Archive of SID.ir

فصلنامه علمی پژوهشی
دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت
دوره ۱۳/ شماره ۱ (پیاپی ۴۹)/ بهار ۱۴۰۳
صفحه ۱۶۹ تا ۱۹۴

ارائه مدل قیمت‌گذاری خدمات اطمینان بخشی حسابرسی مستقل به روش ترکیبی کیفی، دلفی فازی و تفسیری– ساختاری (ISM)

موسی الرضا زنگانه
دانشجوی دکترای حسابداری،گروه حسابداری، واحدعلی آباد کتول، دانشگاه آزاد اسلامی، علی آباد کتول، ایران

جمادوردی گرگانلی دوجی
گروه حسابداری، واحد علی آباد کتول، دانشگاه آزاد اسلامی، علی آباد کتول، ایران (نویسنده مسئول)
gorganli@aliabadiau.ac.ir

آرش نادریان
گروه حسابداری، واحد علی آباد کتول، دانشگاه آزاد اسلامی، علی آباد کتول، ایران

مریم بخارائیان خراسانی
گروه حسابداری، واحد علی آباد کتول، دانشگاه آزاد اسلامی، علی آباد کتول، ایران

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۳/۲۹ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۵/۰۹

چکیده

در فضای رقابتی حسابرسی و همزمان برای تحقق ارایه خدمات اطمینان بخشی با کیفیت، ضرورت مدل منصفانه قیمت گذاری در حرفه حسابرسی، موضوعی حیاتی تلقی می شود. هدف اصلی پژوهش حاضر، ارائه مدل قیمت‌گذاری خدمات اطمینان بخشی حسابرسی مستقل است. متناسب با هدف پژوهش، ابتدا عوامل و شاخص‌های مؤثر بر قیمت‌گذاری خدمات اطمینان بخشی حسابرسی مستقل، بر اساس تکنیک تحلیل محتوا شناسایی و سپس عوامل و شاخص‌های استخراج شده، دسته‌بندی‌شده‌اند. روش پژوهش از نوع ترکیبی اکتشافی به شکل متوالی است که با استفاده از روش مصاحبه نیمه ساختارمند با ابزار پرسشنامه از مدیران و شرکای سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، معیارهای مدل تحقیق شناسایی گردید. عوامل مؤثر بر مدل قیمت‌گذاری خدمات اطمینان بخشی حسابرسی مستقل در تعداد ۵۰ کد شناسایی شدند که براساس کدگذاری محوری در ۹ دسته قرار گرفتند. این دسته عوامل عبارتند از: حاکمیت شرکتی، ساختار مالکیت شرکت، عوامل درون شرکتی، عوامل برون شرکتی، عوامل موسسه حسابرسی، ویژگی های مدیران و صاحبکاران، عوامل مالی و حسابداری، ویژگی های حسابرسی و بازار رقابتی حسابرسی. بر اساس مدل ساختاری تفسیری، متغیرهای ساختار مالکیت شرکت (C02)، عوامل درون شرکتی (C03)، عوامل برون شرکتی (C04) و حاکمیت شرکتی (C01) قدرت نفوذ بالایی داشته و تأثیرپذیری کمی دارند. متغیرهای ویژگی‌های مدیران و صاحب‌کاران (C06)، عوامل مالی و حسابداری (C07) و ویژگی‌های حسابرسی (C08) نیز از وابستگی بالا اما نفوذ اندکی برخوردار هستند. متغیرهای بازار رقابتی حسابرسی (C09) و عوامل موسسه حسابرسی (C05) قدرت نفوذ و میزان وابستگی مشابهی دارند.

واژه‌های کلیدی: قیمت گذاری خدمات اطمینان بخشی حسابرسی، موسسه حسابرسی، مدل ساختاری تفسیری.

Archive of SID.ir

Archive of SID.ir

۱- مقدمه

در بیست سال اخیر، حرفه حسابرسی تغییرات سریع و درخور توجهی داشته است. کاهش مقررات در بازار کار حسابرسی، به مؤسسات حسابرسی اجازه داد، بیشتر اهداف اقتصادی را دنبال کرده و در جستجوی رشد درآمد خود و کاهش هزینه‌ها در کار حسابرسی باشند. در چنین وضعیتی، موسساتی موفق هستند که بتوانند با توجه به ویژگی‌های واحد مورد رسیدگی، بهترین برآورد را از حق‌الزحمه خود داشته و ضمن حفظ کیفیت کار، با حداقل هزینه خدمات ارائه نمایند. درک نحوه تعیین حق‌الزحمه حسابرسی هم برای حسابرسان و صاحب‌کاران، بلکه برای همه اشخاصی که این سیاست‌گذاری را دنبال می‌کنند، از اهمیت بسیار بالایی برخوردار است. قدر مسلم، تمام اعضای حرفه و حسابداران رسمی شاغل به این شیوه رایج آگاه هستند که در هر کار حسابرسی، طبق قاعده موجود، باید برآوردی از ساعات کار موردنیاز رده‌های مختلف حسابرسی (کمک حسابرس، حسابرس، حسابرس ارشد، سرپرست و مدیر) داشته و با اعمال نرخ حق‌الزحمه هر رده از کارکنان، مبلغ حق‌الزحمه پیشنهادی محاسبه گردد (هوی و همکاران[1]، ۲۰۱۸).

قیمت گذاری خدمات حسابرسی، همیشه از بحث‌انگیزترین و چالشی‌ترین مباحث حوزه حسابرسی بوده و از مهمترین عامل وابستگی اقتصادی میان حسابرس و صاحب‌کار تلقی می شود. پیامد اصلی آن ایجاد ابهام و تردید اساسی برای استقلال حسابرسان است، زیرا ممکن است حفظ مشتری و کسب منافع بیشتر منجر به پدیده گزینش اظهارنظر شود.

منافع حسابرس در قیمت گذاری خدمات حسابرسی و پذیرش آن توسط کارفرما برای استفاده از مزایای پدیده گزینش اظهارنظر، می‌تواند منجر به مخاطرات اخلاقی برای حسابرسان شود. در پژوهش‌های گذشته نیز نشان داده شده است که از این نظریه می‌توان در تفسیر اثر حق‌الزحمه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی استفاده نمود (نائب زاده و بنی مهد، ۱۳۹۷).

فقدان مدل جامع قیمت گذاری خدمات اطمینان بخشی خدمات حسابرسی متناسب با شرایط محیطی و درونی واحد مورد رسیدگی و وجود آشفتگی و نابسامانی‌های موجود در بازار خدمات حسابرسی ایران و نیز تاثیر موضوع قیمت گذاری خدمات حسابرسی بر پدیده هایی از قبیل: تردید نسبت به استقلال و بی‌طرفی حسابرس، مخاطرات اخلاقی حسابرسان، گزینش اظهارنظر و کیفیت حسابرسی و همچنین ارتباط تنگاتنگی قضاوت حسابرسان با تعیین آن، حساسیت مطالعه و پژوهش را افزایش می دهد. این پژوهش به دنبال تحلیل، شناسایی و اولویت‌بندی عوامل کمی و کیفی اثرگذار بر میزان قیمت گذاری خدمات حسابرسی و ارائه مدلی به کمک تکنیک‌های تصمیم‌گیری گروهی و با استفاده از عوامل شناسایی‌شده است.

اگرچه جامعه حسابداران رسمی ایران اخیراً حداقل نرخ‌هایی را برای رده‌های مختلف حسابرسی تعیین کرده است، اما به دلیل نبود یک مدل معتبر برای قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی، این مشکل کماکان به قوت خود باقی است. لذا انتظار می‌رود انجام این پژوهش مبنای مناسبی برای تعیین قیمت گذاری خدمات حسابرسی ایجادشده و قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی از مبنای منظمی تبعیت کند.

اهداف علمی پژوهش، مطالعه عوامل مؤثر شامل ویژگی‌های حاکمیتی شرکتی، ویژگی‌های کارفرما، ویژگی‌های حسابرس و همچنین سایر عوامل محیطی بر تعیین قیمت گذاری خدمات حسابرسی است. در این پژوهش پس از شناسایی عوامل کمی و کیفی اثرگذار بر قیمت گذاری خدمات حسابرسی و نهایتاً اولویت‌بندی و رتبه‌بندی آن‌ها، مدل جامع برای تعیین قیمت گذاری خدمات حسابرسی ارائه خواهد شد. لذا این تحقیق به دنبال آن است که عوامل مؤثر بر قیمت گذاری خدمات حسابرسی را بررسی کرده و همچنین روشن کند که چه عناصری موجب تغییر در قیمت گذاری خدمات حسابرس مستقل می‌گردد. بنابراین این پژوهش به دنبال پاسخی برای این سؤال است که مدل قیمت‌گذاری خدمات اطمینان بخشی حسابرسی مستقل چگونه است؟

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

از دیدگاه استفاده کنندگان اطلاعات مالی، گزارش حسابرسی بسیار با ارزش است. این ارزش تابعی از گروههای 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 حرفه‌ای تعیین می‌شود. درک نحوه تعیین قیمت گذاری خدمات حسابرسی هم برای حسابرسان، هم صاحب‌کاران آن‌ها و هم اشخاصی که سیاستگذاری و قانونمندی را دنبال می‌کنند، اهمیت دارد. ایجاد مدل‌هایی که قیمت گذاری خدمات حسابرسی را به شکل مناسبی تعیین می‌کنند (مثل مدل سایمونیک که در آن حق‌الزحمه تابعی از هزینه حسابرسی ساعات کارکرد ضربدر نرخ و صرف ریسکی است که حسابرس به خاطر خطر طرح دعاوی

[1] Hooi et al.

Archive of SID.ir

Archive of SID.ir

دادگاهی و زیانهای آتی احتمالی صاحب‌کار در نظر می‌گیرد)، یکی از بهترین ابزارهایی است که می‌تواند 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 می‌شود. 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 می‌کنند. شورای اقتصاد همه ساله به پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی، قیمت گذاری خدمات سازمان حسابرسی را برای خدمات حسابرسی تعیین می‌کند (امانی و دوانی، ۱۳۸۸).

منافع اقتصادی حسابرس، از طریق قیمت گذاری خدمات تامین می‌شود که از انعقاد قرارداد با صاحب کاران عاید می‌شود. حسابرسان جهت قیمت گذاری خدمات حسابرسی از عوامل گوناگونی استفاده می‌کنند 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 موثر بر حق الزحمه ی حسابرسی پرداخته شده است. شرکت های صاحب کار می‌توانند با آگاهی از عوامل موثر بر قیمت گذاری خدمات حسابرسی در مذاکره در زمینه حسابرسی و کنترل جنبه های درونی که بر قیمت گذاری خدمات تاثیر دارند فعال تر ظاهر شوند. علاوه بر این اطلاع از عوامل موثر بر میزان قیمت گذاری خدمات حسابرسی برای حسابرسان نیز مفید است چرا که آنها قادر به قیمت گذاری مناسب خدمات حسابرسی خود خواهند شد.

قیمت گذاری خدمات حسابرسی بازتابی از کیفیت حسابرسی برای استفاده کنندگان برون سازمانی از صورت های مالی است. حسابرسی مستقل بخشی مهم از نظام گزارشگری مالی را تشکیل می‌دهد. گزارش حسابرس مستقل می‌تواند بیانگر ایفای تعهدات مدیریت صاحب کار نسبت به سرمایه گذاران باشد و حق الزحمه حسابرسی را می‌توان هزینه ای در نظر گرفت که صاحب کار در ازای ایفای این تعهدات به حسابرس پرداخت می‌کند (بزرگ اصل، ۱۳۸۸).

قیمت گذاری خدمات به عامل های متعددی بستگی دارد که میزان اهمیت این عامل ها در کشورهای مختلف متفاوت است. یکی از مناقشات اصلی حرفه حسابرسی در حال حاضر تعیین کم ترین نرخ قیمت گذاری خدمات حسابرسی و نرخ شکنی برخی از موسسات حسابرسی است. اما در نظر گرفتن حسابرسی به عنوان یک کالای همگن و قیمت گذاری غیر رقابتی آن، استقلال و کیفیت خدمات حسابرسی را به خطر می‌اندازد. هم چنین، باید به این نکته توجه کرد که حسابرسی مستقل اساس شفافیت اقتصادی، اعتماد مردم به بازار سرمایه و پاسخ گویی دولت به مردم است. لذا، نباید همانند کالا و خدمات معمولی با آن برخورد شود (بزرگ اصل، ۱۳۸۸).

عامل های موثر بر قیمت گذاری خدمات حسابرسی در بسیاری از پژوهش ها به دو گروه اصلی به شرح زیر تقسیم شده است: گروه اول عامل های مربوط به عرضه کنندگان خدمات حسابرسی مانند حسابرس متخصص در صنعت، شهرت و اعتبار موسسه حسابرسی، استقلال حرفه ای موسسه حسابرسی، اندازه موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی. گروه دوم عامل های مربوط به متقاضیان خدمات حسابرسی مانند دعاوی حقوقی مطرح شده علیه شرکت صاحب کار، شهرت و اعتبار شرکت صاحب کار، اندازه شرکت صاحب کار و خطر شرکت صاحب کار (الهرشانی۱، ۲۰۰۸).

بررسی رابطه بین تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی به درک زمان ارائه گزارش حسابرسی کمک نموده و بینش بهتری از بازار خدمات حسابرسی را ارائه می‌کند (جانسون۲، ۱۹۹۸). بررسی این رابطه برای تهیه کنندگان صورت های مالی، استفاده کنندگان، عرضه کنندگان خدمات حسابرسی و تنظیم کنندگان بازار بسیار مهم است (لونتیس و همکاران۳، ۲۰۰۵). از یک منظر قیمت گذاری خدمات حسابرسی باید براساس مدت زمان لازم برای اجرای عملیات حسابرسی تعیین شود. در یک بازار رقابتی برای خدمات حسابرسی، حق الزحمه اضافی دریافتی به وسیله حسابرس به علت استفاده بهینه از زمان برای انجام خدمات اعتبار دهی است (هوقتون و جاب۴، ۱۹۹۹). تکمیل سریع عملیات حسابرسی ممکن است هزینه بیشتری در بر داشته باشد. زیرا، حسابرسان

[1] - Al-Harshani
[2] -Johnson
[3] -Leventis & et al
[4] - Houghton & Jubb

Archive of SID.ir

Archive of SID.ir

درگیر فعالیت هایی مانند اضافه کاری یا افزایش هزینه فرصت حسابرسی می‌شوند (لونتیس و همکاران، ۲۰۰۵). با این وجود، دیدگاه متفاوتی وجود دارد که براساس آن حق الزحمه حسابرسی با تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه مثبت دارد. زیرا، با افزایش حق الزحمه میزان آزمون های محتوای حسابرسی نیز افزایش می‌یابد (روبین[1]، ۱۹۹۲). البته، رابطه با کارمندان ارشد یا مذاکره با مدیریت درباره نتیجه کار حسابرسی نیز افزایش می‌یابد (لونتیس و همکاران، ۲۰۰۵).

از منظر دیگر قیمت گذاری خدمات حسابرس براساس بهای تمام شده خدمات بکار رفته در فرآیند حسابرسی بعلاوه تخمینی از زیان های آتی ناشی از مسئولیت حسابرس در برابر گزارش صادر شده، تعیین خواهد شد. اجرای این فرآیند در سه مرحله انجام می‌شود. مرحله اول، ارزیابی حسابرس از وقوع زیان آتی ناشی از قضاوت حسابرس که در آینده یک

ذینفع مثلا سهامدار متحمل می‌شود. مرحله دوم، بکارگیری منابع (مثلا نیروی انسانی) در اجرای عملیات حسابرسی تا این که منافع نهایی کاهش در ارزش فعلی زیان های مورد انتظار آتی ناشی از حسابرسی صورت های مالی برابر هزینه نهایی سرمایه گذاری اضافی حسابرسی باشد. در نهایت حسابرس قیمتی را تعیین می‌کند تا این که هزینه حسابرسی را پوشش دهد. در این میان قضاوت حسابرس نقش مهم در تعیین قیمت دارد (استنلی[2]، ۲۰۱۱).

نظریه نمایندگی، حسابرس را به عنوان نماینده مستقل سهامداران و سایر اشخاص ذینفع در کنترل صحت، قابلیت اتکاء و مربوط بودن اطلاعاتی می‌شناسد که توسط مدیران واحد تجاری تهیه و ارائه می‌شود. اما به دلیل آن که کار حسابرسی مستلزم ارتباط نزدیک حسابرس با مدیران واحد تجاری است، بنابراین در این نظریه فرض می‌شود که حسابرسان ممکن است در انجام وظیفه خود، استقلال خود را حفظ نکرده و کار خود را به درستی انجام ندهند و به عبارتی در راستای منافع خود و مدیران عمل نمایند (والکر[3]، ۲۰۰۳). هم چنین پژوهش های گذشته نشان داده است که از این نظریه می‌توان در تفسیر اثر حق الزحمه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی استفاده نمود (نیکنن و ساهل استروم[4]، ۲۰۰۴).

