فصلنامه علمی اقتصاد و بانکداری اسلامی، شماره پنجاه و ششم، پاییز ۱۴۰۵- صفحات ۴۱۶-۳۹۱

ارائه و اعتبارسنجی الگوی تعیین حق‌الزحمه حسابرسی با تأکید بر لحن گزارشگری مالی به روش آمیخته

نوع مقاله: پژوهشی

طاهر عبداللهی[۱]
سعید جبارزاده[۲*]
جمال بحری[۳]
عسگر پاک‌مرام[۴]

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۱۲/۵ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۵/۳/۴

چکیده

هدف این پژوهش، ارائه و اعتبارسنجی الگوی تعیین حق‌الزحمه حسابرسی با تأکید بر لحن گزارشگری مالی است. این مطالعه از نوع کاربردی بوده و با رویکرد آمیخته اکتشافی در دو بخش کیفی و کمی انجام شد. در بخش کیفی، از روش نظریه داده‌بنیاد استفاده شد و داده‌ها از طریق مصاحبه نیمه‌ساختاریافته با ۱۲ نفر از حسابرسان مؤسسات، حسابرسان سازمان حسابرسی و مدیران مالی به‌صورت هدفمند گردآوری گردید. اعتبار داده‌های کیفی با معیارهای چهارگانه گوبا و لینکلن و تحلیل آنها از طریق کدگذاری باز، محوری و انتخابی انجام شد. در بخش کمی، پرسشنامه محقق‌ساخته مبتنی بر یافته‌های کیفی میان ۳۰۵ نفر از کارشناسان و حسابرسان، به روش نمونه‌گیری در دسترس، توزیع شد. روایی پرسشنامه به تأیید متخصصان رسید و پایایی آن با آلفای کرونباخ ۰.۸۰۳ احراز شد. برای اعتبارسنجی مدل پیشنهادی از مدل‌یابی معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی (PLS) استفاده شد و تحلیل کیفی نیز با نرم‌افزار MAXQDA10 انجام گرفت. یافته‌ها نشان داد مقوله محوری پژوهش، «تعیین حق‌الزحمه حسابرسی با تأکید بر لحن گزارش سالانه» است. شرایط علی شامل منابع انسانی، سازماندهی، ویژگی‌های مؤسسه و صاحبکار؛ عوامل زمینه‌ای شامل قوانین، تحریم‌ها و شرایط سیاسی، اقتصادی و اجتماعی؛ شرایط مداخله‌گر شامل لحن گزارش مدیریت، شرایط کاری، تقاضا برای حسابرسی و ریسک؛ و راهبردها شامل کنترل داخلی، فناوری اطلاعات، فرایند حسابرسی، خلق ارزش مؤسسه و تشکل‌های حرفه‌ای بود. نتایج همچنین نشان داد مدل پیشنهادی از برازش و کیفیت مطلوب برخوردار است و می‌تواند به بهبود فرایندهای حسابرسی، ارتقای کیفیت گزارشگری مالی و برآورد دقیق‌تر حق‌الزحمه کمک کند.

واژه‌های کلیدی: حق‌الزحمه حسابرسی، لحن گزارشگری مالی، نظریه داده‌بنیاد، مدل‌یابی معادلات ساختاری
طبقه‌بندی JEL: M42, M41 ,C30 ,C83

۱ گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی،،واحد ارومیه، دانشگاه آزاد اسلامی، ارومیه، ایران t.Abdolahi@iau.ir
۲ گروه حسابداری، واحد ارومیه، دانشگاه آزاد اسلامی، ارومیه، ایران (نویسنده مسئول) s.jabarzade@iau.ac.ir
۳ گروه حسابداری، واحد ارومیه، دانشگاه آزاد اسلامی، ارومیه، ایران j.bahri@iau.ac.ir
۴ گروه حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران pakmaram@iau.ac.ir

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-08]

مقدمه

پاسخگویی به عموم از الزامات اساسی نظام‌های مردم‌سالار است و در حوزه فعالیت‌های اقتصادی، حسابرسی و حسابدهی از مهم‌ترین ابزارهای تحقق این پاسخگویی محسوب می‌شوند. با وجود گستردگی فعالیت‌های حسابرسی در کشور، تعیین حق‌الزحمه این خدمت در ایران بر پایه یک مدل علمی و منطقی استوار نیست و نمی‌توان با توجه به ویژگی‌های واحد مورد رسیدگی، هزینه انجام حسابرسی را به‌طور دقیق برآورد کرد (نیکبخت و تنانی، ۱۳۸۹). تعیین عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه حسابرسی به صاحبکاران کمک می‌کند تا منافع این خدمت را بهتر درک کنند و بدانند هزینه پرداختی در قبال چه خدماتی است. آگاهی از این عوامل می‌تواند موجب تسهیل و تسریع فرایند حسابرسی شده و با افزایش مشارکت صاحبکار، کیفیت حسابرسی را نیز بهبود بخشد (گیست[1]، ۱۹۹۲).

یکی از چالش‌های مهم حرفه حسابرسی در کشور، پایین بودن حق‌الزحمه حسابرسی و نحوه تعیین آن است (امانی و دوانی، ۱۳۹۸؛ محمدرضایی و همکاران، ۲۰۱۵). بزرگ‌اصل (۱۳۸۸) نیز رقابت شدید میان مؤسسات حسابرسی را از عوامل تعیین حق‌الزحمه‌های پایین می‌داند که می‌تواند بر جذب کارکنان مجرب، میزان تلاش حسابرسی و در نهایت کیفیت خدمات حسابرسی تأثیر منفی بگذارد. از آنجا که حق‌الزحمه حسابرسی نوعی هزینه اقتصادی برای سازمان‌ها محسوب می‌شود، پژوهش‌های متعددی به بررسی عوامل مؤثر بر آن پرداخته‌اند. مطالعاتی همچون سیمونیک[2] (۱۹۸۰)، فرانسیس[3] (۱۹۸۴)، فرانسیس و سیمون[4] (۱۹۸۷) و گول[5] (۲۰۰۶) متغیرهای مختلفی را برای تبیین الگوی تعیین حق‌الزحمه حسابرسی مورد بررسی قرار داده‌اند.

بر اساس ادبیات پژوهش، عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه حسابرسی به دو گروه کلی تقسیم می‌شوند. گروه نخست به ویژگی‌های مؤسسات حسابرسی مربوط است و شامل عواملی مانند اندازه حسابرس، دوره تصدی حسابرس، کیفیت حسابرسی، رقابت در بازار حسابرسی، تخصص در صنعت و شهرت مؤسسه حسابرسی می‌باشد. پژوهش‌ها نشان می‌دهد که بین اندازه مؤسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی رابطه مثبت وجود دارد و کیفیت بالاتر معمولاً با حق‌الزحمه بیشتر همراه است (چوی، کیم، کیم و زانگ[6]، ۲۰۱۰). دوره تصدی حسابرس نیز از عوامل تأثیرگذار است؛ به‌گونه‌ای که در سال نخست حسابرسی، به دلیل هزینه‌های راه‌اندازی مانند شناخت صاحبکار و تشکیل پرونده‌های دائمی،

1 Gist
2 Simunic
3 Francis
4 Francis & Simon.
5 Gull
6 Choi, Kim, Kim & Zang

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-08]

حق‌الزحمه حسابرسی بیشتر است (کراسول و فرانسیس[1]، ۱۹۹۹). کیفیت حسابرسی نیز پدیده‌ای چندبعدی و غیرقابل مشاهده است که عواملی مانند فرهنگ مؤسسه حسابرسی، مهارت و توانایی کارکنان، اثربخشی فرایند حسابرسی و اعتبار گزارش حسابرسی در آن نقش دارند (مهرانی و جمشیدی ایوانکی، ۱۳۹۰). همچنین تغییرات اقتصادی و نظارتی در دهه‌های اخیر موجب افزایش رقابت در بازار حسابرسی شده است و مؤسسات حسابرسی در چنین محیطی برای جذب و حفظ مشتریان ناچار به مدیریت حق‌الزحمه خدمات خود هستند (بیتی و فرنلی[2]، ۱۹۹۸؛ اسماعیل‌زاده و ترامشلو، ۱۳۹۱).

گروه دوم عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه حسابرسی به ویژگی‌های صاحبکار مربوط می‌شود. این عوامل شامل اندازه صاحبکار، پیچیدگی فعالیت‌ها، سودآوری، ریسک صاحبکار و ویژگی‌های زبانی یا لحن گزارش‌های سالانه است. اندازه شرکت معمولاً از طریق شاخص‌هایی مانند جمع دارایی‌ها، میزان فروش، درآمدها و تعداد کارکنان اندازه‌گیری می‌شود و مطالعات نشان داده‌اند که شرکت‌های بزرگ‌تر به دلیل حجم بیشتر عملیات، نیازمند صرف زمان و تلاش بیشتری از سوی حسابرسان هستند و در نتیجه حق‌الزحمه حسابرسی بالاتری دارند (سیمونیک، ۱۹۸۰؛ لاو[3] و همکاران، ۱۹۹۰؛ چان[4] و همکاران،۱۹۹۳). پیچیدگی صاحبکار نیز با عواملی مانند تعداد بخش‌ها و شرکت‌های تابعه سنجیده می‌شود و افزایش پیچیدگی معمولاً با افزایش زمان حسابرسی و در نتیجه افزایش حق‌الزحمه همراه است.

