون سازمانی، دست‌یابی به بازده ناشی از داد و ستد اوراق بهادار و بهبود ساختار سبد سرمایه‌گذاری افراد و گروه‌های مختلف را فراهم می‌کند (پاک‌مرام، ۱۳۹۶).

کاهش مخاطره یا ریسک برون سازمانی: علت تقاضای سرمایه‌گذاران برای صورت‌های مالی حسابرسی شده، آثاری است که حسابرسی بر کاهش عدم قطعیت اطلاعات مالی و در نتیجه کاهش سطح مخاطره سرمایه‌گذاری خواهد داشت. اطلاعات بهتر و بیشتر، موجب کاهش ریسک و پایین آمدن نرخ مورد توقع و در نهایت افزایش قیمت سهام واحد تجاری می‌گردد (علی‌پور و همکاران، ۱۳۹۶).

بهبود کیفیت تصمیم‌گیری: اطلاعات برای تصمیم‌گیری‌های درون سازمانی مفید است. بودجه بندی سرمایه‌ای از این گونه تصمیم‌گیری‌هاست. در واقع اطلاعات موجب می‌شود که در رابطه با تصمیم‌گیری‌های بااهمیت داخلی، باتوجه به میزان شفافیت اطلاعات، این تصمیم‌گیری راحت‌تر گردد. حسابرس با کشف اشتباهات، شفافیت بیشتری ایجاد می‌کند و در نهایت تصمیم‌گیری مدیریت بهبود خواهد یافت (همان منبع).

نرخ بازده اوراق بهادار: قیمت هر سهم، بازتابی از قضاوت‌های تمام سرمایه‌گذاران و کلیه اطلاعات موجود در بازار است. دستیابی به بازده غیر عادی، تنها در صورت دستیابی به اطلاعات جدید میسر است. ارائه صورت‌های مالی حسابرسی

شده، زمینه را برای سرمایه گذار جهت رسیدن به اطلاعات جدید و مربوط، که او را در ارزیابی منطقی تر ارزش اوراق بهادار واحدهای اقتصادی یاری می‌دهد، فراهم می‌کند تا بتواند به بازده غیرعادی و لذا افزایش ثروت و رفاه اقتصادی دست یابد. البته قابل ذکر است که دستیابی به بازده غیرعادی بر پایه اطلاعات بازار امکان پذیر نیست، بلکه بر اثر داد و ستد بر مبنای اطلاعاتی که هنوز افشا نشده‌اند، و یا درست در لحظه افشای اطلاعات در بازار، امکان پذیر می‌شود چرا که با انتشار اطلاعات، داد و ستد انجام شده قیمت را تعدیل می‌کند و امکان دستیابی به بازده غیر عادی را از بین می‌برد (سجادی و همکاران، ۱۳۹۶).

### فرضیه بیمه

بر پایه فرضیه بیمه استدلال می‌شود که تقاضا برای خدمات حسابرسی با میزان دعاوی حقوقی که مدیران را تهدید می‌کند رابطه مستقیم دارد. از آن جا که طبق قوانین و مقررات حاکم بر بازارهای اوراق بهادار، صاحبکاران در برابر زیان وارده به اشخاص، اعم از حقیقی و حقوقی، که ناشی از وجود اطلاعات گمراه کننده در صورت‌های مالی باشد، مسئولیت حرفه‌ای دارند، موجب می‌شود انگیزه لازم جهت ایجاد پوشش بیمه‌ای از طریق وارد کردن حسابرسی مستقل در فرآیند گزارشگری مالی را داشته باشند (ایمانی برندق و همکاران، ۱۳۹۵). حال چرا مدیران و صاحبکاران برای ایجاد پوشش بیمه‌ای، به جای انعقاد قرارداد با یک مؤسسه بیمه به حسابرسان مستقل روی می‌آورد؟ پاسخ این سؤال این است که حسابرسان و خدمات آن‌ها جزء لاینفک فعالیت‌های اقتصادی هر جامعه هستند و این مشارکت در حدی است که هیچ مدیری نمی‌تواند اعمال مراقبت‌ها و دقت حرفه‌ای خود را بدون وجود حسابرس ثابت کند. علاوه بر آن در سال‌های اخیر، به علت اقدامات گسترده‌ای که حسابرسان در زمینه استخدام مشاوران عالی جهت دفاع در دعاوی حقوقی علیه خودشان انجام داده‌اند، در صورت طرح دعاوی به احتمال بالایی تبریئه می‌شوند و به دنبال آن مدیر هم تبریئه می‌گردد (سویانو<sup>۱</sup>، ۲۰۱۲). در ضمن، حسابرسان تخصص بالایی در امور مربوط به افشای مالی دارند که در مقایسه با خدماتی که شرکت‌های بیمه ارائه می‌دهند، از اثربخشی بیشتری برخوردارند. همین طور علاقه مشترک مدیر و حسابرس در حفظ شهرت خود و حفظ منافع مالی که در صورت رویارویی با دعاوی حقوقی مورد تهدید قرار گرفته و باعث افزایش اثربخشی پوشش بیمه‌ای از طرف حسابرسان به جای مؤسسات بیمه‌ای می‌شود. به علاوه قیمت خدمات بیمه‌ای بسیار بیشتر از حق‌الزحمه حسابرسان

مستقل است. به فرضیه بیمه از بعد سیاسی نیز می‌توان نگاه کرد. تشکیل کمیسیون بورس و اوراق بهادار از سوی مقامات دولتی و الزامی شدن حسابرسی مستقل در واحدهای اقتصادی پذیرفته شده در بازارهای اوراق بهادار، موجب تفویض اختیار به بخش‌های خصوصی یعنی مؤسسات حسابرسی شده که نه تنها هزینه‌های بخش دولتی کاهش می‌یابد، بلکه فشار سیاسی کمتری هم به دولت تحمیل می‌گردد و افراد و گروه‌های زیان دیده در بازارهای اوراق بهادار، انگشت اتهام را به سوی حسابرسان مستقل نشانه می‌گیرند که سبب دور شدن افکار عمومی از مسئولیت‌های دولت و در حقیقت نوعی فریب سیاسی خواهد شد (پاک مرام و بحری ثالث، ۱۳۹۶).

### تمرکز بازار حسابرسی

بازار حسابرسی از ویژگی‌هایی برخوردار است که آن را از دیگر بازارهای مربوط به خدمات کسب و کار متمایز می‌کند. واتر و زیرمن<sup>۱۱</sup> (۱۹۹۳) و بال<sup>۱۱</sup> (۲۰۰۱) معتقدند که بازار حسابرسی نقش با اهمیتی در حفظ شفافیت و بهبود عملکرد بازارهای سرمایه ایفا می‌کند. ساختار بازار ایجاد گرایش‌های مختلفی همچون تمرکز در بازار حسابرسی نیز نشان دهنده‌ی میزان توزیع قدرت شرکت‌ها در بازار بوده و اثرگذار رقابت را تحت تأثیر قرار می‌دهد (شانن و مایجور<sup>۱۲</sup>، ۱۹۹۷). در واقع رقابت مؤثر نیازمند تعداد کافی مؤسسات حسابرسی ارائه دهنده‌ی خدمات می‌باشد که باعث ایجاد تعادل در بازارها می‌شوند و زمانی که رقابت‌ها پوششی برای انحصارگری‌ها گردد، کیفیت‌ها کاهش می‌یابد و انگیزه‌های منفعت طلبانه گسترده‌تر می‌شود و ماهیت اصلی حرفه‌ی حسابرسی که حفظ استقلال می‌باشد کاهش می‌یابد (جوزف و چاد<sup>۱۳</sup>، ۲۰۱۵). در واقع بخش عرضه‌ی خدمات در این بازارها می‌تواند بدلیل تخصصی بودنش متمرکز باشد. مثلاً در آمریکا بخش اعظم تعاملات حسابرسی و تقریباً تمام حق‌الزحمه‌های حسابرسی به چهار موسسه بزرگ حسابرسی تعلق می‌یابد. تمرکز رفتار موسسه‌های حسابرسی بزرگ را تعیین کرده و در نتیجه فاکتور مهمی در رقابت بازار محسوب می‌شود (مویرز و تورلی<sup>۱۴</sup>، ۱۹۸۷). نگرانی عمومی درباره‌ی این مسئله که تمرکز بیش از حد موجب کاهش رقابت و افزایش قیمت خدمات ارائه شده توسط برخی حسابرسان می‌شود، وجود دارد (دیوان محاسبات آمریکا<sup>۱۵</sup>، ۲۰۰۸). از دیدگاه صنعتی اقتصاد، تمرکز بالای فروشنده از طریق صرفه جویی‌های اقتصادی ناشی از مقیاس، موجب سود مشتری می‌شود، در مقابل ممکن است هزینه کمتر باعث کاهش کیفیت خدمات قابل ارائه گردد. رقابت در عرضه از دو منبع نشأت می‌گیرد: اول ورود حسابرسان جدید به

در عمل به بهبود کیفیت افشا و گزارشگری مالی صاحبکاران منجر می‌شود (حساس یگانه و همکاران، ۱۳۹۳). به موازات افزایش تخصص حسابرس در یک صنعت، موسسه حسابرسی می‌تواند در راستای کشف و گزارش اشتباه‌های با اهمیت در اطلاعات افشا شده صاحب کار، به میزان بهتر و با کیفیت بیشتری به انجام رسیدگی بپردازد و مانع از دستکاری حساب‌ها و بروز پدیده مدیریت سود شود (کیمبرلی و ماهو، ۲۰۱۷).

چوی و همکاران (۲۰۲۰) در تحقیقی به بررسی رابطه تمرکز بازار حسابرس و حق‌الزحمه حسابرسی پرداختند. همراه با فروپاشی آرتور اندرسن در سال ۲۰۰۱، تمرکز بازار حسابرسی جهانی مورد بررسی قرار گرفت. پس از آن، نگرانی‌های جدی نسبت به آثار مخرب بالقوه این تمرکز، از جمله قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی ایجاد شد. این تحقیق ارتباط بین تمرکز بازار حسابرسی و هزینه‌های حسابرسی را بررسی می‌کند. با استفاده از یک نمونه بزرگ از ۱۷ کشور، مطالعه حاضر سه نتیجه اصلی را به دست آورد. اول، یک رابطه قابل توجه مثبت بین تمرکز بازار و حق‌الزحمه حسابرسی وجود دارد. دوم، سطح قوانین در کشورها، بر شدت این رابطه تأثیرگذار است. سوم، این ارتباط در میان مشتریان حسابرسان غیر از چهار موسسه بزرگ نسبت به سایر حسابرسان مشهود است.

هوانگ و همکاران (۲۰۲۰) به بررسی تأثیر تمرکز بازار حسابرسی بر حق‌الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی در چین پرداختند که در آن رقابت شدید است و محیط قانونی در مقایسه با کشورهای توسعه یافته نسبتاً ضعیف است. با تحلیل ۱۲۳۳۴ مشاهده سال - شرکت برای دوره‌های هشت سال بین سالهای ۲۰۰۸ تا ۲۰۱۶ به رابطه مثبت مهمی میان تمرکز و حق‌الزحمه حسابرسی دست یافتند. تحلیل مسیر نشان می‌دهد که تمرکز کیفیت درآمدهای صاحبکار را بهبود بخشیده و با افزایش حق‌الزحمه حسابرسی نیاز به صدور اظهارنظرهای حسابرسی تعدیل شده را برای حسابرسان کاهش می‌دهد. 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 تنظیم کنندگان جریمه می‌شوند. به‌طور کلی، نتایج ما عنوان می‌کند که تمرکز کیفیت حسابرسی به طور غیرمستقیم به واسطه دستمزدهای حسابرسی فزاینده بهبود می‌یابد و این تأثیر غیرمستقیم مثبت تأثیر مستقیم منفی تمرکز بر کیفیت حسابرسی را جبران می‌نماید.

بازار و دیگری از افزایش ظرفیت عرضه حسابرسان فعلی. این رقابت فزاینده پیامدهای خاص خود را دارد (فیریر و همکاران، ۲۰۱۵). برخی از حسابداری حرفه‌ای از این نگران‌اند که رقابت و به خصوص رقابت بر سر قیمت در رابطه با قراردادهای حرفه‌ای منجر به افت کیفیت شود (کورمیر و همکاران، ۲۰۱۷). اگر چه تحقیقات از این نگرانی‌ها حمایت چندانی نمی‌کند، اما این نظریه نیز طرفداران زیادی دارد که فشار بودجه و محدودیت زمانی به طور متناوب منجر به بروز حسابرسی‌های پایین‌تر از استاندارد می‌شود. یک دلیل وجود بودجه و زمان محدودی رقابت شدید بر سر قیمت است. چنین مطلبی به قدر کافی مستند و در نتیجه قابل دفاع نیست اما ابهام در رابطه با رقابت در حرفه حسابرسی بحث مشروع و رایجی است و ویژگی‌های خاص حرفه حسابرسی به این ابهامات دامن می‌زنند.

