

## Identifying and Ranking the Components Affecting the Development of the Audit Services Market

Mohammad Javad Tasaddi Kari<sup>ID\*</sup>

Keyhan Azadi Hir<sup>ID\*\*</sup>

Javad Rezazadeh<sup>ID\*\*\*</sup>

Sina Kheradyar<sup>ID\*\*\*\*</sup>

### Abstract

**Objective:** A review of the evolution of audit history and its development stages shows that society initially demanded audit and assurance services and was offered according to the increasing expansion of these demands. In other words, audit and assurance services were already widely accepted before the launch. On the other hand, based on Limperg's dynamic theory, auditing is rooted in the environment. Due to environmental changes, the needs of society and audiences also change, and these changes cause changes and transformations in auditing; it has also had to evolve. In such a way, today, we see various services from auditors in different fields of assurance and complementary services at the international level. This is even though this cycle has never evolved in Iran, and the use of auditing services has been demanded in a limited and mandatory manner. So, a major part of the audit and assurance services that are in demand is limited around the statement of opinion regarding the desirability of financial statements, which is mainly due to legal requirements. The importance of this challenge can be reflected in the consequences of this lack of development, which has plagued the auditing profession and assurance services and caused the profession to lag behind. Among these negative consequences, we can mention the prevalence of selective opinion and sale of signatures, increasing the risk of audit institutions, the prevalence of negative competition, reducing costs, Reducing the financial independence of auditors, reducing the quality of audit services, and similar cases. Therefore, according to the understanding of the importance and necessity of the present research and considering the backwardness of this profession in Iran compared to its international counterparts, the present study seeks to identify and rank the factors affecting this backwardness.

**Method:** The current research method is quantitative and qualitative (mixed research approach). The data collection of the current research was done in two stages, and their analysis was done in four stages. In the first stage, data was extracted through interviews with professional experts, and after coding using the grounded theory method, three main dimensions, eight sub-dimensions and 41 factors affecting the lack of development of the audit and assurance services market were identified, which were the basis for preparing

Journal of Accounting Knowledge, Vol. 14, No. 3, pp. 103-120

\* Ph.D. Candidate in Accounting, Rasht Branch, Islamic Azad University, Rasht, Iran. **Email:** mjtasaddikari.acc@phd.iaurasht.ac.ir

\*\* **Corresponding Author**, Assistant Professor of Accounting, Rasht Branch, Islamic Azad University, Rasht, Iran.

**Email:** azadi@iaurasht.ac.ir

\*\*\* Associate Professor of Accounting, Faculty of Management and Economics, Tarbiat Modares University, Tehran, Iran.

**Email:** j.rezazadeh@modares.ac.ir

\*\*\*\* Assistant Professor of Accounting, Rasht Branch, Islamic Azad University, Rasht, Iran. **Email:** kheradyar@iaurasht.ac.ir

**Submitted:** 22 August 2022 **Revised:** 18 December 2022 **Accepted:** 24 December 2022 **Published:** 9 September 2023

**Publisher:** Faculty of Management & Economics, Shahid Bahonar University of Kerman.

**DOI:** 10.22103/jak.2022.20064.3755

©The Author(s).



## Abstract

---

the questionnaire. The present study was the experts working in the profession are the partners and technical managers of auditing institutions who have more than 10 years of professional experience in auditing and assurance services and are experts due to their executive records, experiences and significant roles in this field. These people were selected using a non-random and purposeful sampling method. Finally, 12 respondents, including seven people who participated in the interview and five who were outside the interviewed group for the final review and approval of the extracted model, formed the target population of the present study. This process was done through in-depth semi-structured interviews until it reached theoretical saturation. In the second stage, the prepared questionnaire was distributed among 70 partners and technical managers of auditing institutions. The answers collected in the second stage were also analyzed in two stages. In other words, in the second and third stages, the data obtained from the questionnaire were analyzed using SPSS-26 and AMOS-26 software, and in the fourth stage, the obtained results were ranked using the TOPSIS technique.

**Results:** The findings of the present research show that seven factors can play an effective role in developing the market of auditing, reassuring and complementary services. These seven factors, ranked based on the TOPSIS technique, are assessment standards, the need to develop diverse skills of audit and assurance services, development in the field of international trade, and the creation and development of demand for the use of audit services and services. Supplement the role of regulatory laws on the transparency of audit reports, the competitiveness of the economy and the possibility of assessing economic risks by audit institutions. These results are highly valid due to the confirmation of the experts who were interviewed in the first step. Meanwhile, the Cronbach's Alpha of the current research questionnaire is greater than 0.7 and equal to 0.728, and this indicates the power of generalization, high precision and accuracy of the results, which increases the level of reliability of the research. The interview and data collection process are related to 2021.

**Conclusion:** According to the results obtained in this research and identifying the seven factors, we can expect clear horizons for Iran's audit profession and assurance services. Considering the identification of factors limiting the development of auditing and assurance services, it is expected that in the second step, the country's public accountant's community will implement it to overcome the current situation by focusing on the identified factors. This can turn challenges into opportunities for the country's official accountant community members. Among these favorable changes can be market development, diversification of services, helping to specialize in the professional services market, increasing the income of audit institutions, reducing negative competition and the phenomenon of price cutting, reducing selective comments, the phenomenon of selling signatures and the level of risk of audit institutions. The results of this research can guide the auditing profession to its true position in line with international peers. On the other hand, considering that the majority of countries in the world have not made efforts to develop the auditing profession and assurance services, and this development depends on the environmental conditions and the creation of demand, this research can be a model for the limited countries that have failed in the field of auditing to grow in line with their peers and somehow fell behind in the field of the professional services market. Because of the profession's development due to environmental changes, not enough research has been done in this field. In addition, this research can provide a basis for examining and assessing the market's needs for new auditing services and other complementary services.

**Keywords:** *Auditing, Market Development, Auditing Services, Assurance Services, Complementary Services.*

**Paper Type:** *Research Paper.*

**Citation:** Tasaddi Kari, M.J., Azadi Hir, K., Rezazadeh, J., & Kheradyar, S. (2023). Identifying and ranking the components affecting the development of the audit services market. *Journal of Accounting Knowledge*, 14(3), 103-120 [In Persian].

## شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر توسعه بازار خدمات حسابداری

محمدجواد تصدی کاری<sup>\*ID</sup>

کیهان آزادی هیر<sup>\*\*ID</sup>

جواد رضازاده<sup>\*\*\*ID</sup>

سینا خریدیار<sup>\*\*\*\*ID</sup>

### چکیده

**هدف:** با توجه به عدم توسعه بازار خدمات حسابداری در ایران نسبت به بازارهای بین‌المللی، این پژوهش درصدد شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر این عقب‌ماندگی است.

**روش:** پژوهش حاضر از نوع آمیخته است. داده‌های اولیه از طریق مصاحبه با خبرگان طی سال ۱۴۰۰ استخراج و به روش نظریه داده-بنیاد مورد تحلیل قرار گرفتند؛ نتایج در قالب پرسشنامه بین ۷۰ نفر از شرکاء و مدیران فنی مؤسسات حسابداری توزیع شدند. پاسخنامه‌ها به وسیله نرم‌افزارهای SPSS26 و AMOS26 مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته و نتایج به وسیله تکنیک Topsis رتبه‌بندی شدند.

**یافته‌ها:** یافته‌ها نشان می‌دهند به ترتیب وضع استانداردهای ارزیابی، الزام به توسعه مهارت‌های مختلف حسابداری، توسعه تجارت بین‌المللی، ایجاد و توسعه تقاضای خدمات حسابداری، نقش قوانین نظارتی بر شفافیت گزارشات حسابداری، رقابتی بودن اقتصاد و امکان پیش‌بینی ریسک‌های اقتصادی می‌توانند بر توسعه بازار خدمات حسابداری اثر بگذارند.

**نتیجه‌گیری:** با توجه به نتایج به دست آمده، با تمرکز بر شاخص هفتگانه و تقویت آنها، می‌توان توسعه بازار خدمات حسابداری در ایران را رقم زد. با توجه به دغدغه اعضای جامعه حسابداران رسمی کشور مبنی بر عقب‌ماندگی بازار خدمات اطمینان‌بخش نسبت به هم‌پیشگان خود در دنیا و عدم انجام پژوهشی مناسب در این زمینه، نتایج پژوهش حاضر می‌تواند به برونرفت از وضعیت فعلی کمک کند.

**واژه‌های کلیدی:** حسابداری، توسعه بازار، خدمات حسابداری، خدمات اطمینان‌بخشی، خدمات مکمل.

**نوع مقاله:** پژوهشی.

**استناد:** تصدی کاری، محمدجواد؛ آزادی هیر، کیهان؛ رضازاده، جواد و خریدیار، سینا (۱۴۰۲). شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر توسعه بازار خدمات حسابداری. *مجله دانش حسابداری*، ۱۴(۳)، ۱۲۰-۱۰۳.