از سوی دیگر، سودآوری شرکت نیز می‌تواند بر هزینه‌های حسابرسی تأثیرگذار باشد. نسبت‌های سودآوری مانند نرخ بازده دارایی‌ها، بازده حقوق صاحبان سهام و بازده سرمایه‌گذاری‌ها نشان‌دهنده عملکرد مدیریت و کارایی آن در استفاده از منابع هستند. مطالعات نشان می‌دهد شرکت‌هایی که سودآوری بالاتری دارند، معمولاً تحت آزمون‌های دقیق‌تر حسابرسی در زمینه درآمدها و هزینه‌ها قرار می‌گیرند که این امر موجب افزایش هزینه‌های حسابرسی می‌شود (جوشی و البستاکی[5]، ۲۰۰۰). عامل مهم دیگر ریسک حسابرسی است که به احتمال صدور اظهار نظر مقبول در حالی اشاره دارد که صورت‌های مالی حاوی تحریف بااهمیت باشند (AICPA[6]، ۱۹۸۳). بر اساس مدل سیمونیک (۱۹۸۰)، حسابرسان باید اطلاعات مرتبط با ریسک حسابرسی را در تعیین حق‌الزحمه لحاظ کنند و

1 Craswell & Francis
2 Beattie & Fearnley
3 low et al.
4 chan et al.
5 Joshi and Al-Bastaki
6 The American Institute of Certified Public Accountants

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-08]

پژوهش‌های بعدی نیز نشان داده‌اند که ارزیابی ریسک صاحبکار یکی از عوامل مهم در تعیین حق‌الزحمه حسابرسی است (های[1] و همکاران، ۲۰۰۶).

در سال‌های اخیر، اطلاعات کیفی ارائه‌شده توسط مدیریت به‌عنوان مکمل مهم اطلاعات مالی مورد توجه قرار گرفته است. در این میان، ویژگی‌های زبانی یا لحن گزارش‌های سالانه شرکت‌ها به‌طور فزاینده‌ای در پژوهش‌های حسابداری و مالی مورد بررسی قرار گرفته‌اند، زیرا لحن گزارش‌ها می‌تواند بر برداشت سرمایه‌گذاران و تحلیل‌گران مالی تأثیر بگذارد (هانگ[2] و همکاران، ۲۰۱۴). همچنین می‌توان استدلال کرد که لحن گزارش‌های سالانه با ارزیابی ریسک حسابرسی نیز مرتبط است، زیرا حسابرسان ممکن است با توجه به لحن گزارش‌ها، برداشت متفاوتی از وضعیت شرکت و سطح ریسک آن داشته باشند (یانگ[3] و همکاران، ۲۰۱۸). از این رو، ویژگی‌های زبانی گزارش‌های سالانه می‌توانند بازتابی از عوامل ریسک حسابرسی باشند و در تصمیم‌گیری‌های حسابرسان درباره حق‌الزحمه نقش داشته باشند.

به طور کلی، بررسی عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه حسابرسی از اهمیت زیادی برخوردار است، زیرا بی‌توجهی به این عوامل و در نظر گرفتن خدمات حسابرسی به‌عنوان کالایی همگن می‌تواند استقلال حسابرس و کیفیت کار حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد (مهرانی و ایوانکی، ۱۳۹۰). با این حال، بسیاری از پژوهش‌ها نشان می‌دهد که حسابرسان در تعیین حق‌الزحمه بیشتر به اطلاعات مالی و کمی توجه کرده‌اند، در حالی که اطلاعات کیفی و شرایط محیطی نیز می‌تواند نقش مهمی در این زمینه داشته باشد (های، ناچل و وونگ[4]، ۲۰۰۶).

در محیط حسابرسی ایران تاکنون مدل جامع و یکپارچه‌ای برای تعیین حق‌الزحمه حسابرسی ارائه نشده است که تمامی عوامل مؤثر را در نظر بگیرد. طراحی چنین مدلی می‌تواند به ایجاد معیارهای منسجم و قابل اتکا برای تعیین حق‌الزحمه کمک کرده و از نگاه صرفاً بازاری به خدمات حسابرسی بکاهد (موسوی و داروغه‌حضرتی، ۱۳۹۰). از این رو، شناسایی عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه حسابرسی می‌تواند به حسابرسان، صاحبکاران و سیاست‌گذاران درک بهتری از نحوه تعیین این هزینه ارائه دهد.

بر این اساس، هدف این تحقیق طراحی و اعتبارسنجی الگویی برای تعیین حق‌الزحمه حسابرسی با تأکید بر لحن گزارشگری مالی است. در ادامه، مبانی نظری و پیشینه پژوهش ارائه شده، سپس روش پژوهش و یافته‌ها بیان می‌شود و در نهایت بحث و نتیجه‌گیری ارائه خواهد شد.

1 Hay et al.
2 Huang et al.
3 Yang et al.
4 Hay, Knechel & Wong

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-08]

۱. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

مرور ادبیات در بیشتر رویکردهای پژوهشی انجام می‌شود و هدف شناخت بیشتر مسئله مورد نظر و ابعاد مسئله است. در روش کمّی ادبیات تحقیق باید در مراحل اولیه مطالعه انجام شود، اما در روش کیفی ادبیات تحقیق ممکن است در طول پیشرفت مطالعه یا بعد از آن انجام شود. در نظریه داده بنیاد باید به این نکته توجه داشت که مرور پیشینه نه گویای مفاهیم عمده و نه ارائه دهنده فرضیه‌هاست. بلکه مرور پیشینه، نشانگر وجود شکاف یا نوعی سوگیری در دانش موجود است . پیشینه تخصصی، به عنوان مأخذی از داده‌ها، بیشترخوانده می‌شود تا با داده‌های به دست آمده موجود مقایسه شود. این کار سطح نظری را ارتقا داده و ساخت تعاریف را بهبود می‌دهد. حق‌الزحمه حسابرسی شامل هر گونه وجهی است که بابت ارائه خدمات حسابرسی و طبق توافق یا قرارداد به حسابرس یا موسسه حسابرسی پرداخت می‌شود، تا در ازای آن عملیات حسابرسی را برای اظهارنظر در مورد وضعیت صورت‌های مالی تهیه شده در انطباق با اصول پذیرفته شده حسابداری از تمام جنبه‌های با اهمیت پیاده‌سازی نمایند (سلطانی، ۲۰۰۷). در این تحقیق منظور از حق‌الزحمه حسابرسی، مبلغی است که حسابرسان در قبال انجام خدمت حسابرسی از صاحب کار دریافت می نمایند و صرفاً حق‌الزحمه حسابرسی نهایی مورد نظر است. یک الگوی تعیین کننده حق‌الزحمه حسابرسی می‌تواند هم برای حسابرس و هم برای صاحبکار از اهمیت زیادی برخوردار باشد (گیست، ۱۹۹۲). لحن متغیری است که شاخصی برای زبان گزارشگری مالی در گزارش سالانه هیات مدیره می‌باشد. در پژوهش حاضر از گزارش سالانه هیات مدیره درباره فعالیت و وضع عمومی شرکت به مجمع عمومی صاحبان سهام به عنوان مجرای ارتباطی مدیریت با سهامداران استفاده شده است. این گزارش از جنبه‌های مختلف از جمله اختیارات مدیریت در زمینه تهیه و تنظیم شکلی و محتوایی، تا حد زیادی شبیه به نامه سالانه مدیر ارشد اجرایی به سهامداران است. طبق ماده ۲۳۲ قانون تجارت، هیات مدیره شرکت باید پس از انقضای سال مالی، گزارشی درباره فعالیت و وضع عمومی شرکت تنظیم و به مجمع عمومی عادی سالانه ارایه دهد. همچنین بر اساس بند ۳ ماده ۴۵ قانون بازار اوراق بهادار، شرکت‌های ثبت شده نزد سازمان بورس و اوراق بهادار، مکلف به ارائه آن طبق دستورالعمل اجرایی سازمان، می‌باشند (رهنمای رودپشتی و محسنی، ۱۳۹۷).

بسیاری از پژوهشگران به توسعه مدل حق‌الزحمه حسابرسی کمک کرده‌اند. مدل حق‌الزحمه حسابرسی در اوایل توسط سیمونیک (۱۹۸۰) پایه‌ریزی شد و در سال ۱۹۸۷ مسائل مربوط به رقابت و تمایز محصول توسط سیمونیک و آستین[1] (۱۹۸۷) و در سال ۱۹۹۴ توسط پیرسون و ترومپتر[2]

1 Simunic & Stein
2 Pearson & Trompeter

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-08]

مورد واکاوی قرار گرفت. در سال‌های اخیر نیز محققان زیادی در خصوص توسعه مدل‌های قبلی، اقدام به ارائه شواهدی در ارتباط با نقش متغیرهایی همچون اندازه مؤسسات حسابرسی (نیکبخت و تنانی،۱۳۸۹؛ خدادادی و همکاران،۱۳۹۵)، تغییر ساختار بازار حسابرسی به دلیل ادغام مؤسسات حسابرسی بزرگ (گون[1] و همکاران ، ۲۰۱۹)، کاهش قدرت چانه‌زنی حسابرسان به علت اجبار افشای عمومی حق‌الزحمه حسابرسی (وو و سو[2] ، ۲۰۱۷)، افزایش ریسک حسابرسان به دلیل پذیرش استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی (کیم[3] و همکاران ، ۲۰۱۲) و ویژگی‌های شرکای مؤسسات حسابرسی (نخیلی و همکاران، ۲۰۱۸)، تغییر اجباری حسابرسان (دان و همکاران، ۲۰۲۱)، چسبندگی حق‌الزحمه‌های حسابرسی (قیطاسی و همکاران، ۱۳۹۷؛ طالب نیا و همکاران، ۱۳۹۶)، بر حق‌الزحمه حسابرسی فراهم کردند. به عنوان مثال، شان[4] و همکاران (۲۰۱۹ در پژوهشی با عنوان بررسی رابطه مالکیت مدیریتی، اندازه شرکت حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی در شرکت‌های بورسی استرالیا طی سال‌های ۲۰۰۵ تا ۲۰۱۵، به بررسی ارتباط مالکیت مدیریتی با انتخاب حسابرس و ارزیابی ریسک مشتریان حسابرسی پرداختند. نتایج نشان داد جهت و شدت این رابطه به سطح مالکیت مدیریتی بستگی دارد؛ به‌گونه‌ای که در شرایط همگرایی منافع مدیران و سهامداران، رابطه مالکیت مدیریتی با اندازه شرکت حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی منفی است، اما در شرایط تثبیت جایگاه مدیران این رابطه مثبت می‌شود. یافته‌های این پژوهش تا حد زیادی با ادبیات پیشین در کشورهای مختلف همسو بوده و سطح مالکیتی را که این دو وضعیت در بازار استرالیا رخ می‌دهد، مشخص می‌کند.

