

## تأثیر ویژگی های صنعت صاحبکار بر کیفیت حسابرسی

فرشته نظری<sup>۱</sup>

مریم صفرپور<sup>۲\*</sup>

داوود گرجی زاده<sup>۳</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۵/۰۱ تاریخ چاپ: ۱۴۰۰/۰۵/۲۰

### چکیده

هدف این پژوهش بررسی تأثیر ویژگی های صنعت صاحبکار بر کیفیت حسابرسی می باشد. این پژوهش از لحاظ هدف کاربردی و از لحاظ ماهیت، یک پژوهش توصیفی با تأکید بر روابط همبستگی است. داده های مورد نیاز جهت محاسبه متغیرهای پژوهش، از بانک اطلاعاتی «ره آورد نوین» استخراج شده است. به منظور نیل به این هدف ۹۶۶ سال-شرکت (۱۳۸ شرکت برای هفت سال) مشاهده جمع آوری شده از گزارشات مالی سالیانه شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در طی دوره زمانی ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۸ مورد آزمون قرار گرفته اند. به منظور تخمین این مدل از تکنیک رگرسیون لجوجیت استفاده می شود. یافته های پژوهش نشان می دهد که رقابت بازار محصول در صنعت و همگنی عملیاتی شرکت های موجود در صنعت بر کیفیت حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری دارند.

### واژگان کلیدی

ویژگی های صنعت صاحبکار، کیفیت حسابرسی

۱- دانشجو کارشناسی ارشد حسابرسی، موسسه آموزش عالی ناصر خسرو، ساوه، ایران. (nazari.f@hnhk.ac.ir)

۲- مدرس گروه حسابداری و مدیریت، موسسه آموزش عالی ناصر خسرو، ساوه، ایران. (m.safarpour@hnhk.ac.ir\*)

۳- مدرس گروه حسابداری و مدیریت، موسسه آموزش عالی ناصر خسرو، ساوه، ایران. (d.gorjizadeh@hnhk.ac.ir)

## ۱. مقدمه

در دنیای صنعتی امروز وجود اطلاعات مالی قابل اتکا از اهمیت حیاتی برخوردار است. اقتصاد بسیاری از کشورها در کنترل شرکت‌های سهامی بزرگی قرار دارد که سرمایه مورد نیاز خود را از میلیون‌ها سرمایه‌گذار تامین کرده‌اند. سرمایه‌گذاران که پس‌اندازهای خود را در اختیار شرکت‌های سهامی قرار داده‌اند با توجه به صورت‌های مالی سالیانه یا فصلی که توسط شرکت‌ها انتشار می‌یابد از استفاده درست و موثر وجوه سرمایه‌گذاری شده خود اطمینان حاصل می‌کنند، اطلاعات منعکس در صورت‌های مالی زمانی برای استفاده‌کنندگان مفید و موثر است که از ویژگی‌های کیفی لازم برخوردار باشد. یکی از ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی، قابلیت اعتماد است. اطلاعات مالی هنگامی قابل اعتماد و اتکاست که آثار مالی معاملات و سایر رویدادهای مالی به گونه‌ای بی‌طرفانه اندازه‌گیری شده و نتایج اندازه‌گیری‌ها معتبر و قابل تایید مجدد باشد. حسابرسی گزارش‌های مالی باعث ارتقای کیفیت آنها می‌گردد و کیفیت بالای حسابرسی بر این مهم می‌افزاید (حاجیها و قانع، ۱۳۹۵). پس از جنگ جهانی دوم روند تلاش و کوشش دولت‌ها به منظور بالا بردن سطح رفاه اجتماعی - اقتصادی مردم شتاب بالاتر و بیشتری یافت. ارگان‌های برنامه‌ریز در طول این مدت، با استفاده از روش‌ها و ابزارهای متعدد و گوناگون، بی‌وقفه به منظور ارتقا کیفی و کمی سطح زندگی مردم در جوامع گوناگون تلاش کرده‌اند. روش‌های حسابرسی و سیستم‌های حسابداری در جهت تهیه اطلاعات و گزارشات مالی به موقع و مناسب و نیز مورد اطمینان به منظور تصمیم‌گیری در امر برنامه‌ریزی، یکی از ابزارهایی است که در این راستا مورد توجه قرار گرفته است. با توجه به اینکه یکی از ارکان لازم و ضروری به منظور برنامه‌ریزی و توسعه اقتصادی اطلاعات دقیق، تأیید شده و قابل اطمینان است لذا حساب‌برسان از طریق اعتباردهی به گزارشات مالی اساس و بنیان اطمینان به اطلاعات و داده‌های حسابداری را فراهم می‌آورند و از طرفی کیفیت حسابرسی وسیله‌ای است که حساب‌برسان برای اعتباردهی، برنامه‌ریزان اقتصادی و نیز دیگر استفاده‌کنندگان به منظور اطمینان بیشتر به صورت‌ها و گزارشات مالی نیازمند آن هستند (لاونسون<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۰۷)

وظیفه حسابرس اعتبار بخشی به صورت‌ها و گزارشات مالی می‌باشد که در سایه وجود کیفیت خوب آن میسر می‌گردد. حساب‌برسان مستقل وظیفه اظهار نظر نسبت به این صورت‌ها و گزارشات مالی را دارند که باید به صورت خیلی با کیفیت انجام دهند زیرا ایفای این مسئولیت مهم متضمن ارائه خدمات مطمئن و تایید شده به جامعه می‌باشد. حساب‌برسان برای اینکه بتوانند مسئولیت خود را به درستی انجام داده و به صورت‌های مالی شرکت اعتبار ببخشند باید همواره از معیارهای کیفیت حسابرسی استفاده و نهایت بهره را جویند. می‌توان چنین گفت که اطلاعات معتبر نقش مهم و اساسی در جهت بهبود و توسعه اقتصادی دارد. (ارباب سلیمانی و نفری، ۱۳۸۴).

ویژگی‌های صنعت شامل مشخصات مربوط به هر صنعت می‌باشد، در این پژوهش دو عامل رقابت بازار محصول، همگنی عملیاتی شرکت‌های موجود در صنعت مورد بررسی قرار می‌گیرد. ایجاد مزیت رقابتی تعیین عامل‌هایی است که شرکت را نسبت به آنچه که رقا در آن قرار دارند و میزانی که از سهم بازار دارند در شرایط بهتری قرار می‌دهد. یک شرکت زمانی دارای مزیت رقابتی است که دارای منابع و قابلیت مشخصی باشد که منحصر به فرد بوده و تقلید آن‌ها مشکل بوده و بتواند محصولاتی به بازار ارائه دهد که ارزش بسیار زیادی را در مقایسه با رقا برای مشتری فراهم می‌کند. مزیت رقابتی را می‌توان

به این صورت تعریف کرد: زمانی که شرکت راهبرد مشخصی را اجرا می کند که رقبا به تقلید آن نیستند و یا این که تقلید آن برای رقبا بسیار پرهزینه است. زمانی که رقبا نتوانند این راهبرد ارزش زای شرکت را تقلید کنند، شرکت به مزیت رقابتی دست یافته است. مزیت رقابتی را می توان ارزشی دانست که شرکت به مشتری ارائه میکند و مشتری به دلیل ارزشی که شرکت برای او دارد به شرکت وفادار می ماند. در واقع این ارزش آفرینی شرکت برای مشتری باعث میشود که مشتری، از بین رقبا، شرکتی را که ارزش بیشتری برای او فراهم می کند، انتخاب نماید (محمودی و بهمنی، ۱۳۹۸).

موضوع دیگری پیرامون بازار، تعریف و تعیین حدود و ساختار صنعت است. در مورد تعریف دقیق صنعت اختلاف نظر های زیادی وجود دارد. صنعت دارای تعریف های متعددی است که بر اساس قابلیت های جایگزینی محصولات، تکنولوژی تولید، فرایند تولید و محدوده های جغرافیایی ارائه شده اند. در پژوهش های تجربی انجام گرفته در این حوزه، برای تعیین و تشخیص مرز های بازار از طبقه بندی استاندارد صنایع<sup>۱</sup> کلیه فعالیت های اقتصادی (ISIC) استفاده می شود. در این طبقه بندی بیشتر بر شباهت مراحل تولید تأکید شده است، البته معایب و محاسن هایی نیز برای آن عنوان می کنند. از آن جای که قیمت سهام شرکتهای، منعکس کننده ارزش جاری ناشی از جریانهای نقدی آن شرکت می باشد؛ در نتیجه اگر شرکت در یک صنعت با تولیدات همگن به فعالیت پردازد، (به عبارت دیگر اگر شرکتی در یک صنعتی فعالیت داشته باشد که از لحاظ تکنولوژی و پیچیدگی های و روشهای تولید، محصولات مشابهی را تولید کند) در اثر رقابت با دیگر شرکتهای هم گروه و تولیدات مشابه در بازار، میزان جریان نقدی شرکت و به تبع آن قیمت سهام شرکت نیز تغییر می کند. البته این تغییر قیمت ممکن است، باتغییرات قیمت در کل صنعت همسو باشد. برای بررسی این تغیرات می باید صنایع را به شکل استاندارد طبقه بندی کرد. در نتیجه برای رسیدن به اهداف پژوهش از سیستم طبقه بندی (ISIC) استفاده می شود. (کاهان، ۱۹۹۲)

شرکت ها تصمیمهای عملیاتی مختلفی را اتخاذ می کنند. برای نمونه، آنها تحقیقات بازاریابی اولیه را انجام می دهند، محصول های جذابی را ارائه می کنند، درباره مقدار تولید و قیمت فروش تصمیم می گیرند، محصولاتشان را تبلیغ می کنند، تأمین مالی را انجام می دهند، سپس شروع به تولید می کنند و سرانجام، محصول ها را به مصرف کنندگان می فروشند. ماهیت رقابت در بازارهای محصول تقریباً بر رفتار شرکت ها در تمامی مراحل تأثیر می گذارد. سیاست های بازار محصول شرکتهای، بر سود، جریانهای نقدی آزاد و ارزشیابی سرمایه گذاران از این جریانهای نقدی نیز تأثیرگذار است. (داتا و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۳).

