

مجله پژوهش‌های حسابداری مالی
سال دوم، شماره دوم، شماره پیاپی (۴)، تابستان ۱۳۸۹
تاریخ وصول: ۱۳۸۸/۱۲/۲
تاریخ پذیرش: ۱۳۸۹/۴/۸
صص ۱۳۲-۱۱۱

آزمون عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی صورت‌های مالی

محمد رضا نیک بخت*، محسن تنانی^۱**
*استادیار دانشکده مدیریت دانشگاه تهران
**دانشجوی دوره دکتری حسابداری دانشگاه تهران

چکیده

پاسخگویی به عموم، لازمه عملی کردن فرایند دموکراسی است، اما یکی از ابزارهای اصلی پاسخگویی در عرصه فعالیت‌های اقتصادی، حسابرسی و حسابدهی است. در واقع، حسابرسی و حسابدهی در بعد نظارتی هر سیستمی جای دارد و به شکلی گسترده از بالاترین سطح اداره کشور تا کوچکترین واحد تجاری، کاربرد دارد، زیرا هر سیستمی برای اینکه دوام داشته باشد، به نظارت و بازخورد نیاز دارد، اما به رغم وسعت کارهای حسابرسی - با توجه به ضرورت آن - تعیین حق الزحمه این خدمت در کشور ما بر یک مدل علمی استوار نیست و بر یک مبنای منطقی و قابل دفاع نمی‌توان گفت این کار با توجه به ویژگی‌های واحد مورد رسیدگی، با چه هزینه‌ای انجام شدنی است. در همین راستا، تحقیق حاضر به آزمون عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی پرداخته است. برای این منظور، اطلاعات مورد نیاز از صورت‌های مالی شرکت‌ها و نیز از طریق مصاحبه با مسئولان آنها برای پنج سال متوالی (۸۶ - ۸۲) جمع‌آوری گردید و پس از مرتب‌سازی، ارتباط آنها با حق الزحمه حسابرسی آزمون شد. روش آماری در این تحقیق، تحلیل همبستگی از طریق روش تخمین داده‌های تلفیقی (پانل) بوده و آزمون‌ها با استفاده از نرم افزار Eviews صورت گرفته است. یافته‌های این تحقیق نشان داد متغیرهای حجم عملیات (اندازه) شرکت، پیچیدگی عملیات شرکت، نوع مؤسسه حسابرسی و تورم ارتباط معنی‌داری با حق الزحمه حسابرسی دارند، ولی متغیرهای

ریسک حسابرسی و تحصیلات و تجربه مسؤول تهیه کننده صورت‌های مالی، با متغیر وابسته (حق‌الزحمه حسابرسی) فاقد ارتباط آماری بودند.

واژه‌های کلیدی: حق‌الزحمه حسابرسی، ریسک حسابرسی، مؤسسات بزرگ حسابرسی، تورم.

مقدمه

در سال‌های اخیر و پس از تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران در کشور ما بیشتر دیده می‌شود، زیرا پس از تشکیل جامعه، انحصار بازار کار حسابرسی شکسته شده و رقابت شدیدی بین حسابران شکل گرفته است؛ رویدادی که مدت‌ها قبل در اغلب کشورهای پیشرفته اتفاق افتاده است. از اوایل سال‌های دهه ۷۰ میلادی تا اوایل سال ۲۰۰۰ میلادی، تمرکز اکثر مؤسسات حسابرسی بر رشد خود بوده است تا بر ارزش‌های حرفه‌ای (زف، [۵۷]). شرکای مؤسسات حسابرسی برای یافتن مشتریان جدید، حفظ مشتریان موجود و خدمات مشاوره، تحت فشار زیادی قرار گرفته‌اند و عدم تحقق این نوع اهداف توسعه‌ای در مؤسسات حسابرسی، عواقب بدی، از جمله برکناری از کار را برای آنان در پی داشته است. به عبارت دیگر، می‌توان گفت در بیست سال اخیر، حرفه حسابرسی تغییرات سریع و درخور توجهی داشته است. کاهش مقررات در بازار کار حسابرسی، به مؤسسات حسابرسی اجازه داد بیشتر اهداف اقتصادی را دنبال کنند و در جستجوی رشد درآمد خود و کاهش هزینه‌ها در هر کار حسابرسی باشند (هیلی و پالپو، [۲۷] - چنسی، جتر و شاو، [۱۰]).

در چنین وضعیتی، حسابرسی موفق است که بتواند با توجه به ویژگی‌های واحد مورد رسیدگی، بهترین برآورد را از حق‌الزحمه خود داشته باشد تا ضمن حفظ کیفیت کار، آن را با حداقل هزینه انجام دهد. میزان حق‌الزحمه پرداختی به حسابرس از دو طریق می‌تواند بر کیفیت کار حسابرسی اثر بگذارد:

قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی، یکی از موضوع‌های مورد علاقه بسیاری از محققان حسابرسی است و تاکنون مطالعات زیادی در این زمینه انجام شده است که به برخی از آنها در بخش پیشینه تحقیق اشاره شده است. اگرچه روش تحقیق مورد استفاده در این مطالعات تا حدودی با یکدیگر متفاوت است، ولی اکثر آنها یک هدف عمده را دنبال می‌کنند و آن تشخیص عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه حسابرسی است. آگاهی از این عوامل هم برای صاحبکار و هم برای حسابرس مفید است. برای بسیاری از صاحبکاران، هزینه حسابرسی رقمی درخور توجه است. اگرچه ممکن است در شرکت‌های بزرگ با حجم فروش و نقدینگی بالا یا برخی شرکت‌های دولتی، توانایی پرداخت این هزینه به راحتی میسر باشد، ولی اکثر شرکت‌های تجاری کوچک یا آنهایی که از وضعیت مالی مناسبی برخوردار نیستند، رقم هزینه می‌تواند بسیار بااهمیت و سنگین باشد؛ هزینه‌ای که ناگزیرند آن را پرداخت کنند. در نتیجه، از منظر صاحبکار، با شناخت عوامل مؤثر بر میزان حق‌الزحمه حسابرسی، هم با مذاکره و چانه زنی بر سر آنها و هم با کنترل این عوامل در داخل سازمان، می‌توان موجبات کاهش چنین هزینه‌ای را فراهم آورد و تحمل آن را آسانتر نمود.

حسابران نیز با دانستن این عوامل می‌توانند خدمات خود را به شکل مناسبی قیمت‌گذاری کنند (گیست، [۲۵]). اهمیت این موضوع، به خصوص

ضرورت موضوع تحقیق

درک نحوه تعیین حق الزحمه حسابرسی هم برای حساب‌برسان، هم صاحبکاران آن‌ها و هم اشخاصی که سیاست‌گذاری و قانونمندی را دنبال می‌کنند، اهمیت دارد. ایجاد مدل‌هایی که حق الزحمه حسابرسی را به شکل مناسبی تعیین می‌کنند (مثل مدل سایمونیک^۱ که در آن حق الزحمه تابعی از هزینه حسابرسی - ساعات کارکرد ضربدر نرخ شارژها- و صرف ریسکی است که حساب‌برس به خاطر خطر طرح دعاوی دادگاهی و زیان‌های آتی احتمالی صاحبکار در نظر می‌گیرد)، یکی از بهترین ابزارهایی است که می‌تواند به تحلیل بازار کار حسابرسی و تداوم فعالیت در شرایط رقابتی کمک کند.

همچنین صحنه جهانی به واسطه پیشرفت فناوری، دنیای کوچک و فشرده ای را پی ریزی نموده است. بی شک، انقلاب صنعتی، تأثیر بسزایی در نحوه زندگی و کار داشته است. دنیای تجاری و حرفه ای امروز دستخوش تحولات بسیاری گردیده است. جهانی شدن نه تنها به تجارت، بلکه به حرفه‌های مختلف نیز تسری یافته است. این بدان معناست که تقاضا برای دقت نظر بیشتر نسبت به نتیجه کارهای حرفه‌ای و میزان هزینه آن‌ها افزایش یافته است و دیگر نمی‌توان به سیستم‌ها و روش‌های سنتی اتکا نمود.

حرفه حسابرسی نیز از این امر مستثنا نشده و قادر نبوده است همقدم با محیط خود که به سرعت در حال تغییر است، گام بردارد. طی سال‌های گذشته، با افزایش رقابت بین مؤسسات حسابرسی، این حرفه دستخوش تحولات زیادی گردیده است. در دهه

اول، هرچه حق الزحمه بیشتری برای حساب‌برس در نظر گرفته شود، تلاش وی نیز بیشتر می‌گردد و کیفیت کار را بالا می‌برد، ولی در این صورت، حساب‌برسان از نظر مالی به مشتریان خود وابسته می‌شوند و در نتیجه، به خاطر نگرانی از دست دادن کار، ممکن است روش‌های حسابرسی را به شکل مناسبی انجام ندهند که البته این کار می‌تواند بعدها عواقب مالی بدی برای آنان به همراه داشته باشد (سایمونیک، [۴۹] - دی آنجلو، [۱۵]).

شایان توجه است که این رویکرد به حسابرسی، مطابق با نظر دمسکی و سویرینگا [۱۷] است؛ رویکردی که در آن حسابرسی مستقل زیرمجموعه ای از سیستم گزارشگری مالی سازمان تلقی می‌شود. در این منظر، خدمات حسابرسی یک کالای مطلوب اقتصادی برای صاحبکار محسوب می‌گردد. در نتیجه حق الزحمه حسابرسی برای صاحبکار، تابعی از اصل هزینه و منفعت است و این خدمت همانند هر کالای تجاری تا جایی مطلوبیت دارد که منافع آن بر هزینه‌ها فزونی داشته باشد.

اگرچه طبق رویکرد فوق، صاحبکار به خاطر ایفای تعهد قانونی خود در قبال استفاده کنندگان صورت‌های مالی (سهامداران، اعتباردهندگان و ...) ناگزیر از حسابرسی است، ولی تعیین عوامل مؤثر بر هزینه حسابرسی به صاحبکار کمک می‌کند منافع این خدمت را بهتر درک کند و بداند این هزینه را به خاطر چه چیزی متحمل می‌شود. بدیهی است آگاهی از این مساله، موجب تسریع و تسهیل کار حسابرسی شده و به دلیل مشارکت صاحبکار، حسابرسی با کیفیت بالاتری انجام خواهد گرفت.

