

The Influence of Professional Identity and Outcome Knowledge on Professional Judgment

Mahnaz Mollanazari¹, Zahra Shams²

Received : 2016/04/26

Approved: 2016/10/26

Abstract

Judgment of people, depending on the nature and scope of procedures to use judgment, differ from each other. Professional experts have not also been excluded from this rule and may make different judgments. The difference in judgment is not related only to judge individuals, but each person may express different opinions on a subject at the time and different circumstances. Stakeholders need to understand the different reasons of professional judgments' experts in order to properly use the results of their work. In the moment, many factors can contribute to judging people who have a lot of research on them. This research uses the social identity theory to determine the effect of the identity of an auditor partner, a domestic observer or an inspector, on expert judgment. Also part of the research is about outcome knowledge. Most of the research that has been done in the field of audit, state that the auditors have different outcome knowledge. They also have different judgments expressed in the presence or absence of this knowledge. The study also refers to the simultaneous effect of outcome knowledge and social identity. According to the literature, this study reviews the previous research in this area.

Keywords: Professional identity, Outcome knowledge, Professional judgment.

JEL classification: M42, M41, M40

DOI: 10.22051/ijar.2016.2586

¹ Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Social Sciences and Economic, Alzahra University, Tehran, Iran (molanzari@alzahra.ac.ir)

² Ph.D student in accounting, Alzahra University, Tehran, Iran. corresponding author, (shams_z99@yahoo.com)

تأثیر هویت حرفه‌ای و ذهنیت نتیجه‌گرا بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان

مهناز ملانظری^۱، زهرا شمس^۲

تاریخ دریافت: ۹۵/۰۲/۰۷

تاریخ پذیرش: ۹۵/۰۸/۰۵

چکیده

قضاوت افراد، بسته به ماهیت و گستره رویه‌هایی که برای قضاوت استفاده می‌کنند، با یکدیگر متفاوت است. کارشناسان هر حرفه نیز از این قاعده مستثنی نبوده و ممکن است قضاوت‌های متفاوتی انجام دهند. تفاوت در قضاوت تنها به قضاوت افراد مختلف مربوط نمی‌شود، بلکه هر فرد می‌تواند در زمان و شرایط مختلف در مورد یک موضوع، اظهارنظرهای متفاوتی را ابراز نماید. ذینفعان، نیازمند درک علل قضاوت‌های حرفه‌ای متفاوت کارشناسان می‌باشند تا بتوانند به‌درستی از نتایج کار آن‌ها استفاده نمایند. در این میان عوامل زیادی می‌تواند بر قضاوت افراد مؤثر واقع گردد که تحقیقات بسیاری به آن‌ها پرداخته‌اند. تحقیق حاضر از تئوری هویت اجتماعی^۱ به منظور تعیین اثر هویت یک شریک حسابرسان، یک ناظر داخلی یا یک بازرسان، بر قضاوت کارشناسان استفاده می‌کند. همچنین بخشی از این تحقیق به اثر ذهنیت نتیجه‌گرا^۲ اختصاص یافته است. اکثر تحقیقات در این زمینه که در حوزه حسابرسان انجام شده است، بیان می‌دارند که حسابرسان از لحاظ ذهنیت نتیجه‌گرا با یکدیگر تفاوت دارند. همچنین آن‌ها قضاوت‌های متفاوتی در صورت وجود یا عدم وجود این دانش ابراز داشته‌اند. این تحقیق همچنین به اثر همزمان ذهنیت نتیجه‌گرا و هویت اجتماعی بر قضاوت حرفه‌ای نیز اشاره خواهد داشت. براساس پیشینه موجود، این تحقیق به انواع تحقیقاتی که اثرات پیش‌گفته را مورد سنجش قرار داده‌اند مروری خواهد داشت.

واژه‌های کلیدی: هویت اجتماعی، ذهنیت نتیجه‌گرا، قضاوت حسابرسان.

طبقه‌بندی موضوعی: M40, M41, M42

کد DOI مقاله: 10.22051/ijar.2016.2586

^۱ دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران (molanzari@alzahra.ac.ir)

^۲ دانشجوی دکتری دانشگاه الزهراء (س)، (نویسنده مسئول)، (shams_z99@yahoo.com)

مقدمه

ادبیات مربوط به هویت اجتماعی و قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری^۲، بیان می‌دارد که قضاوت‌های غیرمشابه ممکن است به دلیل ترجیحات و انگیزه‌های مختلف اعضا، نمونه‌های انتخابی باشد که به دلیل نقش‌های حرفه‌ای متفاوتی که افراد می‌پذیرند، در آنها ایجاد شده است. این تفاوت‌ها در قضاوت همچنین می‌تواند به دلیل ذهنیت نتیجه‌گرا باشد. در موقعیت یک حسابرس، ذهنیت نتیجه‌گرا به اطلاعاتی خروجی یک رویداد اشاره دارد که در پایان کار حسابرسی از آن رویداد بدست آمده است. در واقع، ذهنیت نتیجه‌گرا آن نتیجه از پیش تعیین شده‌ای است که در ذهن یک فرد قضاوت‌کننده در موقعیت‌های پیشین شکل گرفته و موجب می‌گردد در شرایطی که کار و قضاوت با ابهام روبروست، قضاوت‌کننده به سوی همان نتیجه خاص هدایت شود.

