

## چارچوب نظری تردید حرفه‌ای برای حسابرس

دکتر رحیم بنابی قدیم

### مقدمه

به دلیل ناکامیهای بزرگ حسابرسان در گذشته، نیاز فزاینده‌ای برای گزارشهای مالی درخور اتکا، و به همان اندازه افزایش کیفیت حسابرسی، پیدا شده است. یکی از ابزار مهم بهبود کیفیت حسابرسی، تقویت و بهبود اعمال تردید حرفه‌ای در اجرای حسابرسی است؛ ولی نبود رهنمودها و تئوریهای عملی در رابطه با کاربرد درست و مستندسازی تردید حرفه‌ای در ادبیات حرفه‌ای، مانعی برای پیاده‌سازی درست آن در حسابرسی است. درک مشترک، این امکان را برای اعضای حرفه حسابرسی فراهم می‌آورد که حسابرسان به تناسب ریسکهای مربوط، اقدام به شناسایی، مستندسازی و اعمال سطح مناسبی از تردید حرفه‌ای کنند.

از طرفی دیگر، یکی از شروط لازم برای احراز شایستگی حرفه‌ای حسابرسان برای ورود به حرفه و باقی ماندن در آن، درک کامل و صحیح چارچوب تردید حرفه‌ای و عمل به آن است. چارچوب تردید حرفه‌ای، مرحله‌ای ممکن در جهت درک درست ماهیت تردید حرفه‌ای و کاربرد درست آن تحت شرایط مختلف است. هدف این است که بتوان چارچوبی برای تردید حرفه‌ای معرفی کرد که به عنوان یک جریان فعال و مستمر، موجب تقویت آن و در نتیجه کیفیت حسابرسی شود؛ چرا که محیط داخلی و بیرونی پیرامون حسابرسان مستقل، سبب تضعیف تردید حرفه‌ای شده و نیز اعتماد اجتماعی نسبت به حسابرسان را به خطر انداخته است (Toba, 2011).

حرفه‌ای دارای مزایای ممکن‌مانند کاهش ریسک و خطر حسابرسی و تبلیغات بد مرتبط با اقدام فردی حسابرسان است.

همچنین، سطح بالای تردید حرفه‌ای ممکن است سبب افزایش حق‌الزحمه حسابرسی و کاهش ناکارآمدی‌های ناشی از بودجه زمانی حسابرسی شود (Knechel et al., 2018). انتظار بر این است که حسابرسان متوجه این امر باشند که تردید حرفه‌ای یک عامل ایجادکننده پرسش<sup>۱</sup> و بیانگر یک ذهن پرسشگر<sup>۲</sup> است که هنوز برای جلوگیری از ناکامی حسابرسان به دلیل تردید حرفه‌ای نامناسب، کافی نیست.

تردید حرفه‌ای در حسابرسی، مفهوم دوگانه‌ای<sup>۳</sup> است که سبب ایجاد جنبه‌های شناختی معرفتی و روانشناختی<sup>۴</sup> می‌شود. جنبه معرفتی اشاره به روش کسب شناخت دارد که به‌طور اساسی مرتبط با این پرسش است که حسابرسان قبل از طراحی فرایند کسب شواهد، کدام روش (روش مثبت یا منفی) را باید به‌کار گیرند. جنبه روانشناختی، اشاره به گرایش حسابرسان برای طرح پرسش در اجرای حسابرسی خاص است، و به‌طور اساسی مرتبط با اندازه‌گیری عمق و پهنای ذهن پرسشگر حسابرس می‌باشد.

بزرگترین مشکلی که به‌تازگی محققان با آن روبه‌رو هستند، نبود یک تعریف پذیرفته‌شده عمومی از تردید حرفه‌ای در حسابرسی است (Hurt, 2010; Toba, 2011).

### موانع اعمال تردید حرفه‌ای در حسابرسی

حرفه‌ای‌گرایی و کار تخصصی، عامل درونی برای رفتارهای اشتباه است. حرفه‌ای‌گرایی، هنجارهای مشخص اخلاقی شاغلان اجتماعهای جدید را ترویج می‌دهد و کنترل‌های اجتماعی را برای جلوگیری از انحرافها به‌کار می‌گیرد (Gorman, 2014). منابع متعددی برای افزایش و یا کاهش اعمال تردید حرفه‌ای در فرایند حسابرسی وجود دارد. منابع محرک افزایش تردید حرفه‌ای، منابعی هستند که حسابرسان را برای کیفیت کار بیشتر، حساسه و پاسخگو نگه می‌دارند، که برای نمونه می‌توان به بازرسیها و بررسی

