

تدوین مدل حق الزحمه خدمات حسابرسی

دکتر ولی خدادادی**

میثم نوشادی*

دکتر علی حسین حسین زاده***

دکتر سید علی واعظ***

دانشگاه شهید چمران اهواز

چکیده

حق الزحمه حسابرسی، به عوامل متعددی از جمله ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی، ویژگی‌های صاحبکار، شرایط حرفه، استفاده‌کنندگان، شرایط رقابتی، محیطی و ... بستگی دارد. در این پژوهش، به منظور بررسی جامع عوامل مؤثر بر حق الزحمه، با مصاحبه عمیق خبرگان، از روش کیفی و رویکرد مبتنی بر نظریه پردازی زمینه‌ای استفاده و نتایج در قالب یک مدل استخراج شده است. برای اعتباربخشی به نتایج پژوهش از معیارهای زاویه‌بندی (اجماع/مثلث‌سازی) داده‌ها، کنترل اعضا و مقبولیت استفاده شده است. طبق نتایج و مدل ارائه شده عوامل مهم به این شرح است: اندازه مؤسسه، میزان رعایت آیین رفتار حرفه‌ای، ارزش (ارزشمند بودن) کار برای صاحبکار و ویژگی‌ها و اعتبار مدیران و شرکا مهم‌ترین عوامل مؤثر در سطح مؤسسه حسابرسی است؛ اندازه، ریسک، توان تقاضای کیفیت، هدف صاحبکار از حسابرسی و حاکمیت شرکتی اثربخش مهم‌ترین عوامل در سطح صاحبکار است؛ درک استفاده‌کنندگان و ذینفعان کلیدی از حسابرسی، نگرش و ویژگی‌های سیاست‌گذاران و تصمیم‌گیرندگان و تدوین مقررات و ضوابط اثربخش، مهم‌ترین عوامل در سطح حرفه و شرایط محیطی است. این عوامل در صورت اتخاذ راهبردهای لازم و وجود زمینه مناسب در سطح کلان و حرفه‌ای حسابرسی، از جمله فراهم شدن بستر اقتصادی، بازار، قدرت نهادهای ناظر بر حرفه حسابرسی و تعامل سازنده این نهادها با دولت و قانون‌گذاران منجر به دستیابی به حق الزحمه معقول می‌شوند. مجموعه این عوامل به همراه پیامدهای حق الزحمه معقول، مدل حق الزحمه خدمات حسابرسی را تشکیل می‌دهند.

کلیدواژه‌ها: حرفه حسابرسی، صاحبکار، مدل حق الزحمه حسابرسی، مؤسسه حسابرسی، نظریه پردازی زمینه‌ای

* دانشجوی دکترای حسابداری (نویسنده مسئول)، Meysam.noshadi85@gmail.com

** دانشیار گروه حسابداری، Vkhodadadi@scu.ac.ir

*** دانشیار گروه حسابداری، Sa.vaez@scu.ac.ir

**** دانشیار گروه علوم اجتماعی، Alihos81@yahoo.com

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۵/۲۰

تاریخ دریافت: ۱۳۹۶/۱۰/۹

۱. مقدمه

مطالعه عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی از نظر تأثیر آن بر کیفیت حسابرسی، حائز اهمیت است. حق الزحمه حسابرسی در برنامه‌ریزی و اجرای مناسب و با کیفیت کار حسابرسی مالی مؤثر است؛ بنابراین فشار حق الزحمه حسابرسی با کاهش کیفیت حسابرسی همراه است (موسوی شیری و پهلوان، ۱۳۹۴) و پیش‌نیاز کیفیت حسابرسی دریافت حق الزحمه کافی است. کیفیت اندک حسابرسی موجب کاهش اعتماد استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی می‌شود و این نه تنها منجر به ناکامی از دستیابی به اهداف حسابرسی می‌شود، بلکه موجب کاهش اعتبار فرایند حسابرسی در ابعاد کلان خواهد شد و مانع از تخصیص بهینه سرمایه در بازار اوراق بهادار و افزایش هزینه سرمایه و تأمین مالی می‌شود (رجبی، ۱۳۸۳). تعیین عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی به صاحبکار نیز کمک می‌کند منافع این خدمت را بهتر درک کند و بداند این هزینه را به خاطر چه چیزی متحمل می‌شود. بدیهی است آگاهی از این مسئله، موجب تسریع و تسهیل کار حسابرسی شده و به دلیل مشارکت صاحبکار، حسابرسی با کیفیت بهتری انجام خواهد گرفت (گیست،^۱ ۱۹۹۲). با شناسایی همه عوامل تعیین‌کننده حق الزحمه دریافتی حسابرسی، می‌توان سیاست‌های مناسبی برای برخی از مسائل پیش روی حرفه تدوین کرد؛ بنابراین درک نحوه تعیین حق الزحمه حسابرسی هم برای حسابرسان، هم صاحبکاران و هم اشخاصی که سیاست‌گذاری و قانون‌گذاری را انجام می‌دهند، اهمیت دارد.

در کشور ما نحوه تعیین حق الزحمه‌های حسابرسی به معضل تبدیل شده است و آشفتگی قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی، موجب شده مبنای مشخصی برای تعیین حق الزحمه حسابرسی مالی وجود نداشته باشد و بعضاً قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان منجر به پیشنهادهای ضد و نقیضی می‌شود که تناسبی با یکدیگر ندارد (نیکبخت و تنانی، ۱۳۸۹). با مقایسه حق الزحمه حسابرسی در کشورهای مختلف می‌توان پی برد حق الزحمه دریافتی از سوی حسابرسان در ایران مقایسه‌پذیر با سایر کشورها و مخصوصاً کشورهای پیشرفته نیست (مهرانی و جمشیدی اوانکی، ۱۳۹۰). در تحقیقات مختلف انجام‌شده، به تعدادی از عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی توجه شده یا بخش‌هایی از عوامل مؤثر بررسی شده است؛ بنابراین ایجاد مدل‌هایی که حق الزحمه حسابرسی را به شکل مناسبی تعیین کنند در شرایط حال حاضر ایران ضروری است. این تحقیق به دنبال آن است تا عوامل جدیدی که بر حق الزحمه حسابرسی مؤثر است را معرفی کند و در نهایت، عوامل تأثیرگذار را در قالب مدل ارائه کند.

بنابراین پژوهش حاضر به دنبال پاسخ به این پرسش است: مدل مناسب برای حق الزحمه خدمات حسابرسي چیست؟

عواملی از جمله ویژگی‌های منحصربه‌فرد مؤسسه حسابرسي و شرایط حاکم بر حرفه حسابرسي، 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 آیین‌نامه تعیین حق الزحمه پایه خدمات حسابرسي به تأیید وزیر محترم امور اقتصادی و دارایی رسیده و در تاریخ ۱۳۹۴/۱۰/۲۰ به جامعه حسابداران رسمی ایران ابلاغ شده است. این آیین‌نامه مبنای مناسبی برای تعیین حق الزحمه حسابرسي نیست. طبق این آیین‌نامه، حداقل حق الزحمه بدون در نظر گرفتن ریسک کار، ریسک دعاوی حقوقی، برند مؤسسه و شرایط حاکم بر حرفه حسابرسي محاسبه می‌شود؛ بنابراین آیین‌نامه مذکور دارای کاستی‌هایی است. بر اساس مدل ارائه شده در این پژوهش که شامل شرایط علی، راهبردها، شرایط مداخله‌گر و پیامدها از منظر ویژگی‌های صاحبکار، مؤسسه حسابرسي، ویژگی‌های محیطی، اجتماعی، شرایط حرفه حسابرسي و همچنین شرایط بستر است، حسابرسان می‌توانند حق الزحمه خدمات خود را به نحو مطلوب برآورد کنند.

۲. مبانی نظری پژوهش

سایمونیک^۲ (۱۹۸۰) مدلی برای قیمت‌گذاری خدمات حسابرسي طراحی کرد. در مدل اثباتی طراحی شده در این مطالعه، وابستگی متقابل منافع اقتصادی واحد مورد رسیدگی و حسابرس بررسی شده است. در این مطالعه عواملی از جمله اندازه، پیچیدگی (تعداد شعب و نوع فعالیت) و ریسک (تنوع فعالیت) صاحبکار، همگی از نظر آماری عامل‌های تعیین‌کننده برای حق الزحمه حسابرسي بوده‌اند. به عقیده وی حق الزحمه خدمت حسابرسي بر اساس قیمتی پایه و مقدار خدمات حسابرسي درخواست‌شده مدیریت صاحبکار محاسبه می‌شود. در این مطالعه، حق الزحمه حسابرسي به نرخ هر ساعت کار حسابرسي و تعداد ساعات کار (هزینه فعالیت حسابرسي) و سود مورد انتظار حسابرس وابسته است که بسته به اندازه صاحبکار، ریسک خطا و اشتباه و پیچیدگی متفاوت است. در مدل استفاده شده در این مطالعه، خدمات ارائه‌شده حسابرسي با یک الگوی مشابه در مقایسه با سایر عرضه‌کنندگان خدمات که به دنبال حفظ توان رقابتی خود برای ارائه خدمات به مشتریان هستند، تحلیل شده است. طبق مدل سایمون و فرانسیس^۳ (۱۹۸۸) حق الزحمه حسابرسي تابعی از جمع

دارایی‌ها، تعداد شعب داخلی، نسبت شعب خارجی، نسبت حساب‌های دریافتی و موجودی‌ها به کل دارایی‌ها، نوع اظهارنظر حسابرس و دوره تصدی حسابرس است. مدل منن و ویلیامز^۴ (۲۰۰۱) مبتنی بر مدل استفاده‌شده سایمون و فرانسیس (۱۹۸۸) (اجزای این مدل را قبلاً فرانسیس (۱۹۸۴) و فرانسیس و استوکس^۵ (۱۹۸۶) استفاده کرده‌اند) با اندکی تعدیل است. این مدل معیارهای زیر را بر حق‌الزحمه حسابرسی مؤثر می‌داند:

- اندازه صاحبکار - جمع دارایی‌ها (همانند مطالعه سایمونیک، ۱۹۸۰؛ فرانسیس، ۱۹۸۴ و کراسول، فرانسیس و تیلور،^۶ ۱۹۹۵)؛

- پیچیدگی - تعداد شعب (مانند مطالعه سایمونیک، ۱۹۸۰؛ فرانسیس، ۱۹۸۴؛ فرانسیس و استوکز، ۱۹۸۶ و میهر، تیسن، کلسون و برامن،^۷ ۱۹۹۲)؛

- ریسک صاحبکار - نسبت جمع حساب‌های دریافتی و موجودی‌ها به کل دارایی‌ها (مانند مدل سایمون و فرانسیس، ۱۹۸۶)؛

- ریسک صاحبکار - نسبت جمع بدهی‌ها به جمع دارایی‌ها (مانند مدل‌های کیفه، سایمونیک و آستین،^۸ ۱۹۹۴؛ سایمونیک و آستین ۱۹۹۶ و کراسول، فرانسیس و تیلور، ۱۹۹۵).

