

تأثیر تمرکز بازار حسابرسی، تخصص حسابرسی در صنعت و تجربه کمیته حسابرسی بر قیمت گذاری حسابرسی

دکتر فرزین خوشکار

مدرس گروه حسابداری و مدیریت، موسسه آموزش عالی ناصر خسرو، ساوه، ایران.
f.khoshkar@hnhk.ac.ir

مهسا سائلی

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، موسسه آموزش عالی ناصر خسرو، ساوه، ایران. (نویسنده مسئول).
mahsa.saeli@yahoo.com

پریسا سائلی

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، موسسه آموزش عالی ناصر خسرو، ساوه، ایران.
parisaeli73@gmail.com

چکیده

بررسی عوامل مؤثر بر قیمت گذاری حسابرسی از نظر تأثیر آن بر کیفیت حسابرسی، حائز اهمیت است. هدف این تحقیق بررسی تأثیر تمرکز بازار، تخصص حسابرسی در صنعت و تجربه کمیته حسابرسی بر قیمت گذاری حسابرسی می باشد. روش آزمون فرضیه پژوهش مدل رگرسیون چند متغیره در مجموعه داده های ترکیبی است جامعه آماری پژوهش، کلیه شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بوده و با استفاده از روش نمونه گیری حذف سیستماتیک، ۱۵۲ شرکت به عنوان نمونه پژوهش انتخاب شده در دوره ی زمانی ۹ ساله بین سال های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۹ مورد تحقیق قرار گرفتند. روش مورد استفاده جهت جمع آوری اطلاعات، کتابخانه ای بوده و داده های مربوط برای اندازه گیری متغیرها از سایت کدال و صورت های مالی شرکت ها جمع آوری شده و سپس برای آزمون فرضیه های پژوهش از نرم افزار ایویوز استفاده شده است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه های پژوهش نشان داد تأثیر تمرکز بازار حسابرسی تأثیر منفی و معناداری بر قیمت گذاری خدمات حسابرسی دارد؛ تخصص حسابرسی در صنعت تأثیر مثبت و معناداری بر قیمت گذاری خدمات حسابرسی دارد؛ اما تأثیر تجربه کمیته حسابرسی بر قیمت گذاری خدمات حسابرسی معنی دار نیست.

واژگان کلیدی: تمرکز بازار حسابرسی، تخصص حسابرسی در صنعت، تجربه کمیته حسابرسی، قیمت گذاری حسابرسی.

مقدمه

حق الزحمه حسابرسی پاداش اقتصادی برای حسابرسانی است که خدمات حسابرسی ارائه می کنند و شامل کل هزینه حسابرسی از طریق کار حسابرسی کلی، جبران ریسک و تقاضای سود است (میریانی^۱، ۲۰۲۱). کیفیت پایین حسابرسی موجب کاهش اعتماد استفاده کنندگان صورت های مالی می شود و این امر نه تنها منجر به ناکامی از دستیابی به اهداف حسابرسی می شود، بلکه موجب کاهش اعتبار فرایند حسابرسی در ابعاد کلان خواهد شد. بنابراین مطالعه عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی از نظر تأثیر آن بر کیفیت حسابرسی، حائز اهمیت است. حق الزحمه حسابرسی در برنامه ریزی و

¹ Meiryani

اجرای مناسب و با کیفیت کار حسابرسی مالی مؤثر است؛ بنابراین فشار حق الزحمه حسابرسی با کاهش کیفیت حسابرسی همراه است (نوشادی و همکاران، ۱۳۹۷).

بعد از مطالعه سیمونیک^۱ (۱۹۸۰) در مورد تعیین مدل عوامل مؤثر بر حق بسیاری از محققان به مطالعه عوامل تعیین کننده حق الزحمه حسابرسی بر اساس مدل حق الزحمه حسابرسی سیمونیک پرداختند. در این مطالعات که به شیوه تجربی، داده بنیاد و یا تحلیل محتوا انجام شده بود نشان داده شده است که عوامل مختلفی مانند اندازه صاحبکار، پیچیدگی کسب و کار، اندازه هیئت مدیره، استقلال هیئت مدیره، ریسک حسابرسی و ... بر تعیین قیمت گذاری حسابرسی مؤثر است (لیو^۲، ۲۰۱۷).

قیمت گذاری حسابرسی را به عنوان نماینده اثر حاکمیت شرکتی در نظر می گیرند. حق الزحمه حسابرسی منعکس کننده تقاضای نظارت حسابرسی مدیریت است. هرچه تقاضا برای نظارت حسابرسی مدیریت بیشتر باشد، هزینه های حسابرسی بالاتر است و اثر حاکمیت شرکتی بهتر است؛ بنابراین، ویژگی های اعضای کمیته بر رفتار کمیته حسابرسی و سپس هزینه های حسابرسی تأثیر می گذارد (چنگای و همکاران^۳، ۲۰۲۱). تحقیق نوشادی و همکاران (۱۳۹۷) نیز نشان داد که حاکمیت شرکتی اثربخش مهم ترین عوامل در سطح صاحبکار در تدوین مدل حق الزحمه حسابرسی است. تخصص در صنعت و تجربه کمیته حسابرسی را می توان در راستای اهداف حاکمیت شرکتی دانست که می تواند با تأثیر بر حق الزحمه حسابرسی، کیفیت حسابرسی را تحت اثیر قرار دهد. همچنین تمرکز بازار حسابرسی نیز در این زمینه مورد توجه قرار گرفته است. تمرکز بازار حسابرسی در بیشتر کشورها پس از ادغام موسسه های حسابرسی بزرگ افزایش یافته است. در ایران نیز سهم از بازار سازمان حسابرسی در سالهای اخیر کاهش یافته است و اکثر ویژگی های حسابرسی بزرگ (طبق نظریه اندازه موسسه حسابرسی) را ندارد (کردستانی و همکاران، ۱۳۹۷).

