

## تعیین استراتژی های (راهبرد) قیمت گذاری خدمات حسابرسی مبتنی بر نظریه تمایز قیمت بر اساس کیفیت در موسسات بخش خصوصی

حسن اسماعیلی

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران  
hasanesmaeili1387@gmail.com

حمید رضا وکیلی فر

دانشیار و عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران (نویسنده مسئول)  
vakilifard\_phd@yahoo.com

آزیتا جهانشاد

دانشیار و عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز  
az\_jahanshad@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۹۸/۰۸/۱۵ تاریخ پذیرش: ۹۸/۰۸/۲۷

### چکیده

مقاله حاضر خلاصه ای از پژوهشی است که به منظور بررسی استراتژی های قیمت گذاری خدمات حسابرسی و نظریه تمایز قیمت بر اساس کیفیت در موسسات خصوصی حسابرسی تحت نظارت جامعه حسابداران رسمی ایران صورت گرفته است. روش این پژوهش در زمره پژوهشهای توصیفی-پیمایشی می باشد. چارچوب نظری و پیشینه پژوهش از راه استقرایی و جمع آوری داده ها و نتیجه نهایی برای آزمون ردیابپذیرش فرضیه ها، از طریق پرسش نامه انجام شده است. پژوهش در یک محیط واقعی یعنی موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران انجام شده و جزو پژوهشهای میدانی به شمار می رود. نتایج پژوهش حاکی از آن است که در قیمت گذاری خدمات حسابرسی در موسسات خصوصی حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، ترکیبی از چند استراتژی قیمت گذاری شامل: قیمت گذاری اضافه بها، قیمت گذاری بر اساس بازده سرمایه گذاری، قیمت گذاری پر مایه و گران، قیمت گذاری بخشی، قیمت گذاری رهبری زبان، قیمت گذاری جایگاه سازمانی، قیمت گذاری ریزشی، قیمت گذاری پیرو و قیمت گذاری برای خروج از بازار نقش دارند. همچنین نظریه "تمایز قیمت بر اساس کیفیت" نیز در قیمت گذاری خدمات حسابرسی نقش تعیین کننده ای داشته به نوعی که می توان گفت قیمت گذاری خدمات حسابرسی مبتنی بر این نظریه است.

واژه های کلیدی: استراتژی، قیمت گذاری خدمات حسابرسی، نظریه تمایز قیمت بر اساس کیفیت، جامعه حسابداران رسمی ایران.

## ۱- مقدمه

منافع اقتصادی حسابرسان از طریق حق الزحمه ای تامین می شود که از انعقاد قرارداد با صاحبکاران عاید می شود. حسابرسان جهت قیمتگذاری خدمات حسابرسی از عوامل گوناگونی استفاده می کنند و تحقیقات زیادی نیز در رابطه با شناسایی و ارزیابی این عوامل انجام شده است. عوامل توصیفی که در اغلب مطالعات مدنظر قرار گرفته اند شامل عوامل ریسک، حجم و پیچیدگی عملیات واحد مورد رسیدگی بوده است. قیمت گذاری خدمات حسابرسی تاکنون موضوع بسیاری از پژوهشهای حسابرسی بوده و در پژوهشهای متعددی به بررسی عوامل موثر بر آن پرداخته شده است. شرکت‌های صاحب کار می توانند با آگاهی از عوامل موثر بر حق الزحمه ی حسابرسی در مذاکره در زمینه حسابرسی و کنترل جنبه های درونی که بر حق الزحمه تاثیر دارند فعال تر ظاهر شوند. علاوه بر این اطلاع از عوامل موثر بر میزان حق الزحمه حسابرسی برای حسابرسان نیز مفید است چرا که آنها قادر به قیمت گذاری مناسب خدمات حسابرسی خود خواهند شد. (مهرانی، جمشیدی اوانکی، ۱۳۹۰)

هزینه حسابرسی به صاحبکار 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 مساله، موجب تسریع و تسهیل کار حسابرسی شده و به دلیل مشارکت صاحبکار، حسابرسی با کیفیت بالاتری انجام خواهد گرفت. در دهه ۱۹۸۰ میلادی، انجمن حسابداران مستقل آمریکاممنوعیت های خود برای تبلیغات را تعدیل کرد و نیاز به خدمات حسابرسی در شرکتهایی که در نتیجه ترکیب تجاری به وجود می آمدند، موجب شد که ادغام موسسات حسابرسی و به دنبال آن کاهش تعداد این موسسات، متوقف گردد (پالمر، ۲۰۰۱).

اهمیت این موضوع، به خصوص در سالهای اخیر و پس از تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران در کشور ما بیشتر دیده می شود، زیرا پس از تشکیل جامعه، انحصار بازار کار حسابرسی شکسته شده و رقابت شدیدی بین حسابرسان 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 موسسات حسابرسی بر رشد خود بوده است تا بر ارزشهای حرفه ای خود بیافزایند. شرکای موسسات حسابرسی برای یافتن مشتریان جدید، حفظ مشتریان موجود و خدمات مشاوره، تحت فشار زیادی قرار گرفته اند و عدم تحقق این نوع اهداف توسعه ای در موسسات حسابرسی، عواقب بدی از جمله برکناری از کار را برای آنان

در پی داشته است، به عبارت دیگر، می توان گفت در بیست سال اخیر، حرفه حسابرسی تغییرات سریع و در خورد توجهی داشته است. کاهش مقررات در بازار کار حسابرسی، به موسسات حسابرسی اجازه داد بیشتر اهداف اقتصادی را دنبال کنند و در جستجوی رشد درآمد خود و کاهش هزینه ها در هر کار حسابرسی باشند (هیلی و پالیو، ۲۰۰۱).

میزان حق الزحمه پرداختی به حسابرسان از دو طریق می تواند بر کیفیت کار حسابرسی اثر بگذارد. اول، هر چه حق الزحمه بیشتری برای حسابرسان در نظر گرفته شود، تلاش وی نیز بیشتر می گردد و کیفیت کار را بالا می برد، ولی در این صورت، حسابرسان از نظر مالی به مشتریان خود وابسته می شوند و در نتیجه به خاطر نگرانی از دست دادن کار، ممکن است روشهای حسابرسی را به شکل مناسبی انجام ندهند که البته این کار می تواند بعدها عواقب مالی بدی برای آنان به همراه داشته باشد (دی آنجلو، ۱۹۸۱).

قیمت گذاری خدمات حسابرسی بیانگر مراحل و چگونگی تعیین قیمت جهت خدمات حسابرسی منجمله حق الزحمه حسابرسی است، لذا حسابرسی موفق است که بتواند با توجه به ویژگیهای واحد مورد رسیدگی، بهترین برآورد را از حق الزحمه خود داشته باشد تا ضمن حفظ کیفیت کار، آنرا با حداقل هزینه انجام دهد.

با توجه به مراتب فوق الذکر شناسایی استراتژی های پشتوانه قیمت گذاری خدمات حسابرسی و نقش نظریه تمایز قیمت براساس کیفیت، ذهن محققان این پژوهش را به خود مشغول نموده و نهایتاً به این نتیجه رسیدند که انواع استراتژی های قیمت گذاری رابه منظور شناسایی استراتژی های پشتوانه قیمت گذاری خدمات حسابرسی و نیز نقش نظریه تمایز قیمت بر اساس کیفیت را در قیمت گذاری خدمات حسابرسی در موسسات بخش خصوصی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران از طریق نظرسنجی از خبرگان (علمی و حرفه ای) بررسی نمایند.

با توجه به توضیحات بالا پرسش های این پژوهش آن است که: ۱- آیا قیمت گذاری خدمات حسابرسی در موسسات بخش خصوصی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران بر اساس یک یا ترکیبی از چند استراتژی قیمت گذاری است؟ و ۲- آیا قیمت گذاری خدمات حسابرسی در موسسات بخش خصوصی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران مبتنی بر نظریه تمایز قیمت بر اساس کیفیت است؟

تاکنون به صورت تجربی مطالعه ای درباره استراتژی های قیمت گذاری خدمات حسابرسی در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران انجام نشده است. بلکه مطالعات

گذشته، عمدتاً برخی از عوامل تاثیرگذار برحق الزحمه حسابرسی را بررسی نموده اند. اما در پژوهش حاضر تعیین استراتژی مناسب برای قیمت گذاری خدمات حسابرسی و نقش نظریه تمایز قیمت بر اساس کیفیت در قیمت گذاری خدمات حسابرسی در موسسات بخش خصوصی حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، بررسی شده است.

افزایش رقابت در بازار حسابرسی و در نتیجه آن، افزایش موسسات خصوصی حسابرسی در این بازار از یک طرف واز طرف دیگر، اهمیت موضوع قیمت گذاری خدمات حسابرسی برای موسسات حسابرسی تحقیق در زمینه قیمت گذاری خدمات حسابرسی را با اهمیت می نماید.

بررسی این موضوع می تواند موجب بازنگری ویا بسط نتایج مطالعات گذشته در زمینه قیمت گذاری خدمات حسابرسی شود و نیز ایده های جدیدی برای دانشگاهیان، حسابرسان و سایر استفاده کنندگان درون سازمانی و بیرون سازمانی فراهم آورد.

انتظار می رود نتایج این پژوهش بتواند دستاورد و ارزش افزوده علمی به شرح زیر داشته باشد:

اول اینکه نتایج این پژوهش می تواند موجب گسترش مبانی نظری پژوهش های گذشته در ارتباط با قیمت گذاری خدمات حسابرسی شود. دوم اینکه شواهد پژوهش نشان خواهد داد که شناسایی استراتژی های قیمت گذاری خدمات حسابرسی در ارائه راهکارها و پیشنهادهای سازنده برای قیمت گذاری خدمات حسابرسی تا چه میزان موثر است. این موضوع به عنوان یک دستاورد علمی می تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار قانون گذاران حوزه بازار سرمایه و همچنین تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری و حسابرسی و نیز حسابرسان قرار دهد. سوم اینکه نتایج پژوهش می تواند ایده های جدیدی برای انجام پژوهش های جدید در حوزه های حسابداری و حسابرسی، پیشنهاد نماید.

نهایتاً "اینکه پژوهش حاضر علاوه بر شناسایی نظرات، رویکردها و استراتژی های قیمت گذاری خدمات حسابرسی، با هدف دانش افزایی و ارتقای دانش و پژوهش در حوزه های حسابداری و حسابرسی صورت پذیرفته است.

## ۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

قیمت گذاری خدمات حسابرسی یکی از موضوع های مورد علاقه بسیاری از محققان حسابرسی است و تا کنون مطالعات زیادی در این زمینه انجام شده است. اگر چه روش تحقیق مورد استفاده در این مطالعات تا حدودی با یکدیگر متفاوت است، ولی اکثر آنها یک هدف عمده را دنبال

می کنند و آن تشخیص عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی است. آگاهی از این عوامل هم برای صاحبکار و هم برای حسابرس مفید است. برای بسیاری از صاحبکاران، هزینه حسابرسی رقمی در خور توجه است. اگر چه 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 می تواند بسیار با اهمیت و سنگین باشد، هزینه ای که ناگزیرند آنرا پرداخت کنند. در نتیجه از منظر صاحبکار با شناخت عوامل در داخل سازمان می توان موجبات کاهش چنین هزینه ای را فراهم آورد و تحمل آنرا آسانتر نمود. حسابرسان نیز با دانستن این عوامل میتوانند خدمات خود را به شکل مناسبی قیمت گذاری کنند (عبدایی، ۱۳۹۲).

با توجه به مراتب فوق، حسابرسان جهت اجرای هر چه بهتر خدمات حسابرسی نیاز به قیمتگذاری خدمات و بالتبع آن شناخت استراتژیهای پشتوانه قیمت گذاری خدمات مربوطه داشته و در نتیجه حسابرسان بابهترین برآورد از حق الزحمه خود می توانند خدمات حسابرسی را با کیفیت بهتری ارائه نمایند.

