

# تأثیر تجربه روی استفاده از شواهد نامربوط در قضاوت حسابرسان

نظام‌الدین رحیمیان  
دانشجوی دکتری حسابداری

چکیده

صورت‌های مالی واحد مورد رسیدگی، تمام شواهد، مربوط نیستند. مطالعات صورت گرفته درباره قضاوت‌های حسابرسان ارشد نشان می‌دهد که وجود اطلاعات نامربوط<sup>۱</sup> کاربرد اطلاعات مربوط<sup>۲</sup> را تضعیف می‌کند. این پدیده به تأثیر کاهنده<sup>۳</sup> باز می‌گردد که برای اولین در تحقیقات نیسبت و همکاران او در سال ۱۹۸۱ مورد اشاره قرار گرفته است. (Nisbett et al. 1981) به هر حال، تحقیقات قبلی نقش تجربه را در استفاده از شواهد نامربوط در قضاوت‌های حسابرسان مورد بررسی قرار نداده‌اند.

این مقاله، نتایج پژوهشی را ارائه می‌کند که تحقیقات قبلی را گسترش می‌دهد و به تحقیق در این مورد می‌پردازد که تجربه<sup>۴</sup> چه تاثیری روی قضاوت حسابرسان ناشی از شواهد نامربوط دارد. در این تحقیق از دو گروه حسابرسان استفاده شده است. گروه اول، مدیران حسابرسی و شرکای موسسات حسابرسی که به‌عنوان حسابرسان با تجربه در پژوهش مشارکت دارند و گروه دوم، حسابرسان ارشد در انجام تحقیق همکاری کرده‌اند که از تجربه کمتری نسبت به گروه اول برخوردارند. در اجرای موضوع پژوهش از دو گروه خواسته شده است تا به ارزیابی تداوم فعالیت<sup>۵</sup> یک واحد اقتصادی بپردازند. این دو گروه، براساس دو شرایط اطلاعاتی مختلف به صورت تصادفی برنامه‌ریزی شده بودند. به افراد در شرایط اول، صرفاً اطلاعات مربوط به ۷ قضاوت درباره تداوم فعالیت و به افراد در شرایط

حسابرسان در زمان اجرای وظایف حسابرسی، با دو نوع شواهد مربوط و نامربوط مواجه می‌شوند تحقیقات قبلی به عمل آمده نشان می‌دهد که وجود شواهد نامربوط، تأثیر اطلاعات مربوط در قضاوت‌های حسابرسان را تضعیف می‌کند. اما تحقیقات پیشین، این موضوع را در نظر نمی‌گیرند که آیا تجربه، اثرات ناشی از اطلاعات نامربوط را روی قضاوت حسابرسان تعدیل می‌کند یا خیر. این مقاله به ارائه نتایج پژوهشی می‌پردازد که در آن نقش تجربه را روی اثرات اطلاعات نامربوط در قضاوت‌های حسابرسان درباره تداوم فعالیت نشان می‌دهد و در آن قضاوت‌های افراد کم تجربه (حسابرسان ارشد)، یا افراد با تجربه بیشتر (مدیران حسابرسی و شرکای موسسات حسابرسی) با هم مقایسه می‌شود. این تحقیق نیز مبین آن است که اطلاعات نامربوط، تأثیر کاهنده‌ای روی قضاوت‌های حسابرسان ارشد دارد اما این تأثیر روی قضاوت‌های مدیران حسابرسی و شرکای حسابرسی مشاهده نمی‌شود.

واژه‌های کلیدی

تجربه، تأثیر کاهنده، اطلاعات مربوط، اطلاعات نامربوط

مقدمه

بدیهی است که در زمان اتخاذ تصمیم حسابرسان درباره

در حسابرسی ممکن است کاهش یابد زیرا ساختارهای دانش بهتر تدوین شده حساب‌رسان با تجربه باعث می‌شود که آنان از طریق اطلاعات نامربوط گمراه نشوند.

