



تدوین مدل حق الزحمه حسابرسی در ایران: شواهد اولیه مبتنی بر روندهای ترکیبی روش ترکیبی

غزل السادات صدرائی^۱، فخرالدین محمدرضایی^{۲*}، رضا غلامی جمکرانی^۳، امید فرجی^۴

چکیده: اغلب پژوهش‌های کمی مرتبط با عوامل موثر بر تعیین حق الزحمه حسابرسی در کشور به نظر می‌رسد از مشکلات روش‌شناسی رنج می‌برند. بدین منظور پژوهش حاضر برای اولین بار از روش ترکیبی مبتنی بر روندهای ترکیبی برای بررسی این موضوع بهره برده است. با تحلیل محتوای پیشینه پژوهش، متغیرهایی موثر بر حق الزحمه حسابرسی شناسایی و براساس آن، مصاحبه نیمه ساختار یافته‌ای با ۱۵ نفر از شرکا، سرپرستان و مدیران فنی موسسات حسابرسی در سال ۱۳۹۸ اجرا گردید. عوامل موثر بر حق الزحمه از طریق کدگذاری و تحلیل مضمون مصاحبه‌ها شناسایی و براساس آن پرسشنامه‌ای طراحی و داده‌ها در نیمه دوم سال ۱۳۹۸ و نیمه اول سال ۱۳۹۹ گردآوری شدند. نتایج حاصل از تحلیل عاملی نشان داد که عوامل اثر گذار بر تعیین حق الزحمه حسابرسی در ایران را می‌توان در چهار طبقه کلی شامل عوامل مرتبط با صاحبکار، عوامل مرتبط با کار حسابرسی، عوامل مرتبط با حسابرس و سایر عوامل (ارتباطی و اقتصادی) دسته‌بندی کرد. به علاوه این پژوهش نشان داد که عوامل موثر بر تعیین حق الزحمه حسابرسی در ایران می‌تواند در مواردی، متفاوت از عوامل برجسته شده در متون بین‌المللی باشد (مانند، لابی، حق الزحمه حسابرسی سال قبل و میان دوره ای). به نظر می‌رسد این مطالعه توانسته باشد برخی از عوامل مهمی که در پژوهش‌های کیفی و کمی داخلی (مانند، وجود بند شرط در رابطه با وضعیت بیمه و مالیات) مغفول مانده بودند را برجسته کرد.

کلید واژه: مدل حق الزحمه ی حسابرسی، روش ترکیبی، عوامل مرتبط با صاحبکار، عوامل مرتبط با کار حسابرسی، عوامل مرتبط با حسابرس، عوامل ارتباطی

ghazalsadraei@alumni.ut.ac.ir

۱. دانشجوی دکتری گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران

f.mrezaei@khu.ac.ir

۲. استادیار گروه حسابداری، دانشکده علوم مالی، دانشگاه خوارزمی، تهران، ایران

fiaccqomiau@gmail.com

۳. استادیار گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران

omid_faraji@ut.ac.ir

۴. استادیار گروه حسابداری، پردیس فارابی، دانشگاه تهران، قم، ایران

۱- مقدمه

کیفیت گزارشگری مالی، کیفیت حسابداری و حق الزحمه مناسب حسابداری، موضوعات در هم تنیده‌ای هستند. گزارشگری مالی باکیفیت که برای تصمیمات اقتصادی درست استفاده-کنندگان ضروری است؛ درگرو حسابداری باکیفیت است (بالسام و همکاران^۱، ۲۰۰۳). ارائه خدمات حسابداری باکیفیت در گرو شایستگی و استقلال حسابرس است (دی آنجلو^۲، ۱۹۸۱). حسابرسان شایسته، حسابرسانی هستند که علاوه بر داشتن صلاحیت، تلاش کافی نیز به خرج می‌دهند (لانگلی و سوانسترم^۳، ۲۰۱۴). تلاش حسابداری کافی در گرو بودجه حسابداری مناسب و بودجه حسابداری هم در گرو دریافت حق الزحمه حسابداری مناسب است (فرنسیس^۴، ۲۰۰۴). بنابراین، بحث حاضر اهمیت حق الزحمه حسابداری در کیفیت حسابداری و نهایتاً، کیفیت گزارشگری مالی را نشان می‌دهد. نبود بودجه کافی منجر به عدم اجرای برخی از آزمون‌های حسابداری و نهایتاً کاهش کیفیت حسابداری می‌شود (هستن، ۱۹۹۹؛ بریستر و رایت^۵، ۲۰۰۱).

یکی از مشکلات و چالش‌های اصلی حرفه حسابداری در ایران، حق الزحمه حسابداری پایین و نحوه تعیین آن است (امانی و دوانی، ۱۳۸۹؛ محمدرضائی و همکاران، ۲۰۱۵). هم‌چنین، بزرگ‌اصل (۱۳۸۸) بیان می‌کند یکی از معضلات اساسی در موسسات حسابداری تعیین حق‌الزحمه پایین به دلیل رقابت بالا می‌باشد که این موضوع می‌تواند بر استخدام کارکنان مجرب و تلاش حسابداری و در نهایت کیفیت حسابداری اثرگذار باشد. در این راستا، هوانسیان فر (۱۳۸۹) بیان می‌کند که حسابرسان خصوصی با حق الزحمه حسابداری پایین از طریق تکنیک‌هایی مانند استفاده از خدمات حسابرسان کم‌تجربه، اختصاص زمان کم و بازنویسی بندهای سال‌های قبل گزارش حسابداری، کنار می‌آیند که ماحصل آن حسابداری بی‌کیفیت است. در چنین شرایطی، جامعه حسابداران رسمی ایران آیین نامه تعیین حداقل دستمزد خدمات پایه حسابداری را در دی ماه ۱۳۹۴ صادر و موسسات عضو را ملزم به رعایت آن کرد. در ادامه نیز با اضافه کردن چندین بند به آیین نامه مذکور (حق الزحمه حسابداری سال جاری نمی‌تواند کمتر از سال قبل باشد و حداقل دستمزد یک قرارداد حسابداری)، سعی شده است تا آیین نامه تعیین حق الزحمه حسابداری، اثربخشی لازم را داشته باشد.

نحوه تعیین و مدل حق الزحمه حسابداری، توسط سیمونیک (۱۹۸۰)^۶ مورد توجه قرار

گرفت. سیمونیک (۱۹۸۰) حق الزحمه حسابرسی را متشکل از هزینه‌های حسابرسی (بهای منابع بکار گرفته شده توسط حسابرس و هزینه‌های مورد انتظار ناشی از زیان های دعاوی حقوقی و قضائی علیه حسابرس) و سود می‌داند. در این راستا، فرا تحلیل انجام شده توسط هی و همکاران (۲۰۰۶) عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی را در دو گروه اصلی طبقه بندی کرده است: ۱) عوامل مربوط به عرضه‌کنندگان خدمات حسابرسی مانند تخصص حسابرس در صنعت و اندازه موسسه حسابرسی و ۲) عوامل مربوط به متقاضیان خدمات حسابرسی مانند اندازه و ریسک شرکت صاحبکار.

در ایران نیز مطابق پژوهش سیمونیک (۱۹۸۰) و جریان پژوهشی ایجاد شده مرتبط با حق الزحمه حسابرسی در سطح بین الملل، پژوهش‌های زیادی در ارتباط با نحوه تعیین حق الزحمه حسابرسی انجام شده است. این پژوهش‌ها را می‌توان در دو گروه پژوهش‌های کمی و کیفی قرار داد. به نظر می‌رسد اغلب پژوهش‌های کمی انجام شده در این حوزه (مانند، مرادی و محقق ۱۳۹۶؛ غلامی و همکاران، ۱۳۹۸) از مشکلات روش شناسی عدیده‌ای رنج می‌برند مانند سوگیری ناشی از متغیرهای محذوف همبسته، عدم توجه به ساختار بازار حسابرسی موسسات خصوصی (رقابت شدید) و سازمان حسابرسی (انحصارگونه)، عدم کنترل مشکل سوگیری ناشی از انتخاب در گزارش جداگانه حق الزحمه حسابرسی در یادداشت‌های توضیحی اشاره کرد (محمدرضائی و فرجی، ۱۳۹۸). هم چنین عدم توجه کافی به نحوه تعیین حق الزحمه در بازار حسابرسی ایران نیز مشهود است (موضوعاتی مانند تعیین حق الزحمه قبل از شروع کار حسابرسی). در این رابطه ایرله و همکاران (۲۰۲۱) نیز در یک مقاله مروری، ضرورت پرداختن به نقش عوامل محیط خارجی (به جز عواملی که هی و همکاران ۲۰۰۶ و هی ۲۰۱۳ هایلایت کرده اند) بر قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی را برجسته کرده اند. بنابراین، عدم توجه مناسب به ویژگی‌های خاص بازار حسابرسی ایران توسط پژوهش‌های داخلی نشان‌دهنده آن است که اغلب این پژوهش‌های کمی، احتمالاً تقلیدی از پژوهش‌های خارجی است. در زمره پژوهش‌های کیفی هم شواهد بسیار کمی وجود دارد و کار دسترس نوشادی و همکاران (۱۳۹۷) براساس نظریه داده‌بنیان می‌باشد، که این پژوهش نیز در حد یک کار کیفی باقی مانده است. بنابراین، جای خالی یک پژوهشی که مدل جامع تعیین حق الزحمه حسابرسی در ایران را با ترکیب رویکردهای کیفی و کمی ارائه نماید، نمایان است که پژوهش حاضر به این

شکاف دانشی می‌پردازد. از این رو می‌توان گفت که سوال پژوهش ما این است که چه عواملی بر روی حق الزحمه حسابرسی با توجه به شرایط ایران اثرگذار است.

پژوهش حاضر از طرق مختلف دانش‌افزایی برای متون پژوهشی به همراه دارد. این پژوهش با استفاده از رویکردهای کیفی و کمی مدل جامع و قابل اتکایی در ارتباط با عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی در فضای پژوهشی کشور ارائه داده است. این مدل نشان می‌دهد که در تعیین حق الزحمه حسابرسی در ایران، ۴۴ متغیر اثرگذار است؛ این در حالی است که پژوهش‌های تجربی انجام شده در داخل کشور در شناسایی و کنترل اغلب این متغیرهای موثر در تعیین حق الزحمه حسابرسی، ناکام مانده‌اند. هم چنین یافته‌های ما نشان می‌دهد که تدوین مدل جامع حق الزحمه حسابرسی در ایران به دلیل خاص بودن بازار حسابرسی محیط پژوهشی ضروری بوده است؛ چرا که برخی از متغیرهای موثر بر تعیین حق الزحمه حسابرسی شناسایی شده‌اند که در متون بین‌المللی مورد نداشته‌اند مانند تعداد اسناد حسابداری، حق الزحمه سال قبل، حق الزحمه میان دوره‌ای و لابی‌گری با صاحبکار. هم چنین، در ارتباط با نتایج پژوهش داده‌بنیاد نوشادی و همکاران (۱۳۹۷) لازم بذکر است که این پژوهش با رویکرد کیفی و کمی به طور همزمان، نه تنها شواهد قابل اتکاتری ارائه داده، بلکه مدل ارائه شده در این پژوهش متغیرهایی را همانند آنچه که در جملات بالایی ذکر کرد، در پژوهش کیفی مذکور، شناسایی و گزارش نشده بودند. نهایتاً، این پژوهش نه تنها می‌تواند به جامعه حسابداران رسمی در تعیین الگوی مناسب قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی برای فایق آمدن بر حق الزحمه نازل در حسابرسی ایران کم کند، بلکه به پژوهش‌های تجربی آتی در ارتباط با حق الزحمه حسابرسی کمک خواهد کرد که مدل بومی‌سازی شده‌ای بکار ببرند که از مشکل متغیرهای محذوف همبسته، کم‌ترین رنج را می‌برد.

در ادامه بخش مبانی نظری و پیشینه پژوهش ارائه شده است. در بخش بعدی روش پژوهش و یافته‌ها در بخش کمی و کیفی آمده است و در بخش پایانی بحث و نتیجه‌گیری بیان شده است.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

۲-۱. مبانی نظری

ادبیات آرشویی در مورد حق‌الزحمه و ایجاد آن را می‌توان به اواخر دهه ۱۹۷۰ و پایان

نامه دانشکده شیکاگو که توسط سیمونیک منتشر شد نسبت داد. سیمونیک (۱۹۸۰) حق- الزحمه حسابرسی را تابعی از هزینه‌های حسابرسی و سود می‌داند. او هزینه‌های حسابرسی را به دو قسمت تقسیم می‌کند: بهای منابع به کار گرفته شده توسط حسابرس (مخارج تولید) و هزینه‌های مورد انتظار ناشی از دعاوی حقوقی و قضایی علیه حسابرس (ریسک دادخواهی). ریسک دادخواهی علیه حسابرس با افزایش قدرت ساختار قانونی (ضمانت اجرایی قوانین) یک کشور افزایش و با افزایش تلاش حسابرس کاهش می‌یابد (کیم و همکاران، ۲۰۱۲). منن و ویلیامز^۸ (۲۰۰۱) بیان می‌کنند که مخارج تولید حسابرسی، متاثر از اندازه صاحبکار، پیچیدگی و ریسک حسابرسی اثر است. به عبارت دیگر با افزایش اندازه صاحبکار و پیچیدگی آن (مانند انجام عملیات و معاملات متنوع در سطح بین الملل)، حسابرسان مجبور به صرف ساعات کار حسابرسی بیشتر و نهایتاً شارژ حق الزحمه حسابرسی بیشتر، می‌شوند. ریسک حسابرسی تابعی از ریسک تحریف با اهمیت توسط صاحبکار و ریسک عدم کشف حسابرس می‌باشد. ریسک تحریف با اهمیت متشکل از ریسک ذاتی و ریسک کنترل است. ریسک ذاتی و ریسک کنترل، ریسک‌های شرکت هستند که بطور مستقل از کار حسابرسی وجود دارند. ریسک عدم کشف حسابرسی با افزایش پیچیدگی حسابرسی افزایش و با افزایش تلاش حسابرسی کاهش می‌یابد (کیم و همکاران، ۲۰۱۱).

در حال حاضر دو شاخه از جریان پژوهشی حق الزحمه بر تحقیقات آرشویی تولید حسابرسی تمرکز دارد. شاخه قدیمی و وسیع‌تر ادامه مدل‌های قبلی است اما با هدف شناسایی سریع عوامل جدید که حق الزحمه حسابرسی و احتمالاً مخارج حسابرسی را تحت تاثیر قرار می‌دهد. شاخه کوچک‌تر و دوم، از اطلاعات مربوط به ساعات کار حسابرسی برای برآوردی از عملکرد تولید یا مقایسه کارایی حسابرسی استفاده می‌کنند. شاخه اول با پژوهش‌هایی مشخص می‌شود که به ندرت تئوری اقتصادی اثبات شده را آزمون می‌نمایند بلکه به دنبال شناسایی متغیرهای اضافی مرتبط با حق الزحمه هستند. بسیاری از این پژوهش‌ها با تلاش برای بکارگیری معیارهای اثربخش‌تری از ریسک یا پیچیدگی پیش روی حسابرس، برانگیخته می‌شوند. دیگر پژوهش‌ها در این زمینه بر عوامل محیطی موثر بر تولید حسابرسی متمرکز هستند، مثلاً حضور هیئت مدیره‌های بیرونی یا تغییر در استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی. اما بندرت استدلال شده است که عوامل جدید، نوسان مقطعی در سودآوری حسابرسی ایجاد

می‌نمایند. دومین و جدیدترین شاخه ادبیات پژوهشی تولید حسابرسی بر کمبود داده‌های در دسترس مرتبط با ساعات کار حسابرسی جهت اندازه‌گیری مستقیم تولید یا ویژگی‌های تولید، تاکید می‌کنند (آکنو و ستین^۹، ۲۰۱۴).

بسیاری از محققان (به مراتب بیش از موارد ذکر شده در زیر) به توسعه مدل حق الزحمه حسابرسی کمک کرده‌اند. این مدل همان طور که ذکر شد، در ابتدا توسط سیمونیک (۱۹۸۰)، فرموله شده است. مسائل مربوط به رقابت و تمایز محصول اوایل توسط سیمونیک و استین^{۱۰} (۱۹۸۷)، کارسلو و همکاران^{۱۱} (۱۹۹۲) و پیرسون و ترومپتر^{۱۲} (۱۹۹۴) مورد بررسی قرار گرفت. در سال‌های اخیر پژوهشگران زیادی در ادامه شاخه قدیمی و وسیع‌تر مدل‌های قبلی، اقدام به ارائه شواهدی در ارتباط با نقش متغیرهایی هم چون تغییر ساختار بازار حسابرسی به دلیل ادغام موسسات حسابرسی بزرگ (دینگ و جیا^{۱۷}، ۲۰۱۲؛ گون و همکاران^{۱۸}، ۲۰۱۹)، کاهش قدرت چانه زنی حسابرسان به دلیل اجبار افشای عمومی حق الزحمه حسابرسی (وو و سو^{۱۹}، ۲۰۱۷؛ آورهایز و همکاران^{۲۰}، ۲۰۲۰)، افزایش ریسک حسابرسان به دلیل پذیرش استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی (کیم و همکاران^{۲۱}، ۲۰۱۲) و خصوصیات شرکای موسسات حسابرسی (کاهان و سان^{۲۲}، ۲۰۱۵) و تغییر اجباری حسابرسان (دان و همکاران، ۲۰۲۱) بر حق الزحمه حسابرسی فراهم کردند. به طور مثال، نتایج پژوهش آورهایز و همکاران (۲۰۲۰) نشان می‌دهد که پس از اجباری شدن افشای عمومی حق الزحمه‌های حسابرسی، صاحبکاران با حق الزحمه غیرمعمول مثبت (منفی)، تعدیل رو به پایین (رو به بالای) حق الزحمه حسابرسی را تجربه کرده‌اند. مطابق با پیش بینی افزایش رقابت بر سر حق الزحمه پس از افشای اجباری حق الزحمه حسابرسی، صاحبکاران با حق الزحمه‌های غیرمعمول منفی (حق الزحمه‌های پایین) بهتر توانسته‌اند تعدیلات رو به بالای حق الزحمه را کنترل کنند، اگر قدرت چانه‌زنی بالایی داشته باشند یا حسابرسان با فشار رقابتی بالایی روبرو باشد.

تعداد محدودی پژوهش روی ساعات کار حسابرسی عبارتند از: پالمروس^{۱۳} (۱۹۸۹)، دیویس و همکاران^{۱۴} (۲۰۰۸). ایرلند و لنوکس^{۱۵} (۲۰۰۲) مسائل مربوط به تورش انتخاب را مد نظر قرار دادند. هی و همکاران (۲۰۰۶) و هی (۲۰۱۳) فراتحلیل ادبیات پژوهشی مرتبط با حق الزحمه حسابرسی را ارائه دادند و پژوهش آن‌ها منبع مفیدی از متغیرهای موثر در تعیین حق الزحمه حسابرسی است. ایرله و همکاران^{۱۶} (۲۰۲۱) به بررسی محیط خارجی و قیمت گذاری

خدمات حسابرسی پرداختند. این پژوهش عوامل اقتصادی، سیاسی، روانشناسی، جامعه شناسی و فن آوری اطلاعات را در تعیین حق الزحمه ی حسابرسی دخیل دانسته اند و اذعان داشتند که در نظر گرفتن این عوامل در شکل دادن تصویری کامل از چارچوب قیمت گذاری خدمات حسابرسی اهمیت ویژه ای دارد.

در ایران پژوهش‌های آرشویی زیادی به موضوع حق الزحمه حسابرسی پرداخته‌اند. از جمله می‌توان به پژوهش نیکبخت و تنانی (۱۳۸۹)، مرادی و محقق (۱۳۹۶)، منصوری و همکاران (۱۳۹۶)، صهبای قرقی و همکاران (۱۳۹۸)، غلامی و همکاران (۱۳۹۸)، محمدرضائی و همکاران (۲۰۱۸)، زلقی و همکاران (۱۳۹۹)، ایمنی و دریایی (۱۳۹۹) و خدا کرمی و همکاران (۲۰۲۱) اشاره کرد. به عنوان نمونه، یافته‌های محمدرضائی و همکاران (۲۰۱۸) نشان می‌دهد که حسابرسان معتمد بورس طبقه اول در مقایسه با حسابرسان معتمد سایر طبقات، حق الزحمه حسابرسی بالاتری دریافت می‌کنند، در حالی این موسسات از ارائه خدمات حسابرسی باکیفیت تر ناکام مانده‌اند. نویسندگان مذکور، چنین یافته‌هایی را براساس دیدگاه تمایز قیمت براساس شهرت (لیبل)^{۲۳} تفسیر کرده اند.

مقایسه پژوهش‌های آرشویی داخلی در مورد حق الزحمه حسابرسی با مقاله فراتحلیل هی و همکاران (۲۰۰۶)، سه مشکل عمده مدل‌های حق الزحمه حسابرسی آزمون شده توسط پژوهش‌های آرشویی داخلی را شامل متغیرهای محذوف همبسته، سوگیرهای ناشی از انتخاب (درون زایی) و عدم توجه به ساختار متفاوت بازار حسابرسان خصوصی و دولتی را نشان می‌دهد. سوگیری ناشی از متغیرهای محذوف همبسته از معضلات آزاردهنده و رایج در مدل‌های تجربی می‌باشد. مشکل متغیرهای محذوف همبسته زمانی پیش می‌آید که محقق برخی متغیرها را در مدل کنترل نمی‌کند (یا قادر به اندازه‌گیری آن‌ها نیست و یا همتی برای تصریح صحیح و کامل مدل براساس ادبیات پژوهشی ندارد) و این متغیرها با متغیر مستقل و وابسته همبستگی دارند. مشکل متغیرهای محذوف همبسته، جدی است زیرا به تخمین‌های سویه‌دار منجر شده، به دنبال آن نتایج ناسازگار و غیرقابل اعتماد حاصل شده و در نهایت مدل تحقیق معتبر نخواهد بود (ایونز و همکاران^{۲۴}، ۲۰۱۵). مرور مدل‌های بکار رفته در پژوهش‌های داخلی نشان می‌دهد که اغلب این پژوهش‌ها، بشدت از متغیرهای محذوف همبسته رنج می‌برند. به عبارت دیگر، اغلب پژوهش‌های داخلی حداکثر با ۱۰ متغیر تخمین زده شده‌اند، در حالی که

در مدل‌های حق‌الزحمه حسابرسی در سطح بین‌الملل، توضیح‌گرهای بسیار بیشتری در مدل‌های رگرسیونی گنجانده شده‌اند.

مشکل دیگر اغلب پژوهش‌های داخلی، عدم توجه به درون‌زایی و سوگیری ناشی از انتخاب است. اغلب پژوهش‌هایی که به طور نمونه نقش نوع حسابرس، نوع گزارش حسابرسی، تغییر حسابرس، ساز و کارهای حاکمیت شرکتی و ... را بر حق‌الزحمه حسابرسی در داخل مطالعه کرده‌اند، به مشکل سوگیری ناشی از انتخاب که می‌تواند منجر به ایجاد مشکل درون‌زایی متغیر مستقل شود، توجه نکرده‌اند. با وجود مشکل درون‌زایی، ممکن است تخمین زن حداقل مربعات معمولی نتایج تورش داری را ارائه نماید. درون‌زایی ناشی از سوگیری انتخاب حسابرس، در بازار حسابرسی ایران هم از بعد نظری قابل توجه است که این امر به شدت توجه به مشکل در پژوهش‌های حق‌الزحمه حسابرسی در ایران را توصیه می‌کند. اما یک سوگیری دیگری (سوگیری ناشی از انتخاب نمونه) که به نظر می‌رسد خاص فضای پژوهش کشور باشد و اغلب پژوهش‌های داخلی به آن نپرداخته‌اند، بحث افشای حق‌الزحمه حسابرسی به طور جداگانه توسط برخی از شرکت‌های بورسی است. این پدیده نیز بحث سوگیری ناشی از انتخاب در افشای جداگانه یا غیرجداگانه حق‌الزحمه حسابرسی توسط صاحبکاران را نشان می‌دهد که باید از طروق مختلف این موضوع بحث و نهایتاً طرح‌های پژوهشی مناسبی برای کاهش مشکل این سوگیری اعمال شود.

مشکل دیگری که در رابطه با مطالعات صورت گرفته در زمینه حق‌الزحمه حسابرسی در اغلب پژوهش‌های داخلی رخ داده است، عدم تفکیک مشاهدات حسابرسی شده توسط بخش دولتی و خصوصی است. محمدرضائی و فرجی (۱۳۹۸) بیان می‌کنند ساختار بازار حسابرسی برای موسسات حسابرسی خصوصی رقابتی است و بازار حسابرسی سازمان حسابرسی انحصارگونه است. بنابراین، مدل‌های قیمت‌گذاری در چنین بازارهایی با ساختار متفاوت، به شدت می‌تواند متفاوت باشد. بنابراین محمدرضائی و فرجی (۱۳۹۸) پیشنهاد داده‌اند که در مطالعات حق‌الزحمه حسابرسی در داخل کشور، مدل حق‌الزحمه حسابرسی برای مشاهدات مرتبط با سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی خصوصی، در دو زیرنمونه جداگانه تخمین زده شود. در غیر این صورت، تفسیر بدست آمده از نتایج، می‌تواند گمراه‌کننده باشد.

در تنهاترین کار کیفی قابل استناد در این حوزه، نوشادی و همکاران (۱۳۹۷) مدل عوامل

موثر بر حق الزحمه حسابرسی را براساس رویکرد مبتنی بر نظریه پردازی زمینه ای، ارائه نموده- اند. این نویسندگان، یک پژوهش کیفی صرف را انجام داده‌اند و عوامل شناسایی شده، از طریق رویکرد کمی پشتیبانی نشده است. بنابراین پژوهش حاضر با استفاده از یک رویکرد ترکیبی، عوامل شناسایی شده از طریق مصاحبه‌های عمیق با شرکای موسسات حسابرسی (نتایج رویکرد کیفی) را با داده‌های کمی بدست آمده از طریق پرسشنامه تایید و تکمیل می‌کند.

۳- روش پژوهش و یافته‌ها

در این قسمت با توجه به این که ما از روندهای تریبی رویکرد ترکیبی بهره برده ایم، ابتدا روش پژوهش و یافته‌های رویکرد کیفی (شناسایی عوامل براساس تحلیل مصاحبه‌های عمیق با شرکای موسسات حسابرسی) ارائه می‌شود. در ادامه، روش پژوهش، آماره توصیفی و تحلیلی رویکرد کمی (تجزیه و تحلیل داده‌های بدست آمده براساس پرسشنامه طراحی شده) که تکمیل کننده و تأیید کننده نتایج بدست آمده براساس رویکرد کیفی، ارائه شده است.

۳-۱. رویکرد کیفی، طرح پژوهش

با توجه به اینکه هدف ما ارائه مدل حق الزحمه حسابرسی در فضای پژوهشی خاص ایران (جائی که موسسات بزرگ بین‌المللی فعالیت ندارند، به طور همزمان حسابرسان دولتی و خصوصی در بازار فعالیت دارند، ریسک دادخواهی و تقاضا برای حسابرسی باکیفیت پایین و رقابت بین موسسات حسابرسی بالاست) است، شروع پژوهش براساس روندهای تریبی پژوهش‌های ترکیبی با روش مطالعه کیفی است. یکی از مهم‌ترین دلایل انتخاب روش کیفی آن است که به دلیل خاص بودن بازار حسابرسی ایران، مدل بسط‌یافته در سطح بین‌الملل به راحتی قابلیت کاربرد در فضای پژوهشی کشور ندارد. هم چنین، مرور پیشینه پژوهش‌های آرشویی در ارتباط با حق الزحمه حسابرسی در ایران، نه تنها نشان می‌دهد که در مقایسه با مدل‌های رایج در سطح بین‌الملل مانند هی و همکاران (۲۰۰۶) و هی (۲۰۱۳)، پژوهش‌های داخلی به شدت از متغیرهای محذوف همبسته رنج می‌برند، بلکه از کنترل و احصاء اغلب عوامل مرتبط و موثر در تعیین حق الزحمه حسابرسی در بازار حسابرسی ایران، ناکام مانده‌اند. بنابراین در چنین وضعیتی، از رهنمود مصاحبه نیمه ساختار یافته استاندارد، برای پاسخگویی

به سؤال تحقیق خود، مطابق با رویکرد به کار رفته در سایر مطالعات کیفی در ادبیات حسابداری استفاده شده است. (مانند، وسترمن، بدارد، و ارلی ۲۰۱۵؛ بیلز، هاین و استین^{۲۵} ۲۰۱۸؛ وستیرمن، کوهن و ترومپاتر^{۲۶} ۲۰۱۸). ست.

چارچوب کلی برای طراحی سوالات مصاحبه، عوامل مطالعه شده در فراتحلیل‌های هی و همکاران (۲۰۰۶) و هی (۲۰۱۳) است. براساس این دو مطالعه فراتحلیلی عوامل تعیین کننده مدل حق‌الزحمه حسابرسی را می‌توان در سه دسته کلی عوامل مرتبط با، (۱) صاحبکار، (۲) حسابرس و (۳) کار (قرارداد) حسابرسی، قرار داد. در رابطه با طراحی سوالات مصاحبه ذکر یک نکته حایز اهمیت است که در پژوهش‌های داخلی به دلیل شرایط خاص و ویژه‌ی حسابرسی و گزارشگری مالی در ایران برخی متغیرهایی که در مقاله‌ی فراتحلیل هی و همکاران (۲۰۰۶) و هی (۲۰۱۳) ذکر شده اند، موضوعیت ندارند. برخی از متغیرها همانند سرمایه‌گذاری خارجی، حق‌الزحمه‌ی غیر حسابرسی و کمیته حسابرسی در سوالات مصاحبه لحاظ نشده‌اند. از زمان انقلاب اسلامی ایران میزان سرمایه‌گذاری خارجی ناچیز بوده و حق‌الزحمه‌ی غیر حسابرسی در ایران رایج نبوده است، به علاوه تشکیل کمیته حسابرسی برای شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار به تازگی اجرا شده است (محمدرضایی و همکاران، ۲۰۱۸). برخی از متغیرهایی را که در پژوهش‌های خارجی به کار رفته ولی در ایران موضوعیت ندارد می‌توان جایگزین‌هایی برای آن‌ها تعریف کرد، مثلاً در نبود فعالیت چهارموسسه‌ی حسابرسی بین المللی بزرگ در ایران به عنوان نمادی از حسابرسان باکیفیت، می‌توان موسسات حسابرسی مورد اعتماد سازمان بورس و اوراق بهادار "طبقه اول" را به کار برد (محمدرضایی، ۱۳۹۶). در نهایت، به منظور بررسی روایی سوالات مصاحبه، پرسش‌ها به پنج نفر از خبرگان شامل افراد حرفه‌ای در زمینه حسابرسی و اعضای هیئت علمی دانشگاه‌ها نشان داده شد. این افراد سوالات را از این سه بعد ارزیابی کردند که آیا ضروری هستند، مفید بوده اما ضروری نیستند و نهایتاً غیرضروری هستند (برای تشخیص سوالاتی که می‌بایست حذف می‌شدند). این کار به منظور محاسبه اعتبار محتوایی سوالات انجام گرفت و نسبت تایید محتوا هر یک از سوالات مصاحبه تعیین گردید. نهایتاً با توجه به امتیاز هر سوال و هم چنین سوالاتی پیشنهادی که باید مطابق فضای پژوهشی کشور اضافه می‌شدند؛ سوالات نهایی آماده گردید.

برای تجزیه و تحلیل داده‌ها، از آنالیز محتوا، به دنبال مراحل توصیه شده توسط کارسول

(۲۰۰۳، ۲۰۰۵) برای کدگذاری داده‌ها استفاده شده است. به عبارت دیگر، ما براساس مضامین مشترکی که طی مصاحبه‌ها به دست آوردیم، برای هر سؤال کدی ایجاد کردیم. در طول دوره تجزیه و تحلیل، ما متن‌ها را بررسی و بازخوانی کردیم تا ببینیم آیا بینش‌های جدیدی پدید آمده است (کنو و همکاران^{۲۷} ۲۰۱۷) و به ترتیب طرح کدنویسی را به ترتیب تصحیح کردیم (مایلز و همکاران^{۲۸} ۲۰۱۴). در نهایت سه پژوهشگر در مورد کدگذاری نهایی توافق کردند. سرانجام، همان‌طور که در راهنماهای انجام تحقیقات کیفی پیشنهاد شده است، ما یک نسخه از متن خود را در اختیار برخی مصاحبه شونده‌گان قرار دادیم، بنابراین به مصاحبه شونده‌گان اجازه دادیم که اظهارات خود را بیان کنند یا اصلاحات یا توضیحاتی را در این زمینه انجام دهند (کنو، مک کراکن و سالتریو^{۲۹} ۲۰۱۷). چهار نفر از شرکای حسابرسی پاسخ دادند و همه از حمایت‌های جدی برای نتایج گزارش خبر دادند. یکی از مخاطبان اظهار داشت که این گزارشات "فوق العاده صادقانه و دقیق" بودند.

۱-۳. گردآوری داده‌ها

جامعه آماری پژوهش را حسابداران رسمی شریک مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران (از مؤسسات کوچک و بزرگ)، مدیران فنی و سرپرستان ارشد موسسات مذکور تشکیل می‌دهند. در این مطالعه از روش نمونه‌گیری گلوله برفی یا زنجیره‌ای برای مصاحبه استفاده شده است. در این روش چند نفر به انتخاب پژوهشگر با در نظر گرفتن خصوصیات مورد نظر (شرکا یا مدیران فنی یا سرپرستان ارشدی که در مؤسسات حسابرسی درگیر فرآیند تعیین حق الزحمه یا مذاکره با صاحبکار برای تعیین حق الزحمه باشند یا تجربه این کار داشته باشند) انتخاب شده و از همین افراد تقاضا می‌شود تا افرادی را که دارای ویژگی‌های مشابه با آنان باشند، به محقق معرفی نمایند؛ نمونه‌گیری تا وقتی که نمونه‌ها به حد مورد نظر برسد ادامه دارد. مصاحبه‌ها کلاً در سال ۱۳۹۸ انجام شد. مصاحبه با ۱۵ نفر از کارکنان مؤسسات حسابرسی الف و ب که ۱۱ نفر از آن‌ها شریک، چهار مدیر فنی و دو سرپرست ارشد بودند انجام گرفت. با توجه به این که با این تعداد به اشباع نظری رسیدیم و در مصاحبه‌های آخر داده‌ها مشابه و تکراری بودند، به این تعداد مصاحبه شونده در پژوهش خود اکتفا کردیم. اشباع نظری نقطه‌ای در تحقیقات کیفی است که نشان‌دهنده‌ی کیفیت داده‌های گردآوری

شده جهت تحلیل و ارائه گزارش نهایی است. به غیر از یک مصاحبه که تلفنی انجام شد سایر مصاحبه به صورت حضوری صورت گرفت و مستند سازی مصاحبه از طریق ضبط صدا شکل گرفت.

نگاره ۱: اطلاعات تفصیلی مصاحبه

ردیف	طبقه موسسه در لیست موسسات معتمد	کد اختصاص یافته به هر مصاحبه شونده	تاریخ انجام مصاحبه	شکل مصاحبه	نحوه مستند کردن
۱	۱	P۱	۹۸/۵/۵	حضوری	ضبط صدا
۲	۱	P۲	۹۸/۵/۱۴	حضوری	ضبط صدا
۳	۱	P۳	۹۸/۵/۱۶	حضوری	ضبط صدا
۴	۱	P۴	۹۸/۵/۲۳	حضوری	ضبط صدا
۵	۱	P۵	۹۸/۵/۲۹	حضوری	ضبط صدا
۶	۱	P۶	۹۸/۵/۳۱	حضوری	ضبط صدا
۷	۱	P۷	۹۸/۶/۲	حضوری	ضبط صدا
۸	۲	P۸	۹۸/۶/۶	حضوری	ضبط صدا
۹	۱	P۹	۹۸/۶/۱۲	حضوری	ضبط صدا
۱۰	۱	P۱۰	۹۸/۶/۲۰	حضوری	ضبط صدا
۱۱	۲	P۱۱	۹۸/۶/۲۳	حضوری	ضبط صدا
۱۲	۱	P۱۲	۹۸/۶/۲۵	حضوری	ضبط صدا
۱۳	۱	P۱۳	۹۸/۷/۱	حضوری	ضبط صدا
۱۴	۱	P۱۴	۹۸/۷/۱۰	حضوری	ضبط صدا
۱۵	۱	P۱۵	۹۸/۷/۱۶	تلفنی	یادداشت برداری

۲-۱-۳. یافته‌های حاصل از بخش کیفی پژوهش

سوالات مصاحبه به صورت کلی موارد زیر را بررسی می‌کرد: ۱- فرایند مذاکره در زمینه حق الزحمه ۲- عوامل اثر گذار بر حق الزحمه بر اساس مقاله هی و همکاران (۲۰۰۶) و هی (۲۰۱۳) و اضافه نمودن عوامل دیگر با توجه به شرایط ایران همچون الف) عوامل ارتباطی ب) عوامل مرتبط با شرایط اقتصادی و تورم ج) عوامل بازاری د) عوامل مرتبط با نهادهای ناظر بر حرفه حسابرسی ۳- قدرت چانه زنی حسابرس ۴- قدرت چانه زنی صاحبکار ۵- ارتباط بین حق الزحمه

میان دوره و پایان دوره ۶- ارتباط بین عناصر صورت‌های مالی و حق الزحمه ۷- ارتباط بین حق- الزحمه سال قبل و سال جاری ۸- چالش‌های تعیین حق الزحمه ۹- تخفیف در فصل غیر شلوغ ۱۰- رواج نرخ‌شکنی در حرفه

تمامی مصاحبه‌ها به صورت حضوری انجام گرفت. به استثنا یک مصاحبه که یادداشت برداری شد سایر نقل قول‌ها با گرفتن رضایت فرد مصاحبه شونده ضبط گردید، هر مصاحبه به صورت میانگین بین ۵۰ الی ۱۰۰ دقیقه به طول انجامید. پس از هر مصاحبه داده‌ها از طریق ضبط صدای مصاحبه شونده‌گان جمع آوری و بعد از هر مصاحبه، متون مربوط به آن مستند و کدگذاری شد. در این روش جمع آوری و تجزیه و تحلیل داده‌ها به صورت همزمان صورت گرفته است بدین شکل که پس از هر مصاحبه تحلیل مضمون مصاحبه انجام و الگویی بین داده‌ها یافت شد و سپس مصاحبه بعدی شکل گرفت. به طور کلی مصاحبه کیفی به دلیل جنبه تعاملی، محقق را قادر می‌سازد تا به ادراک معنایی که افراد در دیدگاه خود دارند دست یابد و بر اساس آن چه شرکت‌کننده در جریان مصاحبه مطرح می‌کند سوالات بعدی خود را برای درک هر چه بیشتر دیدگاه شرکت‌کننده شکل دهد (حریری، ۱۳۸۵). لازم به ذکر است که کدگذاری از طریق نرم‌افزار به روز شده مکس کیو دی ای^{۲۰} انجام شد. ضمناً مصاحبه شونده‌گان از p15 تا p1 نامگذاری شدند.

کد: عوامل مرتبط با صاحبکار

مضمون: حجم فعالیت

"اصولاً همه موسسات چک لیستی برای تعیین حق الزحمه دارند مثل اینکه حجم فعالیت شرکت و ریسک شرکت چه قدر است ... " p۲

مضمون: قدرت چانه زنی صاحبکار

"وضعیت مالی صاحبکار و میزان مشکلات صاحبکار در قدرت چانه زنی صاحبکار اثر گذار است ... " p۳

مضمون: آشنایی مالکان شرکت با صنعت مورد فعالیت

"... اینکه مالکان شرکت با صنعتی که در حال فعالیت هستند آشنایی دارند یا خیر، اگر آشنایی آن‌ها پایین باشد حق الزحمه افزایش خواهد یافت .. " p۱

کد: عوامل مرتبط با حسابرس

مضمون: سابقه کار موسسات حسابرسی

"مشتریان به سابقه موسسات اهمیت زیادی قایل هستند. آن‌ها بیشتر شاید به سابقه موسسات توجه می‌کنند تا رتبه موسسه. بنابراین تقاضای کار برای این نوع موسسه‌ها بیشتر هست. به همین دلیل هم این موسسه‌ها گاهی حق الزحمه را بالاتر می‌برند به هر حال تجربه‌ی کاری در هر حرفه ای حرف اول رو می‌زنه" p۵

کد: عوامل مرتبط با کار حسابرسی

مضمون: فصل شلوغ

"در فصل غیرشلوغ حسابرسی، موسسات تخفیف می‌دهند. حسابرسان در این دوران خواهان این هستند که هزینه‌های خود را (علی‌الخصوص هزینه‌های پرسنلی) پوشش دهند و همین که به نقطه سر به سر برسند برای آن‌ها کافی است" p۶

مضمون: حق الزحمه سال قبل

"حق الزحمه سال قبل بر حق الزحمه سال جاری اثر گذار است، اگر کمتر باشد باید حتما توجیهی برای آن وجود داشته باشد. شاید مهمتر از حجم فعالیت حق الزحمه سال گذشته برای تعیین حق الزحمه سال جاری باشد" p۱۵

مضمون: رعایت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری

"بانک‌ها حتما در حسابرسی از موسسات بزرگ استفاده می‌کنند. شرکت‌ها و سازمان‌هایی که ملزم به رعایت آی اف آر اس هستند بایستی بابت حسابرسی حق الزحمه بالاتری پرداخت کنند" p۱۰

کد: سایر عوامل (ارتباطی و اقتصادی)

مضمون: بندفروشی

"بند فروشی در قالب "تعامل با مشتری" شکل می‌گیرد. حتی دلالی در حسابرسی وجود دارد به این شکل که کار را تقسیم می‌کنند و یک فرد به نام شریک آن را امضا می‌کند" p۱۳

مضمون: ارتباطات قبلی صاحبکار با حسابرس

"عوامل ارتباطی بسیار تعیین‌کننده است، عوامل ارتباطی صرفا به جنبه‌ی منفی آن بر نمی‌گردد بلکه به نوع برخورد با صاحبکار، نوع برخورد حسابرسان با مشکلات شرکت و ... بیشتر

بر می‌گردد. موسساتی عوامل ارتباطی قوی تری دارند که اعتماد مشتری را جلب کنند، مشتریان به موسسات توجه نمی‌کنند به افراد (شریک، مدیر) توجه می‌کنند" p۱۲

مضمون: تورم

"حرفه‌ی حسابرسی در تعیین حق الزحمه در شرایط تورمی ضرر زیادی می‌کند زیرا نمی‌توان برای شرایط تورمی قیمت کار را افزایش داد، نه صاحبکار زیر بار این افزایش می‌رود، نه خود رقبا اجازه‌ی چنین کاری را نمی‌دهند. این ضرر یکبار در سال ۹۱ و بار دیگر در سال ۹۷ اتفاق افتاد ولی افزایش قیمت‌ها روی حق الزحمه صد درصد اثرگذار است" p۱۴

با جمع بندی مصاحبه، تحلیل مضمون و استخراج کدها، در نهایت کدهای نهایی در نگاره (۲) خلاصه شده است.

نگاره ۲: کدها و مضامین استخراج شده

مضمون	کد
۱-حجم فعالیت ۲-اندازه شرکت ۳-سیستم کنترل داخلی ۴-شناخت قبلی صاحبکار ۵-پیچیدگی شرکت صاحبکار ۶-سودآوری صاحبکار ۷-صلاحیت حسابرسی داخلی ۸-آشنایی مالکان شرکت با صنعت مورد فعالیت ۹-ریسک ذاتی ۱۰-پراکندگی جغرافیایی عملیات ۱۱-قدرت چانه زنی صاحبکار ۱۲-نوع صنعت صاحبکار	عوامل مرتبط با صاحبکار
۱-نوع تخصص حسابرسی ۲-قدرت چانه‌زنی حسابرسی ۳-رتبه حسابرسی ۴-سابقه کار موسسات حسابرسی	عوامل مرتبط با حسابرسی

مضمون	کد
۱- فصل شلوغ ۲- زمان محدود و تحمیلی از طرف صاحبکار ۳- حسابرسی نخستین ۴- نوع اظهار نظرهای سنوات قبل ۵- خطر حسابرسی ۶- رعایت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری ۷- حق الزحمه سال قبل ۸- حق الزحمه میان دوره ای	عوامل مرتبط با کار حسابرسی
۱- گزارش فروشی-بندفروشی ۲- ارتباطات تجاری و اقتصادی با صاحبکار ۳- ارتباطات قبلی صاحبکار با حسابرس ۴- تورم	سایر عوامل (ارتباطی و اقتصادی)

۲-۳. رویکرد کمی

پس از معین شدن کدها براساس رویکرد کیفی، بخش کمی پژوهش با طراحی پرسشنامه آغاز شد. بخش اول سوالات پرسشنامه شامل گرفتن اطلاعات کلی از حسابرس شامل جنسیت، تجربه کاری، آخرین مدرک تحصیلی، رده حسابرسی و طبقه موسسه ای که حسابرس در آن مشغول به فعالیت است، می‌شد. بخش دوم، سوالات اصلی مصاحبه را تشکیل می‌دهد که بر اساس تحلیل‌های صورت گرفته حاصل از بخش کیفی تدوین شده است، برای هر یک از عوامل سوالات جداگانه ای پرسیده شده است. هر چند در نگاره (۲)، کدها در چهار دسته قرار گرفته اند، در طراحی پرسشنامه، مطابق رویکرد پژوهش‌های کمی برای تحلیل و تفسیر و بهتر، سوالات براساس مضامین بدست آمده از رویکرد کیفی، در سه دسته عوامل مرتبط با صاحبکار، کار (قرارداد) حسابرسی و حسابرس دسته‌بندی شدند. برای عوامل مرتبط با صاحبکار ۲۵ سوال، عوامل مرتبط با کار حسابرسی ۱۳ سوال، عوامل مرتبط با حسابرس ۸ سوال در پرسشنامه آورده شده است. پرسشنامه طراحی شده نیمه دوم سال ۱۳۹۸ و نیمه اول ۱۳۹۹ در اختیار ۹۰ نفر از شرکا، مدیران فنی و سرپرستان ارشد موسسات حسابرسی، همانند پژوهش-

های پیمایشی حسابداری (مانند، ولیان و گرایلی، ۱۳۹۷) از طریق نمونه گیری در دسترس، قرار گرفت، پرسشنامه‌ها به دو صورت حضوری و آنلاین تکمیل گردید تا میزان اهمیت هر متغیر بر اساس طیف هفت بخشی لیکرت (از کاملاً موافقم تا کاملاً مخالفم) سنجیده شود. هدف از ارائه این پرسشنامه تعیین میزان اثرگذاری عوامل تعیین شده بر حق الزحمه حسابرسی می‌باشد.

۱-۲-۳. آماره‌های توصیفی

نگاره (۳) ویژگی‌های مربوط به پاسخ‌دهندگان به پرسشنامه را از جنبه‌های مختلف نشان می‌دهد. بر اساس نتایج به دست آمده از فراوانی و درصد ۹۰ درصد نمونه را مردان و ۱۰ درصد را زنان تشکیل داده اند. به لحاظ سابقه کاری ۳۳/۳ درصد بین ۵ تا ۱۰ سال، ۳۰ درصد افراد بین ۱۰ تا ۱۵ سال، ۵ درصد بین ۱۵ تا ۲۰ سال و ۳۱/۷ درصد بالای ۲۰ سال سابقه کاری داشته اند. به لحاظ تحصیلات ۵۵ درصد لیسانس و ۴۵٪ فوق لیسانس و بالاتر بوده اند. به لحاظ رده حسابرسی ۴۵٪ سرپرست ارشد، ۳۶/۷ درصد شریک و ۱۸/۳ درصد مدیر فنی بوده اند. به لحاظ طبقه موسسه حسابرسی ۵۳/۳ درصد رتبه اول و ۴۶/۷ درصد رتبه دوم، سوم و چهارم، بوده اند. به دلیل محدودیت از ارائه جدول مربوطه خودداری شده است.

نگاره ۳: توزیع پاسخ دهندگان با توجه به ویژگی آن‌ها

ویژگی‌های پاسخ دهندگان	گروه	فراوانی	درصد
جنسیت و سابقه کاری	زن	۹	٪۱۰
	مرد	۸۱	٪۹۰
	مجموع	۹۰	٪۱۰۰
	۵-۱۰	۳۰	٪۳۳/۳
	۱۰-۱۵	۲۷	٪۳۰
	۱۵-۲۰	۵	٪۵
	>۲۰	۲۸	٪۳۱/۷
	مجموع	۹۰	٪۱۰۰
تحصیلات	فوق لیسانس و بالاتر	۴۰	٪۴۵

درصد	فراوانی	گروه	ویژگی‌های پاسخ دهندگان
٪۵۵	۵۰	لیسانس	
٪۱۰۰	۹۰	مجموع	
٪۴۵	۴۱	سرپرست ارشد	رده شغلی
٪۳۶/۷	۳۳	شریک	
٪۱۸/۳	۱۶	مدیر فنی	
٪۱۰۰	۹۰	مجموع	
٪۵۳/۳	۴۸	اول	طبقه موسسه حسابداری
٪۲۶/۷	۲۴	دوم	
٪۱۶/۷	۱۵	سوم	
٪۳/۳	۳	چهارم	
٪۱۰۰	۹۰	مجموع	

۲-۳. روایی و پایایی متغیرهای پژوهش

به منظور تحلیل ساختار پرسشنامه و کشف عوامل تشکیل‌دهنده هر متغیر از بارهای عاملی استفاده شده است. نتایج بارهای عاملی در نگاره (۴) نشان داده شده‌اند بار عاملی در حقیقت یک ضریب همبستگی بین متغیرهای مکنون و متغیرهای آشکار در یک مدل اندازه‌گیری است. مقدار این شاخص باید از ۰/۵ بزرگ‌تر و در فاصله اطمینان ۰/۹۵ معنادار باشد. تمامی شاخص‌ها دارای بارعاملی بزرگتر از ۰/۵ و مقدار آماره تی بیشتر از ۱/۹۶ بوده‌اند (سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ شده است).

نگاره ۴: نتایج آزمون روایی و پایایی متغیرهای مدل

متغیرهای پنهان	آلفا کرونباخ	rho_A	پایایی ترکیبی	میانگین واریانس تبیین شده	روایی متقاطع
اندازه	۰/۸۷۷	۰/۸۹۱	۰/۹۰۸	۰/۶۲۵	۰/۴۵۹
پچیدگی	۰/۹۲۱	۰/۹۲۲	۰/۹۳۶	۰/۶۷۸	۰/۵۴۷
ریسک	۰/۷۲۱	۰/۷۲۲	۰/۸۷۶	۰/۷۷۹	۰/۳۱۱

متغیرهای پنهان	آلفا کرونباخ	rho_A	پایایی ترکیبی	میانگین واریانس تبیین شده	روایی متقاطع
کنترل داخلی	۰/۸۷۸	۰/۸۹	۰/۹۰۷	۰/۵۶۸	۰/۴۴۱
وضعیت سهام	۰/۸۰۲	۰/۸۱۹	۰/۸۲۲	۰/۷۱۴	۰/۴۰۳
گزارش حسابرسی	۰/۹۰۲	۰/۹۰۲	۰/۹۳۹	۰/۸۳۶	۰/۵۸۷
حق الزحمه حسابرسی	۰/۸۱۳	۰/۸۲۶	۰/۸۸۹	۰/۷۲۸	۰/۴۲۶
عوامل کار حسابرسی	۰/۹۰۶	۰/۹۰۸	۰/۹۲۵	۰/۶۳۹	۰/۴۹۸
کیفیت حسابرسی	۰/۸۵۱	۰/۸۵۳	۰/۹	۰/۶۹۲	۰/۴۶۱
عوامل ارتباطی	۰/۷۵۷	۰/۷۵۹	۰/۸۴۵	۰/۵۷۸	۰/۳۰۱
عوامل مرتبط با حسابرسی	۰/۸۳۶	۰/۸۴۵	۰/۸۷۵	۰/۶۴۷	۰/۳۱۶
عوامل مرتبط با صاحبکار	۰/۹۵۵	۰/۹۵۸	۰/۹۵۹	۰/۷۴۸	۰/۴۰۷
عوامل مرتبط با کار حسابرسی	۰/۹۳۲	۰/۹۳۴	۰/۹۴۱	۰/۷۵۵	۰/۴۵۸
مدل حق الزحمه حسابرسی در ایران	۰/۹۷۱	۰/۹۷۳	۰/۹۷۳	۰/۶۴۴	۰/۳۸

برای بررسی پایایی متغیرهای تحقیق از دو شاخص پایایی ترکیبی و آلفای کرونباخ استفاده شده است. پایایی ترکیبی و آلفای کرونباخ بنا به گفته فورنر و لارکر^{۳۳}(۱۹۸۱) بایستی ۰/۷ یا بالاتر باشد که نشان از کافی بودن همگرایی درونی دارد. سازگاری درونی همان پایایی است که هم از آلفای کرونباخ و هم از پایایی ترکیبی استفاده می‌شود. هر دو شاخص به بررسی سازگاری درونی می‌پردازند. برای تمامی متغیرهای تحقیق در مرحله اصلاح مدل مقدار آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی از ۰/۷ بزرگتر شده اند که نشان از پایایی ابزار اندازه گیری می‌باشد. از آزمون‌های دیگر ارزیابی مدل اندازه‌گیری، آزمون بررسی کیفیت آن است. کیفیت مدل اندازه‌گیری توسط شاخص اشتراک با روایی متقاطع (Q²) محاسبه می‌شود همان‌طور که مشاهده می‌شود برای تمامی متغیرهای موجود در پژوهش این شاخص مثبت بوده و میانگین کل این شاخص برابر ۰/۴۶۶ است که نشان از کیفیت مطلوب و بالای مدل اندازه‌گیری می‌دهد.

شکل (۱) مدل تحلیل عاملی تاییدی چند سطحی را در حالت تخمین ضرایب استاندارد نشان می‌دهد. مجموع شاخص‌های پرسشنامه به سه بعد اصلی (عوامل مرتبط با صاحبکار، عوامل مرتبط با کار حسابرس و عوامل مرتبط با حسابرس) و یک متغیر اصلی (مدل حق الزحمه حسابرسی در ایران) تقسیم شده‌اند. هر کدام از این ابعاد به مولفه و شاخص نیز تقسیم شده‌اند. در این نمودار اعداد و یا ضرایب به سه دسته طبقه بندی می‌شوند. دسته‌ی اول تحت عنوان معادلات اندازه گیری مرتبه اول هستند که روابط بین مولفه‌ها (بیضی) و شاخص‌های پرسشنامه (مستطیل) می‌باشد. این معادلات را اصطلاحاً بارهای عاملی مرتبه اول گویند. دسته دوم تحت عنوان بارهای عاملی مرتبه دوم هستند که روابط بین ابعاد اصلی و مولفه‌های خود می‌باشند. دسته سوم روابط بین متغیر اصلی و سه بعد عوامل مرتبط با صاحبکار، عوامل مرتبط با کار حسابرس و عوامل مرتبط با حسابرس می‌باشد که به این ضرایب اصطلاحاً ضرایب مسیر یا بارهای عاملی مرتبه سوم گفته می‌شود. بارهای عاملی باید از مقدار $0/5$ بزرگتر و در سطح اطمینان 95% معنادار باشند. در صورتی که مقدار بار عاملی از مقدار $0/5$ کوچکتر باشند فاقد روایی می‌باشند و در نتیجه مدل باید اصلاح شود و مجدداً مدل بدون در نظر گرفتن این شاخص‌ها تخمین آزمون گردد (هومن، ۱۳۹۷). نتایج گزارش شده در نگاره (۵) نشان می‌دهد که تمامی شاخص‌ها دارای روایی بوده و نیازی به حذف هیچ کدام از آنها نیست.

۳-۲-۴. بحث و تحلیل یافته‌های رویکرد کمی

با توجه به نظر جوزف^{۳۶} (۲۰۱۶) متغیرهایی که بار عاملی زیر هفت دهم را دارند حذف می‌گردند و با توجه به شکل (۱)، وجود حسابرس داخلی و صلاحیت حسابرسی داخلی، می‌بایست حذف شوند.

نگاره ۵: متغیرهای تایید شده در تحلیل عاملی

عوامل اثرگذار بر حق الزحمه	مولفه‌های مربوط به هر عامل	متغیرهای مربوط به هر مولفه
عوامل مرتبط با صاحبکار	اندازه	میزان دارایی، تعداد اسناد حسابداری-نوع شرکت-وضعیت بیمه و مالیات-میزان تراکنش-پراکندگی جغرافیایی
	پیچیدگی	تعداد شرکت‌های فرعی-فروش خارجی-پیچیدگی صنعت صاحبکار-آشنایی مالکان شرکت با صنعت-جمع اقلام تعهدی-رقابت بازار محصول
	ریسک	موجودی کالا تقسیم بر دارایی‌ها-حساب‌های دریافتی بر کل دارایی‌ها
	کنترل داخلی	امتیاز افشای اطلاعات صاحبکار-اثر بخشی سیستم کنترل داخلی-میزان اعتماد به سیستم کنترل داخلی-نوع سیستم مورد استفاده-نظم صورت‌های مالی
	سودآوری	سودآوری صاحبکار
	وضعیت سهام	ریسک و بازده سهام- عملکرد سهام- میزان گردش سهام شرکت
عوامل مرتبط با کار حسابرسی	حق الزحمه حسابرسی	حق الزحمه سال قبل، حق الزحمه میان دوره ای، تورم سالیانه
	عوامل کار حسابرسی	زمان محدود و تحمیلی از طرف صاحبکار، شناخت قبلی صاحبکار، حجم کارهای دریافتی، فصل شلوغ، حسابرسی نخستین، مدت تصدی حسابرسی در شرکت، خطر حسابرسی
	گزارش حسابرسی	تاخیر در گزارش حسابرسی سال قبل، نوع اظهارنظر سنوات قبل، تعداد بندهای گزارش حسابرسی
عوامل مرتبط با حسابرسی	کیفیت حسابرسی	رتبه موسسات، سابقه کار موسسات، توانایی فنی حسابرسی، استقلال حسابرسی
سایر عوامل (ارتباطی و اقتصادی)	گزارش فروشی ارتباطات تجاری و اقتصادی با صاحبکار ارتباطات قبلی با صاحبکار، تورم	

نگاره (۵) نشان می‌دهد که در مقایسه با پژوهش‌های آرشویی داخل کشور، مطالعه حاضر متغیرهای زیادی در فضای پژوهشی ایران شناسایی کرده است. ۴۴ متغیر در این تحقیق

شناسایی شده است که به نوعی کامیابی در زمینه مطالعات صورت گرفته در رابطه با حق- الزحمه حسابرسی به شمار می‌آید. در مقایسه با مقاله فراتحلیل هی و همکاران (۲۰۰۶) و هی (۲۰۱۳) باید اشاره کرد که این مطالعه به معرفی متغیرهایی چون وضعیت بیمه و مالیات، میزان تراکنش، آشنایی مالکان با صنعت مورد فعالیت، زمان محدود و تحمیلی از طرف صاحبکار، حق الزحمه سال قبل، حق الزحمه میان دوره‌ای، لابی‌گری با صاحبکار، ارتباطات تجاری و اقتصادی با صاحبکار، ارتباطات قبلی صاحبکار با حسابرس و بند فروشی پرداخته است. چنین یافته‌هایی بیانگر آن است که مدل‌های بین المللی حق الزحمه حسابرسی باید با تعدیلاتی و از طریق بومی سازی توسط پژوهش‌هایی از نوع پژوهش حاضر به کار برده شوند که قدرت توضیح دهنده‌ی مناسبی داشته باشد. بر اساس نتایج حاصل از پژوهش مدلی که می‌توان برای حق الزحمه حسابرسی در ایران تدوین کرد به شرح زیر می‌باشد:

$$\begin{aligned}
 AudFee_{it} = & \beta_0 + \beta_1 Size_{it} + \beta_2 AudFee_{i,t-1} + \beta_3 MidYearAF_{it} + \beta_4 InvRec_{it} + \\
 & \beta_5 \Delta AQP_{i,t} \\
 & + \beta_6 Loss_{it} + \beta_7 Busy_{it} + \beta_8 TopAud_{it} + B_9 AudChg_{it} + B_{10} Beta_{1,t} \\
 & + \beta_{11} Distance_{it} + \beta_{12} SReturn_{it} + B_{13} AQPInsTax_{1,t} + B_{14} Audop_{i,t-1} \\
 & + \beta_{15} BoardInd_{it} + \beta_{16} Accruals_{it} + \beta_{17} Competetion_{it} + B_{18} FirmType_{1,t} \\
 & + B_{19} ForeignSale_{1,t} + B_{20} Inflation_{1,t} + B_{21} Sub_{1,t} \\
 & + B_{22} AudIndp_{i,t} + \sum \beta_j IndustryDum + \varepsilon_{it}
 \end{aligned}$$

تمامی متغیرهایی که در مدل بالا آورده شده است قابل اندازه گیری بودند، برخی موارد همچون تعداد اسناد حسابداری یا ارتباطات تجاری و اقتصادی با صاحبکار قابلیت کمی شدن ندارند بنابراین از مدل حق الزحمه حسابرسی حذف شده‌اند. این متغیرها شامل، *Size* (اندازه شرکت صاحبکار)، *AudFee* (حق الزحمه حسابرسی)، *MidYearAF* (حق الزحمه حسابرسی میان دوره ای)، *InvRec* (جمع حساب‌های دریافتنی و موجودی‌ها)، ΔAQP (تغییرات در تعداد بندهای شرط حسابرسی)، *Loss* (زیان‌ده بودن شرکت صاحبکار)، *Busy* (فصل پرمشغله حسابرسی)، *TopAud* (نوع حسابرس، حسابرسان طبقه اول)، *AudChg* (تغییر حسابرس)، *Beta* (ریسک بازده سهام شرکت)، *Distance* (فاصله جغرافیایی حسابرس و صاحبکار)، *SReturn* (بازده سهام شرکت صاحبکار)، *AQPInsTax* (داشتن بندهای شرط حسابرسی

مرتبط با بیمه و مالیات)، *AudOpn* (نوع گزارش حسابرس)، *BoardInd* (نسبت اعضای غیرموظف هیات مدیره)، *Accruals* (اقلام تعهدی کل)، *Competition* (رقابت در بازار محصول صاحبکار)، *FirmType* (نوع شرکت از نظر حقوقی، سهامی عام یا خاص ...)، *ForeignSale* (فروش خارجی)، *Inflation* (تورم سالیانه)، *Subs* (شرکت فرعی داشتن)، *AudIndp* (استقلال حسابرس) و *InsustryDum* (نوع صنعت صاحبکار) می‌باشند.

۴- بحث و نتیجه گیری

تعیین معقول و منطقی حق الزحمه حسابرسی از موضوعات اساسی و چالش برانگیز در حرفه حسابرسی است. معضلاتی که در این زمینه وجود دارد منجر به پیامدهای ناگوار شده که در نهایت بنیان حرفه را به لرزه درآورده و نتایج منفی حاصل از آن بی‌اعتمادی نسبت به حرفه در جامعه است، بنابراین تعیین مبنای مناسب برای برآورد حق الزحمه حسابرسی، توجه مسئولین و محققان را به خود جلب کرده است. اما مرور پژوهش‌های آرشویی انجام شده در کشور نشان داد که این پژوهش‌ها احتمالاً تقلیدی از پژوهش‌های خارجی بوده و در بعد روش پژوهش از ضعف‌هایی همچون متغیرهای محذوف همبسته و مشکل درون زایی رنج می‌برند. بنابراین هدف از پژوهش حاضر ارائه مدل حق الزحمه حسابرسی با توجه به شرایط ایران و با استفاده از روندهای ترتیبی رویکرد ترکیبی (کیفی-کمی) بود.

پس از اجرای مصاحبه، تحلیل متون تلخیص شده حاصل از آن و کدگذاری‌ها عوامل اثرگذار بر حق الزحمه حسابرسی در چهار طبقه که شامل عوامل مرتبط با صاحبکار، عوامل مرتبط با حسابرس، عوامل مرتبط با کار حسابرسی و سایر عوامل (ارتباطی و اقتصادی) دسته بندی شد. عوامل مرتبط با صاحبکار در شش مولفه شامل ۲۳ مضمون، عوامل مرتبط با حسابرس در تنها یک مولفه شامل ۴ مضمون و عوامل مرتبط با کار حسابرسی در یک مولفه جداگانه که شامل ۳ مضمون و ۱ مضمون مستقل و نهایتاً سایر عوامل در ۴ مضمون گروه بندی شده اند. در مقایسه با برخی از پژوهش‌های کیفی انجام شده در کشور، پژوهش حاضر متغیرهایی همانند حق الزحمه سال قبل، حق الزحمه میان دوره ای، گزارش‌فروشی، ارتباطات تجاری و اقتصادی با صاحبکار، ارتباطات قبلی صاحبکار با حسابرس، زمان محدود و تحمیلی از طرف صاحبکار، شناخت قبلی صاحبکار و آشنایی مالکان شرکت با صنعت مورد فعالیت را برای

اولین بار شناسایی و تایید کرده است.

نتایج بدست آمده از پرسشنامه، اغلب مولفه‌ها و مضامین شناسایی شده در رویکرد کیفی را تایید کردند. متغیرهایی که در مقایسه با پژوهش‌های آرشیوی داخل کشور در این مقاله شناسایی شدند عبارتند از وضعیت بیمه و مالیات، آشنایی مالکان شرکت با صنعت مورد فعالیت، امتیاز افشای اطلاعات صاحبکار، اثربخشی سیستم کنترل داخلی، نوع سیستم مورد استفاده، نظم صورت‌های مالی، ریسک بازده سهام، عملکرد سهام، میزان گردش سهام شرکت، توانایی فنی حسابرِس، استقلال حسابرِس، زمان محدود و تحمیلی از طرف صاحبکار، شناخت قبلی صاحبکار، حسابرسی نخستین، حق الزحمه سال قبل، رعایت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری، گزارش فروشی، ارتباطات تجاری و اقتصادی با صاحبکار، ارتباطات قبلی با صاحبکار و تورم. چنین یافته‌هایی، بشدت مشکل متغیرهای محذوف در اغلب پژوهش‌های داخلی مرتبط با حق الزحمه حسابرسی و دستاورد پژوهش حاضر را برجسته می‌کند. هم متغیرهای جدید شناسایی شده در این پژوهش نسبت به پژوهش‌های خارجی که در قسمت‌های بالا، به جزئیات بحث شد، نشان می‌دهد که پژوهش‌های آرشیوی داخلی در ارتباط با حق الزحمه حسابرسی، باید متغیرهایی که خاص محیط پژوهشی ایران هستند مانند حق الزحمه سال قبل یا تعیین حق الزحمه قبل از شروع کار و ... را مدل خود کنترل نمایند، تا شواهد تجربی قابل اتکایی فراهم نمایند.

۵- پیشنهادهای کاربردی و پژوهشی

پیشنهادهای کاربردی

پژوهش حاضر دستاوردهای مهمی برای فعالان حرفه و مسئولین مربوطه دارد. مدل ارائه شده توسط پژوهش حاضر می‌تواند توسط فعالان حرفه برای تعیین حق الزحمه پیشنهادی یا مبنای مذاکره، مورد استفاده قرارگیرد. به عبارت دیگر، این پژوهش با شناسایی عواملی که فعالان حرفه حسابرسی در ایران در تعیین حق الزحمه حسابرسی بکار می‌گیرند می‌تواند یک مدلی را برای موسسات حسابرسی برای تعیین حق الزحمه ارائه دهد، بویژه برای موسسات حسابرسی که فاقد دستورالعمل مدون برای تعیین حق الزحمه حسابرسی هستند. هم چنین، با توجه به این که جامعه حسابداران رسمی ایران، در سال‌های اخیر با صدور آیین نامه حداقل

دستمزد خدمات پایه حسابرسی سعی کرده است، مانع نرخ شکنی در فضای تورمی کشور شود، مدل ارائه شده توسط پژوهش حاضر، می‌تواند بینش جامعی در مورد عوامل موثر در تعیین حق الزحمه حسابرسی در بازار حسابرسی کشور فراهم نماید. چنین بینشی می‌تواند به جامعه حسابداران رسمی ایران کمک کند تا آیین‌نامه‌هایی را الزامی کند که اثربخشی لازم را داشته باشند. با توجه به مشخص شدن نقش برخی از متغیرهایی که تعیین منصفانه حق الزحمه حسابرسی را تحت الشعاع قرار می‌دهد (مانند، لابی‌گری و بند-فروشی) و حتی بر پیامدهای آن (کیفیت حسابرسی) هم می‌تواند اثر سوپی داشته باشد، جامعه حسابداران رسمی ایران و کمیته پذیرش و نظارت موسسات حسابرسی معتمد بورس باید به این موضوعات عنایت و توجه بیشتری داشته باشند.

پیشنهادها برای پژوهش‌های آتی

با توجه به اینکه جامعه آماری این پژوهش موسسات حسابرسی بوده اند، پیشنهاد می‌شود در مطالعه‌ای دیگر به صورت توأمان حسابرسان سازمان حسابرسی و موسسات مورد بررسی قرار گرفته و با انجام پژوهشی ترکیبی مدلی برای حق الزحمه تدوین گردیده و این دو مدل و نتایج حاصل از آن با یکدیگر مقایسه شوند. همچنین پیشنهاد می‌شود در ادامه این پژوهش بخش آرشویی مطالعه انجام گیرد و متغیرهایی که بر اساس تحلیل عاملی در این تحقیق به دست آمده اند در صورت در دسترس بودن داده‌های آن وارد مدل حق الزحمه حسابرسی شوند. به عبارت دقیق‌تر، به پژوهش‌های آرشویی آتی مرتبط با حق الزحمه حسابرسی پیشنهاد می‌شود ضمن کنترل متغیرهای شناسایی شده در این پژوهش، نسبت به بحث درون‌زایی و رویکردهای دیگر تخمین مدل مانند پنل پویا، عنایت داشته باشند، تا نتایج قابل‌اتکاتری فراهم شود.

عدم همکاری حسابرسان جهت اجرای مصاحبه حضوری و تکمیل پرسشنامه به دلایلی مثل مشغله کاری، فرهنگی و محافظه‌کاری از عمده‌ترین محدودیت‌ها و دشواری‌های این مطالعه به شمار می‌رود. محدود بودن پژوهش‌های کیفی در رشته حسابداری به منظور دسترسی به این مطالعات از جمله موانعی است که قابل اغماض نیست. مورد دیگر این است که در پژوهش‌های کیفی امکان دارد پیش‌فرض‌ها و تعصب‌های شخصی پژوهشگران بر نتایج پژوهش اثرگذار باشد و در آخر برخی شرکای موسسات حسابرسی در پاسخ‌گویی به برخی سوالات مصاحبه

(علی الخصوص سوالات مرتبط با عوامل ارتباطی) واکنش منفی داشتند و یا به سختی پاسخ می‌دادند.

یادداشت

- | | |
|----------------------------------|-----------------------------------|
| 1. Balsam | 19. Wu & Su |
| 2. De'Angelo | 20. Averhals et al |
| 3. Langli & Svanström | 21. Kim et al |
| 4. Francis | 22. Cahan & Sun |
| 5. Houston, Bierstaker, & Wright | 23. Label |
| 6. Simunic | 24. Evans et al |
| 7. Hey et al | 25. Bills, Hayne, & Stein |
| 8. Mennan, K. & Williams | 26. Westermann, Cohen & Trompeter |
| 9. Akono & Stein | 27. Kenno et al |
| 10. Simunic & Stein | 28. Miles et al |
| 11. Carcello et al | 29. Keno, McCracken, & Salterio |
| 12. Pearson & Trompeter | 30. MAXQDA |
| 13. Palmrose | 31. Fornell & Larcker |
| 14. Davis et al | 32. Smart Pls |
| 15. Ireland & Lennox | 33. Association |
| 16. Eierle et al | 34. Nondirectional |
| 17. Ding & Jia | 35. Co relational Analysis |
| 18. Gunn et al | 3۶. Joseph |

الف. فارسی

ایمنی، محسن و دریائی، عباسعلی. (۱۳۹۹). حق الزحمه حسابرسی: شواهدی بیشتر از نقش اهرم‌های بدهی عملیاتی و مالی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی. ۲۷(۴): ۴۹۵-۵۲۲.
حریری، نجلا (۱۳۸۵). اصول و روش‌های پژوهش کیفی، تهران: دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات تهران.

زلفی، حسن و سالار سیفی، لاله و مینایی تبریزی، فاطمه سادات (۱۳۹۹). تاثیر توانایی مدیریت و ساز و کارهای حاکمیت شرکتی بر رابطه بین بیش اعتمادی مدیریتی و حق-

- الزحمه ی حسابرسي، مجله علمي دانش حسابداری مالی، ۷(۳): ۸۵-۱۱۰.
- صهبای قرقی، المیرا و لاری دشت بیاض، محمود و فکور ثقیه، امیر محمد (۱۳۹۸). گزارش حسابر س و حق الزحمه حسابرسي: نقش راهبردهای کسب و کار. بررسی های حسابداری و حسابرسي. ۲۶(۴):۵۱۷-۵۴۳.
- غلامی گیفان، سعیده و بذرافشان، آمنه و صالحی، مهدی. (۱۳۹۸). بررسی رابطه انحصار بازار حسابرسي با حق الزحمه و کیفیت حسابرسي با در نظر گرفتن ماده ۹۹ قانون برنامه پنجم توسعه. پژوهش های تجربی حسابداری. ۹(۱).
- مرادی، محمد و محقق، فاطمه (۱۳۹۶). رقابت بازار محصول بر حق الزحمه: باتاکید بر نقش حاکمیت شرکتی. پژوهش های تجربی حسابداری. ۷(۲): ۳۳-۵۲.
- محمدرضایی، فخر الدین (۱۳۹۶). روش پژوهش در حسابداری. انتشارات ترمه.
- محمدرضایی، فخر الدین و فرجی، امید (۱۳۹۸). معمای سنجش کیفیت حسابرسي در پژوهش های آرشيو: نقد و ارائه پیشنهادهایی برای محیط پژوهشی ایران، بررسی های حسابداری و حسابرسي، ۲۶(۱): ۸۷-۱۲۲.
- منصوری، فردین، سعیدی گراغانی، مسلم و اسدی دوبانی، ناهید (۱۳۹۶)، بررسی تاثیر تجدید ارزیابی دارایی ها بر حق الزحمه حسابرسي، دانش حسابداری، ۸(۴): ۱۴۱-۱۵۹.
- نوشادی، میثم و خدادادی، ولی و واعظ، سید علی. (۱۳۹۷). تدوین مدل حق الزحمه خدمات حسابرسي. مجله پیشرفت های حسابداری. ۱۰(۲): ۲۷۷-۳۰۷.
- نیکبخت، محمدرضا و تنانی، محسن. (۱۳۸۹). آزمون عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسي صورت های مالی. مجله پژوهش های حسابداری مالی. ۲(۴): ۱۳۲-۱۱۱.
- ولیان، حسن، صفری گرایلی، مهدی. (۱۳۹۷). ارائه الگویی برای درک تردید حرفه ای حسابرسان با رویکرد تحلیل محتوا. دانش حسابداری و حسابرسي مدیریت، ۷(۲۵): ۱۱-۲۸.
- هوانسیان فر، گاروو. (۱۳۸۹). انتظار حسابر س، صد درصد حرفه ای، مجله حسابر س. ۵۰: ۶۷-۶۶.
- هومن، حیدر علی (۱۳۹۷). مدل یابی معادلات ساختاری با کاربرد نرم افزار لیزرل (با اصلاحات). انتشارات سمت.