### الزام به داشتن چارچوبی برای تردید حرفه‌ای

از نظر فدراسیون بین‌المللی حسابداران، تردید حرفه‌ای عبارت است از نگرشی شامل یک ذهن پرسشگر، و هشیاربودن در شرایطی که ممکن است بیانگر ارائه نادرست بااهمیت، به‌دلیل اشتباه یا تقلب باشد، و ارزیابی انتقادی از شواهد موجود (IFAC, 2017). متداولترین تعریف نقل‌شده، متمرکز بر جنبه روانشناختی از شناخت حسابرسی، یعنی ذهن پرسشگر حسابرس است. این تعریف، تنها بر این نکته تأکید دارد که حسابرس باید در مواقع ارزیابی شواهد، دارای یک ذهن پرسشگر باشد.

با شناسایی ویژگیهای اصلی تردیدگرایی و تأثیرهای آن بر رفتار حسابرسان، بیش از پیش به ضرورت توجه به ابعاد شخصیتی حسابرسان پی می‌بریم (روایی و همکاران، ۱۳۹۳). یکی از علل موفق نبودن حسابرسی، نبود تردید حرفه‌ای مناسب است. به‌عبارتی، یکی از مهمترین رویکردهای حسابرسی، تردید حرفه‌ای است که در آن حسابرس نه فرض می‌کند که مدیریت متقلب است و نه فرض بر صداقت مطلق دارد؛ بلکه عواملی چون اخلاق، تجربه و روشهای حسابرسی را در جمع‌آوری شواهد، به‌گونه‌ای مناسب به‌کار می‌برد (Turri, 2014). اختصاص چنین رفتاری مطابق با الزامهای استانداردهای حسابرسی است که بیانگر اعمال توجه جدی حسابرسان به احتمال رخداد تقلب در گزارشهای مالی است.

اگرچه حسابرسان مسئول کشف تقلب در صورتهای مالی نیستند، با این حال، باید اطمینان معقولی به‌دست آورند که صورتهای مالی عاری از ارائه نادرست بااهمیت ناشی از تقلب هستند. بنابراین، حسابرسان ملزم به حفظ تردید حرفه‌ای، انجام کنترل‌های اضافی، و اختصاص زمان بیشتری برای جمع‌آوری شواهد حسابرسی در حین انجام حسابرسی هستند (Sayed Hussin et al., 2017).

نظم ذهنی همراه با تردید حرفه‌ای، سبب اعمال قضاوت‌های حسابرسی محافظه‌کارانه شده و ممکن است حسابرسان را قادر به شناسایی بهتر تقلب یا اشتباهها در صورتهای مالی کند. نبود تردید حرفه‌ای، ریشه بسیاری از ضعفها و شکستهای حسابرسی است. با این حال، تردید

# زمینه‌های نوپدید نیاز برای سرعت بخشیدن حسابرسان نسبت به اعمال تردید حرفه‌ای در طول فرایند حسابرسی را افزایش داده است

همپیشگان اشاره کرد.

از طرفی دیگر، منابع کاهش تردید حرفه‌ای، منابعی هستند که دفاع‌پذیری و سودآوری حسابرسان را ارتقا می‌دهد که برای نمونه می‌توان به فشار بودجه زمانی و مستندسازی بیش از حد اشاره کرد (Schaefer, 2017). طبق نظر هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی (IAASB)، تردید حرفه‌ای متأثر از رفتار حسابرسان، مانند نگرشها یا ارزشهای اخلاقی و آگاهی فردی در مواقع اعمال تردید حرفه‌ای است. با این حال، اعمال تردید حرفه‌ای ممکن است متأثر از محرکها و موانع متعدد دیگری باشد که به چند مورد اشاره می‌شود (Curtis, 2014):

۱- **طرز رهبری شرکت:** اهمیت تردید حرفه‌ای ممکن است زیر تأثیر رهبری شرکت باشد؛ به‌گونه‌ای که شرکت بیشتر به دنبال کسب سود و رشد باشد و از کیفیت حسابرسی به‌ویژه از اعمال تردید حرفه‌ای حسابرسان، چشم‌پوشی کند. پژوهشهای دانشگاهی بیانگر این است که لحن رهبری مناسب، نتیجه تأکید رهبری بر اثربخشی است تا کارایی؛ یعنی، حسابرس می‌تواند سطح تردید حرفه‌ای را با تمرکز بر چگونگی سودمند بودن حسابرسی صورتهای مالی، در

مقایسه با چگونگی کارایی حسابرسی، افزایش دهد.

