

**اولین همایش ملی حسابرسی و نظارت مالی ایران**

**بررسی عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی بر اساس ویژگی های عرضه و تقاضا**

**(رویکرد فراتحلیل)**

محمود لاری دشت بیاض

Lari.mahmoud@yahoo.com

احمد پردلی

Pordeli68@yahoo.com

**گروه حسابداری ، واحد قاینات ، دانشگاه آزاد اسلامی ، قاینات ، ایران**

## چکیده

در این مطالعه با استفاده از روش فراتحلیل به بررسی عوامل مختلف مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی پرداخته شد. برای این منظور کلیه مطالعات داخلی و خارجی انجام شده پیرامون موضوع پژوهش که در بردارنده ویژگی های مربوط به عرضه کنندگان خدمات حسابرسی و ویژگی های مربوط به تقاضا کنندگان خدمات حسابرسی بودند در بازه زمانی سال ۱۹۹۴ تا ۲۰۱۴ به عنوان جامعه آماری پژوهش شناسایی و جمع آوری شدند. در نهایت از مجموع مطالعات جمع آوری شده تنها مطالعاتی برای نمونه در نظر گرفته شدند که متغیر وابسته تمامی آن ها حق الزحمه حسابرسی بوده و ضریب همبستگی خطی پیرسون بین حق الزحمه حسابرسی و هر کدام از متغیرهای مستقل مورد بررسی در آن ها و یا آماره دیگری که قابلیت تبدیل به ضریب همبستگی خطی پیرسون را داشته باشد، معنی دار باشد. مطالعاتی که طی سال های ۱۹۹۴ تا ۲۰۱۵ صورت پذیرفته و در آن ها متغیر حق الزحمه حسابرسی به عنوان متغیر وابسته در نظر گرفته شده است (۱۱۱ مطالعه شامل ۸۴ مطالعه خارجی و ۲۷ مطالعه داخلی) مورد بررسی قرار گرفته اند. یافته های نتایج مدل فراتحلیل نشان داد که از میان چهار متغیر شناسایی طرف عرضه خدمات حسابرسی متغیرهای کیفیت حسابرسی، اندازه مؤسسه حسابرسی و تخصص صنعتی مؤسسه حسابرسی تأثیر مثبت معنی دار و متغیر شهرت و اعتبار مؤسسه حسابرسی فاقد تأثیر معنی دار بر حق الزحمه حسابرسی می باشد. علاوه بر این از میان هفت متغیر شناسایی شده طرف تقاضای خدمات حسابرسی متغیرهای اندازه شرکت صاحب کار، شهرت و اعتبار شرکت صاحب کار، ریسک شرکت صاحب کار، بودجه زمانی و پیچیدگی تأثیر مثبت معنی دار و متغیرهای دعاوی حقوقی شرکت صاحب کار و ساختار مالکیت فاقد تأثیر معنی دار بر حق الزحمه حسابرسی می باشند.

**واژگان کلیدی:** حق الزحمه حسابرسی، ویژگی های عرضه کنندگان، ویژگی های تقاضا کنندگان، تکنیک فراتحلیل.

## ۱. مقدمه

هم اکنون بسیاری از سازمان ها، از خدمات مؤسسه های حسابرسی بهره برده و برای تعیین خدمات حسابرسی به قیمت پایین تمایل دارند. در حالیکه این امر با ماهیت کار حسابرسی که یک قضاوت مستقل را می طلبد منافات دارد. زیرا نگاه تجاری به حسابرسی نگاهی کاملاً ویرانگر است. حسابرسی مستقل مبنایی برای شفافیت اقتصادی، اعتماد مردم و جامعه به بازار سرمایه و همچنین مبنایی برای پاسخگویی دولت در برابر مردم را فراهم می آورد. بنابراین نباید همانند کالاها و خدمات معمولی با آن برخورد شود. از این رو حق الزحمه پایین و رقابت ناسالم در این زمینه پایه های جوان حرفه حسابرسی را به لرزه در می آورد. وجود حق الزحمه های اندک حسابرسی و به تبع آن کیفیت پایین خدمات حسابرسی نقش حسابرسی را به مخاطره انداخته و به تبع آن سوگیری ارائه اطلاعات آلوده، تحریف و اشتباه که ارتباط مستقیم با حق الزحمه حسابرسی دارد، شکل می گیرد. بنابراین شناسایی عوامل مؤثر و تعیین کننده حق الزحمه حسابرسی از اهمیت انکارناپذیری برخوردار می باشد (مهرانی و جمشیدی، ۱۳۹۰). اهمیت این موضوع به خصوص در سال های اخیر و پس از تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران در کشور بیشتر احساس می شود. زیرا پس از تشکیل جامعه، انحصار بازار کار حسابرسی شکسته شده و رقابت شدیدی بین حسابرسان شکل گرفته است (رجبی و محمدی، ۱۳۸۷). در چنین شرایطی، حسابرسی موفق است که بتواند با توجه به ویژگی های واحد مورد رسیدگی، بهترین برآورد را از حق الزحمه خود داشته باشد تا ضمن حفظ کیفیت کار، آن را با حداقل هزینه انجام دهد (نیکبخت و تنانی،

۱۳۸۹). در واقع، حسابرسان با اطلاع از این عوامل خواهند توانست معیارهای قابل اتکا و یکنواختی را بدست آورند که با تعهد به استفاده همه حسابرسان از آن ها انسجام و نظم خاصی در حرفه از بابت حق الزحمه ها ایجاد خواهد شد. در این صورت، از لطامات وارده به حرفه حسابرسی بدلیل نگاه بازاری به آن کاسته می شود (موسوی و داروغه حضرتی، ۱۳۹۰). از طرف دیگر تعیین عوامل مؤثر بر هزینه حسابرسی به صاحبکار نیز کمک می کند منافع این خدمت را بهتر درک کند و بداند این هزینه را به خاطر چه چیزی متحمل می شود. بدیهی است آگاهی از این مساله، موجب تسریع و تسهیل کار حسابرسی شده و به دلیل مشارکت صاحبکار، حسابرسی با کیفیت بالاتری انجام خواهد گرفت (گیست، ۱۹۹۲)<sup>۱</sup>. علاوه بر این، تا کنون مطالعات بسیاری در خصوص عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی صورت پذیرفته و هر یک متغیرهای مختلفی را به عنوان متغیرهای اثرگذار شناسایی کرده اند. بطوریکه در مطالعه ای یک متغیر به عنوان متغیر اثرگذار و در مطالعه ای دیگر بی اثر شناخته شده است. از طرف دیگر با توجه به اینکه هر مطالعه ای در شرایط زمانی و مکانی (کشوری خاص) صورت پذیرفته است، تعمیم آن به زمان و مکانی دیگر به راحتی میسر نیست. از این رو، مطالعه حاضر به دنبال پاسخ دهی به این سؤال می باشد که با این همه مطالعه صورت پذیرفته طی سالیان و در کشورهای مختلف، بالاخره چه متغیرهایی بر حق الزحمه حسابرسی مؤثر می باشند؟ بدیهی است به منظور بررسی متغیرهای نهایی اثرگذار بر حق الزحمه حسابرسی بهتر است مطالعه ای از طریق گردآوری مطالعات صورت پذیرفته در کشورهای مختلف و طی یک دوره تاریخی بلندمدت صورت پذیرد تا جامعیت داشته و قابل تعمیم باشد. از این رو، در این مطالعه برای نخستین بار در کشور با استفاده از روش فراتحلیل به بررسی عوامل مختلف مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی پرداخته می شود.

---

1. Gist, 1992

## ۲. پیشینه تحقیق

انگل و همکاران (۲۰۱۰)<sup>۱</sup> در مطالعه ای به بررسی ارتباط بین پاداش کمیته حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی مستقل شرکت ها پرداختند. آن ها به این نتیجه رسیدند که میزان پاداش پرداختی به اعضای کمیته حسابرسی در طول زمان و در شرکت های مختلف، بر اساس تغییر در تقاضای ذینفعان برای نظارت بیشتر و با کیفیت تر بر فعالیت های گزارش گری مالی شرکت، تغییر خواهد کرد. همچنین، در این تحقیق تلاش شده است تا عملکرد مدیران از زاویه دید حسابرسان مد نظر قرار گیرد به نحوی که حق الزحمه حسابرسان به عنوان معیاری از میزان پاداش پرداختی به مدیران مورد توجه قرار گیرد. بن علی (۲۰۱۱)<sup>۲</sup> به بررسی رابطه بین نوع سهامداران کنترل کننده و حق الزحمه حسابرسی پرداخت. او سهامداران کنترل کننده را به سه دسته سهامداران نهادی، سهامداران دولتی و سهامداران خانوادگی تقسیم کرد. نتایج پژوهش نشان داد که رابطه معناداری بین مالکیت خانوادگی و حق الزحمه حسابرسی وجود ندارد، اما بین مالکیت نهادی و دولتی و حق الزحمه حسابرسی رابطه معنادار و مثبتی مشاهده شد. گریفین و لونت (۲۰۱۱)<sup>۳</sup> در پژوهش خود نشان دادند که حق الزحمه حسابرس رابطه ای معنی دار با عواملی چون نوع گزارش حسابرسی، تغییر حسابرس، نوع صنعت، نسبت جاری، تعداد بخش های واحد تجاری و اندازه صاحبکار دارد. آستانا و بونه (۲۰۱۲)<sup>۴</sup> در مطالعه ای نتیجه گرفتند، که تغییر حسابرس موجب کاهش حق الزحمه حسابرسی می شود. همچنین، مؤسسه های حسابرسی برای پذیرش کار جدید، حق الزحمه حسابرسی را کاهش می دهند تا بتوانند کار جدید را به دست آورند، همچنین کاهش حق الزحمه می تواند به دلیل ساختار بازار حق الزحمه حسابرسی باشد. چیراز و

