

Presenting a Model of Auditors' Opinion Purchasing Challenges with a Behavioral Approach and Social Interactions

1. Esmael Mirzayi¹: Department of Accounting, Ta.C., Islamic Azad University, Tabriz, Iran

2. Mehdi Zeynali^{2*}: Department of Accounting, Ta.C., Islamic Azad University, Tabriz, Iran.
Email: (Corresponding Author)

3. Yaghob Pourkarim³: Department of Accounting, Ta.C., Islamic Azad University, Tabriz, Iran

4. Rasoul Baradaran Hassanzadeh⁴: Department of Accounting, Ta.C., Islamic Azad University, Tabriz, Iran

5. Yones Badavar Nahandi⁵: Department of Accounting, Ta.C., Islamic Azad University, Tabriz, Iran

Article history



Received: 01 June 2025

Revised: 25 September 2025

Accepted: 04 October 2025

Initial Publish: 06 October 2025

Final Publish: 22 May 2026

Abstract:

The purpose of this study is to identify and explain behavioral and social factors influencing auditors' opinion purchasing and to propose a conceptual model for managing these challenges. This qualitative research applied grounded theory methodology. Initially, key factors were identified through literature review. Semi-structured interviews with 15 audit experts were then conducted until theoretical saturation was achieved. Data analysis followed the stages of open, axial, and selective coding, leading to the construction of the final paradigmatic model. The study revealed that cognitive biases such as confirmation, accessibility, optimism, overconfidence, and narcissism, together with economic pressures, conflicts of interest, and institutional weaknesses, play a significant role in reducing the quality of auditors' professional judgments. In total, 33 initial concepts and 73 key categories were extracted and classified into six dimensions: causal conditions, core phenomenon, contextual conditions, intervening conditions, strategies, and consequences. The findings suggest that behavioral and social challenges can undermine auditors' professional independence and the credibility of audit reports. To mitigate these effects, enhancing transparency, strengthening self-awareness in decision-making, and creating independent and evidence-based work environments are essential.

Keywords: Cognitive biases; audit; purchasing; opinion; grounded theory; financial decision-making; social interactions

Citation: Mirzayi, E., Zeynali, M., Pourkarim, Y., Baradaran Hassanzadeh, R., & Badavar Nahandi, Y. (2026). Presenting a Model of Auditors' Opinion Purchasing Challenges with a Behavioral Approach and Social Interactions. *Accounting, Finance and Computational Intelligence*, 4(1), 1-21.



Copyright: © 2026 by the authors. Published under the terms and conditions of Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International (CC BY-NC 4.0) License.

Extended Abstract**Introduction**

Auditor independence and the integrity of audit judgments have long been considered central to the reliability of financial reporting and the protection of stakeholders' interests (Ali Zadeh, 2023). Nevertheless, numerous studies have indicated that auditors are not immune to the influence of behavioral biases, organizational pressures, and socio-cultural dynamics that may undermine their professional independence (de Lange, 2021; Hassel, 2023). Recent debates in both developed and emerging markets highlight that audit quality is shaped not solely by technical competence but also by the broader behavioral and institutional context (Hay et al., 2022; Libby & Trotman, 2022).

Behavioral biases such as confirmation bias, anchoring, overconfidence, and optimism are well documented in decision-making research, and their implications for auditors' judgments have received increasing attention (Boehm & Feld, 2022; DeAngelo, 2021). These biases may lead auditors to interpret evidence selectively, rely excessively on prior assessments, or underestimate risks, ultimately diminishing audit quality (Hassel, 2023; Tayler et al., 2021). At the same time, auditors face external and organizational pressures, including economic constraints, client demands, and competitive market forces, which may incentivize the compromise of independence (Cohen & Holder, 2022; Mahmoudi, 2021; Mills, 2022).

The institutional and cultural context also plays a crucial role. In emerging economies, weaker regulatory systems and limited enforcement mechanisms may exacerbate the risks of compromised independence (Kazzami, 2024; Seif, 2022). Social and cultural norms, such as the influence of networks and informal relationships, can significantly shape auditor behavior (Cohen & Holder, 2021; Goh & Tan, 2023). For example, auditors may be selected based on personal or organizational ties rather than objective criteria, which can further challenge independence. This is consistent with research that highlights how social roles and cultural differences influence auditors' accountability and behavior (Khani & Safari, 2025; Rajabi, 2025; Tayler et al., 2021).

Ethical dilemmas are particularly salient in the auditor–client relationship. Studies have demonstrated that conflicts of interest arising from long-term relationships, fee dependence, or reputational concerns may result in auditors aligning more closely with client interests rather than maintaining professional skepticism (Boehm & Feld, 2022; Jin & Rezaee, 2023). Additionally, institutional changes, such as regulatory reforms and shifts in audit standards, can both improve transparency and create new challenges (Wu et al., 2024; Zhang & Li, 2024).

In the Iranian context, pressures from clients, cultural factors, and deficiencies in oversight have heightened the importance of understanding the behavioral and social dimensions of audit decision-making (Kazzami, 2024; Seif, 2022). As prior studies emphasize, auditor independence in Iran faces persistent threats from economic, organizational, and cultural constraints, making it imperative to develop context-specific frameworks (Ali Zadeh, 2023; Mahmoudi, 2021). Moreover, the growing attention to environmental and social accountability has expanded the scope of auditors' responsibilities, with evidence showing that stakeholder pressures increasingly shape auditors' behavior (Rajabi, 2025; Soltani et al., 2025).

Given these realities, there is a strong need for conceptual models that integrate behavioral, organizational, and institutional factors in explaining the challenges of auditor opinion purchasing. This study responds to that gap by employing grounded theory to identify and categorize the behavioral and social challenges influencing auditor independence and professional judgments.

Methods and Materials

This study adopted a qualitative research design using grounded theory methodology. Initially, potential influencing factors were identified through a systematic review of the literature. Semi-structured interviews were then conducted with 15 audit experts, including certified public accountants, senior auditors, and partners of audit firms, selected through snowball sampling to ensure diversity of perspectives. Data collection continued until theoretical saturation was achieved.

The data were analyzed through a three-stage coding process: open coding, axial coding, and selective coding. In the open coding phase, interview transcripts were reviewed line by line, resulting in the extraction of initial concepts. Axial coding was then applied to group these concepts into categories, while selective coding integrated them into a central phenomenon and a paradigmatic model. Triangulation was achieved through combining interviews with a supplementary questionnaire to validate key findings. The final model included causal conditions, core phenomenon, contextual factors, intervening conditions, strategies, and consequences.

Findings

The data analysis yielded 33 initial concepts that were refined into 73 categories, ultimately integrated into six major dimensions. The central phenomenon identified was “ambiguity in auditor opinion purchasing as shaped by behavioral biases, institutional weaknesses, and external pressures.”

Causal conditions included economic pressures from clients, conflicts of interest, and inadequate institutional support for independence. Contextual factors encompassed weak legal frameworks, organizational culture of clients, and structural characteristics of the audit market. Intervening conditions reflected auditors’ experience, team cohesion, and institutional trust. Strategies observed among auditors included professional tolerance, conservatism in issuing opinions, and reliance on informal negotiations with internal regulators. Consequences involved reduced credibility of audit reports, erosion of public trust, and psychological stress experienced by auditors.

Behavioral biases emerged as highly influential. Confirmation bias led auditors to prioritize evidence that aligned with client expectations. Accessibility bias encouraged reliance on recent experiences rather than comprehensive analysis. Anchoring bias was observed when auditors overly depended on initial management estimates. Optimism bias caused underestimation of audit risks, while overconfidence and narcissism contributed to resistance against external feedback and failure to detect errors.

The findings also indicated that social networks and informal relationships played a decisive role in auditor selection. In many cases, personal ties overshadowed professional criteria, compromising independence. Cultural norms emphasizing harmony and avoidance of conflict further discouraged auditors from issuing unfavorable reports. Additionally, increasing stakeholder expectations regarding environmental and social accountability introduced new pressures, compelling auditors to balance professional standards with societal demands.

Discussion and Conclusion

The findings of this study confirm and extend prior research emphasizing the multifaceted nature of challenges to auditor independence. Consistent with previous studies, the evidence highlights that behavioral biases are deeply embedded in auditor decision-making (de Lange, 2021; Hassel, 2023). Similar to earlier findings, confirmation and anchoring biases were especially prevalent, aligning with research showing that auditors often over-rely on initial information and selectively interpret evidence (DeAngelo, 2021; Libby & Trotman, 2022). The presence of optimism and overconfidence further echoes prior results that link such biases to reduced professional skepticism (Boehm & Feld, 2022; Tayler et al., 2021).

The significant impact of economic pressures observed in this study is consistent with prior work documenting how budget constraints, client demands, and market competition threaten auditor independence (Cohen & Holder, 2022; Mahmoudi, 2021; Mills, 2022). This study also resonates with research indicating that in highly competitive markets, audit firms may sacrifice independence for client retention (Hay et al., 2022).

The role of networks and cultural dynamics in shaping auditor behavior is also validated by earlier research. Studies have shown that informal relationships and social expectations influence auditor selection and judgments (Cohen & Holder, 2021; Goh & Tan, 2023). Likewise, the emphasis on cultural and social norms in this study corroborates findings that auditors' decisions are influenced not only by technical standards but also by their embeddedness in cultural contexts (Khani & Safari, 2025; Rajabi, 2025; Tayler et al., 2021).

The ethical dilemmas and conflicts of interest highlighted here align with empirical evidence showing that fee dependence and long-term auditor–client relationships undermine independence (Boehm & Feld, 2022; Jin & Rezaee, 2023). This finding also supports classical arguments that conflicts of interest erode both actual and perceived independence (DeAngelo, 2021; Kazzami, 2024).

Institutional weaknesses, particularly in emerging markets, remain a critical issue. This study adds to evidence that weak regulatory systems exacerbate risks to independence (Kazzami, 2024; Seif, 2022). Moreover, the finding that regulatory changes can both strengthen transparency and create new challenges is in line with previous results (Wu et al., 2024; Zhang & Li, 2024).

Finally, the growing influence of stakeholder pressures regarding environmental and social issues extends the scope of audit responsibility beyond financial concerns. This trend is consistent with recent research emphasizing the integration of sustainability considerations into audit practice (Rajabi, 2025; Soltani et al., 2025).

In conclusion, this study contributes to the literature by offering a grounded model of auditor opinion purchasing challenges that integrates behavioral, organizational, and institutional dimensions. The evidence underscores that improving audit quality and independence requires addressing not only technical and regulatory aspects but also the cognitive and social dynamics shaping auditors' judgments. Enhanced transparency, strengthened institutional frameworks, and auditor awareness of behavioral biases are essential for restoring public trust in the auditing profession.

Authors' Contributions

Authors equally contributed to this article.

Acknowledgments

Authors thank all participants who participate in this study.

Declaration of Interest

The authors report no conflict of interest.