۲- **کمبود دانش یا آموزش:** هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام (PCAOB)، کمبود آموزش فنی و تجربه را از موانع اجرای مناسب تردید حرفه‌ای بیان کرده است. به عبارتی، تردید حرفه‌ای با آموزش و تجربه حسابرسان در ارتباط است، و حسابرسان به سطح مناسبی از رقابت برای کاربرد صحیح تردید حرفه‌ای در حسابرسی نیاز دارند.

۳- **گرایش به سمت صاحبکار:** ممکن است حسابرسان، سطح بالایی از اعتماد را با صاحبکاران و کمیته حسابرسی که مدت طولانی در حال همکاری هستند، ایجاد کنند. براساس نظر اتحاد حسابداری جهانی (GAA)، هرچه اعتماد به صاحبکار بیشتر باشد، حسابرسان به همان اندازه تردید حرفه‌ای کمتری را در حسابرسی اعمال می‌کنند، که منجر به نادیده گرفتن ارائه نادرست بااهمیت، یا کوتاهی در ارزیابی مناسب ریسک، و یا نادیده گرفتن علامتهای هشداردهنده می‌شود. در این میان، موانع اعمال تردید حرفه‌ای از سوی حسابرسان را می‌توان به این شرح خلاصه کرد:

حجم بالای معامله‌ها که به وسیله کامپیوتر پردازش شده‌اند (Caster and Verardo, 2007)، تولید با فناوری برتر و یا ابزار مالی پیچیده، حسابداری ارزش منصفانه با برآوردهای عمده (Martin et al., 2006) و مدیریت سود، کاری دشوار است. این زمینه‌های نوپدید، نیاز برای سرعت بخشیدن حسابرسان نسبت به اعمال تردید حرفه‌ای در طول فرایند حسابرسی را افزایش داده است (Toba, 2011).

• **مثبت‌گرایی ظاهری حسابرسان:** هیچ صورت مالی، از ریسک گزارش‌گری مالی بی‌نصیب نیست. حسابرسان در معرض اطلاعات مثبت‌گرایانه ارائه‌شده به وسیله مدیرانی هستند که انگیزه لازم برای ارائه صورتهای مالی که تا حد ممکن مثبت جلوه داده شده‌اند را برای آنها فراهم می‌آورد. بر این اساس، حسابرسان باید تلاش مضاعفی را اعمال کنند تا در مقابل چنین مثبت‌گرایی، مغلوب نشود. مشکل اصلی برای بیشتر حسابرسان این است که آنها در همان ابتدای کار، تقلب با اهمیت مدیریتی (یا ارائه نادرست با اهمیت عمدی) را تجربه نکرده‌اند و ممکن است نسبت به تصور نبود آن، اطمینان بیش از حد داشته باشند.

شش عامل، یعنی ویژگیهای فردی حسابرسان، جنبه‌های قراردادی، اقتصادی و سازمانی شرکت مورد حسابرسی، عوامل محیطی و داخلی صاحبکار، شدت تردید حرفه‌ای حسابرسان را که باید در تدوین برنامه و فرایند حسابرسی اعمال کند، تحت تأثیر قرار می‌دهد (Toba, 2011).

### تردید حرفه‌ای به عنوان یک مفهوم دوگانه

برای پاسخگویی به گسترش انتظارات نسبت به حسابرسان در این اواخر، لازم است که تردید حرفه‌ای، تعریف مجدد شود. تلاش برای تعریف تردید حرفه‌ای، موضوع مدنظر دانشگاهیان و پژوهشگران مشغول در حرفه حسابرسی است. در این پژوهشها، محققان یا طرفدار دیدگاه بی‌طرفی<sup>۵</sup> هستند و یا طرفدار دیدگاه شک‌از‌پیش‌انگاشته<sup>۶</sup>.

طرفداران دیدگاه بی‌طرفی، عنوان می‌کنند که حسابرسان باید قضاوت خود را تا زمانی که تأخیر بیاندازد که شواهد کافی را برای دستیابی به یک نتیجه، به دست نیاورده است. در مقابل،

• **ترس از افزایش مسئولیت حرفه‌ای:** این که چرا شناسایی و اعمال رسمی تردید حرفه‌ای در بیانیه‌های استانداردهای حسابرسی، خیلی به طول انجامیده است، معلوم نیست. ممکن است این تأخیر در حرفه حسابداری به سبب دلایل مشابهی مانند گزارش تقلب و تأخیر در اشاره به آن در بیانیه‌ها، ایجاد شده باشد. حرفه حسابداری ممکن است به این امر پی برده باشد که هرگونه بیان صریح نسبت به تردید حرفه‌ای و تقلب در بیانیه‌های رسمی، ممکن است سبب افزایش مسئولیت حرفه‌ای حسابرسان شود.

