

## Investigating the Effect of Cognitive Manipulations of Underreaction, Reliance, Availability and Conservatism on Auditors' Error

Zahra Kohandel<sup>1</sup> | Meysam Doaei<sup>2</sup> | Leila Zamnianfar<sup>3</sup> | Mona Sadat Kaboli<sup>4</sup>

### Abstract

Based on the psychological and auditing foundations, the professional knowledge and choices of auditors are affected by the processes of perception, judgment and decision options and can contribute to the occurrence of audit errors. Although various factors affect the occurrence of audit errors, the role of factors originating from the auditor's error and his cognitive exploits is undeniable. The purpose of this research is to investigate the role of some cognitive biases in the occurrence of audit errors. These biases include underreaction, reliance, availability, and conservatism. The statistical population of the research includes auditors who are members of the Auditing Association of Iran; Therefore, researcher-made questionnaires with valid validity and reliability were distributed among them and the obtained data were analyzed using SMAT PLS software. The results of the research showed that the cognitive biases investigated based on the priority level and the greatest impact, respectively, include reliance bias (46%), conservatism bias (41%), underreaction bias (15%) and availability bias (5%). They predict auditors' errors.

**Keywords:** Cognitive Manipulation; Reliance; Conservatism; Underreaction; Availability; Audit Errors.

3

Vol. 3  
Autumn 2022



Research Paper

Received:  
12 August 2022  
Revised:  
27 November  
2022  
Accepted:  
27 November  
2022  
Published:  
24 December 2022  
P.P: 103-135

ISSN: 2717-1809  
E-ISSN: 2717-199x



DOR: 20.1001.1.27171809.1401.3.3.4.1

1. Ph.D. in Accounting, Department of Accounting, Faculty of Management and Economic, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.

2. Department of Finance, Esfarayen Branch, Islamic Azad University, Esfarayen, Iran.

Me.doaei@iau.ac.ir

3. Ph.D. in Accounting, Department of Accounting, Faculty of Management and Economic, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.

4. Ph.D. in Accounting, Department of Accounting, Faculty of Management and Economic, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.

This article is an open-access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution Non-Commercial (CC-BY-NC) license.





۳

سال سوم  
پاییز ۱۴۰۱

مقاله پژوهشی

تاریخ دریافت:

۱۴۰۱/۰۵/۲۱

تاریخ بازنگری:

۱۴۰۱/۰۹/۰۶

تاریخ پذیرش:

۱۴۰۱/۰۹/۱۹

تاریخ انتشار:

۱۴۰۱/۱۰/۰۳

صص: ۱۳۳-۱۰۳

شاپا چاپی: ۱۸۰۹-۳۷۱۷  
الکترونیکی: ۱۹۹۹-x-۳۷۱۷



پژوهش‌های راهبردی بودجه و مالیه

بررسی تأثیر سوءگیری‌های شناختی واکنش کمتر از حد، اتکاء، در دسترس بودن و محافظه‌کاری بر خطای حساب‌رسان

زهرا کهن‌دل<sup>۱</sup> | میثم دعائی<sup>۲</sup> | لیلا زمانیان‌فر<sup>۳</sup> | مناسادات کابلی<sup>۴</sup>

چکیده

بر اساس مبانی روان‌شناختی و حسابرسی، شناخت حرفه‌ای و انتخاب‌های حساب‌رسان تحت تأثیر فرآیندهای ادراک، قضاوت و گزینه‌های تصمیم قرار گرفته و می‌تواند در بروز خطاهای حسابرسی نقش داشته باشد. هر چند عوامل مختلفی بر بروز خطاهای حسابرسی اثرگذارند، اما نقش عوامل نشأت‌گرفته از خطای حساب‌رسان و سوءگیری‌های شناختی وی انکارناپذیر است. هدف از انجام پژوهش حاضر بررسی نقش برخی از سوگیری‌های شناختی در وقوع خطاهای حسابرسی است. این سوگیری‌ها شامل واکنش کمتر از حد، اتکاء، در دسترس بودن و محافظه‌کاری هستند. جامعه آماری پژوهش شامل حساب‌رسان عضو انجمن حساب‌رسانی ایران است؛ از این رو، پرسش‌نامه‌های محقق ساخته با روایی و پایایی معتبر بین آنان توزیع شد و داده‌های به‌دست‌آمده با استفاده از نرم‌افزار Smat PLS مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نتایج پژوهش نشان دادند سوگیری‌های شناختی بررسی شده بر اساس میزان اولویت و بیشترین تأثیر به‌ترتیب شامل سوءگیری اتکاء (۴۶ درصد)، سوگیری محافظه‌کاری (۴۱ درصد)، سوءگیری واکنش کمتر از حد (۱۵ درصد) و سوءگیری در دسترس بودن (۵ درصد) قابلیت پیش‌بینی خطاهای حساب‌رسان را دارند.

واژگان کلیدی: سوءگیری شناختی؛ اتکاء؛ محافظه‌کاری؛ واکنش کمتر از حد؛ در دسترس بودن؛

خطاهای حساب‌رسانی.

DOR: 20.1001.1.27171809.1401.3.3.4.1

۱. دکتری حسابداری، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد علوم تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.
۲. نویسنده مسئول: استادیار، گروه مدیریت مالی، واحد اسفراین، دانشگاه آزاد اسلامی، اسفراین، ایران. [me.doaei@iau.ac.ir](mailto:me.doaei@iau.ac.ir)
۳. دکتری حسابداری، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد علوم تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.
۴. دکتری حسابداری، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد علوم تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

این مقاله یک مقاله با دسترسی آزاد است که تحت شرایط و ضوابط مجوز (CC BY-NC) Creative Commons Attribution Non-Commercial

Commercial

توزیع شده است.



## مقدمه

در زمینه خطاهای فردی به‌طور کلی دو رویکرد وجود دارد یکی رویکرد رفتاری که آن را ناشی از خطای به‌وجودآمده از تعامل فرد با محیط دانسته و دیگری رویکرد شناختی که خطاها را در درون فرد جستجو نموده و فرآیند آن را تشریح می‌نماید (وامپولد و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۰۲). پژوهش‌های حوزه روان‌شناختی نشان داده‌اند عوامل خرد و کلان زیادی که قابل اندازه‌گیری و یا غیرقابل اندازه‌گیری هستند، بر رفتار افراد مؤثر هستند که از مهم‌ترین آن‌ها می‌توان به قضاوت تصمیم‌گیرندگان، سوگیری‌ها و خطاهای افراد در انتخاب صحیح اشاره کرد (هیرشلیفر و هیرشلیفر<sup>۲</sup>، ۲۰۱۷). طی سال‌های اخیر با توسعه علوم شناختی و اثرات آن در رفع اشتباهات فردی و حل مشکلات، پژوهشگران تمایل به ادامه پژوهش‌ها در این زمینه را نشان داده‌اند. از طرفی کاربرد نظریه‌های روان‌شناسی مشخص ساخته نحوه تأثیر، میزان تأثیر، کمیت و کیفیت، پایایی و استمرار عوامل روان‌شناسی برای تصمیم‌گیری در حوزه حسابرسی بسیار چالش‌برانگیز می‌باشند (کهن‌دل و طالب‌نیا، ۱۳۹۸). بسیاری از خطاهای حسابرسی در نتیجه حضور عوامل میانجی مؤثر بر فرآیند ثبت اطلاعات است که در برخی موارد در واحد تجاری ممکن است باعث آشکار شدن برخی خطاهای حسابرسی شده و در برخی موارد خطاها تا دوره‌های آتی مشخص نگردد. به‌طور کلی، مشکل اصلی زمانی رخ می‌دهد که خطاها باعث غیرواقعی شدن سود واحد تجاری گردد (اوجالا و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۱۴). در چنین شرایطی، نیاز روزافزون حرفه حسابرسی و حساب‌رسان به ارائه کارهای اثربخش‌تر و کارا تر نقش برجسته‌ای را به تمرکز بر حوزه روان‌شناسی حساب‌رسان در فرآیند حسابرسی بخشیده است. سوگیری‌های شناختی می‌توانند بر قضاوت‌های انسانی در فرآیند تصمیم‌گیری در هر موضوعی مؤثر واقع شوند؛ اما به‌طور مشخص در موضوعات پیچیده و فشارهای همه‌جانبه سیستماتیک آثار مخرب‌تری دارند و فشارهایی بر حساب‌رسان در قضاوت‌ها در کار حسابرسی مستقل وارد می‌کنند. مطالعات نشان داده‌اند سوگیری‌های شناختی در کارهای

1. Wampold, Minami, Baskin & Tierney
2. Hirshleifer & Hirshleifer
3. Ojala et al

قضاوتی حسابرسان وجود دارند (نپ و نپ<sup>۱</sup>، ۲۰۱۲؛ اندرسون<sup>۲</sup>، ۲۰۱۴؛ هنریزی و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۲۱). برای تعیین کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابرسی دو دیدگاه مبتنی بر عملکرد و فرایند مطرح است. اگر برای کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری فقط به عملکرد یا نتیجه کار توجه شود، مسئله یادگیری منتفی می‌شود؛ بسیاری بر این باورند که گاهی در یک پروژه پژوهشی در خصوص قضاوت و تصمیم‌گیری چیزی به نام پاسخ درست وجود ندارد. در واقع در رابطه با یک قضاوت یا تصمیم خاص یک نتیجه مستقیم وجود ندارد. با وجود این که دیدگاه مبتنی بر فرایند حائز اهمیت است؛ اما چنین به نظر می‌رسد که دیدگاه مبتنی بر عملکرد با ارزیابی دنیای واقعی سازگارتر باشد (اعتمادی عیدگاهی و همکاران، ۱۳۹۷). یکی از مواردی که بر کیفیت قضاوت و تصمیم حسابرسان تأثیر می‌گذارد، سوگیری شناختی است (کاستا و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۱۸؛ هنریزی و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۲۱). سوگیری شناختی ممکن است به تحریف ادراکی، قضاوت نادرست و تفسیر غیرمنطقی منجر شود (نپ و نپ<sup>۶</sup>، ۲۰۱۲). برخی عوامل مانند متغیرهای شخصیتی، شغلی و محیطی که الگوهایی از ابعاد روان‌شناختی هستند، بخش جدایی‌ناپذیر فرآیند قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس محسوب می‌شوند (مالا و چاند<sup>۷</sup>، ۲۰۱۵). قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس متأثر عواملی است که از جمله‌ی آن می‌توان عوامل محیط کاری حسابرسی، ویژگی‌های حسابرس، شواهد، فرایند تصمیم‌گیری و ویژگی‌های شخصیتی حسابرس را نام برد. نقش عوامل فرایند تصمیم‌گیری در این میان بیشتر از همه مورد توجه بوده است. اعمال یک قضاوت خوب به‌طور یکنواخت در یک محیط کسب و کاری که پیوسته در حال افزایش پیچیدگی و پویایی، عدم اطمینان و فشار بالاست، مستلزم یک فرایند منظم است. از این رو باید دام‌ها و سوگیری‌های متداولی را مورد توجه قرار داد که می‌تواند قضاوت‌های حرفه‌ای را تحت تأثیر قرار دهند. سوگیری شناختی به تمایل افراد برای ارتکاب سیستماتیک خطاهای قضاوتی در زمان تصمیم‌گیری اشاره دارد. خطاهای قضاوتی، اغلب نتیجه رفتارهای مکاشفه‌ی ذهنی یا میانبرهای پردازش اطلاعات است که در فرآیند

1. Knapp & Knapp
2. Anderson
3. Henrizi et al
4. Costa et al
5. Henrizi et al
6. Knapp & Knapp
7. Mala & Chand

تصمیم‌گیری بشری جای گرفته‌اند. هرچند فرض اولیه مبتنی بر تصمیم‌گیری منطقی حسابرسان است، اما برخی مطالعات روان‌شناسی، بروز خطای حسابرسان در قضاوت و تصمیم‌گیری را مورد تأکید قرار داده‌اند. طبق مطالب بیان‌شده، در پژوهش حاضر تأثیر برخی سوء‌گیری‌های شناختی بر خطاهای حسابرسان بررسی می‌شود. هرچند در برخی مطالعات داخلی، بر جنبه‌هایی از سوگیری‌های شناختی و ارتباط آن‌ها با مقوله‌هایی مانند تردید حرفه‌ای حسابرس، قضاوت و مهارت حرفه‌ای حسابرس، استقلال حسابرس، جهت‌گیری اخلاقی حسابرس و مواردی از این قبیل پرداخته شده، اما تمرکز بر ماهیت و پیامدهای سوء‌گیری‌های شناختی واکنش کمتر از حد، اتکا، در دسترس بودن و محافظه‌کاری حسابرسان در زمینه بروز خطاهای حسابرسان کمتر مورد توجه قرار گرفته است. از این رو، پژوهش حاضر تلاش دارد این شکاف مطالعاتی را مورد کاوش قرار گیرد.