Funding

According to the authors, this article has no financial support.

Ethical Considerations

All procedures performed in this study were under the ethical standards.

ارائه الگوی چالش‌های خرید اظهار نظر حساب‌برسان با رویکرد رفتاری و تعاملات اجتماعی

تاریخچه مقاله



تاریخ دریافت: ۱۱ خرداد ۱۴۰۴
تاریخ بازنگری: ۳ مهر ۱۴۰۴
تاریخ پذیرش: ۱۲ مهر ۱۴۰۴
تاریخ چاپ اولیه: ۱۴ مهر ۱۴۰۴
تاریخ چاپ نهایی: ۱ خرداد ۱۴۰۵

۱. اسماعیل میرزائی^{ID}: گروه حسابداری، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران

۲. مهدی زینالی^{ID}: گروه حسابداری، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران. ایمیل: (نویسنده مسئول)

۳. یعقوب پور کریم^{ID}: گروه حسابداری، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران

۴. رسول برادران حسن زاده^{ID}: گروه حسابداری، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران

۵. یونس باداور نهندی^{ID}: گروه حسابداری، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران

چکیده

هدف این پژوهش، شناسایی و تبیین عوامل رفتاری و اجتماعی مؤثر بر فرآیند خرید اظهار نظر حساب‌برسان و طراحی الگویی مفهومی برای مدیریت این چالش‌ها است. این پژوهش کیفی با استفاده از رویکرد نظریه داده‌بنیاد انجام شد. در ابتدا عوامل اولیه از طریق مرور ادبیات شناسایی گردید. سپس داده‌ها از طریق مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته با ۱۵ نفر از خبرگان حوزه حسابرسی گردآوری شد و تحلیل‌ها در سه مرحله کدگذاری باز، محوری و انتخابی صورت گرفت تا الگوی نهایی تدوین شود. نتایج نشان داد که سوگیری‌های شناختی مانند سوگیری تأیید، دسترسی، خوش‌بینی، اعتماد به نفس بیش‌ازحد و خودشیفتگی همراه با فشارهای اقتصادی، تضاد منافع و ضعف‌های نهادی از مهم‌ترین عوامل مؤثر بر کاهش کیفیت قضاوت‌های حساب‌برسان هستند. در مجموع، ۳۳ مفهوم اولیه و ۷۳ مقوله کلیدی استخراج شد و در قالب شش بعد شرایط علی، پدیده محوری، شرایط زمینه‌ای، شرایط مداخله‌گر، راهبردها و پیامدها طبقه‌بندی گردید. این پژوهش نشان می‌دهد که چالش‌های رفتاری و اجتماعی می‌توانند استقلال حرفه‌ای و اعتبار گزارش‌های حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهند. برای کاهش اثر این چالش‌ها، افزایش شفافیت، تقویت خودآگاهی در فرآیند تصمیم‌گیری و ایجاد محیط‌های کاری مستقل و مبتنی بر شواهد ضروری است.

کلیدواژگان: سوگیری‌های شناختی؛ حسابرسی؛ خرید؛ اظهار نظر؛ گراند تئوری؛ تصمیم‌گیری مالی؛ تعاملات اجتماعی

شیوه استناددهی: میرزائی، اسماعیل، زینالی، مهدی، پور کریم، یعقوب، برادران حسن زاده، رسول، و باداور نهندی، یونس. (۱۴۰۵). ارائه الگوی چالش‌های خرید اظهار نظر حساب‌برسان با رویکرد رفتاری و تعاملات اجتماعی. *حسابداری، امور مالی و هوش محاسباتی*، ۴(۱)، ۱-۲۱.



خرید اظهار نظر حسابرس به عنوان یکی از ارکان حیاتی در فرآیند حسابرسی، جایگاه مهمی در تضمین شفافیت مالی و اعتماد عمومی دارد. با این حال، این فرآیند در معرض مجموعه‌ای از چالش‌ها و عوامل رفتاری، اقتصادی و اجتماعی است که می‌توانند بر استقلال و کیفیت تصمیم‌گیری حسابرسان تأثیر بگذارند. در دهه‌های اخیر، توجه پژوهشگران و نهادهای نظارتی به این موضوع افزایش یافته است، زیرا شواهد نشان می‌دهد که عوامل رفتاری و سوگیری‌های شناختی نقش پررنگی در کیفیت قضاوت‌های حرفه‌ای دارند (DeAngelo, 2021; Hassel, 2023).

اهمیت استقلال حسابرس و کیفیت قضاوت‌های وی از دیرباز مورد توجه نظریه‌پردازان و سیاست‌گذاران حوزه حسابرسی بوده است. استقلال حسابرس نه تنها شرط لازم برای اعتماد عمومی است، بلکه عاملی تعیین‌کننده در اعتبار گزارش‌های مالی به شمار می‌رود (Ali Zadeh, 2023). با این حال، فشارهای اقتصادی، تضاد منافع و شبکه‌های اجتماعی در عمل می‌توانند استقلال حسابرس را به خطر اندازند. در ایران، مشکلات نهادی و ضعف در نظام‌های نظارتی این چالش‌ها را تشدید کرده‌اند و موجب شده‌اند که پژوهش‌های متعددی به بررسی ریشه‌ها و پیامدهای این وضعیت بپردازند (Kazzami, 2024; Seif, 2022).

یکی از رویکردهای نوین در تحلیل چالش‌های حسابرسی، تمرکز بر عوامل رفتاری و سوگیری‌های شناختی است. حسابرسان، مانند سایر تصمیم‌گیرندگان، در معرض سوگیری‌های مختلفی نظیر اثر لنگر، سوگیری تأیید و اعتماد به نفس بیش‌ازحد قرار دارند که می‌توانند قضاوت‌های آنان را تحت تأثیر قرار دهند (de Lange, 2021; Libby & Trotman, 2022). این سوگیری‌ها اغلب ناخودآگاه رخ می‌دهند و به دلیل فشارهای محیطی یا محدودیت‌های شناختی، منجر به تصمیماتی می‌شوند که استقلال حرفه‌ای را به خطر می‌اندازند. پژوهش‌های جدید نشان داده‌اند که این سوگیری‌ها نه تنها در انتخاب حسابرس بلکه در تفسیر داده‌های مالی و گزارش‌های نهایی نیز اثرگذار هستند (Hassel, 2023; Tayler et al., 2021).

عوامل اقتصادی و سازمانی نیز به‌طور مستقیم بر فرآیند خرید اظهار نظر حسابرس اثر می‌گذارند. فشار برای کاهش هزینه‌ها و محدودیت‌های بودجه‌ای، سازمان‌ها را به انتخاب حسابرسانی سوق می‌دهد که شاید استقلال کمتری داشته باشند یا تمایل بیشتری به ارائه گزارش‌های مطلوب مدیریت داشته باشند (Cohen & Holder, 2022; Mills, 2022). در شرایط رقابتی بازار خدمات حسابرسی، مؤسسات حسابرسی ممکن است برای حفظ یا جذب مشتریان به سمت تساهل حرفه‌ای حرکت کنند، که این موضوع کیفیت حسابرسی را به خطر می‌اندازد (Hay et al., 2022). در ایران نیز فشارهای اقتصادی و نبود حمایت نهادی کافی، حسابرسان را در موقعیت‌های دشواری قرار داده است (Mahmoudi, 2021).

شبکه‌های اجتماعی و عوامل فرهنگی نیز در انتخاب حسابرس و خرید اظهار نظر نقش مهمی ایفا می‌کنند. ارتباطات غیررسمی، روابط دوستانه یا خانوادگی و فشارهای اجتماعی می‌توانند تصمیم‌گیری‌ها را از مسیر حرفه‌ای و شفاف منحرف کنند (Cohen & Holder, 2021; Goh & Tan, 2023). مطالعات نشان داده‌اند که این روابط می‌توانند منجر به انتخاب حسابرسانی شوند که بیش از آنکه بر اساس شایستگی حرفه‌ای انتخاب شوند، بر مبنای ارتباطات اجتماعی برگزیده شوند. افزون بر این، تفاوت‌های فرهنگی و نقش هنجارهای اجتماعی می‌توانند قضاوت حسابرسان را تحت تأثیر قرار دهند (Rajabi, 2025; Tayler et al., 2021). در ایران، عوامل فرهنگی و اجتماعی، از جمله نگرش جامعه نسبت به شفافیت مالی و اعتماد عمومی، اثر مهمی بر فرآیند حسابرسی دارند (Khani & Safari, 2025; Soltani et al., 2025).

یکی از جدی‌ترین تهدیدها برای استقلال حسابرس، تضاد منافع است. هنگامی که حسابرسان با فشارهای اقتصادی یا روابط مالی بلندمدت با مشتریان مواجه می‌شوند، استقلال ذهنی و ظاهری آنان به خطر می‌افتد (Boehm & Feld, 2022; Jin & Rezaee, 2023). این تضاد منافع می‌تواند منجر به کاهش کیفیت گزارش‌های مالی و حتی بروز رسوایی‌های مالی شود. به همین دلیل، نهادهای نظارتی و حرفه‌ای به‌طور فزاینده بر ضرورت شفافیت و تدوین مقررات سختگیرانه برای پیشگیری از این وضعیت تأکید دارند (Zhang & Li, 2024).

تغییرات در محیط نهادی و مقرراتی نیز تأثیر بسزایی بر فرآیند حسابرسی دارند. اصلاحات قانونی و تغییر استانداردهای حسابرسی می‌توانند موجب افزایش شفافیت شوند، اما در برخی موارد ممکن است چالش‌های جدیدی برای حسابرسان ایجاد کنند (Wu et al., 2024; Zhang & Li, 2024). در ایران، ضعف چارچوب‌های قانونی و نظارتی و نبود

نهادهای مستقل برای حمایت از استقلال حسابرس از مشکلات اساسی است (Kazzami, 2024; Seif, 2022). این وضعیت ضرورت بازنگری در مقررات و تقویت نقش نهادهای حرفه‌ای را دوچندان می‌کند.

با توجه به پیچیدگی چالش‌های موجود در خرید اظهار نظر حسابرس، نیاز به مدلی مفهومی برای تبیین این فرآیند به شدت احساس می‌شود. چنین مدلی می‌تواند عوامل رفتاری، اقتصادی، اجتماعی و نهادی را در یک چارچوب یکپارچه ترکیب کرده و به شناسایی روابط میان آن‌ها بپردازد. پژوهش‌های اخیر نشان داده‌اند که استفاده از رویکردهای ترکیبی و نظریه داده‌بنیاد می‌تواند در کشف الگوهای پنهان و ارائه راهکارهای عملی برای بهبود کیفیت حسابرسی بسیار مؤثر باشد (Khani & Safari, 2025; Rajabi, 2025; Soltani et al., 2025). در مجموع، خرید اظهار نظر حسابرس فرآیندی پیچیده و چندبعدی است که تحت تأثیر مجموعه‌ای از عوامل رفتاری، اقتصادی، اجتماعی و نهادی قرار دارد. بررسی دقیق این عوامل و تعاملات میان آن‌ها می‌تواند به درک بهتر چالش‌های موجود و طراحی راهکارهای مؤثر برای ارتقای کیفیت و استقلال حسابرسی کمک کند. بنابراین، پژوهش حاضر با رویکرد داده‌بنیاد، در پی شناسایی این عوامل و ارائه الگویی مفهومی برای مدیریت چالش‌های خرید اظهار نظر حسابرس است.