پزشک و پور زمانی (۱۳۹۸)، پژوهشی با عنوان فصلی بودن حسابرسی، کیفیت افشاء اطلاعات و کیفیت حسابرسی ارائه نمودند. در پژوهش، کنش کیفیت افشاء و فصلی بودن حسابرسی بر حق‌الزحمه حسابرسی به‌صورت تجربی تحلیل گردید. کیفیت افشاء با استفاده از امتیازهای تعلق‌گرفته به هر شرکت توسط سازمان بورس و اوراق بهادار، فصلی بودن حسابرسی با توجه به سال مالی شرکت‌ها و حق‌الزحمه حسابرسی با استفاده از لگاریتم طبیعی حق‌الزحمه پرداخت‌شده توسط شرکت بابت خدمات حسابرسی مستقل اندازه‌گیری شد. نمونه آماری پژوهش شامل تعداد ۱۲۵ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در دوره زمانی سال‌های ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۵ است. نتایج نشان داد بین کیفیت افشاء و حق‌الزحمه حسابرسی رابطه معنی‌دار و منفی وجود دارد. همچنین، بین کیفیت افشاء و حق‌الزحمه حسابرسی در فصل شلوغ حسابرسی رابطه معنی‌دار و منفی وجود دارد. اما در فصول خلوت میان این دو متغیر ارتباط معنی‌داری مشاهده نشد. محققین در این پژوهش کیفیت افشاء را براساس خروجی فعالیت حسابرسی اندازه گیری کرده اند و لذا برقراری رابطه معنی دار بین کیفیت افشاء و حق الزحمه بیانگر عامل موثر در قیمت گذاری اطمینان بخشی استنباط نمی شود. چرا که قیمت گذاری و ارائه قیمت قبل از اجرای کار، انجام و در قرارداد قید می شود.

نایب زاده و بنی مهد (۱۳۹۷)، پژوهشی با عنوان قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی مستقل و نظریه رقابت ارائه نمودند. مقاله قصد دارد تا بر اساس نظریه رقابت موضوع قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی را در مؤسسات خصوصی حسابرسی بررسی نماید. دوره زمانی تحقیق یک دوره دوازده‌ساله شامل سال‌های ۱۳۸۳ الی ۱۳۹۴ می‌باشد. مبانی نظری و داده‌های تحقیق از طریق مطالعات کتابخانه‌ای جمع‌آوری و آزمون فرضیه تحقیق نیز بر اساس رگرسیون چند متغیره انجام‌شده است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد میان حق‌الزحمه حسابرسی، رقابت‌پذیری صاحب‌کار، اندازه شرکت، نسبت بدهی و رشد فروش رابطه‌ای معنی‌دار وجود دارد. بر اساس یافته‌های پژوهش، حق‌الزحمه حسابرس رابطه‌ای معکوس و معنی‌دار با سطح رقابت‌پذیری صاحب‌کار دارد. یعنی هر چه سطح رقابت‌پذیری صاحب‌کار افزایش یابد، حق‌الزحمه حسابرسی کاهش می‌یابد. هم‌چنین اندازه شرکت و رشد فروش رابطه‌ای مستقیم و معنی‌دار با حق‌الزحمه حسابرسی و نسبت بدهی رابطه معکوس و معنی‌دار با حق‌الزحمه حسابرسی دارد. همچنین درصد سهام متعلق به سهام‌دار عمده با حق‌الزحمه حسابرسی رابطه‌ای معنی‌دار ندارد. در این پژوهش قیمت گذاری بر اساس متغیرهای کمی و فرضیه رقابت پذیری مورد بررسی قرار گرفته است. رقابت پذیری از عوامل موثر بر حق الزحمه در مصاحبه

[1] -Rubin
[2] -Stanley
[3] -Walker
[4] -Nikkinen & Sahlstrom

Archive of SID.ir

Archive of SID.ir

های انجام شده در مقاله حاضر نیز مورد بررسی قرار گرفت. ما در این پژوهش در کنار متغیرهای مورد مطالعه ایشان عوامل کمی و کیفی مورد نظر خبرگان و افراد حرفه ای را برای جامعیت بخشیدن به مقوله تصمیم گیری در خصوص قیمت گذاری را مورد مطالعه قرار دادیم.

خدادادی (۱۳۹۵) در پژوهشی به بررسی تأثیر سیاست تقسیم سود بر رابطه‌ی بین کیفیت سود و حق‌الزحمه حسابرسی پرداخته است. در این پژوهش پایداری سود و دست‌کاری سود به‌عنوان شاخص‌های کیفیت سود در نظر گرفته‌شده است. مطالعات قبلی نشان می‌دهد سود نقدی پرداختی، سود قابل‌اعتمادتر و پایدارتری را نشان می‌دهد؛ همچنین سود نقدی پرداختی احتمال ارتکاب تقلب گزارشگری مالی را کاهش می‌دهد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول حاکی از وجود رابطه منفی و معنادار بین پایداری سود و حق‌الزحمه حسابرسی است که می‌توان بیان کرد شرکت‌هایی که سود پایدارتری (سود باکیفیت بالا) گزارش می‌کنند ریسک کمتری دارند. درنتیجه، حسابرسان حق‌الزحمه کمتری از مشتریانی که سود پایدارتری گزارش می‌کنند نسبت به مشتریانی که سود پایدار گزارش نمی‌کنند، درخواست می‌کنند. در این پژوهش نشان داده شده است که کیفیت سود بر حق الزحمه حسابرسی تاثیر مثبت دارد. شرکت ها با سود پایدار ریسک کمتری دارند و حق الزحمه کمتری نیز حسابرسان دریافت می کنند. در این پژوهش بیشتر بر رویکرد سود و زیانی تاکید شده است. هر چند در قیمت گذاری توجه به پایداری سود به عنوان یکی از مشخصه های ریسک در واحد مورد رسیدگی است. ضرورت توجه به یک بنگاه اقتصادی با رویکرد ترازنامه ای در پژوهش های علمی وجود داشته و در مقاله حاضر از این جنبه نیز به موضوع نگاه شده است

نیکبخت و همکاران (۱۳۹۵)، به ارائه مدلی جامع برای قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی با استفاده از منطق فازی پرداختند. این عوامل به ترتیب وزن شامل: حجم عملیات، پیچیدگی عملیات، کیفیت کنترل‌های داخلی صاحب‌کار، پراکندگی جغرافیایی عملیات، اندازه واحد مورد رسیدگی، حسابرسی نخستین، نوع اظهارنظرهای سنوات قبل، سنوات تصدی مسئولیت حسابرسی یک شرکت است. بر اساس نمودار پاره تو مشخص گردید که حق‌الزحمه حسابرسی حدود ۳۱ درصد، تابع عوامل مذکور می‌باشد. در این پژوهش از جنبه کمی به موضوع پرداخته شده و ۳۱ درصد عوامل موثر بر حق الزحمه مشخص شده است و سایر عوامل چشم پوشی شده است ولی در مقاله حاضر جنبه های کمی همراه با جنبه های کیفی(از طریق مصاحبه انجام شده) مورد بررسی قرار گرفته است.

دیانتی دیلمی و بیاتی (۱۳۹۴)، پژوهشی با عنوان رابطه رقابت بازار محصول و حق‌الزحمه‌ی حسابرس مستقل ارائه نمودند. هدف پژوهش، بررسی رابطه رقابت بازار محصول با حق‌الزحمه‌ی حسابرسی مستقل صورت‌های مالی است. به همین منظور، داده‌های مالی ۷۲ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران با استفاده از الگوی رگرسیونی داده‌های تابلویی با اثرات ثابت مورد تجزیه‌وتحلیل قرارگرفته‌اند. نتایج به‌دست‌آمده در حالت کلی نشان می‌دهد که رقابت بازار محصول بر حق‌الزحمه‌ی حسابرس مستقل تأثیر معناداری دارند. با توجه به نتیجه به‌دست‌آمده می‌توان بیان کرد که رقابت، باعث کاهش مشکلات نمایندگی بین مدیران و سهامداران می‌شود که این موضوع به‌نوبه خود باعث کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و هزینه‌های کنترلی می‌شود. بنابراین، ریسک حسابرسی کاهش می‌یابد و درنتیجه حق‌الزحمه درخواستی حسابرس نیز کاهش خواهد یافت. در این پژوهش نشان داده شده است که رقابت باعث کاهش عدم تقارن اطلاعاتی شده و باعث کاهش ریسک و کاهش حق الزحمه می شود. ولی ممکن است علی الرغم وجود رقابت در افشاء، مدیران از افشا بعضی از اطلاعاتی که در رقابت پذیری موثر است خوداری کنند. این عمل باعث افزایش حجم رسیدگی و بررسی های حسابرسی می شود که می تواند باعث افزایش در حق الزحمه حسابرسی شود.

نیکبخت و تنانی (۱۳۸۹) در مطالعه‌ی خود تحت عنوان آزمون عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه حسابرسی صورت‌های مالی، به بررسی عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه حسابرسی پرداختند. برای این منظور، آن‌ها اطلاعات موردنیاز از صورت‌های مالی شرکت‌ها و نیز از طریق مصاحبه با مسئولان آن‌ها برای پنج سال متوالی جمع‌آوری کرده و پس از مرتب‌سازی، ارتباط آن‌ها با حق‌الزحمه حسابرسی را مورد آزمون قرار دادند. روش آماری در این تحقیق، تحلیل همبستگی از طریق روش تخمین داده‌های تلفیقی (پانل) بوده است. یافته‌های این تحقیق نشان داد متغیرهای حجم عملیات (اندازه) شرکت، پیچیدگی عملیات شرکت، نوع مؤسسه حسابرسی و تورم ارتباط معنی‌داری با حق‌الزحمه حسابرسی دارند، ولی متغیرهای ریسک حسابرسی و تحصیلات و تجربه مسئول تهیه‌کننده صورت‌های مالی، با متغیر وابسته (حق‌الزحمه حسابرسی) فاقد ارتباط آماری بودند. در این پژوهش بیان شده است که ریسک حسابرسی با حق الزحمه حسابرسی فاقد ارتباط هست. ولی ریسک حسابرسی یکی از مقوله های اصلی در تعیین حق الزحمه می باشد. در مقاله حاضر در مصاحبه های انجام شده از خبرگان به این موضوع نیز اشاره و پرداخت گردید.

مهرانی و جمشیدی اوانکی (۱۳۸۹) در مطالعه‌ی خود تحت عنوان بررسی عوامل مؤثر بر تعیین حق‌الزحمه حسابرسی، با

Archive of SID.ir

Archive of SID.ir

بررسی ادبیات نظری و پژوهشی مربوطه، به تعیین عوامل تعیین‌کننده حق‌الزحمه حسابرسی شامل کیفیت گزارش حسابرسی، شهرت صاحب‌کار، اندازه‌ی صاحب‌کار، تخصص صنعتی موسسه حسابرسی، اندازه‌ی موسسه حسابرسی، بودجه‌ی زمانی، شهرت موسسه حسابرسی، ریسک شرکت صاحب‌کار و دعاوی حقوقی پرداختند. جامعه‌ی آماری این پژوهش شامل کلیه‌ی مؤسسات و شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس در سال ۱۳۸۷ بوده که با استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی تعداد ۶۰ شرکت مورد تحلیل واقع گردید. یافته‌های به‌دست‌آمده حاکی از آن است که کیفیت حسابرسی، شهرت صاحب‌کار، تخصص صنعتی، بودجه‌ی زمانی صرف شده برای فرآیند حسابرسی، مبلغ ترازنامه، جمع دارایی‌های جاری شرکت و سابقه‌ی مؤسسات حسابرسی بر حق‌الزحمه دریافتی از سوی حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری داشته است. از طرف دیگر، ریسک شرکت صاحب‌کار، تعداد کارکنان شرکت، تعداد کارکنان موسسه حسابرسی، جمع درآمد موسسه حسابرسی و تعدد شرکت‌های بورسی مورد رسیدگی هر موسسه حسابرسی تأثیر قابل‌ملاحظه‌ای بر حق‌الزحمه حسابرسی ندارد. در این پژوهش بیان شده است که شهرت صاحبکار در حق الزحمه تاثیر مثبت دارد ولی ریسک شرکت صاحبکار تاثیر ندارد. طبق مبانی نظری انتظار می رود که ریسک صاحبکار از موارد موثر در حق الزحمه باشد.

شان و همکاران[1] (۲۰۱۹) به بررسی رابطه مالکیت مدیریت، اندزه شرکت حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرس پرداختند. نمونه مورد بررسی شامل شرکت‌های استرالیایی در طی بازه زمانی ۲۰۰۵ الی ۲۰۱۵ می‌باشد. نتایج حاکی از این است که وقتی سطح مالکیت مدیریتی با منافع سهامدار سازگار باشد (همگرایی منافع) بین مالکیت مدیریتی و اندازه شرکت حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی رابطه منفی معناداری وجود دارد. در این پژوهش نشان داده شده است که حاکمیت شرکتی تاثیر مستقیم بر حق الزحمه حسابرسی دارد.

وانگ و همکاران[2] (۲۰۱۹) به بررسی رابطه ضمانت وام، مسئولیت اجتماعی شرکت و حق‌الزحمه حسابرس پرداختند. نمونه آماری شامل شرکت‌های فعال در بورس شانگهای و شنزن در طی بازه زمانی ۲۰۰۸ الی ۲۰۱۶ می‌باشد. در مجموع ۲۹۲۶ شرکت و ۱۷۸۵۹ سال- شرکت مورد بررسی قرار گرفت. نتایج حاکی از این است که تضمین بدهی یک نهاد دیگر، حق‌الزحمه حسابرسی خود بنگاه را به میزان قابل توجهی افزایش می‌دهد. همچنین نتایج نشان داد، افشا اطلاعات مسئولیت اجتماعی شرکت، اثرات افزایش حق‌الزحمه حسابرس در اثر ضمانت‌های وام را کاهش می‌دهد. در این پژوهش نشان داده شده است که افشا اطلاعات تاثیر مستقیم بر حق الزحمه حسابرسی دارد که این عمل مطابق با استانداردهای بین المللی می باشد.

کافی و بیدی[3] (۲۰۱۹) به بررسی تاثیر استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی و اندازه شرکت بر حق‌الزحمه حسابرس پرداختند. جامعه آماری شامل موسسات مالی در غنا در طی بازه زمانی ۲۰۰۳ الی ۲۰۱۴ می‌باشد. نتایج حاکی از این است که پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی با حق‌الزحمه حسابرس رابطه مثبت معناداری دارد. محققین اینگونه بحث نمودند که پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی باعث افزایش حق‌الزحمه پرداختی توسط بانک‌ها و شرکت‌های بیمه می‌شود. همچنین نتایج نشان داد که اندازه شرکت رابطه مثبت معناداری با حق‌الزحمه حسابرس دارد. در این پژوهش بیان شده است که پذیرش استانداردهای بین المللی باعث افزایش در حق الزحمه می شود. انتظار رفتاری و عملیاتی بر این است که با پذیرش استانداردهای بین المللی دارایی ها به ارزش منصفانه بیان و نتیجه آن با پیامد افزایش ریسک کار و حجم کار روبرو شده و این عمل خود باعث افزایش در حق الزحمه می شود.

دونتلا و همکاران[4] (۲۰۱۸) به بررسی رابطه اندازه حسابرس و حق‌الزحمه حسابرسی با مدیریت سود در سوئد پرداختند. محققین با بررسی داده‌های صورت‌های مالی شرکت‌ها در طی بازه زمانی ۲۰۱۱ الی ۲۰۱۳ به این نتیجه رسیدند که چنانچه حق‌الزحمه حسابرسی افزایش یابد، احتمال مدیریت سود نیز افزایش خواهد یافت. محققین اینگونه بحث نمودند که اختلاف نظر در مورد احتمال مدیریت سود با توجه به اندازه شرکت حسابرسی وجود دارد. به این معنی که کیفیت حسابرسی عاملی است که بر احتمال مدیریت سود در شرکت‌ها تاثیرگذار است. در این پژوهش بیان شده است که مدیریت سود (مدیریت سود یعنی استفاده مدیران از قضاوتهای شخصی خود در گزارش های مالی به منظور تغییر در جهت گزارشگری مالی) تاثیر مستقیم بر حق الزحمه حسابرسی دارد که در عمل نیز این مورد توافق حسابرسان مستقل نیز می باشد. در مصاحبه های انجام شده در مقاله حاضر جز ۵۰ مولفه های تاثیر گذار بر قیمت گذاری خدمات حسابرسی می باشد.

