

شناسایی، طبقه‌بندی و اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر حق الزحمه خدمات حسابداری: یک پژوهش تلفیقی

فاطمه هاشمیان طاهری

دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد قائمشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، قائمشهر، ایران
fafahtai@gmail.com

سیدحسین نسل موسوی

استادیار، گروه حسابداری، واحد قائمشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، قائمشهر، ایران (نویسنده مسئول)
nseyedhossein2@yahoo.com

علی اکبر رضانی

استادیار، گروه حسابداری، واحد قائمشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، قائمشهر، ایران
aa.rk4807@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۲/۰۲ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۲/۰۸

چکیده

حسابرسی، اساس شفافیت اقتصادی، اعتماد افراد به بازارهای سرمایه‌ای و پاسخگویی در قبال شهروندان بوده، اما در جوامع درحال توسعه همچون ایران، تعیین حق الزحمه‌های حسابداری به چالشی فراگیر مبدل است. لذا هدف از این پژوهش، شناسایی، طبقه‌بندی و اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر حق الزحمه خدمات حسابداری است. به منظور نیل به اهداف تحقیق از روش تلفیقی با رویکرد اکتشافی بهره گرفته شده، جامعه آماری پژوهش در بخش تحلیل دلفی و تحلیل سلسله مراتبی (AHP)، دربرگیرنده ۳۰ نفر از خبرگان دانشگاهی و حرفه‌ای حوزه حسابداری و حسابداری و در بخش تحلیل عاملی شامل ۱۶۰ نفر از کارشناسان حرفه‌ای و تجربی حسابداری فعال در استان‌های تهران و اصفهان بود. یافته‌های این پژوهش در دو دور اجرای دلفی نشان دادند که ۱۲۵ شاخص به‌مثابه شاخص‌های مؤثر بر تعیین حق الزحمه خدمات حسابداری حرفه‌ای واجد میانگین مطلوب هستند و ضریب توافق میان خبرگان پیرامون آنها ۷۱ درصد است. نتایج حاصل از تحلیل عاملی نشان داد که شاخص‌های مذکور در قالب ۱۰ عامل قرار گرفته و این عوامل مجموعاً ۹۸/۰۸۷ درصد از واریانس قیمت‌گذاری هزینه خدمات حرفه‌ای حسابداری را تبیین نمایند. همچنین، نتایج معادلات ساختاری گویای برخورداری عوامل و شاخص‌های مذکور از معیارهای برازش مدل ساختاری بوده و در نهایت نتایج حاصل از انجام تحلیل سلسله مراتبی و مقایسات زوجی میان شاخص‌ها نشان داد که عوامل مؤثر بر تعیین حق الزحمه خدمات حسابداری به ترتیب اولویت عبارت است از مختصات فردی حسابرسان، عوامل سازمانی مرتبط با حسابرسان، عوامل وضعیتی نظام حسابداری، ملاحظات نهادی - کلان حسابداری، اثربخشی و کیفیت حسابداری، ریسک حسابداری، ملاحظات نهادی - مدیریتی صاحبکاران، ملاحظات اجتماعی، اقتصادی و سیاسی کلان بازار حسابداری، ملاحظات مالی صاحبکاران و مالکیت، حاکمیت و فرایندهای رشد.

واژه‌های کلیدی: حق الزحمه حسابداری، مختصات فردی حسابرسان، عوامل سازمانی مرتبط با حسابرسان، عوامل وضعیتی نظام حسابداری.

۱- مقدمه

دریافت حق الزحمه و ارائه خدمات حسابرسی معتبر به صاحبان حرف و مالکان سازمان‌های تجاری، صنعتی و خدماتی، یکی از کارویژه‌هایی است که برای سالیان متمادی در قالب رسالت حرفه‌ای حسابرسان مستقل اجرایی گردیده، لیکن به صدا درآمدن طبل رسوایی برخی شرکت‌های بزرگ و تلاش آنان برای فریب دادن افکار عمومی و سازمان‌های مالیاتی، سبب گردید تا بحث از رفتار اقتصادی حسابرسان و نظارت بر افعال آنان، در کانون توجه قرار گیرد و بسیاری از محققان و صاحب‌نظران را در این حوزه به‌منظور تعیین عوامل مؤثر بر حق الزحمه‌های حسابرسی و نیز ارائه الگوها و مدل‌هایی برای قیمت‌گذاری (حق الزحمه) خدمات حسابرسی تحریک نماید (درخشی و همکاران، ۱۳۹۴). به‌طور کلی، «حق الزحمه حسابرسی» دربرگیرنده تمامی وجوه و دستمزدهایی می‌باشد که صاحب‌کاران از قبیل دریافت خدمات حسابرسی و بر حسب قرارداد و یا توافقات با حسابرسان، به آنان و یا مؤسسات حسابرسی پرداخت می‌کنند (گریفین^۱ و همکاران، ۲۰۰۸). حسابرسان همواره در پی ایجاد و بسط توازن میان هزینه‌های انجام هر کار و زیان‌های محتمل آتی ناشی از تعهدات قانونی با حق الزحمه حسابرسی به‌واسطه کمینه‌سازی کل هزینه‌های خویش هستند (ابراهیم کردلو و همکاران، ۱۳۹۸). بدین ترتیب، حق الزحمه‌های حسابرسی، انعکاسی از کیفیت حسابرسی برای استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی از گزارش‌های مالی است. این حق الزحمه‌ها، هزینه‌هایی را شامل می‌گردند که صاحب‌کاران و مشتریان سازمانی در ازای ایفای تعهدات حسابرسان به آن‌ها پرداخت می‌نمایند. شواهد نشان می‌دهند که با افزایش حق الزحمه‌های حسابرسی، تلاش‌های حسابرس و کیفیت خدمات ارائه شده افزایش می‌یابد، لیکن توجه به این نکته ضروری است که افزایش هزینه‌های حسابرسی، نوعی وابستگی میان حسابرسان و مشتریان آن‌ها ایجاد نموده و در این موارد، حسابرسان به دلایلی نظیر حفظ کار و موقعیت خود که مشتریان برای آن‌ها تأمین می‌کنند، ممکن است روش‌های حسابرسی را به نحو مطلوبی انجام ندهند (سایمونیک^۲، ۱۹۸۴). از سوی دیگر، برای بسیاری از مشتریان خدمات حسابرسی، هزینه‌های ناشی از این خدمات، ارقام قابل توجهی است؛ گرچه در برخی شرکت‌های بزرگ که حجم فروش و نقدینگی قابل توجهی دارند، توانایی پرداخت هزینه‌های حسابرسی به‌راحتی میسر باشد، لیکن برای بسیاری از مؤسسات غیردولتی و خصوصی کوچک و متوسط و

نیز آن گروه از شرکت‌هایی که وضعیت اقتصادی مطلوبی ندارند، ارقام مذکور عمدتاً سنگین و غیرقابل پرداخت به نظر می‌رسد، اما در شرایطی مجبور به پرداخت آن می‌شوند (حیدرپور و جعفری، ۱۳۹۵؛ زارع‌پور و فرهادی، ۱۳۹۷). لذا، شناخت عوامل مؤثر بر حق الزحمه خدمات حسابرسی و نیز کنترل برخی از این عوامل، می‌تواند بسترهای کاهش خدمات حسابرسی و هزینه‌های اضافی ناشی از آن را فراهم می‌سازد.

مسئله دیگر آنکه حسابرسی و حسابرسان مستقل، اساس شفافیت اقتصادی، اعتماد افراد به بازارهای سرمایه‌ای و پاسخگویی دولت‌ها به شهروندان هستند و نباید همچون کالاها و خدمات عمومی با آن برخورد گردد. حق الزحمه‌های اندک و رقابت‌های نامطلوب و ناسالم در این حوزه‌ها، ستون‌های حرفه حسابرسی را به لرزه درمی‌آورد، چراکه ساختار بازار حسابرسی به‌شدت متأثر از قیمت‌گذاری حسابرسی است (نوشادی و همکاران، ۱۳۹۹). عوامل متعددی در تعیین هزینه‌ها و حق الزحمه حسابرسی نقش دارند که از آن جمله می‌توان به ویژگی‌های صاحب‌کار همچون اندازه و پیچیدگی کار، کیفیت کنترل‌های داخلی (هوگ و هولینگزورس^۳، ۲۰۱۱)، راهبری شرکتی (زینگز^۴، ۲۰۱۲)، ریسک تجاری (خدادادی و همکاران، ۱۳۹۶)، دوره‌های کوتاه‌مدت تصدی حسابرسی (خدادادی و همکاران، ۱۳۹۵)، ارتباطات سیاسی، اعتمادبه‌نفس، اقدام تعهدی، انحصار یا رقابت بازار حسابرسی، اندازه شرکت حسابرس، بازده دارایی یا سودآوری، بیش اطمینانی مدیریت (سپاسی و اسدی، ۱۳۹۵)، پاداش مدیریت، حسابرسی نخستین، دادخواهی (بهارمقدم و همکاران، ۱۳۹۶)، دارایی صاحب‌کار، درک ذینفعان از حسابرسی، دوره جستجو برای حسابرس جایگزین، راهبردهای کسب‌وکار، زمان و غیره اشاره کرد (هاشمیان، ۱۳۹۹). در این بستر، حسابرسان در جریان حسابرسی و تعیین حق الزحمه، نه‌تنها باید مشخصه‌های ریسک صاحب‌کار را در نظر داشته باشد، بلکه با در نظر گرفتن ریسک‌های مرتبط با صورت‌های مالی، از نگرش جامع‌تری نسبت به رفتارهای تجاری صاحب‌کار برخوردار باشد (خدادادی و همکاران، ۱۳۹۶). همچنین، حق الزحمه‌های حسابرسی در فرایند برنامه‌ریزی و اجرای مطلوب و کیفی خدمات حسابرسی مالی مؤثر بوده و فشار حق الزحمه حسابرسی با کاهش کیفیت آن همراه خواهد بود (موسوی شیری و پهلوان، ۱۳۹۴). بر این اساس، پیش‌نیاز اصلی کیفیت خدمات حسابرسی، برخورداری از حق الزحمه‌های مکفی می‌باشد و تنزل کیفیت حسابرسی، منجر به کاهش اعتماد

³ Hoag & Hollingsworth

⁴ Xingze

¹ Griffin

² Simunic

آن رابطه‌ای با حق‌الزحمه حسابرسی ندارد. بذرافشان (۱۳۹۷) در مقاله‌ای با عنوان «بررسی اثر دوره جستجو برای حسابرسان جایگزین بر حق‌الزحمه حسابرسی نخستین» به بررسی ۶۳ شرکت فعال بورسی در بازه زمانی ۱۳۹۰-۱۳۹۴ پرداخته و نشان داده است که دوره‌های جستجو برای حسابرسان جایگزین، ارتباط معنی‌دار و مستقیمی با حق‌الزحمه‌های مطالبه شده برای خدمات حسابرسی دارد. همچنین، غلامی و همکاران (۱۳۹۸) طی تحقیقی پیرامون انحصار در بازار حسابرسی بدین نتیجه دست یافتند که انحصار بازار حسابرسی، مقادیر حق‌الزحمه خدمات حسابرسی را افزایش می‌دهد، لیکن تأثیری بر کیفیت گزارش‌های حسابرسی نمی‌گذارد. خدادادی و همکاران (۱۳۹۸) اثر تعاملی محدودیت‌های تأمین مالی و اعتمادبه‌نفس بیش‌ازاندازه مدیران بر حق‌الزحمه حسابرسی را سنجیده و این دو شاخص را عامل تغییر صعودی حق‌الزحمه خدمات حسابرسی دانسته است. نوشادی و همکاران (۱۳۹۹) با بررسی عوامل مربوط به محیط حرفه‌ای، فرهنگی و اجتماعی پیرامون حق‌الزحمه حسابرسی به روش کیفی (نظریه زمینه‌ای)، نشان داده‌اند که تداعی جامعه از حسابرسی، درک استفاده‌کنندگان و ذینفعان از حسابرسی، تصمیم‌گیرندگان و سیاست‌گذاران و نیز مقادیر ضابطه‌مندی رقابت بر حق‌الزحمه حسابرسی مؤثراند. در حیطه مطالعات خارجی، حسن و همکاران (۲۰۱۴) طی پژوهش نشان دادند که حاکمیت شرکتی، اندازه واحدهای تجاری و اهرم مالی ارتباط تنگاتنگی با حق‌الزحمه‌های حسابرسی دارد. نتایج مطالعه دای فی^۱ و همکاران (۲۰۱۵) گویای این بود که هزینه‌های حسابرسی شرکت‌های اقدام‌کننده به تجدید ارزیابی دارایی‌های غیر جاری خود، به شکل قابل‌توجهی افزایش می‌یابد. چن^۲ و همکاران (۲۰۱۶) در قالب مقاله‌ای با عنوان «گزارشگری مالی و افشای داوطلبانه مسئولیت اجتماعی شرکت» بر این امر صحنه گذاشتند که حسابرسان به‌منظور بهبود کیفیت حسابرسی می‌بایست جلساتی منظم و کامل با مدیران حسابرسی داشته باشند تا به داده‌های مرتبط به ریسک حقوقی و تجاری مشتریان نائل گردند. بر اساس ارزیابی این داده‌ها، مقادیری از ریسک حسابرسی را می‌پذیرند و با افزایش ریسک، اقدامات و فرایندهای حسابرسی و دستمزدها بیشتر می‌گردد. یاتاو و یان^۳ (۲۰۱۷) با بررسی ماهیت متنی ارتباط بین توانایی مدیریتی و هزینه‌های حسابرسی، نشان دادند که به هر اندازه دوره تصدی حسابرسی طولانی‌تر باشد، ارتباط منفی میان توانایی‌های مدیریتی و حق‌الزحمه‌های حسابرسی محکم‌تر می‌گردد. براساس نتایج

ذینفعان گردیده و این مسئله نه‌تنها به ناکامی در نیل به اهداف تعیین شده حسابرسی منجر می‌گردد، بلکه افت اعتبار رویه‌های حسابرسی در مقیاس‌های وسیع‌تر را نیز به همراه داشته و از تخصیص مطلوب سرمایه در بازار اوراق بهادار و نیز ارتقاء هزینه‌های سرمایه‌ای و تأمین مالی، اجتناب به عمل می‌آورد (نوشادی و همکاران، ۱۳۹۷). درعین‌حال، شناخت حاصل از این مسئله، منجر به تسریع و تسهیل فعالیت‌های حسابرسی گردیده و به دلیل مشارکت مشتریان، رویه‌های حسابرسی را بهبود می‌بخشد

