

قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی

مرتضی اسدی / حسابدار رسمی
محمد نعمتی / حسابدار رسمی

همه‌ی حرفه‌ها، بدون در نظر گرفتن زمینه‌ی فعالیت‌شان، دارای قوانین، اصول، استانداردها و دستورالعمل‌هایی هستند که باید به منظور انجام آن شغل خاص رعایت شوند. بسیاری از کارشناسان، از جمله حسابداران و حسابرسان، تابع استانداردها، مقررات و ضابطه‌های فنی، اخلاقی و رفتاری سخت‌گیرانه هستند که در چارچوب آن‌ها برای انجام هر چه بهتر وظایف از دانش، شایستگی، مهارت و تجربه و به عبارت دیگر قضاوت حرفه‌ای^۱ خود استفاده می‌کنند. در حسابرسی، قضاوت حرفه‌ای به‌کارگیری آموخته‌ها، تجارب و دانش به دست آمده درباره‌ی استانداردهای حسابرسی و حسابداری و الزامات آیین‌رفتار حرفه‌ای، برای تصمیم‌گیری‌های مناسب با توجه به شرایط کار حسابرسی است. هدف از نگارش این مقاله، مروری بسیار مختصر و مقدماتی به منظور کمک به درک فرایند قضاوت حرفه‌ای خوب، آشنایی با تهدیدهای متداول به‌کارگیری قضاوت خوب، و آغازگاهی برای توسعه و ارتقای توانایی‌های قضاوت حرفه‌ای است.

قضاوت حرفه‌ای

بسیاری از رشته‌ها از مفهوم قضاوت حرفه‌ای بهره می‌برند. کارشناسان می‌گویند بسیاری از تصمیمات اتخاذشده با توجه به قضاوت حرفه‌ای‌شان انجام می‌گیرد، ولی معمولاً قادر به تبیین یا تشریح آن نیستند. به این ترتیب، موقعیت‌هایی به وجود می‌آید که تصمیم‌گیری‌های غیرحرفه‌ای یا اشتباه بدون ارائه‌ی دلایل منطقی پذیرفته می‌شود. ازاین‌رو، عواقب ناشی از استفاده‌ی نامناسب از قضاوت حرفه‌ای می‌تواند به مشکلات جدی با پی‌آمدهای منفی اقتصادی، مالی و اجتماعی منجر شود.

نخستین بار در قرن ۱۳ میلادی از واژه‌ی قضاوت استفاده شد و در فرهنگ وبستر این معانی برایش ارائه شده است: الف) اظهارنظر رسمی معتبر، نظری که به طور رسمی بیان شده است، ب) فرایند شکل‌گیری نظر یا ارزیابی از طریق تشخیص و مقایسه، و ج) توان دآوری و تشخیص.

قضاوت فرایند رسیدن به یک تصمیم یا دست‌یابی به یک نتیجه‌گیری از میان چند راه‌حل جایگزین ممکن، در شرایط عدم اطمینان و ریسک تعریف شده است.

واژه‌ی حرفه‌ای کمی بعد از واژه قضاوت در قرن سیزدهم میلادی مطرح شد و برگرفته از واژه‌ی شغل و حرفه است و به شغل یا پیشه‌ای که نیاز به کسب دانش تخصصی و آمادگی علمی اغلب طولانی و

فشرده؛ یا به یک شغل، حرفه یا اشتغال اصلی اطلاق می‌شود.

اهمیت قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی

اعتمادبخشی در حرفه و نیز اعتبار و سودمندی گزارشگری مالی در گرو انجام قضاوت‌های خوب به‌دست افراد حرفه‌ای است. یکی از ویژگی‌های کلیدی متمایزکننده‌ی اشخاص حرفه‌ای توانایی در تداوم انجام قضاوت‌های حرفه‌ای باکیفیت است. قضاوت حرفه‌ای سنگ‌بنای حرفه‌های حسابداری و حسابرسی است و مهارتی کلیدی برای حسابداران، حسابرسان و تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری است.

سؤالی که عمدتاً وجود دارد این است که «آیا می‌توان قضاوت خوب را آموزش داد؟» برخی در پاسخ آن را یک موهبت می‌دانند و برخی دیگر به عدم امکان آموزش قضاوت خوب معتقدند و به باور آن‌ها باید آن را پس از سال‌ها تجربه‌ی مفید حرفه‌ای کسب کرد. بدون تردید، استعداد و تجربه مهم‌ترین اجزای قضاوت حرفه‌ای مؤثر است، اما ارتقای مهارت‌های قضاوت حرفه‌ای از طریق یادگیری و به‌کارگیری برخی مفاهیم کلیدی امکان‌پذیر است.

پژوهش‌های انجام شده در طی چند دهه‌ی اخیر در زمینه‌های قضاوت و تصمیم‌گیری نشان می‌دهد که آگاهی بیش‌تر درباره‌ی تهدیدات متداول انجام قضاوت خوب، به همراه ابزارها و فرایندهای انجام

آن، می‌تواند توانایی‌های قضاوت حرفه‌ای افراد تازه‌کار یا کم‌تجربه در حرفه را بهبود ببخشد. با افزایش جهت‌گیری گزارشگری مالی به سمت استانداردهای مبتنی بر اصول و اندازه‌گیری‌های مبتنی بر ارزش منصفانه، انجام قضاوت خوب و حرفه‌ای برای حسابرسان اهمیت زیادی پیدا کرده است.

فرایند قضاوت خوب

قضاوت عبارت است از فرایند رسیدن به یک تصمیم یا دست‌یابی به یک نتیجه‌گیری از میان چند راه‌حل جایگزین ممکن. قضاوت در شرایط عدم اطمینان و ریسک رخ می‌دهد. قضاوت کردن می‌تواند متمایز از تصمیم‌گیری باشد. تصمیم‌گیری مستلزم انتخاب از میان گزینه‌ها و موارد انتخاب است در حالی‌که (طبق فرهنگ‌نامه‌ی وبستر، چاپ یازدهم) قضاوت شامل «فرایند شکل‌گیری نظر یا ارزیابی از طریق تشخیص و مقایسه» است. بنابراین، قضاوت زیرمجموعه‌ی فرایند تصمیم‌گیری است. به‌طور معمول برای اتخاذ یک تصمیم، قضاوت‌های زیادی انجام می‌شود. در این مقاله برای سهولت اغلب ترکیبی از قضاوت و تصمیم‌گیری به عنوان «فرایندهای قضاوت»، «قضاوت حرفه‌ای» یا «تصمیم‌گیری» به‌کار رفته است.