در همه نقاط دنیا موارد متعددی از عدم توافق بر سر قضاوت‌ها وجود دارد. یکی از معروف‌ترین مثال‌ها در این زمینه مربوط به بازرسی‌های هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی (PCAOB)^۴ می‌باشد. مطابق با قانون ساربینز آکسلی (۲۰۰۲)^۵ بررسی کنترل کیفیت حسابرسی بر عهده هیات نظارت می‌باشد. گزارش بازرسی‌های این هیات شامل دو بخش اصلی است. بخش اول مربوط به اطلاعاتی است که در دسترس عموم قرار می‌گیرد و عموماً شامل ضعف در حسابرسی و موضوعات دیگری است که در بازرسی‌ها به آن‌ها برخورد شده است و بخش دوم اطلاعاتی را شامل می‌شود که شامل موضوعات مربوط به کنترل کیفیت داخلی شرکت حسابرسی است و تنها برای خود شرکت حسابرسی ارسال می‌شود. این بخش تنها در صورتی عمومی می‌شود که موسسه مربوط، ویژگی‌های موردنظر هیات نظارت را ظرف یکسال از تاریخ گزارش بازرسی اجرا ننماید.

در اکتبر سال ۲۰۱۱، دلپیت و تاج^۶ اولین شرکت حسابدار خبره^۷ بود که انتشار عمومی اطلاعات در مورد کنترل کیفیت را تجربه کرد. این مشکل در بازرسی‌های هیات نظارت تشخیص داده شد و نهایتاً به عمومی‌شدن اطلاعات منجر گردید. انتقاد از این شرکت مربوط به بخشی بود که استانداردهای حسابداری در مورد آن، با ابهام روبرو و نیازمند قضاوت در خصوص آن بود. از این گونه موارد می‌توان به میزان شواهد کافی برای اظهارنظر حسابرسی یا منطقی بودن مفروضات اولیه برای وارد کردن متغیرها در یک مدل ارزشیابی اشاره کرد. این گونه

موارد به دلیل انعطاف‌پذیری استانداردها همواره یکی از موضوعات بحث‌برانگیز رشته حسابداری بوده است. شرکت دیلیت و تاج نیز، در سال ۲۰۰۷ در مورد موضوع مشابهی اظهار نظر کرده بود که در سال ۲۰۱۱ آن را تغییر داده بود. پس از عمومی شدن گزارش بازرسی هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی، نیویورک تایمز ۸ این موضوع را مورد انتقاد قرار داد و در این باره بیان داشت که "قضاوت‌های متفاوت، یک شکست در استدلال محسوب شده و به معنی نادیده گرفتن قوانین می‌باشد."

به دنبال انتقاد نیویورک تایمز، موسسه حسابرسی دیلیت بیان داشت که کار حسابرسی متناسب با ماهیت و شرایط فرآیند حسابرسی، منجر به قضاوت‌های متفاوتی می‌شود و این موضوع را منطقی دانست. پس از آن شرکت‌های دیگر مخالفت خود را با اظهار نظر هیات نظارت اظهار نمودند. مایر هافمن ۹ (شرکت بازرسی) در پاسخ به هیات بیان داشت که "حسابداری برخی اقلام، مستلزم قضاوت حرفه‌ای در تفسیر استانداردهای حسابداری است". همچنین 10KPMG (یکی از چهار شرکت برتر حسابرسی در دنیا) در نامه‌ای اظهار نظر خود را به این صورت بیان داشت که "در کار حسابداری ممکن است موضوعات خاصی پدید آید که در مورد آن‌ها، دیدگاه‌های متفاوتی وجود داشته باشد. در این شرایط می‌بایست نسبت به دامنه عملیات و اسناد جمع‌آوری شده، قضاوت‌های متناسبی صورت گیرد. با این تفاسیر ما معتقدیم که بازرسی علاوه بر قضاوت، می‌بایست فرآیند عملکرد حسابرس را نیز مدنظر قرار دهد."

دینفان ۱۱ از اینکه بدانند چرا قضاوت‌های متفاوتی صورت می‌گیرد، منتفع می‌شوند، زیرا تنها در این صورت است که می‌توانند از گزارشات مربوط به بازرسی هیات نظارت منتفع شوند. بونر (۲۰۰۸) بیان می‌دارد که "اگرچه کارشناسان تجارب و دانش منحصر به فردی دارند، اما انتظار می‌رود که قضاوت کارشناسان در رابطه با موضوعات خاص، به‌طور معقولی به استانداردهای حرفه‌ای نزدیک باشد." با این حال بررسی سریع هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی بر گزارش‌های بازرسی و پاسخ‌هایی که شرکت‌های دیگر در این موضوع ابراز داشتند، همگی گویای این بود که قانون‌گذار و شرکت‌ها هر یک از دیدگاه‌های متفاوتی دست به قضاوت زده‌اند.

هدف این تحقیق بیان این موضوع است که چرا دو گروه قضاوت‌های متفاوتی ابزار می‌کنند در حالی که کارشناسان فنی همگن و مشابهی را دارا می‌باشند. مثال فوق در خصوص

قضاوت‌های متفاوت هیات و حساب‌برسان نیز گویای همین موضوع است. طرح موضوعاتی از این دست در حسابداری، انگیزه‌ای است برای انجام تحقیقاتی که به بررسی عوامل مؤثر بر قضاوت‌های متفاوت می‌پردازند. تحقیق حاضر نیز با بررسی ادبیات موضوع، دو عامل مؤثر بر قضاوت شامل هویت حرفه‌ای و ذهنیت نتیجه‌گرا^{۱۲} را مورد بررسی قرار می‌دهد. این دو مورد از مباحثه برانگیزترین موارد در خصوص قضاوت‌های متفاوت هستند. بررسی عواملی از این دست که قضاوت حرفه‌ای را تحت تأثیر قرار می‌دهد، می‌تواند کاربردهایی برای استانداردها و تقاضا کنندگان خدمات حسابداری که طیف گسترده‌ای هستند، به همراه داشته باشد. از آنجا که خدمات حسابداری به عنوان یک خدمت اعتبار بخش به گزارشات مالی محسوب می‌شود و این گزارشات اثرات مستقیمی بر تصمیمات اقتصادی خواهند داشت، دقت و صحت به کار گرفته شده در قضاوت‌های حساب‌برسان اهمیت بسیاری می‌یابد. در نتیجه بررسی عوامل اثرگذار بر قضاوت‌های حرفه‌ای اهمیتی دو چندان خواهد یافت. این موضوع انگیزه اصلی انجام تحقیقاتی از این دست می‌باشد.

