

قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابرسی

Auditor judgment and Decision making

نظام‌الدین رحیمیان

عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، انجمن حسابداری ایران و انجمن حسابداران خبره ایران
دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه علامه طباطبائی و مدرس دانشگاه‌ها و مدارس عالی

چکیده

یکی از جالب‌ترین و مهم‌ترین جنبه‌های حسابرسی، قضاوت‌هایی است که حسابرسان به عنوان بخشی از کار روزمره خود با آن سروکار دارند. با وجود ابزارها و روش‌های مختلف مورد استفاده، حسابرسی بیش از هر چیز، فرآیندی قضاوتی است و حسابرسان در زمینه‌های گوناگونی ملزم به تصمیم‌گیری و قضاوت‌اند. در این راستا، همه فرآیندهای تصمیم‌گیری، موضوعاتی برای اشتباهات قضاوتی بالقوه و در نتیجه، نتیجه‌گیری‌های نادرست است. روش‌های خاص، مؤثر و کامل برای از بین بردن قضاوت‌های اشتباه در حسابرسی وجود ندارد. این مقاله ضمن بیان تعاریفی از تصمیم‌گیری و قضاوت و منابع اشتباهات در قضاوت‌های حسابرسان، روش‌هایی را معرفی می‌کند که حسابرسان با استفاده از این روش‌ها به طور معقول می‌توانند تأثیر سوگیری‌های قضاوتی خود را به حداقل برسانند.

واژه‌های کلیدی

تصمیم‌گیری، قضاوت، ادراک، روش‌های حسابرسی، شواهد حسابرسی

مقدمه

تصمیم‌گیری^۱ فرآیندی است که یک فرد هنگام انتخاب یک راهکار از میان مجموعه راهکارهای ممکن با آن مواجه می‌شود و قضاوت^۲ فرآیندی است که در آن افراد درباره جنبه‌های مربوط به مسأله مورد تصمیم‌گیری فکر و اظهارنظر می‌کنند.

قضاوت‌های اشتباه، اغلب ناشی از اشتباه در تصمیم‌گیری‌هاست. بنابراین، برای بهبود تصمیم‌گیری‌ها باید اشتباهات در قضاوت‌ها شناخته شده و حداقل شود. همواره تصمیماتی که توسط افراد صورت می‌گیرد دارای یک فرآیند متوالی است. در این فرآیند، ممکن است راهکارهای جدیدی در دسترس قرار گیرد یا معیارهای تصمیم‌گیری جدیدی معرفی شود یا معیارهای موجود باتوجه به اطلاعاتی که در دسترس قرار می‌گیرد، تغییر یابد.

یکی از جالب‌ترین و مهم‌ترین جنبه‌های حسابرسی، قضاوت‌هایی است که حسابرسان به عنوان بخشی از کار روزمره خود با آن سروکار دارند. (حساس یگانه و تالانه، ۱۳۸۲، ۶۰) و به اعتقاد متخصصان، پاسخ تعداد زیادی از موضوعات و ابهامات که زاینده ماهیت حسابرسی است تنها با اتکالی به قضاوت حرفه‌ای مقدور است. (نیکخواه آزاد، ۱۳۷۹، ۵۲)

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

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

ب - نتیجه‌گیری براساس شواهد حسابرسی گردآوری شده، برای مثال، تشخیص معقول بودن برآوردهایی که مدیریت در تهیه صورت‌های مالی اعمال کرده است.

نیچل (۲۰۰۱) اعتقاد دارد با وجود ابزارها و روش‌های مختلف مورد استفاده در فرآیند حسابرسی، حسابرسی بیش از هر چیز یک **فرآیند قضاوت** است و حسابرسان در زمینه‌های گوناگونی مانند موارد زیر ملزم به تصمیم‌گیری و قضاوت هستند: (Knechel, 2001, 591)

- تعیین سطح اهمیت
- تعیین اهداف حسابرسی
- ارزیابی دارایی‌ها، بدهی‌ها و اقلام سود و زیان
- طراحی روش‌های حسابرسی مؤثر به منظور کسب شواهد حسابرسی
- ارزیابی انواع مختلف ریسک در حسابرسی

- ارزیابی اثربخشی و اتکاپذیری سیستم کنترل‌های داخلی
 - ارزیابی درستی فرض تداوم فعالیت
 - ارزیابی کفایت شیوه و حدود افشای اقلام در صورت‌های مالی
 - ارزیابی توضیحات مدیریت صاحبکار
 - ارزیابی کمی و کیفی شواهد به منظور اظهارنظر درباره صورت‌های مالی
 - ارزیابی مطابقت اطلاعات با اصول پذیرفته شده حسابداری و استانداردهای حرفه‌ای. (Knechel, 2001, 588)
- در واقع برای تصمیم‌گیری است که به حسابرس حق‌الزحمه داده می‌شود و این تصمیم حسابرس است که در دادگاه‌ها مورد مذاقه و مرور قرار می‌گیرد. (حساس یگانه و تالانه، ۱۳۸۲، ۶۰).