## پیشینه و مبانی نظری پژوهش

### حسابرسی

حسابرسی فرایندی منظم و با قاعده جهت جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد درباره ادعاهای مربوط به فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی به منظور تعیین درجه انطباق این ادعاها و اظهارات با معیارهای از پیش تعیین‌شده و گزارش نتایج به افراد ذی‌نفع است (بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی<sup>۱</sup>، ۱۹۷۳). فرآیند حسابرسی تحت تأثیر ویژگی‌های حسابرس است و از آنجایی که کیفیت تصمیم‌گیری و قضاوت مرتبط با ویژگی‌های حسابرس می‌باشد، انتظار می‌رود حسابرس در فرآیند تصمیم‌گیری و قضاوت دچار تورش‌های شناختی شود. با این وجود فرض می‌شود حسابرسان در انجام وظایف خود از استانداردهای کیفی بالا برخوردار باشند و با به‌کارگیری تردید حرفه‌ای به راحتی گمراه نشوند. در عین حال، تورش‌های شناختی ممکن است باعث وقوع خطا در قضاوت‌های حرفه‌ای در موقعیت تصمیم‌گیری به‌ویژه در ساختارهای پیچیده و تحت فشار از جمله انجام حسابرسی شوند. این خطاها از رفتارهای حرفه‌ای و روش‌های میان‌بر و ابتکاری افراد که به

1. Committee on Basic Auditing Concepts

صورت عادت در فرایند پردازش اطلاعات برای اتخاذ تصمیمات قضاوتی در آنان رسوب کرده، ناشی می‌شود (نپ و نپ<sup>۱</sup>، ۲۰۱۲).

### کیفیت حسابرسی

در ادبیات حسابرسی، مفهوم کیفیت حسابرسی به معنای صدور گزارش حسابرسی مناسب در خصوص رعایت اصول حسابداری پذیرفته شده همگانی توسط صاحبکار است. کیفیت حسابرسی عبارت از سنجش و ارزیابی بازار از توانایی حسابرسی در کشف تحریف‌های با اهمیت و گزارشگری تحریفات کشف شده است (دی‌آنجلو<sup>۲</sup>، ۱۹۸۱). طبق این تعریف، کیفیت حسابرسی، افزایش توانایی حسابرسی در کشف تحریفات حسابداری و ارزیابی توانایی و استقلال حسابرس توسط بازار است. کیفیت حسابرسی به توانایی حسابرسی در کشف و رفع تحریف‌های با اهمیت و دستکاری در سود خالص گزارش شده مربوط می‌شود (دیویدسون و نئو<sup>۳</sup>، ۱۹۹۳). منطقی است که پیش‌بینی شود احتمال کشف رویه‌های حسابداری سؤال‌برانگیز توسط حسابرسان با کیفیت بالا در مقایسه با حسابرسان با کیفیت پایین، بیشتر است.

### خطاهای حسابرسی

بسیاری از خطاهای حسابرسی در نتیجه اعمال تعدیل‌گرهای ناشی از سیستم ثبت دو طرفه کشف می‌شود. اگرچه سیستم تعدیل‌گرهای داخلی در یک واحد تجاری ممکن است باعث آشکار شدن برخی از خطاهای حسابرسی شود، اما پاره‌ای از خطاها ممکن است تا دوره‌های آتی مشخص نگردد. در برخی اوقات، خطاهای واقع‌شده ممکن است هیچگاه کشف نشود. چنانچه حسابرسان درباره صورت‌های مالی که تحریف با اهمیتی دارند، نظر نامناسبی گزارش کنند، خطر حسابرسی رخ داده است (لو و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۱۷). این خطر، وقوع اشتباه یا تحریف‌های با اهمیت در روند تدوین گزارش‌های مالی (خطر ذاتی و کنترل) و خطر کشف نشدن آن از طریق رسیدگی‌های حسابرس (خطر عدم کشف) را شامل می‌شود. حسابرسان از طریق اجرای روش‌های

---

1. Knapp & Knapp  
2. De Angelo  
3. Davidson and Neu  
4. Lu, Wu & Yu

حسابرسی موردنیاز سعی می‌کنند مدیریت خطر حسابرسی را به اجرا بگذارند؛ از این رو، اقدام به برآورد خطرهای تحریف با اهمیت نموده و تلاش می‌کنند خطر عدم کشف و خطر حسابرسی را تا سطح قابل قبول کاهش دهند. در تقسیم‌بندی دیگر، انواع خطاهای حسابرسی شامل خطای نوع اول و خطای نوع دوم است (الساید<sup>۱</sup>، ۲۰۱۷). خطر آلفا یا خطر رد نادرست در مواردی رخ می‌دهد که صورت‌های مالی از تمام جنبه‌های با اهمیت مطابق با استانداردهای حسابداری باشد؛ اما حسابرس گزارش غیرمقبول صادر نماید؛ این خطر کارایی حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. خطر بتا یا خطر پذیرش نادرست زمانی رخ می‌دهد که صورت‌های مالی از جنبه‌های با اهمیت مطابق با استانداردهای حسابداری نباشد؛ اما حسابرس گزارش مقبول صادر نماید؛ این خطر اثربخشی حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. ارائه اظهارنظر تداوم فعالیت توسط حسابرس برای صاحب‌کاری که متعاقباً مشخص شود شرکت دارای تداوم فعالیت است، یا ارائه گزارش غیرمقبول حسابرس در شرایطی که صورت‌های مالی صاحب‌کار در سال بعد تجدید ارائه نشود (عدم شناسایی تعدیلات سنواتی)، بیانگر خطای نوع اول حسابرسی است. از طرفی، ارائه اظهارنظر مقبول توسط حسابرس برای صاحب‌کاری که متعاقباً مشخص شود شرکت دارای ریسک ابهام در تداوم فعالیت و ورشکستگی است، یا ارائه گزارش مقبول حسابرس در یک سال در شرایطی که در سال مالی بعد صورت‌های مالی صاحب‌کار تجدید ارائه شود (شناسایی تعدیلات سنواتی)، بیانگر خطای نوع دوم حسابرسی است (برگلووند و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۸؛ محمدرضایی و همکاران، ۱۳۹۷). عوامل مختلفی بر بروز خطاهای حسابرسی اثر گذارند، اما نقش عوامل نشأت گرفته از خطای حسابرس و سوء‌گیری‌های شناختی وی انکارناپذیر است.

### سوء‌گیری‌های شناختی

تمایل شناختی تکرار یا پافشاری اشتباه در اندیشیدن، ارزیابی، یادآوری یا دیگر فرایندهای شناختی و الگوی انحراف از استانداردها در قضاوت است و به موجب آن نتایج استنتاجی ممکن است نامعقول باشند. تمایل شناختی الگویی است که در قضاوت و استدلال، انحراف ایجاد کرده و به موجب آن نتیجه‌گیری‌هایی که در مورد سایر افراد و موقعیت‌ها انجام می‌گیرد، ممکن است به

1. Elsayed  
2. Berglund, Herrmann & Lawson

شکلی غیرمنطقی صورت گیرند. افراد، واقعیت اجتماعی ذهنی‌شان را از طریق مشاهدهٔ ورودی‌ها شکل می‌دهند. شکل‌گیری واقعیت اجتماعی یک فرد، رفتار وی در جامعه را دیکته می‌کند و نه ورودی‌های عینی او را؛ بنابراین تمایل شناختی، در نهایت ممکن است به تحریف ادراکی، قضاوت نادرست و تفسیر غیرمنطقی منجر شود (نپ و نپ<sup>۱</sup>، ۲۰۱۲). تمایلات شناختی شامل حسابگری ذهنی، خوداسنادی<sup>۲</sup>، شکل‌گرایی<sup>۳</sup>، و دیرپذیری<sup>۴</sup>، ابهام‌گزینی<sup>۵</sup> است. رفتارهای شهودی شامل فرااطمینانی<sup>۶</sup>، اتکا و تعدیل<sup>۷</sup>، سازگارگرایی<sup>۸</sup>، نماگری<sup>۹</sup> است. تمایلات احساسی از انگیزش و شهود نشأت می‌گیرند که شامل داشته‌بیش‌نگری<sup>۱۰</sup>، زیان‌گزینی<sup>۱۱</sup> و کوتاه‌نگری<sup>۱۲</sup> است. در ادامه به بررسی چهار سوء‌گیری شناختی مطرح پرداخته شده است.

### سوء‌گیری واکنش کم‌تر از حد

نوعی سوگیری شناختی است که بیانگر تمایل به برآورد بیش از حد توانایی و خلاقیت‌های حسابرس می‌باشد. این سوء‌گیری باعث می‌شود حساب‌رسان به اطلاعات و اعمال دیگران محل و وزن کمتری قائل شوند. واکنش کمتر از حد باعث می‌شود حسابرس اقدام به خطاهای بیشتری نماید و به دلیل ایجاد خطاهای بیشتر و انتخاب‌های نادرست، کیفیت حسابرسی پایین‌تر داشته باشد. این امر می‌تواند منجر به توجه کمتر به درک موضوع و هدف حسابرسی، بررسی کمتر ترجیحات، دیدگاه‌ها و انتخاب‌های گزارشگری مدیریت، عدم توجه کافی به ماهیت روش‌های حسابرسی و راهکارهای جایگزین شود؛ تمام این موارد می‌تواند به شکل اعمال تردید حرفه‌ای نامناسب بروز کنند (گلوور و پراویت<sup>۱۳</sup>، ۲۰۱۳).

