



## قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی و اندازه‌گیری آن: مفاهیم، نظریه‌ها و چشم‌انداز تئوریک

سیدعلی حسینی

استادیار گروه حسابداری دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی دانشگاه الزهراء(س) (نویسنده مسئول)  
a.hosseini@alzahra.ac.ir

ندا رسولی

دانشجوی دکتری حسابداری دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی دانشگاه الزهراء(س)  
nedarasouli66@gmail.com

تاریخ دریافت: ۹۷/۱۱/۰۹ تاریخ پذیرش: ۹۸/۰۲/۰۲

### چکیده

قضاوت حرفه‌ای مهارتی کلیدی در حرفه حسابداری و حسابرسی بخصوص در شرایط استفاده از استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول است و افراد فعال در حرفه از جمله مدیران، حسابرسان، تحلیلگران مالی، حسابداران و استانداردارگذاران، بر اساس قضاوت‌ها اقدام به تصمیم‌گیری‌های اساسی می‌نمایند. اما انجام قضاوت دشوار است و توانایی در انجام قضاوت‌های خوب سنگ بنای حرفه حسابداری است.

با توجه به اهمیت موضوع قضاوت در حرفه حسابداری و به ویژه حسابرسی و ضرورت تحقیق در این حوزه، مقاله حاضر تجزیه و تحلیلی تئوریک از ادبیات قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی و روش اندازه‌گیری آن ارائه می‌دهد و در نهایت پیشنهاداتی برای تحقیقات آتی در حوزه قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی ارائه می‌نماید. پژوهش حاضر به لحاظ ماهیتی اکتشافی است که برای انجام آن از روش کیفی فراترکیب<sup>۱</sup> استفاده شده است.

مطابق با بررسی تحقیقات انجام شده، مطالعات صورت گرفته در خصوص قضاوت، عوامل تعیین کننده و اثر گذار بر قضاوت را در سه حوزه شامل متغیرهای شخصیتی (شامل دانش، تجربه، پردازش اطلاعات، ابزارهای کمک به تصمیم‌گیری و باورهای قبلی)، متغیرهای کاری (شامل شکا ارائه، پیچیدگی کار و ریسک) و متغیرهای محیطی (شامل حاکمیت شرکتی و کنترل داخلی، فشار زمانی، فرایند پردازش اطلاعات به شکل گروهی در مقابل پردازش فردی، حسابداری) طبقه‌بندی نمودند که هر سه حوزه اجزای جدایی ناپذیر از قضاوت هستند و در نظر گرفتن همه عوامل در بررسی کیفیت قضاوت ضروری می‌باشد.

**واژه‌های کلیدی:** قضاوت حرفه‌ای، عوامل محیطی، عوامل کاری، عوامل شخصیتی، اندازه‌گیری.

## ۱- مقدمه

کلمه قضا در لغت‌نامه دهخدا به معنی حکم کردن و داوری و در فرهنگ لغات اصطلاحات حقوقی<sup>۱</sup> به معنی داوری در مورد امر مورد دعوا و حکم کردن بین دو یا چند نفر می‌باشد.

در حرفه حسابداری و حسابرسی قضاوت عبارتست از شکل دهی یک عقیده، اظهارنظر یا برآورد در مورد یک موضوع، یک رویداد یا یک پدیده و گزارشگری مالی واحد تجاری محصول نهایی تعداد زیادی قضاوت است (کتاب قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری، سارا بانر<sup>۲</sup>). قضاوت می‌بایست در چارچوب قوانین، مقررات و استانداردهای حرفه‌ای صورت پذیرد. پیشرفت مداوم اقتصادی و اجتماعی، محیط اقتصادی پیچیده-ای را بوجود آورده است و عدم قطعیت‌ها افزایش یافته است. در یک چنین بافت اقتصادی، تمام فعالیت‌های واحد تجاری با ریسک مواجه است و بنابراین اکثر مبادلات حسابداری با عدم قطعیت روبرو هستند و در برخورد با این عدم قطعیت‌ها، حسابداران و حسابرسان باید برآوردهایی بر مبنای قضاوت حرفه‌ای داشته باشند. قضاوت حرفه‌ای مهارتی کلیدی در حرفه حسابداری و حسابرسی است و در شرایط کنونی ایران که حرکت به سمت بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول است، تصمیم‌گیری افراد فعال در حرفه از جمله مدیران، حسابرسان، تحلیلگران مالی، حسابداران و استانداردها، بر اساس قضاوت‌هایشان خواهد بود. بی‌شک انجام قضاوت امری دشوار است و توانایی در انجام قضاوت‌های خوب سنگ بنای حرفه حسابداری است و استانداردهای حرفه‌ای بدون اعمال قضاوت حرفه‌ای هرگز نقشی اثربخش نخواهند داشت.

به گفته ترتمن در سال ۲۰۰۶، قضاوت حرفه‌ای به عنوان بنیان و اساس حسابداری و حسابرسی تلقی می‌گردد. پیلار در سال ۲۰۰۵ به این موضوع اشاره دارد که نیاز به حسابرسان برای "اعمال قضاوت حرفه‌ای" ۲۴۴ مرتبه در استانداردهای بین‌المللی حسابرسی آورده شده است و این امر نشان از اهمیت قضاوت در حرفه حسابرسی دارد. از طرفی با توجه به حرکت جهانی به سمت بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و اینکه رویکرد اتخاذ شده در استانداردهای مذکور اصول‌گرا می‌باشد، قضاوت حرفه‌ای امری ضروری در بکارگیری این استانداردها تلقی می‌گردد. میزان کیفیت قضاوت‌های حسابرسی بر شهرت و عملکرد حرفه اثر با اهمیتی خواهد داشت و دامنه گسترده‌ای از افراد و ذینفعان تحت تاثیر تصمیم‌گیری‌هایی که بر مبنای قضاوت صورت می‌گیرند قرار خواهند گرفت.

تحقیقات در حوزه قضاوت حرفه‌ای خود شاخه‌ای از تحقیقات حسابرسی را تشکیل می‌دهند که به بررسی قضاوت‌ها و تصمیمات افراد و گروه‌ها می‌پردازند. از دهه‌ی ۱۹۹۰ تحقیقات در حوزه قضاوت به شکل امید بخش تداوم یافته و دلیل آن مطرح شدن موضوعات مهمی از جمله پارادایم قضاوت‌های احتمالی و بحث مسائل ذهنی و امر سوگیری بوده است. تحقیقات حسابداری در حوزه قضاوت ریشه در تحقیقات روانشناسی دارند و از "تئوری تصمیم رفتاری"<sup>۳</sup> تبعیت می‌نمایند (تروتمن، ۱۹۹۸).<sup>۴</sup>

در مطالعه حاضر به مرور برخی از مطالعاتی که به تبیین قضاوت حرفه‌ای پرداخته‌اند می‌پردازیم و به خصوص عواملی که بر قضاوت و تصمیم‌گیری افراد اثر می‌گذارند را مورد بررسی قرار خواهیم داد تا نشان دهیم که با در نظر داشتن این عوامل و لحاظ نمودن آنها، می‌توان به قضاوت‌های مطلوب‌تری دست یابیم. مطالعات صورت گرفته در خصوص قضاوت، عوامل تعیین‌کننده و اثر گذار بر قضاوت را در سه حوزه طبقه‌بندی می‌کنند: متغیرهای شخصیتی<sup>۵</sup>، متغیرهای کاری<sup>۶</sup> و متغیرهای محیطی<sup>۷</sup>. که هر سه حوزه اجزای جدایی ناپذیر از قضاوت هستند (بانر، ۲۰۰۸).

پس از بررسی عوامل مذکور به بحث مختصری در خصوص روش تحقیق در مطالعات بررسی قضاوت می‌پردازیم و چگونگی اندازه‌گیری کیفیت قضاوت حرفه‌ای را شرح می‌دهیم. در پایان پیشنهاداتی برای تحقیقات آتی ارائه خواهد شد.

## ۲- روش تحقیق

پژوهش حاضر به لحاظ ماهیتی بنیادی است که برای انجام آن از روش کیفی فراترکیب<sup>۸</sup> استفاده شده است. فراترکیب نوعی مطالعه کیفی می‌باشد که اطلاعات و یافته‌های استخراج شده از مطالعات کیفی دیگر با موضوع مرتبط و مشابه را بررسی می‌کند. در نتیجه، نمونه مورد نظر برای فراترکیب، از مطالعات کیفی منتخب و بر اساس ارتباط آنها با سوال پژوهش تشکیل می‌شود. فراترکیب، مرور یکپارچه ادبیات کیفی موضوع مورد نظر نیست. همچنین، تجزیه و تحلیل داده ثانویه و داده اصلی از مطالعات منتخب نیز نمی‌باشد. بلکه، تحلیل یافته‌های این مطالعات می‌باشد. به عبارتی فراترکیب، ترکیب تفسیر تفسیرات داده‌های اصلی مطالعات منتخب می‌باشد (زیمر، ۲۰۰۶). فراترکیب، بر مطالعات کیفی که لزوماً ادبیات وسیعی را شامل نمی‌شود، تمرکز دارد و به جای ارائه خلاصه جامعی از یافته‌ها، یک ترکیب تفسیری از یافته‌ها را ایجاد می‌کند. فراترکیب از طریق ترکیب تحقیقات کیفی مختلف به کشف موضوعات و استعاره‌های جدید و اساسی می‌-

در گام چهارم مقالات و کتب منتخب در راستای پاسخ به سوال پژوهش چندبار خوانده شد و تلاش شد تا پاسخ به سوال پژوهش که عبارتست از متغیرهای اثرگذار بر قضاوت حرفه‌ای و روش‌های اندازه‌گیری قضاوت، استخراج گردد.

