



## تدوین الگوی کاهش نرخ‌شکنی در حسابرسی نخستین با استفاده از روش نظریه پردازی زمینه‌ای

تابنده صالحی<sup>۱</sup>

دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد، مدیریت و علوم اجتماعی، دانشگاه شیراز

دکتر امین ناظمی<sup>۲</sup> ©

استادیار، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد، مدیریت و علوم اجتماعی، دانشگاه شیراز

دکتر نویدرضا نمازی<sup>۳</sup>

استادیار، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد، مدیریت و علوم اجتماعی، دانشگاه شیراز

(تاریخ دریافت: ۷ شهریور ۱۳۹۹؛ تاریخ پذیرش: ۱۱ اسفند ۱۳۹۹)

هدف: از مناقشات اصلی حرفه حسابرسی، نرخ‌شکنی برخی موسسات حسابرسی است. نرخ‌شکنی منجر به کاهش کیفیت حسابرسی و خدشه‌دار شدن اعتبار حرفه می‌گردد. بنابراین، هدف این پژوهش تدوین الگوی کاهش نرخ‌شکنی در حسابرسی نخستین است. روش: این مطالعه با بهره‌گیری از رهیافت کیفی و با استفاده از روش نظریه‌پردازی زمینه‌ای انجام شد. داده‌ها با استفاده از ۳۹ مصاحبه با حسابداران رسمی، در سال‌های ۱۳۹۸ و ۱۳۹۹، به کمک روش کدگذاری باز، محوری و گزینشی و با نرم‌افزار MAXQDA10 تجزیه و تحلیل و شرایط علی، شرایط مداخله‌گر، بستر، پیامدها و راهبردهای الگو برای کاهش نرخ‌شکنی ارائه شد. یافته‌ها: طبق نتایج، مهم‌ترین عوامل نرخ‌شکنی در بازار خدمات حسابرسی عبارتند از: رقابت ناسالم بین موسسات حسابرسی، افزایش تعداد موسسات حسابرسی کوچک، بزرگ بودن ساختار اقتصاد دولتی، تبدیل نشدن حسابرسی در ایران به یک نیاز واقعی، تعیین حق‌الزحمه حسابرسی برپایه نرخ‌های دستوری، ضعف در اجرای قوانین مصوب. نتیجه‌گیری: با تقویت کارگروه کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی و انجام نظارت‌های دوره‌ای، توسعه و گسترش بازار حسابرسی، ادغام موسسات حسابرسی کوچک، اجرای آیین‌نامه راهکارهای افزایش ضمانت اجرایی و تقویت حسابرسی، تاکید بر تخصص‌گرایی، تدوین مقررات سختگیرانه، تعیین حداقل نرخ و رقابت موسسات برای بالاتر از آن، حذف انحصار حسابرسی دولتی و نهادی، تعریف رقابت در سطوح کیفیت خدمات به جای سطوح قیمت می‌توان میزان و تأثیر نرخ‌شکنی در بازار خدمات حسابرسی را کاهش داد.

**واژه‌های کلیدی:** نرخ‌شکنی، حق‌الزحمه حسابرسی، حسابرسی نخستین، نظریه‌پردازی زمینه‌ای.

<sup>1</sup> ta.salehi20@gmail.com

<sup>2</sup> aminnazemi@gmail.com

<sup>3</sup> nnamazi@rose.shirazu.ac.ir

## مقدمه

قیمت‌گذاری صحیح و منطقی خدمات حسابرسی منجر به کارایی بهتر حسابرسی و شکل‌گیری بازار تخصصی حسابرسی می‌شود. موضوع قیمت‌گذاری حسابرسی همواره مورد توجه مجامع حرفه‌ای، بازارهای سرمایه و سازمان‌های ناظر بر حرفه بوده است [۵، ۱۴، ۱۵، ۱۶، ۲۵]. نگرانی عمده از بابت امکان نرخ‌شکنی در حسابرسی و پیامدهای آن است. این نگرانی با توجه به افزایش در تعداد مؤسسات حسابرسی در بازار سرمایه ایران نیز وجود دارد. به طوری که آزادسازی بازار حسابرسی، منجر به تأسیس تعداد زیادی مؤسسه حسابرسی خصوصی شد [۹]. با افزایش تعداد مؤسسات حسابرسی، انگیزه حسابرسان برای رقابت از طریق نرخ‌شکنی افزایش می‌یابد [۱۹]. به بیان دیگر، وقتی رقابت فشرده‌ای وجود داشته باشد، حسابرسان ممکن است با تعیین حق‌الزحمه کمتر، در پی افزایش سهم بازار خود باشند [۲۲].

در حال حاضر، از مناقشات اصلی حرفه حسابرسی، نرخ‌شکنی برخی مؤسسات حسابرسی است [۵]. به دلیل تعدد مؤسسات حسابرسی موجود در بازار و ایجاد شرایط رقابتی در خصوص ارائه خدمات حسابرسی ممکن است حسابرسان برای نفوذ در بازار خدمات حسابرسی و جذب مشتریان بیشتر اقدام به کاهش حق‌الزحمه حسابرسی در اولین قرارداد حسابرسی خود نمایند [۱۹].

بنابراین با توجه به این که ۱- نرخ‌شکنی چالشی جدی در حرفه [۲۱] و از پیامدهای آن کاهش کیفیت حسابرسی و امکان اخلال در استقلال حسابرسی است [۱۰، ۱۷، ۲۴]. ۲- پژوهش‌های پیشین مبتنی بر پارادایم اثباتی هستند [۴، ۲۱] که بینش محدودی در خصوص نرخ‌شکنی ارائه می‌نمایند. ۳- حرفه حسابرسی در ایران از نظر اندازه مؤسسات حسابرسی، محیط حقوقی و روش‌های نظارتی دارای ویژگی‌های خاص است [۷]. ۴- پژوهش جامعی در ایران وجود ندارد. بنابراین، هدف این پژوهش پاسخ به این پرسش است که شرایط علی نرخ‌شکنی در حسابرسی نخستین، چیست؟ همچنین، شرایط مداخله‌گر، بستر، پیامدها و راهبردهای کاهش آن کدامند؟

## مبانی نظری پژوهش

نرخ‌شکنی در حسابرسی زمانی اتفاق می‌افتد که قیمت پیشنهاد شده توسط حسابرس کمتر از هزینه ارائه خدمات حسابرسی تعیین شود. پژوهشگران بسیاری به موضوع نرخ‌شکنی در حسابرسی پرداختند و نشان دادند که حسابرسان نرخ‌شکنی می‌کنند [۱۲، ۱۴، ۲۰، ۲۱، ۲۳، ۲۴، ۲۶].

دی‌آنجلو (۱۹۸۱) معتقد است که حسابرسان در قراردادهای نخستین به این دلیل نرخ‌شکنی می‌کنند که از مزایای مالی و اطلاعاتی آتی بهره‌مند شوند. به عبارت دیگر، با فرض وجود قوای چانه‌زنی، حق‌الزحمه پیشنهادی در سال‌های پس از حسابرسی نخستین برابر با حق‌الزحمه سال اول به علاوه هزینه‌های تغییر حسابرس است. از طرفی هزینه حسابرسی هم برابر با هزینه سال اول به کسر هزینه‌های شناخت اولیه مشتری خواهد بود. بنابراین انتظار می‌رود افزایش درآمد و کاهش هزینه‌ها در سال‌های پس از حسابرسی نخستین مزیت داشته و در سال اول نرخ‌شکنی انجام شود.

