



Doi:

## تأثیر کمایش ایگو بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان

زهرا نظیفی<sup>۱</sup>

علی‌رضا مهرآذین<sup>۲</sup>✉

احمد زنده دل<sup>۳</sup>

ابوالقاسم مسیح‌آبادی<sup>۴</sup>

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۱۲/۰۷

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۱۰/۱۶

### چکیده

حسابرسی فرآیندی است که همواره با قضاوت و تصمیم‌گیری همراه است و از آنجا که کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری مرتبط با ویژگی‌های فردی حسابرس می‌باشد، نیاز مبرمی به بررسی بیشتر عوامل رفتاری و حوزه روانشناختی حسابرس وجود دارد؛ کمایش ایگو یکی از ناشناخته‌ترین پیشرفت‌ها در تحقیقات اخیر روانشناختی را نشان می‌دهد. بر این اساس در پژوهش حاضر به بررسی تأثیر کمایش ایگو بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان پرداخته می‌شود. پژوهش از نظر روش گردآوری داده‌ها، تجربی بوده و در حوزه تحقیقات رفتاری و روانشناختی قرار می‌گیرد. داده‌های مربوط به حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابداری طی سال ۱۴۰۱ جمع‌آوری و با استفاده از نرم‌افزار SPSS مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. داده‌های مربوط به کمایش ایگو طی انجام آزمایشات و سناریوهای طراحی شده و آزمون استروپ محقق گردید. نتایج حاکی از این بود که کمایش ایگو موجب تفاوت در کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری اخلاقی آنها می‌شود. نتایج پژوهش می‌تواند در بسط تئوری‌های هنجاری و توصیفی رفتاری در حسابرسی مدنظر قرار گیرد.

**واژه‌های کلیدی:** کمایش ایگو، حسابرس، آزمایش، کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری.

۱ گروه حسابداری، واحد نیشابور، دانشگاه آزاد اسلامی، نیشابور، ایران. [accountt.zn@gmail.com](mailto:accountt.zn@gmail.com)

۲ گروه حسابداری، واحد نیشابور، دانشگاه آزاد اسلامی، نیشابور، ایران. (نویسنده مسئول)، [a.r.mehrazeen@iau-neyshabur.ac.ir](mailto:a.r.mehrazeen@iau-neyshabur.ac.ir)

۳ گروه حسابداری، واحد نیشابور، دانشگاه آزاد اسلامی، نیشابور، ایران. [ah.zendedel@gmail.com](mailto:ah.zendedel@gmail.com)

۴ گروه حسابداری، واحد نیشابور، دانشگاه آزاد اسلامی، نیشابور، ایران. [massihabadi@gmail.com](mailto:massihabadi@gmail.com)



## ۱- مقدمه

قضاوت و تصمیم‌گیری یکی از موضوعات بااهمیت در تحقیقات رفتاری حسابداری و حسابرسی می‌باشد (بنی‌مهد و مهرانی، ۱۴۰۰). در حال حاضر نیاز مبرمی به شناخت بهتر عوامل تعیین‌کننده کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری<sup>۱</sup> حسابرسان وجود دارد. چرچ و شفچیک<sup>۲</sup> (۲۰۱۲) گزارش‌های هیئت نظارت بر حسابرسی شرکت‌های دولتی<sup>۳</sup> را از سال ۲۰۰۴ تا ۲۰۰۹ برای هشت شرکت حسابرسی بزرگ در ایالات متحده مطالعه کردند و دریافتند که با اینکه کیفیت حسابرسی به مرور زمان در حال بهبود است، ولی گزارشات مذکور، ۶۴۴ نقص حسابرسی را برای این شرکت‌ها در این دوره زمانی شناسایی و اعلان کرده است. علاوه بر این، کنچال<sup>۴</sup> و همکاران (۲۰۱۳) هم خاطر نشان می‌کنند که "تقریباً هر شکست حسابرسی" را می‌توان به بروز یک خطای در قضاوت منتسب کرد که توسط تیم حسابرسی در طول دوره انجام کار حسابرسی صورت گرفته است. حسابرسی با مواردی مانند خطر، کنترل‌ها، اندازه‌گیری عملیات و مدارک حسابرسی روبرو است که همگی با قضاوت و برآورد همراه هستند (کنچال و همکاران، ۲۰۱۳).

با توجه به ماهیت حسابرسی و این موضوع که قضاوت و تصمیم‌گیری تحت تأثیر ویژگی‌های فردی است (فخاری و فضل‌اله‌پور نقارچی، ۱۴۰۱) انتظار می‌رود حسابرس در فرآیند تصمیم‌گیری و قضاوت خود دچار سوگیری‌های شناختی گردد (خدامی‌پور و همکاران، ۱۳۹۸). ویژگی‌های روانشناختی حسابرسان می‌تواند بر نحوه عملکرد آنها اثر بگذارد. قضاوت حرفه‌ای، پاسخ‌گویی و انگیزش به عنوان ویژگی‌های روانشناختی بااهمیت حسابرسان، از جنبه‌های مهم عمل مبتنی بر شواهد است (مهدوی و سروسستانی، ۱۳۹۶). در واقع، مراحل قضاوت حرفه‌ای شامل جمع‌آوری اطلاعات و داده‌ها و سرانجام تصمیم‌گیری برای حفظ، تأیید و یا رد گزارش‌های مالی است. دانش کلی نسبت به مسائل حسابرسی، قدرت قضاوت حرفه‌ای حسابرس را افزایش و دیدگاه وی را توسعه می‌دهد (دریائی و خلوصی‌مشفق، ۱۳۹۸). کمایش ایگو<sup>۵</sup> یکی از مهم‌ترین پیشرفت‌ها در تحقیقات اخیر روان‌شناختی است که براساس نظریه خودکنترلی مطرح شده است و طی آن مغز به علت انجام کارهای ذهنی مختلف از جمله تصمیم‌گیری و خودکنترلی برای جلوگیری از بروز برخی احساسات و اعمال، با کاهش منبع انرژی روبرو می‌شود و خودکنترلی فرد کاهش می‌یابد (هارلی<sup>۶</sup>، ۲۰۱۹). براساس این نظریه یک عمل اولیه خودکنترلی می‌تواند خودکنترلی فرد را برای مدتی تخلیه کند، به طوری که بلافاصله بازسازی نمی‌شود. این بازه زمانی را کمایش یا تقلیل ایگو می‌نامند و پس از آن اقدامات خودکنترلی نمی‌توانند مانند قبل در اجرای عملکرد موثر باشند

<sup>۱</sup> Judgement & Decision Making (JDM) Quality

<sup>۲</sup> Church, B. K., & Shefchik, L. B

<sup>۳</sup> Public Company Audit Oversight Board (PCAOB)

<sup>۴</sup> Knechel, W. R

<sup>۵</sup> Ego depletion : در سایر تحقیقات از معادل فرسایش خود(دریائی و همکاران، ۱۳۹۸)، تقلیل من(پوراآقایی اردکانی و همکاران، ۱۳۹۴) استفاده شده است.

<sup>۶</sup> Hurley

و عملکرد با اختلال مواجه می‌شود (بامیستر<sup>۱</sup> و همکاران، ۱۹۹۸)؛ لذا انرژی شناختی می‌تواند با استفاده از فرآیند کمایش ایگو کاسته شود (هاگر<sup>۲</sup> و همکاران، ۲۰۱۰).

حسابرسان در محیطی فرسایشی کار می‌کنند، محیطی که نیاز به حجم زیادی از منابع شناختی دارد. محیط حسابرسی مستلزم ویژگی‌های خاصی در منابع شناختی حسابرس است (خواجوی و صالحی، ۱۳۹۸)؛ این وظایف حرفه‌ای حسابرسی، نیازمند تفکر پیچیده و همچنین تصمیم‌گیری‌های دشوار در طول ساعات طولانی و غالباً تحت فشارهای مختلف مثل بودجه، حجم کاری، پاسخگویی و غیره است. همچنین ماهیت کار حسابرسی همچون تغییر بین ذهنیت‌های مختلف برای انجام انواع وظایف حسابرسی (خواجوی و صالحی، ۱۳۹۸)، مشارکت در تعاملات دشوار با مراجعین (بینت و هاتفیلد<sup>۳</sup>، ۲۰۱۳)، چندوظیفه‌ای بودن (مالیز و هاتفیلد<sup>۴</sup>، ۲۰۱۸) و مقاومت در برابر وسوسه ترک کار و انجام آن با دورکاری نیز مستلزم منابع شناختی بالای حسابرس است. لذا میانی نظری پیشین از این موضوع حمایت می‌کند که فرآیند حسابرسی می‌تواند باعث کمایش ایگو در حسابرسان شوند (هارلی، ۲۰۱۵). در مراحل مختلف کار حسابرسی، حسابرس باید به هر نوع نشانه‌ای که دلالت بر تحریفی دارد، هوشیار باشد، خواه یک اشتباه مشخص و یا یک خطای غیرمعمول. به عنوان مثال، این واقعیت که مبلغ فروش در بهمن ماه سال مورد حسابرسی به میزان قابل توجهی کمتر از مبلغ فروش در ماه مشابه سال قبل است، باید دلالت بر مسئله و مشکلی داشته باشد که می‌بایست حسابرس به این موضوع هوشیار باشد. مطابق استانداردهای حسابرسی، حسابرسان باید در جریان رسیدگی‌ها و جمع‌آوری شواهد حسابرسی همواره درجه‌ای از مراقبت حرفه‌ای را مدنظر قرار دهند (بنی‌مهد و مهرانی، ۱۴۰۰). حسابرسی یکی از حرفه‌های آسیب‌پذیر در برابر کمایش ایگو است که یک حالت موقتی کمبود منابع شناختی برای خودکنترلی ناشی از خستگی جسمی یا روانی است (مورسیتا<sup>۵</sup> و همکاران، ۲۰۲۰) و با توجه به اینکه حسابرسی شغلی بسیار حساس و با ظرافت محسوب می‌شود که از یک طرف حسابرس باید در انجام وظایف خود دقت بیشتری کند و از طرف دیگر نشانه‌های تقلب را در صورت‌های مالی کشف نماید؛ چنین فشار کاری ممکن است با کاهش قدرت ذهن، به کمایش ایگوی حسابرسان بیانجامد (رجبعلی‌زاده، ۱۳۹۵) و در نتیجه این مسئله ممکن است بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس تأثیر بگذارد (هارلی، ۲۰۱۹).

با توجه به توضیحات، مطالعه کمایش ایگو در رفتار حسابرسان جزء تحقیقات حسابرسی رفتاری است که کمایش ایگو می‌تواند توانایی حسابرسان را در شناسایی حساب‌های تحریف‌شده دچار مشکل کند (کرمین<sup>۶</sup>، ۲۰۱۵). دقت آن‌ها در ارزیابی ریسک را کاهش دهد و حساسیت آن‌ها به توضیحات تقلبی را افزایش دهد (هارلی، ۲۰۱۵) که بروز این پدیده در حسابرسی صورت‌های مالی (یعنی پذیرش اظهارات صاحبکار بدون کسب شواهد کافی)

<sup>1</sup> Baumeister, R. F

<sup>2</sup> Hagger, M. S

<sup>3</sup> Bennett, G. B., & Hatfield, R. C

<sup>4</sup> Mullis, C. E., & R.C. Hatfield

<sup>5</sup> Mursita, L. Y

<sup>6</sup> Kremin, J

می‌تواند تبعات خطرناکی داشته باشد و از آنجا که در ایران ارائه خدمات از قبیل حسابرسی، با حق‌الزحمه نسبت به تورم و وسعت کار خواسته شده تناسب ندارد، تبعات خطرناکتری در بلندمدت برای حرفه خواهد داشت. از این رو پژوهش حاضر به بررسی تأثیر کمایش ایگو بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان یعنی بررسی پیامدهای کمایش ایگو بر حسابرسی می‌پردازد؛ انتظار می‌رود نتایج این پژوهش، اهمیت مشکلات و پدیده‌های روان‌شناختی کمتر مورد توجه قرار گرفته شده در حرفه حسابرسی را بیش از پیش نشان دهد که می‌تواند هشدار قابل توجهی به قانونگذاران باشد.