اهداف این تحقیق، سهم شدن در ادبیات بین‌المللی حسابداری از طریق بررسی عوامل مؤثر بر میزان حق الزحمه حسابداری مالی در ایران است؛ ضمن اینکه به نظر نگارندگان، آشفتگی‌های خاصی در بازار کار حسابداری ایران دیده می‌شود؛ هیچ مبنای مشخصی برای تعیین حق الزحمه حسابداری وجود ندارد و بعضاً قضاوت‌های حسابرسان منجر به پیشنهادهای ضد و نقیضی می‌گردد که تناسبی با یکدیگر ندارد.

مبانی تئوری تحقیق

به طور کلی، سه فرضیه عمده برای نیاز به حسابداری مطرح است (لم، [۳۲]). که عبارتند از: فرضیه نمایندگی^۱، فرضیه اعتمادسازی^۲، فرضیه اعتباربخشی^۳.

۱- فرضیه نمایندگی

این فرضیه، به نقشی که حسابداری در کاهش مسائل و خطرات نادیده گرفتن اصول اخلاقی ایفا می‌کند، اشاره دارد. طبق فرضیه نمایندگی، حسابرسان در چارچوب روابط بین نماینده - مالک^۴ بخش لاینفک سازوکاری قراردادی است که برای کنترل و نظارت بر هزینه‌های نمایندگی مدیر ایجاد می‌شود. به گفته جنسن و مک لینگ [۲۸] هنگامی که نماینده (مدیر) نسبت به مالک، از اطلاعات بیشتری راجع به عملیات داخلی شرکت برخوردار است، با فرض اینکه مدیر به دنبال منافع شخصی خود است، بیشتر از حد مطلوب از منابع شرکت استفاده کرده، برای انتقال ثروت از مالکان به نفع خود تلاش می‌کند.

۱۹۸۰ میلادی، انجمن حسابداران مستقل آمریکا ممنوعیت‌های خود برای تبلیغات را تعدیل کرد و نیاز به خدمات حسابداری در شرکت‌هایی که در نتیجه ترکیب تجاری به وجود می‌آمدند، موجب شد که ادغام مؤسسات حسابداری و به دنبال آن کاهش تعداد این مؤسسات، متوقف گردد (پالمر، [۴۰]). بحران اقتصادی سال‌های ۸۲-۱۹۸۱، رقابت جهانی رو به افزایش و رکود اقتصادی، فشارهای مضاعفی بود که صاحبکاران را به رابطه خدمات حسابداری و حق الزحمه حسابداری حساس کرد.

با رشد رقابت در حرفه، مؤسسات حسابداری ضرورت ارائه خدمات با کیفیت هر چه بهتر و بهای کمتر به بازار را بیشتر دریافته‌اند. مؤسسات حسابداری برای رقابت بر پایه ای به غیر از کیفیت و متفاوت کردن خدمات، به دنبال بهینه نمودن حق الزحمه خود و بهترین پیشنهاد 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 تاثیرگذار بر حق الزحمه حسابداری می‌تواند بسیار مفید باشد.

از سوی دیگر، در زمینه قیمت‌گذاری خدمات حسابداری در بسیاری از کشورهای پیشرفته و حتی در حال توسعه (از جمله آمریکا، انگلستان، استرالیا، فرانسه، نیوزلند، فنلاند، کانادا، ژاپن، هند، بنگلادش، تایوان، سنگاپور، امارات و کویت) تحقیقات زیادی انجام شده، ولی تاکنون تعداد محدودی پژوهش، عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابداری را در ایران جستجو کرده‌اند. به عبارت دیگر، اکثر این تحقیقات در کشورهای پیشرفته و بازارهای بزرگ انجام شده و کشوری در حال توسعه مثل ایران، سهم بسیار کوچکی در این میان دارد. بنابراین، یکی دیگر از

1 - Agency hypothesis
2- Signaling hypothesis
3 - Insurance hypothesis
4- Agent - Principal

بنابراین، سرمایه‌گذارانی که از رفتار عقلایی برخوردارند، چنین رفتارهایی را در قیمت گذاری اوراق بهادار شرکت لحاظ خواهند کرد و مبلغ کمتری را برای آن اوراق بهادار می‌پردازند؛ حتی به عنوان آخرین گزینه ممکن است سرمایه خود را از شرکت خارج نمایند. در نتیجه، سرمایه‌گذاران برای اجتناب از چنین پیشامدهایی سعی می‌کنند، سازوکارهایی را برقرار سازند که بر رفتارها و انگیزه‌های فرصت طلبانه نظارت و کنترل داشته باشد. وجود حسابرس مستقل، یکی از این سازوکارهاست.

بنابراین، سرمایه‌گذار سعی می‌کند حسابرس معتبری را برگزیند تا به بازار سرمایه نشان دهد که عملیات شرکت شفاف و مناسب است. سرمایه‌گذاران بالقوه نیز برای تصمیمات سرمایه‌گذاری خود از این علایم^۱ استفاده می‌کنند. بر این فرضیه، انتقاداتی مشابه با فرضیه نمایندگی وارد است.

توجیه این فرضیه در مورد نحوه قیمت گذاری خدمات حسابرسی بدین صورت است که مؤسسات حسابرسی بزرگ و معتبر از صاحبکاران خود حق الزحمه بالاتری را طلب می‌کنند، زیرا چنین مؤسساتی از کیفیت و اعتبار بالایی نزد سرمایه‌گذاران و جامعه برخوردارند و در نتیجه شفافیت و عملکرد مناسبتری را برای شرکت به ارمغان می‌آورند.

۳- فرضیه اعتباربخشی

بر اساس این فرضیه که نسبت به دو فرضیه قبلی، کمتر مورد توجه محققان و تئوری پردازان قرار گرفته است، ممکن است حرفه حسابرسی مدعی باشد در اعتبار بخشی به نتایج و صورت‌های مالی هیچ مسؤولیتی ندارد ولی در طرف دیگر، سرمایه‌گذاران معتقدند در صورتی که در نتیجه استفاده از صورت‌های مالی گمراه کننده به آنها زیان وارد شود، حسابرسان باید توان آن را پردازند و زیان آنها را جبران کنند. بنابراین، ممکن است در مواردی که به سرمایه‌گذاران زیان وارد می‌شود، حسابرسان مورد بازخواست قرار گیرند. در نتیجه، حسابرسان باید در قیمت گذاری خدمات خود این ریسک را لحاظ کنند و هرچه نتایج عملیات شرکتی ضعیف تر باشد (سوددهی پایین یا زیان ده بودن) این ریسک افزایش

بنابراین، سرمایه‌گذارانی که از رفتار عقلایی برخوردارند، چنین رفتارهایی را در قیمت گذاری اوراق بهادار شرکت لحاظ خواهند کرد و مبلغ کمتری را برای آن اوراق بهادار می‌پردازند؛ حتی به عنوان آخرین گزینه ممکن است سرمایه خود را از شرکت خارج نمایند. در نتیجه، سرمایه‌گذاران برای اجتناب از چنین پیشامدهایی سعی می‌کنند، سازوکارهایی را برقرار سازند که بر رفتارها و انگیزه‌های فرصت طلبانه نظارت و کنترل داشته باشد. وجود حسابرس مستقل، یکی از این سازوکارهاست.

بدین ترتیب، در فرضیه نمایندگی، نقش حسابرس کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و خطرات زیرپا گذاشتن اصول اخلاقی است. بدون وجود حسابرس، ممکن است صورت‌های مالی جانبدارانه و نادرست ارائه شوند. البته، نواقص و انتقاداتی هم بر این تئوری وارد شده است که در اینجا به آنها پرداخته نمی‌شود.

بر اساس این تئوری، در سازمان‌هایی که عدم تقارن اطلاعاتی بالاتر است، حسابرس نیازمند کار و تلاش بیشتری است. به گفته والاس [۵۵] نزدیکترین مفهوم به عدم تقارن اطلاعاتی، واژه "پیچیدگی" است که بیشترین معیاری که محققان برای سنجش آن به کار برده اند، تعداد شرکت‌های فرعی واحد مورد رسیدگی است. استاندارد حسابرسی ۵۳ آمریکا [۵۴] تصریح می‌کند: "سازمانی که بدون نظارت کافی بر عملیات آن و به صورت غیرمتمرکز اداره می‌شود، ریسک بسیار بالایی را خواهد داشت". در واقع، خطر نادیده گرفتن اصول اخلاقی بیشتر در بخش‌های غیرمتمرکز دیده می‌شود.

۲- فرضیه اعتمادسازی

بر اساس این فرضیه، حسابرس به کاهش تصمیمات نادرست در بازار سرمایه کمک می‌کند و

یافته، حق الزحمه حسابرسی نیز به تبع آن افزایش می‌یابد.

در عمل، یک یا ترکیبی از این فرضیات متناسب با شرایط فرهنگی و محیط قانونی و قضایی به کار می‌رود و در یک کشور ممکن است یکی از آنها نسبت به بقیه، توجیه بهتری را ارائه نماید.

شایان توجه است که در این تحقیق، حسابرسی از دید فرضیه اول (فرضیه نمایندگی) مطرح است. بر این اساس، خدمات حسابرسی همانند کالا برای صاحبکار است و تابع اصل هزینه و منفعت است. بنابراین، صاحبکار تا جایی این خدمات را طلب می‌کند که منافع آن از هزینه‌های مربوط بیشتر باشد. اما طبق فرضیه نمایندگی، منافع حسابرسی، ادای مسئولیت پاسخگویی مدیر است و بنابراین، یک مدیر به اندازه‌ای که خود را در قبال مسئولیت خویش پاسخگو می‌بیند (یا اجبار به پاسخگویی دارد) حاضر است برای خدمات حسابرسی هزینه کند.

این جنبه که همان جنبه تقاضا^۱ برای خدمات حسابرسی است، کمتر مورد توجه قرار گرفته است و اغلب محققانی که در زمینه حق الزحمه حسابرسی پژوهش کرده‌اند، از جنبه عرضه^۲ خدمات حسابرسی آن را بررسی نموده‌اند. به نظر می‌رسد یکی از دلایل، مشکل بودن سنجش و کمی کردن مسئولیت پاسخگویی مدیر است. سایمونیک [۴۸] نیز که از جنبه عرضه خدمات حسابرسی، قیمت گذاری آنها را بررسی نموده است، علت کار خود را همین مسأله دانسته و معتقد است اینکه چه عواملی موجب ایجاد منافع برای صاحبکار می‌گردد، سؤالی است که تاکنون به آن پاسخ داده نشده است.