براساس استانداردهای حسابرسی، قضاوت حرفه‌ای به‌کارگیری آموخته‌ها، تجربه‌ها و دانش به دست آمده درباره‌ی استانداردهای حسابرسی و حسابداری و الزامات



درخصوص واقعیت‌ها و شرایط موجود میسر نیست.

• اعمال قضاوت حرفه‌ای، به‌خصوص برای تصمیم‌گیری درباره‌ی موضوعات زیر، ضروری است:

• اهمیت و خطر حسابرسی.

• ماهیت، زمان‌بندی اجرا و میزان روش‌های حسابرسی مورد استفاده برای رعایت الزامات استانداردهای حسابرسی.

• ارزیابی کافی و مناسب بودن شواهد حسابرسی کسب‌شده و نیاز به انجام کار بیش‌تر برای دستیابی به اهداف استانداردهای حسابرسی و در نتیجه اهداف کلی حسابرس.

• ارزیابی قضاوت‌های مدیران اجرایی در به‌کارگیری چارچوب گزارشگری مالی مربوط برای واحد تجاری.

• نتیجه‌گیری براساس شواهد حسابرسی کسب‌شده. برای مثال، ارزیابی منطقی بودن برآوردهای انجام‌شده توسط مدیران اجرایی در تهیه‌ی صورت‌های مالی.

ویژگی خاص قضاوت حرفه‌ای که از یک حسابرس انتظار می‌رود این است که آموخته‌ها، دانش و تجربه‌ی وی، به کسب صلاحیت لازم برای اعمال قضاوت منطقی کمک کند.

قضاوت حرفه‌ای در هر مورد خاص، بر پایه‌ی واقعیت‌ها و شرایطی اعمال می‌شود که حسابرس از آن آگاه است. مشورت در زمینه‌ی موضوعات پیچیده و بحث‌انگیز در جریان انجام حسابرسی هم با دیگر اعضای تیم حسابرسی و هم

آیین‌رفتار حرفه‌ای، برای اتخاذ تصمیمات مناسب با توجه به شرایط کار حسابرسی است.^۲

در حسابرسی و حسابداری، قضاوت به‌طور معمول در سه حوزه‌ی گسترده‌ی زیر اعمال می‌شود:

• ارزیابی شواهد (به عنوان مثال، این‌که آیا شواهد به دست آمده از طریق تأییدیه‌ها، همراه با دیگر شواهد حسابرسی، شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای منصفانه ارائه شدن حساب‌های دریافتنی فراهم می‌کند یا خیر)

• برآورد احتمالات (به عنوان مثال، تعیین معقول بودن جریان‌های نقدی آتی موزون احتمالی به کار رفته توسط یک شرکت به منظور تعیین قابلیت بازیافت دارایی‌های غیر جاری)

• تصمیم‌گیری بین گزینه‌ها (به عنوان مثال، انتخاب روش‌های حسابرسی، مانند پرس‌وجو از مدیریت، واریسی سوابق و مدارک یا تأییدخواهی)

برخی از الزامات و موارد کاربرد قضاوت حرفه‌ای براساس استانداردهای حسابرسی به شرح زیر است:

• حسابرس باید قضاوت حرفه‌ای را در برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی صورت‌های مالی به‌کارگیرد.

• اعمال قضاوت حرفه‌ای برای انجام مناسب کار حسابرسی، امری اساسی است، زیرا تفسیر الزامات آیین‌رفتار حرفه‌ای و استانداردهای حسابرسی و اتخاذ تصمیمات آگاهانه در تمام مراحل حسابرسی، بدون بهره‌گیری از دانش و تجربه

با اشخاص ذیصلاح در مؤسسه‌ی حسابرسی یا سایر اشخاص ذیصلاح در خارج از مؤسسه، به حسابرس در اعمال قضاوت‌های آگاهانه و منطقی کمک می‌کند. برای ارزیابی قضاوت حرفه‌ای این موضوع بررسی می‌شود که آیا این قضاوت منعکس‌کننده‌ی به‌کارگیری مناسب استانداردهای حسابداری و حسابرسی و متناسب و سازگار با واقعیت‌ها و شرایط شناخته شده برای حسابرس تا تاریخ گزارش وی، است یا خیر. اعمال قضاوت حرفه‌ای در تمام مراحل حسابرسی ضروری است. همچنین قضاوت حرفه‌ای باید به‌نحو مناسبی مستند شود. در این خصوص، حسابرس باید مستندات کافی فراهم کند به‌گونه‌ای که یک حسابرس باتجربه که ارتباط قبلی با آن کار حسابرسی نداشته است، بتواند قضاوت‌های حرفه‌ای مهم انجام‌شده در دست‌یابی

به نتیجه‌گیری‌های مربوط به موضوعات بااهمیت پدید آمده در مراحل مختلف حسابرسی را درک کند. قضاوت حرفه‌ای را نمی‌توان به عنوان توجیهی برای اتخاذ تصمیماتی دانست که مبتنی بر واقعیت‌ها و شرایط کار حسابرسی یا شواهد حسابرسی کافی و مناسب نیست. قضاوت‌های آسان یا بی‌اهمیت به صرف زمان و یا تلاش بسیار نیاز ندارند. اما هر چه قضاوت‌ها مهم‌تر و سخت‌تر باشد، داشتن مدل به قابلیت اعتماد چارچوب به‌کار رفته برای هدایت فرایند قضاوت کمک بزرگی می‌کند. دنبال کردن یک فرایند خوب همیشه به معنی آسان کردن قضاوت‌های سخت و یا تضمینی برای یک نتیجه‌ی خوب نیست، اما یک فرایند خوب می‌تواند کیفیت قضاوت‌ها را ارتقا ببخشد و به مؤثرتر شدن حسابرسی افراد

حرفه‌ای در شرایط پیچیده و عدم اطمینان کمک کند.