بنابراین از زمان انتشار مقاله برجسته سایمونیک تاکنون، تعدادی از مطالعات تلاش کردند مدل‌هایی برای توضیح انحراف در سطح حق‌الزحمه‌های حسابرسی پرداختی توسط شرکت‌ها را طراحی کنند. مدل‌های تجربی حق‌الزحمه حسابرسی عموماً حق‌الزحمه را تابعی از ساعات کار صرف شده می‌دانند. فاکتورهای رایج مشترک در کلیه مطالعات پیشین اندازه، پیچیدگی و ریسک شرکت صاحبکار است. این مدل‌ها قدرت توضیحی زیادی دارند و در نمونه‌ها، کشورها و دوره‌های زمانی مختلف عاملی قوی در تعیین حق‌الزحمه حسابرسی بوده‌اند (منن و ویلیامز، ۲۰۰۱)؛ بنابراین به دلیل اینکه به برخی عوامل از جمله شرایط مربوط به حرفه حسابرسی، عوامل فرهنگی و محیطی و برخی ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی و صاحبکار در مطالعات مذکور توجه نشده است و همچنین عمده مطالعات، محدود به بازار حسابرسی کشورهای آمریکا، انگلستان و استرالیا است و توجه ناچیزی به بازار خدمات حسابرسی در سایر کشورها شده است، مطالعه عمیق و استخراج مدل جامع و یکپارچه حق‌الزحمه حسابرسی در ایران ضروری است.

۳. پیشینه پژوهش

هرچند در سال‌های اخیر پژوهش‌هایی در خصوص شناسایی متغیرهایی که باید در تعیین

حق الزحمه خدمات حسابرسي مدنظر قرار گيرد در ايران و ساير کشورها انجام شده است، اما اکثر اين تحقيقات هدفی اصلی را دنبال می کنند و آن تشخيص تعداد معدودی از عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسي است. عمده اين تحقيقات با استفاده از رویکرد مبتنی بر رگرسيون برای تحليل حق الزحمه های حسابرسي استفاده شده است. مدل قيمت گذاری خدمات حسابرسي سايمونیک (۱۹۸۰) به عنوان اولين مدل حق الزحمه حسابرسي، عواملی از جمله اندازه شرکت، پیچیدگی شرکت (تعداد شعب و نوع فعالیت) و ريسک (تنوع فعالیت) را عامل های تعیین کننده برای حق الزحمه حسابرسي برمی شمرد.

برخی مطالعات از متا آنالیز برای تجميع نتایج آماری مطالعات قبلی استفاده کرد و نتیجه گیری کلی درباره مسائل بررسی شده درباره حق الزحمه حسابرسي را بازنگری کرد. از جمله هی^۹ (۲۰۱۳) پژوهش متفاوتی در مقایسه با ساير پژوهش ها در زمینه حق الزحمه حسابرسي انجام داد. اين مطالعه بر چند مسئله خاص تمرکز دارد که مطالعات قبلی برای بررسی آنها نیاز به اطلاعات بیشتر داشته اند. متغیرهای مربوط به حاکمیت شرکتی دارای رابطه ای با اهمیت و مثبت با حق الزحمه حسابرسي در متا آنالیز بوده اند و اين پژوهش از مشاهداتی حمایت می کند که بر اساس آن استفاده از خدمات مؤسسات بزرگ حسابرسي و مدت طولانی تصدی حسابرسي با حق الزحمه بیشتر حسابرسي ارتباط دارد. یینگ^{۱۰} و همکاران (۲۰۱۸) نیز حق الزحمه حسابرسي را در فصول کاری حسابرسي با استفاده از متا آنالیز هجده مطالعه انجام شده در زمینه حق الزحمه حسابرسي بررسی کردند و به اين نتیجه رسیدند که صرف حق الزحمه حسابرسي در فصول شلوغ تقریباً ۱۰ درصد است.

برخی تحقيقات در ايران کوشیده اند عوامل مؤثر بر حق الزحمه را مشخص کنند؛ از جمله نیکبخت و همکاران (۱۳۹۵) که حجم عملیات، پیچیدگی عملیات، کیفیت کنترل های داخلی صاحبکار، پراکندگی جغرافیایی عملیات، اندازه واحد رسیدگی شده، حسابرسي نخستین، نوع اظهار نظرهای سنوات قبل، سنوات تصدی مسئولیت حسابرسي یک شرکت را طبق منطق فازی در تعیین حق الزحمه مؤثر دانسته اند. نیکبخت و تنانی (۱۳۸۹) نشان دادند متغیرهای حجم عملیات یا اندازه شرکت (از جمله ویژگی های حسابرسي است که بر کیفیت گزارشگری مالی نیز اثرگذار است) (افشار زیدآبادی و همکاران، ۱۳۹۴)، پیچیدگی عملیات شرکت، نوع مؤسسه حسابرسي و تورم ارتباط معناداری با حق الزحمه حسابرسي دارند؛ ولی متغیرهای ريسک حسابرسي و تحصیلات و تجربه مسئول تهیه کننده صورت های مالی با حق الزحمه حسابرسي فاقد ارتباط آماری هستند.

مهرانی و جمشیدی اوانکی (۱۳۹۰) نیز در پژوهشی متغیرهای مؤثر بر حق‌الزحمه حسابرسی را بررسی کرده‌اند. یافته‌های به‌دست‌آمده حاکی است که کیفیت حسابرسی، شهرت صاحبکار، تخصص حسابرس در صنعت، بودجه زمانی صرف‌شده برای فرایند حسابرسی، مبلغ ترازنامه، جمع دارایی‌های شرکت و سابقه مؤسسات حسابرسی بر حق‌الزحمه دریافتی از سوی حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری دارد.

هی، نیکل و وانگ^{۱۱} (۲۰۰۶) به این نتیجه رسیدند که نتایج تحقیق درباره کنترل داخلی ترکیبی است و به همین خاطر به معیارهای دقیق‌تر کنترل داخلی در این رابطه نیاز است. به این ترتیب، فعالیت‌های مؤثرتر مدیران یا کمیته‌های حسابرسی شرکت‌ها دارای رابطه مثبت با حق‌الزحمه‌های حسابرسی است؛ همچنین این مطالعه در ارتباط با ساختار مالکیت، به نتایج ترکیبی دست پیدا کرده و پیشنهاد می‌دهد محیط فعالیت داخلی می‌تواند در این رابطه تأثیرگذار بوده و نقش بااهمیت داشته باشد.

بررسی پژوهش‌های پیشین و مدل‌های ارائه‌شده در خصوص حق‌الزحمه حسابرسی نشان می‌دهد که اول، هر یک از پژوهش‌ها به تعداد معدودی از عوامل توجه داشته و همه عوامل در تعیین حق‌الزحمه و همه اجزای موجود در فرآیند تعیین حق‌الزحمه را بررسی نکرده‌اند. این پژوهش‌ها عمدتاً به ویژگی‌های صاحبکار و برخی خصوصیات حسابرس توجه کرده‌اند و به عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه از منظر حرفه حسابرسی، استفاده‌کنندگان، شرایط محیطی اجتماعی و برخی عوامل مربوط به ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی توجه نداشته‌اند و مدل یکپارچه و جامعی که حاوی این عوامل باشد، ارائه نشده است. دوم، مطالعات مربوط به حق‌الزحمه عمدتاً با استفاده از رگرسیون تحلیل شده‌اند و در این موضوع که آیا می‌توان به نتایج به‌دست‌آمده طبق رگرسیون اتکا کرد و با توجه به نتایج به‌دست‌آمده آیا می‌توان وجود رابطه را به‌طور قطعی تأیید کرد، ابهام وجود دارد؛ همچنین مدل‌های رگرسیون استفاده‌شده تا حدودی مدل‌های ساده‌شده از فرآیند تعیین حق‌الزحمه است (هی، ۲۰۱۳)؛ بنابراین تدوین مدل جدید و شناسایی عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه ضروری است.

۴. روش‌شناسی پژوهش

در این پژوهش و بر اساس هدف پژوهش، از نظریه‌پردازی زمینه‌ای^{۱۲} که یکی از روش‌های کیفی است، استفاده شده است. گلیزر و استراوس^{۱۳} (۱۹۶۷) رویکرد تازه‌ای در روش‌های پژوهش ارائه کردند (مشایخی، مهرانی، رحمانی و مداحی، ۱۳۹۲). نظریه‌پردازی زمینه‌ای یکی از روش‌های

پژوهش کیفی است که به کشف و تبیین فرآیندهای اجتماعی می‌پردازد. این روش به سبب نظریه‌پردازی درباره فرآیندهای اجتماعی از دیگر روش‌های کیفی که به توصیف پدیده‌ای خاص می‌پردازند، متمایز است. در این روش، آزمون فرضیه‌ها مدنظر نیست؛ زیرا اساساً فرضیه‌ای وجود ندارد. تحقیقات کیفی می‌تواند جزئیات ظریفی از پدیده‌هایی که ارائه آن‌ها به روش کمی مشکل است به دست دهد یا برای کسب نگاهی نو درباره چیزهایی است که میزانی آگاهی درباره آن‌ها وجود دارد، بکار می‌رود (استراوس و کوربین،^{۱۴} ۱۹۹۸). تحقیق کیفی را می‌توان مکمل تحقیق کمی قلمداد کرد (بازرگان، ۱۳۹۴) به عقیده آنتونی هاپوود،^{۱۵} مؤسس مجله حسابداری-سازمان‌ها و جامعه، پیشرفت علوم در حال تکامل با افزایش تجربه و درک متخصصان آن حاصل می‌شود (پاور و جندرون،^{۱۶} ۲۰۱۵) و تحقیق کیفی نیز از تجربه و درک متخصصان در پژوهش بیشترین بهره را می‌برد؛ بنابراین مطالعه حق الزحمه حسابرسی نیز مشمول این خصوصیات است؛ همچنین تحقیق کیفی در صورتی باید به کار برده شود که پدیده مطالعه‌شده از ابعاد مختلف جستجو شود (بازرگان، ۱۳۹۴) و به دلیل اینکه تعیین حق الزحمه فرآیند تعاملی و پیچیده بوده و تحت تأثیر عوامل متعددی قرار دارد و مشکلاتی در رابطه با آن مطرح است که در کتب، مقالات و ... تاکنون به آن اشاره نشده است؛ لذا برای درک عمیق آن و دستیابی به همه عوامل و فرآیندهای تعیین حق الزحمه از دیدگاه خبرگان و ارائه مدلی مبتنی بر داده‌ها، از رویکرد نظریه‌پردازی زمینه‌ای استفاده شد.