تحقیقات قبلی درباره تأثیرات کاهنده در حسابرسی (Hackenbrack, 1992, Hoftman and patton 1997 Glover 1997 و روی آن گروه از قضاوت های حساب‌رسان ارشد تاکید دارد که تقریباً دارای سه سال سابقه کار حسابرسی هستند. مطالعات متعدد نشان می‌دهد که حساب‌رسان با این تجربه دارای سازمان دانشی در حافظه خود هستند که برای تأثیر گذاشتن روی قضاوت حسابرسی درباره یک وظیفه حسابرسی خاص کافی است.

Frederick, 1991, Nelson et al., 1995, Bonner et al., 1996

طبق تحقیقات قبلی، حتی اگر حساب‌رسان ارشد، ساختار دانش کافی داشته باشند تا روی قضاوت حسابرسی تأثیر بگذارد، آنان باز هم گرفتار وجود اطلاعات نامربوط هستند. به هر حال، گلور ۱۹۹۷ دریافت که فشار زمانی<sup>۵</sup> یکی از سازوکارهایی است که برای فشار آوردن به تصمیم‌گیران نسبتاً کم تجربه به کار می‌رود تا روی اطلاعات مربوط تمرکز کنند و از طریق اطلاعات نامربوط گمراه نشوند. یافته‌های روانشناسان نشان می‌دهد که از طریق تجربه، ساختارهای دانش نسبتاً تدوین شده، حاصل می‌شوند. چنین ساختارهای دانشی می‌تواند تصمیم‌گیران با تجربه را قادر سازد تا بدون داشتن فشار زمانی روی اطلاعات مربوط تاکید کنند. این موضوع بر این دلالت دارد که اثرات کاهنده مشاهده شده در تحقیقات قبلی می‌تواند ضعیف‌تر از قضاوت‌هایی باشند که به وسیله افراد با تجربه گرفته می‌شود.

لسگد و همکاران ۱۹۹۸ دریافتند که افراد ماهر می‌توانند ادراک خود را از حوزه‌های با اهمیت به روی موضوعات خاص و اطلاعات نامربوط کم اهمیت تنظیم کند که افراد تازه کار از آن در تصمیمات خود استفاده می‌کنند. بنحو مشابه، مطالعات انجام شده در زمینه حسابرسی نشان می‌دهد که حساب‌رسان ماهر از راهبردهای مستقیم استفاده می‌کنند تا فقط اطلاعات مربوط را به دست آورند. و این همان اطلاعاتی است که حساب‌رسان تازه کار آن را بررسی می‌کنند تا اطلاعات نامربوط نباشد.

(Biggs et al. 1987, Biggs and Mock, 1983, Bouwman, 1984)

این موضوع ضرورت ندارد که دانش چه چیزی، مربوط یا نامربوط است تا قضاوت افراد ماهر را از افراد تازه کار متمایز

دوم، اطلاعات مربوط و نامربوط با هم داده شد.

نتایج حاکی از این است که اثرات کاهنده خاصی برای حساب‌رسان ارشد وجود دارد اما این تأثیرات در مورد مدیران حسابرسی و شرکای حسابرسی مشاهده نمی‌شود و این بدان معنی است که تأثیرات کاهنده مشاهده شده در مطالعات قبلی درباره حساب‌رسان ارشد را نمی‌توان به مدیران حسابرسی و شرکای موسسات حسابرسی تعمیم داد. مطالعه نقش تجربه حداقل دو کاربرد دارد. اولاً، این موضوع را نشان می‌دهد که مدیران حسابرسی و شرکای موسسات حسابرسی در بررسی کاربرگ‌های حسابرسی افراد تیم حسابرسی نقش با اهمیتی دارند و این عمل آنان می‌تواند از تأثیرات کاهنده اطلاعات نامربوط روی قضاوت‌های افراد کم تجربه بکاهد، ثانیاً، این مطالعه، یکی از هدف‌های مهم برنامه‌های آموزشی را نشان می‌دهد که باید این برنامه‌ها به گونه‌ای باشد که به افراد کم تجربه کمک کند تا اطلاعات نامربوط موجب غفلت آنان نشده و هرچه بیشتر روی اطلاعات مربوط تمرکز کند.