از دیدگاه هیات تدوین استانداردهای بین المللی، مشکلات پیچیدگی ناشی از موارد زیر است: ۱- تعدد ابزارهای مالی اندازه گیری حسابداری ۲- حسابداری پوشش ریسک ۳- دامنه استانداردهای حسابداری در خصوص ابزارهای مالی و تعریف ابزارهای مالی ۴- عدم شناخت ابزارهای مالی ۵- ارائه و افشا و سایر موضوعات از قبیل واحد حسابداری. برای مثال به کار بردن رویه صحیح حسابداری تحصیل یک واحد اقتصادی توسط واحد اقتصادی دیگر، مسائل حسابداری پیچیده و مهمی را ایجاد می کند و یا افزایش تعداد محصول شرکت می تواند منجر به افزایش فرآیند مدت زمان تهیه بهای تمام شده محصولات گردد. حسابرسان باید اعمال مراقبت های حرفه ای لازم را در تمام مراحل حسابرسی رعایت نمایند زیرا وقوع اشتباه

درحسابداری امری اجتناب ناپذیراست و عواملی چون تنوع و پیچیدگی موضوعات، حجم زیاد کار، خستگی، کسالت، بی‌اطلاعی، بی‌دقتی و عملیات تکراری احتمال اشتباه را افزایش می‌دهد و در صورتی که این تحریف توسط حسابرس کشف نشود ممکن است آثار زیان باری بر تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان بگذارد که این امر امکان طرح دعاوی حقوقی علیه حسابرسان را افزایش می‌دهد و منجر به تغییر حسابرس می‌شود. (صالحی، ۱۳۹۶)

ضرورت انجام این پژوهش از این جهت حائز اهمیت است که نتایج این پژوهش به عنوان یک پژوهش جدید می‌تواند اطلاعات سودمندتری در مقایسه با پژوهش‌های پیشین در اختیار تحلیل‌گران و سرمایه‌گذاران و مدیران شرکت‌ها قراردهد، چرا که سرمایه‌گذاران همواره نگران منافع خود در شرکت هستند و کیفیت بهتر حسابرسی موجب بالارفتن اطمینان بخشی به گزارشات مالی می‌شود. نتایج این تحقیق می‌تواند موجب بسط مبانی نظری متون مرتبط با اهمیت و محتوای اطلاعاتی گزارشگری مالی، ویژگی‌های صنعت و کیفیت حسابرسی گردد. با توجه به مطالب بیان شده، پژوهش حاضر در پی پاسخی به سؤال زیر است که ویژگی‌های صنعت بر کیفیت حسابرسی چه تأثیری دارد؟

## ۲. مبانی نظری و ادبیات پژوهش

حسابرسان مستقل، به دلیل ارائه خدمات حسابرسی، نقش مهمی در جهت حفظ منافع عمومی در بازارهای سرمایه ایفا می‌کنند. گزارش‌های حسابرسی، یکی از مواردی است که به عنوان راهنمای سرمایه‌گذاران، در هنگام تصمیم‌گیری استفاده می‌شود و کیفیت پایین این گزارش‌ها، می‌تواند به تخصیص نامناسب منابع در جامعه منجر شود. ایفای نقش، به عنوان حافظ منافع جامعه، مستلزم این است که حسابرس در مقابل صاحب کار خود، مستقل باقی بماند. درحقیقت، کیفیت و اعتبار گزارش حسابرسی، به میزان استقلال حسابرس از صاحبکار خود بستگی دارد؛ اما در عمل، نفوذ مدیریت شرکت مورد رسیدگی، بر مسائل مربوط به انتخاب و ارائه اطلاعات به حسابرس، به همراه انگیزه‌های بالای مدیریت برای دستیابی به اهداف تعیین شده یا عبور از آن‌ها، موانع مهمی بر سر راه مستقل باقی ماندن حسابرسان محسوب می‌شوند. ورشکستگی شرکت‌های بزرگ در ابتدای قرن حاضر، موجب شد تا موضوع قابلیت اتکای صورت‌های مالی، مورد توجه افکار عمومی واقع شود. با این که مسئولیت اصلی تهیه صورت‌های مالی دقیق و عاری از خطا و اشتباه به عهده هیأت مدیره شرکت‌ها است؛ اما این ورشکستگی‌ها، سوال‌های زیادی درباره کیفیت حسابرسی و استقلال حسابرسان به وجود آورد. قانون‌گذاران و تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری و حسابرسی در تلاش هستند تا از طریق وضع قوانین موثر بر استقلال حسابرسان، کیفیت حسابرسی را افزایش دهند. به طور کلی، قانون‌گذاران و فعالان بازار سرمایه، علاقه مند به دانستن این موضوع هستند که آیا ویژگی‌های صنعت می‌تواند باعث تغییر در کیفیت حسابرسی شود؟ بررسی ادبیات و مبانی نظری پژوهشی نشان می‌دهد که تاکنون پژوهشی در زمینه تأثیر ویژگی‌های صنعت بر کیفیت حسابرسی صورت نگرفته است بنابراین به منظور توسعه مبانی نظری پژوهش در حوزه حسابرسی، انجام پژوهشی در این زمینه ضروری است. وجود تضاد منافع، توسعه فناوری ارتباطات و گسترش روزافزون شرکت‌ها و واحدهای اقتصادی موجب به وجود آمدن نیازهای نظارتی می‌گردد. چیزی که سبب شده تا حرفه حسابرسی به آرامی تلاش بکند تا از قافله عقب نماند و همگام و همسو با تغییرات و تحولات فناوری در جهت نیازهای جامعه حرکت بکند، انقلاب اطلاعات و مسئله جهانی شدن اقتصاد است. استفاده‌کنندگان به منظور تصمیم‌گیری به اطلاعات گوناگونی از جمله اطلاعات مالی در خصوص بنگاه اقتصادی

نیازمند هستند. مهم ترین و اساسی ترین مجموعه اطلاعات مالی همین گزارشات مالی محسوب می شوند. ولی موضوع اساسی تردید در خصوص قابلیت اتکای داده ها و اطلاعات مزبور می باشد که سرچشمه گرفته از تضاد منافع است. بغیر از تضاد منافع موضوعات دیگری همچون عدم دسترسی مستقیم استفاده کنندگان به داده ها و اطلاعات سبب تقاضا به منظور خدمات حسابرسی مستقل گردیده است. لذا ارزیابی کیفیت داده ها و اطلاعات به منظور استفاده کنندگان یکی از نقش های حسابرسی، است و از آن جا که مشاهده کیفیت حسابرسی در عمل بسیار سخت می باشد همواره انجام تحقیقات در این خصوص با مشکلات فراوانی روبرو بوده است. دی آنجلو در سال ۱۹۸۱ تعریفی را برای کیفیت حسابرسی ارائه نمود که امروزه متداول ترین تعریف در این خصوص می باشد. وی در این تعریف کیفیت حسابرسی را بدین صورت تشریح نموده است: سنجش بازار از امکان این که اولا حسابرس موفق به کشف و شناسایی موارد تحریفات مهم و با اهمیت در سیستم حسابداری صاحب کار و یا صورت های مالی شود؛ ثانيا پس از کشف این تحریف با اهمیت و مهم اقدام به گزارش آن نماید. در مورد اول شایستگی حسابرس است که احتمال کشف موارد تحریفات مهم و با اهمیت توسط حسابرس را مشخص می کند و در مورد دوم استقلال حسابرس است که احتمال گزارش موارد تحریفات مهم و با اهمیت کشف شده توسط حسابرس را تحت الشعاع قرار می دهد. پژوهشات چند سال اخیر نشان می دهند که میان کیفیت گزارش حسابرسی و نوع صنعت مورد تخصص حسابرس یک رابطه مثبت وجود دارد. در واقع حسابرسانی که تخصص لازم در صنعت مورد نظر دارند با توجه به داشتن قدرت بیشتر در کشف و برخورد با مشکلات خاص آن صنعت می توانند با کیفیت بالاتری حسابرسی را انجام دهند. همچنین هر اندازه مؤسسه حسابرسی تجربه بالاتری در صنعت خاصی داشته باشد، به سبب شکل گیری شهرت مثبت، تمایل زیادتری به ارائه کردن خدمات حسابرسی با کیفیت بالاتر پیدا می نماید (دان و همکاران، ۲۰۰۰).

