



بررسی عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی: عوامل مربوط به محیط حرفه‌ای، فرهنگی و اجتماعی

دکتر میثم نوشادی^۱

استادیار گروه حسابداری دانشگاه چهارم

دکتر ولی خدادادی^۲

دانشیار گروه حسابداری دانشگاه شهید چمران اهواز

دکتر سیدعلی واعظ^۳

دانشیار گروه حسابداری دانشگاه شهید چمران اهواز

دکتر علی حسین حسین‌زاده^۴

استاد گروه علوم اجتماعی دانشگاه شهید چمران اهواز

(تاریخ دریافت: ۳۰ دی ۱۳۹۶؛ تاریخ پذیرش: ۱ اردیبهشت ۱۳۹۷)

مبلغ حق الزحمه حسابرسی، عمدتاً طبق ویژگی‌های صاحبکار، موسسه حسابرسی و شرایط حاکم بر حرفه، اجتماع و محیطی تعیین می‌شود. این پژوهش صرفاً به بررسی عوامل مربوط به محیط حرفه‌ای، فرهنگی و اجتماعی که بر حق الزحمه حسابرسی موثرند، پرداخته است. در این پژوهش، روش کیفی و رویکرد مبتنی بر نظریه پردازی زمینه‌ای مورد استفاده قرار گرفته و نظرات خبرگان که از طریق مصاحبه جمع‌آوری شده، تجزیه و تحلیل گردیده است. برای اعتباربخشی به نتایج پژوهش از معیارهای زاویه‌بندی (اجماع/مثلث‌سازی) داده‌ها، کنترل اعضا و مقبولیت استفاده شده است. طبق نتایج ارائه شده، تداعی جامعه از حسابرسی، درک استفاده کنندگان و ذینفعان از حسابرسی، تصمیم‌گیرندگان و سیاست‌گذاران و میزان ضابطه‌مند بودن رقابت مهمترین عوامل موثر در سطح حرفه و شرایط محیطی شناخته شده است. در این بین، عواملی همچون اندازه و تمرکز بازار و میزان ارتباط بین‌المللی موسسات و ریسک دعاوی حقوقی علیه حساب‌رسان در ایران، مهمترین عوامل مداخله‌گری هستند که تعیین حق الزحمه حسابرسی را تحت تاثیر قرار می‌دهند. همچنین، مجموعه این عوامل به همراه پیامدهای حق الزحمه معقول و شرایط بستر تشریح شده است.

واژه‌های کلیدی: حسابرسی صورت‌های مالی، حق الزحمه حسابرسی، شرایط علی، راهبردها، عوامل مداخله‌گر، عوامل مربوط به حرفه و شرایط فرهنگی و اجتماعی.

¹ meysam.noshadi85@gmail.com

© (نویسنده مسئول)

² vkhodadadi@scu.ac.ir

³ sa.vaez@scu.ac.ir

⁴ alihos81@yahoo.com

مقدمه

حسابرس مستقل پایه شفافیت اقتصادی، اعتماد مردم به بازار سرمایه و پاسخگویی دولت به مردم است و لذا نباید همانند کالاها و خدمات عمومی با آن برخورد شود. حق الزحمه پایین و رقابت ناسالم در این زمینه پایه‌های حرفه جوان حسابرسی را به لرزه درآورده است. در قانون تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران، جایگاه والایی برای حسابرسان مستقل پیش بینی شده است. سرمایه ما حسابداران اعتماد مردم است و باید در این زمینه مسئولانه عمل کنیم و با تعیین حق الزحمه مناسب، از جایگاه اجتماعی و سرمایه اصلی خود یعنی اعتماد عمومی حفاظت کنیم [۲]. منافع اقتصادی حسابرس از طریق حق الزحمه تامین می‌شود که از انعقاد قرارداد با صاحبکاران عاید می‌شود [۵]. ساختار بازار حسابرسی به شدت به قیمت‌گذاری حسابرسی بستگی دارد. بطور کلی، شرایط بازار از جمله تمرکز بازار، حرفه حسابرسی و مقررات می‌تواند حق الزحمه حسابرسی را تحت تاثیر قرار دهد. مطالعه حق الزحمه حسابرسی توسط سایمونیک (۱۹۸۰) برای ارزیابی اینکه آیا بازار خدمات حسابرسی رقابتی است یا خیر، انجام شده است. از آن زمان، تلاش‌های زیادی برای بررسی تاثیر تمرکز بازار بر رقابت حسابرس انجام شده است. بازار به طور کلی رقابتی بوده است، هرچند به شدت و به طور فزاینده‌ای متمرکز شده است. از زمانی که هشت موسسه حسابرسی بزرگ بین‌المللی تبدیل به چهار موسسه شده است، بازار خدمات حسابرسی در برخی از بازارها بسیار متمرکز است [۱۱ و ۲۳].

سازمان‌ها به دنبال ایجاد همگرایی بین ارزش‌های اجتماعی مرتبط با فعالیت‌های خود و هنجارهای رفتار قابل قبول در نظام اجتماعی بزرگ‌تر هستند که خود بخشی از آن را تشکیل می‌دهند. تا آنجا که این دو سیستم ارزشی سازگار هستند، می‌توانیم از مشروعیت سازمانی صحبت کنیم. هنگامی که اختلاف واقعی یا بالقوه بین دو سیستم ارزش وجود دارد، تهدیدی برای مشروعیت سازمانی وجود خواهد داشت. این تهدیدات به شکل قانونی، اقتصادی و سایر تحریم‌های اجتماعی صورت می‌گیرد [۱۳]. بنابراین، حسابرسی نیز از این تهدیدات و تحریم‌ها مستثنی نیست. همچنین، حرفه حسابرسی مستقل یک سازمان اجتماعی، پویا و بادوامی است که باعث بقای نقش حسابرسی مستقل و اعضای آن می‌شود. اعضا حرفه را تشکیل می‌دهند و معیار اصلی شهرت و اعتبار هر حرفه نیز از این واقعیت سرچشمه می‌گیرد. حرفه از عملکرد اعضای آن ارزیابی می‌شود و ناکامی اعضا در دستیابی به انتظارات حرفه‌ای باعث تخریب اعتبار حرفه خواهد شد. یک رابطه حساس، دقیق و آسیب پذیر بین حرفه و جامعه حاکم است که باعث می‌شود جامعه به حرفه حرمت گذاشته و آن را تحمیل کرده و یا آن را محکوم و غیرقابل اعتماد ببیند. در عین حال یک نکته قابل توجه و یک هشدار در این زمینه وجود دارد، حرفه‌ای‌ها علاوه بر حق الزحمه‌ای که از ارائه خدمات به جامعه دریافت می‌کنند، به شیوه‌های دیگر نیز از جامعه پاداش دریافت می‌کنند [۸]. بنابراین، نقش حرفه و اجتماع بر اعتبار حسابرسان و در نتیجه حق الزحمه حسابرسی غیر قابل انکار است. با شناسایی عوامل تعیین کننده حق الزحمه دریافتی حسابرسی از منظر حرفه و محیط اجتماعی، می‌توان سیاست‌های مناسبی برای برخی از مسائل پیش روی این حرفه تدوین کرد و درک نحوه تعیین حق الزحمه

حسابرسی هم برای حسابرسان، هم صاحبکاران آنها و هم اشخاصی که سیاست‌گذاری و قانون‌گذاری را دنبال می‌کنند، اهمیت دارد.

پژوهش حاضر به دنبال پاسخی به این پرسش است که عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی از منظر شرایط حرفه حسابرسی و محیط فرهنگی و اجتماعی چیست؟

مطالعه در این زمینه ضروری است. زیرا با مقایسه حق الزحمه‌ی حسابرسی در کشورهای مختلف می‌توان دریافت که حق الزحمه‌ی دریافتی از سوی حسابرسان در ایران از حق الزحمه دریافتی در سایر کشورها و خصوصاً کشورهای پیشرفته بسیار کمتر است و مهم‌ترین دلیل این موضوع شرایط حاکم بر حرفه حسابرسی و عوامل اجتماعی در ایران است. جای خالی مطالعه در این زمینه به شدت احساس می‌شود و مطالعه‌ای در این زمینه انجام نشده است.

پیشینه نظری پژوهش

مسئله تأثیر فرهنگی در توضیح رفتار در سیستم‌های اجتماعی مدت‌هاست به رسمیت شناخته شده است، اما تأثیر آن بر حسابداری و حسابرسی به عنوان یک سیستم اجتماعی، زمینه جدیدی برای مطالعه است [۱۵]. دیدگاه استفاده‌کنندگان، عموم مردم، نهادهای ناظر، ذینفعان و سیاست‌گذاران نسبت به حسابرسی در حق الزحمه این خدمات موثر است. همچنین رقابت بین حسابرسان و بازار خدمات حسابرسی نیز نقش بسزایی ایفا می‌کند.

