

ارائه مدل قیمت گذاری خدمات اطمینان بخشی حسابرسی مستقل با نظریه پردازی زمینه‌ای

■ موسی‌الرضا زنگانه^۱

■ گرگانلی دوجی^۲

■ آرش نادریان^۳

■ مریم بخارائیان^۴

چکیده:

لازمه عملیاتی کردن دموکراسی در جامعه، پاسخگویی به اقشار مختلف جامعه است. یکی از ابزارهای مهم و اساسی پاسخگویی به فعالان اقتصادی حسابرسی است. در بخش نظارتی هر سیستمی حسابرسی نقش اساسی ایفا می‌کند با توجه به گستردگی فعالیت حسابرسان و ضرورت آن، ارائه یک مدل قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی ضروری می‌باشد.

در همین راستا هدف اصلی پژوهش حاضر، ارائه مدل قیمت‌گذاری خدمات اعتبار دهی حسابرسی مستقل است. در این تحقیق عوامل موثر بر قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی از دیدگاه ذینفعان و شرکای موسسات حسابرسی در ایران مورد بررسی قرار گرفته است. در این پژوهش، روش کیفی و کمی و رویکرد مبتنی بر نظریه پردازی زمینه‌ای مورد استفاده قرار گرفته و نظرات ۱۲ نفر از خبرگان که شامل مدیران و شرکای سازمان حسابرسی می‌باشد، از طریق مصاحبه جمع‌آوری شده، و در طی سه مرحله تحلیل محتوا با استفاده از نرم افزار *MAXQDA* مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. طبق نتایج بدست آمده عوامل تاثیر گذار بر قیمت خدمات حسابرسی شامل ۹ دسته می‌باشد که عبارتند از ساختار مالکیت شرکت، عوامل درون شرکتی، عوامل برون شرکتی، حاکمیت شرکتی، عوامل موسسه حسابرسی، بازار رقابتی حسابرسی، ویژگی‌های مدیران و صاحبکاران، عوامل مالی و حسابداری و ویژگی‌های حسابرسی می‌باشد. و بر اساس مدل ساختاری تفسیری، بیشترین تاثیرگذاری عنصر سطح ششم ساختار مالکیت شرکت دارد. و به همین ترتیب از میزان تاثیرگذاری در سطوح بعد کاسته می‌شود و متغیرهای هم‌سطح یعنی تعامل متقابل با هم دارند.

واژگان کلیدی: قیمت خدمات حسابرسی، موسسه حسابرسی، تحلیل محتوا

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، علی‌آباد کتول، ایران

۲. گروه حسابداری، واحد علی‌آباد کتول، دانشگاه آزاد اسلامی، علی‌آباد کتول، ایران، ایمیل:

mosarreza.zanganeh@gmail.com

۳. گروه حسابداری، واحد علی‌آباد کتول، دانشگاه آزاد اسلامی، علی‌آباد کتول، ایران

۴. گروه حسابداری، واحد علی‌آباد کتول، دانشگاه آزاد اسلامی، علی‌آباد کتول، ایران

۱- مقدمه

یکی از مواردی که باعث اعتماد مردم به بازار سرمایه و شفافیت اقتصادی و باعث پاسخگویی دولت‌ها می‌شود حسابرسی مستقل است. و خدمات حسابرسی یک کار تخصصی است و قیمت‌ها و رقابت‌های نادرست باعث لطمه به حرفه حسابرسی می‌شود.

در قانون تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران، جایگاه والایی برای حساب‌رسان مستقل پیش‌بینی شده است. سرمایه‌ما حسابداران اعتماد مردم است و باید در این زمینه مسئولانه عمل کنیم و با تعیین قیمت مناسب، از جایگاه اجتماعی و سرمایه اصلی خود یعنی اعتماد عمومی حفاظت کنیم.

قیمت خدمات حسابرسی شامل هرگونه مبلغی است که بابت کار انجام‌شده در طی عملیات حسابرسی بر اساس قرارداد به مؤسسه حسابرسی پرداخت می‌شود. یکی از اختلاف نظرهای ممکن در حرفه حسابرسی در عصر حاضر تعیین حداقل نرخ قیمت خدمات حسابرسی است در واقع هزینه هر خدمت یا هزینه هر کالا قیمتی است که مصرف‌کننده حاضر است برای آن پرداخت کند؛ اما در عمل کشورهایی مانند ایران که اقتصاد رقابتی ندارند قیمت خدمات را انحصار یا حداقل مزد تعیین‌شده توسط نهادهای مربوط تعیین می‌کند. (امانی و دوانی، ۱۳۸۸). درآمد حسابرسی از طریق قیمت‌گذاری خدمات تأمین می‌شود که بعد از بستن قرارداد با صاحب کار به‌دست می‌آید؛ و حساب‌رسان برای قیمت‌گذاری عوامل بسیاری را مدنظر قرار می‌دهند و مطالعات زیادی در رابطه با تعیین قیمت خدمات و عوامل آن انجام‌شده است که بیشتر عوامل توصیفی بوده است که شامل حجم و پیچیدگی عملیات، ریسک واحد مورد رسیدگی،... بوده است. ایجاد مدل‌هایی که قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی را به شکل مناسبی تعیین می‌کنند یکی از بهترین ابزارهایی است که می‌تواند به تحلیل بازار کار حسابرسی و تداوم فعالیت در شرایط رقابتی کمک کند.

قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی از عوامل مختلفی تشکیل می‌شود که میزان تأثیرپذیری این عوامل در کشورهای مختلف متفاوت است. یکی از مشکلات مهم افراد شاغل در حرفه حسابرسی مشخص کردن حداقل قیمت برای خدمات حسابرسی، و کاهش قیمت برخی از مؤسسات حسابرسی است. اما نگاه به حسابرسی به‌عنوان یک کالا و نادیده گرفتن بخش رقابتی بودن آن باعث تردید در استقلال و کیفیت خدمات حسابرسی می‌شود؛ و همچنین باید در نظر گرفت که شفافیت اقتصادی و اعتماد مردم به بازار سرمایه و پاسخگویی دولت براساس حسابرسی تحقق می‌یابد؛ و نباید مثل یک کالا یا خدمت معمولی با آن برخورد کرد (بزرگ اصل، ۱۳۸۸).

بارونق بازار خدمات حسابرسی در ایران، هر مؤسسه در راستای نفوذ بیشتر در بازار و یافتن و جذب مشتری، مبادرت به اعمال سیاست‌های خود در بازار رقابتی کرده است. قیمت‌گذاری و رقابت بازار برای خدمات حسابرسی موضوع مهمی برای قانون‌گذاران، محققان و سرمایه‌گذاران به شمار می‌رود؛ زیرا منافع اقتصادی حساب‌رسان از طریق قیمت دریافتی بابت خدمات حسابرسی و انعقاد قرارداد با صاحب‌کاران تأمین می‌شود.

بر اساس تحقیقات انجام شده در ایران و بر اساس نظر حسابرسان در حال حاضر یکی از مشکلات اصلی حرفه حسابرسی در ایران نرخ شکنی قیمت توسط موسسات حسابرسی و تعیین حداقل نرخ قیمت خدمات حسابرسی است. اگر در قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی بحث رقابت مطرح نباشد باعث می‌شود که به کیفیت و استقلال حسابرسی خدشه وارد شود. با بررسی رفتار قیمت‌گذاران خدمات حسابرسی در بلند مدت می‌توان به شناخت کاملی از بازار حسابرسی رسید. با مقایسه بازار حسابرسی در ایران با کشورهای مختلف به این نتیجه رسید که وجه دریافتی از سوی حسابرسان در ایران بسیار کمتر از سایر کشورها است و مهم‌ترین دلیل این موضوع نبود یک مدل مناسب برای قیمت‌گذاری است.

در ایران با توجه به شرایط خاص حاکم بر بازار حسابرسی و رقابتی نبودن بازار و شرایط حرفه‌ای و محیط اجتماعی از جمله مسائل مهم بر قیمت خدمات حسابرسی است. با دقت عمیق‌تر در قرار دادهای حسابرسی در ایران به این مسئله پی می‌بریم که که نیاز به تدوین مقررات و ضوابط اثر بخش و اصولی کردن رقابت و ایجاد آیین نامه کارا در رابطه با قیمت خدمات حسابرسی می‌باشیم.

قیمت اعلام‌شده برای ارائه خدمات توسط حسابرسان، قضاوتی و برآوردی می‌باشد، این عمل می‌تواند باعث تردید نسبت به استقلال حسابرسان و همچنین کیفیت حسابرسی و پدیده گزینش اظهار نظر شود. در این پژوهش به دنبال آن هستیم تا بتوانیم عوامل مهم و تاثیرگذار بر قیمت خدمات حسابرسی را شناسایی و اولویت‌بندی کنیم؛ و در نهایت مدلی براساس عوامل کمی و کیفی موجود، براساس تکنیک‌های تصمیم‌گیری گروهی ارائه شود.

اگرچه جامعه حسابداران رسمی ایران حداقل نرخ‌های را برای رده‌های مختلف خدمات حسابرسی تعیین کرده است (علوی طبری و عصابخش، ۱۳۸۹). اما موسسات حسابرسی از این نرخ‌ها استفاده نمی‌کنند و این مشکل همچنان وجود دارد؛ و این پژوهش به دنبال آن است که مبنای مناسب و به‌روز و جامع برای تعیین حداقل قیمت خدمات حسابرسی تعیین نماید؛ که موسسات حسابرسی بتوانند از یک مبنای منظمی برای قیمت‌گذاری خدمات استفاده نمایند.

عواملی از جمله ویژگی‌های منحصر به فرد مؤسسه حسابرسی و شرایط حاکم بر حرفه حسابرسی، ویژگی‌های محیطی و فرهنگی عواملی هستند که در مدل مستخرج از این پژوهش توجه ویژه‌ای به آنها شده است که جای خالی آنها در پژوهش‌های پیشین احساس می‌شد. در ایران آیین نامه تعیین حق الزحمه پایه خدمات حسابرسی به تأیید وزیر محترم امور اقتصادی و دارایی رسیده و در تاریخ ۱۳۹۴/۱۰/۲۰ به جامعه حسابداران رسمی ایران ابلاغ شده است. این آیین نامه مبنای مناسبی برای تعیین حق الزحمه حسابرسی نیست. طبق این آیین نامه، حداقل حق الزحمه بدون در نظر گرفتن ریسک کار، ریسک دعاوی حقوقی، برند مؤسسه و شرایط حاکم بر حرفه حسابرسی محاسبه می‌شود؛ بنابراین آیین نامه مذکور دارای کاستی‌هایی است.

