

بررسی رابطه بین رقابت در بازار محصول با حق الزحمه حسابرس مستقل و کیفیت سود

سودابه معزی^{۱*}

عماد سمیعی^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۶/۰۱ تاریخ چاپ: ۱۴۰۳/۰۷/۱۲

چکیده

هدف پژوهش بررسی رابطه بین رقابت در بازار محصول با حق الزحمه حسابرس مستقل و کیفیت سود می باشد. این پژوهش از لحاظ نظری جزء تحقیقات اثباتی حسابداری، از لحاظ هدف از نوع تحقیقات کاربردی، از لحاظ روش پژوهش تجربی از نوع پس رویدادی و از لحاظ آماری از نوع تحقیقات همبستگی است که در آن رابطه بین دو متغیر با استفاده از الگوی رگرسیون تجزیه و تحلیل می شود. نرم افزار آماری مورد استفاده در این پژوهش Eviews نسخه ۸ می باشد. در این راستا براساس معیارهای مشخص شده، با استفاده از روش غربالگری، ۱۰۳ شرکت از بین شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به عنوان جامعه آماری مورد مطالعه، برای بازه زمانی ۱۳۹۲ تا ۱۴۰۰ انتخاب و فرضیه های پژوهش بین آن ها مورد آزمون قرار گرفت. نتایج بدست آمده نشان می دهد رابطه معناداری بین رقابت در بازار محصول با حق الزحمه حسابرس مستقل و کیفیت سود حسابداری وجود دارد؛ به عبارت دیگر با افزایش رقابت در بازار محصول، حق الزحمه حسابرس مستقل و کیفیت سود افزایش می یابد.

واژگان کلیدی

رقابت در بازار محصول، حق الزحمه حسابرس، کیفیت سود

^۱ دانشجوی دکتری حسابداری، گروه حسابداری، واحد تنکابن، دانشگاه آزاد اسلامی، تنکابن، ایران. (*نویسنده مسئول:

soodabeh_moezzi@yahoo.com)

^۲ کارشناسی ارشد حسابداری، گروه حسابداری، واحد غزالی قزوین، دانشگاه غیرانتفاعی، قزوین، ایران. (emad_samiei@yahoo.com)

۱. مقدمه

رقابت در بازار محصول به عنوان یک عامل حیاتی در اتخاذ تصمیمات افشای اطلاعات توسط شرکت ها می باشد (بنی مهد و نایب زاده، ۱۳۹۷). شرکت ها برای حفظ خود در جامعه ناچارند هم در قبال جامعه ایفای نقش کنند و هم در صنعت خود با شرکت های مشابه رقابت کنند، بدین جهت مطالعه این دو عامل برای شرکت ها حائز اهمیت می باشد (کوهی، ۱۴۰۱). رقابتی بودن بازار محصول به این معناست که شرکت های مختلف، در تولید و فروش کالا رقابت تنگاتنگی دارند (قناد و همکاران، ۱۳۹۶؛ هو^۱، ۲۰۲۱). آن چه دنیای امروز شرکت ها و سازمان ها را با دنیای چند دهه قبل آن ها متمایز می کند، محیط ناپایدار و پیچیده، رقابت فزاینده، تغییرات سریع و توسعه روز افزون تکنولوژی و ارتباطات می باشد (بنی مهد و نایب زاده، ۱۳۹۷؛ گاسپرو و ماسا^۲، ۲۰۰۶) در واقع، رقابت پذیری در نتیجه جهانی شدن (ابراهیمی کردلر و همکاران، ۱۳۹۵)، رو به رشد است (خوش طینت و اسماعیلی، ۱۳۸۶؛ علی و همکاران، ۲۰۰۹) طبق تعریف مارترز، رقابت پذیری معادل قدرت اقتصادی یک واحد در مقابل رقابیش در بازاری است (پژویان و نصیری، ۱۳۸۸) که به راحتی کالاهای، خدمات، مهارت ها و ایده ها (قناد و همکاران، ۱۳۹۶)، فراتر از مرزهای جغرافیایی عرضه می شود (دیانتی دیلمی و بیاتی، ۱۳۹۴؛ بنی مهد و نایب زاده، ۱۳۹۷). از رقابت به عنوان محرکی برای نوآوری و ابداع یاد شده که می تواند به پویایی و توسعه اقتصادی جامعه بیانجامد (کوهی، ۱۴۰۱). امروزه رقابت بازار محصول به افزایش کارایی اقتصادی شرکت مشهور است (قناد و همکاران، ۱۳۹۶) و این اعتقاد وجود دارد که رقابت منجر به کاهش کساد و بی رونقی در بازار شده و شرکت ها با وجود شرایط رقابتی بازار مجبورند برای بقای خود با بهره وری و کارایی بالاتری به فعالیت خود ادامه دهند. رقابت پذیر بودن به معنای امکان دستیابی به موقعیت مناسب و ثبات در بازارهای جهانی می باشد (دیانتی دیلمی و بیاتی، ۱۳۹۴)، در واقع رقابت پذیری به معنای کسب توان رقابت در بازار است (قناد و همکاران، ۱۳۹۶) و توان رقابت نیز توسط افراد، سازمان ها و موسسات جهانی مختلف، تعابیر مختلفی داشته است. رقابت پذیری یک اقتصاد به رقابت پذیری شرکت های داخل آن بستگی دارد (پورتر و میلر^۳، ۲۰۰۲). در واقع ساختار بازار که معرف خصوصیات سازمانی بازار است، طیفی از رقابت کامل تا انحصار کامل را در بر می گیرد. رقابتی بودن بازار این است که شرکت های مختلف در تولید و فروش کالا رقابت تنگاتنگی دارند و کالاهای آن ها نسبت به دیگری برتری چندانی ندارد (یعقوب نژاد و همکاران، ۱۳۹۸؛ طاعتی وند و خواجه سعید، ۱۴۰۱)؛ به عبارت دیگر، رقابت پذیر بودن بدین معنی است که شرکت نتوانسته است شیوه تولیدی اتخاذ نماید که کالاهای با کیفیت تری تولید کند یا کالاهای تولیدی خود را با قیمتی پایین تر از سایر رقبای عرضه کند و در نتیجه بازار فروش را در قبضه خود بگیرد (طاعتی وند و خواجه سعید، ۱۴۰۱). تحقیقات نشان داده رقابتی بودن بازار محصولات بر حق الزحمه حسابرسی و کیفیت سود تاثیر گذار است (رشیدی، ۱۴۰۰). حسابرسی اطمینان معقولی از قابلیت اتکای صورتهای مالی تولید شده توسط مدیران برای تامین کنندگان سرمایه خارج از واحد تجاری فراهم می کند (بنی مهد و نایب زاده، ۱۳۹۷؛ وندریک و بگرانف^۴، ۲۰۰۳). حق الزحمه حسابرسی از موضوعات مهمی است که ذهن صاحبکار و حسابرس را به خود مشغول می کند (محمدزاده، ۱۴۰۰) و باید درباره آن به روشنی مذاکره کرد. در حقیقت حق الزحمه حسابرسی شامل هرگونه وجهی است که بابت ارائه خدمات حسابرسی و طبق توافق

¹ Ho² Gaspar & Massa³ Porter & Millar⁴ Vendirzyk & Bagranoff

قرارداد به حسابرس پرداخت می شود (بنی مهد و نایب زاده، ۱۳۹۷) و می تواند انگیزه ای برای تسریع در امور حسابرسی (ارائه گزارش حسابرسی) واحد تجاری تلقی گردد (رجبی و خشویی، ۱۳۸۷)، حق الزحمه حسابرسی بازتابی از کیفیت حسابرسی برای استفاده کنندگان برون سازمانی از صورتهای مالی است (دیانتی دیلمی و بیاتی، ۱۳۹۴؛ یعقوب نژاد و همکاران، ۱۳۹۸).