1. Knapp & Knapp
2. Self-Attribution
3. Heuristics
4. Conservatism
5. Ambiguity Aversion Bias
6. Over Confidence
7. Anchoring and Adjustment
8. Availability Bias
9. Representativeness
10. Endowment Bias
11. Loss Aversion Bias
12. Self-Control Bias
13. Glover and Prawitt



### سوء‌گیری اتکا (لنگراندازی)<sup>۱</sup>

این سوگیری شناختی اشاره به شکل‌گیری فرآیند تخمین بر مبنای یک رقم اولیه ذهنی نقطه اتکاء ندارد. رفتارها و خطاهای ناشی از این سوگیری شامل مواردی می‌باشد که عبارتند از این که حساب‌رسان به پیش‌بینی‌هایی که به سطوح فعلی بسیار نزدیک است، تمایل بیشتری نشان می‌دهد. حساب‌رسان در هنگام مواجهه با اطلاعات جدید یک شرکت، تخمین‌های بسیار نزدیک به برآوردهای اولیه خود انجام می‌دهد. حساب‌رسان تمایل دارد میزان افزایش یا کاهش بازده طبقه خاصی از دارایی‌ها را بر مبنای سطوح فعلی آن پیش‌بینی نمایند (تورسکی و کانمن<sup>۲</sup>، ۱۹۷۲).

### سوء‌گیری در دسترس بودن<sup>۳</sup>

طبق این سوء‌گیری افراد به‌طور ناخودآگاه فرض می‌کنند تصورات، ایده‌ها یا تفکراتی که در دسترس‌تر هستند، نشانگرهای سوگیرانه‌ای از احتمالات آماری ارائه می‌دهد. در دسترس بودن دارای چهار طبقه قابلیت بازیابی، طبقه‌بندی، طیف محدود تجربیات و هم‌آوایی (تشدید) است (کاستا و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۱۸). سوء‌گیری در دسترس بودن به معنای اتکای بیش‌ازحد به اطلاعات در دسترس است. افراد احتمال وقوع یک پیامد را طبق میزان شیوع یا رواج آن در زندگی و تجربیات خود تخمین می‌زنند (پمپین<sup>۵</sup>، ۲۰۰۶). این سوء‌گیری بیانگر تمایل بالقوه حساب‌رسان برای در نظر گرفتن اطلاعاتی است که به‌عنوان محتمل‌ترین، مربوط‌ترین و مهم‌ترین اطلاعات در قضاوت به‌راحتی قابل بازیابی باشند. اطلاعاتی که در حافظه حساب‌رسان در دسترس‌تر باشد، ممکن است ناخودآگاه بر برآوردها، ارزیابی احتمالات و سایر قضاوت‌های حرفه‌ای تأثیر بگذارد (ویتک<sup>۶</sup>، ۲۰۱۳).

1. Anchoring and Adjustment
2. Tversky & Kahneman
3. Availability
4. Costa et al
5. Pompain
6. Wittke

### سوءگیری محافظه‌کاری یا دیرپذیری<sup>۱</sup>

این سوگیری شناختی به تمسک به دیدگاه‌ها یا پیش‌بینی‌های قبلی و نادیده گرفتن اطلاعات جدید اطلاق می‌گردد. سوءگیری دیرپذیری موجب می‌شود حساب‌برسان به یک نظر یا پیش‌بینی چسبندگی پیدا کنند و هنگام مواجهه با اطلاعات جدید، غیرمنعطف رفتار کنند. از سوی دیگر، دیرپذیری می‌تواند با دشواری پردازش اطلاعات جدید در ارتباط باشد. از آنجا که افراد هنگام مواجهه با داده‌های پیچیده، دچار فشار ذهنی می‌شوند، بنابراین گزینه آسان این است که به عقیده قبلی خود متمسک شوند (ادواردز<sup>۲</sup>، ۱۹۶۸). در نتیجه، افراد به دیدگاه یا پیش‌بینی‌های قبلی خود متمسک شده و اطلاعات جدید را نادیده می‌گیرند و یا واکنش کمتری نسبت به آن نشان می‌دهند (پمپین<sup>۳</sup>، ۲۰۰۶). اشخاصی که رفتار محافظه‌کاری دارند، معمولاً با تردید و احتیاط بیشتری قضاوت و تصمیم‌گیری می‌کنند و خود را ملزم به رعایت اخلاق و ضوابط حرفه‌ای می‌دانند (کانگ و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۰۴). روحیه محافظه‌کاری حساب‌برسان و حسابداران می‌تواند بر تفسیر آن‌ها از استانداردهای حسابداری نیز اثر بگذارد (دوپینک و ریسو، ۲۰۰۴).

### تکنیک‌های ضد‌تورش یا سوءگیری

به تکنیک‌هایی که سبب کاهش اثر تمایلات شناختی می‌گردد، ضد‌تورش گویند (هیلبرت<sup>۵</sup>، ۲۰۱۲). در دهه‌های گذشته، رویه‌های شناختی بر شناخت و مستندسازی تورش‌های شناختی تمرکز نموده و هدف آن، توسعه و آزمون تکنیک‌های ضد‌تورشی است. برخی از مهم‌ترین این تکنیک‌ها شامل راهبرد تفکر انتقادی، ابزارهای کمک تصمیم‌ساختارمند، خودآموزهای کوتاه، تجزیه مسأله، توضیحات چندگانه و تهییج حس مسئولیت‌پذیری هستند (نپ و نپ<sup>۶</sup>، ۲۰۱۲).

1. Conservatism
2. Edwards
3. Pompain
4. Kang et al
5. Hilbert
6. Knapp & Knapp

## مروری بر پیشینه پژوهش

قاسمی‌نژاد و بنی‌مهد (۱۳۹۹) به بررسی تأثیر محافظه‌کاری اجتماعی بر تردید حرفه‌ای حساب‌رسان مستقل طبق آزمون نظریه روان‌شناختی شخصیتی پرداختند که می‌تواند بر قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌رسان تأثیر داشته باشد. شواهد نشان دادند محافظه‌کاری اجتماعی موجب افزایش تردید حرفه‌ای حساب‌رسان و مؤلفه‌های آن شامل ذهن پرسشگر، وقفه در قضاوت، جستجوی دانش، درک میان فردی، اعتماد به نفس و خودرأی بودن می‌شود.

تابش و همکاران (۱۳۹۹) به بررسی اثر سوء‌گیری‌های هاله‌ای بر کارراه حرفه‌ای حساب‌رس از نظر هویت حرفه‌ای و تردید حرفه‌ای پرداختند. نتایج نشان داد حساب‌رسانی که عدم سوء‌گیری‌های هاله‌ای دارند، در مقایسه با سایر حساب‌رسان، هویت حرفه‌ای و تردید حرفه‌ای بالاتر دارند.

بادپا و همکاران (۱۳۹۸) به بررسی اثر نگرش حمایتی دارای سوء‌گیری حساب‌رس بر عینیت وی در قضاوت اولیه و استراتژی جستجوی شواهد در ادامه کار حساب‌رسی پرداختند. نتایج نشان دادند نگرش حمایتی دارای سوء‌گیری حساب‌رس سطح بالا باعث می‌شود قضاوت اولیه حساب‌رس در جهت منافع صاحبکار باشد و نگرش حمایتی سطح پایین باعث می‌شود قضاوت اولیه حساب‌رس علیه منافع صاحبکار باشد. آشنایی حساب‌رس با صاحبکار بر میزان موافقت حساب‌رس با صاحبکار اثر مثبت دارد. علاوه بر این، بین تجربه و هویت حرفه‌ای حساب‌رس با نوع قضاوت اولیه وی یعنی احتمال عدم افشای بدهی احتمالی رابطه منفی وجود دارد. همچنین بین نگرش حمایتی حساب‌رس و نوع قضاوت اولیه حساب‌رس با استراتژی جستجوی شواهد حساب‌رسی رابطه مثبت وجود دارد؛ هم‌چنین، بین آشنایی حساب‌رس با صاحبکار و استراتژی جستجوی بعدی حساب‌رسان رابطه وجود ندارد.

دراجی و همکاران (۱۳۹۸) رابطه میان محافظه‌کاری اجتماعی و جهت‌گیری اخلاقی حسابداران و حساب‌رسان را مورد بررسی قرار دادند. نتایج بیانگر آن است که آرمان‌گرایی با محافظه‌کاری اجتماعی رابطه معنی‌دار دارد؛ اما نسبی‌گرایی با محافظه‌کاری اجتماعی رابطه ندارد. همچنین میان نوع شغل، محل اشتغال و جنسیت رابطه معنی‌دار با سطح محافظه‌کاری اجتماعی وجود دارد. نتایج نشان دادند سطح محافظه‌کاری اجتماعی در میان حساب‌رسان بیشتر از حسابداران

است و زنان در مقایسه با مردان محافظه‌کاری کمتری دارند. همچنین محافظه‌کاری اجتماعی میان دو جامعه حسابداران و حسابرسان شاغل در بخش دولتی بیشتر از بخش خصوصی است.

شعبان و همکاران (۱۳۹۶) رابطه میان محافظه‌کاری اجتماعی و ماکیاولیسم با استقلال حسابرسان را مورد مطالعه قرار دادند. نتایج بیانگر آن است که هرچه سطح ماکیاولیسم در میان حسابرسان افزایش یابد، تمایل به رعایت استقلال در آن‌ها کاهش می‌یابد. اما محافظه‌کاری اجتماعی رابطه مستقیم با رعایت استقلال توسط حسابرسان دارد.

هرمزی و همکاران (۱۳۹۵) تأثیر سوگیری‌های روان‌شناختی فردی بر اعمال تردید حرفه‌ای حسابرس را مورد شناسایی قرار دادند. نتایج نشان داد سوءگیری روان‌شناختی فردی شامل اطمینان بیش از اندازه، نقطه اتکا و در دسترس بودن بر تردید حرفه‌ای حسابرسان تأثیر منفی دارند و وجود این سوءگیری‌ها، توانایی حسابرسان برای اعمال سطح مناسبی از تردید حرفه‌ای در فرایند حسابرسی را کاهش می‌دهند.

ملانظری و اسماعیلی کیا (۱۳۹۳) نسبت به شناسایی ویژگی‌های روان‌شناختی مؤثر بر مهارت و قضاوت حسابرسان اقدام کردند. طبق نتایج، چهارده ویژگی دیدگاه‌شان‌تیو در مراحل حسابرسی شامل برنامه‌ریزی، آزمون معاملات، آزمون جزئیات مانده‌ها و انتشار گزارش حسابرسی اهمیت دارند، اما درجه اهمیت هر یک در مراحل گوناگون متفاوت است؛ به گونه‌ای که مهم‌ترین ویژگی‌ها در مرحله اول مسئولیت‌پذیری و به‌گزینی، در مرحله دوم تمایز میان اطلاعات مرتبط و غیرمرتبط و سازگاری بود. ویژگی ادراکی و توجه در مرحله سوم حسابرسی حائز بیشترین اهمیت شد و در مرحله آخر حسابرسی، ویژگی خودکاری بیشترین اهمیت را دارد.

هنریزی و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۲۱) به بررسی تأثیر برخی تورش‌های شناختی و اثرات لنگرانداختن و تعدیل بر قضاوت‌های حسابرسی پرداختند. آنان پس از بررسی تورش‌های اتکا و تعدیل، نمایندگی و دسترسی دریافتند در قضاوت‌های حسابرسان، اتکا و تعدیل وجود دارد. همچنین حسابرسان مؤسسات حسابرسی بزرگ دنیا در قضاوت‌های خود تورش کمتری دارند. همچنین

1. Henrizi et al

حساب‌رسان با تجربه کاری کمتر، بیشتر مستعد تورش هستند و برخورداری از دانش کافی در مورد اتکا و رفتارگرایی می‌تواند از بروز آن‌ها جلوگیری کند.

کاستا و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۸) به بررسی اثر سوء‌گیری اتکا بر تصمیمات حساب‌رسان پرداختند. نتایج نشان داد که پس از ارائه اطلاعات دقیق شرکت به حساب‌رسان مؤلفه‌های اتکا حساب‌رسان به‌طور کلی تغییر نمود و تغییر معنادار نسبت به اطلاعات قبلی حاصل شد که به‌طور مستقیم بر تصمیمات حساب‌رسان اثر گذار بود.

کهن دل و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۱۸) به بررسی انواع سوء‌گیری حساب‌رسان و عوامل تصمیم‌گیری در مورد خطاها بر اساس رویکرد شناختی در بازار سرمایه پرداختند. یافته‌ها نشان دادند اجزای سوء‌گیری شناختی با توجه به اشتباهات حساب‌رسان بر اساس سطح اولویت و بیشترین تأثیر شامل سوگیری حسابداری ذهنی، در دسترس بودن، اکتشافی و عدم ابهام است. همچنین مؤلفه‌های تصمیم‌گیری طبق خطاهای حساب‌رسان بر اساس سطح اولویت و بیشترین تأثیر شامل مورد تصمیم‌گیری، تجربه شغلی، وضعیت تصمیم‌گیری و ویژگی‌های فردی است.

بیگاس<sup>۳</sup> (۲۰۱۶) رابطه تورش خوش‌بینی و مسئولیت حساب‌رسان را بررسی کرد. نتایج نشان داد افزایش خوش‌بینی حساب‌رسان سبب کاهش مراقبت حرفه‌ای و مسئولیت حساب‌رسان می‌شود.

اندرسون<sup>۴</sup> (۲۰۱۴) به بررسی تأثیر سوء‌گیری پس‌نگر بر قضاوت حساب‌رسان با تجربه و کم‌تجربه درباره تداوم فعالیت پرداختند. طبق نتایج، حساب‌رسانی که اطلاعاتی درباره عدم موفقیت شرکت داشتند، به‌دلیل وجود سوء‌گیری پس‌نگر در مقایسه با حساب‌رسانی که اطلاعاتی درباره نتیجه نهایی عملکرد شرکت نداشتند، اهمیت بیشتری برای عوامل نامطلوب تأثیرگذار قائل بودند.

نپ و نپ<sup>۵</sup> (۲۰۱۲) به بررسی سوگیری‌های شناختی در عملیات حساب‌رسان پرداختند. اصطلاح تمایل شناختی بر شرایطی دلالت دارد که تمایلات فردی ناخودآگاه به‌صورت سیستماتیک در فرآیند تصمیم‌گیری، منجر به اخذ تصمیمات اشتباه می‌شود. این خطاها عموماً از رفتارهای

1. Costa et al  
2. Kohandel et al  
3. Bigus  
4. Anderson  
5. Knapp & Knapp

حرفه‌ای و روش‌های میان‌بر و ابتکاری افراد که به صورت عادت در فرایند پردازش اطلاعات برای اتخاذ تصمیمات قضاوتی در آنان رسوب کرده، ناشی می‌شود.

### فرضیه‌های پژوهش

کیفیت و ماهیت قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان به عواملی مانند متغیرهای شخصیتی، شغلی و محیطی بستگی دارد (بونر<sup>۱</sup>، ۱۹۹۹). این عوامل بخش جدایی‌ناپذیر فرآیند قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس محسوب می‌شوند (مالا و چاند<sup>۲</sup>، ۲۰۱۵). بخشی از عوامل مؤثر بر قضاوت حسابرسان عوامل فردی و روان‌شناختی هستند که در قضاوت افراد مختلف تفاوت‌هایی ایجاد می‌کنند و در مواردی سبب سوگیری‌های رفتاری و قضاوتی در حسابرسان می‌شوند. برخی مطالعات بر ارزیابی نقش سوگیری‌های حوزه احساسی، رفتاری و شناختی به‌عنوان خطاهای سیستماتیک در قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان متمرکز شده‌اند (نپ و نپ<sup>۳</sup>، ۲۰۱۲؛ اندرسون<sup>۴</sup>، ۲۰۱۴؛ بیگاس<sup>۵</sup>، ۲۰۱۵؛ اندرسون<sup>۶</sup>، ۲۰۱۸؛ مارادونا<sup>۷</sup>، ۲۰۲۰؛ هنریزی و همکاران<sup>۸</sup>، ۲۰۲۱). از این رو، جهت بررسی نقش برخی از این سوگیری‌ها در بروز خطاهای حسابرسان، فرضیه‌ها به شرح زیر ارائه شده‌اند:

فرضیه اول: سوءگیری واکنش کمتر از حد روی خطاهای حسابرسان تأثیرگذار است.

فرضیه دوم: سوءگیری اتکا روی خطاهای حسابرسان تأثیرگذار است.

فرضیه سوم: سوءگیری در دسترس بودن روی خطاهای حسابرسان تأثیرگذار است.

فرضیه چهارم: سوءگیری محافظه‌کاری روی خطاهای حسابرسان تأثیرگذار است.

در نهایت با بررسی‌های صورت گرفته در مبانی نظری و پیشینه داخلی و خارجی به نتیجه رسیدیم سوءگیری واکنش کمتر از حد، سوءگیری اتکاء، سوءگیری در دسترس بودن، سوءگیری

1. Bonner
2. Mala & Chand
3. Knapp & Knapp
4. Anderson
5. Bigus
6. Anderson
7. Maradona
8. Henrizi et al

محافظه‌کاری بهترین مؤلفه‌های در توصیف سوء‌گیری‌های شناختی در جامعه مورد مطالعه است. مهم‌ترین علت در استفاده از این مؤلفه‌ها بهترین توصیف سوء‌گیری‌های شناختی در جامعه و نمونه آماری تحقیق است تا بتوان بهترین نتیجه را به دست آورد.

### روش‌شناسی پژوهش

فلسفه پژوهش حاضر واقع‌گرایانه بوده و رویکرد آن استقرائی (جزء به کل) است. پژوهش حاضر در یک مقطع زمانی خاص انجام شد. هدف پژوهش حاضر، از نوع کاربردی می‌باشد که به صورت ترکیبی انجام شد. روش گردآوری اطلاعات در آن به صورت کتابخانه‌ای-میدانی بود. در روش ترکیبی محقق از ابزارهای مختلفی جهت گردآوری اطلاعات استفاده نمود که در این پژوهش شامل، مصاحبه، فیش‌برداری و پرسش‌نامه محقق ساخته می‌باشد. پرسش‌نامه محقق ساخته حاضر شامل دو بخش جمعیت‌شناختی و گویه‌های مرتبط با متغیرهای پژوهش می‌باشد. در مسیر مراحل انجام پژوهش حاضر، ابتدا مطالعات کتابخانه‌ای انجام شد و شاخص‌های مهم و مرتبط با موضوع پژوهش استخراج شدند. متغیرهای مستقل شامل انواع سوء‌گیری‌های شناختی حساب‌رسان (واکنش کمتر از حد، اتکا، در دسترس بودن و محافظه‌کاری) است. همچنین متغیر وابسته در این مطالعه، خطاهای حساب‌رسان است. براساس متغیرهای طرح شده به طراحی پرسش‌نامه پرداخته شد. پرسش‌نامه‌ها از نظر پایایی و روایی مورد بررسی قرار گرفت. پس از تأیید روایی و پایایی پرسش‌نامه، بین نمونه آماری توزیع شد. سپس داده‌های حاصل از پرسش‌نامه‌ها وارد نرم‌افزار Smart PLS موجود و مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. آزمون‌ها به دو صورت توصیفی و استنباطی انجام شدند. در بخش توصیفی ضمن بررسی جمعیت شناختی پرسش‌نامه، همچنین نسبت به بررسی میانگین، میانه، کمترین، بیشترین و انحراف معیار متغیرها و گویه‌های پرسش‌نامه اقدام شد. در بخش استنباطی با استفاده از آزمون مدل معادلات ساختاری میزان ارتباط متغیرها و همچنین میزان اثر گذاری هر یک از متغیرها مشخص شد.

## جامعه آماری

جامعه آماری در این پژوهش را حسابداران رسمی در استخدام شاغل در مؤسسات حسابرسی سطح یک معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار تهران، که در سال ۱۳۹۹ در این مؤسسات شاغل هستند، تشکیل می‌دهد.

### نمونه‌گیری و تعیین حجم نمونه

برای تعیین حجم نمونه در پژوهش حاضر از جدول مورگان استفاده گردید. طبق استعلامی که از سایت سازمان بورس و اوراق بهادار تهران گرفته شده مشخص شد که از ۱۳۱ مؤسسه حسابرسی مورد معتمد بورس اوراق بهادار تهران تنها تعداد ۴۳ مؤسسه در طبقه سطح یک، که در شهر تهران هم دارای دفتر می‌باشند قرار دارند که تنها افراد متخصص شاغل در چهار سمت ذیل در این ۴۳ مؤسسات جزء جامعه آماری تحقیق می‌باشد که برای مشخص شدن تعداد اعضای جامعه با توجه به استعلام گرفته شده از سایت جامعه حسابداران رسمی ایران تعداد افراد شاغل در این مؤسسات مشخص شد. که از افراد شاغل در سمت‌های مختلف این مؤسسات، تنها از افراد با سمت‌های شاغل در این چهار سمت برای سنجش مورد استفاده قرار گرفتند که عبارتند از:

۱. سرپرست

۲. سرپرست ارشد

۳. مدیر

همچنین پس از بررسی اطلاعات دریافت شده از سایت جامعه حسابداران رسمی ایران مشخص شد کل افراد شاغل در این سه سمت برای ۴۳ مؤسسه ۱۲۹ نفر می‌باشد که با استفاده از جدول مورگان و محدودیت‌های زمانی نمونه مورد نظر ۹۰ عدد شد که باید به همین تعداد پرسش‌نامه توزیع می‌شد. بنابراین با توجه به بررسی سایر پژوهش‌های پرسش‌نامه‌ای و راهنمایی اساتید با توجه به اینکه معمولاً همیشه تعدادی از پرسش‌نامه توزیع شده مفقود و یا ناقص پرسش می‌شوند، بنابراین تعداد ۱۰۰ پرسش‌نامه توزیع تا در نهایت ۹۰ عدد در دسترس باشد.



## تعیین روایی و پایایی ابزار اندازه‌گیری

پس از تدوین طرح مقدمات پرسش‌نامه تلاش گردید تا میزان روایی و پایایی پرسش‌نامه تعیین شود. در این تحقیق به منظور تعیین پایایی با توجه به کیفی بودن نوع تحقیق و نوع سؤالات مطرح شده بهتر است اهمیت استراتژی‌های ممیزی پژوهشی مورد استفاده پژوهشگر در فرآیند پژوهش مدنظر قرار گیرد، طوری که روایی و پایایی به‌طور فعال حاصل شود. رعایت برخی اصول در فرآیند پژوهش کیفی می‌تواند در تضمین دقت علمی این پژوهش‌ها مؤثر باشد. برای اینکه پرسش‌نامه تنظیم شده از روایی لازم برخوردار باشد و داده‌های موردنظر را فراهم آورد در هنگام طراحی و تنظیم سؤالات هم از کارشناسان ذی‌ربط کمک گرفته شد و هم نیز از تجربیات پژوهشگران قبلی که در خصوص موضوع پژوهش کار کرده‌اند، استفاده به‌عمل آمد. بنابراین پرسش‌نامه مورد استفاده در این تحقیق توسط محقق تدوین گردید و برای روایی محتوای پرسش‌نامه این پرسش‌نامه به هفت نفر از اساتید و افرادی که در این زمینه تخصص داشتند نشان داده شد و نظرات آن‌ها گرفته شد و بدین ترتیب برخی از سؤالات حذف، ویرایش و یا اضافه شدند که در نهایت روایی آن از نظر افراد متخصص در موضوع مورد مطالعه و اساتید محترم راهنما و صاحب‌نظر مورد تأیید قرار گرفته است. به دست آوردن پایایی پرسش‌نامه با استفاده از ضریب آلفای کرونباخ محاسبه شد. نتایج مربوط به بررسی پایایی متغیرهای تحقیق در جدول (۱) نمایش شده است.

جدول ۱: بررسی پایایی متغیرهای تحقیق

متغیرها	مؤلفه‌ها	آلفا کرونباخ
مستقل	سوء‌گیری‌های شناختی	سوء‌گیری واکنش کمتر از حد
		سوء‌گیری اتکا
		سوء‌گیری در دسترس بودن
		سوء‌گیری محافظه‌کاری
وابسته	خطاهای حساب‌رسان	۷/۶۳۲

## یافته‌های پژوهش

### ویژگی‌های جمعیت‌شناسی

ویژگی‌های جمعیت‌شناسی پاسخ‌دهندگان به پرسش‌نامه در جدول (۲) ارائه شده‌اند.

جدول ۲: بررسی ویژگی‌های جمعیت‌شناختی

ویژگی‌ها	شرح	فراوانی / تعداد	فراوانی / درصد
جنسیت	زن	۱۹	۲۱
	مرد	۷۱	۷۹
سن	بین ۲۰ تا ۳۰ سال	۱۰	۱۱
	بین ۳۱ تا ۴۰ سال	۳۴	۳۸
	بین ۴۱ تا ۵۰ سال	۳۸	۴۲
	۵۰ سال به بالا	۸	۹
میزان تحصیلات	فوق دیپلم	۸	۹
	لیسانس	۴۸	۵۳
	فوق لیسانس	۲۴	۲۷
	دکتری و بالاتر	۱۰	۱۱
سابقه خدمت	بین ۱ تا ۱۰ سال	۱۳	۱۵
	بین ۱۱ تا ۲۰ سال	۶۸	۷۵
	بین ۲۱ تا ۳۰ سال	۹	۱۰

نتایج نشان دادند فراوانی پاسخگویان از دیدگاه جنسیت حدود ۷۹ درصد مرد و ۲۱ درصد نیز زن هستند. بیشترین فراوانی مربوط به رده سنی ۴۱ تا ۵۰ سال است که میزان ۴۲ درصد را به خود اختصاص داده و کمترین فراوانی به میزان ۹ درصد مربوط به رده سنی ۵۰ سال به بالا است. حدود ۵۳ درصد پاسخگویان با بیشترین فراوانی تحصیلات خود را لیسانس و حدود ۹ درصد با کمترین فراوانی تحصیلات خود را فوق دیپلم گزارش کرده‌اند. بیشترین پاسخگویان با فراوانی ۷۵ درصد سابقه کار خود را ۱۱ تا ۲۰ سال گزارش کرده و کمترین آن به میزان ۱۰ درصد سابقه کار خود را ۲۱ تا ۳۰ سال گزارش کرده‌اند.

## آمار توصیفی

متغیر مستقل پژوهش سوء‌گیری‌های شناختی است که شامل سوء‌گیری واکنش کمتر از حد، اتکاء، در دسترس بودن و محافظه‌کاری است. متغیر وابسته نیز خطاهای حسابرسان است. بر اساس این مؤلفه‌ها، گویه‌های پرسش‌نامه محقق ساخته طراحی و بین نمونه آماری توزیع گردید. در جدول (۳) نحوه چیدمان مؤلفه‌ها با توجه به نوع متغیرها، ابعاد سوء‌گیری‌های شناختی و تعداد گویه‌های پرسش‌نامه متعلق به هر کدام ارائه شده‌اند:

جدول ۳: تدوین متغیرها، مؤلفه‌ها و گویه‌های پژوهش

متغیرها	مؤلفه‌ها	گویه‌های پرسش‌نامه
مستقل	سوء‌گیری‌های شناختی	سوء‌گیری واکنش کمتر از حد
		سوء‌گیری اتکاء
		سوء‌گیری در دسترس بودن
		سوء‌گیری محافظه‌کاری
وابسته	خطاهای حسابرسان	۶ گویه (بیست‌ونهم تا سی و چهارم)

آمار توصیفی متغیرها نیز به تفکیک گویه‌های پرسش‌نامه در جدول (۳) ارائه شده‌اند. بیشترین میانگین در حوزه سوء‌گیری واکنش کمتر از حد مربوط به گویه اول (به توانایی‌هایی خود در حسابرسی اطمینان زیادی دارم) و گویه سوم (نسبت به اطلاعات جمع‌آوری شده قبلی بسیار تردید دارم) هستند و کمترین میانگین در این سوء‌گیری مربوط به گویه ششم (تمایل به اطلاعات جدید برای تکمیل اطلاعات خود دارم) است. بیشترین میانگین در حوزه سوء‌گیری اتکا مربوط به گویه هشتم (تمایل دارم تا محاسبات خود را به سمت رند شدن هدایت نمایم) و کمترین میانگین این سوء‌گیری مربوط به گویه چهاردهم (تاکنون به دلیل عدم وجود اطلاعات کافی در صورت‌های مالی دست به رند کردن اطلاعات نموده‌ام) است. بیشترین میانگین در حوزه سوء‌گیری در دسترس بودن مربوط به گویه نوزدهم (در حرفه‌ام بیشتر به دنبال داده‌ها و تفکرات در دسترس می‌باشم) و کمترین میانگین در این سوء‌گیری مربوط به گویه هفدهم (بیشترین توجه را در حسابرسی روی تجربیات خویش دارم) است. بیشترین میانگین در حوزه سوء‌گیری محافظه‌کاری مربوط به گویه بیست‌وششم (بیشترین توجه را روی الگوهای نظری که در گذشته آموخته‌ام، دارم) و کمترین

### پژوهش‌های راهبردی بودجه و مالیه

میانگین در این سوءگیری مربوط به گویه بیست و سوم (تمایلی به یادگیری مفاهیم جدید ندارم) است. بیشترین میانگین در حوزه خطاهای حساب‌رسان مربوط به گویه سی و سوم (قضاوت نادرست نسبت به اطلاعات دریافت شده را داشته‌ام) و کمترین میانگین در این سوءگیری مربوط به گویه سی و یکم (بارها واقیعت‌های موجود در زمان تهیه صورت‌های مالی را نادیده گرفته‌ام) است.

جدول ۴: آمار توصیفی متغیرها به تفکیک گویه‌های موردبررسی در پرسش‌نامه

متغیرها	گویه‌ها	شرح	میانگین	میانه	بیشترین	کمترین	انحراف معیار
سوءگیری و اکثراً کمتر از حد	Q1	به توانایی‌هایی خود در حسابرسی اطمینان زیادی دارم.	۴/۱۴۴	۴	۵	۱	۱/۱۲۷
	Q2	نسبت به توانایی‌های دیگران در زمینه کاری خود تردید دارم.	۳/۵۵۶	۴	۵	۱	۱/۳۴۲
	Q3	نسبت به اطلاعات جمع‌آوری شده قبلی بسیار تردید دارم.	۴/۱۴۴	۴	۵	۱	۱/۰۵۵
	Q4	توجهی به خطاهای قبلی نداشته و تأیید یا رد مسائل را به تشخیص خویش دنبال می‌نمایم.	۳/۸۷۶	۴	۵	۱	۱/۰۴۷
	Q5	استفاده از یک روش خاص حتی اگر اشتباه باشد قابل توجیه است.	۳/۳۶۷	۴	۵	۱	۱/۲۸۵
	Q6	تمایل به اطلاعات جدید برای تکمیل اطلاعات خود دارم.	۳/۱۰۰	۳	۵	۱	۱/۰۷۱
	Q7	هرگز دانش خود را برای محاسبات کافی ندانسته و به دنبال ارتقاء آن هستم.	۳/۴۱۱	۴	۵	۱	۱/۵۴۳
سوءگیری اکتفاء	Q8	تمایل دارم تا محاسبات خود را به سمت رند شدن هدایت نمایم.	۴/۰۶۷	۴	۵	۱	۱/۰۸۹
	Q9	به طبقه بندی موضوعات و تفکرات براساس نزدیک شدن به یک واحد ذهنی می‌پردازم.	۳/۵	۴	۵	۱	۱/۳۶۸

متغیرها	گویه‌ها	شرح	میانگین	میان	بیشترین	کمترین	انحراف معیار
	Q10	میزان افزایش بازده دارایی‌ها را مبتنی بر سطوح فعلی پیش‌بینی می‌نمایم.	۳/۸۲۲	۴	۵	۱	۱/۴۵۰
	Q11	میزان کاهش بازده دارایی‌ها را مبتنی بر سطوح فعلی پیش‌بینی می‌نمایم.	۳/۷۵۶	۴	۵	۱	۱/۲۴۸
	Q12	در محاسبات روزانه تمایل به جمع‌زدن و رند کردن اعداد دارم.	۳/۱۵۶	۳	۵	۱	۱/۱۳۱
	Q13	علاقه‌ای به پرداختن بیش از حد مسائل ندارم.	۳/۲۹۲	۳	۵	۱	۱/۱۸۹
	Q14	تاکنون به دلیل عدم وجود اطلاعات کافی در صورت‌های مالی دست به رند کردن اطلاعات نموده‌ام.	۲/۸۹۹	۳	۵	۱	۰/۹۰۵
سوءگیری در دسترس بودن	Q15	بیشترین توجه را در حسابرسی روی قابلیت بازیابی اطلاعات دارم.	۲/۹۱۱	۳	۵	۱	۱/۴۵۸
	Q16	بیشترین توجه را در حسابرسی روی طبقه‌بندی بودن اطلاعات دارم.	۳/۲۵۶	۴	۵	۱	۱/۲۳۹
	Q17	بیشترین توجه را در حسابرسی روی تجربیات خویش دارم.	۲/۹۱۰	۳	۵	۱	۱/۱۱۴
	Q18	بیشترین توجه را در حسابرسی روی بررسی مدل‌های مشابه دارم.	۳/۰۵۶	۳	۵	۱	۱/۳۰۱
	Q19	در حرفه‌ام بیشتر به دنبال داده‌ها و تفکرات در دسترس می‌باشم.	۴/۲۲۵	۴	۵	۱	۰/۷۹۴
	Q20	برای مطالعه بیشتر در حوزه حرفه‌ای از سرچ گوگل استفاده می‌نمایم.	۳/۸۶۷	۴	۵	۱	۰/۹۹۷
	Q21	برای مطالعه بیشتر در حوزه حرفه‌ای از نظران همکاران استفاده می‌نمایم.	۳/۶۴۰	۴	۵	۱	۱/۰۰۳
	Q22	بیشتر تمایل به بررسی اتفاقات گذشته دارم.	۲/۸۳۱	۳	۵	۱	۱/۲۸۱
	محافظه						

پژوهش‌های راهبردی بودجه و مالیه

انحراف معیار	کمترین	بیشترین	میانه	میانگین	شرح	گویه‌ها	متغیرها
۱/۲۰۱	۱	۵	۲	۲/۵۶۵	تمایلی به یادگیری مفاهیم جدید ندارم.	Q23	
۱/۱۰۵	۱	۵	۳	۲/۹۴۴	مسائل جدید را با تفکرات و تجربیات قبلی خود بررسی می‌نمایم.	Q24	
۱/۰۵۸	۱	۵	۴	۳/۷۳۳	تاکنون با تمسک به دیدگاه‌های قبلی دچار اشتباه نشده‌ام.	Q25	
۰/۷۵۷	۱	۵	۴	۴/۲۱۱	بیشترین توجه را روی الگوهای نظری که در گذشته آموخته‌ام، دارم.	Q26	
۱/۱۹۵	۱	۵	۳	۳/۲۵۶	بیشتر تمایل دارم در شرکت‌هایی که قبلاً با هیات مدیره آن‌ها همکاری مطلوبی داشته‌ام، فعالیت نمایم.	Q27	
۱/۲۴۸	۱	۵	۴	۳/۶۴۴	همکاری با حسابرسان همسن و یا مسن‌تر را به فعالیت با حسابرسان نسل جدید ترجیح می‌دهم.	Q28	
۱/۲۷۴	۱	۵	۳	۳/۰۷۸	اشتباه در محاسبات ریاضی داشته‌ام.	Q29	
۱/۱۶۱	۱	۵	۳	۳	اشتباه در به‌کارگیری اصول (روش‌های) حسابداری داشته‌ام.	Q30	
۱/۲۵۲	۱	۵	۳	۲/۷۷۸	بارها واقعیت‌های موجود زمان تهیه صورت‌های مالی را نادیده گرفته‌ام.	Q31	خطاهای حسابرسان
۱/۱۴۶	۱	۵	۳	۳/۱۱۱	استفاده نادرست از واقعیت‌های موجود در زمان تهیه صورتهای مالی داشته‌ام.	Q32	
۱/۳۰۲	۱	۵	۵	۴/۰۱۱	قضاوت نادرست نسبت به اطلاعات دریافت شده را داشته‌ام.	Q33	
۱/۳۵۹	۱	۵	۴	۳/۴۶۷	تفسیر غیرمنطقی نسبت به اطلاعات به‌دست‌آمده داشته‌ام.	Q34	

## آمار استنباطی

جهت بررسی نرمال بودن توزیع داده‌های متغیرهای پژوهش از آزمون کولموگروف-اسمیرنف استفاده گردید. نتایج نشان دادند توزیع متغیرهای پژوهش، نرمال است. بر این اساس از آزمون‌های پارامتری به عنوان آزمون مناسب برای بررسی فرضیه‌های پژوهش استفاده شد. در ادامه، به منظور آزمون صحت مدل نظری و محاسبه ضرایب تأثیر با توجه به ماهیت پژوهش از مدل‌یابی معادلات ساختاری استفاده شده است. نتایج آزمون تحلیل مسیر نقش سوء‌گیری‌های شناختی روی خطاهای حساب‌رسان طبق ضرایب استاندارد شده و معناداری آن‌ها در جدول (۵) ارائه شده‌اند.

جدول ۵: آزمون تحلیل مسیر تأثیر انواع سوء‌گیری‌های شناختی بر خطاهای حساب‌رسان

نتیجه آماری	معنی‌داری	خطای استاندارد	ضرایب	مقدار بتای استاندارد شده	متغیر وابسته	متغیر مستقل
تأیید فرضیه	۰/۰۰۰	۲/۸۴۵۵	۴/۱۳۴	۰/۱۵	خطاهای حساب‌رسان	واکنش کمتر از حد
تأیید فرضیه	۰/۰۰۰	۰/۳۴۶۲	۳/۹۲۲	۰/۴۶		اتکا
تأیید فرضیه	۰/۰۰۰	۱/۷۵۳۴	۲/۸۸۸	۰/۰۵		در دسترس بودن
تأیید فرضیه	۰/۰۰۰	۰/۰۳۴۶	۳/۰۶۷	۰/۴۱		محافظه‌کاری

طبق نتایج ارائه شده، انواع سوء‌گیری‌های شناختی موردنظر در این مطالعه با توجه به ضرایب، آماره‌ها و سطح معناداری آن‌ها از تأثیر معناداری بر خطاهای حساب‌رسان برخوردار هستند؛ زیرا سطح معنی‌داری آن‌ها کمتر از ۰/۰۵ است. بر اساس شواهد ارائه شده، سوء‌گیری واکنش کمتر از حد بر روی خطاهای حساب‌رسان به لحاظ آماری اثر معناداری دارد؛ همچنین شدت این تأثیر ۰/۱۵ و جهت آن مثبت است. به بیان دیگر، طبق آزمون مدل معادلات ساختاری و بر اساس مقدار ضریب بتای استاندارد شده، سوء‌گیری واکنش کمتر از حد می‌تواند حدود ۱۵ درصد میزان

خطاهای حساب‌رسان را توصیف نماید. سوءگیری اتکاء نیز نوع دیگری از سوءگیری‌های شناختی موردبررسی در این مطالعه است که بر اساس آزمون مدل معادلات ساختاری و مقدار ضریب بتای استاندارد شده قادر است حدود ۴۶ درصد میزان خطاهای حساب‌رسان را توصیف نماید. بنابراین می‌توان گفت به ازای یک واحد افزایش متغیر سوءگیری اتکا  $0/46$  واحد انحراف استاندارد خطاهای حساب‌رسان افزایش می‌یابد. سوءگیری در دسترس بودن بر روی خطاهای حساب‌رسان به لحاظ آماری اثر معناداری دارد. طبق آزمون مدل معادلات ساختاری و مقدار ضریب بتای استاندارد شده تا ۵ درصد میزان خطاهای حساب‌رسان را توصیف می‌نماید. به علاوه، سوءگیری محافظه‌کاری به عنوان نوع دیگر سوءگیری‌های شناختی طبق آزمون مدل معادلات ساختاری و مقدار ضریب بتای استاندارد شده تا ۴۱ درصد میزان اشتباهات حساب‌رسان را تبیین می‌نماید. شواهد کلی حاکی از آن هستند که با افزایش وقوع هر کدام از سوءگیری‌های شناختی، انتظار می‌رود خطاهای حساب‌رسان نیز افزایش یابد. این موضوع می‌تواند ماهیت قضاوت و تصمیمات حساب‌رسان را تحت الشعاع قرار دهد. متغیر سوءگیری در دسترس بودن با مقدار ضریب  $2/88$  و سطح معناداری  $0/000$  سهم بسیار اندکی در تبیین متغیر وابسته خطاهای حساب‌رسان داشته است. همچنین، متغیر سوءگیری در واکنش کمتر از حد با مقدار ضریب  $4/134$  و سطح معناداری  $0/000$  سهم بسیار زیادی در تبیین متغیر وابسته خطاهای حساب‌رسان داشته است.

شاخص‌های بررسی نیکویی برازش مدل نقش انواع سوءگیری‌های شناختی روی خطاهای حساب‌رسان در جدول (۶) ارائه شده‌اند. مقدار نسبت کای اسکوئر به درجه آزادی برابر  $1/52$  است. از آنجا که مقدار قابل قبول این شاخص در محدود کمتر از ۳ قرار دارند، بنابراین، مقدار این شاخص در مطالعه حاضر کوچکتر از عدد ۳ است و از این رو، مدل دارای برازش مناسبی است. ریشه میانگین مجذور خطاهای مدل نیز یکی دیگر از شاخص‌های نیکویی برازش مدلاست که طبق شواهد ارائه شده مقدار آن  $0/03$  است. از آنجا که مقدار قابل قبول این شاخص در محدود کمتر از  $0/08$  قرار دارند، از این رو، از منظر این شاخص نیز مدل از برازش مناسب و خوبی برخوردار است. سایر شاخص‌های ارائه شده شامل شاخص نیکویی برازش، شاخص نیکویی برازش اصلاح شده، شاخص برازش اصلاح شده و شاخص برازندگی فزاینده نیز در محدوده قابل قبولی قرار دارند؛ در نتیجه مدل از برازش مناسبی برخوردار است.



جدول ۶: شاخص‌های نیکوئی برازش مدل تأثیر سوء‌گیری‌های شناختی بر خطاهای حساب‌رسان

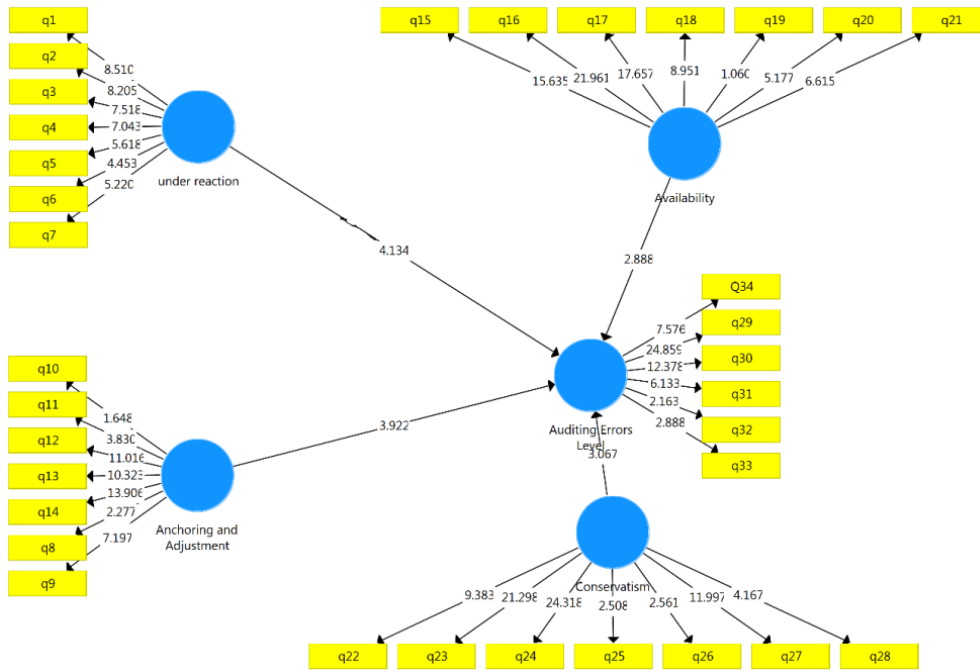
شاخص برازندگی	CMIN/DF	SRMR	RMSEA	GFI	AGFI	NFI	NNFI	IFI
مقادیر قابل قبول	۳ <	۰/۰۵ <	۰/۰۸ <	۰/۹ >	۰/۹ >	۰/۹ >	۰/۹ >	۰/۹ >
مقادیر محاسبه شده	۱/۵۲	۰/۰۴	۰/۰۳	۰/۹۷	۰/۹۸	۰/۹۷	۰/۹۸	۰/۹۲

نتایج مدل معادلات ساختاری در مورد تأثیر مؤلفه‌های سوء‌گیری‌های شناختی بر خطاهای حساب‌رسان بر اساس آماره‌ها، سطح معناداری و ضرایب استاندارد شده در شکل‌های (۱) و (۲) نشان داده شده‌اند. همان‌طور که در این اشکال قابل مشاهده است، ضریب مسیر بین خطاهای حساب‌رسان با سوء‌گیری واکنش کمتر از حد ۰/۱۵، سوء‌گیری اتکا (لنگراندازی) برابر با ۰/۴۶، سوء‌گیری در دسترس بودن برابر با ۰/۰۵ و سوء‌گیری محافظه‌کاری (دیرپذیری) برابر با ۰/۴۱ شده است. در تحلیل عاملی مرتبه دوم، ضرایب مسیرها در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار هستند. بنابراین مؤلفه‌های مهم سوء‌گیری‌های شناختی مؤثر بر خطاهای حساب‌رسان توسط پاسخ‌دهندگان به ترتیب شامل سوء‌گیری اتکا (لنگراندازی)، سوء‌گیری محافظه‌کاری (دیرپذیری)، سوء‌گیری واکنش کمتر از حد و سوء‌گیری در دسترس بودن هستند که در واقع به عنوان نوعی از سوگیری‌های شناختی زمینه‌ساز خطاهای حساب‌رسان شده‌اند. اولویت‌بندی تأثیر انواع سوء‌گیری‌های شناختی بر خطاهای حساب‌رسان در جدول (۷) خلاصه گردیده است.

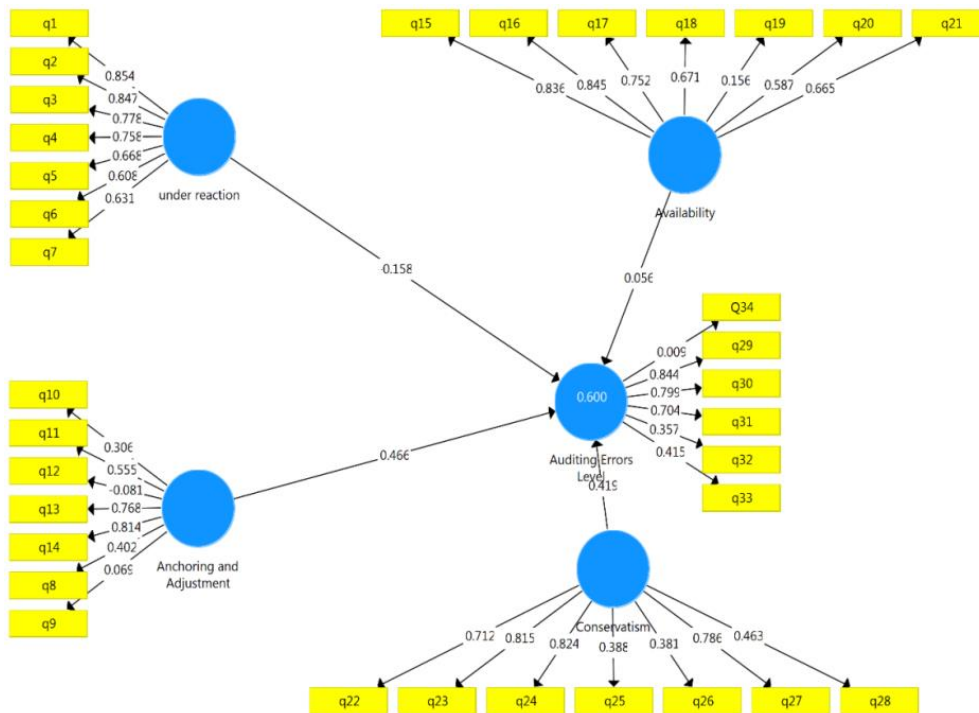
جدول ۷: اولویت‌بندی تأثیر مؤلفه‌های مرتبط با سوء‌گیری‌های شناختی بر خطاهای حساب‌رسان

متغیر مستقل	مؤلفه‌های تعیین‌کننده	متغیر وابسته	اولویت‌ها
سوء‌گیری‌های شناختی	سوء‌گیری اتکا	خطاهای حساب‌رسان	اول
	سوء‌گیری محافظه‌کاری		دوم
	سوء‌گیری واکنش کمتر از حد		سوم
	سوء‌گیری در دسترس بودن		چهارم

پژوهش‌های راهبردی بودجه و مالیه



شکل ۱: تأثیر مؤلفه‌های سوء گیری‌های شناختی (واکنش کمتر از حد، اتکا، در دسترس بودن و محافظه کاری) بر خطاهای حسابرسان بر اساس آماره‌ها و سطح معناداری



شکل ۲: تأثیر مؤلفه‌های سوء‌گیری‌های شناختی (واکنش کمتر از حد، اتکا، در دسترس بودن و محافظه‌کاری) بر خطاهای حسابرسان بر اساس ضرایب استاندارد شده

## بحث و نتیجه‌گیری

در فرایند تصمیم‌گیری، مهم‌ترین مرحله، شناخت و دریافت صحیح اطلاعات از پیرامون یک موضوع است. هر چه این شناخت به شکل بهتری انجام شود و کامل‌تر باشد، بدیهی است در ادامه مراحل تصمیم‌گیری کار به‌نحو بهتری دنبال می‌شود و در غیر این صورت، تصمیم‌گیری پیامد مناسبی نخواهد داشت. پژوهش‌های محققین روان‌شناسی نشان می‌دهد به علل مختلف، فرایند شناخت به درستی انجام نمی‌شود. به همین علت مجموعه‌ای از سوگیری‌های شناختی که به معنای انحراف از واقعیت موضوعی است که مورد بررسی قرار گرفته، بر شمرده شده‌اند. البته در شرایط مختلف این سوگیری‌ها می‌توانند کمتر یا بیشتر بروز یابند. از سوی دیگر، به دلیل حسایت بالای مشاغل به‌ویژه مشاغل نظارتی، توجه به عوامل مؤثر بر خطاهای مبتنی بر سوگیری‌های شناختی

بسیار مهم می‌باشد. به همین جهت در این مطالعه کاربردی به بررسی تأثیر انواع سوگیری‌های شناختی مؤثر بر خطاهای حساب‌رسان پرداخته شد. نتایج پژوهش حاضر نشان داد سوءگیری‌های شناختی بررسی شده بر اساس میزان اولویت شامل سوءگیری اتکاء، سوءگیری محافظه‌کاری، سوءگیری واکنش کمتر از حد و سوءگیری در دسترس بودن منجر به خطاهای حساب‌رسان می‌گردد. همچنین قابلیت توصیف هر یک از سوءگیری‌های اتکاء، محافظه‌کاری، واکنش کمتر از حد و در دسترس بودن بر خطاهای حساب‌رسان به ترتیب برابر با ۰/۴۶، ۰/۴۱، ۰/۱۵ و ۰/۰۵ می‌باشد که به همین جهت وجود تفاوت معنادار یک از انواع سوگیری‌ها بر خطاهای حساب‌رسان مورد تأیید قرار گرفت.

نتایج مطالعه (هنریزی و همکاران، ۲۰۲۱) نتایج نشان داد که در قضاوت‌های حساب‌رسان، اتکا و تعدیل وجود دارد. همچنین، حساب‌رسان مؤسسات حساب‌رسی بزرگ دنیا در قضاوت‌های خود تورش کمتری دارند. همچنین حساب‌رسان با تجربه کاری کمتر، بیشتر مستعد تورش هستند و برخورداری از دانش کافی در مورد اتکا و رفتارگرایی می‌تواند از بروز آن‌ها جلوگیری کند. نتایج مطالعه (کهن دل و همکاران، ۲۰۱۸) نتایج نشان داد که اجزای سوءگیری شناختی با توجه به اشتباهات حساب‌رسان براساس سطح اولویت و بیشترین تأثیر شامل سوگیری حساب‌داری ذهنی، در دسترس بودن، اکتشافی و عدم ابهام است. همچنین مؤلفه‌های تصمیم‌گیری طبق خطاهای حساب‌رسان براساس سطح اولویت و بیشترین تأثیر شامل مورد تصمیم‌گیری، تجربه شغلی، وضعیت تصمیم‌گیری و ویژگی‌های فردی است. نتیجه این پژوهش با پژوهش‌های مشابهی همچون (هنریزی و همکاران، ۲۰۲۱) و (کهن دل و همکاران، ۲۰۱۸) که نتیجه این پژوهش را تأیید می‌نماید، مطابقت دارد. قضاوت زیرمجموعه‌ای از فرایند تصمیم‌گیری است که در وضعیت ابهام و ریسک رخ می‌دهد. اعمال یک قضاوت خوب علاوه بر عقل و درایت مستلزم یک فرآیند منظم است. این فرایند متأثر از سوگیری شناختی است. سوگیری‌های شناختی می‌تواند در خطاهای حساب‌رسان تأثیر معنی‌دار دارد. آگاه بودن از انواع سوگیری‌های مختلف که بر خطاهای حساب‌رسان تأثیرگذار است اولین قدم در راه غلبه بر آن‌ها است.

نتایج کلی پژوهش حاکی از تأثیر معنی‌دار سوءگیری‌های شناختی بر خطاهای حساب‌رسان است که این موضوع از نظر ارتباط سوءگیری‌های شناختی با قضاوت، تصمیم و خطای حساب‌رسان

به‌طور کلی همسو با مطالعات هنریزی و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۲۱)، کاستا و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۱۸)، کهن‌دل و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۱۸)، نپ و نپ<sup>۴</sup> (۲۰۱۲)، قاسمی‌نژاد و بنی‌مهد (۱۳۹۹)، دراجی و همکاران (۱۳۹۸) هرمزی و همکاران (۱۳۹۵) است؛ زیرا در این مطالعات وجود شواهدی از وقوع خطا و سوگیری در فرآیند حساب‌رسی محرز شده است. در این مطالعات که نقش سوگیری‌های شناختی و عوامل روان‌شناختی در ارتباط با قضاوت‌های حساب‌رسان (هنریزی و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۲۱)، عملیات حساب‌رسی (نپ و نپ<sup>۶</sup>، ۲۰۱۲)، تصمیمات حساب‌رسان (کاستا و همکاران<sup>۷</sup>، ۲۰۱۸؛ کهن‌دل و همکاران<sup>۸</sup>، ۲۰۱۸)، تردید حرفه‌ای حساب‌رسان (هرمزی و همکاران، ۱۳۹۵؛ قاسمی‌نژاد و بنی‌مهد، ۱۳۹۹) و جهت‌گیری اخلاقی حساب‌رسان (دراجی و همکاران، ۱۳۹۸) مورد بررسی قرار گرفته‌اند، همگی حاکی از آن هستند که نمی‌توان انتظار داشت تصمیمات و قضاوت حساب‌رسان به‌طور منطقی و عقلایی شکل گیرد؛ بلکه بروز برخی تعصبات و سوگیری‌های شناختی سبب می‌شود کیفیت قضاوت و تصمیمات حساب‌رسان تحت تأثیر قرار گیرد. وجود این سوء‌گیری‌ها، توانایی حساب‌رسان برای اعمال سطح مناسبی از تردید حرفه‌ای در فرآیند حساب‌رسی را کاهش می‌دهد. در مواقعی که وظایف حساب‌رسان پیچیده می‌شود و رسیدگی‌های حساب‌رسان مستلزم جمع‌آوری شواهد زیادی است، در آن صورت کوشش‌های حساب‌رسان و رفتار تردید‌گرایانه آن‌ها تحت تأثیر ویژگی‌های روان‌شناختی قرار می‌گیرد. از این رو، این موضوع منجر به وقوع خطاهای حساب‌رسان در فرآیند حساب‌رسی می‌گردد. در واقع، اختلالات رفتاری و روان‌شناختی حساب‌رسان باعث می‌شود در فرآیند حساب‌رسی، توانایی گردآوری شواهد حساب‌رسی کافی و اتکاپذیر را نداشته باشد. در نتیجه، حساب‌رسان در غیاب شواهد حساب‌رسی کافی و اتکاپذیر، تصمیمات نادرستی را اتخاذ نموده و کیفیت حساب‌رسی کاهش می‌یابد.