---

1. Engel et al, 2010

2. Ben Ali, 2011

3. Griffin and Lont, 2011

4. Asthana & Boone, 2012

همکاران (۲۰۱۳)<sup>۱</sup> با پژوهشی در مورد حق الزحمه حسابرسی و ساختار مالکیت سهامداران در بین شرکت های فرانسوی نشان دادند که بین سهامداران دولتی و حق الزحمه حسابرسی رابطه منفی معنادار و بین سهامداران نهادی و حق الزحمه حسابرسی رابطه مثبت معناداری وجود دارد. بنی مهد و همکاران (۱۳۹۱) در مطالعه ای به بررسی اثر حق الزحمه حسابرسی بر اظهار نظر حسابرس پرداختند. روش پژوهش از نوع پژوهش همبستگی بوده و پژوهشگران برای جمع آوری اطلاعات از صورت های مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار از سال ۱۳۸۱ تا سال ۱۳۸۹ (یک دوره نه ساله) استفاده کرده اند. آزمون فرضیه ها نیز بر اساس روش رگرسیون لجستیک انجام شده و نمونه آماری شامل ۱۴۴ شرکت و ۷۴۹ مشاهده می باشد. یافته های این پژوهش نشان می دهد 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. بر اساس نتایج پژوهش، حق الزحمه حسابرس رابطه ای مستقیم با صدور گزارش مقبول حسابرسی دارد. اندازه شرکت، سن شرکت و گزارش زیان رابطه ای معکوس با گزارش مقبول حسابرسی دارد. همچنین تغییر حسابرس، نوع حسابرس، مدت تصدی حسابرس با صدور گزارش مقبول حسابرسی رابطه ای ندارند. نیکروان فرد (۱۳۹۲) در پژوهشی به بررسی تأثیر مالکان نهادی و دولتی بر حق الزحمه حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخت. بطوریکه میزان و ماهیت حق الزحمه حسابرسی خارجی تقاضا شده توسط حسابرسان، با سه عامل توصیفی؛ حجم عملیات، پیچیدگی عملیات و ریسک حسابرسی مرتبط است. تحقیقات نشان دادند که ترکیب مالکیت شرکت به عنوان یکی از عوامل کلیدی حاکمیت شرکتی، می تواند از طریق تأثیر بر این سه عامل توصیفی، حق الزحمه حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد. از آنجایی که انواع طبقات سهامداران، اهداف و انگیزه های متفاوتی برای سرمایه گذاری خود در شرکت ها دارند، در این تحقیق مالکیت نهادی و دولتی به

---

1. Chiraz, et al, 2013

عنوان دو گروه تأثیرگذار در ساختار مالکیت شرکت‌ها، از دو جنبه میزان و تمرکز مالکیت بررسی شد و ۹۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در طی دوره زمانی ۹۰-۱۳۸۶ به عنوان نمونه انتخاب گردید. این تحقیق از نوع مطالعه توصیفی - همبستگی است و برای آزمون فرضیه‌های تحقیق از تحلیل داده‌های تابلویی (پانل دیتا) استفاده شده است. واعظ و همکاران (۱۳۹۳) در مطالعه‌ای به بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی شرکت‌ها پرداختند. معیارهای کیفیت حسابرسی در این پژوهش اندازه‌ی موسسه‌ی حسابرسی، تخصص حسابرسان در صنعت و تداوم انتخاب حسابرسان در نظر گرفته شده است. به همین منظور داده‌های مربوط به ۷۲ شرکت عضو بورس اوراق بهادار تهران برای دوره‌ی زمانی بین سال‌های ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۰ مورد بررسی قرار گرفت. برای آزمون فرضیه‌ها از تکنیک رگرسیون چند متغیره به روش داده‌های تابلویی استفاده شد. یافته‌ها نشان داد بین تخصص موسسات حسابرسی و حق الزحمه‌ی حسابرسی رابطه‌ی منفی و معناداری وجود دارد. همچنین نتایج این پژوهش مبین این است که عوامل تداوم انتخاب حسابرسان و اندازه‌ی موسسه‌ی حسابرسی رابطه‌ی مثبت و معناداری با حق الزحمه‌ی حسابرسی دارند.

مروری بر مبانی نظری تحقیق بیانگر این مسأله است که بررسی عوامل مؤثر بر حق الزحمه خدمات حسابرسی از اهمیت انکارناپذیری برخوردار می باشد. همچنین، مرور مطالعات مختلف داخلی و خارجی نشان داد که تا کنون مطالعات بسیاری در خصوص عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی صورت پذیرفته و هر یک متغیرهای مختلفی را به عنوان متغیرهای اثرگذار شناسایی کرده اند. بطوریکه در مطالعه‌ی ای یک متغیر به عنوان متغیر اثرگذار و در مطالعه‌ی ای دیگر بی اثر شناخته شده است. از طرف دیگر با توجه به اینکه هر مطالعه‌ی ای در شرایط زمانی و مکانی (کشوری خاص) صورت پذیرفته است، تعمیم آن به زمان و مکانی دیگر به راحتی میسر نیست. از این رو، مطالعه حاضر به دنبال پاسخ دهی به این سؤال می باشد که با این همه مطالعه صورت پذیرفته طی سالیان و در کشورهای مختلف، بالاخره چه متغیرهایی بر حق الزحمه حسابرسی مؤثر می باشند؟ بدیهی است به منظور بررسی متغیرهای نهایی اثرگذار بر حق

الزحمه حسابرسی بهتر است مطالعه ای از طریق گردآوری مطالعات صورت پذیرفته در کشورهای مختلف و طی یک دوره تاریخی بلندمدت صورت پذیرد تا جامعیت داشته و قابل تعمیم باشد. از این رو، در این مطالعه برای نخستین بار در کشور با استفاده از روش فراتحلیل به بررسی عوامل مختلف مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی پرداخته می شود.

### ۳. روش تحقیق

از نقطه نظر استنتاج، این پژوهش استقرایی (حرکت از جزء به کل) می باشد. از طرف دیگر آشنایی با عوامل مؤثر بر حق الزحمه های حسابرسی هم برای حسابرسان، هم صاحبکاران آن ها و هم اشخاصی اهمیت دارد که سیاستگذاری و قانونمندی در حرفه حسابرسی را دنبال می کنند. بطوریکه حسابرسان با دانستن این عوامل می توانند خدمات خود را به شکل مناسبی قیمت گذاری کنند. همچنین تعیین عوامل مؤثر بر هزینه حسابرسی به صاحبکار نیز کمک می کند منافع این خدمت را بهتر درک کند و بداند این هزینه را به خاطر چه چیزی متحمل می شود. بدیهی است آگاهی از این مسأله، موجب تسریع و تسهیل کار حسابرسی شده و به دلیل مشارکت صاحبکار، حسابرسی با کیفیت بالاتری انجام خواهد گرفت. از این رو، تحقیق حاضر از نظر هدف کاربردی می باشد. از نظر روش و ماهیت این پژوهش از نوع توصیفی می باشد و نیز با توجه به اینکه متغیرهای مستقل و وابسته در گذشته رخ داده اند، در زمره پژوهش های رویدادی قرار دارد.



#### ۴. جامعه، نمونه آماری و روش گردآوری اطلاعات

به منظور اجرای روش فرا تحلیل، کلیه مطالعات انجام شده پیرامون موضوع پژوهش حاضر که در بردارنده کلید واژه هایی همچون ویژگی های مربوط به عرضه کنندگان خدمات حسابرسی (کیفیت حسابرسی، اندازه مؤسسه حسابرسی، تخصص صنعتی مؤسسه حسابرسی و شهرت و اعتبار مؤسسه حسابرسی) و ویژگی های مربوط به تقاضاکنندگان خدمات حسابرسی (اندازه شرکت صاحب کار، شهرت و اعتبار شرکت صاحب کار، ریسک شرکت صاحب کار، دعاوی حقوقی شرکت صاحب کار، بودجه زمانی، پیچیدگی و ساختار مالکیت) می باشند از سایت مجلات خارجی مقالات منتشر شده در بازه زمانی سال ۱۹۹۴ تا ۲۰۱۵ و سایت مجلات علمی پژوهشی داخلی مقالات منتشر شده در بازه زمانی سال ۱۳۷۳ تا ۱۳۹۳ به عنوان جامعه آماری شناسایی و جمع آوری می شوند. همچنین در مطالعه حاضر از شیوه نمونه گیری هدفمند استفاده شد. بطوریکه از مجموع مطالعات جمع آوری شده تنها مطالعاتی (با در نظر گرفتن مقالات منتشر شده در مجلات معتبر) برای نمونه در نظر گرفته می شوند که متغیر وابسته تمامی آن ها حق الزحمه حسابرسی بوده و ضریب همبستگی خطی پیرسون بین حق الزحمه حسابرسی و هر کدام از متغیرهای مستقل مورد بررسی در آن ها و یا آماره دیگری که قابلیت بدیل به ضریب همبستگی خطی پیرسون داشته باشد، معنی دار باشد.

#### ۵. روش فراتحلیل

از لحاظ لغوی در زبان لاتین واژه فرا تحلیل، ترجمه واژه مرکب Meta-Analysis است که Meta به معنای ورا و یا فرا می باشد. Meta ریشه یونانی دارد و معادل واژه های In back of یا Behind می باشد، به معنای تحلیل تحلیل ها (گلاس، ۱۹۷۶). فرا تحلیل، رویکردی پژوهشی است که کمک زیادی به پژوهشگر می کند تا به ترکیب مناسبی از نتایج کمی مطالعات متضاد و غیر متضاد در گذشته دست پیدا کند، تناقض ها را توضیح دهد

و متغیرهای ساختاری تعدیل کننده در نتایج مطالعات گذشته را شناسایی کند (بذرافشان، ۱۳۹۲). شاخص مورد استفاده در تکنیک فرا تحلیل به منظور همگن سازی یافته های تحقیقات اولیه، اندازه اثر نامیده می شود (لیپی و ویلسون، ۲۰۰۱). اندازه اثر به دودسته تقسیم می شود: اندازه اثر  $d$  و اندازه اثر  $f$ . اندازه اثر  $d$  در مطالعات آزمایشی، بر اساس تفاوت های گروهی بین دو گروه آزمایش و کنترل محاسبه می شود. در حالی که اندازه اثر  $f$ ، در مطالعات همبستگی بر اساس همبستگی بین متغیرها و محاسبه ضریب همبستگی پیرسون، اندازه گیری و محاسبه می شود. تمامی تحقیقات حسابداری انجام شده با روش فرا تحلیل، از شاخص های همبستگی اندازه اثر  $f$  استفاده کرده اند. زیرا این تحقیقات، به دنبال بررسی جهت و رابطه متغیرهای خاصی بوده اند (بذرافشان، ۱۳۹۲). در توضیح ارتباط بین اندازه اثر و دو فرض آماری مطرح در تحقیقات، چنین عنوان می شود که فرض صفر تعیین کننده اندازه اثر صفر است و یا به عبارتی نشان می دهد که متغیر مستقل هیچ ارتباطی با متغیر وابسته ندارد. اندازه اثر شاخصی کمی است که نتایج و یافته های آماری مطالعات در قالب آن، خلاصه و یکدست می شوند. اندازه اثر به عنوان عنصر کلیدی در روش فرا تحلیل شناخته شده به گونه ای که می توان گفت این اندازه اثر است که اجرای فرا تحلیل را ممکن می سازد (انتظاری و مهری، ۱۳۹۲). شاخص های اندازه گیری اثر به دو دسته شاخص های مبتنی بر تفاوت های گروهی ( $d$ ) که عمدتاً برای اندازه گیری تفاوت های استاندارد بین میانگین ها هستند و شاخص های همبستگی ( $f$ ) که عمدتاً ضریب همبستگی پیرسون می باشد، تقسیم می شوند. با توجه به بررسی های به عمل آمده، تمامی تحقیقات حسابداری انجام شده با روش فرا تحلیل از شاخص های همبستگی اندازه اثر بهره برده اند. به عبارت دیگر تحقیقات مذکور، تحقیقاتی بوده اند که جهت و رابطه متغیرهای مشخصی را دنبال می کرده اند. محققان آماره های (کای دو،  $t$ ،  $Z$ ،  $F$ ،  $P$ -Value) که بیانگر همبستگی بین متغیرها می باشند را به یک مقیاس مشترک که اندازه اثر ( $ESr$ )