هویت اجتماعی، عامل مؤثر بر قضاوت

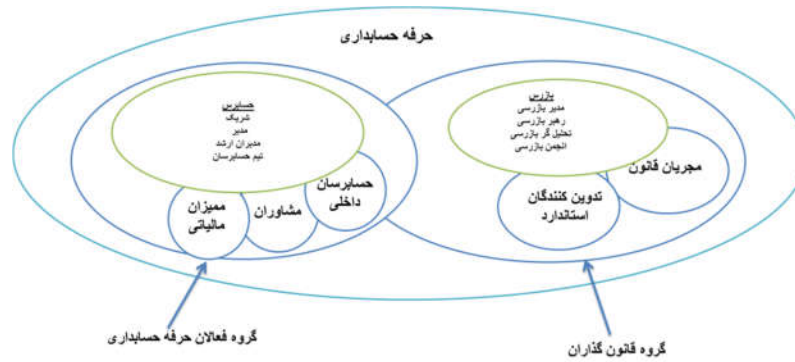
تئوری هویت اجتماعی، هویت را آن چیزی می‌داند که از طریق عضویت در گروه شکل گرفته است و به وسیله هم‌تایان در گروه ایجاد شده است. مانند حساب‌برسانی که روی یک صنعت خاص کار می‌کنند. بنابراین شرایط باعث می‌شود، در بررسی‌های بخشی، کاستی‌هایی ایجاد شود و منجر به قضاوت‌های متناقض گردد. بر اساس تئوری هویت اجتماعی، افراد تمایل دارند خودشان و دیگران را به طبقات اجتماعی تقسیم نمایند و این طبقه کار را بر اساس مرزها و ویژگی‌های درون و بیرون گروه‌ها انجام می‌دهند (هوگ و همکاران، ۱۹۹۵ و آشفورث و میل، ۱۹۸۹). این گروه‌ها می‌توانند گروه‌های همکاری، گروه‌هایی بر اساس جنسیت، گروه‌های مذهبی و غیره باشند. مثال فوق قضاوت‌های متفاوت را در حالی نشان داد که قانون‌گذار بیرونی وجود داشت، اما هویت^{۱۳} سازمانی می‌تواند به صورت بدون قانون‌گذار، با قانون‌گذار داخلی و با قانون‌گذار خارجی (برون‌سازمانی) نیز تعریف گردد (ویتینگتون و پانی، ۲۰۱۲).

هویت اجتماعی یک حالت روانی است که در آن فرد ناخودآگاه و به‌طور خودکار تعریف مجددی از خود^{۱۴} (از نظر گروه مسلط فعلی) ارائه می‌کند (کاپوریل^{۱۵}، ۲۰۰۱). اعضای هر گروه ویژگی‌هایی را برای گروه و زیرگروه تعیین می‌کنند که به وسیله آن‌ها، یک هویت را ایجاد

می‌کنند که گروه یا ضد گروه را قابل اندازه‌گیری می‌سازد. حسابداران مشغول به کار و قانون‌گذاران نمونه‌هایی از گروه و ضد گروه هستند (هاگ و همکاران، ۱۹۹۵). عملکرد و یا اقدامات فردی که مطابق با استانداردهای هویتی و یا ادراک فرد از اعضای گروه انجام می‌شود، به‌عنوان رفتار مرتبط با نقش در نظر گرفته می‌شود.

در محیط حسابرسی، یک حسابرس جدید که در گروه استخدام می‌شود، از همان ابتدا تحت نظارت مستمر می‌باشد. در نتیجه حسابرس از همان ابتدا با فلسفه حرفه خود سازگار می‌شود. در این موقعیت مدیران ارشد نقش کنترل کارکنان و کاهش رفتارهای نامطلوب را دارا می‌باشند (جنکینز و همکاران، ۲۰۰۸). لورد و دیزورت (۲۰۰۱) بیان داشتند که فشارهای اجتماعی بر قضاوت حسابرسان مؤثر است. همچنین ماک و همکارش (۲۰۱۲) دریافتند که اثر فرهنگ بر قضاوت، با تماس‌های روزانه افراد با یکدیگر کاملاً به نمایش گذاشته می‌شود. فرهنگ‌پذیری^{۱۶} اصطلاحی است که برای توصیف میزان اثرگذاری فرهنگ میزبان استفاده می‌شود (هوانگ و تینگ، ۲۰۰۸). در حقیقت، این اصطلاح به تغییر فرهنگ فرد به سمت افراد حرفه اشاره دارد که اهداف، زبان و سبک کاری مدیران ارشد را منعکس می‌کند (جنکینز و همکاران، ۲۰۰۸). کارکنانی که به‌طور قوی با فرهنگ سازمانی همراستا نمی‌شوند، یا باید خود را بهبود دهند یا باید اخراج شوند (بنک و همکاران، ۱۹۸۴)، اما کارکنانی که با فرهنگ سازمانی به خوبی سازگار می‌شوند، در سازمان ترفیع می‌یابند (بامبر و لایر، ۲۰۰۲). این دسته از کارکنان به درجه‌ی شخصیت‌زدایی^{۱۷} رسیده‌اند. این به این معناست که فرهنگ گروه برای آن‌ها درونی شده و خود جمعی آن‌ها بر خود فردی اولویت می‌یابد. این افراد باید به سبک گروه فکر کنند، احساس کنند و به فعالیت پردازند (جنکینز، ۲۰۰۸).