محیط رقابتی امروز به دلیل این که به شدت در حال تغییر بوده و نوع تغییرات نیز بسیار متنوع شده است، نیازمند قابلیت هایی هستند که بتوانند برای شرکت ها مزیت رقابتی پایدار را به وجود آورند. بسیاری از پژوهشگران پیشنهاد می کنند که اگر با توجه به شرایط تغییر یافته کنونی شرکتها بخواهند که از مزیت رقابتی گذشته استفاده کنند، نمی توانند با شرکتهای پیشرو رقابت کنند، لذا باید به سمت کسب و حفظ قابلیت های رقابتی پویا حرکت نمایند؛ بنابراین، نرخ سرعت تغییرات در کسب و کار، جامعه و جهان، ضرورت جستجو برای انعطاف پذیری را ایجاد می نماید. نتیجه این شتاب تغییرات، ادغام بازارهای بزرگ، ظهور ناپیوستگی تکنولوژیکی، تحولات قانونی، تقسیم بندی زنجیره تامین و عدم مداخله، تغییرات ناگهانی در سلیقه مصرف کننده و انبوهی از رقبای غیرسنتی می باشد. برخلاف این محیط تلاطم، حیات و باقی ماندن به سازگاری با پاسخ های واکنشی پشت پاسخ های فعال و هم تسلیم شدن به پیش بینی و نوآوری ادامه دار بستگی دارد. منابع سنتی مزیت رقابتی اقتصادی، کنترل از طریق ادغام عمودی و حتی فرهنگ های منسجم در طول زمان، ساختار شفاف و منعطف و سازمان هایی با فرهنگ سیال متمایل به آزمایش خلاقیت های جدید را از بازارهای اقتصادی دور نگه داشته اند (وانگ و همکاران، ۲۰۱۵،<sup>۳</sup>).

پژوهشات چند سال اخیر نشان می‌دهند که میان کیفیت گزارش حسابرسی و نوع صنعت مورد تخصص حسابرس یک رابطه مثبت وجود دارد. در واقع حسابرسانی که تخصص لازم در صنعت مورد نظر دارند با توجه به داشتن قدرت بیشتر در کشف و برخورد با مشکلات خاص آن صنعت می‌توانند با کیفیت بالاتری حسابرسی را انجام دهند. همچنین هر اندازه مؤسسه حسابرسی تجربه بالاتری در صنعت خاصی داشته باشد، به سبب شکل‌گیری شهرت مثبت، تمایل زیادتری به ارائه کردن خدمات حسابرسی با کیفیت بالاتر پیدا می‌نماید (دان و همکاران، ۲۰۰۰).

### پیشینه داخلی

کردلر و همکاران (۱۳۹۵) در پژوهشی با عنوان تأثیر انحصار یا رقابت صنعت بر قیمت‌گذاری خدمات حسابرس مستقل، به صورت تجربی و با استفاده از اطلاعات ۹۶ شرکت پذیرفته شده در بورس تهران طی بازه زمانی ۱۳۹۴-۱۳۸۸ خدمات حسابرسی مستقل را بررسی کرده و نشان می‌دهد که بین حق الزحمه حسابرسی و رقابت پذیری صنایع رابطه منفی و معناداری وجود دارد. به بیانی دیگر حسابرسان برای آن دسته از صاحبکاران خود که در صنایع با درجه رقابت پذیری بالا فعالیت می‌کنند حق الزحمه کمتری صورتحساب می‌نمایند.

پیاب نما و خلیق خیاوری (۱۳۹۶) در پژوهشی با عنوان تأثیر تغییر حسابرس بر کیفیت حسابرسی را در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بررسی نموده است. هدف اصلی تحقیق پاسخ به این سوال بود که آیا بین تغییر حسابرس و کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد برای بررسی کیفیت حسابرسی متغیرهای تحریف مالیاتی، تحریف ناشی از اشتباه در بکارگیری رویه‌های حسابداری به عنوان متغیر وابسته استفاده شده است. دو گروه نمونه شامل ۵۶ شرکت به عنوان گروه آزمون و تعداد ۵۶ شرکت دیگر به عنوان گروه کنترل برای یک دوره ۴ ساله، طی سال‌های ۹۴-۹۱ مورد مطالعه قرار گرفتند. داده‌های مورد نیاز تحقیق شامل نسبت موفقیت کشف تحریف قبل و بعد از تغییر حسابرس می‌باشد. برای آزمون فرضیه‌های تحقیق از روش مقایسه میانگین زوجی استفاده شده است. نتایج تحقیق نشان می‌دهد تغییر حسابرس با کشف تحریف‌های مالیاتی و تحریف ناشی از اشتباه در بکارگیری رویه‌های حسابداری رابطه معناداری دارد و باعث افزایش نسبت موفقیت کشف این تحریف‌ها شده است.

احد پور و ایمان زاده (۱۳۹۸) در پژوهشی با عنوان بررسی رابطه بین ارزیابی میزان تأثیر چرخش حسابرسان بر کیفیت حسابرسی با در نظر گرفتن تغییر در مدیریت در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار می‌باشد. با توجه به فقدان اجماع عمومی بر سر تأثیر چرخش حسابرس بر کیفیت حسابرسی در ادبیات حسابداری، قانون‌گذاران و کاربران صورت‌های مالی علاقه‌مند به دانستن این موضوع هستند که آیا کاهش چرخش حسابرس می‌تواند باعث کاهش کیفیت حسابرسی شود در واقع، یکی از شاخص‌های اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی و توانایی نظارت آن، دوره تصدی حسابرس است. هر چه دوره تصدی حسابرس بیشتر باشد، شناخت او از صاحبکار و تخصص او در آن صنعت خاص بیشتر شده و موجب افزایش کیفیت حسابرسی خواهد شد. جامعه آماری در این تحقیق شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بین سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۶ بوده که با توجه به انتخاب نمونه‌ها از روش حذف سیستماتیک تعداد ۶۸ شرکت به عنوان نمونه آماری در نظر گرفته شد. این تحقیق از نوع شبه تجربی است و از نظر هدف کاربردی می‌باشد، همچنین به منظور جمع‌آوری داده‌ها و اطلاعات از روش میدانی (بانک

های اطلاعاتی و نرم افزار ره آورد نوین) استفاده شده است. نتایج تحقیق نشان می دهد که یک رابطه مثبت و معنی دار بین چرخش حسابرسان بر کیفیت حسابرسی با در نظر گرفتن تغییر در مدیریت در شرکت ها وجود دارد.

هاشمی نیا و حیرانی (۱۳۹۹) در پژوهشی با عنوان تاثیر چرخش اجباری حسابرس و اندازه موسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران میباشد. جهت انجام بررسی های مورد نظر، ۸۶ شرکت موجود در بورس اوراق بهادار در طی سال های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۵ به عنوان نمونه انتخاب شده و برای آزمون فرضیه ها از روش داده های ترکیبی (تابلویی) استفاده شده است. نتایج نشان داد که چرخش موسسه حسابرسی تاثیر مثبت و معنی داری بر کیفیت حسابرسی دارد؛ به عبارت دیگر تغییر موسسه حسابرسی باعث بهبود کیفیت حسابرسی میشود. همچنین نتایج حاکی از آن است که رابطه مثبت و معنی داری بین اندازه موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی وجود دارد در نتیجه هر دو فرضیه این پژوهش مورد تایید قرار می گیرد.

### پیشینه خارجی

لاورنس و همکاران (۲۰۱۱)، به مطالعه این موضوع پرداختند که آیا می توان تفاوت کیفیت حسابرسی چهار موسسه بزرگ در مقابل چهار موسسه غیر بزرگ را به مشخصات صاحبکاران نسبت داد؟ در این بررسی از موضوعات کیفیت حسابرسی، ارقام تعهدی اختیاری، هزینه حقوق صاحبان سهام پیش بینی شده و صحت پیش بینی تحلیلگر استفاده شده است. نتایج نشان می دهد که تفاوت در این موارد بین چهار موسسه بزرگ و چهار موسسه غیر بزرگ حسابرسان تا حد زیادی با خصوصیات صاحبکاران و به طور خاص با اندازه صاحبکار منطبق است.

لئو و همکاران (۲۰۱۷) در پژوهشی با عنوان «رقابت بازار محصول، مالکیت دولتی، راهبری شرکتی و عملکرد شرکت» به این نتیجه رسیدند که زمانی که رقابت بازار محصول بالاتر است عملکرد شرکت پایین تر است نتایج همچنین نشان می دهد که مالکیت دولتی و راهبری شرکتی خوب تأثیر منفی رقابت بازار محصول بر عملکرد شرکت را تعدیل می کند.

عبده و وارلا (۲۰۱۷) در پژوهشی با عنوان «رقابت در بازار محصول، نوسانات سیستماتیک و نوسانات خاص شرکت» به این نتیجه رسیدند که رقابت در بازار محصول باعث افزایش نوسانات غیر سیستماتیک نسبت به نوسانات سیستماتیک می گردد.

