



فصلنامه علمی پژوهشی
دانش حسابداری و حسابداری مدیریت
دوره ۱۲ / شماره ۴ (پیاپی ۴۸) / زمستان ۱۴۰۲
صفحه ۳۰۵ تا ۳۱۴

توان رقابت محصول و انتخاب حسابرس : آزمون نظریه رقابت

جواد اشرفی

استادیار ، گروه حسابداری ، دانشگاه آزاد اسلامی واحد اسلام شهر ، تهران ، ایران
ashrafi.info@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۹۹/۱۰/۱۶ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۴/۰۴

چکیده

هدف اصلی تحقیق حاضر بررسی ارتباط توان رقابتی صاحبکار و انتخاب حسابرس بر پایه نظریه رقابت است. تعداد شرکت های نمونه تحقیق بالغ بر ۱۲۰ شرکت و دوره زمانی تحقیق یک دوره ۶ ساله از سال ۱۳۹۳ الی ۱۳۹۸ می باشد. آزمون فرضیه ها بر اساس روش همبستگی و با استفاده از رگرسیون لاجستیک باینری انجام شده است. نتایج نشان می دهد توان رقابتی صاحبکار تاثیر معنی دار و مثبت بر انتخاب موسسات حسابداری بخش خصوصی دارد. هم چنین نتایج بیانگر آن است که نسبت بدهی و حق الزحمه حسابرس ، تاثیر منفی و معنی دار در انتخاب موسسات حسابداری بخش خصوصی دارد. شواهد نشان می دهد هرگاه ، تعداد بندهای حسابداری در گزارش سال قبل، افزایش یابد در آن صورت احتمال انتخاب موسسات حسابداری بخش خصوصی نیز تقویت می گردد. در تحقیق حاضر اندازه شرکت ، نسبت سودآوری و درصد سهام متعلق به سهامدار عمده تاثیر معنی داری بر انتخاب موسسات حسابداری بخش خصوصی ندارند.

واژه های کلیدی: نظریه رقابت ، توان رقابتی صاحبکار ، انتخاب حسابرس ، بازار حسابداری.

۱- مقدمه

خیر؟ فقدان پژوهش کافی در این زمینه و اهمیت انتخاب حسابرسان برای ارتقای کیفیت اطلاعات صورت های مالی این انگیزه را در نویسنده به وجود آورد تا رابطه میان رقابت پذیری صاحبکار و انتخاب حسابرسان را به عنوان یک موضوع پژوهشی مورد مطالعه قرار دهد.

افزایش رقابت در بازار حسابداری و در نتیجه آن، افزایش موسسات خصوصی حسابداری در این بازار از یک طرف و از طرف دیگر، اهمیت موضوع انتخاب مؤسسات حسابداری در ارتقای کیفیت اطلاعات حسابداری، تحقیق در زمینه انتخاب حسابرسان را با اهمیت می نماید. هدف این پژوهش، در درجه اول بسط و گسترش مبانی نظری مربوط به انتخاب حسابرسان در متون حسابداری و در درجه دوم آن است تا رابطه میان رقابت پذیری صاحبکار و انتخاب حسابرسان در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار را بررسی و شناسایی نماید. این مقاله می تواند دستاوردها و ارزش افزوده علمی به شرح زیر داشته باشد: اول آن که نتایج این مقاله به صورت تجربی تفسیری اقتصادی درباره اثرات رقابت در صنعت بر انتخاب حسابرسان را فراهم می آورد. دوم آن که به عقیده نویسنده مقاله این تحقیق می تواند دانش و آگاهی قانون گذاران در حوزه حسابداری را درباره عوامل تاثیرگذار بر انتخاب حسابرسان بهبود بخشد. از این رو، نتایج این مقاله اطلاعات سودمندی در اختیار قانون گذاران در حوزه بازار حسابداری و سایر استفاده کنندگان از خدمات حسابداری قرار می دهد. سوم آن که این مقاله می تواند مبنایی برای انجام پژوهش های جدید در حوزه حسابداری را فراهم آورد.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

۲-۱- نظریه رقابت و اثر آن بر انتخاب حسابرسان

افزایش شرکتها در یک صنعت رقابتی، موجب کاهش سودآوری شرکت های دیگر می شود. اگر مدیران به دنبال کاهش هزینه نباشند، در آن صورت کاهش سودآوری، احتمال ورشکستگی را افزایش می دهد. بنابراین، به منظور اجتناب از ورشکستگی، مدیران در یک صنعت رقابتی تمایل ندارند تا خود را در فعالیت های فاقد ارزش درگیر کنند. به عبارت دیگر، رقابت نقش نظام راهبری را برای شرکت بازی می کند و به عنوان یک مکانیزم نظارتی، باعث کاهش مشکلات نمایندگی میان سهامداران و مدیران می شوند. زیرا رقابت موجب می شود تا منافع مدیران و سهامداران همسو گردد. تحقیقات نشان داده اند هر چه سطح رقابت شرکت ها افزایش یابد رفتارهای فرصت طلبانه مدیران