۲. مبانی نظری و ادبیات پژوهش

رقابت بازار محصول

در بازار رقابت، شرکت ها به اجبار باید شیوه هایی از تولید را به کار گیرند که از کمترین میزان هزینه و بالاترین میزان کارایی برخوردار باشند تا به این ترتیب بتوانند به مصرف کننده در تحصیل کالایی با کیفیت بهتر و قیمت پایین تر کمک کنند (کوهی، ۱۴۰۱)، در این حالت منابع کل اقتصاد به شیوه کارآمدتر مورد استفاده قرار گرفته و باعث می شود تمام اقتصاد سود ببرد. باید این نکته را خاطر نشان شد که مفاهیمی مثل بازارهای رقابتی یا انحصاری مفاهیم نسبی هستند (بنی مهد و نایب زاده، ۱۳۹۷). پژوهشگران در ادبیات اقتصادی استدلال می کنند که رقابت شدید در بازار محصولات، باعث ایجاد انگیزه در مدیران برای رفتار کارا می شود. یکی از دلایل اصلی این استدلال آن است که نیروهای انضباطی و نظم دهنده رقابت به سرعت در حال حذف مدیران ناکارآمد از بازار هستند. این ایده قدیمی به وسیله آدام اسمیت بیان شد، وی بیان می کند که انحصار دشمنی بزرگ، برای مدیریت خوب است. منظور از ساختارهای رقابتی محصول، رقابت و ابعاد آن می باشد (طاعتی وند و خواجه سعید، ۱۴۰۱)، رقابت در بازار ابعاد وسیع تری دارد اما از مهم ترین این ابعاد می توان به قابلیت جانشینی محصولات، حجم تقاضا، موانع ورود، نسبت تمرکز و تعداد شرکت های فعال در هر یک از صنایع اشاره کرد (گیروود و مولر^۵، ۲۰۱۸). رقابت بازار معیاری کلیدی برای ارزیابی درجه موفقیت کشورها، صنایع و بنگاه ها در میدان های رقابتی سیاسی، اقتصادی و تجاری به حساب می آید (دیانتی دیلمی و بیاتی، ۱۳۹۴)؛ بدین معنی که هر کشور، صنعت یا بنگاهی که از توان رقابتی بالایی در بازارهای رقابتی برخوردار باشد (خوش طینت و اسماعیلی، ۱۳۸۶)، می توان گفت که از رقابت پذیری بالاتری برخوردار می باشد (قناد و همکاران، ۱۳۹۶؛ بگس و بتیگنیس^۶، ۲۰۰۷). آدام اسمیت در اقتصاد ملل بیان می کند که رقابت در بازار محصول ترکیبی از سازوکار برتر برای تخصیص کارایی منابع و اثر کنترلی بر ایجاد منافع بیشتر و عدم ناکارآمدی مدیریت است (طاعتی وند و خواجه سعید، ۱۴۰۱). از نظر اقتصاددانان رقابت در بازار محصول به کارایی بیشتر تولید، کاهش رکود مدیریتی و به عنوان یک مکانیزم کنترلی در محدود کردن توانایی مدیریت در اسراف کردن منابع شرکت می باشد (بنی مهد و نایب زاده، ۱۳۹۷).

حق الزحمه حسابرس

بنی مهد و نایب زاده (۱۳۹۷)، معتقدند حق الزحمه حسابرسی تابعی از بهای تمام شده خدمات بکار رفته در فرآیند حسابرسی بعلاوه تخمینی از زیان های آتی ناشی از مسئولیت حسابرس در برابر گزارش صادر شده، یا همان ریسک حسابرسی می باشد. به طور کلی عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی را می توان به دو دسته تقسیم کرد؛ عوامل موثر بر عرضه کنندگان خدمات حسابرسی مانند تخصص صنعتی موسسه حسابرسی، شهرت و اعتبار موسسه حسابرسی، استقلال حرفه ای موسسه حسابرسی، اندازه موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی و عوامل مربوط به متقاضیان خدمات حسابرسی

⁵ Giroud & Mueller

⁶ Baggs & Bettignies

مانند دعاوی حقوقی شرکت صاحبکار، شهرت و اعتبار شرکت صاحبکار، اندازه شرکت صاحبکار، ریسک تجاری شرکت صاحبکار و رقابت پذیری صنایع. از سویی دیگر مطابق با تعریف انجمن حسابداران رسمی آمریکا ۱۹۹۲، ریسک تجاری از دو جزء تشکیل شده است، ریسک تجاری صاحبکار که مربوط به استمرار و بقای شرکت صاحبکار می شود و ریسک تجاری حسابرس که به صاحبکار خاص مربوط می شود. آرنز و لئوبک^۷ (۲۰۰۰) ریسک تجاری را به عنوان ریسکی تعریف می کند که حسابرسان از بابت رابطه با صاحبکار متحمل می شوند، اگرچه گزارش حسابرسی ارائه شده به صاحبکار صحیح و عاری از اشتباه باشد. شرکت هایی که در صنایع رقابتی به فعالیت می پردازند، ریسک تجاری بالایی دارند. ریسک تجاری صاحبکار، ریسک حسابرس را افزایش می دهد و به دنبال آن حق الزحمه حسابرسی افزایش می یابد. به بیان دیگر، ریسک تجاری صاحبکار با ریسک ذاتی حسابرس رابطه مستقیم دارد (هو و رابینسون^۸، ۲۰۰۶). در صنایع رقابتی به دلیل درگیر شدن شرکت ها در فعالیت های نوآوری، ریسک تجاری آن ها افزایش می یابد (مرادی و محقق، ۱۳۹۵). ریسک حسابرس عبارت است از ریسک هزینه های قانونی که حسابرس به واسطه حسابرسی واحد مورد رسیدگی متحمل می شود (بنی مهد و نایب زاده، ۱۳۹۷). سهامداران شرکت های ورشکسته می توانند بر علیه مدیران و حسابرسان شرکت اقامه دعوا نمایند (ابراهیمی کردلر و همکاران، ۱۳۹۵)، از این رو، رابطه ای مستقیم میان ورشکستگی شرکت ها (اسمیت^۹، ۱۹۹۷) و اقامه دعوا علیه حسابرس وجود دارد (کیم و کیم^{۱۰}، ۲۰۱۷). این موضوع خود باعث افزایش حق الزحمه حسابرسی در شرکت هایی که ریسک ورشکستگی بالایی دارند می شود (ونگ و چو^{۱۱}، ۲۰۱۵)؛ بنابراین رابطه مستقیمی میان رقابت بازار محصول، ریسک تجاری صاحبکار و حق الزحمه حسابرسی وجود دارد (دیانتی دیلمی و بیاتی، ۱۳۹۴؛ وانگ^{۱۲}، ۲۰۱۰؛ اشلمن و گو^{۱۳}، ۲۰۱۴).

کیفیت سود

سود حسابداری به عنوان یکی از مهم ترین شاخص های اطلاعات حسابداری، ابزاری برای پیش بینی (عرب مازار یزدی و همکاران، ۱۳۸۵) و ارزیابی سهام و عملکرد مدیریت شرکت ها، کانون توجه سرمایه گذاران و اعتبار دهندگان می باشد (وکیلان و همکاران، ۱۳۹۵). سرمایه گذاران در تصمیم گیری های خود، به رقم سود بیش از دیگر اطلاعات ارائه شده از عملکرد شرکت (هم چون سود تقسیمی و جریان های نقدی) اتکا می کنند (اخلاقی و پاینده، ۱۴۰۰)، بسته به کیفیت خود، می تواند به سرمایه گذاران اطلاعات بیشتری درباره ارزش واقعی شرکت ارائه دهد (ثقفی و سدیدی، ۱۳۸۶؛ محمدزاده، ۱۴۰۰؛ لیم و وو^{۱۴}، ۲۰۱۴). کیفیت سود مفهومی است که دارای جنبه های متفاوتی است، به همین دلیل تعاریف مختلف و معیارهای اندازه گیری متفاوتی در رابطه با آن مطرح شده که برخی از مهم ترین تعاریف عبارتند از: سودی با کیفیت تر است که پایدارتر باشد، کیفیت سود درجه ثبات عملکرد عایدات در دوره آینده است، کیفیت سود احتمال پایداری عایدات جاری در آینده است. در واقع کیفیت سود، توانایی سود در نشان دادن عایدات آینده تعریف می شود (محمدزاده، ۱۴۰۰). یکی از عوامل تاثیرگذار بر کیفیت سود حسابداری، رقابت بازار محصول می باشد (وکیلان و

⁷ Arens & Loebbecke

⁸ Hou & Robinson

⁹ Schmidt

¹⁰ Kim & Kim

¹¹ Wang & Choi

¹² Wang

¹³ Eshlman & GUO

¹⁴ Lim & Woo

همکاران، ۱۳۹۵). رقابت در بازار ابعاد زیادی از مدیریت شرکت به ویژه استراتژی های کسب و کار آن را تحت تاثیر قرار می دهد و به عنوان یکی از عوامل موثر در بهبود کیفیت اطلاعات حسابداری و سودآوری در یک صنعت خاص می باشد (ابراهیمی کردلر و همکاران، ۱۳۹۵).

