



Developing a Framework to Improve Audit Quality: The Role of Non-Audit Services and Audit Fee Discounting in Iran

Maziyar Zarea¹, Mostafa Ghasemi^{*2}, Abdolreza Mohseni³

High lights

- Organizational and environmental factors play a significant role in improving audit quality, with the impact of organizational factors estimated to be greater than environmental factors.
- Improving audit quality requires simultaneous attention to the operational, organizational, and environmental dimensions of non-audit services and discounts.

1. Ph. D. Student, Department of Accounting, Bu.C., Islamic Azad University, Bushehr, Iran.

(maziyar.zarea@iau.ir)

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Bu.C., Islamic Azad University, Bushehr, Iran.

3. Assistant Professor, Department of Accounting, Bu.C., Islamic Azad University, Bushehr, Iran.

(Abdolreza.mohseni@iau.ac.ir)

Corresponding Author:

Mostafa Ghasemi

Email: Mostafa.ghasemi@iau.ac.ir

Receive Date: 20 April 2026

Revise Date: 26 May 2026

Accept Date: 26 May 2026

Publish Date: 29 May 2026

How to Cite:

Zarea, Maziyar; Ghasemi, Mostafa; Mohseni, Abdolreza; (2026). Developing a Framework to Improve Audit Quality: The Role of Non-Audit Services and Audit Fee Discounting in Iran, *Governmental Accounting*, 12 (24), 259-280.

ABSTRACT

Subject and Purpose: This study aims to develop a comprehensive model to enhance the quality of auditing in Iran, focusing on non-audit services and fee discounts.

Research Method: The research employs a mixed-methods approach, integrating both qualitative and quantitative techniques. In the qualitative phase, semi-structured interviews with auditing experts were conducted to identify the key factors influencing audit quality, leading to the formulation of a conceptual framework. Subsequently, quantitative data were collected through a standardized questionnaire administered to 384 professional auditors. The proposed model was analyzed using Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM).

Research Findings: The results of the path analysis revealed that all hypothesized relationships within the model are statistically significant and positive. Among the variables, "Factors related to non-audit services and fee discounts" exhibited the strongest impact, evidenced by high path coefficients and t-statistics significantly exceeding 6. Additionally, "Financial statement review" and "Strategic approaches" demonstrated meaningful effects on the dependent constructs, indicating their critical role in the quality enhancement process. Organizational and environmental factors also played significant roles, with organizational factors showing a greater influence compared to environmental factors. The model's predictive relevance and validity were confirmed through effect size indices (f^2) and Q^2 statistics, indicating the robustness and reliability of the proposed framework. The findings suggest that improving audit quality necessitates a holistic approach that simultaneously considers operational, organizational, and environmental dimensions of non-audit services and fee discounts. Addressing these interconnected factors can lead to more effective quality assurance mechanisms within the auditing profession.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: This research contributes to the literature by offering a data-driven, empirically validated model that can serve as a practical guide for policymakers and professional managers in Iran's auditing sector. By highlighting the critical factors and their interrelationships, the study provides valuable insights into strategic interventions aimed at elevating audit quality standards. The proposed model underscores the importance of integrated efforts across organizational practices, client management, and regulatory environments to foster a culture of quality and integrity in auditing practices. In conclusion, the study emphasizes that enhancing audit quality in Iran requires a comprehensive understanding of the multifaceted influences of non-audit services and fee discounts. The developed model offers a strategic framework for stakeholders to implement targeted improvements, ultimately contributing to the credibility and reliability of financial reporting in the country.

Keywords: Audit Quality, Non-Audit Services, Audit Fee Discounting, Structural Equation Model.

JEL Classification: M42 .H83.



Introduction

Audit quality can be defined in many ways, but is not limited to, the ability of an auditor to detect and report errors, comply with legal and professional requirements, or meet the needs of investors. Although defining and assessing audit quality can be difficult, the need for high-quality audits is recognized worldwide. High-quality audits enhance investor confidence and therefore contribute to the efficiency of financial markets. Efforts have been made to better define and understand audit quality by developing various classifications. Demand-side factors focus on the characteristics of the audit client and the users of the audit report. Contextual or environmental factors can affect financial reporting and audit quality. Contextual factors include changes in accounting law, the state of the general economy, and the industry in which the company operates. (Fernell and Cha, 1994). Fees received and audit report adjustments, due to uncertainty about the continuity of the client's activity, can be considered as strategies to cover audit operational risk (Fernell and Locker, 1981). In line with previous research, results have shown that restatement affects auditors' perception of the inherent risk of a company (Heer et al., 2011). Restatement of previous financial statements may indicate low financial reporting quality of the company and/or low audit quality. A high audit risk indicates that restatement of statements can; Therefore, there is an increase in audit costs for companies that re-present financial statements (Cohen, 1960). Given cognitive and social proximity, former auditors may tend to shift more profitable non-audit services to their former employer and reduce the efforts made in the audit, which can have an adverse effect on audit quality. Based on the above discussion, it can be expected that, given experience and cognitive proximity, experts and experienced individuals of the audit firm are very influential in assessing

the benefits of auditing and non-audit services and being aware of the threat to auditor independence caused by excessive non-audit fee ratios (Mansourian, 2007). Familiarity with the factors affecting audit fees is important for both auditors, their clients, and individuals who follow policy and regulation in the audit profession. By knowing these factors, auditors can price their services appropriately. Audit quality is a topic of concern to various stakeholder groups in the company and is one of the important issues in the field of auditing and capital markets. In an environment affected by the globalization of accounting and auditing standards, identifying the factors and problems affecting the stress of auditing work and trying to eliminate them can be an effective step towards expanding the auditing profession in Iran. Accordingly, the purpose of the present study is to develop a model to improve audit quality based on non-audit services and audit fee discounts in Iran.

Research Methodology

The present research is applied in terms of its purpose, using a qualitative-quantitative (mixed) method and using a data analysis approach based on foundational data and structural equations. In the qualitative part of the research, the population was used from the perspective of experts and specialists who have been directly involved in the subject of the study in the field of auditing in Iran for many years, which ultimately leads to the extraction and identification of variables. These experts must have expertise, experience, and relevant fields of activity. In the quantitative part, financial data from the Iranian capital market were used to fit the model based on the criteria extracted from the qualitative part. In the qualitative part of the research, the sample size was purposefully identified and selected to the point of saturation from experts and

specialists who are directly involved in the Iranian capital market. The use of the data saturation method in qualitative research is considered the gold standard for the end of sampling. 10 audit managers and experts in Iran were selected. In the quantitative part, there is a great emphasis on equal chance random selection to select all members of the research community (managers, senior experts) and the convenience random sampling method was used. In order to determine the sample size, the following Cochran formula was used and 384 professional auditors were selected. In the qualitative part, an interview protocol was used to collect information based on the experts' opinions. In the quantitative part, field studies and questionnaires are used to develop a model to improve the quality of auditing based on non-audit services and audit fee discounts in Iran. To examine the qualitative validity of the research, face validity is used. In qualitative face validity, to obtain the opinions of the target group or respondents, it is better to interview a number of respondents (at least 30 people) to find difficulties in understanding phrases and words, the appropriateness and relevance of the indicators, the possibility of ambiguity and inadequate understanding of phrases, or the presence of deficiencies that may exist in the meanings of words. To ensure the content validity of the questionnaire and its localization, its initial version was distributed to a number of elites and managers of the organization to provide necessary suggestions regarding its content. In the qualitative part, the Kappa index was used to measure the reliability of the designed model. The Cronbach's alpha method was used to assess the quantitative reliability of this research. In order to analyze the audit quality improvement model based on non-audit services and audit fee discounts in Iran, the grounded theory method was used, and the structural equation method was used to analyze the

validity of the proposed model. Also, Maxqda software was used to analyze qualitative data and theorize, and the structural equation approach was used using PLS software to examine the results.

Conclusion

To conduct the qualitative research, first, interviews were conducted with 6 experts, the characteristics of the interviewees are presented in Table (1). In the quantitative part, 213 people, or 55.5% of the sample, were male and 171 people, or 44.5%, were female. 86 people, or 22.4%, were under 30 years old. 115 people, or 29.9%, were between 30 and 40 years old. 130 people, or 33.9%, were between 40 and 50 years old, and 53 people, or 13.8%, were 50 years old and older. 67 people, or 17.4%, of the respondents had an associate degree. 132 people, or 34.4%, of the respondents had a bachelor's degree. 151 people, equivalent to 39.3% of the respondents, have a master's degree, and 34 people, equivalent to 8.9% of the respondents, have a doctoral degree. By reviewing the collected data set, the researcher tries to identify the concepts hidden in the interviews. The purpose of open coding is to decompose the collected qualitative data set into the smallest possible conceptual components. The results of coding the collected qualitative data using the interview tool showed that 63 primary codes were identified from 151 sections of the interviews. According to the results presented in Table (8) of the structural model paths, the effect of different variables on the model components can be explained in a meaningful and positive way. In the first step, the variable "Overview of financial statements based on non-audit services and discounts" had a significant effect on all output constructs of the model. The highest effect of this variable is related to strategies with a path coefficient of 0.203 and a t-statistic of 4.464. This variable also has an effect on other variables such as implementation of agreed methods (0.184), compliance with laws (0.175), technical matters (0.151), positive service outcome (0.160), and auditor report (0.129). In all these paths, the significance level is 0.000 and the t-statistic is greater than the critical value of 1.96; therefore, the aforementioned effects are considered

significant at the 95% confidence level. Next, the effect of organizational factors of non-audit services and fee discounts was also examined. This variable also has a significant effect on all dependent constructs. The highest effect is related to the implementation of consensus methods with a coefficient of 0.213 and compliance with the rules with 0.202, while other paths such as technical matters (0.175), positive outcomes (0.186) and auditor's report (0.149) are at a significant level between 0.017 and 0.020. These results indicate that intra-organizational contexts play a prominent role in advancing professional audit processes. Environmental factors of non-audit services also had a significant effect in all paths, although the intensity of their effect was less than organizational factors. The highest effect is related to the implementation of consensus methods (0.198) and compliance with the rules (0.188), while the effect on auditor's report shows the lowest value (0.139). The significance level in all these relationships is less than 0.05 and the t-statistic also exceeds the critical value; Therefore, it can be said that environmental factors such as economic conditions, regulatory institutions or competitive environment play an important but more limited role than organizational factors in this field. Finally, the variable "Factors related to non-audit services and fee discounts" has the greatest influence in the model and has shown a significant impact on other variables with high path coefficients and t-statistics much larger than 6. For example, the path coefficient of this variable to the implementation of consensus methods is 0.335 and to compliance with laws is 0.319. Other effects such as the impact on positive service outcomes (0.293), technical matters (0.276) and auditor's report (0.235) are also significant at a very high level. These findings indicate that operational factors and direct decision-making in the field of non-audit services play a pivotal role in the structural model of the research and, as a key variable, can be a basis for policymaking and professional management in this field. Overall, all paths in the model were found to be statistically significant and the direction of the effects was positive. These results indicate the coherence and structural validity of the research model and confirm that causal conditions, environmental, organizational, and related

factors all play an effective role in explaining and developing outcomes related to non-audit services and discounts.

