

## حسابرسان خوب و قضاوت‌های بد: نقش سوگیری و تعصب

سارا اعتمادی عیدگاهی، دکتری حسابداری دانشگاه تهران (نویسنده مسئول)

Sara.etemadi@ut.ac.ir

محمدرضا اقبالی مقدم، دکتری مدیریت مالی دانشگاه آزاد اسلامی و مدرس دانشگاه

Moghadam3316@yahoo.com

المیرا ناجی امیرنژاد، کارشناسی ارشد مدیریت مالی دانشگاه تهران

Elmiraamirnezhad@yahoo.com

**چکیده** - با شروع قرن ۲۱، بحران‌های مالی و حسابداری فراوانی در آمریکا، اروپا و سایر نقاط دنیا رخ داد که بحران شرکت‌هایی از قبیل «انرون» و «وردکام» از میان آن‌ها شهره است. جای تعجب ندارد با توجه به آثار بسیار مخرب آن‌ها بر منافع ذی‌نفعان (کارگران، سرمایه‌گذاران و جامعه)، دولتمردان، انگشت اتهام را به سوی حرفه حسابداری نشانه روند. یکی از گزینه‌هایی که برای جلوگیری یا تسکین بروز چنین رسوایی‌هایی انجام گرفت، وضع قانون «ساربینز آکسلی» در سال ۲۰۰۲ در آمریکا بود. همواره وضع قوانین به‌عنوان یکی از راه‌های علاج بحران‌ها به‌ویژه رسوایی‌های مالی مدنظر قرار می‌گیرد؛ ولی در کنار آن باید به موارد مهم و اثرگذار دیگری نیز توجه داشت. این پژوهش از نوع توصیفی بوده و با استفاده از مطالعات پیشین و روش کتابخانه‌ای تلاش می‌شود با مطرح کردن ملاحظات روان‌شناختی به کیفیت قضاوت حسابرسان و پدیده تعصب در حسابرسی پرداخته شود. لذا در راستای آسیب‌پذیری حسابرسی شرکت‌ها، مسئله تعصب ناخودآگاه و ناخواسته حسابرسان مطرح می‌شود و مواردی از چالش‌های مرتبط با حرفه حسابرسی بررسی می‌شود و توصیه‌هایی در راستای مشکلات موجود ارائه می‌گردد. افزایش تعصب در حسابرسی می‌تواند اثرات جدی بر گزارش‌های حسابرسی داشته باشد به‌طوری‌که برخی خطاهای ناشی از قضاوت‌های کوچک، ممکن است در نهایت تبدیل به زیان‌های غیرقابل جبرانی گردد. لازم به ذکر است که وضع قوانین و مقررات تنها راه چاره برای چنین مسائلی نخواهد بود؛ بنابراین شرایطی توصیف می‌شود که بر روحیات و افکار حسابرسان سایه افکننده و حرفه آنان را تحت تأثیر قرار داده است و یافته‌ها و گزارش‌های حسابرسی را خدشه‌دار می‌کند. در این مقاله به این نکته تأکید می‌شود که نباید افراد را مسئول عواملی دانست که نمی‌توانند بر آن‌ها هیچ کنترلی اعمال کنند و شرکت‌ها لازم است هنگام ارزیابی عملکرد این موارد را مدنظر قرار دهند.

**کلمات کلیدی:** گزارش حسابرسی، تعصب حسابرسان، سوگیری، قضاوت، تصمیم‌گیری، کیفیت حسابرسی.

## ۱- مقدمه

حسابرسان دلایل زیادی دارند برای این که در نظر مشتری خوب جلوه کنند؛ لذا برای تائید حساب‌های مشتریان خود، دارای انگیزه‌های قوی می‌باشند؛ به این ترتیب، از گروه اجرایی سطوح پایین گرفته تا حسابرسان مستقل، انگیزه حسابرسی شرکت برای فراهم آوردن حسابرسی‌های مطلوب، عمیق‌تر می‌شود (بازرمن و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۰۲)؛ اما از سوی دیگر متأسفانه، اهدافی مانند تلاش برای حفظ یک صاحب کار ممکن است روی کیفیت تصمیمات حسابرس تأثیر بگذارد (رحیمیان، ۱۳۸۴).

به طور کلی یکی از جالب‌ترین و مهم‌ترین جنبه‌های حسابرسی، قضاوت‌هایی است که حسابرسان به عنوان بخشی از کار روزمره خود با آن سروکار دارند (حساس‌یگانه و تالانه، ۱۳۸۲) و به اعتقاد متخصصان، پاسخ تعداد زیادی از موضوعات و ابهامات که زائیده ماهیت حسابرسی است، تنها با اتکالی به قضاوت حرفه‌ای مقدور خواهد بود (نیک‌خواه آزاد، ۱۳۷۹). باید توجه داشت که حسابرسی بیش از هر چیز فرایندی قضاوتی است و حسابرسان در زمینه‌های گوناگون ملزم به تصمیم‌گیری و قضاوت هستند. در این راستا، همه فرایندهای تصمیم‌گیری، موضوعاتی برای اشتباهات قضاوتی بالقوه و در نهایت، نتیجه‌گیری‌های نادرست می‌باشند. روش‌های خاص، مؤثر و کامل برای از بین بردن قضاوت‌های اشتباه در حسابرسی وجود ندارد اما حسابرسان با آگاهی از برخی موارد می‌توانند به طور معقول، بسیاری از تعصبات قضاوتی خود را به حداقل برسانند (حساس‌یگانه و شکرخواه، ۱۳۸۵).

گاهی پیش می‌آید که موارد کوچکی از اختلافات و قضاوت‌ها به درگیری‌های بزرگی تبدیل شوند و فرد حسابرس تشخیص می‌دهد که «تعصب» عامل اصلی آن بوده است. در واقع افزایش تعصب در حسابرسی می‌تواند اثرات جدی بر گزارش‌های حسابرسی داشته باشد (بازرمن و همکاران، ۲۰۰۲).

کارلس نیمر<sup>۲</sup> حسابدار ارشد بخش الزامات اجرایی بورس اوراق بهادار آمریکا، اظهار می‌کند که بسیاری از افرادی که هیچ‌گاه خواستار انجام کار اشتباه نبودند، در نهایت به طور ناخواسته در شرایطی گرفتار می‌شوند که ناچار به انجام تقلب می‌باشند و صرفاً با یک بار انجام تقلب، اسیر انجام مکرر آن شده و به تدریج خود را در شرایطی می‌یابند که اصرار به انجام تقلب دارند (بازرمن و همکاران، ۲۰۰۲).

<sup>1</sup> Bazerman et al

<sup>2</sup> Charles Niemeirer

در مجموع بخش عمده از راه‌حل‌هایی که در ارتباط با چالش‌های حسابداری در این مقاله بر آن تأکید می‌شود، عمدتاً در حوزه استقلال حسابرس است. با این وجود، لازم به ذکر است که موضوع تحمیل کردن استانداردهای محدودکننده در واقع، راه چاره مناسبی نیست (حساس‌یگانه، ۱۳۹۰). کلید بهبود وضعیت حسابرسی، کنار گذاشتن تعصب است. البته بسیار دشوار است که سیستمی را تصور کنیم که فاقد تعصب باشد. سؤال مطرح شده این است که چگونه برخی متخصصان حسابداری و حسابرسی که از دانش و تجربه کافی در این حوزه برخوردارند، حسابرسی‌های بی‌کیفیت انجام می‌دهند؟ این پژوهش در تلاش برای ارائه توصیه‌های کاربردی به‌منظور فائق آمدن بر برخی از چالش‌های حوزه حسابرسی می‌باشد. لذا آشنایی حسابرسان با مسائل روان‌شناختی و تبیین سوگیری‌های ناخودآگاه در جهت آموزش‌های حرفه‌ای، مورد تأکید قرار می‌گیرد. در مقاله حاضر، سعی بر این است که شایع‌ترین اشتباهات قضاوتی حسابرسان در خلال کارهای حسابرسی، در کنار سوگیری‌های ادراکی مؤثر در کار حسابرسان مستقل بررسی شود. در این پژوهش همچنین به چند روش مختلف برای جلوگیری از سوگیری‌های ادراکی در فرایند تصمیم‌گیری به‌منظور پرهیز از اتخاذ تصمیمات اشتباه و بی‌کیفیت اشاره شده است.

## ۲- اشتباهات رایج در قضاوت حسابرسان و راهکارهای غلبه بر آن:

فهرست طولانی اشتباهات بالقوه قضاوت در حسابرسی ممکن است برای حسابرسان نگران‌کننده باشد، اما مواردی از مهم‌ترین آن‌ها به شرح زیر است:

- حسابرسان نمی‌توانند به‌روشنی موضوع تصمیم‌گیری خود را تعریف کنند.
  - حسابرسان ممکن است آگاه نباشند یا نتوانند تمام شواهد مربوط به داده‌ها را ارزیابی کنند.
  - حسابرسان ممکن است تحت تأثیر تعصب عمل کنند.
  - حسابرسان ممکن است بهترین راهکار را انتخاب نکنند.
- روش‌های مختلفی برای دوری از اشتباهات قضاوتی یا کاهش اثر آن وجود دارد. برخی از مؤثرترین این روش‌ها شامل بهبود مهارت، اعمال روش‌های غیرمتعصبانه، ایجاد چارچوب و چشم‌انداز، تصمیم‌گیری گروهی، بررسی تصمیمات فردی، توجیه تصمیمات و استفاده از راهنمای تصمیم‌گیری می‌باشد (رحیمیان، ۱۳۸۴).

