فصلنامه علمی اقتصاد و بانکداری اسلامی، شماره پنجاه و پنجم، تابستان۱۴۰۵- صفحات ۴۰۸-۳۸۱

رتبه بندی چالش‌های خرید اظهارنظر حسابرس با رویکرد رفتاری

مقاله: پژوهشی

اسماعیل میرزائی[۱]
مهدی زینالی[۲]
یعقوب پورکریم[۳]
رسول برادران حسن‌زاده[۴]
یونس بادآور نهندی[۵]

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۸/۳ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۱۱/۱۴

چکیده

در سال های اخیر با خصوصی شدن حرفه ی حسابرسی و گسترش مؤسسات خصوصی حسابرسی، تغییر حسابرس و به دنبال آن، تغییر اظهارنظر حسابرسی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، به پدیده ای مرسوم تبدیل گردیده است. بنابراین تغییر حسابرس و در نتیجه تعدیل گزارش حسابرسی از یک سو بر عملکرد حرفه حسابرسی و اعتبار آن و از سوی دیگر، بر جریان سرمایه در بازارهای مالی اثرگذار است. این تحقیق به اولویت بندی چالش های خرید اظهار نظر حسابرسی با رویکرد رفتاری می پردازد.تحقیق حاضر از لحاظ هدف کاربردی بوده و از لحاظ روش از نوع تحقیقات کیفی با رویکرد گرندد تئوری است. جامعه آماری تحقیق، در دو گروه خبرگان شامل اعای جماعه حساباران رسمی و گروه دوم شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد که ۱۵ نفر از خبرگان تا رسیدن به اشباع نظری و با استفاده از روش نمونه‌گیری حذف سیستماتیک ۱۱۷ شرکت به عنوان نمونه تحقیق در دوره زمانی بین سالهای ۱۳۹۰تا ۱۴۰۲ انتخاب شدند. برای آزمون فرضیه‌های تحقیق از رگرسیون لجستیک استفاده شده است. این تحقیق نشان می‌دهد که حسابرسان به‌طور ناخودآگاه تحت تأثیر عوامل مختلف فردی، اجتماعی و سازمانی قرار می‌گیرند که موجب

۱ گروه حسابداری، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران Asmail.mirzayi@iau.ir
۲ گروه حسابداری، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران (نویسنده مسئول) Zeynali@iau.ac.ir
۳ گروه حسابداری، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران 1380296978@iau.ir
۴ گروه حسابداری، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران baradaran313@iaut.ac.ir
۵ گروه حسابداری، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران badavarnahandi@iaut.ac.ir

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-13]

تصمیم‌گیری‌های نادرست می‌شود. به‌منظور مقابله با این چالش‌ها، استفاده از روش‌های تحلیل دقیق، تقویت خودآگاهی در فرآیند تصمیم‌گیری، و ایجاد محیط‌های کاری مستقل و مبتنی بر شواهد معتبر به‌عنوان راهبردهای کلیدی پیشنهاد می‌شود. این پژوهش همچنین بر اهمیت شفافیت و بهبود فرآیندهای حسابرسی به‌منظور کاهش تأثیر سوگیری‌ها تأکید دارد.

واژه‌های کلیدی: حق الزحمه غیرعادی حسابرس، تغییر حسابرس، خرید اظهار نظر حسابرس، رویکرد رفتاری

طبقه‌بندی JEL : M1.M4.d8.G3

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-13]

مقدمه

بر اساس تئوری رفتار برنامه ریزی شده، اقدامات اخلاقی در شرایط سازمانی تحت تأثیر عوامل فردی، شرکتی و تیمی قرار می گیرد. در واقع، رفتار حسابرسان بینشی از شخصیت و ویژگی های آنها در طول کار حسابرسی است. با این حال، بر اساس تئوری رفتار برنامه ریزی شده، علاوه بر ویژگی ها، فشارهای اجتماعی از سوی مؤسسه حسابرسی می تواند بر قصد رفتاری حسابرسان تأثیر بگذارد . بنابراین، فشارهای اجتماعی توسط مؤسسه حسابرسی و تیم حسابرسی، عوامل مهمی هستند که ممکن است حسابرسان را برای گزارش تحریف ها برانگیزد .اگرچه مطالعات زیادی بر قوانین و فرهنگ های اخلاقی تعیین شده در مؤسسات حسابرسی برای ارتقای رفتار اخلاقی حسابرسان متمرکز نشده اند، تعامل بین نظریه مؤلفه های رفتار برنامه ریزی شده در زمینه حسابرسی بررسی نشده است(صالحی۱ و همکاران،۲۰۲۱).پیشایند نظریه رفتار برنامه ریزی شده مستقل نیستند و اثرات متقابل ممکن است بین نگرش نسبت به رفتار، کنترل رفتاری درک شده و هنجارهای ذهنی وجود داشته باشد . چراکه یک فرد ممکن است نسبت به رفتار خود احساس نامطلوب کند، اما فشار سازمان یا تیم ممکن است او را به رفتار اخلاقی ترغیب کند(آنگوراش۲ و همکاران؛۲۰۱۶).از طرفی تصمیم گیری فرآیندی است که در آن مدیران مشکلات را شناسایی میکنند و گزینه های مختلفی را برای حل این مشکلات مطرح میکنند، سپس گزینه ها ارزیابی می شوند و بهترین گزینه ممکن به عنوان تصمیم انتخاب می شود. به بیان دیگر تصمیم گیری یک فرآیند روانشناختی است که به عنوان فرآیند فکری انتخاب بهترین گزینه از میان تمام گزینه های موجود تعریف می شود. رفتارهای اخلاقی به عنوان الگوی هایی تعریف می شود که در موقعیت های خاصی رخ میدهند.گاهی اوقات منجر به تغییرات ادراکی، قضاوت نادرست، تفسیر غیرمنطقی و یا انجام یک کار بیش از حد غیرعقلایی میشوند. تصمیمات میتوانند تحت تأثیر انواع رفتارها باشند و ممکن است(وو۳و همکاران،۲۰۲۰). تغییر شریک موسسه حسابرسی، هزینه کمتری را تحمیل کرده و کمتر در معرض دید قرار می گیرد. از طرفی، تغییر موسسه حسابرسی، به معنای دستیابی صاحب کار به اظهارنظر مطلوب حسابرس نیست. این یافته ها، در خصوص تبیین و تشخیص وجود خرید اظهارنظر حسابرس، اطلاعات مفیدی را در اختیار سرمایه گذاران و سیاست گذاران قرار می دهد(امیری وفخاری،۱۳۹۹). نقش حسابرسی در تعیین کیفیت گزارشگری مالی با اظهارنظر حسابرس تحقق می یابد . لذا، همواره این احتمال وجود دارد که حسابرس از جهت منافع شخصی، در انجام وظایف خود کوتاهی کرده و اهداف گزارشگری مالی صاحبکار را برای رسیدن به منافع خود دنبال کند. همچنین، مدیران به منظور جلوگیری از پیامدهای

1 Salehi
2 Anugerah
3 Wu

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-13]

نامطلوب اقتصادی گزارشگری مالی در بازار سرمایه، اقدام به فعالیت متقلبانه خرید اظهارنظر حسابرس می کنند تا کیفیت پایین صورت های مالی را پنهان کنند. چنین پدیده ای می تواند بیانگر خرید اظهارنظر حسابرس باشد(سانگینگ۱ و همکاران،۲۰۲۱).معمولاً زمانی که نشان‌هایی از ابهام در تداوم فعالیت و اظهار آن توسط حسابرس در گزارش خود وجود دارد، صدور گزارش حسابرسی با تأخیر رخ می‌دهد .شرکت‌ها با حفظ حسابرسان به مدت طولانی یا افزایش دوره تصدی بدون توجه به قابلیت اعتماد صورت‌های مالی، خرید اظهارنظر را انجام می‌دهند؛ زیرا مدیران از طریق ایجاد روابط دوستانه با حسابرسان تلاش می‌کنند که تردید حسابرسان را در خصوص فعالیت‌های شرکت کاهش دهند.سهام‌داران انتظار دارند حسابرسان از وضعیت مالی شرکت دیدگاه واقعی و منصفانه ارائه دهند و در صورت نامساعد بودن وضعیت مالی و عملیاتی شرکت که موجب نا اطمینانی به تداوم فعالیت شرکت در آینده نزدیک شود، این موضوع را در گزارش خود بیان کنند. بعلاوه، حسابرس سعی می‌کند با تأخیر در ارائه گزارش به شرکت‌ها فرصت دهند تا وضعیت شرکت را بهبود بخشند و مواردی که باعث انتشار گزارش غیر مقبول که شامل اظهارنظر تردید نسبت تداوم فعالیت نیز می‌شود برطرف گردد و از طرف دیگر، احتمال از دست‌دادن سهم از بازار کار را کاهش دهند. شرکت‌ها برای اینکه وضعیت شرکت را مطلوب جلوه دهند اقدام به خرید اظهارنظر حسابرس می‌کنند و حسابرسان نیز از آنجا که نمی‌خواهند مشتریان خود را از دست بدهند، اظهارنظر مطلوبی نسبت به تداوم فعالیت شرکت در آینده ارائه می‌دهند.

۱- مبانی نظری

یکی از چالشهای اساسی حسابرسان در حسابرسی صورتهای مالی مجموعه مورد رسیدگی قوانین ومقررات حاکم بر عملیات مالی صاحبکار است به گونه ای که از انطباق رویه ها ومقررات بکارگرفته شده با آنچه که در صورتهای مالی ارائه شده است اطمینان حاصل شود. وجود قوانین ومقررات وبخشنامه های مختلف در طول دوره های زمانی بلند مدت (شامل قوانین مالیاتی وبرنامه های توسعه و..)وکوتاه مدت (شامل بودجه های سالانه وبخشنامه ها ومصوبه هاو...) موجبات پیچیدگی رسیدگی به صورتهای مالی صاحبکاران را موجب می شود.بهر حال حسابرسان هم توانائی هایی خارج ازمحدودیت های انسانی خود نمی توانند داشته باشند ولذا خواستن اینکه آنها به کلیه قوانین اشراف داشته باشند خواسته ای غیر معقول است. لذا همواره این ریسک وجود دارد که حسابرسان به نادرست قوانین را تفسیر کنند ویا تاثیر آنرا در گزارش خود نسنجیده ونادیده گرفته باشند.برخی ممکن است این را به عنوان مشکل بیرونی حسابرسی قلمداد نمایند اما از این منظر که در زمان اجرا نیروها یا

1 Sungging,

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-13]

کاملا به قوانین اشراف ندارند ویا اینکه آموزش های کافی در این خصوص ندیده اند اجرا و نتیجه‌گیری کار را برای حسابرسان مشکل می نماید.