روش پژوهش و مواد

برای این تحقیق از روش گراند تئوری استفاده می‌شود. این روش تحقیق کیفی است که هدف آن ایجاد نظریه‌ها و مدل‌های جدید از داده‌های واقعی است، به ویژه در زمینه‌هایی که مبانی نظری کافی وجود ندارد یا پیچیدگی‌های خاصی دارند. در این روش، فرضیه‌ها یا نظریه‌های ابتدایی به صورت تدریجی از داده‌ها استخراج می‌شوند و بر اساس اطلاعات گردآوری شده، مدلی از فرآیند یا پدیده مورد نظر طراحی می‌شود. در این تحقیق، هدف طراحی یک مدل چالش‌های خرید اظهار نظر حسابرسان با رویکرد رفتاری است که بر اساس داده‌های جمع‌آوری شده از منابع مختلف، به ویژه تجربه‌های حرفه‌ای در حوزه حسابرسی، شکل می‌گیرد. این پژوهش از لحاظ نوع، کیفی می‌باشد. ابتدا با مرور ادبیات و پیشینه مدل چالش‌های خرید اظهار نظر حسابرسان با رویکرد رفتاری استخراج شد و سپس با استفاده از مصاحبه نیمه ساختاریافته با خبرگان در حوزه مدیریت ریسک و تحلیل مصاحبه‌ها با استفاده از روش تئوری گرند تئوری در سه مرحله کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی مدل مفهومی تحقیق ارائه گردیده است. برای گردآوری داده‌ها از مطالعه کتابخانه‌ای ادبیات موضوع و پیشینه جهت ایجاد چارچوب اولیه مدل تحقیق استفاده شده است. لذا با مراجعه به کتب، مجلات، انتشارات مراکز تحقیقاتی و پژوهشی، پایاننامه‌های تحصیلی مرتبط، جستجو در پایگاه‌های الکترونیکی اطلاعات و با استفاده از نرم افزار maxQ بخش تئوریک موضوع بررسی شده است. سپس از طریق مصاحبه با خبرگان چالش‌ها شناسایی و مدل مفهومی ارائه گردیده است. از طریق نمونه گیری نظری، پژوهشگر گردند تئوری به طور همزمان، داده‌ها را جمع آوری، کدگذاری و تحلیل می‌کند و برای حرکت به سمت تئوری یا فرضیه، از یافته‌های اولیه، تصمیم می‌گیرد که اطلاعات بعدی مورد نیاز چه هستند و از کجا باید جمع آوری شوند؟ جامعه تحقیق شامل خبرگان حوزه‌های مختلف مرتبط حسابرسی و اعضای جامعه حسابداران رسمی می‌باشد. مصاحبه با خبرگان تا مرحله اشباع ادامه یافته است و منطق کفایت داده‌های جمع آوری شده به عنوان کامل بودن داده‌ها مطرح می‌باشد. بر همین اصل مصاحبه‌ها تا جایی ادامه یافته که در طی فرایند تحقیق، حصول اشباع اطلاعات، به دست آمده است. به این معنی که فرایند نمونه گیری تا زمانی ادامه یافته است که آزمودنی‌های جدید، اطلاعات تازه‌ای به دست نداده‌اند. بر این اساس با ۱۵ نفر مصاحبه انجام شده است. در این پژوهش، عوامل اولیه مؤثر با مرور نظام‌مند ادبیات پژوهش شناسایی شدند. سپس برای اعتبارسنجی و تکمیل این عوامل، از **مصاحبه‌های نیمه ساختاریافته** با متخصصان حوزه حسابرسی استفاده شد. روش نمونه‌گیری به کار رفته، **نمونه‌گیری گلوله‌برفی** بود. در این روش، ابتدا چند متخصص به صورت هدفمند انتخاب شده و در ادامه با پیشنهاد آن‌ها، مشارکت‌کنندگان بعدی معرفی و انتخاب شدند.

انتخاب افراد مشارکت‌کننده در این مرحله بر مبنای دو معیار اصلی صورت گرفت:

۱. **سابقه تخصصی مرتبط:** افراد دارای تجربه حرفه‌ای در حوزه حسابرسی (اعم از حسابرسان ارشد، شرکای مؤسسات حسابرسی، و اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران).
۲. **تنوع دیدگاه‌ها:** تلاش شد تا از میان طیفی از متخصصان با سوابق حرفه‌ای و تجربیات سازمانی مختلف استفاده شود تا تنوع دیدگاه‌ها و پوشش ابعاد مختلف موضوع تضمین گردد.

فرایند مصاحبه تا زمانی ادامه یافت که **اشباع نظری** حاصل شد؛ به این معنا که در مصاحبه‌های پایانی، عامل یا مفهوم جدیدی مطرح نشد و یافته‌ها به ثبات نسبی رسیدند. این نقطه در مصاحبه پانزدهم به دست آمد و در تطابق با پیشنهاد پژوهشگران کیفی (از جمله گلندینینگ، ۲۰۰۱؛ لینکن و گوبا، ۱۹۸۵)، نشان‌دهنده کفایت حجم نمونه برای رسیدن به عمق مفهومی مطلوب است.

در این پژوهش تحلیل داده‌ها با استفاده از فرایند کدگذاری باز، محوری و انتخابی انجام گرفت. در روش داده بنیاد کدهای استخراج‌شده از داده‌های خام (کدگذاری باز)، با سازوکار تحلیل برای زمینه، به مفاهیم و مقولات انتزاعی‌تر انجامید؛ از منظر تحلیلی، زمینه اغلب به‌صورت تبیین‌ها یا دلایل افراد برای آنچه می‌گویند، احساس می‌کنند و انجام می‌دهند (کنش و برهم‌کنش) و در پاسخ به وضعیت‌های مسئله‌ساز یا رخدادها بیان می‌شود. در هنگام کدگذاری برای زمینه، کاری را پیش برده‌ایم که که اشتراوس (۱۹۸۷) آن را کدگذاری محوری می‌نامد (کوربین و اشتراوس، ۲۰۱۵). سپس با ورود فرایند به تحلیل، کنش و واکنش‌ها به پیامدهای مختلفی مرتبط، روابط تبیین و مقولات حول مقوله محوری، یکپارچه‌سازی شد و به تبیینی در خصوص الگوی چالش‌های خرید اظهار نظر حسابرسان با رویکرد رفتاری انجامید. شیوه ارائه تحلیل در این بخش به این صورت خواهد بود که زیرمقوله‌های استخراج‌شده از داده‌ها و پیامدهای مورد انتظار تبیین شده و تأثیرات آن براساس داده‌های استخراج‌شده از مصاحبه‌های عمیق، یادآورهای و طرح‌واره‌ها تحلیل و سرانجام در قالب مدل ارائه می‌شود.

این رویکرد، سازوکاری نظام‌مند برای توسعه نظریه از طریق داده‌های تجربی فراهم می‌آورد و در پژوهش‌های کیفی مبتنی بر کشف فرایندهای پنهان و تعاملات رفتاری در بسترهای سازمانی و حرفه‌ای، کاربرد فراوانی دارد.

فرایند تحلیل داده‌ها بر مبنای سه مرحله اصلی شامل کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی انجام گرفت:

۱. کدگذاری باز

در این مرحله، متون حاصل از مصاحبه‌ها به واحدهای معنایی خرد تفکیک و به‌صورت مفاهیم اولیه کدگذاری شدند. هر بند یا گزاره که معنای خاصی در ارتباط با موضوع تحقیق داشت، به‌عنوان یک کد در نظر گرفته شد. به‌عنوان نمونه:

مصاحبه‌شونده ۳: «در برخی موارد، مدیر شرکت صراحتاً خواهان اعمال نظر در گزارش نهایی است و این برای ما وضعیت دشواری ایجاد می‌کند».

از این گزاره، مفاهیمی نظیر «فشار مدیریت برای تغییر اظهار نظر»، «تعارض استقلال حرفه‌ای» و «مداخله کارفرما در تصمیم حرفه‌ای» استخراج شد.

در مجموع، پس از تحلیل داده‌ها، ۳۹۷ کد اولیه استخراج گردید که پس از پالایش و ادغام کدهای مشابه، به ۷۳ مفهوم کلیدی تقلیل یافت.

۲. کدگذاری محوری

در مرحله دوم، مفاهیم استخراج‌شده در قالب مقوله‌های محوری ساماندهی شدند. با بهره‌گیری از الگوی پارادایمی اشتراوس و کوربین، رابطه بین مقولات در قالب عناصر زیر شناسایی و دسته‌بندی گردید:

- پدیده محوری: ابهام رفتاری در فرایند صدور اظهار نظر حسابرس
- شرایط علی: فشار اقتصادی از سوی کارفرما، تعارض منافع مالی، نبود حمایت نهادی از استقلال حسابرس
- شرایط زمینه‌ای: ضعف چارچوب‌های قانونی و نظارتی، فرهنگ سازمانی مشتری، ساختار بازار خدمات حسابرسی
- شرایط مداخله‌گر: سطح تجربه و مهارت حسابرس، انسجام تیم کاری، اعتماد نهادی
- راهبردها: تساهل حرفه‌ای، محافظه‌کاری در اظهار نظر، تعامل با ناظران داخلی
- پیامدها: کاهش اعتبار گزارش، فرسایش سرمایه اعتماد عمومی، فشار روانی و تعارض درونی

۳. کدگذاری انتخابی (Selective Coding)

در مرحله سوم، تلاش شد تا مقوله مرکزی استخراج گردد؛ مقوله‌ای که سایر مقولات پیرامون آن شکل می‌گیرند و بیانگر مضمون غالب نظریه است. بر اساس تحلیل‌های انجام‌شده، مقوله مرکزی عبارت بود از:

«ابهام در خرید اظهار نظر به‌عنوان برآیندی از تعاملات رفتاری، فشارهای نهادی و چالش‌های استقلال حرفه‌ای»

در این مرحله، روابط علی، زمینه‌ای، راهبردی و پیامدی حول این مفهوم مرکزی بازسازی شده و ساختار نهایی الگو تدوین شد.