Discussion

The present study was conducted with the aim of designing a model to improve audit quality by focusing on non-audit services and fee discounts in Iran. Using a qualitative research method based on grounded theory, a conceptual model was extracted and developed. The data collection tool at this stage was semi-structured interviews with experts in the auditing profession, including managers and partners of auditing firms, university professors, and senior auditors. In the process of analyzing the interviews, open coding was first performed, which resulted in the extraction of 63 initial codes from 151 sections of text data. After refining and integrating them in the axial coding stage, these codes were categorized into 9 main categories. The categories identified as the main components of the audit quality improvement model based on non-audit services and fee discounts include the components of implementing agreed-upon methods of handling financial information, technical matters of non-audit services and discounts, financial statement overview, positive consequences of non-audit services and discounts, compliance with relevant laws and regulations, effective organizational factors, effective environmental factors, factors related to the type of services, and the auditor's report on non-audit services and discounts. These findings are in full accordance with the results of previous domestic and foreign research. Heer et al. (2017) emphasized the role of environmental, organizational, and professional variables in service quality in fee determination modeling. The present research model also shows conceptual overlap with that research by including "organizational factors", "environmental factors", and "auditor's report". Holland (1999) also emphasized that excessive workload or lack of support

mechanisms for additional services can weaken audit quality. Therefore, in the present research model, referring to organizational and environmental factors as key infrastructures for the effective implementation of non-audit services is an appropriate response to the concerns raised in that research. Based on the findings of the analysis of interviews and data from the structural model test, it was determined that the review of financial statements based on non-audit services and discounts was identified as the main causal condition. According to the results of structural equation modeling, the intensity of the effect of this variable on factors related to non-audit services was calculated to be 0.548. Also, the t-statistic value of 12.045 is much larger than the critical value (1.96) at the 95% confidence level; and the significance level of 0.000 also indicates that this relationship is significant with high confidence. The present finding is consistent and complementary with several key studies. In their study in China, Heer et al. (2017) showed that audit efforts and pre-audit interactions with financial statements improve audit outcomes and reduce earnings management. This finding is fully consistent with the argument that pre-final audit review plays a causal role in improving audit quality. In the domestic literature, Azkia et al. (2011) also emphasized the need to identify complementary audit services, including preliminary and review reviews, as part of corrective procedures in their audit quality improvement model, which is theoretically consistent with the causal role of review in the present study. Based on the analysis of interview data and statistical modeling in this study, organizational factors related to non-audit services and fee discounts have been identified as the most important contextual conditions that affect audit quality improvement strategies. This finding shows that the organizational structure, organizational culture, internal processes, and policies related to fee discounts in audit firms

play a decisive role in their strategic orientation to improve audit quality. This finding is consistent with the results of previous research. Studies by Heer et al. (2017) in examining the impact of organizational factors on the quality of audit services showed that organizational culture and management structure play a pivotal role in improving service quality, which is consistent with the emphasis of the present study on organizational factors. In this study, based on interviews, the vast majority of respondents pointed to environmental factors in determining non-audit service fees as interfering conditions. These environmental factors include external conditions of audit firms such as market laws and regulations, industry competition, economic conditions, and legal and social pressures that can play a facilitating or limiting role in implementing the adopted strategies. Based on the statistical results, the intensity of the effect of the intervening conditions (environmental factors of non-audit services and fee discounts) on the strategies was calculated to be 0.219, which indicates a positive and significant effect. Statistically, the results of the analysis showed that the intensity of the effect of the causal conditions (review of financial statements based on non-audit services and discounts) on the strategies was 0.203. The value of the t-statistic is 4.644, which is much larger than the critical value of 1.96 at the 95% confidence level. The study of Mohammadpour (2013) also emphasized the importance of observing laws, regulations and auditing standards in ensuring the quality of non-audit services, which is consistent with the results of this study. In the study of Fornell and Locker (1981), the role of implementing accurate and standard methods in handling financial information was raised as a key strategy in improving audit quality, which is also reflected in the findings of the present study. Outcomes are the results and achievements that result from the successful implementation of strategies, and their

realization indicates the positive impact of improving audit quality. Based on the interviews conducted in this study, interviewees have widely pointed to the positive outcomes of non-audit services, which indicate the desirable effects of improving audit quality in the field of non-audit services and discounting.

Ethical Considerations

The authors have observed the ethical principles in conducting and publishing this scientific research, and this is confirmed by all authors.

Authors' Contributions

The first author has collaborated in preparing and preparing samples, conducting experiments and collecting data, performing

calculations, statistical analysis of data, analyzing and interpreting information and results, and preparing a draft of the article. The Second and third author, the thesis supervisor, was responsible for designing the research, supervising the research stages, reviewing and controlling the results, correcting, reviewing.

Conflict of Interest

According to the authors of this article, there is no conflict of interest.

Sponsor

This article has no financial sponsor.

Acknowledgements

We would like to thank and acknowledge all researchers and experts who helped in collecting information.

«مقاله پژوهشی»

تدوین الگویی جهت ارتقای کیفیت حسابرسی مبتنی بر خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه حسابرسی در ایران

مازیار زارع^۱، مصطفی قاسمی^{۲*}، عبدالرضا محسنی^۳

نکات برجسته

- عوامل سازمانی و محیطی نقش چشمگیری در ارتقای کیفیت حسابرسی ایفا میکنند که شدت اثر عوامل سازمانی نسبت به عوامل محیطی بیشتر برآورد شده است.
- ارتقای کیفیت حسابرسی مستلزم توجه همزمان به ابعاد عملیاتی، سازمانی و محیطی خدمات غیرحسابرسی و تخفیفات است.

چکیده

موضوع و هدف مقاله: پژوهش حاضر با هدف تدوین الگویی جهت ارتقای کیفیت حسابرسی مبتنی بر خدمات غیرحسابرسی و تخفیفات حق الزحمه حسابرسی در ایران انجام شده است.

روش پژوهش: این پژوهش به صورت تلفیقی از روش‌های کیفی و کمی (آمیخته) بهره برده است. در بخش کیفی، با استفاده از مصاحبه‌های نیمه ساختاریافته با خبرگان حسابرسی، عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی استخراج و مدل مفهومی شکل گرفت. در بخش کمی، داده‌ها از طریق پرسشنامه‌ای استاندارد در بین ۲۸۴ نفر از حسابران حرفه‌ای جمع‌آوری شد و مدل پیشنهادی با استفاده از تکنیک حداقل مربعات جزئی (PLS-SEM) تحلیل شد.

یافته‌های پژوهش: نتایج تحلیل مسیر نشان داد که تمامی مسیرهای مدل از نظر آماری معنادار و مثبت هستند. متغیر «عوامل مرتبط با خدمات غیرحسابرسی و تخفیفات حق الزحمه» بیشترین تأثیر را با ضریب مسیرهای بالا و آماره t بسیار بزرگ‌تر از ۶ بر سایر متغیرها داشته است. همچنین «بررسی اجمالی صورتهای مالی» و «راهنماها» تأثیر معناداری بر سازه‌های وابسته داشتند. عوامل سازمانی و محیطی نیز نقش قابل توجهی در ارتقای کیفیت حسابرسی ایفا کردند که شدت اثر عوامل سازمانی نسبت به عوامل محیطی بیشتر برآورد شد. شاخص‌های اندازه اثر (f^2) و قدرت پیش‌بینی مدل (Q^2) نشان‌دهنده اعتبار و قابلیت پیش‌بینی مطلوب مدل بودند. یافته‌ها بیانگر آن است که ارتقای کیفیت حسابرسی مستلزم توجه همزمان به ابعاد عملیاتی، سازمانی و محیطی خدمات غیرحسابرسی و تخفیفات است. این پژوهش با ارائه الگویی جامع و مبتنی بر داده‌های میدانی می‌تواند راهنمایی کاربردی برای سیاست‌گذاران و مدیران حرفه حسابرسی در ایران باشد.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: این پژوهش با ارائه یک مدل استوار بر داده و از نظر تجربی معتبر که می‌تواند به عنوان یک راهنمای عملی برای سیاست‌گذاران و مدیران حرفه‌ای در بخش حسابرسی ایران عمل کند، به ادبیات موضوع کمک می‌کند. این مطالعه با برجسته کردن عوامل حیاتی و روابط متقابل آنها، بینش‌های ارزشمندی در مورد مداخلات استراتژیک با هدف ارتقاء استانداردهای کیفیت حسابرسی ارائه می‌دهد. مدل پیشنهادی بر اهمیت تلاش‌های یکپارچه در رویه‌های سازمانی، مدیریت مشتری و محیط‌های نظارتی برای پرورش فرهنگ کیفیت و صداقت در رویه‌های حسابرسی تأکید می‌کند. در نتیجه، این مطالعه تأکید می‌کند که افزایش کیفیت حسابرسی در ایران نیازمند درک جامع از تأثیرات چندوجهی خدمات غیرحسابرسی و تخفیف‌های حق الزحمه است. مدل توسعه‌یافته یک چارچوب استراتژیک برای ذینفعان ارائه می‌دهد تا بهبودهای هدفمند را اجرا کنند و در نهایت به اعتبار و قابلیت اطمینان گزارشگری مالی در کشور کمک کنند.

واژه‌های کلیدی: کیفیت حسابرسی، خدمات غیرحسابرسی، تخفیفات حق الزحمه، مدل ساختاری.

طبقه‌بندی موضوعی: H83، M42.

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، گروه حسابداری، واحد بوشهر، دانشگاه آزاد اسلامی بوشهر، ایران. (maziyar.zarea@iau.ir)
۲. استادیار، گروه حسابداری، واحد بوشهر، دانشگاه آزاد اسلامی بوشهر، ایران.
۳. استادیار، گروه حسابداری، واحد بوشهر، دانشگاه آزاد اسلامی بوشهر، ایران. (Abdolreza.mohseni@iau.ac.ir)

نویسنده مسئول:

مصطفی قاسمی

رایانامه:

Mostafa.ghasemi@iau.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۵/۰۱/۳۱

تاریخ بازنگری: ۱۴۰۵/۰۳/۰۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۵/۰۳/۰۵

تاریخ انتشار: ۱۴۰۵/۰۳/۰۸

استناد به مقاله:

زارع، مازیار؛ قاسمی، مصطفی؛ محسنی، عبدالرضا، (۱۴۰۵)، تدوین الگویی جهت ارتقای کیفیت حسابرسی مبتنی بر خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه حسابرسی در ایران، *حسابداری دولتی*، ۱۲ (۲۴)، ۲۵۹-۲۸۰.

حق انتشار این مستند، متعلق به نویسندگان آن است. © ۱۴۰۵. ناشر این مقاله، دانشگاه پیام نور است.

این مقاله تحت گواهی زیر منتشر شده و هر نوع استفاده غیرتجاری از آن مشروط بر استناد صحیح به مقاله و عدم تغییر یا تعدیل مقاله مجاز است.

Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)



<https://gaa.journals.pnu.ac.ir/>

مقدمه^۱

کیفیت حسابرسی می‌تواند بسیاری از شیوه‌های توانایی حسابرس برای کشف و گزارش اشتباهات، مطابقت با الزامات قانونی و حرفه‌ای و یا مطابقت با نیازهای سرمایه‌گذاران را تعریف کند، اما محدود به آن‌ها نمی‌شود. هرچند که تعریف و ارزیابی کیفیت حسابرسی ممکن است دشوار باشد، اما نیاز به حسابرسی‌های باکیفیت در سطح جهانی مورد تأیید قرار گرفته است. حسابرسی‌های باکیفیت اعتماد سرمایه‌گذاران را افزایش داده و بنابراین به کارآمدی بازارهای مالی کمک می‌کنند. تلاش‌هایی انجام شده تا کیفیت حسابرسی با ایجاد طبقه‌بندی‌های مختلف، بهتر تعریف و شناخته شود. عوامل بخش تقاضا بر ویژگی‌های مشتری حسابرسی و کاربران گزارش حسابرسی تمرکز دارند. عوامل زمینه‌ای یا محیطی می‌توانند بر گزارش دهی مالی و کیفیت حسابرسی تأثیر بگذارند. عوامل زمینه‌ای شامل تغییرات قانون حسابداری، وضعیت اقتصاد عمومی و صنعتی است که شرکت در آن فعالیت دارد (فرنل و چا^۲، ۱۹۹۴).

حق‌الزحمه دریافتی و تعدیل گزارش حسابرسی، به دلیل ابهام در تداوم فعالیت صاحب‌کار می‌تواند از جمله راهکارها در راستای پوشش ریسک عملیاتی حسابرسی به حساب آید (فورنل و لاکر^۳، ۱۹۸۱). در راستای پژوهش‌های قبلی، نتایج نشان داده است که ارائه مجدد صورت‌های بر درک حساب‌رسان از ریسک ذاتی یک شرکت تأثیر می‌گذارد (هیر^۴ و همکاران، ۲۰۱۱). ارائه دوباره صورت‌های مالی قبلی ممکن است کیفیت گزارشگری مالی پایین شرکت و یا کیفیت حسابرسی پایین را نشان دهد. یک ریسک حسابرسی بالا، نشان‌دهنده ارائه دوباره صورت‌ها می‌تواند، باشد. بنابراین، افزایش هزینه‌های حسابرسی برای شرکت‌هایی وجود دارد که تجدید ارائه صورت‌های مالی را به همراه دارند (کوهن^۵، ۱۹۶۰). فعالیت‌هایی مانند حسابرسی نیازمند قضاوت هستند که بیشتر تحت تأثیر ارزش‌ها و ویژگی‌های فردی هستند (حق بین و همکاران، ۱۴۰۱).

