



فصلنامه علمی پژوهشی  
دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت  
سال چهارم / شماره ۱۳ / بهار ۱۳۹۴

## سهم بازار حسابداری و اظهار نظر حسابرس: شواهدی از بخش خصوصی حسابداری

علی اکبر رضانی

دانشجوی دوره دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات تهران (مسئول مکاتبات)  
aa.ramezani@srbiau.ac.ir

بهمن بنی مهد

استادیار مدعو گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات تهران

رمضانعلی رویایی

استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات تهران

تاریخ دریافت: ۳/۵/۲۱ تاریخ پذیرش: ۹۳/۸/۱۹

### چکیده

هدف این پژوهش شناسایی تاثیرپذیری اظهار نظر حسابرس از رقابت در بخش خصوصی حسابداری می باشد. در این راستا، این تحقیق تاثیر "سهم بازار" موسسات حسابداری بخش خصوصی را بر اظهار نظر آنها بررسی می نماید. دوره زمانی پژوهش متشکل از یک دوره ۷ ساله از سال ۱۳۸۴ الی ۱۳۹۰ می باشد. تعداد شرکتهای نمونه پژوهش نیز شامل ۷۲ شرکت از شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است که توسط ۴۷ موسسه خصوصی حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی ایران حسابداری شده اند. روش پژوهش از نوع علی است. آزمون فرضیه ها نیز بر اساس روش رگرسیون چند متغیره انجام شده است. نتایج پژوهش نشان می دهد هر چه سهم بازار موسسات حسابداری بخش خصوصی افزایش می یابد، تعداد بندهای حسابداری قبل از بند اظهار نظر، کاهش می یابد. هم چنین متغیرهایی چون مالکیت حقیقی، تعداد بندهای حسابداری سال قبل، زیان انباشته و حق الزحمه حسابداری از جمله متغیرهای تاثیر گذار بر اظهار نظر حسابرس می باشند.

**واژه های کلیدی:** سهم بازار، اظهار نظر حسابرس، حق الزحمه حسابداری و بخش خصوصی.

## ۱- مقدمه

خصوصی سازی و کوچک شدن دولت در چند سال اخیر از مباحث داغ محافل اقتصادی کشور بوده است. به عقیده اقتصاددانان، شرکت هایی که تحت مالکیت خصوصی هستند، در شرایط رقابتی بازار، کارا تر از سازوکارهای غیربازار عمل می کنند. به بیان دیگر، گرایش به خصوصی سازی از این عقیده نشأت می گیرد که دولت ها در انجام فعالیت های اقتصادی کارا نمی باشند و برای تحقق هدف کارایی می بایست به نظام بازار اعتماد نمود. در واقع، با اعتماد به نظام بازار، بنگاه هایی که تحت مالکیت خصوصی هستند با یکدیگر رقابت نموده و جامعه از نتایج رقابت-که تعادل در دسترسی به کالاها و خدمات، کیفیت و قیمت است- برخوردار خواهد شد و در مجموع رفاه اقتصادی جامعه افزایش خواهد یافت. خصوصی سازی موجب افزایش رقابت در بازار خواهد شد و این موضوع باعث نوآوری و افزایش کیفیت و کاهش هزینه های تولید خواهد شد (خداداد کاشی، ۱۳۸۸).

حسابرسی یکی از حوزه هایی است که طی سالیان اخیر، مشمول فرآیند خصوصی سازی شده است. وظیفه اعتبار بخشی حسابرسان در ارتقای قابلیت اعتماد و تایید اطلاعات حسابداری، سالها توسط دستگاهی دولتی به نام سازمان حسابرسی انجام می شد. بخش وسیعی از این وظیفه، اکنون با تشکیل جامعه حسابداران رسمی و با تاکید بر خصوصی سازی نسبی حرفه حسابرسی، به موسسات عضو جامعه حسابداران رسمی کشور واگذار شده است. در این راستا، نتایج ضمنی برخی پژوهش ها و هم چنین برخی اظهارنظرها حاکی از این است که خصوصی سازی حسابرسی منجر به افزایش تغییر حسابرس در میان شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار گردیده و هم زمان با افزایش در تغییر حسابرس، نوع اظهار نظر حسابرس در گزارش های حسابرسی، به سمت اظهار نظر مقبول تغییر یافته و یا بندهای حسابرسی در گزارش حسابرس به حداقل کاهش یافته است (بنی مهد و همکاران، ۱۳۹۲). این موضوع نشان می دهد که صرفا خصوصی سازی حسابرسی، نه تنها ممکن است که نتایج مثبتی ببار نیاورد، حتی ممکن است که نتایج منفی هم به دنبال داشته باشد. به عبارتی دیگر، تاکید صرف بر واگذاری فرآیند حسابرسی از سازمان حسابرسی به موسسات خصوصی با این نیت که در پی این عمل، کیفیت حسابرسی افزایش می یابد، نمی تواند تفکر درستی باشد. به دیگر بیان، این نوع خصوصی سازی نه تنها ممکن است که نتایج مثبتی ببار نیاورد. بلکه ممکن است که بواسطه برخی عوامل از جمله ویژگیهای محیط عمل، ویژگیهای مجریان خصوصی سازی و غیره، تعادل آن در نقطه

جدیدی باشد که سطح کیفیت آن پائین تر و یا بسیار پائین تر از سطح قبلی باشد. بر همین اساس، در این تحقیق، اعتقاد بر این است که توان رقابتی موسسات بزرگتر نسبت به سایر موسسات موجود در بازار خصوصی حسابرسی از جمله عواملی است که می تواند توجیه کننده ظهور برخی تنزل های در کیفیت حسابرسی پس از خصوصی سازی باشد. بنابراین پرسش اصلی این پژوهش آن است که سهم بازار یک موسسه خصوصی حسابرسی بر اظهار نظر حسابرسی آنها چه تاثیری دارد؟ به عبارت دیگر تا چه اندازه توان رقابتی یک موسسه حسابرسی می تواند موجب ارتقای کیفیت حسابرسی شود. اهمیت تاثیر سهم بازار حسابرسی بر کیفیت حسابرسی و هم چنین فقدان پژوهش کافی، این انگیزه را در نویسندگان مقاله حاضر به وجود آورد تا اثر سهم بازار حسابرسی بر اظهار نظر حسابرسی را در بخش خصوصی حسابرسی کشور مورد مطالعه قرار دهند. هدف این مقاله آن است که نخست انگیزه ها و عوامل موثر بر اظهار نظر حسابرسی را از دیدگاه رقابت بررسی نماید. هدف دوم این پژوهش نیز آن است تا استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری، جامعه حسابداران رسمی و سازمان بورس اوراق بهادار را از رابطه بین سهم بازار و اظهار نظر حسابرس آگاه نماید. انتظار می رود نتایج این پژوهش بتواند دستاورد و ارزش افزوده علمی به شرح زیر داشته باشد.

