



## آزمون نقش نظریه تمایز قیمت براساس کیفیت در قیمت گذاری خدمات حسابرسی در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

حسن اسماعیلی<sup>۱</sup>

دانشجوی دکتری رشته حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی

دکتر حمید رضا وکیلی فرد<sup>۲</sup> ©

دانشیار رشته حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی

دکتر قدرت ا... طالب نیا<sup>۳</sup>

دانشیار رشته حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی

(تاریخ دریافت: ۲۳ بهمن ۱۳۹۸؛ تاریخ پذیرش: ۵ مرداد ۱۳۹۹)

مقاله حاضر خلاصه ای از پژوهشی است که به منظور بررسی نقش نظریه تمایز قیمت براساس کیفیت در قیمت گذاری خدمات حسابرسی در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران صورت گرفته است. 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. بنابراین زمانی که تقاضای مناسبی برای حسابرسی با کیفیت وجود ندارد حسابرسان نمی توانند با تمایز کردن کیفیت کار خود، حق الزحمه حسابرسی بالا تری از مشتریان خود دریافت کنند. 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 ردیاب پذیرش 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 حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، نظریه "تمایز قیمت بر اساس کیفیت" نقش دارد.

**واژه های کلیدی:** نظریه تمایز قیمت براساس کیفیت، قیمت گذاری خدمات حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی ایران، موسسات حسابرسی.

<sup>1</sup> hasanesmaeili1387@gmail.com

<sup>2</sup> vakilifard\_phd@yahoo.com

<sup>3</sup> ghtalebnia@yahoo.com

## مقدمه

حسابرسان جهت قیمت گذاری خدمات حسابرسی از عوامل گوناگونی استفاده می کنند و تحقیقات زیادی نیز در رابطه با شناسایی و ارزیابی این عوامل انجام شده است. اطلاع از عوامل موثر بر میزان حق الزحمه حسابرسی برای حسابرسان مفید است چرا که آنها قادر به قیمت گذاری مناسب خدمات حسابرسی خود خواهند شد [۱۳].

هر چه حق الزحمه بیشتری برای حسابرس 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 [۱۷].

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.

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. [۲۵].

با توجه به مراتب فوق الذکر نقش نظریه تمایز قیمت بر اساس کیفیت در قیمت گذاری خدمات حسابرسی ذهن محققان این پژوهش را به خود مشغول نموده و نهایتاً<sup>۱</sup> به این نتیجه رسیدند که نظریه تمایز قیمت بر اساس کیفیت را در قیمت گذاری خدمات حسابرسی در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران از طریق نظرسنجی از خبرگان (علمی و حرفه ای)، آزمون نمایند.

با توجه به توضیحات بالا پرسش این پژوهش آن است که: آیا در قیمت گذاری خدمات حسابرسی در موسسات عضو جامعه حسابداران رسمی ایران نظریه تمایز قیمت بر اساس کیفیت نقش دارد؟

تاکنون به صورت تجربی مطالعه ای درباره نقش نظریه تمایز قیمت بر اساس کیفیت در قیمت گذاری خدمات حسابرسی انجام نشده است. بلکه مطالعات گذشته، عمدتاً برخی از عوامل تاثیرگذار بر حق الزحمه حسابرسی را بررسی نموده اند. اما در پژوهش حاضر نقش نظریه تمایز قیمت بر اساس کیفیت در قیمت گذاری خدمات حسابرسی در موسسات 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 و از طرف دیگر، اهمیت موضوع قیمت گذاری خدمات حسابرسی برای موسسات حسابرسی و تحقیق در زمینه قیمت گذاری خدمات حسابرسی را با اهمیت می نماید.

بررسی این موضوع می تواند موجب بازنگری و یا 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 نظریه تمایز قیمت بر اساس کیفیت در ارائه راهکارها و پیشنهادها برای 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 آزمون نظریه تمایز قیمت بر اساس کیفیت، با هدف دانش افزایی و ارتقای دانش و پژوهش در حوزه های حسابداری و حسابرسی صورت پذیرفته است.

#### مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

در زمینه قیمت گذاری خدمات حسابرسی در بسیاری از کشورهای پیشرفته و حتی در حال توسعه تحقیقات زیادی انجام شده، لیکن 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.