قیرنی و استوارت (۲۰۱۹) در پژوهشی با عنوان «ویژگی های صنعت صاحبکار و تغییر حسابر» به این نتیجه رسیدند، رقابت بازار محصول بالاتر و همگنی عملیاتی بالاتر صنعت بر تغییر حسابر تأثیر مثبتی دارد.

ژانگ (۲۰۱۹) در پژوهشی با عنوان «ویژگی های صنعت صاحبکار و کیفیت حسابر» به این نتیجه رسیدند رقابت بازار محصول بالاتر و همگنی عملیاتی بالاتر صنعت بر کیفیت حسابرسی تأثیر مثبتی دارد.

### فرضیه:

فرضیه اصلی: ویژگی های صنعت بر کیفیت حسابرسی تأثیر معناداری دارد.

فرضیه فرعی ۱: رقابت بازار محصول در صنعت بر کیفیت حسابرسی تأثیر معناداری دارد.

فرضیه فرعی ۲: همگنی عملیاتی شرکت های موجود در صنعت بر کیفیت حسابرسی تأثیر معناداری دارد.

4 Lawrence et al

5 Abdoh and Varela

### ۳. روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از لحاظ هدف کاربردی و از لحاظ ماهیت، یک پژوهش توصیفی با تاکید بر روابط همبستگی است، زیرا از یک طرف وضع موجود را بررسی می‌کند و از طرف دیگر، رابطه بین متغیرهای مختلف را با استفاده از تحلیل رگرسیون، تعیین می‌نماید. جامعه آماری پژوهش حاضر، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است که طی یک دوره زمانی ۷ ساله از سال ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۸ مورد بررسی قرار گرفت و برای تعیین نمونه آماری، از روش حذف سیستماتیک استفاده شد و شرکت‌های جامعه آماری که شرایط زیر را دارا باشند به عنوان نمونه آماری انتخاب و مابقی حذف شدند.

۱. سال مالی شرکت منتهی به تاریخ پایان اسفند ماه هر سال باشد و شرکت طی دوره مورد بررسی تغییر سال مالی نداده باشند.

۲. شرکت‌های تحت بررسی جزء شرکت‌های سرمایه‌گذاری، هلدینگ و واسطه‌گری مالی نباشند.

۳. اطلاعات و داده‌های آنها در دسترس باشد.

۴. معاملات سهام، مداوم در بورس صورت گرفته باشد و توقف معاملاتی بیش از سه ماه در مورد سهام، اتفاق نیفتاده باشد.

بنابراین تعداد ۱۳۸ شرکت به عنوان نمونه انتخاب شدند که ۹۶۶ سال شرکت را شامل می‌شود. در این پژوهش اطلاعات مورد نیاز از طریق مطالعه کتابخانه‌ای، نرم افزار ((ره آورد نوین)) و سایت اینترنتی ((مدیریت پژوهش، توسعه و مطالعات اسلامی سازمان بورس اوراق بهادار)) گردآوری شده است. جمع آوری اطلاعات از تجزیه و تحلیل داده‌ها در دو بخش آمار توصیفی و استنباطی انجام می‌شود. در بخش آمار توصیفی از شاخص‌های مرکزی میانگین و میانه و شاخص پراکنندگی انحراف معیار استفاده شده است و در بخش آمار استنباطی، به منظور تخمین مدل از تکنیک رگرسیون لجیت بهره گرفته می‌شود. برای اینکه در مدل رگرسیون خطی، تخمین زن‌های ضرایب رگرسیون، بهترین تخمین زن‌های بدون تورش خطی باشند، لازم است تا واریانس جزء خطای مدل ثابت باشد و بین متغیرهای توضیحی هم خطی وجود نداشته باشد. همچنین برای تجزیه و تحلیل داده‌ها و استخراج نتایج پژوهش، از نرم افزارهای Excel و Eviews#۱۰ استفاده می‌گردد.

برای آزمون فرضیه از مدل آماری زیر استفاده شده است:

$$AQ = \beta_0 + \beta_1 HIPRO_{it} + \beta_2 HOM_{it} + \beta_3 SIZE_{it} + \beta_4 ROA_{it} + \beta_5 LOSS_{it} + \beta_6 LEV_{it} + \beta_7 GROWTH_{it} + \beta_8 WEAKIC_{it} + \beta_9 RESTATE_{it} + \varepsilon_{it}$$

که در مدل فوق:

AQ: کیفیت حسابرسی

HIPRO: رقابت بازار محصول در صنعت

HOM: همگنی عملیاتی شرکت‌های موجود در صنعت

SIZE: اندازه شرکت

ROA: بازده دارایی‌ها

LOSS: زیان

LEV: اهرم مالی



GROWTH: رشد شرکت

WEAKIC: ضعف کنترل داخلی

RESTATE: تجدید ارائه صورت های مالی

### متغیر وابسته:

کیفیت حسابرسی (AQ): اگر حسابرس شرکت، سازمان حسابرسی باشد عدد ۱ و در غیر اینصورت عدد صفر منظور میشود. بدیهی است که لزوماً تعلق حسابرس شرکت به سازمان حسابرسی شاید نتواند به تنهایی نشان دهنده کیفیت بالاتر حسابرسی باشد، ولی از این منظر که حسابرسی توسط حسابرس بزرگ طبق دیدگاه برخی پژوهشگران از جمله دی آنجلو اطمینان بخشی بالاتری در برخی موارد ارائه میدهد، در پژوهش حاضر از این مبنا استفاده شده است.

### متغیرهای مستقل:

رقابت بازار محصول در صنعت (HIPRO): رقابت بازار محصول توان بازار شرکتها تعریف می شود. توان بازار به معنای کنترل یک شرکت بر قیمت یا سطح تولید محصولش است. (جرجرزاده، ۱۳۹۲). در این پژوهش به منظور اندازه گیری رقابت بازار محصول از شاخص هرفیندال-هیرشمن، شاخص لرنر، شاخص لرنر تعدیل شده و شاخص هزینه ورودی استفاده می شود. شاخص هرفیندال-هیرشمن از حاصل جمع توان دوم سهم بازار تمامی بنگاه های فعال در صنعت به صورت فرمول زیر به دست می آید (چن و همکاران، ۲۰۱۲):

رابطه (۲-۳)

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

که در آن HHI شاخص هرفیندال-هیرشمن، k تعداد بنگاههای فعال در بازار و  $S_i$  سهم بازار شرکت i ام است که از رابطه زیر به دست می آید:

رابطه (۳-۳)

$$S_i = X_j / \sum_{l=1}^n X_l$$

که در آن  $X_j$  نشان دهنده فروش شرکت j ام و l نشان دهنده نوع صنعت است. شاخص هرفیندال-هیرشمن، میزان تمرکز صنعت را اندازه گیری می کند. هر چه این شاخص بزرگتر باشد، میزان تمرکز بیشتر بوده و رقابت کمتری در صنعت وجود دارد و بالعکس. لازم به ذکر است که این شاخص در پژوهش های چن و همکاران (۲۰۱۲)؛ چنگ و همکاران (۲۰۱۳)؛ نمازی و ابراهیمی (۱۳۹۱)؛ خواجهی و همکاران (۱۳۹۲) و نمازی و رضایی (۱۳۹۳) نیز استفاده شده است.

همگنی عملیاتی شرکت های موجود در صنعت (HOM): این متغیر از طریق همبستگی بین تغییر سالانه در هزینه های عملیاتی شرکت و میانگین تغییر در هزینه های عملیاتی صنعت اندازه گیری می شود (قیرنی و استوارت، ۲۰۱۹)؛ به عبارت دیگر، برای محاسبه این متغیر ابتدا تغییر سالانه در هزینه های عملیاتی شرکت و میانگین تغییر در هزینه های عملیاتی شرکت های موجود در صنعتی که شرکت در آن فعالیت می کند محاسبه می شود و سپس همبستگی بین تغییر سالانه در هزینه های عملیاتی شرکت و میانگین تغییر در هزینه های عملیاتی صنعت محاسبه می شود. هر چقدر این همبستگی بیشتر باشد همگنی عملیاتی شرکت های موجود در آن صنعت بالاتر و در غیر اینصورت پایین تر است.

### متغیرهای کنترلی:

اندازه شرکت (SIZE): از طریق لگاریتم طبیعی کل دارایی های شرکت اندازه گیری می شود.  
 بازده دارایی ها (ROA): از طریق تقسیم سود خالص بر کل دارایی های شرکت اندازه گیری می شود.  
 زیان (LOSS): یک متغیر ساختگی است در صورتی که شرکت زیان گزارش کرده باشد عدد یک و در غیر اینصورت عدد صفر تعلق می گیرد.

اهرم مالی (LEV): از طریق تقسیم کل بدهی های شرکت بر کل دارایی های شرکت اندازه گیری می شود.  
 رشد شرکت (GROWTH): از طریق تقسیم تفاوت دارایی های سال جاری و سال قبل بر کل دارایی های سال قبل اندازه گیری می شود.