## ۲-۱- استراتژی های قیمت گذاری خدمات حسابرسی

مهمترین و پرطرفدارترین استراتژی های قیمت گذاری که در این تحقیق به تفصیل مورد بحث و بررسی قرار می گیرد و نیز مبنای طرح بسیاری از سوالات پرسشنامه تحقیق قرار گرفته به شرح ذیل می باشد:

- الف- استراتژی های مبتنی بر هزینه<sup>۱</sup>
- ب- استراتژی های مبتنی بر مشتری<sup>۲</sup>
- ج- استراتژی های مبتنی بر رقابت<sup>۳</sup> (مایوکا، کیتوی، مویا، ۲۰۱۲)

## ۲-۱-۱- استراتژی های مبتنی بر هزینه

این استراتژی ها عمدتاً "برخاسته از ملاحظات هزینه ای است. بدین ترتیب که ابتدا قیمت تمام شده هر محصول محاسبه و سپس سود معینی (مثلاً) چند درصد از قیمت تمام شده) روی تمام اقلام اضافه می شود. حتی ممکن است آن درصد معین برای تمام اقلام یکی و یکسان باشد واز آنجا که با تغییر حجم تولید، قیمت تمام شده هر محصول تفاوت می کند، تخمین قیمت تمام شده دقیق نیست.

## ۲-۱-۲- استراتژی های مبتنی بر مشتری

مفهوم این استراتژی، اولویت دادن به مشتری و لزوم جلب رضایت او از سطح قیمت نیست، بلکه منظور از آن شناسایی ارزش های موردانتظار مشتری از طریق آگاهی یافتن از زمان، مکان، مقدار، چگونگی و معیارهای انتخاب فروشنده و سقف قیمت قابل تحمل و مقدار ریالی است که از نظر مشتری بابت بهای کیفیت و خدمات و ارزشهای آن درک شده است.

انواع استراتژی های مبتنی بر مشتری به شرح ذیل می باشد:

**الف- قیمت گذاری پر مایه و گران:** در شرایط عدم حساسیت مشتری به قیمت، تعقیب هدف کسب سود بیشتر، لزوم بازیابی مخارج<sup>۱۱</sup> (R&D) و تجهیزات و فناوری، منحصر به فرد بودن کالا و بالاخره کیفیت درک شده قوی توسط مشتری، حالت انحصاری در آینده و بی اهمیتی سهم بازار، این استراتژی اتخاذ می شود.

**ب- قیمت گذاری نفوذی:** در شرایط حساسیت مشتری نسبت به قیمت، لزوم کسب سهم بازار، جلوگیری از ورود رقبای تولید انبوه و رهبری در قیمت نازل، این استراتژی اتخاذ می شود. ضمناً در شرایط وجود مزیت رقابتی قوی یا وجود درک قوی از کیفیت محصول، اتخاذ این استراتژی توصیه نمی شود.

**ج- قیمت گذاری پرستیژی:** در این استراتژی با قیمت گذاری خیلی بالا، نوعی تصور و ذهنیت مثبت نسبت به کیفیت یا خدمات فوق العاده مربوط به محصول در مشتری ایجاد می گردد. این استراتژی، بلندمدت است و هدف آن ایجاد کلاس و جایگاهی والا در ذهن مشتری است به گونه ای که بخشی از تصویر کلی محصول را تشکیل دهد.

**د- قیمت گذاری بخشی:** این استراتژی در شرایطی اتخاذ می شود که یک محصول معین برای بخش های مختلف یک بازار قابل استفاده باشد و مشتریان متفاوت با سلیقه و توان پرداخت مختلف از یک محصول با ویژگی ثابت استفاده می کنند. مانند قیمت های متفاوت نان در بخش های مختلف یک شهر یا هزینه های متفاوت خدمات در قسمتهای متفاوت یک شهر یا کشور.

## ۲-۱-۳- استراتژی های مبتنی بر رقابت

برابر با این استراتژی، قیمت ها طوری تعیین می شود که در حدود قیمت رقبا باشد. بنابراین ممکن است برابر با رقبا، چند درصد کمتر از رقبا یا چند درصد بیشتر از رقبا باشد. بدین ترتیب، بنگاههای اقتصادی با توجه به هدف های سهم بازار می توانند جایگاه قیمت رقابتی خود را به گونه ای تعیین کنند که

انواع استراتژی های مبتنی بر هزینه به شرح ذیل می باشد:

**الف- قیمت گذاری اضافه بهاء:** در این استراتژی هزینه های تولید هر واحد را محاسبه و عناصر دیگری مانند هزینه های اداری و سربار و سود را به آن اضافه می کند. این استراتژی در شرایط زیر اتخاذ می شود:

- وقتی نظام قیمت گذاری دولتی رایج باشد.
- وقتی محاسبات هزینه ها و شناسایی انواع آنها مشکل باشد و فقط بتوان با تخمین، قیمت فروش را تعیین کرد.
- وقتی پروژه پیچیده ای، محصولی را تولید می کند که از چندین فاز عملیاتی عبور کرده و قیمت قطعی قابل محاسبه نیست.
- وقتی پرتفو یا سبد محصولات یک بنگاه سنگین و تفکیک هزینه ها مشکل باشد.

**ب- قیمت گذاری بر اساس منحنی تجربه:** منظور و مفهوم از منحنی تجربه یا یادگیری این است که در طول زمان و همراه با تجربه بنگاه اقتصادی در تولید و فروش محصولات، هزینه های تولید و فروش و بازاریابی کاهش می یابد و با توجه به این کاهش ها که در آینده اتفاق خواهد افتاد، قیمت های امروز کمتر از هزینه های واقعی امروز تعیین میگردند و بدین ترتیب، از نوعی مزیت قیمت نسبت به رقبا استفاده خواهد شد و درآمد فروش افزایش خواهد یافت.

شرط اتخاذ این استراتژی به شرح زیر است:

- اثر منحنی تجربه یا یادگیری قابل توجه باشد یعنی کاهش احتمالی هزینه های تولید در آینده چشمگیر باشد.
- سابقه حضور بنگاه اقتصادی در بازار، طولانی تر از رقبا باشد.
- مشتریان نسبت به قیمت حساس باشند.

**ج- قیمت گذاری بر اساس بازده سرمایه گذاری:** با اتخاذ این استراتژی، بنگاه های اقتصادی که شدیداً در انتظار سود هستند یا جریان نقدینگی برای آنان خیلی اهمیت دارد، با تعیین قیمت بالا، سطح سود مورد انتظار را بدست می آورند.

**د- قیمت گذاری برای خروج از بازار:** در این استراتژی با تعیین قیمت خیلی بالا، حرکت محصول در منحنی چرخه عمر محصول<sup>۸</sup> را سرعت بخشیده و آن را به سمت دوره افول و خروج از بازار هدایت می کنند. خریداران، کسانی هستند که توان پرداخت قوی دارند.

سهم بازار موردنظر به کمک سایر عوامل مانند توزیع وسیع و تبلیغات موثر تامین شود.

انواع استراتژی های مبتنی بر رقابت به شرح ذیل می باشد:

**الف- قیمت گذاری رهبری زبان<sup>۱۴</sup>:** در این استراتژی با قیمت گذاری بسیار ارزان و مجذوب کننده، مشتریان جذب شده و به کمک یک یا چند کالای ارزان، سایر کالاها به فروش می رسد. برخی از عرضه کنندگان باتشکیل سبد کالایی و قرارداد یک یا دو کالای نسبتاً ارزان تر از رقبا، سایر کالاهای موجود در بسته را نیز به فروش می رسانند. در موارد دیگر:

الف- وقتی محصولات مکملی وجود دارد یا اقلام مصرفی یک کالا ضرورتاً باید خریداری و تعویض شوند می توان یکی از آنها را با این شیوه قیمت گذاری کرد.

ب- برای جلب نظر مشتری، یکی از اقلام خط محصول را با این شیوه قیمت گذاری و توجه مشتری را به سمت کل خط محصول جلب می نمایند. مانند قیمت گذاری میوه جات در خرده فروشی ها.

ب- قیمت گذاری جایگاه سازمانی<sup>۱۵</sup>: در این شیوه، عرضه کنندگان سعی می کنند با پیش بینی ادراکات مصرف کننده و تعیین قیمت هایی برابر یا کمتر از رقبا، در ذهن مشتری جایگاه مناسبی برای خود بسازند.

ج- قیمت گذاری ریزشی<sup>۱۶</sup>: در این استراتژی، هدف این است که با کاهش تدریجی قیمت و استمرار در آن به لایه های تقاضا و بخش های مختلف مشتری نفوذ شود. موارد کاربرد این استراتژی به قرار زیر است:

- وقتی دریک بازار معین، کاهش قیمت مورد استقبال قرار می گیرد و فروش افزایش یابد (وجود کشش قیمت).
- وقتی با تبعیت از منحنی تجربه و حرکت به سمت هزینه های کمتر، سازمان از صرفه جویی های مقیاس برخوردار می شود و می تواند مستمراً قیمت فروش را کاهش دهد.
- وقتی سازمان می خواهد با استفاده از حربه قیمت، از ورود رقبا جلوگیری کند.
- وقتی در مرحله معرفی، با روش قیمت گذاری پر مایه آغاز و به تدریج در مراحل رشد و بلوغ محصول، قیمت ها بطور ریزشی کاهش می یابد.

د- قیمت گذاری پیرو<sup>۱۷</sup>: در این استراتژی، سازمان ها و صنایع کوچکتر یا ضعیف تر در قیمت گذاری خود از لیدر صنعت پیروی می کنند و قیمت های لیدر به عنوان قیمت مرجع تلقی

می شود. مانند قیمت محصولات پتروشیمی در خاورمیانه که از قیمت های عربستان سعودی پیروی می شود.

در سایر موارد، وقتی اکثر محصولات این طبقه، ویژگی متمایزی ندارند یا وقتی که نوسانات و اختلافات زیاد بین قیمت ها احتمالاً باعث جنگ قیمت می شود، از این استراتژی استفاده می شود.

ه- قیمت گذاری نرخ جاری<sup>۱۸</sup>: در شرایط رقابت کامل یعنی وقتی تعداد عرضه کنندگان زیاد و خریداران نیز زیاد هستند، محصولات مشابه اند و هیچکدام از رقبا قیمت گذار نیستند و قیمت آنها تابع نرخ های جاری بازار است، این استراتژی اتخاذ می شود. (بلوریان تهرانی، ۱۳۹۳)

## ۲-۲- نظریه "تمایز قیمت بر اساس کیفیت"<sup>۱۹</sup>

طبق نظریه "تمایز قیمت بر اساس کیفیت" اگر مشتریان هیچگونه ارزشی نسبت به تفاوت کیفیت محصولات یا خدمات از خود نشان ندهند، عرضه کنندگان هیچگونه تمایل سازمان یافته ای برای تفکیک کیفیت محصولات یا خدمات خود از سایرین نخواهند داشت (شی کدواستن، ۱۹۸۲). بنابراین زمانی که تقاضای مناسبی برای حسابرسی با کیفیت وجود ندارد حسابرسان نمی توانند با تمایز کردن کیفیت کار خود، حق الزحمه حسابرسی بالاتری از مشتریان خود دریافت کنند. سیمونیک<sup>۳</sup> حق الزحمه حسابرسی را تابعی از هزینه های حسابرسی و سود می داند. (سیمونیک، ۱۹۸۰)

- منن و ویلیامز<sup>۴</sup> بر اساس تعریف سیمونیک هزینه های حسابرسی را به دو قسمت تقسیم می کنند:
- (۱) - بهای منابع بکار گرفته شده توسط حسابرسان و
  - (۲) - هزینه های مورد انتظار ناشی از دعوی حقوقی و قضایی علیه حسابرسان که به ریسک دادخواهی شهرت دارد. (منن، ویلیامز، ۲۰۰۱)

بنابراین مدل تعیین حق الزحمه حسابرسی را می توان به شرح زیر بیان کرد:

سود حسابرسان + ریسک دادخواهی مورد انتظار + منابع بکار گرفته شده توسط حسابرسان = حق الزحمه حسابرسی

شواهد موجود نشان می دهد که تقاضای مناسبی برای حسابرسی با کیفیت در ایران وجود ندارد و ریسک دادخواهی علیه حسابرسان نیز پایین است. (محمدرضایی، بحیایی، حسینی سپه، ۱۳۹۴)

## ۳-۲- پیشینه پژوهش

حق الزحمه حسابرسی تاکنون موضوع بسیاری از پژوهش های حسابداری بوده و در تحقیقات متعددی به بررسی عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی پرداخته شده است.