آلمیدا و سیلوا[5] (۲۰۱۶)، پژوهشی با عنوان رقابت بازار حسابرسی در کشور پرتغال را ارائه نمودند. تحقیق به بررسی

1 - Shan et al
2 - Wang et al
3 - Coffie & Bedi
4 - Donatella et al
5 - Almeida & Seilva

Archive of SID.ir

Archive of SID.ir

رقابت بازار حسابرسی در کشور پرتغال طی سال‌های ۲۰۰۳ الی ۲۰۱۳ را مورد مطالعه قراردادند. آن‌ها نشان دادند درآمد چهار موسسه بزرگ حسابرسی از کل درآمد بازار حسابرسی این کشور در سال ۲۰۰۳ از ۳۸ درصد به ۸۸ درصد در سال ۲۰۱۳ کاهش یافته است. هم‌چنین آن‌ها دریافتند که ۸۹ درصد از مؤسسات حسابرسی دارای صاحب‌کاران با اندازه کوچک هستند. نتایج تحقیق آن‌ها نشان دادند که ۱۳ درصد درآمد مؤسسات حسابرسی طی دوره تحقیق افزایش یافته و ۹۰ درصد بقیه نیز با کاهش درآمد مواجه هستند. علت کاهش درآمد مؤسسات بزرگ حسابرسی، افزایش رقابت در بازار حسابرسی و هم‌چنین افزایش رقابت در باز محصول صاحب‌کاران بوده است. در پژوهش فوق نیز به تاثیر مثبت رقابت پذیری برحق الزحمه حسابرسی پرداخته شده است. در عمل نیز بسیاری از حسابرسان مستقل از این عامل، به عنوان عوامل موثر بر حق الزحمه توافق دارند. در مقاله حاضر نیز در مصاحبه های انجام شده از خبرگان نیز به این موضوع اشاره شده است. رقابت پذیری جز ۹ مقوله اصلی در تعیین قیمت گذاری خدمات حسابرسی می باشد.

جراکس و سیورسن۱ (۲۰۱۵)، در بررسی سهم بازار حسابرسی از دیدگاه حق‌الزحمه و تعداد صاحب‌کار در آمریکا، طی دوره ۲۰۰۲ تا ۲۰۱۰ دریافتند که موسسه حسابرسی PWC از لحاظ حق‌الزحمه حسابرسی سهم بیشتری در مقایسه با سایر مؤسسات بزرگ حسابرسی دارد. اما از لحاظ تعداد صاحب‌کار، موسسه حسابرسی ارنست و یانگ سهم بیشتری در بازار حسابرسی دارد. آن‌ها نشان دادند که سهم ۴ موسسه بزرگ حسابرسی طی دوره تحقیق، روندی نزولی دارد. سهم بازار حسابرسی از نظر حق‌الزحمه حسابرسی از ۹۶/۸۵ درصد در سال ۲۰۱۰ به ۹۴/۷۲ درصد کاهش یافته است. هم‌چنین سهم بازار حسابرسی از نظر تعداد صاحب‌کار از ۸۲/۶۵ درصد در سال ۲۰۰۲ به ۶۷ درصد در سال ۲۰۱۰ تنزل کرده است. در پژوهش فوق نیز به موثر بودن رقابت پذیری موسسات حسابرسی در تعیین حق الزحمه اشاره دارد.

روش شناسی پژوهش

این پژوهش از لحاظ نحوه گردآوری داده ها یک پژوهش میدانی است. داده های لازم از طریق پرسشنامه به واسطه خبرگان مورد نظر کشف و بر خلاف روش های آزمایشگاهی که هم بر ورودی‌ها و خروجی‌ها کنترل می نماید، تنها بر روی خروجی ها کنترل و گردید. از منظر پژوهش‌های پیمایشی در زمره پژوهش‌های اکتشافی توصیفی است. در گام اول با قصد تعیین عوامل موثر به اکتشاف عوامل پرداخته و در گام دوم با فنون تصمیم گیری چند معیاره از قبیل تحلیل سلسله مراتبی برای رتبه بندی و تعیین اوزان متغیرها استفاده و وضعیت موجود را توصیف می کنیم. همچنین این پژوهش از حیث ماهیت پژوهش، در زمره پژوهش های مبتنی بر دیدگاه اثبات گرایی قرار گرفته و از روش تحقیق آمیخته استفاده می نماید. روش تحقیق آمیخته، روشی است که با استفاده از ترکیب دو مجموعه روش های تحقیق کمی و کیفی به انجام می رسند. در بخش کیفی با ماهیت اکتشافی، از روش تحلیل محتوا و مصاحبه بهره جسته و در بخش کمی، از روش های پیمایشی استفاده کرده به دنبال شناسایی و رتبه بندی آنها است.

تحقیقات کیفی را می توان مکمل تحقیقات کمی قلمداد کرد (بازرگان، ۱۳۹۴). به عقیده آنتونی ها پوود۲، پیشرفت علوم در حال تکامل با افزایش تجربه و درک متخصصان آن حاصل می‌شود (پاور و جندرون۳، ۲۰۱۵). تحقیق کیفی نیز از تجربه و درک متخصصان در پژوهش بیشترین بهره را می‌برد. بنابراین مطالعه حق الزحمه حسابرسی نیز مشمول این خاصیت است، همچنین تحقیق کیفی در صورتی باید به کار برده شود که پدیده مطالعه شده از ابعاد مختلف جستجوشود (بازرگان،۱۳۹۴). به دلیل اینکه تعیین حق الزحمه فرآیندی تعاملی، پیچیده و تحت تاثیر عوامل متعددی قرار دارد، برای درک عمیق آن و دستیابی به همه عوامل فرآیندهای تعیین حق الزحمه از دیدگاه خبرگان و ارائه مدلی مبتنی بر داده ها از روش آمیخته استفاده می شود.

پژوهش حاضر طی چند مرحله و با استفاده از تکنیک‌های متعددی صورت گرفته است. در این پژوهش، از روش ترکیبی کیفی، دلفی فازی، مدل سازی تفسیری-ساختاری(ISM) برای شناسایی و طراحی الگوی روابط شاخص‌ها استفاده شده است. جهت تهیه ماتریس در مقایسات زوجی از محیط نرم افزار اکسل استفاده شده است. روش‌های تجزیه و تحلیل داده در هر مرحله متفاوت می‌باشد. در مرحله اول روش تجزیه و تحلیل داده‌ها به گونه ای است که پس از جمع آوری اطلاعات از طریق تحلیل محتوا، در پی تحلیل و تفسیر نتایج و پیاده سازی مدل کیفی است. در مرحله دوم که روش توصیفی پیمایشی استفاده شده است از روش مدلسازی ساختاری-تفسیری استفاده گردید.

[1]- Gerakos & syverson
[2] -Antonia pod
[3] -Pwoer& Jenderon

Archive of SID.ir

Archive of SID.ir

گردآوری و تجزیه و تحلیل

داده های جمع آوری شده در پژوهش حاضر در دامنه زمانی سال ۱۳۹۹ انجام شده است. جمع آوری و تجزیه و تحلیل داده ها هم زمان انجام گردید یعنی بعد از هر مصاحبه عوامل موثر بر قیمت گذاری خدمات حسابرسی خلاصه و سپس کد گذاری شده است و سپس مصاحبه بعدی انجام شده است.

محقق داده ها را از ابتدای تحقیق جمع آوری، کد گذاری و تجزیه و تحلیل کند. در این پژوهش ، داده های موردنیاز با مصاحبه از خبرگان و تکمیل پرسشنامه توسط خبرگان جمع‌آوری‌شده است. جامعه پژوهش تحقیق حاضر شامل مدیران و شرکای سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشند. انتخاب پرسش شوندگان با استفاده از روش غیراحتمالی قضاوتی (هدفمند) انجام شده است؛ بدین ترتیب که ابتدا با توجه به شناخت محقق، از خبرگان منتخب که شایستگی پاسخ به سؤالات را با توجه به اهداف پژوهش دارا بوده‌اند، مصاحبه با نمونه‌های پژوهش انجام شد. به روش نمونه‌گیری گلوله برفی، افراد مصاحبه شونده، سایر افراد مطلع و صاحب نظر در خصوص موضوع پژوهش را معرفی می کردند. مصاحبه به‌صورت نیم ساختاریافته با سؤالات باز و کلی تا ۱۰ نفر انجام شد، تا به اشباع داده‌ها رسیدیم. ولی جهت اطمینان تا ۱۲ نفر مصاحبه انجام شد. با استفاده از تکنیک داده بنیاد با استفاده از نرم‌افزار MAXQDA، به شناسایی عوامل پرداخته شد. در نهایت پرسشنامه مقایسات زوجی به ۳۵ نفر از خبرگان حسابرسی ارائه و دریافت گردید. در پژوهش حاضر برای مصاحبه از کد گذاری سه گانه که شامل کد گذاری باز، محوری و انتخابی است، استفاده شده است.

کد گذاری باز(اولیه):

استراوس و کوربین [1]کد گذاری باز را اینگونه توصیف می کنند"بخشی از تحلیل که مشخصاً به نامگذاری و دسته بندی پدیده از طریق بررسی دقیق داده ها مربوط می شود".به عبارت بهتر در این نوع کدگذاری مفاهیم درون مصاحبه ها و اسناد و مدارک بر اساس ارتباط با موضوعات مشابه طبقه بندی می شوند.

نتیجه این مرحله، تقطیر و خلاصه کردن انبوه اطلاعات کسب شده از مصاحبه ها و اسناد به درون مفاهیم و دسته بندی هایی است که در این سوالات مشابه هستند. در روش کدگذاری نظری، دو گرایش برای تحلیل داده ها وجود دارد. برخی از پژوهشگران به تحلیل جز به جز می پردازند. یعنی متون و داده ها را خط به خط و کلمه به کلمه مورد تحلیل قرار می دهند. برخی نیز به دلیل وقت گیر بودن این روش تنها نکات و مضامین کلیدی را کدگذاری می کنند.

در این پژوهش از کدگذاری بر مبنای مفاهیم استفاده شد و بر این اساس داده‌های استخراج شده کدگذاری شده و مفاهیم و مناسب به هر کد اختصاص یافت.(نوشادی وخدادای ۱۳۹۹)

در ادامه با ارائه سؤالات مصاحبه پژوهش و جداول مقوله‌های مصاحبه‌شونده‌ها به کدگذاری متون مصاحبه در نرم افزار MAXQDA پرداخته شده است. در این بخش از پژوهش، کدگذاری گزینشی در خصوص مدل قیمت‌گذاری خدمات اعتبار دهی حسابرسی مستقل ارائه شد. با مقایسه مفاهیم مختلف به این نتیجه رسیدیم که مفاهیم مدل قیمت‌گذاری خدمات اعتبار دهی حسابرسی مستقل به صورت واضح که در مطالعات مختلف مطرح شده بود، اشاره به یک موضوع دارند که پس از انجام مقایسه‌های مداوم و در مفهوم‌پردازی در سطح بالاتری از انتزاع، برچسب ارائه الگوی مدل قیمت‌گذاری خدمات اعتبار دهی حسابرسی مستقل به آن تخصیص یافت.

در شکل زیر چند مورد از استخراج مفاهیم، کدگذاری و مقوله بندی آنها به عنوان نمونه آورده شده است. در ادامه به بررسی متون مورد بررسی و مصاحبه‌های انجام شده پرداخته شده است:

ما به عنوان حسابرس محصولی نفروختیم که ارزشمند تلقی بشه از طرف مدیریت. اون فقط یک مهر می خواد و یک امضا می خواد که اون رو هم از هرکسی میتونه بگیره. در چنین شرایطی چه بهتر است که ارزونتر بگیره. ولی اگر تو یک حسابرس باشی که وارد شرکت شدی. وجود شما رو حس بکنن. اون منافعی که توی حسابرسی تعریف می شه (توی ادبیات حسابرسی مثل این که قدرت بازدارندگی داره و...) (کد: جنبه کنترلی حسابرس) ببینه واقعاً حسابرس اومده توی شرکت، پیشنهاد هایی می ده که منجر به بهبود عملیات شرکت می شه (کد: پیشنهاد در جهت بهبود عملیات صاحبکار) منجر به افزایش بهبود کنترل داخلی می‌شود (کد: بهبود کنترل داخلی) واقعاً داری کار درست انجام می‌دی، مطمئنا مشتریان زیادی هستن که به سرویس خوب، پول میدن. ولی کیفیت را باید ببینن. وقتی که قرار باشه من برم اونجا و همون کاری رو بکنم که حسابرس ارزون تر میکنه هیچ افزایش ارزش افزوده نداشته باشم (کد: وجود ارزش افزوده برای صاحبکار)، برای حل مشکلاتشان هیچ راه حلی نداشته باشم فقط بگم که این خلاف استاندارد و من این رو نمی فهمم، به من هم پول نخواهد داد و هر کس

[1] - Corbin, J., & Strauss

Archive of SID.ir

Archive of SID.ir

دیگه ای هم پول نمی‌ده. ولی وقتی براشون راه حل داشته باشی وقتی کمک شون بکنی در ارتقای کارشون (کد: میزان ارائه راهکار برای حل مشکلات) و شفافیت بیشتر گزارشگری مالی شون (کد: کمک به شفافیت گزارشگری مالی) و از همه مهمتر منجر به بهبود عملیات شون بشی، طبتعتاً حاضرند پول بدند این رو هم ما به عینه در کارهای مختلف دیدیم.

با بررسی نقل قول بالا که یکی از مصاحبه های استخراج شده مفاهیم جنبه کنترلی حسابرس، پیشنهاد در جهت بهبود عملیات صاحبکار، بهبود کنترل های داخلی و میزان ارائه راه کار برای حل مشکلات، وجود ارزش افزوده برای صاحب کار و کمک به شفافیت گزارش های مالی استخراج شده است که اشاره به برخی مفاهیم فوق در سایر مصاحبه ها هم وجود داشته و در فرآیند مقایسه و اصلاح داده ها برچسب مفهومی فوق با آنها اختصاص داده شده است. در فرآیند مقایسه مداوم داده‌ها، هریک از این مفاهیم با یکدیگر مقایسه شده است. شباهت ها و تفاوت های آنها مشخص شد. در جمع بندی کد های مذکور و در مفهوم پردازی از سطح بالاتری از انتزاع مقوله درک ارزش کار حسابرس برای صاحبکار به مفاهیم استخراج شده بالا نسبت داده شده که این مفهوم درصد بالاتر از مفاهیم فوق بوده و انتزاعی تر است و مفاهیم قبلی را پوشش می دهد. به همین ترتیب مقوله ای مختلف مرتبط با ویژگی های حسابرس، صاحبکار و شرایط حرفه و محیط اجتماعی، شناسایی و استخراج شده است.

کد گذاری محوری

هدف از کدگذاری محوری ایجاد رابطه بین مقوله های تولید شده (در مرحله کدگذاری باز) است.این عمل معمولا بر اساس الگوی پارادایمی انجام می شود وبه نظریه پرداز کمک می کند تا فرایند نظریه پردازی را به سهولت انجام دهد. اساس ارتباط دهی در کدگذاری محوری بر بسط و گسترش یکی از مقوله ها قرار دارد.

کدگذاری انتخابی

کدگذاری انتخابی عبارت است از فرآیند انتخاب دسته بندی اصلی، مرتبط کردن نظام مند آن با دیگر دسته بندی ها، تأیید اعتبار این روابط، و تکمیل دسته بندی هایی که نیاز به اصلاح و توسعه بیشتری دارند. کدگذاری انتخابی بر اساس نتایج کدگذاری باز و کدگذاری محوری، مرحله اصلی نظریه پردازی است. به این ترتیب که مقوله محوری را به شکل نظام مند به دیگر مقوله ها ربط داده و آن روابط را در چارچوب یک روایت ارائه کرده و مقوله هایی را که به بهبود و توسعه بیشتری نیاز دارند، اصلاح می کند.

در کد گذاری انتخابی کدهای محوری که از لحاظ معنی و مفهوم شبیه به هم است. در یک مقوله کلی تر دسته بندی می کنیم. به طور مثال کدهای نوع حسابرس، نرخ شکنی، تخفیفات، چرخش اجباری حسابرس، رقابت در حسابرسی، کیفیت حسابرسی به یک مقوله در سطح بالاتری مثل بازار رقابتی حسابرسی اختصاص پیدا می کند.

و در نهایت ۵۰ مقوله فرعی در ۷ طبقه شناسایی شد. خلاصه اجرای سه روش کدگذاری و جمع بندی آن در جدول شماره ۱ ارائه شده است. همچنین در جدول ۱ کدهای ایجاد شده همراه با مقوله‌های اصلی منسوب به هر دسته آورده شده است.

جدول ۱- مقوله بندی کدهای شناسایی شده

مأخذ	کدگذاری اولیه	کدگذاری محوری
یه و همکاران ۱ (۲۰۱۸)،	کار حسابرسی	ویژگی های حسابرسی
ژانگ و همکاران ۲ (۲۰۱۳)، مصاحبه	زیان مورد انتظار (هزینه‌های دعاوی احتمالی، هزینه‌های شهرت و اعتبار و جرایم قانونی احتمالی ناشی از اجرای حسابرسی)	عوامل برون شرکتی
ردماین و همکاران ۳ (۲۰۱۵)	نوع حسابرس	بازار رقابتی حسابرسی
دی جورج و همکاران ۴ (۲۰۱۶)	نرخ شکنی	بازار رقابتی حسابرسی
مارتیز و همکاران ۵ (۲۰۱۴)،	تخفیفات	بازار رقابتی حسابرسی
لانگ و همکاران ۶ (۲۰۱۴)	چرخش اجباری حسابرسان	بازار رقابتی حسابرسی
کسل و همکاران ۷ (۲۰۱۷)	رقابت در حسابرسی	بازار رقابتی حسابرسی

[1] Ye et al.
[2] Zhang et al.
[3] Redmayne et al.
[4] De George et al.
[5] Martinez et al.
[6] Lang et al.
[7] Cassell et al.