## ۲) مبانی نظری پژوهش

### ۲-۱) کمایش ایگو: مدل خودکنترلی

شخصیت انسان دارای سه ساختار شامل اید<sup>۱</sup>، ایگو<sup>۲</sup> و سوپرایگو<sup>۳</sup> است. من یا ایگو به دومین ساختار شخصیت در نظریه فرید<sup>۴</sup> اطلاق می‌شود (لورتو<sup>۵</sup> و همکاران، ۲۰۰۲). عملکردهای ایگو شامل ارتباط با واقعیت، تنظیم و کنترل نیروهای غریزی، روابط موضوعی، پردازش تفکر، عملکردهای دفاعی و عملکردهای ترکیبی و قضاوت است (پرویز و همکاران، ۱۳۹۵). کمایش ایگو یکی از مهم‌ترین پیشرفت‌ها در تحقیقات اخیر روان‌شناختی است. در اصل این تئوری براساس نظریه خودکنترلی مطرح شده است (هارلی، ۲۰۱۹). خودکنترلی، توانایی کنترل احساسات و رفتار فرد در مقابل وسوسه‌ها و انگیزه‌ها است (دلوسی<sup>۶</sup>، ۲۰۱۴). کارکردهای اجرایی خودکنترلی فرآیندهایی شناختی است که به منظور تنظیم رفتار فرد برای دستیابی به اهداف موردنیاز است. خودکنترلی، تحت عنوان کاربرد صحیح هیجان‌ها معرفی می‌شود. نظریه خودکنترلی اذعان می‌کند که تمام اعمال خودکنترلی از یک منبع یکسان با ظرفیت مشخص انرژی می‌گیرند. طبق متون روانشناسی احساسات و عواطف اشخاص در تصمیم‌گیری‌های آنها نقش بالاهمیتی را ایفا می‌نماید. این مهم تا آنجا است که تحقیقات در حوزه روانشناسی نشان دادند که قضاوت و تصمیم‌گیری افراد تحت تأثیر ویژگی‌های فردی - رفتاری افراد بوده و این ویژگی‌ها بر تصمیمات مالی آنها اثرگذار است (چانگ<sup>۷</sup> و همکاران، ۲۰۰۸). از ویژگی‌های شخصیتی، فرآیند خودکنترلی است. در روانشناسی، خودکنترلی، درجه‌ای از باور افراد به کنترل بر اتفاق‌های زندگی است و نقش بسیار مهمی در رفتار افراد دارد (هج<sup>۸</sup> و همکاران، ۲۰۰۶)؛ به گونه‌ای که حتی اگر فرد نگرش‌های مثبت در مورد یک رفتار داشته و انتظار تایید آن را نیز داشته باشد، در صورتی که احساس کند اجرای آن رفتار فراتر از توانایی و کنترل او است، آن عمل را انجام نمی‌دهد

<sup>1</sup>Id

<sup>2</sup>Ego

<sup>3</sup>SuperEgo

<sup>4</sup>Freud

<sup>5</sup>Lavertue NE

<sup>6</sup>Delisi, M

<sup>7</sup>Chung

<sup>8</sup>Hewig

(دولان<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۰۸). خودکنترلی به عنوان کاربرد درست هیجان‌ها معرفی شده و اعتقاد بر این است که قدرت تنظیم احساسات موجب افزایش ظرفیت شخصی برای تسکین دادن خود، درک کردن اضطراب‌ها، افسردگی‌ها یا بی‌حوصلگی‌های متداول می‌شود (برمن<sup>۲</sup>، ۲۰۱۵). افرادی که معتقد به خودکنترلی قدرتمند هستند، باور دارند که رویدادها در زندگیشان ناشی از اقدامات خود آنها است؛ به‌عنوان نمونه، زمانی که نتایج آزمونی را دریافت می‌کنند، تمایل دارند خود را موردتحمین قرار دهند. در صورتی که بین این رخدادها، پاسخ‌ها و پیامدها فاصله‌ای نباشد یا فاصله کمی باشد (یعنی بین رخدادها، محیطی و رفتاری که فرد انجام می‌دهد) احتیاجی به خودکنترلی نخواهد بود (مرکز مطالعات توانبخشی)؛ بنابراین سازماندهی بر اساس زمان، یکی از ویژگی‌های مهم تعریف خودکنترلی است. تدوین برنامه زمانبندی شده به عنوان پیامدی از مفهوم خودکنترلی به فرد کمک می‌کند تا رفتار آینده را مشخص و سپس برای انجام عمل، مدت زمان لازم را تعیین و برآورد کند و برای مسائل و رویدادهای پیش‌بینی نشده هم مقداری وقت در نظر بگیرد. در واقع، کنترل پیش از عمل، رفتار یا روشی در آموزش و یادگیری است که نشانگر یا تعیین‌کننده رفتار مطلوبی در آینده برای رسیدن به یک هدف است؛ از این رو خودکنترلی و تأثیر آن بر عملکرد شغلی در سطوح فردی و بین‌فردی نقش قابل توجهی ایفا می‌کند. در نتیجه، کمایش ایگو، موضوع مهمی در روانشناسی تجربی به ویژه روانشناسی اجتماعی است و در پژوهش‌های زیادی از نظریه کمایش ایگو براساس مدل قدرت خودکنترلی پشتیبانی شده است (اینگری<sup>۳</sup>، ۲۰۱۶).

## ۲-۲) قضاوت و تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان

سارا بونر<sup>۴</sup> (۱۹۹۸) در کتاب خود با عنوان قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری بیان می‌کند: واژه قضاوت به معنی شکل دادن به دیدگاه درباره یک شی، یک رویداد یا پدیده دیگری است؛ در حسابداری، قضاوت در قالب پیش‌بینی وضع شرایط یا رویداد آینده مانند ورشکستگی یا ارزیابی وضع کنونی است که درباره آن آگاهی کامل وجود ندارد مانند میزان تحریف در صورت‌های مالی؛ به بیان دیگر در حسابداری مانند هر حوزه دیگری باید در جوی آینده از عدم اطمینان اقدام به قضاوت کرد. مقصود از تصمیم این است: آهنگ یا قصد انجام دادن کاری را کردن، ارائه کردن راه حل یک مسئله، مطرح و دست به اقدام زدن. معمولاً فرد پس از قضاوت درباره گزینه‌های پیش رو از نظر اولویت برای عواملی مانند ریسک و پول درباره یک گزینه تصمیم می‌گیرد؛ به بیانی دیگر، قضاوت بازتابی است از باورها، در حالی که تصمیم، باورها و اولویت‌ها را منعکس می‌کند؛ برای مثال یک حسابرس بر اساس باورهای خود درباره تحریف‌های موجود در صورت‌های مالی درباره منصفانه بودن گزارش‌های مالی ارائه شده، قضاوت می‌نماید، آنگاه او درباره نوع اظهارنظر (مربوط به از دست ندادن شرکت صاحب‌کار و شکایت‌های مطرح در دادگاه یا

<sup>1</sup> Dolan

<sup>2</sup> Berman

<sup>3</sup> Engber

<sup>4</sup> Sarah E. Bonner

دادخواهی‌ها) تصمیم می‌گیرد (پارسائیان، ۱۳۹۵). قضاوت حرفه‌ای در رشته حسابداری به معنای کاربرد دانش و تجربه در چارچوب استانداردهای حسابداری و آیین رفتار حرفه‌ای برای تصمیم‌گیری درباره انتخاب یک گزینه از میان گزینه‌های مختلف است (انجمن حسابداران رسمی کانادا، ۱۹۹۵؛ مرادی و همکاران، ۱۳۹۵). تصمیم‌گیری معمولاً شامل فرآیندی است که در بهترین حالت نیز برای افراد چالش دارد. زیرا بسیاری از تصمیماتی که یک فرد در کار خود با آنها روبه‌رو است دارای پیامدهای اخلاقی هستند (موسباح<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۱۶). تصمیم‌گیری یا اقدام احتمالی می‌تواند بر رفاه، منافع و انتظارات شخص دیگری به طور مستقیم یا غیرمستقیم تأثیر بگذارد، به گونه‌ای که ممکن است با یک یا چند اصول اخلاقی در تعارض باشد (پورزمانی و همکاران، ۱۴۰۰). جایگاه اخلاق هر حرفه، امری حیاتی برای پذیرش آن در جامعه است. محققین معتقدند که رفتار و رعایت معیارهای اخلاقی را می‌توان به عنوان هسته علت وجودی هر حرفه در نظر گرفت. این امر برای حرفه حسابرسی نیز مصداق خواهد داشت؛ در جایی که شکست اخلاقی می‌تواند عواقب اقتصادی قابل توجهی داشته باشد و موجب درماندگی مالی گسترده‌ای گردد. لذا اخلاق حرفه‌ای قصد ارائه اصولی حرفه‌ای و ضروری برای مقابله با چنین موقعیتی دارد که فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی یکی از این اصول است (گراسیا مارزا<sup>۲</sup>، ۲۰۰۵). امروزه انتظارات جامعه از حرفه حسابداری و حسابرسی افزایش یافته است؛ افزایش انتظارات، این گروه را ملزم می‌نماید که خدمات حرفه‌ای خود را در قالب فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی ارائه دهند (پورزمانی و همکاران، ۱۴۰۰). تصمیم‌گیری اخلاقی به فرآیندی اطلاق می‌شود که در آن افراد از قوانین اخلاقی شخصی خود برای تشخیص درست یا نادرست بودن یک عمل خاص استفاده می‌کنند. یک مسئله اخلاقی زمانی به وجود می‌آید که رفتار یک فرد به دیگران کمک کند یا به آنها آسیب برساند. عامل اخلاقی - فردی است که وجود یک موضوع اخلاقی را تصدیق می‌کند و بر اساس قوانین اخلاقی شخصی خود عمل می‌کند. عواملی که یک تصمیم اخلاقی یا غیراخلاقی را تشکیل می‌دهند بین افراد، جوامع و محیط‌ها متفاوت است. در بحث حسابرسی با توجه به پیچیدگی تصمیمات حرفه‌ای و توقعات ذینفعان و استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی، حساب‌رسان در بسیاری از موارد، میان وظایف اخلاقی، در تعارض قرار می‌گیرند. به عبارتی یک تصمیم‌گیری حرفه‌ای، همواره بر مبنای وظیفه اخلاقی نخواهد بود و ممکن است حساب‌رسان، در موقعیت‌هایی قرار گیرند، که هیچ گزینه‌ای یافت نشود مگر اینکه یک وظیفه حرفه‌ای نقض گردد (احمدزاده و یعقوب‌نژاد، ۱۴۰۱). تصمیم‌گیری اخلاقی یک فرآیند درونی بسیار پیچیده است که از میان سایر عوامل شناخته و ناشناخته، تا حدی برانگیخته از باورهای اخلاقی تصمیم‌گیرنده است و همیشه خارج از قواعد برون‌سازمانی تجویزی قرار دارند، بنابراین بسترسازی اخلاقی بر پایه رویکرد وظیفه‌شناسی صرف، نمی‌تواند بایسته‌های ظهور و بروز رفتار اخلاقی را فراهم کنند. در حوزه سیستم‌های مدیریت، حسابداری و حسابرسی، تصمیم‌گیری اخلاقی فرد تحت تأثیر یک سری شرایط علی (شرایط اقتصادی و اجتماعی، تورش‌های ذهنی و شناختی، تحصیلات دانشگاهی، خصوصیات

<sup>1</sup> Musbah, A

<sup>2</sup> García-Marzá, D

فردی و اجتماعی و فرهنگ‌سازمانی) قرار دارد و به واسطه راهبردهایی همچون (ابزارهای نظارتی، اصلاح فرهنگی، تدوین آیین‌نامه‌های اخلاقی و برگزاری کارگاه‌های آموزش اخلاق حرفه‌ای) می‌تواند منجر به ایجاد افزایش اعتماد اجتماعی، رعایت اصول اخلاق حرفه‌ای در محیط کار و رشد و توسعه مالی شود. در این جریان برخی مؤلفه‌های زمینه‌ای از جمله (فرهنگ اخلاقی جامعه و محیط) و برخی متغیرهای مداخله‌گر همانند (ویژگی‌های جمعیت‌شناختی و نوع سازمان) نقش ایفا می‌کنند (رستمی و آذرسعید، ۱۴۰۲).

### ۳-۲) کمایش ایگو در حوزه حسابرسی

مطالعه کمایش ایگو در حوزه حسابرسی الزامی است. سعیدی‌گراغانی و ناصری (۱۳۹۶) در پژوهشی به بررسی تأثیر تیپ شخصیتی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس در تخصیص بودجه زمانی به حساب‌های حاوی برآورد پرداختند. یافته‌ها نشان داد از بین ابعاد شخصیتی تنها روان‌رنجوری با قضاوت حرفه‌ای رابطه مثبت و معنی‌دار داشت. سایر ابعاد شخصیتی همچون برون‌گرایی، انعطاف‌پذیری، توافق‌پذیری و باوجدان بودن رابطه معنی‌داری با قضاوت حرفه‌ای نداشت. یعقوب‌نژاد و همکاران (۱۴۰۲) تأثیر ابعاد شخصیتی حسابرسان بر مدیریت سود را مورد بررسی قرار داد که یافته‌ها نشان داد بعد شخصیتی روان‌رنجوری، انعطاف‌پذیری و توافق‌پذیری اثر معناداری بر مدیریت سود نداشتند، حسابرسان مسئولیت‌پذیر، بهترین نوع حسابرسان برای کاهش مدیریت سود بودند و حسابرسان برون‌گرا، مدیریت سود را افزایش می‌دادند. حسابرسان باید هنگام بررسی توضیحات مشتری و بررسی شواهد ارائه شده توسط مشتری، اطلاعات منحرف‌کننده را نادیده بگیرند تا به شکل موثری به نتایج حسابرسی مناسب برسند؛ چندین پیامد کمایش می‌تواند مانع از توانایی حسابرسان برای ارزیابی مؤثر شواهد شود که عبارتند از: کاهش توانایی نادیده گرفتن اطلاعات حشو و اضافی، کاهش حافظه و هوشیاری و افزایش بار منفی ذهنی حسابرس، کاهش توجه و تمرکز و افزایش استفاده از پردازش اطلاعات تاییدی. ناتوانی حسابرسان در نادیده گرفتن این اطلاعات منحرف‌کننده می‌تواند به طور بالقوه باعث سوگیری کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری آنها شود. حسابرسان ممکن است با توجه به اثرات کمایش بر حافظه مجموعه اطلاعات ناقص یا نادرستی را به دلیل اتکای لازم بر حافظه، به دلیل نگرانی‌های مربوط به کارایی تولید کنند؛ علاوه بر این، نشان داده شده که سوگیری‌های حافظه و ذهن نیز منجر به تولید اسناد جهت‌داری می‌شود که این نیز به نوبه خود باعث سوگیری کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری می‌شود (هارلی، ۲۰۱۹).

مرور یافته‌ها نشان از شکاف تحقیقاتی علوم بین‌رشته‌ای و مطالعه عوامل و پدیده‌های درونی نامشهود روانشناختی در حوزه حسابرسی به خصوص کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری دارد که به لحاظ ماهیت حرفه از اهمیت بسزایی برخوردار است. از آنجا که پژوهش حاضر در پی بررسی علل پیدایش پدیده‌های روانشناختی و پیامدهای وارده بر حرفه و کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری می‌باشد، بهره‌وری بیشتری از نتایج خواهد داشت که

اطلاعات سودمندی را برای سیاست‌گذاران حرفه حسابرسی به همراه دارد؛ این ارزش افزوده پژوهش حاضر با بررسی مبانی نظری پژوهش قابل مشاهده است.

همچنین تحقیقات قبلی به جنبه‌هایی مانند کیفیت قضاوت، تأثیر محیط بر روی تصمیم‌گیری‌ها (دولت‌زاعری و همکاران، ۱۴۰۱) و غیره توجه می‌شود و ویژگی‌های مهم اکولوژیکی وظایف حرفه‌ای و محیط حسابرسی را که ممکن است بر اثرات کمایش ایگو تأثیر بگذارد، نادیده گرفته‌اند. به عنوان مثال، تحقیقات روانشناسی قبلی از وظایف پیش پا افتاده‌ای استفاده می‌کنند که بر بازاری تکانه‌ای تمرکز دارند و برای انجام‌دهندگان کار آشنا یا معنی‌دار نیستند. پس ویژگی‌های حسابرسان حرفه‌ای و محیط حسابرسی از جمله واقع‌گرایی در انجام وظیفه، آشنایی و معناداری می‌توانند انگیزه افراد برای انجام کارها را بیشتر کنند و مطالعات قبلی هم نشان می‌دهد که انگیزه می‌تواند با تأثیرات کمایش ایگو مقابله کند (موراوون<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۰۶). لذا درک اینکه آیا ویژگی‌های اکولوژیکی می‌توانند (و تحت چه شرایطی)، کاهش یا تشدید عواقب کمایش ایگو را سبب می‌شود نیز مهم است؛ این مهم مستلزم بررسی کمایش ایگو حسابرسان در یک محیط واقعی حسابرسی است که تاکنون تحقیقی با روش شبیه‌سازی زنده در ایران صورت نگرفته است، در پژوهش حاضر با انجام آزمایشات و طراحی سناریوهای واقعی حرفه به بررسی تأثیر کمایش ایگو بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان یعنی بررسی پیامدهای کمایش ایگو در حسابرسی پرداخته می‌شود؛ بررسی عوامل روانشناختی در حرفه حسابرسی می‌تواند موجب بسط تحقیقات رفتاری در این حرفه شود. همچنین نتایج این پژوهش می‌تواند دیدگاه‌های جدیدی درباره تحقیقات رفتاری در حسابرسی روشن نماید و اطلاعات سودمندی را در اختیار قانونگذاران حرفه حسابرسی قرار دهد.

#### ۴-۲) توسعه فرضیه‌ها براساس مبانی نظری پژوهش

تحقیقات نشان داده است که حسابرسان در طی فرآیند حسابرسی، واکنش‌های احساسی گوناگونی نسبت به صاحبکار (به عنوان مثال حس خوش‌بینی نسبت به صاحبکار) یا هر یک از عناصر مربوط به محیط کاری نشان می‌دهند که این امر، در ادامه سبب خطا در قضاوت حرفه‌ای وی می‌شود (رجبعلی زاده، ۱۳۹۵). سرچشمه ارزش حسابرسی صورت‌های مالی، قضاوت حرفه‌ای است. قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی به معنای اظهارنظر معقول و حکم کردن مستدل درباره موضوعات حسابداری و حسابرسی به وسیله شخصی است که هم تحصیلات و تجربه ارزشمندی دارد و هم ویژگی‌های لازم برای اظهارنظرهای بی‌طرفانه را دارا است (رهنمای‌رودپشتی و پزیشک، ۱۴۰۰). پردازش اطلاعات در حسابرسی امری ضروری است؛ حسابرسان باید براساس پردازش اطلاعات، قضاوت و تصمیم‌گیری کنند. هرچه سطح ارزیابی و پردازش اطلاعات بیشتر و باکیفیت‌تر باشد، تصمیمات و قضاوت حسابرس نیز کیفیت بیشتری خواهند داشت. در این راستا، تحقیقات رفتاری در حسابرسی بر این نکته تأکید دارند که ویژگی‌های فردی و عوامل روانشناختی حسابرس می‌تواند بر قضاوت و تصمیم‌گیری آنها تأثیرگذار باشد (حیدر و

<sup>۱</sup> Muraven, M, D



نیکومرام، ۱۳۹۸). نقش حسابرسان در ارزیابی کیفیت صورت‌های مالی، به عنوان مهمترین مجموعه اطلاعات مالی مورد استناد عموم ذینفعان بسیار حیاتی و تأثیرگذار است. ویژگی‌های فردی حسابرسان می‌تواند در کیفیت این تأثیرگذاری مؤثر باشد (رهنمای‌رودپشتی و پزشک، ۱۴۰۰). ویژگی‌های روانشناختی حسابرسان یکی از عواملی است که می‌تواند بر نحوه عملکرد آنها اثر بگذارد. قضاوت حرفه‌ای، پاسخگویی و انگیزش به عنوان ویژگی‌های روانشناختی بااهمیت حسابرسان، از جنبه‌های مهم عمل مبتنی بر شواهد است (مهدوی و سروستانی، ۱۳۹۶). در واقع، مراحل قضاوت حرفه‌ای شامل جمع‌آوری اطلاعات و داده‌ها و سرانجام تصمیم‌گیری برای حفظ، تأیید و یا رد گزارش‌های مالی است. دانش کلی نسبت به مسائل حسابرسی، قدرت قضاوت حرفه‌ای حسابرس را افزایش و دیدگاه وی را توسعه می‌دهد (دریائی و خلوصی‌مشفق، ۱۳۹۸). کارل یونگ "ایگو" را خودآگاه محض می‌داند. ایگو، ساختاری از شخصیت است که شامل عملکردهای دفاعی، ادراکی و اجرایی می‌شود. هر آنچه فرد از خود می‌داند را ایگو می‌نامند. ایگو طیفی از فعالیت‌های روانی از جمله قضاوت، تحمل‌کردن، سنجیدن واقعیت، کنترل کردن، برنامه‌ریزی، دفاع، کارکرد عقلانی و حافظه است. ایگو تشخیص می‌دهد چه چیزی واقعیت دارد. ایگو به افراد کمک می‌کند به افکارشان انسجام دهند و معنای آن و جهان اطراف را درک کنند. کمایش ایگو، پدیده شناخته شده در حوزه روانشناختی است که طی آن مغز به علت انجام کارهای ذهنی مختلف از جمله تصمیم‌گیری و خودکنترلی برای جلوگیری از بروز برخی احساسات و اعمال، با کاهش منبع انرژی روبرو می‌شود و خودکنترلی فرد کاهش می‌یابد (هارلی، ۲۰۱۹). مدل خودکنترلی اذعان می‌کند که تمام اعمال خودکنترلی از یک منبع یکسان با ظرفیت مشخص انرژی می‌گیرند. بر اساس مدل خودکنترلی یک عمل اولیه خودکنترلی می‌تواند خودکنترلی فرد را برای مدتی کاهش داده و کم کند، به طوری که بلافاصله بازسازی نمی‌شود، این بازه زمانی را "کمایش ایگو" می‌نامند؛ تخلیه منابع خودکنترلی را کمایش ایگو می‌نامند (بامیستر و همکاران، ۲۰۰۷)؛ پس از وقوع پدیده کمایش ایگو، اقدامات خودکنترلی نمی‌تواند مانند قبل در اجرای عملکرد مؤثر باشد و عملکرد با اختلال مواجه می‌شود (خواجوی و صالحی، ۱۳۹۸). لذا وظایفی که نیازمند خودکنترلی است، می‌تواند اثری بازدارنده بر وظایف خودکنترلی بعدی داشته باشند، حتی اگر وظایف ظاهراً با هم نامرتبط باشند. با توجه به توضیحات، حسابرسی می‌تواند یکی از حرفه‌های آسیب‌پذیر در برابر فرسایش خودکنترلی و در نتیجه کمایش ایگو است که یک حالت موقتی کمبود منابع شناختی برای خودکنترلی ناشی از خستگی جسمی یا روانی است (مورسیتا و همکاران، ۲۰۲۰). با توجه به تئوری خودکنترلی، انرژی همیشه مورد تقاضای انسان بوده است و در صورت استفاده مداوم برای انجام کار، تمام می‌شود (بامیستر و همکاران، ۲۰۱۸). حسابرسان در محیطی فرسایشی کار می‌کنند (خواجوی و صالحی، ۱۳۹۸). با توجه به توضیحات ارائه شده چنین فشار کاری ممکن است با کاهش قدرت ذهن، به کمایش ایگوی حسابرس بیانجامد و بالتبع ممکن است بر کیفیت قضاوت حسابرس تأثیر بگذارد (هارلی، ۲۰۱۹). نتایج تحقیقات قبلی نشان داد که فرسایش، موجب کاهش پردازش پرزحمت و کنترل شده می‌شود و کاهش پردازش کنترل شده، افراد را

مجبور می‌کند که بیشتر بر پردازش ضمنی و خودکار اتکا کنند (ماسیکامپو و بامیستر<sup>۱</sup>، ۲۰۰۸). کاهش پردازش کنترل شده، می‌تواند موجب کاهش ارزیابی شواهد کلی و شناخت شواهد (هامرسلی<sup>۲</sup>، ۲۰۰۶) و توانایی ارزیابی شواهد شود. ارزیابی و پردازش توسط حسابرس، تاثیر قابل توجهی بر عملکرد بعدی آنها در شناسایی خطاهای واقعی دارد؛ به این ترتیب، کمایش ایگو می‌تواند موجب کاهش کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس شود (هارلی، ۲۰۱۹)؛ به این ترتیب فرضیه اول به شرح ذیل تدوین می‌گردد:

**فرضیه اول:** کمایش ایگو موجب تفاوت در کیفیت قضاوت حسابرسان می‌شود.

از آنجا که حسابرسان به سهامداران، اعتباردهندگان، کارمندان، تأمین‌کنندگان، دولت، حرفه و عموم مردم تعهد دارند (رجب‌دري و همکاران، ۱۴۰۱)، حسابرسی شغلی بسیار حساس و با ظرافت محسوب می‌شود. از یک طرف حسابرس باید در انجام وظایف خود دقت بیشتری کند و از طرف دیگر نشانه‌های تقلب را در صورت‌های مالی کشف نماید (رجب‌علی‌زاده، ۱۳۹۵). همچنین، آئین‌نامه رفتار حرفه‌ای، حسابرسان را ملزم به رعایت مراقبت حرفه‌ای نموده که مراقبت را به عنوان فرآیندی شناسایی می‌کند که حسابرسان در زمان اجرای کار حسابرسی باید از آن پیروی کنند. از این‌رو حسابرسی از حرفه‌های اعتباردهنده و حساس می‌باشد که عملکرد آن موجبات اعتبار حرفه را دینفعان فراهم می‌سازد. ویژگی‌های روانشناختی حسابرسان یکی از عواملی است که می‌تواند بر نحوه عملکرد آنها اثر بگذارد (مهدوی و سروستانی، ۱۳۹۶). حسابرسی یکی از حرفه‌های آسیب‌پذیر در برابر کمایش ایگو می‌باشد که یک حالت موقتی کمبود منابع شناختی برای خودکنترلی ناشی از خستگی جسمی یا روانی است (مورسیتا و همکاران، ۲۰۲۰). نتایج ادبیات قبلی نشان داد کمایش ایگو موجب افزایش پردازش تاییدی اطلاعات و متقاعد شدن فرد می‌شود (بارکلی<sup>۳</sup>، ۲۰۰۸). در نتیجه، کمایش ایگو می‌تواند کیفیت تصمیم‌گیری حسابرسان را با ایجاد تفاوت در توجه به شواهد تغییر دهد (هافمن<sup>۴</sup> و همکاران، ۲۰۰۳). در بحث حسابرسی با توجه به پیچیدگی تصمیمات حرفه‌ای و توقعات دینفعان و استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی، حسابرسان در بسیاری از موارد، میان وظایف اخلاقی، در تعارض قرار می‌گیرند. به عبارتی یک تصمیم‌گیری حرفه‌ای، همواره بر مبنای وظیفه اخلاقی نخواهد بود و ممکن است حسابرسان، در موقعیت‌هایی قرار گیرند، که هیچ گزینه‌ای یافت نشود مگر اینکه یک وظیفه حرفه‌ای نقض گردد (احمدزاده و یعقوب‌نژاد، ۱۴۰۱). تصمیم‌گیری اخلاقی یک فرآیند درونی بسیار پیچیده است که از میان سایر عوامل شناخته و ناشناخته، تا حدی برانگیخته از باورهای اخلاقی تصمیم‌گیرنده است و همیشه خارج از قواعد برون‌سازمانی تجویزی قرار دارند، بنابراین بسترسازی اخلاقی بر پایه رویکرد وظیفه‌شناسی صرف، نمی‌تواند بایسته‌های ظهور و بروز رفتار اخلاقی را فراهم کند (رستمی و آذرسعید، ۱۴۰۲). به این ترتیب، فرضیه دوم به شرح زیر مطرح می‌شود:

<sup>1</sup> Masicampo, E. J., & R. F. Baumeister

<sup>2</sup> Hammersley, J. S

<sup>3</sup> Burkley, E

<sup>4</sup> Hoffman, V. B

فرضیه دوم: کمایش ایگو موجب تفاوت در کیفیت تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان می‌شود.

### ۳) پیشینه پژوهش

هارلی (۲۰۱۷) نشان داد که حسابرسان، انباشت فرسایش ایگو را تجربه می‌کردند؛ لذا عملکرد آنها در زمان بالا بودن حجم کار حسابرسی (باعث فرسایش می‌شد) کاهش می‌یافت. هارلی (۲۰۱۹) نشان داد که وظایف حسابرسی باعث فرسایش ایگوی ایشان شده و کارایی حسابرسان را در انجام کارهایی که نیازمند قضاوت درست (در مورد گفته‌های صاحبکار و تشخیص توضیح‌های جعلی) بود کاهش می‌داد؛ همچنین فرسایش ایگو باعث کاهش تصمیم‌گیری صحیح در حسابرسی می‌شد. مورسیتا و همکاران (۲۰۲۰)، نشان دادند که تعارض بین فردی تأثیر مثبتی بر فرسایش قدرت خودکنترلی و ایگو داشت. همچنین نشان داد فرسایش قدرت خودکنترلی بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان تأثیر منفی می‌گذاشت. جالب توجه بود، این تحقیق همچنین نشان داد که سطح تجربه خاص صنعت در تأثیر فرسایش قدرت خودکنترلی بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری کاهش می‌یافت. کاپلان<sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۲۱) بررسی کردند که آیا کمایش ایگو، فرسودگی منابع خودکنترلی افراد که توانایی فرد را برای پردازش هوشیارانه اطلاعات و به کارگیری تفکر انتقادی محدود می‌کند، رابطه بین ویژگی تردیدگرایی و قضاوت حسابرس را تعدیل می‌کند یا خیر؟ نتایج حاصل از آزمایشی که شامل یک کار ارزیابی ریسک بود، نشان داد زمانی که در قضاوت‌های حسابرسان، کمایش اتفاق نیفتد، مطابق با ویژگی تردیدگرایی آنها است اما زمانی که تحلیل فرسایش ایگو اتفاق بیفتد، حسابرسان بدون در نظر گرفتن ویژگی تردیدگرایی، قضاوت‌های آمیخته با شک بیشتری انجام می‌دهند. دانسیسا و یوسریانتی<sup>۲</sup> (۲۰۲۳) تأثیر جهت‌گیری هدف یادگیری و اجتناب از جهت‌گیری هدف عملکرد و کمایش ایگو بر قضاوت حسابرسی و پیچیدگی کار به عنوان متغیر تعدیلگر مورد بررسی قرار دادند. نتایج تحقیق آنها نشان داد که جهت‌گیری هدف یادگیری و کمایش ایگو تأثیر معناداری بر قضاوت حسابرسی ندارند، در حالی که اجتناب از جهت‌گیری هدف عملکرد تأثیر منفی بر قضاوت حسابرسی دارد. همچنین نشان دادند پیچیدگی کار تأثیر جهت‌گیری هدف یادگیری، اجتناب از جهت‌گیری هدف عملکرد و کمایش ایگو بر قضاوت حسابرسی را تعدیل می‌کند. پورزمانی و صفاجو (۱۴۰۰) در پژوهشی به بررسی تأثیر تردید حرفه‌ای بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان با توجه به نقش میانجی خلاقیت فردی پرداختند. یافته‌ها حاکی از آن بود که تردید حرفه‌ای و خلاقیت فردی بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری داشت. همچنین تردید حرفه‌ای بر خلاقیت فردی حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری داشت و خلاقیت فردی در تأثیر تردید حرفه‌ای بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان نقش میانجی داشت. یعقوب‌نژاد و همکاران (۱۴۰۰) پژوهشی با عنوان "ارزیابی تأثیر سوگیری‌های روانشناختی فردی و ابعاد شخصیتی حسابرسان بر کیفیت حسابرسی" انجام

<sup>1</sup> Kaplan, S.E. A.M

<sup>2</sup> Danessa, F and H.Yusrianti

دادند. نتایج آزمون فرضیه‌ها نشان داد که سوگیری‌ها اثر قابل توجهی بر کیفیت حسابرسی می‌گذاشت اما ابعاد شخصیتی اثر قابل توجهی بر کیفیت حسابرسی نداشت. فخاری و فضل‌اله‌پورنقارچی (۱۴۰۱) در تحقیقی به بررسی تأثیر سرمایه روانشناختی بر انگیزه پیشرفت، قضاوت حسابرسان و عملکرد مؤسسه‌های حسابرسی پرداختند. نتایج نشان داد که افزایش سرمایه روانشناختی منجر به افزایش انگیزه پیشرفت و بهبود قضاوت حسابرسان شده و همچنین در نهایت منجر به بهبود عملکرد مؤسسات حسابرسی می‌شود. رستمی و آذرسعید (۱۴۰۲) به بررسی و تحلیل چالش‌های مرتبط با هوش مصنوعی و تصمیم‌گیری اخلاقی در حسابداری و حسابرسی پرداختند؛ بدین جهت، موضوع مورد بحث در بین ۱۳۸ مقاله از ۴۳ مجله معتبر بین‌المللی حسابداری بررسی و کدگذاری شد. در کدگذاری موضوعی مقالات انتخاب شده، پنج چالش اخلاقی عمده تصمیم‌گیری مبتنی بر هوش مصنوعی در حسابداری شناسایی گردید و با استفاده از مؤلفه‌های مدل رست<sup>۱</sup> برای تصمیم‌گیری اخلاقی به عنوان چارچوبی پایدار برای ساختار مورد بحث، چالش‌ها و ارتباط آنها را برای همکاری آینده انسان و ماشین در دفاتر مختلف بین انسان‌ها و هوش مصنوعی، مورد بحث قرار داد.

#### ۴) روش‌شناسی پژوهش

روش پژوهش حاضر با توجه به هدف آن، مبتنی بر تحقیقات تجربی است؛ چراکه آزمودنی‌ها توسط محقق مورد آزمون قرار می‌گیرد و متغیر مستقل وظایف حسابرسان تحت کنترل طی سناریوها و آزمایشاتی به محیط آزمون و آزمودنی‌ها وارد می‌شود و از آنجا که از داده‌های بایگانی شده تحت آزمون استروپ جهت سنجش رویداد طبیعی کمایش ایگو ناشی از وظایف حسابرسان قبل و بعد از انجام آزمایشات و سناریوهای طراحی شده‌ای بهره می‌گیرد، جزو تحقیقات پیمایشی و رفتاری حسابرسی محسوب می‌شود. بر حسب زمان اجرای پژوهش نیز، این تحقیق مقطعی و بر حسب نوع داده، تحقیق مزبور کمی است؛ از آنجا که کمایش ایگو، یکی از تأثیرگذارترین و گسترده‌ترین پدیده‌های روانشناسی اجتماعی در مورد ایگو، انگیزه و مبانی نظری را برای چندین مطالعه حسابرسی اخیر فراهم کرده است و به عنوان توضیحی برای اثرات منفی بالقوه متعدد بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان مطرح شده است (هارلی، ۲۰۱۵)، پژوهش حاضر از جمله پژوهش‌های حسابداری مبتنی بر تئوری‌های روانشناختی و علوم رفتاری است. جهت آزمون فرضیه‌ها بعد از جمع‌آوری داده‌های موردنظر از آزمون تی با نمونه‌های جفت وابسته<sup>۲</sup> بهره گرفته شد؛ چرایی استفاده از این آزمون این بود: که اینجا درصددیم کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان را در دو زمان قبل و بعد از آزمون و پیدایش پدیده "کمایش ایگو" سنجش کنیم و داده‌های بدست آمده از یک نمونه و یک حسابرس مورد آزمایش قرار گرفته، حاصل شده بود؛ لذا داده‌های حاصله کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان، مستقل از یکدیگر نبودند. از اینرو فرضیه‌ها توسط آزمون تی با نمونه جفت

<sup>۱</sup>Rest

<sup>۲</sup> T Test Paired-Sample

وابسته بررسی گردید. روش اجرای پژوهش در ادامه به تفصیل تشریح می‌گردد.

#### ۴-۱) جامعه و نمونه آماری پژوهش

جامعه آماری این پژوهش شامل کلیه حسابرسان شاغل در ۲۵ مؤسسه حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران واقع در محدوده جغرافیای استان خراسان رضوی به طور متوسط تعداد ۱۰۰ حسابرس است که با توجه به عدم دسترسی به آن‌ها از نمونه‌گیری در دسترس برای حجم نمونه آماری استفاده شد؛ با توجه به لزوم برگزاری آزمایش و سناریوها به صورت تجربی و دشواری ایجاد شرایط انجام آن و از طرفی وقت‌گیر بودن انجام آزمایش‌های تجربی موردنظر در طی زمان انجام پژوهش و عدم رغبت آزمودنی‌ها به این امر، ۳۵ حسابرس مشغول در مؤسسات حسابرسی به روش نمونه‌گیری در دسترس به عنوان نمونه آماری پژوهش انتخاب شدند که در آزمایش و سناریوهای از پیش طراحی شده مورد آزمون تجربی قرار گیرند.

#### ۴-۲) متغیرهای پژوهش

در این پژوهش "کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان" به عنوان متغیرهای وابسته است که برای اندازه‌گیری کیفیت قضاوت از پرسش‌نامه محقق ساخته بهره گرفته شده است؛ در این پرسش‌نامه، گزینه‌های صحیح برای محقق از قبل مشخص است و مجموع انتخاب و قضاوت‌های صحیح حسابرس، نمره مربوط به کیفیت قضاوت حسابرسان می‌باشد. از این رو دو دسته نمرات قبل و بعد از انجام آزمایش و سناریوها جهت سنجش کیفیت قضاوت حسابرسان جمع‌آوری شدند. برای بررسی روایی محتوایی از نظر خبرگان و حسابرسان رده بالا شاغل در مؤسسات گرید الف حسابرسی در زمینه محتوای آزمون مورد نظر استفاده شد. به این صورت که هدف‌های پژوهش و تعاریف عملیاتی مربوط به محتوای سؤال‌ها تشریح شد و از آنها خواسته شد تا هر یک از سؤال‌ها را براساس ضروری بودن اصلاح نمایند و بدین ترتیب سؤالات پرسشنامه کیفیت قضاوت حسابرسان طبقه‌بندی گردید و در نتیجه روایی محتوایی برای پرسشنامه تأیید شد.

همچنین جهت سنجش تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان از پرسشنامه رکرز و ساموئلسون<sup>۱</sup> (۲۰۱۶) که به صورت درصد انتخاب می‌گردد، استفاده شده است؛ درصدها به نحوی است که هر چه درصد کمتر انتخاب گردد، موافقت و تصمیم‌گیری حسابرس در موضوع خواسته شده کمتر خواهد بود؛ با توجه به توضیحات بروز پدیده کمایش ایگو انتظار می‌رود میانگین نمرات قبل از آزمایشات، کمتر از میانگین نمرات بعد از آزمایشات باشد که در نتایج بررسی خواهد شد. مجموع انتخاب‌های حسابرس، نمره مربوط به کیفیت تصمیم‌گیری اخلاقی وی قرار می‌گیرد، لذا باز هم دو دسته نمره قبل و بعد از آزمایش و انجام سناریوها وجود خواهد داشت که در آزمون فرضیه‌ها مدنظر قرار خواهد گرفت. در پژوهش انجام شده توسط حسین‌پور و همکاران (۱۴۰۰) در ایران و رکرز و

<sup>۱</sup> Reckers, P. M. Samuelson

ساموئلسون (۲۰۱۶)، ضریب پایایی آزمون را برای پرسشنامه، بالای ۰/۷ گزارش کردند که نشان می‌دهد اعتبار پرسش‌نامه در حد قابل قبول است. همچنین آنها از طریق روایی سازه و روایی همگرا روایی پرسشنامه را موردتایید قرار دادند. از ضریب آلفای کرونباخ برای سنجش پایایی پرسش‌نامه‌های پژوهش استفاده شد که نتایج در جدول ۱ به صورت تجمیع با سایر متغیرها نشان داده شده است.

جدول ۱- نتایج آلفای کرونباخ به تفکیک پرسشنامه‌های پژوهش حاضر

عنوان	تعداد سؤالات	آلفای کرونباخ
کیفیت قضاوت حسابرسان	۴	۰/۷۲۳
تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان	۶	۰/۹۲۳

منبع: یافته‌های پژوهشگر

نتایج حاصل از جدول ۱ نشان می‌دهد که ضریب آلفای پرسشنامه محقق ساخته کیفیت قضاوت حسابرسان و پرسشنامه تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان بالاتر از ۰/۷ است که نشان‌دهنده پایایی پرسشنامه‌های پژوهش می‌باشد.

کمایش ایگو متغیر مستقل پژوهش حاضر است و برابر است با زمانی که صرف انجام تست استروپ از سوی آزمودنی‌ها یا همان حسابرسان برای هر سناریو به عمل آمده که براساس طیف پنج گزینه‌ای لیکرت اندازه‌گیری می‌شود. تست استروپ برای ارزیابی مهارت‌های شناختی از جمله نحوه پردازش اطلاعات، سرعت آن و توجه انتخابی مورد استفاده روانشناسان و پژوهشگران قرار می‌گیرد. آزمون استروپ، به طور مکرر در پژوهش‌های روانشناسی شناختی برای اندازه‌گیری اینکه افراد چه قدر می‌توانند کاری را انجام دهند که با الگوی پاسخ معمولی آنها در تضاد است، استفاده می‌شود. این کار مستلزم سطح معینی از «کنترل ذهنی» است. در ادامه به تشریح روش اجرای پژوهش بر آزمودنی‌ها پرداخته می‌شود.

### ۳-۴) روش اجرای پژوهش

هدف در پژوهش‌های تجربی، بررسی تأثیر محرک‌ها، روش‌ها و یا شرایط خاص محیطی بر روی یک گروه آزمودنی می‌باشد و ضمن دستکاری یا مداخله در متغیرها و کنترل شرایط، نتایج به دست آمده را در مورد گروهی که به صورت تصادفی انتخاب شده‌اند، مورد مشاهده قرار می‌دهند. پژوهش حاضر، تجربی است؛ چراکه آزمودنی‌ها توسط محقق مورد آزمون قرار می‌گیرد و متغیر مستقل تحت کنترل طی سناریوها و آزمایشاتی به محیط آزمون و آزمودنی‌ها وارد می‌شود. در ادامه به تفصیل روش کار تبیین می‌گردد. با تعیین وقت قبلی و ارائه توضیحات لازم به مدیران مؤسسات حسابرسی بعد از هماهنگی‌های لازم، جلسه حضوری

بدین شکل شروع می‌شد:

در اتفاقی به صورت خصوصی و دور از همکاران، حسابرس را در شرایط آزمایش قرار داده تا بتواند بیشترین تمرکز بر روند آزمایش‌ها داشته باشد، سپس پرسشنامه محقق‌ساخته جهت سنجش "کیفیت قضاوت حسابرسان" و پرسشنامه استاندارد رکرز و ساموئلسون (۲۰۱۶) جهت سنجش "تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان" در اختیار آنها قرار می‌گرفت و از آنان درخواست می‌شد پرسشنامه‌ها را با دقت تکمیل نمایند. بعد از تکمیل پرسشنامه‌ها، در ادامه سناریوها و آزمایش‌های طراحی شده تخصصی حرفه و پژوهش مدنظر قرار می‌گرفت تا پدیده کمایش ایگو در آزمودنی‌ها نمود پیدا کند. سناریوها براساس مقاله هارلی (۲۰۱۹) طراحی شد. بعد از اتمام سناریوها تست استروپ جهت سنجش کمایش ایگو به کار گرفته می‌شد. صفحه نخست تست استروپ در شکل ۱ نشان داده شده است.



شکل ۱: صفحه نخست تست استروپ

این تست، از آزمودنی‌ها می‌خواهد فهرستی از کلماتی را که با رنگی متفاوت از معنای کلمه چاپ شده‌اند، مشاهده کنند. شرکت‌کنندگان موظفند تا جایی که می‌توانند رنگ فونت یا جوهر کلمه را نامگذاری کنند، نه خود کلمه را؛ آزمودنی، رنگ فونت یا جوهر کلمه را با کلیدهای چپ، راست و پایین صفحه کلید سیستم گزارش می‌کند که از قبل همان طور که در شکل ۱ به وی اعلام شده بود. نمونه‌ای از کلمات نشان داده شده بر روی سیستم حاصل از اجرای تست استروپ در شکل ۲ نشان داده شده است.



شکل ۲: نمونه‌هایی از کلیدواژه‌های تست استروپ

همانطور که در شکل ۲ ملاحظه می‌گردد، با مشاهده کلیدواژه آبی، سبز با جوهر قرمز و سبز با جوهر آبی به ترتیب باید کلید جهت پایین، راست و چپ از سوی حسابرس زده شود تا رنگ فونت مطلوب گزارش گردد؛ نتایج تست به صورت مدت زمان اجرای آزمون در فایل اکسل پیوست شده تست استروپ قابل مشاهده بود که این داده برای آزمون فرضیه‌ها و سنجش کمایش ایگو مدنظر قرار گرفت. با انجام آزمایش‌ها طی سناریوهای مرتبط، مشاهدات مبنی بر بروز کمایش ایگو برای محقق نمایان شد و حال آنکه این پدیده بروز پیدا کرد، مجدداً پرسشنامه‌های کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان را با طراحی متفاوت و جایجایی سؤالات به آنها داده شد تا آنها را تکمیل نمایند. لذا با طی کردن این روند قبل و بعد از آزمایش کمایش ایگو، مشاهدات مبنی بر پیامدهای پدیده کمایش ایگو بر کیفیت کار حسابرسان یعنی کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری اخلاقی آنها مورد آزمون و تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

به بیانی، یک حسابرس قبل از انجام آزمایش و سناریوهای طراحی شده، در مرحله شروع کار حسابرسی روزمره می‌باشد یعنی دنیای حقیقی با قوانین هنجاری؛ در تئوری‌های دستوری و هنجاری<sup>۱</sup>، "آنچه که باید باشد" مدنظر قرار می‌گیرد، ولی طی روز زمانی که مجبور است حین حسابرسی، اطلاعات و گزارشات حسابداری صاحبکار را پردازش نماید، با صحبت‌ها و گزارشات وی تطبیق و در نهایت زمان گزارش مراقب دستورالعمل‌های اجرایی مصوب شده جدید یا هر نوع مفادی که قبلاً در کار حسابرسی نبوده ولی اکنون بایستی به آنها توجه نماید (این امور زمانی بیشتر تأثیر خود را نشان می‌دهند که حسابرس ممکن است در حین کارش تماسی داشته باشد که جزو امور زندگی‌اش است و در پیشرفت یا پسرفت کار حرفه‌ای وی دخیل است) یعنی دنیای واقعی با قوانین توصیفی و مشاهدات؛ در تئوری‌های توصیفی<sup>۲</sup>، "آنچه که هست" مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد. از این رو روش کار ما در این پژوهش، تجربی و به صورت انجام مشاهدات و آزمایشاتی در راستای تحقق اهداف بود. در نهایت حسابرس طی امور حسابرسی به یک حالت کمبود منابع شناختی برای خودکنترلی ناشی از خستگی جسمی یا روانی و

<sup>۱</sup> normative Theory

<sup>۲</sup> Positive Theory



کاهش خودآگاهی‌اش افول می‌کرد که ما بروز این پدیده را کمایش ایگو می‌نامیم؛ به بیان ملموس‌تر، کاهش سطح انرژی و شارژ حسابرس و نیاز به دشارژ شدن وی؛ از این‌رو در روش انجام پژوهش حاضر سعی شد که اهمیت و حساسیت حرفه حسابرسی و برخی از عوامل روانشناختی گریبان‌گیر در این حرفه را به صورت آزمایشی و سناریویی قابل مشاهده و سنجش نموده تا به توسعه تئوری‌های علمی مرتبط بینجامد.

## ۵) یافته‌های پژوهش

### ۱- ۵) آمار توصیفی

جمعیت‌شناختی و دموگرافیک نمونه آماری پژوهش حاضر در جدول ۲ گزارش شده است.

جدول ۲- مشخصات دموگرافیک برای نمونه مورد بررسی

شرح ویژگی	عنوان	فراوانی	درصد فراوانی
جنسیت	زن	۱۳	٪۳۷/۱
	مرد	۲۲	٪۶۲/۹
سمت	کمک حسابرس	۲	٪۵/۷
	حسابرس	۱۱	٪۳۱/۴
	حسابرس ارشد	۱۱	٪۳۱/۴
	سرپرست حسابرسی	۱	٪۲/۹
	مدیر حسابرسی	۴	٪۱۱/۴
	شریک حسابرسی	۶	٪۱۷/۱
	کارشناسی	۱۷	٪۴۸/۶
سطح تحصیلات	کارشناسی ارشد	۱۵	٪۴۲/۹
	دکتر	۳	٪۸/۶
رشته تحصیلی	حسابداری	۲۸	٪۸۰
	حسابرسی	۴	٪۱۱/۴
	سایر گرایش‌ها	۳	٪۸/۶
سابقه کاری	کمتر از ۵ سال	۲۱	٪۶۰
	بین ۵ تا ۱۰ سال	۳	٪۸/۶
	بین ۱۰ تا ۱۵ سال	۴	٪۱۱/۴
	بین ۱۵ تا ۲۰ سال	۴	٪۱۱/۴
	بالاتر از ۲۰ سال	۳	٪۸/۶

شرح ویژگی	عنوان	فراوانی	درصد فراوانی
نوع فعالیت	حسابرسی مستقل	۳۲	٪۹۱/۴
	حسابرسی واحدهای دولتی	۱	٪۲/۹
	سایر	۲	٪۵/۷
عضو جامعه	عضو جامعه حسابداران رسمی است	۱۳	٪۳۷/۱
	عضو جامعه حسابداران رسمی نیست	۲۲	٪۶۲/۹
جمع کل		۳۵	٪ ۱۰۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همان‌گونه که در جدول ۲ مشاهده می‌شود، توصیف داده‌های دموگرافیک تحقیق نشان می‌دهد که از بین تعداد نمونه پژوهش، غالب حسابرسان، مرد هستند؛ به دلیل آن‌که حرفه حسابرسی با توجه به ماهیت کار، حرفه‌ای مردسالار است، لذا چنین توزیعی منطقی به نظر می‌رسد.

## ۲-۵) آزمون فرضیه اول

فرضیه اول "کمایش ایگو موجب تفاوت در کیفیت قضاوت حسابرسان می‌شود". جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش بعد از جمع‌آوری داده‌های موردنظر از آزمون تی با نمونه‌های جفت وابسته بهره گرفته شد؛ چرایی استفاده از این آزمون این بود که اینجا درصددیم کیفیت قضاوت و کیفیت تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان را در دو زمان قبل و بعد از آزمون و پیدایش پدیده "کمایش ایگو" سنجش کنیم و داده‌های بدست آمده از یک نمونه و یک حسابرس مورد آزمایش قرار گرفته، حاصل شده بود؛ لذا داده‌های حاصله کیفیت قضاوت و کیفیت تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان، مستقل از یکدیگر نبودند. از اینرو بایستی فرضیه توسط آزمون تی با نمونه جفت وابسته مدنظر قرار گیرد و از آنجا که در مقاله بیس لاتین از نرم افزار spss جهت آزمون فرضیه‌ها بهره گرفته شده است، آزمون تی با نمونه جفت وابسته در نرم‌افزار spss مدنظر قرار می‌گیرد. کماینکه بررسی تفاوت در فرضیه‌ها، نرم‌افزار spss را می‌طلبد و با نرم‌افزار Smart-pls که همبستگی فرضیه‌ها را آزمون می‌کند و برای فرضیه‌های رابطه‌ای مناسب است، امکان‌پذیر نمی‌باشد و به نتایج نادرستی منجر خواهد شد. لازم به ذکر است که آزمون‌ها در نرم‌افزار spss نسخه ۲۶ مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است.

لازم به ذکر است که پرسشنامه‌های کیفیت قضاوت و کیفیت تصمیم‌گیری اخلاقی قبل و بعد از انجام سناریوهای مرتبط با کمایش ایگو به حسابرسان داده شده و حسابرسان به صورت ۱۰۰ درصدی مشارکت داشته‌اند. قبل از آزمون فرضیه‌ها، نرمال بودن متغیرهای پژوهش با بهره‌گیری از آزمون چولگی - کشیدگی مورد بررسی قرار می‌گیرد. نتایج نرمال بودن در جدول ۳ گزارش شده است؛ چنانچه از یافته‌های جدول ۳ برمی‌آید نتایج بین بازه ۲ و ۲- می‌باشند، لذا متغیرهای پژوهش نرمال هستند.

جدول ۳: پیش‌فرض نرمال بودن

شاخص‌های نرمال بودن		متغیر
کشیدگی	چولگی	
-۰/۲۰۷	-۰/۷۱۸	کمایش ایگو
-۱/۳۰۳	-۰/۱۰۱	کیفیت قضاوت
-۰/۹۶۸	۰/۳۷۵	تصمیم‌گیری اخلاقی

منبع: یافته‌های پژوهشگر

بعد از بررسی نرمالیتت بودن متغیرها، فرضیه‌ها آزمون می‌گردند. نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول در جدول ۴ گزارش شده است.

جدول ۴ - آزمون تی با نمونه‌های جفت وابسته

سطح معناداری	درجه آزادی	آماره تی	انحراف معیار	میانگین	
۰/۰۱	۳۴	-۲/۷	۱/۱۷	۲/۴۸	کیفیت قضاوت قبل
			۱/۴۲	۱/۹۱	کیفیت قضاوت بعد

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همچنان که از نتایج جدول ۴ برمی‌آید میانگین کیفیت قضاوت حسابرسان قبل از آزمون و انجام سناریوهای مرتبط با کمایش ایگو بیشتر از میانگین بعد از آزمون می‌باشد که همسو با مبانی نظری است چراکه قبل از به چالش کشیدن حسابرس و کاهش انرژی و خودآگاهی حسابرس و به عبارت بهتر قبل از پیدایش کمایش ایگو در حسابرسان، ایشان، قضاوت‌های صحیح بیشتری داشته‌اند که این قضاوت‌های صحیح بعد از بروز پدیده کمایش ایگو کاهش یافته است. همچنین سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ نشان از تفاوت معناداری در کیفیت قضاوت حسابرسان دارد؛ از این رو فرضیه مورد تأیید قرار می‌گیرد.

### ۳-۵) آزمون فرضیه دوم

فرضیه دوم: " کمایش ایگو موجب تفاوت در کیفیت تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان می‌شود." با توجه به توضیحات در فرضیه اول، نتایج حاصل از آزمون تی با نمونه‌های جفت وابسته در جدول ۵ ارائه شده است.

جدول ۵- آزمون تی با نمونه‌های جفت وابسته

سطح معناداری	درجه آزادی	آماره تی	انحراف معیار	میانگین	
۰/۰۰۲	۳۴	-۳/۴	۹/۷	۱۸/۰۳	کیفیت تصمیم‌گیری اخلاقی قبل
			۱۵/۹	۲۶/۴۶	کیفیت تصمیم‌گیری اخلاقی بعد

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همچنان که از نتایج جدول ۵ برمی‌آید میانگین کیفیت تصمیم‌گیری حسابرسان بعد از آزمون و انجام سناریوهای مرتبط با کمایش ایگو بیشتر از میانگین قبل از آزمون می‌باشد که همسو با مبانی نظری است چراکه بعد از به چالش کشیدن حسابرس و کاهش انرژی وی و به عبارت بهتر بعد از پیدایش کمایش ایگو در حسابرسان، انتظار می‌رود از بررسی و واریسی زیاد گزارش‌ها صاحبکار صرف‌نظر کرده و تصمیمات همسوتری با گزارش‌ها صاحبکار داشته باشند، به عبارتی موافقت بیشتری را اعلام می‌کنند و لذا درصد موافقت به ۱۰۰٪ نزدیک‌تر شده و میانگین نمرات حاصله بعد از آزمون بیشتر خواهد شد. همچنین سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ نشان از تفاوت معناداری در کیفیت تصمیم‌گیری حسابرسان قبل و بعد از آزمون دارد؛ از این رو فرضیه مورد تأیید قرار می‌گیرد و کمایش ایگو موجب تفاوت در کیفیت تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان می‌شود.

### بحث و نتیجه‌گیری

هدف پژوهش، بررسی تأثیر کمایش ایگو بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان است؛ به عبارتی پیامدهای کمایش ایگو در حرفه حسابرسی از حیث کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری اخلاقی ایشان مورد بررسی قرار گرفت. در این راستا، اهداف پژوهش در قالب دو فرضیه تدوین گردید و پرسشنامه‌های کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری اخلاقی قبل و بعد از سناریوهای طراحی شده‌ای به حسابرسان جهت تکمیل داده شد تا از داده‌های حاصل، فرضیه‌ها آزمون گردند.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول نشان داد که کمایش ایگو موجب تفاوت در کیفیت قضاوت حسابرسان می‌شود. می‌توان دریافت ماهیت کمایشی حرفه حسابرسی موجب تفاوت کیفیت قضاوت در بازه‌های مختلف زمان می‌گردد؛ چرا که از طرفی حسابرس باید به لحاظ اعتباردهی در انجام وظایف خود دقت بیشتری داشته باشد و از طرف دیگر نشانه‌های تحریف را در صورت‌های مالی کشف نماید؛ چنین فشار کاری ممکن است با کاهش قدرت ذهن، به کمایش ایگوی حسابرس بیانجامد که این مسئله بر کیفیت قضاوت حسابرس تأثیر می‌گذارد.

فرضیه دوم نشان داد که کمایش ایگو موجب تفاوت در کیفیت تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان می‌شود. می‌توان استنباط کرد از بین رفتن انرژی و خودکنترلی حسابرس و بروز پدیده فرسایش ایگو در ایشان موجب کاهش پردازش کنترل شده می‌شود که کاهش پردازش کنترل شده، حسابرسان را مجبور می‌کند بیشتر بر پردازش

ضمنی اتکا کنند؛ اتکا بر پردازش ضمنی موجب کاهش ارزیابی شواهد کلی و شناخت شواهد و توانایی ارزیابی شواهد می‌شود. ارزیابی و پردازش توسط حسابرس، تأثیر قابل توجهی بر عملکرد بعدی آنها در شناسایی خطاهای واقعی دارد؛ عملکرد نهایی حسابرس تصمیم‌گیری در مورد صورت‌های مالی شرکت و اظهارنظر در این مورد می‌باشد که چنانچه اظهارنظر نامطلوبی ارائه نماید، سهامداران یا شرکت‌ها دچار خسران و ضرر خواهند شد و لذا از اخلاق حرفه‌ای به دور است و مراقبت کاملی را می‌طلبد. به این ترتیب، کمایش ایگو می‌تواند موجب کاهش کیفیت تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان شود.

اگرچه پژوهشی به گونه کامل مشابهی برای مقایسه یافته‌ها مشاهده نشد، اما یافته‌های کلی پژوهش که به اهمیت پدیده‌های روانشناختی مانند کمایش ایگو بر حسابرسی و کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری اخلاقی تأکید دارد همسو با نتایج تحقیقات هارلی (۲۰۱۹؛ ۲۰۱۷)، مورسیتا و همکاران (۲۰۲۰) است. هارلی (۲۰۱۷) نشان داد که عملکرد حسابرسان، در زمان بالا بودن حجم کار حسابرسی کاهش می‌یافت، حجم بالای کار حسابرسی باعث فرسایش ایگوی حسابرسان می‌شد که به کاهش عملکرد در حسابرسی منجر می‌گشت. هارلی (۲۰۱۹) در پژوهش خود نشان داد که فرسایش ایگو، کارایی حسابرسان را در انجام کارهایی که نیازمند قضاوت درست (در مورد گفته‌های صاحبکار و تشخیص توضیح‌های جعلی) بود کاهش می‌داد؛ همچنین فرسایش ایگو باعث کاهش تصمیم‌گیری صحیح در حسابرسی می‌شد. همچنین مورسیتا و همکاران (۲۰۲۰)، در پژوهش خود نشان دادند که فرسایش قدرت خودکنترلی بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان تأثیر منفی می‌گذاشت.

پیشنهاد می‌شود با آموزش از طریق برگزاری کارگاه‌های دانش‌افزایی برای حسابرسان، ایشان را با پدیده کمایش ایگو آشنا نمایند تا با اثر آن را بر روی قضاوت‌ها و تصمیمات خود آگاه شده و پیامدهای آن را بر حرفه در نظر داشته باشند. همچنین به نهادها و انجمن‌های حرفه‌ای قانونگذار پیشنهاد می‌شود به موضوع کمایش ایگو و پدیده‌های روانشناختی توجه نموده و در دستورالعمل‌ها مدنظر قرار دهند. شرحی از عناوین تحقیقاتی برای تحقیقات آتی به محققان توصیه می‌شود: بررسی نقش سایر عوامل روانشناختی تأثیرگذار از قبیل اثر پیشگویی کامبخش و هوش هیجانی، هوش معنوی و ... بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان؛ مطالعه نقش کمایش ایگو بر سایر ابعاد حسابرسان از قبیل رضایتمندی صاحبکار، اعتماد به صاحبکار، تردید حرفه‌ای حسابرسان، تقلب و ...؛ ارزیابی تأثیر سوگیری‌های روانشناختی فردی و ابعاد شخصیتی حسابرسان بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان؛ بررسی سایر علل کمایش ایگو در حسابرسان از قبیل عوامل ژنتیکی، شخصیتی. دشواری هماهنگی با حسابرسان و بعضاً عدم همکاری آنها و مشکلات ذاتی پرسشنامه و عدم رغبت حسابرسان به پاسخگویی و شرکت در مطالعات تحقیقاتی از محدودیت‌های پژوهش حاضر بود.

"هیچ گونه تعارض منافع توسط نویسندگان بیان نشده است."

## تشکر و قدردانی

نویسندگان این مقاله از تمامی حسابرسان شرکت‌کننده در مراحل مختلف انجام آزمون تجربی که با مشارکت و صرف وقت و دقت بالا و نیز راهنمایی علمی خود در این پژوهش همکاری نمودند، مراتب تشکر و قدردانی خود را اعلام می‌دارند.

## فهرست منابع

- احمدزاده، زاهد و احمد یعقوب نژاد، (۱۴۰۱)، "تأثیر درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی حاکم در مؤسسات بر ارزشهای حرفه‌ای در مؤسسات حسابرسی"، پژوهشهای حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۴(۵۵)، صص ۲۳ - ۴۰.
- بنی‌مهد، بهمن و نیوشا مهرانی، (۱۴۰۰)، "تأثیر سبک‌های شناخت نوگرا و نوگریز بر تردید حرفه‌ای حسابرس"، پژوهشهای حسابرسی حرفه‌ای، ۲(۵)، صص ۵۶ - ۶۹.
- بونر، سارا (۱۹۹۸)، "قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری"، ترجمه علی پارسائیان، تهران، انتشارات اتحاد، (۱۳۹۵).
- پرویز، کورش، حمیدرضا آقامحمدیان شعیباف، بهرامعلی قنبری هاشم آبادی و محمود دهقانی، (۱۳۹۵)، "رابطه توانمندی ایگو و فراشناخت در دانشجویان دختر و پسر"، راهبردهای آموزش در علوم پزشکی، ۹(۲)، صص ۱۱۸ - ۱۲۶.
- پورزمانی، زهرا و محسن صفاجو، (۱۴۰۰)، "تأثیر تردید حرفه‌ای بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان با توجه به نقش میانجی خلاقیت فردی"، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۰(۳۹)، صص ۳۳۷-۳۴۹.
- حسین‌پور، سعید، سینا خردیار، علی خوزین و فاضل محمدی نوده، (۱۴۰۰)، "بررسی اثر سلامت روانی و کمال‌گرایی بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران با نقش میانجی اهمال‌کاری"، دوفصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۶(۱۱)، صص ۹۳ - ۱۲۱.
- حیدر، مجتبی و هاشم نیکومرام، (۱۳۹۸)، "سبک‌های تفکر و تردید حرفه‌ای در حسابرسی (آزمون نظریه خودحکومتی ذهن)"، دوفصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۳(۵)، صص ۱۵۱ - ۱۸۵.
- خدای پور، احمد، عیسی اکبری نفت چالی و امید پورحیدری، (۱۳۹۸)، "تأثیر تجربه بر رفتارهای غیرارادی حسابرسان"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی (پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی)، ۱۱(۴۱)، صص ۱۹۷ - ۲۲۷.
- خواجوی، شکراله و تابنده صالحی، (۱۳۹۸)، "تأثیر فرسایش شغلی بر عملکرد در انجام وظایف پیچیده حسابرسی"، دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۴(۸)، صص ۲۷۹ - ۲۴۳.

- دریائی، عباسعلی و لیلا خلوصی‌مشفق، (۱۳۹۸)، "اثر فرسایش قدرت خودکنترلی بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان (آزمون نظریه فرسایش قدرت خودکنترلی)"، حسابداری سلامت، ۸(۲)، صص ۲۰ - ۳۸.
- دولت زارعی، احسان، غلامرضا کرمی و امید فرجی، (۱۴۰۱)، "بیست‌ویک سال تحقیقات رفتاری حسابداری: تجزیه و تحلیل کتاب‌شناختی"، مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۹(۷۵)، صص ۱۶۵-۲۰۱.
- رجب دری، حسین، حمیدرضا وکیلی فرد، حجت‌اله سالاری و علی امیری، (۱۴۰۱)، "رابطه نظریه‌های اخلاقی و رفتار اخلاقی در قضاوت حسابرسان"، قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری و حسابرسی، ۱(۱)، صص ۱۱۳ - ۱۴۱. [10.30495/jdaa.2022.691739](https://doi.org/10.30495/jdaa.2022.691739).
- رجبعلی‌زاده، جواد، (۱۳۹۵)، "تأثیر احساسات و حالات روانی حسابرسان بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسی: بررسی مطالعات و ارائه چکیده‌ای از مفاهیم و رویکردهای پیشنهادی"، همایش ملی حسابرسی و نظارت مالی ایران، <https://sid.ir/paper/fa/885259>.
- رحمانی نیا، احسان، زهرا پورزمانی و آیدا گلپایگانی، (۱۴۰۰)، "بررسی تأثیرپذیری تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران حرفه‌ای از ویژگی‌های شخصیتی و رفتاریشان"، (پژوهش‌های حسابرسی) پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۱(۲)، صص ۵۷-۸۵. <https://sid.ir/paper/fa/41117SID>.
- رستمی، شعیب و یاشار آذرسعید، (۱۴۰۲)، "هوش مصنوعی و تصمیم‌گیری اخلاقی در حسابداری و حسابرسی: تحلیل چالش‌های مرتبط"، قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری و حسابرسی، ۲(۳)، صص ۸۷ - ۱۱۴. <https://doi.org/10.30495/jdaa.2023.1976918.1068>.
- رهنمای رودپشتی، فریدون و یاسمن پزشک، (۱۴۰۰)، "پارادایم‌های حسابرسی نوین"، پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۱(۴)، صص ۹۶ - ۱۱۸.
- سعیدی گراغانی، مسلم و احمد ناصری، (۱۳۹۶)، "تفاوت‌های فردی و قضاوت حرفه‌ای حسابرس"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۲(۳)، صص ۱۶۹ - ۱۸۴. URL: <http://aapc.khu.ac.ir/article-266-1-fa.html>.
- فخاری، حسین و مهران فضل‌اله پورنقارچی، (۱۴۰۱)، "تأثیر سرمایه روانشناختی بر انگیزه پیشرفت، قضاوت حسابرسان و عملکرد موسسه‌های حسابرسی"، دوفصلنامه علمی حسابداری ارزشی و رفتاری، ۷(۱۳)، صص ۱۵۴-۱۹۹.
- مرادی، مهدی، محمدابراهیم گرگانی و پگاه وهاب‌آهاری، (۱۳۹۵)، "بررسی تأثیر تردید حرفه‌ای ناشی از ویژگی‌های شخصی و ویژگی‌های مشتری بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان"، اولین همایش ملی حسابرسی و نظارت مالی ایران، <https://civilica.com/doc/848257>.
- مهدوی، غلامحسین و امیر سروستانی، (۱۳۹۶)، "نقش رویکردهای تدوین استانداردهای حسابداری در ویژگی‌های روان‌شناختی حسابرسان"، دانش حسابداری، ۸(۳۱)، صص ۶۵ - ۹۲.

یعقوب نژاد، احمد، زهرا کریمی، محمود صمدی لرگانی و محمدرضا پورعلی، (۱۴۰۲)، "تأثیر مولفه‌های پنج‌گانه شخصیت حسابرسان بر مدیریت سود"، قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری و حسابرسی، ۲(۲)، صص ۹۵-۱۱۴.

یعقوب نژاد، احمد، زهرا کریمی، محمود صمدی لرگانی و محمدرضا پورعلی، (۱۴۰۰)، "ارزیابی تأثیر سوگیری‌های روانشناختی فردی و ابعاد شخصیتی حسابرسان بر کیفیت حسابرسی"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۳(۵۲)، صص ۲۳-۵۲.

- Baumeister, R. F., B. R. Wright, and D. Carreon. (2018), "Self-Control In The Wild: Experience Sampling Study of Trait and State Self-Regulation", *Self And Identit*, pp 1-35.
- Baumeister, R. F., Bratslavsky, E., Muraven, M., and Tice, D. M. (1998), "Ego depletion: Is the active self a limited resource?", *Journal of Personality and Social Psychology*, 74(5):pp 1252-1265.
- Baumeister, R. F., K. D. Vohs, and D. M. Tice, (2007), "The strength model of self-control", *Current Directions in Psychological Science*, 16(6), pp 351-355.
- Bennett, G. B., & R. C. Hatfield, 2013. The effect of the social mismatch between staff auditors and client management on the collection of audit evidence. *The Accounting Review*, 88(1), pp 31-50.
- Berman, M. G. (2015). "Stable LongRange Intermispheric Coordination is Supported by Direct Anatomical Projections", *Proceedings of the National Academy of Sciences of the Unitedstates of America*, Vol. 112, No. 20, pp 6473-6478.
- Burkley, E. (2008), "The role of self-control in resistance to persuasion", *Personality and Social Psychology Bulletin* 34 (3), pp 419-431.
- Chung, J., J. Cohen, and G. S. Monroe. (2008). "The effect of moods on auditors' inventory valuation decisions", *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 27 (2), pp 137-159.
- Church, B. K, and Shefchik, L. B. (2012). "PCAOB inspections and large accounting firms", *Accounting Horizons*, 26(1), pp 43-63.
- Danessa, F and H.Yusrianti, (2023), "The effect of goal orientation and ego depletion on audit judgment with task complexity as moderating variable", Undergraduate thesis, Sriwijaya University.
- Delisi, M. (2014). "Low SelfControl Is a BrainBased Disorder", SAGE Publications Ltd.
- Dolan, S. L.; Rosemarie, A.; Martinb J.; and T. Rohsenow, (2008). "Self Efficacy for Cocaine Abstinence: Pretreatment Correlates and Relationship to Outcomes", *Addictive Behaviors*, Vol. 33, No. 5, pp. 675-688.
- Earley, C. E, V.B. Hoffman, and J.R. Joe, (2008), "Reducing management's influence on auditors' judgments: An experimental investigation of SOX 404 assessments", *The Accounting Review*, 83(6): pp 1461-1485.
- Engber, D. (2016). "Everything is Crumbling", Available at: [www.slate.com/articles/health\\_and\\_science/cover\\_story/2016/03/ego\\_depletion\\_aninfluential\\_theory\\_in\\_psychology\\_may\\_have\\_just\\_been\\_debunked.html](http://www.slate.com/articles/health_and_science/cover_story/2016/03/ego_depletion_aninfluential_theory_in_psychology_may_have_just_been_debunked.html) [Online][17 June 2018].
- García-Marzá, D. (2005). Trust and dialogue: Theoretical approaches to ethics auditing. *Journal of Business Ethics*, 57(3), pp 209-219.
- Hagger, M. S., C.Wood, C. Stiff, and N.L.D, Chatzisarantis, (2010), "Ego depletion and the strength model of self-control: A metaanalysis", *Psychological Bulletin*, 136(4), pp 495-525.
- Hammersley, J. S. (2006), "Pattern identification and industry-specialist auditors", *The Accounting Review*, 81(2), pp 309-336.



- Heiman-Hoffman, V. B., D.V. Moser, and J.A. Joseph, (1995), "The impact of an auditor's initial hypothesis on subsequent performance at identifying actual errors", *Contemporary Accounting Research*, 11(2), pp 763-779.
- Hewig, J.; Hagemann, D.; Seifert, J.; Naumann, E.; and D. Bartussek (2006), "The Relation of Cortical Activity and BIS/BAS on the Trait Level," *Biological Psychology*, Vol. 71. No. 1 pp. 42-53
- Hoffman, V. B., J.R. Joe, and D.V. Moser, (2003), "The effect of constrained processing on auditors' judgments", *Accounting, Organizations and Society*, 28, pp 699-714. [https://doi.org/10.1016/s0361-3682\(02\)00068-5](https://doi.org/10.1016/s0361-3682(02)00068-5).
- Hurley, P, (2017), "Ego Depletion and Auditors' Busy Season", *Behavioral Research in Accounting*, Available at: <https://doi.org/10.2139/ssrn.2629337>
- Hurley, P. J, (2019), "Ego Depletion and Auditors' JDM Quality" ,*Accounting, Organizations and Society*, Vol. 77, pp. 1-12.
- Hurley, P.J, (2015), "Ego depletion: Applications and implications for auditing research", *Journal of Accounting Literature* 35:pp. 47-76.
- Kaplan ,S.E. A.M, Donnelly and J.M. Vinson, (2021), "The Impact of Trait Skepticism and Ego Depletion on Auditor Judgment", *Behavioral Research in Accounting*, 33 (1): pp 107-122 . <https://doi.org/10.2308/BRIA-2020-011>
- Knechel, W. R. Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B., and Velury, U. K, ( 2013), "Audit quality: Insights from the academic literature", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(Supplement 1), pp 385-421.
- Kremin, J, (2015), "Control yourself! The impact of self-control on auditors' ability to practice professional skepticism", Working Paper. Portland State University Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2382823>
- Lavertue NE, V.K.Kumar, and R.J. Pekala, (2002), "The effectiveness of a hypnotic ego strengthening procedure for improving self-esteem and depression", *Aust J Clin Exp Hypn* ;30(1), pp 1-23.
- Masicampo, E. J., and R.F. Baumeister, (2008), "Toward a physiology of dual-process reasoning and judgment: Lemonade, willpower, and expensive rule-based analysis", *Psychological Science*, 19(3), pp. 255-260.
- Mullis, C. E., and R.C. Hatfield, (2018), "The effects of multi-tasking on auditors' judgment quality", *Contemporary Accounting Research*, 35(1):pp. 314-333.
- Muraven, M, D. Shmueli, & E. Burkley, (۲۰۰۶), "Conserving self-control strength", *Journal of Personality and Social Psychology*, 91(3): 524-537.
- Mursita, L. Y, N.Mustafida, R. Rachmadia, (2020), "Ego depletion and its effect on auditors' judgment and decision-making quality", *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, Vol. 16, No. 2:pp 225-245.
- Musbah, A., Cowton, C.J. and Tyfa, D. (2016), "The role of individual variables, organizational variables, and moral intensity dimensions in Libyan management accountants' ethical decisionmaking", *Journal of Business Ethics*, Vol. 134 No. 3, pp. 335-358.
- Reckers, P. M. Samuelson. (2016), "Toward resolving the debate surrounding slippery slope versus licensing behavior: The importance of individual differences in accounting ethical decision making", *Advances in accounting*, 34:pp 1-16.

## **Effect Ego depletion on quality of judgment and decision-making auditors**

**Zahra Nazifi<sup>1</sup>**

**AliReza MehrAzeen<sup>2</sup>**

**Ahmad Zendedel<sup>3</sup>**

**Abolghasem MassihAbadi<sup>4</sup>**

Received: 05/ January /2025      Accepted: 25/ February /2025

### **Abstract**

Auditing is a process that is always accompanied by judgment and decision-making, and since the quality of judgment and decision-making is related to the auditor's individual characteristics, there is an urgent need to further investigate the auditor's behavioral and psychological factors; Ego depletion represents one of the most under-recognized developments in recent psychological research. Based on this, in the current research, the effect of ego reduction on the quality of judgment and decision making of auditors is investigated. The research is experimental in terms of the data collection method and is placed in the field of behavioral and psychological research. The data related to the auditors working in audit institutions were collected during 2023 and analyzed using SPSS software. The data related to the reduction of the ego was realized during the experiments and designed scenarios and the Stroop test. The results indicated that the reduction of ego causes a difference in the quality of their moral judgment and decision making. The research results can be considered in the development of normative and descriptive behavioral theories in auditing.

**Keywords:** Ego depletion , auditor, test, quality of judgment and decision making.

---

<sup>1</sup> Department of accounting, Neyshabur Branch, Islamic Azad University, Neyshabur, Iran. [accountt.zn@gmail.com](mailto:accountt.zn@gmail.com)

<sup>2</sup> Department of accounting, Neyshabur Branch, Islamic Azad University, Neyshabur, Iran. (Responsible author) [a.r.mehrzaeen@iau-neyshabur.ac.ir](mailto:a.r.mehrzaeen@iau-neyshabur.ac.ir)

<sup>3</sup> Department of accounting, Neyshabur Branch, Islamic Azad University, Neyshabur, Iran. [Ah.zendedel@gmail.com](mailto:Ah.zendedel@gmail.com)