

بررسی تأثیر تنوع اعضای هیئت مدیره بر گزارشگری مالی متقلبان به واسطه نقش عملکرد مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

حسین خانی^۱

بهنام گیلانی نیا صومعه سرایی^{۲*}

اسماعیل فدایی کلورزی^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۱/۲۵ تاریخ چاپ: ۱۴۰۰/۰۳/۰۹

چکیده

این تحقیق با هدف بررسی تأثیر رقابت در بازار محصول و ضعف کنترل داخلی بر اظهارنظر مشروط حسابرس به واسطه نقش تعدیلگر حق الزحمه حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به انجام رسید. نمونه آماری تحقیق شامل ۱۰۱۶ سال-شرکت مشاهده (۸ سال مالی و ۱۲۷ شرکت) طی بازه زمانی ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۸ از شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بود. تجزیه و تحلیل فرضیه های تحقیق با استفاده از روش رگرسیون لجستیک با استفاده از نرم افزار اقتصادسنجی Eviews10 انجام گردید. در این پژوهش تجزیه و تحلیل فرضیه ها نشان داد که رقابت در بازار محصول تأثیر منفی و معناداری بر اظهارنظر مشروط حسابرس دارد، لذا با افزایش رقابت در بازار محصول، اظهارنظر مشروط حسابرس کاهش می دهد. ضعف کنترل داخلی تأثیر منفی و معناداری بر اظهارنظر مشروط حسابرس دارد، لذا با افزایش ضعف کنترل داخلی، اظهارنظر مشروط حسابرس افزایش می دهد. حق الزحمه حسابرسی تأثیر معناداری بر رابطه میان رقابت در بازار محصول و اظهارنظر مشروط حسابرس ندارد. حق الزحمه حسابرسی تأثیر معناداری بر رابطه میان ضعف کنترل داخلی و اظهارنظر مشروط حسابرس ندارد.

واژگان کلیدی

اظهارنظر حسابرس، رقابت در بازار محصول، ضعف کنترل داخلی.

۱. دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه غیر انتفاعی دیلمان، لاهیجان، ایران.
۲. استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد رودسر و املش، رودسر، ایران. (*نویسنده مسئول: behnam.gilaninia@gmail.com)
۳. عضو هیات علمی گروه حسابداری، مؤسسه آموزش عالی دیلمان، لاهیجان، ایران.

۱. مقدمه

تحقیقات گوناگون نشان می‌دهد که حسابرسان زمان زیادی را برای فعالیتهای بازاریابی و جذب مشتری صرف می‌کنند. این تحقیقات دلیل گرایش مؤسسات حسابرسی به بازاریابی و جذب و حفظ مشتری را رقابت موسسه‌های نوظهور در بازار حسابرسی می‌دانند. هم‌چنین نتایج بیانگر آن است که گرایش مؤسسات حسابرسی به جذب و حفظ مشتری موجب تغییر در رویه‌ها و اظهارنظر حسابرسی می‌شود. این در حالی است که فعالیتهای بازاریابی و تبلیغات برای جذب مشتری، تأثیر نامطلوبی بر اخلاق حرفه‌ای و استقلال حسابرسان خواهد داشت. پدیده جذب مشتری توسط مؤسسات حسابرسی می‌تواند موجب وابستگی اقتصادی حسابرسان به صاحب کار شود. این وابستگی هم به مرور، اظهارنظر حسابرسان را تحت الشعاع خود قرار داده و در نتیجه موجب تنزل کیفیت حسابرسی می‌گردد (مشهدی قره قیه و همکاران، ۱۳۹۸).

حسابرسی یکی از حوزه‌هایی است که طی سالیان اخیر، مشمول فرآیند خصوصی‌سازی شده است. وظیفه اعتباربخشی حسابرسان در ارتقای قابلیت اعتماد و تأیید اطلاعات حسابداری، سال‌ها توسط دستگاهی دولتی به نام سازمان حسابرسی انجام می‌شد. بخش وسیعی از این وظیفه، اکنون با تشکیل جامعه حسابداران رسمی و با تأکید بر خصوصی‌سازی نسبی حرفه حسابرسی، به مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی کشور واگذار شده است. در این راستا، نتایج ضمنی برخی پژوهش‌ها و هم‌چنین برخی اظهارنظرها حاکی از این است که خصوصی‌سازی حسابرسی منجر به افزایش تغییر حسابرسان در میان شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار گردیده و هم‌زمان با افزایش در تغییر حسابرسان، نوع اظهارنظر حسابرسان در گزارش‌های حسابرسی، به سمت اظهارنظر مقبول تغییر یافته و یا بندهای حسابرسی در گزارش حسابرسان به حداقل کاهش یافته است (رمضانی و همکاران، ۱۳۹۴).

ویژگی اصلی اقتصاد کشورهای صنعتی در سراسر جهان، رقابت شرکت‌های بزرگی است که سرمایه خود را از حجم عظیم سهامداران گردآوری کرده‌اند و منابع اقتصادی را در یک کشور یا در سطح بین‌المللی کنترل می‌کنند. سهامداران برای آگاهی از چگونگی اداره سرمایه‌های خود و اطمینان از صحت عمل و کارایی مدیران، می‌توانند از صورت‌های مالی حسابرسی شده به عنوان یکی از مهم‌ترین ابزار اطمینان‌بخش استفاده کنند. احتمال سوگیری در تهیه و تنظیم این صورت‌های مالی توسط هیئت‌مدیره، سبب شده است که نیاز به حسابرسی احساس شود (جول و همکاران^۱، ۲۰۰۷). به بیان دیگر، با شکل‌گیری رابطه نمایندگی، تضاد منافع بین مدیران و سهامداران شکل می‌گیرد؛ بدین معنا که ممکن است مدیران از موقعیت خود سوءاستفاده کرده و تصمیماتی بگیرند که در جهت منافع خود و عکس منافع سهامداران باشد. در این وضعیت، حسابرسان مستقل با حسابرسی و اظهارنظر خود و گواهی کیفیت صورت‌های مالی برحسب اظهارنظرهای مقبول، مشروط، مردود، عدم اظهارنظر و اظهارنظر متفاوت، سهامداران را نسبت به وضعیت صورت‌های مالی آگاه می‌کند (پیری و قربانی، ۱۳۹۶). در واقع وظیفه اصلی حسابرسان، اعتباربخشی به صورت‌های مالی است. وی در مقابل ارائه این خدمت، منافع از صاحبکار طلب می‌کند. حسابرسان جهت قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی از عوامل گوناگونی استفاده می‌کنند. یکی از عوامل مؤثر بر فرآیند حسابرسی و میزان حق الزحمه حسابرسان، رقابت بازار محصول

^۱ - Johl, et al.

می‌باشد. منظور از رقابتی بودن بازار محصول این است که شرکت‌های مختلف در تولید و فروش کالا رقابت تنگاتنگی دارند و کالاهای آن‌ها نسبت به دیگری برتری چندانی ندارد. در شرایط رقابتی بازار محصول، هر شرکت تمام تلاش خود را به کار می‌گیرد تا بهترین عملکرد را از خود به نمایش گذاشته و از سایر رقبای خود پیشی گیرد. گذشت زمان و گسترش ارتباطات منجر به افزایش اهمیت میزان رقابت بازار محصول شده است (مرادی و محقق، ۱۳۹۶). با رشد رقابت در حرفه، مؤسسات حسابرسی ضرورت ارائه خدمات با کیفیت‌تر و با بهای کمتر به بازار را بیشتر درک کرده‌اند. همچنین، مؤسسات حسابرسی برای رقابت بر پایه‌ای به غیر از کیفیت و متفاوت کردن خدمات، به دنبال بهینه نمودن حق الزحمه خود و بهترین پیشنهاد برای آن هستند؛ تا علاوه بر حداکثرسازی درآمد خود، بازار را در شرایط رقابتی از دست ندهند (جوزف و چاد^۱، ۲۰۱۵).

گرتنر و همکاران^۲ (۱۹۸۸) پیش‌بینی نموده‌اند که شرکت‌های موجود در صنایع رقابتی‌تر، سیاست‌های افشایی که حاوی اطلاعات مفید آینده باشد را دنبال نمی‌کنند و احتمالاً گزارش‌های نادرست ارائه خواهند کرد؛ اما از طرفی، داروغ و استوگتون^۳ (۱۹۹۰) بیان کرده‌اند که شرکت‌هایی که در صنایع رقابتی فعالیت می‌کنند، سیاست‌های افشا بهتری را دنبال خواهند کرد. همچنین، نتایج برخی از پژوهش‌های تجربی (چنگ و همکاران^۴، ۲۰۱۳) نشان داده‌اند که رقابت در بازار محصولات به عنوان یکی از عوامل مؤثر در بهبود کیفیت اطلاعات حسابداری است (نمازی و همکاران، ۱۳۹۳). به علاوه، رقابت بازار محصول برای اجرای حاکمیت اقتصادی و ایجاد یک محیط اطلاعاتی مثبت، تلاش می‌کند. شرکت‌ها می‌توانند کنترل‌های داخلی را با رقابت در بازار محصول با مکانیسم‌های حاکمیت خارجی جایگزین کنند تا کیفیت اطلاعات شرکت‌ها را بهبود بخشند (ژانگ و همکاران^۵، ۲۰۲۰). در ادبیات پژوهش از کنترل داخلی به عنوان ابزاری جهت بهبود کیفیت گزارشگری مالی، افشای به موقع اطلاعات، تسهیل فرآیند حسابرسی داخلی و مستقل و... یاد می‌شود. به همین جهت، نظارت بر کیفیت و کارآیی یک سیستم کنترل داخلی در شرکت‌ها از اهمیت بالایی برخوردار است (توانگر حمزه کلایی و اسکافی اصل، ۱۳۹۷). به بیان دیگر یکی از ابزارهای مهم ایجاد اطمینان از حفظ منافع نزد سرمایه‌گذاران و نیز هدایت اثربخش و کارای واحدهای اقتصادی، استقرار سیستم کنترل داخلی اثربخش در شرکت‌ها است. در واقع استقرار کنترل‌های داخلی مؤثر نوعی ابراز نظارتی است که موجب ایجاد اطمینان سرمایه‌گذاران می‌شود، همچنین از آن به عنوان یک ابزار مدیریتی برای راهبری شرکت‌ها به منظور افزایش کارایی و اثربخشی عملیاتی یاد می‌شود. در این راستا سازمان بورس اوراق بهادار تهران به منظور حمایت از حقوق سرمایه‌گذاران، پیشگیری از وقوع تخلفات و نیز ساماندهی و توسعه بازار شفاف و منصفانه اوراق بهادار شرکت‌ها را ملزم به ارائه گزارش کنترل داخلی نموده است. مطابق با دستورالعمل کنترل‌های داخلی، هیئت مدیره مکلف است نسبت به استقرار و به کارگیری کنترل‌های داخلی مناسب و اثربخش به منظور دستیابی به اهداف شرکت، اطمینان حاصل نماید. برای ایفای این مسئولیت، هیئت مدیره شرکت باید سیستم کنترل‌های داخلی را با توجه به چارچوب کنترل‌های داخلی حداقل به طور سالانه بررسی و نتایج آن را در گزارشی تحت عنوان گزارش کنترل‌های داخلی درج و افشا نماید. بسیاری از پژوهشگران اندازه شرکت،