بنابراین، طبق مطالعه دی‌آنجلو (۱۹۸۱) نرخ‌شکنی به عنوان یک واکنش منطقی نسبت به وجود هزینه‌های معاملاتی اتفاق می‌افتد؛ در مقابل، دای (۱۹۹۱) به این نتیجه رسید که نرخ‌شکنی یک واکنشی منطقی

در شرایطی است که مزایای حسابرسی غیرقابل مشاهده باشد. کراسول و فرانسیس (۱۹۹۹) این دو نظریه رقیب را آزمون کردند. نتایج این مطالعه نظریه دای (۱۹۹۱) را تأیید کرد.

حسابرسی یک فعالیت اقتصادی است و منافع اقتصادی حسابرس از طریق حق‌الزحمه تامین می‌شود [۱] هنگامی که درآمد حسابرسی از هزینه انجام حسابرسی کمتر باشد حسابرسان ممکن است تلاش کمتری را صرف انجام حسابرسی کنند که می‌تواند تأثیر منفی بر کیفیت حسابرسی بگذارد [۱۰، ۲۴]. از طرفی در شرایط وقوع نرخ‌شکنی حسابرس ممکن است تلاش کند مشتری را حفظ کرده و سایر خدمات را با حاشیه سود بالا ارائه کند که این امر با اخلال در استقلال می‌تواند بر کیفیت حسابرسی تأثیر منفی بگذارد [۱۷].

به دلیل پیامدهای احتمالی نرخ‌شکنی، این موضوع می‌تواند در عرصه حسابرسی مورد توجه قرار گیرد تا با پدیدارشناسی این پدیده حفاظت و صیانت از حرفه حسابرسی و جایگاه آن، عملیاتی شود. همچنین، ضروری است که نهادهای ناظر بر حرفه حسابرسی شناخت کاملی از موقعیت‌هایی که احتمال کوتاهی حسابرسان از انجام صحیح وظایف‌شان را افزایش می‌دهد، داشته باشند. افزون بر این، برای نهادهای نظارتی مهم است تغییراتی در مقررات ایجاد کنند تا نگرانی‌ها درباره نرخ‌شکنی را کاهش دهند.

#### پیشینه پژوهش

**پیشینه خارجی:** پیل (۲۰۱۳) به بررسی قیمت‌گذاری حسابرسی در حسابرسی نخستین در انگلستان پرداخت. نتایج نشان داد نرخ‌شکنی در حسابرسی نخستین با افزایش اندازه صاحبکاران، با احتمال بیشتری رخ می‌دهد. کروب و همکاران (۲۰۱۴) تأثیر تخفیف در حق‌الزحمه حسابرس نخستین را بر کیفیت حسابرسی بررسی کردند. نتایج این پژوهش در آلمان نشان‌دهنده وقوع پدیده نرخ‌شکنی در حسابرسی است. همچنین نتایج نشان داد وجود اختلاف معنی‌دار بین حق‌الزحمه حسابرس در حسابرسی نخستین با سال‌های متعاقب آن، بر کیفیت حسابرسی تأثیر معنی‌دار ندارد. استنلی و همکاران (۲۰۱۵) تأثیر نرخ‌شکنی بر کاهش کیفیت حسابرسی را در آمریکا بررسی کردند. نتایج نشان‌دهنده وقوع پدیده نرخ‌شکنی بود. همچنین تحلیل‌های اضافی نشان داد که کاهش در کیفیت حسابرسی، بعد از تصویب قانون ساربینز-اکسلی کمتر بوده است. محمدرضایی و صالح (۲۰۱۷) تأثیر تغییر حسابرس بر کاهش حق‌الزحمه حسابرس را در ایران بررسی کردند. نتایج نشان داد که تغییر حسابرس در ۱۵ درصد موارد با کاهش حق‌الزحمه حسابرس جایگزین نسبت به حسابرس قبلی همراه بوده است. هولینگزورت و همکاران (۲۰۲۰) تأثیر تغییر در موسسات حسابرسی را بر کیفیت و حق‌الزحمه حسابرسی بررسی کردند. نتایج نشان داد تغییر موسسه حسابرسی موجب کاهش کیفیت حسابرسی و کاهش حق‌الزحمه می‌شود. بهرند و همکاران (۲۰۲۰) به بررسی حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی و کیفیت حسابرسی در بازار حسابرسی کره جنوبی پرداختند. نتایج نشان داد حق‌الزحمه غیرعادی پایین موجب کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود.

**پیشینه داخلی:** نوشادی و همکاران (۱۳۹۷) الگوی حق‌الزحمه خدمات حسابرسی را تدوین کردند. تدوین مقررات برای کاهش نرخ‌شکنی یکی از راهبردهای الگو است. نیکبخت و همکاران (۱۳۹۷) الگوی استقلال حسابرس را تدوین نمودند. نتایج پژوهش نشان داد نرخ‌شکنی در حسابرسی تأثیر منفی بر

استقلال حسابرسان دارد. مهدی‌زاده و همکاران (۱۳۹۸) نظریه‌های رقیب قیمت‌گذاری در حسابرسی نخستین را بررسی کردند. نتایج نشان داد نوع شرکت و طبقه شرکت‌های بورسی در قدرت تمییز نظریه‌های رقیب مؤثر نیست و پدیده نرخ شکنی به صورت معناداری وجود دارد. نوشادی و همکاران (۱۳۹۹) به بررسی عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه حسابرسی، عوامل مربوط به محیط حرفه‌ای، فرهنگی و اجتماعی، پرداختند. میزان نرخ‌شکنی در بازار و میزان بستن گلوگاه در کنترل کیفی، جهت جلوگیری از نرخ‌شکنی از مفاهیم استخراج شده این پژوهش است.

اکثر نتایج مطالعات گذشته نرخ‌شکنی را تایید کرده‌اند. در عین حال شواهد اندکی در خصوص شرایط علی، شرایط مداخله‌گر، بستر، راهبردهای کاهش و پیامدهای نرخ‌شکنی در بازار خدمات حسابرسی ایران وجود دارد. بنابراین تدوین الگو در این زمینه راهگشا خواهد بود.

### روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از لحاظ روش‌شناسی، کیفی و از لحاظ هدف، اکتشافی-کاربردی است که با استفاده از نظریه‌پردازی زمینه‌ای انجام شد. نظریه‌پردازی زمینه‌ای بر پایه اصول پارادایم تفسیرگرایی است. مشخصه مهم آن بکارگیری استدلال استقرایی برای ورود به سطح خرد موضوع، استدلال قیاسی برای ساختن الگو و استدلال استنباطی برای درک موضوع و هدف آن بررسی پدیده مورد مطالعه از ابعاد مختلف است [۵]. از آنجا که این نظریه مبتنی بر داده‌های گردآوری شده در میدان است، پژوهشگر درباره اعتبار آن‌ها اطمینان دارد [۲]. موضوع نرخ‌شکنی در حسابرسی فرآیند تعاملی و پیچیده‌ای است و تحت تاثیر عوامل متعددی قرار دارد؛ بنابراین، برای درک عمیق آن از رویکرد نظریه‌پردازی زمینه‌ای استفاده شد.

