

بررسی تأثیر سوگیری ادراک استفاده‌کنندگان گزارشات حسابداری بر ارزیابی آنان از تصمیمات حسابرس

احمد ناصری^{۱*}، الهام علی‌زاده^۲

چکیده

هدف این پژوهش بررسی تأثیر سوگیری ادراک استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی بر ارزیابی تصمیمات حسابرس می‌باشد. در این پژوهش، نمونه‌ای از حسابرسان و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی شامل دانشجویان حسابداری، سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان (مدیران و کارشناسان بخش اعتبارات بانک‌ها)ی ایران در بازه زمانی ۱۳۹۲-۱۳۹۳ مورد پرسش قرار گرفته و ارزیابی آن‌ها از تصمیمات حسابرسان در شرایط متفاوت آزمون شد. این تحقیق از نوع نیمه‌تجربی و روش آن علی-مقایسه‌ای است. برای گردآوری داده‌ها از پرسشنامه، و برای آزمون فرضیه‌ها از آزمون t دو نمونه مستقل و وی‌کرامر استفاده شده است. تعداد اعضای جامعه نامحدود و تعداد نمونه ۳۰۰ نفر به روش نمونه‌گیری در دسترس، و تعداد پاسخ‌های کامل دریافت شده که قابل استفاده در تجزیه و تحلیل‌های تحقیق باشد، ۱۴۹ مورد است. نتایج نشان می‌دهد که همه گروه‌های آزمون اعم از حسابرسان و غیرحسابرسان در ارزیابی تصمیمات حسابرسان دچار سوگیری ادراک هستند و اخبار مثبت (خوشایند) و منفی (ناخوشایند) مربوط به وقایع پس از تاریخ گزارش حسابداری، بر ارزیابی و قضاوت آنان نسبت به تصمیمات حسابرس تأثیر دارد.

واژه‌های کلیدی: سوگیری ادراک، گزارش حسابداری، تصمیمات حسابرس، ارزیابی عملکرد حسابرس.

۱. استادیار حسابداری، دانشگاه سیستان و بلوچستان، زاهدان

۲. کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه سیستان و بلوچستان، زاهدان

تاریخ دریافت مقاله: ۹۴/۸/۶

تاریخ پذیرش مقاله: ۹۴/۱۲/۸

*نویسنده مسئول: احمد ناصری

Nasseri@acc.usb.ac.ir

مقدمه

تصمیمات حسابرسان درباره تعیین سطح اهمیت، ریسک، شواهد حسابرسی، و غیره، همگی تصمیمات بااهمیتی هستند و روی اظهار نظر حرفه‌ای آنان تأثیر می‌گذارد. کم و کیف گزارش حسابرسی متأثر از اثرات انباشته این قبیل تصمیمات است. بدیهی است که در صورت شکست حسابرسی، این تصمیمات مورد نقد، قضاوت، و ارزیابی استفاده‌کنندگان قرار خواهد گرفت. در اجرای حسابرسی، تصمیمات متعدد و گوناگونی اتخاذ می‌شود و طبیعی است که زمینه قضاوت اشتباه حسابرسان وجود دارد.

استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی، انتظار دارند که حسابرسان خطرات سرمایه‌گذاری و مشکلات مالی مشتریان خود را درست تشخیص دهند و پیش‌بینی کنند. در شرایطی که شرکتی دچار بحران و مشکل شود و سرمایه‌گذاران متضرر شوند، توجه به گزارشات حسابرسی دوره‌های قبل بیشتر خواهد شد. در این حالت، تصمیمات حسابرسان مورد قضاوت و ارزیابی استفاده‌کنندگان قرار می‌گیرد. گاهی استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی و به خصوص سهامداران، ممکن است به دادگاه مراجعه و از حسابرسان شکایت کنند و او را متهم به سهل‌انگاری و خطا در تصمیم‌گیری نموده در ارتباط با تزییع حقوق خود ادعاهایی مطرح کنند. بنابراین ارزیابی کار حسابرسان و قضاوت در مورد تصمیمات وی در مجامع حرفه‌ای و در دادگاه‌های حقوقی یک موضوع جدی در حرفه حسابرسی شده است.

پژوهش‌های انجام شده در این حوزه، به نکته ظریفی تحت عنوان «سوگیری ادراک»^۱ اشاره کرده‌اند. «سوگیری ادراک» از منظر روان‌شناسی به وضعیتی گفته می‌شود که اطلاع از نتیجه یک رویداد، بر قضاوت در مورد پیش‌بینی دیگران از این نتیجه تأثیر گذارد. برخی از افراد وقتی که از نتیجه یک رویداد آگاه می‌شوند، می‌گویند که این نتیجه بر ایشان طبیعی است و آن را می‌توانستند از قبل پیش‌بینی کنند. از نظر روان‌شناختی، این افراد دارای یک ویژگی به نام «سوگیری ادراک» هستند. اینان نسبت به تصمیمی که دیگران در زمان گذشته گرفته‌اند در حالی قضاوت می‌کنند که نتیجه تصمیمات گذشته را دیده‌اند و از آن اطلاع دارند. تأثیر این آگاهی از نتایج تصمیمات و اقدامات گذشته بر ارزیابی آن تصمیمات و اقدامات، منجر به نوعی سوگیری در ادراک (نسبت به شرایط حاکم بر زمان تصمیم‌گیری و اقدام در زمان گذشته) می‌شود. افرادی که مبتلا به سوگیری ادراک هستند نمی‌توانند قضاوت منصفانه‌ای در مورد تصمیمات و اقدامات و رفتارهای دیگران در زمان‌های گذشته داشته باشند. از منظر آنان، کسانی

1. Hindsight Bias

که نتیجه‌ای متفاوت با آن چه رخ داده را پیش‌بینی کرده بودند، متهم به ضعف در تحلیل و ناتوانی در پیش‌بینی هستند.

