

ارائه الگوی تعیین حق الزحمه حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس با رویکرد مطالعه تطبیقی

علی رمضان نژاد

دانشجوی دکتری تخصصی حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران
Ramezannezhadacc@yahoo.com

قدرت اله طالب نیا

دانشیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران (نویسنده مسئول و عهदार مکاتبات)
gh_talebniya@yahoo.com

محمود همت فر

دانشیار گروه حسابداری، واحد بروجرد، دانشگاه آزاد اسلامی، بروجرد، ایران
dr.hematfar@yahoo.com

رمضانعلی رویایی

استادیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران
ad_royaee@gmail.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۲/۱۹ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۳/۲۱

چکیده

حق الزحمه حسابرسی می‌تواند تحت تاثیر عوامل مختلفی تعیین گردد. هدف مطالعه حاضر ارائه الگوی تعیین حق الزحمه حسابرسی با رویکرد مطالعه تطبیقی می‌باشد. در این مطالعه برای تعیین حق الزحمه حسابرسی در ایران از روش کیفی استفاده شده است. قسمت اول شامل تحلیل محتوای مقالات درباره تعیین حق الزحمه حسابرسی در کشورهای آمریکا، انگلستان، کانادا، استرالیا و ایران، از سال ۲۰۱۸ تا ۲۰۲۳ می‌باشد و قسمت دوم شامل مصاحبه با ده خبرگان مدیر و شریک موسسات حسابرسی می‌باشد که با استفاده از تحلیل محتوا، الگوی نهایی تعیین حق الزحمه تهیه گردید. نتایج حاصل از کدگذاری‌ها در کشور آمریکا با ۲۲ مفهوم و ۹ مقوله، در کشور انگلستان با ۲۱ مفهوم و ۸ مقوله، در کشور استرالیا با ۱۹ مفهوم و ۸ مقوله، در کشور کانادا با ۳۰ مفهوم و ۱۱ مقوله و در کشور ایران با ۲۸ مفهوم و ۹ مقوله شناسایی شد و با استفاده از تئوری داده بنیاد الگو نهایی استخراج گردید. مفاهیم شناسایی شده در صورت اتخاذ راهبردهای لازم و وجود زمینه مناسب در سطح موسسات حسابرسی و حرفه حسابرسی، از جمله فراهم شدن بستر لازم اقتصادی، بازار موسسات حسابرسی، قدرت نهادهای ناظر بر موسسات حسابرسی و ارتباط سازنده این نهادها با دولت و قانونگذاران باعث دستیابی به حق الزحمه مناسب می‌شوند. مجموعه مفاهیم شناسایی شده به همراه مفاهیم شناسایی شده در کشورهای منتخب، مدل حق الزحمه حسابرسی را تشکیل می‌دهند.

واژه‌های کلیدی: حق الزحمه حسابرسی، موسسات حسابرسی، مطالعه تطبیقی در کشورهای آمریکا، انگلستان، کانادا، استرالیا، تئوری داده بنیاد.

۱- مقدمه

حق الزحمه حسابرسی یکی از موضوعات مورد علاقه بسیاری از محققان حسابرسی است. تاکنون مطالعات زیادی در این حوزه انجام شده است. اگرچه روش تحقیق مورد استفاده در این مطالعات تا اندازه‌ای با یکدیگر تفاوت دارد ولی اکثر آنها یک هدف مشترک را دنبال می‌کنند و آن تعیین حق الزحمه حسابرسی است. آگاهی از تعیین حق الزحمه هم برای صاحبکار و هم برای حسابرس مفید است (پاور و گندرون^۱، ۲۰۱۵). برای خیلی از صاحبکاران هزینه حسابرسی رقمی قابل توجه است. اگرچه ممکن است در شرکت‌های بزرگ با حجم فروش و نقدینگی بالا یا بعضی شرکت‌های دولتی توانایی پرداخت این هزینه به سهولت میسر باشد ولی برای اغلب شرکت‌های تجاری کوچک یا آنهایی که از وضعیت مالی مناسبی برخوردار نیستند، مبلغ حق الزحمه می‌تواند بسیار با اهمیت باشد، حق الزحمه‌ای که ناگزیر به پرداخت آن هستند (میشل^۲ و همکاران، ۲۰۱۴). در نتیجه از منظر صاحبکار، با شناخت مبانی تعیین میزان حق الزحمه حسابرسی، هم با مذاکره و چانه زنی بر سر آنها و هم با کنترل این عوامل در درون سازمان می‌توان موجبات کاهش چنین هزینه‌ای را فراهم آورد و تحمل آن را آسان تر نمود (ویویک^۳ و همکاران، ۲۰۱۷). حسابرسان با دانستن نحوه تعیین حق الزحمه، می‌توانند خدمات خود را به شکل درستی قیمت گذاری کنند (چن^۴ و همکاران، ۲۰۱۵). اهمیت این موضوع بخصوص در سال‌های اخیر و پس از تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران در کشور ما بیشتر دیده می‌شود زیرا بعد از تشکیل جامعه، انحصار بازار کار حسابرسی شکسته شده و رقابت شدیدی بین حسابرسان شکل گرفته است (علوی طبری و همکاران، ۱۳۹۰).

پژوهش و مطالعه در خصوص تعیین حق الزحمه حسابرسی، حائز اهمیت است. حق الزحمه حسابرسی در برنامه ریزی و اجرای مناسب و خدمات حسابرسی مالی مؤثر است؛ بنابراین کاهش حق الزحمه حسابرسی با کاهش کمیت و کیفیت خدمات حسابرسی همراه است و پیش نیاز کیفیت خدمات دریافت حق الزحمه کافی و مناسب است (فوکاواکا و کاروبی^۵، ۲۰۱۳). عدم خدمات حسابرسی درست موجب کاهش اعتماد استفاده کنندگان از صورت‌های مالی می‌شود و این نه تنها منجر به ناکامی از دستیابی به اهداف حسابرسی می‌شود بلکه باعث کاهش اعتبار فرایند حسابرسی در ابعاد کلان خواهد شد و مانع

از تخصیص درست سرمایه در بازار اوراق بهادار می‌شود (بلماری^۶ و همکاران، ۲۰۱۷). با شناسایی مولفه‌های تعیین کننده حق الزحمه دریافتی حسابرسی، می‌توان سیاست‌های صحیحی برای برخی از مسائل پیش روی حرفه تدوین کرد؛ بنابراین درک نحوه تعیین حق الزحمه حسابرسی هم برای حسابرسان، هم صاحبکاران و هم اشخاصی که سیاست‌گذاری و قانون گذاری را انجام می‌دهند، اهمیت دارد (فگما^۷ و همکاران، ۲۰۱۹).

در کشور ما نحوه تعیین حق الزحمه‌های حسابرسی به معضل تبدیل شده است و آشفتگی قیمت گذاری خدمات حسابرسی باعث شده مبنای مشخصی برای تعیین حق الزحمه حسابرسی وجود نداشته باشد و اغلب قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان منجر به پیشنهادهای ضد و نقیضی می‌شود که تناسبی با یکدیگر ندارد (نیکبخت و تنانی، ۱۳۸۹). با مقایسه حق الزحمه حسابرسی در کشورهای مختلف می‌توان پی برد حق الزحمه دریافتی از سوی حسابرسان در ایران، قابل مقایسه با سایر کشورها و مخصوصاً کشورهای پیشرفته نیست (مهرانی و جمشیدی اوانکی، ۱۳۹۰). در تحقیقات مختلف انجام شده به تعدادی از مبانی تعیین حق الزحمه حسابرسی یا بخش‌هایی از عوامل مؤثر بررسی بر حق الزحمه توجه شده است؛ بنابراین ایجاد مدلی که حق الزحمه حسابرسی را باتوجه به سایر کشورها به شکل مناسبی تعیین کند، در شرایط حال حاضر ایران ضروری است. این تحقیق به دنبال آن است تا مولفه‌های جدیدی که بر تعیین حق الزحمه حسابرسی مؤثر است را معرفی کند و در نهایت، آن را در قالب مدل ارائه کند. بنابراین مطالعه حاضر درصدد پاسخگویی به این سوال است که ارائه الگوی تعیین حق الزحمه حسابرسی در ایران با رویکرد مطالعه تطبیقی در کشورهای آمریکا، انگلستان، کانادا، استرالیا چگونه است؟

مروری بر ادبیات نظری

حق الزحمه حسابرسی در سیاست‌گذاری و اجرای مناسب مراحل حسابرسی حائز اهمیت است. کیفیت پایین حسابرسی باعث کاهش اعتماد استفاده کنندگان از صورت‌های مالی می‌شود و این امر نه فقط باعث ناکامی از دستیابی به مقاصد حسابرسی می‌شود، بلکه باعث کاهش اعتبار فرایند حسابرسی در حوزه‌های کلان خواهد شد و مانع از تخصیص بهینه سرمایه در بازار سرمایه و افزایش هزینه سرمایه و تأمین مالی می‌شود که این امر برای

⁵ Fukukawa & Karube

⁶ Bellemare

⁷ Fcma

¹ Power & Gendron

² Michael

³ Vivek

⁴ Chen

بسیاری از صاحبکاران نیز رقمی در خور توجه است (کیکیا^۱، ۲۰۱۴).

حق الزحمه حسابرسی از موضوعات مهمی است که ذهن صاحبکار و حسابرسی را به خود مشغول میکند و باید درباره آن به روشنی مذاکره کرد. مطالعه عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی از نظر تأثیر آن بر کیفیت حسابرسی حائز اهمیت است. حق الزحمه حسابرسی در برنامه ریزی و اجرای مناسب و باکیفیت کار حسابرسی مالی مؤثر است. (محمدزاده، ۱۴۰۰)

از دیدگاه استفاده کنندگان اطلاعات مالی، گزارش حسابرسی بسیار با ارزش است. این ارزش تابعی از گروه های استفاده کننده و علاقه مند به اطلاعات شرکت است. حال این سؤال مطرح میشود که واحدهای تجاری حاضرند چه بهایی برای خدمات دریافتی از حسابرسان مستقل پرداخت کنند و آیا این بها توسط خود آنها تعیین میشود، یا حسابرس بهای خدمات خود را تعیین میکند و یا اینکه توسط مراجع حرفه ای تعیین می شود. درک نحوه تعیین قیمت گذاری خدمات حسابرسی هم برای حسابرسان، هم صاحبکاران آنها و هم اشخاصی که سیاستگذاری و قانونمندی را دنبال می کنند، اهمیت دارد. ایجاد مدلهایی که قیمت گذاری خدمات حسابرسی را به شکل مناسبی تعیین میکنند (مثل مدل سایمونیک که در آن حق الزحمه تابعی از ساعات کارکرد ضربدر نرخ و صرف ریسکی است که حسابرس به خاطر خطر طرح دعوی دادگاهی و زیانهای آتی احتمالی صاحب کار در نظر می گیرد)، یکی از بهترین ابزارهایی است که می تواند به تحلیل بازار کار حسابرسی و تداوم فعالیت در شرایط رقابتی کمک کند.