به عبارتی، حرفه حسابداری نسبت به افزایش چنین مسئولیتی نگران است. بنابراین، انتظار نمی‌رود هیچ‌گونه اصلاحی در استانداردهای حرفه‌ای، که سبب افزایش مسئولیت و تعهد اعضا می‌شود، اتفاق افتد (Toba, 2011).

• **افزایش پیچیدگی در محیط حسابرسی بیرونی:** نگرش احتیاط‌آمیز حرفه برای بیان صریح تردید حرفه‌ای در استانداردهای حرفه‌ای، ممکن است بیشتر مرتبط با ماهیت ذاتی حسابرسی باشد. حتی بدون تأکید بر موضوع تردید حرفه‌ای، حسابرسان باید پرسشها و تردیدها را در طول فرایند جمع‌آوری شواهد افزایش دهد. حسابرسی که فاقد تردید حرفه‌ای و یا یک ذهن پرسشگر است، برای هدایت حسابرسی صلاحیت ندارد.

به دو دلیل لازم است که تردید حرفه‌ای مورد توجه مراجع دانشگاهی قرار گیرد:

الف - به‌طور کلی حسابرسان تحت تأثیر عوامل سازمانی، اقتصادی و محیطی است که ممکن است توانایی وی را برای انجام تردید حرفه‌ای، محدود کند.

ب - طرحها برای گزارش‌گری مالی متقلبانه، ممکن است به‌غایت پیچیده و ماهرانه باشد. در برخی مواقع که اهمیت تردید حرفه‌ای در ارزیابی صورتهای مالی بیش از پیش نمایان می‌شود، پیچیدگی و مهارت طرحهای متقلبانه ممکن است حسابرسان و حرفه حسابرسی را به دلیل توجه ناشی از تردید حرفه‌ای اعمال‌شده از سوی حسابرسان، مستأصل کند (Benston & Hartyaues, 2002).

حتی برای حسابرسان حرفه‌ای و کارکشته، مدیریت و رسیدگی برخی زمینه‌ها، مانند شواهد و مدارک دیجیتالی و

جدول ۱- مدل تردید حرفه‌ای (Abicic, 2014)

ویژگیهای رفتاری تردید حرفه‌ای	سطح تردید حرفه‌ای حسابرسان	ویژگیهای فردی برای تردید حرفه‌ای
<p>رفتار:</p> <p>۱- گسترش جستجوی اطلاعات، (جستجوی انتقادی و گردآوری اطلاعاتی که برای تصمیم‌گیری کافی باشد)،</p> <p>۲- افزایش تشخیص تناقض (شناسایی کفایت نداشتن و غیریکنواختی بین اظهارنظرهای فردی و رفتار واقعی)،</p> <p>۳- افزایش دیدگاه‌های جایگزین (توصیف‌های متفاوت و تفسیرهای متفاوت از اطلاعات مورد نظر)، و</p> <p>۴- افزایش دقت اطلاعات بین فردی (مدنظر قراردادن ویژگیها و درک افرادی که اسناد و مدارک را گردآوری می‌کنند).</p>		<p>عامل: ارزیابی ویژگیهای شواهد و ویژگیها:</p> <p>۱- ذهن پرسشگر،</p> <p>۲- به تأخیر انداختن قضاوت و اظهارنظر تا زمانی که شواهد کافی جمع‌آوری شود، و</p> <p>۳- جستجو برای کسب دانش، کنجکاوی و بررسی.</p> <p>عامل: ارزیابی فردی که اسناد و مدارک را جمع‌آوری می‌کند و ویژگیها:</p> <p>۱- درک انگیزه‌ها، هم‌راستایی و رفتار فرد گردآورنده اسناد و مدارک.</p> <p>عامل: توانایی برای عمل بر طبق شواهد گردآوری شده و ویژگیها:</p> <p>۱- اعتماد به نفس، و</p> <p>۲- خودشناسی و خودمختاری (ارزیابی شخصی از شواهد مناسب و کافی برای ارائه اظهارنظر).</p>

حسابرس بیشتر است، بدون توجه به این‌که حسابرس شکاک باشد یا بی‌طرف، انتظار قضاوت دیرباورانه بیشتری می‌رود. البته باید در نظر داشت که در این وضعیت، حسابرسان بی‌طرف یا شکاک، تحت تأثیر محیط قرار می‌گیرند؛ اما پیش‌فرض ذهنی تردید نسبت به بی‌طرفی، بیشتر تحت تأثیر قرار می‌گیرد (رجبعلی‌زاده و همکاران، ۱۳۹۵).

