

بررسی رابطه بین تمرکز مشتری و حق الزحمه حسابرسی

چکیده

امروزه در محیط کسب و کار جلب رضایت مشتری در دستیابی سازمان‌ها به اهدافشان نقشی مهم و اساسی دارد. اما نمی‌توان گفت که همه‌ی مشتریان به یک اندازه در موفقیت سازمان نقش دارند و نکته‌ای که در مطالعات مدیریت ارتباط با مشتری بر آن تأکید می‌شود، مسأله تمرکز مشتری است. بنابراین، این پژوهش با هدف بررسی رابطه بین تمرکز مشتری و حق الزحمه حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران انجام شده است. برای این منظور تعداد ۶۰ شرکت طی دوره زمانی ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۴ با استفاده از روش داده‌های تابلویی با رویکرد اثرهای ثابت مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نتایج پژوهش نشان داد که تمرکز مشتری ارتباط منفی و معناداری با حق الزحمه حسابرسی دارد. با توجه به نتیجه بدست آمده می‌توان بیان کرد که تمرکز مشتری باعث افزایش هماهنگی تولید، مدیریت بهتر موجودی‌ها و ارتقا تسهیم اطلاعات در طول زنجیره تأمین می‌شود. بر این اساس، شرکت‌هایی که مشتریان متمرکز دارند، به منافی دست می‌یابند که حاصل تلاش‌های مشترک بازاریابی و تبلیغات است و در نهایت به صورت کاهش مؤثر هزینه‌های فروش نمود پیدا می‌کند که این عوامل سبب کاهش ریسک حسابرسی می‌شود؛ در نتیجه حق الزحمه درخواستی حسابرس نیز کاهش خواهد یافت.

واژگان کلیدی: تمرکز مشتری، حق الزحمه حسابرسی، ریسک تجاری، ریسک حسابرسی.

* ایمیل نویسنده عهده‌دار مکاتبات: vkhodadadi@scu.ac.ir

تاریخ دریافت مقاله: ۱۳۹۵/۱۰/۴ تاریخ پذیرش نهایی: ۱۳۹۶/۳/۹

۱- مقدمه

بر اساس استانداردهای حسابرسی، حسابرس هنگام ارزیابی ریسک حسابرسی، باید از محیط کنترلی شامل نگرش و شیوه اجرایی مدیریت شناخت داشته باشد. به منظور شناسایی و برآورد ریسک حسابرسی، ارزیابی مناسب وضعیت کلی شرکت از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. این شناخت و ارزیابی از پیشینه و فرهنگ نیز تأثیر می‌پذیرد (کوزو^۱، ۲۰۱۳: ۲۳). ادبیات در حال رشد مربوط به عوامل تعیین‌کننده قیمت‌گذاری حسابرسی اثبات کرده است که حق‌الزحمه حسابرسی به عوامل ریسک مرتبط با ویژگی‌های صاحب‌کار از قبیل؛ اندازه و پیچیدگی صاحب‌کار (سیمونیک^۲، ۱۹۸۰؛ فرانسیس^۳، ۱۹۸۴؛ پالمروس^۴، ۱۹۸۶)، کیفیت کنترل داخلی (هوگ و هولینگزورس^۵، ۲۰۱۱)، راهبری شرکتی (زینگز^۶، ۲۰۱۲) و ریسک تجاری (بتلی و همکاران^۷، ۲۰۱۳) مرتبط است. شواهد بیشتر نشان می‌دهد که حق‌الزحمه حسابرسی نسبت به این عوامل ریسک، در دوران پس از قانون ساربینز آکسلی حساسیت بیشتری داشته است. بنابراین، حسابرسان در تعیین حق‌الزحمه حسابرسی، مشخصه‌های ریسک صاحب‌کار خود را در نظر گرفته و ریسک‌های مربوط را از طریق حق‌الزحمه‌های بالاتر جبران می‌کنند. همچنین، نتایج آن‌ها این موضوع را تأیید می‌کند که حسابرسان نباید تنها روی ریسک مربوط به صورت‌های مالی تأکید کنند، بلکه باید دید وسیع‌تری نسبت به رفتار تجاری صاحب‌کار داشته باشند (بدارد و جانستون^۸، ۲۰۰۴: ۲۷۷؛ آلن و همکاران^۹، ۲۰۰۶: ۱۶۶). نیکن و پتری^{۱۰} (۲۰۰۵) نیز معتقدند که ریسک تجاری یا ابهامی که صاحب‌کار با آن روبرو می‌شود بر ماهیت، زمان‌بندی و فرآیند حسابرسی اجرا شده تأثیر می‌گذارد. در نتیجه متغیرهایی که ویژگی ریسک صاحب‌کار را منعکس می‌کنند ارتباط مستقیمی با حق‌الزحمه حسابرسی دارند (ص. ۱۴۳). در همین راستا، پژوهش‌های اخیر نشان دادند حق‌الزحمه حسابرسی به نحوه ارتباط شرکت با مشتریانانش وابسته است. طبق نظریه‌های موجود دو دیدگاه ضد و نقیض در رابطه بین تمرکز مشتری و حق‌الزحمه حسابرسی وجود دارد. طبق دیدگاه اول، داشتن مشتری عمده و تمرکز مشتری بالاتر ممکن است باعث افزایش ریسک تجاری شرکت شود که این امر، منجر به برآورد ریسک حسابرسی بیشتر و در نتیجه حق‌الزحمه حسابرسی بالاتر به دلیل افزایش تلاش‌های حسابرسی است. از سویی مطابق دیدگاه دوم، در صورت داشتن مشتری عمده و تمرکز مشتری بالاتر، شرکت‌ها برای ساده کردن فعالیت کسب و کار خود و رسیدن به پیچیدگی‌های عملیاتی کمتر، از طریق همکاری و به اشتراک‌گذاری اطلاعات در طول زنجیره تأمین، اقدام می‌کنند. در واقع، مزایای برخورداری از تمرکز مشتری از جمله، افزایش هماهنگی تولید، مدیریت بهینه موجودی‌ها، تسهیم اطلاعات در زنجیره تأمین ممکن است باعث کاهش ریسک تجاری شرکت شود که این امر، منجر به برآورد ریسک حسابرسی کمتر و در نتیجه حق‌الزحمه حسابرسی پایین‌تر به دلیل کاهش تلاش‌های حسابرسی است (کریشنان و همکاران^{۱۱}، ۲۰۱۶).