^۱ - Joseph and Chad

^۲ - Gertner, et al.

^۳ - Darrough and Stoughton

^۴ - Cheng, et al.

^۵ - Zhang, et al.

درآمد، نرخ ارز، پیچیدگی تجارت، ریسک مالی، کیفیت حسابرسی داخلی و نظارت شرکت‌ها را از جمله عوامل مؤثر بر کیفیت کنترل داخلی می‌دانند (قادری و همکاران، ۱۳۹۸).

از سوی دیگر، رسوایی‌های مالی که در شرکت‌های بزرگی همچون انرون و ورلد کام به وقوع پیوست که در نتیجه آن صدها هزار سهامدار متضرر گردیدند، نشان دهنده‌ی فساد و تقلب در صورت‌های مالی می‌باشد. همچنین در طول سال‌های اخیر کشور ایران دچار بحران‌های مالی متعددی شده است. بحران مالی اثرات معناداری بر فروش، سودآوری و منابع مالی شرکت‌ها ایجاد می‌کند (ابراهیمی و همکاران، ۱۳۹۷). به دنبال این رسوایی‌های مالی و بحران‌های مالی، مسئولیت حسابرس در اعتباربخشی به صورت‌های مالی و کشف تحریف‌ها بیش از پیش مورد توجه قرار گرفته است و تحلیل گران مالی توجه بیشتری به نوع اظهارنظر حسابرس دارند. حسابرسی از طریق اعتباردهی به صورت‌های مالی موجب می‌شود تا قابل اتکا بودن اطلاعات گزارش شده افزایش یابد. حسابرسان، تمایل دارند که اشتباهات و سوءاستفاده‌ها را گزارش داده و هیچ تمایلی به پذیرش شیوه‌های حسابداری مشکوک ندارند (راسمین و ایوانز^۱، ۲۰۱۷). به‌طور کلی می‌توان گفت اثر بخشی بازار سرمایه به قابلیت اطمینان، شفافیت و انتشار اطلاعات بستگی دارد. اظهارنظر حسابرسی، ارزیابی کیفیت اطلاعات حسابداری را فراهم می‌کند و نقش مهمی در توسعه بازارهای سرمایه دارد. حفظ قابلیت اطمینان گزارش‌های مالی یکی از اهداف اصلی کنترل‌های داخلی است؛ بنابراین، ایجاد و حفظ کنترل‌های داخلی قوی باعث بهبود کیفیت اطلاعات مالی و قابلیت اطمینان گزارش‌های مالی و در نهایت افزایش احتمال اینکه حسابرسان نظر حسابرسی تعدیل نشده صادر کنند، می‌شود. با این حال، در گزارش‌های مالی، شرکت‌هایی که اطلاعات مالی ضعیف‌تری دارند، ممکن است لازم باشد با ایجاد کنترل‌های داخلی قوی، کیفیت اطلاعات خود را بهبود بخشند. در نتیجه چنین تغییراتی، حسابرسان احتمالاً اظهارنظر تعدیل نشده درباره این شرکت‌ها را صادر می‌کنند. علاوه بر این، رقابت در بازار محصول، شرکت‌ها را مجبور به اجرای حاکمیت مناسب و ایجاد یک فضای اطلاعاتی مثبت می‌کند که می‌تواند اثرگذار بر اظهارنظر حسابرس باشد. در صورت رقابت ناقص وجود هیئت مدیره قوی و منظم برای شرکت ضروری می‌باشد (ژانگ و همکاران، ۲۰۲۰). بر اساس مطالب ذکر شده، مسئله اصلی پژوهش حاضر پاسخگویی به این پرسش است آیا رقابت در بازار محصول و ضعف کنترل داخلی بر اظهارنظر مشروط حسابرس به واسطه نقش تعدیلگر حق الزحمه حسابرسی شرکت تاثیر معناداری دارد؟

۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

یکی از مهم ترین خدمات حسابرسی اظهارنظر مستقل و کارشناسانه درباره مطلوبیت صورت‌های مالی است. صورت‌های مالی، ادعاهای اظهار شده مدیریت است. از سوی دیگر، مسئولیت حسابرس فقط حسابرسی این صورت‌ها به‌منظور اظهارنظر نسبت به آنهاست. گزارش حسابرس باید شامل اظهارنظر صریح و کتبی درباره صورت‌های مالی باشد. بدین منظور، حسابرس باید نتایج حاصل از شواهد حسابرسی کسب شده را به عنوان مبنای اظهارنظر درباره صورت‌های مالی، مورد بررسی قرار دهد. این در حالی می‌باشد که ارزیابی مزبور مستلزم کسب اطمینانی معقول از تهیه صورت‌های مالی مطابق با استانداردهای حسابداری است. گزارش‌های حسابرسی شامل گزارش تعدیل نشده (شامل گزارش مقبول)

¹ - Rusmin and Evans

و گزارش تعدیل شده (شامل گزارش مشروط، گزارش عدم اظهارنظر و گزارش مردود) است (باغومیان و همکاران، ۱۳۹۶).

تغییرات عمده در اقتصاد و جوانب نظارتی محیط حسابرسی با بحران جهانی اقتصاد از اوایل دهه ۱۹۹۰، آغاز و موجب افزایش چشم‌گیر سطح رقابت در بازار حسابرسی گردید. در ایران نیز، هم‌زمان با تشکیل جامعه حسابداران رسمی، بازار حسابرسی، افزایش چشم‌گیری در تعداد موسسه‌های حسابرسی در بخش خصوصی تجربه کرده است که دارای مجوز برای انجام خدمات حسابرسی بوده‌اند. با رونق بازار خدمات حسابرسی در ایران، هر موسسه در راستای نفوذ بیشتر در بازار و یافتن و جذب مشتری، مبادرت به اعمال سیاست‌های خود در بازار رقابتی کرده است. همچنین، هیلی و پالیپو^۱ (۲۰۰۳) معتقدند که کاهش مقررات در بازار کار حسابرسی به موسسات حسابرسی اجازه می‌دهد، بیشتر اهداف اقتصادی را دنبال کنند و در جستجوی رشد درآمد خود و کاهش هزینه‌ها در کار حسابرسی باشند. از عوامل مهم در بحث کیفیت حسابرسی، عوامل انگیزشی است که کمتر مورد توجه قرار می‌گیرد. یکی از این عوامل رقابت است. رقابت موجب ارتقای سطح کیفی می‌شود، لیکن عاملی که رقابت را برمی‌انگیزد همان برتری طلبی یا برتری جویی است، چه اقتصادی باشد چه اجتماعی یا فرهنگی (اورادی و همکاران، ۱۳۹۷). استدلال‌های اصلی علم اقتصاد بر این مبنا استوار است که رقابت در بازار محصولات، یک مکانیزم عالی برای تخصیص بهینه منابع تشکیل داده و دارای اثرهای انضباطی بر رفتار مدیران و بی‌کفایتی‌های آنان است (مارکاریان و سنتلو^۲، ۲۰۱۰). سازگار با این دیدگاه ادبیات اخیر، نشان داده است که چطور مکانیزم‌های راهبری شرکتی مناسب و کنترل‌های داخلی با کیفیت زمانی که بازارها در خطر از بین رفتن یا از هم پاشیدن هستند، مورد نیاز هستند (ایرود و مولر^۳، ۲۰۰۸؛ گیرود و مولر^۴، ۲۰۱۰). در غیر این صورت، در صورت نبود مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی مناسب و کنترل‌های داخلی با کیفیت تنها یک رقابت خوب است که بدون نیاز به کنترل، مدیران را برای حداکثر کردن ثروت سهامداران هدایت می‌کند (خواجوی و همکاران، ۱۳۹۲). همچنین ریس^۵ (۲۰۰۱) معتقد است که رقابت در بازار محصول موجب کاهش اقدامات سوء مدیریت شده و همچنین با کاهش فرصت دستکاری سود، کیفیت سود و در نتیجه کیفیت اطلاعات حسابداری را افزایش می‌دهد (فخاری و حسن‌نجاج کردی، ۱۳۹۷).

