

قیمت گذاری خدمات حسابرسی مستقل و نظریه رقابت

زهرا نایب زاده

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران ایران
elnaznayebzadeh@yahoo.com

بهمن بنی مهد

دانشیار گروه حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد کرج، البرز، ایران (نویسنده مسئول)
dr.banimahd@gmail.com

تاریخ دریافت: ۹۵/۱۱/۳۰ تاریخ پذیرش: ۹۶/۰۲/۳۱

چکیده

این مقاله قصد دارد تا بر اساس نظریه رقابت موضوع قیمت گذاری خدمات حسابرسی را در موسسات خصوصی حسابرسی بررسی نماید. دوره زمانی تحقیق یک دوره دوازده ساله شامل سال های ۱۳۸۳ الی ۱۳۹۴ می باشد. مبنای نظری و داده های تحقیق از طریق مطالعات کتابخانه ای جمع آوری و آزمون فرضیه تحقیق نیز بر اساس رگرسیون چند متغیره انجام شده است. نتایج پژوهش نشان می دهد میان حق الزحمه حسابرسی، رقابت پذیری صاحبکار، اندازه شرکت، نسبت بدهی و رشد فروش رابطه ای معنی دار وجود دارد. بر اساس یافته های پژوهش، حق الزحمه حسابرسی رابطه ای معکوس و معنی دار با سطح رقابت پذیری صاحبکار دارد. یعنی هر چه سطح رقابت پذیری صاحبکار افزایش یابد، حق الزحمه حسابرسی کاهش می یابد. هم چنین اندازه شرکت و رشد فروش رابطه ای مستقیم و معنی دار با حق الزحمه حسابرسی و نسبت بدهی رابطه معکوس و معنی دار با حق الزحمه حسابرسی دارد. همچنین درصد سهام متعلق به سهام دار عمده با حق الزحمه حسابرسی رابطه ای معنی دار ندارد.

واژه های کلیدی: رقابت، قیمت گذاری خدمات حسابرسی، بازار حسابرسی و اندازه صاحبکار.

۱- مقدمه

جهانی شدن تجارت، رقابت در بازار محصولات را افزایش داده است. صنایع رقابتی، رقبا و فعالان زیادی دارند که این ویژگی پیامدهای گوناگونی را به همراه خواهد داشت. از جمله آن که افزایش در رقابت، اطلاعات اضافی و مقایسه ای میان شرکتها ایجاد می نماید و این موضوع موجب کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و کاهش هزینه های نمایندگی می شود. در این نوشتار، نویسندگان ارتباط میان رقابتی محصول صاحبکار را با حق الزحمه حسابداری مورد بررسی قرار می دهند. تاثیر رقابت بازار محصول بر حق الزحمه حسابداری را می توان از دو دیدگاه مورد بررسی قرار داد. در دیدگاه اول رقابت در بازار محصول باعث کاهش هزینه های نمایندگی میان مدیران و سهامداران می شود. این موضوع موجب کاهش ریسک حسابداری می شود. از این رو، به واسطه کاهش ریسک حسابداری، حق الزحمه حسابداری نیز کاهش خواهد یافت. اما در دیدگاه دوم، عنوان می شود شرکتهایی که در صنایع رقابتی فعالیت می کنند، ریسک تجاری بالاتری دارند. این ریسک تجاری صاحبکار به نوبه خود ریسک تجاری حسابداری را افزایش و به دنبال آن حق الزحمه حسابداری نیز افزایش می یابد (Wang and Chui, 2015). تحقیق انجام شده توسط دیانتی دیلمی و بیاتی (۱۳۹۴، ص ۳۵) بیانگر آن است که رابطه ای مستقیم و مثبت میان سطح رقابت صاحبکار و حق الزحمه حسابداری وجود دارد. آن ها در این پژوهش، نمونه آماری را شامل شرکتهایی که توسط مؤسسات حسابداری بخش خصوصی حسابداری می شوند و هم چنین شرکتهای حسابداری شده توسط سازمان حسابداری، در نظر گرفته اند. به عبارت دیگر این دو گروه از شرکت ها را از یک دیگر تفکیک نکرده اند. به عقیده نویسندگان مقاله حاضر، یکی از نقدهای وارده بر مقاله دیانتی دیلمی و بیاتی (۱۳۹۴) عدم تفکیک نمونه آماری به دو بازار حسابداری بخش دولتی و حسابداری بخش خصوصی است. زیرا این دو بازار حسابداری، ویژگی های متفاوتی از هم دیگر دارند. بازار حسابداری بخش دولتی، یک بازار حسابداری با انحصار کامل و غیر رقابتی است. در این بازار حق الزحمه حسابداری به صورت دستوری از سوی سازمان حسابداری تعیین می شود. یعنی رقابت صاحبکار تاثیری بر حق الزحمه حسابداری ندارد. این در حالی است که بازار حسابداری مؤسسات خصوصی حسابداری، یک بازار رقابتی است و قیمت خدمات حسابداری در این بازار تحت تاثیر رقابت مؤسسات حسابداری و هم چنین ویژگی های صاحبکار مثلاً رقابت صاحبکار تعیین می شود. مطالعات نیز نشان داده است میانگین حق الزحمه حسابداری سازمان حسابداری بسیار

بزرگتر و بیشتر از میانگین حق الزحمه حسابداری بخش خصوصی حسابداری است (عبادی و نظری، ۱۳۹۳).

با توجه به توضیحات بالا، پرسش این تحقیق آن است که حق الزحمه حسابداری مؤسسات بخش خصوصی حسابداری تا چه اندازه تحت تاثیر رقابت در بازار صاحبکار است؟ به بیان دیگر هر چه درجه رقابت پذیری صاحبکار افزایش یابد، آیا حق الزحمه حسابداری نیز در بخش خصوصی حسابداری افزایش می یابد یا رابطه ای عکس میان رقابت پذیری صاحبکار با حق الزحمه حسابداری وجود دارد؟ فقدان پژوهش کافی در این زمینه و اهمیت حق الزحمه حسابداری برای مؤسسات حسابداری خصوصی عضو جامعه حسابداران رسمی در بازار رقابتی حسابداری کشور این انگیزه را در محققان به وجود آورد تا رابطه میان رقابت پذیری صاحبکار و حق الزحمه حسابداری را به عنوان یک موضوع پژوهشی مورد مطالعه قرار دهند.