این مطالعه ابتدائاً در پی کشف و تبیین تأثیر سوگیری ادراک گروه‌های مختلف استفاده‌کننده ایرانی از گزارشات حسابرسی بر قضاوت آنان در مورد تصمیمات حسابرس است. هدف از این پژوهش کمک به مفاهمه در این موضوع است که قضاوت بعضی از گروه‌های استفاده‌کننده در مورد تصمیمات حسابرسان در دادگاه‌های مدنی، مجامع حرفه‌ای، مجامع علمی، و فضای عمومی جامعه ایران می‌تواند تحت تأثیر سوگیری ادراکشان باشد. آیا همه گروه‌های استفاده‌کننده از گزارشات حسابرسی می‌توانند به یک اندازه، شرایط زمانی و مکانی حسابرسی را درک کرده و بدون در نظر گرفتن نتایج و رویدادهای بعد از گزارش حسابرسی در مورد دقت و صلابت گزارش حسابرسی قضاوت کنند؟ تأثیر سوگیری ادراک بر ارزیابی تصمیمات حسابرس توسط مخاطبان مختلف گزارشات حسابرسی چگونه است؟

مسئله دوم این تحقیق، بررسی میزان اهمیت فاکتورهای مؤثر بر تصمیمات حسابرس برای استفاده‌کنندگان از گزارشات حسابرسی در شرایط مختلف است. در ادامه مبانی نظری و خلاصه‌ای از مهم‌ترین تحقیقاتی که تاکنون در این حوزه انجام شده است، ارائه می‌گردد.

مبانی نظری

ارزیابی مخاطبان و استفاده‌کنندگان از گزارشات حسابرسی و اظهار نظر و قضاوت نسبت به صحت و دقت گزارش حسابرسی، تحت تأثیر عوامل مختلفی خواهد بود. همانگونه که اشاره شد، یکی از عواملی که می‌تواند بر ارزیابی تصمیمات حسابرس توسط استفاده‌کنندگان مختلف تأثیرگذار باشد، نتیجه حاصل از تصمیمات حسابرس در هر موضوع «مهم» است. این تصمیمات به صورت انباشته در قالب اظهار نظر حسابرس گزارش می‌شود. با گذشت زمان، نتیجه عملکرد مالی و عملیاتی شرکت‌ها و سازمان‌ها روشن و قطعی می‌شود. اگر نتیجه عملیات شرکت در راستای همان مواردی باشد که حسابرس در گزارشات خود مورد اشاره و افشا قرار داده است که بحثی نیست. ولی اگر قضیه بر خلاف محتوای گزارش حسابرسی پیش برود و اصطلاحاً «شکست حسابرسی» اتفاق بیافتد، آنگاه گزارش حسابرسی در معرض نقد و قضاوت و ارزیابی استفاده‌کنندگان قرار می‌گیرد.

حسابرس در شرایط زمانی خاصی و با اتکا به اطلاعات موجود در آن زمان، تصمیماتی گرفته است و گزارشی تنظیم کرده است. لیکن در آینده زوایای پنهان و مبهم عملیات و عملکرد مالی شرکت برای همگان روشن می‌شود. در حالت موسوم به شکست حسابرسی، همه استفاده‌کنندگان نمی‌توانند خود را در شرایط زمان انجام حسابرسی فرض کرده و از افق گذشته نسبت به عملکرد

حسابرس قضاوت کنند. بعضی از استفاده‌کنندگان ممکن است تحت تأثیر آگاهی و اطلاعشان از نتایج قطعی عملکرد شرکت، اصطلاحاً دچار سوگیری ادراک شده و قضاوت غیر منصفانه‌ای در رابطه با تصمیماتی که حسابرس در آن زمان گرفته و گزارشی که حسابرس در آن زمان نوشته است داشته باشند. البته میزان سوگیری ادراک در افراد مختلف متفاوت است. افرادی که میزان سوگیری ادراکشان شدیداً زیاد است، وقتی از نتیجه قطعی مطلع می‌شوند آن را کاملاً قابل پیش‌بینی دانسته و معتقدند که از قبل می‌دانستند چنین خواهد شد و یا از قبل می‌توانستند این اتفاقات و این نتایج را پیش‌بینی کنند. این گونه افراد به استناد همین نتایج قطعی به سادگی تصمیم‌گیری حسابرس را نقد و او را متهم به سهل‌انگاری و ضعف و ناتوانی در انجام حسابرسی خواهند کرد (رایمز و باتلر، ۱۹۹۲).

«سوگیری ادراک» موضوعی شناخته شده و پر بسامد در مطالعات روانشناسی است. سوگیری ادراک به این موضوع اشاره می‌کند که، افراد هنگامی که نتیجه یک تصمیم را در اختیار دارند، پیش‌بینی آن را آسان تلقی می‌کنند. به دیگر بیان، افراد تحت تأثیر نتیجه دریافتی، بدون این که خودشان متوجه باشند، در ارتباط با قابلیت پیش‌بینی آن نتیجه اغراق می‌کنند و معتقدند که «نتیجه تحقق یافته فعلی» تا حد زیادی می‌توانست توسط شخص تصمیم‌گیرنده پیش‌بینی شود. اما ظاهراً این افراد از اثری که آگاهی از «نتیجه» بر درک آن‌ها گذاشته است، نا آگاهند (اندرسون و همکاران، ۱۹۹۳). سوگیری ادراک تقریباً همیشه به عنوان تفاوت بین دو قضاوت تعریف شده است؛ یکی در واقعیت و دیگری در پیش‌بینی. یکی با اطلاع کامل از نتایج یک رویداد، و دیگری در شرایط عدم اطمینان و بی‌خبر از آینده (پزو ۲۰۱۱).

پژوهشگران متعدد و پرشماری در حوزه‌های مختلف زندگی و در گروه‌های مختلف سنی موضوع سوگیری ادراک را در سال‌های متمادی مورد آزمون قرار داده و می‌دهند. وجود سوگیری ادراک در بسیاری از حوزه‌های زندگی موضوعیت داشته و در تحقیقات مختلف مشاهده و افشا شده است؛ تصمیمات حقوقی، تشخیص‌های پزشکی، تصمیمات اداری، رضایت‌مصرف‌کننده، رویدادهای ورزشی، نتایج انتخابات، رویدادهای اقتصادی، وقایع سیاسی، و ... و نیز قضاوت‌های حسابرسی از این جمله‌اند. در هر مورد، افراد آگاه از نتیجه، احتمال وقوع آن نتیجه خاص را بالا برآورد می‌کنند. در واقع آن‌ها با دانستن نتیجه، ادعا دارند که «همه چیز را از اول و در تمام مدت می‌دانستند» (فیس‌هاف، ۱۹۷۷؛ وود، ۱۹۷۸؛ آرکس و همکاران، ۱۹۸۱؛ لیری، ۱۹۸۱؛ بارون و هرشی، ۱۹۸۸؛ راش و راسل، ۱۹۸۸؛ رایمرز و باتلر، ۱۹۹۲؛ لاو و رکر، ۱۹۹۴؛ زویک و همکاران، ۱۹۹۵؛ بلنک و همکاران، ۲۰۰۶؛ پیترز و همکاران، ۲۰۰۶؛ فسل و همکاران، ۲۰۰۹؛ کاسار و کرایگ، ۲۰۰۹؛ بوین و فیشپچر اسمیت، ۲۰۱۱؛ شوت و وگنر، ۲۰۱۱؛ چیلی-استیلی و همکاران، ۲۰۱۶؛ بگی و همکاران، ۲۰۱۶).