Archive of SID.ir

Archive of SID.ir

مأخذ	کدگذاری اولیه	کدگذاری محوری
علی و همکاران ۱ (۲۰۱۸)	کیفیت حسابرسی	بازار رقابتی حسابرسی
بال و همکاران ۲ (۲۰۱۵)	فرهنگ مؤسسه حسابرسی، مهارتها	عوامل موسسه حسابرسی
کیم و همکاران ۳ (۲۰۱۴)	توانایی کارکنان و کادر حسابرسی	عوامل موسسه حسابرسی
کاپکون و همکاران ۴(۲۰۱۷)	اثربخشی فرآیند حسابرسی	ویژگی های حسابرسی
برون و همکاران (۲۰۱۴)	معتبر و مفید بودن گزارش حسابرسی	ویژگی های حسابرسی
شان و همکاران ۵ (۲۰۱۹)	عامل تخصص در صنعت مؤسسه حسابرسی	عوامل موسسه حسابرسی
مصاحبه	توانایی حسابرسی (تجربه، قدرت، تطبیق و کارایی فنی)	ویژگی های حسابرسی
وانگ و همکاران ۶ (۲۰۱۹)	اجرای حرفه ای (استقلال، عینیت، مراقبت حرفه ای، تضاد منافع و قضاوت)	ویژگی های حسابرسی
ژانگ و همکاران (۲۰۱۳)،	عدم آگاهی استفاده کنندگان اطلاعات مالی	ویژگی های مدیران و صاحبکاران
لای ۷ (۲۰۱۹)	تنوع کارهای ارجاع شده به موسسه حسابرسی	ویژگی های حسابرسی
کافی و بیدی ۸ (۲۰۱۹)	عدم وجود ارتباط موثر و فعال حرفه ای با جوامع بین المللی	عوامل برون شرکتی
قسیم و همکاران ۹ (۲۰۱۹)	حسابخواهی	عوامل برون شرکتی
میاه ۱۰ (۲۰۱۹)	شهرت موسسه حسابرسی	عوامل موسسه حسابرسی
بیسواس ۱۱ (۲۰۱۹)	طول دوره تصدی حسابرس	عوامل موسسه حسابرسی
مارتیز و همکاران (۲۰۱۴)،	اندازه موسسه حسابرسی	عوامل موسسه حسابرسی
دونتلا و همکاران ۱۲ (۲۰۱۸)	اظهار نظر حسابرسی	عوامل موسسه حسابرسی
لی و گائو ۱۳ (۲۰۱۸)	اندازه صاحبکار (شرکت)	عوامل درون شرکتی
الهداب ۱۴(۲۰۱۸)	پیچیدگی عملیات شرکت	عوامل درون شرکتی
مصاحبه	ساختار سازمانی شرکت (تمرکز)	عوامل درون شرکتی
کسل و همکاران (۲۰۱۷)	پایان سال مالی (فصل شلوغی کار)	عوامل درون شرکتی
زگال و همکاران ۱۵ (۲۰۱۴)	تعامل بین پایان سال مالی و اندازه شرکت	عوامل درون شرکتی
بالا و همکاران ۱۶ (۲۰۱۸)	شهرت و اعتبار صاحبکار	ویژگی های مدیران و صاحبکاران
مصاحبه	مذاکرات بین حسابرس و صاحبکار	ویژگی های مدیران و صاحبکاران
ووک ماند و همکاران ۱۷ (۲۰۱۸)،	دعاوی حقوقی صاحبکار	ویژگی های مدیران و صاحبکاران
مصاحبه	بودجه زمانی	بازار رقابتی حسابرسی
دونتلا و همکاران (۲۰۱۸)	ریسک حسابرسی	عوامل مالی و حسابداری

[1] Ali et al.
[2] Ball et al.
[3] Kim et al.
[4] Capkun et al.
[5] Shan et al
[6] Wang et al
[7] Lai
[8] Coffie & Bedi
[9] Qasim et al
[10] Miah
[11] Biswas
[12] Donatella et al
[13] Li & Guo
[14] Alhadab
[15] Zeghal et al.
[16] BALA et al
[17] Vivek Mande et al

Archive of SID.ir

Archive of SID.ir

مأخذ	کدگذاری اولیه	کدگذاری محوری
بیسواس (۲۰۱۹)	لگاریتم طبیعی ارزش دفتری مجموع دارایی ها	حاکمیت شرکتی
آلمیدا و سیلوا (۲۰۱۶)،	شاخص های حاکمیت شرکتی	حاکمیت شرکتی
ردماین و همکاران (۲۰۱۵)	نسبت اعضای موظف هیات مدیره به مدیر کل	حاکمیت شرکتی
دی جورج و همکاران[1] (۲۰۱۶)	درصد مالکیت سهامداران عمده	عوامل مالی و حسابداری
مارتیز و همکاران[2] (۲۰۱۴)،	ساختار مالکیت شرکت	ساختار مالکیت شرکت
لانگ و همکاران[3] (۲۰۱۴)	میزان سهام شناور آزاد	عوامل مالی و حسابداری
کسل و همکاران[4] (۲۰۱۷)	درصد مالکیت نهادهای دولتی و شبه دولتی	ساختار مالکیت شرکت
مصاحبه	میزان افشای معامله اشخاص وابسته و پرداخت به موقع سود سهام توسط شرکت	عوامل مالی و حسابداری
دونتلا و همکاران[5] (۲۰۱۸)	تعداد کارکنان	عوامل درون شرکتی
کای و ژو[6] (۲۰۱۶)،	اصلی و فرعی بودن شرکت	عوامل درون شرکتی
کند و همکاران[7] (۲۰۱۴)	نسبت کل بدهی ها به مجموع دارایی ها	عوامل مالی و حسابداری
اوسیو –آنسا و همکاران[8] (۲۰۱۴)	مالکیت مدیریتی	ساختار مالکیت شرکت
کیخیا[9] (۲۰۱۵)	مالکیت نهادی	ساختار مالکیت شرکت
مصاحبه	مالکیت خانوادگی	ساختار مالکیت شرکت
وانگ و چوی[10] (۲۰۱۵)	مالکیت دولتی	ساختار مالکیت شرکت
بیسواس[11] (۲۰۱۹)	چرخه عمر شرکت	عوامل درون شرکتی
جولانتا[12] (۲۰۱۷)	بیش اطمینانی مدیریت	ویژگی های مدیران و صاحبکاران

اعتبار سنجی

براساس تحلیل محتوای مصاحبه‌های تخصصی انجام شده در نهایت ۵۰ شاخص شناسایی شد. برای غربالگری و حصول اطمینان از اهمیت شاخص‌های شناسایی شده و انتخاب شاخص‌های نهایی از روش دلفی فازی استفاده شده است. برای سنجش اهمیت شاخص‌ها از دیدگاه خبرگان استفاده شده است. اگر چه افراد خبره از شایستگی‌ها و توانایی‌های ذهنی خود برای انجام مقایسات استفاده می‌نمایند، اما باید به این نکته توجه داشت که فرآیند سنتی کمی سازی دیدگاه افراد، امکان انعکاس سبک تفکر انسانی را بطور کامل ندارد. به عبارت بهتر، استفاده از مجموعه‌های فازی، سازگاری بیشتری با توضیحات زبانی و بعضاً مبهم انسانی دارد و بنابراین بهتر است که با استفاده از مجموعه‌های فازی (بکارگیری اعداد فازی) به پیش بینی بلند مدت و تصمیم‌گیری در دنیای واقعی پرداخت .در این مطالعه نیز برای فازی‌سازی دیدگاه خبرگان از اعداد فازی مثلثی استفاده شده است. دیدگاه خبرگان پیرامون اهمیت هر یک از شاخص‌ها با طیف فازی ۷ درجه گردآوری شده است.

جدول ۲: طیف هفت درجه فازی برای ارزش‌گذاری شاخص‌ها

متغیر زبانی	مقدار فازی	مقیاس عدد فازی
کاملاً بی اهمیت	$\tilde{1}$	(0, 0, 0.1)
خیلی بی اهمیت	$\tilde{2}$	(0, 0.1, 0.3)
بی اهمیت	$\tilde{3}$	(0.1, 0.3, 0.5)
متوسط	$\tilde{4}$	(0.3, 0.5, 0.75)
بااهمیت	$\tilde{5}$	(0.5, 0.75, 0.9)
خیلی بااهمیت	$\tilde{6}$	(0.75, 0.9, 1)
کاملاً با اهمیت	$\tilde{7}$	(0.9, 1, 1)

[1] - De George et al
2 - Martinez et al
3 - Lang et al
4 - Cassell et al
5 - Donatella et al
6 -kai& jeo
7 - Kend et al
8 - Oseiv & Ansa et al
9 - Kikhia
10 - Wang &Chui
[11] - Biswas
[12] -Jolanta

Archive of SID.ir

Archive of SID.ir

در گام بعدی باید دیدگاه خبرگان تجمیع شود. برای تجمیع نظرات n پاسخ‌دهنده، روش‌های مختلفی پیشنهاد شده است. در واقع این روش‌های تجمیع، روش‌هایی تجربی هستند که توسط پژوهشگران مختلف ارائه شده‌اند. برای نمونه یک روش مرسوم برای تجمیع مجموعه‌ای از اعداد فازی مثلثی را کمینه l و میانگین هندسی m و بیشینه u در نظر گرفته‌اند (چنگ و همکاران، ۲۰۰۹؛ سو و همکاران، ۲۰۱۰؛ وو و فانگ، ۲۰۱۱؛ سو و چن، ۲۰۱۱).

رابطه ۱

$$F_{AVE} = \left(\left\{\frac{\sum l}{n}\right\}, \left\{\frac{\sum m}{n}\right\}, \left\{\frac{\sum u}{n}\right\}\right)$$

هر عدد فازی مثلثی حاصل از تجمیع دیدگاه خبرگان برای شاخص jام به صورت زیرنمایش داده شده است:

$$\tau_j = (L_j, M_j, U_j)$$
$$L_j = \min(X_{ij})$$
$$M_j = \sqrt[n]{\prod_{i=1}^{n} X_{ij}}$$
$$U_j = \max(X_{ij})$$

X_{ij} : مقدار ارزیابی خبره i ام از معیار j ام،

L_j: حداقل مقدار ارزیابی‌ها برای معیار j ام،

M_j: میانگین هندسی مقدار ارزیابی خبرگان از عملکرد معیار j ام ،

U_j: حداکثر مقدار ارزیابی‌ها برای معیار j ام

فازی‌زدایی مقادیر

معمولاً می‌توان تجمیع میانگین اعداد فازی مثلثی و ذوزنقه‌ای را توسط یک مقدار قطعی که بهترین میانگین مربوطه است، خلاصه کرد. این عملیات را فازی‌زدایی گویند. روش‌های متعددی برای فازی زدایی وجود دارد. در بیشتر موارد برای فازی‌زدایی از روش ساده زیر استفاده می‌شود. میانگین فازی و برونداد فازی زدایی شده مقادیر مربوط به شاخص در جدول (۳) آمده است. مقدار فازی زدایی شده بزرگتر از ۰.۷ مورد قبول است و هر شاخصی که امتیاز کمتر از ۰.۷ داشته باشد رد می‌شود (وو و فانگ، ۲۰۱۱). بر اساس نتایج مرحله اول هیچ شاخصی حذف یا اضافه نشد وتمامی موارد مورد قبول قرار گرفتند.

تحلیل دلفی فازی برای شاخص‌ها در مرحله دوم ادامه پیدا کرد. در این مرحله ۵۰ شاخص براساس دیدگاه خبرگان مورد ارزیابی قرار گرفت. نتایج حاصل از دلفی فازی در مرحله دوم در جدول (۴) گزارش شده است. براساس مقدار قطعی به دست آمده در مرحله دوم هیچ عاملی حذف نشد.

تحلیل دلفی فازی برای شاخص‌های باقی مانده در مرحله سوم ادامه پیدا کرد. در این مرحله ۵۰ شاخص براساس دیدگاه ۱۲ خبره مورد ارزیابی قرار گرفت. نتایج حاصل از دلفی فازی در مرحله سوم در جدول (۵) گزارش شده است:

جدول ۳:نتایج حاصل از غربال‌گری شاخص‌ها (مرحله اول)

شاخص‌ها	کران پایین	مقدار محتمل	کران بالا	میانگین فازی	مقدار قطعی	نتیجه راند ۱
A1	۰.۷۴۸	۰.۸۹۸	۰.۹۶۹	(0.748,0.898,0.969)	۰.۸۷۲	پذیرش
A2	۰.۶۱۰	۰.۷۷۹	۰.۸۹۴	(0.61,0.779,0.894)	۰.۷۶۱	پذیرش
A3	۰.۶۰۲	۰.۷۶۰	۰.۸۷۱	(0.602,0.76,0.871)	۰.۷۴۴	پذیرش
A4	۰.۸۲۹	۰.۹۵۴	۰.۹۹۲	(0.829,0.954,0.992)	۰.۹۲۵	پذیرش
A5	۰.۶۳۳	۰.۸۰۴	۰.۹۰۶	(0.633,0.804,0.906)	۰.۷۸۱	پذیرش
A6	۰.۷۹۲	۰.۹۲۹	۰.۹۹۲	(0.792,0.929,0.992)	۰.۹۰۴	پذیرش
A7	۰.۶۲۱	۰.۷۶۹	۰.۸۶۷	(0.621,0.769,0.867)	۰.۷۵۲	پذیرش
A8	۰.۷۷۱	۰.۹۱۷	۰.۹۸۳	(0.771,0.917,0.983)	۰.۸۹۰	پذیرش
A9	۰.۷۳۳	۰.۸۹۴	۰.۹۷۱	(0.733,0.894,0.971)	۰.۸۶۶	پذیرش
A10	۰.۷۰۶	۰.۸۷۱	۰.۹۶۵	(0.706,0.871,0.965)	۰.۸۴۷	پذیرش
A11	۰.۶۴۶	۰.۷۹۸	۰.۸۹۰	(0.646,0.798,0.89)	۰.۷۷۸	پذیرش
A12	۰.۶۰۴	۰.۷۵۴	۰.۸۵۴	(0.604,0.754,0.854)	۰.۷۳۸	پذیرش
A13	۰.۶۸۱	۰.۸۳۳	۰.۹۲۳	(0.681,0.833,0.923)	۰.۸۱۳	پذیرش
A14	۰.۶۲۳	۰.۷۹۶	۰.۹۱۳	(0.623,0.796,0.913)	۰.۷۷۷	پذیرش
A15	۰.۶۸۱	۰.۸۳۳	۰.۹۲۳	(0.681,0.833,0.923)	۰.۸۱۳	پذیرش
A16	۰.۶۶۰	۰.۸۲۵	۰.۹۲۳	(0.66,0.825,0.923)	۰.۸۰۳	پذیرش
A17	۰.۸۳۳	۰.۹۵۶	۰.۹۹۶	(0.833,0.956,0.996)	۰.۹۲۸	پذیرش
A18	۰.۷۷۱	۰.۹۱۷	۰.۹۸۳	(0.771,0.917,0.983)	۰.۸۹۰	پذیرش