از طرفی تعیین عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی به صاحبکار نیز کمک می کند منافع این خدمت را بهتر درک کند و بداند این هزینه را به خاطر چه چیزی متحمل می شود. بدیهی است آگاهی از این مسئله، موجب تسریع و تسهیل کار حسابرسی شده و به دلیل شناسایی مشارکت صاحبکار، حسابرسی با کیفیت بهتری انجام خواهد گرفت، همه عوامل تعیین کننده حق الزحمه دریافتی حسابرسی، می توان سیاست های مناسبی برای برخی از مسائل پیش روی حرفه تدوین کرد؛ بنابراین درک نحوه تعیین حق الزحمه حسابرسی هم برای حسابرسان، هم صاحبکاران و هم اشخاصی که سیاست گذاری و قانون گذاری را انجام می دهند، اهمیت دارد. با توجه به این ضرورت در این تحقیق به بررسی تأثیر تمرکز بازار، تخصص حسابرسی در صنعت و تجربه کمیته حسابرسی بر قیمت گذاری حسابرسی پرداخته می شود.

پیشینه تحقیق

نیسرینا^۴ (۲۰۲۱) نشان داد رقابت در بازار محصول بر حق الزحمه حسابرسی اثر منفی و معناداری دارد، در حالی که تخصص در صنعت حسابرسی دارای اهمیت مثبت بوده یا رابطه بین رقابت بازار محصول و حق الزحمه حسابرسی را تضعیف می کند. به عبارت دیگر، تخصص در صنعت حسابرسی باعث افزایش حق الزحمه حسابرسی حتی در بازار رقابتی می شود. میریانی^۵ (۲۰۲۱) که تمرکز بازار خدمات حسابرسی و قدرت بازار تأثیر منفی بر حق الزحمه حسابرسی دارد. چنگای و همکاران

¹ Simunic
² Liu
³ Chengai
⁴ Nistrina
⁵ Meiryani

(۲۰۲۱) در تحقیقی با عنوان تجربه کمیته حسابرسی و حق الزحمه حسابرس نشان دادند هم تجربه داخلی و هم تجربی خارجی حسابرس بر حق الزحمه حسابرس تأثیرگذار است. جورج و همکاران^۱ (۲۰۲۱) به این نتیجه رسیدند که ویژگی‌های کمیته حسابرسی (به‌عنوان مثال اندازه کمیته، تعداد جلسات و حضور حداقل یک عضو با تجربه قبلی در یک موقعیت مشابه) رابطه مثبتی با حق الزحمه حسابرسی دارد. همچنین آنها نشان دادند کمیته‌های حسابرسی با درصد بالایی از اعضای با تجربه قبلی در کمیته‌های حسابرسی ممکن است تمایل کمتری به ارائه نامتناسب خدمات غیر حسابرسی در رابطه با کل حق الزحمه‌ها داشته باشند. میاه^۲ (۲۰۱۹) در بررسی نقش تخصص حسابرس در صنعت با قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی در استرالیا نشان داد شرکت‌هایی که متخصص صنعت سطح شهر هستند، نسبت به متخصصان صنعت در سطح ملی، هزینه‌های حسابرسی نسبتاً بالاتری دریافت می‌کنند. وانگ^۳ (۲۰۲۰) در تحقیقی درباره رابطه بین حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی تحت رقابت بازار حسابرسی بر اساس مدل جونز اصلاح شده نشان داد بین رقابت در قیمت پایین و کیفیت حسابرسی همبستگی معناداری وجود دارد که این فرضیه را تأیید می‌کند که کاهش هزینه‌ها منجر به کاهش کیفیت حسابرسی تحت رقابت بازار حسابرسی می‌شود. بای و همکاران^۴ (۲۰۱۸) در مطالعه خود نشان داد که حسابرسان متخصص در صنعت حق الزحمه بالاتری دریافت می‌کنند؛ اما حق الزحمه حسابرسی بالاتر توسط حسابرسان خیره به دلیل ساعات بیشتر است و نه نرخ بالاتر؛ یعنی صرف ساعات‌های بیشتر به حسابرسان خیره اجازه می‌دهد در مجموع حق الزحمه‌های بالاتری را استخراج کنند. لیو^۵ (۲۰۱۷) در مطالعه تجربی ویژگی‌های حسابرسان و حق الزحمه حسابرسی نشان داد سن، جنسیت، سوابق تحصیلی، تخصص صنعت، موقعیت و سهم بازار به‌طور قابل توجهی با حسابرسی ارتباط دارند. هزینه‌ها نتایج نشان می‌دهد که مشتری حسابرسی هنگام انتخاب خدمات حسابرسی سطح حسابرس را در نظر می‌گیرد و سطوح مختلفی از حق الزحمه حسابرسی را پرداخت می‌کند.

رشیدی (۱۴۰۰) در مطالعه خود نشان داد رقابت بازار خدمات حسابرسی ارتباط منفی و معناداری با چسبندگی رو به بالا دارد. یافته‌های پژوهش نشان‌دهنده عدم وجود ارتباط معنادار بین رقابت بازار خدمات حسابرسی و چسبندگی رو به پایین است. همچنین، بین چسبندگی رو به بالا حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی ارتباط معناداری وجود دارد. درنهایت، یافته‌های پژوهش نشان‌دهنده ارتباط معنادار بین چسبندگی رو به پایین حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی است. نوشادی و همکاران (۱۳۹۷) در تدوین مدل حق الزحمه حسابرس نشان دادند اندازه مؤسسه، میزان رعایت آیین رفتار حرفه‌ای، ارزش (ارزشمند بودن) کار برای صاحبکار و ویژگی‌ها و اعتبار مدیران و شرکا مهم‌ترین عوامل مؤثر در سطح مؤسسه حسابرسی است؛ اندازه، ریسک، توان تقاضای کیفیت، هدف صاحبکار از حسابرسی و حاکمیت شرکتی اثربخش مهم‌ترین عوامل در سطح صاحبکار است؛ درک استفاده‌کنندگان و ذینفعان کلیدی از حسابرسی، نگرش و ویژگی‌های سیاست‌گذاران و تصمیم‌گیرندگان و تدوین مقررات و ضوابط اثربخش، مهم‌ترین عوامل در سطح حرفه و شرایط محیطی است. کردستانی و همکاران (۱۳۹۷) در بررسی تأثیر تمرکز بازار حسابرسی بر حق الزحمه و کیفیت حسابرسی، به این نتیجه رسیدند که تمرکز بازار حسابرسی، موجب کاهش حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی می‌شود. لاری دشت بیاض و اورادی (۱۳۹۵) در بررسی ویژگی‌های کمیته حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی: شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران نشان دادند تخصص مالی و استقلال کمیته حسابرسی ارتباط مثبت و معناداری با حق الزحمه حسابرسی دارند. ولی ارتباط معناداری بین اندازه کمیته حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی مشاهده نشد.