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 مبنا مشخصی برای تعیین حق الزحمه حسابرسی مالی وجود نداشته باشد. [۱۴].

از منظر صاحبکار با شناخت عوامل در داخل سازمان می توان موجبات کاهش هزینه حسابرسی را فراهم آورد و تحمل آنرا آسانتر نمود. حسابرسان نیز با دانستن این عوامل میتوانند خدمات خود را به شکل مناسبی قیمت گذاری کنند [۹].

#### نظریه "تمایز قیمت بر اساس کیفیت"

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 [۲۶].

بنابراین زمانی که تقاضای مناسبی برای حسابرسی با کیفیت وجود ندارد حسابرسان نمی توانند با تمایز کردن کیفیت کار خود، حق الزحمه حسابرسی بالا تری از مشتریان خود دریافت کنند. سیمونیک حق الزحمه حسابرسی را تابعی از هزینه های حسابرسی و سود می داند [۲۷].

منن و ویلیامز بر اساس تعریف سیمونیک هزینه های حسابرسی را به دو قسمت تقسیم می کنند:

۱- بهای منابع بکار گرفته شده توسط حسابرس و

۲- هزینه های مورد انتظار ناشی از دعاوی حقوقی و قضایی علیه حسابرس که به ریسک دادخواهی شهرت دارد [۲۱].

بنابراین مدل تعیین حق الزحمه حسابرسی را می توان به شرح زیر بیان کرد:  
سود حسابرسی + ریسک دادخواهی مورد انتظار + منابع بکار گرفته شده توسط حسابرسی = حق الزحمه حسابرسی

شواهد موجود نشان می دهد که تقاضای مناسبی برای حسابرسی با کیفیت در ایران وجود ندارد و ریسک دادخواهی علیه حسابرسی نیز پایین است [۱۱].

با توجه به مراتب فوق، حسابرسان جهت اجرای هر چه بهتر خدمات حسابرسی نیاز به قیمتگذاری خدمات مربوطه داشته و بررسی نظریه تمایز قیمت بر اساس کیفیت در این زمینه می تواند بسیار مهم و اثربخش بوده و در نتیجه حسابرسان با بهترین برآورد از حق الزحمه خود می توانند خدمات حسابرسی را با کیفیت بهتری ارائه نمایند.

### پیشینه پژوهش

قیمت گذاری خدمات حسابرسی تاکنون موضوع بسیاری از پژوهش های حسابداری بوده و در تحقیقات متعددی به بررسی عوامل موثر بر آن پرداخته شده است. یکی از مناقشات اصلی حرفه حسابرسی در حال حاضر تعیین حداقل نرخ حق الزحمه ی حسابرسی و نرخ شکنی برخی از موسسات حسابرسی است. [۱]. آقایان موسوی و داروغه حضرتی در سال ۱۳۹۰ به بررسی رابطه جریان نقد آزاد شرکتها بر حق الزحمه حسابرسی پرداختند. نتایج بررسی آنها نشان داد که شرکت های با جریان نقد آزاد بالا دارای حق الزحمه حسابرسی بیشتری هستند. همچنین در این شرکتها، میزان بدهی و سود تقسیمی با حق الزحمه حسابرسی از لحاظ آماری ارتباط معنی داری پیدا می کند [۱۲].

آقایان بنی مهد و مرادزاده فرد و زینالی در پژوهشی به بررسی اثر حق الزحمه حسابرسی بر اظهار نظر حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال های ۱۳۸۱ تا ۱۳۸۹ پرداختند. یافته های این پژوهش نشان داد که میان حق الزحمه حسابرسی، اندازه صاحبکار، گزارش زبان توسط صاحبکار و سن شرکت مورد رسیدگی و صدور گزارش مقبول حسابرسی رابطه ای معنی دار وجود دارد [۲]. 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. [۱۵].

پژوهش دیگر که توسط آقایان سرخانی مقدم و پاکدل در سال ۱۳۹۴ با عنوان ((بررسی رابطه بین حق الزحمه غیر عادی حسابرسی و تجدید آرایه صورتهای مالی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران)) انجام شد بیانگر این موضوع می باشد که درصد بالایی از تجدید آرایه ها در ایران، بدلیل اصلاح اشتباهات حسابداری بوده که نشان دهنده عدم ارتباط معنا دار بین حق الزحمه غیر عادی حسابرسی و تجدید آرایه صورتهای مالی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد [۸].

