



# The Effect of Audit Market Concentration on Audit Opinion

Mohammad Reza Pourali<sup>1</sup>

Received: 2022/05/26

Approved: 2022/09/03

Research Paper

## Abstract:

The purpose of this study was to investigate the impact of audit market concentration on audit opinion. The statistical population of this research were the companies listed on the Tehran Stock Exchange during 2017 to 2021, which was selected as a statistical sample by the method of systematic elimination of 126 companies. With due attention to the independent variable (audit market concentration), we looked for their audit firms. Library research method was used to collect data, while descriptive-inferential statistics were used to test the hypothesis. The result of the hypothesis showed that audit market concentration has a positive effect on the type of auditor's opinion. This means that the more auditors' concentration on the client industry, the higher the quality of the audit work and the type of opinion becomes more acceptable. In addition, the effect of the auditor size on the type of opinion is positive and in contrast the effect of delay in submitting the auditor's report on the type of opinion is negative.

**Key words:** Audit Market, Audit Market Concentration, Audit Opinion

 10.22034/JPAR.2022.559178.1102

1. Associate Professor, Department of Accounting, Chalous Branch, Islamic Azad University, Chalous, Iran.  
pourali@iauc.ac.ir  
<http://article.iacpa.ir>

## تأثیر تمرکز بازار حسابداری بر اظهارنظر حسابداری

محمد رضا پورعلی<sup>۱</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۵/۰۴

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۶/۱۲

مقاله‌ی پژوهشی

### چکیده

هدف انجام این تحقیق بررسی تأثیر تمرکز بازار حسابداری بر اظهارنظر حسابداری است. جامعه آماری این تحقیق شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۹۶ لغایت ۹۹ می‌باشد که به روش حذف سیستماتیک ۱۲۶ شرکت (۵۰۴ شرکت - سال) به‌عنوان نمونه آماری انتخاب شد که با توجه به‌عنوان متغیر مستقل (تمرکز بازار حسابداری)، مؤسسات حسابداری آن‌ها نیز مورد مطالعه قرار گرفت. برای جمع‌آوری داده‌ها از روش کتابخانه‌ای و برای تجزیه و تحلیل داده‌های تحقیق از آمار توصیفی - استنباطی و از نرم‌افزار Eviews 10 استفاده گردید. نتیجه حاصل از آزمون فرضیه نشان داد، تمرکز بازار حسابداری بر نوع اظهارنظر حسابرس تأثیر مثبت دارد. یعنی هرچه حسابرسان تمرکز بیشتری بر صنعت صاحب‌کار و سهم بالاتری از بازار کار آن صنعت داشته باشند، کیفیت کار حسابداری افزایش یافته و نوع اظهارنظر نیز به سمت اظهارنظر مقبول پیش می‌رود. ضمناً تأثیر اندازه حسابرس نیز بر نوع اظهارنظر مثبت و تأثیر تأخیر در ارائه گزارش حسابرس بر نوع اظهارنظر منفی می‌باشد.

واژه‌های کلیدی: بازار حسابداری، تمرکز بازار حسابداری، اظهارنظر حسابداری.

## ۱- مقدمه

مفهوم تمرکز، رفتار مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ را تعیین می‌کند و در نتیجه می‌تواند فاکتور مهمی در رقابت بازار محسوب شود (مویزر، تورلی، ۱۹۸۷). یک تعریف از تمرکز بازار حسابرسی به معنای داشتن سهم زیاد یک یا چند مؤسسه حسابرسی از بازار مؤسسه‌های حسابرسی می‌باشد. در کشورهای توسعه‌یافته بازارهای حسابرسی در تسلط چهار مؤسسه بزرگ حسابرسی هستند. این موضوع به ایجاد تمرکز در بازار حسابرسی منجر شده است (هوانگ و همکاران، ۲۰۱۶). هدف از حسابرسی صورت‌های مالی واحدهای اقتصادی توسط مؤسسات حسابرسی، اظهارنظر فنی و تخصصی درباره مطلوبیت صورت‌های مالی از تمام جنبه‌های بااهمیت است که این اظهارنظر به‌عنوان یک قضاوت حرفه‌ای قلمداد می‌شود (حنیفه، محمودی، ۱۳۸۸). تمرکز بازار حسابرسی به‌عنوان یکی از استراتژی‌های بازار حسابرسی محسوب می‌شود که نقش تعیین‌کننده‌ای در تداوم حضور حسابرِس و تأخیراتی که در گزارش حسابرسی وجود دارد ایفا می‌کند. هوانگ و همکاران به نقل از پیرسون و ترامپیتز (۱۹۹۴) اعتقاد دارند که سطح بالای تمرکز بازار حسابرسی موجب صرفه‌جویی ناشی از مقیاس و نیز رقابت شدید در بین سایر مؤسسه‌های حسابرسی می‌شود. در ایران نیز هم‌زمان با تشکیل جامعه حسابداران رسمی، بازار حسابرسی افزایش چشمگیری در تعداد مؤسسه‌های حسابرسی خصوصی که دارای مجوز برای انجام خدمات حسابرسی بوده‌اند، داشته است. افزایش تعداد مؤسسات حسابرسی، موجب افزایش حق انتخاب صاحب‌کار از میان حسابرسان و در نتیجه افزایش رقابت می‌شود (اکسرا، ۲۰۰۶). به عبارت دیگر، هر مؤسسه در راستای نفوذ بیش‌تر در بازار و یافتن و جذب مشتری مبادرت به اعمال سیاست‌های خود در بازار رقابتی کرده است (محمد رضائی، یعقوب‌نژاد، ۱۳۹۶).

هدف از حسابرسی صورت‌های مالی واحدهای اقتصادی، اظهارنظر فنی و تخصصی درباره مطلوبیت صورت‌های مالی از تمام جنبه‌های بااهمیت است. این اظهارنظر یک قضاوت حرفه‌ای بوده لذا همواره با میزانی از ریسک مواجه است که به آن ریسک حسابرسی می‌گویند (حنیفه، محمودی، ۱۳۸۸).

معادل اظهارنظر حسابرسی فرآیندی بسیار دقیق و پیچیده می‌باشد. این فرآیند شامل ارزیابی تصمیمات پذیرش و نگهداری مشتری، آشنایی نسبت به کسب و کار مشتری، اجرای بررسی‌های مرتبط با کنترل داخلی، به‌دست آوردن شواهد اساسی در خصوص ادعاهای مدیریت و گردآوری نتایج در قالب اظهارنظرهای حسابرسی می‌باشد (فلیکس، کینی، ۱۹۸۲؛ ریپتینبرگ و همکاران، ۲۰۱۲). در واقع اظهارنظر حسابرسان ابزار افشای اطلاعات کشف‌شده است. به‌طور معمول حسابرسان در افشای اطلاعات و تحریف‌های کشف‌شده در جریان حسابرسی، همواره با این احتمال مواجه هستند که نتایج قابل گزارش را با مسامحه ارائه نمایند. این موضوع استقلال حسابرسان را مورد تردید قرار می‌دهد (اکبریان فرد و همکاران، ۱۳۹۸).

بر اساس استاندارد حسابرسی بخش ۷۰۰ ایران اظهارنظر حسابرسی به‌صورت: الف) تعدیل نشده (مقبول و مقبول با بند تأکید بر مطلب خاص) و ب) اظهارنظر تعدیل‌شده (مشروط، مردود

و عدم اظهارنظر) می‌باشند. بر اساس این استاندارد اگر شواهد حسابرسی کشف شده حسابرسان را به این نتیجه برساند که صورت‌های مالی عاری از تحریف بااهمیت نیست یا حسابرسان قادر به جمع‌آوری کافی و مناسب برای دستیابی به مبنای اظهارنظر نباشند باید نظر خود را تعدیل نمایند. با توجه به این که گزارش حسابرسان تعدیل شده از دید بازار به عنوان خبری بد نگریسته می‌شود ممکن است مدیریت نیز به واسطه این تعدیل اظهارنظر، افشای صورت‌های مالی را به تعویق اندازد (آقای، بابایی، ۱۳۹۳). نوع اظهارنظر نقش اساسی در ارزیابی صحت و رعایت کامل قوانین و مقررات شرکت ایفاء می‌کند. اظهارنظر تعدیل شده (غیرمقبول) نشان‌دهنده عدم رعایت صحیح قوانین از سوی شرکت می‌باشد. (گائو، کلینگ، ۲۰۱۲).