چن و هسو[5] (۲۰۰۹ رابطه بین اندازه مؤسسه حسابرسی، کیفیت حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی را بررسی کردند. نتایج پژوهش آنان نشان داد مؤسسات حسابرسی بزرگ به دلیل برخورداری از سرمایه انسانی متخصص و شهرت حرفه‌ای، خدمات حسابرسی با کیفیت بالاتری ارائه می‌کنند و در نتیجه قادرند حق‌الزحمه بیشتری نسبت به مؤسسات کوچک دریافت کنند. لای[6] (۲۰۱۹) در تحقیقی تحت عنوان تأخیر گزارش حسابرسی، هزینه حسابرسی و کیفیت حسابرسی پس از ادغام شرکت حسابرسی به این نتایج دست یافت که مشتریان شرکت ادغام شده گزارش حسابرسی کوتاه‌تری پس از ادغام در صنعت املاک دارند که در آن شرکت ادغام شده بیش از نیمی از سهم بازار را بدست آورده است. به طور همزمان، شواهد نشان نمی‌دهد که مشتریان شرکت ادغام شده هزینه‌های

1 Gunn et al.
2 Su & Wu
3 Kim et al.
4 Shan et al.
5 Chen & Hsu
6 Lai

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-08]

حسابرسی بالاتری دریافت می‌کنند یا پس از ادغام حسابرسی با کیفیت پایین تری ارائه می‌دهند. بنابراین، نتایج نشان می‌دهد که ادغام شرکت‌های حسابرسی می‌تواند بدون ضررهای مربوط به مشتریان منتفع شود.

الرشیدی و همکاران (۲۰۲۱) در تحقیقی تحت عنوان هزینه حسابرسی، هزینه‌های غیر حسابرسی و دسترسی به منابع مالی: شواهدی از هند با استفاده از مجموعه داده‌ای از شرکت‌های غیرمالی مالی هندی از سال ۲۰۰۲ تا ۲۰۱۷، به این نتایج دست یافتند که هزینه‌های حسابرسی و غیر حسابرسی با محدودیت‌های مالی شرکت‌ها ارتباط منفی دارد. یافته‌ها نشان می‌دهد که ارائه دهندگان مالی هزینه‌های حسابرسی و غیر حسابرسی را نشانه‌ای از حسابرسی با کیفیت بالا می‌دانند که اعتبار صورت‌های مالی را افزایش می‌دهد و به نوبه خود بر دسترسی شرکت‌ها به منابع مالی تأثیر مثبت می‌گذارد.

چانگ[1] و همکاران (۲۰۲۱) در پژوهشی درباره هموارسازی سود و حق‌الزحمه حسابرسی نشان دادند که هموارسازی سود با حق‌الزحمه حسابرسی رابطه منفی دارد؛ به این معنا که حسابرسان معمولاً سودهای هموارشده را مطلوب‌تر ارزیابی می‌کنند. این رابطه حتی با کنترل عواملی مانند ویژگی‌های شرکت صاحبکار، ویژگی‌های حسابرس و عوامل مربوط به فرایند حسابرسی نیز برقرار است. میترا [2]و همکاران (۲۰۱۸) در پژوهشی که با عنوان "بیش اطمینانی مدیریت، توانایی، حاکمیت شرکتی و حق‌الزحمه حسابرسی" انجام دادند به این نتیجه رسیدند که توانایی مدیریتی بالاتر، رابطه بین بیش اطمینانی مدیریتی و حق‌الزحمه حسابرسی را در جهت مثبت تعدیل می‌کند. همچنین، خصوصیات هیئت مدیره و کمیته حسابرسی رابطه بین بیش اطمینانی مدیریتی و حق‌الزحمه حسابرسی را در جهت منفی تعدیل می‌کند.

نخیلی و همکاران (۲۰۱۸) در پژوهشی درباره تنوع جنسیتی شرکای حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی در فرانسه طی سال‌های ۲۰۰۲ تا ۲۰۱۰ و با استفاده از داده‌های ۵۱۱ شرکت نشان دادند که تنوع جنسیتی شرکای حسابرسی موجب افزایش حق‌الزحمه حسابرسی می‌شود. هی، نیکل و وانگ (۲۰۱۸ همچنین هی، نیکل و وانگ (۲۰۱۸) در پژوهشی درباره حق‌الزحمه حسابرسی دریافتند که نتایج مربوط به کنترل‌های داخلی ترکیبی است و نیاز به معیارهای دقیق‌تر در این زمینه وجود دارد. یافته‌های آنان نشان داد فعالیت مؤثرتر مدیران یا کمیته‌های حسابرسی با افزایش حق‌الزحمه حسابرسی رابطه مثبت دارد. علاوه بر این، در خصوص ساختار مالکیت نیز نتایج ترکیبی گزارش شده و پیشنهاد می‌شود محیط فعالیت داخلی شرکت‌ها می‌تواند نقش مهمی در این رابطه ایفا کند.

1 Chang et al.
2 Mitra et al.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-08]

پژوهش‌های اندکی در رابطه با حق‌الزحمه حسابرسی با تأکید بر لحن گزارش‌گری مالی انجام شده است. به عنوان مثال، دی کاسترو[1] و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهشی تحت عنوان" لحن خوشبینانه و حق‌الزحمه حسابرسی: شواهدی از استرالیا" ، به این مهم دست یافتند که بین لحن خوشبیتانه و حق‌الزحمه حسابرسی رابطه منفی وجود دارد. یانگ[2] و همکاران (۲۰۱۸) در مطالعه ی خود افشای ریسک شرکت و هزینه حسابرسی را مورد تجزیه وتحلیل قرار دادند. آنها در تحقیق خود به این نتیجه رسدند که برای ارزیابی ریسک صاحبکار علاوه بر معیارهای مالی می‌توان از لحن گزارش‌های سالانه شرکت ریسک صاحبکار بررسی کرد. به عبارت دیگر ریسک صاحبکار رابطه مثبت و معناداری با افشای گزارش‌های سالانه شرکت صاحبکار دارد. یکینی[3] و همکاران (۱۹۹۹) در پژوهش خود تحت عنوان واکنش بازار به مثبت ادبیات و لحن گزارش‌های سالانه نشان دادند که مثبت بودن کیفی گزارش‌های سالانه، از نظر آماری ارتباط معنی‌داری با بازده غیرطبیعی افشا شده دارد. مخصوصاً زمانی که لحن خوشبینانه گزارش سالانه شرکت‌ها باعث افزایش قابل توجه قیمت سهام شرکت می‌شود.

در داخل ایران نیز، قیطاسی و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهشی درباره چسبندگی حق‌الزحمه حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران نشان دادند که با تغییر عوامل تعیین‌کننده حق‌الزحمه حسابرسی، این حق‌الزحمه به‌صورت سریع یا متناسب تعدیل نمی‌شود و تعدیلات افزایشی نسبت به تعدیلات کاهشی بیشتر است. با این حال، در بررسی‌های بلندمدت، اختلاف میان تعدیلات افزایشی و کاهشی به تدریج کاهش یافته و در طول زمان از بین می‌رود؛ امری که نشان می‌دهد بازار حسابرسی، علی‌رغم هزینه‌های تغییر حسابرس، از ویژگی رقابتی برخوردار استبرخی پژوهش‌ها نشان می‌دهد مدیران و کمیته‌های حسابرسی در دوره‌های کاهش حق‌الزحمه حسابرسی باید نظارت بیشتری بر مدیریت آن داشته باشند، زیرا حق‌الزحمه حسابرسی معمولاً تمایل بیشتری به کاهش نسبت به افزایش دارد. طالب‌نیا و همکاران (۱۳۹۶) نیز نشان دادند افزایش هزینه‌های حسابرسی در زمان انتظار افزایش، بیش از کاهش آن در زمان انتظار کاهش است که بیانگر چسبندگی حق‌الزحمه حسابرسی است. همچنین این چسبندگی در دوره‌های بلندمدت تغییر می‌کند و بیش‌اطمینانی مدیران و پاداش هیئت‌مدیره موجب افزایش انحراف از مدل استاندارد و تشدید چسبندگی رو به بالای حق‌الزحمه حسابرسی می‌شود. خدامی‌پور و امیری (۱۳۹۸) نشان دادند در شرکت‌های بورسی ایران حساسیت جریان نقد سرمایه‌گذاری وجود دارد و حق‌الزحمه عادی حسابرسی این حساسیت را کاهش می‌دهد، در حالی که حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی موجب افزایش آن می‌شود. خدادادی و همکاران (۱۳۹۸) نیز دریافتند ورود شرکت به مرحله رشد چرخه عمر، اثر منفی

1 De Castro et al.
2 Yang et al.
3 Yekini et al.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-08]

و معناداری بر حق‌الزحمه حسابرسی دارد، در حالی که ورود به مرحله بلوغ موجب افزایش معنادار آن می‌شود. همچنین عباس‌زاده و همکاران (۱۳۹۶) نشان دادند سابقه تشکیل کمیته حسابرسی با حق‌الزحمه حسابرسی رابطه مثبت و معناداری دارد، اما استقلال و تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی رابطه معناداری با آن ندارد. خدادادی و همکاران (۱۳۹۵) نیز بیان کردند عدم قطعیت مدیریت با حق‌الزحمه حسابرسی رابطه مثبت و معناداری دارد و اندازه مؤسسه حسابرسی و دوره تصدی حسابرس این رابطه را تقویت می‌کنند. علاوه بر این، نیکبخت و تنانی (۱۳۸۹) دریافتند اندازه شرکت، پیچیدگی عملیات، نوع مؤسسه حسابرسی و تورم با حق‌الزحمه حسابرسی رابطه معناداری دارند، در حالی که ریسک حسابرسی و ویژگی‌های تهیه‌کننده صورت‌های مالی رابطه معناداری با آن نشان ندادند.