چارچوب قضاوت حرفه‌ای چیست؟

چارچوب قضاوت حرفه‌ای فرایند سازمان‌یافته‌ای است که حسابداران و حسابرسان، با سطح مناسبی از دانش، تجربه و واقع‌بینی می‌توانند در موضوعات حسابداری بر اساس واقعیت‌ها و شرایط مربوط در چارچوب استانداردهای حسابداری به‌کارگرفته شده اظهارنظر کنند. چارچوب قضاوت حرفه‌ای کی.پی.ام.جی. (KPMG) که در نمایه‌ی یک ارائه شده شامل اجزایی مانند طرز فکر^۳، مشاوره، دانش و استانداردهای حرفه‌ای، تأثیرات محیط و جانب‌داری، بازخورد و رهبری است. در مرکز چارچوب، یک فرایند قضاوت پنج مرحله‌ای را مشاهده می‌کنید. برای بررسی مراحل فرایند به مرکز چارچوب توجه کنید. این مراحل



نمایه‌ی یک - چارچوب قضاوت حرفه‌ای KPMG

نسبتاً ساده و قابل درک است. به رغم این که چارچوب قضاوت حرفه‌ای KPMG از فرایندی است که باید در هنگام انجام قضاوت حرفه‌ای دنبال کنیم الگوی خوبی فراهم می‌کند، اما لزوماً تنها الگوی صحیح از فرایندهایی که افراد به‌طور مداوم دنبال می‌کنند، نیست. واقعیت این است که در شرایط توأم با فشار، محدودیت‌های زمانی و ظرفیت محدود، امکان افتادن در دام‌های قضاوت وجود دارد. علاوه بر این، دخالت منافع شخصی یا به‌کارگیری ناآگاهانه میانبرهای ذهنی می‌تواند ما را به سمت قضاوت جانبدارانه سوق دهد.

چارچوب قضاوت حرفه‌ای بالا تشریح‌کننده‌ی محدودیت‌ها، تأثیرات محیط و جانبداری است که تهدیدی بر قضاوت خوب است. در چارچوب یادشده، عوامل بنیادی در قضاوت باکیفیت و تأثیرگذار بر قضاوت حرفه‌ای شامل محیط (روی کادر بیرونی)، تأثیرات محیط و جانبداری (مثلث بالا) و دانش و استانداردهای حرفه‌ای (مثلث پایین) است. نوار رهبری و بازخوردها در حین اجرا اهمیت زیادی برای بهبود قضاوت حرفه‌ای افراد کم‌تجربه دارد. در ادامه، گرایش‌ها و جانبداری‌های متداول قضاوت که می‌تواند بر قضاوت حسابرس مؤثر باشد، ارائه شده است.

در کانون چارچوب KPMG طرزفکر قرار دارد. رویکرد حسابرسان در خصوص واقع‌بینی و استقلال همراه با ذهنی پرسشگر و هشیاری مهم است. تردید حرفه‌ای،

که براساس استانداردهای حسابرسی حرفه‌ای الزامی است، نگرشی است که متضمن یک ذهن پرسشگر (هشیاری نسبت به شرایطی که می‌تواند نشانه‌ی تحریف ناشی از تقلب یا اشتباه باشد) و ارزیابی نقادانه‌ی شواهد حسابرسی است. تردید حرفه‌ای مترادف با قضاوت حرفه‌ای نیست، بلکه جزئی مهم و یا زیر مجموعه‌ای از قضاوت حرفه‌ای است. تردید حرفه‌ای به شکل‌گیری «طرز فکر» کمک می‌کند.

در آخر، در اطراف طرزفکر نوار مشاوره قرار دارد. در مؤسسه‌های ارائه‌دهنده‌ی خدمات حرفه‌ای مانند KPMG، مشورت با دیگران، شامل اعضای تیم شاغل، کارشناسان و سایر اشخاص حرفه‌ای، بخش مهمی از ارتقای مستمر و افزایش مداوم کیفیت قضاوت و به‌کارگیری مناسب تردید حرفه‌ای است.

دام‌های احتمالی مراحل اولیه‌ی فرایند قضاوت

چنان‌که که پیش‌تر گفته شد، در واقع افراد، بیش‌تر اوقات با توجه به دام‌ها و گرایش‌های قضاوت متداولی که می‌تواند منجر به جانبداری شود، یک فرایند مقتضی خوب را دنبال نمی‌کنند. این دام‌ها و گرایش‌ها به صورت سیستماتیک وجود دارند، به عبارت دیگر برای اکثر افراد متداول و قابل پیش‌بینی است. برخی از این گرایش‌ها عبارتند از «میانبرهای» قضاوت که به ساده‌سازی دنیای پیچیده و تسهیل قضاوت‌های کارآمدتر کمک

می‌کند. این میانبرها معمولاً کارآمد هستند، اما به دلیل میانبر بودن، می‌توانند به‌طور سیستماتیک به قضاوت‌های جانبدارانه منجر شوند.

شتاب‌زدگی در حل مسئله:

یکی از رایج‌ترین دام‌های قضاوت تمایل به حل فوری یک مسئله با انجام قضاوتی سریع است. در نتیجه، با کم‌ترین تلاش در مراحل مهم اولیه‌ی فرایند قضاوت و اغلب با اولین راهکار عملی که ارائه می‌شود، یا به ذهن‌خطور می‌کند، قضاوت می‌کنیم. بنابراین با شتاب‌زدگی در حل مسئله، گاهی اوقات تا پایان اشتباه می‌کنیم، یا به دلیل عدم توجه به تمامی راه‌حل‌ها به نتیجه‌ای کم‌تر از حد مطلوب می‌رسیم.