الگوی استاندارد برای تحقیقات سوگیری ادراک توسط فیس‌هاف (۱۹۷۵) ایجاد شد. وی در مطالعه خود دریافت، افرادی که نتیجه حاصل از یک تصمیم را می‌دانند، نسبت به افرادی که آن نتیجه را نمی‌دانند، احتمال پیش‌بینی آن نتیجه را بسیار بیش‌تر و بالاتر، اعلام می‌کنند. از آن زمان به بعد نشان داده شده که پدیده سوگیری ادراک در درک قضاوت‌ها می‌تواند کاملاً قوی باشد. اندرسون و همکاران (۱۹۹۳) معتقدند که هر چند سوگیری ادراک پدیده‌ای قوی و پررنگ است ولی اندازه‌گیری میزان دقیق تأثیرش بر قضاوت‌ها ساده نیست. هاوکینز و هستی (۱۹۹۰) به ارتباط سوگیری ادراک با فرایندهای یادآور اشاره می‌کنند. اندرسون در مدل‌سازی سنجش سوگیری ادراک به این نکته اشاره دارد که در ارزیابی تصمیمات، نیازی نیست افراد، تصمیمات قبل از نتیجه را تعیین کنند و همین که ارزیابی کنند که آیا آن‌ها می‌توانستند احتمال وقوع یک رویداد را به درستی بیان کنند یا نه برای سنجش میزان سوگیری ادراکشان کفایت می‌کند.

گروه‌های مختلفی در جامعه، مخاطب و استفاده‌کننده از گزارشات حسابرسی هستند. برخی از پژوهش‌ها نشان داده‌اند که بین حسابرسان و سایر گروه‌های استفاده‌کننده از گزارشات حسابرسی، تفاوت نگرش وجود دارد. غیر حسابرسان نسبت به عملکرد حسابرسان ارزیابی منتقدانه‌ای دارند؛ در حالی که حسابرسان نسبت به گزارشات حسابرسی همصنفان خود، تمایل کم‌تری برای ارزیابی منتقدانه بروز داده‌اند (جینگز و همکاران، ۱۹۹۸). تفاوت دانش و نگرش حسابرسان و غیرحسابرسان در این موضع‌گیری مشهود و تأثیرگذار است. لیکن فقط نمی‌توان به نظر و ارزیابی حسابرسان اعتنا و توجه کرد. استفاده‌کنندگان اصلی از گزارشات حسابرسی، غیرحسابرسان (عمدتاً سهامداران و توده مردم) هستند و ارزیابی آنان از عملکرد حسابرسی اهمیت زیادی دارد. حسابرسی یک نهاد اجتماعی است و برای پاسخ به نیازها و انتظارات مشروع همه استفاده‌کنندگان ارزش قائل است.

رشد اعتراضات عمومی و تکرار سوء برداشت‌ها، نشانه وجود ابزارهای ارتباطی نامناسب بین حسابرسان و توده استفاده‌کنندگان (غیرحسابرسان) است. بنابراین نیاز به بازسازی فرایند ارتباطات حسابرسی شدیداً احساس می‌شود (بزرگ‌اصل، ۱۳۷۶). پژوهش‌های پیشین این موضوع را مورد اشاره قرار داده‌اند که این سوء برداشت‌ها، می‌تواند از سوگیری ادراک افراد نشأت گیرد. بنا بر این، نا آگاهی از پدیده سوگیری ادراک می‌تواند به طور جدی بر ارتباط و تعامل حرفه حسابرسی با مخاطبان و کافرمایانش تأثیر منفی بگذارد؛ از بعد برون‌سازمانی، از طریق تأثیر منفی بر مسئولیت مدنی، و از بعد درون‌سازمانی، از طریق تأثیر منفی بر عملکرد پرسنل (اندرسون و همکاران، ۱۹۹۳). مهم‌تر آن که سوگیری ادراک ممکن است به قضاوت ناعادلانه و غیر منصفانه جامعه در مورد حسابرس و مقصر دانستن وی در ورشکستگی‌ها و بحران‌های مالی بیانجامد (لیبری، ۱۹۸۱).

این مطالعه ابتدائاً در پی تبیین تفاوت بین گروه‌های مختلف استفاده‌کننده از گزارشات حسابداری در ارزیابی و قضاوتشان نسبت به تصمیمات حسابداری است. در مرحله بعد، کمی جزئی‌تر به موضوع نگرینسته و قضاوت افراد را نسبت به انواع مختلف فاکتورهای مؤثر بر تصمیمات حسابرسان آزمون می‌کنیم. در این بخش تأثیر سوگیری ادراک مخاطبان بر قضاوتشان در مورد هر یک از فاکتورهای مؤثر (یا محتمل‌التأثیر) بر تصمیمات حسابرسان مورد آزمون و سنجش میدانی قرار می‌گیرد.

پیشینه تحقیق

مطالعات گوناگونی در زمینه بررسی وجود سوگیری ادراک در حرفه حسابداری و سایر رشته‌ها انجام شده است. این بخش به مرور مقالات مربوط به این بحث در حوزه حسابداری می‌پردازد. میچل و کالب (۱۹۸۱) بررسی کردند که آیا آگاهی از نتیجه، ارزیابی عملکرد کارکنان را توسط سرپرستان، تحت تأثیر قرار می‌دهد؟ آن‌ها دریافتند که سرپرستان با دریافت نتیجه (به خصوص نتیجه منفی)، مسئولیت بیش‌تری را متوجه کارکنان می‌دانند.

لاو (۱۹۹۲) نشان داد که حسابرسان در مقایسه با قضات دادگستری، ارزیابی‌های دقیق‌تری از عملکرد سایر حسابرسان دارند و کم‌تر به سوگیری ادراک در این موضوع مبتلا می‌شوند. البته لاو بعداً در مطالعه دیگری به این نتیجه رسید که قضات دادگستری کلاً نسبت به حرفه حسابداری نگرش مثبت و مطلوبی ندارند (لاو و پنی، ۱۹۹۳).