ساندرز^۶ و همکاران (۲۰۰۹) پیشنهاد دادند که تأثیر خدمات غیر حسابرسی بر کیفیت حسابرسی، یک رابطه متقابل بین اوراق قرضه اقتصادی و حفظ اعتبار است. محدودیت‌های اقتصادی به معنای افزایش وابستگی ناشی از درصد بالای درآمد خدمات غیر حسابرسی است که حساب‌رسان را وادار می‌کند که از ابراز نظرات

واقعی خود در حالت عادلانه و عینی برای ترس از دست دادن درآمد خودداری کنند. در نتیجه، آن‌ها استقلال را که در نظر داشتند از دست می‌دهند (لاپان^۷ و همکاران، ۲۰۱۱). درصد بالایی از درآمد، از مشتریان خاص به‌عنوان مجموع درآمد شرکت، وابستگی بیشتر به مشتریان و محدودیت‌های اقتصادی قوی‌تر حاصل می‌شود. به‌منظور حفظ این مشتریان، حساب‌رسان همچنان به ارائه نظرات کامل در مورد گزارش‌های مالی باکیفیت پایین ادامه می‌دهند (فی^۸، ۱۹۸۷). کریزول و میلر^۹ (۲۰۰۰) نیز پیشنهاد دادند که ارائه خدمات غیر حسابرسی، به شروط اعتباری افزوده و استقلال حساب‌رسان را افزایش می‌دهد و بنابراین احتمال نادرست بودن گزارش‌های مالی را کاهش می‌دهد.

مطالعات تجربی در مورد این که آیا ارائه خدمات غیر حسابرسی به استقلال حسابرس، کیفیت حسابرسی یا کیفیت گزارش‌های مالی آسیب می‌رساند یا خیر، نظر قطعی ندارند. کلاین^{۱۰} (۲۰۱۰) فکر نمی‌کردند که حساب‌رسان نظر مطلوب مشتریان مهم را مطرح کنند. هولند^{۱۱} (۱۹۹۹) نتایج کلاین و همکاران (۲۰۱۰) را تعمیم داده و استدلال کردند که پس از کنترل عملکرد شرکت به‌عنوان یک عامل، هیچ ارتباط مثبتی بین خدمات غیر حسابرسی و تعهدات غیرمنتظره وجود ندارد. هیر (۲۰۱۷) نشان دادند که محدودیت اثرات اعتباری روی حساب‌رسان، مدیریت سود را تسهیل نمی‌کند. نتایج ثابت کرد که هیچ ارتباطی بین درصد هزینه‌های غیرمنتظره غیرحسابرسی و میزان محافظه‌کاری حسابداری وجود ندارد. بالین‌حال، نونالی^{۱۲} (۱۹۷۸) رابطه بین خدمات غیر حسابرسی و مدیریت درآمد را به‌منظور بررسی اینکه آیا خدمات غیرحسابرسی، کیفیت درآمد گزارش دهی مالی را کاهش می‌دهد یا خیر، مشاهده کردند. نتایج نشان داد که ارائه خدمات غیر حسابرسی، محدودیت‌های اقتصادی بین حساب‌رسان و مشتریان را تقویت می‌کند.

با توجه به نزدیکی شناختی و اجتماعی، حساب‌رسان سابق ممکن است تمایل داشته باشند که خدمات غیر حسابرسی سودآورتر را به سمت کارفرمای سابق خود سوق دهند و تلاش‌های صورت گرفته در حسابرسی را کاهش دهند که می‌تواند تأثیر نامطلوبی بر کیفیت حسابرسی داشته باشد بر اساس بحث بالا، می‌توان انتظار داشت که با توجه به تجربه و نزدیکی شناختی، متخصصان و افراد باتجربه موسسه

۱. مستخرج از رساله دکتری.

7. Lapan

8. Fay

9. Creswell and Miller

10. Kline

11. Hulland

12. Nunnally

2. Fornell and Cha

3. Fornell and Larcker

4. Hair

5. Cohen

6. Saunders

توسعه استراتژی مدیریت دانش به مؤسسات حسابرسی کمک می‌کند تا مزیت رقابتی در بازار کسب کنند. تخصص در صنعت یک استراتژی مهم مدیریت دانش برای مؤسسات حسابرسی برای دستیابی به توسعه متمایز است. مؤسسات حسابرسی چگونه می‌توانند تخصص‌های صنعتی ایجاد کنند؟ این موضوع برای تحقیقات عملی و نظری بسیار مورد توجه است (کراسول، ۱۳۹۱). مطالعات نظری قبلی نشان می‌دهد که شکل‌گیری تخصص در صنعت حسابرسان باید حداقل دو عامل کلیدی را برآورده کند: اول، مؤسسات حسابرسی باید سهم زیادی از بازار را در یک صنعت خاص اشغال کنند (کراسول، ۱۳۹۱). دوم، حسابرسان باید چندین بار یک نوع شرکت را حسابرسی کنند تا تجربه و دانش را انباشته کنند، در نتیجه روش‌های حسابرسی بالغ‌تر و دانش را برای صنایع خاص شکل دهند (دانایی‌فرد، ۱۳۹۲).

ادبیات، رابطه بین تخصص حسابرسان صنعت و کیفیت حسابرسی را بررسی کرده است. ادبیات قبلی نشان می‌دهد که مؤسسات حسابرسی با سهم بازار صنعت بزرگ، درک خود را از مشتریان در صنایع خاص عمیق‌تر کرده‌اند و دانش و مهارت‌های حسابرسی در صنایع خاص را از طریق سرمایه‌گذاری حرفه‌ای و ممیزی‌های مکرر به دست آورده‌اند. این ممکن است مزایای زیادی برای حسابرسان و مشتریان داشته باشد، ازجمله بهبود کیفیت حسابرسی، کیفیت افشای اطلاعات مشتریان، حق الزحمه حسابرسی و کارایی حسابرسی (کراسول، ۱۳۹۱). شرکت‌های حسابرسی با سهم بازار بزرگ‌تر، دانش و تجربه خاص صنعت بیشتری دارند، می‌توانند مشکلات خاص صنعت را با دقت بیشتری شناسایی کنند و دارای مزیت رقابتی متمایز نسبت به سایر شرکت‌ها برای دریافت حق بیمه برای حق الزحمه حسابرسی خواهند بود. درعین حال، مشتریان به دلیل انگیزه آن‌ها برای بهبود کیفیت افشای اطلاعات مالی، مایل به استخدام حسابرسان پردرآمد با تخصص صنعت هستند.

حق الزحمه حسابرسی بین انواع مختلف حسابرسان

در مقایسه با متخصصان بی‌سابقه، متخصصان باتجربه دارای تجربه حسابرسی صنعت بیشتر، کیفیت حسابرسی بالاتر و شهرت بهتر در صنعت هستند و شرکت‌های فهرست شده حاضر به استخدام متخصصان باتجربه صنعت و پرداخت هزینه‌های بالاتر برای بهبود کیفیت هستند. از گزارش‌های مالی و انتقال اطلاعات گزارش‌های مالی قابل اعتماد به بازار.

حسابرسی در سنجش مزایای حسابرسی و خدمات غیر حسابرسی و آگاهی از تهدید استقلال حسابرسان ناشی از نسبت حق الزحمه غیر حسابرسی بیش‌ازحد، بسیار تأثیرگذار باشند (منصوریان، ۱۳۸۶). آشنایی با عوامل مؤثر بر حق الزحمه‌های حسابرسی هم برای حسابرسان، هم صاحب‌کاران آن‌ها و هم اشخاصی اهمیت دارد که سیاست‌گذاری و قانونمندی در حرفه حسابرسی را دنبال می‌کنند. حسابرسان با دانستن این عوامل می‌توانند خدمات خود را به شکل مناسبی قیمت‌گذاری کنند. کیفیت حسابرسی موضوعی است که موردتوجه گروه‌های مختلف ذینفع در شرکت و یکی از موضوعات بااهمیت در حوزه حسابرسی و بازار سرمایه است. در محیطی متأثر از جهانی‌شدن استانداردهای حسابداری و حسابرسی، شناسایی عوامل و مشکلات اثرگذار بر استرس کار حسابرسی و تلاش در جهت رفع آن‌ها می‌تواند گام مؤثری در جهت گسترش حرفه حسابرسی در ایران باشد. بر این اساس هدف از پژوهش حاضر تدوین الگوی برای ارتقای کیفیت حسابرسی مبتنی بر خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه حسابرسی در ایران است.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

کیفیت حسابرسی

دیویدسون و نئو^۱ (۱۹۹۳) در تعریفی جامع، کیفیت حسابرسی را توانایی حسابرسان در کشف و برطرف نمودن تحریف‌های بااهمیت و دست‌کاری‌های انجام‌شده در سود گزارش‌شده عنوان می‌کنند بنابراین توانایی حسابرسان موضوعی مهم در کیفیت حسابرسی است که از دیدگاه‌های مختلفی تفسیر شده و به‌طور گسترده‌ای با عوامل داخلی و خارجی، خصوصیات حسابرسان (همانند تجربه، شایستگی، رعایت اخلاق و ...)، مستقل بودن حسابرسان (استقلال از کارفرما، رقابت در بازار و ...) و محیط قانون‌گذاری (تعویض اجباری، خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی و ...) در ارتباط است. با توجه به چندبعدی بودن کیفیت حسابرسی، مشخص نیست که از بین عوامل ذکرشده کدامیک در تعیین توانایی حسابرسان تأثیرگذارتر بوده و بنابراین نمی‌توان کیفیت حسابرسی را به‌طور مستقیم مشاهده و اندازه‌گیری کرد (نقل از کیا و همکاران ۱۳۹۰). کیفیت حسابرسی در بخش عمومی، ابزاری است که حسابرسان برای اعتباردهی و برنامه‌ریزان اقتصادی و سایر استفاده‌کنندگان به منظور اطمینان بیشتر به گزارش‌ها به آن نیاز دارند.

«غیرمنتظره» هزینه‌ها تأثیر بیشتری بر کیفیت حسابرسی خواهد داشت. درحالی‌که تأثیر کل هزینه‌های حسابرسی بر کیفیت حسابرسی مهم باقی می‌ماند، نشان می‌دهند که بخش «غیرمنتظره» هزینه‌ها تأثیر بیشتری بر کیفیت حسابرسی خواهد داشت.

با پیروی از پیشنهاد محمدپور (۱۳۹۲) چندین مطالعه به بررسی تأثیر هزینه‌های حسابرسی غیرمنتظره یا غیرعادی بر کیفیت حسابرسی و یافتن نتایج ترکیبی می‌پردازند. به‌عنوان مثال، مطالعاتی که از صورت‌های مالی آینده به‌عنوان معیاری از کیفیت حسابرسی واقعی استفاده می‌کنند، نتایج متناقضی را گزارش می‌دهند. دانایی‌فرد و امامی (۱۳۸۶) کشف می‌کنند که هزینه‌های غیرعادی حسابرسی به‌طور منفی با آن‌ها در ارتباط است. احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی وجود دارد. افزون‌براین، ساندرز و همکاران (۲۰۰۹) شواهدی را ارائه می‌دهند که نشان می‌دهند هزینه‌های بالای حسابرسی به‌طور غیرمعمول با احتمال کم‌تر سو تعبیر مالی در ارتباط هستند که یک رابطه مثبت بین هزینه‌های حسابرسی غیرعادی و کیفیت حسابرسی را نشان می‌دهد. بالین (۲۰۱۰) مشاهده می‌کنند که هزینه‌های غیرعادی حسابرسی به‌طور مثبت هستند. با تجدید ارائه صورت‌های مالی بعدی در ارتباط است. به‌طور جمعی، این مطالعات نمی‌توانند نتیجه‌گیری کنند که آیا کیفیت خدمات حسابرسی ارائه‌شده توسط صورت‌های مالی بعدی به‌طور مثبت یا منفی تحت تأثیر هزینه‌های حسابرسی غیرعادی قرار می‌گیرد. بانی و همکاران (۱۳۹۸) نشان دادند که تعهد حرفه‌ای و ایدئولوژی اخلاقی، بر کیفیت حسابرسی و رفتار اخلاقی تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد و همچنین نقش میانجی‌گری رفتار اخلاقی حسابرسان شرکت‌های دولتی نیز در این ارتباط تأیید می‌شود. از کیا و همکاران (۱۳۹۰) در مطالعه‌ای به بررسی جایگاه مدیریت خطا در ارتقاء کیفیت گزارشگری مالی پرداختند. نتایج به‌دست‌آمده نشان می‌دهد از بین سه نوع خطای شناسایی‌شده که خطاهای عملیاتی، رعایتی و گزارشگری بوده و به روش تحلیل محتوی از بطن گزارش حسابرسان مستقل استخراج شده، مدیریت خطای رعایتی اثر مثبت و معنی‌داری بر ابعاد گزارشگری مالی داشته است، ابعاد گزارشگری مالی طبق استاندارد حسابداری شماره ۱ شامل دو بعد ارائه و افشا است، بدین معنا که رعایت قوانین و مقررات موجب ارتقا سطح کیفیت هر دو بعد گزارشگری مالی شده است. مدیریت خطاهای عملیاتی و گزارشگری (پاسخگویی) تأثیر مثبت و معنی‌داری بر بعد افشا گزارشگری مالی داشته و در خصوص تأثیر دوجویی

تئوری چرخه حیات برند اشاره می‌کند که ایجاد یک برند یک‌شبه به دست نمی‌آید، بلکه باید فرآیند ایجاد، تثبیت، مرحله تقلید، تمایز و قطبش. به همین ترتیب، ساختن و گسترش شهرت یک متخصص جدید صنعت زمان می‌برد. متخصصان صنعت تازه ارتقا یافته سهم بازار معینی را به خود اختصاص داده‌اند، کیفیت حسابرسی هنوز بهبود نیافته است و شهرت آن‌ها در صنعت هنوز تثبیت نشده است بنابراین حق‌الزحمه حسابرسی را نمی‌توان بلافاصله افزایش داد و فاصله چشمگیر با حق‌الزحمه کارشناسان باتجربه صنعت وجود دارد (نوپانی^۱، ۲۰۱۴).