حسابرسی به عنوان فرآیند تصمیم‌گیری

همه تصمیمات دارای فرآیندی متوالی‌اند. خرید اتومبیل و حسابرسی صورت‌های مالی هر دو دارای فرآیند تصمیم‌گیری یکسانی هستند. به طور کلی، فرآیند کار در تمام تصمیم‌گیری‌ها شامل شش مرحله به شرح زیر است:

تعریف موضوع تصمیم‌گیری

در حسابرسی صورت‌های مالی، تصمیم‌گیری حسابرسان این است که صورت‌های مالی صاحبکار به‌نحو مطلوب ارائه شده باشد. به هر حال، در اجرای حسابرسی، تصمیمات متعدد و گوناگونی اتخاذ می‌شود و اثرات انباشته این تصمیمات در نهایت به صورت اظهارنظر درباره صورت‌های مالی منعکس می‌شود. تصمیمات حسابرسان درباره تعیین سطح اهمیت، ریسک و شواهدحسابرسی همگی تصمیمات با اهمیتی هستند و روی اظهارنظر حرفه‌ای آنان تأثیر می‌گذارند. بدیهی است که تمام این موضوعات، زمینه‌های لازم را برای قضاوت اشتباه توسط حسابرسان فراهم می‌کند.

تعیین معیار ارزیابی

حسابرس باید معیارهای ارزیابی مورد استفاده خود را در فرآیند تصمیم‌گیری تعیین کند. معیارهای مورد استفاده برای حسابرسی مجموعه کامل صورت‌های مالی، استانداردهای

حسابداری و استانداردهای حسابرسی است. حسابرسان می‌توانند سایر تصمیمات خود را براساس معیارهای ارزیابی اهمیت، ریسک و ویژگی‌های کیفی شواهد حسابرسی اتخاذ کنند.

سنجش معیارهای مربوط

همه معیارها برای تصمیم‌گیرنده اهمیت یکسانی ندارند. در فرآیند حسابرسی، کاهش ریسک حسابرسی ممکن است اهمیت بیشتری از دسترسی سریع به شواهد داشته باشد. در این شرایط، تصمیم‌گیری برای کسب شواهد اضافی در طول دوره حسابرسی می‌تواند تأثیر بیشتری روی سطح ریسک حسابرسی قابل قبول داشته باشد. به نحو مشابه، طبق استانداردهای حسابداری، اهمیت برخی از موضوعات بیش از موضوعات دیگر است.

شناسایی راهکارها

در فرآیند حسابرسی، راهکارهای مربوط به اکثر تصمیمات توسط حسابرسان به‌خوبی درک و فهمیده می‌شود. البته راهکارها در سطوح مختلفی کاربرد دارند و در بالاترین سطح، در انواع مختلف گزارش‌های حسابرسی مورد استفاده قرار می‌گیرند و در سطوح پایین‌تر و مفصل‌تر، نیز انتخاب شواهد حسابرسی براساس تجربیات قبلی و سایر شرایطی صورت می‌گیرد که برای هر صاحبکار حسابرسی وجود دارد.

رتبه‌بندی راهکارها

پس از تعیین راهکارها، تصمیم‌گیرنده آنها را براساس معیار تعیین شده رتبه‌بندی می‌کند. برای نمونه، در فرآیند حسابرسی، برخی روش‌ها می‌تواند شواهد کیفی بیشتری ارائه کند اما استفاده از آنها مستلزم صرف هزینه بیشتری است. سایر روش‌های دیگر مانند اخذ تأییدیه برای حساب‌های دریافتی نیز ممکن است نسبت به زمان حساس باشد.

انتخاب بهترین راهکارها

انتخاب بهترین راهکار، پس از بررسی و سنجش راهکارها صورت می‌گیرد. حسابرس برای دستیابی به سطح قابل قبولی از ریسک حسابرسی، بهترین مجموعه شواهد حسابرسی را انتخاب می‌کند. آزمون‌های رعایت سیستم کنترل داخلی می‌تواند منبع مؤثری از شواهد حسابرسی درباره یک فرآیند باشد. از آنجا که تأییدیه نیز یک منبع با ارزش از شواهد

حسابرسی تلقی می‌شود، اخذ تأییدیه حساب‌ها نیز ممکن است پس از انجام آزمون‌های جزئیات و مانده حساب‌ها صورت می‌گیرد. در صورت عدم رعایت استانداردهای حسابداری توسط صاحبکار، انتخاب بهترین راهکار در بالاترین سطح می‌تواند ارائه اظهارنظر مشروط باشد. به طور کلی، در تمام تصمیمات حداقل یک معیار وجود دارد که مطلوبیت انتخاب صورت گرفته را مورد ارزیابی قرار می‌دهد.

جدول شماره ۱، فرآیند تصمیم‌گیری برای دو تصمیم با اهمیت در حسابرسی شامل انتخاب روش حسابرسی و ارائه اظهارنظر حرفه‌ای را نشان می‌دهد.

فرآیند حسابرسی مستلزم انجام قضاوت‌های حرفه‌ای گسترده‌ای است. قصور در انجام قضاوت‌های درست، می‌تواند منجر به تصمیمات نادرستی شود که اغلب دارای تأثیر منفی روی کار حسابرسی، صاحبکار و اشخاص ذی‌نفع مرتبط با صورت‌های مالی است.



پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

جدول شماره ۱: دو نمونه تصمیم‌گیری در حسابرسی

شماره مرحله	مراحل تصمیم‌گیری	تصمیم‌گیری درباره شواهد حسابرسی	تصمیم‌گیری درباره اظهارنظر حرفه‌ای
۱	تعریف موضوع تصمیم‌گیری	حسابرس چه نوع و چه مقدار شواهدی را در آزمون محتوا باید به‌دست آورد تا ادعاهای مدیریت درباره حساب‌های دریافتی را اثبات کند؟	حسابرس پس از تکمیل فرآیند، تحصیل و ارزیابی شواهد، چه نوع گزارشی را باید ارائه کند؟
۲	تعیین معیار ارزیابی	(۱) زمان و تلاش برای کسب شواهد (۲) مربوط بودن شواهد (۳) قابلیت دستیابی به شواهد (۴) سطح ریسک نمونه‌گیری (۵) سهولت تفسیر شواهد (۶) کیفیت سیستم کنترل داخلی صاحبکار	(۱) انطباق با استانداردهای حسابداری (۲) اهمیت (۳) ریسک عدم کشف تحریف (۴) ریسک ناشی از تداوم فعالیت (۵) هزینه‌های بالقوه اظهارنظر نادرست
۳	سنجش معیارهای مربوط	حسابرس ممکن است تصور کند معیار (۱) با اهمیت‌ترین است و معیار (۲) نیز اهمیت زیادی دارد اما همه شش معیار می‌تواند به تصمیمات حسابرس مربوط باشد. معیار (۴) به رویکرد نمونه‌گیری مربوط است که مورد استفاده قرار می‌گیرد. معیار (۵) ممکن است به تجربیات حسابرس بستگی داشته باشد و معیار (۶) روی قابلیت اعتماد شواهد تأثیر می‌گذارد.	حسابرس ممکن است در نظر بگیرد که معیار (۵) مهم‌ترین معیار است اما چهار معیار دیگر نیز به تصمیم‌گیری حسابرس مربوطند. معیار (۱) و (۲) معمولاً برای تمام تصمیمات اهمیت دارند و اهمیت معیارهای (۳) و (۴) به شواهدی بستگی دارد که در آنها این موضوعات وجود دارد.
۴	شناسایی راهکارها	<ul style="list-style-type: none"> ارسال تأییدیه‌ها (مثبت و منفی) انحسام‌سنندرسی فروش و حساب‌های دریافتی اجرای روش‌های تحلیلی 	<ul style="list-style-type: none"> اظهارنظر مقبول استاندارد اظهارنظر مقبول تعدیل شده اظهارنظر مشروط عدم اظهارنظر
۵	رتبه‌بندی راهکارها	<p>تأییدیه‌ها: هزینه ارسال تأییدیه، حساسیت زمانی ارسال تأییدیه‌ها، مطلوب بودن روش وقتی کنترل‌ها ضعیف است، در نظر گرفتن محدودیت‌های ریسک نمونه‌گیری</p> <p>سنندرسی: میزان سهولت آن برای اجرا، عدم حساسیت زمانی (می‌توان آن را هر زمان انجام داد)، قابل قبول بودن آن در زمان ضعیف بودن کنترل‌های داخلی، داشتن مقداری ریسک نمونه‌گیری</p> <p>روش‌های تحلیلی: سهولت اجرا، خوب بودن روش در زمان خوب بودن کنترل‌های داخلی، نداشتن ریسک نمونه‌گیری، ممکن است تفسیر آن مشکل باشد و مستلزم آزمون‌های دیگری مانند پیگیری باشد، بیشتر پس از پایان سال مفید است اما می‌تواند در هر زمانی مورد استفاده قرار گیرد.</p>	<p>گزارش مقبول استاندارد: اگر مشکلی در رابطه با حسابرسی وجود نداشته باشد، ارائه می‌شود.</p> <p>گزارش مقبول تعدیل شده: در صورت شواهدی درباره تردید درباره تداوم فعالیت به کار می‌رود.</p> <p>گزارش مشروط: در صورت وجود شواهدی دال بر تحریف در صورتهای مالی بکار می‌رود.</p> <p>عدم اظهارنظر: وقتی حسابرس درباره صورتهای مالی اطمینان نداشته باشد و احتمال وجود هزینه‌های بالقوه برای نتیجه‌گیری‌ها وجود داشته باشد، به کار می‌رود.</p>
۶	انتخاب بهترین راهکار	حسابرس در صورت ارزیابی ریسک عدم کشف در حد بالا، ممکن است تعدادی تأییدیه مثبت ارسال نماید. تعدادی از مانده‌ها را آزمون کند و روش‌های تحلیلی گسترده‌ای را اجرا کند.	حسابرس ممکن است گزارش مقبول استاندارد را انتخاب کند زیرا هیچ شواهدی در مورد تحریف و یا مشکلات تداوم فعالیت وجود ندارد و استانداردهای حسابداری بدرستی رعایت شده و حسابرس شواهد کافی برای قانع کردن خود کسب کرده و هیچ نگرانی درباره نتیجه‌گیری نادرست ندارد.