تأثیر شواهد نامربوط و تجربه

تأثیر کاهنده اغلب به عنوان نتایج ادراک باز نمایانده<sup>۶</sup> توضیح داده می‌شود ادراک باز نمایانده، وقتی انجام می‌شود که افراد، قضاوتی را از طریق مقایسه ویژگی‌های هدف جاری با ویژگی‌های نظری انجام می‌دهند (kahneman and Tversky, 1972 Alba and Hutchinson, 1987 وجود اطلاعات نامربوط درباره ویژگی‌های هدف، وجوه تشابه بین شرایط هدف و شرایط نظری ناشی از اطلاعات مربوط را کاهش می‌دهد. تحقیقات روانشناسی در این مورد نشان می‌دهد که تأثیر کاهنده ممکن است با تجربه کاهش یابد زیرا تصمیم‌گیران با تجربه‌تر دارای ساختارهای دانش پیشرفته‌تری هستند. منظور از ساختارهای دانش،<sup>۷</sup> نحوه سازمان‌دهی دانش در حافظه افراد است که آنان را قادر می‌سازد تا روی شواهد مربوط تمرکز کنند.

patel and Groen, 1986, Lesgold et al., 1988 مطالعات قبلی حسابرسی، شواهد بسیاری را ارائه می‌کنند که در ساختارهای دانش حساب‌رسان، حساب‌رسان ارشد و مدیران حسابرسی نظارت‌هایی وجود دارد.

Frederick et al. 1994, Libby and Frederick, 1990 Tubbs,

1992 بنابراین، پژوهش‌های گوناگون انجام شده در زمینه‌های حسابرسی و روانشناسی نشان می‌دهد که تأثیرات فزاینده

شرکت‌کننده اطلاعات پیشینه در مورد یک مشتری فرضی به انضمام تاریخچه فعالیت آن، با شرحی درباره محصولات، خطوط تولید و سال‌های فعالیت آن داده شد. شرکت‌کنندگان در تحقیق، پس از بررسی اطلاعات پیشینه شرکت فرضی، صورت‌های مالی حسابرسی شده سه سال اخیر شرکت و شرح خلاصه‌ای از سایر اطلاعات خاص شرکت داده شد. برای انجام تحقیق، شرکت‌کنندگان انتخاب شده به عنوان گروه کنترل، صرفاً "اطلاعات مربوط دریافت کردند و به شرکت‌کنندگان گروه دیگر، اطلاعاتی داده شد که حاوی اطلاعات مربوط و نامربوط بود در راستای انجام تحقیق، از شرکت‌کنندگان خواسته شد تا اطلاعات را به اطلاعات مربوط و نامربوط دسته‌بندی کنند تا به این ترتیب توانایی شرکت مورد بررسی را برای ادامه فعالیت ارزیابی کنند.

کرد بلکه افراد ماهر تمایل دارند تا از اطلاعات نامربوط جلوگیری کنند در حالی که به نظر می‌رسد افراد تازه کار در هیچ شرایطی قادر به انجام این کار نیستند حتی اگر نامربوط بودن اطلاعات قبل از تصمیم‌گیری قابل تشخیص و شناسایی باشد. (Shanteau, 1993, Lesgold et al. 1988)

بنابراین مطالب پیشگفته، نشان می‌دهد که تصمیم‌گیران با تجربه در خود ساختار دانش تدوین شده تری به وجود می‌آورند و از راهبردهای مستقیم استفاده می‌کنند تا بتوانند صرفاً "روی اطلاعات مربوط متمرکز شوند، برعکس، افراد تازه وارد، اطلاعات را جزء به جزء پردازش می‌کنند و قضاوت آنها حتی با وجود ساختار دانش تدوین شده، تحت تاثیر اطلاعات نامربوط قرار می‌گیرد.