رایمرز و باتلر (۱۹۹۲) اثر آگاهی از نتیجه را بر قضاوت حسابرسان بررسی کردند. آن‌ها نشان دادند فقط زمانی که نتیجه تعجب‌آور است، ارزیابی تصمیمات، تحت تأثیر سوگیری ادراک قرار می‌گیرد.

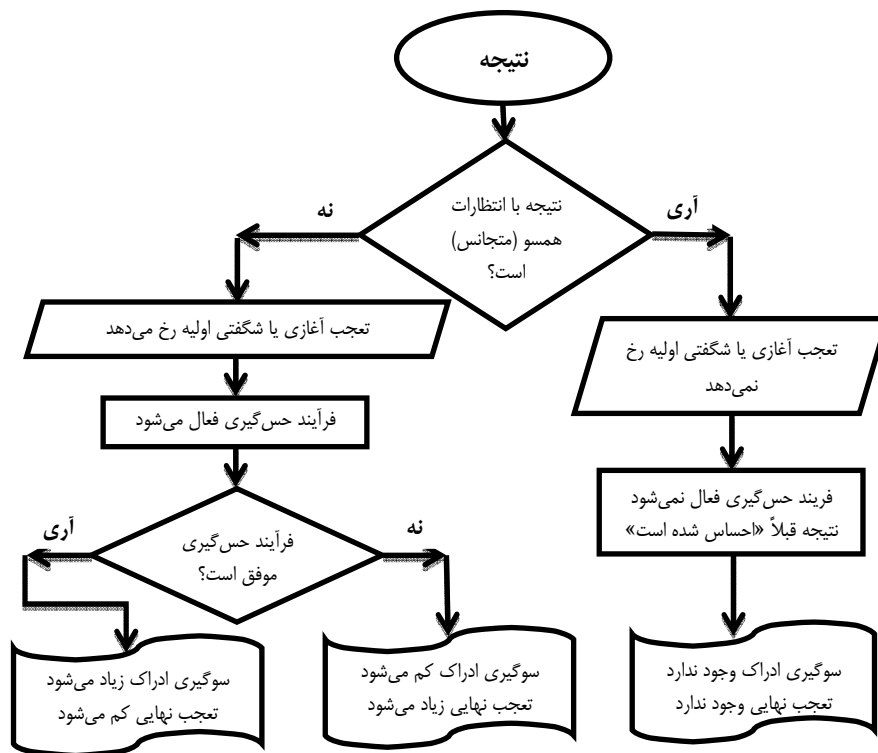
اندرسون و همکاران (۱۹۹۳) در تحقیقی که به صورت پیش‌آزمون - پس‌آزمون انجام دادند به این نتیجه رسیدند که هم سوگیری ادراک و هم فاصله انتظار بر ارزیابی تصمیمات حسابرسان تأثیر دارد. البته جامعه آماری این تحقیق را فقط دانشجویان رشته‌های حسابداری و حقوق تشکیل می‌دهد و نتایج حاصله از این لحاظ خیلی کاربردی نیست و نمی‌توان نتایج را به حسابداران و قضات دادگستری هم تعمیم داد.

مدل مفهومی

برخی از پژوهشگران روان‌شناسی معتقدند که نتیجه یک تصمیم، به طور خودکار جذب حافظه می‌شود و در ارزیابی وی از آن تصمیم تأثیر می‌گذارد. بنابراین به نظر می‌رسد، سوگیری ادراک

ناشی از فرآیندهای شناختی و به نوعی یک «حس‌گیری» باشد. مبنای مفهومی مدل حس‌گیری پیشنهاد شده توسط پزو (۲۰۰۳) که در نمودار ۱ آمده، بر این استوار است که «اگر نتایج و رویدادهای واقعی، منطبق یا همسو با انتظارات شخص نباشند، شخص شگفت‌زده و متعجب می‌شود». این شگفتی و تعجب اولیه منجر به فعالیت «حس‌گیری» می‌شود. اگر فرآیند حس‌گیری موفقیت‌آمیز باشد، پس شگفتی و تعجب نهایی کاهش می‌یابد و سوگیری ادراک رخ می‌دهد. در این حالت، شخص معتقد است که تمام مدت می‌دانسته که این نتیجه اتفاق خواهد افتاد. پس دیگر در شگفتی و تعجب نیست.

با این حال، اگر فرآیند حس‌گیری با شکست مواجه شود، تعجب نهایی فرد افزایش می‌یابد و سوگیری ادراک کاهش می‌یابد. در این حالت، فرد در تعجب است که چرا این نتیجه رخ داده است؛ و نتیجه واقعی اتفاق افتاده را، خیلی کم قابل پیش‌بینی می‌داند. نمودار ۱، مدل حس‌گیری پزو را نشان می‌دهد.



نمودار ۱: مدل حس‌گیری و سوگیری ادراک پزو (هاردمن، ۲۰۰۹ ص ۳۸)

فرضیات تحقیق

تصمیمات حسابرسان توسط گروه‌های مختلف مورد ارزیابی قرار می‌گیرد. هر یک از این گروه‌ها ممکن است درک متفاوتی از حرفه حسابرسان داشته باشد. بنابراین بروز انتظارات و نهایتاً ارزیابی‌های متفاوت نسبت به تصمیمات حسابرسان منطقی و محتمل است. با این پیش فرض و مبتنی بر مطالعات انجام شده در سایر حوزه‌ها که به اهم آن‌ها در بخش پیشینه تحقیق اشاره شد، فرضیه اصلی اول به شرح زیر تدوین می‌گردد:

فرضیه اول: بین ارزیابی تصمیمات حسابرسان در گروه‌های مختلف دریافت کننده نتیجه، تفاوت معناداری وجود دارد.