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. [۵].

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. [۴].

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. [۱۰].

نتایج تحقیق آقایان سجادی و بنابی 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 تأثیر معنی داری بر حق الزحمه حسابرسی دارد [۷].

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. [۳].

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 [۱۹].

نیومن و ویلکنز طی پژوهشی در سال ۲۰۱۲ با عنوان بررسی تأثیر تمرکز بازار حسابرسی، به این نتیجه رسیدند که تمرکز بازار حسابرسی بر حق الزحمه ها تأثیر منفی گذاشته است [۲۴].

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 دارای هیاتشان را به ارزش منصفانه نگهداری می کنند رابطه مثبت و معنی داری با حق الزحمه حسابرسی دارند. [۲۲].

نتایج پژوهش اشیلین 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. [۱۸].

### فرضیه های پژوهش

با توجه به مبانی نظری و تحقیقات مطرح شده (بشرح پیشگفته) فرضیه پژوهش به شرح زیر بیان می شود: در قیمت گذاری خدمات حسابرسی در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران نظریه تمایز قیمت بر اساس کیفیت نقش دارد.

### جامعه آماری تحقیق و نمونه آماری و روش نمونه گیری

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

بعضی از محققان برای انجام تحلیل عاملی حداقل حجم نمونه ۲۰۰ را پیشنهاد می کنند. 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 [۱۶].

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

ردیف	آزمون تحلیل عاملی	تعداد گویه ها	نمونه مورد نیاز
۱	نظریه تمایز قیمت بر اساس کیفیت	۱۱	۱۱*۱۵=۱۶۵

بدین منظور تعداد ۴۵۰ عدد 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 آنها مورد تحلیل قرار گرفت.

### روش پژوهش

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 ها و 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.

### روش های تجزیه و تحلیل داده ها و آزمون فرضیه ها

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 [۶].

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 LISREL 8.8 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.

### آمار توصیفی و تجزیه و تحلیل آن

جدول ۱- 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٪
بالاتر از ۵۰ سال	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٪

#### 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.

#### 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  $0/4$  بوده و معنی دار نیز باشند. یعنی ضریب معناداری یا آماره **T-Value** هر متغیر نیز بزرگتر از  $1/96$  و کوچکتر از  $1/96$ - باشد. از طرفی میانگین واریانس استخراج شده (**AVE**) نیز باید بیشتر از  $0/4$  باشد [۲۰]. برای آزمون پایایی متغیرهای پژوهش نیز با استفاده از روش پایایی ترکیبی (**CR**) باید مقدار به دست آمده طبق یک قاعده سرانگشتی بیشتر از  $0/7$  باشد تا از پایایی متغیرهای پژوهش نیز اطمینان حاصل نمود. هرچند در این خصوص نیز برخی از پژوهش گران مقدار **CR** بیش تر از  $0/6$  را نیز قابل قبول می دانند [۲۳].

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

نتایج تحلیل عاملی متغیر تمایز قیمت بر اساس کیفیت در جدول شماره ۴ نشان داده شده است.

جدول ۴- نتایج تحلیل عاملی متغیر تمایز قیمت بر اساس کیفیت

متغیر	گویه	بار عاملی	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	

## 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 ۵ 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 ۵- نتایج آزمون پایایی متغیرهای پژوهش

متغیر	گویه	تعداد سوالات	پایایی ترکیبی (CR)
تمایز قیمت بر اساس کیفیت	TID	۱۱	۰/۷۱۸

## یافته های پژوهش

## نتیجه آزمون فرضیه پژوهش

جدول ۶- دیدگاه پاسخ دهندگان در مورد نقش نظریه تمایز قیمت بر اساس کیفیت در قیمت گذاری

## خدمات حسابرسی

نظریه	میانگین	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	متقارن

همانطور که در جدول شماره ۶ 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. به 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 پاسخ دهندگان در خصوص نقش نظریه "تمایز قیمت بر اساس کیفیت" در قیمت گذاری خدمات حسابرسی 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 ۷ 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 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 بر اساس نظریه "تمایز قیمت بر اساس کیفیت" تعیین می شود. لذا فرضیه مزبور را نمی توان رد کرد.