در ادامه به بررسی‌های متغیرهای موردنظر پرداخته می‌شود و نموداری از متغیرهای اثرگذار بر قضاوت حرفه‌ای و روش‌های اندازه‌گیری قضاوت مطابق با روش پژوهش ارائه می‌گردد.

## ۲- اثر عوامل شخصیتی بر قضاوت

متغیرهای شخصیتی مرتبط با ویژگی‌های شخص تصمیم‌گیرنده هستند و شامل ویژگی‌هایی مانند دانش، تجربه، توانایی پردازش اطلاعات، بکارگیری کمک‌کننده‌های تصمیم و باورهای قبلی فرد می‌باشند و مطالعاتی که به اثر عوامل شخصیتی بر قضاوت پرداخته‌اند اثر ویژگی‌های مذکور را بر متغیر مستقل قضاوت بررسی می‌نمایند (مانند مطالعات کاهنمن و همکارش ۱۹۷۴، بونر ۱۹۹۹ و نلسون و همکارش ۲۰۰۵). در ادامه به ارائه توضیحات به تفکیک هریک از ویژگی‌های مذکور می‌پردازیم.

### ۲-۱- دانش<sup>۱۰</sup>

شیوه کسب دانش توسط افراد فعال در حرفه و نوع ساختار آموزشی و تحصیلات امری مهم در شکل دادن صحیح قضاوت حرفه‌ای است. به گفته والر و فلیکس<sup>۱۱</sup> در سال ۱۹۸۴ یک حسابرس حرفه‌ای، شبکه پیچیده‌ای از دانش را در طی سالیان تجربه‌اش کسب می‌کند و دانش تنها از راه کلاس درس کسب نخواهد شد.<sup>۱۲</sup>

در طی دهه ۱۹۸۰ مطالعات زیادی در زمینه تفاوت در قضاوت صورت گرفته توسط شاغلین و محصلین در حرفه صورت گرفت و نتایج نشان داد که در کارهای خاص حسابرسی، میان قضاوت این دو گروه تفاوت وجود دارد و در واقع تجربه در کنار دانش فرآیند قضاوت افراد را تحت تاثیر قرار می‌دهد (مانند مطالعه بات، ۱۹۸۸).<sup>۱۳</sup>

در اوایل دهه ۱۹۹۰ "چارچوب بر مبنای طرح"<sup>۱۴</sup> نیز به ادبیات بررسی دانش در قضاوت حرفه‌ای حسابرسان اضافه شد. چارچوب مذکور به چگونگی ساختاریافتن دانش در ذهن افراد اشاره دارد و نقش مهمی در همه فعالیت‌های شناختی ایفا می‌کند. تمامی مطالعات تاکید داشتند که استنتاج و قضاوت حسابرسان با تجربه بر مبنای چگونگی سازمان‌یافتگی اطلاعات در ذهن آنها شکل می‌گیرد (مانند مطالعه چو و تورنمن، ۱۹۹۱).<sup>۱۵</sup>

پردازد و با این روش دانش جاری را ارتقاء داده و یک دید جامع و گسترده‌ای را نسبت به مسائل به وجود می‌آورد. فراترکیب مستلزم این است که محقق یک بازنگری دقیق و عمیق انجام داده و یافته‌های پژوهش‌های کیفی مرتبط را ترکیب می‌کند. از طریق بررسی یافته‌های مقاله‌های اصلی پژوهش، محققان واژه‌هایی را آشکار و ایجاد می‌کنند که نمایش جامع‌تری از پدیده تحت بررسی را نشان می‌دهد.

برای انجام روش فراترکیب، از روش هفت مرحله‌ای باروسو و ساندوسکی استفاده می‌شود. گام‌های این روش به شرح ذیل هستند:

- ۱) تنظیم سوال پژوهش
- ۲) مرور ادبیات به شکل سیستماتیک
- ۳) جستجو و انتخاب متون مناسب
- ۴) استخراج اطلاعات متون
- ۵) تجزیه و تحلیل و ترکیب یافته‌های کیفی
- ۶) کنترل کیفیت
- ۷) ارائه یافته‌ها

مراحل فوق گام‌های اجرای روش فراترکیب می‌باشند که در ادامه ضمن توضیح هریک از گام‌ها نتایج حاصل از اجرای هر گام در این پژوهش ارائه شده است. بنابر ماهیت هر کدام از مراحل، چهار گام نخست اجرای روش فراترکیب در این بخش و سه گام نهایی در ادامه مقاله ارائه می‌گردد. با توجه به گام نخست روش فراترکیب سوالات اساسی پژوهش حاضر عبارتند از:

- عوامل تعیین‌کننده و اثرگذار بر قضاوت حرفه‌ای چیست؟
- روش تحقیق در مطالعات بررسی قضاوت حرفه‌ای چیست؟
- اندازه‌گیری کیفیت قضاوت حرفه‌ای چگونه صورت می‌پذیرد؟

در گام دوم به جستجوی سیستماتیک مقالات و کتب و متون منتشر شده در زمینه اندازه‌گیری قضاوت حرفه‌ای و عوامل اثرگذار بر آن پرداخته شد. با انتخاب واژه‌های کلیدی مناسب (مانند قضاوت، اندازه‌گیری قضاوت، عوامل اثرگذار بر قضاوت) جستجو آغاز شد. پس از اجرای مرحله مذکور تعداد ۹۳ مقاله و ۲ کتاب در زمینه قضاوت یافت شد.

در گام سوم به مطالعه مقالات و کتب یافت شده پرداخته شد و مجموعه مطالعات منتخب چندین بار مورد بازبینی قرار گرفت و در هر بازبینی تعدادی از مقالات از چرخه بررسی حذف گردیدند و نهایتاً تعداد ۵۳ مقاله و ۲ کتاب در فرآیند فراترکیب مورد بررسی قرار گرفتند.

## ۲-۲- تجربه ۱۵

توانایی انتخاب اطلاعات تا دانش و تجربه در کارهای خاص گسترده است.

۲-۳- پردازش اطلاعات<sup>۲۱</sup>

موضوع مهمی که در تحقیقات مربوط به قضاوت مطرح است چگونگی ترکیب اطلاعات بهنگام قضاوت و بکارگیری و شکل دادن نشانه‌هاست و مطالعات جدی در این زمینه از اوایل دهه ۱۹۷۰ آغاز گردیده است (هوپر و تروتمن، ۱۹۹۶).

طبق بررسی‌های مالا و چاند در دهه ۱۹۹۰ اغلب مطالعات در این حوزه به بررسی توانایی حسابداران در پردازش منظم اطلاعات و حساسیت‌های ذهنی و سوگیری‌های آنها پرداخته‌اند و نشان دادند که سطح اجماع میان حسابرسانی که منظم فرآیند پردازش اطلاعات را انجام می‌دهند، بیشتر است (مانند مطالعات برون و سالامون، ۱۹۹۱ و هوپر و تروتمن، ۱۹۹۶).<sup>۲۲</sup>

۲-۴- ابزارهای کمک به تصمیم‌گیری<sup>۲۴</sup>

توانایی افراد در بکارگیری ابزارهای کمک به تصمیم‌گیری نیز در گروه عوامل شخصیتی اثرگذار بر قضاوت جای دارد. در حسابداری استفاده از ابزارهای کمک کننده در تصمیم‌گیری کاملاً رایج است و در نبود تجربه و دانش به قضاوت‌های حرفه‌ای افراد کمک می‌کند.

انواع ابزارها شامل ابزار نسبتاً ساده مانند چک لیست‌ها و برنامه‌های حسابرسی و ابزار پیچیده مانند مدل‌های کامپیوتری می‌باشند و تحقیق در زمینه ابزارهای کمک به تصمیم‌گیری به ما کمک می‌کند تا اثر این ابزار بر بهبود یا سوگیری در قضاوت را بررسی نماییم (مسیر، ۱۹۹۵).<sup>۲۵</sup>

مطالعات در این زمینه بیان می‌دارند که اگرچه مدل ریسک حسابرسی صراحتاً وزن‌های یکسانی را به هر جزء می‌دهد اما نبود راهنمای مناسب موجب تفاوت در قضاوت‌ها خواهد شد و لذا فراهم نمودن رهنمودهای مناسب به بکارگیری مناسب این ابزار کمک خواهد کرد (مانند مطالعه باتلر، ۱۹۸۵ و برتیز، ۱۹۸۵).<sup>۲۶</sup>

یافته‌های برخی تحقیقات در این زمینه از جمله مطالعه نگ و تان، ۲۰۰۳<sup>۲۷</sup> و فنگ و وی، ۲۰۱۰<sup>۲۸</sup> حاکی از این امر است که ابزارهای کمک کننده در تصمیم‌گیری، قضاوت‌های حرفه‌ای را بهبود می‌بخشند اگرچه ممکن است بکارگیری این ابزار موجب سوگیری و رسیدن به نتایج از پیش تعیین شده خواهد شد.

دانش تخصصی و نقش تجربه در اتخاذ قضاوت مناسب امری ضروری است و این موضوع توسط مطالعات بسیاری تایید شده است (مانند مطالعه نلسون و تان، ۲۰۰۵).<sup>۱۶</sup> همانطور که در بخش قبلی اشاره شد، تمام مطالعات بر این موضوع تاکید دارند که تجربه و دانش در کنارهم نقشی اثرگذار بر شکل‌گیری قضاوت دارند.