تعریف اشتباه مسئله:

برای تبیین موضوع به این مثال توجه کنید. دو شرکت الف و ب در حال رقابت برای سهم بازارند. مدیران شرکت ب معتقدند که مزیت رقابتی متمایزکننده‌ی شرکت الف، طراحی منحصربه‌فرد بسته‌بندی است. بسته‌های محصولات شرکت الف برای جلب نظر مشتری منحصر به فرد به نظر می‌رسید. بنابراین، مدیران ب به این نتیجه رسیدند که برای به دست آوردن سهم بازار مناسب، نیاز به توسعه‌ی طرح‌های بسته‌بندی منحصر به فرد دارند. از این‌رو به منظور رقابت با محصولات رقیب مبالغ زیادی صرف بهبود بسته‌بندی محصولات خود کردند. اما افزایش چندانی در سهم بازار اتفاق نیفتاد.



یا مشکل تمرکز کنند. محرک‌های قضاوت اغلب زمانی می‌توانند به رسمیت شناخته شوند که جایگزین نامناسب به عنوان تعریف صحیح مسئله به کار رفته باشد. این محرک‌ها اغلب از همان مسیری که سایر موارد در مسئله تعریف شده است، به وجود می‌آید. به عبارتی، محرک‌ها را ممکن است خودمان به دلیل شتاب‌زدگی برای حل مسئله ایجاد کنیم. محرک‌های قضاوت اغلب به قضاوت‌هایی منجر می‌شود که بر پایه‌ی واقعیت‌های ناقص و یا درک ناقص انجام شده است.

چه‌گونه می‌توان بر این مشکل در اولین مراحل فرایند قضاوت، که ناشی از شتاب‌زدگی در حل مسئله یا محرک‌های قضاوت است، چیره شد؟ پاسخ این است که بپرسید «چه» و «چرا». برای مثال، ممکن است پاسخ اولیه‌ی شما به «چه» در مورد اهداف بازنشستگی این باشد که «می‌خواهم مبلغ مشخصی در یک صندوق بازنشستگی داشته باشم.» که قطعاً یک هدف ارزشمند اما بسیار ابتدایی است، پاسخ مزبور صرفاً ابزاری برای یک غایت است. در ادامه با پرسش از این که چرا می‌خواهید مبلغ مشخصی را در یک صندوق بازنشستگی داشته باشید می‌تواند در کشف هدف اساسی‌تر، که ممکن است چیزی مثل «حفظ کیفیت بالای زندگی در دوران بازنشستگی» است کمک کند. توجه داشته باشید که با روشن شدن هدف در این راه، راهکارهای زیادی برای دستیابی به کیفیت

در این موقع بود که تیم اجرایی ب متوجه شدند که اطلاعات اندکی در مورد خواسته‌های واقعی مشتریان و دلایل استفاده از محصولات رقیب دارند. از این‌رو مدیران شرکت ب تصمیم به انجام تحقیقات علمی در بازار و دادوستد کالا گرفتند، و در این راه، جنبه‌های مهم و تا حدودی غیرمنتظره از رفتار مصرف‌کنندگان، از جمله چیدمان مناسب کالاهای مورد نیاز برای سفارش مشتریان، را کشف کردند. بنابراین، مدیران شرکت ب مشکل تصمیم‌گیری خود را تحت این عنوان تعریف کردند: «چه‌گونه می‌توان مقادیر بیشتری از محصولات خود را به خانه‌های مصرف‌کنندگان رساند.» بر این اساس، آن‌ها به جای تمرکز بر ظاهر بسته‌بندی محصولات خود به معرفی بسته‌هایی که کالاهای آسان‌تر و راحت‌تر به دست مصرف‌کنندگان برسد پرداختند و در نتیجه سهم بازارشان افزایش چشمگیری یافت.

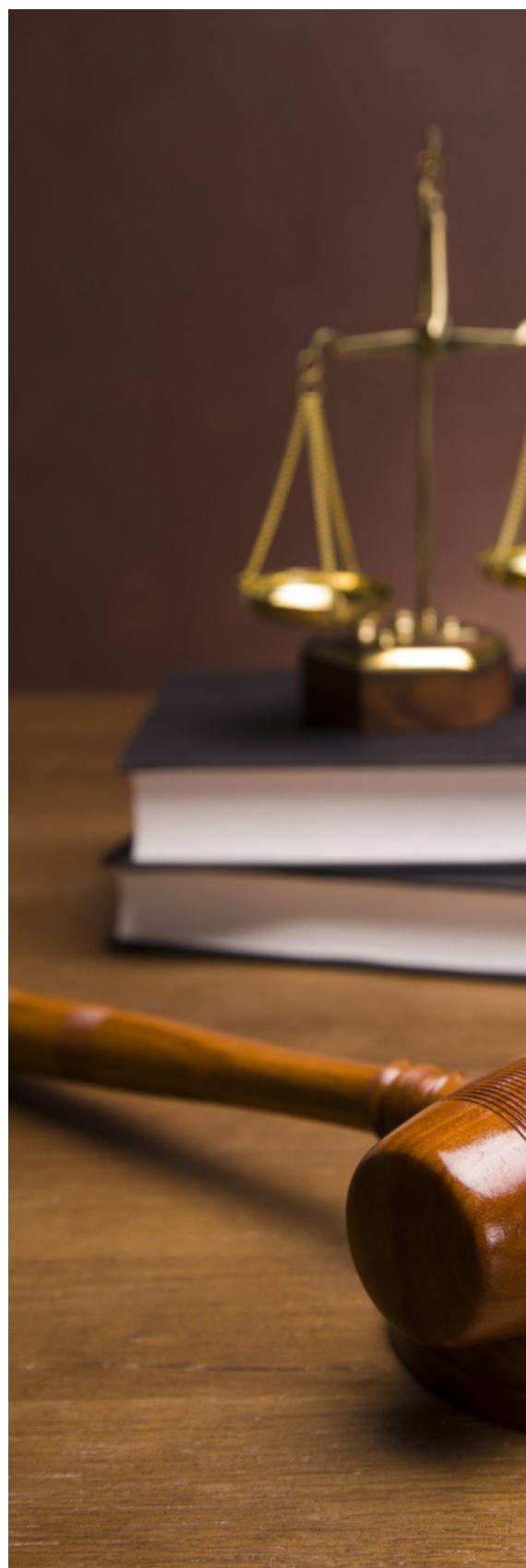
این مثال یکی از بزرگ‌ترین دام‌ها در مراحل اولیه‌ی فرایند قضاوت، تحت عنوان «سرمایه‌گذاری کم‌تر در تعریف یک موضوع اساسی»، را نشان می‌دهد که در آن، بسته‌بندی متمایز شرکت رقیب به عنوان «مبنای قضاوت» و یا یک مفروض که به تصمیم‌گیری نادرست در مراحل اولیه‌ی فرایند قضاوت منجر شد به برداشت اشتباه مدیران اجرایی شرکت ب در تشخیص صحیح مسئله یا مشکل برمی‌گردد، که باعث شد مدیران اجرایی شرکت ب در وهله‌ی نخست به اشتباه روی مسئله