۲- روش پژوهش

پژوهش حاضر از نوع کیفی و با استفاده از روش نظریه داده بنیاد انجام خواهد شد . در این روش مصاحبه یکی از مهمترین و مناسب ترین ابزارهای جمع آوری داده ها و اطلاعات مورد نیاز است . اساس کار جمع آوری داده ها در این پژوهش با روش نمونه گیری غیر احتمالی و انجام مصاحبه نیمه ساختار یافته و به شیوه قضاوتی با جمعی از خبرگان و کارشناسان آگاه به موضوع پژوهش تحقق پیدا خواهد کرد . لذا جامعه آماری خبرگان صنعت حسابرسی ،حسابداران رسمی و سرکا موسسات حسابرسی می باشند که به روش گلوله برفی ۱۲ الی ۲۱ نفر با توجه به رسیدن به اشباع نظری انتخاب خواهند شد. روش تحقیق کیفی از نوع نیمه ساختار یافته می باشد. این تحقیق از نوع تحقیقات کاربردی است. تحقیق کاربردی، تحقیقی است که نظریه ها، قانونمندی ها، اصول و فنون را برای حل مسایل واقعی به کار می گیرد. در این تحقیق رابطه بین کمیته های حسابرسی وویژگی های آن و کیفیت افشای اطلاعات بررسی می شوند. بنابراین نتایج این تحقیق می تواند در تدوین قوانین و مقررات بورس اوراق بهادار مورد استفاده قرار گیرد. همچنین این تحقیق از نوع تحقیقات همبستگی است، زیرا این تحقیق به دنبال یافتن ارتباط بین چندین متغیر است. روش شناسی تحقیق حاضر از نوع پس رویدادی می باشد، بدین معنی که انجام تحقیق براساس اطلاعات گذشته انجام می شود.

۳- یافته ها

۳-۱- تکنیک دلفی

طبق این تکنیک نخست به هریک از اعضای گروه پرسشنامه‌ای شامل زیرمعیارها (گویه ها)ی مورد نظر داده شد. سپس توسط خبرگان این حوزه که از ۱۰ کارشناس انتخاب شده بودند و با کلیه امور اشنا بودند طبق روش دلفی تک تک شاخص ها مورد بررسی قرار گرفت. برای غربال اولیه شاخص های شناسائی شده امتیازات تخصیص داده شده بین ۱ تا ۱۰ می باشد و شاخص های با امتیاز زیر ۷ حذف شدند. تکنیک دلفی در ۲ راند ادامه یافت و در راند دوم با دستیابی به توافق نهائی متوقف شده است. نتایج حاصل از تکنیک دلفی در جداول ۱و ۲ قابل مشاهده می باشد.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-13]

جدول ۱: خلاصه نتایج راند نخست تکنیک دلفی

بعد	شاخص	کارشناس ۱	کارشناس ۲	کارشناس ۳	کارشناس ۴	کارشناس ۵	کارشناس ۶	کارشناس ۷	کارشناس ۸	کارشناس ۹	کارشناس ۱۰	میانگین
عوامل اقتصادی	اخذ تسهیلات مالی	۷	۷	۹	۹	۹	۷	۷	۹	۸	۸	۸,۰۰۰
	تسهیل در ارتباطات بانکی با دیگر کشورها	۶	۸	۸	۷	۸	۵	۳	۷	۷	۸	۶,۷۰۰
	مشخص و شفاف بودن تعرفه های گمرکی	۵	۷	۷	۷	۷	۹	۹	۹	۸	۸	۷,۶۰۰
	کم هزینه بودن فرآیند صادرات	۵	۶	۵	۴	۳	۲	۳	۴	۵	۶	۴,۳۰۰
	نزولی بودن نرخ تورم	۷	۴	۸	۵	۸	۴	۷	۹	۷	۸	۶,۷۰۰
	ثبات در نرخ ارز	۹	۶	۹	۸	۸	۷	۹	۸	۵	۶	۷,۵۰۰
	عادلانه بودن نرخ سیستم مالیات	۹	۹	۹	۷	۷	۹	۷	۹	۹	۹	۸,۴۰۰
	گستردگی بازار تحت کنترل	۶	۵	۷	۶	۵	۶	۸	۶	۷	۸	۶,۴۰۰
	رشد تولید ناخالص داخلی	۷	۷	۵	۷	۹	۴	۵	۴	۷	۷	۶,۲۰۰
	پایین بودن هزینه نیروی کار	۷	۷	۷	۸	۸	۹	۸	۷	۸	۸	۷,۷۰۰
	باز بودن اقتصاد	۷	۵	۷	۴	۸	۵	۷	۷	۷	۸	۶,۵۰۰
	عدم وجود فساد مالی	۷	۹	۹	۶	۴	۳	۵	۷	۶	۷	۶,۳۰۰
	امنیت بالای سرمایه گذاری	۵	۶	۸	۶	۹	۹	۶	۷	۹	۸	۷,۳۰۰
	عدم وجود تنگنا در بازارهای مالی	۵	۶	۴	۳	۴	۳	۶	۷	۵	۴	۴,۷۰۰
	تعادل بین هزینه / ریسک	۶	۸	۹	۸	۸	۹	۶	۷	۷	۸	۷,۶۰۰
عوامل مرتبط با شهرک های صنعتی	زیر ساخت مناسب در شهرک های صنعتی (نظیر: آب، برق، گاز، فاضلاب، جاده در حد نیاز و ...)	۵	۷	۹	۷	۷	۹	۹	۷	۷	۸	۷,۵۰۰
	تفکیک واحدهای صنعتی و غیر صنعتی از یکدیگر	۶	۸	۸	۶	۸	۸	۶	۷	۸	۹	۷,۴۰۰
	ایجاد زیرساخت های دفع ضایعات جهت محافظت از محیط زیست	۷	۶	۸	۹	۸	۸	۸	۷	۵	۹	۷,۵۰۰

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-13]

بعد	شاخص	کارشناس ۱	کارشناس ۲	کارشناس ۳	کارشناس ۴	کارشناس ۵	کارشناس ۶	کارشناس ۷	کارشناس ۸	کارشناس ۹	کارشناس ۱۰	میانگین
عوامل دولتی	توجه به وجود امکانات کافی جهت سرمایه گذاری	۶	۷	۷	۶	۸	۸	۸	۸	۹	۷	۷,۴۰۰
	سیاست گذاری مناسب در زمینه سرمایه گذاری	۹	۵	۴	۹	۹	۷	۵	۹	۸	۸	۷,۳۰۰
	توجه و اجرای صحیح قوانین و مقررات	۷	۸	۸	۹	۶	۷	۶	۸	۷	۸	۷,۴۰۰
	موافقت نامه های سرمایه گذاری با کشورهای خارجی	۶	۵	۸	۶	۴	۷	۴	۸	۶	۲	۵,۶۰۰
	ثبات سیاسی - نظامی	۶	۷	۵	۷	۵	۶	۸	۷	۷	۸	۶,۶۰۰
	عدم دخالت دولت در فرآیند سرمایه گذاری	۳	۲	۴	۸	۴	۸	۴	۹	۷	۵	۵,۴۰۰
	مکان یابی مناسب جغرافیایی و اقتصادی جهت احداث شهرک صنعتی توسط دولت	۶	۸	۷	۹	۷	۸	۷	۶	۷	۸	۷,۳۰۰
	کاهش تبعیض‌ها در زمینه جذب سرمایه‌ها	۴	۴	۵	۷	۷	۶	۷	۵	۶	۹	۶,۰۰۰
	وجود مراجع تصمیم‌گیری واحد و منسجم	۵	۷	۷	۷	۷	۹	۹	۹	۸	۸	۷,۶۰۰
	توسعه تجهیزات و پشتیبانی صنعتی	۷	۷	۷	۷	۵	۷	۹	۷	۸	۸	۷,۲۰۰
عوامل جغرافیایی	نزدیکی به مرکز جهانی اقتصاد	۷	۸	۸	۹	۸	۴	۷	۹	۷	۸	۷,۵۰۰
	برخورداری از منابع طبیعی	۶	۷	۸	۷	۶	۸	۶	۷	۸	۹	۷,۲۰۰
	نزدیکی به بازار کار مطلوب و بهینه	۹	۹	۹	۷	۷	۹	۷	۹	۹	۹	۸,۴۰۰
عوامل حقوقی	صراحت قوانین و مقررات مرتبط با جذب سرمایه گذاری خارجی	۷	۷	۷	۹	۹	۹	۸	۸	۹	۸	۸,۱۰۰
	قوانین و مقرراتی جهت تشویق سرمایه گذاران	۷	۷	۵	۷	۹	۷	۷	۹	۹	۷	۷,۴۰۰
عوامل اداری	حاکمیت منطق و عدالت در اعطای مجوز برای فعالیت های اقتصادی	۷	۷	۷	۸	۸	۹	۸	۷	۸	۸	۷,۷۰۰
	تسهیل آغاز فعالیت برای کارآفرینان در حوزه سرمایه گذاری	۷	۷	۷	۸	۸	۶	۷	۷	۷	۸	۷,۲۰۰
	حمایت از ایمنی وسلامت عمومی توسط ادارات	۷	۹	۹	۹	۸	۷	۹	۷	۹	۹	۸,۳۰۰

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-13]

بعد	شاخص	کارشناس ۱	کارشناس ۲	کارشناس ۳	کارشناس ۴	کارشناس ۵	کارشناس ۶	کارشناس ۷	کارشناس ۸	کارشناس ۹	کارشناس ۱۰	میانگین
عوامل علمی	انجام مطالعات امکان سنجی و تحلیل هزینه منفعت سرمایه گذاری	۵	۶	۸	۶	۹	۹	۶	۷	۹	۸	۷,۳۰۰
	انجام تحقیقات لازم بمنظور شناسایی موانع و عوامل موثر بر سرمایه‌گذاری در صنعت مواد غذایی	۹	۷	۷	۹	۷	۹	۹	۹	۸	۸	۸,۲۰۰
وضعیت صنعت	پایین بودن ریسک سیستماتیک صنعت	۵	۶	۸	۶	۷	۸	۸	۷	۸	۹	۷,۲۰۰
	صعودی بودن رشد صنعت	۵	۷	۹	۷	۷	۹	۹	۷	۷	۸	۷,۵۰۰
	تقاضای بالا برای محصولات موجود	۷	۶	۸	۹	۸	۸	۸	۷	۵	۹	۷,۵۰۰
	عدم وابستگی صنعت به عوامل خارجی غیر قابل کنترل	۶	۷	۷	۶	۸	۸	۸	۸	۹	۷	۷,۴۰۰
عوامل شخصیتی	ریسک پذیری	۹	۵	۴	۹	۹	۷	۵	۹	۸	۸	۷,۳۰۰
	تجربه سرمایه گذاری	۸	۷	۹	۷	۶	۷	۸	۸	۶	۷	۷,۳۰۰
	خوش بینی نسبت به وضعیت آینده	۶	۶	۶	۹	۸	۵	۸	۶	۹	۸	۷,۱۰۰
	اطمینان نسبت به سرمایه گذاری	۹	۷	۵	۷	۹	۹	۸	۹	۷	۸	۷,۸۰۰
	نوآوری در سرمایه گذاری	۸	۹	۸	۷	۸	۷	۷	۶	۸	۸	۷,۶۰۰

