

خودکارآمدی؛

الزامی برای رفتار حرفه‌ای حسابرس

✍ محمد نوروزی

مقدمه

فرایند حسابرسی، مبتنی بر اتفاق نظر همه رویکردهای اثبات آن، سازوکاری حرفه‌ای است که به نمایندگی از عموم جامعه، به عنوان رکن نظارت بر تولید و ارائه اطلاعات مالی، مطرح است. اثربخشی نقش نظارتی حسابرسی مستلزم وجود قدرت حرفه‌ای است، تا حساب‌رسان با اعمال نظر و اصرار بر رعایت استانداردهای حسابداری، بتوانند به هدف تأمین منافع عمومی جامعه نائل شوند (حساس یگانه و رجبی، ۱۳۸۳).

با توجه به اهمیت جایگاه حسابرسی، نکته دارای اهمیت، توجه به این موضوع است که اعتماد به فرایند حسابرسی و توانایی آن در دستیابی به هدفهای حسابرسی، بستگی به صلاحیت افرادی دارد که در برنامه‌ریزی و فرایند عملیاتی حسابرسی مشارکت می‌کنند. لذا حفظ رفتار حرفه‌ای، یکی از مهمترین مؤلفه‌ها و ویژگیهای شخصیتی حساب‌رسان است که نقش به‌سزایی در تحقق هدف اصلی فرایند حسابرسی ایفا می‌کند. صلاحیتهای حرفه‌ای برای حساب‌رسان، علاوه بر دانش و مهارتهای تخصصی، مستلزم برخورداری از آگاهیهای فراتر از اصول بنیادی همچون درستکاری، بی‌طرفی و رازداری است (Dickins et al, 2018). رهنمودهای مطرح‌شده سازمان بین‌المللی استاندارد (ISO) در ارتباط با مدیریت فرایندهای حسابرسی، مؤلفه‌های متنوعی را به عنوان معیارهای حرفه‌ای بودن در حسابرسی مطرح می‌سازد، که عبارتند از: موضوعهای اخلاق، انعطاف‌پذیری فکری، مدبر و متفکر در شرایط و موقعیتهای مختلف، پاسخگویی اجتماعی و قانونی، تمرکز بر دستیابی به هدفها، برخورد محترمانه مبتنی بر همکاری، تحلیلگری براساس استدلالهای منطقی، و خودکارآمدی^۱ و توانایی در برخورد با دیگران (ISO 19011, 2018).

با یادآوری هدف نهایی فرایند حسابرسی مبنی بر اطمینان بخشی نسبت به مطلوبیت گزارشگری مالی، رعایت استانداردهای حسابداری و نحوه ارائه صورتهای مالی، ممکن است بروز اختلاف نظر بین حساب‌رسان و صاحبکاران را اجتناب‌ناپذیر سازد. اگرچه در اکثر موارد این اختلاف‌نظرها با مراجعه به



استانداردهای حسابداری حل و فصل می‌شوند، ولی نحوه حل و فصل و نتایج آن ممکن است از عوامل دیگری نیز تأثیر پذیرد که در این بین، قدرت حرفه‌ای حساب‌برسان ممکن است به عنوان پشتوانه آنها در حل و فصل اختلافها، مورد تأکید باشد؛ به نحوی که انتظار می‌رود رفتار حرفه‌ای حساب‌برسان رابطه مستقیمی با مطلوبیت ارائه صورتهای مالی داشته باشد (Hellman, 2011).