ژانگ و همکاران (۲۰۲۰) در پژوهشی به بررسی تأثیر رقابت بازار محصول، کیفیت کنترل داخلی و اظهارنظر حسابرس در شرکت‌های لیست شده در چین در بازه زمانی ۲۰۰۷-۲۰۱۵ پرداختند. یافته‌های پژوهش آنان حاکی از آن است که بین کیفیت کنترل داخلی و اظهارنظر حسابرس رابطه معناداری وجود دارد و هرچه کیفیت کنترل داخلی شرکت‌های ذکر شده بیشتر باشد احتمال دارد یک حسابدار رسمی معتبر از صدور نظر غیرقابل تغییر برخوردار شود. همچنین رقابت بازار محصول رابطه مثبت معناداری با اظهارنظر حسابرس دارد. همچنین شواهد حاکی از آن است که رقابت بازار محصول رابطه مثبت بین کیفیت کنترل داخلی و اظهارنظر حسابرس را تضعیف می‌کند.

^۱ - Healy and Palepu

^۲ - Markarian, and Santaló

^۳ - Iroud and Mueller

^۴ - Giroud and Mueller

^۵ - Raith

کامارودین و همکاران (۲۰۲۰) در پژوهشی به بررسی رقابت در بازار محصول، محیط نهادی و کیفیت اقلام تعهدی پرداختند. آنان ۵۲۱۳۸ سال- شرکت را از میان ۳۵ کشور برای دوره زمانی ۲۰۱۱ تا ۲۰۱۵ مورد بررسی قرار دادند و دریافتند که رقابت در بازار محصول بسیار شدید، مربوط به کیفیت پایین تری از اقلام تعهدی است. همچنین نتایج نشان می‌دهد که کیفیت اقلام تعهدی در کشورهایی با محیط نهادی قوی‌تر، بالاتر است. به علاوه، یافته‌ها حاکی از آن است که عوامل نهادی، تأثیر منفی شدت رقابت در بازار محصول را بر کیفیت اقلام تعهدی تضعیف می‌کنند، از این رو، محیط نهادی نقش مهمی در افزایش کیفیت اقلام تعهدی دارد.

تانگ و چن (۲۰۲۰) در پژوهشی با عنوان چگونه قدرت بازار و رقابت در بازار محصول اثر حاکمیت شرکتی بر مدیریت سود را تحت تأثیر قرار می‌دهد؟ به بررسی چگونگی تأثیر قدرت بازار و رقابت در بازار محصول بر رابطه میان حاکمیت شرکتی و مدیریت سود پرداختند. آنان دریافتند که بنگاه‌های دارای قدرت بازار پایین و افرادی که با رقابت شدید بازار روبرو هستند بیشتر درگیر مدیریت سود می‌باشند؛ و رقابت در بازار محصول تأثیر قابل توجهی بر مدیریت سود دارد. علاوه بر این نتایج نشان داد زمانی که قدرت بازار ضعیف است یا رقابت صنعت شدید است حاکمیت شرکتی نمی‌تواند مدیریت سود را کاهش دهد.

گیو و همکاران (۲۰۱۹) در تحقیقی با عنوان رابطه غیر خطی بین رقابت بازار محصول و کیفیت سود به بررسی ۴۳۵۲۵ سال شرکت بین سال‌های ۱۹۸۸ تا ۲۰۱۰ در آمریکا پرداختند. به طور کلی نتایج نشان دادند که یک رابطه U شکل معکوس بین کیفیت سود و رقابت در بازار محصول وجود دارد و این رابطه در مورد معیارهای مختلف کیفیت سود و بیشتر معیارهای رقابت در بازار محصول، صادق است و نیز تحت تأثیر تحلیل شرکتی یا صنعتی نمی‌باشد.

کینوا (۲۰۱۶) به بررسی تأثیر سیستم‌های کنترل داخلی بر عملکرد مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار کنیا پرداخت. نتایج تحقیق نشان داد که سیستم‌های کنترل داخلی رابطه معناداری با عملکرد مالی دارد و سیستم کنترل داخلی، یک معیار پیشین مثبت از عملکرد مالی است. بر اساس این پژوهش، سیستم‌های کنترل داخلی مخصوصاً مدیریت ریسک، حاکمیت شرکتی، فعالیت کنترلی، محیط کنترلی و واحد حسابرسی داخلی حوزه‌های مهمی هستند و به منظور بهبود عملکرد مالی شرکت‌ها باید به آنها توجه نمود.

آل‌آقا و مومنی (۱۳۹۹) در پژوهشی تحت عنوان اظهارنظر تعدیل شده‌ی حسابرسی و تأمین مالی در شرایط ادغام و تملیک (مطالعه‌ای در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران) به بررسی اظهارنظر تعدیل شده‌ی حسابرسی و تأمین مالی در شرایط ادغام و تملیک در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. آنان تمامی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را به عنوان جامعه‌ی آماری در نظر گرفتند و با نمونه‌گیری انجام شده تعداد جامعه‌ی آماری ۸۹ شرکت (۴۴۵ سال- شرکت) محدود شده است. این شرکت‌ها طی ۵ سال مالی (۱۳۹۷-۱۳۹۳) مورد بررسی قرار گرفته شده‌اند. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد در صورتی که شرکت با استفاده از فروش سهام تأمین مالی شده باشد، حساب‌رسان به اظهارنظر تعدیل شده‌ی رو به پایین بیشتری نیاز خواهند داشت اما اظهارنظر تعدیل شده‌ی رو به پایین بیشتری در صورتی که شرکت با استفاده از بدهی تأمین مالی شده باشد، کمتر خواهد بود.

لاری دشت بیاض و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی با عنوان مبنای تعدیل اظهارنظر حسابرسان و مدیریت سود، رابطه بین مدیریت سود و اظهارنظر حسابرسان و رابطه بین مدیریت سود و بندهای مبنای تعدیل اظهارنظر به تفکیک ماهیت با بکارگیری اطلاعات ۱۴۲ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران برای سال‌های ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۳ و با استفاده از مدل‌های پنل و پواسن تعمیم یافته مورد آزمون قرار دادند. نتایج نشان داد که رابطه بین مدیریت سود و نوع اظهارنظر حسابرسان، تنها در یکی از پنج مدل مدیریت سود معنادار است اما رابطه بین مدیریت سود و تعداد بندهای تحریف با اهمیت، محدودیت با اهمیت و ابهام فراگیر، به ترتیب در چهار، دو و یک مدل از پنج مدل مدیریت سود، معنادار است. تلخابی و سقایی (۱۳۹۸) در تحقیقی با عنوان بررسی رابطه بین گردش اجباری حسابرسان و گزینش اظهارنظر حسابرسان در شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران اطلاعات مالی ۱۲۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران با استفاده از روش حذف غربالگری طی دوره زمانی ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۶ بررسی کردند. فرضیه پژوهش براساس رگرسیون لجستیک آزمون شد. نتایج پژوهش حاکی از آن بود که فرضیه پژوهش مبنی بر این که بین گردش اجباری حسابرسان و گزینش اظهارنظر حسابرسان رابطه وجود دارد، رد گردید.

کیقبادی و فتحی (۱۳۹۸) به بررسی تأثیر غیرعادی گزارش حسابرسان و ضعف در کنترل‌های داخلی و کیفیت حسابرسان بر ریسک سقوط قیمت سهام پرداختند. بازه زمانی پژوهش آنها ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۵ بوده و آنان برای اندازه‌گیری ریسک سقوط قیمت سهام از مدل هاتن و همکاران و برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از رگرسیون لجستیک استفاده نمودند. نتایج حاصل از پژوهش نشان داد که تأخیر غیرعادی گزارش حسابرسان و ضعف در کنترل‌های داخلی، بر ریسک سقوط قیمت سهام تأثیر مثبت و معناداری و کیفیت حسابرسان بر ریسک سقوط قیمت سهام تأثیر منفی و معناداری دارند و همچنین با افزایش ضعف در کنترل‌های داخلی، تأثیر تأخیر غیرعادی گزارش حسابرسان، بر افزایش ریسک سقوط قیمت سهام بیشتر می‌شود.

۳. فرضیه‌های پژوهش

بازار حسابرسان کشور به عنوان یک بازار نوظهور، متشکل از مؤسسات حسابرسان است که در سال‌های اخیر وارد این بازار شده‌اند. در این بازار، رقابت میان مؤسسات حسابرسان رشد قابل توجهی داشته است. از این رو، ماندن در بازار رقابت، حفظ و جذب مشتریان جدید برای مؤسسات حسابرسان موضوعی حیاتی است؛ بنابراین فرهنگ مشتری‌مداری که یکی از مفاهیم بازاریابی است در حرفه حسابرسان نیز کاربرد دارد. هم‌چنین رقابت در بازار حسابرسان و انگیزه کسب درآمد بیشتر، ممکن است روحیه عشق به پول را میان حسابرسان تقویت نماید. از طرف دیگر، نتایج تحقیقات گذشته بیانگر آن است که مسائل اخلاقی ممکن است استقلال و اظهارنظر حسابرسان و هم‌چنین کیفیت حسابرسان را تحت‌الشعاع خود قرار دهد و در نتیجه اعتماد عموم به حسابرسان کاهش یابد. مسئولیت اجتماعی حسابداران و حسابرسان در ارتقای شفافیت اطلاعات و اعتماد بخشی به عموم، نقش و مسئولیتی خطیر است (مشهدی قره‌قیه و همکاران، ۱۳۹۸).

استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی، بر اساس اطلاعات گزارشگر شده قادر خواهند بود اطلاعات واحدهای تجاری مختلف را با یکدیگر مقایسه و بر اساس آن، تصمیم‌های اقتصادی سنجیده و صحیحی اتخاذ کنند. وجود اطلاعات مالی قابل اتکا، یکی از موارد جهت پیشرفت و تولید علم است. نیاز به وجود حسابرسان مستقل نیز در چنین استدلالی مستتر است؛ یعنی وجود افراد حرفه‌ای باصلاحیت و صادقی که بتوانند مشخص کنند آیا اطلاعات مالی که بر آن اتکا می‌شود،

تصویری مطلوب و کامل از واقعیت امر را ارائه می‌کند یا خیر (باغومیان و همکاران، ۱۳۹۶). فرآیند حسابرسی به عنوان یک سازوکار کنترل کننده، میزان آگاهی بخشی و اعتباردهی صورت های مالی را افزایش می‌دهد و براساس نظریه علامت دهی منجر به تصمیم گیری های بهینه اقتصادی بازیگران صحنه بازار سرمایه می‌شود. این امر، قابلیت مقایسه صورت های مالی را افزایش و طبق نظریه های اثباتی حسابداری، موجب کاهش هزینه نمایندگی در واحدهای تجاری می‌شود. از این رو، سرمایه گذاران قادر به درک بهتری از وضعیت و عملکرد مالی و انعطاف پذیری واحد تجاری خواهند شد. بدین ترتیب، به دلیل نیاز به حسابرسی و این نکته که گزارش حسابرسی پل ارتباطی بین حسابرسی و استفاده کنندگان از آن محسوب می‌شود، این گزارش باید از دید استفاده کنندگان قابل فهم و عینی باشد و یک منبع اطلاعاتی مربوط به شمار آید؛ به عبارت دیگر، گزارش حسابرسی باید دارای محتوای اطلاعاتی باشد؛ یعنی بتواند بر تصمیم گیری در حوزه های سرمایه گذاری، اعتباردهی و قیمت سهام، تأثیر گذارد (التانیات و همکاران^۱، ۲۰۰۷). انجام حسابرسی، توانایی مدیریت را برای دستکاری و مدیریت اقلام تعهدی کاهش داده و موجب بهبود کیفیت سود می‌شود (تلیس^۲، ۲۰۰۵). کیفیت سود، کیفیت کار حسابرسی را منعکس می‌کند و از این جنبه کیفیت گزارشگری مالی ممکن است به عنوان محصول مشترک مدیریت و تلاش های حسابرس تلقی شود. در این بین، استفاده از حسابرس مستقل برای راست آزمایی صورت های مالی بسیار ضروری بوده و توجه به نظرهای حسابرس که در گزارش حسابرس مستقل درج شده، برای بررسی میزان اعتبار و قابلیت اعتماد به گزارش های مالی از بهترین و اقتصادی ترین روش های کنترل مدیریت است. از طرفی، مطالعاتی که در زمینه ماهیت بندهای اشکال مندرج در گزارش حسابرسی توسط متخصصان حوزه حسابرسی انجام شده، نشان می‌دهد تعدیلات بسیاری بر صورت های مالی برای تحریف های ناشت گرفته از مالیات ها یا شناسایی درآمدها و هزینه ها باید اعمال می‌شد که عدم اعمال آنها موجب تغییر نوع اظهارنظر حسابرسان شده است (اسپاتیس^۳، ۲۰۱۲)؛ بنابراین در عمل، رقم سودی که توسط مدیریت در صورت های مالی گزارش می‌شود، می‌تواند بزرگ تر یا کوچک تر از رقم سودی باشد که با توجه به بندهای تعدیل شده از گزارش قابل استخراج بوده و نوع اظهارنظر حسابرس، براساس تحریف های یاد شده یا موارد محدودیت و ابهام حسابرس و با در نظر گرفتن سطح اهمیت آنها تعیین شده است (پیری و قربانی، ۱۳۹۶).

اظهارنظر حسابرسی تأثیر بسیار مهمی بر واکنش بازار سهام دارد. در دنیای امروز، به نظر می‌آید که بازار سهام نسبت به تمام پدیده ها واکنش داشته باشد. اطلاعات حسابداری مالی، محصول حسابداری شرکت و سیستم گزارشگری است که اطلاعات کمی مربوط به وضعیت مالی شرکت را اندازه گیری و افشا می‌کند. صورت های مالی حسابرسی شده و گزارش حسابرس مستقل مجموعه ای در دسترس برای سرمایه گذاران و سهامداران است که به وسیله آن اقدام به تصمیم گیری های مالی نمایند. چنانچه مجموعه مذکور دارای محتوای اطلاعاتی باشد، می‌تواند بر رفتار استفاده کنندگان به خصوص سهامداران بالفعل و بالقوه تأثیر گذاشته و باعث واکنش بازار شود (ایانیلو و گالوپو^۴، ۲۰۱۵). تصور بر این است که مدیران ارشد بنگاه اقتصادی، اختیار انتخاب مقادیری از هر یک از خدمات حسابرسی را دارند و با ادغام آنها

¹ - Al-Thuneibat, et al.

² - Tilis

³ - Spathis

⁴ - Ianniello and Galloppo

یک محیط حرفه‌ای ایجاد می‌کنند که موجب کاهش مخارج حسابرسی بنگاه می‌شود. از طرفی رقابت در بازار محصول، باعث کاهش مشکلات نمایندگی بین سهامداران، مدیران و افزایش دقت و صحت گزارش‌های مالی می‌شود. در نتیجه با ارزیابی حسابرسان از خطر حسابرسی صاحب کار، حسابرسان با خطر کمتری روبرو می‌شوند و تلاش‌های لازم را برای حسابرسی کاهش می‌دهند؛ بنابراین حسابرسان تمایل به هزینه کمتری در شرکت‌های در صنایع رقابتی‌تر دارند (وانگ^۱، ۲۰۱۰). به علاوه، رقابت در بازار محصول موجب می‌شود که مدیر به طور فعال‌تری عملیات شرکت را پیش ببرد، بدین ترتیب رقابت بازار محصول به عنوان یک مکانیزم مکمل حاکمیت شرکتی محسوب می‌گردد. در ادبیات پژوهش به رقابت بازار محصول به عنوان یک مکانیزم خارجی حاکمیت شرکتی نگریسته می‌شود؛ که مکمل سایر مکانیزم‌های حاکمیتی در بازار می‌باشد (کاردان و همکاران، ۱۳۹۸).

یکی از مهمترین مکانیسم‌های کنترلی که زمینه هدایت اثربخش و کارای سازمان‌ها را فراهم می‌آورد، مجموعه تدابیری است که از آنها با عنوان کنترل‌های داخلی یاد می‌شود. کنترل داخلی فرآیندی است که هیأت مدیره، مدیریت و دیگر کارکنان یک مؤسسه اجرا می‌کنند و هدف از ایجاد آن، کسب اطمینان منطقی و معقول از دستیابی به اهداف اثربخشی و کارایی عملیات، قابلیت اعتماد به گزارشگری مالی و پایبندی به قوانین و مقررات جاری است. وجود سیستم کنترلی از دستیابی به اهداف سازمان و در عین حال، از منافع تمام گروه‌های ذینفع حفاظت می‌کند. از طرف دیگر، گزارشگری یکپارچه مالی و کنترل داخلی از طرف مدیران و حسابرسان مستقل و خطاب به سهامداران خارجی ارائه می‌شود. این گزارش‌های یکپارچه برای سرمایه‌گذاران مفید هستند، چرا که کنترل‌های داخلی اثربخش حاکم بر گزارشگری مالی، در پیشگیری و کشف تحریف‌های مالی شامل تقلب، نقش حیاتی دارد؛ بنابراین، انتظار می‌رود کیفیت کنترل داخلی، کیفیت اطلاعات مالی را افزایش دهد و از طرفی ضعف کنترل داخلی، منجر به کاهش کیفیت اطلاعات مالی شود و در نتیجه شرایط فرصت طلبی را برای مدیران فراهم کند. از این رو، شرکت‌هایی که ضعف کنترل‌های داخلی را دارند ناکارایی سرمایه‌گذاری را افزایش می‌دهند (ساعدی و دستگیر، ۱۳۹۶).

کنترل داخلی با کیفیت بالا، دسترسی به اظهار نظر حسابرسی تعدیل نشده را بهبود می‌بخشد. هرچه کیفیت کنترل داخلی یک شرکت بالاتر باشد، کیفیت اطلاعات حسابداری تهیه شده توسط شرکت نیز بالاتر می‌رود. بر این اساس، حسابرسان به احتمال زیاد نظرات حسابرسی تعدیل نشده را صادر می‌کنند. علاوه بر این، مطالعاتی در مورد محافظه کاری حسابداری و افشای به موقع اطلاعات وجود دارد که تأیید می‌کند کنترل داخلی با کیفیت بالا، باعث افزایش کیفیت اطلاعات حسابداری شرکت می‌شود. کنترل‌های داخلی با کیفیت بالا، محیط اطلاعات را بهبود می‌بخشد و از این طریق اثرات سرریز ایجاد می‌کند که خطرات عملیاتی و مالی شرکت را کاهش می‌دهد. حسابرسان از عدم قطعیت قضاوت‌های آینده در کشور می‌کاهند، بنابراین به احتمال زیاد آنها می‌توانند نظرات حسابرسی تعدیل نشده را صادر کنند. آریپنگ و ساوتنر^۲ (۲۰۱۳) و لی و همکاران^۳ (۲۰۱۴) نتیجه‌گیری کردند که هرچه کیفیت کنترل داخلی بالاتر باشد، عدم تقارن

^۱ - Wang

^۲ - Arping and Sautner

^۳ - Lee, et al.

اطلاعاتی صاحبکار کمتر می‌شود؛ بنابراین، کارآیی عملیاتی (فنگ^۱، ۲۰۱۵) و اطمینان از سرمایه‌گذاری (دی‌ملو و همکاران، ۲۰۱۷)^۲ بالاتر است.