مصاحبه‌ها با ۱۵ نفر از متخصصان خبره شامل شرکای مؤسسات حسابرسی، اعضای جامعه حسابداران رسمی، و حسابرسان ارشد با استفاده از روش نمونه‌گیری هدفمند گلوله‌برفی انجام شد. مشارکت‌کنندگان بر اساس تنوع در سابقه حرفه‌ای، نوع سازمان محل فعالیت (بزرگ/کوچک) و تجربه در اظهار نظرهای چالشی انتخاب شدند. تحلیل داده‌ها تا جایی ادامه یافت که در مصاحبه‌های پایانی، مفهوم یا مقوله جدیدی شناسایی نشد و اشباع نظری محقق گردید. این اشباع نظری در تطابق با معیارهای لینکلن و گوبا (۱۹۸۵) و چارچوب اشتراوس و کوربین، نشان‌دهنده کفایت داده‌ها برای توسعه نظریه زمینه‌مند بود.

یافته‌ها

برای بررسی چالش‌های رفتاری خرید از دیدگاه حسابرسان، می‌توان مولفه‌های مختلفی را از ابعاد گوناگون شناسایی کرد. این مولفه‌ها می‌توانند به رفتارهای حسابرسان در تحلیل و ارزیابی فرآیند خرید مربوط شوند و چالش‌های مختلفی را در این زمینه نشان دهند. در ادامه مولفه‌های اصلی و فرعی مرتبط با چالش‌های رفتاری خرید از دیدگاه حسابرسان ارائه شده است.

جدول ۱. مولفه‌های اصلی و فرعی مرتبط با چالش‌های خرید اظهار نظر حسابرسان با رویکرد رفتاری

مولفه‌های اصلی	مولفه‌های فرعی
سوگیری تایید	-جمع‌آوری و توجه به اطلاعاتی که با دیدگاه‌های قبلی هم‌راستا هستند. -تمایل به تایید باورهای قبلی و اطلاعات موجود -نادیده گرفتن یا رد اطلاعات مخالف
سوگیری دسترسی	-انتخاب اطلاعاتی که به تأسیس باورهای موجود کمک می‌کند. -تأثیر اخبار و تجربیات اخیر بر تصمیم‌گیری‌ها -استفاده از اطلاعاتی که به راحتی در دسترس هستند
سوگیری نمایشی ^۱	-ارزیابی بر اساس نمونه‌های قابل دسترس و برجسته -اعتماد به تجربیات شخصی یا حوادث خاص در گذشته -تأثیر قیمت اولیه یا ارزیابی اولیه بر تحلیل‌های بعدی -تکیه بر اولین اطلاعات یا ارزش‌های ارائه‌شده
سوگیری خوش‌بینی ^۲	-استفاده از نقطه مرجع اولیه برای تصمیم‌گیری -مقاومت در برابر تغییر قیمت یا شرایط اولیه -نادیده گرفتن ریسک‌ها و مشکلات احتمالی -ارزیابی بیش از حد مثبت از آینده و نتایج پروژه‌ها -ارزیابی به‌طور خوش‌بینانه و فراموشی چالش‌ها و مشکلات -تمرکز بر موفقیت‌های گذشته و غفلت از چالش‌های آینده
سوگیری اطمینان بیش از حد ^۳	-ارزیابی نادرست ریسک‌ها و تصمیمات مالی -اعتماد به نفس زیاد در پیش‌بینی‌ها و تحلیل‌ها -باور به دقت و درستی ارزیابی‌ها و تحلیل‌های خود

^۱ Anchoring Bias

^۲ Optimism Bias

^۳ Overconfidence Bias

سوگیری خودشیفتگی^۱

-نادیده گرفتن اطلاعات مخالف یا توصیه‌های دیگران
-دفاع از ایده‌ها و تحلیل‌های خود و نادیده گرفتن دیگران
-تمایل به تأثیرگذاری بر نظرات و تصمیمات بر اساس منافع شخصی
-گرایش به ارزیابی وضعیت‌ها از زاویه دید خود

سوگیری وضعیت^۲

-ناتوانی در پذیرش انتقاد یا اصلاح تحلیل‌های اشتباه
-مقاومت در برابر تغییرات و نوآوری‌ها در فرآیندهای مالی
-تمایل به حفظ وضعیت موجود و اجتناب از تغییرات
-ترجیح دادن وضعیت فعلی حتی اگر بهینه نباشد

سوگیری اطرافیان^۳

-اجتناب از ریسک‌های تغییر در مدل‌ها و استراتژی‌ها
-تصمیم‌گیری بر اساس دیدگاه‌های گروهی یا تیم‌های همکار
-پیروی از گروه و پذیرش نظرات و تصمیمات دیگران
-تمایل به پیروی از روندهای مالی بدون تحلیل مستقل

موانع شناختی

-اتخاذ تصمیمات بر اساس فشار اجتماعی یا گروهی
-تعصبات شناختی در ارزیابی خریدها
-تفسیر نادرست اطلاعات در گزارش‌های خرید
-ناتوانی در ارزیابی دقیق وضعیت مالی شرکت‌ها
-عدم توجه به داده‌های غیرمالی (مثلاً نتایج پژوهش‌های بازار)
-تعصبات و پیش‌داوری‌های شخصی که بر ارزیابی تأمین‌کنندگان تأثیر می‌گذارد
-خطاهای شناختی در فرآیند ارزیابی که منجر به تصمیمات خرید نادرست می‌شود

موانع اجتماعی

-وابستگی به روابط غیررسمی در فرآیند خرید
-هراس از اشتباه در ارزیابی‌ها در صورت تأثیر بر روابط اجتماعی با مدیران
-تعارضات فرهنگی در فرآیند خرید و انتخاب تأمین‌کنندگان (به ویژه در خریدهای بین‌المللی)
-عدم درک کامل تفاوت‌های فرهنگی در روابط تجاری و خریدها

نگرش‌های منفی

-عدم توجه به مسائل حقوق بشری در فرآیند خرید
-نگرانی از تضاد منافع در فرآیند خرید

چالش‌های اخلاقی

-تضاد منافع در انتخاب تأمین‌کنندگان
-تأثیر عوامل بیرونی (مثل رشوه یا فشارهای سیاسی)
-خطر فاش شدن مسائل اخلاقی و قانونی

محدودیت‌های اطلاعاتی

-دسترسی محدود به اطلاعات مربوط به تأمین‌کنندگان
-فقدان سیستم‌های اطلاعاتی دقیق و جامع

چالش‌های قانونی و مقرراتی

-تأثیر محدودیت‌های اطلاعاتی بر ارزیابی و تصمیم‌گیری در خرید
-عدم تطابق فرآیند خرید با قوانین و مقررات جدید
-تغییرات مستمر در مقررات خرید و عدم آگاهی کامل از آن‌ها

نگرانی‌های مالی

-مشکلات در اعمال سیاست‌های خرید با توجه به قوانین منطقه‌ای و بین‌المللی
-ناتوانی در ارزیابی دقیق ارزش واقعی کالاها و خدمات خریداری شده
-ناتوانی در تحلیل ریسک‌های مالی مرتبط با تأمین‌کنندگان یا قراردادهای خرید
-نگرانی از هدر رفت منابع مالی به دلیل تصمیمات خرید نادرست
-تعارض بین مسئولیت‌های حسابرسی و نیاز به پیروی از قوانین اخلاقی در خریدها
-خرید کالا یا خدمات به قیمت بالاتر از ارزش واقعی به دلیل فساد یا رشوه
-پرداخت‌های اضافی یا غیرقانونی برای تسهیل در فرآیند خرید
-انتخاب تأمین‌کنندگان به دلیل پیشنهادهای مالی شخصی یا پنهان

دشواری‌های ارتباطی

-سوءتفاهم‌های احتمالی بین تیم حسابرسی و دیگر بخش‌ها در فرآیند خرید

¹ Egocentric Bias

² Status quo Bias

³ Bandwagon Effect

موانع روانی	- مشکلات در گزارش دهی و برقراری ارتباط شفاف و دقیق - استرس ناشی از تأثیر تصمیمات خرید بر نتایج حسابرسی - تصمیم گیری تحت تأثیر احساسات یا فشار گروهی (مانند ترس از اشتباه) - تأثیر روابط اجتماعی در فرآیند خرید (مانند دوستی یا شبکه های اجتماعی) - تعصبات و پیش داوری های شخصی که بر ارزیابی تأمین کنندگان تأثیر می گذارد - خطاهای شناختی در فرآیند ارزیابی که منجر به تصمیمات خرید نادرست می شود - ترس از ایجاد مشکلات حقوقی یا مالی به دلیل اشتباه در ارزیابی خریدها
نگرش های گروهی	- تأثیر تصمیمات گروهی بر فرآیند خرید و ارزیابی حسابرسی - اجماع نادرست در تصمیمات خرید به دلیل تأثیر فشار گروهی
چالش های مربوط به کیفیت اطلاعات	- ارزیابی نادرست کیفیت اطلاعات مربوط به تأمین کنندگان یا محصولات خریداری شده - بررسی محدود به اطلاعات دقیق و معتبر در فرآیند انتخاب تأمین کنندگان
فرآیند تصمیم گیری خرید	- ارزیابی نادرست کیفیت کالاها و خدمات به دلیل نقص در اطلاعات یا منابع غیررسمی - مشکلات در اعتبارسنجی تأمین کنندگان یا ارزیابی مناسب ویژگی های محصولات - کیفیت پایین گزارش های داخلی یا اسناد تأمین کنندگان - پیچیدگی فرآیند تصمیم گیری خرید و ناتوانی در پیش بینی نتایج آن - تأثیر پارامترهای غیرمالی (مثل سیاست ها و ترجیحات مدیران) بر تصمیمات خرید
محدودیت های زمانی	- فشار زمانی برای انجام فرآیند خرید به طور موثر و مطابق با استانداردها - عدم وجود زمان کافی برای ارزیابی دقیق پیشنهادات و قراردادهای
چالش های فنی	- ناتوانی در تحلیل فنی ویژگی های محصولات یا خدمات خریداری شده - مشکلات در انتخاب صحیح تجهیزات و فناوری برای خرید
موانع فرهنگی	- تفاوت های فرهنگی در فرآیند خرید و ارتباط با تأمین کنندگان - عدم آگاهی کافی از قوانین فرهنگی در کشورهای مختلف هنگام خرید بین المللی
تضاد منافع	- تأثیر روابط شخصی یا خانوادگی بر فرآیند انتخاب تأمین کنندگان - انتخاب تأمین کنندگان به دلیل منافع شخصی (مالی یا غیرمالی) - عدم استقلال در فرآیند تصمیم گیری به دلیل وابستگی به تأمین کنندگان - استفاده از موقعیت های شغلی برای کسب منافع شخصی از طریق خریدهای خاص - رفتارهای نادرست در انتخاب تأمین کنندگان (تبانی، فساد یا رشوه)
رفتارهای غیر حرفه ای	- افشای اطلاعات محرمانه مربوط به قراردادهای و خریدها - استفاده از اطلاعات داخلی برای تصمیم گیری های شخصی یا غیررسمی
فقدان شفافیت	- عدم شفافیت در فرایند انتخاب تأمین کنندگان و قراردادهای خرید - مشکلات در گزارش دهی و اسناد مربوط به فرآیند خرید - عدم اطلاع رسانی کافی در مورد معیارهای انتخاب تأمین کنندگان - انجام خریدهای غیرمجاز یا غیرقانونی
عدم رعایت استانداردهای اخلاقی	- فشار بر تأمین کنندگان برای تخفیف های غیررسمی یا پرداخت های خارج از چارچوب - انجام خرید بدون ارزیابی دقیق شرایط تأمین کنندگان یا محصولات - انتخاب تأمین کنندگان بدون ارزیابی دقیق بر اساس معیارهای حرفه ای - توجه به روابط اجتماعی و شخصی در فرآیند انتخاب تأمین کنندگان - تصمیم گیری خرید بر اساس انگیزه های شخصی و نه بر اساس منافع سازمانی - نقض مقررات و دستورالعمل های داخلی شرکت در فرآیند خرید - انتخاب تأمین کنندگان بدون توجه به قوانین و استانداردهای ملی یا بین المللی - عدم شفافیت در گزارش دهی به مقامات نظارتی و حسابرسان - دسترسی محدود به اطلاعات دقیق و معتبر در فرآیند انتخاب تأمین کنندگان - ارزیابی نادرست کیفیت کالاها و خدمات به دلیل نقص در اطلاعات یا منابع غیررسمی - مشکلات در اعتبارسنجی تأمین کنندگان یا ارزیابی مناسب ویژگی های محصولات
فرآیند تصمیم گیری غیراصولی	
عدم رعایت قوانین و مقررات	
چالش های مربوط به کیفیت اطلاعات	