انتخاب و تقاضا برای خدمات حسابرسان مستقل متأثر از عوامل مختلفی است. عمده ترین عامل این تقاضا، وجود تضاد منافع میان مدیران و مالکان واحد تجاری طبق نظریه نمایندگی است (واتز و زیمرمن^۱، ۱۹۸۶). تحقیقات انجام شده درباره انتخاب حسابرسان نشان می دهند که مولفه های درون سازمانی نظام راهبری نظیر استقلال هیئت مدیره، کمیته حسابداری و سهامدار نهادی نقش با اهمیتی در تعیین و انتخاب حسابرسان دارند. حلقه مفقوده تحقیقات مذکور، آن است که عوامل و مولفه های برون سازمانی تاثیرگذار بر انتخاب حسابرسان را کمتر مورد بررسی قرار داده اند (وانگ^۲ و همکاران، ۲۰۱۵). توان رقابتی محصول شرکت در بازار را می توان یکی از مولفه برون سازمانی نظام راهبری شرکتی در نظر گرفت. رقابت در بازار محصول موجب می شود تا مدیران شرکت ها به منظور کاهش هزینه های نمایندگی، تقاضا برای خدمات حسابداری با کیفیت را دنبال کنند. این موضوع در انتخاب حسابرسان عاملی مهم می باشد. رقابت در بازار محصول باعث می گردد تا مدیران واحدهای تجاری به دنبال بهبود کیفیت اطلاعات حسابداری و در نتیجه کاهش عدم تقارن اطلاعاتی می شود. این مسئله در نهایت هزینه های نمایندگی را کاهش می دهد (لیو^۳، ۲۰۱۶).

موضوع انتخاب حسابرسان در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، تحت تاثیر ویژگی های بازار حسابداری کشور قرار دارد. این بازار، ویژگی های خاص خود را دارا است. در بازار حسابداری کشور، موسسات حسابداری خارجی فعالیت ندارند و بازار حسابداری شامل بخش دولتی و بخش خصوصی است. این دو بازار حسابداری، ویژگی های متفاوتی از هم دیگر دارند. بازار حسابداری بخش دولتی، یک بازار حسابداری با انحصار کامل سازمان حسابداری و غیر رقابتی است. این در حالی است که بازار حسابداری موسسات خصوصی حسابداری، یک بازار رقابتی است و قیمت خدمات حسابداری در این بازار تحت تاثیر رقابت موسسات حسابداری و هم چنین ویژگی های صاحبکار مثلاً رقابت صاحبکار تعیین می شود (نایب زاده و بنی مهد، ۱۳۹۷).

با توجه به توضیحات بالا، پرسش این تحقیق آن است که انتخاب حسابرسان توسط صاحبکار تا چه اندازه تحت تاثیر رقابت در بازار محصول است؟ به بیان دیگر هر چه درجه رقابت پذیری صاحبکار افزایش یابد، آیا انتخاب موسسات حسابداری بخش خصوصی در مقایسه با سازمان حسابداری نیز افزایش می یابد یا

¹ Watts & Zimmerman

² Wang

انتخاب، منحصر به فرد نیستند و نباید جدا از یکدیگر مشاهده شوند. بیلز^۴ و همکاران (۲۰۲۰) نشان دادند شرکت های رقیب معمولاً حسابرسان مشابه ای را برای حسابرسی انتخاب می کنند. آن ها علت این انتخاب را، کاهش هزینه های حسابرسی و هم چنین استفاده از دانش حسابرسان متخصص صنعت در بهبود کیفیت صورت های مالی می دانند. شین و پارک^۵ (۲۰۱۹) در یک تحقیق در کره جنوبی نشان دادند توان رقابت شرکت موجب کاهش اجتناب مالیاتی می شود. نتایج تحقیق آن ها بیانگر آن است که توان رقابتی شرکت موجب بهبود نظام راهبری از جمله استقرار کمیته حسابرسی مستقل و انتخاب حسابرس با کیفیت بالا می شود. در نتیجه، این انتخاب باعث کاهش اجتناب مالیاتی می گردد. کایرنی و استوارت^۶ (۲۰۱۹) دریافتند که انتخاب موسسه حسابرسی کوچک تحت تاثیر توان رقابت صاحبکار و توان رقابت موسسات حسابرسی است. هر چه توان رقابتی صاحبکار در میان رقبای خود افزایش یابد، در آن صورت احتمال انتخاب موسسات حسابرسی کوچک نیز افزایش می یابد. لئا^۷ و همکاران (۲۰۱۸) دریافتند هر چه توان رقابتی شرکت ها افزایش یابد، مدیریت سود نیز افزایش می یابد و کیفیت اطلاعات کاهش می یابد. آن ها برای این منظور آن ها موسسات حسابرسی بی کیفیت را انتخاب می کنند. بای^۸ و همکاران (۲۰۱۷) در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند شرکت هایی که توان رقابت بالایی دارند، تمایل دارند تا مزیت اطلاعاتی بیشتری در مقایسه با سایر شرکت ها داشته باشند تا سرمایه های بیشتری را جذب کنند. بنابراین آن ها برای این منظور دنبال موسسات حسابرسی هستند که این مزیت اطلاعاتی را برای آن ها فراهم نمایند. چنگ^۹ و همکاران (۲۰۱۷) دریافتند انتخاب حسابرس متخصص صنعت توسط شرکت های مختلف گروه، با هم تفاوت دارند. هر چه تنوع صنعت در شرکت های گروه بیشتر باشد، در آن صورت انتخاب حسابرسان متخصص صنعت نیز کاهش می یابد. آن ها دلیل این موضوع را تنوع صنعت در شرکت های گروه می دانند. لیو^{۱۰} (۲۰۱۶) در بررسی تاثیر رقابت صاحبکار بر انتخاب حسابرس، نشان دادند در شرکت های دولتی در چین، هر چه توان رقابتی صاحبکار افزایش یابد، در آن صورت انتخاب موسسات حسابرس کوچک افزایش می یابد. به بیان دیگر، افزایش در توان رقابتی موجب می شود تا شرکت ها به دنبال موسسات حسابرسی با کیفیت کار پایین تری هستند. وانگ و

دستکاری اطلاعات حسابداری کمتر می شود و دعاوی قضایی بر علیه مدیر نیز کاهش می یابد. بنابراین هر چه سطح رقابت در بازارهای رقابتی افزایش یابد، کیفیت گزارشگری مالی نیز بیشتر می شود (Marciukaityte & Park, 2009).