### نقش تخصص حسابرسی در تمرکز بازار حسابرس

یکی از عوامل یا مجراهای اقتصادی مطرح شده که موجب ارتقای کیفیت اطلاعات و کاهش ریسک اطلاعاتی گزارش‌های منتشر شده از سوی شرکت‌ها می‌شود، ارائه خدمات‌های حسابرسی با کیفیت بالاتر است. پژوهش‌های صورت گرفته چنین مطرح می‌کنند که «حسابرسی با کیفیت بالاتر» اعتبار اطلاعات تهیه شده را بهبود می‌بخشد و به استفاده‌کنندگان و به خصوص سرمایه‌گذاران فرصت می‌دهد با اعتماد بیشتری وضعیت مالی و نتایج عملکرد شرکت را تجزیه و تحلیل کنند. (خداداده شاملو و بادآورنهندي، ۱۳۹۶). از عواملی که کیفیت حسابرسی را بالا می‌برد و موجب تمایز بین حسابرسان با خدمت دهی با کیفیت بالا و حسابرسان با خدمت دهی با کیفیت بالا و حسابرسان با خدمت دهی با کیفیت پایین می‌شود، حسابرسان متخصص در صنعت هستند. پژوهش‌های پیشین بیان کرده‌اند حسابرسانی که متخصص صنعت هستند، نسبت به حسابرسانی که متخصص صنعت نیستند، خدمات‌های حسابرسی با کیفیت بالاتری را ارائه می‌کنند. حسابرسان متخصص صنعت به این دلیل که به سهم بالایی از شرکت‌های یک صنعت رسیدگی می‌کنند، دارای تجاربی هستند که سایر حسابرسان آن تجربه‌ها را ندارند. بنابراین توانایی آن‌ها برای کشف تحریف‌ها و اشتباه‌های بااهمیت در اطلاعات افشا شده‌ی صاحبکار بیش از سایر حسابرسان است. علاوه بر این آن‌ها سعی می‌کنند حداقل برای حفظ شهرت و سهم خود از بازار، از گزارش هیچ اشتباه یا تحریف با اهمیتی غافل نشوند. از این رو کسب تخصص در یک صنعت خاص، چه آن را معلول خواست حسابرس و چه معلول خواست شرکت‌های صاحب کار بدانیم،

جبراً و همکاران<sup>۲۱</sup> (۲۰۱۹) به بررسی این امر پرداختند که چگونه حسابرسان از نظر هزینه‌های حسابرسی، به نگهداشت وجه نقد که یک نگرانی رو به رشد در شرکت‌های بزرگ امریکایی محسوب می‌شود پاسخ می‌دهند. ایشان دریافتند که وجه نقد به گونه‌ای مثبت به هزینه‌های حسابرسی مرتبط می‌باشد و این امر نشان می‌دهد که حسابرسان به سطح نگهداشت وجه نقد، که یک منبع از هزینه‌های نمایندگی می‌باشد، واکنش نشان می‌دهند. علاوه بر این، نتایج نشان می‌دهد که نگهداشت وجه نقد در شرکت‌هایی با فرصت رشد کم، حسابرسان را وادار به افزایش هزینه‌های حسابرسی می‌کند.

ایشاک و همکاران<sup>۲۲</sup> (۲۰۱۸) به بررسی رابطه تمرکز بازار حسابرسی و تخصص صنعت حسابرس پرداختند. این مطالعه به دنبال درک تأثیر رویداد تمرکز بازار حسابرسی بر تخصص صنعتی حسابرس از دیدگاه حسابرسی مالزی است. نقطه مرتبطی که می‌تواند مورد تاکید قرار گیرد این است که شرکت‌های حسابرسی مشهور در مالزی بر حدود ۷۲٪ از سهم بازار حسابرسی در سال ۲۰۰۳ تسلط دارند درحالی‌که اکثریت مشتریان حسابرسی در دسته بندی‌های حق‌الزحمه حسابرسی متوسط، درآمد اندک و اندازه دارایی کلی متوسط هستند. همچنین، بر حسب تخصص صنعتی حسابرس، هیچ کدام از شرکت‌های حسابرسی مشهور در هیچ صنعت خاصی تخصص ندارند، برخلاف آن شرکت‌های حسابرسی که در امریکا و استرالیا هستند. از آنجا که حسابرسان در یک صنعت خاص تخصص دارد این امر به کاهش احتمال صدور اظهارات اشتباهی کمک می‌کند که بر حساب‌های عملیاتی اصلی تأثیرگذار هستند، پس مفهوم ضمنی و بنیادی این مطالعه برای مقام مسئولی است که در تفکر برای راه حلی ممکن در ترغیب حسابرسان مالزی برای تخصص داشتن در صنعتی خاص است.

چانگ و همکاران<sup>۲۳</sup> (۲۰۱۸) تأثیر رقابت در بازار حسابرسی بر چسبندگی حق الزحمه حسابرسی در چین را بررسی کردند. آنها دریافتند رقابت در بازار حسابرسی اثر مثبتی بر چسبندگی حق الزحمه حسابرسی دارد. علاوه بر این، نتایج آنها نشان داد چسبندگی حق الزحمه حسابرسی رو به افزایش (کاهش) با کیفیت حسابرسی ارتباطی منفی (مثبتی) دارد.

چن و همکاران<sup>۲۴</sup> (۲۰۱۷) در پژوهشی به بررسی تأثیر نوع حسابرس و افزایش رقابت در بازار حسابرسی بر تأخیر گزارش حسابرسی را بررسی کردند. یافته‌های پژوهش آنها نشان می‌دهد تأخیر در گزارش حسابرسی موسسات حسابرسی خصوصی کمتر از تأخیر در گزارش حسابرسی حسابرسان دولتی است؛

همچنین تأخیر در گزارش حسابرسی به موازات افزایش رقابت در بازار حسابرسی کاهش یافته است.

چنجان و همکاران<sup>۲۵</sup> (۲۰۱۶) به بررسی تأثیر تمرکز بازار حسابرسی بر حق الزحمه و کیفیت حسابرسی پرداختند. نتایج پژوهش آنها حاکی است تمرکز بازار حسابرسی ارتباط مثبت و معناداری با حق الزحمه حسابرسی دارد؛ همچنین آنها به این نتیجه رسیدند که افزایش تمرکز باعث بهبود کیفیت سود به عنوان معیاری از کیفیت حسابرسی شرکت صاحبکار می‌شود. اشلیمن<sup>۲۶</sup> (۲۰۱۳) به بررسی تأثیر تمرکز در بازار حسابرسی بر حق الزحمه و کیفیت حسابرسی با نقش اندازه بازار حسابرسی پرداخت. یافته‌های پژوهش وی نشان داد اندازه بازار حسابرسی تأثیر منفی بر ارتباط بین تمرکز با حق الزحمه و کیفیت حسابرسی دارد.

شفعتی و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی به بررسی تأثیر تمرکز بازار حسابرسی بر دوره تصدی حسابرس و تأخیر گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. به منظور سنجش تمرکز بازار حسابرسی از معیار فشار رقابتی استفاده شد و برای سنجش دوره تصدی، تعداد سالهای انباشته از زمانی که حسابرس فعالیت خود را برای اولین سال در واحد مورد رسیدگی آغاز کرده است، استفاده شد. همچنین، برای سنجش تأخیر گزارش حسابرسی از لگاریتم طبیعی فاصله بین پایان سال مالی تا تاریخ امضای گزارش حسابرسی استفاده شد. پژوهش در قالب دو فرضیه از طریق رگرسیون مورد بررسی قرار گرفت و نتایج نشان داد که تمرکز بازار حسابرسی بر تأخیر گزارش حسابرسی و دوره تصدی حسابرس، تأثیر منفی و معنی داری دارد.

رستگاری و مهدوی (۱۳۹۹) در پژوهشی به بررسی تخصص حسابرس در صنعت و ساختار بازار حسابرسی پرداختند. برای شناسایی ساختار بازار حسابرسی از شاخص‌های تمرکز بازار مانند نسبت تمرکز، شاخص هر فیندال-هیرشمن و شاخص آنتروپی استفاده شد. تخصص حسابرس در صنعت با رویکرد سهم بازار محاسبه شد. فرضیه‌های پژوهش با الگوی داده‌های ترکیبی آزمون گردید. نتایج نشان داد که بین تخصص حسابرس در صنعت و هر سه شاخص تمرکز بازار حسابرسی همچون نسبت تمرکز، شاخص هر فیندال-هیرشمن و شاخص آنتروپی رابطه مستقیم و معنی داری وجود دارد و با افزایش (کاهش) تخصص در صنعت مؤسسه‌های حسابرسی، تمرکز بازار حسابرسی افزایش (کاهش) می‌یابد. تخصص حسابرس در صنعت که مرتبط با اجرا و رفتار حسابرسی است، عاملی مهم در نحوه توزیع بازار بین مؤسسه‌های حسابرسی و در نتیجه،

تمرکز بازار حسابرسی است که این یافته مؤید پیش‌بینی‌های مکتب شیکاگو-یو.سی.ال.ای. است.

غلامی گیفان و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی با عنوان بررسی رابطه انحصار بازار حسابرسی با حق الزحمه و کیفیت حسابرسی با در نظر گرفتن ماده ۹۹ قانون برنامه پنجم توسعه به بررسی رابطه انحصار بازار حسابرسی با حق الزحمه حسابرس و کیفیت حسابرسی پرداختند. در این ارتباط، تعداد ۹۱ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی ۱۰ ساله طی سالهای ۱۳۸۵-۱۳۹۴ بررسی شد. نتایج حاصل از پژوهش نشان داد که بین انحصار بازار حسابرسی با حق الزحمه حسابرسی یک رابطه مثبت و معنادار وجود دارد. در حالی که رابطه

معناداری بین انحصار بازار حسابرسی و کیفیت حسابرسی مشاهده نشد. علاوه بر این، یافته‌ها حاکی از آن است که علیرغم آنکه بعد از تصویب ماده ۹۹ قانون برنامه پنجم توسعه، میزان انحصار افزایش یافته است، اما تصویب این قانون تأثیری بر رابطه میان انحصار بازار حسابرسی و حق الزحمه حسابرس و نیز رابطه میان انحصار بازار حسابرسی و کیفیت حسابرسی نداشته است.

کردستانی و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهشی به بررسی تأثیر تمرکز بازار حسابرسی بر حق الزحمه و کیفیت حسابرسی پرداختند. وجود تمرکز در بازار حسابرسی، قدرت و اختیار عمل مدیریت صاحبکار را در انتخاب موسسه‌های حسابرسی کاهش داده و در مقابل، قدرت بازار حسابرسان را افزایش می‌دهد. این موضوع افزایش حق الزحمه حسابرسی و کاهش کیفیت حسابرسی را در پی خواهد داشت. همچنین تمرکز بازار حسابرسی افزایش استقلال حسابرسان، تغییر حق الزحمه حسابرسی و در نهایت، تغییر کیفیت حسابرسی را به دنبال دارد. یافته‌های پژوهش ثابت می‌کند تمرکز بازار حسابرسی موجب کاهش حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی می‌شود.

اورادی و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهشی به بررسی تأثیر رقابت در بازار حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی، نقش و اندازه بازار حسابرسی پرداختند. یافته‌های تجربی مربوط به بررسی ۱۳۳ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، طی سال‌های ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۴، نشان می‌دهد رقابت در بازار حسابرسی تأثیر منفی و معناداری بر حق الزحمه حسابرسی دارد. علاوه بر این اندازه بازار حسابرسی، تأثیر منفی رقابت در بازار حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی را تشدید می‌نماید. سایر یافته‌های نشان می‌دهد رقابت در بازار حسابرسی منجر به کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود و اندازه بازار حسابرسی تأثیری بر رابطه مذکور ندارد.