اول این که نتایج این پژوهش می تواند موجب گسترش مبانی نظری پژوهش های گذشته در ارتباط با کیفیت حسابرسی شود. دوم این که شواهد پژوهش نشان خواهد داد آیا سهم بازار عاملی برای صدور اظهار نظر حسابرسی است یا خیر؟ این موضوع به عنوان یک دستاورد علمی می تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار قانون گذاران حوزه تدوین استانداردهای حسابرسی و بازار سرمایه و هم چنین استفاده کنندگان گزارش های حسابرسی قرار دهد. سوم این که نتایج پژوهش می تواند ایده های جدیدی برای انجام پژوهش های جدید در حوزه حسابرسی، پیشنهاد نماید. در ادامه، مبانی نظری، متغیرها و آزمون فرضیه های پژوهش مورد بررسی قرار می گیرد.

## ۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

حسابرسان با بکارگیری تلاشهای کافی برای کشف تحریف در صورتهای مالی و سپس درج آن در گزارش حسابرسی، بر کیفیت حسابرسی می افزایند (دی آنجلو<sup>۱</sup>، ۱۹۸۱). حسابرسان هنگام تعیین سطح یا میزان رسیدگیها، باید بین اثربخشی و کارایی توازن برقرار کنند. اگر صاحبکار در پرداخت حق الزحمه حسابرسی محدودیت خاصی نداشته باشد، در اینصورت

به صاحبکار(مانند کاهش قیمت سهم شرکت مورد رسیدگی و غیره که منجر به کاهش اعتبار مدیر نزد سهامداران و اثرگذاری منفی بر بقای کار گردد) ممکن است انعطاف‌پذیری بیشتری نسبت به مدیر به خرج داده و در پی این امر، از خطاها چشم پوشی و یا از گزارش آنها خودداری کند. با توجه به این تفاسیر، می‌توان فرض کرد هنگامی که رقابت افزایش می‌یابد، کیفیت حسابرسی کاهش می‌یابد. اما از طرف دیگر می‌توان فرض نمود که: افزایش رقابت موجب نوآوری در حسابرسی و بهبود کیفیت حسابرسی می‌شود. به عنوان نمونه، پلی منی و همکاران<sup>۷</sup> (۲۰۱۰) اشاره نمودند که رقابت منجر به بروز ابتکاری به نام حسابرسی بدون کاغذ در حسابرسان شد، بطوریکه رواج آن بین حسابرسان سبب بهبود کیفیت حسابرسی گردیده است. اما در مورد بازارهای حسابرسی با رقابت پایین، اعتقاداتی وجود دارند که مطرح می‌کنند که احتمالاً در آنجا سطح بالایی از کیفیت حسابرسی وجود دارد. در چنین بازارهایی به دلیل فقدان رقابت، حق الزحمه حسابرسی موسسات بالا بوده و در نتیجه موسسات حسابرسی خدمات با کیفیت تری ارائه می‌نمایند. البته در مقابل نباید فراموش نمود که در چنین بازارهایی اگر انگیزه پیشرفت و توسعه در موسسات حسابرسی وجود نداشته باشد، احتمالاً کیفیت حسابرسی در این بازارها پائین است. در نهایت می‌توان گفت عواملی چون شهرت یافتن، سطح مسئولیت حسابرسان و الزام به رعایت استانداردهای حرفه‌ای، مانع از تاثیر شدید رقابت بر سطح کیفیت حسابرسی می‌شود.

در زمینه رابطه بین رقابت و کیفیت حسابرسی تحقیقات متعددی انجام و به نتایج متفاوتی از آن چه در بالا گفته شد، دست یافته‌اند. چانی و همکاران (۲۰۰۳) نشان دادند که چگونه درخواست انجام حسابرسی از سوی صاحبکار، بر قیمت گذاری کار حسابرسی تاثیر می‌گذارد. به عقیده آن‌ها در حالت درخواست مستقیم و بدون واسطه از سوی صاحبکار، رقابت میان موسسات حسابرسی و روابط میان حسابرسان- صاحبکار را بهبود می‌بخشد. هاکن براک و همکاران<sup>۸</sup> (۲۰۰۰) در مطالعه‌ای دیگر دریافتند هرگاه حسابرسان از طریق مناقصه انتخاب می‌شود، محدودیت قیمت، باعث افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود. از طرف دیگر، جی تر و شاو<sup>۹</sup> (۱۹۹۵) در تحقیق مشابهی نشان دادند که رقابت منجر به کاهش استقلال حسابرسان یا کاهش کیفیت حسابرسی نمی‌شود. علاوه بر این موارد، تحقیقات زیاد دیگری هم وجود دارند که تاثیر رقابت حسابرسان بر قیمت گذاری حسابرسی را مطالعه نموده‌اند. نتایج این تحقیقات نیز مشابه تحقیقات قبلی بوده است. (ماهر و همکاران<sup>۱۰</sup>، ۱۹۹۲: ساندرس و همکاران<sup>۱۱</sup> ۱۹۹۵: های

حسابرس می‌تواند رسیدگی عمیق‌تر به حجم بیشتر حسابها و معاملات داشته و به عبارتی، با بکارگیری رسیدگیهای بیشتر، بر اثربخشی حسابرسی بیافزاید و حق الزحمه بیشتری نیز دریافت نماید. اما در عمل، در قراردادهای حسابرسی، معمولاً برای حق الزحمه حسابرسان سقف تعیین می‌شود. در این حالت، بدیهی است که صرف تلاش و زمان بیشتر، بر سود موسسه حسابرسی تاثیر منفی خواهد گذاشت. از این رو، قراردادهای حسابرسی ای که برای ساعات کار حسابرسی محدودیت قائل می‌شوند، حسابرسان را وادار به انتخاب بین کاهش رسیدگیها و یا کاهش سود موسسه می‌نمایند. در نتیجه حسابرسان مجبور به ایجاد توازن میان حجم رسیدگی و سود می‌شود. یعنی به همان میزان که در کار حسابرسی زمان بیشتری صرف شود، به همان میزان کیفیت حسابرسی نیز افزایش و سود موسسه نیز افزایش می‌یابد.