در سالهای اخیر و پس از تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران انحصار بازار کار حسابرسی

شکسته شده و رقابت شدیدی بین حسابرسان شکل گرفته است؛ رویدادی که مدت ها قبل در اغلب کشورهای پیشرفته اتفاق افتاده است. از اوایل سالهای دهه ۷۰ میلادی تا اوایل سال ۲۰۰۰ میلادی، تمرکز اکثر مؤسسات حسابرسی بر رشد خود بوده است تا بر ارزش های حرفه ای (زف، ۲۰۰۳). شرکای مؤسسات حسابرسی برای یافتن مشتریان جدید، حفظ مشتریان موجود و خدمات مشاوره، تحت فشار زیادی قرار گرفته اند و عدم تحقق این نوع اهداف توسعه ای در مؤسسات حسابرسی، عواقب بدی، از جمله برکناری از کار را برای آنان در پی داشته است. به عبارت دیگر، توان گفت در بیست سال اخیر، حرفه حسابرسی تغییرات سریع و درخور توجهی داشته است. کاهش مقررات در بازار کار حسابرسی، به مؤسسات حسابرسی اجازه داد بیشتر اهداف اقتصادی را دنبال کنند و در جستجوی رشد درآمد خود و کاهش هزینه ها در هر کار حسابرسی باشند (پالپو، هیللی، ۲۰۰۳) در چنین وضعیتی، حسابرسی موفق است که بتواند با توجه به ویژگیهای واحد مورد رسیدگی، بهترین برآورد را از قیمت خدمات حسابرسی خود داشته باشد تا ضمن حفظ کیفیت کار، آن را با حداقل هزینه انجام دهد.

در کشور ما نحوه تعیین حق الزحمه های حسابرسی به معضل تبدیل شده و آشفتگی قیمت گذاری خدمات حسابرسی، موجب شده هیچ مبنای مشخصی برای تعیین حق الزحمه حسابرسی مالی وجود نداشته باشد بعضاً قضاوت های حرفه ای حسابرسان منجر به پیشنهادهای ضد و نقیضی می گردد که تناسبی با یکدیگر ندارد. (نیکبخت و تنانی، ۱۳۸۹). لذا این تحقیق به بررسی نظرات فعالان حرفه حسابرسی پرداخته تا مشخص کند عوامل موثر بر حق الزحمه های حسابرسی مالی در ایران چه هستند. تعیین این عوامل می تواند تا حدودی به انسجام بازار کمک کند و از سر درگمی حرفه بکاهد.

اهداف علمی پژوهش، شناسایی عواملی که می تواند بر قیمت خدمات حسابرسی تاثیر گذار باشد. در این پژوهش به دنبال شناسایی عوامل کیفی و کمی اثر گذار بر قیمت گذاری خدمات حسابرسی و نهایتاً ارائه مدل جامع برای تعیین قیمت گذاری خدمات حسابرسی می باشیم. بنابراین این پژوهش به دنبال پاسخی برای این سؤال است که مدل قیمت گذاری خدمات اطمینان بخشی حسابرسی مستقل چگونه است؟

۲- پیشینه نظری و تجربی پژوهش

از دیدگاه استفاده کنندگان اطلاعات مالی، گزارش حسابرسی بسیار با ارزش است. این ارزش تابعی از گروه های استفاده کننده و علاقه مند به اطلاعات شرکت است. حال این سؤال مطرح می شود که واحدهای تجاری حاضرند چه بهایی برای خدمات دریافتی از حسابرسان مستقل پرداخت کنند. و آیا این بها توسط خودشان تعیین می شود، یا حسابرس بهای خدمات خود را تعیین می کند، و یا اینکه توسط مراجع حرفه ای تعیین می شود. درک نحوه تعیین قیمت گذاری خدمات حسابرسی هم برای حسابرسان، هم صاحب کاران آنها و هم اشخاصی که سیاست گذاری

و قانون مندی را دنبال می‌کنند، اهمیت دارد. ایجاد مدل‌هایی که حق‌الزحمه حسابرسی را به شکل مناسبی تعیین می‌کنند (مثل مدل سایمونیک که در آن قیمت خدمات حسابرسی تابعی از هزینه حسابرسی - ساعات کارکرد ضربدر نرخ کارکرد - و صرف ریسکی است که حسابرس به خاطر خطر طرح دعاوی دادگاهی و زیانهای آتی احتمالی صاحب‌کار در نظر می‌گیرد)، یکی از بهترین ابزارهایی است که می‌تواند به تحلیل بازار کار حسابرسی و تداوم فعالیت در شرایط رقابتی کمک کند. قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی تصویری از کیفیت کار حسابرسی برای سرمایه‌گذاران و ذینفعان از صورت‌های مالی است. حسابرسان مستقل بخش قابل‌توجهی از نظام گزارشگری مالی می‌باشد. گزارش حسابرسان مستقل می‌تواند نشان‌دهنده تحقق تعهدات مدیریت واحد تجاری نسبت به سرمایه‌گذاران باشد. قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی را می‌توان بهایی در نظر گرفت که صاحب‌کار در جهت تحقق تعهدات خود، به حسابرسان پرداخت می‌کند (بزرگ اصل، ۱۳۸۸).

قیمت خدمات حسابرسی شامل هرگونه مبلغی است که بابت کار انجام‌شده در طی عملیات حسابرسی بر اساس قرارداد به مؤسسه حسابرسی پرداخت می‌شود. عامل‌های مؤثر بر قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی در بسیاری از پژوهش‌ها به دو گروه اصلی به شرح زیر تقسیم شده است: عامل‌های مربوط به عرضه‌کنندگان خدمات حسابرسی مانند حسابرس متخصص در صنعت، شهرت و اعتبار مؤسسه حسابرسی، استقلال حرفه‌ای مؤسسه حسابرسی، اندازه مؤسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی.

عامل‌های مربوط به متقاضیان خدمات حسابرسی مانند دعاوی حقوقی مطرح شده علیه شرکت صاحب‌کار، شهرت و اعتبار شرکت صاحب‌کار، اندازه شرکت صاحب‌کار و خطر شرکت صاحب‌کار (الهرشانی^۱، ۲۰۰۸).

بررسی رابطه بین حق‌الزحمه حسابرسی و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی به درک زمان ارائه گزارش حسابرسی کمک می‌کند. هم‌چنین، بینش بهتری از بازار خدمات حسابرسی را ارائه می‌کند (جانسون^۲، ۱۹۹۸). بررسی این رابطه برای کاربران صورت‌های مالی، مشتریان، عرضه‌کنندگان خدمات حسابرسی و تنظیم‌کنندگان بازار مهم است (لونتیس و همکاران، ۲۰۰۵).

قیمت خدمات حسابرسی باید براساس مدت زمان لازم برای اجرای عملیات حسابرسی تعیین شود. در یک بازار رقابتی برای خدمات حسابرسی، قیمت اضافی دریافتی به وسیله حسابرس به علت استفاده بهینه از زمان برای انجام خدمات اعتبار دهی است (هوگتون و جاب^۳، ۱۹۹۹). تکمیل سریع عملیات حسابرسی ممکن است هزینه بیشتری در برداشته باشد. زیرا، حسابرسان درگیر فعالیت‌هایی مانند اضافه کاری یا افزایش هزینه فرصت حسابرسی می‌شوند (لونتیس و همکاران، ۲۰۰۵). با این وجود، دیدگاه متفاوتی وجود دارد که براساس آن قیمت خدمات حسابرسی با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه مثبت دارد. زیرا، با افزایش قیمت خدمات حسابرسی

1. Al-Harshani

2. Johnson

3. Houghton & Jubb

میزان آزمون‌های محتوای حساسی نیز افزایش می‌یابد (روبین^۱، ۱۹۹۲). هم چنین، رابطه با کارمندان ارشد یا مذاکره با مدیریت درباره نتیجه کار حساسی نیز افزایش می‌یابد (لونتیس و همکاران^۲، ۲۰۰۵).

قیمت خدمات حساسی براساس بهای تمام شده خدمات بکار رفته در فرآیند حساسی بعلاوه تخمینی از زیان‌های آتی ناشی از مسئولیت حساسی در برابر گزارش صادر شده، تعیین خواهد شد. اجرای این فرآیند در سه مرحله انجام می‌شود. مرحله اول، ارزیابی حساسی از وقوع زیان آتی ناشی از قضاوت حساسی که در آینده یک ذینفع مثلاً سهامدار متحمل می‌شود. مرحله دوم، بکارگیری منابع در اجرای عملیات حساسی مثلاً نیروی انسانی تا این که منافع نهایی کاهش در ارزش فعلی زیان‌های مورد انتظار آتی ناشی از حساسی صورت‌های مالی برابر هزینه نهایی سرمایه گذاری اضافی حساسی باشد. در نهایت حساسی قیمتی را تعیین می‌کند تا این که هزینه حساسی را پوشش دهد. در این میان قضاوت حساسی نقش مهم در تعیین قیمت دارد (استنلی^۳، ۲۰۱۱). نظریه کارگزاری، حساسی را به عنوان نماینده مستقل سهامداران و سایر اشخاص ذینفع در کنترل صحت، قابلیت اتکاء و مربوط بودن اطلاعاتی می‌شناسد که توسط مدیران واحد تجاری تهیه و ارائه می‌شود. اما به دلیل آن که کار حساسی مستلزم ارتباط نزدیک حساسی با مدیران واحد تجاری است، بنابراین در این نظریه فرض می‌شود که حساسی ممکن است در انجام وظیفه خود، استقلال خود را حفظ نکرده و کار خود را به درستی انجام ندهند و به عبارتی در راستای منافع خود و مدیران عمل نمایند (والکر^۴، ۲۰۰۳). هم چنین پژوهش‌های گذشته نشان داده است که از این نظریه می‌توان در تفسیر اثر قیمت خدمات حساسی بر کیفیت حساسی استفاده نمود (نیکین و ساهل استروم^۵، ۲۰۰۴).

عواملی که مربوط به مؤسسات حساسی ارائه‌کننده خدمات حساسی است و در تعیین قیمت گذاری خدمات حساسی موثر است شامل: عامل کیفیت حساسی در تعیین قیمت گذاری خدمات حساسی، عامل اندازه مؤسسه‌ی حساسی در تعیین قیمت گذاری خدمات حساسی، عامل تخصص صنعتی مؤسسه‌ی حساسی در تعیین قیمت گذاری خدمات حساسی، عامل شهرت مؤسسه حساسی در قیمت گذاری خدمات حساسی عواملی که مربوط به متقاضیان خدمات حساسی است و در تعیین قیمت گذاری خدمات حساسی موثر است شامل: عامل اندازه صاحب کار در تعیین قیمت گذاری خدمات حساسی، عامل دعاوی حقوقی صاحب کار در تعیین قیمت گذاری خدمات حساسی، عامل ریسک متقاضی خدمات حساسی در تعیین قیمت گذاری خدمات حساسی، عامل بودجه‌ی زمانی در تعیین قیمت گذاری خدمات حساسی، عامل شهرت و اعتبار متقاضی خدمات حساسی

1. Rubin
2. Leventis & et al
3. Stanly
4. Walker
5. Nikkinen & Sahlstrom

در تعیین قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی، اثر بیش اطمینانی مدیریت بر قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی، رابطه قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی و ویژگی متقاضی خدمات حسابرسی (ریسک و رقابت صاحبکار)، رابطه قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی و تجدید ارزیابی دارایی‌ها، تحلیل رابطه تمرکز مشتری و قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی.