علاوه بر وی، غالب محققان دیگر نیز از جنبه عرضه خدمات حسابرسی به موضوع پرداخته‌اند (هی و دیگران، [۲۶]). بنابراین، در این تحقیق نیز از این دیدگاه استفاده شده است. از جمله مفروضات این دیدگاه، وجود بازار رقابتی برای خدمات حسابرسی و یکسان بودن کیفیت آن برای صاحبکاران مختلف است که در نتیجه این تحقیق، با فرض وجود این مفروضات در بازار حسابرسی ایران انجام خواهد شد.

از سوی دیگر، هی و سایرین [۲۶] تصریح می‌کنند که تقاضا برای خدمات حسابرسی مستقل متأثر از اهداف سهامداران شرکت است. به طور کلی، تقاضا برای خدمات حسابرسی مستقل، متأثر از دو عامل است: (۱) مجموعه خطراتی که سازمان و سهامداران آن را تهدید می‌کند؛ (۲) مجموعه مکانیسم‌های کنترلی که برای مقابله با این ریسک‌ها وجود دارد. سهامداران سازمان ممکن است با خطرات مختلفی روبه‌رو شوند و هر کدام توانایی‌های متفاوتی در برقراری کنترل‌هایی برای مقابله با این ریسک‌ها دارند. حسابرسی مستقل یکی از انواع کنترل‌هایی است که می‌تواند اطمینان معقولی را به مجموعه وسیعی از سهامداران ارائه دهد.

بررسی پیشینه تحقیق

بررسی‌ها نشان می‌دهد که تاکنون در خصوص عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی در ایران مطالعات انگشت شماری انجام گرفته است. برای نمونه، حساس یگانه و علوی طبری [۴] در سال ۱۳۸۲ رابطه بین منابع صرف شده برای حسابرسی داخلی و مخارج حسابرسی مستقل را بررسی کردند. هدف آنها شناسایی عوامل تعیین کننده حق الزحمه

1 - Demand view of audit fees

2 - supply (production) view of audit fees

نیوزیلند، فنلاند، کانادا، ژاپن، هند، بنگلادش، تایوان، سنگاپور، امارات و کویت انجام شده است. اکثر این تحقیقات یک هدف اصلی را دنبال می‌کنند و آن تشخیص عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی است که به دلیل گستردگی و تعداد بسیار زیاد این تحقیقات، تشابه روش آماری (عمده آنها از روش آماری رگرسیون استفاده کرده اند) و پرهیز از اطاله مطلب، صرفاً به ارائه فهرستی از آنان بسنده شده است.

از جمله می‌توان در آمریکا به (سایمونیک، [۴۹] - فرانسس و سایمون، [۲۳] - پالمروس، [۴۱] - گیست، [۲۵] - رانی و سایرین، [۴۴] - انانث و سایرین، [۶] - فرد و دیوش، [۲۴] - رامگوپال و سایرین، [۴۳] - رانی و سایرین، [۴۵]) در انگلستان (تیلور و بیکر، [۵۲] - تافلر و رامالینگام، [۵۰] - چان و سایرین، [۹] - پانگ و ویتینگتون، [۴۲] - برین و سایرین، [۸] - مارک و میشل، [۳۴] - نوئل، [۳۹] - ملت و سایرین، [۳۵]) در استرالیا (فرانسس، [۲۱] - فرانسس و استاک، [۲۲] - جاب و سایرین، [۳۰] - کراسول و فرانسس، [۱۴]) در نیوزیلند (فیرث، [۲۰] - جانستون و سایرین، [۲۹] - دان مور و شاو، [۱۸]) در فنلاند (نیمی، [۳۸]) در فرانسه (ناتالی و الین، [۳۷]) در کانادا (چونگ و لیندسای، [۱۲] - اندرسون و زقال، [۷]) در ژاپن (تیلور، [۵۱]) در تایوان (چونگ و سایرین، [۱۳]) در سنگاپور (لو و سایرین، [۳۳]) در هونگ کونگ (دفوند و سایرین، [۱۶]) در هند (سایمون و سایرین، [۴۶]) در پاکستان (سایمون و تیلور، [۴۷]) در بنگلادش (کریم و مویرز، [۳۱]) و در کویت (مشاری، [۳۶]) اشاره کرد.

ریشه و اساس همه این تحقیقات، مطالعه سایمونیک [۴۸] است که در قالب رساله دکتری خود

حسابرسی مستقل و داخلی، شناسایی تاثیر وجود حسابرسی داخلی در کاهش حق الزحمه حسابرسی بنگاه اقتصادی و بررسی اثربخشی افزایش سطوح مدیریتی که حسابرسان داخلی به آن گزارش می‌کنند، در کیفیت کار حسابرسان داخلی و در نهایت، مفید بودن آنان به عنوان جانشین حسابرسان مستقل است. نتایج تحقیق نشان داد حق الزحمه حسابرسی مستقل با پیچیدگی بنگاه اقتصادی مرتبط است و افزایش منابع صرف شده برای بخش حسابرسی داخلی بنگاه موجب کاهش حق الزحمه حسابرسی مستقل می‌شود و این کاهش در بنگاه‌های اقتصادی که حسابرسان داخلی به سطوحی بالاتر از معاون مالی و اداری گزارش می‌کنند، بیشتر است.

همچنین رجبی و محمدی [۲] در سال ۱۳۸۷ به بررسی رابطه بین هزینه‌های نمایندگی و قیمت گذاری خدمات حسابرسی مستقل بر روی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار طی سال ۱۳۸۴ پرداختند. نتایج حاصل از این پژوهش که با استفاده از روش آماری رگرسیون انجام شده بود، نشان داد متغیرهای متوسط جمع دارایی‌ها و درآمدهای عملیاتی، درصد سهم اولین سهامدار عمده، پایان سال مالی و نوع حسابرس با حق الزحمه حسابرسی ارتباط معنی داری دارند، ولی سایر عوامل مرتبط با هزینه‌های نمایندگی، از جمله نسبت حساب‌های دریافتی و موجودی‌ها به جمع دارایی‌ها، نسبت کل بدهی‌ها به مجموع دارایی‌ها، نسبت سود قبل از کسر بهره و مالیات به جمع دارایی‌ها فاقد ارتباط آماری معنی داری با حق الزحمه حسابرسی هستند.

اما در عوض تحقیقات درخور توجهی در کشورهای مثل آمریکا، انگلستان، استرالیا، فرانسه،

در آمریکا (دانشگاه شیکاگو، ۱۹۷۹) انجام داده است.

به طور کلی، این تحقیقات را می‌توان به چهار دسته تقسیم کرد:

۱- تحقیقاتی که به صورت کلی عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه حسابداری را جستجو کرده‌اند.

۲- تحقیقاتی که نقش شهرت و قدمت مؤسسه حسابداری و تخصص آن در صنعت مربوط را بررسی کرده‌اند.

۳- تحقیقاتی که به ریسک حسابداری یا عوامل مرتبط با آن پرداخته‌اند.

۴- تحقیقاتی که بر سایر عوامل، از جمله کیفیت حسابداری، ارتباط بین خدمات حسابداری و غیرحسابداری و ... متمرکز شده‌اند.

فرضیه‌های تحقیق

از آنجا که دارایی‌ها در مقایسه با اعداد ادواری حسابداری، مثل درآمد فروش از ارزشیابی حساستری برخوردارند و اکثر نواقص ارزشیابی در مورد آنها مطرح است و نیز دید سنتی حساب‌رسان در تمرکز بر ترازنامه و این تفکر که با تایید اعداد ترازنامه، اعداد صورت سود و زیان نیز به شکل غیرمستقیم تایید می‌گردند، اعداد ترازنامه‌ای از شاخص‌های مؤثر بر حق‌الزحمه هستند. ضمناً توجه به این نکته که حسابداری مالی مبتنی بر نمونه‌گیری است و هرچه جمع دارایی‌های صاحبکار افزایش یابد، به نمونه‌های بزرگتری برای بررسی نیاز است و این رابطه مستقیم است، فرضیه اول مطرح می‌شود:

۱. اندازه شرکت مورد رسیدگی با حق‌الزحمه حسابداری ارتباطی مثبت و همسو دارد.

هرچه عدم تمرکز و تنوع سازی در واحد مورد رسیدگی بیشتر باشد و مراکز تصمیم‌گیری و تصمیم‌گیرندگان بیشتری در سازمان مورد حسابرسی وجود داشته باشند، کنترل و نظارت بر آنها مشکل‌تر می‌گردد. برای این عدم تمرکز در تصمیم‌گیری که از آن با عنوان پیچیدگی یاد شده، فرضیه دوم مطرح می‌شود:

۲. پیچیدگی کار حسابداری با حق‌الزحمه حسابداری ارتباطی مثبت و همسو دارد.

سومین عامل مهم و مرتبط با حق‌الزحمه حسابداری که تقریباً از سوی تمامی محققان به آن اشاره شده است، ریسک حسابداری است. بر اساس دستورالعمل حسابداری، ریسک حسابداری از سه جزء ریسک ذاتی^۱، ریسک کنترل^۲ و ریسک عدم کشف^۳ تشکیل شده است. طبق این دستورالعمل، ابتدا ریسک قابل پذیرش^۴، ریسک ذاتی و ریسک کنترل برآورد گردیده و سپس به کمک این اجزا، ریسک عدم کشف تعیین می‌گردد. ریسک عدم کشف که در واقع همان ریسک حساب‌رس است، ارتباط معکوسی با حق‌الزحمه حسابداری دارد؛ یعنی هرچه ریسک عدم کشف کمتر تعیین گردد گردآوری شواهد حسابداری بیشتری ضرورت می‌یابد (با فرض ثابت بودن اهمیت) که پیامد آن افزایش حجم کار و حق‌الزحمه حسابداری است. در نتیجه، فرضیه سوم مطرح می‌شود:

۳. ریسک عدم کشف با حق‌الزحمه حسابداری ارتباطی منفی و معکوس دارد.