همواره حسابرسان بین قیمت و کیفیت حسابرسی توازن برقرار می‌کنند. زف<sup>۱۲</sup> (۲۰۰۳) معتقد است در سالهای اخیر موسسات حسابرسی بیشتر بر قیمت توجه می‌کنند و با توجه به قیمت، سطح رسیدگیها-که تعیین کننده کیفیت حسابرسی است- را تعیین می‌کنند. اما، مای هو و ویل کینز<sup>۱۳</sup> (۲۰۰۳) اعتقاد دارند که در موسسات حسابرسی بزرگ، که سهم بیشتری از بازار را در اختیار دارند، هم چنان بدون توجه کامل بر قیمت-بر کیفیت توجه می‌شود. آنها ادامه می‌دهند موسسات حسابرسی کوچک، که سهم کمتری از بازار را دارند، تحت فشار ناشی از رقابت، قیمت کمتری برای حسابرسی دریافت می‌نمایند. در نتیجه، برای موسسات کوچک، هر چه رقابت افزایش یابد، حق الزحمه حسابرسی تنزل و سطح رسیدگیها نیز کاهش می‌یابد. این موضوع در پژوهش‌های مختلف از جمله پژوهش چانی و همکاران<sup>۱۴</sup> (۲۰۰۳)، کالاپور و همکاران<sup>۱۵</sup> (۲۰۱۰)، نومن و ویلی کنز<sup>۱۶</sup> (۲۰۱۲) تایید شده است. با توجه به نتایج حاصل از دو دسته پژوهش‌های مذکور، پیش بینی‌ها حاکی از این است که رابطه هر یک از دو عامل "قیمت" و "رقابت" با کیفیت حسابرسی مشخص نیست.

موسسات حسابرسی ای که در بازارهای رقابتی فعالیت دارند، همواره به حفظ صاحبکاران خود توجه می‌کنند. در این راستا، موسسات حسابرسی یا از طریق بهبود سرعت رسیدگی‌ها و یا نرمش و انعطاف‌پذیری، روابط خود با صاحبکاران را حفظ نموده و یا توسعه می‌دهند. در حالت بهبود سرعت رسیدگی‌ها، حسابرسان سرعت در کار را فدای اثربخشی می‌نمایند، لذا احتمال کشف تحریف با اهمیت توسط حسابرسان کاهش می‌یابد. هم چنین، در حالت نرمش و انعطاف‌پذیری، حسابرسان به دلیل ورود زیان احتمالی ناشی از صدور گزارش حسابرسی نامطلوب

نشان دادند که انگیزه این ۳۰ شرکت از تغییر حسابرِس، دریافت گزارش حسابرِس مطلوب تر-بدون توجه به کیفیت حسابرِس موسسه کوچکتر- بوده است.

چنا و همکاران<sup>۱۹</sup> (۲۰۰۹) طی پژوهشی در شرکت های تایوانی دریافتند که تغییر حسابرِس با صدور گزارش حسابرِس مقبول رابطه ای مستقیم دارد. آن ها نشان دادند مدیران به منظور مطلوب نشان دادن عملکرد شرکت، حسابرِس خود را تغییر می دهند تا به واسطه این تغییر، گزارش حسابرِس مقبول دریافت نموده و به این روش، عملکرد شرکت را مطلوب جلوه دهند. در این پژوهش نشان داده شد که در سال های بعد، احتمال ورشکستگی این گونه شرکت ها بیشتر بوده است. در این حوزه و بر مبنای نتایج این تحقیق، می توان گفت که: آیا خصوصی سازی که در پی آن احتمال تغییر حسابرِس افزایش می یابد، می تواند منجر به افزایش صدور گزارش های مقبول گردد؟ ضمناً، آیا افزایش احتمال تغییر حسابرِس و دریافت نظرات مقبول بیشتر، به معنای مخفی کردن شرایط نامساعد و در پی آن هدر روی منابع است؟

گریفین و لونت<sup>۲۰</sup> (۲۰۱۱) در پژوهش خود نشان دادند که حق الزحمه حسابرِس رابطه ای معنی دار با عواملی چون نوع گزارش حسابرِس، تغییر حسابرِس، نوع صنعت، نسبت جاری، تعداد بخش های واحد تجاری و اندازه صاحبکار دارد. رانی هیتاش و همکاران<sup>۲۱</sup> (۲۰۰۷) به بررسی ارتباط بین حق الزحمه حسابرِس و کیفیت حسابرِس در طی دوره زمانی ۲۰۰۰ و ۲۰۰۳ پرداختند. نتایج حاصل از پژوهش بیانگر وجود رابطه قوی بین افزایش حق الزحمه حسابرِس و کاهش کیفیت حسابرِس در تمام سال های مورد بررسی می باشد.

حساس یگانه و آذین فر (۱۳۸۹) در بررسی رابطه بین کیفیت حسابرِس و اندازه موسسه حسابرِس نشان دادند که رابطه ای مثبت میان اندازه موسسه حسابرِس و کیفیت حسابرِس وجود دارد. آن ها در این پژوهش، سازمان حسابرِس را به عنوان موسسه بزرگ حسابرِس و موسسات حسابرِس عضو جامعه حسابداران رسمی را به عنوان موسسات کوچک در نظر گرفته بودند.