کراسول و همکاران^۱ (۱۹۹۵) در مطالعه خود به این نتیجه دست یافتند که تخصص صنعتی حسابرسان موجب می‌شود که آنها حق الزحمه بالایی را دریافت کنند. نتایج تحقیق ماهیو و ویکنز^۲ (۲۰۰۳) حاکی از این است که افزایش سهم بازار در یک صنعت خاص باعث افزایش تولید شده و در نهایت کاهش قیمت را به دنبال خواهد داشت. علاوه بر این اعتقاد دارند که زمانی که سهم بازار یک صنعت به مقدار قابل ملاحظه‌ای بالاتر از دیگر رقبا باشد این امر سبب می‌شود که حسابرسان متخصص در یک صنعت خدمات متعدد را عرضه کنند. بنابراین زمانی حق الزحمه حسابرسان متخصص بالاتر خواهد رفت که سهم بازار در یک صنعت خاص بالاتر رود.

مؤسسات حسابرسی که شهرت و آوازه‌ای با استفاده از توسعه مهارت‌های صنعتی خود کسب می‌کنند و مهارت‌های بالایی در مقایسه با دیگر مؤسسات به دست می‌آورند، انتظار حق الزحمه بالاتری دارند. حسابرسان بزرگ از راه‌های مختلف، شهرت خود را افزایش می‌دهند زیرا این موضوع حق الزحمه‌ی حسابرسی بالاتری نیز برای آنها ایجاد می‌کند. محققان در بر این باورند که حسابرسان مشهورتر و معتبرتر قادر به دریافت حق الزحمه‌های حسابرسی بالاتری بوده و برای حفظ این مزیت از شهرت خود حفاظت می‌کنند (کراسول و همکاران^۳، ۱۹۹۵).

اندازه‌ی شرکت نمایانگر اهرم شرکت، برتری رقابتی شرکت، توانایی مدیریت، کارایی اطلاعات و در نهایت ریسک کلی شرکت است. در مورد اندازه‌ی شرکت، موسسه تحقیقاتی ایران اسکلاف می‌گوید: «اندازه‌ی شرکت یک شمشیر دولبه است. شرکت‌های بزرگ دارای کنترل داخلی قوی، کار حسابرسی پیچیده ولی حق الزحمه بالا برای حسابرسان هستند» از طرف دیگر شرکت‌های کوچک حق الزحمه کم می‌پردازند ولی کارشان هم ساده‌تر است (سجادی و ابراهیمی‌مند، ۱۳۸۵). محققین نشان دادند که شرکت‌های صاحب کار بزرگ، وابستگی اقتصادی به وجود می‌آورند چرا که سبب می‌شوند مؤسسات حسابرسی استقلال خود را تنها برای حفظ مشتری با ارزش، از دست می‌دهند (رینولد و فرانسیس^۴، ۲۰۰۰).

به هر حال ادبیات مربوط به حق الزحمه‌ی حسابرسی پر است از شواهدی که نشان می‌دهد حق الزحمه‌ی حسابرسی زمانی افزایش پیدا می‌کند که اندازه‌ی مشتری افزایش پیدا می‌کند (پالمروس^۵، ۱۹۸۶).

رابطه بین حق الزحمه‌ی حسابرسی و اندازه حسابرسی یک رابطه خطی است. دارایی‌های

1. Craswell & et al
2. Mayhew & Wilkins
3. Craswell & et al
4. Reynolds & Francis
5. Palmrose

کلی مشتری عموماً در پژوهش‌های انجام گرفته به عنوان مقیاسی برای اندازه‌ی مشتری خدمات حسابرسی در نظر گرفته می‌شود (الهرشانی^۱، ۲۰۰۸). اندازه‌ی شرکت معمولاً با استفاده از دارایی کلی تأثیر قرار می‌دهد. بتی و همکاران^۲ (۲۰۰۹) و کامران و گویان^۳ (۲۰۰۵) با تحقیقی که از ۲۱۰ سازمان انجام داده‌اند، به این نتیجه دست یافته‌اند که اندازه‌ی شرکت، میزان پیچیدگی سازمان و شهرت از عوامل مؤثر بر حق الزحمه‌ی حسابرسی است.

بودجه‌ی زمانی عبارت است از حاصل جمع زمان برآورد شده برای هر مرحله از فرآیند حسابرسی است. برخی از مزایای کاربردی بودجه زمانی به شرح زیر است: تأمین مبنایی برای برآورد حق الزحمه، سنجش میزان کارایی کارکنان حسابرسی، تعیین میزان پیشرفت هر یک از مراحل رسیدگی برای سرپرستان حسابرسی، خلق یک محیط مناسب جهت انگیزش مثبت افراد (مهرانی، ۱۳۷۹).

حق الزحمه‌ی کارکنان حسابرسی نیز بر مبنای ساعات کاری است که هر نفر روی یک پروژه خاص صرف می‌کنند. مجموع تعداد ساعات کاری که کارکنان موسسه‌ی حسابرسی روی یک پروژه حسابرسی صرف کرده‌اند مبنای محاسبه صورت‌حساب برای یک شرکت است (کاشانی‌پور و همکاران، ۱۳۸۵). پالمروس^۴ (۱۹۸۶) به بررسی ارتباط قرارداد حسابرسی با حق الزحمه‌ی حسابرسی و ساعات حسابرسی در ۳۶۱ شرکت که صورت‌های مالی حسابرسی شده منتشر می‌کردند، پرداخت. نتیجه او در این تحقیق گویای این مطلب بود که با بستن قراردادهای مقطوع، حسابرسان ریسک بیشتری را تقبل می‌کنند و انگیزه‌های بیشتری برای کارایی دارند. محققان براساس نتایج تحقیق گیروکس و همکاران^۵ (۱۹۹۵) بر این باورند که حسابرسی‌های اولیه با حق الزحمه پایین، زمان بالای صرف شده برای حسابرسی و طبعاً پایین بودن حق الزحمه در هر ساعت رابطه دارد. مرور ادبیات و پژوهش‌های قیمت‌گذاری خدمات در حوزه حسابرسی نشان می‌دهد که به طور کلی پژوهش‌ها در خصوص قیمت‌گذاری در حسابرسی حول پنج محور اصلی بوده است. نخست محوریت مطالعه تأثیر کیفیت حسابرسی و اتخاذ ارزش منصفانه بر قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی است که می‌توان به مطالعه لای^۶ (۲۰۱۹) و آزادی و گردنل^۷ (۲۰۱۰) و پزشک و پور زمانی (۱۳۹۸) اشاره کرد. دومین محوریت مطالعه تأثیر مدیریت سود بر قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی است که می‌توان به مطالعه دونتلا و همکاران^۸ (۲۰۱۸)، لی و گائو^۹ (۲۰۱۸)، الهداب

1. Al-Harshani
2. Beattie & et al
3. Kamran & Goyal
4. Palmrose
5. Giroux & et al
6. Lai
7. Donatella et al
8. Li & Guo

۱(۲۰۱۸)، یه و همکاران^۲ (۲۰۱۸)، ونتیس و دمیتروپولس (۲۰۱۰)، میاه^۳ (۲۰۱۹)، خدادادی (۱۳۹۵) اشاره کرد. سومین محوریت مطالعه تاثیر رقابت پذیر بودن و تخصصی بودن موسسات حسابرسی بر قیمت‌گذاری خدمات است که می‌توان به مطالعه لونتیس و همکاران (۲۰۱۱)، لامب (۲۰۱۳)، وانگ و چوی (۲۰۱۵)، آلمیدا و سیلوا (۲۰۱۶)، وانگ و اقبال^۴ (۲۰۰۹)، دیانته دیلمی و بیاتی (۱۳۹۴)، نایب زاده و بنی مهد (۱۳۹۷) اشاره کرد. چهارمین محوریت تاثیر استانداردهای بین‌المللی و اندازه شرکت و ریسک شرکت بر قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی می‌باشد که می‌توان به مطالعه کافی و بیدی^۵ (۲۰۱۹)، یه و همکاران^۶ (۲۰۱۸)، کای و ژو (۲۰۱۶)، کیخیا (۲۰۱۵)، نیکینن و همکاران (۲۰۰۵)، بیسواس^۷ (۲۰۱۹) اشاره کرد. پنجمین محور مطالعه تاثیر اظهار نظر حسابرس و کمیته حسابرسی بر قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی می‌باشد که می‌توان به مطالعه اوسیو-آنسا و همکاران (۲۰۱۴)، لامب (۲۰۱۳)، سو (۲۰۱۲)، لاری دشت بیاض و همکاران (۱۳۹۸) اشاره کرد. مرور این پژوهش‌ها نشان می‌دهد که الگویی در زمینه قیمت‌گذاری خدمات در حرفه‌ی حسابرسی به عنوان چراغ راهی برای شاغلین در حرفه ارائه نشده است. نیاز به تدوین الگوی تعالی بخش در زمینه قیمت‌گذاری خدمات در موسسات حسابرسی که بر پایه مبانی آیین رفتار حرفه‌ای باشد، امری ضروری است. که پژوهش حاضر اولین تلاش صورت گرفته در این زمینه می‌باشد. لذا در ادامه به مرور پژوهش مرتبط با محوریت پنج‌گانه فوق پرداخته می‌شود. در نخستین سال‌های پیدایش حرفه حسابرسی مدرن قیمت‌گذاری خدمات امری ضروری به نظر نمی‌رسید با گسترش و بزرگ شدن صنعت و تعداد شرکت‌های حسابرسی تعیین یک ملاک درست و منطقی قیمت‌گذاری بیشتر مورد نظر قرار گرفت. که در ادامه به تعدادی از پژوهش‌های انجام شده در این مورد می‌پردازیم. لای^۸ (۲۰۱۹) به بررسی تاثیر قیمت خدمات حسابرسی و کیفیت حسابرسی در بورس هنگ کنگ پرداخت که نتایج آن نشان می‌دهد که قیمت خدمات حسابرسی تاثیر مستقیم بر کیفیت خدمات حسابرسی دارد. یعنی هر چه قیمت خدمات بیشتر می‌شود کار حسابرسی با کیفیت تر و مطلوب تر انجام خواهد شد. و همچنین وانگ و اقبال^۹ (۲۰۰۹) به تاثیر تخصص صنعتی حسابرس بر قیمت خدمات حسابرسی پرداخت که نتایج آن نشان می‌دهد که مؤسسات حسابرسی که دارای تخصص صنعتی بالاتری نسبت به مؤسسات دیگر هستند. قیمت بیشتری برای خدمات خود دریافت می‌کنند. و تاثیر کمیته حسابرسی بر قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی در امارات نشان دهنده آن است که اثربخشی کمیته حسابرسی

1. Alhadab
2. Ye et al
3. Miah
4. Wang & Iqbal
5. Coffie & Bedi
6. Ye et al
7. Biswas
8. Lai
9. Wang & Iqbal

تأثیر مثبت معناداری بر قیمت خدمات حسابرسی دارد. همچنین نتایج نشان داد که رابطه مثبت معناداری بین تعداد جلسات کمیته حسابرسی و تخصص اعضای کمیته حسابرسی با قیمت خدمات حسابرسی وجود دارد. (قسیم و همکاران^۱ (۲۰۱۹)) و همچنین برسی تأثیر اتخاذ ارزش منصفانه بر قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی در ۶۱۹ شرکت در آمریکا نشان دهنده آن است که حسابرسان حق‌الزحمه بالاتری را برای شرکت‌هایی که به دلیل پذیرش ارزش منصفانه دارای سطح پیچیدگی بالاتری هستند دریافت می‌کنند. (میاه^۲ (۲۰۱۹)) با برسی ۵۰۰ شرکت برتر در بورس اوراق بهادار هند نتایج نشان می‌دهد که ویژگی‌های صاحبکار و اندازه شرکت تأثیر مستقیم بر قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی دارد. (بیسواس^۳ (۲۰۱۹)) و با برسی موسسات مالی در کشور بنگلادش نتایج نشان دهنده آن است که نتایج حاکی از این است که پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی با قیمت خدمات حسابرسی رابطه مثبت معناداری دارد. همچنین نتایج نشان داد که اندازه شرکت رابطه مثبت معناداری با قیمت خدمات حسابرسی دارد.