باین‌وجود، در جوامع درحال‌توسعه‌ای نظیر ایران، تعیین حق‌الزحمه‌های حسابرسی به چالشی فراگیر مبدل شده و آشفته‌گی‌های رخ داده در قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی، سبب گردیده تا مبنا و معیارهایی اساسی برای تعیین نحوه قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی وجود نداشته باشد و بعضاً قضاوت‌های حرفه‌ای- تجربی برخی حسابرسان به دستمزدهای کم و زیاد و ضدونقیضی بیانجامد که هیچ تناسبی با فعالیت و خدمات ارائه شده ندارد. تحلیل تطبیقی حق‌الزحمه‌های حسابرسی در جامعه جهانی نشان می‌دهد که دستمزدهای دریافتی از سوی حسابرسان ایرانی، قابل قیاس با دیگر کشورها و به‌ویژه جوامع توسعه‌یافته نیست. لذا، با توجه به مسائل و چالش‌هایی موجود در علم حسابرسی ایران و روش‌ها و شیوه‌هایی که در تعیین حق‌الزحمه خدمات حسابرسی بکار می‌رود و نیز آشفته‌گی‌ها و نابسامانی‌هایی که در بازار خدمات حسابرسی وجود داشته و از آنجایی که حق‌الزحمه‌های حسابرسی به‌نوبه خود نقش تأثیرگذاری در شکاکیت نسبت به استقلال و بی‌طرفی حسابرسان، کیفیت گزارش‌های حسابرسی، اظهار نظرهای گزینشی و نیز برخی مخاطرات اخلاقی نسبت داده شده به آن‌ها دارد، این پژوهش به دنبال شناسایی، طبقه‌بندی و اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه خدمات حسابرسی در قالب یک پژوهش تلفیقی بوده و درصدد پاسخگویی به این پرسش‌ها است: چه شاخص‌هایی بر تعیین حق‌الزحمه خدمات حسابرسی مؤثر هستند؟ این شاخص‌ها در ذیل کدام گروه عوامل جای گرفته و مهم‌ترین اولویت‌های عملیاتی در این حوزه کدام‌اند؟

پیشینه تحقیق

عباس‌زاده و همکاران (۱۳۹۶) با بررسی رابطه ویژگی‌های کمیته حسابرسی نشان داده‌اند که اگرچه سابقه تشکیل کمیته حسابرسی ارتباط مثبت و مستقیمی با حق‌الزحمه حسابرسی دارد، اما استقلال کمیته حسابرسی و خبرگی و تخصص اعضای

³ Yutao & Yan

¹ Dai Fei

² Chen

پژوهش نان و چنگ^۱ (۲۰۱۸)، هزینه‌های توسعه سرمایه‌گذاری اثرگذاری مثبتی بر حق‌الزحمه‌های حسابرسی داشته، لیکن در مواردی که شرکت از حمایت سرمایه‌گذار برخوردار باشد، این اثرگذاری کمتر می‌گردد. مرور پیشینه پژوهش در این حوزه گویای چند مسئله است: ۱- رویکرد تک متغیره به متعین‌های حق‌الزحمه حسابرسی در ۸۰ درصد از تحقیقات موجود، ۲- نادیده گرفتن رویکرد روشی تلفیقی: نظرسنجی از نخبگان پیرامون تعیین شاخص‌های حق‌الزحمه خدمات حسابرسی و اولویت‌بندی شاخص عوامل. ۳- شناسایی صرف متغیرهایی مؤثر جدید و عدم غنا بخشی یافته‌های پیشین. بر این اساس، تلاش گردیده تا بخشی از این شکاف‌های نظری و عملیاتی در این پژوهش ترمیم گردد.

مبانی نظری

علم حسابرسی، همچون دیگر علوم مدیریتی- نظارتی، به‌منظور حفظ پایگاه خود نیازمند به دست آوردن اعتماد عمومی بوده و آنچه جامعه از این حرفه انتظار دارد، ارائه گزارش‌های حسابرسی باکیفیت است. به عبارتی، کیفیت، ارزش‌افزوده‌ای است که صرفاً حسابرسی و حسابرسان قادر به افزودن آن به داده‌ها و اطلاعات مالی سازمان‌ها و شرکت‌ها هستند (یگانه و مقصودی، ۱۳۸۹). به باور دی آنجلو (۱۹۸۱)، ارتقاء کیفیت حسابرسی، مسیری به‌منظور تنزل عدم تقارن اطلاعاتی میان مدیران و سرمایه‌گذاران خارجی می‌باشد. عموماً، تقاضا برای حسابرسی ناشی از نقش‌های متعددی است که حسابرسی برای کاربران صورت‌های مالی ایفا می‌نماید. در قالب نقش‌های نظارتی، زمانی که قدرت تصمیم‌گیری به یک نماینده اعطاء می‌گردد، مالکان شرکت‌ها به‌منظور نظارت بر آن نماینده و پیشگیری از افعال فرصت‌طلبانه وی و نیز عدم تقارن اطلاعاتی و درنهایت به‌منظور کاهش هزینه‌های نمایندگی، از حسابرسان بهره می‌گیرند. در قالب نقش‌های اطلاعاتی، حسابرسی، بستری به‌منظور بهبود و ارتقاء کیفیت اطلاعاتی از منظر سرمایه‌گذاران تلقی می‌گردد. بر این اساس، کیفیت حسابرسی، سنجش و ارزیابی بازار پیرامون این احتمال است که حسابرس، موارد تحریفات و فریبکاری‌های بااهمیت در صورت‌های مالی و نظام‌های حسابداری صاحب‌کار را کشف نموده و آن‌ها را گزارش نماید. لذا از یک سو، کیفیت حسابداری با شایستگی حسابرسی یا توانایی او به‌منظور کشف تحریف‌های با اهمیت مرتبط بوده و از سوی دیگر، احتمال گزارشگری تحریف مذکور، موکول به استقلال حسابرسی است. با

توجه به آنکه تضاد منافع میان استفاده‌کنندگان و تهیه‌کنندگان داده‌ها و اطلاعات منجر به افزایش تقاضا به‌منظور حسابرسی می‌گردد، لذا استقلال می‌بایست ویژگی اساسی حسابرسی باشد. درعین‌حال، میزان صلاحیت و شایستگی و نیز استقلال فرد حسابرس، وابسته به ابعاد و مؤلفه‌های کیفیت حسابرسی می‌باشد (نیکبخت و همکاران، ۱۳۹۵). در عین حال، و در عین حال، استقلال، شایستگی حسابرسی و کیفیت حسابرسی تاحدودی در گروه حق‌الزحمه حسابرسی است که در پرتو مفروضات حسابرسی معنا می‌یابند. به بیانی، نیاز به حسابرسی مبتنی بر سه فرض بنیادین نمایندگی، اعتمادسازی و اعتباربخشی بوده که در عمل، یک یا ترکیبی از آن‌ها متناسب با اوضاع فرهنگی و فضای قانونی- قضایی هر جامعه به کار گرفته شده و در برخی جوامع یکی از این فرضیات نسبت به نوع دیگر آن‌ها، ممکن است توجه عملیاتی بیشتری بیابد. فرضیه نخست نیاز به حسابرسی، مبتنی بر نقشی است که حسابرسی در تنزل مسائل و مخاطرات نادیده گرفتن اصول و معیارهای اخلاقی ایفا می‌نماید. حسابرس در چارچوب روابط میان نماینده- مالک^۲ بخشی جدایی‌ناپذیر سازوکاری قرار دارد که به‌منظور کنترل و نظارت بر هزینه‌های نمایندگی مدیران ایجاد می‌گردد. به باور جنسن و مک‌لینگ^۳، در مواقعی که نماینده مدیر از اطلاعات و داده‌های بالاتری در مورد عملیات داخلی شرکت نسبت به مالک برخوردار باشد، بیش‌ازحد مطلوب از منابع سازمان و شرکت بهره‌مند گردیده و در راستای منتقل نمودن ثروت از مالکان شرکت به نفع خود تلاش خواهد کرد. لذا آن گروه از سرمایه‌گذارانی که از رفتارهای منطقی و عقلانی برخوردار هستند، این رفتارها را در قیمت نهادن بر اوراق بهادار شرکت دخالت خواهند داد و مبالغ و هزینه‌های پایین‌تری برای آن‌ها خواهند پرداخت، حتی در مواردی سرمایه‌های خود را از شرکت خارج خواهند نمود. بر این اساس، سرمایه‌گذاران به‌منظور پیشگیری و دفع یک چنین پیشامدهایی تلاش خواهند نمود تا سازوبرگ‌هایی را ایجاد نمایند که بر رفتار و انگیزه‌های فرصت‌طلبانه نظارت و کنترل داشته باشد. از جمله ابزارهای نظارتی، وجود حسابرسان مستقل است (نیکبخت و تنانی، ۱۳۸۹). لذا، در فرضیه نمایندگی، نقش و کارکرد حسابرسان عبارت است از تنزل عدم تقارن اطلاعاتی (پنجیدگی) و خطرات زیرپا نهادن اصول اخلاقی. به عبارتی، در صورت عدم وجود حسابرس، احتمال دارد که صورت‌ها و گزارش‌های مالی به شکلی نادرست و یک‌سوزگانه صادر گردد. لذا در شرکت‌هایی که عدم تقارن اطلاعاتی در سطوح بالاتری

³ Jensen & Meckling

¹ Nan & Cheng

² Agent - Principal

مشاهده می‌گردد، حسابرسان نیازمند کار و تلاش بالاتری می‌باشد. لازم به ذکر است که در اینجا، عدم تقارن اطلاعاتی در اشاره به عدم وجود پیچیدگی به کار گرفته می‌شود و پیچیدگی نیز نشان از تعداد شرکت‌های فرعی واحد مورد رسیدگی دارد (تنانی و علوی، ۱۳۹۲). بر اساس فرضیه نمایندگی، خدمات حسابرسی همانند کالا برای مشتریان و صاحب‌کاران بوده و تابع اصل هزینه و منفعت است. فرضیه اعتمادسازی مبتنی بر این مسئله است که حسابرسان، نقش مؤثری در تنزل تصمیمات نادرست در بازار سرمایه داشته و از این‌رو، سرمایه‌گذاران تلاش می‌نمایند تا حسابرسانی معتبر و قابل اعتماد برگزینند تا به اثبات این مسئله بپردازد که عملیات شرکت، شفاف و مطلوب است. در عین حال، سرمایه‌گذاران بالقوه نیز برای تصمیمات اتخاذ شده خود در مورد سرمایه‌گذاری از این علائم و نشانه‌ها بهره می‌گیرند. تبیینی که این فرضیه پیرامون شیوه قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی ارائه می‌دهد، بدین شکل است که مؤسسات حسابرسی بزرگ و دارای اعتبار زیاد در جامعه، حق‌الزحمه و دستمزد بیشتری از صاحب‌کاران خود طلب می‌نمایند، چراکه یک چنین مؤسسه‌هایی از کیفیت و اعتبار زیادی نزد سرمایه‌گذاران و جامعه برخوردار بوده و از این حیث، شفافیت و عملکرد مطلوب‌تری را برای شرکت به همراه دارند (فرانسیس، ۱۹۸۴). در قالب فرضیه اعتباربخشی، سرمایه‌گذاران بر این مسئله تأکید دارند که اگر در صورت بهره‌گیری از صورت‌های مالی فریب‌دهنده، به آنان زیانی وارد آید، حسابرسان در این زمینه مسئول خواهند بود و باید به جبران این زیان بپردازند. از این‌رو، وارد آمدن زیان به سرمایه‌گذاران، بازخواست حسابرسان را به همراه خواهد داشت. لذا حسابرسان می‌بایست در قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی ارائه شده خود به صاحب‌کاران، ریسک ناشی از این مسئله را در نظر بگیرند (سایمونیک، ۱۹۸۴). بر مبنای یک قاعده کلی، به هر اندازه شرکت‌ها نتایج ضعیف و نامطلوبی را به نمایش بگذارند یعنی از سود نازل و زیان بالایی برخوردار باشند، این میزان ریسک افزایش یافته و همسو با آن، میزان دستمزد خدمات حسابرسی نیز بیشتر می‌گردد.

بدین ترتیب، حق‌الزحمه‌های حسابرسی وابسته به شاخص‌ها و عوامل متعددی بوده که میزان و سطح اهمیت آن در جوامع مختلف متفاوت است. از جمله مناقشات اصلی حرفه حسابرسی در جوامع معاصر، مشخص نمودن نازل‌ترین حق‌الزحمه‌های حسابرسی و نرخ شکنی برخی نهادهای حسابرسی بوده، لیکن لحاظ کردن حسابرسی به مثابه یک کالای همگن و قیمت‌گذاری غیررقابتی آن، اصل استقلال حسابرسی و

کیفیت خدمات ارائه شده را در معرض خطر قرار می‌دهد. همچنین، حسابرسان به منظور قیمت نهادن بر خدمات ارائه شده حسابرسی، از شاخص‌های گوناگونی بهره می‌گیرند که بنیان آن‌ها به مدل‌های کلاسیک بازمی‌گردد. به عبارتی، قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی و تعیین بیشینه و کمینه دستمزدها، نخستین بار توسط محققانی نظیر سایمونیک (۱۹۸۰)، سایمونک و فرانسیس^۱ (۱۹۸۸)، منن و ویلیامز^۲ (۲۰۰۱) و برخی دیگر صورت پذیرفت. در مدل سایمونیک (۱۹۸۰) وابستگی متقابل منافع اقتصادی واحدهای مورد رسیدگی و حسابرسی مورد ارزیابی قرار گرفته است. در این مدل، شاخص‌هایی نظیر اندازه، پیچیدگی (تعداد شعب و نوع و میزان فعالیت‌های حسابداری) و تنوع فعالیت‌های مشتریان خدمات حسابرسی مدنظر قرار گرفته که جملگی عوامل متعین قیمت در بستر حق‌الزحمه‌های حسابرسی بوده‌اند. سایمون و فرانسیس (۱۹۸۸) حق‌الزحمه‌های حسابرسی را تابع مجموع دارایی‌ها و ثروت شرکت، تعداد شعب داخلی آن و نسبت شعب خارجی‌اش، میزان حساب‌های دریافتی و موجودی‌ها به کل دارایی، نحوه اظهارنظر حسابرسان و دوره تصدی حسابرسان دانسته‌اند (به نقل از هاشمیان، ۱۳۹۹: ۵۱). منن و ویلیامز (۲۰۰۱)، معیارهای محاسبه خدمات حسابرسی را شامل اندازه صاحب‌کار، میزان کل دارایی‌های آن‌ها، مخاطره صاحب‌کار در قالب نسبت جمع حساب‌های دریافتی - بدهی در قیاس با کل دارایی‌های آن‌ها دانسته است. همچنین، نرخ حق‌الزحمه‌های حسابرسی هر یک از حسابرسان بر مبنای تجارب، مهارت‌ها و نیز میزان مسئولیت‌هایی که به عهده دارند، متفاوت است. در جوامع با سطح توسعه پایین‌تر، حق‌الزحمه‌های حسابرسی بر مبنای میزان فعالیت و ویژگی‌های حسابرسی مشخص می‌گردد؛ اندازه شرکت، پیچیدگی و حجم عملیات و نوع حسابرسی که به ارزیابی صورت‌های مالی این شرکت‌ها می‌پردازد، از عوامل تعیین‌کننده حق‌الزحمه‌های حسابرسی می‌باشند (کریم، ۲۰۱۰). در جوامع معاصر، حسابرسان فشار زیادی را به منظور کاهش هزینه‌های حسابرسی متحمل می‌گردند. این مسئله سبب گردیده است که حسابرسان و صاحب‌کاران برای تسهیل این مضامین به ارزیابی ارتباط میان حق‌الزحمه و دستمزد حسابرسی با کار و عمل حسابرسی بپردازند و افرادی نظیر گریفین و همکاران (۲۰۰۹)، عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه‌های حسابرسی را به دو گروه ویژگی‌های موسسه حسابرسی و مختصات صاحب‌کار یا شرکت‌های فعالی که از مؤسسات حسابرسی به منظور ایفای خدمات حسابرسی دعوت به

² Menon & Williams¹ Simon & Francis

قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی، سه عامل اصلی عبارت است از ریسک، حجم فعالیت و پیچیدگی عملیات. به‌طور کلی در این تحقیق، بر مبنای رویکردها و چشم‌اندازهای مطرح در زمینه محاسبه حق‌الزحمه خدمات حسابرسی و نیز مطالعات کتابخانه‌ای و پژوهش‌های پیشین داخلی و خارجی، ۱۳۵ شاخص به‌عنوان عوامل مؤثر بر قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی استخراج گردیده‌اند.