جدول ۷- نتیجه آزمون فرضیه 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

#### نتیجه گیری و بحث

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. بنابراین زمانی که تقاضای مناسبی برای حسابرسی با کیفیت وجود ندارد حسابرسان نمی توانند بامتمایز کردن کیفیت کار خود، حق الزحمه حسابرسی بالا تری از مشتریان خود دریافت کنند. قیمت گذاری خدمات حسابرسی بیانگرمراحل 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 نقش نظریه تمایز قیمت بر اساس کیفیت در قیمت گذاری خدمات حسابرسی ذهن محققان این پژوهش را به

خود مشغول نموده و نهایتاً به این نتیجه رسیدند که نقش نظریه تمایز قیمت بر اساس کیفیت در قیمت گذاری خدمات حسابرسی را از طریق نظرسنجی از خبرگان (علمی و حرفه ای)، آزمون نمایند. نتیجه این تحقیق نشان می دهد که نظریه "تمایز قیمت بر اساس کیفیت" 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 انجام آزمون نظریه تمایز قیمت بر اساس کیفیت، بدلیل نبود پرسشنامه استاندارد در زمینه موضوع تحقیق، براساس مبانی و ویژگیهای نظریه مزبور، راساً 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 نظریه "تمایز قیمت بر اساس کیفیت" در قیمت گذاری خدمات حسابرسی نقش دارد.

نتیجه 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.

#### فهرست منابع

۱. اصل، موسی. (۱۳۸۸). "پیرامون حق الزحمه حسابرسی مستقل"، **مجله حسابداری**، ۳ (۲۱۰)، ۲۲-۳۶.
۲. بنی مهد. بهمن، مرادزاده فرد. مهدی، زینالی. مهدی. (۱۳۹۱). "اثر حق الزحمه حسابرسی بر اظهار نظر حسابرسان"، **فصلنامه حسابداری مدیریت**، ۵ (۱۵)، ۴۱-۵۴.
۳. 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.
۴. 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.
۵. 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.

۶. حسن زاده، رمضانعلی. (۱۳۸۲). **روش های آماری در علوم رفتاری**، تهران، انتشارات ویرایش.
۷. سجادی. سیدحسین، بنایی قدیم. رحیم. "تاثیر محافظه کاری مشروط بر حق الزحمه حسابرسی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، **مجله تحقیقات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران. تابستان ۱۳۹۷، شماره ۳۸.
۸. سرخانی مقدم، داریوش، پاکدل. عبدا... (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**، انجمن حسابداری ایران. ۱ (۳۷)، ۷۷-۸۶.
۹. عبدایی، الهام. (۱۳۹۲). "اثراقلام تعهدی غیراختیاری بر قیمت گذاری حسابرسی"، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه علوم و تحقیقات تهران.
۱۰. 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.
۱۱. محمدرضایی. فخرالدین، یحیایی. منیره، حسینی سهی. سیدعباس. (۱۳۹۴). اثرپذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بر روی ریسک و حق الزحمه حسابرسی"، **فصلنامه حسابداری رسمی**، ۳ (۳۱)، ۶۹-۷۹.
۱۲. موسوی. سیدعلیرضا، داروغه حضرتی. فاطمه. (۱۳۹۰). "بررسی رابطه جریان نقد آزاد شرکتهای و حق الزحمه حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، **فصلنامه حسابداری مالی**، ۳ (۱۰)، ۱۴۱-۱۷۳.
۱۳. مهران. ساسان، جمشیدی اوانکی. کورش. (۱۳۹۰). "عوامل موثر بر تعیین حق الزحمه حسابرسی"، **فصلنامه حسابداری رسمی**، ۴ (۱۴)، ۷۹-۹۴.
۱۴. نیک بخت. محمدرضا، تنانی. محسن. (۱۳۸۹). "آزمون عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی صورتهای مالی"، **مجله پژوهش های حسابداری مالی**، ۲ (۲)، ۸۱-۱۰۲.