مبحث دوم که در صفحات قبل مطرح شد، در ارتباط با فاکتورهای مؤثر یا محتمل‌التأثیر بر تصمیمات حسابرسان است. فاکتورهای اطلاعاتی و اخبار متعدد و متنوعی در اختیار حسابرسان قرار می‌گیرد که وی باید در مورد اهمیت و مربوط بودن آن‌ها تصمیم بگیرد. این فاکتورها از نظر نوع تأثیرشان به سه دسته تقسیم می‌شوند: مثبت، منفی و خنثی. فرضیه دوم تحقیق تأثیر اطلاعات و اخبار پس از گزارش حسابرسان را بر قضاوت مخاطبان در مورد فاکتورهای قضاوتی حسابرسان مورد آزمون قرار می‌دهد. با این آزمون‌ها در پی کشف این مسئله هستیم که آیا قضاوت مخاطبان و استفاده‌کنندگان از گزارشات حسابرسان در مورد فاکتورهای قضاوتی حسابرسان نیز ممکن است متأثر از سوگیری ادراکشان باشد؟ با این وصف فرضیه اصلی دوم و فرضیات فرعی متجزی از آن به شرح زیر تدوین می‌گردد:

فرضیه دوم: ارزیابی مخاطبان گزارشات حسابرسان از میزان اهمیت و ارتباط فاکتورهای قضاوتی مؤثر یا محتمل‌التأثیر بر تصمیمات حسابرسان در حالت‌های مختلف تفاوت دارد.

این فرضیه را به سه فرضیه فرعی زیر تجزیه و سپس مورد آزمون قرار می‌دهیم:

فرضیه فرعی اول: ارزیابی مخاطبان گزارشات حسابرسان از میزان اهمیت و ارتباط فاکتورهای قضاوتی خنثی در حالت‌های مختلف تفاوت دارد.

فرضیه فرعی دوم: ارزیابی مخاطبان گزارشات حسابرسان از میزان اهمیت و ارتباط فاکتورهای قضاوتی منفی در حالت‌های مختلف تفاوت دارد.

فرضیه فرعی سوم: ارزیابی مخاطبان گزارشات حسابرسان از میزان اهمیت و ارتباط فاکتورهای قضاوتی مثبت در حالت‌های مختلف تفاوت دارد.

روش تحقیق

در این پژوهش نمونه‌ای از حساب‌برسان و سایر استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی که در دسترس بودند مورد آزمون قرار گرفتند. داده‌های این تحقیق از طریق پرسشنامه و در دو مرحله گردآوری گردید. الگو و فرآیند استاندارد کار که دقیقاً رعایت شده، به این صورت است که ابتدا پرسشنامه شماره یک تحقیق، مشتمل بر یک طرح حسابرسی در اختیار مشارکت‌کنندگان در پژوهش قرار می‌گیرد. این پرسشنامه شامل یک طرح حسابرسی از یک شرکت است، که نظر حسابرس در سال مشخصی از فعالیت در ارتباط با یک موضوع خاص به همراه اطلاعاتی که حسابرس در اختیار داشته، در آن آمده و از افراد میزان موافقت و یا مخالفتشان با نظر و تصمیم حسابرس، پرسش و نهایتاً ارزیابی هر فرد از تصمیم حسابرس ثبت می‌شود.

در مرحله دوم (با گذشت زمان) اطلاعات مربوط به وقایع رخ داده پس از تاریخ گزارش حسابرسی منتشر و در اختیار مشارکت‌کنندگان در پژوهش قرار می‌گیرد. این اطلاعات یا مثبت است و یا منفی. به هر مشارکت‌کننده در تحقیق یکی از انواع اطلاعات تکمیلی (یا مثبت یا منفی) به صورت تصادفی داده می‌شود. در این مرحله باید حتماً فقط یکی از دو نتیجه مثبت یا منفی به صورت کاملاً تصادفی به هر مشارکت‌کننده داده شود. وقتی پرسش شونده، با اطلاعات مثبت یا منفی مربوط به رویدادهای پس از تاریخ حسابرسی تغذیه شد، پرسش‌نامه دوم در اختیار وی قرار می‌گیرد. در پرسشنامه دوم مجدداً نظر و ارزیابی فرد در مورد تصمیم حسابرس پرسیده و ثبت می‌شود. این فرآیند در طی نیمه دوم سال ۱۳۹۲ و نیمه اول سال ۱۳۹۳ در نمونه‌ای به حجم ۳۰۰ نفر اجرا شد.

تغییر نظر افراد در مورد نظر و تصمیم حسابرس، پس از دریافت اطلاعات تکمیلی، نشان‌دهنده سوگیری ادراک وی می‌باشد. این روش تحقیق و این طرح پرسشنامه و آزمون، مبتنی بر الگوی استاندارد شده سوگیری ادراک باروخ فیس هاف (۱۹۷۵) و پزو (۲۰۰۳) است. بدیهی است که فرآیند دو مرحله‌ای کار گردآوری اطلاعات منجر به کاهش نرخ بازگشت پرسشنامه می‌شود. با این وصف حدود ۵۰٪ اعضای نمونه انتخابی به صورت کامل در هر دو مرحله کار مشارکت کرده و به سئوالات هر دو پرسشنامه پاسخ دادند. این تحقیق در زمره تحقیقات میدانی و روش تحقیق آن، علی-مقایسه‌ای است. برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از نرم‌افزار SPSS استفاده شده و آزمون t دو نمونه مستقل و وی‌کرامر برای آزمون فرضیه‌های تحقیق مورد استفاده قرار گرفته است.

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این تحقیق مشتمل بر تمام حساب‌برسان مستقل و گروهی از استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی شامل دانشجویان حسابداری و سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان (مدیران و کارشناسان حوزه اعتبارات بانک‌ها) می‌باشد؛ به دلیل محدودیت زمان و منابع مالی، برای جمع‌آوری اطلاعات از روش نمونه‌گیری در دسترس استفاده شده است. به این منظور در مجموع ۳۰۰ پرسشنامه برای افراد مشخصی که نشانی آن‌ها قابل تهیه بود ارسال شد که نهایتاً ۱۴۹ پاسخ قابل استفاده دریافت شد. این تحقیق در نیمه دوم سال ۱۳۹۲ و نیمه اول سال ۱۳۹۳ در ایران انجام شده است. در نمونه انتخابی برای توزیع پرسشنامه، قضاوت دادگستری نیز حضور داشتند ولی به دلیل عدم مشارکت این گروه و عدم بازگشت حتی یک پرسشنامه قابل استفاده در تحلیل‌ها، این گروه از استفاده‌کنندگان ناچاراً از تحلیل‌ها و نتایج نهایی تحقیق حذف شد.

تجزیه و تحلیل داده‌ها

پس از انجام آزمون برازش داده‌ها و اطمینان از نرمال بودن توزیع داده‌های تحقیق، ابزار مناسب برای آزمون داده‌های نرمال انتخاب و آزمون فرضیه‌های تحقیق به شرح زیر صورت گرفت.

آزمون فرضیه اول

بین ارزیابی تصمیمات حساب‌برس در گروه‌های مختلف دریافت‌کننده نتیجه، تفاوت معناداری وجود دارد.