Archive of SID.ir

Archive of SID.ir

شاخص‌ها	کران پایین	مقدار محتمل	کران بالا	میانگین فازی	مقدار قطعی	نتیجه راند ۱
A19	۰.۶۴۶	۰.۷۹۸	۰.۸۹۰	(0.646,0.798,0.89)	۰.۷۷۸	پذیرش
A20	۰.۸۱۵	۰.۹۴۴	۰.۹۹۶	(0.815,0.944,0.996)	۰.۹۱۸	پذیرش
A21	۰.۵۹۶	۰.۷۵۰	۰.۸۴۸	(0.596,0.75,0.848)	۰.۷۳۱	پذیرش
A22	۰.۷۳۳	۰.۸۹۴	۰.۹۷۱	(0.733,0.894,0.971)	۰.۸۶۶	پذیرش
A23	۰.۵۵۸	۰.۷۲۵	۰.۸۴۰	(0.558,0.725,0.84)	۰.۷۰۸	پذیرش
A24	۰.۶۴۶	۰.۷۹۸	۰.۸۹۰	(0.646,0.798,0.89)	۰.۷۷۸	پذیرش
A25	۰.۸۴۰	۰.۹۶۰	۰.۹۹۶	(0.84,0.96,0.996)	۰.۹۳۲	پذیرش
A26	۰.۷۰۶	۰.۸۷۱	۰.۹۶۵	(0.706,0.871,0.965)	۰.۸۴۷	پذیرش
A27	۰.۷۰۶	۰.۸۵۰	۰.۹۲۵	(0.706,0.85,0.925)	۰.۸۲۷	پذیرش
A28	۰.۷۸۸	۰.۹۲۳	۰.۹۷۷	(0.788,0.923,0.977)	۰.۸۹۶	پذیرش
A29	۰.۶۲۱	۰.۷۶۹	۰.۸۶۷	(0.621,0.769,0.867)	۰.۷۵۲	پذیرش
A30	۰.۸۳۸	۰.۹۵۸	۱.۰۰۰	(0.838,0.958,1)	۰.۹۳۲	پذیرش
A31	۰.۷۴۸	۰.۸۹۸	۰.۹۶۹	(0.748,0.898,0.969)	۰.۸۷۲	پذیرش
A32	۰.۷۷۹	۰.۹۱۷	۰.۹۸۱	(0.779,0.917,0.981)	۰.۸۹۲	پذیرش
A33	۰.۶۱۰	۰.۷۷۹	۰.۸۹۴	(0.61,0.779,0.894)	۰.۷۶۱	پذیرش
A34	۰.۸۲۹	۰.۹۵۴	۰.۹۹۲	(0.829,0.954,0.992)	۰.۹۲۵	پذیرش
A35	۰.۶۰۲	۰.۷۶۰	۰.۸۷۱	(0.602,0.76,0.871)	۰.۷۴۴	پذیرش
A36	۰.۶۴۸	۰.۸۱۳	۰.۹۲۱	(0.648,0.813,0.921)	۰.۷۹۴	پذیرش
A37	۰.۸۲۹	۰.۹۵۴	۰.۹۹۲	(0.829,0.954,0.992)	۰.۹۲۵	پذیرش
A38	۰.۷۶۵	۰.۹۰۰	۰.۹۶۰	(0.765,0.9,0.96)	۰.۸۷۵	پذیرش
A39	۰.۶۳۳	۰.۸۰۴	۰.۹۰۶	(0.633,0.804,0.906)	۰.۷۸۱	پذیرش
A40	۰.۶۴۶	۰.۷۹۴	۰.۸۸۸	(0.646,0.794,0.888)	۰.۷۷۶	پذیرش
A41	۰.۷۹۲	۰.۹۲۹	۰.۹۹۲	(0.792,0.929,0.992)	۰.۹۰۴	پذیرش
A42	۰.۷۰۶	۰.۸۷۱	۰.۹۶۵	(0.706,0.871,0.965)	۰.۸۴۷	پذیرش
A43	۰.۶۲۳	۰.۷۹۶	۰.۹۱۳	(0.623,0.796,0.913)	۰.۷۷۷	پذیرش
A44	۰.۷۴۸	۰.۸۹۸	۰.۹۶۹	(0.748,0.898,0.969)	۰.۸۷۲	پذیرش
A45	۰.۶۱۰	۰.۷۷۹	۰.۸۹۴	(0.61,0.779,0.894)	۰.۷۶۱	پذیرش
A46	۰.۶۰۲	۰.۷۶۰	۰.۸۷۱	(0.602,0.76,0.871)	۰.۷۴۴	پذیرش
A47	۰.۸۲۹	۰.۹۵۴	۰.۹۹۲	(0.829,0.954,0.992)	۰.۹۲۵	پذیرش
A48	۰.۶۳۳	۰.۸۰۴	۰.۹۰۶	(0.633,0.804,0.906)	۰.۷۸۱	پذیرش
A49	۰.۷۹۲	۰.۹۲۹	۰.۹۹۲	(0.792,0.929,0.992)	۰.۹۰۴	پذیرش
A50	۰.۶۲۱	۰.۷۶۹	۰.۸۶۷	(0.621,0.769,0.867)	۰.۷۵۲	پذیرش

جدول ۴: میانگین فازی و غربالگری فازی شاخص‌ها (مرحله دوم)

شاخص‌ها	کران پایین	مقدار محتمل	کران بالا	میانگین فازی	مقدار قطعی	نتیجه راند ۲
A1	۰.۷۴۸	۰.۸۹۸	۰.۹۶۹	(0.748,0.898,0.969)	۰.۸۷۲	پذیرش
A2	۰.۶۴۶	۰.۷۹۸	۰.۸۹۰	(0.646,0.798,0.89)	۰.۷۷۸	پذیرش
A3	۰.۶۱۰	۰.۷۷۹	۰.۸۹۴	(0.61,0.779,0.894)	۰.۷۶۱	پذیرش
A4	۰.۶۰۲	۰.۷۶۰	۰.۸۷۱	(0.602,0.76,0.871)	۰.۷۴۴	پذیرش
A5	۰.۸۲۹	۰.۹۵۴	۰.۹۹۲	(0.829,0.954,0.992)	۰.۹۲۵	پذیرش
A6	۰.۵۶۹	۰.۷۵۶	۰.۸۹۸	(0.569,0.756,0.898)	۰.۷۴۱	پذیرش
A7	۰.۶۳۳	۰.۸۰۴	۰.۹۰۶	(0.633,0.804,0.906)	۰.۷۸۱	پذیرش

Archive of SID.ir

Archive of SID.ir

شاخص‌ها	کران پایین	مقدار محتمل	کران بالا	میانگین فازی	مقدار قطعی	نتیجه راند ۲
A8	۰.۷۹۲	۰.۹۲۹	۰.۹۹۲	(0.792,0.929,0.992)	۰.۹۰۴	پذیرش
A9	۰.۷۷۱	۰.۹۱۷	۰.۹۸۳	(0.771,0.917,0.983)	۰.۸۹۰	پذیرش
A10	۰.۷۳۳	۰.۸۹۴	۰.۹۷۱	(0.733,0.894,0.971)	۰.۸۶۶	پذیرش
A11	۰.۷۰۶	۰.۸۷۱	۰.۹۶۵	(0.706,0.871,0.965)	۰.۸۴۷	پذیرش
A12	۰.۶۴۶	۰.۷۹۸	۰.۸۹۰	(0.646,0.798,0.89)	۰.۷۷۸	پذیرش
A13	۰.۶۰۴	۰.۷۵۴	۰.۸۵۴	(0.604,0.754,0.854)	۰.۷۳۸	پذیرش
A14	۰.۶۲۳	۰.۷۹۶	۰.۹۱۳	(0.623,0.796,0.913)	۰.۷۷۷	پذیرش
A15	۰.۶۸۱	۰.۸۳۳	۰.۹۲۳	(0.681,0.833,0.923)	۰.۸۱۳	پذیرش
A16	۰.۶۶۰	۰.۸۲۵	۰.۹۲۳	(0.66,0.825,0.923)	۰.۸۰۳	پذیرش
A17	۰.۸۳۳	۰.۹۵۶	۰.۹۹۶	(0.833,0.956,0.996)	۰.۹۲۸	پذیرش
A18	۰.۷۷۱	۰.۹۱۷	۰.۹۸۳	(0.771,0.917,0.983)	۰.۸۹۰	پذیرش
A19	۰.۶۴۶	۰.۷۹۸	۰.۸۹۰	(0.646,0.798,0.89)	۰.۷۷۸	پذیرش
A20	۰.۶۸۱	۰.۸۳۳	۰.۹۲۳	(0.681,0.833,0.923)	۰.۸۱۳	پذیرش
A21	۰.۸۱۵	۰.۹۴۴	۰.۹۹۶	(0.815,0.944,0.996)	۰.۹۱۸	پذیرش
A22	۰.۵۹۶	۰.۷۵۰	۰.۸۴۸	(0.596,0.75,0.848)	۰.۷۳۱	پذیرش
A23	۰.۷۳۳	۰.۸۹۴	۰.۹۷۱	(0.733,0.894,0.971)	۰.۸۶۶	پذیرش
A24	۰.۵۵۸	۰.۷۲۵	۰.۸۴۰	(0.558,0.725,0.84)	۰.۷۰۸	پذیرش
A25	۰.۶۴۶	۰.۷۹۸	۰.۸۹۰	(0.646,0.798,0.89)	۰.۷۷۸	پذیرش
A26	۰.۸۴۰	۰.۹۶۰	۰.۹۹۶	(0.84,0.96,0.996)	۰.۹۳۲	پذیرش
A27	۰.۷۰۶	۰.۸۷۱	۰.۹۶۵	(0.706,0.871,0.965)	۰.۸۴۷	پذیرش
A28	۰.۷۰۶	۰.۸۵۰	۰.۹۲۵	(0.706,0.85,0.925)	۰.۸۲۷	پذیرش
A29	۰.۷۸۸	۰.۹۲۳	۰.۹۷۷	(0.788,0.923,0.977)	۰.۸۹۶	پذیرش
A30	۰.۶۲۱	۰.۷۶۹	۰.۸۶۷	(0.621,0.769,0.867)	۰.۷۵۲	پذیرش
A31	۰.۸۳۸	۰.۹۵۸	۱.۰۰۰	(0.838,0.958,1)	۰.۹۳۲	پذیرش
A32	۰.۷۴۸	۰.۸۹۸	۰.۹۶۹	(0.748,0.898,0.969)	۰.۸۷۲	پذیرش
A33	۰.۷۷۹	۰.۹۱۷	۰.۹۸۱	(0.779,0.917,0.981)	۰.۸۹۲	پذیرش
A34	۰.۶۰۲	۰.۷۶۰	۰.۸۷۱	(0.602,0.76,0.871)	۰.۷۴۴	پذیرش
A35	۰.۶۴۸	۰.۸۱۳	۰.۹۲۱	(0.648,0.813,0.921)	۰.۷۹۴	پذیرش
A36	۰.۸۲۹	۰.۹۵۴	۰.۹۹۲	(0.829,0.954,0.992)	۰.۹۲۵	پذیرش
A37	۰.۷۶۵	۰.۹۰۰	۰.۹۶۰	(0.765,0.9,0.96)	۰.۸۷۵	پذیرش
A38	۰.۶۳۳	۰.۸۰۴	۰.۹۰۶	(0.633,0.804,0.906)	۰.۷۸۱	پذیرش
A39	۰.۶۴۶	۰.۷۹۴	۰.۸۸۸	(0.646,0.794,0.888)	۰.۷۷۶	پذیرش
A40	۰.۶۲۳	۰.۷۹۶	۰.۹۱۳	(0.623,0.796,0.913)	۰.۷۷۷	پذیرش
A41	۰.۶۶۰	۰.۸۲۵	۰.۹۲۳	(0.66,0.825,0.923)	۰.۸۰۳	پذیرش
A42	۰.۷۷۱	۰.۹۱۷	۰.۹۸۳	(0.771,0.917,0.983)	۰.۸۹۰	پذیرش
A43	۰.۸۱۵	۰.۹۴۴	۰.۹۹۶	(0.815,0.944,0.996)	۰.۹۱۸	پذیرش
A44	۰.۷۴۸	۰.۸۹۸	۰.۹۶۹	(0.748,0.898,0.969)	۰.۸۷۲	پذیرش
A45	۰.۶۴۶	۰.۷۹۸	۰.۸۹۰	(0.646,0.798,0.89)	۰.۷۷۸	پذیرش
A46	۰.۶۱۰	۰.۷۷۹	۰.۸۹۴	(0.61,0.779,0.894)	۰.۷۶۱	پذیرش
A47	۰.۶۰۲	۰.۷۶۰	۰.۸۷۱	(0.602,0.76,0.871)	۰.۷۴۴	پذیرش
A48	۰.۸۲۹	۰.۹۵۴	۰.۹۹۲	(0.829,0.954,0.992)	۰.۹۲۵	پذیرش
A49	۰.۵۶۹	۰.۷۵۶	۰.۸۹۸	(0.569,0.756,0.898)	۰.۷۴۱	پذیرش

Archive of SID.ir

Archive of SID.ir

شاخص‌ها	کران پایین	مقدار محتمل	کران بالا	میانگین فازی	مقدار قطعی	نتیجه راند ۲
A50	۰.۶۳۳	۰.۸۰۴	۰.۹۰۶	(0.633,0.804,0.906)	۰.۷۸۱	پذیرش

جدول ۵: میانگین فازی و غربالگری فازی شاخص‌ها (مرحله سوم)

شاخص‌ها	کران پایین	مقدار محتمل	کران بالا	میانگین فازی	مقدار قطعی	نتیجه راند ۳
A1	۰.۷۹۲	۰.۹۲۹	۰.۹۹۲	(0.792,0.929,0.992)	۰.۹۰۴	پذیرش
A2	۰.۶۰۴	۰.۷۵۴	۰.۸۵۴	(0.604,0.754,0.854)	۰.۷۳۸	پذیرش
A3	۰.۸۳۳	۰.۹۵۶	۰.۹۹۶	(0.833,0.956,0.996)	۰.۹۲۸	پذیرش
A4	۰.۶۲۳	۰.۷۹۶	۰.۹۱۳	(0.623,0.796,0.913)	۰.۷۷۷	پذیرش
A5	۰.۶۶۰	۰.۸۲۵	۰.۹۲۳	(0.66,0.825,0.923)	۰.۸۰۳	پذیرش
A6	۰.۷۷۱	۰.۹۱۷	۰.۹۸۳	(0.771,0.917,0.983)	۰.۸۹۰	پذیرش
A7	۰.۸۱۵	۰.۹۴۴	۰.۹۹۶	(0.815,0.944,0.996)	۰.۹۱۸	پذیرش
A8	۰.۷۳۳	۰.۸۹۴	۰.۹۷۱	(0.733,0.894,0.971)	۰.۸۶۶	پذیرش
A9	۰.۸۴۰	۰.۹۶۰	۰.۹۹۶	(0.84,0.96,0.996)	۰.۹۳۲	پذیرش
A10	۰.۷۰۶	۰.۸۷۱	۰.۹۶۵	(0.706,0.871,0.965)	۰.۸۴۷	پذیرش
A11	۰.۷۸۸	۰.۹۲۳	۰.۹۷۷	(0.788,0.923,0.977)	۰.۸۹۶	پذیرش
A12	۰.۶۴۶	۰.۷۹۸	۰.۸۹۰	(0.646,0.798,0.89)	۰.۷۷۸	پذیرش
A13	۰.۵۶۹	۰.۷۵۶	۰.۸۹۸	(0.569,0.756,0.898)	۰.۷۴۱	پذیرش
A14	۰.۶۸۱	۰.۸۳۳	۰.۹۲۳	(0.681,0.833,0.923)	۰.۸۱۳	پذیرش
A15	۰.۸۳۳	۰.۹۵۶	۰.۹۹۶	(0.833,0.956,0.996)	۰.۹۲۸	پذیرش
A16	۰.۶۴۶	۰.۷۹۸	۰.۸۹۰	(0.646,0.798,0.89)	۰.۷۷۸	پذیرش
A17	۰.۵۹۶	۰.۷۵۰	۰.۸۴۸	(0.596,0.75,0.848)	۰.۷۳۱	پذیرش
A18	۰.۵۵۸	۰.۷۲۵	۰.۸۴۰	(0.558,0.725,0.84)	۰.۷۰۸	پذیرش
A19	۰.۸۴۰	۰.۹۶۰	۰.۹۹۶	(0.84,0.96,0.996)	۰.۹۳۲	پذیرش
A20	۰.۷۰۶	۰.۸۵۰	۰.۹۲۵	(0.706,0.85,0.925)	۰.۸۲۷	پذیرش
A21	۰.۶۲۱	۰.۷۶۹	۰.۸۶۷	(0.621,0.769,0.867)	۰.۷۵۲	پذیرش
A22	۰.۷۴۸	۰.۸۹۸	۰.۹۶۹	(0.748,0.898,0.969)	۰.۸۷۲	پذیرش
A23	۰.۶۱۰	۰.۷۷۹	۰.۸۹۴	(0.61,0.779,0.894)	۰.۷۶۱	پذیرش
A24	۰.۶۰۲	۰.۷۶۰	۰.۸۷۱	(0.602,0.76,0.871)	۰.۷۴۴	پذیرش
A25	۰.۸۱۵	۰.۹۴۴	۰.۹۹۶	(0.815,0.944,0.996)	۰.۹۱۸	پذیرش
A26	۰.۷۳۳	۰.۸۹۴	۰.۹۷۱	(0.733,0.894,0.971)	۰.۸۶۶	پذیرش
A27	۰.۸۴۰	۰.۹۶۰	۰.۹۹۶	(0.84,0.96,0.996)	۰.۹۳۲	پذیرش
A28	۰.۷۰۶	۰.۸۷۱	۰.۹۶۵	(0.706,0.871,0.965)	۰.۸۴۷	پذیرش
A29	۰.۷۸۸	۰.۹۲۳	۰.۹۷۷	(0.788,0.923,0.977)	۰.۸۹۶	پذیرش
A30	۰.۶۴۶	۰.۷۹۸	۰.۸۹۰	(0.646,0.798,0.89)	۰.۷۷۸	پذیرش
A31	۰.۵۶۹	۰.۷۵۶	۰.۸۹۸	(0.569,0.756,0.898)	۰.۷۴۱	پذیرش
A32	۰.۶۸۱	۰.۸۳۳	۰.۹۲۳	(0.681,0.833,0.923)	۰.۸۱۳	پذیرش
A33	۰.۸۳۳	۰.۹۵۶	۰.۹۹۶	(0.833,0.956,0.996)	۰.۹۲۸	پذیرش
A34	۰.۶۴۶	۰.۷۹۸	۰.۸۹۰	(0.646,0.798,0.89)	۰.۷۷۸	پذیرش
A35	۰.۵۹۶	۰.۷۵۰	۰.۸۴۸	(0.596,0.75,0.848)	۰.۷۳۱	پذیرش
A36	۰.۵۵۸	۰.۷۲۵	۰.۸۴۰	(0.558,0.725,0.84)	۰.۷۰۸	پذیرش
A37	۰.۸۴۰	۰.۹۶۰	۰.۹۹۶	(0.84,0.96,0.996)	۰.۹۳۲	پذیرش
A38	۰.۷۰۶	۰.۸۵۰	۰.۹۲۵	(0.706,0.85,0.925)	۰.۸۲۷	پذیرش

Archive of SID.ir

Archive of SID.ir

شاخص‌ها	کران پایین	مقدار محتمل	کران بالا	میانگین فازی	مقدار قطعی	نتیجه راند ۳
A39	۰.۶۲۱	۰.۷۶۹	۰.۸۶۷	(0.621,0.769,0.867)	۰.۷۵۲	پذیرش
A40	۰.۷۴۸	۰.۸۹۸	۰.۹۶۹	(0.748,0.898,0.969)	۰.۸۷۲	پذیرش
A41	۰.۶۱۰	۰.۷۷۹	۰.۸۹۴	(0.61,0.779,0.894)	۰.۷۶۱	پذیرش
A42	۰.۷۷۱	۰.۹۱۷	۰.۹۸۳	(0.771,0.917,0.983)	۰.۸۹۰	پذیرش
A43	۰.۸۱۵	۰.۹۴۴	۰.۹۹۶	(0.815,0.944,0.996)	۰.۹۱۸	پذیرش
A44	۰.۷۹۲	۰.۹۲۹	۰.۹۹۲	(0.792,0.929,0.992)	۰.۹۰۴	پذیرش
A45	۰.۶۰۴	۰.۷۵۴	۰.۸۵۴	(0.604,0.754,0.854)	۰.۷۳۸	پذیرش
A46	۰.۸۳۳	۰.۹۵۶	۰.۹۹۶	(0.833,0.956,0.996)	۰.۹۲۸	پذیرش
A47	۰.۶۲۳	۰.۷۹۶	۰.۹۱۳	(0.623,0.796,0.913)	۰.۷۷۷	پذیرش
A48	۰.۶۶۰	۰.۸۲۵	۰.۹۲۳	(0.66,0.825,0.923)	۰.۸۰۳	پذیرش
A49	۰.۷۷۱	۰.۹۱۷	۰.۹۸۳	(0.771,0.917,0.983)	۰.۸۹۰	پذیرش
A50	۰.۸۱۵	۰.۹۴۴	۰.۹۹۶	(0.815,0.944,0.996)	۰.۹۱۸	پذیرش

براساس مقدار قطعی به دست آمده در مرحله سوم هیچ عاملی حذف نشد.