خلاصه اینکه، در فرایند حسابرسی، عوامل ریسک صاحب‌کار با حق الزحمه حسابرسی ارتباط دارد، چراکه این عوامل بر فعالیت‌های اجراء شده حسابرسی طی فرایند حسابرسی تأثیرگذار است. با توجه به این جوانب، تمرکز مشتری ممکن است ریسک حسابرسی را تحت تأثیر و حسابرسان از طریق تغییرات حق الزحمه حسابرسی تلاش کنند این ریسک را پوشش دهند. به عبارت دیگر، اگر حسابرسان از تأثیرات تمرکز مشتری آگاه شوند، می‌توان انتظار داشت که آن را عاملی مؤثر در برنامه‌ریزی حسابرسی بدانند و در کانون توجه قرار دهند. در این شرایط، این که کدامیک از دو دیدگاه فوق در رابطه با تمرکز مشتری و حق الزحمه حسابرسی در عمل با شواهد تجربی بیشتری همراه است، نیاز به پژوهش دارد و این پژوهش درصدد یافتن جوابی برای این سؤال است.

در ادامه پس از بررسی ادبیات پژوهش و بیان پیشینه نظری، فرضیه پژوهش مطرح می‌شود. در بخش بعد یافته‌های پژوهش توصیف و تفسیر می‌شوند و در بخش پایانی به نتیجه‌گیری و پیشنهادها پرداخته خواهد شد.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

امروزه در محیط کسب و کار، جلب رضایت مشتری در دستیابی سازمان‌ها به اهدافشان، نقشی مهم و اساسی دارد. سازمان‌ها دریافته‌اند که مشتریان، مهمترین دارایی آن‌ها محسوب می‌شوند و بنابراین ارتباط با مشتریان را تعاملی سودمند به شمار می‌آورند (کردستانی و همکاران، ۱۳۹۳: ۸۲ به نقل از پلاکویاناکی^{۱۲}، ۲۰۰۵). از سوی دیگر، نمی‌توان گفت که همه‌ی مشتریان به یک اندازه در موفقیت سازمان نقش دارند. نکته‌ای که در مطالعات مدیریت ارتباط با مشتری بر آن تأکید می‌شود، مسأله تمرکز بر مشتریان کلیدی است. مدیریت ارتباط با مشتری، سازمان‌ها را برای تشخیص مشتریان کلیدی و با اهمیت و حفظ آن‌ها برای مبادلات آتی ترغیب کرده و نشان می‌دهد که تمرکز بر مشتریان کلیدی، باعث کاهش هزینه‌های جلب مشتری جدید و همچنین افزایش درآمدهای سازمان از جانب مشتریان وفادار می‌شود (کردستانی و همکاران، ۱۳۹۳: ۸۲ به نقل از پاتاتوکاس^{۱۳}، ۲۰۱۲). قانون ۸۰ - ۲۰ پارتو نیز همین مطلب را بیان می‌کند؛ یعنی ۸۰ درصد سود سازمان از ۲۰ درصد مشتریان تأمین می‌شود.

تمرکز مشتری و حق الزحمه حسابرسی

مطالعات بسیار زیادی در زمینه عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی انجام شده که هر کدام به بررسی جنبه‌های خاصی از آن پرداخته‌اند، اما مهمترین مطالعه‌ای که در این زمینه انجام شده و به دلیل پشتوانه نظری آن اساس سایر مطالعات قرار گرفته، مطالعه سیمونیک (۱۹۸۰) است. در مطالعه وی، حق الزحمه حسابرسی وابسته به نرخ هر ساعت کار حسابرسی و تعداد ساعات کار

حسابرسی است که بسته به نظر حسابرس درباره پیش‌بینی ریسک خطا و اشتباه در صورت‌های مالی، متغیر است. وجود کنترل‌های قوی در شرکت، حسن شهرت مدیران، اندازه شرکت مورد رسیدگی و تعداد شرکت‌های فرعی، بر پیش‌بینی حسابرس از ریسک و ساعات مورد نیاز برای حسابرسی تأثیر می‌گذارد. درنهایت، حسابرس به برآورد ریسکی می‌پردازد که از تمرکز مدیریت، شدت وجود مسئله نمایندگی و سایر عوامل نشأت می‌گیرد و با توجه به آن، کار حسابرسی را برنامه‌ریزی کرده و حق‌الزحمه خود را تعیین می‌کند (بن علی و لسیج^{۱۴}، ۲۰۱۲: ۲۴). اگر چه تلاش‌های واقعی حسابرسی به‌طور مستقیم قابل مشاهده با داده‌های عمومی نمی‌باشد، اما پژوهش‌های قبلی نشان می‌دهد که حق‌الزحمه حسابرسی بازتابی از تلاش حسابرسان است (دوگار و همکاران^{۱۵}، ۲۰۱۵: ۱۲۷۸). نتیجه پژوهش آمول و همکاران^{۱۶} (۲۰۱۵) نیز نشان داد که حق‌الزحمه حسابرسی بیشتر نشان‌دهنده کیفیت حسابرسی بالاتر است، به این دلیل که حسابرسی انجام شده با تلاش بیشتر حسابرسان همراه شده است. کریشنان و همکاران (۲۰۱۲) معتقدند تا حدی که حق‌الزحمه حسابرسی نشان‌دهنده تلاش حسابرس باشد، رابطه مثبت بین حق‌الزحمه حسابرسی و عوامل ریسک در سطح صاحب‌کار، بیانگر آن است که حسابرسان تلاش‌های خود را در واکنش به افزایش ریسک صاحب‌کار افزایش می‌دهند (۵۱۱).

در کنار ادبیات گسترده‌ی موجود در زمینه عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه‌های حسابرسی، شواهد کمی در زمینه ریسک مربوط به مشتریان شرکت و تأثیر آن بر حق‌الزحمه‌های حسابرسی وجود دارد. مطالعات نشان می‌دهند که تمرکز مشتری، عملکرد شرکت را تحت تأثیر قرار می‌دهد. از یک طرف، داشتن مشتری عمده و تمرکز مشتری بالاتر، به عنوان عاملی برای تحت فشار قرار دادن شرکت، مطرح می‌شود. این دیدگاه، نشأت گرفته از پژوهش‌های اولیه‌ای است که در محیط اقتصادی انجام می‌شود و نشان می‌دهد که مشتریان عمده مانعی برای عملکرد بهتر شرکت هستند.