با این حال تعریف واحد، یکپارچه و کاربردی برای تردید حرفه‌ای طبق انتظارهای جامعه، با چالش‌های جدی روبه‌رو است؛ به گونه‌ای که یافته‌های فدراسیون بین‌المللی حسابداران تا به حال بیانگر این است که (IFAC, 2017):

- ۱- توجه فزاینده‌ای به ظرفیت کسب‌وکار برای اعمال تردید حرفه‌ای، ضروری است،
- ۲- عوامل محیطی ممکن است توانایی اعمال تردید حرفه‌ای را تحت تأثیر قرار دهد،
- ۳- آگاهی از ویژگیهای فردی و جانب‌داریها و تعصبها، امری ضروری است،

طرفداران شک از پیش‌انگاشته، عنوان می‌کنند حسابرسی که به دنبال اعمال سطح بالایی از تردید حرفه‌ای است، نیاز به شواهد به نسبت متقاعدکننده‌ای برای نتیجه‌گیری نسبت به یک اظهارنظر صحیح، و نزدیک به حالت استاندارد آن دارد (Ciołek, 2017).

بنابراین در حسابرسی، تردید حرفه‌ای مفهوم دوگانه‌ای است که از دو زمینه متفاوت زیر تشکیل شده است:

- ۱- چگونه حسابرسان یک باور معقول و عادلانه‌ای نسبت به صورت‌های مالی ایجاد کنند. این زمینه، در ذات خود با روش کسب آگاهی در فلسفه در ارتباط است،
  - ۲- شناسایی عواملی که ذهن پرسشگر حسابرسان را مورد تأثیر قرار می‌دهد و شدت تردید حرفه‌ای را در قالب این عوامل اندازه‌گیری می‌کند. این فعالیتها، روش فهمیدن را فرض می‌کنند، و از نظر روانشناختی، به روش قضاوت‌کردن و تصمیم‌گیری مرتبط هستند (Toba, 2011).
- در موقعیت پرریسک، به دلیل اینکه احتمال قضاوت نادرست

جدول ۲- ماهیت دوگانه چارچوب تردید حرفه‌ای (Toba, 2011)

		روشهای کسب شناخت	
		رویکرد مثبت (تأیید)	رویکرد منفی (تحریف)
یک ذهن پرسشگر	بی‌طرفی	۱	۲
	شک از پیش انگاشته	۳	۴

(Chand, 2015).

مفهوم تردید حرفه‌ای به‌طور یکنواخت تعریف نشده است و دیدگاه‌های متفاوت در ادبیات، به تعاریف متفاوتی منجر شده است. مفهوم تردید حرفه‌ای در حسابرسی، یک مفهوم دوگانه و ترکیبی از دو مفهوم مقابل است:

۱- یک روش کسب شناخت و آگاهی، که حسابرس آن را دنبال می‌کند و،

۲- یک حالت ذهنی پرسشگر، از سوی حسابرس.

**جدول ۲**، بیانگر یک چارچوب کلی است که هر کدام از چهار بخش آن نشان‌دهنده یک رویکرد تردید حرفه‌ای است که در آن ماهیت دوگانه تردید حرفه‌ای در دو محور به نمایش گذاشته شده است. هر کدام از بخشها به‌طور کلی نشانگر این است که حسابرسان تا چه حد می‌توانند تردید حرفه‌ای را در فرایند کسب شواهد به‌کار گیرند (Toba, 2011):

۱- **روش کسب شناخت**<sup>۷</sup>: زمانی که فرد عقاید خود را پیکربندی می‌کند، حتی زمانی که فرد درمی‌یابد مستنداتی که مبنای باورهای وی است، غیرقابل اتکا است، در مقابل آن باورها به‌شدت تمایل به مقاومت دارد. حسابرسان و حسابداران در معرض این نوع سوگیری در فرایند کسب شناخت قرار می‌گیرند (Fay & Montague, 2015). دو روش کسب شناخت، که هر دو برگرفته از رویکرد استقرا و مبتنی بر نتایج کلی حاصل از شواهد مشاهده‌شده هستند، عبارتند از: **رویکرد مثبت (تأیید)**<sup>۸</sup> و **رویکرد منفی (تحریف)**<sup>۹</sup> (Toba, 2011).

۴- ایجاد تردید حرفه‌ای از بیرون، امری ضروری است،

۵- علاوه بر سه هیئت تدوین‌کننده استاندارد، هیئتهایی وجود دارد که ممکن است در زمان کوتاه و در درازمدت، نقش ایفا کنند،

۶- فراتر از حسابرسی، جنبه‌های مفاهیم زیربنایی تردید حرفه‌ای ممکن است برای همه حسابداران حرفه‌ای مربوط باشد، و

۷- استانداردهای دگداری به‌تنهایی در این راه کافی نخواهد بود.