۱۵. واعظ. سیدعلی، احمدی. محمدرمضان، رشیدی باغی. محسن. (۱۳۹۳). "تاثیر کیفیت حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی شرکت ها"، *مجله علمی پژوهشی دانش حسابداری مالی*، (۱)، ۲۶-۳۷.

۱۶. هومن، حیدرعلی. (۱۳۸۷). *مدل یابی معادلات ساختاری با استفاده از نرم افزار لیزرل*، تهران، انتشارات سمت.

17. DeAngelo, L. (1981). "Auditor size and auditor quality". **Journal of Accounting & Economics**.vol.3,No.3, 183-199.

18. Eshleman.J,D.& Lawson B.(2017)."Audit market structure and audit pricing". **Journal of accounting Horizons**,31(1),57-81.

19. 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.

20. 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.

21. Menon,K, Williams. & ., D. D.( 2001). Kin, "Long term trends fees Auditing",**A Journal Theory and Practice**, 115-136.

22. Michael .L, Ettredge, Yang .Xu, and HanS. Yi. (2014). "Fair Value Measurements and Audit Fees: Evidence from the Banking Industry", **A Journal of Practice & Theory**,August 2014, 33, No3. 33-58

23. 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.

24. Numan.W,& Willekens. M. (2012). "An empirical test of spatial competition in the audit market". **Journal of Accounting and Economics**, 53 (2), 450-465.

25. Palmer, Adrian. (2001). **Principles of Service Marketing**, Mc Graw Hill. Third Edition. Great Britain.

26. Shaked.A,&,Sutton.J.(1982)."Relaxing price competition through product differentiation",**Review of Economic Studies**,3(13),35-49.

27. Simunic, A. D. (1980). "The pricing of audit services", **Journal of Accounting Research**, 161- 190.

تهران، میرداماد، نرسیده به میدان محسنی، خیابان حصار، نبش کوچه دهم پلاک ۳۴

کدپستی: ۱۵۴۷۷۳۳۹۱۱

تلفن: ۲۲۲۲۷۲۲۱

فکس: ۲۲۹۰۷۶۷۲

وبسایت

[www.iaaaar.com](http://www.iaaaar.com)

ایمیل

[iranianiaa@yahoo.com](mailto:iranianiaa@yahoo.com)



## **Test the role theory of price distinctiveness According to quality on Pricing of audit services on Audit firms are members of the Iranian Association of Certified Public Accountants**

**Hasan Esmaeili<sup>1</sup>**

Ph.D. Student of Accounting, Science and research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran

**Hamid Reza Vakilifard (PhD)<sup>2</sup>©**

Ph.D, Department of Accounting, Associate Professor, Science and research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran

**Ghodratolah Talebnia (PhD)<sup>3</sup>**

Ph.D, Department of Accounting, Associate Professor, Science and research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran

(Received: 12 February 2020; Accepted: 26 July 2020)

This paper is a summary of research that aims to investigate the role theory of price distinctiveness According to quality on Pricing of audit services Audit on firms are members of the Iranian Association of Certified Public Accountants. According to the theory of price distinctiveness According to quality If customers show no value in the quality of their products or services, Suppliers have no organized desire They will not be available to others to distinguish the quality of their products or services. So when there is no good demand for quality auditing Auditors cannot distinguish the quality of their work Receive higher audit fees from their customers.

The method of this research is in the field of descriptive-survey research. Theoretical framework and research background through deduction and aggregation of data are finalized for testing rejection or acceptance of hypotheses through a questionnaire. research is conducted in a real environment, that's mean auditing institutes members of Iranian Association Of Certified Public Accountants and it is one of the field researches.

The results of the research indicate that in pricing of audit services in auditing firms members of Iranian Association Of Certified Public Accountants theory of price distinctiveness According to quality, plays a role.

---

<sup>1</sup> hasanesmaeili1387@gmail.com

<sup>2</sup> vakilifard\_phd@yahoo.com © (Corresponding Author)

<sup>3</sup> ghtalebniya@yahoo.com

---

**Keywords:** Theory of Price Distinctiveness According to Quality, Pricing of Audit Services, Iranian Association of Certified Public Accountants, Audit Firms.