حسابرسی بیش از هر چیز یک فرآیند قضاوت است و حسابرسان در زمینه‌های گوناگونی ملزم به قضاوت هستند. به اعتقاد متخصصان، پاسخ تعداد زیادی از موضوعات و ابهامات که زاییده ماهیت حسابرسی است تنها با اتکای به قضاوت حرفه‌ای مقدور است (نیک‌خواه آزاد، ۱۳۷۹). حسابرسان در هر کار حسابرسی ویژگی‌های فردی خود را به کار می‌گیرند و محدودیت‌های شناختی نیز منجر به انحراف قضاوت‌های آنان می‌شود (حساس‌یگانه و شکرخواه، ۱۳۸۵). دستیابی به افزایش کیفیت قضاوت حرفه‌ای حسابرسان، مستلزم شناسایی عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای است (خواجوی و نوشادی، ۱۳۹۱). دانستن درباره تأثیر بالقوه قضاوت‌های متعصبانه، اولین گام ضروری برای اجتناب از چنین قضاوت‌هایی است. در برخی موقعیت‌ها، توجه افراد به موضوعات بالقوه می‌تواند منجر به بهبود عملکرد شود. آموزش قضایای توصیف‌کننده مسائل مربوط به اشتباهات قضاوت‌ها در حسابرسی می‌تواند به کاهش تعصب در قضاوت حسابرسان کمک کند (رحیمیان، ۱۳۸۴).

تحقیقات متعددی در زمینه حسابرسی در خصوص ساختار و عملکرد حافظه بر قضاوت حسابرس انجام شده است، قضاوت حسابرس در شرایط پیچیده به وسیله پردازش حافظه کنترل می‌شود (لیبی<sup>۱</sup>، ۱۹۸۵). حسابرسان باید محدودیت‌های ادراک انسان و محدودیت‌های حافظه را به منظور رسیدن به قضاوت‌های مناسب بپذیرند. (موکل<sup>۲</sup>، ۱۹۹۰).

استفاده از مدل‌های تصمیم‌گیری توسط حسابرسان در هنگام قضاوت، باعث می‌شود که تصمیمات دارای ثبات بیشتری باشند اما در حال حاضر مشکلات زیادی در راه تحقق یافتن این مدل‌ها وجود دارد (لیبی، ۱۹۸۵). در رشته‌های بسیار تخصصی از قبیل حسابرسی و حسابداری، آگاهی از تفاوت‌هایی که در فرآیندهای تصمیم‌گیری و روش تجربی متخصصین در مقابل تازه‌کارها وجود دارد، در طراحی ابزارهای کمکی برای تصمیم‌گیری (مثل سیستم‌های خبره و پشتیبان تصمیم‌گیری) و پیشبرد برنامه‌های آموزشی کارکنان بسیار ارزشمند می‌باشد، اما پژوهش‌های اندکی که اثرات تجربه بر قضاوت در حسابرسی را بررسی کرده‌اند، نتایج متفاوتی را نشان می‌دهد. اغلب در وظایف ساختارنیافته نسبت به وظایف ساختاریافته نیاز به قضاوت و بصیرت بیشتری احساس می‌شود. در نتیجه هر چه پیچیدگی موضوعات حسابرسی بیشتر می‌شود اثرات تجربه بیشتر نمایان می‌گردد (خواجوی و نوشادی، ۱۳۹۱). همچنین در پژوهشی مبنی بر مولفه‌های هوش هیجانی و قضاوت

<sup>1</sup> Libby

<sup>2</sup> Moeckel

حسابرس نتایج نشان داد حسابرسانی با هوش هیجانی بالاتر قضاوت مناسب‌تری انجام می‌دهند (مشایخی و اسکندری، ۱۳۹۶)

### ۳- ریشه‌های سوگیری‌های روان‌شناختی بازدارنده انجام حسابرسی اثربخش

در ارتباط با سوگیری و تعصب لازم است تا ریشه‌یابی صورت گیرد و به بررسی تأثیرات مخرب آن پرداخته شود. به‌خصوص پس از رسوایی‌های مالی اخیر، چنانچه بخواهیم اعتماد ازدست‌رفته به رشته حسابرسی را بازگردانیم چاره‌ای جز شناسایی و ریشه‌کن کردن سوگیری‌های مخرب نداریم و تنها در این صورت می‌توان از میزان قابلیت اتکای گزارش‌های مالی تهیه‌شده و انتشاریافته توسط شرکت‌ها و بررسی و تأیید شده توسط حسابرسان اطمینان یافت (رؤیایی و محمدی، ۱۳۹۰).

تحقیقات روانشناسی نشانگر این است که تمایلات ذهنی افراد به‌طور ناخواسته به میزان زیادی بر شیوه تفسیر اطلاعات تأثیرگذار است. حتی زمانی که افراد در تلاش برای بی‌طرف و منصف بودن هستند به‌طور ناخودآگاه تحت تأثیر سوگیری قرار دارند. زمانی انگیزه کافی برای دستیابی به نتیجه مشخصی وجود داشته باشد، معمولاً دست‌یابی به آن نتیجه مقدور خواهد شد؛ به همین دلیل است که افراد اغلب بر این باور هستند که بهتر از سایرین تصمیم‌گیری می‌کنند، باهوش‌تر هستند و سهامی را که انتخاب می‌کنند حتماً بهترین خواهد بود و بهترین بازده و نتیجه را در پی خواهد داشت. حتی در صورتی که تمام شواهد خلاف آن را نشان دهند (بابکوک و لئونستین<sup>۱</sup>، ۱۹۹۷). لذا به‌صورت ناخودآگاه، این تمایل در افراد وجود دارد که بر مبنای تصورات ذهنی خود و بدون آگاهی صحیح از فرایند و آنچه در حقیقت در حال وقوع است، به تجزیه و تحلیل و پیش‌بینی وضعیت خود بپردازند. درحالی‌که باید تا حد ممکن سعی شود قضاوت‌هایی بدون تعصب داشت. تجربیات زیادی بیانگر قدرت تعصب و خودمحوری و این که چطور تعصب می‌تواند مذاکرات قانونی را تخریب کند می‌باشد (بونر<sup>۲</sup>، ۲۰۰۸).

حسابرسان حرفه‌ای ممکن است نسبت به چنین تعصباتی مصون به‌نظر برسند؛ اما شرایط محیطی شرکت حسابرسی ممکن است زمینه مساعدی را برای تعصب‌های بی‌مورد فراهم سازد (بازرمن و همکاران، ۲۰۰۲).

<sup>1</sup> Babcock & Leowenstein

<sup>2</sup> Bonner

لازم به ذکر است سه جنبه ساختاری در حسابداری موجب ایجاد فرصت‌های بالقوه برای تعصب و تأثیر آن بر قضاوت خواهند بود که عبارت‌اند از ابهام، وابستگی و تأیید کنندگی. در شرایطی که امکان تفسیر اطلاعات به شیوه‌های مختلف وجود داشته باشد، ابهام افزایش می‌یابد. مردم اغلب تمایل دارند به نتایج مورد نظر خود برسند؛ به خصوص زمانی که شواهد موجود همراه با ابهام باشند. البته واقعیت این است که بسیاری از تصمیمات حسابداری درگیر ابهام است. لذا حساب‌برسان و دستیاران آن‌ها، در پاسخ به برخی سؤالات مالی اساسی به میزان قابل توجهی درگیر اختلاف و انحراف می‌شوند (بازرمن و همکاران، ۲۰۰۲).

وابستگی زمانی خود را نشان می‌دهد که حساب‌برسان به دلیل حفظ روابط کاری و منافع مالی، حساب‌های صاحب کار را تأیید کنند و مفهوم تأیید کنندگی نیز زمانی به وجود می‌آید که سوگیری‌های مدیریت در تهیه صورت‌های مالی با سوگیری‌های ناخودآگاه حساب‌برسان هم‌راستا شوند، بنابراین بر میزان خطاها افزوده شده و تحریف حادث می‌شود. معنای ساده این سوگیری آن است که حساب‌برسان به احتمال زیاد، گزارش‌های متهورانه صاحب کاران را در مقایسه با گزارش‌هایی که اگر خودشان به‌طور مستقل تهیه و پیشنهاد می‌دادند، تأیید خواهند کرد (بونر، ۲۰۰۸).