-
- 1 - Inherent Risk
 - 2 - Control Risk
 - 3 - Detection Risk
 - 4 - Acceptable Audit Risk

نوع تحقیق

تحقیق حاضر از بعد هدف، از نوع " توصیفی " است؛ یعنی به دنبال تعریف و به دست آوردن اطلاعات از یک مشکل یا موضوع مشخص بوده، روابط بین متغیرها را بررسی می‌نماید.

از بعد فرایند، نوع تحقیق " کمی " است؛ یعنی با یک نگرش عینی به جمع آوری و تحلیل داده‌های کمی می‌پردازد.

از بعد منطقی، یک تحقیق " استقرایی " است؛ یعنی درصدد طراحی یک مدل کلی بر اساس مشاهدات تجربی و جمع آوری داده‌های کمی است. از بعد نتیجه، یک تحقیق " کاربردی " است؛ یعنی در پی حل یک مشکل خاص است.

روش تحقیق

با توجه به هدف تحقیق، روش تحقیق " توصیفی " است. روش تحقیق توصیفی شامل مجموعه روش‌هایی است که هدف آن توصیف کردن شرایط یا پدیده‌های مورد بررسی است. اجرای تحقیق توصیفی می‌تواند صرفاً برای شناخت بیشتر شرایط موجود یا یاری دادن به فرایند تصمیم‌گیری باشد. بیشتر تحقیقات علوم انسانی را می‌توان در زمره تحقیقات توصیفی به شمار آورد (سرمد، بازرگان و حجازی، [۵]). یکی از انواع روش‌های تحقیق توصیفی، تحقیق همبستگی است. در روش تحقیق همبستگی، رابطه میان متغیرها بر اساس هدف تحقیق تحلیل می‌گردد. تحقیقات همبستگی را می‌توان بر حسب هدف به سه دسته تقسیم کرد: (سرمد، بازرگان و حجازی، [۵])

الف) مطالعه همبستگی دومتغیری؛ ب) تحلیل رگرسیون؛ ج) تحلیل ماتریس همبستگی یا کواریانس.

چنانچه بازار کار حسابرسی در انحصار مؤسسه / مؤسسات خاصی قرار گیرد، خواه به دلیل الزامات قانونی ارجاع کار حسابرسی به آن، خواه بابت توانایی‌های مالی و نیروی انسانی یا کیفیت کار مؤسسه، آنگاه به خاطر وجود نداشتن رقیب، ممکن است حق الزحمه حسابرسی تحت تاثیر قرار گیرد؛ در نتیجه فرضیه چهارم مطرح می‌شود:

۴. نوع مؤسسه حسابرسی با حق الزحمه حسابرسی ارتباطی مثبت و همسو دارد.

هر چقدر کارکنان واحد حسابداری صاحبکار (واحد مسؤل تهیه صورت‌های مالی) از تجربه بالاتری برخوردار بوده، دارای مدارک معتبر دانشگاهی و حرفه‌ای باشند، کارها را با دقت و صحت بهتری انجام خواهند داد. در نتیجه، انتظار می‌رود قابلیت اتکای صورت‌های مالی نزد حسابرس بالاتر رود و زمان کمتری را برای رسیدگی و اظهارنظر در نظر بگیرد. در نتیجه، فرضیه پنجم مطرح می‌شود:

۵. مهارت و تخصص کادر حسابداری صاحبکار با حق الزحمه حسابرسی ارتباطی منفی و معکوس دارد. رشد سطح عمومی قیمت‌ها (تورم) عاملی است که قیمت هر کالا و خدمتی را افزایش می‌دهد. حسابرسی نیز خدمتی است (مطابق با فرضیه نمایندگی) که از این امر مستثنا نخواهد ماند. حال چنانچه تورم در اقتصاد کشوری قابل ملاحظه باشد، می‌تواند یکی از عوامل تاثیر گذار و بااهمیت در تعیین حق الزحمه حسابرسی محسوب گردد. پس فرضیه ششم عنوان می‌گردد:

۶. رشد سطح عمومی قیمت‌ها با حق الزحمه حسابرسی ارتباطی مثبت و همسو دارد.

خود به آن‌ها دارند، وضعیتی متفاوت داشته، ملاحظات و صرفه جویی‌هایی همانند بخش خصوصی ندارند. همچنین برای متغیر تخصص و مهارت کادر حسابداری شرکت نیز از معیارهای سطح تحصیلات و تجربه استفاده می‌شود. در این مورد، سطح تحصیلات و تجربه مدیر مالی (مسئول تهیه کننده صورت‌های مالی) در امور مالی به کار گرفته شده است. در خصوص رشد سطح عمومی قیمت‌ها نیز از شاخص‌های تورم (منتشره توسط بانک مرکزی) استفاده گردیده است.

همان‌طور که اشاره شد، برای محاسبه ریسک عدم کشف نیاز به تعیین ریسک قابل پذیرش حسابرسی، ریسک ذاتی و ریسک کنترل است. ریسک ذاتی به کمک سه نسبت، شامل نسبت تقسیم متوسط مانده حساب‌های دریافتی و موجودی‌ها بر جمع دارایی‌ها، نسبت سود خالص به جمع دارایی‌ها و نسبت بدهی‌های بلندمدت به جمع دارایی‌ها و ریسک کنترل از مکمل نسبت تقسیم هزینه سالانه واحد حسابرسی داخلی شرکت (در صورت وجود) بر جمع دارایی‌ها به دست می‌آید و ریسک قابل پذیرش بر اساس دستورالعمل حسابرسی سازمان حسابرسی برای کلیه شرکت‌ها ۵ درصد در نظر گرفته شده است.

شیوه‌های گردآوری داده‌ها

به طور کلی، شیوه‌های جمع‌آوری داده‌های این تحقیق عبارتند از:

۱- بررسی اسناد و مدارک

برای جمع‌آوری اطلاعات مربوط به پیشینه و داده‌های مرتبط با رشد سطح عمومی قیمت‌ها و دسترسی به صورت‌های مالی شرکت‌های منتخب در

در مطالعات همبستگی دومتغیری، هدف بررسی رابطه دو به دو متغیرهای موجود در تحقیق است. در تحلیل رگرسیون هدف پیش بینی تغییرات یک یا چند متغیر وابسته با توجه به تغییرات متغیرهای مستقل است. در بعضی بررسی‌ها از مجموعه همبستگی‌های دو متغیری متغیرهای مورد بررسی، در جدولی به نام ماتریس همبستگی یا کواریانس استفاده می‌شود. از جمله تحقیقاتی که در آنها ماتریس همبستگی یا کواریانس تحلیل می‌شود، تحلیل عاملی و مدل معادلات ساختاری است. پس روش تحقیق حاضر، توصیفی - همبستگی است و در آن از تحلیل رگرسیون استفاده گردیده است.

نحوه محاسبه متغیرهای تحقیق

برای اندازه‌گیری متغیرهای مورد مطالعه معیارهای زیر به کار گرفته شده اند: هزینه حق‌الزحمه حسابرسی صورت‌های مالی برای اندازه‌گیری حق الزحمه حسابرسی، جمع دارایی‌ها برای سنجش اندازه شرکت، تعداد شرکت‌های فرعی برای اندازه‌گیری پیچیدگی کار حسابرسی، نسبت تقسیم ریسک قابل پذیرش حسابرسی بر حاصلضرب ریسک ذاتی در ریسک کنترل برای محاسبه ریسک عدم کشف حسابرس و در مورد نوع مؤسسه حسابرسی از متغیرهای شاخص^۱ استفاده شده است؛ بدین شکل که اگر حسابرس مستقل شرکت، سازمان حسابرسی یا مؤسسه حسابرسی مفید راهبر باشد، عدد یک و در غیر این صورت، عدد صفر لحاظ می‌گردد و بالعکس. این دو مؤسسه به دلیل اینکه صاحبکاران آن‌ها در اکثر مواقع، الزام (قانونی) به ارجاع کار حسابرسی

صورت‌های مالی ۹۶ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران از سال ۱۳۸۲ تا پایان ۱۳۸۶ بررسی و اطلاعات کمی این متغیرها از صورت‌های مالی مذکور استخراج گردیده است.

جامعه آماری، نمونه آماری و روش نمونه‌گیری

جامعه آماری این تحقیق، کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران هستند که در دوره پنج ساله ۱۳۸۲ الی ۱۳۸۶ در بورس فعالیت داشته، نمادشان فعال باشد. طی این سال‌ها جامعه حسابداران رسمی ایران پس از تشکیل، انسجام لازم را یافته، آخرین و تازه‌ترین دوره‌ای است که اطلاعات مورد نیاز تحقیق فراهم است.

تعداد شرکت‌هایی که در این دوره نمادشان فعال بوده، بالغ بر ۳۳۵ شرکت است که از منظر کمی و تعدادی، امکان تحقیق (با توجه به روش تحقیق) بر روی تمامی آنها میسر بود، لکن از منظر کیفی، بعضی از آنها دارای مشکلات و نواقص اطلاعاتی بودند. در نتیجه، تعداد شرکت‌هایی که در هر دو بعد حایز شرایط شدند، به ۹۶ شرکت تقلیل یافت. بدین ترتیب، جامعه آماری تحقیق در نهایت ۹۶ شرکت است.

با توجه به حجم جامعه آماری و اینکه روش آماری تحقیق به راحتی امکان تجزیه و تحلیل اطلاعات این تعداد از شرکت را فراهم می‌آورد، نیازی به انتخاب نمونه آماری احساس نشد و در نتیجه، تحقیق فاقد نمونه و روش نمونه‌گیری است.

نمونه تحقیق، از سایت‌های رایانه ای دانشگاه تهران و دانشکده علوم اقتصادی و پایگاه پایان‌نامه‌های دیجیتالی مقطع دکتری و کارشناسی ارشد و کتابخانه سازمان حسابرسی و نیز اطلاعات منتشر شده توسط بورس اوراق بهادار تهران و گزارشات اقتصادی بانک مرکزی استفاده شده است. سایت‌هایی همچون Ebsco ، Emerald، Proquest ، Science Direct و مهمترین سایت‌هایی هستند که طی تحقیق و به منظور تکمیل تحقیقات و رساله‌های مرتبط با موضوع تحقیق به آنها مراجعه شده است.