دخالت عوامل غیرمرتبط	-تأثیر فشارهای بیرونی مانند سیاست‌های دولتی یا انتظارات ذینفعان خاص -فشارهای اجتماعی برای انتخاب تأمین‌کنندگان خاص
ملاحظات مدیریتی و استراتژیک	-تأثیر تصمیمات خرید بر استراتژی‌های کلی سازمان و پیشبرد اهداف بلندمدت -اتخاذ تصمیمات خرید به دلیل فشارهای کوتاه‌مدت یا نیازهای غیرمرتبط با اهداف بلندمدت
مسائل مربوط به اعتماد و اعتبار	-کاهش اعتماد عمومی به فرآیندهای خرید و تصمیم‌گیری حسابرسان -آسیب به اعتبار سازمان از طریق خریدهای مشکوک یا نادرست

این جدول مولفه‌های اصلی و فرعی مربوط به چالش‌های رفتاری و اخلاقی در خرید از دیدگاه حسابرسان را پوشش می‌دهد. این مولفه‌ها شامل مواردی از تضاد منافع و رفتارهای غیرحرفه‌ای گرفته تا مشکلات مرتبط با شفافیت، انطباق با قوانین و مقررات، و مسائل اجتماعی و فرهنگی هستند. هر یک از این مولفه‌ها می‌تواند بر نحوه ارزیابی و اجرای فرآیندهای خرید تأثیرگذار باشد و نیازمند توجه ویژه از سوی حسابرسان است.

در جدول زیر، مولفه‌ها و عواملی که ذکر شد در قالب تیتروهای عوامل علی، عوامل زمینه‌ای، عوامل مداخله‌ای، عوامل راهبردی و پیامدها تنظیم شده است:

جدول ۲. عناصر اصلی در کد گذاری محوری و ارائه الگو

مولفه‌ها	عوامل علی	عوامل زمینه‌ای	عوامل مداخله‌ای	عوامل راهبردی	پیامدها
سوگیری تایید	-باورهای قبلی و تعصبات شخصی	-فشار اجتماعی برای پذیرش دیدگاه‌های رایج	-ارائه اطلاعات یک‌جانبه و تاییدکننده	-ارزیابی دقیق و بی‌طرفانه اطلاعات	-تایید باورهای غلط، اتخاذ تصمیمات نادرست مالی
سوگیری دسترسی	-نگرش‌های محافظه‌کارانه و تمایل به اجتناب از تضاد	-محیط کاری و گروهی هم‌نظر با نظر حسابرس	-عدم تنوع در منابع اطلاعاتی و مشاوره‌های خارج از تیم	-استفاده از منابع مختلف برای تایید یا رد اطلاعات	-تأثیر بر دقت گزارش‌ها و ارزیابی‌های مالی
سوگیری	-تجربیات قبلی و نمونه‌های خاص	-اخبار و شایعات اخیر در رسانه‌ها	-استفاده از اطلاعات غیرجامع و نمونه‌های غیرنماینده	-استفاده از داده‌های جامع و متنوع	-ارزیابی اشتباه خطرات و تصمیمات مالی نادرست
سوگیری نمایشی	-حوادث اخیر یا تجربیات قابل دسترس	-تجربه‌های شخصی که ممکن است با واقعیت همخوانی نداشته باشند	-تمرکز بر تجربیات و نمونه‌های خاص به جای تجزیه و تحلیل جامع	-ارزیابی داده‌ها بر اساس تحلیل دقیق و روش‌شناسی استاندارد	-تصمیم‌گیری غیرعینی و بر اساس شواهد ناقص
سوگیری نمایشی	-تأثیر اولین اطلاعات یا قیمت‌های ارائه‌شده	-اطلاعات اولیه در مذاکره یا ارزیابی‌های مالی	-مقاومت در برابر تغییر و پذیرش اولین قیمت یا ارزش	-تجزیه و تحلیل با معیارهای جدید و پویا	-ارزیابی نادرست ارزش‌ها و قیمت‌ها بر اساس اطلاعات اولیه
سوگیری خوش‌بینی	-تمایل به استفاده از نقطه مرجع اولیه در تصمیم‌گیری	-اطلاعات اولیه اغراق‌آمیز یا دست‌کاری‌شده	-عدم تجدید نظر در قیمت‌ها یا شرایط اولیه	-استفاده از تجزیه و تحلیل دقیق برای تعیین قیمت‌های واقعی	-تصمیم‌گیری نادرست بر اساس نقاط مرجع اولیه غیرواقعی
سوگیری خوش‌بینی	-تمایل به دیدگاه‌های خوش‌بینانه و ارزیابی مثبت از آینده	-تجربیات موفق گذشته یا موفقیت‌های مکرر در پروژه‌های مشابه	-نادیده گرفتن ریسک‌ها و مشکلات احتمالی در پیش‌بینی‌ها	-تجزیه و تحلیل جامع ریسک‌ها و ارزیابی‌های مالی واقع‌بینانه	-ارزیابی نادرست از ریسک‌ها، اتخاذ تصمیمات پرخطر
سوگیری اطمینان بیش از حد	-اعتماد بیش از حد به دانش و توانایی‌ها	-تجربه‌های قبلی موفق یا اطمینان به قدرت تحلیل‌های خود	-پیش‌بینی‌های بیش از حد خوش‌بینانه	-استفاده از تحلیل‌های مالی واقع‌گرا و معتبر	-اتخاذ تصمیمات اشتباه و پرریسک در زمینه مالی و سرمایه‌گذاری
سوگیری اطمینان بیش از حد	-اعتماد بیش از حد به دانش و توانایی‌ها	-تجربه‌های قبلی موفق یا اطمینان به قدرت تحلیل‌های خود	-نادیده گرفتن مشاوره‌های مخالف و ارزیابی‌های دیگر	-استفاده از مشاوره‌های متعدد و نظرات مخالف	-پذیرش ریسک‌های بالا و نادیده گرفتن اطلاعات مخالف

اطمینان در پیش‌بینی‌ها و تحلیل‌های خود	-فشار اجتماعی برای اتخاذ تصمیمات سریع و قاطع	-عدم توجه به تحلیل‌های دقیق و اطلاعات ضد و نقیض	-تقویت مهارت‌های تصمیم‌گیری مبتنی بر تحلیل داده‌ها و ریسک‌ها	-تصمیمات پرخطر و ارزیابی اشتباه از موقعیت‌های مالی
سوگیری خودشیفتگی	-تأثیرگذاری بر نظرات و تصمیمات بر اساس منافع شخصی	-بی‌توجهی به انتقادهای دیگران و پذیرش تصمیمات شخصی	-تقویت توانایی پذیرش نظرات و انتقادهای سازنده	-عدم پذیرش اصلاحات و ادامه دادن بر پایه نظرات شخصی نادرست
سوگیری وضعیت	-دفاع از ایده‌ها و تصمیمات خود به هر قیمت	-فشار به پذیرفتن تحلیل‌های فردی بدون در نظر گرفتن نظرات مختلف	-یادآوری اهمیت همدلی و همکاری برای دستیابی به نتایج دقیق‌تر	-ارزیابی اشتباه و عدم موفقیت در پروژه‌ها به دلیل تمرکز بر خود
سوگیری وضعیت	-تمایل به حفظ وضعیت موجود و اجتناب از تغییرات	-شرایط مالی ثابت یا ثابت بودن روش‌های حسابرسی	-ترس از تغییرات و نوآوری‌های جدید	-جلوگیری از پیشرفت، عدم تطابق با شرایط جدید
سوگیری اترافیان	-اجتناب از تغییرات به دلیل ترس از ریسک‌های جدید	-عدم تمایل به پذیرش تغییرات و نوآوری‌ها	-موانع سیستماتیک و سازمانی برای اعمال تغییرات	-از دست دادن فرصت‌های جدید و جلوگیری از بهبود عملکرد مالی
سوگیری اترافیان	-پیروی از گروه و اتخاذ تصمیمات مشابه گروهی	-فشار اجتماعی و گروهی برای پذیرش نظرات رایج	-تصمیم‌گیری بر اساس نظر گروهی یا همکاران	-پذیرش اشتباهات گروهی و تصمیم‌گیری بدون تحلیل کامل
موانع شناختی	-تمایل به پیروی از روندهای رایج و اجتماعی	-فرهنگ و هنجارهای اجتماعی در محیط کاری	-فشار همکاران یا مدیران برای پذیرش دیدگاه‌های گروهی	-تثویق به تفکر انتقادی و تصمیم‌گیری مبتنی بر داده‌ها
موانع اجتماعی	تعصبات شناختی در ارزیابی خریده‌ها، تفسیر نادرست اطلاعات، ناتوانی در ارزیابی مالی، عدم توجه به داده‌های غیرمالی، تعصبات شخصی	عدم دقت در ارزیابی تأمین‌کنندگان، خطاهای شناختی در ارزیابی وابستگی به روابط غیررسمی	مشکلات ناشی از ناتوانی در ارزیابی دقیق وضعیت تأمین‌کنندگان، محدودیت در تحلیل اطلاعات مالی، توجه به پارامترهای غیرمالی در تصمیم‌گیری	توسعه سیستم‌های اطلاعاتی جامع، آموزش و آگاهی‌بخشی به کارکنان در ارزیابی تأمین‌کنندگان
موانع اجتماعی	وابستگی به روابط غیررسمی، هراس از اشتباه در ارزیابی	تعارضات فرهنگی، عدم درک تفاوت‌های فرهنگی، تأثیر روابط اجتماعی بر ارزیابی تأمین‌کنندگان	تعارضات فرهنگی در فرآیند خرید، مشکلات در ارزیابی در صورت تأثیر روابط اجتماعی، فشارهای اجتماعی در فرآیند خرید	مدیریت ارتباطات اجتماعی و فرهنگی، آموزش در زمینه تفاوت‌های فرهنگی و حقوق بشری
نگرش‌های منفی	عدم درک تفاوت‌های فرهنگی، نگرانی از تضاد منافع	نگرانی از تضاد منافع، عدم توجه به مسائل حقوق بشری	نگرانی از تضاد منافع، تأثیر عوامل بیرونی مانند رشوه یا فشار سیاسی، مشکلات در اعمال سیاست‌های خرید	تقویت فرهنگ خرید اخلاقی و شفافیت، نظارت دقیق بر فرآیند خرید
چالش‌های اخلاقی	تضاد منافع، تأثیر عوامل بیرونی (رشوه، فشارهای سیاسی)	ریسک فاش شدن مسائل اخلاقی، مشکلات قانونی	انتخاب تأمین‌کنندگان به دلیل منافع شخصی، فساد و رشوه	تقویت قوانین و دستورالعمل‌های اخلاقی، نظارت مستمر بر فرآیند خرید