عمل می‌آورند، تقسیم نموده است. به باور سیمونیک و آستین^۱ (۱۹۸۷)، حق‌الزحمه حسابرسی بر اساس مخاطرات تجاری مشخص می‌گردد. لذا هزینه‌های خدمات حسابرسی می‌بایست تمامی مخارج و هزینه‌های مورد انتظار و ادراک حساب‌رسان از ریسک تجاری پیش روی شرکت‌ها و سازمان‌های درخواست‌کننده این خدمات را شامل گردد (به نقل از خدادادی و همکاران، ۱۳۹۸). در عین حال، اعتقاد بر آن است که در مطالعه

جدول (۱). متغیرهای استخراج‌شده مؤثر بر حق‌الزحمه خدمات حسابرسی^۲

منبع	شاخص	منبع	شاخص
خدادادی و همکاران (۱۳۹۲)	مالکیت خانوادگی	مهرانی و جمشیدی اوانکی (۱۳۹۰)	منابع صرف شده در حسابرسی داخلی شرکت
قدیم پور و دستگیر (۱۳۹۵)	افزایش تمرکز مالکیت - نسبت استقلال حساب‌رسان	بادآور نهندی و همکاران (۱۳۹۳)	تخصص حسابرس
درخشی و همکاران (۱۳۹۴)	مالکیت سهام توسط سرمایه گذاران نهادی	علوی طبری و عارف منش (۱۳۹۳)	تخصص حسابرس در صنعت
داروغه حضرتی و پهلوان (۱۳۹۶)	اندازه حسابرس و موسسه حسابرسی	تلخابی و همکاران (۱۳۹۶)	اندازه شرکت صاحب‌کار
نیکبخت و همکاران (۱۳۹۵)	تجربه حساب‌رسان	نوشادی و همکاران (۱۳۹۹)	میزان دعاوی حقوقی صاحب‌کار
دیلمی و بیاتی (۱۳۹۴)	رقابت بازار محصول -	سجادی و زارعی (۱۳۸۶)	تنگناهای فرایند گزارشگری مالی
داروغه حضرتی و پهلوان (۱۳۹۶)	بندهای مشروط در گزارش حسابرسی	صالحی و همکاران (۱۳۹۲)	نسبت بدهی کل به دارایی (اهرم مالی)
آستانا و بونی (۲۰۱۷)، رشیدی باغی (۱۳۹۳)	تغییر حسابرس	داروغه حضرتی و پهلوان (۱۳۹۱)	میزان اعضای غیرموظف هیئت مدیره - مالکیت پراکنده
گال و همکاران (۲۰۱۸)، خدادادی و همکاران (۱۳۹۸)	بیش اطمینانی مدیریت/ اعتماد به نفس افراطی	چیراز و همکاران (۲۰۱۳) درخشی و همکاران (۱۳۹۴)	درصد سهام (مالکیت) نهادهای دولتی و شبه دولتی
بحری ثالث و همکاران (۱۳۹۵)	افزایش شرکت‌ها و واحدهای فرعی مورد ارزیابی	نیکبخت و تنانی (۱۳۸۹)	اندازه یا حجم عملیات واحدهای تجاری
صالحی و همکاران (۱۳۹۵)	فرصت‌های سرمایه‌گذاری ویژه شرکت	ایمانی برندق و همکاران (۱۳۹۶)	پیچیدگی عملیات شرکتی - پیچیدگی حسابرسی
خدادادی و همکاران (۱۳۹۵)	عدم قطعیت مدیریت	داروغه حضرتی و پهلوان (۱۳۹۶)	نوع موسسه حسابرسی
دالیوال و همکاران (۲۰۱۴)، سپاسی و اسدی (۱۳۹۵)	کمیته‌های حسابرسی نیرومند	نیکبخت و تنانی (۱۳۸۹)	تورم
نیکبخت و همکاران (۱۳۹۵)	اثر بخشی و کیفیت کنترل داخلی	مهرانی و جمشیدی اوانکی (۱۳۹۰)	میزان شهرت صاحب‌کاران - مبالغ ترازنامه
سایمونیک (۱۹۸۰)، نوشادی و همکاران (۱۳۹۹)	ریسک دادخواهی علیه حساب‌رسان	ایمانی برندق و همکاران (۱۳۹۶)	میزان دارایی‌های شرکت و نسبت نقدینگی
ایمانی برندق و همکاران (۱۳۹۶)	تنوع جنسیتی در کمیته حسابرسی	مهرانی و جمشیدی اوانکی (۱۳۹۰)	مقدار سابقه موسسه حسابرسی

راستای اجتناب از طولانی شدن مقاله، منابع این جدول به‌طور مجزا در اختیار فصلنامه قرار می‌گیرد.

^۱ Simunic & Stein

به علت حجم وسیع استنادات در مورد هر یک از شاخص‌ها، در این مجال^۲ صرفاً به یک یا دو مورد از آن‌ها برای هر مقوله اشاره شده است. در عین حال، در

منبع	شاخص	منبع	شاخص
لاری دشت بیاض و اورادی (۱۳۹۶)	دوره تصدی مدیر عامل - دانش مالی مدیرعامل شرکت	نیکینن و ساهلستروم (۲۰۱۵)	جریان نقد آزاد بالا
عباس زاده و همکاران (۱۳۹۶)	سابقه تشکیل کمیته حسابرسی	خدادادی و حاجی زاده (۱۳۹۰)	نسبت فرصت‌های رشد آتی صاحب‌کاران
داروغه حضرتی و پهلوان (۱۳۹۶)	ترکیب هیئت مدیره نیرومند	تلخابی و همکاران (۱۳۹۶)	سود تقسیمی بالاتر صاحب‌کار - سود عملیاتی شرکت
خدادادی و همکاران (۱۳۹۶)	تمرکز مشتری -	سجادی و همکاران (۱۳۹۱)، داروغه حضرتی و پهلوان (۱۳۹۶)	مدیریت سود بالا - پاداش هیئت مدیره
بهارمقدم و همکاران (۱۳۹۶)	توانایی های مدیریتی	ملکیان و همکاران (۱۳۹۱)	حاکمیت شرکتی ضعیف - مشکلات کنترل داخلی
منصوری و همکاران (۱۳۹۶)	تجدید ارزیابی دارایی ها	بحری ثالث و همکاران (۱۳۹۵)	دوگانگی نقش مدیر عامل شرکت - رئیس هیئت مدیره
بذرافشان (۱۳۹۷)	دوره‌های جستجو برای حسابرسان جایگزین	سجادی و همکاران (۱۳۹۱)	پاداش هیئت مدیره
زارع پور و فرهادی (۱۳۹۷)	ارتباطات سیاسی	رشیدی باغی (۱۳۹۳)	حسابرسی نخستین
ابراهیمی کردلر و همکاران (۱۳۹۸)	عدم رعایت قواعد پولشویی	مهربان پور و همکاران (۱۳۹۷)	سرمایه اجتماعی شرکت
فرجی امیری (۱۳۹۳)	کیفیت گزارش حسابرسی - نظارت بر کیفیت - زمان	ملکیان و همکاران (۱۳۹۱)، نوشادی و همکاران (۱۳۹۷)	رعایت آیین های رفتاری حرفه‌ای توسط موسسات حسابرسی - ارزشمندی کار برای صاحب‌کار
خدادادی و همکاران (۱۳۹۸)	مرحله رشد و بلوغ در چرخه عمر - ساعات کاری	صهبای و همکاران (۱۳۹۸)	راهبردهای تهاجمی کسب و کار
میترا و همکاران (۲۰۰۷)	کنترل مالکیت - مالکیت سهام توسط مدیران موظف	تلخابی و همکاران (۱۳۹۶)	محدودیت های تأمین مالی - ریسک مالی - ریسک عملیاتی
بهارمقدم و همکاران (۱۳۹۶)	گزارش حسابرسی حاوی بند تداوم فعالیت	کریشنن و همکاران (۲۰۱۶)	ریسک تجاری
نوشادی و همکاران (۱۳۹۷)	نحوه پرداخت حق‌الزحمه‌های حسابرسی - تعداد اسناد حسابداری - محافظه کاری یا بلندپرواز بودن مدیریت	نوشادی و همکاران (۱۳۹۹)	تداعی جامعه از حسابرسی - ضابطه مند نمودن رقابت - اندازه و تمرکز بازار حسابرسی - سطوح ارتباطات بین المللی
داروغه حضرتی و پهلوان (۱۳۹۶)	اقدام تعهدی اختیاری	علوی طبری و همکاران (۱۳۹۰)	اندازه هیئت مدیره - مؤسسات رتبه‌بندی حسابرسی
آلالی (۲۰۱۱)	اقدام تعهدی غیراختیاری	اومویو (۲۰۱۲)	هیئت مدیره مستقل
کیم و همکاران (۲۰۱۱)	انگیزه های مالکیت مدیرعامل	کاسترلا و همکاران (۲۰۰۴)	قدرت چانه زنی صاحب‌کار
جرج و همکاران (۲۰۱۳)	پذیرش اجباری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی	ناپ (۱۹۸۷)، یاتیم (۲۰۰۶)	تخصیص کمیته حسابرسی - میزان و تکرار بازدیدهای هیئت مدیره
آزادی و محمدی (۱۳۹۴)	برند، رتبه، درجه و اعتبار مؤسسات	بوث و همکاران (۲۰۱۵)	ضعف انگیزه های مدیریتی برای گزارشگری مالی
تلخابی و همکاران (۱۳۹۶)	افزایش پاداش پرداختی به مدیران	واعظ و همکاران (۱۳۹۵)	معاملات با اشخاص وابسته
کاهان و همکاران (۲۰۱۱)	تعدد شرکت‌های موجود در صنعت	ابراهیمی و همکاران (۱۳۹۳)	مالکیت مدیریت

منبع	شاخص	منبع	شاخص
صالحی و همکاران (۱۳۹۵)	بالا بودن فرصت‌های سرمایه گذاری شرکت در صنعت	نان و چنگ (۲۰۱۸)	هزینه های تحقیق و توسعه
لیفشوتز و همکاران (۲۰۱۰)	پشتکار کمیته حسابرسی (تعداد جلسات)	یینگ و همکاران (۲۰۱۸)	فصول شلوغ حسابرسی
دوگان و همکاران (۲۰۰۷)	زیان‌دهی شرکت	سالیوان (۲۰۰۰)	میزان سهام در اختیار مدیران اجرایی
غلامی و همکاران (۱۳۹۸)	رقابت یا انحصار در بازار - قوانین اجتماعی وضع شده	گونجاروف و همکاران (۲۰۱۳)	حسابرسی اموال با ارزش های متعارف
پور حیدری و همکاران (۱۳۹۴)	کیفیت حسابرس - تلاش و کوشش حسابرس	جوز و راگوندان (۱۹۹۸)	سطوح پیشرفت و فناوری شرکت صاحب‌کار
نوشادی و همکاران (۱۳۹۷)	دولتی یا خصوصی بودن اقتصاد - وجود تشکلهای حرفه‌ای - تعاملات مطلوب میان نهادهای نظارتی و متولیان حرفه‌ای	نیکبخت و تنانی (۱۳۸۹)	بهره گیری از مشاوران در فرایندهای حسابرسی - بهره گیری از فناوری های نوین در حسابرسی

منبع: (مطالعات محقق)

روش‌شناسی پژوهش

حسابداران رسمی، کارشناسان و مدیران استخدامی مورد بررسی قرار گرفت. روش نمونه‌گیری نیز در دو بخش تحلیل اسنادی و تحلیل دلفی - سلسله‌مراتبی از نوع هدفمند و قضاوتی و در بخش تحلیل عاملی مبتنی بر روش سهمیه‌ای بوده است. تخمین حجم نمونه در بخش کمی با کمک روش تحلیل رگرسیونی و نرم‌افزار سمپل پاور انجام شد؛ با لحاظ حد بیشینه عوامل استخراجی مؤثر بر تعیین حق‌الزحمه خدمات حسابرسی و در نظر گرفتن درصد خطای ۰/۰۵، توان ۰/۸۰ و حجم اثر ۰/۱۰ برای ضریب تعیین، حجم نمونه تعداد ۱۶۰ نفر تعیین شد. برخورداری از اطلاعات و آگاهی مکفی، انگیزه بالا جهت شرکت در تحقیق، برخورداری از مدارج تحصیلی عالی، سابقه بالا در حرفه حسابداری و بهره‌مندی از دانش و تخصص مطلوب و مفید فایده در حیطه حسابداری و حسابرسی از معیارهای گزینش حجم نمونه این تحقیق بودند. معیار پایان نمونه‌گیری در بخش دلفی و تحلیل سلسله‌مراتبی حاصل آمدن اشباع نظری بود. ابزار گردآوری داده‌ها شامل مطالعات اسنادی و پیمایش مبتنی بر پرسشنامه بوده و داده‌ها با استفاده از نرم‌افزارهای SPSS، AMOS و AHP و بهره‌گیری از ضرایب توافق، شاخص‌های نیکویی برازش و رتبه‌بندی عوامل و شاخص‌ها، تجزیه و تحلیل گردیده‌اند.