نام دارد تبدیل می کنند (بذرافشان، ۱۳۹۲). محققان پس از استخراج آماره های گزارش شده فوق با استفاده از

فرمول های زیر به اندازه اثر (r) تبدیل می کنند (لیپی و ویلسون، ۲۰۰۱).

$$r = \frac{t}{\sqrt{t^2 + df}} \quad (1-3)$$

$$r = \sqrt{\frac{t^2}{n}} \quad (2-3)$$

$$r = \frac{\sqrt{F}}{\sqrt{F + n_1 + n_2 - 2}} \quad (3-3)$$

بطوریکه n حجم نمونه هریک از مطالعات را نشان می دهد. فرمول های اندازه اثر شاخص d نیز به شرح زیر می

باشند:

$$d = \frac{2t}{\sqrt{df}} \quad (4-3)$$

$$d = \frac{2\sqrt{F}}{df} \quad (5-3)$$

$$d = \frac{2r}{\sqrt{\frac{1}{r^2}}} \quad (6-3)$$

در مرحله بعد بایستی میانگین اندازه اثر محاسبه شود. محاسبه میانگین حسابی در صورتی امکان پذیر است که توزیع

ضرایب همبستگی نرمال باشد؛ اما با توجه به عدم نرمال بودن اندازه اثرها طبق فرمول زیر باید به Z فیشر تبدیل شوند:

$$Z_r = 0.5 \log\left(\frac{1+r}{1-r}\right) \quad (7-3)$$

برای تعیین نوع و جهت روابط بین متغیرها با استفاده از فرمول زیر، در یک فاصله اطمینان مقتضی برآورد می شود:

$$Z_r - \frac{Z_r}{2} \times u(Z_r) \leq Z_p \leq Z_r + \frac{Z_r}{2} \times u(Z_r) \quad (8-3)$$

در صورتی که بازه به دست آمده شامل عدد صفر شود، عدم وجود ارتباط معنی دار میان متغیر مستقل و وابسته را نشان می دهد. در غیر این صورت، وجود ارتباط مثبت یا منفی معنی دار میان متغیرها نتیجه گیری می شود. پس از محاسبه فاصله اطمینان و تعیین نوع و جهت روابط میان متغیرها، آزمون تجانس مطالعات به منظور تعیین میزان امکان ادغام مطالعات مورد بررسی در دستیابی به نتیجه واحد، از طریق فرمول زیر انجام می گیرد:

$$H = \sum_{i=1}^N (n_i - 3)(Z_{ri} - Z_r)^2 \quad (9-3)$$

مراحل تعیین میزان تجانس ضرایب همبستگی بدین صورت است که ابتدا عدد  $H$  به دست آمده از فرمول فوق با مقدار بحرانی جدول کای دو با درجه آزادی  $(K-1)$  مقایسه می شود. اگر  $H$  کوچکتر از مقدار بحرانی جدول باشد، فرض متجانس بودن همبستگی ها تأیید می شود. در صورتی که مقدار  $H$  به دست آمده از مقدار بحرانی جدول بزرگتر باشد، فرض تجانس ضرایب رد می شود.

## ۶. نتایج و بحث

یافته های گردآوری تحقیقات پیشین نشان داد که مطالعاتی که طی سال های ۱۹۹۴ تا ۲۰۱۵ صورت پذیرفته و در آن ها متغیر حق الزحمه حسابرسی به عنوان متغیر وابسته در نظر گرفته شده اند، در مجموع ۱۱۱ مطالعه بوده و از این تعداد ۸۴ مطالعه خارجی و ۲۷ مطالعه داخلی می باشند. جدول زیر توزیع فراوانی و نوع رابطه متغیرهای مستقل مطالعاتی که در آن ها حق الزحمه حسابرسی به عنوان متغیر وابسته در نظر گرفته شده اند، را نشان می دهد:

جدول ۱: توزیع فراوانی متغیرهای مستقل مطالعات پیشین

نوع رابطه	درصد فراوانی	فراوانی	متغیر	
+	۹۴,۵۹	۱۰۵	کیفیت گزارش حسابرسی	ویژگی های طرف عرضه خدمات حسابرسی
+	۸۹,۱۹	۹۹	اندازه مؤسسه حسابرسی	
+	۶۵,۷۷	۷۳	تخصص صنعتی مؤسسه حسابرسی	
-	۸۵,۵۹	۹۵	شهرت و اعتبار مؤسسه حسابرسی	
+	۸۳,۷۸	۹۳	اندازه شرکت صاحب کار	ویژگی های طرف تقاضای خدمات حسابرسی
+	۸۰,۱۸	۸۹	شهرت و اعتبار شرکت صاحب کار	
+	۸۱,۹۸	۹۱	ریسک شرکت صاحب کار	
-	۳۶,۹۴	۴۱	دعاوی حقوقی شرکت صاحب کار	
+	۷۹,۲۸	۸۸	بودجه زمانی	
+	۶۲,۱۶	۶۹	پیچیدگی	
-	۵۹,۴۶	۶۶	ساختار مالکیت	

مأخذ: یافته های تحقیق

یافته های فوق نشان می دهد در ۱۱۱ مطالعه مختلف داخلی و خارجی که طی سال های ۱۹۹۴ تا ۲۰۱۵ در خصوص عوامل مؤثر بر حق الزحمه خدمات حسابرسی صورت پذیرفته است، از میان متغیرهای طرف عرضه خدمات حسابرسی، متغیرهای کیفیت حسابرسی و تخصص صنعتی مؤسسه حسابرسی به ترتیب دارای بیشترین (۹۴/۵۹ درصد) و کمترین (۶۵/۷۷ درصد) فراوانی بوده و از میان متغیرهای طرف تقاضای خدمات حسابرسی، متغیرهای اندازه شرکت صاحب کار و دعاوی حقوقی شرکت صاحب کار به ترتیب دارای بیشترین (۸۳/۷۸ درصد) و کمترین (۳۶/۹۴ درصد) فراوانی در مطالعات داخلی و خارجی مربوط به عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی می باشند.

همچنین همانطور که پیشتر گفته شد، در این مطالعه با استفاده از روش فراتحلیل به بررسی عوامل مؤثر بر حق الزحمه خدمات حسابرسی پرداخته می شود. در ادامه به نتایج حاصل از فراتحلیل اشاره می شود. جدول زیر نتایج حاصل از فراتحلیل مجموع مطالعاتی که از متغیر کیفیت حسابرسی به عنوان متغیر مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی استفاده کرده اند را نشان می دهد:

جدول ۲: نتایج فراتحلیل متغیر مستقل کیفیت حسابرسی

متغیر کیفیت گزارش حسابرسی	
۱۰۵	تعداد مطالعات استفاده شده
۰/۵۱۱۴	میانگین $Z_T$
۰/۰۰۱۱	واریانس $Z_T$
۰/۲۱۸۲	حد پایین
۰/۸۰۴۶	حد بالا
	فاصله اطمینان ۹۵٪
۴۱/۰۲۱۴	آماره آزمون H
۴۵/۲۱۱۱	مقدار بحرانی کای دو (با سطح معنی داری ۹۵٪)

مأخذ: یافته های تحقیق

یافته های جدول فوق نشان می دهد که به طور میانگین اندازه اثر متغیر کیفیت حسابرسی در ۱۱۱ مطالعه مختلف داخلی و خارجی بر حق الزحمه حسابرسی معادل ۰/۵۱۱۴ می باشد. همچنین از آنجا که فاصله اطمینان حاصل از اندازه اثر این مطالعات برای متغیر کیفیت حسابرسی برابر (۰/۲۱۸۲ ، ۰/۸۰۴۶) بوده و در دامنه مثبت می باشد، بیانگر وجود ارتباط مثبت بین کیفیت حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی می باشد. علاوه بر این، از آنجا که آماره محاسباتی آزمون تجانس (H) از مقدار بحرانی آن در سطح معنی داری ۹۵ درصد کوچکتر می باشد، فرض متجانس بودن همبستگی ها تأیید شده و بیانگر قابلیت ادغام نتایج مطالعات پیشین برای این متغیر می باشد. جدول زیر نتایج حاصل از

فرا تحلیل مجموع مطالعاتی که از متغیر اندازه مؤسسه حسابرسی به عنوان متغیر مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی استفاده

کرده اند را نشان می دهد:

جدول ۳: نتایج فرا تحلیل متغیر مستقل اندازه مؤسسه حسابرسی

متغیر اندازه مؤسسه حسابرسی	
۹۹	تعداد مطالعات استفاده شده
۰/۳۹۷۲	میانگین $Z_T$
۰/۰۰۹۱	واریانس $Z_T$
۰/۱۹۴۰	حد پایین
۰/۶۰۰۴	حد بالا
	فاصله اطمینان ۹۵٪
۴۳/۱۰۳۶	آماره آزمون H
۴۴/۰۹۸۱	مقدار بحرانی کای دو (با سطح معنی داری ۹۵٪)

مأخذ: یافته های تحقیق

یافته های جدول فوق نشان می دهد که به طور میانگین اندازه اثر متغیر اندازه مؤسسه حسابرسی در ۱۱۱ مطالعه مختلف داخلی و خارجی بر حق الزحمه حسابرسی معادل ۰/۳۹۷۲ می باشد. همچنین از آنجا که فاصله اطمینان حاصل از اندازه اثر این مطالعات برای متغیر اندازه مؤسسه حسابرسی برابر (۰/۶۰۰۴ ، ۰/۱۹۴۰) بوده و در دامنه مثبت می باشد، بیانگر وجود ارتباط مثبت بین اندازه مؤسسه حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی می باشد. علاوه بر این، از آنجا که آماره آزمون تجانس (H) در سطح معنی داری ۹۵ درصد کوچکتر از مقدار بحرانی می باشد، فرض متجانس بودن همبستگی ها تأیید شده و بیانگر قابلیت ادغام نتایج مطالعات پیشین برای این متغیر می باشد. جدول زیر نتایج حاصل از فرا تحلیل مجموع مطالعاتی که از متغیر تخصص صنعتی مؤسسه حسابرسی به عنوان متغیر مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی استفاده کرده اند را نشان می دهد:

جدول ۴: نتایج فراتحلیل متغیر مستقل تخصص مؤسسه حسابرسی در صنعت مورد نظر

تخصص مؤسسه حسابرسی در صنعت مورد نظر	
۷۳	تعداد مطالعات استفاده شده
۰/۳۵۲۱	میانگین $Z_T$
۰/۰۰۶۹	واریانس $Z_T$
۰/۱۴۸۹	حد پایین
۰/۵۵۵۳	حد بالا
	فاصله اطمینان ۹۵٪
۳۹/۸۸۷۴	آماره آزمون H
۴۰/۱۰۲۴	مقدار بحرانی کای دو (با سطح معنی داری ۹۵٪)

یافته های جدول فوق نشان می دهد که به طور میانگین اندازه اثر متغیر تخصص صنعتی مؤسسه حسابرسی در ۱۱۱ مطالعه مختلف داخلی و خارجی بر حق الزحمه حسابرسی معادل ۰/۳۵۲۱ می باشد. همچنین از آنجا که فاصله اطمینان حاصل از اندازه اثر این مطالعات برای متغیر تخصص صنعتی مؤسسه حسابرسی برابر (۰/۱۴۸۹ ، ۰/۵۵۵۳) بوده و در دامنه مثبت می باشد، بیانگر وجود ارتباط مثبت بین تخصص صنعتی مؤسسه حسابرسی (تعداد صناعی که مؤسسه در آن تبحر و مهارت دارد) و حق الزحمه حسابرسی می باشد. علاوه بر این، از آنجا که آماره آزمون تجانس (H) در سطح معنی داری ۹۵ درصد کوچکتر از مقدار بحرانی می باشد، فرض متجانس بودن همبستگی ها تأیید شده و بیانگر قابلیت ادغام نتایج مطالعات پیشین برای این متغیر می باشد. جدول زیر نتایج حاصل از فراتحلیل مجموع مطالعاتی که از متغیر شهرت و اعتبار مؤسسه حسابرسی به عنوان متغیر مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی استفاده کرده اند را نشان می دهد:



جدول ۵: نتایج فراتحلیل متغیر مستقل شهرت و اعتبار مؤسسه حسابرسی

متغیر شهرت و اعتبار مؤسسه حسابرسی	
۹۵	تعداد مطالعات استفاده شده
۰/۲۷۲۷	میانگین $Z_T$
۰/۰۰۸۱	واریانس $Z_T$
-۰/۲۳۰۵	حد پایین
۰/۵۲۰۰	حد بالا
	فاصله اطمینان ۹۵٪
۴۰/۱۱۱۲	آماره آزمون H
۴۱/۰۰۲۹	مقدار بحرانی کای دو (با سطح معنی داری ۹۵٪)

مأخذ: یافته های تحقیق

یافته های جدول فوق نشان می دهد که به طور میانگین اندازه اثر متغیر شهرت و اعتبار مؤسسه حسابرسی در ۱۱۱ مطالعه مختلف داخلی و خارجی بر حق الزحمه حسابرسی معادل ۰/۲۷۲۷ می باشد. همچنین از آنجا که فاصله اطمینان حاصل از اندازه اثر این مطالعات برای متغیر شهرت و اعتبار مؤسسه حسابرسی برابر (۰/۵۲۰۰، -۰/۲۳۰۵) بوده و در دامنه مثبت و منفی می باشد، بیانگر عدم وجود ارتباط معنی دار بین شهرت و اعتبار مؤسسه حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی می باشد. علاوه بر این، از آنجا که آماره آزمون تعجاس (H) در سطح معنی داری ۹۵ درصد کوچکتر از مقدار بحرانی می باشد، فرض متجانس بودن همبستگی ها تأیید شده و بیانگر قابلیت ادغام نتایج مطالعات پیشین برای این متغیر می باشد. جدول زیر نتایج حاصل از فراتحلیل مجموع مطالعاتی که از متغیر اندازه شرکت صاحب کار به عنوان متغیر مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی استفاده کرده اند را نشان می دهد:

جدول ۶: نتایج فراتحلیل متغیر مستقل اندازه شرکت صاحب کار

متغیر اندازه شرکت صاحب کار	
۹۳	تعداد مطالعات استفاده شده
۰/۶۱۷۵	میانگین $Z_T$
۰/۰۰۵۱	واریانس $Z_T$
۰/۱۱۴۳	حد پایین
۰/۵۴۹۴	حد بالا
	فاصله اطمینان ۹۵٪
۳۸/۰۱۸۹	آماره آزمون H
۳۹/۳۶۰۵	مقدار بحرانی کای دو (با سطح معنی داری ۹۵٪)

مأخذ: یافته های تحقیق

یافته های جدول فوق نشان می دهد که به طور میانگین اندازه اثر متغیر اندازه شرکت صاحب کار در ۱۱۱ مطالعه مختلف داخلی و خارجی بر حق الزحمه حسابرسی معادل ۰/۶۱۷۵ می باشد. همچنین از آنجا که فاصله اطمینان حاصل از اندازه اثر این مطالعات برای متغیر اندازه شرکت صاحب کار برابر (۰/۵۴۹۴، ۰/۱۱۴۳) بوده و در دامنه مثبت می باشد، بیانگر وجود ارتباط مثبت بین اندازه شرکت صاحب کار و حق الزحمه حسابرسی می باشد. علاوه بر این، از آنجا که آماره آزمون تجانس (H) در سطح معنی داری ۹۵ درصد کوچکتر از مقدار بحرانی می باشد، فرض متجانس بودن همبستگی ها تأیید شده و بیانگر قابلیت ادغام نتایج مطالعات پیشین برای این متغیر می باشد. جدول زیر نتایج حاصل از فراتحلیل مجموع مطالعاتی که از متغیر شهرت و اعتبار شرکت صاحب کار به عنوان متغیر مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی استفاده کرده اند را نشان می دهد:

جدول ۷: نتایج فراتحلیل متغیر مستقل شهرت و اعتبار شرکت صاحب کار

متغیر شهرت و اعتبار شرکت صاحب کار	
۸۹	تعداد مطالعات استفاده شده
۰/۳۴۶۹	میانگین $Z_T$
۰/۰۰۴۴	واریانس $Z_T$
۰/۰۱۳۷	حد پایین
۰/۶۸۰۱	حد بالا
	فاصله اطمینان ۹۵٪
۳۸/۹۹۰۸	آماره آزمون H
۳۹/۰۰۲۶	مقدار بحرانی کای دو (با سطح معنی داری ۹۵٪)

مأخذ: یافته های تحقیق

یافته های جدول فوق نشان می دهد که به طور میانگین اندازه اثر متغیر شهرت و اعتبار شرکت صاحب کار در ۱۱۱ مطالعه مختلف داخلی و خارجی بر حق الزحمه حسابرسی معادل ۰/۳۴۶۹ می باشد. همچنین از آنجا که فاصله اطمینان حاصل از اندازه اثر این مطالعات برای متغیر شهرت و اعتبار شرکت صاحب کار برابر (۰/۶۸۰۱ ، ۰/۰۱۳۷) بوده و در دامنه مثبت می باشد، بیانگر وجود ارتباط مثبت بین شهرت و اعتبار شرکت صاحب کار و حق الزحمه حسابرسی می باشد. علاوه بر این، از آنجا که آماره آزمون تجانس (H) در سطح معنی داری ۹۵ درصد کوچکتر از مقدار بحرانی می باشد، فرض متجانس بودن همبستگی ها تأیید شده و بیانگر قابلیت ادغام نتایج مطالعات پیشین برای این متغیر می باشد.

جدول زیر نتایج حاصل از فراتحلیل مجموع مطالعاتی که از متغیر ریسک شرکت صاحب کار به عنوان متغیر

مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی استفاده کرده اند را نشان می دهد:

جدول ۸: نتایج فراتحلیل متغیر مستقل ریسک شرکت صاحب کار

متغیر ریسک شرکت صاحب کار	
۹۱	تعداد مطالعات استفاده شده
۰/۵۷۸۹	میانگین $Z_T$
۰/۰۰۳۹	واریانس $Z_T$
۰/۲۴۵۷	حد پایین
۰/۹۱۲۲	حد بالا
	فاصله اطمینان ۹۵٪
۳۸/۷۸۹۱	آماره آزمون H
۳۹/۱۲۰۱	مقدار بحرانی کای دو (با سطح معنی داری ۹۵٪)

یافته های جدول فوق نشان می دهد که به طور میانگین اندازه اثر متغیر ریسک شرکت صاحب کار در ۱۱۱ مطالعه مختلف داخلی و خارجی بر حق الزحمه حسابرسی معادل ۰/۵۷۸۹ می باشد. همچنین از آنجا که فاصله اطمینان حاصل از اندازه اثر این مطالعات برای ریسک شرکت صاحب کار برابر (۰/۲۴۵۷ ، ۰/۹۱۲۲) بوده و در دامنه مثبت می باشد، بیانگر وجود ارتباط مثبت بین ریسک شرکت صاحب کار و حق الزحمه حسابرسی می باشد. علاوه بر این، از آنجا که آماره آزمون تجانس (H) در سطح معنی داری ۹۵ درصد کوچکتر از مقدار بحرانی می باشد، فرض متجانس بودن همبستگی ها تأیید شده و بیانگر قابلیت ادغام نتایج مطالعات پیشین برای این متغیر می باشد. جدول زیر نتایج حاصل از فراتحلیل مجموع مطالعاتی که از متغیر دعاوی حقوقی شرکت صاحب کار به عنوان متغیر مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی استفاده کرده اند را نشان می دهد:

جدول ۹: نتایج فراتحلیل متغیر مستقل دعاوی حقوقی شرکت صاحب کار

متغیر دعاوی حقوقی شرکت صاحب کار	
۴۱	تعداد مطالعات استفاده شده
۰/۳۰۷۶	میانگین $Z_T$
۰/۰۱۰۲	واریانس $Z_T$
-۰/۱۷۹۴	حد پایین
۰/۴۸۷۰	حد بالا
	فاصله اطمینان ۹۵٪
۴۰/۵۰۱۴	آماره آزمون H
۳۹/۲۱۴۵	مقدار بحرانی کای دو (با سطح معنی داری ۹۵٪)