کنترل داخلی با کیفیت می‌تواند کیفیت اطلاعات مالی را به طور مؤثر بهبود بخشد و خطرات آتی یک شرکت را کاهش دهد. رقابت تجاری، به عنوان یک سازوکار مهم حاکمیت خارجی، بر اظهارنظر حسابرس تأثیر می‌گذارد، بنابراین، رقابت در بازار محصول چه تاثیری خواهد داشت. با توجه به رقابت شدیدتر در بازار محصول و ریسک‌های بزرگی که شرکت‌ها با آنها مواجه می‌شوند، به احتمال زیاد، شرکت‌ها، افشای اطلاعات با کیفیت و همچنین مدیریت و کنترل ریسک با کیفیت ایجاد می‌کنند. بر این اساس، تمایل بیشتری برای صدور نظرات حسابرسی تعدیل نشده برای این موارد، وجود دارد. هرچه درجه رقابت محصول در بازار محصول بالاتر باشد، احتمالاً نظرات حسابرسی تعدیل نشده صادر می‌شود؛ بنابراین، رقابت در بازار محصول یک مکانیزم جایگزین برای کنترل داخلی شرکت‌ها است. شلیفر و ویشنی^۳ (۱۹۹۷) و النجار و رونگ^۴ (۲۰۱۴) بیان می‌کنند که هرچه رقابت بازار محصول بیشتر باشد، محیط اطلاعاتی کشور مفیدتر، عدم تقارن اطلاعاتی سرمایه‌گذاران پایین‌تر و کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌ها بالاتر می‌رود. علاوه بر این، رقابت در بازار محصول مدیران را قادر می‌سازد تا مدیریت تجارت را بهینه کرده و ریسک‌های تجاری و مالی را کاهش دهند و همه این موارد انگیزه‌های مثبتی را ارائه می‌دهد. رقابت در بازار محصول تأثیر مثبتی دارد که می‌تواند محیط اطلاعات و کارایی دولت را بهبود بخشد.

طبق تئوری اقتصاد اطلاعات، کیفیت کنترل داخلی، سازوکارهای حاکمیت داخلی، رقابت در بازار محصول و سازوکارهای حاکمیت خارجی نقش مهمی در ارتقاء محیط اطلاعات کشور، بهبود کیفیت اطلاعات مالی آن و ارتقاء کارآیی حاکمیت شرکتی دارد. پژوهش‌های پیشین حاکی از آن است که کنترل‌های داخلی با کیفیت بالا نقش بیشتری در ترویج فرار مالیاتی شرکت‌ها و کارآیی سرمایه‌گذاری در محیط‌های اطلاعاتی ضعیف دارند؛ بنابراین کنترل داخلی، اطلاعات مالی را بهبود می‌بخشد. با این وجود، رقابت فشرده در بازار محصول، شرکت‌ها را مجبور به اجرای حاکمیت شرکتی قوی و ایجاد یک محیط اطلاعاتی مثبت می‌کند؛ بنابراین، شرکت‌ها می‌توانند کنترل داخلی را جایگزین رقابت در بازار محصول و سازوکارهای حاکمیت خارجی کنند تا کیفیت اطلاعات شرکت‌ها بهبود یابد (ژانگ و همکاران، ۲۰۲۰). بر اساس مبانی نظری پژوهش فرضیات زیر طراحی شدند:

فرضیه اول: رقابت در بازار محصول تأثیر معناداری بر اظهارنظر مشروط حسابرس دارد.

فرضیه دوم: ضعف کنترل داخلی تأثیر معناداری بر اظهارنظر مشروط حسابرس دارد.

فرضیه سوم: حق الزحمه حسابرسی تأثیر معناداری بر رابطه میان رقابت در بازار محصول و اظهارنظر مشروط حسابرس دارد.

فرضیه چهارم: حق الزحمه حسابرسی تأثیر معناداری بر رابطه میان ضعف کنترل داخلی و اظهارنظر مشروط حسابرس دارد.

¹ - Feng

² - D'Mello, et al.

³ - Shleifer and Vishny

⁴ - Al-Najjar and Rong

۴. روش‌شناسی پژوهش

در پژوهش حاضر برای مطالعه ادبیات موضوع و بررسی پیشینه تحقیق از روش مطالعات کتابخانه‌ای استفاده می‌گردد؛ و در جهت غنای مبانی تئوریک پژوهش، از کتب و مجلات تخصصی فارسی و انگلیسی استفاده می‌شود. همچنین اطلاعات مربوط به متغیرهای تحقیق از طریق مراجعه به صورت‌های مالی، یادداشت‌های توضیحی و با استفاده از سایت کدال جمع‌آوری می‌گردد. جامعه آماری پژوهش شامل کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار است. کیفیت اطلاعات و سهولت دسترسی به اطلاعات صورت‌های مالی و سایر اطلاعات، از مهمترین دلایل انتخاب این جامعه آماری است. با توجه به ماهیت پژوهش، در این پژوهش از روش نمونه‌گیری حذف سیستماتیک (هدفمند) استفاده شده است.

از آنجایی که کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس، جامعه آماری پژوهش حاضر می‌باشند، لذا از بین جامعه آماری طی دوره پژوهش (۱۳۹۱ تا ۱۳۹۸) نمونه‌هایی انتخاب می‌شود که ویژگی‌های زیر را داشته باشد:

۱. جزء بانک‌ها، موسسات مالی، سرمایه‌گذاری، هلدینگ و لیزینگ نباشد.
۲. در دوره زمانی مورد بررسی، در بورس فعالیت مستمر داشته و وقفه زمانی معاملات بیش از ۳ ماه نباشد.
۳. در طی دوره پژوهش از بورس اوراق بهادار خارج نشده باشد.
۴. سال مالی شرکت منتهی به ۲۹ اسفند ماه هر سال باشد و شرکت در طول دوره پژوهش سال مالی خود را عوض نکند.
۵. اطلاعات آنها در دسترس باشد.

جدول (۱): روند انتخاب نمونه

۵۱۳	تعداد کل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس در پایان سال ۱۳۹۸
	معیارها:
(۴۵)	تعداد شرکت‌هایی که جز هلدینگ، سرمایه‌گذاری‌ها، واسطه‌گری‌های مالی، بانک‌ها و یا لیزینگ‌ها بوده‌اند
(۱۸۶)	دوره زمانی مورد بررسی، در بورس فعالیت مستمر نداشته و وقفه زمانی معاملات بیش از ۳ ماه دارد.
(۶۳)	طی دوره پژوهش از بورس اوراق بهادار خارج شد.
(۵۴)	تعداد شرکت‌هایی که در قلمرو زمانی تحقیق تغییر سال مالی داده و یا سال مالی آن منتهی به پایان اسفند نمی‌باشد
(۳۸)	تعداد شرکت‌هایی که در قلمرو زمانی تحقیق اطلاعات مورد آن‌ها در دسترس نمی‌باشد.
۱۲۷	تعداد شرکت‌های نمونه

بعد از مدنظر قرار دادن کلیه معیارهای بالا، تعداد ۱۲۷ شرکت به عنوان جامعه غربالگری شده باقیمانده است؛ که همه آن‌ها به عنوان نمونه انتخاب شده‌اند.

۵. مدل و متغیرهای عملیاتی پژوهش

این تحقیق چون به بررسی روابط میان متغیرها می‌پردازد از نوع تحقیقات همبستگی می‌باشد. بر این اساس هر یک از متغیرهای تحقیق از صورت‌های مالی شرکت‌های نمونه محاسبه شده و به وسیله مدل‌های رگرسیونی متناظر با هر فرضیه در نرم‌افزار ایویوز تجزیه و تحلیل می‌گردد. از مدل رگرسیونی زیر جهت آزمون فرضیات استفاده می‌گردد:

$$OPIN_{it} = \beta_0 + \beta_1 HHI_{it} + \beta_2 IC_{it} + \beta_3 FEE_{it} + \beta_4 HHI_{it} \times FEE_{it} + \beta_5 IC_{it} \times FEE_{it} + \beta_6 SIZE_{it} + \beta_7 LEV_{it} + \beta_8 SD_{it} + \beta_9 LOSS_{it} + \beta_{10} ROA_{it} + \epsilon_{it}$$

$OPIN_{it}$ = اظهارنظر مشروط حسابرس شرکت i در زمان t

HHI_{it} = رقابت در بازار محصول شرکت i در زمان t

IC_{it} = کیفیت کنترل داخلی شرکت i در زمان t

FEE_{it} = حق الزحمه حسابرسی شرکت i در زمان t

$SIZE_{it}$ = اندازه شرکت i در زمان t

LEV_{it} = اهرم مالی شرکت i در زمان t

SD_{it} = نسبت جاری شرکت i در زمان t

$LOSS_{it}$ = زیان شرکت i در زمان t

ROA_{it} = بازده دارایی شرکت i در سال t

متغیر وابسته

اظهارنظر مشروط حسابرس (OPIN): اگر حسابرس مستقل در گزارش حسابرسی شرکت اظهارنظر مشروط ارائه کرده باشد یک و در غیر اینصورت صفر است (باغومیان و همکاران، ۱۳۹۶).

متغیرهای مستقل

رقابت در بازار محصول (HHI): به منظور اندازه‌گیری این متغیر از شاخص هرفیندال-هیرشمن استفاده می‌شود. این شاخص، درجه تمرکز در یک صنعت مشخصی را اندازه‌گیری می‌کند. شاخص مذکور به صورت زیر محاسبه می‌شود:

$$HHI_{jt} = \sum_{i=1}^{Nj} \left(\frac{Sales_{ijt}}{\sum_{i=1}^{Nj} Sales_{ijt}} \right)^2$$

که HHI_{jt} عبارت است از شاخص هرفیندال - هیرشمن برای صنعت j در زمان t ، $Sales_{ijt}$ بیانگر میزان فروش شرکت i در صنعت j در زمان t است. هر چه میزان این شاخص بیشتر باشد حاکی از وجود تمرکز بیشتر (رقابت کمتر) در بازار است (خاست پور و یزرایلی، ۱۳۹۲).