### مدل تردید حرفه‌ای در حسابرسی

تردید حرفه‌ای، یک ساختار چندبعدی متشکل از شش ویژگی فردی است که تشکیل‌دهنده ویژگیهای ضروری برای حسابرس، در اعمال تردید حرفه‌ای است. بر این اساس، ویژگیها و عواملی که بر تردید حرفه‌ای تأثیرگذار هستند و نیز اثر تردید حرفه‌ای بر رفتار حسابرس، براساس **جدول ۱** است (Abicic, 2014).

### چارچوبی برای تردید حرفه‌ای در حسابرسی

تغییر در چارچوب تردید حرفه‌ای و ذهنیت حسابرسان، ممکن است به تغییرهای زیاد، هم در نظریه شواهد حسابرسی و هم در رویه‌های حسابرسی، نیاز داشته باشد. تمایل عمومی این است که حسابرسان باید کشف‌کنندگان تقلب باشند (گنجی و احمدی، ۱۳۹۶). افزایش کیفیت حسابرسی انجام‌شده، نه‌تنها بر اعتبار و شهرت حرفه‌ای حسابرس، بلکه بر منافع دیگر ذینفعان از جمله کارکنان، سرمایه‌گذاران و سازمانهای مختلف، تأثیر دارد (Mala &

# درک نکردن کافی و مشترک از مفهوم تردید حرفه‌ای

## سبب ایجاد مشکلاتی مهمی برای حسابرسان در

### همراهی با الزامهای حرفه می‌شود

منفی (تحریف)، سبب اثربخشی بیشتر حسابرسی و کاهش کارایی حسابرسان و تحمیل هزینه‌های بیشتر برای صاحبکار می‌شود. دیدگاه مبتنی بر تحریف، انتظار می‌رود قوی‌تر از دیدگاه مبتنی بر تأیید باشد (Fukukawa & Mock, 2011)؛ ولی این رویکرد ممکن است در شرایط دعاوی حقوقی ناشی از رفتار خلاف از سوی مدیریت، که به ندرت اتفاق می‌افتد، مناسب نباشد (Toba, 2011).

**۲- حالت ذهنی پرسشگر:** تردید حرفه‌ای به این معناست که حسابرس باید با ذهن پرسشگر و ارزیابی نقادانه شواهد حسابرسی، امکان‌پذیری تحریف‌های بااهمیت در صورتهای مالی را ارزیابی کند (Hurtt, 2010). این رویکرد اشاره به نگرش حسابرسان در راستای ایجاد یک پرسش است. دو دیدگاه که مبتنی بر میزان حالت ذهنی پرسشگر یک حسابرس است، عبارتند از رویکرد بی‌طرفی و رویکرد شک‌آزایش‌نگاشته.

رویکرد بی‌طرفی، رویکرد سنتی و دیدگاه مورد نظر استانداردهای حسابرسی است. افزون بر این، بیانگر رویکردی است که مدیریت انتظار دارد حسابرسان بر طبق آن عمل کنند؛ ولی رویکرد شک‌آزایش‌نگاشته، بسیار جدید بوده و هنوز به‌طور نهادی حمایت نشده است. با

رویکرد تأیید (مثبت)، عبارت است از جمع‌آوری شواهد کامل و کافی برای تأیید ادعاها در صورتهای مالی. رویکرد مثبت (تأیید)، استقرایی و مبتنی بر این دیدگاه است که قوت شواهد تأییدکننده ادعاها، به محض این‌که روی هم اضافه می‌شوند، بیشتر می‌شود (Bigus, 2016). این رویکرد تأییدگرایانه، با مثبت‌گرایی ارائه‌شده به‌وسیله مدیریت، ترکیب و سبب کاهش و یا افزایش تردید حرفه‌ای حسابرسان در طول فرایند کسب شواهد می‌شود (Toba, 2011).

در توصیف رویکرد تحریف (منفی)، برخی از هیئتهای حسابرسی و قانونگذار، در کنار انتظارات اجتماعی، تمایل دارند تردید حرفه‌ای را از زاویه تردید منطقی نگاه کنند. این نگرش به تفکر بی‌اعتمادی به صداقت مدیریت و جانبداران آن نبودن اظهارها و ادعاهای مدیریت اشاره دارد؛ مگر این‌که شواهد منطقی کافی وجود داشته باشد که بتواند این شک را برطرف کند. این دیدگاه را می‌توان چنین بیان کرد که «بدترین حالت را فکر و بهترین را تأیید کن». به عبارت دیگر، رویکرد منفی تأکید بر این دارد که نفی کردن، نسبت به تأییدکردن قوی‌تر است و ارزش یک مشاهده منفی را حداکثر می‌کند (Toba, 2011). رویکرد

حسابرسی و رویه‌های حسابرسی است.