¹ George

² Miah

³ Wang

⁴ Bae

⁵ Liu

چارچوب نظری و فرضیات تحقیق قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی

در کشور ما نحوه تعیین حق الزحمه‌های حسابرسی به معضل تبدیل شده است و آشفتگی قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی، موجب شده مبنای مشخصی برای تعیین حق الزحمه حسابرسی مالی وجود نداشته باشد و بعضاً قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان منجر به پیشنهادهای ضدونقیضی می‌شود که تناسبی با یکدیگر ندارد. با مقایسه حق‌الزحمه حسابرسی در کشورهای مختلف می‌توان پی برد حق‌الزحمه دریافتی از سوی حسابرسان در ایران مقایسه پذیر با سایر کشورها و مخصوصاً کشورهای پیشرفته نیست (نوشادی و همکاران، ۱۳۹۷).

حق‌الزحمه حسابرسی شامل هرگونه وجهی است که بابت ارائه‌ی خدمات حسابرسی و طبق توافق یا قرارداد به حسابرس یا موسسه‌ی حسابرسی پرداخت می‌شود (علوی طبری و همکاران، ۱۳۹۱). حق‌الزحمه حسابرسی بر اساس بهای تمام‌شده خدمات به‌کاررفته در فرایند حسابرسی به‌علاوه تخمینی از زیان‌های آتی ناشی از مسئولیت حسابرسی در برابر گزارش صادر شده تعیین خواهد شد. اجرای این فرآیند در سه مرحله انجام می‌شود. مرحله اول، ارزیابی حسابرس از وقوع زیان آتی ناشی از قضاوت حسابرسی که در آینده یک ذینفع مثلاً سهامدار متحمل می‌شود. مرحله دوم، به‌کارگیری منابع در اجرای عملیات حسابرسی مثلاً نیروی انسانی تا این‌که منافع نهایی کاهش در ارزش فعلی زیان‌های مورد انتظار آتی ناشی از حسابرسی صورت‌های مالی برابر هزینه نهایی سرمایه‌گذاری اضافی حسابرسی باشد. درنهایت حسابرسی را تعیین می‌کند تا این‌که هزینه حسابرسی را پوشش دهد. در این میان قضاوت حسابرسی نقش مهمی در تعیین قیمت دارد. عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه حسابرسی به دو گروه اصلی تقسیم می‌شوند:

۱. عوامل مربوط به عرضه‌کنندگان خدمات حسابرسی.

۲. عوامل مربوط به متقاضیان حسابرسی (مهرانی، ۱۳۸۹).

مطالعه عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه حسابرسی از نظر تأثیر آن بر کیفیت حسابرسی حائز اهمیت است. کیفیت پایین حسابرسی موجب کاهش اعتماد استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی می‌شود و این امر منجر به ناکامی از دستیابی به اهداف حسابرسی و همچنین موجب کاهش اعتبار فرایند حسابرسی در ابعاد کلان و مانع از تخصیص بهینه سرمایه در بازار بورس اوراق بهادار و افزایش هزینه سرمایه و تأمین مالی می‌شود (رجبی، ۱۳۹۴). اگرچه حق‌الزحمه بالای حسابرسی همیشه بیانگر هزینه حسابرسی با کیفیت بالاتر نیست اما علاوه بر داشتن کیفیت حسابرسی مناسب، مؤسسات حسابرسی هزینه استاندارد را برای انجام کار خود در نظر می‌گیرند که به‌طور طبیعی حق‌الزحمه دریافتی آنان بیشتر از این هزینه‌ها است. (رشیدی باغی و همکاران، ۱۳۹۲). حق‌الزحمه‌های غیرعادی ممکن است به خاطر تلاش‌های حسابرسی غیرعادی و زیاد حسابرسی حاصل‌شده باشد یا اینکه حسابرسی در قیمت‌گذاری خود ویژگی‌های ریسک صاحب‌کار را نیز لحاظ کرده باشد (بزرگ اصل، ۱۳۹۱). امروزه حسابرسان مستقل با فشارهای روزافزون برای کنترل و کاهش حق‌الزحمه‌ی حسابرسی مواجه هستند. این موضوع موجب شده است که حسابرسی و صاحب‌کار برای تسهیل این موضوع به بررسی ارتباط میان حق‌الزحمه و کار حسابرسی بپردازند (پهلوان و همکاران، ۱۳۹۱).

تمرکز بازار حسابرسی

تمرکز بازار حسابرسی به معنای داشتن سهم زیاد یک یا چند مؤسسه حسابرسی از بازار مؤسسه‌های حسابرسی است. در کشورهای توسعه یافته بازارهای حسابرسی در تسلط چهار مؤسسه بزرگ حسابرسی هستند. این موضوع به ایجاد تمرکز در بازار حسابرسی منجر شده است. در سالهای اخیر، سیاست‌گذاران بعضی از کشورهای توسعه یافته درباره آثار بالقوه

تمرکز بازار حسابرسی بر حق الزحمه و کیفیت حسابرسی و در نتیجه، پیامدهای اقتصادی آن ابراز نگرانی کرده‌اند (کردستانی و همکاران، ۱۳۹۷).

هنگامی که شرکت در سطح بالایی از رقابت بازار قرار دارد، مدیریت نمی‌تواند آزادانه فعالیت کند زیرا بازار به‌طور غیرمستقیم به ابزار نظارت شرکت برای کنترل فعالیت‌های مدیریت تبدیل شده است. این امر هزینه‌های نمایندگی را کاهش می‌دهد، بنابراین فعالیت‌های فرصت طلبانه مانند دست‌کاری صورت‌های مالی که اغلب توسط مدیریت انجام می‌شود را می‌توان کاهش داد. در نتیجه مدیریت برای بهبود اثربخشی و کارایی شرکت و افزایش قابلیت اطمینان گزارش‌های مالی تلاش خواهد کرد (چن و همکاران^۱، ۲۰۱۹). برای حسابرسان، وجود سطح رقابت بالا می‌تواند سیگنالی باشد که ریسک تجاری مشتری کم است و مشکلات نمایندگی را کاهش می‌دهد؛ بنابراین، حسابرسان احتمالاً رویه‌های حسابرسی گسترده‌تری را انجام خواهند داد. در نتیجه، حسابرسان ساعات حسابرسی و تلاش حسابرسی را کوتاه می‌کنند و هزینه‌های حسابرسی کمتری از مشتری دریافت می‌کنند (نیسیرینا، ۲۰۲۱). در این راستا فرضیه اول به شرح زیر ارائه می‌شود:

فرضیه اول: تمرکز بازار حسابرسی بر قیمت‌گذاری حسابرسی (حق الزحمه حسابرسی) تأثیر دارد.