کیفیت حسابرسی متخصصان باتجربه بالاتر است، بنابراین مشتریان تمایل بیشتری به پرداخت حق بیمه برای حسابرسی متخصصان باتجربه دارند. به‌طور هم‌زمان، متخصصان باتجربه به‌تدریج در طول زمان شهرت پیدا می‌کنند و توسط شرکت‌های بورسی بیشتر شناخته می‌شوند (کراسول، ۱۳۹۱)؛ بنابراین، حق‌الزحمه حسابرسی برای متخصصان باتجربه بیشتر از حسابرسان غیرمتخصص است. بااین‌حال، اگرچه متخصصان باتجربه صلاحیت‌های حسابرسی بالاتری نسبت به حسابرسان غیرمتخصص دارند، حسابرسان غیرمتخصص می‌توانند کمبود صلاحیت‌ها را به‌عنوان مثال با افزایش تلاش حسابرسی خود جبران کنند و در نتیجه کیفیت حسابرسی را تضمین کنند و شهرت خود را حفظ کنند. کارشناسان غیر صنعتی که کیفیت حسابرسی را با افزایش ورودی حسابرسی بهبود می‌بخشند، ممکن است به همان اندازه توسط مشتریان شناخته شوند و حق‌الزحمه حسابرسی بالایی دریافت کنند.

ویژگی‌های غیرعادی حسابرسی و کیفیت حسابرسی

از آنجاکه کوهن (۱۹۶۰) بررسی اولیه ارتباط بین هزینه‌های حسابرسان و مدیریت سود مشتری در بازار حسابرسی آمریکا، بدنه گسترده‌ای از حسابداری ادبیات پژوهش بر تأثیر هزینه‌های حسابرسان (هم هزینه‌های حسابرسان و هم هزینه‌های غیرحسابرسی) بر کیفیت حسابرسان تمرکز کرده‌اند (به‌عنوان مثال، فورنل و چا، ۱۹۹۴ و هولند، ۱۹۹۹)، ادبیات پژوهش بر تأثیر هزینه‌های حسابرسان (هم هزینه‌های حسابرسان و هم هزینه‌های غیر حسابرسان) بر کیفیت حسابرسان تمرکز کرده‌اند (به‌عنوان مثال، لاپان و همکاران، ۲۰۱۱). درحالی‌که تأثیر کل هزینه‌های حسابرسان بر کیفیت حسابرسان مهم باقی می‌ماند، هیر و همکاران (۲۰۱۷) نشان می‌دهند که بخش

در ایران انتخاب شده‌اند. در بخش کیفی برای جمع‌آوری اطلاعات بر اساس نظر خبرگان از یک پروتکل مصاحبه استفاده شده است. در بخش کمی به منظور تدوین الگویی برای ارتقای کیفیت حسابرسی مبتنی بر خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه حسابرسی در ایران، از مطالعات میدانی و پرسش‌نامه استفاده می‌گردد. برای بررسی روایی کیفی پژوهش، از روایی صوری، استفاده می‌شود. در روایی صوری کیفی، برای دریافت نظرات گروه هدف یا همان پاسخ‌دهندگان، بهتر است از طریق مصاحبه با تعدادی از پاسخگویان (بین حداقل ۳۰ نفر) برای یافتن دشواری در درک عبارات و کلمات، تناسب و ارتباط مطلوب شاخص‌ها، احتمال وجود ابهام و برداشت‌های نارسا از عبارات و یا وجود نارسایی‌هایی که ممکن است در معانی کلمات وجود داشته باشد، انجام شده است. برای حصول اطمینان از اعتبار محتوایی پرسشنامه و بومی‌سازی آن، نسخه اولیه آن بین تعدادی از نخبگان و مدیران سازمان توزیع شد تا راجع به محتوای آن، پیشنهادها لازم را ارائه دهند. در بخش کیفی به منظور سنجش پایایی مدل طراحی شده از شاخص کاپا استفاده شد. برای ارزیابی پایایی کمی این پژوهش، از روش آلفای کرونباخ استفاده شد.

در بخش کمی تأکید بسیار زیادی بر انتخاب تصادفی شانس برابر برای انتخاب همه اعضای جامعه پژوهش (مدیران، کارشناسان ارشد) وجود دارد و از روش نمونه‌گیری تصادفی در دسترس استفاده شده است. به منظور تعیین حجم نمونه از فرمول کوکران زیر استفاده شد و ۳۸۴ نفر از حسابرسان حرفه‌ای انتخاب شدند. به منظور تجزیه و تحلیل مدل ارتقای کیفیت حسابرسی مبتنی بر خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه حسابرسی در ایران، از روش نظریه داده بنیاد و برای تجزیه و تحلیل میزان اعتبار مدل پیشنهادی نیز از روش معادلات ساختاری استفاده شد. همچنین از نرم افزار Maxqda جهت تجزیه و تحلیل داده‌های کیفی و نظریه پردازی استفاده شده و به منظور بررسی نتایج از رویکرد معادلات ساختاری توسط نرم افزار PLS استفاده شده است.

یافته های پژوهش

برای انجام پژوهش در بخش کیفی ابتدا با ۱۰ نفر از خبرگان مصاحبه انجام شد که ویژگی‌هایی مصاحبه‌شوندگان در جدول (۱) ارائه شده است. در بخش کمی ۲۱۳ نفر یعنی ۵۵٫۵٪ نمونه مرد و ۱۷۱ نفر یعنی ۴۴٫۵٪ پاسخ‌دهندگان زن هستند. ۸۶ نفر یعنی ۲۲٫۴٪ افراد کمتر از ۳۰ سال سن دارند.

مدیریت خطا در بعد ارائه، نتایج نشان از آن داشته که مدیریت خطا در واحدهای تجاری با بالا بردن کارایی عملیات بر کمیت سود اثر گذاشته و با بالا بردن اثربخشی موجب ارتقاء سطح کیفیت سود شده است. به طور کلی نتایج نشان داده افزایش سطح مدیریت خطا افزایش سطح کیفیت گزارشگری مالی را به دنبال داشته است. فی^۱ (۱۹۸۷) به بررسی محدودیت‌های قانونی بر پرداخت‌های مدیران، حاکمیت شرکتی و عملکرد شرکت در چین، پرداختند. این پژوهش در بازه زمانی ۲۰۱۴-۲۰۰۷ اجرا شد، نتایج نشان داد محدودیت‌ها در پاداش‌های اجرایی با عملکرد حسابداری شرکت‌ها رابطه منفی دارد این تأثیر منفی این رابطه در شرکت‌هایی با سطح حاکمیت خوب شرکتی، بهبود یافته و در سطح مطلوبی قرار دادند. فورنل و لاکر (۱۹۸۱) در پژوهشی تأثیر کمیته حسابرسی، تخصص مالی، جنسیت را بر مدیریت سود مورد بررسی قرار دادند. دوره زمانی این پژوهش از سال‌های ۲۰۰۷ تا ۲۰۱۳ و از رگرسیون چند متغیره جهت تجزیه و تحلیل اطلاعات استفاده شده است. نتایج نشان می‌دهد که وجود کارشناسان مالی در کمیته حسابرسی و جنسیت، مدیریت سود را کاهش می‌دهد به گونه‌ای افزایش در تعداد نسبت کارشناسان زن مالی در کمیته حسابرسی منجر به کاهش مدیریت سود خواهد شد. در حالی که نسبت کارشناسان مالی مرد به طور چشمگیری بر مدیریت سود تأثیر نمی‌گذارد.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف کاربردی، از نظر روش کیفی-کمی (آمیخته) و با استفاده از رویکرد تحلیل داده بنیاد و معادلات ساختاری است.

جامعه در بخش کیفی پژوهش، از نظر خبرگان امر و متخصصانی که سال‌هاست در زمینه حسابرسی در ایران، به طور مستقیم با موضوع مورد بررسی، سروکار دارند، استفاده شده است که در نهایت منجر به استخراج و شناسایی متغیرها می‌شود. این خبرگان دارای تخصص، تجربه و زمینه فعالیت مرتبط باید باشند. در بخش کمی برای برازش مدل بر اساس معیارهای استخراج شده از بخش کیفی، از داده‌های مالی بازار سرمایه ایران استفاده شده است. در بخش کیفی پژوهش، حجم نمونه تا حد اشباع از خبرگان و متخصصانی که در بازار سرمایه ایران، به طور مستقیم، با این موضوع سروکار دارند، به صورت هدفمند، شناسایی و انتخاب شد. استفاده از روش اشباع داده در پژوهش‌های کیفی به عنوان استاندارد طلایی پایان نمونه‌گیری در نظر گرفته می‌شود. ۱۰ نفر از مدیران و خبرگان حسابرسی

۱۱۵ نفر یعنی ۲۹,۹٪ افراد بین ۳۰ تا ۴۰ سال سن دارند. ۱۳۰ نفر یعنی ۳۳,۹٪ افراد بین ۴۰ تا ۵۰ سال سن دارند و ۵۳ نفر یعنی ۱۳,۸٪ درصد افراد نیز ۵۰ سال و بیشتر هستند. ۶۷ نفر معادل ۱۷,۴٪ از پاسخ‌دهندگان مدرک کاردانی دارند.

۱۳۲ نفر معادل ۳۴,۴٪ از پاسخ‌دهندگان مدرک کارشناسی دارند. ۱۵۱ نفر معادل ۳۹,۳٪ از پاسخ‌دهندگان مدرک کارشناسی ارشد دارند و ۳۴ نفر معادل ۸,۹٪ از پاسخ‌دهندگان دارای تحصیلات دکتری هستند.

جدول ۱. ویژگی‌های خبرگان مصاحبه‌شونده

ردیف	مدرک تحصیلی	سن	سابقه (سال)	جنسیت
۱	کارشناسی ارشد	۴۴ سال	۱۹ سال	مذکر
۲	دکتری	۴۷ سال	۲۳ سال	مذکر
۳	کارشناسی ارشد	۴۶ سال	۱۸ سال	مذکر
۴	کارشناسی ارشد	۴۶ سال	۲۰ سال	مذکر
۵	کارشناسی ارشد	۴۱ سال	۱۰ سال	مذکر
۶	دکتری	۴۹ سال	۲۲ سال	مذکر
۷	کارشناسی ارشد	۴۴ سال	۱۸ سال	مذکر
۸	دکتری	۴۵ سال	۲۱ سال	مذکر
۹	کارشناسی ارشد	۳۹ سال	۱۷ سال	مذکر
۱۰	دکتری	۴۴ سال	۲۲ سال	مذکر

محقق با مرور مجموعه داده‌های گردآوری شده، تلاش می‌کند که مفاهیم مستتر در مصاحبه‌ها را بازشناسد. هدف از کدگذاری باز، تجزیه مجموعه داده‌های کیفی گردآوری شده به کوچک‌ترین اجزای مفهومی ممکن است. نتایج حاصل از کدگذاری باز داده‌های کیفی گردآوری شده با استفاده از ابزار مصاحبه، نشان داد که

تعداد ۶۳ کد اولیه از میان ۱۵۱ بخش از مصاحبه‌ها شناسایی شده است.

