

# تأثیر ویژگیهای کیفی قضاوت

بر

# قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان

✍️ مریم کده، علی سالاری

برای ارزیابی کیفیت تصمیمها و قضاوتهای حسابرسی، محققان از معیارهای زیر استفاده می‌کنند:

صحت<sup>۱</sup>: صحت به معنای صحیح بودن یا انطباق قضاوت با واقعیت است. در حالت مطلوب باید از معیار خارجی قابل سنجش و عینی مثل صحت یا «صحیح بودن» استفاده نمود.

اجماع<sup>۲</sup>: در بسیاری از موقعیتهای تصمیم‌گیری حسابرسی، معیارهای خارجی معینی وجود ندارد. در این موقعیتها، برای ارزیابی صحت، از اجماع کارشناسان و خبرگان حرفه‌ای کمک گرفته می‌شود که در آن اجماع به معنی درجه توافق افراد قضاوت‌کننده با یکدیگر است.

همخوانی<sup>۳</sup>: یعنی ارتباط بین دو قضاوت مختلف حسابرس؛ برای مثال، معیار همخوانی داخلی بین قضاوت مربوط به ارزیابی خطر کنترل و قضاوت مربوط به تعیین نوع و مقدار آزمون محتوای مورد نیاز.

پایداری<sup>۴</sup>: به معنی ثبات قضاوت حسابرس، در پاسخ به شاخص یک مسئله مشابه در مقاطع مختلف زمانی است. به عبارت دیگر، در نقاط مختلف زمانی یا در شرایط یکسان یا مشابه، یک حسابرس باید به نتیجه یکسان یا منطقاً مشابهی دست پیدا کند. تفاوت احتمالی در نتیجه، باید به دلیل تفاوت در شرایط باشد.

نشانه‌های وجود مشکل<sup>۵</sup>: نشانه‌هایی است که ممکن است بروز



## مقدمه

سرچشمه ارزش حسابرسی صورتهای مالی، قضاوت حرفه‌ای حسابرس و قضاوتهای جمعی (اجماع) به شرح استانداردهای حسابرسی است. انجمن حسابداران رسمی کانادا قضاوت حرفه‌ای را این گونه تعریف می‌کند: «قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی به معنای کاربرد دانش و تجربه در چارچوب استانداردهای حسابداری، حسابرسی و آیین رفتار حرفه‌ای برای تصمیم‌گیری درباره انتخاب یک گزینه از میان گزینه‌های مختلف است» (CICA, 1995).

قضاوت حرفه‌ای از چند عامل کلیدی تأثیر می‌پذیرد. پژوهشگران در حال حاضر مشغول مطالعه تأثیر محیط‌کاری حسابرسی، ویژگیهای حسابرس، شواهد حسابرسی، فرایند تصمیم‌گیری و ویژگیهای کیفی قضاوتند (مهام، ۱۳۸۳).

عنصر آخر چارچوب، ویژگیهای کیفی قضاوت حرفه‌ای است که در زیر به تشریح آن می‌پردازیم. بیشتر بررسی‌های تجربی در مورد جنبه‌های مختلف تصمیم‌گیری فردی، یک هدف عملی به نام تصمیم‌گیریهای «بهتر» داشته است. برای تعیین اینکه آیا یک تصمیم از سایر تصمیمها بهتر است یا نه، به معیارها و مبانی خاصی نیاز داریم.

کند. برای مثال، در مسائل پزشکی علائم بیماری در کار درمان، همچون نشانه تلقی می‌شود. در حرفه حسابرسی، شاخص مسئله، نشانه‌های متنوعی است مانند موجودیهای راکد، روشهای نامتعارف در سودآوری، نقض الزامات قانونی یا تغییر در رویه‌های حسابداری.

**بینش فردی**<sup>۶</sup>: عبارت است از متناسب بودن نشانه وجود مشکل با میزان اهمیت تعیین شده توسط حسابرسی که به درک حسابرسی از این امر مربوط می‌شود. داشتن درجه بالایی از درک شخصی بسیار مهم است، زیرا حسابرسان اغلب مجبورند نتایج خود را برای دیگران توضیح دهند و راجع به آن بحث کنند. افزون بر این، حسابرسی که از درک شخصی برخوردار است، می‌تواند با استفاده از دانش به آموزش سایر حسابرسان کم‌تجربه کمک کند.