۳- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش بنیادی پژوهشی است که به کشف ماهیت اشیاء پدیده‌ها و روابط بین متغیرها، اصول، قوانین و ساخت یا آزمایش تئوری‌ها و نظریه‌ها می‌پردازد و به توسعه مرزهای دانش رشته علمی کمک می‌نماید. هدف اساسی این نوع پژوهش تبیین روابط بین پدیده‌ها، آزمون نظریه‌ها و افزودن به دانش موجود در یک زمینه خاص است.

پژوهش حاضر، براساس هدف یک پژوهش بنیادی است؛ زیرا درصدد یافتن ماهیت و روابط مؤثر بر قیمت‌گذاری خدمات اعتباردهی حسابرسی در بازار حسابرسی ایران است.

تحقیق پیمایشی عبارت است از مجموعه‌ای از روش‌های استاندارد و منظم، برای گردآوری اطلاعات در مورد خانواده، افراد و یا مجموعه‌ای بزرگتر و یا مصاحبه‌های تحلیل محتوا می‌باشد. براین اساس پژوهش حاضر یک پژوهش پیمایشی می‌باشد؛ چون از مصاحبه، مطالعات کتابخانه‌ای استفاده شده است. این پژوهش بر اساس روش‌های کیفی انجام می‌شود. در بخش کیفی برای تعیین شاخص‌های قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی مطالعات کتابخانه انجام خواهد شد؛ و سپس مصاحبه‌هایی از خبرگان انجام می‌شود.

روش تحقیق آمیخته^۴، روشی است که به طور همزمان از دو روش کمی و کیفی استفاده می‌کند؛ در پژوهش داخلی با عنوان روش آمیخته اکتشافی نیز مطرح است؛ در این روش ابتدا مؤلفه‌های مهم و اساسی تحقیق با استفاده از روش‌های کیفی مورد مطالعه قرار می‌گیرد. و سپس در بخش کمی تحقیق به طراح الگو بر اساس مؤلفه‌های بدست آمده خواهیم پرداخت. استفاده از روش‌های ترکیبی در جهت سرعت بخشیدن و رسیدن به اهداف تحقیق و نشان دادن تصویری

1. Qasim et al
2. Miah
3. Biswas
4. Mixed Method

عمیق و کامل از پدیده‌های مورد مطالعه می‌باشد. تجزیه و تحلیل محتوا، یک روش تحقیق است که برای شناسایی الگوهای موجود در ارتباطات ضبط‌شده استفاده می‌شود. برای انجام تجزیه و تحلیل محتوا، شما باید داده‌ها را به طور منظم از مجموعه متون خاصی جمع‌آوری کنید که این داده‌ها می‌توانند به صورت نوشتاری، شفاهی یا تصویری باشند که در زیر به چند نمونه از آنها اشاره کرده‌ایم:

کتاب، روزنامه و مجله، سخنرانی و مصاحبه، محتوای وبسایت و پست‌های شبکه‌های اجتماعی، عکس و فیلم

تجزیه و تحلیل محتوا هم می‌تواند کمی باشد (براساس آمار، ارقام و اندازه‌گیری) و هم می‌تواند کیفی باشد (با تمرکز بر روی تفسیر و درک متن). در هر دو حالت، شما کلمات، مضامین و مفاهیم را در متن، دسته‌بندی یا کدگذاری می‌کنید و در نهایت نتایج را تجزیه و تحلیل می‌کنید. در این پژوهش تحلیل محتوا به صورت کیفی انجام شده است.

مراحل پیاده‌سازی عملیات تحلیل محتوا شامل موارد زیر است:

جملات، عنوان‌ها، لغات و مقالات مربوط به موضوع پژوهش را از قبل مشخص می‌کنیم. با توجه به ادبیات تحقیق و فرضیه‌ها و متغیرهای موردنظر و مرتبط با مفهوم موضوع تحقیق مشخص می‌شود؛ و سپس با توجه به اهداف موردنظر نسبت به تحلیل داده‌ها اقدام می‌شود. مشخص کردن ابزار برای اندازه‌گیری متغیرها.

با توجه به موضوع تحقیق نسبت به تهیه ابزار جمع‌آوری اطلاعات اقدام می‌شود. با در نظر گرفتن زمان و مکان اجرای عملیات تحقیق نسبت به بدست آوردن اطلاعات در رابطه با طرح تحقیق اقدام می‌شود و سپس این اطلاعات باید در دسته‌های مختلف طبقه‌بندی شوند.

سپس پژوهشگر اطلاعاتی را که با فرضیه تحقیق در ارتباط است، مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌دهد. تا بتواند به نتایج موردنظر خود دست یابد.

نمونه‌گیری هدفمند به این معناست که شما به‌عنوان یک پژوهشگر سوژه‌هایی را به‌عنوان نمونه برای خود انتخاب می‌کنید که در فهم مسائل پژوهشی و روند تفسیر آن به شما کمک کند و نقش کلیدی در این رابطه داشته باشد. هدف از این نمونه‌گیری جمع‌آوری نمونه با استفاده از قضاوت خود محقق است. در این پژوهش از روش نمونه‌گیری هدفمند استفاده شده است.

جامعه آماری در تحقیق حاضر شامل شرکا و مدیران سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی ایران می‌باشند. در پژوهش‌هایی که بر اساس تصمیم‌گیری گروهی انجام می‌شود و از افراد خبره استفاده می‌شود. توجه بیشتر به این است که افرادی انتخاب شوند که خبره و کارا باشند؛ و به تعداد نمونه آماری توجه زیادی نمی‌شود؛ و بیشتر توجه به انتخاب افراد مشارکت‌کننده می‌باشد. در این مطالعه از ۱۲ خبر حسابرسی که شامل مدیران و شرکای سازمان حسابرسی می‌باشند استفاده شده است. زمان مصاحبه‌ها بین ۷۵ تا ۹۰ دقیقه به طول انجامید. اشباع نظری از اهمیت خاصی برخوردار است، زیرا در غیر این صورت نظریه از نظر مفهومی ضعیف و نارسا است. در

پژوهش حاضر برای دستیابی به عوامل مؤثر بر قیمت خدمات حسابرسی از مصاحبه عمیق و از نوع تک تک با شرکت کنندگان استفاده شد. در این راستا، با توجه به هدف پژوهش، از روش نمونه گیری گلوله برفی برای مصاحبه استفاده شده است. یعنی افراد مصاحبه شونده، سایر افراد مطلع و صاحب نظر در خصوص موضوع پژوهش را معرفی می کردند. در نهایت با استفاده از تکنیک داده بنیاد و با استفاده از نرم افزار MAXQDA، به شناسایی عوامل پرداخته شده است.

جدول ۱: اطلاعات جمعیت شناختی نمونه

متغیر	موارد	اعداد	درصد	متغیر	موارد	تعداد	درصد
جنسیت	مرد	۹	۰,۷۵	رشته دانشگاهی	حسابداری	۱۰	۰,۸۳
	زن	۳	۰,۲۵		مدیریت	۲	۰,۱۷
میزان تحصیلات	کارشناسی ارشد	۱۰	۰,۱۷	تجربه کاری	بین ۱۰ تا ۲۰ سال	۵	۰,۴۲
	دکترای	۲	۰,۸۳		بالای ۲۰ سال	۷	۰,۵۸

۴- یافته‌های پژوهش:

در پژوهش حاضر برای مصاحبه از کد گذاری سه گانه که شامل کد گذاری باز، محوری و انتخابی است، استفاده شده است.

۴-۱- شناسایی شاخص‌های پژوهش (کدگذاری اولیه):

در شروع تحقیق داده‌ها را به صورت لغات و جمله‌های معنادار تفکیک می کنیم. در این مرحله نسبت به برچسب زدن و مفهوم سازی اطلاعات اقدام می شود. بدون استفاده از کدگذاری باز امکان تجزیه و تحلیل داده‌ها نیست. در این مرحله پژوهشگر نسبت به مقایسه کردن، خرد کردن، تجزیه و تحلیل و برچسب زدن موارد مؤثر بر موضوع تحقیق می پردازد. کدگذاری باز، نسبت به مفهومی کردن داده و جهت یابی داده‌ها برای تحلیل انجام می شود؛ و مفاهیم که پایه ساختن نظریه است، برحسب خصوصیاتشان شناسایی و طبقه بندی می کند.

در کدگذاری باز هر خط و جمله یا پاراگراف مورد مطالعه و بررسی قرار می گیرد. تا بتوان مقوله‌های مورد تحقیق را شناسایی و نام گذاری و توصیف کرد. به منظور آنکه بتوان به این سؤالات پاسخ داد: که این مؤلفه در رابطه با چه موضوعی است؟ و به چه موضوعاتی می توان آن را ارجاع داد؟ (نوشادی و خدادای ۱۳۹۹). در مرحله کدگذاری باز می توان کدگذاری را به صورت دستی و یا با نرم افزار انجام داد؛ که در این تحقیق از نرم افزار MAXQDA استفاده شده است.