آقایان رجبی و محمدی خشویی در سال ۱۳۸۷ رابطه بین هزینه های نمایندگی و قیمت گذاری خدمات حسابرسی مستقل بر روی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار را بررسی نموده که نتایج نشان داد متغیرهای متوسط جمع دارایی ها 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 هزینه های نمایندگی از جمله نسبت حسابهای دریافتی و موجودی ها به جمع دارایی ها، نسبت کل بدهی ها به مجموع دارایی ها، نسبت سود قبل از کسر بهره و مالیات به جمع دارایی ها فاقد ارتباط آماری معنی داری با حق الزحمه حسابرسی می باشند. (رجبی، محمدی خشویی، ۱۳۸۷)

در کشور ما نحوه تعیین حق الزحمه های حسابرسی به معضل تبدیل شده و آشفتگی قیمت گذاری خدمات حسابرسی و نیز نرخ شکنی برخی از موسسات حسابرسی موجب شده هیچ مبنای مشخصی برای تعیین حق الزحمه حسابرسی مالی وجود نداشته باشد و بعضاً قضاوت های حرفه ای حسابرسان منجر به پیشنهادهای ضد و نقیضی گردد که تناسبی با یکدیگر ندارد. (نیک بخت و تنانی، ۱۳۸۹)

آقایان موسوی و داروغه حضرتی در سال ۱۳۹۰ به بررسی رابطه جریان نقد آزاد شرکتهای بر حق الزحمه حسابرسی پرداختند. نتایج بررسی آنها که با روش آماری رگرسیون چندمتغیره و ضریب همبستگی پیرسون انجام گرفت در بین تعداد ۳۰۰ سال شرکت طی دوره زمانی ۱۳۸۲ الی ۱۳۸۷ نشان داد که شرکت های با جریان نقد آزاد بالا دارای حق الزحمه حسابرسی بیشتری هستند. همچنین در این شرکتهای، میزان بدهی و سود تقسیمی با حق الزحمه حسابرسی از لحاظ آماری ارتباط معنی داری پیدا می کند. (موسوی، داروغه حضرتی، ۱۳۹۰)

آقایان بنی مهد و مرادزاده فرد و زینالی در پژوهشی به بررسی اثر حق الزحمه حسابرسی بر اظهار نظر حسابرس در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال های ۱۳۸۱ تا ۱۳۸۹ پرداختند. روش پژوهش از نوع همبستگی و آزمون فرضیه ها نیز بر اساس روش رگرسیون لجستیک انجام شد. یافته های این پژوهش نشان داد که میان حق الزحمه حسابرس، اندازه صاحبکار، گزارش زیان توسط صاحبکار و سن شرکت مورد رسیدگی و صدور گزارش مقبول حسابرسی رابطه

ای معنی دار وجود دارد. (بنی مهد و مرادزاده فرد، زینالی، ۱۳۹۱) از دیگر تحقیقات انجام شده در زمینه موضوع پژوهش می توان به بررسی ((تاثیر کیفیت حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی شرکت ها)) اشاره کرد. نتایج تحقیق مزبور نشان داد که بین تخصص موسسات حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی رابطه منفی و معناداری وجود دارد. همچنین نتایج این پژوهش مبین این بود که عوامل تداوم انتخاب حسابرس و اندازه موسسه حسابرسی رابطه مثبت و معناداری با حق الزحمه حسابرسی دارند. (واعظ، احمدی، رشیدی باغی، ۱۳۹۳)

نتایج تحقیق آقایان نظری و عبادی خورده بلاغ (۱۳۹۳) که به بررسی تطبیقی تغییرات حق الزحمه خدمات حسابرسی و اظهار نظر حسابرس

در بخش خصوصی و غیر خصوصی، پرداخته بودند نشان داد که که تعدیل تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهار نظر در بخش غیر خصوصی در سطح اطمینان ۹۰ درصد دارای رابطه معنی دار با تغییرات حق الزحمه حسابرسی بوده لکن در بخش خصوصی نه از طریق تغییرات حق الزحمه بلکه با تغییر حسابرس رابطه داشته است. همچنین متغیرهای اندازه شرکت، تعداد بندهای حسابرس در سال قبل و گزارش زیان در هر دو بخش بر تعداد بندهای حسابرس قبل از بند اظهار نظر تاثیر گذار است. مضافاً اینکه میان تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهار نظر و متغیرهای بازده دارایی ها، نسبت اهرمی، درصد مالکیت سهامدار عمده، نسبت حسابها و اسناد دریافتی تجاری و موجودی مواد و کالا به جمع دارایی ها در پایان دوره رابطه ای اثبات نگردید. (نظری، عبادی خورده بلاغ، ۱۳۹۳)

تحقیق دیانتی و بیاتی (۱۳۹۴) در مقاله ای با عنوان ((رابطه رقابت بازار محصول و حق الزحمه حسابرس مستقل)) نشان داد که رقابت بازار محصول بر حق الزحمه حسابرس مستقل تاثیر معناداری دارد. با توجه به نتیجه بدست آمده می توان بیان کرد که رقابت، باعث کاهش مشکلات نمایندگی بین مدیران و سهامداران می شود که این موضوع به نوبه خود باعث کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و هزینه های کنترلی می شود. بنابراین، ریسک حسابرسی کاهش می یابد و در نتیجه حق الزحمه درخواستی حسابرس نیز کاهش خواهد یافت. (دیانتی و بیاتی، ۱۳۹۴)

آقایان حساس یگانه، حسنی القار و مرفوع در سال ۱۳۹۴ در مقاله ای با عنوان ((بیش اطمینانی مدیریت و حق الزحمه حسابرسی)) به این نتیجه رسیدند که بین بیش اطمینانی مدیریت (اطمینان بیش از حد به خود) و حق الزحمه حسابرسی ارتباط منفی معناداری برقرار است. بر اساس بررسی های بیشتر، بیش اطمینانی مدیریت بر استفاده از حسابرس متخصص

صنعت، تاثیر معناداری ندارد. (حساس یگانه، حسنی القار، مرفوع، ۱۳۹۴)

پژوهش دیگر که توسط آقایان سرخانی مقدم و پاکدل در سال ۱۳۹۴ با عنوان ((بررسی رابطه بین حق الزحمه غیرعادی حسابرسی و تجدید ارایه صورتهای مالی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران)) انجام شد بیانگر این موضوع می باشد که درصد بالایی از تجدید ارایه ها در ایران، بدلیل اصلاح اشتباهات حسابداری بوده که نشان دهنده عدم ارتباط معنا دار بین حق الزحمه غیر عادی حسابرسی و تجدید ارایه صورتهای مالی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد. (سرخانی مقدم، پاکدل، ۱۳۹۴)

آقای ملکیان و خانم نیکروان فرد در سال ۱۳۹۴ طی پژوهشی به بررسی تاثیر مالکان نهادی و دولتی بر دستمزد حسابرسی مستقل در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند که یافته های تحقیق ایشان حاکی از تاثیر مثبت میزان مالکیت نهادی بر دستمزد حسابرسی و تاثیر منفی تمرکز مالکیت نهادی بر دستمزد حسابرسی است؛ هم چنین میزان مالکیت دولتی نیز تاثیر منفی بر دستمزد حسابرسی داشته؛ اما تمرکز مالکیت دولتی تاثیر معناداری بر دستمزد حسابرسی ندارد. (ملکیان، نیکروان فرد، ۱۳۹۴)

تحقیق بحری ثالث، بهنمون و مددی زاده (۱۳۹۵) در مقاله ای با عنوان ((تأثیر استراتژی مالیاتی جسورانه و ترکیب هیأت مدیره بر حق الزحمه حسابرسی)) نشان داد که بین ترکیب هیأت مدیره و حق الزحمه حسابرسی رابطه معناداری وجود ندارد، به طوری که استقلال هیأت مدیره رابطه معناداری با حق الزحمه حسابرسی ندارد. همچنین بین دوگانگی مدیرعامل و حق الزحمه حسابرسی رابطه معناداری وجود ندارد. از طرفی بین استقلال هیأت مدیره و حق الزحمه حسابرسی مستقل برای شرکتهایی با نرخ موثر مالیاتی کمتر نسبت به شرکت هایی با نرخ موثر مالیاتی بیشتر رابطه معناداری وجود ندارد. و در نهایت بین دوگانگی نقش مدیرعامل و رییس هیأت مدیره و حق الزحمه حسابرسی برای شرکت هایی با نرخ موثر مالیاتی کمتر نسبت به شرکت هایی با نرخ موثر مالیاتی بیشتر رابطه معناداری وجود ندارد. همچنین متغیرهای کنترلی اهرم مالی، بازده داراییها، موسسات حسابرسی، مالکیت نهادی بر حق الزحمه حسابرسی تأثیری ندارند و فقط اندازه شرکت بر حق الزحمه حسابرسی تأثیر میگذارد و میتوان چنین استدلال کرد که با بزرگ شدن واحد اقتصادی حق الزحمه حسابرسی نیز افزایش می یابد. (بحری ثالث، بهنمون، مددی زاده، ۱۳۹۵).

نتایج تحقیق آقایان سجادی و بنایی قدیم در سال ۱۳۹۷ در مقاله ای با عنوان ((تأثیر محافظه کاری مشروط بر حق

الزحمه حسابرسی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران)) نشان داد که محافظه کاری مشروط تاثیر معنی داری بر حق الزحمه حسابرسی دارد و اثر متقابل مدل های محافظه کاری با شاخص های حاکمیت شرکتی بر حق الزحمه حسابرسی، در کل معنادار نیست و در مواردی که معنی دار می باشد این اثر سبب تعدیل حق الزحمه حسابرسی شده است. (سجادی، بنایی قدیم، ۱۳۹۷)

تحقیق بنی مهد و نایب زاده (۱۳۹۷) با عنوان ((قیمت گذاری خدمات حسابرسی مستقل و نظریه رقابت)) نشان داد که 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. بنی مهد، نایب زاده، ۱۳۹۷)

نتایج تحقیق آقایان فخاری، قربانی و رجب بیگی در سال ۱۳۹۷ و در پژوهشی با عنوان ((پایداری و جهش در حق الزحمه غیرعادی حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی)) نشان داد که بین جهش در حق الزحمه غیرعادی حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد؛ همچنین بین میانگین بلندمدت (پایداری) حق الزحمه غیرعادی حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی دوره بعد نیز رابطه مثبت و معنادار وجود دارد. (فخاری، قربانی، رجب بیگی، ۱۳۹۷) بارشدر رقابت در حرفه، موسسات حسابرسی ضرورت ارائه خدمات با کیفیت هر چه بهتر و بهای کمتر به بازار را بیشتر دریافته اند. برای رقابت بر پایه ای به غیر از کیفیت و متفاوت کردن خدمات، موسسات حسابرسی به دنبال بهینه نمودن حق الزحمه 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 موثر بر قیمت گذاری خدمات حسابرسی می تواند بسیار مفید باشد. (جوی، کیم، لیو، سیمونیک، ۲۰۰۸)

حق الزحمه حسابرسی شامل هر گونه وجهی است که بابت ارائه خدمات حسابرسی و طبق توافق یا قرارداد به حسابرسی یا موسسه حسابرسی پرداخت می شود. در واقع بهای هر خدمت یا کالا قیمتی است که مصرف کننده برای استفاده از

آن حاضر به پرداخت است. اما در عمل این فرمول در کشورهایی که فاقد اقتصاد رقابتی هستند کارایی نداشته و قیمت را با انحصارات یا حداقل مزد معیشتی تعیین می کند. (هرشانی، ۲۰۰۸)