قیمت گذاری خدمات حسابرسی شامل هرگونه وجهی است که بابت ارائه ی خدمات حسابرسی و طبق توافق یا قرارداد به حسابرس یا موسسه ی حسابرسی پرداخت می شود. یکی از مناقشات اصلی حرفه ی حسابداری در حال حاضر تعیین حداقل نرخ قیمت گذاری خدمات حسابرسی است. در واقع بهای هر خدمت یا کالا، قیمتی است که مصرف کننده برای استفاده از آن حاضر به پرداخت است. اما در عمل این فرمول در کشورهایی که فاقد اقتصاد رقابتی هستند کارایی نداشته و قیمت را با انحصارات یا حداقل مزد معیشتی تعیین می کنند. شورای اقتصاد همه ساله به پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی، قیمت گذاری خدمات سازمان حسابرسی را برای خدمات حسابرسی تعیین می کند. منافع اقتصادی حسابرس از طریق حق الزحمه ای تامین می شود

که از انعقاد قرارداد با صاحبکاران حاصل می گردد. (امانی و دوانی، ۱۳۸۸).

حسابرسان جهت قیمت گذاری خدمات حسابرسی از عوامل گوناگونی استفاده می کنند (امانی و دوانی، ۱۳۸۸) و تحقیقات زیادی نیز در رابطه با شناسایی و ارزیابی این عوامل انجام شده است. عوامل توصیفی که در اغلب مطالعات (نوشادی و خدادای، ۱۳۹۷؛ پورحیدری و گل محمدی شورکی، ۱۳۹۴) مدنظر قرار گرفته اند شامل عوامل ریسک، حجم و پیچیدگی عملیات واحد مورد رسیدگی بوده است. قیمت گذاری خدمات حسابرسی تاکنون موضوع بسیاری از پژوهش های حسابرسی بوده و در پژوهش های متعددی (خدادای و همکاران، ۱۳۹۵، نیک بخت، ۱۳۹۵) به بررسی عوامل مؤثر بر حق الزحمه ی حسابرسی پرداخته شده است.

شاپیرو^۲ (۱۹۸۹) در مطالعه خود به این نتیجه رسیده است که اگر مشتریان بیشتری، ملزم به استفاده از خدمات حسابرسی با کیفیت تر، در مقایسه با دیگر مشتریان باشند، آنگاه می توان انتظار داشت این مشتریان حق الزحمه های بالاتری نسبت به افزایش هر واحد پولی از اندازه میانگین خود در مقایسه با دیگر مشتریان پرداخت نمایند. نتایج مطالعات منتشر شده در دوره سال های ۲۰۱۴ تا ۲۰۱۷ با اهمیت بوده و این نتایج نشان دهنده حق الزحمه های کمتر حسابرسی برای صاحبکاران در حال پیشرفت است (اکسو^۳ و همکاران، ۲۰۱۸). ویلکنز^۴ (۲۰۱۲) به معیارهایی اشاره می کند که بر اساس آنها هزینه های مورد انتظار طرح دعوی حقوقی بر علیه حسابرسان دارای رابطه مثبت با حق الزحمه های حسابرسی برای رسیدگی های دوره جاری است. چن^۵ و همکاران (۲۰۱۵) در مطالعه خود وجود رابطه مثبت بین ارقام تعهدی غیر عادی و حق الزحمه های حسابرسی را تایید می کنند.

چانگ^۶ و همکاران (۲۰۲۲) که مدل حق الزحمه حسابرسی را در شرایط رقابتی ارائه دادند به طور مستقل بر اثر شبه رانت در شرایط مختلف بازار تاکید کردند. یک حسابرس، خواه در حال حاضر حسابرس شرکت باشد یا رقیب وی که به دنبال تنظیم قرارداد و تعیین قیمت برای یک کار حسابرسی است، باید سودهای مورد انتظار حاصل از کارهای غیر حسابرسی را که وابسته به کار حسابرسی است و حسابرس فعلی شرکت یک موقعیت ممتاز برای گرفتن آن کارها دارد، را در نظر بگیرد. هر چند رابطه معناداری درباره برخی شواهد بین خدمات غیر

⁴ Willekens

⁵ Chen

⁶ Chang

¹ Kikhia

² Shapiro

³ Xu

- نیاز به یک موسسه بزرگ حسابرسی
- ادغام یا جذب توسط شرکت دیگر (بنی مهد و همکاران، ۱۳۹۶).

با این حال اگر گرایشی عمده به سمت عرضه کنندگان بزرگ وجود داشته باشد، این تغییر جهت تدریجاً به افزایش تمرکز منجر خواهد شد. افزایش در تمرکز زمانی اتفاق می افتد که عرضه کنندگان اصلی - خواه از طریق جذب خواه ورشکستگی - از بازار خارج شوند (نوشادی و همکاران، ۱۳۹۶). در اواسط دهه ۱۹۷۰ میلادی کمیته ویژه ای از سوی مجلس سنا آمریکا مامور شد تا سطح رقابت بین حسابرسان مستقل را بررسی کند. آنها در گزارش خود تصریح کردند که اگر تعداد محدودی از عرضه کنندگان خدمات حسابرسی بازار را به کنترل خود در آورند، شرکتها خواهند توانست مکانیزم های قیمت گذاری رقابتی را از طریق توافق بین خود و تشکیل اتحادیه دور بزنند. کمیته ادعا کرد که در عمل شرکتهای بزرگ حسابرسی چنین تشکل هایی را از طریق حاکمیت خود بر انجمن حسابداران مستقل آمریکا شکل داده اند تا سیاستهای حرفه ای را رهبری کنند و رویه های رقابتی را تحریم کنند (رستانتو و اوورتو^۵، ۲۰۱۶).

حسابرسان همواره به دنبال بهره مندی از یک قاعده و الگوی منطقی برای تعیین حق الزحمه حسابرسی هستند تا هم بتوانند به حفظ کار حسابرسی (با در نظر گرفتن استقلال خود از واحد مورد رسیدگی) اقدام نمایند و هم در بودجه زمانی متناسب با مبلغ قرارداد، کار خود را به بهترین شکل انجام داده و در نهایت از این قرارداد منتفع نیز گردند. این موضوع مهم علی الخصوص در مورد شرکت های کوچک که عمدتاً فاقد کنترل های داخلی مناسب و کافی می باشند، اهمیت بیشتری پیدا می کند چرا که موسسه حسابرسی در نبود چارچوب های لازم برای اتکا به سیستم کنترل های داخلی و بهره مندی از رویکرد سیستمی حسابرسی و حسابرسی مبتنی بر ریسک، ناگزیر به رویکرد محتوایی سوق داده می شود که مستلزم صرف ساعات کاری بیشتر و در نهایت حتی زیان ده شدن قرارداد، می گردد. در کشور ایران نحوه تعیین حق الزحمه های حسابرسی به معضل تبدیل شده و آشفتگی قیمت گذاری خدمات حسابرسی، باعث شده مبنای معینی برای تعیین حق الزحمه حسابرسی وجود نداشته باشد و اغلب قضاوت های حرفه ای حسابرسان منجر به پیشنهادهای ضد و نقیضی گردد که تناسبی با یکدیگر ندارد

حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی وجود دارد. بای^۱ و همکاران (۲۰۱۹) به این نتیجه رسیده اند که تحقیقات شده انجام شده نمی تواند علت وجود این رابطه را توضیح دهد. مدل های حق الزحمه حسابرسی کنونی، بر مبنای این فرض ضمنی می باشند که حق الزحمه حسابرسی بر مبنای عوامل مؤثر بر آنها، در یک نقطه زمانی است و هیچ گونه چسبندگی اثرگذار بر سطح حق الزحمه ها را در نظر نمی گیرند (اوهدها و اوکن^۲، ۲۰۱۸). در ایالات متحده آمریکا، حق الزحمه حسابرسی عمدتاً نشانگر پیچیدگی و ریسک حسابرسی است. حسابرسی با ریسک بالاتر به منابع حسابرس بیشتری (ساعات، پرسنل، متخصصان و غیره) نیاز دارد تا ریسک حسابرسی را تا حد قابل قبولی کاهش دهد. تجزیه و تحلیل کارمزدها بر اساس صنعت، اندازه شرکت و مکان می تواند بینشی در مورد سطح ریسک و تلاش حسابرس بخش های مختلف شرکت های سهامی عام در اختیار قرار دهد (هادگان^۳ و همکاران، ۲۰۲۲).

تعداد موسسات بزرگ حسابرسی که توانایی ارائه خدمات حسابرسی به شرکت های بزرگ ملی و بین المللی را دارند از ۸ موسسه در دهه ۱۹۸۰ میلادی به ۴ موسسه رسیده است. این ۴ موسسه در حال حاضر بیش از ۷۸ درصد شرکت های بزرگ و سهامی در آمریکا را حسابرسی می کنند. این شرکتهای همچنین بازارهای بین المللی را نیز تحت سیطره خود دارند. نگرانی های زیادی وجود دارد که تنها تعداد معدودی از موسسات حسابرسی بزرگ باقی بماند که توانایی حسابرسی شرکت های بزرگ سهامی را دارند چرا که در نتیجه آن نگرانی های بالقوه و خاصی برای انتخاب حسابرس، قیمت گذاری، کیفیت و ریسک انحصار به وجود می آید. با این وجود، زمانی که معیارهای تمرکز (انحصار) انعکاس مناسبی از ساختار بازار را ارائه می دهند، بحث رقابت پذیری پیچیده تر از آن می شود که اغلب فرض شده است (اوربین و استاتاس^۴، ۲۰۰۸).

تغییرات در تمرکز بازار به سه دلیل اصلی اتفاق می افتد: تغییر جهت اختیاری، تغییرات در مجموعه مشتریان، و تغییرات در مجموعه عرضه کنندگان. تغییر جهت اختیاری به چندین دلیل حاصل می گردد که عبارتند از:

- حق الزحمه بالای حسابرسی
- عدم رضایت از کیفیت حسابرسی در قالب توانایی حسابرس در کشف مشکلات
- تغییرات در مدیریت ارشد شرکت
- نیاز به اجرای منطقی کار گروهی حسابرسی

⁴ orbin & Strauss

⁵ Rusmanto & Waworuntu

¹ Bae

² Ohidoa & Okun

³ Hategan

در نشر پژوهش‌های حق الزحمه حسابرسی در ایران شکل گرفته است و نشریه علمی پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای با اختصاص ۲۳٪ مقالات منتشره به این موضوع، بیشترین گرایش به حق الزحمه حسابرسی را داشته است. اسماعیلی و همکاران (۱۴۰۰) در تحقیقی با عنوان تعیین استراتژی‌های (راهبرد) قیمت گذاری خدمات حسابرسی پرداختند. آنان نتیجه گرفتند قیمت گذاری خدمات حسابرسی، بیانگر مراحل و چگونگی تعیین قیمت جهت خدمات حسابرسی، منجمله حق الزحمه حسابرسی است، لذا حسابرسانی موفق هستند که بتوانند با توجه به ویژگی‌های واحد مورد رسیدگی، بهترین برآورد را از حق الزحمه خود داشته باشند. نایب زاده و بنی مهد (۱۳۹۷) در پژوهشی به بررسی قیمت گذاری خدمات حسابرسی مستقل و نظریه رقابت پرداختند. نتایج حاصل از پژوهش حاکی از آن است که میان حق الزحمه حسابرسی، رقابت پذیری صاحبکار، اندازه شرکت، نسبت بدهی و رشد فروش رابطه ای معنادار وجود دارد. نوشادی و همکاران (۱۳۹۶) در پژوهشی تحت عنوان تدوین الگوی حق الزحمه خدمات حسابرسی بیان نموده اند که نوع اقتصاد و بازار، قدرت نهادهای ناظر و میزان تعامل این نهادها با قانونگذاران و دولت بر حرفه حسابرسی و میزان نظام مند بودن حرفه حسابداری از مهمترین ویژگیهای بستر در سطح حرفه حسابرسی در سطح کلان محسوب می‌شود. عبادی و نظری (۱۳۹۲) به بررسی تطبیقی تغییرات حق الزحمه خدمات حسابرسی و اظهار نظر حسابرسان در بخش خصوصی و غیر خصوصی پرداخته اند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که تعدیل تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهار نظر در بخش غیر خصوصی در سطح اطمینان دارای رابطه معنی دار با تغییرات حق الزحمه حسابرسی بوده لکن در بخش خصوصی نه از طریق تغییرات حق الزحمه بلکه با تغییر حسابرسان رابطه داشته است.

اهداف پژوهش

هدف پژوهش حاضر ارائه الگوی تعیین حق الزحمه حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس با رویکرد مطالعه‌ی تطبیقی می‌باشد. در این راستا اهداف پژوهش حاضر به صورت زیر پدیدار گردید:

- ۱) مطالعه مولفه‌های موثر بر تعیین حق الزحمه حسابرسی کشورهای آمریکا، انگلستان، کانادا، استرالیا.
- ۲) شناسایی مولفه‌های موثر بر تعیین حق الزحمه حسابرسی در ایران.

(بادآور نهندی و همکاران، ۱۳۹۳). بنابراین پیش نیاز دستیابی به کیفیت مناسب حسابرسی، ارزیابی و دریافت حق الزحمه معقول توسط حسابرسان است که با شناسایی مولفه‌های تعیین کننده حق الزحمه دریافتی حسابرسی، می‌توان سیاست‌های مناسبی برای بعضی از مسائل پیش روی این حرفه، تعیین کرد.

پیشینه پژوهش

بازنگری پیشینه پژوهش‌های داخلی و خارجی نشان می‌دهد که بعضاً تاثیر عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته است، اگرچه پژوهشی که مستقیماً موضوع پژوهش حاضر را مورد بررسی قرار دهد وجود ندارد، به هر حال پژوهش‌های مرتبطی وجود داشته که اختصاراً بیان می‌گردند.

وانگ^۱ و همکاران (۲۰۲۳) در تحقیقی با عنوان هزینه‌های غیر عادی حسابرسی و کیفیت حسابرسی در گروهی از شرکت های بورس شانگهای و شنژن در چین پرداختند و نتیجه گرفتند که هزینه‌های حسابرسی غیرعادی به طور معناداری با کیفیت حسابرسی رابطه معکوس (منفی) داشته است. ماتوکوتو^۲ و همکاران (۲۰۲۲) در تحقیقی با عنوان حق الزحمه غیرعادی حسابرسی و کیفیت حسابرسی، تأثیر زمینه تجاری بر اولویت‌های حسابرسان، نشان دادند شرکت‌هایی که با مشکلات مالی جدی مواجه هستند، بیشتر از شرکت‌های سالم به مدیریت سود می‌پردازند تا عملکرد ضعیف را پنهان کنند. الرشیدی و همکاران (۲۰۲۱) در تحقیقی با عنوان حق الزحمه حسابرسی، حق الزحمه غیرحسابرسی و دسترسی به منابع مالی در هند، نشان می‌دهند که هزینه‌های حسابرسی عادی و غیرحسابرسی با محدودیت‌های مالی شرکتها ارتباط منفی دارند. ینگ^۳ و همکاران (۲۰۱۸)، در پژوهشی به بررسی تأثیر فصلی بودن حسابرسی بر قیمت گذاری خدمات حسابرسی پرداختند. نتایج حاصل از این پژوهش حاکی از آن است که تنها موسسات بزرگ حسابرسی باعث کاهش اندازه اثر فصلی پر کار و شلوغ می‌شود، اما آن را حذف نمی‌کند و اندازه اثر فصل شلوغ می‌تواند زیاد باشد. والتر^۴ و همکاران (۲۰۱۵) در پژوهشی با عنوان تعیین حق الزحمه حسابرسی در شرکت‌های سهامی عام کشور برزیل، بیان نمودند که یک رابطه مثبت بین حق الزحمه و اندازه متغیرها، پیچیدگی فعالیت مشتری و حسابرسی‌های بزرگ وجود داشته است. قناد (۱۴۰۲) در مطالعه‌ای به تحلیل شبکه همکاری‌های علمی و دیداری‌سازی پژوهش‌های حق الزحمه حسابرسی در ایران پرداخت. نتایج نشان داد که سالهای ۱۳۹۸ تا ۱۴۰۰ با انتشار ۱۰۸ مقاله (۴۴٪)، تحولی

³ Yeng
⁴ Valter

¹ Vang
² Machokoto

- ۲) شناسایی مولفه‌های موثر بر تعیین حق الزحمه حسابرسی در ایران چگونه است؟
- ۳) طراحی الگو تعیین حق الزحمه حسابرسی در ایران چگونه است؟
- ۴) مقایسه الگوی تعیین حق الزحمه حسابرسی ایران با کشورهای آمریکا، انگلستان، کانادا، استرالیا (از نظر تشابهات و تفاوت‌ها) چگونه است؟

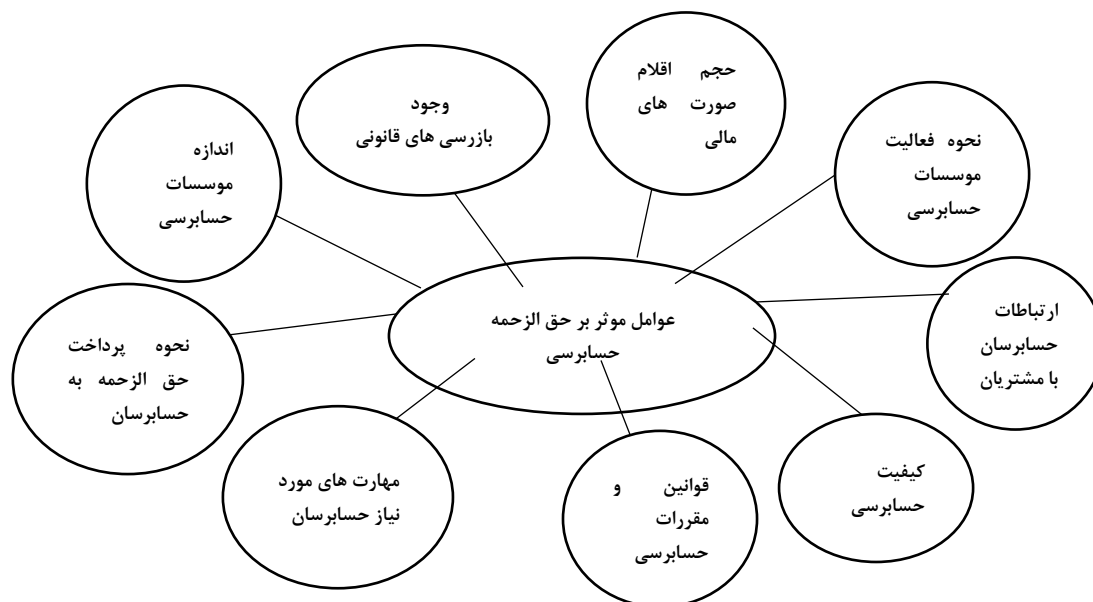
- ۳) طراحی الگو تعیین حق الزحمه حسابرسی در ایران با رویکرد مطالعه تطبیقی.
- ۴) مقایسه الگوی تعیین حق الزحمه حسابرسی ایران با کشورهای آمریکا، انگلستان، کانادا و استرالیا (تشابهات و تفاوتها).

سوالات پژوهش

با توجه به اهداف مطالعه حاضر، سوالات پژوهش به صورت زیر پدیدار گردید:

- مطالعه عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی در کشورهای آمریکا، انگلستان، استرالیا و کانادا
- الف- کشور آمریکا
- الگوی مفهومی عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی در کشور آمریکا به شرح زیر است:

- ۱) شناسایی مولفه‌های موثر بر تعیین حق الزحمه حسابرسی کشورهای آمریکا، انگلستان، کانادا، استرالیا چگونه است؟



شکل ۱. الگوی مفهومی عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی در کشور آمریکا

قوانین و مقررات‌های حسابرسی: قوانین و مقررات‌های حسابرسی به پیروی از اصول و استانداردهای حسابرسی و همچنین توجه به حسابرسی داخلی اثربخش اشاره دارد. به این معنا که وجود کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی در شرکتها، برای موسسات ضروری است تا از این طریق بتوانند بر قوانین موسسات نظارت بیشتری شود.

مهارت‌های مورد نیاز حسابرسی: مهارت‌های مورد نیاز حسابرسی به مهارت‌های حرفه‌ای ایشان اشاره دارد که این امر نیازمند وجود حسابرسی باتجربه، با تحصیلات بالا و متخصص در حسابرسی می‌باشد.

نحوه فعالیت موسسات حسابرسی: نحوه فعالیت موسسات حسابرسی به حجم فعالیت حسابرسی اشاره دارد. به این معنا که حجم کاری حسابرسی و اندازه فعالیت آنان از عوامل موثر بر نحوه فعالیت موسسات حسابرسی می‌باشد.

کیفیت حسابرسی: کیفیت حسابرسی به نوع اظهارنظر حسابرسی و توجه آنان به افزایش کیفیت حسابرسی اشاره دارد. به این معنا که بررسی اظهارنظر گزارش‌های سال‌های قبل و تعیین نوع اظهارنظر و اهمیت دادن به کیفیت ارائه خدمات، از جمله عوامل موثر در کیفیت حسابرسی است.

حجم اقلام صورت های مالی: حجم اقلام صورت های مالی به گستردگی اقلام و فعالیت اشاره دارد. به این معنا که حجم کاری در طول زمان باید متناسب در نظر گرفته شود. ارتباطات حسابرسان با مشتریان: ارتباطات حسابرسان با موسسات حسابرسی به ارتباطات بین حسابرسان با مشتری و صاحبکار بستگی دارد. به این معنا که حسابرسی باید رابطه و مشورت با مشتری و صاحبکار داشته باشد.

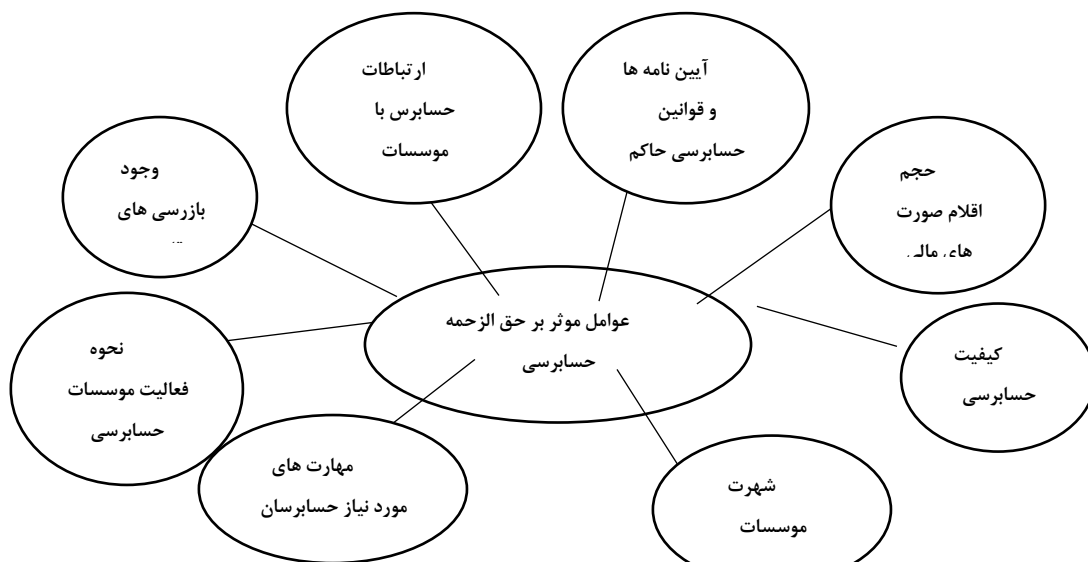
ب- کشور انگلستان

الگوی مفهومی عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی در کشور انگلستان به شرح زیر است:

نحوه پرداخت حق الزحمه به حسابرسان: نحوه پرداخت حق الزحمه به حسابرسان به پرداخت حق الزحمه های متناسب با تورم و حق الزحمه های پرداختی اشاره دارد. به این معنا که باید به معیشت حسابرسان توجه شود.

اندازه موسسات حسابرسی: اندازه موسسات حسابرسی به پراکندگی موسسات و اندازه آنها اشاره دارد. به این معنا که قرار گیری جغرافیای موسسات و کوچک و بزرگ بودن موسسات در حق الزحمه موثر است.

وجود بازرسی های قانونی: وجود بازرسی های قانونی به ساختار سازمانی و حاکمیت شرکتی اشاره دارد. به این معنا که ساختارهای موسسات و وجود بازرسی برای موسسات حسابرسی ضروری است.



شکل ۲. الگوی مفهومی عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی در کشور انگلستان

تخصص و داشتن تجربه از جمله مهارت های لازم حسابرسان است.

نحوه فعالیت موسسات حسابرسی: نحوه فعالیت موسسات حسابرسی به نوع صنعت موسسات و حجم فعالیت آنان اشاره دارد. به این معنا که نوع فعالیت و مقدار حجم کاری می تواند بر نحوه فعالیت موسسات برای تعیین حق الزحمه موثر باشد.

وجود بازرسی های قانونی: وجود بازرسی های قانونی به وجود واحد کنترل کیفیت و کنترل داخلی اشاره دارد. به این معنا که کنترل کیفیت مناسب و تیم کمیته حسابرسی از جمله ملزومات ساختارهای موسسات حسابرسی است.

ارتباطات حسابرسان با موسسات حسابرسی: ارتباطات حسابرسان با موسسات حسابرسی به ارتباطات بین حسابرسان با

کیفیت حسابرسی: کیفیت حسابرسی به اظهارنظرهای حرفه ای اشاره دارد. به این معنا که تقاضا برای کیفیت صورت های مالی حسابرسی شده و اظهارنظرهای درست از سمت ذیفعان افزایش یافته است.

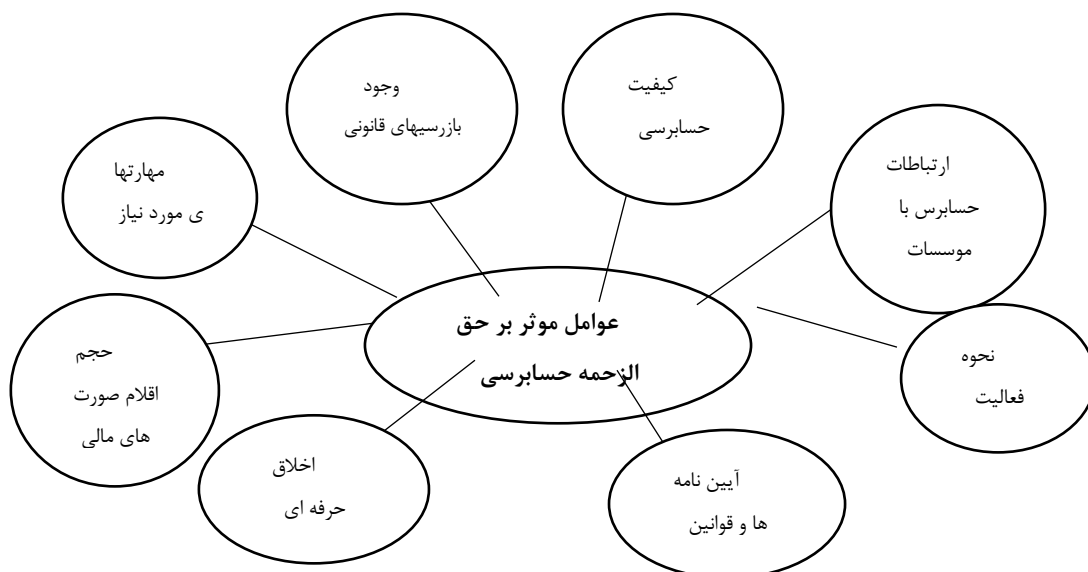
شهرت موسسات حسابرسی: شهرت موسسات حسابرسی به ریسک دعاوی حقوقی موسسات اشاره دارد. به این معنا که دعاوی حقوقی و خوش نام بودن شرکت منجر به شهرت یا عدم شهرت موسسات حسابرسی می گردد.

مهارت های مورد نیاز حسابرسان: مهارت های مورد نیاز حسابرسان به توجه به آموزش حسابرسان و متخصص بودن حسابرسان اشاره دارد. به این معنا که آموزش کارکنان، تسلط بر

حجم اقلام صورت های مالی: حجم اقلام صورت های مالی به گستردگی اقلام و فعالیت اشاره دارد. به این معنا که حجم کاری در طول زمان باید متناسب در نظر گرفته شود.

پ-کشور استرالیا

الگوی مفهومی عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی در کشور استرالیا به شرح زیر است:



شکل ۳. الگوی مفهومی عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی در کشور استرالیا

نیازمند وجود حسابرسی باتجربه، با تحصیلات بالا و متخصص در حسابرسی می باشد.

وجود بازرسی های قانونی: وجود بازرسی های قانونی به ساختار سازمانی و حاکمیت شرکتی اشاره دارد. به این معنا که ساختارهای موسسات و وجود بازرسی برای موسسات حسابرسی ضروری است.

کیفیت حسابرسی: کیفیت حسابرسی به اظهارنظرهای حرفه ای اشاره دارد. به این معنا که تقاضا برای کیفیت صورت های مالی حسابرسی شده و اظهارنظرهای درست از سمت ذینفعان افزایش یافته است.

ارتباطات حسابرس با موسسات حسابرسی: ارتباطات حسابرس با موسسات حسابرسی به ارتباطات بین حسابرس با مشتری و صاحبکار بستگی دارد. به این معنا که حسابرسی باید رابطه و مشورت با مشتری و صاحبکار داشته باشد.

ت-کشور کانادا

الگوی مفهومی عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی در کشور کانادا به شرح زیر است:

مشتری و صاحبکار بستگی دارد. به این معنا که حسابرسی باید رابطه و مشورت با مشتری و صاحبکار داشته باشد.

آیین نامه ها و قوانین حسابرسی حاکم: آیین نامه ها و قوانین حسابرسی حاکم اشاره به پیروی از آیین نامه های حسابرسی و قوانین و مقررات های حاکم دارد. به این معنا که حسابرسان باید از مقررات های حسابرسی و استانداردهای حاکم پیروی کنند.

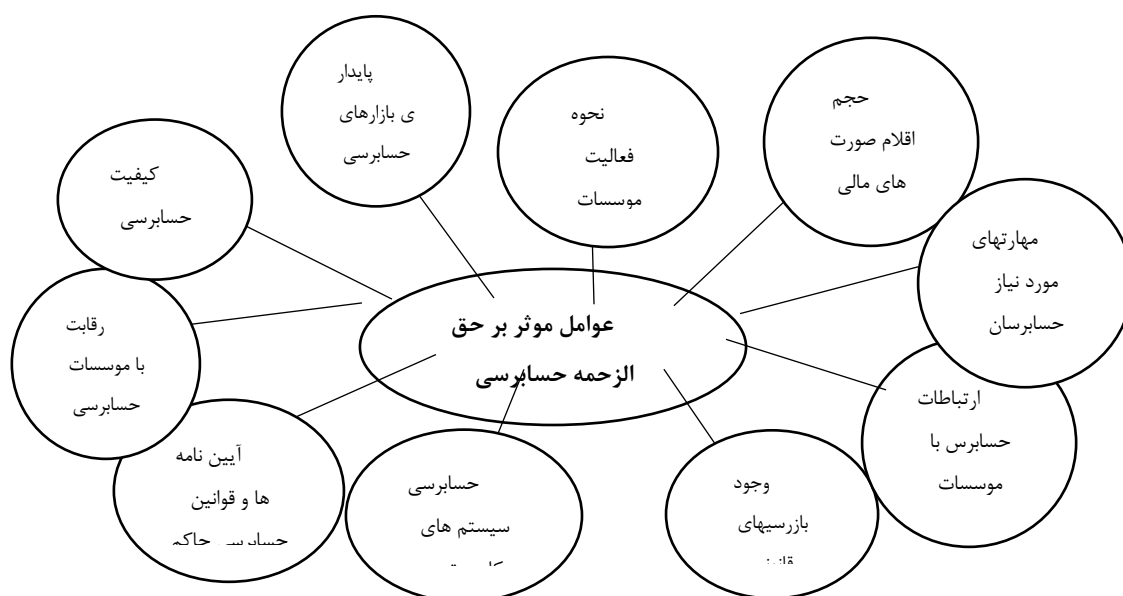
نحوه فعالیت موسسات حسابرسی: نحوه فعالیت موسسات حسابرسی به حجم فعالیت حسابرسان اشاره دارد. به این معنا که حجم کاری حسابرسان و اندازه فعالیت آنان از عوامل موثر بر نحوه فعالیت موسسات حسابرسی می باشد.

آیین نامه ها و قوانین حسابرسی حاکم: آیین نامه ها و قوانین حسابرسی حاکم اشاره به پیروی از آیین نامه های حسابرسی و قوانین و مقررات های حاکم دارد. به این معنا که حسابرسان باید از مقررات های حسابرسی و استانداردهای حاکم پیروی کنند.

اخلاق حرفه ای حسابرس: اخلاق حرفه ای حسابرس به استقلال حسابرس و مهارت تصمیم گیری اشاره دارد. به این معنا که حسابرسان باید مسئول بوده و درکارشان استقلال داشته باشند و رفتارهای درست در تصمیم گیری داشته باشند.

حجم اقلام صورت های مالی: حجم اقلام صورت های مالی به گستردگی اقلام و فعالیت اشاره دارد. به این معنا که حجم کاری در طول زمان باید متناسب در نظر گرفته شود.

مهارت های مورد نیاز حسابرسان: مهارت های مورد نیاز حسابرسان به مهارت های حرفه ای ایشان اشاره دارد که این امر



شکل ۴. الگوی مفهومی عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی در کشور کانادا

موسسات حسابرسی باید برای ماندن در بازار باید روی بازار حسابرسی و خدمات خود متمرکز باشند.

نحوه فعالیت موسسات حسابرسی: نحوه فعالیت موسسات حسابرسی به حجم فعالیت حسابرسان اشاره دارد. به این معنا که حجم کاری حسابرسان و اندازه فعالیت آنان از عوامل موثر بر نحوه فعالیت موسسات حسابرسی می باشد.

حجم ارقام صورت های مالی: حجم ارقام صورت های مالی به گستردگی ارقام و فعالیت اشاره دارد. به این معنا که حجم کاری در طول زمان باید متناسب در نظر گرفته شود.

مهارت های مورد نیاز حسابرسان: مهارت های مورد نیاز حسابرسان به مهارت های حرفه ای ایشان اشاره دارد که این امر نیازمند وجود حسابرسانی باتجربه، با تحصیلات بالا و متخصص در حسابرسی می باشد.

ارتباطات حسابرس با موسسات حسابرسی: ارتباطات حسابرس با موسسات حسابرسی به ارتباطات بین حسابرس با مشتری و صاحبکار بستگی دارد. به این معنا که حسابرسی باید رابطه و مشورت با مشتری و صاحبکار داشته باشد.

خروجی مقایسه عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی در کشورهای مورد مطالعه در جدول ۱ آورده شده است.

وجود بازرسی های قانونی: وجود بازرسی های قانونی به ساختار سازمانی و حاکمیت شرکتی اشاره دارد. به این معنا که ساختارهای موسسات و وجود بازرسی برای موسسات حسابرسی ضروری است.

حسابرسی سیستم های کامپیوتری: حسابرسی سیستم های کامپیوتری به استفاده از فناوری های نوین و حسابرسی کامپیوتری اشاره دارد. به این معنا که حسابرسان باید به کارگیری فناوری های نوین را فراگرفته و همچنین مهارت ایشان برای استفاده از کامپیوتر و تسلط بر آن ضروری است.

آیین نامه ها و قوانین حسابرسی حاکم: آیین نامه ها و قوانین حسابرسی حاکم اشاره به پیروی از آئین نامه های حسابرسی و قوانین و مقررات های حاکم دارد. به این معنا که حسابرسان باید از مقررات های حسابرسی و استانداردهای حاکم پیروی کنند.

رقابت با موسسات حسابرسی بین المللی: رقابت با موسسات حسابرسی بین المللی به ارتباطات بین المللی و رقابت بین المللی اشاره دارد. به این معنا که موسسات حسابرسی باید از موسسات موفق خارجی الگو بگیرند تا بتوانند با سایر موسسات رقابت کنند. کیفیت حسابرسی: کیفیت حسابرسی به اظهارنظرهای حرفه ای اشاره دارد. به این معنا که تقاضا برای کیفیت صورت های مالی حسابرسی شده و اظهارنظرهای درست از سمت ذیفعان افزایش یافته است.

پایداری بازارهای حسابرسی: پایداری بازارهای حسابرسی به تمرکز و ماندگاری بازارهای حسابرسی اشاره دارد. به این معنا که

جدول ۱. جدول تحلیل محتوا

				شاخص‌ها
×	×	×	×	حجم فعالیت موسسات حسابرسی
×	×	×	×	کیفیت حسابرسی
×	×	×	×	قوانین و مقررات‌های حسابرسی
×	×	×	×	مهارت‌های مورد نیاز حسابرسان
-	-	-	×	نحوه پرداخت حق الزحمه به حسابرسان
-	-	-	×	اندازه موسسات حسابرسی
×	×	×	×	ارتباط حسابرسان با مشتریان
-	-	×	-	شهرت موسسات حسابرسی
×	×	×	×	وجود بازرسی‌های قانونی
-	×	-	-	اخلاق حرفه‌ای حسابرسان
×	×	×	×	حجم اقلام صورت‌های مالی
×	-	-	-	حسابرسی سیستم‌های کامپیوتری
×	-	-	-	پایداری بازارهای حسابرسی
×	-	-	-	رقابت موسسات حسابرسی بین‌المللی

در بخش شاخص‌ها × به معنی حضور آن شاخص و - به معنی عدم حضور آن است. ستون اول اطلاعات کشورها به ترتیب عبارت از آمریکا، انگلستان، استرالیا و کانادا می‌باشد.

روش پژوهش

با توجه به نتایج از حاصل از مطالعه تطبیقی بین الگوهای حسابرسی بخش نخست، با استفاده از نظریه استراوس و کوربین (۱۹۹۸)، با بهره مندی از خبرگان حرفه (عمدتاً شرکا و مدیران حسابرسی)، جمع آوری و تجزیه و تحلیل همزمان انجام شده و داده‌ها از ابتدای تحقیق جمع آوری، کدگذاری، تم بندی و تجزیه و تحلیل گردیده است. داده‌های پژوهش به روش مصاحبه عمیق نیمه ساختار یافته گردآوری شده است. بعد از هر مصاحبه، متن هر مصاحبه ضبط شده، تایپ و مورد تحلیل قرار گرفته و خروجی آن در مصاحبه‌های بعدی به کنکاش درآمده است. روش به کار رفته در نمونه برداری در این بخش از پژوهش، از نوع گلوله برفی است. مصاحبه‌ها تاجایی ادامه یافت تا محققان به اشباع نظری رسیدند. در مطالعه حاضر محققان بعد از ۱۰ مصاحبه به اشباع نظری رسیدند که جدول ۲، اطلاعات مصاحبه شوندگان را نشان می‌دهد.

در بخش بعدی شامل مجموعه مقالات منتشر شده در ارتباط با الگوهای تعیین حق الزحمه حسابرسی کشورهای آمریکا، انگلستان، کانادا، استرالیا و ایران، از سال ۲۰۱۸ تا ۲۰۲۳ که از قوانین و مقررات و دستورالعمل‌های تعیین این حق الزحمه‌ها استنتاج گردیده است، می‌باشد. در مقالات منتشر شده در کشورهای نام برده، حق الزحمه حسابرسی جستجو شد. از

آنجا که برخی مقالات به مدل‌های ریاضی حق الزحمه حسابرسی پرداخته شده بودند از مقالات مورد بررسی حذف شدند و برخی مقالات به صورت روش کمی و برخی دیگر به روش کیفی به حق الزحمه حسابرسی پرداخته شده بود و برخی مقالات در دسترس و برخی مقالات در دسترس نبودند و از آنجا که هدف تحلیل محتوا بوده است، سعی شده است که از مقالات کیفی و یا تحلیلی توصیفی در حق الزحمه حسابرسی استفاده گردد تا بتوان بر آن اساس کدها و مفاهیم مرتبط را شناسایی کرد.

جدول ۲. اطلاعات مصاحبه شوندگان

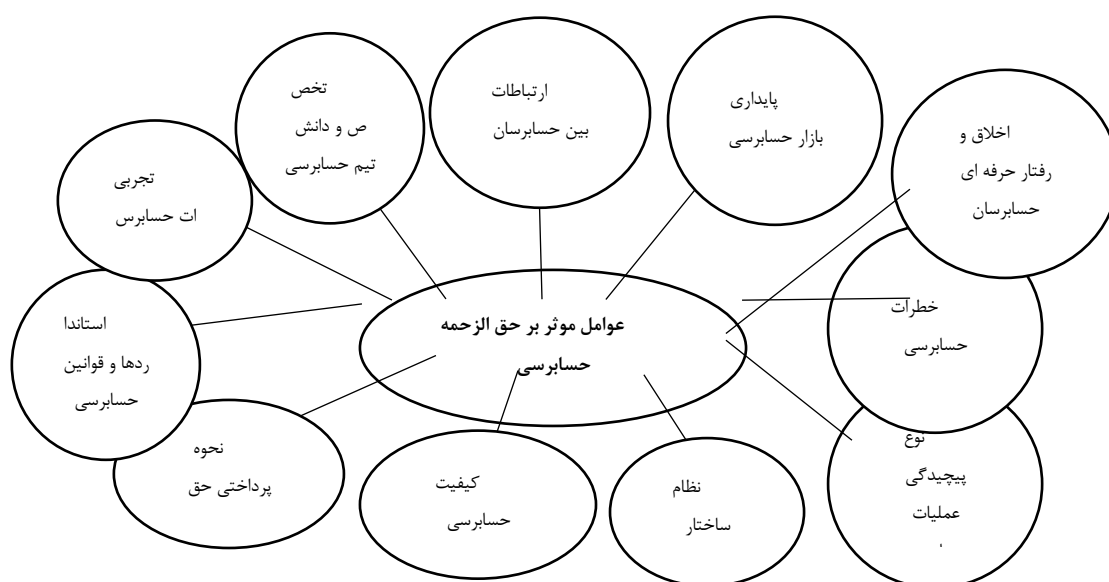
شماره مصاحبه شونده	جنسیت	مدرک تحصیلی	سابقه شغلی	سمت
۱	مرد	کارشناسی ارشد	۲۱ سال	شریک حسابرسی
۲	مرد	کارشناسی ارشد	۱۱ سال	مدیر حسابرسی
۳	مرد	دکتر	۱۵ سال	شریک حسابرسی
۴	مرد	کارشناسی ارشد	۲۲ سال	شریک حسابرسی
۵	زن	کارشناسی	۱۸ سال	مدیر حسابرسی
۶	مرد	کارشناسی ارشد	۱۲ سال	شریک حسابرسی
۷	مرد	دکتر	۲۰ سال	شریک حسابرسی
۸	مرد	کارشناسی ارشد	۲۰ سال	مدیر حسابرسی
۹	مرد	کارشناسی ارشد	۱۵ سال	مدیر حسابرسی
۱۰	مرد	کارشناسی ارشد	۱۶ سال	شریک حسابرسی

الگوی مفهومی عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی در ایران

عوامل و یا همان مقولات شناسایی شده در ایران و کشورهای منتخب شباهت‌هایی زیادی به یکدیگر داشتند. بیشتر مقولات و کدهای بدست آمده حاصل از مطالعه تطبیقی و مصاحبه‌های صورت گرفته بهم شباهت داشتند. به جز دو مورد که در مصاحبه‌های صورت گرفته در ایران، خبرگان به سیستم نظام دستمزد حسابرسان اشاره کردند و در واقع اعتقاد داشتند که نظام

عوامل شناسایی شده، الگوی مفهومی عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی در ایران ارائه گردید.
الگوی مفهومی عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی در کشور ایران به شرح زیر است:

پرداختی ها به حسابرسان می تواند در تعیین حق الزحمه حسابرسان دخیل باشد. همچنین در مطالعه تطبیقی، به وجود بازارهای خدمات حسابرسی در سطح بین المللی اشاره شده بود که خبرگان در ایران به این موضوع اشاره ای نکردند. با استفاده از توضیحات داده شده، مدل ارائه شده در مطالعه تطبیقی و



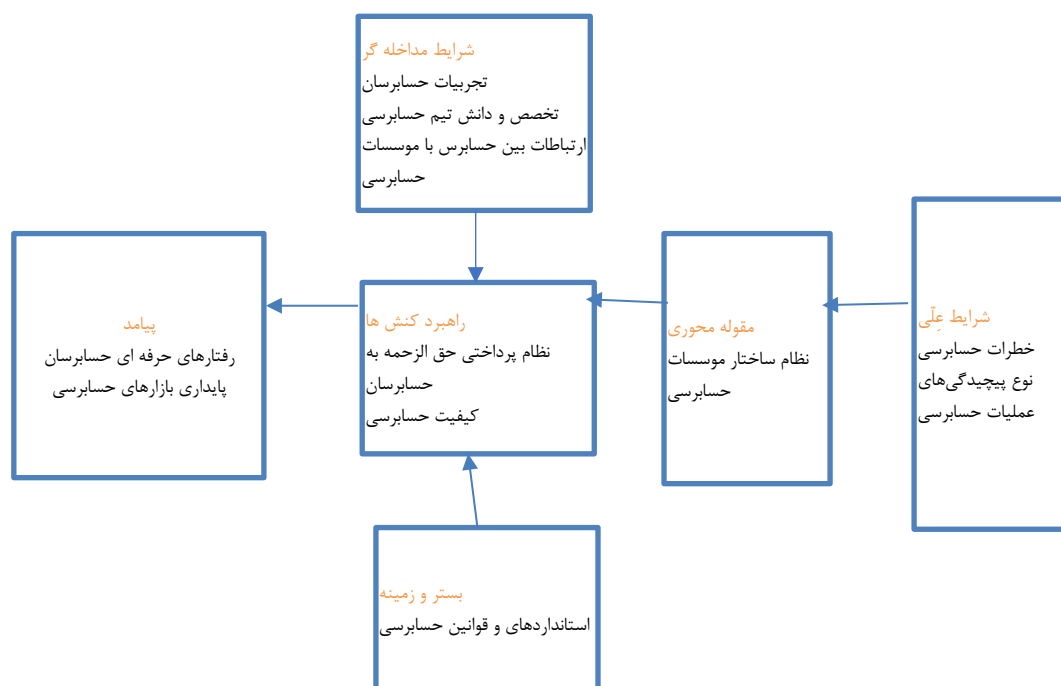
شکل ۷. الگوی مفهومی عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی در کشور ایران

جدول ۳. تعیین حق الزحمه حسابرسی در ایران

مقوله ها	مفاهیم	کدگذاری محوری
خطرات حسابرسی	پیچیدگی کار حسابرسی پراکندگی جغرافیایی ریسک کارهای تعیین شده	شرایط محوری
	نوع پیچیدگی عملیات حسابرسی نوع ارائه خدمات حسابرسی حجم زمانی عملیات	
نوع پیچیدگی عملیات حسابرسی	ساختار سازمانی موسسات حسابرسی نظام ترکیب حسابرسان در موسسات حسابرسی	مقوله محوری
کیفیت حسابرسی	تقاضا برای کیفیت صورت های مالی حسابرسی شده کیفیت گزارشات سال های قبل	راهبرد کنش ها
	سیستم حق الزحمه شفاف افزایش حق الزحمه بر پایه تورم	
نحوه پرداختی حق الزحمه به حسابرسان	قوانین و مقررات های حسابرسی نظام کنترل کیفیت سیستم حق الزحمه شفاف	بستر و زمینه
استانداردها و قوانین حسابرسی	حسابرسی نخستین تجربه حسابرسی	شرایط مداخله گر

مقوله ها	مفاهیم	کدگذاری محوری
	جنسیت حسابرس دریافتی های حق الزحمه در سال های قبل	
تخصص و دانش تیم حسابرسی	آموزش مورد نیاز برای حسابرسان بهره مندی از یک تیم متخصص حسابرسی تسلط بر فناوری های حسابرسی	
ارتباطات بین حسابرسان	قدرت چانه زنی حسابرسان رایزنی و مشورت حسابرسان ارتباط بین حسابرس با صاحبکار تعامل بین حسابرس با مشتری	
پایداری بازار حسابرسی	متمرکز بودن بازار رقابتی بودن بازار ماندگاری در بازار	پیامدها
اخلاق و رفتار حرفه ای حسابرسان	چرخش حسابرس اخلاق و مهارت حرفه ای	

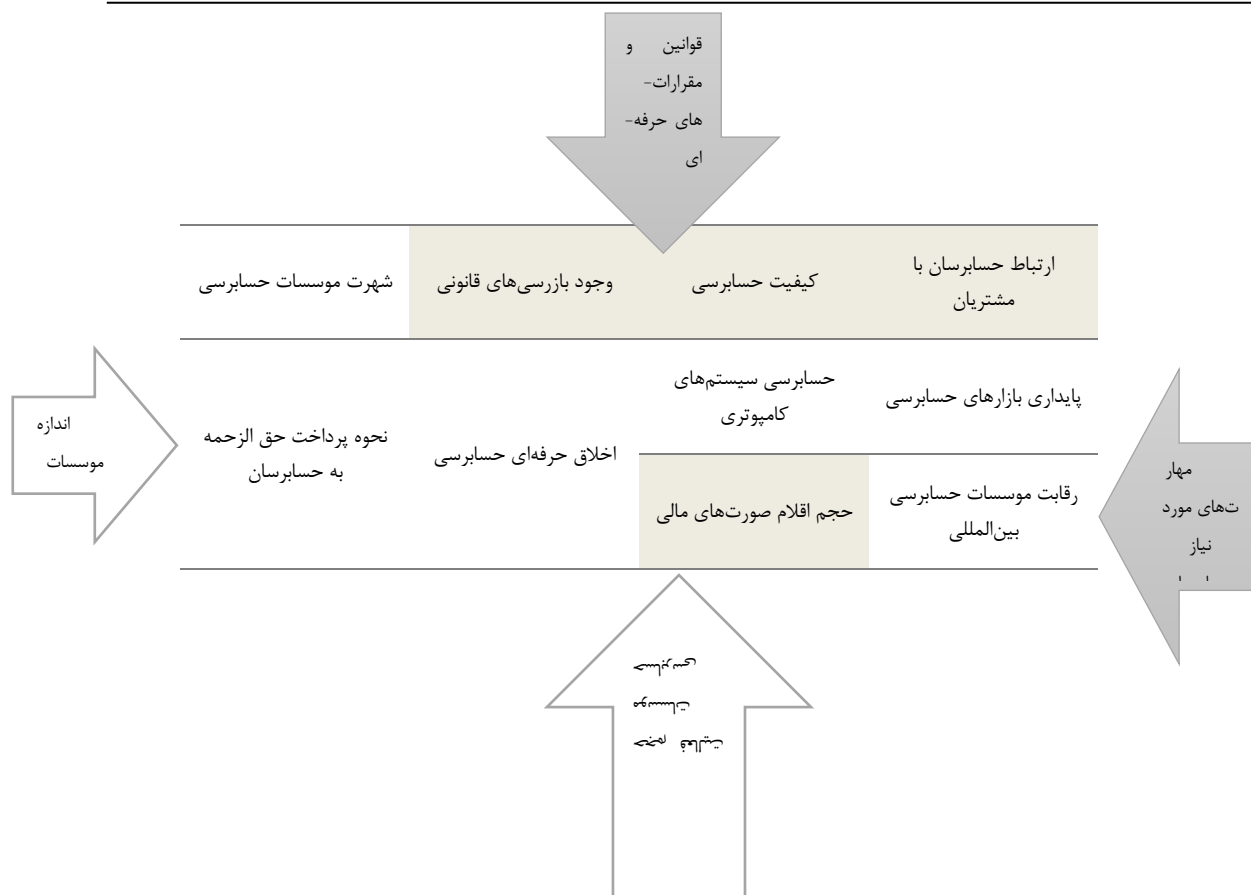
با توجه به عوامل شناسایی شده در جدول ۳، الگوی تعیین حق الزحمه حسابرسی به صورت زیر نمودار گردید.



نمودار ۱. الگوی پارادیمی تعیین حق الزحمه حسابرسی

یافته های پژوهش

با توجه به تحلیل محتوای صورت گرفته الگوی زیر ارائه گردید.



شکل ۸. الگوی تعیین حق الزحمه حسابرسی

بحث و نتیجه گیری

مقایسه الگوی مفهومی و الگوی تحلیلی

با توجه به مقایسه الگوی مفهومی عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی در کشور ایران و کشور های مورد مطالعه، موارد تشابهات و تفاوت های هر یک به شرح زیر نمایان گردید:

الف - مقایسه عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی در

کشور ایران و آمریکا

بر اساس الگوی مفهومی ارائه شده ، کشور ایران در کیفیت حسابرسی، قوانین و مقررات حسابرسی، مهارت های مورد نیاز حسابرسان، نحوه پرداخت حق الزحمه به حسابرسان و ارتباط حسابرسان با کشور آمریکا همسو و هم جهت بوده ولیکن خطرات حسابرسی، نوع پیچیدگی عملیات حسابرسی، نظام ساختار موسسات حسابرسی و تجربیات حسابرسی از جمله عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی در کشور ایران است که در کشور آمریکا مورد نداشته است.

ب - مقایسه عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی در

کشور ایران و انگلستان

بر اساس الگوی مفهومی ارائه شده ، کشور ایران در کیفیت حسابرسی، قوانین و مقررات حسابرسی، مهارت های مورد نیاز حسابرسان، و ارتباط حسابرسان با کشور انگلستان همسو و هم جهت بوده ولیکن خطرات حسابرسی، نوع پیچیدگی عملیات حسابرسی، نظام ساختار موسسات حسابرسی و تجربیات حسابرسی از جمله عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی در کشور ایران است که در کشور انگلستان مورد نداشته است.

پ - مقایسه عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی در

کشور ایران و استرالیا

بر اساس الگوی مفهومی ارائه شده ، کشور ایران در کیفیت حسابرسی، قوانین و مقررات حسابرسی، مهارت های مورد نیاز حسابرسان، ارتباط حسابرسان و اخلاق و رفتار حرفه ای با کشور استرالیا همسو و هم جهت بوده ولیکن خطرات حسابرسی، نوع پیچیدگی عملیات حسابرسی، نظام ساختار موسسات حسابرسی

و تجربیات حسابرسان از جمله عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسان در کشور ایران است که در کشور استرالیا مورد نداشته است.

ت - مقایسه عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسان در کشور ایران و کانادا

بر اساس الگوی مفهومی ارائه شده، کشور ایران در کیفیت حسابرسان، قوانین و مقررات حسابرسان، مهارت های مورد نیاز حسابرسان، ارتباط حسابرسان و پایداری بازار با کشور کانادا همسو و هم جهت بوده ولیکن خطرات حسابرسان، نوع پیچیدگی عملیات حسابرسان، نظام ساختار موسسات حسابرسان و تجربیات حسابرسان از جمله عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسان در کشور ایران است که در کشور کانادا مورد نداشته است.

هدف مطالعه حاضر ارائه الگوی تعیین حق الزحمه حسابرسان در ایران با رویکرد مطالعه تطبیقی بوده است. حسابرسان با پیروی از اصول و استانداردهای صحیح که با استفاده از آن صورت های مالی را حسابرسان می کنند، می توانند به اعتباربخشی صورت های مالی کمک کنند. موسسات حسابرسان به دنبال آن هستند که از اصول حرفه ای به درستی استفاده کنند و این امر منجر به افزایش حق الزحمه حسابرسان می گردد. حسابرسان نیازمند داشتن مهارت هایی هستند از این طریق بتوانند حق الزحمه بالاتری دریافت کنند. مسلماً حسابرسان که تجربه کاری بیشتری دارد با حسابرسان که در شروع کار خود است از نظر دریافت حق الزحمه یکی نیستند. پس حسابرسان برای دریافت حق الزحمه بالاتر نیازمند آموزش و مهارت های لازم در حرفه خود می باشند. حسابرسان مانند سایر اقشار مردمان درگیر تورم و گذراندن معیشت اقتصادی هستند، که این امر منجر می گردد که ساعات بیشتری را کار کنند و مدیران موسسات باید این موارد را در نظر بگیرند تا ضمن پرداخت حق الزحمه مناسب از حسابرسان انتظار عملکرد بهتری داشته باشند. حسابرسان نیازمند مهارت ارتباط با مشتری هستند که بتوانند خدمات حسابرسان را مناسبتر ارائه دهند. از این جهت حسابرسان باید بتوانند با مشتریان و حتی مدیران رابطه برقرار کنند و تعاملات بهتری داشته باشند. حسابرسان با صنایع مختلف و شرکت های مختلف سروکار دارند که این منجر می گردد که حجم این گونه حسابرسان ها و صورت های مالی، که حسابرسان قبول می کنند آن را حسابرسان نمایند، می تواند در تعیین حق الزحمه حسابرسان دخیل باشد. دنیای کنونی، عصر فناوری و ارتباطات است و حسابرسان هم مانند سایر اقشار باید فناوری های لازم را یاد بگیرند. حسابرسانی که بتوانند با سیستم های اطلاعاتی و کامپیوتری و فناوری های نوین کار کنند

و از این طریق حسابرسان انجام دهند می توانند این امر را در تعیین حق الزحمه، دخیل کنند.

شرکت ها تمایل دارند که حسابرسانی در واحد آنان فعالیت داشته باشد که مشکلات حقوقی برای آنان پیش نیورده و از جهتی باعث حسن شهرت نیز گردند که این امر می تواند در تعیین حق الزحمه حسابرسان دخیل باشد. موسسات حسابرسان مانند سایر سازمان ها، نیازمند کنترل های داخلی هستند که بتوانند از این طریق بر کارکنان و نحوه عملکرد آنان نظارت داشته باشند. بزرگی یا کوچکی موسسات می تواند در تعیین حق الزحمه حسابرسان دخیل باشد. از طرفی گستردگی خدمات موسسات و یا تعداد و شعب آنها که نشان دهنده اندازه آنها است که می تواند حسابرسان را به حق الزحمه های بالاتر یا کمتری سوق دهد. موسسات حسابرسان، تمایل دارند که با سایر موسسات رقابت کنند و در بازارهای رقابتی به پایداری برسند تا بتوانند خدمات بهتری را ارائه دهند که این امر می تواند در پرداخت و تعیین حق الزحمه های حسابرسان در موسسات حسابرسان، موثر باشد.

مطالعه حاضر همراستا با مطالعات ماتوکوتو و همکاران (۲۰۲۲)، والتر و همکاران (۲۰۱۵) و نوشادی و همکاران (۱۳۹۷) می باشد. با توجه به نتایج مطالعه حاضر پیشنهاد می شود که موسسات حسابرسان با سایر موسسات بین المللی در ارتباط باشند و از موسساتی که شهرت و اعتبار بالایی دارند الگوپذیری کنند. همچنین یک تیم حسابرسان خبره را انتخاب کنند تا یک ترکیب مناسب داشته باشند. همچنین تدوین مقررات اثربخش در جهت تعیین حق الزحمه حسابرسان، متکی بر توانایی و مهارت ایشان بر اساس آیین رفتار حرفه ای حسابرسان شکل گیرد.

فهرست منابع

زنگانه، موسی الرضا و همکاران، (۱۴۰۳) ارائه مدل قیمت گذاری خدمات اطمینان بخشی حسابرسان مستقل به روش ترکیبی کیفی، دلفی فازی و تفسیری- ساختاری، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۱۳، شماره ۱ بهار ۱۴۰۳ صفحه ۱۶۹ تا ۱۹۴.

قناد، مصطفی. (۱۴۰۲)، تحلیل شبکه همکاریهای علمی و دیدار سازی پژوهشهای حق الزحمه حسابرسان در ایران، پژوهش های حسابرسان حرفه ای، سال سوم، شماره یازدهم، ص ۶۳-۳۶.

اسماعیلی حسن و دیگران (۱۴۰۰)، تعیین استراتژی های (راهبرد) قیمت گذاری خدمات حسابرسان مبتنی

نایب زاده و بنی مهد (۱۳۹۷)، بررسی قیمت گذاری خدمات حسابرسی مستقل و نظریه رقابت، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال هفتم / شماره ۵۲ / بهار ۷

نیک‌بخت، محمدرضا و تنانی، محسن (۱۳۸۹)، آزمون عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی صورت‌های مالی، مجله پژوهش‌های حسابداری مالی، ۲(۲)، ۱۱۱-۱۳۲.

نیک‌بخت، محمدرضا؛ بزرگ اصل، موسی و آزادی، کیهان. (۱۳۹۵)، ارائه مدلی جامع برای قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی با استفاده از منطق فازی، مجله دانش حسابداری مالی، ۳(۳)، ص ۹۷-۱۱۶.

Bellemare, M., Masaki, T., & Pepinsky, T. (2017). Lagged explanatory variables and the estimation of causal effect. *The Journal of Politics*, 79(3), 949-963

Chen, Y., Gul, F.A., Veeraraghavan, M. & Zolotoy, L. (2015) Executive equity risk-taking incentives and audit pricing. *The Accounting Review*, 90(6), 2205-2234.

Fcma, T. H., Afroze, S., & Fatema-Tuz-Zohra. (2019). Impact of corporate governance on audit fees and audit quality: A study in the insurance industry of Bangladesh. *The Cost and Management*, 47, 2.

Fukukawa, H., & Karube, M. (2013). *Personal knowledge of audit partners and organizational knowledge of audit firms and the impact on audit fees (No. 13-06)*. Institute of Innovation Research, Hitotsubashi University.

Kikha, H. Y. (2014). Determinants of audit fees: evidence from Jordan. *Accounting and Finance Research*, Vol. 4, No. 1. www.sciedu.ca/afr.

Machokoto, M., Sikochi, A., & Gyimah, D. (2022). A Cross-Country Study of Peer Effects on Working Capital Management. Available at SSRN.

Michael .L, Ettredge, Yang .Xu, and HanS. Yi. (2014). Fair Value Measurements and Audit Fees: Evidence from the Banking Industry, *A Journal of Practice & Theory*, August 2014, Vol 33, No3. 33-58

Ohidoa, T. & Okun, O. O. (2018). Firms Attributes and Audit Fees in Nigeria Quoted Firms. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, 8(3), 686- 699.

orbin, J., & Strauss, A. (2008). *Basics of qualitative research, techniques and procedures for developing grounded theory*. Thousand Oaks, CA: Sage.

Power, M, K., & Gendron, Y. (2015). Qualitative research in auditing: A methodological roadmap. *A Journal of Practice and Theory*, 34(2), 147-165.

Rusmanto, T., and S. R. Waworuntu. (2015). Factors influencing audit fee in Indonesian Publicly Listed Companies applying GCG: *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 172, pp. 63-67.

Shapiro, C. (1989). Theories of oligopoly behavior. In: Schmalansee, R., Willig, R. (Eds.), *Handbook of*

بر نظریه تمایز قیمت براساس کیفیت در موسسات بخش خصوصی، فصل نامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۱۰، شماره ۳۹ - شماره پیاپی ۳۹ مهر ۱۴۰۰ صفحه ۱-۱۹

محمدزاده، فاطمه. (۱۴۰۰)، بررسی رابطه بین حق الزحمه حسابرسی با کیفیت سود و کیفیت حسابرسی در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش در مدیریت و مهندسی صنایع، ۲۷(۱۶)-۱۴.

نوشادی، میثم، ولی خدادادی، واعظ، حسین زاده. (۱۳۹۷). تدوین مدل حق الزحمه خدمات حسابرسی، مجله پیشرفت های حسابداری دانشگاه شیراز، دوره دهم، شماره دوم، ص ۲۷۷-۳۰۷

پورحیدری، امید، گلمحدی شورکی، مجتبی (۱۳۹۴). سنجش رقابت در بازار خدمات حسابرسی از طریق چسبندگی حق الزحمه حسابرسی، مطالعات تجربی حسابداری مالی، شماره ۴۷، ص ۱-۲۱

امانی، علی؛ دوانی، غلامحسین (۱۳۸۸). خدمات حسابرسی حق الزحمه ی حسابرسی و رتبه بندی حسابرسان. حسابدار رسمی. زمستان. شماره ۸.

بادآور نهندی، یونس؛ درخش، رضا؛ شیرمحمدلو، رضا. (۱۳۹۳). بررسی تأثیر اندازه حسابرسی و تخصص حسابرسی در صنعت بر حق الزحمه حسابرسی، دومین همایش ملی رویکردی بر حسابداری، مدیریت و اقتصاد.

بنی مهد و همکاران (۱۳۹۶)، اثر حق الزحمه حسابرسی بر اظهار نظر حسابرسی، حسابداری مدیریت، دوره ۵، شماره ۴ (پیاپی ۱۵). ۴۱-۵۴.

عبادی و نظری (۱۳۹۲)، بررسی تطبیقی تغییرات حق الزحمه خدمات حسابرسی و اظهار نظر حسابرسی در بخش خصوصی و غیر خصوصی، فصل نامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۳، شماره ۱۲ - شماره پیاپی ۱۲ دی ۱۳۹۳ صفحه ۷۵-۸۶

علوی طبری، سید حسین؛ رجبی، روح‌اله و شهبازی، منصوره. (۱۳۹۰)، رابطه نظام راهبری و حق الزحمه حسابرسی مستقل شرکت‌ها، مجله دانش حسابداری، ۲(۲)، ۷۵-۱۰۱.

مهرانی، ساسان و جمشیدی اوانکی، کورش (۱۳۹۰)، عوامل مؤثر بر تعیین حق الزحمه حسابرسی، فصل‌نامه حسابدار رسمی، ۳(۱)، ۶۰-۷۸.

میثم نوشادی و همکاران (۱۳۹۶)، تدوین مدل حق الزحمه خدمات حسابرسی، پیشرفت های حسابداری (علوم اجتماعی و انسانی شیراز). ۳(۷۵). ۲۸۳-۳۱۸.

- Industrial Organization, North-Holland, New York.
- Vivek Mande, Myungsoo Son, Hakjoo Song, (2017) Auditor search periods as signals of engagement risk: Effects on auditor choice and audit pricing, *Advances in Accounting*
- W., & Willekens, M. (2012). An empirical test of spatial competition in the audit market. *Journal of Accounting and Economics*, 53 (2), 450-465
- Walther Bottaro de Lima Castro, Ivam Ricardo Peleias, Glauco Peres da Silva. (2015). Determinants of Audit Fees: a Study in the Companies Listed on the BM&FBOVESPA, Brazil
- Wang, C., Wang, Q., Zheng, S., Wan, L., Li, J., & Zang, J. (2023). Peer effects of bank loan portfolio on systemic insolvency risk: evidence from China. *Applied Economics*, 53(30), 3457-3473. <https://doi.org/10.1080/00036846.2021.1883527>
- Wu, X. (2012). Corporate governance and audit fees: Evidence from companies listed on the Shanghai Stock Exchange. *China Journal of Accounting Research*, 5, 321-342.
- Ying, H. N., Tronnes, P. C. & Wong, L. (2018). Audit seasonality and pricing of audit services: Theory and evidence from a meta-analysis. *Journal of Accounting Literature* 40, (2018) 16-28.
- Ohidoa, T. & Okun, O. O. (2018). Firms Attributes and Audit Fees in Nigeria Quoted Firms. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, 8(3), 686- 699.
- Chang, H., Hsu, C., & Ma, Z. (2022). Does product similarity of audit clients influence audit efficiency and pricing decisions? *Journal of Business Finance & Accounting*, 49(5-6), 807-840. <https://doi.org/10.1111/jbfa.12578>
- Bae, G. S., Choi, S. U., & Lee, J. E. (2019). Auditor industry specialization and audit pricing and effort. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 38(1), 51-75. <https://doi.org/10.2308/ajpt-52039>
- Hategan, C.-D., Pitorac, R.-I., & Crucean, A. C. (2022). Impact of COVID-19 pandemic on auditors' responsibility: Evidence from European listed companies on key audit matters. *Managerial Auditing Journal*, 37(7), 886-907
- Kimeli, E. K. (2016). Determinants of Audit Pricing: Evidence from Nairobi Security Exchange. *International Journal of Research in Business Studies and Management*. 3(1). 23-35.



Accounting Knowledge & Management Auditing
Vol. 16/ No. 61/ Autumn 2027

Providing a model for determining audit fee with a comparative study approach

Ali Ramezannejad

PhD student of Accounting, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran

Ghodratolah Taleb Nia

Associate Professor of Department of Accounting, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran,
(Corresponding Author)

Mahmoud Hematfar

Associate Professor of Department of Accounting, Borujerd Branch, Islamic Azad University, Borujerd, Iran,

Ramezan Ali Royae

Assistant Professor of Department of Accounting, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran,

Abstract

The audit fee can be determined under the influence of various factors. The purpose of the present study is to provide a model for determining audit fees with a comparative study approach. In this study, a qualitative method was used to determine the audit fee. The first part includes the content analysis of articles about the determination of audit fees in the countries of America, England, Canada, Australia, and Iran, from 2018 to 2023, and the second part includes interviews with ten experts, managers and partners of audit institutions. Using content analysis, the final template for determining the fee was prepared. The results of coding in America with 22 concepts and 9 categories, in England with 21 concepts and 8 categories, in Australia with 19 concepts and 8 categories, in Canada with 30 concepts and 11 categories and in Iran with 28 concepts and 9 categories were identified and the final model was extracted using the foundational data theory. The concepts identified in the case of adopting the necessary strategies and the existence of a suitable background at the level of auditing institutions and the auditing profession, including the realization of the necessary economic platform, the market of auditing institutions, the power of the institutions supervising the auditing institutions and the constructive relationship of these institutions with the government and legislators, will lead to the achievement of the right The salary is suitable. The set of identified concepts together with the concepts identified in selected countries form the audit fee model.

Keywords: audit fees. Auditing firms. Comparative study in the countries of America, England, Canada, Australia. Foundational data theory