پایان مراحل تکنیک دلفی

در دور سوم هیچ سوالی حدف نشد که این خود نشانه‌ای برای پایان راندهای دلفی است. بطور کلی یک رویکرد برای پایان دلفی آن است که میانگین امتیازات سوالات دو راند آخر باهم مقایسه شوند. در صورتیکه اختلاف بین دو مرحله از حد آستانه خیلی کم (۰/۲) کوچکتر باشد در این صورت فرایند نظرسنجی متوقف می‌شود. براساس نتایج مندرج در جدول (۶) مشخص گردید که در تمامی موارد اختلاف کوچکتر از ۰/۲ است. بنابراین می‌توان راندهای دلفی را به پایان برد.

براساس نتایج مندرج در جدول مشخص گردید که در تمامی موارد اختلاف کوچکتر از ۰/۲ است بنابراین می‌توان راندهای دلفی را به پایان برد.

جدول ۶: اختلاف نتایج راند دوم و سوم

	نتیجه راند سوم	نتیجه راند دوم	اختلاف	نتیجه
A1	۰.۹۰۴	۰.۸۷۲	۰.۰۳۲	پذیرش
A2	۰.۷۳۸	۰.۷۷۸	۰.۰۴	پذیرش
A3	۰.۹۲۸	۰.۷۶۱	۰.۱۶۷	پذیرش
A4	۰.۷۷۷	۰.۷۴۴	۰.۰۳۳	پذیرش
A5	۰.۸۰۳	۰.۹۲۵	۰.۱۲۲	پذیرش
A6	۰.۸۹۰	۰.۷۴۱	۰.۱۴۹	پذیرش
A7	۰.۹۱۸	۰.۷۸۱	۰.۱۳۷	پذیرش
A8	۰.۸۶۶	۰.۹۰۴	۰.۰۳۸	پذیرش
A9	۰.۹۳۲	۰.۸۹۰	۰.۰۴۲	پذیرش
A10	۰.۸۴۷	۰.۸۶۶	۰.۰۱۹	پذیرش
A11	۰.۸۹۶	۰.۸۴۷	۰.۰۴۹	پذیرش
A12	۰.۷۷۸	۰.۷۷۸	۰	پذیرش
A13	۰.۷۴۱	۰.۷۳۸	۰.۰۰۳	پذیرش
A14	۰.۸۱۳	۰.۷۷۷	۰.۰۳۶	پذیرش
A15	۰.۹۲۸	۰.۸۱۳	۰.۱۱۵	پذیرش
A16	۰.۷۷۸	۰.۸۰۳	۰.۰۲۵	پذیرش
A17	۰.۷۳۱	۰.۹۲۸	۰.۱۹۷	پذیرش
A18	۰.۷۰۸	۰.۸۹۰	۰.۱۸۲	پذیرش

Archive of SID.ir

Archive of SID.ir

	نتیجه راند سوم	نتیجه راند دوم	اختلاف	نتیجه
A19	۰.۹۳۲	۰.۷۷۸	۰.۱۵۴	پذیرش
A20	۰.۸۲۷	۰.۸۱۳	۰.۰۱۴	پذیرش
A21	۰.۷۵۲	۰.۹۱۸	۰.۱۶۶	پذیرش
A22	۰.۸۷۲	۰.۷۳۱	۰.۱۴۱	پذیرش
A23	۰.۷۶۱	۰.۸۶۶	۰.۱۰۵	پذیرش
A24	۰.۷۴۴	۰.۷۰۸	۰.۰۳۶	پذیرش
A25	۰.۹۱۸	۰.۷۷۸	۰.۱۴	پذیرش
A26	۰.۸۶۶	۰.۹۳۲	۰.۰۶۶	پذیرش
A27	۰.۹۳۲	۰.۸۴۷	۰.۰۸۵	پذیرش
A28	۰.۸۴۷	۰.۸۲۷	۰.۰۲	پذیرش
A29	۰.۸۹۶	۰.۸۹۶	۰	پذیرش
A30	۰.۷۷۸	۰.۷۵۲	۰.۰۲۶	پذیرش
A31	۰.۷۴۱	۰.۹۳۲	۰.۱۹۱	پذیرش
A32	۰.۸۱۳	۰.۸۷۲	۰.۰۵۹	پذیرش
A33	۰.۹۲۸	۰.۸۹۲	۰.۰۳۶	پذیرش
A34	۰.۷۷۸	۰.۷۴۴	۰.۰۳۴	پذیرش
A35	۰.۷۳۱	۰.۷۹۴	۰.۰۶۳	پذیرش
A36	۰.۷۰۸	۰.۹۲۵	۰.۲۱۷	پذیرش
A37	۰.۹۳۲	۰.۸۷۵	۰.۰۵۷	پذیرش
A38	۰.۸۲۷	۰.۷۸۱	۰.۰۴۶	پذیرش
A39	۰.۷۵۲	۰.۷۷۶	۰.۰۲۴	پذیرش
A40	۰.۸۷۲	۰.۷۷۷	۰.۰۹۵	پذیرش
A41	۰.۷۶۱	۰.۸۰۳	۰.۰۴۲	پذیرش
A42	۰.۸۹۰	۰.۸۹۰	۰	پذیرش
A43	۰.۹۱۸	۰.۹۱۸	۰	پذیرش
A44	۰.۹۰۴	۰.۸۷۲	۰.۰۳۲	پذیرش
A45	۰.۷۳۸	۰.۷۷۸	۰.۰۴	پذیرش
A46	۰.۹۲۸	۰.۷۶۱	۰.۱۶۷	پذیرش
A47	۰.۷۷۷	۰.۷۴۴	۰.۰۳۳	پذیرش
A48	۰.۸۰۳	۰.۹۲۵	۰.۱۲۲	پذیرش
A49	۰.۸۹۰	۰.۷۴۱	۰.۱۴۹	پذیرش
A50	۰.۹۱۸	۰.۷۸۱	۰.۱۳۷	پذیرش

مدل‌سازی تفسیری-ساختاری(ISM)

مدلسازی ساختاری-تفسیری یکی از روش‌های اکتشافی طراحی مدل در مدیریت است که ایده اولیه آن توسط وارفیلد (۱۹۷۴) مطرح و توسط سیج (۱۹۷۷) معرفی گردید. رویکرد ISM خبرگان را قادر می‌سازد که روابط پیچیده بین تعداد زیادی از عناصر را در یک موقعیت پیچیده تصمیم‌گیری، ترسیم کنند. این روش برای نظم بخشیدن و جهت‌دهی به پیچیدگی روابط میان سازه‌ها عمل می‌کند. در این روش با تحلیل تاثیر یک سازه بر سازه‌های دیگر، ترتیب و جهت روابط پیچیده میان سازه‌های یک سیستم بررسی و بدین‌وسیله بر پیچیدگی روابط بین سازه‌ها غلبه می‌شود (آذر و همکاران، ۱۳۹۸). این روش یک فرایند یادگیری تعاملی است که در آن مجموعه‌ای از سازه‌های متفاوت در قالب یک مدل نظام‌مند و جامع، ساختاردهی می‌شوند. در واقع با استفاده از این روش تاثیر یک سازه بر سایر سازه‌ها بررسی می‌شود. در این رو می‌توان روابط سازه‌ها را شناسایی کرد و مدلی

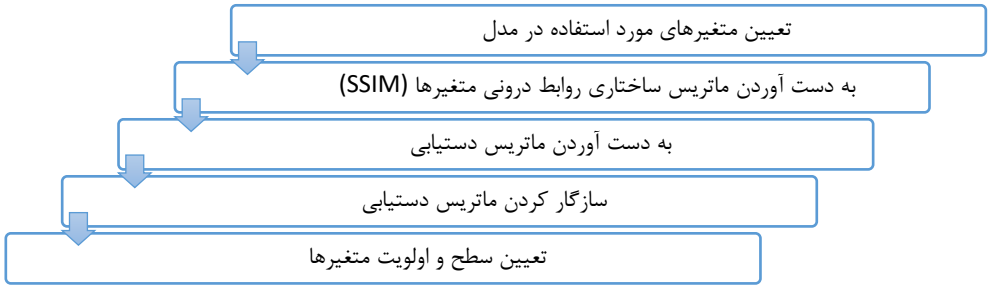
Archive of SID.ir

Archive of SID.ir

ساختاری-تفسیری از سازه‌ها ارائه کرد و در نهایت سازه‌ها را براساس قدرت نفوذ و میزان وابستگی طبقه‌بندی نمود.

برای اجرای تکنیک ISM جهت به دست آوردن روابط درونی و اولویت‌های عناصر در یک سیستم باید فرایند زیر طی شود.

تکنیک مدل‌سازی ساختاری تفسیری با شناسایی متغیرهایی شروع می‌شود که مربوط به موضوع مورد بحث می‌باشد. سازه‌های مورد بررسی جهت مدل قیمت‌گذاری خدمات اعتبار دهی حسابرسی مستقل عبارتند از: حاکمیت شرکتی، ساختار مالکیت شرکت، عوامل درون شرکتی، عوامل برون شرکتی، عوامل موسسه حسابرسی، ویژگی های مدیران و صاحبکاران، عوامل مالی و حسابداری، ویژگی های حسابرسی و بازار رقابتی حسابرسی.



شکل ۱- مراحل اجرای تکنیک ISM

جدول ۷-کدگذاری عوامل شناسایی شده

عوامل شناسایی شده	کدگذاری
حاکمیت شرکتی	C01
ساختار مالکیت شرکت	C02
عوامل درون شرکتی	C03
عوامل برون شرکتی	C04
عوامل موسسه حسابرسی	C05
ویژگی های مدیران و صاحبکاران	C06
عوامل مالی و حسابداری	C07
ویژگی های حسابرسی	C08
بازار رقابتی حسابرسی	C09

تشکیل ماتریس خودتعاملی ساختاری

ماتریس خودتعاملی ساختاری[1] (SSIM) نخستین ماتریس در مدلسازی ساختاری-تفسیری است. از این ماتریس برای شناسایی روابط درونی شاخص‌ها مبتنی بر دیدگاه خبرگان استفاده می‌شود. ماتریس بدست آمده در این گام نشان می‌دهد یک متغیر بر کدام متغیرها تاثیر دارد و از کدام متغیرها تاثیر می‌پذیرد. بطور مرسوم برای شناسایی الگوی روابط عناصر از نمادهایی مانند جدول (۸) استفاده می‌شود.

جدول ۸- حالت‌ها و علائم مورد استفاده در بیان رابطه متغیرها

نماد	V	A	X	O
رابطه	متغیر i بر j تاثیر دارد	متغیر j بر i تاثیر دارد	رابطه دو سویه	عدم وجود رابطه

ماتریس خودتعاملی ساختاری از ابعاد و شاخص‌های مطالعه و مقایسه آنها با استفاده از چهار حالت روابط مفهومی تشکیل می‌شود. اطلاعات حاصله بر اساس متد مدلسازی ساختاری تفسیری جمع بندی و ماتریس خودتعاملی ساختاری نهایی تشکیل می‌گردد.

با توجه به علائم مندرج در جدول ۸ ماتریس خودتعاملی ساختاری بصورت جدول ۹ خواهد بود.

جدول ۹- ماتریس خودتعاملی ساختاری SSIM

C09	C08	C07	C06	C05	C04	C03	C02	C01	SSIM
V	V	O	V	V	A	A	A		C01
V	V	V	V	V	V	V			C02
O	V	V	V	V	X				C03
V	V	V	V	V					C04
X	O	V	V						C05
A	V	X							C06
A	V								C07
A									C08
									C09

تشکیل ماتریس دریافتی

ماتریس دریافتی[2] از تبدیل ماتریس خود تعاملی ساختاری به یک ماتریس دو ارزشی صفر و یک بدست می‌آید. در ماتریس دریافتی درایه‌های قطر اصلی برابر یک قرار می‌گیرد. همچنین

1 -Structural Self-Interaction Matrix, SSIM

2 -Reachability matrix

Archive of SID.ir

Archive of SID.ir

برای اطمینان باید روابط ثانویه کنترل شود. به این معنا که اگر A منجر به B شود و B منجر به C شود در این صورت باید A منجر به C شود.

یعنی اگر براساس روابط ثانویه باید اثرات مستقیم لحاظ شده باشد اما در عمل این اتفاق نیفتاده باشد باید جدول ۱۰تصحیح شود و رابطه ثانویه را نیز نشان داد. بنابراین ماتریس دریافتی متغیرهای پژوهش در جدول ۱۰ ارائه شده است.

جدول ۱۰- ماتریس دریافتی متغیرهای پژوهش

C09	C08	C07	C06	C05	C04	C03	C02	C01	RM
1	1	0	1	1	0	0	0	1	C01
1	1	1	1	1	1	1	1	1	C02
0	1	1	1	1	1	1	0	1	C03
1	1	1	1	1	1	1	0	1	C04
1	0	1	1	1	0	0	0	0	C05
0	1	1	1	0	0	0	0	0	C06
0	1	1	1	0	0	0	0	0	C07
0	1	0	0	0	0	0	0	0	C08
1	1	1	1	1	0	0	0	0	C09

ایجاد ماتریس دسترسی نهایی

پس از آنکه ماتریس دسترسی اولیه بدست آمد، با وارد نمودن انتقال‌پذیری[1] در روابط متغیرها، ماتریس دسترسی نهایی بدست می‌آید. این یک ماتریس مربعی است که هریک از درایه‌های آن هنگامیکه عنصر به عنصر با هر طولی دسترسی داشته باشد یک و در غیراینصورت برابر صفر است. روش بدست آوردن ماتریس دسترسی با استفاده از نظریه اویلر[2] است که در آن ماتریس مجاورت را به ماتریس واحد اضافه می‌کنیم. سپس این ماتریس را در صورت تغییر نکردن درایه‌های ماتریس به توان n می‌رسانیم. فرمول زیر روش تعیین دسترسی را با استفاده از ماتریس مجاورت نشان می‌دهد:

رابطه ۲: تعیین ماتریس دسترسی نهایی

$$A + I$$
$$M = (A + I)^n$$

ماتریس A ماتریس دسترسی اولیه ماتریس همانی و ماتریس دسترسی نهایی است. عملیات به توان رساندن ماتریس طبق قوانین بولین[3] (رابطه ۳) صورت می‌گیرد.

رابطه ۳: قوانین بولینی

$1\times1=1;\ 1+1=1$

بنابراین برای اطمینان باید روابط ثانویه کنترل شود. به این معنا که اگر A منجر به B شود و B منجر به C شود در این صورت باید A منجر به C شود. یعنی اگر براساس روابط ثانویه باید اثرات مستقیم لحاظ شده باشد اما در عمل رخ نداده باشد باید جدول تصحیح شود و رابطه ثانویه را نیز نشان داد. ماتریس دسترسی نهایی متغیرهای پژوهش در جدول ۱۱ ارائه شده است.