افزایش رقابت در بازار حسابداری و در نتیجه آن، افزایش مؤسسات خصوصی حسابداری در این بازار از یک طرف و از طرف دیگر، اهمیت موضوع حق الزحمه برای مؤسسات حسابداری مذکور تحقیق در زمینه حق الزحمه حسابداری را با اهمیت می نماید. هدف این پژوهش، در درجه اول بسط و گسترش مبانی نظری مربوط به حق الزحمه حسابداری در متون حسابداری و در درجه دوم آن است تا رابطه میان رقابت پذیری صاحبکار و حق الزحمه حسابداری در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار را بررسی و شناسایی نماید. این مقاله می تواند دستاوردها و ارزش افزوده علمی به شرح زیر داشته باشد:

اول آن که نتایج این مقاله به صورت تجربی تفسیری اقتصادی درباره اثرات رقابت در صنعت بر حق الزحمه حسابداری را فراهم می آورد. دوم آن که به عقیده نویسندگان مقاله این تحقیق می تواند دانش و آگاهی قانون گذاران در حوزه حسابداری را درباره عوامل تاثیرگذار بر حق الزحمه حسابداری بهبود بخشد. از این رو، نتایج این مقاله اطلاعات سودمندی در اختیار قانون گذاران در حوزه بازار حسابداری و سایر استفاده کنندگان از خدمات حسابداری قرار می دهد. سوم آن که این مقاله می تواند مبنایی برای انجام پژوهش های جدید در حوزه حسابداری را فراهم آورد.

۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

حق الزحمه حسابداری تابع ای از بهای تمام شده خدمات بکار رفته در فرآیند حسابداری بعلاوه تخمینی از زبان های آتی ناشی از مسئولیت حسابداری در برابر گزارش صادر شده، یا همان ریسک حسابداری می باشد. اجرای این فرآیند در دو

موجب می شود تا منافع مدیران و سهامداران همسو گردد. تحقیقات نشان داده اند هر چه سطح رقابت شرکت ها افزایش یابد رفتارهای فرصت طلبانه مدیر در بیش نمای سود کمتر می شود و دعاوی قضایی بر علیه مدیر نیز کاهش می یابد. بنابراین هر چه سطح رقابت در بازارهای رقابتی افزایش یابد ، کیفیت گزارشگری مالی نیز بیشتر می شود (Marciukaityte & Park, 2009).

واتز و زیمرمن (۱۹۸۶) ادعا می کنند تقاضا برای حسابرسی با کیفیت بالاتر، هزینه های نمایندگی و هزینه های نظارت بر مدیران را افزایش می دهد. رقابت در بازار محصول باعث کاهش مشکلات نمایندگی و افزایش کیفیت گزارشگری مالی می شود. این موضوع باعث کاهش ریسک حسابرسی و در نتیجه حق الزحمه حسابرسی می شود. از این رو انتظار بر آن است که اگر سایر شرایط ثابت فرض شود حق الزحمه حسابرسی به واسطه افزایش سطح رقابت در بازار محصول صاحبکار کاهش می یابد.

در مقابل ، صنایع رقابتی، ریسک تجاری بالاتری دارند. ریسک تجاری صاحبکار ، ریسک حسابرسی را افزایش و به دنبال آن حق الزحمه حسابرسی افزایش می یابد. به بیان دیگر ، ریسک تجاری صاحبکار با ریسک ذاتی حسابرسی رابطه ای مستقیم دارد. در صنایع رقابتی به دلیل درگیر شدن شرکتها در فعالیت های نوآوری ، ریسک تجاری آن ها افزایش می یابد. ریسک تجاری صاحبکار بر تداوم فعالیت آن تاثیر گذار است. در حالی که ریسک حسابرسی عبارت است از ریسک هزینه های قانونی که حسابرسی به واسطه حسابرسی واحد مورد رسیدگی متحمل می شود. سهامداران شرکتها ورشکسته می توانند بر علیه مدیران و حسابرسی شرکت اقامه دعوا نمایند. از این رو ، رابطه ای مستقیم میان ورشکستگی شرکتها و اقامه دعوا علیه حسابرسی وجود دارد. این موضوع خود باعث افزایش حق الزحمه حسابرسی در شرکتهایی که ریسک ورشکستگی بالایی دارند می شود. بنابراین رابطه ای مستقیم میان ریسک تجاری صاحبکار و حق الزحمه حسابرسی وجود دارد. (Wang and Chui, 2015).

۲-۲- پیشینه پژوهش

آلمیدا و سیلوا^۱ (۲۰۱۶) رقابت بازار حسابرسی در کشور پرتغال طی سال های ۲۰۱۰ الی ۲۰۱۴ را مورد مطالعه قرار دادند. آن ها نشان دادند درآمد چهار موسسه بزرگ حسابرسی از کل درآمد بازار حسابرسی این کشور در سال ۲۰۱۰ از ۸۷ درصد به ۷۷ درصد در سال ۲۰۱۴ کاهش یافته است. هم چنین آن ها دریافتند که ۷۵ درصد از موسسات حسابرسی ،

مرحله انجام می شود. مرحله اول ، ارزیابی حسابرسی از وقوع زیان آتی ناشی از قضاوت حسابرسی که در آینده یک ذینفع مثلاً سهامدار متحمل می شود. مرحله دوم ، بکارگیری منابع در اجرای عملیات حسابرسی مثلاً نیروی انسانی تا این که منافع نهایی کاهش در ارزش فعلی زیان های مورد انتظار آتی ناشی از حسابرسی صورت های مالی برابر هزینه نهایی سرمایه گذاری اضافی حسابرسی باشد (بنی مهد و همکاران ، ۱۳۹۱). بنابراین ریسک حسابرسی جزء لاینفک محاسبات مربوط به قیمت گذاری خدمات حسابرسی است. هر چه توان رقابتی صاحبکار کاهش و در نتیجه سلامت مالی و سودآوری آن با خطر مواجه شود، ریسک حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی افزایش می یابد. این موضوع رابطه مستقیم میان ریسک تجاری صاحبکار و ریسک حسابرسی را تایید می نماید (Wang and Chui, 2015).

۲-۱- نظریه رقابت و اثر آن بر قیمت گذاری خدمات حسابرسی

رقابت بازار محصول صاحبکار می تواند به دو طریق برحق الزحمه حسابرسی تأثیرگذار باشد. نخست رقابت در بازار محصول باعث کاهش هزینه های نمایندگی میان مدیران و سهامداران می شود. این موضوع کاهش ریسک حسابرسی را به همراه دارد. از این رو ، به واسطه کاهش ریسک حسابرسی ، حق الزحمه حسابرسی نیز کاهش خواهد یافت (Wang and Chui, 2015). در صنایع رقابتی ، شرکتها ویژگی های مشترکی دارند. این ویژگی ها موجب بهبود عملکرد شرکت در میان شرکتها هم گروه خود می شود. با افزایش رقابت ، اطلاعات بیشتری ایجاد و این موضوع باعث کاهش عدم تقارن اطلاعاتی می شود. هم چنین افزایش شرکتها در یک صنعت رقابتی موجب کاهش سودآوری شرکتها دیگر می شود. اگر مدیران به دنبال کاهش هزینه نباشند، در آن صورت کاهش سودآوری، احتمال ورشکستگی را افزایش می دهد. بنابراین ، به منظور اجتناب از ورشکستگی، مدیران در یک صنعت رقابتی تمایل ندارند تا خود را در فعالیت های فاقد ارزش درگیر کنند. به عبارت دیگر رقابت نقش نظام راهبری را برای شرکت بازی می کند و به عنوان یک مکانیزم نظارتی، باعث کاهش مشکلات نمایندگی میان سهامداران و مدیران می شوند. مدیرانی که دنبال فعالیت های فاقد ارزش هستند، تمایل دارند اطلاعات حسابداری را دستکاری کنند تا فعالیت های نامطلوب و فاقد ارزش خود را کتمان نمایند. بنابراین رقابت باعث کاهش احتمال مدیریت سود می شود. زیرا رقابت