برای تشریح بیشتر روانشناسی اجتماعی، جنبه‌های مختلف زیرگروه^{۱۸} و هویت، در این تحقیق، از تحقیقات هارنسی و هاگ (۲۰۰۰) و آشفورت و همکاران (۲۰۱۱) استفاده می‌شود تا معانی گروه و زیرگروه در حرفه حسابداری به خوبی مشخص گردد. این محققین زیرگروه‌های موجود در حرفه حسابداری را به شرح شکل ۱ تصویر نموده‌اند:



شکل (۱): گروه و زیرگروه در حرفه حسابداری

بر اساس کار آنها، گروه فعالان حرفه و گروه قانون گذاران، دو گروه اصلی در حرفه حسابداری تعریف می‌شوند. گروه فعالان حرفه، شامل زیرگروه‌های حسابرسان، مشاوران، معیار مالیاتی و حسابرسی داخلی است و گروه قانون گذاران دربرگیرنده زیرگروه‌های بازرسان، تدوین کنندگان استاندارد و مجریان قانون می‌باشد. هارنسی و هاگ (۲۰۰۰) بیان می‌کنند که روابط درون گروهی^{۱۹} نیز وجود دارد و دلیل آن این است که هر گروه بخشی از ویژگی‌های زیرگروه خود را نیز دارا می‌باشد.

محیط حسابرسی شامل سه زیرگروه است که هر سه، بخشی از فرآیند نظارت هستند. اگرچه همه این گروه‌ها به صورت گروه‌های ناظر شناخته می‌شوند، اما هر یک، گروه‌های جداگانه‌ای هستند که نقش ارزیابی کننده خود را به نحو متفاوتی با سایر گروه‌ها انجام می‌دهند.

مسئله هویت اجتماعی در گروه‌های حرفه‌ای، دقیقاً از آنجا شروع می‌شود که گروه‌ها و زیرگروه‌ها اگر چه در یک فرآیند فعالیت دارند، اما هر یک بخشی از فرآیند را به عهده دارند و همین موضوع باعث می‌شود نقش‌های متفاوتی و به تبع آن هویت اجتماعی متفاوتی را بر عهده بگیرند. مثالی که در ابتدای بحث مطرح شد را در نظر بگیرید. نقش هیات نظارت این است که میزان تطبیق کار موسسه حسابرسی را با قوانین و مقررات بررسی نماید. اگر بازرسان هیات به این نتیجه برسند که حسابرس فرآیند حسابرسی را به میزان کافی انجام نداده است و نقضی در گزارشات مالی شرکت وجود دارد، هیات نظارت این موضوع را با شرکت مطرح می‌کند و اگر با آن به توافق نرسد، از او می‌خواهد که این عدم توافق را مکتوب نماید. بعد از ارسال نامه

مکتوب از شرکت، مجدداً بازرسان بررسی می‌نمایند که آیا شرایط به نحو مطلوب نشان داده شده است یا خیر؟ اگر همچنان عدم توافق بین شرکت حسابرسی و هیات نظارت وجود داشته باشد، هیات این موضوع را در پیش‌نویس گزارش خود به‌عنوان یافته‌های بازرسی مکتوب می‌نماید. این پیش‌نویس در لایه‌های مختلف بخش بازرسی مورد بررسی مجدد واقع می‌شود. این مرحله مشابه با فرآیند طی شده در بخش حسابرسی از حسابرس تا مدیر ارشد حسابرسی و شریک موسسه می‌باشد. نهایتاً پیش‌نویس برای شرکت نیز ارسال شده و کلیات آن در گزارش عمومی شده نیز ابراز می‌شود، اما نقایص موجود در شرکت، عمومی نخواهد شد. عمومی شدن بخش کمبودها و نقایص زمانی اتفاق می‌افتد که شرکت این موارد را بعد از مهلت مقرر مرتفع نسازد. در مورد قانون‌گذار نقش‌ها تا حدی متفاوت تر است. قانون‌گذار بیشتر مسئول بررسی این موضوع است که سیاست‌ها به ترجیحات سیاسی و چشم‌انداز استراتژیک نزدیک باشد (کوپر و کواسیک، ۲۰۱۲). در نتیجه یک قانون‌گذار بیشتر به جنبه‌های محافظه‌کارانه توجه دارد و همواره در نظر دارد که احتمال تقلب حسابرسان کاهش یابد.

نقش اعضای تیم حسابرسی، حسابرسی شرکت به‌منظور فراهم آوردن گزارشی برای ذینفعان می‌باشد. عملیات حسابرسی توسط تیم حسابرسی به‌منظور تعیین منصفانه بودن صورت‌های مالی است. همچنین تیم حسابرسی به ارزیابی کنترل‌های داخلی استقرار یافته می‌پردازد. پیش از عمومی شدن گزارش حسابرسی، پیش‌نویس تهیه شده از گزارش مورد ارزیابی و بازبینی طبقات دیگر فعالیت حسابرسی قرار می‌گیرد که از جمله این طبقات می‌توان به سایر شرکا و مدیران ارشد تیم حسابرسی اشاره کرد. اگر چه تمام این فرآیند بین گروه‌های مطرح، به یکدیگر متصل‌اند و در برخی نقاط نیز همپوشانی دارند، اما با همین تفاسیر اندک مشخص است که هر یک هویت شغلی متفاوتی دارند. هویت شغلی متفاوت هر یک از این افراد ایجاب می‌کند که اطلاعات متفاوتی نیز دریافت نمایند و در نهایت تمام این موارد می‌تواند منجر به قضاوت‌های متفاوتی گردد.