در این پژوهش از روش نمونه‌گیری نظری استفاده شد. در این روش تعداد نمونه از قبل مشخص نیست و فرآیند نمونه‌گیری در حین تحلیل داده‌ها و در جهت هدف پژوهش ادامه دارد تا زمانی که به اشباع نظری رسیده شود [۲]. ابزار گردآوری اطلاعات مصاحبه‌های ساختار نیافته است. زیرا این شیوه به دلیل جنبه تعاملی، پژوهشگر را قادر می‌سازد تا به ادراک معنایی در دیدگاه مشارکت‌کنندگان دست یابد و بر اساس آنچه مشارکت‌کننده مطرح می‌کند پرسش‌های بعدی خود را برای درک هر چه بیشتر دیدگاه آن‌ها شکل دهد. قبل از انجام مصاحبه‌های زمینه‌ای، مصاحبه‌گروه‌های کانونی انجام پذیرفت و از رهنمودهای چهار نفر از صاحب‌نظران دانشگاهی که حسابداری رسمی هم بوده‌اند، استفاده شد. بعد از انجام مصاحبه‌های کانونی، رهنمود مصاحبه تهیه شد تا نسبت به کاهش سوگیری‌های پژوهشگر نسبت به مسائل از پیش پنداشته، دستیابی به یکنواختی و طرح موضوعات کلیدی به منظور کاوش تجربه مشارکت‌کنندگان، اطمینان حاصل شود [۸]. علاوه بر مصاحبه‌ها از یادداشت‌های منتشر شده در روزنامه‌ها و نشریه‌های حرفه‌ای حسابداری و حسابرسی که به موضوع نرخ‌شکنی اشاره شده بود، نیز استفاده شد. برای اطمینان از روایی انتخاب عامل‌ها، مواردی انتخاب شد که ارائه‌دهندگان آن‌ها از افراد صاحب‌نظر در حرفه حسابرسی بودند. مشارکت‌کنندگان با استفاده از روش گلوله برفی انتخاب شدند [۲]. برای تحلیل داده‌ها از سه مرحله کدگذاری باز، محوری و گزینشی استفاده شد [۱۱]. جدول شماره ۱ اطلاعات جمعیت‌شناختی شرکت‌کنندگان را نشان می‌دهد. تعداد ۳۹ نفر از خبرگان که دارای سابقه بالای حرفه‌ای در زمینه

حسابرسی، مدارک تحصیلی مناسب و همچنین، عضویت در مجامع حرفه‌ای مختلف بودند مورد مصاحبه قرار گرفتند.

## جدول ۱. اطلاعات جمعیت‌شناختی شرکت‌کنندگان

زمان (دقیقه)	آخرین مدرک تحصیلی	وضعیت فعلی	پروفایل
۳۲	کارشناسی	شریک	بیش از ۳۰ سال سابقه حسابرسی در سازمان حسابرسی و بخش خصوصی - حسابدار رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی
۳۸	کارشناسی ارشد	شریک	۱۴ سال سابقه حسابرسی - حسابدار رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی - کارشناس رسمی دادگستری
۴۱	کارشناسی ارشد	شریک	حدود ۳۰ سال سابقه حسابرسی - حسابدار رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی
۲۲	کارشناسی ارشد	شریک	۱۲ سال سابقه حسابرسی - حسابدار رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی
۴۷	دکترا	شریک	بیش از ۳۰ سال سابقه حسابرسی - عضو انجمن حسابرسی ایران - حسابدار رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی - عضو هیات علمی دانشگاه (استادیار)
۲۴	کارشناسی ارشد	شریک	۳۵ سال سابقه حسابرسی در مؤسسات مختلف - حسابدار رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی
۳۰	کارشناسی ارشد	شریک	بیش از ۳۰ سال سابقه حسابرسی در مؤسسات مختلف - حسابدار رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی
۳۵	کارشناسی ارشد	شریک	حدود ۱۳ سال سابقه حسابرسی - حسابدار رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی
۲۳	دکترا	غیرشاغل	بیش از ۳۰ سال سابقه حسابرسی - عضو انجمن حسابداری ایران - حسابدار رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی - عضو هیات علمی دانشگاه (دانشیار)
۱۱۵	دکترا	مدیر	۱۴ سال سابقه حسابرسی - حسابدار رسمی جامعه حسابداران رسمی ایران - حسابدار مستقل انجمن حسابداران خبره ایران - کارشناس رسمی دادگستری
۲۸	کارشناسی ارشد	شریک	۲۹ سال سابقه حسابرسی در مؤسسات حسابرسی - حسابدار رسمی جامعه حسابداران رسمی ایران
۳۴	کارشناسی ارشد	شریک	بیش از ۳۰ سال سابقه حسابرسی - حسابدار رسمی جامعه حسابداران رسمی ایران - کارشناس رسمی دادگستری - هیات علمی دانشگاه
۵۱	کارشناسی ارشد	شریک	بیش از ۳۰ سال سابقه حسابرسی - حسابدار رسمی جامعه حسابداران رسمی - عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو انجمن حسابداران خبره آمریکا
۵۸	کارشناسی ارشد	شریک	بیش از ۳۰ سال سابقه حسابرسی - حسابدار رسمی جامعه حسابداران رسمی ایران - کارشناس رسمی دادگستری

زمان (دقیقه)	آخرین مدرک تحصیلی	وضعیت فعّلی	پروفایل
۲۴	کارشناسی	شریک	بیش از ۳۰ سال سابقه حسابرسی - حسابدار رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران- حسابدار مستقل عضو انجمن حسابداران خبره ایران
۴۹	کارشناسی	غیرشاغل	بیش از ۳۰ سال سابقه حسابرسی - حسابدار رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران
۲۹	کارشناسی ارشد	شریک	حدود ۱۷ سال سابقه حسابرسی در مؤسسات حسابرسی - حسابدار رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران
۳۲	کارشناسی ارشد	شریک	بیش از ۳۰ سال سابقه حسابرسی-حسابدار رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران- حسابرِس حقیقی معتمد سازمان حسابرسی
۲۵	کارشناسی ارشد	غیرشاغل	۱۲ سال سابقه حسابرسی- حسابدار رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران
۲۸	کارشناسی	شریک	بیش از ۳۰ سال سابقه حسابرسی- حسابدار رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران
۲۳	کارشناسی	شریک	بیش از ۳۰ سال سابقه حسابرسی- حسابدار رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران- عضو انجمن حسابداران خبره انگلیس
۴۱	دکتری	شریک	۱۳ سال سابقه حسابرسی- حسابدار رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران
۶۹	دانشجوی دکتری	سرپرست ارشد	۱۱ سال سابقه حسابرسی- عضوانجمن حسابرسان داخلی ایران- عضو جامعه حسابداران رسمی- عضو انجمن حسابداران خبره ایران- عضو انجمن بازرسان رسمی تقلب امریکا
۲۱	کارشناسی ارشد	شریک	۱۴ سال سابقه حسابرسی- حسابدار رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران
۳۸	کارشناسی ارشد	شریک	بیش از ۳۰ سال سابقه حسابرسی- حسابدار رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران- مدرس دانشگاه
۲۴	کارشناسی	شریک	بیش از ۳۰ سال سابقه حسابرسی- حسابدار رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران
۳۹	کارشناسی ارشد	شریک	۱۲ سال سابقه حسابرسی- حسابدار رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران- کارشناس رسمی دادگستری
۳۳	کارشناسی	شریک	حدود ۳۶ سال سابقه حسابرسی در مؤسسات مختلف و سازمان - حسابدار رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی - حسابرِس معتمد بورس اوراق بهادار
۲۱	کارشناسی ارشد	شریک	بیش از ۳۰ سال سابقه حسابرسی- حسابدار رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران- کارشناس رسمی دادگستری
۲۶	کارشناسی	شریک	۲۶ سال سابقه حسابرسی- حسابدار رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