#### ۴- انواع تعصب‌های اثرگذار در حوزه حسابرسی

در ارتباط با موضوع تعصب، روانشناسان، در ارتباط با سوگیری‌های شایع در حوزه حسابرسی، چندین نوع از سوگیری‌های ادراکی که اغلب در محاوره‌های روزمره تشریح می‌شوند را شناسایی و طبقه‌بندی کرده‌اند (رحیمیان، ۱۳۸۴). از آن جمله می‌توان به تلقی یک واقعه یا رویداد که در ادبیات ما به «خوش‌یمنی» تعبیر می‌شود و بسیاری به آن معتقدند، اشاره کرد. در این حالت شخص باور دارد واقعه‌ای که در آینده رخ می‌دهد از موضوعی تصادفی متأثر می‌شود و هیچ رابطه‌ای با رویدادهای گذشته ندارد. سوگیری‌های ادراکی نوعاً متضاد و اثرگذار، به گونه‌ای سرسختانه بر کیفیت تصمیمات روزانه اثر دارند.

در حالتی دیگر به نام «اثر شترمرغی»<sup>۱</sup>، باعث می‌گردد که فرد هشدارهای پیشگیرانه را جدی نگیرد. در واقع سوگیری‌های ادراکی می‌توانند بر قضاوت‌های انسانی در فرایند تصمیم‌گیری‌ها در هر موضوعی مؤثر واقع شوند اما به‌طور مشخص در موضوعات پیچیده و فشارهای همه‌جانبه‌ی سیستماتیک آثار مخرب‌تری دارند

<sup>1</sup> Ostrich effect

بی‌توجهی به یک موقعیت خطرناک کاملاً آشکار

و فشارهایی بر حساب‌رسان در قضاوت‌هایشان در یک کار حسابرسی مستقل وارد می‌کنند (نپ، ۲۰۱۲). مطالعات روانشناسان نشان می‌دهد که سوگیری‌های ادراکی<sup>۱</sup> معمولاً در کارهای قضاوتی و تکراری حساب‌رسان، حضور دارند. مصادیق زیادی از نفوذ پیش‌فرض‌ها، اغلب به دلیل علایق شخصی حساب‌رسان، در قضاوت‌های آن‌ها مشاهده شده است. انتظار بیش‌ازحد یا پیش‌داوری‌ها در ارتباط با تعدیل نشدن گزارش یک صاحب‌کار، موضوعی است که می‌تواند نشانه‌ای از آسیب دیدن استقلال یک حساب‌رسان مستقل باشد (بازرمن و همکاران، ۲۰۰۲). کمیسیون بورس و اوراق بهادار نیز در بیانیه‌ای بررسی‌های شمار کثیری از حساب‌رسانی را که قربانی دام تمایل به تأیید شده‌اند انتشار داده است. معمولاً تصمیم‌گیرندگان تمایل دارند به‌طور خوش‌بینانه براساس نخستین و ساده‌ترین الگویی که به ذهنشان می‌رسد، وقایع را پیش‌بینی و ارزیابی کنند. این تمایل شاید شک حرفه‌ای‌های بدبین و حساب‌رسانی که اغلب کمترین تمایلی به خوش‌بینی و طلب شواهدی برای پوشش تقلب‌های صاحب‌کاران را دارند را برانگیزد. در غیر این‌صورت به نظر اغلب حساب‌رسان، تقلب‌های صاحب‌کاران موضوعات بعید و دور از ذهن است به همین لحاظ اغلب آنان تصویر ذهنی روشنی از تقلب‌های مدیریت در ذهن خود ندارند و این همان توهمی است که اغلب حساب‌رسان بر این باورند که نوعاً صاحب‌کاران آنان سازمان‌های صادقی هستند که صورت‌های مالی خود را از تمامی جنبه‌های بااهمیت منصفانه ارائه می‌کنند (بازرمن و همکاران، ۲۰۰۲). بسیاری از انواع سوگیری‌های ادراکی را روانشناسان معرفی کرده‌اند، که مشابه یکدیگرند یا جنبه‌هایی از آنان مشابه یکدیگر هستند. این واقعیت در خصوص سوگیری‌های ادراکی ناشی از «عملکرد ثابت تصمیم‌گیرنده» یا به عبارت مختصرتر «تمایل ثبات‌گرا» و «جانبداری خوش‌بینانه» مصداق دارد (نپ<sup>۲</sup>، ۲۰۱۲).

به‌طور معمول، در شرایط اتخاذ تصمیمات تکراری و عمومی افراد مستعد انتخاب و به‌کارگیری راه‌حلی هستند که در کارهای مشابه از آن‌ها استفاده می‌کنند. هنگامی که حساب‌رسان نسبت به جمع‌آوری شواهد در خصوص میزان صحت یک حساب و ارزیابی اظهارات مدیریت در خصوص آن اقدام می‌کند، ممکن است ارزش ریالی موردانتظار بیش‌تر یا کمتر از میزان مانده واقعی باشد. تحقیقات روان‌شناسی نشان می‌دهد میزان تعدیلاتی که فرد تصمیم‌گیرنده تعیین می‌کند ممکن است در برخی موارد کفایت میزان موردانتظار اولیه را نکند؛ به همین لحاظ فرد تصمیم‌گیرنده در فرایند گردآوری شواهد به ترمیم ارزش موردانتظار خود مبادرت

<sup>1</sup> Cognitive Bias

<sup>2</sup> Knapp

می‌کند. حساب‌رسان نشان داده‌اند که استعداد لازم را برای تمایل به عملکرد ثابت گرا دارند. به‌ویژه زمانی که بخواهند میزان مانده ریالی یک حساب را ارزیابی کنند (عبدولمحمادی و رایت<sup>۱</sup>، ۱۹۸۷).

گاهی اوقات دیده می‌شود که برخی اشخاص به شکل مبهمی در پاره‌ای از تصمیم‌گیری‌ها، نسبت به موضوعی احساس ناخوشایندی دارند؛ درحالی‌که هیچ‌گونه فشاری بابت این امر وجود ندارد. تصمیم‌گیری در چنین حالتی بدون اینکه برای راه‌حل‌های مختلف هیچ دلیل مشخص و واضح و روشنی وجود داشته باشد می‌تواند به تقویت نتایج به‌دست‌آمده منجر گردد. با حذف فشارهای ناشی از این احساس ناشناخته، فرد مستعد اتخاذ تصمیمات سریع و واضح و کسب نتایج روشن می‌گردد؛ بنابراین جای تعجب ندارد که اگر حساب‌رسان چنین احساس ناخوشایندی را در همان زمان شروع، خاتمه ندهند و به اتخاذ تصمیمات نامناسب و بیراه مبادرت کنند. اغلب، سؤالات به‌گونه‌ای شکل داده می‌شوند تا بتوانند هدف سؤال‌کننده را تأمین کنند. تحقیقات انجام شده بیانگر این امر است که اغلب نحوه پرسیدن سؤال از خود سؤال مهم‌تر است. از آنجایی که مدیران و کارکنان معمولاً به‌طور کامل و دقیق، درک کافی از نقش و هدف حساب‌رسان مستقل دارند، ممکن است شواهدی را که به حساب‌رسان ارائه می‌کنند به‌گونه‌ای شکل بدهند که نتایج موردانتظار خود را از آن بیرون بکشند (شانثو، ۱۹۸۷).

این تمایل عمومی وجود دارد که تصمیم‌گیرندگان برای رسیدگی‌های خود یک نمونه از رفتار موضوع را مورد رسیدگی قرار دهند و سپس نتایج حاصله را به سایر رفتارهای موضوع موردبحث تسری دهند. در چنین شرایطی، تحقیقات نشان می‌دهد که محبوبیت فرد مورد قضاوت می‌تواند بر قضاوت فرد بررسی‌کننده، نفوذ کند. برای حساب‌رسان مهارت‌های تکنیکی مدیریت واحد تجاری بیشترین خصیصه‌ی فردی جذابیت را به همراه دارد. از آنجا که تصویر کلیشه‌ای از مدیریت واحد تجاری، فردی دارای لیاقت و کاردانی را نشان می‌دهد که می‌تواند حساب‌رسان را متمایل سازد که نسبت به سایر خصایص فردی مدیریت از جمله صداقت او دچار تردید نشوند. این سوگیری به این مفهوم است که حساب‌رسان تمایل پیدا می‌کنند که اظهارات مدیریت واحد تجاری را با ارزش تلقی کنند و آن را بپذیرند. (چنگک<sup>۲</sup>، ۲۰۱۱).

<sup>1</sup> Abdolmohamadi & Wright

<sup>2</sup> Cheng



حسابرسان نیز همانند تمامی قضاوت‌کنندگان، ممکن است قربانی تمایلات خود برای ساختن سنگری برای پشتیبانی از تصمیماتی باشند که قبلاً گرفته‌اند، ولو آنکه شواهد بسیاری نشان دهد که آن تصمیمات نادرست بوده‌اند. تمایلات غیرمنطقی به یک‌دندگی و تعصب مربوط می‌شود (بازرمن و همکاران، ۲۰۰۲).