یافته‌های پژوهش

در بخش تحلیل دلفی و تحلیل سلسله‌مراتبی، ۶۰ درصد خبرگان مذکر بوده (۴۰ درصد مؤنث)، میانگین سنی آن‌ها ۳۸/۴۲ سال بوده (حداقل ۲۹ و حداکثر ۶۲ سال)، ۸۳/۳۴ درصد آن‌ها متأهل

این پژوهش مبتنی بر رویکرد روش‌شناختی تلفیقی با تمرکز بر چشم‌انداز اکتشافی به پژوهش و توالی از روش کیفی به کمی است؛ در وهله نخست بر مبنای مطالعات اسنادی و تحلیل کمی و کیفی متون و بررسی تحقیقات پیشین، عوامل و شاخص‌های اثرگذار بر تعیین حق‌الزحمه خدمات حسابرسی شناسایی و بر مبنای این عوامل، پرسشنامه دلفی مورد آزمون واقع گردید تا میزان توافق خبرگان در زمینه این شاخص‌ها مشخص گردد. سپس شاخص‌های حاصل‌شده در حجم نمونه وسیع‌تر مورد سنجش قرار گرفته و داده‌ها به واسطه روش تحلیل عاملی اکتشافی و تأییدی، طبقه‌بندی و اعتباریابی گردیده‌اند. در نهایت، در قالب پرسشنامه‌ای با محور مقایسه زوجی شاخص‌ها و عوامل بر مبنای تحلیل‌های سلسله‌مراتبی، اولویت‌های اصلی و فرعی آن‌ها در حوزه تعیین حق‌الزحمه حسابرسی مشخص گردید. جامعه آماری و حجم نمونه در بخش نخست پژوهش دربرگیرنده متون نظری مدیریت، حسابرسی و حسابداری، مطالعات و تحقیقات داخلی و خارجی بوده (۵۷ اثر علمی در قالب مقاله، طرح، کتاب) و در بخش تحلیل دلفی و تحلیل سلسله‌مراتبی دربرگیرنده ۳۰ نفر از پژوهشگران حوزه حسابداری و حسابرسی، اعضای هیئت‌علمی دانشگاه‌ها اعم از اساتید گروه حسابداری و حسابرسی، مدیران، کارکنان و مشاوران مؤسسات حسابرسی بوده است. به‌منظور تحلیل عاملی شاخص‌های پژوهش، نظرات ۱۶۰ نفر از مدیران، کارشناسان و مشاوران فعال در حرفه حسابرسی، اعضای شورای عالی و نیز اعضاء هیئت‌مدیره جامعه

دور دوم دلفی طراحی شده و همراه با نظرات و آراء قبلی شرکت‌کنندگان در فرایند نظرسنجی و نیز تفاوت آراء آن‌ها با سایر خبرگان و محققانی که در فرایند دلفی شرکت نموده بودند، مجدداً برای ۳۰ نفر از آن‌ها ارسال گردید. یافته‌ها نشان دادند که تمامی ۱۲۵ شاخص تدوین شده در پرسشنامه دلفی، از میانگین مطلوب و قابل‌قبولی برخوردار بوده و از این لحاظ، شاخصی در این مرحله حذف نگردید. با این وجود، در این مرحله ۶ شاخص از نظر محتوایی و ۸ شاخص از نظر صوری و ظاهری دستخوش برخی تغییرات گردیده و ابهام و دوگانگی‌های این شاخص‌ها از نظر خبرگان اعلان و تصحیح گردید. در این مرحله، شاخص‌هایی نظیر رقابت یا انحصار در بازار حسابرسی (۴/۱)، نحوه پرداخت حق‌الزحمه‌های حسابرسی (۳/۹۵)، تنگناهای فرایند گزارشگری مالی (۳/۹۳)، فصول حسابرسی (۳/۹۱)، پراکندگی‌های جغرافیایی شرکت‌های حسابرسی (۳/۹۰)، ساعات کاری حسابرسی (۳/۹۰)، حسابرسی نخستین (۳/۹۰)، تخصص کمیته حسابرسی - خبرگی (۳/۸۹)، اندازه هیئت‌مدیره (۳/۸۸)، تعداد کادر حسابرسی (۳/۸۸)، کیفیت گزارشگری‌های مالی (۳/۸۷)، معاملات با اشخاص وابسته (۳/۸۵) و چند مورد دیگر میانگین بالایی کسب کردند.

جدول (۱). ضریب توافق کندال میان خبرگان در دور نخست و

دور دوم اجرای تکنیک دلفی

مراحل اجرای تکنیک دلفی	شرکت‌کنندگان	توافق کندال	کای اسکوتر	سطح معنی‌داری
دور اول	30	۰.۶۴۰	۷۲۳.۹۷۵	۰.۰۰۱
دور دوم	۳۰	۰.۷۱۵	۸۴۵.۴۶	۰.۰۰۱

میزان ضریب توافق کندال میان خبرگان در خصوص شاخص‌های مدنظر در دور دوم ۷۱ درصد بوده است. ضریب خی دو رابطه (۸۴۵/۴۶) و سطح معنی‌داری (۰/۰۰۱) آن نیز نشانگر معنی‌داری ضریب توافق در سطح ۹۹ درصد بود. لذا، میزان توافق میان شرکت‌کنندگان پانل تخصصی در خصوص شاخص‌های مؤثر بر حق‌الزحمه خدمات حرفه‌ای حسابرسی از دور نخست تا دور دوم ۷ واحد افزایش یافته و به سطح قابل‌قبول و مطلوبی رسیده است. از آنجایی که این میزان توافق در حد متوسط به بالا (توافق مستحکم) ارزیابی می‌شود، در این مرحله نظرسنجی از اعضای پانل خبرگان دلفی متوقف گردید. لذا، ۱۲۵ شاخص به‌مثابه عوامل اثربخش بر حق‌الزحمه خدمات حسابرسی شناسایی شدند.

بوده (۱۶/۶۶ درصد مجرد) و به لحاظ تحصیلات نیز، ۲۰ درصد دارای مدرک کارشناسی، ۳۶/۶۶ درصد کارشناسی ارشد و ۴۳/۳۴ درصد مدرک دکتری بودند. در بخش تحلیل عاملی، ۷۳/۱ درصد مذکر بوده (۲۶/۹ درصد مؤنث)، میانگین سنی آن‌ها ۴۱/۱۸ سال بوده (حداقل ۲۶ و حداکثر ۶۵ سال)، ۸۲/۵ درصد آن‌ها متأهل (۱۷/۵ درصد مجرد) بوده و به لحاظ تحصیلات، ۴۸/۷ درصد دارای مدرک کارشناسی، ۴۰/۶ درصد کارشناسی ارشد و ۱۰/۶ درصد نیز دارای مدرک دکترا بودند.

الف) نتایج مرتبط با تحلیل دلفی

در دور نخست از فرایند دلفی، ۳۰ پرسشنامه برای خبرگان فعال در حوزه حسابرسی و حسابداری ارسال شده و پس از طی یک دوره معین، تمامی ۳۰ فرم نظرسنجی آنلاین به محقق عودت داده شدند. نتایج این مرحله از اجرای دلفی و نظرسنجی از خبرگان گویای آن بود که از مجموع ۱۳۲ شاخص ارزیابی شده، ۷ شاخص از جمله اقلام تعهدی غیراختیاری (با میانگین ۲/۷۳)، راهبردهای تدافعی شرکت‌ها در کسب‌وکار (۲/۵۳)، سرمایه اجتماعی (۲/۸۰)، تنوع جنسیتی (۲/۲۷)، نسبت فرصت‌های رشد عملیاتی (۲/۹۳)، تعداد کارکنان شرکت صاحب‌کار (۲/۷۱) و دوره‌های تصدی مدیرعامل (۲/۵۳) به علت میانگین ضعیف، حذف شدند و برخی تغییرات صوری در ظاهر برخی شاخص‌ها صورت پذیرفت. بدین ترتیب، ۱۲۵ شاخص واجد میانگین بهینه و نرمال (۳) بوده و به‌مثابه شاخص‌های مؤثر بر حق‌الزحمه خدمات حسابرسی تشخیص داده شدند. در این مرحله، شاخص‌هایی از جمله تعداد اسناد حسابداری و حجم و مبلغ فروش و جمع‌داری‌ها (۴/۲۰)، کیفیت گزارش (۴/۱۳)، پیچیدگی عملیات (۴)، برند، رتبه، درجه و اعتبار مؤسسات حسابرسی (۴)، سابقه موسسه حسابرسی (۴)، تجربه حسابرسان (۳/۹۳)، اندازه شرکت (۳/۸۷)، رقابت یا انحصار در بازار حسابرسی (۳/۸۷)، کیفیت حسابرسان (۳/۸۷)، اندازه حسابرسان و موسسه حسابرسی (۳/۸۰) و غیره به‌عنوان مؤثرترین شاخص‌های تعیین‌کننده حق‌الزحمه خدمات حسابرسی تعیین شدند. در بعد استنباطی، ضریب توافق کندال در میان ۳۰ نفر از مشارکت‌کنندگان برابر ۰/۶۴۰، کای اسکوتر ۷۲۳/۹۷۵ و سطح معنی‌داری این رابطه ۰/۰۰۱ بوده و بر این اساس، خبرگان شرکت‌کننده در این نظرسنجی توافق ۶۴ درصدی در خصوص شاخص‌های مذکور و مؤثر بودن آن‌ها برافزایش یا کاهش خدمات حسابرسی داشتند. لیکن با توجه به آنکه هماهنگی ۶۴ درصدی میان نخبگان از نظر معیارهای موجود در حد متوسط به حساب می‌آید، دور دوم تکنیک دلفی به‌منظور حصول به توافق مستحکم‌تر اجرا گردید. با توجه به موارد حذف شده و تغییرات در شکل و عبارت‌بندی شاخص‌ها، پرسشنامه دوم برای اجرا در

ب). نتایج اجرای روش تحلیل عاملی اکتشافی

به منظور ارزیابی شاخص‌های مؤثر بر قیمت‌گذاری حق‌الزحمه خدمات حسابرسی و تشخیص مؤلفه‌های مؤثر در این زمینه از تکنیک تحلیل عاملی اکتشافی در SPSS بهره گرفته شد. نخستین بخش از مجموعه یافته‌های تحلیل عاملی اکتشافی اختصاص به ارزیابی مفروضات (آزمون KMO و کرویت بارتلت) این تکنیک آماری دارد.

بر اساس نتایج حاصل شده از آزمون KMO که مقدار آن برابر ۰/۸۶۸ است، داده‌های پژوهش قابل تقلیل به تعدادی از عوامل زیربنایی و بنیادی‌تر هستند. بیشتر بودن مقدار KMO از ۰/۷ و نزدیک بودن این شاخص به یک، گویای کفایت نمونه به منظور تحلیل عاملی بوده و از این رو حجم نمونه به منظور ارزیابی شاخص‌های حاصله در جهت تحلیل عاملی مطلوب می‌باشد. نتیجه آزمون کرویت بارتلت که برابر ۱۹۴۲۰/۳۷۴ در سطح خطای کمتر از ۰/۰۱ بوده، گویای آن است که ماتریس همبستگی میان شاخص‌ها، ماتریس همبندی و واحدی نیست؛ لذا به کارگیری تحلیل عاملی به منظور شناسایی عوامل و مؤلفه‌های بنیادین مؤثر بر افزایش یا کاهش حق‌الزحمه خدمات حسابرسی مطلوب تلقی می‌گردد.

جدول (۲). آزمون KMO و کرویت بارتلت

آزمون کرویت بارتلت			ضریب کفایت نمونه KMO
سطح معنی‌داری	درجه آزادی	ضریب خی دو	
۰.۰۰۱	۱۵۹	۱۹۴۲۰.۳۷۴	۰.۸۶۸

جدول (۳). تحلیل عاملی اکتشافی شاخص‌های مؤثر بر**قیمت‌گذاری حق‌الزحمه خدمات حسابرسی**

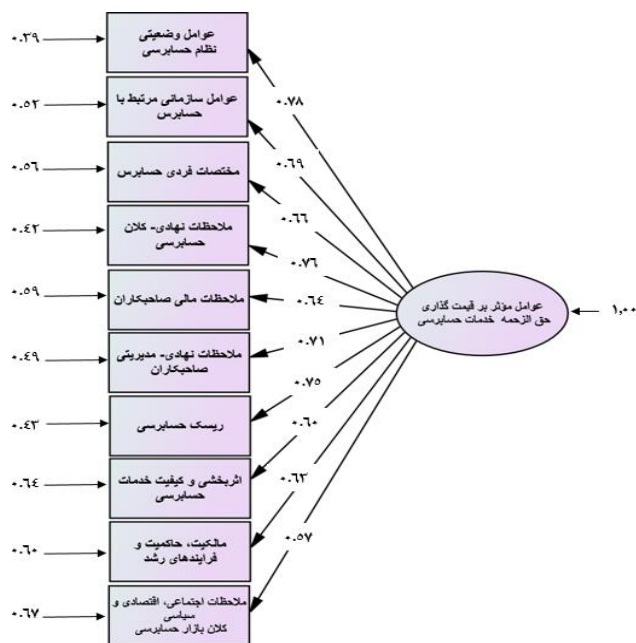
عوامل	مؤلفه‌های بنیادین استخراج شده پس از چرخش واریماکس		
	درصد تجمعی از واریانس	درصد از واریانس	کل
۱	۲۵.۳۷۹	۲۵.۳۷۹	۳۱.۷۲۴
۲	۴۱.۶۰۱	۱۶.۲۲۲	۲۰.۲۷۷
۳	۵۳.۶۰۲	۱۲.۰۰۱	۱۵.۰۰۱
۴	۶۴.۳۲۲	۱۰.۷۲۱	۱۳.۴۰۱
۵	۷۳.۷۹۱	۹.۴۶۸	۱۱.۸۳۶
۶	۸۰.۸۷۵	۷.۰۸۷	۸.۸۵۹
۷	۸۷.۲۴۸	۶.۳۷۰	۷.۹۶۲
۸	۹۱.۴۷۰	۴.۲۲۲	۵.۲۷۷
۹	۹۵.۰۸۳	۳.۶۱۳	۴.۵۱۶
۱۰	۹۸.۰۸۷	۳.۰۰۴	۳.۷۵۵

بنابر نتایج، ۱۲۵ شاخص مورد بررسی قابل تقلیل به ۱۰ عامل بوده و می‌توانیم از ترکیب این شاخص‌ها، ساختار بندی جدیدی در خصوص عوامل و شاخص‌های مؤثر بر قیمت‌گذاری خدمات حرفه‌ای حسابرسی ارائه نمایم. بر این اساس، نخستین عامل بالاترین سهم (۲۵/۳۷۹) و عامل دهم کمترین سهم را در تبیین واریانس مجموع شاخص‌های دارند. این مقدار واریانس تبیین شده برای عامل دوم برابر ۱۶/۲۲۲ درصد، عامل سوم ۱۲/۰۰۱ درصد، عامل چهارم ۱۰/۷۲۱ درصد، عامل پنجم ۹/۴۶۸ درصد، عامل ششم ۷/۰۸۷ درصد، عامل هفتم ۶/۳۷۰ درصد، عامل هشتم ۴/۲۲۲ درصد، عامل نهم ۳/۶۱۳ درصد و برای عامل دهم ۳/۰۰۴ درصد است. مجموع ۱۰ عامل مذکور قادر هستند تا ۹۸/۰۸۷ درصد از واریانس ۱۲۵ شاخص به دست آمده در خصوص قیمت‌گذاری هزینه خدمات حرفه‌ای حسابرسی را تبیین نمایند.