از آنجایی که تعداد گروه‌های آزمودنی دو گروه (گروه دریافت‌کننده نتیجه مثبت و گروه دریافت‌کننده نتیجه منفی) و سطح سنجش متغیرها، اسمی - فاصله‌ای می‌باشد، برای بررسی این فرضیه از آزمون t دو نمونه مستقل استفاده می‌شود. نتایج آزمون t دو نمونه مستقل، درباره رابطه نوع نتیجه و ارزیابی تصمیمات به شرح جدول ۱ است:

جدول ۱: نتایج آزمون t دو نمونه مستقل پیرامون ارزیابی تصمیم حساب‌برس بر حسب نوع نتیجه

نوع نتیجه	تعداد	میانگین	انحراف معیار	آزمون
مثبت	۷۸	۳/۷۸	۱/۷۷	$t = ۶/۱۴۳$
منفی	۷۰	۵/۴۱	۱/۴۶	$\alpha = ۰/۰۰۰$ سطح معناداری

آماره‌های جدول ۱ نشان می‌دهد که فرضیه اول تحقیق قابل دفاع نیست و رد می‌شود. تفاوتی بین سوگیری ادراک در گروه‌های مختلف استفاده‌کننده و در شرایط مختلف اعم از خوشایند و ناخوشایند وجود ندارد. استفاده‌کنندگان از گزارشات حسابرسی بعد از اطلاع از رویدادهای واقعی و اتفاقاتی که بعد از گزارش حسابرسی به وقوع می‌پیوندد در هر صورت چه این اتفاقات مثبت و خوشایند باشد و چه این اتفاقات منفی و ناخوشایند باشد در هر دو حالت دچار سوگیری ادراک شده و نسبت به دقت گزارش حسابرس و عملکرد وی قضاوت منفی می‌کنند. در این نتیجه‌گیری تفاوتی بین گروه‌های مختلف مشارکت‌کننده در تحقیق وجود ندارد. این نتیجه با نتیجه پژوهش‌های اندرسون و همکاران (۱۹۹۳)، و لاو (۱۹۹۲) همسویی و مشابهت دارد ولی با یافته‌های رایمرز و باتلر (۱۹۹۲) در بند مربوط به عدم مشابهت رفتاری گروه‌های مختلف استفاده‌کننده از گزارشات حسابرسی هم‌نویی ندارد.

آزمون فرضیه دوم

فرضیه اصلی: ارزیابی مخاطبان گزارشات حسابرسی از میزان اهمیت و ارتباط فاکتورهای قضاوتی مؤثر یا محتمل‌التأثیر بر تصمیمات حسابرس در حالت‌های مختلف تفاوت دارد. فرضیه فرعی اول: ارزیابی مخاطبان گزارشات حسابرسی از میزان اهمیت و ارتباط فاکتورهای قضاوتی خنثی در حالت‌های مختلف تفاوت دارد. از آنجایی که سطح سنجش متغیرها، اسمی - ترتیبی می‌باشد، برای بررسی این فرضیه از آزمون وی‌کرامر استفاده شده است. جدول ۲ نتایج این آزمون را نشان می‌دهد.

جدول ۲: نتایج آزمون فرضیه اصلی دوم فرعی اول (فاکتورهای قضاوتی خنثی)

جمع	بسیار با اهمیت	مربوط و با اهمیت	مربوط و بی اهمیت	کاملاً نامربوط	نوع نتیجه / فاکتورهای قضاوتی	وی‌کرامر = ۰/۱۵۸ سطح معناداری = ۰/۲۹۶
۱۰۰	۱/۳	۴۶/۸	۴۳	۸/۹	مثبت	
۱۰۰	-	۵۵/۷	۴۴/۴	۲/۹	منفی	

نتایج استفاده از آزمون وی‌کرامر حاکی از آن است که میان دو متغیر نوع نتیجه با میزان ارتباط فاکتورهای قضاوتی خنثی رابطه معناداری وجود ندارد. همانگونه که ارقام مندرج در جدول فوق نشان می‌دهد، ۱/۳ درصد آزمودنی‌هایی که اخبار مثبت و خوشایند دریافت کردند، فاکتورهای قضاوتی خنثی را برای تصمیم‌گیری حسابرس بسیار با اهمیت می‌دانند و ۴۶/۸ درصد

آن‌ها این عوامل را مربوط و با اهمیت می‌دانند. از گروه دوم، یعنی افرادی که اخبار منفی و ناخوشایند در مورد وقایع بعد از تاریخ گزارش حسابرسی دریافت کرده‌اند نیز ۵۵/۷ درصدشان فاکتورهای قضاوتی خنثی را برای تصمیم‌گیری حسابرس مربوط و با اهمیت می‌دانند. به دیگر بیان، میزان توجه استفاده‌کنندگان از گزارشات حسابرسی به فاکتورهای قضاوتی خنثی، ارتباطی به مثبت یا منفی بودن اخبار بعد از تاریخ گزارش حسابرسی ندارد. در هر صورت چه خبرهای بعد از تاریخ گزارش حسابرسی مثبت و خوشایند باشد و چه این اخبار منفی و ناخوشایند باشد، میزان توجه و اهمیت دادن به فاکتورهای قضاوتی خنثی تغییر نخواهد کرد. از طرفی هم همانگونه که در آزمون فرضیه اصلی اول مشاهده شد، تفاوت رفتاری معنی‌داری هم بین گروه‌های مختلف استفاده‌کننده از گزارشات حسابرسی در این ارتباط مشاهده نمی‌شود.

فرضیه فرعی دوم: ارزیابی مخاطبان گزارشات حسابرسی از میزان اهمیت و ارتباط فاکتورهای قضاوتی منفی در حالت‌های مختلف تفاوت دارد.