براین اساس از آن جایی که انتظار می‌رود تعیین محتوای گزارش حساب‌برسی و صورتهای مالی نتیجه مذاکرات بین حساب‌برسان و صاحبکاران باشد، توانایی و خودکارآمدی حساب‌برس در مذاکره در جهت عینیت بخشی به بیطرفی و رعایت اصول و استانداردها، ممکن است به عنوان یک مزیت حرفه‌ای مطرح باشد (Svanberg et al., 2018)؛ زیرا به طور عام، مدیران شرکتها به دنبال کنترل فرایند حساب‌برسی در راستای هدفهای تعریف شده خود- خواه در راستای منافع شخصی یا منافع شرکت- هستند. بنابراین از آن جایی که حساب‌برسی شاخه‌ای از دانش اجتماعی است که با وجود ابزار و روشهای مختلف مورد استفاده، بیش از هر چیز فرایندی قضاوتی است، در نبود قدرت حرفه‌ای حساب‌برسان، آنچه در نهایت ممکن است بروز پیدا کند، پذیرش مخاطره‌های بیشتر و توجیه نشده از سوی حرفه حساب‌برسی و سلب اعتماد عمومی از آن است. از سوی دیگر، جامعه نیز هزینه‌های اقتصادی و اجتماعی بیشتری از طریق تخصیص غیر بهینه منابع و مخاطره‌های اقتصادی، خواهد پذیرفت (Perreault et al., 2017).

با توجه به آنچه بیان شد، این مقاله در صدد تبیین اهمیت مفهوم خودکارآمدی در مذاکره به عنوان یک ویژگی حرفه‌ای حساب‌برسان است، تا با اتکا و اعتماد بر تواناییهای فردی، در راستای ارتقای کیفیت صورتهای مالی و گزارش حساب‌برسی، کاهنده موارد نامطلوب فرایند سرمایه‌گذاری برای استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی باشد.

مفهوم خودکارآمدی و اهمیت آن در حساب‌برسی

خودکارآمدی، اعتقاد به تواناییهای ذاتی، به عنوان نقاط قوت فردی برای رسیدن به هدفها و مقابله با موانع و

پیشامدهای ناگوار است، که منجر به موفقیت فرد می‌شود. به عبارت دیگر، خودکارآمدی، مجموعه‌ای از تواناییها و قابلیت‌هایی است که فرد را برای سازگاری با محیط و به دست آوردن موفقیت در زندگی تجهیز می‌کند؛ به نحوی که انتظار می‌رود بین خودکارآمدی فردی و قدرت مقابله با موقعیتهای مخاطره‌آمیز، رابطه مستقیمی وجود داشته باشد (Hellman, 2011).

با اشاره به این مفهوم، خودکارآمدی حساب‌برسان در مذاکره^۲، بیانگر توانایی حساب‌برس برای موفقیت در مذاکره درباره مسائل مورد اختلاف در فرایند رسیدگی با صاحبکار است، تا حساب‌برس بر مبنای بی طرفی و واقع بینی، کیفیت فرایند رسیدگی خود را دوچندان کند. با توجه به این که خودکارایی بالا در مذاکره ممکن است حساب‌برسان را در به کار گرفتن ارزیابیهای مناسب، مطابق با هدفهای از پیش تعیین شده نزدیک کند، ممکن است تبیین کننده استدلالها و دلایل قانع کننده‌ای برای مخالفت مدیران دربر داشته باشد. براین اساس، انتظار می‌رود خودکارایی منجر به تقویت رفتار حرفه‌ای حساب‌برسان شود (Svanberg et al., 2018).

چن و توتویلر (Chen and Tutwiler) با اشاره به نقش خودکارآمدی در نوع رفتار، مطرح می‌سازند که حساب‌برسان با تکیه بر خودکارآمدی می‌توانند توانایی خود را برای دفاع از نظرهای خود در برابر مخالفت‌های احتمالی مشتریان و صاحبکاران، ابراز دارند؛ با این توضیح که ممکن است حساب‌برس در مواجهه با محیط پیرامون خود، نیاز به دفاع از موقعیت خود داشته باشد تا بتواند روند رسیدگی را مبتنی بر اصول از پیش تعیین شده هدایت کند. در چنین شرایطی، با توجه به الزام رعایت رفتار حرفه‌ای، خودکارآمدی حساب‌برس ممکن است به عنوان یک امتیاز برای مقابله با واکنشهای کنترلی صاحبکاران مطرح باشد، تا حساب‌برس به گونه‌ای مطلوب مطابق با آیین نامه‌های حرفه‌ای رفتار کند (Chen and Tutwiler, 2017).