زمان (دقیقه)	آخرین مدرک تحصیلی	وضعیت فعّلی	پروفایل
۲۳	کارشناسی ارشد	شریک	۱۶ سال سابقه حسابرسی - حسابدار رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران - حسابدار مستقل انجمن حسابداران خبره ایران
۵۱	کارشناسی ارشد	شریک	بیش از ۳۰ سال سابقه - حسابدار رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران - عضو اسبق شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران - مدرس دانشگاه
۴۵	کارشناسی ارشد	شریک	۲۱ سال سابقه حسابرسی - حسابدار رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران - کارشناس رسمی دادگستری
۳۸	کارشناسی ارشد	شریک	بیش از ۳۰ سال سابقه حسابرسی - حسابدار رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران - عضو انجمن حسابداران خبره ایران
۴۱	کارشناسی ارشد	غیرشاغل	۱۴ سال سابقه حسابرسی - حسابدار رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران.
۱۰۴	دکترا	سازمان حسابرسی	۲۲ سال سابقه حسابرسی - حسابدار رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران. عضو هیات علمی دانشگاه (مرتبه دانشیار)
۴۹	کارشناسی ارشد	غیرشاغل	۲۱ سال سابقه حسابرسی - حسابدار رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران
۵۶	کارشناسی	شریک	بیش از ۳۰ سال سابقه حسابرسی - حسابدار رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران - حسابرس معتمد بورس اوراق بهادار
۴۳	دکترا	غیرشاغل	بیش از ۲۰ سال سابقه حسابرسی - حسابدار رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران - عضو هیات علمی دانشگاه (مرتبه استاد)

### یافته‌های پژوهش

**کدگذاری باز:** در کدگذاری باز جملات اصلی از متن مصاحبه‌ها استخراج و کدگذاری شد. دو شیوه کدگذاری در این مرحله انجام شد؛ (۱) با استفاده از کلمات مشارکت‌کنندگان، (۲) بر مبنای مفاهیم موجود در کلمات مشارکت‌کنندگان [۲]. سپس کدهای تعیین شده برای یافتن تشابه‌ها و تفاوت‌ها مقایسه شدند و موضوعات مشابه جهت تشکیل مفاهیم انتزاعی‌تر ادغام شدند. از آنجا که در نظریه‌پردازی زمینه‌ای کدهای اولیه کدهای موقت هستند و همواره نیاز به اصلاح و تغییر در طول تحلیل دارند [۲]، کدهای اولیه تا مراحل پایانی نگارش همواره مورد بازنگری و اصلاح قرار گرفتند. در زیر نمونه‌ای از کدگذاری‌ها، ارائه شده است:

"به نظر من انجام کار حسابرسی با کیفیت پایین [کاهش کیفیت] و عدم پای‌بندی به اخلاق حرفه‌ای [عدم رعایت اخلاق حرفه‌ای] و برآورد پایین از بهای تمام شده کار [برآورد پایین از بهای تمام شده خدمات]، امکان ارائه قیمت پیشنهادی پایین‌تر را به مؤسسه می‌دهد که این اقدام عملاً موجب نرخ شکنی در حسابرسی می‌شود. البته در این زمینه جامعه می‌تواند از طریق انجام نظارت‌های دوره‌ای [نظارت‌های دوره‌ای] و کنترل کیفیت مؤسسات حسابرسی [تقویت کار گروه کنترل کیفیت جامعه] سعی در کاهش آن داشته باشد."

**کدگذاری محوری:** در کدگذاری محوری که شامل فرایند مرتبط ساختن زیر طبقات به یک طبقه است، باید داده‌ها به صورت دائمی مقایسه شوند [۲]، در این مرحله مقوله‌های مشابه ادغام و مقوله‌های مربوط به هم حول یک محور مشترک قرار گرفتند و عنوان مناسبی برای آن‌ها انتخاب شد. بر اساس تحلیل داده‌ها، مطابق پارادایم کدگذاری استراوس و کوربین (۱۹۹۸)، پنج مقوله شرایط علی، شرایط زمینه‌ای، شرایط مداخله‌گر، پیامدها و راهبردها شناسایی شدند.

**شرایط علی:** شرایط علی، اتفاقات، حوادث و وقایعی است که باعث وقوع و گسترش نرخ‌شکنی در بازار خدمات حسابرسی می‌شود و مقدم بر نرخ‌شکنی است. علاوه بر شرایط علی، شرایط زمینه‌ای و شرایط مداخله‌گر نیز منجر به نرخ‌شکنی در بازار خدمات حسابرسی می‌شود.

#### جدول ۲. مقوله‌های استخراج شده برای شرایط علی و فراوانی هر مقوله

فراوانی	مقوله‌های استخراج شده شرایط علی	فراوانی	مقوله‌های استخراج شده شرایط علی
۵	قیمت معیار اصلی واگذاری کار	۲۷	رقابت ناسالم بین موسسات حسابرسی
۳	کاهش تقاضا برای خدمات در برخی فصول	۱۶	عدم رعایت اصول و موازین اخلاقی
۲	عدم توجه به کیفیت در ارزیابی و انتخاب حسابرس	۱۵	افزایش تعداد موسسات حسابرسی کوچک
۲	برآورد پایین از بهای تمام شده خدمات	۱۲	برای بدست آوردن بازار کار
۱	تفاوت نرخ در سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی	۱۱	رابطه‌ای بودن گرفتن کار در حسابرسی
۱	عدم پاسخگویی حسابرسان در مورد خدمات اطمینان بخشی	۱۰	انتخاب حسابرس توسط مدیریت نه مالک
۱	نبود تقاضا برای خدمات حرفه‌ای از طرف بنگاه‌های خصوصی	۵	زیان ناشی از هزینه‌های ثابت
۱	عدم توجه کافی به بررسی هم پیشگان	۵	حجم کم خدمات غیراطمینان بخشی
جمع فراوانی مقوله‌های استخراج شده برای شرایط علی ۱۱۷			

طبق نظر خبرگان، رقابت ناسالم بین موسسات، عدم رعایت اصول و موازین اخلاقی، افزایش تعداد موسسات حسابرسی کوچک و رابطه‌ای بودن گرفتن کار در بازار خدمات حسابرسی از دلایل اصلی نرخ‌شکنی است. کافی نبودن حق‌الزحمه، انگیزه‌ای برای کاهش بهای تمام شده حسابرسی از طریق اجرا نکردن روش‌های حسابرسی مناسب و کافی و توجه بیشتر به شکل ظاهری کار به جای محتوا می‌شود. حسابرسان برای بدست آوردن بازار کار حتی با تحمل زیان‌های کوتاه مدت اقدام به نرخ‌شکنی می‌کنند. برخی مؤسسات برای کسب سهم بازار و یا ورود به یک صنعت خاص تلاش می‌کنند از طریق نرخ‌شکنی و تحمل زیان، خود را در بازار هدف تثبیت کنند و سهمی از بازار را در اختیار بگیرند و سپس اقدام به تعدیل مبالغ خود کنند.



یکی دیگر از دلایل نرخ شکنی وجود انحصار برای عده‌ای در تصاحب خدمات حرفه‌ای است. این موضوع باعث می‌شود سایرین مجبور به کاهش نرخ‌های خود شوند تا بتوانند به فعالیتشان ادامه دهند. افزون بر این، خدمات غیراطمینان‌بخشی حجم کمی از فعالیت مؤسسات را تشکیل می‌دهد و در فصولی از سال دامنه تقاضا برای حسابرسی به شدت کاهش می‌یابد. بنابراین مؤسسات برای جبران زیان ناشی از هزینه‌های ثابت به سمت نرخ شکنی گرایش پیدا می‌کنند.

در مؤسسات حسابرسی روش‌های سنتی بازاریابی غالب است و این امر منجر به رقابت از طریق پایین آوردن نرخ می‌شود. ضمن اینکه نرخ‌ها به شدت تحت اعمال نفوذ صاحبکاران قرار دارد. در عمل بعضی وارد استعلام قیمت و چانه‌زنی می‌شوند و در صورتی که با نرخ مورد نظر آن‌ها موافقت نشود، به مؤسسات دیگر مراجعه می‌کنند. خیلی از مشکلات بحث چانه‌زنی مربوط به اختیارات بیش از حد هیأت مدیره شرکت‌ها می‌شود و در واقع انتخاب حسابرس توسط مدیریت انجام می‌شود نه مالک. یعنی قیمت معیار اصلی است که باعث نادیده گرفتن کیفیت می‌شود.

رقابت در محیط اقتصاد دولتی، عدم توجه به کیفیت در انتخاب حسابرس، برآورد پایین از بهای تمام شده خدمات، تفاوت نرخ‌گذاری سازمان حسابرسی با جامعه حسابداران رسمی و عدم توجه کافی به بررسی هم‌پیشگان نیز از دیگر دلایل نرخ شکنی است.

**شرایط مداخله‌گر:** شرایط ساختاری است که به نرخ شکنی در حسابرسی متعلق است و بر راهبردها تأثیر می‌گذارد و منجر به محدودیت بعضی از راهبردها یا سهولت انجام بعضی از راهبردها در درون شرایط زمینه‌ای می‌شود.

### جدول ۳. مقوله‌های استخراج شده شرایط مداخله‌گر و فراوانی هر مقوله

مقوله‌های استخراج شده شرایط مداخله‌گر	فراوانی	مقوله‌های استخراج شده شرایط مداخله‌گر	فراوانی
حسابرسی در ایران به عنوان یک الزام قانونی	۳۸	عدم توسعه بازار در زمینه شناساندن سایر خدمات به حسابرسان	۷
ضعف در اجرای قوانین مصوب	۱۲	کافی نبودن کار برای مؤسسات کوچک	۵
بزرگ بودن ساختار اقتصاد دولتی	۱۰	عدم آموزش به اعضای تازه وارد جامعه درباره بنگاه‌داری	۵
عدم توجه مدیران به کیفیت گزارش	۱۰	عدم آموزش درباره توسعه فرهنگ پایش اعضای جامعه توسط حرفه	۳
رتبه بندی غیرمرسوم مؤسسات حسابرسی در ایران	۸	دشواری تعیین نرخ حسابرسی نسبت به سایر حرفه‌ها	۳
تأثیر نرخ مصوب برای سازمان حسابرسی بر سایر مؤسسات	۷	عدم بررسی صلاحیت قیمت‌های تعیین شده از طرف حسابرسان	۳
جمع فراوانی مقوله‌های استخراج شده برای شرایط مداخله‌گر ۱۱۱			

طبق نظر خبرگان یکی از شرایط مداخله‌گر اصلی این است که در کشور، حسابرسی هنوز به یک نیاز واقعی تبدیل نشده است و در سطح یک ضرورت قانونی باقی‌مانده است. همچنین، ضعف در اجرای

آیین‌نامه راهکارهای افزایش ضمانت اجرایی و تقویت حسابرسی از دیگر شرایط مداخله‌گر است. با اجرای آن انتظار می‌رود ارجاع کار به موسسات افزایش و مشکل کافی نبودن کار برای موسسات کوچک برطرف شود. همچنین، حرفه حسابرسی در ایران تحت تاثیر دو بخش قرار دارد یکی سازمان حسابرسی و دیگری جامعه حسابداران رسمی. این دو ارگان در شرایط یکسانی فعالیت نمی‌کنند. علاوه بر این، در ارائه خدمات (پزشکی، وکالت و ...) کیفیت بالا مدنظر است. اما در حسابرسی ممکن است لزوماً این گونه نباشد. یعنی برای بعضی از مدیران نوع گزارش مهم است و پشتوانه آن گزارش اهمیت ندارد.

از طرفی، عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی شامل متغیرهای کمی، متغیرهای کیفی و ریسک حسابرسی است و این چند بعدی بودن، امکان محاسبه آن را با دشواری بیش‌تری نسبت به سایر حرفه‌ها مواجه می‌کند. در نتیجه، باعث می‌شود که ناخواسته نرخ‌شکنی اتفاق بیفتد. عدم آموزش به اعضای تازه وارد درباره بنگاهداری، رتبه‌بندی غیرمرسوم مؤسسات حسابرسی، عدم آموزش در مورد توسعه فرهنگ پایش اعضای جامعه توسط حرفه، عدم توسعه بازار در زمینه شناساندن سایر خدمات (به جز حسابرسی مالی) به حسابداران از دیگر شرایط مداخله‌گر است.

**شرایط زمینه‌ای (بستر):** شرایط زمینه‌ای مجموعه‌ای از مشخصه‌های خاصی است که بر نرخ‌شکنی در حسابرسی دلالت می‌کند و بستر نرخ‌شکنی در بازار حسابرسی را فراهم می‌سازد.

#### جدول ۴. مقوله‌های استخراج شده برای شرایط زمینه‌ای و فراوانی هر مقوله

فراوانی	مقوله‌های استخراج شده شرایط زمینه‌ای	فراوانی	مقوله‌های استخراج شده شرایط زمینه‌ای
۴	عدم شناخت و آگاهی افراد جامعه از تأثیرات حسابرسی	۱۴	تعیین حق الزحمه برپایه نرخ‌های دستوری
۴	عدم وجود بانک اطلاعاتی در مورد حسابداران و مشتریان	۱۳	نداشتن جایگاه لازم موسسات حسابرسی در ایران
۲	ضعف جایگاه جامعه حسابداران رسمی در مقایسه با مراجع نظارتی	۷	عدم تمایل افراد به پاسخگویی
۲	نقاط ضعف موجود در نظام ارزیابی مؤسسات حسابرسی	۶	عرضه و تقاضای ناعادلانه در بازار خدمات حسابرسی
۱	نداشتن ضمانت اجرایی قوانینی که بر حضور و کار حسابداران تاکید دارد	۴	توان رقابتی کم موسسات حسابرسی در اقتصاد دولتی
جمع فراوانی مقوله‌های استخراج شده برای شرایط زمینه‌ای ۵۷			

حسابرسی مانند هر حرفه دیگر تحت تاثیر ویژگی‌های محیطی و جامعه قرار دارد. طبق نظر خبرگان یکی از عوامل زمینه‌ای مهم که بر نرخ‌شکنی در حسابرسی تأثیر می‌گذارد این است که موسسات حسابرسی در ایران برخلاف کشورهای دیگر جایگاه لازم را ندارند. همچنین، محدود بودن تقاضا و افزایش عرضه‌کنندگان و توان رقابت کم در اقتصاد دولتی برخی مؤسسات را وامی‌دارد برای تداوم فعالیت در این بستر اقدام به نرخ‌شکنی کنند. دلیل عدم احساس نیازی که در جامعه نسبت به حسابرسی وجود دارد، عدم شناخت و آگاهی جامعه از تأثیرات حرفه است. به طوری که سعی می‌شود از ارزان‌ترین حسابداران،

تنها به منظور رفع تکلیف استفاده شود. این فقدان فرهنگ پاسخگویی بستر را برای نرخ‌شکنی فراهم می‌کند. ضعف جایگاه جامعه حسابداران رسمی در مقایسه با سایر مراجع نظارتی، شرایط متفاوت حسابرسی در جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی، رقابت مؤسسات در بخشی از اقتصاد آزاد که تمایلی به شفاف‌سازی حساب‌های خود ندارند و نداشتن ضمانت اجرایی قانونی که در آن بر حضور و کار حسابرسان تاکید شده، موجب شده که به کار تخصصی حسابرسی بهایی داده نمی‌شود.

**پیامدها:** پیامدها، نتایجی هستند که در اثر وقوع نرخ‌شکنی در بازار خدمات حسابرسی حاصل می‌شوند و اتخاذ راهبردها با هدف کاهش پیامدهای نرخ‌شکنی انجام می‌شود.

#### جدول ۵. مقوله‌های استخراج شده برای پیامدها و فراوانی هر مقوله

مقوله‌های استخراج شده پیامدها	فراوانی	مقوله‌های استخراج شده پیامدها	فراوانی
کاهش کیفیت در کار حسابرسان	۲۲	بی‌اعتمادی نسبت به حسابداران رسمی	۳
خدشه دار شدن اعتبار حرفه	۱۲	عدم توجه به آموزش و توسعه و ارتقای کیفیت	۱
از بین رفتن استقلال	۹	زیان‌های هنگفت به ساختارهای تجاری و اقتصادی	۱
از بین رفتن منطق آرمان باوری حرفه	۴	بیش تر شدن فعالیت حسابرسی شاغلان انفرادی	۱
جمع فراوانی مقوله‌های استخراج شده برای پیامدها ۵۳			

نرخ‌شکنی پیامدهایی دارد که طبق نظر خبرگان مهمترین آن کاهش کیفیت در کار حسابرسان است. از آن جا که میزان حق‌الزحمه حسابرسان در برنامه‌ریزی و کیفیت کار او مؤثر است به طوری که اگر کیفیت بالا در حسابرسی مد نظر باشد، باید منابع مصرف شود و صرف این منابع قاعدتاً هزینه دارد. اما اگر مبلغ حق‌الزحمه کمتر از هزینه‌های لازم تعیین شود، شواهد کافی و مناسب جمع‌آوری نمی‌شود و در نتیجه کیفیت گزارش حسابرسان تحت تاثیر قرار می‌گیرد. پیامد دیگر نرخ‌شکنی خدشه‌دار شدن اعتبار حرفه و از بین رفتن منطق آرمان باوری حرفه است. به طوری که طبق نظر یکی از خبرگان اگر یک تولیدکننده یا تاجر بنا به هر دلیلی نرخ‌شکنی کند فقط به خودش لطمه می‌زند ولی در حرفه حسابرسی به کل حرفه خدشه وارد می‌شود.

همچنین، زمانی که نرخ‌شکنی اتفاق می‌افتد برای جبران زیانی که حسابرسان متحمل می‌شود تلاش می‌کند صاحبکار را برای دوره‌های بعد از دست ندهد و این امر می‌تواند منجر به اخلال در استقلال حسابرسان و در نتیجه بی‌اعتمادی نسبت به او شود. افزون بر این به دلیل تحمل این زیان‌ها، مؤسسات اقدامی بابت آموزش و توسعه و ارتقای کیفیت رده‌های پایین انجام نمی‌دهند.

**راهبردهای کاهش نرخ‌شکنی:** راهبردهای مربوط به کاهش نرخ‌شکنی در حسابرسی، در واقع کنش و واکنش‌هایی است که برای اداره و کنترل نرخ‌شکنی اتخاذ می‌شود.

#### جدول ۶. مقوله‌های استخراج شده برای راهبردهای کاهش نرخ‌شکنی و فراوانی هر مقوله

مقوله‌های استخراج شده راهبردها	فراوانی	مقوله‌های استخراج شده راهبردها	فراوانی
تقویت کارگروه کنترل کیفیت جامعه و انجام نظارت‌های دوره‌ای	۲۶	تبدیل کنترل کیفیت از کارمحوری و فردمحوری به مؤسسه محوری	۳
توسعه و گسترش بازار کار خدمات حسابرسی	۱۷	آموزش فرهنگ خودداری از نرخ‌شکنی به حسابرسان	۳
ادغام موسسات حسابرسی کوچک	۱۲	پشتیبانی قدرتمند و کامل از مجامع حرفه‌ای حسابداران رسمی	۲
حذف انحصار حسابرسی دولتی و نهادی	۱۱	تشکیل تیمی برای تعیین منطقی بودن نرخ توسط حسابرسان	۲
تدوین مقررات سختگیرانه برای نرخ‌شکنی	۹	نرخ‌گذاری در شرایط رقابتی منصفانه و وظیفه جامعه فقط کنترل	۲
اجرای آیین نامه راهکارهای افزایش ضمانت اجرایی و تقویت حسابرسی	۷	تشکیل هیأت نظارت بر حسابرسی شرکت‌ها	۲
تعیین حداقل نرخ توسط جامعه حسابداران و رقابت برای بالاتر از آن	۷	اجرای کامل مقررات کلی جامعه مانند مسئولیت تضامنی شرکا	۲
شناساندن حرفه حسابرسی به جامعه	۶	حمایت و پشتیبانی فکری و تقویت موسسات نوپا	۲
تاکید بر تخصص‌گرایی	۶	داشتن نظام نامه پذیرش کار	۲
آموزش محاسبه بهای تمام شده خدمات حسابرسی	۵	رعایت آیین نامه سقف مجاز ارائه خدمات تخصصی	۲
تعریف رقابت در سطوح کیفیت خدمات به جای سطوح قیمت	۴	تعامل بیش‌تر بین سازمان امور مالیاتی و جامعه حسابداران رسمی	۱
جمع فراوانی مقوله‌های استخراج شده برای راهبردهای کاهش نرخ‌شکنی ۱۳۳			

با توجه به پیامدهای نرخ‌شکنی، خبرگان راهبردهایی را برای کاهش آن بیان کرده‌اند که مهم‌ترین آن تقویت کارگروه کنترل کیفیت، انجام نظارت‌های دوره‌ای، توسعه و گسترش بازار حسابرسی است. با توجه به اینکه موسسات بزرگ می‌توانند خدمات با کیفیت‌تر ارائه کنند یکی از راهکارهای اساسی دیگر برای برون رفت از این معضل تشکیل موسسات بزرگ و حذف انحصار حسابرسی دولتی و نهادی است. انجام حسابرسی با کیفیت پایین، امکان نرخ‌شکنی را به مؤسسه می‌دهد. جامعه حسابداران رسمی می‌تواند از طریق تبدیل کنترل کیفیت از کارمحوری و فردمحوری به مؤسسه محوری نرخ‌شکنی را کنترل کند. همچنین، قوانینی تدوین شود که حق الزحمه حسابرسی شرکت‌ها در سال جدید از سال قبل کمتر نباشد. سایر راهبردها برای کاهش نرخ‌شکنی طبق نظر خبرگان عبارتند از: اجرای آیین‌نامه راهکارهای افزایش ضمانت اجرایی و تقویت حسابرسی، تاکید بر تخصص‌گرایی، تدوین مقررات سختگیرانه، تعیین حداقل نرخ توسط جامعه حسابداران رسمی و رقابت موسسات برای بالاتر از آن، آموزش محاسبه بهای تمام شده خدمات حسابرسی، تعریف رقابت در سطح کیفیت خدمات نه در سطح قیمت، شناساندن حرفه حسابرسی

به جامعه، پشتیبانی قدرتمند و کامل از مجامع حرفه‌ای حسابداران رسمی، نرخ‌گذاری در شرایط رقابتی منصفانه و وظیفه جامعه فقط کنترل کیفیت، تشکیل تیمی برای تعیین منطقی بودن نرخ تعیین شده توسط حسابرسان، نظارت بر چگونگی ارائه خدمات حسابرسان در ارتباط با ترکیب پرسنل و ساعات کار و کیفیت کار انجام شده، تشکیل هیأت نظارت بر حسابرسی شرکتها، ایجاد فرهنگ خودداری از نرخ‌شکنی، حمایت و پشتیبانی فکری و تقویت موسسات نوپا توسط جامعه حسابداران رسمی، رعایت آیین نامه سقف مجاز ارائه خدمات تخصصی و حرفه‌ای به‌وسیله مؤسسات حسابرسی، داشتن نظام نامه پذیرش کار، تعامل بیش‌تر بین سازمان امور مالیاتی و جامعه حسابداران رسمی.

**کدگذاری انتخابی:** در مرحله سوم یعنی کدگذاری انتخابی، با پیروی از استراوس و کوربین (۱۹۹۸)، ماهیت و ارتباطات طبقات محوری با زیر طبقات آنها تعیین و نظریه نهایی تدوین شد. در این پژوهش، الگوی استخراج شده، بعد از تحلیل داده‌ها، در شکل شماره ۲ ارائه شد.

#### نحوه ارزیابی الگوی نرخ‌شکنی در حسابرسی نخستین

برای اعتباربخشی به نتایج پژوهش از معیارهای مثلث‌سازی داده‌ها [۳] و مقبولیت [۷] استفاده شد. در تکنیک مثلث‌سازی داده‌ها از دیدگاه گروه‌های مختلف، شامل: شرکا موسسات خصوصی، حسابداران رسمی غیرشاغل و حسابداران رسمی در استخدام سازمان حسابرسی، استفاده شد. برای معیار مقبولیت هم ۱۰ شاخص تناسب، کاربردی بودن یافته‌ها، مفاهیم، زمینه مفاهیم، منطقی، عمق، انحراف، بداعت، حساسیت و استناد به یادداشت‌ها بررسی شد [۱۱]. برای شاخص تناسب، متغیرهای استخراج شده به ۳ نفر از صاحب‌نظران حرفه و دانشگاه که جز مصاحبه‌شوندگان نبودند، ارائه و توسط آنها مورد بررسی و تایید قرار گرفت. برای شاخص کاربردی بودن، این پژوهش در محیط ایران و براساس دیدگاه خبرگانی که بیشترین ارتباط را با موضوع دارند، است. بنابراین، قابل استفاده برای سیاست‌گذاران حرفه حسابرسی است. برای شاخص مفاهیم، مفاهیم براساس مقوله‌های استخراج شده از مصاحبه‌ها ساخته شد و یافته‌های پژوهش پیرامون مفاهیم سازمان‌دهی شدند. برای شاخص زمینه مفاهیم، مفاهیم با در نظر گرفتن شرایط زمینه‌ای تدوین شد. زیرا بدون در نظر گرفتن بستر، یافته‌ها ناقص و خواننده نمی‌تواند علت وقوع نرخ‌شکنی را درک کند. برای شاخص منطقی، جریان منطقی بین شرایط علی، شرایط مداخله‌گر، بستر و پیامدهای نرخ‌شکنی وجود دارد و براساس این موارد راهکارهای کاهش نرخ‌شکنی تدوین شد. برای شاخص عمق، با در نظر گرفتن محدودیت مجله در مورد حجم مقاله، جزئیات ارائه شد. برای شاخص انحراف، مواردی که حاکی از انحراف درون یافته‌های پژوهش باشد، دیده نشد. برای شاخص بداعت، موضوع نرخ‌شکنی در حسابرسی با بهره‌گیری از رهیافت کیفی در ایران برای اولین بار بررسی می‌شود بنابراین موضوع جدید و یافته‌ها خلاقانه است. برای شاخص حساسیت، در طول پژوهش تلاش شد که پژوهشگران بدون تاثیرپذیری از پیش‌فرض‌های ذهنی خود مصاحبه‌ها را تفسیر کنند. برای شاخص استناد به یادداشت‌ها، در تمام مراحل تجزیه و تحلیل داده‌ها از یادداشت‌های مستخرج از مصاحبه‌ها استفاده شد.

شکل ۲: الگوی کاهش نرخ‌شکنی در حسابداری نخستین



بحث و نتیجه‌گیری

نرخ‌شکنی نه فقط یک رفتار غیراخلاقی که پدیده‌ای متأثر از شرایط و زمینه‌های اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی است. براساس نتایج پژوهش، طبق نظر خبرگان در شرایطی که مؤسسات حسابداری جایگاه اقتصادی خاصی در ایران ندارند، به دست آوردن کار در بازار خدمات حسابداری رابطه‌ای است، چانه زنی بین شرکت‌ها و حسابرسان متداول شده است، رقابت کاذب بین مؤسسات حسابداری برای گرفتن کار

وجود دارد و الزام قانونی تنها دلیل انتخاب حسابرِس است، بنابراین جای شکی باقی نمی‌ماند که تنها قیمت پایه و اساس انتخاب حسابرِس باشد که این موضوع منجر به نرخ‌شکنی می‌شود. نقش و جایگاه حسابرسی در جامعه به خوبی شناخته نشده است. همچنین عدم حسابدهی خود نوعی فرهنگ شده است و شرکت‌ها تنها به اجبار لوائح قانونی و برای رفع تکلیف به حسابرِس مراجعه می‌کنند و مایلند که حسابرسی با نازل‌ترین قیمت و با نتیجه مطلوب انجام شود. از آن جا که میزان حق‌الزحمه حسابرِس در برنامه‌ریزی و کیفیت کار حسابرسی مؤثر است وقتی موسسات نرخ‌شکنی می‌کنند این پدیده بر کیفیت محصول آنان تاثیر منفی دارد و همچنین موجب کاهش اعتبار آن‌ها در جامعه می‌شود.

طبق نتایج این پژوهش پیشنهاد می‌شود برای کاهش نرخ‌شکنی در بستر بومی ایران نهادهای ناظر بر حرفه حسابرسی اقدامات زیر را که براساس نظر خبرگان است، انجام دهند. تقویت کارگروه کنترل کیفیت و انجام نظارت‌های دوره‌ای، توسعه و گسترش بازار کار خدمات حسابرسی، ادغام موسسات کوچک، اجرای آیین‌نامه راهکارهای افزایش ضمانت اجرایی و تقویت حسابرسی، تاکید بر تخصص‌گرایی، تدوین مقررات سختگیرانه برای نرخ‌شکنی، حذف انحصار حسابرسی دولتی و نهادی، تبدیل کنترل کیفیت از کارمحوری و فردمحوری به مؤسسه محوری، نرخ‌گذاری در شرایط رقابتی منصفانه و تشکیل تیمی برای تعیین منطقی بودن نرخ تعیین شده.

در پژوهش‌های آتی می‌توان به هر یک از جنبه‌های الگو ارائه شده در این پژوهش پرداخته شود و اهمیت مقوله‌ها با تکنیک‌های مختلف رتبه‌بندی شوند.

#### فهرست منابع

۱. حجازی، رضوان؛ قیطاسی، روح اله و قیطاسی، طالب. (۱۳۹۱). "اثر اقلام تعهدی و جریان‌های نقدی بر قیمت‌گذاری حسابرسی"، **تحقیقات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، ۴(۱۳)، ۶۲-۷۷.
۲. خاکی، غلامرضا. (۱۳۹۶). "روش تحقیق گراندیدی با رویکرد پایان‌نامه نویسی"، **سیمرغ زرین/ کیمیا**، چاپ سوم.
۳. مشایخی، بیتا؛ مهرانی، کاوه؛ رحمانی، علی و مداحی، آزاده. (۱۳۹۲). "تدوین مدل کیفیت حسابرسی"، **فصلنامه بورس و اوراق بهادار**، ۳(۲۳)، ۱۰۳-۱۳۷.
۴. مهدی‌زاده، زهرا؛ حصارزاده، رضا و لاری دشت بیاض، محمود. (۱۳۹۸). "آزمون تجربی نظریه‌های رقیب قیمت‌گذاری در حسابرسی نخستین: شواهدی از نحوه تاثیر برخی عوامل محیطی"، **پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی**، ۱۱(۴۲)، ۹۳-۱۲۱.
۵. نوشادی، میثم؛ خدادادی، ولی؛ واعظ، علی و حسین‌زاده، علی حسین. (۱۳۹۷). "تدوین مدل حق‌الزحمه خدمات حسابرسی"، **پیشرفت‌های حسابداری**، ۱۰(۲)، ۲۷۷-۳۰۷.

۶. نوشادی، میثم؛ خدادادی، ولی؛ واعظ، علی و حسین‌زاده، علی حسین. (۱۳۹۹). "بررسی عوامل موثر بر حق‌الزحمه حسابرسی: عوامل مربوط به محیط حرفه‌ای، فرهنگی و اجتماعی"، **تحقیقات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، (۴۶)، ۱۲، ۴۳-۶۴.
۷. نیکبخت، زهرا؛ خلیفه سلطانی، سید احمد؛ حسینی، سیدعلی؛ مداحی، آزاده و ودادهیر، ابوعلی. (۱۳۹۷). "ندوین مدل استقلال حسابرسی"، **حسابداری مالی**، (۳۸)، ۱۰، ۹۰-۱۱۲.
۸. نیکبخت، محمدرضا؛ رضایی، ذبیح اله و منتی، وحید. (۱۳۹۶). "راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی داخلی"، **مطالعات تجربی حسابداری مالی**، (۵۵)، ۱۴، ۳۱-۷۰.
9. Bagherpour, M., Monroe, G. & Shailer, G. G. (2014). "Government and Managerial Influence on Auditor Switching under Partial Privatization". **Accounting and Public Policy**, 33(4), 372-390.
10. Behrend, J. M., Khan, S., Ko, Y. & Park, J. S. (2020). "Abnormal Audit Fees and Audit Quality: Evidence from the Korean Audit Market". **Journal of International Accounting Research**, Article In Pree.
11. Corbin, J. & Strauss, A. (2014). "Basics of Qualitative Research: Techniques and Procedures for Developing Grounded Theory". San Jose State University, USA, Fourth Edition.
12. DeAngelo, L. E. (1981). "Auditor Independence, Low balling and Disclosure Regulation". **Accounting & Economics**, 3(2), 113-127.
13. Dye, R. A. (1991). "Informationally Motivated Auditor Replacement". **Journal of Accounting & Economics**, 14, 347-374.
14. Duc, L. D. M., Yen, N. T. H., Thuy, V. H. N., Tien, N. H. & Anh, D. B. H. (2019). "Enhancing Auditors' Independence in Auditing Enterprises in Vietnam". **Cogent Economics & Finance**, 7(1), 1-20.
15. Eshleman, J. D. & Lawson, B. P. (2017). "Audit Market Structure and Audit Pricing". **Accounting Horizons**, 31(1), 57-81.
16. Hay, D. C. (2017). "Audit Fee Research on Issues Related to Ethics". **Current Issues in Auditing**, 11(2), 1-22.
17. Hobson, L. J., Marley, R., Mellon, J. M. & Stevens, E. D. (2019). "The Presence and Effect of the Winner's Curse in the Market for Audit Services". **Behavioral Research in Accounting**, 31(2), 73-91.
18. Hollingsworth, C. W., Neal, L. T. & Reid, D. C. (2020). "The Effect of Office Changes within Audit Firms on Clients' Audit Quality and Audit Fees". **Auditing: A Journal of Practice**, 39(1), 71-99.
19. Huang, T.C., Chang, H. & Chiou, J. R. (2016). "Audit Market Concentration, Audit Fees, and Audit Quality: Evidence from China". **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 35(2), 121-145.



20. Kraub, P., Quosigk, B. M. & Zülch, H. (2014). "Effects of Initial Audit Fee Discounts on Audit Quality: Evidence from Germany". **International Journal of Auditing**, 18(1), 40-56.
21. MohammadRezaei, F. & Saleh, M.N. (2017). "Auditor Switching and Audit Fee Discounting". **Asian Review of Accounting**, 25(3), 335-360.
22. Newton, N. J., Persellin, J. S., Wang, D., & Michael, S. W. (2016). "Internal Control Opinion Shopping and Audit Market Competition", **The Accounting Review**, 91(2), 603-623.
23. Peel, M. j. (2013). "The Pricing of Initial Audit Engagements By Big 4 and Leading Mid-Tier Auditors". **Accounting & Business Research**, 43(6), 636-659
24. Stanley, J. D., Brandon, D. M., & McMillan, J. J. (2015). "Does Lowballing Impair Audit Quality? ". **Journal of Accounting & Public Policy**, 34(6), 625-645.
25. Tepalagul, N., & Lin, L. (2015). "Auditor Independence and Audit Quality". **Journal of Accounting, Auditing & Finance**, 30(1), 101-121.
26. Wild, A. (2010). "Fee Cutting and Fee Premium of German Auditors". **Business Administration Review**, 70(6), 513-527.

تهران، میرداماد، نرسیده به میدان محسنی، خیابان حساری، نیش کوچه دهم پلاک ۳۴

کدپستی: ۱۵۴۷۷۳۳۹۱۱

تلفن: ۲۲۲۲۷۲۲۱

فکس: ۲۲۹۰۷۶۷۲

وبسایت

[www.iaaaar.com](http://www.iaaaar.com)

ایمیل

[iranianiaa@yahoo.com](mailto:iranianiaa@yahoo.com)



## **Presenting a Model for Reducing Low Balling in the Initial Auditing Using the Method of Grounded Theory**

**Tabandeh Salehi<sup>1</sup>**

Ph.D. Candidate, Department of Accounting, Faculty of Economics, Management and Social Sciences, Shiraz University, Shiraz, Iran

**Amin Nazemi (PhD) ©**

Assistant Prof. Department of Accounting, Faculty of Economics, Management and Social Sciences, Shiraz University, Shiraz, Iran

**Navid Reza Namazi (PhD)**

Assistant Prof. Department of Accounting, Faculty of Economics, Management and Social Sciences, Shiraz University, Shiraz, Iran

(Received: 28 August 2020; Accepted: 1 March 2021)

**Objective:** One of the main challenge of the auditing profession is the low balling of some auditing firms. Low balling reduces the quality of the audit and damages the credibility of the profession. Therefore, the purpose of this study is to present a model for reducing low balling in the initial audit. **Methods:** In this study, with using a qualitative approach and using the method of grounded theory, the model has been developed. Data were analyzed using 39 interviews with member of Iranian Association of Certified Public Accountants (IACPA), in the years 2019 and 2020, using open, axial and selective coding methods and MAXQDA 10 software, and causal conditions, intervening conditions, context, implications, and model strategies for reducing low balling are presented. **Results:** According to the results, the most important low balling factors in the audit services market are: unhealthy competition among audit firms, increasing the number of small audit firms, the large structure of the state economy, has not become auditing a real need in Iran, determining auditing fees based on mandatory rates and weak implementation of approved laws. **Conclusion:** As a result, strengthening the quality control group work of the Iranian Association of Certified Public Accountants and conducting periodic monitoring, development and expansion of the audit market, merger of small audit firms, implement the bylaws of strategies to increase the executive guarantee and strengthen the auditing, emphasis on specialization, develop strict regulations, determining the minimum rate and competition of audit firms for higher than that, elimination of monopoly on government and institutional auditing, defining competition in service quality levels instead of price levels ,the extent and effects of low balling in the audit services market can be reduced.

**Keywords:** Low Balling, Audit Fee, Initial Auditing, Grounded Theory.

---

<sup>1</sup> aminnazemi@gmail.com © (Corresponding Author)