به‌طور کلی، شناسایی تردید حرفه‌ای در نهایت انعکاس‌دهنده ویژگیهای فردی و دربردارنده یک ویژگی روانشناختی است. البته افزون‌بر ویژگیهای فردی، جنبه معرفتی / فلسفی، سازمانی، اقتصادی، ساختاری، و حتی از این‌بعد که از روابط صاحبکار تأثیر خواهد گرفت، یک ویژگی محیطی است. به عبارتی، مفهوم تردید حرفه‌ای باید به‌عنوان یک مفهوم چندعاملی مورد توجه قرار گیرد. شک و تردید، به‌عنوان یک صفت شخصی حسابرسان شناخته شده و یک ویژگی فردی چندبعدی است و قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس، به شک و تردید حرفه‌ای بستگی دارد. بنابراین، پژوهش در حسابرسی که در تلاش برای اندازه‌گیری عمق کاربرد تردید حرفه‌ای است، نه تنها با ساختار دوگانه آن، بلکه با مشکل ساختار چندعاملی آن نیز باید دست‌وپنجه نرم کند. تردید حرفه‌ای در مقایسه با تصور فرد، مفهومی بسیار پیچیده و وسیع است. بر این اساس، پژوهش در زمینه تردید حرفه‌ای تازه در حال شروع شدن است.



#### پانوشتها:

- 1- Raising a Question
- 2- Exhibiting a Questioning Mind
- 3- Hybrid Concept
- 4- Epistemic and Psychological Aspects
- 5- Neutrality
- 6- Presumptive Doubt
- 7- Ways of Knowing
- 8- Positive Approach (Substantiation)
- 9- Negative Approach (Falsification)

#### منابع:

- رجبعلی زاده جواد، رضا حصارزاده، محمدعلی باقرپور، بررسی رابطه بین دو بُعد شکاکیت و بی‌طرفی تردید حرفه‌ای با قضاوت حرفه‌ای حسابرس، فصلنامه علمی-پژوهشی بررسیهای حسابداری و حسابرسی، ۲۳(۲)، ۱۳۹۵، صص ۱۷۳-۱۹۲
- رویایی رضاعلی، احمد یعقوب نژاد، کاوه آذین‌فر، ارتباط بین تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل، پژوهشهای حسابداری مالی و حسابرسی، ۶(۲۲)، ۱۳۹۳، صص

این حال، به‌نظر می‌رسد رویه‌های حسابرسی به سمت این دیدگاه در حال تغییر هستند (Hurt, 2007).

برخی ویژگیهایی که ما را در انتخاب از بین این دو مفهوم کمک می‌کند، از طریق یک بررسی از استانداردهای حسابرسی اروپا و امریکا، به‌دست آمده است؛ و همچنین با استفاده از یک بررسی از پژوهشهای انجام‌شده در زمینه تردید حرفه‌ای در حسابرسی، روانشناسی، فلسفه و رفتار مصرف‌کننده. سه مورد از این ویژگیها عبارتند از ذهن پرسشگر، به تأخیر انداختن قضاوت، و جستجو برای کسب دانش و آگاهی در رابطه با بررسی شواهد حسابرسی. آنها بیانگر تمایل برای جمع‌آوری اطلاعات از طریق بررسی و ارزیابی شواهد قبل از اتخاذ تصمیم است.

ویژگی بعدی، درک بین فردی و شناسایی یک نیاز برای به‌کارگیری عامل انسانی در فرایند حسابرسی است. این ویژگی به‌طور ویژه دلالت بر وقایع، موقعیتها و شرایطی دارد که ممکن است به‌عنوان انگیزه یا فشار، سبب تحریک افراد برای انجام تقلب یا ارتکاب آن شود. پنجمین و ششمین ویژگی عبارتند از اعتماد به نفس و خودمختاری مرتبط با شجاعت حرفه‌ای در مواقع بررسی شواهد و توانایی برای ارائه نظرهای شخصی خود، نسبت به موارد مشابهی از ارزیابیها (Ciolek, 2017).