جدول ۱۱: ماتریس دسترسی نهایی متغیرهای پژوهش

C09	C08	C07	C06	C05	C04	C03	C02	C01	TM
1	1	1*	1	1	0	0	0	1	C01
1	1	1	1	1	1	1	1	1	C02
1*	1	1	1	1	1	1	0	1	C03
1	1	1	1	1	1	1	0	1	C04
1	1*	1	1	1	0	0	0	0	C05
0	1	1	1	0	0	0	0	0	C06
0	1	1	1	0	0	0	0	0	C07
0	1	0	0	0	0	0	0	0	C08
1	1	1	1	1	0	0	0	0	C09

تعیین روابط و سطح بندی ابعاد و شاخص‌ها

برای تعیین روابط و سطح بندی معیارها باید مجموعه خروجی‌ها و مجموعه ورودی‌ها برای هر معیار از ماتریس دریافتی استخراج شود.

مجموعه دستیابی (عناصر سطر، خروجی یا اثرگذاری‌ها): متغیرهایی که از طریق این متغیر می‌توان به آنها رسید.

مجموعه پیش‌نیاز (عناصر ستون، ورودی یا اثرپذیری‌ها): متغیرهایی که از طریق آنها می‌توان به این متغیر رسید.

عنصر سطح هفت یعنی ساختار مالکیت شرکت (C02) بیشترین تأثیر را دارد و به همین ترتیب از میزان تأثیرگذاری در سطوح بعد کاسته می شود و متغیرهای هم سطح یعنی تعامل متقابل با هم دارند.

مجموعه خروجی‌ها شامل خود معیار و معیارهایی است که از آن تاثیر می‌پذیرد. مجموعه ورودی‌ها شامل خود معیار و معیارهایی است که بر آن تاثیر می‌گذارند. سپس مجموعه روابط دو طرفه معیارها مشخص می‌شود.

برای متغیر C_i مجموعه دستیابی (خروجی یا اثرگذاری‌ها) شامل متغیرهایی است که از طریق متغیر C_i می‌توان به آنها رسید. مجموعه پیش‌نیاز (ورودی یا اثرپذیری‌ها) شامل متغیرهایی است که از طریق آنها می‌توان به متغیر C_i رسید. پس از تعیین مجموعه دستیابی و مجموعه پیش‌نیاز، اشتراک دو

1 -Transitivity
2- Euler
3 Boolean rule

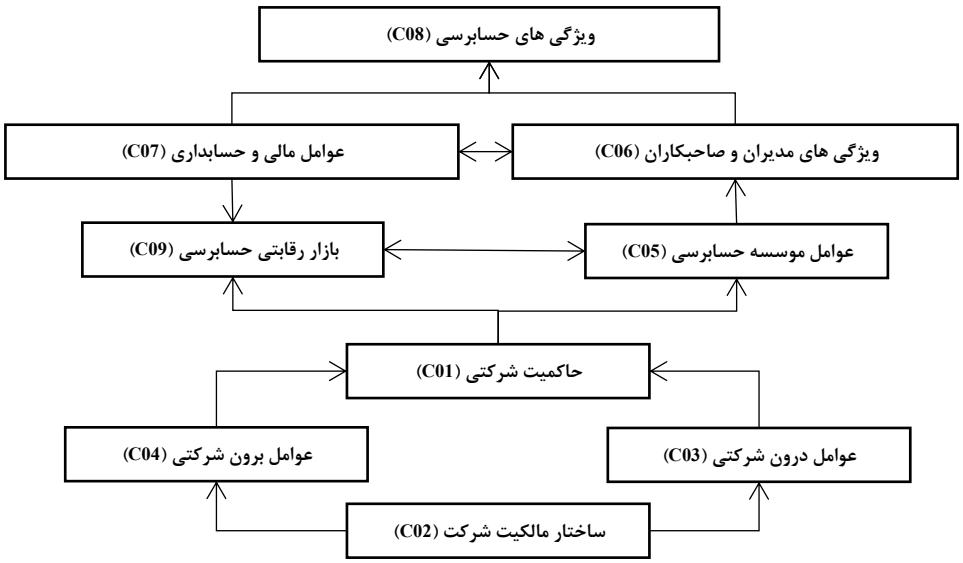
Archive of SID.ir

Archive of SID.ir

مجموعه حساب می‌شود. اولین متغیری که اشتراک دو مجموعه برابر با مجموعه قابل دستیابی (خروجی‌ها) باشد، سطح اول خواهد بود. بنابراین عناصر سطح اول بیشترین تاثیرپذیری را در مدل خواهند داشت. پس از تعیین سطح، معیاری که سطح آن معلوم شده از تمامی مجموعه حذف کرده و مجدداً مجموعه ورودی‌ها و خروجی‌ها را تشکیل داده و سطح متغیر بعدی به دست می‌آید. بنابراین ویژگی های حسابرسی (C08) سطح اول یا وابسته است. پس از شناسائی متغیر(های) سطح اول این متغیر(ها) حذف می‌شوند و مجموعه ورودی‌ها و خروجی‌ها بدون درنظر گرفتن متغیرهای سطح اول محاسبه می‌شود. مجموعه مشترک شناسائی و متغیرهائی که اشتراک آنها برابر مجموعه ورودی‌ها باشد به عنوان متغیرهای سطح دوم انتخاب می‌شوند. با توجه به خروجی محاسبات، متغیر ویژگی های مدیران (CO6) و عوامل مالی و حسابداری (CO7) سطح دوم است. برای تعیین عناصر سطح سوم، متغیرهای سطح دوم حذف می‌شوند و یکبار دیگر مجموعه ورودی‌ها و خروجی‌ها بدون درنظر گرفتن متغیرهای سطح دوم محاسبه می‌شود. براساس مجموعه مشترک شناسائی و متغیرهائی که اشتراک آنها برابر مجموعه ورودی‌ها باشد به عنوان متغیرهای سطح سوم انتخاب می‌شوند. بنابراین عومل موسسه حسابرسی (CO5) و بازار رقابتی حسابرسی(CO6) سطح سوم هستند. متغیر حاکمیت شرکتی در سطح چهارم قرار دارد. عومل درون شرکتی (CO3) و عوامل برون شرکتی (CO4) در سطح پنجم قرار دارند. در نهایت ساختار مالکیت شرکت (CO2) نیز به عنوان متغییر سطح ششم و تاثیر گذارترین متغیر مدل خواهد بود. الگوی نهایی سطح متغیر های شناسائی شده در شکل (۲) نمایش داده شده است. در این شکل فقط روابط معنادار عناصر هر سطح بر عناصر سطح زیرین و همچنین روابط درونی معنادار عناصر هر سطر در نظر گرفته شده است.

جدول ۱۲- مجموعه ورودی‌ها و خروجی‌ها برای تعیین سطح

سطح	اشتراک	ورودی: اثرپذیری	خروجی: اثرگذاری
۵	C01,C05	C01,C05,C06,C07	C01,C02,C03,C04,C05,C08
۷	C02,C04,C05,C08	C01,C02,C03,C04,C05,C06,C07,C08	C02,C04,C05,C08
۶	C03,C05	C01,C03,C05,C06,C07	C02,C03,C04,C05,C08
۶	C02,C04	C01,C02,C03,C04,C05,C06,C07	C02,C04,C08
۴	C01,C02,C03,C05	C01,C02,C03,C05,C06	C01,C02,C03,C04,C05,C08
۳	C06	C06	C01,C02,C03,C04,C05,C06,C07,C08
۳	C07	C06,C07	C01,C02,C03,C04,C07,C08
۱	C02,C08	C01,C02,C03,C04,C05,C06,C07,C08	C02,C08



شکل ۲- الگوی مدل قیمت‌گذاری خدمات اعتبار دهی حسابرسی مستقل

Archive of SID.ir

Archive of SID.ir

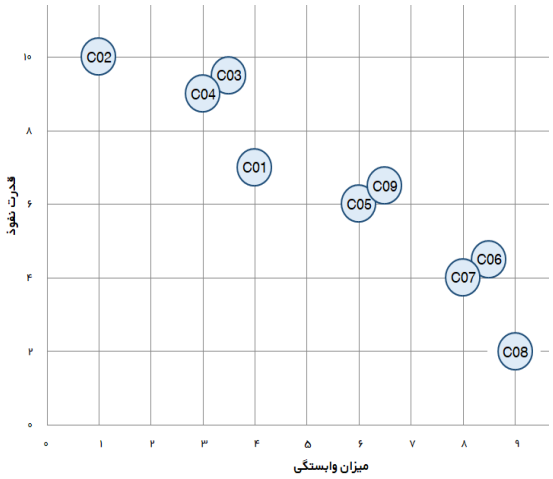
تحلیل قدرت نفوذ-وابستگی (نمودار MICMAC)

در مدل (ISM) روابط متقابل و تأثیرگذاری بین معیارها و ارتباط معیارهای سطوح مختلف به خوبی نشان داده شده است که موجب درک بهتر فضای تصمیم‌گیری به وسیله مدیران مربوطه می‌شود. برای تعیین معیارهای کلیدی قدرت نفوذ و وابستگی معیارها در ماتریس دسترسی نهایی تشکیل می شود. نمودار قدرت-وابستگی برای متغیرهای مورد مطالعه درجدول ۱۳ را نشان می‌دهد.

جدول ۱۳- قدرت نفوذ و میزان وابستگی متغیرهای تحقیق

متغیرهای پژوهش	نماد	میزان وابستگی	قدرت نفوذ
حاکمیت شرکتی	(C01)	۴	۷
ساختار مالکیت شرکت	(C02)	۱	۱۰
عوامل درون شرکتی	(C03)	۳	۹
عوامل برون شرکتی	(C04)	۳	۹
عوامل موسسه حسابرسی	(C05)	۶	۶
ویژگی های مدیران و صاحباکاران	(C06)	۸	۴
عوامل مالی و حسابداری	(C07)	۸	۴
ویژگی های حسابرسی	(C08)	۱۰	۱
بازار رقابتی حسابرسی	(C09)	۶	۶

بر اساس قدرت وابستگی و نفوذ متغیرها، می توان دستگاه مختصاتی تعریف کرد و آن را به چهار قسمت مساوی تقسیم نمود. در این پژوهش، گروهی از متغیرها در زیرگروه محرک قرار گرفتند، این متغیرها قدرت نفوذ زیاد و وابستگی کمی دارند. در دستهٔ بعدی متغیرهای وابسته قرار دارند که به گونه ای نتایج فرایند توسعهٔ محصول اند و کمتر می توانند زمینه ساز متغیرهای دیگر شوند.



شکل ۳-نمودار قدرت نفوذ و میزان وابستگی (خروجی میک-مک)

بحث و نتیجه گیری

نتایج تحقیق حاضر بیانگر آن است که بخشی از اجزای مدل استخراج شده در این پژوهش که قبلاً در مورد آن تحقیقاتی انجام شده است، تقریباً با پیشینه موجود مطابقت دارد. با این وجود، در این مدل بر برخی عوامل و متغیرهای خاص تأکید بیشتری شده است و برخی عوامل نیز به مدلهای قبلی اضافه شده است. این عوامل که به‌صورت کد تعریف شدند. ۵۰ کد شناسایی شدند که بر اساس کدگذاری محوری در ۹ دسته قرار گرفتند. این عوامل عبارت‌اند از: حاکمیت شرکتی، ساختار مالکیت شرکت، عوامل درون شرکتی، عوامل برون شرکتی، عوامل موسسه حسابرسی، ویژگی‌های مدیران و صاحب‌کاران، عوامل مالی و حسابداری، ویژگی‌های حسابرسی و بازار رقابتی حسابرسی.

به عبارت دیگر بر اساس نظر خبرگان حسابرسی، قیمت گذاری خدمات حسابرسی (حق الزحمه حسابرسی) حدود ۸۰ درصد، تابع عوامل ۹ گانه یادشده می باشد.

بر اساس نمودار قدرت نفوذ-وابستگی متغیرهای ساختار مالکیت شرکت (C02)، عوامل درون شرکتی (C03)، عوامل برون شرکتی (C04) و حاکمیت شرکتی (C01) قدرت نفوذ بالایی داشته و تأثیرپذیری کمی دارند و در ناحیه متغیرهای مستقل قرارگرفته است. متغیرهای ویژگی‌های مدیران و صاحب‌کاران (C06)، عوامل مالی و حسابداری (C07) و ویژگی‌های حسابرسی (C08) نیز از وابستگی بالا اما نفوذ اندکی برخوردار هستند، بنابراین متغیرهای وابسته محسوب می‌شوند. متغیرهای بازار رقابتی حسابرسی (C09) و عوامل موسسه حسابرسی (C05) قدرت نفوذ و میزان وابستگی مشابهی دارند، بنابراین متغیرهای پیوندی هستند. لازم به تذکر است هیچ متغیری نیز در ربع اول یعنی ناحیه خودمختار قرار نگرفته است.

این مقولات به همراه مفاهیم مربوط به هر مقوله و ابعاد و مشخصه هر مفهوم منجر به دانش افزایی می شود؛ همچنین نوع اقتصاد و بازار، قدرت نهادهای ناظر و میزان تعامل این نهادها با قانون گذاران و دولت بر حرفه حسابرسی و میزان نظام مند بودن حرفه حسابداری از مهمترین ویژگیهای بستر در سطح حرفه حسابرسی در سطح کلان محسوب می شود. تحقق قیمت گذاری معقول و منطقی فراهم شدن بستر و زمینه مناسب را می طلبد. این عوامل مجموعه مقوله هایی است که در تحقیقات قبلی به آن اشاره نشده است؛ مهمترین وجه تمایز نظریه پردازی زمینه ای حق الزحمهٔحسابرسی با تحقیقات قبلی در جامعیت و یکپارچگی آن است. به گونه ای که عمده تحقیقات انجام شده در حوزه حق الزحمهٔ خدمات حسابرسی به جوانبی خاص از این مفهوم اشاره داشته اند، درحالی که در مطالعه حاضر، در مورد

Archive of SID.ir

Archive of SID.ir

قیمت گذاری خدمات حسابرسی در سطوح و ابعاد مختلف مورد بحث و بررسی شده است.

که نتایج این پژوهش با پژوهش های سیمونیک[1] (۱۹۸۰)، فرانسیس[2] (۱۹۸۴) مطابقت دارد. همچنین در پژوهش های داخلی، برخی از متغیرهای این پژوهش با قیمت گذاری خدمات حسابرسی مورد آزمون قرار گرفته است، رابطه معناداری بین عوامل مزبور با حق الزحمه حسابرسی مشاهده شده است. از جمله مهمترین این پژوهش ها به پژوهش های انجام شده توسط رحیمیان و همکاران(۱۳۸۹)، مهرانی و جمشیدی (۱۳۸۹) اشاره نمود.

بر اساس یافته‌های این پژوهش به سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی پیشنهاد می‌شود در تعیین قیمت گذاری خدمات حسابرسی به عوامل شناسایی‌شده در این پژوهش توجه نمایند. از آنجائی که تعیین مناسب قیمت گذاری خدمات می‌تواند عاملی برای کیفیت خدمات حسابرسی تلقی شود، لذا توجه به مبانی برآورد قیمت گذاری خدمات حسابرسی می‌تواند اهمیت بسزایی داشته باشد.

همچنین پیشنهاد می‌گردد سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ایران بر اساس مدل این مقاله و عوامل شناسایی‌شده دستورالعملی جهت تعیین قیمت گذاری خدمات حسابرسی تدوین نموده و جهت اجرای بهتر عملیات حسابرسی و انجام کار باکیفیت بالاتر، دستورالعمل مزبور را لازم‌الاجرا نمایند.

با توجه به اینکه جامعه آماری این پژوهش، مدیران سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی به‌صورت توأمان بوده است و به دلیل انحصاری بودن قیمت‌گذاری در سازمان حسابرسی، پیشنهاد می‌شود در پژوهشی دیگر، نمونه‌های آماری به تفکیک مدیران سازمان و مدیران مؤسسات حسابرسی انجام‌شده و نتایج باهم مقایسه گردد. با توجه به رقابتی شدن خدمات حرفه‌ای تخصصی، پیشنهاد می‌شود که در پژوهشی دیگر، اولویت‌های ذهنی استفاده‌کنندگان از خدمات تخصصی حسابرسی (مشتریان خدمات یا کارفرمایان) موردمطالعه و بررسی قرار گیرد. زیرا که نتیجه آن نیز می‌تواند به‌عنوان یک عامل اثرگذار بر قیمت گذاری خدمات حسابرسی باشد.

کیفیت حسابرسی از عوامل اصلی مؤثر بر قیمت گذاری خدمات حسابرسی است، پیشنهاد می‌شود جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان بورس اوراق بهادار تهران با ارتقای ابزارها و به‌کارگیری منابع قوی‌تر، برای ارزیابی بهتر کیفیت حسابرسی مستقل اقدام و پس از ارزیابی به‌عمل‌آمده، راهکارها و سیاست‌هایی برای ارتقای روزافزون کیفیت حسابرسی مستقل ارائه شود.