نظریه خودکارآمدی، با اشاره به تأثیر خودکارآمدی بر رفتار، به این موضوع اشاره دارد که وجود هدفهای تبیین شده درخصوص یک فعالیت، ممکن است احتمال موفقیت فرد

تحلیلی تصمیم‌گیری وی با تکیه بر عواملی غیرعادی و در مسیری متفاوت از اصول حرفه‌ای صورت گیرد (Svanberg et al., 2017).

توضیح بیشتر در این باره آن‌که قضاوت حرفه‌ای حسابرس براساس فرایند تحلیلی شامل تفکر و اقدام هوشیارانه، هدفمند، کنترل شده و مبتنی بر تلاش است تا با اتکا بر شواهد و مستندهای گردآوری شده، بتواند به مطلوب‌ترین حالت در خصوص عملکرد مالی شرکتها به اظهار نظر بپردازد. در این میان عواملی، بعضی از آنها غیر مالی، ممکن است در ایفای نقش حسابرس اثرگذار باشد؛ به طوری که باعث شود حسابرس از وظایف حرفه‌ای خود عدول کند و فرایند قضاوت و اظهار نظر حرفه‌ای حسابرس با **جهت‌گیری تأییدی**^۵ وی همراه شود؛ به عبارت دیگر، حسابرس با گردآوری و گزینش اطلاعات و مستندهایی، به دنبال تأیید باورها و فرضیه‌های شخصی خود باشد.

با اشاره مجدد به نظریه استدلال انگیزشی، از منظری دیگر، از آن جایی که انتظار می‌رود در شرایط عادی حسابرس در حدود ضوابط تعیین شده حرفه‌ای رفتار کند، در نتیجه، به عنوان بازرس مالی، بدون در نظر گرفتن هرگونه توجیهی، در صدد تحقق نتیجه مشخص خود در خصوص اظهار نظر حرفه‌ای نسبت به صورتهای مالی باشد. این موضوع، اگرچه در راستای رفتار حرفه‌ای صورت می‌گیرد، اما ممکن است همراه با جهت‌گیری منفی وی همراه باشد، که در نهایت افزون بر بروز چالشهای مختلف با صاحبکار، منجر به اظهار نظر غیر واقعی از عملکرد مالی و عدول از اصول حرفه‌ای شود (Dickins et al., 2018).

از جمله عواملی که ممکن است به عنوان یک تهدید روانشناختی در ضوابط حرفه‌ای حسابرس مطرح باشد، شهرت حسابرس و روابط متقابل با مشتریان است؛ به گونه‌ای که حسابران انگیزه بیشتری برای اقدام در راستای منافع مشتریان از خود نشان می‌دهند. در مواردی ممکن است، این انگیزه حتی پس از چندین مرتبه تعامل صاحبکار و پیروی از نظر حسابرس از سوی وی، صورت گیرد (Svanberg et al., 2018).

از جمله تهدیدهای اجتماعی رفتار حرفه‌ای حسابرس، توانایی **رهبری مشتری**^۶ در بازار رقابتی در مقایسه با سایر رقبای خود است؛ با این توضیح که اگر صاحبکار توانایی

را در رابطه با آن فعالیت مشخص، افزایش دهد؛ به نحوی که توجیه‌کننده پیگیری و میزان دستیابی به هدف مورد انتظار باشد. بر این اساس، انتظار می‌رود علاوه بر آن که ممکن است خودکارآمدی بهبوددهنده رفتار حرفه‌ای حسابرس باشد، به نوعی با توجه به اصول، ضوابط و الزامهای تدوین شده حرفه‌ای، با اثربخشی بیشتر بر رفتار حسابرس، نمایان باشد (Svanberg et al., 2018).