به طور کلی، مطالعات داخلی عمدتاً به بررسی تعداد محدودی از عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه حسابرسی و غالباً با رویکرد کمی و داده‌های مقطعی پرداخته‌اند؛ ازاین‌رو پژوهش حاضر با بهره‌گیری از مطالعات داخلی و بین‌المللی در پی ارائه مدلی جامع‌تر برای تعیین حق‌الزحمه حسابرسی با تأکید بر لحن گزارشگری مالی است.

۲. روش‌شناسی پژوهش

هدف این پژوهش ارائه و اعتبارسنجی الگویی برای تعیین حق‌الزحمه حسابرسی با تأکید بر لحن گزارشگری مالی بود. پژوهش از نظر هدف کاربردی و از نظر روش آمیخته اکتشافی (کیفی–کمی) با طرح اکتشافی متوالی است. در بخش کیفی از نظریه داده‌بنیاد استفاده شد و داده‌ها از طریق مصاحبه نیمه‌ساختاریافته با ۱۲ نفر از حسابرسان مؤسسات، حسابرسان سازمان حسابرسی و مدیران مالی به روش نمونه‌گیری هدفمند گردآوری گردید. اشباع نظری در مصاحبه دهم حاصل شد، اما برای اطمینان مصاحبه‌ها تا ۱۲ نفر ادامه یافت. هر مصاحبه بین ۴۵ تا ۹۰ دقیقه به طول انجامید و داده‌های کیفی با استفاده از کدگذاری باز، محوری و انتخابی در نرم‌افزار MAXQDA10 تحلیل شد. برای افزایش اعتبار یافته‌های کیفی از بازبینی مشارکت‌کنندگان و نظر خبرگان غیرشرکت‌کننده استفاده شد.

در بخش کمی، داده‌ها از طریق پرسشنامه محقق‌ساخته مبتنی بر یافته‌های بخش کیفی جمع‌آوری گردید. جامعه نمونه شامل ۳۰۵ نفر از کارشناسان و حسابرسان مؤسسات و سازمان حسابرسی بود که به روش نمونه‌گیری در دسترس انتخاب شدند. روایی پرسشنامه توسط متخصصان تأیید شد و پایایی آن از طریق آزمون پایلوت و آلفای کرونباخ (۰.۸۵) با استفاده از نرم‌افزار SPSS

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-08]

مورد تأیید قرار گرفت. برای اعتبارسنجی الگوی استخراج‌شده از روش مدل‌یابی معادلات ساختاری استفاده شد. ویژگی های نمونه آماری هر دو بخش کیفی و کمی در جدول شماره ۱ آورده شده است.

جدول ۱: مشخصات نمونه پژوهشی در بخش کیفی و کمی

	رشتهٔ تحصیلی	مدرک تحصیلی	سن	جنسیت	مصاحبه	بخش کمی		
بخش کیفی	سرپرست حسابرسی	کارشناسی	۵۳	مرد	م ۱	جنسیت		
	سرپرست حسابرسی	کارشناسی ارشد	۴۳	مرد	م۲	زن	۵۹	۱۹/۳
	سرپرست حسابرسی	کارشناسی ارشد	۴۸	مرد	م ۳	مرد	۲۴۶	۸۰/۷
	مدیرعامل شرکت	دکتری	۳۴	مرد	م۴	سن		
	مدیرعامل شرکت	کارشناسی ارشد	۴۸	زن	م۵	تا ۳۰ سال	۶/۶	۲۰
	مدیرمالی	کارشناسی ارشد	۵۰	زن	م۶	۴۰-۳۰ سال	۲۴/۶	۷۵
	مدیر مالی	کارشناسی ارشد	۴۸	مرد	م۷	۵۰-۴۱ سال	۳۸/۷	۱۱۸
	مدیر مالی	کارشناسی ارشد	۴۲	مرد	م۸	۶۰-۵۱ سال	۲۶/۲	۸۰
	حسابرس سازمان	کارشناسی	۴۵	مرد	م۹	۶۱ سال و بالاتر	۳/۹	۱۲
	حسابرس سازمان	کارشناسی	۵۰	مرد	م۱۰	تحصیلات		
	مدیر در موسسه حسابرسی	دکتری	۵۵	مرد	م۱۱	کارشناسی	۱۱۳	۳۷
	مدیر در موسسه حسابرسی	کارشناسی	۵۰	مرد	م۱۲	کارشناسی ارشد	۱۶۵	۵۴/۱
	-	-	-	-	-	دکتری	۲۷	۸/۹
کل	۱۲ نفر					کل	۳۰۵	٪ ۱۰۰

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-08]

۳. تجزیه‌وتحلیل داده‌ها

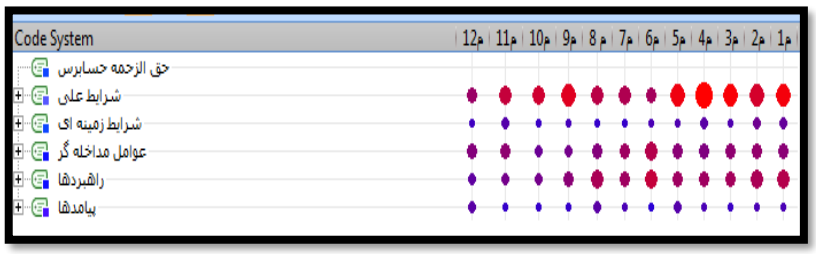
ابعاد و مؤلفه های الگوی تعیین حق‌الزحمه حسابرسی با تأکید بر لحن گزارشگری مالی کدام اند؟ براساس تجزیه و تحلیل صورت گرفته طی سه مرحله کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی از مجموع ۱۲ مصاحبه صورت گرفته ۱۵۱۸ کد مستخرج که تحلیل کدها، به شناسایی ۳۸ مقوله فرعی و ۱۴ مقوله اصلی منجر گردید. در ادامه خلاصه جدول مقولات آورده شده و به تشریح یافته‌های هر یک از مقوله‌ها پرداخته می‌شود.

الگوی مناسب و مطلوب تعیین حق‌الزحمه حسابرسی با تأکید بر لحن گزارشگری مالی چگونه است؟

روابط بین مقوله‌های شکل گرفته در داده‌ها نشان داد که الگوی شکل گرفته با شکل اصلی الگوی پارادایمی(مدل الگویی یا سرمشق) استِراوس و کوربین تطابق دارد، یعنی پدیده محوری (تعیین حق‌الزحمه حسابرسی با تاکید بر لحن گزارش سالانه) متأثر از شرایط علّی بوده و خود بر راهبردها تأثیرگذار است. راهبردها نیز به نوبه خود تحت تأثیر شرایط زمینه‌ای و مداخله‌گر، پیامدهای مرتبط با پدیده مورد بررسی را شکل می‌دهند. این الگوی پارادایمی در شکل شماره (۳) نشان داده شده است.

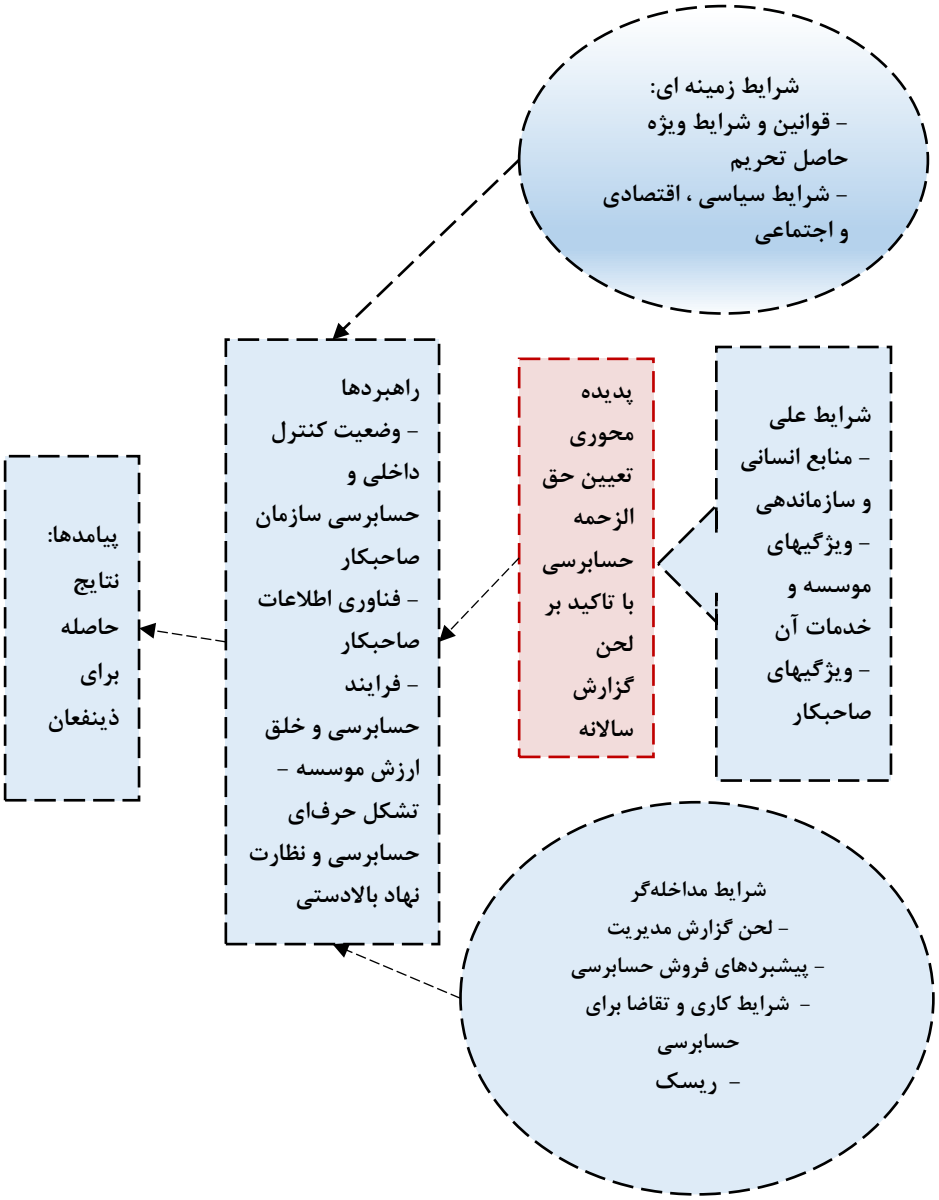
Code System	م12	م11	م10	م9	م 8	م7	م6	م5	م4	م3	م2	م1
حق الزحمه حسابرس												
شرایط علی	30	38	40	43	36	34	32	46	49	48	41	47
شرایط زمینه ای	13	17	12	14	11	11	15	16	18	16	22	20
عوامل مداخله گر	26	28	21	23	26	31	35	27	25	28	29	27
راهبردها	19	23	23	27	33	31	38	31	31	32	33	35
پیامدها	18	11	11	11	18	15	9	17	15	12	15	15