#### نتیجه‌گیری

درک نکردن کافی و مشترک مفهوم تردید حرفه‌ای، سبب ایجاد مشکلات مهمی برای حسابرسان در همراهی با الزامهای حرفه می‌شود. بقا و غنای خدمات و حرفه حسابرسی، منوط به واکنش مؤثر، صحیح و به‌موقع نسبت به انتظارات جامعه است. یکی از این واکنشها در قالب صلاحیت حرفه‌ای، عمل به مراقبت و تردید حرفه‌ای مطابق چارچوب صحیح آن است که از شروط لازم برای ورود به حرفه حسابرسی و باقی ماندن در آن است. بنابراین، داشتن صلاحیت حرفه‌ای نیازمند آشنایی کامل با جوانب و چارچوب تردید حرفه‌ای مورد انتظار جامعه است. با این حال، تغییر در چارچوب تردید حرفه‌ای و ذهنیت حسابرس، نیازمند یک تغییر بزرگ در تئوری شواهد



**ticism, Observations of the IAASB-IAESB-IESBA Professtional Skepticism Working Group**, www.ifac.org, August 2017

• Knechel W.R., A.S. Sofla, and T. Svanström, **The Effect of Professional Skepticism on Auditor Compensation and Auditor Opinions**, 2018

• Mala R. and P. Chand, **Judgment and Decision-Making Research in Auditing and Accounting: Future Research Implications of Person, Task, and Environment Perspective**, *Accounting Perspective*, Vol. 14, No. 1, 2015, pp. 1-50

• Martin R.D., J.S. Rich, and T.J. Wilks, **Auditing Fair Value Measurements: A Synthesis of Relevant Research**, *Accounting Horizons*, 20 (3), 2006, pp. 287-303

• Quadackers L., T. Groot, and A. Wright, **Auditors' Professional Skepticism: Neutrality versus Presumptive Doubt**, *Contemporary Accounting Research*, 31 (3), 2014, pp. 639-657

• Sayed Hussin S.A.H., T.M. Iskandar, N.M. Saleh, and R. Jaffar, , **Professional Skepticism and Auditors' Assessment of Misstatement Risks: The Moderating Effect of Experience and Time Budget Pressure**, *Economics and Sociology*, 10(4), 2017, pp. 225-250

• Schaefer T., **Research Related to Auditor Professional Skepticism**, A Presentation for the November 30, SAG Meeting, University of Missouri-Kansas City, 2017

• Toba Y., **Toward a Conceptual Framework of Professional Skepticism in Auditing**, *Waseda Business & Economic Studies*, No. 47, 2011

• Turri J., **Skeptical Appeal: The Source-Content Bias**, *A Multidisciplinary Journal*, ISSN:0364-0213, 2014, pp:1-18

• Venuti E., M.P. Holtzman, and A. Basile, **Due Professional Care in Cases of High Engagement Risk**, *The CPA Journal*, 72 (December), 2002, 26-33

۶۷-۹۵

• گنجی حمیدرضا، ریحانه احمدی، چارچوب مفهومی تردید حرفه‌ای در حسابرسی، مجله حسابرس، ۱۳۹۶، شماره ۲۸، ۱۳۹۶

• Abičić P.S., **Professional Skepticism of Auditors and Risk of Fraudulent Financial Reporting**, *Journal of Accounting and Management*, 2014, p. 5

• Benston G.J., and A.L. Hartgraves, **Enron: What Happened and What We Can Learn from It**, *Journal of Accounting and Public Policy* 21, 2002, pp. 105-127

• Bigus J., **Optimism and Auditor Liability**, *Accounting and Business Research*, 2016, pp. 1-24

• Caster P. and D. Verardo, **Technology Changes the form and Competence of Audit Evidence**, *The CPA Journal* 77 (January), 2007, pp. 68-70

• Ciolek M., **Professional Skepticism in Auditing and Its Characteristics**, *Global Challenges of Management Control and Reporting*, 2017

• Curtis R.K., **Breaking the Barrier— An Examination into the Current State of Professional Skepticism**, *University of Connecticut DigitalCommons@UConn*, 2014

• Fay R.G., and N.R. Montague, **Witnessing Your Own Cognitive Bias: A Compendium of Classroom Exercises**, *Accounting Education*, Volume 30, Issue 1, 2015

• Fukukawa H., and T.J. Mock, **Audit Risk Assessments Using Belief versus Probability**, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(1), 2011, pp. 75 – 99

• Gorman E., **Professional Self-Regulation in North America**, *The Cases of Law and Accounting*, *Sociology Compass*, 8(5), 2014, pp. 491- 508

• Hurtt R.K., **Development of a Scale to Measure Professional Skepticism**, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29 (1), 2010, pp. 149-171

• Hurtt R.K., **Professional Skepticism: An Audit Specific Model and Measurement Scale**, *Working Paper*, Baylor Univercity, 2007

• International Federation of Accountants (IFAC), **Toward Enhanced Professional Skep-**