تخصص حسابرسی در صنعت

هر مؤسسه حسابرسی دارای صاحب‌کارانی است که پرتفوی آن مؤسسه را شکل می‌دهند. صنعتی که صاحب‌کاران بیشتری (از لحاظ فروش، مجموع دارایی‌ها و غیره) را در پرتفوی مربوط تشکیل می‌دهد، نشان‌دهنده صنعتی است که مؤسسه حسابرسی در آن از تخصص برخوردار است. این رویکرد بیشتر به راهبردهای مؤسسه حسابرسی مربوط است. صنایع صاحب‌کار مؤسسه حسابرسی با بیشترین سهم پرتفوی، نشان‌دهنده صنایعی هستند که مؤسسه‌های حسابرسی دانش پایه‌ای معناداری را در ارتباط با آن صنایع ایجاد کرده‌اند و سهم بزرگ پرتفوی نشان‌دهنده این است که سرمایه‌گذاری معناداری توسط مؤسسه‌های حسابرسی در توسعه فناوری‌های حسابرسی مربوط به آن صنعت صورت گرفته است (مهربانپور و همکاران، ۱۳۹۸).

تخصص صنعت حسابرسی یک دانش صنعتی منحصربه‌فرد است که از خدمات مستمر حسابرسان در همان صنعت ناشی می‌شود (گول^۲، ۲۰۱۲). به‌طور خاص، این تخصص مبتنی بر درک عمیق حسابرسان از ویژگی‌های عملیاتی صنعت و ریسک‌های عملیاتی است که باید با تجربه پرورش داده شود. این تخصص صنعت به حسابرسان کمک می‌کند تا ریسک‌های مالی مشتریان صنعت را بهتر و مؤثرتر شناسایی کنند، به تدوین برنامه‌های حسابرسی مناسب‌تر و اجرای روش‌های حسابرسی مناسب و در نهایت ارائه نظرات حسابرسی معقول کمک کند؛ بنابراین، تخصص حسابرسی به‌طور کلی به معنای کیفیت بالاتر حسابرسی است. زرنی^۳ (۲۰۱۲) نشان داد که تخصص حسابرسان در صنعت می‌تواند منجر به دریافت حق الزحمه حسابرسی بیشتری شود؛ و مشتریان حسابرسی حاضر به پرداخت حق الزحمه بیشتری به این افراد هستند؛ بنابراین فرضیه دوم به شرح زیر ارائه می‌شود:

فرضیه دوم: تخصص حسابرسان در صنعت بر قیمت‌گذاری حسابرسی (حق الزحمه حسابرسی) تأثیر دارد.

¹ Chen et al

² Gul

³ Zerni

تجربه کمیته حسابرسی

مطالعات قبلی نشان دادند که مهارت‌ها و تجارب حرفه‌ای اعضای کمیته در زمینه گزارشگری مالی یک عامل کاملاً آشکار با اثربخشی کمیته حسابرسی است (معینیان و همکاران، ۱۳۹۸). کمیته‌های حسابرسی به عنوان فعالیتهایی هدایت‌کننده می‌توانند ترکیبی از اعضای که در حوزه‌های مهم و گوناگون کاری همچون گزارشگری مالی، حسابرسی، مدیریت صنعتی، مدیریت ریسک و فناوری دارای سوابق و تجربه‌اند باشند (کامیابی و بوژمهرانی، ۱۳۹۵). تجارب پیچیده حسابرسان شامل تجربه آکادمیک، تجربه سیاسی، تجربه حرفه‌ای و تجربه خارج از کشور است (لیو، ۲۰۱۷). برای برآورده کردن مسئولیت‌های اصلی کمیته حسابرسی، همه اعضا بهتر است که تجربه مالی داشته باشند و قادر به فهمیدن موضوع گزارشگری مالی و پیچیدگی‌های حاصل از فعالیت تجاری باشند. داشتن سابقه مالی و حسابداری برای اکثریت اعضای کمیته امر غیرعادی نیست. کمیته‌های حسابرسی علاوه بر داشتن تخصص‌های یادشده، باید به کارگیری از دانش و تجربه کارشناسان صنعتی و دیگر کارشناسان را برای حل و فصل مشکلات منحصر به فرد شرکت‌ها و یا صنایعشان مورد نظر داشته باشند (کامیابی و بوژمهرانی، ۱۳۹۵).

تحقیقات نشان می‌دهد پیشینه تحصیلی سیگنال "کیفیت بالا" را به بازار منتقل می‌کند. زیرا سابقه تحصیلی اغلب به معنای توانایی یادگیری برای کنار آمدن با موقعیت‌های پیچیده تصمیم‌گیری است. تجربه تحصیلی بر فرآیند تصمیم‌گیری افراد تأثیر می‌گذارد و افراد با مدارک تحصیلی پیشرفته تمایل بیشتری به جمع‌آوری اطلاعات دارند (لیو، ۲۰۱۷). همچنین افراد با تجربه انرژی و زمان بیشتری برای فرآیند حسابرسی صرف می‌کنند که در نتیجه منجر به درخواست حق الزحمه بالاتری می‌شود (چنگای و همکاران، ۲۰۲۱). بنابراین فرضیه سوم به شرح زیر ارائه می‌شود:

فرضیه سوم: تجربه کمیته حسابرسی بر قیمت‌گذاری حسابرسی (حق الزحمه حسابرسی) تأثیر دارد.