مجله دانش حسابداری، دوره چهاردهم، ش ۳، صص. ۱۲۰-۱۰۳

\* دانشجوی دکتری گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران. **رایانامه:** mjtasaddikari.acc@phd.iurasht.ac.ir

\*\* نویسنده مسئول، استادیار گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران. **رایانامه:** azadi@iurasht.ac.ir

\*\*\* دانشیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران. **رایانامه:** j.rezazadeh@modares.ac.ir

\*\*\*\* استادیار گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران. **رایانامه:** kheradyar@iurasht.ac.ir

**تاریخ دریافت:** ۱۴۰۱/۵/۳۱ **تاریخ بازنگری:** ۱۴۰۱/۹/۲۷ **تاریخ پذیرش:** ۱۴۰۱/۱۰/۳ **تاریخ انتشار برخط:** ۱۴۰۲/۶/۱۸

**ناشر:** دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه شهید باهنر کرمان.

## مقدمه

امروزه در میان حجم عظیم منابع خبری، کسب اطلاعات با اهمیت و قابل اتکاء به عنوان مزیتی رقابتی تعریف می‌شود؛ زیرا اخذ تصمیمات کارا، منطقی و بخردانه مستلزم دستیابی به اطلاعات مرتبط با موضوع تصمیم است (آزادی و میرزایی، ۱۳۹۲: ۱۱) که به گونه‌ای کامل، بدون سوء گیری و با احتیاط تهیه شده باشد. مهم‌ترین منبعی که از ویژگی‌های مطرح شده برخوردار باشد، گزارش حسابرسان مستقل است (آزادی و همکاران، ۱۴۰۰: ۱۲۶)؛ زیرا مهم‌ترین وظیفه حسابرسان اعتباربخشی به موضوع مورد رسیدگی است (خانی، ۱۳۹۲: ۳).

بر اساس نظریه پویایی لیمپرگ، حسابرسی ریشه در محیط دارد و همسو با تغییرات محیطی، حسابرسی نیز در صدد تغییر و رفع نیازهای مخاطبان خود بر می‌آید (لیمپرگ، ۱۹۸۵ و رضازاده، ۱۳۹۷: ۴). از همین رو امروزه شاهد توسعه فعالیت‌ها و ارائه خدمات متنوع حسابرسان در زمینه خدمات اطمینان‌بخشی و مکمل هستیم. به‌طوریکه بررسی عملکرد چهار مؤسسه بزرگ حسابرسی دنیا نشان می‌دهد که بخش محدودی از منابع مالی آنها از ارائه خدمات اطمینان‌بخش پیرامون مطلوبیت صورت‌های مالی اساسی ناشی شده است و بخش عمده درآمد این مؤسسات از محل سایر خدمات اطمینان‌بخش و مکمل حاصل گردیده است.

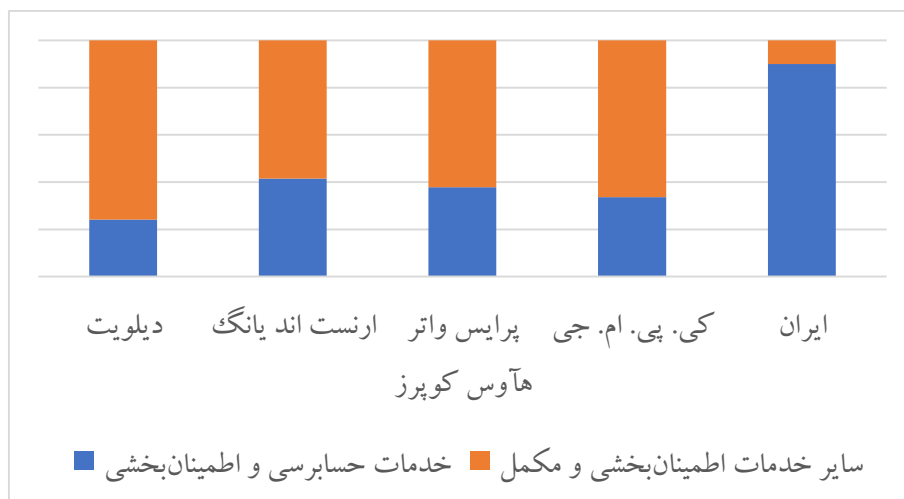
با مطالعه یادداشت‌های پیوست صورت‌های مالی اساسی و همچنین خدمات قابل ارائه‌ای که در وبسایت این مؤسسات در دسترس است، چهار مؤسسه بزرگ حسابرسی دنیا به ارائه خدماتی در زمینه راهبردها شامل رشد، صنعت، دیجیتال، تجارت؛ مشاوره شامل تجزیه و تحلیل، تحولات فناوری اطلاعات، ریسک، زنجیره تأمین و عملیات؛ نیروی انسانی شامل تحول منابع انسانی، یادگیری و توسعه، تجزیه و تحلیل منابع انسانی؛ مالیات شامل حسابداری مالیاتی، تجارت جهانی، مالیات بر معاملات؛ خدمات اطمینان‌بخش رسانه‌ای شامل اندازه‌گیری و بازگشت سرمایه از طریق رسانه، کلاهبرداری‌های تبلیغاتی؛ و سایر خدمات شامل طراحی و استقرار سیستم‌ها و نرم‌افزارهای مالی، اصلاح و مهندسی ساختار کنترل‌های داخلی مناسب و کارآمد، تلفیق و غیره می‌پردازند. این در حالی است که بر خلاف جریانات توسعه بازار خدمات حسابرسی و اطمینان‌بخشی در سطح بین‌المللی، تقاضای استفاده از این خدمات در ایران در حجم گسترده‌ای محدود به اظهار نظر نسبت به مطلوبیت صورت‌های مالی است. این در حالی است که خبرگان حرفه معتقدند علیرغم توانایی ارائه خدمات متنوع، وجود موانع متعدد موجب عقب ماندگی حرفه در سطح داخلی نسبت به هم‌پیشگان بین‌المللی شده است. بنابراین، هدف پژوهش حاضر شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر عقب ماندگی حرفه حسابرسی در ایران نسبت به بازارهای بین‌المللی است.

با توجه به محدودیت‌های مطرح شده توسط خبرگان، نتایج این پژوهش می‌تواند به اعتلای حرفه حسابرسی کمک نموده و زمینه ارائه خدمات حسابرسی برای خبرگان کشور را هم‌تراز با بازارهای بین‌المللی، فراهم آورد. پس از بیان مبانی نظری و ادبیات موضوعی، روش پژوهش تبیین و پس از تجزیه و تحلیل داده‌های گردآوری شده و ارائه نتایج، به بحث و دانش‌افزایی پرداخته شده است.

## مبانی نظری و پیشینه پژوهش

مرور صورت‌های مالی و مطالعه خدمات قابل ارائه منتشر شده در وبسایت چهار مؤسسه بزرگ حسابرسی دنیا نشان می‌دهد که بخش اندکی از درآمد این مؤسسات از ارائه خدمات اطمینان‌بخش مربوط به صورت‌های مالی اساسی ناشی می‌شود و بخش عمده منابع مالی آنها از محل سایر خدمات اطمینان‌بخش و مکمل تأمین می‌گردد. در همین راستا صورت‌های مالی مؤسسه حسابرسی

دیلویت<sup>۱</sup> برای سال مالی منتهی به ۳۱ می ۲۰۲۱ نشان می‌دهد که درآمد تحقق یافته این مؤسسه معادل ۲/۷۱۳ میلیون یورو بوده است که سهم خدمات حسابرسی و اطمینان بخشی آنها از این رقم، ۶۵۵ میلیون یورو و معادل ۲۴ درصد مجموع درآمدهای این مؤسسه است؛ بنابراین، سهم عمده درآمد این مؤسسه بر اساس مرور یادداشت‌های توضیحی، ناشی از ارائه خدمات مشاوره شامل مشاوره‌های مالی و سایر خدمات مشاوره‌ای، خدمات مالیاتی و موارد حقوقی بوده است. به‌طور مشابه صورت‌های مالی مؤسسه ارنست اند یانگ<sup>۲</sup> نیز نشان می‌دهد که از ۸۱۹ میلیون یورو درآمد تحقق یافته این مؤسسه در دوره مالی مشابه، ۳۴۰ میلیون یورو آن که معادل ۴۱/۵ درصد از عواید آن است، از محل خدمات اطمینان بخش حاصل شده و ۵۸/۵ درصد باقی مانده آن که بالغ بر ۴۷۹ میلیون یورو است، از محل سایر خدمات که شامل خدمات مالیات، مشاوره، راهبردها و معاملات است، ناشی گردیده است. صورت‌های مالی مؤسسه کی. پی. ام. جی<sup>۳</sup> نیز نشان می‌دهد که درآمد سال مالی منتهی به ۳۰ سپتامبر ۲۰۲۱ این مؤسسه معادل ۷۳۵ میلیون کرون دانمارک است که از این مبلغ ۲۴۷ میلیون کرون آن که معادل ۳۴ درصد است، از محل خدمات حسابرسی ناشی شده و باقی آن به خدمات مشاوره ارتباط دارد. همچنین صورت‌های مالی مؤسسه پرایس واتر هآوس کوپرز<sup>۴</sup> نیز در همان سال نشان می‌دهد که از ۴۵/۱۴۲ میلیون دلار درآمد ناخالص این مؤسسه، ۱۷/۰۷۳ میلیون دلار آن که معادل ۳۹ درصد است، از محل خدمات اطمینان بخش ناشی شده و مابقی آن نیز که معادل ۲۸/۰۶۹ میلیون دلار (۶۱ درصد) است، از محل خدمات مشاوره و مالیات کسب شده است. این در حالی است که به اعتقاد خبرگان و شاغلین در حرفه، از مجموع درآمد ۲۶۳ مؤسسه حسابرسی در ایران که در بازه زمانی مشابه مبلغ ۱۱/۸۴۹/۸۷۹ میلیون ریال بوده است، بیش از ۹۰ درصد آن صرفاً از خدمات حسابرسی و اعتبار بخشی صورت‌های مالی اساسی حاصل شده است. در همین راستا شکل ۱ به مقایسه درآمد چهار مؤسسه بزرگ حسابرسی دنیا و مؤسسات حسابرسی ایران با توجه به منبع مولد این درآمدها پرداخته است.



