

Audit Fee Model in Iran: Early Evidence from a Mixed Method
Ghazal Sadat Sadraei¹, Fakhroddin MohammadRezaei^{2*}, Reza Gholami
Jamkarani³, Omid Faraji⁴

1. Ph.D student of Accounting, Islamic Azad University, Qom, Iran, hazalsadraei@alumni.ut.ac.ir
2. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Finance, Kharazmi University, Tehran, Iran. f.mrezaei@khu.ac.ir
3. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Human Sciences, Islamic Azad University, Qom, Iran, fiaccqomiau@gmail.com
4. Assistant Professor, Department of Accounting, Farabi Campus, University of Tehran, Qom, Iran, omid_faraji@ut.ac.ir

ARTICLE INF	ABSTRACT
Received: 2021-03-21 Accepted: 2021-09-23	Most of the empirical research carried out on the determinants of audit fees in Iran seems to suffer from methodological problems. Therefore, the present study employs a mixed method based on investigating this issue in the country. Through the literature review, variables affecting the audit fee were identified and based on this, a semi-structured interview was conducted by 15 audit partners in 2019. Factors affecting audit fee were identified through coding and content analysis of the interviews. Based on the identified factors by interviews, a questionnaire was designed and data were collected in 2020. Factor analysis shows that the factors affecting audit fees in Iran can be classified into four general categories including: factors related to the client, the audit engagement, the auditor and lobbying. In addition, this study indicates that the determinants of audit fee in Iran can be different from those highlighted by prior studies in international literature (e.g., lobbying, audit fees in last year and interim fees). Moreover, the present study highlights some of the significant determinants of audit fee model in Iran (e.g., audit qualification paragraphs in relation to insurance and tax) that have not been highlighted by the prior qualitative and quantitative research in Iran.
* Corresponding author: Fakhroddin MohammadRezaei Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Finance, Kharazmi University, Tehran, Iran Email: f.mrezaei@khu.ac.ir	

1- Introduction

Audit quality, and consequently financial reporting quality, is subject to appropriate level of fees paid to auditors (Francis, 2004). Low audit fees is one the significant challenges of the audit profession in Iran (MohammadRezaei et al., 2015). Audit fee has attracted the attention of researchers and regulators in Iran and in other countries. However, the review of empirical research about the audit fee model in Iran reveals that most of these studies suffer from several methodological issues such as omitted correlated variable bias (MohammadRezaei and Faraji, 2019). Hence, the present study is going to provide a model about determinants of audit fee in Iran through employing a mixed method.

2- Literature Review

Simonis (1980) considers audit fee as a function of audit costs and profit. There are two streams of archival research about audit fees. The older and broader stream is a continuation of previous models but with the aim of quickly identifying new variables that affect audit fees and possibly audit costs, such as investigating the effect of the audit market structure (Gunn et al., 2019) and disclosure of audit fees (Averhals et al. 2020). The smaller, second stream uses information about audit work hours to estimate production performance or compare audit performance. In Iran, there is also considerable evidence about determinants of audit fees (such as Nikhbakhat and Tanani, 2010; MohammadRezaei et al., 2018). Comparison of these studies with the meta-analysis of Hay et al (2006) reveals that the studies suffer from three main methodological issues including omitted correlated variables bias, self- selection bias (endogeneity) and a lack of attention to the different market structure of private and state auditors.

3- Research Method

Through a close reading of the previous literature, variables affecting the audit fee were identified and based on it, a semi-structured interview with 15 audit partners and managers was conducted. Based on factors affecting audit fee identified through coding and content analysis of the interviews, a questionnaire was designed and data were collected through survey responses from 90 certified auditors.

4-Findings

The coding and content analysis of the interviews reveals four codes

and 30 themes. In addition, through factor analysis of data obtained from survey responses, the variables affecting audit fees were identified and classified into four groups, including factors related to the client, the auditor, the audit engagement and other factors (lobbying). More specifically, client-related factors include six components and 23 variables, auditor-related factors include four variables, audit engagement factors contain two components and 12 variables, and finally lobbying factors include four variables.

5- Conclusion

This study indicates that the determinants of audit fee in Iran can be different from those highlighted by prior studies in international era (e.g., lobbying, audit fees in last year and interim fees). Moreover, the present study highlights some of the significant determinants of audit fee model in Iran (e.g., audit qualification paragraph in relation to insurance and tax) that have not been captured by prior qualitative and quantitative research from the setting. This study opens a rich avenue for future studies in Iran about audit fees to overcome methodological issues such as omitted correlated variable bias. In addition, the findings of this study can be interesting for auditors and oversight bodies in Iran.

Keywords: Audit Fee Model, Mixed Method, Clients' Related Factors, Audit Engagement's Factors, Auditors' Lobbying.



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

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

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

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

ghazalsadraei@alumni.ut.ac.ir

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

f.mrezaei@khu.ac.ir

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

fiaccqomiau@gmail.com

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

omid_faraji@ut.ac.ir

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

۱- مقدمه

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

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

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

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

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

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

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

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

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

۲-۱. مبانی نظری

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

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

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

می‌نمایند. دومین و جدیدترین شاخه ادبیات پژوهشی تولید حسابرسی بر کمبود داده‌های در دسترس مرتبط با ساعات کار حسابرسی جهت اندازه‌گیری مستقیم تولید یا ویژگی‌های تولید، تاکید می‌کنند (آکنو و ستین^۱، ۲۰۱۴).

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

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

خدمات حسابرسی پرداختند. این پژوهش عوامل اقتصادی، سیاسی، روانشناسی، جامعه شناسی و فن‌آوری اطلاعات را در تعیین حق الزحمه حسابرسی دخیل دانسته‌اند و ادعان داشتند که در نظر گرفتن این عوامل در شکل دادن تصویری کامل از چارچوب قیمت گذاری خدمات حسابرسی اهمیت ویژه‌ای دارد.

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

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

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

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

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

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

موثر بر حق الزحمه حسابرسی را براساس رویکرد مبتنی بر نظریه پرداززی زمینه‌ای، ارائه نموده‌اند. این نویسندگان، یک پژوهش کیفی صرف را انجام داده‌اند و عوامل شناسایی شده، از طریق رویکرد کمی پشتیبانی نشده است. بنابراین پژوهش حاضر با استفاده از یک رویکرد ترکیبی، عوامل شناسایی شده از طریق مصاحبه‌های عمیق با شرکای مؤسسات حسابرسی (نتایج رویکرد کیفی) را با داده‌های کمی بدست آمده از طریق پرسشنامه تأیید و تکمیل می‌کند.