**توانایی دفاع**<sup>۷</sup>: عبارت است از ارائه توجیه‌های پذیرفتنی در برابر دیگران برای یک موضوع خاص. قضاوت حرفه‌ای باید در برابر دیگران درخور دفاع باشد. با این که «دیگران» می‌توانند به نتیجه متفاوتی برسند، نظر حسابرسی نیز باید دفاع‌پذیر باشد.

**مشورت**<sup>۸</sup>: مشورت در همه مراحل

تصمیم‌گیری مفید است. طراحی موقعیت‌هایی که نیازمند مشورت است و تعیین افراد طرف مشورت، به چند عامل بستگی دارد؛ عواملی مثل اندازه شرکت، سطح دانش، تجربه و صلاحیت کارکنان و پیچیدگی مسائل و مشکلات موردنظر. برای مثال، شرایط موجود ممکن است مستلزم به‌کارگیری اصول تخصصی پیچیده‌ای شود که انجام مشورت را ایجاب کند.

**مستندسازی**<sup>۹</sup>: تهیه و نگهداری کاربرگهای حسابرسی و دریافت و حفظ این گونه مدرکها به‌وسیله حسابرسی، در ارتباط با اجرای عملیات حسابرسی (CICA, 1995).

با توجه به تاثیر ویژگیهای کیفی قضاوت بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان، در این مقاله به دلیل فراوانی سوالهای پرسشنامه و ناممکن بودن تجزیه و تحلیل آن، تنها ویژگیهای صحت، اجماع، همخوانی، پایداری، بینش فردی و توانایی دفاع و میزان تاثیر هر یک از ویژگی‌های بالا بر قضاوت حرفه‌ای، مورد بررسی قرار گرفته است. با وجود ابزار و روشهای مختلف مورد استفاده در فرایند حسابرسی، حسابرسی بیش از هر چیز یک فرایند قضاوتی است

و حسابرسان در زمینه‌های گوناگون باید قضاوت کنند. تحقیقی با عنوان میزان تاثیر ویژگیهای حسابرسی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان توسط صابریان در سال ۱۳۸۶ انجام شده است. هدف این پژوهش، شناسایی و معرفی عوامل تشکیل دهنده ویژگیهای حسابرسی به لحاظ تاثیر آنها بر قضاوت حرفه‌ای و رتبه‌بندی آنهاست. با توجه به نتایج تحقیق می‌توان بیان کرد که رتبه‌بندی پنج ویژگی حسابرسی موثر بر قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان، به ترتیب یادشده در زیر است (صابریان، ۱۳۸۶):

- ۱- استقلال،
  - ۲- معلومات حسابرسی،
  - ۳- صلاحیت حرفه‌ای،
  - ۴- تردید حرفه‌ای، و
  - ۵- جانبداری در قضاوت.
- تحقیقی با عنوان «تاثیر تجربه بر استفاده از شواهد نامربوط در قضاوت حسابرسان» توسط رحیمیان در سال ۱۳۸۴ انجام شده است. طبق یافته‌های این تحقیق، تجربه، تاثیر اطلاعات نامربوط روی قضاوت حسابرسان را کاهش می‌دهد (رحیمیان، ۱۳۸۴).
- تحقیقی با عنوان «میزان تاثیر محیط کاری بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان»



## با وجود ابزار و روشهای مختلف

### مورد استفاده در فرایند حسابرسی

حسابرسی بیش از هر چیز یک فرایند قضاوتی است و حسابرسان در زمینه‌های گوناگون باید قضاوت کنند

توسط بزرگ در سال ۱۳۸۶ انجام شده است. هدف این تحقیق شناسایی و معرفی عوامل تشکیل دهنده محیط کاری به لحاظ تاثیر آنها بر قضاوت حرفه‌ای و رتبه‌بندی آنهاست. با توجه به نتایج تحقیق می‌توان بیان کرد که رتبه‌بندی پنج ویژگی محیط کاری موثر بر قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان، به ترتیب یادشده در زیر است (بزرگ، ۱۳۸۶):

- ۱- استانداردهای حرفه‌ای،
- ۲- شناخت فعالیت صاحبکار،
- ۳- پاسخگویی،
- ۴- کمیته حسابرسی،
- ۵- فشار رقابتی، و
- ۶- پذیرش حسابرسی صاحبکار.

**مسیر و کوپلیام (Messier and Quilliam, 1992)** در مقاله‌ای با عنوان «اثر پاسخگویی روی قضاوت حرفه‌ای» بیان می‌کنند که بیشتر مطالعات و پژوهش‌های روان‌شناسی اجتماعی گویای آن است که مسئولیت داشتن تصمیم‌گیران برای اقداماتی که انجام می‌دهند، ممکن است فرایند قضاوت را تحت تاثیر قرار دهد. از این رو، حسابدگی (پاسخگویی) بعد مهمی از محیط قضاوت حسابرسان است.