مأخذ: یافته های تحقیق

یافته های جدول فوق نشان می دهد که به طور میانگین اندازه اثر متغیر دعاوی حقوقی شرکت صاحب کار در ۱۱۱ مطالعه مختلف داخلی و خارجی بر حق الزحمه حسابرسی معادل ۰/۳۰۷۶ می باشد. همچنین از آنجا که فاصله اطمینان حاصل از اندازه اثر این مطالعات برای متغیر دعاوی حقوقی شرکت صاحب کار برابر (۰/۴۸۷۰ ، -۰/۱۷۹۴) بوده و در دامنه مثبت و منفی می باشد، بیانگر عدم وجود ارتباط مثبت بین دعاوی حقوقی شرکت صاحب کار و حق الزحمه حسابرسی می باشد. علاوه بر این، از آنجا که آماره آزمون تجانس (H) در سطح معنی داری ۹۵ درصد بزرگتر از مقدار بحرانی می باشد، فرض متجانس بودن همبستگی ها تأیید نشده و بیانگر عدم قابلیت ادغام نتایج مطالعات پیشین برای این متغیر می باشد. جدول زیر نتایج حاصل از فراتحلیل مجموع مطالعاتی که از متغیر بودجه زمانی به عنوان متغیر مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی استفاده کرده اند را نشان می دهد:

جدول ۱۰: نتایج فراتحلیل متغیر مستقل بودجه زمانی

متغیر بودجه زمانی	
۸۸	تعداد مطالعات استفاده شده
۰/۳۴۹۰	میانگین $Z_T$
۰/۰۰۸۸	واریانس $Z_T$
۰/۰۱۵۸	حد پایین
۰/۶۸۲۲	حد بالا
	فاصله اطمینان ۹۵٪
۴۰/۱۲۰۴	آماره آزمون H
۴۱/۰۰۳۹	مقدار بحرانی کای دو (با سطح معنی داری ۹۵٪)

مأخذ: یافته های تحقیق

یافته های جدول فوق نشان می دهد که به طور میانگین اندازه اثر متغیر بودجه زمانی در ۱۱۱ مطالعه مختلف داخلی و خارجی بر حق الزحمه حسابرسی معادل ۰/۳۴۹۰ می باشد. همچنین از آنجا که فاصله اطمینان حاصل از اندازه اثر این مطالعات برای متغیر بودجه زمانی برابر (۰/۶۸۲۲، ۰/۰۱۵۸) بوده و در دامنه مثبت می باشد، بیانگر وجود ارتباط مثبت بین بودجه زمانی و حق الزحمه حسابرسی می باشد. علاوه بر این، از آنجا که آماره آزمون تجانس (H) در سطح معنی داری ۹۵ درصد کوچکتر از مقدار بحرانی می باشد، فرض متجانس بودن همبستگی ها تأیید شده و بیانگر قابلیت ادغام نتایج مطالعات پیشین برای این متغیر می باشد. جدول زیر نتایج حاصل از فراتحلیل مجموع مطالعاتی که از متغیر پیچیدگی به عنوان متغیر مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی استفاده کرده اند را نشان می دهد:

جدول ۱۱: نتایج فراتحلیل متغیر مستقل پیچیدگی

متغیر پیچیدگی	
۶۹	تعداد مطالعات استفاده شده
۰/۳۷۹۵	میانگین $Z_T$
۰/۰۰۷۶	واریانس $Z_T$
۰/۰۴۶۳	حد پایین
۰/۷۱۲۷	حد بالا
۴۰/۹۹۸۱	آماره آزمون H
۴۱/۰۵۴۱	مقدار بحرانی کای دو (با سطح معنی داری ۹۵٪)

مأخذ: یافته های تحقیق

یافته های جدول فوق نشان می دهد که به طور میانگین اندازه اثر متغیر بودجه زمانی در ۱۱۱ مطالعه مختلف داخلی و خارجی بر حق الزحمه حسابرسی معادل ۰/۳۷۹۵ می باشد. همچنین از آنجا که فاصله اطمینان حاصل از اندازه اثر این مطالعات برای متغیر پیچیدگی برابر (۰/۷۱۲۷ ، ۰/۰۴۶۳) بوده و در دامنه مثبت می باشد، بیانگر وجود ارتباط مثبت بین پیچیدگی و حق الزحمه حسابرسی می باشد. علاوه بر این، از آنجا که آماره آزمون تجانس (H) در سطح معنی داری ۹۵ درصد کوچکتر از مقدار بحرانی می باشد، فرض متجانس بودن همبستگی ها تأیید شده و بیانگر قابلیت ادغام نتایج مطالعات پیشین برای این متغیر می باشد. جدول زیر نتایج حاصل از فراتحلیل مجموع مطالعاتی که از متغیر ساختار مالکیت به عنوان متغیر مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی استفاده کرده اند را نشان می دهد:

جدول ۱۲: نتایج فراتحلیل متغیر مستقل ساختار مالکیت

متغیر ساختار مالکیت	
۶۶	تعداد مطالعات استفاده شده
۰/۲۲۷۱	میانگین $Z_T$
۰/۰۱۰۱	واریانس $Z_T$
-۰/۱۰۶۱	حد پایین
۰/۵۶۰۳	حد بالا
	فاصله اطمینان ۹۵٪
۴۰/۵۵۱۴	آماره آزمون H
۴۱/۲۲۱۹	مقدار بحرانی کای دو (با سطح معنی داری ۹۵٪)

مأخذ: یافته های تحقیق

یافته های جدول فوق نشان می دهد که به طور میانگین اندازه اثر متغیر بودجه زمانی در ۱۱۱ مطالعه مختلف داخلی و خارجی بر حق الزحمه حسابرسی معادل ۰/۲۲۷۱ می باشد. همچنین از آنجا که فاصله اطمینان حاصل از اندازه اثر این مطالعات برای متغیر ساختار مالکیت برابر (۰/۵۶۰۳ ، -۰/۱۰۶۱) بوده و در دامنه مثبت و منفی می باشد، بیانگر عدم وجود ارتباط مثبت بین ساختار مالکیت و حق الزحمه حسابرسی می باشد. علاوه بر این، از آنجا که آماره آزمون تجانس (H) در سطح معنی داری ۹۵ درصد کوچکتر از مقدار بحرانی می باشد، فرض متجانس بودن همبستگی ها تأیید شده و بیانگر قابلیت ادغام نتایج مطالعات پیشین برای این متغیر می باشد.

## ۷. جمع بندی

در این مطالعه عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی و آمار استنباطی حاصل از فراتحلیل متغیرهای طرف عرضه و تقاضای مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی ارائه شد. جدول زیر بطور خلاصه، نحوه ارتباط متغیرهای مستقل مطالعه را بر حق الزحمه حسابرسی نشان می دهد:



جدول ۱۳: جمع بندی نحوه تأثیر متغیرهای مطالعه بر حق الزحمه حسابرسی

ردیف	متغیر	نوع تأثیر	فرضیه
۱	کیفیت گزارش حسابرسی	مثبت	تأیید
۲	اندازه مؤسسه حسابرسی	مثبت	تأیید
۳	تخصص مؤسسه حسابرسی در صنعت مورد نظر	مثبت	تأیید
۴	شهرت و اعتبار مؤسسه حسابرسی	بی معنی	رد
۵	اندازه شرکت صاحب کار	مثبت	تأیید
۶	شهرت و اعتبار شرکت صاحب کار	مثبت	تأیید
۷	ریسک شرکت صاحب کار	مثبت	تأیید
۸	دعاوی حقوقی شرکت صاحب کار	بی معنی	رد
۹	بودجه زمانی	مثبت	تأیید
۱۰	پیچیدگی	مثبت	تأیید
۱۱	ساختار مالکیت	بی معنی	رد

مأخذ: یافته های تحقیق

یافته های فوق نشان می دهد که از بین متغیرهای مورد بررسی، تمامی متغیرها به استثنای متغیرهای شهرت و

اعتبار مؤسسه حسابرسی، دعاوی حقوقی شرکت صاحب کار و ساختار مالکیت از تأثیر معنی داری بر حق الزحمه

حسابرسی برخوردار می باشند.

## ۸. پیشنهادات

۱. با توجه به تأیید فرضیه اول مبنی بر اینکه کیفیت گزارش حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی مستقل تأثیر معنی داری دارد. می توان نتیجه گرفت که کیفیت یکی از عوامل اصلی اثر گذار بر حق الزحمه ی حسابرسی است. از این رو، پیشنهاد می شود جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان بورس اوراق بهادار تهران با ابزارها و منابع قوی تر، برای ارزیابی کیفیت حسابرسی مستقل اقدام و پس از ارزیابی به عمل آمده راهکارها و سیاست هایی برای ارتقاء روز افزون کیفیت حسابرسی مستقل ارائه شود.
۲. با توجه به تأیید فرضیه دوم مبنی بر اینکه شهرت صاحب کار بر حق الزحمه حسابرسی مستقل تأثیر معنی داری دارد، به جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان بورس اوراق بهادار تهران پیشنهاد می شود با استفاده از ابزار مناسب و یکسان مانند حجم فروش شرکت، میزان شهرت شرکت های متقاضی خدمات حسابرسی را به منظور تعیین دقیق تر حق الزحمه حسابرسی سنجش کرده و در اختیار حسابرسان قرار دهند.
۳. با توجه به تأیید فرضیه سوم مبنی بر اینکه اندازه شرکت صاحب کار بر حق الزحمه حسابرسی مستقل تأثیر معنی داری دارد، به جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان بورس اوراق بهادار تهران پیشنهاد می شود با استفاده از روش مناسب و یکسان مانند تعداد کارکنان شرکت یا مبلغ ترازنامه یا جمع دارائی های شرکت، اندازه شرکت های متقاضی خدمات حسابرسی را به منظور تعیین دقیق تر حق الزحمه حسابرسی سنجش کرده و در اختیار حسابرسان قرار دهند.
۴. با توجه به تأیید فرضیه چهارم مبنی بر اینکه تخصص صنعتی مؤسسه حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی مستقل تأثیر معنی داری دارد، به جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان بورس اوراق بهادار تهران پیشنهاد می شود با استفاده از روش مناسب و یکسان از جمله تعیین تعداد صناعی که مؤسسه حسابرسی در آن ها

تبحر و مهارت دارد، تخصص صنعتی مؤسسات عرضه کننده خدمات حسابرسی را به منظور تعیین دقیق تر حق الزحمه حسابرسی سنجش کرده و در اختیار حسابرسان قرار دهند. همچنین، مؤسسات حسابرسی باید بتوانند با آموزش های لازم در صنعت خاص مهارت های خود را بالا برده تا بتوانند با کارایی و اثر بخشی بالایی فعالیت های حسابرسی خود را در صنعت مورد نظر ارتقاء دهند.