از آنجایی که سطح سنجش متغیرها، اسمی - ترتیبی می‌باشد، برای بررسی این فرضیه از آزمون وی کرامر استفاده شده است. جدول ۳ نتایج این آزمون را نشان می‌دهد:

جدول ۳: نتایج آزمون فرضیه اصلی دوم فرعی دوم (فاکتورهای قضاوتی منفی)

جمع	بسیار با اهمیت	مربوط و با اهمیت	مربوط و بی اهمیت	کاملاً نامربوط	نوع نتیجه / فاکتورهای قضاوتی	وی کرامر = ۰/۲۵۹ سطح معناداری = ۰/۰۱۹
۱۰۰	۱/۳	۴۲/۳	۵۰	۶/۴	مثبت	
۱۰۰	۸/۶	۵۵/۷	۳۴/۳	۱/۴	منفی	

نتایج استفاده از آزمون وی کرامر حاکی از آن است که، میان دو متغیر نوع نتیجه با میزان ارتباط فاکتورهای قضاوتی منفی رابطه معناداری وجود دارد. اگر خبرهای بعد از تاریخ گزارش حسابرسی منفی و ناخوشایند باشد، فاکتورهای قضاوتی منفی در ذهن مخاطبان و استفاده‌کنندگان از گزارشات اهمیت بیشتری خواهد یافت. مقایسه ارقام مندرج در جدول ۳ و آماره وی کرامر مؤید این است که اخبار منفی و ناخوشایند، سوگیری ادراک استفاده‌کنندگان را تشدید کرده و اهمیت فاکتورهای قضاوتی منفی را برای آنان بیش‌تر کرده است.

فرضیه فرعی سوم: ارزیابی مخاطبان گزارشات حسابرسی از میزان اهمیت و ارتباط فاکتورهای قضاوتی مثبت در حالت‌های مختلف تفاوت دارد.

نتایج استفاده از آزمون وی کرامر که در جدول ۴ آمده، حاکی از آن است که، میان دو متغیر نوع نتیجه با میزان ارتباط فاکتورهای قضاوتی مثبت رابطه معناداری وجود ندارد.

جدول ۴: نتایج آزمون فرضیه اصلی دوم فرعی سوم (فاکتورهای قضاوتی مثبت)

جمع	بسیار بااهمیت	مربوط و بااهمیت	مربوط و بی‌اهمیت	کاملاً نامربوط	نوع نتیجه / فاکتورهای قضاوتی	وی کرامر = ۰/۰۶۷ سطح معناداری = ۰/۸۸۱
۱۰۰	۳/۸	۴۸/۱	۳۴/۲	۱۳/۹	مثبت	
۱۰۰	۲/۹	۴۵/۷	۴۰	۱۱/۴	منفی	

عدد کوچک به دست آمده به عنوان آماره آزمون وی کرامر در جدول ۴ و ضرایب مندرج در ستون‌های پنجم و ششم (مربوط و با اهمیت و بسیار با اهمیت) حکایت از این دارد که دیدگاه استفاده‌کنندگان از گزارشات حسابرسی در مورد فاکتورهای قضاوتی مثبت، تحت تأثیر دریافت اخبار خوشایند و ناخوشایند، تغییر نکرده است. به دیگر بیان، چه نتایج تصمیمات حسابرس مثبت باشد و چه منفی باشد، مخاطبان گزارشات حسابرسی در مورد فاکتورهای قضاوتی مثبت دچار سوگیری ادراک نشده و نظرشان با شنیدن خبرهای متفاوت در مورد اتفاقات بعد از تاریخ گزارش حسابرسی (در مورد فاکتورهای قضاوتی مثبت) تغییر نمی‌کند.

جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها نشان می‌دهد که ارزیابی تصمیمات حسابرسان توسط استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابداری تحت تأثیر سوگیری ادراک افراد قرار می‌گیرد. در واقع شواهد کافی برای رد این فرضیه به دست نیامد. از طرفی فرضیه شماره یک رد نشد. یعنی در سوگیری ادراک تفاوتی بین گروه‌های مختلف استفاده‌کننده از گزارشات حسابرسی نیست و همه گروه‌های مخاطب دچار سوگیری ادراک می‌شوند. به بیان ساده‌تر، هر چند گروه‌های مختلف (برای مثال حسابرسان در مقایسه با سایر گروه‌های استفاده‌کننده)، زمانی که در شرایط عدم اطمینان قرار دارند، براساس دانش و تجربه شخصی و یا تخصصی خویش، ارزیابی‌های متفاوتی را از تصمیمات حسابرس به عمل می‌آورند، اما به محض دریافت نتیجه یک تصمیم، و شنیدن اخبار بعدی و روشن شدن خوشایند یا بدآیند بودن نتایج تصمیمات حسابرس، دچار سوگیری ادراک می‌شوند و قضاوتشان در مورد تصمیمات حسابرس را تحت تأثیر این اخبار مثبت و یا منفی تغییر می‌دهند.

در آزمون فرضیه دوم نیز (که از طریق آزمون سه فرضیه فرعی انجام شد) شواهد کافی برای رد آن به دست نیامد. یعنی می‌توان گفت که نوع نتیجه بر ارزیابی استفاده‌کنندگان از اهمیت و ارتباط فاکتورهای قضاوتی مؤثر بر تصمیم حسابرسان تأثیر می‌گذارد و استفاده‌کنندگان (تمامی

گروه‌های استفاده‌کننده مورد آزمون در این تحقیق اعم از حسابرسان و غیر حسابرسان) در این خصوص دچار سوگیری ادراک می‌شوند. همان‌گونه که در آزمون‌های تحلیلی فوق مشاهده گردید، اگر نتایج و اخبار بعدی منفی و ناخوشایند باشد، و فاکتورهای قضاوتی نیز منفی باشد، نظر و ارزیابی مخاطبان در مورد اهمیت و ارتباط این فاکتورهای قضاوتی شدیداً تغییر می‌کند. در حالی که در بقیه حالت‌ها این تغییرات مشاهده نمی‌شود.

در یک نگاه کلی نتیجه حاصل از این مطالعه را می‌توان این گونه بیان کرد که همه گروه‌های مشارکت‌کننده در این پژوهش اعم از حسابرسان و غیر حسابرسان در اثر دریافت نتایج مثبت یا منفی (ساده‌تر بگوییم: اخبار خوشایند یا ناخوشایند) مربوط به وقایع بعد از تاریخ گزارش حسابداری، دچار سوگیری ادراک شده و نظرشان در خصوص تصمیمات حسابرس تغییر می‌کند.

پیشنهاد

سوگیری ادراک منجر به تغییر قضاوت در مورد عملکرد حسابرسان می‌شود. استفاده‌کنندگان از گزارشات حسابداری با شنیدن خبرهای جدید، دوباره برمی‌گردند و تصمیمات حسابرس را مورد ارزیابی و قضاوت مجدد قرار می‌دهند و رأی متفاوتی با آن چه قبلاً داشتند صادر می‌کنند. این قضاوت‌های متأثر از نتایج و خبرهای بعدی، نمی‌تواند منصفانه باشد. حسابرس در شرایط خاصی و بر اساس اطلاعات خاصی اقدام به تصمیم‌گیری و صدور گزارش نهایی حسابداری کرده است. قضاوت منصفانه در مورد عملکرد وی علی‌القاعده باید بدون در نظر گرفتن اتفاقات بعدی ثابت و لایتغیر بماند. نتایج حاصل از این مطالعه نشان داد که این‌گونه نیست و فرهنگ قضاوت در مورد عملکرد حسابرسان به گونه‌ای دیگر است.