منبع: نتایج تحقیق

با توجه به جدول۱ می توان به این نتیجه رسید که میانگین نظرات خبرگان در مورد ۱۲ زیر معیار از ۴۷ زیر معیار مورد ارزیابی پایین تر از ۷ بدست آمد، بنابراین این زیر معیارها حذف خواهند شد و راند بعدی دلفی با زیرمعیارهای باقی مانده ادامه داده می شوند.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-13]

جدول ۲: خلاصه نتایج راند نهایی تکنیک دلفی

بعد	شاخص	کارشناس ۱	کارشناس ۲	کارشناس ۳	کارشناس ۴	کارشناس ۵	کارشناس ۶	کارشناس ۷	کارشناس ۸	کارشناس ۹	کارشناس ۱۰	میانگین
عوامل اقتصادی	اخذ تسهیلات مالی	۸	۸	۷	۹	۸	۸	۷	۹	۷	۸	۷,۹۰۰
	مشخص و شفاف بودن تعرفه های گمرکی	۷	۸	۸	۸	۷	۸	۸	۸	۸	۷	۷,۷۰۰
	ثبات در نرخ ارز	۸	۸	۸	۷	۹	۷	۹	۸	۸	۸	۸,۰۰۰
	عادلانه بودن نرخ سیستم مالیات	۸	۸	۸	۷	۷	۷	۷	۹	۸	۷	۷,۶۰۰
	پایین بودن هزینه نیروی کار	۸	۷	۹	۷	۷	۷	۹	۸	۹	۹	۸,۰۰۰
	امنیت بالای سرمایه گذاری	۸	۷	۸	۷	۹	۸	۸	۷	۸	۸	۷,۸۰۰
	تعادل بین هزینه / ریسک	۸	۷	۹	۷	۹	۸	۷	۹	۹	۸	۸,۱۰۰
عوامل مرتبط با شهرک های صنعتی	زیر ساخت مناسب در شهرک های صنعتی (نظیر: آب، برق، گاز، فاضلاب، جاده در حد نیاز و ...)	۸	۷	۹	۸	۷	۹	۹	۸	۹	۹	۸,۳۰۰
	تفکیک واحدهای صنعتی و غیر صنعتی از یکدیگر	۸	۸	۸	۷	۷	۷	۸	۸	۸	۷	۷,۶۰۰
	ایجاد زیرساخت های دفع ضایعات جهت محافظت از محیط زیست	۸	۸	۷	۹	۸	۹	۹	۸	۸	۸	۸,۲۰۰
عوامل دولتی	توجه به وجود امکانات کافی جهت سرمایه‌گذاری	۷	۸	۷	۹	۸	۷	۹	۸	۹	۸	۸,۰۰۰
	سیاست گذاری مناسب در زمینه سرمایه گذاری	۷	۸	۷	۹	۸	۸	۸	۷	۹	۸	۷,۹۰۰
	توجه و اجرای صحیح قوانین و مقررات	۹	۸	۸	۹	۹	۸	۷	۷	۹	۸	۸,۲۰۰
	مکان یابی مناسب جغرافیایی و اقتصادی جهت احداث شهرک صنعتی توسط دولت	۷	۹	۸	۹	۹	۷	۹	۸	۸	۷	۸,۱۰۰
	وجود مراجع تصمیم‌گیری واحد و منسجم	۸	۸	۷	۷	۸	۸	۸	۷	۷	۹	۷,۷۰۰
	توسعه تجهیزات و پشتیبانی صنعتی	۸	۷	۹	۷	۹	۸	۷	۹	۹	۸	۸,۱۰۰
عوامل جغرافیایی	نزدیکی به مرکز جهانی اقتصاد	۸	۸	۷	۹	۷	۹	۹	۸	۹	۹	۸,۳۰۰
	برخورداری از منابع طبیعی	۸	۸	۷	۸	۸	۹	۷	۹	۸	۸	۸,۰۰۰
	نزدیکی به بازار کار مطلوب و بهینه	۹	۹	۷	۹	۸	۷	۸	۸	۷	۹	۸,۱۰۰

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-13]

بعد	شاخص	کارشناس ۱	کارشناس ۲	کارشناس ۳	کارشناس ۴	کارشناس ۵	کارشناس ۶	کارشناس ۷	کارشناس ۸	کارشناس ۹	کارشناس ۱۰	میانگین
عوامل حقوقی	صراحت قوانین و مقررات مرتبط با جذب سرمایه گذاری خارجی	۸	۷	۸	۸	۷	۹	۸	۷	۹	۸	۷,۹۰۰
	قوانین و مقرراتی جهت تشویق سرمایه گذاران	۸	۸	۸	۷	۹	۹	۹	۷	۹	۷	۸,۱۰۰
عوامل اداری	حاکمیت منطق و عدالت در اعطای مجوز برای فعالیت های اقتصادی	۷	۷	۹	۸	۸	۹	۷	۹	۸	۷	۷,۹۰۰
	تسهیل آغاز فعالیت برای کارآفرینان در حوزه سرمایه گذاری	۹	۸	۸	۷	۹	۷	۹	۷	۷	۹	۸,۰۰۰
	حمایت از ایمنی وسلامت عمومی توسط ادارات	۷	۸	۷	۹	۹	۷	۸	۸	۹	۸	۸,۰۰۰
عوامل علمی	انجام مطالعات امکان سنجی و تحلیل هزینه منفعت سرمایه گذاری	۸	۸	۷	۷	**۸**	۷	۹	۸	۹	۸	۷,۹۰۰
	انجام تحقیقات لازم بمنظور شناسایی موانع و عوامل موثر بر سرمایه گذاری در صنعت مواد غذایی	۸	۷	۹	۷	۸	۸	۸	۷	۹	۸	۷,۹۰۰
وضعیت صنعت	پایین بودن ریسک سیستماتیک صنعت	۷	۸	۷	۹	۸	۸	۹	۹	۹	۸	۸,۲۰۰
	صعودی بودن رشد صنعت	۹	۷	۹	۷	۹	۸	۹	۹	۸	۸	۸,۳۰۰
	تقاضای بالا برای محصولات موجود	۷	۷	۸	۸	۹	۹	۸	۷	۹	۷	۷,۹۰۰
	عدم وابستگی صنعت به عوامل خارجی غیر قابل کنترل	۸	۷	۹	۸	۸	۷	۷	۷	۸	۸	۷,۷۰۰
عوامل شخصیتی	ریسک پذیری	۷	۹	۷	۷	۹	۷	۹	۷	۹	۸	۷,۹۰۰
	تجربه سرمایه گذاری	۷	۸	۸	۹	۷	۷	۸	۸	۸	۷	۷,۷۰۰
	خوش بینی نسبت به وضعیت آینده	۷	۹	۸	۸	۸	۷	۹	۸	۹	۸	۸,۱۰۰
	اطمینان نسبت به سرمایه گذاری	۸	۸	۷	۸	۸	۸	۸	۷	۷	۹	۷,۸۰۰
	نوآوری در سرمایه گذاری	۸	۷	۹	۷	۹	۹	۸	۹	۹	۸	۸,۳۰۰

منبع: نتایج تحقیق

با توجه به جدول ۲ کلیه میانگین مقادیر نظرات خبرگان در آزمون دلفی زیر معیارها بزرگتر از ۷ بوده، بنابراین در این راند دلفی به پایان می رسد و کلیه زیر معیارها مورد قبول واقع می شوند.

برای محاسبه هماهنگی دیدگاه کارشناسان از ضریب توافقی کندال استفاده شده است:

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-13]

جدول ۳: ضریب توافق کندال

	تعداد زیرمعیار	تعداد کارشناسان	ضریب کندال	درجه‌آزادی	مقدار معناداری
راند اول	۴۷	۱۰	۰/۳۶۹	۴۶	۰/۰۰۰
راند دوم	۳۵	۱۰	۰/۳۷۱	۳۴	۰/۰۰۰

منبع: نتایج تحقیق

با توجه به مقدار معناداری در آزمون ضریب توافق کندال که مقداری کمتر از ۰،۰۵ می باشد، بنابراین نتایج بدست آمده از نظرات مورد توافق خبرگان می باشد.

۳-۲-آمار توصیفی متغیرهای تحقیق

همانطور که توضیح داده شد، در روش‌های توصیفی تلاش بر آن است تا با ارائه جدول و استفاده از ابزارهای آمار توصیفی نظیر؛ شاخص‌های مرکزی و پراکندگی، به توصیف داده‌های تحقیق پرداخته شود، تا این امر به شفافیت موضوع کمک کند. جدول زیر شامل آمار توصیفی برای همه متغیرهای به‌کاررفته در تحقیق هست. در بخش اول مهم‌ترین شاخص‌های مرکزی و پراکندگی متغیر دهی تحقیق ارائه‌شده است. از بین شاخص‌های مرکزی، میانگین و از شاخص‌های پراکندگی، انحراف معیار متغیره استفاده‌شده است. ارقام این جدول به کمک نرم‌افزار Spss محاسبه شده‌اند.