واتز و زیمرمن (۱۹۸۶) ادعا می کنند تقاضا برای حسابرسی با کیفیت بالاتر، هزینه های نمایندگی و هزینه های نظارت بر مدیران را افزایش می دهد. رقابت در بازار محصول باعث کاهش مشکلات نمایندگی و افزایش کیفیت گزارشگری مالی می شود. این موضوع باعث می شود تا شرکت ها، موسسات حسابرسی با کیفیت بالا را به عنوان حسابرس مستقل خود انتخاب نمایند. اما از طرف دیگر، کیم و کیم (۲۰۱۵) نشان دادند که توان رقابت شرکت باعث می شود تا اثربخشی کنترل های داخلی بر کیفیت اطلاعات حسابداری کاهش یابد. به عقیده آن ها در یک بازار رقابتی، مدیران شرکت ها به دنبال ماندن در بازار رقابت هستند. بنابراین آن ها برای این منظور، سود را دستکاری کرده و به دنبال موسسات حسابرسی با کیفیت پایین هستند.

۲-۲- پیشینه پژوهش

شارما^۱ و همکاران (۲۰۲۲) نشان دادند که روابط دانشگاهی میان حسابرس و مدیران صاحبکار بر انتخاب حسابرس تاثیر معنی داری دارد. این موضوع باعث ایجاد پیوندهای اقتصادی میان حسابرس و صاحبکار می شود و بر کیفیت حسابرسی تأثیر منفی می گذارد. الدیاستی و المیر^۲ (۲۰۲۱) طی تحقیقی در مصر نشان دادند اندازه هیئت مدیره، مالکیت نهادی، و مالکیت خارجی با انتخاب موسسات حسابرسی بزرگ ارتباط مثبت و معناداری دارند. هم چنین آن ها دریافتند که عدم تفکیک میان مدیرعامل و رئیس هیئت مدیره و مالکیت خانوادگی رابطه منفی با انتخاب موسسات حسابرسی بزرگ دارد. نتایج آن ها تایید می نماید که مدیران عامل قدرتمند (یعنی یکی بودن وظایف مدیرعامل و رئیس هیئت مدیره) و مدیران مستقل به احتمال زیاد موسسات حسابرسی کوچک را به عنوان حسابرس انتخاب می نمایند. کاسانسکی^۳ و همکاران (۲۰۲۱) اعتقاد دارند که انتخاب حسابرس یک کار حساس و پیچیده برای هیئت مدیره است. زیرا انتخاب حسابرس با توجه به ترکیبی از توصیه و شهرت انجام می شود. این موضوع موجب ایجاد تعامل و همکاری میان حسابرس و مدیران می شود. از این رو در انتخاب حسابرس مکانیزم های

^۷ Lemma

^۸ Bae

^۹ Chang

^{۱۰} Liu

¹ Sharma

² El-Dyasty & Elamer

³ Kacanski

⁴ Bills

⁵ Shin & Park

⁶ Cairney & Stewart

انتخاب گالسر را بررسی نمودند. نتایج تحقیق آن ها نشان می دهد که مدیریت سود در شرکتهای دارای حق انتخاب حسابرسی، بطور معناداری بیشتر از شرکتهای فاقد حق انتخاب حسابرسی می باشد. شواهد پژوهش آن ها بیانگر آن است که فرایند انتخاب حسابرسی در ایران از یک رویکرد فرصت طلبانه تبعیت می کند. بنی مهد و نایی زاده (۱۳۹۷) تاثیر رقابت پذیری صاحبکار بر قیمت گذاری خدمات حسابرسی را در بخش خصوصی حسابرسی مورد مطالعه قرار دادند. نتایج پژوهش آن ها نشان می دهد میان حق الزحمه حسابرسی، رقابت پذیری صاحبکار، اندازه شرکت، نسبت بدهی و رشد فروش رابطه ای معنی دار وجود دارد. بر اساس یافته های پژوهش، حق الزحمه حسابرسی رابطه ای معکوس و معنی دار با سطح رقابت پذیری صاحبکار دارد. یعنی هر چه سطح رقابت پذیری صاحبکار افزایش یابد، حق الزحمه حسابرسی کاهش می یابد. تامرادی و همکاران (۱۳۹۷) تأثیر ارتباطات سیاسی بر رابطه بین انتخاب حسابرسی و شفافیت اطلاعات حسابداری در بورس اوراق بهادار تهران را بررسی نمودند. یافته ها حاکی از آن است که انتخاب حسابرسی بر شفافیت اطلاعات حسابداری تأثیر مثبت دارد. افزون بر این، ارتباطات سیاسی اندازه گیری شده از طریق وجوه پرداختی به دولت، بر رابطه بین انتخاب حسابرسی و شفافیت اطلاعات حسابداری تأثیر منفی می گذارد و ارتباطات سیاسی اندازه گیری شده از طریق مالکیت دولتی، بر رابطه بین انتخاب حسابرسی و شفافیت اطلاعات حسابداری تأثیر مثبت دارد. ملکیان و پاشایی (۱۳۹۱) تأثیر نظام راهبری شرکتی بر انتخاب حسابرسی را بررسی کردند. نتایج پژوهش آنان حاکی از آن است که بین تعداد اعضای غیرموظف هیئت مدیره و تفکیک مدیر عامل از هیئت مدیره با انتخاب حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد؛ اما بین درصد مالکیت سهامدار عمده و انتخاب حسابرسی، رابطه معناداری دیده نشده است. بنی مهد و جعفری معافی (۱۳۹۰) نشان دادند اندازه صاحبکار، تغییر مدیریت و کیفیت ارقام تعهدی بر انتخاب موسسات بزرگ حسابرسی تأثیر معنی داری دارند. اما رابطه معنی داری بین نسبت اهرمی، سودآوری و گزارش زیان توسط شرکت مورد رسیدگی با انتخاب موسسات بزرگ حسابرسی وجود ندارد. هم چنین شواهد پژوهش آن بیانگر آن است که خصوصی سازی حرفه حسابرسی و وجود رقابت در این حرفه، موجب افزایش تغییر حسابرسی در شرکتهای نمونه پژوهش گردیده و در