ضعف کنترل داخلی (WEAKIC): یک متغیر ساختگی است در صورتی که کنترل داخلی شرکت دارای ضعف باشد عدد یک و در غیر اینصورت عدد صفر تعلق می گیرد. اطلاعات مربوط به ضعف کنترل داخلی از گزارش حسابرس مستقل استخراج می شود. در صورتی که حسابرس مستقل در گزارش حسابرسی به ضعف کنترل داخلی اشاره کرده باشد مقدار این متغیر یک و در غیر اینصورت صفر تعلق می گیرد.

تجدید ارائه صورت های مالی (RESTATE): یک متغیر ساختگی است در صورتی که صورت های مالی شرکت تجدید ارائه شده باشد عدد یک و در غیر اینصورت عدد صفر تعلق می گیرد.

### ۴. یافته های پژوهش

#### آمار توصیفی

در یک جمع بندی با استفاده مناسب از آمار توصیفی می توان ویژگی های یک دسته از اطلاعات را بیان کرد. پارامترهای مرکزی و پراکندگی به همین منظور به کار می روند. کارکردهای این معیارها این است که می توان خصوصیات اصلی مجموعه ای از داده ها را به صورت یک عدد بیان کنند و بدین ترتیب افزون بر آن که به فهم بهتر نتایج یک آزمون کمک می کنند، مقایسه نتایج آن آزمون را با آزمون ها و مشاهدات دیگر نیز تسهیل می نماید. در جدول (۱) برخی از مفاهیم آمار توصیفی متغیرها، شامل میانگین، میانه، حداقل مشاهدات، حداکثر مشاهدات و انحراف معیار ارائه شده است. به عنوان مثال با توجه به پنل الف نتایج نشان می دهد که میانگین رشد شرکت ۰,۱۹۵ می باشد که با توجه به انحراف معیار (۰,۲۳۷) از نوسان پذیری بالایی برخوردار است و میانگین اهرم مالی ۰,۵۸۱ می باشد که نشان دهنده این است که تقریباً ۵۸,۱٪ منابع مالی شرکت ها از طریق بدهی تأمین مالی شده است. میانگین بازده دارایی ها ۰,۱۰۵ می باشد که با توجه به انحراف معیار (۰,۱۱۹) از نوسان پذیری نسبتاً بالایی برخوردار می باشد. با توجه به پنل ب نتایج همچنین نشان می دهد که در ۲۶,۴٪ شرکت های مورد بررسی کیفیت حسابرسی رخ داده است. تقریباً ۱۲,۷٪ شرکت های مورد بررسی در دوره زمانی پژوهش زیان گزارش کرده اند.

جدول ۱: آمار توصیفی

پنل الف: متغیرهای پیوسته						
انحراف معیار	حداقل	حداکثر	میانه	میانگین	تعداد مشاهدات	نام متغیر
۰.۰۲۰	۰.۰۰۳	۰.۰۷۸	۰.۰۱۹	۰.۰۲۵	966	رقابت بازار محصول در صنعت
۰.۳۰۵	۰.۰۶۹	۰.۹۹۳	۰.۶۳۹	۰.۵۹۹	966	همگنی عملیاتی شرکت های موجود در صنعت
۱.۴۹۵	۱۰.۴۹۳	۱۹.۷۷۴	۱۴.۱۲۸	۱۴.۳۰۶	966	اندازه شرکت
۰.۱۱۹	-۰.۰۸۹	۰.۳۷۲	۰.۰۸۶	۰.۱۰۵	966	بازده دارایی ها
۰.۲۲۷	۰.۱۱۳	۰.۹۷۸	۰.۵۹۱	۰.۵۸۱	966	اهرم مالی
۰.۲۳۷	-۰.۱۲۱	۰.۷۸۸	۰.۱۴۵	۰.۱۹۵	966	رشد شرکت
پنل ب: متغیرهای گسسته						
درصد	فراوانی	طبقه			نام متغیر	
۲۶.۴	۲۵۵	1			کیفیت حسابداری	
۷۳.۶	۷۱۱	0				
۱۲.۷	۱۲۳	1			زیان	
۸۷.۳	۸۴۳	0				
۴۳.۶	۴۲۱	1			ضعف کنترل داخلی	
۵۶.۴	۵۴۵	0				
۶۳	۶۰۹	1			تجدید ارائه صورت های مالی	
۳۷	۳۵۷	0				

### بررسی ضرایب همبستگی متغیرهای پژوهش

شدت وابستگی دو متغیر به یکدیگر را همبستگی تعریف می کنیم. بطور کلی ضرایب همبستگی بین ۱- تا ۱ تغییر می کنند و رابطه بین دو متغیر می تواند مثبت یا منفی باشد. ضریب همبستگی یک رابطه متقارن می باشد، هر چه ضریب همبستگی به یک نزدیکتر باشد میزان وابستگی دو متغیر بیشتر است، این وابستگی به معنای رابطه علت و معلولی نیست و ضریب همبستگی حرفی از اینکه کدام علت و کدام معلول است به میان نمی آورد.

جدول (۲): ضرایب همبستگی متغیرهای پژوهش

ردیف	متغیرها	(۱)	(۲)	(۳)	(۴)	(۵)	(۶)	(۷)	(۸)	(۹)	(۱۰)
(۱)	AQ	1									
	احتمال	----									
(۲)	HIPRO	0.144	1								
	احتمال	0.0000	----								
(۳)	HOM	0.084	-0.052	1							
	احتمال	0.0089	0.1094	----							
(۴)	SIZE	0.083	0.009	0.019	1						
	احتمال	0.0101	0.7717	0.5497	----						
(۵)	ROA	0.159	0.014	0.009	0.152	1					
	احتمال	0.0000	0.6584	0.7801	0.0000	----					
(۶)	LOSS	0.0180	-0.078	0.013	-0.085	-0.229	1				
	احتمال	0.0000	0.0151	0.6891	0.0084	0.0000	----				
(۷)	LEV	-0.024	-0.027	-0.001	0.016	-0.395	0.354	1			
	احتمال	0.4564	0.4036	0.9953	0.6254	0.0000	0.0000	----			
(۸)	GROWTH	0.153	0.037	-0.029	0.082	0.273	-0.131	-0.077	1		
	احتمال	0.0000	0.2512	0.3631	0.0111	0.0000	0.0000	0.0169	----		
(۹)	WEAKIC	0.033	-0.019	-0.021	-0.120	-0.025	0.065	-0.052	-0.019	1	
	احتمال	0.3126	0.5632	0.5070	0.0002	0.4413	0.0431	0.1053	0.5408	----	
(۱۰)	RESTATE	0.354	-0.042	0.089	-0.198	0.099	-0.081	-0.069	-0.032	-0.032	1
	احتمال	0.0000	0.1950	0.0058	0.0000	0.0019	0.0121	0.0327	0.3195	0.0005	----

با توجه به جدول (۲) نتایج بدست آمده از جدول ضریب همبستگی نشان می دهد که در سطح اطمینان ۹۵٪، رقابت بازار محصول در صنعت، همگنی عملیاتی شرکت های موجود در صنعت، اندازه شرکت، رشد شرکت و تجدید ارائه صورت های مالی با کیفیت حسابرسی همبستگی مستقیم و معناداری دارند در حالی که زیان و اهرم مالی با کیفیت حسابرسی همبستگی معکوس و معناداری دارند.

### بررسی مانایی متغیرهای پژوهش

یک متغیر، وقتی ماناست که میانگین، واریانس و کواریانس آن در طول زمان ثابت باقی بماند. به طور کلی اگر مبدأ زمانی یک متغیر، تغییر کند و میانگین و واریانس و کواریانس تغییری نکند، در آن صورت متغیرماناست و در غیر این صورت متغیر، نامانا خواهد بود. متغیرهایی که احتمال حاصل از آزمون آن ها، کمتر از ۵ درصد باشد، فرضیه صفر در مورد آن رد

شده و آن متغیر در سطح ماناست. در صورتی که بیشتر از ۵ درصد باشد، نامانا است. نتایج آزمون مانایی در جدول (۳) درج گردیده است. بر اساس آزمون «دیکی-فولر تعمیم یافته ۶» «فیلیس-پرون ۷» چون مقدار احتمال همه متغیرها کمتر از ۵ درصد بوده است، همه متغیرهای مستقل، وابسته و کنترلی در دوره پژوهش در سطح پایا ۸ بوده‌اند. پایایی بدین معنی است که میانگین و واریانس متغیرهای پژوهش در طول زمان و کواریانس متغیرها بین سال‌های مختلف ثابت بوده است. همانگونه که در جدول (۳) ملاحظه می‌شود همه متغیرها مانا هستند و نیازی به آزمون هم‌جمعی ۹ وجود ندارد.