شکل ۱: (ماتریس عددی کدها)



شکل ۲: (ماتریس کدها)

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-08]



شکل ۳: مدل پارادایمی تعیین حق‌الزحمه حسابرسی با تاکید بر لحن گزارش سالانه

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-08]

الگوی تعیین حق‌الزحمه حسابرسی با تأکید بر لحن گزارشگری مالی تا چه اندازه اعتبار دارد؟

برای ارزیابی اعتبار الگوی تعیین حق‌الزحمه حسابرسی با تأکید بر لحن گزارشگری مالی، از تحلیل عاملی مرتبه اول و دوم با رویکرد حداقل مربعات جزئی (PLS) و نرم‌افزار Smart PLS استفاده شد. هدف این مرحله بررسی این بود که آیا شاخص‌های شناسایی‌شده اندازه‌گیری معنادار و قابل قبولی از ابعاد و عوامل مدل ارائه می‌دهند یا خیر. در این تحلیل، قدرت مدل عاملی از پیش تعریف‌شده با داده‌های گردآوری‌شده سنجیده شد تا مشخص شود تعداد و ساختار عوامل اندازه‌گیری‌شده با آنچه بر اساس مبانی نظری و یافته‌های بخش کیفی انتظار می‌رود، مطابقت دارد یا خیر. در نهایت، میزان انطباق و سازگاری میان سازه نظری و سازه تجربی پژوهش مورد آزمون قرار گرفت. مطابق نظر فرنل و لارکر[1] (۱۹۸۱) از سه معیار برای بررسی پایایی سازه ها استفاده شده است: ۱- پایایی تمامی گویه ها، ۲- پایایی ترکیبی هریک از سازه ها و ۳- متوسط واریانس استخراج شده است.[2]

گیفن و اشتراب[3] (۲۰۰۵) در خصوص پایایی گویه ها، بار عاملی ۰/۵ و بیشتر هر گویه در تحلیل عاملی تاییدی را به عنوان نشانگر سازه خوب تعریف کرده اند. نیز بارعاملی گویه ها باید دست کم در سطح ۰/۰۱ معنی دار باشند (گیفن و اشتراب، ۲۰۰۵). فرنل و لارکر (۱۹۸۱) برای بررسی پایایی ترکیبی مقادیر قابل پذیرش ۰/۷ یا بیشتر را مطلوب می دانند(فرنل و لارکر، ۱۹۸۱). نیز مقادیر متوسط واریانس استخراج شده، ۰/۵ و بیشتر را پیشنهاد می‌کنند و این امر به معنای آن است که ابزار دلخواه حدود ۵۰ درصد و یا بیشتر واریانس نشانگرهای خود را تشریح می کند (چین[4]، ۱۹۸۸). با این همه، مگنر و دیگران[5] (۱۹۹۶) برای متوسط واریانس استخراج شده، مقادیر بالای ۰/۴ را مطلوب و رضایت بخش پیشنهاد کرده اند.

در جدول شماره ۳ بارهای عاملی، پایایی ترکیبی، متوسط واریانس استخراج شده و ضریب آلفای کرونباخ تمامی ابعاد و مؤلفه های آن نشان داده شده است. اعداد گزارش شده جدول ذیل حاکی از قابلیت اعتماد (پایایی) کافی و مناسب ابعاد شناسایی شده پژوهش می باشد.

1 Fornell & Larcker
2 AVE
3 Gefen & Straub
4 Chin
5 Magner et al.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-08]

جدول ۳: بررسی قابلیت اعتماد ابعاد و مؤلفه ها

ابعاد	مؤلفه ها	بارعاملی	آماره تی	ضریب آلفای کرونباخ	پایایی ترکیبی	AVE
شرایط علی	منابع انسانی و سازماندهی	۰/۶۹۰	۱۲/۹۳	۰/۶۱۲	۰/۷۹۰	۰/۵۵۷
	ویژگیهای موسسه و خدمات آن	۰/۷۵۵	۱۷/۷۴			
	ویژگیهای صاحبکار	۰/۷۹۰	۱۹/۲۸			
شرایط زمینه ای/بستر	قوانین و شرایط ویژه حاصل تحریم	۰/۹۵۵	۱۸۵/۸۰	۰/۹۱۰	۰/۹۵۷	۰/۹۱۷
	شرایط سیاسی، اقتصادی و اجتماعی	۰/۹۶۰	۲۵۷/۶۱			
شرایط مداخله گر	لحن گزارش مدیریت	۰/۹۴۸	۱۸۲/۱۵	۰/۹۴۵	۰/۹۶۰	۰/۸۵۹
	پیشبردهای فروش حسابرسی	۰/۹۳۳	۱۲۶/۶۴			
	شرایط کاری و تقاضا برای حسابرسی	۰/۹۳۳	۱۳۴/۳۱			
	ریسک	۰/۸۹۲	۵۲/۹۳			
پدیده محوری	Q125	۰/۳۲۳	حذف نشانگر	۰/۸۹۶	۰/۹۱۵	۰/۵۴۴
	Q126	۰/۷۱۳	۲۲/۵۰			
	Q127	۰/۷۲۳	۲۱/۹۰			
	Q128	۰/۷۴۶	۲۵/۲۳			
	Q129	۰/۷۱۱	۲۰/۸۴			
	Q130	۰/۷۴۷	۲۹/۷۶			
	Q131	۰/۷۵۴	۳۱/۷۷			
	Q132	۰/۷۶۳	۳۱/۸۴			
	Q133	۰/۷۵۳	۳۳/۳۲			
	Q134	۰/۷۲۸	۲۵/۶۵			
راهبردها	وضعیت کنترل داخلی و حسابرسی سازمان صاحبکار	۰/۸۹۷	۸۱/۰۲	۰/۸۹۷	۰/۹۲۹	۰/۷۶۵
	فناوری اطلاعات صاحبکار	۰/۸۰۹	۳۳/۲۶			
	فرایند حسابرسی و خلق ارزش موسسه	۰/۸۹۰	۷۴/۸۰			
	تشکل حرفه‌ای حسابرسی و نظارت نهاد بالادستی	۰/۸۹۹	۸۸/۳۲			
پیامدها	مطلوب بودن شرایط بر جامعه	۰/۸۴۹	۵۷/۸۰	۰/۸۴۹	۰/۸۹۹	۰/۶۸۹
	مطلوب بودن شرایط بر نهادناظر و حرفه حسابداری	۰/۸۳۳	۳۸/۱۳			
	مطلوب بودن شرایط بر موسسه حسابرسی	۰/۸۷۲	۶۶/۸۸			
	مطلوب بودن شرایط بر شرکت	۰/۷۶۴	۳۱/۷۵			

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-08]

نتایج بارهای عاملی نشان داد بار عاملی تمامی گویه‌ها (به‌جز گویه q125) بالاتر از ۰.۶ بوده و مقدار تی آنها نیز بزرگ‌تر از ۱.۹۶ با سطح معناداری کمتر از ۰.۰۰۱ است؛ بنابراین گویه‌های باقی‌مانده وارد تحلیل شدند که بیانگر قابلیت اعتماد مناسب سازه‌های پژوهش است. در اجرای اولیه مدل، مشخص شد بار عاملی گویه q125 کمتر از ۰.۶ است؛ بنابراین این گویه حذف و مدل مجدداً در نرم‌افزار PLS اجرا شد که در نتیجه شاخص‌های مدل بهبود یافت و مقدار AVE برای همه مؤلفه‌ها به بیش از ۰.۵ رسید. واژه اعتبار یا روایی سازه به این موضوع می پردازد که آیا گویه های یک پرسشنامه همان موضوع و مفهومی را سنجش می کند که هدف محقق است اعتبار یا روایی سازه بیانگر آن است که آیا گویه‌های پرسشنامه همان مفهوم مورد نظر پژوهش را اندازه‌گیری می‌کنند یا خیر. چین (۱۹۸۸) برای بررسی روایی واگرا دو معیار پیشنهاد کرده است: نخست، هر گویه باید بیشترین بار عاملی را بر سازه خود داشته باشد و بار آن بر سایر سازه‌ها کمتر باشد. گیفن و اشتراوب (۲۰۰۵) نیز توصیه می‌کنند بار عاملی هر گویه بر سازه مربوطه حداقل ۰.۱ بیشتر از بار آن بر سایر سازه‌ها باشد. معیار دوم آن است که ریشه دوم میانگین واریانس استخراج‌شده (AVE) هر سازه بیشتر از همبستگی آن با سایر سازه‌ها باشد. محاسبه ضریب HTMT از نظر هنسلر[1] و همکارانش (۲۰۱۵) مطمئن ترین راه اظهارنظر درباره روایی واگراست و بر مبنای روش شبیه سازی مونت کارلو پایه گذاری شده است. درصورتی که این ضریب زیر۰/۹۰ باشد، روایی واگرا بین دو سازه انعکاسی وجود دارد.