به گفته مالا و چاند (۲۰۱۴)، در دهه ۱۹۹۰ مطالعات مربوط به شناسایی اثر تجربه بر قضاوت، بر بررسی اطلاعاتی که مورد استفاده حسابرسان در تصمیم‌گیری قرار می‌گرفت متمرکز بود و تمامی مطالعات نشان دادند که تجربه بیشتر بر شکل‌گیری قضاوت حرفه‌ای تر اثرگذار است. برخی از مطالعات به بررسی مقایسه‌ای اثرگذاری تجربه تخصصی و تجربه عمومی بر بهبود قضاوت پرداختند و به این نتیجه رسیدند که تجربه تخصصی در برخی کارهای خاص نقش مهمی دارد. برخی دیگر از مطالعات مانند مطالعه هافمن و لیبی در سال ۱۹۹۴<sup>۱۷</sup> نشان دادند که مبنای دانش در کنار تجربه شکل می‌گیرد و دانش افراد همراه با تجربه تکامل می‌یابد.

بخشی دیگر از ادبیات تحقیق در این زمینه به بررسی اهمیت اثر تجربه در موقعیت‌های کاری پیچیده پرداخته‌اند. شروع این کار با مطالعه عبدالحمیدی و رایت در سال ۱۹۸۷<sup>۱۸</sup> بود که نشان دادند تفاوت در قضاوتها از تفاوت در کارها و پیچیدگی آنها ناشی می‌شود و حسابرسانی که دارای تجربه بیشتری هستند در شرایط کاری پیچیده، تصمیمات دقیق‌تری اتخاذ می‌کنند.

در اوایل دهه ۲۰۰۰، ادبیات در این حوزه به بررسی علت رفتار و قضاوت متفاوت حسابداران در کارهای مشابه از منظر روانشناختی پرداخت و بیان داشت که تجربه متفاوت افراد منجر به تصمیمات متفاوت خواهد شد. برای مثال لمن و نرمن<sup>۱۹</sup> در مطالعه ای در سال ۲۰۰۶ نشان دادند که افراد دارای تجربه بیشتر مسائل پیچیده را بهتر از افراد با تجربه کمتر حل می‌کنند و این موضوع به دلیل ساختارهای بهتر دانش در ذهن افراد با تجربه است.

هافمن، جو و موسر در سال ۲۰۰۳<sup>۲۰</sup> از طریق مطالعه الگوی پردازش اطلاعات بحث جدیدی در ادبیات موجود گشودند. آنها قضاوت‌های حسابرسان با تجربه و بی‌تجربه در شرایط با محدودیت و بدون محدودیت در فرایند پردازش اطلاعات را مقایسه نمودند و دریافتند که در نبود محدودیت در فرایند پردازش اطلاعات، قضاوت‌های بهتری صورت می‌گیرد.

مطالعاتی که توسط هافمن و همکارانش در سال ۲۰۰۳ انجام شده نشان می‌دهد که دامنه مطالعات در حوزه تجربه از

۲-۵- باورهای قبلی<sup>۲۹</sup>

تحقیقات روانشناسی نشان می‌دهند که استدلال بشر این است که "در معرض تایید و تصدیق قرار گرفتن مانع از یادگیری موثر خواهد شد."<sup>۳۰</sup> و لذا این موضوع بر قضاوت اثر خواهد گذاشت. به دلیل پیروی افراد از تکیه‌گاه‌ها و قواعد ذهنی، آن‌ها بر باورهای اولیه خود بیش از حد تکیه دارند و در قضاوت‌های خود حتی در مواجهه با اطلاعات جدید، بیشتر بر باورهای اولیه خود تاکید دارند (کلیمن و ها، ۱۹۸۷).<sup>۳۱</sup>

مطالعاتی که در دهه ۱۹۸۰ انجام شد شواهد بیشتری در خصوص اثر دانش قبلی بر قضاوت فراهم نمود. برای مثال والر و فلیکس<sup>۳۲</sup> در سال ۱۹۸۴ نشان دادند که حسابرسان تمایل بیشتری به شواهد تاییدپذیر نسبت به سایر شواهد دارند. رایت<sup>۳۳</sup> در سال ۱۹۸۸ موضوع جدیدی را به ادبیات تحقیق در این حوزه اضافه نمود و به بررسی اثر شناخت قبلی حسابرس از صاحبکار بر کارایی و اثربخشی حسابرسی پرداخت و به این نتیجه رسید که هرچقدر تاکید حسابرس بر شناخت قبلی و شواهد قدیمی بیشتر باشد از اثربخشی و کارایی کار او کم خواهد شد.

برخی تحقیقات مانند مطالعه بات و کمپیل در سال ۱۹۸۹<sup>۳۴</sup> نیز نشان دادند که اثر شواهد منفی بر قضاوت که بعد از شواهد مثبت بدست می‌آیند کمتر از اثر شواهد منفی که قبل از شواهد مثبت به دست می‌آیند می‌باشد و این نشان از تاکید افراد بر باورهای قبلیشان دارد.

برخی دیگر از تحقیقات مانند فردریچ، پفر و پرات در سال ۱۹۹۹<sup>۳۵</sup> به بررسی اثر متقابل میان پاداش‌های حسابداران و قضاوت صحیح پرداختند و دریافتند که آگاهی حسابداران از سیستم ارزیابی عملکرد موجب سوگیری در تصمیم‌گیری و قضاوت آن‌ها خواهد شد.

## ۳- اثر عوامل شغلی بر قضاوت

بونر در سال ۱۹۹۹ شغل را قسمتی از کار که به فرد خاصی ارائه می‌شود تعریف نمود و بیان داشت که هر شغل مشخص، متغیرهای شغلی خاص خودش را دارد.

حسابرسان انواع مختلفی از کارها را انجام می‌دهند تا به اظهارنظری درخصوص نحوه ارائه صورتهای مالی دست یابند. بسیاری از مطالعات به اثرگذاری عوامل شغلی بر قضاوت پرداخته اند و عوامل شغلی را در سه دسته در نظر گرفته‌اند: شکل ارائه، پیچیدگی کار و ریسک

۳-۱- شکل ارائه<sup>۳۶</sup>

شکل‌های ارائه اطلاعات در برخی شرایط تفاوت‌هایی در قضاوت ایجاد می‌نماید و شکل‌های گرافیکی در نحوه ارائه اطلاعات به عنوان ابزار کمکی برای تصمیم‌گیری در نظر گرفته می‌شوند. بنسون در سال ۱۹۸۴ ادعا نمود که "اطلاعات به شکل تصویری به جای شکل عدد و رقمی، سریع‌تر جذب و فهمیده می‌شوند."<sup>۳۷</sup>

برخی از مطالعات مانند بلوچر، موفی و مود<sup>۳۷</sup> در سال ۱۹۸۶ به بررسی اثر شکل گزارش (گرافیکی و جدولی) و پیچیدگی کار بر دقت یا سوپیه داشتن قضاوت حسابرسان پرداختند. نتایج حاکی از وجود رابطه متقابل بااهمیت میان شکل گزارش و پیچیدگی کار هم در مورد دقت و هم در مورد سوپیه داشتن بود. طبق نتایج، برای مشاغل ساده بکارگیری اشکال گرافیکی و در مشاغل پیچیده بکارگیری گزارشات جدولی موجب افزایش دقت خواهد شد و بر قضاوت اثرگذار خواهد بود.

برخی دیگر از مطالعات مانند کاپلن<sup>۳۸</sup> در سال ۱۹۸۸ نشان دادند که شکل ارائه بر قضاوت حسابرسان اثری نخواهد داشت و حسابرسان می‌توانند بدون نگرانی از اثرگذاری اشکال ارائه بر قضاوت، به قضاوت و تصمیم‌گیری بپردازند.

برخی دیگر از مطالعات مانند هارپر، میستر و استروسر<sup>۳۹</sup> در سال ۱۹۸۷ به بررسی اثر تکنیک‌های سازمان‌دهی داده‌ها<sup>۴۰</sup> بر قضاوت حسابرسان پرداختند و نشان دادند که ساختار ارائه اطلاعات نقش مهمی در ارزیابی و برنامه‌ریزی حسابرسان دارد و دشواری‌های تصمیم‌گیری و قضاوت را سهولت می‌بخشد.

برخی دیگر از مطالعات مانند مینز و مک‌دنیل<sup>۴۱</sup> در سال ۲۰۰۰، اثر قرارداد و چیدن اطلاعات در گزارش‌های مالی (برای مثال در صورتهای مالی اصلی یا یادداشت‌های توضیحی) را بر قضاوت بررسی نمودند و عمدتاً به این نتیجه رسیدند که چیدمان‌های متفاوت بر یکدیگر برتری ندارند و مناسب بودن شکل ارائه اطلاعات عموماً به نیازهای اطلاعاتی تصمیم‌گیرندگان بستگی دارد.