جدول (۳): نتایج آزمون مانایی متغیرهای پژوهش

نتایج	فیلیس-پرون		نتایج	دیکی فولر تعمیم یافته		متغیرها
	احتمال	آماره		احتمال	آماره	
مانا	0.0000	-63.8195	مانا	0.0000	-6.0327	کیفیت حسابرسی
مانا	0.0000	-26.8894	مانا	0.0000	-26.9673	رقابت بازار محصول در صنعت
مانا	0.0000	-29.3904	مانا	0.0000	-29.4079	همگنی عملیاتی شرکت های موجود در صنعت
مانا	0.0000	-9.2075	مانا	0.0000	-6.1340	اندازه شرکت
مانا	0.0000	-15.0839	مانا	0.0000	-14.3858	بازده دارایی ها
مانا	0.0000	-22.0988	مانا	0.0000	-20.2268	زیان
مانا	0.0000	-12.4575	مانا	0.0000	-12.4798	اهرم مالی
مانا	0.0000	-27.9683	مانا	0.0000	-28.0732	رشد شرکت
مانا	0.0000	-11.4611	مانا	0.0000	-11.4641	ضعف کنترل داخلی
مانا	0.0000	-22.1750	مانا	0.0027	-3.8289	تجدید ارائه صورت های مالی

### تخمین مدل و تجزیه و تحلیل نتایج

با توجه به باینری (صفر و یک) بودن متغیر وابسته پژوهش در مدل پژوهش، به منظور تخمین این مدل از تکنیک رگرسیون لجوجیت بهره گرفته می‌شود. برای اینکه در مدل رگرسیون خطی، تخمین زن‌های ضرایب رگرسیون، بهترین تخمین زن‌های بدون تورش خطی باشند، لازم است تا واریانس جزء خطای مدل ثابت باشد و بین متغیرهای توضیحی هم خطی وجود نداشته باشد.

۱- آزمون ثابت بودن واریانس جزء خطا (باقیمانده‌ها)

یکی از فروض رگرسیون خطی این است که تمامی جملات باقیمانده دارای واریانس برابر باشند. در عمل ممکن است این فرض چندان صادق نبوده و به دلایل مختلفی از قبیل شکل نادرست تابع مدل، وجود نقاط پرت، شکست ساختاری در جامعه آماری و ... شاهد پدیده ناهمسانی واریانس باشیم. در این مطالعه همانطور که ذکر شد به منظور تخمین مدل پژوهش از

6 Augmented Dickey-Fuller

7 Phillips-Perron

8 Stationarity

9 Cointegration test

رگرسیون لججیت بهره گرفته شده است بنابراین هنگام تخمین مدل، گزینه وایت<sup>۱۰</sup> نیز انتخاب شده است تا در صورت وجود ناهمسانی واریانس، این مشکل برطرف شود.

## ۲- آزمون عدم وجود هم خطی بین متغیرهای توضیحی

هم خطی به معنای وجود رابطه شدید بین متغیرهای مستقل و کنترلی موجود در مدل می باشد. در صورت وجود هم خطی، ضرایب برآوردی الگو دارای خطای معیار بالایی خواهد بود و در نتیجه این مسأله باعث می شود که تعداد متغیرهای معنی دار در معادله کاهش یابد. در این معادله برای بررسی عدم وجود هم خطی از معیار عامل تورم واریانس<sup>۱۱</sup> (VIF) استفاده شد. وقتی که شاخص تورم واریانس کمتر از ۱۰ باشد، نشان دهنده عدم وجود هم خطی می باشد.

جدول (۴): نتایج حاصل از آزمون عدم وجود هم خطی بین متغیرهای توضیحی مدل پژوهش

متغیر	واریانس ضریب	عامل تورم واریانس
رقابت بازار محصول در صنعت	۰.۴۲۰۱۴۹	۱.۰۱۳۱۲۴
همگنی عملیاتی شرکت های موجود در صنعت	۰.۰۰۱۸۸۵	۱.۰۱۲۸۹۴
اندازه شرکت	۰.۰۰۰۸۷۷	۱.۱۳۳۵۳۷
بازده دارایی ها	۰.۰۲۶۸۳۵	۲.۱۸۶۴۶۸
زیان	۰.۰۰۲۱۹۶	۱.۴۱۳۲۵۰
اهرم مالی	۰.۰۰۵۴۲۱	۱.۶۱۰۷۹۳
رشد شرکت	۰.۰۰۳۴۵۹	۱.۱۲۰۰۸۱
ضعف کنترل داخلی	۰.۰۰۰۷۲۷	۱.۰۳۶۰۷۴
تجدید ارائه صورت های مالی	۰.۰۰۰۸۳۱	۱.۱۲۰۹۷۲

با توجه به جدول (۴) نتایج حاصل از این آزمون نشان می دهد؛ که میزان تورم واریانس متغیرهای مستقل و کنترلی مدل پژوهش در حد مجاز خود قرار داشته و لذا از این بابت مشکلی وجود ندارد.

## آزمون فرضیه های پژوهش

فرضیه اصلی: ویژگی های صنعت بر کیفیت حسابداری تأثیر معناداری دارد.

فرضیه فرعی ۱: رقابت بازار محصول در صنعت بر کیفیت حسابداری تأثیر معناداری دارد.

فرضیه فرعی ۲: همگنی عملیاتی شرکت های موجود در صنعت بر کیفیت حسابداری تأثیر معناداری دارد.

10 White

11 Variance Inflation Factor (VIF)

جدول (۵) نتایج آزمون فرضیات

متغیر وابسته: کیفیت حسابرسی				
روش تخمین: رگرسیون لجیت				
متغیرها	ضریب	خطای استاندارد	آماره Z	سطح معناداری
مقدار ثابت	۰.۰۳۱۶۵۶	۰.۸۵۸۶۵۶	۰.۰۳۶۸۶۷	۰.۹۷۰۶
رقابت بازار محصول در صنعت	۰.۵۹۵۸۰۵	۰.۱۸۸۰۸۷	۳.۱۶۷۷۱۰	۰.۰۰۱۶
همگنی عملیاتی شرکت های موجود در صنعت	۰.۳۹۶۹۲۷	۰.۱۰۳۰۵۸	۳.۸۵۱۴۸۳	۰.۰۰۰۱
اندازه شرکت	۰.۱۷۶۰۱۵	۰.۰۸۳۴۲۳	-۲.۱۰۹۹۲۳	۰.۰۳۵۴
بازده دارایی ها	۰.۵۶۳۷۰۷	۰.۲۰۳۳۹۶	-۲.۷۷۱۴۷۳	۰.۰۰۵۸
زیان	-۰.۴۸۷۷۵۶	۰.۱۹۷۸۳۰	۲.۴۶۵۵۳۲	۰.۰۱۴۱
اهرم مالی	-۰.۲۷۶۴۷۲	۰.۲۲۸۷۰۲	-۱.۲۰۸۸۷۴	۰.۲۲۷۴
رشد شرکت	۰.۹۸۳۵۵۷	۰.۳۳۵۱۲۶	۲.۹۳۴۸۸۶	۰.۰۰۳۳
ضعف کنترل داخلی	-۰.۱۳۳۲۱۹	۰.۱۶۳۰۱۵	۰.۸۱۷۲۱۷	۰.۴۱۳۸
تجدید ارائه صورت های مالی	-۰.۸۶۳۵۲۴	۰.۲۸۶۲۸۱	۳.۰۱۶۳۵۴	۰.۰۰۲۷
ضریب تعیین مک فادن		۰.۳۳۲		
آماره LR		۱۴۶.۶۴۸		
سطح معناداری (آماره LR)		۰.۰۰۰۰		

به منظور آزمون این فرضیه از نتایج تخمین مدل ارائه شده در جدول (۵) بهره گرفته شده است. مقدار آماره نسبت راستمایی (LR) در سطح اطمینان ۹۵ درصد بیانگر معناداری کلی مدل پژوهش است. نتایج مربوط به ضریب تعیین مک فادن نشان می دهد که تقریباً ۳۳٫۲٪ تغییرات متغیر وابسته (کیفیت حسابرسی) به وسیله متغیرهای مستقل و کنترلی مدل، توضیح داده می شوند. نتایج حاصل از متغیرهای کنترلی نشان می دهد که با توجه به آماره Z در سطح اطمینان ۹۵٪، اندازه شرکت، بازده دارایی رشد شرکت ها بر کیفیت حسابرسی تأثیر مستقیم و معناداری دارند در حالی که زیان و تجدید ارائه صورت های مالی بر کیفیت حسابرسی تأثیر معکوس و معناداری دارند.

#### فرضیه فرعی ۱: رقابت بازار محصول در صنعت بر کیفیت حسابرسی تأثیر معناداری دارد.

در حالت کلی نتایج نشان می دهد که ضریب متغیر رقابت بازار محصول در صنعت، ۰٫۵۹۵۸۰۵ بوده که نشان دهنده تأثیر مثبت رقابت بازار محصول در صنعت بر کیفیت حسابرسی می باشد که در سطح اطمینان ۹۵ درصد با توجه به آماره Z ضریب متغیر رقابت بازار محصول در صنعت، در مدل معنادار می باشد، با توجه به موارد فوق می توان در سطح اطمینان ۹۵ درصد فرضیه فرعی ۱ را تأیید کرد. این امر به این معنی است رقابت بازار محصول در صنعت بر کیفیت حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری دارد؛ به عبارت دیگر، با افزایش رقابت بازار محصول در صنعت، کیفیت حسابرسی افزایش می یابد.