بالای زندگی به ذهن می‌آیند (مانند سلامت خوب، نداشتن بدهی، تأمین هزینه‌های زندگی، سرپناه، در دسترس بودن تفریحات سالم در فضای باز، و غیره). دقت در اهداف اساسی با پرسیدن «چرا» یک گام کلیدی در قضاوت‌های مهم است. اغلب به صرف زمان زیادی برای ملاحظه‌ی اولین گام در فرایند قضاوت نیاز نیست؛ مهم‌تر از قضاوت، دقت کافی در روشن شدن مسائل و اهداف اساسی آن است. کمی سرمایه‌گذاری بیش‌تر در روشن شدن موضوع و اهداف، اغلب با یک راه‌حل بزرگ جبران خواهد شد. یک راه‌حل بسیار قدرتمند برای ارتقای قضاوت حرفه‌ای اطمینان از نپذیرفتن یک محرک قضاوت به جای تعریف قوی مسئله، به‌رغم صرف زمان برای اطمینان از تعریف کامل و درست مسئله، است.

تردید حرفه‌ای و چارچوب قضاوت

چارچوب عبارت است از ساختارهای ذهنی که معمولاً به صورت ناخودآگاه، برای ساده‌سازی، سازمان‌دهی و هدایت درک‌مان از یک موقعیت استفاده می‌کنیم. آنها دیدگاه ما را شکل می‌دهند و تعیین‌کننده‌ی اطلاعاتی هستند که ما مربوط یا نامربوط، بااهمیت و یا بی‌اهمیت قلمداد می‌کنیم. چارچوب، یکی از جنبه‌های ضروری قضاوت است، اما باید بدانیم که چارچوب قضاوت ما صرفاً از یک منظر خاص است. این موضوع شبیه به نگاه کردن از

یک پنجره‌ی منزل است که به تبع ممکن است نمایی کاملاً متفاوت با نمای پنجره‌ی دیگر داشته باشد. چارچوب لازم و مفید است، اما مشکل این است که اغلب از چشم‌انداز و یا چارچوبی که در حال استفاده از آن هستیم آگاه نیستیم. همچنین، ممکن است چارچوب ما را از درک واقعیت‌هایی که در سایر دیدگاه‌های معتبر وجود دارد محروم سازد. به عبارت دیگر، چارچوب به حس چیزهایی به ما کمک می‌کند و در عین حال ممکن است برای دیدن سایر نماها مشکل ایجاد کند. با فعال بودن در استفاده از چارچوب‌های قضاوت، می‌توان گام‌های اولیه در فرایند قضاوت - تعریف مسائل و اهداف و ملاحظه‌ی راهکارهای ممکن را ارتقا بخشید. این امری مهم است زیرا مشخصه‌ی متمایزکننده‌ی افراد حرفه‌ای، توانایی تشخیص چارچوب قضاوت در حال استفاده خود و ملاحظه‌ی این وضعیت از طریق چارچوب‌های مختلف است. کارشناسان کی.پی.ام. جی از آن به عنوان یک «لنز تازه» یاد می‌کند. استفاده از لنز تازه برای گوشه‌ی تلفن همراه آسان است ولی به‌کارگیری آن در عمل به این سادگی نیست! اهمیت مفهوم چارچوب قضاوت، به دلیل تناسب پرسش با دیدگاه مدیریت و بررسی این وضعیت از طریق سایر چارچوب‌ها امری اساسی برای تردید حرفه‌ای است. برای مثال، فرض کنید نتایج حاصل از یک روش تحلیلی نشان می‌دهد که ذخیره‌ی مطالبات



مشکوک الوصول یک مشتری کم‌تر از واقع است. برحسب این‌که نتایج به دست آمده به احتمال زیاد در نتیجه‌ی تغییر در شرایط کسب‌وکار و یا تغییر در سیاست‌های اعتباری مشتری است، یا این‌که نشانه‌ی تحریف است، رویکرد حسابرس به گردآوری شواهد حسابرسی متفاوت خواهد بود. به همین دلیل است که می‌گویند یک چارچوب لزوماً بهتر از دیگری نیست، اما حسابرس می‌تواند تردید حرفه‌ای خود را با در نظر گرفتن هر دو چارچوب افزایش دهد.

یکی از ویژگی‌های کلیدی کسانی که قضاوت‌های با کیفیت بالا انجام می‌دهند این است که آن‌ها از چارچوب مطلع هستند و می‌دانند که چه‌گونه چارچوب‌های مختلف را برای دست‌یابی به تصویر کامل‌تری از وضعیت در نظر داشته باشند. حسابرسان باتجربه، این توانایی را توسعه می‌بخشند و در شرایطی که صاحب‌کار برای ارائه‌ی یک دیدگاه جایگزین برای یک مسئله حسابداری مهم نیازمند کمک آن‌ها است، آن را به کار می‌گیرند. برای مثال، چارچوب جایگزین حسابرسان می‌تواند دیدگاه یک سرمایه‌گذار یا یک تحلیل‌گر، و یا دیدگاه قانون‌گذار (استانداردگذار) باشد. حسابرسان باتجربه معمولاً مهارت کافی در به چالش کشیدن چارچوب‌ها و ملاحظه‌ی مسائل از زوایای مختلف را دارند، ولی حسابرسان تازه‌کار به‌طور اساسی به آموزش و ارتقا نیازمندند.