**دواند دارس و گیروکس (Devand Dars and Giroux, 1999)** در مقاله‌ای با عنوان «شناسایی متغیرهای موثر بر کیفیت و انتخاب حسابرسان» انجام دادند که نتایج آن عبارت بود از این که کیفیت حسابرسی با تعویض به موقع حسابرسان و انتخاب حسابرسان جدید افزایش می‌یابد، کیفیت حسابرسی با بررسی

### تحلیل یافته‌ها

حسابرسان در تمام مراحل حسابرسی مشغول قضاوت حرفه‌ای هستند. این موضوع در تدوین استانداردهای حسابرسی در تمام کشورها و استانداردهای بین‌المللی مورد توجه و عنایت قرار گرفته است.



کاربرگ‌های حسابرسی به وسیله اشخاص ثالث بهبود می‌یابد و کیفیت حسابرسی با افزایش اندازه و همچنین سلامت مالی صاحبکار افزایش پیدا می‌کند. برای بررسی ویژگی‌های کیفی و تعیین میزان تاثیرگذاری هر کدام از آنها بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان، پژوهشی دانشگاهی انجام شده (کده و سالاری، ۱۳۸۸) که در آن جهت آزمون فرضیه‌های تحقیق از روش فرایند تجزیه و تحلیل سلسله مراتبی (AHP) استفاده شده است. از ویژگی‌های این روش این است که با تجزیه مسائل مشکل و پیچیده آنها را به شکل ساده تبدیل می‌کند و به حل آنها می‌پردازد.

جامعه آماری انتخاب شده برای انجام این پژوهش شامل اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران، مدیران و سرپرستان حسابرسی، حسابرسان ارشد شاغل در موسسه‌های حسابرسی و سازمان حسابرسی در سال ۱۳۸۸ بود.

براساس تحلیل‌های انجام شده در این پژوهش می‌توان اظهار داشت که ویژگی‌های کیفی قضاوت به یک میزان بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان تاثیر ندارند. در این پژوهش، از طریق مقایسه دو به دوی آنها، طبقه‌بندی ویژگی‌های کیفی قضاوت به شکل زیر صورت گرفته است:

- ۱- توانایی دفاع،
- ۲- صحت،
- ۳- اجماع،
- ۴- همخوانی،
- ۵- پایداری، و
- ۶- شناخت فردی.

در بخش ۲۰ استانداردهای حسابرسی ایران با عنوان «هدفها و اصول کلی حسابرسی صورتهای مالی» آمده است که «حسابرسی کاری قضاوتی است و قضاوت‌های حسابرسی در دو موضوع زیر صورت می‌گیرد:

الف- گردآوری شواهد حسابرسی، برای نمونه در تصمیم‌گیری نسبت به نوع و ماهیت، زمانبندی اجرا و حدود روشهای حسابرسی، و

ب- نتیجه‌گیری براساس شواهد گردآوری شده حسابرسی، برای نمونه تشخیص معقول بودن برآوردهای مدیریت در تهیه صورتهای مالی».

در بند ۷ بخش ۲۳ استانداردهای حسابرسی ایران با عنوان مستندسازی، چنین آمده است: «میزان و حجم کاربرگهای حسابرسی به قضاوت

حرفه‌ای حسابرس بستگی دارد».

در بند ۹ بخش ۳۱ استانداردهای حسابرسی ایران با عنوان شناخت فعالیت واحد مورد رسیدگی می‌خوانیم: «شناخت فعالیت، زمینه‌ای را فراهم می‌کند که حسابرس با توجه به آن به قضاوت حرفه‌ای می‌پردازد».

در بند ۴ بخش ۳۲ استانداردهای حسابرسی ایران با عنوان اهمیت در حسابرسی چنین آمده است: «تعیین این که چه چیز با اهمیت است، مستلزم قضاوت حرفه‌ای است».

در بند ۲ بخش ۴۰ استانداردهای حسابرسی ایران با عنوان برآورد خطر و سیستم کنترل داخلی چنین آمده است: «حسابرس برای برآورد خطر حسابرسی و طراحی روشهای حسابرسی به منظور اطمینان یافتن از کاهش خطر به سطحی پایین که پذیرفتنی هم باشد، باید از قضاوت حرفه‌ای خود استفاده کند».