محدودیت‌های اطلاعاتی	دسترسی محدود به اطلاعات، فقدان سیستم‌های اطلاعاتی جامع	محدودیت اطلاعات در ارزیابی تأمین کنندگان	تأثیر محدودیت‌های اطلاعاتی بر ارزیابی و تصمیم‌گیری در خرید، فقدان منابع اطلاعاتی معتبر	استفاده از سیستم‌های اطلاعاتی پیشرفته و ایجاد شبکه‌های اطلاعاتی	ارزیابی نادرست تأمین کنندگان، تصمیمات خرید نادرست
چالش‌های قانونی و مقرراتی	تغییرات مستمر در قوانین، عدم تطابق فرآیند خرید با مقررات	آگاهی ناکافی از مقررات خرید، مشکلات در اعمال سیاست‌های خرید	مشکلات در پیروی از مقررات جدید، ناآگاهی از قوانین بین‌المللی	آموزش به کارکنان در زمینه قوانین و مقررات جدید، استقرار تیم‌های قانونی	نقض قوانین، مشکلات حقوقی، افت کیفیت فرآیند خرید
نگرانی‌های مالی	ناتوانی در تحلیل ریسک‌های مالی، انتخاب تأمین کنندگان به قیمت بالاتر، فساد مالی	پرداخت‌های غیرقانونی برای تسهیل خرید	انتخاب تأمین کنندگان به دلیل پیشنهادهای مالی پنهان یا رشوه، نگرانی از هدر رفت منابع مالی	تقویت نظارت مالی و اجرایی، اصلاح فرآیندهای خرید برای کاهش ریسک‌های مالی	هدررفت منابع مالی، فساد در فرآیند خرید
دشواری‌های ارتباطی	سوءتفاهم‌های احتمالی، مشکلات در برقراری ارتباط شفاف	مشکلات در گزارش‌دهی، فقدان شفافیت در فرآیند خرید	ناتوانی در تبادل اطلاعات دقیق و شفاف بین تیم‌های مختلف	تقویت ارتباطات بین‌بخشی، ایجاد سیستم‌های گزارش‌دهی جامع	مشکلات اتخاذ هماهنگی، تصمیمات اشتباه در خرید
موانع روانی	استرس ناشی از تصمیمات خرید، تأثیر احساسات بر تصمیم‌گیری	فشار گروهی در تصمیمات خرید	ترس از اشتباه در ارزیابی خریدها، اثر روابط اجتماعی در فرآیند خرید، پیش‌داوری‌های شخصی	آموزش در زمینه تصمیم‌گیری منطقی، تقویت استقلال تیم‌های خرید	تصمیمات خرید اشتباه، ایجاد مشکلات روانی در تیم خرید
نگرش‌های گروهی	تأثیر فشار گروهی، اجماع نادرست	تصمیمات نادرست به دلیل فشار گروهی	تأثیر جمعی و اجماع نادرست بر انتخاب تأمین کنندگان	تقویت تصمیم‌گیری مستقل، آموزش در زمینه نحوه مقابله با فشار گروهی	تصمیمات خرید اشتباه، عدم بهره‌وری در انتخاب تأمین کنندگان
چالش‌های مربوط به کیفیت اطلاعات	ارزیابی نادرست کیفیت اطلاعات، مشکلات در اعتبارسنجی اطلاعات	نقص در اطلاعات تأمین کنندگان، ارزیابی نادرست ویژگی‌های محصولات	کمبود اطلاعات دقیق، مشکلات در ارزیابی کیفیت کالاها و خدمات	ایجاد سیستم‌های ارزیابی کیفیت اطلاعات، تقویت فرآیند اعتبارسنجی تأمین کنندگان	ارزیابی نادرست تأمین کنندگان، انتخاب‌های نادرست
فرآیند تصمیم‌گیری خرید	پیچیدگی تصمیم‌گیری، پارامترهای غیرمالی	عدم وجود زمان کافی برای ارزیابی پیشنهادات	تأثیر ترجیحات مدیران یا پارامترهای غیرمالی بر تصمیم‌گیری	بهبود فرآیند تصمیم‌گیری، کاهش پیچیدگی و افزایش شفافیت در فرآیندهای خرید	تصمیمات خرید نادرست، تأمین کنندگان نادرست
محدودیت‌های زمانی	فشار زمانی در انجام خرید	نداشتن زمان کافی برای ارزیابی	فشار زمانی در فرآیند خرید	بهینه‌سازی فرآیندهای خرید برای کاهش فشار زمانی	تصمیمات خرید سریع و نادرست
چالش‌های فنی	ناتوانی در تحلیل فنی ویژگی‌های محصولات	مشکلات در انتخاب صحیح فناوری و تجهیزات	ناتوانی در تحلیل فنی محصولات، مشکلات در انتخاب تجهیزات مناسب	تقویت دانش فنی کارکنان، ارتقاء سیستم‌های انتخاب فناوری و تجهیزات	مشکلات در کیفیت کالاها و خدمات خریداری شده، انتخاب نادرست تجهیزات
موانع فرهنگی	تفاوت‌های فرهنگی، عدم آگاهی از قوانین فرهنگی	مشکلات در خریدهای بین‌المللی	تأثیر تفاوت‌های فرهنگی بر ارزیابی تأمین کنندگان، مشکلات در تطابق با قوانین کشورهای مختلف	آموزش فرهنگ‌های مختلف، تقویت توانایی تیم‌های خرید در مواجهه با مسائل فرهنگی	اشتباهات در انتخاب تأمین کنندگان، مشکلات در خریدهای بین‌المللی

تضاد منافع	تأثیر روابط شخصی یا خانوادگی	وابستگی به تأمین کنندگان، استقلال در فرآیند تصمیم‌گیری	به دلیل منافع شخصی، استفاده از موقعیت شغلی برای منافع شخصی	انتخاب تأمین‌کنندگان به تقویت شفافیت و تضاد منافع، فساد، خرید
رفتارهای غیر حرفه‌ای	تبانی، فساد یا رشوه	افشای اطلاعات محرمانه، استفاده از اطلاعات داخلی	فساد در انتخاب تأمین‌کنندگان، استفاده از اطلاعات داخلی برای تصمیمات غیررسمی	توسعه فرهنگ خرید شفاف، نظارت بر رفتار کارکنان
فقدان شفافیت	عدم شفافیت در انتخاب تأمین‌کنندگان	مشکلات در گزارش‌دهی، نداشتن معیارهای شفاف	عدم شفافیت در فرآیند انتخاب تأمین‌کنندگان، مشکلات در گزارش‌دهی	تقویت شفافیت در فرآیند خرید، ایجاد معیارهای شفاف برای ارزیابی تأمین‌کنندگان
عدم رعایت استانداردهای اخلاقی	-انجام خریدهای غیرمجاز یا غیرقانونی -فشار بر تأمین‌کنندگان برای تخفیف‌های غیررسمی یا پرداخت‌های خارج از چارچوب -انجام خرید بدون ارزیابی دقیق شرایط تأمین‌کنندگان یا محصولات	-نداشتن نظارت کافی بر روی فرآیند خرید -عدم آموزش کافی در زمینه اخلاق خرید -نبود استانداردهای دقیق برای ارزیابی تأمین‌کنندگان	-رقابت ناسالم در بازار -نفوذ برخی ذینفعان به فرآیند خرید	-توجه به منافع کوتاه‌مدت به جای منافع بلندمدت -فقدان سیاست‌های خرید منظم و اخلاقی
فرآیند تصمیم‌گیری غیراصولی	-انتخاب تأمین‌کنندگان بدون ارزیابی دقیق بر اساس معیارهای حرفه‌ای -توجه به روابط اجتماعی و شخصی در فرآیند انتخاب تأمین‌کنندگان -تصمیم‌گیری خرید بر اساس انگیزه‌های شخصی	-فشارهای اجتماعی و فرهنگی بر تصمیم‌گیری‌ها -نبود فرآیند تصمیم‌گیری ساختارمند و استاندارد -محدودیت در استفاده از اطلاعات معتبر	-نبود شفافیت در روند انتخاب تأمین‌کنندگان -وجود پیش‌داوری‌ها یا علایق شخصی در تصمیم‌گیری	-تصمیمات خرید تحت تأثیر برنامه‌های استراتژیک کوتاه‌مدت سازمان -کمبود هماهنگی بین بخش‌های مختلف در فرآیند خرید
عدم رعایت قوانین و مقررات	-نقض مقررات و دستورالعمل‌های داخلی شرکت در فرآیند خرید -انتخاب تأمین‌کنندگان بدون توجه به قوانین و استانداردهای ملی یا بین‌المللی -عدم شفافیت در گزارش‌دهی به مقامات نظارتی و حساب‌برسان	-نبود فرهنگ رعایت قوانین در سازمان -ناآگاهی از مقررات و استانداردهای قانونی -عدم توجه کافی به الزامات قانونی در فرآیند خرید	-تغییرات مداوم قوانین یا استانداردهای دولتی -ضعف در اجرای نظارت‌های داخلی و خارجی	-تصمیمات خرید تحت تأثیر قوانین و مقررات دولتی یا خارجی -رعایت نکردن الزامات قانونی به دلیل فشارهای مالی یا سیاسی
چالش‌های مربوط به کیفیت اطلاعات	-دسترسی محدود به اطلاعات دقیق و معتبر در فرآیند انتخاب تأمین‌کنندگان -ارزیابی نادرست کیفیت کالاها و خدمات به دلیل	-عدم دسترسی به داده‌های معتبر و به‌روز -وجود اطلاعات ناقص یا متناقض در بازار -فقدان سامانه‌های اطلاعاتی کارآمد	-عدم به‌روزرسانی یا اعتبارسنجی اطلاعات تأمین‌کنندگان -محدودیت منابع برای جمع‌آوری اطلاعات معتبر	-اتکا به منابع اطلاعاتی غیررسمی -ناتوانی در جمع‌آوری اطلاعات کیفی و کمی -دقیق برای ارزیابی تأمین‌کنندگان