روش تحقیق

روش پژوهش حاضر آرشیوی و پس رویدادی است؛ بدین معنی که داده‌های مورد نیاز از پایگاه‌های اطلاعاتی مختلف، همانند گزارش‌های سالانه شرکت‌ها و گزارش‌های بورس اوراق بهادار تهران گردآوری شده است. برای آزمون فرضیه‌ها از تجزیه و تحلیل رگرسیون چند متغیره داده‌های ترکیبی (ترکیب داده‌های سری زمانی و مقطع زمانی) استفاده شده است. نمونه پژوهش نیز به روش حذفی از میان آن دسته از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران انتخاب شد که شرایط زیر را داشته باشند:

۱. شرکت قبل از سال ۱۳۹۱ در بورس پذیرفته شده و تا پایان سال ۱۳۹۹ در بورس فعال باشد.
۲. سال مالی شرکت منتهی به ۲۹ اسفند باشد و طی زمان تحقیق تغییر سال مالی نداشته باشد.
۳. فعالیت اصلی شرکت سرمایه‌گذاری، بانکداری، لیزینگ و نهاد مالی نباشد.
۴. اطلاعات مورد نیاز در بخش تعریف متغیرها در دسترس باشد.
۵. شرکت در دوره مورد مطالعه تغییر سال مالی نداده باشد.

متغیرها و مدل تحقیق

متغیر وابسته: در این تحقیق قیمت‌گذاری حسابرسی (حق الزحمه حسابرس) (Audit pricing) می‌باشد که برابر است با لگاریتم طبیعی حسابرسی شرکت.

متغیرهای مستقل عبارت اند از:

۱- تمرکز بازار (Concentration):

که از رابطه زیر محاسبه می شود:

$$\left(\frac{\text{حق الزحمه حسابرسی شرکت}}{\text{جمع کل حق الزحمه حسابرسی در صنعت شرکت}} \right)^2$$

۲- تخصص حسابرس در صنعت (Specialization):

در این پژوهش، برای اندازه گیری تخصص حسابرس از رویکرد سهم از بازار استفاده می شود. برای محاسبه سهم از بازار، رویکرد پالمرز به کار می رود که مطابق با آن، تخصص صنعتی حسابرس متغیری دامی (دووجهی) است. چنانچه سهم بازار (مجموع دارایی های تمام صاحب کاران هر مؤسسه حسابرسی خاص در صنعت خاص تقسیم بر مجموع دارایی های تمام صاحب کاران در صنعت خاص) مؤسسه حسابرسی خاصی از نسبت به دست آمده از رابطه $(\frac{1}{N \text{ audit firms}} * 1/2)$ بیشتر باشد، مؤسسه حسابرسی مذکور متخصص در صنعت محسوب شده و به آن یک اختصاص می یابد؛ در غیر این صورت برای این متغیر صفر در نظر گرفته می شود. در رابطه یادشده، مخرج کسر بیان کننده تعداد مؤسسه های حسابرسی مشغول به کار در صنعتی خاص است. از سویی دیگر، سهم از بازار عبارت است از فروش های رسیدگی شده توسط مؤسسه حسابرسی در صنعتی خاص، بخش بر کل فروش های آن صنعت.

۳- تجربه کمیته حسابرسی (experience):

برابر است با نسبت اعضای کمیته حسابرسی که در زمینه مالی تجربه دارند نسبت به کل اعضای کمیته همچنین تأثیر متغیرهای کنترلی زیر نیز بر این رابطه بررسی شده است:
اهرم مالی (LEV): جمع بدهی ها به جمع دارایی ها.

اندازه حسابرس (BIG): اگر حسابرسی توسط حسابرسان سازمان حسابرسی انجام شده باشد یک و در غیر این صورت صفر.

زیان شرکت (LOSS): اگر شرکت در طی سال مالی زیان گزارش کرده باشد یک و در غیر این صورت صفر.

اظهار نظر حسابرس (OP): اگر اظهار نظر مقبول باشد یک و در غیر این صورت صفر.

بازده سالیانه (RET): بازده سالیانه سهام صاحبکار منهای بازده سالیانه بازار.

مدل آماری فرضیه اول:

$$\text{Audit pricing } i, t = \beta_0 + \beta_1 \text{Concentration } i, t + \beta_2 \text{LEV } i, t + \beta_3 \text{BIG } i, t + \beta_4 \text{LOSS } i, t + \beta_5 \text{OP } i, t + \beta_6 \text{RET } i, t + e_i$$

مدل آماری فرضیه دوم:

$$\text{Audit pricing } i, t = \beta_0 + \beta_1 \text{Specialization } i, t + \beta_2 \text{LEV } i, t + \beta_3 \text{BIG } i, t + \beta_4 \text{LOSS } i, t + \beta_5 \text{OP } i, t + \beta_6 \text{RET } i, t + e_i$$

مدل آماری فرضیه سوم:

$$\text{Audit pricing } i, t = \beta_0 + \beta_1 \text{experience } i, t + \beta_2 \text{LEV } i, t + \beta_3 \text{BIG } i, t + \beta_4 \text{LOSS } i, t + \beta_5 \text{OP } i, t + \beta_6 \text{RET } i, t + e_i$$

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

نتایج آمار توصیفی پژوهش که شمای کلی از وضعیت توزیع داده‌ها را نشان می‌دهد، در جدول زیر نشان داده شده است.

جدول (۱): آمار توصیفی متغیرها

| شاخص‌های پراکندگی | | | شاخص‌های مرکزی | | نام و تعداد متغیرها | |
|-------------------|-------|--------------|----------------|-------|---------------------|----------------------|
| بیشینه | کمینه | انحراف معیار | میانگین | میانه | علامت اختصاری | متغیرها |
| ۸/۰۹ | ۵/۵۴ | ۰/۶۴ | ۶/۷۸ | ۶/۷۱ | Audit pricing | قیمت‌گذاری حسابرسی |
| ۱ | ۰/۰۶ | ۰/۲۴ | ۰/۲۸ | ۰/۱۷ | Concentration | تمرکز بازار |
| ۱ | ۰ | ۰/۴۲ | ۰/۳۶ | ۰ | Specialization | تخصص حسابرسی در صنعت |
| ۱ | ۰ | ۰/۲۷ | ۰/۷۴ | ۰/۶۷ | experience | تجربه حسابرسی |
| ۱/۷۸ | ۰/۰۳ | ۰/۸۳ | ۰/۶۰ | ۰/۶۲ | LEV | اهرم مالی |
| ۱ | ۰ | ۰/۴۲ | ۰/۲۲ | ۰ | BIG | اندازه حسابرسی |
| ۱ | ۰ | ۰/۳۱ | ۰/۱۳ | ۰ | LOSS | زیان شرکت |
| ۱ | ۰ | ۰/۳۱ | ۰/۵۲ | ۱ | OP | اظهار نظر حسابرسی |
| ۲/۰۸ | -۰/۶۰ | ۰/۵۹ | ۰/۲۱ | ۰/۰۸ | RET | بازده سالانه |

آزمون نرمالیت

قبل از برآزش مدل، نرمال بودن متغیر وابسته بررسی می‌شود. شایان ذکر است که نرمال بودن باقیمانده‌های مدل، شرط لازم برای اعتبار رگرسیونی است. فرض صفر و 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.