ابراهیمی کردلر و سیدی (۱۳۸۷) در پژوهشی به بررسی رابطه بین نوع حسابرِس مستقل و مدیریت سود پرداختند. آن ها در این پژوهش، نوع حسابرِس را به سازمان حسابرِس و موسسات حسابرِس بخش خصوصی تقسیم بندی نمودند. نتایج پژوهش آن ها بیانگر آن بود که در مجموع، شرکت هایی که توسط سازمان حسابرِس حسابرِس می شوند، مدیریت سود کمتری دارند.

و کنچل<sup>۱۲</sup>، (۲۰۱۰). کالپور و همکاران (۲۰۱۰) تاثیر تمرکز بازار حسابرِس بر کیفیت حسابرِس را بررسی نمودند. آنها دریافتند که رقابت کمتر منجر به افزایش کیفیت حسابرِس می شود. همچنین آن ها دریافتند که فقدان رقابت موجب افزایش حق الزحمه حسابرِس می شود. دن و همکاران<sup>۱۳</sup> (۲۰۱۱) در آمریکا دریافتند تمرکز بازار حسابرِس چهار موسسه بزرگ حسابرِس از زمانی که این چهار موسسه در بازار حسابرِس دنیا فعالیت دارند، افزایش یافته است. اما سهم بازار موسسات مذکور در مقایسه با قبل تغییری نکرده است. عابدین و همکاران<sup>۱۴</sup> (۲۰۱۰) نیز به نتایج مشابه ای در بازار حسابرِس انگلستان دست یافتند. بون و همکاران<sup>۱۵</sup> (۲۰۱۲) نیز نشان دادند فقدان رقابت در بازار حسابرِس، رابطه ای مستقیم با افزایش مدیریت سود دارد. کارسون و همکاران<sup>۱۶</sup> (۲۰۱۲) اثر رقابت در بازار حسابرِس را در موسسات حسابرِس بزرگ بررسی نمودند. نتایج پژوهش آن ها نشان داد رقابت موجب کاهش حق الزحمه موسسات حسابرِس متخصص صنعت شده است. هم چنین آن ها دریافتند علی رغم این که صاحبکاران بین المللی حق الزحمه بیشتری به موسسات بزرگ حسابرِس پرداخت می کنند. اما روند افزایش در پرداخت های چنین صاحبکارانی در دوره زمانی تحقیق در مقایسه با سایر صاحبکاران کاهش یافته است. همچنین نتایج پژوهش بیانگر آن است که صاحبکارانی که حسابرِس خود را از موسسات کوچک به موسسات بزرگ تغییر می دهند، تخفیف در حق الزحمه دریافت می نمایند. نیومن و ویلیکنز (۲۰۱۲) دریافتند فاصله جغرافیایی موسسات حسابرِس بر سطح رقابت آن ها و تعیین حق الزحمه حسابرِس تاثیرگذار است. آن ها نشان دادند در موسسات حسابرِس متخصص صنعت که فاصله جغرافیایی بیشتری با صاحبکار دارند، حق الزحمه حسابرِس دریافتی بیشتر است.

نیوتن و همکاران<sup>۱۷</sup> (۲۰۱۳) اثر رقابت در بازار حسابرِس را بر احتمال تجدید ارائه صورتهای مالی بررسی نمودند. نتایج پژوهش آن ها نشان داد هر چه رقابت در حسابرِس افزایش یابد، میزان تجدید ارائه صورتهای مالی افزایش می یابد. آن ها این موضوع را ناشی از اثر فزاینده رقابت بر کیفیت حسابرِس می شناسند.

چن و همکاران<sup>۱۸</sup> (۲۰۱۰) در پژوهشی در چین دریافتند که با ادغام یک موسسه حسابرِس چینی با یکی از موسسات بزرگ حسابرِس (موسسه ارنست و یانگ) در سال ۲۰۰۲، از ۴۶ صاحبکار این موسسه حسابرِس چینی، ۳۰ صاحبکار، حسابرِس خود را تغییر دادند و موسسات حسابرِس کوچکتر را به عنوان حسابرِس خود انتخاب کردند. آن ها در پژوهش خود

سامانه اطلاعاتی سازمان بورس و اوراق بهادار (کدال) و نرم‌افزار ره‌آورد نوین استفاده گردیده است. اما مدل مورد استفاده در این پژوهش نیز به صورت زیر می‌باشد.

$$\text{CLAUSE-NO} = \beta_0 + \beta_1 * \text{MARK-SHAR} + \beta_2 * \text{SIZE} + \beta_3 * \text{LEV} + \beta_4 * \text{ROA} + \beta_5 * \text{LnFEES} + \beta_6 * \text{INDI-OWNER} + \beta_7 * \text{TENURE} + \beta_8 * \text{AUDICHANGE} + \beta_9 * \text{DEFICIT} + \beta_{10} * \text{LAG-CLA} + \varepsilon_i$$

که در آن:

CLAUSE-NO: اظهار نظر حسابرسان، عبارت است از تعداد بندهایی که قبل از بند اظهار نظر حسابرسان در گزارش حسابرسی مالی درج می‌شود. مقدار این متغیر از طریق شمردن تعداد بندهای گزارش حسابرسی هر شرکت موجود در نمونه آماری تحقیق اخذ می‌گردد.

MARK-SHAR: سهم بازار، عبارتست از نسبت "جمع درآمد سالانه هر موسسه حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی" به جمع درآمد حسابرسی کل موسسات خصوصی موجود در نمونه تحقیق

SIZE: اندازه شرکت مورد رسیدگی که از لگاریتم طبیعی مبلغ دفتری داراییهای واحد تجاری بدست می‌آید.

LEV: اهرم مالی شرکت مورد رسیدگی که عبارتست از نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام

ROA: سودآوری صاحبکار که از تقسیم سود خالص تقسیم بر جمع داراییها محاسبه می‌شود.

LnFEES: لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابرسان در هر کار حسابرسی

INDI-OWNER: مالکیت حقیقی که یک متغیر مصنوعی می‌باشد. در صورتیکه سهامدار عمده شرکت شخص حقیقی باشد مقدار آن یک و در غیر اینصورت، مقدار آن صفر می‌باشد.

TENURE: مدت تصدی حسابرسان که عبارت است از میزان سالی که موسسه حسابرسی، حسابرسان صاحبکار است.

AUDI-CHANGE: تغییر یا عدم تغییر حسابرسان که یک متغیر مجازی دو ارزشی می‌باشد. در صورتیکه حسابرسان نسبت به سال قبل تغییر یافته باشد مقدار آن یک و در غیر اینصورت، مقدار آن صفر می‌باشد.

DEFICIT: وجود یا عدم وجود زیان انباشته که یک متغیر مجازی دو ارزشی می‌باشد. در صورتیکه صاحبکار در سال مورد رسیدگی زیان انباشته داشته باشد مقدار آن یک و در غیر اینصورت، مقدار آن صفر می‌باشد.

نونهال و همکاران (۱۳۸۹) در پژوهشی نشان دادند موسسات حسابرسی بزرگ و مشهور، کیفیت حسابرسی بالاتری نسبت به موسسات کوچک حسابرسی دارند. هم چنین آن‌ها دریافته‌اند که هر چه مدت تصدی حسابرسان در واحد مورد رسیدگی بیشتر باشد، قابلیت اتکای رسیدگیها و گزارشات آنها نیز افزایش می‌یابد.

### ۳- روش شناسی پژوهش

جامعه آماری این تحقیق کل شرکت‌های پذیرفته در بورس اوراق بهادار تهران در فاصله زمانی ۱۳۸۴ الی ۱۳۹۰ می‌باشد. به منظور انتخاب نمونه از این جامعه، از روش حذف سیستماتیک استفاده شده است که معیارهای انتخاب نمونه عبارتند بودند از:

- شرکت‌ها باید تا پایان اسفند ماه سال ۱۳۸۴ در بورس پذیرفته شده باشند.
- در کلیه این سال‌ها فعال بوده و سال مالی خود را تغییر نداده باشند.
- اطلاعات مورد نیاز آنها از جمله گزارش حسابرسی، صورتهای مالی اساسی، یادداشتهای توضیحی در دسترس باشد.
- به منظور همگن نمودن نمونه آماری، شرکتهای فعال در صنایع واسطه‌گری، بانکی و بیمه‌ای به دلیل ماهیت متفاوت فعالیت آن‌ها و در نتیجه طبقه‌بندی متفاوت اقلام صورتهای مالی در نظر گرفته نشده‌اند.
- اطلاعات مورد نیاز از جمله درآمد سالانه موسسات حسابرسی آن‌ها در دسترس باشد.
- صورتهای مالی آن‌ها توسط موسسات خصوصی، حسابرسی شده باشد.

بعد از اعمال معیارهای فوق، تنها ۷۳ شرکت واجد شرایط بودند که توسط ۴۸ موسسه حسابرسی بخش خصوصی حسابرسی می‌شدند که همه این موارد بعنوان نمونه تحقیق مورد استفاده قرار گرفتند.

از آن‌جا که هدف پژوهش حاضر، بررسی وجود رابطه بین رقابت در حسابرسی و اظهار نظر حسابرسی می‌باشد، بنابراین این تحقیق از نظر هدف در زمره تحقیقات کاربردی و از جهت انجام مطالعه، توصیفی و از نوع همبستگی می‌باشد که در آن از رگرسیون خطی چندگانه به روش حداقل مربعات استفاده گردیده است. به منظور تدوین ادبیات و پیشینه تحقیق از روش کتابخانه‌ای و برای آزمون فرضیه‌های تحقیق از اطلاعات صورتهای مالی و یادداشتهای همراه شرکت‌ها مندرج در

جدول شماره ۱: نرمال بودن اجزای خطا

سطح معنی داری	Z کولموگروف-اسمیرنوف	پارامترهای نرمال		تعداد مشاهده
		انحراف معیار	میانگین	
۰/۰۸۹	۱/۱۶۶	۰/۸۳۴۴	۰/۰۰۰	۴۳۰

LAG-CLA: تعداد بندهای قبل از بند اظهار نظر حسابرس

در گزارش حسابرسی مالی سال قبل می باشد.

## ۴- فرضیه پژوهش

میان سهم بازار موسسه حسابرسی و اظهار نظر حسابرس رابطه ای معنی دار وجود دارد.

## • عدم هم خطی متغیرهای مستقل: در این تحقیق،

عدم هم خطی متغیرهای مستقل هم با استفاده از آماره های تولرانس و عامل تورم واریانس (VIF) و هم با استفاده از ضریب همبستگی پیرسون مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج ناشی از ضریب همبستگی پیرسون به شرح جدول (۲) می باشد.

مطابق جدول شماره (۲)، از آن جا که ضریب همبستگی هر زوج از متغیرها کمتر از ۵۰ درصد می باشد، بنابراین همبستگی شدید میان متغیرهای مستقل وجود ندارد.

## ۵- یافته های پژوهش

آزمونهای رگرسیونی هنگامی معتبر هستند که از شرایط خاصی پیروی کنند. عمده ترین این شرایط عبارتند از:

## • نرمال بودن اجزای خطا: که در این تحقیق با

استفاده از آزمون گولموگروف-اسمیرنوف بررسی شده است. نتایج ناشی از این آزمون به شرح جدول (۱) می باشد.

با توجه به مقدار ۰/۰۸۹ موجود در ستون سطح معنی داری، در سطح خطای ۵٪ نرمال می باشد.