1 Henseler

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-08]

بار مقطعی هر یک از گویه ها به روی سازه های تحقیق در جدول زیر اعلام شده است.

جدول ۴: بارهای عاملی متقاطع جهت وارسی روایی سازه ها

	راهبردها	شرایط زمینه ای/بستر	شرایط علّی	عوامل مداخله گر	پدیده محوری	پیامدها
تشکل حرفه‌ای حسابرسی و نظارت نهاد بالادستی	0.899	0.825	0.384	0.806	0.118	0.821
فرایند حسابرسی و خلق ارزش موسسه	0.890	0.756	0.407	0.765	0.158	0.766
فناوری اطلاعات صاحبکار	0.809	0.616	0.345	0.637	0.171	0.620
وضعیت کنترل داخلی و حسابرسی سازمان صاحبکار	0.897	0.759	0.340	0.810	0.164	0.753
شرایط سیاسی، اقتصادی و اجتماعی	0.835	0.960	0.353	0.871	0.095	0.809
قوانین و شرایط ویژه حاصل تحریم	0.794	0.955	0.398	0.800	0.087	0.789
منابع انسانی و سازماندهی	0.407	0.337	0.690	0.350	0.288	0.421
ویژگیهای صاحبکار	0.181	0.147	0.790	0.157	0.428	0.154
ویژگیهای موسسه وخدمات آن	0.422	0.458	0.755	0.401	0.310	0.428
پیشبردهای فروش حسابرسی	0.797	0.810	0.335	0.933	0.121	0.792
لحن گزارش مدیریت	0.847	0.866	0.346	0.948	0.099	0.835
شرایط کاری و تقاضا برای حسابرسی	0.810	0.812	0.342	0.933	0.135	0.783
ریسک	0.758	0.743	0.385	0.892	0.151	0.739
مطلوب بودن شرایط بر موسسه حسابرسی	0.773	0.766	0.367	0.761	0.872	0.127
مطلوب بودن شرایط بر نهادناظر و حرفه حسابداری	0.673	0.658	0.349	0.680	0.833	0.146
مطلوب بودن شرایط بر جامعه	0.743	0.702	0.362	0.723	0.849	0.124
مطلوب بودن شرایط بر شرکت	0.628	0.636	0.293	0.655	0.764	0.096
q126	0.124	0.074	0.316	0.128	0.165	0.713
q127	0.155	0.075	0.282	0.127	0.137	0.723
q128	0.039	-0.007	0.327	0.047	0.021	0.746
q129	0.070	0.026	0.268	0.062	0.060	0.711
q130	0.150	0.091	0.344	0.108	0.092	0.747
q131	0.222	0.133	0.404	0.157	0.159	0.754
q132	0.214	0.127	0.400	0.134	0.163	0.763
q133	0.061	0.047	0.379	0.071	0.090	0.753
q134	0.044	0.016	0.350	0.033	0.063	0.728

مطابق یافته های جدول بالا، همه‌ی مؤلفه ها بیشترین بار عاملی را به روی ابعاد خود دارند و این امر مبین روایی واگرای سازه ها در حد مناسب می باشد. یافته های معیار دوم نیز در جدول ذیل اعلام شده است.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-08]

جدول ۵: ماتریس همبستگی و ریشه دوم میانگین واریانس استخراج شده متغیرها

متغیر	۱	۲	۳	۴	۵	۶
۱. راهبردها	۰/۸۷۵					
۲. شرایط زمینه ای	۰/۸۵۱	۰/۹۵۸				
۳. شرایط علی	۰/۴۲۲	۰/۳۹۲	۰/۷۴۶			
۴. شرایط مداخله گر	۰/۸۶۷	۰/۸۷۳	۰/۳۷۹	۰/۹۲۷		
۵. پدیده محوری	۰/۱۷۲	۰/۰۹۵	۰/۴۷۰	۰/۱۳۶	۰/۷۳۸	
۶. پیامدها	۰/۸۵۲	۰/۸۳۴	۰/۴۱۵	۰/۸۵۱	۰/۱۴۹	۰/۸۳۰

نگاه: داده های قطر اصلی ماتریس همان ریشه دوم میانگین واریانس استخراج شده است.

طبق داده های جدول شماره ۵، ریشه دوم میانگین واریانس استخراج شده کل متغیرها از همبستگی آنها با سایر متغیرها بیشتر است. پس معیار دوم روایی واگرای متغیرهای تحقیق نیز رعایت شده است.

همچنین مطابق داده های جدول ۶ در خصوص معیار HTMT مشاهده می شود که برخی ضرایب از ۰/۹۰ کمتر می باشند لذا معیار سوم روایی واگرای متغیرهای تحقیق نیز رعایت شده است.

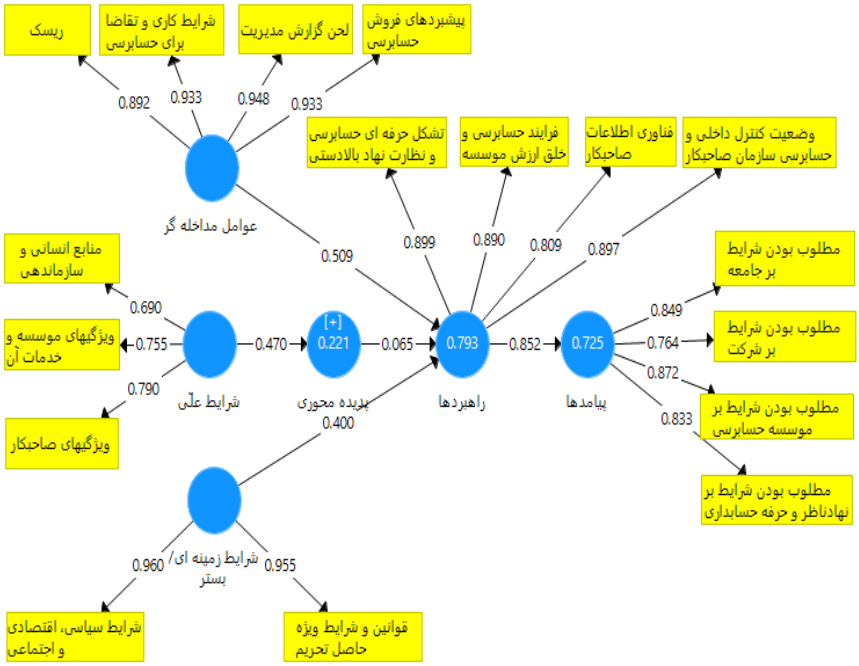
جدول ۶. ضرایب HTMT در ارزیابی روایی واگرا

متغیر	۱	۲	۳	۴	۵	۶
۱. راهبردها						
۲. شرایط زمینه ای	۰/۹۳۵					
۳. شرایط علی	۰/۶۰۶	۰/۵۶۱				
۴. شرایط مداخله گر	۰/۹۳۶	۰/۹۴۰	۰/۵۳۱			
۵. پدیده محوری	۰/۱۸۶	۰/۱۰۱	۰/۶۰۴	۰/۱۴۳		
۶. پیامدها	۰/۹۶۷	۰/۹۴۷	۰/۶۱۶	۰/۹۴۷	۰/۱۶۷	

نتایج بخش اندازه‌گیری نشان داد بیشتر شاخص‌ها در سطح مطلوب و برخی نیز در سطح قابل قبول قرار دارند که بیانگر تعریف مناسب روابط بین سازه‌ها و شاخص‌های آنها است. پس از تعیین مدل‌های اندازه‌گیری، برای برآورد مدل مفهومی پژوهش، بررسی روابط علّی بین متغیرها و ارزیابی برازش داده‌ها با مدل مفهومی از مدل‌یابی معادلات ساختاری استفاده شد. در این تحلیل، مقدار بحرانی آزمون در سطح معناداری ۰.۰۵ باید بیش از ۱.۹۶ باشد و سطح معناداری کمتر از ۰.۰۵ نشان‌دهنده معناداری ضرایب رگرسیونی در سطح اطمینان ۹۵ درصد است. خروجی مدل مفهومی با

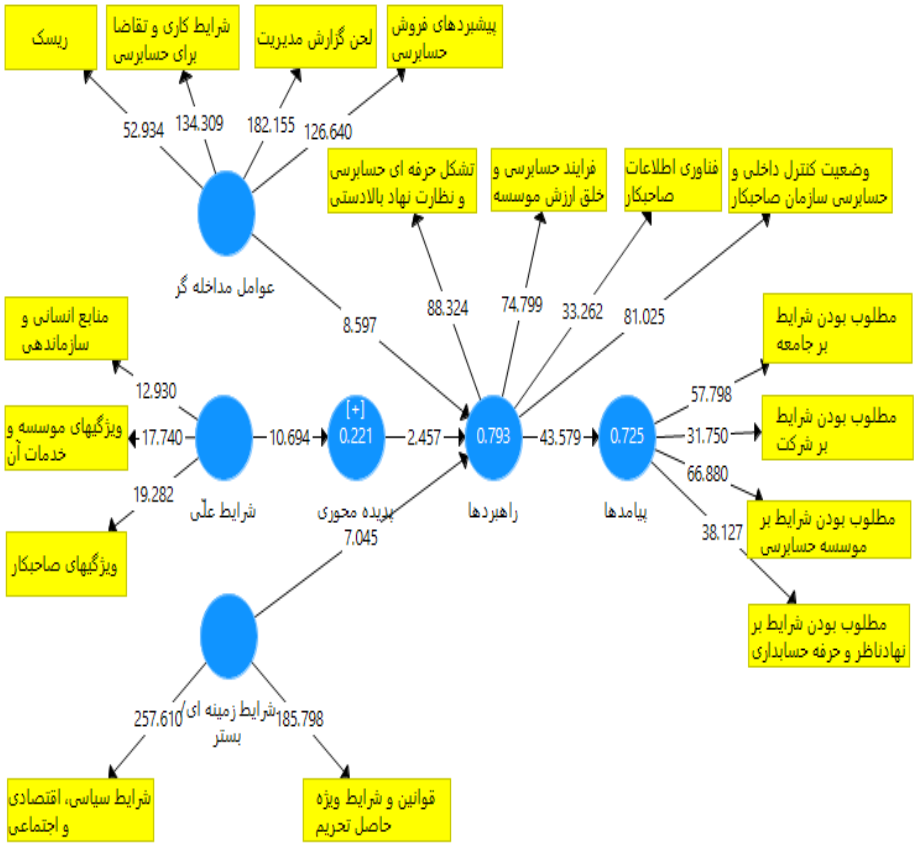
[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-08]