رقابت در حرفه حسابرسی یکی از پیچیده‌ترین اشکال رقابت است. در اقتصاد آزاد خصوصی، از رقابت به عنوان ابزار لازم جهت حصول اطمینان از عرضه کالا و خدمات در بهترین کیفیت و پایین‌ترین قیمت یاد می‌شود. اما در حرفه حسابرسی، این موضوع با تردیدهایی همراه است. برخی از حسابداران حرفه‌ای از این نگراند که رقابت و بخصوص بر سر قیمت منجر به افت کیفیت شود. اگرچه تحقیقات از این نگرانی‌ها حمایت چندانی نمی‌کنند، اما این نظریه نیز طرفداران زیادی دارد که فشار بودجه و محدودیت زمانی به طور متناوب به بروز حسابرسی‌های پایین‌تر از استاندارد منجر می‌شود. از این دیدگاه وجود رقابت آزاد در حرفه حسابرسی می‌تواند مانند شمشیر دو لبه عمل کرده و در مواردی منجر به ناکامی حرفه‌ای شود [۸]. تئوری اقتصادی قبلی درباره رقابت بر سر محصولاتی که توسط افراد معدود ارائه می‌شود نشان می‌دهد رقابت موسسات بر سر قیمت و مقدار زمانی اتفاق می‌افتد که تمام موسسات در بازار بتوانند بر سر محصولات و فضای کاری خود تصمیم‌گیری نمایند [۲۲]. به این ترتیب، موسسات رقیب که بتوانند از نظر محصولات و خدمات ارائه شده متمایز باشند، ممکن است بتوانند قیمت‌های خود را حفظ کرده و بدون از دست دادن سهم خود در بازار، قیمت‌هایی را پیشنهاد نمایند که بالاتر از هزینه نهایی آنها در معادله تعادلی قیمت-هزینه باشد.

رایزنی با مشتریان می‌تواند باعث افزایش حق الزحمه حسابرسی در زمانی شود که از این شرایط برای ایجاد تمایز بیشتر در خدمات ارائه شده به مشتریان استفاده گردد. از طرف دیگر، تبلیغات و رایزنی با مشتریان می‌تواند باعث کارآتر شدن مذاکرات و سطوح خدمات حسابرسی ارائه شده طبق قرارداد شده و هزینه‌های حسابرسی را در نهایت کاهش دهد. در حقیقت انجام تبلیغ می‌تواند باعث کاهش عدم تقارن اطلاعات در

بازار گردیده و این شرایط به نفع ارائه‌دهندگان خدمات حسابرسی خواهد بود. از طرف دیگر رایزنی با مشتریان نیز می‌تواند حسابرسان را تشویق به جستجو و انعقاد قرارداد با مشتریانی کند که امکان ارائه خدمات بهتر یا موثرتر به آنها وجود دارد. تاثیر این شرایط بر بازار چیزی شبیه به افزایش ارائه‌دهندگان خدمات به هر مشتری خاص در شرایطی است که یک حسابرس رقیب می‌تواند زمانی را که حق‌الزحمه‌های مطالبه شده بالا است را به درستی تشخیص دهد و رایزنی با مشتریان این امکان را فراهم می‌کند که رقبا با توجه به دانش خود در راستای جذب مشتری فعالیت کنند [۱۸].

همواره می‌توان انتظار داشت تمرکز در بازار خدمات حسابرسی بر کیفیت این خدمات از طریق تحت‌الشعاع قرار دادن رسیدگی‌های حسابرسی و نیز استقلال وی تاثیر گذارد. سطح تمرکز پایین‌تر در بازار خدمات حسابرسی می‌تواند باعث شود حسابرسان بهای مطالبه شده برای خدمات خود را کاهش داده و به این ترتیب حق‌الزحمه حسابرسی کاهش یابد. با توجه به اینکه حق‌الزحمه پایین‌تر برای خدمات حسابرسی می‌تواند برای رسیدگی‌های کامل مورد نیاز محدودیت ایجاد کند، احتمالاً کیفیت خدمات ارائه شده به مشتریان در این شرایط آسیب خواهد دید [۱۴].

پیشینه تجربی پژوهش

تاکنون تحقیق جامعی که اثر محیط حرفه‌ای، فرهنگی و اجتماعی را بر حق‌الزحمه حسابرسی سنجیده باشد، انجام نشده است. اما برخی تحقیقات انجام شده که بتوان آن را با موضوع این پژوهش مرتبط دانست در زیر تشریح می‌شود.

در مطالعه‌های و نیکل (۲۰۱۰)، تاثیر ناشی از تبلیغات و رایزنی حسابرسان بر حق‌الزحمه حسابرسی بررسی شده است. نتایج بدست آمده در این مطالعه بیانگر این است که تبلیغات کیفیت حسابرسی را افزایش می‌دهد و نمی‌تواند باعث افزایش رقابت در بازار شود. علاوه بر این، نتایج این مطالعه نشان می‌دهد قوانین اصلاحی درباره رایزنی با مشتریان باعث کاهش با اهمیت در حق‌الزحمه‌های حسابرسی برای مشتریان هشت موسسه بزرگ حسابرسی شده است (اما این شرایط برای مشتریان سایر موسسات حسابرسی به غیر از هشت موسسه بزرگ مشاهده نمی‌شود). بنابراین، می‌توان نتیجه گرفت تبلیغات و رایزنی با مشتریان در حقیقت دارای تاثیرات متفاوت بر بازار خدمات حسابرسی هستند [۱۸].

مطالعه نومن و ویلکینز (۲۰۱۲) چگونگی تاثیرگذاری موقعیت حسابرس در بازار حسابرسی بر قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی را مورد بررسی قرار داده است. به این منظور جهت بررسی موقعیت حسابرس در بازار دو جنبه موقعیت نسبی حسابرس نسبت به مشتری (موقعیت نسبی حسابرس- مشتری در صنعت) و موقعیت نسبی حسابرس در مقایسه با نزدیک‌ترین رقیب در بازار (فاصله سهم بازار نسبت به نزدیک‌ترین رقیب) بررسی شده است. نتایج این مطالعه نشان می‌دهد حق‌الزحمه‌های حسابرسی در هر دو حوزه مربوط به موقعیت نسبی حسابرس- مشتری در صنعت و نیز تفاوت در سهم بازار در مقایسه با نزدیک‌ترین رقیب افزایش پیدا کرده است [۲۰].

در مطالعه اشلمان (۲۰۱۳) که به بررسی تاثیر ناشی از تمرکز بازار خدمات حسابرسی بر حق‌الزحمه و کیفیت حسابرسی با توجه به اندازه بازار حسابرسی پرداخته است، تاثیر تمرکز بازار حسابرسی بر سطح

حق الزحمه‌های حسابرسی بررسی شده و نتایج بدست آمده نشان دهنده وابسته بودن این شرایط به اندازه بازار حسابرسی است (برای مثال، اندازه و یا تعداد مشتریان فعال در یک ناحیه جغرافیایی محلی). هنگامی که بازار حسابرسی دارای مشتریان به نسبت کمتر باشد و یا اندازه این مشتریان کوچک باشد، حق الزحمه‌های حسابرسی در بازار حسابرسی متمرکز افزایش می‌یابد. در حالت عکس، در بازارهایی که تعداد مشتریان زیاد و یا اندازه آنها بزرگ است، وجود بازار حسابرسی متمرکز باعث افزایش حق الزحمه‌های حسابرسی خواهد شد [۱۴].

رجبی (۱۳۸۴) با ارائه مدلی این موضوع را بررسی نمود که آیا حرفه حسابرسی توانسته منافع خود را با ارائه خدمات حسابرسی تامین نماید؟ نتایج پژوهش نشان می‌دهد که حرفه حسابرسی در ایران از نقطه نظر حق الزحمه حسابرسی برای سال‌های ۱۳۸۰ و ۱۳۸۱ از قدرت کافی برخوردار نبوده و نتوانسته است منافع اقتصادی مستقیم خود را به طور کامل تامین نماید. بر اساس این نتایج حق الزحمه‌های کسب شده به دلایل احتمالی همچون کاهش حاشیه سود پروژه‌های حسابرسی، اجرای رویه‌های با هزینه کمتر و عدول از استانداردهای حسابرسی کمتر از میزان مورد انتظار بوده است [۷]. بنابراین با کسب اطلاعات در مورد عوامل مربوط به حرفه حسابرسی و همچنین بررسی عوامل مربوط به شرایط محیط فرهنگی و اجتماعی می‌توان چالش‌های دستیابی به حق الزحمه معقول و منصفانه که متضمن کیفیت حسابرسی است را استخراج نمود.