پ). مدل‌سازی معادله‌ی ساختاری عوامل مؤثر بر قیمت‌گذاری خدمات حرفه‌ای حسابرسی

به منظور اعتباریابی عوامل احصا شده در قالب تحلیل عاملی اکتشافی از روش مدل‌سازی معادله‌ی ساختاری و تکنیک تحلیل عاملی تأییدی استفاده گردید.

بنابر یافته‌ها، مدل پژوهش از نظر شاخص‌های برازشی در وضعیت مطلوبی قرار دارد، به طوری که مقدار χ^2/df محاسبه شده ۱/۹۱۸ است و از آنجایی که مقدار χ^2/df پایین‌تر از ۳ گویای برازش مناسب مدل بوده، لذا حد مطلوب خی دو بر درجه آزادی حاصل گردیده است. حدود ریشه خطای میانگین مجذورات تقریب (RMSEA) باید کمتر از مقدار ۰/۰۸ باشد که در مدل این پژوهش برابر ۰/۰۴۰۱ است. مقادیر شاخص‌های GFI، AGFI، NFI، CFI، IFI و RFI نیز می‌بایست بالاتر از ۰/۹۰ باشد که در محاسبات ساختاری این تحقیق به ترتیب برابر ۰/۹۳، ۰/۹۳، ۰/۹۵، ۰/۹۷، ۰/۹۲ و ۰/۹۴ است. مقدار RMR از نظر حدود ایدئال ساختاری باید پایین‌تر از ۰/۰۵ باشد که در مدل این پژوهش برابر ۰/۰۲۶۶ است. بر این اساس، مقادیر خروجی حاصل از نرم‌افزار ایموس گویای آن است که داده‌های محاسبه شده به شکل منطقی منطبق با مدل تحقیق بوده و از این حیث، عوامل و شاخص‌های زیرمجموعه آن‌ها، از وضعیت برازش و اعتبار مناسبی برخوردار هستند.



Chi-square= 274.22, df=109, P-value=0.000315, RMSEA=0.022

شکل (۱). مدل ساختاری عوامل مؤثر بر تعیین حق الزحمه خدمات حسابرسی (در حالت استاندارد)

جدول (۴). شاخص‌های برازش مدل معادلات ساختاری عوامل مؤثر بر تعیین حق الزحمه خدمات حسابرسی

تفسیر	حد مطلوب	مقدار	معیارهای برازش مدل
نسبت کای دو به درجه آزادی (χ^2/df)	< 3	1/918	نسبت کای دو به درجه آزادی (χ^2/df)
شاخص نیکویی برازش (GFI)	> 0.90	0/93	شاخص نیکویی برازش (GFI)
شاخص نیکویی برازش تعدیل شده (AGFI)	> 0.90	0/93	شاخص نیکویی برازش تعدیل شده (AGFI)
شاخص برازش هنجار شده (NFI)	> 0.90	0/95	شاخص برازش هنجار شده (NFI)
شاخص برازش تطبیقی (CFI)	> 0.90	0/97	شاخص برازش تطبیقی (CFI)
شاخص برازش اضافی (IFI)	> 0.90	0/92	شاخص برازش اضافی (IFI)
شاخص برازش نسبی (RFI)	> 0.90	0/94	شاخص برازش نسبی (RFI)
ریشه مجذور مانده‌ها (RMR)	حدود صفر	0/0266	ریشه مجذور مانده‌ها (RMR)
ریشه میانگین مربعات خطای تقریب (RMSEA)	< 0.08	0/0401	ریشه میانگین مربعات خطای تقریب (RMSEA)

(۰/۰۹۵۱)، ملاحظظت مالی صاحب‌کاران (۰/۰۹۵۰) و مالکیت، حاکمیت و فرایندهای رشد (۰/۰۹۳۵) از دیگر شاخص‌هایی است که به ترتیب در فرایند تحلیل سلسله‌مراتبی از اولویت برخوردار می‌باشند.

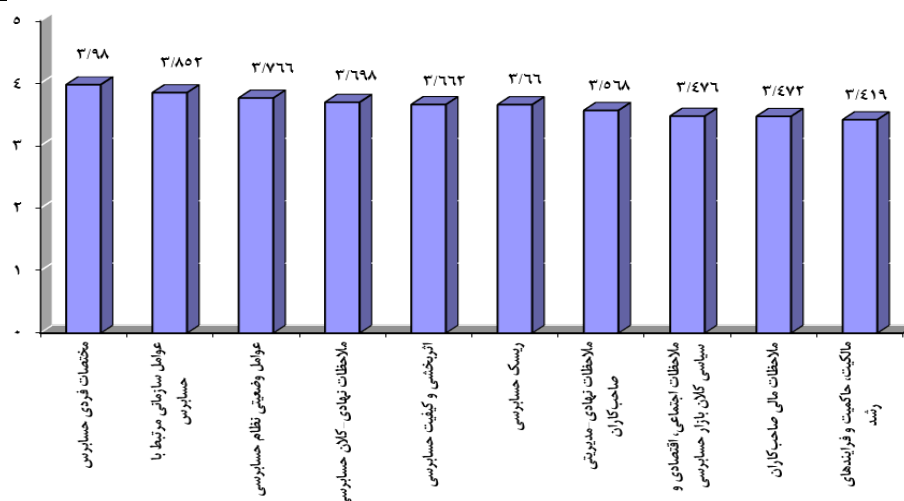
ت. تحلیل سلسله‌مراتبی عوامل مؤثر بر قیمت‌گذاری خدمات حرفه‌ای حسابرسی

نتایج حاصل از انجام تحلیل سلسله‌مراتبی و مقایسات زوجی میان شاخص‌ها در جدول ۵ و شکل ۲ ارائه شده است. بنابر یافته‌ها، سه اولویت اصلی و نخست مؤثر بر تعیین حق الزحمه خدمات حسابرسی عبارت است از مختصات فردی حسابرس (۰/۱۰۸۹)، عوامل سازمانی مرتبط با حسابرس (۰/۱۰۵۴) و عوامل وضعیتی نظام حسابرسی (۰/۱۰۳۰). همچنین، ملاحظظت نهادی- کلان حسابرسی (۰/۱۰۱۲)، اثربخشی و کیفیت حسابرسی (۰/۱۰۰۲)، ریسک حسابرسی (۰/۱۰۰۱)، ملاحظظت نهادی- مدیریتی صاحب‌کاران (۰/۰۹۷۶)، ملاحظظت اجتماعی، اقتصادی و سیاسی کلان بازار حسابرسی

جدول (۵). رتبه‌بندی نهایی عوامل و شاخص‌های مؤثر بر حق‌الزحمه خدمات حسابرسی براساس AHP

عوامل اصلی	میانگین کل	میانگین نرمال شده	رتبه عامل	رتبه شاخص
مختصات فردی حسابرس	۳.۹۸	0.1089	۱	۱- تجربه حسابرسان، ۲- کیفیت حسابرس، ۳- نسبت استقلال حسابرسان، ۴- تخصص و تبحر حسابرس
عوامل سازمانی مرتبط با حسابرس	۳.۸۵۲	0.1054	۲	۱- برند، رتبه، درجه و اعتبار مؤسسات حسابرسی، ۲- مقدار سابقه موسسه حسابرسی، ۳- اندازه حسابرس و موسسه حسابرسی، ۴- تخصص حسابرس در صنعت، ۵- تعداد کادر حسابرسی، ۶- رتبه موسسه حسابرسی در سلسله‌مراتب رتبه بندی حسابرسی، ۷- بهره گیری از فناوری های نوین، ۸- نوع موسسه حسابرسی، ۹- سطوح ارتباطات بین المللی موسسه حسابرسی، ۱۰- میزان حقوق پرداختی به کارکنان
عوامل وضعیتی نظام حسابرسی	۳.۷۶۶۹	0.1030	۳	۱- پیچیدگی عملیات شرکت‌ها، ۲- اندازه شرکت صاحب‌کار، ۳- نحوه پرداخت حق‌الزحمه‌های حسابرسی، ۴- فصول حسابرسی، ۵- ساعات کاری، ۶- حسابرسی نخستین، ۷- معاملات با اشخاص وابسته، ۸- تمرکز در ارائه خدمات حسابرسی، ۹- بهره گیری از مشاوران، ۱۰- زمان حسابرسی محدود، ۱۱- تغییر حسابرس، ۱۲- حجم عملیات واحدهای تجاری، ۱۳- دوره طولانی تصدی حسابرسی، ۱۴- منابع صرف شده در حسابرسی، ۱۵- تمرکز مشتری، ۱۶- افزایش شرکت و واحدهای فرعی مورد ارزیابی
ملاحظات نهادی-کلان حسابرسی	۳.۶۹۸۶	0.1012	۴	۱- سابقه تشکیل کمیته‌های حسابرسی، ۲- ارزشمندی کار حسابرسی برای صاحبکار، ۳- تخصص کمیته حسابرسی، ۴- رعایت قواعد مبارزه با پولشویی، ۵- نگرش‌ها و مختصات سیاستگذاران و تصمیم‌گیرندگان در مورد حسابرسی، ۶- ادراک استفاده‌کنندگان و ذینفعان از حسابرسی، ۷- مصالحه حسابرسان با مدیران، ۸- تدوین قواعد و ضوابط اثربخش حسابرسی، ۹- کمیته‌های حسابرسی نیرومند، ۱۰- میزان دعاوی حقوقی مطرح شده علیه صاحب‌کاران، ۱۱- حسابرسی اموال با ارزش‌های متعارف، ۱۲- عدم اطمینان نسبت به ارزش‌های متعارف، ۱۳- میزان همکاری و مشارکت صاحب‌کاران و کارگزاران حسابرسی، ۱۴- پشتکار کمیته
اثربخشی و کیفیت حسابرسی	۳.۶۶۲	0.1002	۵	۱- کیفیت گزارش، ۲- اثربخشی و کیفیت کنترل داخلی، ۳- توان تقاضای کیفیت توسط صاحب‌کاران، ۴- گزارش حسابرسی حاوی بند تداوم فعالیت، ۵- تعدیل بندهای حسابرسی پیش از اظهارنظر در بخش غیرخصوصی
ریسک حسابرسی	۳.۶۶	0.1001	۶	۱- افزایش ریسک مالی، ۲- ریسک وضعیت مالیاتی (اجتناب مالیاتی)، ۳- ریسک عملیاتی، ۴- ریسک دادخواهی علیه حسابرسان، ۵- ریسک تجاری
ملاحظات نهادی-مدیریتی صاحب‌کاران	۳.۵۶۸۶	0.0976	۷	۱- میزان شهرت صاحب‌کاران، ۲- ترکیب هیئت مدیره نیرومند، ۳- استعفای حسابرسان پیشین، ۴- پذیرش اجباری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، ۵- نسبت اعضای غیرموظف هیئت مدیره، ۶- حساسیت مدیر عامل نسبت به نوسانات بازار سهام، ۷- عدم قطعیت مدیریت، ۸- قدرت چانه زنی صاحبکار، ۹- اهداف صاحب‌کاران از حسابرسی، ۱۰- محافظه کاری یا بلندپرواز بودن مدیریت، ۱۱- اندازه هیئت مدیره، ۱۲- میزان و تکرار بازدیدهای هیئت مدیره از شرکت و صورتهای مالی، ۱۳- دانش مالی مدیرعامل، ۱۴- ضعف انگیزه‌های مدیریتی برای گزارشگری مالی، ۱۵- بیش اطمینانی مدیریت، ۱۶- دوره‌های جستجو برای حسابرسان جایگزین، ۱۷- ادراک کارآمدی حسابرسی، ۱۸- توانایی‌های فنی و حرفه‌ای مدیریت شرکت‌ها، ۱۹- نقش نمایندگی مدیران، ۲۰- دوگانگی نقش مدیرعامل شرکت، ۲۱- هیئت مدیره مستقل

عوامل اصلی	میانگین کل	میانگین نرمال شده	رتبه عامل	رتبه شاخص
ملاحظات اجتماعی، اقتصادی و سیاسی کلان بازار حسابرسی	۳.۴۷۶۱	0.0951	۸	۱- رقابت یا انحصار در بازار حسابرسی، ۲- اندازه و تمرکز بازار حسابرسی، ۳- وجود تشکل‌های حرفه‌ای فراگیر برای حرفه حسابرسی، ۴- میزان دولتی یا خصوصی بودن اقتصاد، ۵- قوانین اجتماعی وضع شده، ۶- تعدد شرکت‌های موجود در صنعت، ۷- تداعی جامعه از حسابرسی، ۸- درک نهادهای نظارت کننده بر فعالیت‌های حسابرسی، ۹- تعاملات مطلوب میان نهادهای نظارتی قانون‌گذار و متولیان حرفه‌ای و دولتی حسابرسی، ۱۰- رقابت بازار محصول، ۱۱- ضابطه مند نمودن رقابت در حوزه حسابرسی، ۱۲- ارتباطات سیاسی شرکت‌ها، ۱۳- بالابودن فرصت‌های سرمایه‌گذاری شرکت در صنعت
ملاحظات مالی صاحب‌کاران	۳.۴۷۲۹	0.0950	۹	۱- تنگناهای فرایند گزارشگری مالی، ۲- مبالغ ترازنامه شرکت‌ها، ۳- کیفیت گزارشگری مالی، ۴- زیان دهی شرکت، ۵- میزان دارایی‌های شرکت و نسبت نقدینگی، ۶- دیریت سود بالا، ۷- تعداد اسناد حسابداری و حجم و مبلغ فروش و جمع دارایی‌ها، ۸- جریان نقد آزاد بالا، ۹- اقلام تعهدی اختیاری، ۱۰- پاداش هیئت مدیره، ۱۱- نسبت بدهی کل به دارایی‌ها، ۱۲- تجدید ارزیابی دارایی‌ها، ۱۳- سود تقسیمی و عملیاتی شرکت، ۱۴- افزایش پاداش پرداختی به مدیران عامل
مالکیت، حاکمیت و فرایندهای رشد	۳.۴۱۹۵	0.0935	۱۰	۱- حاکمیت شرکتی اثربخش و قوی، ۲- درصد سهام نهادهای دولتی و شبه دولتی، ۳- محدودیت‌های تأمین مالی، ۴- ورود به مرحله «بلوغ» در چرخه عمر شرکت، ۵- مالکیت مدیریت، ۶- مالکیت سهام توسط سرمایه‌گذاران نهادی، ۷- افزایش تمرکز مالکیت، ۸- انگیزه‌های مالکیت مدیریت‌عامل، ۹- سهامداری با مالکیت بالا، ۱۰- سطوح پیشرفت و فناوری شرکت صاحبکار، ۱۱- فرصت‌های سرمایه‌گذاری ویژه شرکت، ۱۲- مالکیت سهام توسط مدیران موظف، ۱۳- مالکیت خانوادگی، ۱۴- هزینه‌های تحقیق و توسعه، ۱۵- راهبردهای تهاجمی یا آینده‌نگر در کسب و کار، ۱۶- میزان سهام در اختیار مدیران اجرایی، ۱۷- کنترل مالکیت، ۱۸- مالکیت مدیریت، ۱۹- ورود به مرحله رشد در چرخه عمر شرکت
جمع	۳۶.۵۵۶۶	۱		
میانگین رتبه‌ای	۵.۳۶۹۱			
میانگین کل	۳۶.۵۵۶۶			