کیفیت کنترل داخلی (IC): بر اساس تحقیق حاجیها و محمدحسین نژاد (۱۳۹۴) و فغانی و پهلوان (۱۳۹۷) اگر در گزارش حسابرس حداقل یک ضعف با اهمیت کنترل داخلی ذکر شده باشد ۱ و در غیر اینصورت صفر است (فغانی و پهلوان، ۱۳۹۷).

متغیرهای تعدیلگر

حق الزحمه حسابرسی (FEE): از لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابرسی شرکت محاسبه می‌شود (کاردان و همکاران، ۱۳۹۵).

متغیرهای کنترلی

اندازه شرکت (SIZE): از لگاریتم طبیعی کل دارایی‌های شرکت محاسبه می‌شود (ژانگ و همکاران، ۲۰۲۰).

اهرم مالی (LEV):

$$LEV = \frac{\text{Total debt}}{\text{Total assets}}$$

که:

LEV = اهرم مالی

Total debt = کل بدهی‌ها

Total assets = کل دارایی‌ها (ژانگ و همکاران، ۲۰۲۰).

نسبت جاری (SD): از تقسیم کل داراییهای جاری مندرج در ترازنامه شرکت بر کل بدهیهای جاری مندرج در ترازنامه شرکت محاسبه می‌شود (ژانگ و همکاران، ۲۰۲۰).

زیان شرکت (LOSS): متغیر مجازی که اگر شرکت در صورتهای مالی خود زیان داشته باشد ۱ و در غیر اینصورت صفر است. (ژانگ و همکاران، ۲۰۲۰).

بازده دارایی‌ها (ROA): با استفاده از نسبت سود قبل از بهره و مالیات به جمع دارایی‌ها محاسبه می‌شود (ژانگ و همکاران، ۲۰۲۰).

۶. تحلیل داده‌های پژوهش

در این قسمت از تحقیق با استفاده از ابزارهای مناسب، اطلاعات و داده‌های لازم جهت آزمون فرضیه‌ها به شیوه تجربی بیان می‌گردد، سپس با بهره‌گیری از تکنیک‌های آماری مناسبی که با روش تحقیق، نوع متغیرها و ... سازگاری دارد، داده‌ها جمع‌آوری، دسته‌بندی و تجزیه و تحلیل شده و در نهایت فرضیه‌ها آزمون می‌گردد. جهت تجزیه و تحلیل داده‌ها از نرم افزار EVIEWS استفاده گردید. آزمون‌های آماری مورد نیاز در این فصل عبارتند از آزمون نرمال بودن خطاها توسط آزمون جاکرک برا؛ آزمون مانایی توسط آزمون‌های Levin, Lin & Chu؛ آماره LR؛ آزمون معنادار بودن ضرایب آماره Z، ضریب تعیین مک فادن و آزمون هاسمر-لمشو برای برازش مدل است. جدول (۲) نشان‌دهنده آمار

توصیفی متغیرهای تحقیق می باشد که شامل ۱۰۱۶ مشاهده است. در این جدول شاخص های میانگین، میانه، بیشینه، کمینه، انحراف معیار، چولگی و کشیدگی بیان می گردد.

جدول (۲): نتایج آمار توصیفی پژوهش

نماد	میانگین	میانه	بیشینه	کمینه	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی
OPIN	۰,۴۶۵	۰,۰۰۰	۱,۰۰۰	۰,۰۰۰	۰,۴۹۹	۰,۱۳۸	۱,۰۱۹
HHI	۰,۰۴۷	۰,۰۰۳	۰,۹۰۷	۰,۰۰۰۰۱	۰,۱۲۶	۳,۹۶۰	۲۰,۰۳۲
IC	۰,۳۲۳	۰,۰۰۰	۱,۰۰۰	۰,۰۰۰	۰,۴۶۸	۰,۷۵۳	۱,۵۶۷
FEE	۶,۹۵۶	۶,۹۲۶	۹,۵۰۸	۴,۷۷	۰,۷۹۹	۰,۱۷۱	۳,۰۵۰
SIZE	۱۴,۲۶۹	۱۴,۱۷۳	۲۰,۱۸۳	۱۰,۴۹۲	۱,۴۰۵	۰,۷۸۳	۴,۷۰۸
LEV	۰,۵۶۳	۰,۵۶۷	۱,۲۷۹	۰,۰۳۶	۰,۱۹۶	-۰,۰۰۸	۳,۰۲۶
SD	۱,۶۱۱	۱,۳۵۷	۱۳,۴۵۵	۰,۲۰۹	۱,۱۶۱	۴,۹۹۲	۴۰,۳۶۷
LOSS	۰,۰۹۵	۰,۰۰۰	۱,۰۰۰	۰,۰۰۰	۰,۲۹۴	۲,۷۵۳	۸,۵۷۹
ROA	۰,۱۴۸	۰,۱۲۵	۰,۶۷۴	-۰,۳۷۰	۰,۱۵۶	۰,۵۵۴	۳,۶۲۷
مشاهدات	۱۰۱۶	۱۰۱۶	۱۰۱۶	۱۰۱۶	۱۰۱۶	۱۰۱۶	۱۰۱۶

جدول (۲) حاوی آمار توصیفی متغیرهای تحقیق است. در این جدول، کمترین میانگین مربوط به متغیر رقابت در بازار محصول شرکت و بیشترین میانگین مربوط به متغیر اندازه شرکت می باشد. همچنین در بین متغیرهای تحقیق کمترین انحراف معیار مربوط به متغیر رقابت در بازار محصول و بیشترین انحراف معیار مربوط به متغیر اندازه شرکت است. به منظور اطمینان از نتایج تحقیق و ساختگی نبودن روابط موجود در رگرسیون و معنادار بودن متغیرها، اقدام به انجام آزمون مانایی و محاسبه ریشه واحد متغیرهای تحقیق در مدل ها گردید. آزمون مزبور با استفاده از نرم افزار EViews و روش های آزمون لوین، لین و چو، آزمون ایم، پسران و شین، آزمون ریشه واحد فیشر-دیکی فولر تعمیم یافته و آزمون ریشه واحد فیشر-فیلپس انجام گردید. در آزمون ریشه واحد فرضیه صفر بیانگر وجود ریشه واحد بوده و در صورتی که احتمال آزمونها کوچکتر از ۰,۰۵ باشد، به احتمال ۹۵ درصد فرضیه صفر پذیرفته نمی شود. نتایج حاصل از آزمون ریشه واحد برای متغیرهای مدل ها به شرح جدول ۳ است.

جدول (۳): نتایج آزمون مانایی

متغیرها	Levin, Lin & Chu		Im, Pesaran and Shin W-stat		ADF - Fisher Chi-square		PP - Fisher Chi-square	
	آماره	معناداری	آماره	معناداری	آماره	معناداری	آماره	معناداری
HHI	-۲۵,۶۰۰	۰,۰۰۰	-۶,۳۷۷	۰,۰۰۰	۴۴۱,۱۵۸	۰,۰۰۰	۳۰۶,۵۵۰	۰,۰۱۳
FEE	-۱۴,۵۹	۰,۰۰۰	-۱,۹۰۰	۰,۰۲۸	۳۳۸,۱۱۵	۰,۰۰۰	۴۹۱,۴۷۸	۰,۰۰۰
SIZE	-۶,۶۹۸	۰,۰۰۰	-۴,۷۹۹	۰,۰۰۰	۳۶۴,۵۵۱	۰,۰۰۰	۴۱۴,۰۰۳	۰,۰۰۰
LEV	-۲۲,۶۲۳	۰,۰۰۰	-۵,۳۰۸	۰,۰۰۰	۴۲۴,۶۹۲	۰,۰۰۰	۳۱۲,۹۰۰	۰,۰۰۶
SD	-۱۷,۳۲۷	۰,۰۰۰	-۳,۳۹۵	۰,۰۰۰	۳۸۶,۷۳۴	۰,۰۰۰	۳۶۷,۰۴۰	۰,۰۰۰
ROA	-۹,۹۵۳	۰,۰۰۰	-۴,۸۱۶	۰,۰۰۰	۴۴۲,۸۱۵	۰,۰۰۰	۴۸۶,۵۳۵	۰,۰۰۰

نتایج بیان شده در جدول (۳) بیانگر این است که معناداری (Prob) بدست آمده برای کلیه آزمون‌های مانایی متغیرها کوچکتر از ۰,۰۵ است لذا کلیه متغیرهای تحقیق مانا هستند. جدول (۴) ضرایب همبستگی پیرسون میان متغیرها را نشان می‌دهد.