عدم توافق بین بازرسان و حسابرسان می‌تواند ثمره نقش‌های حرفه‌ای متفاوت آن‌ها باشد. برخی تحقیقات در بررسی اثر هویت حرفه‌ای و نقش‌های متفاوت، به بررسی پیامدهای اقتصادی یک قضاوت برای جایگاه‌های مختلف در یک حرفه پرداخته‌اند. این موارد نیز به‌عنوان یکی از چندین عوامل تأثیرگذار در تحقیقات مورد بررسی قرار گرفته و بیان می‌دارد که افراد به هر

صورت می‌توانند تحت تأثیر عواید مالی ناشی از قضاوت خود قرار گیرند. مطمئناً عواید مالی هر یک از سطوح شغلی متفاوت بوده و نسبت به یک کار حسابرسی خاص می‌تواند بین حسابرس و شریک متفاوت باشد (دیراسمیت و همکاران، ۱۹۹۷). این موضوع در مباحثات مربوط به انگیزش، بسیار مورد بررسی قرار گرفته است.

موضوعی که در این باره می‌بایست مدنظر قرار گیرد این است که شریک و حسابرس افرادی هستند که در یک گروه قرار دارند، اما هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی، به عنوان یک مقام ناظر بیرونی محسوب می‌شود. در نتیجه اگرچه ممکن است شریک و حسابرس به دلیل داشتن انگیزه‌های متفاوت درون‌گروهی، قضاوت‌های متفاوتی اظهار نمایند، اما داشتن انگیزه‌های خاص مشابه را می‌توان به مقام ناظر بیرونی برای ابراز یک قضاوت متفاوت نسبت داد. به هر صورت تمامی این‌ها نشان می‌دهد که هویت اجتماعی می‌تواند بر فرآیند قضاوت کلیه سطوح موجود در هر گروه تأثیرگذار باشد.

لیبی و لاف^{۲۰} (۱۹۹۳) بیان می‌دارند که " برای بهبود قضاوت‌ها، می‌بایست فرآیند شکل‌گیری قضاوت را درک کرد". بنابراین شاید بهتر باشد برای درک فرآیند قضاوت این سؤال را مطرح کرد که چه زمان و چرا کارشناسان و افراد حرفه‌ای با یکدیگر توافق ندارند و در واقع قضاوت‌های متفاوتی ابراز می‌دارند؟ این طور بیان می‌شود که قضاوت حرفه‌ای یک نتیجه‌گیری ذهنی توسط یک کارشناس حرفه‌ای است که برای انجام آن، فرضیه‌هایی در ذهن فرد ساخته شده، مسئله مورد تحلیل قرار می‌گیرد و الگویی بر اساس شواهد قبلی در ذهن قضاوت کننده شکل می‌گیرد (بونر، ۲۰۱۲). البته برخی از محققین مثل شاننو (۲۰۰۰) معتقدند که تمامی این فرآیندها برای یک قضاوت حسابرسی مشابه قضاوت‌های دیگر نیست، اما معمولاً این فرآیندها برای یک قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی نیز طی می‌شود.

قضاوت حرفه‌ای حسابرسی توسط کارشناسان حسابرسی انجام می‌شود که از یک سری دانش‌های ضروری آگاهی دارند که دانش اصلی حرفه آن‌ها را تشکیل می‌دهد (بونر، ۱۹۹۰ و لیبی و لاف، ۱۹۹۳). برای آنکه یک حسابرس که عضو تیم انجام کار حسابرسی است، ارتقا شغلی یابد و نقش‌های شغلی با عناوین بالاتری را کسب نماید نیازمند کسب تجربه حرفه‌ای است که معمولاً با تعداد سال‌های مشخصی در هر کشور مشخص می‌گردد (گوین و همکاران، ۲۰۰۴). در نتیجه، یک شریک حسابرسی نیز یک کارشناس حسابرسی است. بنابراین، اگر چه

کلیه افراد حسابرسی در کلیه طبقات، کارشناس حسابرسی هستند، اما این تجربه کاری است که مشخص‌کننده طبقه و سمت افراد است که جز با کسب تجربه حاصل نمی‌شود (تان و لیبی، ۱۹۹۷).

ذهنیت نتیجه‌گرا، عامل موثر بر قضاوت

اثر نتیجه‌زمانی رخ می‌دهد که فرد قضاوت‌کننده به‌طور غیرارادی (ارادی) به سمت اطلاعات نتیجه‌یک رویداد منفی (مثبت) تمایل پیدا نماید (امبی و همکاران، ۲۰۰۲ و پیچر و پیرسی، ۲۰۰۸). تحقیقات گذشته نشان داده است که اثرات منفی ناشی از بکارگیری ذهنیت نتیجه‌گرا بیش از مواردی است که ذهنیت نتیجه‌گرا بر تصمیم‌گیری افراد اثر مثبتی داشته است (امبی و همکاران، ۲۰۰۲ و پیچر و پیرسی، ۲۰۰۸). بنابراین، قضاوت‌های متفاوت می‌تواند نتیجه وجود ذهنیت نتیجه‌گرا در افراد مختلف باشد.