۳-۲- پیچیدگی کار<sup>۴۲</sup>

با توجه به متفاوت بودن کار حسابداران و حسابرسان به لحاظ پیچیدگی، بررسی اثر پیچیدگی کار بر امر قضاوت موضوع با اهمیتی می‌باشد و بانر<sup>۴۳</sup> در سال ۱۹۹۴ سه دلیل برای اهمیت بررسی پیچیدگی کار در حسابرسی بیان نمود: اولاً پیچیدگی کار اثر بااهمیتی بر عملکرد حسابرس خواهد داشت، ثانیاً اثر ابزار کمک به تصمیم‌گیری و تکنیک‌های آموزشی در نتیجه‌ی دانش و آگاهی بیشتر محققان در مورد پیچیدگی کار،

تصمیم‌گیری گروهی بجای تصمیم‌گیری فردی و حسابداری. (بانر، ۱۹۹۹)<sup>۵۱</sup>

#### ۴-۱- حاکمیت شرکتی و کنترل‌های داخلی<sup>۵۱</sup>

حاکمیت شرکتی و کنترل‌های داخلی عوامل مهمی در سطح واحد تجاری هستند که میزان محیط کنترلی را تعیین می‌نمایند و مفاهیم با اهمیتی برای ریسک قضاوت‌ها به همراه دارند.

در دهه ۲۰۰۰ ادبیات این حوزه از تلقی نمودن حاکمیت شرکتی بعنوان نقش نظارتی به چگونگی اثرگذاری مکانیزم‌های حاکمیتی مانند هیئت مدیره و کمیته حسابرسی بر فرایندهای حسابرسی تغییر یافت.

در سال ۲۰۰۱ دزورت و سالتریو<sup>۵۲</sup> طی مطالعه‌ای آزمایشی بررسی نمودند که آیا تجربه و دانش حسابرسی اعضای کمیته حسابرسی بر قضاوت‌های آنها به هنگام وجود تضاد میان مدیریت شرکت و حسابرس اثر می‌گذارد؟ نتایج نشان داد که هرچقدر تجربه مدیران مستقل و دانش حسابرسی آنها بیشتر باشد، کمیته حسابرسی و نظرات آن بیشتر مورد حمایت مدیران شرکت قرار خواهد گرفت. همچنین نتایج نشان داد که سطوح مختلف دانش منجر به تفاوت‌های سیستماتیک در قضاوت‌های اعضای کمیته حسابرسی در مواقع وجود اختلاف نظر میان مدیر و حسابرس خواهد شد.

اندرسون و همکارانش<sup>۵۳</sup> در سال ۲۰۰۴ طی مطالعه‌ای به این نتیجه رسیدند که از نظر اعتباردهندگان، کمیته حسابرسی و ویژگی‌های آن عواملی مهم در تصمیم‌گیری هستند.

گروهی دیگر از مطالعات مانند جنینگ، پنی و کرکز<sup>۵۴</sup> (۲۰۰۶) به این نتیجه رسیدند که با تقویت حاکمیت شرکتی و گردش موسسات حسابرسی، استقلال حسابرس بهبود خواهد یافت.

در سال ۲۰۰۸ شارما و همکارانش<sup>۵۵</sup> به بررسی اجرای داوطلبانه حاکمیت شرکتی پرداختند و نتایج نشان داد زمانیکه حاکمیت شرکتی قدرتمند است، حسابرسان مشتاق به پذیرش صاحبکار هستند زیرا چنین صاحبکارانی از ریسک کمتری در محیط کنترلی خود برخوردارند. هم‌چنین یافته‌ها نشان می‌دهد که سطح حاکمیت شرکتی صاحبکار عاملی بسیار اثرگذار در تعیین پذیرش کار صاحبکار است.

#### ۴-۲- فشار<sup>۵۶</sup>

آلدمن و دیتریک<sup>۵۷</sup> (۱۹۸۲) به بررسی نقطه نظرات حسابرسان در مورد فشار بودجه زمانی پرداختند. آنها به این موضوع اشاره داشتند که اگرچه بودجه زمانی مزایای زیادی

بهبود خواهند یافت و نهایتاً اینکه آگاهی از پیچیدگی کار، به مدیران حسابرسی در بکارگیری ملاحظات مناسب حرفه‌ای برای کارهای مختلف حسابرسی کمک خواهد کرد.

برخی از مطالعات مانند چانگ و مونزل<sup>۴۴</sup> (۲۰۰۱) در بررسی اثر پیچیدگی کار بر قضاوت، جنسیت افراد را هم در نظر گرفته‌اند و نشان داده‌اند که در موقعیت‌های شغلی پیچیده، زنان تصمیمات دقیق‌تری نسبت به مردان اتخاذ می‌نمایند.

#### ۳-۳- ریسک

مطالعات در این حوزه از زمان مطالعه کادوس و همکارانش<sup>۴۵</sup> در سال ۲۰۰۸ که به بررسی ریسک رویه عمل<sup>۴۶</sup> پرداختند شروع شد. آنها نشان دادند که افراد فعال در حرفه قضاوت‌هایشان را همراستا با اولویت صاحبکار شکل می‌دهند تا با ریسک رویه عمل کمتری مواجه باشند.

گروهی دیگر از مطالعات مانند ایرز و کاپلن<sup>۴۷</sup> (۱۹۹۸) نشان دادند که حسابرسان در امر قضاوت به حساب‌هایی که با رویکرد جسورانه ارائه شده‌اند توجه بیشتری می‌نمایند زیرا حساب‌های مذکور را دارای ریسک بیشتری می‌دانند. هم‌چنین فرآیند پذیرش صاحبکار نیز امر مهمی است که مورد توجه این دسته از مطالعات قرار گرفته و میزان ریسکی بودن صاحبکار در قضاوت در مورد پذیرش کار تاثیر دارد.

پرات و استیک<sup>۴۸</sup> (۱۹۹۴) بیان نمودند که ریسک حسابرسی نیز عاملی اثرگذار بر قضاوت است و ویژگی‌های صاحبکار مانند شرایط مالی، ساختار دارایی و رشد فروش بر قضاوت حسابرس از ریسک حسابرسی اثرگذار است.

تعدادی از مطالعات مانند مطالعه سیمونیک و استین<sup>۴۹</sup> (۱۹۹۶) نیز به بررسی ریسک دعاوی حقوقی پرداخته‌اند و وجود ریسک مذکور را امری اثرگذار بر قضاوت در مورد پذیرش صاحبکار دانستند.

#### ۴-۴ اثر عوامل محیطی بر قضاوت

متغیرهای محیطی با شرایط و محیط پیرامون فردی که قضاوت می‌کند در ارتباطند و منحصر به کار خاصی نیستند. عوامل محیطی الزامات کار را تغییر نمی‌دهند بلکه وسعت تلاش تصمیم‌گیرندگانی که آن الزامات را برآورده می‌سازند را تحت تاثیر قرار می‌دهند. به این معنی که چنین متغیرهایی انگیزه افراد را تحت تاثیر قرار می‌دهند. ادبیات تاثیر متغیرهای محیطی بر قضاوت بر چهار ویژگی محیطی متمرکز هستند که عبارتند از حاکمیت شرکتی و کنترل داخلی، فشار، فرآیند



#### ۳-۴- فرایند پردازش اطلاعات به شکل گروهی در مقابل پردازش فردی<sup>۶۶</sup>

مطالعات نسبتاً کمی به بررسی تفاوت در قضاوت در فرایند پردازش اطلاعات به شکل گروهی در مقابل فردی پرداخته‌اند. برخی از مطالعات مانند سالامون (۱۹۸۷) ادعا نموده‌اند که نتایج تحقیقات در این حوزه سازگار نیستند و دلایل بهبود عملکرد گروهی در مقابل عملکرد فردی نامشخص است. تروتمن و یتین<sup>۶۷</sup> در سال ۱۹۸۵ اولین کسانی بودند که به بررسی توانایی ساختارهای گروهی در کاهش خطای قضاوت پرداختند و اثر فرایند گروهی بر بهبود قضاوت را تایید نمودند. گروهی دیگر از مطالعات مانند جانسون<sup>۶۸</sup> (۱۹۹۴) تایید نمودند که در کارهای پیچیده، گروه‌ها نسبت به تک‌تک افراد، قضاوت‌های بهتری اتخاذ می‌نمایند.

#### ۴-۴- حسابداری<sup>۶۹</sup>

موضوع دیگری که نظر محققین رفتاری را جلب نموده است این واقعیت است که افراد در مورد تصمیماتی که اتخاذ می‌نمایند مسئول هستند و برای تصمیماتشان باید به بسیاری از ذینفعان از جمله صاحبکاران پاسخگو باشند. حسابداری می‌تواند به افراد انگیزه دهد تا در کارهایشان تلاش بیشتری نمایند زیرا تصمیمات آن‌ها می‌تواند بر ارزیابی عملکردشان و نهایتاً پاداش پولی آنها اثر بگذارد. حسابداری هم‌چنین می‌تواند موجب افزایش تلاش به منظور اثبات سطوح صلاحیت و شایستگی شود. فهمیدن عوامل تعیین‌کننده حسابداری موضوع مهمی است زیرا می‌تواند از طریق اثرگذاری بر فرایندهای ارزیابی عملکرد بر عملکرد حسابرسان اثر بگذارد.

البته برخی دیگر از تحقیقات نشان دادند که حسابداری به تنهایی لزوماً موجب بهبود عملکرد نمی‌شود بلکه فقط تلاش افراد را افزایش می‌دهد و برای بهبود عملکرد باید در کنار دانش و توانایی حل مشکلات قرار گیرد (لیبی و لاف، ۱۹۹۳).

گروهی دیگر از مطالعات مانند دیورت، هریسون و تیلور در سال ۲۰۰۶<sup>۷۱</sup> نشان دادند که زمانی که فشار حسابداری بالاتر است، قضاوت‌های محافظه کارانه‌تری اتخاذ می‌شود و هم‌چنین زمان بیشتری برای تکمیل کار حسابرسی مورد نیاز است.