استدلال این پژوهشگران بر پایه قدرت چانه‌زنی استوار است. آن‌ها بیان می‌کنند مشتریان عمده با استفاده از قدرت چانه‌زنی بالایی که دارند فروشندگان وابسته به خودشان را تحت فشار قرار می‌دهند تا برای آنان امتیازاتی فراهم آورند؛ امتیازاتی از قبیل کاهش قیمت محصولات، تمدید اعتبار تجاری، فروش‌های اعتباری بلندمدت و نگهداری موجودی کالای اضافی که این عوامل سبب افزایش ریسک تجاری شرکت می‌شود (کریشنان و همکاران، ۲۰۱۶). از طرف دیگر، داشتن مشتری عمده، مزایایی از قبیل افزایش هماهنگی و مشارکت در تولید، افزایش تسهیم اطلاعات در طول زنجیره‌ی تأمین، افزایش مدیریت موجودی‌ها، کاهش هزینه‌های اداری و عمومی و توزیع و فروش و ... را به همراه دارد. پاتاتوکاس (۲۰۱۲) بیان می‌کند تعامل با مشتریان عمده و در نظر گرفتن تقاضای آن‌ها، برای هماهنگی‌های تولید بسیار مفید است. هماهنگی‌های تولید و تسهیم

اطلاعات در زنجیره‌ی تأمین، سبب بهبود مدیریت موجودی‌ها و صرفه‌جویی در هزینه‌های عمده-ی نگهداری موجودی‌ها می‌شود. همچنین، ایشان نیز معتقد است شرکت‌هایی که تمرکز مشتری بالا دارند، به واسطه‌ی وجود مشتریان عمده و وفادار، هزینه‌های فروش و تبلیغات اندکی را متحمل می‌شوند. هنگامی که شرکت با چند مشتری عمده در ارتباط باشد، دیگر نیازی به تحمل هزینه‌های هنگفت تبلیغات و بازاریابی ندارد. در واقع، وجود مشتریان عمده‌ی نامدار در لیست خریداران محصولات شرکت، خود تبلیغ بزرگی است که بدون پرداخت وجه، منجر به جذب مشتریان جدید و اعتباربخشی به محصولات شرکت خواهد شد. به عبارت دیگر، داشتن مشتری عمده و تمرکز مشتری بالاتر، عاملی برای افزایش هماهنگی تولید و مدیریت موجودی‌ها به شمار می‌رود.

بر این اساس، فروشندگانی که مشتریان متمرکز دارند به منافعی دست می‌یابند که حاصل تلاش‌های مشترک بازاریابی و تبلیغات است و در نهایت به صورت کاهش مؤثر هزینه‌های فروش نمود پیدا می‌کند. طیفی از پژوهش‌های مرتبط با این دیدگاه نشان می‌دهد که روابط مؤثر مشتریان عمده با فروشندگان خود، تسهیم اطلاعات در طول زنجیره‌ی تأمین را ارتقا می‌دهد و به شرکت‌های تأمین‌کننده/فروشنده در تولید ساده و مؤثر و نیز افزایش مدیریت سرمایه در گردش کمک می‌کند که این عوامل سبب کاهش ریسک تجاری شرکت می‌شود. حق الزحمه حسابرسی رابطه‌ی مستقیمی با ریسک تجاری صاحب‌کار دارد (۳۶۴-۳۶۷). ریسک تجاری صاحب‌کار می‌تواند به افزایش ریسک تجاری حسابرسان تبدیل شود. منظور از ریسک تجاری، شرایطی است که خارج از کنترل حسابرس است و نمی‌تواند حذف شود. بنا به گزارش موسسه آمریکایی حسابداران خبره عمومی، ریسک تجاری شامل دو مؤلفه است: ۱- ریسک تجاری صاحب‌کار و ۲- ریسک تجاری حسابرس (AICPA, ۱۹۹۲). ریسک تجاری صاحب‌کار و ریسک تجاری حسابرس، ارتباط نزدیکی با هم دارند. ریسک تجاری صاحب‌کار، خطر مربوط به توقف فعالیت صاحب‌کار است. در حالی که ریسک تجاری حسابرس، ریسک هزینه‌های بالقوه‌ای است که در اثر توقف فعالیت شرکت صاحب‌کار، برای حسابرس پیش می‌آید. از آنجا که حسابرس نمی‌تواند خطر توقف فعالیت یا عملکرد ضعیف یک شرکت را از بین ببرد، لذا معمولاً تمایل دارد تا حق الزحمه حسابرسی صاحب‌کاری که ریسک تجاری آن بالاست را افزایش دهد (بل و همکاران^{۱۷}، ۲۰۰۱؛ ۳۶-۴۳). بنابراین، با توجه به مطالب پیشین می‌توان انتظار داشت که مشتریان عمده شرکت عاملی مؤثر در فرایند حسابرسی باشند و حسابرسان باید در تعیین حق الزحمه حسابرسی این موضوع را مد نظر داشته باشند.

پیشینه تجربی

کریشان و همکاران (۲۰۱۶) در پژوهشی به بررسی رابطه تمرکز مشتری و حق الزحمه حسابرسی پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد تمرکز مشتری باعث کاهش ریسک تجاری شرکت می‌شود. در واقع، تمرکز مشتری رابطه منفی و معناداری با حق الزحمه حسابرسی دارد.

ایروین و همکاران^{۱۸} (۲۰۱۶) در پژوهشی به بررسی رابطه تمرکز مشتری و سودآوری بر اساس مراحل چرخه عمر شرکت‌ها پرداختند. یافته‌های پژوهش آن‌ها نشان داد که در مرحله رشد بین تمرکز مشتری و سودآوری رابطه منفی و معنادار و در مرحله بلوغ بین تمرکز مشتری و سودآوری رابطه مثبت و معنادار وجود دارد.

چن و همکاران^{۱۹} (۲۰۱۵) به بررسی یک ویژگی خاص از مدیرعامل شرکت، یعنی ریسک‌پذیری مدیرعامل تحت عنوان حساسیت پاداش مدیرعامل شرکت نسبت به نوسانات بازده سهام پرداختند و به این نتیجه رسیدند که رابطه مثبتی با حق‌الزحمه‌های حسابرسی دارد.

هیوانگ و همکاران^{۲۰} (۲۰۱۴) در پژوهشی به بررسی رابطه تمرکز مشتری عمده با اجتناب از مالیات پرداختند. نمونه آن‌ها شامل ۴۸۳۸۶ سال - شرکت برای دوره زمانی ۱۹۸۸ تا ۲۰۱۱ بود. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که تمرکز مشتری رابطه مثبت و معناداری با اجتناب از مالیات شرکت‌ها دارد.

دناهو و نکل^{۲۱} (۲۰۱۴) تأثیر وضعیت مالیاتی شرکت‌ها را بر قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی با در نظر گرفتن تخصص صنعت حسابرس بررسی کردند و نتیجه گرفتند پیچیدگی‌های وضعیت مالیاتی شرکت و الزامات گزارشگری آن، کاربردهای زیادی برای تصمیم‌های حسابرسان مستقل در پی دارد. بر اساس یافته‌های آن‌ها، در موقعیت‌هایی که وضعیت مالیاتی پرریسک (نامطمئن) حاکم است، حق‌الزحمه حسابرسی بیشتری پرداخت می‌شود. همچنین، حسابرسی توسط فرد متخصص، حق‌الزحمه بیشتری در پی دارد که این موضوع ارتباطی به وضعیت مالیاتی شرکت ندارد و از آن مستقل است.