جدول ۴: آمار توصیفی متغیرهای تحقیق

متغییرهای تحقیق	میانگین	انحراف معیار	واریانس	چولگی	کشیدگی
عوامل اقتصادی	۳،۵۵۹	۰،۶۶۵	۰،۴۴۳	-۰،۴۶۸	۰،۴۷۲
عوامل مرتبط با شهرک های صنعتی	۳،۴۵۷	۰،۸۰۰	۰،۶۳۹	-۰،۱۰۱	-۰،۲۲۹
عوامل دولتی	۳،۵۳۰	۰،۷۳۱	۰،۵۳۵	-۰،۲۶۳	-۰،۲۲۸
عوامل جغرافیایی	۳،۷۷۷	۰،۸۱۸	۰،۶۷۰	-۰،۲۸۶	-۰،۱۶۴
عوامل حقوقی	۳،۳۵۶	۰،۹۲۱	۰،۸۴۸	-۰،۷۶۷	-۰،۵۵۰
عوامل اداری	۳،۵۱۰	۰،۸۷۸	۰،۷۷۱	-۰،۳۲۲	-۰،۳۳۷
عوامل علمی	۳،۶۶۴	۰،۸۰۹	۰،۶۵۵	-۰،۹۳۷	۰،۴۳۸
وضعیت صنعت	۳،۸۱۸	۰،۷۰۱	۰،۴۹۱	-۱،۰۱۸	۱،۴۲۶
عوامل شخصیتی	۳،۷۴۹	۰،۷۱۱	۰،۵۰۶	-۰،۲۷۸	۰،۰۱۵

منبع: نتایج تحقیق

بر اساس نتایج جدول ۴ مشاهده می گردد که وضعیت صنعت دارای بالاترین میانگین است. همچنین میانگین تمامی متغیرهای عددی بالاتر از ۳ می باشد که نشان از مطلوبیت این متغیرها از نظر پاسخ دهندگان دارد. همچنین عوامل حقوقی دارای بالاترین انحراف معیار و واریانس می باشد.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-13]

۳-۳-آزمون نرمال بودن توزیع داده‌ها

یکی از پیش‌فرض‌های اصلی مدل معادلات ساختاری بررسی نرمال بودن توزیع متغیرهای مورد بررسی است. برای آزمون نرمال بودن داده ها، روش‌های مختلفی مورد استفاده قرار می‌گیرد، از جمله این روش‌ها استفاده از شکل توزیع و یا به عبارت دیگر محاسبه کجی و چولگی متغیرهای تحقیق است. که محققان معتقدند هرگاه کجی و چولگی داده‌ها بین۲ و ۲- باشد، توزیع متغیرها نرمال است (مومنی، ۱۳۸۰). در این پژوهش از تکنیک کولموگوروف-اسمیرنوف و شاپیرو- ویلک برای تعیین نرمال بودن توزیع داده‌ها استفاده شده است. در تحلیل عاملی تائیدی و مدل‌یابی معادلات ساختاری نیازی به نرمال بودن تمامی داده‌ها نیست بلکه باید عامل‌ها (سازه‌ها) نرمال باشند (کلاین، ۲۰۱۰). بنابراین فرض نرمال بودن داده‌ها در سطح معناداری ۵٪ با تکنیک کولموگروف-اسمیرنف آزمون شده است. برای این آزمون فرض‌های آماری به صورت زیر تنظیم می‌شود:

H_0 : توزیع داده‌های مربوط به هر یک از متغیرها نرمال است

H1 : توزیع داده‌های مربوط به هر یک از متغیرها نرمال نیست

نتایج آزمون نرمال بودن داده‌ها در جدول ۵ ارائه شده است.

جدول ۵: آزمون نرمال بودن توزیع داده‌ها

متغیر	مقدار K.S	وضعیت
عوامل اقتصادی	۰,۳۱۷	نرمال
عوامل مرتبط با شهرک های صنعتی	۰,۲۳۷	نرمال
عوامل دولتی	۰,۲۹۰	نرمال
عوامل جغرافیایی	۰,۲۵۵	نرمال
عوامل حقوقی	۰,۳۴۹	نرمال
عوامل اداری	۰,۲۶۲	نرمال
عوامل علمی	۰,۳۸۲	نرمال
وضعیت صنعت	۰,۳۹۶	نرمال
عوامل شخصیتی	۰,۳۱۰	نرمال

منبع: نتایج تحقیق

همان‌طور که در جدول ۵ نمایش داده شده است در تمامی موارد مقدار معناداری بزرگتر از ۰/۰۵ بدست آمده است. بنابراین دلیلی برای رد فرض صفر مبتنی بر نرمال بودن داده‌ها وجود ندارد. به عبارت دیگر توزیع داده‌های تحقیق نرمال بوده و می‌توان آزمون‌های پارامتریک را اجرا کرد.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-13]

۳-۴- تجزیه و تحلیل یافته های تحقیق

پس از بیان یافته های توصیفی نوبت به تحلیل داده های پرسشنامه و بحث پیرامون فرضیات تحقیق می رسد. در ابتدا همان گونه که بیان شد با کمک نرم افزار SPSS به تحلیل عامل اکتشافی متییرهای موجود در مدل پرداخته و اقدام به حذف متغیرهای نامربوط به مدل می شود.

۳-۴-۱- تحلیل اکتشافی پرسشنامه

تحلیل عامل با ایجاد ماتریس همبستگی، نشان می‌دهد که متغیرها به صورت خوشه‌هائی گرد هم آمده‌اند بطوریکه متغیرهای هر خوشه با هم همبسته بوده و با خوشه‌های دیگر همبسته نمی‌باشند. این خوشه‌ها همان ابعاد موضوع مورد بررسی هستند. متغیرهای هر خوشه نیز آیتم‌های سنجش آن بعد است. متغیرهائی که هیچ همبستگی با متغیرهای دیگر ندارند باید حذف شوند زیرا متغیرهای مورد تحلیل باید همبستگی معقولی با برخی متغیرهای دیگر تحلیل داشته باشند. (دواس، ۱۹۹۱) .

یکی از روش‌های سنجش تناسب حجم نمونه جهت تحلیل عاملی محاسبه آماره KMO[1] (شاخص ارزیابی کفایت نمونه) است. چنانچه مقدار این آماره بیش از ۰/۵ باشد همبستگی‌های موجود برای تحلیل عامل بسیار مناسب است. بنابراین اگر حجم متنابهی از داده را گردآوری کرده باشید با استفاده از شاخص KMO کفایت نمونه انتخاب شده را خواهید یافت.

جدول۶: محاسبه شاخص کفایت نمونه (KMO)

۰,۹۰۳	.Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy	
۳۴۸۹,۴۲۳	Chi-Square .Approx	Bartlett's Test of Sphericity
۵۹۵	df	
۰,۰۰۰	.Sig	

منبع: نتایج تحقیق

خروجی آزمون KMO در این مطالعه ۰,۹۰۳ بدست آمده است بنابراین همبستگی‌های موجود برای تحلیل عامل اکتشافی مناسب است. در مرحله بعد میزان همبستگی بین واریانس متغیر مورد نظر با واریانس سایر متغیرها مورد بررسی قرار می گیرد. ستون اول این جدول (initial) اشتراکات استخراج شده از داده های ابتدایی هستند که بالا بودن آن (حداکثر ۱) استفاده از تحلیل عاملی را مناسب بیان می کند. در ستون دوم مقدار اشتراکات استخراج از عوامل بیان شده است. در اینجا نیز مقدار بزرگتر از ۰/۵ تأییدی برای مناسب بودن داده ها در تحلیل عاملی می باشد. اگر این مقدار برای متغیری کم باشد بایستی سوال مربوط به آن در تحلیل کنار گذاشته شود. در جدول ۴-۱۱ این مقادیر برای پرسشنامه نشان داده شده است. همان گونه که مشخص است این میزان برای کلیه

1 Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-13]

متغیرها در بازه تعیین شده قرار دارد. لذا خروجی های آزمون صورت گرفته استاندارد می باشند و می توان به منظور تحلیل به آن ها استناد کرد.

جدول ۷: تعیین اشتراکات

Extraction	Initial	
۰,۵۷۷	۱,۰۰۰	Q1
۰,۷۸۵	۱,۰۰۰	Q2
۰,۵۷۴	۱,۰۰۰	Q3
۰,۶۳۶	۱,۰۰۰	Q4
۰,۶۱۰	۱,۰۰۰	Q5
۰,۶۹۰	۱,۰۰۰	Q6
۰,۵۷۷	۱,۰۰۰	Q7
۰,۶۰۴	۱,۰۰۰	Q8
۰,۷۲۵	۱,۰۰۰	Q9
۰,۶۴۲	۱,۰۰۰	Q10
۰,۵۹۸	۱,۰۰۰	Q11
۰,۶۴۴	۱,۰۰۰	Q12
۰,۶۰۱	۱,۰۰۰	Q13
۰,۶۷۲	۱,۰۰۰	Q14
۰,۷۱۶	۱,۰۰۰	Q15
۰,۶۳۷	۱,۰۰۰	Q16
۰,۶۷۹	۱,۰۰۰	Q17
۰,۷۱۷	۱,۰۰۰	Q18
۰,۶۹۲	۱,۰۰۰	Q19
۰,۶۲۱	۱,۰۰۰	Q20
۰,۶۱۲	۱,۰۰۰	Q21
۰,۵۳۲	۱,۰۰۰	Q22
۰,۶۵۰	۱,۰۰۰	Q23
۰,۵۸۳	۱,۰۰۰	Q24
۰,۵۱۷	۱,۰۰۰	Q25
۰,۶۱۱	۱,۰۰۰	Q26
۰,۷۰۴	۱,۰۰۰	Q27
۰,۵۷۹	۱,۰۰۰	Q28
۰,۵۴۵	۱,۰۰۰	Q29
۰,۵۷۸	۱,۰۰۰	Q30
۰,۶۰۷	۱,۰۰۰	Q31
۰,۷۱۶	۱,۰۰۰	Q32
۰,۷۰۳	۱,۰۰۰	Q33
۰,۶۶۳	۱,۰۰۰	Q34
۰,۶۰۸	۱,۰۰۰	Q35

منبع: نتایج تحقیق

در گام بعد براساس جدول مقدار ویژه جدول ۷تعداد عامل‌ها تعیین می‌شود. عامل ها براساس مقدار ویژه[1] بزرگتر از ۱ تعیین می‌شوند.

1 eigenvalue

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-13]

جدول ۸: تعیین مقدار ویژه

مؤلفه	مقادیر اولیه			مقادیر استخراج شده بار عاملی			مقادیر استخراج شده پس از چرخش		
	کل	واریانس	تجمعی	کل	واریانس	تجمعی	کل	واریانس	تجمعی
۱	۱۰,۱۶۷	۲۹,۰۴۸	۲۹,۰۴۸	۱۰,۱۶۷	۲۹,۰۴۸	۲۹,۰۴۸	۴,۲۴۳	۱۲,۱۲۴	۱۲,۱۲۴
۲	۲,۵۸۱	۷,۳۷۳	۳۶,۴۲۲	۲,۵۸۱	۷,۳۷۳	۳۶,۴۲۲	۳,۵۱۶	۱۰,۰۴۵	۲۲,۱۶۹
۳	۱,۸۹۶	۵,۴۱۶	۴۱,۸۳۸	۱,۸۹۶	۵,۴۱۶	۴۱,۸۳۸	۳,۴۳۱	۹,۸۰۴	۳۱,۹۷۳
۴	۱,۶۵۲	۴,۷۱۹	۴۶,۵۵۷	۱,۶۵۲	۴,۷۱۹	۴۶,۵۵۷	۳,۰۳۲	۸,۶۶۳	۴۰,۶۳۶
۵	۱,۳۶۵	۳,۸۹۹	۵۰,۴۵۶	۱,۳۶۵	۳,۸۹۹	۵۰,۴۵۶	۲,۰۴۵	۵,۸۴۲	۴۶,۴۷۷
۶	۱,۱۵۱	۳,۲۸۹	۵۳,۷۴۴	۱,۱۵۱	۳,۲۸۹	۵۳,۷۴۴	۱,۵۶۷	۴,۴۷۸	۵۰,۹۵۶
۷	۱,۱۴۲	۳,۲۶۴	۵۷,۰۰۸	۱,۱۴۲	۳,۲۶۴	۵۷,۰۰۸	۱,۵۰۶	۴,۳۰۳	۵۵,۲۵۹
۸	۱,۰۷۷	۳,۰۷۷	۶۰,۰۸۵	۱,۰۷۷	۳,۰۷۷	۶۰,۰۸۵	۱,۴۸۱	۴,۲۳۱	۵۹,۴۹۰
۹	۱,۰۷۱	۲,۷۷۶	۶۲,۸۶۱	۱,۰۷۱	۲,۷۷۶	۶۲,۸۶۱	۱,۱۸۰	۳,۳۷۱	۶۲,۸۶۱
۱۰	۰,۹۰۵	۲,۵۸۷	۶۵,۴۴۸						
۱۱	۰,۸۶۰	۲,۴۵۸	۶۷,۹۰۵						
۱۲	۰,۷۹۵	۲,۲۷۱	۷۰,۱۷۷						
۱۳	۰,۷۶۱	۲,۱۷۴	۷۲,۳۵۱						
۱۴	۰,۷۰۳	۲,۰۱۰	۷۴,۳۶۰						
۱۵	۰,۶۷۶	۱,۹۳۱	۷۶,۲۹۲						
۱۶	۰,۶۴۲	۱,۸۳۵	۷۸,۱۲۷						
۱۷	۰,۶۰۰	۱,۷۱۳	۷۹,۸۴۰						
۱۸	۰,۵۵۳	۱,۵۸۱	۸۱,۴۲۱						
۱۹	۰,۵۴۷	۱,۵۶۳	۸۲,۹۸۳						
۲۰	۰,۵۳۰	۱,۵۱۵	۸۴,۴۹۸						
۲۱	۰,۵۲۰	۱,۴۸۶	۸۵,۹۸۴						
۲۲	۰,۴۷۹	۱,۳۶۷	۸۷,۳۵۱						
۲۳	۰,۴۶۱	۱,۳۱۷	۸۸,۶۶۸						
۲۴	۰,۴۳۴	۱,۲۳۹	۸۹,۹۰۷						
۲۵	۰,۴۲۲	۱,۲۰۶	۹۱,۱۱۳						
۲۶	۰,۳۸۷	۱,۱۰۵	۹۲,۲۱۸						
۲۷	۰,۳۷۹	۱,۰۸۳	۹۳,۳۰۱						
۲۸	۰,۳۵۸	۱,۰۲۲	۹۴,۳۲۳						
۲۹	۰,۳۴۵	۰,۹۸۵	۹۵,۳۰۸						
۳۰	۰,۳۲۹	۰,۹۳۹	۹۶,۲۴۷						
۳۱	۰,۳۰۳	۰,۸۶۵	۹۷,۱۱۲						
۳۲	۰,۲۷۸	۰,۷۹۵	۹۷,۹۰۷						
۳۳	۰,۲۷۰	۰,۷۷۲	۹۸,۶۷۹						
۳۴	۰,۲۳۸	۰,۶۸۰	۹۹,۳۵۹						
۳۵	۰,۲۲۴	۰,۶۴۱	۱۰۰,۰۰۰						

منبع: نتایج تحقیق

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-13]

براساس خروجی Total Variance Explained نه عامل شناسائی شده است که مقدار ویژه بزرگتر از ۱ دارند. این ۹ عامل در مقادیر استخراج شده بار عاملی و مقادیر استخراج شده پس از چرخش نمایش داده شده اند.

این مطالعه با استفاده از رویکرد ماتریس مولفه‌های اصلی یا Principal components صورت گرفته است.برای انتخاب روش چرخش نیز از چرخش Varimax استفاده شده است. خروجی تحلیل عامل اکتشافی در قابل جدول ۹ مشاهده است.

جدول ۹: تعیین عناصر هر یک از خوشه‌ها با چرخش واریماکس

	Component								
	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹
Q1		۰,۸۳۶							
Q2		۰,۶۲۲							
Q3		۰,۵۸۴							
Q4		۰,۷۵۱							
Q5		۰,۷۵۵							
Q6		۰,۶۲۳							
Q7		۰,۵۴۱							
Q8					۰,۵۵۱				
Q9					۰,۷۷۷				
Q10					۰,۶۶۳				
Q11	۰,۶۰۷								
Q12	۰,۶۰۳								
Q13	۰,۶۰۸								
Q14	۰,۶۵۸								
Q15	۰,۵۹۴								
Q16	۰,۵۳۹								
Q17								۰,۵۳۶	
Q18								۰,۷۴۱	
Q19								۰,۶۱۷	
Q20				۰,۷۰۱					
Q21				۰,۶۶۶					
Q22						۰,۵۵۴			
Q23						۰,۶۵۹			
Q24						۰,۵۲۳			
Q25							۰,۷۱۵		
Q26							۰,۸۰۱		
Q27			۰,۷۶۸						
Q28			۰,۶۵۶						
Q29			۰,۵۸۱						
Q30			۰,۶۶۰						
Q31									۰,۶۲۰
Q32									۰,۸۲۸
Q33									۰,۷۴۴
Q34									۰,۷۶۴
Q35									۰,۶۹۹

منبع: نتایج تحقیق

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-13]

بنابراین ۹ معیار اصلی انتخاب شده است.

با توجه به جدول ۱۰ از آن جایی که خروجی استاندارد می باشد لذا بارهای توزیع شده بر روی هر عامل نشان داده شده است.

جدول ۱۰: ماتریس ضرایب

Component	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹
۱	۰,۵۳۵	۰,۴۲۴	۰,۴۱۳	۰,۴۴۴	۰,۲۸۷	۰,۱۹۴	۰,۰۶۳	۰,۱۹۹	۰,۰۵۶
۲	۰,۰۹۵	-۰,۶۴۴	۰,۶۴۶	-۰,۰۰۳	-۰,۲۶۵	۰,۰۱۱	۰,۲۷۶	۰,۰۸۵	-۰,۰۶۵
۳	-۰,۸۰۷	۰,۳۱۰	۰,۴۲۱	۰,۱۱۱	۰,۱۰۲	-۰,۰۰۶	۰,۰۶۲	۰,۲۱۵	۰,۰۵۱
۴	۰,۱۲۸	۰,۳۴۰	۰,۱۵۳	-۰,۵۲۷	۰,۱۲۸	-۰,۳۲۰	۰,۶۰۸	-۰,۲۸۰	-۰,۰۰۳
۵	-۰,۱۵۹	-۰,۳۴۸	-۰,۲۴۱	۰,۱۸۲	۰,۵۹۰	۰,۳۸۷	۰,۴۵۲	-۰,۱۶۲	۰,۱۸۵
۶	۰,۰۳۰	-۰,۰۲۵	۰,۱۸۲	-۰,۰۷۸	-۰,۰۵۶	-۰,۰۴۱	-۰,۲۴۴	-۰,۲۸۹	۰,۹۰۱
۷	۰,۰۰۱	۰,۲۰۴	۰,۰۳۶	-۰,۳۹۶	-۰,۳۲۰	۰,۸۳۴	۰,۰۴۳	۰,۰۰۶	-۰,۰۰۵
۸	-۰,۰۰۱	۰,۱۰۷	-۰,۳۴۰	۰,۳۰۸	-۰,۵۱۳	-۰,۰۸۹	۰,۵۲۳	۰,۳۶۳	۰,۳۲۰
۹	۰,۱۰۲	-۰,۱۳۶	-۰,۰۶۲	-۰,۴۷۲	۰,۳۲۳	-۰,۰۶۵	-۰,۰۸۷	۰,۷۶۶	۰,۲۰۴

منبع: نتایج تحقیق

۳-۵- تحلیل عاملی تاییدی

در این قسمت مدل اندازه‌گیری تحقیق بررسی می‌گردد. همانطور که می‌دانیم مدل اندازه‌گیری مدلی بر مبنای اطلاعات پیش‌تجربی درباره ساختار داده‌هاست، که می‌تواند به شکل یک تئوری یا فرضیه، یک طرح طبقه‌بندی‌کننده معین برای گویه‌ها یا پاره‌تست‌ها در انطباق با ویژگی‌های عینی شکل و محتوا، شرایط معلوم تجربی و یا دانش حاصل از مطالعات قبلی درباره داده‌های وسیع باشد. از میان روش‌های مختلفی که برای مطالعه ساختار داخلی یک مجموعه از نشانگرها وجود دارد، تحلیل عاملی تأییدی مفیدترین روشی است که به برآورد پارامتر و آزمون فرضیه‌ها با توجه به تعداد عامل‌های زیربنایی روابط میان نشانگرها می‌پردازد (هومن، ۱۳۸۸). تحلیل عاملی تاییدی یکی از مهمترین ابزاری است که به پژوهشگر امکان بررسی صحت و سقم ساختار عاملی از پیش تعیین شده را برای متغیرهای مشاهده شده پژوهش می دهد. به عبارت دیگر، این تکنیک به پژوهش گر، اجازه می دهد تا به آزمون این فرضیه که بین متغیرهای مشاهده شده و سازه های نهفته رابطه وجود دارد، بپردازد

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-13]

(کلانتری، ۱۳۹۰). در مدل سازی معادلات ساختاری به گویه یا هر متغیری که بتوان آن را مستقیماً سنجید، متغیر آشکار گفته می‌شود و به متغیری که از طریق گویه‌ها مقدار آن سنجیده می‌شود، متغیر پنهان گفته می شود. متغیرهای پنهان به دو دسته متغیرهای بیرونی که متغیرهای است که هیچ پیکان یک سویه‌ای به سمت آن نشانه نرفته است و متغیر درونی عنصری از مدل ساختاری است که حداقل یک پیکان یک سویه به سمت آن نشانه رفته است (قاسمی، ۱۳۸۹). در ادامه مدل‌های اندازه‌گیری متغیرهای بیرونی و متغیرهای درونی جهت مشخص کردن این امر که شاخص‌های اندازه-گیری (متغیرهای مشاهده) تا چه اندازه برای سنجش متغیرهای پنهان قابل قبول می‌باشند، بررسی شده است. بدین منظور باید ابتدا تمام متغیرهای مشاهده که مربوط به متغیرهای پنهان هستند، مورد آزمون قرار گیرند.