شکل (۲). نمودار سلسله‌مراتبی عوامل مؤثر بر قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی (میانگین کل)

بحث و نتیجه‌گیری

نتایج این تحقیق نشان دادند که ۱۰ گروه از عوامل به همراه ۱۲۵ شاخص زیرمجموعه آن‌ها، بر حق‌الزحمه خدمات حسابرسی مؤثر هستند. نخستین عامل، مختصات فردی حسابرس بوده که ذیل این عامل، میزان تجربه و سابقه فعالیت حسابرسان در حوزه حسابرسی صورت‌های مالی حائز اهمیت است. کیم و فوروکاوا (۲۰۱۳)، فرجی امیری (۱۳۹۳) و نیکبخت و همکاران (۱۳۹۵) هرکدام به‌نوبه خود طی پژوهش‌هایی بر اهمیت تجربه حسابرسان در میزان حق‌الزحمه آن‌ها تأکید نموده‌اند، چراکه تجارب فردی یا سازمانی حسابرسان، اثرات غیرقابل‌انکاری بر دقت قضاوت آن‌ها برجای گذاشته و منجر به بهبود توانایی‌های آن‌ها در پردازش داده‌ها و ایجاد راهبردها و راهکارهای متنوع در شرایط خاص می‌گردد. به باور گیبینز (۱۹۸۴)، تجربه منجر به توسعه ساختارهایی برای قضاوت حسابرسان گردیده و این ساختارهای تجربه، به توسعه روش‌های تصمیم‌گیری و تفسیر داده‌ها می‌انجامد. بونز^۳ (۱۹۹۰)، تجارب انسانی را در گزینش‌های فردی و وزندهی به اقلام گوناگون مؤثر دانسته و دیگر پژوهشگران بر این مسئله تأکید نموده‌اند که حسابرسان با تجربه در حسابرسی صنایع خاص، به دو علت در انجام فرایندهای حسابرسی، افعال با کیفیت‌تر و گزارش‌های مطلوب‌تری ارائه می‌دهند: نخست آنکه این گروه از افراد آگاهی و شناخت بالاتری از مشکلات و مسائل حسابداری و حسابرسی آن صنایع به علت اجرای مداوم امور حسابرسی مرتبط به آن‌ها دارند. دلیل دوم ارائه گزارش‌های با کیفیت‌تر توسط افراد با تجربه، وجود انگیزه‌هایی به‌منظور کسب و حفظ شهرت در حسابرسی آن گروه از صنایع خاص می‌باشد. کیفیت حسابرس از دیگر شاخص‌های واجد اولویت مؤثر بر حق‌الزحمه خدمات حسابرسی است. کیفیت حسابرسی را در اشاره به توانمندی‌های حسابرس در راستای شناسایی و گزارش تحریفات ارزشمند و نیز دست‌کاری‌های صورت گرفته در سود خالص شرکت‌ها بکارگرفته می‌شود. کیفیت حسابرسی مبتنی بر سازه‌های کمی (اندازه شرکت، حق‌الزحمه)، کیفی (توانمندی‌های حسابرس نظیر دانش و تجربه و کارایی فنی) و اجرای ضوابط حرفه‌ای (استقلال، بی‌طرفی، مراقبت حرفه‌ای، تضاد منافع و قضاوت) است. در بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی نیز به توانمندی‌های حسابرسان به‌منظور کنترل کیفیت اطلاعات و داده‌های تولیدی یا اطمینان بخشی از مطابقت آن‌ها با اصول پذیرفته‌شده حسابداری توجه نموده است. در این زمینه، دی آنجلو^۴ (۱۹۸۱)، تقاضا برای

خدمات حسابرسی با کیفیت زیاد را عامل افزایش حق‌الزحمه‌های حسابرسی دانسته و بیٹی^۵ (۱۹۸۹)، حسابرسان با کیفیت بالا را واجد انگیزه‌های بالاتری برای شناسایی تحریفات صورت گرفته در گزارش‌های مالی می‌داند، چراکه آنان سرمایه‌گذاری بالاتری در راستای کسب شهرت و خوش‌نامی خود صورت داده و در نتیجه، شکست در امر حسابرسی منجر به ایجاد خطراتی زیادی بر شهرت آن‌ها می‌گردد (پورحیدری و همکاران، ۱۳۹۴). عوامل سازمانی مرتبط با حسابرسان دربرگیرنده ۱۰ شاخص با اولویت‌بخشی به «برند، رتبه، درجه و اعتبار مؤسسات حسابرسی» است. نتایج تحقیقات موجود اعم از یافته‌های مهرانی و جمشیدی اوانکی (۱۳۹۰) و محمدآزادی و محمدی (۱۳۹۴) نشان داده‌اند که به هراندازه برند، رتبه، درجه و اعتبار یک موسسه حسابرسی در سطوح فراملی و کلان شناخته‌شده باشد و شهرت و مقبولیت بیشتری در حوزه فعالیت‌های مالی و حسابداری کسب کرده باشد، حق‌الزحمه خدمات حسابرسی دریافتی آن‌ها نیز به همان میزان افزایش می‌یابد. فرانسیس (۱۹۸۴) معتقد است که مؤسسات حسابرسی بزرگ و دارای اعتبار زیاد در جامعه، حق‌الزحمه و دستمزد بیشتری از صاحب‌کاران خود مطالبه می‌کنند، چراکه یک چنین مؤسسه‌هایی از کیفیت و اعتبار زیادی نزد سرمایه‌گذاران و جامعه برخوردار بوده و از این حیث، شفافیت و عملکرد مطلوب‌تری را برای شرکت به همراه دارند. اولویت دوم در این بستر، مقدار سابقه مؤسسات حسابرسی در امر حسابرسی صورت‌های مالی است. اعتبار یک مؤسسه حسابرسی و برندسازی در این حوزه، صرفاً بر مبنای تجربه و سابقه مکفی و قابل‌اطمینان که نمود عینی آن برخورداری از رزومه غنی است، حاصل می‌شود. این یافته همسو با نتایج مطالعات کیم و فوروکاوا (۲۰۱۳) مهرانی و جمشیدی اوانکی (۱۳۹۰)، نیکبخت و همکاران (۱۳۹۵) است. سومین شاخص واجد اولویت، اندازه حسابرس و مؤسسات حسابرسی است. این شاخص از جمله مقولاتی است که اجماع زیادی بر آن وجود داشته و در مطالعات متعددی همچون تحقیق داروغه حضرتی و پهلوان (۱۳۹۱)، بادآور نهندی و همکاران (۱۳۹۳)، فرج‌زاده و حیدری (۱۳۹۶) و نوشادی و همکاران (۱۳۹۷) بر نقش آن تأکید شده است. محققانی نظیر دی‌آنجلو (۱۹۸۱) و شاپیرو (۱۹۸۳) نشان داده‌اند که حسابرسان بزرگ، تمایلی به ارائه خدمات بی‌کیفیت و با قیمت پایین ندارند، چراکه مایل‌اند تا شهرت بیشتری در بازار کسب نمایند. این مؤسسات با مقولاتی نظیر دعوی قضایی، خطاهای حسابرسی و اقلام تعهدی

⁴ De Anjelo

⁵ Beatty

¹ Fukukawa

² Gibinz

³ Bonz

می‌سازد. در عین حال، با افزایش حجم و اندازه شرکت‌ها، تعداد قراردادهای نظارتی و حاکمیت شرکتی آنان نیز افزایش می‌یابد و به همراه افزایش نسبت جاری، امکان صدور اظهارنظر مشروط نیز کاهش یافته که به باور بل و تیپور (۱۹۹۱) نسبت جاری می‌تواند به مثابه شاخصی به منظور نشان دادن کمبود سرمایه در گردش مدنظر قرار گیرد و در این زمینه فرض بر آن است که به هر اندازه نسبت جاری بزرگ‌تر باشد، شرکت به منظور بازپرداخت بدهی‌های کوتاه‌مدت خویش، دارایی‌های مطلوب و مکفی در اختیار دارد (ابراهیمی و همکاران، ۱۳۹۳: ۷۶). لذا به هر اندازه اندازه شرکت بزرگ‌تر باشد، دارایی‌ها بیشتری داشته و لذا، حسابرسی آن پیچیده‌تر گردیده و این مسئله منجر به افزایش حق‌الزحمه‌های حسابرسی می‌گردد. اهمیت شاخص اندازه شرکت در مطالعات متعددی همچون خدادادی و همکاران (۱۳۹۵)، تلخایی و همکاران (۱۳۹۶)، بذرافشان (۱۳۹۷) و نوشادی و همکاران (۱۳۹۷) مورد تأکید قرار گرفته است. ملاحظات نهادی- کلان حسابرسی به عنوان چهارمین عامل، دربرگیرنده ۱۴ شاخص است. شاخص نخست این مجموعه، سابقه تشکیل کمیته‌های حسابرسی است: کمیته‌های حسابرسی قادرند تا استقلال حسابرسان را به واسطه پشتیبانی از آن‌ها به هنگام بروز ناهماهنگی‌ها با صاحب‌کاران، ارتقاء بخشند، به تقویت واحد حسابرسی داخلی یاری رسانده و ضرورت اطمینان بخشی توسط حسابرسان داخلی را تنزل بخشند (ایمانی برندق و همکاران، ۱۳۹۶). وجود کمیته‌های حسابرسی در واحدهای تجاری و سابقه تشکیل این کمیته‌ها، ارتباط وثیقی با حق‌الزحمه‌های حسابرسی بیشتر، گزینش حسابرسان با کیفیت بهتر، سطوح نازل‌تر اقلام تعهدی غیرعادی، بدهی‌های کمتر، کیفیت افشای بهتر، نظام‌های کنترل داخلی اثربخش‌تر، ارتقاء کیفیت گزارشگری صورت‌های مالی (کوهن^۲ و همکاران، ۲۰۱۳) و غیره دارند. بر مبنای رویکرد نمایندگی، تجارب قبلی و سوابق حضور کمیته‌های حسابرسی در شرکت‌ها و واحدهای تجاری، توانمندی این واحدها را به منظور کنترل صحیح مدیران سازمان‌ها و حسابرسان مستقل بهبود می‌بخشد. رویکرد وابستگی منابع نیز بر این مسئله تأکید دارد که پیشینه و قدمت بالاتر تشکیل کمیته‌های حسابرسی، کمک می‌نماید تا به جای وابستگی به مدیران شرکت‌ها یا حسابرسان مستقل، بر داده‌های حسابداری مالی و افشاهای مرتبط به آن نظارت و کنترل داشته باشند. بر این مبنای، تجارب قبلی، اعضای کمیته‌های حسابرسی را در شناخت و آگاهی از الزامات و مسئولیت‌های این کمیته یاری رسانده و اثربخشی و کارآمدی اعضای این کمیته‌ها را

غیرمنتظره پایین‌تری مواجه بوده و ضریب واکنش سود در آن‌ها بالاتر است (پورحیدری و همکاران، ۱۳۹۴) و در نتیجه، حق‌الزحمه‌های بالاتری را در ازای خدمات حسابرسی دریافت می‌نمایند. همچنین، شرکت‌ها در مواقعی که فعالیت‌های حسابداری آن‌ها به واسطه نهادهای حسابرسی کلان دامنه و با کیفیت بالاتر صورت می‌گیرد و یا در فصول شلوغ کاری به ارائه این خدمات اقدام می‌نمایند، با حق‌الزحمه‌های حسابرسی بالاتری روبرو شده و از خدمات غیر حسابرسی نیز در سطوح بالاتر بهره می‌گیرند. از این حیث، اندازه شرکت‌های حسابرسی و وسعت آن‌ها بر حق‌الزحمه خدمات حسابرسی با اولویت بالاتری تأثیر می‌گذارد.

سومین گروه از عوامل مؤثر بر قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی، عوامل وضعیتی نظام حسابرسی بوده که دربرگیرنده ۱۶ شاخص است. در این زمینه، پیچیدگی عملیاتی شرکت‌های درخواست‌دهنده خدمات حسابرسی حائز اهمیت است: در مواقعی که عملیات شرکت گسترده و دربرگیرنده پیچیدگی‌ها و مراحل متعدد حسابرسی باشد، تقاضاها برای نظارت و کنترل فرایندهای گزارشگری مالی آن بیشتر می‌شود. لذا این گروه از شرکت‌ها مجبور هستند تا بر مبنای حجم و پیچیدگی فعالیت‌های مالی شرکت، حق‌الزحمه‌های بیشتری پرداخت نمایند. در عین حال، پیچیدگی‌های عملیاتی در برخی شرکت‌ها سبب می‌گردند تا قضاوت‌های حسابرسان با دشواری بیشتری صورت گیرد، مدت زمان لازم برای رسیدگی تیم‌های حسابرسی افزایش بیشتر پیدا کرده و مدیران و حسابرسان را در جمع‌بندی نهایی فرایند حسابرسی با مشکلات و ابهامات بیشتری مواجه نماید. این مسئله همسو با نتایج مطالعات کیم و همکاران (۲۰۱۲)، نیکبخت و تنانی (۱۳۸۹)، سجادی و همکاران (۱۳۹۱) و ایمانی برندق و همکاران (۱۳۹۶) می‌باشد. اولویت دیگر، اندازه شرکت صاحب‌کار است؛ حسابرسی مالی مبتنی بر نمونه‌گیری است و حجم و وسعت شرکت‌ها و مؤسساتی که نیازمند خدمات حسابرسی هستند و در نتیجه آن افزایش صورت‌های مالی این شرکت‌ها که ریسک حسابرسی را برای نهادهای حسابرس دوچندان می‌سازد، به نوبه خود بسترهای افزایش حق‌الزحمه خدمت حسابرسی را بیشتر می‌نماید. در این زمینه، بن‌علی و لسچ^۱ (۲۰۱۳) نشان داده‌اند که اندازه شرکت‌های موردبررسی و نیز تعداد شرکت‌های زیرمجموعه آن‌ها، به واسطه تأثیرگذاری بر پیش‌بینی‌های حسابرسان از ریسک‌های حسابرسی و تعداد ساعاتی که برای حسابرسی فعالیت‌های یک شرکت نیاز است، حق‌الزحمه خدمات حسابرسی را دستخوش تغییراتی اساسی

² Cohn¹ Ben Ali & Lesage

افزایش می‌دهد (بیسلی و سالتربو، ۲۰۰۱). بر اساس مفروضات رویکرد تقاضا، کمیته‌های حسابرسی مؤثر می‌توانند در راستای نیل به کیفیت حسابرسی مطلوب‌تر، اقدامات حسابرسی بیشتری را تقاضا نمایند و در نتیجه میزان اطمینان خود را افزایش دهند، تقاضاهایی که به افزایش حق‌الزحمه‌های حسابرسی می‌انجامد. دومین شاخص مطرح در این حوزه، ارزشمندی کار حسابرس برای صاحب‌کاران در راستای نتایج پژوهش نوشادی و همکاران (۱۳۹۷) است.