تمرکز بازار حسابرسی در بیش‌تر کشورها پس از ادغام مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ افزایش یافته است. در ایران نیز سهم از بازار سازمان حسابرسی در سال‌های اخیر کاهش یافته است (محمدرضایی، محمد صالح، ۲۰۱۶). تمرکز بازار حسابرسی به معنای داشتن سهم زیاد یک یا چند مؤسسه حسابرسی از بازار مؤسسه‌های حسابرسی است. در کشورهای توسعه‌یافته بازارهای حسابرسی در تسلط چهار مؤسسه بزرگ حسابرسی هستند. این موضوع به ایجاد تمرکز در بازار حسابرسی منجر شده است (هوانگ و همکاران، ۲۰۱۶).

وجود تمرکز در بازار حسابرسی، قدرت و اختیار عمل مدیریت صاحب‌کار را در انتخاب مؤسسه‌های حسابرسی کاهش داده و در مقابل، قدرت بازار حسابرسان را افزایش می‌دهد (کردستانی و همکاران، ۱۳۹۷). کالاپور و همکاران (۲۰۱۰) و نیوتن و همکاران (۲۰۱۳) معتقدند که وجود تمرکز بیش‌تر در بازار حسابرسی باعث ایجاد صرفه‌جویی در مقیاس و کاهش هزینه‌های حسابرسی می‌شود و بدین ترتیب، حسابرسان تلاش خود را بیش‌تر معطوف به تقویت کیفیت حسابرسی می‌کنند.

در یک بازار حسابرسی متمرکز، حسابرسان انگیزه‌های کم‌تری برای ارتقاء کیفیت خدمات خود داشته و احتمال این که بیش از حد به خود اطمینان داشته و از کار خود راضی باشند، بیش‌تر است. این امر موجب کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود (بون و همکاران، ۲۰۱۲؛ فرانسیس و همکاران، ۲۰۱۳). محمدرضایی و محمد صالح (۲۰۱۶) نشان دادند که سطح تمرکز بازار حسابرسی در ایران پس از آزادسازی بازار حسابرسی کاسته شده و در نتیجه، سهم از بازار سازمان حسابرسی کاهش بسیار زیادی یافته است.

از طرفی تمرکز در بازار حسابرسی، منجر به صرفه‌جویی ناشی از مقیاس می‌شود. همچنین حسابرسان را در کاهش هزینه‌ها و افزایش کیفیت حسابرسی یاری می‌رساند (هوانگ و همکاران، ۲۰۱۶). درحالی که نبود تمرکز باعث نزدیکی حسابرسان و مشتریان می‌شود این امر می‌تواند هزینه تعاملات میان حسابرسان را افزایش دهد (بیک و همکاران، ۲۰۱۹). از آنجا که حاصل نهایی کار حسابرسان گزارشی است که عمده‌ترین نقش آن برقراری ارتباط به شمار می‌رود، سال‌ها است که این موضوع در صف اول جریان‌های پژوهشی حسابرسی قرار دارد. (حساس یگانه، توحیدی‌نژاد، ۱۳۹۶). اهمیت این تحقیق از این جهت است که بهبود شرایط مربوط به تمرکز

بازار حسابرسی تا چه اندازه می‌تواند بر اظهارنظر حسابرسان تأثیرگذار باشد. مسئله اصلی تحقیق این است که آیا تمرکز بر بازار حسابرسی بر نوع اظهارنظر حسابرس تأثیرگذار است؟

## ۲- مبانی نظری و توسعه‌ی فرضیه‌ها

تغییرات بازارهای سرمایه در طی سال‌های اخیر باعث افزایش نقش محوری حسابرسان در حیطه‌های تصمیم‌سازی شده است. بنابراین، شناخت و شفافیت بیش‌تر ماهیت عملکردی و خدمات قابل ارائه مؤسسات حسابرسی و هزینه‌های آن‌ها، به‌عنوان یک موضوع و شاخه جدیدی از کارآمدی بازارهای سرمایه، امروز در جهان مطرح است.

تمرکز بازار حسابرسی، به‌عنوان یکی از استراتژی‌های بازار حسابرسی محسوب می‌شود که نقش پررنگی در تداوم حضور حسابرس و تأخیر در گزارش حسابرسی محسوب می‌شود. طی یک دهه اخیر، قانون‌گذاران و تدوین‌کنندگان بازار سرمایه در برخی از کشورهای توسعه‌یافته نگرانی‌هایی را درباره تأثیرات بالقوه تمرکز بازار حسابرس بر هزینه‌ها و کیفیت حسابرسی ابراز کرده‌اند (اکسیرا، ۲۰۰۶؛ وزارت خزانه‌داری ایالات متحده، ۲۰۰۸). ضرورتاً دغدغه اصلی آن است که تمرکز بازار حسابرسی گزینه‌های مشتریان (صاحب‌کاران) را برای انتخاب خدمات مؤسسات حسابرسی کاهش می‌دهد، قدرت بازار حسابرسان را تقویت، جذابیت این بازار را کاهش و در نهایت منجر به افزایش هزینه‌های بالای حسابرسی و کاهش کیفیت می‌گردد (پیرسون، ترومپیتر، ۱۹۹۴؛ ویلکینس، آچامدی، ۲۰۰۳؛ کارسون و همکاران، ۲۰۱۲؛ نیومن، ویلکینز، ۲۰۱۲؛ بون و همکاران، ۲۰۱۲؛ فرانیسیس و همکاران، ۲۰۱۳). به عبارتی تمرکز بازار حسابرسی به دلیل برهم زدن رقابت عادلانه در بازار و کاهش سهم بازار مؤسسات حسابرسی کوچک‌تر باعث کاهش کیفیت حسابرسی می‌گردد. زیرا این موضوع، انگیزه حسابرسان مؤسسات کوچک‌تر را کاهش می‌دهد و برای سرپا نگه‌داشتن خود و جذب مشتری تلاش می‌کنند به صاحب‌کار تخفیفات بیش‌تری ارائه دهند که در نهایت منجر به کاهش کیفیت حسابرسی می‌گردد (دی فاند و همکاران، ۱۹۹۹؛ وانگ و همکاران، ۲۰۰۸؛ چن و همکاران، ۲۰۱۰).

در سال‌های اخیر نیز تغییرات عمده در اقتصاد و جوانب نظارتی محیط حسابرسی در بسیاری از کشورها ایجاد شده است که این تغییرات موجب افزایش چشمگیری در سطح رقابت در بازار حسابرسی گردیده است (سجادی و همکاران، ۱۳۹۵).

در سال‌های اخیر تغییرات عمده در اقتصاد و جوانب نظارتی محیط حسابرسی در بسیاری از کشورها ایجاد شده است که این تغییرات موجب افزایش چشمگیری در سطح رقابت در بازار حسابرسی گردیده است (سجادی و همکاران، ۱۳۹۵).

رقابت در بازار محصول به‌عنوان یک سازوکار حاکمیتی برون سازمانی و یک عامل مهم و حیاتی در اتخاذ تصمیمات افشای اطلاعات توسط شرکت‌ها محسوب می‌شود. رقابت در بازار محصول، از یک سو شرکت‌های موجود در صنایع مشابه را مجبور می‌کند به دنبال اطلاعات

رقبا باشند و از سوی دیگر اطلاعات خودشان را برای داشتن مزیت رقابتی پنهان کنند (تنگ، لی، ۲۰۱۱). بنابراین رقابت در بازار محصول می‌تواند بر کیفیت و کمیت افشای اطلاعات اثرگذار باشد. به اعتقاد لی (۲۰۱۰) رقابت در بازار منجر به بهبود کیفیت افشای اطلاعات توسط شرکت‌ها خواهد شد. رقابت در بازار محصول نه تنها به‌طور گسترده شرکت‌ها را وابسته به مزیت رقابتی برون‌سازمانی می‌کند بلکه مالکان را نیز تشویق به تقویت سازوکارهای حاکمیت شرکتی درون سازمانی می‌کند و رفتارهای فرصت طلبانه مدیران را کاهش می‌دهد (تنگ، لی، ۲۰۱۱).