جدول (۲): آزمون کولموگوروف - اسمیرنوف برای بررسی نرمال بودن متغیر وابسته تحقیق

| مقدار احتمال | مقدار Z کولموگوروف - اسمیرنوف | بیشترین تفاوت | | | پارامترهای نرمال | |
|--------------|-------------------------------|---------------|------|----------|------------------|---------|
| | | منفی | مثبت | قدر مطلق | انحراف معیار | میانگین |
| ۰/۰۰۰ | ۴/۶۶ | -۰/۱۷ | ۰/۲۹ | ۰/۲۹ | ۰/۶۴ | ۶/۷۸ |
| ۰/۲۲۹ | ۰/۶۱ | -۰/۰۲ | ۰/۰۹ | ۰/۰۹ | ۰/۵۳ | ۰/۹۸ |

همان‌طور که در جدول ۲ مشاهده می‌کنیم، سطح معناداری برای متغیر وابسته، برابر ۰/۰۰۰ و کمتر از ۰/۰۰۵ است، بنابراین لازم است قبل از آزمون فرضیه‌ها نرمال‌سازی شود. اما پس از بکارگیری تابع انتقال جانسون، متغیر وابسته با سطح معنی داری بالاتر از ۰/۰۰۵ نرمال شده است و در ادامه از توزیع نرمال شده‌ی متغیر وابسته استفاده می‌شود.

آزمون فرضیه تحقیق

انتخاب مدل

در انتخاب مدل داده‌های ترکیبی با دو حالت کلی روبرو هستیم. در حالت اول عرض از مبدأ برای کلیه شرکت‌ها یکسان است که در این صورت با روش پول و در حالت دوم عرض از مبدأ برای تمام شرکت‌ها متفاوت است که در این حالت روش پانل انتخاب می‌شود. برای شناسایی دو حالت مذکور از آزمون اف-لیمر استفاده می‌کنیم.

جدول (۳): آزمون چاو یا لیمر و آزمون هاسمن

| آماره آزمون | مقدار آماره آزمون | P-Value |
|--------------|-------------------|---------|
| آزمون F لیمر | ۱۹/۲۱ | ۰/۰۰۰ |
| آزمون هاسمن | ۱۸۷/۴۳ | ۰/۰۰۰ |

با توجه به جدول ۳ مقدار احتمال آماره F و آماره کای - دو برای همه مدل‌ها کمتر از ۰/۰۵ هست؛ بنابراین فرض صفر یعنی برابری عرض از مبدأها رد می‌شود، بنابراین استفاده از روش پانل ارجحیت دارد. لذا لازم است برای انتخاب الگوی اثرات ثابت یا اثرات تصادفی آزمون هاسمن انجام شود. نتایج آزمون هاسمن نیز نشان می‌دهد که روش مورد استفاده پانل با اثرات ثابت هست.

جدول (۴): نتایج برآورد فرضیه تحقیق

| متغیر | مقدار ضرایب | t مقدار | مقدار احتمال |
|------------------------------|-------------|----------------|--------------|
| Concentration | -۰/۰۴ | -۴/۳۲ | ۰/۰۰۰ |
| Specialization | ۰/۲۱ | ۸/۶۵ | ۰/۰۰۰ |
| experience | ۰/۰۰۳ | ۰/۶۰۹ | ۰/۳۴۵ |
| LEV | -۰/۰۴ | -۲/۳۴ | ۰/۰۲۱ |
| BIG | ۰/۰۹ | ۵/۰۰۲ | ۰/۰۰۰ |
| LOSS | ۰/۱۷ | ۱/۴۱ | ۰/۰۸۷ |
| OP | ۰/۰۰۶ | ۰/۹۱ | ۰/۲۶۵ |
| RET | ۰/۰۷۱ | ۱۱/۲۵ | ۰/۰۰۰ |
| C (مقدار ثابت) | ۰/۴۳ | ۱/۵۴ | ۰/۱۰۲ |
| F مقدار | ۸/۰۹ | F مقدار احتمال | ۰/۰۰۰ |
| ضریب تعیین (R ²) | ۰/۷۸۲۱ | دوربین | ۲/۱۶ |
| ضریب تعیین تعدیل شده | ۰/۷۳۰۵ | واتسون | |

در بررسی معنی‌دار بودن کلی مدل، با توجه به این که مقدار احتمال (P-VALUE) آماره F از ۰/۰۵ کوچک‌تر می‌باشد (۰/۰۰۰۰) با اطمینان ۹۵٪ معنی‌دار بودن کلی مدل تأیید می‌شود؛ بر اساس نتایج ارائه شده در جدول ۴، سطح معنی‌داری آماره t مربوط به متغیر تمرکز بازار حسابرسی کوچک‌تر از ۰/۰۵ بوده (۰/۰۰۰) یعنی معنی‌دار است، ضریب آن (۰/۰۴) منفی می‌باشد و مقدار آماره t برای آن برابر با -۴/۳۲ می‌باشد این مقدار آماره t در ناحیه رد فرض صفر قرار می‌گیرد؛ بنابراین می‌توان گفت تمرکز بازار حسابرسی تأثیر منفی و معنی‌داری بر قیمت‌گذاری حسابرسی دارد. همچنین سطح معنی‌داری آماره t مربوط به متغیر تخصص حسابرسی در صنعت کوچک‌تر از ۰/۰۵ بوده (۰/۰۰۰) یعنی معنی‌دار است، ضریب آن (۰/۲۱) مثبت می‌باشد و مقدار آماره t برای آن برابر با ۸/۶۵ می‌باشد این مقدار آماره t در ناحیه رد فرض صفر قرار می‌گیرد؛ بنابراین می‌توان گفت تخصص حسابرسی در صنعت تأثیر منفی و معنی‌داری بر قیمت‌گذاری حسابرسی دارد. اما سطح معنی‌داری آماره t مربوط به متغیر تجربه کمیته حسابرسی بزرگتر از ۰/۰۵ بوده (۰/۳۴۵) یعنی بی‌معنی

است، ضریب آن ($0/003$) مثبت می‌باشد و مقدار آماره t برای آن برابر با $0/609$ می‌باشد این مقدار آماره t در ناحیه رد فرض صفر قرار نمی‌گیرد؛ بنابراین می‌توان گفت تجربه کمیته حسابرسی بر قیمت‌گذاری حسابرسی تأثیر گذار نیست.