۵. با توجه به تأیید فرضیه پنجم مبنی بر اینکه اندازه مؤسسه حسابرسی مؤسسه حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی مستقل تأثیر معنی داری دارد، به جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان بورس اوراق بهادار تهران پیشنهاد می شود با استفاده از روش مناسب و یکسان مانند تعداد شرکای مؤسسه یا تعداد پرسنل و یا مبلغ درآمد، اندازه مؤسسه حسابرسی عرضه کننده خدمات حسابرسی را به منظور تعیین دقیق تر حق الزحمه حسابرسی سنجش کرده و در اختیار حسابرسان قرار دهند.

۶. در بسیاری از کشورهای پیشرفته جهان، اطلاعات مربوط به خدمات حسابرسی افشا می شود. اما، در ایران به دلیل حساسیت های زیاد الزام و قانونی برای افشای حق الزحمه خدمات حسابرسی در کار نیست. پیشنهاد می شود با اتخاذ قوانین مناسب این اطلاعات افشاء شود.

۷. مؤسسات حسابرسی داخل کشور می توانند در پروژه های داخلی و خارجی با دیگر مؤسسه های حسابرسی موفق خارجی همکاری کرده و از این طریق تجارب و مهارت های جدیدی را از فعالیت های موفقیت آمیز آن ها کسب کنند.

۸. با شروع سرمایه گذاری شرکت های بین المللی در ایران، نیاز به ارائه گزارش حسابرسی به زبان بین المللی و نیز ارایه گزارش حسابرسی با توجه به قوانین کشورهای ذی نفع احساس می شود. بنابراین،

مؤسسه های حسابرسی از هم اکنون باید به فکر آموزش حسابرسان برای ارائه گزارش های حسابرسی متناسب با شرایط جدید باشند.

۹. در این مطالعه تحقیقات انجام شده که در بردارنده کلید واژه هایی همچون ویژگی های مربوط به عرضه کنندگان خدمات حسابرسی (تخصص صنعتی مؤسسه حسابرسی، شهرت و اعتبار مؤسسه حسابرسی، بودجه زمانی، اندازه مؤسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی) و ویژگی های مربوط به تقاضاکنندگان خدمات حسابرسی (دعای حقوقی شرکت صاحب کار، شهرت و اعتبار شرکت صاحب کار، اندازه شرکت صاحب کار و ریسک شرکت صاحب کار) بودند انتخاب شدند. از این رو، به محققین پیشنهاد می شود مطالعه ای را با گستره وسیع تری از کلید واژه ها انجام دهند.

## فهرست منابع

۱. امانی، علی و دوانی، حسین. (۱۳۸۸)، خدمات، حق الزحمه و رتبه بندی حسابرسان، روزنامه دنیای اقتصاد، شماره ۱۹۹۸.
۲. بزرگ اصل، موسی. (۱۳۸۸)، پیرامون حق الزحمه حسابرسی مستقل، مجله حسابدار، شماره ۲۱۰.
۳. بذرافشان، ا. (۱۳۹۲)، روش شناسی متاآنالیز (فراتحلیل) در حسابداری: معرفی، ضرورت ها و کاربردها، یازدهمین همایش ملی حسابداری ایران، ۱۷ و ۱۸ مهرماه ۱۳۹۲، دانشگاه فردوسی مشهد.
۴. تنانی، محسن و نیکبخت، محمد رضا. (۱۳۸۹). آزمون عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی صورت های مالی، پژوهش های حسابداری مالی. تابستان ۱۳۸۹. سال دوم، شماره دوم، شماره پیاپی (۴). صص ۱۱۱ تا ۱۳۲.
۵. 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 تا ۹۶.
۶. خدادادی، ولی و حاجی زاده، سعید. (۱۳۹۰). تئوری نمایندگی و حق الزحمه حسابرسی مستقل: آزمون فرضیه جریان های نقد آزاد. پژوهش های تجربی حسابداری مالی. سال اول. شماره دوم. صص ۹۲-۷۶.
۷. خدادادی، ولی. قربانی، رامین. خوانساری، نیکو. (۱۳۹۳)، بررسی تأثیر ساختار مالکیت بر حق الزحمه حسابرسی، بررسی های حسابداری و حسابرسی، ۲۱(۱): ۷۲-۵۷.
۸. رجبی، روح الله و محمدی خشویی، حمزه. (۱۳۸۷). هزینه های نمایندگی و قیمت گذاری خدمات حسابرسی مستقل. بررسی های حسابداری و حسابرسی. دوره ۱۵. شماره ۵۳. پاییز ۱۳۸۷. صص ۳۵ تا ۵۲.
۹. سازمان حسابرسی. (۱۳۸۸). اصول حسابرسی، جلد اول. ترجمه ارباب سلیمانی و نفری. چاپ بیست و ششم.

۱۰. موسوی، سید علیرضا و داروغه حضرتی، فاطمه. (۱۳۹۰). بررسی رابطه بین جریان نقد آزاد و حق الزحمه

حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری

مالی. سال سوم. شماره ۱۰. ص ص ۱۷۳-۱۴۱

۱۱. مهران، ساسان و جمشیدی اوانکی، کوروش. (۱۳۹۰)، عوامل مؤثر بر تعیین حق الزحمه حسابرسی، حسابدار

رسمی، شماره ۱۳. ص ص ۷۷-۶۰.

۱۲. نگهبان، ع. مستجابی، ف. (۱۳۸۴): راهنمای روش تحقیق به کمک SPSS. جهاد دانشگاهی تهران.

۱۳. هومن، ع. (۱۳۹۲)، راهنمای عملی فراتحلیل در پژوهش علمی. تهران، انتشارات سمت، چاپ دوم.

14. Abbott, L. J., S. Parker, G. F. Peters, and K. Raghunandan. 2003. The association between audit committee characteristics and audit fees. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 22 (2): 17-32.
15. Adams, M., M. Sherris, and M. Hossain. 1997. The determinants of external audit costs in the New Zealand life insurance industry. *Journal of International Financial Management and Accounting* 8 (1): 69-86.
16. Ahmed, K. 2000. The pricing of audit services in local councils: Evidence from New Zealand. *Accounting Research Journal* 13 (2): 69-78.
17. Ahmed, K., and J. Courtis. 1999. Associations between corporate characteristics and disclosure levels in annual reports: A meta-analysis. *British Accounting Review* 31 (1): 35-61.
18. Anderson, T., and D. Zéghal. 1994. The pricing of audit services: Further evidence from the Canadian market. *Accounting and Business Research* 24 (95): 195-208.
19. Antle, R., E. A. Gordon, G. Narayanamoorthy, and L. Zhou. 2002. The joint determination of audit fees, non-audit fees and abnormal accruals. Working paper, Yale University.
20. Ashbaugh, H., R. LaFond, and B. W. Mayhew. 2003. Do nonaudit services compromise auditor independence? Further evidence. *The Accounting Review* 78 (3): 611-39.
21. Baber, W. R., E. H. Brooks, and W. E. Ricks. 1987. An empirical investigation of the market for audit services in the public sector. *Journal of Accounting Research* 25 (2): 293-305.
22. Balachandran, B. V., and D. Simon. 1993. Audit services and fees of large accounting firms. *Journal of Economics and Management Strategy* 2 (3): 339-48.
23. Beattie, V., A. Goodacre, K. Pratt, and J. Stevenson. 2001. The determinants of audit fees -Evidence from the voluntary sector. *Accounting and Business Research* 31 (4): 243-74.

24. Beatty, R. P. 1993. The economic determinants of auditor compensation in the initial public offerings market. *Journal of Accounting Research* 31 (2): 294–302.
25. Behn, B. K., J. V. Carcello, D. R. Hermanson, and R. H. Hermanson. 1999. Client satisfaction and Big 6 audit fees. *Contemporary Accounting Research* 16 (4): 587–609.
26. Bell, T. B., W. R. Knechel, and J. J. Willingham. 1994. An exploratory analysis of the determinants of audit engagement resource allocations. *Proceedings, University of Kansas Auditing Symposium*.
27. Bell, T. B., W. R. Landsman, and D. A. Shackelford. 2001. Auditors' perceived business risk and audit fees: Analysis and evidence. *Journal of Accounting Research* 39 (1): 35–43.
28. Brinn, T., M. J. Peel, and R. Roberts. 1994. Audit fee determinants of independent and subsidiary unquoted companies in the UK: An exploratory study. *British Accounting Review* 26 (2): 101–21.
29. Butterworth, S., and K. A. Houghton. 1995. Auditor switching: The pricing of audit services. *Journal of Business Finance and Accounting* 22 (3): 323–44.
30. Carcello, J. V., D. R. Hermanson, T. L. Neal, and R. A. Riley Jr. 2002. Board characteristics and audit fees. *Contemporary Accounting Research* 19 (3): 365–85.
31. Carson, E., and N. Fargher. 2004. The impact of client size on the estimation of audit fee premiums attributed to industry specialisation. Working paper, University of New South Wales.
32. Chan, P., M. Ezzamel, and D. Gwilliam. 1993. Determinants of audit fees for quoted UK companies. *Journal of Business Finance and Accounting* 20 (6): 765–86.
33. Chaney, P. K., D. C. Jeter, and L. Shivakumar. 2004. Self-selection of auditors and audit pricing in private firms. *The Accounting Review* 79 (1): 51–72.
34. Che-Ahmad, A., and K. A. Houghton. 1996. Audit fee premiums of big eight firms: Evidence from the market for medium-size U.K. auditees. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 5 (1): 53–72.
35. Christie, A. 1990. Aggregation of test statistics: An evaluation of the evidence on contracting and size hypotheses. *Journal of Accounting and Economics* 12 (1–3): 15–36.
36. Chung, D. Y., and W. D. Lindsay. 1988. The pricing of audit services: The Canadian perspective. *Contemporary Accounting Research* 5 (1): 19–46.
37. Chung, S., and R. Narasimhan. 2002. An international study of cross-sectional variations in audit fees. *International Journal of Auditing* 6 (1): 79–91.
38. Clatworthy, M. A., H. J. Mellett, and M. J. Peel. 2002. The market for external audit services in the public sector: An empirical analysis of NHS trusts. *Journal of Business Finance and Accounting* 29 (9/10): 1399–439.
39. Collier, P., and A. Gregory. 1996. Audit committee effectiveness and the audit fee. *European Accounting Review* 5 (2): 177–98.