رقابت در عرضه، از دو منبع نشأت می‌گیرد: اول، ورود حسابرسان جدید به بازار و دیگری از افزایش ظرفیت عرضه حسابرسان فعلی. این رقابت فزاینده، پیامدهای خاص خود را دارد. برخی از حسابداران حرفه‌ای از این نگران‌اند که رقابت و به‌خصوص رقابت بر سر قیمت در رابطه با قراردادهای حرفه‌ای منجر به افت کیفیت شود. اگرچه تحقیقات از این نگرانی‌ها حمایت چندانی نمی‌کند اما این نظریه نیز طرفداران زیادی دارد که فشار بودجه و محدودیت زمانی به‌طور متناوب منجر به بروز حسابرسی‌های پایین‌تر از استاندارد می‌شود. یک دلیل وجود بودجه و زمان محدود، رقابت شدید بر سر قیمت است. چنین مطلبی به‌قدر کافی مستند و در نتیجه قابل دفاع نیست اما ابهام در رابطه با رقابت حرفه حسابرسی بحث مشروع و رایجی است و ویژگی‌های خاص حرفه حسابرسی به این ابهامات دامن می‌زند (رجبی، ۱۳۸۹).

به‌طور کلی رقابت موجب بهبود کیفیت و کمیت کالا و خدمات می‌شود اما در مقابل عکس آن را نیز می‌تواند در پی داشته باشد. چراکه حسابرسی یک حرفه اجتماعی است و در بسیاری از موارد حسابرسان به لحاظ رعایت اصول حرفه‌ای و پاسخ‌گویی به جامعه، منافع عمومی جامعه و ضوابط و مقررات حرفه‌ای را به منافع شخصی خود و صاحب‌کار ترجیح می‌دهند. این در حالی است که در سایر اشکال رقابت و در سایر حرفه‌ها ممکن است منافع شخصی در اولویت باشد. بنابراین ممکن است وجود رقابت کاهش قیمت حسابرسی و کاهش کیفیت حسابرسی را به دنبال داشته باشد. یکی از نقاط تمایز بین کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه پدیده رقابت می‌باشد که در کشورهای توسعه‌یافته، نبود رقابت و در کشورهای در حال توسعه، وجود بیش از حد رقابت در بازار حسابرسی ایجاد نگرانی کرده است.

تغییرات بازارهای سرمایه در طی سال‌های اخیر باعث افزایش نقش محوری حسابرسان در حیطه‌های تصمیم‌سازی شده است. بنابراین شناخت و شفافیت بیش‌تر ماهیت عملکردی و خدمات قابل ارائه مؤسسات حسابرسی و هزینه‌های آن‌ها به‌عنوان یک موضوع و شاخه جدیدی از کارآمدی بازارهای سرمایه امروز در جهان مطرح است. تمرکز بازار حسابرسی به دلیل برهم زدن رقابت عادلانه در بازار و کاهش سهم بازار مؤسسات حسابرسی کوچک‌تر باعث کاهش کیفیت حسابرسی می‌گردد و احتمال می‌رود که بر اظهار نظر حسابرسی تأثیرگذار باشد، این موضوع می‌تواند انگیزه و تلاش حسابرسان مؤسسات کوچک‌تر را به شکل قابل توجهی کاهش دهد (چن و همکاران، ۲۰۱۰).

به عبارتی تمرکز بازار حسابرسی باعث می‌شود مؤسسه حسابرسی تلاش نماید که استقلال

خود را به دلیل جایگاهی که در بین مشتریان عمده خود داشته و در بازار به دست آورده‌اند حفظ نماید و با فلسفه رعایت سطح بالایی از استانداردهای حسابرسی همواره در بهبود کیفیت کار و اظهارنظر مطلوب هدف خود را به پیش ببرد (شفعتی و همکاران، ۱۳۹۷).

علیزاده و همکاران (۱۳۹۶) طی یکی از فرضیه‌های پژوهش خود بیان می‌کنند: «بین تمرکز بازار حسابرسی و اظهارنظر حسابرسان ارتباط معناداری وجود دارد» که این فرضیه با نتایجی که از آزمون به دست آمد رد شد.

هدف از حسابرسی صورتهای مالی این است که حسابرسان درباره مطلوبیت تهیه و ارائه صورتهای مالی از کلیه جنبه‌های بااهمیت در انطباق با اصول متداول حسابداری، اظهارنظر کنند. اظهارنظر حسابرسان با این نوع تأمین اطمینان در شکل غیر مطلق، اعتبار صورتهای مالی را افزایش می‌دهد اما عواملی چون قضاوت، استفاده از نمونه‌گیری در رسیدگی‌ها، محدودیت‌های ذاتی سیستم‌های حسابداری و کنترل‌های داخلی موجب شده تا دستیابی به اطمینان مطلق در حسابرسی ممکن نشود. بند اظهارنظر گزارش حسابرسان حاوی نظر صریح حسابرسان در این باره می‌باشد که آیا صورتهای مالی از تمام جنبه‌های بااهمیت طبق استانداردهای حسابداری به نحوه مطلوب ارائه شده است یا خیر.

کردستانی و مولائی (۱۴۰۰) در تحقیقی با عنوان «عوامل مؤثر بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی از سه بعد حسابرسی، حاکمیت شرکتی و عوامل خاص شرکت» به این نتیجه رسیدند که اندازه و تخصص مؤسسه حسابرسی موجب کاهش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی و اظهارنظر مشروط، حق‌الزحمه و تداوم انتخاب حسابرسان و ضعف کنترل‌های داخلی، تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی افزایش می‌دهند.

حسینی و محمدی (۱۳۹۹) در تحقیقی با عنوان «تأخیر زمانی در ارائه گزارش حسابرسی و نزدیکی فاصله جغرافیایی دفتر مؤسسه حسابرسی به دفتر مرکزی صاحب‌کار: شواهدی از مزیت اطلاعاتی ناشی از تعامل مشترک و بهبود کارایی حسابرسی» به این نتیجه رسیدند که نزدیکی موقعیت جغرافیایی دفتر مؤسسه حسابرسی به دفتر مرکزی صاحب‌کار سبب کاهش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی شده است. زیرا حسابرسان نزدیک به صاحب‌کار تعامل بیش‌تری با صاحب‌کار داشته و اخبار خاص صاحب‌کار را با سهولت بیش‌تری دریافت کنند. این موضوع سبب افزایش نظارت مؤثر حسابرسان بر صاحب‌کار، افزایش کارایی حسابرسان و کاهش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی می‌شود.

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

معناداری بین انحصار بازار حسابرسی و کیفیت حسابرسی مشاهده نشد.

شفعتی و امینیان (۱۳۹۷) در پژوهشی با عنوان «بررسی تأثیر تمرکز بازار حسابرسی بر تداوم انتخاب حسابرسی و تأخیر گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران» پرداختند. در این تحقیق ۹۲ شرکت در دوره زمانی ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۶ مورد بررسی قرار گرفتند. همچنین برای سنجش تأخیر گزارش حسابرسی از لگاریتم طبیعی فاصله بین پایان سال مالی تا تاریخ امضای گزارش حسابرسی استفاده شد. با توجه به این که برای سنجش تمرکز بازار حسابرسی از دو شاخص سهم بازار و فشار رقابتی استفاده گردید، مشخص شد بین تمرکز بازار حسابرسی با تأخیر گزارش حسابرسی ارتباط منفی و معناداری وجود دارد. به عبارتی مؤسسات حسابرسی تلاش می‌کنند با استخدام شرکای حسابرسی باتجربه و کارمندان ماهر، تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی را کاهش دهند. همچنین هر دو معیار تمرکز بازار حسابرسی یعنی شاخص سهم بازار و فشار رقابتی تأثیر منفی و معناداری بر دوره تصدی حسابرسی دارند و این موضوع می‌تواند در تقویت کیفیت حسابرسی مؤثر باشد.