دارد اما تاکید بیش از حد بر رسیدن به زمان برنامه‌ریزی شده ممکن است بر حرفه اثرات زیان باری داشته باشد. طی مطالعه-ای پیمایشی از حسابرسان، آن‌ها تایید نمودند که فشار بودجه زمانی یکی از بزرگترین عوامل اثرگذار بر کیفیت کار حسابرسی است. هم‌چنین فشار بودجه زمانی در سازمان‌های بزرگ‌تر بیشتر است.

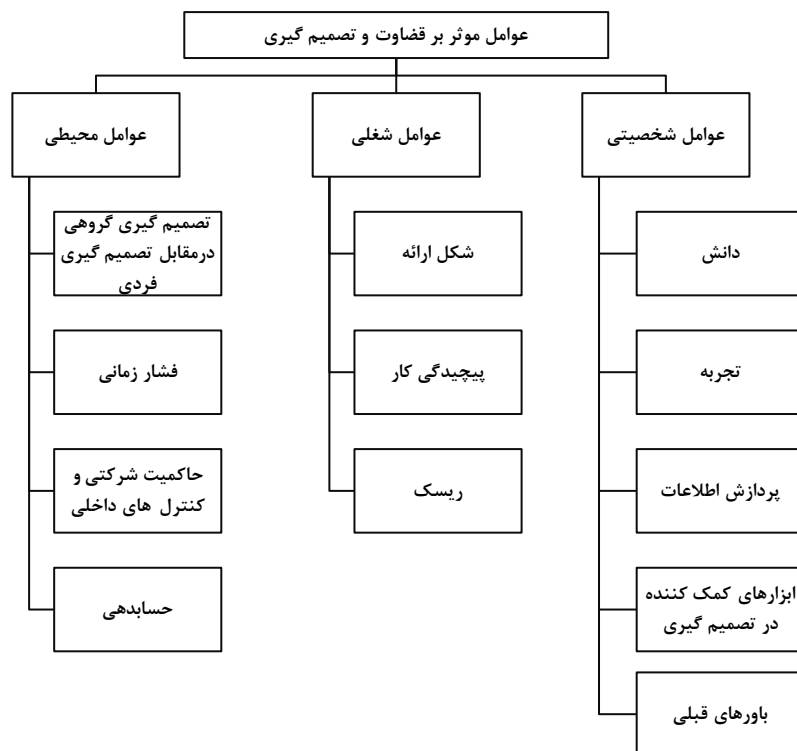
در سال‌های بعد مطالعاتی مانند کلی و مارگیم<sup>۵۸</sup> (۱۹۹۰) به بررسی اثر فشار بودجه زمانی بر رفتار غیرعادی حسابرسان پرداختند. نتایج بیانگر تعداد حیرت آوری از نمونه‌های کیفیت ضعیف حسابرسی در عمل بود.

حسابرسی در محیطی است که فشار زمانی و ساختار برنامه‌ریزی شده بطور مشترک در آن وجود دارد و تحقیقاتی مانند مک دنیل<sup>۵۹</sup> در سال ۱۹۹۰ نشان دادند که این دو عامل محیطی بر یکدیگر اثر متقابل دارند. هم‌چنین نتایج حاکی از آن بود که افزایش در فشار زمانی موجب کاهش اثربخشی حسابرسی خواهد شد.

موضوع دیگری که در ادامه توسط دزورت و لرد<sup>۶۰</sup> (۱۹۹۴) به ادبیات موجود اضافه شد، اثر فشار صاحبکار<sup>۶۱</sup> بر کار حسابرسی بود. یافته‌ها نشان دادند که فشار صاحبکار در موسسات حسابرسی بر قضاوت حسابرسان اثر می‌گذارد و می‌تواند موجب افزایش احتمال انحراف قضاوت از استانداردها گردد.

بخش دیگری از مطالعات مانند مطالعه هاستون<sup>۶۲</sup> (۱۹۹۹) به بررسی اثرات مشترک فشار حق الزحمه<sup>۶۳</sup> و ریسک‌های صاحبکار بر قضاوت درمورد بودجه‌بندی زمانی حسابرسان ارشد پرداختند. یافته‌ها نشان دادند که در صورت وجود ریسک صاحبکار<sup>۶۴</sup> اگر فشار حق الزحمه وجود داشته باشد حسابرسان ارشد کمتر پاسخگو و مسئول خواهند بود، و این موضوع موجب نگرانی مدیران و شرکای حسابرسی که برنامه‌ریزی بودجه زمانی حسابرسان ارشد را به دقت بازنگری می‌کنند خواهد شد.

در ادامه گروهی دیگر از مطالعات مانند مطالعه مرنو و باتاچارج<sup>۶۵</sup> (۲۰۰۳) به فشار ناشی از فرصت‌های جذب صاحبکار بالقوه بر قضاوت پرداختند. بدلیل آنکه بازار کار حسابرسی در طی زمان به شکل کاملاً رقابتی درآمدی است، پرداخت برخی از انواع پاداش‌ها به حسابرسان بابت انجام خدمات اضافه‌تر برای صاحبکار ممکن است بر حسابرسان و قضاوت آن اثر بگذارد چرا که ممکن است قضاوت‌ها بگونه‌ای شکل گیرند که در جهت حمایت از گزارشات صاحبکار باشد.



شکل شماره ۱- عوامل موثر بر قضاوت و تصمیم گیری

است با توجه به احساس و تفکرشان نسبت به محقق اقدام به پاسخگویی نمایند و به گونه‌ای پاسخ دهند که انتظارات فرد پرسشگر برآورده شود.

یکی از تهدیدات اساسی برای اعتبار درونی و بیرونی این تحقیقات موضوع نمونه‌گیری است. محقق باید تلاش کند تا نمونه‌ای را بطور تصادفی انتخاب کند که بتواند نماینده مناسبی از جامعه باشد و این موضوع تعمیم‌پذیری نتایج را تحت تاثیر قرار می‌دهد.

محدودیت بعدی طبق نظر محققان این است که پاسخ دهندگان ممکن است به شیوه‌ای طبیعی عمل نمایند زیرا متوجه شده‌اند که تحت آزمایش و مشاهده قرار دارند. که برای غلبه بر این مشکل می‌توان از یک گروه کنترلی استفاده نمود که تحت مشاهده<sup>۷۳</sup> نیستند و نتایج هر دو گروه باهم مقایسه شود. هم‌چنین برای اعتبار بخشی به نتایج باید مانع از آگاهی پاسخ‌دهندگان از خروجی‌های مورد انتظار تحقیق شد.

#### ۱-۵- اندازه‌گیری کیفیت قضاوت حرفه‌ای

مطابق با راهنمای قضاوت حرفه‌ای برای حسابداران رسمی که توسط انجمن حسابداران رسمی چین در مارس ۲۰۱۵ منتشر شده است<sup>۷۴</sup>، استانداردهای موجود برای اندازه‌گیری

#### ۵- روش تحقیق در تحقیقات اندازه‌گیری قضاوت

مالا و چاند<sup>۷۲</sup> در سال ۲۰۱۴ طی مطالعه‌ای به بررسی مقالات منتشر شده در ۱۰ ژورنال برتر حسابداری درحوزه تحقیقات قضاوت و تصمیم‌گیری طی سال‌های ۱۹۸۰ تا ۲۰۱۰ پرداختند و طبق نتایج بیان نمودند که اکثر مطالعات صورت گرفته در زمینه بررسی عوامل اثرگذار بر امر قضاوت از روش‌های پیمایشی و آزمایشی استفاده می‌کنند و متغیرهای اثرگذار را در طیف لیکرت تعریف می‌نمایند. طبق تحقیق مذکور، یک نقطه قوت اساسی روش آزمایشی این است که محقق با دستکاری متغیرهای مستقل شرایطی را فراهم می‌آورد تا اثرات آنها بر متغیر وابسته را بسنجد. هم‌چنین در این تحقیقات محقق می‌تواند اثر عواملی را بسنجد که هنوز در دنیای واقعی وجود ندارند، برای مثال اثر یک ابزار کمک‌کننده جدید بر تصمیم‌گیری و قضاوت. هم‌چنین در این تحقیقات کشف اثرات متقابل عوامل مرتبط باهم که بطور هم‌زمان وجود دارند بهتر کشف می‌گردد.

از طرفی استفاده از روش آزمایشی با نقاط ضعفی روبروست که لازم است تحقیقات آتی از آن‌ها آگاه باشند تا در جهت رفع و یا کاهش آن‌ها اقدام نمایند.

محدود نمودن پاسخ‌ها به طیف لیکرت موجب دوری از صداقت کامل پاسخ‌دهندگان خواهد شد، پاسخ‌دهندگان ممکن



کیفیت قضاوت حرفه‌ای عموماً در سه دسته کلی جای دارند که در ادامه به هریک از آن‌ها خواهیم پرداخت.

#### ۵-۲- دقت و اجماع<sup>۷۵</sup>

دقت اشاره به پیروی نتیجه‌گیری قضاوت حرفه‌ای با استانداردها و حقایق مشخص دارد. اجماع اشاره به میزان توافق چند جانبه میان قضاوت‌کنندگان در مورد یک موضوع یکسان مورد قضاوت است. به این معنی که قضاوت‌کنندگان مختلف در قضاوت درخصوص یک موضوع یکسان به اجماع برسند. در بسیاری از موارد که حقایق و استانداردهای مشخصی وجود ندارد تا بتوان برای بررسی دقت قضاوت به آن‌ها استناد نمود، باید برای اندازه‌گیری کیفیت قضاوت از اجماع استفاده کرد.