شکل ۱. جدول مقایسه درآمد چهار مؤسسه بزرگ حسابرسی دنیا و ایران با توجه به منبع مولد آن بر حسب میلیون

همانطور که در شکل ۱ نیز مشهود است، ارائه خدمات حسابرسی در ایران عمدتاً حول محور ارائه یک خدمت مشخص تمرکز دارد. با توجه به نظر خبرگان حسابرسی، این تمرکز گرایی می‌تواند به رواج ارائه اظهار نظر گزینشی و امضاء فروشی، افزایش ریسک

<sup>۱</sup> Deloitte

<sup>۲</sup> Ernst and Young (EY)

<sup>۳</sup> KPMG

<sup>۴</sup> PricewaterhouseCoopers (PwC)

مؤسسات حسابرسی، شکل‌گیری رقابت منفی، وقوع پدیده نرخ‌شکنی و در نهایت کاهش کیفیت خدمات حسابرسی منتهی شود که پیامدهای منفی آن متوجه جامعه خواهد بود. نتایج پژوهش نیکبخت و همکاران نشان می‌دهد که حق‌الزحمه حسابرسان تحت تأثیر عوامل مختلفی از جمله حجم و دامنه رسیدگی‌های حسابرسی قرار دارد (نیکبخت و همکاران، ۱۳۹۵: ۹۷). بنابراین، در هنگامی که حسابرسان برای پذیرش کار به نرخ‌شکنی تن می‌دهند، برای رعایت منفعت-هزینه و کاهش بهای تمام شده پروژه ممکن است سطح کیفیت، و حجم و دامنه رسیدگی‌های خود را کاهش دهند که نتیجه این امر می‌تواند به وقوع رسوایی‌های مالی منتهی شود. به‌طوریکه نتایج پژوهش‌ها نشان می‌دهند که افزایش کیفیت خدمات حسابرسی می‌تواند به کاهش عدم تقارن اطلاعاتی کمک نماید (کلینچ و همکاران، ۲۰۱۲: ۲۰). این بدان علت است که گزارش حسابرسان دارای محتوای اطلاعاتی است و حسابرسان اطلاعات با اهمیتی برای مخاطبان فراهم می‌کنند (علوی طبری و بشیری منش، ۱۳۹۲: ۶۵).

تمرکزگرایی در حرفه حسابرسی می‌تواند ریسک مؤسسات حسابرسی را نیز افزایش دهد. به گونه‌ای که با تأکید بر نظریه مارکوویتز مبنی بر تنوع‌بخشی و ارجاع آن به بازار خدمات حسابرسی، می‌توان با ایجاد سببی از خدمات متنوع، ریسک عوامل خرد و کلان اقتصادی را کاهش داد. این امر علاوه بر کاهش ریسک، زمینه افزایش درآمد مؤسسات حسابرسی و تخصص‌گرایی را هم به دنبال دارد. بر اساس مبانی نظری پژوهش حاضر، میان علم و عمل حسابرسی ارتباطی دو سویه وجود دارد (رضازاده، ۱۳۹۷: ۳). بنابراین، استمرار تمرکزگرایی می‌تواند موجب محدودیت در توسعه این علم شود. امروزه در دنیا شاهد عرضه خدمات متنوعی در حوزه حسابرسی هستیم که از جمله آنها می‌توان به طراحی و استقرار سیستم‌های حسابداری و مالی، استقرار و اصلاح سیستم کنترل داخلی کارا و مناسب، ارائه خدمات اعتماد تحت وب، مشاوره‌های مالی و مالیاتی، خدمات تلفیق، اعتمادبخشی رسانه‌ای، مشارکت در پروژه‌ها و غیره اشاره کرد. این در حالی است که والاس بیان می‌کند، شواهدی وجود دارند که نشان می‌دهند ارائه خدمات مکمل توسط حسابرسان به استقلال آنان خدشه‌ای وارد نمی‌کند (والاس، ۱۹۸۰: ۲۵).

سیر تطور تاریخ حسابرسی نشان می‌دهد که خدمات حسابرسی پیش از عرضه مورد تقاضا قرار گرفته بود (والاس، ۱۹۸۰). دلایل توسعه بازار خدمات حسابرسی از دو دیدگاه کمیته مفاهیم بنیادی حسابرسی (۱۹۷۳) و واندا ای. والاس (۱۹۸۰) قابل بررسی است. به اعتقاد کمیته چهار عامل تضاد منافع، پیچیدگی عملیات، عدم دسترسی مستقیم و پیامدهای اقتصادی در توسعه بازار خدمات حسابرسی دخیل بوده است (کمیته مفاهیم بنیادی حسابرسی، ۱۹۷۳)؛ در حالی که والاس (۱۹۸۰) معتقد بود که سه عامل فرضیه مباشرت، اطلاعات و بیمه در توسعه بازار خدمات حسابرسان نقش آفرین بوده است (والاس، ۱۹۸۰). امروزه و با توجه به نظریه پویایی لیمپرگ مبنی بر محیطی بودن حسابرسی و تغییرات مستمر آن، انتظار می‌رود عوامل دیگری نیز بر توسعه بازار خدمات حسابرسی و اطمینان‌بخش اثر داشته باشند. از جمله این عوامل می‌توان به وضع قوانین و مقررات، نیاز به شفافیت، آگاهی مخاطبان، عوامل کلان اقتصادی، توسعه تجارت جهانی و غیره اشاره کرد. در همین راستا نتایج پژوهش آنتانارایانان و هریس (۲۰۲۰) که در کشور نیوزلند صورت گرفته است، نشان می‌دهد که به کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی منجر به توسعه بازار خدمات حسابرسان و افزایش نرخ حق‌الزحمه آنان شده است (آنتانارایانان و هریس، ۲۰۲۰: ۱). این امر حاکی از آن است که تعدد خدمات قابل عرضه به عنوان مزیتی برای مؤسسات حسابرسی تلقی می‌شود که

بر حق الزحمه آنان اثر می‌گذارد. آنان همچنین دریافته‌اند که حساب‌برسان باید از فناوری اطلاعات جهت افزایش توان تجزیه و تحلیل داده‌ها بهره ببرند. این یافته بر نظریه پویایی لیمپرگ صحه می‌گذارد.

کووال و همکاران نیز در پژوهشی دیگر دریافته‌اند که توسعه بازار خدمات حسابرسی ریشه در فراهم بودن شرایط اجتماعی و اقتصادی دارد. به‌طوری‌که با توسعه بازار خدمات حسابرسی با عواملی نظیر جهانی‌سازی، توسعه اقتصادی، پیچیدگی‌ها و وقوع بحران‌های مالی عجین شده است (کووال و همکاران، ۲۰۱۹: ۴۱۹). آنها معتقدند به واسطه پیامدهای رویدادهای فوق در سطح کلان، نیاز به استفاده از خدمات اطمینان‌بخشی ضرورت می‌یابد. زیرا حساب‌برسان به واسطه نقش بازراندگی خود (رضازاده، ۱۳۹۷: ۴۵)، امنیت اقتصادی را فراهم می‌کنند (کووال و همکاران، ۲۰۱۹: ۴۱۹). لیمپرگ حساب‌برسان مستقل را در مقام نمایندگان مورد اعتماد جامعه معرفی می‌کند (رضازاده، ۱۳۹۷: ۵). های و کوردری نیز در پژوهشی دیگر که در حوزه حسابرسی بخش عمومی صورت گرفت، دریافته‌اند که توسعه بازار خدمات حسابرسی به واسطه ماهیت نظریه نمایندگی و کنترل مدیران مورد توجه قرار گرفته و همین امر زمینه توسعه بازار خدمات حسابرسی در بخش عمومی را رقم زده است (های و کوردری، ۲۰۱۷: ۱).