پورحیدری و گل محمدی شورکی (۱۳۹۴) به تحقیق در مورد عوامل موثر بر قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی و سنجش رقابت‌پذیری بازار حق الزحمه حسابرسی از طریق بررسی چسبندگی حق الزحمه حسابرسی پرداختند. فرضیات تحقیق با استفاده از تحلیل رگرسیون مبتنی بر داده‌های ترکیبی و مقطعی، آزمون شده است. شواهد تحقیق نشان داد که حق الزحمه‌های حسابرسی دارای چسبندگی است. به عبارتی با تغییر شرایط، تغییر قابل ملاحظه و سریع در مبلغ حق الزحمه صورت نمی‌گیرد و تغییرات به مرور زمان در مبلغ حق الزحمه حسابرسی منعکس می‌شود. به علاوه، تغییرات مثبت در حق الزحمه، بیشتر از تغییرات منفی رخ می‌دهد و این یعنی واکنش صاحبکاران نسبت به افزایش در مبلغ حق الزحمه، کمتر است. این نتایج حاکی از این موضوع است که بازار حق الزحمه حسابرسی در ایران غیررقابتی است و تعیین مبلغ آن بر مبنای تمام اطلاعات موجود انجام نمی‌شود [۳].

جامعی (۱۳۹۵) رفتار چسبندگی حق الزحمه حسابرسی را بررسی نمود و به این نتیجه رسید که حق الزحمه‌های حسابرسی به طور سریع با میزان برآورد شده توسط مدل حق الزحمه حسابرسی تطابق نمی‌یابند، به بیان دیگر حق الزحمه‌های حسابرسی در مقابل کاهش‌ها از خود مقاومت نشان داده و بیشتر تمایل به افزایش یافتن دارند [۴].

روش‌شناسی پژوهش

در این پژوهش بر اساس هدف پژوهش و به دلیل این که در این زمینه نظریه قابل اتکایی وجود ندارد، از نظریه‌پردازی زمینه‌ای استفاده شده است. نظریه‌پردازی زمینه‌ای یکی از روش‌های کیفی است که اولین بار توسط گلیزر و استراوس (۱۹۶۷) شکل گرفت. نظریه‌پردازی زمینه‌ای یک متدولوژی ابتکاری است که

به دنبال کشف نظریه از دل داده‌هاست [۱۷]. در این روش، آزمون فرضیه‌ها مد نظر نیست، زیرا اساساً فرضیه‌ای وجود ندارد. بلکه این روش بر آن است تا یک نظریه جدید را از موقعیتی که تحقیق در آن انجام می‌شود، بیرون بکشد. به دلیل اینکه تعیین حق‌الزحمه پیچیده است و تحت تاثیر عوامل متعددی قرار دارد، لذا برای درک عمیق و توصیف فرآیند تعیین حق‌الزحمه از این روش استفاده شد.

تجزیه و تحلیل داده‌ها

در پژوهش حاضر از نظریه‌پردازی زمینه‌ای استراوس و کوربین (۱۹۹۸) استفاده شده است. در این روش، جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل هم‌زمان صورت می‌گیرد و مستلزم این است که محقق داده‌ها را از ابتدای تحقیق جمع‌آوری، کدگذاری و تجزیه و تحلیل نماید. در این پژوهش، داده‌ها از طریق مصاحبه و یادداشت‌ها، جمع‌آوری و کدگذاری شدند. طبق نظر استراوس و کوربین (۱۹۹۸) تحلیل با اولین مصاحبه و مشاهده شروع می‌شود و نتیجه آن به مصاحبه و مشاهده بعدی منجر می‌شود [۱]. در این پژوهش، مصاحبه نیمه ساختار یافته به عنوان شیوه جمع‌آوری داده‌ها استفاده شد. به طور کلی مصاحبه کیفی به دلیل جنبه تعاملی، محقق را قادر می‌سازد تا به ادراک معنایی که افراد در دیدگاه خود دارند دست یابد و بر اساس آنچه شرکت کننده در جریان مصاحبه مطرح می‌کند سوالات بعدی خود را برای درک هر چه بیشتر دیدگاه شرکت کننده شکل دهد [۶]. زمان مصاحبه‌ها بین ۷۵ تا ۹۰ دقیقه به طول انجامید. جامعه آماری پژوهش را حسابداران رسمی شریک موسسات حسابرسی معتمد بورس (بعضا دارای سابقه شراکت در موسسات کوچک و بزرگ)، مدیران سازمان حسابرسی، اعضای هیات مدیره نهادهای نظارتی از جمله جامعه حسابداران رسمی ایران، مدیران عامل و مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تشکیل می‌دهند. نمونه‌ها به روش نمونه‌گیری هدفمند انتخاب شدند. نمونه‌گیری هدفمند تا رسیدن به اشباع نظری داده‌ها ادامه یافت و منجر به انتخاب تعداد ۱۳ نفر از شرکای موسسات حسابرسی معتمد بورس، ۲ نفر از مدیران سازمان حسابرسی، ۲ نفر از اعضای هیات مدیره جامعه حسابداران رسمی ایران، ۴ نفر از مدیران مالی و ۲ نفر از مدیران عامل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار گردید. اشباع نظری از اهمیت خاصی برخوردار است، زیرا در غیر این صورت نظریه از نظر مفهومی ضعیف و نارسا است [۱]. در پژوهش حاضر برای دستیابی به مضامین و مقوله‌ها از مصاحبه عمیق و از نوع تک تک با شرکت‌کنندگان استفاده شد. در این راستا، با توجه به هدف پژوهش، از روش نمونه‌گیری گلوله برفی یا زنجیره‌ای برای مصاحبه استفاده شده است. یعنی افراد مصاحبه شونده، سایر افراد مطلع و صاحب‌نظر در خصوص موضوع پژوهش را معرفی می‌کردند. در پژوهش حاضر از کدگذاری سه گانه رویکرد استراوس و کوربین (۱۹۹۸) که شامل کدگذاری باز، محوری و انتخابی است، استفاده شده است.

کدگذاری باز

در مرحله کدگذاری باز پژوهش‌گر داده‌ها را تا حد زیادی ریز می‌نماید. هدف این مرحله استفاده از داده‌ها به منظور ایجاد طبقات انتزاعی در جهت کمک به ساخت نظریه در مراحل بعدی است. فرایند تعیین برچسب مفهومی در کدگذاری باز با انجام مقایسه مداوم و طرح سوالات تسلسلی هدایت می‌شود. دو شیوه کدگذاری در این مرحله کدگذاری، با کلمات مشارکت کنندگان و کدگذاری بر مبنای مفاهیم موجود در

اطلاعات انجام شد [۹]. سپس واحدهای معنی برای یافتن تشابه و تفاوت‌ها مورد مقایسه قرار گرفتند و کدهایی که عملکرد، رخدادها و موضوعات مشابه را نشان می‌دهند، جهت تشکیل مفاهیم انتزاعی تر با هم در یک طبقه جای می‌گرفتند و با پیشرفت جریان مصاحبه‌ها طبقات واضح‌تر می‌شدند. از آنجا که در نظریه‌پردازی زمینه‌ای کدهای اولیه کدهای موقتی هستند و همواره نیاز به تغییر و اصلاح در طول تحلیل دارند، کدهای اولیه در این پژوهش تا مراحل پایانی نگارش همواره مورد بازنگری و اصلاح قرار گرفتند. همان‌طور که اشاره شد در ابتدای تجزیه و تحلیل، داده‌های استخراج شده کدگذاری گردید و مفاهیم مناسب به هر کد اختصاص داده شد. در زیر چند نمونه از کدگذاری‌های انجام شده را مرور می‌کنیم:

ما برای حسابرسان دو تا مسئولیت می‌تونیم متصور باشیم. یک مسئولیت انتظامیه که نهادهای ناظری مثل سازمان بورس و جامعه حسابداران رسمی می‌تونن اعمال بکنن که واقعا اون کارایی لازم رو نداره. ضمن اینکه درست هم اعمال نمی‌شه. یعنی آنقدر سوراخ‌های این توره گشاده که با همه فشارهای زیادی که الان وجود داره هنوز دارن خیلی‌ها کار خودشون رو انجام می‌دن **[میزان اثربخشی تنبیه انطباطی نهادهای نظارتی]**. و از اون طرف هم اون مسئولیت حقوقیه که واقعا وجود نداره. اون مسئولیت حقوقیه خیلی مهمه واقعا. یعنی اگر من بدونم که از نظر مالی دچار زیان می‌شم و مجبورم می‌شم که خسارت وارده به این بانک رو جبران کنم، مقایسه اون میزان خسارت با حق الزحمه من اصلا به من اجازه نمی‌ده که من ریسک بکنم. مثلا برای یک حق الزحمه بیست میلیون تومنی یک جبران خسارت حداقل دو سه میلیارد تومنی (من دارم خیلی اعداد کوچکی رو می‌گم) رو بخوام داشته باشم. تا اون مسئولیت حقوقیه شکل نگیره و اون تبعات مالی را نداشته باشه، شما نمی‌تونید انتظار داشته باشید که کیفیت و حق الزحمه افزایش پیدا بکنه. در نهایت مجبوریم اینها رو با هم‌دیگه در یک راستا قرار بدیم. اون مسئولیت حقوقیه هست که خیلی خیلی تاثیرگذاره توی افزایش کیفیت **[میزان مسئولیت حقوقی و عواقب تخلف]**. شما نمی‌تونید هیچ چیزی رو در جامعه با قانون‌گذاری نهادینه نکنید. شما می‌تونید یک شکلی رو درست بکنید، الزام بکنید، ولی اون قانون‌گذاری به تنهایی کافی نیست **[میزان اثرگذاری و ضمانت اجرایی تدوین قانون]**. باید انگیزه اقتصادی رو ایجاد کنید. شما کاری بکنید که از نظر اقتصادی برای من حسابرسان صرفه یک کار پرریسک، پیچیده و زمان‌بر رو با یک حق الزحمه ناچیز بردارم. چون همه اینها تبعاتی رو ممکنه داشته باشه که از طرف من قابل جبران نخواهد بود. پس انگیزه‌های اقتصادی من باید تقویت بشه. اگر من نپذیرم، حسابرسان دیگری هم نمی‌پذیره. اتوماتیک حق الزحمه بالاتری گرفته می‌شه، سرمایه‌گذاری روی نیروی انسانی می‌شه، نیروی انسانی با کیفیت و پایداری تامین می‌شه. و طبیعتا شما می‌تونید انتظار بهبود توی حرفه داشته باشید. ولی هر چقدر هم برای هر موسسه حسابرسی هم یک دونه ناظر بزاری که این ناظر مستقیما تمام کارها رو نظارت بکنه، باز هم به اون جواب لازم به اعتقاد من نمی‌رسیم **[انگیزه اقتصادی رعایت قانون]**.