#### ۵-۳- سازگاری و ثبات<sup>۷۶</sup>

سازگاری برای اندازه‌گیری رابطه میان قضاوت انجام شده توسط یک فرد بر روی موضوعات مختلف از یک مسئله بکار می‌رود. برای مثال ارزیابی حسابرسی از ریسک برآورد نادرست مواد اولیه با قضاوت وی در مورد کمیت و کیفیت شواهد حسابرسی مناسب و کافی در مورد مواد اولیه، باید سازگاری داشته باشد.

ثبات برای اندازه‌گیری رابطه میان قضاوت انجام شده توسط یک فرد بر روی یک موضوع در زمان‌های مختلف بکار می‌رود. برای مثال اگر یک حسابرسی در خصوص یک موضوع مشخص در زمان‌های متفاوت به نتایج و قضاوت‌های یکسانی دست یابد، قضاوت حرفه‌ای او از ثبات بالایی برخوردار خواهد بود.

#### ۵-۴- قابل دفاع بودن و مستندسازی<sup>۷۷</sup>

قابل دفاع بودن به این معناست که فرد قضاوت‌کننده بتواند قضاوت خود را تایید و اثبات کند که این امر از سه طریق قابل اندازه‌گیری می‌باشد: استدلال کافی، تفکر منطقی و مطلوبیت رویه<sup>۷۸</sup>.

مستندسازی به معنای ثبت مشاهدات، تفکرات و فرایند تصمیم‌گیری در حین شکل‌گیری قضاوت است و هرچقدر فرایند مستندسازی با دقت بیشتری انجام شود، قابلیت دفاع قضاوت‌ها افزایش خواهد یافت.

بانر(۲۰۰۸)<sup>۷۹</sup> در کتاب "قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری" که حاصل جمع‌آوری مطالعات صورت پذیرفته در این زمینه است، معیارهای کلیدی برای تعیین کیفیت قضاوت را به طبقات ذیل تقسیم نموده است:

#### ۵-۵- تئوری‌های هنجاری قضاوت و تصمیم‌گیری<sup>۸۰</sup>

در این طبقه کیفیت قضاوت به صورت مقایسه قضاوت با الزامات تئوری‌های قضاوت دستوری تعریف می‌شود. در تئوری‌های دستوری، قضاوت با کیفیت بالا به معنای عقلانیت<sup>۸۱</sup> می‌باشد. قضاوت عاقلانه آن است که دقیقاً یا به صورت قریب به یقین معادل با قضاوت مورد نظر تئوری‌های دستوری باشد.

#### ۵-۶- نتایج واقعی و نتایج مورد انتظار از مدل‌های آماری<sup>۸۲</sup>

معیار رایج دیگر از کیفیت قضاوت تطابق نتایج واقعی و پیش‌بینی شده منتج از مدل‌های آماری می‌باشد. با مقایسه احتمالات واقعی با احتمالات پیش‌بینی شده و یا مقادیر واقعی با مقادیر پیش‌بینی شده می‌توان میزان صحت قضاوت‌ها را محاسبه نمود. در این بین برخی مدل‌ها و شاخص‌های آماری مانند انحراف معیار مورد استفاده قرار می‌گیرد.

#### ۵-۷- تئوری‌های حرفه‌ای، استانداردهای حرفه‌ای و سایر مقررات<sup>۸۳</sup>

بُعد دیگر کیفیت قضاوت در تحقیقات حسابداری، میزان مطابقت قضاوت با یک تئوری حرفه‌ای یا استانداردهای حرفه‌ای و سایر مقررات است. به این ترتیب که همبستگی فرایند قضاوت را با معیار فرایندی تشریح شده در تئوری‌ها یا استانداردها بسنجند و یا به سادگی تعداد پاسخ‌هایی که نشانگر فرایند صحیح هستند را بشمارند. یا محققان می‌توانند همبستگی قضاوت و یا تصمیم را با آنچه که در تئوری‌ها یا استانداردها عنوان شده بسنجند و یا تعداد قضاوت یا تصمیم صحیح را بشمارند. یک معیار جایگزین برای سنجش کیفیت قضاوت، قدر مطلق یا میانگین تفاوت بین قضاوت یا تصمیم افراد با قضاوت یا تصمیم مبتنی بر استانداردها و قوانین و مقررات است.

#### ۵-۸- زمان یا هزینه انجام فعالیت قضاوت<sup>۸۴</sup>

معیار دیگری که برای ارزیابی کیفیت قضاوت پیشنهاد شده است زمان یا هزینه تحقق یافته در انجام یک فعالیت قضاوت است به ویژه در شرایطی که حق الزحمه‌ی فعالیت ثابت است (مانند حسابرسی). زمان و هزینه‌ها می‌توانند به صورت مطلق اندازه‌گیری شوند یا با بودجه‌ها و استانداردها مقایسه شوند.

۵-۹- قضاوت سایر اشخاص<sup>۸۵</sup>

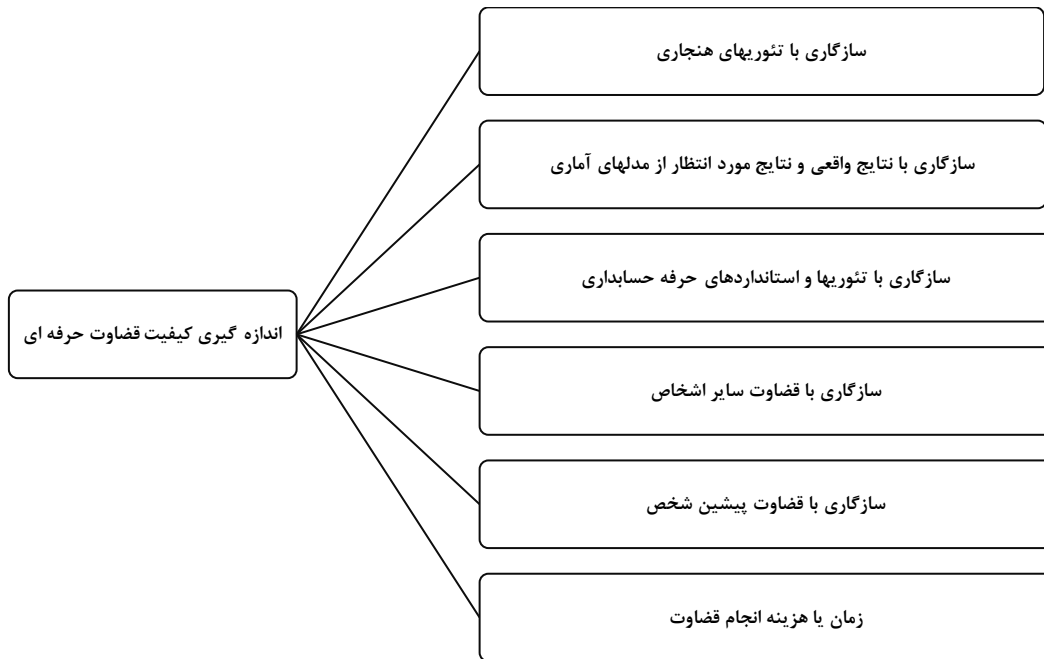
بعد دیگری از کیفیت قضاوت این است که میزان مطابقت قضاوت یک فرد با قضاوت سایرین تعیین شود. اشخاص دیگر می‌توانند مشتمل بر افراد هم‌پیشه و یا اشخاص خُبره باشند. پاسخ نهایی یک فرد ممکن است با پاسخ افراد دیگر مقایسه شود و یا فرایند قضاوت یک فرد با فرایند قضاوت افراد دیگر مقایسه شود.

قضاوت با کیفیت بالا در چنین شرایطی بر مبنای میزان مطابقت بین قضاوت افراد تعیین می‌شود. روش دیگر کاربرد این معیار، مقایسه‌ی قضاوت گروهی از اشخاص متخصص با قضاوت افراد مبتدی است. مسلم است که در این حالت ما به دنبال عدم توافق مابین قضاوت افراد هستیم و فرض بر این است که افراد خُبره قضاوت صحیح‌تری خواهند داشت.

۶- قضاوت پیشین شخص<sup>۸۶</sup>

محققان می‌توانند قضاوت یک فرد متخصص را در نقطه‌ی معینی از زمان با قضاوت وی در زمانی دیگر مقایسه کنند. قضاوت با کیفیت این است که شخص در هنگام مواجهه با موقعیت مشابه، دقیقاً همان قضاوت را نموده و یا همان تصمیم پیشین را اتخاذ کند.

این معیار کیفیت قضاوت آزمون پایایی یا پایداری<sup>۸۷</sup> نامیده می‌شود. پایداری به درجه‌ی مطابقت دو نقطه‌ی متفاوت از زمان گفته می‌شود، در حالیکه آزمون پایایی به مطابقت نظرات و قضاوت در یک آزمایش عنوان می‌شود.