**خاتخوخو (۲۰۱۹)** در پژوهشی تحت عنوان «توسعه حسابرسی در روسیه» بیان می‌کند که توسعه روابط اقتصادی، تشکیل شرکت‌های سهامی با جذب سرمایه‌گذاران خارجی و دعوت از حساب‌برسان بین‌المللی، اصلاحات بانکی و توسعه بازار سرمایه از جمله دلایل توسعه بازار خدمات حسابرسی در روسیه بوده است (خاتخوخو، ۲۰۱۹: ۱۴۵). در پژوهشی مشابه مویزر و همکاران نیز در راستای بررسی عوامل مؤثر بر توسعه بازار خدمات حسابرسی در اسپانیا دریافته‌اند که رونق اقتصادی و حضور سرمایه‌گذاران خارجی موجب شد تا کشورهای سرمایه‌گذار، نیروهای متخصص خود را برای ارزیابی بازار به این کشور اعزام کنند (مویزر و همکاران، ۲۰۰۴: ۵۶۴). این امر زمینه‌آشنایی حسابداران این کشور با حرفه حسابرسی را رقم زد و وقوع بحران‌های مالی و همزمانی آن با تقاضای حسابداران برای استفاده از خدمات حساب‌برسان و حمایت‌های دولت از آنها، زمینه توسعه بازار خدمات اطمینان‌بخشی در این کشور را رقم زد (مویزر و همکاران، ۲۰۰۴). این نتایج از نقش مؤثر سرمایه‌گذاران بین‌المللی و حساب‌برسان خارجی در توسعه بازار خدمات حسابرسی حمایت می‌کند.

توسعه حوزه خدمات حسابداری می‌تواند به توسعه بازار خدمات حسابرسی بیانجامد. در تأیید این ادعا می‌توان به توسعه کسب و کارهای اینترنتی و توسعه خدمات اعتماد تحت وب اشاره نمود. به‌طور مشابه وضع قانون مالیات بر ارزش افزوده موجب شد تا طی موضوع ماده ۲۷۲ این قانون، حساب‌برسان نسبت به تعیین درآمد مشمول مالیات مؤدی اقدام کنند (شمس احمدی، ۱۳۹۲: ۵۴). در همین راستا گوزوو، استرلنیکووا و یارمچوک (۲۰۱۶) بیان می‌کنند که تصویب توسعه فعالیت‌های حسابرسی در روسیه، می‌تواند توسعه بازار خدمات حسابرسی را رقم بزند (گوزوو و همکاران، ۲۰۱۶: ۱۰۳).

نتایج پژوهش مولیک (۲۰۲۱) در اوکراین نیز نشان می‌دهد که کاهش کیفیت خدمات حسابرسی می‌تواند افزایش ریسک ورشکستگی واحدهای گزارشگر را در پی داشته باشد و سطح اعتمادپذیری جامعه را تحت‌الشعاع قرار بدهد. این امر کاهش تنوع خدمات حسابرسی را در بر خواهد داشت (مولیک، ۲۰۲۱: ۳۵). او همسو با نتایج پژوهش خاتخوخو و مویزر و همکاران، نقش جذب سرمایه‌گذاران بین‌المللی را در توسعه بازار خدمات حسابرسی بی‌تأثیر نمی‌داند. به اعتقاد وی موقعیت منطقه‌ای



اوکراین موجب تمرکزگرایی در خدمات حسابرسی شده است که برای برونرفرت از این وضعیت، مؤسسات حسابرسی باید ضمن افزایش کیفیت خدمات، از توسعه تکنیک‌های حسابرسی و نرم‌افزارهای تخصصی بهره‌مند شوند. همچنین آنها باید بهترین شیوه‌های حسابرسی را انتخاب نموده و از قوانین و مقررات اروپا تبعیت کنند.

بنابراین، با توجه به مباحثی که از نظر گذشت، پرسش‌های اصلی پژوهش حاضر به شرح زیر تبیین می‌شوند:

۱. مؤلفه‌های مؤثر بر عدم توسعه بازار خدمات حسابرسی کدامند؟

۲. درجه اهمیت هر کدام از مؤلفه‌های شناسایی شده در عدم توسعه بازار خدمات حسابرسی به چه میزان است؟

### روش پژوهش

پژوهش حاضر را می‌توان بر اساس ابعاد گوناگونی از جمله رویکرد، ماهیت و هدف طبقه‌بندی کرد؛ به طوریکه از منظر رویکرد می‌توان آن را در زمره پژوهش‌های آمیخته قرار داد؛ زیرا در انجام آن از دو رویکرد کیفی و کمی استفاده شده است (مک کی و بریفونسکی، ۲۰۱۸: ۱۰۴). از منظر ماهیت می‌توان آن را در زمره پژوهش‌های اثباتی طبقه‌بندی نمود؛ زیرا پژوهش حاضر در صدد شناخت «آنچه که هست» است؛ نه «آنچه باید باشد». همچنین این پژوهش بر اساس هدف در حوزه پژوهش‌های کاربردی قرار دارد. زیرا در راستای تأمین نیازهای گروهی خاص از جامعه صورت می‌پذیرد. با توجه به سؤالات پژوهش و در راستای یافتن پاسخی برای آن، داده‌های اولیه ابتدا با استفاده از روش مصاحبه نیمه ساختار یافته و هدفمند بین ۱۲ نفر از خبرگان به دست آمد که جدا از نمونه آماری پژوهش حاضر است و بر اساس آن، ۴۱ مؤلفه مؤثر بر عدم توسعه بازار خدمات حسابرسی و اطمینان‌بخش از طریق کدگذاری به روش نظریه داده-بنیاد استخراج گردید که مبنای تهیه پرسشنامه پژوهش حاضر شد. فرآیند کدگذاری به روش نظریه داده-بنیاد به شرح زیر صورت گرفت:

پس از انجام مصاحبه‌ها و رسیدن به اشباع نظری و عدم اضافه شدن مفاهیم و مقوله‌های جدید در مصاحبه آخر، با استفاده از روش نظریه داده-بنیاد، داده‌ها در نرم‌افزار MAXQDA مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. نتایج در زمینه عوامل علی حاکمی از شناسایی ۱۲ زیرکد و هفت کد محوری؛ در زمینه عوامل زمینه‌ای شامل ۱۰ زیرکد و شش کد محوری؛ در باب عوامل بازدارنده شامل هشت زیرکد و پنج کد محوری؛ در زمینه راهکارها ۱۷ زیرکد و شش کد محوری و در زمینه پیامدها نیز شامل ۱۳ زیرکد و هفت کد محوری است. جامعه آماری پژوهش حاضر شامل ۷۰ نفر از مدیران فنی و شرکای مؤسسات حسابرسی کشور می‌باشند که آمار جمعیت شناختی آن در جدول ۱ ارائه شده است.

جدول ۱. جمعیت شناختی پاسخگویان

۶۱	مرد	جنسیت
۹	زن	
۵۲	مدیر فنی	سمت
۱۸	شریک	

تجزیه و تحلیل داده‌ها به وسیله نرم‌افزارهای SPSS26 و AMOS26 انجام شد و سپس جهت رتبه‌بندی و وزن‌دهی به عوامل مؤثر بر بازار حسابرسی و خدمات اطمینان‌بخش، از تکنیک تاپسیس استفاده گردید. سؤالات تشکیل دهنده پرسشنامه پژوهش در جدول ۲ ارائه شده است.



جدول ۲. پرسشنامه پژوهش

ابعاد اصلی	ابعاد فرعی	تعداد گویه‌ها	شماره گویه‌ها
	توسعه تجارت بین‌المللی	۳	۳-۱
عوامل اقتصادی	رقابتی بودن اقتصاد	۴	۷-۴
	امکان پیش‌بینی ریسک‌های اقتصادی	۳	۱۰-۸
قوانین و مقررات	ایجاد و توسعه تقاضای خدمات حسابداری	۴	۱۴-۱۱
	وضع استانداردهای ارزیابی	۶	۲۰-۱۵
	قوانین نظارتی بر شفافیت انواع گزارشات حسابداری	۷	۲۷-۲۱
	الزام به توسعه مهارت‌های مختلف حسابداری	۷	۳۴-۲۸
	توسعه بازار خدمات حسابداری	۷	۴۱-۳۵

## یافته‌های پژوهش

برای قابلیت تعمیم و حصول اطمینان از نتایج حاصل از پژوهش، تعیین دقت و صحت پژوهش بسیار مهم است. بنابراین، با توجه به ضریب آلفای کرونباخ حاصل از پرسشنامه که بزرگتر از ۰/۷ است، می‌توان نتیجه گرفت که پژوهش حاضر از پایایی برخوردار است. از آنجا که برای روایی، باید آزمون پایا باشد و با افزایش پایایی، روایی نیز افزایش می‌یابد (محمدیگی و همکاران، ۱۳۹۳: ۱۱۵۵)، می‌توان نسبت به روایی نتایج نیز اطمینان نمود. جدول ۳ مربوط به آلفای کرونباخ پرسشنامه است.

جدول ۳. پایایی پرسشنامه

ابعاد	تعداد گویه‌ها	ضریب آلفای کرونباخ
توسعه بازار خدمات حسابداری	۴۱	۰/۷۲۸

## آمار توصیفی مربوط به ابعاد مورد سنجش در پرسشنامه

با توجه به آمار توصیفی پاسخگویان نسبت به عوامل مؤثر بر توسعه بازار خدمات حسابداری به شرح جدول ۴، از بین کمترین تأثیر (عدد یک) تا بیشترین تأثیر (عدد پنج)، متغیر رقابتی بودن اقتصاد با ۳/۴۶۴ بیشترین تأثیر و با توجه به عدد ۳/۱۴۴، کمترین تأثیر مربوط به متغیر توسعه بازار خدمات حسابداری است. در همین راستا و بر اساس میانگین‌های حاصل شده، ترتیب اولویت‌ها مشخص شده‌اند.