نکته دارای اهمیت در خصوص خودکارآمدی و توجه به تواناییهای ذاتی حسابرس، به عنوان یکی از مؤلفه‌های رفتار حرفه‌ای، آن است که اگرچه به عنوان یک رویکرد کلی و بلندمدت در خصوص ضوابط حرفه‌ای همیشه تأکید بر مراقبت و دوری از چالشهایی بوده است که استقلال و رفتار حرفه‌ای را تهدید می‌کند، اما در مواردی ممکن است حسابرس به ناچار با چنین تهدیدهایی مواجه باشد، که در این شرایط توجه به رویکردهای سنتی، ناکافی و به دور از هرگونه اقدام هوشمندانه خواهد بود. بر این اساس، با توجه به تغییرهای گسترده در محیطهای حسابرسی و بروز مسائل و موضوعهای مختلف در حسابرسی، رفتار حرفه‌ای فراتر از توجه به ضوابط تعریف شده در آیین‌نامه‌ها و رهنمودهای کلی حرفه‌ای است؛ به نحوی که حسابران با توجه به مسائل روانشناختی، نیازمند تقویت خودکارآمدی شخصی هستند تا در مقابله با تهدیدهای کوتاه‌مدت و چالشهای جدیدی که با آن مواجه می‌شوند، به نشان دادن رفتاری حرفه‌ای فراتر از اقدامهای کلیشه‌ای طراحی شده قبلی، بپردازند (Dickins et al., 2018).

تهدید روانشناختی رفتار حرفه‌ای

با مرور کلی چارچوب نظری رفتار حرفه‌ای حسابرس، می‌توان دریافت که اگرچه عوامل و انگیزه‌های مالی به طور مکرر در این خصوص مورد توجه قرار گرفته، اما کمتر پژوهشی است که در خصوص اصول و رفتار حرفه‌ای به فرایندهای روانشناختی توجه داشته و آن را مورد بررسی قرار داده باشد. در این باره، **اسوان برگ و همکاران** (Svanberg et al., 2017) با اشاره به فرضیه‌های **نظریه استدلال انگیزشی**^۷ (Kunda, 1990) بیان می‌دارند که ممکن است حسابرس زیر تأثیر محیط و جریانهای حاکم بر آن، به گونه‌ای رفتار کند که فرایند قضاوت و پردازش

خودکارآمدی
اعتقاد به تواناییهای ذاتی
به عنوان
نقاط قوت فردی
برای رسیدن به هدفها و مقابله با
موانع و پیشامدهای ناگوار است که
منجر به موفقیت فرد
می شود

حرفه‌ای خود آن گونه که انتظار می‌رود، عمل نماید. بنابراین از آن جایی که یکی از معیارهای اصلی اظهار نظر حسابرسان برخاسته از قضاوت‌های آنهاست، حسابرس باید قضاوت حرفه‌ای را در برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی صورتهای مالی به کار گیرد تا از استقلال و بی طرفی در تصمیم‌گیری و اظهار نظر برخوردار باشد. انتظار می‌رود حسابرسان با خودکارآمدی بالاتر، انگیزه بیشتری در خصوص انجام وظیفه حرفه‌ای از خود نشان داده و با ثبات و پایداری بیشتری همراهی مشتریان را- به جای مقاومت آنها- در قبال اظهارهای خود در زمینه رفع اختلاف نظرها داشته باشند (Chen and Tutwiler, 2017). توضیح بیشتر آن که با توجه به تقاضای داوطلبانه از سوی مشتریان در راستای اطمینان بخشی به صورتهای مالی، حسابرس با دو موضوع مهم روبه‌رو است؛ یکی رابطه متقابل خود با مشتری و دیگری مسئولیت قانونی و اجتماعی، که بی توجهی به هر موضوع ممکن است پیامدهای ناگوار خاص خود را برای حسابرس در پی داشته باشد. بنابراین، بهترین حالت زمانی اتفاق خواهد افتاد که حسابرس بتواند همراهی تمام و کمال مشتری را در جهت رعایت تمامی جنبه‌های حرفه‌ای داشته باشد. این امر

هدایت روند بازار حوزه فعالیت خود را در اختیار داشته باشد، می‌تواند در حوزه‌های قیمت‌گذاری، مدیریتی و حتی رویه‌های حسابداری و مالی حاکم بر صنعت خود، مؤثر باشد. در چنین مواردی در صورت بروز اختلاف نظرها و چالشهای احتمالی بین حسابرس و مشتری، صاحبکار با توجه به قدرت نفوذ خود در حوزه فعالیت، می‌تواند مخاطره‌های بیشتری را به حسابرس منتقل کند و گزارش نهایی وی را متأثر از خواسته‌های خود تغییر دهد (Svanberg et al., 2018).