سوال اصلی پژوهش حاضر این است که آیا با افزایش رقابت در بازار محصول که حاصل آن، افزایش فروش محصولات می باشد، حسابرسان حق الزحمه بیشتری در رابطه با انجام عملیات حسابرسی دریافت می کنند؟ هم چنین با افزایش فروش محصولات تغییری در کیفیت سود ارائه شده ایجاد می گردد یا خیر؟

پیشینه داخلی و خارجی

کوهی (۱۴۰۱)، در پژوهشی با عنوان بررسی رابطه بین رقابت بازار محصول و مسئولیت اجتماعی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار پرداخت. این پژوهش از نظر ماهیت و روش توصیفی و از نظر هدف، یک پژوهش کاربردی بوده و از آن جایی که در پژوهش حاضر وضعیت موجود متغیرها با استفاده از جمع آوری اطلاعات، از طریق اطلاعات گذشته مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است، در ردیف مطالعات توصیفی و از نوع پس رویدادی گنجانده شد و ۵۰۱ شرکت از طریق نمونه گیری به روش حذف سیستماتیک برای دوره زمانی ۷ ساله بین ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۶ انتخاب شده و داده های مربوط به متغیرهای پژوهش بعد از گردآوری در نرم افزار اکسل با استفاده از نرم افزار آماری استاتا نسخه ۱۵ مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نتایج حاصل از آزمون فرضیات نشان داد بین رقابت بازار محصول و مسئولیت اجتماعی رابطه مستقیم وجود دارد. طاعتی وند و خواجه سعید (۱۴۰۱)، در پژوهشی با عنوان بررسی ارتباط بین رقابت در بازار محصول و کیفیت حسابرسی با تاکید بر نقش توان حاکمیت شرکت پرداختند. این پژوهش از نظر ماهیت و روش توصیفی و از نظر هدف، یک پژوهش کاربردی و پس رویدادی می باشد. نتایج پژوهش نشان داد بین رقابت در بازار محصول و کیفیت حسابرسی ارتباط معکوس معناداری وجود دارد. هم چنین توان حاکمیت شرکتی بر ارتباط بین رقابت در بازار محصول و کیفیت حسابرسی (اقدام تعهدی اختیاری) تاثیرگذار می باشد و توان حاکمیت شرکتی بر ارتباط بین رقابت در بازار محصول و کیفیت حسابرسی تاثیرگذار می باشد. رشیدی (۱۴۰۰)، به پژوهشی با عنوان بررسی رقابت بازار، چسبندگی حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی پرداخت. داده های مورد نیاز از دوره زمانی ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۶، ۷۲ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران جمع آوری و برای آزمون فرضیه های پژوهش از روش رگرسیون استفاده گردید. یافته های پژوهش نشان داد ارتباط معنادار بین رقابت بازار خدمات حسابرسی و چسبندگی رو به پایین وجود ندارد. هم چنین، بین چسبندگی رو به بالا حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی ارتباط معناداری وجود دارد. رقابت بالاتر منجر به تغییر چسبندگی حق الزحمه (کاهش) شده، بنابراین سرعت اصلاح قیمت رو به پایین می تواند بیانگر قدرت چانه زنی محدود حسابرسان نسبت به صاحبکاران باشد که در نهایت منجر به تغییر کیفیت حسابرسی می گردد. محمدزاده (۱۴۰۰)، به پژوهشی با عنوان بررسی رابطه بین حق الزحمه حسابرسی با کیفیت سود و کیفیت حسابرسی در بورس اوراق بهادار تهران پرداخت. داده های مورد نیاز این پژوهش از ۵۲ شرکت عضو بورس اوراق بهادار تهران در دوره زمانی ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۷ جمع آوری گردید. روش های مورد استفاده جهت آزمون فرضیه ها، رگرسیون چند متغیره می باشد. نتایج نشان داد رابطه معناداری میان حق الزحمه حسابرسی با کیفیت سود و نیز کیفیت حسابرسی شرکت های عضو بورس اوراق بهادار تهران وجود دارد. اورادی و همکاران (۱۳۹۷)، به پژوهشی با عنوان تاثیر رقابت در بازار حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی، نقش اندازه بازار حسابرسی پرداختند. یافته های تجربی مربوط به بررسی ۱۳۳ شرکت پذیرفته شده در بورس و اوراق

بهادار تهران، طی سال های ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۴ نشان می دهد رقابت در بازار حسابرسی تاثیر منفی و معناداری بر حق الزحمه حسابرسی دارد. علاوه بر این اندازه بازار حسابرسی، تاثیر منفی رقابت در بازار حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی را تشدید می کند. سایر یافته ها نشان می دهد رقابت در بازار حسابرسی منجر به کاهش کیفیت حسابرسی می شود و اندازه بازار حسابرسی تاثیری بر رابطه مذکور ندارد. قناد و همکاران (۱۳۹۶)، به پژوهشی با عنوان رقابت در بازار محصول، معاملات با اشخاص وابسته و بهای خدمات حسابرسی پرداختند. برای آزمون فرضیه های پژوهش از داده های مربوط به ۱۱۲ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران برای دوره زمانی ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۴ استفاده شد. تجزیه و تحلیل اطلاعات و آزمون فرضیه ها با بهره مندی از الگوی رگرسیون چند متغیره و داده های ترکیبی انجام گرفت. نتایج پژوهش نشان داد میان معاملات با اشخاص وابسته و بهای خدمات حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد و رقابت در بازار محصول، موجب کاهش این رابطه نمی شود. ابراهیمی کردلر و همکاران (۱۳۹۵)، در پژوهشی با عنوان تاثیر انحصار یا رقابت صنعت بر قیمت گذاری خدمات حسابرسی مستقل صورت تجربی، با استفاده از اطلاعات شرکت پذیرفته شده در بورس تهران طی بازه زمانی ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۴ پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد 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 می کنند حق الزحمه کمتری صورتحساب می کنند. تئوری های موجود دو پیش بینی متناقض در ارتباط با رقابت پذیری صنایع و حق الزحمه حسابرسی شرکت ها ارائه می دهند. رقابت پذیری صنایع از یک طرف مسائل نمایندگی بین مدیران و سهامداران شرکت ها را کاهش داده و دقت صورتهای مالی را افزایش می دهد، بنابراین ریسک ارزیابی شده حسابرسی توسط حسابرسان را کاهش داده و حسابرسان تمایل دارند برای شرکت هایی که در صنایع رقابتی فعالیت می کنند حق الزحمه کمتری را صورتحساب کنند، از طرف دیگر رقابتی بودن صنایع می تواند ارزیابی حسابرسان از ریسک تجاری صاحبکار را افزایش دهد. بنابراین انتظار می رود که با افزایش میزان رقابت پذیری در صنعت حق الزحمه حسابرسی افزایش یابد. وکیلان و همکاران (۱۳۹۵)، به پژوهشی با عنوان بررسی تاثیر رقابت در بازار محصول بر کیفیت سود در شرکت های کشاورزی و صنایع غذایی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. جامعه آماری این پژوهش را ۶۳ شرکت کشاورزی و صنایع غذایی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال های ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۴ گردآوری شده و از طریق رگرسیون خطی چند متغیره و شاخص لرنر تعدیل شده به عنوان معیار رقابت در بازار محصول مورد تحلیل قرار گرفت. نتایج نشان داد با افزایش رقابت در بازار محصول، اقلام تعهدی اختیاری به عنوان معیار معکوس کیفیت سود کاهش و در نتیجه کیفیت سود افزایش می یابد، ولی بین رقابت در بازار محصول و نسبت وجه نقد عملیاتی به سود عملیاتی و نیز بین رقابت در بازار محصول و تغییر در اقلام تعهدی به عنوان معیارهای دیگر کیفیت سود، رابطه معناداری مشاهده نشد. مرادی و محقق (۱۳۹۵)، به پژوهشی با عنوان رقابت بازار محصول و حق الزحمه حسابرسی، با تاکید بر نقش حاکمیت شرکتی پرداختند. یافته های پژوهش حاکی از آن است که بین رقابت بازار محصول و میزان حق الزحمه حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. دیانتي دیلمی و بیاتی (۱۳۹۴)، به پژوهشی با عنوان رابطه رقابت بازار محصول و حق الزحمه حسابرسی مستقل پرداختند. داده های مالی ۲۷ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران با استفاده از الگوی رگرسیونی داده های تابلویی با اثرات ثابت مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. نتایج نشان داد رقابت بازار محصول بر حق الزحمه حسابرسی مستقل تاثیر معناداری دارد. با توجه به نتیجه بدست آمده می توان بیان کرد که رقابت، باعث کاهش مشکلات نمایندگی بین مدیران و سهامداران می شود که این موضوع به نوبه خود باعث

کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و هزینه های کنترلی می شود؛ بنابراین، ریسک حسابرسی کاهش می یابد و در نتیجه حق الزحمه درخواستی حسابرسان نیز کاهش خواهد یافت.