در بسیاری از کشورها، اطلاعات مربوط به خدمات حسابرسی افشا می‌شود. اما، در ایران به دلیل حساسیت‌های زیاد الزام و قانونی برای افشای اطلاعات قیمت گذاری خدمات حسابرسی در کار نیست. پیشنهاد می‌شود با اتخاذ قوانین مناسب این اطلاعات افشا شود.

جامعه حسابداران رسمی ایران و اعضای آن بر تعیین قیمت گذاری خدمات و نحوه محاسبه آن نظارت داشته باشند تا ضمن مشخص کردن معیارهای ثابت برای تعیین قیمت گذاری خدمات، حداقل‌هایی برای محاسبه و تعیین مبلغ قرارداد در نظر گرفته شود. همچنین، کارگروه کنترل کیفیت، نحوه نرخ‌گذاری و نرخ قراردادها را نیز در هنگام مراجعه به مؤسسات و (شاغلان انفرادی) بررسی کند و در مواردی که نرخ‌ها به‌طور فاحشی پایین است حتماً پرونده‌ها را بررسی کنند. کارگروه کنترل کیفیت، فقط به پرونده‌های بزرگ توجه نکند و پرونده‌های کوچک را حداقل در سطح اثبات تشکیل پرونده‌های جاری و دائمی و وجود داشتن رسیدگی‌ها و کار برگ‌ها بررسی کنند.

محدودیت های ایجاد شده در طی فرایند پژوهش اهمیت چندانی نداشته است که بتواند یافته‌های آن را تحت تاثیر قرار دهد یا مخدوش نماید. اما برای این‌که یافته ها و نتایج این پژوهش با آگاهی بهتر مورد استفاده و مطالعه استفاده کنندگان قرار گیرد لازم است به مورد زیر توجه نماید.

مصاحبه ها و پرسشنامه های این پژوهش توسط خبرگان حسابرسی و با حضور خود پژوهشگر و رفع نکات ابهام برای پاسخ‌دهندگان صورت گرفته است لیکن پاسخ ها ممکن است در مواردی دارای دقت لازم نباشد که این مورد از محدودیت های ذاتی پژوهش های پرسشنامه ای است.

فهرست منابع

* امانی، علی؛ دوانی، حسین (۱۳۸۸). خدمات، حق الزحمه و رتبه بندی حسابرسان، روزنامه دنیای اقتصاد. شماره ۱۹۹۸.
* پزشک، یاسمن؛ پورزمانی، زهرا (۱۳۹۸). فصلی بودن حسابرسی، کیفیت افشاء اطلاعات و کیفیت حسابرسی. فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۲۹: ۱-۱۴.
* بزرگ اصل، موسی (۱۳۸۸). پیرامون حق الزحمه حسابرس. نشریه حسابدار. شماره ۲۱۰، ص۱

[1] - Simunic

[2]-Feransis

Archive of SID.ir

Archive of SID.ir

* خدادادی، ولی؛ ویسی، سجاد؛ چراغی نیا، علی (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین تمرکز مشتری و حق الزحمه حسابرس. دانش حسابداری مالی، دوره چهارم، شماره یک، صص ۴۶-۶۰.
* خدادای،ولی،محمد حسین قلمبر،چراغی نیا،بررسی تاثیر سیاست تقسیم سود بر رابطه ی بین کیفیت سود وحق الزحمه حسابرسی،(۱۳۹۵)،مجله دانش حسابداری مالی،دوره سوم،شماره یک،صص۱۱۱-۱۳۳
* نیک بخت، محمد رضا؛ تنانی، محسن (۱۳۸۹). آزمون عوامل موثر برحق الزحمه ی حسابرسی صورت های مالی، مجله پژوهش های حسابداری مالی ۱۱۱-۱۳۲-(۲)۴.
* مهرانی، ساسان؛ جمشیدی اوانکی، کوروش (۱۳۸۹). عوامل موثر بر تعیین حق الزحمه حسابرسی. حسابدار رسمی، شماره ۱۳، صص ۶۰-۸۷.
* دیانتی دیلمی، زهرا؛ بیاتی، مرتضی (۱۳۹۴). رابطه رقابت بازار محصول و حق الزحمه حسابرس مستقل. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی. ۲۷: ۲۳-۳۸.
* نوشادی، میثم، ولی خدادای، واعظ، حسین زاده. (۱۳۹۹). بررسی عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی عوامل مربوط به محیط حرفه ای، فرهنگی، و اجتماعی، مجله تحقیقات حسابداری و حسابرسی، شماره۴۶، صص۴۳-۶۴
* رحیمیان، نظام الدین، قیطاسی، روح اله، باقرکریمی، محمد (۱۳۸۹)، اثر چرخه عمر واحد تجاری بر قیمت گذاری خدمات حسابرسی، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، شماره۲۸، ص۶۳
* نوشادی،میثم،ولی خدادای،واعظ، حسین زاده.(۱۳۹۷). تدوین مدل جق الزحمه خدمات حسابرسی ، مجله پیشرفت های حسابداری دانشگاه شیراز،دوره دهم،شماره دوم، صص ۳۰۷-۲۷۷
* پورحیدری، امید، گلمحدی شورکی،مجتبی(۱۳۹۴). سنجش رقابت در بازار خدمات حسابرسی از طریق چسبندگی حق الزحمه حسابرسی، مطالعات تجربی حسابداری مالی، شماره۴۷،صص۱-۲۱
* نائب زاده، ز. بنی مهد، ب. (۱۳۹۷). قیمت گذاری خدمات حسابرسی مستقل و نظریه رقابت. فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت،۲۵: ۱-۱۱.
* نیک بخت، محمد رضا؛ بزرگ اصل، موسی،آزادی،کیهان (۱۳۹۵). ارایه مدل جامع برای قیمت گذاری خدمات حسابرسی با استفاده از منطق فازی ، مجله پژوهشی دانش حسابداری مالی ،دوره سوم ،شماره سوم،صص ۹۷-۱۱۶.
* بازرگان ،عباس(۱۳۹۴)، مقدمه ای بر روش های تحقیق کیفی و آمیخته: رویکردهای متداول در علوم رفتاری ، تهران: نشر دیدار.
* Leventis, S.; Weetman, P.; and C. Caramanis (2005). “Determinants of Audit Report Lag: Some Evidence from the Athens Stock Exchange”,International Journal of Auditing, Vol. 9, No. 1, pp. 45-58.
* Walker, M (2003).‘Principal/agency theory when some agents are trustworthy’, Accounting and Finance Working Paper, Manchester: Manchester Business School, Manchester University
* Corbin, J., & Strauss, A. (2008). Basics of Qualitative Research, Techniques and Procedures for Developing Grounded Theory. Thousand Oaks, CA: Sage
* Shan, Y. G., Troshani, I., & Tarca, A. (2019). Managerial ownership, audit firm size, and audit fees: Australian evidence. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation. doi:10.1016/j.intaccaudtax.2019.05.002
* Houghton, K. A. and C. A. Jubb (1999). “The Cost of Audit Qualification: The Role of Non-Audit Services”, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Vol. 8, No. 2, pp. 215-240
* Al-Harshani, M. O. (2008). “The Pricing of Audit Services: Evidence from Kuwait”, Managerial Auditing Journal, Vol. 7, No. 23, pp. 685-696
* Almeida and Silva ,(2016).“the changes of auditor: the Portuguese case El cambio de auditor : El caso: portuuesejuly- December 2016,
* Coffie, W. and Bedi, I. (2019). "The effects of IFRS adoption and firm size on audit fees in financial institutions in Ghana", Accounting Research Journal, Vol. 32 No. 3, pp. 436-453. https://doi.org/10.1108/ARJ-07-2017-0114
* Donatella, P., Haraldsson, M., & Tagesson, T. (2018). Do audit firm and audit costs/fees influence earnings management in Swedish municipalities? International Review of Administrative Sciences, 002085231774873. doi:10.1177/0020852317748730
* Rubin, M. (1992). “Municipal Selection of a State or External Auditor for Financial Statement Audits”, Journal of Accounting and Public Policy, Vol. 11, No. 2, pp. 155-178.
* Stanley Jonathan D. (2011). Is the Audit Fee Disclosure a Leading Indicator of Clients’ Business Risk? Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 30, No. 3,pp. 157–179
* Nikkinen Jussi and Petri Sahlstrom (2004). Does Agency theory provide a general Framework for Audit Pricing? International Journal of Auditing , Vol.8 , Issue.3 ,Pg253
* Wang, F., Xu, L., Guo, F., & Zhang, J. (2019). Loan Guarantees, Corporate Social Responsibility Disclosure and Audit Fees: Evidence from China. Journal of Business Ethics. doi:10.1007/s10551-019-04135-6
* Gerakos,and syverson (2015).“ competition in the audit market : policy implication” . journal of accounting Research, vol .53, issue 4. September 2015. Pages 725-775
* Simunic, D. (1980). The pricing of audit services: Theory and evidence. Journal of Accounting Research, 18 (1): 161-190.

Archive of SID.ir

Archive of SID.ir

Accounting and Finance, Forthcoming. Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=3182871
* Kend et al,(2014).Land Use Competition: Ecological, Economic and Social Pers
* Ali, A., Akbar, S., Ormrod, P. and Shah, S.Z.A. 2018, 'The Impact and Implications of International Financial Reporting Standards in the United Kingdom: Evidence from the Alternative Investment Market', Australian Accounting Review, 26 (4): 360–75
* De George, E.T., Ferguson, C.B. and Spear, N.A. 2016, 'How Much Does IFRS Cost? IFRS Adoption and Audit Fees', The Accounting Review, 88 (2): 429–62.
* Lai, K.-W. (2019). Audit Report Lag, Audit Fees, and Audit Quality Following an Audit Firm Merger: Evidence from Hong Kong. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 100271
* Redmayne, N.B. and Laswad, F. 2015, 'An Assessment of the Impact of IFRS Adoption on Public Sector Audit Fees and Audit Effort: Some Evidence of the Transition Costs on Changes in Reporting Regimes', Australian Accounting Review, 23 (1): 88–99.
* Biswas, S. (2019). Do Audit Fees Adjust Quickly?—Evidence from India. Global Business Review, 097215091984338. doi:10.1177/0972150919843382
* Francis, J. R. (1984). The effect of audit firm size on audit prices. Journal of Accounting and Economics, 6, 133-151.
* Power, M, K., & Gendron, Y. (2015). Qualitative research in auditing: A methodological roadmap. A Journal of Practice and Theory, 34(2), 147-165.
* Kikhia, Hassan Yahia. (2015). Determinants of Audit Fees: Evidence from Jordan. Accounting and Finance Research, Vol. 4, No. 1. www.sciedu.ca/afr
* HUSSAINI BALA. NOOR AFZA AMRAN. HASNAH SHAARI. (2018). Audit Fees and Financial Reporting Quality: A Study of Listed Companies in Nigeria. International Review of Management and Business Research. Vol. 7 Issue.2. 482-489
* Lang, M., Lins, K.V. and Maffett, M. 2014, 'Transparency, Liquidity, and Valuation: International Evidence on When Transparency Matters Most', Journal of Accounting Research, 50 (3): 729–74
* kai, R.,& jeo, L. (2016). Audited financial reporting and voluntary disclosure as complements: a test of the confirmation hypothesis. Journal of Accounting and Economics, 53 (1-2): 136-166.
* Jolanta, A. (2017). The Determinants of Audit Fees - Evidence from the Voluntary Sector. SSRN eLibrary.
* Oseiv, V., Ansa, V., & Terry, G. (2014). Thematic analysis. Qualitative Research in Clinical and Health Psychology, 95
* Wang,Y and, Chui , A.,(2015)."Product Market Competition and Audit Fees." AUDITING: A Journal of Practice & Theory: November 2015, Vol. 34, No. 4, pp. 139-156
* Hooi Ying Ng ,Per Chirsten, Leon Wong (2018), Audit seasonality and pricing of audit services , jornal accounting literature 40.
* Johnson, L. E. (1998). "Further Evidence on the Determinants of Local Government Audit Delay", Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management, Vol. 10, No. 3, pp. 375-397.
* Alhadab, M. (2018), "Abnormal audit fees and accrual and real earnings management: evidence from UK", Journal of Financial Reporting and Accounting, Vol. 16 No. 3, pp. 395-416. https://doi.org/10.1108/JFRA-07-2017-0050
* Ball, R., Li, X. and Shivakumar, L. 2015, 'Contractibility and Transparency of Financial Statement Information Prepared Under IFRS: Evidence from Debt Contracts Around IFRS Adoption', Journal of Accounting Research, 53 (5): 915–63
* Cassell, C.A., Myers, L.A. and Seidel, T.A. 2017, 'Disclosure Transparency About Activity in Valuation Allowance and Reserve Accounts and Accruals-based Earnings Management', Accounting, Organizations and Society, 46 (October): 23–38
* Kim, J., Liu, X. and Zheng, L. 2014, 'The Impact of Mandatory IFRS Adoption on Audit Fees: Theory and Evidence', Accounting Review, 87 (6): 2061–94.
* Capkun, V., Collins, D. and Jeanjean, T. 2017, 'The Effect of IAS/IFRS Adoption on Earnings Management (Smoothing): A Closer Look at Competing Explanations', Journal of Accountin and Public Policy, 35 (4): 352–94
* Vivek Mande, Myungsoo Son, Hakjoon Song, (2018) Auditor search periods as signals of engagement risk: Effects on auditorchoice and audit pricing, Advances in Accounting
* Ye, Q., Gao, J., & Zheng, W. (2018). Accounting Standards, Earnings Transparency and Audit Fees: Convergence with IFRS in China. Australian Accounting Review. doi:10.1111/auar.12226
* Zeghal, D., Chtourou, S.M. and Fourati, Y.M. 2014, 'The Effect of Mandatory Adoption of IFRS on Earnings Quality: Evidence from the European Union', Journal of International Accounting Research, 11 (2): 1–25
* Brown, P. and Tarca, A. 2014, 'Ten Years of IFRS: Practitioners' Comments and Suggestions for Research', Australian Accounting Review, 22 (4): 319–30.
* Martinez, J.A., Martinez, D.A. and Lin, H. 2014, 'The Value Relevance of Accounting Numbers Under International Financial Reporting Standards', Australian Accounting Review, 24 (3): 237–54
* Miah, M. S. (2019). Fair value, management discretion, and audit fees: An empirical analysis. Journal of Corporate Accounting & Finance, 30(2), 82–91. doi:10.1002/jcaf.22385
* Qasim, A. Muqattash,R. Al Barghouthi S. (2019). Examining the relationship between audit committee effectiveness and audit fees: An empirical investigation on companies listed in the UAE financial markets. Electronic Journal of Applied Statistical Analysis. Vol. 12, Issue 02, April 2019, 263-276. DOI: 10.1285/i20705948v12n1p263
* Li, Xudong (Daniel) and Guo, Ying, (2018). Abnormal Audit Fees and Earnings Management Using Classification Shifting (May 20, 2018). Journal of

Archive of SID.ir

Archive of SID.ir

Accounting Knowledge & Management Auditing
Vol. 13/ No. 49/ Spring 2024

Providing a pricing model for Reassurance services of independent auditing using a mixed qualitative method, Fuzzy Delphi and Interpretive-Structural (ISM)

Mosarreza Zanganeh
PhD Student in Accounting, Department of Accounting, Aliabad Katoul Branch, Islamic Azad University, Aliabad Katoul, Iran

Jomadoordi Gorganli Davaji
Department of Accounting, Aliabad Katoul Branch, Islamic Azad University, Aliabad Katoul, Iran (Corresponding Author)
gorganli@aliabadiau.ac.ir

Maryam Bokharaian khorasani
Department of Accounting, Aliabad Katoul Branch, Islamic Azad University, Aliabad Katoul, Iran

Arash Naderian
Department of Accounting, Aliabad Katoul Branch, Islamic Azad University, Aliabad Katoul, Iran

Abstract
The main purpose of this study is to present the pricing model for independent audit of reassurance services.To achieve this goal, first the effective factors and indicators affecting the pricing model of independent auditing reassurance services were identified based on content analysis technique and then these factors and indicators were categorized. Considering that the purpose of this heuristic mixed research of consecutive type and instrument making model is to design and develop a pattern based on the criteria designed by the model, using the case study and semi-structured interviews of managers and partners of Auditing Organization and auditing institutes of Iran led to the development of research model criteria. Based on the conducted interviews and review of previous studies, the factors affecting the pricing model for reassurance services of independent auditing were identified. 50 codes were identified, which were divided into 9 categories based on the central coding. These factors include corporate governance, corporate ownership structure, intra-corporate factors, out-of-corporate factors, audit firm factors, characteristics of managers and employers, financial and accounting factors, auditing characteristics and competitive market of auditing. According to the interpretive structural model, the variables corporate ownership structure (C02), intra-corporate factors (C03),out-of-corporate factors (C04) and corporate governance (C01) have high influence and low impressionability, and the variables characteristics of managers and employers (C06), financial and accounting factors (C07) and auditing characteristics (C08) are highly dependent but slightly influential; the variables competitive market of auditing (C09) and audit firm factors (C05) have the same influence and degree of dependence.
Keywords: Pricing for reassurance services of auditing, Auditing Institute, Interpretive Structural Model

Archive of SID.ir

Archive of SID.ir

Archive of SID.ir