کردستانی و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهشی با عنوان «بررسی تأثیر تمرکز بازار حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی» با استفاده از تحلیل رگرسیون، با رویکرد داده‌های ترکیبی پرداختند. برای دستیابی به این هدف، داده‌های ۷۸ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۵ سنجیده می‌شود. یافته‌های پژوهش ثابت می‌کند که افزایش تمرکز بازار حسابرسی منجر به افزایش قدرت بازار حسابرسان، افزایش خود رضایتی حسابرسان و به دنبال آن، افزایش حق الزحمه حسابرسی و کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود. همچنین افزایش تمرکز در بازار حسابرسی منجر به صرفه‌جویی ناشی از مقیاس و تشدید رقابت در بین دیگر مؤسسه‌های حسابرسی و در نتیجه، کاهش حق الزحمه حسابرسی و افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود. بر اساس این یافته، تمرکز بازار حسابرسی در ایران باعث تشدید رقابت ناسالم در میان مؤسسه‌های حسابرسی کوچک می‌شود.

علیزاده و یوسفی کیکانلو (۱۳۹۶) در پژوهشی با عنوان «بررسی ارتباط بین تمرکز بازار حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی شرکت‌ها» به این نتیجه رسیدند که ارتباط معناداری بین تمرکز بازار حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی وجود ندارد. این موضوع نشان می‌دهد افزایش یا کاهش در حق الزحمه حسابرسی با افزایش یا کاهش تمرکز بازار حسابرسی وابسته نمی‌باشد. همچنین ارتباط معناداری بین تمرکز بازار حسابرسی و کیفیت حسابرسی وجود ندارد. این موضوع نشان می‌دهد افزایش یا کاهش در کیفیت حسابرسی با افزایش یا کاهش تمرکز بازار حسابرسی وابسته نمی‌باشد.

چانگ و همکاران (۲۰۱۸) در پژوهشی با عنوان «تأثیر رقابت در بازار حسابرسی بر چسبندگی حق الزحمه حسابرسی در چین» دریافتند رقابت در بازار حسابرسی اثر مثبتی بر چسبندگی حق الزحمه حسابرسی دارد. علاوه بر این، نتایج آن‌ها نشان داد چسبندگی حق الزحمه حسابرسی رو به افزایش (کاهش) با کیفیت حسابرسی ارتباطی منفی (مثبتی) دارد.



چوی و همکاران (۲۰۱۷) در پژوهشی با عنوان «تمرکز بازار حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی» با استفاده از نمونه‌ای از شرکت‌ها در ۷۱ کشور دریافتند که رابطه مستقیمی بین تمرکز بازار حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی وجود دارد.

### ۳- روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از لحاظ هدف کاربردی بوده و نحوه گردآوری داده‌ها به شکل پس رویدادی (از طریق اطلاعات گذشته) است و از آزمون رگرسیون و همبستگی استفاده شده است. داده‌های مورد نیاز پژوهش به شیوه کتابخانه‌ای جمع‌آوری شده است. گردآوری داده‌ها و اطلاعات برای مباحث نظری مانند پیشینه و ادبیات پژوهش به روش کتابخانه‌ای و برای بخش‌های تجربی مانند جمع‌آوری داده‌های مربوط به متغیرهای پژوهش با استفاده از نرم‌افزارها (Excel خاصه آورد نوین) و پایگاه‌های اطلاعاتی (Tse.ir, Tsetmc.ir, codal.ir) انجام شده است. در روش گردآوری اطلاعات به صورت کتابخانه‌ای از فیش‌برداری و مراجعه به منابع مجله‌ای، وبسایت‌های معتبر (ScienceDirect.com, link.springer.com, nlai.irMagira Noormags, Civilica, SID, Elmnet) و مقالات لاتین و فارسی معتبر استفاده شده است. از آنجا که روش انجام پژوهش کتابخانه‌ای بوده و با داده‌های واقعی شرکت‌ها سر و کار دارد، برای فراهم کردن اطلاعات از اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار استفاده شده است.

پس از گردآوری داده‌های مورد نیاز برای انجام تحلیل‌های آماری از نرم‌افزار Eviews10 استفاده گردید و از پیش‌فرض‌های آزمون‌های رگرسیونی مانند نرمال بودن داده‌ها، آزمون خودهمبستگی و غیره بهره برده شد.

### ۳-۱- فرضیه پژوهش

تمرکز بازار حسابرسی بر نوع اظهارنظر حسابرس تأثیر دارد.

### ۳-۲- جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این تحقیق شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۶ لغایت ۱۳۹۹ هستند. نمونه آماری موردنظر در این پژوهش بر اساس روش حذف سیستماتیک و با اعمال محدودیت‌های زیر انتخاب شدند:

- ۱- شرکت‌هایی که پایان سال مالی آن‌ها پایان اسفند باشد.
- ۲- قبل از سال ۹۶ در بورس پذیرفته‌شده باشند.
- ۳- جزء شرکت‌های سرمایه‌گذاری و واسطه‌گری مالی نباشند.
- ۴- با توجه به این که یک مؤسسه حسابرسی با در نظر گرفتن چرخشی بودن حسابرسان نمی‌تواند بیش از ۴ سال متوالی، حسابرسی شرکت را عهده‌دار باشند، طی ۴ سال تغییر حسابرسان

نداشته باشند.

داده‌های مورد نیاز شرکت‌ها برای دوره زمانی پژوهش در دسترس باشد. بر این اساس ۱۲۶ شرکت (۵۰۴ شرکت و سال) به‌عنوان نمونه انتخاب گردید که پس از مشخص شدن نمونه آماری به سراغ مؤسسات حسابرسی این شرکت‌ها بررسی شد که همگی در استان تهران مستقر بوده‌اند.

### ۳-۳-۳- دسته‌بندی، تعریف مفهومی و عملیاتی متغیرها

#### ۳-۳-۱- متغیر مستقل: تمرکز بازار حسابرسی

بازار حسابرسی از ویژگی‌هایی برخوردار است که آن را از دیگر بازارهای مربوط به خدمات کسب و کار متمایز می‌کند. تمرکز در بازار حسابرسی نشان‌دهنده میزان توزیع قدرت مؤسسات حسابرسی در بازار است که بر رقابت این شرکت‌ها در جذب مشتری مؤثر است (شائن، مایچور، ۱۹۹۷). به عبارتی، رقابت مؤثر نیازمند تعداد کافی مؤسسات حسابرسی ارائه‌دهنده خدمات است که باعث ایجاد تعادل در بازار می‌شود و زمانی که رقابت‌ها پوششی برای انحصارطلبی باشد، کیفیت کاهش می‌یابد، انگیزه‌های منفعت‌طلبانه گسترش می‌یابد و در نهایت استقلال حسابرسان کاهش می‌یابد (گراکوس، سیورسون، ۲۰۱۵). این در حالی است که بخش عرضه خدمات در این بازارها می‌تواند به دلیل تخصصی بودن مؤسسات، متمرکز باشد. هوانگ و همکاران (۲۰۱۶) در تعریفی دیگر تمرکز بازار حسابرسی را به معنای داشتن سهم زیاد یک یا چند مؤسسه حسابرسی از بازار مؤسسه‌های حسابرسی دانسته‌اند.