در مقوله‌ی حسابرسی، سوگیری ناشی از «دقت در کار» یکی از اولین مشکلات معمول حسابرسان است که بر اجرای طیف گسترده‌ای فعالیت‌ها و چرخه‌های حسابداری و سیستم کنترل‌های داخلی، تأثیر می‌گذارد. بسیاری از اطلاعاتی که حسابرسان گردآوری می‌کنند تا حدودی به اهداف آنان مربوط می‌شود. چنانچه این اطلاعات بیش از اندازه با مزاحمت‌های محیطی درگیر باشند، منجر به از دست رفتن ابتکار حسابرسان می‌گردد. مدیران واحدهای تجاری که چیزی برای پنهان کردن دارند، می‌توانند از طریق تغییر حسابرسان، از نتایج اثر منحنی یادگیری که در اثر تکرار کار حسابرسی به‌طور ناخودآگاه در حسابرسان ایجاد می‌شود جلوگیری کنند (آرنولد و همکاران، ۲۰۰۰).

جدول ۱: شایع‌ترین سوگیری‌های ادراکی در فرایند حسابرسی

ردیف	عنوان سوگیری	تشریح نوع سوگیری
۱	تمایل به تأیید	نادیده گرفتن تمامی اطلاعات و تمایل به گردآوری شواهدی که نظریه موردعلاقه یا مورد انتظار فرد بررسی‌کننده را تأیید می‌کند.
۲	جانب‌داری خوش بینانه	تمایلی که موجب می‌شود تصمیم‌گیرنده به‌طور خوش‌بینانه براساس اولین و ساده‌ترین الگویی که به ذهنش می‌رسد، وقایع را پیش‌بینی و ارزیابی کند.
۳	تمایل ثبات‌گرا	تصمیم‌گیرنده به‌رغم متفاوت بودن شرایط، تمایلی به تغییر در نحوه عملکرد و تصمیم‌گیری خود ندارد و عملکردی را برمی‌گزیند که در شرایط قبلی اتخاذ کرده است.
۴	تمایل به عملکرد مورد انتظار	به شرایطی اشاره دارد که در آن یک موضوع مشخص قرار است از یک مقدار عددی اولیه برآوردی شروع و با یک تعدیل به مقدار نهایی تعدیل‌شده برسد.
۵	بیزاری ناشناخته	شرایطی که تصمیم‌گیرنده به دلایل نامعلومی از موضوع موردبررسی بیزار است یا موضوع آن‌قدر پیچیده است که تمایل دارد از درگیر شدن با آن پرهیز کند.
۶	تمایلات ناشی از چارچوب‌های کاری	چارچوب ارائه اطلاعات مربوط به یک تصمیم ممکن است بر بدیل‌های انتخابی تصمیم‌گیرنده نفوذ کند.

۷	تمایل هاله‌ای	تمایلاتی که در اثر رفتارها یا خصوصیات بارز یک فرد با یک موضوع به صورت مثبت یا حتی منفی، بر قضاوت فرد تصمیم‌گیرنده براساس سایر رفتارهای آن فرد یا موضوع اثر می‌گذارد.
۸	تمایلات غیرمنطقی	تمایلاتی که بر اثر آن تصمیم‌گیرنده برای توجیه تصمیمات قبلی خود به وضوح دلایل غیرمنطقی ارائه می‌دهد.
۹	تمایل به هم‌رنگی با جماعت	تمایلاتی که تصمیم‌گیرنده به گونه‌ای اغراق‌آمیز تصمیمات خود را تغییر می‌دهد تا نتایج کارش با باورها و نظرات دیگران مطابقت کند.

به‌طور کلی در بسیاری از مقوله‌های تصمیم‌گیری، انواع مختلفی از سوگیری‌ها می‌تواند بر قضاوت تصمیم‌گیران نفوذ کند. جدول ۱ نشان‌دهنده مواردی از شایع‌ترین سوگیری‌های ادراکی در روند کاری حساب‌برسان می‌باشد (زندبابارئسی، ۱۳۹۲).

#### ۵- بررسی انواع چالش‌های درونی و بیرونی حرفه حسابرسی

این موضوع که حساب‌برسان از دانش، آموزش و تجربه متفاوتی نسبت به همکاران حرفه‌ای دیگر خود برخوردارند چیز عجیبی نیست. در دنیا نیز برخی از مؤسسات حسابرسی صرفاً در ارائه خدمات حسابرسی به صنایع خاصی متبحر شده‌اند و آموزش‌های لازم در این خصوص را در برنامه کاری خوددارند (بزمی و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۶)؛ اما موضوع آن در ایران متفاوت از دیگر مکان‌هاست چراکه حساب‌برسان این خطه در همه نوع حسابرسی و صنعت خیره‌اند و ادعا نیز دارند. این ادعا با توجه به این که چند سالی از تأسیس جامعه (هر چند که اکثریت از کسانی هستند که سال‌ها در سازمان حسابرسی به‌عنوان بی‌رقیب‌ترین نهاد حرفه‌ای قبل از تشکیل جامعه شناخته شده بود) نمی‌گذرد و وضعیت آموزش حرفه‌ای مستمر نیز در حرفه به‌طور منسجم شکل نگرفته جای تردید را باقی نمی‌گذارد که سطح سواد و آموزش در مؤسسات مختلف بوده و در غیاب عدم ارتباط فکری و گروهی منسجم در شرایط موجود مشکلات سطح کیفیت حادث می‌شود. این چالش صرفاً به موضوع نبود چارچوب و دستورالعمل جامع و مناسب در خصوص نیازهای روبه‌افزایش جامعه (اجتماع) از خدمات متنوع و متعدد حرفه‌ای از افراد حرفه محدود نمی‌شود بلکه مسائل مالی و هزینه و منفعت در اجرای برنامه‌ها و دستورالعمل‌های موجود نیز سد راه مؤسسات برای ارتقاء کیفیت در موسسه تحت مدیریت خود شده

<sup>1</sup> Bazmi et al

است (آرنولد و همکاران، ۲۰۰۰). از جمله مهم‌ترین چالش‌های درگیر در حرفه حسابرسی می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

۱. چالش آموزش و فراگیری اندک
۲. چالش استانداردهای ناکامل و ناتمام
۳. چالش رابطه سالاری
۴. چالش سنتی‌گرایی در دنیای سیستم‌های اطلاعاتی و شبکه‌های ارتباطی نوین
۵. چالش گزارش حسابرسی مبهم و بدون ارائه چشم‌انداز صحیح از ریسک‌های واحد تجاری
۶. واگرایی در مقابل هم‌گرایی
۷. چالش استاندارد‌گذاری سیاسی
۸. چالش گزارشگری بی‌مایه و روتین حسابرسی از دید استفاده‌کننده
۹. چالش فاصله انتظارات از خدمات حسابرسی و اعتباردهی
۱۰. انتظارات نابه‌جا از حساب‌رسان
۱۱. چالش اقتصاد کلان ضعیف و صنعت بی‌رونق
۱۲. چالش عدم ارتباط با سایر مراکز حرفه‌ای و دانشگاهی در جهان
۱۳. چالش سیاست‌های دولتی
۱۴. چالش فرهنگ‌سازی اندک و عدم آشنایی با خدمات حساب‌رسان توسط اجتماع

## ۶- عوامل اثرگذار بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابرسی

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؛ که «قضاوت و تصمیم‌گیری» فقط به عملکرد یا نتیجه کار توجه شود، مسئله یادگیری منتفی می‌شود. بسیاری از استادان رشته حسابداری بر این باورند که گاهی در یک پروژه تحقیقی بر روی قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری چیزی به نام پاسخ درست وجود ندارد. در واقع در رابطه با یک قضاوت یا تصمیم خاص یک نتیجه مستقیم وجود ندارد. با وجود اینکه دیدگاه مبتنی بر فرایند حائز اهمیت است، ولی چنین به نظر می‌رسد که دیدگاه مبتنی بر عملکرد با فرایند ارزیابی دنیای واقعی و عقل سلیم سازگارتر باشد. صاحب‌نظران دارای این

دیدگاه هستند که نباید افراد را مسئول عواملی دانست که نمی‌توانند بر آن‌ها هیچ کنترلی اعمال کنند و اغلب شرکت‌ها می‌کوشند هنگام ارزیابی عملکردها این دیدگاه را رعایت کنند. برای مثال، امکان دارد یک موسسه حسابرسی هیچ احتمال ندهد که یک شرکت ورشکست خواهد شد و این در حالی است که شرکت ورشکست می‌شود، زیرا زلزله واحد تولیدی آن را ویران می‌کند.