#### فرضیه فرعی ۲: همگنی عملیاتی شرکت های موجود در صنعت بر کیفیت حسابرسی تأثیر معناداری دارد.

به منظور آزمون این فرضیه نیز از نتایج تخمین مدل ارائه شده در جدول (۵) بهره گرفته شده است. در حالت کلی نتایج نشان

می دهد که ضریب متغیر همگنی عملیاتی شرکت های موجود در صنعت، ۰,۳۹۶۹۲۷ بوده که نشان دهنده تأثیر مثبت همگنی عملیاتی شرکت های موجود در صنعت بر کیفیت حسابرسی می باشد که در سطح اطمینان ۹۵ درصد، با توجه به آماره Z ضریب متغیر همگنی عملیاتی شرکت های موجود در صنعت، در مدل معنادار می باشد، با توجه به موارد فوق می توان در سطح اطمینان ۹۵ درصد فرضیه فرعی ۲ را تأیید کرد. این امر به این معنی است همگنی عملیاتی شرکت های موجود در صنعت بر کیفیت حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری دارد.

## ۵. بحث و نتیجه گیری

توسعه فناوری ارتباطات و گسترش روز افزون شرکت ها و واحدهای اقتصادی موجب به وجود آمدن نیازهای نظارتی می گردد. چیزی که سبب شده تا حرفه حسابرسی به آرامی تلاش بکند تا از قافله عقب نماند و همگام و همسو با تغییرات و تحولات فناوری در جهت نیازهای جامعه حرکت بکند، انقلاب اطلاعات و مسئله جهانی شدن اقتصاد است. استفاده کنندگان به منظور تصمیم گیری به اطلاعات گوناگونی از جمله اطلاعات مالی در خصوص بنگاه اقتصادی نیازمند هستند. مهم ترین و اساسی ترین مجموعه اطلاعات مالی همین گزارشات مالی محسوب می شوند. ولی موضوع اساسی تردید در خصوص قابلیت اتکای داده ها و اطلاعات مزبور می باشد که سرچشمه گرفته از عدم دسترسی مستقیم استفاده کنندگان به داده ها و اطلاعات سبب تقاضا به منظور خدمات حسابرسی مستقل گردیده است. لذا ارزیابی کیفیت داده ها و اطلاعات به منظور استفاده کنندگان یکی از نقش های حسابرسی، است و از آن جا که مشاهده کیفیت حسابرسی در عمل بسیار سخت می باشد همواره انجام تحقیقات در این خصوص با مشکلات فراوانی روبرو بوده است.

پس از جنگ جهانی دوم روند تلاش و کوشش دولت ها به منظور بالا بردن سطح رفاه اجتماعی - اقتصادی مردم شتاب بالاتر و بیشتری یافت. ارگان های برنامه ریز در طول این مدت، با استفاده از روش ها و ابزارهای متعدد و گوناگون، بی وقفه به منظور ارتقا کیفی و کمی سطح زندگی مردم در جوامع گوناگون تلاش کرده اند. روش های حسابرسی و سیستم های حسابداری در جهت تهیه اطلاعات و گزارشات مالی به موقع و مناسب و نیز مورد اطمینان به منظور تصمیم گیری در امر برنامه ریزی، یکی از ابزارهایی است که در این راستا مورد توجه قرار گرفته است. با توجه به اینکه یکی از ارکان لازم و ضروری به منظور برنامه ریزی و توسعه اقتصادی اطلاعات دقیق، تأیید شده و قابل اطمینان است لذا حسابرسان از طریق اعتباردهی به گزارشات مالی اساس و بنیان اطمینان به اطلاعات و داده های حسابداری را فراهم می آورند و از طرفی کیفیت حسابرسی وسیله ای است که حسابرسان برای اعتباردهی، برنامه ریزان اقتصادی و نیز دیگر استفاده کنندگان به منظور اطمینان بیشتر به صورتها و گزارشات مالی نیازمند آن هستند (رودکی، ۱۳۸۵).

جذب سرمایه گذاری خارجی یکی از روش های بهبود اقتصادی و بالا بردن رفاه عمومی می باشد. سرمایه گذاران خارجی به دنبال اطلاعات تأیید شده و مطمئن توسط حسابرسان هستند. حسابرسان برای اینکه بتوانند مسئولیت خود را به درستی انجام داده و به صورت های مالی شرکت اعتبار ببخشند باید همواره از معیارهای کیفیت حسابرسی استفاده و نهایت بهره را جویند (هیز و شیلدر، ۱۹۹۹). می توان چنین گفت که اطلاعات معتبر نقش مهم و اساسی در جهت بهبود و توسعه اقتصادی دارد. لذا از آنجا که مسئولیت و وظیفه حسابرسان یک شرکت اعتباربخشی به گزارشات مالی می باشد، انجام این کار مستلزم کیفیت بالای حسابرسی می باشد. (لین و چان، ۲۰۰۰)



افزایش کیفیت حسابرسی باعث می‌شود که کیفیت اطلاعات افزایش رفته و سطح مربوط بودن و همچنین توانایی پیش‌بینی‌کنندگی آن‌ها بهبود یابد. لذا بهبود کیفیت حسابرسی، منجر به ارائه اطلاعاتی می‌گردد که بار ارزشی اطلاعاتی بالایی دارد و سرمایه‌گذاران را در پیش‌بینی آینده یاری می‌رساند. تأثیرپذیری سرمایه‌گذاران از بار ارزشی اطلاعاتی که توسط حسابرس تأیید شده، بسیار حائز اهمیت است؛ زیرا تأیید این تأثیرپذیری نشان می‌دهد که هر اندازه کیفیت حسابرسی افزایش یابد، به همان اندازه بار ارزشی سود و در نتیجه قدرت پیش‌بینی‌کنندگی آن افزایش می‌یابد.

شناخت حسابرس از ویژگی های صنعت صاحبکار موجب افزایش کیفیت حسابرسی به واسطه بهبود قضاوت های حسابرسی، بهبود در دقت برای کشف اشتباهات و ارتقا کیفیت ارزیابی از خطر حسابرسی می‌گردد. از دیدگاه تجربی حسابرسان متخصص در صنعت به منظور حفظ اعتبار حرفه، شهرت حرفه ای خود و اجتناب از دعاوی قضایی علیه خود نقش به سزایی در بهبود کیفیت حسابرسی دارند. به همان نسبتی که حسابرسان در صنعت مورد نظر تخصص پیدا می‌کنند، دانش تخصصی آنها بیشتر می‌شود؛ بنابراین انتظار می‌رود ویژگی های صنعت در تعیین میزان کیفیت حسابرسی توسط حسابرس موثر است. بنابراین، رقابت در بازار محصولات که خود یکی از ساز و کارهای برون سازمانی حاکمیت شرکتی است، میتواند به عنوان جانشینی در خصوص ساز و کارهای داخلی حاکمیتی استفاده شود. در این راستا، افزایش رقابت در بازار با اعمال فشار بر مدیران در مورد ارائه به موقع و با قابلیت اتکای بالای اطلاعات، منجر به بهبود کیفیت اطلاعات مالی و کمک به حسابرسان در بالا بردن کیفیت حسابرسی می‌شود. به عبارت دیگر، رقابت در بازار به عنوان یک نیروی انضباطی و نظم دهنده عمل نموده و در مدیران و حسابرسان در خصوص ارائه اطلاعات مالی با کیفیت بالا انگیزه ایجاد می‌نماید.

در اقتصاد مبتنی بر بازار آزاد، شرکتها انگیزه زیادی برای سرمایه گذاری دارند؛ زیرا اگر شرکتها قادر به افزایش مشتریان خود باشند، آن گاه این سرمایه گذاری ها به سود آوری خواهد رسید. آنچه دنیای امروز شرکتها و سازمانها را با دنیای چند دهه قبل آنها متمایز می‌کند، محیط ناپایدار و پیچیده، رقابت فزاینده، تغییرات و تحولات سریع و توسعه روز افزون تکنولوژی و ارتباطات می‌باشد. طبق تعریف مارتر، رقابت پذیری معادل قدرت اقتصادی یک واحد در مقابل رقابیش در بازاری است که به راحتی کالاها، خدمات، مهارت ها و ایده ها فراتر از مرزهای جغرافیایی عرضه میشود. رقابت پذیر بودن به معنای امکان دست یابی به موقعیت مناسب و ثبات در بازارهای جهانی می‌باشد رقابت پذیری به معنای کسب توان رقابت در بازار است و توان رقابت نیز توسط افراد و سازمان ها و مؤسسات جهانی مختلف تعابیر مختلفی داشته است. رقابت پذیری یک اقتصاد به رقابت پذیری شرکتهای داخل آن بستگی دارد. رقابت بازار معیاری کلیدی برای ارزیابی درجه موفقیت کشورها، صنایع و بنگاهها در میدان های رقابتی سیاسی، اقتصادی و تجاری به حساب می‌آید؛ بدین معنی که هر کشور، صنعت یا بنگاهی که از توان رقابتی بالایی در بازارهای رقابتی برخوردار باشد، میتواند گفت که از رقابت پذیر بالاتری برخوردار می‌باشد.