جوی^۱ (۲۰۱۵) طی تحقیقی نشان دادند شرکت هایی که توان رقابتی بالایی دارند، توانایی بیشتری در پرداخت حق الزحمه حسابرسی دارند. بنابراین شرکت های مذکور، حسابرسان بزرگ را به عنوان حسابرسی خود انتخاب می کنند. در پژوهش دیگری کی^۲ و همکاران (۲۰۱۵) گزارش نمودند که انتخاب موسسات بین المللی و بزرگ حسابرسی در چین باعث می شود تا کیفیت اطلاعات حسابداری کاهش یابد. آن ها دلیل این موضوع را فقدان سهامداران نهادی در نظام راهبری شرکتی می دانند. بنی مهد و وفایی (۲۰۱۲) عوامل تعیین کننده انتخاب حسابرسی را در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بررسی نمودند. نتایج تحقیق آن ها نشان داد اندازه شرکت مورد رسیدگی، سودآوری، مالکیت دولتی و نوع اظهار نظر حسابرسی در سال قبل، از عوامل تعیین کننده انتخاب حسابرسی می باشند. هم چنین نتایج تحقیق آن ها بیانگر آن بود که بعد از خصوصی سازی حرفه حسابرسی، شرکت ها بمنظور دریافت گزارش حسابرسی مقبول، حسابرسی خود را موسسات خصوصی انتخاب می نمایند. وانگ^۳ (۲۰۱۳) طی پژوهشی در خصوص انتخاب حسابرسی مستقل در شرکتهای چینی با توجه به نفوذ سیاسی ویژه در این شرکتهای، نشان داد که عواملی نظیر حق الزحمه حسابرسی، شهرت حسابرسی، حسابرسی متخصص صنعت، اظهارنظر حسابرسی، نزدیکی جغرافیایی، اندازه مؤسسه حسابرسی و عوامل سیاسی و قانونی، بر انتخاب حسابرسی مؤثرند. لونتیس و همکاران^۴ (۲۰۱۱) توان رقابتی صاحبکار و هزینه نمایندگی را مورد بررسی قرار دادند. آن ها حق الزحمه حسابرسی را به عنوان شاخص هزینه نمایندگی در نظر گرفتند. شواهد تحقیق آن ها بیانگر آن بود که رابطه ای منفی میان سطح رقابت صاحبکار و حق الزحمه حسابرسی وجود دارد. به بیان دیگر با افزایش سطح رقابت در بازار محصولات صاحبکار، سطح هزینه نمایندگی کاهش می یابد.

مرادی و یحیایی (۱۳۹۹) در یک تحقیق کیفی عوامل مداخله گر مهم و مؤثر در انتخاب حسابرسی را بررسی نمودند. آن ها دریافتند ویژگیهای تأثیرگذار مؤسسه حسابرسی، الزامات قانونی، ارتباطات و شناخت بین صاحبکار و حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی از جمله عوامل تأثیرگذار بر انتخاب حسابرسی هستند. هم چنین آن ها نشان دادند انتخاب حسابرسی بر اساس ارتباطات، شناخت متقابل، جستجوی ساده، منافع مالی و برگزاری مناقصه می باشد. احمدی لویه و همکاران (۱۳۹۷) تاثیر حق انتخاب حسابرسی بر مدیریت سود بر اساس نظریه

³Wang
⁴- Leventis

³ Wang and Chui
⁴ ke

شرکت‌هایی که کیفیت اقلام تهمیدی پایین تری دارند، احتمال انتخاب موسسات بزرگ حسابرسی بیشتر از سایر موسسات است.

۲-۳- فرضیه پژوهش

آن چه که در پژوهش‌های قبلی مورد توجه پژوهشگران قرار نگرفته است و می‌توان آن را به عنوان یک خلاء تحقیقاتی در نظر گرفت آن است که در مطالعات گذشته موضوع توان رقابت صاحبکار بر انتخاب حسابرس مورد توجه قرار نگرفته است. توان رقابتی صاحبکار در بازار محصول، یکی از مولفه برون‌سازمانی نظام راهبری شرکتی است. از دیدگاه نظری با افزایش توان رقابت در بازار محصول، به منظور کاهش هزینه‌های نمایندگی، تقاضا برای خدمات حسابرسی با کیفیت از سوی مدیران تقویت می‌شود. این موضوع در انتخاب حسابرس عاملی مهم می‌باشد. رقابت در بازار محصول باعث می‌گردد تا مدیران واحدهای تجاری به دنبال بهبود کیفیت اطلاعات حسابداری و در نتیجه کاهش عدم تقارن اطلاعاتی می‌شود. این مسئله در نهایت هزینه‌های نمایندگی را کاهش می‌دهد (لیو^۱، ۲۰۱۶). از این رو انتظار می‌رود شرکت‌هایی که به دنبال بهبود کیفیت گزارشگری مالی خود هستند به دنبال موسسات حسابرسی با کیفیت خواهند بود. اما از طرف دیگر، کیم و کیم (۲۰۱۵) عقیده دارند توان رقابت شرکت‌ها باعث می‌شود تا اثربخشی کنترل‌های داخلی بر کیفیت اطلاعات حسابداری کاهش یابد. یافته‌های آن‌ها بیانگر آن است که مدیران شرکت‌ها به دنبال ماندن در بازار رقابت، سود شرکت را دستکاری می‌نمایند و برای این منظور موسسات حسابرسی با کیفیت پایین را انتخاب می‌نمایند. از این رو، فرضیه پژوهش به صورت زیر بیان می‌شود:

میان رقابت‌پذیری صاحبکار و انتخاب موسسات حسابرسی بخش خصوصی رابطه معنی‌داری وجود دارد.

۳-روش‌شناسی پژوهش

قلمرو مکانی پژوهش، شامل شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. قلمرو زمانی پژوهش از سال ۱۳۹۳ تا سال ۱۳۹۸ (یک دوره شش‌ساله) تعیین شده است. روش پژوهش، از نوع پژوهش همبستگی است. داده‌های پژوهش نیز از نوع داده‌های ترکیبی می‌باشد. داده‌ها و اطلاعات تحقیق از روی صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران که در پایگاه الکترونیکی سازمان بورس اوراق بهادار قرار دارد، استخراج گردیده است. آزمون فرضیه‌ها نیز بر اساس روش رگرسیون لاجستیک باینری انجام شده است. هم چنین

(۱) شرکت از سال ۱۳۹۳ به بعد در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده باشند؛

(۲) جزء شرکت‌های تخصصی سرمایه‌گذاری و بانکی نباشند؛ زیرا این شرکت‌ها ماهیت و طبقه‌بندی اقلام صورت‌های مالی متفاوتی را دارا می‌باشند؛

(۳) دوره مالی آنها پایان اسفند ماه باشد؛

(۴) داده‌های آنها در دسترس باشد؛

(۵) دسته‌بندی صنایع شرکت‌ها بر اساس طبقه‌بندی سازمان بورس اوراق بهادار صورت گرفته است؛

(۶) میزان حق‌الزحمه حسابرسی مستقل در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی افشاء شده باشد؛

با توجه به شرایط فوق، تنها ۶۷۰ مشاهده (۱۲۰ شرکت) شرایط مذکور را دارا بودند و لذا آنها به عنوان نمونه آماری پژوهش انتخاب شدند.

متغیر وابسته در پژوهش حاضر، انتخاب حسابرس است. این متغیر یک متغیر مصنوعی با مقدار یک و صفر است. اگر حسابرس شرکت یک موسسه حسابرسی خصوصی باشد، مقدار آن یک و در غیر آن صورت صفر در نظر گرفته می‌شود.

متغیر مستقلی که اثر آن بر انتخاب حسابرس مورد بررسی قرار می‌گیرد، میزان رقابت‌پذیری صاحبکار می‌باشد. سطح رقابت‌پذیری صاحبکار با استفاده از شاخص هرفیندال - هیرشمن محاسبه می‌شود که از طریق نسبت درآمد فروش هر شرکت به جمع فروش صنعت به دست می‌آید باید در نظر داشت که هرچه این نسبت‌ها بالاتر باشند توان رقابت شرکت بالاتر است (علی و همکاران، ۲۰۰۹).

متغیرهای کنترلی مورد استفاده در این پژوهش عبارتند از: نسبت بدهی، اندازه شرکت، رشد فروش و درصد سهام متعلق به سهام‌داران عمده.

در زیر چگونگی اندازه‌گیری هر یک از متغیرهای کنترلی توضیح داده می‌شود:

نسبت بدهی: شاخصی است برای اندازه‌گیری ریسک مالی شرکت این نسبت از طریق تقسیم جمع بدهی به جمع دارایی‌ها به دست می‌آید.

اندازه شرکت: یک متغیر نسبی است که اندازه و بزرگی شرکت را نشان می‌دهد. این متغیر بر اساس لگاریتم طبیعی جمع دارایی‌های شرکت در هر سال اندازه‌گیری می‌شود.

نسبت بدهی $Lev =$

سودآوری $ROA =$

حق الزحمه حسابرسی $Fees =$

تعداد بندهای حسابرسی در گزارش حسابرسی $LagPargarf =$

سال قبل

درصد سهام متعلق به سهامدار عمده $Owp =$

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

سودآوری: عبارت است از نسبت سود خالص بر جمع دارایی های هر شرکت در هر سال

حق الزحمه حسابرسی: عبارت است از لگاریتم طبیعی مجموع حق الزحمه حسابرسی هر شرکت در هر سال

تعداد بندهای حسابرسی سال قبل: تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهار نظر مندرج در گزارش حسابرسی سال قبل

مدل تحقیق نیز به صورت زیر است:

$$AudSelc = a_0 + a_1 Comp + a_2 Size + a_3 Lev + a_4 ROA + a_5 Owp + a_6 LagPargarf + a_7 Fees + \lambda$$

که در آن:

$AudSelc =$ انتخاب حسابرسی

$Comp =$ رقابت پذیری صاحبکار

$Size =$ اندازه صاحبکار

۴- نتایج پژوهش

۴-۱- آمار توصیفی

در جدول شماره ۱ شاخص های مرکزی از جمله میانگین و میانه و انحراف معیار برای متغیرهای مختلف محاسبه شده است. نتایج جدول شماره ۱ نشان می دهد که میانگین و میانه داده های تحقیق به هم نزدیک است. این موضوع بیانگر آن است توزیع متغیرها متقارن و نرمال است.