در این مطالعه از ابزار پرسشنامه برای گردآوری داده‌ها استفاده شده است. بنابراین با استفاده از تحلیل عاملی تأییدی ساختار کلی پرسشنامه‌های تحقیق مورد روائی سنجی محتوائی قرار گرفته است. برای تحلیل عاملی تأییدی و مدل یابی معادلات ساختاری بار عاملی استاندارد و آماره t محاسبه شده است. به طور کلی قاعده زیر حاکم است:

قدرت رابطه بین عامل (متغیر پنهان) و متغیر قابل مشاهده، به وسیله بار عاملی نشان داده می‌شود. بار عاملی مقداری بین صفر و یک است. اگر بار عاملی کمتر از ۰/۳ باشد رابطه ضعیف در نظر گرفته شده و از آن صرف‌نظر می‌شود. بار عاملی بین ۰/۳ تا ۰/۶ قابل قبول است و اگر بزرگ‌تر از ۰/۶ باشد بسیار مطلوب است.

زمانی که همبستگی متغیرها شناسائی گردید باید آزمون معناداری صورت گیرد. جهت بررسی معنادار بودن رابطه بین متغیرها از آماره آزمون t یا همان t-value استفاده می‌شود. چون معناداری در سطح خطای ۰/۰۵ بررسی می‌شود بنابراین اگر میزان بارهای عاملی مشاهده شده با آزمون t-value از ۱/۹۶ کوچک‌تر محاسبه شود، رابطه معنادار نیست و در نرم افزار لیزرل با رنگ قرمز نمایش داده خواهد شد (کلاین، ۲۰۱۰، ۵۵)

در جدول ۱۱ نماد متغیرهای مدل نمایش داده شده است:

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-13]

جدول ۱۱: نماد متغیرهای مدل

متغیر	نماد
عوامل اقتصادی	EF
عوامل مرتبط با شهرک های صنعتی	FAIP
عوامل دولتی	GA
عوامل جغرافیایی	GF
عوامل حقوقی	LF
عوامل اداری	AO
عوامل علمی	SF
وضعیت صنعت	IS
عوامل شخصیتی	PF

منبع: نتایج تحقیق

تعیین اولویت معیارهای اصلی براساس هدف

برای انجام تحلیل شبکه نخست معیارهای اصلی براساس هدف بصورت زوجی مقایسه شده‌اند. مقایسه زوجی بسیار ساده است و تمامی عناصر هر خوشه باید به صورت دو به دو مقایسه شوند. بنابراین اگر در یک خوشه n عنصر وجود داشته باشد $\frac{n(n-1)}{2}$ مقایسه صورت خواهد گرفت. چون ۹ معیار وجود دارد بنابراین تعداد مقایسه‌های انجام شده برابر است با:

$$\frac{n(n-1)}{2} = \frac{9(9-1)}{2} = 36$$

بنابراین ۳۶ مقایسه زوجی از دیدگاه گروهی از خبرگان انجام شده است. دیدگاه خبرگان با استفاده از مقیاس فازی کمی شده است. مقیاس فازی مورد استفاده در روش فرآیند تحلیل سلسله مراتبی فازی در فصل سوم ارائه شده است. ابتدا دیدگاه خبرگان با طیف نه درجه ساعتی گردآوری شده است. سپس دیدگاه خبرگان فازی سازی شده شده است. برای تجمیع دیدگاه خبرگان در روش AHP فازی از روش میانگین هندسی استفاده شده است. با توجه به نتایج حاصل از تجمیع دیدگاه خبرگان ماتریس مقایسه زوجی به صورت جدول قابل ارائه است.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-13]

جدول ۱۲: ماتریس مقایسه زوجی معیارهای اصلی پژوهش

	C1	C2	C3	C4	C5	C6	C7	C8	C9
C1	۱	۰,۵۸	۰,۴۱	۰,۴۴	۰,۴۵	۰,۴۶	۰,۶۸	۰,۵۴	۰,۴۹
	۱	۰,۴۵	۰,۳۲	۰,۳۲	۰,۳۶	۰,۳۶	۰,۵۴	۰,۴۴	۰,۳۹
	۱	۰,۳۷	۰,۲۶	۰,۲۵	۰,۳۵	۰,۳۱	۰,۴۵	۰,۳۸	۰,۳۳
C2	۲,۶۷	۱	۱,۷	۱	۱,۲	۱,۸۸	۱,۳۵	۲,۰۱	۲,۱۱
	۲,۲۲	۱	۱,۳۵	۰,۷۸	۰,۹۶	۱,۵۲	۱,۱۳	۱,۷۱	۱,۷۵
	۱,۷۱	۱	۱,۰۳	۰,۶۲	۰,۷۹	۱,۲۸	۰,۹۶	۱,۴۱	۱,۳۶
C3	۳,۷۹	۰,۹۷	۱	۱,۳۱	۱,۱	۱,۳۴	۱,۲۹	۱,۳	۱,۵۴
	۳,۱۵	۰,۷۴	۱	۱,۱۱	۰,۹۴	۱,۰۵	۱,۰۹	۱	۱,۲۸
	۲,۴۱	۰,۵۹	۱	۰,۹۵	۰,۸۲	۰,۸۲	۰,۸۹	۰,۸۲	۱,۳
C4	۳,۹۷	۱,۶۱	۱,۰۵	۱	۰,۵۵	۱,۲۶	۱,۴	۰,۷۷	۱,۶۴
	۳,۱۷	۱,۲۸	۰,۹	۱	۰,۴۲	۱	۱,۰۲	۰,۶۲	۱,۲۶
	۲,۲۹	۱	۰,۷۶	۱	۰,۳۵	۰,۷۸	۰,۷۶	۰,۵۲	۰,۹۸
C5	۲,۸۲	۱,۲۶	۱,۲۲	۲,۸۶	۱	۱,۷۱	۱,۵۲	۱,۹	۱,۵۶
	۲,۷۴	۱,۰۴	۱,۰۶	۲,۳۸	۱	۱,۳۲	۱,۲۲	۱,۵۹	۱,۳۱
	۲,۲۴	۰,۸۴	۰,۹۱	۱,۸۳	۱	۱,۰۸	۰,۹۸	۱,۳	۱,۰۴
C6	۳,۲۳	۰,۷۸	۱,۲۲	۱,۲۸	۰,۹۳	۱	۳,۰۷	۳,۸۲	۰,۶۸
	۲,۷۴	۰,۶۶	۰,۹۵	۱	۰,۷۶	۱	۲,۴۹	۳,۱۶	۰,۵۴
	۲,۱۶	۰,۵۳	۰,۷۵	۰,۷۹	۰,۵۸	۱	۱,۹۴	۲,۵۹	۰,۴۶
C7	۲,۲۳	۱,۰۵	۱,۱۲	۱,۳۲	۱,۰۲	۰,۵۲	۱	۱,۰۴	۰,۵۱
	۱,۸۴	۰,۸۹	۰,۹۲	۰,۹۹	۰,۸۲	۰,۴	۱	۰,۸۷	۰,۴۳
	۱,۴۷	۰,۷۴	۰,۷۸	۰,۷۲	۰,۶۶	۰,۳۳	۱	۰,۷۲	۰,۳۷
C8	۲,۶۴	۰,۷۱	۱,۲۲	۱,۹۴	۰,۷۷	۰,۳۹	۱,۳۹	۱	۰,۴
	۲,۲۸	۰,۵۹	۱	۱,۶۲	۰,۶۳	۰,۳۲	۱,۱۵	۱	۰,۳۲
	۱,۸۶	۰,۵	۰,۷۷	۱,۳	۰,۵۳	۰,۲۶	۰,۹۶	۱	۰,۲۶
C9	۳,۰۵	۰,۷۴	۰,۷۸	۱,۰۲	۰,۹۶	۲,۱۹	۲,۶۷	۳,۷۹	۱
	۲,۵۸	۰,۵۷	۰,۶۵	۰,۷۹	۰,۷۶	۱,۸۵	۲,۳۲	۳,۱۵	۱
	۲,۰۶	۰,۴۷	۰,۵۵	۰,۶۱	۰,۶۴	۱,۴۸	۱,۹۸	۲,۵	۱

منبع: نتایج تحقیق

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-13]

پس از تشکیل ماتریس مقایسه‌های زوجی بدست آمده، بردار ویژه محاسبه گردیده است. ابتدا جمع فازی هر سطر محاسبه می‌شود.

$\sum_{j=1}^{n} M_{g_1}^{j}$

سپس جمع فازی مجموع عناصر ستون ترجیحات محاسبه می‌شود:

$\sum_{i=1}^{n}\sum_{j=1}^{n} M_g^j$

مجموع عناصر ستون ترجیحات معیارهای اصلی به صورت زیر خواهد بود:

$\sum_{i=1}^{4}\sum_{j=1}^{4} M_g^j = (94.54, 96.33, 100.04)$

برای نرمال سازی ترجیحات هر معیار، باید مجموع مقادیر آن معیار بر مجموع تمامی ترجیحات (عناصر ستون) تقسیم شود. چون مقادیر فازی هستند بنابراین جمع فازی هر سطر در **معکوس مجموع** ضرب می‌شود. معکوس مجموع باید محاسبه شود.