جدول شماره ۲: همبستگی میان متغیرهای مستقل

شرح	تعداد بندهای سال قبل	نرخ بازده دارائیهها	اندازه شرکت	حق الزحمه حسابرس	مالکیت حقیقی	سهم بازار	نسبت اهرمی	مدت تصدی حسابرس	تغییر حسابرس	زیان انباشته
تعدادبندهای سال قبل	۱	-۰/۱۷۴	۰/۰۱۴	۰/۱۹۳	۰/۱۵۱	۰/۰۴۱	-۰/۰۷۸	۰/۰۳	-۰/۰۰۹	۰/۱۸۷
نرخ بازده دارائیهها		۱	۰/۱۰۷	-۰/۰۸۸	-۰/۰۶۸	-۰/۰۱۷	-۰/۴۶۶	-۰/۰۰۷	-۰/۰۰۵	-۰/۲۸۵
اندازه شرکت			۱	۰/۶۷۳	-۰/۱۶	۰/۱۶۴	۰/۱۲۶	-۰/۰۱۳	۰/۰۲۹	-۰/۱۷۲
حق الزحمه حسابرس				۱	-۰/۰۷۷	۰/۳۸۵	-۰/۰۸۲	۰/۰۱۸	-۰/۰۴۲	-۰/۱۸۲
مالکیت حقیقی					۱	۰/۰۰۳	-۰/۰۲۴	-۰/۰۰۶	-۰/۰۰۶	-۰/۰۲۴
سهم بازار						۱	-۰/۱۴۷	۰/۲۰۹	-۰/۰۶۲	۰/۰۰۴
نسبت اهرمی							۱	-۰/۰۷۶	۰/۰۵۱	۰/۰۶۱
مدت تصدی حسابرس								۱	-۰/۵۴۸	۰/۰۸۳
تغییر حسابرس									۱	۰/۰۳۵
زیان انباشته										۱

سال قبل، زیان انباشته، حق الزحمه حسابرسی و سهم بازار، به ترتیب با سطح معنی داری ۰/۲، صفر، ۰/۳، ۱/۷ و ۴/۸ درصد رابطه معنی داری با اظهارنظر حسابرس دارند. از این رو فرضیه پژوهش در سطح اطمینان ۹۵ درصد پذیرفته می شود. مثبت بودن ضریب بتا استاندارد شده در متغیرهای مالکیت حقیقی، تعداد بندهای حسابرسی سال قبل، زیان انباشته و حق الزحمه حسابرسی نشان از وجود رابطه مثبت معنی دار میان متغیرهای فوق و تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهارنظر دارد.

## • مستقل بودن اجزای خطا: با استفاده از آماره

دوربین-واتسون بررسی می شود. نتایج مربوط به این آزمون در جدول شماره ۴ گزارش شده است.

بعد از بررسی فروض اساسی رگرسیون، مدل رگرسیونی مورد نظر جهت آزمون فرضیه تحقیق برآزش شد که خروجی های حاصل از این برآزش به شرح جدول (۳) می باشد. مقادیر سطح معنی داری در جدول شماره ۳ نشان می دهد در سطح خطای ۵٪ و یا در سطح اطمینان ۹۵٪، از بین ده متغیر تحقیق، متغیرهای مالکیت حقیقی، تعداد بندهای حسابرسی

جدول شماره ۳: آزمون فرضیه‌ها

شرح	ضرایب غیر استاندارد		ضریب استاندارد	آماره T	سطح معنی‌داری	آماره هم‌خطی	
	بتا	خطای استاندارد				عامل تورم (VIF)	تولرانس
مقدار ثابت	۳/۵۴-	۱/۸۲		-۱/۹۴	۰/۰۵۳		
تعدادبندهای سال قبل	۰/۵۳۸	۰/۰۷	۰/۵۱۹	۷/۶۳۵	۰/۰۰۰	۰/۴۷۸	۲/۰۹۲
سهم بازار	-۱/۵۹	۰/۷۹۹	-۰/۱۳۱	-۱/۹۹	۰/۰۴۸	۰/۵۱۳	۱/۹۴۷
نرخ بازده داراییها	-۰/۲	۰/۵۹۵	-۰/۰۲۷	-۰/۳۴۶	۰/۷۳	۰/۳۵۴	۲/۸۲۸
مالکیت حقیقی	۱/۶۷	۰/۵۳	۰/۱۹۷	۳/۱۶۷	۰/۰۰۲	۰/۵۷۲	۱/۷۴۹
حق الزحمه حسابرسی	۰/۵۵	۰/۲۲۸	۰/۱۹۶	۲/۴۱۷	۰/۰۱۷	۰/۳۳۶	۲/۹۷۲
زیان انباشته	۱/۴۷	۰/۴۸۳	۰/۲۰۱	۳/۰۵۵	۰/۰۰۳	۰/۵۱۲	۱/۹۵۳
نسبت اهرمی	۰/۰۳۲	۱/۳۱	۰/۰۰۲	۰/۰۲۴	۰/۹۸۱	۰/۲۶۵	۳/۷۶۷
اندازه شرکت	۰/۰۸	۰/۱۵۶	۰/۰۴۶	۰/۵۱۲	۰/۶۰۹	۰/۲۷۷	۳/۶۰۵
تغییر حسابرسی	-۰/۳۱	۰/۳۳۹	-۰/۰۵۵	-۰/۹۳	۰/۳۵۴	۰/۶۴۱	۱/۵۶۱
مدت تصدی حسابرسی	-۰/۰۱	۰/۰۶	-۰/۰۲۱	-۰/۲۷۵	۰/۷۸۴	۰/۳۷۳	۲/۶۷۹

گرفته شده در مدل، حدود ۶۰ درصد تغییرات متغیر وابسته را توجیح می‌کنند. در نهایت، مقدار دوربین-واتسون ۱/۹۴۱ نیز حکایت از مستقل بودن اجزای خطا دارد.

جدول شماره ۴: وضعیت کلی مدل برازش شده

آماره F	سطح معنی‌داری	R <sup>2</sup>	R <sup>2</sup> تعدیل شده	دوربین-واتسون
۱۳/۹۷۶	۰/۰۰۰	۰/۶۴۹	۰/۶۰۲	۱/۹۴۱

#### ۶- نتیجه‌گیری و بحث

نتایج این پژوهش نشان داد هر چه سهم بازار یک موسسه خصوصی حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی افزایش یابد، تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهارنظر نیز کاهش می‌یابد. این موضوع با نتایج تحقیق پیشین، از جمله تحقیق مای هو و ویل کینز<sup>۲۲</sup> (۲۰۰۳) مبنی بر این که سهم بیشتر در بازار حسابرسی، موجب ارتقای کیفیت حسابرسی می‌شود، مغایر است. شواهد پژوهش حاضر بیانگر آن است که در اختیار داشتن سهم بیشتر بازار حسابرسی توسط موسسات خصوصی فعال در جامعه حسابداران رسمی، موجب تنزل کیفیت حسابرسی از دیدگاه نوشتن بند حسابرسی می‌شود. احتمالاً این امر به دلیل آن است که موسسات حسابرسی برای از دست ندادن مشتری در بازار حسابرسی مطابق با میل صاحبکاران