جانسون و همکاران^{۲۲} (۲۰۱۳) در پژوهشی در زمینه‌ی شناخت و ارزیابی حسابرسان از ویژگی‌های شخصی مدیران، به این نتیجه رسیدند که بین اعتماد به نفس بیش از حد مدیریت و برآورد ریسک حسابرسی، ارتباط مثبتی برقرار است. به عبارتی، اگر حسابرس این ویژگی شخصی مدیران را تشخیص دهد و ریسک گزارشگری مالی را بیش از حد برآورد کند، حق‌الزحمه بیشتری مطالبه می‌کند.

پاتاتوکاس (۲۰۱۲) پژوهشی با عنوان «تمرکز مشتری: مفهومی برای عملکرد شرکت و بازارهای سرمایه» انجام داد. او در این پژوهش، مقیاس CC^2 را جهت اندازه‌گیری تمرکز مشتری معرفی نمود. نتایج پژوهش، بیانگر آن است که رابطه‌ی مثبتی بین تمرکز مشتری و معیارهای ارزیابی عملکرد مالی از قبیل بازده دارایی‌ها، بازده حقوق صاحبان سهام، تعداد دفعات گردش دارایی، حاشیه سود ویژه، حاشیه سود عملیاتی و... وجود دارد. همچنین، نتایج پژوهش نشان داد که افزایش تمرکز مشتری با کاهش قابل توجه در هزینه‌های اداری، عمومی و توزیع و فروش همراه است.

زینگز (۲۰۱۲) به بررسی سطح راهبری شرکتی و حق الزحمه حسابرسی پرداخت که بر اساس داده‌های شرکت‌های چینی انجام شد. نتایج نشان داد که بین سطح راهبری شرکتی و حق الزحمه حسابرسی رابطه منفی وجود دارد. هرچه سطح راهبری شرکتی بالاتر باشد، حق الزحمه حسابرسی کمتر خواهد بود.

حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۴) در پژوهشی به بررسی ارتباط بیش اطمینانی مدیریت و حق- الزحمه حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. آن‌ها معتقدند بیش اطمینانی یکی از مهم‌ترین ویژگی‌های شخصیتی مدیران است که بر ریسک‌پذیری تأثیر می‌گذارد. چنانچه حسابرسان این ویژگی شخصیتی مدیران را تشخیص دهد و ریسک گزارشگری مالی را به دلیل بیش اطمینانی مدیران، بیش از حد برآورد کند، می‌تواند حق الزحمه بیشتری مطالبه کند و اقدام‌هایش را به منظور کاهش ریسک عدم کشف کامل کند. از سوی دیگر، چون مدیران بیش اطمینان به فرایند گزارشگری مالی شرکت اطمینان دارند، تلاش می‌کنند از طریق مذاکره، دامنه‌ی رسیدگی‌های حسابرسان را کم کنند و حق الزحمه کمتری پرداخت کنند. در نهایت، نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد بین بیش اطمینانی مدیریت و حق الزحمه حسابرسی ارتباط منفی و معناداری برقرار است.

دیانتی دیلمی و بیاتی (۱۳۹۴) در پژوهشی به بررسی رابطه رقابت بازار محصول با حق الزحمه حسابرسی پرداختند. نتایج بدست آمده از پژوهش نشان داد که رقابت بازار محصول بر حق الزحمه حسابرسان مستقل تأثیر منفی معناداری دارند. به عبارتی آن‌ها نشان دادند که رقابت، باعث کاهش مشکلات نمایندگی بین مدیران و سهامداران می‌شود که این موضوع به نوبه خود باعث کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و هزینه‌های کنترلی می‌شود. بنابراین، ریسک حسابرسانی کاهش می‌یابد و در نتیجه حق الزحمه درخواستی حسابرسان نیز کاهش خواهد یافت.

سجادی و همکاران (۱۳۹۴) در پژوهشی به بررسی رابطه‌ی بین حق الزحمه حسابرسی و پاداش هیئت مدیره پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد بین حق الزحمه حسابرسی و پاداش هیئت مدیره ارتباط مثبتی وجود دارد. علاوه بر این، افزایش پاداش پرداختی به مدیران، به دلیل افزایش پیچیدگی‌ها و عملیات شرکت است که به حسابرسانی با کیفیت‌تر و در نتیجه پرداخت حق الزحمه بیشتر نیاز دارد.

کردستانی و عباسی (۱۳۹۳) در پژوهشی به بررسی تأثیر تمرکز مشتری بر عملکرد مالی شرکت پرداختند. نتایج بدست آمده از پژوهش نشان داد که تمرکز مشتری بر عملکرد مالی که شامل بازده دارایی‌ها و بازده حقوق صاحبان سهام است، تأثیر مثبتی دارد. در واقع شرکت‌های برخوردار از تمرکز مشتری بالا، عملکرد مالی بهتری را تجربه می‌کنند. همچنین نتایج پژوهش آن‌ها بیانگر

آن بود که سطح تمرکز مشتری و سطح موجودی کالا، با یکدیگر ارتباط منفی دارند و با افزایش تمرکز مشتری، سطح موجودی کالای شرکت کاهش می‌یابد. با توجه به مبانی نظری و پیشینه مطالعات انجام گرفته و با توجه به هدف این پژوهش که بررسی رابطه بین تمرکز مشتری و حق‌الزحمه حسابرسی است، فرضیه پژوهش به شرح زیر مطرح می‌شود:

فرضیه: بین تمرکز مشتری و حق‌الزحمه حسابرسی رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

۳- روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش با توجه به عدم امکان کنترل کلیه متغیرهای مربوط، نمی‌تواند از نوع پژوهش‌های تجربی محض باشد، اما با توجه به تجزیه و تحلیل اطلاعات گذشته، از نوع پژوهش‌های شبه تجربی شمرده می‌شود. همچنین، با توجه به اینکه نتایج به‌دست آمده از این پژوهش به حل یک مشکل یا موضوع خاص می‌پردازد، از لحاظ هدف کاربردی و از لحاظ روش نیز از نوع تجزیه و تحلیل همبستگی رگرسیونی است. برای تجزیه و تحلیل اطلاعات، در بخش آمار توصیفی، تجزیه و تحلیل داده‌ها با استفاده از شاخص‌های مرکزی همچون میانگین و میانه و شاخص‌های پراکندگی انحراف معیار انجام شده است. همچنین، برای آزمون فرضیه‌ها از الگوی رگرسیون داده‌های تلفیقی استفاده شده است. برای انتخاب از بین روش‌های الگوهای رگرسیونی ترکیبی و الگوی داده‌های تابلویی با اثرهای ثابت از آزمون F لیمر استفاده می‌شود. اگر در آزمون F لیمر روش داده‌های ترکیبی انتخاب شود، کار تمام است اما، اگر روش داده‌های تابلویی با اثرهای ثابت انتخاب شود لازم است تا آزمون هاسمن نیز انجام شود. از آزمون هاسمن برای تعیین استفاده از الگوی اثرهای ثابت در مقابل الگوی اثرهای تصادفی استفاده می‌شود (افلاطونی، ۱۳۹۲).