منابع اشتباهات در قضایوت‌های حسابرسان

حسابرسان همواره فرض می‌کنند که تصمیم‌گیرانی منطقی هستند. اما تحقیقات روانشناسی زیادی نشان می‌دهد که افراد در زمان پردازش اطلاعات و تجزیه و تحلیل یک تصمیم خاص دارای اشتباه‌های مشترک هستند. برخی از دلایلی که حسابرسان ممکن است در قضایوت‌ها و تصمیم‌گیری‌های خود دچار اشتباه شوند به شرح زیر است:

۱. حسابرسان نمی‌توانند به روشنی موضوع تصمیم‌گیری خود را تعریف کنند: هدف

حسابرسی صورت‌های مالی نسبتاً واضح و شفاف است و آن اظهارنظر درباره صورت‌های مالی است. اما همه تصمیمات حسابرسی به این سادگی نیست و مواردی از آن را به سختی می‌توان تعیین کرد. برای نمونه، معنی دقیق «شواهد کافی و قابل قبول» چیست؟ حسابرس چگونه می‌فهمند که شواهد کافی را به‌دست آورده است؟

۲. حسابرسان ممکن است آگاه نباشند یا نتوانند تمام شواهد مربوط به داده‌ها را

ارزیابی کنند: شواهد مورد نیاز حسابرسی اغلب ممکن است در دسترس نباشد یا برای حسابرس ناشناخته باشد. در فرآیند حسابرسی، ارزیابی اطلاعات نیز می‌تواند مشکل باشد زیرا این کار به صورت ذهنی انجام می‌شود و این احتمال نیز وجود دارد که حسابرس توانایی ارزیابی درست شواهد حسابرسی را نداشته باشد. در چنین شرایطی، حسابرسان ممکن است از کار خسته شوند، زمان بیشتری را صرف و یا به طور اشتباه، برخی از شواهد را به طور بالقوه مفید ارزیابی کنند.

۳. حسابرسان ممکن است به روش‌های سوگیرانه عمل کنند: حسابرسان انتظار دارند

تا شواهد حسابرسی عینی، منطقی و مربوط به حسابرسی را به‌دست آورند و ارزیابی کنند. حسابرسان در واقع باید تمام شواهد بالقوه مربوط به حسابرسی را در نظر بگیرند. اما آنان تلاش نمی‌کنند شواهدی را به‌دست آورند که طبق الزامات از پیش تعیین شده در قرارداد منعقد، ملزم به گردآوری آن هستند. 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 سوگیرانه^۲ رفتار می‌کنند. آنچه که حسابرس براساس مفاد یک قرارداد خاص باید مشاهده کند اغلب مستقیماً تحت تأثیر آن چیزی قرار می‌گیرد که او انتظار دارد ببیند.

۴. حسابرسان ممکن است بهترین راهکار را انتخاب نکنند: حسابرس باید تصمیمات

خود را براساس شواهد اتخاذ کند. اما او ممکن است نتواند همه راهکارهای معقول برای یک

موفقیت را تعیین کند یا در نظر بگیرد. از سوی دیگر، تمایلات و هدف‌های شخصی حسابرس نیز نباید روی تصمیم‌گیری حرفه‌ای او تأثیر بگذارد. متأسفانه، اهداف مختلفی مانند تلاش برای حفظ یک صاحبکار ممکن است روی کیفیت تصمیمات حسابرس تأثیر بگذارد.

به طور کلی، محدودیت‌های پیش‌گفته، ناشی از منطق محدود^۴ است. افراد فرض می‌کنند که در تصمیم‌گیری‌های خود افراد منطقی هستند اما منطق محدود نشان می‌دهد این امکان وجود ندارد که همه اطلاعات مناسب و ضروری براساس روشی شفاف و قابل درک در دسترس تصمیم‌گیران قرار گیرد. براساس منطق محدود، افراد اغلب از روش‌های ساده شده‌ای برای تصمیم‌گیری استفاده می‌کنند. این روش‌های ساده شده ادراک^۵ نامیده می‌شود و می‌تواند در هر مرحله از فرآیند تصمیم‌گیری مورد استفاده قرار گیرد. ادراک، قضاوت را هدایت می‌کند و مقدار اطلاعات لازم برای تصمیم‌گیری را محدود می‌سازد، روش شفاف و واضحی را برای ارزیابی اطلاعات ارائه می‌کند و انتخاب‌های قابل قبول موجود در راهکارها را براساس ملاحظات تعیین شده نشان می‌دهد. براساس تعریف، ادراک معمولاً منجر به تصمیمات قابل قبول می‌شود اگر چه این تصمیمات ضرورتاً بهترین تصمیمات ممکن نیستند. سه نوع ادراک اساسی وجود دارد که به وسیله روانشناسان تعیین شده است. هر کدام از این ادراکات می‌تواند منجر به برخی سوگیری‌ها در تصمیم‌گیری شود و روی قضاوت حرفه‌ای حسابرس اثر بگذارد.

ادراک در دسترس

توانایی افراد در تعیین انتخاب‌ها و سنجش پیامدهای احتمالی این انتخاب‌ها، اغلب تحت تأثیر تجربیات قبلی آنان قرار می‌گیرد. احتمال زیادی وجود دارد که حسابرس، موقعیتی را که قبلاً با آن مواجه شده است را به خاطر آورد و تجربیات قبلی و تصمیمات جاری هر دو به طور همزمان روی قضاوت حسابرس اثر بگذارد حتی اگر این موقعیت‌ها، کاملاً مشابه نباشند.