به پیروی از پژوهش‌های پیشین، ایشلیمن و لاوسن (۲۰۱۶)، هوانگ و همکاران (۲۰۱۶)، غلامی گیفان و همکاران (۱۳۹۸) و علیزاده و همکاران (۱۳۹۶) برای سنجش تمرکز بازار حسابرسی (سهم از بازار کار آن صنعت) از معیار دو وجهی صفر و یک و از طریق رابطه زیر محاسبه گردید:

$$CONCEN_j = \frac{\sum_{I=1}^N SN}{AI}$$

که در آن:

#### جدول (۱) تعریف عملیاتی متغیر مستقل

نماد	تعریف عملیاتی
<i>CONCEN</i>	تمرکز بازار حسابرسی مؤسسه حسابرسی $I$ در سال $t$
$\sum_{I=1}^N SN$	مجموع ارزش دفتری دارایی‌های یک شرکت در صنعتی که توسط حسابرسان حسابرسان شده‌اند.
<i>AI</i>	مجموع دارایی‌های صنعت $I$ که شرکت صاحب‌کار مؤسسه موردنظر در آن فعالیت می‌کنند.

سپس بر اساس معیار دو وجهی صفر و یک اگر شاخص تمرکز بازار حسابرسی از میانه شاخص‌های تمرکز بازار حسابرسی بزرگ‌تر، یعنی مؤسسات حسابرسی هستند که تمرکز در بازار حسابرسی در آن‌ها وجود دارد عدد ۱ و اگر از میانه کوچک‌تر، بیانگر نبود تمرکز در بازار حسابرسی است عدد ۰ در نظر گرفته می‌شود.

### ۳-۳-۲- متغیر وابسته: اظهارنظر حسابرسی

سرمایه‌گذاران برای سرمایه‌گذاری بهتر و کسب بازده بیش‌تر از اطلاعات و گزارش حسابرسی استفاده می‌کنند. بر اساس استانداردهای حسابرسی هدف حسابرسی صورت‌های مالی این است که حسابرس بتواند درباره انطباق صورت‌های مالی تهیه شده، از تمام جنبه‌های بااهمیت، با استانداردهای حسابداری اظهارنظر کند. نوع اظهارنظر نقش اساسی در ارزیابی صحت و رعایت کامل قوانین و مقررات شرکت ایفاء می‌کند. اظهارنظر غیرمقبول نشان‌دهنده عدم رعایت صحیح قوانین از سوی شرکت می‌باشد. مدیران شرکت‌ها به دلیل این که دریافت گزارش مقبول یک رزومه و سابقه خوب برای آن‌ها تلقی می‌شود تمام تلاش خود را معطوف به اجرای قوانین و مقررات به نحو احسن می‌نمایند. اظهارنظر حسابرس در ارزیابی کیفیت اطلاعات حسابداری، بسیار بااهمیت است (گائو، کلینگ، ۲۰۱۲).

در این پژوهش متغیر اظهارنظر حسابرس به‌عنوان متغیر وابسته مورد سنجش قرار گرفته است. این متغیر برای بررسی نوع اظهارنظر حسابرس می‌باشد. در صورتی که اظهارنظر حسابرس مقبول باشد متغیر مربوط برابر با ۱ و در غیر این صورت (سایر انواع اظهارنظر) ۰ در نظر گرفته شده است. متغیرهای کنترلی: شامل ۲ متغیر زیر می‌باشد:

### جدول (۲) تعریف عملیاتی متغیرهای کنترلی

متغیر	نماد	تعریف عملیاتی
اندازه حسابرس	BIG	اگر حسابرس از حسابرسان با رتبه الف کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی باشد، عدد ۱ و در غیر این صورت، مقدار ۰ می‌پذیرد (اورادی و همکاران، ۱۳۹۵).
تأخیر در ارائه گزارش حسابرس	AUDLAG	فاصله بین پایان سال مالی تا تاریخ امضای گزارش حسابرسی شرکت $t$ در زمان $t-1$ (حبیب و همکاران ۲۰۱۱؛ وی، ۲۰۱۲).

### ۴- یافته‌های پژوهش

#### ۴-۱- آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

جدول ۳ آمار توصیفی مربوط به متغیر کمی پژوهش را نشان می‌دهد که بیان‌گر پارامترهای توصیفی متغیر مورد آزمون و شامل برخی شاخص‌های مرکزی و پراکندگی است. ملاحظه می‌شود که میانگین و میانه متغیر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی برابر با ۹۶/۶ روز و میانه آن

برابر با ۱۰۵ روز می‌باشد. حداکثر این متغیر برابر با ۱۳۵ روز و حداقل آن برابر با ۲۱ روز است.

جدول (۳) آمار توصیفی داده‌های کمی پژوهش

متغیر	نماد	میانگین	میانه	بیشینه	کمینه	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی	تعداد مشاهدات
تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی	AUDLAG	۶/۶۷۰۴۰	۱۰۵	۱۳۵	۲۱	۲۸/۲۲۲۱۱	-۰/۷۵۳۳۶۷	۲/۵۶۱۰۵۹	۵۰۴

جدول (۴) آمار توصیفی داده‌های کیفی پژوهش

نام متغیر	نماد	وجود		نبود		جمع	
		تعداد	درصد	تعداد	درصد	تعداد	درصد
اظهارنظر حسابرسی	OPINION	۱۹۹	۳۹/۴۸	۳۰۵	۶۰/۵۲	۵۰۴	۱۰۰
تمرکز بازار حسابرسی	CONCEN	۱۶۳	۳۲/۳	۳۴۱	۶۷/۷	۵۰۴	۱۰۰
اندازه حسابرسی	BIG	۲۱۹	۴۳/۴۱	۲۸۵	۵۶/۵۹	۵۰۴	۱۰۰

جدول ۴ آمار توصیفی متغیرهای کیفی پژوهش (متغیرهایی که دارای دو ارزش صفر و یک هستند) را نشان می‌دهد. ملاحظه می‌شود: میانگین شاخص تمرکز بازار حسابرسی ۳۲/۳٪ است. همچنین آمار در مورد اظهارنظر حسابرسی نشان‌دهنده این است که ۳۹/۴۸٪ اظهارنظرها، اظهارنظر مقبول بوده و ۶۰/۵۲٪ اظهارنظرها جزو سایر اظهارنظرها است که اغلب آن‌ها اظهارنظر مشروط بوده‌اند. همچنین، نتایج در مورد اندازه حسابرسی بیان‌کننده این مفهوم است که ۴۳/۴٪ حسابرسان از حسابرسان با رتبه الف کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی بوده و ۵۶/۵۹٪ حسابرسان جزو سایر رتبه‌ها بوده‌اند.

## ۲-۴- بررسی مانایی متغیرها

قبل از تخمین مدل لازم است مانایی (پایایی) متغیرها مورد بررسی قرار بگیرد. یک متغیر، وقتی مانا است که میانگین، واریانس و ضرایب خودهمبستگی آن در طول زمان ثابت باقی بماند. به‌طور کلی اگر مبدأ زمانی یک متغیر، تغییر کند و میانگین و واریانس و کواریانس آن تغییری نکند، در آن صورت متغیر مانا است و در غیر این صورت متغیر، نامانا خواهد بود. در پژوهش حاضر برای تشخیص مانایی متغیرها از آزمون لوین، لین چاو استفاده شده است. فرضیه‌های مربوط به مانایی متغیرها به صورت زیر می‌باشد:

$$\begin{cases} H_0 = \text{متغیر نامانا} \\ H_1 = \text{متغیر مانا} \end{cases}$$

در صورتی که قدر مطلق آماره به‌دست آمده از مقادیر بحرانی در کلیه سطوح معناداری بزرگ‌تر باشد، متغیر در همه سطوح مانا است. مانایی متغیرها در این مطالعه بر اساس لوین، لین چاو در قالب جدول زیر نشان داده شده است:

### جدول (۵) بررسی مانایی متغیرهای پژوهش

متغیر	آزمون مانایی	مرتبۀ تفاضل	سطح معناداری	مانا / نامانا
OPINION	Levin, Lin & Chu	بدون تفاضل	۰/۰۰۰۰	مانا $I(0)$
CONCEN	Levin, Lin & Chu	بدون تفاضل	۰۰۰۰/۰	مانا $I(0)$
BIG	Levin, Lin & Chu	بدون تفاضل	۰۰۰۰/۰	مانا $I(0)$
AUDLAG	Levin, Lin & Chu	بدون تفاضل	۰۰۰۰/۰	مانا $I(0)$

اطلاعات جدول فوق آزمون مانایی را برای متغیرهای پژوهش نشان می‌دهد. تمامی متغیرهای مورد مطالعه با توجه به آزمون مانایی لوین، لین و چو بدون تفاضل مانا می‌باشند. مرتبۀ تفاضل در آزمون مانایی نشان‌دهندۀ سطح و درجۀ مانایی متغیرهای پژوهش است. در واقع اگر متغیری نامانا باشد و با یک‌بار تفاضل‌گیری مانا شود آن‌گاه آن متغیر مانا از درجۀ ۱ یا اصطلاحاً  $I(1)$  نامیده می‌شود.

در جدول فوق متغیرها بدون تفاضل‌گیری مانا بوده، لذا متغیرها در سطح مانا می‌باشند یا به اصطلاح  $I(0)$  می‌باشند. سطح معناداری آزمون مانایی اگر کم‌تر از ۰/۰۵٪ باشد نشان‌گر مانایی آن متغیر می‌باشد. همچنین جهت مانا بودن یک متغیر، آماره آزمون مربوط به صورت قدر مطلق باید بزرگ‌تر از عدد ۲ باشد که در جدول فوق سطح معناداری و آماره آزمون مربوط به همین صورت می‌باشد.

### ۴-۳- بررسی فرض‌های کلاسیک مدل رگرسیون خطی

در هر مدل رگرسیون باید فرض‌های خاصی برقرار باشد. تکیه بر نتایج آماری بدون توجه به پیش‌فرض‌های مدل رگرسیون از اعتبار چندانی برخوردار نیست و نمی‌توان از آن برای تصمیم‌گیری‌ها استفاده کرد. بنابراین قبل از انجام هرگونه تفسیر نتایج رگرسیون باید برای تصدیق صحت نتایج، مفروضات مدل را بررسی نمود. در این پژوهش از داده‌های پنل یا تابلویی استفاده شده است.

### ۴-۵- هم خطی

چون مقدار  $vif$  برای تک‌تک متغیرها کم‌تر از ۱۰ است، لذا همبستگی وجود ندارد.

### جدول ۶ بررسی هم خطی

متغیر	$Vif$
CONCEN	1/011599
BIG	1/011905
AUDLAG	1/000409

#### ۴-۶- نتایج آزمون فرضیه پژوهش

نتایج حاصل از برآورد مدل پژوهش به شرح جدول ۷ می‌باشد. فرضیه پژوهش بیان می‌دارد که تمرکز بازار حسابرسی بر نوع اظهارنظر حسابرسی تأثیر دارد.

جدول (۷) نتایج آماری آزمون مدل پژوهش، متغیر وابسته نوع اظهارنظر حسابرسی

متغیر	ضرایب	آماره Z	سطح معناداری
CONCEN	۱/۳۶۱۷۱۸	۳/۷۸۳۳۶۹	۰/۰۰۰۲
BIG	۰/۶۶۰۷۲۲	۴/۱۴۶۲۵۸	۰/۰۰۰۰
AUDLAG	-۰/۱۲۵۹۴۰	-۰/۴۹۶۱۳۳	۰/۶۱۹۸
C	۰/۲۷۲۶۳۴	۰/۲۳۶۹۱۴	۰/۸۱۲۷
ضریب تعیین مک فادن	۰/۲۲۷۰۰۱	LR-آماره	۱۸/۲۵۸۶۷
		سطح معناداری LR	۰/۰۰۰۳۸۹

طبق جدول ۷ سطح معناداری بین دو متغیر برابر با ۰/۰۰۰۲ می‌باشد که این مقدار کم‌تر از سطح معناداری در نظر گرفته شده در پژوهش حاضر (۵٪) است. همچنین قدر مطلق آماره Z که برابر ۳/۷۸۳۳۶۹ می‌باشد از ۱/۹۶ که معادل توزیع نرمال استاندارد ۰/۹۵ می‌باشد، بزرگ‌تر است. بنابراین در سطح اطمینان ۹۵٪ فرضیه صفر مبنی بر این که تمرکز بازار حسابرسی بر نوع اظهارنظر حسابرسی تأثیر ندارد، تأیید نمی‌شود و فرضیه اصلی تأیید گردیده و حاکی از وجود تأثیر تمرکز بازار حسابرسی بر نوع اظهارنظر دارد. همچنین، تأثیر اندازه حسابرسی بر نوع اظهارنظر، مثبت و معنادار و تأثیر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی بر نوع اظهارنظر منفی می‌باشد.

#### ۵- بحث و نتیجه‌گیری

نتایج نشان‌دهنده تأثیرگذاری تمرکز بازار حسابرسی بر نوع اظهارنظر حسابرسی بوده است. نتیجه حاصل از فرضیه نشان داد: تمرکز بازار حسابرسی بر نوع اظهارنظر حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری دارد که بیان می‌کند هرچه حسابرسان تمرکز بیش‌تری بر صنعت صاحب‌کار داشته باشند (سهام بازار از صنعت صاحب‌کار که توسط حسابرسی مورد حسابرسی قرار می‌گیرد، بیش‌تر باشد)، کیفیت کار حسابرسی افزایش یافته و نوع اظهارنظر نیز به سمت اظهارنظر مقبول پیش می‌رود.

از بعد نظری نیز این موضوع مورد تأیید است چراکه وقتی تمرکز مورد نظر افزایش می‌یابد به این مفهوم است که حسابرسی در رسیدگی به حساب‌های آن شرکت اشراف بیش‌تری پیدا کرده، ماهرتر و متخصص‌تر است و از آنجایی هدف حسابرسی مالی، اظهارنظر در خصوص مطلوبیت تهیه صورت‌های مالی و بیان درجه انطباق صورت‌های مالی تهیه شده توسط مدیریت صاحب‌کار با استانداردهای حسابداری است، هرچه تمرکز افزایش یابد، یعنی شناخت تجاری افزایش یافته، قضاوت حرفه‌ای بهبود پیدا کرده و از حیث حرفه‌ای این موضوع در ارتباطات کاری به مدیریت صاحب‌کار انتقال می‌یابد که حسابرسی بر جزئیات عملیاتی، حرفه‌ای و گردش کارهای واحد

اقتصادی (فرآیندها، مقاصد، محتوای گزارش‌ها و صورت‌های مالی)، کاملاً مسلط است. لذا مدیریت صاحب‌کار ملزم خواهد شد که در فرآیندها و صورت‌های مالی، استانداردهای عملیاتی و حسابداری را با دقت بیشتر و بالاتر رعایت کند که این موضوع نهایتاً منجر به اظهارنظر مقبول توسط حسابرس خواهد شد. در مورد دو متغیر کنترلی پژوهش باید گفت: تأثیر اندازه حسابرس بر نوع اظهارنظر مثبت می‌باشد. همچنین تأخیر در ارائه گزارش حسابرس تأثیری بر نوع اظهارنظر حسابرس ندارد. نتایج این پژوهش به این نکته مهم اشاره دارد که افزایش سهم تمرکز بازار حسابرسی و پرمشغله بودن مؤسسه حسابرسی مورد نظر نمی‌تواند شرایطی را فراهم نماید تا مؤسسه حسابرسی از کار خود کاسته و به‌نوعی حسابرسی را با دقت و کیفیت کم‌تری انجام دهد. در نتیجه بازهم حسابرسان، شرکت را به‌خوبی حسابرسی کرده و با افزایش بازار حسابرسی اظهارنظر بی‌مورد و سهل‌انگارانه‌ای لحاظ نمی‌نمایند. نتایج این تحقیق با نتایج تحقیق علیزاده و یوسفی (۱۳۹۶) مغایر است.

پیشنهاد می‌شود که مراجع ذی‌صلاح مانند جامعه حسابداران رسمی ایران نکته‌نظرهای خود را برای بهبود مستمر و نظارت مبنی بر افزایش تمرکز در بازار حسابرسی تدوین و عملیاتی کنند. بیش‌تر مؤسسه‌های حسابرسی در ایران از نوع مؤسسه‌های کوچک هستند، این موضوع انگیزه حسابرسان را برای رقابت در زمینه ارائه تخفیف در هزینه‌های ناشی از حسابرسی شرکت‌های صاحب‌کار برمی‌انگیزاند و احتمال دارد که کیفیت حسابرسی را تحت شعاع قرار دهد. بنابراین پیشنهاد می‌شود که جامعه حسابداران رسمی ایران، استراتژی‌های کنترلی لازم را در این راستا ایجاد کند. همچنین، روند صعودی در افزایش تمرکز بازار حسابرسی رقابت شدیدی را در میان سایر مؤسسه‌ها شکل می‌دهد. با ایجاد چنین رقابت شدیدی در بازار حسابرسی به‌طور محتمل باید شاهد به خطر افتادن استقلال مؤسسه‌های حسابرسی خصوصی باشیم.

همچنین به جامعه حسابداران رسمی پیشنهاد می‌شود: در بررسی و ارزیابی کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی، سهم بازار هر مؤسسه حسابرسی را به‌عنوان یک متغیر تأثیرگذار مدنظر قرار دهند. تمرکز بازار حسابرسی باید توسط مجامع حرفه‌ای و قانون‌گذاری، از قبل افشای شده باشد تا سرمایه‌گذاران از این اطلاعات بتوانند بهره‌مند شوند. از طرف دیگر به مالکان شرکت‌ها پیشنهاد می‌شود: برای انجام حسابرسی‌های با کیفیت بیش‌تر با توجه به افشای صورت گرفته در مورد تمرکز بازار حسابرسی توسط مجامع حرفه‌ای و قانون‌گذاری اقدام به انتخاب حسابرسان با بازار حسابرسی گسترده نمایند. زیرا با توجه به نتیجه پژوهش حاضر هرچه حسابرسان تمرکز بیش‌تری بر صنعت صاحب‌کار داشته باشند، کیفیت کار حسابرسی افزایش یافته و نوع اظهارنظر نیز به سمت اظهارنظر مقبول پیش می‌رود. همچنین به مدیران شرکت‌ها پیشنهاد می‌شود: برای کسب گزارش حسابرسی خاص از مؤسسات حسابرسی با تمرکز بازار حسابرسی بالاتر استفاده نمایند. زیرا این نوع مؤسسات حسابرسی، گزارش حسابرسی خود را با سطح دقت و مصرف زمان مطلوب‌تری ارائه می‌نمایند. این موضوع خاصیت اثرگذاری بر نوع گزارش حسابرسی را می‌تواند به همراه داشته باشد. در هر دوره رسیدگی حسابرسی، عواملی وجود دارند که در صورت وقوع آن‌ها

انتظار می‌رود که روند کار حسابرسی با پیچیدگی‌های خاصی همراه شود، پیشنهاد می‌شود: برای حفظ کیفیت حسابرسی، حسابسان تمرکز و دقت بالاتری را در بررسی‌های خود به کار گیرند و به تبع زمان بیش‌تری را صرف این موضوع کنند.

در پایان به محققان پیشنهاد می‌شود:

- ۱- تأثیر تمرکز بازار حسابرسی بر انتخاب حسابرس، ۲- تأثیر تمرکز بازار حسابرسی بر کیفیت کنترل داخلی شرکت‌ها و ۳- تأثیر تمرکز بازار حسابرسی بر افشای مسئولیت اجتماعی را در تحقیقات آتی مورد بررسی قرار دهند.

## منابع

حساس یگانه، یحیی، برزیده، فرخ، تقوی فرد، محمدتقی، فرهمند سیدآبادی، محمد. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر گردش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی بر حق‌الزحمه حسابرسی و رقابت در بازار حسابرسی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۳(۳)، ۳۳۲ - ۳۵۲.  
حسینی، محمد، مهسا محمدی. (۱۳۹۹). تأخیر زمانی در ارائه گزارش حسابرسی و نزدیکی فاصله جغرافیایی دفتر مؤسسه حسابرسی به دفتر مرکزی صاحب‌کار: شواهدی از مزیت اطلاعاتی ناشی از تعامل مشترک و بهبود کارایی حسابرسی، فصلنامه پژوهش‌های حرفه‌ای حسابرسی، ۱۱(۱)، ۱۱۴ - ۱۳۷.

داروغه حضرتی، فاطمه، پهلوان، زهرا. (۱۳۹۱). رابطه بین کیفیت گزارش حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، مجله حسابداری مدیریت، ۱۳(۲۱)، ۵.

رمضانی، علی‌اکبر، بنی‌مه‌اد، بهمان، رؤیایی، رمضانعلی. (۱۳۹۴). سهم بازار حسابرسی و اظهارنظر حسابرسان: شواهدی از بخش خصوصی حسابرسی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۴(۱۳)، ۷۷ - ۸۶.

شفعتی، مرتضی، امینیان، ابوالفضل، پاکدامن، حسن. (۱۳۹۷). بررسی تأثیر تمرکز بازار حسابرسی بر دوره تصدی حسابرس و تأخیر گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، پژوهش حسابداری و حسابرسی، ۱۰(۲).

شیسیان، مصطفی. (۱۳۹۳). تأثیر رقابت در بازار محصول بر سیاست تقسیم سود شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد شاهرود.

علیزاده ورکانی، وحید، فیروزی، حسین. (۱۳۹۹). بررسی ارتباط بین اطلاعات حسابداری و اظهارنظر حسابرسی با بازده سهام در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، علوم اسلامی انسانی، ۲۱، ۱۲۹ - ۱۴۷.

علیزاده، حسن، یوسفی کیکانلو، طیبیه. (۱۳۹۶). بررسی ارتباط بین تمرکز بازار حسابرسی، حق‌الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی شرکت‌ها، کنفرانس ملی پژوهش‌های نوین حسابداری



- و مدیریت در هزاره سوم، کرج، <https://civilica.com/doc/742749>.
- کردستانی، غلامرضا، مولائی، پژمان. (۱۴۰۰). عوامل مؤثر بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی از سه بعد حسابرسی، حاکمیت شرکتی و عوامل خاص شرکت، فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۲(۵)، ۱۰۰-۱۲۶.
- کردستانی، غلامرضا، رضازاده، جواد، کاظمی علوم، مهدی، عبدی، مصطفی. (۱۳۹۷). بررسی تأثیر تمرکز بازار حسابرسی بر حق الزحمه و کیفیت حسابرسی، پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۰(۲)، ۶۵-۸۳.
- منصور لکوری، علی، پورعلی، محمدرضا. (۱۴۰۰). تأثیر تمرکز بازار حسابرسی بر اظهارنظر حسابرسی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد چالوس.
- موحد مجد، مرضیه. (۱۳۹۲). بررسی ارتباط بین ساختارهای رقابتی بازار محصول و سیاست تقسیم سود شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، پایان‌نامه کارشناسی ارشد مدیریت، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه تربیت مدرس تهران.
- Alizadeh Verkani, Vahid, and Hossein Firoozi. (2020). "Investigating the relationship between accounting information and audit statement with stock returns in listed companies in Tehran Stock Exchange". *Islamic Humanities*: No. 21, p. 129-147. (In Persian)
- Alizadeh, Hassan and Yousefi Kikanloo, Tayebbeh, (2017), "Investigating the Relationship between Audit Market Concentration, Audit Fees and Audit Quality of Companies", *National Conference on New Research on Accounting and Management in the third millennium*, Karaj, <https://civilica.com/doc/742749>. (In Persian)
- Beck, M. J. , Gunn, J. L. , & N. Halman. (2019). The Geographic Decentralization of Audit Firms and Audit Quality: *Journal of Accounting and Economics* 60 (1): 101 – 234.
- Boone, J. P. , Khurana, I. K. & K. K. Raman. (2012). Audit market concentration and auditor tolerance for earnings management. "Contemporary Accounting Research ", Vol. 29, No. 4, Pp. 1171 – 1203.
- Chang, H. , Guo, Y. , & Mo, PH. (2018). Market competition, audit fee stickiness, and audit quality: Evidence from China. *Auditing: "A Journal of Practice & Theory"*. In-Press. <https://doi.org/10.2308/ajpt-52173>.
- Chen, S. , Sun, S. Y. , & Wu, D. (2010). Client importance, institutional improvements, and audit quality in China: An office and individual auditor level analysis. "The Accounting Review", 85 (1), 127– 158.
- Choi, J. H. , Kim, J. B. , Lee, Y. & H. Y. Sunwoo. (2017). Audit Market Concentration and Audit Fees: An International Investigation. [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2985877](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2985877).
- Darugheh Hazrati, Fatemeh and Pahlavan Zahra (2012), "The Relationship between Audit Report Quality and Audit Fees in Companies Listed in Tehran Stock Exchange", *Journal of Management Accounting*, pp. 5, No. 13-21. (In Persian)
- DeAngelo, L. E. , (1981), Auditor Size and Audit Quality, "Journal of Accounting and Economics ", 3 (3): 183– 199.
- DeFond, M. L. , Wong, T. J. , & Li, S. (1999). The impact of improved auditorin dependence on audit market concentration in China. "Journal of accounting and economics", 28 (3), 269– 305.
- Eshleman, J, D. , & Lawson B, (2017). Audit market structure and audit pricing. "Accounting