جامعه‌ی آماری این پژوهش، کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بین سال‌های ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۴ است. برای انتخاب نمونه، از بین تمام شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، شرکت‌هایی که شرایط زیر را داشتند، برای انجام آزمون انتخاب شدند:

۱. به منظور همگن شدن نمونه آماری در سال‌های بررسی، شرکت‌ها پیش از سال ۱۳۸۸ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشند؛
۲. به لحاظ افزایش قابلیت مقایسه، دوره مالی شرکت‌ها منتهی به پایان اسفندماه باشد؛
۳. نمونه آماری شامل شرکت‌های واسطه‌گری مالی، سرمایه‌گذاری، لیزینگ، بانک‌ها و شرکت‌های بیمه نمی‌شود؛ زیرا ماهیت دارایی شرکت‌های مذکور متفاوت است؛
۴. شرکت‌ها طی دوره زمانی این پژوهش، تغییر فعالیت یا تغییر دوره مالی نداده باشند؛
۵. داده‌های مدنظر شرکت‌ها دردسترس باشد.

با توجه به معیارهای پیش گفته و محدودیت‌های موجود تنها ۶۰ شرکت (بالغ بر ۳۶۰ سال - شرکت) به عنوان نمونه نهایی انتخاب گردید.

مدل پژوهش

برای آزمون فرضیه پژوهش، بر اساس پژوهش کریشان و همکاران (۲۰۱۶) از مدل رگرسیونی چند متغیره با داده‌های ترکیبی استفاده شده است. بنابراین، فرضیه پژوهش براساس مدل زیر بررسی شده است:

$$LAF_{it} = \beta_0 + \beta_1 CC_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 SG_{it} + \beta_4 ROA_{it} + \beta_5 LOSS_{it} + \beta_6 AGE_{it} + \beta_7 BTM_{it} + \beta_8 LEV_{it} + \beta_9 ARINV_{it} + \beta_{10} AUDCHG_{it} + \beta_{11} BIG_{it} + \varepsilon_{it} \quad (1)$$

متغیر وابسته

حق الزحمه حسابرسی (LAF): بر اساس لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابرسی، اندازه‌گیری می‌شود. علت استفاده از لگاریتم طبیعی در محاسبه حق الزحمه حسابرسی، همگن کردن حق الزحمه شرکت‌های بزرگ و کوچک می‌باشد. این روش در همه پژوهش‌های قبلی استفاده شده است.

متغیر مستقل

تمرکز مشتری (CC^{۲۳}): تمرکز مشتری شرکت i در سال t است که بر اساس مشتریان عمده شرکت، با استفاده از رابطه زیر به دست می‌آید:

$$CC_{it} = \sum_{j=1}^J \left(\frac{Sales_{ijt}}{Sales_{it}} \right)^2 \quad (1) \text{ رابطه}$$

$Sales_{ijt}$: فروش شرکت i به مشتری عمده j در سال t.

$Sales_{it}$: فروش کل شرکت i در سال t.

در رابطه فوق، CC نماینده تمرکز مشتری شرکت فروشنده/ تأمین‌کننده است. در ایران، استاندارد یا الزام خاصی برای افشای مشتریان عمده وجود ندارد، ولی بر اساس بیانیه ۱۳۱ هیأت تدوین استانداردهای حسابداری مالی، در صورتی که درآمد حاصل از فروش به یک مشتری، ۱۰ درصد یا بیش‌تر از ۱۰ درصد کل درآمد شرکت را تشکیل دهد، افشای چنین مشتریانی در صورت‌های مالی الزامی است. در پژوهش پیش‌رو برای تعیین مشتریان عمده، از این استاندارد استفاده شده است. مقیاس تمرکز مشتری، مفهومی از شاخص هرfindal- هیرشمن^{۲۴} است که دو عامل را در نظر می‌گیرد؛ یکی مشتریان عمده که با شرکت در تعامل هستند و دیگری اهمیت نسب هر مشتری در درآمد سالانه شرکت. دامنه CC بین ۰ و ۱ قرار دارد و مقادیر کمتر نشان دهنده تمرکز مشتری کمتر است (پاتاتوکاس، ۲۰۱۲: ۳۶۷).

متغیرهای کنترل

اندازه شرکت (SIZE): برابر با لگاریتم طبیعی جمع دارایی‌های شرکت در پایان دوره است.

رشد فروش (SG): برابر با درصد رشد سالانه فروش است.

بازده دارایی‌ها (ROA): بیانگر شاخص سودآوری که برابر است با سودقبل از بهره و مالیات تقسیم

برمجموع دارایی‌های شرکت i در سال t .
 زیان‌دهی (LOSS): متغیر موهومی است که اگر شرکت در سال جاری زیان داشته باشد عدد یک و در غیر این صورت صفر است.
 سن شرکت (AGE): برابر است با لگاریتم طبیعی سن شرکت i در سال t .
 نسبت ارزش دفتری به بازار حقوق صاحبان سهام (BTM): بیانگر نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار حقوق صاحبان سهام شرکت i در سال t .
 اهرم مالی (LEV): از نسبت کل بدهی‌ها به کل دارایی‌های شرکت در پایان دوره به دست می‌آید.
 (ARINV): برابر است با حاصل جمع حساب‌های دریافتنی و موجودی کالا تقسیم بر میانگین کل دارایی‌های شرکت i در سال t .
 تغییر حسابرس (AUDCHG): در این پژوهش تغییر حسابرس، متغیری است که اگر حسابرس شرکت در سال جاری نسبت به سال قبل تغییر کند عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر را می‌باشد.

اندازه مؤسسه حسابرسی (BIG): جامعه حسابداران رسمی هر ساله بر اساس بررسی همپیشگان و بررسی‌هایی که از موسسات عضو بعمل می‌آورد، با توجه به شاخص‌های از پیش تعیین شده، اقدام به ارزیابی موسسات و امتیاز دهی به آنان می‌نماید. امتیاز کسب شده توسط هر مؤسسه بین ۰ تا ۱۰۰۰ خواهد بود. در نهایت، جامعه فهرست موسسات عضو را بر اساس امتیازهای کسب شده به چهار درجه الف، ب، ج و د تقسیم و رتبه بندی آن‌ها را به صورت رسمی در سایت خود اعلام می‌کند. در این پژوهش، اندازه مؤسسه حسابرسی یک متغیر مجازی است که اگر شرکت توسط سازمان حسابرسی یکی از موسسات درجه الف مورد رسیدگی قرار گرفته باشد عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر را می‌پذیرد.