گرایش‌های قضاوتی که می‌تواند منجر به جانب‌داری شود

قضاوت افراد می‌تواند به صورت ناخواسته با توجه به زمینه‌ی منافع شخصی یا به دلیل استفاده‌ی ناآگاهانه از کلیدهای میانبر ذهنی دچار تحریف شود. در بیش‌تر موارد، کلیدهای میانبر مورد استفاده اغلب کارآمد و مؤثر هستند، اما در برخی شرایط، می‌توانند به‌طور نظام‌مند به جانب‌داری قابل پیش‌بینی منجر شوند. در مورد راهبردهای ساده‌ی قضاوت یا قواعد سرانگشتی این گرایش‌ها یا کلیدهای میانبر بحث شده است. و خود به خود و در طی زمان برای فائق آمدن بر محیط‌های پیچیده توسعه یافته است. این گرایش‌ها اغلب کارآمد و مؤثر هستند، اما به دلیل میانبر بودن، می‌توانند به کاهش کیفیت قضاوت در برخی شرایط منجر شوند. در ادامه مثالی از یک میانبر ساده آمده است. هنگام عبور از خیابان‌های شهر، برخی از مردم منتظر سبز شدن چراغ عابر پیاده نمی‌مانند، بلکه با حرکت سریع در تقاطع و با نگاه به سمت چپ باعث ایجاد ترافیک می‌شوند. درحالی که، آن‌ها باید بعد از اولین قدم و اطمینان از خلوت بودن خیابان با نگاه به سمت راست عبور کنند. این یک راهبرد میانبر بسیار کارآمد و اغلب مؤثر است. در زمینه‌ی نحوه‌ی عبور مردم از خیابانی در یک شهر شلوغ، مثلاً نیویورک، می‌تواند برای همیشه تبدیل به یک ناخودآگاه شود. با این حال،

اگر ما این راهبرد میانبر را مثلاً در لندن، جایی که آن‌ها در طرف دیگر خیابان رانندگی می‌کنند، استفاده کنیم نتیجه‌ی بسیار ناگواری به دنبال خواهد داشت. حتی در شهر نیویورک، استفاده از راهبرد یادشده در همه‌ی خیابان‌ها، به دلیل وجود خیابان‌های یک‌طرفه که خودروها از سمت دیگر حرکت می‌کنند، می‌تواند نتیجه‌ی ناگوار به دنبال داشته باشد.

به همین ترتیب، استفاده از کلیدهای میانبر قضاوت معمولاً کارآمد و به طور کلی مؤثر هستند. با این حال، شرایطی وجود دارد که استفاده از یک میانبر می‌تواند به طور قابل پیش‌بینی به کاهش کیفیت یا قضاوت جانبدارانه منجر شود. بهتر است ابتدا مفاهیم یک روش میانبر را درک و بعد راه‌هایی برای جلوگیری از جانب‌داری‌های بالقوه‌ی ناشی از به کارگیری آن در نظر بگیریم. برای مثال در لندن، مسئولان حمل‌ونقل روش‌های نسبتاً هوشمند به منظور کاهش عواقب جدی استفاده از میانبر «آمریکایی» برای نگاه به سمت چپ برای عبور از خیابان ابداع کرده‌اند. آنها علائمی در پیاده‌روها، بر روی علائم راهنمایی و حتی در کوچه و خیابان، قرار داده‌اند که نمایی از عابران پیاده که در حال نگاه به جهت مسیر ترافیک هستند را نشان می‌دهد. این علائم، که برای رفاه گردشگران آمریکایی در لندن بسیار مهم است، تلاشی برای غیر فعال کردن میانبر ناخودآگاه ذهن گردشگران و به‌کارگیری تفکر رسمی‌تر است.

در ادامه به اختصار چهار گرایش پرکاربرد و مهم قضاوت حسابرسان حرفه‌ای را معرفی می‌کنیم: گرایش به در دسترس بودن،^۴ گرایش به تأیید،^۵ گرایش به اطمینان بیش از حد،^۶ و گرایش نگه دارنده.^۷

تعریف گرایش در دسترس بودن: گرایش تصمیم‌گیرندگان برای در نظر گرفتن اطلاعاتی است که به منظور انجام قضاوت به آسانی قابل‌بازرسی از اطلاعات موجود در حافظه، مربوط‌تر، و مهم‌تر می‌باشد.

به عبارت دیگر، اطلاعاتی که اکثراً «در دسترس» حافظه‌ی ما است ممکن است بیش از حد از برآوردها، ارزیابی‌های احتمالی، و دیگر قضاوت حرفه‌ای باشد. مانند دیگر میانبرهای ذهنی، گرایش به در دسترس بودن اغلب به ما کمک می‌کند، اما برای قضاوت‌های حسابرسی و تجاری تحت عنوان جانبدارانه معرفی شده است. برای مثال، حسابرس ممکن است مایل به استفاده از یک روش مورد استفاده در دوره قبل و یا در کارهای اخیر داشته باشد به‌رغم این‌که رویکرد مزبور بهترین راه‌حل برای کار فعلی نیست. به‌ویژه در صورتی که این روش در کار قبلی به نحو مطلوب کار کرده باشد این گرایش زیاد است.

تعریف گرایش به تأیید: گرایش تصمیم‌گیران به پی‌گیری و اهمیت دادن به اطلاعاتی که سازگار با باورها یا ترجیحات اولیه‌ی آن‌ها است.

ممکن است این مثل قدیمی را شنیده باشید که «آن‌چه در ذهن من است؛

هرگز با واقعیت اشتباه نمی‌گیرم!». صدها سال پیش، فیلسوفان به این نتیجه رسیده‌اند که افراد یک بار با یک اولویت یا یک نظر وفق داده شده‌اند، ازین‌رو به ملاحظه و گردآوری اطلاعاتی که پشتیبان و موافق با اولویت آن‌ها باشد گرایش دارند. پژوهش روان‌شناسی در این خصوص به این صورت است: افراد به جای دنبال کردن چیزهایی که مغایر با نظرات یا اولویت‌های آن‌ها باشد به پی‌گیری شواهد تأییدکننده گرایش دارند. پس از دریافت این شواهد تأییدکننده، تصمیم‌گیران از کافی بودن شواهد برای حمایت از باور خود مطمئن هستند. بیش‌تر بودن تأییدکنندگی شواهد موجب افزایش اعتماد آن‌ها می‌شود. با این حال، در بسیاری از موارد، نمی‌توانیم چیزی در خصوص درستی آن بدانیم مگر این‌که به صراحت چگونگی و چرایی نادرست بودن احتمالی آن را در نظر بگیریم. مثالی از تأیید جانبدارانه در حسابرسی، بررسی برگه‌های اوقات کاری نشان می‌دهد که حسابرسان ممکن است در خصوص یک اختلاف بااهمیت بین ارقام مورد انتظار حسابرس و توضیحات مدیریت به اعتماد بیش‌تر به توضیحات مدیریت گرایش داشته باشند؛ ولو آن‌که توضیحات صاحب‌کار نامناسب باشد.