۲- مصاحبه

در این تحقیق، به منظور جمع‌آوری داده‌های مربوط به متغیرهای ریسک کنترل^۱ و مهارت و تخصص کارکنان حسابداری، از روش مصاحبه استفاده شده است. علت استفاده از مصاحبه در پژوهش، این است که به کمک توجیه مناسب مصاحبه شونده، می‌توان وی را نسبت به پاسخ دقیق تشویق نمود و از پاسخ‌های سریع و غیرمنطقی نسبت به روش پرسشنامه پرهیز کرد.

۳- مستند سازی

در تحقیقات میدانی، از اسناد یا مدارکی در حین تجزیه و تحلیل اطلاعات تحقیق استفاده می‌شود. ابزار گردآوری اطلاعات در مستند سازی فیش برداری، بررسی پرونده‌ها و اسناد اداری، مدارک بایگانی شده و ... است (دلاور، [۳]). در این تحقیق، برای اندازه‌گیری متغیرهای حق الزحمه حسابرسی مالی، اندازه شرکت صاحبکار، ریسک ذاتی^۲، پیچیدگی عملیات شرکت صاحبکار و نوع مؤسسه حسابرسی از مستند سازی استفاده شده است. برای این منظور،

آزمون اول (آزمون برابری عرض از مبدأها)

$$H_0 : \alpha_1 = \alpha_2 = \dots = \alpha_N$$

$$i \neq j$$

$$H_1 : \alpha_i \neq \alpha_j$$

آماره این آزمون دارای توزیع F است و در واقع، مانند این است که ما با دو مدل مقید و غیر مقید مواجه هستیم که در مدل مقید، عرض از مبدأها ثابت و یکسان هستند:

$$F = \frac{(RSS_R - RSS_U) / N - 1}{RSS_U / NT - N - K}$$

RSS_U : مجموع مجذورات پسماندهای مدل غیر مقید

RSS_R : مجموع مجذورات پسماندهای مدل مقید

N : تعداد مقطع‌ها

T : دوره زمانی

K : تعداد متغیرهای توضیحی مدل NT : تعداد مشاهدات تعدیل شده

جهت تخمین می‌توانیم از هر یک از روش‌های اثرات ثابت و یا تصادفی استفاده نماییم. لذا ما در این آزمون از نتایج روش اثرات تصادفی استفاده می‌کنیم. مدل مقید همان OLS^2 معمولی است و مثل این است که داده‌های مربوط به مقاطع مختلف را پشت سر هم ردیف کرده باشیم و مدل را برای هفت متغیر با NT مشاهده تخمین بزنیم. درجه آزادی $N-1$ در صورت نیز به این دلیل است که ما در مدل غیر مقید تعداد $N-1$ متغیر اضافی وارد می‌کنیم، چرا که خود مدل مقید دارای یک عرض از مبدأ است.

حال آماره آزمون را محاسبه و با عدد حاصل از جدول مقایسه می‌کنیم. اگر آماره محاسبه شده

روش آزمون فرضیه‌های تحقیق - روش تخمین داده‌های تلفیقی^۱

داده‌های تلفیقی اصطلاحی برای تلفیق مشاهدات مقطعی شرکت‌ها، کشورها، خانوارها و... طی دوره‌های زمانی چندساله است. در واقع، در ادبیات اقتصادسنجی، اطلاعات آماری مربوط به داده‌های ادغام شده، سری زمانی و مقطعی را داده‌های تلفیقی می‌گویند؛ یعنی داده‌های مربوط به یک متغیر در دوره ای خاص و برای چندین منبع مختلف را به دست می‌آوریم. مقطعی وجود دارد که جداکردن داده‌ها به صورت مقطعی و زمانی میسر نیست و یا تلفیق آنها نتایج بهتری نسبت به تک تک آنها به دست می‌دهد.

- داده‌های تلفیقی متوازن و غیر متوازن

اگر مشاهدات مربوط به تک تک مقاطع در دوره‌های یکسان و ثابت قرار داشته باشد (تعداد مشاهدات تک تک آنها با هم برابر باشند)، در این حالت می‌گوییم پانل متوازن است، ولی اگر مشاهدات مربوط به تک تک مقاطع با هم متفاوت و در دوره‌های مختلف نیز متفاوت باشند، هر چند ممکن است تعداد مشاهدات یکسان باشد، اما چون در دوره‌های مختلف متفاوتند به این حالت پانل غیر متوازن می‌گویند.

- تخمین معادلات به روش داده‌های تلفیقی [۵۶]

به طور خلاصه، داده‌های تلفیقی به دو صورت کلی اثرات ثابت و اثرات تصادفی آزمون می‌شود که بسته به نوع داده‌ها و مناسب بودن مدل باید از یکی از آنها استفاده کرد. در ادامه، آزمون‌های لازم جهت تشخیص اینکه از کدام روش استفاده شود، توضیح داده می‌شوند.

تخمین مدل

در این قسمت، ابتدا هر سه روش، OLS معمولی، اثرات ثابت و اثرات تصادفی مورد تخمین قرار گرفت که نتایج آنها در پیوست ارائه گردیده است. برای انتخاب بین این سه روش از دو آزمون ذکر شده در بالا استفاده می‌کنیم. در این جا ابتدا از آزمون اول برای تعیین این که کدام یک از روش‌های OLS معمولی یا روش اثرات ثابت به کار گرفته شود، استفاده می‌کنیم. به دلیل این که آماره محاسباتی $F = \frac{(5368374 - 1565589)/95}{1565589/377} = 9.64$ از آماره F جدول در سطح خطای ۰/۰۵ یعنی ۲/۶۷ بزرگتر است، فرضیه H_0 رد می‌شود و رد H_0 به این معنی است که عرض از مبداها برای مقاطع مختلف متفاوت است. در این حالت، استفاده از OLS سازگار نبوده و کارایی نخواهد داشت. در نتیجه، به سراغ آزمون هاسمن می‌رویم که با توجه به اینکه آماره χ_k^2 محاسبه شده برابر ۶۱/۱ و بزرگتر از آماره جدول در سطح خطای ۰/۰۵ یعنی ۱۴/۰۶۷ است (رد فرض H_0)، پس روش اثرات تصادفی مناسب نبوده، باید از مدل اثرات ثابت استفاده کنیم. شایان ذکر است برای محاسبه آماره χ_k^2 چنانچه تعداد مشاهدات بیش از ۳۰ باشد، چون معمولاً جداول محاسباتی با این درجه آزادی یافت نمی‌شود، از فرمول $u_\alpha = 1/2(z_\alpha + \sqrt{2n-1})^2$ که تقریب مناسبی (کمتر از یک درصد خطا) از آماره χ_k^2 می‌دهد [۱]، می‌توان استفاده نمود.

نتایج حاصل از آزمون فرضیات تحقیق

با توجه به جدول زیر که اطلاعات مربوط به روش اثرات ثابت را نشان می‌دهد، ضرایب چهار متغیر اندازه شرکت، پیچیدگی عملیات، نوع مالکیت

بزرگتر از عدد جدول باشد، فرضیه H_0 رد می‌شود و رد شدن H_0 به این معنی است که عرض از مبداها برای مقاطع مختلف، متفاوت است. استفاده از OLS، در صورت رد شدن فرضیه H_0 ، ناسازگار بوده و کارایی هم نخواهد داشت.

آزمون دوم (گزینش بین روش اثرات ثابت و تصادفی)

مسئله بعدی که وجود دارد، این است که باید مشخص کنیم از کدام روش برای تخمین داده‌های انباشته شده استفاده نماییم و کدام روش مناسبتر است.

برای این منظور از آزمون هاسمن^۱ که در سال ۱۹۸۰ ارائه شده است، استفاده می‌کنیم: آماره این آزمون که برای تشخیص ثابت یا تصادفی بودن تفاوت‌های واحدهای مقطعی محاسبه می‌شود، دارای توزیع کای-دو با درجه آزادی برابر با تعداد متغیرهای مستقل (K) است.

فرضیه صفر بودن آزمون هاسمن، معرف برابری برآورد کننده هر دو روش حداقل مربعات تعمیم یافته و متغیر مجازی است؛ یعنی داریم:

$$H_0: \hat{\beta} = b$$

$$H_1: \hat{\beta} \neq b$$

چنانچه آماره آزمون محاسبه شده بزرگتر از مقدار χ_k^2 جدول باشد، فرضیه H_0 رد می‌شود؛ یعنی برابری برآوردهای این روش رد می‌شود؛ بدین مفهوم که تفاوت در عرض از مبدا مقاطع مختلف به صورت تصادفی نیست. پس روش اثرات تصادفی مناسب نیست.

مؤسسه حسابداری و تورم از لحاظ آماری معنی دار و از منظر علامت نیز با مبانی نظری تحقیق مطابقت دارد، ولی متغیرهای ریسک حسابداری، تجربه و تحصیلات صاحبکار معنی دار نیست.

جدول ۱: نتایج برآورد مدل

متغیر توضیحی	ضریب متغیر توضیحی	آماره t	احتمال بی معنی بودن ضرایب
عامل ثابت	۳۴۰۲۰۲۹	۰.۴۳۲۸۷۴	۰.۶۶۵۴
اندازه شرکت صاحبکار	۰.۰۰۰۰۰۴۳۴	۷.۴۱۱۶۲۰	۰.۰۰۰۰
پیچیدگی عملیات صاحبکار	۶.۲۱۰۲۸۸	۵.۴۳۲۷۶۹	۰.۰۰۰۰
ریسک عدم کشف	۰.۰۵۷۳۳۵	۰.۴۸۶۱۹۳	۰.۶۲۷۱
نوع مالکیت مؤسسه حسابداری	۲۷.۷۶۰۱۵	۴.۲۹۵۷۲۸	۰.۰۰۰۰
تحصیلات حسابدار	-۸۱۵.۳۴۰۰	-۱.۲۹۰۸۷۳	۰.۱۹۷۵
تجربه حسابدار	-۱۲۶.۹۷۲۹	-۰.۳۱۷۷۸۶	۰.۷۵۰۸
رشد سطح عمومی قیمت‌ها	۱.۳۸۲۷۸۹	۴.۱۶۲۲۴۹	۰.۰۰۰۰
ضریب تعیین: ۰.۹۳ (ضریب تعیین تعدیل شده): ۰.۹۱ آماره F: ۵۱.۲۴۰۴۰			

همچنین آماره F مدل کلی برآورد شده و سطح خطای صفر درصدی آن حاکی از معنی داری مدل برآورد شده است؛ ضمن اینکه ضریب تعیین ۹۳٪ مدل نشان می‌دهد که متغیرهای مستقل به کار رفته توانسته اند بخش اعظم تغییرات متغیر وابسته را توضیح دهند.