۴- یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

نتایج آمار توصیفی متغیرهای پژوهش در نگاره ۱ نشان داده شده است.

نگاره ۱. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	میانگین	میانه	انحراف معیار	حداکثر	حداقل
LAF	۶/۲۶۶	۶/۱۹۶	۰/۷۰۸	۸/۰۸۶	۴/۵۱۷
CC	۰/۲۷۸	۰/۱۸۰	۰/۲۸۴	۰/۹۹۱	۰/۰۰۱
SIZE	۱۳/۱۶۲	۱۳/۱۹۳	۱/۱۴۲	۱۶/۶۳۷	۱۰/۱۷۱
SG	۰/۲۱۹	۰/۱۸۰	۰/۳۶۳	۱/۷۸۳	-۰/۸۹۸
ROA	۰/۲۷۹	۰/۱۰۵	۰/۴۹۸	۳/۰۷۶	-۰/۱۲۳
LOSS	۰/۱۴۲	۰/۰۰۰	۰/۳۵۰	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰
AGE	۳/۴۵۰	۳/۵۵۵	۰/۴۲۳	۴/۰۰۷	۲/۴۹۳

۰/۱۵۲	۱/۴۱۱	۰/۳۶۹	۰/۳۳۰	۰/۴۳۸	BTM
۰/۰۰۸	۱/۷۳۱	۰/۴۴۶	۰/۶۷۴	۰/۷۰۹	LEV
۰/۰۰۹	۱/۵۰۲	۰/۳۷۷	۰/۶۴۰	۰/۶۳۹	ARINV
۰/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۴۰۹	۰/۰۰۰	۰/۲۱۱	AUDCHG
۰/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۳۵۹	۱/۰۰۰	۰/۸۴۹	BIG

نگاره ۱ آمار توصیفی مربوط به متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد که بیانگر پارامترهای توصیفی برای هر متغیر به صورت مجزاست. این پارامترها عمدتاً شامل اطلاعات مربوط به شاخص‌های مرکزی، نظیر بیشینه، کمینه، میانگین و میانه و همچنین اطلاعات مربوط به شاخص‌های پراکندگی نظیر انحراف معیار است. مهم‌ترین شاخص مرکزی میانگین است که نشان دهنده نقطه تعادل و مرکز ثقل توزیع است و شاخص مناسبی برای نشان دادن مرکزیت داده‌هاست. برای مثال میانگین حق الزحمه حسابرسی و تمرکز مشتری به ترتیب برابر با ۶/۲۶۶ و ۰/۲۷۸ است که نشان می‌دهد بیشتر داده‌های مربوط به این متغیرها حول این نقطه تمرکز یافته‌اند. میانه یکی دیگر از شاخص‌های مرکزی است که وضعیت را نشان می‌دهد. همان گونه که در نگاره ۱ مشاهده می‌شود، میانه متغیر اندازه شرکت برابر با ۱۳/۱۹۳ که نشان می‌دهد نیمی از داده‌ها کمتر از این مقدار و نیمی دیگر بیشتر از این مقدار هستند. به‌طور کلی، پارامترهای پراکندگی معیاری برای تعیین میزان پراکندگی داده‌ها با یکدیگر یا میزان پراکندگی آن‌ها نسبت به میانگین است از جمله مهم‌ترین پارامترهای پراکندگی، انحراف معیار است. مقدار این پارامتر برای متغیر اندازه شرکت برابر با ۱/۱۴۲ و برای متغیر تمرکز مشتری برابر با ۰/۲۸۴ است که نشان می‌دهد در بین متغیرهای پژوهش، این دو متغیر به ترتیب دارای بیشترین و کمترین میزان پراکندگی هستند. همچنین، لازم به توضیح است به منظور اجتناب از تاثیر داده‌های پرت بر نتایج پژوهش، کلیه داده‌های پرت متغیرها در سطح یک درصد حذف شده‌اند.

در این پژوهش برای تجزیه و تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها از داده‌های ترکیبی و مدل رگرسیونی چند متغیره استفاده شده است. با توجه به اینکه از داده‌های ترکیبی استفاده شده است، لذا با انجام آزمون F لیمر و هاسمن مشخص گردید که برای فرضیه‌ی پژوهش داده‌ها از نوع تابلویی و از نوع اثرهای ثابت است. در پژوهش حاضر برای تشخیص خودهمبستگی مدل از آزمون دوربین - واتسون استفاده شده است. اگر مقدار آماره دوربین - واتسون نزدیک به عدد ۲ باشد، استقلال جمله خطای مدل را می‌توان پذیرفت. علاوه بر این، برای بررسی معناداری کل مدل نیز آزمون فیشر اجرا شده است. در ادامه نتایج مدل مربوط به فرضیه پژوهش آمده است:

نگاره ۲. نتایج حاصل از برآورد مدل پژوهش

متغیر	ضریب متغیر	آماره t	سطح خطا	آماره VIF
	-۷/۷۰۲	-۵/۸۲۱	۰/۰۰۰	
CC	-۰/۷۷۵	-۲/۹۶۳	۰/۰۰۳	۱/۰۵۳
SIZE	۰/۰۲۹	۰/۹۲۵	۰/۳۵۵	۱/۹۱۹
SG	۰/۰۶۹	۰/۹۴۰	۰/۳۴۸	۱/۱۲۹
ROA	۰/۰۵۸	۰/۸۵۴	۰/۳۹۴	۱/۲۷۲
LOSS	۰/۰۴۵	۰/۵۲۲	۰/۶۰۲	۱/۱۶۹
AGE	۳/۹۶۳	۱۰/۸۹۵	۰/۰۰۰	۱/۰۸۱
BTM	۰/۲۰۴	۲/۲۴۰	۰/۰۲۶	۱/۰۹۶
LEV	-۰/۱۳۵	-۱/۴۱۸	۰/۱۵۷	۳/۲۷۲
ARINV	۰/۰۹۵	۰/۸۳۷	۰/۴۰۳	۳/۱۴۱
AUDCHG	-۰/۰۴۰	-۰/۶۹۳	۰/۴۸۹	۱/۰۵۲
BIG	۰/۰۵۱	۰/۶۹۷	۰/۴۸۶	۱/۰۳۸
ضریب تعیین	۰/۷۴۷			
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۶۸۴			
آماره F فیشر (سطح معناداری)	۱۱/۷۷۷ (۰/۰۰۰)			
آماره دوربین - واتسون	۱/۷۶۸			