شکل شماره ۲- اندازه‌گیری کیفیت قضاوت حرفه‌ای

۷- نتیجه‌گیری و پیشنهادات برای تحقیقات آتی

در مطالعه حاضر به مرور برخی از مطالعاتی که به تبیین قضاوت حرفه‌ای پرداخته‌اند پرداخته شد و عواملی که بر قضاوت و تصمیم‌گیری افراد اثر می‌گذارند مورد بررسی قرار گرفت تا نشان دهیم که با در نظر داشتن این عوامل و لحاظ نمودن آنها، می‌توان به قضاوت‌های مطلوب‌تری دست یابیم. مطالعات صورت گرفته در خصوص قضاوت، عوامل تعیین کننده و اثر گذار بر قضاوت را در سه حوزه شامل متغیرهای

شخصیتی (شامل دانش، تجربه، پردازش اطلاعات، ابزارهای کمک به تصمیم‌گیری و باورهای قبلی)، متغیرهای کاری (شامل شکارانه، پیچیدگی کار و ریسک) و متغیرهای محیطی (شامل حاکمیت شرکتی و کنترل داخلی، فشار زمانی، فرایند پردازش اطلاعات به شکل گروهی در مقابل پردازش فردی، حسابداری) طبقه‌بندی نمودند که هر سه حوزه اجزای جدایی ناپذیر از قضاوت هستند و در نظر گرفتن همه عوامل در بررسی کیفیت قضاوت ضروری می‌باشد.

موضوع دیگری که می‌توان در تحقیقات آتی به آن پرداخت بررسی این موضوع است که کدامیک از ابزارهای کمک کننده در تصمیم گیری می‌توانند در کمک رساندن به حسابداران در بکارگیری استانداردهای اصول‌گرا موثرتر باشند چرا که همیشه نوعی سردرگمی و پیچیدگی برای استفاده-کنندگان از این استانداردها وجود دارد و با بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، این موضوع اهمیت بیشتری خواهد یافت.

تحقیق درخصوص اثرات پیچیدگی‌های موجود در استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بر امر قضاوت و دقت گزارشگری مالی نیز موضوعی است که با توجه به برنامه بکارگیری این استانداردها در ایران، نباید از آن غافل شد. مطالعاتی که به بررسی اثر فشار زمانی بر قضاوت پرداختند نتایج متفاوتی داشتند بطوریکه برخی این موضوع را موجب اثرگذاری مثبت بر قضاوت و برخی موجب اثرگذاری منفی بر قضاوت دانستند. حسابداران نیز مشابه حسابرسان با فشار زمانی روبرو هستند و باید تا پایان سال مالی، گزارشات مالی را آماده نمایند و از طرفی از جانب نهادهای بیرونی مانند ارگانهای نظارتی نیز تحت فشارند. لذا پیشنهاد می‌گردد در تحقیقات آتی به بررسی اثر فشار زمانی و فشارهای عوامل بیرونی بر کیفیت گزارشات مالی و قضاوت حسابداران پرداخته شود.

#### ۸- فهرست منابع

- \* A professional judgment framework for financial reporting An international guide for preparers, auditors, regulators and standard setters. 2012, ICAS
- \* Abdolmohammadi and Wright, 1987. J. Abdolmohammadi, D. Wright An examination of the effects of experience and task complexity on audit judgment Accounting Review, 62 (1) (1987), pp. 1-13
- \* Abbott, L. J., S. Parker, and G. F. Peters. 2006. Earnings management, litigation risk, and asymmetric audit fee responses. Auditing: A Journal of Practice & Theory 25 (1)
- \* Abdolmohammadi, M., and A. Wright. 1987. An examination of the effects of experience and task complexity on audit judgments. The Accounting Review 62 (1)
- \* Altman, E. I., 1968, The prediction of corporate bankruptcy: a discriminant analysis, The Journal of Finance 23, 193-194.
- \* Anderson R., S. Mansi, and D. Reeb. 2004. Board characteristics, accounting report integrity, and the cost of debt. Journal of Accounting and Economics 37 (3)
- \* Anderson, n.1970, functional measurement and psychophysical judgment, psychological review vol. 77, no. 3

پس از بررسی عوامل مذکور به بحث مختصری درخصوص روش تحقیق در مطالعات بررسی قضاوت پرداختیم که اکثراً شامل روش‌های پیمایشی و آزمایشی می‌باشند.

در نهایت به بحث درخصوص چگونگی اندازه‌گیری کیفیت قضاوت حرفه‌ای پرداخته شد که مطابق با استانداردهای موجود برای اندازه‌گیری کیفیت قضاوت حرفه‌ای عموماً سه موضوع دقت و اجماع، سازگاری و ثبات و قابل دفاع بودن و مستند سازی در نظر گرفته می‌شود. هم چنین مطالعات صورت گرفته در خصوص قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری و حسابرسی نشان می‌دهد که معیارهای کلیدی برای تعیین کیفیت قضاوت شامل سازگاری با تئوری‌های هنجاری قضاوت و تصمیم‌گیری، سازگاری با نتایج واقعی و نتایج مورد انتظار از مدل‌های آماری، سازگاری با تئوری‌ها و استانداردهای حرفه‌ای، سازگاری با قضاوت سایر اشخاص و سازگاری با قضاوت پیشین فرد می‌باشند.

در پایان درخصوص پیشنهادات برای تحقیقات آتی می‌توان بیان نمود که بطور کلی می‌توان بیان نمود که ادبیات موجود بیشتر در زمینه قضاوت در حسابرسی بوده و ضروری است تا موضوع قضاوت در محیط حسابداری مالی نیز مورد توجه قرار بگیرد.

در مطالعات اثر دانش بر قضاوت باید به تقسیم‌بندی دانش توجه نمود چرا که در انجام قضاوت‌های باکیفیت، داشتن انواع دانش امری با اهمیت است. در ادبیات روانشناسی، دانش بر دونوع است: ضمنی و معنایی<sup>۸۸</sup>. دانش ضمنی به تجربیات شخصی افراد مرتبط است و دانش معنایی به فهم از معانی، مفاهیم و اصول مرتبط است که این تقسیم بندی خود به دونوع دیگر از دانش منتج می‌شود: دانش اظهاری و رویه‌ای<sup>۸۹</sup> دانش اظهاری عبارتست از دانش واقعیت‌ها برای پاسخ به سوالات "چیستی" و دانش رویه‌ای برای پاسخ به سوالات "چگونگی" است و داشتن هر نوع از دانش بستگی به نوع کار حسابرسان دارد. تا به امروز تفاوت در نوع دانش در تحقیقات مدنظر قرار نگرفته است.

سوال دیگری که تاکنون در تحقیقات به آن پاسخی داده نشده است این است که چرا برخی افراد علیرغم داشتن سطح بالایی از دانش باز هم قضاوت‌های نامناسب اتخاذ می‌کنند.

موضوع دیگری که در تحقیقات در نظر گرفته نشده است علت تفاوت در قضاوت حسابداران با قضاوت حسابرسان است. حسابداران اغلب افرادی آینده‌نگر هستند زیرا بر اطلاعات حسابداری و رویه عمل‌ها تمرکز دارند درحالیکه حسابرسان بیشتر افرادی گذشته‌نگر هستند چراکه بدنبال تایید نمودن کار حسابداران هستند.

- schemes and feedback frequencies, *Journal of Accounting Research* 37, 151-165.
- \* F Choo, KT Trotman. 1991. The relationship between knowledge structure and judgments for experienced and inexperienced auditors. *Accounting Review*.
  - \* Jane L. Butt. 1988. Frequency Judgments in an Auditing-Related Task. *Journal of Accounting Research* Vol. 26, No. 2 (1988)
  - \* Haron, H. 2014. Factors influencing ethical judgement of auditors in Malaysia. *Malaysian Accounting Review*, 13 (2).
  - \* Hoffman, V. B., J. R. Joe, and D. V. Moser. 2003. The effect of constrained processing on auditors' judgments. *Accounting, Organizations and Society* 28 (7-8)
  - \* Hooper, C., and K. T. Trotman. 1996. Configural information processing in auditing: Further evidence. *Accounting and Business Research* 26 (2): 125-36.
  - \* Guidance on Professional Judgment for CPAs (Released by The Chinese Institute of Certified Public Accountants on March 26, 2015)
  - \* Kadous K., L. Koonce, and K. Towry. 2005. Quantification and persuasion in managerial judgement. *Contemporary Accounting Research* 22 (3)
  - \* Kadous, K., A. M. Magro, and B. C. Spilker. 2008. Do effects of client preference on accounting professionals' information search and subsequent judgments persist with high practice risk? *The Accounting Review* 83 (1).
  - \* Kaplan, S. E., and P. M. J. Reckers, 1985, An examination of auditor performance evaluation, *The Accounting Review* 60, 477-487.
  - \* Kelly, K. O., 2007, Feedback and incentives on nonfinancial value drivers: effects on managerial decision making, *Contemporary Accounting Research* 24, 523-556.
  - \* Kummer, T. Schmit, M. 2016. The Influence of National Culture on Judgment and Decision Making in the Application of IFRS - Evidence from Fair Value Measurements Griffith University, ESCP Europe, Berlin
  - \* Lehmann, C. M., and C. S. Norman. 2006. The effects of experience on complex problem representation and judgment in auditing: An experimental investigation. *Behavioral Research in Accounting* 18 (1)
  - \* Libby, R., and J. Luft, 1993, Determinants of judgment performance in accounting settings: ability, knowledge, motivation, and environment, *Accounting, Organizations and Society* 18, 425-450.
  - \* McDaniel, L. S., 1990, The effects of time pressure and audit program structure on audit performance, *Journal of Accounting Research* 28, 267-285.
  - \* Maines, L. A., and L. S. McDaniel, 2000, Effects of comprehensive income characteristics on nonprofessional investors' judgments: the role of financial-statement presentation format, *The Accounting Review* 75, 179.
  - \* Messier, W. F., Jr., 1995, Research in and development of audit decision aids: a review, in: R. Bagley, P. L. 2010. Negative affect: A consequence of multiple accountabilities in auditing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 29 (2)
  - \* Anderson, M. J., 1988, A comparative analysis of information search and evaluation behavior of professional and non-professional financial analysts, *Accounting, Organizations and Society* 13, 431-446.
  - \* Bedard, J. C., and L. E. Graham. 2002. The effects of decision aid orientation on risk factor identification and audit test planning. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 21 (2)
  - \* Benson, P. J. 1984. Writing visually: Design considerations in technical publications. *Technical Communications* 32 (4)
  - \* Bonner S. E., R. Libby, and M. W. Nelson. 1996. Using decision aids to improve auditors' conditional probability judgments. *The Accounting Review* 71 (2)
  - \* Bonner, S. E, and B. L. Lewis. 1990. Determinants of auditor expertise. *Journal of Accounting Research* 28 (3)
  - \* Bonner, S. E. 1999. Commentary—judgment and decision making research in accounting. *Accounting Horizons* 13 (4)
  - \* Bonner, S. E. 2008. Judgment and Decision Making in Accounting. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall
  - \* Bonner, S. 2008. Judgment and decision making in accounting.
  - \* Brown, C. E., and I. Solomon, 1991, Configural information processing in auditing: the role of domain-specific knowledge, *The Accounting Review* 66, 100-119.
  - \* Butler, S. A., 1985, Application of a decision aid in the judgmental evaluation of substantive test of details samples, *Journal of Accounting Research* 23, 513-526.
  - \* Butt, J. L., and T. I. Campbell, 1989, The effects of information order and hypothesis testing strategies on auditors' judgments, *Accounting, Organizations and Society* 14, 471-479.
  - \* Casterella, J. R., K. L. Jensen, and W. R. Knechel. 2010. Litigation risk and audit firm characteristics. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 29 (2)
  - \* Clor-Proell, S. M. 2009. The effects of expected and actual accounting choices on judgment and decisions. *The Accounting Review* 84 (5)
  - \* DeZoort, F. T., and S. E. Salterio. 2001. The effects of corporate governance experience and financial reporting and audit knowledge on audit committee members' judgments. *Auditing, A Journal of Practice & Theory* 20 (2)
  - \* DeZoort, T., P. Harrison, and M. Taylor. 2006. Accountability and auditors' materiality judgments: The effects of differential pressure strength on conservatism, variability, and effort. *Accounting, Organizations and Society* 31 (4-5)
  - \* Frederick, D. M., Heiman-HoVman, V. B., & Libby, R. 1994. The structure of auditors' knowledge of Wnancial statement errors. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 13, 1-21.
  - \* Frederickson, J. R., S. A. Peffer, and J. Pratt, 1999, Performance evaluation judgments: effects of prior experience under different performance evaluation

یادداشت‌ها

<sup>1</sup> Meta-synthesis

<sup>۲</sup> فرهنگ لغات اصطلاحات حقوقی. تدوین جهانگیر منصور

<sup>3</sup> Bonner.S 2008. "Judgment and decision making in accounting"

<sup>4</sup> Behavioural decision theory

<sup>5</sup> Trotman, 1998: 115

<sup>6</sup> Person variables

<sup>7</sup> Task variables

<sup>8</sup> Environment variables

<sup>9</sup> Meta-synthesis

<sup>10</sup> Knowledge

<sup>11</sup> Waller and Felix (1984: 383)

<sup>12</sup> Butt (1988)

<sup>13</sup> Schema-based framework

<sup>14</sup> Choo and Trotman (1991)

<sup>15</sup> Expertise

<sup>16</sup> Nelson and Tan, 2005: 49

<sup>17</sup> Frederick, Heiman-Hoffman and Libby (1994)

<sup>18</sup> Abdolmohammadi and Wright (1987)

<sup>19</sup> Lehmann and Norman (2006)

<sup>20</sup> Hoffman, Joe, and Moser (2003)

<sup>21</sup> Information Processing

<sup>22</sup> Hooper and Trotman, 1996: 125

<sup>23</sup> Brown and Solomon (1991), Hooper and Trotman (1996)

<sup>24</sup> Decision Aids

<sup>25</sup> Messier, 1995

<sup>26</sup> Butler (1985), Boritz (1985)

<sup>27</sup> Ng and Tan (2003)

<sup>28</sup> Feng and McVay (2010)

<sup>29</sup> Prior Beliefs

<sup>30</sup> Prone to a confirmation bias that hinders effective learning

<sup>31</sup> Klayman and Ha, 1987: 211

<sup>32</sup> Waller and Felix 1984: 399

<sup>33</sup> Wright (1988)

<sup>34</sup> Butt and Campbell (1989)

<sup>35</sup> Frederickson, Peffer, and Pratt (1999)

<sup>36</sup> Presentation Format

<sup>37</sup> Blocher, Moffie and Zmud (1986)

<sup>38</sup> Kaplan (1988)

<sup>39</sup> Harper, Mister and Strawser (1987)

<sup>40</sup> Data structuring techniques

<sup>41</sup> Maines and McDaniel (2000)

<sup>42</sup> Task Complexity

<sup>43</sup> Bonner (1994)

<sup>44</sup> Chung and Monroe (2001)

<sup>45</sup> Kadous, Magro and Spilker (2008)

<sup>46</sup> Practice risk

<sup>47</sup> Ayers and Kaplan (1998)

<sup>48</sup> Pratt and Stice (1994)

<sup>49</sup> Simunic and Stein (1996)

<sup>50</sup> Bonner, 1999: 390

<sup>51</sup> Corporate Governance and Internal Control

<sup>52</sup> DeZoort and Salterio (2001)

<sup>53</sup> Anderson et al

<sup>54</sup> Jennings, Pany, and Reckers (2006)

<sup>55</sup> Sharma et al. (2008)

<sup>56</sup> Pressure

<sup>57</sup> Alderman and Deitrick (1982)

<sup>58</sup> Kelley and Margheim (1990)

<sup>59</sup> McDaniel (1990)

<sup>60</sup> DeZoort and Lord (1994)

<sup>61</sup> obedience pressure

<sup>62</sup> Houston (1999)

<sup>63</sup> fee pressure

<sup>64</sup> client risk

<sup>65</sup> Moreno and Bhattacharjee (2003)

<sup>66</sup> Group as Opposed to Individual Information Processing

<sup>67</sup> Trotman and Yetton (1985)

H. Ashton, A. H. Ashton, eds., Judgment and Decision-Making Research in Accounting and Auditing (Cambridge University Press, New York), 205–228.

\* Moreno, K. K., S. Bhattacharjee, and D. M. Brandon, 2007, The effectiveness of alternative training techniques on analytical procedures performance, Contemporary Accounting Research 24, 983–1014.

\* Nelson.m. , Hun Tong Tan. 2005. Judgment and Decision Making Research in Auditing: A Task, Person, and Interpersonal Interaction Perspective. A Journal of Practice & Theory.

\* Pillar, B. 2005. Audit quality in the 21st century. Presentation at University of Illinois at Urbana-Champaign.

\* Plous. S. 1993. The psychology of judgment and decision making. McGraw-Hill Education

\* Rajni.M.2014. Judgment and Decision-Making Research in Auditing and Accounting: Future Research Implications of Person, Task, and Environment Perspective, Accounting Perspectives 14(1)

\* Sarah E. Bonner and Paul L. Walker. 1994. The Effects of Instruction and Experience on the Acquisition of Auditing Knowledge. The Accounting Review Vol. 69, No. 1 (Jan., 1994)

\* The Chinese Institute of Certified Public Accountants , 2015. Guidance on Professional Judgment for CPAs

\* Trotman, K. T., and P. W. Yetton, 1985, The effect of the review process on auditor judgments, Journal of Accounting Research 23, 256–267.

\* Trotman, K. T. 2006. Professional Judgment: Are Auditors being Held to a Higher Standard Than Other Professionals? Sydney: The Institute of Chartered Accountants in Australia.

\* Trotman, K. T., H. C. Tan, and N. Ang. 2011. Fifty-year overview of judgment and decision making research in accounting. Accounting and Finance 51 (1)

\* Waller, W. S., and W. L. Felix Jr. 1984. The auditor and learning from experience: Some conjectures. Accounting, Organizations and Society 9 (3)

\* Wright, A. 1988. The impact of prior working papers on auditor evidential planning judgments. Accounting, Organizations and Society 13 (6)

- 
- <sup>68</sup> Johnson (1994)  
<sup>69</sup> Accountability  
<sup>70</sup> Libby and Luft, 1993  
<sup>71</sup> DeZoort, Harrison, and Taylor (2006)  
<sup>72</sup> Rajini Mala & Parmod Chand  
<sup>73</sup> unobserved control group  
<sup>74</sup> Guidance on Professional Judgment for CPAs (Released by The Chinese Institute of Certified Public Accountants on March 26, 2015)  
<sup>75</sup> Accuracy and consensus  
<sup>76</sup> Consistency and Stability  
<sup>77</sup> Defensibility and Written records  
<sup>78</sup> adequate reasoning, logical thinking and procedure compliance  
<sup>79</sup> Bonner.S 2008. "Judgment and decision making in accounting"  
<sup>80</sup> Normative JDM Theories  
<sup>81</sup> Rationality  
<sup>82</sup> Actual Outcomes and Predicted Outcomes from Statistical Models  
<sup>83</sup> Professional Theories, Professional Standards and Other Regulations  
<sup>84</sup> Time or Costs to Do a JDM Task  
<sup>85</sup> Other Persons JDM  
<sup>86</sup> Persons Previous JDM  
<sup>87</sup> Test-rest reliability or stability  
<sup>88</sup> Episodic versus semantic  
<sup>89</sup> Declarative and procedural