#### نمونه انجام تحقیق

این تحقیق براساس قضاوت‌های مربوط به تداوم فعالیت صورت گرفته است. یکی از دلایل انتخاب تداوم فعالیت این است که حساب‌برسان ارشد نیز مثل مدیران حسابرسی و شرکای موسسات حسابرسی در عمل با مقوله تداوم عمل مواجه می‌شوند. از آن مهم‌تر، تحقیق قبلی انجام شده (Ricchiute, 1992) نشان می‌دهد که حساب‌برسان با تجربه، دارای ساختارهای دانش خوب تدوین شده‌ای برای وظایف تداوم فعالیت هستند و این دلیل مناسبی است که حساب‌برسان دارای چنین ساختارهای دانشی تحت تاثیر اطلاعات نامربوط قرار نمی‌گیرند. برای انجام این تحقیق، ابتدا اطلاعات مورد استفاده در تحقیق به وسیله ۵ نفر از افراد شاغل در موسسات حسابرسی بزرگ (سه نفر شریک و دو نفر مدیر حسابرسی) به صورت آزمایشی آزمون شد و با استفاده از آرای آنان، اطلاعات مربوط و نامربوط درباره تداوم فعالیت تدوین گردید. با انجام این کار، ۵ مورد اطلاعات نامربوط و ۶ مورد اطلاعات مربوط انتخاب شد تا در زمان تحقیق، در اختیار افراد شرکت‌کننده قرار گیرد. حساب‌برسان کم تجربه و با تجربه نیز به طور تصادفی انتخاب شدند و در دو گروه در پژوهش همکاری کردند. گروه افراد با تجربه شامل ۵۶ نفر شریک و مدیر حسابرسی از موسسات حسابرسی بزرگ بودند و گروه افراد با تجربه کمتر از ۳۱ نفر از حساب‌برسان ارشد از موسسات حسابرسی بزرگ را تشکیل می‌دادند. میزان تجربه افراد گروه اول و دوم به ترتیب و به طور میانگین ۱۳/۸ سال و ۳/۳ سال بود. به هریک از افراد

طبق یافته‌های این تحقیق، تجربه، تاثیر اطلاعات نامربوط روی قضاوت حساب‌برسان را کاهش می‌دهد. حساب‌برسان دارای تجربه بیشتر (شرکای موسسات حسابرسی و مدیران حسابرسی) در صورت وجود اطلاعات نامربوط در قضاوت درباره تداوم فعالیت، تحت تاثیر قرار نمی‌گیرند. به هر حال، براساس تحقیقات قبلی انجام شده (Hacken-brack, 1992, Hoffman and patton, 1997, Glover, 1997) حساب‌برسان کم تجربه‌تر در صورت وجود اطلاعات نامربوط تحت تاثیر آن واقع می‌شوند. نتایج این تحقیق نمی‌تواند تفاوت‌های بین ادراک و استنباط حساب‌برسان با تجربه و کم تجربه در رابطه با مربوط بودن یا نامربوط بودن اطلاعات ارائه شده را توضیح دهد. دو روش به کار رفته در تحقیق نشان می‌دهد که افراد کم تجربه و با تجربه در رتبه‌بندی کردن اطلاعات مربوط و نامربوط با هم تفاوت ندارند. این یافته‌ها همچنین نشان می‌دهد که تجربه افراد تاثیرکاهنده را کاهش می‌دهد و این موضوعی است که تحقیقات مختلف روانشناسی و حسابرسی آن را تایید می‌کند.

طبق این تحقیقات، ساختارهای دانش تدوین شده در ذهن افراد تاثیر شواهد نامربوط را در قضاوت‌های حسابرسی تعدیل می‌کند.