جدول ۲: معقوله‌های کدگذاری اولیه

کد	مأخذ	مفاهیم	کد	مأخذ	مفاهیم
۱	یه و همکاران ^۱ (۲۰۱۸)	کار حسابرسی	۲۶	مصاحبه	ساختار سازمانی شرکت (تمرکز)
۲	زائگ و همکاران ^۲ (۲۰۱۳)، مصاحبه	زیان مورد انتظار	۲۷	کسل و همکاران (۲۰۱۷)	پایان سال مالی
۳	ردماین و همکاران ^۳ (۲۰۱۵)	نوع حسابرس	۲۸	زغال و همکاران ^۴ (۲۰۱۴)	توافق بین پایان سال مالی و اندازه شرکت
۴	دی جورج و همکاران ^۵ (۲۰۱۶)	نرخ شکنی	۲۹	بالا و همکاران ^۶ (۲۰۱۸)	شهرت و اعتبار صاحبکار
۵	مارتیز و همکاران ^۷ (۲۰۱۴)	تخفیفات	۳۰	مصاحبه	مذاکرات بین حسابرس و صاحبکار
۶	لانگ و همکاران ^۸ (۲۰۱۴)	چرخش اجباری حسابرسان	۳۱	ووک ماند و همکاران ^۹ (۲۰۱۸)	دعای حقوقی صاحبکار
۷	کسل و همکاران ^{۱۰} (۲۰۱۷)	رقابت در حسابرسی	۳۲	مصاحبه	بودجه زمانی
۸	علی و همکاران ^{۱۱} (۲۰۱۸)	کیفیت حسابرسی	۳۳	دونتلا و همکاران (۲۰۱۸)	ریسک حسابرسی
۹	بال و همکاران ^{۱۲} (۲۰۱۵)	فرهنگ مؤسسه حسابرسی، مهارت‌ها	۳۴	بیسواس (۲۰۱۹)	لگاریتم طبیعی ارزش دفتری مجموع دارایی‌ها
۱۰	کیم و همکاران ^{۱۳} (۲۰۱۴)	توانایی کارکنان مؤسسه حسابرسی و کادر حسابرسی	۳۵	آلمیدا و سیلوا (۲۰۱۶)	شاخص‌های حاکمیت شرکتی
۱۱	کاپکون و همکاران ^{۱۴} (۲۰۱۷)	اثربخشی فرآیند حسابرسی	۳۶	ردماین و همکاران (۲۰۱۵)	نسبت اعضای موظف هیات مدیره به مدیر کل
۱۲	برون و همکاران (۲۰۱۴)	معتبر و به موقع و مفید بودن گزارش حسابرسی	۳۷	دی جورج و همکاران (۲۰۱۶)	درصد مالکیت سهامداران عمده
۱۳	شان و همکاران ^{۱۵} (۲۰۱۹)	عامل تخصص در صنعت مؤسسه حسابرسی	۳۸	مارتیز و همکاران (۲۰۱۴)	ساختار مالکیت شرکت
۱۴	مصاحبه	توانایی حسابرسی	۳۹	لانگ و همکاران (۲۰۱۴)	میزان درصد سهام شناور آزاد
۱۵	وانگ و همکاران ^{۱۶} (۲۰۱۹)	اجرای حرفه‌ای	۴۰	کسل و همکاران (۲۰۱۷)	میزان درصد مالکیت بخش‌های دولتی و شبه دولتی

۱۶	ژانگ و همکاران (۲۰۱۳)	عدم آگاهی استفاده کنندگان اطلاعات مالی	۴۱	مصاحبه	پرداخت به موقع سود سهام توسط شرکت و میزان افشای معامله با اشخاص وابسته
۱۷	لای ^{۱۷} (۲۰۱۹)	تنوع کارهای ارجاع شده به موسسه حسابرسی	۴۲	دونتلا و همکاران (۲۰۱۸)	تعداد کارکنان
۱۸	کافی و بیدی ^{۱۸} (۲۰۱۹)	عدم وجود ارتباط مؤثر و فعال حرفه‌ای با جوامع بین‌المللی	۴۳	کای و ژو (۲۰۱۶)	اصلی و فرعی بودن شرکت
۱۹	قسیم و همکاران ^{۱۹} (۲۰۱۹)	حسابخواهی	۴۴	کند و همکاران (۲۰۱۴)	نسبت کل بدهی‌ها به مجموع دارایی‌ها
۲۰	میاه ^{۲۰} (۲۰۱۹)	شهرت موسسه حسابرسی	۴۵	اوسو - آنسا و همکاران (۲۰۱۴)	مالکیت مدیریتی
۲۱	بیسواس ^{۲۱} (۲۰۱۹)	طول دوره تصدی حسابرسی	۴۶	کیخیا (۲۰۱۵)	مالکیت نهادی
۲۲	مارتیز و همکاران ^{۲۲} (۲۰۱۴)	اندازه موسسه حسابرسی	۴۷	مصاحبه	مالکیت خانوادگی
۲۳	دونتلا و همکاران ^{۲۳} (۲۰۱۸)	اظهار نظر حسابرسی	۴۸	وانگ و چوی (۲۰۱۵)	مالکیت دولتی
۲۴	لی و گائو ^{۲۴} (۲۰۱۸)	اندازه صاحبکار (شرکت)	۴۹	بیسواس (۲۰۱۹)	چرخه عمر شرکت
۲۵	الهداب ^{۲۵} (۲۰۱۸)	پیچیدگی عملیات شرکت	۵۰	جولانتا (۲۰۱۷)	بیش اطمینانی مدیریت

1. Ye et al. \ 2. Zhang et al. \ 3. Redmayne et al. \ 4. Zeghal et al. \ 5. De George et al. \ 6. BALA et al \ 7. Martinez et al. \ 8. Lang et al. \ 9. Vivek Mande et al \ 10. Cassell et al. \ 11. Ali et al. \ 12. Ball et al. \ 13. Kim et al. \ 14. Capkun et al. \ 15. Shan et al \ 16. Wang et al \ 17. Lai \ 18. Coffie & Bedi \ 19. Qasim et al \ 20. Miah \ 21. Biswas \ 22. Martinez \ 23. Donatella et al \ 24. Li & Guo \ 25. Alhadab

۴-۲- کدگذاری محوری

در این مرحله به دنبال آن هستیم تا بتوانیم مقوله‌های خرد را به یک مقوله بزرگ‌تر ارتباط بدهیم. در این مرحله نیز کدگذاری بر اساس مقایسه و پرسش انجام؛ و دراصل در این مرحله هدف ایجاد یک رابطه بین مقوله‌های ایجاد شده در کدگذاری اولیه می‌باشد. بسط و گسترش یکی از مقوله‌ها اساس برقراری ارتباط در کدگذاری محوری می‌باشد.

جدول ۳: معقوله‌های کد گذاری محوری

مفاهیم جامع تر	کد
ویژگی‌های حسابرسی	۱
عوامل برون شرکتی	۲
بازار رقابتی حسابرسی	۳
عوامل موسسه حسابرسی	۴
ویژگی‌های مدیران و صاحبکاران	۵
عوامل درون شرکتی	۶
حاکمیت شرکتی	۷
عوامل مالی و حسابداری	۸
ساختار مالکیت شرکت	۹

۳-۴- کدگذاری انتخابی:

در این مرحله باید ببینیم بین مقوله‌های ایجاد شده در مرحله قبل چه رابطه‌ای وجود دارد. آیا این مقوله‌ها رابطه جز به کل دارند یا برخی از این مقوله‌ها در طول برخی دیگر هستند. یا برخی از مقوله‌ها حکم زمینه‌ای و بستر را دارند که شرایط را برای شکل‌گیری برخی دیگر از مقوله‌ها فراهم می‌کنند. بعد از تفسیر روابط بین مقوله‌ها باید بررسی کنیم که این روابط همیشه وجود دارد یا خیر که به این فرآیند کدگذاری انتخابی گفته می‌شود. با توجه به توضیحات فوق ابتدا در هر مقوله مشخصات مطالعاتی آن بیان می‌شود و سپس این مطالعات با یکدیگر ترکیب می‌شوند؛ که به صورتی بیان شوند که بیانگر عوامل مؤثر بر مدل قیمت‌گذاری خدمات اعتباردهی حسابرسی در بازار حسابرسی ایران و نوع ارتباط آنها با یکدیگر و با هدف پاسخ به سؤال اصلی تحقیق باشند. در نتیجه براساس عوامل شناسایی شده، خروجی گرافیکی نرم‌افزار مکس کیودا به صورت زیر است:

شکل ۱: عوامل موثر بر قیمت گذاری خدمات حساسیبری



۴-۴- مدل سازی تفسیری- ساختاری (ISM):^۱

این تکنیک برای جهت دهی و نظم دادن به روابط میان سازه‌ها پیچیده استفاده می‌شود. این تکنیک بر پیچیدگی روابط بین متغیرها غلبه می‌کند و در این روش تأثیر یک متغیر بر متغیرهای دیگر نشان داده می‌شود. (آذر، عادل ۱۳۸۳) در این تکنیک مجموعه‌ای از متغیرهای متفاوت در یک مدل جامع و نظامند ساختاردهی می‌شوند.

روش *ISM* به تحلیل ارتباط بین متغیرها در چند سطح مختلف؛ و می‌تواند ارتباط بین متغیرها که به صورت گروهی و یا تکی با هم وابسته هستند را مشخص نماید. می‌توان برای تجزیه و تحلیل ارتباط ویژگی‌های چند متغیر برای حل یک مسئله استفاده نمود.

در این روش ابتدا شاخص‌های مؤثر و مهم شناسایی می‌شوند و سپس ارتباط بین شاخص‌ها با تجزیه و تحلیل معیارها بدست می‌آوریم؛ و ارتباط بین مؤلفه‌ها که به صورت گروهی و یا تکی به یکدیگر وابسته است مشخص می‌کنیم. مشخص کردن روابط درونی شاخص‌ها و اولویت بندی آنها در یک سیستم، می‌توان از تکنیک *ISM* در طی مراحل زیر استفاده کرد. سازه‌های مورد بررسی جهت مدل قیمت گذاری خدمات اعتباردهی حسابرسی مستقل عبارتند از: حاکمیت شرکتی، ساختار مالکیت شرکت، عوامل درون شرکتی، عوامل برون شرکتی، عوامل مؤسسه حسابرسی، ویژگی‌های مدیران و صاحبکاران، عوامل مالی و حسابداری، ویژگی‌های حسابرسی و بازار رقابتی حسابرسی.

جدول ۳- کدگذاری عوامل شناسایی شده

کدگذاری	عوامل شناسایی شده
C01	حاکمیت شرکتی
C02	ساختار مالکیت شرکت
C03	عوامل درون شرکتی
C04	عوامل برون شرکتی
C05	عوامل مؤسسه حسابرسی
C06	ویژگی‌های مدیران و صاحبکاران
C07	عوامل مالی و حسابداری
C08	ویژگی‌های حسابرسی
C09	بازار رقابتی حسابرسی

۴-۴-۱- تشکیل ماتریس خودتعاملی ساختاری^۲

در این مرحله شاخص‌ها توسط خبرگان به صورت زوجی باهم مقایسه می‌شوند؛ و براساس

1. Interpretive Structural Modelling
2. Structural Self-Interaction Matrix, SSIM

جدول ۴ به مقایسات پاسخ می‌دهند. برای مقایسه بین شاخص‌ها از حروف V, A, X, O استفاده می‌شود. معمولاً برای نشان دادن روابط بین شاخص‌ها از نمادهایی مانند جدول ۴-۱۳ استفاده می‌شود.

جدول ۴ حالت‌ها و مورد علائم استفاده در بیان رابطه متغیرها

نماد	V	A	X	O
رابطه	متغیر i بر j تاثیر دارد	متغیر j بر i تاثیر دارد	رابطه دو سویه	عدم وجود رابطه

روابط علی بین متغیرها با توجه به نمادهای جدول ۴ مشخص می‌شود؛ و ماتریس خود تعاملی ساختاری به صورت جدول ۵ تشکیل می‌شود.

جدول ۵- ماتریس خودتعاملی ساختاری SSIM

C09	C08	C07	C06	C05	C04	C03	C02	C01	SSIM
V	V	O	V	V	A	A	A		C01
V	V	V	V	V	V	V			C02
O	V	V	V	V	X				C03
V	V	V	V	V					C04
X	O	V	V						C05
A	V	X							C06
A	V								C07
A									C08
									C09

۴-۴-۲- تشکیل ماتریس دریافتی:

برای بدست ماتریس اولیه باید ماتریس خود تعاملی به یک ماتریس صفر و یک تبدیل شود. برای بدست آوردن ماتریس دریافتی که درایه‌های قطر اصلی آن برابر یک است. باید در هر سطر ماتریس خود تعاملی به جای علامت X ، از عدد ۱ و در خانه متقارن نیز از عدد ۱ استفاده شود. جای علامت V ، از عدد ۱ و در خانه متقارن از عدد صفر استفاده می‌شود.