- تحلیل آماری داده‌های مرتبط با فرضیه اول

جدول ۲: نتایج آزمون فرضیه اول

متغیر توضیحی	ضریب متغیر توضیحی	آماره t	احتمال بی معنی بودن ضریب
اندازه شرکت صاحبکار	۰.۰۰۰۰۰۴۳۴	۷.۴۱۱۶۲۰	۰.۰۰۰۰

فرضیه با ضریب ۶/۲ تایید شده است. پس می‌توان گفت پیچیدگی عملیات شرکت تاثیر قابل توجهی بر برآورد حسابرس جهت تعیین حق الزحمه حسابداری دارد.

- تحلیل آماری داده‌های مرتبط با فرضیه دوم

فرضیه دوم تحقیق چنین بیان شد: پیچیدگی کار حسابداری با حق الزحمه حسابداری ارتباطی مثبت و همسو دارد. آماره t و سطح معنی داری متغیر پیچیدگی شرکت در جدول (۳) نشان می‌دهد که این

جدول ۳: نتایج آزمون فرضیه دوم

متغیر توضیحی	ضریب متغیر توضیحی	آماره t	احتمال بی معنی بودن ضریب
پیچیدگی عملیات صاحبکار	۶.۲۱۰۲۸۸	۵.۴۳۲۷۶۹	۰.۰۰۰۰۰

- تحلیل آماری داده‌های مرتبط با فرضیه سوم

فرضیه سوم تحقیق عبارت است از: ریسک عدم کشف با حق الزحمه حسابرسی ارتباطی معکوس دارد. آماره t و سطح معنی داری متغیر ریسک عدم کشف حسابرسی در جدول (۴) نشان می‌دهد که این فرضیه در سطح اطمینان ۹۹٪ تایید نشده است. با توجه به اینکه نحوه اندازه گیری متغیر ریسک عدم

کشف در این تحقیق مبتنی بر مدل آرنز و لویی بک است (از این مدل در نشریه ۱۵۰ سازمان حسابرسی برای محاسبه ریسک عدم کشف استفاده شده است)، پس می‌توان گفت در برآورد حق الزحمه حسابرسی شرکت‌های ایرانی، توجهی به مفهوم ریسک عدم کشف حسابرسی نشده است و حسابرسان آن را در قضاوت خود اعمال نموده‌اند.

جدول ۴: نتایج آزمون فرضیه سوم

متغیر توضیحی	ضریب متغیر توضیحی	آماره t	احتمال بی معنی بودن ضریب
ریسک عدم کشف حسابرسی	۰.۰۵۷۳۳۵	۰.۴۸۱۱۹۳	۰.۶۲۷۱

- تحلیل آماری داده‌های مرتبط با فرضیه چهارم

فرضیه چهارم تحقیق چنین بیان شد: نوع مالکیت مؤسسه حسابرسی با حق الزحمه حسابرسی ارتباطی مثبت و همسو دارد. آماره t و سطح معنی داری متغیر نوع مالکیت مؤسسه حسابرسی در جدول (۵) نشان می‌دهد که این متغیر با ضریب ۲۷/۷۶ تایید شده و در

نتیجه، تاثیر زیادی بر حق الزحمه حسابرسی داشته است؛ بدین صورت که هنگامی که حسابرس شرکت، سازمان حسابرسی یا مؤسسه حسابرسی مفید راهبر بوده، به نسبت حق الزحمه بیشتری از مشتری دریافت شده است.

جدول ۵: نتایج آزمون فرضیه چهارم

متغیر توضیحی	ضریب متغیر توضیحی	آماره t	احتمال بی معنی بودن ضریب
مؤسسه حسابرسی عمومی یا دولتی	۲۷.۷۶۰۱۵	۴.۲۹۵۷۲۸	۰.۰۰۰۰۰

- تحلیل آماری داده‌های مرتبط با فرضیه پنجم

تحصیلات و تجربه مسئول تهیه کننده صورت‌های مالی از لحاظ آماری معنی دار نیستند. به عبارت دیگر، شرکای مؤسسات حسابرسی توجه چندانی به میزان تحصیلات و تجربه مسئول تهیه کننده صورت‌های مالی ندارند و در بازار حسابرسی ایران حاضر نشده اند در قبال آن از حق الزحمه خود بکاهند و در نهایت، این فرضیه رد شده است.

فرضیه پنجم تحقیق عبارت است از: مهارت و تخصص کارکنان حسابداری صاحبکار با حق الزحمه حسابرسی ارتباطی معکوس دارد. برای آزمون این فرضیه دو متغیر جداگانه (متغیر موهومی BA و EXP) در مدل گنجانده شد که آماره t و سطح معنی داری این متغیرها در جدول (۶) نشان می‌دهد که متغیرهای

جدول ۶: نتایج آزمون فرضیه پنجم

متغیر توضیحی	ضریب متغیر توضیحی	آماره t	احتمال بی معنی بودن ضریب
تحصیلات	-۸۱۵.۳۴۰۰	-۱.۲۹۰۸۷۳	۰.۱۹۷۵
تجربه	-۱۲۶.۹۷۲۹	-۰.۳۱۷۷۸۶	۰.۷۵۰۸

- تحلیل آماری داده‌های مرتبط با فرضیه ششم

(۷) نشان می‌دهد که این فرضیه با ضریب ۱/۳۸ تایید شده است. پس می‌توان گفت حسابرسی همانند کالایی است که در شرایط تورمی، قدرت خرید خود را حفظ می‌کند و حسابرسان در برآورد حق الزحمه خود از شرایط اقتصادی تاثیر می‌پذیرند.

فرضیه ششم تحقیق چنین بیان شده است: رشد سطح عمومی قیمت‌ها با حق الزحمه حسابرسی ارتباطی مثبت و همسو دارد. آماره t و سطح معنی داری متغیر رشد سطح عمومی قیمت‌ها در جدول

جدول ۷: نتایج آزمون فرضیه ششم

متغیر توضیحی	ضریب متغیر توضیحی	آماره t	احتمال بی معنی بودن ضریب
رشد سطح عمومی قیمت‌ها	۱.۳۸۲۷۸۹	۴.۱۶۲۲۴۹	۰.۰۰۰۰

با این توضیحات، مدل کلی برآورد حق الزحمه حسابرسی را می‌توان به شرح زیر بیان نمود:

$$Y = 0.000004SIZE + 6.21COMP + 27.76PUB + 1.38INF$$

حسابرسی و INF معرف تورم سالانه است. شایان ذکر است از آنجا که عامل ثابت (C) در مدل اثرات ثابت معنی دار نیست، از انعکاس آن در مدل کلی برآورد حق الزحمه حسابرسی صرف‌نظر شده است.

که در آن، Y معرف حق الزحمه حسابرسی مالی، SIZE معرف اندازه شرکت، COMP معرف پیچیدگی عملیات صاحبکار، PUB معرف نوع مالکیت مؤسسه

نتیجه گیری

همان‌طور که در بالا اشاره شد، بین اندازه واحد مورد رسیدگی و حق الزحمه حسابرسی ارتباط مستقیم و معنی داری وجود دارد. این امر نشان می‌دهد که حجم عملیات صاحبکار، یکی از مهمترین عواملی است که هر حسابرسی در قضاوت خود به آن توجه دارد. این عامل، تنها متغیری است که هر یک از مدل‌های برازش شده در فصل قبل بر تایید آن صحنه گذاشتند.

پس می‌توان گفت حسابرسان از این عامل در قضاوت حرفه‌ای و برآورد خود از حق الزحمه حسابرسی استفاده می‌نمایند. در نتیجه، صاحبکاران می‌توانند با در نظر گرفتن عامل مذکور در واحد تحت مدیریت خویش و مقایسه آن با سایر واحدها، برآورد مناسبی از میزان هزینه حسابرسی خود داشته باشند؛ مخصوصاً در مناقصه کارهای حسابرسی می‌توانند به کمک حجم فعالیت شرکت، تقریب خوبی از هزینه آن داشته باشند و حسابرسی را انتخاب کنند که ضمن انجام کار با کیفیت مناسب، حداقل هزینه را نیز برای آنها به همراه داشته باشد.

عامل دیگری که مورد توجه حسابرسان ایرانی بوده، پیچیدگی عملیات صاحبکار است. دلیل این مساله ماهیت کار حسابرسی است. از آنجا که کار حسابرسی مبتنی بر نیروی انسانی و به اصطلاح "کاربر" است، هر چه عملیات صاحبکار پیچیده‌تر باشد، نیاز به نیروی انسانی باتجربه‌تر و ماهرتر برای انجام کار خواهد بود و به دنبال آن، تامین این نوع نیروی انسانی هزینه‌های بالاتری نیز در بر دارد. در نتیجه، حسابرسان برای تامین این افزایش هزینه، حق الزحمه بالاتری را طلب می‌کند. جالب اینجاست که این متغیر در مدل یکی از بیشترین ضرایب را نسبت

به سایر متغیرهایی که ارتباط معنی داری با متغیر وابسته داشته‌اند، به خود اختصاص داده است. پس پیچیدگی عملیات صاحبکار نزد حسابرسان اهمیت خاصی دارد.