آقایان همیلتون، لی و استوکس در سال ۲۰۰۸ با بررسی شرکت‌های استرالیایی به این نتیجه رسیدند که پس از سقوط آرتور اندرسون، حق الزحمه موسسه های حسابرسی بزرگ، بویژه برای مشتریان سابق آرتور اندرسون، افزایش یافته است. (همیلتون، لی و استوکس، ۲۰۰۸)

نتایج پژوهش انجام شده توسط آستانا، بالسام و کیم در سال ۲۰۰۹ نشان داد که حق الزحمه های حسابرسی بطور چشمگیری در سال ۲۰۰۲ و پس از رسوایی انرون افزایش یافته است. (آستانا، بالسام و کیم، ۲۰۰۹)

نیومن و ویلکنز طی پژوهشی در سال ۲۰۱۲ با عنوان بررسی تاثیر تمرکز بازار حسابرسی، به این نتیجه رسیدند که تمرکز بازار حسابرسی بر حق الزحمه ها تاثیر منفی گذاشته است. (نیومن و ویلکنز، ۲۰۱۲)

میشل اترک، یانگ ژو و هنس در پژوهشی که در سال ۲۰۱۴ و با عنوان ((اندازه گیری ارزش منصفانه و کیفیت حسابرسی: شواهدی از صنعت بانکداری)) انجام دادند به این نتیجه رسیدند که شرکتهایی که داراییهایشان را به ارزش منصفانه نگهداری می کنند رابطه مثبت و معنی داری با حق الزحمه حسابرسی دارند. این نتایج با این سناریو مفروض مطابقت دارد و آن افزایش مشکلات حسابرسان در بررسی ارزش های منصفانه داراییهاست. همچنین نتایج این تحقیق نشان داد که حسابرسان متخصص در صنعت بانکداری در خصوص بررسی ارزش منصفانه داراییها هزینه های بیشتری صرف می کنند. بطور کلی نتایج این تحقیق حاکی از نگرانیهایی است که استفاده بیشتر از اندازه گیریهای مبتنی بر ارزش منصفانه برای ابزارهای مالی باعث افزایش هزینه های حسابرسی می شود. (اترک، ژو، هنس، ۲۰۱۴)

نتایج پژوهش اشیلمن و لاوسن در سال ۲۰۱۷ در رابطه با بررسی ساختار بازار حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی در آمریکا نشان داد که با افزایش تمرکز بازار حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی افزایش می یابد. همچنین آنها به این نتیجه رسیدند که با افزایش تمرکز حسابرس در سالهای ابتدایی قرارداد، صاحبکاران تخفیف در حق الزحمه برخوردار می شود. (اشیلمن و لاوسن، ۲۰۱۷)

نتایج پژوهش انجام شده توسط آقایان دانگ ژو، ویلو و ونکو در سال ۲۰۱۸ با عنوان ((ریسک کنترل داخلی و حق الزحمه حسابرسی)) نشان داد که حق الزحمه حسابرسی بطور

ضمنی با افشاء ضعف های کنترل‌های داخلی مرتبط است. همچنین نتایج این پژوهش بیانگر این موضوع بود که اطمینان داوطلبانه در گزارشهای کنترل داخلی می تواند در کاهش حق الزحمه حسابرسی اثر گذار باشد. (دانگ ژو، ویلو، ونکو، ۲۰۱۸)

### ۳- فرضیه های پژوهش

با توجه به مبانی نظری و تحقیقات مطرح شده (شرح پیشگفته) فرضیه پژوهش به شرح زیر بیان می شود:

**فرضیه اول:** قیمت گذاری خدمات حسابرسی در موسسات بخش خصوصی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران براساس یک یا ترکیبی از چند استراتژی قیمت گذاری است.

**فرضیه دوم:** قیمت گذاری خدمات حسابرسی در موسسات بخش خصوصی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران مبتنی بر نظریه تمایز قیمت بر اساس کیفیت است.

### ۴- جامعه آماری، نمونه آماری و روش نمونه گیری

حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی، جامعه آماری این پژوهش را تشکیل می دهند.

نمونه و نمونه گیری از مهم ترین مباحث در آمار علوم انسانی است. چه از طرفی با توجه به وسعت جمعیت یا موضوعات مورد مطالعه، محقق ناچار است به نمونه گیری بپردازد. از طرفی دیگر، اعتماد به یافته های یک تحقیق با صحت نمونه گیری آن سنجیده می شود (ساروخانی، ۱۳۸۲).

بعضی از محققان برای انجام تحلیل عاملی حداقل حجم نمونه ۲۰۰ را پیشنهاد می کنند (رامین مهر و چارستاد، ۱۳۹۲). به اعتقاد برخی دیگر از محققان تعیین حجم نمونه می تواند بین ۵ تا ۱۵ مشاهده به ازای هر متغیر اندازه گیری شده، تعیین شود (هومن، ۱۳۸۷).

بنابراین با توجه به جدول زیر برای تحلیل عاملی هر متغیر به تعداد نمونه های مذکور نیاز بوده است.

بدین منظور تعداد ۴۵۰ پرسش نامه بین حسابرسان جامعه آماری به صورت تصادفی توزیع گردید که از ۳۶۰ پرسش نامه برگشتی ۳۴۸ مورد آن قابل استفاده بوده و داده های آن ها مورد تحلیل قرار گرفت.



ردیف	آزمون تحلیل عاملی	تعداد گویه ها (سوالات پرسشنامه)	حداقل نمونه مورد نیاز
۱	استراتژی های قیمت گذاری	۴۲	۲۱۰=۵*۴۲
۲	نظریه تمایز قیمت بر اساس کیفیت	۱۱	۵۵=۵*۱۱

جمع آوری داده واقعا به اندازه گیری همان مفهوم مورد نظر پرداخته یا چیز دیگری را سنجیده است؟ به عبارت دیگر آیا ابزار سنجش توانسته است خصوصیتی را که قصد سنجش آن را داشته است بسنجد یا نه؟ (سکاران، ۱۳۸۱)

چون در این پژوهش، مهم ترین ابزار جمع آوری اطلاعات و اندازه گیری متغیرها، پرسشنامه است روایی پرسشنامه از اهمیت خاصی برخوردار است. طرح پرسش های درست با عباراتی که ابهام آن به حداقل ممکن برسد، شرط اساسی برای روایی پرسشنامه است. در این پژوهش اعتبار محتوا و اعتبار عاملی ابزار گردآوری داده ها مورد بررسی قرار گرفته که در ادامه به تفصیل مطرح شده است.

### ۵-۲- پایایی ابزار پژوهش

قابلیت اعتماد یکی از ویژگیهای فنی ابزار اندازه گیری است. این مفهوم با این امر سر و کار دارد که ابزار اندازه گیری در شرایط یکسان تا چه اندازه نتایج یکسانی به دست می دهد. ایبل و فریسی این مفهوم را اینگونه تعریف کرده اند: همبستگی میان یک مجموعه از نمرات و مجموعه دیگری از نمرات در یک آزمون معادل که به صورت مستقل بر یک گروه آزمودنی به دست آمده است. با توجه به این امر معمولاً دامنه ضریب قابلیت اعتماد از صفر (عدم ارتباط) تا مثبت یک (ارتباط کامل) است. این ضریب نشانگر آن است که تا چه اندازه ابزار اندازه گیری ویژگیهای با ثبات آزمودنی و یا ویژگیهای متغیر و موقتی آن را می سنجد (سرمد، ۱۳۸۰).

برای محاسبه ضریب قابلیت اعتماد ابزار اندازه گیری، شیوه های مختلفی به کار برده می شود. از آن جمله می توان به: اجرای دوباره آزمون (روش بازآزمایی)، روش تصنیف (دو نیمه کردن)، روش کوردر- ریچاردسون و روش آلفای کرونباخ<sup>۱</sup> اشاره کرد.

روش دیگری تحت عنوان پایایی سازه<sup>۲</sup> (پایایی ترکیبی (CR)) نیز برای آزمون پایایی سوالات پرسش نامه وجود دارد. پایایی سازه معیاری برای تعیین سازگاری درونی متغیرهای آشکار است. به این معنی که اگر عدد بزرگی برای آن محاسبه شود یعنی تمام معیارها به نحوی سازگار و هم راستا نشان دهنده موضوع واحد هستند. محاسبه این معیار به آلفای کرونباخ شباهت زیادی دارد. پایایی بر مبنای مربع مجموع بارهای عاملی یک سازه بیان می گردد. مقدار پایایی ترکیبی براساس یک قاعده سرانگشتی باید بزرگتر از ۰/۷ باشد تا بتوان ادعا نمود که سازگاری درونی وجود دارد. پایایی ترکیبی از رابطه زیر بدست می آید:

### ۵- روش پژوهش

روش پژوهش یک روش نظام مند برای یافتن پاسخ یک پرسش یا راه حل یک مسأله است. پایه هر علمی، روش شناخت آن است و ارزش و اعتبار قوانین هر علمی، به روش شناختی مبتنی است که در آن علم به کار می رود. روش پژوهش مجموعه ای از قواعد، ابزارها و راههای معتبر (قابل اطمینان) و نظام یافته، برای بررسی واقعیت ها، کشف مجهولات و دستیابی به راه حل مشکلات است. (خاکی، ۱۳۷۸). هدف از انتخاب روش پژوهش آن است که پژوهشگر مشخص نماید که چه شیوه و یا روشی را اتخاذ نماید که او را هرچه دقیق تر و آسان تر به پاسخ های احتمالی برساند. روش پژوهش، بستگی به اهداف و ماهیت موضوع و همچنین امکانات و منابع دارد. (نادری، ۱۳۸۰)

طبقه بندی های گوناگونی از انواع روش پژوهش از دیدگاه صاحب نظران انجام گرفته است. یکی از این طبقه بندی ها، طبقه بندی بر مبنای هدف و طبقه بندی بر اساس روش است. پژوهش حاضر از نظر هدف، از نوع پژوهش های کاربردی به شمار می رود چرا که هدف آن توسعه دانش و آگاهی در زمینه استراتژیهای قیمت گذاری خدمات حسابرسی است. همچنین از نظر روش این پژوهش در زمره پژوهشهای توصیفی - پیمایشی می باشد. چارچوب نظری و پیشینه پژوهش از راه استقرایی و جمع آوری داده هاو نتیجه نهایی برای آزمون رد یا پذیرش فرضیه ها، از طریق پرسش نامه انجام شده است. از آنجایی که این پژوهش در یک محیط واقعی یعنی موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران انجام شده، جزو پژوهش های میدانی به شمار می رود.

### ۵-۱- روایی ابزار پژوهش

مفهوم روایی<sup>۳</sup> به این سوال پاسخ می دهد که ابزار اندازه گیری تا چه حد خصیصه مورد نظر را می سنجد. بدون آگاهی از اعتبار ابزار اندازه گیری نمی توان به دقت داده های حاصل از آن اطمینان داشت (سرمد، ۱۳۸۰). به عبارت دیگر روایی به این معنی است که چگونه می توانیم اطمینان یابیم که ابزار

جدول ۱- وضعیت پاسخ دهندگان از نظر رتبه شغلی

رتبه شغلی	فراوانی	درصد
حسابرس	۶	٪۲
حسابرس ارشد	۴۸	٪۱۴
سرپرست حسابرسی	۱۱۷	٪۳۳
سرپرست ارشد حسابرسی	۶۰	٪۱۷
مدیر حسابرسی	۶۹	٪۲۰
شریک حسابرسی	۴۸	٪۱۴
کل	۳۴۸	٪۱۰۰

جدول ۲- وضعیت پاسخ دهندگان از نظر سطح تحصیلات

سطح تحصیلات	فراوانی	درصد
کارشناسی	۹۹	٪۲۸
کارشناسی ارشد	۲۱۹	٪۶۳
دانشجوی دکتری	۲۴	٪۷
دکتری	۶	٪۲
کل	۳۴۸	٪۱۰۰

جدول ۳- وضعیت پاسخ دهندگان بر اساس سن

سن	فراوانی	درصد
کمتر از ۳۰ سال	۷۵	٪۲۱
۳۰ تا ۴۰ سال	۱۷۷	٪۵۱
۴۰ تا ۵۰ سال	۴۸	٪۱۴
بالتر از ۵۰ سال	۴۸	٪۱۴
کل	۳۴۸	٪۱۰۰

### ۶-۲- تحلیل استنباطی داده ها

بعد از تجزیه تحلیل توصیفی داده ها، به تحلیل استنباطی داده ها می پردازیم. در تجزیه تحلیل استنباطی، فرضیه های پژوهش مورد ارزیابی و آزمون قرار می گیرند.