جای علامت A ، از عدد صفر و در خانه متقارن از عدد ۱ استفاده می شود.
جای علامت O ، از عدد صفر و در خانه متقارن از عدد صفر استفاده می شود
بعد از مشخص شدن ماتریس دریافتی که شامل صفر و یک است، باید ماتریس ثانویه بدست آوریم. بدین ترتیب ماتریس دریافتی متغیرهای پژوهش به شرح زیر است.

جدول ۶- ماتریس دریافتی متغیرهای پژوهش

C09	C08	C07	C06	C05	C04	C03	C02	C01	RM
1	1	0	1	1	0	0	0	1	C01
1	1	1	1	1	1	1	1	1	C02
0	1	1	1	1	1	1	0	1	C03
1	1	1	1	1	1	1	0	1	C04
1	0	1	1	1	0	0	0	0	C05
0	1	1	1	0	0	0	0	0	C06
0	1	1	1	0	0	0	0	0	C07
0	1	0	0	0	0	0	0	0	C08
1	1	1	1	1	0	0	0	0	C09

۴-۳-۴- ایجاد ماتریس دسترسی نهایی:

در این بخش برای هر شاخص مجموعه عوامل خروجی و مجموعه عوامل ورودی محاسبه می شود؛ و عوامل مشترک دو مجموعه مشخص؛ و سپس شاخصی که مجموعه عوامل خروجی با عوامل مجموعه مشترک باشد دارای بالاترین سطح می باشد؛ و بعد از شناسایی متغیر یا متغیرهای بالاترین سطح، باید ستون و سطر این متغیر را از جدول حذف کنیم؛ و عملیات را بر روی دیگر متغیرها دوباره تکرار می کنیم تا سطح های بعدی مشخص شوند. فرمول زیر روش تعیین دسترسی را با استفاده از ماتریس مجاورت نشان می دهد:

رابطه ۱: تعیین ماتریس دسترسی نهایی

$$A + I$$

$$M = (A + I)^n$$

و باید برای اطمینان روابط ثانویه مورد بررسی قرار بگیرد به طوری که اگر D منجر به E شود و E منجر به F شود در این صورت باید D منجر به F شود؛ یعنی اگر براساس روابط ثانویه باید اثرات مستقیم لحاظ شده باشد؛ اما در عمل این اتفاق نیفتاده باشد باید جدول تصحیح شود و

رابطه ثانویه را نیز نشان داد. ماتریس دسترسی نهایی متغیرهای پژوهش به شرح زیر است.

جدول ۷- ماتریس دسترسی نهایی متغیرهای پژوهش

C09	C08	C07	C06	C05	C04	C03	C02	C01	TM
1	1	*1	1	1	0	0	0	1	C01
1	1	1	1	1	1	1	1	1	C02
*1	1	1	1	1	1	1	0	1	C03
1	1	1	1	1	1	1	0	1	C04
1	*1	1	1	1	0	0	0	0	C05
0	1	1	1	0	0	0	0	0	C06
0	1	1	1	0	0	0	0	0	C07
0	1	0	0	0	0	0	0	0	C08
1	1	1	1	1	0	0	0	0	C09

۴-۵-۴- تعیین روابط و سطح بندی ابعاد و شاخص ها:

در این قسمت با توجه به روابط بین متغیرها و سطوح متغیرها نسبت به ترسیم شبکه تعاملات اقدام می شود. در این بخش باید مجموعه متغیرهای ورودی و خروجی برای هر مؤلفه از ماتریس دریافتی استخراج شود. تا بتوان بر اساس آن سطح بندی و روابط بین متغیرها را تعیین نمود. تأثیرپذیرترین متغیر در سطح اول قرار می گیرد و تأثیرگذارترین متغیر در سطح آخر قرار می گیرد.

مجموعه دستیابی (اثرگذاری یا خروجی ها): شامل خود متغیر و متغیرهایی می باشد که از آن تأثیر می پذیرد.

مجموعه پیش نیاز (اثرپذیری یا ورودی ها): شامل خود متغیر و متغیرهایی می باشد که بر آن تأثیر می گذارند.

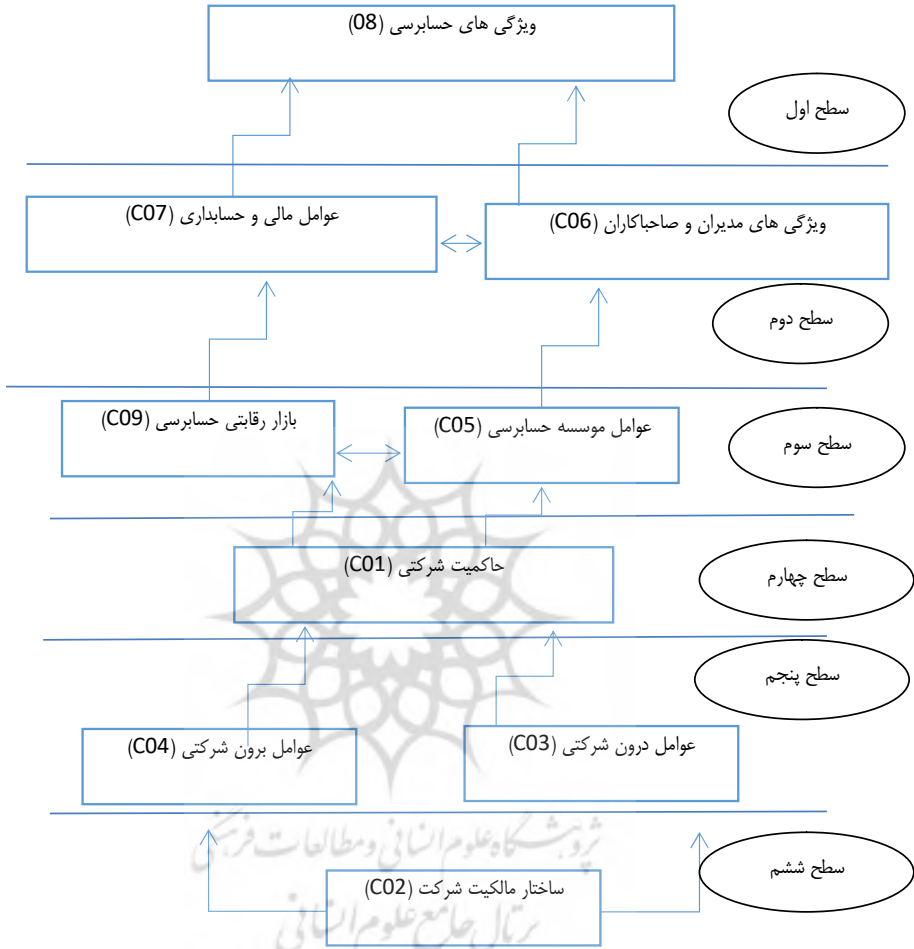
جدول ۸- مجموعه ورودی‌ها و خروجی‌ها برای تعیین سطح

مولفه	خروجی: اثرگذاری	ورودی: اثرپذیری	اشتراک	سطح
C01	,C01,C02, C03, C04	C01, , C05, C06, C07,C08, C09	C01	۴
C02	C02	C01,C02, C03, C04, C05, C06, C07,C08, C09	CO2	۶
C03	C02, C03, C04	C01,C03, C04, C05, C06, C07,C08, C09	C03, C04	۵
C04	C02, C03, C04	C01,C03, C04, C05, C06, C07,C08, C09	C03, C04	۵
C05	C01,C02, C03, C04, C05, C09	C05, C06, C07,C08, C09	C05, C09	۳
C06	C01,C02, C03, C04, C06, C07, C05, C09	,C06, C07, C08	C06, C07	۲
C07	C01,C02, C03, C04, C06, C07, C05, C09	,C06, C07, C08	C06, C07	۲
C08	C01,C02, C03, C04, C05, C06, C07,C08, C09	C08	C08	۱
C09	C01,C02, C03, C04, C05, C09	C05, C06, C07,C08, C09	C05, C09	۳

پس از مشخص شدن مجموعه دستیابی (خروجی یا اثرگذاری‌ها) و مجموعه پیش‌نیاز (ورودی یا اثرپذیری‌ها) باید وجه اشتراک دو مجموعه مشخص شود. اولین متغیر مربوط به آن از تمام مجموعه حذف؛ و مجدداً مجموعه ورودی‌ها و خروجی‌ها را تشکیل داده و سطح متغیر بعدی را مشخص می‌کنیم.

بنابراین با توجه به مجموعه ورودی‌ها و خروجی‌ها وجه اشتراک سطح اول شامل ویژگی‌های حسابرسی (C08) است؛ و بعد از مشخص شدن سطح اول متغیر (C08) حذف می‌شود؛ و سپس مجموعه اثرپذیر و اثرگذار بدون در نظر گرفتن متغیر (C08) مورد بررسی قرار می‌گیرد؛ و سپس متغیر مشترک در ورودی‌ها و خروجی‌ها مشخص می‌شود و به عنوان سطح دوم انتخاب می‌شود. با توجه به اشتراک ورودی و خروجی متغیر C07 شامل عوامل مالی و حسابداری در سطح دوم می‌باشد. و به همین ترتیب ادامه می‌دهیم.

شکل ۲- الگوی مدل قیمت گذاری خدمات اعتبار دهی حسابرسی مستقل



عنصر سطح ششم یعنی ساختار مالکیت شرکت (C02) بیشترین تأثیرگذاری را دارد و به همین ترتیب از میزان تأثیرگذاری در سطوح بعد کاسته می شود و متغیرهای هم سطح یعنی تعامل متقابل با هم دارند.

- تحلیل قدرت نفوذ - وابستگی (نمودار MICMAC)

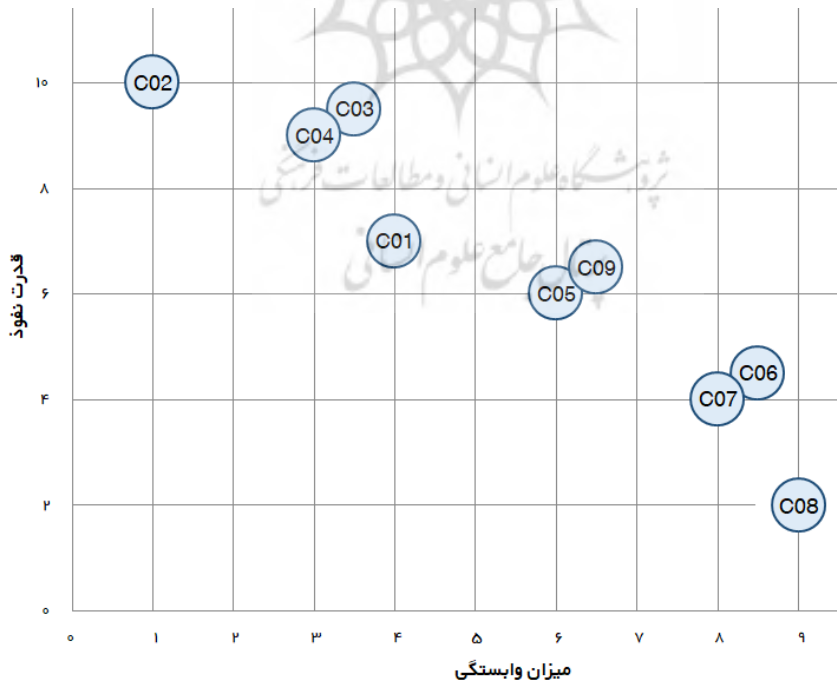
تجزیه و تحلیل MICMAC بر اساس میزان تأثیرپذیری هر متغیر و میزان تأثیرگذاری هر متغیر شکل می گیرد و امکان بررسی بهتر حدود هر یک از متغیرها را ممکن می سازد. در مدل (ISM) برای درک بهتر مدیران برای تصمیم گیری بهتر است، معیارهای کلیدی را

برحسب قدرت نفوذ و وابستگی نشان داده شود. برای متغیرهای تحقیق حاضر نمودار قدرت-وابستگی به شرح زیر است.