تحقیقات نشان داده‌اند که افراد حرفه‌ای که ساعات زیادی را برای تعلیم گذرانده‌اند، نیز تحت تأثیر ذهنیت نتیجه‌گرا قرار گرفته‌اند. برای مثال، قضات عموماً برای محافظه‌کاری و داشتن مراقبت حرفه‌ای آموزش دیده‌اند، اما تحقیقات نشان داده است که آن‌ها معمولاً احتمال بالاتری برای رویدادهایی که قبلاً با آن‌ها روبرو شده‌اند، در نظر می‌گیرند (جنینگز و همکاران، ۱۹۹۸). به بیان دیگر، برای ارزیابی قضاوت حرفه‌ای یک حسابرس نیز، می‌بایست اطلاعات گذشته‌نگر^{۲۱} و جانبی حسابرس را مدنظر قرارداد. اندرسون و همکاران (۱۹۹۳) در تحقیق خود بیان می‌دارند که اثر نتیجه‌زمانی اتفاق می‌افتد که فرد قضاوت‌کننده، شواهدی را در رویداد کنونی مشاهده می‌کند که مشابه با یک رویداد در گذشته باشد. در نتیجه سعی دارد تا نتایج مشابهی با رویداد گذشته نیز پیدا کند. این موضوع زمانی که باعث محدود شدن جمع‌آوری شواهد و یا عدم در نظر گرفتن شواهد متناقض گردد، اثرات مخربی بر قضاوت نهایی خواهد داشت. ذهنیت نتیجه‌گرا اغلب برای حسابرسان یا حتی بازرسانی که بیش از یک دوره به کار قضاوت یک واحد مورد رسیدگی پرداخته‌اند، می‌تواند ایجاد مشکل نماید.

ذهنیت نتیجه‌گرا در ارتباط با تجارب کاری بدست می‌آید و همواره تأثیرات مخربی بر قضاوت ندارد، اما ادبیات پیشین به اثرات مخرب ذهنیت نتیجه‌گرا اشاره می‌کند که بر قضاوت افراد تأثیرات مثبتی نداشته است. در نتیجه اغلب فرضیه‌ها به این موضوع اشاره داد که زمانی که

ذهنیت نتیجه گرا وجود دارد، احتمال وجود توافق بین قضاوت افراد بیشتر است. به هر صورت پیچر و پیرسی (۲۰۰۸) در تحقیق خود ایجاد اثرات منفی ذهنیت نتیجه گرا را به اثبات رسانده‌اند. نکته دیگر در خصوص ذهنیت نتیجه گرا این است که زمانی که رویداد پیشین نتایج منفی به همراه داشته، احتمال استفاده مجدد نتیجه آن برای یک فرد قضاوت کننده بیشتر از زمانی است که رویداد پیشین نتیجه مثبتی به همراه داشته باشد. در این ارتباط شرایطی را در نظر بگیرید که یک حسابرس در رسیدگی‌های سال‌های قبل از یک واحد مورد رسیدگی، با ردیابی مجموعه‌ای از شواهد، متقاعد شده است که تحریف با اهمیتی روی داده است، این موضوع موجب می‌گردد در رسیدگی کنونی، به محض دریافت سیگنال مشابهی از شواهد پیشین، قضاوت تحت تأثیر قرار گیرد. در اینجا ممکن است حسابرس دیگر به دنبال شواهد بعدی برای بررسی دقیق‌تر نباشد و اظهار نظر خود را نسبت به تحریف با اهمیت، تعدیل نماید و این دقیقاً همان اثرات مخرب ذهنیت نتیجه گرا است، اما زمانی که در بررسی‌های پیشین، حسابرس شواهد متقاعد کننده‌ای مبنی بر منصفانه بودن صورت‌های مالی یافته باشد، مجدداً به دنبال بررسی‌های بیشتر برای یافتن شواهد بیشتر می‌باشد. در اینجا حسابرس کمتر احتمال دارد که از ذهنیت نتیجه گرا استفاده نماید. در نتیجه گفته می‌شود، ذهنیت نتیجه گرا در مورد رویدادها با نتایج منفی، احتمالات بیشتری را در مقایسه با رویدادها با نتیجه مثبت، در ذهن قائل می‌شود.

اثر همزمان ذهنیت نتیجه گرا و هویت اجتماعی

شواهد در خصوص اینکه کارشناسان درون گروهی (مثل حسابرسان داخلی) با حسابرسان بیشتر عدم توافق دارند یا کارشناسان برون گروهی (مثل قانون گذاران)، متناقض است (لو و ریکر، ۲۰۰۲). لو و ریکر (۲۰۰۲) دریافتند که تفاوت در قضاوت دو گروه و تفاوت در قضاوت به دلیل وجود ذهنیت نتیجه گرا می‌تواند به طور همزمان رخ دهد. در صورت همزمانی این دو اثر، تنوع قضاوت‌ها بین کارشناسان بیشتر از حالتی خواهد شد که هر یک از این اثرات به طور مجزا وجود داشته باشند. حالتی را تصور کنید که برای حسابرسانی که در یک تیم کاری فعالیت دارند، امکان بررسی واحد مورد رسیدگی وجود داشته که برای سایر گروه‌ها و طبقات بالاتر سلسله مراتب شغلی وجود نداشته است. در این حالت تیم حسابرسی به سبب بررسی‌های مستقیم شرکت مورد رسیدگی، به دیدگاهی دست می‌یابد که مراتب بالاتر شغلی از رسیدن به این دیدگاه و بررسی مستقیم واحد مورد رسیدگی بی‌بهره می‌باشند. در مقابل به سبب عدم درگیر

شدن آن‌ها در جزییات واحد مورد رسیدگی، مدیران بالاتر، دارای دیدگاه کلان‌نگر هستند که گاهی از دید مدیران رده پایین دور می‌ماند. این وضعیت گویای حالتی است که هویت اجتماعی موجب ایجاد قضاوت‌های متفاوت می‌شود، اما این وضعیت می‌تواند با اثر ذهنیت نتیجه‌گرا نیز ترکیب شود. زمانی که تیم حسابرسی قبلاً شرکت مورد نظر را مورد بررسی قرار داده باشد، دارای ذهنیت نتیجه‌گرا می‌شود که شکاف موجود میان هویت‌های حرفه‌ای مختلف را افزایش می‌دهد. در نتیجه احتمال بروز قضاوت‌های متفاوت بیش از پیش خواهد بود. این موضوع به حالتی اشاره دارد که هر دو عامل پیش‌گفته، به‌طور هم‌زمان قضاوت‌های مختلف را به دنبال داشته باشد.