اما منفی بودن ضریب بتا استاندارد شده در متغیر سهم بازار حاکی از وجود رابطه معنی‌داری منفی میان این متغیر و تعداد بندهای شرط در گزارش حسابرسی می‌باشد. به عبارت دیگر، هرچه سهم بازار موسسات حسابرسی بخش خصوصی افزایش می‌یابد، تعداد بندهای شرطی که آنها در قبل از بند اظهارنظر درج می‌کنند کاهش می‌یابد. این یافته را بدین گونه می‌توان تفسیر نمود که خصوصی سازی و در پی آن افزایش سهم بازار (و یا افزایش توان رقابتی موسسه) منجر به افت کیفیت حسابرسی شده است. اشاره مهمی که در این نتیجه نهفته است این است که: رقابت (یا شدت تمرکز) در بازار خدمات حسابرسی نیاز به کنترل دارد. لذا باید تمهیدات لازم برای جلوگیری از بزرگ شدن بی‌رویه موسسات حسابدار رسمی یا بروز اشکال ناسالم رقابت را فراهم آورد.

علاوه بر موارد فوق، همانگونه که در جدول (۳) دیده می‌شود، سطح معنی‌داری در متغیرهای سودآوری، اندازه شرکت، نسبت اهرمی، تغیر حسابرسی و مدت تصدی حسابرسی بالاتر از ۵٪ می‌باشد. بنابراین این متغیرها با اظهار نظر حسابرسی رابطه‌ی معنی‌داری ندارند.

اطلاعات جدول شماره (۴) در مورد وضعیت کلی مدل برازش شده نشان می‌دهد سطح معنی‌داری آماره F زیر ۵ درصد است، این موضوع بیانگر آن است که مدل رگرسیونی برازش شده در سطح اطمینان ۹۵ درصد دارای اعتبار است. علاوه بر این، با عنایت به این که میزان R<sup>2</sup> تعدیل شده، برابر ۶۰٪ است، می‌توان ادعا نمود که متغیرهای مستقل در نظر

## فهرست منابع

- \* آذین فر کاوه، حساس یگانه یحیی، سید مطهری مهدی، (۱۳۸۶). رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه حسابرس، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه علامه طباطبایی.
- \* ابراهیمی کردلر علی، سیدی سید عزیز، (۱۳۸۷). نقش حسابرسان مستقل در کاهش اقلام تعهدی اختیاری، بررسیهای حسابداری و حسابرسی، شماره ۵۴، صص ۱۶-۳.
- \* بنی مهد بهمن، مرادزاده فرد مهدی، زینالی مهدی، (۱۳۹۲). رابطه تغییر حسابرس مستقل و تغییر اظهار نظر حسابرسی، دانش حسابداری، شماره ۱۴ صص ۹۱-۱۰۸
- \* خداداد کاشی فرهاد، (۱۳۸۸). دیدگاههای مختلف در مورد مفهوم و نظریه رقابت و تطبیق آن با وضعیت رقابت در بخش صنعت ایران، فصلنامه پژوهشها و سیاستهای اقتصادی، سال هفدهم، شماره ۵۱، صص ۴۰-۲۵.
- \* نونهال نهر علی اکبر، جبارزاده کنگرلویی سعید، پورکریم یعقوب، (۱۳۸۹). رابطه بین کیفیت حسابرس و قابلیت اتکای اقلام تعهدی، بررسیهای حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۷، شماره ۶۱، صص ۷۰-۵۵.
- \* Abidin, S., V. Beattie, and A. Goodacre. 2010. Audit market structure, fees and choice in a period of structural change: Evidence from the UK—1998–2003. *British Accounting Review* 42 (3): 187–206.
- \* 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.
- \* Carson, E., Simnett, R., Soo, B. S. and Wright, A. M. (2012) Changes in Audit Market Competition and the Big N Premium, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 31, No. 3, pp. 47–73
- \* Chaney, P., D. C. Jeter, and P. E. Shaw. 2003. The impact on the market for audit services of aggressive competition by auditors. *Journal of Accounting and Public Policy* 22 (6): 487–516.
- \* Chambers, D. and Payne, J. (2011) "Audit quality and accrual persistence: evidence from the pre- and post-Sarbanes-Oxley periods", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 26 Iss: 5, pp.437 – 456.
- \* Chen Charles J P, Xijia Su, Xi Wu.(2010) Auditor Changes Following a Big Merger with a Local Chinese Firm: A Case Study, *Auditing*. Vol.29, Iss.1; pp.32-41
- \* Chena Ching-Lung, Gili Yenb and Fu-Hsing Chang (2009) Strategic auditor switch and financial distress prediction – empirical findings from the TSE-listed firms, *Applied Financial Economics*.No 19, pp 59-72.
- \* Craswell, j. stocks and Laughton (2002), Auditor independence and fee dependence. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 33, pp. 253-275.

گزارش خود را تنظیم می کنند تا در بازار باقی بمانند. این موضوع می تواند استقلال حسابرس را در راستای اعتبار بخشی به صورتهای مالی دچار خدشه نماید.

از طرف دیگر یافته های پژوهش رابطه مثبت میان حق الزحمه حسابرسی و تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهار نظر را تایید می نمایند. به بیان دیگر شواهد این تحقیق نشان می دهد هر چه حق الزحمه حسابرسی افزایش یابد در آن صورت تعداد بندهای حسابرسی نیز افزایش خواهد یافت. رابطه مستقیم میان حق الزحمه حسابرسی و تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهار نظر، بیانگر آن است که افزایش حق الزحمه حسابرسی موسسات حسابرسی موجب بهبود کیفیت حسابرسی در راستای ارتقای وظیفه اعتبار بخشی حسابرسی می شود. این یافته با نتایج تحقیقاتی چون چمبرز و پابن (۲۰۱۱)، کراسول و همکاران (۲۰۰۲)، فاروجیا و بالدچینو (۲۰۰۵) و گیگر و همکاران (۲۰۰۵) مطابقت دارد. این موضوع را می توان این گونه تفسیر نمود که: با افزایش حق الزحمه حسابرسی در موسسات حسابرسی بخش خصوصی، حسابرسان وقت بیشتری را صرف حسابرسی نموده و این خود موجب افزایش کیفیت حسابرسی می شود.