هو (۲۰۲۱)، به پژوهشی با عنوان بررسی رابطه بین رقابت در بازار و کیفیت حسابرسی پرداخت. این پژوهش داده های بازه زمانی ۲۰۰۰ تا ۲۰۱۴ در سطح شهری از ایالات متحده بررسی شد. نتایج پژوهش نشان داد که رقابت بازار در صنایع توزیع و خدمات رابطه منفی با کیفیت حسابرسی دارد و این رابطه منفی برای شرکت هایی با گروه های مدیران بیرونی بالا مشهود است. تجزیه و تحلیل بیشتر نشان می دهد که رابطه بین رقابت بازار و ساعات حسابرسی دیگر معنی دار نیست. گیرود و مولر (۲۰۱۸)، در پژوهشی با عنوان بررسی تاثیر حاکمیت شرکتی و رقابت در بازار محصول بر عملکرد شرکت ها پرداختند. نتایج نشان داد که حاکمیت شرکتی ضعیف در صنایع غیر رقابتی، منجر به بازده سرمایه کمتر، بهره وری کمتر و ارزش بازار پایین تر می شود. هم چنین نتایج حاکی از این است که حاکمیت شرکتی ضعیف، بطور بالقوه باعث کاهش بازدهی نیروی کار و افزایش هزینه های محصول می شود؛ اما این تاثیر در صنایع رقابتی و در شرکت هایی که توانایی رقابت در بازار محصول را دارند، کمتر است. کیم و کیم (۲۰۱۷)، در پژوهشی با عنوان رقابت بازار محصول و اثربخشی کنترل های داخلی، به بررسی تاثیر رقابت بازار محصول بر سامانه های کنترل های داخلی شرکت ها با در نظر گرفتن اهمیت مکانیسم های کنترلی شرکت پرداختند. این پژوهش در بازه زمانی ۲۰۰۴ تا ۲۰۱۰، با استفاده از مشاهدات ۶۳۳۹ سال شرکت انجام شده است. نتایج پژوهش نشان داد رقابت بازار محصول بر کنترل های داخلی شرکت تاثیر گذار است. هم چنین نتایج نشان داد رقابت بازار محصول موجب کاهش اثربخشی کنترل های داخلی در طول گزارشگری مالی و مانع از کیفیت محیط اطلاعاتی شرکت می شود. لیم و وو (۲۰۱۴)، در پژوهشی با عنوان بررسی رقابت در بازار و حق الزحمه حسابرسان و ساعت کار حسابرسان با تاکید بر مدیریت سود پرداختند. نتایج نشان داد حسابرسان بسته به سطح رقابت در صنعت، حق الزحمه های متفاوتی را برای صاحبکاران خود صورتحساب می نمایند. به بیانی دیگر، از آن جا که در صنایع رقابتی، احتمال مدیریت سود نشأت گرفته از ریسک تجاری بالاتر است، رسیدگی های مربوطه نیازمند حق الزحمه و ساعت کاری بالاتری است. هم چنین نتایج آن ها حکایت از آن داشت که در صنایع انحصاری به دلیل این که رقابت در سطح پایینی قرار دارد، حسابرسان نگرانی کمتری نسبت به مدیریت سود توسط مدیریت صاحبکار دارد و در نتیجه ساعت کاری و حق الزحمه کمتری برای صاحبکار صورت می پذیرد. وانگ و چوی (۲۰۱۵)، به پژوهشی با عنوان رقابت یا انحصار در بازار و حق الزحمه حسابرسان پرداختند. تئوری های موجود دو پیش بینی متناقض را در مورد رابطه بین رقابت در بازار محصول و حق الزحمه حسابرسان مطرح می کنند. از یک سو، رقابت در بازار محصول می تواند مشکلات نمایندگی بین سهامداران و مدیران را کاهش دهد و دقت گزارشگری مالی را افزایش دهد و در نتیجه ارزیابی حسابرسان از ریسک حسابرسان را کاهش دهد. از این رو، حسابرسان تمایل دارند که حق الزحمه کمتری را از شرکت هایی در یک صنعت رقابتی تر دریافت کنند. از سوی دیگر، رقابت در بازار محصول می تواند ارزیابی حسابرسان از ریسک تجاری را افزایش دهد؛ بنابراین انتظار می رود که هزینه های حسابرسان با رقابت پذیری صنعت افزایش یابد. این مطالعه به طور تجربی رابطه بین رقابت در بازار محصول و حق الزحمه حسابرسان را آزمایش می کند و نشان می دهد که حسابرسان هزینه بیشتری از شرکت ها در یک صنعت رقابتی تر دریافت می کنند. نتایج آن ها حکایت از آن داشت که در صنایع رقابتی تر با درجه انحصار کمتر، حسابرسان حق الزحمه بیشتری را بابت خدمات حسابرسان به صاحبکاران منظور می نمایند. اشلن و گو (۲۰۱۴)، در پژوهشی با عنوان بررسی رابطه بین حق الزحمه حسابرسان غیرطبیعی و کیفیت سود پرداختند. در این

پژوهش شواهد جدید در رابطه حق الزحمه حسابرسی با کیفیت سود با استفاده از گرایش به استفاده از اقلام تعهدی اختیاری پرداختند. شواهد در این پژوهش نشان داد که حق الزحمه غیرطبیعی حسابرسی اثر مثبت بر کیفیت حسابرسی دارد. نتایج منعکس کننده از پژوهش آنان نشان دهنده این است که رابطه ای منفی بین صرف حق الزحمه حسابرسی و احتمال استفاده مدیران از اقلام تعهدی اختیاری برای کیفیت سود وجود دارد. مارکیوکایت و پارک^{۱۵} (۲۰۰۹)، به پژوهش با عنوان رقابت بازار و مدیریت سود پرداختند. با استفاده از شاخص هرفیندال هیرشمن به این نتیجه رسیدند که شرکت هایی که در صنایع رقابتی تر هستند، کمتر درگیر مدیریت سود هستند، نسبت های هموارسازی سود در بازارهای رقابتی بالاتر است و رابطه مثبت بین اقلام تعهدی اختیاری فعلی و تغییرات آتی در جریان های نقدی عملیاتی در چنین بازارهایی قوی تر است، رقابت در بازار محصول باعث کاهش عدم تقارن اطلاعات بین مدیران و سهامداران شده و دقت و صحت گزارشهای مالی به طور موثر بهبود می یابد. شرکت ها در صنایع رقابتی کمتر احتمال دارد به گزارش درآمد همراه کننده پرداخته و احتمال بیشتری برای ارائه گزارش مالی آموزنده وجود دارد.

۳. روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از لحاظ نوع هدف، کاربردی و از لحاظ روش پژوهش تجربی از نوع پس رویدادی می باشد. از لحاظ روش استدلال نیز این تحقیق از نوع پژوهش های استقرایی است که با استفاده از مشاهده اجزایی از جامعه نسبت به ارائه الگویی برای کل جامعه اقدام می نماید. پژوهش حاضر، از لحاظ تئوری در زمره پژوهش های اثباتی قرار دارد و از لحاظ آماری از نوع تحقیقات همبستگی است. نرم افزار آماری مورد استفاده در این پژوهش Eviews نسخه ۸ می باشد.

متغیر های پژوهش

الف. متغیر مستقل این پژوهش رقابت بازار است، رقابت در بازار محصولات بر اساس شاخص هرفیندال هیرشمن اندازه گیری شده است. لازم به توضیح است که شاخص مذکور میزان رقابت پذیری را در سطح صنایع مختلف محاسبه کرده و به صورت زیر تعریف می شود:

$$Si = \sum_{i=1}^N \left(\frac{Si}{S} \right)^2$$

Si = عبارت از درآمد فروش شرکت

S = مجموع درآمد فروش شرکت های موجود در صنعتی که شرکت i در آن فعالیت می کند

n = تعداد شرکت های موجود در صنعت مورد نظر

* هر چه شاخص بدست آمده برای صنعتی بیشتر باشد نشان دهنده رقابت بازار کمتر در آن صنعت می باشد.

ب. متغیر وابسته حق الزحمه حسابرسی: داده های مربوط به حق الزحمه الزحمه حسابرسی از یادداشتهای همراه صورتهای مالی شرکت های مورد آزمون استخراج شده است و برای محاسبه آن از لگاریتم طبیعی هزینه حسابرسی استفاده شده است.

ج. متغیر وابسته کیفیت سود: در پژوهش حاضر کیفیت اقلام تعهدی که به عنوان نماینده کیفیت سود در نظر گرفته شده است نقش متغیر وابسته را خواهد داشت، هر چه سود به وجه نقد نزدیکتر باشد، مطلوب تر است. از آن جا که اقلام تعهدی دلیل شکاف بین سود با وجه نقد است، بنابراین، می تواند نماینده ای از کیفیت سود باشد.

¹⁵ Marciukaityte & Park

برای اندازه گیری اقلام تعهدی اختیاری از الگوی کوتاری و همکاران (۲۰۰۵)، استفاده شده که بر این اساس سودی با کیفیت تر است که اقلام تعهدی اختیاری کمتری داشته باشد:

$$TACit/Ait-1 = \alpha_0(1/Ait-1) + \alpha_1[\Delta RENit - \Delta ARit/Ait-1] + \alpha_2(PPEit/Ait-1) + \alpha_3ROAit + \varepsilon it$$

که TAC کل اقلام تعهدی؛ $1-itA$ ، کل دارایی های شرکت در ابتدای سال؛ ΔREN ، تغییر در درآمد فروش؛ ΔAR ، تغییر در حسابهای دریافتنی؛ PPE، دارایی های ثابت مشهود؛ ROA، بازده دارایی ها و قدر مطلق مقادیر باقیمانده εit نشان دهنده مقدار اقلام تعهدی اختیار (DAC) شرکت ها است.