در نتیجه این‌طور استدلال می‌شود که اولاً احتمال بروز قضاوت‌های متفاوت بین گروه‌های حرفه‌ای مختلف بیش از احتمال بروز این مسئله در یک گروه است. دوم اینکه در حالتی که ذهنیت نتیجه‌گرا برای یک گروه (یک فرد) وجود داشته باشد، احتمال بروز قضاوت‌های مختلف میان گروه‌ها (افراد) افزایش می‌یابد.

نتیجه‌گیری

ادبیات موجود در خصوص تصمیم‌گیری و قضاوت بسیار گسترده است. با این حال، تاکنون، تحقیقات کمی در حوزه هویت و ذهنیت نتیجه‌گرا که بر قضاوت کارشناسانه تأثیرگذار است، انجام شده است.

همان‌طور که پیش‌تر مورد بحث قرار گرفت انتظار می‌رود که افراد همکار در یک گروه، با احتمال بیشتری توافق نظر داشته باشند. این موضوع مستقیماً به انگیزه‌های مشابه، هویت شغلی مشابه و دانش حرفه‌ای نزدیک به هم بازمی‌گردد. تحقیقاتی که به بررسی قضاوت‌های کارشناسانه متفاوت پرداخته‌اند، بیش از آنکه به دنبال بررسی صحت قضاوت یک فرد یا گروه باشد، به دنبال عوامل مؤثر بر قضاوت‌های متفاوت هستند. بونر در کتاب خود این‌طور بیان می‌دارد که قضاوت را از دو بعد می‌توان مورد بررسی قرار داد. یک بعد، بعد نتیجه‌قضاوت است که می‌تواند مورد بررسی قرار گیرد و یک بعد، اشاره به فرآیند طی شده برای ایجاد نتیجه قضاوت دارد. تحقیقات صورت گرفته در خصوص عوامل مؤثر بر قضاوت‌های متفاوت، عموماً بررسی‌های فرآیند محور داشته، زیرا بررسی عوامل اثرگذار بر تصمیم‌گیری جز با بررسی فرآیند تصمیم‌گیری حاصل نمی‌شود و شاید به بیان بهتر بتوان گفت که بررسی‌های نتیجه‌محور که

عموماً به دنبال اثبات یا یافتن قضاوت صحیح هستند، بیشتر آینده‌نگر بوده و نتیجه آن‌ها را می‌بایست در سال‌های بعد از انجام قضاوت جستجو کرد. به همین خاطر بررسی‌های فرآیندی بخش اعظمی از تحقیقات این حوزه را در بر می‌گیرد و به بررسی عوامل متعدد مؤثر بر فرآیند پیچیده قضاوت می‌پردازد. در نهایت باید اشاره داشت که با توجه به اینکه فرآیند قضاوت در ذهن آدمی شکل می‌گیرد و به تعداد افراد قضاوت وجود دارد، بررسی این موضوعات نزدیکی زیادی به علوم روانشناسی داشته و برای داشتن پاسخ قطعی در خصوص عوامل ایجادکننده آن، می‌بایست به سمت تحقیقات بین رشته‌ای رفت.

یافته‌های پژوهش‌هایی از این دست، برای سیاست‌گذاران^{۲۲} و مشتریان حسابرسی کاربرد دارد. مؤسسات حسابرسی و مقام قانون‌گذار در حرفه حسابرسی نیازمند توسعه یک راه حل برای به حداقل رساندن یا حذف زمینه‌های مشترک ایجاد اختلاف می‌باشند. دانستن اینکه آیا قضاوت حرفه‌ای تحت تأثیر هویت ارزیاب قرار دارد یا خیر؟ به خوانندگان گزارش، این امکان را می‌دهد که حوزه‌های اختلاف برانگیز گزارش را بهتر تفسیر نماید. ذینفعان ممکن است اطلاعات بیشتر و خاصی جهت تصمیم‌گیری‌های خود نیاز داشته باشند تا بتوانند از آن‌ها به‌عنوان معیارهای ارزیابی نتایج استفاده نمایند. در نهایت، انجام چنین تحقیقاتی می‌تواند در شرایطی که قضاوت حرفه‌ای به چالش کشیده شده است، مورد استفاده قرار گیرد.