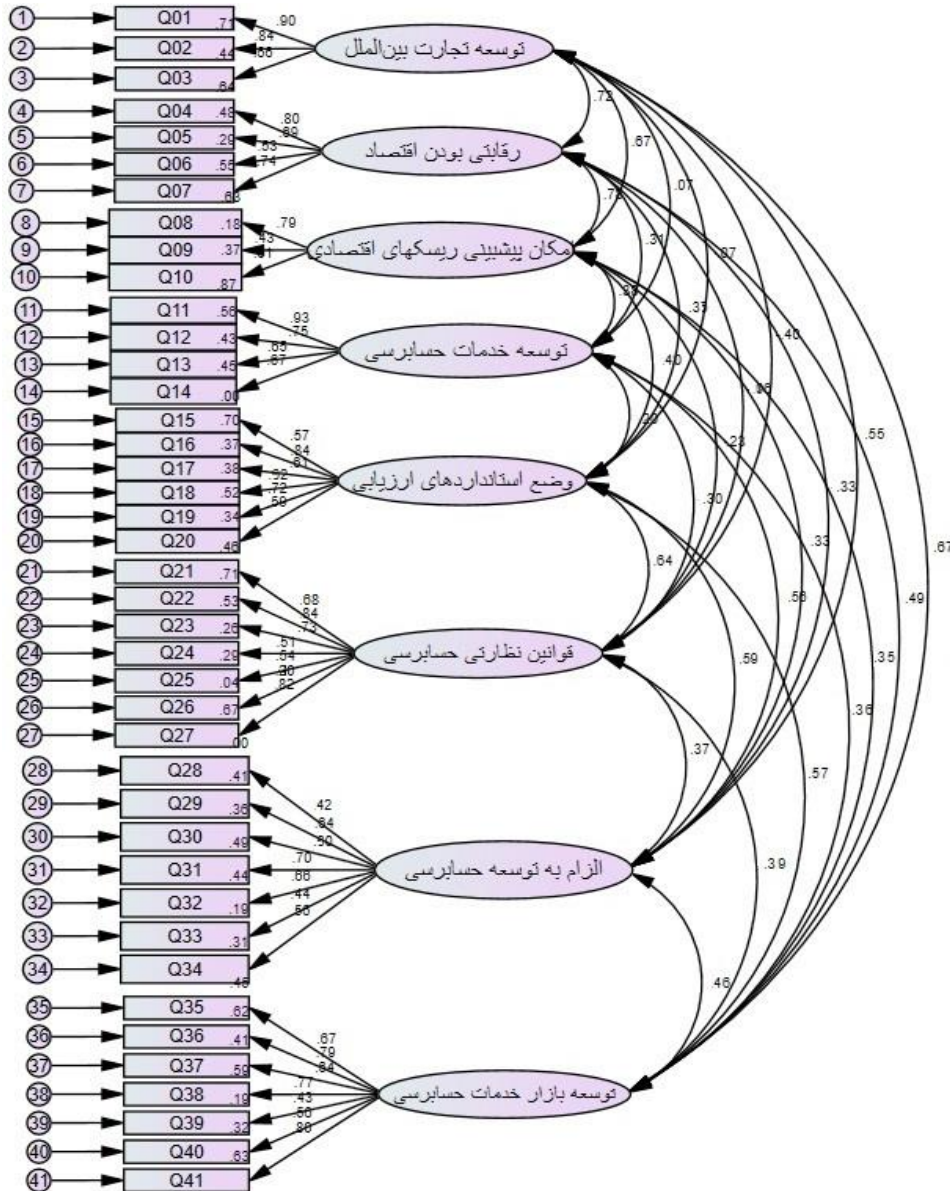
جدول ۴. توصیف متغیرهای پژوهش

متغیر	میانگین	انحراف معیار	چولگی	کشدگی	کمترین مقدار	بیشترین مقدار	تعداد
توسعه تجارت بین‌المللی	۳/۳۶۱	۰/۷۲۸	-۰/۲۵۸	۰/۴۳۰	۱/۳۳	۵/۰۰	۷۰
رقابتی بودن اقتصاد	۳/۴۶۴	۰/۵۷۹	۲/۰۰	۰/۱۴۲	۲/۰۰	۵/۰۰	۷۰
امکان پیش‌بینی ریسک‌های اقتصادی	۳/۳۲۳	۰/۶۱۶	-۰/۰۴۲	-۰/۲۸۹	۲/۰۰	۵/۰۰	۷۰
ایجاد و توسعه تقاضای خدمات حسابداری	۳/۴۰۳	۰/۶۳۳	-۰/۵۰۴	۱/۲۰۵	۱/۵۰	۵/۰۰	۷۰
وضع استانداردهای ارزیابی	۳/۳۰۲	۰/۵۲۷	۰/۱۸۷	-۰/۱۴۹	۲/۱۷	۴/۸۳	۷۰
قوانین نظارتی بر شفافیت انواع گزارشات حسابداری	۳/۳۷۱	۰/۵۹۳	-۰/۰۹۶	-۰/۲۱۹	۱/۸۶	۴/۷۱	۷۰
الزام به توسعه مهارت‌های مختلف حسابداری	۳/۲۸۷	۰/۵۴۶	-۰/۱۹۰	-۰/۵۸۳	۲/۰۰	۴/۲۹	۷۰
توسعه بازار خدمات حسابداری	۳/۱۴۴	۰/۶۵۶	۰/۰۳۴	۰/۳۳۹	۱/۵۷	۵/۰۰	۷۰

با توجه به نتایج جدول ۴ مبنی بر اینکه ضرایب چولگی و کشیدگی در بازه (۲، -۲) قرار دارند، می‌توان نتیجه گرفت که داده‌ها از توزیع نرمال برخوردارند.

**پیاده‌سازی تکنیک تحلیل عاملی تأییدی**

پیش از برآزش مدل ساختاری، لازم است تا نسبت به تأثیر متغیرها بر توسعه بازار خدمات حسابرسی و اطمینان بخش، اطمینان حاصل شود. از این رو برآزش کلی مدل اندازه‌گیری به وسیله تحلیل عاملی تأییدی<sup>۱</sup> تعیین می‌شود. پس از پیاده‌سازی مدل معرفی شده در شکل ۲، اصلاحات پیشنهادی نرم‌افزار مبنی بر آزادسازی کوواریانس میان تعدادی از عبارات خطا، موجب اصلاح و بهبود مدل شد که ماحصل آن در مدل شکل ۲، ارائه شده است.



شکل ۲. مدل تحلیل عاملی با ضرایب استاندارد شده

در شکل ۲ اعداد روی مسیرها نشان از ضرایب استاندارد شده یا همان ضرایب مدل هستند که امکان مقایسه آنها برای متغیرهای مختلف وجود دارد. جدول ۵، تحلیل عاملی گویه‌ها و متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد.

<sup>1</sup> Confirmative Factor Analysis (CFA)

جدول ۵. جدول نتایج تحلیل عاملی

متغیر	توسعه تجارت بین الملل	رقابتی بودن اقتصاد	امکان پیش بینی ریسک های اقتصادی	ایجاد و توسعه تقاضای خدمات حسابرسی	وضع استانداردهای ارزیابی	قوانین نظارتی بر شفافیت انواع گزارشات حسابرسی	الزام به توسعه مهارت های مختلف حسابرسی	توسعه بازار خدمات حسابرسی
Q1	۰/۹۰۰							
Q2	۰/۸۴۳							
Q3	۰/۶۶۳							
Q4		۰/۸۰۳						
Q5		۰/۶۹۱						
Q6		۰/۵۳۵						
Q7		۰/۷۴۳						
Q8			۰/۷۹۱					
Q9			۰/۴۲۶					
Q10			۰/۶۰۵					
Q11				۰/۹۳۲				
Q12				۰/۷۵۱				
Q13				۰/۶۵۴				
Q14				۰/۶۶۹				
Q15					۰/۵۷۱			
Q16					۰/۸۳۶			
Q17					۰/۶۰۶			
Q18					۰/۶۱۹			
Q19					۰/۷۲۴			
Q20					۰/۵۸۶			
Q21						۰/۶۸۲		
Q22						۰/۸۴۴		
Q23						۰/۷۲۸		
Q24						۰/۵۰۷		
Q25						۰/۵۴۱		
Q26						۰/۶۰۴		

متغیر	رتبه
توسعه تجارت بین‌الملل	Q27
رقابتی بودن اقتصاد	Q28
امکان پیش‌بینی ریسک‌های اقتصادی	Q29
ایجاد و توسعه تقاضای خدمات حسابرسی	Q30
وضع استانداردهای ارزیابی	Q31
قوانین نظارتی بر شفافیت انواع گزارشات حسابرسی	Q32
الزام به توسعه مهارت‌های مختلف حسابرسی	Q33
توسعه بازار خدمات حسابرسی	Q34
	Q35
	Q36
	Q37
	Q38
	Q39
	Q40
	Q41