۱.۴. گردآوری و تجزیه و تحلیل داده‌ها

پژوهش حاضر در سال ۱۳۹۵ و ۱۳۹۶ انجام و از نظریه‌پردازی زمینه‌ای استراوس و کوربین (۱۹۹۸) استفاده شده است. در این روش، جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل هم‌زمان انجام می‌شود و مستلزم این است که محقق داده‌ها را از ابتدای تحقیق جمع‌آوری، کدگذاری و تجزیه و تحلیل کند. در این پژوهش، داده‌ها از طریق مصاحبه و با ضبط کردن صدای مصاحبه‌شونده، جمع‌آوری و کدگذاری شدند. طبق نظر استراوس و کوربین (۱۹۹۸) تحلیل با اولین مصاحبه و مشاهده شروع می‌شود و نتیجه آن به مصاحبه و مشاهده بعدی منجر می‌شود. در این پژوهش، از مصاحبه ساختارنیافته به‌عنوان شیوه جمع‌آوری داده‌ها استفاده شد. به‌طور 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 آنچه شرکت‌کننده در جریان مصاحبه مطرح می‌کند سؤالات بعدی خود را برای درک هر چه بیشتر دیدگاه شرکت‌کننده شکل دهد (حریری، ۱۳۸۵). زمان مصاحبه‌ها بین ۷۵ تا ۹۰ دقیقه به

طول انجامید جامعه آماری پژوهش را حسابداران رسمی شریک مؤسسات حسابرسی معتمد بورس (بعضاً دارای سابقه شراکت در مؤسسات کوچک و بزرگ)، اعضای هیئت‌مدیره نهادهای نظارتی از جمله جامعه حسابداران رسمی ایران و مدیران عامل و مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران تشکیل می‌دهند. نمونه‌ها به روش نمونه‌گیری هدفمند انتخاب شدند. نمونه‌گیری هدفمند تا رسیدن به اشباع نظری داده‌ها ادامه یافت و منجر به انتخاب تعداد پانزده نفر از شرکای مؤسسات حسابرسی معتمد بورس، دو نفر از اعضای هیئت‌مدیره جامعه حسابداران رسمی ایران، چهار نفر از مدیران مالی و دو نفر از مدیران عامل شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار شد. اشباع نظری از اهمیت خاصی برخوردار است؛ زیرا در غیر این صورت، نظریه از نظر مفهومی ضعیف و نارسا است (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸). در پژوهش حاضر برای دستیابی به مضامین و مقوله‌ها از مصاحبه عمیق و از نوع تک‌تک با شرکت‌کنندگان استفاده شد. در این راستا، با توجه به هدف پژوهش، از روش نمونه‌گیری گلوله برفی یا زنجیره‌ای^{۱۷} برای مصاحبه استفاده شده است؛ یعنی افراد مصاحبه‌شونده، سایر افراد مطلع و صاحب‌نظر در خصوص موضوع پژوهش را معرفی می‌کردند. در پژوهش حاضر از کدگذاری سه‌گانه رویکرد استراوس و کوربین (۱۹۹۸) که شامل کدگذاری باز، محوری و انتخابی است، استفاده شده است. آن‌ها کدگذاری را نشان‌گر عملیاتی می‌دانند که طی آن داده‌ها خرد و مفهوم‌پردازی می‌شود و آنگاه به روش‌های جدید دوباره به یکدیگر متصل می‌شوند و کدگذاری روند اصلی ساختن و پرداختن نظریه است. مفاهیم و مقوله‌های سازنده نظریه در خلال فرآیند کدگذاری از دل داده‌ها بیرون کشیده می‌شود (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸).

۵. یافته‌های پژوهش

۵.۱. کدگذاری باز^{۱۸}

کدگذاری باز، روند خرد کردن، مقایسه کردن، مفهوم‌پردازی کردن و مقوله‌بندی کردن داده‌هاست (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸). هدف این مرحله استفاده از داده‌ها به منظور ایجاد طبقات انتزاعی در جهت کمک به ساخت نظریه در مراحل بعدی است. فرایند تعیین برچسب مفهومی در کدگذاری باز با انجام مقایسه مداوم و طرح سؤالات تسلسلی هدایت می‌شود. دو شیوه کدگذاری در این مرحله کدگذاری، با کلمات مشارکت‌کنندگان و کدگذاری بر مبنای مفاهیم موجود در اطلاعات انجام شد (صلصالی، فخر موحدی و چراغی، ۱۳۸۶). سپس واحدهای معنی برای یافتن تشابه و

تفاوت‌ها مورد مقایسه قرار گرفتند و کدهایی که عملکرد، رخداده‌ها و موضوعات مشابه را نشان می‌دادند، جهت تشکیل مفاهیم انتزاعی‌تر با هم در یک طبقه جای می‌گرفتند و با پیشرفت جریان مصاحبه‌ها طبقات واضح‌تر می‌شدند. از آنجا که در نظریه‌پردازی زمینه‌ای کدهای اولیه کدهای موقتی هستند و همواره نیاز به تغییر و اصلاح در طول تحلیل دارند (صلصالی، فخر موحدی و چراغی، ۱۳۸۶)، کدهای اولیه در این پژوهش تا مراحل پایانی نگارش همواره مورد بازنگری و اصلاح قرار گرفتند.

در این پژوهش از کدگذاری بر مبنای مفاهیم استفاده شد و بر این اساس داده‌های استخراج‌شده کدگذاری شد و مفاهیم مناسب به هر کد اختصاص یافت. در زیر نمونه کدگذاری‌ها را مرور می‌کنیم:

ما به عنوان حسابرِس محصولی نفروختیم که ارزشمند تلقی بشه از طرف مدیریت. اون فقط یک مهر می‌خواد و یک امضا می‌خواد که اون رو هم از هر کسی می‌تونه بگیره. در چنین شرایطی چه بهتر که ارزون‌تر بگیره. ولی اگر تو یک حسابرِس باشی که وارد شرکت شدی، وجود شما رو حس نکنن. اون منافعی که توی حسابرِس تعریف می‌شه (توی ادبیات حسابرِس مثل اینکه قدرت بازدارندگی داره و ...) [کد: جنبه کنترلی حسابرِس]. بینه واقعاً حسابرِس اومده توی شرکت، پیشنهادهایی می‌ده که منجر به بهبود عملیات شرکت می‌شه [کد: پیشنهاد در جهت بهبود عملیات صاحبکار]، منجر به افزایش بهبود کنترل‌های داخلی می‌شه [کد: بهبود کنترل‌های داخلی]، واقعاً داری کار درست انجام می‌دی، مطمئناً حتی در همین مارکت خودمون، مشتریان زیادی هستن که به سرویس خوب پول می‌دن. ولی کیفیت رو باید ببینن. وقتی که قرار باشه من برم اونجا و همون کاری رو بکنم که حسابرِس ارزون‌تر می‌کنه هیچ ارزش افزوده‌ای نداشته باشم [کد: وجود ارزش افزوده برای صاحبکار]، برای حل مشکلاتشون هیچ راه‌حلی نداشته باشم، فقط بگم که این خلاف استاندارد و من این رو نمی‌فهمم، به من هم پول نخواهد داد و به هر کس دیگه‌ای هم پول نمی‌ده. ولی وقتی براشون راه‌حل داشته باشی، وقتی کمک‌شون بکنی در ارتقای کارشون [کد: میزان ارائه راهکار برای حل مشکلات] و شفافیت بیشتر گزارش‌های مالی‌شون [کد: کمک به شفافیت گزارش‌های مالی] و از همه مهم‌تر منجر به بهبود عملیاتشون بشی، طبیعتاً حاضرند پول بدن. این رو هم ما به عینه در کارهای مختلف دیدیم.

با بررسی نقل‌قول بالا که از یکی از مصاحبه‌ها استخراج شده است، مفاهیم جنبه کنترلی حسابرِس، پیشنهاد در جهت بهبود عملیات صاحبکار، بهبود کنترل‌های داخلی و میزان ارائه راه‌کار

برای حل مشکلات، وجود ارزش افزوده برای صاحبکار و کمک به شفافیت گزارش‌های مالی استخراج شده است که اشاره به برخی مفاهیم فوق در سایر مصاحبه‌ها هم وجود داشته و در فرآیند مقایسه و اصلاح داده‌ها برجسب‌های مفهومی فوق به آن‌ها اختصاص داده شده است. در فرآیند مقایسه مداوم داده‌ها هر یک از این مفاهیم با یکدیگر مقایسه شده است و شباهت‌ها و تفاوت‌های آن‌ها مشخص شد. در جمع‌بندی کدهای مذکور و در مفهوم‌پردازی از سطح بالاتری از انتزاع مقوله «درک ارزش کار حسابرس برای صاحبکار» به مفاهیم استخراج شده بالا نسبت داده شد که این مفهوم در سطح بالاتری از مفاهیم فوق بوده و انتزاعی‌تر است و مفاهیم قبلی را پوشش می‌دهد. به همین ترتیب مقوله‌های مختلف مرتبط با ویژگی‌های حسابرس، صاحبکار و شرایط حرفه و محیط اجتماعی، شناسایی و استخراج شده است.

۲.۵. کدگذاری محوری^{۱۹}

در مرحله دوم (کدگذاری محوری)، پژوهش‌گران طبقات اصلی و فرعی مستخرج از کدگذاری باز داده‌ها را به یکدیگر متصل می‌کند و الگوی موجود در داده‌ها را تعیین می‌کند. مقصود از این نوع کدگذاری مشخص کردن ایده‌ای محوری در میان طبقات شناسایی شده است. به عبارتی دیگر، کدگذاری محوری فرآیند مرتبط ساختن زیرطبقات به یک طبقه است که لازمه آن مقایسه دائمی داده‌هاست (صلصالی، فخر موحدی و چراغی، ۱۳۸۶). در این مطالعه از پارادایم کدگذاری استراوس و کوربین (۱۹۹۸) استفاده شد. چون به پژوهش‌گران اجازه می‌دهد تا فرآیند پدیده مدنظر و ارتباطات بین شرایط علی، راهبردها، شرایط مداخله‌گر و پیامدها را با توجه به شرایط زمینه (بستر) موردبررسی قرار دهد.

مقوله اصلی: ایده و فکر محوری، حادثه، اتفاق یا واقعه‌ای که سلسله کنش / کنش متقابل به‌سوی آن‌ها رهنمون می‌شوند (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸). مقوله اصلی مطالعه شده «حق الزحمه حسابرسی» است.

شرایط علی:^{۲۰} شرایط علی، حوادث، وقایع و اتفاقاتی هستند که به وقوع یا گسترش پدیده مدنظر می‌انجامد (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸) یا مقوله‌هایی که مقوله اصلی را تحت تأثیر قرار می‌دهند (بازرگان، ۱۳۹۴).

راهبردها:^{۲۱} با توجه به این شرایط علی، راهبردها و کنش و واکنش‌های متفاوتی را اشخاص مرتبط در فرآیند انجام می‌دهند؛ در نتیجه این راهبردها حق الزحمه‌های متفاوتی حاصل می‌شود.

شرایط مداخله‌گر:^{۲۲} شرایط مداخله‌گر شرایط ساختاری است که به پدیده‌ای تعلق دارند و بر راهبردهای کنش و واکنش اثر می‌گذارند. آن‌ها راهبردها را در درون زمینه خاصی سهولت می‌بخشند یا آن‌ها را محدود و مقید می‌کنند (مشایخی، مهرانی، رحمانی و مداحی، ۱۳۹۲).

بستر (زمینه):^{۲۳} بستر نشان‌گر سلسله خصوصیات ویژه‌ای است که به پدیده‌ای دلالت می‌کند (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸) و شرایط ویژه‌ای هستند که راهبردها را تحت تأثیر قرار می‌دهند (بازرگان، ۱۳۹۴)؛ یعنی تا زمانی که بستر مناسب در سطح کلان ایجاد نشود، دستیابی به حق الزحمه معقول انجام نمی‌شود.

پیامدها: نتایجی که در اثر راهبردها حاصل می‌شود (بازرگان، ۱۳۹۴). اتخاذ هر یک از راهبردها برای حق الزحمه در سطح حرفه و محیطی، آثار و پیامدهایی را برای حرفه و جامعه در بر خواهد داشت.