### ۶-۳- تحلیل عاملی تاییدی متغیرهای پژوهش

در تجزیه تحلیل استنباطی، پیش از آزمون فرضیه ها می بایست با استفاده از آزمون تحلیل عاملی تاییدی، روایی و پایایی متغیرهای پژوهش را مورد آزمون قرار دهیم. برای آزمون روایی هم گرا با استفاده از روش تحلیل عاملی تاییدی، باید بارهای عاملی هر متغیر بیشتر از ۰/۴ بوده و معنی دار نیز باشند. یعنی ضریب معناداری یا آماره T-Value هر متغیر نیز بزرگتر از ۱/۹۶ و کوچکتر از ۱/۹۶- باشد. از طرفی میانگین واریانس استخراج شده (AVE) نیز باید بیشتر از ۰/۴ باشد (مگنر و همکاران، ۱۹۹۶). برای آزمون پایایی متغیرهای پژوهش نیز با استفاده از روش پایایی ترکیبی (CR) باید مقدار به دست آمده

$$CR = \frac{\left(\sum_{i=1}^n \lambda_i\right)^2}{\left(\sum_{i=1}^n \lambda_i\right)^2 + \left(\sum_{i=1}^n \delta_i\right)}$$

که در آن  $\lambda_i$  بار عاملی و  $\delta_i$  خطای متغیر آشکار است. (رامین مهر و چارستاد، ۱۳۹۲).

بدین منظور با استفاده از داده های به دست آمده از پرسش نامه ها و با استفاده از نتایج تحلیل عاملی تأییدی مقدار پایایی ترکیبی محاسبه گردید که در ادامه به تفصیل مطرح شده است.

۶- روش های تجزیه و تحلیل داده ها و آزمون فرضیه ها داده ها و اطلاعات جمع آوری شده، منابعی خام هستند که باید با وسایل مناسب تجزیه و تحلیل و تشریح شده تا بتوانند بار کاربردی اطلاعاتی خود را منتقل نمایند. در تحقیقی از این دست، مناسب ترین وسیله برای تجزیه و تحلیل اطلاعات و داده های به دست آمده، تحلیل های آماری هستند. با تحلیل های آماری ما رابطه بین متغیرهای مختلف را پیدا کرده و در نهایت به پاسخ سؤال های مورد نظر خود خواهیم رسید (حسن زاده، ۱۳۸۲).

در این پژوهش، برای تجزیه و تحلیل داده های بدست آمده از نمونه ها هم از روشهای آمار توصیفی و هم از روشهای آمار استنباطی استفاده شده است. برای بررسی مشخصات پاسخ دهندگان از آمار توصیفی استفاده گردیده است. برای تجزیه و تحلیل داده ها و آزمون فرضیات پژوهش نیز، از نرم افزارهای آماری SPSS 22 و LISREL8.8 استفاده شده است و با استفاده از آزمون های تحلیل عاملی تاییدی، روایی و پایایی متغیرهای پژوهش آزمون گردیده و همچنین با استفاده از آزمون های توزیع دو جمله ای و میانگین یک گروه (one t-test) نسبت به رد یا عدم رد فرضیه های پژوهش اقدام شده است.

### ۶-۱- آمار توصیفی و تجزیه و تحلیل آن

وضعیت پاسخ دهندگان از نظر رتبه شغلی: پاسخ دهندگان بر اساس رتبه شغلی به شش دسته تقسیم شده اند که فراوانی هر یک از دسته ها در جدول ۱ نشان داده شده است. وضعیت پاسخ دهندگان از نظر تحصیلات: پاسخ دهندگان بر اساس سطح تحصیلات به چهار دسته تقسیم شده اند که فراوانی هر یک از دسته ها در جدول ۲ نشان داده شده است. وضعیت پاسخ دهندگان از نظر سن: پاسخ دهندگان بر اساس شرایط سنی به چهار دسته تقسیم شده اند که فراوانی هر یک از دسته ها در جدول ۳ نشان داده شده است.

ماتریس همبستگی استراتژی های قیمت گذاری خدمات حسابرسی نیز در جدول شماره ۵ نشان داده شده است. در قطر اصلی این ماتریس میزان AVE، و توان دوم همبستگی بین استراتژی ها در پایین قطر اصلی نشان داده شده است. همان طور که نشان داده شده است میزان AVE برای همه استراتژیها بیشتر از ۰/۴ بوده و هم چنین این میزان برای هر استراتژی از توان دوم ارتباط بین آن استراتژی با استراتژی های دیگر نیز بیشتر است، که بیانگر روایی تشخیصی باشد.

طبق یک قاعده سرانگشتی بیشتر از ۰/۷ باشد تا از پایایی متغیرهای پژوهش نیز اطمینان حاصل نمود. هرچند در این خصوص نیز برخی از پژوهش گران مقدار CR بیش تر از ۰/۶ را نیز قابل قبول می دانند (موس و همکاران، ۱۹۹۸).

### تحلیل عاملی استراتژی های قیمت گذاری خدمات حسابرسی

نتایج تحلیل عاملی استراتژی های قیمت گذاری خدمات حسابرسی در جدول شماره ۴ نشان داده شده است.

جدول ۴- نتایج تحلیل عاملی استراتژی های قیمت گذاری خدمات حسابرسی

AVE	خطای استاندارد	آماره T	بار عاملی	گویه	بعد
۰/۶۹۱	۰/۳۴	۱۸/۱۱	۰/۸۱	EPR1	قیمت گذاری اضافه بها
	۰/۲۴	۲۰/۳۰	۰/۸۷	EPR2	
	۰/۲۳	۲۰/۵۷	۰/۸۸	EPR3	
	۰/۴۲	۱۶/۴۴	۰/۷۶	EPR4	
۰/۷۰۸	۰/۴۵	۱۵/۵۹	۰/۷۴	CPR1	قیمت گذاری بر اساس منحنی تجربه
	۰/۳۴	۱۷/۷۱	۰/۸۱	CPR2	
	۰/۰۸	۲۲/۷۱	۰/۹۶	CPR3	
۰/۴۷۳	۰/۵۶	۱۲/۵۹	۰/۶۶	RPR1	قیمت گذاری بر اساس بازده سرمایه گذاری
	۰/۵۶	۱۲/۵۸	۰/۶۶	RPR2	
	۰/۴۵	۱۴/۵۸	۰/۷۴	RPR3	
۰/۵۲۸	۰/۵۹	۱۲/۲۹	۰/۶۴	MPR1	قیمت گذاری برای خروج از بازار
	۰/۲۶	۱۷/۷۵	۰/۸۶	MPR2	
	۰/۵۶	۱۲/۸۱	۰/۶۶	MPR3	
۰/۵۷۳	۰/۳۶	۱۷/۲۳	۰/۸۰	XPR2	قیمت گذاری پرمایه و گران
	۰/۲۶	۱۹/۳۸	۰/۸۶	XPR3	
	۰/۴۴	۱۵/۷۸	۰/۷۵	XPR4	
	۰/۶۵	۱۱/۶۳	۰/۵۹	XPR5	
۰/۵۷۳	۰/۴۴	۱۵/۸۱	۰/۷۵	IPR1	قیمت گذاری نفوذی
	۰/۴۴	۱۵/۷۰	۰/۷۵	IPR2	
	۰/۴۱	۱۶/۴۹	۰/۷۷	IPR3	
۰/۶۸۰	۰/۳۱	۱۸/۳۲	۰/۸۳	PPR1	قیمت گذاری پرستیژی
	۰/۴۱	۱۶/۳۹	۰/۷۷	PPR2	
	۰/۲۴	۱۹/۳۸	۰/۸۷	PPR3	
۰/۶۳۶	۰/۶۴	۱۱/۹۰	۰/۶۰	UPR1	قیمت گذاری بخشی
	۰/۲۱	۲۰/۵۶	۰/۸۹	UPR2	
	۰/۲۴	۲۰/۰۵	۰/۸۷	UPR3	
۰/۶۸۴	۰/۲۹	۱۹/۱۷	۰/۸۴	LPR1	قیمت گذاری رهبری زیان
	۰/۱۷	۲۱/۷۹	۰/۹۱	LPR2	
	۰/۴۸	۱۵/۰۵	۰/۷۲	LPR3	
۰/۷۰۶	۰/۳۳	۱۸/۰۶	۰/۸۲	OPR1	قیمت گذاری جایگاه سازمانی

AVE	خطای استاندارد	آماره T	بارعاملی	گوبه	بعد
	۰/۲۹	۱۸/۹۶	۰/۸۴	OPR2	
	۰/۲۶	۱۹/۳۹	۰/۸۶	OPR3	
۰/۵۹۹	۰/۴۸	۱۴/۹۵	۰/۷۲	FPR1	قیمت گذاری ریزی
	۰/۳۶	۱۷/۳۹	۰/۸۰	FPR2	
	۰/۳۶	۱۷/۳۲	۰/۸۰	FPR3	
۰/۶۰۲	۰/۲۴	۱۹/۴۶	۰/۸۷	SPR1	قیمت گذاری پیشرو
	۰/۵۹	۱۲/۶۲	۰/۶۴	SPR2	
	۰/۳۶	۱۷/۲۵	۰/۸۰	SPR3	
۰/۵۸۴	۰/۲۴	۱۹/۶۰	۰/۸۷	VPR1	قیمت گذاری نرخ جاری
	۰/۳۸	۱۷/۲۱	۰/۷۹	VPR2	
	۰/۶۳	۱۲/۰۹	۰/۶۱	VPR3	

جدول ۵- ماتریس توان دوم همبستگی بین استراتژی های قیمت گذاری خدمات حسابرسی و مقادیر AVE

قیمت گذاری	اضافه بها	منحنی تجربه	بازده سرمایه گذاری	خروج از بازار	پرمایه و گران	نفوذی	پرستیژی	بخشی	رهبری زبان	جایگاه سازمانی	ریزشی	پیشرو	نرخ جاری
اضافه بها	۰/۶۹۱												
منحنی تجربه	۰/۱۶۸	۰/۷۰۸											
بازده سرمایه گذاری	۰/۰۶۳	۰/۰۰۰	۰/۴۷۳										
خروج از بازار	۰/۰۲۰	۰/۱۳۰	۰/۲۴۰	۰/۵۲۸									
پرمایه و گران	۰/۶۷۲	۰/۰۸۴	۰/۱۲۳	۰/۰۱۰	۰/۵۷۳								
نفوذی	۰/۱۲۳	۰/۰۶۸	۰/۳۷۲	۰/۴۱۰	۰/۱۸۵	۰/۵۷۳							
پرستیژی	۰/۰۴۰	۰/۰۹۶	۰/۱۲۳	۰/۲۸۱	۰/۰۰۸	۰/۴۲۳	۰/۶۸۰						
بخشی	۰/۰۷۳	۰/۰۱۴	۰/۳۶۰	۰/۱۳۰	۰/۱۰۲	۰/۳۱۴	۰/۱۵۲	۰/۶۳۶					
رهبری زبان	۰/۱۰۲	۰/۰۳۲	۰/۴۹۰	۰/۱۶۸	۰/۱۴۴	۰/۳۴۸	۰/۰۹۶	۰/۲۵۰	۰/۶۸۴				
جایگاه سازمانی	۰/۰۹۶	۰/۰۰۰	۰/۴۱۰	۰/۱۴۴	۰/۰۶۸	۰/۳۷۲	۰/۲۱۲	۰/۲۹۲	۰/۱۵۶۳	۰/۷۰۶			
ریزشی	۰/۳۴۸	۰/۰۴۸	۰/۲۳۰	۰/۰۲۶	۰/۲۱۲	۰/۲۹۲	۰/۱۸۵	۰/۱۶۸	۰/۴۱۰	۰/۴۷۶	۰/۵۹۹		
پیشرو	۰/۲۸۱	۰/۰۱۴	۰/۱۸۵	۰/۰۴۸	۰/۱۶۰	۰/۲۵۰	۰/۱۶۸	۰/۱۶۰	۰/۱۹۴	۰/۳۹۷	۰/۵۴۸	۰/۶۰۲	
نرخ جاری	۰/۰۸۴	۰/۰۹۰	۰/۱۹۴	۰/۱۴۴	۰/۰۸۴	۰/۳۹۷	۰/۲۵۰	۰/۵۴۸	۰/۲۰۳	۰/۲۸۱	۰/۲۰۳	۰/۱۸۵	۰/۵۸۴

#### تحلیل عاملی نظریه تمایز قیمت بر اساس کیفیت

نتایج تحلیل عاملی متغیر تمایز قیمت بر اساس کیفیت در جدول شماره ۶ نشان داده شده است.