۳- روش پژوهش و یافته‌ها

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

۱-۳. رویکرد کیفی، طرح پژوهش

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

بنابراین در چنین وضعیتی، از رهنمود مصاحبه نیمه ساختار یافته استاندارد، برای پاسخگویی به سؤال تحقیق خود، مطابق با رویکرد به کار رفته در سایر مطالعات کیفی در ادبیات حسابداری استفاده شده است. (مانند، وسترن، بدارد، و ارلی ۲۰۱۵؛ بیلز، هاین و آستین^{۲۵} ۲۰۱۸؛ وستیرمن، کوهن و ترومپاتر^{۲۶} ۲۰۱۸). ست.

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

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

۱-۱-۳. گردآوری داده‌ها

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

اکتفا کردیم. اشباع نظری نقطه‌ای در تحقیقات کیفی است که نشان‌دهنده کفایت داده‌های گردآوری شده جهت تحلیل و ارائه گزارش نهایی است. به غیر از یک مصاحبه که تلفنی انجام شد سایر مصاحبه به صورت حضوری صورت گرفت و مستند سازی مصاحبه از طریق ضبط صدا شکل گرفت.

نگاره ۱: اطلاعات تفصیلی مصاحبه

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

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

سؤالات مصاحبه به صورت کلی موارد زیر را بررسی می‌کرد: ۱- فرایند مذاکره در زمینه حق الزحمه ۲- عوامل اثر گذار بر حق الزحمه بر اساس مقاله هی و همکاران (۲۰۰۶) و هی (۲۰۱۳) و اضافه نمودن عوامل دیگر با توجه به شرایط ایران همچون الف) عوامل ارتباطی ب) عوامل

مرتبط با شرایط اقتصادی و تورم ج) عوامل بازاری د) عوامل مرتبط با نهادهای ناظر بر حرفه حسابرسی ۳- قدرت چانه زنی حسابرس ۴- قدرت چانه زنی صاحبکار ۵- ارتباط بین حق الزحمه میان دوره و پایان دوره ۶- ارتباط بین عناصر صورتهای مالی و حق الزحمه ۷- ارتباط بین حق الزحمه سال قبل و سال جاری ۸- چالشهای تعیین حق الزحمه ۹- تخفیف در فصل غیر شلوغ ۱۰- رواج نرخ شکنی در حرفه

تمامی مصاحبه‌ها به صورت حضوری انجام گرفت. به استثناء یک مصاحبه که یادداشت برداری شد سایر نقل قول‌ها با گرفتن رضایت فرد مصاحبه شونده ضبط گردید، هر مصاحبه به صورت میانگین بین ۵۰ الی ۱۰۰ دقیقه به طول انجامید. پس از هر مصاحبه داده‌ها از طریق ضبط صدای مصاحبه شونده‌گان جمع آوری و بعد از هر مصاحبه، متون مربوط به آن مستند و کدگذاری شد. در این روش جمع آوری و تجزیه و تحلیل داده‌ها به صورت همزمان صورت گرفته است بدین شکل که پس از هر مصاحبه تحلیل مضمون مصاحبه انجام و الگویی بین داده‌ها یافت شد و سپس مصاحبه بعدی شکل گرفت. به طور کلی مصاحبه کیفی به دلیل جنبه تعاملی، محقق را قادر می‌سازد تا به ادراک معنایی که افراد در دیدگاه خود دارند دست یابد و بر اساس آن چه شرکت‌کننده در جریان مصاحبه مطرح می‌کند سؤالات بعدی خود را برای درک هر چه بیشتر دیدگاه شرکت‌کننده شکل دهد (حریری، ۱۳۸۵). لازم به ذکر است که کدگذاری از طریق نرم‌افزار به روز شده مکس کیو دی‌ای^{۳۰} انجام شد. ضمناً مصاحبه شونده‌گان از p1 تا p15 نامگذاری شدند.

کد: عوامل مرتبط با صاحبکار

مضمون: حجم فعالیت

"اصولاً همه مؤسسات چک لیستی برای تعیین حق الزحمه دارند مثل اینکه حجم فعالیت

شرکت و ریسک شرکت چه قدر است ... " p۲

مضمون: قدرت چانه زنی صاحبکار

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

است ... " p۳

مضمون: آشنایی مالکان شرکت با صنعت مورد فعالیت

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

کد: عوامل مرتبط با حسابرس

مضمون: سابقه کار مؤسسات حسابرسی

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

کد: عوامل مرتبط با کار حسابرسی

مضمون: فصل شلوغ

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

مضمون: حق الزحمه سال قبل

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

مضمون: رعایت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری

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

کد: سایر عوامل (ارتباطی و اقتصادی)

مضمون: بندفروشی

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

مضمون: ارتباطات قبلی صاحبکار با حسابرس

"عوامل ارتباطی بسیار تعیین کننده است، عوامل ارتباطی صرفاً به جنبه منفی آن بر نمی‌گردد بلکه به نوع برخورد با صاحبکار، نوع برخورد حسابرسان با مشکلات شرکت و ... بیشتر بر می‌گردد. موسساتی عوامل ارتباطی قوی‌تری دارند که اعتماد مشتری را جلب کنند، مشتریان به مؤسسات توجه نمی‌کنند به افراد (شریک، مدیر) توجه می‌کنند" p۱۲

مضمون: تورم

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

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

نگاره ۲: کدها و مضامین استخراج شده

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

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

۲-۳. رویکرد کمی

پس از معین شدن کدها براساس رویکرد کیفی، بخش کمی پژوهش با طراحی پرسشنامه آغاز شد. بخش اول سؤالات پرسشنامه شامل گرفتن اطلاعات کلی از حسابرسان شامل جنسیت، تجربه کاری، آخرین مدرک تحصیلی، رده حسابرسی و طبقه موسسه‌ای که حسابرسان در آن مشغول به فعالیت است، می‌شد. بخش دوم، سؤالات اصلی مصاحبه را تشکیل می‌دهد که بر اساس تحلیل‌های صورت گرفته حاصل از بخش کیفی تدوین شده است، برای هر یک از عوامل سؤالات جداگانه‌ای پرسیده شده است. هر چند در نگاره (۲)، کدها در چهار دسته قرار گرفته‌اند، در طراحی پرسشنامه، مطابق رویکرد پژوهش‌های کمی برای تحلیل و تفسیر و بهتر، سؤالات براساس مضامین بدست آمده از رویکرد کیفی، در سه دسته عوامل مرتبط با صاحبکار، کار (قرارداد) حسابرسان و حسابرسان دسته‌بندی شدند. برای عوامل مرتبط با صاحبکار ۲۵