بررسی متغیر سوم؛ یعنی ریسک حسابرسی، نتایجی متناقض با ادبیات موضوعی تحقیق به ما می‌دهد؛ بدین صورت که برخلاف آنچه که در ادبیات حسابرسی کشورهای با اقتصاد آزاد (کشورهای توسعه یافته) آمده است، حسابرسان ایرانی در قضاوت‌های خود برای تعیین حق الزحمه به مفهوم ریسک حسابرسی توجهی نداشته‌اند و به نظر می‌رسد دلیل آن محیط اقتصادی خاص کشور باشد. از آنجا که دولت نقش بسیار زیادی در اقتصاد کشور ایفا می‌کند و به اصطلاح اقتصاد دولتی است، آن پیش زمینه‌ها و مفروضاتی که بر اقتصاد کشورهای پیشرفته حاکم است، در کشور ما وجود ندارد. موارد بسیار نادری وجود دارد که علیه حسابرسی در ایران اقامه دعوی شده است. اساساً می‌توان گفت آن ریسک‌هایی که به عنوان اجزای تشکیل دهنده ریسک حسابرسی در کتب مربوط به آن اشاره می‌شود، در ایران دیده نمی‌شود. به دلیل ضعف فرهنگ پاسخگویی و پاسخ خواهی و نیز اقتصاد دولتی تقریباً هیچ ذی نفع مستقیمی وجود ندارد که حسابرسان را به خاطر اشتباهات و سهل انگاری‌های احتمالی بازخواست کند. دلیل دیگر شاید ضعف علمی و عدم آشنایی حسابرسان با مفهوم ریسک باشد که با توجه به مصاحبه‌هایی که با آنها به عمل آمده است و اینکه آنها نشان داده‌اند هر جا که به نتیجه کار حسابرسان توجه شود و مورد بازخواست قرار گیرند، مفهوم ریسک را به خوبی در نظر گرفته‌اند (نمونه آن در خدمات حسابرسی مالیاتی (موضوع ماده ۲۷۲ قانون

سازمان)، همواره به کیفیت کار حسابرسی توجه داشته اند، زیرا سازمان حسابرسی به عنوان تنها متولی این امر طی سالیان گذشته (در حال حاضر جامعه حسابداران رسمی ایران در این زمینه با سازمان حسابرسی تعامل دارد)، ابتدا لازم بوده به عنوان الگو، کیفیت کار خود را ارتقا دهد و سپس برای بخش خصوصی اصول و ضوابط تعیین کند.

به نظر محققان و بر اساس تجربیات موجود، از بابت انحصار در بازار نیز مساله تقریباً روشن است. در واقع، این دو نهاد حسابرسی با توجه به جایگاه خود، همیشه یک بازار کار آماده و انحصاری داشته‌اند و چون نگرانی چندانی در قبال از دست دادن کار نداشته اند، حق الزحمه‌ها را تقریباً به پیشنهاد خود تعیین نموده اند (درست است که مراجعی رسمی، همچون شورای اقتصاد بر نرخ‌های حق الزحمه آنان نظارت دارند، ولی استقلال کامل این مراجع از همدیگر با توجه به روابط پیچیده حاکم بر بخش دولتی، دقیقاً محرز نیست). این نکته در کنار این باور رایج که بخش دولتی و عمومی در حسابرسی (همانند سایر فعالیت‌های دولتی)، ریخت و پاش‌های هزینه‌ای بالاتری دارد و اینکه تجربه نشان داده است معمولاً در بخش دولتی و عمومی کشورمان، آن دلسوزی و نظارت بخش خصوصی برای انجام کار با حداقل هزینه ممکن مطرح نبوده (شاید به دلیل اینکه ذی‌نفع مستقیمی وجود نداشته و پاسخ‌خواهی هم نشده است) و در نتیجه باعث شده، همواره انجام یک کار حسابرسی با بهایی بیشتر نسبت به بخش خصوصی به پایان برسد، موجب افزایش حق الزحمه‌های حسابرسی مالی این دو نهاد حسابرسی در مقایسه با بخش خصوصی شده است.

مالیات‌های مستقیم) دیده می‌شود) نقش دلیل دوم قابل توجه نیست.

نتیجه متغیر چهارم؛ یعنی نوع مالکیت مؤسسه حسابرسی نیز مؤید تاثیر نقش بخش دولتی و عمومی بر حق الزحمه‌های حسابرسی مالی است. بر اساس نتایج مدل، هنگامی که حسابرس از بخش خصوصی انتخاب نشده (حسابرس سازمان حسابرسی یا مؤسسه حسابرسی مفید راهبر بوده است)، حق الزحمه افزایش یافته است و نسبت به سایر متغیرها ضریب قابل توجهی نیز داشته است. این نتیجه در ایران مطابق با تحقیقات انجام گرفته در کشورهای پیشرفته است (چوی و سایرین^۱، [۱۱]) که نشان داده اند زمانی که چهار مؤسسه بزرگ^۲ به عنوان حسابرس انتخاب گردیده اند، حق الزحمه‌ها افزایش یافته و یک مبلغ مازاد از بابت اعتبار این مؤسسات (صرف ریسک^۳) در نظر گرفته شده است. پس به نظر می‌رسد سازمان حسابرسی و مؤسسه حسابرسی مفید راهبر توانسته اند به مدد کیفیت بالای سطح کار حرفه‌ای، نقش مؤسسات بزرگ حسابرسی را در ایران ایفا کنند. البته، ممکن است بازار انحصاری آنان نیز در این موضوع مؤثر باشد و بعلاوه، عواملی مثل قدمت این مؤسسات نسبت به رقبای دولتی یا نهادی بودن صاحبکاران آنها را نیز می‌توان در این امر دخیل دانست.

این دو نهاد حسابرسی و به خصوص سازمان حسابرسی به دلیل وظیفه‌ای که قانون برای آن در استانداردگذاری و ارتقای اخلاق و ضوابط حرفه‌ای در کشورمان مقرر کرده است (مطابق با اساسنامه

1- Choi et al
2- Four Big
3- Risk premium

ضمن اینکه طبق تئوری نمایندگی حسابرسی همانند کالایی است که تابع اصل هزینه - منفعت است. بنابراین، با رشد سطح عمومی قیمت کالاها، کالای حسابرسی نیز رشد قیمت خواهد داشت و حسابرس متاثر از شرایط اقتصادی، قیمت کالای خود را بالا می‌برد.

پیشنهاد‌های تحقیق

۱- نتایج حاصل از آزمون‌های آماری مدل تحقیق نشان داد که متغیرهای توضیحی مدل به طور کلی حدود ۹۱ درصد از تغییرات متغیر وابسته را تبیین می‌کنند. اگرچه میزان ضریب تعیین مدل، درصد بالایی است، ولی میزان آن در هر یک از بخش‌های صنعت و تاثیر آن در صنایع مختلف بر رقم کلی، آزمون نشده است. بنابراین، پیشنهاد می‌گردد که در تحقیق‌های آتی، این متغیرها به تفکیک صنایع مختلف در بورس اوراق بهادار تهران نیز آزمون گردند.

۲- نتایج حاصل از آزمون‌های آماری فرضیه سوم نشان داد که ریسک حسابرسی با حق الزحمه حسابرسی ارتباط معنی داری ندارد. با توجه به اهمیت این مفهوم در حسابرسی و گستردگی تحقیقاتی که بر نقش ریسک حسابرسی در حق الزحمه آن تاکید داشته اند، پیشنهاد می‌گردد تحقیقی مفصل و خاص این موضوع به طور جداگانه، با لحاظ نمودن تعاریف مختلف ریسک حسابرسی انجام گیرد.

۳- طی تحقیق متغیرهای مستقل تعدیل کننده دیگری که می‌تواند حق الزحمه‌های حسابرسی مالی را تحت تاثیر قرار دهد، شناسایی گردد. متغیرهایی، همچون سودآوری شرکت، نوع مالکیت شرکت، اثربخشی سیستم کنترل داخلی، کیفیت حسابرسی و...

متغیرهای پنجم و ششم که برای آزمون فرضیه پنجم استفاده شده‌اند، هر دو نتایج مشابهی را نشان می‌دهند و تصریح می‌کنند تحصیلات و تجربه کادر حسابداری صاحبکار نقشی در قضاوت حسابرس برای برآورد حق الزحمه نداشته‌اند. از دلایل احتمالی این مساله، می‌توان به عدم اتکای حسابرسان بر کار واحد حسابداری صاحبکار و به تبع آن، سیستم کنترل داخلی شرکت اشاره نمود. هرچند که منطقی است زمانی که حسابرس با کادر حسابداری مجربی روبه‌رو می‌شود، بر کار آنان اتکا کند و شخصا ساعات کار کمتری را صرف نماید، ولی به نظر می‌رسد به دلیل فرهنگ خاص کشور ما و ضعف‌های رایج بسیار در سیستم کنترل داخلی شرکت‌ها، حسابرسان به تجربه دریافته‌اند اتکا بر کار کادر حسابداری شرکت صاحبکار نمی‌تواند جوابگوی مسؤلیت آنان در قبال سهامدار و یا شخص درخواست کننده حسابرسی باشد. در نتیجه، در هر کار حسابرسی مجموعه اقداماتی را که برای پوشش مسؤلیت خود لازم می‌دانند، انجام می‌دهند و توجهی به مشخصات تهیه کننده اطلاعات و میزان تجربه و تحصیلات وی ندارند.

در نهایت، به فرضیه ششم که به نوعی راجع به نقش شرایط اقتصادی در برآورد حق الزحمه حسابرسی است، می‌پردازیم. بنا به نتایج به دست آمده در بخش قبل، تورم و شرایط اقتصادی حاکم بر جامعه می‌توانند بر متغیر وابسته تحقیق تاثیر گذار باشند. دلیل آن تقریباً روشن است. با وجود تورم و رشد سطح عمومی قیمت‌ها، هزینه‌های انجام کار و به خصوص حقوق و دستمزد نیروی انسانی افزایش می‌یابد و در نتیجه، حسابرس با افزایش هزینه‌ها برای تامین سود مورد انتظار، درآمد خود را بالا می‌برد؛

[۵] سرمد، زهره؛ بازرگان، عباس و حجازی، الهه (۱۳۸۲). روش‌های تحقیق در علوم رفتاری.

تهران: انتشارات آگاه.