بارهای عاملی از طریق محاسبه مقدار همبستگی شاخص‌های یک سازه با آن سازه محاسبه می‌شوند که مقدار بالاتر از ۰/۳ برای این ضرایب مؤید این مطلب است که بار عاملی در سطح مطلوبی قرار دارد و در مدل مورد قبول است. در جدول ۵، بارهای عاملی مدل تشریح شده است. این نتایج نشان دهنده معنادار بودن کلیه متغیرهای حاضر در مدل بوده و تأییدی برای تأثیر معنادار ابعاد اثرگذار بر توسعه بازار خدمات حسابرسی در مدل تحلیل عاملی است. پس از تعیین عوامل مؤثر بر توسعه بازار خدمات حسابرسی و اطمینان‌بخش و تعیین بار عاملی آنها، جهت تعیین اولویت و وزن هر عامل از تکنیک تاپسیس استفاده گردید. این فرآیند شامل هفت گام است که در ادامه به تشریح این مراحل خواهیم پرداخت. گام اول در تکنیک تاپسیس ساخت مسأله است؛ بنابراین، هدف استفاده از این تکنیک این است که با استفاده از نظر  $x$  خبره به ارزیابی  $y$  گزینه پرداخته شود. بنابراین، برای هر گزینه و بر اساس هر معیاری، امتیازی داده می‌شود. این امتیازات می‌تواند بر اساس مقادیر کمی و واقعی بوده و یا در زمره کیفی و نظری باشد. بنابراین، لازم است تا یک ماتریس تصمیم  $x \times y$  ایجاد شود. ستون ماتریس که به خبرگان

اختصاص داده شده است، در نقش معیار قرار دارند. با توجه به آن که تکنیک تاپسیس به اختصاص وزن برای معیارها نیاز دارد، در پژوهش حاضر از روش آنتروپی شانون استفاده شده است که بر اساس پراکندگی داده‌های ماتریس تصمیم محاسبه می‌شود. با توجه به آنکه نرم‌افزار تاپسیس سالور توانایی محاسبه خودکار آنتروپی شانون را دارد، بنابراین، از این نرم‌افزار برای وزن‌دهی استفاده شده است. وزن عوامل علی که در جدول ۶ نشان داده شده، در سر ستون جدول ۷ ارائه شده است.

جدول ۶. نماد عوامل علی

نماد	ابعاد فرعی	ابعاد اصلی
A1	توسعه تجارت بین‌المللی	
A2	رقابتی بودن اقتصاد	عوامل اقتصادی
A3	امکان پیش‌بینی ریسک‌های اقتصادی	
A4	ایجاد و توسعه تقاضای خدمات حسابداری	
A5	وضع استانداردهای ارزیابی	قوانین و مقررات
A6	قوانین نظارتی بر شفافیت انواع گزارشات حسابداری	
A7	الزام به توسعه مهارت‌های مختلف حسابداری	

در مرحله دوم با طیف نه تایی ساعتی به کمک خبرگان، میزان اثرگذاری هر یک از عوامل علی مؤثر بر روی توسعه بازار خدمات حسابداری، مورد پرسش و نظرسنجی قرار گرفت. جدول ۷، ماتریس تصمیم را نشان می‌دهد.

جدول ۷. ماتریس تصمیم

وزن‌ها	۰/۵۰۷	۰/۱۷۸	۰/۱۴۹	۰/۸۲۵	۰/۱۳۶	۰/۴۰۷	۰/۹۴۹	۰/۱۰۹	۰/۹۶۴	۰/۴۵۶	۰/۵۴	۰/۸۱۰
نوع معیار	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
ماتریس تصمیم	خبره یک	خبره دو	خبره سه	خبره چهار	خبره پنج	خبره شش	خبره هفت	خبره هشت	خبره نه	خبره ۱۰	خبره ۱۱	خبره ۱۲
A1	۷	۸	۵	۹	۷	۶	۵	۸	۹	۸	۶	۵
A2	۶	۵	۸	۹	۴	۷	۸	۵	۹	۶	۷	۶
A3	۵	۶	۷	۸	۵	۶	۶	۶	۷	۶	۸	۵
A4	۷	۵	۵	۶	۷	۸	۸	۸	۹	۶	۸	۷
A5	۵	۸	۷	۶	۷	۸	۷	۸	۹	۷	۷	۸
A6	۶	۵	۵	۷	۵	۸	۶	۵	۶	۶	۶	۹
A7	۷	۸	۵	۶	۸	۸	۷	۸	۷	۸	۹	۶

در مرحله سوم باید بی‌مقیاس‌سازی انجام شود. برای این منظور از نرم‌افزار اقلیدسی استفاده شد. جدول ۸، ماتریس نرمال را نشان می‌دهد.

جدول ۸. ماتریس تصمیم‌بی‌مقیاس

ماتریس بی-مقیاس	۱۲	۱۱	۱۰	۹	۸	۷	۶	۵	۴	۳	۲	۱
A1	۰/۲۸۱۳	۰/۳۰۸۲	۰/۴۴۶۵	۰/۴۲۰۵	۰/۴۳۲۶	۰/۲۷۸۲	۰/۳۰۹	۰/۴۲۰۶	۰/۴۵۹۹	۰/۳۰۸۹	۰/۴۵۹۶	۰/۴۲۶۸
A2	۰/۳۳۷۵	۰/۳۵۹۶	۰/۳۳۴۹	۰/۴۲۰۵	۰/۲۷۰۴	۰/۴۴۵۱	۰/۳۶۰۵	۰/۲۴۰۳	۰/۴۵۹۹	۰/۴۹۴۲	۰/۲۸۷۲	۰/۳۶۵۸
A3	۰/۲۸۱۳	۰/۴۱۰۹	۰/۳۳۴۹	۰/۳۲۷۱	۰/۳۲۴۴	۰/۳۳۳۸	۰/۳۰۹	۰/۳۰۰۴	۰/۴۰۸۸	۰/۴۳۲۵	۰/۳۴۴۷	۰/۳۰۴۹
A4	۰/۳۹۳۸	۰/۴۱۰۹	۰/۳۳۴۹	۰/۴۲۰۵	۰/۴۳۲۶	۰/۴۴۵۱	۰/۴۱۲	۰/۴۲۰۶	۰/۳۰۶۶	۰/۳۰۸۹	۰/۲۸۷۲	۰/۴۲۶۸
A5	۰/۴۵	۰/۳۵۹۶	۰/۳۹۰۷	۰/۴۲۰۵	۰/۴۳۲۶	۰/۳۸۹۵	۰/۴۱۲	۰/۴۲۰۶	۰/۳۰۶۶	۰/۴۳۲۵	۰/۴۵۹۶	۰/۳۰۴۹
A6	۰/۵۰۶۳	۰/۳۰۸۲	۰/۳۳۴۹	۰/۲۸۰۴	۰/۲۷۰۴	۰/۳۳۳۸	۰/۴۱۲	۰/۳۰۰۴	۰/۳۵۷۷	۰/۳۰۸۹	۰/۲۸۷۲	۰/۳۶۵۸
A7	۰/۳۳۷۵	۰/۴۶۲۳	۰/۴۴۶۵	۰/۳۲۷۱	۰/۴۳۲۶	۰/۳۸۹۵	۰/۴۱۲	۰/۴۸۰۷	۰/۳۰۶۶	۰/۳۰۸۹	۰/۴۵۹۶	۰/۴۲۶۸

در مرحله چهارم به محاسبه ماتریس بی‌مقیاس وزنی پرداخته خواهد شد که در جدول ۹ ارائه شده است.

جدول ۹. ماتریس تصمیم‌بی‌مقیاس وزنی

ماتریس وزنی	۱۲	۱۱	۱۰	۹	۸	۷	۶	۵	۴	۳	۲	۱
A1	۰/۰۳۳۸	۰/۰۱۶۶	۰/۰۲۰۴	۰/۰۲۶۲	۰/۰۴۷۵	۰/۰۱۸۱	۰/۰۱۲۶	۰/۰۵۷۳	۰/۰۳۷۹	۰/۰۳۲۴	۰/۰۵۸۹	۰/۰۲۱۶
A2	۰/۰۴۰۶	۰/۰۱۹۴	۰/۰۱۵۳	۰/۰۲۶۲	۰/۰۲۹۷	۰/۰۲۸۹	۰/۰۱۴۷	۰/۰۳۲۸	۰/۰۳۷۹	۰/۰۵۱۸	۰/۰۳۶۸	۰/۰۱۸۵
A3	۰/۰۳۳۸	۰/۰۲۲۲	۰/۰۱۵۳	۰/۰۲۰۴	۰/۰۳۵۶	۰/۰۲۱۷	۰/۰۱۲۶	۰/۰۴۰۹	۰/۰۳۳۷	۰/۰۴۵۴	۰/۰۴۴۲	۰/۰۱۵۵
A4	۰/۰۴۷۴	۰/۰۲۲۲	۰/۰۱۵۳	۰/۰۲۶۲	۰/۰۴۷۵	۰/۰۲۸۹	۰/۰۱۶۸	۰/۰۵۷۳	۰/۰۲۵۳	۰/۰۳۲۴	۰/۰۳۶۸	۰/۰۲۱۶
A5	۰/۰۵۴۱	۰/۰۱۹۴	۰/۰۱۷۸	۰/۰۲۶۲	۰/۰۴۷۵	۰/۰۲۵۳	۰/۰۱۶۸	۰/۰۵۷۳	۰/۰۲۵۳	۰/۰۴۵۴	۰/۰۵۸۹	۰/۰۱۵۵
A6	۰/۰۶۰۹	۰/۰۱۶۶	۰/۰۱۵۳	۰/۰۱۷۵	۰/۰۲۹۷	۰/۰۲۱۷	۰/۰۱۶۸	۰/۰۴۰۹	۰/۰۲۹۵	۰/۰۳۲۴	۰/۰۳۶۸	۰/۰۱۸۵
A7	۰/۰۴۰۶	۰/۰۲۵	۰/۰۲۰۴	۰/۰۲۰۴	۰/۰۴۷۵	۰/۰۲۵۳	۰/۰۱۶۸	۰/۰۶۵۵	۰/۰۲۵۳	۰/۰۳۲۴	۰/۰۵۸۹	۰/۰۲۱۶

در مرحله پنجم، نسبت به تعیین راه حل ایده‌آل مثبت و منفی می‌پردازیم. برای این منظور در مواجهه با معیارهای مثبت بزرگترین مقادیر و برای معیارهای منفی کوچکترین مقادیر، به‌عنوان بهترین مقدار شناخته می‌شوند (و بر عکس). در پژوهش حاضر تمام معیارها مثبت هستند. راه‌حل ایده‌آل در جدول ۱۰ ارائه شده است.