جدول ۹- قدرت نفوذ و میزان وابستگی متغیرهای تحقیق

قدرت نفوذ	میزان وابستگی	نماد	متغیرهای پژوهش
۶	۴	(C01)	حاکمیت شرکتی
۹	۱	(C02)	ساختار مالکیت شرکت
۸	۳	(C03)	عوامل درون شرکتی
۸	۳	(C04)	عوامل برون شرکتی
۵	۶	(C05)	عوامل موسسه حسابرسی
۳	۸	(C06)	ویژگی‌های مدیران و صاحبکاران
۳	۸	(C07)	عوامل مالی و حسابداری
۱	۹	(C08)	ویژگی‌های حسابرسی
۵	۶	(C09)	بازار رقابتی حسابرسی

شکل ۴-۳- نمودار قدرت نفوذ و میزان وابستگی (خروجی میک-مک)



در این روش اهمیت مؤلفه‌ها بر اساس روابط غیرمستقیم بین آنها مورد سنجش قرار می‌گیرد؛ و متغیرها را می‌توان در چهار گروه مستقل، خودمختار، وابسته، پیوندی (رابط) تقسیم کرد. **خودمختار:** این متغیرها وابستگی کمی با سیستم دارند؛ و با تغییر آنها هیچ‌گونه تغییری در سیستم اتفاق نمی‌افتد؛ و همچنین این متغیرها دارای قدرت هدایت کمی می‌باشند و همچنین دارای میزان وابستگی کمی دارند.

وابسته: به متغیرهایی که تأثیرگذاری کمی دارند؛ ولی تأثیرپذیری بالای برخوردار هستند؛ و همچنین دارای وابستگی قوی هستند و از هدایت ضعیفی برخوردار هستند متغیر وابسته تلقی می‌شوند. مانند ویژگی‌های حسابرس

مستقل: به متغیرهای نسبت داده می‌شود که دارای تأثیرپذیری کم هستند؛ ولی دارای تأثیرگذاری بالای هستند. و به طور کلی این متغیرها دارای هدایت بالا و وابستگی کمی می‌باشند. مانند ساختار مالکیت شرکت.

پیوندی (رابط): به متغیرهای نسبت داده می‌شود که دارای بالاترین میزان تأثیرپذیری و تأثیرگذاری باشند. و به طور کلی این متغیرها قدرت هدایت بالا و قدرت وابستگی بالایی دارند.

۵- نتیجه‌گیری

با توجه به اینکه هدف از بخش تحقیقات کیفی درک و تبیین پدیده‌های پیچیده اجتماعی و توصیف و تفسیر و تجربیات خبرگان در رابطه با عوامل مؤثر بر قیمت‌گذاری خدمات اعتباردهی حسابرسی مستقل بود، استراتژی مناسب در بخش کیفی ایجاد شد. بعد از آن مصاحبه‌ها برای پاسخ به سؤال اصلی تحقیق انجام شد و از روش تحلیل محتوا برای تحلیل مصاحبه‌ها استفاده شده است؛ گزارش حسابرسان مستقل بخش مهمی در گزارشگری مالی و تصمیم‌گیری برای سرمایه‌گذاران، ذینفعان می‌باشد؛ و این گزارش نشان‌دهنده میزان تعهدات مدیریت شرکت صاحبکار نسبت به سرمایه‌گذاران می‌باشد؛ و هزینه حسابرسی پرداخت شده، در حقیقت هزینه‌ای است که مدیریت صاحبکار در جهت نشان‌دادن ایفای این تعهدات به حسابرس می‌باشد. مصاحبه‌های انجام‌شده با صاحب‌نظران، مدیران و نیز بررسی مطالعات پیشین در زمینه قیمت‌گذاری خدمات اعتباردهی حسابرسی در بازار حسابرسی ایران، عوامل متعددی را برای هر متغیر نمایان ساخت که این عوامل راه را برای دستیابی به راهکارهای مناسب هموار می‌کند. این عوامل که به صورت کد تعریف شدند. ۵۰ کد شناسایی شده اند که بر اساس کدگذاری محوری در ۹ دسته قرار گرفتند. این عوامل عبارتند از: حاکمیت شرکتی، ساختار مالکیت شرکت، عوامل درون شرکتی، عوامل برون شرکتی، عوامل مؤسسه حسابرسی، ویژگی‌های مدیران و صاحب‌کاران، عوامل مالی و حسابداری، ویژگی‌های حسابرسی و بازار رقابتی حسابرسی. قیمت خدمات حسابرسی بر اساس نظر خبرگان حسابرسی حدود ۹۰٪ بر گرفته شده از ۹ عامل فوق می‌باشد.

در مدل ساختاری-تفسیری می‌توان روابط بین مؤلفه‌ها را شناسایی و طبقه‌بندی کرد؛ و آنها را بر اساس میزان وابستگی و قدرت نفوذ طبقه‌بندی نمود. سازه‌های مورد بررسی جهت ارائه مدل

قیمت‌گذاری خدمات اعتباردهی حسابرسی مستقل عبارتند از: حاکمیت شرکتی، ساختار مالکیت شرکت، عوامل درون شرکتی، عوامل برون شرکتی، عوامل مؤسسه حسابرسی، ویژگی‌های مدیران و صاحب‌کاران، عوامل مالی و حسابداری، ویژگی‌های حسابرسی و بازار رقابتی حسابرسی. بر اساس مدل پیشنهادی مهم‌ترین معیار ساختار مالکیت شرکت نشان داده شده است که بر دیگر سازه‌ها تأثیرگذار است. یکی از مهم‌ترین مسائلی که باید در قیمت‌گذاری خدمات اعتباردهی حسابرسی مستقل توجه نمود نوع مالکیت سهام شرکت است. ساختار مالکیت شامل نحوه توزیع سهام شرکت بین سهامداران می‌باشد؛ که دو دیدگاه تمرکز مالکیت و دیدگاه ترکیب مالکیت می‌توان مورد بررسی قرار داد. تمرکز مالکیت که شامل توزیع مقدار سهام خریداری شده توسط افراد حقیقی و شرکت‌های حقوقی می‌باشد؛ که به دو بخش مالکیت پراکنده و مالکیت متمرکز تقسیم می‌شود. درحقیقت ترکیب مالکیت اشاره به حضور دولت، سهامداران نهادی، سهامداران انفرادی و شرکای خاص در بین سهامداران می‌باشد. (سجادی، فرازمندونیک کار، ۱۳۹۲). در بورس اوراق بهادار مالکیت شرکتهای معمولاً در دست سهامدارن عمده بوده؛ و این مالکیت سهامداران است که باعث ایجاد مشکلات نمایندگی و مشکلات حفاظت از حقوق سرمایه‌گذاران می‌شود. بدین ترتیب ساختار مالکیت متغیری اصلی در ارتباط با مشکلات نمایندگی می‌باشد؛ بنابراین این احتمال است که افزایش پیچیدگی عملیاتی هر واحد اقتصادی موجب افزایش در قیمت خدمات حسابرسی شود. (حاجیهوا اخلاقی، ۱۳۹۲).

در تحقیق انجام‌شده توسط خدادادی و همکاران (۱۳۹۳)، تأثیر ساختار مالکیت بر قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی بررسی شده است. در این تحقیق، نشان داده شد که عوامل تأثیرگذار بر قیمت خدمات حسابرسی شامل مالکیت دولتی، مالکیت خانوادگی مالکیت نهادی، مالکیت مدیریتی، می‌باشد.

عوامل درون شرکتی و برون شرکتی نیز از تأثیرگذاری بالایی برخوردارند. سیمونیک (۱۹۸۰)، فرانسیس (۱۹۸۴)، بیان کردند زمانی که شرکت‌ها در مراحل مختلف چرخه عمر خود رفتارهای متفاوتی از خود نشان می‌دهند. دارای ریسک کسب‌وکار بالاتری هستند؛ و حسابرسان باید این عوامل را در برآورد ریسک حسابرسی مدنظر قرار دهند. در تحقیقات داخلی، مانند پژوهش‌های انجام‌شده توسط نیکبخت و همکاران (۱۳۹۷) و نوشادی و همکاران (۱۳۹۹)، برخی از متغیرهای این تحقیق با قیمت خدمات حسابرسی مورد آزمون قرار گرفته است که نشان می‌دهد رابطه معنا داری بین عوامل ۹ گانه فوق با قیمت خدمات حسابرسی وجود دارد.

مهم‌ترین وجه تمایز نظریه پردازی زمینه‌ای قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی با تحقیقات قبلی در جامعیت و یکپارچگی آن است. به‌گونه‌ای که عمده تحقیقات انجام شده در حوزه قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی به جوانبی خاص از این مفهوم اشاره داشته‌اند؛ در حالی که در مطالعه حاضر، در مورد قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی در سطوح و ابعاد مختلف مورد بحث و بررسی شده است. پیشنهاد می‌شود با توجه به اینکه تأثیر بعضی عوامل مشخص شده در این پژوهش بر قیمت خدمات حسابرسی تاکنون مورد مطالعه قرار نگرفته است. این متغیرها با استفاده از روش‌های

کمی مورد آزمون قرار بگیرد.

پیشنهاد می شود با توجه به پایین بودن قیمت خدمات حساسی در ایران انجام مطالعات ریشه ای جهت تفاوت قیمت خدمات حساسی در ایران و کشورهای پیشرفته انجام شود.. پیشنهاد می شود نظارت گسترده بر کیفیت خدمات حساسی توسط جامعه حسابسان و سازمان بورس اوراق بهادار در راستای اطمینان یافتن نسبت به این مسئله که افزایش قیمت خدمات حساسی به علت کیفیت حساسی مؤسسات است نه روابط بین حسابسان و صاحبکاران.

پیشنهاد می شود نظارت بر عدم تمرکز مالکیت واحدهای تجاری توسط سازمان حساسی و بورس اوراق بهادار در راستای اجرایی نمودن مکانیسم نظام راهبردی شرکتها و غیره پیشنهاد می شود ارزیابی علل عدم افشای مبالغ مرتبط به خدمات حساسی و تدوین الزاماتی در راستای شفاف سازی بیشتر در این حوزه به منظور فراهم آوردن ریسک اطلاعاتی شرکت برای سرمایه گذاران و دیگر ذینفعان.