جدول ۶- نتایج تحلیل عاملی متغیر تمایز قیمت بر اساس کیفیت

متغیر	گوبه	بارعاملی	آماره T	خطای استاندارد	AVE
تمایز قیمت بر اساس کیفیت	TID1	۰/۷۴	۱۲/۱۰	۰/۴۵	۰/۴۶۱
	TID2	۰/۶۱	۱۰/۳۷	۰/۶۳	
	TID3	۰/۶۸	۱۱/۲۵	۰/۵۴	

#### ۴-۶- پایایی متغیرهای پژوهش

همان طور که پیش تر ذکر گردید، برای آزمون پایایی متغیرهای پژوهش از روش پایایی سازه، مقدار پایایی ترکیبی (CR)، برای سوالاتی محاسبه گردید که سنجه مناسبی برای تبیین هر متغیر به حساب می آمدند. همان طور که در جدول شماره ۷ نشان داده شده است مقدار پایایی ترکیبی (CR) به دست آمده برای متغیرهای پژوهش بیش از ۰/۷ می باشند و بدین ترتیب می توان از پایایی این متغیرها نیز اطمینان حاصل نمود.

جدول ۷- نتایج آزمون پایایی متغیرهای پژوهش

متغیر	بعد	تعداد سوالات	پایایی ترکیبی (CR)
استراتژی های قیمت گذاری خدمات حسابرسی (AFP)	قیمت گذاری اضافه بها	۴	۰/۸۹۹
	قیمت گذاری بر اساس منحنی تجربه	۳	۰/۸۷۸
	قیمت گذاری بر اساس بازده سرمایه گذاری	۳	۰/۷۲۹
	قیمت گذاری برای خروج از بازار	۳	۰/۷۶۷
	قیمت گذاری پرمایه و گران	۴	۰/۸۴۰
	قیمت گذاری نفوذی	۳	۰/۸۰۱
	قیمت گذاری پرستیژی	۳	۰/۸۶۴
	قیمت گذاری بخشی	۳	۰/۸۳۶
	قیمت گذاری رهبری زبان	۳	۰/۸۶۶
	قیمت گذاری جایگاه سازمانی	۳	۰/۸۷۸
	قیمت گذاری ریزشی	۳	۰/۸۱۷
	قیمت گذاری پیشرو	۳	۰/۸۱۷
قیمت گذاری نرخ جاری	۳	۰/۸۰۵	
تمایز قیمت بر اساس کیفیت	—	۳	۰/۷۱۸

#### ۷- آزمون فرضیه های پژوهش

در ادامه فرضیه های پژوهش مورد آزمون قرار خواهند گرفت. در ابتدا باید متقارن بودن داده ها را مورد آزمون قرار دارد تا بتوان مدل مناسب آماری برای تحلیل استنباطی را انتخاب نمود. اگر ضریب چولگی کمتر از قدرمطلق ۱/۹۶ باشد، یعنی توزیع داده ها متقارن است و می توان از مفروضه آمار پارامتریک برای آزمون فرضیه ها استفاده نمود و در غیر اینصورت باید از مفروضه آمار نا پارامتریک برای آزمون فرضیه ها استفاده کرد. لازم به ذکر است ضریب چولگی از تقسیم میزان چولگی بر انحراف معیار آن به دست می آید.

هم چنین رتبه بندی عوامل موثر بر هر متغیر نیز با استفاده از آزمون تحلیل عاملی تأییدی صورت می پذیرد. به گونه ای که هر عاملی که در حالت استاندارد عاملی بزرگتری داشته باشد، دارای تاثیر بیشتری نسبت به سایر عوامل بر متغیر مربوطه بوده و در نتیجه به عنوان اولویت بالاتر انتخاب می شود.

#### ۸- یافته های پژوهش

##### ۸-۱- نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش

در فرضیه اول این پژوهش ادعا شده که قیمت گذاری خدمات حسابرسی براساس یک یا ترکیبی از چند استراتژی قیمت گذاری است. آمار توصیفی مربوط به دیدگاه پاسخ

دهندگان در مورد استراتژی های قیمت گذاری خدمات حسابرسی در جدول شماره ۸ نشان داده شده است. همانطور که در جدول ۸ نشان داده شده است، قدر مطلق ضریب چولگی همه استراتژی های قیمت گذاری خدمات حسابرسی به جز استراتژی قیمت گذاری برای خروج از بازار و استراتژی قیمت گذاری پرستیژی بیشتر از ۱/۹۶ می باشد عبارتی داده های مربوط به همه استراتژی ها به جز این دو استراتژی از توزیع متقارن برخوردار نیستند.

در خصوص استراتژی هایی که از توزیع نامتقارن برخوردارند باید از مفروضه آمار نا پارامتریک توزیع دوجمله ای و در خصوص استراتژی هایی که از توزیع متقارن برخوردارند باید از مفروضه آمار پارامتریک میانگین یک گروه (one t-test) برای آزمون فرضیه مورد نظر استفاده نمود.

چنانچه میانگین رتبه نظرات پاسخ دهندگان در خصوص هر یک استراتژی های قیمت گذاری خدمات حسابرسی از میانه امتیازات طیف لیکرت<sup>۲۳</sup> یعنی عدد ۳ کوچکتر باشد، فرضیه قیمت گذاری خدمات حسابرسی بر اساس استراتژی مذکور رد می شود، در غیر اینصورت نمی توان این فرضیه را رد نمود. بنابراین در خصوص نتیجه آزمون هر استراتژی، اگر سطح معناداری (sig) از عدد ۰/۰۵ کمتر باشد فرضیه صفر در سطح اطمینان ۹۵ رد می شود می توان گفت که میانگین رتبه نظرات پاسخ دهندگان در خصوص هر یک استراتژی های قیمت گذاری خدمات حسابرسی بزرگتر از ۳ است.

نتایج مربوط به آزمون های توزیع دو جمله ای برای دیدگاه پاسخ دهندگان، استراتژی های قیمت گذاری بر اساس استراتژی هایی که از توزیع نامتقارن برخوردارند در جدول منحنی تجربه، قیمت گذاری نفوذی و قیمت گذاری نرخ جاری شماره ۹ نشان داده شده است. همانطور که مشاهده می شود از در قیمت گذاری خدمات حسابرسی نقشی ندارند.

جدول ۸- دیدگاه پاسخ دهندگان در مورد استراتژی های قیمت گذاری خدمات حسابرسی

استراتژی	میان	مد	میانگین	انحراف معیار	چولگی	انحراف معیار چولگی	ضریب چولگی	توزیع داده ها
قیمت گذاری اضافه بها	۴/۰۰۰	۴	۳/۸۹۵	۰/۷۹۶	-۱/۴۹۳	۰/۱۳۱	-۱۱/۴۱۸	نامتقارن
قیمت گذاری بر اساس منحنی تجربه	۳/۰۰۰	۴	۲/۹۷۸	۱/۰۴۶	-۰/۴۰۹	۰/۱۳۱	-۳/۱۳۰	نامتقارن
قیمت گذاری بر اساس بازده سرمایه گذاری	۴/۰۰۰	۴	۴/۱۵۵	۰/۶۶۳	-۱/۵۶۸	۰/۱۳۱	-۱۱/۹۹۲	نامتقارن
قیمت گذاری برای خروج از بازار	۳/۰۰۰	۳	۳/۱۶۴	۰/۸۵۵	-۰/۲۳۱	۰/۱۳۱	-۱/۷۶۶	متقارن
قیمت گذاری پرمایه و گران	۴/۰۰۰	۴	۴/۰۱۹	۰/۷۶۲	-۱/۸۲۱	۰/۱۳۱	-۱۳/۹۲۶	نامتقارن
قیمت گذاری نفوذی	۳/۳۳۳	۳	۳/۲۰۶	۰/۷۸۹	-۰/۵۷۷	۰/۱۳۱	-۴/۴۱۷	نامتقارن
قیمت گذاری پرستیژی	۳/۰۰۰	۳	۲/۸۹۱	۰/۸۲۲	-۰/۲۵۱	۰/۱۳۱	-۱/۹۲۳	متقارن
قیمت گذاری بخشی	۳/۳۳۳	۴	۳/۳۱۸	۰/۸۹۱	-۰/۴۲۰	۰/۱۳۱	-۳/۲۱۵	نامتقارن
قیمت گذاری رهبری زبان	۴/۶۶۷	۵	۴/۳۸۲	۰/۸۰۳	-۲/۴۰۸	۰/۱۳۱	-۱۸/۴۱۸	نامتقارن
قیمت گذاری جایگاه سازمانی	۴/۰۰۰	۴	۴/۰۴۲	۰/۹۳۰	-۱/۵۶۸	۰/۱۳۱	-۱۱/۹۹۴	نامتقارن
قیمت گذاری ریزشی	۴/۰۰۰	۴	۳/۸۳۷	۰/۹۰۸	-۱/۰۱۹	۰/۱۳۱	-۷/۷۹۴	نامتقارن
قیمت گذاری پیرو	۴/۰۰۰	۴	۳/۶۹۸	۰/۹۰۷	-۱/۱۴۵	۰/۱۳۱	-۸/۷۵۷	نامتقارن
قیمت گذاری نرخ جاری	۳/۰۰۰	۴	۳/۱۱۶	۰/۸۶۹	-۰/۳۴۰	۰/۱۳۱	-۲/۶۰۰	نامتقارن

جدول ۹- نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش-آزمون توزیع دو جمله ای

استراتژی قیمت گذاری	میانگین رتبه نظرت	تعداد مشاهده	احتمال مشاهده	sig	نتیجه آزمون
قیمت گذاری اضافه بها	کوچکتر مساوی ۳	۵۳	۰/۱۵	۰/۰۰۰	نمی توان رد کرد
	بزرگتر از ۳	۲۹۵	۰/۸۵		
قیمت گذاری بر اساس منحنی تجربه	کوچکتر مساوی ۳	۱۸۹	۰/۵۴	۰/۱۲۰	رد می شود
	بزرگتر از ۳	۱۵۹	۰/۴۶		
قیمت گذاری بر اساس بازده سرمایه گذاری	کوچکتر مساوی ۳	۲۱	۰/۰۶	۰/۰۰۰	نمی توان رد کرد
	بزرگتر از ۳	۳۲۷	۰/۹۴		
قیمت گذاری پرمایه و گران	کوچکتر مساوی ۳	۲۹	۰/۰۸	۰/۰۰۰	نمی توان رد کرد
	بزرگتر از ۳	۳۱۹	۰/۹۲		
قیمت گذاری نفوذی	کوچکتر مساوی ۳	۱۶۳	۰/۴۷	۰/۲۶۰	رد می شود
	بزرگتر از ۳	۱۸۵	۰/۵۳		
قیمت گذاری بخشی	کوچکتر مساوی ۳	۱۵۰	۰/۴۳	۰/۰۱۲	نمی توان رد کرد
	بزرگتر از ۳	۱۹۸	۰/۵۷		
قیمت گذاری رهبری زبان	کوچکتر مساوی ۳	۲۴	۰/۰۷	۰/۰۰۰	نمی توان رد کرد
	بزرگتر از ۳	۳۲۴	۰/۹۳		
قیمت گذاری جایگاه سازمانی	کوچکتر مساوی ۳	۵۳	۰/۱۵	۰/۰۰۰	نمی توان رد کرد
	بزرگتر از ۳	۲۹۵	۰/۸۵		
قیمت گذاری ریزشی	کوچکتر مساوی ۳	۶۳	۰/۱۸	۰/۰۰۰	نمی توان رد کرد
	بزرگتر از ۳	۲۸۵	۰/۸۲		
قیمت گذاری پیرو	کوچکتر مساوی ۳	۸۲	۰/۲۴	۰/۰۰۰	نمی توان رد کرد
	بزرگتر از ۳	۲۶۶	۰/۷۶		
قیمت گذاری نرخ جاری	کوچکتر مساوی ۳	۱۸۱	۰/۵۲	۰/۴۸۶	رد می شود
	بزرگتر از ۳	۱۶۷	۰/۴۸		