جدول ۱۰. راه‌حل ایده‌آل مثبت و منفی

راه حل	۱۲	۱۱	۱۰	۹	۸	۷	۶	۵	۴	۳	۲	۱
مثبت	۰/۰۶۰۹	۰/۰۲۵	۰/۰۲۰۴	۰/۰۲۶۲	۰/۰۴۷۵	۰/۰۲۸۹	۰/۰۱۶۸	۰/۰۶۵۵	۰/۰۳۷۹	۰/۰۵۱۸	۰/۰۵۸۹	۰/۰۲۱۶
منفی	۰/۰۳۳۸	۰/۰۱۶۶	۰/۰۱۵۳	۰/۰۱۷۵	۰/۰۲۹۷	۰/۰۱۸۱	۰/۰۱۲۶	۰/۰۳۲۸	۰/۰۲۵۳	۰/۰۳۲۴	۰/۰۳۶۸	۰/۰۱۵۵

گام ششم، تعیین میزان فاصله هر گزینه تا ایده‌آل‌های مثبت و منفی است. در همین راستا فاصله هر گزینه تا ایده‌آل‌های مثبت و منفی در جدول ۱۱ آمده است.

جدول ۱۱. فاصله هر گزینه تا ایده‌آل‌های مثبت و منفی

اندازه فاصله	مثبت	منفی
A1	۰/۰۳۷۲	۰/۰۴۱۳
A2	۰/۰۴۸۶	۰/۰۲۸۳
A3	۰/۰۴۳۹	۰/۰۲۱۲
A4	۰/۰۳۶۲	۰/۰۳۷۲
A5	۰/۰۲۰۱	۰/۰۴۶۴
A6	۰/۰۴۵۷	۰/۰۲۹۳
A7	۰/۰۳۱۶	۰/۰۴۶۲

گام هفتم مربوط به تعیین نزدیکی نسبی هر گزینه به راه حل ایده‌آل و رتبه‌بندی گزینه‌ها است. با توجه به اینکه گزینه‌هایی که نزدیکی نسبی آن بزرگتر باشد بهتر است، بنابراین، می‌توان بر اساس ترتیب نزولی شاخص شباهت، عوامل علی مؤثر بر توسعه بازار خدمات حسابرسی و اطمینان‌بخش را رتبه‌بندی نمود. بر این اساس عوامل مؤثر بر اساس جدول ۱۲ اولویت‌بندی می‌شوند.

جدول ۱۲. اولویت‌بندی عوامل علی اثرگذار بر توسعه بازار خدمات حسابرسی

رتبه	نتیجه	نماد	عوامل علی اثرگذار بر توسعه بازار خدمات حسابرسی
۱	۰/۶۹۷۸	A5	وضع استانداردهای ارزیابی
۲	۰/۵۹۴۱	A7	الزام به توسعه مهارت‌های مختلف حسابرسی
۳	۰/۵۲۶۶	A1	توسعه تجارت بین‌المللی
۴	۰/۵۰۶۹	A4	ایجاد و توسعه تقاضای خدمات حسابرسی
۵	۰/۳۹۰۴	A6	قوانین نظارتی بر شفافیت انواع گزارشات حسابرسی
۶	۰/۳۶۷۸	A2	رقابتی بودن اقتصاد
۷	۰/۳۲۵۲	A3	امکان پیش‌بینی ریسک‌های اقتصادی

### نتیجه‌گیری و پیشنهادها

با توجه به توسعه بازار حسابرسی و خدمات اطمینان‌بخشی در سطح بین‌المللی و توسعه دامنه فعالیت حسابرسان در دنیا و عدم توسعه این بازار در ایران، هدف پژوهش حاضر بررسی عوامل مؤثر بر توسعه بازار خدمات حسابرسی و اطمینان‌بخش در ایران و رتبه‌بندی این عوامل است تا مؤسسات حسابرسی ایران علاوه بر رسیدن به جایگاه واقعی خود بتوانند ضمن ارائه خدمات متنوع و تأمین نیازهای جامعه، با کاهش ریسک و افزایش درآمد مواجه شوند. از این رو در پژوهش حاضر با به کارگیری روش آمیخته، پس از مصاحبه با ۱۲ نفر از خبرگان حسابرسی و شناسایی عوامل مؤثر بر توسعه بازار خدمات حسابرسی و اطمینان‌بخش، ۴۱ مؤلفه در قالب پرسشنامه تهیه و میان ۷۰ نفر از شرکاء و مدیران فنی مؤسسات حسابرسی توزیع شد. پس از جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل داده‌ها عوامل مؤثر بر توسعه بازار خدمات حسابرسی و اطمینان‌بخش شناسایی و به‌وسیله تکنیک تاپسیس رتبه‌بندی و وزن‌دهی شدند.

نتایج پژوهش حاضر نشان می‌دهد که مهم‌ترین عوامل مؤثر بر توسعه بازار خدمات حسابرسی بر اساس ترتیب وزنی و سطح اهمیت عبارتند از وضع استانداردهای ارزیابی، الزام به توسعه مهارت‌های مختلف حسابرسی، توسعه تجارت بین‌المللی، ایجاد و توسعه تقاضای خدمات حسابرسی، نقش قوانین نظارتی بر شفافیت انواع گزارشات حسابرسی، رقابتی بودن اقتصاد و امکان پیش‌بینی ریسک‌های اقتصادی. این نتایج همسو با نتایج پژوهش مولیک (۲۰۲۱) مبنی بر الزام به توسعه کسب مهارت‌های



مختلف جهت تنوع‌بخشی خدمات با هدف کاهش ریسک و افزایش اعتمادپذیری جامعه همسو است؛ این نتیجه بی‌ارتباط با نتیجه پژوهش **کووال و همکاران (۲۰۱۹)** مبنی بر نقش اجتماع در توسعه بازار خدمات حسابرسی به واسطه دیدگاه لیمپرگ مبنی بر نقش حسابرسان به عنوان نماینده مورد اعتماد جامعه نیست؛ این در حالی است که پیش‌بینی ریسک‌های اقتصادی و تجاری در چهار مؤسسه بزرگ دنیا و با استفاده از فناوری‌های نوین امروزه، به درآمدهایی بیشتر این مؤسسات کمک نموده است. همچنین این نتایج همسو با پژوهش **کووال و همکاران (۲۰۱۹)**، **خاتخوخو (۲۰۱۹)** و **مویزر و همکاران (۲۰۰۴)** مبنی بر توسعه بازار و تجارت بین‌الملل و نقش کلیدی ورود سرمایه‌گذاران خارجی؛ همسو با نتایج پژوهش **گوزوو و همکاران (۲۰۱۶)** مبنی بر الزام بر قانون‌گذاری و پژوهش **مویزر و همکاران (۲۰۰۴)** بر نقش حمایت‌های دولتی همسو است. به علاوه این نتایج با نتایج پژوهش **خاتخوخو (۲۰۱۹)** مبنی بر رقابتی بودن اقتصاد که در گرو توسعه بازار سرمایه است نیز همسو است. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد توسعه بازار خدمات اطمینان‌بخش در گرو هفت عامل یاد شده است که می‌تواند به افزایش درآمد مؤسسات، نزدیک شدن حرفه به جایگاه واقعی خود در نزد جامعه، کاهش ریسک، هم‌افزایی خدمات حسابرسان، صرفه اقتصادی برای مشتریان مؤسسات حسابرسی، کاهش احتمال نرخ‌شکنی و اظهار نظر گزینشی بیانجامد. از سویی دیگر این پژوهش می‌تواند مبنایی برای توسعه بازار خدمات اطمینان‌بخش در کشورهایی باشد که حرفه آنها به‌طور مشابه توسعه نیافته است. با توجه به نتایج پژوهش حاضر پیشنهاد می‌شود تا پژوهشگران پس از پیاده‌سازی و گذار از شرایط فعلی به بازار توسعه یافته، علاوه بر مقایسه تطبیقی، چالش‌های ناشی از پیاده‌سازی عوامل هفتگانه شناسایی شده را در پژوهشی اکتشافی مورد بررسی و واکاوی قرار بدهند. همچنین در پژوهشی دیگر می‌توان پس از پیاده‌سازی عوامل هفتگانه و با توجه به شرایط خرد اقتصادی، اثرگذاری هر مورد را مورد سنجش قرار داد و مقایسه‌ای تطبیقی میان نتایج حاصل از برآوردهای ذهنی خبرگان و واقعیت‌های بازار صورت بگیرد. محدودیت جزء لاینفک پژوهش است. بنابراین، در تبیین محدودیت پژوهش حاضر می‌توان به فقدان پیشینه اشاره کرد. زیرا با توجه به اینکه بازار خدمات حسابرسی به‌طور عمده در دنیا توسعه یافته و مؤسسات حسابرسی در کشورهای اندکی از هم‌پیشگان خود عقب مانده‌اند، از این رو نیاز به انجام پژوهش در این زمینه عموماً احساس نشده است؛ از این رو به ندرت می‌توان در این زمینه ریشه‌یابی کرد. همچنین با توجه به اینکه افراد دارای علایق و سلیق متفاوتی هستند، امکان سوء‌گیری در انجام مصاحبه‌ها دور از انتظار نیست. البته این امر نمی‌تواند به‌تمامیت نتیجه پژوهش حاضر خدشه وارد کند؛ بلکه می‌تواند موجب بزرگنمایی بیش از اندازه برخی از نکات گردد.