علاوه موارد فوق، یافته های پژوهش نشان می دهد که تعداد بندهای حسابرسی سال قبل، مالکیت حقیقی و زیان انباشته بر اظهار نظر حسابرس تاثیرگذار است. در این راستا هر چه مالکیت حقیقی، تعداد بندهای حسابرسی سال قبل و زیان انباشته بیشتر می شود، آن گاه تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهار نظر افزایش می یابد.

با توجه به یافته های تحقیق، به جامعه حسابداران رسمی پیشنهاد می شود در بررسی و ارزیابی کیفیت حسابرسی موسسات حسابرسی، سهم بازار هر موسسه حسابرسی را به عنوان یک متغیر تاثیرگذار مد نظر قرار دهند. هم چنین موضوع افزایش حق الزحمه حسابرسی را از طریق افزایش نرخ واحد یا مینا، به منظور ارتقای کیفیت حسابرسی را مورد توجه قرار دهند. یکی از محدودیت های این تحقیق عدم دسترسی به داده های مربوط به متغیر رابطه مداری میان حسابرس و مدیر و یا سهامداران عمده واحدهای مورد رسیدگی می باشد. از این رو در این تحقیق، اثر این متغیر بر رابطه میان سهم بازار و اظهار نظر حسابرس بررسی نشده است. برای تحقیقات آتی نیز پیشنهاد می شود تا اثر روابط حسابرس - سهامدار عمده یا مدیر واحد مورد رسیدگی بر اظهار نظر حسابرس بررسی گردد.



### یادداشت‌ها

- <sup>1</sup> - DeAngelo
- <sup>2</sup> - Zeff
- <sup>3</sup> - Mayhew and Wilkins
- <sup>4</sup> - Chaney et al.
- <sup>5</sup> - Kallapur et al.
- <sup>6</sup> - Numan and Willekens.
- <sup>7</sup> - Polimeni et al.
- <sup>8</sup> - Hackenbrack et al.
- <sup>9</sup> - Jeter and Shaw
- <sup>10</sup> - Maher et al.
- <sup>11</sup> - Sanders et al.
- <sup>12</sup> - Hay and Knechel
- <sup>13</sup> - Dunn et al.
- <sup>14</sup> - Abidin et al.
- <sup>15</sup> - Boone et al.
- <sup>16</sup> - Carson et al.
- <sup>17</sup> - Newton et al.
- <sup>18</sup> - Chen et al.
- <sup>19</sup> - Chena et al.
- <sup>20</sup> - Griffin and Lont.
- <sup>21</sup> - Rani Hoitash et al.
- <sup>22</sup> - Mayhew and Wilkins

- \* DeAngelo, L. 1981. Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics* 3 (3): 183–199.
- \* Dunn, K., M. Kohlbeck, and B. W. Mayhew. 2011. The impact of the Big 4 consolidation on audit market share equality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 30: 49–73.
- \* Farrugia, J. and J. Baldacchino (2005), "qualified audit reports in Malta" *Managerial Auditing Journal*, 20(8), pp. 823–43.
- \* Griffin, Paul A. and David H. Lont (2011) Audit fees around dismissals and resignations: Additional evidence, *Journal of Contemporary Accounting & Economics* 7. PP. 65–81.
- \* Hackenbrack, K., K. L. Jensen, and J. L. Payne. 2000. The effect of a bidding restriction on the audit services market. *Journal of Accounting Research* 38 (2): 355–374.
- \* Hay, D., and W. R. Knechel. 2010. The effects of advertising and solicitation on audit fees. *Journal of Accounting and Public Policy* 29 (1): 60–81.
- \* Kallapur, S., S. Sankaraguruswamy, and Y. Zang. 2010. Audit Market Concentration and Audit Quality. Working paper, Indian School of Business, National University of Singapore, Singapore Management University.
- \* Kalpur, S., Sankaraguruswamy, S. and Zang, Y (2008) "Audit market competition and Audit Quality" working paper, www.ssrn.com.
- \* Jeter, D. C., and P. E. Shaw. 1995. Solicitation and auditor reporting decisions. *The Accounting Review* 70(2): 293–315.
- \* Maher, M. W., P. Tiessen, R. Colson, and A. J. Broman. 1992. Competition and audit fees. *The Accounting Review* 67 (1): 199–211.
- \* Mayhew, B., and M. Wilkins. 2003. The impact of audit firm industry specialization on fees charged to firms going public. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 22 (September): 33–52.
- \* Newton, N. J., Wang, D., and Wilkins, M. S., (2013) Does a Lack of Choice Lead to Lower Quality? Evidence from Auditor Competition and Client Restatements, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 32, No. 3, pp. 31–67.
- \* Numan, W. and Willekens M., (2012) An empirical test of spatial competition in the audit market, *Journal of Accounting and Economics* 53, 450–465.
- \* Polimeni, R. S., J. A. Burke, and D. Benyaminy. 2010. CPA firms going green: The paperless accountant. *The CPA Journal* 80 (11): 66–71.
- \* Rani Hoitash, Ariel Markelevich and Charles A. Barragato. (2007). "Auditor fees and audit quality". *Managerial Auditing Journal*, Vol. 22 No. 8, pp. 761–786.
- \* Sanders, G., A. Allen, and L. Korte. 1995. Municipal audit fees: Has increased competition made a difference? *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 14 (1): 105–114.
- \* Zeff, S. 2003a. How the U.S. accounting profession got where it is today: Part I. *Accounting Horizons* 17(3): 189–205.
- \* Zeff, S. 2003b. How the U.S. accounting profession got where it is today: Part II. *Accounting Horizons* 17(4): 267–286