تأمین کنندگان نادرست			نقص در اطلاعات یا منابع غیررسمی -مشکلات در اعتبارسنجی تأمین کنندگان یا ارزیابی مناسب ویژگی‌های محصولات		
دخالتمرتب	عوامل	-تأثیر فشارهای بیرونی مانند سیاست‌های دولتی یا انتظارات ذینفعان خاص -فشارهای اجتماعی برای انتخاب تأمین کنندگان خاص	-وجود شبکه‌های اجتماعی و فشارهای غیررسمی -محدودیت‌های اقتصادی یا سیاسی در انتخاب تأمین کنندگان	-دخلالت عوامل سیاسی و اجتماعی در فرآیند انتخاب -فشار از طرف نهادهای دولتی یا ذینفعان خاص	-تصمیمات خرید تحت تأثیر نیازهای خاص ذینفعان یا گروه‌های فشار -استفاده از منابع غیرکارشناسی به جای تأمین کنندگان معتبر
ملاحظات مدیریتی و استراتژیک	-تأثیر تصمیمات خرید بر استراتژی‌های کلی سازمان و پیشبرد اهداف بلندمدت -اتخاذ تصمیمات خرید به دلیل فشارهای کوتاه‌مدت یا نیازهای غیرمرتبط با اهداف بلندمدت	-نبود هماهنگی استراتژیک بین بخش‌های مختلف سازمان -فشارهای کوتاه‌مدت که موجب تصمیم‌گیری‌های نادرست می‌شود	-عدم درک صحیح از ارتباط بین تصمیمات خرید و اهداف استراتژیک سازمان -ناخوانایی در اجرای استراتژی‌های بلندمدت	-تصمیمات خرید به تأییدگذاری بر رقابت‌پذیری و پیشرفت سازمان -عدم تطابق بین تصمیمات خرید و اهداف بلندمدت شرکت	-کاهش شفافیت در فرآیند خرید -آسیب به کیفیت و روند خریدهای سازمانی -مشکلات با ذینفعان و گروه‌های مختلف -شکست در دستیابی به اهداف بلندمدت -کاهش توان رقابتی -نارضایتی ذینفعان و سهامداران
مسائل مربوط به اعتماد و اعتبار	-کاهش اعتماد عمومی به فرآیندهای خرید و تصمیم‌گیری حسابرسان -آسیب به اعتبار سازمان از طریق خریدهای مشکوک یا نادرست	-نداشتن شفافیت در فرآیندهای خرید و انتخاب تأمین کنندگان -عدم گزارش‌دهی صحیح به مقامات نظارتی و ذینفعان	-مشکلات مربوط به مدیریت روابط با تأمین کنندگان -عدم انجام بررسی‌های دقیق در مورد سابقه تأمین کنندگان	-تأثیر منفی تصمیمات خرید بر اعتبار برند و سازمان -نبود ارتباط مؤثر با نهادهای نظارتی و حسابرسیان	-کاهش اعتماد عمومی و مشتریان -آسیب به برند و اعتبار سازمان -افزایش مشکلات قانونی و نظارتی

این جدول به تفصیل نشان‌دهنده مولفه‌ها و ارتباطات میان عوامل مختلف در زمینه عدم رعایت استانداردهای اخلاقی در فرآیند خرید و تصمیم‌گیری است.

اعتبارسنجی نظری مدل چالش‌های خرید اظهار نظر با رویکرد رفتاری و تعاملات اجتماعی

اعتبار درونی

- هر یک از مقولات اصلی (مانند "عدم رعایت استانداردهای اخلاقی" یا "فرآیند تصمیم‌گیری غیراصولی") با مجموعه‌ای از کدهای علیّ آغاز می‌شوند که علت وقوع پدیده‌ها را توضیح می‌دهند. این علل به‌طور منطقی با عوامل زمینه‌ای و مداخله‌گر پیوند دارند.
 - مثال: در مقوله "عدم رعایت استانداردهای اخلاقی"، فشار برای تخفیف یا انجام خریدهای غیررسمی به درستی به ضعف آموزش اخلاق حرفه‌ای و نبود نظارت مرتبط شده و به راهبردهایی مانند "توجه به منافع کوتاه‌مدت" منتهی شده است.
- نتیجه: ساختار روابط علیّ، زمینه‌ای، مداخله‌ای، راهبردی و پیامدی با رویکرد پارادایمی سازگار بوده و انسجام نظری دارد.
۲. اعتبار مفهومی: جامعیت پوشش مقولات و سازگاری با ادبیات
- هر مقوله محوری دارای عمق مفهومی و پوشش ابعاد گوناگون پدیده است.
 - مقولات مانند «چالش‌های اطلاعاتی»، «ملاحظات استراتژیک»، یا «دخالت عوامل غیرمرتبط» با مبانی نظری تصمیم‌گیری، تئوری نمایندگی، و تئوری‌های سازمانی مرتبط‌اند.

- مثال: مقوله «سوگیری‌های شناختی» مانند خوش‌بینی و تأییدی، با ادبیات روانشناسی رفتاری در تصمیم‌گیری مالی هم‌راستا است.
- نتیجه: مفاهیم مدل با چارچوب‌های نظری معتبر سازگاری دارد و از اشباع مفهومی برخوردار است.

اعتبار تفسیری

- تمام مقولات و کدها بر پایه تحلیل داده‌های تجربی (مصاحبه‌ها) و استخراج مستقیم از بیان مشارکت‌کنندگان تدوین شده است.
- در مصاحبه‌ها، تکرار موضوعاتی مانند فشار ذینفعان، تصمیم‌گیری رابطه‌محور، یا نبود شفافیت، نشان‌دهنده اشباع نظری و اعتبار تفسیری بالاست.
- در مواردی مانند "اطلاعات ناقص" یا "دخالت‌های سیاسی"، تحلیل داده‌ها بدون تحمیل پیش‌فرض‌های نظری انجام شده و با دیدگاه‌های مشارکت‌کنندگان همخوانی دارد.

لذا، داده‌ها به‌صورت طبیعی و با تفسیر مبتنی بر تجربه زیسته تحلیل شده‌اند.

۴. اعتبار بیرونی: امکان کاربرد در موقعیت‌های مشابه

- با وجود ماهیت کیفی، مدل قابلیت تعمیم نظری دارد؛ یعنی اصول شناسایی شده مانند نبود شفافیت، تأثیر فشار اجتماعی، یا ضعف استانداردهای اخلاقی، می‌توانند در سایر سازمان‌ها یا حوزه‌های نظارتی نیز الگوهای مشابهی تولید کنند.
- مفاهیم استخراج‌شده مانند تعارض منافع، ناکارآمدی فرایند خرید، یا عدم رعایت قانون، دارای مصداق‌هایی در سایر محیط‌های اقتصادی هستند.
- لذا، یافته‌ها از سطح تجربه شخصی فراتر رفته و قابلیت نظریه‌پردازی دارند.

اعتبار ساختاری

- مدل از نظر توازن بین مقولات علی، زمینه‌ای، مداخله‌ای، راهبردی و پیامدی کامل است.
- هیچ‌یک از مقولات فاقد پیوند منطقی یا جایگاه در ساختار کلی نیست.
- تمام مسیرهای علی تا پیامدی، حداقل یک بار از خلال داده‌های تجربی پشتیبانی شده‌اند.

بحث و نتیجه‌گیری

یافته‌های این پژوهش نشان داد که فرایند خرید اظهار نظر حسابرس تحت تأثیر مجموعه‌ای از عوامل رفتاری، اجتماعی و نهادی قرار دارد. حسابرسان در موقعیت‌های تصمیم‌گیری اغلب با سوگیری‌های شناختی همچون تأیید، دسترسی، خوش‌بینی، اعتماد به نفس بیش‌ازحد و خودشیفتگی مواجه هستند. این سوگیری‌ها موجب می‌شود که قضاوت‌های آنان در مسیرهایی غیرمنطقی شکل گیرد و کیفیت گزارش‌های حسابرسی کاهش یابد. هم‌چنین فشارهای اقتصادی، تضاد منافع و شبکه‌های اجتماعی نقش پررنگی در جهت‌دهی به انتخاب حسابرس و خرید اظهار نظر داشته‌اند. نتایج این مطالعه نشان می‌دهد که نبود چارچوب نهادی و نظارتی کافی در کنار اثرات فشارهای بیرونی و عوامل فرهنگی می‌تواند استقلال حسابرس را به خطر اندازد و اعتماد عمومی به گزارش‌های مالی را کاهش دهد.

مطالعات گذشته نیز نتایج مشابهی را تأیید می‌کنند. به عنوان نمونه، پژوهش‌ها نشان داده‌اند که استقلال حسابرس از مؤلفه‌های اساسی اعتبار گزارش‌های مالی است و هرگونه خدشه به این استقلال، اعتبار نتایج را تضعیف می‌کند (Ali Zadeh, 2023). هم‌چنین، پژوهش‌های رفتاری حاکی از آن است که سوگیری‌های شناختی در تصمیم‌گیری حسابرسان اجتناب‌ناپذیر است و حتی در شرایط کنترل‌شده نیز مشاهده می‌شود (de Lange, 2021; Hassel, 2023). این موضوع با یافته‌های مطالعه حاضر هم‌راستا است که نشان داد حسابرسان به‌طور ناخودآگاه در معرض چنین سوگیری‌هایی قرار دارند.

از منظر فشارهای اقتصادی و محدودیت‌های سازمانی، نتایج تحقیق حاضر نشان داد که بسیاری از مؤسسات حسابرسی و حسابرسان فردی تحت تأثیر محدودیت‌های بودجه‌ای یا فشارهای بازار، استقلال خود را به خطر می‌اندازند و تمایل به ارائه گزارش‌های مطلوب مدیریت دارند. این یافته‌ها با تحقیقات گذشته هم‌پوشانی دارد که بیان کرده‌اند فشارهای

مالی و اقتصادی می‌تواند کیفیت حسابرسی را کاهش دهد (Cohen & Holder, 2022; Mills, 2022). همچنین در پژوهش‌های مرتبط با بازارهای رقابتی خدمات حسابرسی، نشان داده شده است که مؤسسات برای جذب مشتریان و بقای اقتصادی خود، استقلال حرفه‌ای را در معرض خطر قرار می‌دهند (Hay et al., 2022).