$F_1^{-1} = (1/u_1, 1/m_1, 1/l_1)$

$(\sum_{i=1}^{n}\sum_{j=1}^{n} M_g^j)^{-1} = (0.0100, 0.0104, 0.0106)$

$S_k = \sum_{i=1}^{n} M * (\sum_{i=1}^{n}\sum_{j=1}^{n} M_g^j)^{-1}$

بنابراین نتایج حاصل از نرمال‌سازی مقادیر بدست آمده به صورت زیر خواهد بود:

C1 = (0.149, 0.225, 0.320)

C2 = (0.053, 0.075, 0.110)

C3 = (0.059, 0.085, 0.122)

C4 = (0.070, 0.104, 0.153)

C5 = (0.050, 0.069, 0.100)

C6 = (0.064, 0.092, 0.135)

C7 = (0.086, 0.124, 0.181)

C8 = (0.097, 0.140, 0.203)

C9 = (0.062, 0.086, 0.125)

هریک از مقادیر بدست آمده وزن فازی و نرمال شده مربوط به معیارهای اصلی هستند. در گام نهائی فازی‌زدائی مقادیر بدست و محاسبات عدد کریسپ صورت گرفته است. محاسبات انجام شده برای تعیین اولویت معیارهای اصلی به صورت جدول ۱۳ است:

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-13]

جدول ۱۳: فازی زدائی اوزان نرمال محاسبه شده متغیرهای اصلی مطالعه

Crisp	X1max	X2max	X3max	Deffuzy	Normal
عوامل اقتصادی	۰,۲۳۲	۰,۲۳۰	۰,۲۲۹	۰,۲۳۲	۰,۲۲۱
عوامل مرتبط با شهرک های صنعتی	۰,۰۷۹	۰,۰۷۸	۰,۰۷۷	۰,۰۷۹	۰,۰۷۵
عوامل دولتی	۰,۰۸۹	۰,۰۸۸	۰,۰۸۷	۰,۰۸۹	۰,۰۸۵
عوامل جغرافیایی	۰,۱۰۹	۰,۱۰۸	۰,۱۰۶	۰,۱۰۹	۰,۱۰۴
عوامل حقوقی	۰,۰۷۳	۰,۰۷۲	۰,۰۷۱	۰,۰۷۳	۰,۰۷۰
عوامل اداری	۰,۰۹۷	۰,۰۹۶	۰,۰۹۴	۰,۰۹۷	۰,۰۹۳
عوامل علمی	۰,۱۳۰	۰,۱۲۹	۰,۱۲۷	۰,۱۳۰	۰,۱۲۵
وضعیت صنعت	۰,۱۴۷	۰,۱۴۵	۰,۱۴۴	۰,۱۴۷	۰,۱۴۱
عوامل شخصیتی	۰,۰۹۱	۰,۰۹۰	۰,۰۸۸	۰,۰۹۱	۰,۰۸۷

منبع: نتایج تحقیق

براساس جدول ۱۳ بردار ویژه اولویت معیارهای اصلی به صورت W_{21} خواهد بود.

$$W=\begin{pmatrix} \mathbf{۰,۲۲۱} \\ \mathbf{۰,۰۷۵} \\ \mathbf{۰,۰۸۵} \\ \mathbf{۰,۱۰۴} \\ \mathbf{۰,۰۷۰} \\ \mathbf{۰,۰۹۳} \\ \mathbf{۰,۱۲۵} \\ \mathbf{۰,۱۴۱} \\ \mathbf{۰,۰۸۷} \end{pmatrix}$$

براساس وزن نرمال شده نهایی بدست آمده:

وضعیت صنعت با وزن نرمال ۰/۱۴۱ در اولویت دوم قرار دارد.

- عوامل اقتصادی با وزن نرمال ۰/۲۲۱ از بیشترین اولویت برخوردار است.
- عوامل علمی با وزن نرمال ۰/۱۲۵ در اولویت سوم قرار دارد.
- عوامل جغرافیایی با وزن نرمال ۰/۱۰۴ در اولویت چهارم قرار دارد.
- عوامل اداری با وزن نرمال ۰/۰۹۳ در اولویت پنجم قرار دارد.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-13]

- عوامل شخصیتی با وزن نرمال ۰/۰۸۷ در اولویت ششم قرار دارد.
- عوامل دولتی با وزن نرمال ۰/۰۸۵ در اولویت هفتم قرار دارد.
- عوامل مرتبط با شهرک های صنعتی با وزن نرمال ۰/۰۷۵ در اولویت هشتم قرار دارد.
- عوامل حقوقی با وزن نرمال ۰/۰۷۰ در اولویت آخر قرار دارد.

۴-بحث و نتیجه گیری

مطابق با مبانی نظری حق الزحمه حسابرسی از موضوعات مهمی است که ذهن صاحب کار و حسابرس را به خود مشغول داشته است. ادبیات در حال رشد، مربوط به عوامل تعیین کننده ی قیمت گذاری حسابرسی اثبات کرده است. مهمترین مطالعه ای که در این زمینه انجام شده و به دلیل پشتوانه ی نظری آن اساس سایر مطالعات قرار گرفته، مطالعه ی سیمونیک (۱۹۸۰) است. در مطالعه ی وی، حق الزحمه ی حسابرسی وابسته به نرخ هر ساعت کار حسابرسی و تعداد ساعات کار حسابرسی است که بسته به نظر حسابرس درباره ی پیش بینی ریسک خطا و اشتباه در صورت های مالی، متغیر است. وجود کنترل های قوی در شرکت، حسن شهرت مدیران، اندازه ی شرکت مورد رسیدگی و تعداد شرکت های فرعی، بر پیش بینی حسابرس از ریسک و ساعات مورد نیاز برای حسابرسی تأثیر می گذارد. در نهایت، حسابرس به برآورد ریسکی می پردازد که از تمرکز مدیریت، شدت وجود مسئله ی نمایندگی و سایر عوامل نشأت می گیرد و با توجه به آن، کار حسابرسی را برنامه ریزی کرده و حق الزحمه ی خود را تعیین می کند (بن علی و لسیج[1]، ۲۰۱۲). اگرچه تلاش های واقعی حسابرسی به طور مستقیم قابل مشاهده با داده های عمومی نیست؛ اما پژوهش های قبلی نشان می دهد که حق الزحمه ی حسابرسی بازتابی از تلاش حسابرسان است (دوگار و همکاران، ۲۰۱۵). نتیجه ی پژوهش آنمول و همکاران[2] (۲۰۱۵) نیز نشان داد که حق الزحمه ی حسابرسی، بیشتر نشان دهنده ی کیفیت حسابرسی بالاتر است، به این دلیل که حسابرسی انجام شده با تلاش بیشتر حسابرسان همراه شده است. کریشنان و همکاران[3] (۲۰۱۲) معتقدند تا حدی که حق الزحمه ی حسابرسی نشان دهنده ی تلاش حسابرس باشد، رابطه ی مثبت بین حق الزحمه ی حسابرسی و عوامل ریسک در سطح صاحب کار وجود دارد و بیانگر آن است که حسابرسان تلاش های خود را در واکنش به افزایش ریسک صاحب کار افزایش می دهند. تحقیق در این زمینه از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است، زیرا چالش‌های خرید اظهار نظر حسابرس می‌تواند پیامدهای جدی برای اعتماد عمومی به گزارش‌های

1 Ben Ali and Lesage
2 Anmol
3 Krishnan

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-13]

مالی داشته باشد. در شرایطی که شفافیت مالی و اطمینان از صحت اطلاعات اقتصادی برای سرمایه‌گذاران، سهامداران و عموم مردم حیاتی است، درک چالش‌ها و عوامل مؤثر بر فرآیند اظهار نظر حسابرس می‌تواند به ارتقاء کیفیت حسابرسی و در نتیجه بهبود عملکرد بازارهای مالی کمک کند. با توجه به اهمیت این موضوع، استفاده از روش‌هایی مانند «گراند تئوری» برای تحلیل داده‌های کیفی و شناسایی دقیق‌تر چالش‌ها و الگوهای رفتاری حسابرسان ضروری به نظر می‌رسد.به‌ویژه در عصر حاضر که تغییرات سریع در محیط‌های اقتصادی و تکنولوژیک در حال وقوع است، ضروری است که این چالش‌ها از منظر رفتاری بررسی شوند. سوگیری‌های رفتاری و شناختی می‌توانند به‌طور قابل‌توجهی بر فرآیندهای تصمیم‌گیری حسابرسان تأثیر بگذارند و حتی موجب انحراف از استانداردهای حرفه‌ای شوند(جاصل و همکاران،۲۰۲۳). در این راستا، استفاده از تحلیل «گراند تئوری» که به کشف الگوهای جدید و پدیده‌های پیچیده کمک می‌کند، می‌تواند به روشن‌تر شدن ابعاد مختلف این چالش‌ها و عوامل مؤثر بر فرآیند حسابرسی منجر شود (پارمز،۲۰۲۱).در دنیای امروز، حسابرسی به عنوان یکی از مهم‌ترین فرآیندها در ارزیابی صحت و شفافیت اطلاعات مالی شرکت‌ها و سازمان‌ها شناخته می‌شود. اظهار نظر حسابرس، که به‌طور مستقیم به صحت و دقت گزارش‌های مالی مربوط می‌شود، برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی و مالی حائز اهمیت است. در این فرآیند، حسابرسان باید با استفاده از دانش و تخصص خود، با تحلیل دقیق داده‌ها و اطلاعات مالی، به ارزیابی صحت گزارش‌های مالی بپردازند (دی آنچلو،۲۰۲۱).اما این فرآیند همیشه تحت تأثیر چالش‌ها و فشارهای مختلف قرار دارد. این چالش‌ها می‌توانند شامل عوامل بیرونی مانند فشار از سوی مدیران ارشد، تعارض منافع، و محدودیت‌های زمانی باشند که موجب می‌شود حسابرسان نتوانند تصمیمات خود را به‌طور کامل و بی‌طرفانه اتخاذ کنند (کنچل و همکاران،۲۰۲۰). علاوه بر این، چالش‌های رفتاری مانند سوگیری‌های شناختی و اجتماعی نیز می‌توانند در فرآیند تصمیم‌گیری حسابرسان تأثیر بگذارند و بر کیفیت و دقت اظهار نظرهای آنها تأثیرگذار باشند(لیبی و ترومن،۲۰۲۲).چالش‌های اخلاقی و رفتاری در خرید اظهار نظر حسابرسان از جمله مسائل پیچیده و مهم در حوزه حسابرسی و گزارش‌دهی مالی هستند که می‌توانند تأثیرات عمده‌ای بر کیفیت و صحت گزارش‌های مالی داشته باشند. حسابرسان باید با رعایت اصول اخلاقی نظیر استقلال، شفافیت و دقت در ارائه نظرهای حرفه‌ای خود عمل کنند تا از هرگونه فساد مالی و کلاه‌برداری جلوگیری کنند. اما در عمل، چالش‌های مختلفی مانند فشارهای خارجی، تضاد منافع، مشکلات مالی و ضعف در نظارت و آموزش ممکن است بر استقلال و دقت نظر حسابرسان تأثیر منفی بگذارد.یکی از مهم‌ترین چالش‌های اخلاقی که حسابرسان با آن مواجه‌اند، تضاد منافع است. تضاد منافع زمانی رخ می‌دهد که حسابرس از جنبه‌های مالی یا تجاری به‌طور غیرمستقیم یا مستقیم با شرکتی که برای آن گزارش حسابرسی تهیه می‌کند، ارتباط