خود را دارا می‌باشد. بر این اساس، این امر منجر به کاهش ریسک کسب و کار صاحبکار و به تبع آن کاهش ریسک کسب و کار حسابرسی می‌شود. بنابراین، جریان وجه نقد نوسان کمتری خواهد داشت. در عین حال توانایی‌های قیمت‌گذاری روش امن و قانون‌مندی را برای شرکت در جهت کسب درآمد مورد انتظار با تعدیل قیمت‌های محصول به وجود می‌آورد، بنابراین شرکت‌ها با مزایای رقابتی، از جهت فشارهای مدیریت اقدام تعهدی کمتر آسیب‌پذیر هستند که مستلزم ریسک دعوی حقوقی است. هر دو ریسک کسب و کار و ریسک حسابرسی به حسابرسان پیشنهاد می‌کنند که حق‌الزحمه کمتری را بر شرکت‌هایی که دارای موقعیت بهتر رقابت در صنعت هستند در نظر بگیرند. کارونا^۲ (۲۰۰۷) دریافت توان رقابت شرکت در بازار محصول، این انگیزه را در مدیر به وجود می‌آورد تا هزینه‌های نمایندگی را کاهش دهد. یعنی رقابت شرکت می‌تواند هزینه نظارت شرکت را کاهش دهد و باعث کاهش هزینه‌های نمایندگی آن شود. با رشد رقابت در حرفه، مؤسسات حسابرسی ضرورت ارائه خدمات با کیفیت هرچه بهتر و بهای کمتر به بازار را بیشتر دریافته‌اند. برای رقابت بر پایه‌ای به غیر از کیفیت و متفاوت کردن خدمات، مؤسسات حسابرسی به دنبال بهینه نمودن حق‌الزحمه خود و بهترین پیشنهادها برای آن هستند. بدین ترتیب که هم درآمد خود را حداکثر سازند و هم کار را در شرایط رقابتی از دست ندهند. به همین منظور، آگاهی از عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه حسابرسی می‌تواند بسیار مفید باشد. (چوی و همکاران^۳، ۲۰۰۸).

مؤسسات بزرگ حسابرسی به دلیل شهرت زیاد، از حسابرسان متبحر و آموزش دیده و کنترل کیفی قوی‌تر برخوردار هستند. هرچه مؤسسه حسابرسی از شهرت و بزرگی بیش‌تری برخوردار باشد، حق‌الزحمه بیش‌تری را از آن خود خواهد کرد. حق‌الزحمه‌ای که به یک مؤسسه حسابرسی بزرگ پرداخت می‌شود، بیش‌تر از حق‌الزحمه‌ای است که به مؤسسات حسابرسی کوچک پرداخت می‌شود؛ زیرا مؤسسات حسابرسی بزرگ کار را با کیفیت بیش‌تری در مقایسه با مؤسسات حسابرسی کوچک انجام می‌دهند. همچنین، صاحبکاران بزرگ دارای امکانات و ثروت بیش‌تری هستند و در هنگام ورشکستگی احتمال دارد علیه مؤسسه حسابرسی اقامه دعوی کنند. چنین ریسک بالایی سبب می‌شود که مؤسسه‌های بزرگ حسابرسی برای خنثی کردن اثر مخاطرات زیاد، حق‌الزحمه حسابرسی بیش‌تری را مطالبه کنند و در نهایت، مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ رقابت کمتری را در مقایسه با مؤسسات کوچک احساس می‌کنند؛ زیرا مؤسسات بزرگ حسابرسی به دلیل در اختیار داشتن سهم بیش‌تری از بازار می‌توانند نرخ حق‌الزحمه

دارای صاحبکاران با اندازه کوچک هستند. نتایج تحقیق آن‌ها نشان دادند که ۳۸ درصد درآمد مؤسسات حسابرسی طی دوره تحقیق افزایش یافته و ۶۲ درصد بقیه نیز با کاهش درآمد مواجه هستند. علت کاهش درآمد مؤسسات بزرگ حسابرسی، افزایش رقابت در بازار حسابرسی و هم‌چنین افزایش رقابت در باز محصول صاحبکاران بوده است. وانگ و چوی^۴ (۲۰۱۵) رابطه میان حق‌الزحمه حسابرسی و توان رقابتی را در شرکت‌های آمریکایی مورد مطالعه قرار دادند. آن‌ها نشان دادند که در صنایع رقابتی، حق‌الزحمه حسابرسی بیش‌تر از سایر صنایع است. آن‌ها هم‌چنین در سطح شرکت‌ها دریافتند که شرکت‌هایی که توان رقابتی بیش‌تری از شرکت‌های دیگر دارند، حق‌الزحمه کمتری پرداخت می‌کنند. یعنی هر چه سطح رقابت پذیری شرکت، افزایش می‌یابد، حق‌الزحمه حسابرسی نیز کاهش می‌یابد. لونتیس و همکاران^۵ (۲۰۱۱) طی تحقیقی در یونان نشان دادند هر چه توان رقابت صاحبکار در بازار محصول بیش‌تر باشد، حق‌الزحمه حسابرسی کمتر است. به عقیده آن‌ها رقابت بازار محصول می‌تواند موجب کاهش هزینه‌های نمایندگی از جمله هزینه حسابرسی شود. تووی^۶ (۲۰۱۲) به بررسی عوامل اثرگذار بر حق‌الزحمه حسابرسی در کشور سوئد پرداخت. متغیرهای مستقل پژوهش شامل اندازه صاحبکار، ریسک صاحبکار، پیچیدگی صاحبکار، وجود کمیته حسابرسی، تاریخ پایان سال مالی صاحبکار، صنعت صاحبکار، شهرت حسابرسی، حق‌الزحمه خدمات غیر حسابرسی و دوره تصدی حسابرسی است. نتایج پژوهش نشان داد که اندازه صاحبکار، وجود کمیته حسابرسی و حق‌الزحمه خدمات غیر حسابرسی اثر مثبتی بر حق‌الزحمه حسابرسی دارند. جراکس و سیورسن^۷ (۲۰۱۵) در بررسی سهم بازار حسابرسی از دیدگاه حق‌الزحمه و تعداد صاحبکار در آمریکا، طی دوره ۲۰۰۲ تا ۲۰۱۰ دریافتند که مؤسسه حسابرسی PWC از لحاظ حق‌الزحمه حسابرسی سهم بیش‌تری در مقایسه با سایر مؤسسات بزرگ حسابرسی دارد. اما از لحاظ تعداد صاحبکار، مؤسسه حسابرسی ارنست و یانگ سهم بیش‌تری در بازار حسابرسی دارد. آن‌ها نشان دادند که سهم ۴ مؤسسه بزرگ حسابرسی طی دوره تحقیق، روندی نزولی دارد. سهم بازار حسابرسی از نظر حق‌الزحمه حسابرسی از ۹۶/۸۵ درصد در سال ۲۰۰۲ به ۹۴/۷۲ درصد در سال ۲۰۱۰ کاهش یافته است. هم‌چنین سهم بازار حسابرسی از نظر تعداد صاحبکار از ۸۲/۶۵ درصد در سال ۲۰۰۲ به ۶۷ درصد در سال ۲۰۱۰ تنزل کرده است. پرس^۸ (۲۰۱۰) فرض کرد که هرچه توانایی قیمت‌گذاری بیش‌تر باشد، واحد تجاری وضعیت رقابتی بهتری در انتقال عرضه و تقاضا به مشتریان، بدون از دست دادن مشتریان اصلی

اقتصاد، سیاست و روابط میان فعالان بازار حسابرسی با سرمایه گذاران و صاحبکاران می دانند. هم چنین کابان - گارسیا و کامک^{۱۳} (۲۰۱۲) اذعان دارند که رقابت موسسات حسابرسی در بازار حسابرسی به نوع صنعت، تعداد شرکت های موجود در صنعت و رقابت پذیری شرکت ها وابسته است.

اومویو (۲۰۱۲) به بررسی رابطه بین حاکمیت شرکتی و حق الزحمه حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در کنیا پرداخت. متغیرهای مستقل پژوهش وی شامل متغیرهای استقلال هیات مدیره، شایستگی هیات مدیره، تجربه هیات مدیره و اندازه هیات مدیره است و متغیرهای کنترلی پژوهش شامل اندازه شرکت، ریسک مالی، پیچیدگی واهرم شرکت است. نتایج پژوهش وی نشان داد که استقلال هیات مدیره، اندازه شرکت و اهرم شرکت با حق الزحمه حسابرسی رابطه معنی دار دارد ولی متغیرهای شایستگی هیات مدیره، تجربه هیات مدیره و اندازه هیات مدیره رابطه ندارند.

اویسیو- آنسا و همکاران^{۱۴} (۲۰۱۰) به بررسی عوامل اثرگذار بر قیمت گذاری خدمات حسابرسی در بازار سرمایه مصر پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد اندازه صاحبکار، تعداد ساعات های مصرف شده در حسابرسی، اندازه شرکت حسابرسی و شرایط مالی صاحبکار اثر مثبت و معنی داری روی مبلغ حق الزحمه حسابرسی دارد. علاوه براین نتایج پژوهش نشان داد که تغییر حسابرسی اثر منفی بر حق الزحمه حسابرسی دارد. نتایج پژوهش لیفزچوتس و همکاران^{۱۵} (۲۰۱۰) نشان داد که بین ویژگی های حاکمیت شرکتی (استقلال اعضای هیات مدیره و شایستگی کمیته حسابرسی) و حق الزحمه حسابرسی رابطه معنی داری وجود دارد.

گریفین و همکاران^{۱۶} (۲۰۰۸) به بررسی رابطه بین حاکمیت شرکتی و حق الزحمه حسابرسی پرداختند. نتایج پژوهش آنها حاکی از این است که تقویت حاکمیت شرکتی بعد از قانون ساربینز اکسلی موجب کاهش هزینه های حق الزحمه حسابرسی شده است. آل-هارشانی^{۱۷} (۲۰۰۷) در کشور کویت به بررسی عوامل موثر بر قیمت گذاری خدمات حسابرسی پرداخت. نتایج پژوهش وی نشان داد که حق الزحمه حسابرسی به طور معنی داری تحت تاثیر اندازه مشتری، نسبت نقدینگی (ریسک صاحبکار) و نسبت سود آوری (ریسک صاحبکار) قرار می گیرد. ناصر و نسبیبه^{۱۸} (۲۰۰۷) به بررسی عوامل اثرگذار بر حق الزحمه حسابرسی در بازار سرمایه اردن پرداختند. نتایج پژوهش نشان می دهد که اندازه شرکت، وضعیت موسسه حسابرسی، نوع صنعت، درجه پیچیدگی شرکت و ریسک از جمله عوامل تعیین کننده حق الزحمه حسابرسی در بازار سرمایه اردن است.

حسابرسی را نیز تعیین کنند. افزون بر این، اندازه شرکت نمایانگر اهرم شرکت، توان رقابتی شرکت، توانایی بالای مدیریت، کارایی اطلاعات و در نهایت، ریسک کلی شرکت است. شرکت های بزرگ دارای کنترل داخلی قوی، کار حسابرسی پیچیده و نیز حق الزحمه بیشتر برای حسابرسان هستند. از سوی دیگر، شرکت های کوچک حق الزحمه کم می پردازند اما، کارشان هم ساده تر است. (سجادی و ابراهیمی مند، ۱۳۸۵)

ولت و استیگ بایر^{۱۹} (۲۰۱۲) به این نتیجه رسیدند که سهم ۴ موسسه بزرگ حسابرسی از لحاظ حق الزحمه حسابرسی، در بازار حسابرسی کشورهای عضو اتحادیه اروپا به دلیل وجود رقابت در این بازار کاهش یافته است. فرانسیس و همکاران^{۲۰} (۲۰۱۳) انحصار بازار حسابرسی توسط موسسات بزرگ حسابرسی، رفتارهای ضد رقابتی را میان موسسات حسابرسی افزایش می دهد. آن ها به منظور جلوگیری از بروز چنین رفتارهایی از سوی موسسات مذکور، مواردی چون عدم ارائه خدمات غیر حسابرسی به صاحبکاران، چرخش اجباری موسسات حسابرسی و انجام حسابرسی مشترک توسط موسسات حسابرسی را پیشنهاد می نماید.

لامب^{۲۱} (۲۰۱۳) مجموعه ای از محدودیت ها را برای موسسات حسابرسی وارد شونده در رقابت در بازار حسابرسی را برشمردند. آن ها این محدودیت ها را شامل موارد زیر می دانند. شفافیت بیشتر موسسات در جذب حسابرسی، چرخش اجباری موسسه حسابرسی، چرخش اجباری شریک حسابرسی، نظارت و کنترل کیفیت حسابرسی رابطه مستقیم میان حسابرسی و کمیته حسابرسی، ارتباط و هماهنگی مستمر میان حسابرسان، سهامداران، توسعه نقش سهامداران در فرآیند پاسخگویی، حسابرسی مشترک و تغییرات نسبت به گزارش حسابرسی.