جدول (۴): نتایج آزمون عدم هم خطی متغیرهای پژوهش

Correlation	OPIN	HHI	IC	FEE	SIZE	LEV	SD	LOSS	ROA
OPIN	۱,۰۰۰								
HHI	۰,۰۰۷	۱,۰۰۰							
IC	۰,۷۰۷	۰,۰۴۷	۱,۰۰۰						
FEE	۰,۰۸۴	۰,۱۵۰	۰,۱۰۸	۱,۰۰۰					
SIZE	۰,۰۶۷	۰,۳۰۸	۰,۱۱۷	۰,۵۰۶	۱,۰۰۰				
LEV	-۰,۰۱۵	-۰,۰۰۹	۰,۰۲۴	۰,۱۱۵	-۰,۰۳۲	۱,۰۰۰			
SD	۰,۰۳۷	-۰,۰۵۲	-۰,۰۳۷	-۰,۱۷۱	-۰,۰۶۱	-۰,۶۱۷	۱,۰۰۰		
LOSS	۰,۰۱۲	-۰,۰۳۲	۰,۰۶۸	-۰,۰۳۶	-۰,۱۵۹	۰,۳۱۲	-۰,۱۳۵	۱,۰۰۰	
ROA	-۰,۰۸۸	۰,۰۵۵	-۰,۱۱۴	-۰,۰۴۳	۰,۲۰۶	-۰,۵۸۸	۰,۳۹۹	-۰,۴۹۴	۱,۰۰۰

باتوجه به نتایج جدول (۴) و آزمون هم خطی متغیرها مشخص می‌شود که مقادیر ضریب همبستگی خیلی زیاد یا خیلی کم (نزدیک به +۱ و -۱) که نتایج تحلیل رگرسیونی را تحت تأثیر قرار دهد، وجود ندارد، در نتیجه هم خطی میان

متغیرهای پژوهش وجود ندارد. به دلیل اینکه در این مدل رگرسیونی متغیر وابسته یک متغیر مجازی صفر و یک بوده برای تخمین مدل از رگرسیون لجستیک استفاده کردیم. نتایج حاصل از تخمین مدل فرضیات با استفاده از روش رگرسیون لجستیک در جدول ۵ ارائه گردیده است.

جدول (۵): نتایج تخمین مدل آزمون فرضیه ها

$= \beta_0 + \beta_1 HHI_{it} + \beta_2 IC_{it} + \beta_3 FEE_{it} + \beta_4 HHI_{it} \times FEE_{it} + \beta_5 IC_{it} \times FEE_{it} + \beta_6 OPIN_{it} \\ SIZE_{it} + \beta_7 LEV_{it} + \beta_8 SD_{it} + \beta_9 LOSS_{it} + \beta_{10} ROA_{it} + \varepsilon_{it}$				
متغیر	Coefficient	Std. Error	Z-Statistic	Prob
HHI	-۸,۵۸۷	۱,۹۱۴	-۴,۴۸۴	۰,۰۰۰
IC	۳,۷۰۹	۱,۳۰۷	۲,۸۳۹	۰,۰۰۲
FEE	۰,۱۲۹	۰,۱۴۵	۰,۸۹۴	۰,۳۷۰
HHI×FEE	۱,۰۵۱	۱,۲۱۴	۰,۸۶۵	۰,۳۸۶
IC×FEE	۰,۱۹۶	۰,۴۷۵	۰,۴۱۳	۰,۶۷۹
SIZE	-۰,۰۶۹	۰,۰۸۵	-۰,۸۱۲	۰,۴۱۶
LEV	-۰,۴۱۵	۰,۶۶۸	-۰,۵۲۱	۰,۵۳۴
SD	۰,۱۷۶	۰,۰۸۳	۲,۱۰۶	۰,۰۳۵
LOSS	-۰,۹۴۸	۰,۴۰۸	-۲,۳۱۸	۰,۰۲۰
ROA	-۱,۷۷۴	۰,۸۰۵	-۲,۲۰۲	۰,۰۲۷
عرض از مبدأ (C)	-۰,۸۵۷	۱,۲۵۳	-۰,۶۸۴	۰,۴۹۳
ضریب تعیین مک فادن = ۰,۴۴۱		آماره (احتمال) هاسمر - لمشو = ۱۱,۵۵۶ (۰,۱۷۲)		
آماره LR = ۶۲۰,۳۹۷		احتمال آماره LR = ۰,۰۰۰		

نتایج بیان شده در جدول (۵) بیانگر این است Z-value آماره LR، (که شبیه آماره F در مدل رگرسیون خطی است) برابر با ۰,۰۰۰ کمتر از ۵ درصد می باشد، لذا می توان ادعا نمود در سطح اطمینان ۹۵ درصد این مدل معنی دار بوده و از اعتبار بالایی برخوردار است. همچنین احتمال آماره LR که مقدار آن کمتر از ۵ درصد است، نشان دهنده رد فرضیه صفر مبنی بر صفر بودن کلیه ضرایب متغیرهای توضیحی در سطح اطمینان ۹۵ درصد بوده و در نتیجه رگرسیون معنی دار است. به منظور بررسی برازش مدل برآورد شده از آزمون هاسمر-لمشو استفاده شده است. با توجه به اینکه احتمال آماره

آزمون هاسمر-لمشو بزرگتر از ۰,۰۵ محاسبه است، بنابراین مدل برآورد شده از برازش مناسبی برخوردار است و متغیرهای توضیحی مدل توانایی توضیح تغییر متغیر وابسته را دارا می‌باشد. همچنین نتایج مندرج در جدول نشان می‌دهد که ضریب تعیین مک فادن ۰,۴۴۱ است. این عدد بیانگر آن است که ۴۴ درصد تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای توضیحی، تبیین شده است.

فرضیه اول: نتایج مندرج در جدول ۵ نشان می‌دهد، Z-value محاسبه شده برای متغیر مستقل رقابت در بازار محصول (۰,۰۰۰)، کوچکتر از ۰/۰۵ و ضریب برآورد شده آن متغیر (۸,۵۸۷-) منفی است. در نتیجه می‌توان اظهار داشت که رقابت در بازار محصول تأثیر منفی و معناداری بر انتشار اظهارنظر مشروط توسط حسابرسان مستقل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس دارد. بر این اساس، فرضیه اول پژوهش در سطح اطمینان ۹۵٪ مبنی بر اینکه رقابت در بازار محصول تأثیر معناداری بر اظهارنظر مشروط حسابرس دارد، پذیرفته می‌شود.

فرضیه دوم: نتایج مندرج در جدول ۵ نشان می‌دهد، Z-value محاسبه شده برای متغیر مستقل ضعف کنترل داخلی (۰,۰۰۲)، کوچکتر از ۰/۰۵ و ضریب برآورد شده آن متغیر (۲,۷۰۹) مثبت است. در نتیجه می‌توان اظهار داشت که ضعف کنترل داخلی تأثیر مثبت و معناداری بر انتشار اظهارنظر مشروط توسط حسابرسان مستقل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس دارد. بر این اساس، فرضیه دوم پژوهش در سطح اطمینان ۹۵٪ مبنی بر اینکه ضعف کنترل داخلی تأثیر معناداری بر اظهارنظر مشروط حسابرس دارد، پذیرفته می‌شود.

فرضیه سوم: نتایج مندرج در جدول ۵ نشان می‌دهد، Z-value محاسبه شده برای متغیر $HHI \times FEE$ (۰,۳۸۶)، بزرگتر از ۰/۰۵ و ضریب برآورد شده آن متغیر (۱,۰۵۱) مثبت است. در نتیجه می‌توان اظهار داشت که حق الزحمه حسابرسی تأثیر معناداری بر رابطه میان رقابت در بازار محصول و اظهارنظر مشروط حسابرس ندارد. بر این اساس، فرضیه سوم پژوهش در سطح اطمینان ۹۵٪ مبنی بر اینکه حق الزحمه حسابرسی تأثیر معناداری بر رابطه میان رقابت در بازار محصول و اظهارنظر مشروط حسابرس دارد، رد می‌شود.

فرضیه چهارم: نتایج مندرج در جدول ۵ نشان می‌دهد، Z-value محاسبه شده برای متغیر $IC \times FEE$ (۰,۶۷۹)، بزرگتر از ۰/۰۵ و ضریب برآورد شده آن متغیر (۰,۱۹۶) مثبت است. در نتیجه می‌توان اظهار داشت که حق الزحمه حسابرسی تأثیر معناداری بر رابطه میان ضعف کنترل داخلی و اظهارنظر مشروط حسابرس ندارد. بر این اساس، فرضیه چهارم پژوهش در سطح اطمینان ۹۵٪ مبنی بر اینکه حق الزحمه حسابرسی تأثیر معناداری بر رابطه میان ضعف کنترل داخلی و اظهارنظر مشروط حسابرس دارد، رد می‌شود.

۷. نتیجه گیری

نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل نشان داد فرضیه اول پژوهش در سطح اطمینان ۹۵٪ مبنی بر اینکه رقابت در بازار محصول تأثیر معناداری بر اظهارنظر مشروط حسابرس دارد، پذیرفته می‌شود. لذا با افزایش رقابت در بازار محصول، انتشار اظهارنظر مشروط توسط حسابرسان مستقل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس کاهش می‌یابد. این نتیجه مطابق نتیجه تحقیق ژانگ و همکاران (۲۰۲۰) است. فرضیه دوم پژوهش در سطح اطمینان ۹۵٪ مبنی بر اینکه ضعف کنترل داخلی تأثیر معناداری بر اظهارنظر مشروط حسابرس دارد، پذیرفته می‌شود. لذا با افزایش ضعف کنترل داخلی شرکت، انتشار اظهارنظر مشروط توسط حسابرسان مستقل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس افزایش می‌یابد. این نتیجه مطابق نتیجه

تحقیق ژانگ و همکاران (۲۰۲۰) است. فرضیه سوم پژوهش در سطح اطمینان ۹۵٪ مبنی بر اینکه حق الزحمه حسابرسی تأثیر معناداری بر رابطه میان رقابت در بازار محصول و اظهارنظر مشروط حسابرس دارد، رد می‌شود. این نتیجه مطابق نتیجه تحقیق ژانگ و همکاران (۲۰۲۰) است. فرضیه چهارم پژوهش در سطح اطمینان ۹۵٪ مبنی بر اینکه حق الزحمه حسابرسی تأثیر معناداری بر رابطه میان ضعف کنترل داخلی و اظهارنظر مشروط حسابرس دارد، رد می‌شود. این نتیجه مطابق نتیجه تحقیق ژانگ و همکاران (۲۰۲۰) است. توجه به نتیجه فرضیه اول تحقیق پیشنهاد می‌گردد حسابرسان در بررسی های خود از شرکت صاحبکار توجه ویژه‌ای به میزان رقابت در بازار محصول شرکت و مستندات مربوط به آن کنند. با توجه به نتیجه فرضیه دوم تحقیق پیشنهاد می‌گردد در بررسی‌های حسابرسان از سیستم کنترل داخلی آزمون‌های حسابرسی با دقت و زمان بیشتری انجام گردد. به حسابرسان مستقل پیشنهاد می‌گردد در شرکت‌های با رقابت در بازار محصول تأثیر بالا احتمال مدیریت سود و مشکلات کنترل داخلی را بالا در نظر گرفته و رسیدگی‌های حسابرسی را بیشتر کنند. به محققین پیشنهاد می‌گردد در تحقیقات آتی از به بررسی تأثیر کیفیت حاکمیت شرکتی را بر اظهارنظر حسابرس بررسی کنند. به محققین پیشنهاد می‌گردد در تحقیقات آتی بندهای شرط گزارش حسابرس به عنوان متغیر وابسته در رابطه کیفیت کنترل داخلی و رقابت در بازار محصول مورد بررسی قرار دهند. پیشنهاد می‌گردد موضوع این پژوهش در شرکت‌های فرابورسی مورد بررسی قرار گیرد.