نرم‌افزار PLS ارائه شد. مدل آزمون‌شده تحقیق در شکل ۴ ارائه شده و نتایج نشان می‌دهد ضرایب تمامی مسیرهای مدل معنادار هستند .همچنین مقدار واریانس تبیین‌شده (R^2) برای پدیده محوری، راهبردها و پیامدها به ترتیب ۰.۲۲۱، ۰.۷۹۳ و ۰.۷۲۵ به دست آمد. بر این اساس، حدود ۲۲ درصد از تغییرات پدیده محوری توسط عوامل علّی (منابع انسانی و سازماندهی، ویژگی‌های صاحبکار و مؤسسه)، عوامل زمینه‌ای (شرایط سیاسی، اقتصادی و اجتماعی، قوانین و تحریم‌ها) و عوامل مداخله‌گر (پیشبردهای فروش حسابرسی، لحن گزارش مدیریت، شرایط کاری، تقاضا برای حسابرسی و ریسک) تبیین می‌شود. همچنین ۷۹.۳ درصد از تغییرات راهبردها توسط عوامل زمینه‌ای، عوامل مداخله‌گر و پدیده محوری و ۷۲.۵ درصد از تغییرات پیامدها توسط راهبردهای شناسایی‌شده توضیح داده می‌شود.



شکل ۴: اندازه گیری مدل کلی در حالت استاندارد

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-08]



شکل ۵: اندازه گیری مدل بعد از حذف ۲ گویه در حالت معنی دار

در این مرحله جهت برازش کلی مدل از معیار GOF که هر دو بخش اندازه‌گیری و بخش ساختاری را در بر می گیرد استفاده شده است. پژوهشگران برای این معیار، مقدارهای ۰/۰۱، ۰/۲۵، ۰/۳۶ را به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی معرفی نموده اند(وتزلس[1] و همکاران،۲۰۰۹). این معیار بصورت میانگین هندسی R2 و متوسط اشتراک محاسبه می‌شود:

$$GOF = \sqrt{\overline{communalities} \times \overline{R^2}}$$ (فرمول۴-۱)

1 Wetzels et al.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-08]

جدول ۷: معیار برازش کلی مدل

متغیرها	مقادیر اشتراکی	ضریب تعیین (R2)
شرایط علّی	۰/۵۵۷	-
شرایط زمینه ای	۰/۹۱۷	-
شرایط مداخله گر	۰/۸۵۹	-
پدیده محوری(تعیین حق الزحمه حسابرسی)	۰/۵۴۴	۰/۲۲۱
راهبردها	۰/۷۶۵	۰/۷۹۳
پیامدها	۰/۶۸۹	۰/۷۲۵
مجموع	۴/۳۳۱	۱/۷۳۹
میانگین	۰/۷۲۲	۰/۵۸۰

در نتیجه میانگین مقادیر اشتراکی برابر است با ۰/۷۲۲. با توجه به مقادیر ضریب تعیین که در جدول بالا آمده در نتیجه میانگین ضریب تعیین برابر است با: ۰/۵۸۰. پس بر اساس برآوردهای انجام شده مقدار برازش کلی مدل برابر است با ۰/۶۴۷، در این مدل حاصل شدن ۰/۶۵ با توجه به سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵و ۰/۳۶ به عنوان برازش ضعیف، متوسط و قوی، نشان از برازش قوی مدل دارد.

بحث و نتیجه‌گیری

این پژوهش با هدف ارائه الگوی تعیین حق‌الزحمه حسابرسی با تأکید بر لحن گزارشگری مالی انجام شد. با انجام ۱۲ مصاحبه، ۱۵۱۸ کد استخراج شد که پس از تحلیل، به ۳۸ مقوله فرعی و در نهایت ۱۴ مقوله اصلی طبقه‌بندی گردید. نام‌گذاری مقوله‌ها بر اساس ماهیت و فراوانی کدها و همچنین بررسی مفاهیم و دلالت‌های واژگانی انجام شد.

در بخش شرایط علی از میان کدها، منابع انسانی و سازماندهی با بیشترین فراوانی شناسایی شد که شامل دانش و تجربه حسابرسان، ارزیابی و آموزش کارکنان، ساختار سازمانی و استخدام نیروهای متخصص است. مصاحبه‌شوندگان بر استخدام نیروهای متخصص و تمام‌وقت و همچنین نقش تجربه و دانش حسابرسان در افزایش کیفیت حسابرسی و در نتیجه افزایش حق‌الزحمه تأکید داشتند.

ویژگی‌های صاحبکار نیز از عوامل مهم شرایط علی بود که شامل اندازه شرکت، بودجه و هدف حسابرسی و وضعیت صورت‌های مالی است. شرکت‌های بزرگ به دلیل گستردگی و پیچیدگی

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-08]

فعالیت‌ها معمولاً حق‌الزحمه بیشتری پرداخت می‌کنند. نتایج این بخش با پژوهش‌های پیشین که اندازه شرکت، حجم عملیات و دارایی‌ها را مؤثر بر حق‌الزحمه می‌دانند همسو است.

همچنین ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی و خدمات آن از جمله رتبه مؤسسه، کیفیت حسابرسی، تجربه بین‌المللی، نوع خدمات و تخصص حسابرس در صنعت بر افزایش حق‌الزحمه اثرگذار است. صاحبکاران معمولاً برای مؤسسات با رتبه بالاتر و حسابرسان متخصص در صنعت، حق‌الزحمه بیشتری پرداخت می‌کنند.

در شرایط زمینه‌ای، عوامل اقتصادی و اجتماعی مانند تورم و نهادینه نشدن فرهنگ پاسخگویی و همچنین قوانین و شرایط ناشی از تحریم‌ها مؤثر شناخته شد. مشارکت‌کنندگان معتقد بودند افزایش تورم بدون تعدیل منطقی حق‌الزحمه موجب کاهش کارایی این نظام شده و وجود قوانین کارآمد و ضمانت اجرایی برای آیین‌نامه‌های حق‌الزحمه ضروری است.

در بخش عوامل مداخله‌گر، مهم‌ترین مقوله لحن گزارش مدیریت بود که شامل خوانایی گزارش، قضاوت درباره متن، محدودیت مدیران در انتخاب لحن و زمینه‌های لحن مثبت یا منفی است. افزایش خوانایی و شفافیت گزارشگری مالی می‌تواند دامنه رسیدگی و ریسک حسابرسی را کاهش داده و در نتیجه حق‌الزحمه را کاهش دهد. همچنین استفاده از واژگان مثبت یا منفی در گزارش‌ها مبنایی برای تحلیل محتوا محسوب می‌شود؛ به طوری که لحن منفی معمولاً نشان‌دهنده ریسک بیشتر و در نتیجه افزایش حق‌الزحمه حسابرسی است، در حالی که لحن مثبت با کاهش حق‌الزحمه همراه است.

از دیگر عوامل مداخله‌گر می‌توان به شرایط کاری و تقاضا برای حسابرسی اشاره کرد که شامل قدرت چانه‌زنی صاحبکار، اندازه بازار، پیچیدگی کسب‌وکار و احتمال تداوم همکاری است. پیچیدگی فعالیت‌های صاحبکار و آشنایی کمتر حسابرس با آن موجب افزایش زمان رسیدگی و در نتیجه افزایش حق‌الزحمه می‌شود.

پیشبردهای فروش مؤسسات حسابرسی نیز عامل دیگری است که از طریق برندسازی، تعامل با مشتریان، تنوع خدمات و ارائه خدمات مشاوره‌ای می‌تواند موجب افزایش حق‌الزحمه شود. همچنین ویژگی‌های خدمت حسابرسی و تفاوت فصل‌های کاری نیز بر تعیین حق‌الزحمه تأثیر دارند.

ریسک صاحبکار و ریسک دعاوی حقوقی نیز از دیگر عوامل مداخله‌گر است؛ به طوری که صاحبکاران با شهرت ضعیف یا عدم شفافیت مدیریتی نیازمند رسیدگی دقیق‌تر بوده و حق‌الزحمه بیشتری ایجاد می‌کنند.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-08]

در بخش راهبردها، چهار مقوله اصلی شناسایی شد. نخست وضعیت کنترل داخلی و حسابرسی در سازمان صاحبکار شامل وجود کمیته حسابرسی، واحد حسابرسی داخلی و مستندات مناسب که می‌تواند موجب افزایش شفافیت و کاهش ریسک حسابرسی شود. دوم، وجود تشکل حرفه‌ای حسابرسی و نظارت نهادهای بالادستی که در کشور با ضعف ضمانت اجرایی و رقابت ناسالم در بازار همراه است. سوم، فرایند حسابرسی و خلق ارزش توسط مؤسسه حسابرسی که از طریق کنترل کیفیت، ارائه مشاوره و بهبود فرایندهای سازمانی موجب افزایش ارزش خدمات حسابرسی می‌شود. چهارم، استفاده از فناوری اطلاعات در سیستم‌های مالی و اطلاعاتی صاحبکار که موجب افزایش دقت، کاهش زمان رسیدگی و بهبود کیفیت حسابرسی می‌شود.