لازم به ذکر است که کاربرد استانداردها دارای نقطه‌های ضعف هم هست. ارزیابی قضاوت‌ها و تصمیمات گرفته شده براساس استانداردها ایجاب می‌کند همه گروه‌های درگیر تحقیق در مورد معنی «استانداردهای حسابداری» توافق نظر داشته باشند. با توجه به ماهیت درهم تافته استانداردهای حسابداری گاهی چنین وضعی وجود ندارد. به علاوه شخص ثالث در مورد قضاوت و تصمیم گرفته شده به دو عمل زمان صرف شده و هزینه به مصرف رسیده توجه می‌کند و عقل سلیم هم این روش را تأیید می‌کند. از آنجاکه موسسه‌های حسابرسی علاقه‌ای ندارند مدت زمان صرف شده را اعلام کنند و آن را خلاف رازداری می‌کنند و یا این نوع اطلاعات در بایگانی‌ها وجود ندارد لذا استفاده از عامل زمان بسیار مشکل است.

آشکارترین نقطه ضعف روش تعیین «کیفیت قضاوت و تصمیم گرفته شده» براساس توافق نظر حسابداران ارشد یا صاحب نظران این است که امکان دارد دیدگاه کسانی که باهم توافق نظر دارند درست نباشد موافقت نکردن افراد نیز بیانگر این است که یک نفر نادرست می‌گوید اما نمی‌توان آن فرد خاص را شناسایی کرد. حتی نمی‌توان فردی که درست می‌گوید را شناسایی کرد و این که وی تا چه اندازه درست می‌گوید (بونر، ۲۰۰۸).

در مواردی حتی امکان دارد یک نفر با گذشت زمان دیدگاه قبلی خود را رد کند اما پژوهشگر نمی‌تواند مشخص کند که او در کدام مورد مرتکب اشتباه شده است و این که اشتباه وی به چه میزان است. دسترسی نداشتن به داده‌ها و بسیاری از سایر عوامل از جمله پیچیده بودن فرایند قضاوت و تصمیم‌گیری باعث می‌شود نتوان این نوع تحقیق‌ها را به راحتی انجام داد.

به علاوه ضعف‌های تئوری‌های اقتصادی در رابطه با قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌برسان باعث بروز مشکلاتی در خصوص قضاوت‌های آن‌ها می‌شود. با استفاده از تئوری‌های روان‌شناسی می‌توان دست کم برخی از این نقاط ضعف را از بین برد. نخستین نقطه ضعف این است که در تئوری‌های اقتصادی درباره قضاوت و تصمیم‌گیری فرد قضیه‌هایی در نظر گرفته می‌شوند که نه توصیفی و نه هنجاری هستند. لذا با استفاده از تئوری‌های روان‌شناسی می‌توان فرایند قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌برسان را بهتر درک کرد و کیفیت آن را

بالا ببرد. برای مثال در تئوری‌های اقتصادی چنین فرض می‌شود که افراد با تکیه بر تئوری «مطلوبیت موردانتظار» اقدام به تصمیم‌گیری می‌نمایند در صورتی که همیشه این‌گونه نیست.

دوم این که شاید کیفیت تصمیم برخی از افراد در سطح پایین باشد زیرا آن‌ها هرگز نمی‌توانند بهترین گزینه را شناسایی کنند. اگر یک تحقیق تنها بر پایه تئوری‌های اقتصادی قرار گیرد نمی‌توان عاملی را شناسایی کرد که بتوان بدان وسیله بحث عمده تفاوت در کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری افراد را توضیح داد و در نتیجه عاملی در کانون توجه قرار می‌گیرد که هیچ اهمیتی ندارد.

سوم، گاهی دقت نظر برخی تئوری‌های اقتصادی به اندازه تئوری‌های روان‌شناسی نیست. در بسیاری از تئوری‌های روان‌شناسی شرح تفصیلی داده می‌شود لذا با تکیه بر تئوری‌های روان‌شناسی می‌توان به صورتی بسیار دقیق‌تر از جنبه‌های مختلف قضاوت و تصمیم‌گیری افراد را پیش‌بینی کرد (بونر، ۲۰۰۸).

یک پرسش عمده این است که در حوزه حسابداری و در دنیای واقعی افراد تا چه اندازه باید با تکیه بر حافظه یا با دیدن قضاوت کنند یا تصمیم بگیرند؟ افرادی که دارای دانش تخصصی و اطلاعات بسیار زیاد هستند بیش از بقیه به حافظه خود تکیه می‌کنند و لازم به ذکر است که در حوزه حسابداری و حسابرسی به سبب مطرح بودن کارایی، اغلب برای تصمیم‌گیری چنین امکانی وجود ندارد که فرد همه اطلاعاتی را که در گذشته دیده است مرور کند یا مورد بازبینی قرار دهد. به‌رحال افراد مختلف دارای توانایی‌های متفاوت در به یادآوردن اطلاعات هستند و اگر آنچه را که فرد به یاد می‌آورد نادرست باشد نتیجه‌های وخیمی در قضاوت‌های حسابرس و کیفیت آن، به بار خواهد آمد (بونر، ۲۰۰۸).

## ۱-۶) اثر شوم آگاهی در قضاوت‌های حساب‌رسان

یعنی افراد نمی‌توانند آنچه را که می‌دانند نادیده انگارند و نمی‌توانند اطلاعات پردازش شده را فراموش کنند. پدیده تعصب به گذشته با اثر شوم آگاهی رابطه نزدیکی دارد. چنانچه در مواردی مشاهده شده قضاوت کارآموزان دارای کیفیتی بالاتر از قضاوت نیروهای متخصص است و این در حالی است که آن‌ها از نظر دانش تخصصی تفاوت زیادی باهم دارند.

## ۲-۶) اثر احساسات بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری در حساب‌رسان

دیدگاه عمده این است که حالت روانی دارای بار یا وزن زیادی است. امکان دارد فردی خشمگین یا مأیوس باشد یا خنثی و بی تفاوت امکان دارد واکنش‌های احساسی به نتیجه‌های اقتصادی نامطلوب بیانجامد. باور بر این است که اگر افراد خوشحال باشند این روحیه بر قضاوت و تصمیم آن‌ها اثر مثبت‌تر می‌گذارد.

پدیده‌ای با عنوان «احساس با منشأ نادرست» بیانگر آن است که به‌طورمثال اگر در یک روز آفتابی (و نه یک روز بارانی) درباره دیدگاه افراد در مورد زندگی سؤال شود، اغلب ابراز رضایت می‌نمایند. مثل حقه زیرکانه‌ای که ذهن و احساس خریداران را در فروشگاه‌ها با پخش موسیقی هدف می‌گیرد. تا مشتریان مدت‌زمان بیشتری را در فروشگاه صرف کنند.

### ۳-۶) اطمینان شخص به خود بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری

افرادی که به دانش و اطلاعات خود بیش‌ازحد اطمینان دارند، در سوگیری‌ها و تعصبات خود اصرار می‌ورزند و کیفیت بالای قضاوت و تصمیم را به حساب دانش و اطلاعات خود و کیفیت پایین آن را به حساب عوامل خارجی می‌گذارند. به‌طورکلی افراد هنگام قضاوت سعی می‌کنند به‌گونه‌ای عمل کنند که پشیمانی به بار نیاورد؛ یعنی شخص هنگامی که نتیجه حاصل از تصمیم خود را با نتیجه حاصل از سایر گزینه‌ها مقایسه می‌کند (که در صورت انتخاب آن‌ها می‌توانست به‌دست بیاید) احساس پشیمانی نکند. برخی افراد در برابر پشیمانی موردانتظار واکنش بدتری نشان می‌دهند. لذا اساس فرض بر این پایه گذاشته می‌شود که افراد ریسک‌گریزند. در روان‌شناسی شخصیت بیان می‌شود که افراد از نظر آنچه را که می‌توان ویژگی‌های شخصی نامید به‌صورت نسبی رفتار باثباتی دارند. افرادی که دارای کانون کنترل داخلی هستند بر این باورند که می‌توانند از مجرای عمل نتیجه‌ها را کنترل کنند لذا دارای ریسک‌پذیری بیشتری هستند و کسانی که دارای کانون کنترل خارجی هستند بر این باورند که آنچه به دست می‌آید ناشی از عوامل خارجی (شانس) است (بونر، ۲۰۰۸).

### ۴-۶) قضاوت تصمیم‌گیری با توجه به شرایط کنونی حاکم بر حسابداری

در زمان کنونی حسابرسان باید در محیطی بسیار درهم تافته اقدام به قضاوت کنند و اظهارنظر نمایند (سیرانی و همکاران، ۱۳۸۸). شرایط موجود با آنچه پژوهشگران در زمان استخدام در عمل مشاهده می‌کردند و یا زمانی که آن‌ها به‌عنوان عضو هیئت‌علمی مشغول به کار شدند هیچ شباهتی ندارد. لذا باید از زاویه‌ای بازتر به موضوع نگاه کرد. با توجه به این دیدگاه که رسانه‌ها می‌توانند بر قیمت سهام اثر بگذارند، می‌توانند به‌عنوان عوامل اثرگذار بر کیفیت قضاوت افراد محسوب شوند. به‌خصوص که رسانه‌ها برای ارائه خبرهای مربوط به حوزه حسابداری به‌صورت گزینشی عمل می‌کنند و این بدان معناست که آنچه را که منتشر می‌کنند کامل نیست و به‌احتمال زیاد دارای تعصب و سوگیری است و این نوع اطلاعات نمی‌توانند نماینده جامعه‌ای باشند که آن را مسئله‌های مطرح در حسابداری می‌نامند (بازرمن، ۲۰۰۲).