منابع و مآخذ

۱. ابراهیمی، سید کاظم؛ بهرامی‌نسب، علی و حامدی، محدثه. (۱۳۹۷). بررسی اثر اظهارنظر تعدیل شده حسابرس بر ساختار بدهی و بازده مازاد سهام شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه علمی-پژوهشی مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۵(۶۰)، ۱۵۷-۱۸۳.
۲. اورادی، جواد؛ نصیرزاده، فرزانه و حصارزاده، رضا. (۱۳۹۷). تأثیر رقابت در بازار حسابرسی بر کیفیت حسابرسی: نقش اندازه بازار حسابرسی. پیشرفت‌های حسابداری، ۱۰(۲)، ۱-۲۹.
۳. باغومیان، رافیک؛ عرب‌زاده، آزاد و فخری قورمیک، جواد. (۱۳۹۶). بررسی محتوای اطلاعاتی اظهارنظر حسابرس با تأکید بر اندازه‌های حسابرس و صاحبکار. مجله بررسی‌های حسابداری، ۴(۱۶)، ۱-۲۸.
۴. پیری، پرویز و قربانی، ماریه. (۱۳۹۶). ارزیابی رابطه بین نوع اظهارنظر حسابرس مستقل و کیفیت سود. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۴(۴)، ۴۸۳-۵۰۲.
۵. توانگر حمزه‌کلایی، افسانه و اسکافی اصل، مهدی. (۱۳۹۷). ارتباط بین قدرت مدیرعامل، ویژگی‌های کمیته حسابرسی و کیفیت کنترل داخلی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۰(۳۸)، ۱۸۷-۲۰۷.
۶. خواجوی، شکراله؛ محسنی فرد، غلامعلی؛ رضایی، غلامرضا و حسینی راد، داوود. (۱۳۹۲). بررسی اثرهای رقابت در بازار محصول بر مدیریت سود شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه علمی پژوهشی مدیریت دارایی و تأمین مالی، ۱(۳)، ۱۱۹-۱۳۴.
۷. رضوانی، علی اکبر؛ بنی مهد، بهمن و رویایی، رمضانعلی. (۱۳۹۴). سهم بازار حسابرسی و اظهار نظر حسابرس: شواهدی از بخش خصوصی حسابرسی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۴(۱۳)، ۷۷-۸۶.

۸. ساعدی، رحمان و دستگیر، محسن. (۱۳۹۶). تأثیر ضعف کنترل‌های داخلی و شکاف سهامداران کنترلی بر کارایی سرمایه‌گذاری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش‌های حسابداری مالی، ۹(۴)، ۳۸-۱۷.
۹. فخاری، حسین و حسن نتاج کردی، محسن. (۱۳۹۷). اثر تعدیل‌کنندگی راهبری شرکتی بر ارتباط بین رقابت در بازار محصول و کیفیت سود پیش‌بینی شده توسط مدیریت. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۰(۳۸)، ۲۳۷-۲۰۹.
۱۰. قادری، کاوه؛ قادری، صلاح الدین و قادرزاده، سیدکریم. (۱۳۹۸). نقش توانایی مدیریت در ارتقای کیفیت کنترل داخلی. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۸(۳۱)، ۷۱-۹۰.
۱۱. کاردان، بهزاد؛ ودیعی نوقابی، محمدحسین و امیدفر، مهدی. (۱۳۹۸). رابطه غیرخطی رقابت بازار محصول و کیفیت گزارشگری مالی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۱(۴۱)، ۱۷۷-۱۹۵.
۱۲. مرادی، محمد و محقق، فاطمه. (۱۳۹۶). رقابت بازار محصول و حق الزحمه حسابرسی: با تأکید بر نقش حاکمیت شرکتی. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۷(۲۶)، ۵۲-۳۳.
۱۳. مشهدی قره قیه، هادی؛ بنی مهد، بهمن؛ فرقاندوست حقیقی، کامبیز و مرادزاده فرد، مهدی. (۱۳۹۸). ماکیاولیسم، پول پرستی، فرهنگ مشتری مداری و خرید اظهار نظر حسابرسی از سوی صاحبکار. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۸(۲۹)، ۱۶۱-۱۷۴.
۱۴. نمازی، محمد و رضایی، غلامرضا. (۱۳۹۳). رقابت در بازار محصول و کیفیت اطلاعات حسابداری. مجله‌ی پیشرفت‌های حسابداری دانشگاه شیراز، ۶(۲)، ۱۳۱-۱۶۶.

15. Cheng, P., P. Man, and Yi, C. (2013). The Impact of Product Market Competition on Earnings Quality. *Accounting and Finance*, Vol. 53, PP. 137-162.
16. Giroud, X., and H. Mueller. (2010). Does Corporate Governance Matter in Competitive Industries? *The Journal of Financial Economics*, Vol. 95, No. 3, pp. 312-331.
17. Ianniello, G. & Galloppo, G. (2015). Stock Market Reaction to Auditor Opinions Italian Evidence. *Managerial Auditing Journal*, 30(6/7), 610 – 632.
18. Iroud, X., and H. Mueller. (2008). Corporate Governance, Product Market Competition, and Equity Prices. *ECGI Finance Working Paper No. 219/2008*.
19. Johl, S., Jubb, C. & Houghton, K. (2007). Earnings management and the audit opinion: evidence from Malaysia. *Managerial Auditing Journal*, 22(7), 688-715.
20. Joseph, G, & Chad, S, (2015). Competition in the Audit Market: Policy Implications. *Journal of Accounting Research*. doi: 10.1111/1475679X.12087.
21. Li, H. (2015). Managerial Ability and Internal Control Quality: Evidence from China. *International Journal of Financial Research*, 6 (2), 54-66.
22. Markarian, G., and J. Santaló. (2010). Product Market Competition, Information and Earnings Management. *IE Business School Working Paper*.
23. Rusmin, R. & Evans, J. (2017). Audit Quality And Audit Report Lag: Case Of Indonesian Listed Companies. *Asian Review of Accounting*, 25 (2), 191-210.
24. Spathis, M. (2012). Earning management and the role of auditors in an unusual IFRS contex. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 21 (1), 62-78.
25. Thuneibet. A., abdel-jalil.T. (2011). Auditors Opinions, Discretionary Accruals and Financial Risk:Evidence from Jordan. *Journal of Accounting – Business & Management*, Vol. 18, No. 1, PP. 1-18.
26. Tilis, L. (2005). Audit Quality and Risk Differences among Auditors. Available in: Retrieved from <http://www.SSRN.com>.

27. Wang, Y, (2010). Product Market Competition and Audit Fees. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract.1697685> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1697685>
28. Zhang, L., Chen, W., and Su, W. (2020). Product-market competition, internal control quality and audit opinions. Evidence from Chinese listed firms. *Revista de Contabilidad Spanish Accounting Review*, 23(1), 102-112.

Investigating the effect of board member diversity on fraudulent financial reporting due to the role of financial performance of companies listed on the Tehran Stock Exchange

Hasan Khani 1

Behnam Gilaninia Somehsaraei *2

Esmail Fadaei Kalvarzi 3

Date of Receipt: 2021/04/14 Date of Issue: 2021/05/30

Abstract

The aim of this study was to investigate the effect of competition in the product market and the weakness of internal control on the auditor's conditional comment due to the moderating role of auditing fees of companies listed on the Tehran Stock Exchange. The statistical sample of the research included 1016 years-observation companies (8 financial years and 127 companies) during the period 1391 to 1398 from the companies listed on the Tehran Stock Exchange. The research hypotheses were analyzed using logistic regression method using Eviews10 econometric software. In this study, the analysis of hypotheses showed that competition in the product market has a negative and significant effect on the auditor's conditional comment, so with increasing competition in the product market, the auditor's conditional comment decreases. Weak internal control has a negative and significant effect on the auditor's conditional statement, so with increasing internal control weakness, the auditor's conditional comment increases. Audit fees do not have a significant effect on the relationship between competition in the product market and the auditor's conditional comment. Audit fees do not have a significant effect on the relationship between poor internal control and the auditor's conditional comment.

Keywords

Auditor's comments, product market competition, weak internal control.

1. Master of Accounting Student, Deilman Non-Profit University, Lahijan, Iran.
2. Assistant Professor, Department of Accounting, Islamic Azad University, Roudsar and Amlash Branch, Rudsar, Iran. (* Responsible author: behnam.gilaninia@gmail.com)
3. Faculty member of the Accounting Department, Deylman Institute of Higher Education, Lahijan, Iran.