



فصلنامه علمی پژوهشی  
دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت  
دوره ۱۲/ شماره ۳ (پیاپی ۴۷)/ پائیز ۱۴۰۲  
صفحه ۱۱۱ تا ۱۲۸

## بررسی نقش تعدیلگر تنوع صاحبکار بر رابطه فشارهای نهادی و کیفیت حسابرسی با توجه به هویت حسابربان

طاهر ابراهیم زاده

(دانشجوی دوره دکتری گروه حسابداری واحد بین الملل کیش، دانشگاه آزاد اسلامی، جزیره کیش، ایران)  
taher\_e2002@yahoo.com

نوروز نوراله زاده

(استادیار دانشکده اقتصاد و حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران) (نویسنده مسئول مکاتبات)  
Nour547@yahoo.com

نگار خسروی پور

(استادیار دانشکده اقتصاد و حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران)  
N-khosravipour@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۹۹/۰۹/۱۶ تاریخ پذیرش: ۹۹/۱۲/۲۵

### چکیده

هدف این پژوهش نقش تعدیلگر تنوع صاحبکار بر رابطه فشارهای نهادی و کیفیت حسابرسی با توجه به هویت حسابربان می باشد. جامعه آماری این پژوهش بنابر جداسازی هویتی شامل حسابربان مؤسسات حسابرسی ایرانی همکار با مؤسسات خارجی و حسابربان مؤسسات حسابرسی رتبه الف معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار و حسابربان مؤسسات حسابرسی غیر همکار با مؤسسات خارجی و حسابربان سایر مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی فعال در ایران در سال ۱۳۹۸ می باشد. پژوهش از نظر هدف کاربردی و از نظر ماهیت و شیوه جمع آوری داده ها توصیفی و پیمایشی و از نوع کیفی می باشد. اطلاعات لازم برای تحقیق، از طریق مطالعه مبانی نظری و پرسشنامه محقق ساخته با حجم ۳۰۹ نفر (با استفاده از فرمول کوکران) و به روش نمونه گیری تصادفی خوشه ای بدست آمده است. جهت دستیابی به اطلاعات آماری تحقیق حاضر از پرسشنامه ۷۰ گویه ای که از روایی محتوایی، سازه و پایایی بالایی برخوردار میباشد، استفاده شد و تجزیه و تحلیل مدل مفهومی و آزمون فرضیه های پژوهش با استفاده از نرم افزارهای مدل سازی معادلات ساختاری AMOS و SPSS انجام گرفته است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه ها نشان داد تنوع صاحبکاران و خواسته های آنان توانسته است در تقویت و یا تضعیف فشارهای نهادی بر کیفیت حسابرسی در هویت های دوگانه و پاسخ به آنها مؤثر باشد به نحوی که تنوع صاحبکار رابطه بین فشارهای تقلیدی، هنجاری و اجباری و کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی همکار با مؤسسات خارجی و مؤسسات حسابرسی رتبه الف را تحت تاثیر قرار می دهد، اما بر رابطه بین فشارهای نهادی و کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی غیرهمکار با مؤسسات خارجی و سایر مؤسسات حسابرسی تاثیرگذار نیست.

**واژه های کلیدی:** فشارهای نهادی، هویت اجتماعی، کیفیت حسابرسی، تنوع صاحبکار.

## ۱- مقدمه

دستورالعمل مناسب برای مواجهه با تنوع بازار، و در تمام مکان‌ها و زمان‌ها این است که نهادهای جامعه در طی زمان تغییر کنند و نقشی مؤثر بازی کنند. در نتیجه سازمان‌ها برای بقا، شکوفایی و موفق شدن باید همیشه از تحولات و نیازهای بازار آگاه باشند و به آن واکنش نشان دهند. متناسب با این تغییرات، ناظران، مؤسسه‌های حسابرسی و پژوهشگران دانشگاهی در تلاش‌اند با شناسایی و بررسی مباحث جدید مربوط و مؤثر بر کیفیت حسابرسی، بخشی از نیاز جامعه به حرفه را پاسخگو باشند. این اهمیت همچنین از آنجا ناشی می‌شود که به دنبال رسوایی مالی شرکت‌ها و بحران‌های مالی طی دو دهه اخیر، انگشت اتهام تا حدودی به سمت حسابرسان و کیفیت حسابرسی نشانه رفته است (حساس یگانه و دلداری، ۱۳۹۱). به همین دلیل بسیاری از مؤسسات، حسابرسانی را که بر صورت‌های مالی این شرکت‌ها اظهارنظر نموده‌اند، به خاطر قصور در کشف و گزارش اشتباه یا تقلب‌هایی که منجر به این شکست‌ها شده است، مورد انتقاد و سرزنش قرار داده‌اند. امیرالدین و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۸). در ایران نیز پس از کشف تقلب بانکی سال ۱۳۹۰، برخی کارشناسان ادعای شکست حسابرسی را مطرح کردند به همین دلیل تلاش‌هایی برای شناسایی محرک‌های کلیدی کیفیت حسابرسی انجام گرفته است (حساس یگانه و دلداری، ۱۳۹۱). در جستجوی شناسایی عوامل جدید بر کیفیت حسابرسی- پژوهش‌های بانانوکا و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۱۹)، ابوروس<sup>۳</sup> (۲۰۱۹)، امیرالدین و همکاران (۲۰۱۸)، تیاساری و دیگران<sup>۴</sup> (۲۰۱۸)، وانگ و همکاران<sup>۵</sup> (۲۰۱۷) نشان می‌دهند که فشار نهادی<sup>۶</sup> بر کیفیت حسابرسی به‌عنوان یک رفتار مهم حسابرسی تأثیر می‌گذارد. تئوری نهادی استدلال می‌کند که هدف اصلی تغییر سازمانی ذاتاً عملکرد بهتر نیست بلکه مشروعیت<sup>۷</sup> بیشتر است. یعنی اینکه که برای بقای سازمان در درازمدت، سازمان‌ها باید به‌جای کارایی و موفقیت مالی مشروع باشند. به‌عبارت‌دیگر، سازمان‌ها ویژگی‌های داخلی خود را به‌منظور انطباق با انتظارات ذینفعان اصلی در محیط خود سازگار می‌کنند (ییلماز و کیتاپسی<sup>۸</sup>، ۲۰۱۷). بنابراین می‌توان گفت که تصمیمات تمام سازمان‌ها (از جمله مؤسسات حسابرسی) بر مبنای مجموعه‌ای

ارزش‌های فرهنگی، قواعد و رفتارها هستند که تحت نفوذ محیط خارجی هستند (عامر سعید و همکاران<sup>۹</sup>، ۲۰۱۸). سازمان‌ها بر اساس پذیرش فشارهای نهادی به‌طور اجتماعی مشروعیت، منابع و بقا کسب می‌کنند. این تئوری، عملیات سازمان را در بعد استراتژیکی و نهادی به‌عنوان پاسخ به فشارهای رقابتی و نهادی تشریح می‌کند (مشبکی و همکاران، ۱۳۸۹).

اثرات مشترک هویت اجتماعی و فشارهای نهادی بر کیفیت حسابرسی در تحقیق ابراهیم زاده (۱۳۹۹) مورد بررسی قرار گرفته است. در تحقیق مزبور تاثیر انواع فشارهای نهادی (تقلیدی، هنجاری و اجباری) بر کیفیت حسابرسی با توجه به هویت حسابرسان مورد بررسی قرار گرفت؛ اما تجربه نشان داده است علاوه بر این موارد وجود صاحب‌کاران متعدد<sup>۱۰</sup>، تعدد صنعت، مهارت در صنعت خاص، کیفیت گزارش‌های حسابرسی را به دلایل مختلفی تحت تأثیر قرار می‌دهد در این پژوهش سعی بر آن است که تاثیر تنوع صاحبکار نیز بر این رابطه مورد بررسی قرار گیرد و درواقع این مسئله مورد بررسی قرار می‌گیرد که آیا تنوع صاحب‌کاران و خواسته‌های آنان نیز توانسته است در تقویت و یا تضعیف فشارهای نهادی بر کیفیت حسابرسی با توجه به هویت‌های دوگانه و پاسخ به آنها مؤثر باشد یا خیر؟

## بیان مسئله

حسابرسی به‌عنوان یک مکانیزم کشف کننده تحریفات بااهمیت، می‌تواند موجب بهبود کیفیت اطلاعات و در نتیجه کاهش ریسک سرمایه‌گذاری و تصمیم‌گیری‌های بهینه برون‌سازمانی گردد. اگر عملیات حسابرسی از کیفیت مطلوب برخوردار نباشد و نتواند قابل‌اتکا بودن اطلاعات منتشرشده را به‌خوبی تعیین کند، در سطح اقتصاد خرد افراد بسیاری سرمایه‌های خود را از دست می‌دهند و افراد کمی سودهای کلانی به دست خواهند آورد. همچنین، کاهش کیفیت حسابرسی ممکن است تهدیدی برای اعتبار، حسن شهرت، حق‌الزحمه درخواستی حسابرس و مشروعیت حرفه حسابرسی باشد؛ به این دلیل کیفیت حسابرسی موضوع مهمی برای شرکت‌های حسابرسی، سرمایه‌گذاران و همچنین یک موضوع

<sup>۱</sup> institutional pressures<sup>۲</sup> legitimacy<sup>۳</sup> YILMAZ & KITAPCI<sup>۴</sup> AmerSaeed<sup>۵</sup> Multiple Clients<sup>۱</sup> Amiruddin<sup>۲</sup> Bananuka<sup>۳</sup> Aburous<sup>۴</sup> TYASARI<sup>۵</sup> Wang et al

سازمان و حسابرسان، هویت اجتماعی را ایجاد می‌کند. علی و ابازی<sup>۱۰</sup> (۲۰۱۸) در این باره معتقدند که علاوه بر تکنیکهای حسابرسی که موجب قضاوت حسابرسان می‌شوند زمینه اجتماعی نیز در این موضوع نقش دارند. یعنی حسابرسان با توجه به رابطه با همتایانشان قضاوت می‌کنند. در نتیجه، تعامل در شرکت‌های حسابرسی و فشارهای مرتبط با آن، باید مورد توجه قرار گیرند مورد دیگر اینکه تجربه نشان داده است وجود صاحبکاران متعدد<sup>۱۱</sup>، تعدد صنعت، مهارت در صنعت خاص، کیفیت گزارش‌های حسابرسی را به دلایل مختلفی تحت تأثیر قرار می‌دهد. (آرونادا<sup>۱۲</sup>، ۲۰۰۴؛ کارسلو و همکاران<sup>۱۳</sup>، ۱۹۹۸؛ هوگان<sup>۱۴</sup>، ۱۹۹۷). مؤسسات حسابرسی دارای صاحبکاران گوناگون در یک صنعت خاص مخاطرات تجاری و عملیاتی آن صنعت را به خوبی درک می‌کنند. به عنوان مثال الزاماتی که در آمریکا در پی تشکیل هیئت نظارت بر شرکت‌های سهامی عام و تصویب قانون ساربنز اکسلی در سال ۲۰۰۲ ایجاد شده است، موضوع تنوع صاحبکاران و قبول حسابرسی‌های بیشتر را منوط به تحقق کیفیت مناسب حسابرسی نموده‌اند. بنابراین می‌توان تنوع صاحبکار را به عنوان معیار قابل قبول در تعیین کیفیت حسابرسی مورد آزمون قرار داد (یعقوب نژاد و امیری، ۱۳۸۸). در همین زمینه وانگ (۲۰۱۷) معتقد است که توانایی شرکت برای حفظ هویت اجتماعی خود زمانی تقویت خواهد شد که مشتری‌های شرکت متنوع باشند. بر این اساس شرکت واکنش خود به فشارهای نهادی را بر اساس هویت اجتماعی‌اش اصلاح خواهد کرد

همان‌طور که ذکر شد اثرات مشترک هویت اجتماعی و فشارهای نهادی بر کیفیت حسابرسی در تحقیق ابراهیم زاده (۱۳۹۹) مورد بررسی قرار گرفته است. نتیجه آن تحقیق نشان داد که فشارهای تقلیدی و هنجاری بر کیفیت حسابرسی هر دو گروه هویتی -حسابرسان -مؤسسات حسابرسی ایرانی همکار با مؤسسات خارجی و حسابرسان مؤسسات حسابرسی رتبه الف معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار) و (حسابرسان مؤسسات

مهم در ادبیات حسابداری است. (جفری و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۸) و پژوهش‌های بسیاری در دهه‌های اخیر در مورد حسابرسی و برآیند آن، یعنی کیفیت حسابرسی انجام گرفته است. شناسایی عوامل تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی و اساساً موضوعیت بررسی کیفیت حسابرسی و پژوهش پیرامون آن در سالهای اخیر ناشی از موارد گوناگونی بوده است. اما به طور کلی، تقاضا برای کیفیت حسابرسی علاوه بر تأثیر بر اقتصاد کشور، به دلیل نقش‌های متعددی است که حسابرسی برای کاربران صورت‌های مالی ایفا می‌کند.

مطابق با نظریه نهادی، نهادها به سه صورت (اجباری<sup>۲</sup>، تقلیدی<sup>۳</sup> و هنجاری<sup>۴</sup>) به سازمان‌های مرتبط با خود فشار وارد می‌سازند تا آن‌ها را به متابعت از انتظاراتشان و هم‌شکلی با شیوه مورد انتظارشان مجبور کنند (دی ماجیو و پاول<sup>۵</sup>، ۱۹۸۳). برخی معتقدند که کنش‌های شرکت‌ها در خلال فرایندهای همسان؛ یعنی هنگامی که با فشارهای نهادی یکسان روبرو می‌شوند، به همدیگر شباهت دارد؛ بنابراین فشارهای نهادی در همسانی تأثیر بر روی شرکت‌ها، اثر گذارند و در نهایت منجر به همگرایی در رفتار شرکت‌ها می‌شود. (پرودی و گری<sup>۶</sup>، ۲۰۰۹).

اما نکته مورد بحث در اینجا این است که شرکت‌های با هویت‌های اجتماعی متفاوت چگونه به این فشارها واکنش نشان می‌دهند؟ طبق تئوری هویت اجتماعی، آرمان‌هایی که در گروه خاصی مانند حسابرسان قرار می‌گیرند ممکن است در ایجاد یک هویت اجتماعی به اوج خود برسند (لیندستد و ورمن<sup>۷</sup>، ۲۰۱۸). به عبارتی، هنجارها و عقایدی که حسابرسان در طول جامعه‌پذیری خود اتخاذ می‌کنند، بخشی از هویت اجتماعی آنها می‌شوند. (کوندیه و همکاران<sup>۸</sup>، ۲۰۱۹). به همین ترتیب، تئوری هویت اجتماعی این بینش را فراهم می‌کند که محیط اجتماعی‌ای که فرد در آن وجود دارد، الگوهای فکری و اعمال آنها را شکل می‌دهد. در نتیجه محیط و نیروهای اجتماعی‌ای که حسابرسان با آن مواجه‌اند، هویت آنها را شکل می‌دهد (تاجفل و ترنر<sup>۹</sup>، ۱۹۸۶). در واقع ماهیت تأثیر متقابل (برهم‌کنش) بین

<sup>۸</sup> Condie

<sup>۹</sup> Tajfel & Turner

<sup>۱۰</sup> Ali and Abazi

<sup>۱۱</sup> Multiple Clients

<sup>۱۲</sup> Arruneda

<sup>۱۳</sup> Carcello et al

<sup>۱۴</sup> Hogan

<sup>۱</sup> Jeffrey et al

<sup>۲</sup> Coercive

<sup>۳</sup> Mimetic

<sup>۴</sup> Normative

<sup>۵</sup> DiMaggio, P.J. and Powell

<sup>۶</sup> Purdy & Gray

<sup>۷</sup> Lindstedt and Veerman

نهادی، تلاش برای مشروعیت را محرکی می‌دانند که سازمان‌ها را به اتخاذ سیاست‌های رسمی تشویق می‌کند (مه‌یر و راون، ۱۹۷۷).

فشار اجباری به‌عنوان فشارهایی تعریف می‌شود که از نفوذهای سیاسی اعمال‌شده و به‌وسیله سازمان‌های قدرتمند بر سازمان‌های کانونی سرچشمه می‌گیرد. فشارهای اجباری در زمینه‌های کاری رایج هستند (کیم کی، ۲۰۰۰) فشارهای نهادی اجباری ناشی از سازمان‌هایی است که انتظارات فرهنگی و اجتماعی را دارند بنابراین اعمال شرکت‌ها، تحت فشارهای رسمی و غیررسمی از جانب حکومت، نمایندگی‌ها و استانداردها و قوانین تعدیل‌کننده قرار می‌گیرد (دی ماجیو و پاول، ۱۹۸۳؛ چو، ۲۰۱۷).

فشار هنجاری از حرفه‌ای شدن ناشی می‌شود به این معنی که سازمان‌ها و افراد تلاش دارند با هم‌تایان حرفه‌ای‌شان در سازمان‌های دیگر مشابهت نشان دهند. حرفه‌ای شدن به معنای بحث و چالش گروهی اعضای یک حرفه برای تعریف شرایط و روش‌های کارشان و همچنین ایجاد یک زمینه شناختی و قانونی برای استقلال حرفه‌ای‌شان است. (لیو، ۲۰۱۰) در این نوع همشکلی، سازمان‌ها تلاش می‌کنند خود را با هنجارها و مدهای حرفه‌ای حوزه سازمانی خود هم‌شکل کنند (آلور و تالاپس، ۲۰۱۳). فرایند همشکلی هنجاری در فعالیت‌های حسابداری مشاهده شده است، به‌عنوان مثال به‌کارگیری مواردی از استانداردهای حسابداری، تکنیک‌ها و مبانی مدیریت سازمان در باره اینکه چه مواردی باید برای آموزش حسابداری یاد گرفته شود.

فشارهای تقلیدی به‌طور اساسی از موقعیت ادراک‌شده سازمان نسبت به فعالیت‌های رقیب نشأت می‌گیرد. سازمان در مواجهه با مسائلی با راه‌حل‌های نامطمئن، ممکن است به مطالعه چگونگی عمل رقبای شاخص در جهت توسعه دانش صنعتی خود بپردازد (لیو، ۲۰۱۰)؛ به‌ویژه سازمان موفقیت رقبای خود را به انتخاب‌های استراتژیک خود استناد خواهد داد و از این سازمان‌های موفق با اقتباس از شیوه‌های مشابه تقلید خواهد کرد. فشارهای تقلیدی وقتی که یک سازمان از موفقیت‌های سایر رقبا الگوبرداری کند رخ می‌دهد (چو، ۲۰۱۷). یک نمونه از همشکلی تقلیدی در گزارشگری مالی، الگوبرداری و تقلید یک

حسابرسی غیر همکار با مؤسسات خارجی و حسابرسان سایر مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی فعال در ایران) - تاثیر مثبت (با شدت متفاوت، بسته به گروه هویتی) و فشارهای اجباری نیز بر هر دو گروه تاثیر منفی (با شدت متفاوت، بسته به گروه هویتی) داشته است. اما در این پژوهش در راستای تکمیل پژوهش مزبور و بررسی جنبه‌ای دیگر از این تأثیرات به دنبال بررسی این موضوع خواهیم بود که آیا تنوع صاحبکاران می‌تواند رابطه انواع فشارهای نهادی و کیفیت حسابرسی حسابرسان با هویت مختلف را تحت تأثیر قرار دهد یا خیر؟

### مبانی نظری و تدوین فرضیات پژوهش:

تئوری نهادی از مطالعات جامعه‌شناسی نشئت گرفته است. (ساویتری و فنانی، ۲۰۱۷)؛ و مبتنی بر این ایده اصلی است که اتخاذ و حفظ بسیاری از شیوه‌های سازمانی غالباً بیشتر از فشارهای فنی برای عملکرد اقتصادی، به فشارهای اجتماعی برای انطباق و مشروعیت وابسته است (دی ماجیو و پاول، ۱۹۸۳؛ بانانوکا، ۲۰۱۹) در واقع نظریه نهادی، چارچوبی را برای شرح چگونگی تأثیرگذاری عوامل و فشارهای نهادی بر شرکت‌ها معرفی می‌کند. این چارچوب استراتژی‌های محیطی سازمان را شکل می‌دهد؛ بر این اساس است که به‌طور سنتی، تمرکز اصلی نظریه نهادی در شرکت‌ها بر چگونگی ایجاد موقعیت سازمانی بهتر و کسب مشروعیت به‌واسطه تطابق با قوانین و هنجارهای محیطی است (دی‌ماجیو و پاول، ۱۹۸۳)؛ بنابراین شواهد زیادی وجود دارد که نشان‌دهنده تأثیر مستقیم عوامل نهادی بر عملکرد شرکت‌ها است (سیمپسون، ۲۰۱۲؛ گاوری و همکاران، ۲۰۱۴). مفاهیم مشروعیت، همشکلی و تئوری نهادی کاملاً درهم‌تنیده و به هم وابسته‌اند. توضیح مختصر این رابطه بدین شکل است که مطابق با نظریه نهادی، نهادها به سه صورت (تقلیدی، هنجاری و اجباری) به سازمان‌های مرتبط با خود فشار وارد می‌سازند تا ایشان را به متابعت از انتظاراتشان و همشکلی<sup>۵</sup> با شیو مورد انتظارتشان مجبور کنند. کسب مشروعیت، واکنش و پاسخ به فشارهای مختلفی است که توسط محیط نهادی آن بر سازمان اعمال می‌شود. دی ماجیو و پاول (۱۹۸۳) در این باره معتقدند که تلاش سازمان‌ها برای دستیابی به مشروعیت باعث شده است که آنها هم‌شکل شوند در همین راستا، نظریه پردازان

<sup>۵</sup> Isomorphism

<sup>۶</sup> KimK

<sup>۷</sup> Chu

<sup>۸</sup> Liu

<sup>۱</sup> Savitri, R. A. & Fanani

<sup>۲</sup> Bananuka

<sup>۳</sup> Simpson

<sup>۴</sup> Gaur et al

حسابرسی کوچک و دارای تعداد صاحبکار کم از کیفیت حسابرسی پایین‌تری برخوردارند

تجربه نشان می‌دهد وجود صاحبکاران متعدد، تعدد صنعت، مهارت در صنعت خاص، کیفیت گزارش‌های حسابرسی را بنا به دلایل مختلفی تحت تأثیر قرار می‌دهد. مؤسسات حسابرسی دارای صاحبکاران گوناگون در یک صنعت خاص مخاطرات تجاری و عملیاتی آن صنعت را به‌خوبی درک می‌کنند. برعکس، مؤسسات حسابرسی که صاحبکاران متعدد در یک صنعت نداشته باشند، احتمالاً درک عمیق و جامعی از مخاطرات ذاتی آن صنعت نخواهند داشت. پژوهشگران نشان داده‌اند که حسابرسی که به تخصص‌گرایی روی می‌آورند از کیفیت حسابرسی بالاتری برخوردار هستند (یعقوب نژاد و امیری، ۱۳۸۸).

بیر و سریدهار (۲۰۰۶) در تنها مطالعه تخصصی در این زمینه نیز نشان دادند که وقتی مشتری‌های شرکت به اندازه کافی سودآور هستند، افزودن مشتری دوم در واقع می‌تواند کیفیت حسابرسی را که توسط یک حسابرس انعطاف‌پذیر انتخاب شده است کاهش دهد و به‌عنوان یک نتیجه، احتمال عدم موفقیت حسابرسی را نسبت به یک مشتری منفرد افزایش دهد. آنها معتقد است که هنگامی که حسابرس دارای چند صاحبکار است، اگر گزارشگری وی برای یک مشتری تحت تأثیر حضور مشتری دیگری باشد، بیگانگی گزارشگری<sup>۷</sup> رخ می‌دهد.

#### تدوین فرضیات

در زمینه اثرات مشترک فشارهای نهادی، هویت اجتماعی و تنوع صاحبکار بر کیفیت حسابرسی تاکنون پژوهشی صورت نگرفته است؛ اگرچه به‌طور مجزا پژوهش‌های در مورد تنوع صاحبکار و کیفیت حسابرسی انجام شده است؛ اما می‌توان پژوهش‌هایی را نام برد که در این زمینه ویژگی‌های صاحبکاران را بر این فرایند مدنظر داشته‌اند. به‌عنوان مثال مطالعات جدید در این زمینه، گروه‌های مختلفی را بر هویت اجتماعی حسابرسان و نتیجه و کیفیت کار آنها مؤثر دانسته‌اند. (لیندستد و ورمن، ۲۰۱۸) در این باره معتقدند که چندین بازیگر مختلف، هویت حسابرسان را شکل می‌دهند، مانند شرکت حسابرسی که برای آنها کار می‌کنند، افرادی که با آنها کار می‌کنند و حرفه‌ای که با آنها هویت می‌یابند.

موسسه در افشای اطلاعات اجتماعی و اطلاعات محیطی در گزارش‌های مالی است.

از طرفی هویت اجتماعی، بخشی از خودپنداره<sup>۱</sup> افراد است که ناشی از تجربیات آنها در گروه‌های اجتماعی است که به آنها تعلق دارند یا متعلق به آنهاست. نظریه هویت اجتماعی نشان می‌دهد که وقتی افراد با گروه خاصی هویت می‌یابند، ارزش‌های آن گروه، اعتقادات، هنجارها و اقدامات مورد انتظار را درونی می‌کنند. این عوامل بر قضاوت‌ها و تصمیمات افراد تأثیر می‌گذارند (بامبر و لایر<sup>۲</sup>، ۲۰۰۷).

تئوری هویت اجتماعی، هویت را آن چیزی می‌داند که از طریق عضویت در گروه شکل گرفته است و به‌وسیله هم‌تایان در گروه ایجاد شده است. مانند حسابرسی که روی یک صنعت خاص کار می‌کنند. بنابراین شرایط باعث می‌شود، در بررسی‌های بخشی کاستی‌هایی ایجاد شود و منجر به قضاوت‌های متناقض گردد. (لیندستد و ورمن<sup>۳</sup>، ۲۰۱۸). (ویلسون<sup>۴</sup>، ۲۰۱۸) نیز در این باره معتقد است که حسابرسان، مانند سایر حرفه‌ها، با گروه‌های مختلفی در درون و بیرون سازمان و به دلایل مختلفی هویت می‌یابند. و قدرت این وابستگی باعث می‌شود تا حسابرسان خود را به سمت همسویی با اعتقادات این گروه بکشانند. به این دلیل به نظر می‌رسد که هویت‌یابی در گروه بر تصمیمات حسابرسان و به‌ویژه استقلال آنها تأثیر می‌گذارد.

برخی تجربیات نشان می‌دهد که بیشتر حسابرسان به چندین صاحبکار خدمت ارائه می‌دهند. حسابرسی چندین صاحبکار در یک زمان ممکن است به دلایل مختلف بر قابلیت اطمینان گزارش‌های مالی شرکت‌ها تأثیر بگذارد (بایر و سریدار<sup>۵</sup>، ۲۰۰۶).

به‌موجب برخی پژوهش‌ها کیفیت گزارش‌های مؤسسات حسابرسی غیر متنوع و تخصص‌گرا نسبت به مؤسسات حسابرسی متنوع بیشتر است (یعقوب نژاد و امیری، ۱۳۸۸). به‌عنوان مثال نتایج پژوهش‌ها گسترده در دنیا توسط کارسلو و همکاران (۱۹۹۸) و هوگان<sup>۶</sup> (۱۹۹۷) نشان داده است که تخصص‌گرایی موجب ارتقای کیفیت گزارش حسابرسی خواهد شد. پیری و همکاران (۱۳۹۲) نیز نشان دادند که مؤسسات حسابرسی بزرگ و دارای تعداد صاحبکار بالا، در مقایسه با مؤسسات

<sup>۵</sup> Beyer and Sridhar

<sup>۶</sup> Hogan

<sup>۷</sup> reporting externality

<sup>۱</sup> self-concept

<sup>۲</sup> Bamber and. Iyer

<sup>۳</sup> Lindstedt and Veerman

<sup>۴</sup> Wilson

محافظه کار هستند. همچنین زمانی که حسابرسان خارجی به مشتریان خود وابسته هستند، بسیار سهل گیر می‌شوند.

در مطالعه‌ای دقیق‌تر بیر و سریده‌هار (۲۰۰۶) نشان دادند که هنگامی که مؤسسه حسابرسی از ثروت محدود برخوردار است، صاحبکار اضافی می‌تواند به دلیل گزارش امور خارجی، کیفیت حسابرسی را کاهش داده و میانگین احتمال عدم موفقیت حسابرسی را نسبت به یک مشتری منفرد افزایش دهد. تجزیه و تحلیل آنها همچنین نشان می‌دهد که چگونه نیاز به یک مکانیزم نظارت بر حسابرسی مؤثرتر می‌تواند در واقع عواقب ناخواسته مانند افزایش احتمال عدم موفقیت حسابرسی را ایجاد کند. فردیناند و ما (۲۰۱۲) نیز نشان دادند که بین تنوع حسابرس و کیفیت حسابرسی در صورت تصدی کوتاه‌مدت حسابرس رابطه منفی وجود دارد.

همچنین پژوهش‌های قبلی در زمینه حسابداری و روانشناسی نشان می‌دهد که بی‌طرفی و قضاوت افراد تحت تأثیر میزان وابستگی آنها به یک گروه خاص مانند کارفرما یا صاحبکار حسابرسی است. تفاوت در تأثیر هویت اجتماعی بر قضاوت حسابرسان داخلی و خارجی برای این حرفه بسیار مهم است زیرا هر دو نوع حسابرس می‌توانند خود را به کارفرمایان و صاحبکاران خود پیوند دهند. درک تفاوت‌های ظریف مربوط به دل‌بستگی گروهی و داوری برای حاکمیت شرکتی و مدیریت عملکردهای حسابرسی مهم است چراکه تأثیر تصمیمات حسابرس بر برنامه‌ریزی حسابرسی از جمله ماهیت، زمان‌بندی و میزان رویه‌های حسابرسی و ارزیابی بعدی این رویه‌ها تأثیرگذار است. استفانیاک و کرنل (۲۰۱۱). بر این اساس فرضیات این پژوهش به شرح زیر ارائه می‌شود:

- ۱- تنوع صاحبکار رابطه مثبت بین فشارهای تقلیدی و کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی همکار با مؤسسات خارجی و مؤسسات حسابرسی رتبه الف را تحت تأثیر قرار می‌دهد.
- ۲- تنوع صاحبکار رابطه مثبت بین فشارهای تقلیدی و کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی غیر همکار با مؤسسات خارجی و سایر مؤسسات حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد.
- ۳- تنوع صاحبکار رابطه مثبت بین فشارهای هنجاری و کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی همکار با

برخی تجربیات نشان می‌دهد که بیشتر حسابرسان به چندین صاحبکار خدمت ارائه می‌دهند. حسابرسی چندین صاحبکار در یک‌زمان ممکن است به دلایل مختلف بر قابلیت اطمینان گزارش‌های مالی شرکت‌ها تأثیر بگذارد (بیر و ، ۲۰۰۶). در همین زمینه وانگ (۲۰۱۷) معتقد است که توانایی شرکت برای حفظ هویت اجتماعی خود زمانی تقویت خواهد شد که مشتری‌های شرکت متنوع باشند. براین اساس شرکت واکنش خود به فشارهای نهادی را بر اساس هویت اجتماعی‌اش اصلاح خواهد کرد. هوانگ و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۱۶) نشان دادند که تمرکز بازار حسابرسی موجب افزایش حق‌الزحمه حسابرسی و در نتیجه کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود. نیوتن و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۱۳) نشان دادند که افزایش تمرکز بازار حسابرسی با کاهش تجدید ارائه صورت‌های مالی همراه است. در ایران اما کردستانی و همکاران (۱۳۹۷) نشان دادند که تمرکز بازار حسابرسی موجب کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود. پارخاگن و نیلسون (۲۰۱۳) نیز به این نتیجه رسیدند که فشارهای تقلیدی بین شرکت‌های با اندازه متفاوت و با تنوع مشتریان کمتر، بیشتر از شرکت‌های با تنوع مشتریان بیشتر است.

اسوانبرگ و اوهمن<sup>۴</sup> (۲۰۱۴) اما معتقدند که حسابرسان گرایش به همسان‌پنداری (هویت مشابه پیدا کردن) با صاحبکاران خود دارند و در این‌باره حسابرسانی که گرایش بیشتری به این کار دارند، با احتمال بیشتری به رفتارهای آمرانه صاحبکاران تن در می‌دهند و در نتیجه باعث کاهش کیفیت خدمات حسابرسی‌شان می‌شود. در حالی که پژوهش‌های قبلی در مورد ۴ مؤسسه حسابرسی بزرگ صورت گرفته بود، نتایج این پژوهش نشان داد که در مؤسساتی غیر از آنها (۴ بزرگ) نیز این هویت مشابه پیدا کردن با صاحبکاران نیز وجود دارد. لاندرو و همکاران (۲۰۱۲) معتقدند که مؤسسات حسابرسی برای کاهش حق‌الزحمه خدماتشان از جانب مشتریان تحت فشار قرار می‌گیرند چرا مشتریان آنها راه‌های ارزان‌تری (به‌عنوان مثال از طریق جستجو در اینترنت) پیدا می‌کنند. بنابراین مؤسسات حسابرسی تحت تأثیر این فشارهای فزاینده نهادی قرار می‌گیرند. استفانیاک و کرنل<sup>۵</sup> (۲۰۱۱) با مطالعه رابطه حسابرسان با صاحبکاران به این نتیجه رسیدند که وقتی حسابرسان داخلی بسیار به کارفرمایانشان وابسته باشند، در انجام کار خود بسیار

<sup>۴</sup> Svanberg & Öhman

<sup>۵</sup> Stefaniam & Cornell

<sup>۶</sup> Ferdinand A. Gul, Mark (Shuai) Ma

<sup>۱</sup> Beyer , Anne ., Sri S. Sridhar

<sup>۲</sup> Huang

<sup>۳</sup> Newton

**متغیر وابسته (کیفیت حساسی):** کیفیت حساسی به معنای توانایی دستگاه حساسی در کشف و گزارش تحریفات بااهمیت مربوط می‌شود که این تحریفات به‌طور کلی در سه دسته اصلی قرار می‌گیرند:

- ۱- تحریفات بااهمیت در برآوردهای حسابداری
- ۲- تحریفات بااهمیت ناشی از عدم رعایت قوانین و مقررات
- ۳- تحریفات بااهمیت ناشی از به‌کارگیری نادرست رویه‌های حسابداری

این شاخص‌ها در مطالعات متعددی مانند سایانتو و همکاران (۲۰۱۴)، پاپینو و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۰؛ گاندیری و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۰۷؛ مورد استفاده قرار گرفته‌اند (بروبرگ و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۱۷). همچنین قابل ذکر است از آنجا که این شاخصها در واقع عدم کیفیت حساسی را اندازه‌گیری می‌کنند در هنگام بارگذاری در مدل از شاخص معکوس استفاده شده است.

#### متغیرهای مستقل

##### فشارهای نهادی:

معیارهای متنوعی برای اندازه‌گیری انواع فشارهای نهادی در تحقیقات مختلف مورد استفاده قرار گرفته است؛ اما بسیاری از این تحقیقات تنها با یک شاخص به‌عنوان مثال اجبار دولت و یا کسب مدارک حرفه‌ای و با روش رگرسیون (صفر و یک) به اندازه‌گیری انواع فشار پرداخته‌اند که بدیهی است نمی‌تواند به‌خوبی بیانگر سطح فشارهای وارده باشد. و حتی در خود این تحقیقات به‌عنوان یکی محدودیت و نقطه‌ضعف به شمار آمده است.

**الف) فشارهای تقلیدی:** به‌طور کلی مطالعات قبلی فشار تقلیدی را با استفاده از تعدد اتخاذ یک فعالیت توسط رقبا اندازه‌گیری کرده‌اند. یعنی با رقبای موفق یا مشابه با توسط استفاده از موفقیت درک شده اتخاذکنندگان. تمامی این معیارهای اندازه‌گیری فشارهای تقلیدی بر اساس اتخاذ یک فعالیت مشخص هستند که گرایش به داشتن معیارهای مشخص مانند ورود به یک بازار، برنامه کنترل کیفیت یا برخی فعالیت‌های حاکمیت شرکتی مانند استانداردهای گزارشگری مالی دارند. در این مطالعه برای اندازه‌گیری فشارهای تقلیدی، از میزان پذیرش در میان رقبا و موفقیت درک شده رقبا استفاده شده است

مؤسسات خارجی و مؤسسات حساسی رتبه الف را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

۴- تنوع صاحبکار رابطه مثبت بین فشارهای هنجاری و کیفیت حساسی مؤسسات حساسی غیر همکار با مؤسسات خارجی و سایر مؤسسات حساسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

۵- تنوع صاحبکار رابطه منفی بین فشارهای اجباری و کیفیت حساسی مؤسسات حساسی همکار با مؤسسات خارجی و مؤسسات حساسی رتبه الف را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

۶- تنوع صاحبکار رابطه منفی بین فشارهای اجباری و کیفیت حساسی مؤسسات حساسی غیر همکار با مؤسسات خارجی و سایر مؤسسات حساسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد

#### روش پژوهش:

این تحقیق بر حسب هدف کاربردی و بر اساس شیوه گردآوری داده‌ها، توصیفی-پیمایشی است. این تحقیق بر مبنای پژوهش ابراهیم زاده (۱۳۹۹) است که در آن برای اندازه‌گیری فشارهای نهادی (تقلیدی، هنجاری و اجباری) از پرسش‌نامه محقق ساخته بر اساس تلفیق مطالعات مختلف شامل ۶۰ گویه-۱۴ گویه مربوط به فشارهای تقلیدی، ۱۷ گویه مربوط به فشار هنجاری و ۲۹ گویه مربوط به فشار اجباری استفاده شده است. همچنین برای اندازه‌گیری کیفیت حساسی از ده گویه استفاده شده است نمره‌گذاری گویه‌ها بر اساس طیف ۵ گزینه‌ای لیکرت انجام می‌شود برای تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیات پژوهش نیز، مدل معادلات ساختاری به کار گرفته شده است. برای انجام این تحلیل‌ها از نرم‌افزارهای آماری SPSS 22 و AMOS.23 استفاده شده است. روش کار بدین صورت خواهد بود که ابتدا شرکت‌های حساسی‌ای که با مؤسسات حساسی خارجی همکاری دارند و سایر مؤسسات رتبه الف (معمد بورس) و سایر شرکت‌های حساسی که با این مؤسسات همکاری ندارند (و غیر رتبه الف) را شناسایی می‌کنیم. سپس پرسشنامه‌ها میان آنان و سایر شرکت‌هایی که با مؤسسات حساسی خارجی رابطه ندارند به تفکیک توزیع خواهد شد. همچنین تأثیر تنوع صاحبکار نیز در میان این دو گروه هویتی به‌طور مجزا بررسی می‌شود.

#### متغیرهای پژوهش

<sup>۳</sup> Broberg

<sup>۱</sup> Paino

<sup>۲</sup> Gundry

پس از تحقیق فراوان و تماس با بسیاری از مؤسسات که در آیین‌نامه خود همکاری با مؤسسات خارجی را ذکر کرده بودند، مشخص شد که تعداد این شرکت‌ها بسیار اندک است و از طرفی برخی از این مؤسسات به دلیل تحریم‌ها و سایر دلایل خود، قادر به همکاری با مؤسسات حسابرسی خارجی نیستند. بر این اساس برای افزایش حجم نمونه و بالطبع بالا بردن میزان اعتبار نتایج، فاکتور دیگری به این معیار اضافه شد که شامل مؤسسات رتبه الف طبقه‌بندی سازمان بورس و اوراق بهادار در باره مؤسسات معتمد بورس است. این طبقه‌بندی به ۴ قسمت (الف، ب، ج، د) تقسیم می‌شود؛ که بر اساس آن مؤسسات گروه الف به احتمال زیاد دارای کیفیت بالاتری بوده‌اند و حسابرسی صاحب‌کاران بزرگ به آنها واگذار شده است. بنابراین اندازه‌گیری این متغیر بدین صورت خواهد بود که اگر شرکت حسابرسی با مؤسسات حسابرسی خارجی همکاری داشته باشد و جزء مؤسسات حسابرسی رتبه الف دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار باشد در یک گروه و سایر مؤسسات حسابرسی فعال در گروه دیگر هویتی قرار خواهند گرفت و پرسشنامه‌ها برای بررسی فرضیه‌ها به تفکیک میان آنها توزیع شده است

با توجه به تعیین هویت مؤسسات حسابرسی در بخش قبلی تعداد تمامی مؤسسات حسابرسی همکار با مؤسسات خارجی و مؤسسات رتبه الف، در سال ۱۳۹۷، برابر با ۹۲ موسسه بوده است. همان‌طور که ذکر شد منبع مشخصی برای تعیین و شناسایی مؤسسات حسابرسی همکار با مؤسسات خارجی وجود ندارد و بنابراین پس از مطالعات گسترده و تماس با تمامی این شرکت‌هایی که در وب‌سایت خود همکاری با مؤسسات خارجی را قید کرده بودند ۱۳ موسسه حسابرسی شناسایی شدند که اتفاقاً تمامی آنها در گروه اول رتبه‌بندی سازمان بورس اوراق بهادار تهران قرار می‌گرفتند. بنابراین در مجموع همان ۹۲ موسسه حسابرسی ذکر شده به‌عنوان نمونه آماری این گروه هویتی مینا قرار گرفت. همچنین تعداد کل مؤسسات حسابرسی در سال ۱۳۹۸ (شامل مؤسسات ادغام شده) شامل ۲۷۰ موسسه حسابرسی بوده است (حسابدار رسمی، ۱۳۹۸) که با تفریق آن از ۹۲ موسسه، شامل ۱۷۸ موسسه حسابرسی می‌باشد که جمعاً این مؤسسات با مؤسسات دسته اول، دارای ۱۵۸۵ حسابرسی بوده‌اند. که برای تعیین حجم نمونه از این تعداد از روش نمونه‌گیری کوکران استفاده شده است. که مطابق با آن:

$$n = \frac{N z^2 pq}{N d^2 + z^2 pq} = \frac{1589 \times 1.96^2 \times 0.5 \times 0.5}{(1589 \times 0.05^2) + (1.96^2 \times 0.5 \times 0.5)} = 309$$

**ب) فشارهای هنجاری:** برای اندازه‌گیری فشارهای هنجاری از متغیرهایی مانند تعداد حسابداران دارای مدرک معتبر حسابداری عمومی و عضویت، اکتساب آموزش‌های متفاوت، توصیه‌های مؤسسات همسان، شاخص دموکراسی، مؤسسات حرفه‌ای، کسب مدارک حرفه‌ای بالا، درصد افراد تحصیل کرده در مدارج بالا، میزان شرکت در مؤسسات حرفه‌ای و تجاری و ... استفاده شده است (ابراهیم زاده، ۱۳۹۹).

در این پژوهش از با الهام از مطالعات مختلف و به‌ویژه مطالعه تتو و همکاران (۲۰۰۳) از سه شاخص مشارکت در انجمن‌های حرفه‌ای، کسب مدارک حرفه‌ای و اکتساب آموزش‌های حرفه‌ای و توصیه‌ها و فعالیت‌های مؤسسات همتا و انجمن‌های حرفه‌ای استفاده می‌شود که شامل سوالات ۱۵ تا ۳۲ می‌باشد

**ج) فشارهای اجباری:** برای اندازه‌گیری فشار اجباری از متغیرهایی مانند حقوق سیاسی، آزادی مدنی، نقش قانون، مداخله دولت وانگ و همکاران، سازمان‌های اعتباردهنده و تأمین‌کننده منابع، اشخاص با نفوذ، شرکت‌های مادر، کمک‌های خارجی، اطاعت از سازمان‌ها قدرتمند، تعیین معیارها بر اساس استانداردهای حکومت، حقوق وام‌دهندگان و وام‌گیرندگان، کمک‌های خارجی، حفظ منافع اقلیت و ... استفاده شده است. که همان‌طور که ملاحظه می‌شود بسیاری از این معیارها در ایران قابل اندازه‌گیری نیستند (ابراهیم زاده، ۱۳۹۹).

در این تحقیق برای اندازه‌گیری فشارهای نهادی از سه معیار تسلط درک شده تأمین‌کنندگان، تسلط درک شده صاحب‌کاران و همنوایی با فعالیت‌های شرکت‌های مادر استفاده شده است. که بر این اساس سوالات ۳۳ تا ۶۰ به اندازه‌گیری این فشار خواهند پرداخت.

#### متغیرهای تعدیلگر:

**تنوع صاحبکار:** در صورتی که حسابرسان حداقل در ۵ صنعت حسابرسی شرکت‌های بورسی را بر عهده داشته باشند، دارای تنوع صاحبکار در صورتی که حسابرسی کمتر از پنج صنعت را بر عهده داشته باشند غیر متنوع به حساب آمده‌اند (یعقوب نژاد و امیری، ۱۳۸۸).

**هویت اجتماعی:** در بسیاری از پژوهش‌های از این دست، معیار جداسازی مؤسسات حسابرسی، بر مبنای مؤسسات حسابرسی خارجی و داخلی گذاشته شده است. با توجه به اینکه در ایران هیچ‌یک از مؤسسات خارجی به‌طور رسمی در ایران فعالیت ندارند، برای جداسازی مؤسسات حسابرسی و تعیین هویت آنها، بنابراین بود که آنها به دو دسته مؤسسات حسابرسی ایرانی همکار با مؤسسات حسابرسی خارجی و غیره تقسیم شوند.



که ۳۰۹ پرسشنامه **گروهی** نظرسنجی در یک از گروه‌های هویتی میان آنها توزیع شده است. در واقع با توجه به سهم ۳۴ درصدی گروه هویتی الف (۹۲ موسسه) و ۶۶ درصدی گروه هویتی ب (۱۷۸ موسسه) از تعداد ۲۷۰ موسسه حساسی، بر حسب ۱۵۸۵ نفر، هر یک از گروه‌های هویتی به شرح زیر سهم دارند:

**جدول ۲- تعداد و درصد تنوع صاحبکار در میان گروه هویتی الف**

درصد	تعداد	
۴۰/۲۱	۳۷	تنوع صاحبکار
۵۹/۷۹	۵۵	عدم تنوع صاحبکار
۱۰۰	۹۲	جمع کل

**جدول ۳- تعداد و درصد تنوع صاحبکار در میان گروه هویتی ب**

درصد	تعداد	
۲۳/۰۳	۴۱	تنوع صاحبکار
۷۶/۹۷	۱۳۷	عدم تنوع صاحبکار
۱۰۰	۱۷۸	جمع کل

**مدل اندازه‌گیری**

به منظور پی‌بردن به متغیرهای زیر بنایی یک پدیده یا تلیخیص مجموعه‌ای از داده‌ها از روش تحلیل عاملی استفاده می‌شود. بنابر نتایج بارهای عاملی (λ) را برای هر یک از متغیرهای آشکار (معرف) سازنده متغیر فشارهای تقلیدی، هنجاری و اجباری و همچنین متغیر کیفیت حساسی (متغیر پنهان) نشان داد که بارهای عاملی متغیرهای آشکار به ترتیب برای هر کدام از آنها (۰/۷۷-۰/۴۹)، (۰/۸۴-۰/۳۳)، (۰/۳۲-۰/۷۲) و (۰/۷۵-۰/۵۲) از نقطه برش ۰/۴ و مقدار آماره تی آنها نیز از نقطه برش ۱/۹۶ بزرگ‌تر است ( $P < 0/05$ ). همچنین شاخص‌های برازندگی ارزیابی کلیت مدل اندازه‌گیری برای هر یک از انواع فشارها و کیفیت حساسی در جدول زیر نشان داده شده است:

**جدول ۲- شاخص‌های ارزیابی کلیت مدل اندازه‌گیری فشارهای تقلیدی**

نام شاخص	فشار	فشار	فشار	ک	بر
	شار	شار	شار	یافت	ازش

۱۰۵ پرسشنامه در میان حساسان مؤسسات حساسی گروه هویتی الف (مؤسسات حساسی همکار با مؤسسات خارجی و مؤسسات رتبه الف) و ۲۰۴ پرسشنامه در میان حساسان مؤسسات حساسی گروه ب (مؤسسات حساسی غیر همکار با مؤسسات سایر مؤسسات حساسی فعال) به صورت تصادفی توزیع شد.

**یافته‌های پژوهش**

**ویژگی‌های جمعیت شناختی پاسخ‌دهندگان:**

بر اساس نتایج، ۱۰۲ نفر (۳۳ درصد) از نمونه‌های تحت بررسی در این تحقیق زن و ۲۰۷ نفر (۶۷ درصد) مرد، ۱۱۷ نفر (۳۷/۹ درصد) از نمونه‌های تحت بررسی تحصیلات کارشناسی، ۱۳۲ نفر (۴۲/۷ درصد) کارشناسی ارشد و ۶۰ نفر (۱۹/۴) دارای تحصیلات دکتری، ۱۰۸ نفر (۳۵ درصد) از نمونه‌های تحت بررسی در این تحقیق کمتر از ۳۰ سال، ۱۰۰ نفر (۳۲/۴ درصد) بین ۳۱ تا ۴۰ سال، ۷۱ نفر (۲۳ درصد) بین ۴۱-۵۰ سال و ۳۰ نفر (۹/۷ درصد) بیش از ۵۱ سال سن و ۴۶ نفر (۱۴/۹ درصد) از نمونه‌های تحت بررسی کمتر از ۵ سال، ۱۳۳ نفر (۴۳ درصد) بین ۶ تا ۱۰ سال، ۱۰۳ نفر (۳۳/۳ درصد) بین ۱۱-۱۵ سال و ۲۷ نفر (۸/۷ درصد) نیز بیش از ۱۶ سال سابقه خدمت داشتند

**جدول ۱- آمار توصیفی متغیرهای تحقیق**

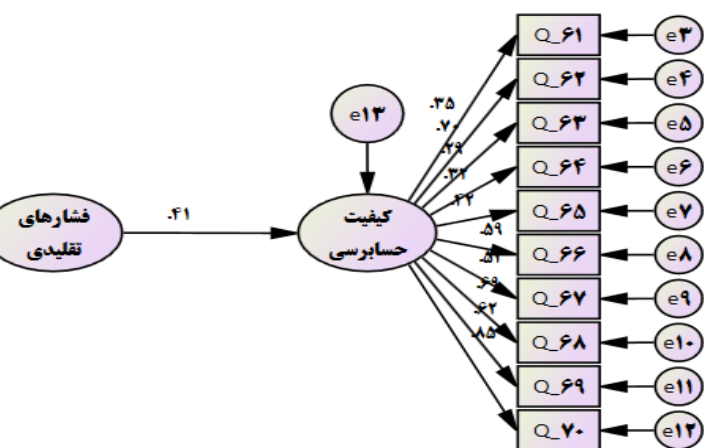
شاخص	شاخص	
	میانگین	انحراف معیار
رقبا	۴/۱۶۶	۰/۵۷۴
	۴/۱۹۲	۰/۷۱۲
	۴/۱۵۶	۰/۵۹۰
	۴/۰۸	۰/۵۳۰
حرفه‌ای	۴/۰۱۲	۰/۶۴۷
اکتساب آموزش‌های حرفه‌ای	۳/۹۳۵	۰/۶۰۸
سبک‌ها و انجمن‌های حرفه‌ای	۴/۰۹۱	۰/۵۷۲
	۲/۰۹۵	۰/۵۶۲
کنندگان	۲/۰۳۱	۰/۶۴۵
کاران	۲/۱۲۱	۰/۶۴۸
شرکت‌های مادر	۲/۱۰۳	۰/۵۹۷

				مؤسسات تقلید حسابداری همکاری یا مؤسسات خارجی و مؤسسات	اجبایرسی همکار با قابلیت مؤسسات خارجی و ابویسی مؤسسات بو حسابرسی				
				Ch Square /Df	رتبه الف تاثیر مثبت دارد م				
تائید	۵/۱۰۲	۰/۶۱	۰/۳۷	۰/۱۴: فشارهای تقلیدی بر مؤسسات حسابرسی بین مؤسسات حسابرسی غیر همکارها مؤسسات خارجی و سایر مؤسسات حسابرسی تاثیر مثبت دارد	۰/۷۳	۰/۵۶			
تائید	تفاوت			فشارهای تقلیدی بر کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی غیو همکار به مؤسسات خارجی و سایر مؤسسات حسابرسی تاثیر مثبت بیشتر دارد	۰/۷۳	۰/۵۲	۲۱/۸۶۷		
تائید	۶/۳۵۵	۰/۷۳	۰/۵۳	الف: فشارهای لوجاری بر کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی همکار با مؤسسات همکار ۰/۵۰ مؤسسات خارجی و مؤسسات حسابرسی رتبه الف تاثیر مثبت ندارد					
تائید	۴/۰۷۰	۰/۳۹	۰/۱۵	ب: فشارهای هنجاری بر کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی همکار رتبه الف تاثیر مثبت ندارد					
تائید	تفاوت			فشارهای هنجاری بر کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی غیو همکار با مؤسسات حسابرسی همکار رتبه الف تاثیر مثبت ندارد					
تائید	-۶/۹۲۶	-۰/۸۱	۰/۶۵	داده‌های پژوهش‌های حمایتی می‌شوند، به عبارت دیگر، فشارهای هنجاری بر کیفیت حسابرسی همکار با مؤسسات حسابرسی همکار رتبه الف تاثیر مثبت ندارد					
تائید	-۶/۰۶۵	-۰/۶۸	۰/۴۶	کفایت حسابرسی با توجه به هویت حسابرسی، اجباری بر کیفیت حسابرسی همکار با مؤسسات حسابرسی همکار رتبه الف تاثیر مثبت ندارد					
رد	تفاوت			جدول فشارهای خلاصه از موبن اثبوت مشترک فشارهای نهادی و هویت اجتماعی بر کیفیت حسابرسی سایر مؤسسات حسابرسی غیو همکار با مؤسسات حسابرسی همکار رتبه الف تاثیر مثبت ندارد					
				نتیجه	آزمون				
				تعیین	بحرانی				
				۰/۲۱	۰/۴۶	۳/۸۹۳			
				تائید					

نتایج این تحقیق نشان داد که فشارهای تقلیدی و هنجاری بر کیفیت حسابرسی هر دو گروه هویتی تاثیر مثبت (با شدت

مؤسسات خارجی و مؤسسات حساسی رتبه الف را تحت تأثیر قرار می‌دهد، تأیید می‌شود. این تأثیر بسیار اندک بوده است (به‌نحوی که باعث تغییر تنها یک واحد در ضریب تعیین و کمتر از یک واحد در نسبت بحرانی شده است). اما به‌رحال می‌توان گفت که تنوع صاحبکار باعث تشدید رابطه مثبت میان فشارهای تقلیدی و کیفیت حساسی مؤسسات حساسی همکار با مؤسسات خارجی و مؤسسات حساسی رتبه الف شده است.

**آزمون فرضیه دوم:** تنوع صاحبکار رابطه مثبت بین فشارهای تقلیدی و کیفیت حساسی مؤسسات حساسی غیر همکار با مؤسسات خارجی و سایر مؤسسات حساسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد



شکل ۲- مدل ساختاری تأثیر فشارهای تقلیدی بر کیفیت حساسی مؤسسات حساسی رتبه ب با تنوع صاحبکار

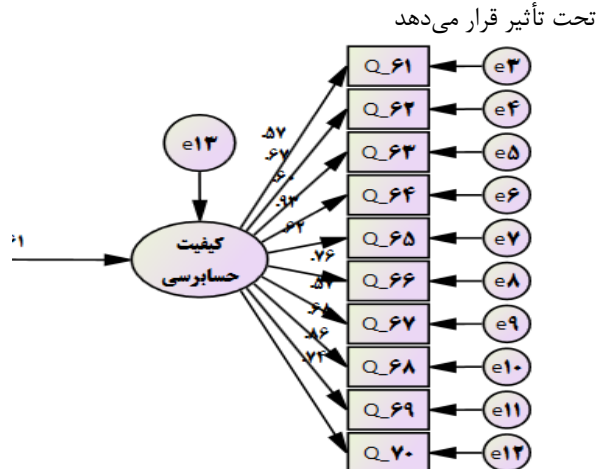
جدول ۵- برآورد تأثیر فشارهای تقلیدی بر کیفیت حساسی مؤسسات حساسی رتبه ب با تنوع صاحبکار

P. Value	نسبت بحرانی	برآورد	
		استاندارد	غیراستاندارد
0/107	1/613	0/41	0/39

متغیر فشارهای تقلیدی در مجموع ۱۷ درصد از واریانس متغیر کیفیت حساسی را تبیین می‌کنند که با توجه به مقادیر مربوط به حجم اثر شاخص ضریب تعیین این مقدار در حد ضعیف برآورد می‌شود، به‌عبارت‌دیگر متغیر فشارهای تقلیدی در حد ضعیفی توان تبیین واریانس متغیر کیفیت حساسی را دارد. به‌علاوه تأثیر متغیر فشارهای تقلیدی بر متغیر کیفیت حساسی مؤسسات حساسی غیر همکار با مؤسسات خارجی و مؤسسات حساسی رتبه ب دارای تنوع صاحبکار به لحاظ آماری معنادار

متفاوت، بسته به گروه هویتی) و فشارهای اجباری نیز بر هر دو گروه تأثیر منفی (با شدت متفاوت، بسته به گروه هویتی) داشته است. این نتایج نشان می‌دهد که تلاش مؤسسات حساسی در انجام اعمالی متناسب با پایگاهشان و کسب مشروعیت، باعث می‌شود که حساسان متناسب با هویت اجتماعی خود به این فشارها واکنش‌ها و پاسخ‌های متفاوتی دهند که می‌تواند نتیجه کیفیت حساسی آنها را تحت تأثیر قرار دهد. بنابراین در ادامه به بررسی تنوع صاحبکار بر این رابطه خواهیم پرداخت.

**آزمون فرضیه اول:** تنوع صاحبکار رابطه مثبت بین فشارهای تقلیدی و کیفیت حساسی مؤسسات حساسی همکار با مؤسسات خارجی و مؤسسات حساسی رتبه الف را تحت تأثیر قرار می‌دهد



شکل ۱- مدل ساختاری تأثیر فشارهای تقلیدی بر کیفیت حساسی مؤسسات حساسی رتبه الف با تنوع صاحبکار

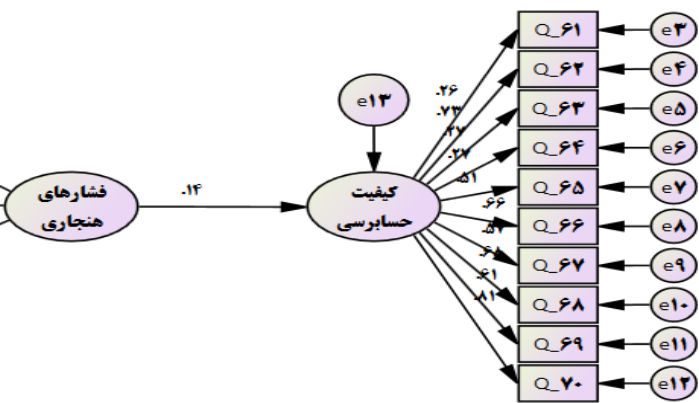
جدول ۴- برآورد تأثیر فشارهای تقلیدی بر کیفیت حساسی مؤسسات حساسی رتبه الف با تنوع صاحبکار

ضریب تعیین	برآورد	متغیر		ضریب تعیین
		مستقل	مستقیم	
0/38	0/65	فشارهای تقلیدی	کیفیت حساسی	0/107

متغیر فشارهای تقلیدی در مجموع ۳۸ درصد از واریانس متغیر کیفیت حساسی را تبیین می‌کنند. به‌علاوه تأثیر متغیر فشارهای تقلیدی بر متغیر کیفیت حساسی مؤسسات حساسی همکار با مؤسسات خارجی و مؤسسات حساسی رتبه الف دارای تنوع صاحبکار به لحاظ آماری معنادار و مثبت (0/05 < P) و نسبت بحرانی برای آن ۶/۰۰۰ می‌باشد. بنابراین فرض پژوهش مبنی بر اینکه تنوع صاحبکار رابطه مثبت بین فشارهای تقلیدی و کیفیت حساسی مؤسسات حساسی غیر همکار با

مؤسسات حسابرسی رتبه الف دارای تنوع صاحب کار به لحاظ آماری معنادار و مثبت است ( $P \leq 0/05$ ). بنابراین فرض پژوهش مبنی بر اینکه تنوع صاحبکار رابطه مثبت بین فشارهای هنجاری و کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی همکار با مؤسسات خارجی و مؤسسات حسابرسی رتبه الف را تحت تأثیر قرار می دهد، تأیید می شود. اما با توجه به اینکه ضریب تعیین این رابطه بعد از وارد شدن تنوع صاحبکار از (0/53) به (0/48) و ضریب استاندارد از (0/73) به (0/69) کاهش پیدا کرده است؛ می تواند گفت که تنوع صاحبکار اگرچه جهت رابطه را تغییر نمی دهد، اما باعث تضعیف رابطه مثبت میان فشار هنجاری و کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی همکار با مؤسسات خارجی و مؤسسات حسابرسی رتبه الف می شود.

**آزمون فرضیه چهارم:** تنوع صاحبکار رابطه مثبت بین فشارهای هنجاری و کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی غیر همکار با مؤسسات خارجی و سایر مؤسسات حسابرسی را تحت تأثیر قرار می دهد.



شکل ۴- مدل ساختاری تأثیر فشارهای هنجاری بر کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی رتبه ب با تنوع صاحبکار

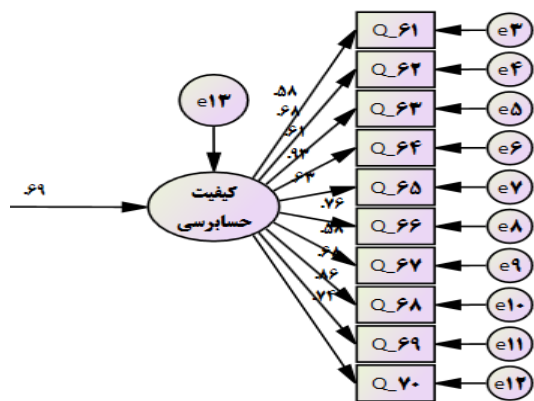
جدول ۷- برآورد تأثیر فشارهای هنجاری بر کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی رتبه ب با تنوع صاحبکار

P. Value	نسبت بحرانی	برآورد	
		استاندارد	غیراستاندارد
0/453	0/751	0/14	0/05

متغیر فشارهای هنجاری در مجموع 0/02 درصد از واریانس متغیر کیفیت حسابرسی را تبیین می کنند که با توجه به مقادیر مربوط به حجم اثر شاخص ضریب تعیین این مقدار در حد ضعیف برآورد می شود، به عبارت دیگر متغیر فشارهای هنجاری

نیست ( $P \geq 0/05$ ). و نسبت بحرانی برای آن (1/613) کمتر از 1/96 می باشد بنابراین فرض پژوهش مبنی بر اینکه تنوع صاحبکار رابطه مثبت بین فشارهای تقلیدی و کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی غیر همکار با مؤسسات خارجی و مؤسسات حسابرسی رتبه ب را تحت تأثیر قرار می دهد، تأیید نمی شود. در واقع تنوع صاحبکار باعث تضعیف رابطه مثبت میان فشار تقلیدی و کیفیت حسابرسی شده است؛ اگرچه این تأثیر معنادار نبوده است

**آزمون فرضیه سوم:** تنوع صاحبکار رابطه مثبت بین فشارهای هنجاری و کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی همکار با مؤسسات خارجی و مؤسسات حسابرسی رتبه الف را تحت تأثیر قرار می دهد.



شکل ۳- مدل ساختاری تأثیر فشارهای هنجاری بر کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی رتبه الف با تنوع صاحبکار

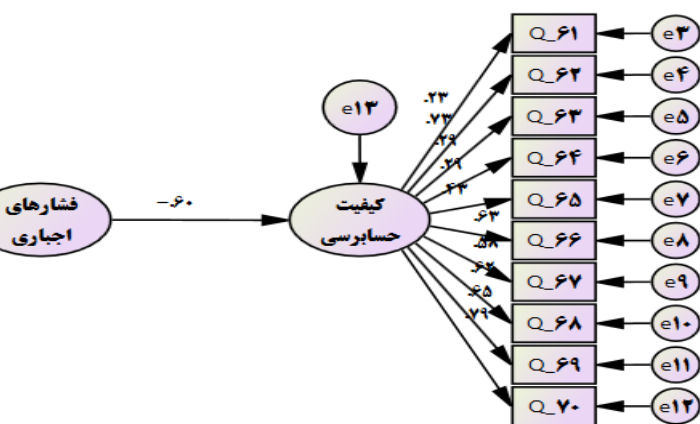
جدول ۶- برآورد تأثیر فشارهای هنجاری بر کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی رتبه الف با تنوع صاحبکار

P. Value	نسبت بحرانی	برآورد		ضریب تعیین
		استاندارد	غیراستاندارد	
0/001	3/206	0/69	0/95	0/48
		متغیر	متغیر	
		تعیین	مستقل	
		وابسته	مستقل	

مربوط به حجم اثر شاخص ضریب تعیین این مقدار در حد ضعیف برآورد می شود، به عبارت دیگر متغیر فشارهای هنجاری در حد ضعیفی توان تبیین واریانس متغیر کیفیت حسابرسی را دارد. به علاوه تأثیر متغیر فشارهای هنجاری بر متغیر کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی همکار با مؤسسات خارجی و

در حد ضعیفی توان تبیین واریانس متغیر کیفیت حسابرسی را دارد. به علاوه تأثیر متغیر فشارهای هنجاری بر متغیر کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی غیر همکار با مؤسسات خارجی و مؤسسات حسابرسی رتبه ب دارای تنوع صاحبکار به لحاظ آماری معنادار نیست ( $P \geq 0/05$ ). بنابراین فرض پژوهش مبنی بر اینکه تنوع صاحبکار رابطه منفی بین فشارهای اجباری و کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی همکار با مؤسسات خارجی و مؤسسات حسابرسی رتبه الف را تحت تأثیر قرار می دهد، تأیید می شود.

**آزمون فرضیه ششم:** تنوع صاحبکار رابطه منفی بین فشارهای اجباری و کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی غیر همکار با مؤسسات خارجی و سایر مؤسسات حسابرسی را تحت تأثیر قرار می دهد.



شکل ۶- مدل ساختاری تأثیر فشارهای اجباری بر کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی رتبه ب با تنوع صاحبکار

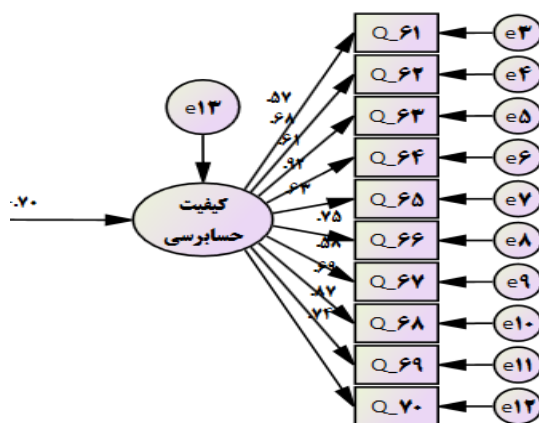
جدول ۹- برآورد تأثیر فشارهای اجباری بر کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی رتبه ب با تنوع صاحبکار

P. Value	نسبت بحرانی	برآورد	
		استاندارد	غیراستاندارد
۰/۱۶۰	-۱/۴۰۵	-۰/۶۰	-۰/۲۰

متغیر فشارهای اجباری در مجموع ۰/۳۶ درصد از واریانس متغیر کیفیت حسابرسی را تبیین می کنند که با توجه به مقادیر مربوط به حجم اثر شاخص ضریب تعیین این مقدار در حد ضعیف برآورد می شود، به عبارت دیگر متغیر فشارهای اجباری در حد ضعیفی توان تبیین واریانس متغیر کیفیت حسابرسی را دارد. به علاوه تأثیر متغیر فشارهای اجباری بر متغیر کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی غیر همکار با مؤسسات خارجی و مؤسسات حسابرسی رتبه ب دارای تنوع صاحبکار به لحاظ آماری معنادار نیست ( $P \geq 0/05$ ). بنابراین فرض پژوهش مبنی بر اینکه تنوع

در حد ضعیفی توان تبیین واریانس متغیر کیفیت حسابرسی را دارد. به علاوه تأثیر متغیر فشارهای هنجاری بر متغیر کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی غیر همکار با مؤسسات خارجی و مؤسسات حسابرسی رتبه ب دارای تنوع صاحبکار به لحاظ آماری معنادار نیست ( $P \geq 0/05$ ). بنابراین فرض پژوهش مبنی بر اینکه تنوع صاحبکار رابطه مثبت بین فشارهای هنجاری و کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی غیر همکار با مؤسسات خارجی و مؤسسات حسابرسی رتبه ب را تحت تأثیر قرار می دهد، تأیید نمی شود.

**آزمون فرضیه پنجم:** تنوع صاحبکار رابطه منفی بین فشارهای اجباری و کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی همکار با مؤسسات خارجی و مؤسسات حسابرسی رتبه الف را تحت تأثیر قرار می دهد.



شکل ۵- مدل ساختاری تأثیر فشارهای اجباری بر کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی رتبه الف با تنوع صاحبکار

جدول ۸- برآورد تأثیر فشارهای اجباری بر کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی رتبه الف تعیین کننده تنوع صاحبکار فشارهای			
ضریب تعیین	برآورد اجباری	کیفیت حسابرسی	
		استاندارد	غیراستاندارد
۰/۴۹	-۰/۶۶	-۰/۷۰	-۳/۲۵۰
P. Value	حنبایستی	استاندارد	غیراستاندارد
۰/۰۰۱	-۳/۲۵۰	-۰/۷۰	-۰/۶۶

متغیر فشارهای اجباری در مجموع ۰/۴۹ درصد از واریانس متغیر کیفیت حسابرسی را تبیین می کنند که با توجه به مقادیر مربوط به حجم اثر شاخص ضریب تعیین این مقدار در حد متوسط برآورد می شود، به عبارت دیگر متغیر فشارهای اجباری در حد ضعیفی توان تبیین واریانس متغیر کیفیت حسابرسی را دارد. به علاوه تأثیر متغیر فشارهای اجباری بر متغیر کیفیت

صاحبکار رابطه بین فشارهای اجباری و کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی غیر همکار با مؤسسات خارجی و مؤسسات حسابرسی رتبه ب را تحت تأثیر قرار می‌دهد، تأیید نمی‌شود.

### بحث و نتیجه‌گیری

در این پژوهش به بررسی تأثیر تعدیلگر تنوع صاحبکار بر رابطه فشارهای نهادی و کیفیت حسابرسی با توجه به هویت حسابرسان پرداختیم. نتایج فرضیه اول نشان داد که تنوع صاحبکار رابطه مثبت بین فشارهای تقلیدی و کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی همکار با مؤسسات خارجی و مؤسسات حسابرسی رتبه الف را تقویت می‌کند. این تأثیر بسیار اندک بوده است و حتی برخلاف بسیاری از مبانی نظری موجود در مورد تأثیر تنوع صاحبکار در کاهش کیفیت حسابرسی است، اما از این نتیجه این‌گونه می‌توان تفسیر کرد که مؤسسات حسابرسی رتبه الف، در صورت داشتن صاحبکاران متعدد، برای حفظ تمامی آنها، استانداردهای خود را در مقایسه با همتایان ارتقا داده‌اند و با الگوبرداری از همتایان موفق سعی در افزایش کیفیت حسابرسی خود داشته‌اند و بنابراین در این زمینه خاص تنوع صاحبکار منجر به تشدید تأثیر مثبت فشار تقلیدی و کیفیت حسابرسی شده است. نتیجه فرضیه دوم نشان داد که تنوع صاحبکار رابطه مثبت بین فشارهای تقلیدی و کیفیت حسابرسی غیر همکار با مؤسسات خارجی و سایر مؤسسات حسابرسی را تحت تأثیر قرار نمی‌دهد و حتی منجر به تضعیف این رابطه مثبت نیز می‌شود اگرچه این تأثیرگذاری معنادار نبود. این نتایج نشان می‌دهد که مؤسسات حسابرسی غیر همکار با مؤسسات خارجی و سایر مؤسسات حسابرسی، احتمالاً به علت ضعف مالی و ناتوانی و یا شاید کمبود پرسنل در صورتی که مواجه با صاحبکاران متعددی از صنایع گوناگون و با صورت‌های مالی متفاوت شوند، به علت تأمین خواسته‌های آنان و یا دلایلی مانند حق‌الزحمه حسابرسی و یا ناآشنایی با گزارشگری آن صنعت خاص کمتر به الگوبرداری از همتایان موفق خود می‌کنند و تأمین خواست صاحبکاران متعدد را در اولویت قرار داده و در نتیجه کیفیت حسابرسی‌شان کاهش پیدا می‌کند. نتایج این فرضیه تاندازه‌ای مطابق با یافته‌های پارخاگن و نیلسون (۲۰۱۳) می‌باشد گرچه آنها به تأثیر این فشارها بر کیفیت نپرداخته‌اند. آنها نشان دادند که فشارهای تقلیدی بین شرکت‌های با اندازه متفاوت و با تنوع مشتریان کمتر، بیشتر از شرکت‌های با تنوع مشتریان بیشتر است. نتیجه فرضیه سوم نشان داد که تنوع صاحبکار رابطه مثبت بین فشارهای هنجاری و کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی همکار با مؤسسات خارجی و مؤسسات حسابرسی رتبه الف را تحت تأثیر قرار می‌دهد، اما این تأثیر در واقع به نحوی بوده است که تاندازه‌ای

باعث تضعیف این رابطه مثبت می‌شود. در واقع در صورتی که مؤسسات حسابرسی رتبه الف و همکار با مؤسسات خارجی شرکت‌های متنوعی را حسابرسی کنند، عضویت در انجمن‌های حرفه‌ای و کسب مدارک حرفه‌ای و پیروی از قواعد حرفه‌ای گری مؤسسات همتا، تاندازه‌ای هرچند اندک تحت تأثیر خواست‌های صاحبکاران متعدد قرار می‌گیرد و احتمالاً باعث مبادرت آنها به رفتارهای منجر به تحریف در برآوردهای حسابرسی می‌شود نتیجه فرضیه چهارم نشان داد که تنوع صاحبکار رابطه مثبت بین فشارهای هنجاری و کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی غیر همکار با مؤسسات خارجی و سایر مؤسسات حسابرسی را تحت تأثیر قرار نمی‌دهد. تنوع صاحبکار اگرچه بر این رابطه بی‌تأثیر بوده و جهت آن را نیز تغییر نداده است، اما با توجه به کاهش ضریب تعیین، ضریب استاندارد و نسبت بحرانی در این رابطه می‌توان گفت که مانند فرضیه‌های دوم و سوم، وجود صاحبکاران متعدد به دلیل امکان وابستگی حسابرسان به صاحبکاران و احتمالاً تأثیر بر استقلال و قضاوت آنها، دستاوردهای ناشی از حرفه‌ای‌گری و فشارهای وارده بر مؤسسات را تضعیف می‌کند. احتمال دیگر اینکه حسابرسان در شرایطی که تحت فشار زمانی، الزامات قانونی کار، اعمال کنترل شدید از طرف سرپرستان و الزامات صاحبکاران هستند، تجربه، تعهد و بی‌طرفی آن‌ها تحت تأثیر قرار می‌گیرد. این نتیجه تا اندازه مطابق با پژوهش وانگ و همکاران (۲۰۱۷) است که نشان دادند که شرکت‌های حسابرسی وابسته به خارج از کشور به نسبت شرکت‌های داخلی تمایل بیشتری به انطباق با فشارهای هنجاری از جانب شبکه‌های حرفه‌ای دارند. این شرکت‌های حسابرسی خارجی به‌ویژه زمانی که آنها از لحاظ جغرافیایی مشتریان متمرکزی دارند مجبور به تطابق با انتظارات دولت محلی هستند همچنین نتایج فرضیه‌های پنجم و ششم نشان داد تنوع صاحبکار رابطه منفی بین فشارهای اجباری و کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی همکار با مؤسسات خارجی و مؤسسات حسابرسی رتبه الف را تحت تأثیر قرار می‌دهد. این نتیجه نشان می‌دهد که فشارهای وارده بر حسابرسان مؤسسات رتبه الف و همکار با مؤسسات خارجی از طریق تأمین‌کنندگان، صاحبکاران و ناظران، در صورتی که توأم با مشتریان گسترده نیز باشد، می‌تواند به صورت مضاعف باعث کاهش کیفیت حسابرسی و افزایش رویه‌های غیراستاندارد شود. اما در مورد مؤسسات غیر همکار این رابطه با وجود تضعیف معنادار نبوده است. نتایج کلی این دو فرضیه در مورد تأثیر تنوع صاحبکار بر رابطه منفی بین فشارهای اجباری و کیفیت حسابرسی تاندازه‌ای مطابق با یافته‌های اسوانبرگ و اوهمن (۲۰۱۴) و لاندرو و همکاران (۲۰۱۲) و بیر و سریده‌هار (۲۰۰۶) می‌باشد

مؤسسات حسابرسی با دقت بیشتری دنبال شود و شرایط و توان این مؤسسات در بررسی این‌گونه صنعت‌ها با معیارهای دقیق مورد ارزیابی قرار گیرد

#### منابع:

1. ابراهیم زاده، طاهر (۱۳۹۹) اثرات مشترک هویت اجتماعی، فشارهای نهادی و تنوع صاحبکار بر کیفیت حسابرسی، پایان نامه دکترای حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد بین‌المللی کیش
2. پیری، پرویز، شیخ محمدی، امیر؛ جوادی، نعمت اله (۱۳۹۲) بررسی ارتباط بین اندازه موسسه حسابرسی، تعداد صاحبکاران موسسه حسابرسی با کیفیت حسابرسی، دانش حسابرسی، ۱۳(۵۱) ۲۴-۵
3. حساس یگانه، یحیی؛ غلام زاده، مسعود (۱۳۹۱) ارزیابی جامع کیفیت حسابرسی در ایران: فرصت‌های پژوهش‌های، دهمین همایش ملی حسابداری ایران، جلد پنجم، ۱-۲۳
4. کردستانی، غلامرضا؛ رضازاده، جواد؛ کاظمی علوم، مهدی؛ عبدی، مصطفی (۱۳۹۷) بررسی تأثیر تمرکز بازار حسابرسی بر حق الزحمه و کیفیت حسابرسی، پژوهش‌های حسابداری مالی، سال ۱۰، ش ۲، ۶۵-۸۳
5. مشبکی، اصغر؛ خدای، سهیلا؛ تقوی شوازی، الهه (۱۳۸۹) نظریه نهادی نوین و نقش آن در ایجاد مزیت رقابتی، پژوهشنامه مدیریت اجرایی، سال دهم، شماره ۱، ۱۴۹-۱۷۳
6. یعقوب نژاد، احمد؛ امیری، محمد (۱۳۸۸) بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت گزارش‌های حسابرسی و تأثیر عوامل مذکور بر ضریب همبستگی تغییرات قیمت و تغییرات سود سهام، دوره ۱، شماره ۱، ۵۳-۷۵
7. Aburous, Dina (2019) IFRS and institutional work in the accounting domain, *Critical Perspectives on Accounting*, 62 (2019) 1-15
8. Ali, Ahmed., Abazi, Dafine (2018) Conformity pressure and auditors' judgement How peers affect one another in audit firms in Sweden?, *Master Thesis in Business Administration specializing in Auditing and controlling*, School of Health and Society, Kristianstad University
9. Alver, Leht, Talpas. Liis (2013) Accounting Policy and Institutional Pressures: the Case of Estonia, *GSTF Journal on Business Review (GBR) Vol.3 No.1, November*
10. Amiruddin, Hermanto, Yasin, Muaidy (2018) HE EFFECT OF INSTITUTIONAL ISOMORPHISM PRESSURE, PRESENTATION OF FINANCIAL

اسوانبرگ و اوهمن (۲۰۱۴) نشان دادند که حسابرسان گرایش به همسان‌پنداری (هویت مشابه پیدا کردن) با صاحبکاران خود دارند و در این‌باره حسابرسانی که گرایش بیشتری به این کار دارند، با احتمال بیشتری به رفتارهای آمرانه صاحبکاران تن در می‌دهند و در نتیجه باعث کاهش کیفیت خدمات حسابرسی‌شان می‌شود. در حالی که پژوهش‌های قبلی در مورد ۴ موسسه حسابرسی بزرگ صورت گرفته بود، نتایج این پژوهش نشان داد که در مؤسساتی غیر از آنها (۴ بزرگ) نیز این هویت مشابه پیدا کردن با صاحبکاران نیز وجود دارد. در حالی که نتایج ما (در این بخش) تأثیر تنوع صاحبکار بر فشار و کیفیت حسابرسی را تأیید نمی‌کند لاندرو و همکاران (۲۰۱۲) معتقدند که مؤسسات حسابرسی برای کاهش حق‌الزحمه خدماتشان از جانب مشتریان تحت فشار قرار می‌گیرند چرا مشتریان آنها راه‌های ارزان‌تری (به‌عنوان مثال از طریق جستجو در اینترنت) پیدا می‌کنند. بیر و سریده‌هار (۲۰۰۶) نشان دادند که صاحبکار اضافی می‌تواند به دلیل گزارش امور خارجی (تحت فشار)، کیفیت حسابرسی را کاهش داده و میانگین احتمال عدم موفقیت حسابرسی را نسبت به یک مشتری منفرد افزایش دهد

با توجه به تأثیر منفی کلی تنوع صاحبکار بر رابطه میان فشارهای نهادی و کیفیت حسابرسی (به‌استثنای تأثیر تنوع صاحبکار بر رابطه میان فشار تقلیدی و کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی همکار با مؤسسات خارجی و رتبه الف که در حد بسیار ناچیزی بود) که منجر به کاهش و تضعیف کیفیت حسابرسی مؤسسات می‌شود، پیشنهاد می‌شود که مؤسسات حسابرسی با احتیاط نسبت به افزایش صاحبکاران متنوع در صنعت‌های گوناگون اقدام کنند، و در صورت اقدام به این کار قبل از پذیرش کار حسابرسان آشنا با صنعت مورد نظر و پیچیدگی‌های آن را استخدام کنند چراکه نتایج نشان داد در این حالت تأثیر مثبت الگوبرداری از هم‌تایان و پذیرش قواعد حرفه‌ای (تحت تأثیر فشارهای تقلیدی و هنجاری) برای حفظ سهم بازار کاهش پیدا می‌کند و تحت تأثیر تنوع صاحبکار تحریفات در برآوردهای حسابرسی به علت دامنه متنوع مشتریان، تفاوت صنعت‌ها و نیاز به تخصص بیشتر و خواسته‌های آنها افزایش پیدا می‌کند.

همچنین با توجه به تأثیر منفی فشارهای اجباری بر کیفیت حسابرسی و تضعیف آن تحت تأثیر تنوع صاحبکار، پیشنهاد می‌شود از یک‌طرف نهادهای قانون‌گذار و تدوین‌کننده الزامات، در میزان تأثیرگذاری قوانین خود، بازنگری کنند و احتمال نامناسب بودن آنها را نیز - جدای از تأثیرات مثبت آنها- در نظر بگیرند. علاوه بر این پیشنهاد می‌شود که اجازه بررسی و گزارشگری صورت‌های مالی صنعت‌های گوناگون توسط

- Quality, in SSRN Electronic Journal • January 2012 with 3 Reads DOI: 10.2139/ssrn.2156399
21. Gaur, A. S., Kumar, V., & Singh, D. (2014). Institutions, resources, and internationalization of emerging economy firms. *Journal of World Business*, 49(1), 12-20.
  22. Gundry, C. L. & Liyanarachchi, A. G. (2007). Time budget pressure, auditors' personality type, and the incidence of reduced audit quality practices. *Pacific Accounting Review*, 19 (2), 125-152
  23. Hogan, C. E (1997) "Costs and Benefits of Audit Quality in the IPO Market: a self - Selection Analysis", *The Accounting Review*. Vol . 72, No. 1, pp. 67-86
  24. Huang, T.C., Chang, H. & J. R. Chiou. (2016). Audit Market Concentration, Audit Fee, and Audit Quality: Evidence from China. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 35, No. 2, Pp. 121- 145.
  25. Jeffrey L. Hoopes., Kenneth J. Merkley., Joseph Pacelli ., Joseph H. Schroeder(2018)Audit personnel salaries and audit quality, *Rev Account Stud* <https://doi.org/10.1007/s11142-018-9458-y>
  26. KimK."Oninterfirm power,(2000) channel climate, and solidarity in industrial distributor-supplier dyads"; *Journal of the Academy of Marketing Science*, 28 (3); 2000.
  27. Lander, M. W., Koene, B. A. & Linsen, S. N. (2012). Committed to professionalism: Organizational responses of mid-tier accounting firms to conflicting institutional logics *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 38, No.1, pp. 130-148.
  28. Lindstedt, Kristina., Veerman, Melissa (2018) Auditor attributes, professional and commercial orientations, and the implications for audit practice, Independent project, 15 credits, for the degree of Master of Science in Business Administration, School of Health and Society
  29. Liu H., KeW., WeiK. K., GuJ., ChenH.;"(2010).The role of institutional pressures and organizational culture in the firm's intention to adopt internet-enabled supply chain management systems"; *Journal of Operations Management*. 28,201
  30. Newton, N. J., Wang, D. & M. S. Wilkins. (2013). Does a lack of choice lead to lower quality? Evidence from auditor competition and client restatements. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 32, No. 3, Pp. 31- 67.
  - Deis, D. and G. Giroux. 1992. Determinants of audit quality in the public sector. *The Accounting Review* 67 (3).p.p: 462-479.
  31. Paino, H., Ismail, Z. & Smith, M. (2010). Dysfunctional audit behavior: an exploratory study in Malaysia. *Asian Review of Accounting*, 18 (2), 162-173
  32. Purdy, J. M., & Gray, B. (2009). Conflicting logics, mechanisms of diffusion, and multilevel STATEMENT OF FINANCIAL STATEMENT AND ACCESSIBILITY TOWARD STAKEHOLDER TRUST: STUDY AT LOCAL GOVERNMENT IN WEST NUSA TENGGARA, INDONESIA, *International Journal of Economics, Commerce and Management*, Vol. VI, Issue 7, July 2018, pp482-496.
  11. Arunanda, Benito (2004) "Audit Failure and the Crises of Auditing".*European Business Organization Law Review*.(5) , pp .634-643.
  12. Bamber, E. M., and V. M. Iyer. 2007. Auditors' identification with their clients and its effect on auditors' objectivity. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 26 (2): 1-24.
  13. Bananuka , Juma, Sadress Night, Muhammed Ngoma, Grace Najjemba Muganga, (2019) "Internet financial reporting adoption: Exploring the influence of board role performance and isomorphic forces", *Journal of Economics, Finance and Administrative Science*, <https://doi.org/10.1108/JEFAS-11-2018-0120> Permanent link to this document: <https://doi.org/10.1108/JEFAS-11-2018-0120>
  14. Beyer , Anne ., Sri S. Sridhar (2006) Effects of Multiple Clients on the Reliability of Audit Reports, forthcoming in *Journal of Accounting Research*, pp. 1-33
  15. Carcello , J.V.,R.H. Hermanson . and N.T.McGrath (1998) "Audit Quality Attributes : The Perceptions of Audit Partners , Preparers , and Financial Statement Users" *Auditing : A Journal of Practice and Theory* , Vol.11,No.1 , pp . 1-15.
  16. Broberg, P., Tagesson, T., Argento, D., Gyllengahm, N., Mårtensson, O., (2017), Explaining the influence of time budgetpressure on audit quality in Sweden, *Journal of Management and Governance*, 21(2), 331-350. <https://doi.org/10.1007/s10997-016-9346-4>
  17. Chu, Soh, Hyon., Yang, Hongsuk., Lee, Mansokka., Park, Sangwook (2017) The Impact of Institutional Pressures on Green Supply Chain Management and Firm Performance: Top Management Roles and Social Capital, *the journal of sustainability* 2017, 9, 764; doi:10.3390/su9050764.
  18. Condie, Eric and Obermire, Kara and Seidel, Timothy A. and Wilkins, Michael S., (2019) The Effect of Social Identity on the Financial Reporting Aggressiveness of Former Auditors (Septemvber 5, 2019). Georgia Tech Scheller College of Business Research Paper No. 19-06. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3365031> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3365031>.
  19. DiMaggio, P.J. and Powell, W.W. (1983). The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields, *American Sociological Review*. 48, 147-60.
  20. Ferdinand A. Gul, Mark (Shuai) Ma (2012) *Auditing Multiple Public Clients and Audit*



- dynamics in emerging institutional fields. *Academy of Management Journal*, 52(2), 355–380
33. Savitri, R. A. & Fanani, Z. (2017). Te Institutionalization of Accrual Accounting: Te Perspective of New Institutional Sociology Teory. *Jurnal Dinamika Akuntansi*, 9(2), 100-109
34. Simpson, D. (2012). Institutional pressure and waste reduction: The role of investments in waste reduction resources. *International Journal Production Economics*, 139, 330-339.
35. Stefaniam, Chad. M., Cornell. Robert, m (2011) Social Identification and Differences in External and Internal Auditor Objectivity, *American Accounting Association, Current Issues in Auditing American Accounting Association Volume 5, Issue 2 DOI: 10.2308/ciia-50104 2011 Pages P9–P14*
36. Suyanto (2014) Pressure auditors and dysfunctional behavior as institional work. Thesis for degree of doctor of philosophy. School of Business , university of Dundee, Scotland, Unitr Kingdom
37. Svanberg, J., Ohman, P (2014) Auditor identification with their client: effect on audit quality, *the British accounting review*: 1-14.
38. Tajfel, H. (1981). *Human Groups and Social Categories: Studies in Social Psychology*. New York, NY: Cambridge University Press
39. Teo, H.H., K.K. Wei, I. Benbasat, Predicting intention to adopt interorganizational linkages: an institutional perspective, *MIS Q.* 27 (1), 2003, pp. 19–49
40. TYASARI, Irma., YUSOF, Nor Zalina Mohamad., BAHADOR, Ku Maisurah KU (2018) Indonesia’s Participation in ASEAN Audit Regulators Group (AARG): Efficiency-driven or Institutional Pressure?, *ternational Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences Vol. 8, No.3, July 2018, pp. 299–309*
41. Wang, Pengji., Yuan, Lin., Jie, Wu (2017) The joint effects of social identity and institutional pressures on audit quality: The case of the Chinese Audit Industry, *International Business Review*, <http://dx.doi.org/10.1016/j.ibusrev.2016.12.007>, 1-17.
42. YILMAZ, Yavuz., KITAPCI, Hakan (2017) The Impact of Strategic Human Resource Management on Institutionalization Process, *Business Management Dynamics Vol.7, No.3, Sep 2017, pp.26-38*



*Accounting Knowledge & Management Auditing*  
Vol. 12/ No. 47/ Autumn 2023

## **Investigating the Moderating Effect of Client Diversity on the Relationship Between Institutional Pressures and Audit Quality with Respect to the Identity of Auditors**

**Taher Ebrahim zadeh**

Phd Student, Accounting Group, International Kish Branch, Islamic Azad University, Kish .Island, Iran

**Nowrouz Nourollah zadeh**

Assistant Professor of Economics and Accounting Faculty, south Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran

**Negar Khosravipour**

Assistant Professor of Economics and Accounting Faculty, south Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran

### **Abstract**

The purpose of this study is investigating the moderating effect of client diversity on the relationship between institutional pressures and audit quality with respect to the identity of auditors. The statistical population of this study included (auditors of Iranian audit firm's colleague with foreign firms And auditors of trusted audit firms- Grade A - of the Stock Exchange) and (auditors of non- colleague audit firms with foreign agencies and auditors of other auditing firm's member of the Iranian Society of Certified Accountants in 2019). The research is applied in terms of purpose and it is descriptive and qualitative in terms of data collection. The research data were obtained through the study of theoretical foundations and a researcher-made questionnaire with a sample size of 309 (using Cochran formula) by cluster random sampling. A 70-item questionnaire with high content validity, structure and reliability was used to obtain the research data. Conceptual model analysis and testing of research hypotheses were performed using AMOS software. The results of testing the hypotheses showed that the diversity of client and their demands has been able to strengthen or weaken institutional pressures on the quality of auditing according to their dual identities; In a way, client diversity affects the relationship between mimetic, normative and coercive pressures and audit quality of partner auditing firms with foreign institutions and auditing firms- Grade A, but on the relationship between institutional pressures and auditing quality of auditors of non- colleague audit firms with foreign agencies and auditors of other auditing firm's are not effective.

**Keywords:** Institutional Pressures, Social Identity, Audit Quality, Client Diversity