Horizons", 31 (1), 57– 81.

Eshleman, J. D. and P. Guo (2016) Do Big 4 Auditors Provide Higher Audit Quality After Controlling for the Endogenous Choice of Auditor? Auditing: "A Journal of Practice & Theory", 33 (4): 197 – 219.

Felix, W. L. and Kinney, W. R. (1982). Research in the auditors opinion formulation process: state of the art. "The Accounting Review," Vol. 62 No. 2. , PP. 71 – 247.

Francis, J. R. , P. Michas, and S. Seavey (2013) Does Audit Market Concentration Harm the Quality of Audited Earnings? Evidence from Audit Markets in 42 Countries. "Contemporary Accounting Research", 30 (1): 325 – 355.

Gao, L. ,& Kling, G. (2012). "The impact of corporate governance and external audit on compliance to mandatory disclosure requirements in China". "Journal of International Accounting, Auditing and Taxation", Vol. 21 No. 1, pp. 17 – 31.

Gao, N. W. (2011). The development of the CPA industry and policies in China since 2010. (In Chinese). Money Watching and Credit Rating, 91, 32 – 41.

Gerakos, J. ,& Syverson, C. (2015). Competition in the audit market: Policy implications. "Journal of Accounting Research", 53 (4), 725 – 775.

Gholami, G. S. , Bazrafshan, A. , & Salehi, M. (2019). Relation of Audit Market Concentration to Audit Fees and Audit Quality according to Article 99 of Fifth Development Plan Law. (In Persian)

Government Accountability Office (GAO) (2008) Audits of public companies: Continued concentration in audit markets for large public companies does not call for immediate action. Washington, DC: GAO.

Habib, A. ,& Mohammadi, A. H. (2018). Political connections and audit report lag: Indonesian evidence. "International Journal of Accounting & Information Management".

Hassani, Mohammad. Mahsa Mohammadi. (2021) , Audit Report Lag and Auditor-Client Geographic Proximity: Evidences from Information Advantage of Interaction and Improve Audit Efficiency, Journal of Professional Auditing Research, V.1, No1, pp 114-137. ( In Persian)

Hassas, Y., Barzed, F., Taqwa Fard, M., Farahmand Sadabadi, M. (2016). "Investigating the effect of compulsory turnover of auditing institutions on audit fees and competition in the audit market". Accounting and Audit reviews, 23 (3), 332 - 352. (In Persian)

Huang, T. C. , Chang, H. & J. R. Chiou. (2016). Audit Market Concentration, Audit Fee, and Audit Quality: Evidence from China. Auditing : "A Journal of Practice and Theory", Vol. 35, No. 2, Pp. 121 – 145.

Joseph, G, & Chad, S, (2015). Cometition in the Audit. Market: Policy Implications. "Journal of Accounting Research," doi: 10. 1111/1475679X. 12087.

Kallapur, S. , Sankaraguruswamy, S. & Y. Zang. (2010). Audit Market Concentration and Audit Quality. Working paper, "Indian School of Business", National University of Singapore and Singapore Management University.

Khodadadeh Shamloo, N. ,& Badavar Nahandi, Y. (2017). The Effect of Auditor Industry Specialization and Auditor Tenure on Comparability of Financial Statements by Emphasis on Firm's Life-Cycle. "Journal of Financial Accounting Research", 9 (2), 105 – 127. (In Persian)

Kordestani, Gholamreza, Rezazadeh, Javad, Kazemi Alam, Mehdi, and Mostafa Abdi. (2018). "Investigating the impact of audit market focus on fees and audit quality.". Financial Accounting Research, 10th year, 2:65-83. (In Persian)

Kordestani, Gholamreza. Pezhman molae, (2022) , Factors affecting the delay in submitting

the audit report from three dimensions of audit, corporate governance and company specific factors, *Journal of Professional Auditing Research*, V.2, No5 pp 100-126. (In Persian)

Mansoor Lakouraj, Ali, and Mohammad Reza Pourali (2021), "The Effect of Audit Market Focus on Audit Comments", Master of Accounting Thesis, Islamic Azad University, Chalous Branch. (In Persian)

Mohammad Rezaei, F. ,& Yaghoub Nezhad, A. (2017). Audit firm size and audit quality: Theoretical and research method critiques and suggestions. *Quarterly Journal of Financial Accounting and Auditing*", 9 (34), 31 – 59. (In Persian)

Mohammad Rezaei, F. & N. Mohd- Saleh. (2016). Audit report lag: the role of auditor type and increased competition in the audit market. "Accounting and Finance", Accepted manuscript, doi: 10. 1111/acfi. 12237.

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

Movahed Majd, Marzieh (2013), "The Relationship between Competitive Structures of Product Market and Dividend Policy of Listed Companies in Tehran Stock Exchange", MA. Thesis in Management, Faculty of Management and Economics, Tarbiat Modares University, Tehran. (In Persian)

Newton, N, J. , Persellin, Julie S. , Wang, D. , & Michael S. W. (2016). Internal control opinion shopping and audit market competition. "The Accounting Review", 91 (2), 603– 623.

Pearson, T. & G. Trompeter. (1994). Competition in the market for audit services: The effect of supplier concentration on audit fees. "Contemporary Accounting Research", Vol. 11, No. 1, Pp. 115 – 135

Ramezani, Ali Akbar, Bani Mahad, Behman, and Ramezan Ali Royaei (2015). "Audit market share and auditor's comments: evidence from the private audit sector". *Knowledge of Accounting and Audit management*, 4th year, No. 13, pp. 1, 77-86. (In Persian)

Rittenberg, L. E. , Johnstone, K. M. and Gramling, A. A. (2012). Auditing: A business risk approach, 8th ed. , "South-Western CENGAGE Learning, " Mason, OH.

Schaen M. ,& S. Majoor, (1997), the Structure of the Belgian Audit Market: the Effects of Clients Concentration and Capital Market Activity, "Internal Journal of Auditing", 1 (2), PP. 151 – 162.

Shafati, Morteza, Aminian, Abolfazl, and Hasan Pakdaman. (2018). "Investigating the effect of audit market concentration on auditor's tenure and delay of audit report of listed companies in Tehran Stock Exchange". *Accounting and Auditing Research*, Volume 10, No. 2. (In Persian)

Shisian, Mostafa (2014), "The Effect of Competition in Product Market on Dividend Policy of Listed Companies in Tehran Stock Exchange", Master of Accounting Thesis, Islamic Azad University, Shahroud University. (In Persian)

Willekens, M. ,& Achmadi, C. (2003). Pricing and supplier concentration in the private client segment of the audit market: Market power or competition? "The International Journal of Accounting", 38 (4), 431– 455.



#### COPYRIGHTS

This is an open access article under the CC-BY 4.0 license.