ادراک در دسترس^۶ را می‌توان در حسابرسی صورت‌های مالی به شکل‌های مختلف مشاهده کرد. حسابرسان گرایش دارند به جست‌وجوی انواع گوناگون اشتباهاتی بپردازند که در حسابرسی‌های قبلی با آن مواجه شده‌اند. آنان اغلب از همان روش‌های حسابرسی استفاده می‌کنند که در سال‌های گذشته مورد استفاده قرار داده‌اند. آنان پاسخ‌های دریاقتی مربوط به پرس‌وجوهای خود از مدیریت صاحبکار را در راستای ملاحظات قبلی از آنان تفسیر می‌کنند. ادراک در دسترس می‌تواند منجر به این سه نوع سوگیری در قضاوت حسابرسان شود و روی فرآیند تصمیم‌گیری آنان تأثیر بگذارد:

• سهولت به یادآوری^۷

• توانایی بازیابی^۸

• تداعی‌های از پیش فرض شده^۹

این سوگیری‌ها در جدول شماره ۲ تعریف و نمونه‌هایی نیز از آنها ارائه شده تا نحوه بروز آنها در فرآیند حسابرسی نشان داده شود. در همه این موارد، اساس سوگیری‌ها این است که حسابرس ممکن است فکر کند برخی پیامدها یا نتیجه‌گیری‌ها آسان‌تر از برخی دیگر است و این موضوع روی سنجش معیار و ملاحظات مربوط به راهکارها در فرآیند حسابرسی تأثیر می‌گذارد.

ادراک بازنماینده

تصمیم‌گیران اغلب برای ارزیابی موقعیت‌های جدید از روش‌های کلیشه‌ای و قالبی استفاده می‌کنند. با توجه به موارد تشابه بین موقعیت‌های مشابه و غیرمشابه تصمیم‌گیرنده می‌تواند قضاوت کند یک موقعیت غیرمشابه به روشی مناسب برای موقعیت مشابه به مرحله اجرا درآید. این موضوع در مواقعی استفاده می‌شود که دانش مربوط به مجموعه‌ای از واقعیت‌ها به کار می‌رود تا مجموعه‌ای متفاوت از واقعیت‌های دیگر تفسیر شود. به‌هرحال، این رویکرد می‌تواند منجر به اشتباه در قضاوت‌های حسابرسان در مواقعی شود که آنان موارد عدم تشابه بین شرایط مختلف را مورد توجه قرار نمی‌دهند. در فرآیند حسابرسی، ادراک بازنماینده^{۱۰} زمانی رخ می‌دهد که حسابرسان تصمیم می‌گیرند از برنامه‌های حسابرسی مشابه برای صاحبکاران مختلف استفاده کنند. نمونه دیگر، زمانی است که حسابرسان از یک فرمول ثابت برای تعیین سطح اهمیت قراردادهای حسابرسی استفاده می‌کنند.

در رابطه با ادراک بازنماینده ممکن است پنج سوگیری بالقوه به‌وجود آید:

• عدم حساسیت به نرخ‌های مبنا

• عدم حساسیت به اندازه نمونه

• تصویر غلط در مورد شانس

• گرایش به میانگین

• سفسطه ارتباط باهم^{۱۱}

جدول شماره دو، این سوگیری‌ها را تعریف کرده و شرحی را درباره نحوه وقوع این موارد در فرآیند حسابرسی بیان می‌کند. اهمیت این سوگیری‌ها به گونه‌ای است که حسابرس با توجه به

شرایط و محتوای تصمیم، وزن بیشتری به آنها اختصاص می‌دهد و ویژگی‌های خاص هر کدام از صاحبکاران حسابرسی را در نظر نمی‌گیرد.

متکی شدن و تعدیل ادراک

در برخی از تصمیم‌گیری‌ها، تصمیم‌گیری براساس رویکردهای خاص، یا براساس نکات و موضوعات از پیش درک شده یا انتظارات قبلی اتخاذ می‌شود و افراد اغلب از موضوعات از پیش دریافت شده به عنوان نقطه شروع در فرآیند قضاوت استفاده می‌کنند و متعاقب آن، این آرا را با استفاده از اطلاعات اضافی کسب شده تعدیل می‌کنند. به هر حال، با توجه به اهمیت نقطه شروع این امکان وجود دارد که تعدیلات، مفهوم اطلاعات جدید را به درستی منعکس نکنند. نمونه‌هایی از متکی شدن^{۱۲} و تعدیل ادراک را زمانی می‌توان مشاهده کرد که حسابرس در سال بعد درباره اندازه نمونه یا تخصیص‌های زمانی، عملیات حسابرسی را براساس زمان‌بندی حسابرسی در سال قبل انجام دهد. این درحالی است که شرایط جدید امسال می‌تواند سیستم حسابداری، رقابت‌پذیری صنعت، خطوط محصول جدید، یا سایر شرایط دیگر را تغییر دهد و تعدیلات حسابرس نیز ممکن است تصویر درستی از شرایط جدید ارائه نکند. سه سوگیری بالقوه ممکن است از متکی شدن و تعدیل ادراک به وجود آید که عبارتند از:

- تعدیلات متکی شدن تا کافی
- رویدادهای پیوسته و گسسته^{۱۳}
- اطمینان بیش از حد^{۱۴}

این سوگیری‌ها در جدول شماره دو تعریف شده است. ماهیت این سوگیری‌ها نشانگر عدم تمایل حسابرس به انجام تعدیلات مناسب روی حقایق مربوط به اطلاعات جدید است.