1. Henrizi et al
2. Costa et al
3. Kohandel et al
4. Knapp & Knapp
5. Henrizi et al
6. Knapp & Knapp
7. Costa et al
8. Kohandel et al

در راستای انجام پژوهش‌های آتی پیشنهاد می‌گردد به بررسی مکانیزم هر یکی از سوءگیری‌ها پرداخته شده و ارتباط آن با نوع صنعت صاحبکاران در حرفه حسابرسی با توجه به درجه ریسک‌های مختلف بررسی شود. همچنین پیشنهاد می‌گردد دوره‌های آموزش شناخت ابعاد سوءگیری و راهکارهای مقابله با آن برای حسابرسان طراحی و ارائه شود تا بدین طریق امکان ارزیابی و اجرای اقدامات ضدتورش به منظور تعدیل خطاهای ناشی از سوءگیری‌های شناختی فراهم شود. پیشنهاد می‌شود ارتباط بین سوءگیری‌های شناختی حسابرسان با سوءگیری‌های شناختی مدیران شرکت‌های صاحبکار در حوزه گزارشگری مالی مورد مطالعه قرار گیرد. همچنین با توجه به ابعاد گسترده انواع سوءگیری‌های شناختی در حوزه حسابرسی، پیشنهاد می‌شود نقش سایر سوءگیری‌های شناختی نیز در ارتباط با خطاهای حسابرسان بررسی گردد. به علاوه، بررسی نقش انواع سوءگیری‌های شناختی حسابرسان در وقوع ریسک حسابرسی همچنین تأثیر آن بر ارائه نوع اظهارنظر حسابرسان و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی می‌تواند مورد توجه قرار گیرد.

### فهرست منابع

- اعتمادی عیدگاهی، سارا؛ اقبالی مقدم، محمدرضا و ناجی امیرنژاد، المیرا. (۱۳۹۷). حسابرسان خوب و قضاوت‌های بد: نقش سوگیری و تعصب، پژوهش‌های مدیریت و حسابداری، ۴۴، ۳۶-۱۴.
- بادپا، بهروز، پورحیدری، امید و خدای پور، احمد. (۱۳۹۸). اثر نگرش‌های حمایتی و آشنایی حسابرسان با صاحبکار بر قضاوت اولیه حسابرسان و استراتژی جستجوی شواهد، پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۸ (۱)، ۴۲-۷.
- تابش، زهره؛ عبدلی، محمدرضا و یاورپور، هوشنگ. (۱۳۹۹). بررسی اثر هاله‌ای بر کارراهه حرفه‌ای حسابرسان، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۱۲ (۴۵)، ۱۱۲-۸۹.
- دراجی، میترا؛ بنی‌مهد، بهمن و شکری، اعظم. (۱۳۹۸). رابطه میان محافظه‌کاری اجتماعی و جهت‌گیری اخلاقی حسابداران و حسابرسان، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۱۱ (۴۲)، ۱۹۲-۱۷۷.
- شعبان، رضوان؛ بنی‌مهد، بهمن و رویایی، رمضانعلی. (۱۳۹۶). اثر محافظه‌کاری اجتماعی و ماکیاولیسم بر استقلال حسابرسان، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۶ (۲۲)، ۸۶-۷۵.
- قاسمی‌نژاد، احسان و بنی‌مهد، بهمن. (۱۳۹۹). تأثیر محافظه‌کاری اجتماعی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل: آزمون نظریه روان‌شناختی شخصیتی، دانش حسابداری مالی، ۷ (۳)، ۲۷-۱.

- کهن‌دل، زهرا و طالب‌نیا، قدرت‌اله، (۱۳۹۸). مروری بر نقش تمایلات ذهنی مؤثر بر نقص‌های حرفه‌ای حسابرسان، چهارمین کنفرانس بین‌المللی حسابداری و حسابداری، پاریس، فرانسه.
- محمدرضایی، فخرالدین؛ تنانی، محسن و علی‌آبادی، ابوالفضل. (۱۳۹۷). خطای حسابداری: تأخیر در گزارش حسابداری و نقش تعدیل‌گر مالکیت خانوادگی، بررسی‌های حسابداری و حسابداری، ۲۵ (۱)، ۷۰-۵۱.
- ملائطری، مهناز و اسماعیلی‌کیا، غریبه. (۱۳۹۳). شناسایی ویژگی‌های روان‌شناختی اثرگذار بر مهارت حسابرسان در انجام قضاوت حسابداری، بررسی‌های حسابداری و حسابداری، ۲۱ (۴)، ۵۲۶-۵۰۵.
- هرمزی، شیرکو؛ نیکومرام، هاشم؛ رویایی، رمضانعلی و رهنمای رودپشتی، فریدون، (۱۳۹۵). بررسی تأثیر سوء‌گیری‌های روان‌شناختی بر تردید حرفه‌ای حسابرس، پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۶ (۴)، ۱۴۸-۱۲۳.
- Anderson, K.L. (2018). The Effects of Hindsight Bias and Experience on Auditors' Judgments Involving Clients with Going-Concern Issues, **International Research Journal of Applied Finance**, 9 (8), 364-373.
- Anderson, K.L.(2014). The Effects of Hindsight Bias on Experienced and Inexperienced Auditors' Relevance Ratings of Adverse Factors versus Mitigating Factors. **Journal of Business & Economics Research**, 12 (3), 199-208.
- Badpa, B., Pourheidari, O., Khodamipour, A. (2019). The Effect of Auditor Advocacy Attitudes and Client Identification on Auditor's Initial Judgment and Search Strategy of Evidence. **Applied Research in Financial Reporting**, 8(1), 7-42. in Persian.
- Berglund, N.R., Herrmann, D.R., & Lawson, B.P. (2018). Managerial Ability and the Accuracy of the Going Concern Opinion. **Accounting and the Public Interest**, 18 (1): 29-52.
- Bigus, J. (2015). Loss Aversion, Audit Risk Judgments, and Auditor Liability, **European Accounting Review**, 24 (3), 581-606.
- Bigus, J. (2016). Optimism and Auditor Liability. **Accounting and Business Research**, 46 (6), 1-24.
- Bonner, S.E. (1999). Judgment and decision-making research in accounting. **Accounting Horizons**, 13:385-398.
- Committee on Basic Auditing Concepts. (1973). A Statement of Basic Auditing Concepts. **American Accounting Association**.
- Costa D., Burno M., Francisval C., Washington S., (2018). Anchoring effect in managerial decision-making in accountants and managers: an experimental, **Journal Rebare**, 11 (3), 425-445 .
- Davidson. R.A. & Neu, D. (1993). A Note on Association between Audit Firm Size and Audit Quality. **Contemporary Accounting Research**. 9. 2: 479- 17/488.
- DeAngelo, L. (1981). Auditor size & auditor quality. **Journal of Accounting & Economic** (December), 3(3), 183-199.
- Donnelly, D.P., Quirin, J.J., & O'Bryan, D. (2003). Auditor acceptance of dysfunctional audit behavior: An explanatory model using auditors' personal characteristics. **Behavioral Research in Accounting**, 15 (1): 87-110.
- Dorraj, M., Banimahd, B., Shokri, A. (2019). The Relationship between Social Conservatism and Accountants and Auditors Ethical Orientation. **Accounting and Auditing Research**, 11(42), 177-192. in Persian.
- Edwards, W. (1968), Conservatism in Human Information Processing, Formal Representation of Human Judgment, Edited by Kleinmut, **John Wiley and Sons Inc.**, New York, 17-52.

- Elsayed, A. (2017). The Audit Risk Model, the Signal Detection Theory, and the Information Manipulation Theory. **Working Paper**, Available at <https://ssrn.com>.
- ghaseminezhad, E., Banimahd, B. (2020). The Effect of Social Conservatism on Professional Skepticism of the Auditors Independent: a Test of Personality Psychological Theory. **Financial Accounting Knowledge**, 7(3), 1-27. doi: 10.30479/jfak.2020.12763.2637 in Persian.
- Henrizi, P., Himmelsbach, D., & Hunziker, S. (2021). Anchoring and adjustment effects on audit judgments: experimental evidence from Switzerland. **Journal of Applied Accounting Research**, 22 (4), 598-621.
- Hilbert, M. (2012). Toward a synthesis of cognitive biases: How noisy information processing can bias human decision making. **Psychological Bulletin**.138 (2): 211-237.
- Hirshleifer, DA, Hirshleifer, SHT, (2017). How Psychological Bias Shapes Accounting and Financial Regulation, **Behavioral Public Policy Journal**, 1(1).
- hormozi, S., nikoomaram, H., royaee, R., rahnama roodposhti, F. (2017). The Effects of Psychological Biases on Auditors' Professional Skepticism. **Empirical Research in Accounting**, 6(4), 123-148. doi: 10.22051/jera.2017.2627. in Persian.
- Knapp, M.C., & Knapp, C.A. (2012). Cognitive Biases in Audit Engagements auditing, Errors in Judgment and Strategies for Prevention, **The CPA Journal**, 82 (6), 40-45.
- Kohandel, Z., Talebnia, G.A., & Nikoomaram, H. (2018). The Role of Auditors' Biases and Decision Making on Errors with a Cognitive Approach in Capital Market (A Case Study: Securities and Exchange's Certified Auditors). **Iranian Journal of Finance**, 2 (2): 59-82.
- Lu, L.Y., Wu, H., & Yu, Y. (2017). Investment-Related Pressure and Audit Risk. **Auditing A Journal of Practice & Theory**, 36(3), 137-157.
- Mala, R., & Chand, P. (2015). Judgment and Decision-Making Research in Auditing and Accounting: Future Research Implications of Person, **Task & Environment Perspective. Accounting Perspective**. 4(1): 1-50.
- Maradona, A.F. (2020). A Qualitative Exploration of Heuristics and Cognitive Biases in Auditor Judgements. **Journal of Accountability**, 9 (2), 94-112.
- Mohammadrezaei, F., Tanani, M., Aliabadi, A. (2018). Audit Failure: Audit Report Lag and Moderating Role of Family Ownership. **Accounting and Auditing Review**, 25(1), 51-70. doi: 10.22059/acctgrev.2018.252507.1007839. in Persian.
- Molanazari, M., Esmaili Kia, G. (2014). Psychological characteristics contributing to expertise in audit judgment. **Accounting and Auditing Review**, 21(4), 505-526. doi: 10.22059/acctgrev.2014.52906. in Persian.
- Ojala, Hannu., Mervi, N., Collis, J., Pajunen, K. (2014). Audit quality and decision-making in small companies", **Managerial Auditing Journal**, 29 (9), 800- 817.
- Shaban, R., Banimahd, B., Royaie, R. (2017). The effect of Social Conservatism and Machiavellianism on Auditor's Independence. **Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge**, 6(22), 75-86. in Persian.
- Tabesh, Z., Abdoli, M., Yavarpoor, H. (2020). Investigating the Halo Effect on the Professional Auditor's Career. **Accounting and Auditing Research**, 12(45), 89-112. doi: 10.22034/iaar.2020.107126. in Persian.
- Tversky, A. and Kahneman (1974), Judgment under Uncertainty: Heuristics and Biases, **Science**, 185 (4157), 1124-1131.
- Wampold, B.E., Minami, T., Baskin, T.W., & Tierney, S.C. (2002). A meta (re) analysis of the effects of cognitive therapy versus other therapies for depression. **Journal of Affective Disorders**, 68, 159- 1650.