جدول ۱: آمار توصیفی متغیرهای تحقیق

متغیرها	میانگین	میان	انحراف معیار	حداقل	حداکثر
رقابت پذیری صاحبکار	۰/۴۵۳	۰/۲۳۴	۰/۲۲۲	-۰/۲۸۱	۰/۵۸۹
لگاریتم حق الزحمه حسابرسی	۶/۱۹۴	۶/۱۰۹	۱/۴۰۸	۴/۱۶۸	۹/۶۱
تعداد بندهای حسابرسی در سال قبل	۱/۸۶	۱	۲/۲۰۶	۰	۱۶
اندازه شرکت	۱۳/۴۲۵	۱۳/۳۳۲	۱/۳۳۵	۱۰/۵۴	۲۹/۱۸
نسبت بدهی	۰/۶۲۸	۰/۶۱۶	۰/۳۲۹	۰/۰۰۷	۰/۸۶۴
نسبت سودآوری	۰/۱۱۷	۰/۰۹۶	۰/۱۶۷	-۰/۷۷۴	۰/۷۵۴
درصد سهام متعلق به سهامدار عمده	۰/۵۱۶	۰/۵۰۹	۰/۲۳۶	۰/۰۷	۰/۹۵

سال قبل، بیشتر باشد، احتمال انتخاب موسسات حسابرسی بخش خصوصی نیز در سال جاری افزایش می یابد. بعلاوه، نتایج جدول شماره ۲ نشان می دهد که در سطح اطمینان ۹۵ درصد، اندازه شرکت، نسبت سودآوری و درصد سهام متعلق به سهامدار عمده تاثیر معنی داری بر انتخاب موسسات حسابرسی بخش خصوصی ندارند.

جدول شماره ۳ خود همبستگی میان متغیرهای تحقیق را نشان می دهد. نتایج این جدول بیانگر آن است که خود همبستگی شدید میان متغیرهای توضیحی تحقیق وجود ندارد.

۴-۲- آزمون فرضیه

نتایج آزمون فرضیه تحقیق در جدول شماره ۲ آورده شده است. در این جدول آماره والد متغیر رقابت پذیری صاحبکار برابر ۱۲/۰۶۳ و سطح معنی داری آن صفر است. بنابراین در سطح اطمینان ۹۵ درصد می توان ادعا نمود که رقابت پذیری صاحبکار بر انتخاب موسسات حسابرسی بخش خصوصی به عنوان حسابرسی، تاثیر مثبت و معنی دار دارد. به عبارت دیگر، هر چه سطح رقابت پذیری صاحبکار افزایش یابد، در آن صورت احتمال انتخاب موسسات حسابرسی بخش خصوصی به عنوان حسابرسی مستقل، افزایش می یابد. هم چنین شواهد این جدول بیانگر آن است که هر چه نسبت بدهی و حق الزحمه حسابرسی افزایش می یابد، انتخاب موسسات حسابرسی بخش خصوصی کاهش می یابد. هم چنین انتخاب موسسات حسابرسی بخش خصوصی با تعداد بندهای حسابرسی در گزارش سال قبل رابطه معنی دار دارد. یعنی هر چه تعداد بندهای حسابرسی در گزارش حسابرسی

جدول شماره ۲: آزمون فرضیه

شرح	ضرایب	آماره Wald	سطح معنی داری
عرض از مبدا	۹/۸۵۷	۳۶/۴۸۴	۰/۰۰۰
رقابت پذیری صاحبکار	۲/۰۳۴	۱۲/۰۶۳	۰/۰۰۰
لگاریتم حق الزحمه حسابرس	-۰/۷۴۰	۱۳/۲۱۰	۰/۰۰۰
تعداد بندهای حسابرسی در سال قبل	۰/۳۱۷	۱۰/۵۱۰	۰/۰۰۰
اندازه شرکت	-۰/۲۲۹	۲/۹۴۶	۰/۰۸۴
نسبت بدهی	-۲/۱۴۳	۷/۱۹۶	۰/۰۰۷
نسبت سودآوری	-۲/۴۲۰	۲/۸۷۷	۰/۰۹۰
درصد سهام متعلق به سهامدار عمده	-۰/۳۱۸	۰/۲۷۳	۰/۶۰۱
ضریب تعیین = ۰/۲۷			درصد پیش بینی مدل = ۰/۹۳

جدول شماره ۳: آزمون خود همبستگی میان متغیرهای توضیحی

	Comp	Size	Lev	ROA	Fees	LagPargarf	Owp
Comp	۱	۰/۰۳۵	-۰/۰۳۲	۰/۰۳۵	۰/۰۱۶	-۰/۰۲۴	۰/۰۹۳
Size		۱	۰/۰۱۱	*۰/۱۵۷	*۰/۴۶۶	*۰/۱۲۶	۰/۰۴۹
Lev			۱	۰/۰۳۲	۰/۰۰۷	*۰/۱۰۸	۰/۰۰۶
ROA				۱	-۰/۰۵۵	*-۰/۲۲۵	۰/۱۶۶
Fees					۱	-۰/۰۴۴	-۰/۰۷۱
LagPargarf						۱	*-۰/۲۴۹
Owp							۱