سایر سوگیری‌ها

دو سوگیری دیگر وجود دارد که ضرورتاً وابسته به یک ادراک خاص نیستند و می‌توانند روی تصمیم‌گیری‌ها اثر گذارند. این دو سوگیری عبارتند از:

- ۱- سوگیری تأییدیه^{۱۵} و
- ۲- بازاندیشی و افت دانش^{۱۶}

این سوگیری‌ها می‌توانند دارای تأثیر با اهمیتی روی قضاوت حرفه‌ای حسابرس باشند. این موارد نیز در شکل شماره دو تعریف شده‌اند. سوگیری تأییدیه اهمیت خاصی برای حسابرسان دارد زیرا زمانی به کار می‌رود که حسابرسان ممکن است شواهد کافی به دست آورده باشند که از آرای قبلی درباره صورت‌های مالی حمایت می‌کند. این موضوع می‌تواند باعث شود که حسابرس شواهدی دال بر وجود تحریف با اهمیت در حساب‌ها را در نظر نگیرد.

جدول شماره ۲- نمونه‌هایی از سوگیری‌های قضاوتی در حسابرسی

ادراک در دسترس

ماهیت سوگیری	شرح سوگیری	مثال: تأثیر در حسابرسی
سهولت به یادآوری	تجربیات موجود یا اخیر که به آسانی به خاطر می‌آید و ممکن است این تصور در مورد آنها وجود داشته باشد که نسبت به سایر تجربیات موجود یا اخیر، بیشتر تکرار می‌شوند.	حسابرس که در تجربیات خود، مشاهده تقلب یک صاحبکار را دارد ممکن است فکر کند برای همه صاحبکاران احتمال بیشتری وجود دارد تا تقلب اتفاق بیفتد. اگر چه این موضوع می‌تواند به ندرت روی دهد.
توانایی بازیابی	توانایی فرد برای به خاطر آوردن واقعیت‌های خاص ممکن است باعث شود که این واقعیت‌های از پیش درک شده نسبت به آنهایی که به یادآورده نمی‌شوند با احتمال بیشتری در نظر گرفته شود.	حسابرس با به یادآوری صاحبکار دارای مشکل کسری موجودی کالا در سال قبل ممکن است روی این موضوع متمرکز شود و در نظر گرفتن سایر مسائل احتمالی مربوط به موجودی کالا قصور کند.
تداعی‌های از پیش فرض شده	تجربیات مربوط به این واقعیت‌های خاص پیوسته با هم ممکن است منجر شود که شخص احتمال اینکه آنها معمولاً با هم اتفاق می‌افتد را بیش از اندازه برآورده کند.	حسابرسی که شاهد کاهش حاشیه سود در گذشته و کاهش کارکنان شرکت بوده، ممکن است در نظر بگیرد که حاشیه سود امکان ندارد از طریق روش‌های دیگری افزایش یابد.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

جدول شماره ۲- نمونه‌هایی از سوگیری‌های قضاوتی در حسابرسی

ادراک بازنماینده

ماهیت سوگیری	شرح سوگیری	مثال: تأثیر در حسابرسی
عدم حساسیت به نرخ‌های مبنا	غفلت از فراوانی نسبی شرایط انفاق افتاده نسبت به کل جامعه ممکن است باعث تحریف این احتمال شود که این شرایط در موقعیت خاص انفاق می‌افتد.	حسابرس ممکن است ریسک ورشکستگی صاحبکار را بیشتر ارزیابی کند زیرا او در پیش‌بینی نسبت پایین فراوانی ورشکستگی در اقتصاد کلان دچار قصور شده است.
عدم حساسیت به اندازه نمونه	وقتی اطلاعات بر مبنای مشاهدات متعددی به دست می‌آید، افراد گرایش دارند تا از اندازه نمونه و از این واقعیت غفلت کنند که نمونه‌های بزرگ‌تر عموماً درست‌ترند.	در زمان انجام آزمون‌های محتوا، حسابرس ممکن است نمونه کوچکتری را نسبت به آنچه باید باشد در نظر بگیرد. این کار منجر به نمونه‌گیری سیستماتیک نادرست می‌شود.
تصور غلط در مورد شانس	افراد اغلب به طور اشتباه انتظار دارند که شانس منجر به شرایطی می‌شود که حتی زمان را کم کند. برای نمونه، مردم فکر می‌کنند که توالی تصادفی معمولاً تصادفی به نظر می‌رسد.	با بررسی یکسری از ارقام فروش، حسابرس ممکن است انتظار داشته باشد که نوسانات تصادفی (مانند یک الگو غیرتصادفی) بالا و پایین روند و نتایج روش‌های تحلیلی را تفسیر نادرست کند.
گرایش به میانگین	افراد تمایل دارند تا احتمال اینکه شرایط نهایی به سمت شرایط طبیعی بازگردد را بیش از اندازه برآورده کنند.	حسابرس ممکن است از صاحبکاری که افزایش زیادی در فروش دوره دارد به طور غیرمعتولی انتظار داشته باشد تا آن عملکرد را در آینده تکرار کند. این موضوع می‌تواند یک اثر منفی روی ارزیابی شواهد روش‌های تحلیلی داشته باشد.
سفسطه ارتباط با هم	افراد ممکن است فکر کنند احتمال اینکه دو موقعیت با هم انفاق می‌افتد بیشتر از زمانی است که یکی از موقعیت‌ها به تنهایی انفاق بیفتد.	حسابرس ممکن است باور داشته باشد که رویداد هم‌زمان تقلب مدیریت و جبران احتمالی آن، احتمالاً بیش از رویداد تقلب مدیریت بدون جبران احتمالی آن صورت گیرد.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