بر اساس استراتژی قیمت گذاری برای خروج از بازار تعیین می شود. لذا فرضیه مزبور را نمی توان رد کرد. درخصوص استراتژی قیمت گذاری پرستیژی، سطح معناداری (sig) برابر با ۰/۰۱۴ می باشد و از آنجایی که این مقدار از ۰/۰۵ کمتر است بنابراین فرضیه صفر در سطح اطمینان ۹۵ رد می شود و می توان گفت اختلاف معناداری بین میانگین نظرات پاسخ دهندگان در خصوص قیمت گذاری خدمات حسابرسی بر اساس استراتژی قیمت گذاری پرستیژی وجود دارد و از آن جایی که حد پایین و حد بالا هر دو منفی هستند می توان گفت که میانگین نظرات پاسخ دهندگان در این خصوص کمتر از ۳ است. به عبارتی از نظر پاسخ دهندگان قیمت گذاری خدمات حسابرسی براساس استراتژی قیمت گذاری پرستیژی تعیین نمی شود. لذا فرضیه مزبور رد می شود.

نتایج مربوط به آزمون های میانگین یک گروه (one t-test) برای استراتژی هایی که از توزیع متقارن برخوردارند (قیمت گذاری برای خروج از بازار و قیمت گذاری پرستیژی) در جدول شماره ۱۰ نشان داده شده است. همانطور که مشاهده می شود درخصوص استراتژی قیمت گذاری برای خروج از بازار سطح معناداری (sig) برابر با ۰/۰۰۰ می باشد و از آنجایی که این مقدار از ۰/۰۵ کمتر است بنابراین فرضیه صفر در سطح اطمینان ۹۵ رد می شود و می توان گفت اختلاف معناداری بین میانگین نظرات پاسخ دهندگان در خصوص قیمت گذاری خدمات حسابرسی بر اساس استراتژی قیمت گذاری برای خروج از بازار وجود دارد و از آنجایی که حد پایین و حد بالا هر دو مثبت هستند می توان گفت که میانگین نظرات پاسخ دهندگان در این خصوص بیشتر از ۳ است. به عبارتی از نظر پاسخ دهندگان قیمت گذاری خدمات حسابرسی

جدول ۱۰- ادامه نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش - میانگین یک گروه (one t-test)

آزمون مقایسه میانگین تک گروهی - مقدار آزمون = ۳							
استراتژی	آماره t	درجه آزادی	معناداری (sig)	تفاوت میانگین	حد پائین	حد بالا	نتیجه آزمون
قیمت گذاری برای خروج از بازار	۳/۵۷۵	۳۴۷	۰/۰۰۰	۰/۱۶۳۸	۰/۰۷۳۷	۰/۲۵۳۹	نمی توان رد کرد
قیمت گذاری پرستیژی	-۲/۴۷۹	۳۴۷	۰/۰۱۴	-۰/۱۰۹۲	-۰/۱۹۵۸	-۰/۰۲۲۶	رد می شود

پاسخ دهندگان در خصوص قیمت گذاری خدمات حسابرسی بر مبنای نظریه "تمایز قیمت بر اساس کیفیت" بزرگتر از ۳ است. به عبارتی از دید پاسخ دهندگان قیمت گذاری خدمات حسابرسی مبتنی بر نظریه "تمایز قیمت بر اساس کیفیت" است.

نتایج مربوط به آزمون میانگین یک گروه (one t-test) در جدول شماره ۱۲ نشان داده شده است. همانطور که مشاهده می شود سطح معناداری (sig) برابر با ۰/۰۰۰ می باشد و از آنجایی که این مقدار از ۰/۰۵ کمتر است بنابراین فرضیه صفر را در سطح اطمینان ۹۵ رد می شود و می توان گفت اختلاف معناداری بین میانگین نظرات پاسخ دهندگان در خصوص قیمت گذاری خدمات حسابرسی بر اساس نظریه "تمایز قیمت بر اساس کیفیت" وجود دارد. و از آن جایی که حد پایین و حد بالا هر دو مثبت هستند می توان گفت که میانگین نظرات پاسخ دهندگان در این خصوص بیشتر از ۳ است. به عبارتی از نظر پاسخ دهندگان قیمت گذاری خدمات حسابرسی بر اساس نظریه "تمایز قیمت براساس کیفیت" تعیین می شود. لذا فرضیه مزبور را نمی توان رد کرد.

#### ۸-۲- نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش

در فرضیه دوم ادعا شده بود که قیمت گذاری خدمات حسابرسی مبتنی بر نظریه "تمایز قیمت بر اساس کیفیت" است. آمار توصیفی مربوط به دیدگاه پاسخ دهندگان در این مورد در جدول شماره ۱۱ نشان داده شده است.

همانطور که در جدول شماره ۱۱ نشان داده شده است، قدر مطلق ضریب چولگی قیمت گذاری خدمات حسابرسی بر مبنای نظریه "تمایز قیمت بر اساس کیفیت" کمتر از قدر مطلق ۱/۹۶ می باشد عبارتی داده های مربوط به این متغیر از توزیع متقارن برخوردار است. بنابراین باید از مفروضه آمار پارامتریک میانگین یک گروه (one t-test) برای آزمون فرضیه مورد نظر استفاده نمود.

چنانچه میانگین نظرات پاسخ دهندگان در خصوص قیمت گذاری خدمات حسابرسی بر مبنای نظریه "تمایز قیمت بر اساس کیفیت" از میانه امتیازات طیف لیکرت یعنی عدد ۳ کوچکتر باشد، فرضیه قیمت گذاری خدمات حسابرسی بر اساس نظریه مذکور رد می شود در غیر اینصورت نمی توان این فرضیه را رد نمود. بنابراین در خصوص نتیجه آزمون، اگر سطح معناداری (sig) از عدد ۰/۰۵ کمتر باشد فرضیه صفر در سطح اطمینان ۹۵ رد می شود و می توان گفت که میانگین نظرات

جدول ۱۱- دیدگاه پاسخ دهندگان در مورد قیمت گذاری خدمات حسابرسی بر مبنای نظریه تمایز قیمت بر اساس کیفیت

نظریه	میان	مد	میانگین	انحراف معیار	چولگی	انحراف معیار چولگی	ضریب چولگی	توزیع داده ها
تمایز قیمت بر اساس کیفیت	۳/۳۳۳	۳/۳۳	۳/۳۷۶	۰/۹۸۲۶	-۰/۱۸۰	۰/۱۳۱	-۱/۳۷۴	مقارن

جدول ۱۲- نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش - میانگین یک گروه (one t-test)

آزمون مقایسه میانگین تک گروهی-مقدار آزمون=۳						
آماره t	درجه آزادی	معناداری (sig)	تفاوت میانگین	حد پائین	حد بالا	نتیجه آزمون
۷/۱۴۷	۳۴۷	۰/۰۰۰	۰/۳۷۶۴	۰/۲۷۲۸	۰/۴۸۰۰	نمی توان رد کرد

## ۹- نتیجه گیری و بحث

قیمت گذاری خدمات حسابرسی بیانگر مراحل و چگونگی تعیین قیمت جهت خدمات حسابرسی منجمله حق الزحمه حسابرسی است، لذا حسابرسی موفق است که بتواند با توجه به ویژگیهای واحد مورد رسیدگی، بهترین برآورد را از حق الزحمه خود داشته باشد تا ضمن حفظ کیفیت کار، آنرا با حداقل هزینه انجام دهد. قیمت گذاری خدمات حسابرسی یکی از موضوع های مورد علاقه بسیاری از محققان حسابرسی است و تا کنون مطالعات زیادی در این زمینه انجام شده است. اگر چه روش تحقیق مورد استفاده در این مطالعات تا حدودی با یکدیگر متفاوت است، ولی اکثر آنها یک هدف عمده را دنبال می کنند و آن تشخیص عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی است. آگاهی از این عوامل هم برای صاحبکار و هم برای حسابرسی مفید است. برای بسیاری از صاحبکاران، هزینه حسابرسی رقمی در خورد توجه است. اگر چه 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 می توانند بسیار با اهمیت و سنگین باشد، هزینه ای که ناگزیرند آنرا پرداخت کنند. در نتیجه از منظر صاحبکار با شناخت عوامل در داخل سازمان می توان موجبات کاهش چنین هزینه ای را فراهم آورد و تحمل آنرا آسانتر نمود. حسابرسان نیز با دانستن این عوامل میتوانند خدمات خود را به شکل مناسبی قیمت گذاری کنند. هزینه حسابرسی به صاحبکار 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 مساله، موجب تسریع و تسهیل کار حسابرسی شده و به دلیل مشارکت صاحبکار، حسابرسی با کیفیت بالاتری انجام خواهد گرفت. با توجه به مراتب فوق الذکر شناسایی استراتژی های پشتوانه قیمت گذاری خدمات حسابرسی و نقش نظریه تمایز

قیمت بر اساس کیفیت، ذهن محققان این پژوهش را به خود مشغول نموده و نهایتاً به این نتیجه رسیدند که انواع استراتژی های قیمت گذاری رابه منظور شناسایی استراتژی یا استراتژی های پشتوانه قیمت گذاری خدمات حسابرسی به همراه نقش نظریه تمایز قیمت بر اساس کیفیت بر قیمت گذاری خدمات حسابرسی را، از طریق نظرسنجی از خبرگان (علمی و حرفه ای)، بررسی نمایند. نتیجه این تحقیق نشان می دهد که در قیمت گذاری خدمات حسابرسی در موسسات بخش خصوصی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، ترکیبی از چند استراتژی قیمت گذاری به شرح ذیل نقش دارند. این استراتژیها شامل: قیمت گذاری اضافه بها، قیمت گذاری بر اساس بازده سرمایه گذاری، قیمت گذاری پر مایه و گران، قیمت گذاری بخشی، قیمت گذاری رهبری زبان، قیمت گذاری جایگاه سازمانی، قیمت گذاری ریزشی، قیمت گذاری پیرو و قیمت گذاری برای خروج از بازار است.

همچنین نظریه "تمایز قیمت بر اساس کیفیت" نیز در قیمت گذاری خدمات حسابرسی نقش تعیین کننده ای داشته به نوعی که می توان گفت قیمت گذاری خدمات حسابرسی مبتنی بر این نظریه است.