**۵-۶) اثر استفاده از اطلاعاتی که مهم و اثرگذار نیستند**

این موضوع در حسابرسی دارای اهمیت زیادی می‌باشد چراکه استفاده از اطلاعاتی که مهم و اثرگذار نیستند در تصمیم‌گیری نتایج وخیمی به بار خواهد آورد و بر کیفیت قضاوت اثر خواهد گذاشت. همچنین اگر فرد تصمیم‌گیرنده از لحاظ زمانی در فشار باشد (دارای محدوده زمانی باشد)، اثر عاملی که باعث رقیق شدن می‌شود کاهش خواهد یافت؛ زیرا اگر افراد از لحاظ زمان در منگنه قرار گیرند احتیاط بیشتری می‌کنند و می‌کوشند از اطلاعاتی که مهم و اثرگذار نیستند استفاده کنند (گلايور<sup>۱</sup>، ۱۹۹۷).

**۶-۶) اثر جمله‌بندی یا شیوه بیان مطلب بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابرسی**

در مواردی دیده می‌شود که شرکت صاحب‌کار ممکن است مطلب را به گونه‌ای بیان کند که بتواند بر قضاوت و تصمیم‌موسسه حسابرسی (اظهارنظر آن) اثر بگذارد (جمال و همکاران<sup>۲</sup>، ۱۹۹۵). در بسیاری از رشته‌های علمی و فعالیت‌های بازرگانی مانند بازاریابی و سیاست‌گذاری این زاویه دید را به‌صورتی آگاهانه تعیین می‌کنند؛ یعنی شیشه عینکی که باید از پشت آن به دنیا نگاه کرد (ترک<sup>۳</sup>، ۱۹۹۵؛ هستی و دایوز<sup>۴</sup>، ۲۰۰۱)؛ بنابراین اگرچه این موضوع تنها منحصر و محدود به حسابداری نمی‌شود، «شیوه بیان مطلب» عاملی است که بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌اثر می‌گذارد. درواقع با کاربرد واژگانی که دارای بار معنایی مثبت یا منفی هستند می‌توان به نجات جان یک نفر یا از دست دادن زندگی انجامید و فرد را به سمت‌وسوی هدف موردنظر هدایت کرد.

**۶-۷) اثر انگیزه‌ها بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابرسی**

تصور بر این است که معمولاً انگیزه‌ای که افراد را وادار کند به یک پاسخ درست دست یابند، بر تلاش‌هایی که در راه شناخت به‌عمل می‌آیند اثر مثبت می‌گذارد و آن‌هم می‌تواند بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌اثر مثبت بگذارد. از طرفی ممکن است انگیزه موجب اضطراب و آشفتگی فرد شود و در نتیجه فرد میزان تلاش خود را کاهش دهد. انگیزه در افراد می‌تواند پولی باشد و مشروط به میزان عملکرد گردد و از طریق حقوق و پاداش محقق گردد؛ اما در مواردی افراد دارای انگیزه‌های متضاد می‌شوند.

<sup>1</sup> Glover

<sup>2</sup> Jamal et al

<sup>3</sup> Turk

<sup>4</sup> Hastie & Dawes

**۸-۶) اثر هدف‌های تعیین شده بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری**

میزان تعهد به هدف هم عامل دیگری است که می‌تواند بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری اثرگذار باشد. همگام با آن انگیزه و میزان تلاش و همچنین اعتماد به شخصی که هدف را تعیین می‌کند می‌تواند بر تعهد به هدف اثر بگذارد.

**۹-۶) اثرهای بازخورد بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری**

بازخورد می‌تواند اطلاعاتی به شخص بدهد و بدین گونه به او کمک کند دانش و اطلاعات بیشتری به دست آورد که در نهایت بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری مثبت بگذارد. یادگیری ناشی از بازخورد به فرد انگیزه می‌دهد بیشتر بیاموزد تا در آینده قضاوت بهتری بکند و نتیجه‌های عالی‌تری تجربه نماید. البته در مواردی نیز امکان دارد بازخورد بر انگیزه اثر منفی بگذارد (کولگر و دنسی<sup>۱</sup>، ۱۹۹۶). افرادی که اعتماد به نفس اندکی دارند، رابطه بین بازخورد-انگیزه-تلاش در آن‌ها چندان قوی نیست. به‌ویژه اگر بازخورد منفی باشد.

**۱۰-۶) اثر گروه بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری**

کیفیت قضاوت و تصمیم‌های گرفته شده توسط گروه با کیفیت قضاوت و تصمیم فرد تفاوت زیادی دارد. به‌طور کلی تصمیم و قضاوت گروه در مقایسه با قضاوت و تصمیم فرد برتری دارد اگرچه همیشه وضع بدین گونه نیست (کر و تیندیل<sup>۲</sup>، ۲۰۰۴). قضاوت گروه متشکل از افراد با دیدگاه‌های مختلف می‌تواند خطای تصادفی را از بین ببرد و اگر افراد دیدگاه‌های متضاد داشته باشند اثر سوگیری‌ها و تعصب‌ها در قضاوت و تصمیم از بین خواهد رفت. گروه متشکل از افراد با دیدگاه‌های مختلف قضاوت بهتری نسبت به فرد می‌نمایند زیرا افراد تشکیل‌دهنده گروه دارای اطلاعات تخصصی و معمولاً مهارت بیشتری هستند لذا هر قدر تضاد دیدگاه‌ها کمتر شود، گروه دارای کاستی و نقطه ضعف بیشتری در قضاوت خواهد شد (استینر<sup>۳</sup>، ۱۹۷۲).

<sup>1</sup> Kluger & Denisi

<sup>2</sup> Kerr & Tindale

<sup>3</sup> Steiner



### ۶-۱۱) اثرهای ناشی از محدود بودن زمان بر کیفیت قضاوت و حسابرسی

در بسیاری از کارها و رشته‌های علمی مسئله ضرب‌العجل‌ها و بودجه‌های زمانی مطرح است و حوزه حسابداری از این قاعده مستثنا نیست. برای مثال، موسسه‌های حسابرسی باید کارهای حسابرسی را در تاریخ مشخصی تکمیل کنند. فشار ناشی از زمان موجب می‌شود حساب‌برسان هزینه‌ها را کاهش دهند و با چالشی عمده مواجه شوند و در نهایت با فاجعه مواجه خواهند شد. محدود بودن زمان موجب می‌شود حساب‌برسان نتوانند شواهد کافی جمع‌آوری نمایند و در نتیجه بسیاری از انحراف‌ها و خلاف‌کاری‌ها را کشف نمایند.

### ۶-۱۲) اثر استانداردها و قوانین و مقررات بر کیفیت قضاوت و تصمیم حساب‌برسان

با توجه به تعداد متغیرهای موجود در استانداردها و مقررات نمی‌توان درباره اثر آن‌ها بر کیفیت قضاوت و تصمیم حساب‌برسان به راحتی بحث کرد باید یادآور شویم که عواملی مانند درهم تافتگی فرایند قضاوت کردن و تصمیم گرفتن، انگیزه‌های پولی و ... در فرایندهای گوناگون پردازش اطلاعات برای شناخت هم‌همواره مطرح هستند.

### ۷- روش‌هایی برای بالا بردن کیفیت قضاوت حساب‌برسان

شخص، فرایند، قضاوت و محیط از جمله موارد کلیدی محسوب می‌شوند که کیفیت قضاوت و تصمیم را افزایش می‌دهند. روش‌هایی که می‌توان از طریق به‌کارگیری آن‌ها به واسطه‌ی این سه مورد کیفیت قضاوت را افزایش داد عبارت‌اند از:

آموزش، عمل و بازخورد: آموزش چنانچه همراه با تکرار عمل و کسب تجربه باشد با یادگیری همراه خواهد بود و کیفیت قضاوت را بالا می‌برد ولی اگر استاد یا کسی که درس می‌دهد نتواند مطالب را به شیوه‌ای درست تنظیم و ارائه کند احتمال دارد این روش بر اطلاعات تخصصی شخص اثر مثبت نگذارد و در نتیجه کیفیت قضاوت او بالا نرود.

ابزارهای کمکی برای تصمیم‌گیری حساب‌برسان می‌توانند بسیار مفید باشند؛ آن‌ها دارای شکل و اندازه‌های مختلف هستند و امکان دارد به شکلی ساده یا در هم تافته باشند مثل سیستم‌های پیشرفته الکترونیکی که از پایگاه‌های داده و فرمول‌های ریاضی استفاده می‌کنند و داده‌ها را پردازش می‌نمایند و سرانجام به شکل الگوهای رایانه‌ای باشند که می‌توانند جایگزین انسان شوند ولی در حال حاضر این الگوها بیشتر نقش مشاور ایفا کرده‌اند. افراد و گروه‌ها به میزان متفاوت از ابزارهای کمکی در تصمیم‌گیری اعتماد و استفاده می‌کنند یا

به‌هیچ‌وجه از این ابزارها و روش‌ها استفاده نمی‌کنند و به‌طور کامل آن‌ها را نادیده می‌انگارند (بران و جانز<sup>۱</sup>، ۱۹۹۸). بدیهی است میزان اعتماد به ابزارها و روش‌های کمکی در تصمیم‌گیری می‌تواند بین صفر و صد درصد باشد. البته تردیدی نیست که این روش‌ها به‌هیچ‌وجه کامل نمی‌باشند لذا برخی افراد متخصص احساس می‌کنند می‌توانند تصمیم بهتری بگیرند نسبت به قضاوت و تصمیم‌های ناقصی که ابزارها و روش‌های کمکی توصیه می‌نمایند. هر قدر شخص اطمینان بیش از حد به خود داشته باشد با احتمال کمتری به ابزارها و روش‌های کمکی در تصمیم‌گیری تکیه می‌نماید. گذشته از این، مردم پیشرفت فناوری را دوست ندارند و نمی‌خواهند این مطلب را بشنوند که قضاوت آن‌ها در گذشته در سطح عالی نبوده است. فراتر این که بسیاری از افراد بر این باورند که اگر هنگام تصمیم‌گیری، الگو جایگزین انسان شود، آن‌ها شغل خود را از دست خواهند داد. از سوی دیگر ناتوانی در درک آمار هم مزید بر علت است و آن‌هم دلیلی است بر استفاده نکردن از ابزار کمکی در تصمیم‌گیری. در عین حال استفاده از سیستمی مرکب از انسان و الگو باعث بالا رفتن کیفیت قضاوت در حسابرسی می‌شود.

اغلب موضوع پاسخ‌گویی و توضیح یا توجیه کردن در سیستم‌های سازمانی گنجانده می‌شود؛ یعنی از افراد خواسته می‌شود برای قضاوتی که کرده‌اند یا تصمیمی که گرفته‌اند دلیل ارائه کنند یا دیدگاه ارائه شده را مستند سازند. برای مثال حساب‌برسان با ارائه یادداشتی قضاوت و اظهار نظر خود را درباره وجود یا عدم وجود تحریف در صورت‌های مالی توجیه می‌کنند. فراتر از این مردم برحسب طبیعت تمایل دارند عمل خود را توجیه کنند. هنگامی که از افراد خواسته می‌شود عمل خود را توضیح دهند، تشویق می‌شوند اطلاعات موجود در حافظه را به یاد آورند. اطلاعات بیشتری از سایر منابع به دست آورند و اطلاعات بیشتری را مورد ارزیابی قرار دهند؛ زیرا در چنین حالتی مسئله پاسخ‌گویی مطرح می‌شود که در نتیجه کیفیت قضاوت بالا می‌رود (بونر، ۲۰۰۸).

## ۸- نتیجه‌گیری

رویدادهای گوناگون در اقتصاد جهان و رسوایی‌های مالی و آثار مخرب آن‌ها اعتماد عمومی به حرفه حسابرسی را خدشه‌دار کرده است. بررسی‌ها نشان می‌دهد که به‌رغم تفاوت‌های محیطی از جنبه‌های قانونی و فرهنگی، نتایج تحقیقات انجام شده در سایر کشورها شامل عدم شناخت عمومی نسبت به جنبه‌های مختلف حسابرسی، وجود فاصله انتظاری، مدیریت سود و گزارشگری متقلبانانه، عدم کفایت و تناسب آموزش

<sup>1</sup> Brown & Jones

حسابرسی در دانشگاه‌ها، برگزاری مناقصه‌ها و کاهش حق‌الزحمه حسابرسی، افزایش احتمال تغییر حسابرس، کاهش کیفیت حسابرسی، عدم رعایت اصول اخلاقی و آیین رفتار حرفه‌ای، عدم ارائه خدمات متنوع و متناسب با نیازهای جدید، عدم کفایت تخصص و تجربه حسابرسان، استفاده بیش‌ازحد از کارکنان کم‌تجربه، کاهش اعتماد عمومی به حرفه و فقدان راهبری شرکتی، مبین تشابه مشکلات مطرح در حرفه حسابرسی در ایران با سایر کشورها است (رؤیایی و همکاران، ۱۳۹۱).

حسابرسان باید با استقلال شروع کنند، با استقلال انجام دهند و پیام آشکاری ارائه کنند مبنی بر اینکه مستقل هستند. در حقیقت، استقلال باید به‌عنوان شرایطی در نظر گرفته شود که در تمام مراحل انجام حسابرسی و صدور گزارش حسابرسی موردنیاز است. استقلال برای اطمینان استفاده‌کنندگان ضروری است و باید در تمام مراحل حسابرسی وجود داشته باشد تا اعتبار فرآیند حسابرسی حفظ شود. وجود استقلال پیش‌فرض کیفیت حسابرسی صورت‌های مالی است. به‌عبارت دیگر، با توجه به وظایف حسابرس، استقلال حسابرس یک مفهوم چندبعدی است. لذا حسابرسی که از دانش حسابداری و حسابرسی خوبی برخوردار باشد ولی فاقد استقلال باشد، ارزشی نخواهد داشت (تان<sup>۱</sup>، ۱۹۹۹).

باید توجه داشت که افراد بسیار آگاه یا متخصص همیشه طرح‌هایی باکیفیت بالا ارائه نمی‌کنند. برای مثال امکان دارد آن‌ها هنگام انتخاب آزمون‌ها در دام تائید دیدگاه خود بیفتند (اطلاعاتی را جمع‌آوری کنند که دیدگاه خود را تائید کنند) (اسکو و شرمین<sup>۲</sup>، ۱۹۸۶). بهترین نمونه از این نوع را می‌توان در موردی مشاهده کرد که یک موسسه حسابرسی آزمون‌هایی را در کانون توجه قرار می‌دهد که با احتمال زیادی نشان‌دهنده شواهدی باشند مؤید فرضیه موردنظر خود (دیکمن و همکاران<sup>۳</sup>، ۱۹۹۷). از سوی دیگر، این پدیده باعث می‌شود فرضیه نادرست پذیرفته شود و در نتیجه اثربخشی کیفیت قضاوت و تصمیم کاهش یابد یا اگر برای مدت‌زمانی فرضیه نادرست موردتوجه باشد، دست‌کم، کارایی کاهش یابد. ولی در اکثر موارد سوگیری ادراکی می‌تواند بر فرایند تصمیم‌گیری هر کار حسابرسی آثار مخربی داشته باشد (رحیمیان، ۱۳۸۴). البته فراموش نکنیم که حسابرسان نیز مشابه دیگران انسان‌اند. آنان نیز اغلب براساس حدس و گمان نتیجه‌گیری می‌کنند. موضوعات را حدس می‌زنند و نسبت به استدلال درست، به روش متعصبانه رفتار می‌کنند. آنچه حسابرس براساس مفاد یک قرارداد خاص باید مشاهده کند اغلب به‌طور مستقیم تحت تاثیر آن چیزی قرار

<sup>1</sup> Tan

<sup>2</sup> Skov & Sherman

<sup>3</sup> Diekman et al

می‌گیرد که او انتظار دارد ببیند. آگاه بودن از وجود اشکال مختلف سوگیری‌های ادراکی که بر تصمیم‌گیری حساب‌برسان اثر می‌گذارد، اولین قدم برای چیرگی بر آنهاست. با استفاده از فهرست کنترل استاندارد که افراد را ناگزیر می‌سازد به هر بخش از شواهد (اطلاعات جمع‌آوری‌شده) مربوط به هر فرضیه توجه کنند، می‌توان تا حدی این مسئله را حل کند. سایر روش‌های ضد سوگیری که در این پژوهش مورد بحث قرار گرفتند، برای حساب‌برسانی که سعی دارند در مقابله سوگیری‌های افراطی در خلال کارهای حساب‌برسی از خود دفاع کنند، می‌تواند ارزشمند باشد. چراکه قضاوت حرفه‌ای نتیجه و گوهر اصلی حساب‌برسی است در نتیجه کیفیت حساب‌برسی در گرو کیفیت قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان است. در نهایت باید توجه داشت که در راستای بررسی قضاوت حساب‌برسان و ردیابی تعصب و سوگیری‌های احتمالی آنها پژوهشگران لازم است بر بیش از یک عامل تمرکز داشته باشند و تلاش نمود تا با توجه به شرایط حاکم بر حسابداری، با تکیه بر هر یک از عوامل مورد بحث درباره اثرهایی که می‌توانند بر کیفیت قضاوت افراد بگذارد تئوری ارائه شود و مورد بحث قرار گیرد.