اخیراً مقالات نظری در زمینه ادبیات اقتصادی رقابت در بازار محصول را به عنوان یکی از سازوکارهای نظم دهنده در فرآیند گزارشگری مالی بیان می‌کنند. یافته های پژوهش های قبلی نشان داده است که بهبود وضعیت رقابتی در بازار محصول میتواند تأثیر مثبتی بر کیفیت اطلاعات مالی و به تبع آن کیفیت حسابرسی داشته باشد؛ بنابراین، افزایش در رقابت بازار محصول می‌تواند نقش مؤثری در انگیزه مدیران به منظور افشای اختیاری همراه با کیفیت داشته باشد. از آن جایی که

شرکت‌ها تصمیم‌های عملیاتی مختلفی را اتخاذ می‌کنند. برای نمونه، آنها در ابتدا تحقیقات بازاریابی اولیه را انجام می‌دهند، سپس محصول‌های جذابی را ارائه می‌کنند، درباره مقدار تولید و قیمت فروش تصمیم می‌گیرند، محصول‌هایشان را تبلیغ می‌کنند، تأمین مالی را انجام می‌دهند، سپس شروع به تولید می‌کنند و سرانجام، محصول‌ها را به مصرف‌کنندگان می‌فروشند. در نتیجه، ماهیت و نوع ساختار بازار محصول، تقریباً بر رفتار و عملکرد شرکت‌ها در تمامی این مراحل تأثیر می‌گذارد. به بیان دیگر، شرکتها در صنایع کمتر رقابتی تمایل دارند با ایجاد یک فضای اطلاعاتی غیرشفاف، مزیت رقابتی را که از طریق انحصار برای خودشان ایجاد کرده‌اند، حفظ نموده و از این طریق هزینه‌های سیاسی و مالکانه را کاهش دهند. لذا در یک فضای متمرکز، اطلاعات با کیفیت مناسب افشا نخواهد شد؛ بنابراین کیفیت حسابرسی در یازاری که رقابت کم باشد ضعیف خواهد بود. اینجاست که می‌توان به اهمیت وجود یک بازار رقابتی پی برد. چرا که چنین بازاری شرایط لازم برای افشای مناسب اطلاعات و با کیفیت را فراهم می‌کند.

نتایج آزمون فرضیه‌ها نشان داد که همگنی عملیاتی شرکت‌های موجود در صنعت با کیفیت حسابرسی ارتباط مستقیم دارد. به عبارتی اگر عملیات شرکت‌ها در صنعت از یک هماهنگی و نظم یکسان همراه با قوانین همسان پیروی کند، کیفیت حسابرسی اطلاعات مالی بالاتر خواهد رفت. شرکت‌ها تصمیمات عملیاتی مختلفی را اتخاذ می‌کنند. برای نمونه، تحقیقات بازاریابی اولیه را انجام می‌دهند، محصولات جذابی را ارائه می‌کنند، در مورد مقدار تولید و قیمت فروش تصمیم می‌گیرند، تبلیغ می‌کنند، تأمین مالی را انجام می‌دهند، سپس شروع به تولید می‌کنند و سرانجام، محصولات را به مصرف‌کنندگان می‌فروشند. اگر در طی فرآیندهای عملیاتی شرکت، مدیریت عملیات جهت همگنی عملیات مورد توجه افراد مسؤل قرار گیرد، می‌توان انتظار افزایش کیفیت در ارائه اطلاعات و حسابرسی را داشت.

به منظور انجام پژوهش‌های آتی در ارتباط با این پژوهش، موضوعات زیر پیشنهاد می‌شود:

الف- بررسی تأثیر ویژگی‌های صنعت بر تغییر حسابرس

ب- بررسی تأثیر ویژگی‌های صنعت بر کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی

## ۶. منابع

(۱) ابراهیمی کردلر، علی، جوانی قلندری موسی، کیانوش گنجی، کیانوش (۱۳۹۵). تأثیر انحصار یا رقابت صنعت بر قیمت گذاری خدمات حسابرسی مستقل. فصلنامه علمی - پژوهشی مطالعات تجربی حسابداری مالی. دوره ۱۳، شماره ۵۲، ص

۱۶۹-۱۴۱

(۲) احد پور جولندان، امید، ایمان زاده، پیمان (۱۳۹۸)، ارزیابی میزان تأثیر چرخش حسابرسان بر کیفیت حسابرسی با در نظر گرفتن تغییر در مدیریت، کنفرانس بین‌المللی مدیریت، حسابداری، اقتصاد و بانکداری در هزاره سوم، تهران، شرکت همایش آروین البرز.

(۳) ارباب سلیمانی، عباس (۱۳۸۴). نحوه تهیه و تنظیم صورت‌های مالی از مدارک ناقص. سازمان حسابرسی، چاپ

۱۱، ص ۶۴

(۴) پیاب نما، علیرضا و خلیق خیابوی، پریسا (۱۳۹۶). بررسی تأثیر تغییر حسابرس بر کیفیت حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. دومین کنفرانس سالانه اقتصاد، مدیریت و حسابداری، اهواز، دانشگاه شهید چمران -

سازمان صنعت، معدن و تجارت خوزستان

۵) حاجیها، زهره، قانع، علی (۱۳۹۵). بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی بر فرصت سرمایه گذاری شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. دوره ۱۶، شماره ۶۳، ص ۱۲۷-۱۰۳

۶) صالحی، اله کرم، بزرگمهریان، شاهرخ، جنت مکان، حسین (۱۳۹۶). بررسی تاثیر پیچیدگی اطلاعات حسابداری بر تاخیر ارائه صورتهای مالی حسابرسی شده و عدم تقارن اطلاعاتی با تاکید بر نقش کیفیت حسابرسی. دانش حسابداری مالی، شماره ۳، دوره ۴، ص ۸۷-۱۱۶

۷) محمودی، منیر، بهمنی، پریسا (۱۳۹۸)، «مطالعه تاثیر سرمایه فکری بر مزیت رقابتی (مورد مطالعه: کارکنان شرکت مخابرات استان ایلام)»، نخستین کنفرانس ملی مدیریت بازرگانی، کارآفرینی و حسابداری، تهران، مرکز بین المللی همایش ها و سمینارهای توسعه پایدار علوم جهان اسلام-موسسه آموزش عالی حکمت

۸) هاشمی نیا، سیدمرتضی، حیرانی، فروغ، (۱۳۹۹). تاثیر چرخش اجباری حسابرس و اندازه موسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. اولین کنفرانس حسابداری و مدیریت

9) Abdoh, H., Varela, O., (2017): Product market competition, idiosyncratic and systematic volatility. *Journal of Corporate Finance*, Vol. 43, pp. 500-513.

10) Beattie, V and S.Fearnley, (1995), The Importance of Audit Firm Characteristics Accounting and Business Research, No 25, pp227-239

11) Cahan, S. F., (1992). The effect of antitrust investigations on discretionary accruals: arefined test of the political-cost hypothesis. *The Accounting Review*.Vol. (67), 77-95

12)Datta, S., Iskandar-Datta, M., and Singh, V. (2013). Product market power, industry structure, and corporate earnings management. *Journal of Banking & Finance*, 37(8), 3273-3285

13) De Angelo, L.E, (1981), Auditor size and auditor quality, *journal of accounting and economics*, Vol. 3, 183-199

14) Liu, L., Qu, W., Haman, J. (2017). "Product market competition, state-ownership, corporate governance and firm performance", *Asian Review of Accounting*, <https://doi.org/10.1108/ARA-05-2017-0080>

15) Lowensohn, S. H., Reck, J., Casterella, J. R., & Lewis, B. (2017). An Empirical Investigation of Auditor Rotation Requirements. <http://ssrn.com/abstract=1021789>

16) Lowensohn, S. H., Reck, J., Casterella, J. R., & Lewis, B. (2007). An Empirical Investigation of Auditor Rotation Requirements. <http://ssrn.com/abstract=1021789>.

17) Wang, Y. and Chui, A.C.W., (2015), "Product market competition and audit fees", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 34 No. 4, pp. 139-156.

## The Effect of Client Industry Characteristics on audit quality

Fereshteh Nazari 1  
Maryam Safarpour\*2  
Davood Gorjyzadeh 3

Date of Receipt: 2021/07/23 Date of Issue: 2021/08/10

### Abstract

The purpose of this study is to investigate the effect of the characteristics of the client industry on the quality of auditing. This research is a descriptive research in terms of applied purpose and in terms of nature with emphasis on correlation relations. The data required to calculate the research variables have been extracted from the "Rahavard Novin" database. In order to achieve this goal, 966 years-companies (138 companies for seven years) observations collected from the annual financial reports of companies listed on the Tehran Stock Exchange during the period 2012 to 2018 have been tested. In order to estimate this model, Logit regression technique is used. Research findings show that product market competition in the industry and operational homogeneity of companies in the industry have a positive and significant effect on audit quality.

### Keywords

Client Industry Characteristics, audit quality

1. Master of Auditing student, Naser Khosrow Higher Education Institute, Saveh, Iran (nazari.f@hnhk.ac.ir)
2. teacher of accounting and management group, Naser Khosrow Higher Education Institute, Saveh, Iran (M.safarpour@hnhk.ac.ir)
3. teacher of accounting and management group, Naser Khosrow Higher Education Institute, Saveh, Iran (d.gorgizadeh@hnhk.ac.ir)

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
رتال جامع علوم انسانی