41. Colson, R. H., M. W. Maher, A. M. Broman, and P. Tiessen. 1988. Audit pricing models for regulation. *Research in Accounting Regulation* 2: 61–79.
42. Copley, P. A., M. S. Doucet, and K. M. Gaver. 1994. A simultaneous equations analysis of quality control review outcomes and engagement fees for audits of recipients of federal financial assistance. *The Accounting Review* 69 (1): 244–56.
43. Copley, P. A., and E. B. Douthett. 2002. The association between auditor choices, ownership retained, and earnings disclosure by firms making initial public offerings. *Contemporary Accounting Research* 19 (1): 49–75.
44. Copley, P. A., J. J. Gaver, and K. M. Gaver. 1995. Simultaneous estimation of the supply and demand of differentiated audits: Evidence from the municipal audit market. *Journal of Accounting Research* 33 (1): 137–55.
45. Craswell, A. T., and J. R. Francis. 1999. Pricing initial audit engagements: A test of competing theories. *The Accounting Review* 74 (2): 201–16.
46. Craswell, A. T., J. R. Francis, and S. L. Taylor. 1995. Auditor brand name reputations and industry specializations. *Journal of Accounting and Economics* 20 (3): 297–322.
47. Crittenden, V. L., L. R. Davis, D. T. Simon, and G. Trompeter. 2003. Deregulation of professional accounting services in the United Kingdom: Integrating marketing and accounting. *Journal of Strategic Marketing* 11 (1): 37–53.
48. Cullinan, C. P. 1997. Audit pricing in the pension plan audit market. *Accounting and Business Research* 27 (2): 91–8.
49. Cullinan, C. P. 1998. Evidence of non-Big 6 market specialization and pricing power in a niche assurance service market. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 17 (Supplement): 47–57.
50. Davis, L. R., D. N. Ricchiute, and G. Trompeter. 1993. Audit effort, audit fees, and the provision of nonaudit services to audit clients. *The Accounting Review* 68 (1): 135–50.
51. Davis, L. R., and D. T. Simon. 1992. The impact of SEC disciplinary actions on audit fees. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 11 (1): 58–68.
52. DeFond, M. L., J. R. Francis, and T. J. Wong. 2000. Auditor industry specialization and market segmentation: Evidence from Hong Kong. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 19 (1): 49–66.
53. Deis, D. R., and G. Giroux. 1996. The effect of auditor changes on audit fees, audit hours, and audit quality. *Journal of Accounting and Public Policy* 15 (1): 55–76.
54. Dugar, A., R. Ramanan, and D. T. Simon. 1995. A comparative study of the audit services market for public sector versus private sector companies in India. *Advances in International Accounting* 8 (1): 1–13.



55. Eichenseher, J. W. 1995. Additional factors in audit pricing — New evidence from Malaysia. *Accounting and Business Review* 2 (1): 1–26.
56. Eilifsen, A., W. R. Knechel, and P. Wallage. 2001. Application of the business risk audit model: A field study. *Accounting Horizons* 15 (3): 193–208.
57. Ezzamel, M., D. R. Gwilliam, and K. M. Holland. 1996. Some empirical evidence from publicly quoted UK companies on the relationship between the pricing of audit and non-audit services. *Accounting and Business Research* 27 (1): 3–16.
58. Ezzamel, M., D. R. Gwilliam, and K. M. Holland. 2002. The relationship between categories of non-audit services and audit fees: Evidence from U.K. companies. *International Journal of Auditing* 6 (1): 13–35.
59. Fargher, N. L., L. P. Fields, and M. S. Wilkins. 2000. The impact of IPO assurance fees of commercial bank entry into the equity underwriting market. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 19 (Supplement): 23–35.
60. Fargher, N., M. H. Taylor, and D. T. Simon. 2001. The demand for auditor reputation across international markets for audit services. *International Journal of Accounting* 36 (4): 407–21.
61. Felix, W. L., A. A. Gramling, and M. J. Maletta. 2001. The contribution of internal audit as a determinant of external audit fees and factors influencing this contribution. *Journal of Accounting Research* 39 (3): 513–34.
62. Ferguson, A., J. R. Francis, and D. J. Stokes. 2003. The effects of firm-wide and office-level industry expertise on audit pricing. *The Accounting Review* 78 (2): 429–48.
63. Ferguson, A., and D. J. Stokes. 2002. Brand name audit pricing, industry specialization, and leadership premiums post-Big 8 and Big 6 mergers. *Contemporary Accounting Research* 19 (1): 77–110.
64. Firth, M. 1985. An analysis of audit fees and their determinants in New Zealand. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 4 (2): 23–37.
65. Firth, M. 1993. Price setting and the value of a strong brand name. *International Journal of Research in Marketing* 10 (4): 381–6.
66. Firth, M. 1997. The provision of non-audit services and the pricing of audit fees. *Journal of Business Finance and Accounting* 24 (3/4): 511–25.
67. Firth, M. 2002. Auditor-provided consultancy services and their associations with audit fees and audit opinions. *Journal of Business Finance and Accounting* 29 (5/6): 661–93.
68. Francis, J. R. 1984. The effect of audit firm size on audit prices: A study of the Australian market. *Journal of Accounting and Economics* 6 (2): 133–51.
69. Francis, J. R., and D. T. Simon. 1987. A test of audit pricing in the small-client segment of the U.S. audit market. *The Accounting Review* 62 (1): 145–57.

70. Francis, J. R., and D. J. Stokes. 1986. Audit prices, product differentiation, and scale economies: Further evidence from the Australian market. *Journal of Accounting Research* 24 (2): 383–93.
71. Gerrard, I., K. Houghton, and D. Woodliff. 1994. Audit fees: The effects of auditee, auditor and industry differences. *Managerial Auditing Journal* 9 (7): 3–11.
72. Gist, W. E. 1992. Explaining variability in external audit fees. *Accounting and Business Research* 23 (89): 79–84.
73. Gist, W. E. 1994a. A research note on the relationship between regulation and audit firm size on audit fees. *Journal of Accounting, Auditing and Finance* 9 (2): 381–96.
74. Gist, W. E. 1994b. Empirical evidence on the effect of audit structure on audit pricing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 13 (2): 25–40.
75. Gist, W. E. 1995. A test of audit pricing in the small-client segment: A comment. *Journal of Accounting, Auditing and Finance* 10 (2): 223–33.
76. Glezen, G., and R. Roberts. 1990. Determinants of school district audit fees. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting* 6: 127–47.
77. Goddard, A., and C. Masters. 2000. Audit committees, Cadbury Code and audit fees: An empirical analysis of UK companies. *Managerial Auditing Journal* 15 (7): 358–71.
78. Gregory, A., and P. Collier. 1996. Audit fees and auditor change: An investigation of the persistence of fee reduction by type of change. *Journal of Business Finance and Accounting* 23 (1): 13–28.
79. Gujarati, D. N. 2003. *Basic econometrics*, 4th ed. New York: McGraw-Hill.
80. Gul, F. A. 1999. Audit prices, product differentiation and economic equilibrium. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 18 (1): 90–100.
81. Gul, F. A., C. J. P. Chen, and J. S. L. Tsui. 2003. Discretionary accounting accruals, managers' incentives, and audit fees. *Contemporary Accounting Research* 20 (3): 441–64.
82. Gul, F. A., and J. S. L. Tsui. 1997. A test of the free cash flow and debt monitoring hypothesis: Evidence from audit pricing. *Journal of Accounting and Economics* 24 (2): 219–37.
83. Hackenbrack, K., K. L. Jensen, and J. L. Payne. 2000. The effect of a bidding restriction on the audit services market. *Journal of Accounting Research* 38 (2): 355–74.
84. Hackenbrack, K., and W. R. Knechel. 1997. Resource allocation decisions in audit engagements. *Contemporary Accounting Research* 14 (3): 481–500.
85. Haskins, M. E., and D. D. Williams. 1988. The association between client factors and audit fees: A comparison by country and by firm. *Accounting and Business Research* 18 (70): 183–92.
86. Hay, D., and W. R. Knechel. 2002. Evidence on the associations among elements of internal control and external assurance. Paper presented at the International Symposium on Audit Research, Sydney.

87. Hay, D., W. R. Knechel, and V. Li. 2004. Non-audit services and auditor independence: New Zealand evidence. Paper presented at the Auckland Regional Accounting Conference, December.
88. Hill, J. W., R. J. Ramsay, and D. T. Simon. 1994. Audit fees and client business risk during the S&L crisis: Empirical evidence and directions for future research. *Journal of Accounting and Public Policy* 13 (3): 185–203.
89. Ho, S. W. M., and P. P. H. Ng. 1996. The determinants of audit fees in Hong Kong: An empirical study. *Asian Review of Accounting* 4 (2): 32–50.
90. Hogan, C. E., and D. C. Jeter. 1999. Industry specialization by auditors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 18 (1): 1–17.
91. Houghton, K. A., and C. A. Jubb. 1999. The cost of audit qualifications: The role of nonaudit services. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 8 (2): 215–40.
92. Hunter, J. E., and F. L. Schmidt, 1990. *Methods of meta-analysis: Correcting error and bias in research findings*. Newbury Park, CA: Sage.
93. Ireland, J. C., and C. S. Lennox. 2002. The large audit firm fee premium: A case of selectivity bias? *Journal of Accounting, Auditing and Finance* 17 (1): 73–90.
94. Iyer, V. M., and G. S. Iyer. 1996. Effect of Big 8 mergers on audit fees: Evidence from the United Kingdom. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 15 (2): 123–32.
95. Johnson, E. N., K. B. Walker, and E. Westergaard. 1995. Supplier concentration and pricing of audit services in New Zealand. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 14 (2): 74–89.
96. Johnstone, K. M., and J. C. Bedard. 2001. Engagement planning, bid pricing, and client response in the market for initial attest engagements. *The Accounting Review* 76 (2): 199–220.
97. Joshi, P. L., and H. Al-Bastaki. 2000. Determinants of audit fees: Evidence from the companies listed in Bahrain. *International Journal of Auditing* 4 (2): 129–38.
98. Jubb, C. A., K. A. Houghton, and S. Butterworth. 1996. Audit fee determinants: The plural nature of risk. *Managerial Auditing Journal* 11 (3): 25–40.
99. Karim, A. K. M. W., and P. Moizer. 1996. Determinants of audit fees in Bangladesh. *International Journal of Accounting* 31 (4): 497–509.
100. Killough, L. N., and H. C. Koh. 1991. Projecting the audit fees of government audits contracted to public accounting firms. *Government Accountants Journal* 40 (2): 65–70.
101. Kinney, W. R., and R. D. Martin. 1994. Does auditing reduce bias in financial reporting? A review of audit-related adjustment studies. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 13 (1): 149–56.
102. Knechel, W. R. 2001. *Auditing: Assurance and risk*, 2nd ed. Cincinnati, OH: South-Western.
103. Knechel, W. R., and J. Payne. 2001. Additional evidence on audit report lags. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 20 (1): 137–46.