سؤال، عوامل مرتبط با کار حسابرسی ۱۳ سؤال، عوامل مرتبط با حسابرسی ۸ سؤال در پرسشنامه آورده شده است. پرسشنامه طراحی شده نیمه دوم سال ۱۳۹۸ و نیمه اول ۱۳۹۹ در اختیار ۹۰ نفر از شرکا، مدیران فنی و سرپرستان ارشد مؤسسات حسابرسی، همانند پژوهش‌های پیمایشی حسابداری (مانند، ولیان و گرایلی، ۱۳۹۷) از طریق نمونه‌گیری در دسترس، قرار گرفت، پرسشنامه‌ها به دو صورت حضوری و آنلاین تکمیل گردید تا میزان اهمیت هر متغیر بر اساس طیف هفت بخشی لیکرت (از کاملاً موافقم تا کاملاً مخالفم) سنجیده شود. هدف از ارائه این پرسشنامه تعیین میزان اثرگذاری عوامل تعیین شده بر حق‌الزحمه حسابرسی می‌باشد.

۱-۲-۳. آماره‌های توصیفی

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

نگاره ۳: توزیع پاسخ‌دهندگان با توجه به ویژگی آن‌ها

ویژگی‌های پاسخ‌دهندگان	گروه	فراوانی	درصد
جنسیت و سابقه کاری	زن	۹	۱۰٪
	مرد	۸۱	۹۰٪
	مجموع	۹۰	۱۰۰٪
	۱۰-۵	۳۰	۳۳/۳٪
	۱۰-۱۵	۲۷	۳۰٪

ویژگی‌های پاسخ دهندگان	گروه	فراوانی	درصد
	۱۵-۲۰	۵	٪۰.۵
	>۲۰	۲۸	٪۳۱/۷
	مجموع	۹۰	٪۱۰۰
تحصیلات	فوق لیسانس و بالاتر	۴۰	٪۴۵
	لیسانس	۵۰	٪۵۵
	مجموع	۹۰	٪۱۰۰
رده شغلی	سرپرست ارشد	۴۱	٪۴۵
	شریک	۳۳	٪۳۶/۷
	مدیر فنی	۱۶	٪۱۸/۳
	مجموع	۹۰	٪۱۰۰
طبقه موسسه حسابداری	اول	۴۸	٪۵۳/۳
	دوم	۲۴	٪۲۶/۷
	سوم	۱۵	٪۱۶/۷
	چهارم	۳	٪۳/۳
	مجموع	۹۰	٪۱۰۰

۲-۲-۳. روایی و پایایی متغیرهای پژوهش

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

نگاره ۴: نتایج آزمون روایی و پایایی متغیرهای مدل

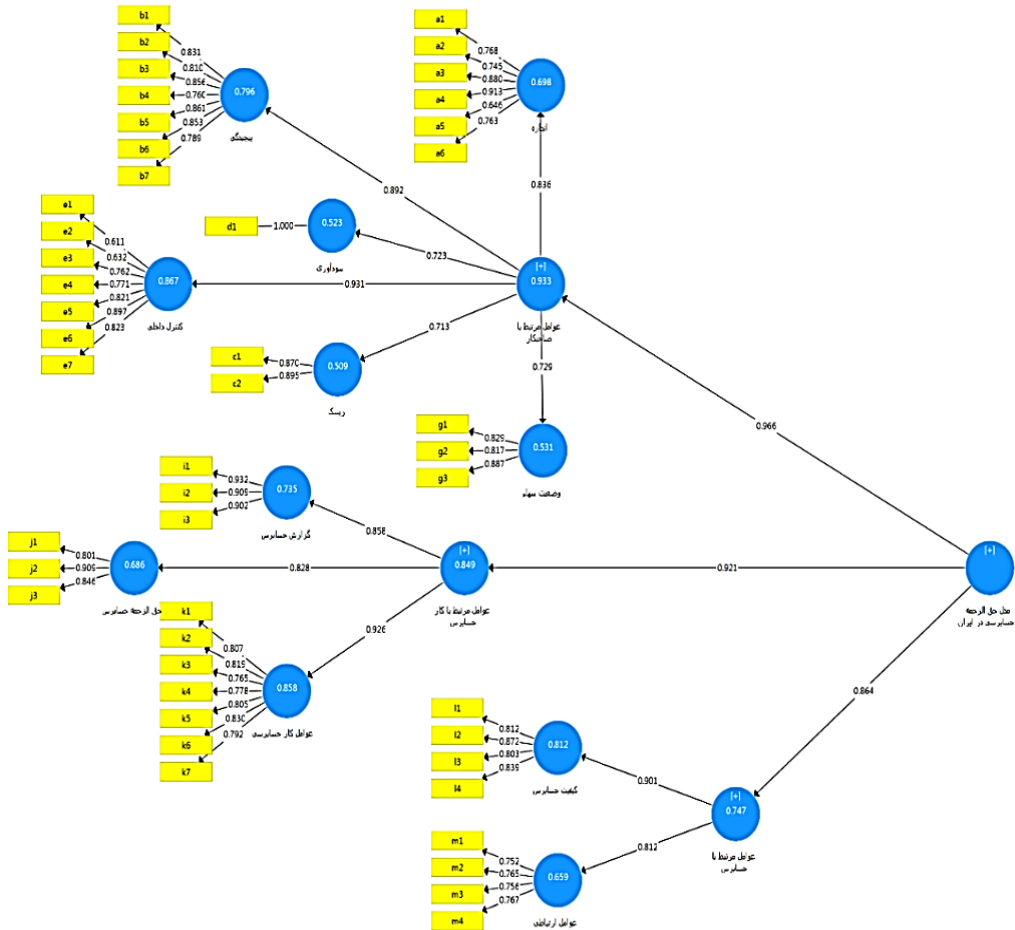
متغیرهای پنهان	آلفا کرونباخ	rho_A	پایایی ترکیبی	میانگین واریانس تبیین شده	روایی مقاطع
اندازه	۰/۸۷۷	۰/۸۹۱	۰/۹۰۸	۰/۶۲۵	۰/۴۵۹
پپچیدگی	۰/۹۲۱	۰/۹۲۲	۰/۹۳۶	۰/۶۷۸	۰/۵۴۷
ریسک	۰/۷۲۱	۰/۷۲۲	۰/۸۷۶	۰/۷۷۹	۰/۳۱۱
کنترل داخلی	۰/۸۷۸	۰/۸۹	۰/۹۰۷	۰/۵۶۸	۰/۴۴۱
وضعیت سهام	۰/۸۰۲	۰/۸۱۹	۰/۸۲۲	۰/۷۱۴	۰/۴۰۳
گزارش حسابرسی	۰/۹۰۲	۰/۹۰۲	۰/۹۳۹	۰/۸۳۶	۰/۵۸۷
حق الزحمه حسابرسی	۰/۸۱۳	۰/۸۲۶	۰/۸۸۹	۰/۷۲۸	۰/۴۲۶
عوامل کار حسابرسی	۰/۹۰۶	۰/۹۰۸	۰/۹۲۵	۰/۶۳۹	۰/۴۹۸
کیفیت حسابرسی	۰/۸۵۱	۰/۸۵۳	۰/۹	۰/۶۹۲	۰/۴۶۱
عوامل ارتباطی	۰/۷۵۷	۰/۷۵۹	۰/۸۴۵	۰/۵۷۸	۰/۳۰۱
عوامل مرتبط با حسابرسی	۰/۸۳۶	۰/۸۴۵	۰/۸۷۵	۰/۶۴۷	۰/۳۱۶
عوامل مرتبط با صاحبکار	۰/۹۵۵	۰/۹۵۸	۰/۹۵۹	۰/۷۴۸	۰/۴۰۷
عوامل مرتبط با کار حسابرسی	۰/۹۳۲	۰/۹۳۴	۰/۹۴۱	۰/۷۵۵	۰/۴۵۸
مدل حق الزحمه حسابرسی در ایران	۰/۹۷۱	۰/۹۷۳	۰/۹۷۳	۰/۶۴۴	۰/۳۸