جدول شماره ۲- نمونه‌هایی از سوگیری‌های قضاوتی در حسابرسی

متکی شدن و تعدیل ادراک

ماهیت سوگیری	شرح سوگیری	مثال: تأثیر در حسابرسی
تعدیلات متکی شدن ناکافی	اطلاعات اولیه نقطه شروعی برای تصمیم است و اطلاعات اضافی برای جبران اثرات متکی شدن اولیه کفایت نمی‌کند.	حسابرس ممکن است از اندازه نمونه سال قبل به عنوان نقطه شروع برای اجرای آزمون‌های محتوای مانده و جزئیات حساب‌ها استفاده کند و در انجام تعدیلات کافی برای تغییرات ریسک شرکت در سال جاری دچار قصور شود.
رویدادهای پیوسته و گسسته	افراد بیشتر تصور می‌کنند رویدادهایی که با هم صورت می‌گیرند اغلب دارای تکرار بیشتری نسبت به رویدادهایی است که در واقع انجام می‌شوند این در حالی است که تصور می‌شود رویدادهایی که مستقلاً روی می‌دهند نسبت به آنچه واقعاً روی داده، دارای تکرار کمتری هستند.	در زمان نمونه‌گیری، حسابرس ممکن است به طور اشتباه اعتقاد داشته باشد که احتمال انتخاب ۲۵ عملیات اخیر در یک موادمخام بیشتر از انتخاب یک عملیات اشتباه خارج از ۲۵ است.
اطمینان بیش از حد	بیشتر افراد در توانایی‌های خود برای انجام برآوردهای درست دارای اعتقاد توجیه شده‌ای نیستند.	حسابرس ممکن نیست شواهد کافی گردآوری کند که از یک ادعا یا حساب خاص حمایت کند یا او اطمینان بیش از حدی را برای کفایت شواهدی در نظر بگیرد که قبلاً در دسترس قرار گرفته و قابلیت تفسیر آن به‌درستی وجود دارد.

سایر سوگیری‌ها

ماهیت سوگیری	شرح سوگیری	مثال: تأثیر در حسابرسی
سوگیری تاییدیه	افراد تمایل دارند به جست‌وجوی اطلاعاتی بپردازند که از آرای آنان حمایت می‌کند و از اطلاعاتی که برعکس است غفلت کرده یا اجتناب می‌کنند.	اگر حسابرسی اعتقاد دارد که ریسک تحریف برای یک ادعا کم است، ممکن است فقط برای شواهدی که از این دیدگاه حمایت می‌کند شواهد گردآوری کند و شواهدی را که برعکس است مورد توجه قرار ندهد.
بازاندیشی و افت دانش	افراد احتمال زیادی را به روی دادن یک رویداد پس از این واقعیت می‌دهند که آنان بتوانند قبل از اینکه رویداد اتفاق بیفتد.	حسابرس در زمان ارزیابی برآورد حسابداری، ممکن است نتیجه‌گیری کند که برآورد امسال صاحبکار اشتباه است زیرا در سال قبل اشتباه بوده است حتی اگر این برآورد در این زمان مستدل تلقی شود.

راه‌های غلبه بر قضاوت‌های اشتباه در حسابرسی

فهرست طولانی اشتباهات بالقوه قضاوت در حسابرسی ممکن است برای حساب‌برسان نگران‌کننده باشد، اما روش‌های مختلفی برای دوری از اشتباهات قضاوتی یا کاهش اثر آن وجود دارد. برخی از مؤثرترین این روش‌ها به این شرح است:

بهبود مهارت

یکی از عمومی‌ترین روش‌های اجتناب از قضاوت‌های اشتباه در حسابرسی، ارتقای آموزش حساب‌برسان و استفاده از افراد حرفه‌ای است، بدیهی است هر چه افراد، آشنایی بیشتری با تصمیم‌گیری داشته باشند احتمال تکمیل درست فرآیند تصمیم‌گیری توسط آنان افزایش می‌یابد. افراد با مهارت بیشتر، احتمال بیشتری دارد که راهکارها را به درستی تعیین کنند، سنجش مناسب‌تری از معیارهای مربوط داشته باشند و معیارها را به درستی ارزیابی کنند. در یک مؤسسه حسابرسی، مدیران بر این باورند که نسبت به سرپرستان مهارت بیشتری دارند و سرپرستان نیز دارای مهارت بیشتری نسبت به اعضای تیم حسابرسی هستند. به هر حال، از آنجا که ماهیت مهارت به درستی و به طور کامل روشن نیست بنابراین، موقعیت‌های غیرعادی یا دارای ویژگی‌های انفرادی خاص باید به وسیله مزیت‌های حاصل از تجارب از پیش ادراک شده تعیین شود.

اعمال روش‌های غیرسوگیرانه

دانستن درباره تأثیر بالقوه قضاوت‌های سوگیرانه، 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 سوگیری‌های قضاوتی حساب‌برسان کمک کند.