اگرچه ادبیات علوم مالی پر از تحقیق‌های مربوط به الگوهای تحلیلی و بحث‌های مربوط به تصمیمات و رفتارهای گوسفندوار است، (استین<sup>۱</sup>، ۱۹۹۰؛ فروت<sup>۲</sup>، ۱۹۹۲؛ ترومن<sup>۳</sup>، ۱۹۹۴). ولی درباره اثر کیفیت قضاوت و تصمیم موسسه‌های حساب‌برسی از منظر نقش سوگیری و تعصب، تحقیق تجربی انجام نشده است. به‌طور کلی باور بر این است که نیروهای متخصص و حساب‌برسان نسبت به آنچه درصدد شناسایی آن برمی‌آیند بدبین هستند و از سوی دیگر مسئله احتمال کشانده شدن به دادگاه مطرح است. در نتیجه آنها از روش‌های بسیار محافظه‌کارانه استفاده می‌کنند، بیشتر توجه خود را به اطلاعات منفی معطوف می‌نمایند و درباره احتمالات از دیدگاه محافظه‌کارانه قضاوت می‌نمایند (رؤیایی و محمدی، ۱۳۹۰).

دستیابی به قضاوت حرفه‌ای مطلوب‌تر مستلزم شناسایی عوامل کلیدی مؤثر بر قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌برسان است (خواجوی و نوشادی، ۱۳۹۱). توجه به این موارد و استفاده و مدنظر قرار دادن مدل‌های تصمیم‌گیری منجر به بهبود کیفیت قضاوت در مراحل مختلف حساب‌برسی می‌شود (کلینز، ۱۹۹۹).

<sup>1</sup> Stain

<sup>2</sup> Froot

<sup>3</sup> Trueman

## منابع

۱. حساس‌یگانه، یحیی و شکرخواه، جواد. (۱۳۸۵). تحقیقات قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابرسی: چشم‌اندازی وظیفه‌نگر، شخص‌نگر و تعامل‌نگر میان فردی، نسخه تحلیل همراه مجله حسابدار رسمی، شماره ۱۰ و ۱۱.
۲. حساس‌یگانه، یحیی؛ تالانه، عبدالرضا. (۱۳۸۲). پژوهش‌های رفتاری در حسابرسی، مجله حسابدار، شماره ۱۵۷، صص ۱۵-۱۳.
۳. حساس‌یگانه، یحیی؛ مقصودی، امید. (۱۳۹۰)، ارزش‌های اخلاقی در قضاوت حرفه‌ای حسابرس، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، صص ۷۳-۶۲.
۴. خواجه‌جوی، شکراله؛ نوشادی، میثم. (۱۳۹۱). نقش الگوهای رفتاری و مدل‌های تصمیم‌گیری در قضاوت حسابرسان، پژوهش حسابداری، شماره ۵، صص ۱۳۵-۱۲۳.
۵. رحیمیان، نظام‌الدین. (۱۳۸۴). قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابرسی، حسابدار رسم، شماره ۱۸، صص ۱۲۰-۱۰۳.
۶. رؤیائی، رضمانعلی؛ محمدی، مهدی، (۱۳۹۰). اخلاق و حرفه‌ای‌گرایی در حسابداری. تهران: کتابخانه فرهنگ.
۷. رؤیائی، رمضان‌علی؛ طالب‌نیا، قدرت‌الله؛ حساس‌یگانه، یحیی؛ جلیلی، صابر. (۱۳۹۱). ادراک حسابرسان از رهبری مورداعتماد و فرهنگ اخلاق‌محور بر رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی فصلنامه علوم مدیریت ایران، سال هفتم، شماره ۲۵.
۸. زندبابارنسی، علیرضا. (۱۳۹۲). سوگیری‌های ادراکی در کارهای حسابرسی: اشتباهات قضاوتی حسابرسان و تدابیری برای جلوگیری از آن، مجله حسابدار رسمی، شماره ۱، صص ۷۸-۷۱.
۹. سیرانی، محمد؛ خواجه‌جوی، شکراله و نوشادی، میثم. (۱۳۸۸). تأثیر تجربه و پیچیدگی موضوعات حسابرسی بر قضاوت حسابرس، مجله بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۵۵.
۱۰. مشایخی، بیتا؛ اسکندری، قربان. (۱۳۹۶). بررسی رابطه مولفه‌های هوش هیجانی و قضاوت حسابرس، مجله دانش حسابرسی، شماره ۶۶، صص ۸۰-۶۱.
۱۱. نیک‌خواه‌آزاد، علی. (۱۳۷۹). بیانیه کمیته مفاهیم بنیادی حسابرسی، چاپ دوم، تهران، سازمان حسابرسی.

12. Abdolmohammadi, M. and A Wright. (1987), "An Examination of the Effects of Experience and Task Complexity on Audit Judgment". *The Accounting Review*, PP.1-13.
13. Arnold, V. P. A. Collier. S. A. Leech and S. G. Sutton. (2000), "The Effect of Experience and Complexity on Order and Recency Bias in Decision Making by Professional Accountants". *Accounting and Finance*, PP. 109- 134.
14. Babcock, L., Leowenstein. G. (1997). Explaining Bargaining Impasse: "The Role of Self-serving Biases". *Journal of Economic Perspectives*.
15. Bazerman M. H, Leowenstein. G, Moor D.A. (2002). Why Good Accountants Do Bad Audits? *Harvard Business Review*, PP. 1-10.
16. Bazmi. N. A, Rehman. M, Rehman. C.A. (2016). Issues and Challenges by Internal Auditor of Private Sector Organizations, *SoCIAL Science Learning Education Journal*, Vol 1, PP.11-19.
17. Bonner, S E. (2008). *Judgment and Decision Making in Accounting* Upper Saddle River, NJ: Pearson Education, Inc.
18. Brown, D. and D. Jones. (1998). "Factors that Influence Reliance on Decision Aids: A Model and an Experiment. *Journal of Information Systems*: PP 5-94.
19. Cheng. P.y. (2011). Improving Audit Judgment and Decision Making With Dual Systems Cognitive Model, *Journal of Modern Accounting and Auditing*, Vol. 7, No. 10, 1060-1069.
20. Collins, R. (1999), "Auditing in the knowledge era", *Internal Auditor*, June, pp. 26-31.
21. Diekmann K.A, Samuels S.M, Ross.L, Bazerman M.H. (1997). Self Interest and Fairness in Problems of Resource Allocation: Allocators versus Recipients, *Journal of Personality and Social Psychology*.
22. Forsterling, F. Attribution. (2001). *An Introduction to Theories, Research and Applications*. Philadelphia, PA: Taylor & Francis Group.
23. Glover, S. (1997). "The Influence of Time Pressure and Accountability on Auditors", *Processing of Nondiagnostic Information. Journal of Accounting Research*. PP 26-213.
24. Hastie, R. and R. Dawes. (2001). *Rational Choice in an Uncertain World: The Psychology of Judgment and Decision Making* Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
25. Jamal, K. P. Johnson, and R. Berryman. (1995). "Detecting Framing Effects in Financial Statements/" *Contemporary Accounting Research*, PP.85-105.
26. Kerr, N. and R. Tindale. (2004). "Group Performance and Decision Making." *Annual Review of Psychology*, PP. 55-623.
27. Kluger, A. and A. DeNisi. (1996). "The Effects of Feedback Interventions on Performance: A Historical Review, a Meta-Analysis, and a Preliminary Feedback Intervention Theory." *Psychological Bulletin*, PP.84-254.

28. Knapp, Michael C. Knapp, Carol A. (2012). Cognitive Biases in Audit Engagements: Errors in Judgment and Strategies for Prevention. Vol. 82 Issue 6, PP.1-40.
29. Libby, R. (1995), "The Role of Knowledge and Memory in Audit Judgment", in: R.H. Ashton and A.H Ashton, eds. *Judgment and Decision-Making Research in Accounting and Auditing*, PP. 176-206.
30. Mala, R. Chand, P. (2015), Judgment and Decision-Making Research in Auditing and Accounting, Perspective JDM Research in Auditing and Accounting.
31. Moeckel, C. (1990). "The effect of experience on auditors memory errors". *Journal of Accounting Research*, PP. 368-387.
32. Shanteau, J, (1989). Cognitive heuristics and biases in behavioral auditing - Kansas State University, Accounting, Organizations and Society 14(1/2), pp. 165-177.
33. Stein, M. D.Simunic, and T.O'Keefe.(1994)." Industry Differences in the Production of Audit Service." *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, PP. 42-128.
34. Tan, H. and A. Kao. (1999). "Accountability effects on auditors performance: Influence Knowledge. Problem-solving ability. And task complexity". *Journal of Accounting Research*. PP. 209-223.
35. Trueman,B.(1994). "Analyst Forecasts and Herding Behavior." *The Review of Financial Studies*, PP. 97-124.
36. Turk,R.(1995)."Going Shopping with a ' Perfect Size' Shows Why There's No Such Thing." *Los Angeles Times*.