محقق این پژوهش، جهت بررسی استراتژیهای تعیین کننده در قیمت گذاری خدمات حسابرسی در موسسات عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، پس از بررسی کلیه استراتژیهای قیمت گذاری و نظریه تمایز قیمت بر اساس کیفیت، بدلیل نبود پرسشنامه استاندارد در زمینه موضوع تحقیق، براساس مبانی و ویژگیهای هر استراتژی قیمت گذاری و نظریه مزبور، رسماً اقدام به طرح پرسشنامه نموده و پس از تدوین و اطمینان از روایی و پایایی پرسشنامه و نظرسنجی از خبرگان حرفه، اقدام به توزیع پرسشنامه در سطح موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران نموده که نهایتاً با جمع بندی نتایج حاصل از تکمیل پرسشنامه ها، مشخص شد که ۹ استراتژی قیمت گذاری به شرح فوق، در تعیین قیمت گذاری خدمات



- حسابرسی نقش تعیین کننده داشته و ۴ استراتژی قیمت گذاری شامل: قیمت گذاری براساس منحنی تجربه، قیمت گذاری نفوذی، قیمت گذاری نرخ جاری و قیمت گذاری پرستیژی، در قیمت گذاری خدمات حسابرسی نقش ندارند.
- نتایج این پژوهش، نه تنها یافته های پژوهش های انجام شده در داخل و خارج از کشور در زمینه قیمت گذاری خدمات حسابرسی را رد نمی کند، بلکه بعنوان مکملی برای کلیه پژوهشهای انجام شده تاکنون و نیز پژوهش های آتی در زمینه موضوع پژوهش می تواند مفید واقع شود.
- با توجه به نتایج پژوهش مبنی بر نقش تعیین کننده نظریه تمایز قیمت براساس کیفیت و برخی از استراتژیهای قیمتگذاری خدمات حسابرسی، به سازمان حسابرسی و موسسات عضو جامعه حسابداران رسمی پیشنهاد می شود که از نتایج این پژوهش در برآورد حق الزحمه خدمات حسابرسی استفاده نمایند.
- همچنین تدوین مقررات و الزامات اثربخش به همراه ضمانت اجرایی لازم برای دستیابی به حق الزحمه معقول و فرهنگ سازی لازم برای ذینفعان و استفاده کنندگان به منظور درک مزایا و استفاده از گزارش حسابرسی در تصمیمات انجام شود.
- علاوه بر این، به جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی توصیه می شود با تعیین مکانیزم های مناسب، از رقابت های ناسالم در این زمینه منجمله پدیده نرخ شکنی بکاهند. مضافا به تدوین کنندگان مقرارت بازار حسابرسی، از جمله جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی توصیه می شود با تمرکز بر این موضوع و تشکیل کمیته های تخصصی به اهمیت آن بیش از پیش پرداخته و با تدوین ساز و کارهای مناسب، نظارت با کیفیت تری بر نحوه قیمتگذاری خدمات حسابرسی داشته باشند.
- فهرست منابع**
- \* بنی مهد. بهمن، مرادزاده فرد. مهدی، زینالی. مهدی. (۱۳۹۱). اثر حق الزحمه حسابرسی بر اظهار نظر حسابرسان، فصلنامه حسابداری مدیریت، ۵(۱۵)، ۴۱-۵۴.
- \* بنی مهد. بهمن، نایب زاده، زهرا. (۱۳۹۷). قیمت گذاری خدمات حسابرسی مستقل و نظریه رقابت، فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۷(۲۵)، ۱۸۱-۱۹۱.
- \* بحری ثالث. جمال، بهنمون. یعقوب، مددی زاده. ابراهیم. (۱۳۹۵). تأثیر استراتژی مالیاتی جسورانه و ترکیب هیأت مدیره بر حق الزحمه حسابرسی، فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۵(۲۰)، ۱۳-۲۶.
- \* بلوریان تهرانی، محمد. (۱۳۹۳). قیمت گذاری به زبان ساده، تهران، انتشارات چاپ و نشر بازرگانی.
- \* حساس یگانه. یحیی، حسنی القار. مسعود، مرفوع. محمد. (۱۳۹۴). بیش اطمینانی مدیریت و حق الزحمه حسابرسی، مجله بررسی های حسابداری و حسابرسی، ۳(۲۲)، ۳۶۳-۳۸۴.
- \* حسن زاده، رمضانعلی. (۱۳۸۲). روش های آماری در علوم رفتاری، تهران، انتشارات ویرایش.
- \* خاکی، غلامرضا. (۱۳۷۸). روش تحقیق با رویکردی به پایان نامه نویسی، تهران، انتشارات مرکز تحقیقات علمی کشور.
- \* دیانتی دیلمی. زهرا، بیاتی. مرتضی. (۱۳۹۴). رابطه رقابت بازار محصول و حق الزحمه حسابرسان مستقل، مجله پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، ۷(۲۷)، ۲۳-۳۸.
- \* رامین مهر. حمید، چارستاد. پروانه. (۱۳۹۲). روش تحقیق کمی با کاربرد معادلات ساختاری (نرم افزار لیزرل) ریا، تهران، انتشارات ترمه.
- \* رجبی. روح ا...، محمدی خشویی. حمزه. (۱۳۸۷). رابطه بین هزینه های نمایندگی و قیمت گذاری خدمات حسابرسی مستقل بر روی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، مجله بررسی های حسابداری و حسابرسی، ۱۵(۵۳)، ۳۵-۵۲.
- \* رشیدپور. علی. (۱۳۸۶). طراحی و آرایه مدل قیمت گذاری کالاهای فرهنگی، رساله دکتری رشته مدیریت و برنامه ریزی امور فرهنگی.
- \* ساروخانی، باقر. (۱۳۸۲). روش تحقیق در علوم اجتماعی، روش های کمی: فنون و ابزار پیشرفته پژوهش، تهران، نشر دیدار.
- \* سجادی. سیدحسین، بنایی قدیم. رحیم. (۱۳۹۷). تاثیر محافظه کاری مشروط بر حق الزحمه حسابرسی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، مجله تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۳(۳۸)، ۶۳-۹۰.
- \* سرخانی مقدم. داریوش، پاکدل. عبا... (۱۳۹۴). بررسی رابطه بین حق الزحمه غیرعادی حسابرسی و تجدید آرایه صورتهای مالی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، مجله تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۱(۳۷)، ۷۷-۸۶.
- \* سرمد. زهره، بازرگان. عباس و حجازی. الهه. (۱۳۸۰). روش های تحقیق در علوم رفتاری، تهران، نشر آگاه.

- \* سکاران، اوما. (۱۳۸۱). روشهای تحقیق در مدیریت، ترجمه محمد صائبی و محمود شیرازی، تهران، انتشارات مؤسسه عالی آموزش و پژوهش مدیریت و برنامه‌ریزی.
- \* عبدایی، الهام. (۱۳۹۲). اثر اقلام تعهدی غیراختیاری بر قیمت گذاری حسابرسی، پایان نامه کارشناسی ارشد رشته حسابداری.
- \* فخاری، حسین، قربانی، هادی، رجب بیکی. محمدعلی. (۱۳۹۷). پایداری و جهش در حق الزحمه غیرعادی حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی، مجله پیشرفتهای حسابداری دانشگاه شیراز، ۳(۷۵)، ۲۱۱-۲۳۹.
- \* محمدرضایی، فخرالدین، یحیایی، منیره، حسینی سهری. سیدعباس. (۱۳۹۴). اثر پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بر روی ریسک و حق الزحمه حسابرسی، فصلنامه حسابدار رسمی، ۳(۳۱)، ۶۹-۷۹.
- \* ملکیان، اسفندیار، نیکروان فرد. بیتا. (۱۳۹۴). بررسی تأثیر مالکان نهادی و دولتی بر دستمزد حسابرسی مستقل در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، مجله پیشرفتهای حسابداری دانشگاه شیراز، ۳(۶۸)، ۱۳۹-۱۶۶.
- \* موسوی، سیدعلیرضا، داروغه حضرتی. فاطمه. (۱۳۹۰). بررسی رابطه جریان نقد آزاد شرکتها و حق الزحمه حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه حسابداری مالی، ۳(۱۰)، ۱۴۱-۱۷۳.
- \* مهران، ساسان، جمشیدی اوانکی. کورش. (۱۳۹۰). عوامل موثر بر تعیین حق الزحمه حسابرسی، فصلنامه حسابدار رسمی، ۴(۱۴)، ۷۹-۹۴.
- \* نادری، عزت‌الله، سیف نراقی. مریم. (۱۳۸۰). روشهای تحقیق در علوم انسانی (با تأکید بر علوم تربیتی)، تهران، انتشارات بدر.
- \* نظری، رضا، عبادی خورده بلاغ. بهروز. (۱۳۹۳). بررسی تطبیقی تغییرات حق الزحمه خدمات حسابرسی و اظهار نظر حسابرس در بخش خصوصی و غیر خصوصی، فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۳(۱۲)، ۷۵-۸۶.
- \* نیک بخت. محمدرضا، تنانی. محسن. (۱۳۸۹). آزمون عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی صورتهای مالی، مجله پژوهش های حسابداری مالی، ۲(۲)، ۸۱-۱۰۲.
- \* واعظ، سیدعلی، احمدی. محمدرضان، رشیدی باغی. محسن. (۱۳۹۳). تاثیر کیفیت حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی شرکت ها، مجله علمی پژوهشی دانش حسابداری مالی، ۱(۱)، ۲۶-۳۷.
- \* هومن، حیدرعلی. (۱۳۸۷). مدل یابی معادلات ساختاری با استفاده از نرم افزار لیزرل، تهران، انتشارات سمت.
- \* Al-Harshani, M. O. (2008). The pricing of audit services: evidence from Kuwait, managerial, Auditing journal, Volume 23, 48-67.
- \* Asthana, S, Balsam, S, & Kim, S. (2009). The effect of Enron, Andersen, and Sarbanes-Oxley on the US market for audit services. Accounting Research Journal, 22 (1), 4-26.
- \* 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.
- \* DeAngelo, L. (1981). Auditor size and auditor quality. Journal of Accounting & Economics. vol.3, No.3, 183-199.
- \* Eshleman, J. D. & Lawson B. (2017). Audit market structure and audit pricing, accounting Horizons, 31(1), 57-81.
- \* Hamilton, J, Y. Li, and D. Stokes. (2008). Is the audit services market competitive following Arthur Andersen's collapse?, Journal of Accounting and Finance, 48 (2), 233-258.
- \* Healy, P. M. and K. G. Palepu. (2001). A Review of The Empirical Disclosure Literature. Journal of Accounting and Economics, Vol 31, No 3, 405-440.
- \* Magner, N, Welker, R. B, Campbell, T. L. (1996). Testing a model of cognitive budgetary participation processes in a latent variable structural equations framework, Journal of Accounting and Business Research, 26 (2), 41-50.
- \* Mayoka, Kituyi, G. and Moya, M. (2012). Factors affecting the pricing of telecommunication products and services in Uganda, Business and Management Research Journal, 1(3), 62-71.
- \* Menon, K, Williams, & D. D. (2001). Kin, Long term trends fees Auditing, A Journal Theory and Practice, 115-136.
- \* Michael, L, Ettredge, Yang, Xu, and Han, S. Yi. (2014). Fair Value Measurements and Audit Fees: Evidence from the Banking Industry, A Journal of Practice & Theory, August 2014, Vol 33, No3, 33-58.
- \* Moss, S, Prosser, H, Costello, H, Simpson, N, Patel, P, Rowe, S, & Hatton, C. (1998). Reliability and validity of the PAS ADD Checklist for detecting psychiatric disorders in adults with intellectual disability, Journal of Intellectual Disability Research, 42(2), 173-183.
- \* Numan, W, & Willekens, M. (2012). An empirical test of spatial competition in the audit market. Journal of Accounting and Economics, 53 (2), 450-465.
- \* Palmer, Adrian. (2001). Principles of Service Marketing, Mc Graw Hill. Third Edition. Great Britain.
- \* Shaked, A, & Sutton, J. (1982). Relaxing price competition through product differentiation, Review of Economic Studies, 3(13), 35-49.
- \* Simunic, A. D. (1980). The pricing of audit services, Journal of Accounting Research, 161-190.

- \* Xu.dongJia,WeiLu,WenQu.(2018). Internal control risk and audit fees: Evidence from China, Journal of Contemporary Accounting & Economics, Volume 14, Issue3 , 266-287

### یادداشت‌ها

1. Cost based Strategies
2. Costomer based Strategies
3. Competition based Strategies
4. Cost plus pricing
5. Pricing based on the Exprience Curve
6. Pricing based on the return on investment
7. Pricing to exit the market
8. Product Life Cycle
9. High and expensive Pricing
10. Research&Development
11. Penetating Pricing
12. Prestige pricing
13. Sector Pricing
14. Loss Leadership Pricing
15. Organizational Positioning Pricing
16. Slide down Pricing
17. Follower Pricing
18. Going rate Pricing
19. theory of price distinctiveness According to quality
20. Validity
21. Cronbach 's Alpha
22. Construct Reliability
23. Likert Spectrum