105. Knechel, W. R., and M. Willekens. 2004. The role of risk management and governance in determining audit fees. Working paper, University of Florida.
106. Langendijk, H. 1997. The market for audit services in the Netherlands. *European Accounting Review* 6 (2): 253–64.
107. Lee, D. S. 1996. Auditor market share, product differentiation and audit fees. *Accounting and Business Research* 26 (4): 315–24.
108. Low, L., P. H. Tan, and H. Koh. 1990. The determination of audit fees: An analysis in the Singapore context. *Journal of Business Finance and Accounting* 17 (2): 285–95.
109. Maher, M. W., P. Tiessen, R. Colson, and A. J. Broman. 1992. Competition and audit fees. *The Accounting Review* 67 (1): 199–211.
110. Matthews, D., and M. J. Peel. 2003. Audit fee determinants and the large auditor premium in 1900. *Accounting and Business Research* 33 (2): 137–55.
111. Mayhew, B. W., and M. S. Wilkins. 2003. Audit firm industry specialization as a differentiation strategy: Evidence from fees charged to firms going public. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 22 (2): 33–52.
112. Menon, K., and D. D. Williams. 2001. Long-term trends in audit fees. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 20 (1): 115–36.
113. Newton, J. D., and R. H. Ashton. 1989. The association between audit technology and audit delay. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 8 (Supplement): 22–49.
114. Niemi, L. 2002. Do firms pay for audit risk? Evidence on risk premiums in audit fees after direct control for audit effort. *International Journal of Auditing* 6 (1): 37–51.
115. O’Keefe, T. B., D. A. Simunic, and M. T. Stein. 1994. The production of audit services: Evidence from a major public accounting firm. *Journal of Accounting Research* 32 (2): 241–61.
116. O’Sullivan, N. 1999. Board characteristics and audit pricing post-Cadbury: A research note. *European Accounting Review* 8 (2): 253–64.
117. O’Sullivan, N. 2000. The impact of board composition and ownership on audit quality: Evidence from large UK companies. *British Accounting Review* 32 (4): 397–414.
118. O’Sullivan, N., and S. R. Diacon. 2002. The impact of ownership, governance and non-audit services on audit fees: Evidence from the insurance industry. *International Journal of Auditing* 6 (1): 93–107.
119. Palmrose, Z. V. 1986a. Audit fees and auditor size: Further evidence. *Journal of Accounting Research* 24 (4): 97–110.
120. Palmrose, Z. V. 1986b. The effect of nonaudit services on the pricing of audit services: Further evidence. *Journal of Accounting Research* 24 (2): 405–11.

121. Palmrose, Z. V. 1989. The relation of audit contract type to audit fees and hours. *The Accounting Review* 64 (3): 488–99.
122. Pearson, T., and G. Trompeter. 1994. Competition in the market for audit services: The effect of supplier concentration on audit fees. *Contemporary Accounting Research* 11 (1): 91–114.
123. Peel, M. J., and R. Roberts. 2003. Audit fee determinants and auditor premiums: Evidence from the micro-firm sub-market. *Accounting and Business Research* 33 (3): 207–33.
124. Pong, C. M., and G. Whittington. 1994. The determinants of audit fees: Some empirical models. *Journal of Business Finance and Accounting* 21 (8): 1071–95.
125. Raman, K. K., and E. R. Wilson. 1992. An empirical investigation of the market for “single audit” services. *Journal of Accounting and Public Policy* 11 (4): 271–95.
126. Rose, A. M. 1999. Audit pricing and the role of multinational factors: A study of the Hong Kong and Malaysian audit markets. *Advances in International Accounting* 12: 129–55.
127. Rubin, M. A. 1988. Municipal audit fee determinants. *The Accounting Review* 63 (2): 219–36.
128. Sanders, G., A. Allen, and L. Korte. 1995. Municipal audit fees: Has increased competition made a difference? *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 14 (1): 105–14.
129. Seetharaman, A., F. A. Gul, and S. G. Lynn. 2002. Litigation risk and audit fees: Evidence from UK firms cross-listed on US markets. *Journal of Accounting and Economics* 33 (1): 91–115.
130. Shipman, J. E. (2014), *Do Non-Audit Fees Impair Auditor Independence? Using Goodwill Accounting to Help Reconcile the Debate*, Doctoral Dissertations, University of Tennessee, Knoxville.
131. Simon, D. T. 1985. The audit services market: Additional empirical evidence. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 5 (1): 71–8.
132. Simon, D. T. 1995. The market for audit services in South Africa. *International Journal of Accounting* 30 (4): 356–65.
133. Simon, D. T., and J. R. Francis. 1988. The effects of auditor change on audit fees: Tests of price cutting and price recovery. *The Accounting Review* 63 (2): 255–69.
134. Simon, D. T., R. Ramanan, and A. Dugar. 1986. The market for audit services in India: An empirical examination. *International Journal of Accounting* 21 (2): 27–35.
135. Simon, D. T., and M. H. Taylor. 1997. The market for audit services in Pakistan. *Advances in International Accounting* 10 (1): 87–101.
136. Simon D. T., and M. H. Taylor. 2002. A survey of audit pricing in Ireland. *International Journal of Auditing* 6 (1): 3–12.
137. Simon, D. T., S. Teo, and G. Trompeter. 1992. A comparative study of the market for audit services in Hong Kong, Malaysia and Singapore. *International Journal of Accounting* 27 (3): 234–40.

138. Simunic, D. A. 1980. The pricing of audit services: Theory and evidence. *Journal of Accounting Research* 22 (3): 161–90.
139. Simunic, D. A. 1984. Auditing, consulting, and auditor independence. *Journal of Accounting Research* 22 (2): 679–702.
140. Simunic, D. A., and M. T. Stein. 1996. The impact of litigation risk on audit pricing: A review of the economics and the evidence. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 15 (Supplement): 119–34.
141. Stice, J. D. 1991. Using financial and market information to identify pre-engagement factors associated with lawsuits against auditors. *The Accounting Review* 66 (3): 516–33.
142. Studenmund, A. H., and H. J. Cassidy. 1987. *Using econometrics: A practical guide*. Boston: Little, Brown and Company.
143. Taylor, M. E., and R. L. Baker. 1981. An analysis of the external audit fee. *Accounting and Business Research* 12 (45): 55–60.
144. Taylor, M. H. 1997. The market for audit services in Japan. *Pacific Accounting Review* 9 (2): 59–74.
145. Taylor, M. H., and D. T. Simon. 1999. Determinants of audit fees: The importance of litigation, disclosure, and regulatory burdens in audit engagements in 20 countries. *International Journal of Accounting* 34 (3): 375–88.
146. Taylor, M. H., and D. T. Simon. 2003. Audit markets in emerging economies: Evidence from Nigeria. *Research in Accounting in Emerging Economies* 5: 165–75.
147. Taylor, M. H., D. T. Simon, and F. G. Burton. 1999. A survey of audit pricing in South Korea. *Research in Accounting Regulation* 13: 201–10.
148. Trotman, K., A. Gramling, K. Johnstone, S. Kaplan, B. Mayhew, J. Reimers, R. Schwartz, H. T. Tan, and B. Wright. 2000. Twenty five years of audit research. Prepared by a subcommittee of the AAA Audit Section Research Committee, available at <http://raw.rutgers.edu/raw/aaa/audit/research.htm>.
149. Trotman, K. T., and R. Wood. 1991. A meta-analysis of studies on internal control judgements. *Journal of Accounting Research* 29 (1): 180–92.
150. Tsui, J. S. L., B. Jaggi, and F. A. Gul. 2001. CEO domination, growth opportunities, and their impact on audit fees. *Journal of Accounting, Auditing and Finance* 16 (3): 189–208.
151. Turpen, R. A. 1990. Differential pricing on auditors' initial engagements: Further evidence. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 9 (2): 60–76.
152. Walker, P. L., and J. R. Casterella. 2000. The role of auditee profitability in pricing new audit engagements. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 19 (1): 157–67.
153. Wallace, W. A. 1984a. External audit fees: How reasonable are they? *Financial Executive* 52 (1): 34–8.
154. Wallace, W. A. 1984b. Internal auditors can cut outside CPA costs. *Harvard Business Review* 62 (2): 16, 20.

155. Wallace, W. A. 1989. Are audit fees sufficiently risk adjusted? *Advances in Accounting* 7 (Supplement): 3–37.
156. Ward, D. D., R. J. Elder, and S. C. Kattelus. 1994. Further evidence on the determinants of municipal audit fees. *The Accounting Review* 69 (2): 399–411.
157. Whisenant, S., S. Sankaraguruswamy, and K. Raghunandan. 2003. Evidence on the joint determination of audit and non-audit fees. *Journal of Accounting Research* 41 (4): 721–44.
158. Willekens, M., and C. Achmadi. 2003. Pricing and supplier concentration in the private client segment of the audit market: Market power or competition. *International Journal of Accounting* 38 (4): 431–55.
159. Willenborg, M. 1999. Empirical analysis of the economic demand for auditing in the initial public offerings market. *Journal of Accounting Research* 37 (1): 225–39.
160. Wolf, F. M., 1986. *Meta-analysis: Quantitative methods for research synthesis*. Beverly Hills, CA: Sage.
161. Yardley, J. A., N. L. Kauffman, T. D. Cairney, and W. D. Albrecht. 1992. Supplier behavior in the US audit market. *Journal of Accounting Literature* 11 (1): 151–85.
162. Zhang, M., and S. Myrteza. 1996. The determinants of audit fees: Australian perspective. *Asian Review of Accounting* 4 (1): 81–97.

## Studying the effective factors on audit fees using Meta analysis

### Abstract

Therefore, in this research the effective factors on audit fee were studied using Meta analysis method. For this purpose whole domestic and foreign studies around the research topic which include of properties of audit service suppliers and properties of audit service demanders during 1994 to 2014 were gathered as the research statistical society. Finally between mentioned studies, just those researches were consider which their dependent variable was audit fee and Pearson linear correlation coefficient between audit fee and independents variables examined in them or another statistic that has the ability to convert into Pearson liner correlation coefficient, be meaningful. Studies have been done during 1994\_2015 and in them audit fee considered as the dependent variables ( 111 studies which contains 84 foreign study and 27 domestic study) were examined. Results of Meta analysis indicated that between 4 assessed audit services supply side variables: auditor quality, auditor institution size, auditor industrial profession have positive significant effect and auditor tenure and auditor credit have no significant effect on audit fee. Also, between 7 assessed audit services demand side variable: demander company size, demander company tenure and credit, demander company risk, timing budget and complexity have the positive significant effect and demander company lawsuits and ownership structure have no significant effect on audit fee.

**Keywords:** Audit fee, supplier's properties, demander's properties, Meta analysis technique.