معنی دار در سطح اطمینان ۹۵ درصد *

۵- نتیجه گیری و بحث

شواهد پژوهش نشان می‌دهد که رقابت پذیری صاحبکار رابطه‌ای مستقیم و مثبت با انتخاب موسسات حسابرسی بخش خصوصی توسط شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار دارد. به بیان دیگر، هرچه سطح رقابت پذیری صاحبکار افزایش یابد، انتخاب موسسات حسابرسی بخش خصوصی نیز افزایش می‌یابد. این موضوع را این گونه می‌توان تفسیر نمود که رقابت در بازار محصول باعث می‌گردد تا شرکت های نمونه تحقیق به جای انتخاب سازمان حسابرسی، موسسات حسابرسی بخش خصوصی را به عنوان حسابرس مستقل خود انتخاب نمایند. این یافته تحقیق حاضر با نتایج تحقیق کیم و کیم (۲۰۱۵)، کایرنی و استوارات (۲۰۱۹) و لیو (۲۰۱۶) مطابقت دارد. به عقیده آن ها، با افزایش توان رقابت بازار محصول، مدیران شرکت ها به دنبال ماندن در بازار رقابت هستند. بنابراین آن ها برای این منظور، سود را دستکاری کرده و به دنبال موسسات حسابرسی کوچک هستند. به بیان دیگر، بر اساس یافته های این تحقیق، رقابت پذیری صاحبکار نمی‌تواند مکانیزم نظارتی موثری برای کاهش مشکلات نمایندگی میان سهامداران و مدیران باشد. مقاله حاضر

نشان می‌دهد با افزایش سطح رقابت شرکت ها، رفتارهای فرصت طلبانه مدیر در انتخاب حسابرسان کوچک بیشتر می‌شود و این موضوع می‌تواند موجب کاهش کیفیت حسابرسی و در نتیجه کاهش کیفیت گزارشگری مالی گردد.

شواهد این مقاله نشان می‌دهد هر چه نسبت بدهی و حق الزحمه حسابرس افزایش می‌یابد، انتخاب موسسات حسابرسی بخش خصوصی کاهش می‌یابد. هم چنین هر چه تعداد بندهای حسابرسی در گزارش سال قبل، افزایش یابد، انتخاب موسسات حسابرسی بخش خصوصی نیز افزایش می‌یابد. یعنی شرکتهای نمونه تحقیق حاضر، به منظور کاهش بندهای اظهار نظر حسابرسی، حسابرس خود را از سازمان حسابرسی به بخش خصوصی تغییر می‌دهند. این موضوع پدیده خرید اظهار نظر حسابرس را تقویت می‌نماید. این پدیده به این معنی است در مواقعی که میان حسابرس و مدیریت شرکت مورد رسیدگی حسابرس، توافقی در زمینه گزارش حسابرسی وجود نداشته باشد، در آن صورت مدیریت صاحبکار، حسابرس خود را تغییر می‌دهد تا با این تغییر به نوعی همسویی میان مدیر و حسابرس به وجود آید. از آنجایی که کار حسابرسی مستلزم ارتباط نزدیک

* مرادی، محمد؛ یحیائی، منیره (۱۳۹۹) تدوین الگوی انتخاب حسابرس مستقل در ایران. بررسیهای حسابداری و حسابرسی، ۲۷(۲): ۲۵۸-۲۵۷

* ملکیان، اسفندیار؛ پاشایی، علی (۱۳۹۱) تاثیر نظام راهبری شرکتی بر انتخاب حسابرس در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش های تجربی حسابداری، ۲۱(۵): ۳۱-۳۲

- * Ali, A., S. Klasa, and E. Yeung. (2009). "The limitations of industry concentration measures constructed with Compustat data": Implications for finance research. *Review of Financial Studies* 22: 3439-3871.
- * Bae, G.S., Choi, S.U., Dhaliwal, D.S. and Lamoreaux, P. (2017), "Auditors and client investment efficiency", *The Accounting Review*, Vol.92No.2, pp.19-40.
- * Banimahd, B., & Vafaei, E. (2012). The effect of client size, audit report, state ownership, financial leverage and profitability on auditor selection; evidence from Iran. *African Journal of Business Management*, 6 (3), 4100-4105
- * Bills, K.L., Cobabe, M., Pittman, J., Stein, S.E., (2020) To share or not to share: The importance of peer firm similarity to auditor choice, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 85 (4): 1-24,
- * Cairney, T., Stewart, E.G., (2019) Client industry characteristics and auditor changes, *Review of Accounting and Finance*, 18(2): 245-267
- * Chang, W., Lin, H., Koo, M., (2017) The effect of diversification on auditor selection in business groups: A case from Taiwan. *vol. 49(3): 422-436*
- * El-Dyasty, M., Elamer, A., (2021) The effect of ownership structure and board characteristics on auditor choice: evidence from Egypt. [International Journal of Disclosure & Governance](#). Dec2021, Vol. 18(4):362-377
- * Kacanski, S., Lusher, D., Wang, P., (2021) Auditor Selection Process: An Interplay of Demand Mechanisms - A Multilevel Network Approach, *European Accounting Review*, Vol. 30, No. 1, 115-142.
- * Ke, B., Lennox, C.S. and Xin, Q. (2015), "The effect of China's weak institutional environment on the quality of big 4 audits", *Accounting Review*, Vol. 90 No. 4, pp. 1591-1619.
- * Kim, S., & Kim, P. (2015), Product market competition on the effectiveness of internal control, *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, DOI: 10.1080/16081625.2015.1090323.
- * Lemma, T., Negash, M., Mliloc, M., Lulsegedd, A., (2018) Institutional ownership, product market competition, and earnings management: Some evidence from international data, *Journal of Business Research*, Vol.90(1): 151-163
- * Leventis, S., Weetman, P., and Caramanis, C. (2011) Agency costs and product market competition: The case of audit pricing in Greece, *The British Accounting Review* 43 PP. 112-119