اثربخشی و کیفیت حسابرسی پنج‌مین اولویت در تحلیل سلسله‌مراتب می‌باشد؛ به باور دی آنجلو (۱۹۸۱)، تقاضا برای خدمات حسابرسی با کیفیت زیاد، حق‌الزحمه‌های حسابرسی را افزایش داده و میان کیفیت گزارشگری حسابرسان و حق‌الزحمه آن‌ها، ارتباط مثبت و معنی‌داری وجود دارد (داروغه حضرتی و پهلوان، ۱۳۹۱). پورحیدری و همکاران (۱۳۹۴) طی تحقیقی با عنوان «بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر هزینه حسابرسی و قیمت‌گذاری کمتر از واقع در عرضه‌های اولیه» بر این مسئله صحنه گذاشته است که کیفیت حسابرسی در مؤسسات بزرگ حسابرسی اثر مستقیمی بر حق‌الزحمه‌های دریافتی آن‌ها دارد. شاخص اثربخشی و کیفیت گزارش داخلی که در مطالعات هی^۱ (۲۰۱۳)، قدیم‌پور و دستگیر (۱۳۹۵)، مشایخی و همکاران (۱۳۹۵) و نیکبخت و همکاران (۱۳۹۵) نیز مورد تأکید قرار گرفته، مواردی نظیر برخورداری از سیستم کنترل داخلی قوی و دارای کفایت، تفکیک نمودن وظایف و وضعیت فرایند اجرای عملیات حسابرسی و چرخه‌ها به همراه تنزل بخشیدن نیاز به فعالیت‌های حسابرسی و اختصاص زمان کمتر در رویه حسابرسی شرکت‌ها، زمینه‌های تنزل حق‌الزحمه خدمات حسابرسی را فراهم می‌سازد. از آنجایی که حسابرسی مالی بر پایه‌های کنترل داخلی و غنای نظارت‌های درون‌سازمانی بنا شده است، لذا تدوین قواعد پیشگیرانه از تخلفات سازمانی و بستن مفرهای سوءاستفاده در سازمان‌ها که همگی گویای برخورداری از یک نظام کنترلی داخلی مکمل در کنار رویه‌های حسابرسی بیرونی است، مقادیر پرداختی به‌عنوان حق‌الزحمه را به علت کیفیت گزارش‌های درون‌سازمانی تنزل می‌بخشد. نیمه دوم سلسله‌مراتب عوامل اثرگذار بر حق‌الزحمه خدمات حسابرسی مبتنی بر پنج عامل ریسک حسابرسی، ملاحظات نهادی-مدیریتی صاحب‌کاران، ملاحظات اجتماعی، اقتصادی و سیاسی کلان بازار حسابرسی، ملاحظات مالی صاحب‌کاران و عامل مالکیت، حاکمیت و فرایندهای رشد بوده که به فراخور سطوح اثرگذاری و میانگین‌های حاصل شده، اولویت‌های ششم تا دهم را

به خود اختصاص داده‌اند. از این لحاظ، محققانی نظیر نیکینن و ساهلستروم^۲ (۲۰۱۵) با سنجش اثر ریسک بر قیمت‌گذاری خدمات حسابداری در کشور انگلستان، نشان داده‌اند که حق‌الزحمه خدمات حسابرسی با ابعاد ریسک از جمله ریسک مالی، عملیاتی و تجاری در ارتباط است: اهرم مالی نشانگر توان پرداخت بدهی‌های بلندمدت صاحب‌کار بوده و نسبت بالای بدهی با دارائی، امکان ورشکستگی شرکت را دوچندان می‌سازد، چراکه میزان بالای بدهی، می‌تواند با ریسک بالای شرکت در ارتباط باشد و منجر به ایجاد مسائلی در زمینه نقدینگی و تداوم فعالیت شرکت گردد. لذا حسابرسان به‌منظور کاهش این ریسک در شرکت‌های با درجه اهرمی بالاتر، رسیدگی‌های بیشتری صورت داده و این مسئله منجر به بیشینه‌سازی حق‌الزحمه‌های حسابرسی می‌گردد. این امر همسو با نتایج مطالعات تلخایی و همکاران (۱۳۹۶) و آدین‌فر و همکاران (۱۳۹۸) است. همچنین، با افزایش ریسک عملیاتی، میزان حق‌الزحمه حسابرسی نیز افزایش می‌یابد. به عبارتی، مدیران عمدتاً در راستای گمراه نمودن سهام‌داران نسبت به عملکرد واقعی شرکت، سود را مدیریت می‌نمایند. هدف آن‌ها از این اقدام، تغییر دادن گزارش‌های مالی در راستای گمراه کردن افراد ذینفع یا اثرگذاری بر قراردادهایی است که مبتنی بر ارقام حسابرسی هستند. در نتیجه شکل‌گیری و بروز این تضاد منافع، افراد ذینفع به‌منظور همسو و هماهنگ کردن منافع دیگران با خود یا کمینه‌سازی آثار ناشی از این تضاد منافع، می‌بایست متحمل هزینه‌های نمایندگی گردند. مدیران که عموماً در هسته این تضاد منفعتی قرار می‌گیرند، با ارائه نمودن اطلاعات مالی شرکت تلاش می‌کنند تا هزینه‌های نمایندگی را تنزل بخشند، لیکن به دلیل اختیارات مدیریت، نیاز نظارت بر عملکرد مدیر، قضاوت‌های کارشناسانه حسابرسان مستقل را طرح می‌کند. لذا به همراه افزایش ریسک عملیاتی شرکت‌ها، تمرکز حسابرسان بیشتر شده و حق‌الزحمه‌های خدمات حسابرسی نیز دوچندان می‌گردد. در حوزه ملاحظات-مدیریتی صاحب‌کاران، عمدتاً اعتبار و شهرت مؤسسات و شرکت‌هایی که درخواست خدمات حسابرسی می‌دهند و برخورداری آن‌ها از پایگاه مطلوب در نظام اقتصادی یک جامعه و نیاز آنان به تأیید مجدد اجتماعی در انظار عمومی و در میان رقبا، سبب می‌گردد تا تمایل به بهره‌گیری از خدمات حسابرسی با کیفیت بالاتر افزایش یابد. در عین حال، این گروه از سازمان‌ها و صاحب‌کاران آن‌ها به‌منظور حفظ شهرت و سهمشان در بازارهای اقتصادی و مالی، از هیچ خطا یا تحریف قابل توجهی در گزارش‌های مالی به‌سادگی عبور نکرده و از این‌رو، با دریافت

^۱ Hay

^۲ Nikkinen & Sahlstrom

معاملات تجاری، تنظیم شرایط اجرایی نمودن اصول راهبری شرکتی پیرامون شرکت‌ها و واحدهای تجاری فعال در بازار اوراق بهادار، بهره‌گیری از مکانسیم‌هایی همچون نظارت مطلوب هیئت‌مدیره بر عملکرد مدیران یا نظام انگیزشی متناسب که قادر به کمینه‌سازی تضاد منافع باشد، نظارت گسترده بر کیفیت خدمات حسابرسی ارائه‌شده از سوی مؤسسات حسابرسی توسط جامعه حسابرسان و سازمان بورس اوراق بهادار در راستای اطمینان یافتن نسبت به این مسئله که افزایش حق‌الزحمه خدمات حسابرسی به علت کیفیت حسابرسی مؤسسات باشد نه مواردی همچون روابط حسابرسان و صاحب‌کاران، ارزیابی علل عدم افشای مبالغ مرتبط به حق‌الزحمه خدمات حسابرسی و تدوین الزاماتی در راستای شفاف‌سازی بیشتر در این حوزه به‌منظور فراهم‌سازی امکان برآورد ریسک اطلاعاتی شرکت برای سرمایه‌گذاران و دیگر ذینفعان، نظارت بر عدم تمرکز مالکیت واحدهای تجاری توسط سازمان حسابرسی و بورس اوراق بهادار در راستای اجرایی نمودن مکانسیم نظام راهبری شرکت‌ها و غیره از پیشنهاد‌های دیگر این تحقیق است.

فهرست منابع

- * ابراهیمی، سید کاظم، پیوندی، محمود و فخارمنش، محمدرضا (۱۳۹۳). بررسی تأثیر ساختار مالکیت شرکت بر حق‌الزحمه حسابرسی و اظهار نظر حسابرسان مستقل شرکت‌ها، فصلنامه حسابداری مالی، دوره ۶، شماره ۲۴: ۵۹-۷۸.
- * ابراهیمی کردلر، علی، تحریری، آرش محمدی، علی (۱۳۹۸). عدم رعایت قانون مبارزه با پولشویی و حق‌الزحمه حسابرسی، مجله دانش حسابداری، دوره ۱۰، شماره ۴: ۶۳-۸۸.
- * ایمانی برندق، محمد، عبدی، مصطفی و کاظمی علوم، مهدی (۱۳۹۶). بررسی تدثیر تنوع جنسیتی در کمیته حسابرسی بر حق‌الزحمه حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۴، شماره ۳: ۳۰۳-۳۲۲.
- * آذین‌فر، کاوه، قدرتی زوارم، عباس و نوروزی، محمد (۱۳۹۸). تأثیر ابعاد ریسک بر قیمت‌گذاری حسابرسی، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۱، شماره ۴۴: ۱۵۵-۱۷۴.
- * تلخایی، فاطمه، نیکومرام، هاشم، طالب نیا، قدرت اله و رویایی، رمضانعلی (۱۳۹۶). بررسی چسبندگی حق‌الزحمه های حسابرسی و عوامل ساختاری مؤثر بر انحراف حق

خدمات از شرکت‌های حسابرسی معتبر، خبره و متخصص، هزینه‌های خدمات حسابرسی بیشتری پرداخت می‌نمایند. لذا تمایل به حفظ شهرت مثبت، تمایل به دریافت خدمات حسابرسی کیفی و مطلوب و نیز حق‌الزحمه‌های بالاتر را افزایش می‌دهد. این یافته همسو با نتایج مطالعات مهرانی و جمشیدی اوانکی (۱۳۹۰) و واعظ و همکاران (۱۳۹۵) است. در قالب عامل ملاحظات کلان بازار حسابرسی، رقابت یا انحصار در بازار حسابرسی واجد اولویت نخست است؛ حق‌الزحمه‌های حسابرسی همچون دیگر کالاها، خدماتی، ارتباط زیادی به سطح رقابت یا انحصاری بودن بازارها دارد. بر اساس نظریه اقتصاد خرد، به همراه افزایش انحصار بازار حسابرسی، قدرت مؤسسات و شرکت‌های فعال این حوزه افزایش‌یافته و در نتیجه آن، ترس و واگم ناشی از کاهش و از دست رفتن مشتریان و صاحب‌کاران تنزل می‌یابد. بر این مبنا، توانمندی شرکت‌های حسابرسی به‌منظور تعیین قیمت و حق‌الزحمه‌های خدمات حسابرسی افزایش می‌یابد. همسو با این مسئله، غلامی و همکاران (۱۳۹۸) طی تحقیقی با عنوان «بررسی رابطه انحصار بازار حسابرسی با حق‌الزحمه و کیفیت حسابرسی» نشان داده‌اند که انحصار بازار حسابرسی، مقادیر حق‌الزحمه خدمات حسابرسی را افزایش می‌دهد، اما تأثیری بر کیفیت گزارش‌های حسابرسی نمی‌گذارد. یافته‌های نوشادی و همکاران (۱۳۹۹) نیز حاکی از آن است که رقابت‌های ناسالم و غیرحرفه‌ای میان حسابرسان و مؤسسات حسابرسی در ایران سبب گردیده است تا آن‌ها بی‌توجه به پوشش هزینه‌ها و نیز ریسک صاحب‌کار، حق‌الزحمه‌های حسابرسی را تنزل بخشند. به طور کلی، فرایند تعیین حق‌الزحمه خدمات حسابرسی، فرایندی پیچیده، چندبعدی و متمرکز بر سطوح خرد، میانه و کلان بوده که شاخص‌های متعددی در قبض و بسط آن نقش دارند، عوامل و شاخص‌هایی که از نظر درجه اهمیت و ضرورت در قیمت‌گذاری فعالیت‌های حسابرسی، تفاوت‌ها و تمایزهایی نسبت به یکدیگر داشته و حوزه‌های گوناگون از ملاحظات خرد مرتبط به حسابرسان، نهادهای حسابرسی و شرایط مرتبط به صاحب‌کاران تا ملاحظات کلان مرتبط به بازار حسابرسی و دیگر عوامل را شامل می‌گردند و در سلسله‌مراتب عوامل تعیین بخش حق‌الزحمه خدمات حسابرسی، جایگاه‌های متفاوتی را به خود اختصاص داده‌اند. با توجه به یافته‌های این تحقیق پیشنهاد می‌گردد که افراد، مؤسسات و نهادهای حسابرسی خصوصی و دولتی و نیز تشکل‌های فعال در این حوزه، الگوی سلسله‌مراتبی ۱۰ عاملی این تحقیق را در تعیین قیمت خدمات حسابرسی حرفه‌ای و به‌مقتضای شرایط زمینه‌ای مدنظر قرار دهند. تدوین قواعد و مقرراتی به‌منظور الزام شرکت‌ها و واحدهای تجاری به‌منظور افشای بیشتر محتوای اقتصادی

- الزحمة های حسابرسی از مدل استاندارد، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۶، شماره ۲۴: ۹۵-۱۱۲.
- * بادآور نهندي، یونس، درخشی، رضا و شیرمحمدلو، رضا (۱۳۹۳). بررسی تأثیر اندازه حسابرس و تخصص حسابرس در صنعت بر حق الزحمة حسابرسی، دومین همایش ملی رویکردی بر حسابداری، مدیریت و اقتصاد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد فومن و شفت.
- * بهارمقدم، مهدی، صالحی، تابنده و اعظمی، زینب (۱۳۹۶). رابطه بین توانایی مدیریت، حق الزحمة حسابرسی و تداوم فعالیت در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پژوهش های حسابداری مالی، دوره ۹، شماره ۲: ۲۳-۴۴.
- * بذرافشان، سعید (۱۳۹۷). بررسی اثر دوره جستجو برای حسابرس جایگزین بر حق الزحمة حسابرسی نخستین، دانش حسابرسی، دوره ۹، شماره ۱: ۱۷۱-۱۹۴.
- * پورحیدری، امید، صفی پور افشار، مجتبی، گودرز تله جردی، علی و صفی پور افشار، معصومه (۱۳۹۴). بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر هزینه حسابرسی و قیمت گذاری کمتر از واقع در عرضه های اولیه، حسابداری مالی، دوره ۷، شماره ۲۶: ۳۱-۵۱.
- * تنانی، محسن و علوی، سید محمد (۱۳۹۲). بررسی مقایسه ای عوامل مؤثر بر حق الزحمة حسابرسی صورت های مالی از منظر حسابرسان مستقل و مدیران اجرایی، دانش حسابرسی، دوره ۱۳، شماره ۵۱: ۱-۲۸.
- * حساس یگانه، یحیی و مقصودی، امید (۱۳۸۹). تأثیر آیین رفتار حرفه ای و تجربه بر کیفیت قضاوت حسابرسی، حسابداری رسمی، شماره ۹: ۴۹-۵۷.
- * حیدریپور، فرزانه و جعفری، یعقوب (۱۳۹۵). تأثیر ساختار بازار محصول بر هزینه های حسابرسی، پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۸، شماره ۳۰: ۱۰۳-۱۱۸.
- * خدادادی، ولی، ویسی، سجاد و چراغی نیا، علی (۱۳۹۵). عدم قطعیت مدیریت و حق الزحمة حسابرسی، مجله دانش حسابداری، دوره ۷، شماره ۲۷: ۱۰۹-۱۳۳.
- * خدادادی، ولی، ویسی، سجاد و چراغی نیا، علی (۱۳۹۶). بررسی رابطه بین تمرکز مشتری و حق الزحمة حسابرسی، دانش حسابداری مالی، دوره ۴، شماره ۱: ۴۵-۶۰.
- * خدادادی، ولی، رشیدی باغی، محسن و طاهری نیا، مسعود (۱۳۹۸). اثر تعاملی محدودیت های تأمین مالی و اعتماد به نفس بیش از اندازه مدیران بر حق الزحمة حسابرسی، فصلنامه علمی مدیریت دارایی و تأمین مالی، دوره ۷، شماره ۴: ۶۳-۸۰.
- * داروغه حضرتی، فاطمه و پهلوان، زهرا (۱۳۹۱). رابطه بین کیفیت گزارش حسابرسی و حق الزحمة حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، حسابداری مدیریت، دوره ۵، شماره ۱۴: ۱۳-۲۴.
- * درخشی، رضا، بادآور نهندي، یونس، برادران حسن زاده، رسول (۱۳۹۴). تأثیر ساختار مالکیت و ساختار مالی بر حق الزحمة حسابرسی، دانش حسابرسی، دوره ۱۵، شماره ۶۰: ۹۳-۱۱۳.
- * زارع پور، سینا، فرهادی اندرابی، سویل (۱۳۹۷). تأثیر ارتباطات سیاسی بر حق الزحمة حسابرسی و انتخاب حسابرسی مستقل، چشم انداز حسابداری و مدیریت، دوره ۱، شماره ۳: ۲۸-۴۲.
- * سپاسی، سحر و اسدی وصفی، مهدی (۱۳۹۵). بیش اعتمادی مدیران و حق الزحمة حسابرسی با تأکید بر نقش کمیته حسابرسی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۵، شماره ۱۹: ۱۲۹-۱۳۸.
- * سجادی، سید حسین، رشیدی باغی، محسن، ابوبکری، عبدالرحمن و شیرعلی زاده، محسن (۱۳۹۱). رابطه بین حق الزحمة حسابرسی و پاداش هیئت مدیره، پژوهش های تجربی حسابداری، دوره ۵، شماره ۱۷: ۲۹-۵۸.
- * فرج زاده دهکردی، حسن و حیدری، ناهید (۱۳۹۶). بررسی رابطه توانایی مدیریت با حق الزحمة و اظهار نظر حسابرسی پیرامون تداوم فعالیت، پژوهش های تجربی حسابداری، دوره ۶، شماره ۲۳: ۲۲۱-۲۳۹.
- * فرجی امیری، کیوان (۱۳۹۳). تأثیر رقابت حق الزحمة حسابرسی مستقل بر کیفیت حسابرسی و گزارش گری مالی در بخش خصوصی و دولتی، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشکده حسابداری و مدیریت دانشگاه پیام نور.
- * قدیم پور، جواد و دستگیر، محسن (۱۳۹۵). بررسی تأثیر عوامل ریسک دادخواهی حسابرسان بر حق الزحمة حسابرسی، پژوهش های حسابداری مالی، دوره ۸، شماره ۴: ۳۷-۵۴.
- * عباس زاده، محمد رضا، فکور، حسین، قناد، مصطفی (۱۳۹۶). بررسی رابطه ویژگی های کمیته حسابرسی و حق الزحمة خدمات حسابرسی، دانش حسابداری مالی، دوره ۴، شماره ۳: ۴۷-۶۴.
- * غلامی گیفان، سعیده، بذرافشان، آمنه و صالحی، مهدی (۱۳۹۸). بررسی رابطه انحصار بازار حسابرسی با حق الزحمة و کیفیت حسابرسی با در نظر گرفتن ماده ۹۹ قانون برنامه

- پنجم توسعه، پژوهش‌های تجربی حسابداری، دوره ۸، شماره ۳۱: ۳۸۷-۳۶۵.
- * محمدآزادی، زهرا و محمدی، اسفندیار (۱۳۹۴). مالکیت نهادی، تمرکز مالکیت و حق الزحمه حسابرسی، دوره ۱۵، شماره ۶۰: ۱۶۵-۱۷۶.
- * مهرانی، ساسان و جمشیدی ایوانکی، کورش (۱۳۹۰). عوامل مؤثر بر حق الزحمه خدمات حسابرسی، مجله حسابداری رسمی، شماره ۱۳.
- * مشایخی، بیتا، حسن زاده، شادی، امینی، یاسین و منتی، وحید (۱۳۹۵). تأثیر کیفیت حسابرسی داخلی بر حق الزحمه حسابرسی مستقل، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۸، شماره ۳۱: ۴۱-۵۶.
- * موسوی شیرینی، سید محمود و پهلوان، مریم (۱۳۹۴). توازن بین مسئولیت‌های حسابرسی و عمل بازاریابی توسط اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران، پیشرفت‌های حسابداری، دوره ۷، شماره ۲: ۲۱۸-۱۸۳.
- * نیکبخت، محمدرضا و تنانی، محسن (۱۳۸۹). آزمون عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی صورت‌های مالی، پژوهش‌های حسابداری مالی، دوره ۲، شماره ۲: ۱۱۱-۱۳۲.
- * نیکبخت، محمد رضا، شعبان زاده، مهدی و کنارکار، امین (۱۳۹۵). رابطه بین حق الزحمه حسابرسی و تجربه حسابرسان با کیفیت حسابرسی، فصلنامه مدیریت و حسابداری، دوره ۲، شماره ۱: ۱۹۰-۲۰۸.
- * نوشادی، میثم، خدادادی، ولی، واعظ، سید علی، حسین زاده، علی حسین (۱۳۹۷). تدوین مدل حق الزحمه خدمات حسابرسی، پیشرفت‌های حسابداری دانشگاه شیراز، دوره ۱۰، شماره ۲: ۲۸۳-۳۱۸.
- * نوشادی، میثم، خدادادی، ولی، واعظ، سید علی، حسین زاده، علی حسین (۱۳۹۹). بررسی عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی: عوامل مربوط به محیط حرفه‌ای، فرهنگی و اجتماعی، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، شماره ۴۶: ۴۳-۶۴.
- * واعظ، سید علی، بنافی، محمد و ویسی، سجاد (۱۳۹۵). بررسی تخصص حسابرسی بر رابطه بین معاملات با اشخاص وابسته و حق الزحمه حسابرسی، بررسی‌های حسابداری، دوره ۳، شماره ۱۲: ۱۱۱-۱۳۰.
- * هاشمیان، فاطمه (۱۳۹۹). ارائه مدلی جامع برای قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی با استفاده از مدل دلفی و AHP، رساله دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد قائمشهر.
- * Ben Ali, C., & Lesage, C. (2013). Audit pricing and nature of controlling shareholders: Evidence from France. *China Journal of Accounting Research*, 6(1), 21-34
- * Beatty, R. P. (1989). Auditor Reputation and the Pricing of Initial Public Offerings. *The Accounting Review*, 64(4), 693-709.
- * Beasley, M. S., & Salterio, S. E. (2001). The relationship between board characteristics and voluntary improvements in audit committee composition and experience. *Contemporary Accounting Research*, 18(4), 539-570
- * Cohen, J., Hoitash, U., Krishnamoorthy, G., Wright, A., (۲۰۱۳). The effect of audit committee industry expertise on monitoring the financial reporting process. *The Accounting Review* 89 (1), 243-273.
- * Chen, Y., Eshleman, J. & Soileau, J. (2016). Board Gender Diversity and Internal Control Weaknesses. *Advances in Accounting incorporating advances in international accounting*, 32(1), 1-9.
- * De Angelo, L. E. (1981). Auditor independence, 'low balling,' and disclosure regulation. *Journal of Accounting and Economics*, 3(2): 113-127.
- * Francis, J. (1984). The effect of audit firm size on audit prices: a study of the Australian market. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 6 No.2, pp. 133-51.
- * Griffin, P., Lant, D.H., Sun, Y. (2008). corporate governance and audit fees: evidence of countervailing relations, working paper, available on www.ssrn.com
- * Hassan, M., Hassan, S., Iqbal, A., & Khan, M. F. A. (2014). "Impact of Corporate Governance on Audit Fee: Empirical Evidence from Pakistan", *World Applied Sciences Journal*, 30(5), PP. 645-651
- * Hay, D. (2013). Further evidence from meta-analysis of audit fee research. *International Journal of Auditing*, 17(2), 162-176
- * Hoag, M. L., & C. W. Hollingsworth. (2011). An intertemporal analysis of audit fees and section 404 material weaknesses. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30 (2): 173-200.
- * Karim, W.A. (2010). Audit pricing, Audit concentration and Big4 premium in Bangladesh, *Journal of financial*, 10: 1-43.
- * Kim, J-B, Liu, X., & Zheng, L., (2012). The impact of mandatory IFRS adoption on audit fees: Theory and evidence, *The Accounting Review*, 6 (87). 2094-2061
- * Kim, H., Fukukawa, H. (2013). Japan's big 3 firms' response to clients' business risk: greater audit effort or higher audit fees? *International Journal of Auditing*, 17 (2): 190-212.
- * Menon, K. & Williams, D.D. (2001). Long-Term Trends in Audit Fees. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 20(1): 115-136.
- * Nan-Ting, K. Cheng-Few, L. (2018). Investor legal protection, capitalized development costs, and audit fees: A crosscountry analysis. *J Int Financ Manage Account*. 29:57-82.
- * Nikkinen, J., & Sahlstrom, P. (2015). Risk in Audit Pricing: The Role of Firm-Specific Dimensions of Risk, *Advances in International Accounting*, 19: 141-151.

- * Oktorina, M., & Wedari, L.K. (2015). "An Empirical Investigation on Ownership Characteristics, Activities of the Audit Committee, and Audit Fees in Companies Listed on Indonesia Stock Exchange". *Applied Finance and Accounting*, 1 (1): 20-29.
- * Simunic, D. A. (1980). The pricing of audit services: theory and evidence. *Journal of Accounting Research*, 18(1), 161-190.
- * Simunic, D. (1984). Auditing, consulting, and auditor independence". *Journal of Accounting Research*, Vol. 22 No.2, pp. 679-702.
- * Shapiro, C. (1983). Premiums for high quality products as returns to reputations. *Quarterly Journal of Economics*, 98, 659-680.
- * Xingze, W. (2012). Corporate governance and audit fees: Evidence from companies listed on the Shanghai Stock Exchange. *China Journal of Accounting Research*, 5 (4): 321-342.
- * Yutao, L., & L. Yan. (2017). The Contextual Nature of the Association Between Managerial Ability and Audit Fees. *Review of Accounting and Finance*, Vol. 16, No. 1, Pp.2-20.



Accounting Knowledge & Management Auditing

Vol. 12/ No. 48/ Winter 2024

Identifying, Classifying, and Prioritizing Factors Affecting Audit Services Fees: An Integrated Study

Fatemeh Hashemian Taheri

Ph. D Student, Department of Accounting, Qaemshahr Branch, Islamic Azad University, Qaemshahr, Iran
fafahtai@gmail.com

Seyedhossein Naslmosavi

Assistant Prof, Department of Accounting, Qaemshahr Branch, Islamic Azad University, Qaemshahr, Iran
(Corresponding Author)
nseyedhossein2@yahoo.com

Ali Akbar Ramezani

Assistant Prof, Department of Accounting, Qaemshahr Branch, Islamic Azad University, Qaemshahr, Iran
aa.rk4807@yahoo.com

Abstract

Auditing is the basis of economic transparency, people's confidence in capital markets, and accountability to citizens, but in developing societies such as Iran, determining audit fees is a pervasive challenge. Therefore, the purpose of this study is to identify, classify and prioritize the factors affecting the remuneration of audit services. In order to achieve the objectives of the research, an integrated method with an exploratory approach has been used. The statistical population of the research in Delphi Analysis and Hierarchical Analysis (AHP) includes 30 academic and professional experts in the field of auditing and accounting. There were 160 professional and experimental auditing experts active in Tehran and Isfahan provinces. The findings of this study in two rounds of Delphi implementation showed that 125 indicators as indicators affecting the remuneration of professional auditing services have a desirable average and the coefficient of agreement among experts around them is 71%. The results of factor analysis showed that the mentioned indicators are in the form of 10 factors and these factors explain a total of 98.87% of the cost variance of auditing professional services. Also, the results of structural equations indicate that the mentioned factors and indicators meet the criteria of structural model fit, and finally the results of hierarchical analysis and pairwise comparisons between indicators showed that the factors affecting the determination of auditing services are in order of priority. From: Auditor's personal characteristics, Organizational factors related to the auditor, Audit system status factors, Institutional-macro audit considerations, Audit effectiveness and quality, Audit risk, Institutional-managerial considerations of the owners, Social, economic and political considerations of the auditing market, Financial considerations Owners and ownership, governance and growth processes.

Keywords: Audit fee, individual coordinates of the auditor, Organizational factors related to the auditor, Status factors of the audit system