### تقدیر و تشکر

بدینوسیله از پاسخگویان محترمی که وقت خود را به انجام این پژوهش اختصاص دادند، تشکر و قدردانی می‌شود.

### منابع

- آزادی، کیهان و میرزایی، امیر (۱۳۹۲). حسابرسی ۱. بلور، رشت.  
 آزادی، کیهان؛ عزیزمحمودلو، حمید؛ تصدی‌کاری، محمدجواد و خدمتگذار، حمید (۱۴۰۰). اثر خوانائی صورت‌های مالی بر ریسک سقوط قیمت سهام و رفتار سهامداران. *دانش حسابداری مالی*، ۸(۱)، ۱۴۴-۱۲۱  
[https://jfab.journals.ikiu.ac.ir/article\\_2376\\_0daa6dbdaae72dd4fb2cda06b6](https://jfab.journals.ikiu.ac.ir/article_2376_0daa6dbdaae72dd4fb2cda06b6)  
 f3b8dc.pdf

- آزادی، کیهان؛ نیکبخت، محمدرضا و بزرگ اصل، موسی (۱۳۹۵). ارائه مدلی جامع برای قیمت گذاری خدمات حسابداری با استفاده از منطق فازی. *دانش حسابداری مالی*، ۳(۳)، ۹۷-۱۱۶. [https://jfak.journals.ikiu.ac.ir/article\\_977\\_b9cba1b9e952a6ce7ece4d3e8baa6dfb.pdf](https://jfak.journals.ikiu.ac.ir/article_977_b9cba1b9e952a6ce7ece4d3e8baa6dfb.pdf)
- خانی، علیرضا (۱۳۹۲). حسابداری. مدرسان شریف، تهران.
- رضازاده، جواد (۱۳۹۷). نظریه‌های حسابداری. ترمه، تهران.
- شمس احمدی، منصور (۱۳۹۲). خدمات اطمینان بخشی حسابرسان و حسابداری مالیاتی. *حسابرسی*، ۶۷، ۵۴-۵۵. [http://www.hesabras.com/Content/media/article/khadamate%20etminanbakhshi-67\\_0.pdf](http://www.hesabras.com/Content/media/article/khadamate%20etminanbakhshi-67_0.pdf)
- علوی طبری، سیدحسین و بشیری منش، نازنین (۱۳۹۲). اثر کیفیت حسابداری و تغییر حسابرس بر بازار سرمایه. *دانش حسابداری و حسابداری مدیریت*، ۲(۶)، ۷۶-۶۵. [https://jmaak.srbiau.ac.ir/article\\_7493\\_fc437e587f2eaf03ed0e80ab53ac63b.pdf](https://jmaak.srbiau.ac.ir/article_7493_fc437e587f2eaf03ed0e80ab53ac63b.pdf)
- محمدبیگی، ابوالفضل؛ محمدصالحی، نرگس و علی گل، محمد (۱۳۹۳). روایی و پایایی ابزارها و روش‌های مختلف اندازه‌گیری آنها در پژوهش‌های کاربردی سلامت. *مجله دانشگاه علوم پزشکی رفسنجان*، ۱۳(۱۲)، ۱۱۷۰-۱۱۵۳.

## References

- Alavi Tabari, S., & Bashirimanesh, N. (2013). The effect of the audit quality and auditor switches on capital market. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 2(Summer), 65-76 [https://jmaak.srbiau.ac.ir/article\\_7493\\_fc437e587f2eaf03ed0e80ab53ac63b.pdf](https://jmaak.srbiau.ac.ir/article_7493_fc437e587f2eaf03ed0e80ab53ac63b.pdf) [In Persian].
- Ananthanarayanan, U., & Harris, P. (2020). Micro analysis of audit revenue in New Zealand. *Accounting & Taxation*, 12(1), 1-10 <http://www.theibfr2.com/RePEc/ibf/acttax/at-v12n1-2020/AT-V12N1-2020-1.pdf>.
- Azadi, K., Azizmohammadlo, H., Tasaddi Kari, M., & Khedmatgozar, H. (2021). The readability effect of financial statements on stock price risk and shareholder behavior. *Financial Accounting Knowledge*, 8(28), 121-144. [https://jfak.journals.ikiu.ac.ir/article\\_2376\\_0daa6dbdaae72dd4fb2cda06b6f3b8dc.pdf](https://jfak.journals.ikiu.ac.ir/article_2376_0daa6dbdaae72dd4fb2cda06b6f3b8dc.pdf) [In Persian].
- Azadi, K., & Mirzaei, A. (2013). Auditing 1, Bolor, Rasht [In Persian].
- Azadi, K., Nikbakht, M.R., & Bozorg Asl, M. (2016). A Comprehensive Model for Auditing Service Pricing Using Fuzzy Logic. *Financial Accounting Knowledge*, 3(3), 97-116 [https://jfak.journals.ikiu.ac.ir/article\\_977\\_b9cba1b9e952a6ce7ece4d3e8baa6dfb.pdf](https://jfak.journals.ikiu.ac.ir/article_977_b9cba1b9e952a6ce7ece4d3e8baa6dfb.pdf) [In Persian].
- Clinch, G., Stokes, D., & Zhu, T. (2012). Audit quality and information asymmetry between traders. *Accounting & Finance*, 52(3), 1-21 <https://doi.org/10.1111/j.1467-629X.2011.00411.x>.
- Committee on Basic Auditing Concepts. (1973). A statement of basic auditing concepts. Sarasota, Florida, American Accounting Association.
- Guzov, I., Strelnikova, O., & Iaremchuk, V. (2016). History and future of auditing in Russia. In *5th International Conference on Accounting, Auditing, and Taxation (ICAAT 2016)* (pp. 99-107). Atlantis Press DOI: [10.2991/icaat-16.2016.11](https://doi.org/10.2991/icaat-16.2016.11).
- Hay, D., & Cordery, C. (2017). The value of public sector audit: Literature and history. *Journal of Accounting Literature*, 40, 1-15 <https://doi.org/10.1016/j.acclit.2017.11.001>.
- Khani, Alireza. (2013). Auditing, Modaresane Sharif, Tehran [In Persian].
- Khatkhokhu, S. (2019). Development of auditing in Russia. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (16), 145-175 <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/615194>.
- Koval, V., Nazarova, K., Hordopolov, V., Kopotiienko, T., Miniailo, V., & Diachenko, Y. (2019). Audit in the state economic security system. *Management Theory and Studies for Rural Business and Infrastructure Development*, 41(3), 419-430 <https://doi.org/10.15544/mts.2019.34>.
- Limperg, T. (1985). The social responsibility of the auditor. Limperg Institute.
- Mackey, A., & Bryfonski, L. (2018). Mixed methodology. In *The Palgrave Handbook of Applied Linguistics Research Methodology*. Palgrave Macmillan, London.

- Mohammadbeigi, A., Mohammadsalehi, N., & Aligol, M. (2015). Validity and Reliability of the instruments and types of measurements in Health Applied Researches. *Journal of Rafsanjan University of Medical Sciences*, 13(12), 1153-1170 [In Persian].
- Moizer, P., Benau, M. A. G., Humphrey, C., & Martínez, A.V. (2004). The corporate image of auditors in a developing audit market within the EU: the case of Spain. *European Accounting Review*, 13(3), 561-582 <https://doi.org/10.1080/0963818042000237142>.
- Mulyk, Y. (2021). Audit services market: the experience of Ukraine. *Green, Blue & Digital Economy Journal*, 2(3), 35-42 DOI:[10.32702/2306-6792.2020.7.37](https://doi.org/10.32702/2306-6792.2020.7.37).
- Rezazadeh, J. (2018). Auditing Theory, Termeh, Tehran [In Persian].
- Shams Ahmadi, M. (2013). Assurance services of auditors and tax audit, *Auditor*, 67, 54-55 [In Persian].
- Wallace, W. (1980). The economic role of the audit in free and regulated markets. Rochester (NY)- USA: Graduate Schools of Management, University of Rochester.