(Pateland Groen 1986, Lesgold et al. 1988, Higgs et al. 1987)

بنابراین تحقیقات قبلی را می‌توان در رابطه با اثربخشی حسابرسی مورد استفاده قرار داد. زیرا این تحقیقات

- 8- Glover, S. 1997. The influence of time pressure and accountability on auditors' processing of non - diagnostic information. *Journal of Accounting Research* 35 (Autumn): 213-226
- 9- Hackenbrack, K. 1992. Implications of seemingly irrelevant evidence in audit judgment, *Journal of Accounting Research* 30 (Spring): 126-136.
- 10- Hoffman, V., and J. Patton. 1997. Accountability, the dilution, effect, and conservatism in auditors' fraud judgments. *Journal of Accounting Research* 35 (Autumn): 227-237.
- 11- Kahneman, D., and A. Tversky. 1972. Subjective probability: A judgment of representativeness. *Cognitive Psychology* 3: 430-454.
- 12- Lesgold, A., H. Rubinson, P. Feltovich, R. Glaser, and Y. Wang. 1988. Expertise in a complex skill: Diagnosing x-ray pictures. In *The nature of Expertise*, edited by M. T. H. Chi, R. Glaser, and M. J. Farr, 311-342. Hillsdale, NJ: Erlbaum.
- 13- Libby, R., and D. M. Frederick. 1990. Experience and the ability to explain audit findings. *Journal of Accounting Research* 28 (Autumn): 348-367.
- 14- Nelson, M. W., R. Libby, and S. E. Bonner. 1995. Knowledge structures and the estimation of conditional probabilities in audit planning. *The Accounting Review* 70 (January): 27-47.
- 15- Nisbett, R. E., H. Zukier, and R. E. Lemley. 1981. The dilution effect: Nondiagnostic information weakens the implications of diagnostic information. *Cognitive Psychology* 13:248-277.
- 16- Patel, V.L., and G.L. Groen 1986. Knowledge based solution strategies in medical reasoning. *Cognitive Science* 10: 91-116.
- 17- Ricchiute, D.N. 1992. Working paper order effects and auditors' going-concern decisions. *The Accounting Review* 67: 46-58.
- 18- Shanteau, J. 1993. Discussion expertise in auditing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 12 (Supplement): 51-56.
- 19- Shelton, S. W. 1999. The effect of Experience on the use of Irrelevant Evidence in auditor judgement, *the Accounting Review* 74 (April): 217-224
- 20- Tubbs, R.M., 1992. The effect of experience on the auditor's organization and amount of knowledge. *The Accounting Review* 67 (October): 783-801.

شواهدی را ارائه می‌کنند که قضاوت‌های حسابرسان ارشد تحت تاثیر اطلاعات نامربوط قرار می‌گیرد و نتایج این تحقیق در این موضوع قابل استفاده است که فرآیند بررسی حسابرسی به وسیله حسابرسان با تجربه موجب می‌شود از قضاوت‌های دارای تاثیر کاهنده افراد کم تجربه جلوگیری و چنین قضاوت‌هایی اصلاح شود. (Shelton, 1999, 224)

1- Irrelevant Information

2- Relevant Information

3- Dilution effect

4- Experience

5- Going Concern

6- Representativeness heuristic

7- Knowledge structure

8- Time pressure

1- Alba, J. W., and J.W. Hutchinson. 1987. Dimensions of consumer expertise. *Journal of Consumer Research* 13:411-454.

2- Biggs, S. F., and T. J. Mock. 1983. An investigation of auditor decision processes in the evaluation of internal and audit scope decisions. *Journal of Accounting Research* 21: 234-255.

3- \_\_\_\_\_, W. F. Messier, Jr., and J. V. Hansen. 1987. A descriptive analysis of computer audit specialists' decision - making behavior in advanced computer environments. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 6 (Spring) : 1-21.

4- Bonner, S., R. Libby, and M. W. Nelson. 1996. Using decision aids to improve auditors' conditional probability judgments. *The Accounting Review* 71 (April): 221 - 240 .

5- Bouwman, M. J. 1984. Expert vs. novice decision-making in accounting: A summary. *Accounting, Organizations and Society* 9: 325-327.

6- Frederick, D. M. 1991. Auditors' representation and retrieval of internal control knowledge. *The Accounting Review* 66 (April): 240-258.

7- \_\_\_\_\_, V.B. Heiman-Hoffman, and R. Libby. 1994. The structure of auditors' Knowledge of financial statement errors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 13 (Spring) : 1-21.