گرایش به اطمینان بیش از حد: گرایش تصمیم‌گیران به غلو کردن توانایی‌های خود در انجام وظایف یا تشخیص صحیح یا سایر قضاوت‌ها و تصمیم‌گیری‌ها به‌عنوان گرایش به اطمینان بیش از حد تعریف می‌شود.

هنگامی که از گروهی خواسته می‌شود توانایی‌های خود را ارزیابی کنند، خواه در حسابرسی و خواه راندگی، اکثر شرکت‌کنندگان خود را بالاتر از میانگین گروه در حال بررسی ارزیابی می‌کنند. در صورتی که امکان این‌که همه‌ی شرکت‌کنندگان بالاتر از حد متوسط باشند وجود ندارد. این تصویری ساده از این واقعیت است که بسیاری از ما اطمینان بیش از حد به توانایی‌های مان داریم و در نتیجه، اغلب مایل به اذعان عدم قطعیت واقعیت‌هایی که وجود دارند نیستیم. اعتماد به نفس بیش‌تر گرایش ناخودآگاه ناشی از انگیزه‌های شخصی یا منافع شخصی است. نکته مهم، حتی زمانی که ما در حال انجام هدف مان به بهترین شکل هستیم میل اعتماد به نفس بیش‌تر به احتمال زیاد بر ما تأثیر می‌گذارد. تحقیقات نشان می‌دهد که بسیاری از مردم، از جمله افراد حرفه‌ای باتجربه، در زمان تلاش برای برآورد نتایج یا احتمالات به طور مداوم دچار اعتماد بیش از حد می‌شوند. مطالعات عملی در حوزه‌ی حسابرسی نشان می‌دهد که حسابرسان ممکن است اعتماد بیش از حد به دانش فنی و شایستگی خود در حوزه‌های مخاطره‌آمیز حسابرسی داشته باشند. علاوه بر این، شرکا و مدیران ممکن است اعتماد بیش از حد به توانایی افراد کم‌تجربه در تکمیل وظایف پیچیده داشته باشند. برعکس، سرپرستان و سرپرستان ارشد ممکن است به صلاحیت حسابرسان با تجربه‌تر برای تکمیل وظایف در سطح پایین‌تر که عادت به انجام

کارهای منظم ندارند، اعتماد بیش از حد داشته باشند. چنین اعتمادی می‌تواند به انواع نتایج نامطلوب در حسابرسی، از جمله غفلت به کمک‌ها یا راهنمایی‌های مورد نیاز، عدم کسب دانش مورد نیاز، عملکرد ضعیف، کسری بودجه، واگذاری وظایف حسابرسی به افراد واجد شرایط و سوژه شده برای متقصدان منجر شود.

گرایش نگاه‌دارنده:

گرایش تصمیم‌گیران به انجام ارزیابی از طریق شروع از یک مقدار عددی اولیه و سپس تعدیل مناسب آن برای رسیدن به قضاوت نهایی به‌عنوان گرایش نگاه‌دارنده تعریف می‌شود.

برای مثال، مدیران اغلب تصمیم‌گیری‌های مربوط به حقوق و دستمزد را به‌عنوان نقطه‌ی شروع با تعدیل حقوق و دستمزد قبلی کارمند انجام می‌دهند.

یک کارفرمای آینده‌نگر ممکن است به‌سرعت به غیرمنطقی بودن نقطه‌ی اتکا پی ببرد (به‌عنوان مثال، پرداختی کارفرمای قبلی به مبلغ ۴۸ هزار دلار به دوره‌ی قبل از اخذ مدرک MBA مربوط می‌شود)، اما پیشنهاد خود را با حقوق و دستمزد اولیه‌ی غیرمنطقی نزدیک به حداقل حقوق به‌عنوان نقطه‌ی اتکا شروع می‌کند. بنابراین، در این مثال، اگر کارفرمای آینده‌نگر می‌داند که حقوق فرد مورد نظر مربوط به قبل از زمان اخذ مدرک MBA باشد، متقاضی کار به احتمال زیاد

پیشنهاد حقوق پایین‌تر دریافت خواهد کرد. گرایش نگاه‌دارنده و تعدیل دارای دو مؤلفه است: گرایش به مهار مبتنی بر مقدار اولیه و گرایش به انجام تعدیلات بدون آن مقدار اولیه که کم‌تر از مقدار واقعی توجیه‌کننده‌ی وضعیت است. گرایش نقطه‌ی اتکا در بسیاری از موارد حسابرسی مصداق دارد. برای مثال، برآوردهای مدیریت و یا مانده‌ی حساب حسابرسی نشده می‌تواند به‌عنوان نقطه‌ی اتکا عمل کند. حسابرس با ارزیابی عینی منصفانه‌بودن مانده‌ی یک حساب پشتمان‌های کسب کرده است. اما اگر قضاوت‌های حسابرس متأثر از مبلغ اظهارشده توسط مدیریت در یک مانده حساب حسابرسی نشده باشد، در این صورت ممکن است واقع‌بینی به خطر بیفتد.