کند و همکاران^{۲۲} (۲۰۱۴) دیدگاه استفاده کنندگان صورت های مالی، عرضه کنندگان خدمات حسابرسی، مدیران شرکتها و قانون گذاران بازار سرمایه را درباره تمرکز و سهم موسسات حسابرسی از بازار حسابرسی را مورد بررسی قرار دادند. آن ها دریافتند استفاده کنندگان صورت های مالی نگرانی بیشتری نسبت به سایر گروه ها درباره تمرکز و سهم موسسات حسابرسی از بازار حسابرسی دارند. به عقیده استفاده کنندگان صورت های مالی تنها فعالیت چهار موسسه بزرگ حسابرسی در بازار حسابرسی کافی نیست. بلکه به منظور ایجاد رقابت در بازار حسابرسی باید موسسات کوچک حسابرسی با هم ادغام شوند. استپانویچ و زیربلیس^{۲۳} (۲۰۱۱) سهم موسسات حسابرسی از بازار حسابرسی را به عواملی چون

۳- فرضیه پژوهش

با توجه به مبانی نظری و پیشینه و همچنین در راستای اهداف پژوهش، فرضیه پژوهش به صورت زیر بیان می‌شود:

میان رقابت‌پذیری صاحبکار و حق‌الزحمه حسابرسی رابطه معنی‌داری وجود دارد.

۴- روش‌شناسی پژوهش

قلمرو مکانی پژوهش، شامل شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. قلمرو زمانی پژوهش از سال ۱۳۸۳ تا سال ۱۳۹۴ (یک دوره دوازده ساله) تعیین شده است. روش پژوهش، از نوع پژوهش همبستگی است. داده‌های پژوهش نیز از نوع داده‌های ترکیبی می‌باشد. داده‌ها و اطلاعات تحقیق از روی صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران که در پایگاه الکترونیکی سازمان بورس اوراق بهادار قرار دارد، استخراج گردیده است. آزمون فرضیه‌ها نیز بر اساس روش رگرسیون لجستیک انجام می‌شود. همچنین جامعه آماری پژوهش حاضر، شامل شرکت‌هایی است که از شرایط زیر برخوردار باشند:

- ۱) شرکت از سال ۱۳۸۳ به بعد در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده باشند؛
- ۲) جزء شرکت‌های تخصصی سرمایه‌گذاری و بانکی نباشند؛ زیرا این شرکت‌ها ماهیت و طبقه‌بندی اقلام صورت‌های مالی متفاوتی را دارا می‌باشند؛
- ۳) دوره مالی آنها پایان اسفند ماه باشد؛
- ۴) داده‌های آنها در دسترس باشد؛
- ۵) دسته‌بندی صنایع شرکت‌ها بر اساس طبقه‌بندی سازمان بورس اوراق بهادار صورت گرفته است؛
- ۶) حسابرسی شرکت‌های مربوطه یکی از مؤسسات خصوصی حسابرسی معتمد سازمان بورس اوراق بهادار باشد.
- ۷) میزان حق‌الزحمه حسابرسی مستقل در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی افشاء شده باشد؛

با توجه به شرایط فوق، تنها ۵۷ شرکت (۴۳۰ مشاهده) شرایط مذکور را دارا بودند و لذا آنها به عنوان نمونه آماری پژوهش انتخاب شدند.

۵- متغیرهای پژوهش

متغیر وابسته در پژوهش حاضر، حق‌الزحمه حسابرسی است. این متغیر بر اساس لگاریتم طبیعی حق‌الزحمه حسابرسی، اندازه‌گیری می‌شود. علت استفاده از لگاریتم طبیعی در

محاسبه حق‌الزحمه حسابرسی، همگن کردن حق‌الزحمه شرکت‌های بزرگ و کوچک می‌باشد.

متغیر مستقل که اثر آن بر میزان حق‌الزحمه حسابرسی مورد بررسی قرار می‌گیرد، میزان رقابت‌پذیری صاحبکار می‌باشد. سطح رقابت‌پذیری صاحبکار با استفاده از شاخص هرفیندال - هیرشمن محاسبه می‌شود که از طریق نسبت درآمد فروش هر شرکت به جمع فروش صنعت به دست می‌آید باید در نظر داشت که هرچه این نسبت‌ها بالاتر باشند توان رقابت شرکت بالاتر است (Ali et al. 2009).

متغیرهای کنترلی مورد استفاده در این پژوهش عبارتند از: نسبت بدهی، اندازه شرکت، رشد فروش و درصد سهام متعلق به سهام‌داران عمده.

در زیر چگونگی اندازه‌گیری هر یک از متغیرهای کنترلی توضیح داده می‌شود:

نسبت بدهی: شاخصی است برای اندازه‌گیری ریسک مالی شرکت این نسبت از طریق تقسیم جمع بدهی به جمع دارایی‌ها به دست می‌آید.

اندازه شرکت: یک متغیر نسبی است که اندازه و بزرگی شرکت را نشان می‌دهد. این متغیر بر اساس لگاریتم طبیعی جمع دارایی‌های شرکت در هر سال اندازه‌گیری می‌شود.

درصد سهام متعلق به سهام‌دار عمده: عبارت است از درصد سهام متعلق به سهام‌دار عمده، در ترکیب سهام‌داران شرکت.

رشد فروش: عبارت است از درصد رشد تغییرات فروش سال جاری در مقایسه با فروش سال قبل.

مدل تحقیق نیز به صورت زیر است:

رابطه شماره ۱

$$Fees = a_0 + a_1 Comp + a_2 Size + a_3 Lev + a_4 SG + a_5 Owp + \lambda$$

که در آن :

Fees = حق‌الزحمه حسابرسی

Comp = رقابت‌پذیری صاحبکار

Size = اندازه صاحبکار

Lev = نسبت بدهی

SG = رشد فروش

Owp = درصد سهام متعلق به سهام‌دار عمده

۶- نتایج پژوهش

۱-۶- آمار توصیفی

زیادی دارد؛ زیرا تقارن یکی از ویژگی‌های توزیع نرمال است. مقدار چولگی و کشیدگی برای متغیر وابسته حق الزحمه حسابرس برابر با $0/93$ و $0/89$ است که نشانگر این است که انحرافی از توزیع نرمال ندارد و تقارن نسبی دارد. از این نظر، توزیع این متغیرها شبیه توزیع نرمال است. توزیع متغیر رشد فروش چوله به راست است و توزیع سایر متغیرها نسبتاً متقارن است. مقدار انحراف معیار میزان پراکندگی را نشان می‌دهد که در صورتی که دو متغیر واحد یکسانی داشته باشند، در این صورت آن متغیری که انحراف معیار کمتری دارد دارای پراکندگی کمتر و یا دقت بیشتر است.

در جدول زیر شاخص‌های مرکزی از جمله میانگین و میانه و شاخص‌های پراکندگی از جمله انحراف معیار، کشیدگی و چولگی برای متغیرهای مختلف محاسبه شده است. بزرگ بودن میانگین از میانه وجود نقاط بزرگ را در داده‌ها نشان می‌دهد. زیرا میانگین تحت تاثیر این مقادیر قرار می‌گیرد. در این موارد توزیع داده‌ها چوله به راست است و در حالت برعکس و در برخی موارد چوله به چپ است.

در صورتی که مقادیر میانگین و میانه متغیرها نزدیک به هم باشد، توزیع متغیرها متقارن است. این ویژگی اهمیت

جدول ۱- آمار توصیفی برای متغیرهای تحقیق

متغیرها	میانگین	میان	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی	حداقل	حداکثر
لگاریتم حق الزحمه حسابرس	5/78	5/70	0/88	0/93	0/89	3/58	9/07
رقابت پذیری صاحبکار	0/11	0/06	0/14	2/60	8/33	0/00	0/86
اندازه شرکت	12/75	12/60	1/15	0/71	1/07	10/21	16/93
نسبت بدهی	0/62	0/62	0/18	0/26	1/16	0/07	1/26
رشد فروش	0/15	0/15	0/40	-0/36	1/86	-1/00	1/31
درصد سهام متعلق به سهام‌دار عمده	0/50	0/49	0/26	0/14	-1/03	0/01	0/99

۲-۶- بررسی نرمال بودن توزیع متغیر وابسته

برآورد پارامترها کنترل شود. فرض صفر فرض مقابل در این آزمون به صورت زیر نوشته می‌شود.
 H_0 : داده‌ها برای متغیر وابسته از توزیع نرمال پیروی می‌کند.
 H_1 : داده‌ها برای متغیر وابسته از توزیع نرمال پیروی نمی‌کند.
 مقدار احتمال برای متغیر وابسته برابر با $0/237$ است که بیشتر از $0/05$ است که نشان‌دهنده نرمال بودن این متغیر در سال‌های مختلف است، یعنی توزیع این متغیر مطابق پیش‌بینی (شاخص‌های چولگی و کشیدگی نزدیک به صفر) نرمال است.

نرمال بودن باقیمانده‌های مدل رگرسیونی یکی از فرض‌هایی رگرسیونی است که نشان‌دهنده اعتبار آزمون‌های رگرسیونی است. در ادامه با استفاده از آزمون کلموگروف-اسمیرنوف نرمال بودن توزیع متغیرهای وابسته بررسی شده است؛ زیرا نرمال بودن متغیرهای وابسته به نرمال بودن باقیمانده‌های مدل تاثیرگذار است. پس لازم است نرمال بودن متغیر وابسته قبل از

جدول ۲- آزمون کلموگروف اسمیرنوف برای بررسی نرمال بودن متغیر وابسته تحقیق

حق الزحمه حسابرس							
مقدار احتمال	مقدار Z کلموگروف-اسمیرنوف	بیشترین تفاوت			پارامترهای نرمال		تعداد
		منفی	مثبت	قدر مطلق	انحراف معیار	میانگین	
0/237	1/03	-0/04	0/05	0/05	0/88	5/78	432

۳-۶- تحلیل پانلی

آزمون های مرتبط به این بخش مقاله به شرح زیر است:
مرحله اول: وجود اثرات در مقابل مدل بدون اثرات آزمون می گردد (آزمون لیمر یا چاو).

در این مرحله آزمون فرض به شرح زیر است:

H0: مدل ادغام شده مناسب است

H1: مدل با اثرات مناسب است

در صورتی که مقدار احتمال برای آزمون بالا کمتر از ۰/۰۵ باشد فرض صفر در سطح ۹۵ درصد اطمینان رد می گردد، یعنی مدل با اثرات ثابت یا تصادفی مناسب است و در غیر این صورت فرض صفر در سطح ۹۵ درصد اطمینان رد نمی شود، یعنی مدل ادغام شده مناسب است.

مرحله دوم: مدل با اثرات تصادفی در مقابل مدل با اثرات ثابت آزمون می گردد (آزمون هاسمن).

در صورتی که مدل مورد استفاده، مدل با اثرات باشد، سوال بعدی این است که آیا مدل با اثرات ثابت مناسب است یا مدل با اثرات تصادفی؟ برای پاسخ به این سؤال مدل با اثرات تصادفی در مقابل مدل با اثرات ثابت با استفاده از آزمون هاسمن آزمون شده است. فرض صفر و فرض مقابل در این آزمون به شرح زیر است

H0: مدل با اثرات تصادفی مناسب است

H1: مدل با اثرات ثابت مناسب است

در صورتی که مقدار احتمال برای آزمون بالا کمتر از ۰/۰۵ باشد، فرض صفر در سطح ۹۵ درصد اطمینان رد شده، یعنی مدل با اثرات ثابت مناسب است و در غیر این صورت فرض صفر در سطح ۹۵ درصد اطمینان رد نمی شود یعنی مدل با اثرات تصادفی مناسب است. در نهایت، از بین سه مدل بدون اثرات، مدل با اثرات ثابت و مدل با اثرات تصادفی مناسب ترین مدل انتخاب شده و در مورد معناداری هر کدام از متغیرهای مستقل و کنترلی بحث خواهد گردید.

۴-۶- انتخاب مدل

همان گونه که پیشتر گفته شد، ابتدا مدل مناسب را از میان مدل ها (مدل ادغام شده، مدل با اثرات ثابت و یا مدل با اثرات تصادفی) انتخاب می گردد. نتایج آزمون چاو و هاسمن برای تشخیص مدل مناسب در جدول شماره ۴ ارائه شده است. مقدار احتمال آزمون چاو در مدل بالا کمتر از ۰/۰۵ است (برابر با ۰/۰۰۰ است) بنابراین، مدل مورد استفاده دارای اثرات جداگانه ای برای شرکت ها است برای تشخیص مدل با اثرات تصادفی و ثابت از آزمون هاسمن نیز استفاده شده است که مقدار احتمال آزمون هاسمن برای این مدل برابر با ۰/۶۹۸ است، یعنی فرض صفر در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد نمی شود به عبارت دیگر نشانگر مدل با اثرات تصادفی برای مدل اصلی تحقیق است

جدول ۴- آزمون چاو و هاسمن برای انتخاب مدل مناسب

نتیجه	آزمون هاسمن			آزمون چاو یا لیمر			
	مقدار احتمال	درجه آزادی	مقدار کای-دو	مقدار احتمال	درجه آزادی	مقدار	آزمون اثرات
مدل با اثرات تصادفی	0/698	5	3/02	0/000	35,377	4/655	مقدار F
				0/000	35	150/130	مقدار کای-دو

۵-۶- برازش مدل اصلی

در این بخش برای بررسی و برآورد مدل کلی از تحلیل پانلی^{۱۹} استفاده شده است

فرض صفر و فرض مقابل در این مدل به صورت زیر است

$$\begin{cases} H_0 : \beta_1 = \beta_2 = \dots = \beta_5 = 0 \\ H_1 : \beta_i \neq 0 \quad i = 1, 2, 3, 4, 5 \end{cases}$$

H0: مدل معنی داری وجود ندارد.

H1: مدل معنی داری وجود دارد.

در جدول شماره ۵ نتایج تحلیل پانلی آورده شده است؛ مقدار احتمال معنی داری F برابر با ۰/۰۰۰ است. این مقدار کمتر از ۰/۰۵ است. بنابراین، فرض صفر در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می شود، یعنی در سطح اطمینان ۹۵ درصد مدل معنی داری وجود دارد. میزان ضریب تعیین برابر با ۰/۵۵ است، یعنی در حدود ۵۵ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل و کنترل بیان می گردد. مقدار آماره دوربین و واتسون برابر با ۱/۶۳ است مقادیر نزدیک به ۲ حاکی از عدم خود همبستگی باقیمانده ها که یکی دیگر از فروض رگرسیون است را نشان می دهد. بنابراین خود همبستگی بین باقیمانده ها وجود ندارد

جدول ۵- برآورد و آزمون پارامترهای مدل اصلی

VIF	نتیجه	مقدار احتمال	مقدار t	مقدار ضرایب	پارامترها
-	معنادار و منفی	0/001	-3/401	-1/335	مقدار ثابت
1/07	معنادار و منفی	0/000	-5/377	-1/339	رقابت پذیری صاحبکار
1/08	معنادار و مثبت	0/000	20/302	0/594	اندازه صاحبکار
1/02	معنادار و منفی	0/002	-3/097	-0/492	نسبت بدهی
1/07	معنادار و مثبت	0/001	3/216	0/210	رشد فروش
1/05	بی معنی	0/643	-0/464	-0/055	درصد سهام متعلق به سهامدار عمده
0/000	مقدار احتمال F		101/74	مقدار F	
1/63	دوربین واتسون		0/55	ضریب تعیین	

زیمرن (۱۹۸۶) درباره تاثیر رقابت صاحبکار بر حق الزحمه حسابرسی را تایید می نماید. آن ها معتقدند رقابت در بازار محصول باعث کاهش مشکلات نمایندگی و افزایش کیفیت گزارشگری مالی می شود. این موضوع باعث کاهش ریسک حسابرسی و در نتیجه حق الزحمه حسابرسی می شود. یافته های مطالعه حاضر با نتایج پژوهش وانگ و چوی^{۲۰} (۲۰۱۵) مطابقت دارد. آن ها در پژوهش خود نشان دادند شرکتهایی که توان رقابتی بیشتری از شرکتهای دیگر دارند، حق الزحمه کمتری پرداخت می کنند. یعنی هر چه سطح رقابت پذیری شرکت، افزایش می یابد، حق الزحمه حسابرسی نیز کاهش می یابد.

همچنین نتایج پژوهش نشان می دهد، اندازه شرکت رابطه ای معنی دار و مثبت با حق الزحمه حسابرسی دارد، یعنی هر چه اندازه شرکت بیشتر باشد، حق الزحمه حسابرسی نیز افزایش می یابد. این نتیجه بر این موضوع تاکید دارد که شرکتهای بزرگ، زمان بیشتری برای رسیدگی لازم دارند و این خود باعث افزایش حق الزحمه حسابرسی می شود. نسبت بدهی نیز رابطه ای معنی دار و منفی با حق الزحمه حسابرسی دارد. این موضوع به این معنی است که، هر چه نسبت بدهی افزایش یابد، حق الزحمه حسابرسی کاهش می یابد. یعنی شرکتهایی که نسبت بدهی بالاتری دارند، دنبال موسسات حسابرسی کوچک هستند تا حق الزحمه کمتری را پرداخت کنند. هم چنین نتایج بیانگر آن است که رشد فروش رابطه ای معنی دار و مثبت با حق الزحمه حسابرسی دارد. این موضوع نشان می دهد که، هر چه رشد فروش افزایش یابد، حق الزحمه حسابرسی نیز افزایش می یابد. درصد سهامدار عمده نیز رابطه ای با حق الزحمه حسابرسی ندارد. با توجه به نتایج تحقیق می توان به جامعه حسابداران رسمی و هم چنین موسسات عضو این جامعه پیشنهاد نمود که به توان رقابتی صاحبکار در

مقادیر VIF (عامل افزایش واریانس) شاخصی برای بررسی همخطی بین متغیرهای مستقل است، در صورتی که مقدار آن بالاتر از ۱۰ باشد، احتمال وجود همخطی بین متغیرهای مستقل وجود دارد. میزان این شاخص در بیشترین مقدار برابر با ۱/۰۸ است. بنابراین، بین متغیرهای مستقل همخطی (همبستگی) وجود ندارد. مقدار آماره t برای رقابت پذیری صاحبکار برابر با ۵/۳۳- (معنادار و منفی)، برای اندازه صاحبکار برابر با ۲۰/۳۰ (معنادار و مثبت)، برای نسبت بدهی برابر با ۳/۱۰- (معنادار و منفی)، برای رشد فروش برابر با ۳/۲۲ (معنادار و مثبت) و برای درصد سهام متعلق به سهامدار عمده برابر با ۰/۴۶- (بی معنی) است مقدار آماره t برای عرض از مبدا برابر ۳/۴۰- است که در سطح اطمینان ۹۵ درصد در ناحیه رد فرض قرار دارد، یعنی عرض از مبدا معنادار است.

۷- نتیجه گیری و بحث

شواهد پژوهش نشان می دهد که رقابت پذیری صاحبکار رابطه ای معکوس با میزان حق الزحمه حسابرسی دارد. به بیان دیگر، هر چه سطح رقابت پذیری صاحبکار افزایش یابد، حق الزحمه حسابرسی کاهش می یابد. این موضوع را این گونه می توان تفسیر نمود که رقابت در بازار محصول باعث کاهش هزینه های نمایندگی میان مدیران و سهامداران می شود و کاهش ریسک حسابرسی را به همراه دارد. از این رو، به واسطه کاهش ریسک حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی نیز کاهش خواهد یافت. نتایج این تحقیق با تحقیق دیانتی و بیاتی (۱۳۹۴) مغایرت دارد. آن ها در تحقیق خود نشان دادند که رابطه ای مستقیم و مثبت میان رقابت پذیری صاحبکار و حق الزحمه حسابرسی وجود دارد. اما نتایج تحقیق حاضر که فقط شامل شرکتهایی است که توسط موسسات خصوصی حسابرسی، رسیدگی می شوند، نتایج تحقیق دیانتی و دیلمی (۱۳۹۴) را رد می نمایند. هم چنین نتایج این پژوهش، دیدگاهواتر و

Big 4 premiums: Theory and cross-country evidence. *Contemporary Accounting Research* 25 (1): 55-99.