حسابرس با مدیران واحد تجاری است، حسابرسان ممکن است در انجام وظیفه خود، استقلال خود را حفظ نکرده و کار خود را به درستی انجام ندهند و به عبارتی در راستای منافع خود و مدیران عمل نمایند. بنابراین این موضوع موجب وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحبکار شده و استقلال و کیفیت حسابرسی نیز تنزل می یابد. بعلاوه، نتایج تحقیق حاضر نشان می دهد اندازه شرکت، نسبت سودآوری و درصد سهام متعلق به سهامدار عمده تاثیر معنی داری بر انتخاب موسسات حسابرسی بخش خصوصی ندارند.

با توجه به نتایج تحقیق می توان به جامعه حسابداران رسمی پیشنهاد نمود که به توان رقابتی صاحبکار در بازار به عنوان شاخصی درباره انتخاب حسابرس و در نتیجه کیفیت حسابرسی مد نظر قرار دهند. دانش افزایی و دستاوردهایی مقاله حاضر آن است که به صورت تجربی شواهدی را درباره اثرات رقابت به عنوان یک مکانیزم راهبری بر انتخاب حسابرس فراهم می آورد. هم چنین شواهد این مقاله می تواند درک و آگاهی قانون گذاران در حوزه حسابرسی را درباره عوامل تاثیرگذار بر انتخاب حسابرس را بهبود بخشد و اطلاعات سودمندی را در اختیار آن ها قرار دهد. هم چنین این مقاله موجب بسط مبانی نظری نتایج تحقیقات گذشته در حوزه انتخاب حسابرس می شود و دیدگاه هایی را برای انجام پژوهش بر اساس نظریه رقابت در حوزه حسابرسی فراهم می آورد.

فهرست منابع

- * احمدی لویه، افشین؛ نیکومرام، هاشم؛ رهنمای رودپشتی، فریدون؛ بنی مهد، بهمن (۱۳۹۷) حق انتخاب حسابرس و مدیریت سود مبتنی بر اقدام تعهدی بر اساس نظریه انتخاب گلاسر، مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۵ (۶۰): ۱۰۳-۱۲۳
- * بنی مهد، بهمن؛ ناییب زاده، زهرا (۱۳۹۷) قیمت گذاری خدمات حسابرسی مستقل و نظریه رقابت، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۷(۲۵): ۱۸۱-۱۹۱
- * بنی مهد، بهمن؛ جعفری معافی، رضا (۱۳۹۲). کیفیت اقدام تعهدی و انتخاب حسابرس. فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۱ (13): 81-98.
- * تامرادی، علی؛ رستمی نیا، رضا؛ سرکمریان، سعیده (۱۳۹۷) تاثیر ارتباطات سیاسی بر رابطه بین انتخاب حسابرس و شفافیت اطلاعات حسابداری. فصلنامه پژوهش در حسابداری و علوم اقتصادی، ۲(۲): ۱-۱۵

- * Liu,L., (2016) Ownership Property, Product Market Competition and Auditor Choice, Journal of Human Resource and Sustainability Studies:4, 183-191
- * Marciukaityte,D and J. Park, (2009), “Market competition and Earninags Management”. Working Paper.Drexel University.
- * Sharma, D.S., Singh , M.K., Patel, A., (2022) Do Alma Mater Ties Between the Auditor and Audit Committee Affect Audit Quality? Contemporary Accounting Research , Vol. 39(1): 371-403
- * Shin, L., Park,S., (2019) The relation between product market competition and corporate tax avoidance: evidence from Korea , [Investment Management & Financial Innovations](#). 16(2):313-325
- * Wang, Y.andChui,A.C.W.,(2015),“Productmarketcompetitionandauditfees”,Auditing:AJournalof PracticeandTheory,Vol.34No.4,pp.139-156.
- * Wang, Y. (2013). Evidence on the choice of Chinese companis of external audit firms. Master thesis Department Accountancy, Tilburg University, Tilburg, Netherlands.
- * Watts,and,Zimmerman.(1986). “auditor size and audit quality” journal of accounting and economics 3 . 183-199.North-holland publishing company



Accounting Knowledge & Management Auditing
Vol. 12/ No. 48/ Winter 2024

Product Market Competition and Auditor Selection: Competition Theory Test

Javad Ashrafi

Assistant Professor, Accounting Department, Islamic Azad University , Islamshahr Branch , Tehran, Iran

Abstract

The main purpose of this study is to investigate the relationship between client product market competition and auditor choice based on competition theory. The number of research sample companies is over 120 companies and the research period is a 6-year period from 2014 to 2019. Hypotheses are tested based on correlation method and using binary logistic regression. The results show that the competitiveness of the client has a significant and positive effect on the selection of private sector audit firms. The results also indicate that the debt ratio and audit fees have a negative and significant effect on the selection of private sector audit firms. Evidence shows that when the number of audit paragraph in the previous year's audit report increases, then the possibility of selecting private sector audit firms also increases. In the present study, company size, profitability ratio and percentage of shares owned by major shareholders do not have a significant effect on the selection of private sector audit firms.

Keywords: Competition Theory, Product Market Competition, Auditor Selection, Audit Market