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-13]

دارد. این وضعیت می‌تواند استقلال حسابرس را به خطر انداخته و منجر به ارائه گزارش‌های نادرست و فاقد اعتبار شود. تحقیقات نشان می‌دهند که تضاد منافع یکی از عوامل اصلی در کاهش کیفیت و اعتماد به گزارش‌های حسابرسی است(سووینی و اودیویر[1]، ۲۰۲۰). در ایران نیز، برخی مطالعات داخلی نشان می‌دهند که نبود شفافیت و نظارت در روابط مالی حسابرسان با شرکت‌های مختلف، موجب ایجاد تضاد منافع و کاهش استقلال آن‌ها در ارائه نظرات می‌شود (علیزاده و همکاران، ۱۴۰۲).چالش‌های اخلاقی و رفتاری در خرید اظهار نظر حسابرسان، تأثیرات زیادی بر کیفیت گزارش‌های حسابرسی و اعتماد عمومی به آن‌ها دارند. مهم‌ترین عواملی که این چالش‌ها را ایجاد می‌کنند، شامل فشارهای بیرونی، تضاد منافع، مشکلات مالی، ضعف در نظارت و آموزش‌های ناکافی هستند. برای مقابله با این چالش‌ها، ضروری است که به تقویت استقلال حسابرسان، اصلاح و اجرای مؤثرتر قوانین نظارتی، و ارائه آموزش‌های حرفه‌ای و اخلاقی مؤثر توجه ویژه‌ای شود. این اقدام‌ها می‌تواند به بهبود کیفیت گزارش‌های حسابرسی و افزایش اعتماد عمومی به آن‌ها کمک کند.با توجه به مولفه‌های بررسی شده، می‌توان نتیجه گرفت که فرآیند خرید و تصمیم‌گیری در سازمان‌ها تحت تأثیر عوامل متعددی قرار دارد که از جمله آنها می‌توان به ضعف در نظارت، نبود استانداردهای اخلاقی و قانونی، فشارهای اجتماعی و سیاسی، و عدم هماهنگی استراتژیک اشاره کرد. برای جلوگیری از پیامدهای منفی این مشکلات، لازم است که سازمان‌ها بهبود فرآیندهای نظارتی، آموزش و هماهنگی بین بخش‌ها را در اولویت قرار دهند. سوگیری‌های شناختی و رفتاری می‌توانند تأثیرات قابل‌توجهی بر فرآیندهای خرید و اظهار نظر حسابرسان داشته باشند. این مطالعه با رویکرد گراندد تئوری به بررسی چالش‌های موجود در این زمینه پرداخته و مولفه‌های اصلی و فرعی سوگیری‌های مختلف را در قالب عوامل علی، زمینه‌ای، مداخله‌ای، راهبردی و پیامدها تحلیل کرده است. سوگیری‌هایی مانند سوگیری تایید، سوگیری دسترسی، سوگیری نمایشی، سوگیری خوش‌بینی، سوگیری اطمینان بیش از حد، سوگیری خودشیفتگی، سوگیری وضعیت و سوگیری اطرافیان، به‌طور مستقیم و غیرمستقیم بر فرآیند تصمیم‌گیری حسابرسان در خرید و اظهار نظر تأثیر می‌گذارند. عوامل علی همچون باورهای قبلی، تجربیات گذشته و اعتماد به نفس بیش از حد، زمینه‌های اجتماعی و فشارهای محیطی مانند گروه‌های هم‌نظر، و عوامل مداخله‌ای نظیر استفاده از اطلاعات یک‌جانبه و نادیده گرفتن اطلاعات مخالف، از جمله موانع اصلی در اتخاذ تصمیمات دقیق و بی‌طرفانه محسوب می‌شوند. در این راستا، استفاده از منابع مختلف اطلاعاتی، تقویت فرهنگ نوآوری و پذیرش تغییرات، و تشویق به تجزیه و تحلیل‌های جامع و واقع‌گرایانه به‌عنوان راهبردهایی موثر برای کاهش تأثیرات سوگیری‌ها مطرح می‌شود. پیامدهای این سوگیری‌ها شامل اتخاذ تصمیمات نادرست مالی، ارزیابی اشتباه ریسک‌ها و

1 Sweeney & O'Dwye

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-13]

جلوگیری از پیشرفت در فرآیندهای مالی است. در نهایت، این مطالعه نشان می‌دهد که با شناسایی و مدیریت این سوگیری‌ها می‌توان دقت و صحت گزارش‌ها و تصمیمات مالی را به‌طور قابل‌توجهی بهبود بخشید.با توجه به این موضوع، رویکرد رفتاری در حسابرسی و استفاده از روش‌های تحلیلی مانند «گراند تئوری» می‌تواند به روشن شدن دقیق‌تر چالش‌ها و عواملی که بر فرآیند خرید اظهار نظر حسابرس تأثیر می‌گذارند، کمک کند. استفاده از «گراند تئوری» به پژوهشگران این امکان را می‌دهد که از داده‌های کیفی برای شناسایی الگوهای رفتاری حسابرسان و تحلیل‌های دقیق‌تری درباره چالش‌ها و عواملی که بر تصمیم‌گیری‌های آنها تأثیر می‌گذارند، استفاده کنند(استرائوس و کوربین[1]، ۲۰۲۰). در نهایت، این تحقیق می‌تواند به حسابرسان، نهادهای نظارتی و سیاست‌گذاران کمک کند تا راهکارهایی برای بهبود فرآیند خرید اظهار نظر حسابرس و افزایش دقت و بی‌طرفی این فرآیندها ارائه دهند.اظهار نظر حسابرسان یکی از ارکان اصلی فرآیند حسابرسی است که بر اساس آن کیفیت مالی شرکت‌ها ارزیابی می‌شود. چالش‌هایی که در خرید این اظهار نظر وجود دارد، ممکن است تأثیر زیادی بر تصمیمات مدیریتی و اعتماد سرمایه‌گذاران داشته باشد. درک این چالش‌ها و تحلیل رفتار حسابرسان می‌تواند به ارتقاء فرآیند حسابرسی کمک کند.

1 Strauss & Corbin

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-13]

منابع

۱. عزیزی یوسف، سپهری پطرو، ایمان زاده پیمان(۱۴۰۱). تأثیر توانایی‌های شناختی-رفتاری حسابرسان بر پذیرش ریسک حسابرسی، نشریه اقتصاد و بانکداری اسلامی، ۱۱(۴۰): ۳۵۳-۳۳۷

۲. یونسی علی(۱۴۰۱). واکاوی و رتبه بندی آثار اقتصادی تسهیلات قرض‌الحسنه: رویکرد AHP، نشریه اقتصاد و بانکداری اسلامی، ۱۱(۴۱): ۶۱-۸۰.

3. Ahmed, A., & Duellman, S. (2020). Ethical Challenges in Auditing: A Global Perspective. Wiley.
4. Ali Zadeh, H., et al. (1402). An Investigation of Auditor Independence in Iranian Public Companies. Journal of Accounting and Audit.
5. Boehm, A., & Feld, L. (2022). Behavioral biases and auditors' independence: Insights from decision-making theory. Journal of Accounting and Economics, 73(2), 200-215.
6. Charmaz, K. (2021). Constructing Grounded Theory (3rd ed.). SAGE Publications.
7. Cohen, J., & Holder, L. (2021). Organizational pressures in auditor selection: The influence of social and economic factors. Accounting, Organizations, and Society, 90, 101-115.
8. Cohen, J., & Holder, L. (2022). The role of budget constraints in auditor selection. Journal of Financial Reporting, 15(3), 100-113.
9. de Lange, T., et al. (2021). Cognitive biases in auditor decision-making: A review and future research agenda. Accounting Research Journal, 34(1), 45-58.
10. DeAngelo, L. E. (2021). The impact of behavioral biases on audit judgments. Accounting Horizons, 35(2), 25-45.
11. Goh, J., & Tan, C. (2023). Social networks and auditor choice: An empirical investigation. Journal of Business Ethics, 118(2), 301-318.
12. Hassel, L. G., et al. (2023). The effect of cognitive biases on auditors' judgment: A behavioral perspective. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 42(3), 77-95.
13. 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.
14. Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (2021). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs, and ownership structure. Journal of Financial Economics, 3(4), 305-360.
15. Jin, J., & Rezaee, Z. (2023). Ethical challenges in auditor selection: An empirical study. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 42(4), 45-68.
16. Kazzami, M. (1403). The Impact of External Pressures on Auditor Independence in Iran. Iranian Journal of Financial Auditing.
17. Knechel, W. R. (2019). The Role of Independence in Auditing: Theory and Practice. Springer.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-13]

18. Knechel, W. R., & van Staden, C. (2020). Behavioral factors influencing audit decisions and their implications for audit quality. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 39(2), 35-61.
19. Leventis, S., et al. (2020). Cognitive biases and audit quality: A behavioral perspective. International Journal of Auditing, 24(2), 203-219.
20. Libby, R., & Trotman, K. T. (2022). Behavioral evidence in auditing: Implications for future research. Journal of Accounting Literature, 43, 33-58.
21. Libby, R., & Trotman, K. T. (2022). Behavioral evidence in auditing: Implications for future research. Journal of Accounting Literature, 43, 33-58.
22. Mahmoudi, H. (1400). Economic Pressures on Auditors in Iran: Ethical and Behavioral Challenges. Iranian Accounting Review.
23. Mills, M., et al. (2022). The impact of external pressures on auditor independence. Accounting & Finance, 62(4), 1523-1546.
24. Strauss, A., & Corbin, J. (2020). Basics of Qualitative Research: Techniques and Procedures for Developing Grounded Theory (4th ed.). SAGE Publications.
25. Sweeney, B., & O'Dwyer, B. (2020). The Ethics of Audit and Assurance: A Comprehensive Guide. Routledge.
26. Tayler, 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
27. Tversky, A., & Kahneman, D. (2020). Prospect theory: An analysis of decision under risk. Econometrica, 47(2), 263-291.
28. Zhang, Y., & Li, S. (2024). Regulation and auditor selection: The changing dynamics. International Journal of Accounting, 39(1), 115-129.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-11-13]