نتیجه‌گیری و پیشنهادات

مطالعه عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی از نظر تأثیر آن بر کیفیت حسابرسی، حائز اهمیت است. حق الزحمه حسابرسی در برنامه‌ریزی و اجرای مناسب و با کیفیت کار حسابرسی مالی مؤثر است؛ بنابراین فشار حق الزحمه حسابرسی با کاهش کیفیت حسابرسی همراه است. بعد از مطالعه سیمونیک (۱۹۸۰) در مورد تعیین مدل عوامل مؤثر بر حق بسیاری از محققان به مطالعه دیگر عوامل تعیین‌کننده حق الزحمه حسابرسی پرداختند. در این تحقیق به بررسی سه عوامل مؤثر بر حق الزحمه تأثیر تمرکز بازار حسابرسی، تخصص حسابرس در صنعت و تجربه کمیته حسابرسی بر اساس داده‌های ۱۵۲ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی ۱۳۹۱-۱۳۹۹ پرداخته شد.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه پژوهش اول نشان داد تمرکز بازار حسابرسی تأثیر منفی و معنی‌داری بر قیمت‌گذاری حسابرسی دارد. مطابق با این نتیجه می‌توان گفت تمرکز بازار حسابرسی در ایران موجب صرفه‌جویی ناشی از مقیاس و نیاز رقابت شدید در بین دیگر مؤسسه‌های حسابرسی می‌شود و در نتیجه، حق الزحمه حسابرسی کاهش می‌یابد. همچنین با افزایش تمرکز بازار حسابرسان احتمالاً رویه‌های حسابرسی گسترده‌تری را انجام خواهند داد. در نتیجه، حسابرسان ساعات حسابرسی و تلاش حسابرسی را کوتاه می‌کنند و هزینه‌های حسابرسی کمتری از مشتری دریافت می‌کنند. این نتیجه مطابق با یافته‌های نیرینا، (۲۰۲۱) و کردستانی و همکاران (۱۳۹۷) می‌باشد.

نتایج آزمون فرضیه پژوهش دوم نشان داد تخصص حسابرس در صنعت تأثیر مثبت و معنی‌داری بر قیمت‌گذاری حسابرسی دارد. حسابرسان متخصص صنعت عموماً وقت و انرژی بیشتری برای کار حسابرسی انجام می‌دهند و به دلیل اعتبار خود و همچنین اینکه مورد درخواست صاحبکاران هستند حق الزحمه بیشتری درخواست می‌کنند. همچنین صاحبکاران به نتایج کار آنها اعتماد بیشتری دارند. این نتیجه در راستای نتایج میاه (۲۰۱۹)، بایی و همکاران (۲۰۱۸) و لیو (۲۰۱۷) می‌باشد.

نتایج آزمون فرضیه پژوهش سوم نشان داد تجربه کمیته حسابرسی تأثیر معنی‌داری بر قیمت‌گذاری حسابرسی ندارد. اگرچه مطابق با مبانی نظری پیش‌بینی می‌شد که حسابرسان با تجربه بالاتر، حق الزحمه بالاتری دریافت کنند؛ اما احتمال به دلیل اینکه امروزه اکثر مؤسسات حسابرسی، تحصیلات را به عنوان یکی از پیش‌شرط‌های استخدام در نظر گرفته‌اند و از این نظر تفاوتی میان آنها وجود ندارد؛ می‌توان گفت تأثیر معنی‌داری بر حق الزحمه ایجاد نکرده است. این نتیجه در تضاد با یافته‌های مطالعات جورج و همکاران (۲۰۲۱) می‌باشد.

پیشنهادات بر گرفته از نتایج تحقیق و پیشنهاد به محققان آتی

پیشنهاد می‌شود که استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی شاخص تخصص حسابرس در صنعت را مورد توجه داشته باشند چراکه می‌تواند بیانگر کیفیت حسابرسی بالایی باشد که در نتیجه افزایش حق الزحمه حسابرسی به دست آمده است. همچنین با توجه به اینکه تشدید رقابت در بازار حسابرسی ایران استقلال مؤسسه‌های حسابرسی خصوصی را تهدید می‌کند، پیشنهاد می‌شود که استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسی، در بررسی صورتهای مالی شرکتها این موضوع را مد نظر قرار دهند چرا که می‌تواند علامتی از پایین بودن کیفیت حسابرسی آنها به دلیل قیمت گذاری پایین تر آنها و عدم توجه کامل به رویه های حسابرسی در انجام کار باشد. به مراجع ذیصلاح مانند جامعه حسابداران رسمی ایران نیز

پیشنهاد می شود که در این زمینه برنامه هایی را برای پایش مستمر و نظارت مبنای بر افزایش تمرکز در بازار حسابرسی تدوین و عملیاتی کنند.

در انتها پیشنهاد می شود که تحقیقات آتی رابطه بین حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی تحت رقابت بازار حسابرسی و همچنین بازار رقابت محصول را مورد بررسی قرار دهند. به علاوه تمرکز جغرافیایی حسابرسی می تواند به عنوان یکی از عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی، مورد توجه محققان در بررسی رابطه آن با حق الزحمه حسابرسی در بازارهای حسابرسی متمرکز قرار گیرد.