با این وصف می‌توان پیشنهاد داد که مطالعات و پژوهش‌هایی در خصوص نحوه ارتقای کیفیت قضاوت و ارزیابی استفاده‌کنندگان و مخاطبان گزارشات حسابداری و حسابداری از عملکرد حسابداران و حسابرسان انجام گیرد و راهکارهای مؤثر برای کاهش سوگیری ادراک مخاطبان و مشتریان این حرفه تبیین و تدوین گردد.

منابع

بزرگ‌اصل، م. (۱۳۷۶). "نقش حسابرس مستقل در جامعه: رویکردی جدید برای کاهش فاصله انتظارات (تصورات)". بررسی‌های حسابداری و حسابداری، ۶ (۲۲)، ۱۰۱-۱۱۱.

- Anderson J.C., Lowe, D.J. and Reekers, P.M.J. (1993). "Evaluation of Auditor Decisions: Hindsight Bias Effects and the Expectation Gap". *Journal of Economic Psychology*, 14 (4): 711-737.
- Arkes, H.R., Wortman, R.L. Saville, P.D. and Harkness, A.R. (1981). "Hindsight Bias among Physicians Weighing the Likelihood of Diagnoses". *Journal of Applied Psychology*, 66 (2): 252-254.
- Baron, J. and Hershey, J.C. (1988). "Outcome Bias in Decision Evaluation". *Journal of Personality and Social Psychology*, 54 (4): 569-579.
- Begeer, S., Bernstein, D.M., Aßfalg, A., Azdad, H., Glasbergen, T., Wierda, M. and Koot, H.M. (2016). "Reprint of Equal Egocentric Bias in School-Aged Children with and without Autism Spectrum Disorders". *Journal of Experimental Child Psychology*, 149: 134-145.
- Blank, H., Nestler, S., Collani, G.V. and Fischer, V. (2006). "How Many Hindsight Biases Are There?". *Cognition*, 106 (3): 1408-1440.
- Boin, A. and Fishbacher-Smith, D. (2011). "The Importance of Failure Theories in Assessing Crisis Management: The Columbia Space Shuttle Disaster Revisited". *Policy and Society*, 30 (2): 77-87.
- Cassar, G. and Craig, J. (2009). "An Investigation of Hindsight Bias in Nascent Venture Activity". *Journal of Business Venturing*, 24 (2): 149-164.
- Chelley-Steeley, P., Brian. L., Kluger, D. and Steeley, J.M. (2016). "Earnings and Hindsight Bias: An Experimental Study". *Economics Letters*, 134: 130-132.
- Fessel, F., Epstude, K., and Roese, N.J. (2009). "Hindsight Bias Redefined: It's About Time". *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 110 (1): 56-64.
- Fischhoff, B. (1975). "Hindsight \neq Foresight: The Effect of Outcome Knowledge on Judgment under Uncertainty". *Journal of Experimental Psychology: Human Perception and Performance*, 1: 288-299.
- Fischhoff, B. (1977). "Perceived Informativeness of Facts". *Journal of Experimental Psychology: Human Perception and Performance*, 3 (2): 349-353.
- Hardman D.K. (2009). Judgment and Decision Making: Psychological Perspectives. John Wiley & Sons Inc., ISBN: 978-1-4051-2398-3
- Hawkins. S.A. and Hastie, R. (1990). "Hindsight Biased Judgments of Past Events After the Outcomes are Known". *Psychological Bulletin*, 107: 311-327.

- Jennings, M.M., Lowe, D.J. and Reckers, P.M.J. (1998). "Causality as an Influence on Hindsight Bias: An Empirical Examination of Judges' Evaluations of Professional Audit Judgment". *Journal of Accounting and Public Policy*, 21: 143-167.
- Leary, M.R. (1981). "The Distorted Nature of Hindsight". *Journal of Social Psychology*, 115 (1): 25-29.
- Lowe, D.J. (1992). An Empirical Examination of the Hindsight Bias Phenomenon in Evaluation of Auditor Decisions. Arizona State University, Doctoral Dissertation.
- Lowe, D.J. and Pany, K. (1993). "Expectations of the Audit Function: A Comparison of Perceptions of Auditors and Jurors". *The CPA Journal*, 58-59.
- Lowe, D.J. and Reckers, P.M.J. (1994). "The Effects of Hindsight Bias on Jurors' Evaluations of Auditor Decisions". *Decision Sciences*, 25 (3): 401-426.
- Mitchell, T.R. and Kalb, L.S. (1981). "Effects of Outcome Knowledge and Outcome Valence on Supervisors' Evaluations". *Journal of Applied Psychology*, 66 (5): 604-612.
- Pezzo, M.V. (2011). "Hindsight Bias: A Primer for Motivational Researchers". *Social and Personality Psychology Compass*, 5 (9): 665-678.
- Pieters, R., Baumgartner, H. and Bagozzi, R. (2006). "Biased Memory for Prior Decision Making: Evidence From a Longitudinal Field Study". *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 99 (1): 34-48.
- Reimers, J.L. and Butler, S.A. (1992). "The Effect of Outcome Knowledge on Auditors' Judgmental Evaluations". *Accounting Organizations and Society*, 17 (2): 185-194.
- Rush, M.C. and Russell, J.E.A. (1988). "Leader Prototypes and Prototype-Consistent Consensus in Leader Behavior Descriptions". *Journal of Experimental Social Psychology*, 24: 88-104.
- Schuett, F. and Wagner, A.K. (2011). "Hindsight-Biased Evaluation of Political Decision Makers". *Journal of Public Economics*, 95 (11): 1621-1634.
- Wood, G. (1978). "The Knew-It-All-Along Effect". *Journal of Experimental Psychology: Human Perception and Performance*, 4 (2): 345-353.
- Zwick, R., Pieters, R. and Baumgartner, H. (1995). "On the Practical Significance of Hindsight Bias: The Case of the Expectancy-Disconfirmation Model of Consumer Satisfaction". *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 64 (1): 103-117.