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

کل این شاخص برابر ۰/۴۶۶ است که نشان از کیفیت مطلوب و بالای مدل اندازه‌گیری می‌دهد.

۳-۲-۳. آماره‌های تحلیلی

در این پژوهش از تحلیل عاملی از نوع تاییدی استفاده شده است. تحلیل عاملی تاییدی یکی از قدیمی‌ترین روش‌های آماری است که برای بررسی ارتباط بین متغیرهای مکنون (متغیرهای اصلی) و متغیرهای مشاهده شده (گویه‌های پرسشنامه) به کار برده می‌شود. به منظور پی بردن به متغیرهای زیربنایی یک پدیده یا تلخیص مجموعه داده‌ها از روش تحلیل عاملی استفاده می‌شود. در این پژوهش از تحلیل عاملی تاییدی استفاده شده است. حداقل شرط لازم برای تحلیل عاملی تاییدی این است که پژوهشگر در مورد تعداد عامل‌های مدل، قبل از انجام تحلیل، پیش فرض معینی داشته باشد، ولی در عین حال پژوهشگر می‌تواند انتظارات خود مبنی بر روابط بین متغیرها و عامل‌ها را نیز در تحلیل وارد کند. برای تجزیه و تحلیل داده‌های بدست آمده از پرسشنامه از نرم افزار اسمارت پی آل اس^{۳۲}، بهره برده‌ایم.



شکل ۱: مدل تحلیل عاملی چند تاییدی سطحی در حالت تخمین ضرایب استاندارد

شکل (۱) مدل تحلیل عاملی چند تاییدی چند سطحی را در حالت تخمین ضرایب استاندارد نشان می‌دهد. مجموع شاخص‌های پرسشنامه به سه بعد اصلی (عوامل مرتبط با صاحبکار، عوامل مرتبط با کار حسابرس و عوامل مرتبط با حسابرس) و یک متغیر اصلی (مدل حق الزحمه حسابرسی در ایران) تقسیم شده‌اند. هر کدام از این ابعاد به مؤلفه و شاخص نیز تقسیم شده‌اند. در این نمودار اعداد و یا ضرایب به سه دسته طبقه بندی می‌شوند. دسته اول تحت عنوان معادلات اندازه گیری مرتبه اول هستند که روابط بین مولفه‌ها (بیضی) و شاخص‌های

پرسشنامه (مستطیل) می‌باشد. این معادلات را اصطلاحاً بارهای عاملی مرتبه اول گویند. دسته دوم تحت عنوان بارهای عاملی مرتبه دوم هستند که روابط بین ابعاد اصلی و مولفه‌های خود می‌باشند. دسته سوم روابط بین متغیر اصلی و سه بعد عوامل مرتبط با صاحبکار، عوامل مرتبط با کار حسابرس و عوامل مرتبط با حسابرس می‌باشد که به این ضرایب اصطلاحاً ضرایب مسیر یا بارهای عاملی مرتبه سوم گفته می‌شود. بارهای عاملی باید از مقدار $0/5$ بزرگ‌تر و در سطح اطمینان 95% معنادار باشند. در صورتی که مقدار بار عاملی از مقدار $0/5$ کوچک‌تر باشند فاقد روایی می‌باشند و در نتیجه مدل باید اصلاح شود و مجدداً مدل بدون در نظر گرفتن این شاخص‌ها تخمین آزمون گرد (هومن، ۱۳۹۷). نتایج گزارش شده در نگاره (۵) نشان می‌دهد که تمامی شاخص‌ها دارای روایی بوده و نیازی به حذف هیچ کدام از آنها نیست.

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

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

نگاره ۵: متغیرهای تأیید شده در تحلیل عاملی

عوامل اثرگذار بر حق‌الزحمه	مولفه‌های مربوط به هر عامل	متغیرهای مربوط به هر مؤلفه
عوامل مرتبط با صاحبکار	اندازه	میزان دارایی، تعداد اسناد حسابداری-نوع شرکت-وضعیت بیمه و مالیات-میزان تراکنش-پراکندگی جغرافیایی
	پیچیدگی	تعداد شرکت‌های فرعی-فروش خارجی-پیچیدگی صنعت صاحبکار-آشنایی مالکان شرکت با صنعت-جمع ارقام تعهدی-رقابت بازار محصول
	ریسک	موجودی کالا تقسیم بر دارایی‌ها-حساب‌های دریافتی بر کل دارایی‌ها
	کنترل داخلی	امتیاز افشای اطلاعات صاحبکار-اثر بخشی سیستم کنترل داخلی- میزان اعتماد به سیستم کنترل داخلی-نوع سیستم مورد استفاده-نظم صورت‌های مالی
	سودآوری	سودآوری صاحبکار
وضعیت سهام	ریسک و بازده سهام- عملکرد سهام- میزان گردش سهام شرکت	