۳.۵. کدگذاری انتخابی^{۲۴}

آنالیز داده‌ها بعد از کدگذاری محوری وارد مرحله بعدی با کدگذاری سطح سوم می‌شود. کدگذاری انتخابی تعیین ماهیت و ارتباطات طبقات محوری با زیر طبقاتش و تعیین متغیرهای مرکزی و تبیین نظریه نهایی است. خلاصه اجرای سه روش کدگذاری و جمع‌بندی آن در نگاره ۱ ارائه شده است. طبق نگاره ۱ هر یک از مقوله‌ها (زیر طبقات) یک یا چند کد (مفهوم) را شامل می‌شود و ابعاد و مشخصه‌های هر مفهوم (کد) نیز تعیین شده است.

نگاره ۱. مقوله‌های استخراج شده و مفاهیم

مقوله محور	مقوله (زیر طبقات)	تعداد مفاهیم (کد)
شرایط علی در سطح صاحبکار	کیفیت صورتهای مالی	۳
	حجم عملیات و نوع فعالیت	۳
	هدف صاحبکار از حسابرسي	۴
	توان تقاضای کیفیت حسابرسي	۸
	شناخت از هیئت‌مدیره صاحبکار	۷
	شناخت از ساختار کنترل‌های داخلی	۳
	اندازه صاحبکار و حجم اقلام مؤثر صورتهای مالی	۱۴

مقوله محور	مقوله (زیر طبقات)	تعداد مفاهیم (کد)
	تعداد و ترکیب پرسنل مورد استفاده برای صاحبکار	۴
	تعداد و ترکیب پرسنل صاحبکار	۳
	میزان اتکا به گزارش حسابرس	۴
	حسابرس نخستین	۱
	گسترده‌گی جغرافیایی	۱
	وجود حاکمیت شرکتی اثربخش	۲
راهبردها در سطح صاحبکار	ریسک صاحبکار	۱۰
	ریسک دعوای حقوقی	۶
	بررسی صورتهای مالی و گزارش‌های سنوات قبل	۳
	سیستم‌های مستقر شده در شرکت	۵
	امکان به‌کارگیری فن‌آوری اطلاعات حسابرسی در شرکت	۲
	وجود واحد حسابرسی داخلی اثربخش	۱۱
	وجود کمیته حسابرسی پویا	۱۴
عوامل مداخله‌گر در سطح صاحبکار	مالکیت	۷
	مسئولیت پاسخگویی مدیران	۳
	تخصص حسابرس در صنعت	۳
	پیچیدگی کسب‌وکار و معاملات	۱۰
	میزان حساسیت کار حسابرسی	۳
	احتمال تداوم و گسترش کار	۲
	دوره تصدی‌گری	۱
	وضعیت اقتصادی صاحبکار	۱
	احتمال وجود تنگناهای فرآیند حسابرسی	۱
	تاریخ پایان سال مالی	۱
	میزان فشار زمانی تحمیلی از سوی صاحبکار	۱
	امکان تعدیل حق‌الزحمه حسابرسی در صورت انحراف نامساعد بودجه	۱
	شرایط علی در سطح مؤسسه	وجود واحدهای مختلف در مؤسسه
نوع استقرار نظام استخدام پرسنل		۴

مقوله محور	مقوله (زیر طبقات)	تعداد مفاهیم (کد)
حسابرسی	اندازه مؤسسه	۱۶
	نوع ارائه خدمات	۴
	ویژگی‌های مدیران و شرکا	۱۳
شرایط علی در سطح مؤسسه حسابرسی	رعایت آیین رفتار حرفه‌ای	۹
	نماینده مؤسسات معتبر بین‌المللی بودن	۸
	ترکیب کارکنان شاغل در مؤسسه	۹
	میزان تدوین و رعایت قوانین و مقررات	۳
راهبردها در سطح مؤسسه حسابرسی	وجود واحد کنترل کیفیت قوی	۵
	ارزش (ارزشمند بودن) کار برای صاحبکاران	۱۰
	ارائه اطلاعات به موقع به شرکت‌ها	۳
	برنامه‌ریزی قوی برای کار	۴
عوامل مداخله‌گر در سطح مؤسسه حسابرسی	شلوغ یا خلوت بودن فصول کاری	۴
	بازرس قانونی بودن	۱
	ماندگاری کارکنان و شرکا	۳
	مقبولیت و اعتبار	۴
	قدرت چانه‌زنی با صاحبکار	۱
	حاشیه سود مورد انتظار برای مؤسسه و صاحبکار خاص	۱
	تعامل با مشتریان گاه‌علوم‌انسانی و مطالعات فرنگی	۱
	رایزنی و تبلیغات حسابرس	۱
	ظرفیت‌های قابل استفاده مؤسسه	۱
	محل استقرار	۱
شرایط علی در سطح حرفه و جامعه	تداعی جامعه (عامه) از حسابرسی	۶
	درک استفاده‌کنندگان و ذینفعان کلیدی از حسابرسی	۱۱
	نگرش و ویژگی‌های سیاست‌گذاران و تصمیم‌گیرندگان	۶
	هزینه عدم رعایت کیفیت	۱
راهبردها در سطح حرفه و جامعه	تدوین مقررات و ضوابط اثربخش	۲
	میزان ضابطه‌مند و مناسب بودن رقابت (فشار رقابت)	۷
	وجود یا عدم وجود تشکل حرفه‌ای فراگیر برای حرفه	۳

مقوله محور	مقوله (زیر طبقات)	تعداد مفاهیم (کد)
	حسابداری	
	میزان کارایی آیین‌نامه حق‌الزحمه حسابداری	۶
	مسئولیت حسابرس در قبال گزارش صادرشده و عواقب تخلف	۴
	نظارت نهادهای ناظر	۱۵
	بسترسازی جهت ادغام و بزرگ شدن مؤسسات	۱
عوامل مداخله‌گر در سطح حرفه و جامعه	میزان ارتباط بین‌المللی مؤسسات	۶
	اندازه و تمرکز بازار	۳
	میزان استفاده از حساب‌برسان در خدمات غیر حسابداری	۳
	ریسک دعاوی حقوقی علیه حساب‌برس در ایران	۴
	میزان تقاضا برای حسابداری	۲
	حمایت هم حرفه‌ای‌های صاحبکار از حساب‌برسان	۲
	نوپا بودن حسابداری در بخش خصوصی	۱

به‌عنوان نمونه، مقوله «درک استفاده‌کنندگان و ذینفعان کلیدی از حسابداری» که مقوله محوری آن «شرایط علی در سطح حرفه و جامعه» است شامل یازده مفهوم (کد) است و ابعاد و مشخصه‌های هر کد نیز تعیین شده است. مفاهیم، کدها و ابعاد این مقوله در نگاره ۲ نشان داده شده است. مهم‌ترین مفاهیم استخراج‌شده از این مقوله عبارت‌اند از میزان دانش به‌کارگیری گزارش حسابداری و درک استفاده‌کننده از آن، میزان آگاهی سرمایه‌گذاران و سایر ذینفعان از اهمیت و کارکردهای حسابداری، میزان پاسخ‌خواهی استفاده‌کننده از حساب‌برس و میزان استناد به گزارش حسابداری در تصمیمات.

نگاره ۲. مفاهیم، کدها و ابعاد مقوله «درک استفاده‌کنندگان و ذینفعان کلیدی از حسابرسی»

ابعاد		مفاهیم (کد)	مقوله (زیر طبقات)
کم	زیاد	۱- میزان آشنایی ذینفعان با مسئولیت‌های مدیران، حسابرسان و حقوق خود	درک استفاده‌کنندگان و ذینفعان کلیدی از حسابرسی
کم	زیاد	۲- میزان دانش به‌کارگیری گزارش حسابرسی	
کم	زیاد	۳- میزان آگاهی سرمایه‌گذاران و سایر ذینفعان از اهمیت و کارکردهای حسابرسی	
کم	زیاد	۴- میزان آشنایی مدیران با مسئولیت‌های قانونی خود	
کم: توجه حسابرس به رضایت صاحبکار	زیاد: توجه حسابرس به نیازهای استفاده‌کننده	۵- میزان پاسخ‌خواهی استفاده‌کننده از حسابرس	
صاحبکار و اعضای هیئت‌مدیره	مجمع عمومی صاحبان سهام	انتخاب‌کننده حسابرس:	
کم	زیاد	۶- میزان استناد به گزارش حسابرسی در تصمیمات	
کم	زیاد	۷- میزان درک استفاده‌کننده از تفاوت مقبولیت و اعتبار حسابرسان	
استفاده‌کننده اعتباردهنده باشد: اعتباردهنده باشد: عدم تعدیل میزان اعتبار به صاحبکار	استفاده‌کننده اعتباردهنده باشد: کاهش میزان اعتبار به صاحبکار	۸- نوع برخورد استفاده‌کننده با صاحبکار نسبت به گزارش تعدیل‌شده حسابرسان	
استفاده‌کننده سهامداران باشد: عدم برخورد با مدیران صاحبکار	استفاده‌کننده سهامداران باشد: برخورد با مدیران صاحبکار		
استفاده‌کننده سرمایه‌گذاران بالقوه باشد: عدم توجه به گزارش حسابرسان	استفاده‌کننده سرمایه‌گذاران بالقوه باشد: احتیاط سرمایه‌گذاری در شرکت صاحبکار		

ابعاد		مفاهیم (کد)	مقوله (زیر طبقات)
بی تفاوت / لحاظ نکردن نتایج حسابرسی در ارزیابی عملکرد مدیران	جدی / لحاظ کردن نتایج حسابرسی در ارزیابی عملکرد مدیران	۹- نوع برخورد مجمع با هیئت‌مدیره نسبت به گزارش تعدیل‌شده حساب‌رسان	
کم	زیاد	۱۰- میزان درک استفاده‌کننده از گزارش حسابرسی	
کم	زیاد	۱۱- میزان توجه استفاده‌کننده به صورت‌های مالی	

۴.۵. ارزیابی کیفیت پژوهش

از آنجا که هدف نهایی صحت و استحکام داده‌ها در تحقیقات کیفی، معرفی دقیق تجارب مشارکت‌کنندگان است، ایده‌های مختلفی برای توصیف فرآیندهایی که به صحت و استحکام داده‌ها در تحقیقات کیفی ختم می‌شود، وجود دارد. در این پژوهش، برای اعتباربخشی به نتایج از معیارهای «زاویه‌بندی (اجماع/مثلث‌سازی) داده‌ها»، «کنترل اعضا»^{۲۵} (مشایخی، مهرانی، رحمانی و مداحی، ۱۳۹۲، ۱۳۹۲ به نقل از حریری، ۱۳۸۵ و کرسول، ۲۰۰۷) و معیار مقبولیت^{۲۶} (کوربین و استراوس، ۲۰۰۸) استفاده شده که در ادامه تشریح می‌شود.

اجماع داده‌ها: اجماع داده‌ها یعنی استفاده از منابع چندگانه داده‌ها، مانند گردآوری از گروه‌های مختلف، محیط‌های متفاوت یا در زمان‌های مختلف. در این پژوهش، از دیدگاه‌ها و نظرات گروه‌های مختلف شامل شرکای مؤسسات بزرگ معتمد بورس اوراق بهادار (شامل شرکای برخی مؤسسات که نماینده مؤسسات بزرگ بین‌المللی و برخی شرکای دارای سوابق در مؤسسات بزرگ و کوچک بودند)، مدیران عامل و مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و اعضای هیئت‌مدیره جامعه حسابداران رسمی ایران استفاده شد و نظرات دریافت‌شده بررسی و تجزیه و تحلیل شد.