نتایج دیگر پژوهش حاضر به نقش روابط اجتماعی و عوامل فرهنگی اشاره دارد. بسیاری از حسابرسان در تصمیم‌گیری‌ها تحت تأثیر شبکه‌های غیررسمی و روابط شخصی قرار می‌گیرند، به‌طوری‌که انتخاب حسابرس بیش از آنکه بر اساس معیارهای فنی باشد، بر پایه ارتباطات شکل می‌گیرد. این یافته هم‌سو با پژوهش‌هایی است که تأثیر شبکه‌های اجتماعی و روابط غیررسمی بر انتخاب حسابرس را برجسته کرده‌اند (Cohen & Holder, 2021; Goh & Tan, 2023). افزون بر این، تفاوت‌های فرهنگی و اجتماعی در نحوه مواجهه با موضوعات مالی و شفافیت، بر کیفیت تصمیم‌گیری حسابرسان تأثیرگذار است. در همین راستا، پژوهش‌های رفتاری بیان کرده‌اند که هنجارهای فرهنگی می‌توانند قضاوت‌های حسابرسان را از مسیر منطقی منحرف کنند (Rajabi, 2025; Tayler et al., 2021).

از دیگر یافته‌های مهم پژوهش حاضر، تأکید بر چالش‌های اخلاقی و تضاد منافع است. داده‌های گردآوری‌شده نشان داد که تضاد منافع ناشی از روابط مالی و فشارهای اقتصادی یکی از جدی‌ترین تهدیدها برای استقلال حسابرسان است. این موضوع با پژوهش‌های پیشین هم‌راستا است که بر نقش تضاد منافع در تضعیف کیفیت گزارش‌های حسابرسان تأکید کرده‌اند (Boehm & Feld, 2022; Jin & Rezaee, 2023). در همین زمینه، پژوهش‌های کلاسیک و نوین نشان می‌دهند که تضاد منافع نه تنها استقلال ذهنی حسابرسان را کاهش می‌دهد بلکه حتی ظاهر بی‌طرفی را نیز خدشه‌دار می‌سازد و در نتیجه اعتماد ذی‌نفعان را تضعیف می‌کند (DeAngelo, 2021; Kazzami, 2024).

یافته‌های پژوهش همچنین نشان داد که تغییرات نهادی و قانونی می‌توانند تأثیر بسزایی بر کیفیت حسابرسان داشته باشند. اگرچه در برخی موارد، تغییرات قانونی موجب بهبود شفافیت می‌شود، اما در شرایطی دیگر می‌تواند چالش‌های جدیدی برای حسابرسان ایجاد کند. این نتایج با مطالعاتی که بر تغییرات محیط نهادی و اثرات آن بر انتخاب حسابرسان تأکید داشته‌اند، مطابقت دارد (Wu et al., 2024; Zhang & Li, 2024). در ایران نیز ضعف چارچوب‌های قانونی و نبود نظارت کافی از مهم‌ترین عوامل مؤثر بر آسیب‌پذیری استقلال حسابرسان معرفی شده است (Seif, 2022).

از منظر اجتماعی و زیست‌محیطی، یافته‌ها نشان دادند که فشار ذی‌نفعان و ضرورت پاسخ‌گویی در حوزه‌های جدید مانند مسائل محیط زیستی نیز بر رفتار حسابرسان اثرگذار است. این موضوع با نتایج پژوهش‌های اخیر هم‌خوانی دارد که بیان می‌کنند مسئولیت‌پذیری اجتماعی و فشارهای بیرونی می‌تواند قضاوت حرفه‌ای حسابرسان را تغییر دهد (Khani, 2025; Soltani et al., 2025; Safari, 2025). بدین ترتیب، حسابرسان نه تنها با فشارهای اقتصادی و مالی، بلکه با انتظارات اجتماعی و محیطی نیز مواجه هستند که بر استقلال آنان اثر می‌گذارد.

در مجموع، نتایج پژوهش حاضر تأکید می‌کند که چالش‌های خرید اظهار نظر حسابرسان، ریشه در عوامل چندبعدی دارند و نمی‌توان آن‌ها را صرفاً از منظر اقتصادی یا فنی بررسی کرد. عوامل رفتاری، سوگیری‌های شناختی، فشارهای اجتماعی، ضعف نهادی و تغییرات محیطی همگی در تعامل با یکدیگر استقلال حسابرسان را تضعیف می‌کنند. این نتیجه هم‌سو با دیدگاه‌هایی است که بیان می‌کنند کیفیت حسابرسان حاصل تعامل پیچیده‌ای میان فرد، سازمان و محیط است (Hassel, 2023; Libby & Trotman, 2022).

این پژوهش اگرچه توانست تصویری جامع از عوامل مؤثر بر خرید اظهار نظر حسابرسان ارائه دهد، اما محدودیت‌هایی نیز دارد. نخست آنکه مطالعه حاضر با رویکرد کیفی و مبتنی بر مصاحبه با تعداد محدودی از خبرگان انجام شد و نتایج آن لزوماً قابلیت تعمیم به تمامی حسابرسان و مؤسسات حسابرسان را ندارد. دوم، به دلیل تمرکز بر فضای ایران و شرایط نهادی خاص آن، برخی از یافته‌ها ممکن است در سایر کشورها یا محیط‌های قانونی متفاوت کاربرد محدودی داشته باشند. سوم، پیچیدگی سوگیری‌های شناختی و عوامل اجتماعی باعث می‌شود که امکان سنجش کمی دقیق تأثیر هر عامل محدود باشد و نیاز به مطالعات ترکیبی احساس شود.

برای پژوهش‌های آینده پیشنهاد می‌شود که مطالعات کمی و ترکیبی انجام گیرد تا نقش و شدت اثر هر یک از عوامل شناسایی‌شده به‌طور دقیق‌تر بررسی شود. همچنین بررسی تطبیقی میان کشورهای با نظام‌های نظارتی متفاوت می‌تواند به روشن‌تر شدن نقش محیط نهادی در استقلال حسابرسان کمک کند. پیشنهاد دیگر، تمرکز بر حوزه‌های

نظهور مانند حسابرسی زیست‌محیطی و اجتماعی است تا مشخص شود فشارهای جدید چه اثری بر استقلال و رفتار حسابرسان دارند. علاوه بر این، استفاده از روش‌های آزمایشگاهی و تجربی برای تحلیل سوگیری‌های شناختی می‌تواند به عمق بخشیدن به نتایج کمک کند.

در حوزه عمل، توصیه می‌شود که نهادهای حرفه‌ای و نظارتی چارچوب‌های دقیق‌تری برای کاهش تضاد منافع و افزایش استقلال حسابرسان طراحی کنند. ایجاد برنامه‌های آموزشی برای افزایش آگاهی حسابرسان نسبت به سوگیری‌های شناختی و فشارهای اجتماعی نیز ضروری است. همچنین تقویت شفافیت در فرآیند انتخاب حسابرس و نظارت مؤثر بر عملکرد مؤسسات حسابرسی می‌تواند به ارتقای اعتماد عمومی و کیفیت گزارش‌های مالی منجر شود.

مشارکت نویسندگان

در نگارش این مقاله تمامی نویسندگان نقش یکسانی ایفا کردند.

تشکر و قدردانی

از تمامی کسانی که در طی مراحل این پژوهش به ما یاری رساندند تشکر و قدردانی می‌گردد.

تعارض منافع

در انجام مطالعه حاضر، هیچ‌گونه تضاد منافی وجود ندارد.

حمایت مالی

این پژوهش حامی مالی نداشته است.

موازن اخلاقی

در انجام این پژوهش تمامی موازن و اصول اخلاقی رعایت گردیده است.

References

- Ali Zadeh, H. (2023). An Investigation of Auditor Independence in Iranian Public Companies. *Journal of Accounting and Audit*.
- Boehm, A., & Feld, L. (2022). Behavioral biases and auditors' independence: Insights from decision-making theory. *Journal of Accounting and Economics*, 73(2), 200-215.
- Cohen, J., & Holder, L. (2021). Organizational pressures in auditor selection: The influence of social and economic factors. *Accounting, Organizations, and Society*, 90, 101-115.
- Cohen, J., & Holder, L. (2022). The role of budget constraints in auditor selection. *Journal of Financial Reporting*, 15(3), 100-113.
- de Lange, T. (2021). Cognitive biases in auditor decision-making: A review and future research agenda. *Accounting Research Journal*, 34(1), 45-58.
- DeAngelo, L. E. (2021). The impact of behavioral biases on audit judgments. *Accounting Horizons*, 35(2), 25-45.
- Goh, J., & Tan, C. (2023). Social networks and auditor choice: An empirical investigation. *Journal of Business Ethics*, 118(2), 301-318.
- Hassel, L. G. (2023). The effect of cognitive biases on auditors' judgment: A behavioral perspective. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 42(3), 77-95.
- Hay, D., Knechel, W. R., & Wong, N. (2022). The dynamics of auditor-client relationships and the impact on audit quality. *Accounting & Finance*, 62(2), 857-883.
- Jin, J., & Rezaee, Z. (2023). Ethical challenges in auditor selection: An empirical study. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 42(4), 45-68. <https://doi.org/10.2308/AJPT-2020-107>
- Kazzami, M. (2024). The Impact of External Pressures on Auditor Independence in Iran. *Iranian Journal of Financial Auditing*.

- Khani, M., & Safari, A. (2025). Examining the impact of social role analysis on auditors' accountability behavior regarding environmental issues. *Iranian Journal of Accounting Sciences*, 9(2), 145-167.
- Libby, R., & Trotman, K. T. (2022). Behavioral evidence in auditing: Implications for future research. *Journal of Accounting Literature*, 43, 33-58.
- Mahmoudi, H. (2021). Economic Pressures on Auditors in Iran: Ethical and Behavioral Challenges. *Iranian Accounting Review*.
- Mills, M. (2022). The impact of external pressures on auditor independence. *Accounting & Finance*, 62(4), 1523-1546.
- Rajabi, M. (2025). The impact of cultural differences and professional norms on environmental auditors' behavior. *International Journal of Auditing and Professional Ethics*, 4(1), 50-72.
- Seif, M. (2022). A Study of Supervisory Problems in Iranian Auditing and Its Impact on Auditor Independence. *Iranian Accounting Quarterly*.
- Soltani, M., Rezaei, E., & Mirzaei, K. (2025). The impact of stakeholder pressures on auditors' accountability behavior regarding environmental issues. *Iranian Advanced Accounting Journal*, 5(1), 102-123.
- Taylor, W. B., Thompson, P. A., & Smith, M. R. (2021). The influence of social and cultural factors on auditor judgment: A behavioral perspective. *Journal of Accounting Research*, 59(5), 1585-1610.
- Wu, B., Li, A., & Zhang, W. (2024). Clients' strategic change and auditor behavior: Evidence from audit adjustments and audit fees. *Advances in Accounting*, 64, 100721. <https://doi.org/10.1016/j.adiaac.2023.100721>
- Zhang, Y., & Li, S. (2024). Regulation and auditor selection: The changing dynamics. *International Journal of Accounting*, 39(1), 115-129.