متغیرهای مربوط به هر مؤلفه	مؤلفه‌های مربوط به هر عامل	عوامل اثرگذار بر حق الزحمه
حق الزحمه سال قبل، حق الزحمه میان دوره‌ای، تورم سالیانه	حق الزحمه حسابرسی	عوامل مرتبط با کار حسابرسی
زمان محدود و تحمیلی از طرف صاحبکار، شناخت قبلی صاحبکار، حجم کارهای دریافتی، فصل شلوغ، حسابرسی نخستین، مدت تصدی حسابرس در شرکت، خطر حسابرسی	عوامل کار حسابرسی	
تأخیر در گزارش حسابرسی سال قبل، نوع اظهارنظر سنوات قبل، تعداد بندهای گزارش حسابرسی	گزارش حسابرسی	
رتبه مؤسسات، سابقه کار مؤسسات، توانایی فنی حسابرس، استقلال حسابرس	کیفیت حسابرسی	عوامل مرتبط با حسابرس
گزارش فروشی		سایر عوامل (ارتباطی و اقتصادی)
ارتباطات تجاری و اقتصادی با صاحبکار ارتباطات قبلی با صاحبکار، تورم		

نگاره (۵) نشان می‌دهد که در مقایسه با پژوهش‌های آرشویی داخل کشور، مطالعه حاضر متغیرهای زیادی در فضای پژوهشی ایران شناسایی کرده است. ۴۴ متغیر در این تحقیق شناسایی شده است که به نوعی کامیابی در زمینه مطالعات صورت گرفته در رابطه با حق الزحمه حسابرسی به شمار می‌آید. در مقایسه با مقاله فراتحلیل هی و همکاران (۲۰۰۶) و هی (۲۰۱۳) باید اشاره کرد که این مطالعه به معرفی متغیرهایی چون وضعیت بیمه و مالیات، میزان تراکنش، آشنایی مالکان با صنعت مورد فعالیت، زمان محدود و تحمیلی از طرف صاحبکار، حق الزحمه سال قبل، حق الزحمه میان دوره‌ای، لابی‌گری با صاحبکار، ارتباطات تجاری و اقتصادی با صاحبکار، ارتباطات قبلی صاحبکار با حسابرس و بند فروشی پرداخته است. چنین یافته‌هایی بیانگر آن است که مدل‌های بین المللی حق الزحمه حسابرسی باید با تعدیلاتی و از طریق بومی سازی توسط پژوهش‌هایی از نوع پژوهش حاضر به کار برده شوند که قدرت توضیح دهنده‌ی مناسبی داشته باشد. بر اساس نتایج حاصل از پژوهش مدلی که می‌توان برای حق الزحمه حسابرسی در ایران تدوین کرد به شرح زیر می‌باشد:

$$\begin{aligned}
 AudFee_{it} = & \beta_0 + \beta_1 Size_{it} + \beta_2 AudFee_{i,t-1} + \beta_3 MidYearAF_{it} + \beta_4 InvRec_{it} + \\
 & \beta_5 \Delta AQP_{i,t} \\
 & + \beta_6 Loss_{it} + \beta_7 Busy_{it} + \beta_8 TopAud_{it} + \beta_9 AudChg_{it} + B_{10} Beta_{1,t} \\
 & + \beta_{11} Distance_{it} + \beta_{12} SReturn_{it} + B_{13} AQPInsTax_{i,t} + B_{14} Audop_{i,t-1}
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 &+ \beta_{15} BoardInd_{it} + \beta_{16} Accruals_{it} + \beta_{17} Competetion_{it} + B_{18} FirmType_{1,t} \\
 &+ B_{19} ForeignSale_{1,t} + B_{20} Inflation_{1,t} + B_{21} Sub_{1,t} \\
 &+ B_{22} AudIndp_{i,t} + \sum \beta_j IndustryDum + \varepsilon_{it}
 \end{aligned}$$

تمامی متغیرهایی که در مدل بالا آورده شده است قابل اندازه گیری بودند، برخی موارد همچون تعداد اسناد حسابداری یا ارتباطات تجاری و اقتصادی با صاحبکار قابلیت کمی شدن ندارند بنابراین از مدل حق الزحمه حسابرسی حذف شده‌اند. این متغیرها شامل، Size (اندازه شرکت صاحبکار)، AudFee (حق الزحمه حسابرسی)، MidYearAF (حق الزحمه حسابرسی میان دوره‌ای)، InvRec (جمع حساب‌های دریافتنی و موجودی‌ها)، ΔAQP (تغییرات در تعداد بندهای شرط حسابرسی)، Loss (زیان‌ده بودن شرکت صاحبکار)، Busy (فصل پرمشغله حسابرسی)، TopAud (نوع حسابرِس، حسابرسان طبقه اول)، AudChg (تغییر حسابرِس)، Beta (ریسک بازده سهام شرکت)، Distance (فاصله جغرافیایی حسابرِس و صاحبکار)، SReturn (بازده سهام شرکت صاحبکار)، AQPInsTax (داشتن بندهای شرط حسابرسی مرتبط با بیمه و مالیات)، AudOpn (نوع گزارش حسابرِس)، BoardInd (نسبت اعضای غیرموظف هیات مدیره)، Accruals (اqlام تعهدی کل)، Competition (رقابت در بازار محصول صاحبکار)، FirmType (نوع شرکت از نظر حقوقی، سهامی عام یا خاص ...)، ForeignSale (فروش خارجی)، Inflation (تورم سالیانه)، Subs (شرکت فرعی داشتن)، AudIndp (استقلال حسابرِس) و InsustryDum (نوع صنعت صاحبکار) می‌باشند.

۴- بحث و نتیجه گیری

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

بنابراین هدف از پژوهش حاضر ارائه مدل حق الزحمه حسابرسی با توجه به شرایط ایران و با استفاده از روندهای ترتیبی رویکرد ترکیبی (کیفی-کمی) بود.

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

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

حق الزحمه قبل از شروع کار و ... را مدل خود کنترل نمایند، تا شواهد تجربی قابل اتکایی فراهم نمایند.

۵- پیشنهادهای کاربردی و پژوهشی

پیشنهادهای کاربردی

پژوهش حاضر دستاوردهای مهمی برای فعالان حرفه و مسئولین مربوطه دارد. مدل ارائه شده توسط پژوهش حاضر می‌تواند توسط فعالان حرفه برای تعیین حق الزحمه پیشنهادی یا مبنای مذاکره، مورد استفاده قرارگیرد. به عبارت دیگر، این پژوهش با شناسایی عواملی که فعالان حرفه حسابرسی در ایران در تعیین حق الزحمه حسابرسی بکار می‌گیرند می‌تواند یک مدلی را برای مؤسسات حسابرسی برای تعیین حق الزحمه ارائه دهد، بویژه برای مؤسسات حسابرسی که فاقد دستورالعمل مدون برای تعیین حق الزحمه حسابرسی هستند. هم چنین، با توجه به این که جامعه حسابداران رسمی ایران، در سال‌های اخیر با صدور آیین نامه حداقل دستمزد خدمات پایه حسابرسی سعی کرده است، مانع نرخ شکنی در فضای تورمی کشور شود، مدل ارائه شده توسط پژوهش حاضر، می‌تواند بینش جامعی در مورد عوامل موثر در تعیین حق الزحمه حسابرسی در بازار حسابرسی کشور فراهم نماید. چنین بینشی می‌تواند به جامعه حسابداران رسمی ایران کمک کند تا آیین‌نامه‌هایی را الزامی کند که اثربخشی لازم را داشته باشند. با توجه به مشخص شدن نقش برخی از متغیرهایی که تعیین منصفانه حق الزحمه حسابرسی را تحت الشعاع قرار می‌دهد (مانند، لابی‌گری و بند-فروشی) و حتی بر پیامدهای آن (کیفیت حسابرسی) هم می‌تواند اثر سویی داشته باشد، جامعه حسابداران رسمی ایران و کمیته پذیرش و نظارت مؤسسات حسابرسی معتمد بورس باید به این موضوعات عنایت و توجه بیشتری داشته باشند.

پیشنهادها برای پژوهش‌های آتی

با توجه به اینکه جامعه آماری این پژوهش مؤسسات حسابرسی بوده‌اند، پیشنهاد می‌شود در مطالعه‌ای دیگر به صورت توأمان حسابرسان سازمان حسابرسی و مؤسسات مورد بررسی قرار گرفته و با انجام پژوهشی ترکیبی مدلی برای حق الزحمه تدوین گردیده و این دو مدل و نتایج

حاصل از آن با یکدیگر مقایسه شوند. همچنین پیشنهاد می‌شود در ادامه این پژوهش بخش آرشویی مطالعه انجام گیرد و متغیرهایی که بر اساس تحلیل عاملی در این تحقیق به دست آمده‌اند در صورت در دسترس بودن داده‌های آن وارد مدل حق الزحمه حسابرسی شوند. به عبارت دقیق‌تر، به پژوهش‌های آرشویی آتی مرتبط با حق الزحمه حسابرسی پیشنهاد می‌شود ضمن کنترل متغیرهای شناسایی شده در این پژوهش، نسبت به بحث درون زایی و رویکردهای دیگر تخمین مدل مانند پنل پویا، عنایت داشته باشند، تا نتایج قابل اتکاتری فراهم شود.

عدم همکاری حسابرسان جهت اجرای مصاحبه حضوری و تکمیل پرسشنامه به دلایلی مثل مشغله کاری، فرهنگی و محافظه کاری از عمده‌ترین محدودیت‌ها و دشواری‌های این مطالعه به شمار می‌رود. محدود بودن پژوهش‌های کیفی در رشته حسابداری به منظور دسترسی به این مطالعات از جمله موانعی است که قابل اغماض نیست. مورد دیگر این است که در پژوهش‌های کیفی امکان دارد پیش فرض‌ها و تعصب‌های شخصی پژوهشگران بر نتایج پژوهش اثرگذار باشد و در آخر برخی شرکای مؤسسات حسابرسی در پاسخ گویی به برخی سؤالات مصاحبه (علی الخصوص سؤالات مرتبط با عوامل ارتباطی) واکنش منفی داشتند و یا به سختی پاسخ می‌دادند.

یادداشت

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

- | | |
|-------------------|----------------------------|
| 16. Eierle et al. | 34. Nondirectional |
| 17. Ding & Jia | 35. Co relational Analysis |
| 18. Gunn et al. | 36. Joseph |

منابع

الف. فارسی

- ایمنی، محسن و دریائی، عباسعلی. (۱۳۹۹). حق‌الزحمه حسابرسی: شواهدی بیشتر از نقش اهرم‌های بدهی عملیاتی و مالی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*. ۲۷(۴): ۴۹۵-۵۲۲.
- حریری، نجلا (۱۳۸۵). *اصول و روش‌های پژوهش کیفی*، تهران: دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات تهران.
- زلفی، حسن و سالار سیفی، لاله و مینایی تبریزی، فاطمه سادات (۱۳۹۹). تأثیر توانایی مدیریت و ساز و کارهای حاکمیت شرکتی بر رابطه بین بیش اعتمادی مدیریتی و حق‌الزحمه حسابرسی، *مجله علمی دانش حسابداری مالی*. ۷(۳): ۸۵-۱۱۰.
- صهبای قرقی، المیرا و لاری دشت بیاض، محمود و فکور ثقیه، امیر محمد (۱۳۹۸). گزارش حسابرِس و حق‌الزحمه حسابرسی: نقش راهبردهای کسب و کار. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*. ۲۶(۴): ۵۱۷-۵۴۳.
- غلامی گیفان، سعیده و بذرافشان، آمنه و صالحی، مهدی. (۱۳۹۸). بررسی رابطه انحصار بازار حسابرسی با حق‌الزحمه و کیفیت حسابرسی با در نظر گرفتن ماده ۹۹ قانون برنامه پنجم توسعه. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*. ۹(۱).
- مرادی، محمد و محقق، فاطمه (۱۳۹۶). رقابت بازار محصول بر حق‌الزحمه: باتاکید بر نقش حاکمیت شرکتی. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*. ۷(۲): ۳۳-۵۲.
- محمدرضایی، فخرالدین (۱۳۹۶). *روش پژوهش در حسابداری*. انتشارات ترمه.
- محمدرضایی، فخرالدین و فرجی، امید (۱۳۹۸). معمای سنجش کیفیت حسابرسی در پژوهش‌های آرشویی: نقد و ارائه پیشنهادهایی برای محیط پژوهشی ایران، *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*. ۲۶(۱): ۸۷-۱۲۲.
- منصوری، فردین، سعیدی گراغانی، مسلم و اسدی دوبانی، ناهید (۱۳۹۶). بررسی تأثیر تجدید ارزیابی دارایی‌ها بر حق‌الزحمه حسابرسی، *دانش حسابداری*. ۸(۴): ۱۴۱-۱۵۹.

- نوشادی، میثم و خدادادی، ولی و واعظ، سید علی. (۱۳۹۷). تدوین مدل حق الزحمه خدمات حسابرسی. *مجله پیشرفت‌های حسابداری*. ۱۰(۲): ۲۷۷-۳۰۷
- نیکبخت، محمدرضا و تنانی، محسن. (۱۳۸۹). آزمون عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی صورت‌های مالی. *مجله پژوهش‌های حسابداری مالی*. ۲(۴): ۱۳۲-۱۱۱.
- ولیان، حسن، صفری گرایلی، مهدی. (۱۳۹۷). ارائه الگویی برای درک تردید حرفه‌ای حسابرسان با رویکرد تحلیل محتوا. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*. ۷(۲۵): ۱۱-۲۸.
- هوانسیان فر، گاروو. (۱۳۸۹). انتظار حسابرس، صد درصد حرفه‌ای، *مجله حسابرسی*. ۵۰: ۶۷-۶۶.
- هومن، حیدر علی (۱۳۹۷). *مدل یابی معادلات ساختاری با کاربرد نرم افزار لیزرل (با اصلاحات)*. انتشارات سمت.

ب. انگلیسی

- Akono, H., & Stein, M. (2014). Estimating audit fees and production models. In Hay, D., Knechel, W. R., & Willekens, M. (Ed.). *The Routledge Companion to A Uditing*. New York, Routledge.
- Averhals, L., Caneghem, T.V. & Willekens, M. (2020). Mandatory audit fee disclosure and price competition in the private client segment of the belgian audit market. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 40, 1-21.
- Bell, T. B., R. Doogar and I. Solomon. (2008.) Audit labor usage and fees under business risk auditing. *Journal of Accounting Research*. 46(4), 729-60.
- Bierstaker, J.L., & Wright. A. (2001). The effects of fee pressure and partner pressure on audit planning decision. *Advances in Accounting*, 18, 25-46.
- Bills, K. L., C. Hayne, & S. E. Stein. (2018). A field study on small accounting firm membership in associations and networks: Implications for audit quality. *The Accounting Review*. (forthcoming).
- Blokdijk, H., F. Driehuisen, D. A. Simunic and M. T. Stein. (2006). An analysis of cross-sectional in big and non-big public accounting firms' programs, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. 25(1), 27-48.
- Cahan, S. F. & Sun, J., (2015), The effect of audit experience on audit fees and audit quality, *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 30(1), 78-100.

- Carcello, J. V., R. H. Hermanson and N. T. McGrath. (1992). Audit quality attributes: the perceptions of audit partners, preparers, and financial statement users. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. 11(1), 1–15.
- Craswell, A. T., Francis, J. R., & Taylor, S. L. (1995). Auditor Brand Name Reputations and Industry Specializations. *Journal of Accounting and Economics*, 20,297–322.
- Creswell J. W. (2003). *Research Design: Qualitative, quantitative & mixed methods approaches*, second edition, thousand oaks. CA: Sage publications.
- Creswell J.(2005). *Educational research: planning, conducting & evaluating quantitative and qualitative research*. 2nded. Oxford: *Oxford University Press*.
- Davis, L. R., D. N. Ricchiute and G. Trompeter. (1993). Audit Effort, Audit Fees, and the Provision of Nonaudit Services to Audit Clients, *The Accounting Review* 68(1), 135–50.
- Ding, R., and Jia, Y. (2012), Auditor mergers, audit quality and audit fees: Evidence from the Pricewaterhouse Coopers merger in the UK, *Journal of Accounting and Public Policy*. 31(1), 69-85.
- Dopuch, N., R. R. King, & R. Schwartz. (2001). An experimental investigation of retention & rotation requirements. *Journal of Accounting Research*. 39(1), 93-117.
- Dunn, R. T., Lundstrom, N. G., & Wilkins, M. S. (2021), The impact of mandatory auditor tenure disclosures on ratification voting, auditor dismissal, and audit pricing, *Contemporary Accounting Research*, Accepted Articles, <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12708>.
- Eierle, B., Hartlieb, S., Hay, D., Niemi, L., & Ojala, H. (2021). External environment and the pricing of audit services: A systematic review of archival literature (March 31, 2021). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3816385> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3816385>.
- Ettredge, M., Fuerherm, E. E., & Li, C. (2014). Fee pressure and audit quality. *Accounting, Organizations and Society*, 39(4), 247-263.
- Evans, J., Feng, M., Hoffman, V., Moser, D., & Van, W., (2015), Points to consider when self-assessing your empirical accounting research, *Contemporary Accounting Research*, 32(3), 1162-1204.
- Fornell, C. and Larcker, D. (1981). Evaluating structural equation modeling

- with unobserved variables and measurement error, *Journal of Marketing Research*, 18 (1), 39-50.
- Francis, J. (1984). The effect of audit firm size on audit prices: A study of the Australian market. *Journal of Accounting and Economics*. 6(1), 133-151.
- Francis, J. R. & Stokes, D. J. (1986). Audit prices, product differentiation, and scale economies: Further evidence from the Australian market. *Journal of Accounting Research*, 24, 383-393.
- Francis, J. (2004) What do we know about audit quality? *British Accounting Review*, 36(4):345-368.
- Gholami Gifan, S., & Bazrafshan, A., & Salehi, M. (2019). Investigating the relationship between audit market monopoly and remuneration and audit quality, taking into account article 99 of the fifth development plan law. *Empirical Accounting Research*. 9(1), (in Persian)
- Gunn, J. L., Kawada, B. S. & Michas, P. N. (2019). Audit market concentration, audit fees, and audit quality: A cross-country analysis of complex audit clients. *Journal of Accounting and Public Policy*, 38 (6), 1066-93.
- Hariri, N. (2007). *Principals and Methods of Qualitative Research*. Islamic Azad University. Science and research branch.(in Persian).
- Hasasyeganeh, Y. Barzideh, Y.Taghavifard, M., & Farahmandi, M. (2018). Investigating the impact of forced circulation of auditing institutions on audit fees and audit market competition. *Accounting and Auditing Review*. 23(3), 333-352. (in Persian).
- Hey, D. (2013). Further evidence from meta- analysis of audit fee research. *Internatioanl Journal of Auditing*, 17 (2), 162-176.
- Hey, D, Knechel, R& Wong, N.(2006). Audit fees: A meta-analysis of the effect of supply and demand attributes. *Contemporary Accounting Research*, 23, 141-91.
- Houston, R. W. (1999). The effect of fee pressure and client risk on audit seniors' time budget decisions. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 18(2), 70-86.
- Hovansianfar, G. (2011). Expect the auditor. One hundred percent professional. *Auditor Journal*. 50, 66-67(in Persian).
- Imeni, Mohsen. & Daryaei, Abasali. (2020). Audit fee: Further analysis of the role of operating and financial debt leverage. *Accounting and*

- Auditing Review*. 27(4). 495-522. (in person).
- Ireland, J. C. and C. S. Lennox. (2002). The large audit fee premium: A case of selectivity bias?, *Journal of Accounting, Auditing and Finance* 17(1), 73–91.
- Joseph, F. Hair, Jr, G. Tomas M. Hult, Christian M. Ringle and Marko Sarstedt .(2016). *A Primer on Partial Least Square Structural Equation Modeling (PLS-SEM)*, Second edition. SAGE Publications, Inc.
- Kenno, S. A., S. A. McCracken, & S. E. Salterio. (2017). Financial reporting interview-based research: A field research primer with an illustrative example. *Behavioral Research in Accounting*. 29 (1), 77-102.
- Khodakarami, M., Rezaee, Z., & Hesarzadeh, R. (2021). Islamic religious atmosphere and audit pricing: Evidence from Iran. *Business Ethics, the Environment & Responsibility*, Accepted Article, <https://doi.org/10.1111/beer.12364>.
- Kim, J., Liu, X., & Zheng, L. (2012). The impact of mandatory ifrs adoption on audit fees: Theory and evidence. *The Accounting Review*, 87(6), 2061-2094.
- Kim, Y., & Li, H., Li, S. (2014). CEO equity incentives and audit fees. *Contemporary Accounting Research*, forthcoming.
- Langli, J. C., & Svanström, T. (2014). Audits of private companies. In Hay, D., Knechel, W. R., & Willekens, M. (Ed.). *The Routledge Companion to Auditing*. New York, Routledge.
- Lai, K-W., (2019). Audit report lag, audit fees, and audit quality following an audit firm merger: Evidence from Hong Kong, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 36, 100-271.
- Mansouri, Fardin. & Saeidi Graghani, Moslem. & Asadadi Dobani, Nahid. (2016). Investigating the impact of asset revaluation on audit fees. *Accounting Knowledge*. 8(4). 11-159. (in person).
- Margheim, L., & Kelly, T. (1992). The perceived effects of fixed fee audit billing arrangements. *Accounting Horizons*, (December), 62-75.
- Mennan, K. & Williams, D. D. (2001), Long-term trends in audit fees, auditing: *A Journal of Practice and Theory*, (1)20, 115-130.
- Miles, M. B., A. M. Huberman, & J. Saldana. (2014). *Qualitative data Analysis: A Methods Sourcebook*. Thousand Oaks, CA: SAGE Publications, Inc.
- Mohammadrezaei, F. Mohd-Saleh, N. & Jahangir, A. Muhammad (2015).

- Increased competition in an unfavorable Audit market following audit privatization: The Iranian experience. *Asian Journal of Business and Accounting*. 8(1),115-149.
- Mohammadrezaei, F, Mohd-Saleh, N. & Ahmed, K. (2018). Audit firm ranking, audit quality and audit fees: Examining conflicting price discrimination views. *International Journal of Accounting*. 54(4),1-19.
- Moradi, M., & Mohaghegh, F. (2018). Product market competition for remuneration: Emphasis on the role of corporate governance. *Empirical Accounting Research*. 7(2), 33-52(in Persian).
- Mohammadrezaei, F. (2018). *Research Methods in Accounting*. Iran: Termeh publication.
- Mohammadrezaei, F., & Faraji. O. (2019). The delimma of audit quality measuring in archival studies: Critiques and suggestions for Iran's research setting. *Journal of Accounting and Auditing Review*. 26(1). 87-122 (in Persian).
- Nikbakht, M., & Tanani, M. (2011). Test the factors affecting the financial statement's audit fee. *Journal of Financial Accounting Research*. 4, 111-132(in Persian).
- Noshadi, M., & Khodadadai, V. & Vaez, A. (2019). Develop an audit fee model. *Journal of Accounting Advances*. 10(2), 27-307 (in Persian).
- O'keef, T. B., King, R. D.& Gaver, K. M. (1994). Audit fees, industry, specialization and compliance with GAAS reporting standards. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*.13(2).
- Palmrose, Z. V. (1989). The relation of audit contract type to fees and hours. *Accounting Review*, 64(3). 488-499.
- Pearson, T. and G. Trompeter. (1994). Competition in the market for audit services: The effect of supplier concentration on audit fees. *Contemporary Accounting Research*. 11(1), 91–114.
- Sahbay Ghoghi, E. Lari Dashtebayazi, M, Fakoor saghi, A. M. (2019). Auditor reporting and audit fees: The role of business strategies. *Accounting and Auditing Review*. 26(4), 517-543(in Persian).
- Simon, D. T. (1985). The audit services market: Additional empirical evidence, auditing: *A Journal of Practice and Theory*. 5(1), 71–8.
- Simunic, D. (1980). The pricing of audit services: Theory and evidence. *Journal of Accounting Research*, 18(1),161-190.
- Simunic, D., & Stein, M. (1996), The impact of litigation risk on audit

- pricing: A review of the economics & the evidence, auditing: *A Journal of Practice & Theory*, 15, 134-199.
- Su, X. & Wu, X. (2017). Public disclosure of audit fees and bargaining power between the client and auditor: Evidence from China, *The International Journal of Accounting*, 52, 64-76.
- Valian, H., & Safari Graeili, M. (2017). Providing a model for understanding the skepticism of the auditing profession with a content analysis approach. *Accounting Knowledge and Management Auditing*, 25(1), 11-28. (in persion)
- Westermann, K. D., J. C. Bedard, & C. E. Earley. (2015). Learning the “craft” of auditing: A dynamic view of auditors’ on the job learning. *Contemporary Accounting Research*, 32(3), 864-896.
- Westermann, K. D., J. R. Cohen, & G. Trompeter. (2018). PCAOB inspections: Public accounting firms on trial. *Contemporary Accounting Research*. Forthcoming.
- Zalaghi, H. Salarseifi, L. Minaei Tabrizi, F.S. (2020). Effect of management ability and corporate governance mechanisms on the relationship between managerial overconfidence and audit fees, *Journal of Financial Accounting Knowledge*, 7(3), 85-110(in Persion).