کاهش اثرات قضاوت جانبدارانه

گام مهم در اجتناب از دام‌های قضاوت و کاهش جانبداری ناشی از میان‌برهای ذهنی ناخودآگاه یا منافع شخصی، «آگاهی» است. با درک بهتر دام‌ها و جانبداری‌ها و شناخت شرایط معمول بروز آن‌ها، می‌توان مشکلات بالقوه و گام‌های منطقی لازم برای بهبود قضاوت‌ها را شناسایی کرد. اگر هیچ ایده‌ای برای جاهایی که دام‌های قضاوت معمول‌اند، یا جاهایی که با احتمال زیاد قضاوت‌ها به‌طور سیستماتیک به جانبداری منجر شده‌اند وجود

نداشته باشد، نقطه‌ی آغازی وجود نخواهد داشت. همان‌طور که قبلاً هم اشاره شد، برخی از جدی‌ترین دام‌های قضاوت، شکست اجرای فرایند قضاوت را به دنبال خواهد داشت. به عبارت دیگر، ممکن است تحت تأثیر یک دام قضاوت مثل تعریف اشتباه مسئله، شکست در تعریف اهداف یا فشار بیش از حد در مراحل اولیه‌ی فرایند قضاوت برای تسریع در دستیابی به یک راه‌حل یا نتیجه‌گیری، قرار گرفته باشیم. در کاهش جانبداری‌ها، اولین گام تشخیص موقعیت‌های خطرناک است. آگاهی، همراه با واژه‌شناسی برای تشخیص و عنوان‌گذاری دام‌ها و جانبداری‌های بالقوه، کلید بهبود قضاوت است. در واقع، نتایج پژوهش‌ها نشان می‌دهد که ارائه یک دستورالعمل ساده به تصمیم‌گیرندگان در مورد جدی گرفتن یک جانبداری می‌تواند اثر آن را کاهش دهد.

بحث کامل راه‌های بالقوه‌ی کاهش جانبداری‌ها خارج از مجال این نوشتار است و در این‌جا به ذکر چند نمونه اکتفا می‌شود. پرسش فعالانه‌ی مفروضات، که ممکن است شامل توجه به شواهد تأییدنشده‌ی بالقوه یا کسب اطلاعات کامل‌تر باشد، رویکردی کلیدی در کاهش تمام قضاوت‌های جانبدارانه است. مشاوره با دیگران می‌تواند یکی از راهکارهای اصلی در کاهش اثرات گرایش به در دسترس بودن باشد. داشتن نگاه بیرونی واقع‌بینانه برای

1 - Professional Judgment

۲ - استاندارد حسابرسی ۲۰۰، اهداف کلی حسابرسی مستقل و انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی

3 - Mindset

4 - Availability Tendency

5 - Confirmation Tendency

6 - Overconfidence Tendency

7 - Anchoring Tendency

به کارگیری متفکرانه مراحل فرایند انجام قضاوت می‌تواند به خودی خود موجب کاهش جانبداری‌ها شود. و در نهایت، نیاز به مستندسازی و نتیجه‌گیری در حسابرسی، فرصتی برای ملاحظه‌ی دقیق مراحل انجام قضاوت خوب و امکان تأثیر دام‌ها یا جانبداری‌های قضاوت بر نتیجه‌گیری نهایی را برای حسابرسان فراهم می‌آورد.

نتیجه‌گیری

قضاوت حرفه‌ای اهمیت زیادی در حسابداری و حسابرسی دارد. با ذهنی‌تر شدن استانداردهای حسابداری و افزایش توجه به اندازه‌گیری‌های مبتنی بر ارزش منصفانه، افراد حرفه‌ای نیازمند به‌کارگیری بیش‌تر و بهتر قضاوت حرفه‌ای بر یک پایه‌ی منسجم هستند. در واقع، هیچ‌کس هرگز قضاوت کامل یا کاملاً عاری از جانبداری‌ها یا دام‌های قضاوت نخواهد داشت. اما با آگاهی از جاهایی که می‌تواند ما را گریبانگیر چنین تأثیراتی سازد و با تمرین منطقی تکنیک‌های کاهش تحریف‌ها، می‌توان کیفیت قضاوت حرفه‌ای را ارتقا داد و این کار به حرفه‌ای‌تر شدن شخص کمک شایانی خواهد کرد.

ارزیابی شرایط عدم اطمینان می‌تواند حسابرسان را از انجام قضاوت‌های خوش‌بینانه یا بدبینانه، اتکا به نتایج اخیر و تجارب برجسته منع کند. در سایر قضاوت‌ها و وظایف تصمیم‌گیری، پرسش از دیگران برای گردآوری و ارزیابی اطلاعات بدون افشای اولویت‌ها رویکرد مفیدی است. (عدم افشای اولویت به دلیل تأثیرگذاری احتمالی بر نظرات دیگران است همان‌طوری که ممکن است نظرات دیگران بر ما تأثیر بگذارد.) در نهایت، می‌توان مرحله‌ای را برای ارزیابی عینی جوانب مثبت و منفی هر جایگزین در نظر گرفت. در کاهش جانبداری مربوط به گرایش نگه‌دارنده، دنبال کردن و تصریح در ملاحظه‌ی نقطه‌های قابل‌اتکاس جایگزین می‌تواند مفید باشد. آخرین اقدام نیازمند درک نحوه و چگونگی احتمال جانبداری در بسط رویکردهای ساده برای کاهش اثرات جانبداری‌هاست. با آگاهی از دام‌ها و جانبداری‌ها می‌توان با رویکردی منطقی و عاقلانه آنها را کاهش داد. تکنیک‌های مبتنی بر کاهش دام‌ها و جانبداری‌ها مهم هستند، اما فقط به عنوان اجتناب از دام‌ها و کاهش جانبداری به پخته‌شدن مراحل انجام قضاوت‌های خوب کمک می‌کند.

منابع
۱- کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، استانداردهای حسابرسی، سایر خدمات اطمینان‌بخشی و خدمات مرتبط، تهران، سازمان حسابرسی، شهریور ماه ۱۳۹۳، www.audit.org.ir

2• Technical Policy & Services Board of The Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS), A Professional Judgment Framework For Financial Reporting, An Internal Guide For Preparers, Auditors, Regulators Standard Setters, An ICAS Insight Publication, 2012.

3• KPMG LLP, Professional Judgment Framework: Understanding and Developing Professional Judgment in Auditing, www.kpmgfacultyportal.com/, 2009.

4• Popa, Irime Emil and Tudor, Adriana Tiron and Span, Georgeta Ancuta and Fulop, elinda Timea, Essential Characteristics of a Correct Professional Judgment Process, International Journal of Business Research, 2011.