با توجه به نتایج قابل مشاهده در نگاره ۲ و با توجه به آماره F به دست آمده (۱۱/۷۷۷) و همچنین سطح خطای آن که برابر (۰/۰۰) می باشد، می توان بیان کرد که در مجموع مدل پژوهش از معناداری بالایی برخوردار است. همچنین، با توجه به ضریب تعیین تعدیل شده به دست آمده برای مدل که برابر با ۶۸/۴ درصد است، می توان بیان کرد که در مجموع متغیرهای مستقل و کنترل پژوهش حدود ۶۸/۴ درصد تغییرات متغیر وابسته را توضیح می دهند. افزون بر این، با توجه به مقدار آماره دوربین - واتسون به دست آمده که برابر ۱/۷۶۸ است، می توان ادعا کرد که خودهمبستگی مرتبه اول میان باقی مانده های مدل وجود ندارد. همخطی متغیرهای مستقل نیز به کمک شاخص عامل تورم واریانس (VIF) بررسی شد که برای متغیرهای مستقل همه تخمین ها کمتر از ۱۰ به دست آمد و نشان داد مشکل همخطی میان متغیرهای مستقل وجود ندارد.

فرضیه پژوهش به بررسی رابطه بین تمرکز مشتری و حق الزحمه حسابرسی می پردازد. با توجه به نتایج به دست آمده در نگاره ۲ از برآورد مدل پژوهش، ضریب متغیر تمرکز مشتری برابر ۰/۷۷۵- است و با توجه به سطح معناداری آن که برابر با (۰/۰۰۳) و کم تر از سطح خطای ۰/۰۵ است. بنابراین، ضریب منفی متغیر نشان دهنده آن است که تأمین کنندگان / فروشندگان با

تمرکز مشتری بیشتر هزینه حسابرسی کمتری پرداخت می‌کنند. در نتیجه این فرضیه در سطح معناداری ۹۵ درصد مورد تأیید قرار می‌گیرد. نتیجه آزمون فرضیه منطبق با مبانی نظری و با پژوهش کریشانان و همکاران (۲۰۱۶) مطابقت دارد.

۵- نتیجه‌گیری و پیشنهادها

هدف این پژوهش بررسی رابطه بین تمرکز مشتری و حق الزحمه حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. بدین منظور یک فرضیه برای بررسی این موضوع تدوین و داده‌های موجود مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. مطابق با مبانی نظری ارتباط مستقیمی بین مفاهیم ریسک و حق الزحمه حسابرسی وجود دارد. بنابراین، حسابرسان در تعیین حق الزحمه حسابرسی، مشخصه‌های ریسک صاحب‌کار خود را در نظر گرفته و ریسک‌های مربوط را از طریق حق الزحمه‌های بالاتر جبران می‌کنند. نتایج پژوهش نشان داد که تمرکز مشتری رابطه منفی و معناداری با حق الزحمه حسابرسی دارد چرا که مطابق با دیدگاه دوم، داشتن مشتری عمده و تمرکز مشتری بالاتر، عاملی برای افزایش هماهنگی تولید و مدیریت موجودی‌ها به شمار می‌رود و بر این اساس، فروشندگانی که مشتریان متمرکز دارند، به منافع دست می‌یابند که حاصل تلاش‌های مشترک بازاریابی و تبلیغات است و در نهایت به صورت کاهش مؤثر هزینه‌های فروش نمود پیدا می‌کند. همچنین، روابط مؤثر مشتریان عمده با فروشندگان خود، تسهیم اطلاعات در طول زنجیره تأمین را ارتقاء می‌دهد و به شرکت‌های تأمین‌کننده/فروشنده، در تولید ساده و مؤثر و نیز افزایش مدیریت سرمایه در گردش، کمک می‌کند که این عوامل سبب کاهش ریسک تجاری شرکت و در نتیجه کاهش حق الزحمه حسابرسی می‌شود. بررسی ما با لحاظ نمودن دیدگاه‌ها و رویکردهای حسابرسان، بینش و نشانه‌های جدیدی درباره مسئله‌ی هزینه و منافع روابط میان صنعتی در طول زنجیره تأمین را فراهم می‌نماید.

وجود رابطه بین تمرکز مشتری و حق الزحمه حسابرسی، بیانگر این است که ریسک تجاری شرکت می‌تواند تحت تأثیر دارایی‌های نامشهودی همچون مشتریان عمده باشد که توجه به آنرا ضروری می‌سازد. سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، بانک‌ها و سایر استفاده‌کنندگان، می‌توانند با مراجعه به صورت‌های مالی شرکت‌ها و مشاهده مشتریان عمده در لیست خریداران محصولات شرکت، اطمینان بیشتری کسب نموده و تصمیم‌های بهتری بگیرند. از این رو افشای مشتریان عمده در صورت‌های مالی ضروری به نظر می‌رسد. با توجه به نتایج پژوهش، پیشنهاد می‌شود حسابرسان در ارزیابی‌های خود از عملکرد و ریسک شرکت‌ها، علاوه بر در نظر گرفتن معیارهای مالی، به عوامل غیرمالی مانند تمرکز مشتری نیز توجه کنند. از طرفی لازمه‌ی توجه استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی به اطلاعاتی همچون تمرکز مشتری، افشای مناسب این اطلاعات از

سوی شرکت‌هاست و از آنجایی که در استانداردهای گزارشگری مالی ملی، استاندارد خاصی در رابطه با افشای مشتریان عمده وجود ندارد، لازم است الزامات افشای چنین اطلاعاتی برای شرکت‌ها فراهم شود تا فرایند تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران بهبود یابد.

این پژوهش محدودیت‌هایی مانند عدم تعدیل اقلام صورت‌های مالی به واسطه‌ی وجود تورم و همچنین عدم کنترل بعضی از عوامل مؤثر بر نتایج پژوهش از جمله تأثیر متغیرهایی چون عوامل اقتصادی، شرایط سیاسی، وضعیت اقتصاد جهانی، قوانین و مقررات بوده که ممکن است بر بررسی روابط اثرگذار باشد. همچنین، با توجه به این‌که در این پژوهش متغیرهای اصلی، حق‌الزحمه حسابرسی مستقل و تمرکز مشتری می‌باشند، باید بیان شود که متأسفانه تعداد بسیار محدودی از شرکت‌های موجود در بورس اوراق بهادار تهران اطلاعات مربوط به آن‌ها را افشا می‌نمایند و این موضوع باعث شد که تعداد نمونه به ۶۰ شرکت محدود شود. افزون بر این، با انجام هر پژوهش، راه به سوی مسیری جدید باز می‌شود و ادامه‌ی راه مستلزم انجام پژوهش‌های دیگری است. بنابراین، انجام پژوهش‌هایی به شرح زیر پیشنهاد می‌شود:

- بررسی رابطه بین تمرکز مشتری و سایر معیارهای کیفیت حسابرسی
- بررسی رابطه بین تمرکز مشتری و سودآوری بر اساس مراحل چرخه عمر شرکت
- بررسی رابطه بین تمرکز مشتری عمده با اجتناب از مالیات
- بررسی رابطه بین تمرکز مشتری و کیفیت سود

یادداشت‌ها

- | | |
|------------------------|--------------------------------|
| 1-Coso | 13-Patatoukas |
| 2-Simunic | 14-Ben Ali & Lesage |
| 3-Francis | 15-Doogar et al |
| 4-Palmrose | 16-Anmol et al |
| 5-Hoag & Hollingsworth | 17-Bell et al |
| 6-Xingze | 18-Irvine et al |
| 7-Bentley et al | 19-Chen et al |
| 8-Bedard&Johnstone | 20-Huang et al |
| 9-Allen et al | 21-Donohoe & Knechel |
| 10-Nikkinen& Petri | 22-Johnson et al |
| 11-Krishnan et al | 23-Customer-base Concentration |
| 12-Plakoyiannak | 24-Herfindahl-Hirschman Index |

کتاب‌نامه

۱. افلاطونی، عباس، (۱۳۹۲)، «تجزیه و تحلیل آماری با eviews در تحقیقات حسابداری مالی، مدیریت مالی و علوم اقتصادی». چاپ اول. تهران: انتشارات ترمه.

۲. حساس یگانه، یحیی؛ حسنی القار، مسعود؛ مرفوع، محمد، (۱۳۹۴)، بیش اطمینانی مدیریت و حق الزحمه حسابرسی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۲ (۸۱): ۳۶۳ - ۳۸۴.
۳. دیانتی دیلمی، زهرا؛ بیاتی، مرتضی، (۱۳۹۴)، رابطه رقابت بازار محصول و حق الزحمه‌ی حسابرس مستقل، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۷ (۲۷): ۲۳ - ۳۸.
۴. سجادی، سیدحسین؛ رشیدی باغی، محسن؛ ابوبکری، عبدالرحمن؛ شیرعلیزاده، محسن، (۱۳۹۴)، رابطه بین حق الزحمه حسابرسی و پاداش هیئت مدیره، پژوهش تجربی حسابداری، ۵ (۱۷): ۳۹ - ۵۸.
۵. کردستانی، غلامرضا؛ عباسی، عبدالاحد، (۱۳۹۳)، بررسی تاثیر تمرکز مشتری بر عملکرد مالی شرکت، مدیریت دارایی و تامین مالی، ۲ (۶): ۸۱ - ۹۲.

6. Allen, R. D., D. R. Hermanson, T. M. Kozloski, & R. J. Ramsay. (2006). Auditor Risk Assessment: Insights from the Academic Literature. *Accounting Horizons*, 20(2): 157-177.

7. Anmol. B, Muhammad. J.A,& Doureige. J. (2015). Audit fees and capital structure decision, www.ssrn.com.

8. Bedard, J.C. & Johnstone, K.M. (2004). Earnings manipulation risk, corporate governance risk, and auditors' planning and pricing decisions. *The Accounting Review*, 79 (2): 277-304.

9. Bell, T., W. Landsman, & D. Shackelford. (2001) . Auditors' perceived business risk and audit fees: Analysis and evidence. *Journal of Accounting Research* 39 (1): 35-43.

10. Ben Ali, C. & Lesage, C. (2013). Audit pricing and nature of controlling shareholders: Evidence from France, *China Journal of Accounting Research*, 6 (1): 21-34.

11. Bentley, K. A., T. C. Omer, & N. Y. Sharp. (2013). Business strategy, financial reporting irregularities, and audit effort. *Contemporary Accounting Research*, 30 (2): 780-817.

12. Chen, Y., F. Gul, M. Veeraraghavan, & L. Zolotoy. (2015). Executive equity risk-taking incentives and audit pricing. *The Accounting Review*, 90(6): 2205-2234.

13. Coso. (2013). Internal Control – Integrated Framework: Executive summary. www.coso.org.

14. Donohoe, M. & Knechel, R. (2014). Does corporate tax aggressiveness influence audit pricing? *Contemporary Accounting Research*, 31 (1): 284-308.

15. Doogar, R., P. Sivadasan, & I. Solomon. (2015). Audit fee residuals: Costs or rents? *Review of Accounting Studies*, 20(4): 1247-1286.

16. 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): 133-151.
17. Hoag, M. L., & C. W. Hollingsworth. (2011). An intertemporal analysis of audit fees and section 404 material weaknesses. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30 (2): 173-200.
18. Huang, H., G. Lobo, C. Wang, & H. Xie. (2014). Customer concentration and corporate tax avoidance. Working Paper, Yeshiva University.
19. Irvine, P., S. Park, & C. Yildizhan. (201۶). Customer-base concentration, profitability and distress across the corporate life cycle. *The Accounting Review*, 91(3): 883-906.
20. Johnson, E., Kuhn, J.R., Apostolu, B. & Hassell, J.M. (2013). Auditor perceptions of client narcissism as a fraud attitude risk factor. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 32 (1): 203-219.
21. Krishnan, G. V. Lee, H. Patatoukas, P. N. Wang, A. U. (2016). Major Customer Dependency: Implications for Audit Pricing and Quality. www.ssrn.com.
22. Krishnan, G.V., Pevzner, M. & Sengupta, P. (2012). How do auditors view managers' voluntary disclosure strategy? The effect of earnings guidance on audit fees. *Journal of Accounting and Public Policy*, 31 (5): 492-515.
23. Nikkinen, J & Petri S. (2005). Risk in Audit Pricing: The Role of Firm-Specific Dimensions of Risk. *Advances in International Accounting*, Vol. ۱۸, pp. 141- 151.
24. Palmrose, Z. V. (1986). Audit fees and auditor size: Further evidence. *Journal of Accounting Research*, 24 (1): 97-110.
25. Patatoukas, P. N. (2012). Customer-base concentration: Implications for firm performance and Capital Markets. *The Accounting Review* ,87(2): 363-392.
26. Plakoyiannaki, E. (2005). How Do Organisational Members Perceive CRM? Evidence from a U.K. Service Firm. *Journal of Marketing Management*, 21(۳-۴), 363-392.
27. Simunic, D. (1980). The pricing of audit services: Theory and evidence. *Journal of Accounting Research*, 18 (1): 161-190.
28. Xingze, W. (2012). Corporate governance and audit fees: Evidence from companies listed on the Shanghai Stock Exchange. *China Journal of Accounting Research*, ۵ (۴): 321-342.