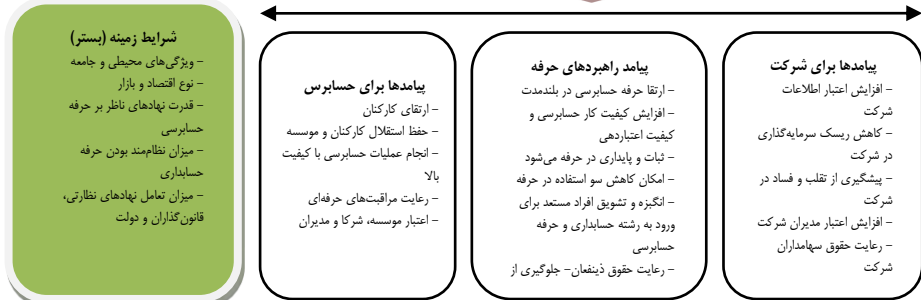
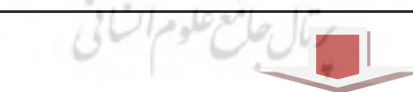
کنترل اعضا: کنترل اعضا یا اعتبار پاسخگو تکنیکی است که محقق نتایج خود را با یک یا چند نفر از افراد مطلع تحت بررسی کنترل می‌کند و این تکنیک برای تأیید تفاسیر پژوهش‌گران به کار می‌رود. در این پژوهش، پس از تحلیل داده‌ها، متغیرهای استخراج‌شده از مصاحبه‌ها، به شش نفر از صاحب‌نظران حرفه (سه نفر از مصاحبه‌شوندگان و سه نفر که در مصاحبه‌ها شرکت نداشتند) ارائه

شده است و سپس پالایش شده است.

مقبولیت: بدین معنی است که یافته‌های تحقیق تا چه حد در انعکاس تجارب مشارکت‌کنندگان، محقق و خواننده در رابطه با پدیده مطالعه‌شده موثق و باورپذیر است؛ به‌منظور ارزیابی کیفیت پژوهش‌های مبتنی بر نظریه‌پردازی زمینه‌ای و همچنین دیگر پژوهش‌های کیفی، کوربین و استراوس (۲۰۰۸) چندین شاخص مقبولیت را معرفی کرده‌اند که بر مبنای آن نیز پژوهش حاضر ارزیابی شد.

۵.۵. تشریح مدل پژوهش و مباحث مربوطه

در پژوهش حاضر تمامی عوامل مؤثر بر حق الزحمه خدمات حسابرسي از منظر عرضه‌کننده و متقاضی این خدمات، شرایط حرفه و محیطی تجزیه و تحلیل و استخراج شده است. شرایط علی در هر یک از این سطوح مطرح شده است. با توجه به اینکه حق الزحمه حسابرسي در هر یک از سطوح (عرضه‌کننده، متقاضی و حرفه و اجتماع) متأثر از عوامل گوناگونی است، به‌منظور بررسی جامع موضوع راهبردهای حق الزحمه حسابرسي، عوامل مداخله‌گر و پیامدها نیز در هر یک از سطوح مذکور بررسی شد و شرایط بستر یا زمینه در کشور نیز برای حق الزحمه تشریح شد. مدل پژوهش در قالب نمودار در شکل ۱ ارائه شده است.



شکل ۱. مدل یکپارچه حق‌الزحمه حسابرسی

۵.۶. شناسایی عوامل علی مؤثر بر حق الزحمه خدمات حسابرسی

در پژوهش حاضر، شرایط علی اثرگذار بر حق الزحمه حسابرسی در سطوح مختلف بررسی شده است و در این راستا شرایط علی حق الزحمه از منظر عرضه‌کننده خدمات حسابرسی (مؤسسه حسابرسی)، متقاضی خدمات حسابرسی (صاحبکار) و حرفه حسابرسی و شرایط محیطی مطرح شده است. مقوله‌های مربوط به شرایط علی در نگاره ۱ نشان داده شده است. طبق بیانات خبرگان، اندازه صاحبکار، حجم عملیات، نوع فعالیت، توان تقاضای کیفیت و هدف صاحبکار از حسابرسی یکی از اصلی‌ترین عوامل تعیین‌کننده حق الزحمه تلقی شده است. تحلیل انجام‌شده در این خصوص، بیان‌گر این است که شرکت‌های بزرگ شامل شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار و فرابورس حق الزحمه بیشتری برای حسابرسی پرداخت می‌کنند؛ زیرا انتظار می‌رود این شرایط باعث افزایش دامنه و پیچیدگی رسیدگی‌های حسابرسی لازم برای این صاحبکاران شود؛ بنابراین اندازه صاحبکار از عوامل اصلی تعیین‌کننده حق الزحمه است؛ همچنین عمده مصاحبه‌شوندگان اعتقاد دارند جمع‌داری‌ها (به‌خصوص حجم موجودی‌ها و دارایی‌های ثابت)، تعداد اسناد حسابداری و حجم و مبلغ فروش از اصلی‌ترین اقلام مؤثر صورت‌های مالی بر حق الزحمه است. کسب شناخت از هیئت‌مدیره صاحبکار به دلیل بررسی احتمال وجود رفتار فرصت‌طلبانه مدیران، توان علمی مدیران، درستکاری مدیریت صاحبکار، محافظه‌کار یا بلندپرواز بودن مدیریت، انگیزه مدیریت سود و تحریف در صورت‌های مالی و میزان سلامت کاری هیئت‌مدیره در تعیین حق الزحمه مؤثر است؛ زیرا شناخت از هیئت‌مدیره صاحبکار بر ریسک حسابرسی، حجم رسیدگی‌ها، آزمون‌های کنترل، آزمون‌های محتوا اثرگذار است و در نتیجه بر اساس این شناخت مبلغ حق الزحمه حسابرسی تعیین می‌شود. نظرات خبرگان حاکی از این است که در صورتی که ارکان حاکمیتی شرکت از جمله هیئت‌مدیره، سهامداران و ذینفعان از حسابرس تقاضای کیفیت بیشتر داشته باشند و از وی بخواهند در حین عملیات حسابرسی گزارش نقاط ضعف در سیستم‌های شرکت و تحریف‌های عمده، اشتباهات و احتمال وجود تقلب در حساب‌ها و صورت‌های مالی و سایر نکات بااهمیت را به هیئت‌مدیره، کمیته حسابرسی و ارکان راهبری گزارش کنند، نظارت بر حسابرس بیشتر می‌شود و حسابرس برای افزایش کیفیت بیشتر تحت فشار قرار می‌گیرد. این موضوع در نهایت باعث افزایش حق الزحمه حسابرسی می‌شود (توان تقاضای کیفیت). هدف صاحبکار از حسابرسی نیز بسیار حائز اهمیت است. خبرگان معتقدند حسابرس در ابتدا باید بداند که هدف صاحبکار از حسابرسی چیست. به‌طور خلاصه میزان درک صاحبکار از ارائه کار ارزشمند، میزان صرفه‌جویی در هزینه‌های نمایندگی و

جذابیت برای صاحبکار، ارزش منافی که صاحبکار از حسابرسی کسب می‌کند و دلیل درخواست صاحبکار برای حسابرسی، بر این مقوله اثرگذار است. خبرگان معتقدند کیفیت و ساختار کنترل‌های داخلی از جمله کفایت و وجود سیستم کنترل‌های داخلی، تفکیک وظایف و وضعیت فرآیند اجرای عملیات و چرخه‌ها اصلی‌ترین عوامل مؤثر بر تعیین حق‌الزحمه هستند. به اعتقاد خبرگان حسابرسی مالی حسابرسی مبتنی بر کنترل‌های داخلی است و به دلیل اهمیت این موضوع بود که ساربینز آکسلی در سال ۲۰۰۲ قانونی را وضع کرد که بر مبنای آن از تقلب و سوءاستفاده پیش‌گیری شود. طبق بیانات خبرگان، در مؤسسه‌ای با اندازه بزرگ و رتبه بالا در جامعه حسابداران رسمی و سازمان بورس، حقوق و مزایای کارکنان حرفه‌ای حسابرسی پایین نیست، قاعدتاً هر چه برند، رتبه، درجه و اعتبار مؤسسه بالاتر باشد، به دلیل ارائه خدمات باکیفیت بهتر، حق‌الزحمه هم متفاوت خواهد بود. طبق نظر خبرگان، به‌طور غیررسمی، یک توانمندی در حرفه حسابرسی کشور ما وجود دارد. مؤسساتی که رابطه بین‌المللی دارند و دارای کارهای بزرگی هستند و همچنین، مؤسساتی که مدیران آن مؤسسات شهرت دارند، دارای تصویر و مقبولیت حرفه‌ای بهتری هستند. این موضوع دقیقاً بر بازدهی که انتظار می‌رود، یا عایدی مدنظر سالانه آن‌ها اثر می‌گذارد. رعایت آیین رفتار حرفه‌ای نیز از دیگر عامل بااهمیت شرایط علی در سطح مؤسسه است که بر حق‌الزحمه حسابرسی مؤثر است. از منظر حسابرِس، اخلاق حرفه‌ای می‌تواند بر سطح کیفی کار او اثرگذار باشد. پایبند نبودن به اخلاقیات هم بر بهای تمام‌شده و پوشش هزینه و هم بر ارزیابی ریسک و در نتیجه بر حق‌الزحمه حسابرسی اثرگذار است. در حرفه حسابرسی، رعایت استانداردهای حسابرسی، یکی از جنبه‌های رعایت اخلاق حرفه‌ای است. پس هم در حوزه رفتاری هم در حوزه عملیات حسابرسی، اخلاق مداری ایجاب می‌کند که باید حق‌الزحمه بیشتری مطالبه شود. اگر حسابرس خود را اخلاق مدار بداند هرگز نمی‌تواند تصور کند به دادگاه احضار شود و یا جامعه حسابداران رسمی ایران او را تنبیه انضباطی کند؛ بنابراین حسابرس دارای اخلاق حرفه‌ای، کارهای دارای ریسک زیاد را با حق‌الزحمه اندک انجام نمی‌دهد تا فرصت کافی برای رسیدگی و کاهش ریسک داشته باشد.

در کشور ما به دلیل شرایط خاص حاکم بر بازار حسابرسی، شرایط حرفه و محیطی و نوع رقابت نیز از جمله عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه قلمداد می‌شوند. در این رابطه، تجزیه و تحلیل نظر خبرگان نشان می‌دهد که «تداعی جامعه از حسابرسی»، «درک استفاده‌کنندگان و ذینفعان کلیدی از حسابرسی»، «نگرش و ویژگی‌های تصمیم‌گیرندگان و سیاست‌گذاران» و «هزینه رعایت نکردن کیفیت» از مهم‌ترین مقوله‌های مربوط به شرایط علی اثرگذار بر حق‌الزحمه حسابرسی است. در

ایران به دلیل نداشتن شناخت کافی از توانایی حسابرسان، دعوت از حسابرس عمدتاً با هدف اخذ گزارش حسابرسی انجام می‌شود. در حالی که حسابرسان در سایر خدمات اطمینان‌بخش تخصص دارند و می‌توانند با حفظ استقلال مشاوران خوبی برای صاحبکار باشند؛ همچنین طبق نظر خبرگان، استفاده‌کنندگان در ایران به کارکرد صورت‌های مالی و استفاده از تحلیل آن واقف نیستند؛ به همین دلیل در تصمیمات از صورت‌های مالی و نظر حسابرس کمتر استفاده می‌کنند. نقش متولیان حرفه نیز در این خصوص بسیار حائز اهمیت است. متولیان باید اول، بستر اعمال مراقبت حرفه‌ای و رعایت کامل استانداردهای حسابرسی در انجام کار را برای مؤسسات فراهم کنند و نظارت کافی را اعمال کنند، دوم، سیاست‌گذاری برای حق الزحمه به نحوی باشد که انگیزه مؤسسات برای رعایت کامل استانداردها فراهم شود.