خودکارآمدی حسابرسان به عنوان یک معیار رفتار حرفه‌ای

با اشاره به تهدیدهای روانشناختی حاکم بر رفتار حرفه‌ای حسابرس، خودکارآمدی فردی حسابرس ممکن است به عنوان یک مزیت حرفه‌ای در راستای رفع چالشها و جلوگیری از پذیرش مخاطره‌های غیرمعقول در فرایند حسابرسی، مطرح باشد. با یادآوری مفهوم خودکارآمدی به عنوان یک توانایی ذاتی و رفتار فردی برای مقابله با موقعیتهای آینده‌نگر، می‌توان از آن به عنوان عاملی برای تمرکز بیشتر بر فرایند انجام فعالیتها و به‌وجودآورنده انگیزه‌های رفتار حرفه‌ای نام برد؛ به‌گونه‌ای که افراد با خودکارآمدی بیشتر در مقایسه افرادی با خودکارآمدی کمتر، در رویارویی با مشکلات و چالشها، به جای تمرکز بر مشکلات که به نوعی کاهش اثربخشی فردی را در پی دارد، با استفاده از نقاط قوت فردی، بر راه‌حل‌های پیش‌روی متمرکز می‌شوند (Svanberg et al., 2018).

در فرایند حسابرسی، با توجه به نقش قضاوتی حسابرس و اظهار نظر وی در خصوص مطلوبیت صورتهای مالی از جنبه‌های بااهمیت، خودکارآمدی زمانی ممکن است به عنوان یک مؤلفه مؤثر بر رفتار حرفه‌ای نمود پیدا کند که ممکن باشد از بروز هرگونه تصمیم غیرارادی از سوی حسابرس، جلوگیری کند. براین اساس، داشتن توانایی دفاع در ارزیابی و مذاکره‌ها برای متقاعدکردن مشتری، بسیار مهم است؛ زیرا این توان به طور مستقیم بر سطح ادراک حسابرس و تصمیم‌گیری وی مؤثر بوده و با توجه به موارد مطرح در خصوص فشارهای وارد شده بر روند حسابرسی ناشی از محیط یا عوامل دیگر، در صورتی که حسابرس نتواند به همکاری قابل قبولی از صاحبکاران دست پیدا کند، در نهایت باعث خواهد شد که وی نتواند به وظایف

با توجه به اصول بنیادین مطرح شده در آیین نامه های حرفه ای، توجه به ویژگیها و تواناییهای فردی ممکن است در ارتقای جایگاه حرفه ای حسابرس، به عنوان زنجیره متصل انگیزه دقت خودکارآمدی و عملکرد، مؤثر واقع شود. 

پانوشته ها:

- 1- Self-Efficacy
- 2- Auditors Negotiation Self-Efficacy
- 3- Motivated Reasoning Theory
- 4- Analytical Processing
- 5- Confirmation Bias
- 6- Client Leadership

منابع:

- حساس یگانه، یحیی، و روح اله رجبی، عوامل مؤثر بر قدرت حرفه ای حسابرسی مستقل. فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۳۸۳، ۲ (۸): ۵۵-۸۶.
- Chen, J. A. and Tutwiler, M. S., **Implicit Theories of Ability and Self-Efficacy**, Zeitschrift für Psychologie, 2017, 225, pp: 127-136
 - Dickins, D. and Anna, J. J., and Reisch, J. T., **Selecting an Auditor for Bradco Using Indicators of Audit Quality**, Journal of Accounting Education, 2018, 45, pp: 32-44
 - Hellman, N., **Chief Financial Officer Influence on Audit Planning**, International Journal of Auditing, 2011, 15 (3), pp: 247-274
 - International Standard Association, **ISO 19011: Guidelines for Auditing Management Systems**, 2018, <https://www.iso.org/obp/ui/#iso:std:iso:19011:ed-3:v1:en>
 - Perreault, S., and Kida, T., and Piercey, M., **The Relative Effectiveness of Simultaneous Versus Sequential Negotiation Strategies in Auditor-Client Negotiations**, Contemporary Accounting Research, 2017, 34 (2), 1048-1070
 - Svanberg, J. and Öhman, P. and Neidermeyer, P. E., **The Relationship between Transformational Client Leadership and Auditor Objectivity**, Accounting, Auditing and Accountability Journal, 2017, 30 (5), pp. 1142-1159
 - Svanberg, P. and Öhman, P. and Neidermeyer, E., **Auditor Objectivity as a Function of Auditor Negotiation Self-Efficacy Beliefs**, Advances in Accounting, 2018, Available online

زمانی تحقق پذیر است که حسابرس در مذاکره با مشتری با نشان دادن رفتاری اخلاقی، وی را زیر تأثیر قرار دهد که این مهم به صورت درخور توجهی با توانایی خودکارآمدی ذاتی حسابرس در ارتباط است (Svanberg et al., 2018).

خلاصه و جمع بندی

با توجه به رویکرد اجتماعی حسابرسی، یکی از ارکان اصلی هویت حسابرسی، تبیین تعهدهای متقابل جامعه و حسابرس نسبت به یکدیگر است. بر این اساس، تعهدهای حسابرسان در چارچوب مفهوم حرفه ای به صورت مفروض وجود داشته که در مقررات گوناگون و از جمله آئین رفتار حرفه ای، بر آن تأکید شده است. در نتیجه، بررسی ابعاد مختلف اصول رفتار حرفه ای ممکن است در ایفای نقش حسابرس مؤثر باشد. پژوهش موضوع این مقاله، کوششی هدفمند در جهت ارائه رویکرد نوین به موضوع رفتار حرفه ای در حوزه حسابرسی از دیدگاه روانشناختی است تا با تبیین موضوع خودکارآمدی به عنوان یک مؤلفه الزامی در طرح ساختاری، به آن در حرفه حسابرسی پرداخته شود. با اشاره به مفهوم کلی خودکارآمدی به عنوان باورهای ذاتی در مورد توانایی های شخصی، این مسئله مطرح می شود که خودکارآمدی ممکن است بر الگوی فکری افراد اثرگذار باشد؛ به نحوی که در افزایش یا کاهش سطح کارایی و عملکرد مؤثر واقع شود. بنابراین در فرایند حسابرسی، با توجه به چالشهای مختلفی که ممکن است بر سر مسائل متعدد با صاحبکاران و مشتریان به وجود آید، حسابرس می تواند با خودکارآمدی بالاتر بر اصول حرفه ای خود پافشاری کند و با ارائه دلایل توجیهی معقول، نه تنها از موضع گیریهای نابه جای صاحبکار جلوگیری کند، بلکه می تواند وی را در اجرای هر چه بهتر اصول و رویه های حرفه ای در راستای ارتقای کیفیت فرایند حسابرسی و در نهایت کیفیت صورتهای مالی منتشر شده، همراه سازد. بنابراین، از آن جایی که به طور عادی انتظار می رود مخالفت های مشتری منجر به کاهش قدرت حرفه ای حسابرس در اظهار نظر و قضاوت گردد، لذا سطح بالاتر خودکارآمدی افزون بر ایجاد انگیزه های دقت بیشتر در عملکرد حسابرس، تقویت کننده هویت حرفه ای، تعهد اخلاقی و جایگاه اجتماعی حرفه حسابرسی خواهد بود. بر این اساس در یک براینده کلی،