- * Caban-garcia ,and cammack.(2011). "audit Firm concentration and competition". *Journal of theoretical accounting Research*,vol.5, issue 1.pp.1-24
- * 6.Francis, J. and D, Stokes . (1986). "Audit prices, product differentiation and scale economies: further evidence from the Australian market". *Journal of Accounting Research*, Vol. 24 No.2, pp. 383-93.
- * 7.Francis, J. and D, Simon . (1987). "A test of audit pricing in the small-client segment of the US market". *The Accounting Review*, Vol. 62 No.1, pp. 145-57.
- * Gerakos,andsyverson.(2015). " competition in the audit market : policy implication" . *journal of accounting Research*, vol .53, issue 4. September 2015. Pages 725-775
- * Griffin et al.(2014). "the impact of IFRS Adoption on Audit Fees: Evidence from Jordan". *Accounting and Management information systems* vol.13,no.3 pp.520-536
- * Karuna ,C. (2007) Industry Product Market competition and managerial incentives. *Journal of Accounting and Economics*, 43,275-297.
- * Kend et al,(2014).[Land Use Competition: Ecological, Economic and Social Pers](#)
- * Leventis , S. weestman , P. and Caramanis(2011) Agency costs and product market competition: The case of audit pricing in Greece, *British Accounting Review*, 43(2): 112-119.
- * Lifschuts et al .(2010). "influence of corporate governance on audit and Non-audit fees": *Malaysian Evidence*
- * Marciukaityte,D and J. Park, (2009), "Market competition and Earninags Management". Working Paper.Drexel University.
- * Naser ,and, Nuseibeh,(2007). "Determinants of Audit fees: Evidence from an Emerging Economy" *International Business Resaerch*, vol.6,No.8
- * Owusu-Ansah et al. (2010). "the pricing of statutory audit services in Greece" *accounting Forum* 34(2) : 139-152. June2010
- * Vu,Dinh Ha Thu.(2011). " Determinants of audit fees for Swedish listed non-financial firms in NASDAQ OMX stock holm" . Busp69 20121-department of business Administration
- * Velte, and,Stiglbauer (2012). "Audit Market Concentration and Its Influences on Audit Qulity" *International Business Research* vol 5,No 11
- * Watts,and,Zimmerman.(1981). "auditor size and audit quality" *journal of accounting and economics* 3 . 183-199.North-holland publishing company
- * Wang,Y and, Chui , A.,(2015). "Product Market Competition and Audit Fees." *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*: November 2015, Vol. 34, No. 4, pp. 139-156

بازار به عنوان شاخصی درباره برآورد ریسک حسابرسی برای تعیین حق الزحمه حسابرسی توجه گردد

فهرست منابع

- * بنی مهد، بهمین و حامد کاظمی محسن آبادی . (۱۳۹۱). رابطه بین شاخص مدیریت سود و سطح سود سال آتی. دوره چهارم شماره ۱۵. صفحه ۱ تا ۲۰
- * بنی مهد، بهمین، مهدی مرادزاده فرد و مهدی زینالی (۱۳۹۱) اثر حق الزحمه حسابرسی بر اظهار نظر حسابرس، مجله حسابداری مدیریت ، شماره ۱۵ ، صص ۴۱ الی ۵۴
- * دیانتی دیلمی ، زهرا و مرتضی بیاتی. (۱۳۹۴). رابطه رقابت بازار محصول و حق الزحمه حسابرسی مستقل. سال هفتم . شماره ۳۷. صص ۲۳ تا ۳۸.
- * سجادی، سیدحسین، و مهدی ابراهیمی مند. (۱۳۸۵) عوامل کاهنده استقلال حسابرس مستقل. دوره اول. شماره ۱. از صفحه ۹۵ تا ۱۱۲)
- * فرهاد خداد کاشی. (۱۳۸۸). دیدگاه‌های مختلف در مورد مفهوم و نظریه رقابت و تطبیق آن با وضعیت رقابت در بخش صنعت ایران. فصلنامه پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی. سال هفدهم. شماره ۵۱. پاییز ۸۸. صفحات ۴۰-۲۵.
- * عبادی بهروز و رضا نظری (۱۳۹۳) بررسی تطبیقی تغییرات حق الزحمه خدمات حسابرسی و اظهار نظر حسابرسدر بخش خصوصی و غیر خصوصی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت ، شماره ۱۲ صص ۷۵ الی ۸۶
- * عبادی خورده بلاغ، بهروز و رضا نظری،(۱۳۹۳).بررسی تطبیقی تغییرات حق الزحمه خدمات حسابرسی و اظهار نظر حسابرس مستقل. دوره اول . شماره ۱. از صفحه ۹۵ تا ۱۱۲)
- * Ali, A., S. Klasa, and E. Yeung. (2009). "The limitations of industry concentration measuresconstructed with Compustat data": *Implications for finance research. Review ofFinancial Studies* 22: 3439-3871.
- * Almeida and Silva ,(2016). "the changes of auditor: the Portuguese case El cambio de auditor : El caso: portuuesejuly- December 2016,vol.19(2):181-186,doi:10.101
- * Al-Harshani.(2007). " A proposed Framework of Audit Fees Determinants in Kurdistan Region" *European journal of Business and Management* ISSN 2222-1905 (paper) ISSN 2222-2839 (online) vol 8 . No12
- * Choi, J.-H., J.-B. Kim, X. Liu, and D. A. Simunic .(2008). Audit pricing, legal liability regimes, and

- ¹ Almeida and Silva
- ² Wang and Chui
- ³ Leventis et al.
- ⁴ Thu Vu
- ⁵ Gerakos and syverson
- ⁶ Caruna
- ⁷ Choi,B,Poon,S.K,&Davis,J.G
- ⁸ Velte and Stiglbauer
- ⁹ Francis et al.
- ¹⁰ Lambe
- ¹¹ Kend et al.
- ¹² Steponavicute and Zirblis
- ¹³ Caban-Garcia and Cammack
- ¹⁴ Owusu-Ansah et al
- ¹⁵ Lifschutset al
- ¹⁶ Griffin et al
- ¹⁷ Al-Harshani
- ¹⁸ Naser and Nuseibeh
- ¹⁹ Panel Analysis
- ²⁰ Wang and Chui