۵.۷. راهبردهای مؤثر بر حق الزحمه خدمات حسابرسی

طبق نظر خبرگان راهبردهای زیادی در سطوح مختلف بر حق الزحمه خدمات حسابرسی مؤثرند؛ اما راهبردهای ریسک صاحبکار، ریسک دعاوی حقوقی و وجود حاکمیت شرکتی اثربخش شامل وجود کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی اثربخش از مهم‌ترین راهبردهای در سطح صاحبکار است. طبق نتایج پژوهش حاضر، هر چه حاکمیت شرکتی مستقرشده در شرکت اثربخش‌تر و هیئت‌مدیره مستقل و تغییرات آن کم باشد، کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی پویا در مجموعه وجود دارد و با توجه به اینکه ریسک حسابرسی در این صورت کاهش می‌یابد، حسابرس به سیستم‌های کنترل‌های داخلی بیشتر اتکا می‌کند و مدت‌زمان حسابرسی کم می‌شود؛ بنابراین حق الزحمه حسابرسی کاهش می‌یابد؛ اما از طرفی، به دلیل اینکه شرکت‌های دارای حاکمیت شرکتی قوی به دنبال شفافیت بیشتر و انجام حسابرسی با کیفیت بهتر هستند، حق الزحمه بیشتری نیز پرداخت می‌کنند.

مقوله‌های ارائه اطلاعات به موقع، به شرکت و درک ارزش کار حسابرس برای صاحبکار (در بخش کدگذاری باز با ارائه نقل قول یکی از خبرگان تشریح شده است)، از مهم‌ترین راهبردها در سطح مؤسسه محسوب می‌شود. با تعمق بیشتر در مبالغ حق الزحمه خدمات حسابرسی در ایران درمی‌یابیم راهبردهای لازم شامل «تدوین مقررات و ضوابط اثربخش»، «میزان ضابطه‌مند بودن رقابت (فشار رقابت)»، «وجود تشکل حرفه‌ای فراگیر برای حرفه حسابداری»، «کارایی آیین‌نامه حق الزحمه حسابرسی»، «وجود مسئولیت حسابرس در قبال گزارش صادرشده و عواقب تخلف»،

«نظارت نهادهای ناظر»، «بسترسازی جهت ادغام مؤسسات»، می‌تواند حق‌الزحمه خدمات حسابرسی را در سطح کلان تحت تأثیر قرار دهد و از نرخ‌شکنی جلوگیری کند. نتایج تحقیق حاضر در این زمینه نشان می‌دهد، در کشور ما در رابطه با این راهبردها ضعیف عمل شده است، آیین‌نامه حق‌الزحمه خدمات حسابرسی فاقد ضمانت اجرایی و کارایی لازم بوده، تشکل حرفه‌ای برای حسابداری وجود ندارد و نهادهای نظارتی، متولیان حرفه و قانون‌گذاران با یکدیگر در تعامل نیستند و رقابت حاکم بر بازار حسابرسی رقابتی ناسالم است، به‌گونه‌ای که کاهش حق‌الزحمه خدمات با کاهش کیفیت همراه است، در حالی که در اقتصاد آزاد خصوصی از رقابت به مفهوم بهترین کیفیت و کمترین قیمت یاد می‌شود. خبرگان معتقدند قبل از تدوین قوانین و مقررات باید در مورد معقول و منطقی و پذیرفتنی بودن قوانین نزد جامعه و وجود انگیزه برای عمل به آن تحقیق و تفکر کرد. در غیر این صورت، تدوین قانون به جایی نخواهد برد. افزون بر این، ضمانت اجرایی رعایت قوانین نیز باید وجود داشته باشد؛ یعنی اگر آیین‌نامه حق‌الزحمه تدوین و ابلاغ می‌شود، اول، مفاد این آیین‌نامه باید عرضه‌کننده این خدمات باشد و متقاضی خدمات حسابرسی آن را بپذیرد؛ دوم، ضمانت اجرایی شامل تنبیهات انضباطی در صورت تخلف نیز وجود داشته باشد. نظر یکی از خبرگان در خصوص مقوله «میزان ضابطه‌مند و مناسب بودن رقابت (فشار رقابت)» به شرح زیر است:

ما باید ببینیم محیط حرفه‌ای اساساً رقابت‌پذیر هس یا نیس؟ و نهایتاً چه نوع رقابتی به درد این حرفه می‌خوره؟ این یه سؤال اصلیه. رقابت باید منجر به کاهش قیمت با افزایش کیفیت بشه. اگه رقابت تو یه محیطی یا حرفه یا یه حوزه اجتماعی عکس این کارکرد رو داره، یه چیزی اینجا اشکال داره دیگه. پس رقابتی که بین حسابرسا هس رقابت سالمی نمی‌تونه باشه [میزان رقابت‌پذیری محیط حرفه‌ای]. تو ایران از چند تا مؤسساتی که کارهای مختص خودشون رو دارن یا ارتباطات خارجی دارن بگذریم، بقیه، صرفاً نگاهشون شرایط بازاره؛ یعنی رقابت و اون نرخ‌ی رو که مدیریت می‌تونه بپذیره، تعیین‌کننده اون حق‌الزحمه‌شون هس. نه نگاه به اون پوشش هزینه‌هاشون دارند، نه نگاه به ریسک مشتری دارند. کما اینکه شما توی بازار سهامی خاص نگاه بکنین، شرکت‌هایی هستن با ریسک‌های بسیار بالا که حق‌الزحمه‌های بسیار پایینی دارن. شما به اطلاعات این شرکت‌ها کمتر می‌تونین دسترسی پیدا کنید؛ اما کسانی که دارن کار می‌کنن و این مشتری‌ها سالیانه بهشون مراجعه می‌کنن، این رو خیلی خوب می‌بینن؛ یعنی داران با کاهش کیفیت حق‌الزحمه رو کم می‌کنن که این با تعریف رقابت سازگاری نداره [میزان ضابطه‌مند و مناسب بودن رقابت (فشار رقابت)].

۸.۵. شرایط مداخله‌گر مؤثر بر حق الزحمه خدمات حسابرسی

شرایط علی و راهبردهای مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی از منظر متقاضی، عرضه‌کننده و حرفه حسابرسی از عوامل اصلی تعیین‌کننده حق الزحمه هستند؛ اما شرایط مداخله‌گری هم وجود دارند که مبلغ حق الزحمه را ناخواسته تعدیل می‌کند. خبرگان عقیده دارند انواع مختلف مالکیت می‌تواند بر عملکرد شرکت‌ها، میزان شفافیت حساب‌ها و صورت‌های مالی و انگیزه مدیریت سود تأثیرگذار باشد و هر یک از انواع مالکیت بر برآورد حق الزحمه‌ای که حسابرسی تعیین می‌کند، مؤثر است. یکی از عوامل مداخله‌گر بسیار بااهمیتی که در تحقیق حاضر و اکثر تحقیقات اثر آن بر حق الزحمه ثابت شده است تخصص حسابرسی در صنعت است؛ زیرا صاحبکاران برای استفاده از تجربیات مؤثر حسابرسی، دریافت پیشنهادهای سازنده آن‌ها برای بهبود عملیات، شناسایی و برخورد با مشکلات خاص آن صنعت و همچنین افزایش کیفیت اطلاعات حاضر به پرداخت مبلغ بیشتری برای حق الزحمه این‌گونه حسابرسان هستند.

پیچیدگی معاملات صاحبکار نیز از دیگر عوامل مداخله‌گر مؤثر بر حق الزحمه است؛ زیرا پیچیدگی عملیات صاحبکار باعث می‌شود قضاوت حسابرسی به دشواری انجام شود، مدت‌زمان بیشتری برای رسیدگی توسط تیم حسابرسی صرف شود، مدیران و شرکا در جمع‌بندی کار حسابرسی با دشواری مواجه شوند. طول دوره تصدی حسابرسی از نظر خبرگان بر جلوگیری از افزایش حق الزحمه حسابرسی مؤثر است. شلوغ یا خلوت بودن فصول کاری و تاریخ پایان سال مالی از عوامل مداخله‌گر دیگر مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی است. طبق نظر خبرگان، حسابرسان در فصول خلوت کاری با حفظ کیفیت خدمات حسابرسی، اقدام به جذب کار با حق الزحمه کمتر و در فصول شلوغ با حق الزحمه بیشتر می‌کنند؛ همچنین تاریخ ترازنامه عاملی مداخله‌گر در تعیین حق الزحمه محسوب می‌شود و در صورتی که پایان سال مالی صاحبکار پایان اسفندماه باشد، با فصل شلوغی کار حسابرسی مواجه می‌شود و مبلغ حق الزحمه زیاد می‌شود و بالعکس.

مقبولیت و اعتبار مؤسسه حسابرسی و شرکا نیز از عوامل مداخله‌گر مؤثر بر حق الزحمه به حساب می‌آید. برخی صاحبکاران هزینه برند و اعتبار مؤسسه حسابرسی را می‌پردازند و مؤسسه‌ای دارای شهرت و اعتبار محلی یا بین‌المللی است را انتخاب و صرف حق الزحمه برند مؤسسه می‌کنند. رایزنی با مشتریان نیز می‌تواند حسابرسان را تشویق به جستجو و انعقاد قرارداد با مشتریانی کند که امکان ارائه خدمات بهتر یا مؤثرتر به آن‌ها وجود دارد و می‌تواند باعث کارآتر شدن مذاکرات و سطوح خدمات حسابرسی ارائه‌شده شود و هزینه‌های حسابرسی را کاهش دهد.

در مطالعه حاضر و طبق نظر خبرگان، اندازه بازار تأثیر زیادی بر حق الزحمه حسابرسی دارد. بازارهای بزرگ‌تر باعث ایجاد تقاضای بیشتر برای خدمات حسابرسی می‌شود و این شرایط می‌تواند باعث افزایش حق الزحمه‌های حسابرسی شود. علاوه بر این، هر چه میزان تمرکز ناشی از ادغام مؤسسات و وجود فضای غیررقابتی بیشتر باشد، نرخ حق الزحمه حسابرسی بیشتر می‌شود. اندک بودن ریسک دادخواهی علیه حساب‌برسان در ایران، نیز از شرایط مداخله‌گری به حساب می‌آید که از افزایش حق الزحمه حسابرسی جلوگیری می‌کند.

۵.۹. بستر

حسابرسی فعالیتی است که اشخاص و گروه‌های مختلفی در آن دخیل هستند؛ لذا تحت تأثیر ویژگی‌های محیطی و جامعه قرار دارد؛ بنابراین حق الزحمه حسابرسی تحت تأثیر ویژگی‌های زمینه و بستر حرفه حسابرسی در سطح کلان قرار دارد. ویژگی‌های محیطی و جامعه، نوع اقتصاد و بازار، قدرت نهادهای ناظر بر حرفه حسابرسی و میزان تعامل این نهادها با دولت و قانون‌گذاران و نظام‌مند بودن حرفه حسابداری از مهم‌ترین ویژگی‌های محیطی هستند که از نظر خبرگان بر حق الزحمه حسابرسی، راهبردها و نتایج آن اثر می‌گذارند.