و همچنین پیشنهاد می شود که به برسی و شناسایی موانع ایجاد ارائه مدل قیمت گذاری خدمات اعتباردهی حساسی مستقل و همچنین به مقایسه الگوی ارائه مدل قیمت گذاری خدمات اعتباردهی حساسی مستقل با دیگر کشورها (مطالعه تطبیقی) پرداخت شود. محدودیت های ایجاد شده در طی این تحقیق نتوانسته بر یافته های تحقیق تاثیر گذار باشد و مصاحبه های انجام شده در این پژوهش کاملا حضوری انجام شده است .

فهرست منابع

الف- منابع فارسی:

۱. امانی، علی؛ دوانی، حسین (۱۳۸۸). خدمات، حق الزحمه و رتبه بندی حساسان، روزنامه دنیای اقتصاد، شماره ۱۹۹۸.
۲. آذر، عادل؛ مؤمنی، منصور (۱۳۸۳) آمار و کاربرد آن در مدیریت. تهران، انتشارات سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاهها (سمت)
۳. پزشکی، یاسمن؛ پورزمانی، زهرا (۱۳۹۸). فصلی بودن حساسی، کیفیت افشاء اطلاعات و کیفیت حساسی. فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حساسی مدیریت، ۲۹: ۱-۱۴.
۴. بزرگ اصل، موسی (۱۳۸۸). پیرامون حق الزحمه حساسان. نشریه حسابداری. شماره ۲۱۰، ص ۱
۵. بازرگان، عباس (۱۳۹۴)، مقدمه ای بر روش های تحقیق کیفی و آمیخته: رویکردهای متداول در علوم رفتاری ، تهران: نشر دیدار.
۶. پورحیدری، امید، گلمحدی شورکی، مجتبی (۱۳۹۴). سنجش رقابت در بازار خدمات حساسی از طریق چسبندگی حق الزحمه حساسی، مطالعات تجربی حسابداری مالی، شماره ۴۷، صص ۱-۲۱
۷. خدادادی، ولی؛ ویسی، سجاد؛ چراغی نیا، علی (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین تمرکز مشتری و حق الزحمه حساسان. دانش حسابداری مالی، دوره چهارم، شماره یک، صص ۴۶-۶۰
۸. حاجیها، زهره و اخلاقی، حسنعلی. (۱۳۹۲). بررسی تأثیر ویژگی های هیئت مدیره بر ساختار سررسید بدهی شرکت. فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، شماره ۱۷، صص ۷۴-۵۹.
۹. خدادادی، ولی، محمد حسین قلمبر، چراغی نیا، بررسی تاثیر سیاست تقسیم سود بر رابطه ی بین کیفیت سود و حق الزحمه حساسی، (۱۳۹۵)، مجله دانش حسابداری مالی، دوره سوم، شماره یک، صص ۱۱۱-۱۳۳

۱۰. رحیمیان، نظام الدین، قیطاسی، روح اله، باقر کریمی، محمد (۱۳۸۹)، اثر چرخه عمر واحد تجاری بر قیمت گذاری خدمات حسابرسی، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، شماره ۲۸، ص ۶۳
۱۱. دیانتی دیلمی، زهرا؛ بیاتی، مرتضی (۱۳۹۴). رابطه رقابت بازار محصول و حق الزحمه حسابرسی مستقل. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی. ۲۷: ۲۳-۳۸.
۱۲. سجادی، سیدحسین؛ فرازمنند، حسن، نیک کار، جواد (۱۳۹۲)، تاثیر ساختار مالکیت بر ریسک سرمایه گذاری در شرکتها، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال پنجم، شماره بیستم، زمستان ۱۳۹۲، از صفحه ۵۶ تا ۲۹
۱۳. کاشانی پور، محمد؛ فخراری، حسین؛ حمزه علی، مراد علی (۱۳۸۵) سودمندی اقلام صورت‌های مالی در پی شبینی زمان لازم برای حسابرسی شرکت. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی. شماره ۴۴. ص ۱۰۳-۸۵.
- ۱۴.
۱۵. مهرانی، ساسان؛ جمشیدی اوانکی، کوروش (۱۳۸۹). عوامل موثر بر تعیین حق الزحمه حسابرسی. حسابدار رسمی، شماره ۱۳، صص ۶۰-۸۷
۱۶. مهرانی، ساسان (۱۳۷۹). تاثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل تحت تئوری عدالت نسبی، رساله دکتری حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران.
۱۷. نیک‌بخت، محمد رضا؛ بزرگ اصل، موسی، آزادی، کیهان (۱۳۹۵). ارایه مدل جامع برای قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی با استفاده از منطق فازی، مجله پژوهشی دانش حسابداری مالی، دوره سوم، شماره سوم، صص ۹۷-۱۱۶.
۱۸. نیک‌بخت، محمد رضا؛ تنانی، محسن (۱۳۸۹). آزمون عوامل موثر بر حق الزحمه ی حسابرسی صورت‌های مالی، مجله پژوهش‌های حسابداری مالی ۱۱۱-۱۳۲-۴(۲).
۱۹. نوشادی، میثم، ولی خدادای، واعظ، حسین زاده. (۱۳۹۹). بررسی عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی عوامل مربوط به محیط حرفه ای، فرهنگی، و اجتماعی، مجله تحقیقات حسابداری و حسابرسی، شماره ۴۶، صص ۴۳-۶۴
۲۰. نوشادی، میثم، ولی خدادای، واعظ، حسین زاده. (۱۳۹۷). تدوین مدل حق الزحمه خدمات حسابرسی، مجله پیشرفت‌های حسابداری دانشگاه شیراز، دوره دهم، شماره دوم، صص ۲۷۷-۳۰۷
۲۱. نائب‌زاده، ز. بنی مهد، ب. (۱۳۹۷). قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی مستقل و نظریه رقابت. فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۲۵: ۱-۱۱.

ب- منابع خارجی: روشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی

1. Biswas, S. (2019). Do Audit Fees Adjust Quickly?—Evidence from India. *Global Business Review*, 097215091984338. doi:10.1177/0972150919843382
2. Miah, M. S. (2019). Fair value, management discretion, and audit fees: An empirical analysis. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 30(2), 82–91. doi:10.1002/jcaf.22385
3. Qasim, A. Muqattash, R. Al Barghouthi S. (2019). Examining the relationship between audit committee effectiveness and audit fees: An empirical investigation on companies listed in the UAE financial markets. *Electronic Journal of Applied Statistical Analysis*. Vol. 12, Issue 02, April 2019, 263-276. DOI: 10.1285/i20705948v12n1p263
4. Li, Xudong (Daniel) and Guo, Ying, (2018). Abnormal Audit Fees and Earnings Management Using Classification Shifting (May 20, 2018). *Journal of Accounting and Finance*, Forthcoming. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3182871>
5. Coffie, W. and Bedi, I. (2019). "The effects of IFRS adoption and firm size on audit fees in financial institutions in Ghana", *Accounting Research Journal*, Vol. 32 No. 3, pp. 436-453. <https://doi.org/10.1108/ARJ-07-2017-0114>
6. Donatella, P., Haraldsson, M., & Tagesson, T. (2018). Do audit firm and audit costs/fees influence earnings management in Swedish municipalities? *International Review of*

- Administrative Sciences, 002085231774873. doi:10.1177/0020852317748730
7. Rubin, M. (1992). "Municipal Selection of a State or External Auditor for Financial Statement Audits", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 11, No. 2, pp. 155-178.
 8. Stanley Jonathan D. (2011). Is the Audit Fee Disclosure a Leading Indicator of Clients' Business Risk? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 30, No. 3, pp. 157-179
 9. Nikkinen Jussi and Petri Sahlstrom (2004). Does Agency theory provide a general Framework for Audit Pricing? *International Journal of Auditing* , Vol.8 , Issue.3 ,Pg253
 10. Wang, F., Xu, L., Guo, F., & Zhang, J. (2019). Loan Guarantees, Corporate Social Responsibility Disclosure and Audit Fees: Evidence from China. *Journal of Business Ethics*. doi:10.1007/s10551-019-04135-6
 11. Gerakos, and syverson (2015). " competition in the audit market : policy implication" . *journal of accounting Research*, vol .53, issue 4. September 2015. Pages 725-775
 12. Simunic, D. (1980). The pricing of audit services: Theory and evidence. *Journal of Accounting Research*, 18 (1): 161-190.
 13. Hooi Ying Ng ,Per Chirsten, Leon Wong (2018), Audit seasonality and pricing of audit services , *jornal accounting literature* 40.
 14. Johnson, L. E. (1998). "Further Evidence on the Determinants of Local Government Audit Delay", *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, Vol. 10, No. 3, pp. 375-397.
 15. Alhadab, M. (2018), "Abnormal audit fees and accrual and real earnings management: evidence from UK", *Journal of Financial Reporting and Accounting*, Vol. 16 No. 3, pp. 395-416. <https://doi.org/10.1108/JFRA-07-2017-0050>
 16. Al-Harshani, M. O. (2008). "The Pricing of Audit Services: Evidence from Kuwait", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 7, No. 23, pp. 685-696
 17. Leventis, S.; Weetman, P.; and C. Caramanis (2005). "Determinants of Audit Report Lag: Some Evidence from the Athens Stock Exchange", *International Journal of Auditing*, Vol. 9, No. 1, pp. 45-58
 18. Houghton, K. A. and C. A. Jubb (1999). "The Cost of Audit Qualification: The Role of Non-Audit Services", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 8, No. 2, pp. 215-240
 19. Craswell, A. T., Francis, J. R., & Taylor, S. L. (1995). Auditor brand name reputations and industryspecializations. *Journal of Accounting and Economics*, 20(3), 297-322
 20. Davidson, R and D Neu, 1993, A note on the Association Between Audit Firm Size and Audit Quality, *Contemporary Accounting Research* 9, 479-488.
 21. Palmrose, Z. (1986), "Audit fees and auditor size: further evidence", *Journal of Accounting Research*, Vol. 24 No. 1, pp. 97-110.
 22. Beattie, V. A., Goodacre, A., Pratt, K. C., & Stevenson, J. E. (2009). The Determinants of Audit Fees -Evidence from the Voluntary Sector. SSRN eLibrary.
 23. Kamran A. and M. K. Goyal, (2005), A Comparative Study of Pricing of Audit Services in Emerging Economies, *International Journal of Auditing*, 9, pp. 103-116.
 24. Reynolds, J. K., & Francis, J. R. (2000). Does size matter? The influence of large clients on office-level auditor reporting decisions. *Journal of Accounting and Economics*, 30(3), 375-400.
 25. Healy, P.M & K.G, Palepu . (2003). "How the Quest for efficiency corroded the market". *Harvard business Review* (July). pp 76- 85 .
 26. Zeff , S. (2003). "How the U.S. accountancy profession got where it is today: part II". *Accounting Horizons*. 17(4):267-286.
 27. Ye, Q., Gao, J., & Zheng, W. (2018). Accounting Standards, Earnings Transparency and Audit Fees: Convergence with IFRS in China. *Australian Accounting Review*. doi:10.1111/auar.12226