با بررسی نقل قول بالا که از یکی از مصاحبه‌ها استخراج شده است، مفاهیم میزان اثربخشی تنبیه انطباطی نهادهای نظارتی، میزان مسئولیت حقوقی و عواقب تخلف، میزان اثرگذاری و ضمانت اجرایی تدوین قانون

و انگیزه اقتصادی رعایت قانون استخراج شده است. اشاره به برخی مفاهیم فوق در سایر مصاحبه‌ها هم وجود داشته و در فرآیند مقایسه و اصلاح داده‌ها برجسب‌های مفهومی فوق به آن‌ها اختصاص داده شده است. در فرآیند مقایسه مداوم داده‌ها هر یک از این مفاهیم با یک‌دیگر مقایسه شده و شباهت‌ها و تفاوت‌های آن‌ها مشخص شده است. در جمع‌بندی کدهای مذکور و در مفهوم پردازی از سطح بالاتری از انتزاع مقوله "مسئولیت حسابرسان در قبال گزارش صادر شده و عواقب تخلف" به مفاهیم استخراج شده بالا نسبت داده شد که این مفهوم در سطح بالاتری از مفاهیم فوق‌الذکر بوده و انتزاعی‌تر است و مفاهیم قبلی را پوشش می‌دهد. به همین ترتیب مقوله‌های مختلف مرتبط با ویژگی‌های حرفه، فرهنگی و اجتماعی، شناسایی و استخراج شده است.

کدگذاری محوری

در مرحله دوم (کدگذاری محوری)، پژوهش‌گر طبقات اصلی و فرعی مستخرج از کدگذاری باز داده‌ها را به یکدیگر متصل می‌کند و الگوی موجود در داده‌ها را تعیین می‌کند. مقصود از این نوع کدگذاری مشخص کردن ایده‌ای محوری در میان طبقات شناسایی شده است. به عبارتی دیگر، کدگذاری محوری فرآیند مرتبط ساختن زیرطبقات به یک طبقه می‌باشد که لازمه آن مقایسه دائمی داده‌هاست [۹]. در این مطالعه طبق پارادایم کدگذاری استراوس و کوربین (۱۹۹۸)، شرایط علی، راهبردها، عوامل مداخله‌گر، پیامدها و بستر حق‌الزحمه حسابرسان از منظر حرفه و عوامل فرهنگی و اجتماعی مورد بررسی قرار گرفت.

کدگذاری انتخابی

آنالیز داده‌ها بعد از کدگذاری محوری وارد مرحله بعدی با کدگذاری سطح سوم می‌شود. کدگذاری انتخابی تعیین ماهیت و ارتباطات طبقات محوری با زیر طبقاتش و تعیین متغیرهای مرکزی و تبیین نظریه نهایی است. خلاصه اجرای سه روش کدگذاری و جمع‌بندی آن را در ذیل به تفصیل بیان می‌شود:

شرایط علی

شرایط علی، حوادث، وقایع و اتفاقاتی هستند که به وقوع یا گسترش پدیده مورد نظر می‌انجامد. شرایط علی در داده‌ها اغلب با واژگانی نظیر وقتی، در حالی که، از آنجا که، چون، به سبب و به علت بیان می‌شوند [۱]. شرایط علی حق‌الزحمه حسابرسان از منظر حرفه و عوامل اجتماعی شرایطی است که علت مبلغ حق‌الزحمه درخواست شده را از دید این گروه بیان می‌کند. خلاصه‌ی مقوله، مفاهیم، مشخصه و ابعاد مربوط به شرایط علی استخراج شده در جدول زیر آمده است:

جدول ۱. مقوله‌ها، مفاهیم و ابعاد شرایط علی حق‌الزحمه حسابرسان مربوط به شرایط حرفه، فرهنگی و محیطی

ابعاد		مفاهیم (کد)	مقوله (زیر طبقات)
کم	زیاد	میزان مقبولیت حسابرسان در جامعه	تداعی
کم	زیاد	میزان فرهنگ سازی صحیح از مزایای حسابرسان	جامعه (عامه)

ابعاد		مفاهیم (کد)	مقوله (زیر طبقات)
کم	زیاد	میزان تلقی عموم که حسابرسان بهترین مشاور است	از حساب
کم	زیاد	در کانون اخبار و جراید بودن نسبت به دیوان محاسبات و سازمان بازرسی	رسی
کم	زیاد	میزان انتظار از حسابرسان برای کشف تقلب و مچگیری به جای اعتباربخشی	
کم	زیاد	میزان اهمیت رعایت قوانین و مقررات نزد جامعه	
کم	زیاد	میزان آشنایی ذینفعان با مسئولیت های مدیران، حسابرسان و حقوق خود	درک استفاده کنندگان و ذینفعان
		میزان دانش بکارگیری گزارش حسابرسان	
کم	زیاد	میزان آگاهی سرمایه گذاران و سایر ذینفعان از اهمیت و کارکردهای حسابرسان	
کم	زیاد	میزان آشنایی مدیران با مسئولیت های قانونی خود	
کم: توجه حسابرسان به رضایت صاحبکار	زیاد: توجه حسابرسان به نیازهای استفاده کننده	میزان پاسخ خواهی استفاده کننده از حسابرسان	
صاحبکار و اعضای هیات مدیره	مجمع عمومی صاحبان سهام	انتخاب کننده حسابرسان:	
کم	زیاد	میزان استناد به گزارش حسابرسان در تصمیمات	
کم	زیاد	میزان درک استفاده کننده از تفاوت مقبولیت و اعتبار حسابرسان	
استفاده کننده اعتبار دهنده باشد: عدم تعدیل میزان اعتبار به صاحبکار	استفاده کننده اعتبار دهنده باشد: کاهش میزان اعتبار به صاحبکار	نوع برخورد استفاده کننده با صاحبکار نسبت به گزارش تعدیل شده حسابرسان	
استفاده کننده سهامداران باشد: عدم برخورد با مدیران صاحبکار	استفاده کننده سهامداران باشد: برخورد با مدیران صاحبکار		

مقوله (زیر طبقات)	مفاهیم (کد)	ابعاد
	استفاده کننده سرمایه گذاران بالقوه باشد: احتیاط سرمایه گذاری در شرکت صاحبکار	استفاده کننده سرمایه گذاران بالقوه باشد: عدم توجه به گزارش حسابرسان
	نوع برخورد مجمع با هیات مدیره نسبت به گزارش تعدیل شده حسابرسان	جدی / لحاظ کردن نتایج حسابرسی در ارزیابی عملکرد مدیران
	میزان درک استفاده کننده از گزارش حسابرسی	زیاد
	میزان توجه استفاده کننده به صورت های مالی	کم
متولیان و سیاست گذاران	برخورداری از سیستم های اطلاعاتی قوی جهت نظارت اثربخش	زیاد
	میزان آشنایی با روش های نظارتی اثربخش	کم
	نوع تجربه در حرفه و فعالیت های نظارتی	مناسب
	میزان انسجام در سیاست گذاری	نامناسب
	میزان اعتقاد متولیان و سیاست گذاران به حق الزحمه منطقی	منسجم
	میزان وجود ساز و کار که افزایش نرخ منجر به افزایش کیفیت شود	زیاد
	کم: منجر به کاهش حق الزحمه می گردد یا: منجر به پرورش حسابرسان پول دار بی کیفیت می شود	کم
هزینه عدم رعایت کیفیت	میزان هزینه عدم رعایت کیفیت (این هزینه در نتیجه عدم رعایت حق الزحمه معقول حاصل می شود) شامل هزینه های مالی و غیرمالی	زیاد