علیزاده و یوسفی کیکانلو (۱۳۹۶) در پژوهشی به بررسی ارتباط بین تمرکز بازار حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی شرکت‌ها پرداختند. در این پژوهش از طریق ۳ مدل رگرسیون مورد سنجش قرار می‌گیرند. بازه‌ی زمانی ۵ ساله تحقیق سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۴ برای شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشند. داده‌ها از طریق سایت سازمان بورس و اوراق بهادار تهران، صورت‌های مالی شرکت‌ها و نرم افزار راه‌آورد نوین جمع‌آوری گردیده‌اند. برای تجزیه و تحلیل داده‌ها و برازش آنها به ۳ فرضیه تحقیق نیز از نرم افزار Eviews استفاده شده است. نتایج تحقیق نشان داد بین تمرکز بازار حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی ارتباط معنی‌داری وجود ندارد؛ بین تمرکز بازار حسابرسی و کیفیت حسابرسی شرکت‌ها ارتباط معنی‌داری وجود ندارد؛ بین تمرکز بازار حسابرسی و اظهارنظر حسابرس ارتباط معنی‌داری وجود ندارد.

سجادی و همکاران (۱۳۹۵) در پژوهشی رابطه بین حق الزحمه حسابرسی و پاداش هیئت‌مدیره را بررسی کردند. نمونه‌ی آماری تحقیق شامل ۷۲ شرکت بورس اوراق بهادار تهران بود که در بازه زمانی ۱۳۸۴ تا ۱۳۸۸ بررسی نمودند. در این تحقیق مبلغ پاداش هیئت‌مدیره از پاداش‌های همراه صورت‌های مالی استخراج شد و حق الزحمه حسابرس از لگاریتم طبیعی هزینه‌ی حسابرسی استفاده گردید. نتایج تحقیق نشان داد که بین حق الزحمه حسابرسی و پاداش هیئت‌مدیره رابطه‌ی مثبت و معنی‌داری وجود دارد و افزایش پاداش پرداختی به مدیران به علت افزایش پیچیدگی‌ها و عملیات شرکت است که نیازمند حسابرسی با کیفیت بالاتر و در نتیجه حق الزحمه پرداختی بالاتری نیز می‌باشد.

مسرگان کریمی و همکاران (۱۳۹۴) به بررسی رابطه بین رقابت در بازار محصول با مدیریت سود ناشی از اقلام تعهدی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. در تحقیقات اخیر، مدیریت سود مبتنی بر اقلام تعهدی و شناسایی عوامل مؤثر بر آن بسیار مورد توجه بوده‌اند. بنابراین، هدف پژوهش حاضر بررسی تأثیر رقابت در بازار محصول بر مدیریت سود ناشی از اقلام تعهدی می‌باشد. جامعه آماری تحقیق شامل کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۲ است که پس از نمونه‌گیری به روش غربالگری تعداد ۱۴۷ شرکت انتخاب شده‌اند. برای آزمون فرضیه تحقیق از معیارهای رقابت در بازار محصول و مدیریت سود ناشی از اقلام تعهدی ارائه شده توسط لاکساما و یانگ (۲۰۱۴) استفاده شده است. نتایج نشان می‌دهد که رقابت در صنعت، مدیریت سود مبتنی بر اقلام تعهدی را افزایش می‌دهد.

با توجه به مبانی نظری و پژوهش های مطرح شده فرضیه های پژوهش به شرح ذیل بیان می شود :

**فرضیه اصلی پژوهش:** عوامل موثر تمرکز بازار حسابرسی بر سبک تصمیم گیری حسابرسی رابطه معناداری دارد.

**فرضیه فرعی اول پژوهش:** عوامل موثر تمرکز بازار حسابرسی بر سبک تصمیم گیری اطلاعات مدار رابطه معناداری وجود دارد.

**فرضیه فرعی دوم پژوهش:** عوامل موثر تمرکز بازار حسابرسی بر سبک تصمیم گیری مفهوم مدار رابطه معناداری وجود دارد.

مورد استفاده برای سنجش متغیرهای تحقیق یعنی پرسشنامه انجام شده است. سپس بعد از جمع آوری داده های آماری (جواب های پرسشنامه ) ، برای جمع آوری داده ها از ابزار اندازه گیری پرسشنامه استفاده شده است. بعد از جمع آوری داده های آماری (از جواب پرسشنامه) ، برای جمع بندی و محاسبات از نرم افزار Excel و فرضیه پژوهش از روش مدل سازی معادلات ساختاری با استفاده از نرم افزار Smart PLS تجزیه و تحلیل شد . با توجه به هدف تحقیق جامعه آماری ، حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران در نظر گرفته شده است .

### روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نوع تحقیقات رفتاری است . تحقیقات رفتاری در حسابرسی شامل بررسی نظریه ها و روش های علوم رفتاری است که به بررسی رابطه بین اطلاعات حسابداری و رفتار حسابرسان می پردازد . از دیدگاه هدف کاربردی و از نظر ماهیت و روش توصیفی - پیمایشی از نوع همبستگی و هم چنین از لحاظ روش نیز میدانی و از لحاظ جمع آوری چارچوب نظری و پیشینه پژوهش از نوع قیاسی و کتابخانه ای محسوب می شود . جمع آوری داده ها و نتیجه نهایی ، برای آزمون رد یا پذیرش فرضیه از راه استقرایی و از طریق ابزار

### آمار توصیفی

نتایج اطلاعات جمعیت شناختی نمونه جامعه آماری در جدول ۱ ارائه شده است. نتایج حاکی از آن است که ۷۴ درصد نمونه مورد نظر را مردان و ۲۶ درصد زنان تشکیل می دهند. همچنین بخش اعظمی از نمونه دارای مدرک کارشناسی ارشد به بالا می باشند و حدود ۹۵ درصد فعالیت کاری نمونه این پژوهش از حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسی و سازمان حسابرسی تشکیل می شود. همچنین ۹۲ درصد نمونه در رشته حسابداری فارغ التحصیل شده یا مشغول به تحصیل می باشند.

جدول ۱- اطلاعات جمعیت شناختی نمونه

متغیر	مورد	تعداد	درصد	متغیر	مورد	تعداد	درصد
جنسیت	مرد	۲۲۰	۷۳	شغل	حسابرس داخلی	۵	۱
	زن	۸۲	۲۷		حسابدار رسمی و شاغل در موسسات حسابرسی	۲۸۴	۹۵
	کارشناسی	۱۸	۶		بازرس دیوان محاسبات یا عضو کمیته حسابرسی	۱۳	۴
تحصیلات	کارشناس ارشد	۱۲۴	۴۱	تجربه کاری	کمتر از ۵ سال	۵۵	۱۸
	دانشجوی دکتری	۲۵	۸		بین ۶ تا ۱۰ سال	۹	۳
	دکتری	۱۳۵	۴۵		بین ۱۱ تا ۱۵ سال	۱۰۳	۳۴
حسابداری	۲۷۸	۹۲	بین ۱۶ تا ۲۰ سال		۸۷	۲۹	
رشته دانشگاهی	حسابرسی	۱۶	۵	بیشتر از ۲۰ سال	۴۸	۱۶	
	اقتصاد	۸	۳	منبع : محاسبات پژوهشگر			

در پژوهش هایی که در معاملات ساختاری صورت می گیرد نخست بررسی نرمال بودن توزیع داده ها مورد بررسی قرار می - گیرد. در جدول ۲ نتایج کشیدگی و چولگی داده ها مورد بررسی قرار گرفته است.

در پژوهش هایی که در معاملات ساختاری صورت می گیرد نخست بررسی نرمال بودن توزیع داده ها مورد بررسی قرار می - گیرد. در جدول ۲ نتایج کشیدگی و چولگی داده ها مورد بررسی قرار گرفته است.

جدول ۲- بررسی نرمال بودن متغیرهای پژوهش

شاخص ها	میانگین	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی	شاخص ها	میانگین	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی
QU۱	۴/۲۰۵	۰/۹۹۹	-۰/۸۷۲	۰/۴۲	QU۲۲	۳/۹۲۴	۱/۱۷۸	-۰/۷۰۵	-۰/۲۴۶
QU۲	۳/۹۸	۱/۲۱۵	-۰/۱۶۱	-۰/۳۵۱	QU۲۳	۴/۲۴۸	۱/۱۵۷	-۰/۷۳۴	-۰/۱۸۷
QU۳	۴/۰۹۹	۱/۱۸۴	-۰/۱۳۵	-۰/۳۱۴	QU۲۴	۴/۰۹۹	۱/۰۶۳	-۰/۵۶۵	-۰/۴۳۳



شاخص‌ها	میانگین	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی	شاخص‌ها	میانگین	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی
QU۴	۳/۹۶۷	۰/۹۹۶	-۰/۷۰۶	۰/۲۴۸	QU۲۵	۳/۹۹۷	۱/۱۱۷	-۰/۸۴	-۰/۱۳۵
QU۵	۴/۰۳۶	۱/۰۲۷	-۰/۵۲۹	۰/۳۶۹	QU۲۶	۴/۰۳۶	۱/۲۸	-۰/۴۲	-۰/۴۴
QU۶	۳/۸۹۱	۱/۲۸۱	-۰/۵۲۹	-۰/۱۷۵	QU۲۷	۳/۹۰۴	۱/۱۳۱	-۰/۷۷۵	۰/۱۹
QU۷	۳/۷۸۵	۱/۳۰۳	-۰/۶۱۸	-۰/۱۸۱	QU۲۸	۴/۰۹۶	۱/۱۸۵	-۰/۸۲۱	-۰/۰۷۹
QU۸	۳/۸۶۸	۱/۲۸۲	-۰/۵۸۸	-۰/۱۷۷	QU۲۹	۴/۰۷۹	۱/۰۸۳	-۰/۹۰۳	-۰/۱۵۶
QU۹	۴/۱۲۹	۱/۲۸۹	-۰/۳۷۱	-۰/۲۸	QU۳۰	۴/۱۹۲	۱/۲۵۹	-۰/۹۸۶	-۰/۱۵۷
QU۱۰	۴/۱۹۵	۱/۲۷۸	-۰/۳۲۴	-۰/۱۰۳	QU۳۱	۳/۹۰۱	۱/۱۵۸	-۰/۸۳۳	-۰/۱۸۲
QU۱۱	۴/۱۳۶	۱/۲۶۵	-۰/۴۴۶	-۰/۲۷۷	QU۳۲	۴/۱۷۲	۱/۱۸۱	-۰/۶۱۴	-۰/۰۹۵
QU۱۳	۴/۱۷۲	۱/۳۱۶	-۰/۱۰۶	-۰/۱۴۶	QU۳۳	۴/۱۲۹	۱/۱۱	-۰/۹۰۶	-۰/۰۸۲
QU۱۴	۴/۱۶۲	۱/۳۰۶	-۰/۱۴۹	-۰/۱۳۳	QU۳۴	۴/۱۱۹	۱/۱۲۴	-۰/۹۲۹	-۰/۰۹۶
QU۱۵	۳/۹۴۷	۱/۴۶۸	-۰/۱۸۵	-۰/۰۹۷	QU۳۵	۳/۸۵۴	۱/۱۱۲	-۰/۶۶۲	۰/۰۰۱
QU۱۶	۳/۹۶	۱/۴۷۸	-۰/۱۳۷	-۰/۰۸	QU۳۶	۴/۱۰۳	۱/۰۶۱	-۰/۹۴۹	-۰/۱۲۸
QU۱۷	۴/۳۰۸	۱/۱۹۹	-۰/۸۹	-۰/۰۹۱	QU۳۷	۴/۲۱۹	۱/۲۳۶	-۰/۹۳۱	-۰/۱۶۹
QU۱۸	۴/۰۶۳	۱/۴۰۲	-۰/۴۹۷	-۰/۳۴۴	QU۳۸	۴/۲۴۵	۱/۱۱۶	-۰/۶۰۳	-۰/۱۹۴
QU۱۹	۳/۸۲۱	۱/۴۴۵	-۰/۹۰۹	۰/۰۸۴	QU۳۹	۴/۱۵۹	۱/۰۰۴	-۰/۱۶۱	-۰/۱۸۵
QU۲۰	۴/۱۲۶	۱/۲۹۳	-۰/۴۱۸	-۰/۴۵۷	QU۴۰	۳/۸۲۸	۱/۱۴۱	-۰/۸۷۹	۰/۰۰۶
QU۲۱	۴/۲۷۲	۱/۲۰۷	-۰/۹۳۴	-۰/۰۸					

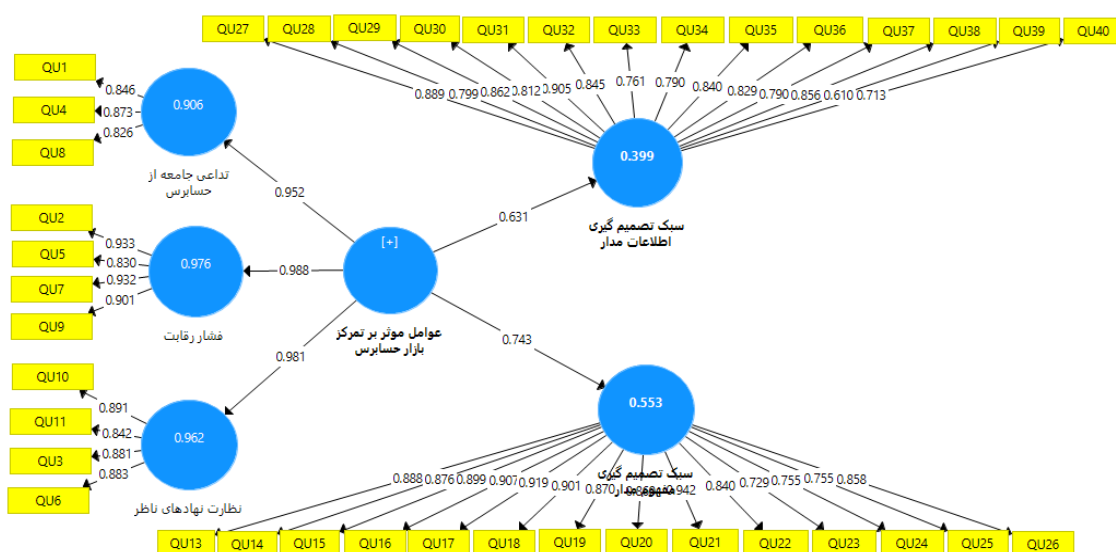
منبع: محاسبات پژوهشگر

بر پایه این روش آماری استفاده می‌کنند، نسبت به وجود شرایطی مانند هم خطی متغیرهای مستقل، نرمال نبودن داده‌ها و کوچک بودن نمونه سازگار هستند (هانلین و کاپلان<sup>۲۸</sup>، ۲۰۰۴). خروجی نرم افزار، بعد از آزمون مدل مفهومی پژوهش در شکل ۱ نشان داده شده است. در زیر نتایج بررسی دو بخش آزمون مدل اندازه‌گیری و آزمون مدل ساختاری به تفصیل ارائه شده است.

با توجه به اینکه چولگی و کشیدگی تمام آیتم‌ها به ترتیب در بازه بین (+۱ و -۱) قرار دارند بنابراین همه متغیرها نرمال می‌باشند.

### آزمون مدل مفهومی و فرضیه‌های پژوهش

برای تحلیل داده‌های تحقیق از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی و Smart-Pls استفاده شد. نرم افزارهایی که از مدل‌سازی معادلات ساختاری



شکل ۱. مدل مفهومی تحقیق در حالت استاندارد

## آزمون‌های تناسب داده‌ها در تحلیل عاملی

در انجام تحلیل عاملی، ابتدا باید اطمینان حاصل شود که آیا می‌توان داده‌های را تقلیل و به چند عامل پنهانی کاهش داد یا خیر؟ که برای این مقصود از دو آزمون کیزر-میر-اولکین و بارتلت استفاده شده است. در جدول ۳ نتایج آزمون ارائه شده است.

جدول ۳- نتایج آزمون تناسب داده‌ها

نوع آزمون	آماره	نوع آزمون	آماره	درجه آزادی	معناداری
آزمون کیزر	۰/۸۹۶	کروویت بارتلت	۲۱۰۱۱/۶۷	۷۰۳	<۰/۰۰۰

منبع: محاسبات پژوهشگر

در این رابطه:  
 $n_e$  تعداد متخصصانی است که به گزینه‌ی «ضروری» پاسخ داده اند.  
 N تعداد کل متخصصان مشارکت کننده در این روایی می‌باشد.

حداقل CVR با توجه به انتخاب ۱۵ خبره جهت تعیین روایی پرسشنامه برابر ۰/۴۹ می‌باشد. اگر مقدار محاسبه شده از ۰/۴۹ بیشتر باشد اعتبار محتوای آن آیتم پذیرفته می‌شود. همچنین ضریب نسبی (CVI) بصورت تجمیع امتیازات موافق (ضروری و مفید اما غیر ضروری) برای هر آیتم را محاسبه می‌کند. هر چقدر روایی محتوایی بالاتر باشد. مقدار ضریب نسبی به سمت ۱ میل می‌کند. معادله زیر نحوه محاسبه ضریب نسبی را تعیین می‌کند.

$$CVI = \frac{\sum CVR}{Retained\ Numbers}$$

$\sum CVR$ : مجموع مقادیر محاسبه شده شاخص محتوایی روایی  
*Retained Numbers*: تعداد سوالات باقیمانده

همچنین یکی از موضوعات اصلی در بحث روش پژوهش پایایی ابزار اندازه‌گیری است. در این پژوهش به منظور ارزیابی قابلیت اطمینان پرسش‌نامه از آزمون آلفای کرونباخ در نرم افزار SPSS استفاده گردیده است. در جدول ۴ نتایج بررسی روایی و پایایی پرسشنامه ارائه شده است.

با توجه به اینکه مقادیر شاخص روایی محتوایی (CVR) همه آیتم‌ها بالای ۰/۴۹ می‌باشد و همچنین با توجه به اینکه شاخص ضریب نسبی (CVI) برای همه‌ی معیارها بالاتر از مقدار قابل قبول (۰/۶۹) می‌باشد. بنابراین روایی محتوایی همه‌ی معیارها مورد تایید قرار می‌گیرد. همچنین با توجه به اینکه مقدار ضریب آلفا در کل برابر با ۰/۹۱۷ است، مشخص می‌شود که این ۳۹ معیار دارای سازگاری درونی خوبی هستند. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که پرسشنامه از پایایی خوبی برخوردار است و می‌تواند در جهت سنجش اهداف پژوهشگر مورد استفاده قرار گیرد. همچنین با توجه به اینکه ضریب آلفا تک تک معیارها بالای ۰/۷۰ درصد می‌باشد بنابراین هیچ یک از معیارها پرسشنامه حذف نشدند.

با توجه به اینکه مقادیر آماره آزمون کیزر بالاتر از ۷۰ درصد می‌باشد بنابراین تناسب داده‌های برای انجام تحلیل عاملی مورد تایید قرار گرفت. همچنین با توجه به معنادار بودن آزمون کروویت بارتلت می‌توان دریافت که ماتریس همبستگی همانی نیست و بین متغیرها همبستگی وجود دارد و امکان انجام تحلیل عاملی وجود دارد.

## روایی و پایایی پرسشنامه

از آنجا که در پژوهش حاضر، پرسشنامه بهترین ابزار جمع‌آوری اطلاعات و اندازه‌گیری متغیرها می‌باشد. بنابراین سنجش و اندازه‌گیری روایی پرسشنامه نیز از اهمیت خاصی برخوردار است. زیرا روایی پژوهش نیز میزان سازگاری پرسشنامه را با اهداف پژوهش نشان می‌دهد. در این پژوهش به منظور تعیین اعتبار ابزار اندازه‌گیری از دو روش اعتبار محتوا و اعتبار سازه بهره گرفته شده است. ضریب نسبی (CVI) و شاخص روایی محتوایی (CVR) لاوشی (۱۹۷۵) دو ابزار تعیین اعتبار محتوا به شکل کمی است. در این روش با ارسال پرسش‌نامه برای ۱۵ خبره دانشگاهی از آن‌ها درخواست شد تا بازخورد لازم را در ارتباط با پرسش‌نامه ارائه دهند. در این پرسش‌نامه از آن‌ها خواسته می‌شود که نظر خود را درباره‌ی هر آیتم در مقیاس قضاوتی که تعیین شده است لحاظ نمایند. پاسخ اعضا در سه کد (ضروری، مفید اما غیر ضروری و غیر ضروری) طبقه بندی می‌شوند. آرای اعضای گروه از طریق فرمول زیر کمی سازی می‌شوند:

$$CVR = \frac{n_e - \frac{N}{2}}{\frac{N}{2}}$$

جدول ۴ نتایج بررسی روایی و پایایی پرسشنامه

روایی و پایایی پرسشنامه								شاخص‌ها	گویه	عامل	سازه اصلی
آلفای کرونباخ هر عامل	آلفای کرونباخ هر گویه	AVE	C.R	بارهای عاملی		CVI	CVR				
				مرتبۀ اول	مرتبۀ دوم						
۰/۸۰۵	۰/۹۶۲	۰/۷۲۰	۰/۸۸۵	۰/۹۵۲	۰/۸۴۶	۱	۰/۷۳	میزان انتظاری که استفاده‌کنندگان از یک موسسه حسابرسی خاص به منظور کشف تحریف‌های با اهمیت یا تقلب دارند.	Q1	تداعی جامعه از حسابرس	عوامل موثر بر تمرکز بازار حسابرس
	۰/۹۶۰				۰/۸۷۳	۱	۰/۶۰	میزان استنادی که استفاده‌کنندگان داخلی از گزارش حسابرسی دارند.	Q4		
	۰/۹۶۱				۰/۸۲۶	۰/۸۷	۰/۶۰	میزان حسن شهرت حسابرس در اعتبار بخشی صورت‌های مالی صاحبکار	Q8		
۰/۹۲۱	۰/۹۵۷	۰/۸۰۹	۰/۹۴۴	۰/۹۸۸	۰/۹۳۳	۱	۰/۸۷	آشنایی موسسه حسابرسی خاص نسبت به حرفه‌ای که شرکت مورد نظر در آن فعالیت می‌کند.	Q2	فشار رقابت	
	۰/۹۶۱				۰/۸۳۰	۰/۹۳	۰/۷۳	میزان حق الزحمه درخواستی موسسه حسابرسی	Q5		
	۰/۹۵۶				۰/۹۳۲	۰/۸۷	۰/۶۰	تناسب تعداد موسسات حسابرسی معتمد بورس اوراق بهادار	Q7		
	۰/۹۵۷				۰/۹۰۱	۰/۹۳	۰/۶۰	اندازه موسسات حسابرسی از لحاظ نیروی انسانی و دوایر نمایندگی در سطح ملی و بین‌المللی	Q9		
۰/۸۹۷	۰/۹۵۸	۰/۷۶۵	۰/۹۲۹	۰/۹۸۱	۰/۸۸۱	۰/۹۳	۰/۷۳	رعایت سختگیرانه اصول و ضوابط آیین رفتار حرفه‌ای توسط موسسه حسابرسی	Q3	نظارت نهادهای ناظر	
	۰/۹۵۸				۰/۸۸۳	۰/۹۳	۰/۶۰	جایگاه موسسه حسابرسی در رتبه‌بندی موسسه حسابرسی بر مبنای کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی	Q6		
	۰/۹۵۵				۰/۸۹۱	۰/۹۳	۰/۷۳	وجود کمیته حسابرسی اثر بخش در شرکت صاحبکار	Q10		
	۰/۹۶۰				۰/۸۴۲	۰/۸۷	۰/۶۰	نداشتن سابقه تنبیه انضباطی و دعاوی حقوقی علیه موسسه حسابرسی	Q11		
-	۰/۹۰۷	۰/۷۳۹	۰/۹۷۵	-	۰/۸۸۸	۰/۹۳	۰/۶۰	هنگام انجام کار، معمولاً در جستجوی نتایج عملی هستم.	Q13	سبک تصمیم‌گیری مفهوم مدار	
	۰/۸۸۳				۰/۸۷۶	۱	۰/۶۰	هنگام انجام کار، معمولاً در جستجوی شرایط کاری مطلوب هستم	Q14		
	۰/۸۵۶				۰/۸۹۹	۱	۰/۷۳	هنگامی که با مسأله‌ای مواجه می‌شوم، معمولاً رویکردهائی که در گذشته به کار گرفته شده‌اند را استفاده می‌کنم.	Q15		
	۰/۹۳۷				۰/۹۰۷	۱	۰/۸۷	هنگامی که با مسأله‌ای مواجه می‌شوم، معمولاً بر احساساتم اتکاء می‌کنم.	Q16		
	۰/۸۴۹				۰/۹۱۹	۰/۹۳	۰/۶۰	هنگام برنامه‌ریزی، معمولاً بر مسأله‌ای که در حال حاضر با آن مواجه هستم، تأکید می‌کنم.	Q17		

روایی و پایایی پرسشنامه								شاخص‌ها	گویه	عامل	سازه اصلی
آلفای کرونباخ هر عامل	آلفای کرونباخ هر گویه	AVE	C.R	بارهای عاملی		CVI	CVR				
				مرتبه اول	مرتبه دوم						
	۰/۸۲۳				۰/۹۰۱	۱	۰/۶۰	هنگام برنامه‌ریزی، معمولاً بر توسعه مسیر شغلیم تأکید می‌کنم.	Q18	سبک تصمیم‌گیری اطلاعات مدار	
	۰/۹۱۶				۰/۸۷۰	۱	۰/۷۳	نوع اطلاعاتی که ترجیح می‌دهم استفاده کنم، حقایق مشخص است.	Q19		
	۰/۹۱۷				۰/۸۶۰	۱	۰/۶۰	نوع اطلاعاتی که ترجیح می‌دهم استفاده کنم، داده‌هایی که ساده و قابل درک می‌باشند	Q20		
	۰/۹۶۶				۰/۹۴۲	۰/۸۷	۰/۶۰	هر زمانی که در مورد آنچه انجام می‌دهم نامطمئن هستم بر شهود خود اتکاء می‌کنم.	Q21		
	۰/۹۷۷				۰/۸۴۰	۱	۰/۸۷	هر زمانی که در مورد آنچه انجام می‌دهم نامطمئن هستم صبر می‌کنم و بعداً تصمیم می‌گیرم.	Q22		
	۰/۹۶۵				۰/۷۲۹	۱	۰/۷۳	افرادی که با آنها کار می‌کنم، معمولاً بلند پرواز و پر انرژی هستند.	Q23		
	۰/۹۱۷				۰/۷۵۵	۰/۸۷	۰/۶۰	افرادی که با آنها کار می‌کنم، معمولاً قابل اعتماد و مؤدب هستند.	Q24		
	۰/۹۷۷				۰/۷۵۵	۰/۹۳	۰/۶۰	تصمیماتی که می‌گیرم، معمولاً واقع‌گرایانه هستند.	Q25		
	۰/۹۷۶				۰/۸۵۸	۰/۹۳	۰/۷۳	تصمیماتی که می‌گیرم، معمولاً حساس نسبت به نیازهای دیگران هستند.	Q26		
	۰/۹۲۵				۰/۸۸۹	۰/۹۳	۰/۷۳	هنگام انجام کارم، معمولاً در جستجوی بهترین راه حل برای مسأله هستم.	Q27		
	۰/۹۲۷				۰/۷۹۹	۰/۹۳	۰/۶۰	هنگام انجام کارم، معمولاً در جستجوی ایده‌ها یا رویکردهای جدید هستم	Q28		
	۰/۹۳۵				۰/۸۶۲	۱	۰/۷۳	هنگامی که با مسأله‌ای مواجه می‌شوم، معمولاً با دقت آنرا تحلیل می‌کنم.	Q29		
	۰/۹۴۷				۰/۸۱۲	۱	۰/۶۰	هنگامی که با مسأله‌ای مواجه می‌شوم، معمولاً سعی می‌کنم یک رویکرد خلاق پیدا کنم.	Q30		
	۰/۹۷۷	۰/۶۵۷	۰/۹۶۴	-	۰/۹۰۵	۰/۸۷	۰/۶۰	هنگام برنامه‌ریزی، معمولاً بر کسب اهداف تأکید می‌کنم.	Q31		
	۰/۹۵۶				۰/۸۴۵	۱	۰/۸۷	هنگام برنامه‌ریزی، معمولاً بر اهداف آینده تأکید می‌کنم.	Q32		
	۰/۸۲۷				۰/۷۶۱	۰/۹۳	۰/۷۳	نوع اطلاعاتی که ترجیح می‌دهم استفاده کنم، داده‌های صحیح و کامل است.	Q33		
	۰/۸۴۷				۰/۷۹۰	۰/۸۷	۰/۶۰	نوع اطلاعاتی که ترجیح می‌دهم استفاده کنم، اطلاعات گسترده‌ای که بسیاری از گزینه‌ها را پوشش می‌دهد.	Q34		

روایی و پایایی پرسش‌نامه							شاخص‌ها	گویه	عامل	سازه اصلی	
آلفای کرونباخ هر عامل	آلفای کرونباخ هر گویه	AVE	C.R	بارهای عاملی		CVI					CVR
				مرتبۀ اول	مرتبۀ دوم						
	۰/۹۰۷				۰/۸۴۰	۰/۹۳	۰/۶۰	هر زمانی که در مورد آنچه انجام می‌دهم نامطمئن هستم حقایق را جستجو می‌کنم.	Q35		
	۰/۸۸۷				۰/۸۲۹	۰/۹۳	۰/۷۳	هر زمانی که در مورد آنچه انجام می‌دهم نامطمئن هستم سعی می‌کنم رأی بینابین را انتخاب کنم.	Q36		
	۰/۹۶۷				۰/۷۹۰	۰/۹۳	۰/۶۰	افرادی که با آنها کار می‌کنم، معمولاً با اعتماد بنفس هستند.	Q37		
	۰/۸۹۷				۰/۸۵۶	۰/۹۳	۰/۷۳	افرادی که با آنها کار می‌کنم، معمولاً با ذهن باز هستند.	Q38		
	۰/۹۵۸				۰/۶۱۰	۰/۸۷	۰/۶۰	تصمیماتی که می‌گیرم، معمولاً انتزاعی یا سیستماتیک هستند.	Q39		
	۰/۸۹۷				۰/۷۱۳	۰/۹۳	۰/۶۰	تصمیماتی که می‌گیرم، معمولاً گسترده و منعطف هستند.	Q40		
	۰/۹۱۷	درصد پایایی کل پرسشنامه									

منبع: محاسبات پژوهشگر

که نشان از مناسب بودن این معیار و پایایی مناسب مدل‌های اندازه‌گیری دارد. همچنین در این پژوهش برای بررسی اعتبار واگرایی<sup>۳۳</sup> پژوهش از معیار فورنل و لارکر استفاده شده است. معیار فورنل و لارکر مبتنی بر این ایده است که یک متغیر، واریانس بیشتری با معرف‌هایش در مقایسه با سایر متغیرها به اشتراک گذارد (هیر و همکاران، ۲۰۱۷). نتایج آزمون در جدول شماره (۵) ارائه گردیده است. بعد از اجرای PLS الگوریتم نتایج تحلیل که در آن مقادیر میانگین واریانس استخراج شده به صورت پرننگ و مورب روی قطر اصلی مشخص شده است. در نتیجه، طبق معیار فورنل و لارکر، روایی واگر برای مدل پژوهش برقرار است.

در مدل اندازه‌گیری انعکاسی بررسی اعتبار همگرا و واگرا از اهمیت بالایی برخوردار است. اعتبار همگرا به میزان همبستگی که یک معرف با سایر معرف‌های همان متغیر دارد، اطلاق می‌شود. در این پژوهش برای بررسی اعتبار همگرا از معیارهای بارهای بیرونی معرف‌ها<sup>۳۴</sup>، پایایی ترکیبی و میانگین واریانس استخراج شده<sup>۳۰</sup> بهره گرفته شده است. بر اساس نظر هیولند<sup>۳۱</sup> (۱۹۹۹) در پژوهش‌های علوم اجتماعی حفظ معرف-هایی با مقادیر بین ۴۰ تا ۷۰ درصد در صورتی که به اعتبار محتوایی متغیر و پایایی ترکیبی و متوسط واریانس استخراج شده خدشه‌ای وارد نکند و باعث افزایش معیارهای ذکر شده گردد، قابل تأمل است. همچنین مقادیر بیشتر از ۰/۵ برای متوسط واریانس استخراج شده (AVE) و بیشتر از ۰/۷ برای پایایی مرکب (CR) بیانگر برازش مناسب مدل‌های اندازه‌گیری-اند و اینکه از نظر پایایی و روایی همگرا هستند (هالاند<sup>۳۲</sup>، ۱۹۹۹). جدول (۴) نتایج حاصل از تحلیل عاملی تأییدی مرتبه اول و دوم را نشان می‌دهد.

پس از انجام دادن تحلیل عاملی تأییدی که نتایج حاصل از آن در جدول (۴)، نشان داده شد، مشخص شد که تمامی گویه‌ها دارای بارعاملی بالاتر از ملاک ۰/۴، متوسط واریانس استخراج شده بالای ۰/۶ و پایایی مرکب بالای ۰/۷ می‌باشند

جدول ۵- معیار فورنل و لارکر برای بررسی روایی واگرا

متغیرهای مکنون	تداعی جامعه از حسابرس	سبک تصمیم گیری اطلاعات مدار	سبک تصمیم گیری مفهوم مدار	فشار رقابت	نظارت نهادهای ناظر
تداعی جامعه از حسابرس	۰/۹۱۲				
سبک تصمیم گیری اطلاعات مدار	۰/۷۴۱	۰/۸۱۱			
سبک تصمیم گیری مفهوم مدار	۰/۷۶۳	۰/۶۵۳	۰/۸۵۹		
فشار رقابت	۰/۸۴۸	۰/۶۰۱	۰/۷۲۵	۰/۹۶۳	
نظارت نهادهای ناظر	۰/۸۹۳	۰/۵۳۳	۰/۶۹۶	۰/۹۰	۰/۸۷۴

منبع: محاسبات پژوهشگر

پژوهش برای بررسی هم خطی بین متغیرهای پژوهش از عامل تورم واریانس استفاده شده است که نتایج حاصل از آن در جدول (۶) ارائه شده است.

بررسی هم خطی بین معرفها  
 آماره هم خطی بیانگر آن است که روابط بین متغیرهای مستقل بیش از همبستگی شان با متغیر وابسته است. که موجب پایین آمدن مقدار ضریب تعیین می گردد در این

جدول ۶- نتایج حاصل از همخطی شاخص ها

همخطی شاخص ها (VIF < 5)	مقدار همخطی شاخص ها	شاخص ها	متغیرهای مکنون	سازه اصلی
پذیرش	۱/۸۱۷	Q1	تداعی جامعه از حسابرس	عوامل موثر بر تمرکز بازار حسابرس
پذیرش	۱/۹۰۹	Q4		
پذیرش	۱/۵۹۴	Q8		
پذیرش	۳/۱۵	Q2	فشار رقابت	
پذیرش	۲/۱۴۱	Q5		
پذیرش	۴/۳۳۹	Q7		
پذیرش	۳/۰۷۷	Q9	نظارت نهادهای ناظر	
پذیرش	۳/۱۹۲	Q3		
پذیرش	۳/۰۱	Q6		
پذیرش	۳/۰۷۶	Q10	سبک تصمیم گیری مفهوم مدار	
پذیرش	۲/۵۰۲	Q11		
پذیرش	۴/۵۲۹	Q13		
پذیرش	۳/۲۹۹	Q14		
پذیرش	۴/۵۴۷	Q15		
پذیرش	۴/۶۱۹	Q16		
پذیرش	۲/۳۳۹	Q17		
پذیرش	۳/۸۵۴	Q18		
پذیرش	۳/۵۹۴	Q19		
پذیرش	۲/۱۵	Q20		
پذیرش	۳/۳۲	Q21		
پذیرش	۳/۰۳۲	Q22		
پذیرش	۴/۱۷۷	Q23		
پذیرش	۲/۷۴۸	Q24		
پذیرش	۲/۵۲۱	Q25		
پذیرش	۳/۱۷۷	Q26		
پذیرش	۲/۲۳۶	Q27		سبک تصمیم گیری اطلاعات مدار

سازه اصلی	متغیرهای مکنون	شاخص‌ها	مقدار همخطی شاخص‌ها	همخطی شاخص‌ها ( $VIF < 5$ )
		Q28	۴/۰۶۲	پذیرش
		Q29	۱/۳۵۹	پذیرش
		Q30	۱/۶۱۱	پذیرش
		Q31	۲/۴	پذیرش
		Q32	۲/۵۴۶	پذیرش
		Q33	۲/۲۵۶	پذیرش
		Q34	۲/۹۱۹	پذیرش
		Q35	۲/۸۰۲	پذیرش
		Q36	۱/۰۴۶	پذیرش
		Q37	۱/۲۹۶	پذیرش
		Q38	۴/۰۰۴	پذیرش
		Q39	۲/۲۳۷	پذیرش
		Q40	۳/۵۰۱	پذیرش

منبع: محاسبات پژوهشگر

با توجه به اینکه مقادیر آماره همخطی تمام معرف‌ها کمتر از ۵ می‌باشد بنابراین همخطی بین شاخص‌ها وجود ندارد.

#### ارزیابی مدل ساختاری

مهم‌ترین مقادیر مورد استفاده برای ارزیابی مدل ساختاری ضریب تعیین است. که بیانگر میزان پیش‌بینی مدل می‌باشد. این ضریب از مربع روابط متغیرهای درون‌زا با متغیرهای پیش‌بینی به دست می‌آید. بر اساس نظر (هنسلر، ۲۰۰۹؛ چن، ۱۹۹۸) سه مقدار ۰/۱۹، ۰/۳۳ و ۰/۶۷ به عنوان مقدار ملاک برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی در نظر گرفته می‌شود.

همچنین توان پیش‌بینی کنندگی مدل ساختاری که توسط گیزر و استون (۱۹۷۵) مطرح گردید تناسب پیش‌بینی مدل را نشان می‌دهد. در واقع یک مدل وقتی مناسب است که به پیش‌بینی معرف‌های متغیرهای پنهان درون‌زا بپردازد. در این پژوهش از معیار Q برای انجام این آزمون بهره گرفته شده است. سه مقدار ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ به عنوان مقدار ملاک برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی در نظر گرفته می‌شود. نتایج هر دو آزمون بر اساس جدول (۷) نشان دهنده برازش نسبتاً قوی مدل با توجه به متغیرهای درون‌زا می‌باشد.

جدول (۷) مقادیر ضریب تعیین ( $R^2$ ) و ضریب قدرت پیش‌بینی ( $Q^2$ )

سازه اصلی	متغیر مکنون	$R^2$	سطح معناداری	$Q^2$
عوامل موثر بر تمرکز بازار حسابرس	تداعی جامعه از حسابرس	۰/۹۰۶	۰/۰۰۰	۰/۶۱۹
	فشار رقابت	۰/۹۷۶	۰/۰۰۰	۰/۷۴۳
	نظارت نهادهای ناظر	۰/۹۶۲	۰/۰۰۰	۰/۶۹۳
	سبک تصمیم‌گیری مفهوم مدار	۰/۵۵۱	۰/۰۰۰	۰/۳۷۵
	سبک تصمیم‌گیری اطلاعات مدار	۰/۳۹۷	۰/۰۰۰	۰/۲۲۰

منبع: محاسبات پژوهشگر

#### معیار نیکویی برازش

مدل کلی شامل هر دو بخش مدل اندازه‌گیری و ساختاری می‌شود و با تایید برازش آن، بررسی برازش در یک مدل، کامل می‌شود. برای بررسی برازش مدل کلی از معیار نیکویی برازش (GOF) تنن هاوس و همکاران (۲۰۰۵) استفاده می‌شود:

$$GOF = \sqrt{AVE \times R^2} = \sqrt{0/738 \times 0/758} = 0/864$$

با توجه به اینکه مقدار GOF بالاتر از ۰/۳۶ می‌باشد بنابراین برازش کلی مدل قوی می‌باشد.

## آزمون فرضیه‌های پژوهش

یک از فرضیه‌ها و نتایج حاصل از بررسی فرضیه در سطح اطمینان ۹۵ درصد در جدول (۸) ارائه شده است. ضرایب معناداری متغیرها در شکل ۱ و جدول ۸ بیان شده است. با توجه به این که ضرایب معناداری متغیرها بیشتر از قدر مطلق ۱/۹۶ می‌باشد فرضیه‌ها تایید می‌شوند.

پس از بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری و مدل ساختاری و داشتن برازش مناسب مدل‌ها، فرضیه‌های پژوهش، بررسی و آزمون شد. در ادامه، نتایج ضرایب معناداری برای هر یک از فرضیه‌ها، ضرایب استاندارد شده مسیرهای مربوط به هر

جدول (۸) آزمون فرضیه‌های پژوهش

نتیجه آزمون	(T-Value)	ضریب مسیر ( $\beta$ )	روابط علی بین متغیرهای پژوهش	فرضیه
تایید	۲۲/۲۵۱	۰/۶۳۱	بین عوامل موثر بر تمرکز بازار حسابرسان و سبک تصمیم‌گیری اطلاعات مدار رابطه معناداری وجود دارد.	H <sub>1</sub>
تایید	۲۶/۴۹۶	۰/۷۴۳	بین عوامل موثر بر تمرکز بازار حسابرسان و سبک تصمیم‌گیری مفهوم مدار رابطه معناداری وجود دارد.	H <sub>2</sub>

## نتیجه‌گیری

موضوع مستقیماً می‌تواند، کیفیت اظهارنظرهای حسابرسان را تحت تاثیر قرار دهد. همه این فرآیندها منجر به سبک تصمیم‌گیری مفهوم مدار حسابرسان هست. در واقع فضای بازار حسابداری بر نوع و فرآیند شکل‌گیری ذهنی و ساختار و فضای قضاوت ذهنی حسابرسان نسبت به عملکرد و گزارشات مالی حسابداران و به طور فزاینده‌ای تاثیر گذار خواهد بود. جامعه انتظارات فراوانی از این حرفه به خصوص با توجه به رشد سطح تکنولوژی‌های مربوط به اطلاعات، فساد و تقلب و ... دارد و حسابرسان به عنوان پرچم داران این حرفه، مسئولیت سنگینی را بر دوش خود احساس می‌نمایند. از این رو اطلاعات ارائه شده توسط حسابرسان باید به‌طور قابل توجهی کارآمد، قابل اتکا، واقعی و بی‌طرفانه باشد تا بتواند منجر به تصمیم‌گیری اطلاعات مدار شود (لیو و رن<sup>۳۵</sup>، ۲۰۱۷). بر این مبنا در نگاه اول این‌طور به نظر می‌رسد که حسابداری صرفاً یک مسئولیت تخصصی است و تقویت این بعد عملکردی حسابرسان می‌تواند به توسعه شفافیت‌های عملکردی و فضای بازار حسابداری کمک نماید، در حالیکه توجه و تمرکز بر ماهیت اخلاق‌گرایی در فضای بازار حرفه حسابداری به خصوص در جوامع امروز کشورهای در حال توسعه که دائماً با مسائل مختلفی همچون اختلاس، کلاه برداری، تقلب و عدم شفافیت‌های مالی روبرو است، بسیار دارای اولویت می‌باشد. بر اساس این رویکرد، حسابرسان نه تنها باید صلاحیت حرفه‌ای داشته باشند، بلکه باید از درجه بالایی از صداقت و درستکاری حرفه‌ای نیز برخوردار و حیثیت حرفه‌ای از مهمترین ویژگی‌های آنها باشد (کورنیل و ورنی<sup>۳۶</sup>، ۲۰۱۶). هر قدر میزان رفتارهای اخلاقی حسابرسان حالت کاهنده‌تر به خود بگیرد، کیفیت بررسی‌ها کاهش می‌یابد و تصمیم‌گیری‌های اطلاعات مدار آنها نافرجام می‌باشد. به عبارت دیگر، رفتارهای کاهنده کیفیت حسابداری که ناشی از رفتار حسابرسان در طی دوره

حسابرسان را از طریق بررسی و شناسایی تهدیدها در این حرفه تا حدی در مسیر ارزش محوری قرار می‌دهد، اما به دلیل درونی بودن برخی از ویژگی‌های اخلاقی در حرفه حسابداری همچون بی‌طرفی و تردید، لزوم توسعه ارزش‌های اخلاقی بر اساس شناخت محرک‌های تاثیرگذار در این عرصه بر حسابرسان بسیار مهم و قابل توجه می‌باشد (نوشادی و همکاران، ۱۳۹۸). به عبارت دیگر هر چند نهادهای نظارتی و تدوین‌کننده استانداردها تلاش نمودند با استفاده از الزاماتی ارزش محوری اخلاقی در حرفه حسابداری را ارتقاء بخشند، اما پرواضح است که این بعد رفتاری در حسابرسان نیازمند تمرکز بر محرک‌های بیرونی به منظور تقویت ارزش‌های اخلاقی در حرفه حسابداری می‌باشد (بابایی و همکاران، ۱۳۹۸). در واقع هم راستا با استانداردها و آیین رفتار حرفه‌ای مدون شده توسط نهادها و سازمان‌های نظارت‌کننده بر عملکردهای حسابرسان، موسسات تلاش نمودند تا الگوهای رفتاری مبتنی بر ویژگی‌های مسئولانه حرفه حسابداری در جامعه ایجاد نمایند (اسماعیل و یوهانیس<sup>۳۴</sup>، ۲۰۱۸). همچنین رشد تئوری‌هایی همچون تئوری هویت اجتماعی، تئوری عدم وابستگی، تئوری‌های تعهد حرفه‌ای و فضای تفکر و تداعی (انتظار) جامعه از حسابرسان، در کنار معیارهای خاص حرفه حسابداری همچون بی‌طرفی و تردید حرفه‌ای، باعث گردید تا موضوع رعایت اخلاق به عنوان یک مزیت در فضای رقابتی بازار حسابداری مورد توجه قرار گیرد. فضای بازار حسابداری اشاره به یک سلسله از انتظارات فردی و انتظارات و باورهای جامعه از حسابرسان و نقش او در بررسی عملکردهای مالی صاحبکاران دارد که می‌تواند باعث بهبود عملکردهای حسابرسان گردد و برعکس اگر این انتظارات معکوس باشد و ادراک از توانمندی‌های حسابرسان در حد مطلوب نباشد، عملکردهای حسابرسان کاهش می‌یابد و این



(مویز و تورلی<sup>۴۱</sup>، ۱۹۸۷). نگرانی عمومی درباره‌ی این مسئله که تمرکز بیش از حد موجب کاهش رقابت و افزایش قیمت خدمات ارائه شده توسط برخی از حسابرسان می‌شود، نیز وجود دارد (دیوان محاسبات آمریکا<sup>۴۲</sup>، ۲۰۰۸). از دیدگاه اقتصادی، تمرکز زیاد فروشنده از طریق صرفه جویی‌های اقتصادی ناشی از حق الزحمه بیش از اندازه، منجر به سود زیاد واحد اقتصادی می‌شود، در مقابل هزینه کمتر به احتمال زیاد موجبات کاهش کیفیت خدمات قابل ارائه خواهد شد. رقابت در عرضه ارائه خدمات حسابرسی از دو منبع ورود حسابرسان جدید به بازار حسابرسی و افزایش ظرفیت عرضه خدمات حسابرسان فعلی نشأت می‌گیرد. هر یک از این رقابت‌های فزاینده پیامدهای خاص خود را دارند (فیریر و همکاران<sup>۴۳</sup>، ۲۰۱۵). برخی از حسابداری حرفه‌ای از این نگرانی که رقابت و به خصوص رقابت بر سر قیمت در رابطه با قراردادهای حرفه‌ای منجر به افت کیفیت شود (کورمیر و همکاران<sup>۴۴</sup>، ۲۰۱۷). در این پژوهش انحصارگرایی (تمرکز) در بازار حسابرسی عاملی می‌باشد که بر اساس ویژگی‌های قدرت‌طلبی برخی از موسسات حسابرسی بزرگتر از لحاظ اندازه و شهرت، می‌تواند تعادل بازار حسابرسی را برهم بزند و باعث گردد تا سطح تمرکز در بازار حسابرسی و منحصر شدن آن به برخی از موسسات افزایش یابد. هر چند وجود برخی از حمایت‌های خارج از عرف متداول نسبت به برخی از موسسات می‌تواند باعث شود تا کارکردهای این بازار دچار خدشه گردد. از طرف دیگر سهم بازار موسسات حسابرسی که از طرق مختلف با صاحبکاران که بوسیله ابزارهای ارائه خدمات حرفه‌ای، سابقه فعالیت مورد قبول جامعه و برندسازی توانسته است به خوبی در سطح بازار حسابرسی عمل نماید، می‌تواند عامل دیگری باشد که منجر به افزایش سطح تمرکز بازار حسابرسی در برخی از موسسات گردد. همچنین رتبه کیفی و میزان شهرت موسسات حسابرسی نیز عامل دیگری در تمرکز بازار حسابرسی است که می‌تواند حداقل عاملی اثربخش در این بازار به حساب آید و باعث شود تا تعادل بازار اگر چه به سمت موسسه‌های دارای رتبه بالاتر حرکت کند اما در عین حال وجود کیفیت مناسب اطلاعات حسابرسی شده می‌تواند به اثربخشی تصمیم‌گیری‌ها نسبت به اطلاعات واقعی‌تر کمک قابل توجهی نماید. همچنین شهرت و خوش نامی موسسات حسابرسی عامل موثر دیگری در تمرکز حسابرسی می‌باشد که منجر به برندسازی موسسات فوق‌الذکر در سطح بازار سرمایه بدست آورده باشند.

از یک طرف مشخص شد، موسسه‌های بازار حسابرسی چندان در زمینه فعالیت‌های تجاری، بازرگانی و برندسازی استراتژی‌های مشخصی ندارند و به طور کلی ساختار بازار

حسابرسی است، سبب کاهش کارایی در جمع‌آوری شواهد می‌شود و این فرض که حسابرس دچار نفوذ از جانب صاحبکاران در فضای بازار حسابرسی شده است را محتمل‌تر می‌کند. فارغ از کاهش سطح شفافیت‌ها و کاهش قدرت تصمیم‌گیری‌ها بر این اساس، نکته مهم‌تر فراگیر شدن این رفتارهای غیرحرفه‌ای به خصوص در جوامعی است که به راحتی اجازه بروز این رفتارها را به دلیل عدم نظارت‌های خود می‌دهد. در واقع وجود این رفتارها از جانب هم‌تایان حسابرس، باعث می‌گردد نوعی انگیزش و تقویت رفتاری منفی و منفعت‌طلبانه صورت پذیرد و باعث گردد تا عملکردهای حرفه‌ای حسابرسان و فضای بازار حسابرسی تحت تاثیر قرار گیرد. در واقع نهادینه شدن این رفتارها ضمن تحت تاثیر قراردادن کیفیت حسابرسی، باعث می‌شود تا اعتبار حرفه حسابرسی مورد نقد قرار گیرد، چرا که مبنای بررسی‌های حسابرسی وجود نوعی اعتماد به این حرفه در هر جامعه‌ای در سطح ملی و بین‌المللی می‌باشد. از منظر دیگر بدلیل اینکه عناصر قرارداد روانی حسابرسان با جامعه و ذنیفان اساسا صریح و شفاف نیست، باعث می‌گردد تا چارچوب‌های رفتاری اثربخشی کمتری از خود نسبت به ابزارهای قانونی در ارتقای سطح اخلاق‌گرایی داشته باشند.

بازار حسابرسی از ویژگی‌هایی برخوردار است که آن را از دیگر بازارهای مربوط به خدمات کسب و کار متمایز می‌نماید. واتز و زیرمن<sup>۴۷</sup> (۱۹۹۳) و بال<sup>۴۸</sup> (۲۰۰۱) معتقدند که بازار حسابرسی نقش با اهمیتی در حفظ شفافیت و بهبود عملکرد بازارهای سرمایه ایفا می‌کنند. ساختار بازار حسابرسی ایجاد گرایش‌های مختلفی همچون تمرکز در بازار حسابرسی نیز نشان دهنده‌ی میزان توزیع قدرت موسسات حسابرسی در بازار بوده و اثرگذاری مستقیم بر روی رقابت دارد (شانن و مایجور<sup>۴۹</sup>، ۱۹۹۷). در واقع رقابت موثر نیازمند تعداد کافی موسسات حسابرسی ارائه دهنده‌ی خدمات می‌باشد که باعث ایجاد تعادل در بازارها می‌شوند و زمانی که رقابت‌ها پوششی برای انحصارگری‌ها گردد، کیفیت‌ها قطع یه یقین کاهش می‌یابد و انگیزه‌های منفعت‌طلبانه گسترده‌تر می‌شود و ماهیت اصلی حرفه‌ی حسابرسی که حفظ استقلال می‌باشد کاهش می‌یابد (جوزف و چاد<sup>۴۰</sup>، ۲۰۱۵). در واقع بخش عرضه‌ی خدمات در این بازارها می‌تواند بدلیل تخصصی بودن آنها متمرکز باشد. مثلا در آمریکا بخش عمده فعالیت‌های حسابرسی و عمدتا تمام حق الزحمه‌های حسابرسی به چهار موسسه بزرگ حسابرسی بین‌المللی تعلق می‌یابد. از اینرو تمرکز در حسابرسی، رفتار موسسه‌های حسابرسی بزرگ را تعیین کرده و در نتیجه عامل بسیار با اهمیتی در رقابت بازار حسابرسی محسوب می‌شود

نتایج این بخش با پژوهش‌های چوی و همکاران (۲۰۲۰)؛ هوآنگ و همکاران (۲۰۲۰)؛ اورادی و همکاران (۱۳۹۷) مطابقت دارد.

### پیشنهادات کاربردی پژوهش

۱- بر اساس ویژگی‌های تمرکز بازار حسابرسی پیشنهاد می‌شود، سازمان‌ها و نهادهای نظارتی در بخش بازار حسابرسی، با هدف توسعه زیر ساخت‌های تجاری سازی این بازار جهت موسسات حسابرسی و ایجاد رقابت سالم و حرفه ای در بین موسسه‌های حسابرسی بصورت یکنواخت، به منظور ارتقای سطح کیفیت‌های انجام کار حسابرسی به خصوص در شرایط تقلب و فساد در بازار سرمایه و سایر بازارها، تلاش نمایند. برای رسیدن به این اهداف از طریق ایجاد قوانین و لویج مدون موجب گردند تا سطح انگیزه‌های رقابتی بین موسسه‌های کوچک و بزرگ مطابق با تئوری‌های هویت اجتماعی شکل بگیرد، نه اینکه به منظور رقابت، کاهش قیمت عاملی برای جذب سهم بیشتر بازار در موسسات حسابرسی باشد. به عبارت دیگر ایجاد تعادل در بازار حسابرسی به واسطه وجود نظارت‌های پویایی نهادهای مربوطه می‌تواند باعث گردد تا موسسه‌های حسابرسی کوچکتر به هر طریقی در پی جذب صاحبکاران نباشند، چراکه این موضوع می‌تواند باعث ایجاد فساد گردد. در واقع تدوین قوانین مدون در ارتباط با جذب کار حسابرسی و انجام نظارت‌های دقیق خود انتظامی موسسات در کنار فرهنگ سازی در آنها می‌تواند انتخاب صاحبکاران و مذاکره با ایشان را براساس هویت‌های حرفه‌ای حسابرسان شکل دهند، از اینرو حسابرسان بر اساس انگیزه‌های حرفه‌ای خود اقدام به بررسی عملکردها نموده و صرفاً به منظور کسب سهم بیشتر از بازار حسابرسی، استقلال حسابرسی خود را از دست ندهند.

۲- بر اساس ویژگی‌های کیفی تصمیم‌گیری حسابرسی باید بیان نمود، حسابرسان با ایجاد تناسب بیشتر بین ادراک و محدودیت‌های حرفه‌ای خود، سطح قابل توجه‌تری از کیفیت‌های تصمیم‌گیری خود را ارتقا بخشند. به عبارت دیگر حسابرسان باید بتوانند ضمن شناسایی توانمندی و ارتقای سطح دانش تخصص خود در بازار، نسبت به محیط، صاحبکاران و فضای حسابرسی اطلاعات لازم را کسب نمایند تا به سطح مشخص‌تری از شناخت دست یابند. این شناخت به حسابرسان کمک می‌کند که توانایی تحمل ریسک و تصمیم‌گیری در شرایط ابهام را داشته و نسبت به فشارهای واسطه‌ها از خود توانمندی قابل توجه‌تری را نشان دهد تا ضمن حفظ اخلاق‌گرایی در حرفه و استقلال حسابرسی، نسبت به ارضا

نتوانسته در طی چند سال اخیر به این سمت حرکت نماید که باعث افزایش سطح تمرکز موسسه‌های حسابرسی و افزایش قدرت موسسات بزرگ گردد. از طرف دیگر مشخص شد، انحصارگرایی در بازار حسابرسی به عنوان یک معیار تاثیرگذار نبود و موسسه‌های حسابرسی با توجه به تعددی که دارند به طور انحصاری نتوانسته اند رهبر بازار حسابرسی باشند. در واقع سهم بیشتر بازار باعث تغییر ساختار بازار حسابرسی می‌شود به طوریکه مطابق با نظریه ساختار-رفتار-عملکرد، موسسه‌های حسابرسی دارای سهم بیشتر در بازار، با افزایش سطح قدرت به واسطه سهم بیشترشان از بازار، قدرت تعیین کنندگی قیمت و حق الزحمه‌های حسابرسی را دارا خواهند بود و این موضوع می‌تواند به دلیل فقدان رقیبی قابل توجه، ترس از دست دادن کار را در سطح بازار در موسسه حسابرسی آنها کاهش دهد و باعث افزایش سطح قدرت چانه زنی توسط مشتریان آنها گردد، هر چند در عین حال نیز می‌تواند منجر به کاهش کیفیت خدمات به دلیل ترس از دست دادن بازار آنها گردد و در تحت شرایط کنترل قیمت نیز اجازه رشد سایر موسسه‌های حسابرسی را ندهند، چرا که رهبری بازار را بر عهده گرفته است. تمرکز بالاتر می‌تواند با کیفیت حسابرسی بالاتر مرتبط شود مشروط به این که استقلال حسابرسان حفظ گردد. اگر حسابرسان کمتر به یک مشتری منفرد متکی باشد و همچنین اگر احتمال تعویض حسابرسان توسط مشتری کمتر وجود داشته باشد، حسابرسان در موقعیت مذاکره بهتری برای محدود کردن دست‌کاری عواید بدست آمده توسط صاحب کار (از جمله مدیریت سود و سایر موارد) را خواهد شد. از جهت دیگر، موسسه‌های حسابرسی با قدرت بازار قابل توجه، احتمال کاهش کیفیت خدمات ارائه شده نیز وجود دارد زیرا جایگزین‌های رقابتی کمتری توانایی صاحب کار برای بدست آوردن آن خدمات در جای دیگر را محدود می‌نمایند. از اینرو آزمایش آن به شکل تجربی دشوار و سخت است که به این موضوع پی برد کدام یک از این سناریوها غالب است. بونه و همکاران<sup>۴۵</sup> (۲۰۱۲) شواهدی یافتند که تمرکز بازار حسابرسی به شکل فزاینده ای ریسک تحمل حسابرسان را برای مدیریت سود توسط صاحب کاران نشان می‌دهد. فرانسس و همکاران<sup>۴۶</sup> (۲۰۱۳) نتیجه گرفتند که به نظر نمی‌رسد که سلطه موسسه‌های حسابرسی مشهور آسیبی به کیفیت حسابرسی بزند و در حقیقت با کیفیت عواید بالاتر مرتبط است، بعد از کنترل ویژگی‌های دیگر شرکت‌ها که به طور بالقوه بر کیفیت عواید تأثیرگذار هستند.

### فهرست منابع

- اقتناع نیازهای روانی حرفه حسابرسی در خود اقدام موثر را انجام دهد. یک حسابرس بر حسب نتایج مهمترین اولیوی که می‌بایست دنبال نماید، ارتقای سطح توانمندی تخصصی در سطح بازار و صنعت می‌باشد و در این راه باید تعادل مناسبی بین دانش، تحصیلات و کسب تخصص با مطالعات مربوط به استانداردها و تجربه در عملکرد حرفه‌ای خود ایجاد نماید تا بر این اساس بتواند به سطح مطلوبی از تصمیم‌گیری در این حرفه نائل آید.
- ۳- به مراجع ذیصلاح پیشنهاد می‌شود با افزایش تمرکز بازار حسابرسی با توجه به شرایط اقتصادی موجود، موجب افزایش کیفیت حسابرسی از طریق حمایت‌های مالی و معنوی از موسسات فراهم نمایند تا منجر به افزایش تعداد کارهای حسابرسی و یا کار با شرکت‌های بزرگ شرایطی را در مورد تخصص، صلاحیت و حرفه‌ای بودن حسابرسان فراهم آورند که در نهایت کیفیت حسابرسی موسسه را افزایش دهد.
- ۴- به موسسات حسابرسی نیز پیشنهاد می‌شود با افزایش تمرکز بازار حسابرسی شرایطی را ایجاد نمایند که موجب افزایش کیفیت حسابرسی و ارائه خدمات شفاف شوند و افزایش تعداد کارهای حسابرسی و یا کار با شرکت‌های بزرگ شرایطی را در مورد تخصص، صلاحیت و حرفه‌ای بودن حسابرسان فراهم آورند که در نهایت کیفیت حسابرسی گزارشات ارائه شده موسسه را افزایش دهند.
- ۵- پیشنهاد می‌شود که مراجع ذیصلاح مانند جامعه حسابداران رسمی ایران برنامه‌های مدون را برای پایش مستمر و نظارت مبتنی بر افزایش تمرکز در بازار حسابرسی و حمایت‌های مادی و معنوی از موسسات کوچک و متوسط جهت رشد آنها و ایجاد محیط سالم و حرفه‌ای رقابتی تدوین و عملیاتی نمایند، تا منجر به رشد موسسات گردند.
- ۶- بیشتر موسسه‌های حسابرسی در ایران از نوع موسسه‌های کوچک هستند. این موضوع انگیزه‌های حسابرسان برای رقابت در زمینه ارائه تخفیف حق الزحمه حسابرسی به صاحبکاران را افزایش می‌دهد و احتمال دارد که کیفیت حسابرسی کاهش یابد. بنابراین پیشنهاد می‌شود که جامعه حسابداران رسمی ایران و سایر مراجع ذیصلاح ساز و کارهای توسعه موسسات و اعمال کنترل‌های معقول و منطقی جهت افزایش پویایی و رشد لازم و توسعه بازار کسب و کار موسسات را در این راستا فراهم کند. همچنین افزایش تمرکز بازار حسابرسی باعث می‌شود که رقابت شدیدی در بین موسسه‌های دیگر شکل گیرد.
- \* ابراهیمی، سید کاظم، بهرامی نسب، علی، باغیان، جواد. (۱۳۹۶). تأثیر کیفیت حسابرسی و رعایت حقوق سهامداران بر احتمال گزارشگری متقلبانه، فصلنامه دانش حسابرسی، سال هفدهم، شماره ۶۹، ۱۲۵-۱۴۹.
- \* اورادی، جواد، نصیرزاده، فرزانه، حصارزاده، رضا. (۱۳۹۷). تأثیر رقابت در بازار حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی: نقش اندازه بازار حسابرسی، پیشرفت‌های حسابداری، ۱۰(۲): ۱-۲۹.
- \* پاک مرام، عسگر (۱۳۹۶). تأثیر کیفیت حسابرسی بر مدیریت سود در زمان عرضه اولیه سهام، فصلنامه دانش حسابرسی، سال هفدهم، شماره ۶۸، پاییز، ۲۱۹-۲۴۰.
- \* پاک مرام، عسگر، بحری ثالث، جمال. (۱۳۹۶). تأثیر کیفیت حسابرسی بر مدیریت سود واقعی: مطالعه تجربی با شواهدی از عرضه اولیه سهام، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال ششم، شماره ۲۳، پاییز، ۱۱۷-۱۳۰.
- \* پاک مرام، عسگر، بحری ثالث، جمال. (۱۳۹۶). تأثیر کیفیت حسابرسی بر مدیریت سود واقعی: مطالعه تجربی با شواهدی از عرضه اولیه سهام، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۶(۲۳): ۱۱۷-۱۳۰.
- \* حساس یگانه، یحیی، ولی زاده لاریجانی، اعظم، محمدی، امیر. (۱۳۹۳). بررسی تأثیر تخصص صنعت حسابرس بر گزارشگری مالی و واکنش بازار سرمایه، بورس اوراق بهادار، سال پنجم، شماره ۱۹، ۴۳-۶۴.
- \* رستگاری، نجمه، مهدوی، غلامحسین (۱۳۹۹) تخصص حسابرس در صنعت و ساختار بازار حسابرسی، فصلنامه دانش حسابداری، دوره ۲.
- \* ساریخانی، ن، برزگر، آ. (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و تجدید ارائه صورت‌های مالی ناشی از مدیریت سود و مدیریت وجه نقد در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی، ۶(۲۹)، ۱۰۳-۱۳۱.
- \* سجادی، سید حسین، بنایی قدیم، رحیم. (۱۳۹۷). تأثیر محافظه کاری مشروط بر حق الزحمه حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران، سال دهم، شماره سی و هشت، ۱۸-۳۹.
- \* سجادی، سید حسین، رشیدی باغی، محسن، ابوبکری، عبدالرحمن، شیر علی زاده، محسن. (۱۳۹۵). رابطه بین حق الزحمه حسابرسی و پاداش هیئت مدیره، فصلنامه

- پژوهش‌های تجربی حسابداری، سال پنجم، شماره ۱۷، ۵۸-۳۹.
- \* شفقتی، مرتضی، امینیان، ابوالفضل، پاکدامن، حسن (۱۳۹۹) بررسی تاثیر تمرکز بازار حسابرسی بر دوره تصدی حسابرس و تاخیر گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه پژوهش حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۰، شماره ۲، صص ۱۵۱-۱۲۵.
- \* علوی، س. م.، قربانی، ب.، رستمی، و. (۱۳۹۴). بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداری رسمی ایران، دانش حسابرسی ۶۰، ۷۰-۴۷.
- \* علی پور، صفدر، امیری، اسماعیل، همتی، حسن (۱۳۹۶). تأثیر شاخص‌های کیفیت حسابرسی بر ارتباط بین دستکاری سود و سرمایه‌گذاری بیش از حد، فصلنامه دانش حسابرسی، سال هفدهم، شماره ۶۸، پاییز، ۱۶۹-۱۸۳.
- \* علی پور، صفدر، امیری، اسماعیل، همتی، حسن (۱۳۹۶). تأثیر شاخص‌های کیفیت حسابرسی بر ارتباط بین دستکاری سود و سرمایه‌گذاری بیش از حد، فصلنامه دانش حسابرسی، سال هفدهم، شماره ۶۸، ۱۶۹-۱۹۱.
- \* علیزاده، حسن، یوسفی کیکانلو، طیبیه (۱۳۹۶). بررسی ارتباط بین تمرکز بازار حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی و اظهارنظر، کنفرانس ملی پژوهش‌های نوین حسابداری و مدیریت در هزاره سوم.
- \* علامی گیفان، سعیده، بذرافشان، آمنه، صالحی، مهدی (۱۳۹۸) بررسی رابطه انحصار بازار حسابرسی با حق الزحمه و کیفیت حسابرسی با در نظر گرفتن ماده ۹۹ قانون برنامه پنجم توسعه، پژوهش‌های تجربی حسابداری، سال هشتم، شماره ۳۱، صص ۳۶۵-۳۸۷.
- \* کردستانی، غلامرضا، رضازاده، جواد، کاظمی‌علوم، مهدی، عبدی، مصطفی (۱۳۹۷). بررسی تأثیر تمرکز بازار حسابرسی بر حق الزحمه و کیفیت حسابرسی، پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۰(۲): ۸۴-۶۵.
- \* مسگران کریمی، ندا؛ خردیار، سینا. و قهرمانی، حسنا (۱۳۹۴). رابطه بین رقابت در بازار محصول با مدیریت سود ناشی از اقلام تعهدی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. کنفرانس بین‌المللی اقتصاد مدیریت و علوم کشاورزی
- \* نیکبخت، م. ر.، شعبان زاده، م.، کنارکار، آ. (۱۳۹۵). رابطه بین حق الزحمه حسابرسی و تجربه حسابرس با کیفیت
- حسابرسی، مطالعه مدیریت و حسابداری، ۲(۱)، ۱۹۰-۲۰۸.
- \* Boone, J. P., I. K. Khurana, and K. K. Raman. 2012. Audit market concentration and auditor tolerance for earnings management. *Contemporary Accounting Research* 29 (4): 1171-1203.
- \* Ball, R. and L. Shivakumar (2005), "Earnings Quality in U.K. Private Firms: Comparative Loss Recognition Timeliness", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 39: 83-128
- \* Choi, J. H., Kim, J. B., Lee, Y. & H. Y. Sunwoo. (2017). Audit Market Concentration and Audit Fees: An International Investigation. [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2985877](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2985877)
- \* Chang S., Djankov, S., Fan, J.P.H., Lang, L.H.P., (2018). Disentangling the incentive and entrenchment effects of large shareholdings. *J. Finan.* 57 (6), 2741-2771.
- \* Chen, Jong-Hag and Kim, Jeong-Bon and Lee, Eugenia Y. and Sunwoo, Hee-Yeon, (2017). Audit Market Concentration and Audit Fees: An International Investigation. Available at <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2985877>
- \* Chenian, W., Lisic, L., and M. Pevzner. (2016). "Is Enhanced Audit Quality Associated with Greater Real Earnings Management". *Accounting Horizons* 25 (2): 315-335
- \* Eshleman, J. D. (2013), "The effect of audit market concentration on audit pricing and audit quality: The role of the size of the audit market", Dissertation, North Carolina State University, Available at: <http://etd.lsu.edu/docs/available/etd-11082013-9/unrestricted/eshlemandiss.pdf>.
- \* 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 and Theory*, Vol. 33, No. 1, Pp. 117- 138.
- \* Feurer, S., Baumbach, E., & Woodside, A. G. (2015). Applying configurational theory to build a typology of ethnocentric consumers. *International Marketing Review*, 33(3), 351-375. <http://dx.doi.org/10.1108/IMR-03-2014-0075>
- \* Francis, J. R., Michas, P. N., 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,
- \* 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*: May 2016, 35(2), 121-145.
- \* Jabar, A., III, Norman, C., & Wier, B. (2010). Healthy lifestyle as a coping mechanism for role stress in public accounting. *Behavioral Research in Accounting*, 22(1), 21-41.
- \* Joseph, G., & Chad, S. (2015). Competition in the Audit Market: Policy Implications. *Journal of Accounting Research*. doi: 10.1111/1475679X.12087.

## یادداشت‌ها

<sup>1</sup> Le Vourc'h, Morand

<sup>2</sup> Oxera

<sup>3</sup> - Eshleman

<sup>4</sup> Boone et al.

<sup>5</sup> Francis et al.

<sup>6</sup> Pearson and Trompeter

<sup>7</sup> Chan and Woo

<sup>8</sup> - Wallace

<sup>9</sup> Suyono

<sup>10</sup> Watts & Zimmerman

<sup>11</sup> Ball

<sup>12</sup> Schaen & Maijor

<sup>13</sup> Joseph & Chad

<sup>14</sup> Moizer & Turley

<sup>15</sup> U.S. Treasury

<sup>16</sup> Feurer et al

<sup>17</sup> Cormier et al

<sup>18</sup> Kimberly and Mayhew

<sup>19</sup> Choi, et al.

<sup>20</sup> Huang, et al.

<sup>21</sup> Jebaraj, et al.

<sup>22</sup> Ishak, et al.

<sup>23</sup> Chang and et al

<sup>24</sup> Chen and et al

<sup>25</sup> Chenian and et al

<sup>26</sup> Eshlimen

<sup>27</sup> Laksmana & yang

<sup>28</sup> Haenlein & Kaplan

<sup>29</sup> . Outing Loading

<sup>30</sup> . Average Variance Extracted(AVE)

<sup>31</sup> . Hulland

<sup>32</sup> . Hulland

<sup>33</sup> . Discriminant Validity

<sup>34</sup> . Ismail & Yuhanis

<sup>35</sup> . Liu & Ren

<sup>36</sup> . Cornell & Warne

<sup>37</sup> . Watts & Zimmerman

<sup>38</sup> . Ball

<sup>39</sup> . Schaen & Maijor

<sup>40</sup> . Joseph & Chad

<sup>41</sup> . Moizer & Turley

<sup>42</sup> . U.S. Treasury

<sup>43</sup> . Feurer et al

<sup>44</sup> . Cormier et al

<sup>45</sup> . Boone et al.

<sup>46</sup> . Francis et al.

\* Khurana, I. K. and Wang, Ch. (2017). "Debt Maturity Structure and Accounting Conservatism", *Journal of Business Finance & Accounting*, Vol. 42, Issue 1-2: 167-203.

\* Le Vourc'h, J., Morand, P. (2011), "Final report: Study on the effects of the implementation of the acquis on statutory audits of annual and consolidated accounts including the consequences on the audit market", ESCP Europe, Available at: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/auditing/docs/studies/201111-annex\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/studies/201111-annex_en.pdf).

\* Moizer, P. & Turley, S. (1987). "Surrogates for audit fees in concentration studies", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 7, No. 1, pp. 118- 123

\* Oxera. 2006. *Competition and Choice in the U.K. Audit Market: Prepared for the Department of Trade and Industry and Financial Reporting Council*. Oxford, U.K.: Oxera Consulting.

\* Suyono, E. (2012). "Determinant Factors Affecting the Audit Quality: An Indonesian Perspective". *Global Review of Accounting and Finance*, 3(2), 42-57.

\* Schaen M., & S. Maijor, (1997), "the Structure of the Belgian Audit Market: the Effects of Clients' Concentration and Capital Market Activity", *Internal Journal of Auditing*, 1(2), pp. 151- 162.