نظر خبرگان حاکی است که فرهنگ پاسخ‌گویی و پاسخ‌خواهی در سطح مطلوبی قرار ندارد. میزان درک استفاده‌کنندگان از حسابرسی و اعتقاد به وجود مکانیسم اعتباربخشی از زمینه‌های مهم گسترش حسابرسی است. طبق نظر خبرگان، افراد جامعه و استفاده‌کنندگان کمتر به فرآیند اعتباربخشی اعتقاد دارند و در تصمیمات سرمایه‌گذاری کمتر از گزارش حسابرسی و مکانیسم اعتباربخشی استفاده می‌کنند. هر چه در جامعه اعتقاد به اعتباربخشی صورت‌های مالی حساب‌برسان بیشتر باشد، سطح کیفیت تقاضاشده نیز افزایش خواهد یافت و این باعث دقت نظر حساب‌برسان و رعایت استانداردهای حسابرسی در کار و در نتیجه افزایش حق الزحمه حسابرسی می‌شود. زمینه بعدی نوع اقتصاد و بازار است. درصد دولتی یا خصوصی بودن اقتصاد، میزان تمایل اقتصاد به بازار رقابت کامل یا میزان انحصار در بازار می‌تواند به صورت مستقیم یا غیرمستقیم حق الزحمه حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد. خبرگان معتقدند در صورتی که اقتصاد دولتی باشد، تصمیم به انجام حسابرسی و حق الزحمه مربوطه منوط به نیاز دولت و نظر دولت‌مردان است؛ اما در اقتصاد خصوصی و بازار رقابت کامل به دلیل اینکه افراد به دنبال حداکثر استفاده از منابع در اختیار خود هستند و می‌خواهند با کمترین ریسک بیشترین بازده را کسب کنند، اعتباربخشی به صورت‌های مالی برای

اتخاذ تصمیمات صحیح سرمایه‌گذاری و تخصیص بهینه منابع از اهمیت بسزایی برخوردار است. طبیعی است در این‌گونه بازارها افراد و سرمایه‌گذاران به دنبال حسابرسان تواناتر و مطمئن‌تر هستند تا ریسک اعتباربخشی را کاهش دهند و برای تحقق آن باید حق‌الزحمه‌های بیشتری را تقبل کنند. میزان قدرت نهادهای ناظر خصوصاً جامعه حسابداران رسمی ایران و سابقه حرفه حسابرسی در کشور و مهم‌تر از همه میزان تعامل نهادهای نظارتی، قانون‌گذاران و دولت از عوامل مؤثر بر این زمینه محسوب می‌شود. طبق نظر خبرگان با توجه به اینکه ساختار اقتصاد در ایران دولتی است، نهادهای ناظر بر حرفه حسابرسی نیز نمی‌توانند مستقل عمل کنند و قدرت و استقلال کافی به‌منظور گرفتن تصمیمات بزرگ اثر گذاشتن شگرف بر حرفه حسابرسی را ندارند. افزون بر این، تعامل اثربخش بین نهادهای ناظر، قانون‌گذاران و دولت نیز وجود ندارد.

۵.۱۰. پیامدها

کنش‌ها و واکنش‌ها که در مقابله با پدیده‌ای یا برای اداره و کنترل کردن آن انجام می‌شود، پیامدهایی دارد. بر اساس نظر خبرگان، اتخاذ هر یک از راهبردهای ذکرشده برای حق‌الزحمه در سطح مؤسسه حسابرسی آثار و پیامدهایی را برای مؤسسه در بر خواهد داشت؛ از جمله حق‌الزحمه معقول باعث اجرای حسابرسی با کیفیت مطلوب می‌شود و چنانچه مؤسسه‌ای برای کیفیت مطلوب حسابرسی شناخته شود، اعتبار مؤسسه حسابرسی افزایش یافته، باعث ارتقای کارکنان، مدیران و شرکا در سطح مؤسسه و در سطح حرفه می‌شود؛ همچنین اتخاذ هر یک از راهبردهای ذکرشده برای عوامل مربوط به ویژگی‌های متقاضی حسابرسی در حق‌الزحمه حسابرسی آثار و پیامدهایی را برای صاحبکار در بر خواهد داشت. بر اساس نتایج تحقیق، «افزایش اعتبار اطلاعات»، «کاهش ریسک سرمایه‌گذاری در شرکت صاحبکار»، «رعایت حقوق سهامداران و شفافیت اطلاعاتی»، «تخصیص بهینه منابع»، «پیشگیری از تقلب و فساد» و «افزایش اعتبار مدیران» مهم‌ترین پیامدهای حق‌الزحمه معقول از دیدگاه متقاضی حسابرسی است؛ بنابراین حق‌الزحمه کافی و معقول باعث می‌شود حسابرس در صورتی که آیین رفتار حرفه‌ای را رعایت کند، خدمات حرفه‌ای را با اعمال مراقبت حرفه‌ای مناسب و حسابرسی را با کیفیت لازم انجام دهد و دستیابی به پیامدهای ذکرشده برای صاحبکار را امکان‌پذیر می‌سازد. افزون بر این، وقتی حق‌الزحمه حسابرسی در سطح معقول و منطقی باشد و حسابرس متناسب با زحمت، صلاحیت، مسئولیت و ریسک متحمل شده حق‌الزحمه دریافت نکند، باعث می‌شود دیگران به ورود به حرفه ترغیب نشوند و حرفه حسابرسی از ورود افراد

مستعد و باهوش بی بهره شود. درحالی که مدیران، سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و نهادهای قانون‌گذار برای تصمیم‌گیری آگاهانه دربارهٔ تخصیص بهینه منابع به اطلاعات معتبر و اتکاپذیر نیاز دارند و حساب‌رسان برای ارزیابی کیفیت این اطلاعات و خدمات اعتبار دهی به افراد باهوش و مستعد نیازمند است. در این صورت حرفه حسابرسی در بلندمدت ارتقا می‌یابد که باعث ارتقای حرفه حسابداری و ثبات و پایداری آن نیز می‌شود.

۶. بحث و نتیجه‌گیری

نتایج تحقیق حاضر بیان‌گر آن است که بخشی از اجزای مدل استخراج‌شده در این پژوهش که قبلاً در مورد آن تحقیقاتی انجام شده است، تقریباً با پیشینه موجود مطابقت دارد. با این وجود، در این مدل بر برخی عوامل و متغیرهای خاص تأکید بیشتری شده است و برخی عوامل نیز به مدل‌های قبلی اضافه شده است. مقوله‌هایی زیر از مهم‌ترین دستاوردهای این پژوهش است:

هدف صاحبکار از حسابرسی؛ توان تقاضای کیفیت؛ وجود حاکمیت شرکتی اثربخش و نوع سیستم‌های مستقر در شرکت در سطح شرکت صاحبکار؛ میزان رعایت آیین رفتار حرفه‌ای؛ نگرش و ویژگی‌های مدیران و شرکا؛ وجود واحدهای مختلف در مؤسسه؛ میزان ارزشمند بودن کار برای صاحبکار؛ ارائه اطلاعات به موقع به صاحبکار و مقبولیت و اعتبار مؤسسه و شرکا در سطح مؤسسه حسابرسی و درک ذینفعان و استفاده‌کنندگان کلیدی از حسابرسی؛ نگرش و ویژگی‌های سیاست‌گذاران و تصمیم‌گیرندگان؛ تدوین قوانین و ضوابط اثربخش؛ اندازه و تمرکز بازار و ریسک دعاوی حقوقی در ایران در سطح استفاده‌کنندگان؛ شرایط حرفه‌ای و محیطی.

این مقولات به همراه مفاهیم مربوط به هر مقوله و ابعاد و مشخصه هر مفهوم منجر به دانش‌افزایی می‌شود؛ همچنین نوع اقتصاد و بازار، قدرت نهادهای ناظر و میزان تعامل این نهادها با قانون‌گذاران و دولت بر حرفه حسابرسی و میزان نظام‌مند بودن حرفه حسابداری از مهم‌ترین ویژگی‌های بستر در سطح حرفه حسابرسی در سطح کلان محسوب می‌شود. تحقق حق الزحمه معقول و منطقی فراهم شدن بستر و زمینه مناسب را می‌طلبد. این عوامل مجموعه مقوله‌هایی است که در تحقیقات قبلی به آن اشاره نشده است؛ بنابراین تمامی عوامل مربوط به شرایط حرفه و اجتماعی، بخش عمده متغیرهای مربوط به عرضه‌کننده خدمات حسابرسی و برخی مقوله‌های مرتبط با متقاضی خدمات حسابرسی از جمله وجوه تمایز مدل استخراجی با مدل‌ها و تحقیقات پیشین است. افزون بر این، مهم‌ترین وجه تمایز نظریه‌پردازی زمینه‌ای حق الزحمه حسابرسی با تحقیقات قبلی در جامعیت و

یکپارچگی آن است. به گونه‌ای که عمده تحقیقات انجام شده در حوزه حق الزحمه خدمات حسابرسي به جوانبی خاص از این مفهوم اشاره داشته‌اند، در حالی که در مطالعه حاضر، در مورد حق الزحمه حسابرسي در سطوح و ابعاد مختلف بحث و بررسی شده است.

بررسی پیشینه موجود در این زمینه بیان گر این است که اندازه صاحبکار، تعداد شعب، ریسک صاحبکار و پیچیدگی (سایمونیک، ۱۹۸۰؛ سایمون و فرانسيس، ۱۹۸۸؛ کراسول، فرانسيس و تیلور، ۱۹۹۵؛ فرانسيس و استوکنز، ۱۹۸۶؛ میهر، تيسن، کلسون و برامن، ۱۹۹۲؛ سایمون و فرانسيس، ۱۹۸۶ و منن و ویلیامز، ۲۰۰۱) دارای رابطه مثبت با حق الزحمه است؛ همچنین نیکبخت و همکاران (۱۳۹۵) و نیکبخت و تنانی (۱۳۸۹) نیز حجم عملیات و اندازه صاحبکار را در تعیین مبلغ حق الزحمه دخیل می‌دانند. روسمانتو و واوورنتو (۲۰۱۴) و مهرانی و جمشیدی اوانکی (۱۳۹۰) جمع دارایی‌ها را بر حق الزحمه مؤثر می‌دانند که همگی با اجزای مدل استخراجی مطابقت دارند. هرچند طبق نتایج متا آنالیز هی (۲۰۱۳) استقلال هیئت‌مدیره و میزان جلسات برگزار شده دارای رابطه مثبت با حق الزحمه است؛ اما علوی طبری و همکاران (۱۳۹۰) معتقدند متغیرهای مربوط به نقش هیئت‌مدیره با حق الزحمه ارتباط معناداری ندارد. هی (۲۰۱۳) و نیکبخت و همکاران (۱۳۹۵) کیفیت و ساختار کنترل داخلی را بر تعیین مبلغ حق الزحمه مؤثر دانسته‌اند. نتایج تحقیق حاضر نیز بر این موضوع صحه گذاشته و خبرگان معتقدند از کیفیت و ساختار کنترل‌های داخلی، از جمله کفایت و وجود سیستم کنترل‌های داخلی، تفکیک وظایف و وضعیت فرآیند اجرای عملیات و چرخه‌ها اصلی‌ترین عوامل مؤثر بر تعیین حق الزحمه هستند. هی (۲۰۱۳) به وجود رابطه مثبت بین اکثر متغیرهای حاکمیت شرکتی با حق الزحمه پی برد و تخصص کمیته حسابرسي، تعداد جلسات این کمیته و استقلال کمیته را بر مبلغ حق الزحمه مؤثر دانست که با نتایج این مطالعه مطابقت دارد. از طرفی وو (۲۰۱۲) معتقد است حاکمیت شرکتی دارای رابطه منفی با حق الزحمه است و مدیریت بهتر فعالیت‌های شرکت باعث کاهش هزینه‌های حسابرسي می‌شود که شرکت متحمل شده است؛ همچنین در تحقیق علوی طبری و همکاران (۱۳۹۰)، رعایت حقوق سهامداران با حق الزحمه رابطه معناداری نشان نداد. در رابطه با ریسک شرکت صاحبکار، پژوهش‌های مهرانی و جمشیدی اوانکی (۱۳۹۰) و نیکبخت و تنانی (۱۳۸۹) وجود رابطه بین ریسک شرکت و حق الزحمه حسابرسي را نشان نداد. اشلمان (۲۰۱۳) به این نتیجه رسید که حق الزحمه پرداختی شرکت‌ها، تحت تأثیر میزان تمرکز بازار (ناشی از ادغام مؤسسات و وجود فضای غیررقابتی) و اندازه بازار است. طبق نظر خبرگان در پژوهش حاضر، رقابت در ایران با تعریف آن (رقابت به معنی کاهش قیمت با حفظ