منابع

- ✓ بزرگ اصل، موسی، (۱۳۸۸)، پیرامون حق الزحمه حسابرسی مستقل، مجله حسابداری، دوره ۲۴، شماره ۲۱۰، صص ۳-۳۰.
- ✓ پهلوان، زهرا، داروغه حضرتی، فاطمه، (۱۳۹۱)، رابطه بین کیفیت گزارش حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه حسابداری مدیریت، شماره ۱۴، صص ۱۳-۲۴.
- ✓ رجبی، روح الله، قربانی، محمود، شعبانی، کیوان، (۱۳۹۴)، رابطه هزینه حسابرسی مستقل با کیفیت سود و استقلال هیئت مدیره در بازار بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه دانش حسابرسی، سال ۱۵، شماره ۵۹، صص ۱۰۹-۱۲۶.
- ✓ رشیدی باغی، محسن، (۱۳۹۲)، تأثیر کیفیت حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی شرکت ها، دانش حسابداری مالی، شماره ۱، صص ۹۲-۱۱۴.
- ✓ رشیدی، محسن، (۱۴۰۰)، بررسی رقابت بازار، چسبندگی حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی، دانش حسابداری، دوره ۸، شماره ۲، صص ۱۷۳-۱۹۳.
- ✓ علوی طبری، سیدحسین، رباط میلی، مژگان، یوسفی اصل، فرزانه، (۱۳۹۱)، رابطه نظام راهبری و حق الزحمه حسابرسی مستقل شرکت ها، دانش حسابداری، دوره ۲، شماره ۵، صص ۷۵-۱۰۱.
- ✓ کامیابی، یحیی، بوژمهرانی، احسان، (۱۳۹۵)، ویژگی های کمیته حسابرسی، کیفیت افشا و نسبت اعضای غیرموظف هیئت مدیره، پژوهش های تجربی حسابداری، سال ۶، شماره ۳۲، صص ۱۹۱-۲۱۷.
- ✓ کردستانی، غلامرضا، رضازاده، جواد، کاظمی علوم، مهدی، (۱۳۹۷)، بررسی تأثیر تمرکز بازار حسابرسی بر حق الزحمه و کیفیت حسابرسی، پژوهش های حسابداری مالی، دوره ۱۰، شماره ۲، صص ۶۵-۸۴.
- ✓ لاری دشت بیاض، یونش، اورادی، جواد، (۱۳۹۵)، در بررسی ویژگی های کمیته حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی، شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران، پژوهش های تجربی حسابداری، سال ۶، شماره ۲۲، صص ۶۹-۹۴.
- ✓ معینیان، حسن، حیدریان، محسن، (۱۳۹۸)، حسابرسی کمیته اعضای مالی تخصص و تجربه نقش بر کیفیت سود، رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری، سال ۳، شماره ۲۳، صص ۱۰۰-۱۱۷.
- ✓ مهرانی، ساسان، جمشیدی، کوروش، (۱۳۸۹)، عوامل مؤثر بر تعیین حق الزحمه حسابرسی، فصلنامه حسابداری رسمی، شماره ۱۴، صص ۶۰-۷۷.
- ✓ مهربان پور، محمدرضا، دانا، محمدمهدی، بنافی، محمد، (۱۳۹۸)، بررسی نقش تعدیلی تخصص حسابرسی بر رابطه بین معاملات با اشخاص وابسته و کارایی سرمایه گذاری، پژوهش های تجربی حسابداری، دوره ۹، شماره ۳، صص ۵۵-۷۷.
- ✓ نوشادی، میثم، خدادادی، ولی، واعظ، علی، حسین زاده، علی حسین، (۱۳۹۷)، تدوین مدل حق الزحمه خدمات حسابرسی، پیشرفت های حسابداری، دوره ۱۰، شماره ۲، صص ۲۸۳-۳۱۸.
- ✓ Bae, G., Seung Uk Choi., Jae Eun Lee (2018) Auditor Industry Specialization and Audit Pricing and Effort, Auditing A Journal of Practice & Theory 38(1) DOI:10.2308/ajpt-52039.

- ✓ Chen, L, X., & Zhou, H. (2019). Product market competition and audit fees: evidence from an emerging market. *Asian Review of Accounting*.
- ✓ Chengai, L., Lin Pan , and Meilan Chen (2021) The Overseas Experience of Audit Committee and Audit Fees: Empirical Evidence from China, <https://doi.org/10.1155/2021/5454418>.
- ✓ George Drogalas & Michail Nerantzidis & Dimitrios Mitskinis & Ioannis Tampakoudis, 2021. "The relationship between audit fees and audit committee characteristics: evidence from the Athens Stock Exchange," *International Journal of Disclosure and Governance*, Palgrave Macmillan, vol. 18(1), pages 24-41, March.
- ✓ Gul, F.A., Ma, M. and Lai, K. (2012) *Auditing Multiple Public Clients, PartnerClient Tenure and Audit Quality*. Social Science Electronic Publishing, Rochester.
- ✓ Liu , S (2017) An Empirical Study: Auditors' Characteristics and Audit Fee, *Open Journal of Accounting*, 2017, 6, 52-70, DOI: 10.4236/ojacct.2017.62005.
- ✓ Miah, M (2019) Audit Fee Premium for Industry Specialization: A Developed Country Perspective, *Journal of Accounting Business and Management (JABM)* 26(2):1
- ✓ Meiryani, M (2021) The Effect of Audit Service Market Concentration and Power Market of Public Accountant Office on Audit Fee, *ICEBT 2021: 2021 5th International Conference on E-Education, E-Business and E-Technology* June 2021 Pages 99–105.
- ✓ Nisrina, N (2021) PRODUCT MARKET COMPETITION AND AUDIT FEES: AUDITOR INDUSTRY SPECIALIZATION AS A MODERATING VARIABLE, *Jurnal Dinamika Akuntansi dan Bisnis* Vol. 8(1), 2021, pp 91-104.
- ✓ Simunic, D.A. (1980) The Pricing of Audit Services: Theory and Evidence. *Journal of Accounting Research*, 18, 161-190. <https://doi.org/10.2307/2490397>.
- ✓ Wang, H (2020) Research on the relationship between audit fees and audit quality under audit market competition based on modified Jones model, : 2020 2nd International Conference on Economic Management and Model Engineering (ICEMME)
- ✓ Zerni, M. (2012) Audit Partner Specialization and Audit Fees: Some Evidence from Sweden. *Contemporary Accounting Research*, 29, 312-340.