د. متغیرهای کنترلی

۱- کنترل اندازه شرکت:

به دلیل این که دارایی ها در مقایسه با اعداد ادواری حسابداری، از ارزشیابی حساس تری برخوردار هستند و اکثر نواقص ارزشیابی در مورد آن ها مطرح است و نیز دید سنتی حسابرسان در تمرکز بر ترازنامه و این تفکر که با تایید اعداد ترازنامه، اعداد صورت سود و زیان نیز به شکل غیرمستقیم تایید می شوند، اندازه شرکت (که به وسیله اندازه کل دارایی های آن اندازه گیری می شود) عاملی تعیین کننده در تعیین حق الزحمه حسابرسی در نظر گرفته شده است. برای محاسبه این متغیر از لگاریتم طبیعی کل دارایی های شرکت استفاده شده است.

۲- اندازه موسسه حسابرسی:

اگر بازار کار حسابرسی، خواه به دلیل الزامات قانونی ارجاع کار حسابرسی، خواه بابت توانایی های مالی و نیروی انسانی یا کیفیت کار موسسه، در انحصار موسسه (موسساتی) قرار گرفته باشد، آن گاه به دلیل وجود نداشتن رقیب، ممکن است حق الزحمه حسابرسی تحت تاثیر قرار گیرد. سازمان حسابرسی در ایران به عنوان موسسه حسابرسی دولتی به ارائه خدمات حرفه ای حسابرسی می پردازد و به نسبت سایر موسسات حسابرسی، از حجم صاحبکاران بالاتری برخوردار است. به علاوه به واسطه ساختار دولتی و انتخاب قهری، این سازمان در پذیرش کار و تعیین حق الزحمه خدمات حرفه ای از حاشیه امنیتی برخوردار است که توانسته در عرصه رقابت با سایر موسسات غیردولتی جایگاه ویژه ای را به خود اختصاص دهد. بنابراین انتظار می رود این سازمان، همانند چهار موسسه بزرگ حسابرسی دنیا که به نسبت سایر رقبا در عرصه بین المللی دارای صرفی در حق الزحمه خدمات حرفه ای می باشند، در بازار خدمات حسابرسی در ایران به نسبت رقبا حق الزحمه بیشتری دریافت نماید. هم چنین، با توجه به این که در بیشتر پژوهش ها از اندازه موسسه حسابرسی به عنوان عاملی تعیین کننده در کیفیت کار حسابرسی استفاده شده است، در نتیجه در این پژوهش نیز از اندازه موسسه حسابرسی به عنوان معیار کیفیت حسابرسی استفاده شد و سازمان حسابرسی به عنوان موسسه حسابرسی بزرگ و عدد یک در نظر گرفته شده و دیگر موسسات نیز به عنوان موسسات حسابرسی کوچک و عدد صفر برای آنان در نظر گرفته شده است.

۳- نسبت کل بدهی ها به مجموع دارایی ها:

نسبت بدهی رابطه نمایندگی و پیچیدگی عملیات واحد مورد رسیدگی را از طریق میزان تامین مالی خارج از حوزه مالکیت نشان می دهد. افزایش در نسبت بدهی به علت تاکید بر رابطه نمایندگی میان مدیریت و اعتباردهندگان احتمالاً تقاضا برای خدمات حسابرسی و حق الزحمه این خدمات را افزایش می دهد.

۴- نسبت سودآور:

این متغیر از طریق نسبت سود به مجموع دارایی‌ها محاسبه شده است.

۵- نسبت فرصت‌های رشد:

این متغیر از طریق نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار حقوق صاحبان سهام شرکت محاسبه شده است.

۶- نسبت رشد فروش:

این متغیر از طریق نسبت تغییرات درآمد فروش دوره جاری نسبت به دوره گذشته محاسبه شده است.

جامعه آماری و تعیین حجم نمونه

این پژوهش شامل کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. در این پژوهش برای این که نمونه آماری یک نماینده مناسب از جامعه آماری مورد نظر باشد، از روش حذف سیستماتیک استفاده شده است (جدول شماره یک).

جدول ۱. روند انتخاب نمونه

۴۸۸	تعداد کل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس در پایان سال ۱۴۰۰
	معیارها:
(۲۳۳)	تعداد شرکت‌هایی که در قلمرو زمانی ۱۳۹۲ تا ۱۴۰۰ در بورس فعال نبوده‌اند.
(۶۱)	تعداد شرکت‌هایی که بعد از سال ۱۳۹۲ در بورس پذیرفته شده‌اند.
(۴۰)	تعداد شرکت‌هایی که جز هلدینگ، سرمایه‌گذاری‌ها، واسطه‌گری‌های مالی، بانک‌ها و یا لیزینگ‌ها بوده‌اند.
(۶۰)	تعداد شرکت‌هایی که در قلمرو زمانی پژوهش تغییر سال مالی داده و یا سال مالی آن منتهی به پایان اسفند نمی‌باشد.
(۱)	تعداد شرکت‌هایی که در قلمرو زمانی پژوهش اطلاعات مورد آن‌ها در دسترس نمی‌باشد.
۱۰۳	تعداد شرکت‌های نمونه

بعد از مدنظر قرار دادن کلیه معیارهای بالا، تعداد ۱۰۳ شرکت به عنوان جامعه غربالگری شده باقیمانده است؛ که همه آن‌ها به عنوان نمونه انتخاب شده‌اند. از این رو مشاهدات ما طی بازه زمانی ۱۳۹۲ تا ۱۴۰۰ به ۱۱۳۳ سال شرکت می‌رسد.

۴. یافته‌های پژوهش

با توجه به جدول شماره (۲) میانگین متغیر کیفیت حسابداری نشان می‌دهد که ۶۴٪ شرکت‌ها از موسسات با کیفیت حسابداری استفاده کرده‌اند. هم‌چنین میانگین شاخص رشد نشان می‌دهد که ۱۹٪ شرکت در زمینه فروش رشد داشته‌اند. هم‌چنین حداکثر رشد شرکت‌ها ۴۶٪ بوده است. با در نظر گرفتن ضریب چولگی، انواع متغیرها مشخص می‌شود که توزیع متغیرهای پژوهش به طور کلی از چولگی نرمال برخوردار است؛ این بدان معناست که توزیع جامعه کاملاً متقارن بوده و در مقایسه با توزیع نرمال حجم بیشتری از داده‌های مشاهده شده برای هر یک از متغیرها کمتر از بیشتر میانگین آن‌ها بوده است. هم‌چنین با توجه به ضریب کشیدگی که نشان دهنده میزان پراکندگی داده‌های مشاهده شده پیرامون میانگین داده‌ها است، میزان کشیدگی متغیرهای پژوهش مخالف توزیع نرمال بوده است.

جدول ۲. آمار توصیفی متغیرها

نام متغیر	نماد	میانگین	حداکثر دامنه	حداقل دامنه	انحراف معیار	چولگی	کشیستگی	تعداد نمونه
حق الزحمه‌ی حسابرسان	LnFEE	۳/۵۷۰	۹/۱۲۳	۰/۰۰	۳/۱۸۸	-۰/۱۲۴	۱/۲۲۳	۱۱۳۳
رقابت بازار	HHI	۰/۲۸۶	۱/۰۰	۰/۰۶۴	۰/۲۴۲	۱/۶۸۰	۲/۲۶۴	۱۱۳۳
کیفیت حسابرسان	AUDIQLTY	۰/۶۴۵	۱/۰۰	۰/۰۰	۰/۴۷۸	-۰/۶۰۶	۱/۳۶۸	۱۱۳۳
رشد فروش	GROWTH	۰/۱۹۷	۴/۶۹۰	-۰/۶۳۰	۰/۳۲۵	۲/۵۹۹	۱/۰۵	۱۱۳۳
اهرم مالی	LEV	۰/۶۰۰	۰/۹۹۶	۰/۰۹۶	۰/۱۷۱	-۰/۳۳۸	۲/۵۶۹	۱۱۳۳
نسبت سودآوری	ROA	۰/۱۳۵	۰/۶۳۹	-۰/۲۸۹	۰/۱۲۰	۰/۸۴۷	۲/۷۸۳	۱۱۳۳
اندازه شرکت	SIZE	۱۳/۶۴۷	۱۸/۷۳۹	۹/۷۹۷	۱/۴۴۷	۰/۶۶۱	۲/۹۱۷	۱۱۳۳
نسبت فرصت‌های رشد	BTM	۰/۶۳۶	۱۲/۶۴۳	-۱/۸۱۷	۰/۶۲۵	۲/۹۴۱	۱/۳۵۵	۱۱۳۳
کیفیت سود	EarningQulty	۰/۰۹۱	۰/۸۳۰	۰/۰۰۰	۰/۰۹۳	۲/۶۰۲	۱/۰۴۲	۱۱۳۳

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به جدول شماره (۳) نتایج آزمون دیکی فولر برای آزمون مانایی و مقدار آماره t برای تمام متغیرها سطح معناداری از مقدار ۵٪ کمتر می‌باشد، بر همین اساس تمامی متغیرها، مانا می‌باشند. در این پژوهش مناسب‌ترین نوع ضریب همبستگی برای بررسی رابطه خطی بین دو زوج متغیر، ضریب همبستگی اسپیرمن است.

جدول ۳. نتایج آزمون همبستگی

ضریب همبستگی	LNFE	HHI	LEV	ROA	AUDITQLTY	SIZE	GROWTH	MTB	Earning Qulty
حق الزحمه‌ی حسابرسان	۱								
رقابت بازار	۰,۰۲۶ **	۱							
اهرم مالی	۰,۰۳۷	۰,۰۰۵	۱						
نسبت سودآوری	*۰,۰۳۷	۰,۰۳۲	۰,۵۶۷	۱					
کیفیت حسابرسان	*۰,۰۳۳	۰,۰۴۵	۰,۰۲۴	۰,۰۱۸	۱				
اندازه شرکت	*۰,۰۸۸	۰,۱۴۹	۰,۱۴۶	۰,۰۲۴	۰,۰۷۴	۱			
رشد فروش	*۰,۰۴۲	۰,۰۱۶	۰,۰۵۴	۰,۰۱۹	۰,۰۰۱	۰,۰۵۷	۱		
نسبت فرصت‌های رشد	۰,۰۰۲ **	۰,۰۸۵	۰,۰۷۲	۰,۰۵۶	۰,۰۴۳	۰,۰۸۰	۰,۰۰۹	۱	
کیفیت سود	۰,۰۴۲	۰,۰۰۶	*۰,۰۰۱	۰,۰۴۱	*۰,۰۲۲	*۰,۰۰۶	۰,۰۱۱	۰,۰۱۲	۱

*معناداری در سطح اطمینان ۹۵٪

**معناداری در سطح اطمینان ۹۹٪

همان طور که مشاهده می شود، حق الزحمه حسابرسی با متغیرهای رقابت بازار، نسبت سودآوری، کیفیت حسابرسی، اندازه شرکت، رشد فروش و نسبت فرصت های رشد رابطه مثبت و معناداری دارد.

فرضیه اول: بین رقابت بازار محصول و حق الزحمه پرداختی به حسابرس مستقل رابطه معناداری وجود دارد. از آن جا که داده های پژوهش، تلفیقی از داده های مقطعی (شرکت ها) و سری زمانی (بازه زمانی ۱۳۹۲ تا ۱۴۰۰) است، لذا قبل از تخمین الگوی شماره (۱) برای انتخاب بین روش داده های ترکیبی یا مقطعی از آزمون F لیمر استفاده می شود. پذیرش فرض صفر به معنای چیدمان داده ها به روش مقطعی و رد آن چیدمان داده ها به روش ترکیبی (تابلویی) است. نتیجه این آزمون در جدول شماره ۴ ارائه شده است.

جدول ۴. نتیجه آزمون لیمر (الگوی ۱)

الگو	آزمون	میزان آماره	درجه آزادی	احتمال	نتیجه
	F لیمر	۲۰/۰۳۲	۱۰۲/۱۰۲	۰/۰۰	استفاده از داده های ترکیبی (Panel)
	هاسمن	۴/۴۶۰	۷	۰/۷۲۵	استفاده از روش اثرات تصادفی

منبع: یافته های پژوهشگر

بنابراین بدلیل این که میزان احتمال آماره F لیمر کمتر از ۵٪ است، فرض صفر آزمون لیمر، مبنی بر کاربرد داده های مقطعی پذیرفته می شود لذا از الگوی رگرسیونی حداقل مربعات ترکیبی استفاده شد، هم چنین با توجه به این که میزان احتمال آماره آزمون هاسمن بیشتر از ۵٪ است، از مدل اثرات تصادفی استفاده می شود و در نهایت در جدول شماره (۵) و (۶) ارائه شده است:

جدول ۵. نتیجه آزمون فرضیه اصلی ۱

$\text{LnFEE}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{HHI}_{it} + \beta_2 \text{AUDITQLTY}_{it} + \beta_3 \text{LEV}_{it} + \beta_4 \text{ROA}_{it} + \beta_5 \text{SIZE}_{it} + \beta_6 \text{GROWTH}_{it} + \beta_7 \text{MTB}_{it} + \varepsilon_{it}$				
نماد	ضرایب	آماره t	احتمال	VIF
C	۱,۷۴۲۵۸۹	۱,۷۴۲۰۳۲	۰,۰۸۱۸	-
HHI	۰,۲۱۱۱۵	۳,۴۵۸۲۳۶	۰,۰۰۲	۱,۰۰۶۰۳۴
AUDITQLTY	۰,۱۹۳۲۶	۲,۱۹۷۵۰۵	۰,۰۰۰۴	۱,۰۰۵۱۱۱
LEV	۱,۳۸۷۹۱۸	۲,۵۱۲۵۳۱	۰,۰۱۲۱	۱,۴۳۶۷۹۱
ROA	۰,۰۵۶۱۳۸	۰,۰۷۹۱۰۵	۰,۹۳۷۰	۱,۴۳۰۶۲۸
SIZE	۰,۰۵۵۳۳۲	۰,۹۲۴۰۶۷	۰,۳۵۵۷	۱,۰۰۹۰۶۹
GROWTH	۰,۱۷۶۸۲۷	۰,۹۵۶۹۳۶	۰,۳۳۸۸	۱,۰۰۸۳۰۹
MTB	۰,۰۰۲۲۱۰	۰,۰۱۹۳۴۷	۰,۹۸۴۶	۱,۰۱۰۶۸۵
R ²	R ² تعدیل شده	آماره W-D	آماره F	احتمال
۰,۶۷	۰,۶۳	۱,۷۹	۱۹,۱۰۲	۰,۰۰۰۰

منبع: یافته های پژوهشگر

- بررسی اعتبار باقیمانده ها:

۱- خودهمبستگی: با توجه به نتیجه جدول فوق میزان این آماره ۱/۷۹ است بنابراین خودهمبستگی وجود ندارد.

۲- همخطی: مقادیر زیر ۱۰ برای این آماره عدم وجود همخطی بین متغیرهای مستقل را تایید می کند. در جدول

فوق هم مقادیر VIF در حد مجاز تعریف شده قرار دارند.

- بررسی اعتبار و قدرت الگو:

۱- **آماره F فیشر:** فرض صفر این آزمون عدم وجود رابطه خطی بین متغیرهای مستقل و وابسته را نشان می‌دهد. نتایج جدول با سطح معنادار صفر (زیر ۵٪) بیانگر رد فرض صفر با اطمینان ۹۹٪ است، به عبارت دیگر به طور کلی رابطه خطی معنادار بین متغیرهای مستقل و وابسته وجود دارد و الگو از اعتبار الزم برای تحلیل نتایج برخوردار است.

۲- **ضریب تعیین:** در این الگو ضریب تعیین تقریباً برابر ۶۷٪ است بدین معنا که متغیر مستقل ۶۷٪ از تغییرات متغیر وابسته (LnFEE) را توضیح می‌دهد.

۳- **ضریب تعیین تعدیل شده:** وجود اختلاف اندک در این ضریب با ضریب تعیین نشان می‌دهد که متغیرهای مستقل که به مدل اضافه شده اند به درستی انتخاب شده‌اند.

همان طور که در جدول (۵) مشاهده می‌شود، با توجه به سطح معناداری برای متغیر رقابت بازار محصول (HHI) و مقدار آماره t ($t = 3/458$) به این نتیجه می‌رسیم که متغیر مذکور با حق الزحمه حسابرسی رابطه معنادار و مثبت دارد و در نتیجه فرضیه H_1 تایید و فرض H_0 رد می‌شود. فرضیه دوم: بین رقابت بازار محصول و کیفیت سود رابطه معناداری وجود دارد. از آن جا که داده‌های پژوهش، تلفیقی از داده‌های مقطعی (شرکت‌ها) و سری زمانی (بازه زمانی ۱۳۹۲ تا ۱۴۰۰) است، لذا قبل از تخمین الگوی شماره (۲) برای انتخاب بین روش داده‌های ترکیبی یا مقطعی از آزمون F لیمر استفاده می‌شود. پذیرش فرض صفر به معنای چیدمان داده‌ها به روش مقطعی و رد آن چیدمان داده‌ها به روش ترکیبی (تابلویی) است. نتیجه این آزمون در جدول (۶) ارائه شده است.

جدول ۶. نتیجه آزمون لیمر (الگوی ۲)

الگو	آزمون	میزان آماره	درجه آزادی	احتمال	نتیجه
۱	F لیمر	۳/۷۶۹	۸۴	۰/۰۰	استفاده از داده‌های ترکیبی (Panel)
	هاسمن	۵/۶۷	۷	۰/۰۰۰	استفاده از روش اثرات ثابت

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۷. نتیجه آزمون فرضیه اصلی ۲

$\text{EarningQuilty}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{HHI}_{it} + \beta_2 \text{AUDITQLTY}_{it} + \beta_3 \text{LEV}_{it} + \beta_4 \text{ROA}_{it} + \beta_5 \text{SIZE}_{it} + \beta_6 \text{GROWTH}_{it} + \beta_7 \text{MTB}_{it} + \varepsilon_{it}$				
نماد	ضرایب	آماره t	احتمال	VIF
C	۳,۹۹	۲۸,۴۷۰۸۰	۰,۰۰۰	-
HHI	۲,۳۱۲۳	۲,۰۴۲۱۲	۰,۰۰۰	۱,۰۲۳۶۴۸
AUDITQLTY	۲,۵۵	۱,۲۶۱۱۹۴	۰,۲۰۷۵	۱,۰۰۷۸۷۵
LEV	۱,۳۴	۱,۷۲۳۶۷۱	۰,۰۸۵۱	۱,۴۳۱۶۹۹
ROA	۱,۴۳	۱,۴۴۰۰۰۶	۰,۱۵۰۲	۱,۴۲۹۳۲۱
SIZE	۲,۶۳	۳۱,۳۵۸۴۵	۰,۰۰۰	۱,۰۰۶۷۲۳
GROWTH	۲,۶۵	۱,۰۲۱۴۴۱	۰,۳۰۷۳	۱,۰۰۸۴۰۲
MTB	۱,۰۰	۰,۶۲۴۵۷۵	۰,۵۳۲۴	۱,۰۲۵۵۱۳
R ²	R ² تعدیل شده	آماره W-D	آماره F	احتمال
۰,۸۶۶	۰,۸۰۷	۱,۶۱۵	۸,۳۵۸	۰,۰۰۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

- بررسی اعتبار باقیمانده‌ها:

۱- **خودهمبستگی:** با توجه به نتیجه جدول فوق میزان این آماره $1/615$ است بنابراین در جملات باقیمانده این الگوی رگرسیونی خودهمبستگی وجود ندارد.

۲- **همخطی:** در جدول فوق هم مقادیر VIF در حد مجاز تعریف شده قرار دارند.

- بررسی اعتبار و قدرت الگو:

۱- **آماره F فیشر:** نتایج جدول با سطح معناداری صفر (زیر ۰.۵٪) بیانگر رد فرض صفر با اطمینان ۹۹٪ است، به عبارت دیگر به طور کلی رابطه خطی معنادار بین متغیرهای مستقل و وابسته وجود دارد و الگو از اعتبار الزم برای تحلیل نتایج برخوردار است.

۲- **ضریب تعیین:** در این الگو ضریب تعیین تقریباً برابر ۰.۸۶٪ است بدین معنا که متغیر مستقل ۸۶٪ از تغییرات متغیر وابسته (EarningQulty) را توضیح می‌دهد.

نتیجه فرضیه ها:

همان طور که در جدول (۷) مشاهده می‌شود، با توجه به سطح معناداری برای متغیر رقابت بازار محصول (HHI) و مقدار آماره $t = 2/042$ (به این نتیجه می‌رسیم که متغیر مذکور با کیفیت سود سهام رابطه معنادار و مثبت دارد و در نتیجه فرضیه H_1 تایید و فرض H_0 رد می‌شود).

در جدول (۸) نتایج مدل آزمون فرضیه های پژوهش بطور خلاصه آورده شده است:

جدول ۸. خلاصه نتایج پژوهش

فرضیه	عنوان	نتیجه
۱	بین رقابت بازار محصول و حق الزحمه پرداختی به حسابرس مستقل رابطه معناداری وجود دارد.	تایید
۲	بین رقابت بازار محصول و کیفیت سود رابطه معناداری وجود دارد.	تایید

۵. بحث و نتیجه گیری

محیطی که امروزه شرکت ها در آن فعالیت می کنند محیطی در حال رشد و بسیار رقابتی است، شرکت ها برای ادامه حیات خود در عرصه تجارت مجبور به رقابت با عوامل متعددی در سطح ملی و بین المللی می باشند. رقابت به عنوان محرکی برای نوآوری و ابداع یاد شده که می تواند به پویایی، کارایی و توسعه اقتصادی جامعه بیانجامد. ساختار بازار که معرف خصوصیات سازمانی بازار است، طیفی از رقابت کامل تا انحصار کامل را در بر می گیرد. رقابتی بودن بازار این است که شرکت های مختلف در تولید و فروش کالا رقابت تنگاتنگی دارند و کالاهای آن ها نسبت به دیگری برتری چندانی ندارد؛ به عبارت دیگر، رقابت پذیر بودن بدین معنی است که شرکت نتوانسته است شیوه تولیدی اتخاذ نماید که کالاهای با کیفیت تری تولید کند یا کالاهای تولیدی خود را با قیمتی پایین تر از سایر رقبای عرضه کند و در نتیجه بازار فروش را در قبضه خود بگیرد. بر اساس فرضیه اول پژوهش انتظار می رفت که رقابت در بازار محصول که بر اساس فروش شرکت ها بررسی گردیده بر حق الزحمه حسابرس مستقل پرداختی در شرکت های پذیرفته شده در بورس تهران تاثیر معناداری داشته باشد، شواهد پژوهش نشان می دهد که هرچه رقابت در بازار محصول بالاتر رود، حق الزحمه حسابرس مستقل نیز افزایش می یابد. بر اساس فرضیه دوم پژوهش هم انتظار می رفت رقابت در بازار محصول بر کیفیت سود در

شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تاثیر معناداری داشته باشد، با توجه به نتایج حاصله با افزایش رقابت در بازار محصول، کیفیت سود نیز افزایش می یابد. نتایج پژوهش حاضر با پژوهش های دیانتی دیلمی و بیاتی (۱۳۹۴)، مرادی و محقق (۱۳۹۵)، محمدزاده (۱۴۰۰)، لیم و وو (۲۰۱۴) و وانگ و چوی (۲۰۱۵) مطابقت دارد. آن ها در پژوهش خود نشان دادند با افزایش رقابت در بازار محصول، حق الزحمه حسابرسان و کیفیت سود حسابداری افزایش می یابد. به عبارتی دیگر یافته ها بیانگر آن است که رشد فروش رابطه ای معنادار و مثبت با حق الزحمه حسابرسان و کیفیت سود دارد. این موضوع نشان می دهد که هرچه رشد فروش افزایش یابد، حق الزحمه حسابرسان نیز افزایش می یابد. نتایج به دست آمده با پژوهش های، ابراهیمی کردلر و همکاران (۱۳۹۵)، رشیدی (۱۴۰۰) و طاعتی وند و خواجه سعید (۱۴۰۱) متضاد است.

۶. پیشنهادها برای پژوهش های آتی

به موسسات حسابرسان پیشنهاد می شود، به توان رقابتی صاحبکار در بازار به عنوان شاخصی درباره برآورد ریسک حسابرسان برای تعیین حق الزحمه حسابرسان توجه کنند، از آن جایی که استقلال حسابرسان ممکن است در تعیین کیفیت سود تاثیر گذار باشد، پیشنهاد می شود در پژوهش های آتی موضوع استقلال حسابرسان نیز، مد نظر قرار گیرد و هم چنین با توجه به این که در این پژوهش برای محاسبه رقابت در بازار محصول تنها از داده فروش شرکت ها استفاده گردیده پیشنهاد می شود از تاثیر متغیرهای دیگری هم چون هزینه تبلیغات و سود عملیاتی نیز استفاده شود.

۷. منابع و مآخذ

۱. ابراهیمی کردلر، علی؛ جوانی قلندری، موسی و گنجی، کیانوش. (۱۳۹۵). تاثیر انحصار یا رقابت صنعت بر قیمت گذاری خدمات حسابرسان مستقل. فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، دوره ۱۳، شماره ۱۲، ۱۴۱-۱۶۹.
۲. اخلاقی، اسماعیل و پاینده، نعیمه. (۱۴۰۰). بررسی تاثیر حق الزحمه و کیفیت حسابرسان بر کیفیت سود با توجه به بحران مالی. فصلنامه پژوهش های معاصر در علوم مدیریت و حسابداری، دوره ۳، شماره ۸، ۲۷۶-۲۸۹.
۳. اورادی، جواد؛ نصیرزاده، فرزانه و حصارزاده، رضا. (۱۳۹۷). تاثیر رقابت در بازار حسابرسان بر حق الزحمه حسابرسان: نقش اندازه بازار حسابرسان. مجله پیشرفت های حسابداری دانشگاه شیراز، دوره ۱۰، شماره ۲، ۱-۳۰.
۴. بنی مهد، بهمن و نایب زاده، زهرا. (۱۳۹۷). قیمت گذاری خدمات حسابرسان مستقل و نظریه رقابت. دانش حسابداری و حسابرسان مدیریت، دوره ۷، شماره ۲۵، ۱۸۱-۱۹۱.
۵. پژویان، جمشید و فقیه نصیری، مرجان. (۱۳۸۸). اثر رقابت مندی بر رشد اقتصادی با رویکرد الگوی رشد دونزا. فصلنامه پژوهش های اقتصادی ایران، دوره ۱۳، شماره ۳۸، ۹۷-۱۳۲.
۶. ثقفی، علی و سدیدی، مهدی. (۱۳۸۷). تاثیر محافظه کاری حسابداری بر کیفیت سود و بازده سهام. فصلنامه مطالعات حسابداری، شماره ۱۳.
۷. خوش طینت، محسن و اسماعیلی، شاهپور. (۱۳۸۶). رابطه بین کیفیت سود و بازده سهام. فصلنامه مطالعات حسابداری، شماره ۱۲ و ۱۳.
۸. دیانتی دیلمی، زهرا و بیاتی، مرتضی. (۱۳۹۴). رابطه رقابت بازار محصول و حق الزحمه حسابرسان مستقل. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسان، دوره ۷، شماره ۲۷، ۲۳-۳۸.

۹. رجبی، روح الله و محمدی خشوئی، حمزه. (۱۳۸۷). هزینه های نمایندگی و قیمت گذاری خدمات حسابرسی مستقل. *بررسی های حسابداری و حسابرسی*، دوره ۱۵، شماره ۵۳، ۵۲-۳۵.
۱۰. رشیدی، محسن. (۱۴۰۰). بررسی رقابت بازار، چسبندگی حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی. *دانش حسابداری مالی*، دوره ۲، شماره ۸، ۱۷۳-۱۹۳.
۱۱. طاعتی نند، زهرا و خواجه سعید، زهره. (۱۴۰۱). بررسی ارتباط بین رقابت در بازار محصول و کیفیت حسابرسی با تاکید بر نقش توان حاکمیت شرکتی. *فصلنامه چشم انداز حسابداری و مدیریت*، ۵ (۷۲)، ۵۵-۷۲.
۱۲. عرب مازار یزدی، محمد، مشایخی، بیتا و رفیعی، افسانه. (۱۳۸۵). محتوای اطلاعاتی جریان های نقدی و تعهدی در بازار سرمایه ایران. *بررسی های حسابداری و حسابرسی*، شماره ۴۳، ۹۹-۱۱۸.
۱۳. قناد، مصطفی؛ عباس زاده، محمدرضا و به سودی، افشین. (۱۳۹۶). رقابت در بازار محصول، معاملات با اشخاص وابسته و بهای خدمات حسابرسی. *بررسی های حسابداری و حسابرسی، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران*، دوره ۲۴، شماره ۱، ۶۱-۸۰.
۱۴. کوهی، ابراهیم. (۱۴۰۱). بررسی رابطه بین رقابت بازار محصول و مسئولیت اجتماعی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار. *چشم انداز حسابداری و مدیریت*، دوره ۵، شماره ۷۰، ۶۷-۸۴.
۱۵. محمدزاده، فاطمه. (۱۴۰۰). بررسی رابطه بین حق الزحمه حسابرسی با کیفیت سود و کیفیت حسابرسی در بورس اوراق بهادار تهران. *پژوهش در مدیریت و مهندسی صنایع*، دوره ۶، شماره ۲۷، ۱-۱۴.
۱۶. مرادی، محمد و محقق، فاطمه. (۱۳۹۵). رقابت بازار محصول و حق الزحمه حسابرسی: با تاکید بر نقش حاکمیت شرکتی. *پژوهشهای کاربردی در مدیریت و حسابداری*، دوره ۷، شماره ۲۶، ۳۳-۵۲.
۱۷. مهرانی، ساسان؛ جمشیدی ایوانکی، کوروش. (۱۳۹۰). عوامل مؤثر بر تعیین حق الزحمه حسابرسی. *حسابدار رسمی*، شماره ۱۳، ۶۰-۷۸.
۱۸. نیکبخت، محمدرضا و تنانی، محسن. (۱۳۸۹). آزمون عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی صورتهای مالی. *پژوهش های حسابداری مالی*، دوره ۲، شماره ۴، ۱۱۱-۱۳۲.
۱۹. وکیلان، مهدی؛ صالحی، مهدی و نصیرزاده، فرزانه. (۱۳۹۵). بررسی تاثیر رقابت در بازار محصول بر کیفیت سود در شرکتهای کشاورزی و صنایع غذایی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *اقتصاد کشاورزی*، شماره ۴، ۵۵-۷۹.
۲۰. یعقوب نژاد، احمد؛ رهنمای رودپشتی، فریدون؛ بنی مهد، بهمن و جوادی، نوید. (۱۳۹۸). بررسی رابطه بین سطح رقابت موسسات حسابرسی و حق الزحمه غیرنرمال حسابرسی. *دانش حسابرسی*، دوره ۱۹، شماره ۷۶، ۱۶۹-۱۹۴.
21. Al-Harshani, M.O. (2008). The pricing of audit services. *evidence from Kuwait Managerial Auditing Journal*. 23(7), 685-696.
22. Ali, A., Klasa, S., & Yeung, E. (2009). The limitations of industry concentration measures constructed with Compustat data: Implications for finance research. *Review of Financial Studies*, 22(10), 3839-3871.
23. Arens, A., Loebbecke, J. (2000). Auditing: An Integrated Approach (Prentice-Hall) Inc. *Upper Saddle River, New Jersey*.
24. Baggs, J., & Bettignies, J.E. (2007). product market Competition and Agency Costs. *the Journal of Industrial economics*, 289-323.
25. Choi, J., Sibilkov, N.g., & Wang, Q. (2009). Product Market Competition and Corporate Governance. *Review of Development Financ*, (1), 114-130.

26. Choi, J.H., Kim, J.B, Liu, X., & Simunic, D.A. (2008). Audit pricing, legal liability regimes, and Big 4 premiums, Theory and crosscountry evidence. *Contemporary Accounting Research*, 25 (1), 55-99.
27. Eshleman, J, D., & GUO, P. (2014). Abnormal Audit Fees and Audit Quality, The Importance of Considering Managerial Incentives in Tests of Earnings Management. *Auditing A Journal of Practice & Theory*, 33(1),117-138.
28. Gaspar, J.M., & Massa, M. (2006). Idiosyncratic volatility and product market competition. *The Journal of Business*, 79(6), 3125-3152.
29. Giroud, X., & Mueller, H. (2018). Corporate Governance, Product Market Competition, and Equity Prices. *The Journal of Finance*, (2).
30. Ho, N. (2021). Tradeoffs in the relationship between competition and audit quality, Managerial Auditing Journal, holdings and hedging behavior. *Journal of Financial Economics*, 84,797-825.
31. Hou, K., & Robinson, D. (2006). Industry Concentration and Average Stock Returns. *Journal of Finance*, (4), 927-1956.
32. Kim, S.M., & Kim, Y. (2017). Product market competition on the effectiveness of internal control. *Asia Pacific Journal of Accounting & Economics*, 24(1-2):163-182.
33. Lim, H., & Woo, S. (2014). the effect of market competition on audit fees and audit hour, focusing on the interaction with earnings management, *Journal of Accounting & Economics*, (20), 1296-1314.
34. Marciukaityte, D., & Park, J. (2009). Market Competition and Earnings Management. *Working paper*, 376- 410.
35. Menon, K, & Williams, D.D. (2001). Long Term Trends in Audit Fees. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 20(1),115-136.
36. Palmrose, Z.V. (1986). Audit fees and auditor size: Further evidence. *Journal of accounting research*, 97-110.
37. Porter, M.E., & Millar, V.E. (2002). How Information Gives You Competitive Advantage. *Harvard Business Review*, 63,149-160.
38. Schmidt, K.M. (1997). Managerial incentives and product market competition. *The Review of Economic Studies*, 64(2), 191-213.
39. Simunic, D.A. (1980). The pricing of audit services: Theory and evidence. *Journal of accounting research*, 161-190.
40. Vondracik, V.P, & Bagranoff, N.A. (2003). The evolving role of IS audit: A field study comparing the perceptions of IS and financial auditors. *Advances in Accounting*, 20, 141-163.
41. Wang, Y., & Chui, A.C. (2015). Product market competition and audit fees, Auditing. *A Journal of Practice & Theory*, 34(4),139-156.
42. Wang, Y. (2010). Product Market Competition and Audit Fees.

Investigating the Relationship between Competition in the Product Market with Independent Auditor's Fees and Profit Quality

Soodabeh Moezzi^{*1}

Emad Samiai²

Abstract

The aim of the research is to investigate the relationship between competition in the product market, independent auditor's fee and profit quality. Theoretically, this research is a part of accounting proof research, in terms of the purpose of the type of applied research, in terms of the experimental research method of the post-event type and in terms of statistics of the correlation research type, in which the relationship between two variables is analyzed using the regression model and It is analyzed. The statistical software used in this research is EvIEWS version 8. In this regard, based on the specified criteria, using the screening method, 103 companies from among the companies admitted to the Tehran Stock Exchange were selected as the statistical population for the period of 1392 to 1400, and the research hypotheses were tested among them. it placed. The obtained results show that there is a significant relationship between the competition in the product market with the fee of the independent accountant and the quality of the accounting profit. In other words, with the increase of competition in the product market, the fee of the independent auditor and the quality of profit will increase.

Keywords

Product Market Competition, Auditor's Fee, Profit Quality.

1. Ph. D Student in Accounting, Department of Accounting, Tonekabon branch, Islamic Azaad University, Tonekabon, Iran. (corresponding author: soodabeh_moezzi@yahoo.com).
2. Master of Accounting, Department of Accounting, Ghazali Branch, Qazvin, Non-Profit University, Qazvin, Iran. (emad_samiei@yahoo.com).