آنچه مسلم است، حسابرسان در اعمال استانداردهای حسابرسی با انواع موقعیتهای مستلزم قضاوت مواجه می‌شوند. برای مثال، استانداردهای حسابرسی دربرگیرنده انواع قضاوتها توسط حسابرس است؛ از جمله، ارجاعات صریح به قضاوت، قضاوت در مورد گزینش روشی از میان روشهای جایگزین، قضاوت در مورد معنای عبارتها، قضاوت در مورد رعایت استانداردهای حسابداری و قضاوت در بیان یک اظهار نظر.

با توجه به اهمیت قضاوت حرفه‌ای و نتایج تحقیق، می‌توان به این نتیجه دست یافت که «توانایی دفاع» و «صحت» تاثیر بیشتری بر قضاوت حرفه‌ای دارد و مدیران سازمان حسابرسی و سایر

مؤسسه‌های حسابرسی جهت نظام‌مند کردن و افزایش کیفیت قضاوت حرفه‌ای، باید این مهم را مدنظر قرار دهند؛ زیرا ساماندهی مبانی حسابرسی براساس استانداردهای حسابرسی در ابتدا براساس قضاوت‌های حرفه‌ای انجام می‌پذیرد که این مسئله خود منجر به شکل دادن قضاوتها در مورد هر ادعا در صورتهای مالی و در نهایت ارائه اظهار نظر نسبت به آن می‌شود. همچنین، جامعه حسابداران رسمی باید در تدوین و تبیین سیاستهای کلی، به تدوین استانداردها و خط مشی‌های ویژه جهت بهینه‌سازی ویژگی‌های کیفی قضاوت موثر بر قضاوت حسابرسی نیز پردازد. بنابراین می‌توان گفت حسابرسان می‌توانند با اعمال قضاوت‌های حرفه‌ای بهتر موجب حفظ منافع جامعه در درازمدت شوند؛ لذا می‌باید حسابرسان را ملزم به رعایت ویژگی‌های کیفی موثر بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس، از جمله «توانایی دفاع» و «صحت» کرد.

#### پانوشتها:

- 1- Accuracy
- 2- Consensus
- 3- Consistency
- 4- Stability
- 5- Problem Indicators
- 6- Self-insight
- 7- Defensibility
- 8- Consultation
- 9- Documentation

#### منابع:

• بزرگ مجتبی، تاثیر عناصر محیط کاری بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان، رساله کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد نیشابور، ۱۳۸۶

• رحیمیان نظام‌الدین، قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابرسی، مجله حسابدار رسمی، دیماه ۱۳۸۴

• رحیمیان نظام‌الدین، تاثیر تجربه روی استفاده از شواهد نامربوط در قضاوت حسابرسان، مجله حسابدار، شماره ۱۷۰، ۱۳۸۴

• صابریان مهران، تاثیر ویژگی‌های حسابرس بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان، رساله کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد نیشابور، ۱۳۸۶

• قدسی پور سید حسن، فرایند تحلیل سلسله مراتبی، انتشارات دانشگاه امیرکبیر، ۱۳۸۴

• مهام کیهان، چارچوبی برای قضاوت حرفه‌ای در محیط کار حسابرسی، فصلنامه حسابدار رسمی، شماره اول، تابستان ۱۳۸۳

• مهام کیهان، تاثیر ویژگیهای حسابرس بر قضاوت حرفه‌ای، فصلنامه حسابدار رسمی، شماره سوم، زمستان ۱۳۸۳

• Abdolmohamadi M.j. & j. Shan-teau, **Personal Attributes of Expert Auditors**, *Organizational Behavior & Human Decision Processes* November 1992, pp. 158-172

• Devand Dars & Giroux, **Identify Variables Affecting on the Election Quality of Auditors**, *the Accounting review*, April 1999

• Messier W.F. and W.C. Quilliam, **The Effect of Accountability on Judgement: Development of Hypotheses for Auditing**, *A Journal of Practice & Theory*, Supplement 1992, pp. 123- 138

• Shelton S.W., **The Effect of Experience on the Use of Irrelevant Evidence in Auditor Judgement**, *the Accounting Review* 74, April 1999, pp. 217-224

• The Canadian Institute of Chartered Accountants, **Professional Judgment and Auditor**, CICA Research Report, 1995

• Vinci Guerra, Barbara Marie, **Auditor Independence: An Examination of the Effect of Self-interest Threats and Organizational Safeguards on Auditor Judgement**, U. M. I. Proquest Digital Dissertation, June, 2001