ایجاد چارچوب و چشم‌انداز

تغییر نگرش حساب‌برسان به مسائل تصمیم‌گیری می‌تواند به کاهش برخی از سوگیری‌ها در قضاوت‌های آنان کمک کند. برای نمونه، اگر نگرش حساب‌برس به قرارداد حسابرسی این باشد که حساب‌ها به نحو مطلوب بیان شده و صرفاً باید مجموعه‌ای شواهد خارج از شرکت صاحبکار به دست آورد و آن را اثبات کرد، این سوگیری درباره تأییدیه می‌تواند مشکل ساز باشد. در این شرایط، اگر حساب‌برس نگرش خود را تغییر دهد از بروز چنین اشتباهات قضاوتی جلوگیری

می‌شود. تجزیه و تحلیل‌های منظم و روشمند در فرآیند حسابرسی نیز می‌تواند ایجاد چارچوب و چشم‌انداز مناسبی برای ریسک‌های کلیدی طبق قرارداد را تسهیل کند.

تصمیم‌گیری گروهی و بررسی تصمیمات فردی

حسابرسان به ندرت در خلأ تصمیم‌گیری می‌کنند. تقریباً تمام تصمیمات در فرآیند حسابرسی براساس مشورت با سایر اعضای تیم حسابرسی گرفته می‌شود. این تصمیم‌گیری‌های گروهی دارای منافعی برای جبران اشتباهات قضاوتی است که معمولاً توسط افراد صورت می‌گیرد. علاوه بر این، وقتی حسابرسی، کار فرد دیگری را بررسی می‌کند او می‌تواند معایب و نواقص قضاوت‌های انجام شده به وسیله دیگران را تضمین کند.

توجیه تصمیمات

تحقیقات نشان می‌دهد در زمانی که از افراد خواسته می‌شود تا تصمیمات خود را توجیه کنند افراد با اشتباهات قضاوتی خود، بیشتر وظیفه شناسانه و کمتر احساساتی مواجه می‌شوند. توجیه اغلب به شکل شواهد مکتوب در کاربرگ‌ها ارائه می‌شود که ویژگی متمایزی در فرآیند حسابرسی دارد. در نتیجه، ترتیب قراردادادن قضاوت‌ها و نتیجه‌گیری‌ها در کاربرگ‌های حسابرسی نیز می‌تواند وقوع اشتباهات قضاوتی را کاهش دهد.

استفاده از راهنمای تصمیم‌گیری

حسابرسان به عنوان یک روش می‌توانند به تدوین راهنمای تصمیم‌گیری پرداخته یا از آن مستقیماً برای گردآوری و ارزیابی شواهد استفاده کنند. این راهنما این امکان را فراهم می‌کند تا از انجام قضاوت‌های مشترک اجتناب شود. برای نمونه، استفاده از پرسشنامه کنترل داخلی یا فهرست کنترل افشای اطلاعات، کمک می‌کند تا حسابرسان کلیه اطلاعات مربوط را در نظر بگیرند. فرمول‌های محاسبه سطح اهمیت یا تعداد نمونه نیز در تعیین اطلاعات مورد استفاده در تصمیم‌گیری به کار می‌رود و روش مناسبی برای رسیدن به نتیجه‌گیری است.

خلاصه

همه فرآیندهای تصمیم‌گیری، موضوعاتی برای اشتباهات قضاوتی بالقوه و نتیجه‌گیری‌های اشتباه است. روش‌های خاصی وجود ندارد که کامل و مؤثر باشد و تمام مشکلات مربوط به اشتباهات قضاوتی را از بین ببرد، اما واقعیت این است که برخی از روش‌های مورد استفاده در

فرآیند حسابرسی، بر این موضوع دلالت دارند که حسابرسان با استفاده از این روش‌ها، به طور معقول می‌توانند تأثیر سوگیری‌های قضاوتی را در قضاوت‌های حرفه‌ای خود حداقل کنند.



پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

یادداشت‌ها:

- 1- Decision Making
- 2- Judgment
- 3- Biased manner
- 4- Bounded rationality
- 5- Heuristics
- 6- Availability Heuristic
- 7- Ease of recall
- 8- Retriability
- 9- Presumed associations
- 10- Representativeness Heuristic
- 11- Conjunction fallacy
- 12- Anchoring
- 13- Conjunctive and disjunctive events
- 14- Overconfidence
- 15- Confirmation bias
- 16- Hindsight and the curse of Knowledge

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

منابع:

- 1- Knechel W. Robert, "Auditing – Assurance & Risk", 2nd edition, south – western college publishing, 2001.
- ۲- حساس یگانه یحیی و عبدالرضا تالانه، ۱۳۸۲، «پژوهش‌های رفتاری در حسابرسی»، انجمن حسابداران خبره ایران، ماهنامه حسابدار، شماره ۱۵۷، اسفندماه ۱۳۸۲.
- ۳- کمیته فنی، ۱۳۷۸، استانداردهای حسابرسی، سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۱۲۴، چاپ اول، ۱۳۷۸.
- ۴- نیکخواه آزاد، علی، ۱۳۷۹، بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی، سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۱۲۱، چاپ دوم، ۱۳۷۹.



پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی