

## **The Effect of Some Auditors' Behavioral Duties On Ego Depletion According to The Moderating Role of Audit Experience: A Case Study of Auditors In Razavi Khorasan Province**

**Zahra Nazifi**

*Ph.D. Student of Accounting, Department of accounting, Neyshabur Branch, Islamic Azad University, Neyshabur, Iran. ([acountt.zn@gmail.com](mailto:acountt.zn@gmail.com))*

**AliReza Mehrazeen\***

*Assistant Professor, Department of accounting, Neyshabur Branch, Islamic Azad University, Neyshabur, (Corresponding Author) , [mehrazeen@gmail.com](mailto:mehrazeen@gmail.com)*

**Abolghasem MassihAbadi**

*Assistant Professor, Department of accounting, Neyshabur Branch, Islamic Azad University, Neyshabur, Iran. [massihabadi@gmail.com](mailto:massihabadi@gmail.com)*

**Ahmad Zendedel**

*Assistant Professor, Department of accounting, Neyshabur Branch, Islamic Azad University, Neyshabur, Iran. [Ah.zendedel@gmail.com](mailto:Ah.zendedel@gmail.com)*

### **Abstract:**

Auditing is a very sensitive and delicate job. On the one hand, the auditor must be more careful in performing his duties and, on the other hand, discover the signs of distortion in the financial statements; Such work pressure may lead to the erosion of the auditor's ego by reducing the power of the mind; Ego erosion is a well-known phenomenon in the psychological field, during which the brain faces a decrease in energy source due to performing various mental tasks, including decision-making and self-control to prevent the occurrence of certain emotions and actions. Based on this, in the present research, the effect of some auditing behavioral duties on the erosion of auditors' ego and the role of auditing experience is investigated. In terms of cognitive method, the research is experimental and in terms of data collection, it is a questionnaire and it is placed in the field of behavioral and psychological research. The data related to 30 auditors working in 10 auditing institutes located in Razavi Khorasan during the year 1402 were collected by available sampling method and analyzed using SPSS software and variance analysis test with repeated values. Data related to ego erosion have been collected during designed experiments and scenarios and the Stroop test. Designed scenarios and

experiments show auditors' behavioral needs in a realistic and live simulation. The results show that auditors' behavioral duties, including cognitive processing, alertness, concentration, and inhibition of motivation, erode their ego. Also, audit experience moderates ego erosion caused by behavioral needs of cognitive processing, alertness and concentration, and hindering auditors' motivations. It is expected that with the results of the research, it can be concluded that psychological problems compared to physical problems have a significant effect on auditors' cognitive resources, which can be a significant warning to legislators.

**Keywords:** Auditor, Audit Behavior, Ego Depletion, Experiment and Scenario

Copyrights



This license only allowing others to download your works and share them with others as long as they credit you, but they can't change them in any way or use them commercial.

## تأثیر برخی بایدهای رفتاری حسابرسان در فرسایش ایگو با توجه به نقش تعدیل‌کنندگی تجربه حسابرسی: مطالعه موردی حسابرسان استان خراسان رضوی

زهرا نظیفی<sup>۱</sup> علی‌رضا مهرآذین<sup>۲\*</sup> ابوالقاسم مسیح‌آبادی<sup>۳</sup> احمد زنده‌دل<sup>۴</sup>

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۱۰/۰۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۵/۲۰

### چکیده

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 تحریف را در صورت‌های مالی کشف نماید؛ چنین فشار کاری ممکن است با کاهش قدرت ذهن، به فرسایش ایگوی حسابرس انجامد؛ فرسایش 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. بر این اساس در پژوهش حاضر به بررسی تأثیر برخی بایدهای رفتاری حسابرسی بر فرسایش ایگوی حسابرسان و نقش تجربه حسابرسی پرداخته می‌شود. پژوهش از نظر روش شناخت، آزمایشی و از حیث گردآوری داده‌ها، پرسشنامه‌ای است و در حوزه تحقیقات رفتاری و روانشناختی قرار می‌گیرد. داده‌های مربوط به ۳۵ حسابرس شاغل در ۲۵ مؤسسه حسابرسی واقع در خراسان رضوی طی سال ۱۴۰۱ به روش نمونه‌گیری در دسترس جمع‌آوری و با استفاده از نرم‌افزار SPSS و آزمون آنالیز واریانس با مقادیر تکراری مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. داده‌های مربوط به فرسایش ایگو طی انجام آزمایش‌ها و سناریوهای طراحی شده و آزمون استروپ جمع‌آوری شده‌اند. سناریوها و آزمایشات طراحی شده، بایدهای رفتاری حسابرسان را به صورت واقعی و شبیه‌سازی زنده نشان می‌دهد. نتایج نشان می‌دهد بایدهای رفتاری حسابرسان اعم از پردازش شناختی، هشیاری و تمرکز و ممانعت از انگیزه‌ها موجب افزایش فرسایش ایگوی

<sup>۱</sup> دانشجوی مقطع دکتری، گروه حسابداری، واحد نیشابور، دانشگاه آزاد اسلامی، نیشابور، ایران.

account.zn@gmail.com

<sup>۲</sup> استادیار، گروه حسابداری، واحد نیشابور، دانشگاه آزاد اسلامی، نیشابور، ایران. نویسنده مسئول

a.r.mehrzaeen@iau-neyshabur.ac.ir

<sup>۳</sup> استادیار، گروه حسابداری، واحد نیشابور، دانشگاه آزاد اسلامی، نیشابور، ایران massihabadi@gmail.com

<sup>۴</sup> استادیار، گروه حسابداری، واحد نیشابور، دانشگاه آزاد اسلامی، نیشابور، ایران zendedel.ah@gmail.com

آنها می‌شود. همچنین تجربه حسابرسی، فرسایش ایگو ناشی از بایدهای رفتاری پردازش شناختی، هشیاری و تمرکز و ممانعت از انگیزه‌های حسابرسان را کاهش می‌دهد. انتظار می‌رود با نتایج پژوهش بتوان نتیجه‌گیری کرد که مشکلات روان‌شناختی نسبت به مشکلات فیزیکی تأثیر قابل توجهی بر منابع شناختی حسابرسان دارند که می‌تواند هشدار قابل توجهی به قانونگذاران باشد.

**کلید واژه‌ها:** حسابرسان، بایدهای رفتاری حسابرسی، فرسایش ایگو، آزمایش و سناریو.

## ۱-مقدمه:

موضوع حسابرسی با توجه به حساسیت‌های تخصصی، موضوعی مهم و چالش‌برانگیز است، زیرا حسابرسی باعث ایجاد ارزش افزوده برای صورت‌های مالی می‌شود. یک مؤسسه حسابرسی مستقل و بامهارت، قادر به شناسایی تحریف‌های بااهمیت صورت‌های مالی واحد مورد رسیدگی بوده و می‌تواند نسبت به ارائه صحیح آن بر صاحبکار خود تأثیرگذار باشد تا در نتیجه آن، اطلاعات قابل اتکالی گزارش شود (ولیان و همکاران، ۱۳۹۶). قضاوت و تصمیم‌گیری موضوعاتی هستند که همیشه در حسابرسی مطرح بوده‌اند؛ در حقیقت این ابعاد، جنبه‌های اصلی حسابرسی هستند، فرآیند حسابرسی، با قضاوت و تصمیم‌گیری در قالب اظهارنظر حرفه‌ای حسابرس در خصوص میزان مطابقت گزارش‌های ارائه شده از سوی شرکت با استانداردهای حسابداری نتیجه‌بخش می‌شود؛ 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 تحت تأثیر ویژگی‌های فردی است (فخاری و فضل‌اله‌پورنقارچی، ۱۴۰۱) انتظار می‌رود حسابرس در فرآیند تصمیم‌گیری و قضاوت خود دچار سوگیری‌های شناختی گردد (خدای‌پور و همکاران، ۱۳۹۸).

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 فروید<sup>۴</sup> اطلاق می‌شود (لورتو و همکاران، ۲۰۰۲). عملکردهای ایگو شامل ارتباط با واقعیت، تنظیم و کنترل نیروهای غریزی، روابط موضوعی، پردازش تفکر، عملکردهای دفاعی، ترکیبی و قضاوت است (بریس، ۱۹۵۶؛ پرویز و همکاران، ۱۳۹۵). فرسایش ایگو<sup>۵</sup> یکی از مهم‌ترین پیشرفت‌ها در تحقیقات اخیر روان‌شناختی است؛ این پیشرفت براساس نظریه خودکنترلی<sup>۶</sup> مطرح شده است (هارلی، ۲۰۱۹). خودکنترلی، توانایی کنترل احساسات و رفتار فرد در مقابل وسوسه‌ها و انگیزه‌ها است (دلیمی، 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

<sup>۱</sup> Id<sup>۲</sup> Ego<sup>۳</sup> Superego<sup>۴</sup> Freud<sup>۵</sup> Ego depletion

در سایر تحقیقات از معادل‌هایی همچون فرسایش خود(دریانی و همکاران، ۱۳۹۸)، تقلیل من(پوراآقایی اردکانی و همکاران، ۱۳۹۴) استفاده شده است

<sup>۶</sup> Self-control

خودکنترلی اذعان می‌کند که تمام اعمال خودکنترلی از یک منبع یکسان با ظرفیت مشخص انرژی می‌گیرند. 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 و عملکرد با اختلال مواجه می‌شود (بامیستر و همکاران، ۱۹۹۸)؛ لذا انرژی شناختی می‌تواند با استفاده از فرآیند فرسایش ایگو کاسته شود (هاگر و همکاران، ۲۰۱۰).

فرسایش ایگو به این عقیده اشاره دارد که خودکنترلی و اراده از یک مخزن منابع ذهنی محدود تشکیل شده است (بامیستر و همکاران، ۱۹۹۸) و زمانی که انرژی برای فعالیت ذهنی کم است، خودکنترلی معمولاً دچار اختلال می‌شود که در این صورت فرسایش ایگو رخ داده است؛ به‌ویژه حالت فرسایش ایگو باعث اختلال در توانایی در اجرای تکلیف و وظیفه بعدی می‌شود، حتی اگر وظایف ظاهراً با هم نامرتب باشند.

حسابرسان در محیطی فرسایشی کار می‌کنند، محیطی که نیاز به حجم زیادی از منابع شناختی دارد؛ در یافته‌های تحقیق خواجهی و صالحی (۱۳۹۸) نشان داده شد حسابرسانی که دارای سطح بالاتری از ویژگی‌های پیش‌بینی‌کننده پردازش پرزحمت، همچون هویت حرفه‌ای قوی‌تر و تردید حرفه‌ای بالاتر بودند، به میزان بیشتری تحت تأثیر فرسایش شغلی قرار گرفته بودند. 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 (باجهیت و همکاران، ۲۰۱۶؛ به نقل از خواجهی و صالحی، ۱۳۹۸). همچنین ماهیت کار حسابرسی همچون تغییر بین ذهنیت‌های مختلف برای انجام انواع وظایف حسابرسی (دورکن و همکاران، ۲۰۱۹؛ به نقل از خواجهی و صالحی، ۱۳۹۸)، مشارکت در تعاملات دشوار با مراجعین (بینت و هاتفیلد، ۲۰۱۳)، چندوظیفه‌ای بودن (مالیز و هاتفیلد، ۲۰۱۶) و مقاومت در برابر وسوسه ترک کار و انجام آن با دورکاری نیز مستلزم منابع شناختی بالای حسابرس است. لذا مبانی نظری پیشین از این موضوع حمایت می‌کند که فرآیند حسابرسی می‌تواند باعث فرسایش 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 هشیار باشد. همچنین براساس نظر هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و

اطمینان بخشی<sup>۱</sup> در امریکا، حسابرس باید تردید حرفه‌ای<sup>۲</sup> و مراقبت حرفه‌ای را در کارش لحاظ کند. تردید حرفه‌ای یک ویژگی است که شامل ذهن پرسشگر و ارزیابی نقادانه شواهد است، تردیدگرایی علاوه بر تشکیک، حسابرس را بر آن می‌دارد که برای آزمون فرضیه‌ها به دنبال شواهد و استدلال باشد. تردید حرفه‌ای بخش لاینفک حسابرسی صورت‌های مالی است. ارزیابی شواهد و مدارک مؤید یکی از مراحل روش‌شناسی حسابرسی برای رسیدگی به مشکلات و مسائل واقعی عنوان شده است. 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).

بنابراین حسابرسی یکی از حرفه‌های آسیب‌پذیر در برابر فرسایش ایگو است که یک حالت موقتی کمبود منابع شناختی برای خودکنترلی ناشی از خستگی جسمی یا روانی است (مورسینا و همکاران، ۲۰۲۰). با توجه به توضیحات، مطالعه فرسایش ایگو در حسابرسان جزء تحقیقات حسابرسی رفتاری است که فرسایش ایگو می‌تواند توانایی حسابرسان را در شناسایی حساب‌های تحریف‌شده دچار مشکل کند (کرمین، 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) 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. همچنین مطالعه فرسایش ایگو در حوزه حسابرسی الزامی است. تحقیقات قبلی به جنبه‌هایی مانند کیفیت قضاوت (رایت و رایت، ۲۰۱۴؛ گرینر و همکاران، ۲۰۱۸؛ به نقل از دولت‌زارعی و همکاران، ۱۴۰۱)، تأثیر محیط بر روی تصمیم‌گیری‌ها (لیانارچی و میلن، ۲۰۰۵؛ به نقل از دولت‌زارعی و همکاران، ۱۴۰۱) و غیره توجه داشته‌اند اما ویژگی‌ها و بایدهای رفتاری حسابرسان که در فرآیند حسابرسی باید مدنظر قرار دهند و ممکن است بر اثرات فرسایش ایگو تأثیر بگذارد، نادیده گرفته‌اند؛ همچنین درک اینکه آیا این ویژگی‌ها و بایدها می‌توانند (و تحت چه شرایطی)، کاهش یا تشدید فرسایش ایگو را سبب شوند نیز مهم است؛ این مهم مستلزم بررسی فرسایش ایگوی حسابرسان در یک محیط واقعی حسابرسی است که تاکنون تحقیقی با روش شبیه‌سازی زنده<sup>۳</sup> در ایران صورت نگرفته است.

<sup>۱</sup> International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)

<sup>۲</sup> professional skepticism

<sup>۳</sup> Live simulation method

با توجه به اینکه کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری مرتبط با ویژگی‌های فردی حسابرس می‌باشد، انتظار می‌رود تا حسابرس در فرآیند تصمیم‌گیری و قضاوت خود دچار سوگیری‌های شناختی گردد (خدمی‌پور و همکاران، ۱۳۹۸). از طرفی اشخاص از تجربه برای ایجاد مدل‌های ذهنی مؤثر به منظور تفسیر شواهد در زمان قضاوت حرفه‌ای خود استفاده می‌کنند (بازرمن، مورگان و لوینس، ۱۹۹۰). تجربه، تأثیر غیرقابل انکاری بر دقت قضاوت حسابرس دارد. تجربه باعث افزایش توانایی‌های حسابرس در پردازش اطلاعات و ایجاد راهکارهای مختلف در شرایط خاص می‌شود. همچنین باعث ایجاد ساختاری برای قضاوت حسابرس می‌گردد که این ساختارها موجب ایجاد روش‌های تصمیم‌گیری و تفسیر اطلاعات می‌شود (سیرانی و همکاران، ۱۳۸۸؛ خدمی‌پور و همکاران، ۱۳۹۸). به بیان دیگر، هر چه تجربه حسابرسان بیشتر باشد، انتظار می‌رود تا حسابرسان، حسابرسی را با کیفیت بالاتری انجام داده و دچار سوگیری‌های رفتاری کمتری در قضاوت‌های خود شوند (حاجیها و ابراهیمی، ۱۳۹۵).

لذا در پژوهش حاضر با انجام آزمایشات و طراحی سناریوهای واقعی حرفه به بررسی تأثیر برخی بایدهای رفتاری حسابرسان بر فرسایش ایگوی ایشان یعنی بررسی علل فرسایش ایگو در حسابرسی و همچنین بررسی نقش تجربه حسابرس پرداخته می‌شود.

## ۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

کنچال و همکاران (۲۰۱۳) خاطر نشان کردند 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. 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 نیکومرام، ۱۳۹۸).

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 گوستاو یونگ<sup>۱</sup> (۱۹۱۲) "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، تحمل کردن، 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. نخستین کارکرد ایگو، میانجی‌گری میان نیازهای فرد و مقتضیات محیط است. ایگو شیوه‌های نشان دادن هیجان را به جهان بیرون مهار می‌کند. در نهایت ایگو نماینده بخشی از روان است که آن را خرد می‌نامند (تارنمای مورد استفاده<sup>۲</sup>).

فرسایش 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). تئوری خودکنترلی اذعان می‌کند که تمام اعمال خودکنترلی از یک منبع یکسان با ظرفیت مشخص انرژی می‌گیرند. بر اساس تئوری 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 "فرسایش ایگو" می‌نامند. فرسایش ایگو با تخلیه منابع خودکنترلی همراه است (بامیستر و همکاران، ۲۰۰۷)؛ به عبارتی منابع شناختی می‌تواند با استفاده از فرآیند فرسایش ایگو کاسته شود (هاگر و همکاران، ۲۰۱۰). پس از وقوع پدیده فرسایش 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 نامرتب باشند (جونز و همکاران، ۲۰۰۸). برخی بایدها و الزامات رفتاری حرفه حسابرسی که به طور عمده بایستی حسابرسان در فرآیند حسابرسی مدنظر قرار دهند که در استانداردهای حسابرسی جهت افزایش کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان مورد توجه قرار گرفته اند، در پژوهش حاضر براساس پژوهش هارلی (۲۰۱۹) به سه دسته پردازش شناختی<sup>۳</sup>، هشیاری<sup>۴</sup> و ممانعت از انگیزه‌ها<sup>۵</sup> دسته‌بندی می‌شوند.

<sup>۱</sup> Carl Gustav Jung

<sup>۲</sup> <https://public-psychology.ir/۱۳۹۹/۰۹/model-of-human-psyche/>

<sup>۳</sup> cognitive processing

<sup>۴</sup> being vigilant & focus

<sup>۵</sup> inhibit impulses

پردازش‌های شناختی مانند پردازش کنترل شده، تصمیم‌گیری‌های سنجیده، حل مسئله فعال، تفکر سریع در مقابل تفکر آهسته (بهاسکار و همکاران، ۲۰۱۶) و تفکر و استدلال موردنیاز برای وظایف است (خواجه‌وی و صالحی، ۱۳۹۸). کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری در برآورد حسابداری بستگی زیادی به پردازش شناختی پیچیده و ارزیابی همزمان مفروضات مدل و منطقی بودن آنها و یکپارچه‌سازی شواهد مجزا دارد (گریفیت و همکاران، ۲۰۱۵). وظایف حرفه‌ای حسابرسی، نیازمند تفکر پیچیده و 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 (خواجه‌وی و صالحی، ۱۳۹۸)، مشارکت در تعاملات دشوار با مراجعین (بینت و هاتفیلد، ۲۰۱۳)، چندوظیفه‌ای بودن (مالیز و هاتفیلد، ۲۰۱۶) نیز مستلزم منابع شناختی بالای حسابرسی است؛ تمامی وظایف حرفه‌ای حسابرسی مذکور پردازش شناختی، مستلزم توجه به تردید حرفه‌ای در حسابرسی است. پردازش شناختی، ارزیابی ریسک و بهره‌گیری از تردید حرفه‌ای در حرفه حسابرسی مدنظر می‌باشد (هارلی، ۲۰۱۹). براساس نظر هیئت تدوین استانداردهای حسابرسی و اطمینان‌بخشی (۲۰۰۸) تردید حرفه‌ای یک ویژگی است که شامل ذهن پرسشگر و ارزیابی نقادانه شواهد است. کورتز (۱۹۹۲) معتقد است که تردیدگرایی علاوه بر تشکیک، حسابرسی را بر آن می‌دارد که برای آزمون فرضیه‌ها به دنبال شواهد و استدلال باشد. تردید حرفه‌ای بخش لاینفک حسابرسی صورت‌های مالی است. ارزیابی شواهد و مدارک مؤید یکی از مراحل روش‌شناسی حسابرسی برای رسیدگی به مشکلات و مسائل واقعی عنوان شده است (حساس‌یگانه، ۱۳۹۶).

هشیاری و تمرکز حسابرسی بر سطح اهمیت در فرآیند حسابرسی اشاره دارد (هارلی، ۲۰۱۹). کم‌اینکه در مطالعات عنوان می‌شود در مراحل مختلف کار حسابرسی، حسابرسی باید به هر نوع نشانه‌ای که دلالت بر تحریفی دارد، هشیار 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 حسابرسی به این موضوع هشیار باشد (حساس‌یگانه، ۱۳۹۶).

مقاومت در برابر وسوسه ترک کار و انجام آن با دورکاری (خواجه‌وی و صالحی، ۱۳۹۸)، مقاومت در برابر وسوسه‌ها (بامیستر و همکاران، ۱۹۹۸) مستلزم خودکنترلی حسابرسان است که جزو ممانعت از انگیزه‌ها محسوب می‌شود با تأمل در این نوع الزام رفتاری حسابرسی و استانداردهای مورد توجه حسابرسی ایران می‌توان استنباط نمود که ممانعت از انگیزه‌ها به حیطة مراقبت

حرفه‌ای حسابرس اشاره دارد. ماده شماره ۵ آئین‌نامه رفتار حرفه‌ای، اعمال مراقبت حرفه‌ای را از طریق بسط ویژگی‌های آن تعریف می‌کند: (احمدی، ۱۳۹۳)

- تعالی: درخواست برای اجرای کار بر مبنای بهترین توانایی یک حسابرس،
- صلاحیت: نتیجه تحصیل، آموزش و تجربه،
- فهم و شناخت: ارائه خدمات باحوصله و فراست،
- پشتکار: ایفای کامل مسئولیت‌ها،
- برنامه‌ریزی و سرپرستی: اجرای مناسب تمام فعالیت‌های حرفه‌ای.

بنابراین، آئین‌نامه رفتار حرفه‌ای، مراقبت را به عنوان فرآیندی شناسایی می‌کند که ویژگی‌های فوق را در خود دارد و حسابرسان در زمان اجرای کار حسابرسی باید از آن پیروی کنند (احمدی، ۱۳۹۳). از این‌رو در این پژوهش براساس تحقیق هارلی (۲۰۱۹) و مبانی نظری بایدهای رفتاری مورد توجه در استانداردهای حسابرسی ایران، پردازش شناختی را معادل تردید حرفه‌ای، در نظر گرفتن سطح اهمیت در برنامه حسابرسی را معادل هشجاری و ممانعت از انگیزه‌ها را معادل مراقبت حرفه‌ای در نظر گرفته شده است.

حسابرسی می‌تواند یکی از حرفه‌های آسیب‌پذیر در برابر فرسایش خودکنترلی و در نتیجه فرسایش ایگو باشد 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). از یک طرف حسابرس باید در انجام وظایف خود دقت بیشتری کند و از طرف دیگر نشانه‌های تحریف را در صورت‌های مالی کشف نماید؛ چنین فشار کاری ممکن است با کاهش قدرت ذهن، به فرسایش ایگوی حسابرس بیانجامد (رجبعلی‌زاده، ۱۳۹۵).

از طرفی نتایج تحقیقات نشان می‌دهد که ویژگی‌های قضاوتی حسابرسان از طریق تمرین و کسب تجربه افزایش می‌یابد (سیرانی و همکاران، ۱۳۸۸؛ حاجیها و ابراهیمی، ۱۳۹۵؛ رجبعلی‌زاده، ۱۳۹۵؛ خدای‌پور و همکاران، ۱۳۹۸). تجربه عبارتست از پیشرفت در ساختارهای دانش فرد در طی تکامل از مرحله تازه‌کار (مبتدی) تا خیره‌شدن. در حالی که فرد کم‌تجربه تنها بر سطح ساختارهای دانش توجه می‌کند، حسابرسان باتجربه هم از سطح و هم از عمق ساختارهای دانش استفاده می‌کنند که موجب بهبود دقت بیشتر تصمیمات می‌شود که خود ناشی از نمایش بهتر، درک، سازماندهی و جمع‌آوری اطلاعات گسترده که بر روی قضاوت و انتخاب نوع گزارش تأثیر می‌گذارد (چی و همکاران، ۱۹۸۱). تجربه حسابرس می‌تواند برای حسابرس قدرت و دید بهتری در زمان تصمیم‌گیری در مورد مشکلات موجود در صورت‌های

مالی ایجاد کند. درستکاری ناشی از تجربه کاری مناسب در موقعیت‌های مختلف است (دریائی و خلوصی‌مشفق، ۱۳۹۸). حسابرسان در اجرای وظایف حسابرسی تجربه کسب می‌کنند؛ این تجربه خاص وظیفه، احتمالاً می‌تواند موجب کاهش فرسایش و از بین رفتن منابع خودکنترلی به دلیل انجام وظیفه شود (نیل وود و درولت، ۲۰۱۳؛ اشمایکل و همکاران، ۲۰۰۳). تجربه، تأثیر غیرقابل انکاری بر دقت قضاوت حسابرس دارد. تجربه باعث افزایش توانایی‌های حسابرس در پردازش اطلاعات و ایجاد راهکارهای مختلف در شرایط خاص می‌شود. همچنین باعث ایجاد ساختاری برای قضاوت حسابرس می‌گردد که این ساختارها موجب ایجاد روش‌های تصمیم‌گیری و تفسیر اطلاعات می‌شود (سیرانی و همکاران، ۱۳۸۸؛ خدای پور و همکاران، ۱۳۹۸). لذا در پژوهش حاضر ابتدا به بررسی علل فرسایش ایگوی حسابرسان و در نهایت به بررسی نقش تجربه حسابرسی پرداخته می‌شود؛ انتظار می‌رود با نتایج پژوهش بتوان نتیجه‌گیری کرد که مشکلات روان‌شناختی نسبت به مشکلات فیزیکی تأثیر قابل توجهی بر منابع شناختی حسابرسان دارند که می‌تواند هشدار قابل توجهی به قانونگذاران باشد.

### پیشینه پژوهش‌های خارجی

بررسی‌ها نشان می‌دهد از تحقیقات اولیه انجام شده درخصوص موضوعات روانشناختی مرتبط با پژوهش حاضر مربوط به مهاتهان و سمینت (۱۹۹۸) با عنوان بررسی تأثیر فعالیت‌های خودمراقبتی و خودکنترلی بر عملکرد حسابرس در فرایند کسب دانش است که به این نتیجه رسیدند در مرحله اعلام رسمی کسب دانش، مشارکت در فعالیت‌های خودتنظیم بر عملکرد حسابرس تأثیر منفی دارد (خواجوی و صالحی، ۱۳۹۸).

اسمیشل و همکاران (۲۰۰۳) به بررسی رابطه بین عملکرد فکری و فرسایش پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که افراد فرسایش‌یافته در مقایسه با افراد فرسایش‌نیافته عملکرد بدتری در سه وظیفه، استنتاج شناختی، درک مطلب ذهنی و متفکرانه و منطق و استدلال که نیازمند تفکر و استدلال پیچیده بود، نشان دادند. در مقابل، فرسایش هیچ تأثیری بر عملکرد افراد در طول وظایف ذهنی ساده‌تر مثل وظایفی که نیاز به دانش کلی یا حفظ کردن و به یادآوردن بود، نداشت.

کارتر و همکاران (۲۰۱۵) نشان دادند که عملکردهای خودکنترلی موقعیت روانشناختی یا فیزیکی را محدود می‌کند و کیفیت عملکرد حسابرسان را به چالش می‌کشاند.

بهاسکار و همکاران (۲۰۱۶) هویت حرفه‌ای و شکاکیت عاطفی حسابرسان مورد آزمایش را بررسی کردند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که حسابرسان خوب، گاهی اوقات قادر به ارائه حسابرسی مؤثر نیستند و عملکرد آنها در وظایف پیچیده در شرایط فرسایش قدرت، محدود بود.

یانگ و همکاران (۲۰۱۷) تأثیر هوش هیجانی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس را بررسی کردند. در این مطالعه آنها هوش هیجانی را به عنوان عاملی کلیدی در برخورد با احساسات و فشارهای وارده بر حسابرسی بررسی کردند و بر این متمرکز شدند که چگونه هوش هیجانی بر رابطه بین فشار کاری حسابرس و قضاوت حسابرسی می‌توانست تأثیر داشته باشد. نتایج به دست آمده از تحقیق آنها نشان داد هوش هیجانی به عنوان متغیری تعدیل‌کننده به طور مؤثر بر گرایش تأثیر داشت.

هارلی (۲۰۱۷) نشان داد که حسابرسان، انباشت فرسایش ایگو را تجربه کرده‌اند؛ لذا عملکرد آنها در زمان بالا بودن حجم کار حسابرسی (باعث فرسایش می‌شود) کاهش می‌یابد. هارلی (۲۰۱۹) در تحقیقی به این نتیجه رسید 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)، در تحقیقی به این نتیجه رسیدند که تعارض بین فردی تأثیر مثبتی بر فرسایش قدرت خودکنترلی و ایگو دارد. همچنین آنها به این نتیجه رسیدند که فرسایش قدرت خودکنترلی بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان تأثیر منفی می‌گذارد. جالب توجه بود، این تحقیق همچنین نشان داد که سطح تجربه خاص صنعت در تأثیر فرسایش قدرت خودکنترلی بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری کاهش می‌یابد.

کاپلان 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.

دانیسا و یوسریانتی (۲۰۲۳) تأثیر جهت‌گیری هدف یادگیری و اجتناب از جهت‌گیری هدف عملکرد و کمایش ایگو را 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.

### پیشینه پژوهش‌های داخلی

سیرانی و همکاران (۱۳۸۸) به بررسی تاثیر تجربه و پیچیدگی موضوعات حسابرسی بر قضاوت حسابرسان پرداختند. نتایج نشانگر این واقعیت بود که تفاوت معناداری بین تصمیم‌گیری گروه‌های مورد آزمایش وجود داشت و حسابرسان کم‌تجربه خصوصاً در مورد وظایف ساختارنیافته جانشین‌های مطمئنی برای حسابرسان محسوب نمی‌شدند.

سعیدی‌گراغانی و ناصری (۱۳۹۶) در پژوهشی به بررسی تأثیر تیپ شخصیتی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان 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 باوجدان‌بودن رابطه معنی‌داری با قضاوت حرفه‌ای نداشت.

بنی‌مهد و یوسفی‌شارمی (۱۳۹۸) در پژوهشی به بررسی "تأثیر عواطف فردی بر بی‌طرفی حسابرسان" پرداختند. شواهد این تحقیق نشان داد عواطف مثبت تأثیری مثبت و معنادار بر بی‌طرفی دارد و عواطف منفی تأثیری منفی بر بی‌طرفی دارد اما این رابطه معنادار نیست.

دریائی و خلوصی‌مشفق (۱۳۹۸) به بررسی اثر فرسایش قدرت خودکنترلی بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان (آزمون نظریه فرسایش قدرت خودکنترلی) پرداختند. نتایج نشان داد که فرسایش قدرت خودکنترلی بر تردید حرفه‌ای و کیفیت قضاوت حسابرسان تأثیر منفی و معنادار دارد اما اثر فرسایش قدرت خودکنترلی بر اعتماد به نفس حسابرسان معنادار نیست.

سیدی و همکاران (۱۳۹۹) در تحقیقی به این نتیجه رسیدند که بین فشار اجتماعی و قضاوت حسابرسان رابطه معنی‌داری وجود دارد و بین تعهد هنجاری و قضاوت حسابرسان نیز رابطه معنی‌داری مشاهده شد. همچنین نتایج نشان داد بین تعهد مستمر و قضاوت حسابرسان رابطه معنی‌داری وجود دارد و بین فاصله قدرت و قضاوت حسابرسان رابطه معنی‌داری مشاهده گردید. در این تحقیق، بین مردگرایی و قضاوت حسابرسان رابطه معنی‌داری مشاهده نشد و سرانجام بین عدم اطمینان و قضاوت حسابرسان رابطه معنی‌داری وجود داشت.

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 دارد. همچنین تردید حرفه‌ای بر خلاقیت فردی حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری

دارد و خلاقیت فردی در تأثیر تردید حرفه‌ای بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان نقش میانجی دارد.

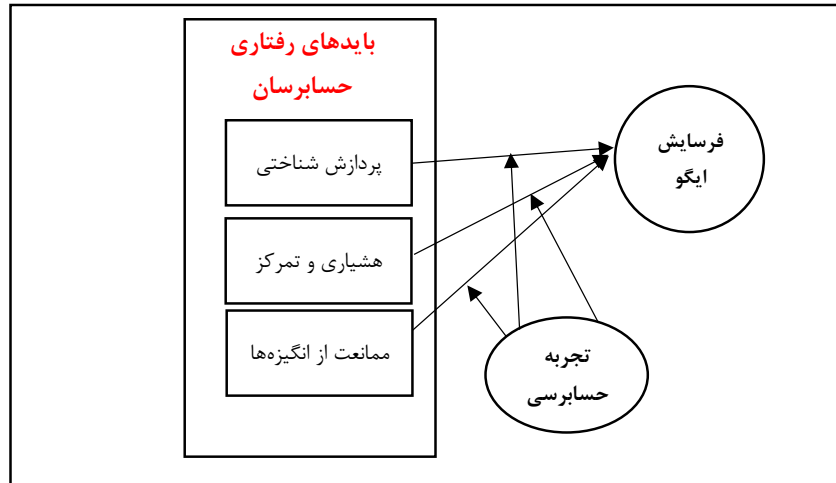
یعقوب‌نژاد و همکاران (۱۴۰۰) پژوهشی با عنوان "ارزیابی تأثیر سوگیری‌های روانشناختی فردی و ابعاد شخصیتی حسابرسان بر کیفیت حسابرسی" انجام دادند. نتایج آزمون فرضیه‌ها نشان داد که سوگیری‌ها اثر قابل‌توجهی بر کیفیت حسابرسی می‌گذارد اما ابعاد شخصیتی اثر قابل‌توجهی بر کیفیت حسابرسی ندارد.

فخاری و فضل‌اله‌پور نقارچی (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.

ولیان و همکاران (۱۴۰۲) در تحقیقی به بررسی تأثیر نفوذ قدرت شریک حسابرسی بر علائم اختلال روان‌پویایی حسابرسان پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد، نفوذ قدرت شریک حسابرسی بر تحریک اختلال روان‌پویایی در حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری دارد. نتایج کسب شده نشان داد، تسلط قدرت شرکت حسابرسی بر اساس رفتارهای آمرانه به دلیل کاهش آزادی عمل حسابرسان، سبب سرخوردگی تدریجی آنان می‌شود و این موضوع ضمن افزایش استرس و فشارکاری بر آنان، زمینه‌ی بروز علائم اختلال روان‌پویایی در آنان بالا می‌رود.

مرور این یافته‌ها نشان از شکاف تحقیقاتی علوم بین‌رشته‌ای و مطالعه عوامل و پدیده‌های درونی نامشهود روانشناختی در حوزه حسابرسی دارد که به لحاظ ماهیت حرفه از اهمیت بسزایی برخوردار است. از آنجا که پژوهش حاضر در پی بررسی علل پیدایش پدیده‌های روانشناختی در حسابرسی و نقش تجربه حسابرسی می‌باشد، بهره‌وری بیشتری از نتایج در قانونگذاری‌ها 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. با توجه به توضیحات، مدل مفهومی پژوهش حاضر در شکل (۱) ارائه شده است.

شکل ۱: مدل مفهومی پژوهش (محقق ساخته)



### ۳- فرضیه‌های پژوهش

محیط حسابداری مستلزم ویژگی‌های خاصی در منابع شناختی حسابرس است (خواجوی و صالحی، ۱۳۹۸)؛ مبانی نظری قبلی پژوهش، از این موضوع حمایت می‌کند که فرآیند حسابداری می‌تواند باعث فرسایش ایگو شوند (هارلی، ۲۰۱۵). بایدهای رفتاری عمده در حرفه حسابداری که باید حسابرسان مدنظر قرار دهند، در پژوهش حاضر براساس پژوهش هارلی (۲۰۱۹) به پردازش شناختی، هشیاری و ممانعت از انگیزه‌ها دسته‌بندی می‌شوند.

پردازش‌های شناختی مانند پردازش کنترل شده، تصمیم‌گیری‌های سنجیده، حل مسئله فعال، تفکر سریع در مقابل تفکر آهسته (بهاسکار و همکاران، ۲۰۱۶) و تفکر و استدلال موردنیاز برای وظایف است (خواجوی و صالحی، ۱۳۹۸). ماهیت کار حسابداری همچون تغییر بین ذهنیت‌های مختلف برای انجام انواع وظایف حسابداری (دورکن و همکاران، ۲۰۱۹؛ به نقل از خواجوی و صالحی، ۱۳۹۸)، مشارکت در تعاملات دشوار با مراجعین (بینت و هاتفیلد، ۲۰۱۳)، چندوظیفه‌ای بودن (مالیز و هاتفیلد، ۲۰۱۶) مستلزم منابع شناختی بالای حسابرس است؛ حسابداری یکی از حرفه‌های آسیب‌پذیر در برابر فرسایش ایگو است؛ فرسایش ایگو یک حالت موقتی کمبود منابع شناختی برای خودکنترلی ناشی از خستگی جسمی یا روانی است (مورسینا و همکاران، ۲۰۲۰). با توجه به توضیحات چنین استنباط می‌شود که پردازش شناختی موجب رخ دادن فرسایش ایگوی بیشتری می‌شود. از آنجا که فرسایش ایگو، پدیده‌ای منفی است، پردازش



شناختی در فرآیند حسابرسی موجب فرسایش ایگوی بیشتر در حسابرسان می‌شود؛ از این رو فرضیه اول پژوهش به شرح زیر تدوین می‌شود:

**فرضیه اول:** باید رفتاری پردازش شناختی حسابرسان موجب افزایش فرسایش ایگوی ایشان می‌شود.

در مطالعات عنوان می‌شود در مراحل مختلف کار حسابرسی، حسابرس باید به هر نوع نشانه‌ای که دلالت بر تحریفی دارد، هشیار 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 هشیار باشد (حساس‌یگانه، ۱۳۹۶). هشیاری و تمرکز در حسابرسی منابع خودکنترلی نیاز دارد. فرسایش ایگو با تخلیه منابع خودکنترلی همراه است (بامیستر و همکاران، ۲۰۰۷) و منابع شناختی می‌تواند با استفاده از فرآیند فرسایش ایگو کاسته شود (هاگر و همکاران، ۲۰۱۰). حسابرسی یکی از حرفه‌های آسیب‌پذیر در برابر فرسایش ایگو است؛ فرسایش ایگو یک حالت موقتی کمبود منابع شناختی برای خودکنترلی ناشی از خستگی جسمی یا روانی است (مورسیتا و همکاران، ۲۰۲۰). با توجه به توضیحات چنین استنباط می‌شود که بهره‌گیری از هشیاری در حسابرسی موجب رخ دادن فرسایش ایگوی بیشتری می‌شود. از آنجا که فرسایش ایگو، پدیده‌ای منفی است، هشیاری در فرآیند حسابرسی موجب فرسایش ایگوی بیشتر در حسابرسان می‌شود؛ از این رو فرضیه دوم پژوهش حاضر به شرح ذیل تدوین می‌گردد:

**فرضیه دوم:** باید رفتاری هشیاری و تمرکز حسابرسان موجب افزایش فرسایش ایگوی ایشان می‌شود.

مقاومت در برابر وسوسه ترک کار و انجام آن با دورکاری (خواجوی و صالحی، ۱۳۹۸)، مقاومت در برابر وسوسه‌ها (بامیستر و همکاران، ۱۹۹۸) مستلزم خودکنترلی حسابرسان است که جزو ممانعت از انگیزه‌ها محسوب می‌شود. چنین فشار کاری ممکن است با کاهش قدرت ذهن، به فرسایش ایگوی حسابرس بیانجامد (رجبعلی‌زاده، ۱۳۹۵). فرسایش ایگو یک حالت موقتی کمبود منابع شناختی برای خودکنترلی ناشی از خستگی جسمی یا روانی است (مورسیتا و همکاران، ۲۰۲۰). با توجه به توضیحات چنین استنباط می‌شود که ممانعت از انگیزه‌ها در فرآیند حسابرسی موجب رخ دادن فرسایش ایگوی بیشتری می‌شود. از آنجا که فرسایش ایگو، پدیده‌ای منفی است، ممانعت از انگیزه‌ها در فرآیند حسابرسی موجب فرسایش ایگوی بیشتر در حسابرسان می‌شود؛ لذا فرضیه سوم پژوهش حاضر به شرح ذیل ارائه می‌گردد:

**فرضیه سوم:** باید رفتاری ممانعت از انگیزه‌های حسابرسان موجب افزایش فرسایش ایگوی ایشان می‌شود.

از آنجایی که قضاوت و تصمیم‌گیری، شالوده حسابرسی مرتبط با ویژگی‌های فردی حسابرس می‌باشد، انتظار می‌رود تا حسابرس در فرآیند تصمیم‌گیری و قضاوت خود دچار سوگیری‌های شناختی گردد (خدای پور و همکاران، ۱۳۹۸). از طرفی، اشخاص از تجربه برای ایجاد مدل‌های ذهنی مؤثر به منظور تفسیر شواهد در زمان قضاوت حرفه‌ای خود استفاده می‌کنند. تجربه، تأثیر غیرقابل انکاری بر دقت قضاوت حسابرس دارد. تجربه باعث افزایش توانایی‌های حسابرس در پردازش اطلاعات و ایجاد راهکارهای مختلف در شرایط خاص می‌شود. با توجه به توضیحات، چنین استنباط می‌شود که تجربه حسابرسی، روند فرسایش ایگوی ناشی از بایدهای رفتاری در فرآیند حسابرسی را کاهش می‌دهد.

**فرضیه چهارم:** تجربه حسابرسی، فرسایش ایگو ناشی از باید رفتاری پردازش شناختی حسابرسان را کاهش می‌دهد.

تجربه باعث ایجاد ساختاری برای قضاوت حسابرس می‌گردد که این ساختارها موجب ایجاد روش‌های تصمیم‌گیری و تفسیر اطلاعات می‌شود (سیرانی و همکاران، ۱۳۸۸؛ خدای پور و همکاران، ۱۳۹۸). به بیان دیگر، هر چه تجربه حسابرسان بیشتر باشد، انتظار می‌رود تا حسابرسان، حسابرسی را با کیفیت بالاتری انجام داده و دچار سوگیری‌های رفتاری کمتری در قضاوت‌های خود شوند (حاجیها و ابراهیمی، ۱۳۹۵). با توجه به توضیحات، چنین استنباط می‌شود که تجربه حسابرسی، روند فرسایش ایگوی ناشی از بایدهای رفتاری در فرآیند حسابرسی را کاهش می‌دهد.

**فرضیه پنجم:** تجربه حسابرسی، فرسایش ایگو ناشی از باید رفتاری هشیاری و تمرکز حسابرسان را کاهش می‌دهد.

حسابرسان در اجرای فرآیند حسابرسی تجربه دارند. این تجربه خاص وظیفه، احتمالاً می‌تواند موجب کاهش فرسایش و از بین رفتن منابع خودکنترلی به دلیل انجام وظیفه شود (نیل وود و درولت، ۲۰۱۳). با توجه به توضیحات، چنین استنباط می‌شود که تجربه حسابرسی، روند فرسایش ایگوی ناشی از بایدهای رفتاری در فرآیند حسابرسی را کاهش می‌دهد.

**فرضیه ششم:** تجربه حسابرسی، فرسایش ایگو ناشی از باید رفتاری ممانعت از انگیزه‌های حسابرسان را کاهش می‌دهد.

#### ۴- روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از نوع هدف جزو تحقیقات کاربردی و از لحاظ روش شناخت از نوع تحقیقات آزمایشی است؛ چراکه آزمودنی‌ها توسط پژوهشگر مورد آزمون قرار می‌گیرد و متغیر مستقل بایدهای رفتاری 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 فرسایش ایگو ناشی از بایدهای رفتاری حسابرسان قبل و بعد از انجام آزمایشات و سناریوهای طراحی شده‌ای بهره می‌گیرد، جزو تحقیقات پرسشنامه‌ای و رفتاری حسابرسی می‌باشد. بر حسب زمان اجرای پژوهش نیز، این تحقیق مقطعی در سال ۱۴۰۱ و بر حسب نوع داده، پژوهش مزبور کمی می‌باشد.

جامعه آماری این پژوهش شامل کلیه حسابرسان شاغل در ۲۵ مؤسسه حسابرسی رتبه الف عضو جامعه حسابداران رسمی ایران واقع در محدوده جغرافیای استان خراسان رضوی به طور متوسط تعداد ۱۰۰ حسابرس ارشد و بالاتر است که با توجه به عدم دسترسی به آن‌ها از نمونه‌گیری در دسترس برای حجم نمونه آماری و انتخاب اعضای نمونه 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، ناگزیر تعداد ۳۵ حسابرس مشغول در ۲۵ مؤسسه 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 گرفتند.

فرسایش ایگو متغیر وابسته پژوهش حاضر است و با مدت زمانی<sup>۱</sup> که صرف انجام تست استروپ<sup>۲</sup>، که در ادامه به تفصیل تبیین شده است، از سوی آزمودنی‌ها یا همان حسابرسان برای هر سناریو به عمل آمده و براساس طیف پنج گزینه‌ای لیکرت اندازه‌گیری می‌شود، در نهایت مدت زمان حاصل از تست استروپ سه سناریو که به صورت مجزا به طیف پنج گزینه‌ای لیکرت تبدیل شده را با هم جمع و در متغیر مدت زمان که نمایانگر فرسایش ایگو است، قرار داده می‌شود.

تست استروپ به وسیله دانشگاه واشنگتن طراحی شده است؛ این آزمون، بعد از اینکه تمرکز حسابرسان به چالش کشیده شد، انجام می‌گیرد. نتیجه آزمون به صورت مدت زمان حاصل از انجام تست استروپ برای هر سناریو و آزمایش مدنظر قرار می‌گیرد؛ به عنوان مثال بعد از سناریو

<sup>۱</sup> Time

<sup>۲</sup> stroop

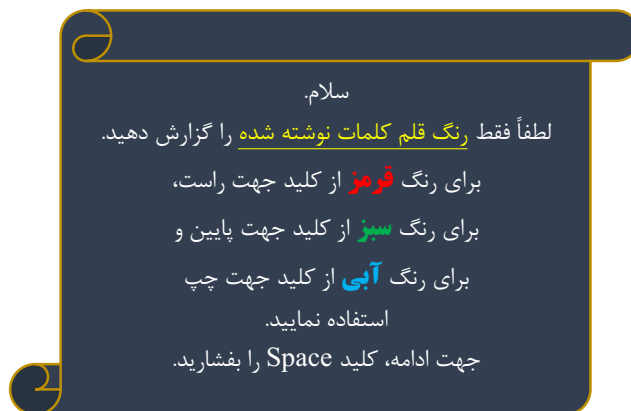
پردازش شناختی که در ادامه تبیین می‌گردد، تست استروپ از حسابرس گرفته می‌شود و مدت زمانی که طول می‌کشد تا تست استروپ توسط حسابرس انجام گیرد، به وسیله خود نرم‌افزار استروپ در فایل اکسلی، به ثانیه گزارش می‌گردد؛ به این صورت که اگر فرد انرژی ذهنی لازم را داشته باشد و به فرسایش کمتری دچار شده باشد، زمان کمتری برای انجام آزمون استروپ اختصاص خواهد داد و هر چه آزمودنی در فرسایش بیشتری قرار گیرد، مدت زمان بیشتری را صرف تست استروپ خواهد نمود. برای استفاده از نتایج تست استروپ در تحلیل‌های آماری لازم است که امتیازات زمانی به طیف پنج گزینه‌ای لیکرت تبدیل شود (دریایی و خلوصی‌مشفق، ۱۳۹۸). از آنجا که افزایش امتیاز فرسایش ایگو به معنای از دست دادن تمرکز و نشان از صرف زمان بیشتر برای انجام تست استروپ است، به افرادی که زمان بیشتری داشتند، امتیاز بیشتر و به افرادی که زمان کمتری داشتند، امتیاز کمتر اختصاص یافت. در واقع به دلیل ماهیت منفی متغیر فرسایش ایگو از شیوه امتیازدهی معکوس استفاده می‌شود؛ نحوه تبدیل امتیاز استروپ به طیف لیکرت در جدول ۱ نشان داده شده است.

جدول ۱: تبدیل امتیاز استروپ به طیف لیکرت (دریایی و خلوصی‌مشفق، ۱۳۹۸)

گزینه	بسیار کم	کم	متوسط	زیاد	خیلی زیاد
امتیاز زمانی	۵ تا ۱۰ ثانیه	۱۰ تا ۱۵ ثانیه	۱۵ تا ۲۰ ثانیه	۲۰ تا ۲۵ ثانیه	۲۵ تا ۳۰ ثانیه

دریایی و خلوصی‌مشفق (۱۳۹۸) در تحقیق خود نیز همین روش را برای تست استروپ اجرا کردند. صفحه نخست تست استروپ در شکل ۱ نشان داده شده است.

شکل ۱: صفحه نخست تست استروپ



تست رنگ و کلمه استروپ یک تست عصب روانشناختی است که به طور گسترده برای ارزیابی توانایی مهار تداخل شناختی استفاده می‌شود و زمانی رخ می‌دهد که پردازش یک ویژگی محرک خاص مانع پردازش همزمان یک ویژگی محرک دوم شود که به عنوان اثر استروپ شناخته 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 چقدر 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. آزمون استروپ از افراد 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؛ به عنوان مثال، هنگامی که کلمه "سبز" با جوهر قرمز نوشته شده است، فرد باید قرمز را انتخاب کند.

حال به چگونگی پیاده‌سازی تست استروپ پرداخته می‌شود:

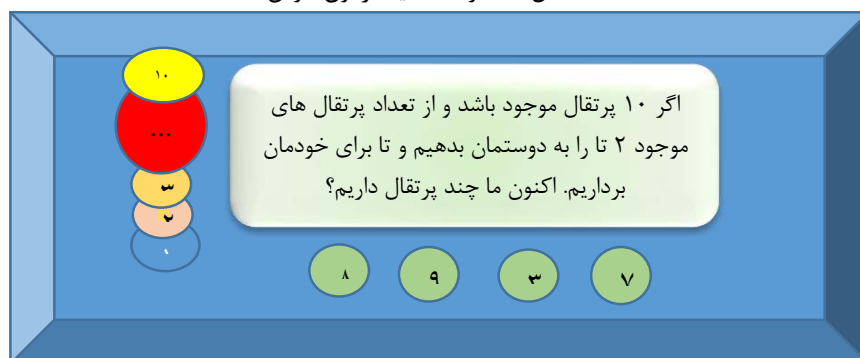
بعد از در اختیار قرار دادن سیستم لبتاپ به حسابرس و دقت در شکل ۱، وی می‌بایست رنگ جوهر کلمه را گزارش کند؛ همانطور که در شکل ۱ دیده می‌شود، با مشاهده کلیدواژه آبی با جوهر سبز، سبز با جوهر قرمز و سبز با جوهر آبی به ترتیب باید کلید جهت پایین، راست و چپ از سوی حسابرس زده می‌شد تا رنگ فونت مطلوب گزارش گردد؛ یکسان نبودن عنوان رنگ و جوهر آن موجب از بین رفتن تمرکز حسابرس با دادن پاسخ‌های نادرست و مبین خستگی و فرسایش در حسابرس است. از آنجا که افزایش امتیاز فرسایش ایگو به معنای از دست دادن تمرکز و نشان از صرف زمان بیشتر برای انجام تست استروپ است، به افرادی که زمان بیشتری داشتند، امتیاز بیشتر و به افرادی که زمان کمتری داشتند، امتیاز کمتر اختصاص یافت. همان‌طور که در توضیحات بیان شد، نتایج حاصل از تست استروپ به صورت مدت زمان اجرای تست استروپ در فایل اکسل پیوست شده نرم‌افزار استروپ جهت آزمون فرضیه‌ها و سنجش فرسایش ایگوی حسابرسان برای پژوهشگر قابل مشاهده است. تست استروپ طوری طراحی شده است که بعد از انجام هر تست استروپ توسط آزمودنی، مدت زمانی که طول کشیده تا تست توسط آزمودنی انجام گیرد، به صورت ثانیه در فایل اکسل پشتیبان شده توسط خود نرم‌افزار استروپ گزارش می‌گردد. به طور قطع هر چه حسابرس دچار فرسایش بیشتری شده باشد، تمرکز کمتر داشته و مدت زمانی که طول می‌کشد تا تست استروپ را انجام دهد، افزایش خواهد یافت؛ لذا زمان برای حسابرسان مورد مطالعه متفاوت خواهد بود که همچنین هم انتظار می‌رود.

همان‌طور که در بخش فرضیه‌های پژوهش ارائه شد، در پژوهش حاضر، باید‌ها و الزامات رفتاری حساب‌برسان، که به سه شاخص پردازش شناختی<sup>۱</sup>، هشیاری و تمرکز<sup>۲</sup> و ممانعت از انگیزه‌ها<sup>۳</sup> دسته‌بندی شدند، به عنوان متغیرهای مستقل پژوهش مدنظر قرار گرفته شدند که با سناریوهای مرتبط مورد بررسی قرار گرفتند.

سناریوی پردازش شناختی، با طراحی و ارائه پرونده حسابداری شرکتی از سوی پژوهشگر شروع می‌شود و در ادامه حساب‌برس بایستی آن پرونده حسابداری را با استفاده از استانداردهای حسابداری و حساب‌برسی تشریح و ارزیابی نماید و ریسک حساب‌برسی هر حساب و پیامدهای تصمیم را توضیح دهد. انجام سناریو پردازش شناختی حدود ۱۵ دقیقه به طول می‌انجامد، بعد تست استروپ از حساب‌برس گرفته می‌شود. با طراحی این سناریو، حساب‌برس در موقعیتی واقعی، زنده و شبیه‌سازی شده قرار می‌گیرد تا نشان داده شود که آیا پردازش شناختی حساب‌برسان باعث فرسایش ایگوی ایشان می‌شود یا خیر؟ در پیوست نمونه‌ای از سناریو پردازش شناختی ارائه شده است.

بعد از اتمام سناریوی پردازش شناختی، دومین سناریوی طراحی شده مربوط به آزمون هوش جهت آزمون تمرکز و هوشیاری حساب‌برس بود. فایل پاورپوینت با بیست سؤال ساده و متوسطی که در همان سیستم رایانه‌ای پیش‌روی حساب‌برسان بود و زمان ده ثانیه‌ای معکوس به هر سؤال تخصیص داده شده بود، در اختیارشان قرار می‌گرفت که در صورت اعلام آمادگی، فایل را به صورت اسلایدشو در آورده تا سؤالات را پاسخ دهند. شکل ۲، اسلایدی به صورت نمونه‌ای از آزمون هوش را نشان می‌دهد.

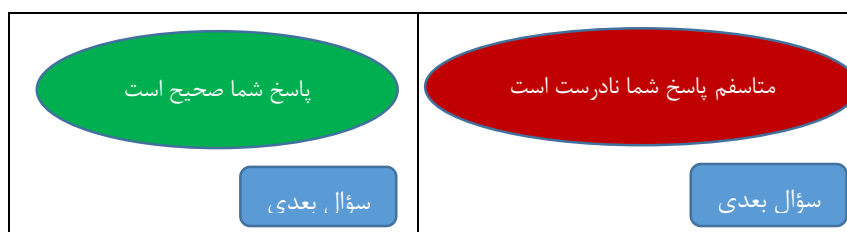
شکل ۲: نمونه اسلاید آزمون هوش



<sup>۱</sup> cognitive processing  
<sup>۲</sup> being vigilant & focus  
<sup>۳</sup> inhibit impulses

اسلایدها به صورت گزینه‌های لینک‌دار طراحی شده بودند که اگر حسابرس، گزینه صحیح را انتخاب می‌کرد به اسلاید "پاسخ شما صحیح است، به همراه صدای تشویق" انتقال داده می‌شد و با کلیک بر روی سؤال بعدی می‌توانست ادامه آزمون را انجام دهد و چنانچه گزینه نادرستی را انتخاب می‌کرد به اسلاید "پاسخ شما نادرست است، به همراه صدای متأسفم" منتقل می‌شد. شکل ۳ نشان‌دهنده توضیحات فوق می‌باشد.

شکل ۳: نمونه‌ای از پاسخ حسابرس در آزمون هوش



مطلبی که در این سری مشاهدات نمود پیدا کرد، وجود زمان‌سنج و صداهای درون اسلایدها بود که بسیار هیجان‌آور و باعث گرفتن انرژی زیاد از حسابرسان به دلیل جواب درست ندادن یا از دست دادن زمان بود. بعد از پاسخگویی به سؤالات هوش، حسابرس مجدداً تست استروپ دیگری را انجام می‌دهد تا بدین صورت مدت زمان انجام تست و تأثیر این شاخص بر فرسایش ایگو اندازه‌گیری گردد. در تست استروپ سناریوی هوشیاری همانند سناریوی پردازش شناختی، نتایج در فایل اکسل قابل پشتیبانی است تا نشان داده شود که آیا هشیاری حسابرسان موجب فرسایش ایگوی ایشان می‌شود یا خیر؟. تصویر صفحات پاورپوینت به صورت نمونه‌ای در پیوست ارائه می‌شود.

سومین سناریو مربوط به ممانعت از انگیزه‌ها است؛ جهت انجام این آزمایش، متنی به حسابرس داده شد و به آنها عنوان شد، در اولین صفحه، زیر کلماتی که حرف "ب" دارند را خط بکشند؛ بعد از عادی شدن خط‌کشی زیر حروف "ب" در کلمات، دستورالعمل جدیدی بدین طریق که فقط زیر "ب"هایی را که قبل یا بعد از آنها، علامت فتحه(-) آمده باشد، خط نکشند. اولین صفحه، برای ایجاد رفتار متداول و عادت به عمل، طراحی شده است که در ادامه با ابلاغ دستورالعمل جدید از آن جلوگیری به عمل می‌آید، یعنی سنجش ممانعت از انگیزه‌ها؛ همان طور در مبانی نظری بیان گردید، مراقبت حرفه‌ای حسابرسان نماینده و شاخص ممانعت از انگیزه‌ها در پژوهش حاضر بود. سناریوها به جهت بررسی بایدهای رفتاری حسابرس در موقعیت‌های واقعی که موجب تحلیل رفتگی و بروز پدیده فرسایش ایگو می‌شدند، طراحی شده بودند؛ زیرا حسابرسان

باید بر انگیزه طبق عادت خود برای شناسایی همه موارد حرف "ب" غلبه کنند تا بتوانند قانون خاص و دستورالعمل جدید را رعایت کنند. انتخاب حرف "ب" از اینجا نشئت گرفته است که پژوهشگر بررسی کرد در چندین مورد، به طور متوسط در متون، حرف "ب" از تکرار فراوانی بیشتری برخوردار است. هارلی (۲۰۱۹) در پژوهش خود از حرف E برای سناریوی ممانعت از انگیزه‌ها استفاده کرد. بعد از سناریو و آزمایش سوم، مجدداً تست استروپ دیگری را بر روی حسابرس انجام می‌گرفت که نتایج در فایل اکسل قابل رؤیت بود تا نشان داده شود که آیا ممانعت از انگیزه‌های حسابرسان موجب فرسایش ایگوی ایشان می‌شود یا خیر؟.

از آنجا که فرسایش یک اثر فیزیولوژیکی است که به طور بالقوه در زمان‌های مختلف یک روز تغییر می‌کند، همه جلسات در یک روز یکسان از هفته و یک ساعت یکسان برگزار شده است تا اثرات فرسایش مانند احساس گرسنگی، خستگی، خلق‌وخو، داشتن یک روز پرمشغله و ... کنترل شود و با وقت قبلی گرفتن از حسابرسان اثرات مداخله‌گر کاسته شد.

جا دارد بعد از تبیین سناریوها، هدف از چرایی طراحی آنها روشن گردد.

سناریوها براساس مقاله هارلی (۲۰۱۹) طراحی شدند؛ هدف تمام سناریوها، اندازه‌گیری و سنجش برخی از بایدها و الزامات رفتاری حسابرسان اعم از سه شاخص پردازش شناختی، هشیاری و ممانعت از انگیزه‌ها می‌باشد. فلسفه استفاده از سناریوها در پیشبرد نظریه‌های هنجاری و توصیفی در بخش بحث و نتیجه‌گیری به تفصیل ارائه می‌شود. با انجام آزمایشاتی طی سناریوهای مرتبط، مشاهدات مبنی بر نشانه‌های وقوع کمایش ایگو در آزمودنی‌ها اعم از بی‌حوصلگی، تحلیل انرژی، خستگی، التهاب و قرمزی صورت برای پژوهشگر نمایان می‌شد. از اینرو در روش انجام پژوهش حاضر سعی کردیم 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 نظریه‌های علمی مرتبط بینجامد.

متغیر تجربه<sup>۱</sup> حسابرسی متغیر تعدیل‌گر می‌باشد که از پرسشنامه استاندارد زارفر (۲۰۱۶) جهت سنجش آن بهره گرفته شده است و مجموع گزینه‌های انتخاب شده، نمره مربوط به تجربه حسابرسی مدنظر قرار گرفت؛ لازم به ذکر است اشاره شود که در طراحی پرسشنامه تجربه حسابرسی، از گویه‌های منفی نیز استفاده شده است که هدفدار بوده تا از این طریق بتوان از توجه حسابرسان به تکمیل کردن صحیح پرسشنامه و مدنظر قرار دادن افعال منفی مطمئن شد. لذا پژوهشگر برای سنجش تجربه، گویه‌ها به طور صحیح و مثبت با شیوه امتیازدهی معکوس

<sup>۱</sup> Exp



جهت افعال منفی برگردانده و مجموع گزینه‌های انتخاب شده، نمره مربوط به تجربه لحاظ خواهد شد.

زارفر (۲۰۱۶)، ضریب پایایی را برای متغیر تجربه حسابرس با آلفای کرونباخ بالاتر از ۰/۷۰ بدست آورد و با استفاده از تحلیل عاملی تاییدی، روایی سازه پرسشنامه تجربه حسابرس را گزارش نمود. در ایران نیز دریایی و عزیز (۱۳۹۷) روایی و پایایی پرسشنامه تجربه حسابرس را مورد تایید گزارش نمودند. در این نوع پژوهش، به دلیل اینکه پژوهشگر دخالتی در داده‌ها ندارد و داده‌ها حاصل عملکرد حسابرسان در پی سناریوها بوده است، از روایی بیرونی بالایی برخوردار است (خواجوی و صالحی، ۱۳۹۸). همچنین با بهره‌گیری از روایی محتوایی که از قضاوت و نظرات متخصصان مربوطه استفاده شده است، روایی پرسش‌نامه پژوهش حاضر مورد تایید است. در پژوهش حاضر با استفاده از ضریب آلفای کرونباخ صحت پایایی پرسش‌نامه مورد بررسی قرار گرفت که در جدول (۱) گزارش شده است.

جدول (۱): نتایج آلفای کرونباخ به تفکیک پرسشنامه‌های پژوهش حاضر

عنوان	تعداد سؤالات	آلفای کرونباخ
تجربه حسابرسی	۱۴	۰/۸۴۹

جهت آزمون فرضیه‌های اول، دوم و سوم، از رگرسیون خطی (۱) استفاده می‌شود:

$$Time = \beta_0 + \beta_1 cognitive\ processing + \beta_2 being\ vigilant\ \&\ focus + \beta_3 inhibit\ impulses + \varepsilon \quad (1)$$

جهت آزمون فرضیه‌های چهارم، پنجم و ششم از رگرسیون خطی (۲) استفاده می‌شود: (هارلی، ۲۰۱۹)

$$Time = \beta_0 + \beta_1 cognitive\ processing * Exp + \beta_2 being\ vigilant\ \&\ focus * Exp + \beta_3 inhibit\ impulses * Exp + \beta_4 Exp + \varepsilon \quad (2)$$

که در آن:

Time: فرسایش ایگو: مدت زمانی که صرف شده جهت تست استروپ، که در بخش‌های قبلی به تفصیل تبیین شده است، از سوی آزمودنی‌ها یا همان حسابرسان برای هر سناریو به عمل آمده و براساس طیف پنج گزینه‌ای لیکرت اندازه‌گیری می‌شود، در نهایت مدت زمان حاصل از تست استروپ سه سناریو که به صورت مجزا به طیف پنج گزینه‌ای لیکرت تبدیل شده را با هم جمع و در متغیر مدت زمان که نمایانگر فرسایش ایگو است، قرار داده می‌شود.

*cognitive processing*: پردازش شناختی: مدت زمان حاصل از تست استروپ بعد سناریوی پردازش شناختی که در بخش قبلی به تفصیل اشاره شد.

*being vigilant & focus*: هشیاری و تمرکز: مدت زمان حاصل از تست استروپ بعد سناریوی هشیاری و تمرکز که در بخش قبلی به تفصیل اشاره شد.

*inhibit impulses*: ممانعت از انگیزه‌ها: مدت زمان حاصل از تست استروپ بعد سناریوی ممانعت از انگیزه‌ها که در بخش قبلی به تفصیل اشاره شد.

EXP: تجربه حسابداری: مجموع نمرات حاصل از تکمیل پرسش‌نامه زارفر که در بخش قبلی اشاره شد.

#### ۵- یافته‌های پژوهش

در جدول (۲) توضیحاتی از جمعیت‌شناختی و دموگرافیک نمونه آماری گزارش شده است. 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 حسابداری با توجه به ماهیت کار، حرفه‌ای مردسالار است، لذا چنین توزیعی منطقی به نظر می‌رسد.

قابل ذکر است که درصد مشارکت هر حسابرس در هر سه سناریو ۱۰۰ درصد بوده است و تعداد ۳۵ حسابرس مشغول در ۲۵ مؤسسه حسابداری به صورت کامل مشارکت کردند.

جدول ۲: مشخصات دموگرافیک برای نمونه مورد بررسی (منبع: نتایج پژوهش)

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 حسابداری	۱	۲/۹٪
	مدیر حسابداری	۴	۱۱/۴٪
	شریک حسابداری	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
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

### آزمون فرضیه‌های اول، دوم و سوم

**فرضیه اول** بیان می‌دارد باید رفتاری پردازش شناختی حسابرسان موجب افزایش فرسایش ایگوی ایشان می‌شود.

**فرضیه دوم:** باید رفتاری هشیاری و تمرکز حسابرسان موجب افزایش فرسایش ایگوی ایشان می‌شود.

**فرضیه سوم:** باید رفتاری ممانعت از انگیزه‌های حسابرسان موجب افزایش فرسایش ایگوی ایشان می‌شود.

همان طور که در بخش روش‌شناسی پژوهش آورده شده است، جهت آزمون فرضیه‌های اول، دوم و سوم از رگرسیون خطی (۱) استفاده می‌شود: (هارلی، ۲۰۱۹)

$$Time = \beta_0 + \beta_1 cognitive\ processing + \beta_2 being\ vigilant\ \&\ focus + \beta_3 inhibit\ impulses + \varepsilon \quad (1)$$

نتایج مربوط به این آزمون در جدول (۳) گزارش شده است.

جدول (۳): نتایج آزمون رگرسیون خطی (منبع: نتایج پژوهش)

آماره های رگرسیون					
		ضریب همبستگی		۰/۹۷	
		ضریب تعیین		۰/۹۵	
		ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۹۴	
		دوربین واتسون		۱/۹	
آزمون معناداری					
سطح معناداری	آماره فیشر	میانگین مربعات	درجه آزادی	مجموع مربعات	مدل
۰/۰۰۰	۱۸۶/۰۹	۹۹/۲۸	۳	۲۹۷/۸۶۱	خطا
		۰/۵۳	۳۱	۱۶/۵۳	کل
			۳۴	۳۱۴/۴	
برآورد پارامترها					
سطح معناداری	آماره تی	انحراف استاندارد	برآورد ( $\beta$ )	ثابت	
۰/۰۰	۴۶/۷۸	۰/۴۲	۲۰/۰۳	پردازش	
۰/۰۰	-۵/۴	۰/۰۱	۰/۰۵	هشیاری	
۰/۰۰	-۷/۴	۰/۰۱	۰/۰۹	ممانعت	
۰/۰۰	-۷/۱	۰/۰۱	۰/۰۸		

یافته‌های جدول (۳) بر اساس ضریب تعیین آزمون رگرسیون خطی، نشان می‌دهد که بایددهای رفتاری حساب‌برسان اعم از پردازش شناختی، هشیاری و تمرکز و ممانعت از انگیزه‌ها، ۹۴٪ از تغییرات فرسایش ایگو را نشان می‌دهند. همچنین آماره دوربین واتسون که از پیش فرض‌های رگرسیون خطی است و برای بررسی وجود خود همبستگی در بین باقی‌مانده‌ها در رگرسیون به کار برده می‌شود، مورد تایید است؛ چراکه مقدار این آماره بین ۱/۵ تا ۲/۵ قرار گرفته است. جدول (۳) برازش مدل را نیز نشان می‌دهد. ضریب همبستگی، ضریب تعیین و ضریب تعدیل شده از جمله خلاصه برازش مدل می‌باشند.

**فرضیه اول** بیان می‌دارد باید رفتاری پردازش شناختی حساب‌برسان موجب افزایش فرسایش ایگوی ایشان می‌شود.

بر اساس جدول (۳) و سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵، مدل معنادار می‌باشد و از آنجا که متغیر پردازش شناختی (۰/۰۵)، دارای ضریب مثبت و سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ است، لذا نتایج

نشان می‌دهد باید رفتاری پردازش شناختی حسابرسان موجب افزایش فرسایش ایگوی ایشان می‌شود. از این‌رو فرضیه اول تایید می‌شود.

**فرضیه دوم** بیان می‌دارد باید رفتاری هشیاری و تمرکز حسابرسان موجب افزایش فرسایش ایگوی ایشان می‌شود.

بر اساس جدول (۳) و سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵، مدل معنادار می‌باشد و از آنجا که متغیر پردازش شناختی (۰/۰۹)، دارای ضریب مثبت و سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ است، لذا نتایج نشان می‌دهد باید رفتاری هشیاری حسابرسان موجب افزایش فرسایش ایگوی ایشان می‌شود. از این‌رو فرضیه دوم تایید می‌شود.

**فرضیه سوم** بیان می‌دارد باید رفتاری ممانعت از انگیزه‌های حسابرسان موجب افزایش فرسایش ایگوی ایشان می‌شود.

بر اساس جدول (۳) و سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵، مدل معنادار می‌باشد و از آنجا که متغیر ممانعت از انگیزه‌ها (۰/۰۸)، دارای ضریب مثبت و سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ است، لذا نتایج نشان می‌دهد باید رفتاری ممانعت از انگیزه‌های حسابرسان موجب افزایش فرسایش ایگوی ایشان می‌شود. از این‌رو فرضیه سوم تایید می‌شود.

#### آزمون فرضیه‌های چهارم، پنجم و ششم

**فرضیه چهارم** بیان می‌دارد تجربه حسابرسی، فرسایش ایگو ناشی از باید رفتاری پردازش شناختی حسابرسان را کاهش می‌دهد.

**فرضیه پنجم:** تجربه حسابرسی، فرسایش ایگو ناشی از باید رفتاری هشیاری و تمرکز حسابرسان را کاهش می‌دهد.

**فرضیه ششم:** تجربه حسابرسی، فرسایش ایگو ناشی از باید رفتاری ممانعت از انگیزه‌های حسابرسان را کاهش می‌دهد.

همان‌طور که در بخش روش‌شناسی پژوهش آورده شده است، جهت آزمون فرضیه‌های چهارم، پنجم و ششم از رگرسیون خطی (۲) استفاده می‌شود: (هارلی، ۲۰۱۹)

$$Time = \beta_0 + \beta_1 cognitive\ processing * Exp + \beta_2 being\ vigilant\ \&\ focus * Exp + \beta_3 inhibit\ impulses * Exp + \beta_4 Exp + \varepsilon \quad (2)$$

نتایج مربوط به این آزمون در جدول (۴) گزارش شده است.

جدول (۷): نتایج آزمون رگرسیون خطی (منبع: نتایج پژوهش)

آماره های رگرسیون					
۰/۹۸	ضریب همبستگی				
۰/۹۶	ضریب تعیین				
۰/۹۵	ضریب تعیین تعدیل شده				
۱/۶	دوربین واتسون				
آزمون معناداری					
سطح معناداری	آماره فیشر	میانگین مربعات	درجه آزادی	مجموع مربعات	مدل
۰/۰۰۰	۲۰۱/۳۷	۷۵/۷۷	۴	۳۰۳/۱۱۱	خطا
		۰/۳۷	۳۰	۱۱/۲۸	کل
			۳۴	۳۱۴/۴	
برآورد پارامترها					
سطح معناداری	آماره تی	انحراف استاندارد	برآورد (β)	ثابت	
۰/۰۰	۴/۲۳	۲/۴۶	۱۰/۴۱	تجربه * پردازش	
۰/۰۰	۴/۱۴۴	۰/۰۰۱	-۰/۰۰۵	تجربه * هشپاری	
۰/۰۰	۵/۱۵۸	۰/۰۰۱	-۰/۰۰۶	تجربه * ممانعت	
۰/۰۰۱	۳/۸۲۵	۰/۰۰۱	-۰/۰۰۴	تجربه حسابرسی	
۰/۰۰	-۸/۱	۰/۰۰۶	۰/۰۴۷		

یافته‌های جدول (۴) بر اساس ضریب تعیین آزمون رگرسیون خطی، نشان می‌دهد که تجربه حسابداری و اثرات تعدیلی آن بر بایدهای رفتاری حساب‌برسان ۹۸٪ از تغییرات فرسایش ایگو را نشان می‌دهند. همچنین آماره دوربین واتسون که از پیش فرض‌های رگرسیون خطی است و برای بررسی وجود خود همبستگی در بین باقی‌مانده‌ها در رگرسیون به کار برده می‌شود، مورد تأیید است؛ چراکه مقدار این آماره بین ۱/۵ تا ۲/۵ قرار گرفته است. جدول (۴) برازش مدل را نیز نشان می‌دهد. ضریب همبستگی، ضریب تعیین و ضریب تعدیل شده از جمله خلاصه برازش مدل می‌باشند.

**فرضیه چهارم** بیان می‌دارد تجربه حسابداری، فرسایش ایگو ناشی از باید رفتاری پردازش شناختی حساب‌برسان را کاهش می‌دهد.

بر اساس جدول (۷) و سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵، مدل معنادار می‌باشد و از آنجا که اثر تعدیلی تجربه حسابداری با پردازش شناختی (تجربه \* پردازش: -۰/۰۰۵)، دارای ضریب منفی

و سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ است، لذا نتایج نشان می‌دهد تجربه حسابرسی، فرسایش ایگو ناشی از باید رفتاری پردازش شناختی را کاهش می‌کند. از این رو فرضیه چهارم تایید می‌شود. **فرضیه پنجم** بیان می‌دارد تجربه حسابرسی، فرسایش ایگو ناشی از باید رفتاری هشیاری و تمرکز حسابرسان را کاهش می‌دهد.

بر اساس جدول (۴) از آنجا که اثر تعدیلی تجربه حسابرسی با هشیاری (تجربه \* هشیاری: ۰/۰۰۶-) دارای ضریب منفی و سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ است، لذا نتایج نشان می‌دهد تجربه حسابرسی، فرسایش ایگو ناشی از باید رفتاری هشیاری و تمرکز را کاهش می‌دهد. از این رو فرضیه پنجم تایید می‌شود.

**فرضیه ششم** بیان می‌دارد تجربه حسابرسی، فرسایش ایگو ناشی از باید رفتاری ممانعت از انگیزه‌های حسابرسان را کاهش می‌دهد.

بر اساس جدول (۴) از آنجا که اثر تعدیلی تجربه حسابرسی با ممانعت از انگیزه‌ها (تجربه \* ممانعت از انگیزه‌ها: ۰/۰۰۴-) دارای ضریب منفی و سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ است، لذا نتایج نشان می‌دهد تجربه حسابرسی، فرسایش ایگو ناشی از باید رفتاری ممانعت از انگیزه‌ها را کاهش می‌دهد. از این رو فرضیه ششم تایید می‌شود.

## ۶- بحث و نتیجه‌گیری

در این پژوهش نقش بایدهای رفتاری (اعم از پردازش شناختی، هشیاری و ممانعت از انگیزه‌ها) حسابرسان بر فرسایش ایگو یعنی علل پیدایش این پدیده روانشناختی در فرآیند حسابرسی و نقش تجربه حسابرسی مورد بررسی قرار گرفت؛ به همین جهت متغیر مستقل بایدهای رفتاری حسابرسان تحت کنترل طی سناریوها و آزمایشاتی به محیط آزمون و آزمودنی‌ها یعنی حسابرسان وارد شد و از داده‌های بایگانی شده تحت تست استروپ جهت سنجش رویداد طبیعی فرسایش ایگو ناشی از بایدهای رفتاری حسابرسان قبل و بعد از انجام آزمایش‌ها و سناریوهای طراحی شده‌ای بهره گرفته شد که پژوهش حاضر را جزء تحقیقات رفتاری حسابرسی و آزمایشی قلمداد نمود. با آزمون فرضیه‌های اول، دوم و سوم نشان داده شد که شاخص‌های بایدهای رفتاری حسابرسان موجب افزایش میزان شدت فرسایش ایگوی ایشان می‌شوند. در این پژوهش سه شاخص و مؤلفه از بایدها و الزامات براساس مقاله هارلی (۲۰۱۹) که از طرفی حسابرسان بایستی در فرآیند حسابرسی مدنظر قرار دهند و از طرفی این بایدها در فرسایش ایگوی حسابرسان نقش دارند، شناسایی و مورد مطالعه قرار گرفتند. پردازش شناختی، هشیاری و ممانعت از انگیزه‌ها بایدها و الزامات مورد بررسی هستند.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول نشان داد که پردازش شناختی حسابرسان موجب افزایش میزان شدت فرسایش ایگوی ایشان می‌شود. مبانی نظری پژوهش، از این موضوع حمایت می‌کند که فرآیند حسابرسی می‌تواند باعث فرسایش ایگو شوند. پردازش‌های شناختی مانند پردازش کنترل شده، تصمیم‌گیری‌های سنجیده، حل مسئله فعال، تفکر سریع در مقابل تفکر آهسته و تفکر و استدلال موردنیاز برای فرآیند حسابرسی است. حسابرسی یکی از حرفه‌های آسیب‌پذیر در برابر فرسایش ایگو است که یک حالت موقتی کمبود منابع شناختی برای خودکنترلی ناشی از خستگی جسمی یا روانی است. از این‌رو فرضیه اول همسو با مبانی نظری است.

همچنین نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم نشان داد که هشپاری و تمرکز حسابرسان موجب افزایش میزان شدت فرسایش ایگوی ایشان می‌شود. در مطالعات عنوان می‌شود در مراحل مختلف کار حسابرسی، حسابرس باید به هر نوع نشانه‌ای که دلالت بر تحریفی دارد، هشپار 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 هشپار باشد. هشپاری و تمرکز در حسابرسی منابع خودکنترلی نیاز دارد و از آنجا که فرسایش ایگو با تخلیه منابع خودکنترلی همراه است و منابع شناختی می‌تواند با استفاده از فرآیند فرسایش ایگو کاسته شود، فرضیه دوم همسو با مبانی نظری است.

نیز یافته‌های حاصل از آزمون سوم نشان داد که ممانعت از انگیزه‌های حسابرسان موجب افزایش میزان شدت فرسایش ایگوی ایشان می‌شود. مقاومت در برابر وسوسه ترک کار و انجام آن با دورکاری، مقاومت در برابر وسوسه‌ها مستلزم خودکنترلی حسابرسان است که جزو ممانعت از انگیزه‌ها محسوب می‌شود. چنین فشار کاری ممکن است با کاهش قدرت ذهن، به فرسایش ایگوی حسابرس بیانجامد. لذا فرضیه سوم همسو با مبانی نظری پژوهش حاضر است.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های اول، دوم و سوم نشان داد بایدهای رفتاری حسابرسان در فرسایش ایگوی آنها نقش دارد که با نتایج پژوهش هارلی (۲۰۱۹؛ ۲۰۱۷)، مورسیتا و همکاران (۲۰۲۰)، هماهنگ می‌باشد. هارلی (۲۰۱۷) در پژوهش خود با عنوان "فرسایش ایگو و حجم بالای کار حسابرسی" نشان داد که حسابرسان، طی کارشان فرسایش ایگو را تجربه می‌کنند که به مرور بیشتر می‌شود؛ لذا حجم بالای کار حسابرسان موجب افزایش میزان شدت فرسایش ایگوی آنها می‌شود. همچنین وی در سال ۲۰۱۹ نشان داد که خودکنترلی در حسابرسان منجر به فرسایش ایگوی آنها می‌شود. مورسیتا و همکاران (۲۰۲۰)، در پژوهش خود با عنوان "فرسایش ایگو و اثر آن بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان" به بررسی عوامل تعیین‌کننده



فرسایش ایگو پرداختند و نشان دادند که تعارض بین فردی تأثیر مثبتی بر فرسایش قدرت خودکنترلی و بروز پدیده کمایش ایگو دارد؛ از آنجا که تعارض بین فردی از عواملی است که طی کار حسابرسی به وجود می‌آید، نتایج تحقیق وی نشان از این مطلب دارد که حرفه حسابرسی و پروسه کاری آن در بروز پدیده فرسایش ایگوی حسابرسان تأثیرگذار است و نتایج تحقیق مورسینا و همکاران (۲۰۲۰) با نتایج پژوهش‌های پیشین همخوانی دارد.

از طرفی نتایج حاصل از یافته‌های فرضیه چهارم، نشان داد که تجربه حسابرسی، فرسایش ایگو ناشی از باید رفتاری پردازش شناختی را کاهش می‌دهد. از آنجایی که قضاوت و تصمیم‌گیری، شالوده حسابرسی مرتبط با ویژگی‌های فردی حسابرس می‌باشد، انتظار می‌رود تا حسابرس در فرآیند تصمیم‌گیری و قضاوت خود دچار سوگیری‌های شناختی گردد. از طرفی، اشخاص از تجربه برای ایجاد مدل‌های ذهنی مؤثر به منظور تفسیر شواهد در زمان قضاوت حرفه‌ای خود از آن استفاده می‌کنند. تجربه، تأثیر غیرقابل انکاری بر دقت قضاوت حسابرس دارد. تجربه باعث افزایش توانایی‌های حسابرس در پردازش اطلاعات و ایجاد راهکارهای مختلف در شرایط خاص می‌شود. همچنین نتایج حاصل از فرضیه پنجم پژوهش نشان داد که تجربه حسابرسی، فرسایش ایگو ناشی از باید رفتاری هشیاری و تمرکز حسابرسان را کاهش می‌دهد. تجربه باعث ایجاد ساختاری برای قضاوت حسابرس می‌گردد که این ساختارها موجب ایجاد روش‌های تصمیم‌گیری و تفسیر اطلاعات می‌شود. به بیان دیگر، هر چه تجربه حسابرسان بیشتر باشد، انتظار می‌رود تا حسابرسان، حسابرسی را با کیفیت بالاتری انجام داده و دچار سوگیری‌های رفتاری کمتری در قضاوت‌های خود شوند.

نیز نتایج حاصل از فرضیه ششم پژوهش نشان داد که تجربه حسابرسی، فرسایش ایگو ناشی از باید رفتاری ممانعت از انگیزه‌های حسابرسان را کاهش می‌دهد. حسابرسان در اجرای فرآیند حسابرسی تجربه دارند. این تجربه خاص وظیفه، احتمالاً می‌تواند موجب کاهش فرسایش و از بین رفتن منابع خودکنترلی به دلیل انجام وظیفه شود. تجربه، تأثیر غیرقابل انکاری بر دقت قضاوت حسابرس دارد. تجربه باعث افزایش توانایی‌های حسابرس در پردازش اطلاعات و ایجاد راهکارهای مختلف در شرایط خاص می‌شود. همچنین تجربه باعث ایجاد ساختاری برای قضاوت حسابرس می‌شود که این ساختارها باعث ایجاد روش‌های تصمیم‌گیری و تفسیر اطلاعات می‌شود. مطالعات قبلی نشان داد در حالی که فرد کم‌تجربه تنها بر سطح ساختارهای دانش توجه می‌کند، حسابرسان باتجربه هم از سطح و هم از عمق ساختارهای دانش استفاده می‌کنند که موجب بهبود دقت بیشتر تصمیمات می‌شود که خود ناشی از نمایش بهتر، درک، سازماندهی و جمع‌آوری اطلاعات گسترده که بر روی قضاوت و انتخاب نوع گزارش تأثیر می‌گذارد. لذا استنباط می‌شود هر چه تجربه حسابرسان بیشتر باشد، انتظار می‌رود حسابرسان،

حسابرسی را با کیفیت بالاتری انجام داده و دچار سوگیری‌های رفتاری کمتری در قضاوت‌های خود شوند. تجربه خاص وظیفه، می‌تواند موجب کاهش فرسایش و از بین رفتن منابع خودکنترلی به دلیل انجام وظیفه شود. فرضیه چهارم، پنجم و ششم پژوهش نیز مورد تأیید قرار گرفت و همسو با نتایج تحقیق مورسیتا و همکاران (۲۰۲۰) و خدای پور و همکاران (۱۳۹۸) می‌باشد. خدای پور و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهش خود با عنوان "تأثیر تجربه بر رفتارهای غیرارادی حسابرسان" نشان دادند که تجربه در حسابرسان با تجربه بالا توانسته است اثر رفتارهای غیرارادی ایشان را تعدیل نماید؛ از این رو با نتایج پژوهش حاضر هماهنگ می‌باشد.

در دنیای واقعی که حسابرس طی کارش باید از یک طرف در انجام وظایف خود دقت بیشتری کند و از طرف دیگر نشانه‌های تقلب را در صورت‌های مالی کشف نماید؛ چنین فشار کاری است که کاهش قدرت ذهن، به کمایش ایگوی حسابرس منجر می‌گردد. 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 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 با مطالعه تأثیر وظایف حسابرسان بر کمایش ایگوی ایشان نشان داده شد دنیای حقیقی و واقعی در کار حسابرسی، دنیای "آنچه باید باشد" و "آنچه که هست" در حسابرسی با هم متفاوت است و نتایج پژوهش حاضر، تأییدی شد بر وجود و تأثیر نظریه‌های دستوری و توصیفی در عمل و واقعیت. از نتایج مطالعه حاضر می‌توان استنباط کرد مشکلات روان‌شناختی می‌تواند نسبت به مشکلات فیزیکی تأثیر قابل توجهی بر منابع شناختی حسابرس داشته باشد که بر عملکرد وی در قضاوت‌ها و تصمیم‌گیری‌ها تأثیرگذار باشد. بنا به یافته‌های فرضیه اول، دوم و سوم پیشنهاد می‌گردد حجم کار حسابرسان در بازه زمانی محدود گردد و به جهت اینکه قراردادهای حسابرسی بتواند هزینه‌های عملیاتی در مؤسسات

<sup>۱</sup> normative Theory

<sup>۲</sup> Positive Theory

حسابرسی را پوشش دهد و از طرفی حجم کار حسابرسان هم محدود گردد، الزام پیاده‌سازی و اجرای قوانین جدید از سوی سازمان را اجتناب ناپذیر می‌کند؛ قوانینی از قبیل:

- تغییر دستمزد توافقی صنف در دوره‌های سه ماهه براساس تورم جاری کشور،
- رفع نگرانی مؤسسات با رتبه بالا از روی سایر مؤسسات به لحاظ توافق با صاحبکار جهت قیمت حسابرسی پایین‌تر،
- بکارگیری شفافیت قراردادهای حسابرسی مؤسسات با بارگذاری مدارک صاحبکار در سامانه و قیمت‌گذاری حسابرسی مربوط به آن از سوی سازمان و در نهایت ارجاع به مؤسسات مختلف از سوی سازمان براساس رتبه و سطح مؤسسات و مشخص نمودن حجم مشخصی برای هر مؤسسه.

همچنین بنا به یافته‌های فرضیه‌های چهارم، پنجم و ششم پیشنهاد می‌گردد از طریق آموزش با کارگاه‌های دانش‌افزایی برای حسابرسان، موجب آشنایی حسابرسان با تجربه کم با پدیده فرسایش ایگو و علل آن شده تا اثر آن را بر روی تصمیمات خود در نظر داشته باشند. از آنجا که تجربه متفاوت از سابقه کاری در حسابرسی است و نشان از این مطلب دارد که تجربه باعث افزایش توانایی‌های حسابرس در پردازش اطلاعات و ایجاد راهکارهای مختلف در شرایط خاص می‌شود، پیشنهاد می‌گردد استخدام و آموزش مناسب حسابرسان در یک حوزه کاری خاص مانند ارزیابی تداوم فعالیت، ارزیابی ریسک حسابرسی و ... را مدنظر قرار دهند که می‌تواند یک راهکار بسیار مؤثر برای تقویت تجربه باشد.

هر فعالیت پژوهشی، محدودیت‌هایی دارد. در این پژوهش نیز محدودیت‌هایی از جمله دشواری هماهنگی با حسابرسان، و بعضاً عدم همکاری آنها و نمونه کوچک و مشکلات ذاتی پرسشنامه و عدم رغبت حسابرسان به پاسخگویی و شرکت در مطالعات تحقیقاتی و همچنین چون روش نمونه‌گیری این پژوهش، غیراحتمالی و از نوع نمونه در دسترس است، لذا نتایج آن را نمی‌توان به کلیه حسابرسان تعمیم داد، گریبان‌گیر می‌باشد. همچنین معادل قرار دادن برخی مفاهیم با یکدیگر از جمله "پردازش شناختی" معادل تردید حرفه‌ای، "هشیاری و تمرکز" معادل در نظر گرفتن سطح اهمیت و "ممانعت از انگیزه‌ها" معادل مراقبت حرفه‌ای، نیز محدودیت‌های پژوهش حاضر می‌باشد.

#### ۷- تقدیر، تشکر و ملاحظه های اخلاقی

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.

## ۸- پیوست‌ها

پرسش‌نامه تجربه حسابرسی:

حسابرس گرامی؛ با سلام و احترام

پرسشنامه حاضر جهت انجام پژوهشی در مقطع دکتری حسابداری جهت سنجش تجربه حسابرسی شما به حضورتان ارائه می‌گردد؛ لذا خواهشمند است با صرف وقت و دقت به سؤالات پاسخ داده و ما را در انجام پژوهش یاری رسانید.

جنسیت: زن  مرد

سمت: کمک حسابرس  حسابرس  حسابرس ارشد  سرپرست حسابرسی

سرپرست ارشد حسابرسی  مدیر حسابرسی  شریک حسابرسی

مدرک تحصیلی: کاردانی  کارشناسی  کارشناسی ارشد  دکترا

رشته تحصیلی: حسابداری  حسابرسی  مدیریت  سایر گرایش‌ها

تجربه کاری در حسابرسی: کمتر از ۵ سال  بین ۵ تا ۱۰ سال

بین ۱۰ تا ۱۵ سال  بین ۱۵ تا ۲۰ سال  بالاتر از ۲۰ سال

نوع فعالیت حسابرسی: حسابرسی مستقل  حسابرسی داخلی و عملیاتی  سایر

خدمات مالی و مدیریت

عضو جامعه حسابداران رسمی: بله  خیر

## گویه‌های پرسشنامه تجربه حسابرسی

ردیف	سؤالات	خیلی زیاد	زیاد	متوسط	کم	خیلی کم
۱	در مواجهه با افراد و موقعیت‌های مختلف، جمع‌آوری داده‌ها و تحلیل و بررسی اطلاعات، به کار اشراف داشته و احساس سردرگمی نمی‌کنم.					
۲	در تصمیم‌گیری توانایی تشخیص و تمرکز بر اطلاعات مربوط را ندارم.					
۳	احساس می‌کنم توانایی خوبی در شناسایی اشتباهات و خطاها ندارم.					
۴	عوامل ایجادکننده اشتباهات را جستجو و راه‌حلی برای از بین بردن و یا به حداقل رساندن آنها ارائه می‌کنم.					
۵	در انجام نظارت حرفه‌ای دقت لازم را ندارم و مراقبت حرفه‌ای را به درستی انجام نمی‌دهم.					

۶	اشتباهات و خطاها هنگام حسابرسی و جمع آوری شواهد و اطلاعات، مانع روند تکمیل کار می‌شود.
۷	شکست‌ها و موفقیت‌ها در حسابرسی فرصتی برای یادگیری حسابرس است و من را باتجربه‌تر می‌کند.
۸	دقت و سرعت در انجام کارهای متعدد حسابرسی باعث خوش‌نامی من شده است.
۹	تجربه‌ام، باعث شده که با تردید حرفه‌ای مناسبی، شواهد حسابرسی شرکت صاحب‌کار را بررسی نمایم.
۱۰	تجربه‌کاری، باعث پیشرفت حرفه‌ای در کارم شده است.
۱۱	انجام دادن کارها به صورت مکرر، تجربه‌ام را زیاد نموده است.
۱۲	احساس می‌کنم نسبت به حسابرسان باتجربه در برخورد با مسائل فنی ضعف دارم.
۱۳	احساس می‌کنم نسبت به حسابرسان باتجربه، تحریفات احتمالی را بهتر تجزیه و تحلیل می‌کنم.
۱۴	احساس می‌کنم نسبت به سایرین، تحریفات را به شیوه حرفه‌ای‌تر پیش‌بینی و تشخیص می‌دهم.

### سناریو پردازش شناختی

سناریوی اول که مربوط به پردازش شناختی است، پرونده حسابرسی شرکت به حسابرس ارائه می‌شود و از حسابرس چرایی و چگونگی نوع حسابرسی با تطبیق با استانداردها با طراحی سؤالاتی از سوی پژوهشگر مانند به نظرتان کار حسابرس درست بوده؟ شما به جای حسابرس باشید چه اظهارنظری گزارش می‌کنید؟ و .. به عنوان مثال به یکی از حسابرسان عنوان شد شما به عنوان حسابرس چگونه ریسک حسابرسی را در فرآیند حسابرسی شرکت‌های تولیدی ارزیابی می‌کنید و براساس پاسخ‌های وی، سؤالات چالشی دیگر در راستای پاسخ‌ها پرسیده می‌شود. همچنین پرونده شرکتی را با مخاطب قرار دادن حسابرس در جایگاه حسابرس به چالش کشیده می‌شد. مواردی از قبیل زیر:

- فرض کنید به عنوان حسابرس در جریان قرار می‌گیرید که موضوعی بسیار مهم برای ادامه حیات هیات مدیره شرکت رخ داده است و اکنون شرکت به دنبال تامین مالی جدید می‌باشد و یکی از افراد بسیار نزدیک به مدیر عامل شرکت از دفتر مدیر عامل با حسابدار تماس گرفته و عنوان کرده سود کم شرکت می‌تواند دریافت وام را به مخاطره بباندازد و هزینه بهره زیادی را به شرکت تحمیل نماید. او از حسابدار می‌خواهد بدون هیچ اما و اگر، هر کاری که برای رسیدن به سود مورد نظر لازم است را انجام دهد و اضافه می‌کند «ما روی شما حساب می‌کنیم». از طرفی مدیران ارشد به حسابدار می‌گویند تنها راه برای انجام این دستور این است که از طریق

تخمین کمتر از واقع حسابداری مانند مطالبات مشکوک‌الوصول، هزینه استهلاک، ذخیره مربوط به نقص و تضمین محصولات و گارانتی کالا، سود شرکت را مدیریت کند. شما به عنوان حسابرس چه اقداماتی و بر چه اساسی انجام می‌دهید؟

- شما به عنوان حسابرس در جریان قرار می‌گیرید که هیات مدیره شرکت تا حد زیادی به سود هدف که منجر به پاداش زیادی برای آن‌ها می‌شود نزدیک شده است. برای کمک به دستیابی به این سطح از سود، آن‌ها از حسابدار می‌خواهند که هزینه‌های خاصی را به تعویق بیندازد و به سال بعد منتقل کند، به عنوان مثال، مدیر بازاریابی، تبلیغات عادی و روزانه در مورد محصولات شرکت و تبلیغات از طریق رادیو و روزنامه را برای سه هفته آخر سال به تعویق بیندازد تا شرکت متحمل این هزینه‌ها نشود. اگرچه این درخواست باعث کاهش فروش شرکت در اوایل سال جدید می‌گردد. شما به عنوان حسابرس شرکت، چقدر موافق انجام این کار هستید؟ و ...

هدف از تمامی سناریوها، به چالش کشیدن ذهن حسابرس و خستگی و از بین بردن انرژی وی تا علائم فرسایش ایگو مشاهده گردد.

#### سناریو هشیاری:

فایل پاورپوینت در سیستم پیش روی حسابرس به صورت اسلایدشو گذاشته می‌شد تا حسابرس به سؤالات پاسخ دهد. به شرح ذیل:

اگر ۱۰ پرتقال موجود باشد و از تعداد پرتقال‌های موجود ۲ تا را به دوستان بدهیم و ۳ تا برای خودمان برداریم. اکنون ما چند پرتقال داریم؟

یک شتر مرغ تصمیم دارد که به وطنش برگردد، چه موقع برای پرواز او به جنوب مناسب است؟

10  
9  
8  
7  
6  
5  
4  
3  
2  
1

بعضی ماه ها ۳۰ روز دارند بعضی ۳۱ روز-  
چند ماه ۲۹ روز دارند؟

10  
9  
8  
7  
6  
5  
4  
3  
2  
1

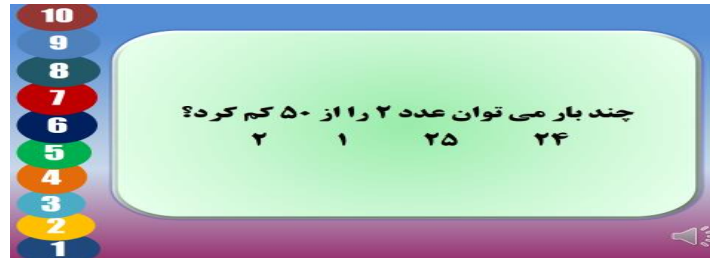
یک چهارم یک دوم یک پنجم ۲۰۰ چند برابر ۸ است؟

10  
9  
8  
7  
6  
5  
4  
3  
2  
1

شما در یک مسابقه سرعت شرکت کرده اید. از نفر  
دوم سبقت می گیرید، اکنون در چه جایگاهی  
قرار دارید؟

10  
9  
8  
7  
6  
5  
4  
3  
2  
1

افشین برای رفتن به تعدادی سفر نیازمند ۱۳  
بطری آب خواهد بود. او در هر سفر حداکثر ۳  
بطری آب می تواند حمل کند. افشین حداقل چه  
تعداد سفر می تواند برود؟



### سناریو ممانعت از انگیزه‌ها:

به حسابرس متن زیر داده شد و از آنجا که تمایل داشتیم در راستای پژوهش باشد تا ذهن حسابرس را درگیر کند، متن در مورد فرسایش ایگو بود. به آنها عنوان شد، در اولین صفحه، زیر کلماتی که حرف "ب" دارند را خط بکشند؛ بعد از عادی شدن خط‌کشی زیر حروف "ب" در کلمات، دستورالعمل جدیدی بدین طریق که فقط زیر "ب"هایی را که قبل یا بعد از آنها، علامت فتحه (-) آمده باشد، خط نکشند. اولین صفحه، برای ایجاد رفتار متداول و عادت به عمل، طراحی شده است که در ادامه با ابلاغ دستورالعمل جدید از آن جلوگیری به عمل می‌آید، یعنی سنجش ممانعت از انگیزه‌ها؛ سناریو به جهت بررسی بایدهای رفتاری حسابرس در موقعیت‌های واقعی که موجب تحلیل رفتگی و بروز پدیده فرسایش ایگو می‌شدند، طراحی شده بودند؛ زیرا حسابرسان



باید بر انگیزه طبق عادت خود برای شناسایی همه موارد حرف "ب" غلبه کنند تا بتوانند قانون خاص و دستورالعمل جدید را رعایت کنند. متن به قرار زیر در یک صفحه A۴ بود:

"فرسایش ایگو شامل مسائل مربوط به خودکنترلی است. خودکنترلی مستلزم فرایندهای متعددی است که افراد از طریق آن افکار، احساسات، انگیزه‌ها، عملکرد و رفتارهای خود را براساس استانداردها و یا پیگیری وضعیت و یا اهداف نهایی مطلوب تغییر می دهند. مدل قدرت خودکنترلی نیز در طول تاریخ سوژه بحث های نظری اصلی فرسایش ایگو بوده است که بر طبق آن رفتار خودکنترلی متکی بر یک منبع شناختی محدود و قابل مصرف است که در آن فرسایش پدیده ای است که با یک حالت کاهش منابع کنترلی مشخص می شود. تحقیقات مربوط به فرسایش ایگو اولین بار در ادبیات روانشناسی اجتماعی آغاز شد، اما پس از آن کاربردهای زیادی را در حسابرسی و حوزه های مختلفی از جمله روانشناسی روانشناختی، علوم اعصاب و رفتار مصرف کننده هم یافت. بیشتر جذابیت فرسایش در کاربرد گسترده خودکنترلی قرار دارد که ساختاری منسجم اما چندوجهی است مدل قدرت یک بحث نظری مبتنی بر منابع است که فرض می کند که افراد منابع خودکنترلی را از طریق استفاده شان در وظایف خودکنترلی تخلیه می کنند و ...."

حسابرس می‌بایست در اولین صفحه، زیر کلماتی که حرف "ب" دارند را خط بکشند؛ بعد از عادی شدن خط‌کشی زیر حروف "ب" در کلمات، دستورالعمل جدیدی بدین طریق که فقط زیر "ب"هایی را که قبل یا بعد از آنها، علامت فتحه(َ) آمده باشد، خط نکشند. بعد از انجام هر سناریو تست استروپ از حسابرس گرفته می‌شد.

#### فهرست منابع

- احمدی، شاهین.(۱۳۹۳). از نظر حسابرسان مستقل، مراقبت حرفه ای به چه معنی است؟ حسابدار، صص ۲۸ - ۳۱.
- بنی‌مهد، بهمن و یوسفی‌شارمی، میرامید.(۱۳۹۸). تاثیر عواطف فردی بر بی طرفی حسابرس، دانش حسابداری مالی، دوره ۶، شماره(۱)، پیاپی ۲۰، صص ۱۸۵ - ۱۶۳.

- پرویز، کورش؛ آقامحمدیان شعریاف، حمیدرضا؛ قنبری هاشم آبادی، بهرامعلی؛ دهقانی، محمود. (۱۳۹۵). رابطه توانمندی ایگو و فراشناخت در دانشجویان دختر و پسر، راهبردهای آموزش در علوم پزشکی، ۹(۲)، صص ۱۱۸ - ۱۲۶.
- پورزمانی، زهرا و صفاجو، محسن. (۱۴۰۰). تاثیر تردید حرفه‌ای بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان با توجه به نقش میانجی خلاقیت فردی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۱۰، شماره ۳۹، ۳۳۷-۳۴۹.
- حاجیهها، زهره و ابراهیمی، محمدرضا. (۱۳۹۵). بهبود در اظهارنظر حسابرس و اثرات آن بر تغییرات قیمت و حجم معاملات سهام، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال ۸، شماره ۳۰، صص ۶۱ - ۸۱.
- حساس‌یگانه، یحیی. (۱۳۹۶). کاربرد مفهوم اهمیت در حسابرسی و تاثیر آن بر اظهار نظر حسابرسان مستقل، مطالعات حسابداری، شماره ۶.
- حیدر، مجتبی و نیکومرام، هاشم. (۱۳۹۸). سبک‌های تفکر و تردید حرفه‌ای در حسابرسی (آزمون نظریه خودحکومتی ذهن)، دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال سوم، شماره پنجم، صص ۱۵۱ - ۱۸۵.
- خدای پور، احمد؛ اکبری نفت چالی، عیسی؛ پورحیدری، امید. (۱۳۹۸). تأثیر تجربه بر رفتارهای غیرارادی حسابرسان، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی (پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی)، بهار ۱۳۹۸، دوره ۱۱، شماره ۴۱؛ از صفحه ۱۹۷ تا صفحه ۲۲۷.
- خواجوی، شکراله و صالحی، تابنده. (۱۳۹۸). تاثیر فرسایش شغلی بر عملکرد در انجام وظایف پیچیده حسابرسی، دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال چهارم، شماره هشتم، صص ۲۷۹ - ۲۴۳.
- دریایی، عباسعلی و عزیزی، اکرم. (۱۳۹۷). رابطه اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان با کیفیت حسابرسی (با توجه به نقش تعدیل‌کننده شک و تردید حرفه‌ای). دانش حسابداری مالی، دوره ۵، شماره ۱ (پیاپی ۱۶)، صص ۷۹-۹۹.
- دریائی، عباسعلی و خلوصی مشفق، لیلا. (۱۳۹۸). اثر فرسایش قدرت خودکنترلی بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان (آزمون نظریه فرسایش قدرت خودکنترلی)، حسابداری سلامت، سال هشتم، شماره دوم، پیاپی ۲۲، صص ۲۰ - ۳۸.

- دولت زارعی، احسان؛ کرمی، غلامرضا؛ فرجی، امید. (۱۴۰۱). بیست و یک سال تحقیقات رفتاری حسابداری: تجزیه و تحلیل کتاب‌شناختی، مطالعات تجربی حسابداری مالی، دانشگاه علامه طباطبایی، دوره ۱۹، شماره ۷۵، صص ۱۶۵-۲۰۱.
- 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: ۱۳۹۵، دوره ۱.
- سعیدی‌گراغانی، مسلم و ناصری، احمد. (۱۳۹۶). تفاوت‌های فردی و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، شماره ۳۶، صص ۱۱۱ - ۱۲۹.
- سیدی، محدثه؛ غفاری، منصوره؛ گلشایبان، محمد. (۱۳۹۹). بررسی تأثیر فشارهای اجتماعی، تعهد و ویژگی‌های شخصیتی بر قضاوت حسابرسان، چشم انداز حسابداری و مدیریت، دوره سوم، شماره ۲۳، جلد ۳.
- سیرانی، محمد؛ خواجوی، شکراله؛ نوشادی، میثم. (۱۳۸۸). تأثیر تجربه و پیچیدگی موضوعات حسابرسی بر قضاوت حسابرسان، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۶، شماره ۵۵، صص ۳۵ - ۵۰.
- فخاری، حسین و فضل‌اله پور نقارچی، مهران. (۱۴۰۱). تأثیر سرمایه روانشناختی بر انگیزه پیشرفت، قضاوت حسابرسان و عملکرد موسسه‌های حسابرسی، دوفصلنامه علمی حسابداری ارزشی و رفتاری، ۷ (۱۳): صص ۱۵۴-۱۹۹.
- مهدوی، غلامحسین و سروستانی، امیر. (۱۳۹۶). نقش رویکردهای تدوین استانداردهای حسابداری در ویژگی‌های روان‌شناختی حسابرسان، دانش حسابداری، سال هشتم، شماره ۳۱، صص ۶۵ - ۹۲.
- ولیان، حسن؛ عبدلی، محمدرضا؛ کریمی، شبنم. (۱۳۹۶). طراحی مدل تحلیل تفسیری-ساختاری عوامل موثر بر تردید حرفه‌ای حسابرسان، دوفصلنامه علمی حسابداری ارزشی و رفتاری، سال دوم، ش چهارم: ۲۴۶ - ۲۱۵.
- ولیان، حسن؛ محمدرضا، عبدلی؛ اشرفی، مهدی. (۱۴۰۲). تأثیر نفوذ قدرت شریک حسابرسی بر علائم اختلال روان‌پویایی حسابرسان، قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابرسی و حسابداری، دوره ۲، شماره ۸، صص ۱۷۱ - ۲۰۴.
- یعقوب‌نژاد، احمد؛ کریمی، زهرا؛ صمدی‌لرگانی، محمود؛ پورعلی، محمدرضا. (۱۴۰۰). ارزیابی تأثیر سوگیری‌های روانشناختی فردی و ابعاد شخصیتی حسابرسان بر کیفیت حسابرسی، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۳، شماره ۵۲، صص ۲۳ - ۵۲.

- Baumeister, R. F., B. R. Wright, and D. Carreon. ۲۰۱۸. Self-Control “In The Wild”: Experience Sampling Study of Trait and State Self-Regulation. *Self And Identity*: ۱-۳۵.
- Baumeister, R. F., Bratslavsky, E., Muraven, M., & Tice, D. M. ۱۹۹۸. Ego depletion: Is the active self a limited resource? *Journal of Personality and Social Psychology*, ۷۴(۵): ۱۲۵۲-۱۲۶۵. <https://doi.org/۱۰.۱۰۳۷//۰.۰۲۲-۳۵۱۴,۷۴,۵,۱۲۵۲>.
- Baumeister, R. F., K. D. Vohs, & D. M. Tice. ۲۰۰۷. The strength model of self-control. *Current Directions in Psychological Science*, ۱۶(۶): ۳۵۱-۳۵۵.
- Bazerman, M. H., Morgan, K. P., & Loewenstein, G. F. (۱۹۹۷), “The Impossibility of Auditor Independence”, *Sloan Management Review*, Vol. ۳۸, PP. ۸۹-۹۴.
- Bennett, G. B., & R. C. Hatfield, ۲۰۱۳. The effect of the social mismatch between staff auditors and client management on the collection of audit evidence. *The Accounting Review*, ۸۸(۱): ۳۱-۵۰.
- Beres D. ۱۹۵۶. Ego deviation and the concept of schizophrenia. *psychoanalytic stud child*; ۲(۶): ۱۶۴-۲۳۵.
- Bhaskar, L. S, T.M. Majors, & A. Vitalis. ۲۰۱۶. Are ‘good’ auditors impacted more by depletion? Threats to valued auditor attributes. Available at: <http://ssrn.com/abstract۲۶۶۵۲۷۹>.
- Carter, E. C. L.M, Kofler, D.E. Forster and M. E. Cullough. ۲۰۱۵. “A Series of Meta-Analytic Tests of the Depletion Effect: Self-Control does not Seem to Rely on a Limited Resource,” *Journal of Experimental Psychology General*, Vol. ۱۴۴, No. ۴: ۷۹۶-۸۱۵.
- Chi, M., R. Glaser, and E. Rees. ۱۹۸۱. “Expertise in Problem Solving”, *Advances in the Psychology of Human Intelligence*, Vol. ۱: ۷-۷۵.
- Danessa, F and H.Yusrianti. ۲۰۲۳. The effect of goal orientation and ego depletion on audit judgment with task complexity as moderating variable. Undergraduate thesis, Sriwijaya University.
- Delisi, M. (۲۰۱۴). *Low SelfControl Is a BrainBased Disorder*. SAGE Publications Ltd.
- Griffith, E.E., Hammersley, J.S., Kadous, K., & Young, D. (۲۰۱۵). Auditor mindsets and audits of complex estimates. *Journal of Accounting Research*, ۵۳ (۱), ۴۹-۷۷. doi: ۱۰.۱۱۱۱/۱۴۷۵-۶۷۹۸.۱۲۰۶۶.
- Hagger, M. S., C.Wood, C. Stiff, & N.L.D, Chatzisarantis. ۲۰۱۰. Ego depletion and the strength model of self-control: A metaanalysis. *Psychological Bulletin*, ۱۳۶(۴): ۴۹۵-۵۲۵.

- Hurley, P. ۲۰۱۷. "Ego Depletion and Auditors' Busy Season", Behavioral Research in Accounting, Available at: <https://doi.org/10.2139/ssrn.2629337>.
- Hurley, P. J. ۲۰۱۹. "Ego Depletion and Auditors' JDM Quality", Accounting, Organizations and Society, Vol. ۷۷: ۱-۱۲.
- Hurley, P.J. ۲۰۱۵. Ego depletion: Applications and implications for auditing research. Journal of Accounting Literature ۳۵: ۴۷-۷۶.
- Kaplan, S.E. A.M, Donnelly, J.M. Vinson. ۲۰۲۱. The Impact of Trait Skepticism and Ego Depletion on Auditor Judgment, Behavioral Research in Accounting. ۳۳ (۱): ۱۰۷-۱۲۲.
- Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B., & Velury, U. K. (۲۰۱۳). Audit quality: Insights from the academic literature. Auditing: A Journal of Practice & Theory, ۳۲(Suppl. ۱), ۳۸۵-۴۲۱.
- Kremin, J. ۲۰۱۵. 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, R.J. Pekala. ۲۰۰۲. The effectiveness of a hypnotic ego-strengthening procedure for improving self-esteem and depression. Aust J Clin Exp Hypn; ۳۰(۱): ۱-۲۳.
- Mullis, C. E., & R.C. Hatfield. ۲۰۱۶. The effects of multi-tasking on auditors' judgment quality. Contemporary Accounting Research, ۳۵(۱): ۳۱۴-۳۳۳.
- Mursita, L. Y, N.Mustafida, R. Rachmadia. ۲۰۲۰. Ego depletion and its effect on auditors' judgment and decision-making quality. Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia, Vol. ۱۶, No. ۲: ۲۲۵-۲۴۵.
- Neal, D. W. Wood, A. Drolet. ۲۰۱۳. How do people adhere to goals when willpower is low? The profits (and pitfalls) of strong habits. Journal of Personality and Social Psychology, ۱۰۴(۶), ۹۵۹-۹۷۵. <https://doi.org/10.1037/a0032626>.
- Schmeichel, B. J, K.D. Vohs, & R.F. Baumeister. ۲۰۰۳. Intellectual performance and ego depletion: Role of the self in logical reasoning and other information processing. Journal of Personality and Social Psychology, ۸۵(۱): ۳۳-۴۶.
- Schmeichel, B. J., Vohs, K. D., & Baumeister, R. F. (۲۰۰۳). Intellectual performance and ego depletion: Role of the self in logical reasoning and other information processing. Journal of Personality and Social Psychology, ۸۵(۱), ۳۳-۴۶.
- Yang .Ling, Alisa G. Brink, Benson Wier(۲۰۱۷), The impact of emotional intelligence on auditor judgment, Accepted: ۲۴ September., Journal of vcu scholars compass, ۲۲(۱): ۸۳-۹۷.

---

Zarefar, A. Andreas. A. Zarefar. ۲۰۱۶. The influence of ethics, experience and competency toward the quality of auditing with professional auditor scepticism as a moderating variable, social and behavioral sciences, ۲۱۹, : ۸۲۸ – ۸۳۲.