پی‌نوشت

- | | |
|--------------------------------------|--|
| ۱ Social Identity Theory | ۲ outcome knowledge |
| ۳ JDM (judgment and decision making) | ۴ Public Company Accounting Oversight Board (هیئت نظارت بر (حسابداری شرکت‌های سهامی) |
| ۵ Sarbanes- Oxley Act (2002) | ۶ Deloitte & Touche |
| ۷ CPA | ۸ New York Times |
| ۹ Mayer Hoffman | ۱۰ KPMG is a professional service company, being one of the Big Four auditors, along with Deloitte, EY and PwC |
| ۱۱ Stakeholders | ۱۲ professional Identity and outcome knowledge |
| ۱۳ Identity | ۱۴ self |
| ۱۵ Caporael | ۱۶ Acculturation |
| ۱۷ Depersonalization | ۱۸ subgroup |
| ۱۹ inter-group | ۲۰ regulators |
| ۲۱ Libby and Luft | ۲۲ Retrospective |

منابع

- AICPA. (2012). ET Section 102 - Integrity and Objectivity. *Code of Professional Conduct*.
- Anderson, J. C. , Lowe, D. J. , & Reckers, P. M. (1993). Evaluation of Auditor Decisions: Hindsight Bias Effects and the Expectation Gap. *Journal of Economic Psychology*, 14, 711–737.
- Anna J. Johnson (2014). The Influence of Professional Identity and Outcome Knowledge on Professional Judgment (Doctoral dissertation) , Florida Atlantic University.
- Ashforth, B. E. , & Mael, F. (1989). Social Identity Theory and the Organization. *Academy of Management Review*, 14 (1) , 20–39.
- Ashforth, B. E. , Rogers, K. M. , & Corley, K. G. (2011). Identity in Organizations: Exploring Cross-Level Dynamics. *Organizational Science*, 22 (5) , 1144–1156.
- Bamber, E. , & Iyer, V. (2002). Big 5 Auditors' Professional and Organizational Identification: Consistency and Conflict? *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 21 (2) , 21–38.
- Benke, R. L. , & Rhode, J. G. (1984). Intent to Turnover Among Higher Level Employees in Large CPA Firms. *Advances in Accounting*, 1, 157–174.
- Bonner, S. (1990). Experience effects in auditing: The role of task-specific knowledge. *The Accounting Review*, 65 (January) , 72–92.
- Bonner, S. (2008). *Judgment and decision making in accounting*.
- Cooper, J. C. , & Kovacic, W. E. (2012). Behavioral Economics: Implications for Regulatory Behavior. *Journal of Regulatory Economics*, 41, 41–58.
- Dirsmith, M. W. , Heian, J. B. , & Covalski, M. A. (1997). Structure and Agency in an Institutionalized Setting: The Application and Social Transformation of Control in the Big Six. *Accounting Organizations & Society*, 22 (1) , 1–27.
- Emby, C. , Gelardi, A. M. , & Lowe, D. J. (2002). A Research Note on the Influence of Outcome Knowledge on Audit Partners' Judgments. *Behavioral Research in Accounting*, 14, 87–103.
- Guinn, R. E. , Bhamornsiri, S. , & Blanthorne, C. (2004). Promotion to Partner in Big Firms: Truths and Trends. *The CPA Journal*, 74 (4) , 54–55.
- Hogg, M. , Terry, D. , & White, K. (1995). A tale of two theories: A critical comparison of Identity Theory with Social Identity Theory. *Social Psychology Quarterly*, 58 (4) , 255–269.
- Hwang, W. , & Ting, J. Y. (2008). Disaggregating the Effects of Acculturation and Acculturative Stress on the Mental Health of Asian Americans. *Cultural Diversity and Ethnic Minority Psychology*, 14, 147–154.
- Iyer, V. M. , Bamber, E. M. , & Barefield, R. M. (1997). Identification of Accounting Firm Alumni with their Former Firm: Antecedents and Outcomes. *Accounting, Organizations & Society*, 22 (3/4) , 315–336.
- Jenkins, J. G. , Deis, D. R. , Bedard, J. C. , & Curtis, M. B. (2008). Accounting Firm Culture and Governance: A Research Synthesis. *Behavioral Research in Accounting*, 20 (1) , 45–74.
- Jennings, M. , Lowe, D. , & Reckers, P. (1998). Causality as an Influence on Hindsight Bias: An Empirical Examination of Judges' Evaluation of

- Professional Audit Judgment. *Journal of Accounting and Public Policy*, 21, 143–167.
- Libby, R. (1981). Accounting and human information processing: theory and applications.
- Libby, R. (1995). The Role of Knowledge and Memory in Audit Judgment. In R. H. Ashton & A. H. Ashton (Eds.), *Judgment and Decision-Making Research in Accounting and Auditing* (pp. 176–206).
- Libby, R., & Luft, J. (1993). Determinants of judgment performance in accounting settings: Ability, knowledge, motivation, and environment. *Accounting Organizations & Society*, 18, 425–450.
- Neter, J., Wasserman, W., & Whitmore, G. A. (1993). *Applied Statistics* (4th ed.). New York City: McGraw-Hill Irwin.
- Norris, F. (2011, October 21). Audit flaws revealed, at long last. *The New York Times*. New York.
- Peecher, M., & Piercey, M. (2008). Judging audit quality in light of adverse outcomes: Evidence of outcome bias and reverse outcome bias. *Contemporary Accounting Research*, 25 (1), 243–274.
- Shanteau, J. (2000). Why do experts disagree? In B. Green, F. Delmar, T. Eisenberg, B. Howcroft, M. Lewis, D. Shoemaker, ... R. Vivian (Eds.), *Risk Behavior and Risk Management in Business Life*. (pp. 186–196).
- Tan, H., & Libby, R. (1997). Tacit managerial knowledge versus technical knowledge as determinants of audit expertise in the field. *Journal of Accounting Research*, (Spring), 97–113.
- Whittington, R., & Pany, K. (2012). *Principles of Auditing & Other Assurance Services* (18th ed.).
- Wu, E. K. Y., & Mak, W. W. S. (2012). Acculturation Process and Distress: Mediating Roles of Sociocultural Adaptation and Acculturative Stress. *The Counseling Psychologist*, 40 (1), 66–92