طبق نظر خبرگان، "درک استفاده کنندگان و ذینفعان کلیدی از حسابرسی" یکی از مهمترین عوامل علی موثر بر حق الزحمه حسابرسی است. میزان آشنایی ذینفعان با مسئولیت‌های مدیران، حساب‌رسان و حقوق خود، میزان آگاهی سرمایه‌گذاران و سایر ذینفعان از اهمیت و کارکردهای حسابرسی و میزان آشنایی مدیران با مسئولیت‌های قانونی خود از اهمیت زیادی برخوردار است. طبق نظر خبرگان، استفاده کنندگان در ایران درک مناسبی از کارکرد صورت‌های مالی و استفاده از تحلیل آن را ندارند، به همین دلیل در تصمیمات خود، کمتر از صورت‌های مالی و نظر حساب‌رس نسبت به این صورت‌های مالی بهره می‌گیرند. همچنین، به دلیل اینکه مجامع شرکت‌ها برخورد مناسبی با مدیران در قبال گزارشات حسابرسی تعدیل شده را ندارند، صاحبکار در صدد رفع ایرادات خود در سال‌های بعد بر نمی‌آید و همچنین گزارش حسابرسی را کم اهمیت تلقی می‌نماید. همه این عوامل در نهایت به کاهش حق الزحمه می‌انجامد. نظر یکی از خبرگان در خصوص درک استفاده کنندگان و ذینفعان از حسابرسی در زیر ارائه شده است:

اگر کسی نسبت به چیزی شناخت نداشته باشد، نمی‌تونه نسبت به اون موضع‌گیری کنه. در کشور ما صاحبکار ما نمی‌دونه صورت مالی تلفیقی چیه و چه استفاده‌ای می‌تونه از اون ببره. وقتی که نمی‌دونه صورت جریان چیه و چرا تهیه می‌شه و چه تجزیه و تحلیلی داره، نمی‌دونه چرا صورت‌های مالی‌ش باید رسیدگی بشه، هیچ کس براش توضیح نداده، نمی‌دونه، خیلی هنر کنه می‌گه مجمع گفته باید حسابرسی بشیم، در اجرای ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم باید گزارش حسابرسی داشته باشم، می‌گه می‌رم بانک گزارش حسابرسی جزء مدارکیه که باید بدم بانک. نحوه استفاده از گزارش رو نمی‌دونه و حقوق خودش رو هم نمی‌شناسه. بعد شما انتظار داری حق الزحمه معقول پرداخت کنه! [درک استفاده کنندگان و ذینفعان کلیدی از حسابرسی]

راهبردها

با توجه به شرایط علی بالا، راهبردها و کنش و واکنش‌های متفاوتی توسط اشخاص مرتبط در فرآیند انجام می‌شود که در نتیجه این راهبردها حق الزحمه‌های متفاوتی حاصل می‌گردد. خلاصه‌ی مقوله، مفاهیم و مشخصه و ابعاد مربوط به راهبردها استخراج شده در جدول زیر آمده است:

جدول ۲. مقوله‌ها، مفاهیم و ابعاد راهبردهای مربوط به شرایط حرفه، فرهنگی و محیطی

مقوله (زیر طبقات)	مفاهیم (کد)	ابعاد
تدوین مقررات و ضوابط اثربخش	میزان کارایی ضمانت اجرایی قوانین	زیاد
	میزان پذیرش قوانین نزد جامعه	کم
میزان ضابطه مند و مناسب بودن رقابت (فشار رقابت)	میزان رقابت پذیری محیط حرفه ای	کم
	میزان تناسب بازار کار با تعداد مؤسسات حسابرسی	متناسب
	تعداد مؤسسات حسابرسی	عدم تناسب
	شرایط تشکیل مؤسسات حسابرسی	مشکل
		آسان

مقوله (زیر طبقات)		مفاهیم (کد)	ابعاد
		میزان نرخ شکنی در بازار	کم زیاد
		میزان روابط که جایگزین ضوابط شده است.	کم زیاد
		رقابت ناسالم	کم زیاد
وجود یا عدم وجود تشکل حرفه ای فراگیر حسابداری	وجود یا عدم وجود تشکل حرفه ای برای مدیران مالی	وجود دارد وجود ندارد	وجود ندارد وجود ندارد
	وجود یا عدم وجود تشکل حرفه ای برای حسابداران (نظام حسابداری)	وجود دارد وجود ندارد	وجود ندارد وجود ندارد
	وجود یا عدم وجود اخذ مجوز لازم برای تکمیل اظهارنامه مالیاتی و تحریر دفاتر قانونی	وجود دارد وجود ندارد	وجود ندارد وجود ندارد
میزان کارایی آیین نامه حق الزحمه حسابرسی	میزان ضمانت اجرایی آیین نامه	زیاد کم	کم کم
	میزان پذیرش آیین نامه برای حسابرس و صاحبکار	زیاد کم	کم کم
	میزان کفایت نرخ طبق آیین نامه برای موسسات بزرگ و بین المللی	کافی عدم کفایت	عدم کفایت عدم کفایت
	درجه حمایت از حسابرس در صورت عدم توان جذب کار	حمایت عدم حمایت	عدم حمایت عدم حمایت
	میزان لحاظ کردن نبوغ حسابرسان	لحاظ می شود لحاظ نمی شود	لحاظ نمی شود لحاظ نمی شود
	لحاظ کردن تنوع حسابرسان	لحاظ می شود لحاظ نمی شود	لحاظ نمی شود لحاظ نمی شود
	لحاظ کردن تنوع صاحبکاران	لحاظ می شود لحاظ نمی شود	لحاظ نمی شود لحاظ نمی شود
مسئولیت حسابرس در قبال گزارش صادر شده و عواقب تخلف	انگیزه اقتصادی رعایت قانون	انگیزه اقتصادی وجود دارد	انگیزه اقتصادی وجود ندارد
	میزان اثرگذاری و ضمانت اجرایی تدوین قانون	زیاد کم	کم کم
	میزان اثربخشی تنبیه انضباطی نهادهای نظارتی	واقعی و اثر بخش	صوری و فاقد اثربخشی

ابعاد		مفاهیم (کد)	مقوله (زیر طبقات)
کم	زیاد	میزان مسئولیت حقوقی و عواقب تخلف	نظارت نهادهای ناظر
کم	زیاد	میزان استقلال کنترل کیفیت در جامعه حسابداران رسمی	
عدم استقلال کافی	دارای استقلال کافی	میزان استقلال دستگاه های نظارتی	
عدم برخورد مناسب و جدی	برخورد جدی و تنبیهات انضباطی یا تعلیق و لغو عضویت	نحوه برخورد سازمان بورس و جامعه حسابداران رسمی ایران با حسابرسان متخلف	
انجام نمی شود	انجام می شود	افشای همگانی تخلفات به وسیله سازمان بورس و جامعه حسابداران رسمی ایران	
کم	زیاد	میزان اثربخشی تنبیهات	
کم	زیاد	میزان اعتقاد به توزیع عادلانه کار	
کم	زیاد	توان نهادهای ناظر بر از بین بردن انگیزه جرم	
عدم توجه کافی و واکنش کند	سریع و اقدام فوری و به موقع	سرعت اقدام به قانون گذاری در مواقع نیاز	
الزامی نیست	الزامی است	الزام استعمال استفاده کنندگان برون سازمانی از جامعه حسابداران رسمی	
عدم توجه کافی و واکنش کند	سریع و اقدام فوری و به موقع	سرعت و واکنش به موقع جامعه حسابداران رسمی و سازمان بورس به تخلفات	
معیارهای نامناسب	معیارهای مناسب	وجود معیار برای نظارت موسسات توسط جامعه حسابداران رسمی و سازمان بورس	
وجود ندارد	وجود دارد	اهرم های نظارتی قوی جهت کنترل حق الزحمه و رقم قراردادهای	
کم	زیاد	میزان سخت گیری نهاد ناظر نسبت به عدم رعایت اخلاق حرفه ای	

مقوله (زیر طبقات)	مفاهیم (کد)	ابعاد
	میزان نظارت مستقیم جامعه حسابداران بر رقم قراردادهای	زیاد: عدم امکان ثبت قرارداد کمتر از یک رقم مشخص بدون توجه به نوع فعالیت رقم قرارداد کمتر از سال قبل نباشد تعیین حداقل نرخ بر اساس نوع فعالیت
	میزان بستن گلوگاه در کنترل کیفی جهت جلوگیری از نرخ شکنی	وجود دارد
بسترسازی جهت ادغام و بزرگ شدن مؤسسات	بسترسازی جهت ادغام مؤسسات	بسترسازی مناسب وجود ندارد
تعامل نهادهای نظارتی، قانون گذاران و متولیان حرفه و دولت	نحوه تعامل نهادهای نظارتی، قانون گذاران و متولیان حرفه و دولت	تعامل اثربخش وجود ندارد

طبق نظر خبرگان، میزان رقابت پذیری محیط حرفه‌ای در تعیین مبلغ حق الزحمه حسابرسی اهمیت دارد. رقابت به معنی کاهش قیمت با حفظ کیفیت یا افزایش کیفیت است. این در حالی است که رقابت در حرفه حسابرسی در ایران با این تعریف مطابقت ندارد و رقابت ناسالم باعث شده حسابرسان در ایران بدون در نظر گرفتن پوشش هزینه‌ها و ریسک صاحبکار حق الزحمه را بسیار پایین برآورد کنند. افزون بر این، برخی متقاضیان حسابرسی، یا توان ارزیابی کیفیت کار حسابرسان را ندارند و یا در برخی موارد کیفیت کار برای آنها در درجه اولویت قرار ندارد. همچنین، هم‌اکنون بین تعداد مؤسسات حسابرسی و بازار کار تناسب وجود ندارد، به گونه‌ای که در حال حاضر تعداد زیادی مؤسسات با اندازه متوسط و کوچک زیاد است. نظر یکی از خبرگان در این رابطه به شرح ذیل می‌باشد:

ما باید ببینیم محیط حرفه‌ای اساساً رقابت پذیر هست یا نیست؟ و نهایتاً چه نوع رقابتی به درد این حرفه می‌خورد؟ این به سوال اصلی. رقابت باید منجر به کاهش قیمت با افزایش کیفیت بشه. اگر رقابت تو یه محیطی یا حرفه یا یه حوزه اجتماعی عکس این کارکرد رو داره، یه چیزی اینجا اشکال داره دیگه. پس رقابتی که بین حسابرسا هست رقابت سالمی نمی‌تونه باشه [میزان رقابت پذیری محیط حرفه‌ای]. تو ایران از چند تا موسساتی که کارهای مختص خودشون رو دارن یا ارتباطات خارجی دارن بگذریم، بقیه،

صرفاً نگاهشون شرایط بازاره. یعنی رقابت و اون نرخى رو که مدیریت می‌تونه بپذیره، تعیین کننده اون حق الزحمه شون هست. نه نگاه به اون پوشش هزینه‌هاشون دارند، نه نگاه به ریسک مشتری دارند. کما اینکه شما توی بازار سهامى خاص نگاه بکنید، شرکت‌هایی هستند با ریسک‌های بسیار بالا که حق الزحمه‌های بسیار پایینی دارند. شما به اطلاعات این شرکت‌ها کمتر می‌تونید دسترسی پیدا کنید. اما کسانی که دارند کار می‌کنند و این مشتری‌ها سالیانه بهشون مراجعه می‌کنند، این رو خیلی خوب می‌بینند. یعنی داران با کاهش کیفیت حق الزحمه رو کم می‌کنند که این با تعریف رقابت سازگارى نداره [رقابت ناسالم].

شرایط مداخله‌گر

شرایط مداخله‌گر، شرایط ساختاری هستند که به پدیده‌ای تعلق دارند و بر راهبردهای کنش و واکنش اثر می‌گذارند. آن‌ها راهبردها را در درون زمینه خاصی سهولت می‌بخشند و یا آن‌ها را محدود و مقید می‌کنند [۱۰]. به این ترتیب، با توجه به نتایج پژوهش، شرایط مداخله‌گری که بر راهبردهای حق الزحمه حسابرسی در سطح حرفه و اجتماع موثرند به شرح جدول ذیل می‌باشد:

جدول ۳. مقوله‌ها، مفاهیم و ابعاد عوامل مداخله‌گر مربوط به شرایط حرفه، فرهنگی و محیطی

مقوله (زیر طبقات)	مفاهیم (کد)	ابعاد
میزان ارتباط بین المللی موسسات	میزان مشکلات گزارش حسابرسی صادره در ایران در خارج از کشور	کم
	ورود سرمایه گذاران خارجی	با مشکل مواجه نمی شود
	میزان رقابت موسسات ایران در سطح بین الملل	زیاد
	رونق اقتصادی و حل مشکل تحریم ها	زیاد
	میزان ارتباط با موسسات بین المللی	زیاد
	استفاده صاحبکاران از ifrs	الزامی است:
		الزام این گونه صاحبکاران از موسسات بزرگ
اندازه و تمرکز بازار	اندازه بازار	بزرگ: منجر به افزایش تقاضای حسابرسی می شود کوچک

ابعاد		مفاهیم (کد)	مقوله (زیر طبقات)
کم	زیاد	میزان تمرکز (ناشی از ادغام مؤسسات و وجود فضای غیررقابتی)	
	متناسب	تناسب تعداد مؤسسات و اندازه بازار	
کم	زیاد	میزان تنوع خدمات حسابرسی در ایران و درخواست سایر خدمات از حسابرسان	خدمات غیرحساب رسی
	زیاد	میزان وجود بازار خدمات غیرحسابرسی	
	زیاد	میزان تخصص مؤسسات حسابرسی در خدمات غیرحسابرسی	
کم	زیاد	میزان استناد به گزارش حسابرس در محاکم حقوقی علیه صاحبکار	ریسک دعاوی حقوقی
	زیاد	میزان پی گیری قضایی از حسابرس در ایران	
	پی گیری جدی و پاسخ خواهی از حسابرسان	نحوه برخورد مراجع نظارتی با تخلف حسابرسان	
	کم	احتمال به نتیجه رسیدن پی گیری قضایی از حسابرسان در ایران	
وجود ندارد	وجود دارد:	الزامات حسابرسی	میزان تقاضا برای حسابرسی
	الزام به حسابرسی برای رتبه بندی شرکت های پیمانکاری		
	الزام به حسابرسی جهت شرکت در مناقصه		
	الزامات اعتباربخشی برای اخذ اعتبار از نظام بانکی		

مقوله (زیر طبقات)	مفاهیم (کد)	ابعاد
	میزان تقاضا به دلیل وجود تضاد منافع	زیاد کم
	میزان حمایت کمیته حسابرسی صاحبکار از اهمیت نقش اعتباردهی حسابرسان	زیاد کم
حمایت هم حرفه ای های صاحبکار از حسابرسان	میزان حمایت عضو مالی هیات مدیره و مدیر مالی صاحبکار از نقش حسابرسان	زیاد کم
نوپا بودن حسابرسی در بخش خصوصی	میزان محدودیت به دلیل نوپا بودن حسابرسی در بخش خصوصی	کم زیاد

طبق نظر خبرگان، به دلیل اینکه پی گیری قضایی از حسابرسان در ایران صورت نمی گیرد، و پی گیری اگر هم انجام شود احتمالا به نتیجه نمی رسد، ریسک دعاوی حقوقی در محاکم قضایی برای موسسات حسابرسی پایین است. بنابراین، هر چه حسابرسان تصور کنند این ریسک جدی تر است، حق الزحمه بالاتری پیشنهاد می دهد. افزون بر این، استناد به گزارش حسابرسان در محاکم قضایی نیز می تواند در پیشنهاد حق الزحمه موثر باشد. وقتی حسابرسان بدانند در محاکم قضایی به گزارش او و یا به ارقام صورت های مالی ضمیمه گزارش او استناد می کنند، بنابراین مراقبت حرفه ای را رعایت می کند و کیفیت کار خود را بالاتر می برد که خود بر حق الزحمه موثر است. در این زمینه برخورد مراجع نظارتی با تخلف حسابرسان نیز حائز اهمیت است. هر چه برخورد این مراجع با حسابرسان سخت گیرانه تر و جدی تر باشد، باعث می شود حسابرسان به دلیل وجود ریسک و همچنین افزایش هزینه ها، مبلغ حق الزحمه بالاتری را مطالبه کند.

بستر (زمینه) حق الزحمه حسابرسی

بستر نشان گر سلسله خصوصیات ویژه ای است که به پدیده ای دلالت می کند. بستر عبارت است از سلسله شرایط خاص که در آن راهبردهای کنش / کنش متقابل برای اداره، کنترل و پاسخ به پدیده صورت می گیرد. یعنی تا زمانی که بستر و زمینه مناسب در سطح کلان وجود نداشته باشد، دستیابی به حق الزحمه معقول به آسانی صورت نمی گیرد. از منظر خبرگان ویژگی های محیطی، نوع اقتصاد و بازار، قدرت نهادهای ناظر بر حرفه حسابرسی، توسعه یافتگی و جایگاه بازار سرمایه در کشور و نظام مند شدن حرفه حسابرسی از مهمترین شرایط زمینه برای دستیابی به حق الزحمه معقول عنوان شده است.

پیامدها

بر اساس نظر خبرگان، اتخاذ هر یک از راهبردهای ذکر شده برای حق الزحمه در سطح حرفه و محیطی حسابرسی، آثار و پیامدهایی را برای حرفه و جامعه در بر خواهد داشت. وقتی حق الزحمه حسابرسی در

سطح معقول و منطقی باشد و حسابرِس متناسب با زحمت، صلاحیت، مسئولیت و ریسک متحمل شده حق الزحمه دریافت نکند، باعث می‌شود دیگران به ورود به حرفه ترغیب نشوند و حرفه حسابرسی از ورود افراد مستعد و باهوش بی‌بهره گردد. در این صورت، حرفه حسابرسی در بلندمدت ارتقا می‌یابد که این باعث ارتقای حرفه حسابداری و ثبات و پایداری آن نیز می‌گردد. در کل دو عامل باعث ارتقای هر حرفه و رشته تحصیلی می‌گردد که عبارت از ۱- جایگاه حرفه در جامعه و ۲- درآمد و حق الزحمه. حرفه حسابرسی هم اگر درآمد و حق الزحمه مکفی برای اعضای خود نداشته باشد، جایگاه فعلی خود را در جامعه از دست خواهد داد و امکان سو استفاده در حرفه بیشتر می‌شود. از دیگر پیامدهای حق الزحمه معقول و کافی، شفافیت اطلاعاتی در سطح جامعه، رعایت حقوق ذینفعان، ارتقای کیفیت خدمات حسابرسی و اتکا به گزارش حسابرِس برای سرمایه‌گذاری و قابلیت پیش‌بینی بهتر سود و در نتیجه رونق بازار بورس می‌باشد.

ارزیابی کیفیت پژوهش

از آنجا که هدف نهایی صحت و استحکام داده‌ها در تحقیقات کیفی، معرفی دقیق تجارب مشارکت‌کنندگان می‌باشد، ایده‌های مختلفی جهت توصیف فرآیندهایی که به صحت و استحکام داده‌ها در تحقیقات کیفی ختم می‌شود، وجود دارد. در این پژوهش، برای اعتباربخشی به نتایج تحقیق از دو معیار "زاویه‌بندی (اجماع/مثلث‌سازی) داده‌ها"، "کنترل اعضا" (حریری، ۱۳۹۰) و معیار مقبولیت [۱۲]. استفاده شده است که در ادامه تشریح می‌گردد:

اجماع داده‌ها

اجماع داده‌ها یعنی استفاده از منابع چندگانه داده‌ها، مانند گردآوری از گروه‌های مختلف، محیط‌های متفاوت یا در زمان‌های مختلف. در این پژوهش، از دیدگاه‌ها و نظرات گروه‌های مختلف شامل مدیران عالی رتبه شاغل در سازمان حسابرسی، شرکای موسسات بزرگ معتمد بورس اوراق بهادار (شامل شرکای برخی موسسات که نماینده موسسات بزرگ بین‌المللی بودند)، مدیران عامل و مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و اعضای هیات مدیره جامعه حسابداران رسمی ایران استفاده گردید و نظرات دریافت شده بررسی و تجزیه و تحلیل گردید.

کنترل اعضا

کنترل اعضا یا اعتبار پاسخگو تکنیکی است که بدان وسیله محقق نتایج خود را با یک یا چند نفر از افراد مطلع تحت بررسی کنترل می‌کند و این تکنیک جهت تایید تفاسیر پژوهش‌گر به کار می‌رود. در این پژوهش، پس از تحلیل داده‌ها، متغیرهای استخراج شده از مصاحبه‌ها، به ۶ نفر از صاحب‌نظران حرفه (۳ نفر از مصاحبه‌شوندگان و ۳ نفر که در مصاحبه‌ها شرکت نداشتند) ارائه شده و مورد پالایش قرار گرفت.

مقبولیت

بدین معنی است که یافته‌های تحقیق تا چه حد در انعکاس تجارب مشارکت‌کنندگان، محقق و خواننده در رابطه با پدیده مورد مطالعه موثق و قابل باور است؛ به منظور ارزیابی کیفیت پژوهش‌های مبتنی بر نظریه‌پردازی زمینه‌ای و همچنین دیگر پژوهش‌های کیفی، کوربین و استراوس چندین شاخص مقبولیت را معرفی کرده‌اند که بر مبنای آن نیز پژوهش حاضر ارزیابی شد.

نتیجه‌گیری

در کشور ما به دلیل شرایط خاص حاکم بر بازار حسابرسی و نوع رقابت، شرایط حرفه و محیط اجتماعی از جمله مهمترین عوامل موثر بر حق الزحمه قلمداد می‌شوند. در این رابطه، تجزیه و تحلیل نظر خبرگان نشان می‌دهد که "نداعی جامعه از حسابرسی"، "درک استفاده کنندگان و ذینفعان کلیدی از حسابرسی"، "تصمیم‌گیرندگان و سیاست‌گذاران" و "هزینه عدم رعایت کیفیت" از مقوله‌های مربوط به شرایط علی اثرگذار بر حق الزحمه حسابرسی است که سه مورد اوا اهمیت بیشتری دارد. نقش متولیان حرفه نیز در این خصوص بسیار حائز اهمیت است. متولیان باید اولاً بستر اعمال مراقبت حرفه‌ای و رعایت کامل استانداردهای حسابرسی در انجام کار را برای موسسات فراهم کنند و نظارت کافی داشته باشند، ثانياً سیاست‌گذاری برای حق الزحمه به نحوی باشد که انگیزه موسسات برای رعایت کامل استانداردها فراهم شود.

با تعمق بیشتر در مبالغ حق الزحمه خدمات حسابرسی در ایران در می‌یابیم راهبردهای لازم شامل "تدوین مقررات و ضوابط اثربخش"، "ضابطه‌مند کردن رقابت (فشار رقابت)"، "وجود تشکل حرفه‌ای فراگیر برای حرفه حسابداری"، "کارایی آیین‌نامه حق الزحمه حسابرسی"، "وجود مسئولیت حسابرسان در قبال گزارش صادر شده و عواقب تخلف"، "تقویت حفظ استقلال موسسات حسابرسی"، "نظارت نهادهای ناظر"، "بسترسازی جهت ادغام موسسات"، "گسترش اندازه بازار"، "تمهیدات لازم جهت بزرگ شدن موسسات" و "تعامل نهادهای نظارتی، قانون‌گذاران و متولیان حرفه و دولت" می‌تواند حق الزحمه خدمات حسابرسی را در سطح کلان تحت تاثیر قرار دهد و از نرخ‌شکنی جلوگیری نماید. ضابطه‌مند شدن رقابت در حسابرسی مهم‌تر از سایر عوامل ذکر شده است، زیرا رقابت حاکم بر بازار حسابرسی رقابتی ناسالم است، به گونه‌ای که کاهش حق الزحمه خدمات با کاهش کیفیت همراه است. نتایج تحقیق در این زمینه نشان می‌دهد، در کشور ما در رابطه با این راهبردها ضعیف عمل شده است. های و نیکل (۲۰۱۰) به وجود رقابت پیچیده در بازار و تاثیر آن بر حق الزحمه رسیدند. همچنین، در شرایط پیشنهاد قیمت رقابتی، رسیدگی‌های برنامه‌ریزی شده برای حسابرسی بیشتر و و حق الزحمه کمتر است. همچنین پورحیدری و گل محمدی شورکی (۱۳۹۴) غیررقابتی بودن بازار خدمات حسابرسی پی بردند و این‌که تعیین مبلغ حق الزحمه در ایران مبتنی بر مبنای تمام اطلاعات موجود نیست. طبق تحقیق حاضر و ارزیابی نظرات خبرگان، رقابت ناسالم باعث شده حسابرسان در ایران بدون در نظر گرفتن پوشش هزینه‌ها و ریسک صاحبکار حق الزحمه را بسیار کم برآورد کنند. افزون بر این، متقاضیان توان ارزیابی کیفیت کار حسابرسان را دارند و در برخی موارد کیفیت برای آن‌ها اهمیت ندارد. در این میان، عواملی چون میزان ارتباط بین‌المللی موسسات، اندازه و تمرکز بازار، خدمات غیرحسابرسی، ریسک دعاوی حقوقی، میزان تقاضا برای حسابرسی، حمایت هم‌حرفه‌ای‌های صاحبکار از حسابرسان و نوپا بودن حسابرسی در بخش خصوصی، مهم‌ترین عوامل مداخله‌گری هستند که دستیابی به حق الزحمه معقول را تحت تاثیر قرار می‌دهند.

اشلمان (۲۰۱۳) به این نتیجه رسید که حق الزحمه پرداختی توسط شرکت‌ها تحت تاثیر میزان تمرکز (ناشی از ادغام موسسات و وجود فضای غیررقابتی) بازار و اندازه بازار است. اندازه بازار تقاضای حسابرسی را افزایش می‌دهد. تمرکز در بازار در بازارهای کوچک به دلیل این‌که حسابرسان به صرفه اقتصادی نمی‌رسند حق الزحمه را افزایش می‌دهد، اما بازارهای بزرگ به دلیل این‌که حسابرسان به صرفه اقتصادی می‌رسد، کاهش می‌یابد. در مطالعه حاضر طبق نظر خبرگان، اندازه بازار تاثیر زیادی بر حق الزحمه

حسابرسی دارد. بازارهای بزرگ‌تر باعث ایجاد تقاضای بیشتر برای خدمات حسابرسی می‌شود و این شرایط می‌تواند باعث افزایش حق‌الزحمه‌های حسابرسی شود. علاوه بر این، هر چه میزان تمرکز ناشی از ادغام موسسات و وجود فضای غیررقابتی بیشتر باشد، نرخ حق‌الزحمه حسابرسی بالاتر می‌رود.

پیشنهادهای پژوهش‌های آتی

طبق نتایج این مطالعه، در پژوهش‌های آتی موارد ذیل می‌تواند مورد مطالعه قرار گیرد:

۱. با توجه به اینکه تاثیر عوامل متعدد معرفی شده در این مطالعه بر حق‌الزحمه حسابرسی تاکنون مورد مطالعه قرار نگرفته است، پیشنهاد می‌شود این متغیرها با استفاده از روش‌های کمی نیز مورد آزمون قرار گیرد.

۲. با توجه به اینکه حق‌الزحمه حسابرسی تحت تاثیر مجموعه عواملی از جمله ویژگی‌های موسسه حسابرسی و ویژگی‌های صاحبکار و شرایط محیطی و اجتماعی و حرفه حسابرسی است و در این مطالعه یکی از جنبه‌های موثر بر حق‌الزحمه بررسی شده است، پیشنهاد می‌شود سایر جنبه‌های مرتبط نیز با روش کیفی مورد مطالعه قرار گیرد.

۳. با توجه به پایین بودن حق‌الزحمه حسابرسی در ایران، انجام مطالعات گسترده و ریشه‌ای جهت بررسی دلایل تفاوت حق‌الزحمه حسابرسی در ایران و حق‌الزحمه در سطح بین‌الملل پیشنهاد می‌شود.

محدودیت‌های پژوهش

یکی از مباحث مطرح شده پیرامون پژوهش‌های کیفی، دشواری و زمان بر بودن انجام این پژوهش‌ها در مقایسه با پژوهش‌های کمی است. همواره دانشجویان حسابداری و پژوهش‌گران باید بدانند بررسی فعالیت موسسات حسابرسی آسان نمی‌باشد. موسسات حسابرسی نسبت به پژوهش‌هایی که بر اساس واقعیت به دنبال بهبود شرایط می‌باشند، حساس بوده و معمولاً از دسترسی پژوهش‌گران به این داده‌ها محدودیت ایجاد می‌کنند [۱۶ و ۱۹]. در عین حال، عدم دسترسی به داده‌های پژوهش در حوزه‌ی حسابرسی منجر به ایجاد مشکل شده است که اساتید حسابرسی سعی کرده‌اند از طریق بسیج افکار عمومی در این حوزه، راه را برای انجام این پژوهش‌های خود باز نمایند. انجام بهترین پژوهش‌های کیفی مستلزم صرف انرژی زیاد به منظور ارائه توضیحات مستدل و بیان صریح نقاط ضعف مطالعه می‌باشد. همچنین در پژوهش‌های کیفی ممکن است پیش‌فرض‌ها و تعصب شخصی پژوهش‌گر نیز بر نتایج پژوهش اثرگذار باشد.

فهرست منابع

۱. استراوس، آنسلم، کوربین، جولیت. (۱۹۹۸). **اصول روش تحقیق کیفی، نظریه‌مبنایی - رویه‌ها و شیوه‌ها**، ترجمه محمدی، بیوک، پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی، ۱۳۹۰، چاپ سوم.
۲. بزرگ‌اصل، موسی. (۱۳۸۸). "پیرامون حق‌الزحمه حسابرسی مستقل"، **حسابدار**، شماره ۲۱۰.
۳. پورحیدری، امید. گل محمدی شورکی، مجتبی (۱۳۹۴). "سنجش رقابت در بازار خدمات حسابرسی از طریق بررسی چسبندگی حق‌الزحمه حسابرسی"، **مطالعات تجربی حسابداری مالی**، سال ۱۲، شماره ۴۷، صص ۱-۲۱.
۴. جامعی، رضا. (۱۳۹۵). "بررسی رفتار چسبندگی حق‌الزحمه‌های حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، **تحقیقات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، شماره ۲۹، صص ۵۲-۶۷.

۵. حجازي، رضوان؛ قيطاسي، روح اله و قيطاسي، طالب (۱۳۹۱). "اثر اقلام تعهدي و جريان هاي نقدي بر قيمت گذاري خدمات حسابرسي"، *تحقيقات حسابداري و حسابرسي*، انجمن حسابداري ايران، شماره ۱۳، صص ۷۸-۹۵.
۶. حريري، نجلا. (۱۳۹۰). *اصول و روش هاي پژوهش كيفي*، دانشگاه آزاد اسلامي، واحد علوم و تحقيقات تهران.
۷. رجبی، روح الله. (۱۳۸۴). "عوامل موثر بر قدرت حرفه‌ای حسابرسي مستقل"، پايان نامه دکتري، دانشگاه علامه طباطبائي، دانشکده مديريت و حسابداري.
۸. رجبی، روح اله (۱۳۸۹). "چالش هاي رقابت در حرفه حسابرسي مستقل"، *حسابدار رسمي*، دوره جديد، شماره ۱۲، صص ۲۶-۳۶.
۹. صلصالي، مهوش؛ فخر موحدی، علي؛ چراغي، محمدعلي. (۱۳۸۶). *تحقيق گراند تئوري در علوم پزشكي (فلسفه و اصول کاربردي)*، بشري-تحفه.
۱۰. مداحي، آزاده. (۱۳۹۱). "تدوين مدل كيفيت حسابرسي"، پايان نامه دکتري، دانشگاه تهران، دانشکده مديريت.
11. Causholli, M., De Martinis, M., Hay, D. & Knechel, W. R. (2010). Audit Markets, Fees and Production: Towards an Integrated View of Empirical Audit Research. *Journal of Accounting Literature*, 29: 167-215.
12. Corbin, j., Strauss, A. (2008). Basics of Qualitative research, techniques and procedures for developing Grounded Theory. 3th edition.
13. Dowling, J., J. Pfeffer, (1975), Social Values and Organizational Behavior, The Pacific Sociological Review, Vol. 18, No. 1, pp. 122-136.
14. Eshleman, J. D. (2013). The Effect of Audit Market Concentration on Audit Pricing and Audit Quality: **The Role of The Size of The Audit Market**
15. Finch, N, (2009), Towards an Understanding of Cultural Influence on the International Practice of Accounting, *Journal of International Business and Cultural Studies* 78, 1-6.
16. Gendron, Y. 2000. Openness to context-based research: The gulf between the claims and actions of Big Six firms in the USA. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 13 (2): 175-196.
17. Glaser BG, Strauss AL. (1967). The discovery of grounded theory strategies for qualitative research. London, UK: **Aldine Transaction**.
18. Hay, D., Knechel, W. R. (2010), 'The effects of advertising and solicitation on audit fees, *J. Account. Public Policy* 29, pp. 60-81.
19. Humphrey, C. (2008). Auditing research: A review across the disciplinary divide. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 21 (2): 170-203.
20. Numan, K., Willekens, M. (2012), 'An empirical test of spatial competition in the audit market, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 53, pp. 450-465.
21. Shapiro, C. (1983). Premiums for high quality products as returns to reputations, *Quarterly Journal of Economics*, 98 (4): 659-679.
22. Simunic, D. (1980). "The pricing of audit services: theory and evidence". *Journal of Accounting Research*, Vol. 18 No.1, pp. 161-190.



Investigating Factors Affecting Audit Fees: Factors Related to the Professional, Cultural and Social Environment

Meysam Noshadi (PhD)[©]

Assistant Professor of Accounting, Jahrom University, Iran

Vali Khodadadi (PhD)[†]

Associate Professor of Accounting, Shahid Chamran University of Ahvaz, Iran

Seyyed Ali Va'ez (PhD)[†]

Associate Professor of Accounting, Shahid Chamran University of Ahvaz, Iran

Ali Hossein Hosseinzadeh (PhD)[†]

Professor of Social Sciences, Shahid Chamran University of Ahvaz, Iran

(Received: 20 January 2018; Accepted: 21 April 2018)

The audit fee is determined primarily by the characteristics of the applicant (client), the audit firm, and the conditions governing the profession and community and the cultural environment. This research merely examines the factors related to the professional, cultural and social environment that affect audit fees. In this research, the qualitative study and the grounded theory method have been used and the opinions of the experts gathered through the interview have been analyzed. To validate the results of the research, the criteria for consensus and control of the members have been used. According to the results, the community's association with auditing, the perception of users and stakeholders from auditing, decision-makers and policymakers, and the degree to which competitiveness is rated, are recognized as the most important factors affecting occupational and environmental conditions. Meanwhile, factors such as the size and focus of the market and the degree of international association of firms and the risk of litigation against auditors in Iran are the most important intervening condition affecting the determination of audit fees. Also, the set of these factors, along with the implications of reasonable fees and living conditions, are described.

Keywords: Financial Auditing, Audit Fee, Causal Conditions, Action Strategies, Intervening Conditions, Factors Related to the Profession and the Cultural and Social Conditions.

¹ meysam.noshadi85@gmail.com © (Corresponding Author)

² vkhodadadi@scu.ac.ir

³ sa.vaez@scu.ac.ir

⁴ alihos81@yahoo.com