کیفیت یا افزایش کیفیت) مطابقت ندارد؛ بنابراین میزان رقابت‌پذیری محیط حرفه‌ای در مبلغ حق‌الزحمه حسابرسی اهمیت دارد. رقابت ناسالم باعث شده است حساب‌برسان در ایران بدون در نظر گرفتن پوشش هزینه‌ها و ریسک صاحبکار، حق‌الزحمه را بسیار کم برآورد کنند.

۷. پیشنهادها

پیشنهادهای کاربردی: طبق نتایج این پژوهش، پیشنهاد می‌شود:

مؤسسات حسابرسی ضمن رعایت آیین رفتار حرفه‌ای، از ترکیب مناسب پرسنل متناسب با هر کار استفاده کنند؛ به سمت ادغام با سایر مؤسسات و بزرگ شدن مؤسسه گام بردارند؛ ارتباط بین‌المللی برقرار کنند.

همچنین نهادهای ناظر تمهیدات لازم را برای ادغام مؤسسات فراهم کنند، مقررات و ضوابط اثربخش به همراه ضمانت اجرایی لازم برای دستیابی به حق‌الزحمه معقول وضع کنند و فرهنگ‌سازی لازم برای ذینفعان و استفاده‌کنندگان به‌منظور درک مزایا و استفاده از گزارش حسابرسی در تصمیمات انجام شود.

صاحبکاران نیز در قبال دریافت خدمات باکیفیت و ارزشمند حسابرس، حق‌الزحمه منطقی و کافی پرداخت کنند.

پیشنهاد برای پژوهش‌های آتی: با توجه به اینکه تعدادی از متغیرهای متعدد معرفی‌شده در این مطالعه بر حق‌الزحمه حسابرسی تاکنون مطالعه نشده است، پیشنهاد می‌شود این متغیرها با استفاده از روش‌های کمی نیز مورد آزمون قرار گیرد.

۸. محدودیت‌ها

یکی از محدودیت‌های این پژوهش به‌عنوان پژوهشی کیفی، دشواری و زمان‌بر بودن انجام این پژوهش در مقایسه با پژوهش‌های کمی است. انجام بهترین پژوهش‌های کیفی مستلزم صرف انرژی زیاد به‌منظور ارائه توضیحات مستدل و بیان صریح نقاط ضعف مطالعه است. علاوه بر این، تعداد اندکی از مدیران مؤسسات حسابرسی به دلیل اینکه در برابر پژوهش‌هایی که بر اساس واقعیت به دنبال بهبود شرایط هستند، حساس هستند، دسترسی پژوهش‌گران را به برخی داده‌ها محدود می‌کنند. افزون بر این، در پژوهش‌های کیفی ممکن است پیش‌فرض‌ها و تعصب شخصی پژوهش‌گران نیز بر نتایج پژوهش اثرگذار باشد.

یادداشت‌ها

- | | |
|--------------------------------------|--------------------------------|
| 1. Gist | 2. Simunic |
| 3. Simon & Francis | 4. Menon, & Williams |
| 5. Stokes | 6. Craswell & Francis & Taylor |
| 7. Maher & Tiessen & Colson & Broman | 8. O'Keefe & Simunic, & Stein |
| 9. Hay | 10. Ying |
| 11. Hay & Knechel & Wong | 12. Grounded Theory |
| 13. Glaser & Strauss | 14. Strauss & Corbin |
| 15. Anthony Hopwood | 16. Power and Gendron |
| 17. Snowball or Chain Sampling | 18. Open Coding |
| 19. Axial Coding | 20. Causal Conditions |
| 21. Action Strategies | 22. Intervening Conditions |
| 23. Context | 24. Selective Coding |
| 25. Member Checking | 26. Credibility |

منابع

الف. فارسی

- استراوس، آنسلم و کوربین، جولیت (۱۹۹۸)، *اصول روش تحقیق کیفی، نظریه مبنایی- رویه‌ها و شیوه‌ها*، ترجمه محمدی، بیوک، تهران: پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی، ۱۳۹۰.
- بازرگان، عباس (۱۳۹۴)، *مقدمه‌ای بر روش‌های تحقیق کیفی و آمیخته: رویکردهای متداول در علوم رفتاری*، تهران: نشر دیدار.
- حریری، نجلا (۱۳۸۵)، *اصول و روش‌های پژوهش کیفی*، تهران: دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات تهران.
- رجبی، روح‌الله (۱۳۸۳)، *عوامل مؤثر بر قدرت حرفه‌ای حسابرسي مستقل*. پایان‌نامه دکتری، دانشگاه علامه طباطبایی، دانشکده مدیریت و حسابداری.
- افشار زیدآبادی، فاطمه؛ علی‌نژاد ساروکلای، مهدی و زیدآبادی، مهدی. (۱۳۹۴)، بررسی تأثیر ویژگی‌های حسابرسي و مالکیت مدیریتی بر سطح نگهداشت وجه نقد، *مجله پیشرفت‌های حسابداری دانشگاه شیراز*، ۷(۲)، ص ۱-۳۲.
- صلصالی، مهوش؛ فخرموحدی، علی و چراغی، محمدعلی. (۱۳۸۶)، *تحقیق‌گراند تئوری در علوم پزشکی (فلسفه و اصول کاربردی)*، تهران: بشری-تحفه.
- علوی طبری، سید حسین؛ رجبی، روح‌اله و شهبازی، منصوره. (۱۳۹۰)، رابطه نظام راهبری و

- حق الزحمه حسابرسی مستقل شرکت‌ها، مجله دانش حسابداری، ۲(۲)، ۷۵-۱۰۱.
- مشایخی، بیتا؛ مهرانی، کاوه؛ رحمانی، علی و مداحی، آزاده. (۱۳۹۲)، تدوین مدل کیفیت حسابرسی، فصل‌نامه بورس اوراق بهادار، ۲۳(۳)، ۱۰۳-۱۳۷.
- مهرانی، ساسان و جمشیدی اوانکی، کورش (۱۳۹۰)، عوامل مؤثر بر تعیین حق الزحمه حسابرسی، فصل‌نامه حسابدار رسمی، ۳(۱)، ۶۰-۷۸.
- موسوی شیری، سید محمود و پهلوان، مریم (۱۳۹۴)، توازن بین مسئولیت‌های حسابرسی و عمل بازاریابی توسط اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران، مجله پیشرفت‌های حسابداری دانشگاه شیراز، ۳(۶۹)، ۱۸۳-۲۱۸.
- نیک‌بخت، محمدرضا؛ بزرگ اصل، موسی و آزادی، کیهان. (۱۳۹۵)، ارائه مدلی جامع برای قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی با استفاده از منطق فازی، مجله دانش حسابداری مالی، ۳(۳)، ص ۹۷-۱۱۶.
- نیک‌بخت، محمدرضا و تنانی، محسن (۱۳۸۹)، آزمون عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی صورت‌های مالی، مجله پژوهش‌های حسابداری مالی، ۲(۲)، ۱۱۱-۱۳۲.

ب. انگلیسی

- Corbin, J., & Strauss, A. (2008). *Basics of Qualitative Research, Techniques and Procedures for Developing Grounded Theory*. Thousand Oaks, CA: Sage.
- 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.
- Eshleman, J. D. (2013). The effect of audit market concentration on audit pricing and audit quality: The role of the size of the audit market. Retrieved from: https://digitalcommons.lsu.edu/gradschool_dissertations/1317.
- Francis, J. R. (1984). The effect of audit firm size on audit prices. *Journal of Accounting and Economics*, 6, 133-151.
- Francis, J. R., & Stokes, D. (1986). Audit prices, audit differentiation, and scale economies: Further evidence from the Australian audit market. *Journal of Accounting Research*, 24, 383-393.
- Gist, W. (1992). Explaining variability in external audit fees. *Accounting &*

- Business Research*, 23(1), 74-79.
- Hay, D., Knechel, W. R., & Wong, N. (2006). Audit fees: A meta-analysis of the effect of supply and demand attributes. *Contemporary Accounting Research*, 23(1), 141° 92.
- Hay, D. (2013). Further evidence from meta-analysis of audit fee research. *International Journal of Auditing*, 17(2), 162-176.
- Menon, K., & Williams, D. D. (2001). Long-term trends in audit fees. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 20(1), 115-136.
- Maher, M. W., Tiessen, P., Colson, R., & Broman, A. J. (1992). Competition and audit fees. *The Accounting Review*, 67 (January), 199-211.
- O'Keefe, T., Simunic, D., & Stein, M. (1994). The production of audit services: Evidence from a major public accounting firm. *Journal of Accounting Research*, 32, 241-261.
- Power, M, K., & Gendron, Y. (2015). Qualitative research in auditing: A methodological roadmap. *A Journal of Practice and Theory*, 34(2), 147-165.
- Rusmanto, T., & Waworuntu, S. R. (2015). Factors influencing audit fee in Indonesian publicly listed companies applying. *GCG: Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 172, 63-67.
- Simon, D. T., & Francis, J. R. (1998). The effects of auditor changes on audit fees: Tests of price cutting and price recovery. *The Accounting Review*, (April), 255-269
- Simunic, D. (1980). The pricing of audit services: Theory and evidence. *Journal of Accounting Research*, 18(1), 161-190.
- Simunic, D., & Stein, M. T. (1996). The impact of litigation risk on audit pricing: A review of the economics and the evidence. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 15 (Supplement), 119-134.
- Wu, X. (2012). Corporate governance and audit fees: Evidence from companies listed on the Shanghai Stock Exchange. *China Journal of Accounting Research*, 5, 321-342.
- Ying, H. N., Tronnes, P. C. & Wong, L. (2018). Audit seasonality and pricing of audit services: Theory and evidence from a meta-analysis. *Journal of Accounting Literature* 40, (2018) 16–28.