- [6] Ananth, S & A, Ferdinand and E, Stephen . (2002). "Litigation risk and audit fees : evidence from UK firms cross-listed on US markets". **Journal of Accounting and Economics**. Vol 33. pp 91-115.
- [7] Anderson, T. and D, Zeghal . (1994). "The pricing of audit services: further evidence from the Canadian market". **Accounting & Business Research**. Vol. 24 No. 95, pp 195 -207.
- [8] Brinn, T., M.J, Peel and R, Roberts .(1994). "Audit fee determinants of independent subsidiary unquoted companies in the UK - an exploratory study". **British Accounting Review**. Vol. 26 No.2, pp. 101-21.
- [9] Chan, P., M, Ezzamel and D, G, William . (1993). "Determinants of audit fees for quoted UK companies". **Journal of Business Finance & Accounting**. Vol. 20 No.6, pp. 765-86.
- [10] Chancy, P.K & D.C, Jeter and P.E, Shaw . (2003). "The impact on the market for audit services of aggressive competition by auditors". **Journal of Accounting and public policy** (November-December). pp 487- 516.
- [11] Choi, J.-H., J.-B. Kim, X. Liu, and D. A. Simunic .(2008). Audit pricing, legal liability regimes, and Big 4 premiums: Theory and cross-country evidence. *Contemporary Accounting Research* 25 (1): 55-99.
- [12] Chung, D. and W, Lindsay . (1988). "The pricing of audit services: the Canadian perspective". **Cotemporary Accounting Research**. Vol. 5 No.3, pp. 19-46.
- [13] Chung, T & T, Sheng and Z, Yuan . (2008). "Auditing pricing decision: the role of institutional investor". **The Business Review**, Cambridge. Vol 10. no 1. pp 75 – 81.

پیشنهاد می‌گردد این متغیرها در تحقیق‌های آتی
آزمون گردد.

۴- به منظور آزمون جامعیت نتایج تحقیق، با استفاده از سایر روش‌های آماری (تحلیل عاملی، رگرسیون ...) و طرح تحقیق متفاوت از آنچه در این پژوهش به کار رفت، تاثیرگذاری متغیرهای مستقل استفاده شده همراه با متغیرهایی، مثل سودآوری شرکت، اهرم مالی، ترکیب مالکیت شرکت، ترکیب تیم حسابرسی، کیفیت حسابرسی تعداد اسناد حسابداری و ... به شیوه ای جامع بررسی شود.

منابع و ماخذ

- [۱] الکساندر م. مود؛ فرانکلین آ. گریبل؛ دون س. بوز. (۱۹۱۳). مقدمه ای بر نظریه آمار. ترجمه علی مشکانی. (۱۳۸۴)، مشهد: انتشارات دانشگاه فردوسی مشهد، چاپ ششم، ص ۶۵۰.
- [۲] رجبی، روح الله و محمدی خشویی، حمزه. (۱۳۸۷). «هزینه‌های نمایندگی و قیمت گذاری خدمات حسابرسی مستقل» بررسی‌های حسابداری و حسابرسی. دوره ۱۵. شماره ۵۳. پاییز ۱۳۸۷. صص ۳۵ - ۵۲.
- [۳] دلاور، علی. (۱۳۸۰). روش تحقیق در روان‌شناسی و علوم تربیتی. تهران: انتشارات رشد.
- [۴] حساس یگانه، یحیی و علوی طبری، حسین. (۱۳۸۲). «رابطه بین منابع صرف شده بر روی حسابرسی داخلی و مخارج حسابرسی مستقل»، فصلنامه مطالعات حسابداری. سال اول. شماره ۴. صص ۷۲ - ۹۶.

- [25]Gist, W. (1992). "Explaining variability in external audit fees". **Accounting & Business Research**, Vol. 23 No. 89, pp. 74-79.
- [26]Hay, D., W.R. Knechel, and N.Wong .(2006). "Audit Fees: A Meta-Analysis of the Effect of Supply and Demand Attributes". **Contemporary Accounting Research**. Vol 23. No 1. Spring 2006. pp 141- 191.
- [27]Healy ,P.M & K.G, Palepu . (2003). "How the Quest for efficiency corroded the market". **Haevard business Review** (July). pp 76- 85 .
- [28]Jensen,M & W, Meckling .(1976). "Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs, and Ownership Structure". **Journal of Financial Economics**. VOL 3.no4. oct. pp 305-360.
- [29]Johnston, E., K, Walker and E, Westergaard . (1995). "Supplier concentration and pricing of audit services in New Zealand". **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, Vol. 14 No.2, pp.74-89
- [30]Jubb, C., K, Houghton and S, Butterworth . (1996). "Audit fees: the plural nature of risk". **Managerial Auditing Journal**, Vol. 11 No.3, pp. 25-40.
- [31]Karim, A. and P, Moizer . (1996). "Determinants of audit fees in Bangladesh". **International journal of Accounting**, Vol. 31 No.4, pp. 497-509.
- [32]Lam, K.C. (1998). Risk Adjusted Audit Pricing: Theory and Empirical Evidence. *Ph.D thesis*. University of Toronto. Pp 5.
- [33]Low, I & P, Tan and H, Koh . (1990). "The determination of audit fees: an analysis of the Singapore context". **Journal of Business Finance & Accounting**, Vol. 17 No.2, pp. 285-95.
- [34]Mark, A& J, Micheal . (2007). "The effect of corporate status on external audit fees: evidence from the UK". **Journal of Business Finance & Accounting**. Vol 34(1)8(2). Pp 169 – 201.
- [35]Mellett, H & I.P, Micheal and K, Yusuf .(2007). "Audit fee determinants in the UK university sector". **Financial**
- [14]Craswell, A. and J, Francis . (1999). "Pricing initial audit engagement: a test of competing theories". **The Accounting Review**, Vol. 74 No.2, pp. 201-16.
- [15]DeAngelo . (1981). "Author size and audit quality". **Journal of Accounting and Economics**, Vol. 3 No.3, pp. 183-99.
- [16]DeFond, M., J, Francis and T, Wong . (2000). "Audit industry specialization and market segmentation by big 6 and non-big 6 accounting firms". **Auditing, A Journal of Practice and Theory**, Vol. 19 No.1, pp. 49-66.
- [17]Demski ,J. & R, Swieringa . (1974). "A cooperative Formulation of the Audit Choice problem". **The Accounting Review**. July. pp 506 – 513 .
- [18]Dunmore, P & Y, Shao .(2006). "Audit and Non-audit fees: Newzealand evidence". **Pacific Accounting Review**. Vol 18, no 2. pp 32 -46 .
- [19]Fama, E. (1980). "Agency Problem and the Theory of The Firm". **Journal of Political Economy**, April: 288-307.
- [20]Firth, M. (1985). "An analysis of audit fees and their determinants in New Zealand". **Auditing, A Journal of Practice and Theory**, Vol. 4 No.2, pp. 23-37.
- [21]Francis,J. (1984). "The effect of audit firm size on audit prices: a study of the Australian market". **Journal of Accounting and Economics**, Vol. 6 No.2, pp. 133-51.
- [22]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.
- [23]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.
- [24]Fred, B & S, Divesh .(2008). "The association between corporate governance and audit fees of bank holding companies". **Corporate Governance**. Vol 8. no 1. pp 28-45.

- [47]Simon, D. and M, Taylor . (1997). "The market for audit services in Pakistan". *Advances in International Accounting*, Vol. 10, pp. 87-110.
- [48]Simunic, D. (1980). "The pricing of audit services: theory and evidence". *Journal of Accounting Research*, Vol. 18 No.1, pp. 161-190.
- [49]Simunic, D. (1984). "Auditing, consulting, and auditor independence". *Journal of Accounting Research*, Vol. 22 No.2, pp. 679-702.
- [50]Taffler, R. and K, Ramalingam . (1982). "The determinants of audit fees in the UK: an exploratory study". Working Paper No. 37, City University Business School, London.
- [51]Taylor, M. (1997). "The market for audit services in Japan". *Pacific Accounting Review*, Vol. 9 No.2, pp. 59-74.
- [52]Taylor, M. and R, Baker . (1981). "An analysis of external audit fees". *Accounting & Business Research*, Vol. 12, pp. 55-60.
- [53]U.S. General Accounting Office (GAO) .(2003). "Mandated study on consolidation and competition". Washington, D.C.: Government Printing Office.
- [54]U.S. Congress, Senate, Committee on Government Operations .(1977). "The accounting establishment: A staff study prepared by the subcommittee on report, accounting, and management". 95th Congress, First Session.
- [55]Wallace.W.(1987). "The Economic Role of the Audit in Free and Regulated Market : A Review". *Research in Accounting Regulation*. VOL 1.pp 7-34. JAI Press.
- [56]William H. Greene .(2003). *Econometric analysis* . New York university . Prentice Hall . 5th ed.
- [57]Zeff , S. (2003). "How the U.S. accountancy profession got where it is today: part II". *Accounting Horizons*. 17(4):267-286.
- Accountability & Management**. Vol 23(2). pp 155 – 188.
- [36]Meshari .Al-Harshani.(2008). "The Pricing of audit services:evidence from Kuwait". **Managerial Auditing Journal**.vol23 . no7 . pp 685-696.
- [37]Nathalie, G & S, Alain . (2007). "Determinants of audit fees for French quoted firms". **Managerial Auditing Journal** . Vol 22. no 2. pp 139-160.
- [38]Niemi, L.(2004). "Auditor size and audit pricing : evidence from small audit firms". **European Accounting Review** . Vol 13, no 3. pp 541 – 560.
- [39]Noel, S. (2008). "The impact of directors' and officers' insurance on audit pricing : Evidence from UK companies". **Accounting Forum**. Pp 1-16.
- [40]Palmer ,R.(1989). "Accounting as a mature Industry". **Journal of Accountancy**. pp 84-87.
- [41]Palmrose, Z. (1996). "Audit fees and auditor size: further evidence". **Journal of Accounting Research**, Vol. 24 No.1, pp. 97-110.
- [42]Pong, C. and G, Whittington . (1994). "The determinants of audit fees: some empirical models". **Journal of Business Finance & Accounting**, Vol. 21 No.8, pp. 1071-95.
- [43]Ramgopal, V & P.W, Joseph and M, Willenborg .(2008). "Litigation risk, Audit quality and audit fees: evidence from Initial Public Offerings". **The Accounting Review**, Vol 83. no 5. pp 1315 – 1345.
- [44]Rani, H & M, Ariel and A, Charles .(2007). "Auditors Fees and audit quality". **Managerial Auditing Journal**. Vol 22. No 8. pp 761 – 786.
- [45]Rani, H & H, Udi and C.B, Jean .(2008). "Internal control quality and audit pricing under Sarbanes – Oxely Act". **Auditing: A Journal of Practice & Theory**. Vol 27. no 1. pp 105 – 126.
- [46]Simon, D., R, Ramanan and A, Dugar . (1986). "The market for audit services in India: an empirical examination". *The International Journal of Accounting*, Vo., Vol. 21 No.1, pp.27-35.