در مجموع، نتایج نشان داد تعیین حق‌الزحمه حسابرسی پدیده‌ای چندبعدی است و لحن گزارشگری مالی به عنوان یک متغیر مداخله‌گر می‌تواند نقش تعدیل‌کننده داشته باشد؛ به گونه‌ای که لحن مثبت گزارش‌های مالی موجب کاهش حق‌الزحمه حسابرسی و لحن منفی موجب افزایش آن می‌شود.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-08]

منابع

۱. اسماعیل زاده مقری، علی و ترامشلو، نصرت الله. (۱۳۹۱). تأثیر رقابت بر سر حق‌الزحمه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی و گزارشگری مالی، *حسابدار رسمی*، (۳۰)، ۷۹-۷۰.

۲. تنانی، محسن و نیکبخت، محمد رضا، (۱۳۸۹). آزمون عوامل موثر بر حق‌الزحمه حسابرسی صورت‌های مالی. *پژوهش‌های حسابداری مالی*. تابستان ۱۳۸۹. سال دوم، شماره دوم، شماره پیاپی(۴). ص ۱۱۱ تا ۱۳۲.

۳. خدادادی، ولی؛ چراغی‌نیا، علی و ویسی، سجاد، (۱۳۹۸). بررسی حق‌الزحمه حسابرسی بر اساس مراحل چرخه عمر شرکت (منتج شده از الگوهای جریان نقد). *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی* سال یازدهم / شماره ۱۴ / بهار ۱۳۹۸ صفحه ۳۲ تا ۱۴.

۴. خدادادی، ولی؛ ویسی، سجاد و چراغی‌نیا، علی (۱۳۹۵). عدم قطعیت مدیریت و حق‌الزحمه حسابرسی. *مجله دانش حسابداری*، سال هفتم، شماره ۲۷، زمستان ۱۳۹۵، صفحه ۱۰۹ تا ۱۳۳.

۵. خدامی پور، احمد؛ امیری، اسماعیل، (۱۳۹۸). اثر نوع حق‌الزحمه حسابرسی بر حساسیت جریان نقدی سرمایه گذاری *فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۶(۱)، ۸۵-۸۶.

۶. رهنمای رودپشتی، فریدون و محسنی، عبدالرضا. (۱۳۹۷). مدیریت، مدیریت نوشتار و مدیریت سود. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۸(۳۰)، ۵۱-۲۱.

۷. طالب‌نیا، قدرت‌اله؛ نیکومرام،هاشم؛ رویایی، رمضانعلی و تلخابی، فاطمه (۱۳۹۶). بررسی چسبندگی حق‌الزحمه‌های حسابرسی و عوامل ساختاری موثر بر انحراف حق‌الزحمه‌های حسابرسی از مدل استاندارد. *فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت* سال ششم / شماره ۲۴ / زمستان ۱۳۹۶، صفحه ۹۵ تا ۱۱۲.

۸. عباس زاده، محمدرضا؛ فکور، حسین و قناد مصطفی (۱۳۹۶). بررسی رابطه‌ی ویژگی‌های کمیته حسابرسی و حق‌الزحمه خدمات حسابرسی. *مجله علمی‌پژوهشی دانش حسابداری* مالی، دوره ۴، شماره ۳، پیاپی ۱۴، پاییز ۱۳۹۶، صفحه ۴۷-۶۴.

۹. قیطاسی، روح‌الله ؛ حاجی زاده،فتح‌الله ؛ الفتی، احمد، (۱۳۹۷). چسبندگی حق‌الزحمه حسابرسی. *دانش حسابرسی*، سال هجدهم، شماره ۷۳، زمستان ۹۷، صفحه۲۱۱ تا ۲۳۰.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-08]

10. Beattie, V. and Fearnley, S.(1998) Audit market competition: auditor changes and the impact of tendering. *The British Accounting Review*, 30(3):261-289.
11. Chan, P., M. Ezzamel, and D. Gwilliam. 1993. Determinants of audit fees for quoted UK companies. *Journal of Business Finance and Accounting*, 20 (6): 765–86.
12. Chang, H., Cheng, C., & Reichelt, K. (2021). Income smoothing and audit fees. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 36(4), 889–914.
13. Chen, Yahn-Shir & Hsu, Joseph. (2009***).*** Auditor Size, Auditor Quality, and Auditor Fee Premiums: Further Evidence from the Public Accounting Profession. *Journal of Accounting & Economics* (working paper / SSRN version circulated in 2009).
14. Chin, W. W. (1988). The Partial Least Squares Approach to Structural Equation Modeling. *In G. A. Marcoulides (Ed.), Modern Methods for Business Research*. Lawrence Erlbaum Associates.
15. De Castro, V. B., Gul, F. A., Muttakin, M. B. Mihret, D. G. (2019). Optimistic tone and audit fees: Some Australian evidence*, International Journal of Auditing*, 23(2), 352-364.
16. Francis, J. (1984). The effect of audit firm size on audit prices: a study of the Australian market. *Journal of Accounting and Economics*, 6(1), 133&151.
17. Francis, J., & Simon, D. (1987). A test of audit pricing in the small-company segment of the U.S. audit market. *The Accounting Review*, 62(1), 145&157.
18. Francis, J. R., and D. Wang 2005. Impact of the SEC's public fee disclosure requirement on subsequent period fees and implications for market efficiency. Auditing: *A Journal of Practice and Theory*, 24(Supplement): 145-160
19. Fornell, C., & Larcker, D. F. (1981). Evaluating structural equation models with unobservable variables and measurement error. *Journal of Marketing Research*, 18(1), 39–50. https://doi.org/10.1177/002224378101800104
20. Gefen, D., & Straub, D. (2005). A practical guide to factorial validity using PLS-Graph: Tutorial and annotated example. *Communications of the Association for Information Systems*, 16, 91–109. https://doi.org/10.17705/1CAIS.01605
21. Gist, W. E. (1992). Explaining variability in external audit fees. *Accounting and Business Research*, *23*(89), 79-84.
22. Gull, F. A. ,(2006), "Auditors' Response to Political Connections and Cronyism in Malaysia", *Journal of Accounting Research*, Vol. 44, No. 5, PP. 931–63.
23. Gunn, J. L., Kawada, B. S., & Michas, P. N. (2019). Audit market concentration, audit fees, and audit quality: A cross-country analysis of complex audit clients. *Journal of accounting and Public Policy*, *38*(6), 106693.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-08]

24. Hay, D. C., Knechel, W. R., & Wong, N. (2006). Audit fees: A meta-analysis of the effect of supply and demand attributes. *Contemporary accounting research*, *23*(1), 141-191.
25. Henseler, J., Ringle, C. M., & Sarstedt, M. (2015). A new criterion for assessing discriminant validity in variance-based structural equation modeling. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 43(1), 115–135. https://doi.org/10.1007/s11747-014-0403-8
26. Huang, X., Teoh, S. H., & Zhang, Y. (2014). Tone management. *The accounting review*, *89*(3), 1083-1113.
27. Joshi, P.L. and Al-Bastaki, H. (2000), "Determinants of audit fees: evidence from the companies listed in Bahrain", *International Journal of Auditing*, Vol. 4, pp. 129-38.
28. Lai, S. (2019). Audit report lag, audit fees, and audit quality following audit firm mergers. *International Journal of Accounting & Information Management*, 27(3), 456–474.
29. LOW, L. C., TAN, P. H. N., & Koh, H. C. (1990). The determination of audit fees: Analysis in the Singapore context. *Journal of Business Finance and Accounting*, *17*(2), 285.
30. Kim, J.-B., Liu, X., & Zheng, L. (2012). The impact of mandatory IFRS adoption on audit fees: Theory and evidence. *The Accounting Review, 87(6), 2061–2094.*
31. Magner, N., Welker, R., & Johnson, G. (1996). The interactive effect of participation and outcome favorability on turnover intentions and evaluations of supervisors. *Journal of Occupational and Organizational Psychology*, 69(2), 135–143.
32. Mitra, S., Jaggi, B., & Al-Hayale, T. (2019). Managerial overconfidence, ability, firm-governance and audit fees. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, *52*(3), 841-870.
33. Pearson, T. C., & Trompeter, G. M. (1994). Competition in the market for audit services: The effect of supplier concentration on audit fees. *The Accounting Review*, 69(2), 306–322.
34. Shan, Y. G., Troshani, I., & Tarca, A. (2019). Managerial ownership, audit firm size, and audit fees: Evidence from Australia. *International Journal of Auditing*, 23(2), 260–276.
35. Simunic, D. A. (1980). The pricing of audit services: Theory and evidence. *Journal of Accounting Research*, 18(1), 161–190.
36. Simunic, D. A., & Stein, M. T. (1990). Audit risk in a client portfolio context. *Contemporary Accounting Research*, *6*(2), 329-343.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-08]

37. Su, X., & Wu, X. (2017). Public disclosure of audit fees and bargaining power between the client and auditor: Evidence from China. *The International Journal of Accounting*, *52*(1), 64-76.
38. Wetzels, M., Odekerken-Schröder, G., & Van Oppen, C. (2009). Using PLS path modeling for assessing hierarchical construct models: Guidelines and empirical Illustration1. *MIS quarterly*, *33*(1), 177-195.
39. Yang, R., Yu, Y., Liu, M., & Wu, K. (2018). Corporate risk disclosure and audit fee: A text mining approach. *European accounting review*, *27*(3), 583-594.
40. Yekini, L. S., Wisniewski, T. P., & Millo, Y. (2016). Market reaction to the positiveness of annual report narratives. *The British Accounting Review*, *48*(4), 415-430.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-08]