ب. انگلیسی

- Akono, H., & Stein, M. (2014). Estimating audit fees and production models. In Hay, D., Knechel, W. R., & Willekens, M. (Ed.). *The Routledge Companion to Auditing*. New York, Routledge.
- Averhals, L., Caneghem, T.V. & Willekens, M. (2020). Mandatory Audit Fee Disclosure and Price Competition in the Private Client Segment of the Belgian Audit Market. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 40, 1-21.
- Bell, T. B., R. Doogar and I. Solomon. (2008.) Audit Labor Usage and Fees under Business Risk Auditing. *Journal of Accounting Research*. 46(4), 729-60.
- Bierstaker, J.L., & Wright. A. (2001). The Effects of Fee Pressure and Partner Pressure on Audit Planning Decision. *Advances in Accounting*, 18, 25-46.
- Bills, K. L., C. Hayne, & S. E. Stein. (2018). A field study on small accounting firm membership in associations and networks: Implications for audit quality. *The Accounting Review*.(forthcoming).
- Blokdijk, H., F. Driehuisen, D. A. Simunic and M. T. Stein. (2006). An Analysis of Cross-sectional in Big and Non-Big Public Accounting Firms' Programs, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. 25(1), 27-48.
- Cahan, S. F. & Sun, J., (2015), The effect of audit experience on audit fees and audit quality, *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 30(1), 78-100.
- Carcello, J. V., R. H. Hermanson and N. T. McGrath. (1992). Audit Quality Attributes: The Perceptions of Audit Partners, Preparers, and Financial Statement Users, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. 11(1), 1-15.
- Craswell, A. T., Francis, J. R., & Taylor, S. L. (1995). Auditor Brand Name Reputations and Industry Specializations. *Journal of Accounting and Economics*, 20,297-322.
- Creswell J.W.(2003). *Research design: qualitative, quantitative & mixed methods approaches*, second edition, thousand oaks.CA:Sage publications.
- Creswell J.(2005). *Educational research: planning, conducting & evaluating*

- quantitative and qualitative research. 2nded.oxford:oxford university press.
- 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.
- Ding, R., and Jia, Y. (2012), Auditor mergers, audit quality and audit fees: Evidence from the PricewaterhouseCoopers merger in the UK, *Journal of Accounting and Public Policy*. 31(1), 69-85.
- Dopuch, N.,R.R.King ,&R.Schwartz. (2001). An experimental investigation of retention & rotation requirements. *Journal of accounting Research*. 39(1),93-117.
- Dunn, R.T., Lundstrom, N. G., & Wilkins, M. S., (2021), The impact of mandatory auditor tenure disclosures on ratification voting, auditor dismissal, and audit pricing, *Contemporary Accounting Research*, Accepted Articles, <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12708>.
- Eierle, B., Hartlieb, S., Hay, D., Niemi, L., & Ojala, H., (2021). External environment and the pricing of audit services: A systematic review of archival literature (March 31, 2021). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3816385> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3816385>.
- Ettredge, M., Fuerherm, E. E., & Li, C. (2014). Fee pressure and audit quality. *Accounting, Organizations and Society*, 39(4), 247-263.
- Evans, J., Feng, M., Hoffman, V., Moser, D., & Van, W., (2015), Points to consider when self-assessing your empirical accounting research, *Contemporary Accounting Research*, 32(3), 1162-1204.
- Fornell, C. and Larcker, D.(1981); “Evaluating Structural Equation Modeling with Unobserved Variables and Measurement Error”; *Journal of Marketing Research*, Vol.18, No.1, pp.39-50.
- Francis, J. (1984). The effect of audit firm size on audit prices: a study of the Australian market. *Journal of Accounting and Economics*. 6(1), 133-151.
- Francis, J.R. & Stokes, D.J. (1986) Audit Prices, Product Differentiation, and Scale Economies: Further Evidence from the Australian Market. *Journal of Accounting Research*, 24,383-393.
- Francis, J. (2004) What do we know about audit quality? *British Accounting Review*, 36(4):345-368.

- Gholami Gifan, Saeideh.& Bazrafshan, Ameneh. & Salehi, Mehdi. (2019). Investigating the relationship between audit market monopoly and remuneration and audit quality, taking into account article 99 of the fifth development plan law. *Empirical accounting research*. 9(1).(in persion)
- Gunn, J. L., Kawada, B. S. & Michas, P. N. (2019). Audit market concentration, audit fees, and audit quality: A cross-country analysis of complex audit clients. *Journal of Accounting and Public Policy*, 38(6), 106693.
- Hariri, N, (2007), *Principals and methods of qualitative research*. Islamic Azad University. Science and research branch.(in Persion).
- Hasasyeganeh, y. Barzideh, y.Taghavifard, M& Farahmandi, M.(2018). Investigating the impact of forced circulation of auditing institutions on audit fees and audit market competition. *Accounting and auditing review*. 23(3),333-352.(in Persion).
- Hey, D. (2013). Further evidence from meta- analysis of audit fee research. *Internatioanl journal of auditing*, 17 (2), 162-176.
- Hey, D, Knechel, R& Wong,N.(2006). Audit fees: A meta-analysis of the effect of supply and demand attributes. *contemporary accounting research*,23, 141-91.
- Houston, R. W. (1999). The effect of fee pressure and client risk on audit seniors' time budget decisions. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 18(2), 70-86.
- Hovansianfar, G. (2011). Expect the auditor. One hundred percent professional. *auditor journal*. 50, 66-67(in Persion).
- Imeni, Mohsen. & Daryaei, Abasali. (2020). Audit fee: Further analysis of the role of operating and financial debt leverage. *Accounting and Auditing review*. 27(4). 495-522.(in persion).
- Ireland, J. C. and C. S. Lennox. (2002). The Large Audit Fee Premium: A Case of Selectivity Bias?, *Journal of Accounting, Auditing and Finance* 17(1), 73–91.
- Joseph, F. Hair,Jr, G.Tomas M.Hult, Christian M.ringle and Marko Sarstedt .(2016). *A Primer on Partial Least Square Structural Equation Modeling (PLS-SEM)*, Second edition. SAGE Publications, Inc.
- Kenno, S. A., S. A. McCracken, & S. E. Salterio. (2017). Financial reporting interview-based research: a field research primer with an illustrative

- example. *Behavioral Research In Accounting*. 29 (1), 77-102.
- Khodakarami, M., Rezaee, Z., & Hesarzadeh, R. (2021). Islamic religious atmosphere and audit pricing: Evidence from Iran. *Business Ethics, the Environment & Responsibility*, Accepted Article, <https://doi.org/10.1111/beer.12364>.
- Kim, J., Liu, X., & Zheng, L. (2012). The Impact of Mandatory IFRS Adoption on Audit Fees: Theory and Evidence. *The Accounting Review*, 87(6), 2061-2094.
- Kim, y., & Li, H., Li, S., (2014). CEO equity incentives and audit fees. *Contemporary accounting research*, forthcoming.
- Langli, J. C., & Svanström, T. (2014). Audits of private companies. In Hay, D., Knechel, W. R., & Willekens, M. (Ed.). *The Routledge Companion to Auditing*. New York, Routledge.
- Lai, K-W., (2019), Audit report lag, audit fees, and audit quality following an audit firm merger: Evidence from Hong Kong, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 36, 100-271.
- Mansouri, Fardin. & Saeidi Graghani, Moslem. & Asadadi Dobani, Nahid. (2016). Investigating the impact of asset revaluation on audit fees. *Accounting knowledge*. 8(4). 11-159.(in persion).
- Margheim, L., & Kelly, T . (1992) . The Perceived Effects of Fixed Fee Audit Billing Arrangements. *Accounting Horizons*, (December), 62-75.
- Mennan, K. & Williams, D.D.,(2001), Long-term trends in audit fees, *Auditing: A journal of practice and theory*, (1)20, 115-130.
- Miles, M. B., A. M. Huberman, & J. Saldana. (2014). *Qualitative data analysis: A methods sourcebook*. Thousand Oaks, CA: SAGE Publications, Inc.
- Mohammadrezaei, F. Mohd-Saleh, N & Jahangir, A. Muhammad,(2015). Increased competition in an unfavorable Audit market following audit privatization: The Iranian experience. *Asian journal of business and accounting*. 8(1),115-149.
- Mohammadrezaei, F, Mohd-Saleh, N & Ahmed, K. (2018). Audit firm ranking, Audit quality and Audit fees: Examining conflicting price discrimination views. *International journal of accounting*. 54(4),1-19.
- Moradi, M., & Mohaghegh, F. (2018). Product market competition for remuneration: emphasis on the role of corporate governance. *Empirical accounting research*. 7(2), 33-52(in Persion).

- Mohammadrezaei, F. (2018). *Research methods in accounting*.Iran: Termeh publication.
- Mohammadrezaei, F., & Faraji. O. (2019). The delimma of audit quality measuring in archival studies: critiques and suggestions for Iran's research setting. *Journal of accounting and auditing review*. 26(1). 87-122(in Persion).
- Nikbakht, M., & Tanani, M. (2011). Test the factors affecting the financial statement's audit fee. *Journal of financial accounting research*. 4, 111-132(in Persion).
- Noshadi, M., & Khodadadai, V. & Vaez, Ali. (2019). Develop an audit fee model. *Journal of accounting advances*. 10(2), 27-307(in Persion).
- O'keef, T.B., King,R.D.& Gaver, K.M.(1994). Audit fees, industry, specialization and compliance with GAAS reporting standards. *Auditing:A Journal of Practice and Theory*.13(2).
- Palmrose,z.v.(1989). The relation of audit contract type to fees and hours . *Accounting review*, 64(3).488-499.
- 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.
- Sahbay Ghoghi, E.Lari Dashtebayazi, M, Fakoor saghi, A.M. (2019). Auditor reporting and audit fees: the role of business strategies. *Accounting and Auditing review*. 26(4), 517-543(in Persion).
- Simon, D. T. (1985). The Audit Services Market: Additional Empirical Evidence, *Auditing: A Journal of Practice and Theory* .5(1),71-8.
- Simunic, D. (1980). The pricing of audit services: theory and evidence. *Journal of accounting research*, 18(1),161-190.
- Simunic, D& Stein, M,(1996), The impact of litigation risk on audit pricing: a review of the economics & the evidence, *auditing: A journal of practice & theory*. 15, 134-199.
- Su, X. & Wu, X. (2017). Public disclosure of audit fees and bargaining power between the client and auditor: Evidence from China, *The International Journal of Accounting*, 52, 64-76.
- Valian, Hasan.& Safari Graeili, Mehdi. (2017). Providing a model for understanding the skepticism of the auditing profession with a content analysis approach. *Accounting knowledge and management auditing*. 25(1), 11-28.(in persion)

- Westermann, K. D., J. C. Bedard, & C. E. Earley. (2015.) Learning the “craft” of auditing: a dynamic view of auditors’ on the job learning. *Contemporary Accounting Research* 32(3), 864-896.
- Westermann, K. D., J. R. Cohen, & G. Trompeter. (2018). PCAOB inspections: Public accounting firms on trial. *Contemporary Accounting Research*. Forthcoming.
- Zalaghi, H. Salarseifi, L. Minaei Tabrizi, F.S. (2020). Effect of management ability and corporate governance mechanisms on the relationship between managerial overconfidence and audit fees, *journal of financial accounting knowledge*, 7(3), 85-110(in Persion).