در کدگذاری محوری، مقوله‌های جدا از هم در چهارچوبی معنادار در کنار یکدیگر قرار می‌گیرند. در این راستا، تمامی کدهای ایجادشده دوباره بازبینی شده و با متون مقایسه می‌شود تا مطلبی از قلم نیفتد (جدول ۲).

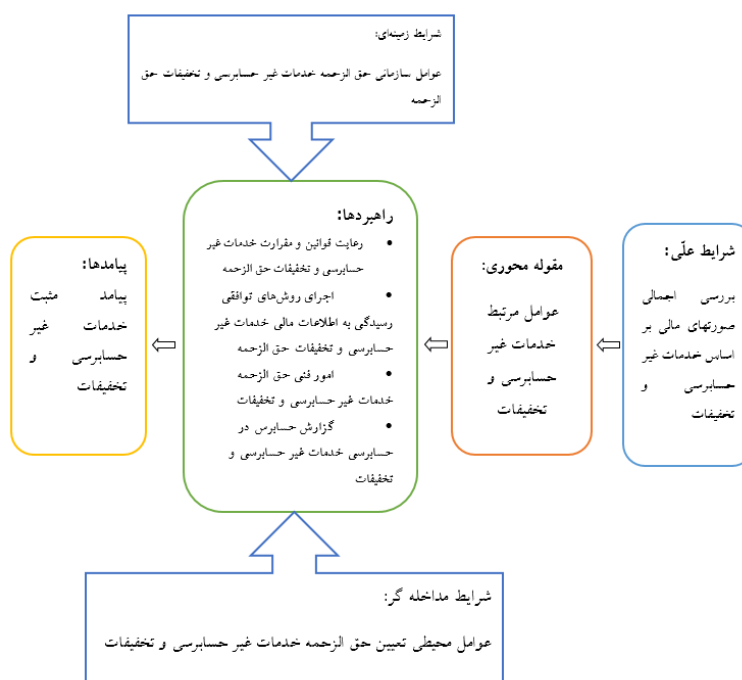
جدول ۲. نتایج کدگذاری محوری

تکرار	کد اولیه	مقولات
۱	تصمیمات نادرست در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	اجرای روش‌های توافقی رسیدگی به اطلاعات مالی خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه
۱	سو استفاده در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۲	دسترسی به گزارش‌ها در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۴	دسترسی منابع در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۲	امنیت حسابرسی در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	امور فنی خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه
۲	اسناد الکترونیک در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۲	سهولت استفاده نرم افزار در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۱	تطبیق روش حسابرسی در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۱	تأمین اعتبار در خدمات غیر حسابرسی	بررسی اجمالی صورتهای مالی بر اساس خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات
۲	سامانه نظارتی حسابرسی در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۲	سیستم‌های کنترل حسابرسی در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۴	بستر و زیرساخت‌ها در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۴	استفاده از متخصصان فنی در خدمات غیر حسابرسی	پیامد مثبت خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه
۴	ایجاد شناخت در حسابرسی در خدمات غیر حسابرسی	
۱	دسترسی به موقع و سریع در خدمات غیر حسابرسی	
۱	کاهش کاغذبازی در خدمات غیر حسابرسی	
۲	تأمین هزینه در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۲	عدالت اجتماعی در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۲	تحقق قوانین در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	

تکرار	کد اولیه	مقولات
۲	تقسیم مناسب کارها در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	رعایت قوانین و مقررات خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه
۳	ارزیابی عملکرد حسابرسان در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۳	رسیدگی و پیگیری در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۳	اخلاق حرفه‌ای در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۳	ارتقای کیفیت پرونده‌های حسابرسی در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۳	ارزیابی ریسک‌ها در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۴	افزایش دقت گزارش دهی در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۴	صرفه‌جویی زمانی در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۴	جلوگیری از فساد و انحرافات در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۵	سلامت مالی در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۱	قانون پول‌شویی در خدمات غیر حسابرسی	عوامل سازمانی خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه
۳	سلامت مجریان قوانین در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۳	قوانین اجرایی دستگاه‌ها در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۴	قوانین مدون و جامع در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۴	اثربخش بودن عملیات مالی در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۱	محیط سازمانی در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۱	شایسته‌سالاری در انتصابات در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۱	مهارت پرسنل در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۱	فرهنگ‌سازمانی در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۲	سلامت پرسنل در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۲	قوانین خاص سازمانی در خدمات غیر حسابرسی	عوامل مرتبط خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه
۲	تعهد سازمانی در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۸	کنترل‌های داخلی در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۱	صاحب‌کاران و ذینفعان	
۱	خروجی سالم دستگاه‌های اجرایی در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۲	ساختار دولت	
۲	عوامل سیاسی در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۲	سلامت نظام در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۳	کیفیت دارایی‌ها در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۴	نظارت مالی در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۱	اصول حسابرسی در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	گزارش حسابرسان در مورد خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه
۱	قابلیت مقایسه نتایج خدمات غیر حسابرسی	
۱	تجربه کاری حسابرسان در خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۱	شواهد حسابرسی کافی در خدمات غیر حسابرسی	
۲	قابل فهم بودن گزارش‌ها در خدمات غیر حسابرسی	
۲	برآورد خطر خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۲	تخصیص و ارزیابی خطرهای تحریف بالاهمیت	
۳	رسیدگی و بررسی صورت‌های مالی خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۴	رعایت دستورالعمل‌ها و قوانین خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۲	سهولت در تجزیه و تحلیل داده‌های دریافتی و تخفیفات	
۲	ارائه اطلاعات جامع خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	سهولت دسترسی به اطلاعات برای تجزیه و تحلیل خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات
۲	سامانه‌های ثبت مالی خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۳	مطابقت با دستورالعمل‌ها خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	
۳	سهولت دسترسی به اطلاعات برای تجزیه و تحلیل خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	

مورد فرایند تدوین مدل و مدل نهایی نظرات خود را ارائه دهند که بیشتر آن‌ها مدل به‌دست‌آمده را تأیید کردند و بعضی از آن‌ها نظرات اصلاحی نیز داشتند که در فرایندی رفت و برگشتی اصلاحات اعمال شد و نظر نهایی خبرگان بر تأیید مدل نیز گرفته شد. در انتها مدل نهایی پژوهش به شکل زیر به دست آمد (شکل ۱).

در مرحله کدگذاری انتخابی با توجه به نتایج گام‌های قبلی کدگذاری، مقوله‌ی اصلی انتخاب‌شده و به شکلی نظام‌مند به سایر مقوله‌ها مرتبط شد، ارتباطات اعتبار بخشیده شده و مقوله‌هایی که نیاز به تصفیه و توسعه بیشتر داشتند، بهبود یافتند. در این مرحله یک‌بار دیگر از تعدادی از خبرگان مشارکت‌کننده در این پژوهش خواسته شد که در



شکل ۱. مدل پارادایمی طراحی و تبیین مدل ارتقای کیفیت حسابداری مبتنی بر خدمات غیر حسابداری و تحقیقات حق الزحمه

با توجه به تعداد مقوله‌های ایجادشده مشابه و مقوله‌های ایجادشده متفاوت، شاخص کاپا محاسبه شده است. همان‌طور که در جدول (۳) مشاهده می‌شود، پژوهشگر ۹ مقوله و فرد دیگر ۸ مقوله ایجاد کرده‌اند که از این تعداد ۷ مقوله مشترک بوده‌اند.

جدول ۳. مقایسه مقولات شناسایی شده توسط پژوهشگر و فرد دیگر

نظر پژوهشگر				
مجموع	بله	خیر	مجموع	
۸	A = 7	B = 1	۸	نظر فرد
۲	C = 2	D = 0	۲	دیگر
۱۰	۹	۱	۱۰	مجموع

(۱)

$$\text{توافقات مشاهده شده} = \frac{A + D}{N} = \frac{7}{10} = 0.7$$

$$\text{توافقات شانسی} = \frac{A + B}{N} \times \frac{A + C}{N} \times \frac{C + D}{N} \times \frac{B + D}{N} \times \frac{8}{10} \times \frac{9}{10} \times \frac{2}{10} \times \frac{1}{10} = 0.014$$

$$K = \frac{\text{توافقات مشاهده شده} - \text{توافقات شانسی}}{1 - \text{توافقات شانسی}} = \frac{0.7 - 0.014}{1 - 0.014} = 0.696$$

همان‌طور دیده می‌شود مقدار شاخص کاپا برابر با ۰.۶۹۶ محاسبه شد که در سطح توافق معتبر قرار گرفته است. آمار توصیفی پرسشنامه در جدول (۴) آورده شده است.

جدول ۴. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیرها	تعداد	دامنه تغییرات	کمینه	بیشینه	میانگین	خطای استاندارد	انحراف معیار
بررسی اجمالی صورت‌های مالی بر اساس خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	۳۸۴	۱,۲۹	۵,۰۰	۳,۴۳۴۹	۳۸۴	۰,۰۴۲۶۷	۰,۸۳۶۰۹
عوامل مرتبط خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه	۳۸۴	۱,۱۱	۵,۰۰	۳,۴۶۴۴	۳۸۴	۰,۰۳۷۷۴	۰,۷۳۹۴۸
اجرای روش‌های توافقی رسیدگی به اطلاعات مالی خدمات غیر حسابرسی	۳۸۴	۱,۲۵	۴,۷۵	۳,۲۶۱۷	۳۸۴	۰,۰۴۱۹۹	۰,۸۲۲۸۵
امور فنی خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه	۳۸۴	۱,۰۰	۵,۰۰	۳,۸۴۵۵	۳۸۴	۰,۰۴۳۲۴	۰,۸۴۷۴۱
رعایت قوانین و مقررات خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه	۳۸۴	۱,۰۰	۵,۰۰	۲,۹۸۸۰	۳۸۴	۰,۰۳۵۴۱	۰,۶۹۳۸۵
گزارش حسابرسان در مورد خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه	۳۸۴	۱,۴۰	۴,۸۰	۳,۴۱۹۳	۳۸۴	۰,۰۳۷۱۲	۰,۷۲۷۴۹
راهبردها	۳۸۴	۱,۲۶	۴,۶۹	۳,۳۷۸۸	۳۸۴	۰,۰۳۱۸۸	۰,۶۲۴۷۴
عوامل سازمانی خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه	۳۸۴	۱,۰۰	۵,۰۰	۳,۴۵۸۲	۳۸۴	۰,۰۴۰۸۰	۰,۷۹۹۵۴
عوامل محیطی خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه	۳۸۴	۱,۴۳	۵,۰۰	۳,۴۵۲۷	۳۸۴	۰,۰۳۷۱۴	۰,۷۲۷۸۷
پیامد مثبت خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه	۳۸۴	۱,۵۳	۴,۸۷	۳,۳۹۹۸	۳۸۴	۰,۰۳۶۹۹	۰,۷۲۴۸۳

همان‌طور که از جدول (۵) مشاهده می‌شود، در تمامی متغیرهای پژوهش، مقادیر آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی بیشتر از ۰,۷ است. این موضوع چند نکته مهم را نشان می‌دهد. متغیر «پیامدهای مثبت خدمات غیر حسابرسی» با بالاترین آلفای کرونباخ (۰,۹۵۱) و پایایی ترکیبی (۰,۹۵۷)، بالاترین میزان انسجام درونی را در بین تمامی سازه‌ها دارد. متغیر «امور فنی خدمات غیر حسابرسی» با مقدار آلفای ۰,۷۳۰، در پایین‌ترین حد قابل قبول قرار دارد، اما همچنان در بازه استاندارد و مطلوب است. مقدار CR برای همه متغیرها، حتی بیشتر از مقدار آلفای کرونباخ است که نشان می‌دهد استفاده از CR، تصویری واقع‌بینانه‌تر از کیفیت سنجش هر سازه فراهم می‌سازد. این نتایج بیانگر آن است که پرسشنامه طراحی شده از نظر ثبات و قابلیت تکرارپذیری سنجش، در وضعیت بسیار مناسبی قرار دارد. با توجه به مقادیر به‌دست‌آمده از آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی، می‌توان با اطمینان بالا اظهار داشت که مدل اندازه‌گیری پژوهش از پایایی مناسبی برخوردار است.

جدول ۶. شاخص‌های روایی همگرایی متغیرهای پژوهش

متغیر	AVE	CR
اجرای روش‌های توافقی رسیدگی به اطلاعات مالی خدمات غیر حسابرسی	۰,۷۶۹	۰,۹۳۰
امور فنی خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه	۰,۶۵۱	۰,۸۴۸
بررسی اجمالی صورت‌های مالی بر اساس خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات	۰,۶۶۵	۰,۹۳۱
رعایت قوانین و مقررات خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه	۰,۵۷۰	۰,۸۶۷
عوامل سازمانی خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه	۰,۶۳۱	۰,۹۳۱
عوامل محیطی خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه	۰,۵۳۴	۰,۸۸۷

بر اساس جدول آماری ارائه‌شده، می‌توان تحلیل دقیقی از دیدگاه پاسخ‌دهندگان نسبت به خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه ارائه داد. در این میان، بالاترین میانگین مربوط به متغیر «امور فنی خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه» با میانگین ۳,۸۴ است که نشان‌دهنده اهمیت زیاد مسائل فنی در اجرای این خدمات از دیدگاه پاسخ‌دهندگان است. تحلیل داده‌ها نشان می‌دهد که نگاه کلی به خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه کمابیش مثبت است، با تمرکز ویژه بر کیفیت فنی و تأثیر عوامل محیطی و سازمانی. با این حال، توجه به مسائل قانونی و شفاف‌سازی مقررات باید در دستور کار نهادهای ناظر و حرفه‌ای قرار گیرد (جدول ۴).

جدول ۵. آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی متغیرهای پژوهش

متغیر	آلفای کرونباخ	پایایی ترکیبی (CR)
اجرای روش‌های توافقی رسیدگی	۰,۸۹۸	۰,۹۳۰
امور فنی خدمات غیر حسابرسی	۰,۷۳۰	۰,۸۴۸
بررسی اجمالی صورت‌های مالی	۰,۹۰۹	۰,۹۳۱
رعایت قوانین و مقررات	۰,۸۰۷	۰,۸۶۷
عوامل سازمانی	۰,۹۱۲	۰,۹۳۱
عوامل محیطی	۰,۸۵۰	۰,۸۸۷
عوامل مرتبط	۰,۸۷۷	۰,۹۰۲
پیامدهای مثبت خدمات	۰,۹۵۱	۰,۹۵۷
گزارش حسابرسان	۰,۷۸۷	۰,۸۵۴

جدول ۷. معیار استون گیسر سازه‌های وابسته (درون‌زا)

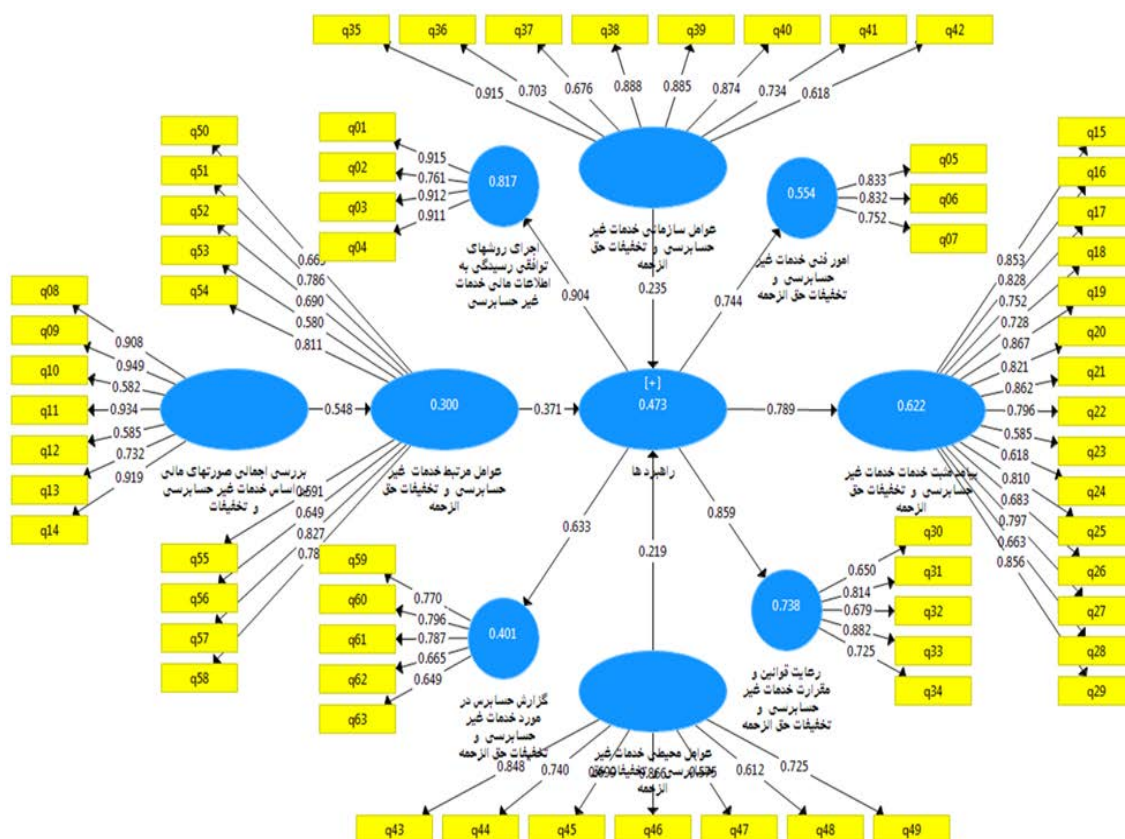
نتیجه	وضعیت	شرط قبول	Q2	متغیرهای وابسته
قابل قبول	قوی	$< 0,02$	۰,۶۲۳	اجرای روش‌های توافقی رسیدگی به اطلاعات مالی خدمات غیر حسابرسی
قابل قبول	قوی	$< 0,02$	۰,۳۵۵	امور فنی خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه
قابل قبول	متوسط	$< 0,02$	۰,۳۲۰	راهبردها
قابل قبول	قوی	$< 0,02$	۰,۴۱۶	رعایت قوانین و مقررات خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه
قابل قبول	ضعیف	$< 0,02$	۰,۱۴۷	عوامل مرتبط خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه
قابل قبول	قوی	$< 0,02$	۰,۳۶۵	پیامد مثبت خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه
قابل قبول	متوسط	$< 0,02$	۰,۲۱۳	گزارش حسابرسان در مورد خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه

متغیر	AVE	CR
عوامل مرتبط خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه	۰,۵۱۰	۰,۹۰۲
پیامد مثبت خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه	۰,۵۹۸	۰,۹۵۷
گزارش حسابرسان در مورد خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه	۰,۵۴۲	۰,۸۵۴

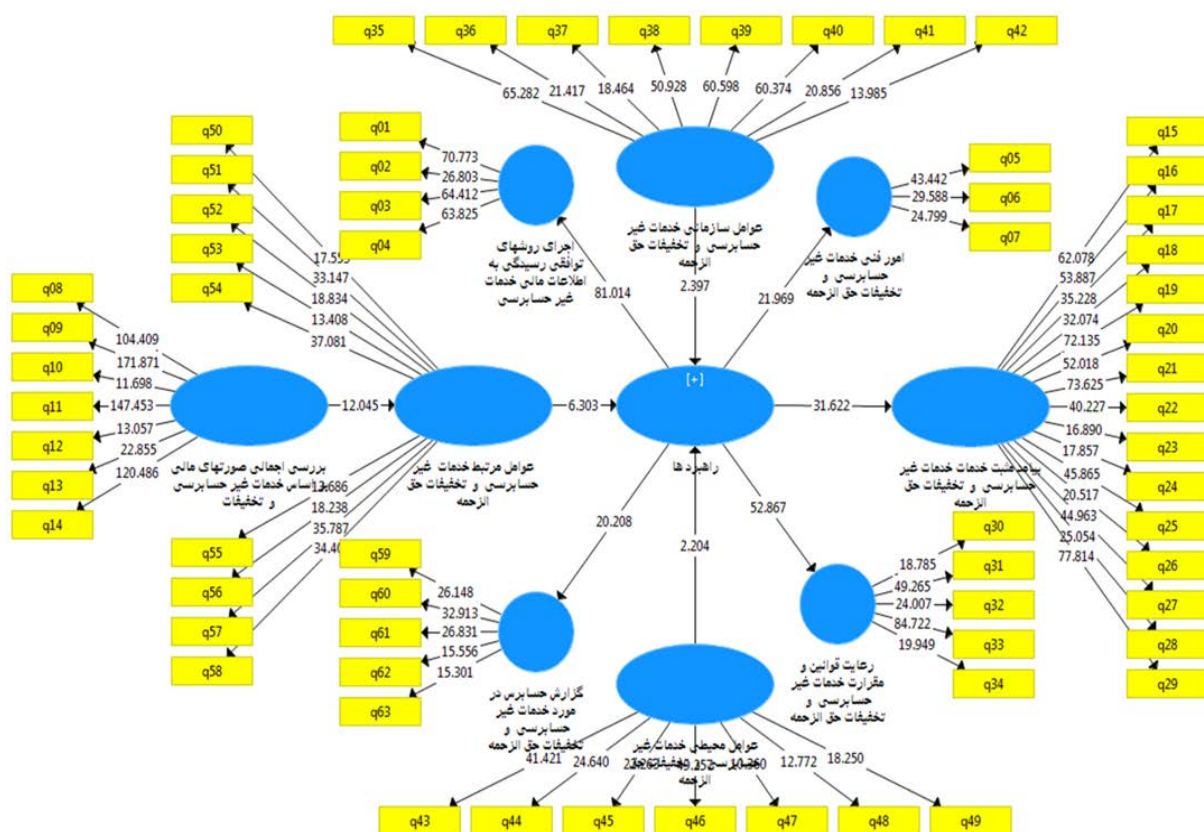
همان‌گونه که در جدول (۶) مشاهده می‌شود، برای تمامی متغیرهای پژوهش، مقدار AVE بالاتر از ۰,۵، مقدار CR بالاتر از ۰,۷ و در تمامی موارد مقدار CR بزرگ‌تر از AVE است. بنابراین، می‌توان نتیجه گرفت که روایی همگرا برای تمام سازه‌های مدل پژوهش تأیید شده است و ابزار سنجش توانسته است متغیرهای پنهان را به‌درستی و با دقت پوشش دهد.

معیار استون گیسر^۱، تناسب پیش‌بینی مدل را نشان می‌دهد. درواقع نشان می‌دهد اگر در یک مدل روابط بین سازه‌ها به‌درستی تعریف‌شده باشد سازه‌ها قادر به تأثیرگذاری کافی بر شاخص‌های همدیگر هستند و این امر موجب می‌شود فرضیه‌ها به‌درستی ارزیابی شوند. از نظر هیر و همکاران (۲۰۱۷) مقادیر ۰,۰۲، ۰,۱۵ و ۰,۳۵ به ترتیب ضعیف، متوسط و قوی برآورد می‌شوند (جدول ۷).

یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که شاخص Q2 سازه‌های وابسته مقداری مثبت (بزرگ‌تر از ۰,۰۲) برآورد شده است. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که قدرت مدل در خصوص پیش‌بینی همه متغیرها در سطح قابل قبولی قرار دارد.



شکل ۲. مدل پژوهش با تکنیک حداقل مربعات جزئی



شکل ۳. آماره تی مدل پژوهش با تکنیک بوت استرپینگ

جدول ۸. اثرات کلی مدل

مسیر	اثر کلی	آماره تی	سطح معناداری
بررسی اجمالی صورت‌های مالی بر اساس خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات ← اجرای روش‌های توافقی رسیدگی به اطلاعات مالی خدمات غیر حسابرسی	۰,۱۸۴	۴۲۳,۴	۰,۰۰۰
بررسی اجمالی صورت‌های مالی بر اساس خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات ← امور فنی خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه	۰,۱۵۱	۴,۴۸۸	۰,۰۰۰
بررسی اجمالی صورت‌های مالی بر اساس خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات ← راهبردها	۰,۲۰۳	۴,۴۶۴	۰,۰۰۰
بررسی اجمالی صورت‌های مالی بر اساس خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات ← رعایت قوانین و مقررات خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه	۰,۱۷۵	۴,۴۵۴	۰,۰۰۰
بررسی اجمالی صورت‌های مالی بر اساس خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات ← پیامد مثبت خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه	۰,۱۶۰	۳۴۸,۴	۰,۰۰۰
بررسی اجمالی صورت‌های مالی بر اساس خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات ← گزارش حسابرس در مورد خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه	۰,۱۲۹	۳۱۱,۴	۰,۰۰۰
عوامل سازمانی خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه ← اجرای روش‌های توافقی رسیدگی به اطلاعات مالی خدمات غیر حسابرسی	۰,۲۱۳	۳۸۸,۲	۰,۰۱۷
عوامل سازمانی خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه ← امور فنی خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه	۰,۱۷۵	۳۴۷,۲	۰,۰۱۹
عوامل سازمانی خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه ← رعایت قوانین و مقررات خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه	۰,۲۰۲	۳۷۷,۲	۰,۰۱۸
عوامل سازمانی خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه ← پیامد مثبت خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه	۰,۱۸۶	۳۶۴,۲	۰,۰۱۸
عوامل سازمانی خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه ← گزارش حسابرس در مورد خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه	۰,۱۴۹	۳۲۷,۲	۰,۰۲۰
عوامل محیطی خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه ← اجرای روش‌های توافقی رسیدگی به اطلاعات مالی خدمات غیر حسابرسی	۰,۱۹۸	۲۰۳,۲	۰,۰۲۸
عوامل محیطی خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه ← امور فنی خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه	۰,۱۶۳	۱۵۸,۲	۰,۰۳۱
عوامل محیطی خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه ← رعایت قوانین و مقررات خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه	۰,۱۸۸	۱۹۲,۲	۰,۰۲۹
عوامل محیطی خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه ← پیامد مثبت خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه	۰,۱۷۳	۱۷۴,۲	۰,۰۳۰
عوامل محیطی خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه ← گزارش حسابرس در مورد خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه	۰,۱۳۹	۲,۱۴	۰,۰۳۳
عوامل مرتبط خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه ← اجرای روش‌های توافقی رسیدگی به اطلاعات مالی خدمات غیر حسابرسی	۰,۳۳۵	۲۴۲,۶	۰,۰۰۰

مسیر	اثر کلی	آماره تی	سطح معناداری
عوامل مرتبط خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه ← امور فنی خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه	۰,۲۷۶	۳۳۹,۶	۰,۰۰۰
عوامل مرتبط خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه ← رعایت قوانین و مقررات خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه	۰,۳۱۹	۳۳۴,۶	۰,۰۰۰
عوامل مرتبط خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه ← پیامد مثبت خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه	۰,۲۹۳	۱۹۳,۶	۰,۰۰۰
عوامل مرتبط خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه ← گزارش حسابرسان در مورد خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه	۰,۲۳۵	۶,۰۲	۰,۰۰۰

است. برای مثال، ضریب مسیر این متغیر به اجرای روش‌های توافقی برابر با ۰,۳۳۵ و به رعایت قوانین برابر با ۰,۳۱۹ است. اثرات دیگر نظیر تأثیر بر پیامدهای مثبت خدمات (۰,۲۹۳)، امور فنی (۰,۲۷۶) و گزارش حسابرسان (۰,۲۳۵) نیز در سطح بسیار بالایی معنادار هستند. این یافته‌ها بیانگر آن است که عوامل عملیاتی و تصمیم‌گیری مستقیم در زمینه خدمات غیر حسابرسی، نقشی محوری در مدل ساختاری پژوهش ایفا می‌کنند و به‌عنوان متغیر کلیدی، می‌توانند پایه‌ای برای سیاست‌گذاری و مدیریت حرفه‌ای در این حوزه باشند. در مجموع، تمام مسیرهای مدل از نظر آماری معنادار ارزیابی شده‌اند و برای اثرگذاری‌ها نیز مثبت بوده است. این نتایج نشان‌دهنده انسجام و اعتبار ساختاری مدل پژوهش بوده و تأیید می‌کنند که شرایط علی، عوامل محیطی، سازمانی و مرتبط، همگی نقش مؤثری در تبیین و توسعه پیامدهای مرتبط با خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات دارند.

بحث و نتیجه‌گیری

پژوهش حاضر باهدف طراحی الگویی برای ارتقاء کیفیت حسابرسی با تمرکز بر خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه در ایران انجام شده است. با بهره‌گیری از روش پژوهش کیفی مبتنی بر نظریه داده‌بنیاد، به استخراج و تدوین مدل مفهومی پرداخته شد. ابزار گردآوری داده‌ها در این مرحله، مصاحبه‌های نیمه‌ساخت‌یافته با خبرگان حرفه حسابرسی بوده که شامل مدیران و شرکای مؤسسات حسابرسی، استادان دانشگاه و حسابرسان ارشد است.

در فرآیند تحلیل مصاحبه‌ها، ابتدا کدگذاری باز انجام شد که حاصل آن استخراج ۶۳ کد اولیه از ۱۵۱ بخش از داده‌های متنی بود. این کدها پس از پالایش و تجمیع در مرحله کدگذاری محوری، در قالب ۹ مقوله اصلی دسته‌بندی شدند. مقوله‌های شناسایی شده به‌عنوان مؤلفه‌های اصلی مدل ارتقای کیفیت حسابرسی مبتنی بر خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه شامل مؤلفه‌های اجرای روش‌های توافقی رسیدگی به اطلاعات مالی، امور فنی خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات، بررسی اجمالی صورت‌های مالی، پیامدهای مثبت خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات، رعایت قوانین و مقررات مرتبط، عوامل سازمانی مؤثر، عوامل محیطی مؤثر، عوامل مرتبط با نوع خدمات و گزارش حسابرسان درباره خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات

با توجه به نتایج ارائه‌شده در جدول (۸) مسیرهای مدل ساختاری، می‌توان تأثیر متغیرهای مختلف بر اجزای مدل را به‌صورت معنادار و مثبت تبیین کرد. در گام نخست، متغیر «بررسی اجمالی صورت‌های مالی بر اساس خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات» بر تمامی سازه‌های خروجی مدل تأثیر معناداری داشته است. بالاترین میزان اثر این متغیر مربوط به راهبردها با ضریب مسیر ۰,۲۰۳ و آماره t برابر با ۴,۴۶۴ است. همچنین این متغیر بر سایر متغیرها مانند اجرای روش‌های توافقی (۰,۱۸۴)، رعایت قوانین (۰,۱۷۵)، امور فنی (۰,۱۵۱)، پیامد مثبت خدمات (۰,۱۶۰) و گزارش حسابرسان (۰,۱۲۹) نیز اثرگذار بوده است. در همه این مسیرها، سطح معناداری برابر با ۰,۰۰۰ بوده و آماره t از مقدار بحرانی ۱,۹۶ بزرگ‌تر است؛ بنابراین تأثیرهای یادشده در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار شمرده می‌شوند.

در ادامه، تأثیر عوامل سازمانی خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه نیز مورد بررسی قرار گرفت. این متغیر نیز به‌صورت معنادار بر تمامی سازه‌های وابسته اثر گذاشته است. بالاترین اثر مربوط به اجرای روش‌های توافقی با ضریب ۰,۲۱۳ و رعایت قوانین با ۰,۲۰۲ است، درحالی‌که سایر مسیرها نیز نظیر امور فنی (۰,۱۷۵)، پیامدهای مثبت (۰,۱۸۶) و گزارش حسابرسان (۰,۱۴۹) در سطح معناداری بین ۰,۰۱۷ تا ۰,۰۲۰ قرار دارند. این نتایج نشان می‌دهد که بسترهای درون‌سازمانی نقش پررنگی در پیشبرد فرآیندهای حرفه‌ای حسابرسی دارند. عوامل محیطی خدمات غیر حسابرسی نیز در تمامی مسیرها اثر معنادار داشته‌اند، هرچند شدت اثر آن‌ها نسبت به عوامل سازمانی کمتر بوده است. بالاترین تأثیر مربوط به اجرای روش‌های توافقی (۰,۱۹۸) و رعایت قوانین (۰,۱۸۸) است، درحالی‌که اثر بر گزارش حسابرسان پایین‌ترین مقدار (۰,۱۳۹) را نشان می‌دهد. سطح معناداری در همه این روابط کمتر از ۰,۰۵ بوده و آماره t نیز از مقدار بحرانی فراتر رفته است؛ بنابراین می‌توان گفت عوامل محیطی مانند شرایط اقتصادی، نهادهای نظارتی یا فضای رقابتی، نقش مهمی اما محدودتر از عوامل سازمانی در این زمینه ایفا می‌کنند. در نهایت، متغیر «عوامل مرتبط با خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق الزحمه» بیشترین قدرت تأثیر را در مدل داشته و با ضریب مسیرهای بالا و آماره‌های t بسیار بزرگ‌تر از ۶ تأثیرگذاری معناداری را بر سایر متغیرها نشان داده

تعیین‌کننده‌ای در جهت‌گیری راهبردی آن‌ها برای ارتقای کیفیت حسابرسی دارند. این یافته با نتایج پژوهش‌های پیشین هماهنگی دارد. مطالعات هیر و همکاران (۲۰۱۷) در بررسی تأثیر عوامل سازمانی بر کیفیت خدمات حسابرسی نشان داد که فرهنگ‌سازمانی و ساختار مدیریتی نقش محوری در بهبود کیفیت خدمات دارند که این نتایج با تأکید پژوهش حاضر بر عوامل سازمانی همخوانی دارد.

در این پژوهش، بر اساس مصاحبه‌ها، اکثریت قریب به اتفاق پاسخ‌دهندگان به عوامل محیطی تعیین حق‌الزحمه خدمات غیر حسابرسی به‌عنوان شرایط مداخله‌گر اشاره کردند. این عوامل محیطی شامل شرایط بیرونی مؤسسات حسابرسی مانند قوانین و مقررات بازار، رقابت در صنعت، شرایط اقتصادی و فشارهای قانونی و اجتماعی می‌شود که می‌تواند در اجرایی کردن راهبردهای اتخاذ شده نقش تسهیل‌کننده یا محدودکننده داشته باشد. بر اساس نتایج آماری شدت اثر شرایط مداخله‌گر (عوامل محیطی خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق‌الزحمه) بر راهبردها برابر با ۰,۲۱۹، محاسبه شده است که نشان‌دهنده تأثیر مثبت و چشمگیر است.

از نظر آماری، نتایج تحلیل نشان داد شدت اثر شرایط علی (بررسی اجمالی صورت‌های مالی بر اساس خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات) بر راهبردها برابر با ۰,۲۰۳ است. مقدار آماره t برابر با ۴۶۴۴ است که بسیار بزرگ‌تر از مقدار بحرانی ۱,۹۶ در سطح اطمینان ۹۵ درصد می‌باشد. مطالعه محمدپور (۱۳۹۲) نیز بر اهمیت رعایت قوانین و مقررات و استانداردهای حسابرسی در تضمین کیفیت خدمات غیر حسابرسی تأکید کرده است که با نتایج این پژوهش همخوانی دارد. در پژوهش فورنل و لاکر (۱۹۸۱) نقش اجرای روش‌های دقیق و استاندارد در رسیدگی به اطلاعات مالی به‌عنوان راهبردی کلیدی در بهبود کیفیت حسابرسی مطرح شده که این موضوع نیز در یافته‌های پژوهش حاضر بازتاب یافته است.

پیامدها به نتایج و دستاوردهایی گفته می‌شود که از اجرای موفق راهبردها حاصل می‌شوند و تحقق آن‌ها نشان‌دهنده تأثیر مثبت ارتقای کیفیت حسابرسی است. بر اساس مصاحبه‌های انجام‌شده در این پژوهش، مصاحبه‌شوندگان به‌طور گسترده به پیامدهای مثبت خدمات غیر حسابرسی اشاره کرده‌اند که نشان‌دهنده اثرات مطلوب ارتقای کیفیت حسابرسی در زمینه خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق‌الزحمه می‌باشد. شدت اثر راهبردها بر پیامد مثبت خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق‌الزحمه برابر با ۰,۷۸۹، محاسبه شده است. این اعداد بیانگر این موضوع است که راهبردهای اتخاذ شده به شکل معناداری موجب افزایش پیامدهای مثبت خدمات غیر حسابرسی و

هستند. این یافته‌ها در تطابق کامل با نتایج پژوهش‌های داخلی و خارجی پیشین است. هیر و همکاران (۲۰۱۷) در الگوسازی تعیین حق‌الزحمه، بر نقش متغیرهای محیطی، سازمانی و حرفه‌ای در کیفیت خدمات تأکید کردند. مدل پژوهش حاضر نیز با دربرگرفتن «عوامل سازمانی»، «عوامل محیطی» و «گزارش حسابر» نشان از هم‌پوشانی مفهومی با آن پژوهش دارد. همچنین هولند (۱۹۹۹) تأکید کردند که حجم کاری بیش‌ازحد یا نبود سازوکارهای پشتیبان برای خدمات اضافی، می‌تواند کیفیت حسابرسی را تضعیف کند. بنابراین در مدل پژوهش حاضر، اشاره به عوامل سازمانی و محیطی به‌عنوان زیرساخت‌های کلیدی برای اجرای اثربخش خدمات غیر حسابرسی، پاسخ مناسبی به دغدغه‌های مطرح در آن پژوهش محسوب می‌شود.

بر اساس یافته‌های تحلیل مصاحبه‌ها و داده‌های حاصل از آزمون مدل ساختاری، مشخص شد که بررسی اجمالی صورت‌های مالی بر مبنای خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات به‌عنوان شرط علی اصلی شناسایی شده است. مطابق با نتایج مدل‌یابی معادلات ساختاری، شدت اثر این متغیر بر عوامل مرتبط با خدمات غیر حسابرسی برابر با ۰,۵۴۸، محاسبه شده است. همچنین مقدار آماره t برابر با ۱۲,۰۴۵، بسیار بزرگ‌تر از مقدار بحرانی (۱,۹۶) در سطح اطمینان ۹۵ درصد است و سطح معناداری ۰,۰۰۰ نیز نشان می‌دهد که این رابطه با اطمینان بالا معنادار است. یافته حاضر با چند مطالعه کلیدی هم‌راستا و هم‌افزا است. هیر و همکاران (۲۰۱۷) در پژوهش خود در چین نشان دادند که تلاش‌های حسابرسی و تعاملات پیش‌حسابرسی با صورت‌های مالی، موجب ارتقای خروجی‌های حسابرسی و کاهش مدیریت سود می‌شود. این یافته کاملاً هم‌راستا با این استدلال است که بررسی اجمالی پیش از حسابرسی نهایی، نقش علی در بهبود کیفیت حسابرسی ایفا می‌کند. در ادبیات داخلی، ازکیا و همکاران (۱۳۹۰) نیز در ارائه مدل ارتقای کیفیت حسابرسی، بر لزوم شناسایی خدمات مکمل حسابرسی ازجمله بررسی‌های مقدماتی و اجمالی به‌عنوان بخشی از رویه‌های اصلاحی تأکید کردند که از منظر نظری با نقش علی بررسی اجمالی در پژوهش حاضر همخوان است.

بر اساس تحلیل داده‌های مصاحبه و مدل‌یابی آماری در این تحقیق، عوامل سازمانی مرتبط با خدمات غیر حسابرسی و تخفیفات حق‌الزحمه به‌عنوان مهم‌ترین شرایط زمینه‌ای شناسایی شده‌اند که بر راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی تأثیرگذارند. این یافته نشان می‌دهد که ساختار سازمانی، فرهنگ‌سازمانی، فرایندهای داخلی و سیاست‌های مربوط به تخفیفات حق‌الزحمه در مؤسسات حسابرسی، نقش

این موضوع باعث شده است که دقت و تعهد آن‌ها در پاسخ‌دهی کاهش یابد و کیفیت داده‌ها تحت تأثیر قرار گیرد.

ملاحظات اخلاقی

نویسندگان اصول اخلاقی را در انجام و انتشار این پژوهش علمی رعایت نموده‌اند و این موضوع مورد تأیید همه نویسندگان است.

مشارکت نویسندگان

نویسنده اول در تهیه و آماده‌سازی نمونه‌ها، انجام آزمایش و گردآوری داده‌ها، انجام محاسبات، تجزیه و تحلیل آماری داده‌ها، تحلیل و تفسیر اطلاعات و نتایج، تهیه پیشنویس مقاله همکاری کرده است. نویسنده دوم و سوم، استاد راهنمای مسئول طراحی پژوهش، نظارت بر مراحل انجام پژوهش، بررسی و کنترل نتایج، اصلاح، بازبینی و نهایی‌سازی مقاله را عهده‌دار بوده است.

تعارض منافع

بنا بر اظهار نویسندگان این مقاله تعارض منافع ندارد.

حامی مالی

مقاله حاضر فاقد حامی مالی بوده است.

سپاسگزاری

از همه پژوهشگران و خبرگان که در جمع‌آوری اطلاعات کمک کرده‌اند، تشکر و قدردانی می‌کنیم.

تخفیفات حق‌الزحمه شده‌اند و ارتقای کیفیت حسابرسی تأثیر چشمگیری بر بهبود این پیامدها دارد. در مطالعه کوهن (۱۹۶۰) پیامدهای ارتقای کیفیت حسابرسی شامل بهبود قابلیت اتکا به گزارش‌های مالی و افزایش اعتبار سازمان نزد ذی‌نفعان بیان شده است که با نتایج این پژوهش تطابق دارد.

پیشنهادهای کاربردی

با توجه به نتایج تقویت نظارت و اجرای دقیق قوانین و مقررات حسابرسی، برگزاری دوره‌های آموزشی تخصصی برای حسابرسان، ایجاد شفافیت در فرآیند تعیین و گزارش تخفیفات حق‌الزحمه، تقویت استقلال حسابرس با محدودسازی تخفیفات نامتناسب، ایجاد سامانه‌های گزارش دهی آنلاین و نظارت بر عملکرد حسابرسان، استفاده از فناوری‌های نوین در فرآیندهای حسابرسی، توجه به عوامل محیطی و سازمانی در تدوین سیاست‌ها، ایجاد فرهنگ سازمانی استوار بر اخلاق حرفه‌ای و پاسخگویی، ارتقای فرهنگ سازمانی با تأکید بر اخلاق حرفه‌ای، شفافیت و پاسخگویی در شرکت‌های حسابرسی، کیفیت خدمات غیر حسابرسی و مدیریت تخفیفات را بهبود می‌بخشد و تشکیل کمیته‌های تخصصی برای بررسی تخفیفات و خدمات غیر حسابرسی پیشنهاد می‌شود.

یکی از محدودیت‌های پژوهش این است که جامعه آماری این پژوهش محدود به حسابرسان شاغل در ایران بوده است. این محدودیت ممکن است دایره تعمیم نتایج را محدود کند و نتایج پژوهش تنها برای شرایط و ویژگی‌های این جامعه آماری معتبر باشد و نتوان آن را به سایر کشورها یا زمینه‌های مختلف تعمیم داد. برخی از پاسخ‌دهندگان نسبت به کاربرد عملی نتایج مطالعات پژوهشی، دیدگاه مثبتی ندارند و ممکن است باور نداشته باشند که یافته‌های پژوهش در عمل اجرا خواهد شد.

References

- Azkiya, M; Imani Jajarami, H. & Farzizadeh, Miandeh, Z. (2011). *Applied Research Methods: Application of Grounded Theory*. Tehran: Kayhan Publishing Company, 1(2). <https://opac.nlai.ir/opac-prod/bibliographic/703939>
- Bani, M; Faghani makrani, K. & zabihi, A. (2020). The Impact of Professional Commitment and Ethical Ideology on Audit Quality by Mediating the Ethical Behavior of Governmental Firms Auditors in Structural Equation Modeling. *Governmental Accounting*, 6(1), 81-96. [doi:10.30473/gaa.2020.50727.1340](https://doi.org/10.30473/gaa.2020.50727.1340)
- Cohen, J; (1960). A coefficient of agreement for nominal scales. *Educational and Psychological Measurement*, 20(1), 37-46. <https://doi.org/10.1177/001316446002000104>
- Cresswell, J. (2012). *Qualitative Research and Design: Choosing from Five Approaches: Narrative Research, Phenomenology, Grounded Theory, Ethnography, and Case Study*. Translated by Hassan Danaeifard and Hossein Kazemi. Tehran: Saffar Publications, 2nd edition.
- Creswell, J.W. & Miller, D.L. (2000). Determining validity in qualitative inquiry. *Theory into Practice*, 39(3), 124-130. https://doi.org/10.1207/S15326985EP3903_2
- Danaeifard, H. (2013). Validity and Reliability in Qualitative Research. In: *Qualitative Research Methodology in Management: A Comprehensive Approach*. Tehran: Saffar Publications, 2(8).
- Danaeifard, H. and Emami, S. M. (2007). Qualitative Research Strategies: A Reflection on Data-Based Theorizing. *Management Thought*, 1(2), 69-76. <https://doi.org/10.30497/smt.2007.104>
- Fay, B. (1987). *Critical social science: Liberation and its limits*. Ithaca: Cornell University Press.
- Fornell, C. & Cha, J. (1994). Partial least squares. In: Bagozzi, R.P. (ed.) *Advanced methods of marketing research*. Oxford: Blackwell, 52-78.
- Fornell, C. & Larcker, D.F. (1981). Structural equation models with unobservable variables and measurement error. *Journal of Marketing Research*, 18(1), 39-50. <https://doi.org/10.1177/002224378101800104>
- Hagbhin, P; Azadi hir, K; pouralilakelayh, M. & samadi Largani, M. (2022). Investigating the effect of gender on the relationship between stress and audit quality. *Governmental Accounting*, 8(2), 101-112. [doi:10.30473/gaa.2022.58900.1478](https://doi.org/10.30473/gaa.2022.58900.1478)
- Hair, J.F; Hult, G.T.M; Ringle, C.M. & Sarstedt, M. (2017). *A primer on partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM)*. 2nd ed. Thousand Oaks, CA: Sage.
- Hair, J.F; Ringle, C.M. & Sarstedt, M. (2011). PLS-SEM: Indeed a silver bullet. *Journal of Marketing Theory and Practice*, 19(2), 139-152. <https://doi.org/10.2753/MTP1069-6679190202>
- Hulland, J. (1999). Use of partial least squares (PLS) in strategic management research: A review of four recent studies. *Strategic Management Journal*, 20(2), 195-204. [doi:10.1002/\(SICI\)1097-0266\(199902\)20:2<195::AID-SMJ13>3.0.CO;2-7](https://doi.org/10.1002/(SICI)1097-0266(199902)20:2<195::AID-SMJ13>3.0.CO;2-7)
- Kline, R.B. (2010). *Principles and practice of structural equation modeling*. 3rd ed. New York: Guilford Press.
- Lapan, S.D; Quartaroli, M.T. & Riemer, F.J. (eds.) (2011). *Qualitative research: An introduction to methods and designs*. San Francisco: Jossey-Bass.
- Mansoorian, Y. (2007). What is Grounded Theory and What is its Application? Paper presented at the Conference on Challenges of Information Science, University of Isfahan, June 29. <https://journals.sagepub.com/doi/abs/10.1177/1468796819853059>
- Mohammadpour, A. (2013). *The Experience of Modernization: A Study of Change and Development in Huraman Using the Grounded Theory Method*. Tehran: Sociologists Publications. (In Persian)
- Neupane, R. (2014). Relationship between customer satisfaction and business performance. *International Journal of Social Sciences and Management*, 1(2), 57-64. <https://doi.org/10.3126/ijssm.v1i2.9798>
- Nunnally, J.C. (1978). *Psychometric theory*. 2nd ed. New York: McGraw-Hill. <https://www.scirp.org/reference/ReferencePapers?ReferenceID=1867797>

Omidvar, M; Vakili Fred, H. R. & Beizhan, A. (2021). Designing an Interpretive / Structural Model of the Most Effective Causes of Public Sector Audit Quality. *Governmental Accounting*, 7(1), 145-160.
[doi:10.30473/gaa.2021.56433.1434](https://doi.org/10.30473/gaa.2021.56433.1434)

Saunders, M; Lewis, P. & Thornhill, A. (2009). Research methods for business students. 5th ed. *Harlow: Pearson Education*.
https://www.researchgate.net/publication/240218229_Research_Methods_for_Business_Students